

租税資料館賞受賞論文集

第 29 回（2020 年）

下卷

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞 第29回入賞作品

●上 巻

論文の部

「租税判例の定量的分析—第一審の認容確率を中心に—」

稿 者 鈴木 尚也 氏

(仙台国税不服審判所 国税審判官／岡山大学大学院 院生)・・・上巻(29)

租税資料館奨励賞の部

「第二次納税義務の期間制限に関する一考察」

稿 者 石橋 もと子 氏 (文京学院大学大学院 院生)・・・上巻(69)

「連結納税制度における繰越欠損金の法人間移転と課税理論

—組織再編税制との比較を踏まえて—」

稿 者 今井 俊哉 氏 (大阪経済大学大学院 院生)・・・上巻(165)

「効率的な地方税徴収をもとめて—不動産税リーエン制度に関する考察—」

稿 者 大石 恵 氏 (一橋大学国際・公共政策大学院 院生)・・・上巻(275)

「役員給与、役員退職給与の適正額・適正処理に対する一考察」

稿 者 太田 和秀 氏 (明治大学専門職大学院 院生)・・・上巻(391)

●中 巻

「不相当に高額な役員退職給与に関する一考察

—平均功績倍率法に代わる合理的な算定方法の提言を中心として—」

稿 者 木津 憲亮 氏 (札幌学院大学大学院 院生)・・・中巻(3)

「ビジネス類似の宗教行為の現状と固定資産税における課題

—財産税という性質による宗教法人への非課税制度の提案—」

稿 者 全 祐貴 氏 (兵庫県立大学大学院 院生)・・・中巻(113)

「職務発明対価の給与所得該当性—特許法平成27年改正を踏まえて—」

稿 者 立花 直輝 氏 (青山学院大学大学院 院生)・・・中巻(305)

「法人税法における減価償却に係る償却単位の判定基準についての一考察

—少額減価償却資産を中心に—」

稿 者 田中 伸明 氏 (日本大学大学院 院生)・・・中巻(371)

●下 巻

「退職一時金に対する課税のあり方」

稿 者 浜田 理砂 氏（立教大学大学院 院生）・・・・・・・・・・下巻(3)

「マンション管理組合が行う収益事業における納税主体の検討

—東京高裁平成30年10月31日判決を手掛かりとして—」

稿 者 原島 雄大 氏（大阪経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・下巻(161)

「業績連動給与税制（法人税法34条1項3号）に関する検討

—我が国のインセンティブ報酬制度におけるコーポレート・ガバナンスの役立ち—」

稿 者 前田 健介 氏（大阪経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・下巻(237)

「中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討—応益課税の視点から—」

稿 者 宮杉 賢 氏（東洋大学大学院 院生）・・・・・・・・・・下巻(319)

「法人税法における資産の売却もしくは譲渡における収益の課税タイミングに関する考察

—22条の2における「引渡しの日」とはいつの日か—不動産取引を題材として—」

稿 者 山口 仁也 氏（名古屋経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・下巻(493)

退職一時金に対する課税のあり方

浜田 理砂

<要約>

わが国の雇用状況は、従来、終身雇用がほとんどであったが、近年では短期転退職が増加している。さらに、成果主義による退職金の算定基準を採用する企業が現れ、退職金の性質が変化している。加えて、退職金を支給する代わりに給与を増額して支払うという前払い退職金制度を導入する企業がみられるようになった。

これらの変化に伴い、退職所得とすべき退職一時金の範囲の変化および退職給付の支給形態の変化が起きており、現行の退職所得課税制度が現在においても合理性を有しているのか、税負担の不公平が生じているのではないかという問題意識を持った。

そこで、退職一時金の課税のあり方という論文テーマの下で、老後の生活費としての退職金に、受給時期や受給方法の相違による不公平が生じないようにすべきとの立場から、老後の生活費である退職金と認められる範囲内で、退職所得として課税すべき退職一時金の範囲を検討したうえで、給与所得と退職所得の同一性を踏まえ、課税のバランスを検討することとした。

本論文には、大きく2つの柱がある。

1つには、近年の労働環境や労働力の流動化、退職一時金の算定基準への成果主義の導入といった、退職一時金の内容、性質の変化に対する検討である。

もう一つは、退職金という内容自体は変わらないものの、かつて長期勤続したのち、企業から退職時に一時に支給されていた退職金が、現在では、給与に上乗せして勤続期間中に支給されたり、企業年金として支給されたりと、支給時期の相違による税負担の相違が生じている。この課税バランスに対する検討である。

具体的には、第1章で退職一時金の支給制度と課税制度を概観した上で、退職一時金について生じている問題点とこれに対する解決方法を導くための検討方法の概要を提示した。

次に、第2章において、退職金制度、退職所得に対する課税制度の変遷を見ることにより、なぜ現行の退職所得に対する課税制度がとられることとなったのかを把握し、第3章で現行の退職所得課税の問題点、改善点を抽出するための下地とした。

第3章においては、現行の退職所得課税の対象となる退職一時金の要件を示したのち、社会経済的な退職一時金と重ならない部分があることを指摘した。その後、退職一時金に対し、現行の課税方式による優遇措置がどのような効果を与えているか検証し、問題点を見出した。

第4章では、近年の退職一時金に生じている変化を取り上げ、従来の退職所得の範囲から逸脱する退職一時金にいかに対処するかを検討した。結論として、勤続10年未満の退職一時金と、退職所得の性質に該当しない退職一時金については退職所得の範囲から外すものとした。

第5章では、第4章で範囲を限定した退職一時金に、受給時期の違いにより受給方法が異なり、所得区分が変わることにより生じている課税のアンバランスについて検討した。結果として、10年以上勤続したことにより受給する退職一時金については、各受給方法との課税のバランスをとる見地から、退職所得控除を廃止し、総合課税の下で平準化措置をとって所得税を課税することを提案する。

第6章では、具体的な平準化措置の方法を検討し、最適と思われるものを提案している。

結論としては、老後の生活費たる退職一時金に対象を限定し、勤続期間にわたり、給与として受給した場合に近づける方法を採用している。退職所得課税の優遇措置は縮小する結果となったが、退職一時金の内容、受給方法の多様化に対処して、納税者間に税負担の不公平が生じないよう配慮したためであり、一定の理解が得られるものと考えている。

はじめに	… 1
第 1 章 現行の退職一時金支給制度及び退職一時金課税制度	… 3
第 1 節 現行の退職一時金支給制度の概要	… 3
第 1 項 一般的な退職金と近年みられる変化	… 3
第 2 項 退職一時金制度・企業年金制度	… 3
第 3 項 小括	… 9
第 2 節 現行の退職所得に対する課税制度	… 10
第 1 項 所得税計算の概要	… 10
第 2 項 退職所得の意義	… 10
第 3 項 退職所得の金額	… 12
第 4 項 課税標準の算定	… 13
第 5 項 所得税額の算定	… 16
第 6 項 小括	… 16
第 3 節 問題点の指摘と解決方法検討の方針	… 17
第 2 章 実業界における退職金制度、退職所得に対する課税制度の変遷	… 19
第 1 節 実業界における退職金制度の変遷	… 19
第 1 項 退職金の発祥から明治期	… 19
第 2 項 大正期～第 2 次世界大戦前	… 20
第 3 項 第二次世界大戦後～高度成長期	… 21
第 4 項 バブル崩壊から現在	… 22
第 5 項 小括	… 25
第 2 節 第二次大戦後の退職金課税の変遷	… 25
第 1 項 昭和 22 年税制改正	… 25
第 2 項 シャウプ税制について	… 26
第 3 項 昭和 25 年の改正	… 26

第4項 昭和26年の改正	… 2 7
第5項 昭和27年の改正	… 2 9
第6項 昭和28年の改正	… 3 0
第7項 昭和29年の改正	… 3 0
第8項 昭和30年代初頭の退職所得に対する課税状況	… 3 1
第9項 昭和34年、36年の改正	… 3 1
第10項 昭和39年の改正	… 3 3
第11項 昭和42年の改正	… 3 4
第12項 昭和45年以降の改正	… 3 5
第13項 平成を通じて	… 3 7
第14項 小括	… 3 8
第3節 退職金制度と退職一時金課税の変遷	… 3 9
第3章 終身雇用・年功序列賃金下での給与所得に対して退職所得を軽減することの	
現代的必要性	… 4 1
第1節 給与所得に対して退職所得を軽減することの公平性	… 4 1
第2節 優遇措置の対象となる退職手当等の性質	… 4 2
第1項 優遇措置の対象となる退職所得の性質	… 4 2
第2項 優遇措置を受けるための要件	… 4 3
第3項 学説による退職所得に該当するための要件の追加	… 4 4
第3節 退職一時金の社会経済的性質と労働法上の性質	… 4 4
第1項 退職金の社会経済的性質	… 4 5
第2項 労働法上の性質	… 4 6
第3項 優遇措置を受ける退職一時金	… 4 7
第4節 終身雇用、年功序列賃金の下における退職所得の優遇措置	… 4 8
第1項 退職所得控除	… 4 8

第2項 2分の1課税	… 5 3
第3項 分離課税	… 6 4
第5節 給与所得に対して退職所得を軽減することの現代的必要性の有無	… 6 5
第1項 退職所得該当要件のまとめ	… 6 5
第2項 終身雇用、年功序列賃金下における退職所得課税の問題点	… 6 6
第3項 給与所得に対して退職所得を軽減することの現代的必要性の有無	… 6 7
第4章 近年の退職一時金について生じている問題点	… 6 8
第1節 政府税制調査会の退職一時金課税をめぐる問題点の指摘	… 6 8
第2節 短期転退職に関する問題点	… 7 2
第1項 わが国における転退職の状況	… 7 2
第2項 短期的に離職する者の増加について	… 7 5
第3項 短期退職に伴う退職一時金に対する現行退職所得課税	… 7 8
第4項 小括	… 9 3
第3節 近年の退職所得の性質	… 9 3
第1項 退職一時金の性質の変化	… 9 4
第2項 退職一時金の算定方式の諸類型	… 9 4
第3項 ポイント制による退職一時金の算定方法	… 9 6
第4項 成果に応じて支給される退職一時金の退職所得該当性	… 1 0 0
第5項 小括	… 1 0 1
第4節 退職所得から除外すべき一時金	… 1 0 1
第1項 短期退職の判断基準について	… 1 0 1
第2項 租税回避目的の退職一時金について	… 1 0 2
第3項 成果主義からの算定基準により計算された退職一時金	… 1 0 3
第5節 退職所得の対象外となる退職一時金	… 1 0 3
第5章 退職金の支給形態の多様化に対する税制のアンバランス	… 1 0 6

第1節 退職金の支給形態の一時金から年金への移行による課税バランスの問題	… 1 0 6
第1項 退職一時金受給選好の現状	… 1 0 6
第2項 退職給付の一時金受給と年金受給の比較	… 1 0 8
第2節 前払い退職金が退職所得に対する優遇措置を受けられない問題	… 1 1 2
第1項 計算の前提	… 1 1 3
第2項 前払い退職金として受給するケース	… 1 1 3
第3項 退職金を一時に受給する一般的なケース	… 1 1 4
第4項 両ケースの比較	… 1 1 4
第3節 小括	… 1 1 8
第6章 退職一時金に対する課税方法の検討	… 1 2 0
第1節 問題点の集約とその対処法	… 1 2 0
第2節 平準化の具体的方法	… 1 2 2
第1項 現行制度による税額計算	… 1 2 3
第2項 平準化の方法による税額計算	… 1 2 6
第3項 現状に最適な平準化の方法の検討	… 1 3 9
第3節 現状に最適な課税方法の提案	… 1 4 2
第1項 退職所得に対する課税方法の方針	… 1 4 2
第2項 退職所得に対する具体的な課税方法	… 1 4 2

<はじめに>

わが国の雇用状況は、従来、終身雇用がほとんどであったが、近年では短期転退職が増加している。さらに、成果主義による退職金の算定基準を採用する企業が現れ、退職金の性質が変化している。加えて、退職金を支給する代わりに給与を増額して支払うという前払い退職金制度を導入する企業がみられるようになった。

これらの変化に伴い、退職所得とすべき退職一時金の範囲の変化および退職給付の支給形態の変化が起きており、現行の退職所得課税制度が現在においても合理性を有しているのか、税負担の不公平が生じているのではないかという問題意識を持った。

そこで、退職一時金の課税のあり方という論文テーマの下で、老後の生活費としての退職金に、受給時期や受給方法の相違による不公平が生じないようにすべきとの立場から、老後の生活費である退職金と認められる範囲内で、退職所得として課税すべき退職一時金の範囲を検討したうえで、給与所得と退職所得の同一性を踏まえ、課税のバランスを検討することとした。

本論文には、大きく 2 つの柱がある。

1 つには、近年の労働環境や労働力の流動化、退職一時金の算定基準への成果主義の導入といった、退職一時金の内容、性質の変化に対する検討である。

もう一つは、退職金という内容自体は変わらないものの、かつて長期勤続したのち、企業から退職時に一時に支給されていた退職金が、現在では、給与に上乗せして勤続期間中に支給されたり、企業年金として支給されたりと、支給時期の相違による税負担の相違が生じている。この課税バランスに対する検討である。

具体的には、第 1 章で退職一時金の支給制度と課税制度を概観した上で、退職一時金について生じている問題点とこれに対する解決方法を導くための検討方法の概要を提示した。

次に、第2章において、退職金制度、退職所得に対する課税制度の変遷を見ることにより、なぜ現行の退職所得に対する課税制度がとられることとなったのかを把握し、第3章で現行の退職所得課税の問題点、改善点を抽出するための下地とした。

第3章においては、現行の退職所得課税の対象となる退職一時金の要件を示したのち、社会経済的な退職一時金と重ならない部分があることを指摘した。その後、退職一時金に対し、現行の課税方式による優遇措置がどのような効果を与えているか検証し、問題点を見出した。

第4章では、近年の退職一時金に生じている変化を取り上げ、従来の退職所得の範囲から逸脱する退職一時金にいかに対処するかを検討した。結論として、勤続10年未満の退職一時金と、退職所得の性質に該当しない退職一時金については退職所得の範囲から外すものとした。

第5章では、第4章で範囲を限定した退職一時金に、受給時期の違いにより受給方法が異なり、所得区分が変わることにより生じている課税のアンバランスについて検討した。結果として、10年以上勤続したことにより受給する退職一時金については、各受給方法との課税のバランスをとる見地から、退職所得控除を廃止し、総合課税の下で平準化措置をとって所得税を課税することを提案する。

第6章では、具体的な平準化措置の方法を検討し、最適と思われるものを提案している。

結論としては、老後の生活費たる退職一時金に対象を限定し、勤続期間にわたり、給与として受給した場合に近づける方法を採用している。退職所得課税の優遇措置は縮小する結果となったが、退職一時金の内容、受給方法の多様化に対処して、納税者間に税負担の不公平が生じないよう配慮したためであり、一定の理解が得られるものと考えている。

(本論文は令和1年12月31日現在の税法に基づいている。)

第1章 現行の退職一時金支給制度及び退職一時金課税制度

第1節 現行の退職一時金支給制度の概要

第1項 一般的な退職金と近年みられる変化

1. 退職金に対する一般的イメージ

一般に、企業が社員の退職時に何らかの金銭的支給を行う制度のことを、「退職金」と呼ぶ¹。退職金といえば、退職時に一時金でまとめた金額を長年勤続してきた企業から受給するものといったイメージがすぐに思いつく。

多くの企業において、主として勤続年数の要件を満たすことにより退職金が支給されていると思われる。実際に、第3章で示す通り、勤続年数とともに退職金の支給額は増加する形となっている。

2. 近年の退職金について生じている変化

しかし、近年、労働環境の変化により、雇用の流動化が進展し、短期退職による退職金を受給するものが増加する傾向にある。

また、上記のように、企業は従来、基本的に勤続年数に応じて退職金を算定していたが、成果主義による算定要素が取り入れる企業が現れている。

さらに、退職金を支給する代わりに、給与を増額して支払うという前払い退職金制度を導入する企業も少なくない。

以上のように、経済環境、雇用の流動化から、退職金は、従来のように長期勤続後に定年退職する際受給する一時金という形態から、変化を遂げつつある。(第4章参照)

第2項 退職一時金制度・企業年金制度

1. 退職金を支給する制度

¹ 山崎俊輔、2017、『小さな会社のための新しい退職金・企業年金入門』、ダイヤモンド社、58頁。

退職金というと、第1項で取り上げたように一時金が思い浮かぶが、退職を理由として、退職時に被用者が会社から受給する金銭である「退職金」には、退職一時金、企業年金がある。

これについて、山崎は「退職金は退職一時金と呼ばれることもあるように、一時金で支払われることが原則です。これに対し、企業年金は年金と名のつくとおり、年金払いの選択肢を設けなければいけないのですが、社員側の希望によって一時金での受取もできます。つまり、企業年金は、年金払いだけでなく一時金の選択もありうる、ということです。」²と述べている。実際に、厚生労働省「平成25年 就労条件総合調査」の集計（図表1-1）によれば、企業年金である確定給付企業年金新規受給者の72%、企業型確定拠出年金新規受給者の94%が、一時金として受給している。

なぜ「退職金」が、退職金一時金と企業年金という異なる形態をとっているかということについて、森戸は以下のように説明している。「古くは商店の『のれん分け』から始まったとされる日本の退職金制度だが、内部留保資産のみで制度を実施する場合には、従業員の退職や死亡という支給事由の発生により一度に多額の費用を準備しなければならなくなる。ある時点で予想外に退職者が集中すれば資金不足に陥る可能性もある。また企業倒産の場合にも、民法上の先取特権など一定の法的保護の対象とはなるが、一般に受給権保護の度合は弱い。そこで、退職金の給付費用を平準化し、企業倒産などの場合にもその受給権が保全されるように、企業が掛金を拠出し、退職金の給付のための資産を外部の受託金融機関が管理する仕組みにした（そして国も税制優遇でそれを奨励した）のが企業年金であるといえる。」³

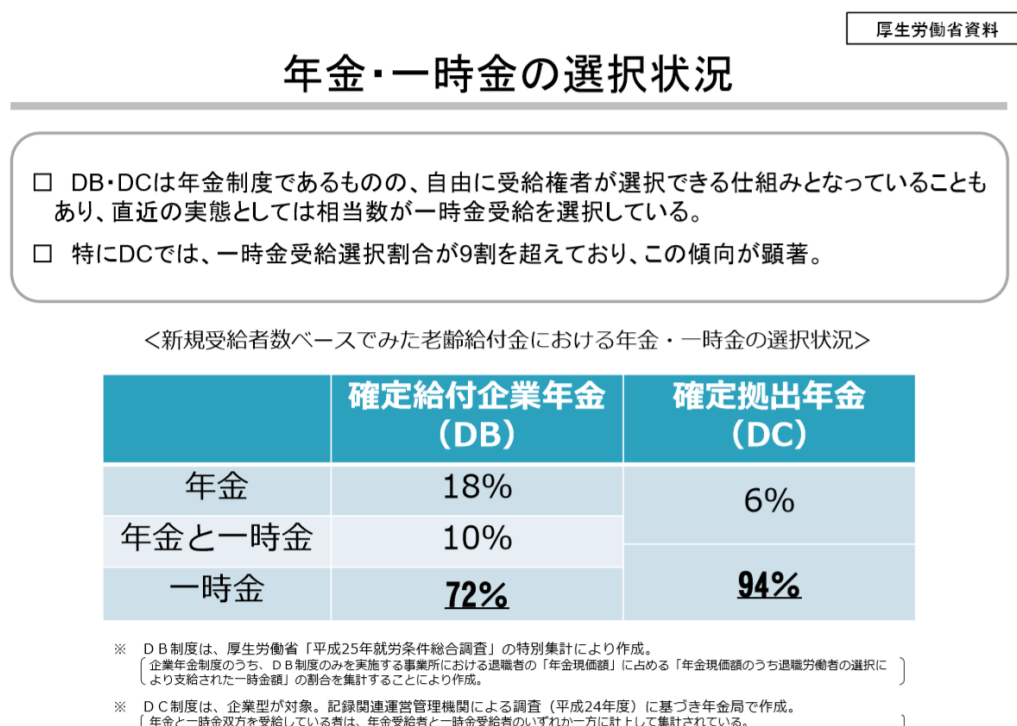
このような経緯で、退職一時金は「企業の内部留保から支給されるもの」と「外部の受託金融機関から支給されるもの」があり、企業から直接支給されるものだけではない。

² 前掲注1、59頁。

³ 森戸英幸、2015、「退職金と企業年金」、『日本労働研究雑誌 Vol.657』、労働政策研究・研修機構、<https://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2015/04/pdf/082-083.pdf>（2020.1.5アクセス）、83頁。

「退職金」は、その発祥時には一時金として雇用主から支給されたが、経済社会の変化により、一時金ではなく分割払いで企業年金として支給する制度が形成された（第2章第1節参照）。「退職金」を退職一時金として全額支払う企業、企業年金として全額支払う企業、退職一時金と企業年金を組み合わせで支給する企業がある。以下、この論文においては、企業からまたは外部の受託金融機関から一時に支払われる退職金を「退職一時金」と呼び、年金として支給される退職金を「企業年金」と呼ぶ。また、「退職一時金」「企業年金」を総称して「退職給付」と呼ばれることがある。

図表 1-1 新規受給者ベースで見た老齢給付金における年金・一時金の選択状況



財務省、2018、「平成30年10月23日政府税制調査会 説明資料〔個人所得課税〕」、
[https://www.cao.go.jp/zeicho-gijiroku/zeicho/2018/_icsFiles/afieldfile/2018/10/22/30zen19kai3-2.pdf](https://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/zeicho/2018/_icsFiles/afieldfile/2018/10/22/30zen19kai3-2.pdf)
 (2019.10.26 アクセス)、23頁。

2. 退職一時金を支給する制度

退職金制度を企業が必ず持たなくてはならないという定めはない。しかし、退職金制度を

企業が持つことにした場合には、労働基準法（以下「労基法」という。）89条⁴、90条⁵により、基本ルールが定められている。

以下、資金の準備・支払いに関しての企業と社員の関係に着目して、退職金、企業年金制度を①「内部留保型」、②「企業年金型（確定給付型）」、③「共済型」、④「確定拠出型」の4つの形態に分類⁶して説明する。

①「内部留保型」－企業が直接給付する退職一時金制度

「退職一時金制度とは、会社が採用する退職給付制度のうち、会社が退職給付の原資について外部積立てを行わずに、被用者が定年や自己都合で退職する際に、一時金として支払う制度のことをいい」⁷、「退職一時金は、一般的に、労働協約または就業規則による退職金規程で定められた内容に基づき支給されるもの」⁸である。

この内部留保型の特徴は、最終的に退職者に退職金を支給するまでの準備をすべて企業が行うというものである⁹。年金として分割して支払う制度がある場合（自社年金）も同様に、企業が年金を退職者に支払い続ける。

企業が退職者に退職金を支給する段階では、支払った金額を全額損金算入することができるが、従業員の退職を見込んで資金の準備をする段階では、損金として認められないため、税引き後利益から積立てなければならない¹⁰。

②「企業年金型（確定給付型）」－会社と従業員の間に企業年金制度を設立し、そこに資金

⁴ 労基法 89 条 常時十人以上の労働者を使用する使用者は、次に掲げる事項について就業規則を作成し、行政官庁に届け出なければならない。次に掲げる事項を変更した場合においても、同様とする。（以下 1 項 3 号の 2 のみ抜粋）退職手当の定めをする場合においては、適用される労働者の範囲、退職手当の決定、計算及び支払の方法並びに退職手当の支払の時期に関する事項

⁵ 労基法 90 条 使用者は、就業規則の作成又は変更について、当該事業場に、労働者の過半数で組織する労働組合がある場合においてはその労働組合、労働者の過半数で組織する労働組合がない場合においては労働者の過半数を代表する者の意見を聴かなければならない。

○ 2 使用者は、前条の規定により届出をなすについて、前項の意見を記した書面を添付しなければならない。

⁶ 前掲注 1、67 頁。

⁷ EY 新日本有限責任監査法人、「退職一時金制度」、<https://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting/glossary/retirement-benefits/taishoku-itijikin-seido.html>（2019. 8. 28 アクセス）。

⁸ 前掲注 7。

⁹ 前掲注 1、68 頁。

¹⁰ 秋山輝之、2016、『退職金制度の教科書』、労政時報選書、111-112 頁。

を積み立て、給付を受けるが、最終的な給付額については会社が責任を負う企業年金の形式。

「企業年金型（確定給付型）」のうち、「確定給付企業年金」は、確定給付企業年金法に規定する年金制度である。確定給付企業年金には基金型と規約型があり、基金型は、母体企業とは別の法人格を持った企業年金基金を設立したうえで、基金において年金資産を管理・運用し、年金規約に定めた給付を行う制度であり、規約型は労使が合意した年金規約に基づき、企業と信託会社、生命保険会社等が契約を結び、母体企業の外で年金資産を管理・運用し、年金規約に定めた給付を行う制度である¹¹。確定給付型というように、「確定した給付」つまり予め定めた給付額の約束を守ることがこの制度の大きな特徴で、資産運用の不調等により準備が十分でなかった場合には、企業がその不足を補う（確定給付企業年金法 59～64）¹²。

掛金の負担については、規約に定めるところにより、一部を被用者負担とすることができる（確定給付企業年金法 55②）。企業が負担する掛金については、全額損金算入でき（法人税法施行令 135①二）、被用者負担分については、所得税法上、生命保険料控除を受けることができる（所法 76、所令 210 の 2）¹³。

老齢給付金は、原則として年金で受給するが、一時金で受給することもできる（確定給付企業年金法 38①②）。

給付額を確定した年金制度としては、現在「確定給付企業年金」が中心であり、かつて主流であった、「適格退職年金制度」は終了（2012 年 3 月 31 日）、「厚生年金基金」は解散の方向に向かっている。

③「共済型」－企業は掛金拠出するのみで、運用・管理をすべて外部委託する形式。

中小企業の場合、上記のような独立した確定給付型企業年金を設立し、運営することが難しいため、公的な団体によって設立された共済制度を活用することによって、企業年金型のような資産の外部積立を行い、将来の給付を行う仕組みである¹⁴。

¹¹ 企業年金連合会、2019、『企業年金に関する基礎資料』、企業年金連合会、4 頁。

¹² 前掲注 1、72 頁。

¹³ 国税庁ホームページ、タックスアンサー「No. 5231 確定給付企業年金等に係る課税関係」、<http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5231.htm>、(2019. 10. 09 アクセス)。

¹⁴ 前掲注 1、72 頁。

中小企業退職金共済（以下「中退共」という。）、各地の商工会議所等が中心となって設立する特定退職金共済（以下「特退共」という。）などがあるが、中退共に準じた制度となっているため、中退共について説明する。

中退共制度は、昭和 34 年に「中小企業退職金共済法」に基づき設けられた中小企業のための国の退職金制度である¹⁵。個々の中小企業の事業主が、従業員一人ひとりを被共済者と定めた退職金共済契約に基づき、中退共の運営機関である勤労者退職金共済機構に掛金を納付し、従業員は退職時にこの機構から直接退職金を受け取る。加入するためには、企業が中小企業でなくてはならないこと、従業員が原則全員加入することという条件があるが、企業側は制度の運営コストや資産運用に関する管理負担を負わない¹⁶。

特徴としては、事業主は従業員個人ごとの月々の掛金を機構に支払うだけであり、被用者が退職時に受給する金額は、事業主の支払った掛金の額と納付期間の長さで固定的に決まる「基本退職金」額に、期間中の機構の資産運用結果で加算される「付加退職金」の合計額（中小企業退職金共済法 10）である。企業にとっては決まった掛金を払うだけの確定拠出型の制度ともいえる。

掛金は事業主が全額拠出し、全額損金算入できる（法人税法施行令 135①一）が、被用者が掛金拠出することは認められない。

支給は原則として、退職一時金で行われるが、被用者の請求により 5 年または 10 年の分割払いによることができる（中小企業退職金共済法 11～13）。

④「確定拠出型」－毎月の掛金が直接的に従業員個々の財産として認識され、従業員が資産の運用に責任を持つ方式

確定拠出年金は、2001 年 10 月に施行された確定拠出年金法に基づく制度であり、拠出された掛金について加入者（被用者）が自己の責任において運用の指図を行い、掛金とその運

¹⁵ 中小企業退職金共済事業本部、「制度について」、
<http://chutaikyo.taisyokukin.go.jp/seido/seido01.html>、（2019.10.09 アクセス）。

¹⁶ 前掲注 10、114 頁。

用収益との合計額を基に給付額が決定されるしくみの年金である¹⁷。

特徴は、毎月の掛金が直接的に被用者一人一人の財産として認識され、且つ外部保全されるというところで、これは、全従業員、全受給者（OB）の財産が一体的に管理運用される企業年金型の制度との大きな違いである¹⁸。事業主は、掛金を資産管理機構に拠出するだけであり、積立てられた資産の運用については、被用者が自ら指図を行い、その結果は自己責任となる。山崎は、「確定拠出年金は、会社の負担は安定的にしつつ、社員にとっても受給権をしっかりと保全する機能があり、今の時代に最も適した制度と考えられます。」¹⁹と述べている。

掛金については、原則事業主が負担するが、規約に定めた場合、被用者が追加して掛け金を拠出（マッチング拠出）することも可能であり（確定拠出企業年金法 19③）、事業主が負担する部分は全額損金算入され（法人税法施行令 135①三）、被用者本人が拠出する掛金分は全額所得控除される（所法 75②二）²⁰。

老齢給付金は年金または一時金として受給すること、または年金と一時金を組み合わせることも可能である（確定拠出企業年金法 35①②）²¹。

第3項 小括

退職金に対する一般的にとらえ方は、長年勤務してきた会社から受給する一時金であるが、近年は労働力の流動化に伴う短期退職に伴う退職金の受給、成果主義を取り入れた退職金算定基準の導入、前払い退職金制度の導入といった変化が生じている。

また、退職金是一時金で給付されるものと、企業年金として給付されるものがあり、これらは企業から直接給付されるものと、企業年金制度を通じて支給されるものがある。

被用者が退職する際に、外部機関から受給する退職給付について、一時金を選択するもの

¹⁷ 企業年金連合会、2019、『企業年金に関する基礎資料』、企業年金連合会、156 頁。

¹⁸ 前掲注 1、74 頁。

¹⁹ 前掲注 1、74 頁。

²⁰ 前掲注 10、134 頁。

²¹ 前掲注 10、137 頁。

が多いのは、被用者それぞれの老後の生活設計によるものであろうが、退職所得に対する税制の優遇措置を受けた方が年金で受給するより税負担が少ないと判断するところから、退職一時金を選択するものもあろう。(第4章第2節第2項参照)

第2節 現行の退職所得に対する課税制度

第1項 所得税計算の概要

所得税法は、所得税額の計算順序として次のように規定している。

各種所得の金額の計算の規定(所法23～35)により、その所得を利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得又は雑所得に区分し、これらの所得ごとに所得を計算する(所法21①一)。

次に、この所得の金額を基礎として損益通算、損失の繰越控除(所法69、70、71)を行い、所得税の課税標準(所法22)である総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を算定する(所法21①二)。退職所得金額及び山林所得金額は、他の所得と総合されず、別課税標準となる。

さらに、課税標準から所得控除額(所法72～86)を控除して、課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額を算定する(所法21①三)。この課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額を基礎として、税率の規定(所法89①)に従って超過累進税率を適用して所得税の額を計算する(所法21①四)。

第2項以下で退職所得に対する課税方法について、詳細に述べる。

第2項 退職所得の意義

所得税法は、退職所得を「退職手当、一時恩給その他退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与(以下この条において「退職手当等」という。)」(所法30①)と定義している。「退職手当」とは、雇用関係ないしそれに類する関係の終了の際に支給される退職給与をいい、「一時恩給」とは、普通恩給を受けることのできる年限に達しないで退職

する場合に支給される給与をいう²²。通達では、「退職手当等とは、本来退職しなかったとしたならば支払われなかったもので、退職したことに基因して一時に支払われることとなった給与をいう」と説明している（所基通 30-1）。

退職手当等には、退職により使用者から直接受ける退職手当の他、所得税法 31 条に規定する、前節で取り上げた各種年金制度からの一時金が、退職手当とみなされて含まれている。つまり、使用者から直接支給される退職一時金以外の退職一時金についても、退職手当等として規定されているのである。（所法 31、所令 72）。これらの使用者から直接支給される以外の退職一時金を、退職手当とみなし、退職所得として課税する理由について、金子は、「これらの一時金ないし退職一時金は、使用者から直接支給されるものではないが、その大多数は過去の雇用関係ないし勤務関係を前提として退職時に支給されるものであり、（国民年金法および農業者年金基金法による給付のみは過去の雇用関係を前提としない）、しかも、その原資は、受給者が被保険者・組合員または受益者として負担した保険料または掛金のほか、使用者の負担にかかるものであるため、使用者から支給される退職手当等と同じ取扱いをするのが妥当であるという考え方に基づいて、退職所得とみなされているのである。」²³と述べている。すなわち前述した退職一時金制度・企業年金制度からの一時金による給付のうち、企業が直接支給する退職一時金以外の給付が、過去の雇用関係、勤務関係に基因し、掛金負担者が被用者または雇用者であることから、雇用者より直接支給される退職一時金と同質のものとして、退職手当等に該当するとみなされていると判断できる。

「これらの性質を有する給与」は、退職規定が改正され、従来の在職年数を打ち切り支給することとなったため支給される給与や、従業員が役員に昇格したため、従業員であった期間に対応して打ち切り支給される給与などがある²⁴。これらの性質を有する給与については、所得税基本通達に具体例が説明されている（所基通 30-1、30-2、30-2 の 2）。

²² 金子宏、2017、『租税法〔第 22 版〕』、弘文堂、241-242 頁。

²³ 前掲注 22、243 頁。

²⁴ 前掲注 22、242 頁。

第3項 退職所得の金額

退職所得の金額は、その年中の退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の二分の一に相当する金額（当該退職手当等が特定役員退職手当等である場合には、退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額に相当する金額²⁵）とする（所法 30②）。

算式で表示してみると、次のようになる。

$$(\text{退職手当等の収入金額} - \text{退職所得控除額}) \times 1/2 = \text{退職所得の金額}$$

1. 退職所得控除額

退職所得控除額については、勤続年数に応じて控除額が増加する仕組みとなっている（法 30③、法 30⑤二）。

図表 1-2 退職所得控除額

勤続年数	退職所得控除額（最低 80 万円）
20 年以下	40 万円×勤続年数
20 年超	800 万円＋70 万円×（勤続年数-20 年）

（筆者作成）

※勤続年数は一年未満の端数切り上げ

勤続期間が長くなるごとに、退職所得控除額は増加し、たとえば、38 年勤続して退職した場合には、控除額は 2,060 万円となる。これは、38 年勤続定年時の大学卒「管理・事務・技術労働者（総合職）標準者退職金（2018 年度）2,256 万円²⁶の大部分を控除する結果となる。

²⁵ 特定退職手当等については、平成 24 年度改正により 2 分の 1 課税が廃止された。

²⁶ 日本経済団体連合会、2019、「2018 年 9 月度 退職金・年金に関する実態調査結果」、<http://www.keidanren.or.jp/policy/2019/039.pdf>（2019.10.26 アクセス）。

佐藤は、「これまでの『終身雇用制』の下では、退職する給与所得者は高齢でこれからは若いころのようにバリバリ働けるわけではなく、また、退職金はその人が一生に受け取る最後の給与という意味合いを持っていました。そのため、今後は在職中にためた預貯金とこの退職金で老後を過ごす必要があります。そういうお金は、金額の割にきわめて担税力が低い

ため、このことを考慮したのが退職所得控除の制度」²⁷と説明している。

勤続 20 年を境に一年あたりの控除額が 40 万円から 70 万円に引き上げられる。これは、老齢に近づいて退職した人をより手厚く保護するためのものである²⁸。

2. 2 分の 1 課税

退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の 2 分の 1 を退職所得とする理由は、退職手当等が、長年勤続により蓄積した給与の後払いという性格を持つため、平準化の意味で累進税率の適用を緩和する必要があるからである²⁹。

退職所得には、累進税率が適用されるため、長年累積した多額の退職一時金については高い税率が適用される可能性がある。ただし、退職所得控除額が大きいと、それに加えて累進税率の平準化措置を行うことについては、過剰な優遇税制と指摘されている一つのポイントである³⁰。

第 4 項 課税標準の算定

第 3 項で算定された所得の金額に対し、損益通算、損失の繰越控除を行い、課税標準を算定する。

²⁷ 佐藤英明、2018、『スタンダード所得税法〔第 2 版補正版〕』、弘文堂、188-189 頁。

²⁸ 前掲注 22、244 頁。

²⁹ 前掲注 22、244 頁。

³⁰ 瀧原章夫、2005、「退職所得課税に関する一考察—勤続年数における公平性からのアプローチ」、『労働統計調査月報 第 57 巻 第 7 号』、労務行政研究所、15 頁。

1. 損益通算

損益通算は、課税標準を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する（所法 69、所令 198）というものである。

政令で定める順序は以下のとおりである。

- ① 不動産所得の金額、または事業所得の金額の計算上生じた損失の金額は、まず他の経常所得の金額（利子所得の金額、配当所得の金額、不動産所得の金額、事業所得の金額、給与所得の金額、雑所得の金額）から控除する（所令 198）。
- ② 譲渡所得の計算上生じた損失の金額があるときは、これをまず、一時所得の金額から控除する。
- ③ ①の場合において、なお控除しきれない損失の金額があるときは、譲渡所得の金額及び一時所得の金額（②の適用後の金額）から控除する。
- ④ ②の場合において、なお控除しきれない金額があるときは、これを経常所得の金額（①の適用後の金額）から控除する。
- ⑤ ①から④までの場合において、なお控除しきれない損失の金額があるときは、これをまず山林所得の金額から控除し、なお控除しきれない金額があるときは、退職所得の金額から控除する。
- ⑥ 山林所得の金額の計算上、生じた損失の金額があるときは、これをまず経常所得の金額（①又は④適用後の金額）から控除し、なお控除しきれない金額があるときは、譲渡所得の金額及び一時所得の金額（②又は③適用後の金額）から順次控除し、なお控除しきれない金額があるときは、退職所得の金額（⑤適用後の金額）から控除する。

なお、譲渡所得、一時所得に対する平準化措置については、この段階で所得金額を2分の1とする。

2. 損失の繰越控除

損失の繰越控除には、純損失の繰越控除と雑損失の繰越控除の2種類がある。純損失の金額とは、損益通算の対象となる損失の金額のうち、損益通算してもなお控除しきれない部分の金額（所法2①25）であり、雑損失の金額とは、災害等で受けた損失の金額のうち、一定の金額をいう。

(1) 純損失の繰越控除

純損失の繰越控除は、前年以前3年以内に生じた純損失の金額（所法2①25）を、政令（所令201～203）で定めるところにより、当年の総所得金額、退職所得の金額又は山林所得の金額の計算上控除する（所法70）というものである。

(2) 雑損失の繰越控除

雑損失の繰越控除とは、前年以前3年内の各年において生じた一定の雑損失の金額（所法2①26）は、政令（所令204）で定めるところにより、当該申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算上控除する（所法71）というものである。

3. 課税標準

居住者に対して課する所得税の課税標準は、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とする（所法22）。

総所得金額は、利子所得の金額、配当所得の金額、不動産所得の金額、事業所得の金額、給与所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額につき、損益通算（所法69）の適用後、長期譲渡所得の金額、一時所得の金額については2分の1とし、純損失の繰越控除（所法70）、雑損失の繰越控除（所法71）の規定の適用後の金額の合計額とする（所法22①、②一、二）。

退職所得金額又は山林所得金額は、退職所得の金額又は山林所得の金額（損益通算（所法69）、純損失の繰越控除（所法70）、雑損失の繰越控除（所法71）の規定の適用後の金額）とする（所法22①、③）。

さて、ここまでのプロセスで、課税標準たる総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額が算定されたこととなる。退職所得金額は、分離課税とされているので、その他の所得と総合されることはなく、別課税標準とされている。

第5項 所得税額の算定

前項で確認した通り退職所得金額は、他の所得と区分して別課税標準とされ、所得控除後の課税退職所得金額に対し、超過累進税率が適用される（分離課税）。他の所得と総合されないことから、他の所得の有無にかかわらず、税率は課税退職所得金額により決まる。

この措置を導入している理由については、退職所得が多くの場合、老後の生活の糧であることを考慮して税負担を軽減しようとするものであると説明される³¹。一方で、年初に退職した人と、年末に退職した人とでは、給与の金額に差が生じている。所得税は暦年単位課税であることから、もし総合課税とされるなら、年末に退職した人は年初に退職した人に比べて、給与所得の差額分だけ課税所得金額が上積みとなる。退職所得の金額が同じであっても、年末に退職した被用者については、高い税率が適用されてしまう可能性があるため、不公平となるのを防ぐ目的で導入されたという考え方もある³²。

第6項 小括

退職所得は、退職所得の金額の算定時において、退職所得控除額を控除し、退職所得控除後の残額があれば2分の1とする。さらに、退職所得は他の所得と区分して別課税標準（分離課税）とされる。この退職所得控除額、2分の1、分離課税は、退職所得課税の特徴である。退職所得は、その所得の性質や担税力への配慮からこのような優遇措置を設けられている。また、他の所得と同様、損益通算の対象となる損失の金額があれば、これを退職所得の金額の計算上控除でき、前年以前3年内の各年から繰り越された純損失、雑損失の金額があ

³¹ 前掲注 22、244—245 頁。

³² 前掲注 22、245 頁。

れば、退職所得金額から控除できる。

図表 1-3 被用者の退職金に対する課税の原則

退職金支給制度の 類型	制度名	拠出時	運用時	給付時	
				年金	一時金
内部留保型	退職一時金	退職金の支払い準備するためには 税引き後利益から積立て	—	雑所得	退職所得
企業年金型 (確定給付型)	厚生年金基金	事業主掛金 全額損金算入	※1	雑所得	退職所得
		加入者掛金 全額社会保険料控除			
	確定給付企業年金	事業主掛金 全額損金算入	※1	雑所得※2	退職所得※2
		加入者掛金 生命保険料控除			
確定拠出型	企業型確定拠出年金	事業主掛金 全額損金算入 加入者掛金 全額小規模企業共済等掛金控除 ※マッチング拠出	※1	雑所得	退職所得
共済型	中退共	事業主掛金 全額損金算入	非課税	雑所得	退職所得
	特退共	事業主掛金 全額損金算入	非課税	雑所得	退職所得
※1 積立金の残高について1.173%の特別法人税を課税。ただし、平成11年4月から平成32年3月までは課税 停止とされている。					
※2 加入者拠出部分を控除して課税					
企業年金連合会「企業年金に関する基礎資料」（平成29年度）を参考に筆者作成					

第3節 問題点の指摘と解決方法検討の方針

企業と労働者の関係から退職金について考えてみると、企業は収益をあげて発展すべく、より優秀な従業員に働いてもらいたいと考え、従業員は、安定した生活を享受すべくより高い労働の対価を求めている。

退職一時金、企業年金は、企業側からみれば優秀な従業員の採用につながり、長期的に定着して働いてもらう方策として機能している。また、人件費の資金繰りの観点からも、給与として支給する分を退職給付とすることにより後払いにでき、企業年金制度へ拠出すれば、拠出時に損金算入することができる。

一方、従業員側からみれば、公的年金で賄いきれない老後の生活費を上乗せする、老後の生活保障としての機能を有する。

この企業からの給与の後払いである退職給付の受給については、所得税が課税される。特に、退職一時金については、給与後払いであり給与の一部であることに変わりはないのだが、納税者にとって収入がなくなった老後の生活の糧であり、一時に受給するといった給与と異なる性質から、第2節で述べたような優遇措置が設けられている。

本論文では、第2章において、退職所得に対して現行の課税方法がとられることとなった経緯を述べ、第3章で現行課税制度における退職一時金の取扱いと、これを軽課することの必要性の有無について検討する。

第3章の退職一時金の軽課が必要か否かという検討の結論を受けて、第4章では、近年の短期退職、退職一時金の性質の変化が生じていることから、退職所得の対象とすべき退職一時金について検討する。

第5章では、第4章での検討を前提として、退職所得の対象とすべき退職一時金のうちに存在する問題点である、退職一時金と前払い退職金、企業年金との課税のバランスについて検討する。

第6章では、第5章の結論から導かれる具体的課税方法を提案する。

第2章 実業界における退職金制度、退職所得に対する課税制度の変遷

第1節 実業界における退職金制度の変遷

第1項 退職金の発祥から明治期

犬飼は、退職金の発祥には2つの源流があるとしている。一つは江戸時代に端を発する暖簾分けから財閥系企業に発展していった流れ³³と、もう1つは、明治維新以降の産業発達期において、有用な人材確保のため、労働者の足留め対策として発祥した流れである³⁴。

まず、暖簾分けであるが、安い賃金で長期間勤めあげた奉公人に対し、主人が退職後の収入を得られるよう、店を持たせる資金を給付するというものが一般的であった。犬飼は、退職金の端緒となる暖簾分けについて「退職金は、あくまで使用者の謝意にもとづく贈与によって受けるものであり、被用者に予見することはできないものである。さらに、当初からの約定なく、年季奉公あけに暖簾分けにより屋号を許されるという状況は、退職時に営業権の生前贈与を受ける状況と同様である」³⁵としている。また、秋山は、「特に功労の厚かった使用人への独立支援金であり、退職する者の誰もが得られるものではない、あくまでも一部の使用人への独立時報奨金としての慣習」³⁶であると述べている。この支給形態から考えて、当時の退職金は、労働の対価の後払いというより、受贈益のようなものであったであろう。

また、労働者の足留め対策とは、勤労者の退職金制度の在り方に関する研究会によれば、明治維新以後の急速な工業化の進展により、深刻な人手不足となったため採られた企業側の労働者定着対策³⁷である。労働者の定着対策として採られたのは身分的年季的雇用契約と義務貯金、積立金などの名称による強制貯金であった。そこから発展して、労資拋出、あるいは全額資側拋出などによる退職金給付を目的とする共済制度が普及した³⁸。

³³ 犬飼久美、2012、「退職金課税の起源と変遷」、『立命館法学』、2012年1号(341号)、122-123頁。

³⁴ 前掲注33、122-123頁。

³⁵ 前掲注33、124頁。

³⁶ 前掲注10、22頁。

³⁷ 勤労者の退職金制度の在り方に関する研究会編、2003、「退職金制度の変革」、雇用情報センター、9頁。

³⁸ 前掲注37、12-13頁。

第2項 大正期～第2次世界大戦前

明治末期から大正初期にかけて、退職金制度は大企業に限られつつも功労報償金の充実と共済組合理型退職手当の適用拡大という傾向が続き、さらに昭和初期に入ると中堅企業も退職金制度を取り入れる企業が現れ、企業全額出資による共済組合の退職金給付も普及し始める³⁹。当時の退職手当制度には、長期勤続の奨励とともに、会社都合による解雇者に対して高額の手当を支給することにより争議に発展することを避けるという、いわば個別企業による失業手当という意味合いもあった⁴⁰。

退職手当は、優良労働力確保の反面での不要人員の排除など、雇用調整的配慮による解雇手当、失業保険との関係でクローズアップされてきた⁴¹。1936年（昭和11年）、昭和の大不況を受けた失業多発に対処し、失業者の生活保障を企業に義務化するため、退職手当の法制化が採用され、「退職積立金及退職手当法」が制定された⁴²。当初政府は失業保険制度の検討を始めたが、経営側が企業の退職手当で失業保険を代替するという考えを示したため、事業主都合の解雇だけではなく、自己都合退職の場合も含め広く労働者が退職する場合のすべてに手当を支給する退職手当制度の法制化となったのである⁴³。この制度について、「退職給付の法的規制、労働者提出に伴う退職給付の権利化、給付条件や給付額の客観化などによって、従来、自由裁量による恩恵的性格の強かった退職金に、雇用条件の一部としての事後払い賃金のご性格の付与が見られた」⁴⁴と、勤労者の退職金制度の在り方に関する研究会は評価している。国家の定める公の基準により労働者の毎月の賃金から「退職積立金」を控除し、別途企業が「退職手当」を積み立てるという安定した退職金制度が設けられ、積立てた賃金の後払いであることを明確にされたことが評価されている。しかし、「退職積立金及退職手当法」は、第二次世界大戦の拡大とともに消滅する。

³⁹ 前掲注 37、15 頁。

⁴⁰ 濱口桂一郎、2016、「高齢者雇用施策を考える」、『月刊エルダー9月号 No. 443』、高齢・障害・求職者支援機構、52 頁。

⁴¹ 前掲注 40、52 頁。前掲注 37、15 頁。

⁴² 前掲注 10、23 頁。

⁴³ 前掲注 40、52 頁。

⁴⁴ 前掲注 37、24 頁。

第二次世界大戦中には、「労働者年金保険法」「厚生年金保険法」が施行され、退職金の積み立てを企業ではなく国が行い、賃金の一定額を国が徴収し、引退後に年金として返すこととなった⁴⁵。ひっ迫する戦費に退職積立金を流用するために導入したとされるが、これが「厚生年金保険」の始まりである⁴⁶。

第3項 第二次世界大戦後～高度成長期

戦後から高度経済成長期にかけ、社会保障や労働条件としての退職金制度の導入が進んでいった⁴⁷。昭和22年、「失業保険法および失業手当法」が制定されたことに伴い退職金は解雇手当の位置づけを弱め、また、国の厚生年金保険の支給額がわずかであったため、企業は人材確保の手段として退職金制度の確立と増額に取り組んでいった⁴⁸。企業の退職一時金導入は順調に進み、1950年以降は高度経済成長に伴い、賃金水準とともに退職金の金額も連動して上昇し、拡大する将来の退職金支給額に備え、企業においては資産の積み立てに関心が高まっていった⁴⁹。積立に関する法整備として、1952年の法人税法施行規則改正では、「退職給与引当金制度」により、期末要支給額の100%相当額が損金算入として認められるようになった⁵⁰。しかし、企業は退職金の増嵩への対応策として、分割払いによる資金の効率的使用という利点に着目し、年金制度にさらに強い関心を持つことになった⁵¹。昭和25年には松坂屋が、昭和27年には十條製紙、三菱電機が企業独自に積み立て、管理、給付を行う自家年金⁵²をスタートさせている⁵³。その後企業において、資金負担の平準化の観点から企業年金制度に対する要望が高まり、昭和37年に我が国で初めての法令に基づく企業年金

⁴⁵ 前掲注10、24頁。

⁴⁶ 前掲注10、24頁。

⁴⁷ 前掲注10、24頁。

⁴⁸ 前掲注10、24頁。

⁴⁹ 前掲注10、24頁。

⁵⁰ 前掲注10、24-25頁。

⁵¹ 前掲注37、52頁。

⁵² 山崎俊輔、2013、「ときどき聞く『自社年金』って何?」、<https://allabout.co.jp/gm/gc/422912/> (2019.11.29アクセス)。

⁵³ 企業年金連合会、2019、『企業年金に関する基礎資料』、企業年金連合会、8頁。

制度である適格退職年金制度が創設された⁵⁴。また厚生年金保険の拡充等に伴い、経済界から、企業の従業員の老後の所得保障を目的とする厚生年金保険と、事実上その役割を果たしている退職金との調整を図るべきとの要望が高まったことを背景に、企業年金に厚生年金保険の一部を代行させる厚生年金基金制度が昭和 41 年に創設された⁵⁵。これらの制度は、退職金の積み立てと支払いを信託銀行や生命保険会社などの金融機関と契約して運営する方法をとり、退職金制度は年金化していく⁵⁶。独自年金を持つ少数の企業を別とすれば、退職金とは別に退職年金を上乗せして実施するのではなく、退職金原資の一部または全部を退職年金に移し替える方式を採用するのが一般的であった⁵⁷。また、退職一時金の年金化は、単に労働者の意向や企業の支払い条件による資金の効率化、費用の平準化追求のみではなく、適格年金制度、厚生年金基金制度により、税制面からも促進されてくこととなった⁵⁸。

第 4 項 バブル崩壊から現在

日本経済の成長とともに、退職金制度は安定して運用されていったが、バブル崩壊後は「失われた 20 年」といわれる景気低迷期に突入し、金利は低迷、株価は下落したままの状態が続いた⁵⁹。株価・金利の急激な低下により確定給付年金の前提となる予定利率（当時は一律 5.5%）を恒常的に維持することが厳しい環境となった⁶⁰。これを受けて、企業年金財政は悪化し、従業員への退職金支給額が積み立て不足となっている状況が明らかとなった⁶¹。

⁵⁴ 山田 千秀、「企業年金等の拡充に向けて～確定拠出年金法等の一部改正案～」、『立法と調査 2009. 4 No. 291』、https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2009pdf/20090401032.pdf (2019. 11. 29 アクセス)、32 頁。

⁵⁵ 前掲注 54

⁵⁶ 前掲注 10、25 頁。

⁵⁷ 前掲注 37、53 頁。

⁵⁸ 前掲注 37、52 頁。

⁵⁹ りそな銀行 信託ビジネス部 りそな年金研究所、2019、「企業年金ノート 2019（平成 31）年 4 月号 No. 612」、<https://www.resonabank.co.jp/nenkin/info/note/pdf/201904.pdf> (2019. 12. 3 アクセス)、1 頁。

⁶⁰ 前掲注 59

⁶¹ 前掲注 10、25 頁。

適格退職年金の問題点は、第一に、適格退職年金は税法上の規定であり、退職給付原資の充実よりも過大損金算入の禁止という観点に重きが置かれていたこと、第二に、適格退職年金には積立水準を検証し対応するルールがなく、積立不足の穴埋め等は義務付けられていなかったほか、剰余が発生しても当該超過分を財政再計算時に事業主に返還しなければならない仕組みであった⁶²。

厚生年金基金は、厚生年金の一部を代行して運用（予定利率 5.5%）していたが、バブルの崩壊により運用利回りの実績が予定を下回る（利差損）ようになり、運用に行き詰まるようになった⁶³。厚生年金基金自体の資産に、代行部分の資産を合わせて運用することによりスケールメリットを見込んでいたが、逆に損失が生じることになり、厚生年金本体の財政に影響を及ぼすことを危惧されるようになった。企業は、年金財政の健全化のため追加拠出を行うも、追加拠出の負担が重くのしかかり、一転して企業年金の解散・廃止が相次ぐようになった⁶⁴。

また、平成 12 年の退職給付会計の導入により、企業の財務諸表上に代行部分を含めた会計上の債務を反映することが求められるようになった⁶⁵。

こうした社会経済情勢の変化に対応するべく、平成 13 年に確定給付企業年金法および確定拠出年金法が制定され、わが国の企業年金制度に確定給付企業年金および企業型確定拠出年金という新たな選択肢が加わり、厚生年金基金は代行返上が、適格退職年金は 10 年間の経過措置を設けて他の企業年金制度等に移行する適年移行が、それぞれ解禁された⁶⁶。

⁶² りそな銀行 信託ビジネス部、2012、「企業年金ノート No.528 平成 24 年 4 月」、<https://www.resonabank.co.jp/nenkin/info/note/pdf/201204.pdf>、(2019.12.3 アクセス)、5 頁。

⁶³ 新日本有限責任監査法人、2014、「厚生年金基金の制度改正と 加入企業の課題」、<https://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/publications/issue/other/pdf/2014-07-16.pdf> (2019.12.06 アクセス)、4 頁。

⁶⁴ りそな銀行 信託ビジネス部 りそな年金研究所、2019、「企業年金ノート 2019 (平成 31) 年 4 月号 No.612」、<https://www.resonabank.co.jp/nenkin/info/note/pdf/201904.pdf> (2019.12.3 アクセス)、6 頁。

⁶⁵ 前掲注 64、4 頁。

⁶⁶ りそな銀行 信託ビジネス部 りそな年金研究所、2019、「企業年金ノート 2019 (平成 31) 年 4 月号 No.612」、<https://www.resonabank.co.jp/nenkin/info/note/pdf/201904.pdf> (2019.12.3 アクセス) 6 頁。

財政悪化により適格年金制度は廃止され、厚生年金基金についても代行返上⁶⁷する基金が増え、確定給付企業年金への移行が進んでいった⁶⁸。さらに、平成 24 年のいわゆる AIJ 事件⁶⁹の発覚を受けて制度のあり方が問われ、法改正により平成 26 年度から厚生年金基金の新規設立停止ならびに特例解散措置がとられた⁷⁰。

具体例として、「すかいら一く」は、平成 12 年に退職一時金、年金（以下総称して「退職給付」と呼ぶ。）の制度を再構築し、確定給付型から確定拠出型へ移行した。具体的には、退職給付のうち厚生年金基金は据え置き、税制適格年金と退職一時金部分を、確定拠出年金と前払い退職金に再構成するというものであった⁷¹。

「トヨタ自動車」は、平成 14 年、退職金の一部を原資として確定拠出年金を導入、平成 16 年には、「ポイント制退職金制度」を導入し、退職金の仕組みを“見える化”するとともに、各人の能力・成果を反映することで、頑張った人に報いる制度とした。これにより、退職給付制度の構成は、退職一時金、確定給付年金（終身）、確定拠出年金（企業型・5 年有期）の構成となった⁷²。

その後現在に至るまで、退職一時金、企業年金制度を見直す傾向は続いている。

⁶⁷ 厚生年金基金制度については、老齢厚生年金の一部の運用・給付を代行していたが、代行部分を含めた給付債務が母体の企業会計上債務として計上されることとなったこと、また、平成 14 年の確定給付企業年金法の施行に伴い、代行返上が認められることとなったことから、大手企業等による単独・連合設立の厚生年金基金の多くは代行返上し、確定給付企業年金への移行が進んだ。（企業年金連合会、2019、『企業年金に関する基礎資料 平成 30 年度版』、企業年金連合会、118 頁。）

⁶⁸ 企業年金連合会、2019、『企業年金に関する基礎資料 平成 30 年度版』、企業年金連合会、118 頁。

⁶⁹ 2012 年 2 月、証券取引等監視委員会の検査により、AIJ 投資顧問が顧客から預かっていた年金資産の運用に失敗していたのにもかかわらず、虚偽の報告書を顧客並びに当局に提出していたという事件。（投資資料館、<https://www.toushin.com/faq/other-faq/aij/>（2019.12.3 アクセス）。）

⁷⁰ りそな銀行 信託ビジネス部 りそな年金研究所、2019、「企業年金ノート 2019（平成 31）年 4 月号 No.612」、<https://www.resonabank.co.jp/nenkin/info/note/pdf/201904.pdf>（2019.12.3 アクセス）6 頁。

⁷¹ すかいら一くの退職給付再構成については、厚生労働省、「株式会社すかいら一く」の投資教育の事例について、<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/nenkin/nenkin/kyoshutsu/toushi/skylark.html>（2019.11.06 アクセス）

⁷² 労働行政研究所、2014、「注目の退職金・年金制度改革」、『労政時報 第 3871 号』、労務行政、20 頁。

第5項 小括

退職金は、当初暖簾分けにみる独立報奨金のような性格であったが、その後、解雇手当として失業保険的役目を果たし、戦後は人材確保のための手段として広がっていった。退職金の発展とともに、企業は退職一時金の支払い負担が重くなり、分割して給付できる年金制度を導入する。しかし、経済の低迷とともに年金資金の運用が低迷し、年金制度が改革されていった。このように、退職一時金の資金を原資として退職年金が発展していき、退職金が一時金だけではなくなる中、退職一時金の課税方法も変化する必要が出てくる可能性がある。

第2節 第二次大戦後の退職金課税の変遷

第1項 昭和22年税制改正

退職所得に対する所得税の課税は、昭和13年の改正により、退職に際し支給される一切の一時的給与に対し、行われることとなった⁷³。その後、第二次世界大戦の混乱を経て、昭和22年に終戦に伴う租税制度の改正が行われた。原則としてすべての所得を総合し、超過累進税率によって課税する、いわゆる総合課税の方式をとることとなった。この改正に伴い、退職所得については、その年中の収入金額の2分の1に相当する金額を課税標準とし（昭和22年改正・所法9）、所定の源泉徴収税額表によりその所得税を源泉徴収する（昭和22年改正・所法38）とともに、他に所得がある場合には、これと総合して課税することとされた⁷⁴。昭和13年当時から続いた定額控除はなくなり、2分の1を控除することとなったのである。分類所得税の下で昭和13年当時は所得金額を2分の1に圧縮するのではなく、税率で調整するという構造がとられていたが、その後、戦中戦後の混乱により、従前の方法による課税の効果が失われ、昭和22年に総合課税に一本化される際、退職所得も他の所得と総合して超過累進税率を適用するため、簡明に一律半額控除するという趣旨であったと大飼は述べている⁷⁵。

⁷³ 武田昌輔監修、『DHCコンメンタール 所得税法 2-2』、2282-2283頁。

⁷⁴ 前掲注73、2285頁。

⁷⁵ 大飼久美、2013、「退職所得の計算構造の起源」、『立命館法学』、347号、77-79頁。

第2項 シャープ税制について

昭和22年の税制改正があってあまり間を置かず、昭和24年、日本の税制に対し、シャープ勧告が行われ、昭和25年の税制改正はシャープ勧告に基づいたものとなった。

シャープ勧告については、神川は、「シャープ勧告における課税制度は、国民が税負担を感じ納税することで税の使途などに関心を持ち、納税意識を高め、応能負担の原則に基づく公平に合致するとともに富の再分配機能を有するとの理由から、直接税、特に個人に対する所得税を中心に据える。その所得税の仕組みを見ると、包括所得税の採用により課税ベースを拡大するとともに総合累進課税の徹底を勧告する一方で、所得控除の拡大や、累進税率の緩和（最高税率を80%から55%に緩和）を勧告する。」⁷⁶と述べている。このようなシャープ勧告による課税体系の改革により、退職金については総合課税が適用されることにより、他の所得と同様に課税されていた。

第3項 昭和25年の改正

第1項でも述べたが、昭和22年の税制改正で、原則としてすべての所得を総合し、超過累進税率によって課税する、いわゆる総合課税の方式が導入されており、退職一時金については2分の1控除の上、他の所得と総合して超過累進税率により課税されることとなっていた。しかし、シャープ勧告後の昭和25年税制改正では、2分の1の控除はなくなり、退職一時金について、他の所得と総合して超過累進税率が適用されることとなった。

シャープ勧告に対しては、「日本政府としては、今まで収入金額の2分の1を控除できていたのにもかかわらず、改正により今後一切控除が認められないとしたら、国民の理解が得られないことを予測して、どうにか控除が認められないかシャープ使節団を説得した。」⁷⁷という。その結果、収入金額の15%の控除額（昭和25年改正・所法9）が認められること

⁷⁶ 神川和久、2008、「シャープ勧告の再考」、『税大ジャーナル9 2008 10』、
https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/09/pdf/09_05.pdf
(2019.06.20 アクセス)、100頁。

⁷⁷ 前掲注75、347号、81頁。

となった。

わが国での退職一時金は、雇用主が労働者に恩恵を与え、または給与の後払いとして労働者を縛り付け、労働者の確保や雇用調整として利用されてきた。また、国民にとって老後の生活の糧として、社会政策的配慮から優遇されていたと考えられる。シャウブ勧告により税制が抜本的に変わったとはいえ、当時の行政整理や企業整理により多数の失業者が生じた上、急激なインフレが進む中、彼らが退職時に受け取る退職手当等について免税すべきであるという声の高まりがあり⁷⁸、日本政府が退職所得に対する軽減措置にこだわった結果、認められた 15%定額控除であった。

なお、この昭和 25 年改正においては、「収入金額の 15%相当の控除額」（昭和 25 年改正・所法 9）を控除した退職所得の金額を課税標準とし、特定の場合には、「5 年間の平均課税」（昭和 25 年改正・所法 10）（第 3 章第 4 節第 2 項 1(4)参照）という平準化措置の適用を選択することができることとされている⁷⁹。

第 4 項 昭和 26 年の改正

「昭和 26 年 11 月 30 日に公布された所得税法の臨時特例に関する法律により、昭和 27 年 1 月 1 日から同年 3 月 31 日までに支給される退職所得については、他の所得と分離して課税し、その収入金額から 15 万円を控除した後の金額の半額を課税標準とし、これに税率を適用した税額によることとされた。この退職所得の分離課税制度の採用に伴い、昭和 26 年分の所得税については、同年中の収入金額からその 30%に相当する金額を控除した金額を課税標準とみなすこととされた。」⁸⁰ なお、この臨時特例による退職所得課税の改正内容は、昭和 27 年改正により昭和 27 年 4 月 1 日以降も継続されている⁸¹。

⁷⁸ 前掲注 75、347 号、82 頁。

⁷⁹ 前掲注 73、2285 頁。

⁸⁰ 前掲注 73、2286 頁。

⁸¹ 衆議院 第 013 国会 制定法律の一覧 法律 53 号（昭 27・3・31）、
http://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_housei.nsf/html/houritsu/01319520331053.htm
（2020.1.7 アクセス）

この臨時特例に関する法律により、現行の退職所得課税の特徴である、「分離課税」が導入されている。昭和 25 年改正までの退職所得課税においては、ほかに所得がある場合には総合課税することとされていた（昭和 25 年改正・所法 9）⁸²。

また、退職所得に対する控除額であるが、昭和 25 年の改正に見られる「収入金額の 15%」から「その収入金額から 15 万円を控除した金額の半額」⁸³と変わっている。定額控除額では控除しきれない退職手当について、さらなる優遇を行うため、シャープ勧告による昭和 25 年改正前の「2 分の 1 控除額」が復活したといえよう。

犬飼は次のような指摘をしている。「分離課税とする理由について、平田敬一郎政府委員は、昭和 26 年 10 月 29 日に開催された衆議院大蔵委員会第 6 号において、純粋な理論からすると、改正前と同様に総合課税するのが望ましいが、現在の税率が高く、税負担が過重になりすぎている点及び税制の簡素化を目指している点を挙げている。さらに、『2 分の 1 課税』とした理由については、退職所得が一時的な所得であることから、税負担の平準化を図るためであると説明しながらも、理論的な課税方法としては改正前の方法が望ましいと述べている。思うに、平田敬一郎政府委員のこの昭和 26 年 10 月 29 日における大蔵委員会での発言により、『2 分の 1 課税』は、一時的な所得である退職所得の税負担を平準化するという趣旨によるのである（ママ）と解されるようになったのではないだろうか。なぜなら、平田敬一郎政府委員の発言のもととなった質問をした奥村又十郎委員は、『2 分の 1 課税』を『半額控除』と表現しており、これまでの国会の審議でも、前尾繁三郎政府委員や平田敬一郎政府委員は、『2 分の 1 課税』のことを『2 分の 1 を控除する』と表現していることから、この審議で平田敬一郎政府委員の発言があるまでは、一般に『2 分の 1 課税』は控除額であると認識されていたと考えられるからである。そして、その後、定額控除と 2 分の 1 課税が恒常化されるにつれて、『2 分の 1 課税』の趣旨は、定額控除の代わりであったとの認識が薄れ、単に平準化のためのものであるとの認識に単純化されていったのではないだろう

⁸² 前掲注 73、2285 頁。

⁸³ 前掲注 73、2286 頁。

か。また、この所得税法の臨時特例に関する法律の審議過程において、2度にわたり退職所得に対する課税免除の請願書等が提出されており、これらが後押しとなって、理論的な従来の課税方法を廃止し、政策的な見地から、二重の控除が実施される改正を行うこととなったと考えられる。」⁸⁴

確かに、現行退職所得課税の「2分の1課税」については、平準化であることを前提として、金子が「退職所得控除後の残額の2分の1だけが課税の対象とされているのは、退職所得が給与の一部の一括後払いであるため、平準化の意味で累進税率の適用を緩和する必要があるからである」⁸⁵と述べ、佐藤が、「この『2分の1課税』の制度は、退職所得の担税力が低いということもありますが、それ以上に、きわめて長い期間勤めて手にした所得だという性格を考え、平準化の措置として定められているという性格が強いと考えられます。」⁸⁶と説明している。しかし、「きわめて長い期間勤めて手にした所得という性格」を考慮するため平準化を行うならば、その「きわめて長い期間」を基礎とするのではなく、単純に2分の1とするとは、あまりにずさんなやり方であるという気がしてならない。この点については、第3章第4節第2項2．において分析しているので参照してほしい。

第5項 昭和27年の改正

昭和27年3月31日の所得税法改正においては、退職所得の課税標準（昭和27年改正・所法9①）は、その収入金額から15万円を控除した金額の10分の5に相当する金額（昭和27年改正・所法9①六）によることされた⁸⁷。これは、昭和26年11月30日の臨時改正の内容を引き継ぐ形となった。

⁸⁴ 前掲注75、347号、85-86頁。

⁸⁵ 前掲注22、244頁。

⁸⁶ 佐藤英明、2018、『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』、弘文堂、190頁。

⁸⁷ 前掲注73、2286頁。

第6項 昭和28年の改正

退職所得についての控除額を20万円（従前15万円）（昭和28年改正・所法9①六）に引き上げるものとする⁸⁸。

第7項 昭和29年の改正

昭和28年11月に出された政府税制調査会による「税制調査会答申とその理由及び説明」では、当時の経済状況と財政について、戦後の財政の膨張によるインフレが昂進し、対外競争力を喪失し、輸出の不振を招いており、財政規模を圧縮し、国力と均衡させ、国民負担の軽減を図るべく、国民の租税負担を軽減させるべきである⁸⁹と説明している。このような経済財政状態の中、退職所得の課税について改正が行われている。

昭和29年の改正では、退職所得の課税標準はその年中の収入金額から20万円（勤続年数が10年を超える場合には、その超える年数に2万円を乗じて計算した金額を加算した金額。その金額が50万円を超える場合には、50万円とする。）を控除した金額の10分の5に相当する金額（昭和29年改正・所法9①六）によることとされた⁹⁰。

この政府税制調査会答申では、上記改正について次のように説明している。当時既に、退職所得控除額20万円、2分の1課税、分離課税が行われていたが、退職所得の性質から、おおむね妥当な制度と判断されていた。「しかしながら、勤務年数が長く、定年で退職する場合には、老後の生活安定と、社会保障の意味から更にその負担を軽減することが必要である。そこで勤務年数が25年に達する者の場合には50万円まで所得税がかからないようにすることを目途として、勤務年数が長くなるに従って控除額を多くすることとし、負担の軽減合理化を図ることが適当であろうと認められる。」⁹¹

⁸⁸ 財政研究所、1982、『項目別税制調査会答申集』、財政詳報社、270頁。

⁸⁹ 政府税制調査会、1953、「税制調査会答申とその理由及び説明」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s2811_zeiseityosakaitousin.pdf（2019.1.15アクセス）、4-5頁。

⁹⁰ 前掲注73、2286頁。

⁹¹ 政府税制調査会、1953、「税制調査会答申とその理由及び説明」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s2811_zeiseityosakaitousin.pdf

ここで注目すべきは、「退職所得控除額 20 万円、2 分の 1 課税、分離課税」がおおむね
妥当な制度とされていることである。

また、定年退職する場合には、「老後の生活の安定、社会保障の観点から負担軽減を
することが必要で、勤務期間が長くなるに従って控除額を大きくする」と述べている。退職
後、すなわち退職後の担税力の低下を見据えて、控除額を増やしていこうという意図が見
て取れる。50 万円という上限が設定されていたとはいえ、勤続年数が長くなるにしたがっ
て控除額を多くするという控除額の算定制度を導入した。当時、生涯、一つの会社で勤め
上げることが一般的なサラリーマンの姿であり、税制上も奨励されていたととらえ
られる。

第 8 項 昭和 30 年代初頭の退職所得に対する課税状況

昭和 31 年当時の退職金の水準は、大卒で 35 年勤続のモデル退職金⁹²が 3,043,766 円であ
り、35 年勤続しているため、控除額である 50 万円控除後の金額の 2 分の 1 は 1,271,883
円である。この金額が課税所得金額となる。このケースでは、退職金の 41.7%に課税され
ることになっている。

つまり、退職金にはある程度課税されることを許容していたということになる。

第 9 項 昭和 34 年、36 年の改正

昭和 34 年の改正では、特別控除額（現退職所得控除額）の引上げが行われ、退職所得控
除額の計算に年齢要素が加えられた。また、退職所得控除額の上限が 100 万円に引き上げ
られた（昭和 34 年改正・所法 9①六）。

(2019.1.15 アクセス)、75 頁。

⁹² 中央労働委員会、1956、「退職金及び年金事情調査」。

退職所得控除の計算方法は、「勤続年数のうち、40 歳に達するまでは、1 年あたり 3 万円、40 歳超 50 歳に達するまで 1 年あたり 4 万円、50 歳超は、1 年あたり 5 万円とする。」（昭和 34 年改正・所法 9①六）とされた。

ただし、昭和 35 年の税制調査会答申では、退職所得控除額の上限の撤廃が盛り込まれ昭和 36 年改正では撤廃されている（昭和 36 年改正・所法 9①六）。以下、退職所得控除額上限撤廃の経緯を説明する。

昭和 35 年 12 月の税制調査会答申では退職所得控除額の上限について次のような説明があった。

「退職所得は、過去長期間の勤労に対する一種の後払い報酬であると同時に、退職後の生活の資に充てられるものであって、その特殊の性格から、他の所得に比し担税力が弱いものと考えられている。したがって、これに対しては前述のように特別の控除を行い、特殊の課税方式がとられており、しかも、近年の改正で逐次その控除額の引上げが行われてきている。ことに昭和 34 年度の改正では、特別控除額が大幅に引き上げられ、その限度額も 50 万円から一挙にその 2 倍の 100 万円まで引き上げられた。」⁹³

しかし、このような大幅減税を行ったにもかかわらず、昭和 34 年度の改正当時からなお不十分とされていた⁹⁴。その理由について、昭和 35 年 12 月の税制調査会答申では、当時の退職金の支給状況に比して、「学校卒業後直ちに就職して定年（かりに 55 歳とする。）まで勤めて退職したもっとも代表的なサラリーマンについて一般の方法で計算した控除額が、100 万円で頭打ちし、控除が完全に与えられないという結果が生じている。ところが、このようなことは長年の勤めを終えて退職した定年退職者の感情に合わないとし

⁹³ 政府税制調査会、1960 年、「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s3512_toumenjissisubekizeiseikaisei.pdf（2019.10.26 アクセス）、86-87 頁。

⁹⁴ 政府税制調査会、1960 年、「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s3512_toumenjissisubekizeiseikaisei.pdf（2019.10.26 アクセス）、87-88 頁。

て、控除限度額の引き上げ、ないし撤廃を考慮せよという意見があったわけである。」⁹⁵と述べられている。税制調査会は、当時の退職金の支給状況から考えれば、定年退職で、特別控除額を超える退職金を受給するものが9割前後に上っており、退職所得の特別控除（現在の退職所得控除）の限度額を撤廃することが適当であると認めるに至った。

なお、退職金に所得税を課すべきでないとの意見については、紹介された後に、「高額
の退職金までこれを非課税とすることは現在の退職金の支給状況等からみて不適當であ
り、また、退職一時金が退職年金の形に改められる方向にある今日、退職年金の課税との
均衡から見ても適當ではない。現在の情勢に適合する退職金課税のあり方としては、退職
金の性格を十分考慮し、永年勤務の者に控除の金額が多くなるよう特別控除の金額を定め
ることが適當である。」⁹⁶と述べられている。

第10項 昭和39年の改正

昭和39年改正では、退職所得控除額の計算における年齢区分を廃止した（昭和39年改正・所法9①六）。勤続年数1年あたり一律5万円で計算することとなった。昭和38年政府税制調査会では、この改正を「在職期間中の年齢の違いにより退職所得の担税力が相違するとは考えることには、疑問も少なくない」⁹⁷と説明している。また、「軽減について最も考慮すべき点は、就職後長年引き続き勤務した後退職する者の場合である」⁹⁸と述べており、ここでも、退職金の長期勤続者に対する報償的性格が浮き彫りとなっている。

昭和34年改正における年齢が上がるにつれて、つまり、担税力の低くなる老後が近づくとつれて控除額が増加していくというシステムは、長期勤続した者はもちろん控除額が

⁹⁵ 政府税制調査会、1960年、「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s3512_toumenjissisubekizeiseikaisei.pdf（2019.10.26アクセス）、86-88頁

⁹⁶ 前掲注95、86-88頁。

⁹⁷ 政府税制調査会、1963、「昭和39年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s3812_s39zeiseikaisei.pdf、（2019.10.26アクセス）33頁。

⁹⁸ 前掲注97、33頁。

増え、長期勤続していなくとも、高齢になれば高額の控除額を適用できるという点で、老後の生活保障という見方からすれば公平な制度だと筆者は考える。年齢を重ねれば誰しも近づいてくる老後に備えるという意味で、勤続期間の長短は関係ないと思われる。しかし、退職一時金は、勤続年数が長くなると共に一年ごとの積増額も大きくなっていくことから、勤続年数に応じて増加していく退職所得控除が求められることとなっていったと考える。

第 11 項 昭和 42 年の改正

昭和 39 年以後、オリンピック景気後の景気後退により、証券不況に見舞われ、わが国の経済状況は悪化していく。

昭和 42 年 2 月の「長期税制のあり方についての中間答申」によれば、長期税制の方向としては、公債政策の導入という条件の変化もあり、所得水準の上昇に応じて、国民の税負担水準がある程度上昇することもやむを得ないと述べた上で、わが国の税負担率は、先進諸国の税負担水準に比べて形式的になおかなり低いとはいえ、ひとりあたりの国民所得水準の低さ、多くの低所得者層に所得税の負担を課しているという実態、常に訴えられている負担の不均衡という苦情等からみて、今後引き続き所得税を中心とする負担の軽減に努める必要があろう、と減税の必要性について言及している⁹⁹。

昭和 42 年改正では、経済状況が低迷しているとはいいいながらも、所得税の減税は継続された。そのうち退職所得については、引き続き定年退職者の控除額を平均的な水準まで引き上げることとされた。すなわち、退職所得に対する減税の理由としては、「退職所得は老後の生活保障的な最後の所得であることにかんがみ、その担税力は他の所得に比べてかなり低いと考えられるので、できるだけ早い機会にその控除額を定年退職者の平均的な

⁹⁹ 政府税制調査会、1967、「長期税制のあり方についての中間答申、税制簡素化についての第一次答申、昭和 42 年度税制改正大綱についての答申、昭和 42 年度の税制改正に関する答申」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf (2019. 10. 26 アクセス)、6 頁。

退職所得の水準程度まで思い切って引き上げることが望ましい。なお、その際控除の仕組みについては、永年勤続者をより優遇する意味から、勤続年数に応じて順次控除額を増やし、通常定年に達すると思われる勤続年数の退職者で最高の控除額を保証するような仕組みとすることが必要であろう。」¹⁰⁰と述べられている。

退職所得控除額は、勤続年数が長くなるほど控除額が逡増するように改められた（昭和 42 年改正・所法 30）。

（退職所得控除額）

勤続年数のうち、

10 年に達するまで 1 年あたり 5 万円

10 年超 20 年に達するまで 1 年あたり 10 万円

20 年超 30 年に達するまで 1 年あたり 20 万円

30 年超 1 年あたり 30 万円

昭和 42 年当時の中央労働委員会による大卒のモデル退職金は、勤続 32 年で 5,999,305 円である。このケースの退職所得控除額は、410 万円であり、控除後の金額の 2 分の 1 である課税所得金額はおよそ 95 万円となる。退職金の 15%に課税されることとなり、昭和 31 年のケースに比べて、課税される退職金の割合が激減している。

第 12 項 昭和 45 年以降の改正

昭和 45 年の改正以降、退職所得控除額について算定方法の合理化や、控除額の拡大が続いていった。昭和 49 年には 35 年勤続した場合の退職所得の非課税限度を 1000 万円に引き上げ（昭和 49 年改正・所法 30）、昭和 50 年の改正では、30 年勤続した場合の退職所得の非課税限度を 1000 万円に引き上げた（昭和 50 年改正・所法 30）。昭和 63 年改正で

¹⁰⁰ 政府税制調査会、1967、「長期税制のあり方についての中間答申、税制簡素化についての第一次答申、昭和 42 年度税制改正大綱についての答申、昭和 42 年度の税制改正に関する答申」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf（2019.10.26 アクセス）、12 頁。

は、現行の退職所得に対する課税制度となり、昭和 63 年には勤続 30 年の免税点が 1,500 万円に達した（昭和 63 年改正・所法 30）。

下記図表 2-1 は、退職所得控除額の拡大によるモデル退職金に対する所得税額の割合の変化を示している。

昭和 29 年改正からは、勤続年数が長くなるごとに退職所得の定額控除額が増加する仕組みをとっており（図表 2-2 参照）、税制上も長期勤続を奨励するような課税制度となっていた。

昭和 30 年代初めは、退職所得控除額の上限があり、また、控除できる金額も少なかった。さらに、戦後の財政難から過累進税率も高く、平均税率は 15% と、退職一時金の 6 分の 1 程度は課税されている。

昭和 30 年代後半には退職所得控除額の上限が撤廃されたが、まだまだモデル退職金に控除額が追いついてくることはなかった。平均税率も 10% 程度となっている。

昭和 40 年代に入り、高度成長期にモデル退職金が急増するに伴い、退職所得控除額も急拡大していく。平均税率も一けた台となった。

平成 1 年にはモデル退職金と退職所得控除額がほぼ並ぶようになった。累進税率の増加段階が比較的なだらかになったこともあり、平均税率はわずかに 1% 強となっている。

その後は、我が国の経済の低迷により、退職一時金も横ばいか現状維持となっており、退職所得控除額の改正はされていない。

図表 2-1 退職所得控除額の拡大に伴う退職所得に対する平均税率の変化

(単位：千円)								
年	モデル退職金	勤続年数	退職所得控除額 (定額部分)	退職一時金に 対する退職所得控 除額の比率	退職所得の金額	累進税率 (上積み)	税額	平均税率
昭和31年	3,044	35	500	16%	1,272	50%	483.0	15.9%
昭和34年	3,520	32	500	14%	1,510	35%	366.0	10.4%
昭和36年	4,323	32	1,000	23%	1,661	35%	416.0	9.6%
昭和38年	5,024	32	1,160	23%	1,917	35%	449.2	8.9%
昭和40年	5,999	32	1,600	27%	2,200	35%	543.0	9.1%
昭和42年	6,839	32	4,100	60%	1,369	25%	246.0	3.6%
昭和44年	7,571	32	4,100	54%	1,736	30%	350.3	4.6%
昭和46年	9,742	32	4,100	42%	2,821	27%	521.7	5.4%
昭和48年	11,559	32	6,800	59%	2,379	21%	359.8	3.1%
昭和50年	15,896	32	8,800	55%	3,548	21%	535.1	3.4%
昭和56年	20,413	32	11,000	54%	4,706	24%	799.7	3.9%
平成1年	25,669	37	19,900	78%	2,534	10%	288.5	1.1%

大卒・大学院卒（事務・技術労働者・男子）のモデル退職金のうち、定年退職時の退職一時金の金額を表示している。

モデル退職金：中央労働委員会、上記で取り上げた各年の「退職金、定年制および年金事情調査」より昭和56年までは55歳定年制、平成1年は60歳定年制としている。

第13項 平成を通じて

平成に入ってから、24年改正以外、退職所得について大きな改正はなかった。

平成24年改正では、特定役員退職手当等に対する2分の1課税の廃止により、長らく続いた2分の1課税の取扱いが一部変更された（現行所法30②）。

財務省によれば、退職所得控除額を控除した残額の2分の1を所得金額とする累進緩和措置を前提に、短期間のみ在職することが当初から予定されている法人役員等が、給与の受取りを繰り延べて高額な退職金を受け取ることにより、税負担を回避するといった事例が指摘されているため、一般従業員の退職金とは相当に異なる事情にあることを踏まえ、勤続年数5年以内の法人役員等の退職所得について、2分の1課税を廃止すると説明されている¹⁰¹。

¹⁰¹ 財務省、2013、「平成24年度税制改正について」、
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p007_012.pdf
 (2019.1.15 アクセス)。

第 14 項 小括

退職所得に対する課税制度は、戦後のシャープ勧告による控除額減少、総合課税による累進税率適用から、分離課税に変わり、その後は控除額を増やす方向で変化してきた。

昭和 29 年改正からの退職所得控除の変遷を見ると、勤続年数が長くなるごとに一年ごとの控除額が積増されていく退職一時金に応じて、退職所得控除額を増やす方向で税制も変化していることがわかる。生涯一つの会社に勤続するという終身雇用制の下での働き方を、税制も優遇していたということになる。

退職所得に対する税額を見ると、昭和 30 年代の初頭のモデル退職金を例にとれば、退職一時金のおおむね半分の金額に課税され、6 分の 1 程度は税として納付していた。シャープ税制からの流れと、我が国の経済状態から、担税力の低いとされる退職一時金について、現状と比べてかなりの部分課税されており、それが当たり前のことだったと思われる。

昭和 35 年の税制調査会答申（第 8 項参照）では、退職金に所得税を課すべきでないとの意見もあるが、高額な退職金までこれを非課税とすることは不適當であるため、退職金の性格を十分考慮して控除額を設定するべきと述べられている。しかし、昭和 42 年の政府税調答申（第 11 項参照）でも、控除額を定年退職者の平均的な所得水準に引き上げることを望ましいと考え、ある程度の退職所得については所得税を課税しないという考え方を打ちだしていた。

実際に、昭和 40 年代以降の控除額の急拡大に加えて、超過累進税率が徐々に緩和されていることもあり、退職金に占める税額の割合は非常に小さくなっている。一般的な被用者の退職一時金については、ほとんど課税されていない状態となっているといってもよい。

この状態が、終身雇用制のもとに平均的な定年退職者の退職金（昭和 42 年税調答申）程度の金額を控除することを目指した、退職一時金に対する課税方法の完成された姿ということができる。

第3節 退職金制度と退職一時金課税の変遷から見えること

第1節と第2節を読み合わせると、経済成長と退職所得控除額の拡大は連動していることがわかる。昭和30年代、40年代の高度成長期にモデル退職金は2年ごとに15%~20%程度上昇している。退職所得控除額は昭和30年代の控除額設定の試行錯誤と上限撤廃で控除額の基礎を作り、昭和40年代に控除額を急拡大させていく。

経済の長期低迷期に入り、平成に入ってから退職一時金の額が伸び悩んでおり、それに同調するように、退職所得控除額も拡大をやめている。

また、昭和10年前後の昭和の大不況時に、政府が失業保険の制度を行う代わりに、企業が退職手当で失業保険の代替を行うという考えを示したり、第二次大戦直後の厚生年金支給額がわずかであった当時、企業が退職金制度の確立と増額に取り組むなど、経済の動向、雇用者と被用者からの要望と税制が一体となって退職所得の優遇措置を拡大し、守ってきたかのように思われる。

図表 2-2 退職所得に関する税制改正

改正年	課税方法	控除額	平準化措置	税率
昭和13年改正	分離課税	5,000円	なし	第2種所得に対する累進超過税率
昭和15年改正	分離課税	10,000円	なし	甲種所得に対する累進超過税率
昭和22年改正	総合課税	収入金額の10分の5	なし	課税所得金額に対する超過累進税率
昭和25年改正	総合課税	収入金額の15%	5年間の平均課税	課税総所得金額に対する超過累進税率を適用
昭和26年所得税法の臨時特例	分離課税	15万円（昭和27年1月1日から3月31日支給分） 収入金額の30%（昭和26年支給分）	2分の1	超過累進税率を適用
昭和27年改正	分離課税	15万円	2分の1	超過累進税率を適用
昭和29年改正	分離課税	20万円（勤続年数が10年を超える場合には、その超える年数に2万円を乗じて計算した金額を加算した金額。その金額が50万円を超える場合には、50万円を限度とする）	2分の1	超過累進税率を適用
昭和34年改正	分離課税	次に掲げる金額の合計額に相当する金額とする。 ①40歳に達するまでの在職期間に対応する年数については、1年につき3万円 ②40歳を超え50歳に達するまでの在職期間に対応する年数については、1年につき4万円 ③50歳を超える在職期間に対応する年数については、1年につき5万円 なお、①②及び③によって求めた金額の合計額が100万円を超える場合には、100万円とされた。	2分の1	超過累進税率を適用
昭和36年改正	分離課税	控除額100万円の最高限度額の撤廃	2分の1	超過累進税率を適用
昭和39年改正	分離課税	勤続年数1年につき5万円	2分の1	超過累進税率を適用
昭和42年改正	分離課税	勤続年数に応じ次に掲げる金額の合計額 10年までの年数については、1年につき5万円 10年を超え20年までの年数については、1年につき10万円 20年を超え30年までの年数については、1年につき20万円 30年を超える年数については、1年につき30万円	2分の1	超過累進税率を適用
昭和48年改正	分離課税	勤続年数に応じ次に掲げる金額の合計額 10年までの年数については、1年につき10万円 10年を超え20年までの年数については、1年につき20万円 20年を超え30年までの年数については、1年につき30万円 30年を超える年数については、1年につき40万円 なお、勤続年数が4年以下の退職者については、最低控除額が40万円に引き上げられた。	2分の1	超過累進税率を適用
昭和49年改正	分離課税	勤続年数に応じ次に掲げる金額の合計額 勤続年数のうち20年までの年数については、1年につき20万円 勤続年数のうち20年を超える年数については、1年につき40万円	2分の1	超過累進税率を適用
昭和50年改正	分離課税	勤続年数に応じ次に掲げる金額の合計額 勤続年数のうち20年までの年数については、1年につき25万円 勤続年数のうち20年を超える年数については、1年につき50万円	2分の1	超過累進税率を適用
昭和63年改正	分離課税	勤続年数に応じ次に掲げる金額の合計額 勤続年数のうち20年までの年数については、1年につき40万円 勤続年数のうち20年を超える年数については、1年につき70万円 （昭和64年分の所得税から適用）	2分の1	超過累進税率を適用
平成24年度改正	分離課税	勤続年数が5年以内の法人役員等の退職手当等に係る2分の1課税を廃止	2分の1	超過累進税率を適用

武田昌輔監修、『DHC コメンタール 所得税法 2-2』を参考に筆者作成。

第3章 終身雇用・年功序列賃金下での給与所得に対して退職所得を軽減することの現代的必要性

第1節 給与所得に対して退職所得を軽減することの公平性

給与所得と退職所得は、どちらも被用者として働いたことに基づいて受給する所得であるという面からみれば、同じ性質を持つ。金子は、これを「両者は、ともに、雇傭関係又はそれに準ずる関係から勤労ないし役務の対価として生ずる所得であり、その相違は、もっぱら、前者が雇傭関係の継続中に定期的・反覆的に支給されるのに対し、後者は雇傭関係の終了の際にまとめて一時に支給されることにある。したがって、両者の相違は質的なものではなく、支給の様態とタイミングの相違であるにすぎない。」¹⁰²と説明している。

しかし、同じ性質の所得であるにもかかわらず、支給の様態とタイミングが相違するという点で、所得税法では、退職一時金を給与所得から分けて、退職所得という所得区分を設けている。その上で、退職所得に軽減措置（優遇措置）を適用している。

5年退職金事件の最高裁判決（昭和58年9月9日）¹⁰³では、最高裁判決において退職所得に優遇措置を設ける理由を次のように示している。

「退職所得について所得税の課税上、給与所得と異なる優遇措置が講ぜられている」のは、「他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになるから、かかる結果を避ける趣旨に出たものと解される。」¹⁰⁴

また、佐藤は、「給与所得に対して、退職所得を軽減することの公平性」について以下のように述べている。給与所得と退職所得は、本来「従属的な労務の対価」として共通の性格を有しているが、退職所得に対する課税は給与所得に対する課税より著しく軽い。これは、退職所得が相当高齢になってから支給され、老後の生活の糧であるため、担税力が低いとい

¹⁰² 10年退職金事件評釈

金子宏、1985、「所得税法30条1項にいう退職所得にあたらないとされた事例」、『判例評論 NO.313』、判例時報社、181頁。

¹⁰³ 5年退職金事件、最高裁判決（昭和58年9月9日）民集第37巻第7号962頁。

¹⁰⁴ 前掲注103。

う理由に基づくものであり、この理由があるからこそ、給与所得に対し、退職所得に相対的に軽課する方が実質的な意味で公平であると考えられてきた¹⁰⁵。

つまり、5年退職金事件の最高裁判決（昭和58年9月9日）¹⁰⁶で退職所得に一時に高額
の所得税を課することは「公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない」と言及されている
ことについて、佐藤はこの点を敷衍し、「退職所得が相当高齢になってから支給され、老後
の生活の糧であるため担税力が低いという理由」で、退職所得に一時に高額
の所得税を課することは妥当ではなく、言い換えれば、「退職所得に相対的に軽課する方が実質的な意味で
公平である」と説明している。

要するに、5年退職金事件の判例も、佐藤の学説も、給与所得よりも退職所得に軽課する
方が、社会政策的観点から実質的に公平であると示しているといえる。

しかし、この実質的公平には要件がある。退職一時金として雇用者から被用者へ支給され
れば、すべて退職所得に該当するというわけではない。5年退職金事件の判例、佐藤の学説
により退職所得に該当する退職一時金の性質と要件について説明されているので、次節で
検討する。

第2節 優遇措置の対象となる退職所得の性質とその要件

第1項 優遇措置の対象となる退職所得の性質

最高裁は、5年退職金事件において、所得税法に軽課措置を適用している理由となる退職
所得の性質と機能について次のように言及している。

「退職所得について、所得税の課税上、他の給与所得と異なる優遇措置が講ぜられているの
は、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容にお
いて、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間
中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質を持つとともに、その機能において、受給者

¹⁰⁵ 佐藤英明、2000、「退職所得課税と企業年金課税についての覚書」、『公法学の法と政策』、有斐閣、418
頁。

¹⁰⁶ 前掲注103。

の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであ¹⁰⁷るからである。

つまり、退職一時金の性質は、要約していえば、「退職者が長期間勤務してきたことに対する報償」と「長期間の就労に対する対価の一部分が累積したものの後払い」の 2 つである。

第 2 項 優遇措置を受けるための要件

さらに、上記判例では、退職一時金が優遇措置を受ける退職手当等に該当するためには次のような要件を必要としていると判示している。次の要件イ、ロのいずれかが必要とされている。

1. 要件イ：「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」（所法 30①前半部分）にあたる要件

- ①退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること
- ②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること
- ③一時金として支払われること

2. 要件ロ：「これらの性質を有する給与」（所法 30①後半部分）にあたる要件

退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員が、「形式的には右（筆者注：上記要件イ）の各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであること」

まず 1 においては、要件イ①②③のすべての要件に該当しなければ、退職所得の対象となる退職手当等に該当しないということである。つまり、①退職の事実、②勤続報奨金、後払

¹⁰⁷ 前掲注 103。

い給与の性質を持つことに加え、㊦一時金として支払われることである。また、「これらの性質を有する給与」の要件については、判例において「要件ロ」のように示されている。実務上は、「これらの性質を有する給与」に該当する退職一時金は、具体的に通達に示されている（所基通 30-1、30-2、30-2 の 2）。具体例としては、「引き続き勤務する者に支払われる給与で退職手当等とするもの（所基通 30-2）」「使用人から執行役員への就任に伴い退職手当等として支給される一時金（所基通 30-2 の 2）」がある。

第 3 項 学説による退職所得に該当するための要件の追加

佐藤は、優遇措置を受けられる退職所得に該当する要件である上記「要件イ」㊦「退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付される」、㊦「一時金として支払われる」を敷衍して、給与所得に比べて退職所得を優遇する措置が、実質的な意味で公平であるという議論が成立しえたのは、固定的な労働慣行（終身雇用、年功序列の単線的な給与形態）の下で、退職という事実が一生に一回のみ生じ、退職一時金が支給される状況が定型的であったから、と述べている¹⁰⁸。

この考え方によれば、退職所得の優遇措置を受ける退職手当等の要件は、「終身雇用、年功序列の社会」を前提として「相当高齢になってから一生に一回のみの退職に際し受給する退職一時金」というものが追加されると考えられる。

第 3 節 退職一時金の社会経済的性質と労働法上の性質

被用者は、退職に際して退職一時金を雇用者から受給される。次の㊦～㊦は、第 2 章で取り上げているわが国の退職金制度の発展過程に見られた、社会通念上の退職一時金の性質である。

- ㊦長い間勤め上げた奉公人に対する使用者側からの独立報奨金

¹⁰⁸ 前掲注 105、418 頁。

②労働者の定着対策としての長年勤めた社員に対する勤続報償金

③退職手当等の雇用条件の一部としての後払い給与

④老後の生活保障（機能）

ここで一度、所得税法上の退職手当等から離れ、『DHCコンメンタール』において論じている退職金の性格に関し、一般的にいわれるところの社会経済的性格と労働法上の性質について参照して確認しておきたい。

第1項 退職金の社会経済的性質¹⁰⁹

「1. 功勞報償説

功勞報償説は、退職金の算定方法が、長期勤続の優遇の支給率・基礎給の年功賃金カーブ・功勞加算、役割加算制・定年、自己都合等の退職事由別格差・懲戒解雇時の不支給また、減額処分等を原則とする例が多いことに着目し、退職金は労働者の在職年限や在職中の職責の軽重・企業の貢献度に応じて、主として、職種、職能（職工員、役割）の別や勤続年数を指標に、多分に恩恵的な給付として支給されるものであるとする考え方である。

2. 賃金後払説

賃金後払説は、我が国の賃金体系が生涯雇用を基礎とした年功序列型賃金である関係上、労働者が一定の年齢に達するまでは、労働力の価値以下の低賃金が支払われ、一定年齢に達すると、まだ能力あるものを定年制の下に労働力の価値以上の賃金が支払われる機会もなく、低賃金が未精算のまま退職させられるということを論拠として、退職金はまさに賃金の未精算部分（後払い）であるとする考え方である。

3. 生活保障説

生活保障説は、今日のわが国では社会保障制度が不十分で在職中の低賃金だけでは、労働不能となった場合、老後の生活を保障するだけの余裕と蓄積をすることができないし、また、

¹⁰⁹ 前掲注 73、2301 頁。

失業の際にも政府の失業給付制度だけでは労働者の最低生活保障は行われがたいので、退職金はまさに退職後の生活保障として支給されるものであるとする考え方である。」

所得税法上の性質と比較してみれば、社会経済的性格の「１．功勞報償説」の退職金は、労働者の在職年限、貢献度、勤続年数に応じて職種、職能、勤続年数を指標に、多分に恩恵的な給付として支給されるものであると説明されている。５年退職金事件の判例において、退職所得の内容（性質）と機能について、詳細の説明はないが、どちらも「長期勤続が評価されて支払われる給付」の性格を持つという点で共通している部分があると考えられる。

社会経済的性格の「２．賃金後払説」については、退職金は、わが国の賃金体系が生涯雇用を基礎とした年功序列賃金である関係上生じる賃金の未精算部分（後払い）であるとする考えであるから、５年退職金事件の判例における退職一時金の性質「長期勤続期間にわたる就労に対する給与の後払い」と共通するものとする。

また、社会経済的性格の「３．生活保障説」は、退職金は、老後の生活保障であるとする考えであるから、５年退職金事件の判例における退職手当等の機能「老後の生活保障」と共通する。

第２項 労働法上の性質

労働省通達、昭和 22 年 9 月 13 日発基 17 号、「労働基準法の施行に関する件」法 11 条関係(三)では、「退職金、結婚祝金、死亡弔慰金、災害見舞金等の恩恵的給付は原則として賃金とみなさないこと。但し退職金、結婚手当等であつて労働協約、就業規則、労働契約等によつて予め支給条件の明確なものはこの限りでないこと。」としている。『DHC コメント』の注釈によれば、「本来は賃金ではなく、恩恵的な給付であるとして解釈しているようにも見受けられる。」¹¹⁰ と述べられている。

労働法上は、その性質から、基本的に退職金が賃金に該当しないとされている。しかし、

¹¹⁰ 前掲注 73、2301 頁。

「労働協約、就業規則、労働契約等によつて予め支給条件の明確なものはこの限りでない」ということは、退職金は労使間の協約等の定めがあつて初めて、賃金、給与とみなされると解される。言い換えれば、発祥初期の退職金のように、雇用主からの恩恵のみにより支給されるものは、賃金とみなさないということである。つまり、恩恵的な給付であれば、雇用主からの任意な給付であり、退職一時金が優遇されるための退職一時金の機能「老後の生活保障」という意味合いはないため、担税力があると考えられる。加えて言えば、退職一時金が賃金の後払いに該当するためには、労使間の協約等の定めという要件を必要としていることになる。

『DHC コンメンタール』によれば、「重要なのは、所得税法の立場からは『退職したことに基因して一時に支払われることとなった給与』が退職手当等であるとしているところから、例えば、使用人の退職に当って使用者が全く恣意的、偶発的に金銭を支給した場合には、前記の労働省通達によればそれは賃金ではなく、単なる贈与・謝礼ということも考えられるが、所得税法においては、このような場合の金銭であっても退職所得とされるというように、適用法令が異なる場合における取扱いに差異が生ずる場合もありうるということである。」¹¹¹と述べられている。

第3項 優遇措置を受ける退職一時金

第3節では、退職金（退職一時金）の性質について、歴史的変遷からの観点、退職金に対する社会経済的観点、労働法上の観点から見てきたが、それぞれに若干のとらえ方の相違があり、一致するわけではない。現状の退職所得課税では、退職時に一時金として雇用者から支給される、いわゆる世にいう退職金のすべては優遇されている。しかし、本来、第1節に示す通り、社会一般の退職金のうちの優遇の要件に合致するものは一部である。所得税法では、「退職したことに基因して一時に支払われる給与」とのみ規定されており、その内容・

¹¹¹ 前掲注 73、2301 頁。

支給条件について規定はないが、退職所得に対する優遇措置を受けるためには、判例によれば、その性質が「長期勤続報償、賃金の後払い」であって、「退職によりはじめて給付されること、一時金として支払われること」、学説によれば、「終身雇用、年功序列の社会を前提として、相当高齢になってから、一生に一回のみの退職に際し受給する」という要件を満たす必要がある。

第4節 終身雇用、年功序列賃金の下における退職所得の優遇措置

第1項 退職所得控除

1. 現行退職所得控除の形成理由

金子は「退職所得控除額は、勤続年数が増加するのに応じて増加するが、これは老齢に近づいて退職した人をより手厚く保護するためである」¹¹²と述べている。5年退職金事件の判例では、「退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、(中略)その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるもの」と説明されている。つまり、退職所得控除は、退職所得の機能が退職者の老後の生活保障であるところに着目した優遇措置である。退職所得控除額が退職所得の計算に取り入れられ、控除額を大きくしてきた背景には、終身雇用制が深く関与している。「第2章 実業界における退職金制度、退職所得に対する課税制度の変遷」から抽出した、現行退職所得控除額が形成されてきた理由は次のとおりである。

(1) 退職一時金が老後の生活保障であるため担税力が低いこと

戦後、国民年金がなく、また厚生年金の給付額も低かったころは、退職一時金は決して余裕資金ではなく、退職後の生活費として担税力が低いため、なるべく課税されないような退職所得課税が求められた。当時の平均寿命から言って、定年退職時に受給する退職一時金が人生最後の給与であり、税制も控除額を拡大していった(第2章第2節第11項参照)。図表

¹¹² 前掲注22、244頁。

3-1、3-2 において、退職所得控除額が拡大してきた昭和 30～50 年代の平均寿命を見ると 65 ～70 歳程度であり、60 歳を定年退職する歳と考えれば、定年退職後余命は 15 年前後となっている。さらに、当時は今ほど定年退職後働く人も少なかった。学校卒業後定年退職まで一企業で生涯働いてきた被用者にとって、退職一時金が人生最後の給与と考えられていたというのもうなずける。

学説においても、佐藤が、退職所得控除額について次のような見解を示している。

「これまでの「終身雇用制」の下では、退職する給与所得者は高齢でこれからは若いころのようにバリバリ働けるわけではなく、また、退職金はその人が一生に受け取る最後の給与という意味合いを持っていました。そのため、今後は在職中にためた預貯金とこの退職金で老後を過ごす必要があります。そういうお金は、金額のわりに極めて担税力が低いため、このことを考慮したのが退職所得控除の制度です。」¹¹³

図表 3-1 平均寿命の年次推移

(単位:年)			
和暦	男	女	男女差
昭和22年	50.06	53.96	3.90
25-27	59.57	62.97	3.40
30	63.60	67.75	4.15
35	65.32	70.19	4.87
40	67.74	72.92	5.18
45	69.31	74.66	5.35
50	71.73	76.89	5.16
55	73.35	78.76	5.41
60	74.78	80.48	5.70
平成2	75.92	81.90	5.98
7	76.38	82.85	6.47
12	77.72	84.60	6.88
17	78.56	85.52	6.96
22	79.55	86.30	6.75
27	80.75	86.99	6.24
28	80.98	87.14	6.16
29	81.09	87.26	6.17

注:1)平成27年以前は完全生命表による。

2)昭和45年以前は、沖縄県を除く値である。

厚生労働省、2018、「平成 29 年簡易生命表の概況」
<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/life/life17/dl/life17-15.pdf>
 (2020.1.6 アクセス)

¹¹³ 前掲注 86、189 頁。

図表 3-2 60 歳の平均余命の推移

	男	女	
昭和22年	12.83	15.39	(第8回生命表)
昭和30年	14.97	17.72	(第10回生命表)
昭和40年	15.20	18.42	(第12回生命表)
昭和50年	17.38	20.68	(第14回生命表)
昭和60年	19.34	23.24	(第16回生命表)
平成7年	20.28	25.31	(第18回生命表)
平成17年	22.09	27.66	(第20回生命表)
平成22年	22.75	28.28	(第21回生命表)
平成24年	22.93	28.33	(簡易生命表)

資料 厚生労働省大臣官房統計情報部人口動態・保健社会統計課「生命表」「簡易生命表」
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=8&ved=2ahUKEwj1hIGm46jmAhWyIaYKHQt5CngQFjAHegQIBxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.stat.go.jp%2Fdata%2Fnenkan%2Fback64%2Fzuhyou%2Fy0227000.xls&usg=A0vVaw3Fcc2_Pn3TdC7Mm0ZYEW7x (2019.12.9 アクセス) を参考に筆者作成

(2) 高度成長期における退職一時金の増加に追随しようとしたこと

既に述べたように、高度成長期の退職一時金の増加に合わせて、退職所得控除額も拡大させてきた。

また、終身雇用下では、勤続年数が短い間は、退職所得は低くても問題なく、勤続年数が伸びるごとに増加率が上昇していく退職金給付制度に合わせ、退職所得控除額も勤続年数が長くなると共に増加する形式をとった。終身雇用であるからこそ、退職一時金の増加と退職所得控除額の増加のカーブを近づけることができた。

(3) 定年退職者の平均的な退職一時金の水準まで課税されないようにすること

老後の生活の糧であるため担税力が低いことを前提として、終身雇用制度下での退職時に受給する平均的な退職一時金はほとんど課税されないような退職所得控除額となっている。平成1年のモデル退職金で検証すると退職一時金の1%程度の税額となっている(図表2-1 参照)。

沿革的には、定年退職の際の退職所得控除の額は、平均的な退職金を非課税にする水準に

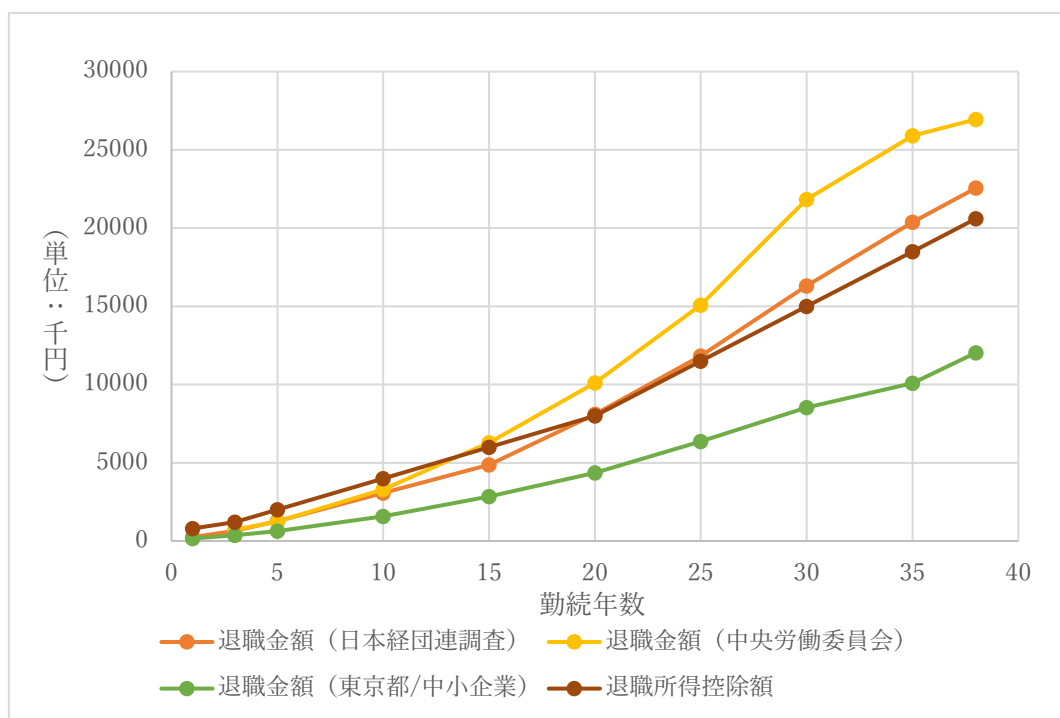
すべきだと考えられてきた¹¹⁴。

2. 退職所得控除額の検証

先にも説明したが、退職一時金は、終身雇用下では勤続年数が短い場合は退職一時金の額は低く、勤続年数が長くなるにつれ増加する仕組みとなっており、その仕組みに沿う形で退職所得控除額が拡大している。

図表 3-3 は、退職金額と退職所得控除額の推移を示したものであるが、まず、各退職金データについて説明する。

図表 3-3 退職一時金の実支給額と退職所得控除額の実績に基づく関係



日本経済団体連合会 東京経営者協会、2018、「2018 年 9 月度 退職金・年金に関する実態調査結果」
<https://www.keidanren.or.jp/policy/2019/039.pdf> (2019. 11. 07 アクセス)
中央労働委員会、2017、「退職金、年金及び定年制事業調査」、
<https://www.mhlw.go.jp/churoi/chousei/chingin/17/dl/index3-07.pdf> (2019. 10. 24 アクセス)。
東京都産業労働局、2018、中小企業の賃金・退職金事情（平成 30 年版）、http://www.sangyo-rodo.metro.tokyo.jp/toukei/koyou/30chingin_3_8.pdf (2019. 11. 07 アクセス)
上記資料により筆者作成
会社都合により退職した場合の退職金額を示している。

¹¹⁴ 前掲注 86、189 頁。

退職金額については、各団体が、「標準者退職金」又は「モデル退職金」として、学校卒業後直ちに入社し、その後標準的に昇進・昇格した者を対象に算出している。ここで取り上げている退職金額は、大学・大学院卒業後、22歳で入職し60歳で定年退職する場合の退職金額である。

日本経済団体連合会 東京経営者協会の「2018 年9月度 退職金・年金に関する実態調査結果」という調査では、経団連企業会員および東京経営者協会会員企業のうち、回答のあった252社を対象とし、そのうち従業員数500人以上の企業が80%以上を占める。

中央労働委員会の「退職金、年金及び定年制事業調査」という調査では、労働者1,000人以上、資本金5億円以上の企業を対象として調査している。

東京都産業労働局の「中小企業の賃金・退職金事情（平成30年版）」という調査では、従業員数10～299人までの中小企業を対象としている。資本金額は調査対象1060社の83.4%が1億円未満である。

従って、大まかな把握とはなるが、中央労働委員会の調査が大企業中心のデータであり、東京都産業労働局の調査が中小企業中心、日本経団連 東京経営者協会の調査がその中間に位置すると考えられる。

図表3-3では、終身雇用、年功序列賃金下での退職一時金と退職所得控除額がほぼ同様の増加カーブとなっている。退職所得控除額を拡大してきた方向性、つまり、「定年退職者の平均的な退職所得の水準程度まで思い切って上げる」¹¹⁵退職所得控除額が見事に実現しているととらえることができる。つまり、「平均的な退職金を非課税にする」¹¹⁶水準に達している。

ただし、企業規模によりばらつきがあり、大企業では退職所得控除額を超える標準者退職金またはモデル退職金となっており、中小企業では、退職所得控除額をかなり下回っている。

¹¹⁵ 政府税制調査会、1967、「長期税制のあり方についての中間答申」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf、(2019.11.13 アクセス)、12頁。

¹¹⁶ 前掲注86、189頁。

3. 小括

現行の退職所得控除額となった理由は、退職一時金が老後の生活保障として担税力が低いためであり、その仕組みは、終身雇用下における退職一時金の増加に追随するような、勤続年数に応じて増加する算定方式をとっており、金額は、定年退職者の平均的な退職一時金の水準まで課税されない程度となっている。

標準者退職金またはモデル退職金によれば、一般的な退職一時金の額を退職所得控除額がほぼカバーしており、實際上ほぼ課税負担がない。言い換えれば、短期転退職をする終身雇用形態で働いていないものに対する配慮はない。

第2項 2分の1課税

筆者は、退職所得を研究するにあたり、疑問に思っていたことがある。

1つは、退職所得控除額により、平均的な退職一時金のほとんどが控除されるのに、なぜ控除後の残額を、さらに2分の1する必要があるのかという問題である。下記1. 平準化措置の効果の(2)平準化の意義において取り上げる。

もう1つは退職所得の収入金額を2分の1するタイミングの問題である。長期譲渡所得、一時所得の平準化措置である2分の1課税されるタイミングは課税標準算定時であるが、退職所得については、退職所得の金額算定時である。下記2. 2分の1課税の意図において取り上げる。

1. 平準化措置の効果

(1)シャープ勧告にみる平準化の導入意図

シャープ勧告では、一時に集中して生ずる所得の取扱いに対する基本的な考え方を、次のように説明しており、なぜ平準化する必要があるのかということを具体的にわかりやすく説明しているので引用してみる。「ある納税者の所得が年々大幅に変動する場合に、急激な累進税率の所得税を課すとすれば、かれは不公平な取扱を受ける危険がある。かれはほんの

少しの年数しか、非常な高額所得を得ないのであるが、この年度においてかれは高額所得階層とされて過重な税率の適用を受けるのである。一定年間にわたっては所得の総額が同一額であっても、毎年規則的に所得のある者は、決してこのような高額所得階層とされることはない。要するに不規則な、でこぼこ所得を有する納税者は、規則的な所得を有するものよりも余計に税金を納めるという結果になる。(中略)われわれは、右のような所得に対する所得税の衝撃を緩和する特別規定を設けて、納税者が一定年間、平均した規則的な額で同額の所得を得ると仮定した場合と、結果をできるだけ同じようにすることを勧告する。」¹¹⁷

例えば5年間の所得が同額の人がいるとして、毎年一定の所得のものと、極端に所得が多い年と低い年があるものを比較すると、累進税率の下では極端に所得の多い年の存在するものの方が5年間を通してみれば、税負担が多くなる。これは人為的に計算期間を区切っているために起こることであるから、この税負担の差を緩和する方法を勧告している。

(2) 平準化の意義

金子は、「退職所得控除後の残額の2分の1だけが課税の対象とされているのは、退職所得が、給与の一部の一括後払いであるため、平準化の意味で累進税率の適用を緩和する必要があるからである。」¹¹⁸と、2分の1課税を説明している。ここでいう平準化とは、どのようなものであろうか。

増井は、1年目の所得金額と2年目の所得金額を足せば同額ながら、1年目と2年目の所得金額が平均的である人と偏っている人の2人の例を挙げることにより、「平準化という考え方は、課税期間の区切りが人為的であるという見方を前提としている。つまり、個人は1年目と2年目を通じて、継続的に生きている。これに対して、1年目と2年目に課税期間を分断するのは、現実的な便宜にすぎない。こう考えるならば、1年目と2年目とを通算して所得を計算する方途を設けることは、理に適ったことであろう。とりわけ累進税率を前提と

¹¹⁷ 平田敬一郎、都留重人解説、1947、『シャウプ勧告全文』、日本経済新聞社、106頁。

¹¹⁸ 前掲注22、244頁。

すると、平準化の必要性が高まる。」¹¹⁹と、平準化の考え方と必要性について述べている。

佐藤は、譲渡所得の平準化ではあるが、平準化について次のように詳細に説明している。

譲渡所得には、資産の譲渡をして代金を受け取った際、何年もの間に「溜まった」所得が全部一度に課税される（清算課税）という性格がある。例えば、20 年間所有していた資産を譲渡して 1000 万円の譲渡所得が得られた場合に、単純に考えると一年あたりに発生していた所得は 50 万円である。もし清算課税の考え方ではなく、包括的所得概念の考え方に忠実に、毎年発生した所得に対しその年に課税するならば、50 万円ずつ 20 年間にわたって課税されていたはずである。それが、清算課税により譲渡された年に 1000 万円が課税対象となる。累進課税の下では、所得額が増えれば、税率も高くなって、全体としての税額は増えるはずである。1000 万円の所得に一举に課税される譲渡所得は適用される税率が高すぎて不公平だという問題点が生じるため、清算課税による所得の「束ね効果（何年分もの所得を束ねて、ある 1 年だけに課税する効果）」を緩和する措置のことを平準化措置と呼ぶ。現行法は、この平準化措置として、長期譲渡についてその額の 2 分の 1 のみを課税する一すなわち 2 分の 1 を課税対象としない—という方法を採用しているが、計算された譲渡所得の半分だけに課税するというのは、いい加減というか、少なくとも極めて大雑把という印象は避けられないように思う¹²⁰。（2 分の 1 課税と勤続年数での平準化した場合との比較を下記「2. 2 分の 1 課税の意図」で行ったので参照してほしい。）

これを退職所得に置き換えて考えてみる。大学を卒業して入職後、38 年間勤続して定年退職を迎える場合、勤続期間中毎年累積していたとみられる退職一時金受給権について、退職時に一時に受給する。よって、退職一時金受給権は発生年ごとに課税されず、退職時に退職一時金として受給する時、一時に課税される。退職一時金の金額を仮に 1900 万円とし、退職年の給与所得を、仮に 500 万円とした場合について考えてみると、退職一時金 1900 万円を 38 年に分割して、一年分 50 万円を 500 万円に上乗せしたときの給与所得に対する所

¹¹⁹ 増井良啓、2001、「所得税法上の純損失に関する一考察」、『所得税における損失の研究日税研論集 第 47 号』、日本税務研究センター、89 頁。

¹²⁰ 前掲注 86、107-108 頁。

得税の上積税率は、20%（所得控除などは考慮せず、給与所得の金額を課税総所得金額とみなした場合の税率）である。一方、退職一時金 1900 万円に対し、年間給与総額 500 万円をプラスして、控除額なしに一時に累進税率で課税された場合には、税率 40%（平均税率は 28.3%）となり、全体としての税負担は増える。

この結果から考えると、退職所得にも累進税率が適用されるため、退職所得控除がない場合には、所得の「束ね効果」を緩和する平準化措置は退職所得にも有効であろう。よって、2 分の 1 課税も平準化措置の一種ととらえることはできそうである。しかし、やはり単純に 2 分の 1 とするのは、2 分の 1 とする根拠に欠けるように思う。

では、平準化の期間はどの程度が適当なのであろうか。課税期間を何年と決めず、生涯ベースに拡張して考えてみる。

増井は、平準化の考え方の根本に暦年ベースで人為的に年分を区切り、それぞれの年分ごとに所得を計算することに無理があるという発想が存在するから、生涯ベースで所得を計測すべきであるという考え方に支持が多いが、人のライフサイクルでは所得の稼得をする時期が限られており、長い間には税制の変動、物価変動があり、生涯ベースで見た納税額を等しくしなければならないと決めてかかるのは現実にそぐわないと述べている¹²¹。それゆえ、すべての所得を対象とする累進税率の全面的な平準化措置は、制度設計の方向性として支持することができず、むしろ暦年ベースの税務執行を与件としたうえで、特に問題となる点について対処策を講ずるのが適切である、としている¹²²。

(3) 平準化と退職所得控除を併用する必要性

以上のように、平準化する期間については、いくつかの考え方がある。しかし、平準化すべき所得から、平準化と全く違う観点からの控除により、所得金額の一部が控除される場合には、平準化の期間を定める基準が不明確になってしまうと考える。例えば、退職所得を勤続期間という合理的な基準で平準化しようとした場合において、退職所得のほとんどが控

¹²¹ 増井良啓、2009、「累進所得税の平準化」、『税研 第 144 号』、日本税務研究センター、69－71 頁。

¹²² 前掲注 121、69－71 頁。

除されるような退職所得控除額が設けられるとしたときは、その残額を平準化する意味は乏しい。

瀧原は、平準化と退職所得控除について、「退職所得として『永年の勤務に対する』給与が『一時に支給される点』に配慮して『特別の軽減』措置を講じているのが、この二分の一課税である。退職金が『一時に支給される』がゆえに高額なものとなり、累進課税において高い税率が課せられるのを緩和するもので、課税所得を二分の一とすることにより、実質的には税率を半分にしている。なお、このような税率の平準化措置は合理的なものであるが、退職所得課税は控除額が大きく、それに加えて税率の平準化措置が行われていることが、過剰な優遇税制との指摘をされている一つのポイントと思われる。」¹²³と述べている。「2分の1の平準化措置が合理的なもの」と述べられているが、筆者としては、2分の1は根拠に欠け、勤続期間に応じた平準化であれば、その勤続期間に生じた退職一時金をその勤続期間で平準化するわけであるから論理的で公平な方法と考えるので、どうして2分の1課税が合理的なのかわからないが、控除額が大きく、それに加えて税率の平準化措置が行われてるところが過剰というのは賛同できるところである。

また、佐藤は「『給与』¹²⁴課税の中立性を重視するなら、特別な退職所得控除は不要だということになる。」¹²⁵と述べ、担税力調整の意味からも、給与所得控除に対応する控除としての観点からも退職所得控除は不要だとしている。

よって、筆者も合理的な基準により平準化する場合には、優遇措置等の別の観点からの退職所得控除額は不要なものとする。

(3) シャープ勧告における平準化措置

シャープ勧告において取り上げられた平準化は、包括的所得概念の下で発生主義に基づき、緻密なものであった。昭和25年の税制改正では、退職所得について、現行制度でみら

¹²³ 瀧原章夫、2005、「退職所得課税に関する一考察－勤続年数における公平性からのアプローチ」、『労働統計調査月報 第57巻 第7号』、労務行政研究所、15頁。

¹²⁴ 広義の「給与」であり給与と退職一時金を意味している。

¹²⁵ 前掲注105、423頁。

れるような平均課税に近い制度を適用している。

まず、シャープ勧告を受けて改正を行った昭和 25 年改正所得税法の退職所得課税について下記に参照する。

昭和 25 年改正所得税法では、一時恩給及び退職給与並びにこれらの性質を有する給与を退職所得（所法 9①六）と規定し、退職所得の金額は、その年中の収入金額からその 10 分の 1.5 に相当する金額を控除した金額（所法 9①六）と定めている。退職所得は原則として他の所得と合計して総所得金額を構成し（所法 9①）、総所得金額から災害等による損失の控除等¹²⁶を控除した後の金額（以下「課税総所得金額」という。）に、超過累進税率により所得税が課税された（所法 13）。また、退職所得は変動所得¹²⁷に該当し（所法 14①）、変動所得の金額の合計額が総所得金額の 100 分の 25 以上である場合においては、納税義務者の選択により、所得税の税額は、次に掲げる税額の合計金額によることができた。

（イ） まず、変動所得以外の所得（以下、「普通所得」という。）の金額から災害等による損失の控除等を控除し、なお不足額がある場合には、これを変動所得の金額から控除し、控除後の普通所得の金額と変動所得の金額の 5 分の 1 に相当する金額との合計額又は控除後の変動所得の金額の 5 分の 1 に相当する金額（以下「調整所得金額」という。）に対し、超過累進税率を適用して計算した税額（所法 14①一）。

（ロ） （イ）に掲げる税額の調整所得金額に対する割合を変動所得の金額又は（災害等による損失の控除等）控除後の変動所得の金額の 5 分の 4 に相当する金額（以下「特別所得金額」という。）に乗じて計算した税額（所法 14①二）。

なお、所得税の税額に、上記（イ）（ロ）の税額の合計額を選択した場合において、変動所得の金額が一定以上であるときは、その年の翌年から 4 年間の各年の所得税の金額は、その年の翌年から 4 年間の各年の課税総所得金額に特別所得金額の 4 分の 1 に相当する金

¹²⁶ 災害等による損失の控除以外に、医療費の控除、扶養親族控除、不具者控除、基礎控除があった（所法 11 の 3～6、所法 12）。

¹²⁷ 漁獲から生ずる所得、原稿及び作曲の報酬、著作権の使用料に因る所得、退職所得、山林所得又は譲渡所得を変動所得と称する（所法 14①）と規定されている。

額を加算した金額に対し、超過累進税率を適用して計算した税額から、上記(ロ)の税額の 4 分の 1 に相当する税額を控除した金額によるとされていた（所法 14 の 2①）。

退職所得の源泉徴収については、退職所得の支払いを受ける時までに支払いを受けた給与と所得の金額につき、扶養親族控除等¹²⁸を控除し、なお控除しきれない金額を退職所得の金額から控除し、控除後の給与所得と退職所得の 5 分の 1 に相当する金額との合計額につき、超過累進税率を適用して計算した税額と、当該税額の当該合計額に対する割合を退職所得の金額又は控除後の退職所得の金額の 5 分の 4 に相当する金額に乗じて計算した金額との合計金額から、その年中において退職所得の支払いを受ける時までに支払いを受けた給与の金額につき徴収した税額を控除した税額（所法 38①八）と規定されていた。

まとめると次のようになる。昭和 25 年のシャープ勧告による大改正において、退職所得については、原則として、その年中の収入金額の 15%に相当する金額を控除した金額を、他の所得と総合して超過累進税率を適用し、税額を算出している。納税者の選択により、一定の場合には、退職所得が生じた年単年度でこの平準化の制度の適用を受けることができるが、特定の場合には、その年の翌年以後 4 年間にわたって、特別所得金額を 4 分の 1 ずつ各年に割り振り、各年のその他の所得の金額と合算して所得税額を算出し、退職所得の支払いを受けた年の特別所得金額に対する税額の 4 分の 1 に相当する税額を控除するという方法をとっている。これは、単に、一時に集中する所得である退職所得を 5 分の 1 に分割して平準化するのみならず、退職所得の支払いを受けた年に、退職所得の 5 分の 1 に相当する金額と合算した他の所得の多少による累進税率の影響を緩和するために、特別所得金額を将来の 4 年間に分配して、4 年間の各年において他の所得と合算し所得税額を算出する。その上で各年において、特別所得金額に対する税額の 4 分の 1 に相当する金額を控除し、より厳格な平準化を行っていると考えられる。つまり、一定の場合には、退職所得のあった年以後 4 年内の各年において、納税者が毎年確定申告し、退職一時金を受給した年分

¹²⁸ 扶養親族等控除のほか、不具者控除、基礎控除がある（所法 11 の 5、6、所法 12）。

の退職所得に対する税額の調整を図ることとなっていた。また、雇用主は退職一時金の支払いをする時に源泉徴収を行っており、現行の退職所得に対するものよりかなり複雑な計算を強いられていたものと思われる。

さて、この平準化の期間についてであるが、シャープ勧告を受け入れた昭和 25 年度改正では、5 年とされており、退職所得の収入金額から 15%を控除した額が退職所得とされている。第 2 章で述べた通り、包括所得税の採用により、課税ベースを拡大するとともに総合累進課税の徹底を勧告¹²⁹するシャープ使節団としては、退職所得に控除を設けることは考えていなかったところ、日本政府側は、一切控除が認められないとしたら国民の理解を得られないとして説得にあたり、15%の控除が認められたということである¹³⁰。筆者は、シャープ勧告における平準化の考え方と、退職所得に対する特別控除額は本来相容れないものだったのではないかと推測している。

2. 2 分の 1 課税の意図

(1) 勤続年数で平準化した場合と 2 分の 1 課税の比較

退職所得が昭和 27 年改正により退職所得控除後の金額を 2 分の 1 することにより、平準化するようになった。

これは、昭和 22 年の 2 分の 1 課税が復活したものとみられるが、なぜ平準化を勤続期間ではなく、単に 2 分の 1 としたのだろうか。佐藤は「大雑把」¹³¹という印象を持っているようである。

終身雇用により学校卒業後から定年退職まで勤続した者の例をとり、勤務期間で平準化した場合と、2 分の 1 課税した場合の比較を累進税率が高かった昭和 31 年の資料により検証してみようと思う。

¹²⁹ 神川和久、2008、「シャープ勧告の再考」、『税大ジャーナル 9 2008 10』、https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/09/pdf/09_05.pdf (2019. 06. 20 アクセス)。

¹³⁰ 前掲注 75、347 号、81 頁。

¹³¹ 前掲注 105、108 頁。

下記図表は、昭和 31 年のモデル退職金額と当時の所得税制を基に平均税率を求めたものである。

図表 3-4 勤続年数による平準化と 2 分の 1 課税との比較

昭和31年								(単位：千円)	
平準化の変数 n	退職一時金	退職所得 控除額	勤続年数	1/n	税率	控除額	1/n*p	退職一時 金に対す る税額	平均税率
n=35	3,044	500	35	73	0.2	4.5	10	351	0.12
n=2	3,044	500	2	1,272	0.5	156	480	480	0.16
平準化なし	3,044	500	35	2,544	0.55	256	1,143	1,143	0.38
退職一時金の算定は分離課税としている。									
退職一時金の金額は昭和31年の中央労働委員会、「退職金、年金および定年制事情調査」の職員、旧制大学、旧制高校卒、勤続35年の被用者のデータをもとに作成している。									
平準化の変数をnとしている。									

筆者作成

勤続年数 35 年の平準化と、2 分の 1 課税とにおいて、退職一時金に対する所得税額に思ったほどの開きがなかった。n = 35 では 35 分の 1 して税額を算出した後、その税額を 35 倍する。2 分の 1 課税は退職所得の金額を 2 分の 1 して税率をかけて税額を算出するのみである。勤続年数を確認して平準化する手間を考えれば、おおむね近似値として扱えることもあるのではなかろうか。このように検証してみると、2 分の 1 課税もそんなに「大雑把」でも、「ずさん」でもないと思われるが、結果として思ったほど「大雑把」でない平準化の方法というにすぎない。被用者全体の退職所得に係る課税方法なのであるから、あえて 2 分の 1 にする根拠というものが必要がある。その点、勤続期間に応じた平準化であれば、その勤続期間に生じた退職一時金をその勤続期間で平準化するわけであるから、論理的で公平な方法といえよう。

(2) 2 分の 1 課税されるタイミングの相違

所得税では、個人の収入を 10 の所得分類に区分し、それぞれの所得の特性に合った算定

方法により、所得税額を算出している。退職所得の他、2 分の 1 の平準化を行っている所得は、譲渡所得（所有期間 5 年超の長期譲渡に係るもの）、一時所得である。

第 1 章第 2 節と重複するが、所得税額の算定の順序（所法 21）を次のとおり示す。

(イ) 所得区分ごとに「各種所得の金額」を算定する（所法 21①）。

(ロ) 損益通算（所法 69）及び損失の繰越控除（所法 71）の規定を適用して、「課税標準」（所法 22）である総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を算定する（所法 21②）。

(ハ) 課税標準である総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額から、所得控除額を控除して「課税所得金額」である課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額を算定する（所法 21③）。

(ニ) 課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額を基礎として累進超過税率（所法 89①）を適用して所得税の額を算定する。

(ホ) 税額控除（所法 92）の適用がある時は、所得税の額からその控除をした後の金額をもって所得税額とする。

退職所得の場合、(イ)「各種所得の金額」の算定において、その年に受給した退職一時金の収入金額から退職所得控除額を控除する。残額がある場合には、ここでその残額を 2 分の 1 とし、退職所得の金額が算出される（所法 30②）。

譲渡所得の場合は、(イ)において、その年中の総収入金額から譲渡した資産の取得費及び譲渡費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額が譲渡所得の金額となる（所法 33③④⑤）。

一時所得の場合には、(イ)において、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額が一時所得の金額となる（所法 34②③）

(ロ)において、損益通算ののち、譲渡所得の金額のうち長期譲渡にかかる部分の金額お

よび一時所得の金額は2分の1の平準化の適用を受けることとなる。

このように、退職所得は「各種所得の金額」の算定のタイミングで、長期譲渡所得の金額及び一時所得の金額は、「課税標準」算定のタイミングで2分の1が適用される。筆者の疑問点の2つ目であるが、なぜ、同じ平準化なのだとしたならば、2分の1の適用時期が違うのだろうか。

退職所得の金額があらかじめ2分の1にされていれば、損益通算後の退職所得の金額は、2分の1されていない場合よりも少なくなる。一方で長期譲渡所得の金額と一時所得の金額は損益通算後に2分の1とされるから、退職所得の金額の方が損益通算後の所得金額が少なくなりやすいという点が、退職所得のあまり議論されてこなかった優遇措置の1つといえよう。もっとも、退職所得自体が生じるのは人生に基本的に一回であり、給与所得者に損益通算の対象となる損失の金額が生じること自体あまりないことと考えられる。さらに、損益通算において、退職所得から損益通算の対象となる損失の金額が控除される順番は、他の所得の金額から控除が始まって、退職所得から控除されるのは最後となるので、この優遇措置が適用されることは非常にまれなことといえよう。

3. 小括

平準化は、一時に集中して生ずる所得に対する累進税率の適用の緩和を目的としている。平準化の期間や方法は、現在までに5年間の平均課税が実施され、また、学説として勤続期間に応じた方法（6章にて詳説する）がある。

平準化する期間に合理的な基準がある場合に、別の観点から、対象となる所得の金額に控除を適用することは、平準化の本来的な効果が発揮されなくなる。特に、退職所得については、退職所得控除額が被用者の平均的な退職一時金額をほぼカバーするような規模となっているため、残額について平準化する意味はないものとする。なぜならば、終身雇用下であれば、退職一時金の受給権の累積期間は数十年に及ぶものであるから、そのほとんどが控除されてしまっているとすれば、その残額が受給権の一年分なのか、勤続期間全体に及ぶも

のなのかわからず、平準化するにしても平準化の期間につき合理的な判断をすることができないからである。

また、退職所得控除額を上回った場合に残る退職所得の金額は、平均的な雇用者の退職一時金の水準を上回るものであって、担税力が低いとは言えない。一般的な雇用者の退職一時金の水準を上回る退職一時金についても勤続報償金、賃金の後払いの性質を持つものだろうが、退職所得の優遇措置は、第1節で見たように、老後の生活資金に対する社会政策的性質のものであるから、給与所得と退職所得間の課税のバランスから言って、平均的な金額を超えるものに優遇措置を適用すべきでない。むしろ、2分の1課税の恩恵は、高額所得者が勤続期間中給与を受け取らず、退職時に一括して退職手当として受給するという租税回避に利用されているケースが見受けられる。(第4章参照のこと)

以上2点から、2分の1課税という優遇を続けていく必要性はないと思われる。

第3項 分離課税

分離課税について、金子は「退職所得が多くの場合、老後の生活の糧であることを考慮して、税負担を軽減しようとするものである」¹³²と述べている。他の所得と総合して超過累進税率を適用してしまうと、他の所得の金額にもよるが、退職所得を分離課税としたときに比べて、高い税率が適用される可能性がある。分離課税は、これを回避するために設けられた優遇措置である。

所得税は暦年単位課税であることから、もし総合課税とされるなら、年末に退職した人は年初に退職した人に比べて、給与所得の差額分だけ課税所得金額が上積みとなる。退職所得の金額が同じであっても、年末に退職した被用者については、高い税率が適用されてしまう可能性があるため、不公平となるのを防ぐ目的で導入されたという考え方もある¹³³。分離課税については、上記の観点から合理性がある。ただし、分離課税という優遇措置を受ける退

¹³² 前掲注 22、244 頁。

¹³³ 前掲注 22、244 頁脚注。

職一時金に該当するには、退職者の一定程度の長期にわたる勤務が要件とされるべきであり、制度の簡素化の観点からは、平準化措置の対象となる要件である勤続年数と同じ年数とすることが考えられる¹³⁴と佐藤は述べている。

なお、金子は、「退職所得は、このように分離して課税されるから、各人の申告を待つまでもなく、支払者の手もとで容易に税額を算定することができる。そこで、それを源泉徴収の対象とし、源泉徴収のみですべての課税関係が終了することとされている」¹³⁵と述べている。

補足的に源泉徴収についていえば、退職一時金というかなりまとまった金額を退職者にそのまま受給させ、確定申告させることになれば、退職一時金の受給から確定申告まで相当期間空いてしまうことがあり、納税の確実性が疑問視されるので、全額手取りとさせないという徴税上の意図を認めることができる。

第5節 給与所得に対して退職所得を軽課することの現代的必要性の有無

第1項 退職所得該当要件のまとめ

第3章では、終身雇用、年功序列賃金下での、給与所得に対して退職所得が軽課されることの公平性を保つ退職所得の性質と、退職所得に該当する要件を検討した。整理すれば次のとおりである。

1. 退職所得の性質と機能¹³⁶

① 退職所得の性質

イ)「退職者が長期間勤務してきたことに対する報償」

ロ)「長期勤続期間にわたる就労に対する給与の後払い」

② 退職所得の機能

「老後の生活保障」

¹³⁴ 佐藤英明、2016、「退職所得課税のあり方」、『税研 185号』、日本税務研究センター、30頁。

¹³⁵ 前掲注22、245頁。

¹³⁶ 前掲注103

2. 所得税法上の退職手当等に該当するための要件¹³⁷

要件イ：「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」にあたる要件

「①退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること

②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること

③一時金として支払われること」

要件ロ：「これらの性質を有する給与」にあたる要件

退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員が、「形式的には右（筆者注：上記イ）の各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである。」

3. 学説による要件¹³⁸

「終身雇用、年功序列の社会を前提として、相当高齢になってから、一生に一回のみの退職に際し受給する」

しかし、現状の退職所得課税では、退職時に一時金として雇用者から支給される、いわゆる世にいう退職金については、上記要件に合致していなくても税制上の優遇措置を受けている。この要件に合致しない退職一時金の取扱いについては、第4章で論ずる。

第2項 終身雇用、年功序列賃金下における退職所得課税の問題点

戦後すぐは、国の厚生年金保険の支給額がわずかであった。そこで、企業は退職金制度の確立と増額に取り組み、それが人材確保の手段となっていた。つまり、退職一時金こそが老後の生活の糧であり、それ故に担税力が低く、平均的被用者の退職一時金がほぼ課税されな

¹³⁷ 前掲注 103

¹³⁸ 前掲注 105、418 頁。

い程度まで、退職所得の優遇税制が拡大していったと考えられる。

その退職所得に対する優遇措置は、被用者のほとんどが 60 歳定年退職時に一度きりの退職一時金を受けたとすれば、被用者一人一人の退職一時金の金額が違っていても、受ける機会はおおむね公平にあったといつてよい。

しかし、終身雇用、年功序列賃金下であっても、2 分の 1 課税には問題がある。

その理由としては、次の二つが挙げられる。

1. 2 分の 1 が退職所得控除額を上回った場合に残る退職所得の金額に対する優遇措置だとしても、平均的な被用者の退職一時金の水準を上回るものであって、担税力が低いとは言えない。したがって、現行のような平均的な退職一時金をカバーするような退職所得控除額が控除される場合には、2 分の 1 課税する必要はない。

2. 平準化すべき所得から、平準化と全く違う観点からの控除により、所得金額の一部が控除される場合には、平準化の期間を定める基準が不明確になってしまうため、2 分の 1 課税であっても、平準化を適用する場合には退職所得控除は適用すべきではない。

終身雇用、年功序列賃金の下での、退職所得への優遇措置は、社会政策的な考え方に基づくものであり、ひとたび社会のシステムが変わると、公平でなくなってしまう可能性がある。

第 3 項 給与所得に対して退職所得を軽課することの現代的必要性の有無

給与所得に対して退職所得を軽課することは、退職一時金が余裕資金ではなく老後の生活費であることから必要性があると考えられる。しかし、具体的軽課措置については、現行税制においては、退職所得控除額を適用するだけで、平均的な被用者の退職一時金についてほぼ課税されていない状況にあり、さらに 2 分の 1 課税を適用することは過剰であると思われるため見直しが必要である。

第 4 章以降では、近年の雇用の流動化や退職一時金の性質の変化による、退職所得の対象となる退職一時金の範囲について論じていく。

第4章 近年の退職一時金について生じている問題点

第1節 政府税制調査会の退職一時金課税をめぐる問題点の指摘

第3章までの検討で、終身雇用、年功序列型賃金の下では、給与所得に対して退職所得が軽課されることは、実質的に公平であると確認できた。

退職所得に対する優遇措置を利用して税負担の軽減を図ろうとする動きは、5年退職金事件、10年退職金事件¹³⁹に見られるように、昭和40年代からしばしば問題となってきた。しかし、平成12年（2000年）前後からは、経済社会の変化、労働力の流動化により、労働力の流動化に伴う短期転退職の増加による退職一時金の複数回受け取りなど、終身雇用、年功序列賃金下では無かった問題が発生している。それに伴って、給与所得に対して退職所得が軽課されることの公平を保つことが困難になってきている。

平成12年7月の政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」において、当時の退職一時金に対する新しい問題について述べられているので参照する。

「近年、退職金の支給形態が徐々に一時金から年金方式に移行する動きがみられます。また、雇用形態の多様化・流動化の下で、長期に至らずに退職金を受け取る従業員が増加するとともに、退職金を支給する代わりに給与を増額する企業も見られるようになっていきます。

現行の退職所得課税の仕組みは、勤務年数が長いほど厚く支給される退職金支給形態を反映したものとなっていることから、退職金の支給形態の変化などを踏まえると、今後も長期勤続の場合を特に優遇していくことが適当かどうか検討する必要があると考えられます。

他方、現行の退職所得課税を前提とした税引後収入が老後の生活設計に織り込まれているという実態や、企業における給与体系の変更には時間を要することを考慮する必要があるとの意見がありました。

なお、近時、短期間のみ在職することが当初から予定されている役員などに対して、給与

¹³⁹ 10年退職金事件、最高裁昭和58年12月6日小法廷判決（判例時報1106号61頁）

支給を通常より少なくして、その分、退職金を手厚く支給するといったことが行われているとの指摘があり、この動きに対しては適切な対応が必要であると考えます。」¹⁴⁰

政府税制調査会は、平成 15 年の「少子・高齢社会における税制のあり方」では、更に進んで、「退職所得控除については、雇用の流動化が進展する中で、多様な就労選択に対し中立的な制度とする必要がある。従来と比べ個人所得課税の累進構造が緩和されていることや、最近の企業年金の普及等の状況を踏まえ、過度な優遇を是正するとともに、給与、退職一時金、年金の間で課税の中立性を確保していくべきである。」¹⁴¹と述べ、退職所得控除に対する優遇しすぎを是正しようという考えを示している。

平成 17 年 6 月「個人所得課税に関する論点整理」では、退職所得控除額につき、具体的に「退職所得控除は勤続年数 20 年を境に 1 年当たりの控除額が急増する仕組みとなっており、また、勤務年数が短期間でも所得の 2 分の 1 に課税されるなど、現行制度には必ずしも合理的とは言えない面がある。特に、短期間勤務に対しても 2 分の 1 課税が適用されるという点に関しては、給与を低く抑え、高額な退職金を支払うといった操作を行うことで、事実上租税回避に使われている側面があることに留意すべきである。」¹⁴²と、短期転退職という働き方をする者と、給与を退職金に上乗せし租税回避とみなされるケースに対する退職所得控除のあり方に問題があると言及している。

その後、多様な働き方やライフコースに応じた給与、退職一時金、年金給付間のバランスの取れた税制の必要性が度々唱えられていたが、令和元年 9 月「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方（答申）」において、「退職給付に係る税制についても、給付が

¹⁴⁰ 政府税制調査会、2000、「わが国税制の現状と課題 - 21 世紀に向けた国民の参加と選択 -」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1207_wagakunizeiseinogenjoutokadai.pdf (2019. 10. 26 アクセス)、110 頁。

¹⁴¹ 政府税制調査会、2003、「少子・高齢社会における税制のあり方」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1506_syosikoureisyakai.pdf (2019. 11. 08 アクセス)、6 頁。

¹⁴² 政府税制調査会、2005、「個人所得課税に関する論点整理」、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1706_kojinsyotokukazei.pdf (2019. 11. 08 アクセス)、3 頁。

一時金払いか年金払いかによって取扱いが大きく異なり、退職給付のあり方に対して中立的ではなく、また、勤続期間が 20 年を超えると一年あたりの控除額が増加する仕組みが、転職の増加など働き方の多様化を想定していないとの指摘がある。退職金も含めた賃金形態の多様化や転職機会の増加などが進む中、給与・退職一時金・年金給付の間の税負担のバランスについても、働き方やライフコースの多様化を踏まえた丁寧な検討が必要である。こうした課題については、諸外国と我が国では雇用慣行等の経済社会環境や公的年金制度に違いがあることや、企業年金・個人年金等は企業の退職給付のあり方や個人の生活設計にも密接に関係することなどを踏まえ、その検討を丁寧に行い、関係する税制の包括的な見直しを行っていくべきである。」¹⁴³と、言及している。まず、退職給付のあり方の中立性、退職所得控除の仕組み、前払い退職金のような賃金形態の多様化、短期転退職、という問題を指摘したうえで、給与・退職一時金・年金給付の間の税負担バランスを検討すべしと、問題解決に本腰を入れるという意思がうかがわれる。

この政府税制調査会の一連の答申には、近年の退職一時金について以下のような問題点が挙げられていると考えられる。

- ① 労働力の流動化により、短期退職金の受給が増え、終身雇用、年功序列賃金を想定している現行退職所得控除が短期退職による退職一時金受給のスタイルに合っていない。
- ② 短期間勤務に対しても退職所得控除や 2 分の 1 課税が適用されるという点に関しては、給与を低く抑え、高額な退職金を支払うといった操作を行うことで、事実上租税回避に使われている側面がある。
- ③ 退職金の支給形態は、年金支給が前提とされている年金制度からのものが増加しているが、受給者側が年金で受給しないのは、退職所得に対する課税と企業年金に対する課税のバランスがとれていないからである。
- ④ 退職金を支給する代わりに給与を増額して支払うという前払い退職金を受給するも

¹⁴³ 政府税制調査会、2019、「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」、<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/1zen28kai1.pdf>（2019.11.08 アクセス）、11-12 頁。

のにとっては、退職所得に対する優遇措置を受けられないという不公平が生じている。

上記の政府税制調査会が挙げている問題点に加えて、次の問題点も検討したい。なぜならば、近年の退職一時金の算定方法にポイント制が導入され、成果主義による算定要素が取り入れられており、前章で検討した終身雇用、年功序列賃金の下での退職一時金の性質が、勤続報償的性質から、功労報償的性質に変わってきてしまっているとすれば、退職所得の対象となる退職一時金の性質から外れる可能性があるためである。

⑤ 成果主義による退職一時金の算定要素の導入という近年の退職金の計算方法の変化により、退職所得に該当する性質に変化がみられるようになったこと。

①～⑤の論点を踏まえ、長期勤続の場合を特に優遇する退職所得課税を続けていくかどうかを検討する。

①②は、近年生じている労働力の流動化により引き起こされた、短期勤続の退職一時金の問題である。①は、短期退職により支給される退職一時金が、長期勤続した場合に支給される退職一時金と同様の優遇を受けられないという問題であり、②は本来給与に該当するインセンティブ報酬を短期的に退職金として受給するという方法により、退職一時金に対する優遇措置を利用した租税回避が行われているという問題であることから、短期退職金の問題として取り上げる。

②⑤は、それぞれの退職一時金の性質が、第3章で検討した優遇措置を受けるべき退職一時金の性質に該当しないのではないかという問題である。具体的には、②は、本来の退職一時金の性質に該当しないにもかかわらず、本来の所得区分で課税されるより優遇されている退職所得として課税を受けたいという考えから生じているという問題であり、⑤は、退職金の算定基準が勤続期間から成果主義へと移り変わりつつあるため、退職一時金の性質が従来の長期勤続報償ではなくなっている可能性があるという問題である。

これらの問題は、いずれも退職一時金の性質に該当するか否かについて検討するものであり、本章で検討する。

③④については、退職給付の受給方法の違いにより所得区分が異なるため、退職所得と給

与所得、雑所得の税負担について相違が生じるという、退職金の支給形態の多様化に対する税制のアンバランスの問題である。③は、退職給付が企業年金制度から支給される場合に、税負担を考慮して、一時金で受給することを選択する者が多いということは、退職所得と年金に係る雑所得の税負担のバランスがとれていないという問題である。④は、退職給付を退職一時金ではなく、前払い退職金として給与に上乗せして支給することにより、退職所得として受給した場合の優遇措置が受けられず、税負担が増加するという問題である。

①②及び⑤は、以下本章で「短期転退職に関する問題点」、「近年の退職所得の性質」として、③④は第5章「退職金の支給形態の多様化に対する税制のアンバランス」で、問題点を具体的に検討する。

なお、これらの問題点を考えるにあたり注意すべき点は、被用者が現行の退職所得課税を前提に老後の生活設計をしており、企業は給与形態を変更するのに時間がかかること、また、企業年金・個人年金等は企業の退職給付のあり方や個人の生活設計にも密接に関係するため、丁寧な対応と包括的な見直しをする必要があるという点である。

第2節 短期転退職に関する問題点

ここでは、第1節であげられた①、②の短期転退職が退職所得課税に及ぼす問題点について検討する。なお、短期に該当する勤続年数については、終身雇用により相当高齢になってから一生に一回の退職ではなく、複数回退職をした場合を想定している。問題点の検討段階では具体的な年数を特定せず、短期退職の年数については第3節において論ずる。

第1項 わが国における転退職の状況

現在では、労働力の流動化により、短期間に転退職が繰り返されているといわれている。まず、社会全体の転職の現状を確認してみたい。

図表4-1は、1991年（平成3年）から2016年（平成28年）までの転職者数、転職率を表したものである。まず、（1）転職者数の推移を見てみると、1990年（平成2年）代前半のバブル崩壊、2008年（平成20年）のリーマンショックなどによる景気後退により、一時

的な落ち込みはあるものの、景気回復とともに転職者は少しずつ増加している。

次に（２）の転職率の推移をみると、女性と男性を比べると転職率は女性の方が圧倒的に高い。これは、結婚、出産による家事、育児負担により、いったん離職するものが女性に多いためと考えられる。

（３）の年齢階級別転職率は、左側は 15 歳から 34 歳までの若年層、右側は 35 歳以上のミドル、シニア層の転職率となっている。転職率を見ると、若年層の方は景気変動の影響を受けつつも常に 5 % 以上で推移している。なお、リーマンショック前までの若年層の転職率の高まりについて、内閣府は、「15～34 歳の年齢層では、金融危機前までは上昇トレンドであったが、この背景には新卒時に希望する職業に就職できなかった若年層が、景気回復を背景に転職を行った可能性が考えられる。」¹⁴⁴と説明している。この一部の年齢層、特に 15 歳～24 歳の転職の多さが全体の転退職率を押し上げる結果となっていた。他の年齢層について見れば、一時的な増減は別として、2000 年（平成 12 年）以前に比較して、少しずつ転職者が増加しているようにとらえることができる。

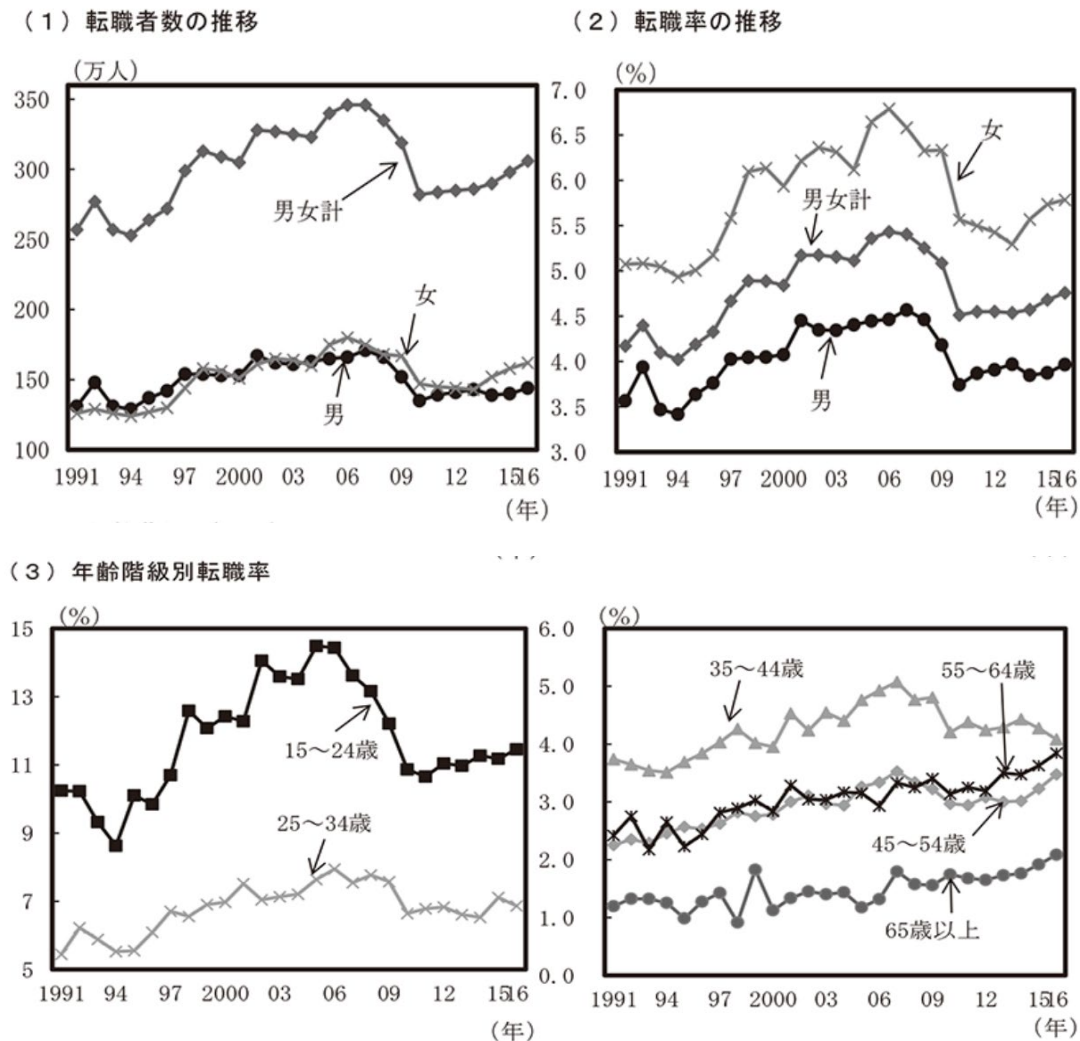
2016 年（平成 28 年）においては、15～24 歳では 11%程度、25～34 歳では 6%程度の被用者が転職している。35 歳以上は、ほぼ 5 % 以下で推移しており、景気の良し悪しで転職するという判断をするものは少ない。しかしながら、35～44 歳という企業でも中堅である、いわば「ミドル層」の転職率は下落傾向にある。2016 年（平成 28 年）においては、35～44 歳、55～64 歳の層で 4%弱が、45～54 歳の層で 3%強が転職している。

内閣府は、「45～54 歳の転職率は上昇しており、2016 年（平成 28 年）の水準は 2007 年（平成 19 年）と並び過去最高水準にある。55 歳以上の年齢層では上昇トレンドが続いており、2016 年（平成 28 年）の水準は、金融危機前を超えて最も高くなっている。平均余命が伸びていることなどを背景に、就業意欲のある高齢者が定年後、再就職などに積極的になっ

¹⁴⁴ 内閣府、2018、「日本経済 2017－2018－成長力強化に向けた課題と展望－」、
https://www5.cao.go.jp/keizai3/2017/0118nk/n17_2_1.html（2019.10.23 アクセス）

ていることが背景にあると考えられる。」¹⁴⁵とこの調査をまとめている。

図表 4-1 転職市場の動向



(備考) 1. 総務省「労働力調査(詳細集計)」(2002年～)、「労働力調査特別調査」(～2001年)により作成。
 2. 労働力調査特別調査は2月調査のデータを使用。労働力調査(詳細集計)は四半期調査の年平均であるため、段差が生じる。
 3. 転職者は、就業者のうち前職を過去1年以内に離職したもの。転職率は、転職者数を就業者数で除したもの。

出典：内閣府、2018、「日本経済 2017－2018－成長力強化に向けた課題と展望－」、
https://www5.cao.go.jp/keizai3/2017/0118nk/n17_2_1.html (2019.10.23 アクセス)

¹⁴⁵ 内閣府、2018、「日本経済 2017－2018－成長力強化に向けた課題と展望－」、
https://www5.cao.go.jp/keizai3/2017/0118nk/n17_2_1.html (2019.10.23 アクセス)

以上の分析から、34 歳までの比較的若い年齢層に見られるリーマンショック前における転職の急増傾向は収まったが、35～44 歳の年齢層を除いて、リーマンショック後の転職率は少しずつ増加している。従来、転職率は 35～44 歳が 45～54 歳を上回っていたが、近年は接近している。特に 45 歳以上の層で転職率が上がるのは、第二の人生を見据えて、転職していくものと推測できる。

第 2 項 短期的に離職する者の増加について

次に、下記図表 4-2 において、離職時に退職金を受給するとみられる被用者の、離職時の勤続年数別に 2000 年（平成 12 年）と 2017 年（平成 29 年）の離職の増減を比較する。

まず、図表 4-2 作成の前提条件について説明しておく。

図表 4-2 では、パートタイム労働者を除く労働者の就業形態別、勤続期間別離職者数を集計している。徐々に労働力の流動化は始まっていたが、現在より終身雇用、年功序列賃金を受けているものが多かったであろう 2000 年（平成 12 年）と、2017 年（平成 29 年）の就業形態別、勤続期間別離職者数を比較している。2000 年（平成 12 年）の統計を使用した理由は、2001 年以降、従来の終身雇用、年功序列における退職一時金の算定方法や支給方法に大きな変革がみられるようになったためである。労政時報においても、「2001 年（平成 13 年）3 月期から新しい退職給付会計基準が導入され、企業年金制度のみならず退職一時金制度についても、退職給付債務や退職給付費用が表面化した。（筆者注：退職金算定基準に）ポイント制の導入企業は、こうした時期と時を同じくして増えている。退職金の増大を抑制し、成果・貢献の反映を進めるなど、本格的に退職金制度の改定に着手したことがうかがえる。」¹⁴⁶と述べられており、退職一時金制度に年功序列以外の考え方が導入されていることがわかる。以上により、現行の退職一時金の制度が始まった時期と思われる 2000 年（平成 12 年）と 2017 年（平成 29 年）を比較することとした。

¹⁴⁶ 労政時報、2009、「退職金・年金制度の最新実態」、『労政時報別冊 全国主要企業の実態調査資料 退職金・年金事情』、労務行政。29-30 頁。

退職一時金を受給するのは、主として短時間雇用者以外と考えられる。また、入職後、1～2年以内のものに対し、退職一時金が支払われるということは少ないであろうし、退職一時金を受給したとしても、長年の勤務から生じたものではなく、名義は退職金であっても退職所得に該当するものではないと考えられる。1～2年目の退職者を下記調査データから除外して、退職一時金を受給する可能性のある者についての離職動向を確認する。なお、「計」は、各職業別の離職者全体の人数としており、2年未満の退職者数も含まれているが、上記理由により、2年未満の退職者の区分についてはこの表には表示していない。

また、表のAからCまでの職業以外の職業については、2000年（平成12年）以降区分の変更があり、単純に比較することができないものがあり、AからCまでの職業を参考までに取り上げた。つまり、わが国の職業すべてに対し、この分析の結果が当てはまるわけではない。

また、この統計では被用者、自営業者の区分がないが、わが国の全労働力人口のうち、86%以上が被用者である¹⁴⁷ので、退職の増減、退職までの勤続年数の増減について参考にするにあたり、一定の評価ができると考える。

続いて、図表4-2の分析を行う。

まず、Aの管理的職業従事者¹⁴⁸とは、管理職をいい、例示としては、会社役員や会社の部

¹⁴⁷ 労働者の就業形態別内訳

就業形態	割合	人数（単位：万人）
雇用者（被用者）	86.18%	5,729
自営業主	7.93%	527
家族従業員	2.30%	153
完全失業者	3.13%	208
その他	0.47%	31

総務省統計局、2016、「労働力調査年報」、日本統計協会、138頁。この統計を参考に筆者作成。

¹⁴⁸ 事業経営方針の決定・経営方針に基づく執行計画の樹立・作業の監督・統制など、経営体の全般又は課（課相当を含む）以上の内部組織の経営・管理の仕事に従事するものが分類される。国・地方公共団体の各機関の公選された公務員も本分類に含まれる。（総務省統計局、2015、「平成27年国勢調査に用いられる職業分類」file:///C:/Users/hamar/Documents/退職所得データ/政府統計の職業分類.pdf（2019.10.26アクセス）。）

長・課長、支店長、公務員の局長、部長、室長などである。2000年（平成12年）と2017年（平成29年）を比べて、全体の離職者の人数は26%ほど増加している。2～5年未満の離職者が減少しているのに対し、5～10年未満の離職者は75%増加している。10年以上の離職者は30%増加している。

次にBの専門的・技術的職業従事者¹⁴⁹とは、研究者はもとより、広く教育関係者、金融関係者、医療関係者、技術者、編集者などのスペシャリストをいう。2000年（平成12年）と2017年（平成29年）を比べて、全体の離職者の人数は24%ほど増加している。2～5年未満の離職者は37%、5～10年未満の離職者は42%増加している。10年以上の離職者は36%増加している。全離職者のうち、2年以上の離職者はほぼ3～4割増加しているということになる。

図表 4-2 一般労働者（パートタイム労働者以外）の就業形態別、勤続期間別離職者数（単位：千人）

		職 業	一般労働者											
			計 ¹⁾	増加率	2年～ 5年未満	2年～ 5年未満	増加率	5年～ 10年未満	5年～ 10年未満	増加率	10年 上	以	10年 上	以
		2000	2017			2000		2017			2000	2017		2000
	A	管理的職業従事者	275.3	346.5	26%	36.9	32.0	-13%	38.2	67.0	75%	157.1	204.8	30%
	B	専門的・技術的職業従事者	812.5	1,004.4	24%	206.3	282.7	37%	145.2	206.5	42%	157.7	214.4	36%
	C	事務従事者	729.5	942.1	29%	194.6	188.1	-3%	152.5	193.8	27%	157.9	206.2	31%
注 1) 勤続期間計には不詳を含む。														
厚生労働省、2017、「雇用動向調査」、 https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00450073&stat=000001012468&cycle=7&year=20170&month=0&tclass1=000001012469&tclass2=000001012472&stat_infid=000031827487&result_back=1 (1019.10.23アクセス)														
厚生労働省、2000、「雇用動向調査」、 https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00450073&stat=000001012468&cycle=7&year=20000&month=0&tclass1=000001012469&tclass2=000001012472&stat_infid=000002584735&result_back=1 (2019.10.23アクセス)														
上記2つの調査集計表から筆者作成														

Cの事務従事者¹⁵⁰は、課長以上の役職者の指示により、企業内の事務、総務、経理等に従

¹⁴⁹ 高度の専門的水準において、科学的知識を応用した技術的な仕事に従事するもの及び医療・教育・法律・宗教・芸術・その他の専門的性質の仕事に従事するものが分類される。（総務省統計局、2015、「平成27年国勢調査に用いられる職業分類」file:///C:/Users/hamar/Documents/退職所得データ/政府統計の職業分類.pdf（2019.10.26アクセス））

¹⁵⁰ 一般に課長（課長相当職を含む）以上の職務にあるものの監督を受けて、庶務・文書・人事・調査・企画・会計などの仕事に従事するもの及び生産関連・営業販売・外勤・運輸・通信に関する事務並びに事務用機器の操作の仕事に従事するものが分類される。（総務省統計局、2015、「平成27年国勢調査に用いられる職業分類」file:///C:/Users/hamar/Documents/退職所得データ/政府統計の職業分類.pdf（2019.10.26アクセス））

事する者である。2000 年（平成 12 年）と 2017 年を比べて、全体として離職者が 29%増加している。しかし、2~5 年未満の離職者は減少しており、5~10 年未満、10 年以上が 30%前後増加している。

A~C の職業のうち、一部を除いて、退職金が支払われる条件に該当するとみられる勤続年数、被用者について、ほぼ離職者が増加している。中でも、5 年から 10 年未満で離職する者の割合が 2000 年（平成 12 年）と比較して多くなっており、退職一時金を受給するとみられる被用者のうち、5~10 年未満という短期転退職者が現実には増加していると推測することが可能である。

2000 年（平成 12 年）と 2017 年（平成 29 年）の被用者すべてについて比較できたわけではないが、離職者数の増加という方向性は確認することができた。

第 3 項 短期退職に伴う退職一時金に対する現行退職所得課税

上記 1 では、転退職が増加しつつある傾向がわかり、2 では、一部の職業の勤続年数の比較ではあるが、パート・アルバイト以外の社員が、同一企業に終身勤めることなく、勤続 5 ~10 年未満でも 10 年以上でも転職するものが増える傾向にあることが分かった。3 では、学校卒業から定年退職までの間に退職する者を広く短期退職者として、以下の事例を設定した。

1. 短期退職の事例研究

(1) 事例の設定と目的

短期的に転退職した場合の退職一時金に対する課税はどのようなになるだろうか。

現行制度の下では、短期的に支給される退職一時金については、長年勤続したのち定年退職する際に支給される退職一時金と同様に、退職所得として課税されている。これがどんな問題をもたらしているのか、想定できる簡単なケース¹⁵¹で検討してみたい。

¹⁵¹ 退職一時金の金額については、中央労働委員会、2018、「平成 29 年退職金、年金及び定年制事情調査」、<https://www.e-stat.go.jp/stat->

想定するケースは次の3つである。

<ケース1>

学校卒業後、10年ごとに一般的な終身雇用、年功序列賃金の企業を退職し、また同様の企業に転職するという想定である。転職先に入社するたび、新人として一から昇給していくものと考え、10年退職時に受給する退職一時金も、学校卒業後10年勤続で退職した場合の退職一時金の金額と同一であると仮定して算定する。

ごく一般的な短期退職金の課税について確認する目的でケースを設定した。

<ケース2>

学校卒業後、入職時の終身雇用、年功序列賃金の企業に20年間務め、経験や技術を磨き、よりよい処遇の企業に転職し、10年後もう一度転職しているという想定である。

このケースを取り上げる狙いは、終身雇用、年功序列企業に学校卒業後から定年退職するまで勤め続けた被用者と、何度か転職を行った被用者が、被用者として働いた38年を通じてほぼ同額の退職一時金を受給した場合に適用される退職所得控除の金額から、課税所得金額の比較をするというものである。

<ケース3>

学校卒業後、入職時の終身雇用、年功序列賃金の企業に10年間務め、経験や技術を磨き、その後はスペシャリストとして、多額のインセンティブ給を受給し、転職を繰り返すというものである。

このケースを取り上げる狙いは、給与とみなされるインセンティブ給をその発生年に受給せず、退職時に一括して退職金として受給するという、退職所得の優遇措置を利用した租

search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00452001&tstat=000001027934&cycle=7&year=20170&month=0&tclass1=000001115215&tclass2=000001115244 (2019.12.1 アクセス)

「産業、学歴、労働者の種類、コース、退職事由、勤続年数別モデル退職金総額及び月収換算月数」のうち、

「大学卒、事務・技術労働者、総合職相当、会社都合（定年退職）」

「大学卒、事務・技術労働者、総合職相当、自己都合」

における「調査産業計」のデータを使用。

税回避のケースを確認するものである。

インセンティブについては様々な形態があり、必ずしも給与として課税されるわけではない。また金額もモデルのようなものがないので、仮の金額を具体例から想像して設定した。具体例を以下に示しておく。

具体例①

給与を退職金として支給した事例―売買実績に応じたインセンティブ報酬

平成 16 年 10 月 2 日の読売新聞朝刊の報道¹⁵²

外資系証券会社 5 社の外国人の元社員約 180 人が、会社から受け取った給与の一部を、所得税が半分以下になる退職金として申告し、多額の税金を免れていたとして、東京国税局から総額 60 億円の申告漏れを指摘されていたことが 1 日、分かった。追徴税額（更正処分）は 20 億円を超えるとみられる。退職金の控除制度を逆手に取った同様の節税手法は近年、外資系企業の間で広まっているとされ、国税当局でさらに調査を進めている。

関係者によると、約 180 人が勤務していたのは、「クレディ・スイス・ファースト・ボストン証券」、「旧アイエヌジー証券」（別会社に営業譲渡）など、5 社の日本法人。

約 180 人の大半が英国籍で、日本法人との間で、数年間の雇用契約を交わしていた。

元社員たちは、給与所得であるボーナスをほとんど受け取っていない一方で、契約終了後、1 人あたり数億円もの退職金を得ていたケースが多いという。元社員のほとんどが、株などの売買実績に応じて報酬を得るトレーダーだった。

退職者の老後の生活を保障するため、退職金については、受け取った金額から、勤務年数に応じて一定額を差し引き、その 2 分の 1 の額にしか課税されないなど、給与よりも税額が大幅に軽減されている。給与を退職金として申告すると、多額の所得税を免れること

¹⁵² 平成 16 年 10 月 2 日読売新聞東京朝刊一面

が可能となる。

同国税局は、個々の契約内容や社内の退職金規定を分析し、他の契約社員の給与と比較するなどした結果、元社員らが受け取った退職金の大半は、本来は給与所得のボーナスとして申告すべきだったと判断した。

具体例⑨

賞与を退職金として支給した事例―足止めインセンティブ報酬

名古屋地裁平成 26 年 5 月 29 日判決¹⁵³

1. 事案の概要

本件は、原告が勤務先（P1 法人：P2 法人の 100%子会社）の親会社（P2 法人）から同社の株式を無償で取得することのできる権利（RSU）に基づいて得た所得を退職所得として納税申告したところ、税務署長から、上記所得は給与所得にあたることを理由として更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けた。原告は、これらの処分は所得税法上の所得区分を誤ってされたものであると主張し、その取り消しを求めた事案である。

P2 法人及び P1 法人を含む子会社各社では、選ばれた社員に対し、親会社である P2 法人の裁量により、同社の株式 1 株又はそれに相当する現金を無償で取得することのできる権利（RSU）を付与する制度（RSU プラン）が導入されている。

RSU は権利が付与された日から同日の 3 年後の応当日の前日までの期間は、被付与者において譲渡等ができないという制限が付されており、制限期間後の取引所の取引日に権利が確定する。また、被付与者が自らの都合により退職した場合には無効となるが、自己都合ではない雇用関係の終了の場合には、雇用関係終了日に権利が確定する。

原告は、3 度にわたり RSU の付与を受けていたが、このうち、750 株について、自己都合

¹⁵³ 所得税更正処分等取消請求事件 名古屋地裁平成 26 年 5 月 29 日判決 平成 25(行ウ)36

ではなく、雇用期間満了により退職したため権利が確定し、P2 法人から同社の株式 750 株を受領した。

2. 争点

原告の取得した本件経済的利益の所得税法上の所得区分が、給与所得であるか、退職所得であるかということである。

3. 裁判所の判断

裁判所は、5 年退職金事件の判決を引用し、この RSU による経済的利益が退職所得該当性を有するか否かについて検討し、以下の点を指摘した。

①本件 RSU プランは、RSU を付与することにより、社員の意欲を刺激して精勤の動機付けをし、優秀な人材の外部流出を防ぐことを目的としていること

②このため、制限期間終了前に自己都合退職する場合は無効となること

③本件プランにおいては、権利付与日から 1 年以内に退職が見込まれる被付与者について RSU の数量を低く抑える取扱いが行われていること

④P1 法人では、本件プランとは別途、退職金規定が設けられており、原告にも別途退職年金が支給されていること

⑤本件プラン規定書では、RSU の権利の確定に伴って、被付与者が取得する経済的利益は、被付与者の退職その他の従業員給付制度に基づく給付の埋め合わせになるものではないこと

⑥P1 法人が被付与者用に作成した本件説明資料においては、RSU の権利確定に伴う経済的利益は、給与所得の性質を有するものであることが明記されていること

したがって、本件付与分が雇用関係が継続している中で支払われる賞与と同様の性質を持つものであることに変わりはない。また、本件プラン規定書の中には、制限期間終了日に権利が確定した場合と、死亡、整理解雇、傷病障害を原因とする失職、定年退職等による雇用関係の終了によって権利が確定した場合とで、RSU 付与の趣旨、目的や性質を異にする規定は存在しない。うえ、本件プランにおいては、権利付与日から 1 年以内に退職が見込まれる

被付与者について RSU の数量を低く抑える取扱いが行われており、RSU が永年の勤務に対する報償であるということとはできない。以上により原告の請求を棄却する。

(2) 事例の退職所得に対する税額の算定

「(1) 事例の設定と目的」で設定した各ケースに具体的な金額を入れて所得税額を算定する。

比較対象として、終身雇用を前提とした年功序列賃金の下で、大学卒業後 22 歳から 38 年間、定年退職するまで勤続した被用者の退職一時金に対する退職所得の金額について示せば、退職一時金の金額は 2,695 万円¹⁵⁴、退職所得控除額が 2,060 万円であり、退職一時金が退職所得控除額でほぼ控除され、残額も 2 分の 1 されて、退職所得の金額は、318 万円となる。

< ケース 1 >

被用者として、終身雇用を前提とした年功序列の企業を 10 年ごとに退職し、他の同様の企業に転職を繰り返す場合。終身雇用を前提とした年功序列の企業では、勤続年数が長くなると退職一時金の金額が増えていくため、入職から 60 歳定年退職までの間、10 年ごとの退職で受給した 4 回分の退職一時金を合計すると 768 万円となり、38 年勤続、定年退職時の退職一時金 2,695 万円と比較して、金額は低く抑えられている。

条件

- ① 大学卒業後、22 歳で入職
- ② 10 年間同一の企業に勤務後、全く関係のない会社に転職。

¹⁵⁴ 以下、退職一時金の金額については、中央労働委員会、2018、「平成 29 年退職金、年金及び定年制事情調査」、<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00452001&tstat=000001027934&cycle=7&year=20170&month=0&tclass1=000001115215&tclass2=000001115244> (2019.12.1 アクセス)

「産業、学歴、労働者の種類、コース、退職事由、勤続年数別モデル退職金総額及び月収換算月数」のうち、

「大学卒、事務・技術労働者、総合職相当、会社都合（定年退職）」

「大学卒、事務・技術労働者、総合職相当、自己都合」

における「調査産業計」のデータを使用。

以降、同様の転職を 60 歳まで繰り返す。

- ③ 退職一時金を受給 192 万円（2 回目以降は同額と仮定する。）

4 回目の退職は勤続年数 8 年となるが、退職一時金の額は同じと仮定する。

- A. 1 回目（32 歳）退職時の退職所得の金額（単位：万円）

- ① 退職手当等の額

192

- ② 退職所得控除額

$40 \times 10 \text{ 年} = 400 \text{ 万円}$

- ③ 退職所得の金額

$\text{①} - \text{②} < 0 \quad \therefore 0$

- B. 2 回目（42 歳）退職時の退職所得の金額

一回目と同様の計算となり、0

- C. 3 回目（52 歳）退職時の退職所得の金額

一回目と同様の計算となり、0

- D. 4 回目（60 歳）退職時の退職所得の金額

- ① 退職手当等の額

192

- ② 退職所得控除額

$40 \times 8 \text{ 年} = 320 \text{ 万円}$

- ③ 退職所得の金額

$\text{①} - \text{②} < 0 \quad \therefore 0$

< ケース 2 >

被用者として、終身雇用を前提とした年功序列の企業を 20 年で退職し、他の同様の企業

に 10 年ごとに転職を繰り返すが、そのたびより高い処遇を得て退職金額が多くなるケース。終身雇用下で 38 年勤続定年退職時のモデル退職一時金 2,695 万円と比較して、生涯の退職一時金受給額を合計すれば、ほぼ同額の退職一時金を受給したこととなるよう金額を設定している。

条件

- ① 大学卒業後、22 歳で入職
- ② 20 年間同一の企業に勤務後、全く関係のない会社に転職。

以降、10 年ごとに転職を 60 歳まで繰り返す。3 回目の退職は勤続年数 8 年となる。

- ③ 退職一時金を受給

1 回目、822 万円、2 回目 935、3 回目、940 万円。

図表 4-3 に各退職時における退職一時金の算定根拠を示してある。

1 回目の 822 万円は参考資料にあげたデータから取り上げた数字であるが、転職後 2 回目以降の退職時の退職一時金のモデル退職金というものがない。そのため、退職一時金は「退職月時点の基本給額×支給率（参考資料にあるモデル退職金の支給率を使用）」（終身雇用、年功序列賃金下で一般的な退職金一時金の算定方法）で算定するのが一般的であるので、このケースでは、2 回目以降は、10 年勤続でこの金額の退職金を受給する場合の支給率から、退職月時点の基本給額を割りだしている。すると、結果として 2 回目の退職時の月給は 170 万円、3 回目の退職時の月給は 100 万円と、転職によりかなりの処遇向上となっていることがわかる。逆に言えば、退職金の支給率は就業規則等の社内規則で決められているので、勤続期間が短くとも高額な退職金を受給するには、相当の高額な基本給を受給していなければならぬという理屈になる。

図表 4-3 転職時退職一時金の算定（定年退職と同等の退職一時金を転職し、より高い処遇を得て受給する場合）

				(単位：万円)	
	退職年次	退職金額	支給率（支給月数）	退職事由	基本給額
第1回退職	定年	2,695	47	定年退職	58
	↓ ほぼ同額を受給するには			(単位：万円)	
	退職年次	退職金額	支給率（支給月数）	退職事由	基本給額
第1回退職	20年目	822	16.5	自己都合	50
第2回退職	10年目	935	5.5	自己都合	170
第3回退職	8年目	940	9.4	定年退職（会社都合）	100
中央労働委員会、2018、「平成29年退職金、年金及び定年制事情調査」、https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00452001&tstat=000001027934&cycle=7&year=20170&month=0&tclass1=000001115215&tclass2=000001115244（2019.12.1アクセス） 「産業、学歴、労働者の種類、コース、退職事由、勤続年数別モデル退職金総額及び月収換算月数」のうち、 「大学卒、事務・技術労働者、総合職相当、会社都合（定年退職）」 「大学卒、事務・技術労働者、総合職相当、自己都合」 のデータを使用。					
※大学卒業後、定年退職まで同じ企業に勤務したとした場合の退職金額と同額の退職金総額を受給する場合を想定して、基本給額を割り出し、10年の自己都合支給率を乗じて退職金額を算定している。					
※第3回退職は8年目の退職となりますが、8年目のデータがないため、10年目のデータを便宜上使用している。					

A. 1 回目（42 歳）退職時の退職所得の金額（単位：万円）

① 退職手当等の額

822

② 退職所得控除額

40×20 年＝800 万円

③ 退職所得の金額

$$\{ \text{①} - \text{②} \} \times 1/2 = 11 \quad \therefore 11$$

B. 2 回目（52 歳）退職時の退職所得の金額

① 退職手当等の額

935

⑥ 退職所得控除額

$$40 \times 10 \text{ 年} = 400 \text{ 万円}$$

㉓ 退職所得の金額

$$\{ \text{㉑} - \text{⑥} \} \times 1/2 = 268 \quad \therefore 268$$

C. 3 回目（60 歳）退職時の退職所得の金額

㉑ 退職手当等の額

$$940$$

⑥ 退職所得控除額

$$40 \times 8 \text{ 年} = 320 \text{ 万円}$$

㉓ 退職所得の金額

$$\{ \text{㉑} - \text{⑥} \} \times 1/2 = 310 \quad \therefore 310$$

< ケース 3 >

被用者として、終身雇用を前提とした年功序列の企業を 10 年で退職し、その後はスペシャリストとして 10 年有期契約で企業に雇用され、高額インセンティブや足止め料が退職時に退職一時金と称して支払われるケース。

条件

① 大学卒業後、22 歳で入職

② 10 年間同一の企業に勤務後、全く関係のない会社に転職。

以降、10 年ごとに転職を 60 歳まで繰り返す。4 回目の退職は勤続年数 8 年となる。

③ 退職一時金を受給

一回目、192 万円、2 回目、3 回目、4 回目 5,000 万円（2 回目以降はインセンティブ給を退職一時金として退職時に受給した事件（第 2 節第 1 項 3. (1) < ケース 3 > 具体例①）を参考に設定した仮定の数字である）

A. 1 回目（32 歳）退職時の退職所得の金額（単位：万円）

① 退職手当等の額

192

② 退職所得控除額

$40 \times 10 \text{ 年} = 400 \text{ 万円}$

③ 退職所得の金額

$\text{①} - \text{②} < 0 \quad \therefore 0$

B. 2 回目（42 歳）退職時の退職所得の金額

① 退職手当等の額

5,000

② 退職所得控除額

$40 \times 10 \text{ 年} = 400$

③ 退職所得の金額

$\{\text{①} - \text{②}\} \times 1/2 = 2,300 \quad \therefore 2,300$

C. 3 回目（52 歳）退職時の退職所得の金額

① 退職手当等の額

5,000

② 退職所得控除額

$40 \times 10 \text{ 年} = 400$

③ 退職所得の金額

$\{\text{①} - \text{②}\} \times 1/2 = 2,300 \quad \therefore 2,300$

D. 4 回目（60 歳）退職時の退職所得の金額

① 退職手当等の額

5,000

① 退職所得控除額

$40 \times 8 \text{ 年} = 320$

② 退職所得の金額

$\{ \text{①} - \text{②} \} \times 1/2 = 2,340 \quad \therefore 2,340$

現行の退職所得課税の下においては、毎回、課税所得金額が算定されているが、2分1課税の効果により、その金額は相当抑えられている。

2. 各ケースの検討

(1) 終身雇用、年功序列賃金下での退職一時金に対する課税との比較から見た問題点

＜ケース1＞については、退職するたび受給する退職一時金の額が退職所得控除内であり、課税されていない。短期転退職のため、勤続年数に応じて増加する退職一時金の金額が伸びていないが、被用者の働き方が違ったとしても、ほぼ全額が課税されていないという状況は変わらないため、あまり問題として取り上げられてこなかったケースといえる。

厳密に言って、「相当高齢になってから、一生に一回のみの退職に際し受給」という要件にあてはまらず、退職所得ではなく給与と考えられ、退職所得の優遇措置の対象外である。

＜ケース2＞については、処遇向上の姿を例示することは難しいが、あえて例として、一生を通じた退職一時金の受給額が、一社に終身雇用されている場合と同額となるような給与額を設定する。転職後退職するたび、処遇向上して、図表4-3では、退職一時金の額もほぼ終身雇用下で38年勤続、定年退職する者と同様の金額を受給している。3回の転職で受けた退職所得控除額の合計は1,520万円であり、終身雇用下で38年勤続、定年退職する者の受ける退職所得控除額2,060万円とは540万円の開きがある。これは、転職するたびに退職所得控除額が一年目からの計算となり、20年目以降の上乗せ額の適用は受けられないためである。被用者の働き方、つまり短期転退職をしているか否かによって、大学卒業後60

歳まで継続して働いていたとしても、受けられる退職所得控除額が異なる。働き方により退職所得に対する優遇措置を受けられないというのは、被用者間の課税の公平に問題がある。

第3章第4節第1項の図表3-3を見ると、中央労働委員会、日本経団連の調査では、退職金の金額が勤続10年以降、なだらかな上昇から急こう配になっていく。これは、各企業が導入している退職金の算定式における支給率が、勤続期間が長くなるごとに上昇していくためである。長期勤続に伴う支給率の上昇部分に対応する退職一時金の金額は、長期勤続に対する報償金部分であると考えられる。勤続報償部分に当たるとすれば、担税力も高いことと思われる。

また、図表3-3では、退職一時金の金額は、勤続15年まで退職所得控除額とほぼ同等かそれより低かったのに、20年のところで退職所得控除額を上回っていく。退職所得控除額が20年を境に1.25倍の割り増しとなるのは、終身雇用下の被用者について、退職一時金の勤続報償部分が上乘せされ、退職一時金の金額が増えていくタイミングと重なる。終身雇用、年功序列賃金の下、勤続してきた被用者の退職一時金に対応して発展してきたシステムであることは明白である。

しかし、労働市場の流動化、働き方の多様化により、短期転退職が増加している現状からすれば、短期転退職する被用者が、終身雇用の被用者と同様に学校卒業後継続して働きながらも、退職所得控除額の割り増しが受けられず、税負担が変わってしまうというのは働き方に対して公平ではない。

改善案として、退職所得控除額の20年超の割り増しを行わず、勤続期間の年数に対し、一律の控除額を設定するという方法が考えられる。しかし、退職給付を一時金で受給せず、年金で受給する者、給与に上乘せして前払い退職金として支払いを受ける者もあり、退職所得控除の金額だけを修正したとしても解決しない問題がある。これについては、次項で検討する。

働き方の多様化、受給方法の多様化にも対応して、税負担の公平が保たれる退職所得控除の方法について検討すべきであると考ええる。

＜ケース 3＞については、転職後 10 年ごとに 5,000 万円という高額な退職一時金が支給され、退職所得控除額が控除されても残額は 4,200 万円となる。これに 2 分の 1 課税を適用すると一気に退職所得額が半額になる。一生涯勤続した平均的な退職一時金の金額に比べて金額が非常に大きく、事例においては給与所得として課税されるべきインセンティブ給であり、終身雇用、年功序列賃金下の被用者に対する給与や退職一時金とは、退職一時金の性質が異なる。退職所得の性質に該当しない金額を退職所得として扱って、優遇措置の適用を受けて租税回避に利用されていると考えられ、その金員が退職所得にあたるのかについて確認してから課税する必要がある。

（ロ）退職所得の優遇措置を受ける退職一時金に該当するか

先に示した、退職一時金の性質・機能と退職所得に該当する要件をもう一度示してみる。

判例による退職所得の性質¹⁵⁵

- ①「退職者が長期間勤務してきたことに対する報償」
- ②「長期勤続期間にわたる就労に対する給与の後払い」

判例による退職所得の機能¹⁵⁶

「老後の生活保障」

判例による要件¹⁵⁷

要件イ：「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」にあたる要件

「①退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること

②従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること

¹⁵⁵ 前掲注 103

¹⁵⁶ 前掲注 103

¹⁵⁷ 前掲注 103

④一時金として支払われること」

要件ロ：「これらの性質を有する給与」にあたる要件

退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員が、「形式的には右（筆者注：上記イ）の各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであること」

学説による要件¹⁵⁸

「終身雇用、年功序列の社会を前提として、相当高齢になってから、一生に一回のみの退職に際し受給する」

<ケース 1、2、3>すべてにおいて、60 歳定年退職時の退職一時金以外「相当高齢になってから、一生に一回のみの退職に際し受給する」という要件に該当していないにもかかわらず、退職所得として課税されている。現行の退職所得の規定（所法 30）においては、長期勤続、定年退職（老齢）になってからの受給、人生に一回のみという、給与所得に対して退職所得を軽課することの公平性を保つのに必要な要素は入っていない。そのため、何度も退職のたびに優遇措置の適用を受けている。

前章を通じて検証してきた退職所得の要件を厳密に適用したとしたならば、<ケース 1、2>の被用者は、退職一時金について、給与所得として課税されるのが適当であるということになる。現行制度の下で、退職一時金について、短期退職ごとに退職所得控除により所得金額が軽減され、または 0 になり、退職所得にほぼ課税されないというのと、給与所得として給与の額に上乗せされて超過累進税率により課税された場合とでは、税負担に相違が生ずる。<ケース 1、2>の被用者の退職一時金について、給与として課税されるとすれば、退職一時金が退職所得に該当する要件に従って、終身雇用制の下で一生勤めあげた被用者

¹⁵⁸ 前掲注 105、418 頁。

と比べて、人生を通じて取得した退職一時金の金額に対し、給与課税をされている分、税負担が重くなる可能性があり、不公平感がある。

このように、雇用の流動化により、同一企業での勤続年数が途切れるからといって、大学卒業後、22 歳から 60 歳まで勤めたという事実は変わらないのに、退職所得の優遇措置が受けられなくなる、また、受けられるとしても勤続期間の長短により受けられる退職所得控除の金額が違うなど、優遇措置の内容が変わってしまうということは、働き方に対して公平ではない。

また、＜ケース 3＞では、インセンティブ給やスペシャリストの足止め料的な性質の金員が退職手当等として扱われてしまっている。上記 2. で見た通り、スペシャリストの離職率は上昇しており、退職一時金の内容について検討しなければならないと考える。

第 4 項 小括

短期退職の退職一時金については、退職所得の長期勤続という要件を満たしていないことから退職所得に該当しないことになるが、実務上では退職所得として優遇されて課税が行われている。しかし、終身雇用制のもと、学校卒業後から定年退職するまで一つの企業に勤続した被用者に比べて、途中転職した被用者は、20 年以上勤続した場合に加算される退職所得控除の割増が受けられず、税負担が増える。また、短期退職でも退職所得の優遇措置を受けられるため、給与に該当するインセンティブ給を退職一時金として支給するという租税回避の疑われる事例が生じている。現行の退職所得課税は短期退職について考慮していないため、このような問題が生じている。

第 3 節 近年の退職所得の性質

ここでは、⑤の問題点において、退職一時金の性質が、終身雇用、年功序列賃金下の退職一時金の性質から変化しており、給与所得に対して退職所得が軽課されることの公平性に影響を及ぼしているのかについて検討し、その上で、退職所得として課税すべき退職一時金

と、退職所得として課税すべきではない、給与所得またはその他の所得として課税すべき退職一時金の判別を行う。

第1項 退職一時金の性質の変化

労働力の流動化により働き方の選択肢が増えた結果、労働者が終身雇用制の下で働く者ばかりではなくなってきた。企業が旧来の年功序列賃金のみをとっていたのは、社員は年齢や勤続年数よりも、職能や実績を評価して給与に反映させる企業へ流出するかもしれない。また、社員の流出した穴を埋めるためには、より魅力的な給与体系を必要とするようになった。

高度成長期にはベースアップが盛んにおこなわれ、給与の金額に連動した退職金制度により次第に増加する退職金が、企業の経営の負担になっていた。また、我が国の経済状況の変化により、退職金、企業年金積み立て不足が表面化し、2001年に退職給付会計制度が導入されることとなった。退職金制度の維持により費用が掛かるようになった。

こうした背景により、退職金を給与の金額から切り離し、退職金に成果や貢献度を反映する制度の導入が進んでいった。そのため、企業内における退職一時金の算定方式が変わってきている。

なお、前述したとおり、企業が退職金制度を持つこととした場合、またはこれを変更する場合には、適用される労働者の範囲、退職手当の決定、計算及び支払いの方法並びに退職手当の支払いの時期に関する事項を就業規則に定め（労基法 89）、労働組合や労働者の代表の意見を聞かなければならないこととなっている（労基法 90）。

第2項 退職一時金の算定方式の諸類型

代表的な退職一時金の計算方法は、以下の①から⑤の5種類に分類されるが、大きく「月例賃金と連動するタイプ」（以下①②③）と「月例賃金と切り離したタイプ」（以下④⑤）に区分することができる。

⑤は、「月例賃金と切り離したタイプ」の中でも、職務上の成果や、職能などを評価対象

とし、給与というよりは賞与の査定に用いるような基準を採り入れており、①～④とは性格の違うものである。

① 最終給与連動方式

退職時の月例賃金額（多くの場合は、手当などを除く基本給）に、勤続年数や年齢と退職事由等から決定する支給率を乗じた額を退職金とする方法である。支給率は、勤続年数が長くなるほど高く、勤続年数が短い自己都合退職者を大きく減額する設計となる¹⁵⁹。

② 全期間平均給与方式

退職時だけでなく、新入社員から定年までの月例賃金の平均額を反映する方法であり、月例賃金の一定額を退職時のために貯蓄するという「月例賃金の後払い」という趣旨の退職金に最も適した計算式ともいえる¹⁶⁰。

③ 別テーブル(第二基本給)方式

計算方法は最終給与連動方式と同じながら、一部改訂された方式である。実際の基本給とは別に、退職金を計算するためだけに使用する別の賃金テーブル（第二基本給）を設定し、この第二基本給を基に退職金を支払う。大幅な賃上げや物価上昇が生じたときに、この第二基本給は別途運用することができるため、金額を抑えたり、一定の年齢で基本給を止めたりと月例賃金の改定と退職金に一定の距離を置くことができる方法である¹⁶¹。

④ 勤続年数別定額方式

月例賃金と切り離れた退職金算定方法の1つであり、基本給に関係なく、毎年30万円ずつ積み立てるなど、勤続年数を基に退職金額を決定する。毎年定額であったり、長期勤続者ほど1年の積立額が高かったりと様々な方法があるが、いずれの場合も同じ勤続年数での退職金額が同一になるため、報酬としてのインセンティブ性は小さい方式である¹⁶²。

⑤ ポイント制

¹⁵⁹ 前掲注10、81頁。

¹⁶⁰ 前掲注10、82頁。

¹⁶¹ 前掲注10、83頁。

¹⁶² 前掲注10、84頁。

月例賃金と切り離した退職金計算方法の中で、現時点の代表格といえるのがポイント制方式である。企業は一年ごとに従業員にポイントを付与し、従業員は入社から退職までに蓄積した総ポイントに基づいて退職金を受給する¹⁶³。ポイント制退職金のメリットは、基本給と退職金が連動しない点、また、ポイントの付与の仕方では退職金に成果・貢献を反映させることができる点などである¹⁶⁴。

第3項 ポイント制による退職一時金の算定方法

1. ポイント制の導入状況

従来、退職時算定基礎給の多くは基本給などの賃金と連動し、賃上げに伴って基礎給が上昇する仕組みとなっていた。そのため、退職金額の増大に歯止めが効かなくなるケースがしばしばみられ、その対応策として“基本給=算定基礎給”からの脱却が進められてきた。ポイント制、定額制や別テーブル方式による、賃金と退職金基礎給との切り離しである。中でも最も一般的な手法がポイント制退職金であり、ポイント制退職金を導入した企業が多数に上っている¹⁶⁵。

ポイント制は、1970年代から少しずつ採用され始めたが、2001年退職給付会計基準が導入され、退職給付債務や退職給付費用が表面化した時期と時を同じくして多くの企業に採用されるようになった。

下記図表 4-4 に示す通り、調査産業計で退職時の賃金以外を算定基礎給とする 163 社のうち、「点数方式（職能等級、勤続年数等を点数（ポイント）に置き換えて算定する方式）」が 122 社（163 社の 74.8%）、「別テーブル方式（賃金と連動しない体系又はテーブルで算定する方式）」が 28 社（同 17.2%）となっている。その他の方法をとっている企業は、この調査では 16 社（163 社の 9.8%）となっている。製造業では退職時の賃金以外を算定基礎給

¹⁶³ 前掲注 10、85 頁。

¹⁶⁴ 労政時報、2009、「退職金・年金制度の最新実態」、『労政時報別冊 全国主要企業の実態調査資料 退職金・年金事情』、労務行政。29 頁。

¹⁶⁵ 前掲注 172、28 頁。

とする 87 社のうち、「点数（ポイント）方式」が 66 社（87 社の 75.9%）、「別テーブル方式」が 15 社（同 17.2%）等となっている¹⁶⁶。一方、退職時の賃金を退職一時金の算定基礎としている企業は、退職一時金制度を持つ企業 194 社のうち 33 社（17%）となっている。

この調査は資本金 5 億円以上、労働者 1,000 人以上の大企業について行っているため、ポイント制導入率が高いが、中小企業では依然として、退職時の賃金を算定の基礎としている企業が多いと思われる¹⁶⁷。

図表 4-4 退職一時金の有無及び算定基礎

(社)

産業区分・年	退職一時金 制度のある 企業	退職一時金の算定基礎（複数回答）					退職一時金 制度のない 企業（退職年 金制度のみ）
		退職時 の賃金	退職時の 賃金以外	別テーブル 方式	点数（ポイ ント）方式	その他	
調査産業計	194	33	163	28	122	16	19
製造業	106	19	87	15	66	7	13
平成 27 年							
調査産業計	199	28	172	29	134	13	18
製造業	116	18	100	17	79	5	15

（注 1） 「その他」には、複数の方式を混在させた方式等が含まれる。

（注 2） 退職一時金の算定基礎について平成 27 年調査から複数回答方式で調査している。

出典：中央労働委員会、2017、「退職金、年金及び定年制事業調査」、<https://www.mhlw.go.jp/churoi/chousei/chingin/17/dl/index3-07.pdf> (2019.10.24 アクセス)

2. ポイントの付与基準¹⁶⁸

ポイントは、次の区分により付与されるのが一般的である。

- ① 職能：その年の職能上の資格や等級に基づき付与。Ⅰ等級なら 5 ポイント、Ⅱ等級なら 10 ポイントなど、上位資格・等級に応える。

¹⁶⁶ 中央労働委員会、2017、「退職金、年金及び定年制事業調査」、

<https://www.mhlw.go.jp/churoi/chousei/chingin/17/dl/index3-07.pdf> (2019.10.24 アクセス)

¹⁶⁷ 前掲注 10、90 頁。

¹⁶⁸ 前掲注 10、86 頁。

- ② 役割（職務・役職）：その年担当した職務上の等級や役職に基づき付与。課長には 50 ポイント、部長には 100 ポイントなど。
- ③ 評価・考課：評価により付与するポイントを変え、高評価者に応える。
- ④ 勤続年数：その年の勤続年数に基づき付与。勤続 5 年目までは毎年 10 ポイント、10 年目までは 20 ポイント、勤続 30 年以上は 5 ポイントなど、勤続年数別退職金カーブを設定する。
- ⑤ 年齢：その年の年齢に基づき付与。20 代は毎年 10 ポイント、30 代は 30 ポイント、55 歳以上はポイントなしなど設定。年齢別退職金カーブを設定する。
- ⑥ ボーナス：昇格した年、昇進した年などに、ポイントを加算して付与する。

3. 退職一時金の算定

勤続期間中に付与されたポイントに、1 ポイント 1 万円など、企業の決めた単価をかけて退職金一時金の算定基礎額を決定する¹⁶⁹。さらに、自己都合退職などの退職理由による支給率をかけて退職一時金の金額を算定する¹⁷⁰。

4. ポイント制導入による退職一時金の性質の変化

従来の終身雇用、年功序列の下での退職一時金については、退職時の月例賃金額や月例賃金の平均額、別テーブル方式の賃金、給与額に基づいた算定基準を使用している。賃金給与の額に紐づいた退職一時金といえる。

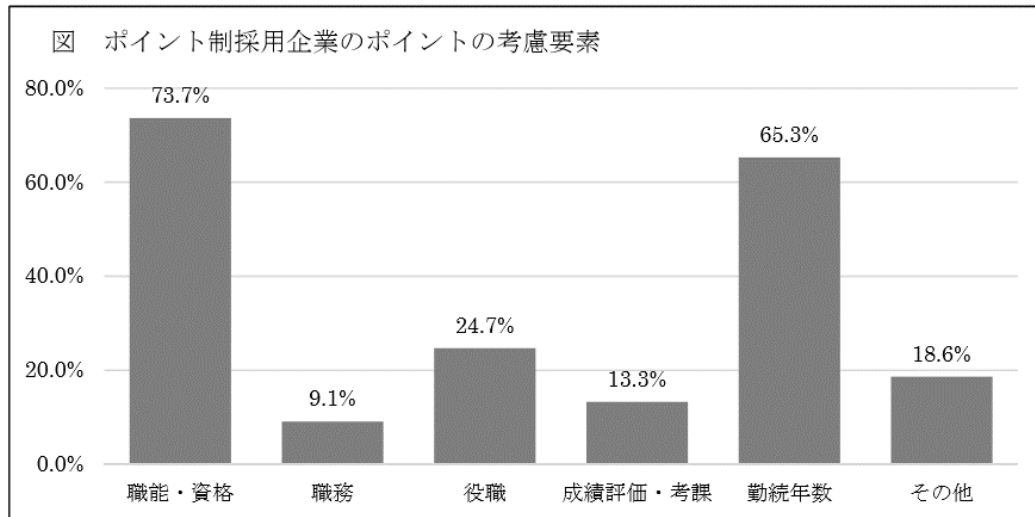
ポイント制を導入した場合、退職一時金の算定要素は、一般的に前出の区分によって行われているため、賃金給与から切り離されている。つまり、スキルや担当している仕事に対する評価、役職に対する加算などが算定基準に入ってくることにより、被用者の職務上の成果が退職一時金に反映されることになる。一般的に、退職一時金の算定要素のうち、どの要素

¹⁶⁹ 前掲注 10、88 頁。

¹⁷⁰ 前掲注 10、90 頁。

に重きを置いて退職一時金を算定しているのかを、次の図表に示す。

図表 4-5 ポイント制を採用している企業のポイントの考慮要素



ナビット、2018、「平成 29 年度民間企業における退職給付制度の実態に関する調査研究」
https://www.cas.go.jp/jp/gaiyou/jimu/jinjikyoku/files/minkan_taisyokukyufu29.pdf (2019. 10. 24
アクセス)

この調査によれば、退職一時金の支払い準備形態が、社内準備である企業のうち、ポイントの考慮要素として職能・資格を採用している企業が 73.7%、続いて勤続年数を採用している企業が 65.3%であった。（ただし重複して考慮要素を採用している企業がある。）職能・資格要素、勤続年数要素共に高い割合で企業に採用されているということは、企業の退職一時金には、成果要素も年功的要素もどちらも重視されているということがいえる。

ここで注意すべきなのは、どのような退職一時金の考慮要素を企業が採用しているかということである。もし、成果主義を中心に退職一時金を算定したいならば、職能・資格、成績評価・考課にポイントを多く付与すればよい。また、退職金制度を年功的な体系にしたいと思えば、役職や勤続年数に多くポイントを付与すればよく、ポイント制を採用したからといって、一概に終身雇用、年功序列の下での退職一時金ではないとは言い切れない¹⁷¹。また、退職時の月例賃金を退職一時金の算定基礎としている最終給与連動方式をとる企業の退職

¹⁷¹ 前掲注 10、88 頁。

一時金であっても、賃金自体に仕事上の職能・成果を盛り込んだ成果主義の賃金制度をとっているならば、退職一時金の性質は成果主義に基づくものといえ、報酬としてのインセンティブ性は高いとみられる。

第4項 成果に応じて支給される退職一時金の退職所得該当性

1. 勤続報償と功労報償

退職所得の性質は、「退職者が長期間勤務してきたことに対する報償」と、「長期勤続期間にわたる就労に対する給与の後払い」である。成果主義が退職一時金の算定基準に取り入れられたため、退職一時金について、退職金の社会経済的性格に説明されている功労報償的な性格が強くなったといえる。しかし、これが「退職者が長期間勤務してきたことに対する報償」に該当するのか。被用者が長期間勤務してきた中であげた成果、生かしてきた職能なども、「退職者が長期間勤務してきたことに対する報償」に該当すると、広くとらえることもできる。しかし、被用者が職務上あげた成果、職能に対する評価は、長期勤続してきたことに対する報償とは別のものととらえられる。

2. 成果主義による退職一時金

ポイント制による成果、職能に対する報償が、「退職者が長期間勤務してきたことに対する報償」とは別の性質のものであるとすれば、今までの終身雇用、年功序列賃金の下での退職一時金とは異なるため、退職所得として優遇を受ける退職手当等に該当しないこととなる。成果、職能を評価基準としていることから、本来の性質としては、賞与であり、給与所得として課税すべきであろう。

3. 成果主義による退職一時金の処遇

企業が評価する成績、役職、職能・資格など、勤続年数以外の基準により評価される部分は、人々の意識（社会意識）における勤続に対する報償とは性質を異にし、判例に示される退職所得の性質から外れているとすれば、これはポイントを付与した年分の賞与として支払われるべきものである。

第5項 小括

企業において退職一時金の算定方法に変化がみられ、ポイント制による退職一時金が退職所得の性質に該当しなくなっているのではないかという検討をした。成果や職能を評価基準とする部分については、退職者が企業に長期間勤務してきたことにより生ずるものとは性格を異にし、退職所得の性質から外れると判断した。

第4節 退職所得から除外すべき一時金

本章で検討した問題点から、退職所得に該当しないと考えられる退職一時金について、退職所得から除外する基準を考えていく。

第1項 短期退職の判断基準について

まず、検討してきた退職所得の性質から、少なくとも短期的に支払われる退職一時金については、退職所得に該当しないものとして対象から外してよいものとする。

その短期長期の判断であるが、10年退職金事件の判決に反対意見を述べた、横井大三裁判官の「10年定年制となれば、終身雇用を原則とする目から見てもそれほど短いとはいえないし、10年間分の退職金を一時にその支給年の一般給与に加算して累進税率を課すれば、税額も相当高くなると思われるので、この場合には、右退職金につき、前記の所得税優遇軽減の措置を認めることは、十分に考慮に値するものというべきである。」¹⁷²という意見を参考にする。また、企業の退職一時金の支給金額が勤続10年を境に急に増えることから（下記図表4-6参照）、企業も10年を境にある程度長期勤続とみなしていると考え、勤続10年以上の退職一時金を退職所得の対象にすることを提案する。もともと、満期勤続以外の勤続10年以上の退職一時金であっても、「長期勤続」という面は満たしたとして、「相当高齢になってから、一生に一回のみ」という要件は満たさない。これについては6章で検討したい。

¹⁷² 10年退職金事件、最高裁昭和58年12月6日小法廷判決（判例時報1106号61頁）

図表 4-6 退職理由、勤続年数別退職金総額

退職事由、勤続年数別モデル退職金総額				(千円)
勤続年数	大卒（総合職）事務・技術労働者		大卒（一般職）事務・技術労働者	
	会社都合	自己都合	会社都合	自己都合
3	721	317	572	324
5	1,244	615	958	541
10	3,297	1,915	2,344	1,527
15	6,287	4,312	4,372	3,104
20	10,106	8,224	6,903	5,423
25	15,080	13,011	10,041	8,641
30	21,836	19,707	15,228	14,252
35	25,910	24,346	17,028	16,681
38	28,005	26,320	19,825	19,505
定年	26,947		15,195	

平成２９年賃金事情等総合調査（中央労働委員会）

平成29年賃金事情等総合調査（中央労働委員会）

退職事由、勤続年数別モデル退職金総額				(千円)
勤続年数	短大・高専卒（総合職） 事務・技術労働者		短大・高専卒（一般職） 事務・技術労働者	
	会社都合	自己都合	会社都合	自己都合
3	509	206	484	175
5	1,047	483	843	369
10	2,525	1,359	2,080	1,226
15	5,054	3,437	4,253	2,936
20	7,849	6,353	6,710	5,609
25	11,739	10,200	9,759	8,581
30	17,304	15,683	13,797	12,729
35	21,245	20,324	16,946	16,570
40	26,382	23,316	19,131	18,883
定年	25,963		16,037	

平成29年賃金事情等総合調査（中央労働委員会）

平成29年賃金事情等総合調査（中央労働委員会）

厚生労働省、2018、<https://www.mhlw.go.jp/content/000526709.pdf>（2019.10.25 アクセス）

第2項 租税回避目的の退職一時金について

租税回避目的によりインセンティブ報酬を退職一時金として受給する事例が発生している。本章第2節第3項1<ケース3>具体例④による判例は、就業規則や退職金規定に当該インセンティブ報酬が退職金の性格を有するものである旨の定めを置かれていないことに触れており、就業規則や退職金規定に定められていない経済的利益については、退職所得に該当しないものと認められる。しかし、現状の退職所得課税においては、課税庁が調査を行わない限りその内容を確認できないことから、その対策として、受給する退職一時金が就業規則に定められた計算方法に基づき算定されたものであるかどうかについてチェックする

項目を「退職所得の受給に関する申告書」に設けるというのも一つの方法と考える。

第3項 成果主義からの算定基準により計算された退職一時金

成果や職能を評価基準とする部分については、退職者が企業に長期間勤務してきたことにより生ずるものとは性格を異にし、退職所得の性質から外れると判断した。ただし、実務上は、成果や職能を評価基準とする部分の抽出は困難が伴うと思われるので、第5章でどのように扱うか検討する。

第5節 退職所得の対象外となる退職一時金

第2章の退職所得についての課税制度の変遷を見ると、一貫して長期勤続ということを経営に立法、改正が行われているということがわかる。この理由は、退職後の担税力の低下を見据えて、老後の生活の安定や社会保障の観点から、また、退職一時金が給与の後払いであるため、長年の勤務から生じた所得に対する配慮として行われたものである。長期勤続者のモデル退職金に寄り添うように退職所得控除の金額は増加しており、終身雇用、年功序列賃金下における長期勤続者のために設けられたシステムだといってよい。

第3章では、終身雇用、年功序列賃金下において、一定の要件に該当する退職一時金が退職所得として課税されることについて、給与所得に対して退職所得が軽課されることは実質的に公平であると述べてきた。

しかし、第4章において、戦後の経済状況の変化、労働力の流動化により、短期転退職は増加し、退職給付の支給形態も多様化していることが分かった。

ここで取り上げた問題点について検討した内容を整理すると、

①現行退職所得控除が短期転退職者の退職一時金の受給スタイルに合っていないこと

- ・短期勤続による退職一時金では、退職所得の性質に該当する要件に該当しないため、本来は給与課税すべきものである。

- ・短期勤続による退職一時金に現行の退職所得控除を適用したとしても、勤続20年以上

の勤続期間について受けられる退職所得控除額の割り増しが受けられず、働き方による税負担の不公平が生ずる。

②現状の退職所得課税では、短期勤続に関しても退職所得控除や2分の1課税が適用されるため、給与を低く抑え高額な退職金を支払うという租税回避が行われていること

- ・本来給与で課税すべきインセンティブ給などを退職所得として申告する場合は、短期的な雇用契約であることが多いため、退職所得控除額は大きな控除とはならないが、2分の1課税されるので、課税所得金額が半分以上となり、給与課税を受けることに比して税負担が軽減する。これを租税回避に利用されている。

⑤近年の退職金の計算方法の変化により、退職所得に該当する性質に変化がみられるようになったこと。

- ・成果や職能を評価基準とする部分については、退職者が企業に長期間勤務してきたことにより生ずるものとは性格を異にし、退職所得の性質から外れると判断した。

以上の検討により、10年未満の短期退職金、租税回避目的のインセンティブ給、成果主義を基本とした考慮要素により計算された退職一時金は、退職所得に該当する性質・要件を満たしていないものとして除外する。しかし、容易に除外できるのは10年未満の短期退職金、租税回避目的のインセンティブ給だけであり、企業内部での基準を用いた成果主義を算定要素とする退職一時金については、除外が難しい。

10年以上の長期勤続の場合を特に優遇する退職所得課税をつづけていくのかということとともに、退職所得の対象から除外するために、容易に退職一時金から区分できない⑤の退職一時金の問題も含めて、第6章で検討する。

もはや、年功序列賃金を前提とした退職所得の優遇措置を設けている退職金課税は、働き方や、退職金の受給方式の多様化の進む現状に合っていない。佐藤も、「30数年間の就業期間中に何回も転退職を繰り返す者がおり、その都度受ける利益の有無や内容が異なる場合には、退職一時金への一般的な軽減を実質的公平の観点から支持することは困難であろう。」

¹⁷³と述べている。筆者は、終身雇用、年功序列賃金というわが国の一般的な雇用形態が崩れた今、現状の退職所得に対する優遇措置を設けている税制は、給与所得に対して退職所得が軽課されることの公平性を欠いており、今後優遇措置を維持するかどうかも含めて検討しなくてはならないと考える。

¹⁷³ 前掲注 105、418 頁。

第5章 退職金の支給形態の多様化に対する税制のアンバランス

第4章第1節であげられた、③の「退職金の支給形態は、年金支給が前提とされている年金制度からのものが増加しているが、受給者側が年金で受給しないのは、退職所得に対する課税と企業年金に対する課税のバランスがとれていないからである。」、④の「退職金を支給する代わりに給与を増額して支払う前払い退職金を受給するものにとっては、退職所得に対する優遇措置が受けられないという不公平が生じていること」が、退職所得課税に及ぼす問題点について検討する。

第1節 退職金の支給形態の一時金から年金への移行による課税バランスの問題

第1項 退職一時金受給選好の現状

図表 5-1 の年表を参考にしてもらいたい。これは、第2章の第1節 実業界における退職金制度の変遷を年表化したものである。要点を説明すれば、退職金は一時金として発祥するも、高度成長期には各企業が膨れ上がる退職一時金の支払いに苦慮し、退職一時金を年金払いとして分割払いにしたり、支払いのために準備すべき資金を年金制度に基づく運用、支給等を行う外部機関へ委託して運営するようになり、年金化されていった。さらに、バブルの崩壊やそれに続く金融危機により、企業年金財政が悪化し、従業員への退職金支給額が十分に担保されていない状況が明らかとなったため、適格退職年金制度の廃止、厚生年金基金の代行返上が進んだ。さらに退職一時金、企業年金から、資産運用不振によって積立資産に対する追加拠出する必要のない確定拠出年金、前払い退職金に移行する企業が増加していった。（この変遷については第2章第1節を参照していただきたい。）

図表 5-1 退職一時金から企業年金への移行過程

	退職一時金制度	企業年金制度
江戸時代	「のれん分け」制度が始まる	
明治時代	明治維新による急速な工業化による熟練工の引き留め策として退職金制度が始まる	
明治38～42	鐘紡紡績、三菱長崎造船所など、企業が個別に設けた労使共同負担の共済制度が発足	
大正～昭和初期	不況期の解雇による労働争議が頻発、退職金制度への関心が高まる。	
昭和11年	わが国初の退職金制度に関する法律「退職積立金及退職手当法」	
昭和17年		「労働者年金保険法」
昭和19年		「厚生年金保険法」
終戦		
昭和22年	「失業保険法および失業手当法」制定 企業の退職金制度の拡大	
		退職金の年金化はじまる
昭和27年		退職給与引当金制度の導入
昭和37年		適格退職年金制度
昭和40年		厚生年金基金制度創設
	高度経済成長、バブル期における退職金制度・年金制度の拡大	
平成3年		国民年金基金設立
	バブル崩壊、相次ぐ金融機関の破綻	
平成12年	退職給付に関する会計基準導入	
平成13年		適格退職年金制度の廃止、厚生年金基金の代行返上 確定拠出年金（企業型）制度開始
平成14年		確定拠出型年金（個人型）制度、確定給付企業年金制度開始
平成15年		退職給与引当金制度廃止

秋山輝之、2016、『退職金制度の教科書』、労政時報選書、22-26 頁。
 企業年金連合会、2019、『企業年金に関する基礎資料』、企業年金連合会、8-12 頁。
 以上を参考に筆者作成。

上記のように、原資を退職金とする企業年金へのシフトが進んでいる状況では、退職給付を企業年金で受給するものが増加するのが自然な流れであるが、実際は違っている。

「退職金の支給形態が一時金から年金に移行し、退職所得に対する課税と企業年金に対する課税のバランスがとれていないこと」については、佐藤が平成12年に、適格退職年金に対して特別な控除が必要かどうかについて検討する中で、以下のように述べている。「特別

な控除創設論の第二の根拠として考えられるのは、このような（筆者注：適格退職）年金が老後の生活の糧であって担税力が低いという主張である。この点を検討する際には、現行法上、退職所得に関し、同様の趣旨から退職所得控除が設けられていることを視野に入れなければならない。もしも退職所得の軽課措置を現在のまま存置しつつ、適格退職年金に対する課税を強化するならば、多くの適格退職年金が一時金による受取を可能としていることから、現在でもかなりの割合を占める一時金による受給がさらに増え、適格退職年金は實際上、年金制度として機能しなくなる恐れがあるからである。現在において一時金による受給が選択されやすいのは、受給者の経済状況に由来する部分が大きく、必ずしも税制上の両者の扱いの差異にのみ基因するとはいえないとの指摘もあるが、両者がともに給与の一形態であって法的性格を同じくし、また、退職した元従業員の老後の糧という機能の点でも共通していることに鑑みると、退職一時金と退職年金との課税上の扱いの著しい差異を放置することが望ましくないことは明らかであろう。」¹⁷⁴

つまり、佐藤は、退職一時金が年金に比して軽課されており、そのため一時金で受給することを選択する者が多いと指摘している。

第2項 退職給付の一時金受給と年金受給の比較

退職一時金による受給と企業年金による受給の税負担に差異が生じている理由について確認する。

退職一時金の課税方法については、第1章第2節で説明した通りであるが、企業年金に対する課税方法との比較のため、以下に簡単に示しておく。

1. 退職一時金の課税方法

$(\text{収入金額} - \text{退職所得控除額}) \times 1/2 = \text{退職所得の金額 (所法 30②)}$

※退職一時金が特定役員退職手当等（所法 30④）に該当する場合には 1/2 を乗じない。

¹⁷⁴ 前掲注 105、429-430 頁。

退職所得の金額から所得控除を控除したのちの金額に超過累進税率（図表 5-4）を適用して算定した金額が退職一時金に対する所得税額となる。

図表 5-2 退職所得控除額（所法 30③）

勤続年数	退職所得控除額（最低 80 万円）
20 年以下	40 万円×勤続年数
20 年超	800 万円＋70 万円×（勤続年数-20 年）

（筆者作成）

※勤続年数は一年未満の端数切り上げ

2. 企業年金の課税方法

企業年金は、他に公的年金の受取がある場合にはそれと合算（以下「公的年金等」という（所法 35③）。）して、雑所得として課税される。

公的年金等の収入金額－公的年金等控除額＝公的年金等に係る雑所得の金額（所法 35②一）

公的年金等に係る雑所得の金額は、下記図表 5-3 に当てはめて算定してもよい。

この公的年金等に係る雑所得の金額は、不動産所得、事業所得、給与所得などのその年分の他の所得と合算して総所得金額を構成し、この総所得金額から所得控除を控除した残額に超過累進税率（図表 5-4 参照）を適用して、総所得金額に対する所得税額を算出する。

図表 5-3 公的年金等に係る雑所得の速算表(平成 17 年分から令和元年分まで)

公的年金等に係る雑所得の金額=(a)×(b)-(c)

年金を受け取る人の年齢	(a)公的年金等の収入金額の合計額	(b)割合	(c)控除額
65歳未満	(公的年金等の収入金額の合計額が700,000円までの場合は所得金額はゼロとなります。)		
	700,001円から1,299,999円まで	100%	700,000円
	1,300,000円から4,099,999円まで	75%	375,000円
	4,100,000円から7,699,999円まで	85%	785,000円
	7,700,000円以上	95%	1,555,000円
65歳以上	(公的年金等の収入金額の合計額が1,200,000円までの場合は、所得金額はゼロとなります。)		
	1,200,001円から3,299,999円まで	100%	1,200,000円
	3,300,000円から4,099,999円まで	75%	375,000円
	4,100,000円から7,699,999円まで	85%	785,000円
	7,700,000円以上	95%	1,555,000円

国税庁、「タックスアンサーNo. 1600 公的年金等の課税関係」、
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1600.htm> (2019. 12. 02 アクセス)

図表 5-4 所得税の速算表

課税される所得金額	税率	控除額
195万円以下	5%	0円
195万円を超え 330万円以下	10%	97,500円
330万円を超え 695万円以下	20%	427,500円
695万円を超え 900万円以下	23%	636,000円
900万円を超え 1,800万円以下	33%	1,536,000円
1,800万円を超え4,000万円以下	40%	2,796,000円
4,000万円超	45%	4,796,000円

国税庁、「タックスアンサーNo. 2260 所得税の税率」、
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2260.htm> (2019. 12. 02 アクセス)

3. 退職給付の受給方法の違いによる税額の相違

1, 2 に示すように、退職所得は分離課税であり、退職所得のみの所得税額が算定できるが、企業年金は公的年金と合算した上に、他の所得と総合して超過累進税率が適用されるた

め、適用される税率は他の所得の多寡に左右される。そのため、厳密に言って、退職一時金で受給し退職所得として課税された場合の税額と、退職一時金で受給するのとまったく同じ金額を、企業年金としてその企業年金制度において規定されている期間にわたり受給した場合の税額について、どちらが多いまたは少ないと一概に判断することはできない。

ただ、退職時に受給する退職一時金の金額が退職所得控除内であれば、所得税は全く課税されない。他方、年金は公的年金が公的年金等控除額を上回る場合が多く、企業年金部分まで公的年金等控除額により控除しきれないことが多い。

図表 5-5 では、厚生年金保険（第 1 号）の 受給者平均年金月額が示されている。図表 5-3 では、65 歳未満の受給者は 70 万円まで、65 歳以上の受給者は 120 万円まで非課税であり、この金額を超えると公的年金等にかかる雑所得の金額が生ずる。老齢年金の平成 29 年度月額額は 147,051 円であり、年額は、1,764,612 円である。平均的な厚生年金の受給者は、非課税限度額を超える厚生年金を受給している計算となる。

図表 5-5 厚生年金保険（第 1 号） 受給者平均年金月額の推移

(年度末現在、単位：円)

	老齢年金	(再掲) 基礎または 定額あり	(再掲) 基礎及び 定額なし	通算老齢年金 ・25年未満	障害年金	遺族年金
平成25年度	148,409	158,688	77,934	57,334	103,175	85,913
26	147,513	156,245	77,556	58,075	101,906	84,831
27	147,872	156,904	75,632	59,013	102,630	85,200
28	147,927	155,341	73,805	59,837	102,398	84,694
29	147,051	153,861	72,228	59,621	102,890	84,180

- 注 1. 新法老齢厚生年金のうち、旧法の老齢年金に相当するものは「老齢年金」に、それ以外のものは「通算老齢年金・25年未満」に計上している。新法退職共済年金についても同様。
2. 「基礎または定額あり」とは、老齢基礎年金又は特別支給の老齢厚生年金の定額部分を受給している者をいい、「基礎及び定額なし」とは、新法のうち、上記以外（老齢基礎年金及び特別支給の老齢厚生年金の定額部分を受給していない者）をいう。
3. 遺族年金には、通算遺族年金を含まない。
4. 平均年金月額には、基礎年金月額を含む。

厚生労働省年金局、2018、「平成 29 年度 厚生年金保険・国民年金事業の概況」、
file:///C:/Users/hamar/Documents/退職所得データ/平成 29 年度%20厚生年金保険・国民年金事業の概況.pdf (2019. 12. 9 アクセス)

以上のように、個人個人の状況は違うので、一概には言い切れないが、一般的な退職後の被用者の収入を考えれば、退職一時金で受給した方が有利になる者が多いと考えられる。つまり、企業年金については、実質的に控除額はなく、そのため、実際退職一時金を選択するものが多いことは第1章で確認した通りである。

4. 被用者の受給方法選択の意思決定の要因

佐藤は、前出の論文の中で、「現在において一時金による受給が選択されやすいのは、受給者の経済状況に由来する部分が大きく、必ずしも税制上の両者の扱いの差異にのみ基因するとはいえないとの指摘」¹⁷⁵があると述べている。たしかに退職金で住宅ローンを完済する者、年金制度で将来受給する資金を運用するより、自分で運用する方がうまく運用できると考える者があり、しかしながら他方では、資産運用は得意ではないので毎月決まった額を年金として受給したい者と、様々な考え方があるはずである。このように、本来は被用者一人一人の退職後の生活設計により、一時金受給、年金受給を選ぶべきであろうが、現状は税負担の低くなるような受給方法を選択していると思われるものが多い。税制が被用者の退職給付に対する選択肢の幅を狭めているといえる。

現行の所得分類の考え方に立てば、受給形態の違いにより課税方法を変えするというのは当然のようであるが、雇用の流動化がすすみ、退職給付の受給方法が多様化しているため、上記のような受給形態の選択に当たっては、年金、一時金の中立性を阻害する結果となっていることから退職所得のあり方について見直しを検討すべきである。

第2節 前払い退職金が退職所得に対する優遇措置を受けられない問題

企業が退職給付から前払い退職金に移行するようになったのは、企業の活性化、退職給付債務の抑制という財務上の必要性、労働市場・雇用制度の改革という大きなうねりから検討されるようになったものであり、企業側・社員側の双方の新しい要望から結実したものであ

¹⁷⁵ 前掲注105、430頁。

る¹⁷⁶。要は、退職金コストの早期投入によって雇用の多様化、労働市場の流動化への対応を図ろうとするものである¹⁷⁷。一般に既存の退職金制度を廃止し、または退職金をいったん精算払いしてから、毎月の給与や賞与に加算して支給する仕組みをとる。

ここでは、退職金を一時に受給するケースと前払い退職金として受給するケースに分けて仮定計算を行い、モデルケースでの税額の差異を実証した。

第1項 計算の前提

下記、図表 5-6、5-7 では、前払い退職金を受給したケースと退職一時金を受給したケースを比較して、大卒・大学院卒男子が 22 歳で入職し、有期雇用契約でない正社員となり、60 歳で定年退職を迎えた場合の生涯賃金に対する所得税額を示している。前払い退職金については、本来定年退職時に受給する退職一時金の金額を、勤務期間に均等に配賦して、給与所得として受給したと仮定している。各年に割り振られた前払い退職金は単純に勤続期間で除して求めており、期間の経過に伴う物価変動、金利の上乗せなどは考慮していない。所得税額算定の基礎となる所得税制は、現行税制とし、所得控除に扶養控除、配偶者控除、基礎控除のみを考慮し、入職 10 年目までは本人の基礎控除のみ、11 年目以降は配偶者と扶養親族 1 人があるものとする。また、計算の便宜上、扶養控除、配偶者控除、基礎控除は全て一人当たり 38 万円で算定している。なお、退職一時金については、男女計のものを使用している。これら以外の要件は一切考慮していない。

第2項 前払い退職金として受給するケース

図表 5-6 は、前払い退職金を受給したケースである。モデルケースではあるが、被用者としての生涯の税負担がおよそ 1,936 万円となっている。

¹⁷⁶ 山田次郎、2001、「退職金前払い制度と税務上の取扱い」、『東海法学 第 25 号』、東海大学出版会、3 頁。

¹⁷⁷ 前掲注 37、64 頁。

第3項 退職金を一時に受給する一般的なケース

図表 5-7 は、退職一時金を 60 歳定年退職時に受給したケースである。退職金を 60 歳定年退職時に受給する以外は、図表 5-6 と同じ条件である。

退職一時金の総額 1,880 万円¹⁷⁸は、勤続 38 年の退職所得控除額 2,060 万円以下となり、退職一時金に対する課税額は 0 となる。被用者としての生涯の税負担がおよそ 1,655 万円となっている。

第4項 両ケースの比較

図表 5-6 と図表 5-7 を比較してみると、それぞれの右下の 22 歳から 60 歳までの所得税額総額は、退職一時金の前払いを受けたケースの方がおよそ 280 万円負担増となっている。前払い退職金を受給しているケースでは、前払い退職金部分が給与所得の金額に上乗せされ、給与所得として超過累進税率により所得税額が算定される。反対に、60 歳定年退職時に退職一時金を受給したケースでは、退職一時金に対する所得税額は 0 である。

これらのケースの比較は、終身雇用下における退職一時金について比較を行っており、前払い退職金制度導入により被用者の税負担が増えたということだけを表面的には示している。しかし、前払い退職金制度は、企業の活性化、退職給付債務の抑制という財務上の必要性、労働力の流動化に対応した退職金制度として、また、給与の金額に上乗せされることにより、被用者に魅力的な給与を提示し優秀な人材を確保する制度として、被用者の税負担の問題とは別の観点から導入されている。勤続期間に蓄積した退職一時金の受給権が、毎年の給与として支払われているのであれば、勤続期間が短いことによる退職金算定に対する不利益を考えずに転退職することができ、従来より転退職が増えると考えられる。前払い退職金は、後払いの給与を前払いするのだから、給与そのものであり、老齢になってからの担税力の低下を考慮する必要もなく、長期勤続報償の意味合いもなくなる。一方で、給与として

¹⁷⁸退職一時金の金額 1,880 万円は、「ユースフル労働統計－労働統計加工指標集－2017 年版）」で採用されている金額（2013 年「就労条件総合調査」の定年退職者 1 人平均退職給付額）を用いている。

課税されたとしても、可処分所得が増えるというメリットがある。

しかし、上記比較により示した通り、前払い退職金に比べて退職給付を一時金として受給するものの方が、退職所得の優遇制度の存在により、税負担が少なくなる。

実際に退職金に前払い制度を導入した事例を見ると、2012 年に企業型確定拠出年金を導入したソニーは前払い退職金との選択制としたが、前払い退職金だと税制上のメリットがなく、本人の受け取る額が目減りするのでは、導入時には 95%が確定拠出型年金に加入し、前払い選択者が 5%にとどまった¹⁷⁹と、人事担当者が語っている。

「前払い制度」での給付は退職所得ではないため、当然ながら通常の退職所得のような税制優遇はないが、その分を会社が補填するかどうかは課題となる¹⁸⁰。法的に定まったルールはなく、労使協議などで扱いを決めることになるが、松下電器やコマツの「前払い」制度選択者が、新入社員のうち相当の割合を占めた要員の 1 つには、両社とも、この税負担見込み額を会社が肩代わり（補填）する仕組みであったことが挙げられる¹⁸¹。

これらを総合して考えると、受給者は受給方法の選択に、税負担の多寡を重視しているということになる。雇用者が税負担見込み額を補填してくれれば、前払い退職金を受給したいという者もある。言い換えれば、退職給付の支給方法を受給者の税負担が増える方法に変える場合に、受給者の税負担を企業が補填しなければ、企業は支給形態を変えることができない、ともいえる。よって、企業が退職給付の支給形態を変えるためには、支給形態に中立の税制が必要とされている。

見方を変えれば、受給者が退職一時金を選択した場合において、退職一時金を前払い退職金による給与所得として受給した場合と、定年退職時に一時金として受給した場合の手取り部分の差額は、税が負担していると考えられることもできる。

つまり、前払い退職金として給与所得として受給する場合と、退職所得として一時金で受

¹⁷⁹ 労働行政研究所、2014、「注目の退職金・年金制度改革」、『労政時報 第 3871 号』、労務行政、41 頁。

¹⁸⁰ HUREC、2010、「[48] 退職金前払い（選択）制度の設計①—制度設計上の基本的なポイント」、<http://hurec.bz/kaikaku/2010/07/post-48.html>（2019. 12. 2 アクセス）

¹⁸¹ HUREC、2010、「[48] 退職金前払い（選択）制度の設計①—制度設計上の基本的なポイント」、<http://hurec.bz/kaikaku/2010/07/post-48.html>（2019. 12. 2 アクセス）

給する場合の税負担の差額は、企業または税が負担しているということになる。

図表 5-6 前払い退職金を受給するケース

退職一時金を毎年の給与に上乗せして受給した場合（単位：千円）								
年次	年齢	年間給与総額	退職金 (期間定額基準)	単年度賃 金	給与所得 控除額	基礎控除、控 除対象配偶 者、扶養人数	所得が給与のみとした 場合の課税総所得金額	税額
1	22.0	3,318.8	482.1	3,800.9	1,300.2	1.0	2,120.7	114.6
2	23.0	3,318.8	482.1	3,800.9	1,300.2	1.0	2,120.7	114.6
3	24.0	3,858.9	482.1	4,341.0	1,408.2	1.0	2,552.8	157.8
4	25.0	4,528.5	482.1	5,010.6	1,542.1	1.0	3,088.4	211.3
5	26.0	4,528.5	482.1	5,010.6	1,542.1	1.0	3,088.4	211.3
6	27.0	4,528.5	482.1	5,010.6	1,542.1	1.0	3,088.4	211.3
7	28.0	4,528.5	482.1	5,010.6	1,542.1	1.0	3,088.4	211.3
8	29.0	4,854.3	482.1	5,336.4	1,607.3	1.0	3,349.1	242.3
9	30.0	5,570.7	482.1	6,052.8	1,750.6	1.0	3,922.2	356.9
10	31.0	5,570.7	482.1	6,052.8	1,750.6	1.0	3,922.2	356.9
11	32.0	5,570.7	482.1	6,052.8	1,750.6	3.0	3,162.2	218.7
12	33.0	5,570.7	482.1	6,052.8	1,750.6	3.0	3,162.2	218.7
13	34.0	5,798.8	482.1	6,280.9	1,796.2	3.0	3,344.7	241.4
14	35.0	6,452.8	482.1	6,934.9	1,893.5	3.0	3,901.4	352.8
15	36.0	6,452.8	482.1	6,934.9	1,893.5	3.0	3,901.4	352.8
16	37.0	6,452.8	482.1	6,934.9	1,893.5	3.0	3,901.4	352.8
17	38.0	6,452.8	482.1	6,934.9	1,893.5	3.0	3,901.4	352.8
18	39.0	6,717.1	482.1	7,199.2	1,919.9	3.0	4,139.2	400.3
19	40.0	7,309.9	482.1	7,792.0	1,979.2	3.0	4,672.8	507.1
20	41.0	7,309.9	482.1	7,792.0	1,979.2	3.0	4,672.8	507.1
21	42.0	7,309.9	482.1	7,792.0	1,979.2	3.0	4,672.8	507.1
22	43.0	7,309.9	482.1	7,792.0	1,979.2	3.0	4,672.8	507.1
23	44.0	7,716.3	482.1	8,198.4	2,019.8	3.0	5,038.5	580.2
24	45.0	8,567.1	482.1	9,049.2	2,104.9	3.0	5,804.2	733.3
25	46.0	8,567.1	482.1	9,049.2	2,104.9	3.0	5,804.2	733.3
26	47.0	8,567.1	482.1	9,049.2	2,104.9	3.0	5,804.2	733.3
27	48.0	8,567.1	482.1	9,049.2	2,104.9	3.0	5,804.2	733.3
28	49.0	8,737.2	482.1	9,219.3	2,121.9	3.0	5,957.3	764.0
29	50.0	9,139.2	482.1	9,621.3	2,162.1	3.0	6,319.1	836.3
30	51.0	9,139.2	482.1	9,621.3	2,162.1	3.0	6,319.1	836.3
31	52.0	9,139.2	482.1	9,621.3	2,162.1	3.0	6,319.1	836.3
32	53.0	9,139.2	482.1	9,621.3	2,162.1	3.0	6,319.1	836.3
33	54.0	8,959.8	482.1	9,441.9	2,144.2	3.0	6,157.7	804.0
34	55.0	8,715.0	482.1	9,197.1	2,119.7	3.0	5,937.3	760.0
35	56.0	8,715.0	482.1	9,197.1	2,119.7	3.0	5,937.3	760.0
36	57.0	8,715.0	482.1	9,197.1	2,119.7	3.0	5,937.3	760.0
37	58.0	8,715.0	482.1	9,197.1	2,119.7	3.0	5,937.3	760.0
38	59.0	8,016.4	482.1	8,498.5	2,049.8	3.0	5,308.6	634.2
39	60.0	7,585.6	482.1	8,067.7	2,006.8	3.0	4,920.9	556.7
合計		270,014.8	18,800.0	288,814.8			178,072.0	19,364.7

図表 5-7 退職一時金を 60 歳定年退職時に受給するケース

(単位：千円)

退職一時金を60歳退職時に受け取った場合								
年次	年齢	年間給与総額	退職金 (期間定額基準)	単年度賃 金	給与所得 控除額	基礎控除、控 除対象配偶	所得が給与のみとした 場合の課税総所得金額	税額
1	22.0	3,318.8		3,318.8	1,175.6	1.0	1,763.2	88.2
2	23.0	3,318.8		3,318.8	1,175.6	1.0	1,763.2	88.2
3	24.0	3,858.9		3,858.9	1,311.8	1.0	2,167.1	119.2
4	25.0	4,528.5		4,528.5	1,445.7	1.0	2,702.8	172.8
5	26.0	4,528.5		4,528.5	1,445.7	1.0	2,702.8	172.8
6	27.0	4,528.5		4,528.5	1,445.7	1.0	2,702.8	172.8
7	28.0	4,528.5		4,528.5	1,445.7	1.0	2,702.8	172.8
8	29.0	4,854.3		4,854.3	1,510.9	1.0	2,963.4	198.8
9	30.0	5,570.7		5,570.7	1,654.1	1.0	3,536.6	279.8
10	31.0	5,570.7		5,570.7	1,654.1	1.0	3,536.6	279.8
11	32.0	5,570.7		5,570.7	1,654.1	3.0	2,776.6	180.2
12	33.0	5,570.7		5,570.7	1,654.1	3.0	2,776.6	180.2
13	34.0	5,798.8		5,798.8	1,699.8	3.0	2,959.0	198.4
14	35.0	6,452.8		6,452.8	1,830.6	3.0	3,482.2	268.9
15	36.0	6,452.8		6,452.8	1,830.6	3.0	3,482.2	268.9
16	37.0	6,452.8		6,452.8	1,830.6	3.0	3,482.2	268.9
17	38.0	6,452.8		6,452.8	1,830.6	3.0	3,482.2	268.9
18	39.0	6,717.1		6,717.1	1,871.7	3.0	3,705.4	313.6
19	40.0	7,309.9		7,309.9	1,931.0	3.0	4,238.9	420.3
20	41.0	7,309.9		7,309.9	1,931.0	3.0	4,238.9	420.3
21	42.0	7,309.9		7,309.9	1,931.0	3.0	4,238.9	420.3
22	43.0	7,309.9		7,309.9	1,931.0	3.0	4,238.9	420.3
23	44.0	7,716.3		7,716.3	1,971.6	3.0	4,604.7	493.4
24	45.0	8,567.1		8,567.1	2,056.7	3.0	5,370.4	646.6
25	46.0	8,567.1		8,567.1	2,056.7	3.0	5,370.4	646.6
26	47.0	8,567.1		8,567.1	2,056.7	3.0	5,370.4	646.6
27	48.0	8,567.1		8,567.1	2,056.7	3.0	5,370.4	646.6
28	49.0	8,737.2		8,737.2	2,073.7	3.0	5,523.5	677.2
29	50.0	9,139.2		9,139.2	2,113.9	3.0	5,885.3	749.6
30	51.0	9,139.2		9,139.2	2,113.9	3.0	5,885.3	749.6
31	52.0	9,139.2		9,139.2	2,113.9	3.0	5,885.3	749.6
32	53.0	9,139.2		9,139.2	2,113.9	3.0	5,885.3	749.6
33	54.0	8,959.8		8,959.8	2,096.0	3.0	5,723.8	717.3
34	55.0	8,715.0		8,715.0	2,071.5	3.0	5,503.5	673.2
35	56.0	8,715.0		8,715.0	2,071.5	3.0	5,503.5	673.2
36	57.0	8,715.0		8,715.0	2,071.5	3.0	5,503.5	673.2
37	58.0	8,715.0		8,715.0	2,071.5	3.0	5,503.5	673.2
38	59.0	8,016.4		8,016.4	2,001.6	3.0	4,874.8	547.5
39	60.0	7,585.6	18,800.0	7,585.6	1,958.6	3.0	4,487.0	469.9
合計		270,014.8	18,800.0	270,014.8	71,261.0		161,893.8	16,556.9

※本文中に記載した条件により、機械的に仮定計算をしている。

図表 5-6、5-7 共通して、
厚生労働省、2015、「平成 27 年賃金構造基本統計調査報告 第 5 巻」、『賃金センサス 第 5 巻』、労働法令、

136 頁。

労働政策研究・研修機構 調査部、2017、「ユースフル労働統計―労働統計加工指標集―2017 年版」）、労働政策研究・研修機構、308 頁。

上記資料「平成 27 年賃金構造基本統計調査報告 第 5 巻」「平成 24 年版 就労条件総合調査」を利用し、『ユースフル労働統計』の方法を参考に筆者作成。

基本的に、男子、大学・大学院卒、正社員のうち雇用期間の定めのないもののデータを使用している。退職一時金の金額 1,880 万円は、「ユースフル労働統計―労働統計加工指標集―2017 年版」で採用されている金額（2013 年「就労条件総合調査」の定年退職者 1 人平均退職給付額）を用いている。なお、金利については考慮していない。

図表 5-6 では、「平成 24 年版 就労条件総合調査」の退職金の額を勤続期間で除して、勤続期間の各年に振り分け、前払い退職金とみなして所得税額を算定している。

このように考えると、退職一時金に優遇することが、企業の退職給付の支給形態を変えにくくさせ、被用者の受給形態を税負担の観点から選ばせているということができ、退職一時金に優遇することが、支給形態の多様化を阻害しているとも考えられる。退職一時金も、給与として受給した前払い退職金も原資は同じなのであり、退職時に一時に受給したからといって退職一時金を優遇することについては見直しが必要と考えられる。

第 3 節 小括

第 4 章で取り上げた退職給付の支給形態の問題点について、検討した内容を整理してみる。

③年金制度から受給する際には、退職金の受給方法を、年金でも一時金でも選択できるようになっているが、受給者はほとんど一時金を選択していて、退職所得に対する課税と一時金に対する課税のバランスがとれていない。

・実際に退職所得で受給する方が企業年金で受給するより、税負担が少なくなることが多いとみられる。受給形態の選択にあたっては、年金、一時金の中立性を阻害する結果となっていることから、見直しを検討すべきである。

④前払い退職金を給与に上乗せして受給するもの、退職金制度のない企業に勤めているものについては、退職所得に対する優遇措置が受けられないこと

・退職所得の性質に該当する金員を受給していることにあたらないので、退職所得の優遇措置は受けられない。退職一時金を退職時に一時に受給したというだけで優遇するという

退職一時金課税のあり方を検討すべきである。

退職給付を退職一時金で受給する場合における退職所得に対する課税が他の受給方法による場合の課税より優遇されている。受給者側で受給方法を選択できる場合には受給者が一時金受給を選ぶ傾向にある。

本来同じ「退職金」であったものを、受給形態により受給時の税負担が相違するため、受給形態を受給者が選ぶ又は、企業側が選ばせるときに、最もその意思を左右するのが税負担である。これは、本章において検討した結果、退職所得に対する優遇措置が招いた結果であるといえる。退職給付の受給については、税負担の相違が受給方法選択の妨げにならないような仕組みであるべきである。

第6章 退職一時金に対する課税方法の検討

第1節 問題点の集約とその対処法

第4章において、退職一時金のうち、10年以下の短期退職金、租税回避目的のインセンティブ給、成果主義を基本とした考慮要素により計算された退職一時金は、退職所得に該当する性質・要件を満たしていないものとして除外することとした。

第5章では、受給方法の違いによる税制のアンバランスについて検討したが、その問題への対処法については、本章において考えたい。具体的には、租税回避目的により算定される退職一時金以外の勤続10年以上の退職一時金の課税方法はいかなる方法によるべきかを考える。

第4章第1節であげた近年の退職一時金について生じている問題点のうち、残る問題点は、以下の3点である。

- ③企業年金として受給する退職給付と一時金で受給するものとの課税のバランス
 - ④前払い退職金として支給される給与と一時金で受給するものとの課税のバランス
- 加えて、
- ⑤成果主義を算定基礎として用い計算された退職一時金の課税

③、④については、第5章で検討した通り、受給者は、税負担の軽い受給方法を選好する傾向がある。税負担が受給方法を誘導していつてしまっていると考えられる。

第5章で検討した通り、企業年金については、平均的な厚生年金受給者にとっては特別な控除はない。そのため、どうしても退職一時金として受給して退職所得課税をされる方が有利になる。この2者間のバランスをとるという観点からいえば、退職一時金に優遇措置を適用せず、退職一時金の「給与」という性質に着目して、勤続期間にわたり平準化¹⁸²し、

¹⁸² 平準化の具体的方法については、第2節を参照のこと。

給与同様総合課税を適用することである。

前払い退職金については、退職一時金自体が「後払いされる給与」であることから、退職一時金を勤続期間にわたり平準化すれば、前払い退職金は発生年に給与として課税されているので、両者の税負担のバランスは保たれる。これにより、前払い退職金が退職所得の優遇措置を受けられず、税負担が重くなっている問題については解決する。

以上のように、退職一時金に対する優遇をすることが、実質的に公平であるというための前提条件が崩れてしまった現在は、これらに対する課税のバランスをとるために、退職所得を平準化し、他の所得（被用者であるので主に退職年分の給与）と総合して課税するという方法をとる方法が適していると考ええる。

⑤の成果主義を算定基礎として用い計算された退職一時金は、第 4 章において退職所得から除外することとしたものの、退職時における雇用者の具体的な退職一時金算定根拠がわからない限り、実務上は勤続報償的部分と功労報償的部分を分けることは難しい。

金子は 5 年退職金事件の評釈において、「判旨は、退職所得は勤続に対する報償であるとしている。たしかに、人々の意識（社会意識）においては、退職所得は勤続に対する報償として観念されることが多いと思われる。しかし、それは決して無償の利益供与（贈与）ではなく、過去の勤務関係に由来するものであり、その意味で過去の勤労の対価の一部に他ならない。したがって、法的にみる限りは、退職所得は給与の一部の一括後払い（判決の表現では長期間の就労に対する対価の一部分の累積）として一元的に性格づけることができると考える。したがって、退職所得に対する軽課措置は、(1)それが給与の一部の一括後払いであり、且つ、(2)退職後一特に老後の生活の糧であることによるものであるといえ十分であると考え。」¹⁸³と述べている。

金子のこの考え方からすれば、退職一時金の計算基礎に取り入れられた職務上の成果、職務上生かしてきた職能に対する評価についても、純粹に長期勤続した事実のみに基づく報

¹⁸³ 金子宏、1985、「所得税法 30 条 1 項にいう退職所得にあたらないとされた事例」、『判例評論 NO. 313』、判例時報社、181 頁。

償ではなくとも、過去の勤務関係に由来するものであるから、過去の勤務の対価の一部と判断し、退職所得の性質に該当していると考えられることもできる。

そこで、この金子の考えに則り、いったん退職所得として認識したのち、平準化して各勤続期間に割り振り、給与に上乗せする形をとることにより、毎年の給与として受給していたのと近い課税方法をとることができる。成果主義による考慮要素により算定された退職一時金は、本来賞与としてその成果の発生年に給与として支給されるものであるが、平準化措置を行うことにより、優遇措置を受けることなく、本来課税されるべき姿に近い方法で課税される。これにより、受給する退職一時金から、成果主義を算定基礎として用い計算された退職一時金を分ける必要はなくなる。

以上により、退職一時金については勤続期間に及ぶ平準化の方法をとることが最良の方法と考える。

ただし、③、⑤について、長年同一企業に勤続して定年退職により、退職所得の優遇があるものと考えて老後の生活設計をしてきた被用者については、経過措置として終身雇用下での退職一時金に対する課税（ただし、第3章で結論付けたように2分の1課税は排除する）を適用できるものとするべきと考える。

第2節 平準化の具体的方法

前節までに最適と結論付けた課税方法は、平準化措置による主に給与所得との課税のバランスをとったものである。以下、具体的な計算方法の検討を行う。なお、計算した金額は概算であり、各方式を検討するための参考として求めたものである。

平準化の方法（図表6-1参照）については、現行所得税法に規定する1．平均課税、金子の考案する2．「K方式」、佐藤の考案する3．「修正K方式（平均税率方式）」、山林所得の計算に取り入れられている4．「N分のN乗方式」、加えて5．修正K方式（上積み税率方式）も検討してみる。

第1項 現行制度による税額計算

検討を行う前に、下記モデルケースにより、現行制度で算定した場合の退職年度における所得税額を、比較対象として算定してみる。

モデル① <長期勤続の退職者のモデルケース>

大学・大学院卒（管理・事務・技術職）

条件

- ① 大学卒業後、22歳で入職
- ② 38年間同一の企業に勤務
- ③ 60歳で定年を迎える
- ④ 退職一時金を受給 2,173 万円¹⁸⁴
- ⑤ 給与収入 年間 560 万円¹⁸⁵
- ⑥ 被扶養者 1 人
- ⑦ ほかに所得はないものとみなし、上記以外の条件は一切考慮外とする。

A. 退職所得の金額（単位：万円）

①退職手当等の額

2,173

②退職所得控除額

$800 + (38 - 20) = 2,060$

③退職所得の金額

¹⁸⁴ 厚生労働省、2018、「平成 30 年版 就労条件総合調査」、労務行政、180 頁。大学・大学院卒 35 年以上勤続の定年退職者の一人平均退職給付額（企業規模計）より

¹⁸⁵ 厚生労働省政策統括官（統計・情報政策担当）、2018、「賃金センサス 第 1 巻」4 頁。大学・大学院卒男子（企業規模計）60～65 歳の「決まって支給する現金給与額」× 1.2 + 「年間賞与その他特別給与額」により算定している。

$$\{ \text{㉑} - (2) \} \times 1/2 = 56.5$$

B. 給与所得の金額

㉑ 給与収入

$$560$$

㉒ 給与所得控除額

$$560 \times 20\% + 54 = 166$$

㉓ 給与所得の金額

$$\text{㉑} - \text{㉒} = 394$$

C. 課税標準

㉑ 総所得金額 394

㉒ 退職所得金額 56.5

D. 課税所得金額

㉑ 課税総所得金額 $394 - 76$ (所得控除) $= 318$

㉒ 課税退職所得金額 56.5

E. 税額

㉑ 課税総所得金額に対する税額

$$318 \times 10\% - 9.75 = 22.05$$

㉒ 課税退職所得金額に対する税額

$$56.5 \times 5\% = 2.82$$

㉓ 合計

$$24.87$$

モデル㊸ <10 年退職者のモデルケース>

大学・大学院卒（管理・事務・技術職）

- ① 大学卒業後、22 歳で入職
- ② 10 年間同一の企業に勤務後、全く関係のない会社に転職するため退職。
- ③ 退職一時金を受給 192 万円¹⁸⁶
- ④ 給与収入 年間 556 万円¹⁸⁷
- ④ 被扶養者 1 人
- ⑦ ほかに所得はないものとみなし、上記以外の条件は一切考慮外とする。

A. (32 歳) 退職時の退職所得の金額（単位：万円）

㊸退職手当等の額

192

㊸退職所得控除額

$40 \times 10 \text{ 年} = 400 \text{ 万円}$

㊸退職所得の金額

$\text{㊸} - \text{㊸} < 0 \quad \therefore 0$

B. 給与所得の金額

¹⁸⁶ 退職一時金の金額については、「平成 30 年 就労条件総合調査」に 10 年退職のデータがないため、中央労働委員会、「平成 29 年 退職金、年金及び定年制事情調査」（厚生労働省、2018、<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00452001&tstat=000001027934&cycle=7&year=20170&month=0&tclass1=000001115215&tclass2=000001115244>（2020.1.7 アクセス）に基づいて算定している。

¹⁸⁷ 厚生労働省政策統括官（統計・情報政策担当）、2018、「賃金センサス」4 頁。大学・大学院卒男子（企業規模計）30～34 歳の「決まって支給する現金給与額」×1.2+「年間賞与その他特別給与額」により算定している。

①給与収入

556

②給与所得控除額

$556 \times 20\% + 54 = 165.2$

③給与所得の金額

$\text{①} - \text{②} = 390.8$

C. 課税標準

①総所得金額 390.8

②退職所得金額 0

D. 課税所得金額

①課税総所得金額 $390.8 - 76$ (所得控除) $= 314.8$

②課税退職所得金額 0

E. 税額

①課税総所得金額に対する税額

$314.8 \times 10\% - 9.75 = 21.73$

②課税退職所得金額に対する税額

0

③合計

21.73

第2項 平準化の方法による税額計算

以下、平準化の方法について検討する。なお、モデルケースについては、第1項における

モデルケースの前提条件を使用している。

1. 平均課税

現行所得税法において、年々の変動の大きい所得である変動所得¹⁸⁸、臨時に多額の収入が発生する臨時所得¹⁸⁹に適用されている平準化の方法である。所得税法の昭和25年改正から昭和26年までは、退職所得も変動所得の1つとされ、平均課税の対象となっていた（第2章第2節参照）。

ある年の変動所得の金額と臨時所得の金額の合計額が総所得金額の20%以上である場合に、課税総所得金額から平均課税対象金額※の5分の4相当額を控除した金額（以下「調整所得金額」という。）に超過累進税率を適用して税額を算出する。その税額を調整所得金額で除して求めた割合を、課税総所得金額から調整所得金額を控除した金額に乗じて金額を算出する。この金額と先に求めた税額を合計したものがその年の課税総所得金額に対する所得税額となる（所法90①一、二）。（※平均課税対象金額：一定の変動所得の金額と臨時所得の金額の合計額）

退職所得の金額に退職所得控除、2分の1課税を適用せず、この平均課税の変動所得と臨時所得を退職所得に置き換えてモデルケースを計算してみる。

モデル① <長期勤続の退職者のモデルケース>

¹⁸⁸ 変動所得とは、漁獲から生ずる所得、著作権の使用料に係る所得その他の所得で年々の変動の著しいもののうち政令で定めるものをいう（法2①二三）。

変動所得の意義に規定する政令で定める所得は、漁獲若しくはほりの採取から生ずる所得、はまち、まだい、ひらめ、かき、うなぎ、ほたて貝若しくは真珠（真珠貝を含む。）の養殖から生ずる所得、原稿若しくは作曲の報酬に係る所得又は著作権の使用料に係る所得とする（令7の2）。

¹⁸⁹ 臨時所得とは、役務の提供を約することにより一時に取得する契約金に係る所得その他の所得で臨時に発生するもののうち政令で定めるものをいう（法2①二四）。

臨時所得の意義に規定する政令で定める所得は、次に掲げる所得その他これらに類する所得とする。
職業野球の選手その他一定の者に専属して役務の提供をする者が、三年以上の期間、当該一定の者のために役務を提供し、又はそれ以外の者のために役務を提供しないことを約することにより一時に受ける契約金で、その金額がその契約による役務の提供に対する報酬の年額の二倍に相当する金額以上であるものに係る所得（令8①一）その他一定のもの（令8①二～四）

- A. 退職所得の金額 2,173
B. 給与所得の金額 394
C. 総所得金額 $2,173+394=2,567$
D. 課税総所得金額 $2,567-76$ (所得控除) $=2,491$
E. 平均課税

①平均課税対象金額 2,173

②調整所得金額

$$2,491 - 2,173 \times 4/5 = 752.6$$

③税額

$$752.6 \times 23\% - 63.6 = 109.5$$

④ ③の税額の調整所得金額に対する割合

$$109.5 \div 752.6 = 0.14$$

⑤課税総所得金額から調整所得金額を控除した金額に(4)を乗じた金額

$$(2,491 - 752.6) \times 0.14 = 243.376$$

⑥課税総所得金額に対する税額

$$109.5 + 243.376 = 352.87$$

モデル⑩ <10 年退職者のモデルケース>

- A. 退職所得の金額 192
B. 給与所得の金額 390.8
C. 総所得金額 $192+390.8=582.8$
D. 課税総所得金額 $582.8-76$ (所得控除) $=506.8$
E. 平均課税

①平均課税対象金額 192

②調整所得金額

$$506.8 - 192 \times 4/5 = 353.2$$

㉔税額

$$353.2 \times 20\% - 42.75 = 27.89$$

㉕ ㉔の税額の調整所得金額に対する割合

$$27.89 \div 353.2 = 0.07$$

㉖課税総所得金額から調整所得金額を控除した金額に㉕を乗じた金額

$$(506.8 - 353.2) \times 0.07 = 10.752$$

㉗課税総所得金額に対する税額

$$27.89 + 10.752 = 38.64$$

2. K 方式¹⁹⁰

金子が譲渡所得の平準化について平均課税を参考として考案した方式である。金子は、K方式のメリットを以下のように挙げている。

- ・譲渡所得の全額を課税の対象とするものであり、その下では、譲渡所得にも平準化の点を除いて他の所得と同様に通常の累進税率が適用されるから、それは総合累進所得税の趣旨によく合致する。

- ・所有期間に応じて平準化を行うものであるから、長期譲渡所得と短期譲渡所得の区別の必要性がなくなり、また、資産の所有期間による税負担の相違が大幅に減少するから、所有期間の異なる資産の譲渡から生ずる譲渡所得相互間の負担の公平の維持に役立つ。

- ・譲渡所得の発生の年の税額計算において平準化が完了するため、税務処理の負担が少ない。

方法としては、譲渡所得のキャピタルゲインを前提に説明されているが、これを退職所得に置き換えると、勤続期間を基礎として行う平均課税ということになる。つまり、平均課税

¹⁹⁰ 金子宏、1996、「課税単位及び譲渡所得の研究」、有斐閣、306頁。

では、平均課税対象金額を 5 分の 1 にして、5 年に平均課税対象金額を振り分けて平準化している。退職所得の場合はこの 5 分の 1 を「勤続年数」分の 1 として計算することとなる。

なお、平均課税をする場合の「変動所得と臨時所得の金額の合計額（この事例では退職所得の金額）が総所得金額の 20%以上である場合」という前提条件は考慮外として計算する。

以下、モデルケースである。

モデル① <長期勤続の退職者のモデルケース>

- A. 退職所得の金額 2,173
- B. 給与所得の金額 394
- C. 総所得金額 $2,173 + 394 = 2,567$
- D. 課税総所得金額 $2,567 - 76$ （所得控除） $= 2,491$
- E. 平均課税

①平均課税対象金額 2,173

②調整所得金額

$$2,491 - 2,173 \times 37/38 = 375.18$$

③税額

$$375.18 \times 20\% - 42.75 = 32.28$$

④ ③の税額の調整所得金額に対する割合

$$32.28 \div 375.18 = 0.08$$

⑤課税総所得金額から調整所得金額を控除した金額に④を乗じた金額

$$(2,491 - 375.18) \times 0.08 = 169.26$$

⑥課税総所得金額に対する税額

$$32.28 + 169.26 = 201.54$$

モデル② <10 年退職者のモデルケース>

- A. 退職所得の金額 192
- B. 給与所得の金額 390.8
- C. 総所得金額 $192 + 390.8 = 582.8$
- D. 課税総所得金額 $582.8 - 76$ (所得控除) $= 506.8$
- E. 平均課税

①平均課税対象金額 192

②調整所得金額

$$506.8 - 192 \times 9/10 = 334$$

③税額

$$334 \times 20\% - 42.75 = 24.05$$

④ ③の税額の調整所得金額に対する割合

$$24.05 \div 334 = 0.07$$

⑤課税総所得金額から調整所得金額を控除した金額に④を乗じた金額

$$(506.8 - 334) \times 0.07 = 12.096$$

⑥課税総所得金額に対する税額

$$24.05 + 12.096 = 36.14$$

3. 修正 K 方式 (平均税率) ¹⁹¹

佐藤が K 方式に修正を加えたもので、一般に修正 K 方式と呼ばれているものである。K 方式によると、K 方式では、総合課税であるため、退職年のみ一時的に給与所得の金額が多かったり少なかったりすれば、退職所得全体にその累進超過税率の影響を受けてしまう可能性がある。総合課税ではこれが避けられないため、退職年と退職前 2 年間の給与所得の 1 年あたりの平均額に、退職一時金を勤続年数で除した金額を加えて所得金額を求め、これに

¹⁹¹ 前掲注 105、425 頁。

税率表を適用した結果得られる平均税率を、残余の退職一時金に適用する方法を提案している。

なお、平均課税をする場合の「変動所得と臨時所得の金額の合計額（この事例では退職所得の金額）が総所得金額の 20%以上である場合」という前提条件は考慮外として計算する。

モデルケースで計算してみよう。

モデル① <長期勤続の退職者のモデルケース>

A. 退職所得の金額 2,173

B. 給与所得の金額

①退職年の給与収入 560

②退職年の前年 833¹⁹²

③退職年の前々年 833

3 年間の平均給与金額 $742 - \text{給与所得控除額 } 194.2 = 547.8$

C. 総所得金額 $2,173 + 547.8 = 2,720.8$

D. 課税総所得金額 $2,720.8 - 76 \text{ (所得控除)} = 2,644.8$

E. 平均課税

①平均課税対象金額 2,173

②調整所得金額

$2,644.8 - 2,173 \times 37/38 = 528.98$

③税額

$528.98 \times 20\% - 42.75 = 63.046$

④ ③の税額の調整所得金額に対する割合

$63.046 \div 528.98 = 0.11$

¹⁹² 厚生労働省政策統括官（統計・情報政策担当）、2018、「賃金センサス」4 頁。大学・大学院卒男子（企業規模計）55～60 歳の「決まって支給する現金給与額」×1.2+「年間賞与その他特別給与額」により算定している。

⑤課税総所得金額から調整所得金額を控除した金額に④を乗じた金額

$$(2,644.8 - 528.98) \times 0.11 = 232.74$$

⑥課税総所得金額に対する税額

$$63.046 + 232.74 = 295.78$$

モデル㊦ <10年退職者のモデルケース>

A. 退職所得の金額 192

B. 給与所得の金額

①退職年の給与収入（年初に退職） 556

②退職年の前年 556

③退職年の前々年 556

$$3 \text{ 年間の平均給与金額 } 556 - \text{給与所得控除額 } 165.2 = 390.8$$

C. 総所得金額 $192 + 390.8 = 582.8$

D. 課税総所得金額 $582.8 - 76 \text{（所得控除）} = 506.8$

E. 平均課税

①平均課税対象金額 192

②調整所得金額

$$506.8 - 192 \times 9/10 = 334$$

③税額

$$334 \times 20\% - 42.75 = 24.05$$

④ ③の税額の調整所得金額に対する割合

$$24.05 \div 334 = 0.07$$

⑤課税総所得金額から調整所得金額を控除した金額に④を乗じた金額

$$(506.8 - 334) \times 0.07 = 12.096$$

⑥課税総所得金額に対する税額

$$24.05 + 12.096 = 36.14$$

4. n 分の n 乗方式

現行では、山林所得の平準化に使用されている方式である。山林所得では、立木の販売対価が収入金額となるが、立木の育成には長期間を要するため、現行法ではこれに対応する形で、分離課税と 5 分 5 乗方式がとられている。

給与所得と退職所得を総合して課税するのにあたって、何らかの平準化措置を講じようとしているのであるから、分離課税を基本としているこの方法を検討する必要性に欠けると思うが、他の方法を検討する参考にするため、モデルケースを算定する。

退職所得について、5 分 5 乗の平準化の割合を 5 分の 1 ではなく、勤続年数を n として計算してみる。

モデル① <長期勤続の退職者のモデルケース>

A. 退職所得の金額 2,173

B. 給与所得の金額 394

C. 課税標準

総所得金額 394

退職所得金額 2,173

D. 課税総所得金額 $394 - 76$ (所得控除) $= 318$

課税退職所得金額 2,173

E. 税額

① 課税総所得金額に対する税額

$$318 \times 10\% - 9.75 = 22.05$$

② 課税退職所得金額に対する税額

$$2,173 \div 38 \times 5\% = 2.85$$

$$2.85 \times 38 = 108.3$$

$$\text{㉔合計 } 108.3 + 22.05 = 130.35$$

モデル㉔ <10 年退職者のモデルケース>

A. 退職所得の金額 192

B. 給与所得の金額 390.8

C. 課税標準

総所得金額 390.8

退職所得の金額 192

D. 課税総所得金額 $390.8 - 76$ (所得控除) $= 314.8$

課税退職所得金額 192

E. 税額

㉔課税総所得金額に対する税額

$$314.8 \times 10\% - 9.75 = 21.73$$

㉔課税退職所得金額に対する税額

$$192 \div 10 \times 5\% = 0.96$$

$$0.96 \times 10 = 9.6$$

㉔合計

$$21.73 + 9.6 = 31.33$$

5. 修正 K 方式 (上積み税率方式)

修正 K 方式 (上積み税率方式) については、退職一時金を退職時に受給するのではなく、勤続期間中に毎年給与として受給していたならば、退職一時金部分は、給与の上に上乗せされ、所得税の累進構造からいって、退職一時金部分は、適用される超過累進税率の区分の最も高い税率 (上積み税率) が乗じられる部分と考えられる。退職所得に平均税率ではなく、

課税総所得金額から調整所得金額を控除した残額に上積み税率を適用する方式である。

モデル① <長期勤続の退職者のモデルケース>

A. 退職所得の金額 2,173

B. 給与所得の金額

①退職年の給与収入 560

②退職年の前年 833

③退職年の前々年 833

3年間の平均給与金額 $742 - \text{給与所得控除額 } 194.2 = 547.8$

C. 総所得金額 $2,173 + 547.8 = 2,720.8$

D. 課税総所得金額 $2,720.8 - 76 \text{ (所得控除)} = 2,644.8$

E. 平均課税

①平均課税対象金額 2,173

②調整所得金額

$2,644.8 - 2,173 \times 37/38 = 528.98$

③税額

$528.98 \times 20\% - 42.75 = 63.046$

④課税総所得金額から調整所得金額を控除した金額に上積み税率 20%を乗じた金額

$(2,644.8 - 528.98) \times 20\% = 423.164$

⑤課税総所得金額に対する税額

$63.046 + 423.164 = 486.21$

モデル② <10年退職者のモデルケース>

A. 退職所得の金額 192

B. 給与所得の金額

①退職年の給与収入 556

②退職年の前年 556

③退職年の全前年 556

3年間の平均給与金額 $556 - \text{給与所得控除額 } 165.2 = 390.8$

C. 総所得金額 $192 + 390.8 = 582.8$

D. 課税総所得金額 $582.8 - 76 (\text{所得控除}) = 506.8$

E. 平均課税

①平均課税対象金額 192

②調整所得金額

$506.8 - 192 \times 9/10 = 334$

③税額

$334 \times 20\% - 42.75 = 24.05$

④課税総所得金額から調整所得金額を控除した金額に上積み税率 10% を乗じた金額

$(506.8 - 334) \times 20\% = 34.56$

⑤課税総所得金額に対する税額

$24.05 + 34.56 = 58.61$

図表 6-1 平準化の方法の比較

	平均課税	K方式	修正K方式（平均税率）	n分のn乗方式	修正K方式（上積み税率税率）
内容	現行所得税法において、年々の変動の大きい所得である変動所得、臨時に多額の収入が発生する臨時所得に適用されている方法	退職一時金に対する平準化の方法	退職一時金に対する平準化の方法	現行所得税法において、山林所得に適用されている方法	退職一時金に対する平準化の方法
平準化期間	5年	勤続期間	勤続期間	勤続期間	勤続期間
課税方法	総合課税	総合課税	総合課税	分離課税	総合課税
算定方法	退職年における退職一時金を5で除して他の所得と合算して税額を計算し、それに基づく平均税率で残余の退職一時金に課税する。	退職年における退職一時金を勤続年数で除して他の所得と合算して税額を計算し、それに基づく平均税率で残余の退職一時金に課税する。	退職前三年間の期間の給与所得の一年あたりの平均額に、退職一時金を勤続年数で除した金額を合算して税額を計算し、それに基づく平均税率で残余の退職一時金に課税する。	退職年における退職一時金を勤続年数で除して他の所得と合算せず、税率を適用して算出した税額に、勤続期間をかけて課税する。	退職前三年間の期間の給与所得の一年あたりの平均額に、退職一時金を勤続年数で除した金額を合算して税額を計算し、それに基づく上積み税率で残余の退職一時金に課税する。
メリット	5年で平準化するため、計算が単純である。	勤続年数で平準化するため、合理的である。	合算する給与所得を3年間の平均値とするため、退職年の給与の多寡の影響を受けにくい。	分離課税なので計算が簡単である。	合算する給与所得を3年間の平均値とするため、退職年の給与の多寡の影響を受けにくい。退職一時金を勤続年の各年に上乗せして受給し、課税されていたとしたならば適用されと思われる上積み税率を適用するため合理的である。
デメリット	5年で平準化するという根拠が不明である。			総合課税でないため、他の所得の影響を受けず、課税のバランスが取れない。	

筆者作成 現行制度については、第1章を参照。

第3項 現状に最適な平準化の方法の検討

第1項で各方式による退職年分の所得税額を算定した。表にしてまとめてみると次のようになる。

図表 6-2 平準化方式による退職年分の所得税総額の比較

						(単位：万円)
	現行方式	平均課税	K方式	修正K方式 (平均税率)	n分のn乗方式	修正K方式 (上積み税率)
長期勤続者	24.87	352.87	201.54	295.78	130.35	486.21
10年退職者	21.73	38.64	36.14	36.14	31.33	58.61

筆者作成

現行方式では、退職所得の優遇措置である退職所得控除により退職一時金額のほとんどが控除されているため、長期勤続者では、退職所得の金額が56.2万円、10年退職者は0である。また、給与所得の金額データ上、60歳の給与所得の金額と、勤続10年退職者の退職年齢である30~34歳の給与所得の金額がほとんど変わらなかったため、長期勤続者と10年退職者の税額にあまり差がなくなっている。

また、退職所得を分離課税とするn分のn乗方式により算定された所得税額が、現行方式以外で最も少額となっている。

平均課税の方がK方式と比べて税負担が大きいのは、平均課税の平準化期間が5年であるのに対し、K方式は勤続期間として平準化期間が長いためである。

K方式に比して、修正K方式（平均税率）、修正K方式（上積み税率）の税負担が大きいのは、退職所得と総合される退職年、退職年の前年、前々年度の給与所得の平均額が、60歳退職年で受給するものより多くなってしまったためである。退職年における勤務期間の長短により、3年間の給与所得の平均額に影響が出やすいため、3年間の平均額を使うにしても、修正K方式で行っている3年間の給与所得の平均より、最終年の給与支払月数で最終年の給与収入を除し、12月を掛けて最終年の給与収入とみなして、3年間の給与所得の平均を求めるほうが合理的であると考えられることもできる。

さらに、図表 6-3 で、退職所得のみを抽出し、それぞれの退職所得に対する税額と退職所得に対する税率を示している。

図表 6-3 平準化方式による退職一時金に対する税額の算定結果

											(単位：万円)	
	現行方式		平均課税		K方式		修正K方式 (平均税率)		n分のn乗方式		修正K方式 (上積み税率)	
区分	税額	税率(%)	税額	税率(%)	税額	税率(%)	税額	税率(%)	税額	税率(%)	税額	税率(%)
長期勤続者	2.82	0.12	304.22	14	173.84	8	239.03	11	108.65	5	434.6	20
10年退職者	0	0	13.44	7	13.44	7	13.44	7	9.6	5	38.4	20

筆者作成

税率については、平均課税、K方式、修正 K 方式（平均税率）、n 分の n 乗方式は平均税率を、修正 K 方式（上積み税率）は適用した税率区分の税率そのものを表示している。

退職所得は長年の勤続期間から生じているわけであるため、勤続年数により平準化することが合理的であると考え。勤続年数で平準化する方法は、平均課税の変形である K 方式、修正 K 方式（平均税率）、他の所得と分離して平準化する n 分の n 乗方式、平均税率を用いず、超過累進税率の最も高い部分を用いて算定した修正 K 方式（上積み税率）があるのはすでに述べた通りである。

1. 平均課税

平均課税対象金額 5 分の 1 を課税総所得金額に合算する平均課税の方法によると、長期勤続者の退職所得に対する税額は現行方式の 107 倍となる。事例では、現行方式以外、退職所得控除額はなく、退職年も継続勤務していたものとして給与の金額を設定しているため、給与所得に退職所得を 5 分の 1 にした金額が上積みされている。そのため、超過累進税率の影響を受け、税額が増加した。

2. K 方式

K 方式では、勤続期間により平準化を行っているため、退職一時金の金額が大きい長期勤

続者の退職所得に対する税額が、平均課税に比べて抑えられる結果となっている。10 年退職者は退職一時金の額が長期勤続者に比べて少なく、勤続期間も 10 年と短いため、勤続期間平準化の効果があまりない。

3. 修正 K 方式（平均税率）

K 方式では、総合課税であるため、退職年のみ一時的に給与所得の金額が多かったり少なかったりすれば、退職所得全体にその累進超過税率の影響を受けてしまう可能性がある。修正 K 方式（平均税率）であれば、3 年分の平均給与額を採用して退職所得と総合しているため、退職年のみの所得金額の変動に対応することができる。この事例の長期勤続者については、退職年の前年、前々年の給与所得の金額が退職年より高かったために、所得税率の累進性の影響により、退職所得に対する税額が K 方式で算定したときの 1.5 倍となっている。10 年退職者は退職年の前年、前々年の給与所得の金額に変化がなかったため、K 方式と同額になっている。

4. n 分の n 乗方式

一方、n 分の n 乗方式であるが、勤続年数で平準化して、さらに分離課税となっているので、最も税額が抑えられる結果となった。

5. 修正 K 方式（上積み税率方式）

修正 K 方式（上積み税率方式）については、退職一時金を退職時に受給するのではなく、勤続期間中に毎年給与として受給していたならば、退職一時金部分は、給与の上に上乗せされ、所得税の累進構造からいって、退職一時金部分は、適用される超過累進税率の区分の最も高い税率（上積み税率）が乗じられる部分と考えられる。事例では、修正 K 方式（平均税率）の退職所得に対する税率の 1.8 倍の税率が適用されている。税負担は平均税率を適用する方式より多くなるが、実際に各勤続期間に退職一時金を分配するとすれば、適用される上積み税率を乗ずるという観点から、平準化する方式としては最も理論的といえそうである。

第3節 現状に最適な課税方法の提案

第1項 退職所得に対する課税方法の方針

給与所得に対し、退職所得を優遇することの公平性という観点から、退職所得の課税のあり方について検討してきた。給与所得と同様に累進税率による課税の対象としないのは、社会政策的配慮からであった¹⁹³。

しかし、その公平性の前提となる終身雇用、年功序列賃金という雇用、賃金形態は過去のものとなりつつある。退職所得の性質の変化、労働力の流動化による短期転退職の増加、退職給付の受給方法の多様化という問題に一つ一つ対応しつつ、給与所得に対し、退職所得を優遇することの公平性を維持するための要件を守っていくことは、難しいと思われる。

つまり、担税力の低下に対応するための優遇は、現在の状況に合う方法により行うこととし、退職所得を優遇することはやめ、退職一時金を受給した場合には、平準化措置により給与と同様になるような課税をすることが、最善なのではないかと思われる。

第2項 退職所得に対する具体的な課税方法

昭和27年に現在の退職所得課税の基本的構造が導入され、現行制度が前提としていと考えられる勤務形態は、労働力の流動化、働き方の多様化により、「一生に一回のみの退職に際し受給する」という学説上の要件を満たすのは困難となった。退職所得控除額、2分の1課税、分離課税の全面的見直しを行い、下記の通り退職一時金課税を提案する。

1. 退職所得に該当する退職一時金の見直し

①10年未満の短期退職一時金は、長期勤続に該当しないため退職所得から除外する。

②在任継続インセンティブや歩合制インセンティブのような、企業側から見れば優秀なスペシャリスト確保費用に該当するようなものは、退職所得の性質に該当しないため、退職所得から除外する。

¹⁹³ 5年退職金事件、最高裁判決 昭和58年9月9日第二小法廷判決（民集第37巻第7号962頁）。

③業務上の成果、職能を評価基準とする退職一時金は、長期勤続したことにより受給する者とは性格が違い、退職所得の性質に該当しないため、退職所得から除外する。

2. 退職所得に対する課税方法

退職一時金の範囲から上記 1①②の退職一時金を除外して、残った勤続 10 年以上の退職一時金の問題は、以下のとおりである。

③一時金と年金とのバランス

④前払い退職金で受給する場合の課税の公平

⑤成果主義を算定基礎として用い計算した退職一時金の金額の把握の難しさ

以上 3 つの点を考慮して、退職一時金で受給したとしても、勤続期間にわたり給与で受給していたのと同様な課税となるように、平準化して総合課税することを採用すべきである。

退職一時金が給与の後払いであるという性質に着目し、勤続期間にわたり平準化し、給与同様総合課税を適用することにより、退職一時金と年金、給与の課税のバランスをある程度保つことができる。

3. 具体的な平準化の方法

第 6 章に検討した平準化の方法のうち修正 K 方式（上積み税率方式）を採用する。

退職一時金を退職時に受給するのではなく、勤続期間中に毎年給与として受給していたと仮定したならば、その退職一時金部分は、給与の上に上乗せされて受給していたと考えられる。所得税の累進構造からいって、その退職一時金部分は、適用される税率区分の税率そのもの（上積み税率）が乗じられる部分と考えられる。修正 K 方式（上積み税率方式）では、平準化する退職一時金部分に上積み税率を適用するというものであり、退職所得を給与所得と同様に課税するという観点からは、最も合理性のある平準化と思われる。

4. 適用除外

ただし、長年同一企業に勤続して定年退職により、退職所得の優遇があるものと考えて老後の生活設計をしてきた被用者については、経過措置として終身雇用下での退職一時金に対する課税（ただし、第3章で結論付けたように2分の1課税は排除する）を適用できるものとするべきと考える。

また、上記3の課税方法の導入にあたっては、実際に税負担が上がるため、被用者、産業界の意見を聞いて慎重に行う必要がある。

<参考文献>

- 秋山輝之、2016、『退職金制度の教科書』、労政時報選書。
- 犬飼久美、2012、「退職金課税の起源と変遷」、『立命館法学』、2012年1号(341号)。
- 犬飼久美、2013、「退職所得の計算構造の起源」、『立命館法学』、347号。
- 犬飼久美、2013、「退職金課税の現状と問題点」、『立命館法学』350号。
- 金子宏、1985、「所得税法30条1項にいう退職所得にあたらないとされた事例」、『判例評論』NO.313、判例時報社。
- 金子宏、1996、「課税単位及び譲渡所得の研究」、有斐閣。
- 金子宏、1999、『租税法〔第7版〕』、弘文堂。
- 金子宏、2017、『租税法〔第22版〕』、弘文堂。
- 企業年金連合会、2019、『企業年金に関する基礎資料』、企業年金連合会。
- 勤労者の退職金制度の在り方に関する研究会編、2003、「退職金制度の変革」、一般財団法人雇用情報センター。
- 厚生労働省、2017、「平成27年賃金構造基本統計調査報告 第5巻」、『賃金センサス 第5巻』、労働法令、136頁。
- 厚生労働省、2012、「平成24年版 就労条件総合調査」、労務行政。
- 厚生労働省政策統括官、2018、「平成30年版 就労条件総合調査」、労務行政。
- 厚生労働省政策統括官(統計・情報政策担当)、2018、「賃金センサス」。
- 佐藤英明、2000、「退職所得課税と企業年金課税についての覚書」、『公法学の法と政策(上)』。
- 佐藤英明、2016、「退職所得課税のあり方」、『税研 185号』、日本税務研究センター。
- 佐藤英明、2018、『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』、弘文堂。
- 財政研究所、1982、『項目別税制調査会答申集』、財経詳報社。
- 総務省統計局、2016、「労働力調査年報」、日本統計協会。
- 瀧原章夫、2005、「退職所得課税に関する一考察—勤続年数における公平性からのアプローチ」、『労働統計調査月報 第57巻 第7号』、労務行政研究所。
- 武田昌輔監修、『DHCコンメンタール 所得税法 2-2』。
- 中央労働委員会、1956、1959、1961、1963、1965、1967、1969、1971、1973、1975、1981、1988、『退職金及び年金事情調査』。
- 濱口桂一郎、2016、「高齢者雇用施策を考える」、『月刊エルダー9月号 No.443』、高齢・障害・求職者支援機構。
- 平田敬一郎、都留重人解説、1947、『シャウブ勸告全文』、日本経済新聞社。
- 増井良啓、2001、「所得税法上の純損失に関する一考察」、『所得税における損失の研究 日税研論集 第47号』、日本税務研究センター。
- 増井良啓、2009、「累進所得税の平準化」、『税研 第144号』、日本税務研究センター。
- 山崎俊輔、2017、『小さな会社のための新しい退職金・企業年金入門』、ダイヤモンド社。
- 山田次郎、2001、「退職金前払い制度と税務上の取扱い」、『東海法学 第25号』、東海大学出版会。
- 労政時報、2009、「退職金・年金制度の最新実態」、『労政時報別冊 全国主要企業の実態調査資料 退職金・年金事情』、労務行政。
- 労働行政研究所、2014、「注目の退職金・年金制度改革」、『労政時報 第3871号』、労務行政。
- 労働政策研究・研修機構 調査部、2017、『ユースフル労働統計—労働統計加工指標集—(2017年版)』、労働政策研究・研修機構、308頁。

<新聞>

平成 16 年 10 月 2 日読売新聞朝刊

<判例>

5 年退職金事件、最高裁判決 昭和 58 年 9 月 9 日第二小法廷判決（民集第 37 巻第 7 号 962 頁）

10 年退職金事件、最高裁昭和 58 年 12 月 6 日小法廷判決（判例時報 1106 号 61 頁）
所得税更正処分等取消請求事件 名古屋地裁平成 26 年 5 月 29 日判決 平成 25(行ウ)36

<インターネット>

EY 新日本有限責任監査法人、「退職一時金制度」、
<https://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting/glossary/retirement-benefits/taishoku-itijikin-seido.html>
(2019. 8. 28 アクセス)。

神川和久、2008、「シャウブ勧告の再考」、『税大ジャーナル 9 2008 10』、
https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/09/pdf/09_05.pdf (2019. 06. 20 アクセス)。

厚生労働省、「介護保険制度について」、https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12300000-Roukenkyoku/2gou_leaflet.pdf (2019. 10. 26 アクセス)。

厚生労働省、「株式会社すかいらく」の投資教育の事例について、
<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/nenkin/nenkin/kyoshutsu/toushi/skylark.html>
(2019. 11. 06 アクセス)

厚生労働省、2000、「雇用動向調査」、https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00450073&tstat=000001012468&cycle=7&year=20000&month=0&tclass1=000001012469&tclass2=000001012472&result_back=1 (2019. 10. 23 アクセス)

厚生労働省、2017、「雇用動向調査」、https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00450073&tstat=000001012468&cycle=7&year=20170&month=0&tclass1=000001012469&tclass2=000001012472&stat_infid=00031827488&result_back=1 (2019. 10. 23 アクセス)

厚生労働省、2018、<https://www.mhlw.go.jp/content/000526709.pdf> (2019. 10. 25 アクセス)

厚生労働省、2018、「平成 29 年簡易生命表の概況」
<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/life/life17/dl/life17-15.pdf> (2020. 1. 6 アクセス)

厚生労働省大臣官房統計情報部、1947～2012、人口動態・保健社会統計課「生命表」「簡易生命表」、

https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=8&ved=2ahUKEwj1hIGm46jmAhWyIaYKHQt5CngQFjAHegQIBxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.stat.go.jp%2Fdata%2Fnenkan%2Fback64%2Fzuhyou%2Fy0227000.xls&usg=A0vVaw3Fcc2_Pn3TdC7Mm0ZYEW7x
(2019. 12. 9 アクセス)

厚生労働省年金局、2018、「平成 29 年度 厚生年金保険・国民年金事業の概況」、
[file:///C:/Users/hamar/Documents/退職所得データ/平成 29 年度%20 厚生年金保険・国民年金事業の概況.pdf](file:///C:/Users/hamar/Documents/退職所得データ/平成29年度%20厚生年金保険・国民年金事業の概況.pdf) (2019. 12. 9 アクセス)

国税庁、「タックスアンサーNo. 1600 公的年金等の課税関係」、
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1600.htm> (2019. 12. 02 アクセス)

国税庁、「タックスアンサーNo. 2260 所得税の税率」、
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2260.htm> (2019. 12. 02 アクセス)

国税庁、「タックスアンサーNo. 5231 確定給付企業年金等に係る課税関係」、
<http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5231.htm>、(2019. 10. 09 アクセス)。

財務省、2013、「平成 24 年度税制改正について」、
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p007_012.pdf (2019. 1. 15 アクセス)。

財務省、2018、「平成 30 年 10 月 23 日政府税制調査会 説明資料〔個人所得課税〕」、
https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2018/__icsFiles/afieldfile/2018/10/22/30zen19kai3-2.pdf
(2019. 10. 26 アクセス)。

衆議院 第 013 国会 制定法律の一覧 法律 53 号 (昭 27・3・31)、
http://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_housei.nsf/html/houritsu/01319520331053.htm
(2020. 1. 7 アクセス)

政府税制調査会、1953、「税制調査会答申とその理由及び説明」、
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s2811_zeiseityosakaitousin.pdf (2019. 1. 15 アクセス)。

政府税制調査会、1960 年、「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」、
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s3512_toumenjissisubekizeiseikaisei.pdf (2019. 10. 26 アクセス)。

政府税制調査会、1963、「昭和 39 年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」、

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s3812_s39zeiseikaisei.pdf (2019. 10. 26 アクセス)、33 頁。

政府税制調査会、1967、「長期税制のあり方についての中間答申」、
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf (2019. 10. 26 アクセス)。

政府税制調査会、2000、「わが国税制の現状と課題 － 21 世紀に向けた国民の参加と選択 －」、
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1207_wagakunizeiseingenjoutokadai.pdf (2019. 10. 26 アクセス)。

政府税制調査会、2003、「少子・高齢社会における税制のあり方」、
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1506_syosikoureisyaka.pdf (2019. 11. 08 アクセス)

政府税制調査会、2005、「個人所得課税に関する論点整理」、
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1706_kojinsyotokukazei.pdf (2019. 11. 08 アクセス)

政府税制調査会、2019、「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」、
<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/1zen28kai1.pdf> (2019. 11. 08 アクセス)

総務省統計局、2015、「平成 27 年国勢調査に用いられる職業分類」、
<file:///C:/Users/hamar/Documents/退職所得データ/政府統計の職業分類.pdf>
(2019. 10. 26 アクセス)。

総務省、2017、「家計調査年報」、www.stat.go.jp/data/kakei/sokuhou/nen/pdf/gy01.pdf
(2019. 10. 26 アクセス)。

中央労働委員会、2017、「退職金、年金及び定年制事業調査」、
<https://www.mhlw.go.jp/churoi/chousei/chingin/17/dl/index3-07.pdf>
(2019. 10. 24 アクセス)。

中央労働委員会、2018、「平成 29 年賃金事業等総合調査」、
<https://www.mhlw.go.jp/content/000526709.pdf> (2019. 10. 25 アクセス)

中小企業退職金共済事業本部、「制度について」、
<http://chutaikyo.taisyokukin.go.jp/seido/seido01.html>、(2019. 10. 09 アクセス)。

東京都産業労働局、2018、中小企業の賃金・退職金事情 (平成 30 年版)、http://www.sangyo-rodo.metro.tokyo.jp/toukei/koyou/30chingin_3_8.pdf (2019. 11. 07 アクセス)

内閣府、2018、「日本経済 2017－2018－成長力強化に向けた課題と展望－」、
https://www5.cao.go.jp/keizai3/2017/0118nk/n17_2_1.html (2019. 10. 23 アクセス)

ナビット、2018、「平成 29 年度民間企業における退職給付制度の実態に関する調査研究」
https://www.cas.go.jp/jp/gaiyou/jimu/jinjikyoku/files/minkan_taisyokukyufu29.pdf (2019.10.24 アクセス)

日本経済団体連合会 東京経営者協会、2018、「2018 年 9 月度 退職金・年金に関する実態調査結果」
<https://www.keidanren.or.jp/policy/2019/039.pdf> (2019.11.07 アクセス)

日本経済団体連合会、2019、「2018 年 9 月度 退職金・年金に関する実態調査結果」、
<http://www.keidanren.or.jp/policy/2019/039.pdf> (2019.10.26 アクセス)。

HUREC、2010、「〔48〕退職金前払い（選択）制度の設計①－制度設計上の基本的なポイント」、<http://hurec.bz/kaikaku/2010/07/post-48.html> (2019.12.2 アクセス)。

森戸英幸、2015、「退職金と企業年金」、『日本労働研究雑誌 Vol.657』、労働政策研究・研修機構、<https://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2015/04/pdf/082-083.pdf> (2020.1.5 アクセス)。

山田 千秀、「企業年金等の拡充に向けて～確定拠出年金法等の一部改正案～」、『立法と調査 2009.4 No.291』、
https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2009pdf/20090401032.pdf (2019.11.29 アクセス)。

りそな銀行 信託ビジネス部、2012、「企業年金ノート No.528 平成 24 年 4 月」、
<https://www.resonabank.co.jp/nenkin/info/note/pdf/201204.pdf>、(2019.12.3 アクセス)。

りそな銀行 信託ビジネス部 りそな年金研究所、2019、「企業年金ノート 2019（平成 31）年 4 月号 No.612」、
<https://www.resonabank.co.jp/nenkin/info/note/pdf/201904.pdf> (2019.12.3 アクセス)。

労働政策研究・研修機構 調査部、2017、『ユースフル労働統計－労働統計加工指標集－2017 年版』、労働政策研究・研修機構。

マンション管理組合が行う収益事業における納税主体の検討

—東京高裁平成30年10月31日判決を手掛かりとして—

原島 雄大

概 要

マンション管理組合とは、マンションの所有者が 2 名以上いる場合、区分所有法により設立が定められているマンション共用部を管理維持するための団体である。管理組合は、国税庁の質疑応答では法人税法上の人格のない社団等に該当する前提で考えられている。そのため、区分所有者から徴収している金銭に対しては課税対象とはならないが、管理組合で行っている収益事業があれば申告が必要と考えられている。本論文では、マンション共用部から生じる金銭収入について、資産の管理支配と資産の帰属に着目し、その納税主体を示すことを目的としている。

まず第 1 章では、前提条件として区分所有者と管理組合の関係を中心としてマンション管理組合の特徴を検討した。管理組合は区分所有法 3 条の規定により、区分所有者関係の成立と同時に法律上当然に区分所有者の団体として構成される。また、管理規約で区分所有者が従うべきルールが定められており、管理組合総会及び理事会が開催されているなど、極めて高い団体性を有しているという。そして、管理組合は区分所有者から管理費・修繕積立金を徴収することで維持管理がされているが、修繕積立金の資金不足が資産価値を低下させるという特徴を有していることが明らかとなった。

第 2 章では、マンション管理組合の収益事業に対する判例である東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決と、その控訴審である東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決の確認を行った。この判決では地裁と高裁のともに権利能力なき社団の該当要件のメルクマールとされている、最高裁昭和 39 年 10 月 15 日判決での 4 要件に当てはまることから人格のない社団等に該当し、法人税課税であると結論付けている。マンションの共用部分又は敷地という資産から生ずる収益を実質的に享受する区分所有者に対して課税すべきという主張について、所得税法 12 条の条文の「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人」である場合に適用される規定であるとして「法律上帰属」のない管理組合には適用できない旨判示しているが、これに対する批判意見があることが確認できた。

第 3 章では上記判決で争点となった、人格のない社団等の該当要件について検討を行った。税法上の人格のない社団等は民法上の権利能力なき社団の借用概念である。借用概念の用いられ方の通説は統一説であるが、現状において、民法における権利能力なき社団・財団の概念の重要性は、構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無であるのに対して、所得課税においては、重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかという相違があることが明らかとなった。

第 4 章では、税法上重要とされている損益の帰属、すなわち法人課税とするか個人所得課税とするかを判断するため、実質所得課税の原則を確認した。実質所得課税の原則を規定する所得税法 12 条と法人税法 11 条は、学説において法律的帰属説が通説であるとされる。資産から生じる収益については資産の法律上の所有者に帰属すると解すべきであり、法律的帰属説に従い、登記者にその収益が帰属すべきであるという判断が必要になると考えられる。また、所得税法 12

条等は、収益を生み出す源泉となる資産が誰に帰属しているかがまず重要となり、法律上所有権を有している所有者がこれにあたる。そして単なる名義人であるかどうか、この収入源泉である資産を管理支配している団体が実質的に収益を享受しているかどうかの問題となる。単なる名義人かどうかを判定するためには、課税物件の資産の帰属につきその形式と実質が相違しているかどうかを判定することとなると結論付けた。

第5章においては、団体債務の責任の違いと複数の実質的権利者がいる場合の資産の帰属により、税法上の納税主体の決定はどのように変化するか検討した。責任の違いは財産の独立性の有無により決定され、無限責任である場合には、実質的に構成員が全ての債権債務を背負うことになる。そして、財産の独立性の有無は資産の共有形態により判断される。複数の実質的権利者がいる場合には民法上の共有状態であるとされるが、共有の形態には共有の他に合有と総有が存在する。これらを管理組合にあてはめた場合、資産の帰属形態について、管理費等と共用部から生じた金銭では性質が異なることが確認できた。管理費等は総有財産であり、共用部から生じた金銭債権は、組合の目的とは外れた合有財産であり、区分所有者の財産として帰属することが明らかになった。

最後に以上の内容を管理組合にあてはめて整理した。管理組合は、債務の責任について、無限責任であることから昭和48年最判の特徴にはあてはまらないが、権利能力なき社団の要件とされてきた昭和39年最判の4要件を満たしており、民法上は権利能力なき社団に該当するとされている。そして、マンション共用部の所有者は区分所有者であるが、共用部は管理組合により管理支配されており、共用部を維持管理する組合の目的のために徴収している管理費と修繕積立金は、区分所有者の全員に総有財産として帰属し、管理組合独自の財産として帰属している。これらから総合的に検討すると、管理組合は借用概念の統一説と目的論的解釈のどちらの立場からも人格のない社団等に該当すると考えられる。すなわち、団体性と組合独自の財産を有しており、法人として課税されるべき団体であるといえる。

ただし、これはあくまでも団体としての器の話であり、管理組合の授受する収入は、目的と目的外で異なる性質を有することを考慮しなければならない。管理費と修繕積立金は区分所有者の全員に総有として帰属することから管理組合の収入として帰属すると考えられるが、共用部から生じた金銭収入については、共用部の所有者である区分所有者に合有的に帰属し、組合独自の財産ではない。共用部から生じた金銭が合有財産であり、さらに債務の責任について無限責任を負うことからすると、共用部から生じた金銭及び債務は全て区分所有者に帰属するのである。

以上のことから、管理組合は税務上の人格なき社団等に該当するが、団体としての収入は管理費・修繕積立金のみであり、共用部から生じた金銭は区分所有者に帰属し、この納税主体は区分所有者である個人、すなわち所得税が課税されるべきであると結論付けた。

目 次

はじめに	1
1. マンション管理組合の性質	4
1. 1 マンション管理組合とは.....	4
1. 2 管理組合の管理者.....	5
1. 2. 1 区分所有法上の取扱い	5
1. 2. 2 株式会社との相違.....	6
1. 3 管理組合の管理規約	6
1. 4 管理組合の運営	7
1. 4. 1 管理組合の設立	7
1. 4. 2 管理組合総会の運営	8
1. 4. 3 理事会の運営	9
1. 5 管理組合が徴収する管理費等	10
1. 5. 1 管理費等の性質	10
1. 5. 2 修繕積立金の算定・徴収.....	11
小括	12
2. マンション管理組合の租税判例.....	12
2. 1 租税判例の整理	12
2. 2 東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決	13
2. 2. 1 事案の概要.....	13
2. 2. 2 前提事実（管理規約）	13
2. 2. 3 前提事実（契約の概要）	14
2. 2. 4 裁判所の判断（人格のない社団等に当たるか）	14
2. 2. 5 裁判所の判断（収益事業から生じた所得が存在するか）	16
2. 3 東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決	18
2. 4 大阪地判平成 24 年 9 月 26 日、大阪高判平成 25 年 4 月 11 日	19
小括	19
3. 人格のない社団等と民法上の組合	20
3. 1 税法上の人格のない社団等の取り扱い.....	20
3. 1. 1 所得税法上の規定.....	20
3. 1. 2 沿革.....	21
3. 1. 3 借用概念論.....	23
3. 1. 4 所得税法の定義と権利能力なき社団の成立要件	24
3. 1. 5 税法上の人格なき社団等の問題点	24
3. 2 民法の権利能力なき社団.....	26
3. 2. 1 権利能力なき社団とは何か.....	26

3. 2. 2 権利能力なき社団と組合	2 8
3. 3 民法上の組合	2 8
3. 3. 1 概要	2 8
3. 3. 2 税務上の任意組合の取り扱い	2 9
3. 4 権利能力なき社団と民法上の組合の比較	3 0
3. 4. 1 団体性の要件	3 0
3. 4. 2 民法上における団体の債務の責任性の違い	3 1
3. 4. 3 税務上における団体の債務の責任性の違い	3 2
3. 5 人格のない社団等の該当要件の再検討	3 3
3. 5. 1 民法4要件の目的論的解釈	3 3
3. 5. 2 マンション管理組合へのあてはめ	3 5
3. 6 人格のない社団等と実質所得者課税の原則	3 5
小括	3 6
4. 実質所得課税の原則	3 7
4. 1 沿革及び立法趣旨	3 7
4. 1. 1 沿革	3 7
4. 1. 2 立法趣旨	3 8
4. 2 所得税法12条・法人税法11条	3 9
4. 3 法律的帰属説・経済的帰属説	4 0
4. 4 資産から生ずる収益・事業から生ずる収益（通達12-1、12-2）	4 2
4. 4. 1 事業から生ずる収益（通達12-2）	4 2
4. 4. 2 資産から生ずる収益（通達12-1）	4 4
4. 4. 3 資産の人的帰属	4 4
4. 5 資産の管理支配	4 7
小括	4 9
5. 資産（財産）の帰属	4 9
5. 1 資産帰属原則の例	4 9
5. 1. 1 資産（財産）の概念	4 9
5. 1. 2 資産帰属本則の例	5 0
5. 1. 3 資産帰属特則の例	5 1
5. 2 債務の責任性から見る帰属	5 1
5. 2. 1 区分所有者の義務及び債務の責任	5 1
5. 2. 2 管理組合法人が解散した場合の残余財産	5 2
5. 2. 3 団体の債務責任から見る資産の帰属	5 2
5. 3 民法上の財産の共同所有	5 3
5. 3. 1 財産の共有	5 3
5. 3. 2 民法上の組合の財産の共有（合有）	5 5

5. 3. 3 権利能力なき社団の財産の共有（総有）	5 6
5. 3. 4 区分所有建物の共有	5 7
5. 4 マンション管理組合の財産の帰属	5 8
5. 4. 1 マンション管理組合財産の帰属主体	5 8
5. 4. 2 管理費・修繕積立金等の帰属	5 8
5. 4. 3 マンション共用部から生じた金銭債権の帰属	6 0
小括	6 1
結びに代えて－あるべき課税方法の見解	6 2
参考文献	6 5

はじめに

管理組合とは、マンションの所有者が 2 名以上いる場合、区分所有法により設立が定められているマンション共用部を管理維持するための団体である。管理組合は、現在の判例において、法人税法上の人格のない社団等にあたる前提で考えられており、区分所有者から徴収している金銭に対しては課税対象とはならないが、管理組合で行っている収益事業があれば申告が必要と考えられている。これまでは収益事業を行っている管理組合等が少なかった、または行っていたとしても少額であり、納税義務があることを知らない管理組合が大半であった¹。これらの理由から、これまでその税務関係についてあまり討論されなかったという背景がある²。

これまで管理組合には収入が多額になる収益事業はなかったが、携帯電話の普及と 2010 年 12 月に LTE サービス（4G 回線）が開始されたことに伴い、マンションの屋上に携帯会社各社による基地局設置がされるようになった³。これにより、一部の管理組合で税務調査が行われるようになったとされている。このような税務署の指摘が増えたのは 2015 年頃からであり、それまでは管理組合等の納税義務について明示されたものはなかった。

国土交通省によると分譲マンションのストック数は 2017 年時点で約 644 万戸⁴あり、毎年 10 万戸増加している。管理組合等の数は公的には明示されていないが、約 10 万組合以上あると推定される。国税庁が発表している 2016 年の申告法人数が約 280 万⁵であり、その割合からも管理組合の取り扱いを明示すること

¹ 管理組合等における収益事業としてさまざまなものがあるが、金額が大きくなるものとして①携帯会社から受領する携帯基地局設置による敷地賃料、②マンション外居住者に対する駐車場敷地賃料がある。この 2 つについては、金額が多いことから近年は税務申告が積極的に行われている。他の収益事業として金額が小さいものとして、③自動販売機業者から収受する手数料収入、④外部業者等から収受する来客用駐車場収入、⑤外部業者等から収受する集会室の使用料⑥電柱を設置するための敷地料など、課税対象となる収入を得ている管理組合等は多いと考えられる。

² 兼平裕子「多様な事業体課税と事実認定－航空機リース事件を手掛かりとして－」『民法と税法の交錯－フラットな社会を構築するために－』愛媛大学法文学部総合政策学科（2012）165 頁にて「法人税法 3 条や 4 条の規定にもかかわらず、例えば PTA やフリーマーケットのように、小規模でありながらも収益事業を行っている任意団体に対する課税はほとんど行われていない。すなわち、人格のない社団等のうち、どの範囲の任意団体の、どの規模の収益事業を課税対象とするかについては、課税庁の裁量が働く面は否めないのが現状である。」と現実に存在する多くの人格のない社団等の現状の問題点について述べられている。

³ 総務省「令和元年度 携帯電話及び全国 BWA に係る 電波の利用状況調査の評価結果の概要（案）」によると、2010 年 4G 回線開設から 2019 年までで 1 億 7 千万台の 4G 携帯電話が契約され、急速な普及に伴い電波アンテナも急速に普及することとなった。

⁴ 国土交通省 分譲マンションストック数 <http://www.mlit.go.jp/common/001235972.pdf>（最終閲覧 2020 年 1 月 27 日）

⁵ e-Stat 国税庁 税務統計 法人税課税状況（3）法人数等の状況 https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00351010&kikan=00351&tstat=000001043366&cycle=8&year=20161&month=0&tclass1=000001043367&tclass2=000001043372&result_back=1&result_page=1&second2=1（最終閲覧 2020 年 1 月 27 日）2017 年度以降は最終閲覧時点で未発表であ

について、世の中に与えるその影響は大きいといえるのではないかと考えている⁶。

ただし、上記で約 10 万組合あると述べたが、現在申告をしている組合数はごく一部である。2016 年度で国税庁の発表している人格のない社団等の申告数が約 19,000 件⁷であり。管理組合等に対する税務調査が活発になったその 6 年前の 2010 年度同データを見ると約 13,000 件⁸であることから、増加した約 5,000～6,000 件のうち一定数の申告数がマンション管理組合の申告数であると推測する。これは、平成 25 年 10 月 15 日裁決にてマンションの屋上携帯基地局の賃貸敷地料が管理組合の収益事業であり、法人税の申告が必要であると明示されたことにより、一定数の税務調査が入り申告をする事となったと考えている。

また、分譲マンションの社会的な問題として、管理費の滞納など、全体的に管理費用が不足している傾向にあるといった社会的な問題がある⁹。特にリゾートマンションや投資型マンションの一部は高額な管理費・積立金が災いし売りにくくても売れない状況が生まれている¹⁰。

マンション管理組合は管理費と修繕積立金を徴収し、共用部の維持管理を行うことが定められているが、一般的なマンションでは修繕積立金についてはマ

る。

⁶ 事業体として近いと思われる公益法人等の申告数でも 5 万社である。

⁷ 国税庁 前掲注 5

⁸ 国税庁 前掲注 5（それ以前の年度での人格のない社団等の申告数はほぼ同数である。）

⁹ 具体的には齊藤広子「日本の集合住宅管理の現状と課題 集合住宅の所有・管理の法制度の国際比較の必要性」日本不動産学会誌 22(4)（2009）15-16 頁にて、「築年数の経ったマンションでは高齢化、賃貸化そして、空き家化が進行している。築年数の経ったマンションでは、建物の老朽化、特に陳腐化の問題がある。例えば、昭和 45 年以前のマンションでは住戸面積 50 m² 未満が 36%、中層（4～5 階建て）マンションの 6%にしかエレベーターがない。そこで、高齢者が多いため、エレベーターをつけたい。ついでに耐震工事を実施したい。しかし、改修工事に多額の費用がかかり、意見がまとまらず実施できない。建替えしたくても合意形成ができない。建替えでも大規模な改修でも費用負担できない、したくない所有者がいる。さらには、相続によるマンション住戸の放棄があり、所有者の不在、管理費等の回収ができない状態となる。高齢化により、居住者の車の利用率が低下し、マンション内の駐車場利用者が減る。結果、駐車場利用料としての管理組合収入が大幅に低下し、経営が厳しくなる。こうして、費用不足が生じている。」との指摘がある

¹⁰ 横浜弁護士会『マンション・団地の法律実務』（ぎょうせい、2014）72 頁において、「リゾートマンションや投資型マンションにおいては、区分所有者がほとんど住んでおらず、マンションの管理が管理会社に任せきりになりがちである。そのため、経年とともに管理費の滞納問題が深刻化したり、プールや温泉等の共同施設の維持管理が出来なくなったりする等の問題が発生している。これらのリゾートマンション、投資型マンションの一部は高額な管理費・積立金が災いして売りにくくても売れない状況が生まれている。このため所有者が死亡した際に親族が相続放棄をすることが増えてきている。相続放棄をされることにより、管理組合は滞納債権について相続財産管理人を選定し高額の報酬を支払わなければならない。」と指摘されている。

そうすると結局のところ、預金の残高不足から将来の他の区分所有者への管理費・積立金として転嫁されてしまうこととなり、譲渡が成立しにくくなることからマンションの資産価値が下がる。また、余剰金が潤沢にあり適切に維持管理が行われているマンションは資産価値が向上し、売却する際の市場価格も高くなる。管理組合の収入によって、将来の区分所有者の所有資産が増減すると考えられる。

マンションの寿命が近づくほど徴収額が増加する傾向がある¹¹。そして今、築年数が経過しているマンションが増えて来ている。築年数が増えると建替えを検討する事になるが、全国で建替えされたマンション数は今までの累計総数で約 250 棟¹²である。今後、築年数が経過しているマンションが増え続ける傾向にあり、¹³外部からの収入を取り入れるマンションは増えると考えられる。

外部からの収入を検討する具体例として、マンション管理センター主催のシンポジウムにて建設が増えているタワーマンションについて、将来的に空き駐車場が増えてきた場合には駐車場の外部貸しが検討されることとなる、と述べられている¹⁴。このような背景から、今後、マンションの管理組合を対象としたビジネスも出てくる可能性は高いと考えられる¹⁵。

以上の社会的な問題を背景として、管理組合が行う収益事業について検討をする。国税庁のホームページには質疑応答事例として団地管理組合等が行う駐車場の収益事業判定と、マンション管理組合が携帯電話基地局の設置場所を貸し付けた場合の収益事業判定の記載がある¹⁶。どちらについても管理組合は人格のない社団等に該当するため、その収入を管理組合が一括して申告、納税すべきと結論をつけている。判例では東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決とその控訴審である東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決が一応のメルクマールとなっている。この判例において、争点となった人格なき社団等の該当性の判断基準は、ねずみ講事件を例として様々な判例において異なり、要件が曖昧であるのが現状である。

マンション管理組合は、租税法において活発に研究されているような新たな

¹¹ 国交省「マンションの修繕積立金に関するガイドライン」において、新築マンションの場合は、段階増額積立方式を採用している場合がほとんどである。このような方式は、購入者の当初の月額負担を軽減できるため、広く採用されていると言われている。との記載がある。新築引渡し時には数千円だった修繕積立金が 10～20 年後には数万円になる事が大半である。これはマンション自体の劣化によるものであり、その時々により修繕計画を立て直さなければいけない為である。

¹² 国土交通省 マンション建替えの実施状況 <http://www.mlit.go.jp/common/001203024.pdf> (最終閲覧 2020 年 1 月 27 日)

¹³ マンションの建替は、区分所有者の 5 分の 4 の賛成が必要である。現状は多額の建替費用などの問題から建替が決議されることは少ない。

¹⁴ 公益財団法人マンション管理センター「マンション管理シンポジウム マンション管理を新しい潮流へ」(2019) 19 頁にて、タワーマンションには共用施設がついていることが多いがこの共用施設は住民専用としていることが大半のため収入がなく出費ばかりがかさむことになり、その運営に経営センスが必要である。特に都市部では高額に設定されている駐車場料金収入がちゃんと入ってこない、管理組合の運営の問題になる。そのままにしておく管理不全が起る可能性がある。などとも記載されている。

¹⁵ 具体的には広告(看板設置)、不動産(駐車場サブリース)、太陽光発電の売電などが考えられるが、将来的に民泊事業、カーシェア事業、電気自動車の充電スポットなどが取り入れられる可能性がある。

¹⁶ 国税庁「団地管理組合等が行う駐車場の収益事業判定」
<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/21/11.htm> (最終閲覧 2020 年 1 月 27 日)
国税庁「マンション管理組合が携帯電話基地局の設置場所を貸し付けた場合の収益事業判定」
<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/21/11-2.htm> (最終閲覧 2020 年 1 月 27 日)

事業体ではなく、古くから存在する団体である。しかし、多数の団体数を有し独自の法律である区分所有法で定められた特殊な団体であるにもかかわらず、これまで活発に研究が行われていなかった。区分所有法で定められている所有者と管理組合との帰属の形は複雑であり、納税主体が変化することに対する影響は大きい。この団体の資産の帰属の形を手掛かりに、今後増加すると予想される収益事業に対する収入の帰属を明らかにすることに大きな意義があると考えられる。

以上の問題提起により、この論文ではマンションの管理組合が行う収益事業により生じる収入に対する納税主体が区分所有者（個人）と管理組合（団体）のどちらに帰属し、所得税で課税されるのか、法人税で課税されるのかを判断し明らかにすることを目的とする。また、収益事業に限定をしているが、判例にて人格のない社団等に該当すると示されていることを前提にした場合、管理組合等として課税されるのは法人税法 7 条の規定により収益事業から生じた収入に限定されるためであり、34 業種の課税所得の範囲の問題は取り扱わない。

まず 1 章で前提条件としてマンション管理組合の特徴を研究する。この前提をもとに 2 章では、マンション管理組合の収益事業に対する判例である東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決と、その控訴審である東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決の確認を行う。3 章では上記判決での争点である所得税法 2 条 1 項 8 号及び法人税法 2 条 1 項 8 号に規定する、税務上の人格のない社団等について、沿革や背景など判例を含め確認を行う。また、人格のない社団等は、民法の権利能力なき社団の借用概念とされており、民法の学説についても確認を行う。4 章では、構成員に損益が直接帰属するかどうかが重要であることが明らかとなったため、所得税法 12 条・法人税法 11 条に規定する実質所得課税の原則を条文と通達の解釈を中心に検討を行う。5 章では、実質所得課税の原則において、資産の帰属が重要であることが明らかになったため、収益を生み出す源泉である資産について、団体債務の責任の違いと複数の実質的権利者がいる場合の資産の帰属に注目し検討を行う。また、管理組合の収入として、組合の目的である管理費等と、目的から外れた共用部から生じた金銭の性質について分別して確認を行う。

最後に以上の内容を管理組合にあてはめて整理し、管理組合が行う収益事業の納税主体の結論を導くことを試みる。

1. マンション管理組合の性質

1. 1 マンション管理組合とは

マンション管理組合とは、マンションの所有者が 2 名以上いる場合、区分所有法により設立が定められているマンション共用部を管理維持するための団体である。マンションは、その所有権について、1 棟全ての所有者が同一の場合と区分所有建物として区分所有されている場合がある。前者について、1 棟全ての所有者が同一の場合は、そのマンションの所有権が全て所有者にあるため課税上の問題は発生しない。後者について、区分所有建物とは、一棟の建物につき、建物内の区分された独立の部分、複数の者がそれぞれ所有するような形態の建物を区分所有建物といい、区分所有法が適用されることになる。この場合、区分所有建物は「専有部分」と「共用部分」のみにより構成され、それら以外の部分は存しない。そして、区分所有者は①専有部分に対する区分所有権、②共用部

分に対する共有持分権、③敷地に対する敷地利用権を合わせ有していることになる¹⁷。

1. 2 管理組合の管理者

1. 2. 1 区分所有法上の取扱い

所得税法 2 条 1 項 8 号及び法人税法 2 条 1 項 8 号は人格のない社団等の定義について「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。」と規定する。ここで区分所有法上の管理者について確認する。区分所有建物について、原則としては、区分所有者が全員で、直接的に共用部分の管理を行わなければならない。しかし、實際上、共用部分等の管理行為を区分所有者全員で共同して行うことは困難であり、特に、区分所有者が多数である場合には、現実的には不可能である。そのため、管理を円滑に行うためには、一定の範囲の管理行為については、特定の者に権限を与えて管理を行わせるのが望ましい。そこで、区分所有法 3 条前段は、「この法律の定めるところにより、…管理者を置くことができる。」と定めている。これが管理者の制度である。管理者は、規約に別段の定めがない限り、集会の普通決議によって選任され¹⁸、選任された社の承諾によりその地位に就任する。管理者となる者には、特に制限はなく、区分所有者でない者であっても、法人であっても構わない。しかしながら、現実には、ほとんどのマンションにおいて規約が作成され¹⁹、規約によって管理組合に理事及び理事会の機関を創設し、理事長が法的な意味での管理者となった上で、理事と理事会がマンション管理の実務にあたるという体制を採用している。

管理者の基本的な職務は、①共用部分等の保存²⁰、②集会決議の実行、③規約で定めた行為の実行であるが、これらの職務を行うことは管理者の権限であり、また義務でもある²¹。管理者は、その職務に関して、区分所有者を代理する²²。したがって、管理者が、その職務事項について、組合の名前を示して行った法律行為は、区分所有者を代理したものととして、その全員に効果が帰属する。また、管理者は、共用部等に関して生じた、損害保険金、損害賠償金及び不当利得による返還金の請求及び受領についても区分所有者を代理する²³。これらの金員は、その法的性質上、各区分所有者に帰属するが、その請求及び受領を管理者において一括して行い、共用部分等の修復に円滑に充てることを可能とするため、特に管理者へ代理権限を与えたものである。

¹⁷ 横浜弁護士会、前掲注 10、73 頁

¹⁸ 区分所有法 25 条 1 項

¹⁹ 管理規約について、作成にあたるその基礎材料として国土交通省が標準管理規約を公表しており、大半の管理組合がこの標準管理規約に沿った管理規約を作成している。

²⁰ その範囲は、通常予想される保存行為に限られ、区分所有者相互間の利害の程度に差がある場合等、これを超えるものについては、区分所有法 57 条に従い、集会決議による個別の授権がなければならないとした事例（東京地判平成 6 年 2 月 14 日判タ 856・219）がある

²¹ 区分所有法 26 条 1 項

²² 区分所有法 26 条 2 項

²³ 区分所有法 26 条 2 項後段

1. 2. 2 株式会社との相違

株式会社では、株主の利益を最大化することを目的として取締役や代表取締役が株主により選任され、代表取締役や取締役は、株主の信任に応じて企業価値（株価）の向上のために会社経営の責任を担っている。例えば、事業に必要な一定の品質を持つ資材等をできるだけ低コストで調達し、財やサービスをできるだけ高く消費者に評価、購入してもらうことにより、株主に還元される利潤の最大化を図ることが責務となっている。このとき代表取締役や取締役は、必ずしも株主とは限らず、当会社の経営手腕に着目して選任されており、利益相反取引についても防止する仕組みが通常は整備され、これに違反すれば、解任される等し、また、背任行為として刑事罰の対象にもなる。

つまり、会社法及び各種の協同組合法においては、取締役（理事）が、利益相反取引を行おうとする場合には、取締役会（理事会）において、当該取引につき重要な事実を開示し、承認を受けなければならないとされるとともに、取締役会（理事会）の決議に特別の利害関係を有する取締役（理事）は、その議決に加わることができないとする規定が設けられている。

一方、区分所有法においては、上記のような規定はなく（そもそも理事会の規定がない）、また、従来の標準管理規約及び平成 23 年のパブリック・コメント案においても、特段の規定は設けられていなかったが、パブリック・コメントでの意見として、特定の組合員が役員となって、自分の利益誘導等を行う事例を排除することの必要性が指摘されたところである。また、法人が区分所有者となっている場合に、業務命令を受けた当該法人の従業員が役員となる場合の手続等を明確化するに当たっても、当該法人との利益相反取引等を規制する仕組みを設けておくことが必要である²⁴。

株式会社は、収益を増大させ、企業価値（株価等）を上昇させるために様々な行動を取ることができるのに対して、管理組合が、区分所有法の枠内で区分所有権の共同利益に違反せず資産価値を上昇させるために取り得る行動には一定の限りがあることから、管理組合による管理費からの支出については、株式会社の支出よりも限定的なものとなる。

1. 3 管理組合の管理規約

所得税法 2 条 1 項 8 号の解釈において、課税実務では、所得税基本通達 2-7 《法人でない社団又は財団の代表者又は管理人》を用意している。同通達は、「法人でない社団又は財団について代表者又は管理人の定めがあるとは、その社団又は財団の定款、寄附行為、規則、規約等によって代表者又は管理人が定められている場合のほか、その社団又は財団の業務に係る契約を締結し、その金銭、物品等を管理するなどの業務を主宰する者が事実上あることをいうものとする。（下線筆者）」としている。

区分所有建物における管理規約は、各区分所有者による独立の所有権の対象となる専有部分、区分所有者全員で管理使用する共用部分、その敷地及び付属建物を適切に維持管理していくための区分所有者が従うべきルールである。規約

²⁴ 国土交通省『マンションの新たな管理ルールに関する検討会 報告書』（2015）20 頁

の設定、変更、廃止は原則として区分所有者及び議決権の各 4 分の 3 以上の多数による集会の決議によってしなければならない²⁵。規約は、区分所有者の団体の私的自治の見地から、原則として当該規約を定めた区分所有者のみに対して効力が及ぶが、区分所有法では区分所有者からの特定承継人、占有者、区分所有者でない管理者にも規約の効力が及ぶとしている²⁶。管理規約について、ゼロから規約を作り上げるのは困難であるため各マンションで使用される規約のひな型及び指針として国土交通省により「マンション標準管理規約」が作成されている。現在はほとんどのマンションにおいて標準管理規約を参考に規約が作成されており平成 25 年度の国土交通省による総合調査によると 83.8%の管理組合が標準管理規約に対して「概ね準拠している」と回答している。

規約は、原則として、各マンションの区分所有者によって自由に定めることができる。しかしながら、その内容にはいくつかの限界がある。まず、そもそも規約で定めることができる事項の範囲には一定の制約があると考えられている²⁷。そして、各区分所有者間の利害の衡平が図られるように定める必要があり²⁸、また、一部の区分所有者の権利に特別の影響を及ぼすような場合は、その承諾が必要とされている²⁹。さらに、その規約の内容が公序良俗に反しているような場合は、無効とされることがある。

区分所有法は、管理組合の法的性格について特に規定しておらず、その法的性格については、個々の管理組合の実態に応じて個別に決定するほかない。法人格を取得していないが、実質的に法人と同様の組織を有し、行動している団体について、できるだけ法人に近い効果を与えようとするものとして、民法上の「権利能力のない社団」理論が採用されている。判例も³⁰、①団体としての組織を備え（組織性要件）、②多数決の原理が行われ（多数決原則）、③構成員の変動にかかわらず団体が存続し（存続性要件）、④その組織において代表の方法、総会の運営、財産の管理等、団体としての主要な点が確定している（団体内容確定性要件）ものは権利能力のない社団といえるとしている。管理組合のこれらの該当性について区分所有法の規定を交えつつ確認を行う。

1. 4 管理組合の運営

1. 4. 1 管理組合の設立

マンションの管理について、専有部は区分所有者が管理すべきものであるが、共用部については区分所有者が全員で管理しなければならない。区分所有法で

²⁵ 区分所有法 31 条 1 項前段

²⁶ 区分所有法 46 条、26 条 1 項

²⁷ 区分所有法 30 条 1 項 共用部分の管理とは直接関係がなく、専ら専有部分に関する事項については、特段の事情がない限り、規約で定めうる事項ではないとの事例（大阪高判平成 20 年 4 月 16 日判タ 1267・289 など）がある。

²⁸ 区分所有法 30 条 3 項 法人組合員と個人組合員の管理費負担額に差異を設けた事例（東京地裁平成 2 年 7 月 24 日判タ 754・217）などがある

²⁹ 区分所有法 31 条 1 項後段 自ら専有部分に居住しない組合員に対する協力金支払規定を設置したが認められなかった事例（最三小判平成 22 年 1 月 26 日集民 233・9 など）がある

³⁰ 最一小判昭和 39 年 10 月 15 日（民集 18・8・1671）

は3条前段において「区分所有者は、全員で、建物並びにその敷地及び附属設備の管理を行うための団体を構成」と規定している。したがって、区分所有者は任意に団体を構成することができるのではなく、区分所有者関係の成立と同時に法律上当然に区分所有者の団体が構成されることになる。このことから複数の所有者から単一の団体として管理組合は成立し、所有者が変更した場合も団体は存続し、組織性要件と存続性要件を満たす。

この団体は呼び名の規定はないが通常は「管理組合」と呼ばれる。また、管理組合は、区分所有者及び議決権の各4分の3以上の多数による集会の決議を経て、登記することにより管理組合法人となることができる³¹。管理組合法人になった場合、明確に法人格が認められることとなり、法人として不動産登記等が可能になるが、主たる目的はマンションの管理であり、管理規約もそのまま適用されるため法人格を持つ前後で大きく性質が変わることはない。

区分所有法3条前段は「区分所有者は、...この法律の定めるところにより、集会を開き、規約を定め、及び管理者を置くことができる。」と規定しており、集会の開催、規約の設定、管理者の選定は、いずれも任意であり義務ではない。そうすると、集会が1回も開催されていなかったり、管理規約が定められていなかったり、あるいは管理者がいなかったりするマンションが理論上は存在する。実際の国土交通省のデータでは集会をほとんど開催していない管理組合は0.3%³²、管理規約が定められていない管理組合は0.2%³³、管理者を選任していない管理組合は1%³⁴と存在するが、一般的ではないため、今回の研究ではこれらの管理組合は除外して検討するものとする。

1. 4. 2 管理組合総会の運営

マンション管理組合における管理組合総会は、総組合員（区分所有者）で組織する管理組合の最高意思決定機関であり、通常総会及び臨時総会の2種類がある³⁵。

通常総会は、毎年1回新会計年度開始後2か月以内に招集しなければならない³⁶。管理組合の理事長、管理組合法人の理事は総会において、毎年1回組合事務について報告する義務がある³⁷。臨時総会は、通常総会以外の必要に応じて開催される総会である。通常は、理事長が理事会の決議を経て招集するが³⁸、組合

³¹ 国土交通省が実施した平成25年度マンション総合調査では法人化率は12%である。

³² 国土交通省 マンションに関する統計・データ等
<http://www.mlit.go.jp/jutakukentiku/house/torikumi/tenpu/so-15.pdf>（最終閲覧2020年1月27日）
62頁

³³ 国土交通省 マンションに関する統計・データ等
<http://www.mlit.go.jp/jutakukentiku/house/torikumi/tenpu/so-16.pdf>（最終閲覧2020年1月27日）
141頁

³⁴ 国土交通省、前掲注32、52頁

³⁵ 標準管理規約42条1項・2項

³⁶ 区分所有法34条2項、標準管理規約42条3項

³⁷ 区分所有法43条、標準管理規約38条3項

³⁸ 標準管理規約42条4項

員にも一定の要件のもとに総会招集権が認められる³⁹。議長は、規約に別段の定めがある場合及び別段の決議をした場合を除いて、管理者又は総会を招集した区分所有者の一人が務める⁴⁰。

マンションの区分所有者である各組合員は、総会において決議に参加する権利である議決権を有する⁴¹。専有部分が共有である場合、その共有者全員で一組合員とみなされ、そのうち 1 名を、議決権を行使する者として理事長に届けなければならない⁴²。議決権は、代理人によって行使することができ⁴³、その場合に、組合員又は代理人は、代理権を証する書面すなわち委任状を理事長に提出しなければならない⁴⁴。組合員は総会に出席して議決権を行使して、管理組合の意思決定を行うのが本則である。しかし、出席できない場合には、代理人又は議決権行使書面や電磁的方法によって議決権を行使できる⁴⁵。そして、代理人又は議決権行使書面による議決権行使の方法は組合員の権利であるから、規約でこれを否定することはできない。

総会の決議要件には、普通決議と特別決議の 2 種類があり、対象となる決議事項はそれぞれ法定されている。普通決議では、区分所有法 39 条 1 項において「...この法律又は規約に別段の定めがない限り、区分所有者及び議決権の各過半数で決する」と定めている。特別決議事項では、組合員全員の利害あるいは特定の組合員の財産権に特別な影響を及ぼす案件であるため、決議要件が法律により加重されている。一定のものが法定されており、組合員及び議決権の各 4 分の 3 以上の賛成を要するとされている。これらのことから、多数決の原則が実施されており多数決原則の要件を満たす。

1. 4. 3 理事会の運営

理事会は区分所有法に定められた組織ではないが、規約によって理事会を創設することが一般的であり、理事長が具体的な業務執行をする上での意思決定機関と位置づけられる。理事長は、管理組合を代表し、その業務を統括する⁴⁶理事会の運営は規約に基づいて行われることになる。理事会は文字どおり理事をもって構成される機関として位置づけられ⁴⁷、理事会の議長は理事長が務める⁴⁸。

理事会は、理事長が招集する⁴⁹。理事会の招集手続きについては総会の招集手続きを定めた標準管理規約 43 条を準用しているが⁵⁰、総会と比べて少数で構成

³⁹ 区分所有法 34 条 3 項・4 項、標準管理規約 44 条

⁴⁰ 区分所有法 41 条

⁴¹ 区分所有法 38 条、標準管理規約 46 条

⁴² 区分所有法 40 条、標準管理規約 46 条 2 項・3 項

⁴³ 区分所有法 39 条 2 項、標準管理規約 46 条 4 項

⁴⁴ 標準管理規約 46 条 5 項

⁴⁵ 区分所有法 39 条 2 項・3 項、標準管理規約 46 条 4 項

⁴⁶ 標準管理規約 38 条 1 項

⁴⁷ 標準管理規約 51 条 1 項

⁴⁸ 標準管理規約 51 条 2 項

⁴⁹ 標準管理規約 52 条 1 項

⁵⁰ 標準管理規約 52 条 3 項

される理事会は、その招集手続きを簡略化している管理組合も少なくない。理事会には理事が出席し、監事は出席して意見を述べることができる⁵¹。理事会の具体的な議決事項としては、総会提出議案である収支決算案、事業報告案、収支予算案及び事業計画案⁵²、規約及び使用細則等の制定、変更又は廃止に関する案⁵³等が規定されている。このように代表者の定めがあり、総会、理事会を通して財産の管理その他団体として主要な点が確定していることから、団体内容確定性要件を満たしている。これまでのことから判例で示されている 4 要件はすべて満たしているといえる。

1. 5 管理組合が徴収する管理費等

1. 5. 1 管理費等の性質

マンションが収受する金銭として主なものとして管理費と修繕積立金あげられる。マンションの管理費とは、マンションの敷地及び共用部分等の維持管理のために恒常的に支出される費用をいう。すなわち、区分所有者が負担するマンション管理業務に対応して発生する費用である。区分所有法上は、管理費の意義及び範囲について直接的に定めた規定はない。なお、マンション標準管理規約 25 条 1 項では、「管理費」（日常の維持管理に必要となる費用）及び「修繕積立金」（計画修繕等で必要となる費用）をあわせて「管理費等」と呼んでいる。なお、管理費と積立金はそれぞれ目的が異なることから別の会計に分けて処理することが求められている。

裁判例では、管理費等の債権について、①管理規約の規定に基づいて、区分所有者に対して発生するものであり、②その具体的な額は総会の決議によって確定し、月ごとに所定の方法で支払われるものであると判示し⁵⁴、民法 169 条にいう「定期給付債権」⁵⁵にあたるとしている。

また、区分所有者が死亡し、相続人が複数いるような場合に、管理費等の支払義務がどうなるか問題となることがあるが、前区分所有者の死亡時までの滞納分は相続分に応じた分割債権となり、死亡時に発生した管理費等は不可分債務であると考えられている。

後述する、大阪地裁平成 24 年 9 月 26 日判決でも「管理費の支払は管理組合と構成員間の内部的な費用分担取引であって、管理業務委託の対価ということではない」と述べられていたとおり、管理組合は区分所有者との内部取引での金銭を使用して建物を維持しているにすぎず、この性質は管理組合の総有財産であると考えられており、総構成員の同意を以て総有の廃止をしない限り、その管理費等の分割はできない。

⁵¹ 標準管理規約 41 条 3 項

⁵² 標準管理規約 54 条 1 項

⁵³ 標準管理規約 54 条 2 項

⁵⁴ 最二小判平成 16 年 4 月 23 日民集 58・4・959

⁵⁵ 基本権である定期金債権から毎期に生じる支分権としての債権であって、その毎期の間隔が 1 年以内のもの。

1. 5. 2 修繕積立金の算定・徴収

マンションを維持するためには外壁補修、防水工事、鉄部塗装を中心とした原状回復の工事や共用部の設備の工事を行わなければならない多額の費用がかかる。これを修繕工事等の実施時に一括で徴収することは、区分所有者に大きな負担を強いることとなる。場合によっては、費用不足のため必要な修繕工事等が行えず、建物等の劣化を進行させることとなり、あとで大きな負担が発生するおそれもある。このようなことがないように、将来予想される修繕工事等を計画し、必要な費用を算出した、長期修繕計画を作成する必要がある。この長期修繕計画は国交省によりガイドラインが作成されており⁵⁶、作成した計画をもとに管理組合から区分所有者に毎月請求する修繕積立金の金額を設定している。

修繕積立金の金額の算定にあたって、新築マンションの場合は、段階増額積立方式を採用している場合が大半である⁵⁷。段階増額積立方式とは当初の積立額を抑え段階的に積立額を値上げする方式である。これが原因で修繕積立金不足マンションが多数発生している。

修繕積立金の不足による値上げに伴い、修繕積立金に滞納が生じ始める可能性が増え、建物の維持管理や将来の大規模修繕の際に必要な資金が不足する危険性がある。修繕積立金の滞納により必要な大規模修繕の資金が不足する場合は、各戸から臨時徴収することになるが、滞納者が、追加で何百万円というまとまった金額の支払いに応じることは考えにくい。そのため、大半の場合は大規模修繕工事の不足費用を管理組合が金融機関から借り入れることになる。そして返済のため、工事後に修繕積立金は大きく値上げされる。そうすると、資産価値の減少が現実になり、富裕層など移転可能な人たちは資産価値が減ることを嫌って、そのマンションを譲渡する。このとおり、結果的に各区分所有者の資産価

⁵⁶ 国土交通省『長期修繕計画作成ガイドライン』<http://www.mlit.go.jp/common/001172730.pdf>

(最終閲覧 2019 年 12 月 25 日) 25 頁では「長期修繕計画の作成者（分譲事業者及び管理組合）は、本ガイドラインを参考として、長期修繕計画を作成し、これに基づいて修繕積立金の額の設定を行います。新築マンションにおいて、分譲事業者は、本ガイドラインを参考として、長期修繕計画（案）を作成し、これに基づいて修繕積立金（修繕積立基金を含む。）の額の設定を行います。これらに関しては、購入予定者に説明を行うことが必要です。また、作成した長期修繕計画（案）は、『推定修繕工事費内訳書』を含めて管理組合に引き渡すこと、及び総会（設立総会）において議決を行う場合に協力することが望まれます。

購入予定者は、提示された長期修繕計画（案）の内容について、本ガイドラインを参考としてチェックすることができます。既存マンションにおいて、管理組合は、長期修繕計画の見直し及びこれに基づく修繕積立金の額の設定に関する業務を専門家に委託（管理委託契約に含める場合を含む。）する際に、本ガイドラインを参考として依頼します。また、作成された長期修繕計画の内容を、本ガイドラインを参考としてチェックすることができます。長期修繕計画の見直し等の業務を受託した専門家は、その成果物に関して管理組合に説明を行うことが必要です。また、総会における議決に協力することが望まれます。」と記載されており、長期修繕計画の作成は管理組合の運営には必要不可欠なものである。

⁵⁷ 国土交通省『マンションの修繕積立金に関するガイドライン』9 頁において、「新築マンションの場合は、段階増額積立方式を採用している場合がほとんどで、あわせて、分譲時に修繕積立基金を徴収している場合も多くなっています。このような方式は、購入者の当初の月額負担を軽減できるため、広く採用されていると言われています。」との記載がある。

値が低下することとなる⁵⁸。

小括

管理組合は、区分所有法 3 条の規定により区分所有者関係の成立と同時に法律上当然に区分所有者の団体として構成される。管理組合には管理者の定めがあり、管理規約で区分所有者が従うべきルールが定められており、管理組合総会及び理事会が開催されている。理事長は管理組合の代表として、総会及び理事会などの業務を統括する。総会の決議では多数決の原則が行われており、理事会及び総会にて財産の管理のための決議が行われている。以上のことから管理組合は、昭和 39 年最判で示されている 4 要件を満たしており、極めて高い団体性を有しているといえる。

管理組合は株式会社に近い運営がされているが、相違点として①債務の責任②営利か非営利かの違いが挙げられる。債務の責任について、株式会社は法人で抱えきれない債務を負った場合、株主は出資額を限度とした責任のみを負い、株主はその債務について有限責任であるとされる。これに対し管理組合は、抱えきれない債務を負った場合、区分所有者は区分割合に応じた債務を負う必要があり、区分所有者はその債務について無限責任であるとされる。

営利か非営利かの違いについて、普通法人は収益を増大させ企業価値を上昇させることによって株主が利益を得ることを目的とする営利団体であるのに対し、管理組合はマンション共用部の維持管理のみを目的とした非営利団体であり、非営利の団体であるから区分所有者から受けた金銭の使用目的について一定の制限を受ける。

また、管理組合はマンションを維持するために管理費と修繕積立金を徴収している。管理費と積立金はそれぞれ目的が異なることから別の会計に分けて処理することが求められている。修繕積立金に関して、段階増額積立方式が原因で修繕積立金不足マンションが多数発生している。この修繕積立金の資金不足が資産価値を下げるという特徴を有しており、組合財産の貯蓄状況は区分所有者の資産価値にも影響するということが確認できた。

2. マンション管理組合の租税判例

2. 1 租税判例の整理

マンション管理組合の租税判例として 2 つ検討する。1 つは、携帯基地局の敷地賃料について、管理組合が人格のない社団等として行った収益事業であると判断され管理組合に対し法人課税がされるべきであると示された、東京地裁平成 30 年 3 月 13 日、東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決である。この判決を主軸として管理組合を主体とした収益事業の課税方法について検討する。もう 1 つ

⁵⁸ 一般社団法人リスクマネジメント協会「マンション購入におけるリスクマネジメント」
<https://www.arm.or.jp/pdf/resource/ronbun/2004/2004-3-26.pdf> (最終閲覧日 2019 年 1 月 27 日) 162 頁にて管理組合運営の財源（管理費、修繕積立金、駐車場使用料、共有部分使用料など）の確保。修繕積立金の有無、積立額の多寡こそ、マンションの快適性と流動性（資産価値）を維持するための基本要素。積立金不足は、そのマンションの将来にとって致命傷と述べられている。

は、区分所有者であるビルの管理運営会社が、管理組合に支払っていた管理費が課税仕入れに認められなかった大阪地裁平成 24 年 9 月 26 日、大阪高裁平成 25 年 4 月 11 日判決である。この判決ではマンション管理組合の性質及び管理費の性質について触れられており、判決でどのような考え方をしているか検討する。

2. 2 東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決

2. 2. 1 事案の概要

この判決は、管理組合である原告が、マンションの共用部分及び敷地の各一部を賃貸した収益に係る法人税等について、その収益は各区分所有者に即時かつ最終的に帰属し、原告にはその収益に係る所得が生じていないとして平成 24 年 6 月期ないし平成 26 年 6 月期の各事業年度の法人税並びに平成 25 年 6 月期及び平成 26 年 6 月期の各課税事業年度の復興特別法人税についてそれぞれ更正の請求をし、平成 22 年 6 月期及び平成 23 年 6 月期の各事業年度の法人税についてそれぞれ更正の申出をしたところ、処分行政庁から、本件各更正の請求についてはそれぞれ更正をすべき理由がない旨の通知処分等をうけたことから、これらの取消しを求める事案である。

2. 2. 2 前提事実（管理規約）

本件区分所有者は、区分所有法 3 条に規定する規約として「管理組合規約」（以下「本件規約」という）を定めているところ、本件規約には要旨次のとおり定めがある。

- ①本件規約 2 条に定める目的⁵⁹を達成するため本件区分所有者全員をもって団体を構成し、これを「A」管理組合と称し、事務所を「A」内に置き、別途いかなる形においても他の管理組合を形成しない。（1 条 1 項）
- ②本件規約は区分所有法 30 条に定める「規約」とする。（3 条）
- ③区分所有法 25 条に定める管理者は原告の理事長とする。（4 条）
- ④本件マンションの敷地、共用部分及び付属施設（以下、共用部分及び付属施設を併せて「共用部分等」という。）は、本件区分所有者全員の共有とする。（8 条）
- ⑤本件区分所有者は、区分所有者となったとき当然に原告の組合員となり、区分所有者でなくなったときその資格を喪失する。（31 条）
- ⑥原告は、〔1〕本件マンションの敷地及び共用部分等の維持管理に関する業務、〔2〕その敷地及び共用部分等の変更、処分等に関する業務、〔3〕その敷地及び共用部分等の管理に関する会計業務、〔4〕原告の総会及び理事会において決議された事項に関する業務等を行うものとされ、上記〔2〕の業務には、(a)敷地及び共用部分等の変更、処分及び大規模修繕に関する業務並びに(b)敷地及び共用部分等の売却、担保提供その他の権利の変動に関する業務が含まれる。（32 条）
- ⑦原告の役員は 4 名の理事及び 1 名の監事とし総会で選任する。（36 条 1 項）理事の互選により理事長 1 名等を選任する。（同条 2 項）
- ⑧理事長は、原告を代表し、原告の業務を執行する。（41 条 1 項）
- ⑨原告の会計年度は、毎年 7 月 1 日から翌年 6 月 30 日までの 1 年間とする。（62

⁵⁹ マンション並びにその敷地及び付属施設の管理等を行うこと。

条)

⑩原告の収入は共益費その他とし、原告の支出は本件マンションの敷地及び共用部分等の管理、修繕等に要する費用とする。(63条)

2. 2. 3 前提事実(契約の概要)

原告は、平成22年にドコモと屋上部分のアンテナ一式、配線スペース等一式に要するスペースを賃貸する契約を結んだ。この際の契約書には「A管理組合 理事長G」と記名され、理事長印が押捺されている。その後、平成25年のドコモとの契約に伴い平成22年の契約は失効する。平成25年にはドコモと同等の条件で契約を結んでおり、その契約書には「A管理組合 理事長H」と記名され、理事長印が押捺されている。

また、北陸電力株式会社は、平成3年4月以降、本件マンションの敷地に電柱を設置するためにその敷地を使用することの承認を受け、有償でこれを使用している。平成13年電柱等設置承認書では、「A管理組合 理事長J」と記名され、理事長印が押捺されている。

本件ドコモと北陸電力との契約に基づく設置料等、賃料または土地の使用料の収入については、「A管理組合 理事長○○○○」名義の普通預金口座に振り込まれ、原告の管理費会計における「雑収入」として経理処理がされており、各会計年度の予算案及び決算の収入に含まれ、いずれも定期総会の決議に付され承認を受けている。

本判決における争点は3つ挙げられているが、本論文としては①原告が法人税法2条8号に規定する人格のない社団等に当たるか、②本件各ドコモと北陸電力との契約に基づく共用部分等の賃貸が原告の行う収益事業に当たり、原告について収益事業から生じた所得が存在するといえるかの2点を取り上げる。

2. 2. 4 裁判所の判断(人格のない社団等に当たるか)

本判決では、人格のない社団等が民事実体法における権利能力のない社団と同義に解されるとして、昭和39年10月15日最判⁶⁰の4つの判断基準に従って検討している。すなわち、①団体としての組織を備え、②多数決の原則が行われ、③構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、④その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものが人格のない社団等に該当すると解されるとしている。

この4要件に本件管理組合を当てはめた場合、「しかるところ、(1)前提事実及び証拠によれば、原告は、本件マンション並びにその敷地及び付属施設の管理等を行うことを目的として、本件区分所有者全員によって構成される団体であり、本件マンション内に事務所が置かれているほか、本件規約所定の議決事項について議事を行うために総会が開催され(本件規約46条～56条)、役員として4名の理事及び1名の監事が総会により選任され(本件規約36条1項)、理事の互選で選任される理事長は原告を代表し、原告の業務を執行するものとされ(本件規約36条2項、41条)、また、理事をもって理事会が構成されて所定の業務

⁶⁰ 最一小判昭和39年10月15日(民集18・8・1671)

を行うものとされている（本件規約 57 条～61 条）ことが認められ、これによれば、原告は団体としての組織を備えていると認められる。また、(2)組合員は住戸 1 戸につき 1 議決権を有し、総会の議事は出席組合員の議決権の過半数で決するなどとされており（本件規約 50 条、53 条）、原告においては多数決の原則が行われているものと認められる。さらに、(3)本件マンションの区分所有権の譲渡等によって本件区分所有者につき変更があった場合でも、新たに区分所有者となった者は当然に組合員となるものとされており（本件規約 31 条）、構成員の変更にもかかわらず原告という団体そのものが存続するものと認められる。加えて、(4)上記のとおり、原告の理事長が原告を代表し、原告の業務を執行するものとされている上、本件規約において、総会の開催時期、招集手続や議決に関する事項が定められ（本件規約 46 条～56 条）、共益費（本件マンションの敷地及び共用部分等の管理に要する費用）の負担や会計に関する定めも置かれている（本件規約 25 条～30 条、62 条～68 条）ことなどから、代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものと認められる。」としており、4 要件を満たすことから法人税法上の人格のない社団等に当たるものというべきであるとしている。

また、原告が権利能力のない社団の成立要件として、上記の 4 要件以外にも、⑤その財産は各構成員に直接帰属するのではなく、団体事態に帰属し、⑥債務について、会費のほか規約によって負担した以上の責任を負わないことを要件とすべきである旨、昭和 48 年 10 月 9 日最判⁶¹を根拠として主張している。

これに対し裁判所は「権利能力のない社団が法人格を有するものでない以上、当該社団の財産が団体自体に法的に帰属することを要件とすることは背理であり、仮に原告の主張がそのようなことをいうものであるとすれば明らかに理由がない。また、原告は、上記の主張の根拠として、権利能力のない社団の代表者が社団の名においてした取引上の債務は、その社団の構成員全員に一個の義務として総有的に帰属するとともに社団の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は、取引の相手方に対し、直接には個人的債務ないし責任を負わないと解することが相当である旨判示した最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決・民集 27 卷 9 号 1129 頁を指摘する。しかし、昭和 48 年最判の上記の判示は、権利能力のない社団の成立要件について述べるものではなく、社団の組織上の複数の要素のみを挙げて権利能力のない社団の成立要件を判示した昭和 39 年最判の内容を変更するものではないことが明らかである。また、昭和 39 年最判の定める成立要件に従うと権利能力のない社団として認められる団体のうち、一定の類型に属するものについて、法令の規定を設けることにより、当該団体の活動により形成された財産の構成員への帰属の在り方についていわゆる総有的な所有の形態とは別異の形とする旨を定めたり、当該社団の活動により生じた取引上の債務に関する構成員の責任についていわゆる有限責任にとどまらない旨を定めることができないとすべき理由も見出し難いから、昭和 48 年最判の判示の射程は、そのような法令の規定の適用対象とされる権利能力のない社団については及ば

⁶¹ 最一小判昭和 39 年 10 月 15 日判決（民集 18・8・1671 頁）

ないことが明らかであり、結局、昭和 48 年最判は、権利能力のない社団における取引上の権利義務関係についての原則的な規律について判示をしたものか、あるいは、当該事案で問題となった特定の権利能力のない社団について判示したものにすぎないと解することができる。」と述べている。

また、原告は、理事長が管理者であり、管理者は区分所有者を代理し、管理者の行為によって負担する団体の債務について区分所有者は無限責任を負うところ、このように管理者による管理によって生じる関係は、民法上の組合と一致し、権利能力のない社団ではこのような法律関係を説明することができないことを根拠に原告が民法上の組合であり、民法上の組合であれば、本件区分所有者の関係も合有であるという旨を主張している。

これに対して裁判所は、「民法上の組合は、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約するという組合契約（民法 667 条）によって存立するものであるところ、本件全証拠によっても、原告の設立に当たり、設立当時の本件区分所有者が出資をして共同の事業を営むことを互いに合意した事実認められず、原告の存立の根拠が組合契約にあるということとはできない。…区分所有法上の管理者は、その職務に関し区分所有者を代理するものとされているところ（区分所有法 26 条 2 項）、区分所有者が全員で建物等の管理を行うための団体を構成し、管理者がその団体の行う管理業務の執行者であることを前提とすれば、ここでいう代理は、個々の区分所有者との関係に着目した個別的代理ではなく、団体（区分所有者全体）のための代理を意味すると解されるものであるから、区分所有法上の管理者が区分所有者の団体を権利能力のない社団と捉えることの妨げになるものということとはできない。また、区分所有者が区分所有法 29 条 1 項に基づく無限責任を負うとされていることが、区分所有者の団体が権利能力のない社団であることと矛盾するものでないことも上記ア⁶²で判示したとおりであって、原告の指摘するその余の点も、原告が民法上の組合であることを基礎付ける事情には当たらない。」と述べている。

2. 2. 5 裁判所の判断（収益事業から生じた所得が存在するか）

本件の各賃貸の事業主体について、①各契約について、本件区分所有者全員のために管理組合を当事者として締結されたものである②管理規約に本件マンションの敷地及び共用部分等の変更、処分等に関する業務が原告の業務の一つとして掲げられており、本件各賃貸は原告の業務に含まれる③各締結に先立ち、それぞれ原告の総会の決議によりその締結が承認されている④賃貸収入が原告の理事長名義の預金口座に振り込まれ、原告の「管理費」会計における「雑収入」として経理処理がされている⑤各期間の総会において、各賃貸収入を含めたもので予算案及び決算の承認決議がされている⑥各賃貸収入に相当する金額は各期間で各区分所有者に対して直ちに個別的に分配がされるように処分されたことを認めるに足りる証拠はないことを理由として、「各賃貸は、権利能力のない

⁶² 昭和 48 年最判は、権利能力のない社団における取引上の権利義務関係についての原則的な規律について判示をしたものか、あるいは、当該事案で問題となった特定の権利能力のない社団について判示したものにすぎないと解することができる。

社団である原告が団体として行う活動としての実質を有するものといえるから、法人税法上、原告が不動産貸付業という収益事業を行っていることを認めるのが相当であり、このように原告が主体となって行われた収益事業から生じた収益である本件各賃貸収入は、それが原告の団体としての活動目的に沿うよう管理・保管されていることも勘案すれば、原告の所得（法人税法5条、7条参照）を構成するといふべきである。したがって、原告は、本件各事業年度における本件各賃貸収入による所得について、法人税を納付する義務を負うこととなる」と結論付けた。

原告は、本件各賃貸は本件区分所有者が管理者としての理事長を代理人として行っている本件区分所有者の収益事業であって、原告の収益事業ではない旨主張しているが、「原告の理事長は区分所有法25条に規定する管理者としての地位を有するものとされ...、区分所有法26条2項に基づき、その職務に関して本件区分所有者を代理する権限を有するところ、...ここでいう代理は、個々の区分所有者との関係に着目した個別的代理ではなく、団体（区分所有者全体）のための代理を意味すると解されるものである。そうすると、原告の理事長が区分所有法上の管理者として本件区分所有者を代理する権限を有するからといって、原告という団体を捨象し、本件区分所有者である個々の区分所有者が直接的に収益事業を行っている」と解さなければならないというものではない。そして、本件各賃貸が、原告が団体として行う活動としての実質を有し、法人税法上、原告が収益事業を行っていることを認められることは、...判示したとおりである。したがって、この点に関する原告の主張は採用することができない。」と判断をしている。

また、各賃貸借契約に係る賃料は対象不動産の所有者である区分所有者が取得すべきものであるという原告の主張に対して、「区分所有法19条は、共用部分から生ずる利益については規約に別段の定めがない限り各共有者がその持分に応じて収取すると定めるにとどまり、その『収取』が即時かつ最終的であることまでを定めるものではない。また、原告における規約（本件規約）上、総会において、決算の承認を議決することとされており、本件各賃貸収入を『管理費』に組み入れる決議が行われれば、それは、以後、共用部分等の管理に係る管理費を構成する特定の費用（本件規約27条）に充当されることとなり、原告の構成員は直ちにその払戻しを求めることはできず、本件各賃貸収入はいわば団体的な拘束を受けることになるのであり、このような取扱いは、区分所有法19条の規定に反するものとは考えられない。これらの点は、建物の敷地から生ずる利益についても同様である（区分所有法21条）。また、そもそも、法人税法が、人格のない社団等を法人とみなし、収益事業を行う場合等に法人税を課税することとした趣旨は、人格のない社団等であっても、一つの意思の下に統一体として活動を営み、その活動を通じて収益を上げているのであれば、その活動の実質は法人と異ならないものといえ、そのような場合には、法人が法人税を負担することとの権衡上、人格のない社団等も法人と同様に法人税課税に服すべきものとし、租税負担の公平を図る点にあると解される。すなわち、法人税法は、人格のない社団等が民事実体法上は権利義務の帰属主体たり得ないにもかかわらず、その活動の実質に鑑み、これを法人とみなし、納税主体として捕捉するという立

法技術を採用したものである。したがって、人格のない社団等の行う活動が団体の活動としての根拠と実質を有し、その活動を通じて収益を上げているといえる場合には、法人税法上は、当該人格のない社団等が収益事業を行っているものと認め、当該収益事業によって生じた収益は当該人格のない社団等の所得を構成するものとして法人税を課することができるものであって、その収益が民事実体法上の評価としては最終的に構成員に帰属することになるとしても、そのことは、人格のない社団等に対する法人税課税の妨げとなるものではないというべきである」として反証している。

さらに、原告による、実質所得者課税の原則を根拠に、各賃貸料収入については、マンションの共用部分又は敷地という資産から生ずる収益を実質的に享受する区分所有者に対して課税すべきという主張については、「実質所得者課税の原則を定める所得税法 12 条、法人税法 11 条は、『資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人』である場合に適用される規定であるところ、法人格のない原告には収益が法律上（民事実体法上）帰属することもないのであるから、上記各条文は本件に適用されるべき基礎を欠くものといわざるを得ないし、少なくとも、法人格を有する者と有しない者との間の収益の帰属の判定を、上記各条文及びそれに関連する通達の規定に従って直接的に規律することは相当ではない。この点を措くとしても、本件各賃貸収入は、区分所有法上、区分所有者全員によって当然に構成されることになっている団体である原告が、団体において定められた手続による意思形成を経て、団体名義の契約を締結して、不動産貸付業という収益事業を行ったことによって生じたものであり、原告の構成員から分離されて、原告において管理・保管され、共用部分の管理等を行うことを目的とする団体である原告の活動のために費消されることが予定されるものとなっていることは…判示したとおりであるから、本件各賃貸収入に係る収益を享受する主体は、原告を構成する個々の区分所有者ではなく、団体である原告であると評価することは十分に可能である」と判断をし、原告の主張を斥けた。

2. 3 東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決

この判決では、第一審の判決を相当とすると判断したうえで、控訴人の主張に対する判断を付加している。まず、控訴人の管理組合が共用部分、敷地等の所有権は個々の区分所有者に帰属しており、発生する収益は区分所有者が持分に応じて収受すべきものであり、管理組合には帰属していないとの主張に対して、地裁で認定された事実を前提として、「本件各賃貸借契約は、権利能力なき社団の代表者である理事長が、社団の名で締結したものであり、その効果は、社団の構成員全員に総有的に帰属し、その収益も、社団の規約にしたがって、構成員の総会における団体的承認を受けながら管理、運営されているものと認められる。したがって、個々の区分所有者の個人財産とは異なり、管理組合の団体的規律にしたがう性質のものであって、法人税法 3 条が、人格のない社団等を法人とみなして、法人税法の規定を適用すると規定しているところに照らせば、『法人とみなされる人格のない社団等』に帰属する収益と評価しうるものといえる。」と判断している。

また、控訴人は、本件各賃貸借契約の契約当事者について、控訴人ではなく本件区分所有者である旨主張しているが、「管理組合の決議は各区分所有者の全員が委任の内容を区分所有法上の集会で合意しているだけであって、個々の区分所有者の合意であり、団体の決議ではないと主張する。しかしながら、前記の事実関係に加え、控訴人の総会の決議は、共有持分の多寡にかかわらず住戸1戸につき1議決権（住戸1戸に2名以上の組合員が存在する場合でも同様）とされ、共有持分に応じた議決権の行使が制約されているから、これを各区分所有者個人の集合体の意思決定とみなし得るかは疑問がある」と判断している。

2. 4 大阪地判平成24年9月26日、大阪高判平成25年4月11日

この判決では、原告がビルの管理運営会社であり区分所有者として賃貸していた。管理組合に対して支払う管理費については、原告が賃借人から徴収したうえで一部を負担し支払っており、この管理費について、役務の提供に対する反対給付として支払われたものではないとして、課税仕入れに係る対価であるとは認められなかった。大阪地裁平成24年9月26日判決では管理費について「本件各管理費は、本件各管理組合が行う本件各ビルの共用部分の管理等に要する費用であるところ、原告の負担額は、本件各ビルの共用部分の使用収益の態様や管理業務による利益の享受の程度と直接関係なく、団体内部において定めた分担割合に従い定まるのである。そして、原告は、本件各管理組合に対して共用部分の管理を現実委託したか否かに関係なく、また本件各管理組合が行った具体的な管理行為の内容如何にかかわらず、本件各管理費の支払義務を負うものであり、本件各管理組合の管理行為と引換えに本件管理費を支払っているものでもない。そうすると、原告は、本件各管理組合に対して本件各ビルの管理業務を委託したことを根拠に本件各管理費を支払っているのではなく、本件各管理組合の構成員の義務として、本件各管理費を支払っているものというべきである」「...上記のとおり、管理費の支払は管理組合と構成員間の内部的な費用分担取引であって、管理業務委託の対価ということはできない。」と、管理組合が人格のない社団等であるとしても、区分所有者との関係では内部的関係として、区分所有者の費用の支払先としての独立性を否定している。この点において、東京地裁平成30年3月13日判決、東京高裁平成30年10月31日判決と大阪地裁平成24年9月26日判決、大阪高裁平成25年4月11日判決とでは整合的によむことができず、国側の姿勢に一貫性がないものと写らざるを得ないであろうという主張も存在する⁶³。

小括

東京地裁平成30年3月13日判決と東京高裁平成30年10月31日判決では、所得税法2条1項8号及び法人税法2条1項8号に規定する人格のない社団等の該当性と所得税法12条・法人税法11条に規定する実質所得課税の原則につ

⁶³ 長島弘「マンション共用部分等を賃貸した場合の収益の帰属」税務事例51(6) (2019) 44頁にて批判がなされている。

いて争点となった。この判旨からは、賃貸借契約を理事長の名前で締結せず、区分所有者の収入であるとして契約を締結すれば違う結果になったのかという疑問が残る。

また、総会で個人の収入である旨を決議することも同様である。この判決では管理組合に法人税課税するか、区分所有者に所得税課税するかについて人格のない社団等の該当性でしか判断をしていない。人格のない社団等に該当することから法人税課税であると結論付けている。実質所得課税の原則の観点から、マンションの共用部分又は敷地という資産から生ずる収益を実質的に享受する区分所有者に対して課税すべきという主張について、所得税法 12 条の条文の「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人」である場合に適用される規定であるとして「法律上帰属」のない管理組合には適用できない旨判示している。

これに対して、法律上帰属がある者さえ、実質的に判断すべきというのであるから、法律上帰属がないならばなおさら、そのようにみるべきではないと考えるべきものと思われるとの意見がある⁶⁴。次章より、争点となった人格のない社団等の該当性と実質所得課税の原則について検討を行う。

3. 人格のない社団等と民法上の組合

3. 1 税法上の人格のない社団等の取り扱い

3. 1. 1 所得税法上の規定

所得税法 2 条 1 項 8 号及び法人税法 2 条 1 項 8 号は人格のない社団等の定義について「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。」と規定する。さらに、法人税法 3 条及び所得税法 4 条は「人格のない社団等は、法人とみなして、この法律（別表第二を除く。）の規定を適用する。」として、税法上は法人とみなされ、法人税が課税されると規定されている。

所得税法 2 条 1 項 8 号の解釈において、課税実務では、所得税基本通達 2-7《法人でない社団又は財団の代表者又は管理人》を用意している。同通達は、「法人でない社団又は財団について代表者又は管理人の定めがあるとは、その社団又は財団の定款、寄附行為、規則、規約等によって代表者又は管理人が定められている場合のほか、その社団又は財団の業務に係る契約を締結し、その金銭、物品等を管理するなどの業務を主宰する者が事実上あることをいうものとする。」とした上で、「したがって、法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのないものは通常あり得ないことに留意する。」と通達している⁶⁵。

また、所得税基本通達 2-5《法人でない社団の範囲》は、「法第 2 条第 1 項第 8 号に規定する法人でない社団とは、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもので、単なる個人の集合体でなく、団体としての組織を有し統一された意思の下にその構成員の個性を超越して活動を行うものをいい、次に掲げるようなものは、これに含まれない。」として、①民法 667 条《組合契約》の規定による組合及び②商法第 535 条《匿名組合契約》の規

⁶⁴ 長島弘、前掲注 63、43 頁

⁶⁵ 法人税基本通達 1-1-3《人格のない社団等についての代表者又は管理人の定め》も参照

定による匿名組合を通達する。組合と社団の二分論は崩壊したにもかかわらず、税法上は組合と社団が峻別されている⁶⁶。

3. 1. 2 沿革

租税法において、人格のない社団等に関する取扱いが初めて設けられたのは、昭和 23 年施行の取引高税を別とすると、昭和 25 年改正の相続税法 66 条 1 項、昭和 32 年改正の法人税法・所得税法においてである。

人格のない社団等は、租税法上の明文規定が設けられる以前から、一個の社会的組織として存在していたが、所得税法及び法人税法の課税を免れていた⁶⁷。規定が設けられる前の課税実務としての課税の方法として、次の諸説が説かれていた。①人格のない社団それ自体を、法人税法上の納税義務の主体とみて、課税する方法②理事その他代表者個人を所得税法上の納税義務の主体として課税する方法③個々の構成員を所得税法上の納税義務の主体とみて課税する方法である⁶⁸。このような中であって、当時の課税実務においては、まず、人格のない社団のうちの組合的なものについては、その所得は構成員に分属しているとの理解から、匿名組合におけると同様、いわゆるパススルー課税である各構成員の所得(③)として課税を行っていた⁶⁹。それ以外の人格のない社団に対しては所得税法上の解釈は必ずしも明確とはいえなかったが、一応代表者又は管理人の定めがあるものについては、当該社団又は財団を一個人として、その代表者又は管理人の名義で課税する(②)という方策がとられていた⁷⁰。①の方式が取られていなかった理由として法人税法上の納税義務者の主体は法人格を有するものと規定されており、法人格のない人格のない社団は納税義務者から除外される、と

⁶⁶ 兼平裕子「多様な組織形態と法人課税・所得課税」『民法と税法の交錯—フラットな社会を構築するために—』愛媛大学法文学部総合政策学科(2012) 131 頁にて、「権利能力なき社団のうち特定非営利活動を行う団体に対しては、NPO 法によって法人格を認めた。非営利・非公益目的の団体は、中間法人法(2001 年成立)によって法人格を取得できるようになった(中間法人は、公益法人制度改革の中で一般社団法人・財団法人の類型に取り込まれ、廃止された)。したがって、権利能力なき社団を広く認める必要性は減少してきたと言えよう。民法成立後一世紀を経て、公益法人制度が改正されたことに伴い、民法 34 条がネックとなって主務官庁から公益法人の許可を受けることができない非営利団体という類型もなくなった。一般法人法の要件を満たす一般社団法人・財団法人は、全て認可を受けることができる仕組みに変わった。中間目的ではあるが、あえて営利(剰余金分配)にこだわる任意団体は、会社法施行(2006 年 5 月)によって法人設立の壁が低くなった株式会社組織に変更することも容易になった。

このように民事法上の法人区分の概念が流動化したにもかかわらず、税法における所得課税と法人課税とのメルクマールを私法に依存しすぎている状態が続いている。組合と社団の二分論は崩壊したにもかかわらず、税法上は組合と社団が峻別されている。」と述べられており、民事法上と税法上との解釈の乖離を指摘している。

⁶⁷ 後に社団を利用し課税逃れをしたいいわゆる「ねずみ講事件」がある

⁶⁸ 佐藤孝一「人格のない社団の成立要件についての一考察—類型論による租税法解釈の一展開として—」税務大学校論叢(18)(1987) 171-172 頁

⁶⁹ 第 26 回国会参議院大蔵委員会会議録(17)3 頁

⁷⁰ 中川善之助・他(座談会)「人格のない社団・財団の課税をめぐって」税経通信 12(7)(1962) 199 頁

解せざるを得ず、法律の規定からは①の方式によることが困難であった⁷¹

このような事情のもと、以前は民法上の組合の規定を適用すべきであるとされたが、それが組合のように個個人のたんなる集合ではなく、それをこえた独立の存在であることが社会的にも認められるようになり、法人格のない点を除いては、できるだけ社団法人又は財団法人と同様に取り扱うべきであるとされるようになってきた⁷²。これに昭和 30 年代初頭の「労音訴訟」もあって、社会的実体を有する権利能力なき社団に対し、課税上の主体化をする必要性が増してきた。

昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会を受け、この臨時税制調査会答申では人格のない社団等に対する課税として、「人格のない社団又は財団の所得、及びこれら社団、財団から分配される所得に対する課税関係は、現行法では明らかでない。…これら人格のない社団、財団の中には、貸切自動車業、物品販売業、興行業等を営む者があり、一般の企業との間に課税上の不均衡が生じているばかりでなく、その他の所得に対する課税についても、全般的に現行税制の抜け穴となっている。人格のない社団、財団の所得をめぐる課税関係は、賦課徴収両面を通じ、法的にはなほ複雑であり、一概に解決できないであろう。西ドイツの税制のように、人格のない社団、財団を法人税の納税義務者とし、これに一般法人と同様の課税を行うことも一つの解決策ではあるが、社会に無数に存在する数多の人格なき社団、財団に、一律に法人税課税を行うことが適当であるか、また可能であるかという点についての疑問なしとしない。

当調査会は、政府が法律的、技術的にし細に検討を加え、この問題に適切な解決を与えて現行税制の欠陥を除去することを期待する。」⁷³と答申をしている⁷⁴。

その後、昭和 32 年第 26 回国会において人格のない社団等に対する課税関係の明確化を目的とする法律案が提出され、可否成立し、所得税法及び法人税法において明文の規定が設けられた。

その後、昭和 38 年 12 月の所得税法及び法人税法の整備に関する答申では、「人格のない社団等については、非収益事業から生ずる所得を非課税とする理由は、課税するとした場合の執行上の問題とその実益が考慮されているものと考えるが、その団体の性格等からみて収益事業の範囲を必ずしも公益法人の場合の範囲と同一にする必要はないと認められるので、現在非収益事業とされて

⁷¹ 佐藤孝一、前掲注 68、173 頁

⁷² 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」（1961）66-67 頁及びその説明で当時の改正の経緯について説明されている

⁷³ 税制調査会「昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申」（1961）224 頁

⁷⁴ 同答申は、「これら人格のない社団、財団は法人税の納税義務者とされていながら、その所得について法人税を課されず、またその代表者に対して個人所得税を課すこともほとんど行われていない。徴収に関する規定も不備であり、これら社団、財団に関する課税は、事実上ほとんど行われていない状況である。…また、これら社団、財団からその構成員等が受ける所得は、その所得種類が必ずしも明らかでない。たとえば、社団の有する株式の配当がその組合員に分配されたときは、配当所得とすべきであり、社団の事業収益が構成員に分配されたときは、社団に法人税が課税されていないから事業所得とすべきであろうが、解釈も明らかでなく、また実際上も、分配された所得が社団、財団のどの所得から分配されたかを明らかにすることは困難な場合が多い。」と指摘している。

いるものであっても、資産の譲渡所得等発生事例の多いものについては、これを課税所得に含める方向で検討することとする。」⁷⁵と答申している。これを受けて昭和40年の所得税法及び法人税法の全文改正において、収益事業を営むか否かにかかわらず、人格のない社団等が、所得税法及び法人税法の全編を通じて「法人とみな」されることになり、その納税義務者としての主体性が拡充され、現在に至っている⁷⁶。

3. 1. 3 借用概念論

租税法上の人格のない社団等という定義を、私法に言う「権利能力なき社団」の定義と同義に解するというのが通説的な立場である⁷⁷。しかし、私法とはいっても、民法にも商法にも権利能力なき社団についての実定法上の定義があるわけではなく、実定法上の定義としては民事訴訟法に規定があるのみとされている⁷⁸。

ねずみ講事件控訴審福岡高裁平成11年4月27日判決は「被控訴人らは、民事実体法上の人格のない社団と税法上の『人格のない社団等』（法人税法4条ただし書）とは異なる概念である旨主張する。しかしながら、税法上の人格のない社団等の概念も、当該社団が社会的に実在することに着眼し、権利能力のない社団として認知された民事実体法上の概念を借用した上、納税主体をこのような社会概念に準拠して補足しようとするものであるから、民事実体法上の人格のない社団の概念と同義に解するのが相当である。」と判示している⁷⁹。

この借用概念について、統一説、目的適合説、独立説の3つに分類できるといいう見解がある⁸⁰。これに対し村井正教授は、学説の状況について、統一説と目的適合説に大別できると述べている⁸¹。その中でも学説では統一説が通説とされてきた。

しかし、ヤフー事件判決において不当性の基準につき、「経済的合理性基準」のほか、「趣旨・目的基準」を採用して、それに違背する組織再編成の行為は、

⁷⁵ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963）66頁

⁷⁶ 佐藤孝一、前掲注68、177頁

⁷⁷ 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、2002）198頁、新井益太郎監修『現代税法の基礎知識〔七訂版〕』（ぎょうせい、2007）45頁などを参考

⁷⁸ 酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(上)」税経通信64(1)（2009）60頁

⁷⁹ 酒井克彦、前掲注78、60頁にて、この判示に対し、「概念を借用するというからには、多くの場合は、同様の文言であることが出発点となるが、ここでは、借用概念論を展開する前にその用語が異なる点に関心を寄せるべきではなかろうか。この点、判示は税法上の『人格のない社団等』は、『権利能力のない社団として認知された民事実体法上の概念』を借用していると判示しており、その用語の違いを乗り越え、かようなケースについても借用概念論に包摂しているのである。」と述べられている。

⁸⁰ 金子宏『租税法 第二十一版』（弘文堂、2016）119頁

⁸¹ 村井正『現代租税法の課題』（東洋経済新報社、1973）49-50頁にて「おおまかにいって、同一概念の法域間での意味内容のちがいを認めない、概念の絶対性をとる立場と、右のちがいを認める結果、同一概念の相対性を支持する立場とに大別することができるであろう。特に右のうち、後者の考え方の背景には、租税法の固有の目的なり、解釈原則の存在が観念され、そうした目的、原則の果たす機能を積極的に評価する観点（目的論的解釈）が認められる。」と述べている

租税回避行為に該当するとしたものであるが、それは、組織再編成における「租税回避行為」の概念は、従前の租税回避行為の概念とは異質なものであるということを宣言したものに他ならない。この判決において税法の規定の趣旨・目的を重視するという点で税務訴訟に大きな影響を与えた。

3. 1. 4 所得税法の定義と権利能力なき社団の成立要件

法人税法 3 条は人格のない社団等は法人とみなして、法人税の規定を適用するとしている。その理由は、その財産が構成員の総有に属し、意思決定が多数決の原則でなされ、構成員は全員が有限責任である等、組合に比して団体性が強いという点にあるとされている⁸²。

所得税法 2 条 1 項 8 号は法人格のないことのほか、代表者又は管理者の定めがあると規定しているところ、このような規定は、民事訴訟法 29 条、実用新案法 2 条の 4、行政不服審査法 10 条、特許法 6 条などの規定と同様である。

かかる規定の仕方は、民法上の権利能力なき社団に対する考え方と同様の理解と考えられる。例えば、最高裁昭和 39 年 10 月 15 日第一小法廷判決（民集 18 卷 8 号 1671 頁）は、「法人格を有しない社団すなわち権利能力のない社団については、民訴 46 条がこれについて規定するほか実定法上何ら明文がないけれども、権利能力のない社団と叫ぶためには、団体としての組織を備え、そこには多数決の原則が行われ、構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、しかしてその組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものでなければならないのである。」と説示する。

すなわち、権利能力なき社団の要件として、①団体として組織を有すること、②多数決の原則が採用されていること、③団体そのものの継続性があること、④代表の方法、総会の運営や財産の管理等が定められていることなどを挙げている。

なお、この最高裁判決が示した判断はその後の判決でもしばしば採用される基準であり、いわゆる熊本ねずみ講事件控訴審福岡高裁平成 2 年 7 月 18 日判決（訟月 37 卷 6 号 1092 頁）においても引用されている⁸³。

3. 1. 5 税法上の人格なき社団等の問題点

人格のない社団等の借用概念の用いられ方について、水野忠恒教授は「民法における権利能力なき社団・財団の概念の重要性は、構成員の有限責任と、責任財

⁸² 兼平裕子、前掲注 66、120 頁

⁸³ 酒井克彦、前掲注 78、61 頁において「かかる基準を要件として権利能力なき社団が認められるとするのであれば、同様の規定が租税法上の『人格のない社団等』にあってもよさそうである。にもかかわらず、所得税法は上記のとおり、法人格がないことと代表者や管理者の定めがあることをもって、人格のない社団等と規定しているのである。…私法の借用概念であるとするれば、私法上の学説も承認した上で借用される必要があると考える。」とした上で、民法上の学説を承認しなければならないが、民法の学説は既に社団・組合二分説に対して批判論を展開しており、所得税基本通達 2-5《法人でない社団の範囲》は依然として、社団・組合二分説を採用していることから、現在的には通達は民法の借用概念統一説に立ってはいないことになるのではなかろうかと述べており、この判示を用いて現在の規定の問題点を指摘している。

産の団体への帰属の有無であるのに対して、所得課税においては、重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかという相違があると考えられる。」⁸⁴と述べている。すなわち、民法での社団の目的と、税法における社団の目的は異なり、必ずしもその該当要件が一致しないと考えられる。また、権利能力なき社団に該当するか否かの事実認定が難しいにもかかわらず、法人税法が私法上の解釈に依存しすぎている点も問題があるとの指摘もある⁸⁵。

ねずみ講事件高裁判決（平成2年7月18日第一次訴訟）では、法人格の意義を①取引の主体や、②訴訟当事者能力とともに、③破産等の場合の責任財産の独自性に求めている。責任財産を分離するのは、法人格の持つ重要な法技術の一つである。そして、権利能力なき社団の財産は、社団を構成する総社員の総有に属する以上、法人税の課税対象に取り込まれることになる。

最判昭和39年10月15日に示された4要件による権利能力なき社団の成立基準では、ともに法人格を持たない人的集合である「権利能力なき社団」と「組合」との区別が曖昧であるとの批判がある。その点につき、両者を分ける基準は「財産の独立性の有無」にあると考えられている⁸⁶。

権利能力なき社団の財産は、構成員に総有的に帰属し、団体資産の所有権の帰属を否定される。債務についても、社団の総有財産だけが責任財産となり、構成員の責任は有限責任である。

一方組合では、各組合員は脱退に際し、持分の払戻しを受けることができる（民法681条）が、組合員は組合の債権者に対し、無限責任を負う。すなわち、各組合員の財産とは区別された独立の組合財産というものを観念することができない。組合財産が総組合員の合有となる組合に対し、法人として課税できない以上、各組合員に対し個人として所得課税を行うしかない⁸⁷。

「ねずみ講事件」一次訴訟・二次訴訟においては、権利能力なき社団を類型としてとらえ、租税法的観点から修正を加えることによって、人格のない社団に該当するか否かに関する結論が、各審によって、全く異なる判決となった。それは、民事法上の権利能力なき社団が多義的になってきている状況も一因となっている。端的に言えば、普通法としての柔軟性を有する民商法において、すなわち、基本的出発点において、その意義が明確でない概念が租税法に借用されている

⁸⁴ 水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018）398頁

⁸⁵ 兼平裕子、前掲注2、164-165頁にて、「ねずみ講事件の第一次訴訟・第二次訴訟とも、『人格のない社団は民事実体法上の権利能力なき社団の概念を借用したものであり、同義に解するのが相当である。』と借用概念につき統一説をとり、上記・昭和39年10月最判で示された四つの判断基準に従って検討している。としたうえで、同じ最判の示した要件に従って検討しながら、第一次訴訟（昭和59年2月27日熊本地裁、平成2年7月18日福岡高裁）ではともに社団性なし、その第二次訴訟の熊本地裁判決（平成8年3月29日）では社団性あり、福岡高裁控訴審（平成11年4月27日）は社団性なし、最判（平成16年7月13日）では外形的には団体としての組織を備えていると判断した。各裁判所における判断が異なるのは、民事法上の権利能力なき社団の要件に該当するか否かに関する4要件の軽重の判断（事実認定）が難しいためである。」と述べられている。

⁸⁶ 兼平裕子、前掲注66、130頁

⁸⁷ 兼平裕子、前掲注66、131頁

のである。したがって、統一説に基づき、民事実体法との一義性を強調しても、その解釈・適用には限界がある⁸⁸。

また、4要件の基準だけでは、十分に説明することが出来ない多くの判例が存在し⁸⁹、人格のない社団等の成立要件の判定の問題について、納税義務者確定の問題、すなわち、個人所得課税として扱うか、法人課税として扱うかの問題に帰着するとの意見もある⁹⁰。これら借用概念の扱いを整理するにあたり民法学説を確認しておく必要がある。

3. 2 民法の権利能力なき社団

3. 2. 1 権利能力なき社団とは何か

民法典のどこを見ても権利能力なき社団という言葉はないが、判例も学説も「権利能力なき社団」という団体を認めている。権利能力のない団体には、もともと、民法の組合の規定が適用されるはずであった⁹¹。「社団の実体」を有するが法人格を持たない団体を一般的に権利能力なき社団という。「社会の実体」を有するとは、判例によれば「団体としての組織をそなえ」、「多数決の原則」によって団体の意思決定が行われ、「構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し」、「その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定している」ものをいうとされる。

⁸⁸ 兼平裕子「権利能力なき社団と人格のない社団等：民事法における実体論・手続論と租税法における借用概念」愛媛大学法文学部論集、総合政策学科編(33) (2012) 93 頁

⁸⁹ 例えば、大阪地裁昭和 43 年 4 月 25 日判決では、武智鉄二後援会について人格のない社団等の成立を認めたが、この後援会については会員総会が存在していなかったし、東京地裁昭和 44 年 10 月 6 日判決では、小笠原島硫黄島帰郷促進連盟についても人格のない社団等の成立を認めたが、この連盟について総会はないに等しく会員の入会手続を定めた規定はなく入会手続きもなかったし、東京地裁昭和 56 年 5 月 29 日判決では、中町環境を守る会なる住民団体にも人格のない社団等の成立を認めている。更に、人格のない社団等の成立要件について、多くの識者が昭和 39 年の最高裁判決を緩和したと指摘する最高裁昭和 55 年 2 月 8 日第二小判決は、沖縄の血縁団体である葵氏門中について、明文の定款がなく、不文の規約と認められるものがあるにすぎない団体について、構成員の範囲が現実に確定できず、多数決原則が行われていないと窺われるとしながらも、権利能力なき社団の成立を認めている。すべての判決が 4 要件を緩和しているとまでは言えないが、4 要件を厳格に適用する判決は少数であり、判例の流れは 4 要件の適用を具体的団体に応じて、一般的には緩和していると考えられている。

⁹⁰ 石倉文雄「税法適用関係における人格なき社団論—熊本ねずみ講についての二つの対立する判決に関連して—」『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』(2000) 21-22 頁にて、「具体的団体について、人格なき社団の成立を認めれば、法人税の対象となるし、人格なき社団の成立を否定すれば、個人所得税の対象となるのである。そして、ここでの最大の問題は、どのような基準で人格なき社団の成立を判定するかである。千差万別の具体的団体、殊に、社団でもあるようだし個人でもあるような団体に対し、どのような基準で人格なき社団の成否を判定するかである。どのような一般基準(法律要件)により、人格なき社団の成否を判断し、どのような課税、即ち、個人課税か法人課税(法律効果)を行うかが最大の問題である。個人課税か法人課税の二者択一であり、それ以外の道はないし、その選択を誤ることは、致命的な打撃を受けるという関係に立つのである。」と述べられている。

⁹¹ 河内宏『権利能力なき社団・財団の判例総合解説』(信山社、2004) 3 頁にて、権利能力のない団体の中には、組合とは異なる効果を認めないとうまく処理できない団体がある。これが「権利能力なき社団」と呼ばれているものであると。述べられている。

四宮和夫教授は、かつてはいろいろな理由で権利能力なき社団が生じていたが、今では一般法人法の制定によって法人格取得が容易になっている⁹²ことから新しい状況下でなお、権利能力なき社団という理論が必要なのか、あるいは理論自体は必要だとしてその適用範囲は従来と同じでよいのかが問題となる⁹³と述べたうえで、結論としては、なお権利能力なき社団の理論は必要であり、かつ、その適用を厳格に限定するべきではないと考えているとしている。非営利目的の団体に限って言えば、一般法人法との関係が問題となるが、現実活動している団体の中には一般法人法が用意している法人の仕組みが自分たちの団体にはふさわしくないために一般法人法で法人格を取得しないものも考えられる⁹⁴。こうした団体は、最高裁が示した基準のもとで「権利能力なき社団」として扱われるのが適当である⁹⁵と述べている。

星野英一教授の説は、従来の学説における「権利能力なき社団」の要件、そして昭和39年最判に示された個々の要件も曖昧であると批判する。それは、結局は、要件を解釈上構成する方法が適当でない（わが国の学説は、まず要件を抽象的に論じ、ついで効果を論じてきた）からで、「要件は、効果の方から溯って考察されるべき」とする。「種々の団体につき、法人のある種の規定だけを類推適用するに止めるべきものから、これを最大限に類推適用してよいものまで、幾つかの段階を考えるのがよい」との見方である。「組合と社団の区別の基準はかなり曖昧なものであり、世の中にある種々の団体につき幾つかの段階を考えるのがよく、権利能力なき社団においては、これの法律効果を生ずると論じればよい」とする。団体の法人格、団体構成員の責任、持分の払戻、団体の業務執行、構成員の除名、団体の解散といった問題ごとに、組合の規定で処理した方がよい団体を組合とし、社団法人の規定で処理した方がよい団体を権利能力なき社団として、権利能力なき社団と組合との区別の基準を考えていくことになる⁹⁶。

星野英一教授の説は、できるだけ法人と同様な扱いをすべきとの考えに基づくので、逆に、法人格取得による特有の効果は何かを問題とする。それは、①団体名義による財産の取得、②団体債権者のための固有の責任財産の創出、③団体構成員の有限責任、という対外的関係の問題となる。①については、不動産登記能力以外は事実上可能である。②については、法人特有の効果ではなく、むしろ団体債権者固有の引当財産を作り出す点にこそ法人の意味があるとされる。法人格は財産を分離する法技術であり、法人に準じた扱いがされる権利能力なき

⁹² 現行の法人法制においては、認可主義による「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」や、認証主義によるNPO法の制定によって、法人格取得が格段に容易になっている。会社法の施行（2006年5月）によって、株式会社をはじめとする営利法人の設立も容易になってきている。

⁹³ 四宮和夫他『民法総則〔第9版〕』（弘文堂、2018）170頁

⁹⁴ 内田貴『民法I〔第4版〕』（東京大学出版会、2011）220頁では、この点について「社団法人が人の団体に法人格を与えたようなものだとすると、その前提として、法人格を与えられるにふさわしい団体が社団であり、これに対して民法上の組合は、団体でありながら法人ではないということは、法人になるにふさわしくない団体ということになる。」と述べられている

⁹⁵ 四宮和夫他、前掲注93、171頁

⁹⁶ 星野英一「いわゆる『権利能力なき社団』について」『民法論集 第1巻』有斐閣（1970）247頁以下

社団の当事者能力が認められる民訴法の局面においても、財産の管理機能が重視される。③については、責任財産は、団体に提供された財産のみであり、非営利を目的とする権利能力なき社団にあっては、構成員に有限責任を認めてよいとする。権利能力なき社団は、民法が法人法定主義（33 条）を採用する結果、公益も営利も目的としない中間的目的をもった団体は、特別法によらない限り、法人格を取得することができない結果の産物であるにすぎない。それは、①自己の名で契約し、権利を取得し義務を負い、②訴訟法的にはその権利義務のためその名において訴え又は訴えられ、③団体に対する債権者の排他的・優先的責任財産となるものが作られ、④その義務の履行のためにその名で有する財産につき強制執行を受ける地位を持つ（構成員の個別財産を差し押さえることができない＝有限責任）ことである⁹⁷とされている。

3. 2. 2 権利能力なき社団と組合

権利能力なき社団とは、組合の規定では適切な処理ができない団体、つまり典型的には構成員の多数いる営利を目的とはしない構成員の個性が重視されない団体である。これに対して、組合とは、組合の規定で適切な処理ができる団体、典型的には構成員の数の少ない営利を目的とする構成員の個性が重視される団体だと言える。

しかし、この区別の基準は曖昧なものである。両者の中間にたとえば構成員の多数いる営利を目的とする団体や構成員の数の少ない営利を目的としない団体が存在し、これらの団体を権利能力なき社団と呼ぶべきか組合と呼ぶべきかの疑問が生ずるからである。

このような事情を考えると、権利能力なき社団と組合とを区別する一般的基準を考えるよりも、効果から権利能力なき社団と組合とを区別すべきであるとする見解が主張されているのも十分に根拠があることだということが分かる。

この見解によれば、団体の法人格・団体構成員の責任・持分の払戻・団体の業務執行・構成員の除名・団体の解散といった問題ごとに、組合の規定で処理した方がよい団体を組合とし、社団法人の規定で処理した方がよい団体を権利能力なき社団として、権利能力なき社団と組合との区別の基準を考えていくことになる⁹⁸。

これらのことから、所得税法上の人格のない社団等の概念を検討するにあたり組合課税の規定を確認する必要がある。

3. 3 民法上の組合

3. 3. 1 概要

民法上の組合は、構成員相互の契約（組合契約）に基づいて成立する団体であるが、法人ではない。また、組合は、組合契約によって成立するとされるだけで、どのような団体でなければならないという規定はない⁹⁹。具体的には、①各当事

⁹⁷ 星野英一、前掲注 96、275-282 頁

⁹⁸ 河内宏、前掲注 91、4-5 頁

⁹⁹ 内田貴『民法I 第4版 総則・物権総論』（東京大学出版会、2008）223 頁

者が出資をして共同の事業を営むことを約する合意によって設立する団体である。団体といっても、ある種の団体性を有するにすぎず、団体としての権利義務の認識はなく、法的にも、組合員の権利義務としての構成であり、社団ではない。ただ、社団かどうかの区分について現実には区分が難しいところがある。そして、②設立に当たっては、2名以上の当事者が必要で組合員の数に制限はない。③組合員には自然人のほか、法人、人格のない社団、任意組合も当事者（組合員）となることができる。この任意組合が当事者になるというのがより複雑なスキームを生じさせているという現実である。

そのほか、④組合員全員が出資することを要し、金銭、その他の財産のほか、労務で出資することもできる。⑤組合契約によって、損益分配の割合を定めたときは、その割合で分配される、利益分配割合と損失負担割合を別々に定めることも可能で、一部の組合員だけが損失を負担しないこともできる、出資割合とは別の自由な損益分配が認められている。⑥組合の債務は各組合員の債務であって、組合員は組合員として有する財産のほかに個人財産によってもその責任を負わなければならない。つまり、民法上の任意組合の組合員は無限責任を負う。⑦組合財産は組合員の共有となる。このあたりがパススルー課税の原点になっているとされており、合有とも言われる¹⁰⁰。

3. 3. 2 税務上の任意組合の取り扱い

組合は、法人税の納税義務者ではない¹⁰¹。組合の事業活動の成果は、組合段階において法人税の対象となることなく、組合員に帰属するものとして課税される。組合の損益が組合組織を「通り抜ける」という意味で、これを「パススルー課税」とよぶ¹⁰²。「組合財産が総組合員の共有に属すること（民法 668 条）から、解釈上自然に導かれる帰結」¹⁰³、あるいは、「組合資産と組合員との直接的帰属関係は、団体の存在にもかかわらず遮断されないため、組合資産は合有とされるという点」¹⁰⁴によって、組合の利益・損失のパススルーの性格をみることができるという解釈の基に、実務がなされているのが現状である

実務の基礎となっている通達においては、組合事業から生ずる損益は各組合員に直接帰属するものとされ、組合員の利益の額又は損失の額は、分配割合に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失を負担すべき金額として、現実に利

¹⁰⁰ 平野嘉秋「特殊事業体における多様な損益分配--構成員課税と会計問題」租税研究(725)(2010) 178 頁

¹⁰¹ 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究(49)(1999) 53 頁にて「法人税法 4 条 1 項は、法人税の納税義務者として、①内国法人、②公益法人、および、③人格のない社団等をあげている。組合は、法人ではないから、①②に当たらないのは当然である。また、③人格のない社団等とは、「法人でない社団または財団で代表者または管理人の定めがあるもの」をいうものと定義されているところ（法人税法 2 条 8 号）、組合はここにいる「法人でない社団」にもあたらない。通達も、この旨を確認している（法人税基本通達 1-1-1）。以上、①から③のどれにも該当しないから、組合は法人税の納税義務を負わないことになる。」と述べられている。

¹⁰² 増井良啓、前掲注 101、53 頁

¹⁰³ 増井良啓、前掲注 101、53 頁

¹⁰⁴ 水野忠恒、前掲注 84、335 頁

益の分配を受け又は損失の負担をしていない場合であっても、当該事業年度の損益に算入するものとされている¹⁰⁵。

所得税法上においては、組合の利益は、直接に、組合構成員に分割的に帰属するという理解が暗黙のうちに通用していると思われる。その理由は、組合契約等による組合員は利益分配権を有し、また利益が組合財産として留保されている場合にも、共有持分権により、組合員の財産の増加として認識しうることによって求められる¹⁰⁶。組合がそれ自身納税義務者ではなく、その所得は個々の組合員の所得とされるのは、煎じつめると組合の事業や資産、負債とされるものが法律上には組合自身がその帰属主体ではなく、組合の事業用財産や事業上の成果として取得される財産は組合員の共有であり、組合の債務は組合員各自の債務であるとされているところにその根拠がある¹⁰⁷。

組合の管理・運営は、実際には組合契約を通じて全組合員の委託を受けた業務執行者によって行われるのが普通であり、法人格がないとはいっても、貸借対照表や損益計算書の作成をはじめ、組合の活動に関する管理と経理は、組合レベルで行われるから、組合は会計主体であるといってもよい。このような、事業主体性および会計主体性に着目して、立法論としては、組合を納税義務の主体とすべきだという見解もありうる。しかし、組合レベルで課税すると、二重課税の調整について複雑な問題が生ずる。法人税を個人所得税の前取りとみる考え方からすれば、二重課税の調整の必要のない、組合員レベルの 1 回かぎりの課税のほうが好ましい¹⁰⁸という意見もある。

3. 4 権利能力なき社団と民法上の組合の比較

3. 4. 1 団体性の要件

権利能力なき社団の 4 要件は①団体としての組織の存在（組織性要件）②多数決の原則の実施（多数決原則要件）③構成員の変更と団体の存続との遮断性（存続性要件）④代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点の確定（団体内容確定性要件）に分けられる。

①の組織性要件は、たまたま同じ方向へ進む個々人の意思の束としての意味のみを有するのではなく、そこには社団としての組織性が求められる必要がある。各個人を離れた独自の存在としての社会学的意味の単一性として社団を捉えるのであれば、共通意思としての方向性が組織立っている必要があると考えられている¹⁰⁹。酒井克彦教授は、この要件については必ずしも明確ではないかも知れないとしつつも、組合を単なる契約関係としてみれば、団体的結合を示す組織性要件によって組合との峻別の判断基準を示すことが可能となると考えるべ

¹⁰⁵ 所得税基本通達 36・37 共 19,19 の 2、法人税基本通達 14-1-1,14-1-1 の 2

¹⁰⁶ 碓井光明「共同事業と所得税の課税～任意組合課税方式の検討～」税理 25(6) (1982) 10-11 頁

¹⁰⁷ 植松守雄「講座 所得税法の諸問題第 6 回 第一 納税義務者・源泉徴収義務者（続 5）」税経通信 42(3) (1987) 29-30 頁

¹⁰⁸ 金子宏「論壇 任意組合の課税関係」税研 21(4) (2006) 16-17 頁

¹⁰⁹ 酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(中)」税経通信 64(3) (2009) 150 頁

きであろうかと述べている¹¹⁰。

②の多数決原則要件は、多数決が原則的に採用されているかどうかというよりも、多数決が貫徹されているかどうかは組合と権利能力なき社団との違いを明確にする一つの判断要素となると考えられている。酒井教授は、多数決原則は、組合の業務執行に関しても採用されている（民 670①）。したがって多数決原則をもって、組合と権利能力なき社団との峻別の基準とするには問題があると述べている¹¹¹。

③の存続性要件については、民法上の組合においても構成員の変更にかかわらず組合が存続することが予定されており（民 679）、組合との峻別の基準とすることに疑問がありそうである。しかし、組合の場合、やむを得ない事由がある場合には、各組合員は組合の解散を請求することができるとされていることに鑑みると、必ずしも存続性要件が充足されているわけではないといえる。すなわち、個々の構成員の意思によって団体が解散することもあり得るのである。この点からは、最高裁が権利能力なき社団がそうあってはならないという趣旨として理解しているのであれば、要件として相応しいと考えられる。

④の団体内容確定要件について、河内宏教授は、「権利能力なき社団では執行機関（代表）と決議機関（総会）とが区別され団体の運営がされている、ということではないか」と論じており、このような立場からすれば、組合においては、各組合員は組合の常務を執行することができるとされているので（民 670③）、かかる要件は組合と権利能力なき社団とを画する基準になり得ると考えられる。

上記において、最高裁 39 年判決が示した 4 つの要件のうち多数決要件、存続性要件、団体内容確定性要件が組合との峻別を図るように機能していることが明らかとなった。組織性要件については必ずしも明確ではないが一応可能であると考えられている。

このように 4 つの要件により、民法上の組合と権利能力なき社団との峻別を図っているにもかかわらず、4 要件を満たしている場合にも権利能力なき社団と認定されない事例もある¹¹²。これについて酒井克彦教授は「権利能力なき社団という概念は、ある団体に組合とは異なる効果を認めるためのものであるとの立場からは、問題ごとに権利能力なき社団と組合との判別を考えることになる。そこで、この方法論を採用すれば、構成員の責任に関しては構成員が組合の規定に従って無限責任を負う団体が組合であり、構成員が有限責任を負う団体が権利能力なき社団ということになる」¹¹³と述べている。

3. 4. 2 民法上における団体の債務の責任性の違い

最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決では「社団の名においてした取引上の債務は、全員に一個の義務として総有的に帰属するとともに、社団の総有財産だけがそ

¹¹⁰ 酒井克彦、前掲注 109、152 頁

¹¹¹ 酒井克彦、前掲注 109、150 頁

¹¹² 仙台地裁気仙沼支部昭和 34 年 1 月 29 日民集 17・4・606 及び控訴審仙台高裁昭和 35 年 9 月 28 日民集 17・4・613 など

¹¹³ 酒井克彦、前掲注 109、154 頁

の責任財産となり、構成員各自は、取引の相手方に対し、直接には個人的債務ないし責任を負わない」として有限責任であるという特質を導き出している。

この判決について、河内宏教授は、「実質的にみれば、裁判所は、構成員に有限責任を認めてよいと考えた団体を権利能力なき社団と認定し、構成員に有限責任を認め得ないと考えた団体は組合と認定して構成員に無限責任を課している、というべきであろう。」と評されている¹¹⁴。星野英一教授は、団体に対する債権者が構成員個人の財産を差し押さえることが認められない、有限責任の団体について権利能力なき社団と呼ぶ意味がある、と述べている¹¹⁵。

このとおり、民法上の学説は、権利能力なき社団・財団の概念において構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無が重要であると考えられている。

マンション管理組合は区分所有法により、管理組合の債務について敷地権の割合に基づく組合員各自の無限責任となる。この点については民法上の組合と同じ特徴を持っており、東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決においてはこの特徴が考慮されなかったことに対する批判もある¹¹⁶。民法の考え方に対して税務上はどうであるか、次項にて検討を行う。

3. 4. 3 税務上における団体の債務の責任性の違い

所得課税において、重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかであると考えられており、団体債務の責任については重要視されていないと考えられている。そこで米国の税制ではあるが、法人課税をするにあたり有限責任を重

¹¹⁴ 河内宏、前掲注 91、17 頁

¹¹⁵ 星野英一『民法概論I（序論・総則）』（良書普及会、1984、153 頁）にて「法人格のない団体にも、構成員個人に対する債権者が実質上団体に属する財産を差し押さえることができないとするのが妥当であるが、団体に対する債権者が構成員個人の財産を差し押さえることはできるもの（いわゆる「無限責任」）と、さらに進んで、後者さえ認められないもの（いわゆる「有限責任」）がありうる。これらを、特に『権利能力なき社団』と呼ぶ意味がある。」と述べられている。

¹¹⁶ 長島弘、前掲注 63、43 頁にて、「本件判決は、昭和 39 年最判を重視し、ここで示された 4 要件が、人格のない社団の成立要件であり、この昭和 48 年最判で示された特質は、『原則的な規律について判示をしたものか、あるいは、当該事案で問題となった特定の権利能力のない社団について判事したものにはすぎない』とする。しかし、社団である所似が、個々の構成員とは別個の独立した単位としての存続性にあるとするならば、昭和 39 年最判で示された 4 要件よりも、昭和 48 年最判で示された特質の方が重視されるべきともいえよう。例えばこの中の、意思決定における多数決の原則であるが、組合についても業務の執行は、組合員の過半数で決するとされており（民法 670 条 1 項）、構成員の加入や交代についても、多数決で決せられたことを重視してその結果に従うことを全員が合意しているとみるならば、多数決であることと全員の合意であることとの相違はほとんどないことになるのである。したがって、多数決の原則を過大に重視すべきではないのであろう。それよりも、団体の存続性の観点からは、社団に帰属する財産が、個々の構成員に帰属するのではなく、社団そのものに帰属し、その結果債務も団体に帰属するという点の方が遥かに重視されるべきものといえ、昭和 48 年最判で示された特質は、重視されるべきものとして、判断基準とされるべきといえよう。

本件判決は、昭和 39 年最判で示された 4 要件のみから、判断すべきという枠組みを堅持し、昭和 48 年最判で示された特質につき、判断基準とはならないと切り捨てている。しかしこの特質が、人格なき社団であることからの必然的な要素である以上、この点からも判断すべきであったと思われる。」と述べられている。

要な該当要件としていたものとしてアメリカのキントナー規則があげられる¹¹⁷ことからこれを手掛かりとして検討を行う。

米国でパートナーシップでの事業形態における税のパススルー性が広く認められてきた理由としては、「個人が株式での資金調達ができず、事業の債務に個人としての責任を有していたという単純な社会の時代に、それにふさわしい税制優遇を与えたもの」と説明されている¹¹⁸。その後、税務上の損失を前倒しして実現させ個人に配るというタックスシェルターが数多く生み出されたことから、課税当局は、「有限責任で、事業規模の大きいものは法人として課税すべし」という伝統的な考え方のもと、法人課税体系への取り込みを計ろうと、法人の類似性基準（キントナー規則）を設け、それにしたがって法人とパススルー課税をする事業体との区別を行なおうとした¹¹⁹。キントナー規則では有限責任性については、個々の構成員が通常の事業法人の株主・従業員よりも重い責任を有していない場合に限り、有限責任性が認められることとしている¹²⁰。ただし、わが国においても、構成員の責任が有限責任でない法人が存在することを考慮に入れると、構成員の有限責任が法人の法人格の効果であるとまではいえず、それは法人の法人格の属性であるにすぎないということもできる¹²¹。

キントナー規則は米国の制度であるが、わが国において外国事業体について判断をする場合、その考慮が州法の範疇にある場合にはキントナー規則の要素を検討することで、アメリカの事業体の場合、その団体が法人に類似する性質を有するかどうか判断をすることが可能であるとの意見がある¹²²。すなわち、わが国における税制においても、一定の条件下であるが、債務の責任性について団体の法人格の有無を判断する要素は存在すると言える¹²³。

3. 5 人格のない社団等の該当要件の再検討

3. 5. 1 民法4要件の目的論的解釈

税法上の「人格のない社団等」は、民事法上の「権利能力なき社団」の借用概念であることに争いはない。借用概念の解釈について、法的安定性、予測可能性

¹¹⁷ キントナー規則は、1970年代以降に作られるようになったリミテッドパートナーシップを用いたタックスシェルターの格好的となってしまうことから、1996年に制定された、納税者が自身で実体課税か導管課税かを選択することができるチェック・ザ・ボックス規則へと変更された。

¹¹⁸ レーガン大統領に対する財務省報告書「公平・簡素・経済成長のための税制改革」（1984）

¹¹⁹ 具体的には、組織の継続性、経営の集中、構成員の有限責任性、持分の自由譲渡性の4つの性格のうち3つ以上の性格を持つものを法人としたのである。

¹²⁰ 佐藤英明「アメリカ連邦所得税における『パートナーシップ』の範囲に関する問題点（パートナーシップの課税問題）」日税研論集(44)（2000）59頁

¹²¹ 後藤元伸「法人における有限責任と組合型団体における無限責任—ドイツにおける民法上の組合の組合員責任論—」政策創造研究(6)（2013）190頁

¹²² 高浜智輝「租税法における外国事業体の取り扱い:アメリカ・パートナーシップを中心として」経営学研究論集/明治大学大学院[編](44)（2015）133頁

¹²³ 水野忠恒、前掲注84、398頁において、「事業体の損益が構成員に直接帰属するかということについて、何が判定基準となりうるかという観点から見ると、わが国の租税法においては、アメリカ財務省のキントナー規則...はなおも、有益ではないかと考えられる。」とわが国においても有用である旨を述べられている。

を重視する統一説が通説となっているが、統一説では説明できない判例が数多く存在する。一般的に言えば、借用概念の解釈については、統一説を基本としながらも、個別具体的事件についての判断においては弾力的に考えることが必要であると考えられる¹²⁴。

これまで検討してきた通り、民法上の権利能力なき社団の学説は既に社団・組合二分説に対して批判論を展開しているのに対し、所得税基本通達 2-5《法人でない社団の範囲》は依然として、社団・組合二分説を採用していることから、現代的には通達は民法の借用概念統一説に立ってはいないことになると考えられる。また、民法における権利能力なき社団・財団の概念の重要性は、構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無であるのに対して、所得課税においては、重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかという相違があると考えられる。

これらの相違点を整理するには、星野英一教授の論じられる法律効果の観点からのアプローチで解決の手掛かりになると考えられる。すなわち、権利能力なき社団という概念は、ある団体に組合とは異なる効果を認めるためのものであるとの立場からは、問題ごとに権利能力なき社団と組合との判別を考えるという方法論である。星野英一教授は、結局は、権利能力なき「社団」というが、実は、財産の独立性が重要なのであると述べられており¹²⁵、税務上もこの点が重要な要素になると考えられる。

この点、石倉文雄教授は、「税法上、ぬえ的団体を人格なき社団とするか否かは、法人課税として処理するか、個人所得課税とするかについての問題であって、...この点にこそ最大の実益がある。どのような基準で、人格なき社団の成立を認定するかということが、法人課税の納税義務者となるか、個人所得税の納税義務者となるかという、法律効果の完全な違いとなって現れるのである。法律効果の差という点から見れば、局面は全く異なるが、星野教授説と同じ脈路で判断しているとも言えよう。法人課税とするか個人所得課税とするかという法律効果の面からも、人格なき社団の成立要件を考えるという手法が、4 要件という法律要件の側から人格なき社団の成立要件を考えるという手法とともに、とられなければならない。税法上ではこの点が特に重要である。」と論じられている¹²⁶。

また、水野忠恒教授は組合の課税を考えるにあたっては、まず、法人税の納税義務者である「人格なき社団等」との区別の基準を考えることが有益である¹²⁷と述べられたうえで、「借用概念の用いられ方にもバラエティがあることを考慮しなければならないし、組合契約においても、団体の組合的性質の大小によって、適用する規定や理論が異なるとされるので、組合を借用概念であるとするこ

¹²⁴ 石倉文雄、前掲注 90、25 頁

¹²⁵ 星野英一、前掲注 115、153 頁

¹²⁶ 石倉文雄、前掲注 90、16 頁

¹²⁷ 水野忠恒、前掲注 84、395 頁にて、その理由について「法人でない団体であることにおいて共通するからであり、また、一定の組合を人格のない社団とみなすことができれば、組合を法人税の納税義務者とすることにより、簡素に課税問題を解決できるからである。」と述べられている。

により、当然の結論が導かれるものではない。そもそも、民法においては、団体が組合に該当する判断基準は示されていない…法人税における、社団と組合との区別の重要性は、事業の収益の帰属と損失の配分の問題である。」¹²⁸と述べられている。

3. 5. 2 マンション管理組合へのあてはめ

以上の検討から、マンション管理組合が権利能力なき社団に該当するかどうかを確認する。管理組合について、昭和 39 年最判の 4 要件に当てはめると東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決と東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決で示されたとおり要件は満たすと考えられる。①団体としての組織という要件は、管理組合の名称を有し、共用部分等の管理をし、総会を組織し、理事長以下の役員をおくなどしていることで満たしている。②多数決の原則は、住戸 1 戸につき 1 個の議決権を有し、総会において議決権過半数で議事を決定していることで満たしている。③構成員の変更にかかわらず団体そのものが存続という要件は、区分所有権の譲渡で構成員は変更されるが組合は存続することから満たしている。④団体としての主要な点が確定という要件は、組合の役員は総会で選出され、理事長が業務を総括、総会が定期的開催され、独立した会計をもち、会計年度があるなどから満たしていると考えられる。これらを理由として学説においても権利能力なき社団に該当するのが通説である。

昭和 39 年最判の 4 要件を満たしているが、マンション管理組合の組合員は、管理組合の債務について敷地権の割合に基づく無限責任を負う特徴をもつ。これまで検討してきたとおり、民法上の学説は、権利能力なき社団・財団の概念において構成員の責任と、責任財産の団体への帰属の有無が重要であると考えられている。借用概念で統一説の立場をとるのであれば、この 2 つの点には重要な要素であり、5 章において改めて検討をする。

税法上の人格なき社団等は管理者の存在を要件とするが、管理組合は管理者が存在する。この点に関しては問題ないが、目的論的解釈の立場をとるのであれば、所得課税において重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかと考えられ、実質所得課税の原則を確認する必要がある。

3. 6 人格のない社団等と実質所得者課税の原則

法人格があるにもかかわらず個人と認定して課税が行われることがある。その場合に法人格否認の法理が適用されるケースであれば個人に対する所得課税が行われることで理解できるが、法人格否認の法理が適用されずに個人に対する課税が行われる根拠を法人税法 11 条（実質所得者課税の原則）に求めることができるとする事例もある¹²⁹。法人税法は、法人格のない場合に法人税課税があ

¹²⁸ 水野忠恒、前掲注 84、395-396 頁

¹²⁹ 例えば、京都地裁昭和 30 年 7 月 19 日行裁例集 6・7・1708 は「すなわち、(1)組合と X を含めたすべての組合員との間の加入時及び脱退時における商品、原材料等の譲渡契約は、いずれも真実譲渡する意思がないことを相互に認識してなされた通謀虚偽表示であり、その間には全然代金の授受が行われていないこと、(2)事業所の売上金等の収入金は、組合費、帳簿代等を除き、すべて所長である組合員が自由に処分することができ、組合はこれに対して何らの権限も

り得ることを、「人格のない社団等」という概念を用いて肯定している。あるいは、「人格のない社団等」とは、法人という実体を有するものの法人格を有しない団体に対して、法人税が課税されないのは妥当ではないという点に概念指定上の論拠があるとみることができるようにも思われる。かように、法人課税すべきであるにもかかわらず法人格がないことにより法人税が課税されない団体がある場合には、その団体を「人格のない社団等」と認定した上で法人税を課すことが妥当であるとの考えの下で制度設計したと解することができるのであれば、これこそが法律効果の観点からのアプローチといえよう。

さらに進んで考えるに、「人格のない社団等」概念の設定にかような機能が認められるとするならば、法人税法 11 条と同様の機能が同概念に包蔵されていると理解することができるようにも思われる¹³⁰。

小括

上記で検討してきたとおり、税法上の人格のない社団等は民法上の権利能力なき社団の借用概念である。借用概念の用いられ方の通説は統一説であるが、現状において、民法で重要とされている要素と税法で重要であるとされている要素に相違がある。具体的には、課税実務である所得税基本通達 2-5《法人でない社団の範囲》の規定が、通説である統一説に立っていないことになる。

借用先である民法上の学説において、昭和 39 年最判で示された 4 要件も曖昧であり、法人にふさわしい団体を権利能力なき社団として判別するという方法論が検討されている。最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決で示された有限責任であるという特徴も、構成員に有限責任を認めてよいと考えた団体を権利能力なき社団と認定し、構成員に有限責任を認め得ないと考えた団体は組合と認定して構成員に無限責任を課している、と批評されており、借用概念統一説から考えるのであれば、重要な要素のひとつとして無視をすることはできない。

これに対し、税務上の人格のない社団等は、法人課税とするか個人所得課税とするかを判断することが重要であり、民法上で重要と考えられている要件と相違がある。これを解決するためには借用概念を目的論的解釈により解釈する必要があると思われるし、ねずみ講事件をなどの判例もそのような判断を下している。法人課税とするか個人所得課税とするかを判断するには実質所得課税の原則にて確認する必要がある。

また、この章で民法における権利能力なき社団・財団の概念の重要性は、構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無であると考えられていることが明らかとなった。この点については、5 章において団体債務の責任の違いとその所得を生み出す源泉となる資産が誰にどのように帰属しているかを詳しく検討をする。

持っていないこと等の事実を総合すると、Xは組合の組合員としてその事業に従事していたような形式を採ってはいたが、実質的には専ら自己個人のためにする意思をもつ事業活動を行い、その成果を直接自己に帰属させていたとみるべきであるから、個人を所得の帰属者として行った課税処分は妥当である。」と判断した。

¹³⁰ 酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(下)」税経通信 64(5) (2009) 71 頁

4. 実質所得課税の原則

4. 1 沿革及び立法趣旨

4. 1. 1 沿革

納税義務は、課税物件がある者に帰属することによって成立し、課税物件の帰属した者が納税義務者となる。この課税物件と納税義務者との結びつきを、課税物件の帰属 (attribution, Zurechnung) という。いずれの租税についても、具体的な場合に課税物件が誰に帰属するかに関して問題が生ずることが少なくない¹³¹。課税物件の帰属について特に問題になるのは、名義と実体、形式と実質とが一致しない場合である。

資産又は事業から生ずる収益が法律上一見して帰属するとみられる者が単なる名義人であって、実際には収益を享受しない場合がある。この場合に、その名義人以外の者が収益を実際に享受するときにはその収益はその者に帰属するものとして実質所得者に対して課税する、これが実質所得課税の原則の要旨であり、昭和 28 年改正において創設され、昭和 40 年改正において現行法のように改正されている¹³²。

「実質所得課税の原則」は、一般に、税法上のよりいっそう広義の原則である「実質主義」の一側面すなわち「所得の帰属に関する実質主義」を定めたものであるとされている、税法上の実質主義とは、租税法の解釈適用等に当たっては、その形式的、表面的事実だけでなく、その実質 (経済的実質) に従うべきであるという原則である。すなわち、租税負担の公平を図るためには、税法の解釈適用あるいは事実認定にあたって、法文の文理解釈や行為の形式よりもその経済的実質に基づき判断を行うべきであるとするものである¹³³。

国税通則法の制定に関する答申 (税制調査会第 2 次答申、1961 年 7 月) 及びその説明は、実質主義を次のように認識している¹³⁴

「一 実質的帰属の原則

税法の解釈・適用に関しては、現行法においても従来からいわゆる実質的帰属の原則の適用があるとされ、これに基づいた具体的な規定も各税法に部分的に散見されるのであるが、国税通則法制定の機会において、各税を通ずる基本的な課税の原則として次のようにこれを明らかにするものとする。

税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則規定を設けるものとする。」

また、「国税通則法の制定に関する答申の説明 (答申別冊)」が上記「税制調査会第二次答申」に含まれている¹³⁵。この答申別冊は次のように記述する。法 12 条等は、「収益の帰属」に関する問題を規定する、と認識されている。

「第 2 節 実質課税の原則に関する諸問題

¹³¹ 金子宏、前掲注 80、169 頁

¹³² 武田昌輔『DHC コメントール所得税法』(第一法規、加除式) 1101 頁

¹³³ 武田昌輔、前掲注 132、1102 頁

¹³⁴ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申 (税制調査会第 2 次答申及びその説明)」(1961) 4 頁

¹³⁵ 税制調査会、前掲注 134、表紙に続く頁 (「本書の内容」)

この節においては、実質課税の原則に関する問題を、実質課税の原則の宣明、租税回避行為、行為計算の否認及び帰属の問題の4つに分けて検討する。

2-1 実質課税の原則の宣明

(2)...上記の規定〔所得税法第3条の2及び法人税法第7条の2〕は、収益の帰属に関する問題を中心とするもので、実質課税の原則の一側面を明らかにしたにとどまるものであるから、その他の部面につき、たとえば用語の使い方や定義等について、各税法においてできるだけ配慮を加え、所要の整備を行って、解釈上の余地を少なくすることがまず必要であると考ええる。」¹³⁶

「2・4 帰属の問題

ここで取り扱う帰属の問題は法律的な権利の帰属や名義のいかんにかかわらず、実質的に経済的効果が帰属する主体に課税すべきであるという原則に関する問題である。したがってこれは、実質課税の原則に関する問題の一環をなすものである。」¹³⁷

「(1)...帰属の問題において税法上対象となる法律関係又は名義は、通常、関係人が作為したものではなく、特殊な法律制度その他の事情に由来し必然的にそのようにならざるを得ないような性格のものと認められる。...

(2)...この帰属の問題においては、そのような租税回避の意図の存在が予想されないのが通常である。

われわれは、このような帰属の問題のうち主要なものたる信託及び譲渡担保の問題について、次のように検討した。」¹³⁸

答申別冊説明の2-1は、昭和28年所得税法3条の2・法人税法7条の3の規定する「収益」の機能を検討しておらず、「収益の帰属」と把握する。「収益の帰属」説は、後日さらに、昭和40年所得税法12条・法人税法11条に付された条文見出し「実質所得者課税の原則」へと連なっていく。しかし、旧法3条の2等はもとより法12条等もまた、その条文テキストにおいて、所得や収入に全く言及していない¹³⁹。

4. 1. 2 立法趣旨

実質所得者課税の規定は、法律上の規定がないため、所得が企業組合に帰属するのか、組合員個人に帰属するのかについて、訴訟が提起されることも多くなったことから、企業組合という形式を隠れ蓑にして、事業所得課税を免れるのを防ぐことを目的として、創設されたのであるが、最高裁昭和37年6月29日第二小法廷判決（裁判集刑143号247頁）が、原判決¹⁴⁰を引用して「従来所得税法に内在する条理として是認された右原則をそのまま成文化した確認の規定であり、これによって所得税法が初めて右原則を採用した創設的规定ではないと解するのが相当である」と述べているように、当然のことを確認的に定めたものであると解されている。その理由としては、同時に設けられた旧所得税法46条の3の

¹³⁶ 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（1961）11頁

¹³⁷ 税制調査会、前掲注136、19頁

¹³⁸ 税制調査会、前掲注136、19-20頁

¹³⁹ 木村弘之亮『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018）302頁

¹⁴⁰ 福岡高判昭34年3月31日高刑12・4・337

趣旨・目的を明らかにするため、その基礎となる考え方を明定しておくことが訴訟対策上好都合であるということにあったのではないかということが指摘されている¹⁴¹。

ところで、当時の実務担当者の解説によると、「所得の帰属を確認するには名義主義と実質主義があるが、負担の公平からは所得をその名義の如何にかかわらず、経済上の実質から実際に所得が帰属した者を所得者とするのが正しいということはいうまでもない。このため、従来から、明文は無くとも、実質主義によって実質的な所得者に対して課税するよう取り扱ってきたのであるが、最近の著しい経済社会の複雑化に伴い、一層この趣旨を徹底させる必要があるので、昭和 28 年 8 月法律第 173 号の改正により本条にその趣旨を明文化したのである。」とされており、少なくとも、課税当局としては、経済的実質により課税することを意図していたと考えられる¹⁴²。

しかしながら、このような課税当局側の意図に反して、本規定の文言が不明確であるがゆえに、解釈の対立が起こることとなる。以上のような経緯から、実質所得者課税の原則の規定が立法されたのであるが、その解釈は統一されていない。

4. 2 所得税法 12 条・法人税法 11 条

所得税法 12 条は、1 に、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者〔権利者〕が、その収益を享受する場合」、及び、2 に、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者〔実質的権利者〕がその収益を享受する場合」とに区分して、二元主義をもって一つの条項を規律する¹⁴³。

法人税法 11 条は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定している。この規定は「者」と「法人」を使い分けており、前段である「者」は個人に限定をしているかのようにみえる。所得税法 12 条を同様に前段の「者」を個人に限定した場合、収益が法人に帰属するか、あるいはその代表者である個人に帰属するかという場面では同条を適用することができないということになる。しかし、この点について文理上も名義上の個人ないし法人を収益の帰属者とするのではなく、実質的な収益の享受者である法人を収益の帰属者とみる規定であると解されている¹⁴⁴。また、名義上の

¹⁴¹ 金子宏「所得の人的帰属について－実質所得者課税の原則－」自由と正義 58(1) (2007) 29 頁

¹⁴² 福田善行「実質所得者課税に関する一考察－所得税における所得の帰属判定を中心に－」(税務大学校論叢(84) (2016) 359 頁

¹⁴³ 木村弘之亮、前掲注 139、320 頁、注記において「名義人は典型的には、「対外的に権利を有し義務を負う者」を指す。ただし、登記簿に単なる記載がなされている場合、その名義人は真実の権利者ではない。このように、所得税法 12 条の規定する『法律上帰属するとみられる者が単なる名義人』とは、真実の法的権利者でないものを指す」と補足している

¹⁴⁴ 酒井克彦「所得課税共通ルールとしての実質所得者課税の原則」(中央ロー・ジャーナル 14(2) (2017) 84 頁にて「所得税法 12 条は、その沿革からして形式的な法人成りに対処するため、

法人に収益を帰属させるのではなく、実質的な収益享受者である個人に収益を帰属させる根拠規定は、所得税法 12 条ということになると考えられている¹⁴⁵。

したがって、所得税法 12 条と法人税法 11 条は、実質的に、個人に収益が帰属する場合には所得税法 12 条が適用され、法人に帰属する場合には法人税法 11 条が適用されるのであって、いずれかの条文が優先するというような関係ではないと整理すべきである。すなわち、所得税法及び法人税法は、法実質主義に基づいた実質所得者課税という共通の考え方を採用し、実質収益享受者が個人か法人であるかによって、前者の場合は所得税法 12 条を、後者の場合は法人税法 11 条が適用される関係にある¹⁴⁶。

4. 3 法律的帰属説・経済的帰属説

実質所得者課税の原則は所得税法 12 条、法人税法 11 条にそれぞれ「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律を適用する」と規定している。

この規定は所得の人的帰属の認定において、形式と実質が相違する場合には形式よりも実質に着目して判断する趣旨と解されているが、この「実質」の解釈適用を巡っては、学説上大別して「法律的帰属説」と「経済的帰属説」という 2 つの見解が対立している。法律的帰属説は、課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであるという趣旨にこれらの規定を理解する考え方である。経済的帰属説は、課税物件の私法上の帰属と経済上の帰属が相違している場合は経済上の帰属に即して帰属認定すべきとする規定とする見解である。

金子宏教授は文理的には、どちらの解釈も可能であるとしつつも法律的帰属説が妥当であるとしている¹⁴⁷。通説的見解は、課税は原則として私法上の法律関

法人格を否定せずにその背後にいる支配的な法人代表者に対して所得税を課すために設けられた規定であることを踏まえれば、かような解釈が同条の本来の趣旨に反することになる。…法人税法 11 条の前段に示されている「収益の法律上帰属するとみられる者」には個人のみならず法人も包摂されているとみるべきであろう。そもそも、法律用語としての「者」の意味が個人に限定されると理解することは一般的とはいえず、法人も含まれるとすることが多いと解される。」と述べられている。

¹⁴⁵ 酒井克彦、前掲注 144、84 頁にて「法人税法 11 条は、名義上の個人ないし法人を収益の帰属者とするのではなく、実質的な享受者である法人を収益の帰属者とみる規定であると解されるのである。これと同様に、所得税法 12 条は名義上の個人ないし法人を収益の帰属者とするのではなく、実質的に利益の享受者である個人を収益の帰属者とみる規定であると解すべきである。このように解すると、名義上の法人に収益を帰属させるのではなく、実質的な収益享受者である個人に収益を帰属させる根拠規定は、所得税法 12 条ということになる。」と述べられている。

¹⁴⁶ 酒井克彦、前掲注 144、85 頁

¹⁴⁷ 金子宏、前掲注 80、171 頁にて、「経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。」と述べられている。

係に即して行われるべきであるとして法律的帰属説の立場をとっているが、実質所得者課税規定の文理上はどちらの解釈も可能という有力な見解もあり、またそれぞれの学説の中でもその見解には温度差が見られる¹⁴⁸。

法律的帰属説と経済的帰属説は、例えば民法上の通謀虚偽表示（民法 94 条 2 項）のような事例では同じ結論に達することが多いと思われるが、租税回避事例によく見られるように純経済的にみて利得の実質的な帰属者が法形式上の帰属者以外に存在する場合であっても私法上の法律関係が当事者間の効果意思に基づき整えられている場合には、法律的帰属説の立場では原則として利得の実質的な帰属者への課税は行えないのではないかとの疑問を生ずることになる¹⁴⁹。

租税法律主義の目的である法的安定性・予測可能性等を確保するという考え方との関係からすると法律的帰属説の方が整合的であると思われるが、経済的帰属説を完全に否定する学説¹⁵⁰は少なく、法律的帰属説の立場に立ちながらも、担税力や所得に対する管理支配力の欠如といった一定の合理的理由がある場合には、例外として経済的帰属説による判断の余地があるとする見解¹⁵¹が有力である¹⁵²。

また、経済的帰属説においても、単に私法上の法律関係よりも経済的な実質判断を優先するというのではなく、法的実質だけでは判断できない要素を補完するものとして経済的実質をとらえる立場であるといえる。この点について水野忠恒教授は「いずれの説が妥当であるかということは、所得の種類によって異なるのではないかと考えられる。たとえば、給与所得や利子所得のように、労働契約や預金契約という法律関係が明確に存在するものについては、法律上の帰属が明確であり、収益を享受した者を認定できれば、法律的帰属説で十分である…事業所得については、そもそも、法律上の帰属者を、明確に認定できないと思われる。そこで、このような事業所得については、経済活動の実態をみることににより、収益の帰属者を認定する必要があるので、経済的帰属説を採用するしかない」と述べている¹⁵³。このようにみると法律的帰属説と経済的帰属説は必ずしも二律背反的な存在ではなく、原則と例外という関係にあるとする理解¹⁵⁴が学説の一般的な傾向であると思われる。

¹⁴⁸ 法律的帰属説に立つとみられる見解として、北野弘久教授、谷口勢津夫教授、清永敬次教授、碓井光明教授などがあげられる。いずれも両説による解釈を認め、一定の場合には経済的帰属説による解釈がされる余地があるとしつつ、法律的帰属説が妥当であるとする意見が大半である。経済的帰属説に立つとみられる見解として、山田二郎氏、田中二郎博士があげられる。ただ、こちらも例外の規定であると解していることからすると、帰属判定の原則としては、法的実質によるべきであるが、例外的に経済的実質による場合があると考えておられるように思われる。

¹⁴⁹ 森下幹夫『「実質所得者課税の原則」に関する一考察—所得の人的帰属認定における経済的アプローチの意義—』岡山大学経済学会雑誌 49(1) (2017) 23 頁

¹⁵⁰ 中川一郎編『税法学体系（全訂増補版）』（ぎょうせい、1977）130 頁

¹⁵¹ 清水敬次「税法（新装版）」（ミネルヴァ書房、2013）72 頁、碓井光明「租税法における課税物件の帰属について（II）」税経通信 27(2) (1972) 50 頁

¹⁵² 森下幹夫、前掲注 149、24 頁

¹⁵³ 水野忠恒、前掲注 84、347 頁

¹⁵⁴ 佐藤英明「所得の人的帰属をめぐる裁判例の概観」税務事例研究(149) (2016) 54 頁

以上をみる限り、あくまでも法律的帰属説を原則としつつ、事例の性質に応じて経済的アプローチの手法を限られた特殊な事例に「例外」として適用するという立場をその程度や内容は異なるものの、学説等の多くが採用している。ただしこのような「原則と例外との使い分け」という理解に立つと、原則である法律的帰属説に対する「例外」としての経済的アプローチの発動要件を別途検討する必要があると生じると考えられる。その際には個別具体的な事例の性格に応じた的確な対応を行う必要があるが、個別事例は多種多様であり、それらを網羅するために発動要件を例えば「法律的帰属説を採用すると不合理な結果をもたらす場合」といった漠然としたものとして定義した場合には、不確定概念として発動要件が恣意的ないし予測不可能となり、かえって租税法律主義に反する結果にもなりかねないと考えられる。

法律的帰属説と経済的帰属説の見解の対立は、両説の本質的な性格や機能が異なることを前提に生じていると考えられる。すなわち前者が納税者の予測可能性や法的安定性、課税庁による恣意的課税の防止という観点に立脚しているのに対し、後者は包括的所得概念や課税の公平確保、担税力測定といった観点における優位性を有していると考えられる。しかしこれらの課税上の要請は決して二者択一のものではなく、双方が実現されて初めて適正課税の実現という租税法の目的が達成されるものと考えられる。その意味では法律的帰属説と経済的帰属説を全く異質なものとして理論上厳格に峻別しなければならない実益は実務上少ないのではないかと考えられる¹⁵⁵。

4. 4 資産から生ずる収益・事業から生ずる収益（通達 12-1、12-2）

4. 4. 1 事業から生ずる収益（通達 12-2）

酒井克彦教授は、法律的帰属説か経済的帰属説かが主に中心的に論じられてきたが「事業から生ずる収益」か「資産から生ずる収益」かという点にこそ関心を置くべき原則であると述べる¹⁵⁶。

所得税法基本通達 12-2《事業から生ずる収益を享受する者の判定》では、「事業から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その事業を営んでいると認められる者がだれであるかにより判定するものとする。」と規定されている。

同一世帯内における経営者が誰であるかは、経営方針の決定についての支配的影響力を持っている者が誰であるかにより、これが明らかでない場合には、一定の場合を除き、原則的には生計主宰者がこれに当たるものと推定される¹⁵⁷。

この通達の「事業」とは他の所得税法上の「事業」概念とは異なり、「業務」

¹⁵⁵ 森下幹夫、前掲注 149、35-36 頁

¹⁵⁶ 酒井克彦、前掲注 144、98 頁にて、「これまで、実質所得課税の原則については、法律的帰属説か経済的帰属説かが主に中心的に論じられてきたところであるが、本稿では、所得税法と法人税法との共通ルールであるということを強く意識した上で、所得税法上の実質所得課税の原則は所得区分という枠を超えて、「事業から生ずる収益」か「資産から生ずる収益」かという点にこそ関心を置くべき原則である」と述べている。

¹⁵⁷ 武田昌輔、前掲注 132、1104 頁

概念も含むと考えられている¹⁵⁸。ただし、法人税法においては、「事業」と「業務」の概念上の使い分けはないにもかかわらず、法人税法 11 条は、「事業」概念が使用されている。ここにいう「資産から生ずる収益」や「事業から生ずる収益」とは所得区分を念頭に置いたものではなく、両者の差は、「資産の管理・保有・処分から生ずる収益」か、別の何らかの「事業活動から生ずる収益」かという違いであると考えられる¹⁵⁹。この点について、酒井克彦教授は、キプロス船籍事件横浜地裁平成 13 年判決¹⁶⁰を参考として、「別言すれば、「資産から生ずる収益」とは「物から生ずる収益」、「事業から生ずる収益」とは「行為から生ずる収益」と言い換えてもよいと」述べられている¹⁶¹。

また、不動産所得については、その規模の大小にかかわらず、資産から生ずる収益として理解すればいいと考えられている¹⁶²。

¹⁵⁸ 酒井克彦、前掲注 144、89 頁にて、同通達は「いわゆる「経営者判断の原則」を示している。

このように、通達は、同条にいう「事業」とは、ただ「経営されるもの」として理解しているようである。上記通達の解釈が妥当であるとすれば、所得税法 12 条にいう「事業」とは、自己の計算と危険において営利を目的として対価を得て継続的に行う経済活動、すなわち一般的に事業所得を生ずべき事業に限定すべきではなかろう。所得税法 12 条にいう「事業」とは、他の所得税法上の「事業」概念とは異なるものであって、「業務」のような広範囲の所得稼得活動まで念頭に置いていると解釈する必要がある。このように解すれば、雑所得などが実質所得課税の原則の適用対象から外れるという理解に拠るべきではないということになるのである。」と述べられている。

¹⁵⁹ 酒井克彦、前掲注 144、92 頁

¹⁶⁰ この判決においては「実質所得者課税の原則の趣旨を検討するに、租税は、担税力を推定させる物又は行為等を課税物件として課されるものであるから、その担税力を推定させる物又は行為等が実質的に帰属する者に対して課税されるとの考え方に基づき法律で定められている。すなわち、物を課税物件として課される租税であれば法律上の所有権、行為を課税物件とする租税であれば法律行為の効果が、それぞれ帰属していることをもって、担税力が推定され、課税される。課税物件が単に形式的に帰属するのみでは担税力があるとはいえず、実質的に権利又は法律効果が帰属して初めて担税力が推定されるので、この者を納税義務者として課税されるべきことになる。

したがって、『資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。』と定める法人税法 11 条は、法律上の収益の帰属者の形式と実質が異なる場合には実質に従って租税関係が定められるべきであるという、担税力の観点に立ち帰って考察した場合には当然の事理を、法人税に関して確認的に定めた規定であるということが出来る。[下線筆者]と判示している。

¹⁶¹ 酒井克彦、前掲注 144、93 頁

¹⁶² 酒井克彦、前掲注 144、91 頁にて「所得税法 12 条にいう『事業』の意味が、所得税法が事業所得などにおいて一般的に用いている『事業』の意義とは異なるものであると解すると、不動産所得のうち『事業』的規模による収入であっても、所得税法 12 条にいう『事業から生ずる収益』と理解する必要はないことが判然とする。すなわち、規模の大小にかかわらず、不動産所得として得た収入が、『資産から生ずる収益』であることは明白であるから、これを『事業から生ずる収益』と解すべきではなかろう。したがって、不動産所得について所得税法 12 条を適用する場面においては、その規模の大小如何にかかわらず、『資産から生ずる収益』として理解すれば足りるのである。」と述べられている。

4. 4. 2 資産から生ずる収益（通達 12-1）

所得税法基本通達 12-1《資産から生ずる収益を享受する者の判定》では、「法第 12 条の適用上、資産から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その収益の基因となる資産の真実の権利者がだれであるかにより判定すべきであるが、それが明らかでない場合には、その資産の名義者が真実の権利者であるものと推定する。」と規定されている。

この通達は、少なくとも資産から生ずる所得については、法律上の真実の権利者が経済的実質的にも収益の帰属者であるという考え方に立ち、法律上の形式がその法的実質と異なる場合にはその実質によるものであることを示しているものである。また、「収益を享受する」という意味は、例えば、貸家の所有者が毎月の家賃の全部を親族に自由に消費させているような場合であっても、第一次的には、その所有者が収益を享受しているとみるべきものであって、その親族は単に二次的にその分配にあずかっているに過ぎないものと解すべきものである¹⁶³。

通説を前提に考えれば、不動産の譲渡や不動産の貸付けによる収益は、「資産から生ずる収益」であると考えられているのであるから、それについては、「物が実質的に帰属する者に対して課税されるとの考え方」によることになる。そして、「資産から生ずる収益」については資産の法律上の所有者に帰属すると解すべきであり、そこでは、法的実質主義（法律的帰属説）に従い、契約や登記によって所有者が推認されることになるのが通常であるということになる¹⁶⁴と考えられる。

このように考えると、不動産の売買や不動産の貸付けが行われている本件事案における実質所得者を検討するに当たっては、まず第一に、法的実質主義（法律的帰属説）に従い、法律上の所有者が誰であるかという点について、契約書や登記簿を確認することによって確定させるべきである¹⁶⁵と考えられる。

4. 4. 3 資産の人的帰属

ここまで、「事業から生ずる収益」か「資産から生ずる収益」かが重要である点を述べたが、この「資産から生ずる収益」の源泉である資産の帰属を確認する。

実質所得課税の原則は、所得の人的帰属に関する課税要件事実の認定についてのルールであり、帰属という課税要件を前提にして、その充足の有無を判定するための事実認定の基準を定めるものである¹⁶⁶。帰属によって、課税物件がいずれの納税者に帰属するかが定まるが、この課税物件と納税者との結びつきを、人的帰属という¹⁶⁷。木村弘之亮教授は、所得税法 12 条の立法趣旨について、人的帰属は所得の人的帰属ではなく、資産の人的帰属であると、解釈すべきと述べる

¹⁶³ 武田昌輔、前掲注 132、1104 頁

¹⁶⁴ 酒井克彦、前掲注 144、96 頁

¹⁶⁵ 酒井克彦、前掲注 144、96 頁

¹⁶⁶ 清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、2013）256 頁

¹⁶⁷ 木村弘之亮、前掲注 139、325 頁

木村弘之亮教授は資産の帰属と所得の帰属は別問題であると述べる。「所得の人的帰属は、各種所得を得た（取得した）者に原則として帰属する。所得の人的帰属は、課税法律要件に基づいて判定される。所得の課税にとって決定的なことは、課税法律要件の実現である。課税物件（Steuerobjekt）の帰属は、資産（Wirtschaftsgut, Asset）の帰属とまったく異なる。所得は、資産ではない。このような理由から、1965（昭和40）年法人税法11条及び所得税法12条は、条文見出しを除いて、所得にも総収入金額・収入金額にも全く言及していないのである」¹⁶⁹と金子宏教授らが述べている通説に対し、資産の帰属原則に関する重要性の見落としを主張している。

所得税法12条等の人的帰属規定の趣旨は、収益を生みだすもとになる資産が、いずれの者に又はいかなる社団・団体に帰属するかが確認されると、次の段階に移行する。資産の帰属は、所得の帰属にとって先決問題である。まずは、資産の帰属が先決である¹⁷⁰と考えられる。

資産の帰属の判定にあたっては、収益を生みだす元となる資産が誰に帰属するかが、第1段階の基本問題である。税法の領域における資産の帰属は、当該資産がいかなる者または社団・団体に帰属するかに資する。第2段階の基本問題は、その資産の権利者の特定である。その結果、特定された権利者に資産は帰属する¹⁷¹。

「誰に或る所得について課税すべきか」という判定は、課税物件と納税者を結びつける要素に依存し、それは「資産又は事業¹⁷²」であると説かれることがある

¹⁶⁸ 木村弘之亮、前掲注139、271-272頁にて、「実質的権利者と単なる名義人（単なる権利者）とを識別する決定的な判定規準メルクマールは何であろうか。法12条等はその決定的な判定規準メルクマールを『収益』に求めている。法12条等に定める『収益』とは、例えば、所有権の三大機能、使用・収益・処分のうちの収益を指す。実質的権利者が資産に対する権利を形式法学上は有しないとしても、何等かの事情により、法的権利者に属する資産に対する権利について、その権利の使用処分権限、更には収益権限を相当の期間のあいだ断続的に法的権利者から剥離し、みずから事実上の支配権を行使することがある。法12条等は、『名義人』と『単なる名義人以外の者』との識別規準を権利の収益権限に見いだしている。これが法律用語の『収益』である。

単なる名義人以外の者（実質的権利者）が資産に対する権利のうち『収益』権限を享受する場合、その資産は実質的権利者に帰属する。

法12条等の立法趣旨は、上述のとおり、資産の帰属である、と解釈すべきであろう。原則として、民法上の権利者は経済的な権利者でもある。これに対応して、法12条等に定める本則は、資産の税法上の帰属が通例、私法上の帰属に従うことを規律している。しかし、私法上の権利者以外の者が経済的に所有者のポジションを占めている場合、法12条等に定める特則によれば、その資産はこの者に帰属しなければならない。実質的権利者とは、この特則によれば、その者が私法上の権利者を相当の期間のあいだ継続して当該資産の使用について排斥できる態様で、資産に対する事実上の支配権を行使する者をいう。」と述べている。

¹⁶⁹ 木村弘之亮、前掲注139、315頁

¹⁷⁰ 木村弘之亮、前掲注139、317頁

¹⁷¹ 木村弘之亮、前掲注139、318頁

¹⁷² 1947（昭和22）年所得税法（昭和22年法律第27号）1条2項1号は「この法律の施行地にある資産又は事業の所得を有するとき」と定める。「資産又は事業」の意義及び「所得」用語

(これは所得の帰属である)。人的帰属にとって、課税物件と納税者の関係を説明するに先だち、或る者の資産に対する法的関係が確認されるべきである(これが資産の帰属である)。「収益を生みだす元となる資産」、その資産に対する「法的権利」と「実質的権利」並びにその資産に対する「権利者」と「実質的権利者」の概念が必要である。「単なる名義人以外の者(実質的権利者)」は「単なる名義人(単なる権利者)」を排除するが、法適用の順位では「名義人(権利者)」に劣後する¹⁷³。

税法における人的帰属と資産との基因関係については、「収益の源泉である資産」の「権利」とその対概念「実質的権利」は基礎概念である。名義人は「権利者、法的権利者」を指し、単なる名義人は、法形式的には権利者であっても経済的実質的にはその権利を行使できない者である。単なる名義人以外の者とは、経済的実質的にその資産に対し事実上の支配権を行使しうる者であり、これを「実質的権利者」という¹⁷⁴。

所得税法 12 条は、課税物件と納税者を結びつける要素は『資産又は事業』であると説かれるが、その条文テキストにおいて、「課税物件」、「所得」や「収入金額」といった用語を全く用いていない。法 12 条等には、「名義人、すなわち法的権利者」、「単なる名義人、すなわち、単なる法的権利者」と「単なる名義人以外の者、すなわち実質的権利者」の術語・講学上の概念を用いる外、その他に解釈に必要な媒介項を欠いている。その媒介項は「収益を生みだす源泉となる資産」、「法的権利」、「実質的権利」である¹⁷⁵。

法 12 条等の下では、資産とは、収益の源泉である権利の客体で管理支配しうるものを指す。資産は、民法上の「物」と異なり、物件をはじめ、金銭債権、無体財産、公法の規準により設権される法的地位、行政法に基づき取得される一身専属性の営業許可など許認可を内包することを含意する概念である。有体物(民法 85 条)のみならず無体物もまた「資産」のもとで理解されうる。さらに、民法の条文上において権利の客体が物以外にも拡張されている¹⁷⁶。これらも又、税法上の「資産」に含まれる¹⁷⁷。

法 12 条等は、名義人(法的権利者)、単なる名義人(単なる法的権利者)、単なる名義人以外の者(実質的権利者)を識別する。その識別判定規準のうち決定的メルクマールとして、資産に対する所有権など権利の諸機能のうち、法 12 条は使用(権限)、収益(権限)、及び、処分(権限)の中でとくに収益(権限)を選択する。収益概念は、量的データを指すのではなく、質的データを指している。実質的権利者が少なくとも収益「権限」を享受しているかどうか、実質的権利者を単なる名義人から判別する最重要な決定因子である。さらに、民法上の果実

は、現行所得税法 12 条との関連で注目される。

¹⁷³ 木村弘之亮、前掲注 139、321 頁

¹⁷⁴ 木村弘之亮、前掲注 139、318 頁

¹⁷⁵ 木村弘之亮、前掲注 139、326 頁

¹⁷⁶ 準占有につき民法 205 条、転抵当につき民法 376 条、転質権につき民法 348 条、権利質につき民法 362 条、地上権や永小作権上に設定される抵当権につき民法 369 条 2 項

¹⁷⁷ 木村弘之亮、前掲注 139、330 頁

概念を類比推論すれば、税法上の収益とは資産から生まれ得る果実をいう¹⁷⁸

4. 5 資産の管理支配

木村弘之亮教授は所得税法 12 条の、単なる名義人以外の者（実質的権利者）とは、名義人からその権利を実質的に剥ぎ取り、経済的実質的にその資産に対し事実上の支配権を行使しうる者と述べる¹⁷⁹。その上で実質的権利者とは、その者が私法上の権利者を相当の期間のあいだ継続して当該資産の使用について排斥できる態様で、資産に対する事実上の支配権を行使する者をいうとしている¹⁸⁰。

資産の譲渡では「資産に対する支配」を他者に移転することによって所得の認識がおこなわれる。その資産を使用し収入を得る場合には、所有者は「資産に対する支配」を行使することで所得の認識が行われる。資産に対する支配は、「当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力」と定義される。このとおり、資産の帰属を重要視した場合、資産又は権利を管理支配するということは重要な要素であると考えられる。

支配に関する所得の認識として、利得が利得者のコントロール下に入った時点を収入金額の計上時期とする管理支配基準が適用されるべきであるとされた判例として利息制限法違反利息事件¹⁸¹がある。この判決において通説的見解は違法利得を一律に課税対象とするのではなく、①利得者がそれを私法上有効に保有し得る場合、②私法上無効であっても現実に利得者の管理支配下にある場合に課税対象となると説明している。前者の場合には「課税は原則として私法上の法律関係に即して行われるべき」との基本的な考え方と整合的に説明し得る（例えば民法 708 条に規定する不法原因給付¹⁸²などが該当するように思われる。）が、後者の場合にはなぜ「管理支配」という要件を付すことになるのかという検討を要することになる。

違法利得課税について利得者の「現実の管理支配」要件を必要とする理由については、主として収入金額の計上時期について定めている所得税法 36 条 1 項の「収入すべき金額」を「収入すべき権利の確定した金額」と解する権利確定主義の考え方から説明されてきた。すなわち違法利得については「権利の確定」ということが考えにくいため、利得が利得者のコントロール下に入った時点を収入金額の計上時期とする管理支配基準が適用されるべきであると説明されている¹⁸³。前掲の最判昭和 46 年 11 月 9 日（民集 25 卷 8 号 1120 頁）の判示では「収入実現の蓋然性」という表現が用いられているが、これも所得税法 36 条に規定する「収入すべき金額」の法解釈から導き出されるものであり、違法利得課税の場面においてはこの「収入実現の蓋然性」を「現実の管理支配」という経済的事実の有無を基準として判断していると考えられる。

¹⁷⁸ 木村弘之亮、前掲注 139、340-341 頁

¹⁷⁹ 木村弘之亮、前掲注 139、318 頁

¹⁸⁰ 木村弘之亮、前掲注 139、272 頁

¹⁸¹ 最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25・8・1120

¹⁸² 不法原因給付とは、例えば賭博に負けて支払った金銭のように不法な原因に基づいて行われた給付のことをいう（民法 708 条）

¹⁸³ 渋谷雅弘「判批」『別冊ジュリスト租税判例百選（第 6 版）』有斐閣（2016）62 頁

これらの取扱いは現実的妥当性を有すると思われるが、違法利得課税が所与のものとされ専ら収入計上時期の観点だけが議論されているような印象を受ける。そこでこの違法利得に係る「現実の管理支配」の意義について、所得税法上の収入計上時期の認定基準としての「収入すべき金額」の法的解釈の視点からいったん離れ、純粹に私法（民法）上の観点から検討してみる。

現実には収受した違法利得は、私法上の原因に基づかない事実行為としての管理支配に置かれた状態、つまり私法上の無権利者が他者（真実の権利者）に帰属する経済的利得を違法に占有・処分しているという「私法上の法的評価」になると思われる。私法上の基本的な考え方では、法律上の原因がないにもかかわらず、何らかの理由で他人から利益を受け他人に損失を及ぼした場合には、衡平の観点から当該利得を不当利得として損失を受けた者に返還しなければならない（民法 703 条）とされている。そしてこのような私法上の返還義務を負っている経済的利得を現実には管理支配していたとしても、私法上は経済的利得をもたらす権利関係を構成しないと解される。

このような私法上の法的評価（効果）にもかかわらず所得税法が違法利得を課税対象としていることを整合的に説明するためには、通常私法原理とは別の租税法固有の法的評価が存在するという理論構成を必要とすると考えられる。そしてその際には所得税法は私法上の法律行為の発生それ自体を課税対象としているのではなく、当該法律行為によって生じた経済的成果を課税対象としているという基本的な制度設計思想に立ち戻って検討する必要があると考えられる。つまり、私法上の法律行為に何らかの瑕疵があってもそれによって生じた経済的成果が実質的に存在していればその実質に従った租税法関係を構築することを所得税法は法制度上予定していると考えられる。

前述したように前掲の福岡地裁判決は「税法上所得概念を把握するについて法律的観点を全く離れて純経済的にのみ把握することは相当でない」と判示しているが、この「法律的観点」を純粹な私法上の法律関係の意と解すると違法利得課税の根拠が説明困難になる。このため違法利得課税を法令解釈上適法化するためには、私法上は法的意味を持たないような「事実上の管理支配」という純粹な経済的事実に対して租税法が固有の法的評価を加えることにより「租税法上の法的概念」としての位置づけを与えるという法的テクニックが使われているのではないかと考えられる。

さらに、このことは違法利得課税という極端な場面以外においても妥当すると思われる。例えば所得税法上の収益計上基準である権利確定主義の例外として管理支配基準が存在するが、この管理支配基準を私法上の「100%の権利確定」という法的状態にない状況における課税判断のために、「管理支配」という現実の経済的事実の存在を考慮するという経済的アプローチであると理解することも可能と思われる。このように課税適格性の判断において経済的アプローチの考え方は無視することができない存在であると考えられる¹⁸⁴。

¹⁸⁴ 森下幹夫、前掲注 149、32-33 頁

小括

実質所得課税の原則を規定する所得税法 12 条と法人税法 11 条は、学説において法律的帰属説が通説であるとされる。

管理組合の収益事業は、大半がマンション共用部という資産から生じる収益であるが、所得税法基本通達 12-1 の解釈としては、酒井克彦教授が「資産から生ずる収益」については資産の法律上の所有者に帰属すると解すべきであり、そこでは、法的実質主義（法律的帰属説）に従い、契約や登記によって所有者が推認されることになるのが通常であると述べている通り、登記者にその収益が帰属すべきであるという判断が必要になると考えられる。そして、マンション共用部の登記者は区分所有者であるため、収益の帰属も区分所有者になると考えられる。

また、マンション管理組合を所得税法 12 条等に当てはめると、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であってその収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、」の部分はいままで検討してきた通り、収益を生みだす源泉となるマンション共用部（資産）が誰に帰属しているかがまず重要となる。ここでは法律上所有権を有している区分所有者がこれにあたる。そして単なる名義人であるかどうか、この収入源泉である資産を管理支配している管理組合が実質的に収益を享受しているかが問題となる。そのため後段の「これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」の部分は、この場合が適用されるかどうかは当然前段部分次第となる。

まず、単なる名義人かどうかを判定するためには、課税物件の「私法上の帰属」につきその形式と実質が相違しているかどうかを判定することとなる。ここでいう私法上の帰属とは収益を生みだす源泉となる資産の帰属とも考えられる。また、管理組合のように複数の実質的権利者がいる場合の収益の帰属が区分所有者（個人）と管理組合（人格のない社団）のどちらに帰属するか、すなわち納税主体の決定について、次章において団体債務の責任の違いとその所得を生みだす源泉となる資産が誰にどのように帰属しているかを詳しく検討をする。

5. 資産（財産）の帰属

5, 1 資産帰属原則の例

5. 1. 1 資産（財産）の概念

民法では「資産」ではなく、「財産」の用語を使用している¹⁸⁵。民法が定める財産権は、「物権」と「債権」であり、民法以外の法律で規定されている財産権は、「社員権（株式）」「著作権」「工業所有権（特許権・実用新案権・意匠権・商標権）」である¹⁸⁶。

これに対して、租税税法上の「資産」とは、譲渡性のある財産権をすべて含む

¹⁸⁵ 民法で「資産」概念を用いているのは、婚姻費用の分担に関して「夫婦は、その資産、収入その他一切の事情を考慮して、婚姻から生ずる費用を分担する。」とした民法 760 条のみである。

¹⁸⁶ 著作権は登録を要しないが、工業所有権は登録を要する。両者を総称して「知的財産権」と呼ぶ。

観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広く含まれるとされ、一種の固有概念であると解すべきとされている¹⁸⁷¹⁸⁸。

租税法において、企業会計との整合をとるための規定が法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるが、商法（会社法）において同様の機能を果たす包括規定が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」規定である。株式会社の計算書類の中心を成すのが損益計算書と貸借対照表であり、とくに会社法における資産概念を検討するにあたっては、貸借対照表の資産の部に計上される資産項目が重要となる¹⁸⁹。

会社計算規定と企業会計原則をあわせ読むと、貸借対照表で「資産」とされるものは、動産、不動産および権利に加え、その他の財産的価値のあるものとなるが、とくに「のれん」（企業会計原則では「営業権」）については、有償取得したのれんは貸借対照表に資産計上できるが、自己創設したのれんは資産計上ができない。

なお、租税法における「資産」については、商法が資産概念を用い、かつ、法人税法 22 条 4 項と会社法 431 条によって租税法と商法が企業会計との整合性を重視していることから、基本的には「租税法の資産概念は、私法および企業会計の資産概念に準じている」という説もある¹⁹⁰。

5. 1. 2 資産帰属本則の例

資本収益を生みだす源泉である資本性資産は、通例、その資産に対する権利者に帰属する。資産の人的帰属に関する本則から次のルールが派生する。

資本を有償により用益のために貸与するという意味における資本貸与からの果実¹⁹¹を生みだす元の「資産」は、基本的には、その法的権利者に帰属する（本則）次いで、その者が資本収益（資本貸与所得）を取得する。

資本収益を生みだす元の資産には、例えば次がある¹⁹²。

- 第 1 利益持分（配当）その他の経済的利益を生みだしうる株式及び有限会社などに対する持分
- 第 2 利子その他収益を生みだすあらゆる種類の資本債権。例えば、消費貸借（ローン）、社債、不動産担保付き貸付、出資、金融機関への預貯金及

¹⁸⁷ 金子宏、前掲注 80、240-241 頁

¹⁸⁸ 太田洋「組合に係る課税関係についての若干の考察」『租税法と民法』有斐閣（2018）402 頁にて、「例えば、金銭及び金銭債権は、私法上は「資産」に含まれることが明らかであるが、所得税法 33 条にいう、その譲渡が譲渡所得を生じさせる「資産」には含まれない。即ち、ある個人が、保有する金銭債権を会社に現物出資した場合には、かかる現物出資により、その金銭債権の譲渡により実現した譲渡損失が、譲渡所得の計算に際して損失として認識されることはない。即ち、金銭債権は、私法上「現物出資」の対象となり得る財産ではあるが、所得税法上、譲渡所得を生じさせる「資産」には該当しないものとされている。」と述べている。

¹⁸⁹ 西山由美『「資産」の意義』『租税法と民法』有斐閣（2018）58 頁

¹⁹⁰ 西山由美、前掲注 189、70 頁

¹⁹¹ これを資本貸与所得、資本収益という。配当所得、利子所得、2 号雑所得がその典型例

¹⁹² 木村弘之亮、前掲注 139、349-350 頁

び銀行法または保険監督法に定める補充的資本、経過利子を生みだす金銭債権。

第3 手形及び小切手の割引額

第4 匿名組合としての企業に対する資本参加持分並びに匿名組合員の種類に応じた資本参加持分

5. 1. 3 資産帰属特則の例

資産の帰属は、信託、譲渡担保、自主占有、使用貸借、用益権、リースをめぐり取引においてしばしば税法上問題となる。そして、税務会計処理における減価償却の計上可能性は、その資産が事業の供される固定資産に該当しなければならないから、資産の人的帰属をその先決問題とする。したがって、減価償却の人的帰属は、当該資産の人的帰属に依存する¹⁹³

資本収益を生みだす源泉である資本性資産は、例外的に、その資産に対する実質的権利者に帰属する（特則）。資本性資産が、単なる名義人以外の者に帰属することがある。資本性資産は、経済的に見ればその資産に対する権利の諸機能のうち「収益」権限を有する実質的権利者（受益者）に帰属する¹⁹⁴。

複数の実質的権利者がいる場合には民法上の共有状態であるとされるが共有の形態には共有の他に合有と総有が存在する。ある資本性資産が合有の形で複数の実質的権利者に帰属する場合には、その合有資産に対する持分割合に応じて、その資産はそれぞれの実質的権利者に帰属する¹⁹⁵。次項よりこの共有形態の違いを検討していく。

5. 2 債務の責任性から見る帰属

5. 2. 1 区分所有者の義務及び債務の責任

マンション管理組合の代表者たる管理者(理事長等)が、その職務の範囲内において第三者との間にした行為は、区分所有者の団体を構成する区分所有者全員がその責任を負う。区分所有者がその責めに任ずべき割合は、共用部分の負担割合に定める割合と同一の割合とする(区分所有法 29 条 1 項)。ただし、規約で別に負担割合が定められているときは、その割合による(同 29 条 1 項但書)とされている。

この規定は、本来、区分所有者は管理組合に対して管理に要する費用を払っているもので、それ以上の責任を問われるはずはないのであるが、管理組合財産だけでは全額を支払えない場合もある。その場合の債権者は管理組合に対しても、区分所有者に対しても支払いを請求することができるが、各区分所有者は共用部分の持分の割合に応じた額についてのみ責任を負えばよい。

なぜこのように区分所有者個人にまで債権者が請求できるかというと、それは管理者(理事長等)がその職務に関して、区分所有者の「代理人として締結した契約上の効果はすべて本人である区分所有者に帰属する」という代理行為の理

¹⁹³ 木村弘之亮、前掲注 139、350 頁

¹⁹⁴ 木村弘之亮、前掲注 139、350-351 頁

¹⁹⁵ 木村弘之亮、前掲注 139、351 頁

論から出てくるものである。民法理論をそのまま流用せず、責任の範囲を共用部分の負担割合に制限している。

なお、標準管理規約（単棟型）では第 61 条の 2 に「管理費等に不足を生じた場合には、管理組合は組合員に対して第 25 条第 2 項¹⁹⁶に定める管理費等の負担割合により、その都度必要な金額の負担を求めることができる。」と記載されている。すなわち、区分所有者は管理組合の債務に対して、持分に応じた無限責任を負うと考えられる。管理組合は、権利能力なき社団に該当するとされるのが通説であるとされているが、この点においてはその特徴とは異なる¹⁹⁷。

5. 2. 2 管理組合法人が解散した場合の残余財産

区分所有法において管理組合法人にのみ解散の規定が存在する¹⁹⁸。管理組合法人が解散した場合、管理組合に戻ることになる。この解散の規定において、管理組合法人は無限責任を負うことから、管理組合法人の存続中は債務を完済することが出来ない場合でも破産原因とはならず、また、破産を解散事由とはしていない。この点について、法務省立法担当者は、「管理組合法人にあつては、構成員たる区分所有者が無限責任を負うばかりでなく、破産宣告を受けた場合であっても、区分所有建物が存在する限りは、法人の基礎たる 3 条の団体はなお存続し、かつ活動を続けなければならないのであり、仮にいったんは法人格を失わせても、破産手続きが終了すれば再び 47 条の規定により法人格を取得する途を塞ぐわけにはいかない。このような理由で、破産宣告がされ、破産手続きが終了しても、管理組合法人はなお存続することとしたのである」と説明する¹⁹⁹。

管理組合法人が解散した場合の残余財産は、規約に定めがあればそれによるが、定めがないときは、区分所有者に帰属する。その帰属の割合は、規約に定めがあればそれによるが、定めがないときは、原則として専有部分の床面積の割合である。管理組合法人が区分所有者の関係が消滅して、区分所有者の団体自体が存在しなくなったという事由により解散した場合には、残余財産は、区分所有者に分割されて帰属する。一旦法人格を取得した区分所有者の団体が、集会によりその法人格を失わせる旨の決議をしたことにより解散をした場合には、なお区分所有者の団体は存続するから、規約に定めがない限り、区分所有者に合有的に帰属するものとし、各区分所有者の分割請求を許さないと解されている²⁰⁰。

5. 2. 3 団体の債務責任から見る資産の帰属

権利能力なき社団は法人となるに適した団体であるからできるだけ法人と同

¹⁹⁶ 管理費等の額については、各区分所有者の共用部分の共有持分に応じて算出するものとする。

¹⁹⁷ 最判昭和 48 年 10 月 9 日にて「社団の名においてした取引上の債務は、全員に一個の義務として総有的に帰属するとともに、社団の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は、取引の相手方に対し、直接には個人的債務ないし責任を負わない」として有限責任であるという特質を導き出している。

¹⁹⁸ 区分所有法で区分所有建物が出来上がった時に管理組合は自然発生的に存在するということを定めていると解釈されており、区分所有者と建物が存在する限り管理組合は存在するためである

¹⁹⁹ 稲本洋之助他『コンメンタールマンション区分所有法 [第 3 版]』（日本評論社、2015）309 頁

²⁰⁰ 稲本洋之助他、前掲注 199、318 頁

様の扱いをすべきである、という考え方が有力であり、この考え方に基づけば、法人格取得による特有の効果は何かが問題となる。この点について、四宮和夫教授は①団体名義による取得②団体債権者のための固有責任財産の創出③団体構成員の有限責任が問題となるとして上で、②の団体債権者のための固有の責任財産を作り出す点にこそ法人の意味があるという議論が有力である²⁰¹と述べる。また、②と③は密接な関係にあり、団体債権者のための責任財産が安定している場合には構成員の有限責任が伴い、それが不安定な場合には無限責任で補完するという関係があることに注意すべきである²⁰²、とも述べている。

管理組合はその債務について無限責任を負う団体である。先に述べていたとおり、法人格のない団体においては、団体がその構成員とは別人格ではないから、団体の債務と事実上呼称しうるものであっても、それは構成員自身の債務にはかならない。この債務の責任について、四宮教授は前述のとおり団体固有財産の創出と構成員の責任関係について密接である旨主張するが、責任の違いによる資産の帰属への影響はどうあるのかを検討したい。

星野英一教授は、団体の構成員に対する責任の違いは財産の独立性の有無により決定されると述べられている²⁰³。

具体的には、団体が有限責任であった場合、事業活動により得られた収益は団体に独立して帰属し、債務超過となり債務責任を問われても、団体に独立して帰属している資産についてのみ責任を問われると言い換えることができる。

次に、団体が無限責任であった場合、事業活動により得られた収益は一旦構成員に資産が帰属してから団体に保管しており、債務超過となり債務責任を問われれば、団体の保有する資産を超えた分は、団体の構成員が責任を負うことになる。すなわち無限責任である場合には、実質的に構成員が全ての債権債務を背負うことになり、有限責任である場合に対して資産（債務）の帰属が変化すると考えることができる。

団体の独立した財産の有無については、財産の共有形態により異なることから次項より検討する。

5. 3 民法上の財産の共同所有

5. 3. 1 財産の共有

2人以上の者が1個の物を共同で所有する場合を、「共同所有」広い意味で共有という。管理されている目的物に着目すれば「共有状態」、すなわち共同所有関係におかれていることになるが、管理している主体に着目すれば、共有財産の

²⁰¹ 四宮和夫、前掲注 93、172 頁

²⁰² 四宮和夫、前掲注 93、172 頁

²⁰³ 星野英一、前掲注 115、153 頁にて、無限責任と有限責任の扱いをどのように区別するかについて、「どのような団体について、右の扱いをするのがよいかは、団体に対する債権者と構成員に対する債権者の利害の調整の問題である。従って、その団体自体の財産が構成員の財産から名義はともかく外観上分離されて独立に管理されている場合がこれにあたるといえよう。実際は、構成員の数が多い場合がこれにあたるが、構成員が少なくても財産の独立が完全であれば、このように解してよい。結局は、権利能力なき『社团』というが、実は、財産の独立性が重要なのである。」と述べている。

帰属主体の態様は、「団体」の問題でもある²⁰⁴。共同所有には様々な形態がある²⁰⁵。学説上、広義の共有を共有・合有・総有の三つの形態に区別して論ずることが一般化している。三つの形態を区別する基準は、共有関係にある構成員相互の結合関係の強弱、管理収益権の帰属の仕方、各人の持分の有無、持分の譲渡・処分可否、分割請求の可否などである²⁰⁶。

狭義の共有は、複数買主による一つの物の共同購入など当事者の意思により生ずる場合が多く、このような共有関係においては、各共有者はそれぞれ共有持分を有しており、質的には、各人の持分は完全な所有権である。この共有関係は、きわめて個人主義的な色彩が強い²⁰⁷。

個人主義的発想に立てば、複数の人間が一つのものを持っている状態は、管理や利用の仕方をめぐって各人の意思決定が互いに制約を受け、収益や管理をめぐって衝突やトラブルが起きたり、各人の利用を牽制したりして、効率的利用も期待し難い。そのため、法は、できるだけ単独所有へと移行することを支援する

²⁰⁴ 河上正二『物権法講義』（日本評論社、2012）294-295 頁

²⁰⁵ 我妻榮『民法I 総則・物権法〔第4版〕』（一粒社、1992）347 頁にて、「多数の人が同一の物の所有を通じて共同の関係に入る場合に、その原因が一樣ではない。例えば、①AB が別々に所有していた灯油が、何らかの事由で同一の容器に入れられて混和したような場合(民法 245 条)には AB がそのものを共有する、②A が死亡しその遺産が一旦相続人 BC の共有に属し(民法 898 条)、やがて分割される(民法 906 条)③ABC が共同の事業を営むために、組合契約を締結し、A が店舗を出資したとすれば、その店舗は ABC の共有に属する(民法 668 条)④ABCD らが同一の村落に生まれ、そこに居住し村落の所有にかかる山林に立ち入って薪を採る権利を有する場合に、民法はこの権利を共有の性質を有する入会権と称している(民法 263 条)。共同所有にはこのような形態の相違があるにもかかわらず、民法はこれを共有という概念でくくっている。

しかし、民法の物件編の第3章第3節共有について規定するところは、おおむね上記①の形態に関するものである。つまり、共有者の間には何らかの団体的統制がなく、各自独自の立場を有し、その立場を処分することも自由であり、またいつでも目的物を分割して共同所有関係を終了させることができる。かりにこれを狭義の共有とするならば③④はそれと異なり、共有以外の共同所有の形態ということになる。学者はこれらを別の名称で呼んでいる。第一に、多数人は各自独立の立場を有するが、共同目的のためにある程度の統制を受け、あるいはその立場を自由に処分することを禁じられ、あるいは目的物の分割を禁じられるものを合有と呼ぶ。上記の③組合財産の共同所有がこれに属するとされている。第二に、多数人が一つの団体を組成し、目的物の管理処分などはもっぱら団体の権限に属し、団体員は一定の範囲で各自収益をする権能を認められるにとどまるものを総有と呼ぶ。上記の④入会権の共同所有がこれに属するとされている。」とまとめられている。

²⁰⁶ 河上正二、前掲注 204、295 頁

²⁰⁷ 加藤雅信『新民法体系II 物権法〔第2版〕』（有斐閣、2005）283 頁にてその理由について、「各共有者はいつでも共有関係を中止し、単独所有に移行する権限、すなわち分割請求権を有しているし、各共有者は、共有持分を自由に処分することができる—これによっても他人との共有関係を終了させることができる—からである。このように、共有関係では、共同所有者間の団体的結合が微弱で基本的には解消可能なものとして構成されている。

この共有の性格については、次のようにいうことができる。現在の「私法は個人意思の領域である。私法関係の中心点は個人意思であり、私法上の人格も個人々格を基調としている」。この現代私法の個人主義的性格を反映した共同所有の形態が「共有」であり、他の「合有」と「総有」の2概念が団体主義的性格をもち、法人論的実質をもつとは対照をなしている。」と説明されている。

仕組みになっている。共有状態はあくまで単独所有に移行するまでの暫定状態と考えられている²⁰⁸

5. 3. 2 民法上の組合の財産の共有（合有）

民法上の組合では、個々の組合財産は、民法上、総組合員の共有に属するとされてはいるものの、組合という団体の財産であるが故の制約が課されているため、ここでいう共有は、民法典物権編にいう共有とは性質が異なっており、それを説明するために、一般的には組合の場合における共有は合有であると称されることが多い²⁰⁹。

一般的に民法上の組合における組合員の「持分」といった場合、①組合の運営に参加する権利、②個々の組合財産上の合有持分権、③個々の組合債務についての合有財産を引当てとする債務、④上記②③を含んだ包括的な組合財産上の合有持分権、⑤損失分担の割合に応じて損失を分担する責任及び未履行の出資債務があるときはこれを履行する責任、⑥配当請求、脱退の場合の払戻請求、解散の場合の残余財産の分配請求などについての基本権、⑦上記⑥に基本権から生じた支分権としての現実の請求権、⑧特定の組合債務についての個人財産による責任という8つの意味があるとされている²¹⁰。

民法が共有と呼んでいるもののうち、組合財産の共有（民法676条）や遺産の共有（民法897条・902条以下）は、その性質上合有とみるべきである²¹¹。一つの目的物に対する合有による権利（合有権）は、一つの目的物（全体）に対する複数の者の共同体的権利である。債権の合有的帰属の場合、各債権者の権利は計算上の割合として観念されるにとどまり、独立の権利としての性質を有せず、そのため、権利者全員が共同してのみこれを処分することができ、弁済として受領したものは合有財産となる。債務の合有的帰属も又これに類似する²¹²

すなわち、各合有者は潜在的に抽象的に有する持分を自由に処分することはできず、目的物の分割請求の自由も否定されている（民法676条2項）当該目的物全体に対する各資本参加者（又は各相続人）の権利は、その他の資本参加者（又は相続人）の対等な権利によって制限を受ける。その結果、当該合有関係の拘束が対立している限り、当該共同体的目的物に対する各資本参加者（又は相続人）の数量的持分割合は、民法上確定され得ない。共同体の目的物に対する持分割合は、当該合有共同体の解散（又は解消）後に初めて明らかになる。そのため、合有共同体は持分割合による共同体（例えば、共有）とは区別される。持分割合による共同体にあっては、今現在、当該共同体の目的物に対する各資本参加者（各共有者）の観念的持分を確定することができる²¹³。

²⁰⁸ 河上正二、前掲注204、298頁

²⁰⁹ 太田洋、前掲注188、390頁

²¹⁰ 太田洋、前掲注188、391頁

²¹¹ 我妻榮、有泉亨他『コンメンタール民法—総則・物権・債権〔第4版〕』（日本評論社、2016）1221-1222頁

²¹² 我妻榮、有泉亨他、前掲注211、804、1229頁

²¹³ 木村弘之亮、前掲注139、379頁

複数の者が合有している資産について、持分割合による帰属が、税法上の目的のため必要である。合有者が合有財産に対し分割せずに権利を有する。何人も物及び権利の上位概念「資産」に対して又は合有の各目的物に対して持分権を有しない。これが伝統的な合有理論である。

しかしながら、課税のため分離帰属が必要である事例について、私法上の制度である合有は、「経済的に解釈される」。合有財産を組合員の特別財産として観る、伝統的な合有理論は民事法上その根拠を失っているとしても、いずれにせよ、経済生活において合有者は持分割合に応じた持分権者としてみられている²¹⁴。

5. 3. 3 権利能力なき社団の財産の共有（総有）

権利能力なき社団について、判例²¹⁵では権利は構成員に総有的に帰属するとしている。これを根拠にして、特段の合意がない限り、構成員の持分権や脱退に際しての財産分割請求権はない。権利能力なき社団の財産は、代表者や構成員の財産ではなく、実質的には社団の財産であるから、代表者や構成員の債権者は権利能力なき社団の財産にかかっていくことはできない。ただ、脱退に際して持分の払戻しが認められる組合型団体については、構成員の債権者は、その構成員の持分を差し押さえ、構成員を脱退させてその払戻し請求権によって弁済を受けることができる。取引に関して、代表機関は社団（総構成員）の名において法律行為をすることができ、代表機関が社団のためにその目的の範囲内で行った法律行為の効果は、社団（総構成員）に帰属する。

法人税法上では、人格のない社団等は法人とみなす。その理由は、その財産が構成員の総有に属し、意思決定が多数決の原則でなされ、構成員は全員が有限責任である等、組合に比して団体性が強いという点にあるとされている。

社団の資産・負債が社団構成員の総有に属し、構成員各自は総会を通じてその管理に参画するだけで、個々の財産に対する持分権を持たず、また、債務についても、社団の総有財産のみが引当てとなるとされる²¹⁶。所有権の関係でみると、構成員の全体が独立した団体として所有権を有するが、その中の管理処分権は団体の権利として団体に帰属し、使用収益権は構成員たる資格において各構成員に帰属し、また、その総有形態は所有権の内容が組織上分解的に帰属する形態であると解されている。構成員個人の所有と団体の所有とが重複するというのが、総有概念の本来的な理解である。

もっとも川島武宜博士は、社団構成員が持分権を有する社団も存在することを指摘し、総有説が構成員の持分権がない団体として構成している点に対して疑問を呈している²¹⁷。

加藤雅信教授は、権利能力なき社団を①公益目的の権利能力なき社団②営利目的での権利能力なき社団③中間目的の権利能力なき社団に区分して検討して

²¹⁴ 木村弘之亮、前掲注 139、380 頁

²¹⁵ 最判昭和 32 年 11 月 14 日民集 11・12・1943

²¹⁶ 我妻栄「民法総則」末弘嚴太郎代表編『（現代法學全集）〔第二巻〕』日本評論社（1928）200 頁

²¹⁷ 川島武宜『民法(3)』（有斐閣、1951）289 頁

いる。営利目的での権利能力なき社団については、「営利目的での権利能力なき社団が活動を行った場合、法的整備が不十分のまま、商法の会社法の規定を準用して利益分配を行うわけにはいかないであろう。しかし、この種の権利能力なき社団が活動を停止し、解散状況になった場合、組合についての民法六七四条の規定をこの種の権利能力なき社団にも準用し、損益分配を考えた方がよいように思われる。また、この種の権利能力なき社団が活動中には、構成員たる社員からの実質的社団財団に対する権利主張を許してはならないであろう。そうであるとしたら、やはり組合について民法六七六条二項の、清算前の分割請求禁止の規定も、この種の権利能力なき社団に準用されるべき用に思われる。以上のように考えるのであれば、営利目的の権利能力なき社団の所有関係は合有と考えるのが、合目的的であろう。」²¹⁸と述べたうえで中間目的の権利能力なき社団について、「この権利能力なき社団が活動中に、実質的にそれが有する財産に対し、構成員たる社員の権利主張を許すべきではあるまい。しかし、この種の権利能力なき社団が活動を停止し、実質的な解散状況に至った場合に民法七二条の公益法人についての残余財産の帰属に従い、最後の手段としては国庫に帰属すると考えるよりも、民法六七四条と同様、出資割合に応じた損益分配を考える方が合理的なように思われる。そうであるとすれば、中間目的の権利能力なき社団の所有形態についても、合有と考えるべきであろう。」²¹⁹として、一概に権利能力なき社団を一律に総有として考えるべきではないと述べられている。

5. 3. 4 区分所有建物の共有

建物区分所有法は、マンションの住居部分等を「専有部分」、廊下、階段等を「共用部分」としたうえで、専有部分については区分所有権が成立するとされる一方、共用部分は「共有」としている。区分所有権は、共有以上に他の区分所有者との共同性が要求されており、通常の所有権と区別された特殊な所有権である²²⁰。

この点について、加藤雅信教授は、『『共有』とされる共用部分については、持分割合も明定されている。しかし、この共用部分の持分は、それ自体として譲渡することはできず、専有部分の処分に従うものとされ、分割請求もその性質上当然に認められないものと解されている²²¹。したがって、建物区分所有法が規定す

²¹⁸ 加藤雅信「総有論・合有論のミニ法人論的構造」星野英一先生古稀祝賀『日本民法学の形成と課題 上』有斐閣（1996）190頁

²¹⁹ 加藤雅信、前掲注218、190頁

²²⁰ 加藤雅信、前掲注207、284頁、において、「共有物全体の管理については共有持分の個人主義的性格が貫徹されていない部分があるが、本来所有権的性格を有するはずの専有部分にかんする区分所有権は、共有以上に他の区分所有者との共同性が要求されている側面があることは否定できない。この共同性は、区分所有者が『全員で、建物並びにその敷地及び附属施設の管理を行うための団体を構成』することを基礎とするものである。この意味では、区分所有権とは、通常の所有権と区別された特殊な所有権なのである。これが、区分所有権につき、所有権一般とは異なる、『所有権の規律について特殊な内容が必要となる土地所有権、区分所有権、金銭所有権』として本書で位置づけた背景である。」として、その特殊性を主張している。

²²¹ 昭和37年の建物区分所有法の成立以前、民法は208条に区分所有について規定し、共用部分

る共用部分の『共有』の規範内容は、民法 249 条以下の規定の適用を排除するものである。

この意味では、『共有』という建物区分所有法の表現にもかかわらず、共用部分の共同所有形態は共有・合有・総有のいずれにもあてはまらない第 4 のタイプの共同所有である。この共同所有の特殊性は、他の区分所有者との共同性が要求されている側面に由来するものであり、専有部分に成立する区分所有権の特殊性と共通する基盤にたっている。これらを考えると、この共用部分についての第 4 の共同所有形態と、区分所有権の特殊性の双方を含めた、あらたな『集団的建物所有権』概念を構築していくことが今後必要となり、この集団的建物所有権概念は、建物所有の共同性から制約を受けることをその基本的特質とすべきであろう。マンション管理に典型的にみられるような、集団的な管理が必要な分野に、民法が予定している個人主義的な共有概念をそのままもちこむことは、土台無理な話なのである。」²²²として共有・合有・総有から外れた第 4 の形態の可能性を主張している。

5. 4 マンション管理組合の財産の帰属

5. 4. 1 マンション管理組合財産の帰属主体

管理組合は、「建物並びにその敷地及び附属施設の管理を行うための団体（建物区分所有法 3 条）」でしかなく、また管理者は「規約で定めた行為をする権利を有し、義務を負う（同法 26 条 1 項）」とともに「その職務に関し、区分所有者を代理する（同条 2 項）」する者ではあるが、収益を生じせしめている財産である共用部分の所有者は、当該マンションの区分所有者であって、管理組合は管理者にすぎない²²³。

この点、東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決は、これらの賃貸収入が、管理組合の雑収入として計上されている点や「原告の構成員に対して直ちに個別的に分配されるように処分されたことを認めるに足る証拠はない」と、構成員に個別に直ちに分配していないことをもって構成員に帰属しないと認定している。しかし直ちに個別に分配されないからといって、構成員に帰属しないと結論もまた根拠が乏しいものといえる²²⁴。

共用部分については、区分所有法 11 条の規定から区分所有者の共有とされている。これを組合の合有財産と理解することは難しいと考えられている。

5. 4. 2 管理費・修繕積立金等の帰属

管理組合は、区分所有関係の発生と共に存在するものとされる団体（区分所有法 3 条参照）であって、当事者による組合成立の契約を必要としないし、各自の

についての共有推定の規定を置いていた。建物区分所有法の制定にともない、この規定は削除されたが、それ以前は、民法 257 条がこの共用部分についての分割請求を認めない旨を規定しており、この部分も削除された。制定された建物区分所有法は、分割禁止の規定をとくに受け継ぐことをしなかったが、立法担当者は分割請求が認められないことを当然と考えていた。

²²² 加藤雅信、前掲注 207、284-285 頁

²²³ 長島弘、前掲注 63、43 頁

²²⁴ 長島弘、前掲注 63、43 頁

区分所有権が成立している一棟という建物の物的連結によって当然に成立し、区分所有権を失えば自動的に構成員たる資格を失う。さらに民法上の組合であれば発足時に要求される出資がなされていない。もっとも、共用部分等の管理を民法 667 条の「共同ノ事業」とし、各区分所有者によって、その後に支払われる管理費・修繕積立金等を出資とみて、それをこの組合の固有の資産ということとはできる²²⁵。

管理組合は、「建物並びにその敷地及び付属設備」に関しては何らの財産権の有していないが、それらの「管理を行うための団体」であることから²²⁶、規約で定められている事項や集会で決議された事項について、管理行為をすることが許されると解されている²²⁷。

区分所有者が規約の定め等に基づき納入した管理費等は、その全額が直ちに管理組合または区分所有者全員に帰属するのか、また、帰属するとした場合に、区分所有者が区分所有者でなくなった時には、当該区分所有者の支払った管理費等がそれまでの間に管理のための経費として充当されなかった分（余剰金）については当該区分所有者に返還されるのかという問題がある。この点について、鎌野邦樹教授は「各区分所有者が支払った管理費等については、直ちに管理組合または団体的に区分所有者全員に帰属し、たとえ余剰金が生じても、それが各区分所有者の持分に応じて返還されることは予想されていないと解される。このことは、区分所有者が区分所有者でなくなった場合においても異なるものではなく、民法の定める脱退した組合員の持分の払戻しの場合（民法 681 条）とは異なる。すなわち、管理費等は規約によってそれを充当すべき費目が定められており、そのために現在および将来にわたり充当され、消費されるものであり、それについては、いわゆる出資金等とは異なり、各区分所有者の持分を観念する余地はないものと解することができる。」²²⁸とし、また、「余剰金は管理組合または現存の区分所有者全員に団体的に帰属するのであるから、これを繰越金として処理する一般的な選択の場合においては、これを専ら現存の区分所有者の利益のためにのみ使用することができるのであり、このことから、余剰金を現存の区分所有者の爾後の管理費の減額分に充当したり、現存の区分所有者のみに返還する旨の集会決議も認められると解される。」²²⁹として余剰金を支払われるべき管理費等の減額分に充てたり、各区分所有者に返還することは問題ないと述べられている。一般的には管理組合は権利能力なき社団と解され、管理費等は、管理組合に（ないしは区分所有者全員に総有的に）帰属し、各区分所有者の管理費の支払額に応じた持分の存在を観念することはできないと解される。これに対する反対意見は見当たらない。

なお、修繕積立金については、通常管理に要する経費に充当される管理費と

²²⁵ 新田敏「マンションの共用部分から生ずる金銭債権の性質」杏林社会科学研究 18(2) (2002) 54 頁

²²⁶ 区分所有法 3 条

²²⁷ 大野武「判批」明治学院大学法学研究(97) (2014) 96-97 頁

²²⁸ 鎌野邦樹「区分所有建物における管理費余剰金の法的性質」『民事法学の歴史と未来:田山輝明先生古稀記念論文集』成文堂 (2014) 252 頁

²²⁹ 鎌野邦樹、前掲注 228、253-254 頁

は異なり、一定年数の経過ごとの計画修繕、不測の事故等により必要となる修繕、および共用部分の変更その他限定された特別の管理に要する経費に充当する場合に限って取り崩すことが予定され、それ以外の場合には取り崩すことは許されないのが一般的である²³⁰。

したがって、上のような特別の管理に要する経費に充当する場合が相当期間存在しなかったり、存在したが集会の決議等により実際には充当しなかったりしたために、修繕積立金が相当な額になったときに、それは、文字通り積み立てられるべきものであり、区分所有者間で配分することは、本来は予定されていない²³¹。

5. 4. 3 マンション共用部から生じた金銭債権の帰属

ここまで一般的な管理組合の特徴について述べたが、それではマンションの共用部から生じた収益の帰属主体について検討を行う。

区分所有法 19 条は、マンションの共用部分から生じた収益について、持分に応じて各共有者に帰属するとしている。では、マンションの共用部分から生じた収益につき、各区分所有者は持分割合に応じて、分配を求めることができるか。この点、管理規約に特段の規定がない場合、共用部分から生じた利益は、いったん区分所有者らの団体に合有的に帰属し、具体的にこれを区分所有者等に分配すべきこと並びにその金額及び時期が決定されることが必要であるとする判例がある²³²。同裁判例は、共用部分から生ずる利益は各区分所有者が負担する管理費に振替充当する旨の規約の定めを有する管理組合が共用部分を駐車場として賃貸するなどして得た収益金は、管理組合（区分所有者団体）に合有的に帰属すると判示したものである。

また、共用部分等についての用法違反や規約違反によって生じた損害の賠償や不当利得の返還の請求は、共用部分の管理に関する事項として団体的にのみ行使されるべきであり、基本的には管理者が区分所有者全員を代理して同請求権を行使する。ただし、管理者が同請求権を行使するためには、その旨の規約の定めまたは集会の決議があることが必要である。これに対して、各区分所有者は、自己の持分に応じた金銭請求権は観念できるものの、同請求権を独立して行使することはできない。もっとも、各区分所有者は、自己の共有持分権に基づいて、管理者に対して、規約に管理者が同請求権の行使ができる旨の定めがある場合には、その執行を請求することができ、規約にその旨の定めがない場合には、集会の招集を請求できると解する見解がある²³³。

この見解は、各区分所有者による本件金銭債権の個別行使が禁止されるのは、本件金銭債権が区分所有者団体に帰属しているからでなく、それが共用部分の管理に関する事項に属するからであるとし、本件金銭債権は各区分所有者に観念的ながら帰属しているとする。

²³⁰ 標準管理規約 28 条

²³¹ 鎌野邦樹、前掲注 228、263 頁

²³² 東京地判平成 3 年 5 月 29 日判時 1406・33、千葉地判平成 8 年 9 月 4 日判時 1601・139

²³³ 大野武「判批」明治学院大学法律科学研究所年報(32) (2016) 189-197 頁

マンションの共用部から生ずる金銭債権について、総有説を取り得ない最大の理由は、共用部分は団体固有の資産を形成していないということである。つまり、権利能力なき社団を含めて総有団体においては、「取引上の債務は、団体の構成員全員に総有的に帰属し、団体の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は取引の相手方に直接個人的債務ないし責任を負わない」とされるにも拘わらず、法的共用部分については、この意味において責任財産とはなり得ないからである。これは仮に団体として債務の履行が不可能となった場合でも、共用部分が責任財産として執行の対象とされ、区分所有権と切り離された形で、共用部分が独立の権利の客体とはなりえない。

区分所有法 27 条は、管理者が規約の定めによって共用部分を所有することを認めるが、これは管理に必要なし有益な場合を考慮して、所有の観念を法技術的に使用しているだけであって、使用・収益・処分の権能は共有者である区分所有者に帰属していることに変わりはない。それだけではなく、団体の財産のみが責任財産となると解することは、管理組合あるいは管理組合法人の債務について、各区分所有者が責任—終局的には無限責任—を負うとする、区分所有法 29 条・53 条の規定に反することになる。したがって仮にマンション管理団体の財産について、総有説を採るとしても、その財産的独立性を有するのは、団体が徴収した管理費・修繕積立金等に限定されるのであって、団体の財産ではあり得ない共用部分から生ずる金銭債権を、当然に一個の不可分債権として管理団体に帰属するとみることはできない²³⁴。

また、本件金銭を区分所有者団体に帰属させる旨の集会の決議または規約の定めをした上で、区分所有者団体が自己の財産権として本件金銭債権を行使するという方法²³⁵を取らなければならないと判断されたとしても、規約の定めがマンション標準管理規約（単棟型）の定めに基づいている限り、分割債権であることから生ずる不都合も實際上ほとんど回避することが可能である。

かかる見解を踏まえれば、総会決議により、区分所有者に対して配分をすること、その金額及び時期を決議すれば、各区分所有者は、管理組合に対して、具体的な分配請求権を取得することになると考えられる。

小括

この章では資産の帰属の形態について確認した。まず、構成員の債務の責任の違いについて、責任の違いは財産の独立性の有無により決定されることを確認した。無限責任である場合には、実質的に構成員が全ての債権債務を背負うことになり、有限責任である場合に対して資産（債務）の帰属が変化すると考えることができる。

そして、財産の独立性の有無は資産の共有形態により判断される。権利者が複

²³⁴ 新田敏、前掲注 225、50 頁

²³⁵ この方法は、各区分所有者の共用部分等に対する使用収益権を区分所有者団体に出资しているものとみて、そこからの収益を一個の金銭債権として区分所有者団体に帰属させるというものである。

数いる場合は民法上の共有状態であるとされるが共有の形態には共有の他に合有と総有が存在しそれぞれに性質が異なる。ある団体に総有的に資産が帰属する場合には、特段の合意がない限り、構成員の持分権や脱退に際しての財産分割請求権はなく、法人格がないとしても団体の固有の資産として帰属しているといえる。

これに対し、団体に合有的に資産が帰属する場合は、分割請求については制限があるものの各構成員が団体から脱退する際などの時には、各構成員は持分の払い戻しを授受が可能といった違いがあり団体の固有の資産として帰属しているとはいいがたい。

これらを管理組合にあてはめた場合、前提として管理組合の組合員の責任は無限責任であることから全ての債権債務は区分所有者（個人）に帰属する。そして資産の帰属形態について、判例に基づき検討した結果、管理費等と共用部から生じた金銭では性質が異なることがわかった。

管理費等は組合の目的として管理維持のための財産であり総有財産である。区分所有者全員の総有財産として帰属することから、結果的にその金銭を支配している管理組合に団体固有の財産として帰属していると考えられる。

しかし、共用部から生じた金銭債権は、組合の目的とは外れた合有財産であり、管理組合が保有しているが区分所有者に分配請求権があり、区分所有者の財産として帰属する。管理組合は預入しているにすぎず、支配権は区分所有者にあるといえる。この預入している金銭を結果的に管理維持に使用しているが、これは管理費余剰金を現存の区分所有者の管理費の減額分に充当することが認められていることから、その逆で区分所有者から追加で管理費等を徴収する手間を省いているにすぎないと考えられる。

結びに代えて―あるべき課税方法の見解

管理組合は区分所有法 3 条の規定により区分所有者関係の成立と同時に法律上当然に区分所有者の団体として構成される。管理組合には管理者の定めがあり、管理規約で区分所有者が従うべきルールが定められており、管理組合総会及び理事会が開催されている。理事長は管理組合の代表として、総会及び理事会などの業務を統括する。総会の決議では多数決の原則が行われており、理事会及び総会にて財産の管理のための決議が行われている。以上のことから管理組合は、権利能力なき社団のメルクマールとされている、民法判例の最高裁昭和 39 年 10 月 15 日判決で示されている 4 要件を満たしており、極めて高い団体性を有しているといえる。これらの性質から民法上は権利能力なき社団に該当するというのが通説である。

管理組合の行った収益事業から生じた収入の納税主体が争点となった東京地裁平成 30 年 3 月 13 日、東京高裁平成 30 年 10 月 31 日判決では民法上の権利能力なき社団の 4 要件を満たすため、人格のない社団等であると判断を下している。この判旨からすると、4 要件のみで判断を下しているかのように思われた。東京地裁平成 30 年 3 月 13 日では、原告が権利能力なき社団の特徴として、債務の責任について有限責任であると導き出した最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決

を指摘していた。これに対し、東京地裁平成 30 年 3 月 13 日判決は、この最判 48 年については、権利能力なき社団の成立要件ではなく、特定の権利能力のない社団について判示したものにすぎないと判断している。

税務上の人格のない社団等は、民法上の権利能力なき社団の借用概念とされ、3 章において借用概念の用いられ方と借用先である民法上の学説を検討した。

借用概念の通説は統一説であるが、現状において、民法で重要とされている要素と税法で重要であるとされている要素に相違がある。借用先である民法上の学説においては、昭和 39 年最判で示された 4 要件も曖昧であり、法人にふさわしい団体を権利能力なき社団として判別するという方法論が検討されている。最高裁昭和 48 年 10 月 9 日判決で示された権利能力なき社団は有限責任であるという特徴も、構成員に有限責任を認めてよいと考えた団体を権利能力なき社団と認定し、構成員に有限責任を認め得ないと考えた団体は組合と認定して構成員に無限責任を課している、と批評されている。

また、税務上の規定においても「無限責任」とあるという要素は、アメリカにおいて、過去採用されていたキントナー規則で「無限責任」とある旨がパススルー課税の重要な要素とされていた。キントナー規則について、わが国の租税法においても、なお有益ではないかと考えられるという学説もある。

管理組合は昭和 39 年最判で示された 4 要件を満たしているが、管理組合の組合員は管理組合の債務について敷地権の割合に基づく無限責任を負う特徴をもつ。民法上において、管理組合は権利能力なき社団に該当するのが通説であるが、特徴だけを当てはめると人格のない社団等に該当せず、組合契約に基づき設立される団体でもないため、任意組合にも該当しない鶴的な団体であると考えられる。これまで検討してきたとおり、民法上の学説は、権利能力なき社団・財団の概念において構成員の有限責任と、責任財産の団体への帰属の有無が重要であると考えられている。借用概念で統一説の立場をとるのであれば、この 2 つの点には重要な要素であり無視はできない。

民法上の規定に対し、税務上の人格のない社団等で最も重要なことは、法人課税とするか個人所得課税とするかを判断することと考えられており、民法上で重要と考えられている要件と相違がある。これを解決するためには借用概念を目的論的解釈により解釈する必要があると思われる。

次に法人課税とするか個人所得課税とするかを判断するために実質所得課税の原則を確認した。

実質所得課税の原則を規定する所得税法 12 条と法人税法 11 条は、学説において法律的帰属説が通説であるとされる。

管理組合の収益事業は、大半がマンション共用部という資産から生じる収益であるが、法律的帰属説に基づく資産から生ずる収益については、契約や登記での所有者に帰属すると考えられる。

また、マンション管理組合を所得税法 12 条等に当てはめると、収益を生みだす源泉となるマンション共用部（資産）が誰に帰属しているかがまず重要となる。ここでは法律上所有権を有している区分所有者がこれにあたる。そして単なる名義人であるかどうか、この収入源泉である資産を管理支配している管理組合が実質的に収益を享受しているかどうかの問題となる。

所得税法 12 条にいう、単なる名義人かどうかを判定するためには、課税物件の「私法上の帰属」につきその形式と実質が相違しているかどうかを判定することとなる。区分所有者は、その所有するマンション共用部の維持管理が適正にされない場合、そのマンションの資産価値が下がる。逆に適正な維持管理がされたうえで、管理組合に十分な管理費・修繕積立金がある場合にはマンションの資産価値が上がる。マンションの共用部は管理組合が維持管理すなわち管理支配している資産であるが、区分所有者が資産価値により影響を受けるという点から考えると、その実質は管理費・修繕積立金を負担している区分所有者へと帰属しているとも考えられ、収入を受けている管理組合との間に形式と実質の相違が生じている。

5 章においては、管理組合のように複数の実質的権利者がいる場合の資産の帰属により、税法上の納税主体の決定においてどのように変化するか、団体債務の責任の違いとその所得を生みだす源泉となる資産が誰に帰属しているかを検討した。

検討の結果、責任の違いは財産の独立性の有無により決定されることが明らかになった。無限責任である場合には、実質的に構成員が全ての債権債務を背負うことになり、有限責任である場合に対して資産（債務）の帰属が変化すると考えることができる。

そして、財産の独立性の有無は資産の共有形態により判断される。複数の実質的権利者がいる場合には民法上の共有状態であるとされるが、共有の形態には共有の他に合有と総有が存在する。また、マンション管理組合のような建物共用部分の共同所有形態は、その特殊性から共有・合有・総有のいずれにもあてはまらない第 4 のタイプの共同所有であると主張する説もある。

これらを管理組合にあてはめた場合、前提として管理組合の組合員の責任は無限責任であることから全ての債権債務は区分所有者（個人）に帰属する。そして、資産の帰属形態について、判例に基づき検討した結果、管理費等と共用部から生じた金銭では性質が異なることが確認できた。

管理費等は組合の目的として管理維持のための財産であり総有財産である。区分所有者全員の総有財産として帰属することから、結果的にその金銭を支配している管理組合に団体固有の財産として帰属していると考えられる。

しかし、共用部から生じた金銭債権は、組合の目的とは外れた合有財産であり、管理組合が保有しているが区分所有者に分配請求権があり、区分所有者の財産として帰属する。管理組合は預入れているにすぎず、支配権は区分所有者にあるといえる。

以上の内容を整理すると、管理組合は、債務の責任について、無限責任であることから昭和 48 年最判の特徴には当てはまらないものの、権利能力なき社団の要件とされてきた昭和 39 年最判の 4 要件を満たしており、民法上は権利能力なき社団に該当するとされている。

そして、マンション共用部の所有者は区分所有者であるが、共用部は管理組合により管理支配されており、共用部を維持管理する組合の目的のために徴収している管理費と修繕積立金は、区分所有者の全員に総有財産として帰属し、管理

組合独自の財産として帰属している。これらから総合的に検討すると、管理組合は借用概念の統一説と目的論的解釈のどちらの立場からも人格のない社団等に該当すると考えられる。すなわち、団体性と組合独自の財産を有しており、法人として課税されるべき団体であるといえる。

ただし、これはあくまでも団体としての器の話であり、管理組合の授受する収入は、目的と目的外のもので異なる性質を有することを考慮しなければならない。管理費と修繕積立金は区分所有者の全員に総有として帰属することから管理組合の収入として帰属すると考えられるが、共用部から生じた金銭収入については、共用部の所有者である区分所有者に合有的に帰属し、組合独自の財産ではない。民法上も組合独自の財産の有無について、社団か組合かを判別する最も重要な判断材料としている。共用部から生じた金銭が合有財産であり、さらに債務の責任について無限責任を負うことからすると、共用部から生じた金銭及び債務は全て区分所有者に帰属するのである。

このことから、管理組合は税務上の人格なき社団等に該当するが、団体としての収入は管理費・修繕積立金のみであり、共用部から生じた金銭は区分所有者に帰属し、この納税主体は区分所有者である個人、すなわち所得税が課税されるべきであると結論付けた。

マンション管理組合は、建替え要件の難しさや住まいの都心部集中などを背景に、今後、日本の生活スタイルに併せて増加傾向をたどるであろう。マンションの高齢化が進むと管理費と修繕積立金が不足し、収益事業を検討しはじめる管理組合が増える。一つの管理組合あたりの納税額は大規模な営利団体に比べ少ないが、その対象となる管理組合の数は身近でありふれているものであるにもかかわらず、これまで課税のあり方について議論をされることがなかった。管理組合に対する課税のあり方については、一応のメルクマールは東京地裁平成30年3月13日判決と、その控訴審である東京高裁平成30年10月31日判決しかなく、先行研究もあまり見当たらない。その中で資産の管理支配と資産の帰属に着目し検討した本論文は新たな着眼点からの検討であると考えている。

今後、管理組合をはじめとした様々の団体の課税方法について、所得の帰属は収入を生みだす源泉となる資産の帰属に基づき決定され、その決定された帰属に基づき納税主体を検討するべきであるという考え方について、本論文が一石を投じるものになることを期待したい。

参考文献

<著書等>

- ・新井益太郎監修『現代税法の基礎知識〔七訂版〕』（ぎょうせい、2007）
- ・市川深『所得税重要判例コンメンタール』（税務経理協会、1991）
- ・稲本洋之助他『コンメンタールマンション区分所有法〔第3版〕』（日本評論社、2015）
- ・内田貴『民法Ⅰ 第4版 総則・物権総論』（東京大学出版会、2008）
- ・内田貴『民法Ⅱ（債権各論）第3版』（東京大学出版会、2011）
- ・岡村忠生『新しい法人税法』（有斐閣、2007）

- ・加藤雅信『新民法体系Ⅱ物権法〔第2版〕』（有斐閣、2005）
- ・金子宏『租税法 第二十一版』（弘文堂、2016）
- ・金子宏他『ケースブック租税法〔第5版〕』（弘文堂、2017）
- ・鎌野邦樹他『マンション法』（有斐閣、2003）
- ・河上正二『物権法講義』（日本評論社、2012）
- ・川島武宜『民法(3)』（有斐閣、1951）
- ・河内宏『権利能力なき社団・財団の判例総合解説』（信山社、2004）
- ・木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、2002）
- ・木村弘之亮『租税正義と国税通則法総則』（信山社、2018）
- ・清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、2013）
- ・国土交通省『長期修繕計画標準様式 長期修繕計画作成ガイドライン 長期修繕計画作成ガイドラインコメント』（2008）
- ・国土交通省『マンションの修繕積立金に関するガイドライン』（2011）
- ・国土交通省『マンションの新たな管理ルールに関する検討会報告書』（2015）
- ・四宮和夫他『民法総則〔第9版〕』（弘文堂、2018）
- ・武田昌輔『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規 加除式）
- ・武田昌輔『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規 加除式）
- ・田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』（成文堂、2019）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義 第6版』（弘文堂、2018）
- ・手塚貴大『法人・企業課税の理論』（弘文堂、2017）
- ・星野英一『民法概論I(序論・総則)』（良書普及会、1971）
- ・水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018）
- ・水本浩他『基本法コンメンタールマンション法〔第三版〕』（日本評論社、2006）
- ・安永正昭『講義物権・担保物権法〔第2版〕』（有斐閣、2014）
- ・山上一夫『新・財務整理と清算の実務全書：株式会社・有限会社・合名会社・合資会社の』（税務研究会出版局、2003）
- ・山野目章夫『新注釈民法(1) 総則(1)』（有斐閣、2018）
- ・山野目章夫『新注釈民法(14) 債権(7)』（有斐閣、2018）
- ・横浜弁護士会『マンション・団地の法律実務』（ぎょうせい、2014）
- ・我妻榮『民法I 総則・物権法〔第4版〕』（一粒社、1992）
- ・我妻榮、有泉亨他『コンメンタール民法—総則・物権・債権〔第4版〕』（日本評論社、2016）

<雑誌・論文等>

- ・青山慶二「判批」ジュリスト租税判例百選第5版（2011）42-43 頁
- ・安宅敬祐「判例から読み解く 人格のない社団をめぐる税法と民法その他の法律との関係」税 61(3)（2006）38-64 頁
- ・石倉文雄「税法適用関係における人格なき社団論—熊本ねずみ講についての二つの対立する判決に関連して—」『税法の課題と超克』山田二郎先生古稀記念論文集、信山社（2000）1-29 頁
- ・伊藤栄寿「組合財産の共有—物件編の共有との比較検討」名古屋大学法政論集 (270)（2017）199-216 頁

- ・伊藤剛志「組合課税に係る近年の裁判例の検討」租税研究(762) (2013) 242-255 頁
- ・一般社団法人リスクマネジメント協会「マンション購入におけるリスクマネジメント」 <https://www.arm.or.jp/pdf/resource/ronbun/2004/2004-3-26.pdf> (最終閲覧日 2019 年 1 月 27 日)
- ・植松守雄「講座 所得税法の諸問題第 6 回 第一 納税義務者・源泉徴収義務者 (続 5)」税経通信 42(3) (1987) 29-30 頁
- ・碓井光明「租税法における課税物件の帰属について(I)」税経通信 26(14) (1971) 59-63 頁
- ・碓井光明「租税法における課税物件の帰属について(II)」税経通信 27(2) (1971) 48-52 頁
- ・臼田利之「超高層マンションの修繕積立金に関する研究—大阪市域を事例として—」都市住宅学(103) (2018) 159-164 頁
- ・大野武「判批」明治学院大学法学研究(97) (2014) 87-106 頁
- ・大野武「判批」明治学院大学法律科学研究所年報(32) (2016) 189-197 頁
- ・太田洋「組合に係る課税関係についての若干の考察」『租税法と民法』有斐閣、(2018) 385-407 頁
- ・大淵博義「私法上の行為と実質課税の原則—『事実認定の実質主義』による認定の法理—」商学論纂〔中央大学〕41(5) (2000) 369-403 頁
- ・岡村忠生「これからの法人課税と税法学の課題」税研 25(1) (2009) 15-24 頁
- ・加藤新太郎「判批」NBL (798) (2004) 69-71 頁
- ・加藤雅信「総有論・合有論のミニ法人論的構造」星野英一先生古稀祝賀『日本民法学の形成と課題 上』有斐閣 (1996) 153-194 頁
- ・金子宏「論壇 任意組合の課税関係」税研 21(4) (2006) 16-21 頁
- ・兼平裕子「多様な組織形態と法人課税・所得課税」『民法と税法の交錯—フラットな社会を構築するために—』愛媛大学法文学部総合政策学科 (2012) 118-152 頁
- ・兼平裕子「多様な事業体課税と事実認定—航空機リース事件を手掛かりとして—」『民法と税法の交錯—フラットな社会を構築するために—』愛媛大学法文学部総合政策学科 (2012) 153-182 頁
- ・兼平裕子「権利能力なき社団と人格のない社団等：民事法における実体論・手続論と租税法における借用概念」愛媛大学法文学部論集. 総合政策学科編 (33) (2016) 57-123 頁
- ・鎌野邦樹「区分所有法改正とマンションの管理 —規約の公正性・衡平性の確保を中心に—」都市住宅学(38) (2002) 29-32 頁
- ・鎌野邦樹「区分所有建物における管理費余剰金の法的性質」『民事法学の歴史と未来』田山輝明先生古稀記念論文集、成文堂 (2014) 245-264 頁
- ・後藤元伸「法人における有限責任と組合型団体における無限責任—ドイツにおける民法上の組合の組合員責任論—」政策創造研究(6) (2013) 187-237 頁
- ・齊藤広子「日本の集合住宅管理の現状と課題 集合住宅の所有・管理の法制度の国際比較の必要性」日本不動産学会誌 22(4) (2009) 14-25 頁
- ・酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(上)」税経通信 64(1) (2009)

58-64 頁

- ・酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(中)」税経通信 64(3)(2009) 147-157 頁
- ・酒井克彦「所得税法上の『人格のない社団等』の意義(下)」税経通信 64(5)(2009) 68-76 頁
- ・酒井克彦「所得課税共通ルールとしての実質所得者課税の原則」中央ロー・ジャーナル 14(2) (2017) 69-102 頁
- ・酒井克彦「管理組合に係る組合費の仕入税額控除該当性(上)大阪高裁平成 25 年 4 月 11 日判決を素材として」月刊税務事例 51(3) (2019) 15-21 頁
- ・佐藤孝一「人格のない社団の成立要件についての一考察—類型論による租税法解釈の一展開として—」税務大学校論叢(18) (1987) 137-273 頁
- ・佐藤孝一「判批」『ジュリスト租税判例百選第 4 版』有斐閣 (2005) 42-43 頁
- ・佐藤英明「アメリカ連邦所得税における『パートナーシップ』の範囲に関する問題点 (パートナーシップの課税問題)」日税研論集(44) (2000) 33-83 頁
- ・佐藤英明「所得の人的帰属をめぐる裁判例の概観」税務事例研究(149) (2016) 26-67 頁
- ・品川孝次「組合財産『共有』の特殊性」山畠正男・五十嵐清・藪重夫先生古稀記念論文集『民法学と比較法学の諸相Ⅲ』信山社 (1998) 91-112 頁
- ・高橋美津子「事業体法制と事業体課税の交錯に関する一考察」法政論叢 52(2) (2016) 15-29 頁
- ・高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察(1)アメリカ・パートナーシップ課税を素材として」法学論叢 141(6) (1997) 25-46 頁
- ・高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察(2 完)アメリカ・パートナーシップ課税を素材として」法学論叢 143(4) (1998) 26-49 頁
- ・高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察--課税時期、所得種類、帰属を中心に」税法学(543) (2000) 55-109 頁
- ・高橋祐介「組合課税-「簡素・柔軟・公平」な組合課税の立法提案-」租税法研究(30) (2002) 28-50 頁
- ・高橋祐介「事業体課税論」『新しい法人税法』京都大学大学院法学研究科 COE 研究叢書、有斐閣 (2007) 61-113 頁
- ・高橋祐介「事業体課税-アメリカ法を題材にして (第 98 回大会シンポジウム--法人課税をめぐる諸問題)」税法学(559) (2008) 151-193 頁
- ・高浜智輝「租税法における外国事業体の取り扱い：アメリカ・パートナーシップを中心として」(経営学研究論集/明治大学大学院[編](44) (2015) 115-134 頁
- ・太郎良留美「判批」『租税判例百選第 6 版』有斐閣 (2016) 169-170 頁
- ・千年原未央「平成 25 年 10 月 15 日裁決からみる マンション管理組合の「人格のない社団等」への該当性判断」税務弘報 62(13) (2014) 117-125 頁
- ・寺川永「判批」銀行法務 21/経済法令研究会[編]49(6) (2005) 80-83 頁
- ・朝長英樹「事業体課税の理論と課題」租税研究 (673) (2005) 75-131 頁
- ・中川善之助・他(座該会)「人格のない社団・財団の課税をめぐって」税経通信 12(7) (1962) 188-213 頁

- ・中西真悟「集合共有住宅の大規模修繕計画に関する経済性評価の不確実性」数理解析研究所講究録第(2044) (2017) 101-111 頁
- ・長島弘「マンション共用部分等を賃貸した場合の収益の帰属」税務事例 51(6) (2019) 33-44 頁
- ・西山由美「『資産』の意義」『租税法と民法』有斐閣 (2018) 54-70 頁
- ・新田敏「マンションの共用部分から生ずる金銭債権の性質」杏林社会科学研究 18(2) (2002) 40-69 頁
- ・長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として—」税務大学校論叢(59) (2008) 140-243 頁
- ・花房博文「マンション管理組合とその後法人化された管理組合法人間の、実体法・訴訟法の主体としての同一性についての一考察」2014 年度創価大学 LS 教員研究報告会資料 (2015) 193-200 頁
- ・花房博文「マンション管理組合財産の法的性質と不当利得返還請求権の法主体についての一考察：最判平成 27 年 9 月 18 日(不当利得返還請求/平成 25 年(受)第 843 号)民集 69-6-1711 を契機として」創価ロー・ジャーナル (2017) 163-171 頁
- ・原田純孝「批評」判例タイムズ 43(18) (1992) 59-64 頁
- ・平野嘉秋「特殊事業体における多様な損益分配--構成員課税と会計問題」租税研究(725) (2010) 176-190 頁
- ・平野嘉秋「構成員課税における税務会計上の問題--構成員の新規加入と脱退」租税研究(737) (2011) 237-248 頁
- ・平野嘉秋「構成員課税における税務会計上の問題--組成・清算と結合・分割」租税研究(740) (2011) 86-98 頁
- ・福田善行「実質所得者課税に関する一考察—所得税における所得の帰属判定を中心に—」税務大学校論叢(84) (2016) 337-438 頁
- ・星野英一「いわゆる『権利能力なき社団』について」『民法論集 第 1 巻』有斐閣 (1970) 227-314 頁
- ・増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究(49) (1999) 47-94 頁
- ・増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税法研究(30) (2002) 1-27 頁
- ・森下幹夫「実質所得者課税の原則」に関する一考察—所得の人的帰属認定における経済的アプローチの意義—」岡山大学経済学会雑誌 49 (1) (2017) 23-39 頁
- ・森信茂樹「新たな事業体と組合税制」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」(2003) 124-138 頁
- ・柳勝司「〔権利能力なき〕社団の財産の帰属といわゆる総有理論について」名城法学 64(4) (2015) 91-110 頁

業績連動給与税制（法人税法 34 条 1 項 3 号）に関する検討

—我が国のインセンティブ報酬制度におけるコーポレート・ガバナンスの役立ち—

前田 健介

本論文は、法人税法 34 条 1 項 3 号における業績連動給与税制を検討し、我が国において未だ普及に至らない業績連動給与について、コーポレート・ガバナンスの役立ちというソフトローの観点から、業績連動給与税制の発展余地を考察することを目的とする。

法人が使用人に対して支給する給与は、人件費として、原則すべて損金に算入されるが、役員に対する給与については、特別の損金算入制限がかけられている。しかし、役員給与も法人にとって収益を獲得するための費用であり、職務執行の対価である以上、原則として法人税法 22 条 3 項 2 号に該当し損金に算入すべきものである。ところが、役員給与は役員自身が報酬を決定することになるため、会社法においてはお手盛りの防止が、法人税法においては恣意性の排除が必要不可欠となる。役員給与の中でも特に業績連動給与はこの点が問題となるため、業績連動給与税制においてはいかに恣意性を排除し、適正かつ公平な課税を実現できるかが重要である。

そこで本論文では、まず第 1 章で、我が国における役員給与の現状を検討し、未だ終身雇用・年功序列制度が一般化している日本的な雇用慣行の結果、役員給与は固定報酬が大部分を占めたまま業績連動給与の導入が限定的である実情を確認した。日本における低成長・経済停滞の現状を打破するため、日本再興戦略やコーポレートガバナンス・コードの策定により、日本企業の「稼ぐ力」向上と「攻めのガバナンス」が求められており、法人の役員に中長期的な企業価値向上のインセンティブを与え、企業の稼ぐ力の向上効果が期待されている。ところが、業績連動給与が未だ日本において普及に至っていないのは、業績連動給与税制に問題があると考えられ、恣意性の排除の困難性を取り上げた。

次に第 2 章では、役員給与税制の沿革を通して、平成 18 年度税制改正以降、ドイツ型の利益処分排除からアメリカ型の経営者インセンティブへと変遷していく中で、業績連動給与税制におけるこれまでの改善を確認してきた。また、役員給与における会社法と法人税法の取り扱いを確認することで、会社法でのお手盛りの防止、法人税法での恣意性の排除が客観的に可能となれば、日本企業における業績連動給与の導入推進にも繋がることが理解できた。そこで、法人税法の中で更なる税制改正を検討してみたものの、法人税法は適正かつ公平な課税の実現のため厳格な規定が要求され、定量的に判断できる形式基準を採用せざるをえず、会社法のように定性的に判断できる余地を残す実質基準とは異なることから、恣意性の余地を払拭することはできなかった。

そこで第 3 章では、恣意性の排除の役割をコーポレート・ガバナンスに求めべく、業績連動給与税制に影響するコーポレート・ガバナンスの性質を確認した。コーポレートガバナンス・コードは、形式的にはソフトローであるが、「遵

守するか、説明するか“Comply or Explain”」の思想のもとでかなりハードローに接近したソフトローという位置付けとなっている。現在の多様化・複雑化する業績連動給与に対して、業績連動給与税制の形式的な基準で判断するには困難が伴い、法人税法というハードローのみで一律ないし画一的に規律するには限界がある。この点、客観性を備え恣意性を排除するため、法人税法や会社法といったハードローのみでは対応できないものに対して、補完的にコーポレートガバナンス・コードというソフトローを併用することにより公平で中立な業績連動給与税制に繋がると考察した。

最後に第 4 章では、日本における上場会社の業績連動給与の導入事例を確認した上で、客観性のある業績連動指標を検討した。業績連動給与税制においては、業績連動指標として、有価証券報告書に記載されている利益や売上高の状況を示す指標、そして株式の市場価格の状況を示す指標が認められている。金融商品取引法というハードローによって規定され会計監査人の監査も義務づけられた有価証券報告書や、効率的な市場において様々な取引参加者によって形成される株式の市場価格であれば、公平で客観性が担保できるということである。ただし、業績連動指標は選択の幅が許容されており、真に恣意性の排除が図られているとは言い難い。ここで、恣意性の排除のためにコーポレート・ガバナンスの役立ちが表出し、ハードローである法人税法や会社法によって規律することが困難な空白を、コーポレート・ガバナンスによってソフトローで埋め規制しようとするのである。これによりインセンティブ報酬の発展を享受しながら、適正で公平な課税を実現することに繋がると考えた。

また、上場会社だけでなく同族会社においてもインセンティブ報酬を適用できないのか検討したが、適正な手続の確保と開示での透明性の確保に課題が残り、上場会社のように恣意性を排除することは現状困難であると結論を出した。しかし、同族会社においても経営者に中長期的な企業価値向上のインセンティブを付与することは効果も大きく、内部統制の適切な運用をハードローで確保でき、また恣意性が排除されない事後評価となった場合のクローバック条項のような罰則的な規定を設けることができれば、業績連動給与税制も有効に活用される価値は高いと感じている。

業績連動給与を貫徹することは、経営陣が短期利益主義に走るという批判もあるだろう。しかし、経済のグローバル化が今後とも進んでいく中で、日本の国際競争力を維持・繁栄させるためにも、実力に応じた成果に基づくインセンティブ報酬制度はもっと積極的に導入されるべきであると考えます。そして、それに貢献するような適切で公平な税法、業績連動給与税制のあり方を今後も検討していくことが必要である。

目 次

はじめに	1
1. 日本における業績連動給与の現状	4
1.1 日本における役員給与の一般的形態	5
1.1.1 日本企業の一般的な役員給与体制	5
1.1.2 役員給与と使用人給与の性格	6
1.2 国によるコーポレート・ガバナンス強化の要請	7
1.2.1 役員給与とコーポレート・ガバナンス	7
1.2.2 コーポレートガバナンス・コードの策定	8
1.2.3 日本企業の「稼ぐ力」向上と「攻めのガバナンス」	10
1.3 業績連動給与導入の採用背景	10
1.3.1 「日本再興戦略」改訂 2015（平成 27 年 6 月 30 日）	10
1.3.2 日本再興戦略 2016（平成 28 年 6 月 2 日）	11
1.3.3 インセンティブ報酬導入の意義	12
1.4 業績連動給与税制の問題点	13
1.4.1 会社法と法人税法における齟齬	13
1.4.2 業績連動給与税制の不明確性	15
1.4.3 最適な業績連動指標の選択困難性	16
1.5 小括	17
2. 会社法と法人税法における役員給与の相違	18
2.1 役員給与税制の沿革	18
2.1.1 平成 18 年度税制改正前	18
2.1.2 平成 18 年度税制改正	20
2.1.3 平成 28 年度税制改正	21
2.1.4 平成 29 年度税制改正	22
2.1.5 平成 31 年度税制改正	23
2.2 会社法（商法）における役員給与の取り扱い	24
2.2.1 会社法における報酬	24
2.2.2 使用人とは異なる役員の責任	26

2.2.3	平成 26 年改正会社法とコーポレート・ガバナンス	26
2.3	法人税法における役員給与の取り扱い	27
2.3.1	法人税法における損金性	27
2.3.2	定期同額給与	28
2.3.3	事前確定届出給与	28
2.3.4	業績連動給与（利益連動給与）	29
2.4	小括	32
3.	業績連動給与税制とコーポレート・ガバナンスの関係	34
3.1	コーポレート・ガバナンスの意義	34
3.1.1	コーポレートガバナンス・コードの導入背景	34
3.1.2	コーポレート・ガバナンスの必要性	35
3.2	コーポレート・ガバナンスの位置付け	37
3.2.1	ソフトローとしてのコーポレートガバナンス・コード	37
3.2.2	有価証券報告書におけるコーポレート・ガバナンスの開示	38
3.3	コーポレート・ガバナンスに関する日米間比較	40
3.3.1	アメリカ型コーポレート・ガバナンス	40
3.3.2	日本型コーポレート・ガバナンス	41
3.4	コーポレート・ガバナンスと各ハードローとの関連	42
3.4.1	会社法における内部統制システム	42
3.4.2	金融商品取引法における企業情報開示制度	43
3.5	小括	44
4.	日本企業における業績連動給与税制の発展余地	45
4.1	日本における導入事例の考察	45
4.1.1	導入企業の現状	45
4.1.2	オムロン株式会社	46
4.1.3	富士通株式会社	47
4.1.4	株式会社三井 E&S ホールディングス（旧三井造船株）	48
4.1.5	日産自動車株式会社	49
4.2	有価証券報告書や株価の有用性	50
4.2.1	客観性のある業績連動指標	50
4.2.2	組織型コーポレート・ガバナンスにおける有価証券報告書	51
4.2.3	市場型コーポレート・ガバナンスにおける株式の市場価格	52

4.3	上場会社における業績連動指標の意義	53
4.3.1	東京証券取引所への上場要件	53
4.3.2	上場基準による効果的な業績連動指標	55
4.3.3	上場会社におけるコーポレート・ガバナンス	56
4.4	同族会社への業績連動給与税制の適用可能性	58
4.4.1	同族会社へのインセンティブ報酬導入のメリット	58
4.4.2	上場会社や非同族会社との相違点	59
4.4.3	同族会社における内部統制	60
4.5	小括	62
おわりに		63
参考文献		66
＜書籍＞		66
＜論文＞		67

はじめに

日本企業の役員報酬は、固定報酬が中心で、短期の業績に連動する役員賞与がそれに付加される設計を行っているケースが中心であり、海外企業に比べて、中長期の業績に連動する報酬や株式報酬の採用割合が少ないのが実情である。そこで本論文は、日本においても役員に対する貢献度合を反映するインセンティブ報酬の積極的な採用を税制面から促し、業績連動給与税制で核心となる課題である恣意性の排除を図った上での発展余地を検討し、ひいては上場企業だけでなく同族会社の役員にまで業績連動給与税制の適用可能性を探ろうと考察することを目的とする。近年における日本の国際競争力の低下は、日本の役員給与税制の硬直性が一因とも考えられている。しかし、役員給与税制がこれまで何度か改正されてきた後においても、日本企業における積極的なインセンティブ報酬制度の導入は限定されているのが現状である。業績連動報酬制度を導入している会社は、東証上場会社のうち 31.7%あるものの形式的な導入に過ぎないものも多い¹。これには、役員給与税制において核心となる課題である恣意性の排除の困難性が原因としてあり、また法人税法が会社法等の他の法令の改正に対応が遅れ、税制改正により利益連動給与が業績連動給与となっても、未だ法人税法は恣意性の排除のため損金算入を厳しく制限しており、税制がインセンティブ報酬の普及を阻害しているとも指摘されているところである。

そもそも法人が役員に支給する給与は、本来損金に算入すべきものである。これは、役員への給与も使用人への給与と同様に、法人にとって収益を獲得するための費用であるからである。ところが、実際の条文では、恣意的な役員給与額の決定による課税ベースの縮小を懸念し、役員給与は使用人給与と区別され原則として損金算入を制限されている。法人が使用人に対して支給する給与は、人件費として原則として全て損金に算入されるものの、法人の役員は特殊な委任関係にあるため、雇用関係にある使用人とは異なる取り扱いがなされているのである。この役員給与に対する恣意性は、特に業績連動給与において問題となりやすく、算定方法として納得の得られる最適な業績連動指標が必要となる。そして、業績連動給与税制の適切な運用のためには、恣意的な所得操作の余地をなくし、役員の職務執行の対価として、役員給与支給の透明性や適正性を確保することが重要である。近年、日本再興戦略による攻めの経営の促進や、コーポレート・ガバナンス改革による企業価値の向上が求められる中、課税の公平を担保するためにも、適正・適切な税制が不可欠である。日本の課税ルールは、役員側で給

¹ 東京証券取引所『東証上場会社コーポレート・ガバナンス白書 2019』（東京証券取引所上場部、2019）76 頁

与所得として課税しておきながら、法人側で損金算入を制限しており、税制がコーポレート・ガバナンスの観点からの報酬設計を阻害していることにならないか十分な検討が必要であり、とりわけ海外に優秀な人材を求めようと報酬総額や報酬ミックスのあり方を考えている企業にとって、税制が足枷となって国際競争力を削ぐ結果となることは避けるべきであろう²。恣意性を排除した効果的な業績連動指標を設計し、加えて役員のお手盛り防止のためコーポレート・ガバナンスの仕組みにて制約できるのであれば、その業績連動給与は主観的なものから客観的なものへと周知され認められ得ると考える。

平成 27（2015）年 6 月に制定されたコーポレートガバナンス・コードの要請等を背景に、企業の稼ぐ力の向上効果等を目的として、役員給与に多様な支給形態が登場している³。かつての役員のお手盛り高額報酬によって株主の利益が害されることを防止するという「守り」から、中長期的な企業価値の向上に資する報酬制度のあり方という「攻め」が役員報酬の議論の中心となった⁴。企業の競争環境のグローバル化が進展する中で、企業価値を持続的に向上させ内外の投資家の日本企業に対する信頼を高めるため、政府の成長戦略においてはコーポレート・ガバナンスの強化が掲げられており、コーポレートガバナンス・コードにおいてはリスクの回避・抑制や不祥事防止といった側面を過度に強調するのではなく、健全な企業家精神の発揮を促し、中長期的な企業価値の向上を図るための「攻めのガバナンス」の重要性が謳われている⁵。経営者による適切なリスクテイクを支える環境整備を行う上で、役員報酬のあり方は非常に重要であるが、役員のインセンティブという観点からは、海外に比して、役員報酬の水準や、業績や株価に連動する変動報酬型報酬の割合が低いという指摘があり活性化が期待される⁶。

平成 27 年に運用が開始されたコーポレートガバナンス・コードには、コーポレート・ガバナンスの定義があり、「会社が、株主をはじめ顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果断な意思決定を行うため

² 渡辺徹也「役員に対するインセンティブ報酬への課税とコーポレート・ガバナンス－リストラクテッド・ストックを中心に」 宋戸善一＝後藤元編『コーポレート・ガバナンス改革の提言－企業価値向上・経済活性化への道筋』（商事法務、2016）274-275 頁

³ 白土英成「役員給与税制」税務弘報 66 巻 5 号（2018）18 頁

⁴ 阿南剛「役員報酬－制度設計のポイントと付議事項の検討」ビジネス法務 18 巻 3 号（2018）23 頁

⁵ 経済産業省（経済産業政策局産業組織課）委託調査「日本と海外の役員報酬の実態及び制度等に関する調査報告書」（2015）5 頁

⁶ 経済産業省（経済産業政策局産業組織課）委託調査、前掲注 5、5 頁

の仕組み」⁷とされている。このような定義づけが可能になったのは、コーポレートガバナンス・コードがいわゆるソフトローであり、法律（ハードロー）の条文ほどの厳密さが求められるわけではなく、現在の我が国においてコーポレート・ガバナンスをめぐる問題は、会社法というハードローのみならず、コーポレートガバナンス・コードというソフトローがその重要な一翼を担っているということであろう⁸。コーポレートガバナンス・コードは、平成 27 年、証券取引所の上場規則（東京証券取引所有価証券上場規程 436 条の 3）として規範化される形で導入され、そして当該上場規則自体は金融商品取引法の定めに基づき義務的に制定されるものであり（金融商品取引法 81 条 2 項・117 条 1 項 4 号）、このような法的根拠を有するソフトローであるがゆえに、コーポレートガバナンス・コードはルール形成の主体、そしてエンフォースメントという点で、かなりハードローに接近したソフトローとなっているため、コーポレートガバナンス・コードはハードローほどではないけれども国家としては各会社に相応に遵守を求めたい事項が規律対象とされており、ハードローによって規律されない分野を埋めるソフトローとして、またハードローとして規律する可能性もあり得る内容を含んでいるソフトローとして、形式的にはソフトローに分類されるもののハードローにかなり近いソフトローという評価が与えられよう⁹。法人税法における業績連動給与税制の適切な運用のためには、このソフトローであるコーポレートガバナンス・コードによるコーポレート・ガバナンスの役立ちが必要不可欠であり、重要な役割を担うと考えられる。

本論文では、税制改正において改善が図られているものの現状浸透には至っていない業績連動給与について、租税法の観点から普及を促す提案を行う。業績連動給与を積極的に日本企業に導入し、業績連動給与が役員報酬の主軸ともなるような税制を研究する。そして、業績連動給与が企業価値を高めることへの対価として、ステークホルダーの理解を得ることに貢献する体制を税制面からバックアップしていきたい。コーポレート・ガバナンス改革の観点から、平成 29 年度税制改正では法人税法において、企業価値を高めることを役員の役割として指摘している。インセンティブ報酬として役員の給与を動機付け、それが株主総会を経て承認されており、また有価証券報告書等により第三者に周知され監視も利く体制であるならば、一定水準の恣意性の排除により業績連動給与は損

⁷ 東京証券取引所「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～」(2018) 1 頁

⁸ 松井秀征「コーポレート・ガバナンスをめぐる法的規律の諸層」法律時報 91 巻 3 号（日本評論社、2019）4 頁

⁹ 松井秀征、前掲注 8、7-8 頁

金算入が認められてよいようにも思われる。また、中長期の業績に連動するインセンティブ報酬の中でも、株式報酬に対する関心は高い。これは、経営陣に株主目線での経営を促したり、中長期の業績向上インセンティブを与えたりといったメリットがあり、その導入拡大は海外を含めた機関投資家の要望にも応えるものと考えられている。上場会社におけるインセンティブ報酬としては、一定期間の譲渡制限が付された株式報酬であるリストラクテッド・ストック等も有効であろう。最適な業績連動指標の導入のためには、自社や役員にとってだけ都合の良い指標の選択となつてはならず、利益調整を許さないことはもちろん、様々な利害関係者からも公平であることが求められ、そのためにはコーポレート・ガバナンスに基づく適切な内部統制が必要となる。そこで、会社法の観点からも解釈を試み、隠れた利益処分にも配慮しながら、法人税法でどのように対応すれば業績連動給与の積極的な導入に繋がるのか、業績連動給与税制の発展余地について提起する。

本論文の流れは、以下の通りである。まず第1章では、現在の役員給与の実情を述べた上で、国際競争力の強化のため国によってコーポレート・ガバナンスが推進され日本再興戦略によって業績連動給与が採用されたにもかかわらず、未だに日本において業績連動給与が普及には至っていない問題点について説明する。次に第2章では、役員給与税制の沿革を通して役員給与の会社法と法人税法における取り扱いの相違を調べ、現状の役員給与について整理する。そして第3章では、日本企業において業績連動給与の導入が推進される際にキーポイントとなるであろうと考えられるコーポレート・ガバナンスについて研究した上で、ソフトローであるコーポレートガバナンス・コードとハードローである会社法や金融商品取引法との密接な関係を考察する。最後に第4章では、日本における上場会社の導入事例を考察した上で、客観性のある業績連動指標を検討し恣意性の排除のためにコーポレート・ガバナンスの役立ちを説明する。そして、上場会社だけでなく同族会社においてもインセンティブ報酬を適用できないのか、恣意性の排除の観点から、内部統制等のハードローの側面より検討を加える。

1. 日本における業績連動給与の現状

平成29年度税制改正により業績連動給与の定義が設けられ、そのうち法人税法34条1項3号の要件をみたすものについて損金算入が認められることとなった。「日本再興戦略」改訂2015において、コーポレート・ガバナンスの実践を推進し、経営陣に中長期の企業価値を創造するためのインセンティブを付与することができるよう、株式報酬や業績連動報酬等の柔軟な活用を可能とするための環境整備が図られた。しかし、日本において業績連動給与は現在まで普及に

は至っていない。これには、役員給与税制における恣意性の排除という課題、業績連動給与税制の不透明性が大いに関係しているところであろう。そこで、まずは日本における業績連動給与の現状を通して、業績連動給与税制の問題点を検討する。

1.1 日本における役員給与の一般的形態

1.1.1 日本企業の一般的な役員給与体制

東京商工リサーチの調査によると、2010年3月期から役員報酬の個別開示がスタートして10回目となった2019年3月期は、海外市場の好調を反映した電機メーカーや商社などを中心に社数・人数とも過去最多を更新した。2019年3月期の役員報酬の最高額は、ソフトバンクグループのロナルド・フィッシャー副会長の32億6,600万円で前年同期（20億1,500万円）の1.6倍に増加し、報酬内訳は基本報酬が3億3,900万円であるものの株式報酬の29億2,400万円（未確定分を含む）により報酬額を押し上げ、日本人役員では役員退職慰労金（引当金繰入額を含む）で多額の報酬を得るケースがある一方、外国人役員は賞与や業績連動報酬のほかストック・オプションなど非金銭報酬で多額の報酬を得るケースが目立つ¹⁰。報酬体系は当初、多額の役員退職慰労金もあったが、ここ数年は企業が退職慰労金制度の廃止に動き業績連動の報酬体系に移行しているため、報酬額が大きな役員ほど賞与や業績連動報酬が増加し、さらにストック・オプションや株式報酬などの非金銭報酬も増えてきていたところであるが、ただし2018年11月に日産自動車のカルロス・ゴーン元会長が有価証券報告書への報酬額の過少記載などで東京地検に逮捕され、役員報酬開示への信頼性が損なわれる事件も発生する中で、コーポレート・ガバナンス（企業統治）やコンプライアンス（法令遵守）に対する意識は年々高まっており、役員報酬の決め方や報酬額の妥当性など企業のステークホルダーへの説明責任はより高まっていて、また厳正な運用が求められている¹¹。

日米欧のCEO報酬の中央値は、日本2億円、米国12億円、欧州6億円であるが、欧米では業績の達成度や株価に応じた株式報酬が多いため、日本と比較して差異が生ずるものの、生活を保障する基本報酬は日本と欧米の差はあまりない¹²。また、我が国企業の役員報酬構成は、報酬全体の約6割が現金固定の基本報酬、約3割が賞与などの年次インセンティブ、残りの約1割が株式報酬型のストック・オプションや信託型の自社株報酬制度等の中長期インセンティブと

¹⁰ 東京商工リサーチ「2019年3月期決算 - 役員報酬1億円以上開示企業 - 調査」（2019）1-2頁

¹¹ 東京商工リサーチ、前掲注10、2頁

¹² 山本守之「高額役員給与を考える」税務事例51巻7号（2019）90頁

いう状況にあり、約 1 割が基本報酬、年次インセンティブは約 2 割にとどまり、中長期のインセンティブが約 7 割と大半を占める米国や、基本報酬が約 3 割、年次インセンティブが約 3 割～約 4 割、中長期インセンティブも約 3 割～約 4 割という状況にある欧州と比べて、我が国の基本報酬割合の高さと中長期インセンティブの割合の低さが際立っている¹³。本来は役員報酬を役員の生活を保障する基本給と、業績の裏付けとなる成果給、株価を高めた成果給に分ける必要がある¹⁴。

そのような中、日本において業績連動報酬制度を導入している会社は東証上場会社のうち 31.7%であり、市場区分別にみると、市場第一部が 43.5%と、市場第二部（20.4%）、マザーズ（5.9%）及び JASDAQ（15.1%）に比べて高い比率を示しているものの形式的な導入に過ぎないものも多く、また会社規模との関係では連結売上高の多い会社ほど、外国人株式所有比率との関係についても当該比率が高くなるほど、業績連動報酬制度を導入している会社の比率も高くなっている¹⁵。従前より、我が国の経営陣の報酬については固定報酬の割合が高く、会社の中長期的な業績向上に向けた適切なインセンティブとして機能しておらず、また、業績にかかわらず固定的な報酬を受け取ることが、経営者の収益性や資本効率の向上のために変革を進めるよりも安定的な経営を優先させる原因になっていると指摘されてきた¹⁶。

1.1.2 役員給与と使用人給与の性格

法人が役員に支給する給与は、使用人（従業員）への給与と同様に、法人にとって収益を獲得するための費用であり原則として法人税法 22 条 3 項 2 号に該当するため、条文上の別段の定めがない限り本来損金に算入すべきものである。このことは給与を受け取る側の課税である所得税法上の扱いから説明することもでき、所得税法 28 条では役員と使用人を区別することなく双方を給与所得として課税し、給与所得該当性の基準とされる従属性や非独立性は使用人についても法人の役員についてもあてはまるため、法人が支払ったものが給与であれば、その支給先が誰であろうと原則的には損金算入できると捉えることが可能で、

¹³ 東京株式懇話会「中長期的インセンティブプランの実務～業績連動報酬・自社株報酬の導入の手引き～」(2018) 15 頁

¹⁴ 山本守之、前掲注 12、90 頁

¹⁵ 東京証券取引所、前掲注 1、76 頁

¹⁶ 川村一博ほか「インセンティブ設計の経済的効率による比較」ビジネス法務 17 巻 3 号 (2017) 57 頁

もし法人側で損金算入できなければ支払を受けた側において給与所得としての課税を受けている以上、二重課税が起こってしまう¹⁷。

しかし、法人税法 34 条では使用人給与と役員給与を区別して、法人が使用人に対して支給する給与は人件費として原則すべて損金に算入されるものの、法人の役員に対する給与については使用人と異なる取扱いがなされ特別の損金算入制限がかけられている。これは、法人の役員が法人に対して使用人とは異なる特殊の関係である委任類似の関係に立っており、一般に役員自身が自らの給与額を決めることができるためである¹⁸。法人税法は使用人給与については特に損金算入を規制するような規定を設けていないが、これは使用人給与に比して役員報酬については恣意的に高額を支給が行われやすく、いわば役員報酬についての租税回避を防止することを意図するものである¹⁹。このように法人税法は、恣意的な役員給与額の決定による課税ベースの縮小である法人による恣意的な所得調整を懸念している²⁰。

取締役の報酬は、企業価値・株主価値の向上を目的として行われる会社経営という役務に対する対価であり、取締役による役務の提供がより良くなされるにはどのような報酬制度が適切かという問いが報酬制度の設計の出発点である²¹。当社が目指すべき価値は何か、それを実現するために設定する具体的な目標はどのようなべきか、この目標実現に対するインセンティブを適切に喚起できる報酬制度はどのようなものかといったこと等を自社の実情に即して考えることが基本であろう²²。

1.2 国によるコーポレート・ガバナンス強化の要請

1.2.1 役員給与とコーポレート・ガバナンス

日本とアメリカの役員報酬を比較してみると、特に報酬の金額とその構成内容である報酬ミックスに相違が現れる。まず、報酬の金額について検討してみる。比較法研究センターのデータによると、2011 年において売上高 1 兆円以上の企業の代表取締役の報酬の中央値は、金額で比較すると日本はアメリカ CEO の報酬の 1/4 未満となっている²³。また、日米で同じ業績向上を達成すると、日本で

¹⁷ 渡辺徹也『スタンダード法人税法』（弘文堂、2018）127-128 頁

¹⁸ 金子宏『租税法 第二十三版』（弘文堂、2019）393 頁

¹⁹ 北野弘久『税法解釈の個別研究Ⅱ』（学陽書房、1982）146 頁

²⁰ 渡辺徹也、前掲注 17、128-129 頁

²¹ 阿南剛、前掲注 4、24 頁

²² 阿南剛、前掲注 4、24 頁

²³ 比較法研究センター「役員報酬の在り方に関する会社法上の論点の調査研究業務報告書」法務省（2015）63 頁

は報酬 2,000 万円、アメリカでは 4 億円になるという見解もある。そして、役員報酬水準が抑えられている要因としては、日本の企業風土、例えば従業員の延長線上での報酬水準の設定や、愛社精神を基礎にした使命感や責任感、社会的ステータスの向上が報酬よりもインセンティブとして重視されているといったことがある²⁴。

次に、報酬ミックスについて検討してみる。上記と同じく、2011 年の売上高 1 兆円以上の企業 72 社の代表取締役の報酬について、構成割合は日本の場合、固定金額の基本給が 64%、業績連動賞与が 20%、エクイティ報酬を含む長期インセンティブ報酬が 16%となっている。アメリカ CEO の報酬は、長期インセンティブ報酬が 67%、業績連動賞与が 22%、基本給が 11%であり、固定額の報酬と変動報酬の割合がほぼ逆となっている²⁵。また、日本の経営者のインセンティブ報酬はアメリカの 1/50 に過ぎないという指摘もある²⁶。

このような業績連動性の低すぎる報酬体系は、経営リスクをとらず事なかれ主義に徹して任期を全うするという動機を強めているという印象を、株主や投資家に対して与えかねない²⁷。すなわち、日本の経営者は報酬の額と構成内容の双方により長期にわたり無難に務め続けることを、アメリカの経営者はリスクに挑み続けることを、それぞれ動機づけられている結果、欧米の企業統治は過度にリスクを取ろうとする経営者の暴走防止を重視する一方で、日本では経営者に業績向上を促す攻めのガバナンスが求められるという正反対の志向が双方の報酬体系に起因している²⁸。そして、そのような攻めのガバナンスのためにインセンティブ報酬の積極的な導入が主張されるのである。

1.2.2 コーポレートガバナンス・コードの策定

コーポレートガバナンス・コードは、会社法や金融商品取引法におけるハードローとは異なり、東京証券取引所の上場規則で定められているソフトローである。ここで、ハードローは違反すると法令違反となり罰則が適用されるため適用を受ける全ての企業が遵守できるミニмум・スタンダードのものである意味で緩やかな内容にならざるを得ない面があるが、ソフトローは守らなくてもよい

²⁴ 内ヶ崎茂＝武田智行「役員報酬ガバナンスの実践〔上〕－役員報酬ポリシーと業績連動型株式報酬の意義－」商事法務 2083 号（2015）28 頁

²⁵ 日本取締役協会「経営者報酬ガイドラインと法規制・税制改正の要望－報酬ガバナンスの更なる進展を－」（2013）3-4 頁

²⁶ 久保克行『コーポレート・ガバナンス－経営者の交代と報酬はどうあるべきか』（日本経済新聞出版社、2010）187 頁

²⁷ 内ヶ崎茂＝武田智行、前掲注 24、28 頁

²⁸ 渡辺徹也、前掲注 2、253 頁

ためベスト・プラクティスに近い厳しい内容にすることが可能であるという違いがある²⁹。コードを遵守していなくても罰則の適用は受けないが、投資家から否定的な議決権行使を受ける結果となる。企業に対して適用されるコーポレートガバナンス・コードと、投資家に対して適用されるスチュワードシップ・コードは、車の両輪であり表裏一体のものである。

コーポレートガバナンス・コードは、実効的なコーポレート・ガバナンスの実現に資する原則を取りまとめたものであり、基本原則：5 原則、原則：31 原則、補充原則：42 原則の全 78 原則から構成されている。“Comply or Explain”（原則を実施するか、実施しない場合には、その理由を説明するか）の手法を採用しており、コードの各原則（基本原則・原則・補充原則）の中に各社の個別事情に照らして実施することが適切でないと考える原則があれば、それを「実施しない理由」を十分に説明することにより一部の原則を実施しないことも想定している³⁰。市場第一部・第二部の上場会社は、上場規程において全 78 原則の“Comply or Explain”の状況を「コーポレート・ガバナンスに関する報告書」において開示することが義務付けられているが、コーポレートガバナンス・コード策定の目的が、機関投資家との建設的な対話を通じて上場会社の中長期的な企業価値の向上、持続的な成長のための積極的な経営判断を後押しすることにあることを踏まえれば、形式的な実施よりも上場会社各社の事情を踏まえた慎重な検討と質の高い説明が期待されていることは言うまでもない³¹。

また、コーポレートガバナンス・コードは、従業員も顧客・取引先・債権者・地域社会等と同様、ステークホルダーの一員として上場会社は協働に努めるべきことを定めつつも（基本原則 2）、資本提供者である株主を最も重要なステークホルダーに位置づけており（基本原則 1 の考え方）、コーポレートガバナンス・コードが意図する役員報酬制度の改革とは、経営者の報酬が企業の持続的な成長に向けた健全なインセンティブの一つとして機能するとともに、株主に対する透明性を確保すること、すなわち役員報酬をガバナンス・システムの一環として位置づけていくことを意味する³²。

²⁹ 太田洋「改正会社法、コーポレートガバナンス・コードにみる改革のポイント - モニタリングモデルの実践に向けて」日本銀行（2015）11 頁

³⁰ 東京証券取引所、前掲注 1、10 頁

³¹ 東京証券取引所、前掲注 1、10-11 頁

³² 東京株式懇話会、前掲注 13、10 頁

1.2.3 日本企業の「稼ぐ力」向上と「攻めのガバナンス」

コーポレートガバナンス・コードの本質は、企業統治体制の株主・投資家に対する「見える化」であり、投資家に対して適用されるスチュワードシップ・コードの下で投資家が企業に対して建設的な対話（エンゲージメント）を行い、他方で企業に対して適用されるコーポレートガバナンス・コードの下で企業が説明責任を果たして建設的な対話の循環を創出することが想定されており、説明責任を果たすための前提となる対話のための共通の土俵を作らせるための制度的仕掛けがコーポレートガバナンス・コードであろう³³。

日本版コーポレートガバナンス・コードは、成長戦略の一環として策定され、コンプライアンス重視の「守りのガバナンス」から投資を呼び込むためのガバナンスである「攻めのガバナンス」へと変容を求めたが、そこには日本企業の「稼ぐ力」を向上させるために、社外取締役を活用してガバナンス改革を進展させる狙いがある³⁴。ここで、「守りのガバナンス」とは、法令遵守をはじめとする社会的な期待を遵守する仕組みの構築や、不祥事発生時の適切な対応等を意味し、一方の「攻めのガバナンス」とは、経営陣が適切なリスクテイクの判断が行えるよう、会社の迅速・果断な意思決定を促す仕組みの構築を意味する³⁵。

現時点では、東京市場における海外投資家の取引高は半数近くと非常に重要となっており、グローバルの投資家が期待するガバナンス改革が、結果として日本企業を鍛え、企業・市場・経済の成長のための喫緊の課題である³⁶。先進国における高成長・高業績企業と互角に戦い勝ち抜くような日本企業を生み出し成長させ、結果として継続的な株式市場の成長を促し、ひいては日本経済の再興の実現のためには従来の伝統的・固定的な日本型報酬制度では不十分で、成果に応じた報酬制度ガバナンスへの変革が必要と考えられる³⁷。

1.3 業績連動給与導入の採用背景

1.3.1 「日本再興戦略」改訂 2015（平成 27 年 6 月 30 日）

「攻めの経営」を促進するため、以下の事項等が図られた³⁸。

³³ 太田洋、前掲注 29、12 頁

³⁴ 太田洋、前掲注 29、12 頁

³⁵ 淵邊善彦＝藤井康太「非上場企業が取り入れるべき CG コードの要素」ビジネス法務 18 巻 8 号（2018）50 頁

³⁶ 日本取締役協会「経営者報酬ガイドライン - 経営者報酬ガバナンスのいっそうの進展を -」（2016）1 頁

³⁷ 日本取締役協会、前掲注 36、1 頁

³⁸ 首相官邸「日本再興戦略改訂 2015 - 未来への投資・生産性革命 -」（2015）4-34 頁

まず、コーポレート・ガバナンスの強化については、中長期的な企業価値を向上されるため、会社法の改正やコーポレートガバナンス・コードの策定といった近年の制度整備等を踏まえ、コーポレート・ガバナンスの実践を後押しする環境整備を行うことが重要であり、会社法の解釈指針を作成し、公表することとされた。あわせて、経営陣に中長期の企業価値創造を引き出すためのインセンティブを付与することができるよう金銭でなく株式による報酬、業績に連動した報酬等の柔軟な活用を可能とするための仕組みの整備等を図るとされた³⁹。また、経営経験者が異業種の社外取締役役に就任すること等によりそれまで培ってきた知識・経験を幅広く活用できるよう、国内外の具体的事例の収集・普及促進を通じて、独立社外取締役となる人材の確保を推進するものとされた。

次に、持続的成長に向けた企業と投資家の対話促進については、企業が稼ぐ力を高め、持続的に企業価値を向上させるため、企業と投資家・株主が、共に中長期的な成長に向けて価値を創造する関係にあることを念頭に置いて、建設的な対話を行うことが重要であるとされた。また、資本市場の機能の十全な発揮や投資家・株主の保護など幅広い観点から、企業の情報開示、株主総会プロセス等を取り巻く諸制度や実務を横断的に見直し、全体として実務的で効率的な仕組みを構築するものとされた。

1.3.2 日本再興戦略 2016（平成 28 年 6 月 2 日）

コーポレート・ガバナンス改革により企業価値を向上させるため、以下の事項等が図られた⁴⁰。

実務的なコーポレート・ガバナンス改革に向けた取組の深化のため、持続的な企業価値の向上や中長期的投資の促進が検討された。CEO の選解任プロセスを含めて、取締役会のモニタリング機能の強化を目指し、取締役会の役割・運用方法、CEO の選解任・後継者計画やインセンティブ報酬の導入、任意のものを含む指名・報酬委員会の実務等に関する指針や具体的な事例集を策定し、検討するものとされた。

また、グローバルな観点から最も望ましい対話環境の整備を図るべく、情報開示を充実させ、株主の議案検討と対話の期間を確保する方策等について、更なる検討や取組を進め、対話型株主総会プロセスの実現を目指すものとされた⁴¹。

³⁹ 経済産業省産業組織課「攻めの経営を促す役員報酬～企業の持続的成長のためのインセンティブプラン導入の手引～」(2017) 4 頁

⁴⁰ 首相官邸「日本再興戦略 2016 - 第 4 次産業革命に向けて - 」(2016) 144-152 頁

⁴¹ 経済産業省産業組織課、前掲注 39、5 頁

1.3.3 インセンティブ報酬導入の意義

近年、コーポレートガバナンス・コードの要請等を背景に、法人の役員に中長期的な企業価値向上のインセンティブを与えることにより、企業の稼ぐ力の向上効果等を目的として、役員給与に多様な支給形態が登場している。

「日本再興戦略」改訂 2015（平成 27 年 6 月 30 日閣議決定）では、投資家側・会社側双方から企業の持続的な成長が促されるよう、積極的にその普及・定着を図る必要があり、その実現のために経営陣に中長期の企業価値創造を引き出すインセンティブを付与することができるよう金銭だけでなく、株式による報酬、業績に連動した報酬等の柔軟な活用を可能とするための仕組整備等を図る必要があるとされた。

しかし、平成 29 年度税制改正以前は、経済的効果が同様と考えられる給与等であっても支給形態が異なることにより、税制上の取り扱いが異なる結果が生ずるなど、役員給与の実態と税制上の損金算入要件との乖離や役員給与の類型間での不整合が生じていた⁴²。特に企業にとって、その役員給与の支給が、法人税法上、損金の額に算入されるかどうかは支給方法を選択する際に最も影響してくる。そのため、平成 29 年度税制改正で税制の整備が行われることになった。

我が国企業においては中長期の業績連動報酬を導入している企業が少なく、業績向上のインセンティブが十分に働いていない現状がある。そこで、株式報酬や業績連動報酬の導入を促進することで、経営者に中長期の企業価値向上のインセンティブを付与することが可能となる。その結果として、我が国企業のローリスク・ローリターンの経営からの脱却、「稼ぐ力」の向上につながると考えられる⁴³。業績連動給与制度は、役員に会社の業績の増進のために精勤し、奮励努力することを促すことを目的とする制度であるが、その特色は役員相互間の公平の維持を図りつつ客観的な基準に基づき公正な手続で決定がなされ、かつ決定を公開させることによって恣意的な利益の流出を防止し、合わせて役員給与の決定を公正・迅速にさせるための措置が制度の中に組み込まれていることである⁴⁴。

また、日本では経営者が自社株を持っていないケースが多い。欧米では極めて一般的である株式保有ガイドラインでは、例えば CEO は在任中には年間基本報酬の 3～5 倍相当の株式を継続保有することを求めている。実際に経営者の株式保有数は投資の一判断要素である。そこで、金銭報酬と株式報酬をうまく組み合わせることが必要と考えられる。特に株式報酬は様々な設計が可能で、経営

⁴² 白土英成、前掲注 3、18 頁

⁴³ 経済産業省産業組織課、前掲注 39、7 頁

⁴⁴ 金子宏、前掲注 18、397 頁

陣に株主目線での経営を促すことや、中長期の業績向上インセンティブを与えるなど、非常に有効な手段となりうる。この導入拡大は、海外を含めた機関投資家の要望にも応えるものである⁴⁵。大量の株を持っている経営者なら、中長期的に企業価値が下落するような施策は取りにくく、経営者に中長期的な成長を志向するよう促すには、自社株をどれだけ保有させるかが重要なポイントとなってくる。

ここで、インセンティブとは一般に目的を達成するための刺激、誘因を意味するものであり、人の意欲を高めるための外発的な働きかけを広く指す言葉として用いられているが、企業活動においてはインセンティブとは企業の目的を達成するための施策であり、従業員、役員及び取引先等が働きかけの対象となる⁴⁶。役員等が企業の目的達成に向けて意欲を高める誘因には、業務への従事による経験や技術の蓄積による自身の能力の向上の実感や組織内での役割を全うすることによる組織への貢献の実感等もあり、これらは自身の意識の中で醸成されるものであり内発的なものであるといえるが、これに対して業務への従事そのものではなく別個に意欲向上のための誘因を設定するものがインセンティブであると考えられ、インセンティブ報酬におけるインセンティブとは、単なる報酬ではなく、株式を用いることによる株価上昇への誘因や、業績に応じて報酬額が増減することによる業績上昇への誘因を指す⁴⁷。

我が国において役員報酬の業績連動性が低いことが、役員の任期中に大胆な改革にチャレンジするよりも経営リスクをとらずに任期を全うしようという動機を強めているのではないかという懸念を投資家にもたれるおそれがあることから、業績連動型の役員報酬制度の活用を積極的に検討する必要があるとの指摘がなされている一方で、欧米企業に見られるような短期業績に連動するインセンティブ構造に偏ることにより企業行動の近視眼化が助長される危険性もあり、どのように制度設計を行っていくかについて慎重に検討する必要がある⁴⁸。

1.4 業績連動給与税制の問題点

1.4.1 会社法と法人税法における齟齬

税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている⁴⁹。すなわち、企業の会計には、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の

⁴⁵ 経済産業省産業組織課、前掲注 39、7 頁

⁴⁶ 日本公認会計士協会「インセンティブ報酬の会計処理に関する研究報告」（2019）14 頁

⁴⁷ 日本公認会計士協会、前掲注 46、14 頁

⁴⁸ 比較法研究センター、前掲注 23、2 頁

⁴⁹ 山口孝浩「役員給与・役員報酬を巡る問題 - 改正商法等の取扱いを問題提起として - 」税務大学校論叢 48 号（国税庁、2005）266 頁

「利害調整機能」と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための「情報提供機能」の二つの機能がある。商法会計は、株主及び会社債権者の利益の保護を目的として利害調整と情報提供の二つの機能を有しており、証券取引法会計は、投資者の保護のための情報提供機能を有している。一方、税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取り扱いを行う場合があることは当然である。

近年、国民の税に対する関心の高まりの中で、税の公正・中立や透明性の視点を踏まえ、実態に即して適時適切に課税を行う必要性が以前にも増して重要となっているが、商法は企業の健全性の維持、債権者保護、配当可能利益の算定を目的としているのに対し、税法は適正・公平な課税を基として租税収入の確保という目的があり、対象が同じでもその目的は異なるものである⁵⁰。しかし、税法も企業の健全な発展による税収確保という面もあり、租税回避に当たらない限り健全な企業育成に助力することで会社法と協調することも考えられることから、適正と認められる業績連動型報酬については損金算入も考えられる⁵¹。

会社法と税法との調整とは、具体的には株式会社法と法人税法との関係を指すことになると思われるが、それぞれが独立の目的を有しているため、当然に別個の計算原理が働いていると考えられる。したがって、会社法では会社債権者保護から資本充実の原則を満たして配当可能利益の算定を目的とするのに対して、税法においては課税公平の原則をもとに国家の財政需要を充足させるところにその目的があるとされ、租税負担能力を有する所得の算定を目指している。しかし、いずれも適用対象が企業であるという点で共通している。

しかしながら、その目的には大きな相違があるため、その一致を目指すことは不可能であり、会社法と税法の調整はそれらの両立を目指すところにある⁵²。会社法は企業の健全な発展に奉仕することで間接的には国家経済の繁栄に貢献する点では直接に国家の財政需要を充足する税法と実質的経済的には同様の目的を果たすともいえ、税法も租税回避にあたらない限り健全な企業育成に助力することで会社法と協調することができ会社の公共的性質も考慮すると一層その必要性が強調されるものであり、現時の国際競争の嵐の中で企業が生き抜くため会社法は一連の改正を強力に推進しており、租税負担能力の有無の判定につ

⁵⁰ 山口孝浩、前掲注 49、266-267 頁

⁵¹ 三木義一＝山下眞弘『税法と会社法の連携』（税務経理協会、2003）21 頁

⁵² 三木義一＝山下眞弘、前掲注 51、21 頁

いても課税繰延をも含め企業の維持存続が可能なレベルにおいてなされることが求められる⁵³。

1.4.2 業績連動給与税制の不明確性

平成 29 年度税制改正では、従来からある利益連動給与について、業績連動給与と名称変更した上で内容の整理・見直しを行ったことにより、従来は利益連動の性格を持った業績指標しか利用できなかったのを見直したことや中長期の指標を採用できるようにした。この業績連動給与の規定で最も重要なのは、業績連動給与に該当しただけではまだ損金算入可とならず、更に一定条件を満たした場合にのみ損金算入が可能とされた点であり、条文にはないが言わば適格業績連動給与とでも言うべき状態となり、初めて損金算入が可能になる⁵⁴。

また、法人税法 34 条 2 項において、内国法人がその役員に対して支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないものとされている。具体的には法人税法施行令 70 条において、過大な役員給与の額とは、内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した給与の額が、当該役員の職務の内容、その内国法人の収益およびその使用人に対する給与の支給の状況、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。不相当に高額な部分の金額における実質基準の適用にあたっては、同種事業・類似規模の法人の報酬支給状況を参照することはもちろん必要であり、同種事業・類似規模の法人の選定にあたって売上高が当該法人の半分から二倍の範囲内の同業者を選定しその平均値をもって相当な額の給与とみなす行政実務である倍半基準も一応合理的であるが、当該役員のその法人に対する貢献度等も合わせて勘案しなければならない⁵⁵。

一般に、役員報酬とは取締役の職務の執行の対価として会社の利益の有無にかかわらず会社の経費として支払われるものであるのに対し、役員賞与とは取締役が企業の利益を上げた特別の苦勞に報いるため営業年度の利益から分与されるものであり旧法人税法 35 条では損金に算入できないものとされていたが、実際には職務執行の対価であるか利益処分であるかどうかを判断することは容易ではなく、過大であるかどうかは本来役員としての職務との関連性が認めら

⁵³ 三木義一＝山下眞弘、前掲注 51、21 頁

⁵⁴ 濱田康宏『役員給与』（中央経済社、2018）355 頁

⁵⁵ 金子宏、前掲注 18、398-400 頁

れる支出であるかどうかが重要であり、法人税法の改正により実質要件が採用され該当する場合には損金算入が認められる⁵⁶。

業績連動給与の支給額の算定にあたっては業績連動指標に連動されるため、ときには利益操作に利用されるおそれがあり、その支給額が巨額になり課税上の弊害となりうる可能性がある。企業の活性化による経済成長が求められる時代において、経営者の手腕力量の発揮により企業の業績が向上することは国民経済的にも好ましいことであり、その刺激策として業績連動給与制度が有効に機能することが期待されるが、業績連動給与はしばしば利益操作のおそれがあるので、その歯止めとして恣意性が排除され、事前確定性が担保される措置が必要となり、報酬委員会等により客観的な基準が明確にされていることを損金算入の要件として求めることが適当であろう⁵⁷。

1.4.3 最適な業績連動指標の選択困難性

業績連動給与を採用することが企業で決定し、いざ業績連動給与を設定するに際しても問題が残る。業績連動給与税制においては、その算定方法が客観的な業績連動指標を基礎とすることが要求され、業績連動指標は有価証券報告書に記載されている利益の状況を示す指標や売上高の状況を示す指標、また株式の市場価格の状況を示す指標で、報酬委員会の決定等の適正な手続を経ているのであれば損金算入の対象とされる。もちろん何かしら統一した最適な業績連動指標というものを業績連動給与税制において示すことができれば、核心の課題である恣意性の排除に向けても一役買うのであるが、会社は会社ごとに千差万別であり、業種も事業内容も会社規模も異なる中で、それぞれの会社にとって最適な業績連動指標を決定することは極めて困難である。そのような理由から業績連動給与税制においては各会社の任意による業績連動指標の選択という一定の裁量が認められているのであろうが、一般に公平で客観性のある業績連動指標を各会社が選択できる保証はない。会社や取締役、株主、投資家等も含めたステークホルダーが全方向から納得できるような、各会社によって異なる最適な業績連動指標を各会社が選択しなければならないという問題がある。

また、インセンティブ報酬には様々なメリットがあるが、高額な役員報酬がよい働きに対する報酬なのだという見方に対し、懐疑的な目も向けられる。重役報酬の弾性値は「才能」（その業界の景気変数では説明できない変動）より、「ツキ」（その重役の才能とは絶対に関係ない企業利益の変動）に対しての方が大き

⁵⁶ 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015）437-439 頁

⁵⁷ 松本憲人「役員給与制度の変容と課税方式の検討（上）（中）（下）」税務弘報 62 巻 2-4 号（2014）137 頁

いこともある⁵⁸。これは、経営者個々人の限界生産性を把握することは現実問題として困難であるからである⁵⁹。つまり、企業の生産性に対する各管理職の貢献を正確に見積もることは不可能なため、役員報酬が報酬決定委員会のようなところで決められるにしても、このプロセスの決定が極めて恣意的で、上下関係と関係者個人の相対的交渉力に大きく左右されるのは避けがたく、自分の給与を自分で決める立場の人は自分自身に対して甘くなる、あるいは最低でも自分の限界生産性の評価が楽天的になるごく自然なインセンティブがあると考えられる⁶⁰。そうすると報酬の絶対額は重要視されず、むしろ業績向上の観点から、適切なインセンティブを付与するものであるかが重要視される⁶¹。

1.5 小括

日本企業では、戦後の高度経済成長からの終身雇用・年功序列制度が一般化しており、現在においてもその日本的な雇用慣行を踏襲した結果、業績連動給与の採用は限定的なままである。何から何まで欧米の報酬制度を賛美する気は毛頭ないが、日本におけるこの数十年の低成長・経済停滞は顕著なもので紛れもない事実である。

昨今この現状を打破するため、安倍政権による日本再興戦略やコーポレートガバナンス・コードの策定により、日本企業の「稼ぐ力」向上と「攻めのガバナンス」が求められているところである。グローバル経済の中で生き抜き、成長を続け、そして日本経済の再興の実現のためには、従来の伝統的・固定的な日本型報酬制度では不十分であり、成果に応じた報酬制度ガバナンスへの変革が必要と考えられる。インセンティブ報酬としての業績連動給与には、法人の役員に中長期的な企業価値向上のインセンティブを与え、企業の稼ぐ力の向上効果等を期待できるという大きなメリットがある。

ところが、日本においてインセンティブ報酬が遅々として浸透しないのは、日本国民の社会的な心情といった理由以外にも、業績連動給与税制の問題点が大きな理由となっていると考えられる。役員給与は役員が自身の支給額を決定することができるため、会社法においてお手盛り防止が規定され、法人税法において恣意性の排除が規定されている。恣意性の排除については、法人税法 34 条 1 項に列挙されている定期同額給与・事前確定届出給与・業績連動給与の三つの役員

⁵⁸ トマ・ピケティ（山形浩生ほか訳）『21 世紀の資本』（みすず書房、2015）535 頁

⁵⁹ 仮屋広郷「日本企業の役員報酬 - 問われる経営者の見識と良識」ビジネス法務 17 巻 10 号(2017) 124-125 頁

⁶⁰ トマ・ピケティ（山形浩生ほか訳）、前掲注 58、344-345 頁

⁶¹ 仮屋広郷、前掲注 59、123 頁

給与のうち、特に業績連動給与税制において問題となりやすい。それは、適正かつ公平な課税の実現のため、法人税法において利益処分的な役員給与は損金算入が制限され、恣意性の排除ができない役員給与については損金に算入されないところ、業績連動給与については恣意性の入り込む余地が一般に大きく排除も容易ではないと考えられているからである。業績連動給与税制においては税制改正により改善が図られているものの、基準が不明確な部分もあり導入検討企業がリスクを避けているのも事実である。また、コーポレート・ガバナンス強化のために役員給与が多様化する現在において、役員給与税制が画一的・形式的すぎるとの批判もあるところである⁶²。

2. 会社法と法人税法における役員給与の相違

日本経済の復活に向けて税制の整備を図るためには、税制と他の関連制度との相互作用が必要であり、役員給与税制もその時々を経済環境に適合するよう変遷してきた。そこで、役員給与税制の沿革を通して、会社法と法人税法における役員給与の性質を比較する。役員給与においては、会社法ではお手盛りの防止が、法人税法では恣意性の排除が、それぞれ重要な規制として働く。そして、役員給与税制の中でも新しく、また多くの企業にとって未知の領域にあるともいえる業績連動給与税制について検討する。

2.1 役員給与税制の沿革

2.1.1 平成18年度税制改正前

法人が支給する役員給与については、役員に直接的に経済的利益を帰属させるというその態様から、お手盛りの支給が懸念され、会社法制上も特段の手続的規制に服するものとされている。税制上の観点からは、このような性質の経費について法人段階での損金算入を安易に認め、結果として法人の税負担の減少を容認することは、課税の公平の観点からもとより問題がある。加えて役員給与については、支給を受ける側の課税関係において、未払計上の場合にあっては所得税法上の賞与に該当しない部分について現実の支払時まで個人所得税の負担が生じないこととされ、また、未払計上でない場合にあっては支給額に応じて遡増する給与所得控除部分が課税されないこととされており、こうした中で法人段階での安易な損金算入を認めれば、法人・個人を通じた税負担の軽減効果が高く、課税上の弊害が極めて大きい仕組みとなってしまう。

⁶² 武田昌輔監修『DHC コメントール 法人税法』（第一法規、加除式）2161の4頁

このような状況の下、我が国税制では、従来から役員給与の支給の恣意性を排除することが適正な課税を実現する観点から不可欠と考えており、具体的には、法人段階において損金算入される役員給与の範囲を職務執行の対価として相当とされる範囲内に制限することとされてきた⁶³。そして、役員給与が職務執行の対価として相当な範囲内であるか否かを個々の事例に応じて実質的に判定することが困難であることを踏まえ、平成 18 年度税制改正前においては、この区別を専ら役員給与の外形的な支給形態によって行うこととし、具体的には、定期に定額支給するものを「報酬」、それ以外のものを「賞与」と区別して、役員賞与に該当するものについては、損金の額に算入しないこととされてきた⁶⁴。これは、我が国の商法および企業会計において、役員賞与は利益の処分であると考えられてきたためである。また、実質論として、役員給与の支給の恣意性を排除し適正な課税の実現を図るためには、このような形式基準による一律の損金不算入が必要であるとも考えられていたためである⁶⁵。しかし、この区別については、基準としては明確なものである反面、画一的・形式的に過ぎるといった指摘もあった⁶⁶。

平成 18 年度税制改正前の役員給与税制は、ドイツ型の利益処分排除の考え方といえる。ドイツの法人税法において、役員に対する給与は、それが事業目的から生じたものであるならば、原則として損金算入される。ただし、監査役に対する報酬については 50%が損金不算入とされる規定が設けられており、監査役報酬の範囲は広く解釈され、監査役のあらゆる監査活動に対する報酬や旅費等が含まれる。この規定については、監査役には高い監視機能が期待されているというドイツ特有の事情が背景にあるようである⁶⁷。

一方、株主たる経営者に対する不相当に高額な給与は、隠れたる利益配当として損金不算入とされるが、これは配当所得として事後的な二重課税調整の対象となることに留意する必要がある、また監査役に支払われた隠れたる利益配当は、監査役報酬の 50%損金不算入規定の適用を受けず、全額が優先的に隠れたる利益配当の適用を受ける⁶⁸。対して日本の法人税法では、かつて役員賞与が利益処分とされていた根拠として利益が生じている場合に限り株主の意思によって支出されるという点で配当と同じ性質であるという見解があったが、配当は配当控除により二重課税の調整がなされるものの、役員賞与の損金不算入額は

⁶³ 財務省「平成 18 年度税制改正の解説」(2006) 323 頁

⁶⁴ 武田昌輔監修、前掲注 62、2161 の 4 頁

⁶⁵ 金子宏、前掲注 18、394 頁

⁶⁶ 財務省、前掲注 63、323 頁

⁶⁷ 藤井誠「事前確定届出給与規定の課題」税研 33 巻 3 号(日本税務研究センター、2017) 59 頁

⁶⁸ 藤井誠、前掲注 67、59 頁

そのような事後調整は一切なされず所得税との二重課税が生じる。ドイツにおける隠れたる利益配当は税法における重要な概念であり、日本の法人税法のように損金不算入としてその後の課税関係を考慮しないこととの対比からその特徴があげられる。

2.1.2 平成 18 年度税制改正

そのような中、会社法が株主への配当や役員賞与の支給を利益の処分とは切り離したため、配当や役員賞与の支給が決算の確定手続とは無関係に行えることとなり、また役員賞与は役員報酬とともに職務執行の対価として会社から受け取る財産上の利益として整理された⁶⁹。さらに企業会計においても、役員賞与は発生した会計期間の費用として処理することとされた。

このような動きに対応して、平成 18 年度税制改正においては、会社法制や会計制度など周辺的な制度が大きく変わる機会を捉えて、従来の役員給与の損金算入のあり方を見直すこととした⁷⁰。具体的には、役員報酬と役員賞与を「役員給与」としてくくり、従来の役員報酬に相当するものだけでなく、事前の定めにより役員給与の支給時期・支給額に対する恣意性が排除されているものについて損金算入を認めることとした。また、従来課税上の弊害が最も大きいと考えられた法人の利益と連動する役員給与についても、その適正性や透明性が担保されていることを条件に損金算入を認めることとし、定期同額給与・事前確定届出給与・利益連動給与の三種類の役員給与を、損金に算入することとして、損金算入される役員給与の範囲を拡大した。

平成 18 年度税制改正後の役員給与税制は、アメリカ型の経営者インセンティブの考え方といえる。米国内国歳入法では、役員報酬は賞与も含めて通常かつ必要な費用であるとして損金算入される。その際、役員報酬は、支払いの妥当性と役務の対価性が条件となる。そして、役務遂行ないし提供に対して支給される給与については、合理的な範囲を超えたものは損金不算入とされる。内国歳入庁は、その給与の支給が租税回避を伴うものである場合のみ、合理的な範囲を超えたものとして損金不算入とする立場をとることが一般的である⁷¹。また、公開会社が一定の従業員に支給した報酬については、1,000,000 ドルを超過する金額が損金不算入とされる。ただし、CEO 等に対する一定要件を充足する業績連動型酬については例外とされている。インセンティブ報酬については、非適格ストック・オプションの権利行使時において、役員が給与所得として課税を受けた給与

⁶⁹ 白土英成、前掲注 3、18 頁

⁷⁰ 財務省、前掲注 63、323 頁

⁷¹ 藤井誠、前掲注 67、59 頁

所得と同額の金額（権利行使時の時価と権利行使価格との差額）が、法人税法上損金算入できる。また、非業績連動型の役員報酬については、原則として損金算入が認められていない。一方、業績連動型の役員報酬については、業績連動型報酬計画の株主総会による承認、そして、2人以上の社外取締役のみから成る報酬委員会による承認を要件に、全額損金算入が認められている⁷²。

2.1.3 平成 28 年度税制改正

平成 18 年度税制改正により損金算入が認められることとなった利益連動給与は、その要件の一つとして、支給額の算定方法が「利益に関する指標を基礎として算定される給与」と規定されているものの、その「利益に関する指標」の範囲については、条文上「利益に関する」と規定されていることもあり、導入当初から単なる「利益」だけではなく、「利益に一定の調整を加えたもの」も含まれるとの考え方が採られていたが、具体的な規定がなされておらず、実務上、「利益に一定の調整を加えたもの」として含まれるものの範囲について疑義があった⁷³。

そこで、平成 28 年度税制改正においては、「利益に関する指標」の範囲についての考え方に変更はないものの、立法趣旨及び利益連動給与が導入されてから 10 年が経過し、実態として様々な「利益に一定の調整を加えたもの」が指標として存在することを踏まえ、「利益に関する指標」を「利益の状況を示す指標」とし、その指標の範囲について規定の明確化が行われた。有価証券報告書に記載されている指標であれば客観性が担保され恣意性が排除されるため、税務上許容されるという考え方である⁷⁴。

しかしながら、近年の我が国では、コーポレートガバナンス・コードの要請等を背景に、法人がその役員に中長期的なインセンティブ効果またはリテンション効果を持たせること等を目的として、多様な形態の給与等を支給する事例が増加しつつある中で、経済的効果が同様と考えられる給与等であっても支給形態が異なる場合には税制上異なる扱いとなるなど、役員給与等の実態と税制上の損金算入要件との乖離や役員給与等の類型間での不整合が生じていた⁷⁵。

⁷² 山口孝浩、前掲注 49、223 頁

⁷³ 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」（2016）332 頁

⁷⁴ 小林真一＝戸村健「詳解 インセンティブ型役員報酬についての平成 28 年度税制改正」税務弘報 64 巻 10 号（2016）23 頁

⁷⁵ 財務省「平成 29 年度税制改正の解説」（2017）301 頁

2.1.4 平成 29 年度税制改正

平成 29 年度税制改正では、従来の適正な手続等を経ていることとの要件を維持した上で、役員給与の実態に応じて、短期業績連動と長期業績連動、現金報酬と株式報酬など、各種の役員給与等について全体的な整合が図られ、コーポレート・ガバナンスの観点から、経営者にインセンティブを与える役員給与の体系を税制面から阻害しないように整備する改正が施された⁷⁶。

その中においても、役員給与等については、お手盛りの支給が懸念されることから、支給の恣意性を排除することが適正な課税を実現する観点から不可欠であるとする基本的考えは踏襲されている。そして、平成 18 年度税制改正において、定期に定額を支給する役員給与のほか、「事前の定めにより役員給与の支給時期や支給額に対する恣意性が排除されているものについて損金算入を認める」、「利益と連動する役員給与について、適正性や透明性が担保されていることを条件に損金算入を認める」との整理がなされているところであり、この整理は維持すべきものと考えられている。

平成 29 年度税制改正においては、まず、インセンティブ報酬について種類の違いにかかわらず、法人税法 34 条 1 項 2 号又は 3 号に定められた一定の要件を満たせば損金算入が認められることとなった。また、ストック・オプション、退職給与については、従前、法人税法 34 条 1 項の枠組みに入っていなかったが、平成 29 年度税制改正では、法人税法 34 条 1 項 2 号又は 3 号に定められた一定の要件を満たした場合に損金算入が認められることとなった。なお、業績連動給与に該当しない退職給与（いわゆる功績倍率法による退職給与）は従来どおり、不相当に高額でない限り損金の額に算入される。

定期同額給与・事前確定届出給与・利益連動給与それぞれに改正が行われたが、特に「利益連動給与」については、利益要素のみならず、株価や売上高等に連動する「業績連動給与」という概念に拡大され、複数年度の指標を用いることも可能となった。厳しい開示要件があるものの、算定指標は大幅に拡充された⁷⁷。実際の事例としては、株式報酬型ストック・オプション（1 円ストック・オプション）や株式交付信託、譲渡制限付株式（リストラクテッド・ストック）等が選択肢として加わった。

⁷⁶ 白土英成、前掲注 3、20 頁

⁷⁷ 白土英成、前掲注 3、20 頁

2.1.5 平成 31 年度税制改正

利益連動給与から業績連動給与へと名称変更され、支給額の算定基礎として株価等を採用することができるようになったが、企業における業績連動給与の普及はそれほど進んでいない。また、役員の業績連動給与については、平成 29 年度税制改正において、損金算入要件の大幅な見直しが行われたものの、適正な手続に関する要件は平成 18 年度税制改正以来ほとんど見直されていない。

改正前の業績連動給与の損金算入要件のうち適正な手続に関する要件においては、業務執行役員が報酬委員会・報酬諮問委員会の委員となっていないことが要件とされていたが、近年、経営陣の報酬については、会社の経営戦略、経営計画、業績、財務状態、将来の業績見込み、対象者である社内人材に関する情報等が重要な考慮要素となるため、こうした情報が報酬委員会に十分に提供されることが不可欠であり、社外取締役の人数や就任期間等によっては、こうした事情に精通する社内者が委員に加わることは一定の合理性がある場合もあるとの考えも一般的となってきた⁷⁸。また、報酬委員会や報酬諮問委員会の構成についても、外部有識者（専門家）については役員のように株主総会で選任されていない点で社外取締役や社外監査役と比べて法的な位置づけがないという課題があるとの問題提起がされているほか、社外役員を中心とすることが望ましいとの考えが一般的となってきた⁷⁹。

一方、平成 30（2018）年 6 月に改訂されたコーポレートガバナンス・コード等の取組みを受け、コーポレート・ガバナンスの強化や、果敢な経営判断、大胆な事業再編等を促進すべく、企業のガバナンスを取り巻く環境の変化に応じ、円滑な業績連動給与の導入のために手続に係る制度面での見直しが行われた。

こうした状況を踏まえ、業績連動給与の損金算入要件のうち適正な手続に関する要件について、業務執行役員が報酬委員会・報酬諮問委員会の委員となっても要件を満たし得ることとされるとともに、監査役会設置会社における取締役会の決議による決定で監査役の過半数が給与の算定方法につき適正であると認められる旨を記載した書面を提出しているもの及び監査等委員会設置会社における取締役会の決議による決定で監査等委員である取締役の過半数がその決議に賛成しているものが除外された。これは、報酬委員会等による報酬決定手続（適正手続要件）が厳格すぎるとの指摘がされており、制度の普及を促すために、業績連動給与の手続要件の緩和が行われたものであり、これにより企業の経営戦略を踏まえた業績連動給与の活用を促進するものである⁸⁰。

⁷⁸ 財務省『改正税法のすべて 令和元年版』（大蔵財務協会、2019）268 頁

⁷⁹ 財務省、前掲注 78、268 頁

⁸⁰ 財務省、前掲注 78、269 頁

2.2 会社法（商法）における役員給与の取り扱い

2.2.1 会社法における報酬

会社法第 361 条（取締役の報酬等）

取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益（以下この章において「報酬等」という。）についての次に掲げる事項は、定款に当該事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定める。

- 一 報酬等のうち額が確定しているものについては、その額
- 二 報酬等のうち額が確定していないものについては、その具体的な算定方法
- 三 報酬等のうち金銭でないものについては、その具体的な内容
- 2 （省略）⁸¹
- 3 （省略）⁸²
- 4 第一項第二号又は第三号に掲げる事項を定め、又はこれを改定する議案を株主総会に提出した取締役は、当該株主総会において、当該事項を相当とする理由を説明しなければならない。
- 5 （省略）⁸³
- 6 （省略）⁸⁴

会社法 361 条 1 項においては、取締役の報酬は定款に定めがない場合には株主総会決議により定めなければならないと規定し、株主に取締役の報酬の決定権限を付与した上で、確定額報酬についてはその額を、不確定額報酬についてはその具体的な算定方法を、非金銭報酬についてはその具体的な内容を定めることを要求している。この取締役の報酬規制は、取締役や取締役会によるお手盛りの防止を趣旨とするものである。ここで、お手盛りとは、取締役や取締役会が自らの報酬の決定権限を有することを奇貨として、取締役自身の私的利益を追求する行為（とりわけ取締役自身による故意の過大評価、取締役間の同僚意識から生じる過大な互酬行為）を行い、その結果として生じ得る取締役の能力・業務執

⁸¹ 監査等委員会設置会社においては、前項各号に掲げる事項は、監査等委員である取締役とそれ以外の取締役とを区別して定めなければならない。

⁸² 監査等委員である各取締役の報酬等について定款の定め又は株主総会の決議がないときは、当該報酬等は、第一項の報酬等の範囲内において、監査等委員である取締役の協議によって定める。

⁸³ 監査等委員である取締役は、株主総会において、監査等委員である取締役の報酬等について意見を述べることができる。

⁸⁴ 監査等委員会が選定する監査等委員は、株主総会において、監査等委員である取締役以外の取締役の報酬等について監査等委員会の意見を述べることができる。

行および会社の業績と比して不相当に高額な報酬の付与・受領であると理解でき、また、お手盛りの防止とは、報酬の付与・受領について株主が相当性を判断し不相当である場合にはそれを是正することで、報酬に関して生じる取締役による私的利益の追求行為を防止・抑制することを意味する⁸⁵。

会社法では債権者保護の観点から、株主資本を資本金、準備金及び剰余金に区分し、このうち資本金は会社債権者のために株式会社が会社財産として充実・維持させるべき計算上の金額であり、準備金は資本金と同様に分配可能額に算入されず債権者保護のために会社に留保されるものであり、この準備金には資本準備金と利益準備金がある。さらに、剰余金は株式会社の純資産のうち債権者保護のために会社に留保すべき項目以外のものであり、その他資本剰余金とその他利益剰余金により構成される⁸⁶。そして、企業会計原則においては会計上、企業の財政状態及び経営成績を適正に示す観点から、株主からの払込資本と利益の留保額（留保利益）に区分する考え方が重視され、資本取引と損益取引とを明確に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならないとされている。

我が国では商法および企業会計において、役員賞与は利益の処分であると考えられてきたが、会社法では賞与を取締役の職務執行の対価として位置づけた⁸⁷。なお、会社法の規定は、役員のお手盛り高額報酬によって株主の利益が害されることを防ぐことを目的としている。しかし、実際の実務では、取締役の報酬を定款で定めることは少なく株主総会決議によって定められているものの、株主総会においては取締役全体の報酬総額や報酬額の算定方法を決議すれば足り、個々の取締役への報酬の配分や具体的な報酬手法の決定は取締役に一任され、場合によっては代表取締役に再一任されているし、そもそも株主総会において取締役の報酬について決議を得る場合でもその議案を提出するのは会社であり取締役会である⁸⁸。

会社法上、株式発行に際して決定する募集事項の中で、会社は、募集株式の払込金額又はその算定方法を定めなければならないとされており（会社法 199 条 1 項 2 号）、新株予約権の場合のように金銭の払込みを要しないことを許容する規定（会社法 238 条 1 項 2 号）もないため、株式の無償発行はできないと解されている。また、株式発行に際して、金銭以外の財産を出資の目的とするときは当該財産の価額を定めなければならないため（会社法 199 条 1 項 3 号）、出資

⁸⁵ 熊代拓馬「お手盛りの防止の再検討」神戸法学年報 32 巻（2018）77 頁

⁸⁶ 日本公認会計士協会、前掲注 46、27-28 頁

⁸⁷ 金子宏、前掲注 18、393-394 頁

⁸⁸ 熊代拓馬、前掲注 85、69-70 頁

の目的を労務とすること（労務出資）は認められないと解されている。このように我が国においては、会社法上、無償で株式を発行することや労務出資が認められていないため、役員に報酬として株式自体を直接交付することができなかった。また、近年では信託を用いた新しい株式報酬が導入され始めていたものの、いまだ株式報酬を導入するための仕組みが十分に整備されているとはいえない状況であった。このような背景から、これまで株式報酬の導入は促進されていなかった。

しかし、平成 27 年 7 月に公表された「コーポレートガバナンス・システムの在り方に関する研究会」報告書において、実務的に簡易な手法である金銭報酬債権を現物出資する方法を用いて、いわゆるパフォーマンス・シェアやリストラクテッド・ストックを導入するための手続が整理された。

2.2.2 使用人とは異なる役員の責任

役員である取締役は民法による委任契約とされており、民法 643 条の委任契約は委任者が受任者に法律行為その他の事務処理を委託し受任者がこれを承諾することによって成立する契約であり、民法 648 条において受任者の報酬請求について委任は原則として無償であり、特約がある場合は有償とされている⁸⁹。一方、使用人である会社の従業員は雇用契約とされており、民法 623 条において委任契約が原則として報酬を請求できないことに対し、雇用契約は従事者が労務を提供し雇用者はその対価として報酬を支払うという有償契約であり、また従業員は労働法規や就業規則で保護されている点にも相違がある⁹⁰。

会社法上、取締役は忠実義務・競業避止義務・会社との利益相反取引の回避義務などの重い責任を課されており、役員であるが故に一定の責任を負わされているので報酬を支給するのが当然であるという考え方もあるが、このような責任を負わされているとはいえ、業務執行の対価として受けるべき報酬は、何の役務提供の実態がない場合にまで認められるものではないと考えられている⁹¹。

2.2.3 平成 26 年改正会社法とコーポレート・ガバナンス

日本企業では十分なコーポレート・ガバナンスが行われておらず、このことが外国企業と比較して日本企業の収益力が低く、株価も低迷している原因の一つになっているという内外の投資家の不信感があると言われていた。そこで、会社法におけるコーポレート・ガバナンスについては、経営者から独立した社外取締

⁸⁹ 山口孝浩、前掲注 49、209 頁

⁹⁰ 山口孝浩、前掲注 49、210 頁

⁹¹ 濱田康宏、前掲注 54、134-135 頁

役には、業務執行全般の評価に基づき、取締役会の決議における議決権を行使すること等を通じて経営者を適切に監督すること等を期待することができることから、取締役会の監督機能を強化するところを目的として、社外取締役をより積極的に活用すべきであるとの指摘がされていた⁹²。

平成 26 年改正会社法は、コーポレート・ガバナンスの強化等を目的とするものである。社外取締役の機能を活用し、コーポレート・ガバナンスの強化を図るための主な改正点としては、①新たな機関設計である監査等委員会設置会社の創設、②社外取締役の在り方に関する規律の見直し（社外取締役等の要件の厳格化・社外取締役を選任しない場合の社外取締役を置くことが相当でない理由の株主総会における説明義務等の新設）が挙げられ、改正会社法により日本企業に対する内外の投資家からの信頼が高まり、日本企業に対する投資が促進され、ひいては日本経済の成長に寄与することが期待される⁹³。

2.3 法人税法における役員給与の取り扱い

2.3.1 法人税法における損金性

法人税法第 34 条（役員給与の損金不算入）

内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与で業績連動給与に該当しないもの、使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの及び第三項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

法人が役員に支給する給与は、条文上の別段の定めがない限り、本来損金に算入すべきものである。役員への給与は、使用人（従業員）への給与と同様に、法人にとって収益を獲得するための費用であり、原則として法人税法 22 条 3 項 2 号に該当すると考えられるからである⁹⁴。

しかし、法人税法 34 条における実際の条文では、使用人給与と役員給与を区別して、役員給与に対して特別の損金算入制限をかけている。これは、一般に役員自身が自らの給与額を決めることができるからである。恣意的な課税ベースの縮小行為に対しては、臨時的な役員報酬の実質は役員賞与であるという理由から、平成 18 年度税制改正前の 35 条に基づいて損金不算入とされてきた。

⁹² 法務省「平成 26 年改正会社法 コーポレート・ガバナンスの強化に関する主な改正の概要と施行後の状況」（2016）1 頁

⁹³ 法務省、前掲注 92、2 頁

⁹⁴ 渡辺徹也、前掲注 17、127-129 頁

損金算入を制限する趣旨としては、①役員給与は役員に直接的に経済的利益を帰属させるというその態様から、いわゆるお手盛りの支給が懸念される、②所得税において給与所得控除部分が課税されないことにより、法人・個人を通じた税負担の軽減効果が高く課税上の弊害が極めて大きい（経費の二重控除問題）、等が挙げられる⁹⁵。

2.3.2 定期同額給与

法人税法第34条第1項第1号

その支給時期が一月以下の一定の期間ごとである給与（次号イにおいて「定期給与」という。）で当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるものその他これに準ずるものとして政令で定める給与（同号において「定期同額給与」という。）

支給時期が1月以下の一定の期間ごとである給与（定期給与）で、その事業年度中の各支給時期における支給額が同額である給与等をいう。この定期同額給与とは、基本的には平成18年改正前の役員報酬を指すものと同様のものであると考えられるが、例えば期中に役員給与の改定をした場合については、その改定時期について政令で規定されていることから、損金算入される範囲について明確化、かつ、具体化されたものと考えられる⁹⁶。

2.3.3 事前確定届出給与

法人税法第34条第1項第2号

その役員の職務につき所定の時期に、確定した額の金銭又は確定した数の株式（出資を含む。以下この項及び第五項において同じ。）若しくは新株予約権若しくは確定した額の金銭債権に係る第五十四条第一項（譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例）に規定する特定譲渡制限付株式若しくは第五十四条の二第一項（新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等）に規定する特定新株予約権を交付する旨の定めに基づいて支給する給与で、定期同額給与及び業績連動給与のいずれにも該当しないもの（省略）⁹⁷

⁹⁵ 藤曲武美「役員給与と損金性（業績連動給与を含む）」税務会計研究学会第31回大会研究報告要旨集（2019）24-25頁

⁹⁶ 武田昌輔監修、前掲注62、2161の20頁

⁹⁷ （当該株式若しくは当該特定譲渡制限付株式に係る第五十四条第一項に規定する承継譲渡制限付株式又は当該新株予約権若しくは当該特定新株予約権に係る第五十四条の二第一項に規定する承継新株予約権による給与を含むものとし、次に掲げる場合に該当する場合にはそれぞれ次に定める要件を満たすものに限る。）

イ その給与が定期給与を支給しない役員に対して支給する給与（同族会社に該当しない内国法人が支給する給与で金銭によるものに限る。）以外の給与（株式又は新株予約権による給与で、将来の役務の提供に係るものとして政令で定めるものを除く。）である場合 政令で定めるところにより納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしていること。

ロ 株式を交付する場合 当該株式が市場価格のある株式又は市場価格のある株式と交換される株式（当該内国法人又は関係法人が発行したものに限る。次号において「適格株式」という。）であること。

ハ 新株予約権を交付する場合 当該新株予約権がその行使により市場価格のある株式が交付される新株予約権（当該内国法人又は関係法人が発行したものに限る。次号において「適格新株予約権」という。）であること。

事前の届出に従い、その役員の職務につき所定の時期に確定した額の金銭等を支給する給与で、定期同額給与及び業績連動給与のいずれにも該当しないものとされる。平成 29 年度税制改正前の確定額を支給する給与の「確定額」には、現物資産により支給するもの、支給の上限のみを定めたもの及び一定の条件を付すことにより支給額が変動するようなものは含まれないものとされており、平成 29 年度税制改正において株式又は新株予約権を交付する給与が追加されたことに伴いこの取扱いが削除されたが、基本的な考え方は従来どおりであると考えられる⁹⁸。

主な改正点として、金銭、特定譲渡制限付株式又は特定譲渡制限付株式に係る承継譲渡制限付株式によるものの他、株式や新株予約権により支給する給与が事前確定届出給与の対象に追加された。平成 28 年度税制改正において、譲渡制限付株式（リストラクテッド・ストック）が本給与の対象化された。

2.3.4 業績連動給与（利益連動給与）

法人税法第 34 条第 1 項第 3 号

内国法人（同族会社にあつては、同族会社以外の法人との間に当該法人による完全支配関係があるものに限る。）がその業務執行役員（業務を執行する役員として政令で定めるものをいう。以下この号において同じ。）に対して支給する業績連動給与（金銭以外の資産が交付されるものにあつては、適格株式又は適格新株予約権が交付されるものに限る。）で、次に掲げる要件を満たすもの（他の業

⁹⁸ 武田昌輔監修、前掲注 62、2161 の 27 頁

務執行役員の全てに対して次に掲げる要件を満たす業績連動給与を支給する場合に限る。)

イ 交付される金銭の額若しくは株式若しくは新株予約権の数又は交付される新株予約権の数のうち無償で取得され、若しくは消滅する数の算定方法が、その給与に係る職務を執行する期間の開始の日（イにおいて「職務執行期間開始日」という。）以後に終了する事業年度の利益の状況を示す指標（利益の額、利益の額に有価証券報告書（金融商品取引法第二十四条第一項（有価証券報告書の提出）に規定する有価証券報告書をいう。イにおいて同じ。）に記載されるべき事項による調整を加えた指標その他の利益に関する指標として政令で定めるもので、有価証券報告書に記載されるものに限る。イにおいて同じ。）、職務執行期間開始日の属する事業年度開始の日以後の所定の期間若しくは職務執行期間開始日以後の所定の日における株式の市場価格の状況を示す指標（当該内国法人又は当該内国法人との間に完全支配関係がある法人の株式の市場価格又はその平均値その他の株式の市場価格に関する指標として政令で定めるものに限る。イにおいて同じ。）又は職務執行期間開始日以後に終了する事業年度の売上高の状況を示す指標（売上高、売上高に有価証券報告書に記載されるべき事項による調整を加えた指標その他の売上高に関する指標として政令で定めるもののうち、利益の状況を示す指標又は株式の市場価格の状況を示す指標と同時に用いられるもので、有価証券報告書に記載されるものに限る。）を基礎とした客観的なもの（次に掲げる要件を満たすものに限る。）であること。

（１） 金銭による給与にあつては確定した額を、株式又は新株予約権による給与にあつては確定した数を、それぞれ限度としているものであり、かつ、他の業務執行役員に対して支給する業績連動給与に係る算定方法と同様のものであること。

（２） 政令で定める日までに、報酬委員会（会社法第四百四条第三項（指名委員会等の権限等）の報酬委員会をいい、当該内国法人の業務執行役員又は当該業務執行役員と政令で定める特殊の関係のある者がその委員になつているものを除く。）が決定をしていることその他の政令で定める適正な手続を経ていること。

（３） その内容が、（２）の政令で定める適正な手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていることその他財務省令で定める方法により開示されていること。

ロ その他政令で定める要件

業績連動給与とは、役務の提供を受ける内国法人又はその内国法人との間に支配関係がある法人の業績を示す指標（利益の状況を示す指標、株式の市場価格の状況を示す指標等）を基礎として算定される額の金銭による給与や算定される数の株式・新株予約権による給与等をいい、非同族会社又は同族会社（非同族会社との間にその法人による完全支配関係があるもの）が業務執行役員に支給する業績連動給与で以下の全ての要件を満たすものについては、法人税法上、不相当に高額である部分の金額を除き損金算入の対象とされる。

- ① 算定方法要件：交付される金銭の額や交付される株式・新株予約権の数等の算定方法が、業績連動指標を基礎とした客観的なもので、一定の要件を満たすものであること。一定の要件とは、確定額又は確定数を限度としているものであり、かつ、他の業務執行役員に対して支給する業績連動給与に係る算定方法と同様のものであること、所定の日までに報酬委員会の決定等の適正な手続を経ていること、その内容が上記の適正な手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書に記載されていること等の方法により開示されていることである。
- ② 支給時期要件：一定の時期までに交付され、又は交付される見込みであること。一定の時期とは、金銭による給与の場合は業績連動指標の数値の確定後1ヶ月以内、株式又は新株予約権（特定新株予約権による給与で、無償で取得され又は消滅する数が役務提供期間以外の事由により変動するものを除く。）による給与の場合は業績連動指標の数値の確定後2ヶ月以内である。
- ③ 損金経理要件：損金経理をしていること。なお、損金経理により引当金勘定に繰り入れた金額を取り崩す方法により経理していることを含む。

また、業績連動指標とは次の指標をいう。職務執行期間開始日以後に終了する事業年度の利益の状況を示す指標（利益に関する一定の指標で有価証券報告書に記載されるもの）、職務執行期間開始日の属する事業年度開始の日以後の所定の期間又は職務執行期間開始日以後の所定の日における株式（役務の提供を受ける内国法人又はその内国法人との間に完全支配関係がある法人の株式に限る。）の市場価格の状況を示す指標、職務執行期間開始日以後に終了する事業年度の売上高の状況を示す指標（上記のいずれかの指標と同時に用いられるもので、有価証券報告書に記載されるもの）である。

算定方法要件としては客観的なものであることが要求され、例えば会社の業績への貢献度について事後に評価して当該評価を加えたところで給与の額の算出を行うものや算定方法の中に定性的な要素が含まれているもの等も要件を満たさず、決定された算定方法に業績連動指標を当てはめさえすれば業績連動給

与の額が自動的に算出されるものが求められている⁹⁹。また、確定額又は確定数を限度とは、業績連動給与の支給額又は交付数の上限額が設定されていることを意味し、基通 9-2-18 によれば「経常利益の〇〇%に相当する金額を限度として支給する」という定め方は認められない。

いわゆる業績連動型報酬については、法人の利益等に連動して役員給与の支給額を事後的に定めることを許容することは安易な課税所得の操作の余地を与えることとなりかねず、課税上の弊害が極めて大きいことから、およそ損金算入が認められる余地がないものと考えられてきたが、このような形態の役員給与であっても、職務執行の対価性に欠けるものではなく、支給時期・支給額等に対する恣意性を排除した上で損金算入の余地を与えることとすれば、多様な役員給与の支給形態により中立的な税制を実現し得ることとなるため、支給の透明性・適正性を確保するための一定の要件を課した上で、このような形態の役員給与についても損金算入を可能とすることとされた¹⁰⁰。

主な改正点として、株価に関する指標や売上高に関する指標が業績連動給与の計算の基礎となる業績指標に追加され、複数年度の指標を用いることが可能となり、また、金銭によるものの他、株式や新株予約権による給与が、業績連動給与の対象に追加された。ストック・オプション、退職給与についてはこれらの第 1 号から第 3 号の要件を満たさなくても損金算入が可能である。業績連動給与は利益の分配の要素と職務執行の対価の要素の両要素を持っているが、取締役の業績連動型報酬は取締役の職務執行と会社の業績の改善・向上との間に直接の因果関係が認められる場合には、相当な金額の範囲内で賞与ではなく報酬に当たり、職務執行の対価として損金の額に算入されると解すべきである¹⁰¹。

2.4 小括

役員給与税制に関して、会社法においてはお手盛り防止が、法人税法においては恣意性の排除が重要とされる。平成 18 年度税制改正前においては、定期的な報酬を役員報酬として損金算入し、臨時的な賞与を役員賞与として損金不算入としてきたが、平成 18 年度税制改正では、役員報酬も役員賞与もくくり、役員給与として 34 条 1 項における定期同額給与・事前確定届出給与・業績連動給与の三種類の役員給与のみを損金算入することとした。

これは平成 18 年に施行された会社法が利益処分という概念を廃止したことによるものである。また、従来は安易な所得操作の余地を与えることになるとして

⁹⁹ 武田昌輔監修、前掲注 62、2161 の 68 頁

¹⁰⁰ 武田昌輔監修、前掲注 62、2161 の 62 頁

¹⁰¹ 金子宏、前掲注 18、394 頁

認められてこなかった業績連動給与についても、職務執行の対価であり恣意性が排除できるならば、支給の透明性や適正性を確保するための一定の要件をクリアした上で損金算入できることとなった。これは役員給与税制が、ドイツ型の利益処分排除から、アメリカ型の経営者インセンティブに代わっていったということだろう。ちなみに日本の法人税法における事前確定届出給与に相当する規定は、米国およびドイツには存在しない¹⁰²。

役員給与税制の改正により、法人税法に「役員の役割とは企業価値を高めることである」という視点が加わったが、これは企業価値を高めることへの対価としての役員給与という報酬形態を株主が認めているのであれば、法人税法でも損金算入を認めてよいという考え方に繋がる¹⁰³。もちろん隠れた利益処分は認められないのであるが、役員給与の損金算入が企業価値の向上というコーポレート・ガバナンスの観点から緩和されてきており、平成 28 年度以降の税制改正は法人税法の大きな変化を示す改正と捉えることができるだろう。

また、役員給与は会社法や会計基準における報酬が全て損金算入されるわけではなく、法人税法では役員給与の損金算入が制限される。法人税法 22 条 3 項 4 項により役員としての職務執行の対価は損金の額に算入されるべきであり、職務執行の対価である以上はその費用は損金の額に算入されるべきであるが、その結果として計算される利益（所得）の分配は当然に損金の額に算入されない。

問題は、役員に対する職務執行の対価か利益の処分かの区別基準となるが、個別に判断することは困難で実務執行上を考慮すると一定の形式的基準を採用することもやむを得ず、その場合には改正前の臨時的かどうかの支給形態による形式基準を踏襲した上で、事前確定届出給与と業績連動給与に該当するものを臨時的なものから除外する方法も考えられ、それにより原則損金不算入の現行の規制形式から損金不算入のものを限定的に規制する形式にすることも可能になるとも考えられる¹⁰⁴。

また、今回の改正においても、業績連動給与の算定方法に関する厳格な開示要件は残された。その結果、損益計算書上の利益や貸借対照表上の純資産といった報告会計情報を契約や規制あるいは資本市場で利用する利害関係者の反応によって引き起こされる企業価値の低下をいう財務報告コストが、業績連動給与税制の普及を妨げる可能性も残る¹⁰⁵。法人税法が厳格な開示要件を求めるのは、職

¹⁰² 藤井誠、前掲注 67、59 頁

¹⁰³ 渡辺徹也、前掲注 17、138 頁

¹⁰⁴ 藤曲武美、前掲注 95、25-26 頁

¹⁰⁵ 鈴木一水「役員給与等に係る税制の整備の意義」税研 33 巻 3 号（日本税務研究センター、2017）47 頁

務執行の対価の適正性を担保するためであるが、それは金融商品取引法等の開示規制に任せ、算定方法の事前届出制のような開示要件に代わる適正性担保の手段を検討する余地もあるとする意見もある。

3. 業績連動給与税制とコーポレート・ガバナンスの関係

平成 28 年度税制改正や平成 29 年度税制改正により、ストック・オプションやリストラクテッド・ストック等のインセンティブ報酬について法人税法上の改正がなされたが、これらはコーポレート・ガバナンスの考え方が取り入れられた結果である。そして、業績連動給与税制において、業績連動給与に関する指標の範囲が拡大され、また指標の算出期間が単年度から複数年度に拡張されたこと等も、同じくコーポレート・ガバナンス改革の観点からの改正と位置づけられている。ここでは、そのコーポレート・ガバナンスが業績連動給与の普及にとって重要な役割を担うであろうとの考えから、業績連動給与税制における恣意性排除という課題へのコーポレート・ガバナンスの役立ちを検討する。その際に、コーポレートガバナンス・コードがソフトローであるという観点から、ハードローである会社法や金融商品取引法との比較を通して、それらの接点を模索することにより業績連動給与税制の発展への手がかりを検討する。

3.1 コーポレート・ガバナンスの意義

3.1.1 コーポレートガバナンス・コードの導入背景

本格的なグローバル競争の中にあつて、AI・ビッグデータ時代の到来を迎え、これまでの産業構造の大きな転換・非連続なイノベーションが求められることや、コストの面でこれまでに類をみない範囲でしのぎを削らなければならないなど、グローバル競争はこれまでにない熾烈なものとなっている¹⁰⁶。このような状況の中、我が国企業の稼ぐ力の向上のため、中長期的な収益性や生産性を高めることが重要であり、2014 年のスチュワードシップ・コードの策定や、2015 年の社外取締役の確保に向けた改正会社法の施行、2015 年に適用開始されたコーポレートガバナンス・コードの策定等がなされた。これまでに経験したことのない不確実性の下で、これまでに類をみない生産性の向上が求められる中において、資本市場からの期待に応えられるよう、企業における経営者・従業員を含めた人材を如何にインセンティブ付けしていくかが大きな課題となっているのである¹⁰⁷。

¹⁰⁶ コーポレート・ガバナンス・システムの在り方に関する研究会「コーポレート・ガバナンスの実践～企業価値向上に向けたインセンティブと改革～」(2015) 1 頁

¹⁰⁷ コーポレート・ガバナンス・システムの在り方に関する研究会、前掲注 106、1 頁

コーポレート・ガバナンスとは、企業の不正行為の防止ならびに競争力・収益力の向上という二つの視点を総合的に捉え、長期的な企業価値の増大に向けた企業経営の仕組みである¹⁰⁸。コーポレート・ガバナンスという言葉に普遍的な定義はないが、コーポレートガバナンス・コードの冒頭において「会社が、株主をはじめ顧客・従業員・地域社会等の立場を踏まえた上で、透明・公正かつ迅速・果断な意思決定を行うための仕組みを意味する」¹⁰⁹と定義されている。この定義によれば、コーポレート・ガバナンスの概念で語られるべきことは、①会社に関係する誰の利益を考慮するか（株主をはじめ顧客・従業員・地域社会等）、②それはどのような手続きであるべきか（透明・公正かつ迅速・果断）、③何をするか（意思決定）、である¹¹⁰。このような定義づけが可能になったのは、コーポレートガバナンス・コードがいわゆるソフトローであり、法律（ハードロー）の条文ほどの厳密さが求められるわけではなかったということもあり、現在の我が国においてコーポレート・ガバナンスをめぐる問題は、会社法というハードローのみならず、コーポレートガバナンス・コードというソフトローがその重要な一翼を担っているといえる¹¹¹。

3.1.2 コーポレート・ガバナンスの必要性

従来、コーポレート・ガバナンスの目的はもっぱら不祥事の再発防止に置かれており、1990年代までの株式会社の運営管理機構をめぐる法改正も大規模上場会社の不祥事を契機として、その再発を防止するために実現されたものであったが、近時のコーポレート・ガバナンスの目的は世界的な潮流に沿った変化の中、不祥事の再発防止と並んで、上場会社の業績向上や我が国の資本市場の国際的競争力の強化に置かれている¹¹²。コーポレートガバナンス・コードが適切に実践されることは、それぞれの会社において持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のための自律的な対応が図られることを通じて、会社、投資家、ひいては経済全体の発展にも寄与することとなるものと考えられる¹¹³。

欧米と比較して日本における業績連動性の低すぎる報酬体系は、経営リスクをとらず事なかれ主義に徹して任期を全うするという動機を強めているという

¹⁰⁸ 日本経済団体連合会「我が国におけるコーポレート・ガバナンス制度のあり方について」（2006）1頁

¹⁰⁹ 東京証券取引所、前掲注7、1頁

¹¹⁰ 松井秀征、前掲注8、4頁

¹¹¹ 松井秀征、前掲注8、4頁

¹¹² 久保田安彦「わが国におけるコーポレート・ガバナンスをめぐる議論の展開」法律時報91巻3号（日本評論社、2019）11-12頁

¹¹³ 東京証券取引所、前掲注7、1頁

印象を、株主や投資家に対して与えかねない¹¹⁴。つまり、日本の経営者は報酬の額と構成内容の双方により長期にわたり無難に務め続けることを、一方でアメリカの経営者はリスクに挑み続けることを、それぞれ動機づけられていることになる¹¹⁵。その結果、アメリカにおけるガバナンスの議論ではリスクを取り過ぎる経営者の暴走防止が求められる一方で、日本の現状は経営者に業績向上を促す攻めのガバナンスの方が前面に出てくるといった正反対の方向性が示されることとなり、役員への報酬を通じて、これ以上リスクを取らせまいとするアメリカと、今よりリスクを取らせようとする日本という構図が成り立つ¹¹⁶。両国の置かれている立場は異なるが、経営者が中長期の利益を追求すべきという前提は同じであり、日本においても攻めのガバナンスのためにインセンティブ報酬の積極的な導入が主張されよう。

コーポレートガバナンス・コードでは、5つの主要な基本原則が取りまとめられている。それらの基本原則は、株主の権利・平等性の確保（基本原則1）、株主以外のステークホルダーとの適切な協働（基本原則2）、適切な情報開示と透明性の確保（基本原則3）、取締役会等の責務（基本原則4）、株主との対話（基本原則5）から成る。その中で基本原則4において、原則4-2における取締役会の役割・責務として、「経営陣の報酬については、中長期的な会社の業績や潜在的风险を反映させ、健全な企業家精神の発揮に資するようなインセンティブ付けを行うべきである」と要求し、また補充原則として、「取締役会は、経営陣の報酬が持続的な成長に向けた健全なインセンティブとして機能するよう、客観性・透明性ある手続に従い、報酬制度を設計し、具体的な報酬額を決定すべきである。その際、中長期的な業績と連動する報酬の割合や、現金報酬と自社株報酬との割合を適切に設定すべきである」と求めている¹¹⁷。

また、コーポレート・ガバナンスは、エージェンシー問題を解決するためにも必要であるとされる。資金を託された経営者などのエージェントが、プリンシパルたる資本提供者の期待どおりに動くとは限らず、両者の間にエージェンシー問題が生じるからである¹¹⁸。エージェンシー問題解決の有力な手段と考えられ

¹¹⁴ 内ヶ崎茂＝武田智行、前掲注24、28頁

¹¹⁵ 渡辺徹也、前掲注2、253頁

¹¹⁶ 日本経済新聞社『日本経済新聞縮刷版2016年4月号』「企業統治改革への課題③役員報酬、欧米と違い」日本経済新聞2016年4月27日朝刊32面

¹¹⁷ 東京証券取引所、前掲注7、15頁

¹¹⁸ 太宰北斗「国際比較・経済分析で検討するガバナンスの強化」ビジネス法務18巻8号（2018）54頁

たのが、経営者の私的利益と株主の利益の不一致を防ぐために、経営者の役員報酬を業績に連動させる業績連動型報酬の導入である¹¹⁹。

3.2 コーポレート・ガバナンスの位置付け

3.2.1 ソフトローとしてのコーポレートガバナンス・コード

コーポレートガバナンス・コードはソフトローであり、会社法はハードローであるが、それぞれの定義を確認しておく。ハードローとは国家が形成し、国家がエンフォース¹²⁰することを想定した規範をいい、これに対してソフトローとは国家以外によって形成される規範、あるいは国家によるエンフォースが想定されない規範をいう¹²¹。上場会社のガバナンスに関する規律は、ハードローとソフトローからなる多層的な構造を形成しており、その構造におけるハードローとソフトローの相互関係や役割を明らかにすることが有益であると考えられる¹²²。もっともハードローも均質なものではなく、性質の異なる複数のものが上場会社のガバナンスを規律する構造を形成しているが、株式会社を対象とするハードローとしては何よりもまず会社法が重要であり、上場会社を対象とするものとしては金融商品取引法の重要性が増してきており、金融商品取引法に定められたコーポレート・ガバナンスに関するルールが増えるにつれて、一見すると会社法のルールと重複するようにみえるルールが現れるなど、両者の関係を検討する必要性が高まっている¹²³。

コーポレートガバナンス・コードは、平成 27 年に証券取引所の上場規則（東京証券取引所有価証券上場規程 436 条の 3）として規範化される形で導入され、そして当該上場規則自体は金融商品取引法の定めに基づき義務的に制定されるものであり（金融商品取引法 81 条 2 項・117 条 1 項 4 号）、このような法的根拠を有するソフトローであるがゆえに、コーポレートガバナンス・コードはルールの形成主体、そしてエンフォースメントという点で、かなりハードローに接近したソフトローとなっている¹²⁴。規律内容については相当に多様な内容を含んでおり、基本原則において会社意思決定における理念的な方向性を示しつつ、各原則において会社における一定の対応を要求するものとなっていて、この会社

¹¹⁹ 国枝繁樹「業績連動型報酬と税制」税務弘報 55 巻 5 号（2007）124 頁

¹²⁰ Enforce：施行する、強制する（Glynnis Chantrell 編『オックスフォード 英単語由来大辞典』（柊風舎、2015））333 頁

¹²¹ 藤田友敬編『ソフトローの基礎理論』（有斐閣、2008）4 頁-7 頁

¹²² 松尾健一「ハードローによるコーポレート・ガバナンス」法律時報 91 巻 3 号（日本評論社、2019）18 頁

¹²³ 松尾健一、前掲注 122、18 頁

¹²⁴ 松井秀征、前掲注 8、7-8 頁

における対応も、各会社における裁量の余地の高いもの（例えば理念的な要請）から、かなり裁量を制約した具体性の強いもの（例えば独立社外取締役の義務づけ）まで多様である¹²⁵。

このように、コーポレートガバナンス・コードは、「遵守するか、説明するか“Comply or Explain”」の原則に従った形をとっているものの、事実上の強制として作用する可能性も小さくなかったが、それでもコーポレートガバナンス・コードが実現したのは、コーポレート・ガバナンスの強化が企業の業績向上につながるという考え方の下、政府（安倍内閣）が関心を抱いたために、コーポレート・ガバナンスの強化が重要な経済政策の一つとして明確に位置づけられ、そうした経済政策を実現するための主要な具体的方策としてコーポレートガバナンス・コードが策定されたことに求めることができる¹²⁶。また、1990年代までの一連の改正によって、監査役制度は相当程度強化され、もはや改正の余地はほとんど残されていなかった上に、そもそも監査役の権限は妥当性監査には及ばないとされており、企業の業績向上に直接的に貢献しうるものではなかったという事情もある¹²⁷。

また、コーポレートガバナンス・コードは、「遵守するか、説明するか“Comply or Explain”」の規制手法を採用しているため、かりに具体的に遵守に向けた強い要請があっても、その要請に従わないことを説明すれば逸脱することは可能であるが、逸脱した場合に説明をしなければ、コーポレートガバナンス・コード違反（上場規則違反）となり、そのエンフォースメントは証券取引所により行われる¹²⁸。上場廃止という強力なサンクション¹²⁹の可能性も伴ったエンフォースメントは、ハードローに用意されたエンフォースメントと勝るとも劣らぬ面もあり、コーポレートガバナンス・コードは自主規制ともハードローとも異なる特殊なソフトローである¹³⁰。

3.2.2 有価証券報告書におけるコーポレート・ガバナンスの開示

業績連動給与税制において、かつて業績連動型報酬は法人の利益に連動して役員給与を事後的に定めることを許容すれば安易な所得操作の余地を与えることになるとして損金算入が否定されてきたが、一方で役員給与が職務執行の対

¹²⁵ 松井秀征、前掲注 8、8 頁

¹²⁶ 久保田安彦、前掲注 112、17 頁

¹²⁷ 久保田安彦、前掲注 112、17 頁

¹²⁸ 松井秀征、前掲注 8、8 頁

¹²⁹ Sanction：制裁、（議会などの）承認・同意（Glynnis Chantrell 編『オックスフォード 英単語由来大辞典』（柊風舎、2015））823 頁

¹³⁰ 松井秀征、前掲注 8、8 頁

価である以上、恣意性が排除できれば損金算入を認めることに問題はなく、またそうすることが多様な役員給与の支給に法人税法が不当に干渉しない中立的な税制にも繋がる¹³¹。そこで、平成 18 年度税制改正では支給の透明性や適正性を確保するための一定の要件を課した上で一定の業績連動型報酬を損金不算入扱いの例外としたが、法人税法 34 条 1 項各号に関する具体的な判断基準について個々の事案ごとに実質的に費用性の有無を判断するとなると相当の手間がかかるため、形式的な支給形式として一種の割り切りによって一定の形式基準を重視する方法を採用した。この形式基準の一つとして業績連動指標が挙げられ、利益の状況を示す指標や売上高の状況を示す指標を採用する際には有価証券報告書に記載され開示されていることが要求される。有価証券報告書はハードローである金融商品取引法によって規定され、第三者である会計監査人による監査も義務づけられた開示書類であるため信頼性を確保でき、一般に入手できる有価証券報告書に記載されているものであれば客観性も担保できるため恣意性を排除できるということであろう。他に業績連動指標としては株式の市場価格の状況を示す指標も採用できるが、これも一般に公平にアクセスできる株式市場において公開されているのであれば、客観的なものとして恣意性を排除できるということであろう。

金融商品取引法は投資者保護を主たる目的とする法律であり、上場会社に対する規制の内容も投資者保護の観点から、投資判断に有益な情報を正確に開示することを要求する情報開示規制が中心であり、情報開示規制によって投資者へ提供される情報は当初は会社の財務状態や事業の内容に関するものであったが、有価証券報告書に「提出会社の状況」の一内容として「コーポレート・ガバナンスの状況等」の記載が要求され、さらに内部統制報告書の提出が求められるようになるなど、コーポレート・ガバナンスに係る情報の開示も要求されるようになっていく¹³²。上場会社のコーポレート・ガバナンスの状況は、投資者の投資判断において重要な考慮要素となりうるものであるから、それに関する情報開示を義務づけることは投資者保護という金融商品取引法の目的と矛盾するものではないが、開示が要求される情報の具体的内容をみると、会社法の規制と重なる部分も多く、両者がどのような関係に立つのかを整理する必要性は、取締役の報酬規制にかかる両者の直近の改正をみても明らかである¹³³。

¹³¹ 渡辺徹也、前掲注 17、132 頁

¹³² 松尾健一、前掲注 122、20 頁

¹³³ 松尾健一、前掲注 122、20 頁

3.3 コーポレート・ガバナンスに関する日米間比較

3.3.1 アメリカ型コーポレート・ガバナンス

アメリカ連邦所得税における報酬金額の合理性の判断では、役員ないし使用人に対する過大な報酬は、役務の提供の対価ではないのであり、通常かつ必要な経費とはいえないとされており、事実認定により報酬の性格が判断されている。しかし、アメリカでは報酬金額の合理性は、企業の政策の問題に対する介入であり、政府が関与すべきではないという批判も強く、過大な役員報酬の否認はあくまで、報酬としての性格を備えているかどうかという問題であり、金額の大小は政府の関与すべき問題ではないという批判もある¹³⁴。そこで、報酬金額の合理性を判断するためにも、コーポレート・ガバナンスが役立てられている。

アメリカのコーポレート・ガバナンスによる方策は取締役会の独立性を強化しようとするものであり、近年の改革も独立的な取締役をより独立的なものとし、取締役会におけるそのような取締役の存在と役割を拡充しようとしてきた¹³⁵。アメリカ企業では、取締役会が株主のために社長以下の業務執行者を十分に監督するという間接民主主義体制の強化の狙いのもと代表執行役たる社長を取締役の中から選任する必要がなく、株主総会によって選任された取締役会がガバナンスの役割を担う一方、CEO（最高経営責任者）等の執行役員が業務執行を行い、執行と監督が分離されている¹³⁶。また、アメリカでは上場規則において社外取締役を全取締役の過半数とするよう要求されており、これは社外取締役が機能するかが委員会等設置会社制度の根幹であり、取締役会を業務執行機関として強化するためには執行役の支配から独立した立場に立ちつつ長期的な利益の向上を求める株主の視点から会社の業務執行につき客観的に判断できる人物を取締役とすることが欠かせないためであり、社外取締役を中心とする取締役会制度が定着しているアメリカでは取締役は株主の代表であるという考え方から、取締役会の監督機能と業務執行機能の明確化に大きな力点が置かれている¹³⁷。

そして、アメリカのコーポレート・ガバナンスに関する法制度の主要な部分は、州会社法、連邦証券規制、証券取引所の上場規則の組み合わせによって構成され

¹³⁴ 水野忠恒、前掲注 56、442-443 頁

¹³⁵ Lucian A. Bebchuk＝Jesse M. Fried（溝渕彰訳）『業績連動型報酬の虚実 - アメリカの役員報酬とコーポレート・ガバナンス - 』（大学教育出版、2013）222 頁

¹³⁶ 末永敏和＝藤川信夫「コーポレート・ガバナンスの世界的動向 - 欧米、中国・韓国における法制度を中心とする最近の展開ならびに会社法制の現代化に関する要綱試案の動向 - 」日本政策投資銀行設備投資研究所（2004）12 頁

¹³⁷ 末永敏和＝藤川信夫、前掲注 136、36-37 頁

ている¹³⁸。アメリカの株主構成は変化し、機関投資家による保有割合が増加し、かつ、ある企業において持株数が上位の機関投資家の持株数を合計すると持株割合のかなりを占めるようになり、このような株主構成の変化と他の要素が相まって資本市場による規律が強まった結果、アメリカでは上場企業の経営者の株主又は取締役会に対する地位は以前よりも強固ではなくなったと評価されている¹³⁹。

3.3.2 日本型コーポレート・ガバナンス

日本型企业統治は戦後、大企業を中心に採用された日本的経営と深く関係しており、日本的経営は終身雇用、年功序列賃金、企業別労働組合を特徴とする¹⁴⁰。日本型企业統治の特徴としては、安定株主としての株式持ち合いやメイン・バンクによる経営監視が挙げられる¹⁴¹。株式持ち合いにおいては、関係の深い取引銀行や取引先の会社とお互いの株式を過半数かそれに近い水準まで持ち合い、会社の経営に口を出さない安定株主を増やしてきた。また、メイン・バンク制度においては、戦後長く続いた銀行による間接金融中心の金融を反映して、経営者は会社の主たる債権者かつ株主であるメイン・バンクによって監視され、メイン・バンクが会社経営に深く関与してきた。

1950（昭和 25）年商法改正後、株式会社の運営管理機構については幾度か改革が行われたが、1990 年代までは取締役会制度ではなく監査役制度を対象としており、1974（昭和 49）年、1981（昭和 56）年および 1993（平成 5）年という三度の商法改正を通じて、いずれも監査役制度を強化するために改革が行われた¹⁴²。これに対し、2000 年代以降、改革の主たる対象は監査役制度から取締役会制度に移っていき、2002（平成 14）年商法改正と 2014（平成 26）年会社法改正は、いずれも企業不祥事を契機に行われたものではなく、上場会社を中心に取締役会の規模の縮小や社外取締役の選任といった取締役会の改革に自主的に取り組む会社が現れはじめたという状況の中で、それを後押しするために、2002 年改正によって指名委員会等設置会社制度、2014 年改正によって監査等委員会設置会社制度が、いずれも各社が任意に採用できる制度として導入されたのであるが、こうした現象にはバブル経済の崩壊によって従来型の企業経営を見直すべきとする気運が生じたことに加えて、上場会社の株式保有構造が大きな影響

¹³⁸ 加藤貴仁「アメリカにおけるコーポレート・ガバナンスの諸層 - Dual-Class Stock を題材として」法律時報 91 巻 3 号（日本評論社、2019）40 頁

¹³⁹ 加藤貴仁、前掲注 138、43 頁

¹⁴⁰ 岩田規久男『そもそも株式会社とは』（筑摩書房、2007）66 頁

¹⁴¹ 岩田規久男、前掲注 140、82-85 頁

¹⁴² 久保田安彦、前掲注 112、15 頁

を及ぼしたと考えられる¹⁴³。また、資本市場のグローバル化・国際化という観点から、外国人投資家を呼び込むという重要な目的のため、監査役制度の特殊性をいかに外国人投資家に説明するかという課題意識があるのだろう¹⁴⁴。

また、政策保有株式（持合株式）の存在は、我が国のコーポレート・ガバナンスに大きな影響を及ぼしており、それが存在する限り株主の利益（純投資に対するリターン）の確保・向上を志向するガバナンスの仕組みを設けても、その実効性は大きく減殺されるおそれがあり、その意味では、株主の利益を重視した経営を実現するためのガバナンスの仕組みを目指す（機関）投資家が、企業に対して純投資以外の目的で保有する政策保有株式について、その保有の合理性を厳格に検証するよう求めることは当然の成り行きともいえる¹⁴⁵。

このように最近に至るまで日本の経営者報酬は、日本における伝統的な雇用慣行や経営者の役割などに沿った形で運営されてきており、従業員の賃金の延長としての性格を強く帯びつつ、また終身雇用の終着点として出世レースに勝ち残った成功者である役員を象徴するものとして機能していたのである¹⁴⁶。低資本生産性の問題の核心は日本企業の「稼ぐ力」が低下していることにあり、その背景には日本企業が売上規模やシェアの拡大に邁進する一方、肝心の利益を置き去りにしてきたという点は強調してもしすぎることはないことである¹⁴⁷。

3.4 コーポレート・ガバナンスと各ハードローとの関連

3.4.1 会社法における内部統制システム

会社法にも会社法施行規則においても「内部統制」という用語は一切使われておらず、「業務の適正を確保するための体制」として内部統制の一部を指し示しているに過ぎないと考えられる。

つまり、会社法は内部統制の整備を求めているというよりも、内部統制の概念で把握される事柄のうち会社法が実現したい事項、特に取締役の責任との関連で取締役会として決定すべき事項に焦点を当てて規定している¹⁴⁸。会社法が取り上げる内部統制、すなわち会社法が実現したい事項とは、法令等の遵守（コン

¹⁴³ 久保田安彦、前掲注 112、16-17 頁

¹⁴⁴ 船津浩司「ドイツにおけるコーポレート・ガバナンスの諸層 - ガバナンス・コードを題材として」法律時報 91 巻 3 号（日本評論社、2019）49-50 頁

¹⁴⁵ 松尾健一、前掲注 122、22 頁

¹⁴⁶ 森田純夫＝小川直人「譲渡制限付株式（日本版リストラクテッド・ストック）導入の背景とその意義」税務弘報 64 巻 10 号（2016）8 頁

¹⁴⁷ 中神康議＝榎野尚「長期投資家からみた資本生産性（ROA, ROE）の意味 - 利益連動給与新算定指標として」税務弘報 64 巻 10 号（2016）67 頁

¹⁴⁸ 町田祥弘『内部統制の知識』（日本経済新聞出版社、2018）29 頁

プライアンス)を中心とした全社的な内部統制であり、コーポレート・ガバナンスに関連する部分であるといえる¹⁴⁹。

会社法上の大会社(会社法第362条第4項第6号、同条第5項)、監査等委員会設置会社(会社法第399条の13第1項第1号ハ、同条第2項)又は指名委員会等設置会社(会社法第416条第1項第1号ホ、同条第2項)においては、会社及び企業集団の業務の適正を確保するための体制(いわゆる内部統制システム)の整備を決定することが義務付けられており、「コーポレート・ガバナンスに関する報告書」でも記載を要請しているし、経営者の経営戦略や事業目的等を組織としてどのように機能させ達成していくかについて、職務の執行が法令及び定款に適合することをはじめ業務の適正を確保する観点から上場会社の考え方(基本方針)を記載するよう要請しており、このほかにも整備状況としてコンプライアンス体制、リスク管理体制や情報管理体制等についての記載を求めている¹⁵⁰。「コーポレート・ガバナンスに関する報告書」に記載される全社の傾向としては、内部統制システムの基本的な考え方及びその整備状況について、会社法及び会社法施行規則(会社法施行規則第100条、第110条の4、第112条)に規定される項目に従って記載している会社が多数みられる状況となっている¹⁵¹。

3.4.2 金融商品取引法における企業情報開示制度

会社法とは別の内部統制関連法規として、金融商品取引法がある。ここでは経営者が内部統制を評価し報告する「内部統制報告書」を作成・提出すること、その内部統制報告書は公認会計士または監査法人の監査証明を受けなければならないことが規定されているだけである¹⁵²。

業績連動給与税制の損金算入要件として、政令で定める適正な手続を経て決定された内容が有価証券報告書に記載されていることその他財務省令で定める方法により開示されていることが求められる。有価証券報告書、半期報告書、四半期報告書及び臨時報告書には EDINET を通じて、あるいは行政サービスとして提供されている EDINET のウェブページでアクセスできることから、株主、投資家などは、ある法人が採用している業績連動給与の内容を知ることができ、また開示させることによって、それらの者に適切な意思決定等を行うインセンティブが与えられ、会社ひいては株主等の利益を増進するように業績連動給与

¹⁴⁹ 町田祥弘、前掲注148、29頁

¹⁵⁰ 東京証券取引所、前掲注1、134頁

¹⁵¹ 東京証券取引所、前掲注1、134頁

¹⁵² 町田祥弘、前掲注148、42頁

を定めることになると期待され、開示のフィードバック・フィードフォワード効果が働く¹⁵³。

業績連動給与税制についての法人税法の規律は、コーポレート・ガバナンスの観点から高く評価できるものの、会社や経営者としては決定手続についての規律や開示の要求ゆえに業績連動給与を回避することが懸念されるし、また業績連動型報酬であるにもかかわらず損金算入要件をみたさないスキームを選択するというおそれもあり、業績連動給与税制の損金算入要件を緩和して業績連動型報酬が広く用いられるようにするというアプローチも想定できるが、逆に会社法及び金融商品取引法が定める決定方法及び開示に関する規律を上場会社については業績連動給与税制に係る法人税法や法人税法施行令及び法人税法施行規則における規律のレベルまで引き上げて、業績連動給与を採用することによる追加的負担感を解消するというアプローチも十分な説得力を有するといえよう¹⁵⁴。

3.5 小括

日本企業の「稼ぐ力」向上のための業績連動給与と「攻めのガバナンス」のためのコーポレート・ガバナンスは、それぞれの会社において持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のための自律的な対応が図られることを通じて、会社や投資家、ひいては経済全体の発展にも寄与することと考えられ密接な関係にあるといえる。

日本においてインセンティブ報酬の導入が限定的である理由として、第1章において業績連動給与税制が阻害している可能性について指摘した。本来、適正で公平な透明性ある税制のためには、ハードローである法人税法や会社法等により規制できるのが理想ではあろう。しかし、多様化・複雑化する業績連動給与に対して、ハードローのみで一律ないし画一的に規律するには限界がある。そこで、ハードローによる規制の空白を、他のソフトローで埋めるという方法が考えられよう。その点、コーポレートガバナンス・コードは形式的にはソフトローであるものの、証券取引所の上場規則という形で制定され金融商品取引法が存立根拠ともなっており、また「遵守するか、説明するか“Comply or Explain”」の思想のもと逸脱についてはサンクションが働くため、かなりハードローに接近したソフトローとなっている。したがって、ハードローによって規律されない分野を埋めるソフトローとして最適であると考えられる。

¹⁵³ 弥永真生「業績連動給与 - 改正の影響及び今後の課題」税研 33 巻 3 号（日本税務研究センター、2017）65 頁

¹⁵⁴ 弥永真生、前掲注 153、67 頁

取締役の報酬については、会社法のみならず、金融商品取引法や上場規則、そしてコーポレートガバナンス・コードが規律付けを行う。業績連動給与税制において核心となる課題である恣意性の排除については、法人税法や会社法によって厳格に規制することは困難であっても、コーポレート・ガバナンスによってソフトローをハードローと融合することによって、公平で中立な運用を期待でき、適正な課税の実現に貢献するだろう。実際コーポレートガバナンス・コードにおいても、例えば理念的な要請といった各会社における裁量の余地の高いものから、例えば独立社外取締役の義務づけといったかなり裁量を制約した具体性の強いものまで多様である¹⁵⁵。

4. 日本企業における業績連動給与税制の発展余地

終身雇用・年功序列等の日本の雇用慣行を原因として、欧米と比較してみても日本企業は現在においても固定報酬が中心であるが、日本企業の成長戦略の一環としての「稼ぐ力」向上と「攻めのガバナンス」のためにはインセンティブ報酬の積極的な採用が求められる。日本企業において未だ業績連動給与の採用は限定的であるものの、その中でいち早く取り入れようと努力する日本企業も散見される。いくつかの代表的な日本企業の導入事例の考察を通して、業績連動給与税制でもネックとなる客観的な業績連動指標について検討する。また、恣意性の排除を確保しきれない等の理由により、業績連動給与税制の適用対象外である同族会社についてもインセンティブ報酬の適用可能性がないのか、恣意性を排除できる業績連動給与税制に検討を加える。

4.1 日本における導入事例の考察

4.1.1 導入企業の現状

平成28年度税制改正により利益連動給与の拡充が行われたが、T&A master の調査によると「平成28年3月決算の有価証券報告書で利益連動給与を採用している旨を開示している企業は34社にすぎない」¹⁵⁶ようである。採用が進まない理由としては、算定指標以外の利益連動給与を採用するための要件の見直しが行われていないことが挙げられる。また、利益連動給与の算定指標については、「利益の状況を示す指標」と従来よりも幅広い指標が使用できるようになったが、現時点で利益連動給与を採用する企業では依然として「当期純利益」、「経常利益」、「営業利益」等を指標として採用する企業が多いものの、「投下資本

¹⁵⁵ 松井秀征、前掲注8、8頁

¹⁵⁶ ロータス21「利益連動給与の採用進まず、依然として手続や開示がネック」週刊T&A master 651号（新日本法規、2016）40-41頁

利益率（ROIC）及び担当事業本部（セグメント）営業利益率」等を採用する企業も存在する。

税制改正によっても従来と同様、同族会社は対象となっていないほか、報酬委員会の決定（指名委員会等設置会社）や監査役適正書面の提出（監査役会設置会社）等の手続きを経ていること、算定方法が有価証券報告書等により開示されていることなどの要件は変わっていない。このため、業績連動給与を採用する要件のハードルが依然として高いことがネックになっているようである。そして、業績連動給与による役員報酬を損金算入するためには、その内容の開示が要件の一つとして設けられている。役員給与の計算式の開示に対する抵抗感等も業績連動給与の導入が進まない理由であろう。

業績連動給与に関する問題点は、適用法人が有価証券報告書を提出している法人に限られること、支給限度額を具体的な金額で定めなければならないこと等であろう。また、算定方法について確定した額等を限度としているとは、業績連動給与について支給する金銭の額又は適格株式若しくは適格新株予約権の数の上限が具体的な金額又は数をもって定められていることをいう。したがって、例えば「経常利益の〇〇%に相当する金額を限度として支給する。」という定め方は、これに当たらない（基通 9-2-18）。利益や売上の割合をもって上限額とすることが認められていないことも問題であると考えられる。

4.1.2 オムロン株式会社¹⁵⁷

取締役の報酬は、固定報酬である「基本報酬」と、業績に応じて変動する「短期業績連動報酬（賞与）」および「中長期業績連動報酬（業績連動型株式報酬）」で構成している。各業績連動報酬の基本報酬に対する報酬構成比率は、役割に応じて決定している。

基本報酬：短期業績連動報酬（賞与）：中長期業績連動報酬（業績連動型株式報酬）＝1：1：15

「基本報酬」は、取締役に対して、固定報酬を支給する。基本報酬額は、外部専門機関の調査に基づく他企業（報酬諮問委員会が定める同業種、同規模等のベンチマーク対象企業群）の役員の基本報酬水準を参考に、役割に応じて決定している。

「短期業績連動報酬（賞与）」は、社外取締役を除く取締役に対して、単年度の業績指標や目標達成度に連動する賞与を支給する。取締役賞与は、年間計画に

¹⁵⁷ オムロン株式会社 有価証券報告書 第82期（自2018年4月1日 至2019年3月31日）

に基づき設定した営業利益、当期純利益および ROIC の目標値に対する達成度等に応じ、0%～200%の範囲で変動する。

役位別の基準額×業績評価（営業利益 50%、当期純利益 50%）×ROIC 評価＝短期業績連動報酬（賞与）

「中長期業績連動報酬（業績連動型株式報酬）」は、社外取締役を除く取締役に対して、中期経営計画の達成度や企業価値（株式価値）の向上に連動する株式報酬を支給する。株式報酬は、中期経営計画の達成度等に連動する業績連動部分（60%）と、中長期の株価向上への動機づけとリテンションを目的に一定期間の在籍を条件に支給する非業績連動部分（40%）により構成する。業績連動部分の株式報酬は、中期経営計画に基づき設定した売上高、EPS、ROE の目標値に対する達成度、および第三者機関の調査に基づくサステナビリティ評価等に応じ、0%～200%の範囲で変動する。

役位別の基準額×業績評価（売上高 30%、EPS70%）×ROE 評価×サステナビリティ評価＝株式報酬（業績連動部分）

当株式報酬により交付した株式は、原則として在任期間中は保持し続ける事としている。また、取締役在任期間中に会社に損害を及ぼす重大な不適切行為があった場合には、報酬諮問委員会の審議、答申を踏まえ、取締役会の決議により株式報酬の支給を制限する。

なお、業績連動型株式報酬は、中期経営計画の対象となる 4 事業年度において会社が拠出する金員の上限を 24 億円、対象者に対して交付およびその売却代金が給付される株式数の上限を 600,000 株として決議されている。

4.1.3 富士通株式会社¹⁵⁸

役員報酬を、職責及び役職に応じ月額で定額を支給する「基本報酬」と、短期業績に連動する報酬としての「賞与」、株主価値との連動を重視した長期インセンティブとしての「業績連動型株式報酬」から構成する体系としている。

「基本報酬」は、すべての取締役を支給対象とし、その支給額はそれぞれの役員の職責や役職に応じて月額の定額を決定する。

「賞与」は、業務執行を担う取締役を支給対象とし、1 事業年度の業績を反映した賞与を支給する。「賞与」の具体的な算出方法は、主として連結売上収益及び連結営業利益を指標とし、当期の業績目標の達成度合いに応じて支給額を決定する「オンターゲット型」とする。

¹⁵⁸ 富士通株式会社 有価証券報告書 第 119 期（自 2018 年 4 月 1 日 至 2019 年 3 月 31 日）

「業績連動型株式報酬」は、業務執行を担う取締役を支給対象とし、株主と利益を共有し、中長期的な業績向上に資する、業績連動型の株式報酬を支給する。あらかじめ役位に応じた基準株式数、業績判定期間（3年間）、連結売上収益と連結営業利益を指標とする中長期業績目標とその業績達成度合いに応じた係数幅を設定し、基準株式数に業績達成度合いに応じた係数を乗じて、年度毎の株式数を計算の上、業績判定期間の終了をもって、その合計株式数を割り当てる。

なお、株主総会の決議により、取締役の「基本報酬」と「賞与」の合計額を金銭報酬枠として年額 6 億円以内とし、「業績連動型株式報酬」を非金銭報酬枠として年額 3 億円以内、割り当てる株式総数を年 4.3 万株以内とする。

4.1.4 株式会社三井 E&S ホールディングス（旧三井造船株）¹⁵⁹

取締役の報酬は、株主総会の決議により、取締役全員のそれぞれの報酬総額の最高限度額を決定している。取締役の報酬は、役位別に定める額を基準とした「月例報酬」、「株価連動報酬」及び連結業績と連動する「業績連動報酬」からなる。

「株価連動報酬」は、中長期インセンティブとして導入している。これは、在任中に一定額の株価連動報酬基礎額を毎年割当て、退任後に在任時からの株価の変動に連動した報酬を割当期間に対応して支給するもので、在任中において中長期的業績の向上を促し、また割当期間と支給期間を同一とすることで、退任後も在任期間と同期間、経営に責任を持つ仕組みとして導入している。

「業績連動報酬」は、業績評価指標を会社の経営戦略に即した基準である ROIC とし、経営効率を高め、また報酬と業績の連動性を高めることを目的に導入している。業績連動報酬の算定方式は、月例報酬と、株価連動報酬基礎額の合計額からなる基礎報酬に基づいて、定められた業績評価指標（連結投下資本利益率（ROIC））に応じて一定の計算方法により報酬額を算出する。

なお、取締役の報酬限度額を年額 630 百万円以内（ただし、使用人分給与は含まない。）と決議している。

月例報酬（基礎報酬）：基準月俸 12 ヶ月分

株価連動報酬基礎額（基礎報酬）：基準月俸 2 ヶ月分

業績連動報酬の変動幅（対基礎報酬の割合）：0%～50%

¹⁵⁹ 株式会社三井 E&S ホールディングス 有価証券報告書 第 116 期（自 2018 年 4 月 1 日 至 2019 年 3 月 31 日）

4.1.5 日産自動車株式会社¹⁶⁰

取締役に対する報酬は、基本的に、役割と責任に応じて設定する固定額の基本年俸と、各年度の会社の主要な目標の達成度に応じて額が決定される変動報酬の二つの金銭報酬から構成されている。ただし、変動報酬は、執行役員を兼務する取締役を対象とするものであり、社外取締役は対象とならない。

業務執行取締役の基本年俸の報酬水準は、企業報酬のコンサルタントによる大手の多国籍企業の役員報酬のベンチマーク結果を参考に、個々の役員の会社業績に対する貢献を踏まえ設定している。

業績連動報酬の仕組みは、世界の自動車市場の中で現在最も重要な市場のひとつである中国で事業を行う合弁会社の業績を比例連結したベースの連結営業利益、フリーキャッシュ・フロー、連結売上高の数値を指標として、業績の社内管理を行っている。変動報酬に用いる指標は、これらの連結営業利益、フリーキャッシュ・フロー、連結売上高に品質を加えた四項目を用いている。当該四項目は、持続可能な成長の実現を示す代表指標として選択したものである。

会社の業績目標の構造は、各業績指標の加重（四項目全体で 100%となる各項目の割合）と二段階の目標水準で成り立っている。二段階の目標水準は、事業活動の持続性の観点からの必達目標としてのコミットメントと、事業の成長の観点からのより高い目標としてのターゲットである。財務指標である三項目は、為替変動による影響を反映した数値を用いている。業績連動報酬の額は、基本年俸に、達成度及び役位ごとに設定されている一定の倍率を乗じて算定している。なお、会社は、業績連動型インセンティブ制度として、取締役を対象とする株価連動型インセンティブ受領権の付与枠を有している。

金銭報酬は年額 29 億 9,000 万円以内とされており、その範囲内で、個々の役員の会社業績に対する貢献により、それぞれ役員報酬が決定される。

取締役の報酬は、取締役会長が、各取締役の報酬について定めた契約、業績、第三者による役員に関する報酬のベンチマーク結果を参考に、取締役会から付与されていた取締役報酬の配分の決定権限に基づき、代表取締役と協議の上、決定していた。会社は、元取締役会長カルロス・ゴーン氏らによる重大な不正行為を受けて、取締役会長に対する取締役報酬の配分の決定権限の付与を撤回した。以後、取締役の報酬配分は、独立社外取締役委員会において、都度、審議したうえで、取締役会において決定している。会社は、その後、令和元年 6 月 25 日付

¹⁶⁰ 日産自動車株式会社 有価証券報告書 第 120 期（自 2018 年 4 月 1 日 至 2019 年 3 月 31 日）

で、指名委員会等設置会社に移行した。平成 30 年度の業績に連動する変動報酬は、報酬委員会において決定している。

4.2 有価証券報告書や株価の有用性

4.2.1 客観性のある業績連動指標

有価証券報告書や株式の市場価格に表れる数字は、一定程度の真実性と客観性を備えるため、業績連動指標として一般的には適当であると考えられる。金融商品取引法によって規定され会計監査人の監査も義務づけられた有価証券報告書や、効率的な市場において様々な取引参加者によって形成される株式の市場価格であれば、公平で客観的な業績連動指標を担保できるということである。ただし、業績連動指標は導入にあたってどの指標を選択するかは会社や役員の意思決定に委ねられており、日本における導入事例でも考察したように会社や役員にとって都合の良い指標を選びかねない可能性もあり、真に恣意性の排除が図られているとは言い難い。また、会計の数字は操作できるとの批判もあり、客観的で最適な業績連動指標が求められる。

そのような中で、ROA（Return On Asset：総資産利益率）や ROE（Return On Equity：自己資本利益率）といった企業の資本生産性を測る指標が認められたことは前進である。これまで営業利益率や経常利益率といった損益計算書（P/L）の中だけで完結する利益指標を重視してきた日本企業が、ROA や ROE という貸借対照表（B/S）と関連させた利益指標に目を向けることは経営を「量から質へ」と転換させるきっかけにもなるからである。また、業績連動指標の算出期間が単年度から複数年度に拡張されたことも前進であろう。単年度で指標を算出する場合には、一時的に膿を出し切った後に V 字回復を装うような経営判断もまかり通ってしまうが、複数年度で指標を算出する場合には、ある程度は業績もならされ短期業績回復のインセンティブを排除することも可能となるためである。

役員報酬サーベイ（2018 年度版）によると、東証一部上場企業を中心とした企業のインセンティブ報酬において、短期インセンティブ報酬を採用している企業の割合は 70%あり、採用している短期インセンティブ報酬の種類は、前年の業績等に応じて翌年の定期同額給与に反映する変動報酬の固定報酬化が 33%、事前確定届出給与が 13%、業績連動給与が 20%、損金不算入型の賞与は 54%となっており、設計の柔軟性を重視した制度を採用している企業が多いことがう

かがえる¹⁶¹。また、株式関連報酬（長期インセンティブ報酬）を採用している企業の割合は45%あり、その中で採用している長期インセンティブ報酬の種類は、ストック・オプション、株式交付信託（信託の設定による株式付与）、株式報酬型ストック・オプション、譲渡制限付株式（リストラクテッド・ストック）、パフォーマンス・シェアの順で多く、今後も多様な株式報酬制度の導入が進むと見込まれる。

4.2.2 組織型コーポレート・ガバナンスにおける有価証券報告書

有価証券報告書は、金融商品取引法24条1項によって規定され、上場会社等が事業年度ごとに、企業の事業の状況や経理の状況等を記載して内閣総理大臣に提出する開示書類である。有価証券報告書の内容としての財務諸表は間違いや虚偽記載があると多大な影響が発生するため、公認会計士または監査法人の監査が義務づけられ監査報告書が要求されている。

日本公認会計士協会によると、監査報告書とは経営者の作成した財務諸表が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて監査人の監査意見を述べた報告書であり、一定水準の信頼性が担保されているといえよう。

そして、業績連動給与の算定指標とその範囲については、改正前は有価証券報告書に記載された「利益に関する指標」に限定されていたため実務上の使い勝手が問題とされてきたが、平成28年度税制改正によりEBITDA、ROE、ROA等の指標（有価証券報告書に記載されているものに限る）を基礎とした客観的なものを役員報酬の指標にする場合も役員給与として損金算入が認められることとなり、これは有価証券報告書に記載されている指標であれば客観性が担保され一定程度の恣意性は排除されるため、税務上許容されるという考え方であろう¹⁶²。ただし、有価証券報告書に記載されている指標について選択の幅は許容されているため、会社や役員にとって都合の良い業績連動指標を選択するという可能性は残されており、恣意性の排除の問題はなお残ると考えられる。

また、有価証券報告書に記載される業績連動指標を利用した業績連動給与の算定方法は、法人税法においては確定額又は確定数を限度とすることが要求され、確定割合を限度とすることは認められていない。業績連動給与というインセンティブ報酬の特性を踏まえ、また会社財産の必要以上の流出を防止するとい

¹⁶¹ 三井住友信託銀行＝デロイトトーマツコンサルティング「役員報酬サーベイ（2018年度版）」（2018）3-4頁

¹⁶² 小林真一＝戸村健、前掲注74、23頁

う観点からは、利益等の指標の何%といった確定割合を限度とする算定方法に合理性があるようにも考えられる。しかし、法人税法においては適正かつ公平な課税の実現のため厳格な規定が要求され、定量的に判断できる形式基準を採用せざるをえず、確定額や確定数を限度とする業績連動給与は認められるようになって、確定割合を限度とすることは恣意性の余地を残す可能性から認めにくいのであろう。この点、会社法においては不確定額報酬について具体的な算定方法を定めればよい。これは、会社法には私法である民法の特別法として私的自治の原則が採用されており、定性的に判断できる余地が残されているからだと考えられる。

4.2.3 市場型コーポレート・ガバナンスにおける株式の市場価格

中長期インセンティブ報酬としての株式報酬制度は二つの類型に分類できる。一つ目は、株価上昇分と取締役が受ける報酬が連動するものであり、権利行使価額を発行時の時価と同額に設定した新株予約権が代表例であり、株価上昇局面では強いインセンティブとなりうるが、株価が付与時の時価を下回るとインセンティブ機能を期待しづらくなる¹⁶³。二つ目は、株式価値全体と取締役が受ける報酬が連動するものであり、フルバリュー型と呼ばれるものであり、報酬付与後の株価の変動の状況の如何にかかわらず常に株価上昇に対するインセンティブ機能を有しており、近時導入事例が増加している¹⁶⁴。

我が国の株式市場の不合理性や経済の成熟を考慮すると株式報酬は機能しにくいとの意見があるものの、上場会社の重要な役割である株主価値創造は市場からは株価の上昇と配当性向の向上をもって評価され、全報酬に占める株式報酬の割合が低い現行の日本の経営者報酬は株主価値にアップサイドにもダウンサイドにもリンクしていないのも事実であり、経営者のアカウンタビリティ確保には業績連動賞与と同様に長期インセンティブは必要である。ストック・オプションに加えて、譲渡制限付株式、パフォーマンス・シェア、中長期の業績に連動させた現金賞与を支給することも有効であり、まったく中長期インセンティブを持たないアカウンタビリティの欠如した固定重視の報酬体系を維持しつづける理由を探すことのほうが難しい¹⁶⁵。日本において欧米と比較して著しく低い役員の自社株保有も含めて、株式報酬制度は重要性であろう。

また、取締役の報酬として交付される財産上の利益の主なものは金銭と株式であるが、交付財産の種類を金銭と株式のいずれとしても、取締役に提供される

¹⁶³ 阿南剛、前掲注 4、25 頁

¹⁶⁴ 阿南剛、前掲注 4、25 頁

¹⁶⁵ 日本取締役協会、前掲注 36、8 頁

財産上の利益の額を中長期の企業価値や株主価値の向上のために設定された具体的な目標・指標（KPI）に連動させることにより、中長期のインセンティブ報酬と設計することは可能である¹⁶⁶。一方、金銭は取締役に交付された後にその額が会社の企業価値や株主価値に連動して増減することはないのに対し、株式は交付された後も企業価値・株主価値の向上に邁進してその額を増加させることが可能であるという違いがあり、金銭と株式には取締役に提供された後もインセンティブ効果を有するかどうかという違いがある¹⁶⁷。

株式等を用いた長期インセンティブ制度は、コーポレートガバナンス・コードの目指す攻めの経営とガバナンスによる中長期的な稼ぐ力の強化と企業価値の向上のための一つの重要な要素として認識されているが、実際の事例では株式報酬型ストック・オプション（いわゆる1円ストック・オプション）に加えて、株式交付信託を導入する企業が急速に増えてきており、平成28年からは新たに譲渡制限付株式（いわゆるリストラクテッド・ストック）も選択肢として加わった¹⁶⁸。短期・中長期という視点の場合、ストック・オプションは短期的な業績向上に対するインセンティブにおいては優れるが中長期の視点には劣り、その代わりに、リストラクテッド・ストックは短期的視点よりも中長期的視点でのインセンティブの効果が相対的に高い¹⁶⁹。

ストック・オプションとリストラクテッド・ストックの利点として、会社のキャッシュ・フローを圧迫しない点があるが、現金を支出していない法人側で損金算入を認めるのは問題もあるとも考えられるものの、会社は新株を発行あるいは自己株式を処分して社外から金銭を獲得し（第一段階）、当該金銭で報酬を支払う（第二段階）ことができ二段階の行為と同視して、ストック・オプションやリストラクテッド・ストックの場合も法人が費用を支出していると理論構成することも立法論としては不可能ではないであろう¹⁷⁰。

4.3 上場会社における業績連動指標の意義

4.3.1 東京証券取引所への上場要件

東京証券取引所では現在、一般投資者向けに市場第一部・市場第二部・マザーズ・JASDAQの四つの市場と、プロ投資家向けにTOKYO PRO Marketが運営されており、市場ごとに異なる上場基準を設けている。これは、2013年1月の東

¹⁶⁶ 阿南剛、前掲注4、25頁

¹⁶⁷ 阿南剛、前掲注4、25頁

¹⁶⁸ 村主知久ほか「上場会社の役員報酬の導入事例・法務と税務 - 平成29年度役員報酬税制改正後の展望」税務弘報65巻7号（2017）49頁

¹⁶⁹ 川村一博ほか、前掲注16、59-60頁

¹⁷⁰ 渡辺徹也、前掲注17、141頁

京証券取引所グループと大阪証券取引所の経営統合による日本取引所グループの発足を受け、統合シナジーの創出による市場の国際競争力の強化を図るため、同年 7 月に両取引所の現物市場を統合した結果であり、この市場構造（市場区分）は特性の異なる企業に上場機会を提供するにあたって、その特性に応じて市場を区分することで、投資者が投資しやすい環境を整備するという観点から設けられたもので、また現在の階層的な市場構造は上場会社の中長期的な企業価値の向上や、健全な内部管理体制の維持・強化を動機付ける枠組みとしても重要な機能を果たしてきた¹⁷¹。なお、市場第二部・JASDAQ（スタンダード）は事業実績に着目した基準であり、マザーズ・JASDAQ（グロース）は成長可能性に着目した基準である¹⁷²。

東京証券取引所に株式が上場され上場会社となると、以下のようなメリットを享受できると言われている¹⁷³。第一のメリットは、資金調達の円滑化・多様化である。上場会社は、取引所市場における高い流動性を背景に発行市場において公募による時価発行増資、新株予約権・新株予約権付社債の発行等、直接金融の道が開かれ、資金調達能力が増大することにより財務体質の改善・充実を図ることができるためである。第二のメリットは、企業の社会的信用力と知名度の向上である。上場会社になることによって社会的に認知され、また将来性のある企業というステータスが得られ、取引先・金融機関等の信用力が高くなり、そして、株式市況欄をはじめとする新聞報道等の機会が増えることにより、会社の知名度が向上するとともに、優秀な人材を獲得しやすくなることが期待できるためである。第三のメリットは、社内管理体制の充実と従業員の士気の向上である。企業情報の開示を行うこととなり、投資者をはじめとした第三者のチェックを受けることから、個人的な経営から脱却し、組織的な企業運営が構築され、会社の内部管理体制の充実が図られ、また、パブリックカンパニーとなることにより、役員・従業員のモチベーションが向上することにもなるためである。

ところが、現在の市場構造を巡る課題はいくつかあり、各市場区分のコンセプトが曖昧であり多くの投資者にとって利便性が低いことや、上場会社の持続的な企業価値向上の動機付けの点で期待される役割を十分に果たせていないこと、投資対象としての機能性と市場代表性を備えた指数が存在しないこと等があり、

¹⁷¹ 東京証券取引所「市場構造の在り方等の検討に係る意見募集（論点ペーパー）・関連データ集」（2018）1 頁

¹⁷² 東京証券取引所「市場構造の在り方等に関する市場関係者からのご意見の概要（更新版）・補足資料」（2019）13-14 頁

¹⁷³ 東京証券取引所『新規上場ガイドブック』『上場制度の概要』（2019）3 頁

我が国経済の持続的成長に向けては、上場会社各社の中長期的な企業価値向上とベンチャー企業の育成が必要かつ喫緊の課題となっている¹⁷⁴。

今後の東京証券取引所における市場構造について、上場会社の企業価値の維持向上をより積極的に動機付け、国内外の多様な投資者からのより高い支持を得られるものとなるよう検討していくことが、資本市場の持続的な発展、ひいては日本経済全体の発展に寄与していく観点から重要であると考えられている¹⁷⁵。投資家に対して企業の特性の違いを示すこと、上場会社の企業価値向上に側面的に資すること等の観点から市場構造の在り方を改めて見直すことで、国内外の多様な投資家が投資しやすい環境を整備し、投資対象である上場会社自身の魅力向上を促進することにより、資本市場の持続的発展、ひいては日本経済の発展に寄与していくことが目指される¹⁷⁶。企業の成長を支えるリスクマネー供給が今後の日本経済にとって不可欠であり、市場構造等の検討に当たっては、企業の特性やニーズに応じて、最も効果的・効率的に資金の確保・調達を行うことができる市場として機能することが期待される¹⁷⁷。

4.3.2 上場基準による効果的な業績連動指標

上場企業か非上場企業か、また、資本金の多寡等に基づく会社規模によっても、業績連動指標の持つ意味合いが大きく変わってくる。そこで、公平で客観的な基準が適切な業績連動給与税制には必要となる。単純に株価のみに連動させるのではなく、株式市場全体の動向との相対的な比較、あるいは同業他社との業績の相対的な比較等に基づいて報酬額を決定する業績連動型報酬を相対的業績連動型報酬と呼び、相対的業績連動型報酬以外のインセンティブ報酬はむしろお手盛り報酬と考えられる例が多い¹⁷⁸。これまで営業利益率や経常利益率といった損益計算書(P/L)の中だけで完結する利益指標を重視してきた日本企業が、ROAやROEという貸借対照表(B/S)と関連させた利益指標に目を向けることは経営を「量から質へ」と転換させるきっかけになるはずである¹⁷⁹。

まず損益計算書上での指標としては、売上総利益、営業利益、経常利益、税引前当期純利益等が挙げられる。これらの利益指標の中では、経常利益が効果的であろうと考える。なぜなら、売上総利益では利益獲得のために売上高のみを増加

¹⁷⁴ 東京証券取引所「市場構造の在り方等に関する市場関係者からのご意見の概要・現在の市場構造を巡る課題（論点整理）」（2019）40 頁

¹⁷⁵ 東京証券取引所、前掲注 171、1 頁

¹⁷⁶ 東京証券取引所「市場構造の在り方等に関する検討の状況について」（2018）5 頁

¹⁷⁷ 経済産業省産業資金課「市場構造の在り方等の検討について」（2019）1 頁

¹⁷⁸ 国枝繁樹、前掲注 119、125-129 頁

¹⁷⁹ 中神康議＝槇野尚、前掲注 147、65 頁

されれば良いものではなく適正でないし、営業利益では財務費用等を含めた本業外の営業外損益が対象外となり役員の巧拙が反映されないし、税引前当期純利益では特別損益が含まれてしまうため役員の巧拙を超えてしまう可能性が高いためである。ただし、企業が採用する業績連動型報酬は多様であり法で限定すれば企業の自主性を阻害することになる¹⁸⁰。

また、貸借対照表上での指標としては、近年、上場企業が導入または導入検討している業績連動指標として、稼ぐ力を表す KPI (Key Performance Indicator) である ROIC (Return on Invested Capital、投下資本利益率) が注目されている。伊藤レポートにおいて日本企業の課題は回転率やレバレッジではなく売上高利益率にあり稼ぐ力であると指摘されているが、ROIC は資本効率を評価する KPI であり有効に活用することで ROE とバランスシートを同時に改善する効果が期待できる¹⁸¹。ROIC は事業に投じた資金がどのくらいのリターンを生み出したか (投資効率) を測る指標であり、NOPAT (税引後営業利益) を投下資本で割ることにより計算する。ROIC の主なメリットとしては、ROIC にはレバレッジの要素が含まれていないためレバレッジの調整は ROIC に影響を与えず純粋に稼ぐ力を評価することができる KPI である点、投下資本に対するリターンを表す ROIC は WACC (加重平均資本コスト) を上回る必要があり ROIC は WACC と比較することにより評価される指標であり ROE 同様に資本市場を意識した KPI である点、ROIC を改善するためには NOPAT を増加させるか投下資本を減少させる必要があり ROIC の改善を意識することによりバランスシートのスリム化が進む効果が期待できる点である¹⁸²。

4.3.3 上場会社におけるコーポレート・ガバナンス

近年の税制改正には、コーポレート・ガバナンスを強化し経営者を中長期の企業価値創造へと動機づける観点から行われるという特徴がみられ、経営者の企業価値創造への動機づけは、企業における所有と経営の分離から必要となる¹⁸³。所有と経営が分離し企業経営が経営者に委ねられ、株主による企業の実態に関する理解が困難になり経営者に対する監視も行き届かなくなると、経営者は株主を犠牲にして自己の利益を図る機会を有するようになり、また経営者が過剰または過少投資、会社財産の私消・流用、あるいは任務懈怠といった利己的な行動を取ると企業経営が不効率となり企業価値は損なわれるが、このようなエー

¹⁸⁰ 山口孝浩、前掲注 49、260 頁

¹⁸¹ KPMG ジャパン「稼ぐ力を表す ROIC の活用」(2017) 1-3 頁

¹⁸² KPMG ジャパン、前掲注 181、5-6 頁

¹⁸³ 鈴木一水、前掲注 105、45 頁

ジェンシー・コストの発生を避けるには経営者の利害を株主の利害と一致させればよく、株式報酬や業績連動報酬はそのための有力な手段となるからコーポレート・ガバナンス強化のためにこれらの報酬の導入が主張されるのである¹⁸⁴。

商法平成 14 年改正によって選択制の下に委員会等設置会社（現在の指名委員会等設置会社）制度が導入され、更に会社法平成 26 年改正によって選択制の下に監査等委員会設置会社制度が導入された結果、現在、我が国上場会社が採用し得る企業統治形態には、指名委員会等設置会社、監査等委員会設置会社及び監査役会設置会社の三種が存する¹⁸⁵。この三種の法的な企業統治形態の分類を基礎として、それに加えてコーポレートガバナンス・コードの制定と平成 26 年会社法改正による監査等委員会設置会社制度の導入を契機として、我が国上場会社は社外取締役の導入及び増員を急ピッチで行うと共に、それぞれの会社の規模、業種及び事業構成、株主構成、事業戦略、資本政策、歴史等を踏まえて、自らの企業統治形態にどの程度モニタリング・モデルの要素を取り入れるか等を主体的に選び取る傾向を急速に強め、現在では各社が採用する実際の企業統治形態は非常にバラエティーに富んだものとなっている¹⁸⁶。さらに、コーポレートガバナンス・コードの策定以来、報酬委員会の設置が必須である指名委員会等設置会社はもちろん、報酬委員会の設置義務がない監査等委員会設置会社及び監査役会設置会社においても、報酬委員会を任意設置する企業が増加しており、取締役会における報酬の決定過程は変化しつつある¹⁸⁷。

そして、この報酬委員会の任意設置にも見られるように、業績連動給与税制において問題となる恣意性の排除のためにコーポレート・ガバナンスの役立ちが表出してくる。つまり、会社の意思決定が複雑化する時代の中で、「会社法の柔構造化 - 会社法の規制法 (regulatory act) から授権法 (enabling act) への変化 - 」¹⁸⁸によって、ハードローである会社法や法人税法のみで一義的に規律することは困難となっている。会社の機関構造も多様化し、最適な業績連動指標も選択の幅が認められている中で、恣意性の排除のためにハードローの関与を一律ないし画一的に判断することは難しいのである。このようなハードローの空白を、コーポレート・ガバナンスによってソフトローで埋め規制しようとするのである。

コーポレートガバナンス・コードでは独立社外取締役の義務づけのような各会社の裁量をかなり制約した具体性の強いものまで一定の対応を要求すること

¹⁸⁴ 鈴木一水、前掲注 105、45 頁

¹⁸⁵ 太田洋「上場会社の実務が直面するコーポレート・ガバナンス上の問題」法律時報 91 巻 3 号（日本評論社、2019）32 頁

¹⁸⁶ 太田洋、前掲注 185、33 頁

¹⁸⁷ 東京証券取引所、前掲注 1、99-100 頁

¹⁸⁸ 松井秀征、前掲注 8、6 頁

も可能となり、コーポレートガバナンス・コードが自主規制ともハードローとも異なる特殊なソフトローであるからこそ、法人税法や会社法との橋渡しも実現するのである¹⁸⁹。このコーポレート・ガバナンスの役立ちにより、業績連動給与税制も恣意性の排除を図り、インセンティブ報酬の発展を享受しながら、適正で公平な課税を実現することに繋がると考えられる。

4.4 同族会社への業績連動給与税制の適用可能性

4.4.1 同族会社へのインセンティブ報酬導入のメリット

日本における法人は、ほとんどが同族会社であり、かつ欠損法人も多い。その中で法人税法は、恣意的な役員給与額の決定による課税ベースの縮小（法人による恣意的な所得調整）を懸念してきた¹⁹⁰。また、法人税法 34 条等の規定ができるまでは、同族会社の行為計算否認規定によって、役員に対する一定の報酬、賞与、退職金等が損金不算入とされていた。

経営資源の制約から、中小企業には基本的には大企業よりもリスク耐性が低いという弱点があり、加えて中小企業特有のガバナンス上の問題点を内包している。最大の問題点は所有と経営が未分離で、外部ガバナンス、特に株主からの規律が働かないことであり、経営者が過度にリスク回避的な場合には会社の有している人材や資産を活かし切れず低い生産性に止まることがあるし、逆に過度にリスク選好が高い場合には社内の規則や人材の能力を無視してリスクの高い事業に会社の資源を投入することがある¹⁹¹。こうした経営者の暴走への歯止めとして、大企業では取締役会での牽制に加えて内部統制がシステム化されるが、中小企業ではシステムの構築に必要な経営資源や認識が不足しているケースが少なくない。また、中小企業では情報開示に対する認識が低いことも大きな問題であり、法律的には会社法で計算書類（決算書）の公告が定められておりインターネットでの決算のみの電子公告も可能であるが、実態としては公告が履行されていない¹⁹²。

ただし、非上場会社で株式を用いたインセンティブ・プランを考慮するとき、いくつかの特徴を考慮する必要がある¹⁹³。まず、非上場会社はオーナー一族が発行済株式のほとんど（少なくとも過半数）を保有している同族会社であることが

¹⁸⁹ 松井秀征、前掲注 8、8 頁

¹⁹⁰ 渡辺徹也、前掲注 17、128 頁

¹⁹¹ 商工総合研究所「コーポレートガバナンスと中小企業 - 中小企業の実産性向上を促す攻めのガバナンス -」（2017）22 頁

¹⁹² 商工総合研究所、前掲注 191、22 頁

¹⁹³ 川村一博ほか「会社のステージ別で見る 株式・インセンティブ報酬の選択のポイント」ビジネス法務 17 巻 7-10 号（2017）92 頁

多く、他の株主の存在を許容していないケースが多く、また非上場会社の株式は売却の機会が少ない。会社法上の非公開会社であれば、上場株式における市場価格のような客観的な株価が存在しておらず株価評価も難しくコストがかかること、また流通市場もないことから売却相手を探すことも困難であり、さらに株式の譲渡に株主総会や取締役会の承認が必要というハードルもある。

4.4.2 上場会社や非同族会社との相違点

株式会社は、有限責任という特権を通じて株主から小口・多数の資金を集めてリスクのある事業を行う資本主義経済のエンジンとしての役割を担っているものの、私益の追及やリスク回避によって経営者が株主の利益を損なうエージェンシー問題が生じることがある。それに対して非上場企業では、基本的には同一主体が物的資本の拠出者（株主）と人的資本の拠出者（経営者）を兼ねているのでエージェンシー問題は生じず、つまり同族会社においてはエージェンシー問題を検討する必要性は小さい¹⁹⁴。国税庁の会社標本調査によると、日本の法人企業の所有構造としては資本金 1 億円以下の企業、つまり中小企業では同族会社が 9 割以上を占める。このように中小企業は、所有と経営が未分離でありエージェンシー問題が起きず、意思決定の迅速性が主要な長所である一方、リスク耐性の低さ、株主のモニタリングが自己監査になること、情報開示に対する認識の低さが問題点である¹⁹⁵。1990 年代末期以降、メイン・バンク制度の有効性が低下したことなどから、中小企業は自己資本の増強と金融機関借入への依存度の引き下げという財務戦略を採用し、リスク回避的な経営を行っていることもあり、日本の中小企業の生産性は大企業と比べても、国際的にみても低く、コーポレート・ガバナンスの改善による生産性向上が求められている¹⁹⁶。

会社法制定前の商法では、役員賞与については利益獲得のための貢献ではなく、あくまでも利益を獲得した後の利益処分項目として整理しており、法人税法においても恣意的操作による損金算入の悪用を防止する意味でこの規律に準拠していたが、国際的な潮流において、会計上は役員賞与であっても損益計算書における費用として扱うのが主流であり、日本でもこのような流れに従うことが要請された結果、会社法においては利益処分項目という考え方を捨てる際に、役員賞与について利益の処分の考え方を放棄し報酬等に組み入れることとした¹⁹⁷。これを受け、会社法制定後の改正法人税法においては、会社法が役員への業務執

¹⁹⁴ 淵邊善彦＝藤井康太、前掲注 35、50 頁

¹⁹⁵ 商工総合研究所、前掲注 191、2 頁

¹⁹⁶ 商工総合研究所、前掲注 191、2 頁

¹⁹⁷ 濱田康宏、前掲注 54、11 頁

行の委任の対価として支払う報酬、賞与、経済的利益の全てについて、原則株主総会等の決議を必要としていることを前提に再整理を行った¹⁹⁸。

そのような中で、役員に対して支給する給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、法人税法 34 条 2 項によって損金の額に算入されない。これは役員給与が役務の対価として企業会計上は損金に算入されるべきものであるものの、法人税法 34 条 1 項の三種の給与以外の役員に対する給付が利益処分として損金に算入されないこともあって、法人は実質が利益処分にあたるものを給与の名目で役員に給付する傾向があり、このような隠れた利益処分に対処するための規定である¹⁹⁹。隠れた利益処分とは、明示的な利益処分の形式によらないで隠された形式の下において、会社から社員に対し社員関係に基づいて利益が移転することをいい、隠れた利益処分においては、会社のある支出が会社の控除しうる費用に該当するか否かが通常問題とされる²⁰⁰。

また、事業者が法人形態で事業を営む場合には、オーナーの給与は法人税の計算上損金に算入され、さらに所得税の計算上給与所得控除の対象となる二重控除が発生し、そのため個人企業と同族的・閉鎖的な法人企業との間に税負担の相違が生じ、企業形態の選択に対する税制の中立性が害されるおそれがある²⁰¹。

4.4.3 同族会社における内部統制

コーポレートガバナンス・コードの適用は上場企業を対象としているが、非上場企業であっても、顧客・従業員・地域社会等の立場を考慮した上での迅速・果断な意思決定は必要であり、コーポレート・ガバナンスを無縁のものとするとはできず、また非上場企業と一口に言っても、同族経営がなされている典型的な中小企業から、株式公開を目指す企業、M&A によるエグジットを目指す企業など、出口戦略によって様々に分類される²⁰²。なお、上場企業のように所有と経営が分離した企業では、株主（プリンシパル）は経営者を代理人（エージェント）として経営を委任することによって生じ得る損失・費用（エージェンシー費用）を負担する必要がある、これを株主・経営者間の「エージェンシー問題」というが、非上場企業では基本的には同一主体が物的資本の拠出者（株主）と人的資本の拠出者（経営者）を兼ねているので、エージェンシー問題は生じない²⁰³。

¹⁹⁸ 濱田康宏、前掲注 54、11-12 頁

¹⁹⁹ 金子宏、前掲注 18、398 頁

²⁰⁰ 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、1995）96-98 頁

²⁰¹ 金子宏、前掲注 18、402 頁

²⁰² 淵邊善彦＝藤井康太、前掲注 35、49 頁

²⁰³ 淵邊善彦＝藤井康太、前掲注 35、49-50 頁

また、中小企業についても（むしろ、キャッシュ・アウトフローを最小限に抑えたいベンチャー企業についてはなおさら）、業績連動給与の損金算入を認めることが政策的に適切であると考えられるが、適正な手続きの確保と透明性の確保（開示）をいかに図るべきかという課題が残っている²⁰⁴。コーポレートガバナンス・コードはあくまで上場企業を適用対象としており、非上場企業において積極的に取り入れるべき要素はその一部というべきであるが、非上場企業であってもその企業の成長ステージに応じてコーポレートガバナンス・コードの要素を取り入れることが重要であろう²⁰⁵。

ただし、同族会社では取締役も株主も同じである場合が多く、役員報酬決定に関する決議において恣意性を排除することが非常に困難である。また、上場会社のように一定の客観性を持った有価証券報告書の開示義務もなく、株式も非公開であり市場価格というものが存在しない。このように、同族会社において業績連動給与を採用することには、恣意性の排除の観点から乗り越える壁は高い。

ここで、コーポレート・ガバナンスの役立ちの一環として、クローバック条項（Clawback）を検討してみたい。クローバックとは、一般に、業績連動報酬において報酬額算定の基礎となる業績の数値が誤っていた場合、または、エクイティ報酬において株価が誤った情報を反映して不当に高くなっていたために報酬額もそれに比例して高くなったという場合に、水増しされた報酬を会社に返還させることをいい、クローバック条項は、支給済みの業績連動報酬を会社に強制返還させる仕組みをいう²⁰⁶。アメリカでは、ドッド＝フランク法 954 条によって、証券取引所法 10-D 条²⁰⁷を規定し、上場会社にクローバック条項をおくことを強制しており、この根拠は、経営者報酬と現実の業績との連動性を高めること、財務報告についての不正を抑止すること、会社から経営者への不当な財産の移転を是正・防止して株主との関係における公正性を確保すること等である²⁰⁸。日本の同族会社においても、クローバック条項のような罰則的な規定を置くことが可能となれば、一部のインセンティブ報酬を望む経営者にとっても、リスクを取るという代償に、恣意性の排除は払拭しきれないが共存していく方法も模索できるかもしれない。

²⁰⁴ 弥永真生、前掲注 153、67 頁

²⁰⁵ 淵邊善彦＝藤井康太、前掲注 35、53 頁

²⁰⁶ 津野田一馬「経営者報酬の決定・承認手続（二・完）」法学協会雑誌 133 巻 1 号（2016）105 頁

²⁰⁷ UNITED STATES SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION Washington, D.C. 20549 FORM 10-D ASSET-BACKED ISSUER DISTRIBUTION REPORT PURSUANT TO SECTION 13 OR 15(d) OF THE SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934

²⁰⁸ 比較法研究センター、前掲注 23、41 頁

ただし、その際には、業績連動給与の算定基準が明確でない中でクローバック条項による明確な返還額の算定が難しい点や、役員給与返還時における過年度の法人税法や所得税法での調整方法が現行法上十分に明らかでない点等が問題として残ると考えられる。米国法に対して日本法においては、給与の返還が支給年度を跨いで行われるか否かにかかわらず、課税所得計算の遡及的調整によるべきことを要請する所得計算の特例が設けられており、これは給与所得及び退職所得の金額の計算に当たり法定額の控除しか認められておらず、さらに損益通算の対象となる損失の発生が想定されていないため、返還年度における控除型調整による法的救済を期待しえないという日本法の課税所得計算構造に由来するものである²⁰⁹。給与の返還形態に応じた課税所得計算の調整方法については、調整対象金額及び調整対象年度の差異が懸念されるところであり、取扱いによる公平性の確保が求められる。しかし、このように検討課題は残されていながらも、経営者の不当に高額な役員報酬の持ち逃げという事態には一定の抑止力が働くであろうことから、同族会社へのインセンティブ報酬の適用可能性についても今後の行方に注目したい。

4.5 小括

業績連動給与税制の改正により、業績連動給与の算定指標としての範囲は広がり、有価証券報告書に記載されている指標や株式の市場価格といった指標であれば客観性が担保され恣意性が排除されるため、税務上許容されることとなった。恣意性が排除された客観的な業績連動指標であれば、会社はどの業績連動指標を採用しても良く、ソフトローであるコーポレートガバナンス・コードの趣旨にも沿う形に近づいたと考えられる。ただし、どの会社にとっても最適で有効な業績連動指標があれば、業績連動給与税制も更に透明化が図れるところであったが、業績連動給与をいち早く導入したいいくつかの会社をサンプルに各会社が選択する業績連動指標を調べてみた結果、業種や規模も違う各会社にとって共通の最適な指標というものは見出だせず、ややもすれば各会社にとっても各役員にとっても都合の良い指標なのではないかという感想も持った。本来であれば、各会社の目指す中長期の企業価値や株主価値の向上のために設定されたKPIに連動する業績連動指標を模索したいところであろう。また、業種・事業内容・会社規模・成長ステージ等によってもそれぞれの業績連動指標の持つ意味合

²⁰⁹ 倉見智亮「給与返還時における課税所得計算の調整方法」西南学院大学法学論集 50 巻 4 号 (2018) 141 頁

いが異なることもあり、その中で公平で客観的な指標を選択するためには、取締役会や株主総会の決議が最重要となろう。

そして、業績連動給与税制の適用対象外とされている同族会社については、現状では客観性のある公平な業績連動指標を選択することが難しいという結論に至った。上場会社のように、有価証券報告書の開示義務がなく、株式の市場価格も存在しないことから、恣意性が排除しきれない問題がどうしても残る。決算書に記載されている数値を業績連動指標にできないかとも検討したが、会計はある程度操作することも可能であり、金融商品取引法で規定され会計監査人の監査を受ける有価証券報告書ほどの信頼性には程遠いためである。ただし、同族会社においても内部統制が働くシステムをハードローで規制できる方法があり、また恣意性が排除されない事後評価となった場合のクローバック条項のような罰則的な規定を設けることができれば、業績連動給与税制を適用できる日が来るのかもしれない。その場合には、同族会社という特性上、逆に上場会社のようにコーポレートガバナンス・コードによるソフトローでは不十分で、会社法等のハードローによって厳格に規制されることが必要となろう。

おわりに

本論文を通して、法人税法 34 条 1 項 3 号における業績連動給与税制を検討し、我が国において未だ普及に至らない業績連動給与について、コーポレート・ガバナンスの役立ちというソフトローの観点から、業績連動給与税制の発展余地を考察してきた。これまでの業績連動給与の損金算入に関する税制改正は、政策的にはコーポレート・ガバナンス改革の流れがあり、その重要な柱として、中長期の企業価値創造を引き出すためのインセンティブを付与することが出来るよう金銭ではなく株式による報酬、業績に連動した報酬等の柔軟な活用を可能にするための仕組みの整備が謳われている。

法人が使用人に対して支給する給与は、人件費として、原則としてすべて損金に算入される。しかし、法人の役員は法人と委任関係にあり、法人と雇用関係にある使用人とは異なる特殊な関係に立っているため、役員に対する給与については、特別の損金算入制限がかけられている。本来は役員給与も使用人給与と同様に、法人にとって収益を獲得するための費用であり、職務執行の対価である以上、条文上の別段の定めがない限りは、原則として法人税法 22 条 3 項 2 号に該当し損金に算入すべきものとも考えられる。ところが、役員給与は役員自身が報酬を決定することになるため、会社法においてはお手盛りの防止が、法人税法においては恣意性の排除が必要不可欠となる。役員給与の中でも特に業績連動給

与はこの点が問題となるため、業績連動給与税制においてはいかに恣意性を排除し、適正かつ公平な課税を実現できるかが重要である。

そこで本論文では、まず第 1 章で、現在の我が国における役員給与の現状を検討し、未だに終身雇用・年功序列制度が一般化している日本的な雇用慣行の結果、役員給与は固定報酬が大部分を占めたまま業績連動給与の導入が限定的である実情を確認した。日本における低成長・経済停滞の現状を打破するため、日本再興戦略やコーポレートガバナンス・コードの策定により、日本企業の「稼ぐ力」向上と「攻めのガバナンス」が求められている。そして、国際競争力の強化のため、従来の伝統的・固定的な日本型報酬制度ではない成果に応じた報酬制度ガバナンスへの変革が渴望される。インセンティブ報酬としての業績連動給与の導入により、法人の役員に中長期的な企業価値向上のインセンティブを与え、企業の稼ぐ力の向上効果が期待される。ところが、業績連動給与が未だ日本において普及に至っていないのは、業績連動給与税制に問題があると考えられ、恣意性の排除の困難性を取り上げた。

次に第 2 章では、役員給与税制の沿革を通して、業績連動給与税制における税制改正を確認してきた。平成 18 年度税制改正以降において、役員給与税制は、ドイツ型の利益処分排除からアメリカ型の経営者インセンティブへと変遷していき、業績連動給与税制はここまで改善を図ってきた。また、役員給与における会社法と法人税法の取り扱いを確認することで、会社法でのお手盛りの防止、法人税法での恣意性の排除が客観的に可能となれば、日本企業における業績連動給与の導入推進にも繋がることが理解できた。そこで、法人税法の中において更なる税制改正を検討してみたものの、法人税法は適正かつ公平な課税の実現のため厳格な規定が要求され、定量的に判断できる形式基準を採用せざるをえず、会社法のように定性的に判断できる余地を残す実質基準とは異なることから、恣意性の余地を払拭することはできなかった。

そこで第 3 章では、恣意性の排除の役割をコーポレート・ガバナンスに求めるべく、業績連動給与税制に影響するコーポレート・ガバナンスの性質を確認した。コーポレートガバナンス・コードは、国家以外によって形成される規範、あるいは国家によるエンフォースが想定されない規範であり、形式的にはソフトローであるが、「遵守するか、説明するか“Comply or Explain”」の思想のもとでかなりハードローに接近したソフトローという位置付けとなっている。現在の多様化・複雑化する業績連動給与に対して、業績連動給与税制の形式的な基準で判断するには困難が伴い、法人税法というハードローのみで一律ないし画一的に規律するには限界がある。この点、客観性を備え恣意性を排除するため、法人税法や会社法といったハードローのみでは対応できないものに対して、補完

的にコーポレートガバナンス・コードというソフトローを併用することにより公平で中立な業績連動給与税制に繋がると考察した。

最後に第4章では、日本における上場会社の業績連動給与の導入事例を確認した上で、客観性のある業績連動指標を検討した。業績連動給与税制においては、業績連動指標として、有価証券報告書に記載されている利益の状況を示す指標や売上高の状況を示す指標、そして株式の市場価格の状況を示す指標が認められている。金融商品取引法というハードローによって規定され会計監査人の監査も義務づけられた有価証券報告書や、効率的な市場において様々な取引参加者によって形成される株式の市場価格であれば、公平で客観性が担保できるということである。ただし、業績連動指標は選択の幅が許容されており、会社や役員にとって都合の良い指標を選びかねず真に恣意性の排除が図られているとは言い難い。ここで、恣意性の排除のためにコーポレート・ガバナンスの役立ちが表出しよう。つまり、ハードローである法人税法や会社法によって規律することが困難な空白を、コーポレート・ガバナンスによってソフトローで埋め規制しようとするのである。これによってインセンティブ報酬の発展を享受しながら、適正で公平な課税を実現することに繋がると考えた。

また、上場会社だけでなく同族会社においてもインセンティブ報酬制度を適用可能かにつき検討したが、適正な手続の確保と開示における透明性の確保に課題が残り、上場会社において考察したように恣意性を排除することは現状困難であると結論を出した。しかし、同族会社においても経営者に中長期的な企業価値向上のインセンティブを付与することは効果も大きいと考えられ、内部統制の適切な運用をハードローで確保でき、また恣意性が排除されない事後評価となった場合におけるクローバック条項のような罰則的な規定を設けることができれば、業績連動給与税制も有効に活用される価値は高いと感じている。

業績連動給与を貫徹することは、経営陣が短期利益主義に走るという批判も一部ではあるだろう。しかし、経済のグローバル化が今後とも進んでいく中で、日本の国際競争力を維持・繁栄させるためにも、実力に応じた成果に基づくインセンティブ報酬制度はもっと積極的に導入されるべきであると考ええる。そして、それに貢献するような適正で公平な税法となる、業績連動給与税制のあり方を今後も検討していくことが必要である。

参考文献

<書籍>

- ・ 安部和彦『税務調査事例からみる役員給与実務 Q&A』(清文社、2016)
- ・ 岩田規久男『そもそも株式会社とは』(筑摩書房、2007)
- ・ 金子宏ほか『最新租税判例 60』(日本税務研究センター、2009)
- ・ 金子宏ほか『ケースブック租税法 第5版』(弘文堂、2017)
- ・ 金子宏『租税法 第二十三版』(弘文堂、2019)
- ・ 菊澤研宗『比較コーポレート・ガバナンス論 - 組織の経済学アプローチ』(有斐閣、2004)
- ・ 北野弘久『税法解釈の個別的研究Ⅱ』(学陽書房、1982)
- ・ 北野弘久『税法解釈の個別的研究Ⅲ』(学陽書房、1987)
- ・ 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995)
- ・ 久保克行『コーポレート・ガバナンス - 経営者の交代と報酬はどうあるべきか』(日本経済新聞出版社、2010)
- ・ 財務省『改正税法のすべて 平成29年版』(大蔵財務協会、2017)
- ・ 財務省『改正税法のすべて 令和元年版』(大蔵財務協会、2019)
- ・ 財務省財務総合政策研究所財政史室『平成財政史 - 平成元～12年度 - 第4巻 租税』(大蔵財務協会、2014)
- ・ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』(弘文堂、2019)
- ・ 宍戸善一＝後藤元編『コーポレート・ガバナンス改革の提言 - 企業価値向上・経済活性化への道筋』(商事法務、2016)
- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール 法人税法』(第一法規、加除式)
- ・ 東京証券取引所『新規上場ガイドブック』「上場制度の概要」(2019)
- ・ 東京証券取引所『東証上場会社コーポレート・ガバナンス白書 2019』(東京証券取引所上場部、2019)
- ・ トマ・ピケティ (山形浩生ほか訳)『21世紀の資本』(みすず書房、2015)
- ・ 中里実ほか『租税判例百選 第6版』(有斐閣、2016)
- ・ 中里実＝増井良啓『租税法判例六法 第3版』(有斐閣、2017)
- ・ 新山雄三『論争 “コーポレート・ガバナンス”』(商事法務研究会、2001)
- ・ 日本経済新聞社『日本経済新聞縮刷版 2016年4月号』(2016)
- ・ 濱田康宏『役員給与』(中央経済社、2018)
- ・ 林仲宣『役員給与、退職金をめぐる税務判決・裁決 45選』(大蔵財務協会、2018)
- ・ 藤田友敬編『ソフトローの基礎理論』(有斐閣、2008)
- ・ 町田祥弘『内部統制の知識』(日本経済新聞出版社、2018)

- ・ 三木義一＝山下眞弘『税法と会社法の連携』（税務経理協会、2003）
- ・ 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015）
- ・ 山下友信＝宇賀克也『ポケット六法 平成30年版』（有斐閣、2018）
- ・ 若林孝三ほか『役員と使用人の給与・賞与・退職金の税務』（大蔵財務協会、2018）
- ・ 渡辺徹也『スタンダード法人税法』（弘文堂、2018）
- ・ Glynnis Chantrell 編『オックスフォード 英単語由来大辞典』（柊風舎、2015）
- ・ Lucian A. Bebchuk＝Jesse M. Fried（溝渕彰訳）『業績連動型報酬の虚実 - アメリカの役員報酬とコーポレート・ガバナンス -』（大学教育出版、2013）

<論文>

- ・ 阿南剛「役員報酬 - 制度設計のポイントと付議事項の検討」ビジネス法務 18 巻 3 号（2018）
- ・ 荒井優美子「役員給与〔業績連動型・ストックオプション等〕」税務弘報 54 巻 4 号（2006）
- ・ 新木伸一＝及川界「各国規制にみる制度設計の視点 報酬制度のグローバル展開」ビジネス法務 18 巻 10 号（2018）
- ・ 飯田聡一郎「役員給与」税務弘報 54 巻 15 号（2006）
- ・ 池田唯一「コード・原則の策定を通じた市場規律の確保」会計プロフェッション第 13 号（2018）
- ・ 伊藤竜広「報酬改革の具体的な姿」ビジネス法務 16 巻 12 号（2016）
- ・ 伊藤竜広「ESG 要素にも注目 中期経営計画と報酬制度の連動」ビジネス法務 18 巻 10 号（2018）
- ・ 伊豫田隆俊「監査の信頼性確保に向けた最近の取組と動向」会計プロフェッション第 13 号（2018）
- ・ 内ヶ崎茂＝武田智行「役員報酬ガバナンスの実践〔上〕 - 役員報酬ポリシーと業績連動型株式報酬の意義 - 」商事法務 2083 号（2015）
- ・ 右山昌一郎「租税法律主義と法人税法における役員給与の課題」税法学 563 号（2010）
- ・ 太田洋「改正会社法、コーポレートガバナンス・コードにみる改革のポイント - モニタリングモデルの実践に向けて」日本銀行（2015）
- ・ 太田洋「上場会社の実務が直面するコーポレート・ガバナンス上の問題」法律時報 91 巻 3 号（日本評論社、2019）32-39 頁
- ・ 太田洋＝高木弘明「コーポレートガバナンス・コードの概要と実務対応 - 日本取締役協会コーポレートガバナンス・コード案も踏まえて」信託フォーラ

ム第3号(2019)

- ・ 大淵博義「定期同額給与 - 改正の影響及び今後の課題」税研 33 巻 3 号 (日本税務研究センター、2017) 48-54 頁
- ・ 加藤貴仁「アメリカにおけるコーポレート・ガバナンスの諸層 - Dual-Class Stock を題材として」法律時報 91 巻 3 号 (日本評論社、2019) 40-45 頁
- ・ 仮屋広郷「日本企業の役員報酬 - 問われる経営者の見識と良識」ビジネス法務 17 巻 10 号 (2017)
- ・ 仮屋広郷「コーポレート・ガバナンス改革をロングで見る - 今の改革は日本の未来に資するのか」法学セミナー 64 巻 6 号 (2019)
- ・ 川村一博ほか「インセンティブ設計の経済的効率による比較」ビジネス法務 17 巻 3 号 (2017)
- ・ 川村一博ほか「インセンティブ報酬の類型と特色」ビジネス法務 17 巻 4-6 号 (2017)
- ・ 川村一博ほか「会社のステージ別で見る 株式・インセンティブ報酬の選択のポイント」ビジネス法務 17 巻 7-10 号 (2017)
- ・ 河村賢治「ソフトローによるコーポレート・ガバナンス」法律時報 91 巻 3 号 (日本評論社、2019) 25-31 頁
- ・ 神林比洋雄「取締役会はリスクと如何に向き合うべきか - リスクオーバーサイトと、攻めと守りの ERM の視点から - 」会計プロフェッション第 13 号 (2018)
- ・ 清永敬次「隠れた利益処分と租税回避」日本税法学会創立 30 周年記念祝賀税法論文集 - 税法の基本問題 - (日本税法学会、1981)
- ・ 金融審議会市場ワーキング・グループ報告書「高齢社会における資産形成・管理」金融庁 (2019)
- ・ 櫛笥隆亮「経営者報酬の現状と課題認識」経済産業省 (2016)
- ・ 櫛笥隆亮「戦略的に考える方針の立案」ビジネス法務 16 巻 12 号 (2016)
- ・ 櫛笥隆亮「椅子から人へ 役員報酬における実効性強化のポイント」ビジネス法務 18 巻 10 号 (2018)
- ・ 国枝繁樹「業績連動型報酬と税制」税務弘報 55 巻 5 号 (2007)
- ・ 久保田安彦「わが国におけるコーポレート・ガバナンスをめぐる議論の展開」法律時報 91 巻 3 号 (日本評論社、2019) 11-17 頁
- ・ 熊代拓馬「お手盛りの防止の再検討」神戸法学年報 32 巻 (2018)
- ・ 倉見智亮「給与返還時における課税所得計算の調整方法」西南学院大学法学論集 50 巻 4 号 (2018)
- ・ 経済協力開発機構「OECD コーポレート・ガバナンス原則」ORGANISATION

FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2004)

- ・ 経済産業省「持続的成長への競争力とインセンティブ～企業と投資家の望ましい関係構築～プロジェクト（伊藤レポート）最終報告書」（2014）
- ・ 経済産業省「伊藤レポート 2.0 持続的成長に向けた長期投資（ESG・無形資産投資）研究会報告書」（2017）
- ・ 経済産業省「コーポレート・ガバナンス改革に関するこれまでの取組について」（2017）
- ・ 経済産業省「企業の稼ぐ力向上に向けたコーポレートガバナンス改革の取組」（2019）
- ・ 経済産業省（経済産業政策局産業組織課）委託調査「日本と海外の役員報酬の実態及び制度等に関する調査報告書」（2015）
- ・ 経済産業省産業資金課「市場構造の在り方等の検討について」（2019）
- ・ 経済産業省産業組織課「コーポレート・ガバナンス・システムの在り方に関する研究会」（2012）
- ・ 経済産業省産業組織課「攻めの経営を促す役員報酬～新たな株式報酬（いわゆるリストラクテッド・ストック）の導入等の手引～」（2016）
- ・ 経済産業省産業組織課「攻めの経営を促す役員報酬～企業の持続的成長のためのインセンティブプラン導入の手引～」（2017）
- ・ 経済産業省産業組織課「攻めの経営を促す役員報酬～企業の持続的成長のためのインセンティブプラン導入の手引～」（2019）
- ・ 神山弘行「成長戦略と税制 - 法人税改正とその課題」ジュリスト 1493 号（2016）
- ・ 国際課税事例研究会「非居住者のストックオプション課税の取扱い」国際税務研究会 38 巻 7 号（2018）
- ・ 小塚真啓「役員退職給与 - 改正の影響及び今後の課題」税研 33 巻 3 号（日本税務研究センター、2017）68-73 頁
- ・ 小林真一＝戸村健「詳解 インセンティブ型役員報酬についての平成 28 年度税制改正」税務弘報 64 巻 10 号（2016）
- ・ 小林真一＝戸村健「日本型リストラクテッド・ストックと他の株式報酬インセンティブ制度との税務取扱いの比較」税務弘報 64 巻 10 号（2016）
- ・ コーポレートガバナンス・コードの策定に関する有識者会議「コーポレートガバナンス・コード原案～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～」（2015）
- ・ コーポレート・ガバナンス・システムの在り方に関する研究会「コーポレート・ガバナンスの実践～企業価値向上に向けたインセンティブと改革～」

(2015)

- ・ 齋藤民徒「国際社会におけるソフトロー - 規範の重要性と概念の有用性」法学セミナー776号 (2019)
- ・ 財務省「平成 18 年度税制改正の解説」(2006)
- ・ 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」(2016)
- ・ 財務省「平成 29 年度税制改正の解説」(2017)
- ・ 酒井真＝緒方航「平成 31 年度税制改正のポイント」ビジネス法務 19 巻 4 号 (2019)
- ・ 佐藤泉「企業活動におけるソフトロー」法学セミナー776号 (2019)
- ・ 佐藤尚弘「業績連動型給与の税務」税務弘報 54 巻 5 号 (2006)
- ・ 佐藤尚弘「会社法・改正税法で変わる役員給与対策」税務弘報 54 巻 12 号 (2006)
- ・ 宍戸善一「閉鎖会社における内部紛争の解決と経済的公正 (一) (二) (三) (四・完)」法学協会雑誌 101 巻 4 号 6 号 9 号 11 号 (1984)
- ・ 品川芳宣「中小企業に活力を与える税制の構築」税務弘報 49 巻 11 号 (2001)
- ・ 清水真希子「民事におけるソフトロー」法学セミナー776号 (2019)
- ・ 首相官邸「日本再興戦略改訂 2014 - 未来への挑戦 - 」(2014)
- ・ 首相官邸「日本再興戦略改訂 2015 - 未来への投資・生産性革命 - 」(2015)
- ・ 首相官邸「日本再興戦略 2016 - 第 4 次産業革命に向けて - 」(2016)
- ・ 商工総合研究所「コーポレートガバナンスと中小企業 - 中小企業の生産性向上を促す攻めのガバナンス - 」(2017)
- ・ 白井正人「役員報酬 - これからの業績連動の在り方」労政時報 3728 号 (2008)
- ・ 白土英成「役員給与税制」税務弘報 66 巻 5 号 (2018)
- ・ 末永敏和＝藤川信夫「コーポレート・ガバナンスの世界的動向 - 欧米、中国・韓国における法制度を中心とする最近の展開ならびに会社法制の現代化に関する要綱試案の動向 - 」日本政策投資銀行設備投資研究所 (2004)
- ・ 鈴木一水「役員給与等に係る税制の整備の意義」税研 33 巻 3 号 (日本税務研究センター、2017) 42-47 頁
- ・ 大和総研「熱を帯びる東証再編議論 - 東証と経産省の市場再編の考え方の比較 - 」(2019)
- ・ 高木弘明＝田端公美「海外・日本の最新動向にみる 社外取締役への自社株報酬付与の留意点」ビジネス法務 18 巻 10 号 (2018)
- ・ 高橋貴美子「中長期インセンティブ報酬の退職所得該当性の判断について①～名古屋地裁平成 26 年 5 月 29 日判決を素材として～」税務事例 50 巻 10 号 (2018)

- ・ 高橋貴美子「中長期インセンティブ報酬の退職所得該当性の判断について②～主に退職給与における優遇税制の趣旨の観点から～」税務事例 50 巻 11 号 (2018)
- ・ 武井一浩「会社の持続的な成長と中長期的な企業価値向上のためのコーポレートガバナンス・コード」信託フォーラム第 3 号 (2019)
- ・ 武田税法研究グループ「ストックオプション課税に対する判決について」国際税務研究会 23 巻 2 号 (2003)
- ・ 武田昌輔「ストックオプション判決についての所感」国際税務研究会 23 巻 10 号 (2003)
- ・ 武田昌輔「ストックオプションに係る所得の実現について」国際税務研究会 23 巻 11 号 (2003)
- ・ 太宰北斗「国際比較・経済分析で検討するガバナンスの強化」ビジネス法務 18 巻 8 号 (2018)
- ・ 立野晴朗「中小企業が活用する利益連動給与、ストック・オプション」税務弘報 54 巻 12 号 (2006)
- ・ 田中正継「日本のコーポレート・ガバナンス - 構造分析の観点から - 」経済企画庁経済研究所 (1998)
- ・ 筒井保司「過大な役員報酬の損金不算入の適否」税務弘報 42 巻 12 号 (1994)
- ・ 津野田一馬「経営者報酬の決定・承認手続 (一) (二・完)」法学協会雑誌 132 巻 11 号 133 巻 1 号 (2015、2016)
- ・ 東京株式懇話会「中長期的インセンティブプランの実務～業績連動報酬・自社株報酬の導入の手引き～」(2018)
- ・ 東京証券取引所「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～」(2018)
- ・ 東京証券取引所「市場構造の在り方等に関する検討の状況について」(2018)
- ・ 東京証券取引所「市場構造の在り方等の検討に係る意見募集 (論点ペーパー)・関連データ集」(2018)
- ・ 東京証券取引所「市場構造の在り方等に関する市場関係者からのご意見の概要・現在の市場構造を巡る課題 (論点整理)」(2019)
- ・ 東京証券取引所「市場構造の在り方等に関する市場関係者からのご意見の概要 (更新版)・補足資料」(2019)
- ・ 東京商工リサーチ「2019 年 3 月期決算 - 役員報酬 1 億円以上開示企業 - 調査」(2019)
- ・ 友杉芳正「監査品質の向上を巡る諸問題」会計プロフェッション第 13 号 (2018)

- ・ 富山哲「役員の給与・退職金等」税務弘報 59 巻 11 号 (2013)
- ・ 中神康議＝槇野尚「長期投資家からみた資本生産性 (ROA, ROE) の意味 - 利益連動給与新算定指標として」税務弘報 64 巻 10 号 (2016)
- ・ 長野匡司「定期同額給与、交際費等」税務弘報 58 巻 1 号 (2010)
- ・ 西尾幸夫「いわゆるストック・オプション制度導入の問題性」法律時報 70 巻 4 号 (1998)
- ・ 日本銀行金融機構局金融高度化センター「金融機関のガバナンス改革 - 論点整理と実践事例 - 」 (2018)
- ・ 日本経済団体連合会「我が国におけるコーポレート・ガバナンス制度のあり方について」 (2006)
- ・ 日本公認会計士協会「インセンティブ報酬の会計処理に関する研究報告」 (2019)
- ・ 日本取締役協会「経営者報酬ガイドラインと法規制・税制改正の要望 - 報酬ガバナンスの更なる進展を - 」 (2013)
- ・ 日本取締役協会「経営者報酬ガイドライン - 経営者報酬ガバナンスのいっそうの進展を - 」 (2016)
- ・ 八田進二「ガバナンスをめぐる最新動向と内部統制問題」会計プロフェッション第 10 号 (2015)
- ・ 林明秀「業績連動給与の手続要件の見直し」税務弘報 67 巻 3 号 (2019)
- ・ 林仲宣「役員給与に関する判例・裁決例の動向」税務弘報 66 巻 9 号 (2018)
- ・ 林幸一「米国における役員給与の合理性判断基準～独立投資家テストを中心として～」大阪経大論集 64 巻 1 号 (2013)
- ・ 原省三「公正処理基準に関する一考察 - 最近の我が国の企業会計制度の変容を踏まえて - 」税務大学校論叢 58 号 (国税庁、2008)
- ・ 比較法研究センター「役員報酬の在り方に関する会社法上の論点の調査研究業務報告書」法務省 (2015)
- ・ 平田光弘「OECD のコーポレート・ガバナンス原則 - デジュレー・スタンダード - 」東洋大学経営研究所 (2001)
- ・ 藤井誠「事前確定届出給与規定の課題」税研 33 巻 3 号 (日本税務研究センター、2017) 55-61 頁
- ・ 藤永恭夫「役員報酬の現状と今後の方向性」税務弘報 54 巻 5 号 (2006)
- ・ 藤曲武美「役員給与の損金不算入 (事前確定届出給与の届出記載例含む)」税務弘報 54 巻 9 号 (2006)
- ・ 藤曲武美「過大役員給与・役員退職給与が争われた事例 (残波事件) (1) (2)」税務弘報 64 巻 10・13 号 (2016)

- ・ 藤曲武美「役員給与と損金性（業績連動給与を含む）」税務会計研究学会第31回大会研究報告要旨集（2019）
- ・ 淵邊善彦＝藤井康太「非上場企業が取り入れるべきCGコードの要素」ビジネス法務18巻8号（2018）
- ・ 船津浩司「ドイツにおけるコーポレート・ガバナンスの諸層 - ガバナンス・コードを題材として」法律時報91巻3号（日本評論社、2019）46-52頁
- ・ 法務省「平成26年改正会社法 コーポレート・ガバナンスの強化に関する主な改正の概要と施行後の状況」（2016）
- ・ 増井良啓「ストック・オプションと所得課税（人的役務と所得税）」日税研論集57巻（2006）
- ・ 町田祥弘「財務諸表監査における職業的懐疑心の意義と課題（3・完）」会計プロフェッション第10号（2015）
- ・ 松井秀征「コーポレート・ガバナンスをめぐる法的規律の諸層」法律時報91巻3号（日本評論社、2019）4-10頁
- ・ 松尾健一「ハードローによるコーポレート・ガバナンス」法律時報91巻3号（日本評論社、2019）18-24頁
- ・ 松尾弘「グローバル化とソフトロー」法学セミナー776号（2019）
- ・ 松本憲人「役員給与制度の変容と課税方式の検討（上）（中）（下）」税務弘報62巻2-4号（2014）
- ・ 三木まり「米国のストックオプション制度とその問題」証研レポート1614号（2003）
- ・ 三木義一「ストックオプション地裁判決とその問題点」税理46巻2号（2003）
- ・ 水野忠恒「ストック・ユニットに係る課税関係 - わが国における争訟事例の検討 - 」租税研究792号（2015）
- ・ 水野忠恒「企業会計における実現主義と租税法における所得の実現との交錯について - スtock・ユニットの事例をもとにした権利確定主義と所得の実現に関する詳論 - 」租税研究794号（2015）
- ・ 水野忠恒「ストック・ユニットに係る課税関係 - 権利確定に関する事案の検討を中心に - 」国際税務研究会35巻11号（2015）
- ・ 水野秀明「役員給与に関する法人税基本通達の改正」税務弘報65巻12号（2017）
- ・ 三井住友信託銀行＝デロイトトーマツコンサルティング「役員報酬サーベイ（2018年度版）」（2018）
- ・ 南雅樹「剰余金概念をめぐる会計と税務の相違」税務弘報54巻8号（2006）
- ・ 三原秀哲「機関投資家による日本版スチュワードシップ・コード受入れの実

際 - ソフトローの見地から見たコーポレートガバナンス・コードとの接点」
信託フォーラム第3号 (2019)

- ・ 宮島英昭ほか「日本型コーポレート・ガバナンスはどこへ向かうのか - 日本企業のコーポレート・ガバナンスに関するアンケート - 調査から読み解く」経済産業研究所 (2013)
- ・ 村井正「隠れた利益処分 再論」関西大学法学論集第 66 巻第 5・6 合併号 (関西大学法学会、2017)
- ・ 村主知久＝桐山大地「日本型リストラクテッド・ストックの法的構成の特質と導入時の法律上の留意点」税務弘報 64 巻 10 号 (2016)
- ・ 村主和久＝西田武「インセンティブ型役員報酬制度の残された課題」税務弘報 64 巻 10 号 (2016)
- ・ 村主知久ほか「上場会社の役員報酬の導入事例・法務と税務 - 平成 29 年度役員報酬税制改正後の展望」税務弘報 65 巻 7 号 (2017)
- ・ 森田純夫＝小川直人「譲渡制限付株式(日本版リストラクテッド・ストック)導入の背景とその意義」税務弘報 64 巻 10 号 (2016)
- ・ 森田純夫＝小川直人「日本版リストラクテッド・ストックと他の株式報酬との制度設計上の比較」税務弘報 64 巻 10 号 (2016)
- ・ 森田純夫「グローバル経営者報酬の現状と今後の方向性」経済産業省 (2018)
- ・ 諸隈正「役員給与における経済的利益と隠れた利益処分の本質」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集 (日本税法学会、1970)
- ・ 八ツ尾順一「給与等」税務弘報 59 巻 6 号 (2011)
- ・ 山岸聡「役員賞与に関する会計基準」税務弘報 55 巻 14 号 (2007)
- ・ 山口孝浩「役員給与・役員報酬を巡る問題 - 改正商法等の取扱いを問題提起として - 」税務大学校論叢 48 号 (国税庁、2005)
- ・ 山本守之＝藤曲武美「役員給与問題の本質はどこにあるのか」税務弘報 56 巻 1 号 (2008)
- ・ 山本守之「山本守之が斬る 役員給与の税法規定と執行」税務弘報 62 巻 8-13 号 (2014)
- ・ 山本守之「事例から考える租税法解釈のあり方」税務弘報 64 巻 10-13 号 (2016)
- ・ 山本守之「事例から考える租税法解釈のあり方 残波事件の控訴審を検証する」税務弘報 65 巻 6 号 (2017)
- ・ 山本守之「事前確定届出給与の問題点」税務事例 50 巻 5 号 (2018)
- ・ 山本守之「高額役員給与を考える」税務事例 51 巻 7 号 (2019)
- ・ 横田文志「フランスのストックオプション制度について」租税研究 650 号 (2003)

- ・ 吉原和志「会社の責任財産の維持と債権者の利益保護（一）（二）（三・完）
- より実効的な規制への展望 -」法学協会雑誌 102 巻 3 号 5 号 8 号（1985）
- ・ 弥永真生「中小基本要領 - 会社法上の位置づけ」税務弘報 60 巻 2 号（2012）
- ・ 弥永真生「業績連動給与 - 改正の影響及び今後の課題」税研 33 巻 3 号（日本税務研究センター、2017） 62-67 頁
- ・ 弥永真生「リストラクテッド・ストックの法的陥穽」ビジネス法務 17 巻 4 号（2017）
- ・ ロータス 21「利益連動給与の採用進まず、依然として手続や開示がネック」週刊 T&Amaster 651 号（新日本法規、2016）
- ・ 渡辺徹也「ストック・オプションに関する課税上の諸問題 - 非適格ストック・オプションを中心に -」税法学 550 号（2003）
- ・ 渡辺徹也「インセンティブ報酬に対する課税 - リストラクテッド・ストック等を中心に -」税務事例研究 150 号（2016）
- ・ 渡辺徹也「役員に対するインセンティブ報酬への課税とコーポレート・ガバナンス - リストラクテッド・ストックを中心に」宍戸善一＝後藤元編『コーポレート・ガバナンス改革の提言 - 企業価値向上・経済活性化への道筋』（商事法務、2016）
- ・ 渡辺徹也「企業と課税」法学教室 425 号（2016）
- ・ 渡辺徹也「上場企業の留保利益に対する課税と配当・賃金・設備投資」法律時報 90 巻 2 号（2018）
- ・ KPMG ジャパン「稼ぐ力を表す ROIC の活用」（2017）

中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討

—応益課税の視点から—

宮杉 賢

中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討（要約）

— 応益課税の視点から —

宮杉 賢

1 問題の所在

事業税は、行政サービスの受益に応じた負担である応益課税を根拠とする税とされる。したがって、その課税標準は受益量の指標であることが求められる。しかし、行政サービスの受益量の測定は困難なことから、その代理変数として受益量との相関関係が認められる事業活動の規模を表す指標を課税標準とする外形標準課税が望ましい。

現在の事業税は、資本金 1 億円超の大企業には外形標準課税が導入されているが、中小企業は所得を課税標準としており、また、その 3 分の 2 は赤字のため事業税を負担しておらず、応益課税に即したものとはいえない。その結果、税負担の公平性が損なわれており、事業税収は不安定な状況となっている。

そこで、本論文では事業税の応益課税という観点から、税負担の不公平性や税収の不安定性という問題を解決するため、中小企業への外形標準課税の導入について検討を行った。

2 研究の内容

本論文の各章の概要は、以下のとおりである。

第 1 章では、事業税の現状を考察し、問題点を指摘した。まず、事業税の沿革から、当初約 50 年間は外形標準課税が行われ、その後は原則所得を課税標準としながら部分的に外形標準課税が行われ、その性格が曖昧になっていったことを整理した。次に、事業税の課税根拠としての応益課税の妥当性について考察した。そして、事業税の実態から安定性と公平性に問題があり、その原因は所得を課税標準としていることにあることを指摘した。

第 2 章では、事業税の改革の進捗について考察した。まず、外形標準課税導入の経緯をシャープ勧告および税制調査会の議論から考察し、資本金 1 億円超の大企業には外形標準課税が導入されたが、99%を占める中小企業は対象外であり、改革が不十分であることを整理した。次に、資本金基準は減資による課

税回避の問題があることを指摘した。そして、裁判例（東京高判平成 15 年 1 月 30 日判時 1814 号 44 頁など）について考察し、地方税法は、応益課税に基づいて構成されていると解されることなどを考察した。

第 3 章では、中小企業への外形標準課税導入の必要性を論じた。まず、資本金基準導入の趣旨について考察し、中小企業への配慮の議論において中小企業基本法改正は反映されていないことを整理した。次に、欠損法人割合の増加は給与による調整の結果であると思われ、中小企業を対象外とする合理性はなく、外形標準課税を導入すべきことを指摘した。そして、赤字法人の担税力について考察し、事業税は所得計算上損金に算入されることから転嫁を予定しており、事業活動自体に担税力が内在していると考えられることを整理した。

第 4 章では、中小企業に対する外形標準課税のありかたを提示した。まず、中小企業への外形標準課税導入の意義について提示し、その影響として業種別の税負担変動について考察した。次に、中小企業に対する外形標準課税を大企業に対する制度と区別する合理的理由はないことを整理した。そして、課税標準は、事業税をより応益課税に即したものとするため、事業活動規模をより適切に表し、中立性、普遍性、安定性に優れる付加価値額を採用すべきとの結論に至った。これにより、事業税は完全外形標準課税となり、応益課税が貫徹される。その前提として行政サービスの定量的測定とその受益量に見合った税負担という、受益と負担の均衡が不可欠の要素であることを提示した。

3 結論

本論文では、応益課税の観点から中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討をおこなった結果、受益と負担の均衡を前提として付加価値額を課税標準とする外形標準課税を導入すべきとの結論に至った。

目次

はじめに	1
第1章 応益課税としての事業税の現状と問題点	4
第1節 事業税の課税根拠としての応益課税	4
第1項 事業税の概要	4
第2項 事業税の沿革	6
第3項 事業税の課税根拠	10
第2節 応益課税としての事業税の現状	17
第1項 事業税の課税の仕組み	17
第2項 地方財政と応益課税としての事業税の現状	22
第3節 応益課税としての事業税の問題点	25
第1項 応益課税としての事業税の課税標準を所得とすることにより 生じる問題	25
第2項 課税標準としての所得の検討の必要性	29
第2章 応益課税の実現のための外形標準課税の導入状況の考察	32
第1節 シャウプ勧告と税制調査会の議論	32
第1項 シャウプ勧告	32
第2項 税制調査会における議論	35
第2節 外形標準課税の導入とその概要	38
第1項 自治省案と総務省案	38
第2項 外形標準課税の導入	41
第3節 外形標準課税導入前後における裁判例の考察	47
第1項 東京都銀行税条例事件	47
第2項 神奈川県臨時特例企業税条例事件	65
第3章 中小企業に対する応益課税としての事業税の外形標準課税導入の 是非の検討	85
第1節 中小企業に対する外形標準課税導入の是非	85
第1項 資本金基準導入の趣旨	85
第2項 中小企業に対する外形標準課税導入の必要性	87
第2節 中小企業の意義および範囲	100

第1項	中小企業の意義	100
第2項	個人事業者についての検討－個人事業税と法人事業税の 比較－	108
第3節	応益課税としての事業税と中小企業	115
第1項	応益課税と中小企業への課税	115
第2項	事業税の課税における担税力	124
第4章	中小企業に適合する応益課税としての事業税の外形標準課税の あり方	129
第1節	中小企業に対する外形標準課税導入の意義および影響	129
第1項	中小企業に対する外形標準課税導入の意義	129
第2項	中小企業に外形標準課税を導入した場合の影響	133
第2節	中小企業に対する外形標準課税の考え方	140
第1項	中小企業に対する外形標準課税と現行制度との関係につい ての考察	140
第2項	課税標準についての検討	143
第3節	中小企業に適合する外形標準課税のあり方	149
おわりに		155
参考文献		159

はじめに

近年、わが国経済の国際競争力確保の観点から、法人実効税率の引き下げが行われてきた。その財源確保の検討過程において、法人税の課税ベース拡大とともに議論の中心にあったのが、法人事業税の外形標準課税を拡大するということであった。

政府税制調査会は、法人税改革の方針として、平成 26 年度の答申において、「第 1 は、立地競争力を高めるとともに、わが国企業の競争力を強化するために税率を引き下げることである。（中略）第 2 は、法人税の負担構造を改革することである。すなわち、課税ベースを拡大し、税率を引き下げること、法人課税を“広く薄く”負担を求める構造にすること（中略）地方法人課税については、応益課税の観点から、企業間で広く薄く負担を担う構造にすることが必要である。応益課税としての性格の明確化や税収の安定化といった趣旨で、平成 15 年度には法人事業税の外形標準課税が資本金 1 億円超の法人を対象に導入され、すでに定着している。この外形標準課税についても、事業活動規模に対し課す税として企業間でより広く薄く負担を担う構造にするために一段の見直しが求められる。」¹と述べている。

この外形標準課税の起源は、シャープ勧告による付加価値税²である。シャープ勧告では、所得への課税の累積の緩和や国税の賦課徴収の結果への依存の軽減などのため、事業税の課税標準を付加価値税とすることを勧告した³。この付加価値税は、昭和 25 年に制度化されたが、2 度の延期の末、実施されないまま昭和 29 年に廃止されている。

この議論は、その後も政府税制調査会などで続けられ、「所得の代わりに付加価値その他の企業の都道府県の行政サービスからの受益の程度をよりよく示す指標を課税標準として採用すべきである」という意見が強かったが、そのよう

¹ 税制調査会「平成 26 年 6 月 法人税の改革について」（税制調査会・2014 年）1-2 頁 <https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

² 引用元において旧字体により付加価値税となっている場合でも、本論文では付加価値税で統一して表記している。

³ 神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャープ使節団日本税制報告書』（勁草書房・1984 年）142-143 頁。

な意見は、バブル経済の崩壊とともに赤字法人が増加し（平成 12 年の統計によると、全法人中欠損法人の割合は 67.8%、資本金 1 億円超の大法人の 48.7%であった）、かつては都道府県の最大の税収源であった事業税の税収が激減するにつれて、ますます強くなった。しかし、他方では、赤字法人への課税は不況対策に逆行して好ましくないという意見も強かった。そのため、平成 15 年度改正で、この 2 つの意見の妥協の産物として、資本金 1 億円超の法人の事業税について、所得に外形標準の要素（付加価値額および資本額）を加味する改正が行われた」⁴のである。

外形標準課税導入の背景には、事業税が所得を課税標準とすることにより、景気変動の影響を受けやすく税収が安定しないこと、赤字法人は税負担をしておらず、一部の黒字法人のみが事業税全体を負担しており、公平性が損なわれていたこと、応益課税としての性格が曖昧になっていたことなどがあった。

税収の不安定性および税負担の不公平性の問題の解決策として導入された外形標準課税が、中小企業を含めて全面的に適用されていれば、これらの問題は既に存在していないと思われる。しかし、外形標準課税の対象は、資本金 1 億円を超える法人に限られ、多くの中小企業が赤字のため、事業税を負担していないことおよび税収が安定しない状況は、現在も継続している。

そこで本論文では、外形標準課税の導入から 15 年が経過した現在でも、中小企業が対象となっておらず、税負担の公平性が損なわれている状態が継続していることについて、①その原因を明らかにし、②中小企業に対して外形標準課税を導入することの是非および③導入するとした場合の諸問題について考察する。

まず、地方公共団体の基幹税である事業税の現状について、課税の実態および地方財政の中における位置づけなどを確認し、その税収の不安定性や税負担の公平性が損なわれている状況を指摘する。

次に、外形標準課税導入の経緯を確認することにより、外形標準課税が導入された背景、内容および意義について考察する。そして、事業税に関する裁判例を検討し、具体的な外形標準課税制度のあり方を考察する。

さらに、資本金 1 億円以下の中小企業は、なぜ外形標準課税の対象とならな

⁴ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂・2019 年）660-661 頁。

かったのかについて、その立法趣旨を解明し、それはもはや正当な理由とはいえないのではないかということを検証する。そのうえで、中小企業に外形標準課税を導入することの是非について検討し、応益課税の観点からの中小企業への課税のありかたと担税力について考察する。

最後に、中小企業に対する外形標準課税の導入について、その意義および影響を考察し、どのような考え方に基づいて制度を設計すべきかについて論じたうえで、中小企業に適合する外形標準課税制度について検討する。

第1章 応益課税としての事業税の現状と問題点

第1節 事業税の課税根拠としての応益課税

第1項 事業税の概要

事業税は、個人及び法人の行う事業⁵に対し、事務所又は事業所⁶の所在する都道府県⁷が課する地方税である（地方税法 72 条の 2）。つまり、事業税の課税客体⁸は、事業そのものということになる。

その性格については、「所得税は同一人に帰属するすべての所得を総合して課する租税であり、また、法人税は所得税の前取りの考え方によって課税されるものであって、いずれも人税であるが、事業税はこれらの人税と異なり、事業そのものに経済価値取得の力が存するものとして課する税である。」⁹とされている。

すなわち、事業税は、事業という物に課税する物税¹⁰であることを意味して

⁵ 事業の意義について大村襄治氏は、「事業とは、資本を基礎として継続反復して経済的行為を営むことをいうのであって必ずしも営利事業たることを必要としない。また、一般には、医師、弁護士等の自由業は事業の概念に含まれないものとされているが、地方税法においては事業税の課税客体に含むものとしているので、事業税の課税客体となる事業は一般の概念よりもやや範囲が拡大されている」と解説されている（大村襄治『事業税』（税務経理協会・1961年）12頁）。

⁶ 事務所又は事業所とは、それが自己の所有に属するものであるか否かにかかわらず、事業の必要性から設けられた人的および物的設備であって、そこで継続して事業が行なわれる場所をいう（取扱通知（県）第1章6）。

⁷ 地方税法においては「道府県」と規定しているが、地方税法1条2項において、「この法律中道府県に関する規定は都に、市町村に関する規定は特別区に準用する」とされているため、本論文においては「都道府県」と表記している。

⁸ 課税物件のことを地方税法では課税客体としている（地方税法3条1項）。なお、課税物件とは、「課税の対象とされるもの・行為または事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなす。」（金子宏・前掲注4、177頁）。

⁹ 小川亮『事業税』（税務経理協会・1965年）2頁。

¹⁰ 主として人的側面に着目して課される租税を人税（personal tax, Personensteuer）または主体税（Subjektsteuer）と呼び、主として物的側面に着目して課される租税を物税（impersonal tax, Realsteuer）または客体税（Objektsteuer）という。前者においては、納税者の人的事情が考慮されることが多いのに対し、後者においては、人的事情は一般に考慮の外におかれる（ただし、高齢者や低所得者のために例外を設けることもある）。所得

おり、所得税や法人税のような人税とは異なる種類の税であるといえる。

また、事業税の性質について金子宏教授は、「事業税は、個人及び法人の事業に対し、所得または収入金額を課税標準として、都道府県が課す収益税である。その基礎にあるのは、事業は、地方団体の各種の行政サービスを受え、また、各種の行政サービスの原因を作り出しているから、住民税とは別に、それに応じた負担をすべきである」¹¹と述べられている。

すなわち、事業税の課税の性質は行政サービスの受益に応じた負担という、応益課税¹²を意味すると解される。そうであるならば、従来の事業税が、原則として所得を課税標準としてきたのはどうしてであろうかとの疑問が生じる。というのは、一般的には所得が応能課税の指標として考えられているからである。そこで、次項では、事業税の歴史的経緯¹³から、従来の事業税が原則とし

税・相続税などは前者に属し、固定資産税・消費税などは後者に属する（金子宏・前掲注 4、16 頁）。

¹¹ 金子宏・前掲注 4、660 頁。なお、引用中の収益税については、収得税（人が収入を得ているという事実に着目して課される租税）のうち、「ある人の所有する生産要素からもたらされる収益を対象として課される租税」と説明されている（金子宏・前掲注 4、16 頁）。

¹² 必要な租税の量を国民が何に応じて分かち合うか（「能力」か「利益」か）によって、応能課税、応益課税という分類がある。応能課税は各々の負担能力（担税力）に応じて課税するのが適当とする考え方、応益課税は各々が公的サービスから受ける便益に応じて課税すべきとする考え方である（税制調査会「平成 12 年 11 月 わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」（税制調査会・2000 年）17 頁。

<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeichof03.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

¹³ 事業税の歴史的経緯について、以下の文献を参照した。大村・前掲注 5、1-6 頁、金子宏「事業税の改革（外形標準化）を考える－課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実－」地方税 50 巻 8 号（1999 年）7-8 頁、武田文男「法人事業税への外形標準課税導入について（上）」自治研究 75 巻 10 号（1999 年）34-36 頁、多田雄司『外形標準課税の申告実務ガイド（第 5 版）』（税務研究会出版局・2016 年）2-3 頁、丸山高満『日本地方税制史』（ぎょうせい・1985 年）203-350 頁、吉川宏延『法人事業税のしくみと実務』（税務経理協会・2014 年）2-8 頁、大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 第 16 巻』（東洋経済新報社・1978 年）41 頁、税制調査会「地方法人課税小委員会報告 附属資料 4.事業税の沿革」（1999 年）

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_04.html#01_04（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）、国税庁 HP「租税史料叢書 第六巻 営業税関係史料集～国税営業税を中心に～（全 668 頁）解題」

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/06eigyo/kaidai.htm#c>

て所得を課税標準としてきた理由について考察する。

第2項 事業税の沿革

事業税は、1948年（昭和23年）の税制改正で特別所得税とともに創設された（昭和23年7月7日法律第110号）。その前身は、1878年（明治11年）の府県税としての営業税まで遡る。この年、府県会規則（明治11年7月22日太政官布告第18号）および地方税規則（明治11年7月22日太政官布告第19号）が公布され、府県が独自に地方税を課税・徴収することが認められるようになると、地方税規則によって地租付加税、雑種税とともに営業税が創設された（地方税規則1条）。このときは、「営業税雑種税の種類及制限は別段の布告を以て之を定む」（同規則2条）とし、明治11年12月2日太政官布告第39号により、課税業種および制限が設けられ、業種別に定額課税¹⁴が行われていた（同布告1条）が、その課税客体の取捨および税額の決定は、府県会の決議によるもの（同布告4条）とされており、府県によって異なる課税が行なわれていた¹⁵。

その後、1894～1895年（明治27～28年）の日清戦争による財政需要などを背景として、営業税は1896年（明治29年）に国に移管され、国税としての営業税（明治29年3月27日法律第33号）となり、物品販売業、銀行業、製造業など24の業種の営業に対して売上金額、資本金額、建物賃貸価格、従業員数などの外形標準により課税されるようになった（営業税法1～12条）。府県は、国税営業税の10分の2を限度として付加税を課すとともに24業種以外の業種に対し、府県税としての営業税を課すようになった。国が営業税を国税とした理由について丸山高満教授は、「国税として営業税を採択した理由としては弾力性のある収入を確保する目的以外に、地方税営業税は地方によって負担が不均衡であるため国税にして負担の公平を期すこと、国税の負担は農民に集中

hu15（最終確認日2019年7月3日）。

¹⁴ 当初、第1種（諸会社及び卸売業）年額15円以内、第2種（諸仲買業）年額10円以内、第3種（諸小売業及び雑商）年額5円以内とされていたが、明治13年の改正により、会社、卸売商、仲買商、小売商、雑商の5種とされ、各種目一律15円以内とされた（大村・前掲注5、1頁。）。

¹⁵ 国税庁税務大学校租税史料平成17年特別展示「営業税の変遷―運上・冥加から事業税へ」

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h17shiryoukan/02.htm>（最終確認日2019年7月3日）。

し商工業について国税の負担がないので、国費分担の均衡を図ることが必要であるという理由が主張されていました。」¹⁶と述べられている。そして、「この結果、その後府県財政が膨張するにつれて、府県は零細な営業に対しても営業税を課税し、市町村がまたこれらに付加税を課するという傾向が強くなり、零細課税の非難が地方団体に集中することとなるのです。」¹⁷と説明されている。

すなわち、営業税の国への移管は府県営業税の地方における不均衡を是正することも目的とされていたようであるが、かえって零細な営業への課税強化につながってしまったのではないかと思われる。

また、営業税は、課税標準を営業収益ではなく売上金額や従業員数等という外形標準としていたため、営業収益の変動と外形標準額が一致しないなどの理由により不公平感が生じていたことや、利益がないのに課税されることへの不満などがあり、各地で営業税反対運動が展開された¹⁸。

1926年（大正15年）になると、国税としての営業税は廃止となり、所得税の補完税として新たに営業収益税（大正15年3月27日法律第11号）が創設され、物品販売業など19業種に対して純益を課税標準として課するようになった（営業収益税法2条、3条）。道府県は、これに付加税を課すとともに、19業種の営業のうち免税点以下のものおよび19業種以外の運河業、栈橋業、船舶碇繋場業など11業種に対し、営業の純益または収入金額、資本金額、営業用建物の賃貸価格若しくは従業者数等の外形標準による道府県税としての営業税（大正15年3月27日法律第24号）を課した（地方税に関する法律1条、14条、15条）¹⁹。

1940年（昭和15年）には、政府において国税と地方税を通じた抜本的税制改正がおこなわれた。その内容は、国税においては「負担の均衡普遍化を図り税制に弾力性を賦与するために、直接国税体系を所得税中心とし、これを分類所得税と一般所得税とし、収益税を廃止する。」²⁰というもので、地方税については、「地方税負担の均衡化を図り、かつ地方団体財政の基礎の確立を期せんが

¹⁶ 丸山・前掲注13、251頁。

¹⁷ 丸山・前掲注13、251頁。

¹⁸ 国税庁HP・前掲注13（最終確認日2019年7月3日）。

¹⁹ 丸山・前掲注13、279頁。

²⁰ 丸山・前掲注13、334頁。

ため、分与税制度を創設し、独立財源たる地方税は物税本位の制度とする。」²¹ というものであった。このような方針の税制改正の中で、国税としての営業収益税と道府県税としての営業税を統合し、国税としての営業税（昭和 15 年法律第 33 号営業税法）とし、物品販売業など 28 業種に対し、純益を課税標準として課することとなり、その全額を道府県に還付することになった。

そして、1947 年（昭和 22 年）に国税としての営業税は、道府県に移管され、道府県税としての営業税（昭和 22 年 3 月 31 日法律第 32 号地方税法の一部を改正する法律）となり、純益を課税標準として課されることとなった²²。さらに、翌 1948 年（昭和 23 年）に営業税の名称を事業税に改め農林水産業などを課税対象に加え、これとは別に自由業などに課税する特別所得税を新設した（昭和 23 年 7 月 7 日法律第 110 号地方税法を改正する法律）。その後、1949 年（昭和 24 年）には、電気供給業、ガス供給業、運送業（運送業は昭和 32 年に所得課税に戻っている）については、課税標準を収入金額に変更した。このような事業税の沿革を示したのが図表 1-1 である。

事業税は、上述のような歴史的経緯を有しており、その前身である営業税において、純益を課税標準として課税されるようになった 1926 年（大正 15 年）以前は、外形標準課税が行なわれていたが、その後は、純益に対する課税が行われ（府県においては国税とは別に 1940 年（昭和 15 年）まで外形標準課税が継続していた）、1948 年（昭和 23 年）以降は、原則として所得に対する課税が行われるようになり、部分的に収入金額という外形標準課税が行われていたことが分かる。1926 年（大正 15 年）に外形標準課税であった営業税が廃止され、純益課税である営業収益税が創設された背景について吉川宏延博士は、「わが国の資本主義経済の発展に伴って、売上金額等の外形標準によっては、担税力に応じた課税を行うことができなくなった。外形標準によって課税することは、税負担の不均衡を来し、これをその負担能力に適応せしめるべきであると

²¹ 丸山・前掲注 13、335 頁。

²² なお、1947 年（昭和 22 年）の地方制度調査会では、営業税について還付税制度を廃止し、都道府県の独立税とすることのほか、課税標準は差し当たっては現行純益制度を踏襲するが可及的速やかに外形主義を採用すること、営業税の対象として農業および漁業を考慮することを指摘している（大蔵省財政史室編・前掲注 13、41 頁）。

図表 1-1 事業税の沿革

年	国	道府県	課税標準等
明 11～29		営業税	業種別に定額
明 29 ～ 大 15	営業税 (物品販売業、銀行業 等 24 業種)	営業税付加税 営業税	外形標準(売上金額、建物賃 貸価格、従業者数等) 各々定める(国税対象以外)
大 15 ～ 昭 15	営業収益税 (個人は物品販売業、 銀行業等 19 業種)	営業収益税付加税 営業税	純益 純益、外形標準(収入金額、 従業者数等)、又は定額
昭 15 ～ 昭 22	営業税 (個人は物品販売業、 金銭貸付業等 28 業種)	営業税付加税	純益 (営業税は国が徴収し還付税 として全額道府県に還付)
昭 22～23		営業税	純益
昭 23 ～ 昭 29		事業税及び 特別所得税	所得 収入金額(昭 24 電気供給業 ガス供給業、運送業)
(昭 25 付加価値税創設、昭 29 廃止)			
昭 29 ～ 現在		事業税	所得 収入金額 昭 29 生命保険事業追加 運送業一部除外 昭 30 損害保険業追加 昭 32 運送業残り除外

出典：税制調査会「地方法人課税小委員会報告 附属資料一 4.事業税の沿革」

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_04.html#01_04 (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

の世論が強くなった。」²³と述べている。

以上のことから、事業税の性格については、営業税としての創設当初は、収益税（物税）として制度化されたものと考えられる。しかし、営業収益の変動と外形標準額が一致しないことなどにより生じた税負担に対する不公平感に対応するため、1926 年（大正 15 年）、純益を課税標準とするようになった。これにより、収益税（物税）であった営業税は、所得税（人税）のような性質に変化していったのではないかと考えられる。そして、部分的に収入金額という外形標準課税が行われるようになると、その性格は収益税とも所得税ともとれる曖昧な状況となっていた。

第 3 項 事業税の課税根拠

上述のとおり、事業税はその起源である営業税から営業収益税への変遷における課税方法の変化により性格が曖昧になっていったのであるが、そもそも事業税とはどのような根拠に基づいて課税される税であるかについて検討する。

まず、租税の根拠論としては、利益説と義務説という 2 つの考え方がある²⁴。このうち利益説は応益原則と結びつくことになり、義務説は応能原則と結びつくことになる。これらの原則は、租税制度が依拠すべき基準としての租税原則のうちもっとも大切といわれる公平原則の基準である。すなわち、どのような基準によって税負担を配分することが公平にかなうかということである。

なお、租税原則について税制調査会では、「どのような原則により税制を構築

²³ 吉川・前掲注 13、4 頁。

²⁴ 利益説とは「租税をもって市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方である。この考え方は、自然法思想ないしは国家契約説を基礎として主張されるもので、国家の目的は市民の身体と財産を保護することにあり、租税はその対価である、とするものである。したがって、利益説によれば、税負担は、各人が、国家から受ける利益の程度に対応して配分されるべきである、ということになり、結果的に比例税率と結びつくことになる。」（金子宏・前掲注 4、23 頁）。義務説とは「国家はその任務を達成するため当然に課税権を持ち、国民は当然に納税の義務を負う、と説く。義務説は、利益説の前提が歴史的現実と合致せず、またそれが税負担の配分の基準として实际的でないという認識から出発するが、往々にして国家を、個人の意思をこえた、それなしには人間の社会的共同生活のありえない、歴史的・倫理的必然としてとらえる権威的国家思想と結びついて主張されてきた（ドイツの国法学者および国民経済学者の場合）。この考え方によれば、税負担の配分は各人が国家から受ける利益の程度に対応する必要はないことになる。」（金子宏・前掲注 4、23 頁）。

することが望ましいかについては、従来から各種の租税原則²⁵が提唱されてきましたが、それらは結局『公平・中立・簡素』の三つに集約することができます。」²⁶と整理している。

そのうえで事業税の課税根拠について、水野忠恒教授は、「通常の企業課税である法人税と異なり、租税能力説と応益説的な考え方が混合されたもの」²⁷と述べられている。すなわち、能力説に基づく所得基準による課税と利益説に基づく外形基準による課税が同時に行われているからであり、その課税根拠を曖昧なものとする原因になっている。

事業税の課税根拠について金子宏教授は、「能力説（応能主義・応能課税・応能負担）と利益説（応益主義・応益課税・応益負担）の二つのアプローチがありうる。前者は、事業によって生み出される収益力は担税力（ability to pay）の表現であるという考え方によって事業税を根拠づける見解である。この見解の下では、事業税は、所得課税の補完税としての性質を持つことになり、純収益（Reinertrag, net return, net profit）が課税標準として選ばれることになる。税率は比例税率でも累進税率でもよいが、いずれにしても、このタイプの事業税は、多少とも再分配機能をもつことを期待されており、また再分配の効果をもつことが少なくない。

²⁵ アダム・スミスの4原則（①公平の原則、②明確の原則、③便宜の原則、④最小徴税費の原則）、ワグナーの4大原則9原則（①財政政策上の原則、イ）課税の十分性、ロ）課税の弾力性、②国民経済の原則、ハ）正しい税源の選択、ニ）正しい税種の選択、③公正の原則 ホ）課税の普遍性、ヘ）課税の公平性、④租税政策上の原則、ト）課税の明確性、チ）課税の便宜性、リ）最小徴税費への努力）、マスグレイブの7条件（①十分性、②公平、③負担者、④中立（効率性）、⑤経済の安定と成長、⑥明確性、⑦費用最小）など（税制調査会・前掲注12、22頁）。

²⁶ 「公平」の原則は、税制の原則の中でも最も大切なものであり、様々な状況にある人々が、それぞれの負担能力（担税力）に応じて分かち合うという意味で、水平的公平と垂直的公平がある。水平的公平とは、等しい負担能力のある人には等しい負担を求めるというもので、いかなる経済社会状況においても変わることのない最も基本的な要請である。垂直的公平とは、負担能力の大きい人にはより大きな負担をしてもらうということで、個人所得課税などの累進構造などによる再分配機能をどの程度発揮させるかということに関わってくる。「中立」の原則とは、税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにするという意味である。「簡素」の原則とは、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとするということである（税制調査会・前掲注12、16頁）。

²⁷ 水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社・2018年）1003頁。

これに対し、後者は、事業が道府県の各種の公共サービスから利益(benefit)を受けているという事実に着目し、事業税を公共サービスの受益の対価として根拠づける考え方である。この考え方の下では、事業税は所得税のように応能税ではなく、応益税であるから、その課税標準は純収益ではなく、公共サービスからの受益を測定する尺度として適切な指標であるべきであり、またその税率は比例税率であるべきである。

我が国の事業税の課税根拠については、利益説の立場をとる見解が圧倒的に多い。現在のわが国の税制の基礎をなしているシャープ勧告は、次のように述べて、明確に利益説のアプローチをとっている。」²⁸と述べている。

つまり、事業税の課税根拠は、利益説に基づく応益課税であるとされる考え方が有力であり、公共サービスの受益の対価と位置付けられるとしている。

なお、シャープ勧告について、「都道府県が企業にある種の税を課すことは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となって来る都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである。」²⁹という記述がある。

また、「事業は、道路、港湾、教育、衛生その他もろもろの道府県の施設を利用して収益活動を行っていることから、これらの施設に必要な経費を分担せしめるものとして道府県に事業税の課税権を賦与することとされたのである。したがって、事業税の課税標準は、所得以外に、法人の事業活動の規模をできるだけ適切に表すものであることが望ましい。」³⁰とされ、すなわち、事業税の課税根拠は、応益課税とみることができ、その根底にあるのは、事業は、地方公共団体の行う公共サービスによる利益を受けており、その受益に対する対価を負担すべきという考え方とみることができる。

この他に事業税が応益課税であるとする見解として、西野万里教授は、「事業活動量の規模が大きい企業ほど、公共財・サービスの利用水準が高くなり、より多くの恩恵を蒙っていると見ることができるからである。そうであるとす

²⁸ 金子・前掲注 13、12 頁。

²⁹ 神戸都市問題研究所・前掲注 3、142-143 頁。

³⁰ 地方財務協会『地方税制の現状とその運営の実態』(地方財務協会・2008 年) 217 頁。

れば、事業税の課税標準は外形標準がふさわしいということになる。所得基準はその意味で妥当とはいえない。応益税として観念される事業税は所得の有無、多寡にかかわらず賦課されなければならない」³¹と述べている。

また、旧自治省財政局長の大村襄治氏は、「事業税は応益負担の原則に立脚した税である。即ち、事業は、道路、港湾、教育、衛生、民生等諸般の道府県の施設を利用して収益活動を行っているから、これらの施設に必要な経費をも分担すべきである」³²と述べ、事業が利用する公共施設に必要な経費は、事業が負担すべきことを示している。

さらに、事業所得者以外の者には住民税だけが課され、事業税類似の課税はなされていないのに、事業所得者に対しては個人事業税が課されるのは憲法 14 条に違反するのではないかという点が争われた裁判として、広島地判昭和 55 年 3 月 19 日（行集 31 卷 3 号 473 頁）がある。ここでは、次のように説示している³³。

個人の道府県民税は、道府県の区域内に住所或いは事業所等を有する者と当該道府県との応益関係に着目して当該道府県の経費を分担させようとするもので、いわば会費的性格のものであるのに対し、事業税は、事業そのものに経済価値を認め、そこに担税力を推定し、事業そのものを課税客体として課するいわゆる物税で、所得税、住民税所得割のように人の所得能力に着目してすべての所得に課する人税とは異なる税である。そして、事業税は、所得税、法人税の補完として設けられた補完税で、事業が収益活動をする上において道府県の設置する各種の公共施設を利用し、或いは道府県による行政サービスを享受することに対する一種の受益者負担金的性格を有するものである。このように道府県民税と事業税とは目的、性格、課税客体を異にするものであるから、給与所得者等事業所得者以外の場合所得を課税標準として課せられる地方税が住民税のみであって、事業税類

³¹ 西野万里「事業税の適正化－外形標準課税の役割と効果－」橋本徹編『21 世紀を支える税制の論理 第 7 巻 地方税の理論と課題（改訂版）』（税務経理協会・2001 年）108 頁。

³² 大村・前掲注 5、7 頁。

³³ 行集 31 卷 3 号 479-480 頁。

似の課税を受けることがないからといって、事業所得者に個人事業税を課することをもって憲法 14 条に違反するものということとはできない。なお、現実には、法人の特定の業種を除いて、事業税の課税標準が所得とされている点、物税であり、受益者負担金的性格をもつ事業税の性格からして必ずしも適当でなく、所得を課税標準としているがために道府県民税等と重複した租税であるとの誤解を招くのであるが、事業税の課税標準として何が適当であるかは、財政上の理由、経済の状況、租税政策等から決定されるのであるから、現行法制上たまたま個人事業税が個人の事業の所得に対して課せられるということから、直ちに個人事業税をもつて二重課税であるとか、個人事業者に事業税を課することが憲法 14 条に違反するというものでもない。

すなわち、事業税は事業そのものを課税客体として課するいわゆる物税であり、都道府県の行政サービスに対する受益者負担金的性格を有する税である。したがって、所得を課税標準として課税していることは適当ではないが、課税標準は、財政上の理由、経済状況、租税政策等により決定されるものであり、課税標準により事業税を道府県民税と重複した租税と見るのは誤解であるということである。

このように、事業税が応益課税であることを前提とした見解は、数多く存在しており³⁴、事業税の課税根拠は利益説に基づく応益課税であると考えられる。

事業税の課税根拠は利益説に基づく応益課税であるとする、その税負担は、公共サービスの受益の程度に応じたものであることが望ましいと思われる。したがって、その課税標準は、経済情勢や経営の巧拙になどより大きく変動する所得よりも、公共サービスの受益の程度をあらわすものとすべきである。

事業税の課税根拠としての応益課税の内容については、上述のとおり考察し

³⁴ 他に応益課税を前提とする見解として、占部裕典「外形標準課税の法的評価と課題」税研 111 号（2003 年）22 頁、神野直彦「法人事業税の外形標準課税を巡って」税研 180 号（2015 年）58 頁、橋本徹「地方税制の改革—事業税を中心に—」日税研論集 28 号（1992 年）517 頁、林宜嗣「事業税の本質と外形標準課税のあり方」税研 80 号（1998 年）21 頁、平川忠雄「外形標準課税導入とその課題」税経通信 53 巻 11 号（1998 年）56 頁、水野忠恒「事業税の外形標準の検討」日税研論集第 46 号（2001 年）128 頁などがある。

たが、次に、租税の根拠として応益課税が妥当するかについて検討する。

この問題について橋本恭之教授は、「地方税固有の原則として、応益性が重視されているのは、国と地方の役割分担の考え方において、国の役割は所得再分配と経済安定であり、地方の役割は、地方公共財を提供するという資源配分であると考えられているからだ。地方公共団体は、ゴミ収集サービス、消防など住民にとって身近な地方公共財・サービスを提供している。これらの地方公共団体が提供する地方公共財・サービスによる利益は、その地域の住民に限定的に生じるものであり、受益に応じた課税という考え方が成立する。」³⁵と述べている。

また、佐藤主光教授は、「担税力（支払能力）に応じた税の負担を求める応能原則は所得再分配を含意する。機能配分論に従えばこの再分配は国に割り当てられるべき機能となる。資源配分機能に専念すべき地方の課税については『応益原則』が望まれる。」³⁶と述べている。

同様に林宜嗣教授も「所得再分配や経済の安定化は国家財政の機能であり、地方財政は利益の帰属が地域的に限定される地方公共財の供給を中心的な機能としている。とするなら、所得再分配やビルト・イン・スタビライザー（景気の自動安定化装置）効果を発揮するための累進的な構造は国税に任せておけばよいことになる。したがって、地方税は公共サービスの財源を調達するための税を、各納税者にいかに公平に配分するかに神経を集中させるべきであり、税の負担配分は応益原則を適用すべきであるという考え方が成り立つ。」³⁷と述べている。

以上のように、国税と地方税の役割の違いにより、地方税の課税においては応益課税の考え方が採用されることが妥当であると思われる。

このような考え方は、地方税原則における応益原則として整理されている。地方税原則について石田和之教授は、「税制一般に関して望ましいあり方としての基準を示したものを租税原則と呼ぶのに対して、国税とは異なる性格をもつ地方税に対して特に求められる要件を示したものは地方税原則と呼ばれてい

³⁵ 橋本恭之・鈴木善充『租税政策論』（清文社・2012年）279-280頁。

³⁶ 佐藤主光『地方財政論入門』（新世社・2011年）195頁。

³⁷ 林宜嗣『地方財政』（有斐閣・2000年）128頁。

る。」³⁸と述べている。地方税原則には諸説ある³⁹が、そのすべてにおいて応益原則があげられており、応益原則に基づく課税である応益課税は、地方税の課税根拠として妥当であり、制度としても定着しているものと思われる。

なお、地方税の応益原則について財政思想史の視点から分析された、池上岳彦教授は、次のように整理されている⁴⁰。

地方税における応益原則は、考え方として定着している。たとえば、道路・治安・消防・保健などのサービスによって居住と事業の環境が整備されれば、その地域では不動産価格と事業業績が上昇する。したがって、保有資産に対する固定資産税や事業規模に応じた事業税（とくに外形標準課税）は応益原則に適う。

また、住民は生活道路・ごみ処理といった地域の共同作業と教育・保育・福祉・保険・環境といった相互扶助を地方自治体に行ってもらい、それにより所得を得る機会を確保できる。したがって、所得に応じて居住地自治体に納める住民税は応益原則に適う。

本稿でみてきたように、日本では、スミス系統の議論から応益原則論を取り入れたというよりは、ドイツの経験と財政学の影響を受けたこと、そして 1920 年代に研究者の政策論議参加機会が増大したことにより「国税は応能原則、地方税はそこに応益原則を加味」との考え方が現実の政策論の中に導入された。そしてシャウプ勧告の評価とマスグレイヴ財政学の影響により、応益原則論が戦後も広まり、定着したといえるのではないか。

³⁸ 石田和之「地方税温故知新 第 21 回 地方税原則の成立」地方税 68 巻 2 号（2013 年）172 頁。

³⁹ 神野直彦『財政学（改訂版）』（有斐閣・2007 年）300 頁や佐藤進・関口浩『財政学入門』（同文館出版・2011 年）299-300 頁では、①応益原則、②安定性原則、③普遍性原則、④負担分任原則、⑤自主性原則の 5 つがあげられており、持田信樹『地方財政論』（東京大学出版会・2013 年）139-140 頁では、①応益原則の加味、②税収の安定性、③税源の普遍性、④負担分任の 4 つがあげられており、林宜嗣『基礎コース財政学』（新世社・2004 年）125-129 頁では、①安定性と伸張性の原則、②普遍性の原則、③応益性の原則（負担分任の原則）の 3 つをあげている。

⁴⁰ 池上岳彦「地方税の応益原則について―財政思想史の視点から―」地方税 68 巻 7 号（2017 年）13 頁。

すなわち、地方税については応益原則を加味する考え方が、戦前から取り入れられ、戦後も継続して妥当な考え方として維持されてきたといえる。

このような考え方に基づく戦前からの論者として田中廣太郎氏は、「此の點に就いて私は多数学者と同じく利益原則なるものを認めたいと思ひます。即ち上叙の租税普遍原則及應能原則と共に利益原則は地方税に於ける正義の原則を構成せるものなることを主張せむとするのであります。利益原則とは地方團體が施設經營により特段なる利益を享受するものは其の受益するの故を以て之が爲めに要する費用に対し応分の負担を分任することが正義の觀念に合するものであると爲す主義であります」⁴¹と述べている。

すなわち、大正時代においても地方団体の提供する施設により利益を享受するものは、その受益に応じた負担をすることが正義にかなうとしていたのであり、このような見解が多数存在していたものと思われる。

このように、事業税の課税根拠は応益課税であり、応益課税という考え方は租税根拠論として妥当なものであると古くから考えられていることが整理できた。次節では、事業税の課税の実態が応益課税に即したものとなっているかについて考察する。

第2節 応益課税としての事業税の現状

第1項 事業税の課税の仕組み

事業税には、個人の行う事業に対する事業税（以下「個人事業税」という。）と法人の行う事業に対する事業税（以下「法人事業税」という。）がある。個人事業税は、個人の行う特定の事業に対し、その所得を課税標準として課税される。一方、法人事業税は、原則として法人の行うすべての事業（一定の非課税規定が設けられている）に対してその所得または収入金額などを課税標準として課税される（地方税法 72 条の 2）。

まず、個人事業税の納税義務者等について確認すると、個人事業税の納税義務者は、図表 1-2 のように、第 1 種事業に該当する物品販売業などの 31 業種及び政令で定める事業、第 2 種事業に該当する畜産業・水産業といった原始産

⁴¹ 田中廣太郎『地方税制講話』（良書普及会・1926 年）128 頁。

業である 3 業種（農業、林業、鉱物の掘採事業は非課税とされている）、第 3 種事業に該当する医業などの 22 業種及び政令で定める事業を行う個人である。これらの事業を行う個人に対して、原則として所得税法上の所得を課税標準として、その所得から事業主控除額（現行 290 万円）を控除した金額に対し、第 1 種事業は 5%、第 2 種事業は 4%、第 3 種事業は 5%または 3%の税率により課される（地方税法 72 条の 2 第 3 項、第 8 項、第 9 項、第 10 項、72 条の 49 の 11、72 条の 49 の 17）。

次に、法人事業税の納税義務者等について確認すると、法人事業税は、法人の行う事業に対し、事務所又は事業所の所在する都道府県が、その事業を行う法人に課する。具体的には、図表 1-3 のように、電気供給業・保険業など一定

図表 1-2 個人事業税の納税義務者等

	納税義務者（地方税法 72 条の 2 第 3 項）	課税標準	税率
第 1 種 事業	物品販売業（動植物その他通常物品といわな いものの販売業を含む。）、保険業、金銭貸付 業、物品貸付業（動植物その他通常物品とい わなないものの貸付業を含む。）、不動産貸付 業、製造業（物品の加工修理業を含む。）、電 気供給業、土石採取業、電気通信事業（放送 業を含む。）、運送業、運送取扱業、船舶定係 場業、倉庫業（物品の寄託を受け、これを保 管する業を含む。）駐車場業、請負業、印刷 業、出版業、写真業、席貸業、旅館業、料理 店業、飲食店業、周旋業、代理業、仲立業、 問屋業、両替業、公衆浴場業（第 3 種事業 に該当するものを除く。）、演劇興行業、遊技 場業、遊覧所業、商品取引業、不動産売買業、 広告業、興信所業、案内業、冠婚葬祭業を行 う個人（72 条の 2 第 8 項）	所得 （72 条の 49 の 11）	5% （72 条の 49 の 17 第 1 項 1 号）

第 2 種 事業	次に掲げるもので主として自家労力を用いて行うもの以外のものをいう。 畜産業（農業に付随して行うものを除く。）、水産業（無動力船若しくは総トン数 10 トン未満の動力船（とう載漁船を除く。）を使用して、又は魚船を使用しないで行う水産動植物の採捕の事業、漁具を定置して行う水産動植物の採捕の事業を除く。）、薪炭製造業を行う個人（72 条の 2 第 9 項）	4% （72 条の 49 の 17 第 1 項 2 号）
第 3 種 事業	医業、歯科医業、薬剤師業、 <u>あん摩・マッサージ又は指圧・はり・きゅう・柔道整復その他の医業に類する事業</u> （両目の視力を喪失した者、万国式試視力表により測定した両眼の視力（屈折異常のある者については、矯正視力についてその測定をしたものをいう。）が 0.06 以下である者が行うものを除く。）、獣医業、 <u>装蹄師業</u> 、弁護士業、司法書士業、行政書士業、公証人業、弁理士業、税理士業、公認会計士業、計理士業、社会保険労務士業、コンサルタント業、設計監督者業、不動産鑑定士業、デザイン業、諸芸師匠業、理容業、美容業、クリーニング業、公衆浴場業（物価統制令第 4 条の規定に基づき道府県知事が入浴料金を定める公衆浴場以外の公衆浴場を経営する事業を除く。）、歯科衛生士業、歯科技工士業、測量士業、土地家屋調査士業、海事代理士業、印刷製版業を行う個人（72 条の 2 第 10 項）	5% （72 条の 49 の 17 第 1 項 3 号） （納税義務者欄の下線の事業は 3%（72 条の 49 の 17 第 1 項 4 号））

出典：筆者作成。

の業種については、収入金額を課税標準とする収入割額が課され、それ以外の事業を行う法人のうち、公益法人等・人格のない社団等・特別法人・資本金 1 億円以下の法人又は資本金のない法人については、所得を課税標準とする所得割額が課され、資本金 1 億円を超える法人については付加価値を課税標準とする付加価値割額、資本金等の額を課税標準とする資本割額、所得割額の合算額により課される（地方税法 72 条の 2、72 条の 12）。

なお、国及び一定の公共団体は事業税が免除されている。また、林業、鉱物の掘採事業、一定の農業は非課税事業となっており、公益法人等については、収益事業にかかる所得又は収入金額以外のものについては非課税所得となっている（地方税法 72 条の 4）。

法人事業税は、従来、原則として所得を課税標準としてきた。しかし、電気供給業・ガス供給業については、料金が認可制で低く抑えられており、所得を課税標準としたのでは、その事業規模に比較して事業税負担が少なくなりすぎるため、例外的に収入金額を課税標準とする収入割額が課されてきた⁴²。

なお、ガス事業法の改正により、施設・設備の規模が相対的に小さいガス中小事業者について、新規参入自由化と規制料金が廃止されたため、平成 30 年度改正で収入金額課税から通常の事業と同様の課税方式とすることとされた⁴³。

また、保険業（生命保険業・損害保険業・短期少額保険業・貿易保険業）については、その利益のうちに配当⁴⁴の占める割合が大きい、所得の計算上、配当は益金に算入されないこと、および、契約者配当が損金に算入される（法人税法 60 条 1 項）ことから、所得を課税標準とするとその事業規模に比較して過小な事業税負担となってしまうため、例外的に収入金額を課税標準とする収入割額が課されてきた⁴⁵。

⁴² 金子宏・前掲注 4、663 頁。

⁴³ 財務省「平成 30 年度税制改正の概要」（財務省・2018 年）1107-1108 頁 https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p1094-1142.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁴⁴ 法人税法 23 条に規定する配当等の額を意味する。なお、保険会社の受取配当等の益金不算入の特例規定により、同法同条 7 項に規定する非支配目的株式等につき支払を受ける配当等の額がある場合、同法同条 1 項の規定による益金の額に算入しない金額は、同項の規定にかかわらず当該配当等の 100 分の 40 に相当する金額となる（租税特別措置法 67 条の 7）。

⁴⁵ 金子宏・前掲注 4、616 頁。

図表 1-3 法人事業税の納税義務者等

納税義務者 (地方税法 72 条の 2)		課税標準 (地方税法 72 条の 12)		税率(地方税法 72 条 の 24 の 7)		事業税の 種類
				軽減税率 適用法人	軽減税率不 適用法人	
電気・ガス供給業 ⁴⁶ ・保 険業・貿易保険業を行う 法人 (第 1 項 2 号)		収入金額		0.9%		収入割額
公益法人等、人格 のない社団等、特 別法人、資本金 1 億円以下の法人 (第 1 項 1 号ロ)	特別 法人	所得	年 400 万円以下	5.0%	6.6%	所得割額
			年 400 万円超	6.6%		
	その 他の 法人	所得	年 400 万円以下	5.0%	9.6%	
			年 800 万円以下	7.3%		
			年 800 万円超	9.6%		
	資本金 1 億円超の法人 (第 1 項 1 号イ)		付加価値額		1.2%	
資本金等の額			0.5%	0.5%	資本割額	
所得			年 400 万円以下	1.9%	3.6%	所得割額
			年 800 万円以下	2.7%		
			年 800 万円超	3.6%		

出典：税理士法人山田＆パートナーズ『法人が納める地方税 Q & A 法人住民税・事業税・事業所税・償却資産税（改訂版）』（税務経理協会・2015 年）82 頁を基に筆者作成（なお、地方法人特別税については、平成 31 年（令和元年）10 月 1 日以降廃止が予定されているため、考慮外とした）。

⁴⁶ ガス事業法改正により平成 30 年度改正で次のとおり改正された。「ガス事業法（昭和 29 年法律第 51 号）2 条 5 項に規定する一般ガス導管事業及び同条 7 項に規定する特定ガス導管事業以外のもののうち、同条第 10 項に規定するガス製造事業者及び電気事業法等の一部を改正する等の法律（平成 27 年法律第 47 号）附則 22 条 1 項に規定する旧一般ガスみなしガス小売事業者（同項の義務を負う者に限る。）以外の者が行うものを除く」（地方税法 72 条の 2）。

しかし、収入金額課税を受ける上記業種以外の事業についても、事業が都道府県による公共サービスから受ける利益に対する対価であるとされる事業税において、課税標準は事業の受益の程度に応じたものであるべきであり⁴⁷、所得が必ずしも事業の受益の程度を反映しているとはいえない状況があった。このため、事業の受益の程度を反映する事業活動規模を課税標準とする、付加価値割額、資本割額、所得割額の合算額により算定される外形標準課税が、平成 15 年度税制改正により導入された。

第 2 項 地方財政と応益課税としての事業税の現状

事業税は、都道府県が課税する地方税であることは前述のとおりであるが、地方税を課税する地方公共団体の財政について、2017 年度（平成 29 年度）における地方公共団体全体の歳入合計は、図表 1-4 のとおり 101 兆 3,233 億円（歳出は 97 兆 9,984 億円）となっており、歳入のうち自主財源の中心的存在である地方税は、39 兆 9,044 億円であり、歳入全体に占める割合は 39.4%となっている。これまで、平成 11 年の地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律⁴⁸の制定に伴って、法定外普通税の許可制から協議制への移行や法定外目的税の創設、起債制限の緩和などがおこなわれてきた。そして、2004 年（平成 16 年）からの三位一体の改革⁴⁹による国から地方への税源移譲、国庫補助負担金削減による国の関与の縮小、地方交付税の見直しといった地方分権改革が実施されてきた⁵⁰が、自主財源の拡充は十分に進展していないといえる。次に、事業税の課税団体は都道府県であるので、都道府県の税収の状況を確認すると、図表 1-5 のとおりとなっている。2017 年度（平成 29 年度）における

⁴⁷ 金子宏・前掲注 4、612 頁。

⁴⁸ 明治以来形成されてきた中央集権システムを地方分権型へと転換するもので、国と地方の役割分担の明確化、機関委任事務制度の廃止、国の関与のルール化などが図られた。総務省「地方自治制度」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_gyousei/bunken/index.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁴⁹ 国から地方への税源移譲、国庫補助負担金の改革、地方交付税の見直しの 3 本柱からなる地方分権改革。総務省「三位一体の改革の全体像」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/zeigenijou2_1.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁵⁰ 佐藤主光・前掲注 36、2-11 頁。

図表 1-4 平成 29 年度地方財政の概況

区 分	決 算 額			構 成 比		増 減 率	
	29 年度	28 年度	増減額	29 年度	28 年度	29 年度	28 年度
	億円	億円	億円	%	%	%	%
地方税	399,044	393,924	5,120	39.4	38.8	1.3	0.8
地方譲与税	24,052	23,402	650	2.4	2.3	2.8	△12.7
地方特例交付金	1,328	1,233	95	0.1	0.1	7.7	3.7
地方交付税	167,680	172,390	△4,710	16.5	17.0	△2.7	△0.9
小計（一般財源）	592,104	590,949	1,155	58.4	58.2	△0.2	△0.3
（一般財源+臨時財政対策債）	631,987	628,343	3,644	62.4	61.9	0.6	1.4
国庫支出金	155,204	156,871	△1,668	15.3	15.5	△1.1	2.7
地方債	106,449	103,873	2,576	10.5	10.2	2.5	△2.8
うち臨時財政対策費	39,883	37,394	2,489	3.9	3.7	6.7	△15.7
その他	159,476	162,905	△3,428	15.8	16.1	△2.1	△2.2
合 計	1,013,233	1,014,598	△1,365	100.0	100.0	△0.1	△0.4

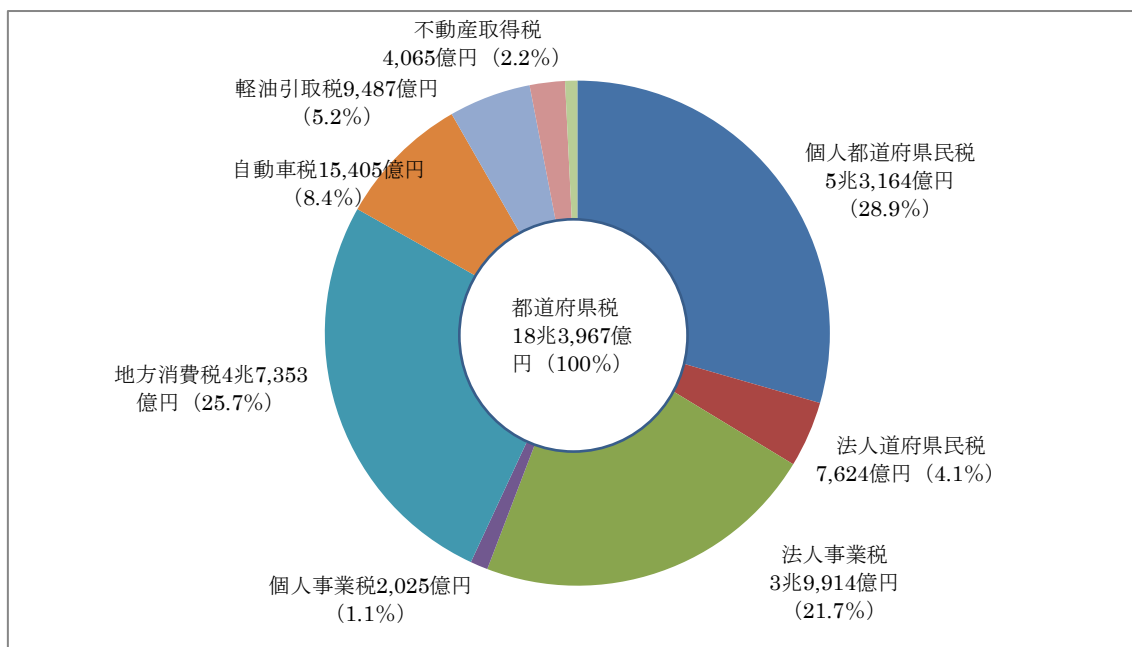
出典：総務省「平成 31 年版地方財政白書第 1 部 2 地方財政の概況（1）決算規模第 5 表歳入純計決算額の状況」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-02.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

都道府県税収入額の合計は 18 兆 3,967 億円となっており、都道府県の税収のうち最大税目は個人の都道府県民税で 5 兆 3,164 億円となっており 28.9%を占めている。2 番目として地方消費税が 4 兆 7,353 億円となっており 25.7%を占めている。そして 3 番目が法人事業税で 3 兆 9,914 億円となっており、21.7%を占めている。法人課税のうち都道府県が独自に課税するものとしては最大の税目となっており、都道府県税収の中核的存在であることがわかる。

なお、地方公共団体の間における税収の偏在を是正するため、平成 20 年度税制改正により地方法人特別税等に関する暫定措置法（平成 20 年法律 25 号）

図表 1-5 平成 29 年度道府県税収入額の状況



出典：総務省「平成 31 年版地方財政白書第 1 部 3 地方財源の状況第 28 図
道府県税収入額の状況」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-03.html#p01031201（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

が制定された。これは、法人事業税の税率を引き下げ（同法 2 条）、法人事業税に対する附加税として国税としての地方法人特別税を創設するもので、地方税制の抜本改革までの間の暫定措置である（同法 3 条～9 条）。このため、平成 29 年度における事業税収は、本来の税率ではなく引き下げられた税率により課税が行われており、地方法人特別税により国税として課税された税収は、地方法人特別譲与税として、各地方公共団体に配分されている。

ただし、本論文においては、地方税制の抜本改革までの間の暫定措置である地方法人特別税（地方法人特別税等に関する暫定措置法第 1 条）については、消費税および地方消費税の税率改正が行なわれる平成 31 年（令和元年）10 月 1 日までに廃止される予定のため、考慮外としている。

第3節 応益課税としての事業税の問題点

第1項 応益課税としての事業税の課税標準を所得とすることにより生じる問題

1 事業税の不安定性の問題

法人事業税が、都道府県税収において重要な存在として位置づけられている

図表 1-6 法人事業税と都道府県の税収に占める割合



出典：瀬古雄祐「外形標準課税をめぐる論点」調査と情報 893号（2016年）9頁を基に2014年度以降は下記に基づいて筆者加筆（平成21年度以降は地方法人特別税を含む）。

総務省自治税務局「平成30年度地方税に関する参考計数資料」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_h30.html（最終確認日2019年7月3日）

総務省「地方財政状況調査関係資料 平成21～28年度地方財政統計年報」

<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei.html>（最終確認日2019年7月3日）。

ことは上述のとおりである。平成 15 年度税制改正により、資本金 1 億円超の法人については外形標準課税が導入され、その課税標準は、所得に加えて付加価値額および資本金等の額とされたが、中小企業⁵¹は、所得を課税標準としていることから景気動向の影響を受けやすく、図表 1-6 のとおり平成 19 年度には 5 兆 6,077 億円あったが、平成 21 年度には約 3 兆 3,416 億円と 59.5%まで減少し、その後平成 28 年には 5 兆 8,409 億円まで回復しており（平成 21 年度以降は地方法人特別税を含む金額となっている。）、税収の変動幅が大きく安定性に欠ける状況が続いている。

地方公共団体が提供する公共サービスである道路、港湾、教育、福祉、公衆衛生、環境保全、消防、警察等は、景気動向にかかわらず安定的に供給されることが必要であり、そのためには地方公共団体の独自財源である税収は、できる限り安定的であることが望ましい⁵²。平成 15 年度税制改正により、外形標準課税が導入された際にもこの点が問題となったが、その後 15 年が経過した現在でも改善されたとはいえない状況である。

2 税負担の公平性の問題

個人および中小企業に対する事業税は、所得を課税標準としており、その税収は景気変動の影響を受けやすく、中でも法人事業税は景気感应性が高いことは前述したとおりであるが、所得を課税標準とすることの問題点はもう一つある。それは、税負担が黒字企業に偏ってしまうという点である。図表 1-7 のとおり、わが国の欠損法人割合は、長期間にわたって 60%を超えている状態が続いており、最近 10 年間では、半分の 5 年間に於いて 70%を超えている。すなわち、およそ 3 分の 2 ないし 4 分の 3 の法人が長期間にわたって事業税を負担していない状況があり、税負担の公平性が損なわれているのではないかと考えられる。

⁵¹ 地方税法 72 条の 2 第 1 項 1 号ロに規定する所得割額が課される法人等について、本稿では特に断りのない場合、便宜上中小企業と表記する。なお、中小企業の定義については第 3 章において別途検討する。

⁵² 税制調査会『地方法人課税小委員会報告』（税制調査会・1999 年）5-6 頁 http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_01.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

この問題は、平成 15 年度税制改正により、外形標準課税が導入される以前から指摘されてきた⁵³。そのため、外形標準課税が導入されたのであるが、外形標準課税の対象は、資本金 1 億円を超える法人に限られているので、現在においてもこの問題は解消されたとはいえない状況である。

なお、平成 29 年度に限定した図表 1-8 についてみると、利益計上法人は 1,006,857 社、欠損法人は 1,687,099 社であり、欠損法人割合は 62.6%となっている。この資本金階級別の内訳について確認すると、資本金 1 億円以下の法人では、利益計上法人数は 990,983 社、欠損法人数は 1,682,047 社であり、欠損法人割合は 62.9%となっている。一方、資本金 1 億円超の法人では、利益計上法人数は 14,724 社、欠損法人数は 4,476 社であり、欠損法人割合は 23.3

図表 1-7 利益計上法人数と欠損法人数の推移

年度	利益法人	欠損法人	合計	欠損法人割合
平成 19 年度	852,627	1,735,457	2,588,084	67.1%
平成 20 年度	740,533	1,856,575	2,597,108	71.5%
平成 21 年度	710,552	1,900,157	2,610,709	72.8%
平成 22 年度	702,553	1,877,801	2,580,354	72.8%
平成 23 年度	711,478	1,859,012	2,570,490	72.3%
平成 24 年度	749,731	1,776,253	2,525,984	70.3%
平成 25 年度	823,136	1,762,596	2,585,732	68.2%
平成 26 年度	876,402	1,729,372	2,605,774	66.4%
平成 27 年度	939,577	1,690,859	2,630,436	64.3%
平成 28 年度	970,698	1,689,427	2,660,125	63.5%
平成 29 年度	1,006,857	1,687,099	2,693,956	62.6%

出典：国税庁「平成 29 年度分 会社標本調査」（2019 年）15 頁

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2017/pdf/h29.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁵³ 税制調査会・前掲注 52、7 頁。

図表 1-8 資本金階級別利益計上法人数と欠損法人数（平成 29 年度）

資本金階級	利益法人	欠損法人	合計	欠損法人割合
1 億円以下	990,983	1,682,047	2,673,030	62.9%
1 億円超	14,724	4,476	19,200	23.3%
連結法人	1,150	576	1,726	33.4%
合計	1,006,857	1,687,099	2,693,956	62.6%

出典：国税庁「平成 29 年度分 会社標本調査」（2019 年）54 頁を基に筆者作成

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2017/pdf/h29.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

となっている。すなわち、既に外形標準課税が導入されたことから、欠損法人でも一定の事業税負担をしている大企業の欠損法人割合は、大企業全体の 4 分の 1 程度であるのに対して、未だ所得を課税標準としていることから、欠損法人が事業税負担を全くしていない中小企業の欠損法人割合は、中小企業全体の 3 分の 2 を占めており、残りの 3 分の 1 の法人が中小企業全体の事業税を負担していることがわかる。この状況は、受益に応じた負担をすべきとされる事業税の応益課税という観点からは、税負担の公平性が著しく損なわれており、問題が大きいといえよう。

税負担の公平性については、何をもって公平であるということができのうかという点を検討する必要がある。つまり、事業税を負担しているかどうかだけで単純に判断できるのであろうかという問題である。例えば、赤字法人は事業税を負担していなくても、自動車税、固定資産税、都市計画税、償却資産税、住民税均等割など様々な地方税を負担しているケースがあり、事業税の負担状況のみをもって公平でないといえるのだろうか。

たしかに、赤字法人であっても様々な税負担をしていることは事実である。しかし、税にはそれぞれに課税の根拠があり、根拠の異なる税の負担状況を混同して税負担の公平性を論じることになれば、地方公共団体における行政サービスの経費をその内容に応じて住民が負担するという、多様な税の制度を構築

すること自体に無理が生じると考えられる。

例えば、固定資産税は、「固定資産の保有と市町村の行政サービスとの間に一般的な受益関係が存在するという応益的な考え方に基づいて課税されるもので、その資産価値に着目し、その固定資産を所有することに担税力を見出して、その価値に応じて課税される物税である」⁵⁴と観念されている。また、自動車税についても同様に、「自動車の所有の事実に見出して課する税であり、資産税としての性格を有しているとともに、道路損傷負担金的な性格をも合わせ持っている」⁵⁵と観念されている。つまり、固定資産や自動車を所有している場合には、一般的にそれを使用して得られると想定される収益に担税力を見出して、その範囲内において課税されるものであるとの考え方がとられている。

したがって、原則として自動車や固定資産を所有していない場合には課税されないのであり、事業税についても事業を行っていることにより、その事業が使用している公共サービスの受益を所得と考えて、そこに担税力を見出してその範囲において課税するものと観念しているのではないだろうか。

第2項 課税標準としての所得の検討の必要性

本章では、事業税の沿革およびその課税根拠としての応益課税の概念について確認したうえで、応益課税としての事業税の現状における問題点として安定性および公平性について指摘した。これらの問題点は、所得という課税標準の持つ特徴から必然的に生じるものであり、そもそも所得を課税標準とした立法趣旨とはどのようなものを検討する必要がある。

応益課税である事業税が所得を課税標準としている点について、石島弘教授は、「所得税の課税物件（課税客体）は『所得』（所得税法7条）であり、課税標準は『所得の金額』である。また、法人税の課税物件は『所得』（法人税法5条）であり、課税標準は『所得の金額』（同法21条）である。『事業』を課税客体とする事業税と『所得』を課税物件とする所得税・法人税との間に、明確な違いがあることがわかる。（中略）地方税法72条の12は、事業税の課税標準を直接数量化せず、単にそれを『所得』と規定し、所得税と法人税の課税物

⁵⁴ 逸見幸司『図解地方税』（大蔵財務協会・2016年）431頁。

⁵⁵ 逸見・前掲注54、653頁。

件（課税客体）なる『所得』と同一用語を用いている。しかし、ここで事業税と所得税・法人税が用いている『所得』概念は同一のものではないし、同一の機能を果たすものでもない。」⁵⁶と述べられている。すなわち、事業税における課税標準である所得は、所得税や法人税の課税物件と同じ所得という文言を用いているが、直接数量化しておらず、所得税や法人税の場合と異なる意味で用いられていると解される。

具体的には、「所得税が所得そのものを課税対象とするのに対し、事業税は、事業を課税対象とし、法人ないし個人が行政サービスを受けながら事業活動を営んでいる事実に見出し課税するものであるから、事業税の課税標準としての所得は、法人ないし個人の事業活動を通じての行政サービスの受益量の指標として把握されているものというべき」⁵⁷であり、応益課税に基づいていることが反映されているといえる。

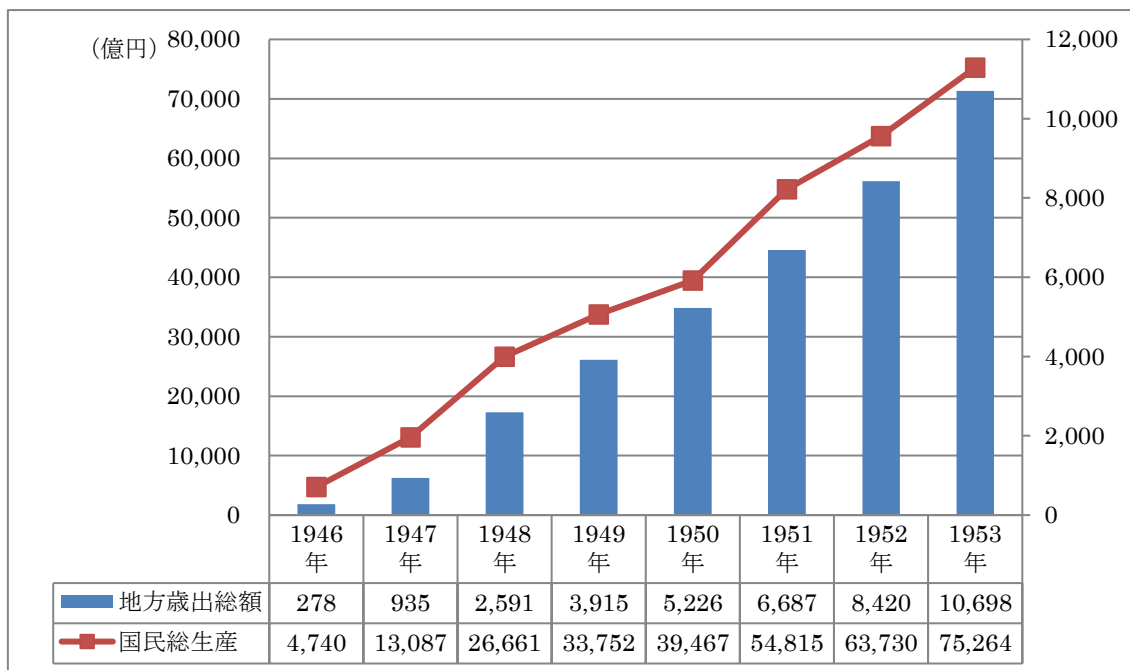
また、事業税の成立は、前述のとおり 1948 年（昭和 23 年）である。当時の時代背景を考えると、立法者は、所得を課税標準とすることが応益課税の趣旨にかなうと考えていたのではないだろうか。すなわち、この 1948 年という時代は戦後の経済復興期にあり、経済が拡大していくことが予測されていたものと思われる。戦後の国民総生産の推移と地方歳出総額の推移をグラフ化した図表 1-9 に示したとおり、1946 年に 4,740 億円であった国民総生産は、1948 年には 2 兆 6,661 億円と 2 年間で 5.6 倍に拡大しており、この経済の伸びに応じ、地方歳出総額も 1946 年の 278 億円から 2,591 億円と 2 年間で 9.3 倍に拡大している。ここから読み取れるのは、人口の増加や企業の発展に伴う経済の拡大に応じて、地域の行政サービスも拡大していったため、その財政需要をまかなうためには景気感应性が強く税収の伸張性に富む所得を課税標準とすることが拡大する行政サービスに対して、応益課税の趣旨にかなうものと観念されたのではないだろうかと推測できる。

しかし、時代の流れとともに経済情勢等は大きく変化し、所得の持つ特徴である景気感应性が強いということが景気の悪化による税収の激減や赤字法人の

⁵⁶ 石島弘「銀行税・外形標準課税について」国際税制研究 13 号（2004 年）142-152 頁。

⁵⁷ 東京地判昭和 57 年 5 月 31 日行集 33 巻 5 号 1105 頁。

図表 1-9 戦後の国民総生産と地方歳出総額の推移



出典：大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 第19巻』（東洋経済新報社・1978年）6、372頁を基に筆者作成。

増加に伴う税負担の公平性の問題といった現象に結び付いていったのである。

これらを踏まえて次章では、事業税の課税根拠である応益課税の視点から、課税標準としての所得が事業の受益量の指標としての機能を果たさなくなっていくことにより、事業税を応益課税に即したものとするための外形標準課税の導入がどの程度実現できているといえるのか、シャウプ勧告からその後の税制調査会の議論を経て外形標準課税導入に至る経緯などについて考察する。

第2章 応益課税の実現のための外形標準課税の導入状況の考察

第1節 シャウプ勧告と税制調査会の議論

第1項 シャウプ勧告

昭和23年に営業税から名称が事業税へと改められたことは第1章で述べたとおりであるが、その事業税について、付加価値税への改革を提案したのがシャウプ勧告であり、外形標準課税はシャウプ勧告により議論が始まった⁵⁸。

シャウプ勧告では、当時の事業税について詳細に検討を行ったうえで、「事業税は消費者に転嫁されないものとされているようである。事業税が純所得に課せられているという事実は、事業主は全税額を負担すべきものであるという趣旨を示すにはかならない。純所得税というものは非転嫁性のものと考えられるのが普通である。この建前は、純所得の上に全税制の重荷が累積して余りに苛酷とならない限り、受け容れられる。現在日本においては、既にこの限界は突破されている。」⁵⁹と述べ、当時の事業税のあり方について批判されている。

そのうえで、「都道府県が企業にある種の税を課すことは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となって来る都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである。」⁶⁰と述べている。

すなわち、事業税は法人税や住民税と同じ所得を課税標準としていたため、同一の課税標準に対する税負担が累積し苛酷であることを指摘し、都道府県が行う行政サービスにかかる費用を、事業とその顧客に税として負担させるべきであるが、その課税標準は事業主が全税額を負担する所得ではなく、転嫁を前提としたものであるべきと指摘したのである。

そして、「従って、われわれは事業税の存続を勧告するものではあるが、それは次の二つの目的を達成するように改革すべきものであると考える。即ち、第

⁵⁸ 水野・前掲注27、1003頁。

⁵⁹ 神戸都市問題研究所・前掲注3、142頁。

⁶⁰ 神戸都市問題研究所・前掲注3、142-143頁。

一に、純益を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること、第二に、賦課徴収方法を一層簡易化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすること。の二つである」⁶¹と述べている。

つまり、事業税存続の目的は、地方自治の観点から地方団体の独自財源の充実のため、所得という同一の課税標準に対して課税が累積していることの緩和と、国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすることであったと思われる。

そして、これらの目的の達成のための方法として、「単に利益だけでなく、利益と利子、賃借料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。」⁶²と述べている。

すなわち、純所得を課税標準とする事業税を廃止し、付加価値（利益、利子、賃借料および給与の支給額の合計）を課税標準とする付加価値税を創設することを提案したのである⁶³。

その意図について金子宏教授は、「第 1 に、事業税は企業（enterprise）が都道府県から受ける受益の対価であるから、その受益の指標としては、純所得ではなく付加価値を採用すべきであること、第 2 に、地方団体は国の税制に左右されない独自の自主財源を持つ必要があるが、市町村が税収の大きい独自の自主財源として固定資産税をもつと同様に、都道府県も付加価値税の採用によって税収の大きい独自の自主財源を持つことができること、第 3 に、住民税をもつば市町村の財源とすることによって都道府県の税収が大幅に減少するが付加価値税の採用はそれを補って余りあること」⁶⁴と説明されている。

シャープ勧告による付加価値税は、昭和 25 年度税制改正により創設されたものの、2 度の延期を経て昭和 29 年度改正により、実施されないまま廃止されている⁶⁵。

付加価値税の実施延期について奥野誠亮氏は、昭和 27 年 8 月に「付加価値

⁶¹ 神戸都市問題研究所・前掲注 3、143 頁。

⁶² 神戸都市問題研究所・前掲注 3、143 頁。

⁶³ 第 1 次勧告では控除法による付加価値の計算が提案されたが、第 2 次勧告において加算法による付加価値の計算の選択を認めることとなった（井上一郎編『シャープの第二次税制勧告』（霞出版社・2004 年）33-34 頁）。

⁶⁴ 金子宏「事業税と外形標準課税」地方税 65 巻 10 号（2014 年）3 頁。

⁶⁵ 総務省「シャープ勧告以降の税制改正の流れ（地方税関係）」

http://www.soumu.go.jp/main_content/000493538.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税は本年 1 月 1 日から実施されることになっていたのであるが、一面にはまだ経済が十分安定するにいたっていないさい、いまだちに転嫁を予定して赤字企業にもこの税の負担を求めることは企業の立ち直りを困難にするおそれがあること、他面には事業税をそのまま実施した場合に比較して相当の減収をきたすのみならず、徴収費の増嵩を招いて窮乏にあえぐ府県財政の運営に支障をきたさしめるおそれがあるので、いま 1 年その実施を延期し、その間事業税および特別所得税を存置することとしたのである」⁶⁶と述べている。

この点について石田和之教授は、「戦後の急激な経済の変化の中では、2 年（結果的には 4 年）の猶予期間ないしは実施の延期は長すぎたのである。この間の経済の変化は、当初に予定していた付加価値税を実施することを許さないほどに急激で大きなものであったということになる。」⁶⁷と分析されている。

すなわち、戦後の経済復興期にあつて、所得を課税標準とする事業税および特別所得税は、その税収の伸張性から府県財政にとって欠かせないものとして定着していったことが付加価値税の実施を延期させ、結局は廃止につながっていったものと思われる。

付加価値税廃止の理由について、税制調査会の答申では、「本税は、たしかに理論的に考案された一つの租税形態ではあるが、その負担は業種によっては、事業税による負担と甚だしく相違すること、事業が損失を生じた場合にも納税義務を負うことは現下の租税負担状況からみて過重となること、更に付加価値の算定が複雑であつて納税義務者の側からみてもまた税務行政上からいっても適当でないこと等の諸点にかんがみて、これを実施に移すことは困難である」⁶⁸と述べている。

この点について吉川宏延博士は、「戦後間もない頃、経済が不安定の時で、しかも企業規模がきわめて小さく、まだ E E C 諸国ですら付加価値税の導入に

⁶⁶ 奥野誠亮『改正地方税・財政制度の解説』（時事通信社・1952 年）101-102 頁。

⁶⁷ 石田和之「地方税温故知新 第 4 回 付加価値税の失敗と事業税における外形標準課税の導入」税 66 卷 9 号（2011 年）151 頁。

⁶⁸ 税制調査会『昭和 28 年 11 月税制調査会答申とその理由及び説明』（税制調査会・1953 年）108 頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s2811_zeiseityosakaitousin.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

踏み切っていない段階の日本で、地方自治の発展の要請とはいえ、この未知の新税付加価値税は受け入れられなかった。」⁶⁹と述べている。

すなわち、シャウプ勧告による付加価値税が、実施されないまま廃止されたのは、事業税と比較した場合の税負担の変動および赤字法人の税負担能力や計算の複雑さからくる困難性などから、当時の経済情勢においては受け入れられなかったということおよび戦後の復興期における経済の発展により、所得を課税標準とする事業税をそのまま実施した方が付加価値税を実施した場合より税収が大きかったことなどが理由であったと考えられる。

シャウプ勧告による付加価値税は、地方の独立課税を重視し、事業税の課税根拠である応益課税を実現するためのものであり、実施されていれば、その後の事業税の状況は大きく異なっていたものと思われる。しかし、実施されることなく廃止されたことにより、事業税の性格を収益税とも所得税ともとれる曖昧なものとし、50年におよぶ外形標準課税の議論を引き起こしたといえる。

第2項 税制調査会における議論

シャウプ勧告による付加価値税は、上記のとおり実施されずに廃止された。しかし、その後も政府税制調査会において、付加価値課税としての外形標準課税の議論が幾度となく続けられた。

まず、昭和39年12月の税制調査会では、「事業税の課税根拠は、事業が収益活動を行うに当たっては、地方団体の各種の施設を利用し、その他の行政サービスの提供を受けていることから、これらのために必要な経費を分担すべきであるとする考え方によるものである。（中略）したがって、事業税の課税標準については、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を何らかの基準を求めてこれを課税標準とすることが適当である」⁷⁰として、加算法による付加価値額を課税標準とすることを提案している。

⁶⁹ 吉川・前掲注13、12-13頁。

⁷⁰ 税制調査会「昭和39年12月『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」（税制調査会・1964年）28-30頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s3912_kongonokihontekisozeiseido.pdf（最終確認日2019年7月3日）。

次に、昭和 43 年 7 月の税制調査会では、「事業税の課税標準については、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を何らかの基準を求めてこれを課税標準とすることが望ましいとし、現行の所得金額の他に付加価値要素を導入することが適当である（中略）一般売上税ないし付加価値税を今後採用することの可否について当調査会が行った検討の内容およびその結果については、さきに述べたとおりであるが、この問題との関連から事業税の課税標準に用いる付加価値要素の内容については、なお検討を加えることが必要である」⁷¹と答申しており、消費税導入問題との関係から、事業税の外形標準化の問題が後退し、その後しばらくはこの議論は低調となる。

しかし、平成 8 年 11 月の税制調査会では、消費税導入後一定期間が過ぎ、外形標準課税について再び具体的に議論が行われた。その内容は、面積・資本金・従業員数・売上高・付加価値など様々な外形標準について議論され、なかでも加算法による付加価値額を中心に検討がおこなわれた⁷²。結果的に導入には至らなかったが、検討課題として、業種別の税負担の変動の問題や地域偏在性の問題、赤字法人の税負担能力などがあげられた。

その一方、昭和 49 年には千葉県で、一定規模以上の石油精製及び石油化学企業の 2 業種に限って、売上金額を課税標準とする外形標準課税導入の試みがされたが、他の自治体や自治省等からの批判により、導入は見送られた⁷³。

次に、昭和 52 年には全国知事会が、「法人事業税の外形標準課税に関する報告」を行い、主として製造業を行う法人で資本金 5 億円以上のものを納税義務者とし、課税標準を所得と付加価値の併用方式とする制度を提案し、地方財政制度審議会や税制調査会で検討されたが、厳しい経済情勢下であることおよび政府において一般消費税の検討中であったことなどから実施は見送られた⁷⁴。

⁷¹ 税制調査会「昭和 43 年 7 月 長期税制のあり方についての答申」(1968 年) 34・35 頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4307_tyoukizeiseinoarikatahoka.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

⁷² 税制調査会「平成 8 年 11 月 法人課税小委員会報告」(1996 年) 76-77 頁
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

⁷³ 朝日新聞 (1974 年 9 月 16 日) 3 面。

⁷⁴ 全国知事会「法人事業税の外形標準課税について一法人事業税外形標準課税実施問題研究会の報告の概要一」都道府県展望 233・234 合併号 (1978 年)

そして、平成 11 年 7 月の政府税制調査会地方法人課税小委員会では、外形標準課税について、資本金、売上高、収入金額、経費、事業所家屋床面積、事業用固定資産評価額、従業者数、給与総額、付加価値やこれら複数の基準の組み合わせが検討され、具体的には、付加価値額（事業活動価値）、給与総額、物的基準と人的基準の組合せ（給与総額と事業所家屋床面積）、資本等の金額の 4 つの外形標準が課税標準として検討された⁷⁵。

さらに、平成 12 年の東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例（いわゆる銀行税条例）の導入とその裁判の状況⁷⁶が、外形標準課税の議論を加速させた。

本節では、シャープ勧告による付加価値税が実施されずに廃止された後の税制調査会の議論を確認した。シャープ勧告による付加価値税廃止後の税制調査会の議論においては、常にシャープ勧告で提案された加算法による付加価値を課税標準とする外形標準課税が中心的に取り上げられてきた。その背景には、事業税の課税根拠は応益課税であり、課税標準は所得よりも事業の受益の程度を表す外形標準が望ましいとの考え方が存在していたと思われる。

しかし、国税における一般消費税の導入に関する議論がおこなわれるようになると、いずれも付加価値に対する税であるということから事業税の外形標準課税の論議は停滞することになっていった。このため、事業税の課税根拠は応益課税であるにもかかわらず、その課税標準は応能課税的である所得が採用されているという、事業税の性格を「応能課税と応益課税の混合タイプであり、

34-37 頁。

⁷⁵ 税制調査会「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告付属資料三 望ましい外形基準のあり方」（税制調査会・1999 年）

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_09.html#03_01（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁷⁶ 銀行税条例とは、東京都が平成 12 年から導入した資金量 5 兆円以上の銀行等に対して、地方税法 72 条の 19（課税標準の特例）に基づき、業務粗利益を課税標準として事業税を課すものであり、納税義務者となった銀行等は、本件条例は地方税法に違反し無効であると主張し提訴した。1 審（東京地判平成 14 年 3 月 26 日判時 1787 号 42 頁）は、地方税法 72 条の 19 に違反しており無効であると判示した。控訴審（東京高判平成 15 年 1 月 30 日判時 1814 号 44 頁）は、地方税法 72 条の 19 には違反しないが、地方税法 72 条の 22 第 9 項（均衡要件）に違反し無効であると判示した。上告審では、東京都が税率を 3% から 0.9% に引き下げることを前提として和解が成立し、銀行側も訴えを取り下げた。

しかも応能課税の要素のより強い混合タイプである。」⁷⁷といわれるような曖昧なものにしていったと思われる。

第2節 外形標準課税の導入とその概要

第1項 自治省案と総務省案

その後、政府税制調査会では、基礎問題小委員会においてこの議論が引き継がれ、平成12年11月には自治省案が提示され、その検討を行っている。その内容は図表2-1のとおり、「所得基準と外形基準を2分の1ずつ併用するもので、所得に係る税率を現行の2分の1に引き下げるとともに、残りの部分について、法人の事業活動の規模を測る『事業規模額』による課税方式を導入するものです。『事業規模額』は、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料を合算した「収益配分額」に、欠損金の繰越控除がないものとして計算した法人事業税の所得である「単年度損益」を加減算して算出されるもので」⁷⁸、「中小法人について、大法人とは別に税率を計算することにより税率を軽減し、資本金1,000万円未満の法人について『簡易事業規模額』（税額にして年4.8万円）を選択できることとする」とともに、雇用への配慮として、報酬給与額の割合が高い法人について、収益配分額から一定額を控除できる『雇用安定控除』の仕組みが設けられています。」⁷⁹というものであった。

これを受けて平成12年12月の税制調査会における答申では、「今後、この自治省案に関する様々な議論を参考としつつ、引き続き各方面の意見を聞きながら、景気の状態等を踏まえ、外形標準課税の早期導入を図ることが適当と考えます。」⁸⁰とし、導入は見送られた。その理由として「外形基準に報酬給与額が含まれることで、雇用への影響を懸念する意見がありました。また、都道府県の歳出削減等の行財政改革が先ではないかとの意見、欠損金の繰越控除の制

⁷⁷ 金子宏・前掲注4、13頁。

⁷⁸ 税制調査会「平成12年12月 平成13年度の税制改正に関する答申」（2000年）5-6頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1212_h13zeiseikaisei.pdf（最終確認日2019年7月3日）。

⁷⁹ 税制調査会・前掲注78、6頁。

⁸⁰ 税制調査会・前掲注78、6頁。

図表 2-1 自治省案の概要

法人事業税のうち所得が課税標準とされているものについて、所得基準と外形基準を2分の1ずつ併用する課税方式 (この結果、所得に係る税率は2分の1(9.6%→4.8%)に引き下げられる。)			
法人事業税額	=	所得 × 4.8% +	事業規模額 × 1.6%
(中小法人は 1.0%)			
事業規模額	=	収益配分額 報酬給与額+純支払利子+純支払賃借料	± 単年度損益
※ 資本金 1 千万円未満の法人（約 129 万社）は『簡易事業規模額』（税額にして年 4.8 万円）を選択可 ※ 「報酬給与額」の割合の高い法人については、雇用への配慮として「収益配分額」から一定額を控除する制度（『雇用安定控除』）を適用 ※ 赤字が 3 年以上継続する法人や創業 5 年以内のベンチャー企業のため、新たな徴収猶予制度を創設、延滞金は減免 ※ 4 税負担変動の緩和を図るため、実施当初 3 年間の外形基準の導入割合は 1/4			

出典：総務省「平成 13 年度地方税制改正について」（2001 年）

<http://www.soumu.go.jp/news/001220a.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

限や法人住民税均等割の拡充のようなより簡素な仕組みで対応すべきではないか」⁸¹との意見があげられている。

次に、平成13年11月に自治省案に対する様々な意見を踏まえ、総務省案が提示された。その内容は図表2-2のとおり、「自治省案で2分の1導入することとした外形基準の部分について、付加価値額を基本としつつ、資本等の金額による課税方式を補完的に併用するものである。資本等の金額は、中期答申において望ましい外形基準とされた4類型の1つであり、法人の事業活動の規模をある程度示すとともに、担税力を示す面も有するものである。これにより、法人事業税全体に占める報酬給与額に係る部分の割合が大幅に下がることとなった。また、大法人と中小法人との税負担割合を変えずに税率が一本化され、『雇用

⁸¹ 税制調査会・前掲注 78、6 頁。

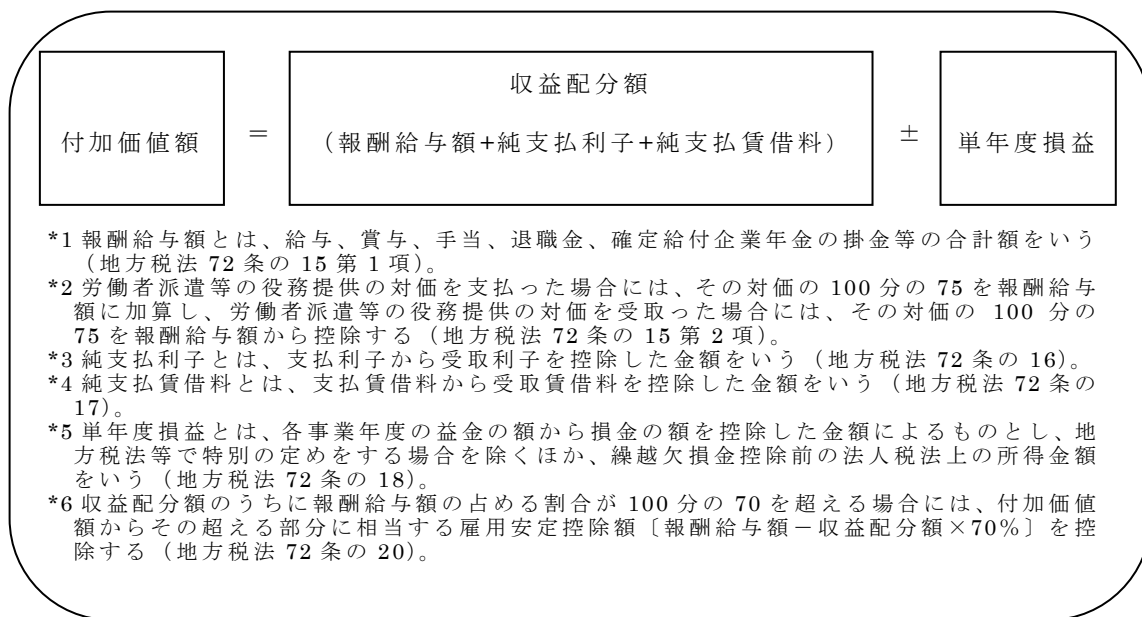
「外形標準課税の導入は、景気の状態が厳しいこともあり、国・地方を通じる税制の抜本改革と一体的に行うことが適当との意見もあった」⁸⁴と述べている。

第2項 外形標準課税の導入

1 外形標準課税の概要

平成14年11月の税制調査会における答申では、「外形標準課税については、厳しい景気の状態を踏まえ慎重に対処すべきとの意見もあったが、受益と負担の関係を明確にして真の地方分権の実現に資するため、早急に導入すべきである。」⁸⁵とし、平成15年度税制改正により外形標準課税が導入された。その内容は、資本金の額が1億円を超える大企業のみを対象とし、大企業に対する事業税全体の4分の3は所得課税（所得割）とし、4分の1を外形標準課税とするも

図表 2-3 付加価値割の課税標準



出典：総務省「法人事業税の外形標準課税について」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikai.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）を参考に筆者作成。

⁸⁴ 税制調査会・前掲注 82、7 頁。

⁸⁵ 税制調査会「平成 14 年 11 月 平成 15 年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」（2001 年）8 頁
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1411_h15zeiseikaikaku.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

ので、外形標準課税のうち付加価値割と資本割の割合を 2 対 1 とするものであった。これは、総務省案で提示された所得基準 2 分の 1、外形基準 2 分の 1 との割合を 4 分の 3 と 4 分の 1 に変更し、自治省案で提示された雇用安定控除を加えたものであった。次に、法人事業税における外形標準課税の仕組みについて確認することにより、その課税標準の構造について考察する。外形標準課税は、電気供給業など収入金額課税の対象となる事業以外の事業を行う法人のうち、資本金 1 億円を超える法人に対して適用され、付加価値額・資本金等の額・所得を課税標準とし、それぞれに応じた税率を適用して税額を計算する。

外形標準課税における課税標準のうち、付加価値額は図表 2-3 のとおり報酬給与額・純支払利子・純支払賃借料の合計からなる収益配分額と単年度損益の合計により計算される（地方税法 72 条の 14）。なお、収益配分額のうち、報酬給与額の占める割合が 100 分の 70 を超える場合には、その超える部分の金額を付加価値額から控除する雇用安定控除制度がある（地方税法 72 条の 20）。また、国外において事業を行う内国法人の付加価値割の課税標準である付加価値額は、国内所得にかかる付加価値額とする（地方税法 72 条の 19）。

資本割の課税標準である資本金等の額⁸⁶は、法人税法上の資本金等の額である（地方税法 72 条の 21 第 1 項）。具体的には、図表 2-4 のとおり、法人税法上の資本金等の額（法人税法 2 条第 16 号）に対して、無償増資⁸⁷または無償減資等⁸⁸があった場合には加減算をおこなった金額とし、持株会社の場合の特例（地方税法 72 条の 21 第 6 項）や資本金等の額が 1 千億円を超える場合の特例（72 条の 21 第 7 項）などの軽減措置が置かれている。また、国外において事業を行う内国法人の資本割の課税標準は、資本金等の額から国外の事業の規模

⁸⁶ 会社法の制定に伴う整備の一環として平成 18 年度税制改正により、法人税法 2 条第 16 号の規定が、「資本等の金額」から「資本金等の額」に改正されたため、外形標準課税が導入された平成 15 年においては、資本等の金額であったが、現在は資本金等の額と規定されている。

⁸⁷ 平成 22 年 4 月 1 日以後、利益準備金又はその他利益剰余金による無償増資を行った場合その増資額を加算する（地方税法 72 条の 21 第 1 項 1 号）。

⁸⁸ 平成 13 年 4 月 1 日から平成 18 年 4 月 30 日までの間に無償減資による欠損の填補を行った場合、欠損の填補に充てた金額を控除する（地方税法 72 条の 21 第 1 項 2 号）。

平成 18 年 5 月 1 日以後に剰余金（資本金の額又は資本準備金の額の減少によるものに限る。）による損失の填補を行った場合、損失の填補に充てた金額を控除する（地方税法 72 条の 21 第 1 項 3 号）。

等を勘案して計算した金額を控除した金額とする（地方税法 72 条の 22）。

なお、資本金等の額は、自己株式の取得や子会社の吸収合併などにより大幅に減少することとなるため、企業が恣意的に減少させることが可能であった。したがって、企業の実態に変化がないのに資本割の税負担を減少させることができたことから、上場会社等におけるこれらの行為による課税上の弊害があった。そこで、平成 27 年度税制改正により、資本金等の額が資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金額に満たない場合は、資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金額とする改正が行われた（地方税法 72 条の 21 第 2 項）。

所得割の課税標準である所得は、図表 2-5 のとおり各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、地方税法等で特別の定めをする場合を除くほか、法人税の課税標準である所得金額の計算の例によって算定され

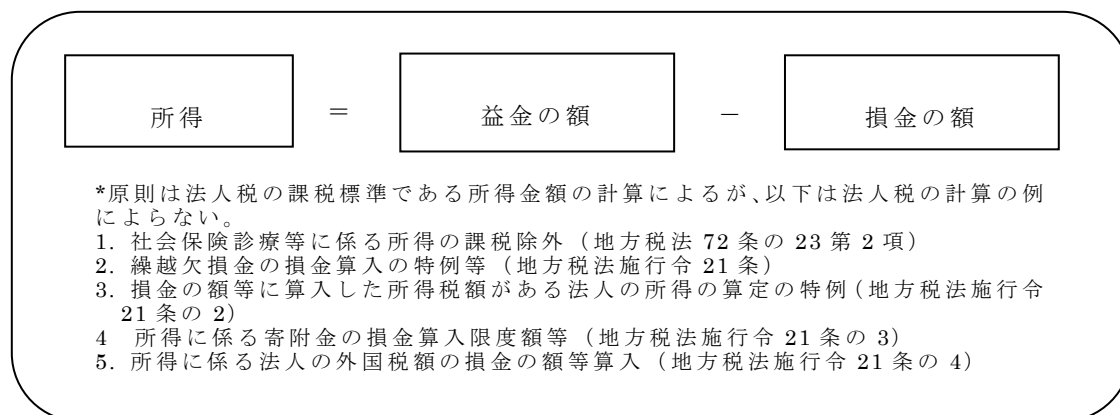
図表 2-4 資本割の課税標準

資本金等の額	=	法人税法に規定する資本金等の額+過去事業年度の 〔*1－（*2+*3）〕+当該事業年度の（*1－*3）
*1 平成 22 年 4 月 1 日以後に、利益準備金又はその他利益剰余金による無償増資を行った場合その増資額（地方税法 72 条の 21 第 1 項 1 号）。 *2 平成 13 年 4 月 1 日から平成 18 年 4 月 30 日までの間に無償減資による欠損の填補を行った場合、欠損の填補に充てた金額（地方税法 72 条の 21 第 1 項 2 号）。 *3 平成 18 年 5 月 1 日以後に剰余金（資本金の額又は資本準備金の額の減少によるものに限る。）による損失の填補を行った場合、損失の填補に充てた金額（地方税法 72 条の 21 第 1 項 3 号）。 *4 資本金等の額が資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金の額に満たない場合には、資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金の額とする（地方税法 72 条の 21 第 2 項）。 *5 事業年度が 1 年に満たない場合における資本金等の額は、資本金等の額にその事業年度の月数を乗じた額を 12 で除した金額とする（地方税法 72 条の 21 第 3 項）。 *6 発行済み株式総数の 100 分の 50 を超える株式等を保有する子会社の株式等の帳簿価額が、総資産の帳簿価額に占める割合が 100 分の 50 を超える場合には、資本金等の額から資本金等の額に総資産に占める子会社株式の帳簿価額の割合を乗じた金額を控除する（地方税法 72 条の 21 第 6 項）。 *7 資本金等の額が 1 千億円を超える場合、1 千億円超 5 千億円以下は 100 分の 50 を乗じた額、5 千億円超 1 兆円以下は 100 分の 25 を乗じた額とし、1 兆円を超える場合は 1 兆円とする（地方税法 72 条の 21 第 7 項）。		

出典：総務省「法人事業税の外形標準課税について」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikei.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）を参考に筆者作成。

図表 2-5 所得割の課税標準



出典：総務省「法人事業税の外形標準課税について」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikei.pdf（最終訪問日 2019 年 7 月 3 日）を参考に筆者作成。

る（地方税法 72 条の 23 第 1 項）。地方税法等における特別の定めには、社会保険診療報酬に係る収入及び支出の益金及び損金への不算入（地方税法 72 条の 23 第 2 項）、繰越欠損金の損金算入の特例（地方税法施行令 21 条）、所得税額等の損金不算入（地方税法施行令 21 条の 2）などがある。また、国外において事業を行う内国法人の所得割の課税標準は、事業の所得の総額から国外事業に帰属する所得を控除した金額とする（地方税法 72 条の 24）。

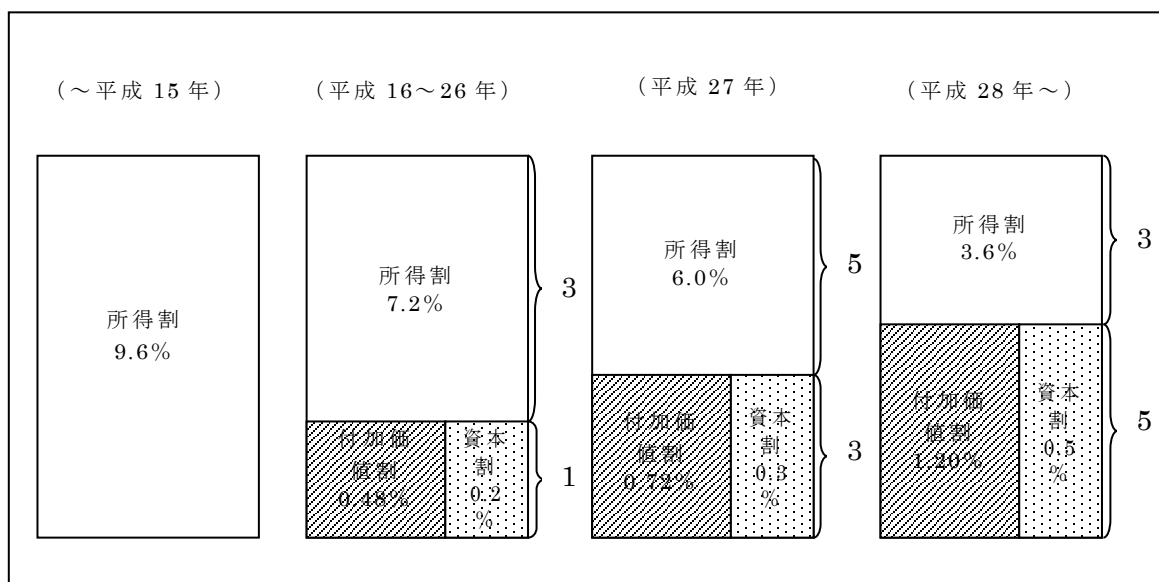
その後、平成 27 年度税制改正において、法人実効税率の引き下げに伴う代替財源として、外形標準課税の拡大が検討され、全体の 4 分の 1 であった外形標準課税部分が 8 分の 3 に引き上げられた⁸⁹。具体的には、所得割の税率を 7.2% から 6.0% とし、付加価値割の税率を 0.48% から 0.72%、資本割の税率を 0.2% から 0.3% にするという内容であった。

さらに、平成 28 年度税制改正では、所得割の税率を 3.6% とし、付加価値割の税率を 1.20%、資本割の税率を 0.5% とする改正が行われ、外形標準課税部分が 8 分の 5 に引き上げられている⁹⁰。これにより、資本金 1 億円超の大企業

⁸⁹ 財務省「平成 27 年度税制改正の概要」（2015 年）64 頁
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0009_0080.pdf#page=55（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁹⁰ 財務省「平成 28 年度税制改正の概要」（2016 年）68 頁

図表 2-6 外形標準課税の税率と改正の流れ



出典：総務省「法人事業税の外形標準課税について」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikai.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日) を参考に筆者作成。

に対する事業税は、応益課税の趣旨を相当程度反映するものとなった。この外形標準課税導入からその後の税率改正の流れを図示したのが図表 2-6 である。

2 外形標準課税の問題点

外形標準課税制度における重要な問題として、その適用対象が資本金 1 億円を超える法人に限られているという点がある。なぜ資本金 1 億円を超える法人だけを対象とし、中小企業は対象から除外されたのだろうか。

資本金 1 億円を超える法人は、全法人の約 1%程度である。そのため、多くの赤字法人が事業税を負担していないという状況は改善されず、外形標準課税を導入した目的は達成できていないといわざるを得ない。

また、資本金という単一の基準により課税対象を限定した結果、制度が導入された平成 16 年前後において、大法人が資本金を減資して中小法人となり、外形標準課税の適用を免れるという問題が生じている。

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0009_0080.pdf#page=59 (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

例えば、服部孝徳氏は、外形標準課税が企業行動に与える影響を研究した論文において、「減資を行った企業数は、平年（平成 12、13 年度）の 20 社前後に比して、ピークの平成 16 年度（制度導入年度）は 270 社と、13 倍以上となっている。」⁹¹と述べられている。

また、東京都主税局課税部法人課税指導課外形課税調査担当係長の青木智子氏は、「外形標準課税導入後、実際に減資により外形対象外となった法人数を分析するため、外形標準課税適用前の事業年度における資本金が 1 億円を超え、かつ最新の状況で資本金が 1 億円以下となっている法人数を抽出した。

平成 18 年 1 月中旬までの届出によると、実際に外形対象からはずれたのは 804 社であった。」⁹²と述べている。

さらに、2015 年（平成 27 年）と 2016 年（平成 28 年）に資本金 1 億円超の法人に対する事業税について、外形標準課税の割合を高め、所得課税の割合を低くする税制改正が行なわれたが、2015 年には吉本興業が資本金を 125 億円から 1 億円に減資しており、批判を受けて撤回したがシャープも資本金 1200 億円から 1 億円に減資する方針を示していた⁹³。

また、2017 年（平成 29 年）には上場企業 7 社が資本金を 1 億円以下に減資しており⁹⁴、中には、減資のメリットとしてプレスリリースにおいて、「本減資等の実行により、資本金を可能な限り減少させ、今期以降の外形標準課税負担軽減などのメリットを享受することができます。」⁹⁵と述べるなど、資本金を減少させる目的の一つとして、外形標準課税による税負担の減少をあげる企業の存在もある。

これらの状況から、外形標準課税制度が、資本金という単一の基準により課

⁹¹ 服部孝徳「外形標準課税が企業行動に与える影響」財務省財務総合政策研究部（2017 年）6 頁。

⁹² 青木智子「外形標準課税の現状と課題」税研 127 号（2006 年）31 頁。

⁹³ 日本経済新聞（2015 年 7 月 29 日）。

⁹⁴ 「資本金 1 円の上場企業も急増する減資の狙いは」週刊東洋経済 6737 号（2017 年）24 頁。

⁹⁵ 株式会社レッド・プラネット・ジャパン「資本金の額の減少及び剰余金の処分並びに資本準備金の額の減少及び剰余金の処分に関するお知らせ」（2017 年）2 頁

<http://contents.xj-storage.jp/xcontents/33500/3504f17a/c024/4f8b/a28a/ef0b923e5748/140120170228409399.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税対象を限定したため、企業の選択に歪みを生じさせており、経済的中立性を欠いているといえる。このような問題を抱えながらも 50 年に及ぶ議論に終止符を打ち、外形標準課税が導入された背景にあった問題などを考察するため、次節では導入前後に行われた裁判例について検討する。

第 3 節 外形標準課税導入前後における裁判例の考察

第 1 項 東京都銀行税条例事件

1 事案の概要

課税庁（東京都）は、平成 12 年 4 月 1 日「東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例」（東京都条例第 145 号。以下「本件条例」という。）を制定した。

本件条例は、各事業年度の終了の日における資金の量が 5 兆円以上である銀行業等を行う法人に対し、制定日から 5 年以内に開始する各事業年度の法人事業税について、課税標準を各事業年度の所得（地方税法 72 条の 12）から業務粗利益に変更し、税率を原則 3 パーセントとして課税するものであった。

この背景には、銀行がバブル期を上回る業務粗利益を計上しながらも、不良債権処理に係る損失を計上することにより所得金額を大幅に減少させ、事業税をほとんど納付していなかったことがある。

納税者（対象となった大手銀行 21 行、その後合併により 18 行）は、本件条例は憲法及び地方税法に違反して無効であると主張して、本件条例の無効確認、本件条例に基づき計算し、留保文言を付した上で申告納付した平成 12 年事業年度分事業税額の誤納金としての還付及び還付加算金の支払、本件条例に基づく更正処分及び決定処分の差止め、本件条例に基づく租税債務不存在確認等を求めて提訴した事案である⁹⁶。

2 第 1 審についての考察

（1）争点

本件事案の争点は多岐にわたるが、主要な争点は本件条例の適法性・有効性

⁹⁶ 東京地判平成 14 年 3 月 26 日判例時報 1787 号 42 頁。その控訴審判決として東京高判平成 15 年 1 月 30 日判例時報 1814 号 44 頁。

についてである。本稿は、事業税の応益課税という考え方に焦点をあてているため、事業税の性格および地方税法 72 条の 19 の解釈・適用について中心的にみていくものとする。

（２）判旨

まず、現行の事業税の性格について判決は、「現行の法人事業税は、応益課税の考え方による税制とすることが立法論としては望ましいとされながらも、現実的にはこれが採用されないまま、所得課税として存続し続け、所得税ないし法人税の附加税的なものとして現実に存在し、機能してきたものということができる」⁹⁷としたうえで、「なお事業税に関する多くの文献が応益課税に言及し、その中には、所管官庁関係者の執筆するものを中心として、現行法もまた応益主義を採用しているかのように記載するものもあるが、これらには、所管官庁が理想とする法制が実現できなかった経緯からして、何とかこれを実現したいとの願望が無意識に込められている可能性がないとはいえないことに留意すべきであって、前記認定の経緯を客観的にみる限り、実定法としての地方税法は、事業税を応能課税を基本として定めているといわざるを得ず、このような法制の下では、応益原則は行政サービスを受けるものは税金もまた負担すべきであるといった程度の事業税を課すことを正当化するための理由の一つとして機能しているにとどまると考えるべきである。」⁹⁸と述べている。

次に、地方税法 72 条の 19 の解釈について、「地方税法 72 条の 19 は、例外 4 業種以外の事業について『事業の状況に応じ』て外形標準を用いることとする場合にも、応能原則に基づく課税であることを当然の前提としているものというべきである。具体的には、応能原則に基づいて、所得を課税標準とすることにより適切な担税力の把握ができるか否かを第一に検討し、所得が当該事業の担税力を適切に反映するものである場合には、原則どおり所得を課税標準とすべきであって、この場合には外形標準課税をすることは許されず、例外 4 業種の場合と同様に当該事業の収益構造等の事業自体の客観的性格又は法律上の特別の制度の存在などから所得が当該事業の担税力を適切に反映しない場合に、初めて外形標準を用いることができるというべきである。すなわち、ここでい

⁹⁷ 判例時報 1787 号 61 頁。

⁹⁸ 判例時報 1787 号 63 頁。

う『事業の状況』とは、当該事業の収益構造や法律上の特別の制度の存在など当該事業が順調に行われていてもなお所得が担税力を適切に反映しないといった事業自体の客観的状況を意味するのであって、その時々 of 景気状況や経営の巧拙に基づく業績状況といった事業自体の客観的性質に基づかない事態は含まれないものと解するのが相当である。」⁹⁹と述べ、本件外形標準課税への当てはめとして、「まず、当該事業につき所得を課税標準とすることにより適切な担税力の把握ができるか否かを第一に検討すべきところ、銀行業等については、所得を課税標準とした場合に事業の性質や法令上の制度の存在により適切な担税力の把握ができないことは何らうかがわれない。」¹⁰⁰「したがって、銀行業等については、所得が当該事業の担税力を適切に反映するものであり、原則どおり所得を課税標準とすべきであって、この場合に外形標準課税をすることは許されないものというほかなく、銀行業等については、地方税法 72 条の 19 が外形標準課税を許す『事業の状況』があるものとは認められないのであって、本件条例は、同規定に反して違法であり、無効なものといわざるを得ない。」¹⁰¹とし、「よって、本件条例は、本来は外形標準を課税標準として事業税を課することのできる場合ではないのに、地方税法 72 条の 19 に反して、外形標準を用いて銀行業等に対し事業税を課することを定めた条例であり、憲法違反の主張等納税者のその余の主張について判断するまでもなく、違法なものであり、無効であるというほかない。」¹⁰²と判示した。

（３）検討

判決は、事業税の性格について、その沿革を営業税の時代から詳細に確認したうえで、「現行の法人事業税は、応益課税の考え方による税制とすることが立法論としては望ましいとされながらも、現実的にはこれが採用されないまま、所得課税として存続」¹⁰³しており、「実定法としての地方税法は、事業税を応能課税を基本として定めているといわざるを得ず、このような法制の下では、応益原則は行政サービスを受けるものは税金もまた負担すべきであるといった

⁹⁹ 判例時報 1787 号 64 頁。

¹⁰⁰ 判例時報 1787 号 65 頁。

¹⁰¹ 判例時報 1787 号 65 頁。

¹⁰² 判例時報 1787 号 66 頁。

¹⁰³ 判例時報 1787 号 61 頁。

程度の事業税を課すことを正当化するための理由の一つとして機能しているにとどまると考えるべきである。」¹⁰⁴としている。

すなわち、事業税は応益課税によることが望ましいと考えられていたとしても、実定法においては原則として所得を課税標準としているのであるから、応能課税に基づく税であるとその性格について判断している。この現行の事業税の性格についての判断が本件条例の適法性の判断に大きく影響していると思われるため、まず、この点について検討する。

上記判断は、地方税法 72 条の 12 において、法人事業税の課税標準を原則として所得としていることから、法人事業税は所得課税であり、ゆえに応能課税であるとの論理に立脚しているものと思われる。

しかし、税の性格とは何を課税標準としているかによって判断されるべきものではないのではないだろうか。税の性格は、その税がどのような根拠に基づいて課税されるものであるかによって決まってくるものと考えられ、どのような根拠に基づくものであるかは、何を課税対象としているかによるものと思われる。したがって、何を課税標準としているかで判断されるべきものではなく、何を課税客体としているかによって判断されるべきといえる。課税標準¹⁰⁵とは、課税客体を数値化して税率を乗じることにより税額が算出できるようにしたものであり、「事業税の課税標準として何が適当であるかは、財政上の理由、経済の状況、租税政策等から決定される」¹⁰⁶ものと考えられる。

地方税法 72 条 1 項は、事業税は、法人の行う事業並びに個人の行う第 1 種事業、第 2 種事業及び第 3 種事業に対し、課税するものであるとしており、事業税の課税客体は事業であることが確認できる。事業を課税客体としているということは、課税の対象は人ではなく、事業という物であるということになり、物税に区分されることになる。であるならば、納税義務者の税負担能力に応じて課税する応能課税ではなく、事業が公共サービスから受ける便益に応じた課

¹⁰⁴ 判例時報 1787 号 63 頁。

¹⁰⁵ 金子宏教授は、課税物件と課税標準の関係について「課税物件たる物・行為または事実から税額を算出するためには、その物・行為または事実を金額・価額・数量等で表わすことが必要である。これらの金額・価額・数量等を課税標準 (Steuermaßstab, Bemessungsgrundlage) という。」と説明されている (金子宏・前掲注 4、187 頁)。

¹⁰⁶ 広島高判昭和 55 年 3 月 19 日行集 31 卷 3 号 473 頁。

税である応益課税であると考えられる。

また、事業所得者以外の者には住民税だけが課され、事業所得者に対しては個人住民税の他に個人事業税が課されるのは憲法 14 条に違反するのではないかという点が争われた裁判の判決¹⁰⁷では、「現実には、法人の特定の業種を除いて、事業税の課税標準が所得とされている点、物税であり、受益者負担金的性格をもつ事業税の性格からして必ずしも適当でなく、所得を課税標準としているがために道府県民税等と重複した租税であるとの誤解を招くのである」¹⁰⁸と述べられている。

これらのことについて佐藤英明教授は、「事業税が本質的に所得を課税対象とする租税であると考ええる際には、地方税法上も 2 つの点で問題が生じる。1 つは、地方税法において、すでに道府県税として法人住民税法人税割が規定されていることである。判決のように考える場合、所得課税であることに疑いのない国税たる法人税の附加税たる性格を有するこの法人税割に加えて、さらに道府県において所得課税が行なわれることをどのように説明すべきであろうか。第 2 に、所得を課税標準とする場合の法人事業税の課税標準からは、いわゆる国外所得が除かれている（地稅 72 条の 15）。所得課税における課税標準たる所得の範囲の定め方には広い立法裁量があることは否定できないが、現在のように国際取引が活発になっている社会において、法人税においては含まれている国外源泉所得を一括して課税対象から除くということは、事業税を所得課税として考えた場合に合理的に説明することは困難であり、特に、本判決が重視する応能負担原則からは問題が大きいと考えられる。」¹⁰⁹と述べている。

すなわち、事業税は所得を課税対象とする税であるという第 1 審判決のように考えると、道府県という同一の課税団体が、所得という同一の課税標準に対して、法人住民税法人税割と法人事業税という 2 種類の地方税を重複して課していることになり、説明がつかないということである。また、法人事業税が所得を課税対象とする応能課税であるとするならば、法人税において含まれている国外所得を法人事業税においては除外する規定が存在することは不合理で

¹⁰⁷ 広島高判昭和 55 年 3 月 19 日行集 31 卷 3 号 473 頁。

¹⁰⁸ 行集 31 卷 3 号 480 頁。

¹⁰⁹ 佐藤英明「東京都『銀行税』訴訟第一審判決について」税研 103 号（2002 年）30 頁。

あるということである。このように考えると、地方税法において規定されている法人事業税の課税標準である所得は、法人住民税法人税割の課税標準である法人税が課税対象としている所得とは異なる概念で用いられていると考えざるを得ないと思われ、前述の東京地裁昭和 57 年 5 月 31 日判決がいう「事業税の課税標準としての所得は、法人ないし個人の事業活動を通じての行政サービスの受益量の指標として把握されているもの」であるという解釈が妥当なものと考えられる。

以上のことから、本件事案の判決において判断の前提となっている「実定法としての地方税法は、事業税を応能課税を基本として定めている」¹¹⁰という説明は、地方税法における事業税の規定についての解釈として妥当性を欠くのではないかと思われ、事業税は応益課税に基づいていると考えられる。

次に、地方税法 72 条の 19 の解釈適用について判決は、「地方税法 72 条の 19 は、例外 4 業種以外の事業について『事業の状況に応じ』て外形標準を用いることとする場合にも、応能原則に基づく課税であることを当然の前提としているものというべきである。」¹¹¹としている。このような前提に立てば、当然 72 条の 19 を適用する場面を限定的に解釈することになるが、前述のとおり、この前提自体が妥当性を欠くものと考えられる。そのうえで、「例外 4 業種の場合と同様に当該事業の収益構造等の事業自体の客観的性格又は法律上の特別の制度の存在などから法人税法の例によって算定した所得が当該事業の担税力を適切に反映しない場合に、初めて外形標準を用いることができるというべきである。」¹¹²と述べている。

これまで確認してきたように、事業税は応益課税に基づいて課税されるものであり、課税標準である所得は行政サービスの受益量の指標として把握されているものと考えられる。そして、地方税法 72 条の 19 はこの課税標準の特例規定として設けられているのであるから、所得が受益量の指標として適切でない事業の状況がある場合に、同法 72 条の 19 の規定を適用できると解するべきではないだろうか。このように考えられるとすれば、所得が受益量の指標として

¹¹⁰ 判例時報 1787 号 63 頁。

¹¹¹ 判例時報 1787 号 64 頁。

¹¹² 判例時報 1787 号 64 頁。

適切でない事業の状況とはどのようなことをいうのかを明確にできれば、本件条例が地方税法 72 条の 19 の事業の状況に応じたものか否かを判断できることになる。

事業の状況の判断について占部裕典教授は、『事業の状況に応じ』の判断にあたり、本判決のように、例外 4 業種の場合に例外的取り扱いが許容される必要性和同程度の必要性がある場合に限って、この要件を充たすと解する必要は存しない。¹¹³とし、「恒常的（恒久的ではないことに注意）に他の事業と比べて税負担に不公平が生じている場合に該当するか否かが問題となる。バブル期には約 2,200 億円、法人事業税収全体の約 14% あった大手銀行の税収が、現在は 100 億円程度、法人事業税収全体の 1.5% まで落ち込み、銀行業等の税収動向がきわめて不安定である。他業種も景気による税収変動がみられ、たとえば、不動産業はピーク時に 1,400 億円に達していたのに対し、現在は 500 億円、建設業はピーク時に 1,500 億円に達していたのに対し、現在は 500 億円であり、銀行業等の税収動向に比べるとなお著しく不安定であるとまではいえない。銀行業等については『事業の所得』が事業の規模を推測させる機能を喪失させているといえよう。」¹¹⁴と述べられ、「外形標準課税を行うための『事業の状況』が存在することは明らかである。」¹¹⁵と地裁判決を批判されている。

すなわち、銀行業等は他の業種と比較して恒常的に不公平な税負担となっていたといえ、所得によっては銀行業等の事業の規模を表わさないものとなっていたことが明確であるため、外形標準課税を適用できる事業の状況が存在していたということである。

また、三木義一教授は、「まず第 1 に、例外 4 業種とほぼ同様の基準が必要であるというなら、そのような事情はなにも自治体が条例制定をするまでもなく地方税法の改正で対処しうるものであろう、『法律上の特別の制度』を設けるときに国が地方税法を改正すればすむことだからである。

第 2 に、仮に地裁判決に従うと、自治体がこの条文から独自に条例を制定出来るのは、当該自治体内に例外 4 業種と同様な客観的事情がある場合に限定さ

¹¹³ 占部裕典『『東京都銀行税条例』の評価～銀行税判決の抱える問題点～』税研 103 号（2002 年）48 頁。

¹¹⁴ 占部・前掲注 113、48 頁。

¹¹⁵ 占部・前掲注 113、48 頁。

れることになるが、例外 4 業種と同様に認可制による料金規制や法律上の特別の制度が設けられるような事業が特定の自治体内に存在することを想定することは不可能である。実際には使えない特例を地方税法がわざわざ設けたことになる。

第 3 に、何よりも同条の規定からみて判決のような著しく限定した解釈は不合理だと思われる。なぜならば、地方税法 72 条の 19 は『法人の行う電気供給業、ガス供給業、生命保険業及び損害保険業以外の法人又は個人の行う事業に対する事業税の課税標準については、事業の状況に応じ、……所得及び清算所得によらないで、資本金額、売上金額、家屋の床面積若しくは価格、土地の地積若しくは価格、従業員数等を課税標準とし、又は所得及び清算所得とこれらの課税標準とをあわせ用いることができる』としてしか規定していないからである。」¹¹⁶と述べている。

すなわち、この地方税法 72 条の 19 が適用できる場面の条件は、条文上は「事業の状況に応じ」としか規定されておらず、地裁判決のように例外 4 業種と同様な事業の状況といった内容は条文の文言から読み取ることはできないと解され、また、例外 4 業種と同様という条件を設けることは三木義一教授が指摘するとおり、不合理であり、あまりに限定的に解釈しすぎていると考えられる。

なお、事業の状況という一義的明確でない文言により、外形標準課税適用の要件を規定している以上、この規定の適用について地方税法は地方公共団体の立法裁量を一定程度尊重しているものと考えられる。そして、地方公共団体の立法裁量は無限定に与えられるものではなく、その制約的規定として地方税法 72 条の 22 第 9 項があったのではないかと考えられるため、この点について控訴審についての考察において検討する。

3 控訴審についての考察

(1) 争点

控訴審においても主要な争点は、本件条例の適法性・有効性であり、具体的には本件条例が地方税法 72 条の 19 および 72 条の 22 第 9 項に違反するか否かである。

¹¹⁶ 三木義一「銀行税東京地裁判決を批判する～事業税の法的性格を中心に」税 57 巻 7 号（2002 年）13-14 頁。

（２）判旨

①現行事業税の性格

現行事業税の導入に至る経過、本件条例に至るまでの外形標準課税に関する議論等によれば、「立案担当者は、事業税について、その性格から見て応益的な考え方に基づき構成されるべきものであり、實際上の理由から所得を課税標準としているが、『所得』以外の付加価値等の課税標準による課税が可能であるならば、その採用を広げていくべきとの立場に立っていた」¹¹⁷とした。一方、地方税法 72 条の 19 の外形標準課税は例外的なものであるが、同条が外形標準課税を認める要件は、『事業の状況に応じ』という文言上解釈の幅のある一般的な表現であって、例外 4 業種と関連付けた表現とはなっていない」¹¹⁸ことなどから、『所得』を課税標準として課税すると適当でない場合に、『所得』以外の適当な外形基準による課税（外形標準課税）を、地方公共団体の裁量によって行うことを認める趣旨の規定である」¹¹⁹り、「その立法裁量権の行使結果は、納税義務者の税負担に直接的かつ重大な影響を及ぼすことになるし、法律で原則的に明定されている課税標準の例外を条例で制定することを許容するのであるから、これが地方公共団体の全くの自由裁量にゆだねられると解することはでき」¹²⁰ず、「地方税法 72 条の 19 の条文上の表現や構造から見て、同条の解釈論に、地方公共団体の裁量に対する制約原理を導きだすことには限界があると思われる。そうした制約原理（法的な歯止め）として機能するものは、地方税法 72 条の 22 第 9 項のいわゆる『均衡要件』である」¹²¹としている。

②地方税法 72 条の 19 の解釈

ア 適用される基本的な場合

事業税の「課税客体である事業の担税力を数量的に測定するとともに、公共施設や公共サービスの受益の程度を反映するものとしては、課税客体である事業の規模・活動量が端的な指標であると考えられるので、事業税の課税標準も、事業の規模・活動量にできる限り対応するものである必要があると考えられる。

¹¹⁷ 判例時報 1814 号 54 頁。

¹¹⁸ 判例時報 1814 号 56 頁。

¹¹⁹ 判例時報 1814 号 56 頁。

¹²⁰ 判例時報 1814 号 57 頁。

¹²¹ 判例時報 1814 号 57 頁。

したがって、『所得』による課税が適当でない場合とは、基本的には、『所得』による課税が事業の規模・活動量から測定される事業の担税力と対応しないものとなっていることが基本となる。」¹²²のであるが、「地方税法 72 条の 19 は特例的な課税であること、課税標準は納税義務者の税負担に直結し大きな影響を与えるものであることから、税負担と事業の規模・活動量が対応しないとの判断に当たっては、慎重な考慮が必要であると考えられる。」¹²³地方税法 72 条の 19 により外形標準課税ができる場合としては、「事業活動が相当規模であるのに、その規模に比して税負担が『著しく低いこと』そして、そのことが『常態化していること』」¹²⁴などが是認できる考え方である。

イ 特定の事業、業種に限った適用

地方税法 72 条の 19 の「『事業の状況に応じ』という文言自体を素直に読めば、問題となる事業なり業種ごとに、外形標準課税の課税標準を検討することを許容していると考えら」¹²⁵れ、「事業税の税負担が、公共サービスの受益の程度、具体的には、事業の規模・活動量に比して、『著しく』ないし『相当程度』低いことが『常態化』している場合」¹²⁶は、「個々の事業なり業種ごとに、そうした常態が生じているかを吟味することになるのが自然であ」¹²⁷り、「本件条例案が検討されていた当時までの議論は、以下のとおり、物品販売業、石油精製業、製造業というように特定の事業・業種に限って適用することが当然の前提となっていたことを考慮すると、地方税法 72 条の 19 は、特定の事業、業種に限定した外形標準課税の導入を許容していると解するのが相当であ」¹²⁸る。

ウ 東京都のみにおける適用

全国一律の外形標準課税導入が理論的に望ましいが、「『事業の状況に応じ』という、事業ごとの検討が可能な要件の下に、外形標準課税を導入する道を開いていることから、特定の地方公共団体の条例による外形標準課税の導入を

¹²² 判例時報 1814 号 57 頁。

¹²³ 判例時報 1814 号 57 頁。

¹²⁴ 判例時報 1814 号 57 頁。

¹²⁵ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹²⁶ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹²⁷ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹²⁸ 判例時報 1814 号 58 頁。

認めていると解さざるを得ない。」¹²⁹としたうえで、「特定の地方公共団体が外形標準課税を導入する際には、他の地方公共団体に与える影響が大きいことから」¹³⁰、「均衡要件の吟味をより慎重に行う必要がある」¹³¹とした。

③ 本件外形標準課税と地方税法 72 条の 19

ア 銀行業等への限定について

銀行業等においては不良債権処理等の継続により、『所得』を課税標準とする法人事業税の課税によっては、銀行業等の法人事業税額が、現状においても既に相当程度減少しているのに、今後も当分の間減少が見込まれる状況であり、少なくとも業務粗利益や資金取引から推認される銀行業等の事業の活動量は、そのような減少傾向と相当程度対応しないものとなっていたし、このような傾向や状況は、不動産業等他の業種と異なるものであった」¹³²から、地方税法 72 条の 19 の事業の状況が認められる。

イ 資金量 5 兆円以上との限定について

本件条例が、銀行業等のうち資金量が 5 兆円以上のものに限定していることは、「適用を受ける事業者の税負担を概して増やす結果となる外形標準課税の導入の検討に当たっては、中小事業者への影響を検討することが必要であり」¹³³、銀行の資金量や業務純益に関する資料を考慮して資金量 5 兆円で線を引いたことは、「地方公共団体の政策的な判断として一応の合理性が認められ」¹³⁴、許容され得るものと考えられる。

ウ 業務粗利益を課税標準としたことについて

業務粗利益は、会計処理との整合性や、貸倒損失等の考慮といった問題点から最適の課税標準とは考えられないが、「地方税法 72 条の 19 は、『等』という地方公共団体に一定の裁量を認めた表現を採っている上に、『業務粗利益』が、銀行業界から対外的に、銀行業の業務や収益の状況に係る情報を伝える概念として、一般的、日常的に活用されていることも合わせ考えれば、事業税の課税

¹²⁹ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹³⁰ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹³¹ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹³² 判例時報 1814 号 59 頁。

¹³³ 判例時報 1814 号 60 頁。

¹³⁴ 判例時報 1814 号 60 頁。

客体である事業としての銀行業等の規模・活動量を測定するものとして、『業務粗利益』を課税標準とし」¹³⁵た判断は合理性を欠くものとは断定できない。

エ 結論

以上のとおり、「地方税法 72 条の 19 において許容される範囲内のものであると認められるので、本件条例は同条に違反しない。」¹³⁶

④本件外形標準課税と地方税法 72 条の 22 第 9 項

ア 均衡要件の意義と課税庁の説明

「地方税法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件は、同法 72 条の 19 の解釈運用における地方公共団体の裁量判断に対する歯止めとしての機能を果たすものである。」¹³⁷が、均衡要件に関する課税庁の説明によれば、「過去数年間における本件条例の適用対象となり得る資金量 5 兆円以上の大手銀行 30 行について、過去数年間の法人事業税の税収実績と、本件条例による課税との均衡により判断した」¹³⁸というものであり、「この納付額や割合だけを比較する限度では、見合ったものとなっていることが認められる。」¹³⁹

イ 不均衡の程度と比較する期間

「地方税法 72 条の 22 第 9 項が『著しく』という解釈上幅のある表現を用いていること」¹⁴⁰、『所得』を課税標準とする事業税の税負担と事業の規模・活動量とが相当程度対応していない状況が『常態化』していることが同法 72 条の 19 の適用の前提であって、『常態化』の有無を判定するためには、過去数年間の状況の吟味が不可欠である」¹⁴¹のであり、「均衡要件の判断については、外形標準課税が導入された後の 2、3 年度の比較を基本としながら、過去数年間の課税実績からの推計による比較のほか」¹⁴²、外形標準課税導入の目的等関連する諸般の事情を客観的な資料に基づき総合勘案すべきである。

ウ 税負担の比較

¹³⁵ 判例時報 1814 号 62 頁。

¹³⁶ 判例時報 1814 号 62 頁。

¹³⁷ 判例時報 1814 号 62 頁。

¹³⁸ 判例時報 1814 号 63 頁。

¹³⁹ 判例時報 1814 号 63 頁。

¹⁴⁰ 判例時報 1814 号 63 頁。

¹⁴¹ 判例時報 1814 号 63 頁。

¹⁴² 判例時報 1814 号 64 頁。

「税負担を比較した場合の差額ないしその割合（倍率）がどの程度になれば著しく均衡を失していることになるかについて、具体的な線引きは困難」¹⁴³であるが、「本件条例の適用初年度（平成 12 事業年度分）及び第 2 年度（平成 13 事業年度分）における約 7.7 倍及び約 3652 倍という比較値」¹⁴⁴などについて、「『所得』を課税標準とした場合の推計事業税額がゼロの銀行がほとんどであるとの事情を割り引いても、本件条例による外形標準課税を適用した結果としての事業税の税負担は、『所得』を課税標準とした場合の税負担と比較して、『著しく』均衡を失している可能性が大きいといわざるを得ない。」¹⁴⁵

エ 課税庁の検討の評価

「地方税法 72 条の 19 に基づき導入した外形標準課税が同法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件を満たすことについては、外形標準課税を導入する条例を制定した地方公共団体側において、客観的な資料に基づき積極的に証明すべき責任がある」¹⁴⁶が、「本件条例による税負担が、『所得』を課税標準とした場合の税負担と、『著しく均衡を失することのないよう』なものであることを認めるに足りる証拠はなく」¹⁴⁷、均衡要件を満たすことの証明ができていないため、「本件条例は、地方税法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件を満たしていると認めることはできない。」¹⁴⁸

オ 結論

以上のとおり、「本件条例は、地方税法 72 条の 19 には違反しないが、同法 72 条の 22 第 9 項に違反するものであり」¹⁴⁹、「地方税法 72 条の 22 第 9 項の歯止めの機能から見て、本件条例は、地方税法上与えられた条例制定権を超えて制定されたものであって無効であるといわざるを得ない。」¹⁵⁰

（３）検討

① 地方税法 72 条の 19 の解釈適用について

¹⁴³ 判例時報 1814 号 64 頁。

¹⁴⁴ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁴⁵ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁴⁶ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁴⁷ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁴⁸ 判例時報 1814 号 66 頁。

¹⁴⁹ 判例時報 1814 号 66 頁。

¹⁵⁰ 判例時報 1814 号 66 頁。

第1審東京地裁が、事業税の性格について応能課税を原則とするという理解の下で論理を展開したのに比べ、第2審東京高裁は、事業税の性格を応益課税に基づくと理解したうえで判断している。そのうえで、地方税法72条の19の解釈適用について、東京都のみにおける導入であること、銀行業等のみに対するものであり、そのうち資金量5兆円以上の大手銀行等に限ったこと、課税標準を業務粗利益としたことなどについて検討した結果、地方税法72条の19には違反しないと判示した。

事業税が応益課税に基づくものであることを前提として、地方税法72条の19が「事業の状況」に応じという解釈上幅のある文言によって、地方公共団体の裁量判断を認めている以上、おおむね妥当な判断と思われる。すなわち、租税立法に関する考え方の先例である最判昭和60年3月27日（民集39巻2号247頁）の「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その法的目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」¹⁵¹という考え方に立つならば、このように解釈上幅のある文言で規定されている以上、著しく不合理であることが明らかでない限り、課税庁の立法裁量にゆだねられていると解するべきであり、本件条例も住民の代表で構成される東京都議会の議決の結果であり、地方税法の規定を明らかに逸脱するようなものとはいえないため許容され得ると考える。

しかし、地方税法がこのように解釈上の幅のある文言を用いていることには一定の疑問がある。すなわち、「事業の状況」とはどのような状況を指すのかについて課税庁の立法裁量にゆだねるということは、納税者からは予測可能性を害するともいえ、法的安定性からみて問題であると思われる。なお、この点については、解釈上の問題とはいえないため、立法上検討すべきことと考える。

¹⁵¹ 最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

② 地方税法 72 条の 22 第 9 項の解釈適用について

地方税法 72 条の 22 第 9 項は、「同法 72 条の 19 による外形標準課税を行う場合に、所得を課税標準とした場合の負担と著しく均衡を失することのないようにしなければならない」と規定している。判決は、これを課税標準の特例を適用する場合の「地方公共団体の裁量判断に対する歯止めとしての機能を果たすもの」としたうえで、「均衡要件を満たすことについては、外形標準課税を導入する条例を制定した地方公共団体側において、客観的な資料に基づき積極的に証明すべき責任がある」が、均衡要件を満たすことの証明ができていないため違法であるとした。この判決の論理は、課税庁が均衡要件を満たすことを証明していないことを理由に均衡要件に違反していると指摘しているのであるが、その証明はどのようにすればできるかについては明言していない。

すなわち、どの期間について所得課税と外形標準課税による負担を比較すべきか、どの程度の格差があると著しく均衡を失することになるかを明示せず、「『所得』を課税標準とする事業税の税負担と事業の規模・活動量とが相当程度対応していない状況が『常態化』していること」の判断には「過去数年間の状況の吟味が不可欠」であり、「均衡要件の判断については、外形標準課税が導入された後の 2、3 年度の比較を基本」とすべきとしながら、「本件条例の適用初年度（平成 12 事業年度分）及び第 2 年度（平成 13 事業年度分）における約 7.7 倍及び約 3652 倍という比較値」¹⁵²などの単年度の比較により、「本件条例による外形標準課税を適用した結果としての事業税の税負担は、『所得』を課税標準とした場合の税負担と比較して、『著しく』均衡を失している可能性が大きいといわざるを得ない。」¹⁵³との判断をおこなっている。

そもそも判決は、「事業活動が相当規模であるのに、その規模に比して税負担が『著しく低いこと』そして、そのことが『常態化していること』」¹⁵⁴が外形標準課税を行える場合としているのであり、課税標準の特例により外形標準課税を行うということは、著しく低い税負担を本来あるべき姿に戻すことを目的とするものであり、同じ年度について比較すれば、著しく均衡を失することに

¹⁵² 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁵³ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁵⁴ 判例時報 1814 号 57 頁。

なるのは当然のことといえ、高裁の判断は矛盾しているといえる。

この点について、岩崎政明教授は、「地方税法 72 条の 22 第 9 項が規定する租税負担の比較は銀行税条例によって外形標準課税が実施される年度の事業税負担と、その前年の『所得』を課税標準としていた年度の事業税負担との年度ベースの比較をするのが自然であるし、法 72 条の 22 第 8 項が制限税率を 1.1 倍と規定している趣旨からすれば、外形標準課税が実施される年度の事業税負担の 1.1 倍を上限としなければ、条例により『制限税率』の規定を脱法することとなり不合理であろう。」¹⁵⁵と述べられ判決に賛成している。

たしかに制限税率の規定からはこのような考えができなくはない。しかし、そもそも所得を課税標準とした場合の 1.1 倍までしか課税できないのであれば、所得に対して制限税率により課税すれば済むことであり、外形標準課税を適用する必要性がないといえる。

これに対して三木義一教授は、「均衡要件を判断する場合において一番大事なことは、特例による負担を何と比較して『著しく均衡を失する』ことのないようにしなければならないのかということである。地方税法 72 条の 22 第 9 項は『72 条の 19 の規定によって事業税を課する場合における税率は、通常の税率に拠る場合の負担と著しく均衡を失することのないようにしなければならない』としか規定していない。したがって、本件条例による負担と比較すべきは、『当該年度の実際の所得』に通常の税率を乗じた場合の負担額か、『平常年度に通常生ずべき所得』に通常の税率を乗じた場合の負担額なのかは、判然としない。高裁判決は、本件条例のような特例が認められる場合は、事業活動が相当規模であるのにその規模に比して税負担が著しく低く、そのことが常態化していることであるとしている。

このような不合理な状態を是正するために必要な措置は、著しく低くなっている負担状態を通常の状態に戻すことであるはずである。しかし、そうするとその新しい負担額は現実の負担額と『著しく均衡を失する』ものに当然ならざるを得ない。ところが、高裁の判断によると、その場合は違法になってしまう

¹⁵⁵ 岩崎政明「東京都外形標準課税条例訴訟と地方税法の解釈」ジュリスト 1245 号（2003 年）123 頁。

のである。」¹⁵⁶と述べ、高裁の判断を批判している。

すなわち、当該年度の実際の所得に通常の税率を乗じた場合と比較するのではなく、平常年度に通常生ずべき所得に通常の税率を乗じた場合と比較すべきであるということである。

また、浅野善治教授は、「地方税法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件については、解釈の幅のある規定として定められており、東京都において著しく均衡を欠くことのないようにする検討がなされている以上は、この判断が尊重されなければならない。銀行税条例における税率が、著しく均衡を欠くことのないようにしたとするには、明白なほどに合理性を欠くのであればともかく、地方公共団体の住民の代表機関が民主的手続きによって正当に法律の範囲内で定めた（とする）条例を、72 条の 22 第 9 項の解釈として不十分なものであり、違法の決定であるとすることは、地方の自主課税権という観点から多くの問題を含むものである。」¹⁵⁷と述べている。

すなわち、「著しく均衡を失することのないようにしなければならない」という解釈上、幅のある規定であり、合理的な検討が行なわれ、民主的手続きにより制定された条例の違法性の判断は慎重であるべきということである。

事業税は、行政サービスの受益の対価すなわち受益者負担金の租税ないし応益税である¹⁵⁸ことから考えると、第 1 審の判決は応能原則を前提としている点で受け入れがたいが、第 2 審の判決では、外形標準課税の導入について地方公共団体の裁量を広く認めているため「例えば、銀行業については業務粗利益を、デパートについては売場面積を、パチンコ店には従業員数をというように不統一な課税を行うならば、課税の公平を著しく損なうものである。」¹⁵⁹と水野教授が指摘しているように、新たな不公平を生み出すことにつながりかねず、租税法律主義の下、予測可能性と法的安定性の観点から、その裁量の範囲を明示すべきではないかと考える。

¹⁵⁶ 三木義一「“銀行税”控訴審判決の問題点」税 58 巻 4 号（2003 年）4-21 頁。

¹⁵⁷ 浅野善治「地方税における地方公共団体の裁量とその制約原理」税 58 巻 4 号（2003 年）32 頁。

¹⁵⁸ 金子・前掲注 64、5 頁。

¹⁵⁹ 水野忠恒「東京都外形標準課税条例の評価」ジュリスト 1181 号（2000 年）6 頁。

また、同法 72 条の 22 第 9 項における「著しく均衡を失することのないように」について第 2 審の判断は、「本件条例による税負担が、所得を課税標準とした場合の税負担と、著しく均衡を失するものではないと認めるに足りる証拠はなく、課税庁はこの証明ができていないといわざるを得ないから、本件条例は、地方税法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件を満たしていると認めることはできない」としており、課税庁が証明できなかったから不適合といっているにすぎず、基準を明示しなかった。そして、上告審は和解により取下げられたため、これ以上の判断は行われなかった。

この後、平成 16 年 4 月より外形標準課税が法律により導入されたため、資本金 1 億円超の企業については「事業の状況に応じ」個別に外形標準課税の導入はできなくなったが、それ以外の企業については今後もこの規定の適用の可能性が残っている。均衡要件を判断する基準を明らかにすることは、今後において検討すべき課題であると考ええる。

4 小括

東京都銀行税条例事件についての考察をおこなった。この結果、事業税の課税根拠としての応益課税が、概念としてだけでなく、法的にも根拠のあるものであることが確認できた。すなわち、事業税について規定する地方税法 72 条 1 項において、課税客体は事業という物であることが示されており、地方税法 72 条の 12 においてその課税標準は所得とされており、所得の金額とされている所得税や法人税とは異なり、事業の受益を測定するために把握される指標としてとらえられていること。そして、地方税法 72 条の 19 においては、所得が事業の受益を表すものとして適切でない場合に外形標準課税が認められており、その裁量判断の歯止めとして地方税法 72 条の 22 第 9 項において均衡要件が定められていることなどである。

このように、地方税法は条文構成としても、個々の条文の文言としても、事業税を応益課税に基づいて規定していることが明らかであり、本件事案においては、最終的に上告審の最中に和解という結果となったため、応益課税たる事業税の課税の本質について十分な検討の結果ではないと思われるが、東京都銀行税条例は、税率を変更して有効に存続したことになった。

その後、本件事案の影響もあり、地方税法に事業税の課税制度として、資本

金 1 億円超の法人のみではあるが、外形標準課税が法定化されたことは、事業税の課税が本質に近づいたという意味で意義あるものであったと思われる。

第 2 項 神奈川県臨時特例企業税条例事件

1 事案の概要

平成 15 年法律第 9 号による改正前地方税法（以下「改正前地方税法」という。）は、法人事業税について、電気供給業等一定の業種を除き、原則として各事業年度の所得を課税標準としていた。各事業年度の所得とは、特別の定めがある場合のほかは、当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によって算定する旨を定めていた。平成 23 年法律第 114 号による改正前法人税法は、青色申告法人の課税標準である各事業年度の所得の金額の計算について、各事業年度開始の日前 7 年間（平成 16 年法律第 14 号による改正前は 5 年間）に生じた欠損金額を繰り越して損金の額に算入することを認めていた。

神奈川県は、平成 13 年、臨時特例企業税条例（平成 13 年神奈川県条例第 37 号。以下「本件条例」という。）を制定し、法定外普通税として、神奈川県内に事務所又は事業所を有する資本金 5 億円以上の法人に対し、法人事業税の課税標準である所得の計算上、繰越欠損金額を損金の額に算入しないものとして計算した場合の所得に相当する金額（当該金額が繰越控除欠損金額を超える場合は繰越控除欠損金額に相当する金額）を課税標準とし、税率を原則 3%とする臨時特例企業税（以下「特例企業税」という。）を課した。

なお、平成 15 年改正により、法人事業税について外形標準課税が導入され、資本金 1 億円を超える法人に対して、付加価値割、資本割、所得割の合算額による課税方式が適用されるようになったため、本件条例も企業税の課税標準について、法人事業税の所得割の課税標準である所得の計算を基準とし、税率を 2%とする改正が行われた。

納税者（神奈川県内に工場を有する資本金 5 億円以上の法人）は、平成 15 年度、平成 16 年度において繰越欠損金を生じていたが、特例企業税を課されたため、これを申告納付した上で、本件条例は、法人事業税につき欠損金額の繰越控除を定めた地方税法に違反し、違法・無効であると主張し、すでに納付した平成 15 年度分及び平成 16 年度分の特例企業税等の還付等を求めて訴えを

提起したのが本件事案である¹⁶⁰。

2 争点

本件事案の争点は多岐にわたるが、主要な争点は特例企業税を定めた本件条例が地方税法に違反するか否かである。本稿は、事業税の応益課税という考え方に焦点をあてているため、事業税について定めた地方税法と本件条例との関係について中心的にみていくものとする。

3 判旨

(1) 第一審（要旨）

「地方団体の課税権は、地方団体の自治権の一環として憲法上保障されていると解すべきである」¹⁶¹が、「地方団体が課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収のあり方については、法律によってその準則ないし枠を定めることが予定されているというべきであ」¹⁶²り、「地方団体の課税権は、地方税法が定める具体的準則の枠内において、地方団体の議会が制定する条例の定めるところによって行使されるもの」¹⁶³である。

「法定外税の創設により、法定税に係る規定の趣旨に反する課税をすることは、道府県において法定税を法定の準則に従い課すべきものとした地方税法の趣旨に反し許され」¹⁶⁴ず、「法定外税が法定税に係る規定の趣旨に反するかどうかの検討には、当該法定外税及び当該法定税並びに各関係規定の、趣旨、目的、内容及び効果を比較対照することが必要である。」¹⁶⁵「法人事業税と企業税の租税としての趣旨・目的は、法人の事業に対する行政サービスの対価として法人に応分の負担を求めることにあり、共通するもの」¹⁶⁶であり、「法人事業税の課税標準である所得の計算において欠損金の繰越控除が行なわれることを定めた規定は、特定の事業年度に生じた欠損金額を以後の一定の事業年度の利益と通算することによって、法人の所得を長期的に把握し、もって法人の

¹⁶⁰ 横浜地判平成 20 年 3 月 19 日民集 67 卷 3 号 631 頁。控訴審判決として東京高判平成 22 年 2 月 25 日民集 67 卷 3 号 758 頁。上告審判決として最判平成 25 年 3 月 21 日民集 67 卷 3 号 438 頁。

¹⁶¹ 民集 67 卷 3 号 693 頁。

¹⁶² 民集 67 卷 3 号 693 頁。

¹⁶³ 民集 67 卷 3 号 694 頁。

¹⁶⁴ 民集 67 卷 3 号 714 頁。

¹⁶⁵ 民集 67 卷 3 号 715 頁。

¹⁶⁶ 民集 67 卷 3 号 742 頁。

担税力を的確に課税に反映させることをその目的とするところであり、一定の事業年度内に繰越欠損金がある場合には、当期の所得から繰越欠損金額を除いた額が課税標準となり、その限度で法人事業税の課税がなされるという効果を有するものである。」¹⁶⁷一方で、「企業税の課税は、法人事業税における欠損金額の繰越控除のうち一定割合についてその控除を実質的に遮断し、当該控除によって法人事業税の課税対象である所得から控除される部分の当期所得を課税対象とし、当該部分に相当する額を課税標準として、法人事業税に相当する性質の課税をする目的を有し、その効果をもつものである。」¹⁶⁸したがって、「法人事業税における欠損金額の繰越控除と、企業税の課税とはその目的及び効果が相反するものであり」¹⁶⁹、「企業税の課税により、法人事業税の課税標準につき欠損金の繰越控除を定めた規定の目的及び効果が阻害されることになるといえ」¹⁷⁰、「法人事業税と租税としての趣旨・目的及び課税客体が共通する法定外税の創設によって、全国一律に適用すべき法人事業税の課税標準の規定の目的及び効果が阻害されることになることは、当該課税標準の規定を定めた地方税法の趣旨に反するものといわなければならない。」¹⁷¹「以上のとおり、企業税の課税は、法人事業税の課税標準である所得の計算につき欠損金額の繰越控除を定めた規定（改正前地方税法 72 条の 14 第 1 項、改正後地方税法 72 条の 23 第 1 項）の趣旨に反し違法であるから、これを定める本件条例は違法である。」したがって、「地方税法に違反する租税を創設する条例を制定することは、地方団体の有する条例制定権を超えるものであるから、本件条例は無効というべきである。」¹⁷²

（２）第二審（要旨）

「当裁判所は、原審と異なり、被控訴人の控訴人に対する主位的請求及び予備的請求はいずれも理由がないと判断する。」¹⁷³

¹⁶⁷ 民集 67 卷 3 号 744 頁。

¹⁶⁸ 民集 67 卷 3 号 744 頁。

¹⁶⁹ 民集 67 卷 3 号 744 頁。

¹⁷⁰ 民集 67 卷 3 号 744 頁。

¹⁷¹ 民集 67 卷 3 号 746 頁。

¹⁷² 民集 67 卷 3 号 752 頁。

¹⁷³ 民集 67 卷 3 号 765 頁。

「課税条例が地方税法の規定に違反する場合には、当該条例は違法無効といわなければならない。しかし、課税条例が同法に違反するかどうかの判断は、法律が条例の上位に位置することを理由に、同法の定めを偏重するのではなく、同法の明文の規定に違反している場合を別とすれば、地方公共団体が憲法上の課税権を有していることにかんがみて、慎重に行うべきである。」¹⁷⁴

「条例が法律に違反するかどうかは、両者の対象事項と規定文言を対比するのみでなく、それぞれの趣旨、目的、内容及び効果を比較し、両者（法律と条例）の間に矛盾抵触があるかどうかによってこれを決しなければならない（最高裁昭和 50 年 9 月 10 日大法院判決・刑集 29 卷 8 号 489 頁、徳島市公安条例事件判決）。」¹⁷⁵「本件条例が同法に違反するかどうか、上記基準に基づいて、判断される必要があ」¹⁷⁶り、「最終的に問題となるのは、『両者の間に矛盾抵触があるかどうか』である。ここで『矛盾抵触』というのは、複雑な現代社会を規律する多様な法制度の下においては」¹⁷⁷、「単に両者の規定に大きな差異があるとか、一方の目的や達成しようとする効果を他方が部分的に減殺する結果となることをいうのではなく、一方の目的や効果が他方によりその重要な部分において否定されてしまうことをいうものと理解される。」¹⁷⁸

「改正前地方税法は、法人事業税の原則的な課税標準を『所得』と定め、その計算上繰越控除を認める規定を置く一方で、『事業の状況に応じ』、地方公共団体の判断により、『所得』によらず『資本金額、売上金額、家屋の価格、従業員数等』を課税標準とすることを認めていた（72 条の 19）」¹⁷⁹ことから、「欠損金の繰越控除が全国一律に必ず実施されなければならないほどの強い要請とは考えていない」¹⁸⁰のであり、「同法が、法人事業税においては原則として欠損金の繰越控除により課税しないものとしている控除前の利益について、別の税が課税されることを強く拒否していると」¹⁸¹はいえない。

¹⁷⁴ 民集 67 卷 3 号 767 頁。

¹⁷⁵ 民集 67 卷 3 号 768-769 頁。

¹⁷⁶ 民集 67 卷 3 号 769 頁。

¹⁷⁷ 民集 67 卷 3 号 769 頁。

¹⁷⁸ 民集 67 卷 3 号 769 頁。

¹⁷⁹ 民集 67 卷 3 号 782 頁。

¹⁸⁰ 民集 67 卷 3 号 782 頁。

¹⁸¹ 民集 67 卷 3 号 782 頁。

「課税に当たり『所得』を把握する際に、何を控除し何を控除しないかということは、具体的な規定を待つまでもなく性質上当然に決まっているものではなく、立法者の裁量判断によって決定されるものであり、欠損金の繰越控除も例外ではない。」¹⁸²「そして、このような欠損金の繰越控除を認めるかどうかは、税目ごとに立法者が決する事柄である。即ち、法人税法は、法人税の計算上、青色申告をした者については必要的に欠損金の繰越控除をするものと定めているが、法人税を離れても、青色申告をした者に対しては、『所得』を課税標準とする限り、必ず欠損金の繰越控除(これを特典というかどうかはともかく)を保障しなければならないことまでを定めているものではない。」¹⁸³

「企業税は、法人事業税が課税の対象としていない欠損金を繰越控除する前の『利益』に課税するものということができるから、法人事業税とは課税標準が同一ではなく、二重課税ではないだけでなく、法人事業税とは『別の税目』であって、法人事業税の課税標準等を変更する趣旨のものではない」¹⁸⁴。また、「企業税は、法人事業税とは別個のより応益性を重視した性格を有する税目として成り立ち得る。」¹⁸⁵そうすると、企業税は「法人事業税を補完する『別の税目』として併存し得る実質を有するものというべきである。」¹⁸⁶

「以上によれば、本件条例は、地方税法の法人事業税に関する規定を実質的に変更するものであるということとはできないから、これと矛盾抵触するものとは解されず、これに違反するということとはできないものというべきである。」¹⁸⁷

(3) 上告審¹⁸⁸

(1) 地方自治法 14 条 1 項は、普通地方公共団体は法令に違反しない限りにおいて同法 2 条 2 項の事務に関し条例を制定することができる規定しているから、普通地方公共団体の制定する条例が国の法令に違反する場合には効力を有しないことは明らかであるが、条例が国の法令に違反するかどうかは、両者の対象事項と規定文言を対比するのみでなく、それぞれの趣旨、目的、内容及び

¹⁸² 民集 67 卷 3 号 783 頁。

¹⁸³ 民集 67 卷 3 号 784 頁。

¹⁸⁴ 民集 67 卷 3 号 787-788 頁。

¹⁸⁵ 民集 67 卷 3 号 792 頁。

¹⁸⁶ 民集 67 卷 3 号 792 頁。

¹⁸⁷ 民集 67 卷 3 号 794 頁。

¹⁸⁸ 最判平成 25 年 3 月 21 日民集 67 卷 3 号 438 頁（以下、判決を直接引用）。

効果を比較し、両者の間に矛盾抵触があるかどうかによってこれを決しなければならない（最高裁昭和 48 年（あ）第 910 号同 50 年 9 月 10 日大法廷判決・刑集 29 卷 8 号 489 頁）。

（2）普通地方公共団体は、地方自治の本旨に従い、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する権能を有するものであり（憲法 92 条、94 条）、その本旨に従ってこれらを行うためにはその財源を自ら調達する権能を有することが必要であることからすると、普通地方公共団体は、地方自治の不可欠の要素として、その区域内における当該普通地方公共団体の役務の提供等を受ける個人又は法人に対して国とは別途に課税権の主体となることが憲法上予定されているものと解される。しかるところ、憲法は、普通地方公共団体の課税権の具体的内容について規定しておらず、普通地方公共団体の組織及び運営に関する事項は法律でこれを定めるものとし（92 条）、普通地方公共団体は法律の範囲内で条例を制定することができるものとしていること（94 条）、さらに、租税の賦課については国民の税負担全体の程度や国と地方の間ないし普通地方公共団体相互間の財源の配分等の観点からの調整が必要であることに照らせば、普通地方公共団体が課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他の事項については、憲法上、租税法律主義（84 条）の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されており、これらの事項について法律において準則が定められた場合には、普通地方公共団体の課税権は、これに従ってその範囲内で行使されなければならない。

そして、地方税法が、法人事業税を始めとする法定普通税につき、徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるなど特別の事情があるとき以外は、普通地方公共団体が必ず課税しなければならない租税としてこれを定めており（4 条 2 項、5 条 2 項）、税目、課税客体、課税標準及びその算定方法、標準税率と制限税率、非課税物件、更にはこれらの特例についてまで詳細かつ具体的な規定を設けていることからすると、同法の定める法定普通税についての規定は、標準税率に関する規定のようにこれと異なる条例の定めを許容するものと解される別段の定めのあるものを除き、任意規定ではなく強行規定であると解されるから、普通地方公共団体は、地方税に関する条例の制定や改正に当たっては、同法の定める準則に拘束され、これに従わなければ

ならないというべきである。したがって、法定普通税に関する条例において、地方税法の定める法定普通税についての強行規定の内容を変更することが同法に違反して許されないことはもとより、法定外普通税に関する条例において、同法の定める法定普通税についての強行規定に反する内容の定めを設けることによって当該規定の内容を実質的に変更することも、これと同様に、同法の規定の趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものとして許されないと解される。

(3) ア 法人税法の規定する欠損金の繰越控除は、所得の金額の計算が人為的に設けられた期間である事業年度を区切りとして行われるため、複数の事業年度の通算では同額の所得の金額が発生している法人の間であっても、ある事業年度には所得の金額が発生し別の事業年度には欠損金額が発生した法人は、各事業年度に平均的に所得の金額が発生した法人よりも税負担が過重となる場合が生ずることから、各事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化することによってその緩和を図り、事業年度ごとの所得の金額の変動の大小にかかわらず法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から設けられた制度であると解される（最高裁昭和 39 年（行ツ）第 32 号同 43 年 5 月 2 日第一小法廷判決・民集 22 卷 5 号 1067 頁参照）。

イ 平成 15 年法改正前においては、法人事業税の課税標準は原則として各事業年度の所得によるものとされ（改正前地方税法 72 条の 12）、その所得の計算につき、同法又はこれに基づく政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によって算定するものとされており（同法 72 条の 14 第 1 項本文）、平成 15 年法改正後においては、法人事業税の所得割の課税標準は各事業年度の所得によるものとされ（地方税法 72 条の 2 第 1 項 1 号イ、72 条の 12 第 1 号ハ）、その所得の計算につき、上記と同様の例によって算定するものとされている（同法 72 条の 23 第 1 項本文）。また、平成 15 年法改正の前後を通じて、上記特別の定めとして条例等により欠損金の繰越控除の特例を設けることを許容するものと解される規定は存在しない。これらの点からすれば、法人税法の規定する欠損金の繰越控除は、平成 15 年法改正前においては法人事業税の課税標準である各事業年度の所得の金額の計算について、平成 15 年法改正後においては法人事業税の所得割の課税標準で

ある各事業年度の所得の金額の計算について、いずれも必要的に適用すべきものとされていると解され、法人税法の規定の例により欠損金の繰越控除を定める地方税法の規定は、法人事業税に関する同法の強行規定であるというべきである。

ウ このように、法人事業税の所得割の課税標準（平成 15 年法改正前は法人事業税の課税標準。以下同じ。）である各事業年度の所得の金額の計算においても、上記アと同様に、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り、事業年度ごとの所得の金額の変動の大小にかかわらず法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から、地方税法の規定によって欠損金の繰越控除の必要的な適用が定められているものといえるのであり、このことからすれば、たとえ欠損金額の一部についてであるとしても、条例において同法の定める欠損金の繰越控除を排除することは許されず、仮に条例にこれを排除する内容の規定が設けられたとすれば、当該条例の規定は、同法の強行規定と矛盾抵触するものとしてこれに違反し、違法、無効であるというべきである。

（4）以上のことを踏まえ、本件条例の規定の趣旨、目的、内容及び効果について検討すると、本件条例は、特例企業税の課税標準を定めた 7 条 1 項の規定の文言を一見した限りでは、各課税事業年度における法人事業税の所得割の課税標準（平成 16 年条例改正前は法人事業税の課税標準）である所得の金額の計算上、原則として繰越控除欠損金額を損金の額に算入しないものとして計算した場合における当該各課税事業年度の所得の金額に相当する金額（すなわち、欠損金の繰越控除をしない場合の所得の金額）をその課税標準とするように見えるものの、同項括弧書きにおいて繰越控除欠損金額に相当する金額がその上限とされており、さらに、繰越控除欠損金額の上限は欠損金の繰越控除をしない場合の所得の金額であること（法人税法 57 条 1 項ただし書）からすれば、その実質は、繰越控除欠損金額それ自体を課税標準とするものにほかならず、法人事業税の所得割の課税標準である各事業年度の所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を一部排除する効果を有するものというべきである。また、上記のような実質を有する法定外普通税である特例企業税が設けられた経緯は前記 3(1)の事実関係のとおりであり、このような特例企業税の創設の経緯等にも鑑

みると、本件条例は、最終報告書に記載されているように、上記の所得の金額の計算において、欠損金の繰越控除のうち約 30%につきその適用を遮断することを意図して制定されたものというほかはない。

以上によれば、特例企業税を定める本件条例の規定は、地方税法の定める欠損金の繰越控除の適用を一部遮断することをその趣旨、目的とするもので、特例企業税の課税によって各事業年度の所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を実質的に一部排除する効果を生ずる内容のものであり、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から欠損金の繰越控除の必要的な適用を定める同法の規定との関係において、その趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものであって、法人事業税に関する同法の強行規定と矛盾抵触するものとしてこれに違反し、違法、無効であるというべきである。

(5) 以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、以上説示したところによれば、納税者の主位的請求は理由があり、これを認容した第 1 審判決は正当であるから、課税庁の控訴を棄却すべきである。

4 検討

本件事案は、法定外税条例の違法性の有無についての初めての最高裁判決である¹⁸⁹。第 1 審は、特例企業税は地方税法に反し、違法であるとしたが、控訴審は第 1 審判決を取り消し、同税は適法であるとした。そして、最高裁は、原判決を破棄し、同税を違法としたのである。

本件事案における論点は多岐にわたるが、本稿では事業税との関係を中心とするため、①地方税法による法定外普通税の位置づけ、②法人事業税における欠損金の繰越控除に関する規定の位置づけ、③特例企業税と法人事業税は別の税目といえるか否かなどについて、高裁判決と最高裁判決を比較して順次検討する。

(1) 地方税法による法定外普通税の位置づけ

高裁判決においては、「地方税法は、(中略)法定の普通税は必ず課すべきも

¹⁸⁹ 碓井光明「神奈川県臨時特例企業税と地方税法」地方自治判例百選（第 4 版）（2013 年）57 頁。

のとし、法定外普通税は任意のものとしており、その位置づけから、前者が基幹的、後者は補充的なものとみることができるが、その間に優劣を定めてはいないし、優劣があると解すべき根拠はない。したがって、法定外普通税は法定普通税について具体的に示された準則に従わなければならないというべき理由はない。」¹⁹⁰としたうえで、「地方税法は、法定普通税の課税要件等については詳細な規定を置いているが、法定外普通税の課税要件等については、総務大臣の同意を要することなどを規定するのみで、その内容については特段の定め（準則）を置かず、いわば白紙で地方公共団体に委ねるという立法態度を採っている。」¹⁹¹と述べ、「結局、問題は、企業税が法定外普通税の形を取りながら、それは形式だけであって、その実質は法人事業税の課税要件等を変更するものにほかならないといえることができるかどうかに絞られる。そのようにいえることができるなら、本件条例は法人税法に違反し無効であるが、そのようにいえることができないならば、同法は本件条例の課税要件等の定めについてまで準則を提供するものではなく、両者の間に矛盾抵触はなく、本件条例を違法無効ということはできないということになる。」¹⁹²と述べている。

一方、最高裁判決は、「地方税法が、法人事業税を始めとする法定普通税につき、徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるなど特別の事情があるとき以外は、普通地方公共団体が必ず課税しなければならない租税としてこれを定めており（4条2項、5条2項）、税目、課税客体、課税標準及びその算定方法、標準税率と制限税率、非課税物件、更にはこれらの特例についてまで詳細かつ具体的な規定を設けていることからすると、同法の定める法定普通税についての規定は、標準税率に関する規定のようにこれと異なる条例の定めを許容するものと解される別段の定めのあるものを除き、任意規定ではなく強行規定であると解されるから、普通地方公共団体は、地方税に関する条例の制定や改正に当たっては、同法の定める準則に拘束され、これに従わなければならないというべきである。したがって、法定普通税に関する条例において、地方税法の定める法定普通税についての強行規定の内容を変更す

¹⁹⁰ 民集 67 卷 3 号 770 頁。

¹⁹¹ 民集 67 卷 3 号 771 頁。

¹⁹² 民集 67 卷 3 号 786-787 頁。

ることが同法に違反して許されないことはもとより、法定外普通税に関する条例において、同法の定める法定普通税についての強行規定に反する内容の定めを設けることによって当該規定の内容を実質的に変更することも、これと同様に、同法の規定の趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものとして許されないと解される。」¹⁹³と述べている。

すなわち、高裁判決は、地方税法における法定税に関する規定は、法定税に係る準則であり、法定外税には準則はなく、その内容については地方公共団体に白紙委任している。法定外普通税の形式を採りながら、実質的に法定普通税の課税要件等を変更することは許されないということであり、法定外普通税が形式的なものではなく、実質的なものであれば法定普通税の準則に従う必要はないと解している。

これに対し、最高裁判決は、法定普通税に関する地方税法の規定は強行規定であり、法定外普通税により法定普通税の強行規定を実質的に変更することは許されないとしている。

両判決を比較すると、いずれも法定普通税の規定を実質的に変更することは許されないとしているが、高裁判決は、法定外普通税は形式だけのものであるかどうかの問題であるとしている点が異なる。

この点について、金子宏教授は、第1審判決に対する評釈の中で、「法定外税によって、地方税法が法定税について設けた制限を超え、あるいはその内容を変更することができるということになると、地方税法が法定税について強行法として定めた準則の目的・趣旨が没却されてしまう。地方税法がかかる事態を許容していると考えすることは困難である。また、若し法定税の規定を修正・変更する内容の法定外税が適法・有効であるとすれば、法定税に関する規定は、任意規定化するおそれがある。したがって、地方団体は、法定税の課税においても、また法定外税の課税においても、法定された準則に反することは許されないと解すべきである。」¹⁹⁴と述べている。

すなわち、全国的に統一された課税を行うため設けられた、準則法である地

¹⁹³ 民集 67 卷 3 号 454 頁。

¹⁹⁴ 金子宏「神奈川県企業税条例事件第一審判決の検討」税経通信 64 卷 2 号（2009 年）23 頁。

方税法は強行規定である必要があり、この内容の変更は、強行規定を任意規定化することにつながるため、許されないということである。

(2) 法人事業税における欠損金の繰越控除に関する規定の位置づけ

高裁判決は、「法人に対する課税が年度ごとに行われるものであるのに対し、一般に法人の事業は複数年度にまたがって展開されるものであることから、『所得』に課税するについて、繰越欠損金の控除を認めるのが相当であり、合理的であると解される。そのため、法人税法は、青色申告者に限り、7年間（平成16年の改正前は5年間）にわたりこれを認めることとしているが、これは、税負担が過重にならないように配慮するものといえることができる。この控除は納税者が選択するとしなければならず、当然に行われるものとされている。そして、地方税法は、法人事業税における『所得』についても、法人税法の計算の例によることとして、これと同じ考え方を採ることとしたものといえることができる。

ところで、そもそも課税に当たり『所得』を把握する際に、何を控除し何を控除しないかということは、具体的な規定を待つまでもなく性質上当然に決まっているものではなく、立法者の裁量判断によって決定されるものであり、欠損金の繰越控除も例外ではない。したがって、これを認めるかどうか、認めるとしてどの程度とするかは、立法政策により調節し得ることである。」¹⁹⁵

「そして、このような欠損金の繰越控除を認めるかどうかは、税目ごとに立法者が決する事柄である。即ち、法人税法は、法人税の計算上、青色申告をした者については必要的に欠損金の繰越控除をするものと定めているが、法人税を離れても、青色申告をした者に対しては、『所得』を課税標準とする限り、必ず欠損金の繰越控除（これを特典というかどうかはともかく）を保障しなければならないことまでも定めているものではない。」¹⁹⁶「以上のように、欠損金の繰越控除を永続的に一切認めないことまでは、その性質上許容されるかどうか疑問が生ずるとしても、少なくとも時限的に全く認めない制度を創設することも、許容されるというべきである。したがって、所得の計算上欠損金の繰越控除を認めないことをもって、過重な課税であるがゆえに違法であるという

¹⁹⁵ 民集 67 卷 3 号 783 頁。

¹⁹⁶ 民集 67 卷 3 号 784 頁。

ことはできない。そして、地方税法は、法人事業税の課税については、法人税と同様に、『所得』の計算上、欠損金の繰越控除を認めるという政策を採っているから、これを条例において変更することは許されないけれども、同法が、法定外税を含む地方税すべてについてまで同様の配慮を義務づけているとは解されないことは、以上に述べたところから明らかである。」¹⁹⁷と述べている。

これに対し最高裁判決では、「法人税法の規定する欠損金の繰越控除は、所得の金額の計算が人為的に設けられた期間である事業年度を区切りとして行われるため、複数の事業年度の通算では同額の所得の金額が発生している法人の間であっても、ある事業年度には所得の金額が発生し別の事業年度には欠損金額が発生した法人は、各事業年度に平均的に所得の金額が発生した法人よりも税負担が過重となる場合が生ずることから、各事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化することによってその緩和を図り、事業年度ごとの所得の金額の変動の大小にかかわらず法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から設けられた制度であると解される。」¹⁹⁸とし、「法人事業税の所得割の課税標準（平成15年法改正前は法人事業税の課税標準。以下同じ。）である各事業年度の所得の金額の計算においても、上記と同様に、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り、事業年度ごとの所得の金額の変動の大小にかかわらず法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から、地方税法の規定によって欠損金の繰越控除の必要的な適用が定められているものといえるのであり、このことからすれば、たとえ欠損金額の一部についてであるとしても、条例において同法の定める欠損金の繰越控除を排除することは許されず、仮に条例にこれを排除する内容の規定が設けられたとすれば、当該条例の規定は、同法の強行規定と矛盾抵触するものとしてこれに違反し、違法、無効であるというべきである。」¹⁹⁹と述べている。

すなわち、高裁判決は、欠損金の繰越控除は、「税負担が過重にならないように配慮」²⁰⁰するものであり、「課税に当たり『所得』を把握する際に、何を控

¹⁹⁷ 民集 67 卷 3 号 784-785 頁。

¹⁹⁸ 民集 67 卷 3 号 455 頁。

¹⁹⁹ 民集 67 卷 3 号 456 頁。

²⁰⁰ 民集 67 卷 3 号 783 頁。

除し何を控除しないかということは」²⁰¹、「立法者の裁量判断によって決定されるもの」²⁰²であるとしている。一方、最高裁判決は、法人税法における欠損金の繰越控除は、「法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から設けられた制度である」²⁰³とし、法人事業税の所得割の課税標準である所得の金額の計算上も「法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から、地方税法の規定によって欠損金の繰越控除の必要的な適用が定められている」²⁰⁴としている。

武田昌輔教授は、高裁判決についての評釈において、「繰越欠損金の控除自体は、所得課税の本質に関するものであって、所得概念に内在するものであり、他の種々の別段の定めとは全く異なる性格のものであることに特に留意する必要がある。」²⁰⁵としたうえで、「法人税法は、税負担が過重にならないように配慮したのではなくて、それ以前の問題として、所得課税である以上は繰越欠損金を控除することが当然であって、税負担が過重になるかどうかの問題ではない。」²⁰⁶と批判され、そもそも所得概念は繰越欠損金の控除を含んでいるのだと指摘されている。

このように考えると、所得を課税標準とするならば、繰越欠損金の控除は不可欠のものであり、繰越欠損金の控除を認めないのであれば、それは所得を課税標準とする税とは異なるものといえる。

繰越欠損金の本質について金子友裕教授は、全体損益計算としての所得の観点からの控除必要性について、「継続企業における一定期間を区分して、事業年度という人為的に区切った期間を設定して（継続企業の公準）、所得金額を算定することから、これらの期間を通算した場合の全体損益計算としての所得が生じないとすれば担税力がないものと考えられる。」²⁰⁷と述べられ、「繰越欠損金の控除を認めないとすると、過去の欠損のための債務の支払い等に用いなけれ

²⁰¹ 民集 67 卷 3 号 783 頁。

²⁰² 民集 67 卷 3 号 783 頁。

²⁰³ 民集 67 卷 3 号 455 頁。

²⁰⁴ 民集 67 卷 3 号 456 頁。

²⁰⁵ 武田昌輔「神奈川県臨時特例企業税に関する控訴審判決について」税務事例 42 卷 5 号、(2010 年) 3 頁。

²⁰⁶ 武田・前掲注 205、4 頁。

²⁰⁷ 金子友裕「神奈川県臨時特例企業税最高裁判決からみた繰越欠損金に対する課税の問題」税務事例 45 卷 8 号 (2013 年) 37 頁。

ばならないにもかかわらず、従前の取引規模を維持するための資金が税金の支払いに充当されてしまうことになる。」²⁰⁸として、その場合、「法人税は所得課税といいながら、資本課税を行っていることにな」²⁰⁹り、「資本に対する課税は、所得課税という観点からは長期的には企業の拡大再生産の原資を喪失させていく可能性があるため妥当ではない。」²¹⁰と述べている。

このようにみると、最高裁判決の「法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から、地方税法の規定によって欠損金の繰越控除の必要的な適用が定められているものといえるのであり、このことからすれば、たとえ欠損金額の一部についてであるとしても、条例において同法の定める欠損金の繰越控除を排除することは許され」²¹¹ないとする判旨は妥当なものといえよう。

なお、制度としての繰越欠損金の控除については、法人税法がその課税標準である所得について、同法 22 条で「益金の額から損金の額を控除した金額とする」とし、別段の定めとして、同法 57 条 1 項で青色申告書を提出した事業年度について、「各事業年度開始の日前 7 年（平成 16 年法律第 14 号による改正前は 5 年）以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する」としており、改正前地方税法 72 条の 14 第 1 項は、法人事業税の課税標準（平成 15 年法律第 9 号による改正後地方税法では、所得割の課税標準）である各事業年度の所得は、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例により算定する。」と規定している。

すなわち、法人税において繰越欠損金の控除は必要的に行われる²¹²のであり、法人事業税は特別の定めがない場合、法人税の所得計算によるのであるから、法人事業税に関する限り、繰越欠損金を控除しないことは、解釈論としてはあ

²⁰⁸ 金子友裕・前掲注 207、37 頁。

²⁰⁹ 武田・前掲注 205、3 頁。

²¹⁰ 金子友裕・前掲注 207、37-38 頁。

²¹¹ 民集 67 卷 3 号 456 頁。

²¹² 金子友裕・前掲注 207、37 頁。

り得えないと思われる。ただし、事業税の課税客体は事業であり、課税標準は所得である。法人税の課税客体は所得であり、課税標準は所得の金額である。ここには明確な違いがある。一方で、事業税の課税標準である所得は、特別の定めをする場合を除き、法人税の課税標準である所得の金額の計算の例によって算定するのであるから立法論として繰越欠損金を控除しない制度を設計することは可能性としてはあり得るのであり、この場合における課税標準は、法人税法における課税標準である所得とは異質のものとなる。

占部裕典教授は、地方税法 72 条の 19（課税標準の特例）が、条例による外形標準課税を認めていることなどから、「少なくとも取扱いが全国一律に必ず実施されなければならないほどの強い要請とまでいえず、法人事業税の課税については、国会の立法裁量により法人税と同様に『所得』の計算上、欠損金の繰越控除を認めるという政策を採っているから、これを条例において変更することは許されないけれども（許されるのは地法 72 の 19 の適用場面）、地方税法が法定外税を含む地方税すべてについてまで同様の配慮を義務付けているとは解されないといえよう。」²¹³と述べ、判決を批判されている。

しかし、この見解は、課税標準の特例規定が適用される場合には、繰越欠損金の損金算入が適用されないことを理由にしており、法定外税の活用場面と混同しているように思われる。つまり、課税標準の特例の適用場面では、所得を課税標準とすることが適当でない事業の状況があることが前提であり、そうでない場合は、当然所得が課税標準となるのであり、その場合、繰越欠損金の損金算入は、必要的に適用されるのであるから、法定外税をもってこれを変更するとすれば、やはり立法の問題であると考えるべきではないか。

したがって、特例企業税が、実質的に繰越欠損金相当額を課税標準としていることは、法人事業税の規定を変更するものであれば許されないと解すべきであり、法人事業税とは別の税目であるならば、その税としての妥当性を検討することになる。

（３）特例企業税と法人事業税は別の税目といえるか否か

高裁判決は、「企業税は、法人事業税が課税の対象としていない欠損金を繰

²¹³ 占部裕典「地方税法と法定外税条例との関係～神奈川県臨時特例企業税最高裁判決の検証～」税理 56 巻 8 号（2013 年）66・67 頁。

越控除する前の『利益』に課税するものであるから、法人事業税とは『別の税目』であって、法人事業税の課税標準を変更する趣旨のものではない。また、企業税は、法人事業税とは別個のより応益性を重視した性格を有する税目として成り立ち得る。そうすると、企業税は、法人事業税を補完する『別の税目』として併存し得る実質を有するものというべきである。」²¹⁴と判示している。

最高裁判決は、「本件条例の規定は、地方税法の定める欠損金の繰越控除の適用を一部遮断することをその趣旨、目的とするもので、特例企業税の課税によって各事業年度の所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を実質的に一部排除する効果を生ずる内容のものであり、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から欠損金の繰越控除の必要的な適用を定める同法の規定との関係において、その趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものであって、法人事業税に関する同法の強行規定と矛盾抵触するものとしてこれに違反し、違法、無効であるというべきである。」²¹⁵と判示している。

すなわち、高裁判決は、法人事業税と特例企業税は別の税目であるとし、最高裁は、法人事業税の規定の効果を阻害するものであるとしており、判断の境界は、両税は別の税目であるといえるか否かであると考えられる。

この点について、渋谷雅弘教授は、金築誠志裁判官の補足意見²¹⁶を引用した上で、「当該法定外税が『単独では合理性を主張できるようなものではない』か、

²¹⁴ 民集 67 卷 3 号 791-792 頁。

²¹⁵ 民集 67 卷 3 号 457 頁。

²¹⁶ 「特例企業税の課税標準は、所得の計算において欠損金の繰越控除を行う法人事業税を前提として初めてその趣旨が理解できるものであって、単独では合理性を主張できるようなものではない。特例企業税だけでは、担税力に応じた課税であるとも、県から受ける行政サービスの受益に応じた課税であるともいえないのである。何よりもこの点が、特例企業税が法人事業税の課税標準を実質的に変更するものであることを、如実に示しているように思われる。」「法定税と課税標準が重複する場合であっても、当該地方公共団体における実情に即した、その税自体としての独自の合理性が認められるものであれば、法定外税として許容される余地があるのであり、また、法定税をと課税標準が共通性を有する場合などには税収や経済的効果において法定税に事実上の影響が及ぶことは避けがたいのであるから、そのような事実上の影響があり得るとしても、法定外税が直ちに法定税と矛盾抵触することになるものではないと解される。」(最判平成 25 年 3 月 21 日民集 67 卷 3 号 459-460 頁。)

それとも『その税自体として独自の合理性が認められるもの』であるかという区別が妥当であると考える。」²¹⁷と述べている。

また、金子友裕教授は、「繰越欠損金は、所得計算上の必要的控除であり、政策的な恩典ではないとすれば、法人事業税と『別の税目』とすることは、形式上は別として、実質的には無理があると言わざるを得ない。」²¹⁸と指摘されている。

つまり、本件条例は法人事業税と一体のものとして、その妥当性を判断すべきであり、その前提に立てば、最高裁の判断は妥当なものといえる。

ただし、碓井光明教授は、「法定外普通税条例によって法定普通税に係る法の強行規定の内容を実質的に変更すること、法の規定の趣旨、目的に反し、効果を阻害するものとして許されないとしている。ここには、第一審判決同様に、法定外普通税条例の規定が法定普通税に係る法の規定に矛盾抵触するかも問う考え方（法定普通税との一体的考察説）が示されている。金築誠志裁判官の補足意見が『特例企業税の課税標準は、所得の計算において欠損金の繰越控除を行う法人事業税を前提として初めてその趣旨が理解できる』と述べている部分に、一体的考察説の説得力が示されている。法人事業税の規律は法人事業税のみに及び、法定外税の準則とはならないとする県の主張（分離説）を斥ける考え方である。強行規定の実質的変更は、法定税に関する規律の潜脱であるといえよう。」²¹⁹と述べられ、最高裁判決を支持しているが、同時に、「一体的考察説に対しては、法定外税の創設を認める法の規定がありながら、法人の事業に対しては法人事業税に係る準則規定によって、およそ法定外税を課すことができなくなる」²²⁰のではないかとの危惧を指摘している。

5 小括

本件事案の背景は、応益課税を課税根拠とする法人事業税が、所得を課税標準としていたため、実質的に応能課税とならざるを得ないものであったことにある。すなわち、法人事業税が景気感应性の高い所得を課税標準としていたた

²¹⁷ 渋谷雅弘「神奈川県臨時特例企業税事件最高裁判決について」地方税 64 巻 6 号（2013 年）7 頁。

²¹⁸ 金子友裕・前掲注 207、36 頁。

²¹⁹ 碓井・前掲注 189、57 頁。

²²⁰ 碓井・前掲注 189、57 頁。

め、景気悪化による税収減少を補う必要に迫られた神奈川県が、特例企業税を創設したものである。特例企業税は、高裁判決がいう「理念としては応益性を考慮しながら課税標準の選択においては応益性をほとんど取り入れていない法人事業税とは別個の、より応益性を重視した性格を有する税目」として創設されたが、繰越欠損金控除前の所得を課税標準とすることが応益性をあらわすとは認められないと思われ、その意味でも妥当性を欠くと考えられる。

地方税法は、準則として法人事業税等の法定税について、課税標準等についての定めをしたうえで、法定税とは別の税目として法定外税の創設を認めている。そして、その準則は、法定外税にも及ぶとすることは、結局、法定税とはかわりない分野（もしくは法定税と課税客体が同一のものであっても、独立した別個の税であるといえる場合）でしか独自課税が認められていないことになると思われる。このことは、憲法が地方公共団体に課税自主権を認めていたとしても、現実には、主要な課税客体は既に法定税に取り込まれている中では、課税自主権は実態をとまなわないものといえるのではないだろうか。

この点につき、金子友裕教授は、「本件を離れて考えたときに、住民の納得を得られる法定外税の余地がほとんどないとすれば、地方自治が成立しないということにもなりかねない。このため、本件判決は納税者勝訴として大きく評価したい反面、射程は相当に限定的に解釈する必要があるものとする。」²²¹と述べている。すなわち、本件判決は妥当なものであるとしても、法定外税の趣旨が地方公共団体の課税自主権の充実にあるとすれば、本判決のような法定税と法定外税を一体的に捉える考え方は、法定外税すべてに及ぶものと解すべきではなく、その射程は限定的であるべきということである。

本判決は、法定外税の活用場面における限界を示したという意味で、意義のある判決であると思われる。わが国の地方税制度は、準則として地方税法が定められ、地方公共団体はこの準則の範囲内において条例を制定することにより課税を行うこととなるのである。このため、法定税に関する地方公共団体の課税自主権は、制限税率の範囲内で超過課税を行うことに限定されているというのが実情である。したがって、地方分権の推進において、地方公共団体の課税

²²¹ 金子友裕・「法定税と法定外税の重複に関する考察」租税訴訟 7 号（2014 年）197 頁。

自主権の充実に、法定外税の活用は重要であると考える。

法定外税の活用を課税自主権の充実に結びつけるためには、補足意見にもあるように、法定税の課税標準などの変更を趣旨、目的とするのではなく、応益課税の考え方に妥当する課税客体の選択などに創意工夫をしていく必要がある。しかし、事業税のような基幹税についての応益課税の拡充には、法定外税の活用よりも、地方税法の改正で対応すべきではないかと考えられる。すなわち、本件事案の原因は、応益課税を根拠とする法人事業税が実際の課税においては所得を課税標準としていたため、応益課税に即したものとなっていなかったことにある。そして、法定税である法人事業税における問題の解決のためには、法定外税を活用するよりも事業税について規定している地方税法を応益課税に即したものに改革すべきということである。

本章では、法人事業税における外形標準課税の導入について、シャープ勧告からその後の税制調査会における議論までの経緯を確認したうえで、外形標準課税制度の具体的内容を考察することにより、法人事業税における外形標準課税導入の背景およびその意義を確認した。そのうえで、外形標準課税導入前後の裁判例について考察することで、事業税の根拠としての応益課税について法的側面から確認し、地方自治の観点からも事業税の改革の重要性について確認した。次章では、事業税を応益課税に即したものに改革するという意味で、中小企業に外形標準課税を導入することについて検討する。

第3章 中小企業に対する応益課税としての事業税の外形標準課税導入の是非の検討

第1節 中小企業に対する外形標準課税導入の是非

第1項 資本金基準導入の趣旨

前章では、事業税に外形標準課税が導入されるまで、どのような議論がおこなわれてきたかについて考察し、また、導入された外形標準課税の内容について確認した。事業税に外形標準課税が導入されたのは、その課税根拠である応益課税に即した制度に改革することが目的であったといえる。しかし、その適用対象が資本金1億円を超える法人に限られているため、応益課税の実現は部分的なものに留まっている。なぜ、資本金1億円を超える法人だけを対象としたのだろうか。その立法趣旨を解明し、資本金1億円以下の法人等が依然として所得を課税標準としていることは合理性を有するかについて検討する必要があると考える。

そこで、外形標準課税導入時における税制調査会の議論の内容などについて検討する。税制調査会が平成14年11月に答申をし、その後、法案が国会で審議されようとしていた平成15年2月4日の税制調査会第23回基礎問題小委員会の議事録では、委員と事務局の次のような質疑の記述がある²²²。

（委員）法人事業税の外形標準課税問題ですけれども、これは政府税調の議論では、取りやすいところから取るようになるのは非常に困る、そういうふうであってはならないという意見が多かったと思うのですが、この結果を見ますと、資本金1億円を超える法人ということで、やはり取りやすいところから取るということになっているのではないか、そういう印象を拭えないんですね。しかも、非常に制度が複雑で、簡素とは著しくかけ離れていると思わざるを得ない。今後、一体どうするつもりなのか。どうい

²²² 税制調査会「第23回基礎問題小委員会（15.2.4）議事録」（2003年）
<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/kiso023a.html>（最終確認日2019年7月3日）。

うお考えなのでしょうか。資本金 1 億円を超えないところは、もうそのままほったらかしというお考えなのかどうか、ちょっと伺っておきたいと思います。

（事務局）総務省案、私共旧自治省案に対するご指摘も踏まえて出させていただいたわけですが、総務省案に対しまして、現下の経済情勢のもとで、中小企業に対して外形標準課税を導入することを避けるべきではないか、あるいは、外形標準課税の導入割合を見直すべきではないか、こういうようなご指摘等もございました。そういうものを踏まえまして、今回、決定されたものになったわけです。私共としては、こういう形、大法人と俗に言うてございまして、数は 3 万 1,000 社ですが、税収については 6 割以上がこの大法人があげておりまして、相当程度税収の安定化が図れるし、また、大規模に事業を展開しているのに事業税を負担していないという現状を是正する、こういう意義もあると思っております。私共は、今回、一刻も早く、まず法案を国会に提出しなければならないわけでございますけれども、国会の審議を経まして、これの定着を全力を挙げてやってまいりたい、こういう立場でございます。

（委員）その先どうするのか、というのが先ほどの委員の疑問なんです。通ってから一通るまではわかりますよ。その先はわからないといえわからないでもいいんですけど、方向として。

（事務局）まず定着させまして、その状況を見極めてということになるろうかと思っております。

この質疑からは、政府税制調査会が答申を出した後、法案ができるまでに中小企業に対する配慮への要請があり、それを反映したのではないかとということが汲み取れる。その背景には、長年の懸案だった外形標準課税の法案をなんとかでも提出したいが、そのためには、当時の経済情勢の下では、中小企業への配慮が必要と判断されたのではないかと推測できる。また、資本金 1 億円超の大法人の数が 3 万 1,000 社で、事業税収の 6 割をカバーしているとの発言からは、徴税費用、効率といった点も理由となったのではないかと推測される。

なお、外形標準課税の対象を資本金 1 億円を超える法人とした立法趣旨につ

いて、当時の片山虎之助総務大臣は、平成 15 年 2 月 18 日の衆議院本会議において以下のように答弁されている²²³。

何で 1 億円かというと、これは、法人税法において、1 億円を超える、1 億円以下ということが法人税の一つの仕切りになっておりますので、私どもはそれを取りまして、1 億円以下は中小企業的だ、こういうことで、1 億円以上（原文ママ）の企業についてだけ、4 分の 1 だけ平成 16 年度から外形標準課税を導入させていただこう、これが地方税においては公平であるし、性格が明確化するし、都道府県の税収が安定化するし、そういう意味では、4 分の 1 でございますけれども、一つの大きな足がかりができた」と私は考えております。

すなわち、「1 億円以下は中小企業的だ」という部分から、中小企業への配慮が背景にあることが推測できる。また、「一つの大きな足がかりができた」という部分からは、まずは導入してその定着を図ることが優先され、中小企業への拡大はその後の課題との認識だったのではないかと推測できる。

以上のようにみてみると、事業税に外形標準課税を導入するためには、当時の経済情勢などから中小企業への配慮が必要と判断され、導入後、その定着を図った後に中小企業への適用を検討するつもりであったと思われる。そうであるならば、導入から 15 年が経過し、既に導入されている大企業については、導入時に 4 分の 1 であった外形標準課税の割合が、改正により 8 分の 5 と高められ、より応益課税に即したものとされてきた現在、中小企業に対して所得を課税標準としたままとする合理的理由は存在しないのではないかと考えられる。次項ではこの点について検討する。

第 2 項 中小企業に対する外形標準課税導入の必要性

1 中小企業政策からみた中小企業への配慮の議論

²²³ 衆議院会議録「平成 15 年 2 月 18 日第 156 回国会衆議院本会議 9 号」片山虎之助総務大臣
<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/156/0001/15602180001009.pdf>
（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

前項における考察の結果を踏まえ、本項では、外形標準課税導入の議論がなされていた時期から現在までの間において、中小企業を取り巻く環境がどのように変化してきたかについて考察する。

わが国の中小企業政策は、従来、1963年（昭和38年）に制定された中小企業基本法に基づいて実施されてきたが、その政策理念は、「中小企業とは『過少過多（企業規模が小さく、企業数が多すぎる）』であり、『一律でかわいそうな存在』として認識されていた。また、中小企業で働く労働者は社会的弱者であり、こうした者に対して社会政策的な施策を講ずるべきとのスタンスで政策が講じられてきた。」²²⁴とされる。このような認識のもとに、大企業との格差是正をはかることであった。

その後、わが国経済の成熟化や産業構造の変化、中小企業の多様化などにより、中小企業を巡る環境の変化に対応するため、制定から36年後の1999年（平成11年）12月に中小企業基本法が改正された。

改正後の中小企業基本法では、中小企業政策を基礎づける政策理念自体が、中小企業を取り巻く環境変化に対応し、経済的弱者である中小企業の保護および大企業との格差是正から、多様で活力ある独立した中小企業者の育成・支援へと転換され、結果としての格差の存在は是認されとしたのである。

その結果として政策目的は、生産性の向上（中小企業構造の高度化）や取引条件の向上（事業活動の不利の補正）から経営基盤の強化、創業・経営革新に向けての自助努力の支援およびセイフティネットとされた。

そして、政策対象を画する視点は、企業間格差の底辺構造に位置すること（事業活動の結果として存在する事後的な格差に着目）および格差の是正能力の有無から成長・発展を図る上で必要となる経営資源へのアクセス困難性の有無（市場において営業活動を展開するに際してのイコールフットィング確保の必要性に着目）であるとしている。

このような中小企業基本法の政策対象についての考え方などを旧法と新法を対象表示したものが図表3-1である。

²²⁴ 中小企業庁『新中小企業基本法—改正の概要と逐条解説—』（同友館・2000年）3頁。

図表 3-1 政策対象についての考え方

	〈旧基本法〉	〈新基本法〉
政策理念	○格差の是正	○多様で活力ある独立した中小企業者の育成・支援 ・結果としての格差の存在は是認 ←中小企業の多様性の増大 ←「格差」の質的变化
政策目的	○生産性の向上（中小企業構造の高度化） ○取引条件の向上（事業活動の不利の補正）	○経営基盤の強化 ○創業・経営革新に向けての自助努力支援 ○セーフティネット
政策対象を画する視点	○企業間格差の底辺構造に位置すること（事業活動の結果として存在する事後的な格差に着目） ○格差の是正能力の有無 格差及びその是正能力の有無は企業規模によって変化	○成長・発展を図る上で必要となる経営資源へのアクセス困難性の有無（市場において営業活動を展開するに際してのイコルフットィング確保の必要性に着目） 経営資源へのアクセスの困難性は企業規模によって変化

出典：中小企業庁『新中小企業基本法一改正の概要と逐条解説一』（同友館・2000年）23頁。

改正後の中小企業基本法について佐藤英明教授は、「このように経済的格差の是正を表看板から降ろした新中小企業基本法は、新たに『多様で独立した中小企業者の育成・支援』をその政策理念としてあげる。その政策目的は『経営基盤の強化』『創業経営革新にむけての自助努力支援』『セーフティネット』の三点とされるところ、このような支援等の必要性を『中小』という企業の規模によって認識する論理は、以下のように語られる。すなわち、政策的支援によって是正されるべきは、企業が成長・発展を図る上で必要となる経営資源へのアクセスの困難性であり、このような経営資源への市場におけるアクセスの

困難性は企業規模によって変化する（規模が小さいと困難性が高まる）、とされるのである。」²²⁵と評価されている。

つまり、企業が成長・発展を図る上で必要となる経営資源へのアクセス困難性は企業規模が小さいほど高まるのであり、これを政策的に支援することで大企業との競争条件の公平性が確保されるので、結果としての格差の存在は是認されているのである。ここには、もはや従来の中小企業は経済的弱者であるから保護しなければならないという考え方はみられず、多様な中小企業の自立的成長を支援するため、公平な競争条件の確保が必要との考え方が示されている。

以上、中小企業基本法における中小企業政策に対する考え方の変化を整理したが、次に、事業税における外形標準課税の導入に関する議論において、このような中小企業政策に対する考え方の変化がどのように影響したかについて検討する。

まず、1964年（昭和39年）の政府税制調査会「『昭和39年12月今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」では、事業税は事業そのものを課税客体としているのであり、その課税標準は所得よりも事業の規模ないし活動量あるいは収益を通じて実現される担税力を表わす基準として付加価値要素を導入すべきという文脈の中で、次のように述べている²²⁶。

個人及び中小法人についても、その課税標準として付加価値要素を導入することとするかどうかについては、さきに述べたような事業税の性格や所得に対する課税の累積の回避という趣旨からは、すべての納税者について付加価値要素を導入することとしてさしつかえないとする意見もあるが、しかし、一般的にいて、個人及び中小法人はその企業基盤が劣弱であり、また記帳能力も乏しいと認められるので問題があると考えられる。そこで個人及び中小法人については、(イ)所得金額のみを課税標準とするか、または、(ロ)納税者に所得のみを課税標準とするか、新課税標準を採るかについ

²²⁵ 佐藤英明「わが国における『中小企業税制』の意義と展望」『中小企業税制の展開』租税法研究38号（2010年）74-75頁。

²²⁶ 税制調査会・前掲注70、29頁。

て選択することを認めることとする、の 2 案のいずれかにすることが適当であると考えられ、このいずれをとることにするかについてはなお検討を加えるのが適当であると認めた。

ここでは、個人及び中小法人はその企業基盤が劣弱であるから、大法人とは異なる方法、すなわち、所得金額のみを課税標準とするかまたは所得金額と付加価値要素を導入した課税標準の選択適用を認めるべきとしている。この議論は、個人及び中小法人は企業基盤が劣弱であるということを前提としている。一般的にと断っていることからその根拠は不明であるが、その背景には本答申の前年（昭和 38 年）に制定された中小企業基本法における、経済的弱者である中小企業の保護および大企業との格差是正という理念と同様の趣旨の考え方があるのではないかと推測できる。

次に、1968 年（昭和 43 年）の政府税制調査会「昭和 43 年 7 月 長期税制のあり方についての答申」では、事業税の課税標準について、付加価値要素を導入することが適当であり、「その課税標準は各事業年度の所得及び加算法による付加価値額とする。」²²⁷という仮案を想定して行った審議において、「この仮案については、（中略）（ハ）所得金額部分に対する軽減税率の取扱い、その他中小法人の負担を過重ならしめない措置、（ニ）各企業の負担の変動を緩和するための経過措置等の諸点についてなお審議を続ける必要があると考えられるので、今後引き続き、この仮案をもとにして検討を進めることが適当である。」²²⁸と述べられている。また、「個人については、一般に企業基盤もぜい弱であり、また、その記帳能力も乏しいと認められるので、その課税標準は、所得金額とすることが適当であると考え。」²²⁹と述べられている。

ここでは、中小法人の負担が過重にならないような措置について検討が必要とされ、個人は企業基盤がぜい弱であるため、付加価値要素導入の対象外とされている。中小法人と個人をわけて論じている点で 1964 年の答申と異なるが、弱者の負担を軽減するという論理は、同様の考え方に基づくものと思われる。

²²⁷ 税制調査会・前掲注 71、34 頁。

²²⁸ 税制調査会・前掲注 71、35 頁。

²²⁹ 税制調査会・前掲注 71、35 頁。

さらに、1999 年（平成 11 年）の政府税制調査会「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告」では、以下のように述べている²³⁰。

中小法人は、一般に、収益性が低く担税力も弱いケースが多いと考えられることから、外形標準課税の導入に当たっては、中小法人についての特別な配慮が必要ではないかとの指摘がある。

この点については、外形基準による課税は、本来、事業活動規模に応じた課税を行うものであるため、事業活動規模が小さい法人の場合は、それに見合った税負担にとどまるものである点を基本として考えるべきである。

なお、これに関しては、税制の中立性を確保する観点からも、中小法人であることを理由とした特別な取扱いが適当でなく、各法人が事業活動規模に応じて公平に税を負担する仕組みを整えることが求められているのではないかとの意見があった。

しかしながら、規模が小さな法人については、課税の中立性・公平性の確保の観点や、応益原則に基づいた薄く広い税負担の実現という観点を踏まえつつ、その担税力に配慮することが適当と考えられることから、外形標準課税の導入の際には、中小法人に対する一定の配慮を行うことが必要ではないかと考える。

この記述からは、中小法人について特別な取扱いをすることは、本来、税制の中立性確保の観点から適当ではないが、中小企業に対しては担税力について一定の配慮をすべきとしていることが読み取れる。この中で、「中小法人は、一般に、収益性が低く担税力も弱いケースが多い」と指摘されているが、その根拠は示されていない。すなわち、ここでも中小法人は経済的弱者ということが前提として存在しているように思われる。

そして、中小企業基本法改正時期である 1999 年（平成 11 年）12 月を挟んだ、2000 年（平成 12 年）の政府税制調査会「平成 12 年 7 月 わが国税制の現状と課題」においても、「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告」と同

²³⁰ 税制調査会・前掲注 52、18 頁。

じ内容が述べられている²³¹。

ここでも、中小法人について課税の中立性・公平性、応益原則に基づいた税負担といった観点を意識しながらも、一定の配慮をすべきとしており、少なくとも 1999 年（平成 11 年）7 月の地方法人課税小委員会報告から中小企業基本法改正を挟んで翌年の答申においてもまったく変化がみられないということは、この時点では中小企業基本法の改正は反映されていないということがいえる。

そして、第 2 章でも述べたとおり、2000 年（平成 12 年）11 月の自治省案では、「中小法人について、大法人とは別に税率を計算することにより税率を軽減し、資本金 1,000 万円未満の法人について『簡易事業規模額』（税額にして年 4.8 万円）を選択できることとする」²³²という提案がされている。すなわち、資本金 1,000 万円未満の法人については、軽減税率によって税負担を軽くしたうえで、簡易事業規模額の選択適用によって事務負担を軽減するという趣旨に出たものと思われる。

さらに、2001 年（平成 13 年）11 月の総務省案では、上述の自治省案における簡易事業規模額による制度を維持しながら、課税標準に資本等の金額を加えることを提示し、「これにより、法人事業税全体に占める報酬給与額に係る部分の割合が大幅に下がることとなった。また、大法人と中小法人との税負担割合を変えずに税率が一本化され、『雇用安定控除』も不要となるなど、担税力に配慮しつつ、課税の仕組みが簡素化され」²³³としている。すなわち、課税標準に資本等の金額を併用することで、付加価値のうち報酬給与額の占める割合が高い中小法人の報酬給与額の割合が低下するため、軽減税率を採用せずに中小法人の負担軽減につながり担税力に配慮できるということであり、方法は異なるが、旧自治省案と同様の趣旨であると思われる。

そして、前述のとおり、2003 年（平成 15 年）度税制改正により、資本金 1 億円を超える法人のみを対象として外形標準課税が導入され、中小法人は所得を課税標準とするまま現在に至っている。その理由は、当時の経済情勢を前提とする中小企業への配慮ということである。

²³¹ 税制調査会・前掲注 12、214 頁。

²³² 税制調査会・前掲注 78、6 頁。

²³³ 税制調査会・前掲注 82、7 頁。

以上、税制調査会における外形標準課税導入に関する長年の審議の中で、中小企業に対する配慮の議論について概観した。この議論の流れからは、事業税の外形標準課税化の議論においては、常に中小企業（個人事業者を含む）に対する配慮が検討されてきたことが確認できる。それは、改正前の中小企業基本法の理念であった「経済的弱者である中小企業の大企業との格差是正」という考え方に基づいていた可能性があると考えられる。そうであるならば、1999年（平成11年）12月に中小企業基本法が改正されたときにこれを反映して中小企業への配慮の必要性について見直しが行われるべきであったものと思われる。しかし、50年に及ぶ議論の末、東京都銀行税条例事件などの影響という後押しもあり、ようやく導入にこぎつけた外形標準課税の議論において、1999年7月には、政府税制調査会の地方法人課税小委員会報告が行われ、外形標準課税についての議論も大詰めを迎えており、その後は旧自治省案および総務省案に基づく制度設計に入っていた時期であったため、中小企業基本法改正に伴う方針の転換はできなかったと考えられる。

この点について、2003年（平成15年）3月6日の衆議院総務委員会議録に次の記述がある。黄川田徹委員の「中小企業基本法が、平成11年の11月（原文ママ）ですか、全面改正されまして、中小企業の定義が大幅に見直されておるところであります。その際、資本金の区分については、産業ごとにやや異なるものの、産業の主要を占める製造業等については、従前の1億円以下から3億円以下に中小企業の範囲が拡大されておるところであります。（中略）中小企業基本法の理念に基づきまして、この外形標準課税を導入する対象法人を、資本金1億円超ではなく、資本金3億円超に拡大すべきではないのかと私は思っております。そしてまた、税法上の関係もあろうと思いますけれども、資本金を1億円超にした理由はそもそもどこにあるのでしょうか。」²³⁴という質問に対し、若松謙維総務副大臣は、「法人税におきます軽減税率が適用される法人、これは資本金1億円以下の法人に限られている、こういういわゆる税法上の取り扱いをもとに、今回、資本金1億円を外形標準課税の対象範囲の基準とした

²³⁴ 総務委員会議録「平成15年3月6日第156回国会衆議院総務委員会」黄川田徹委員
<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/156/0094/15603060094006.pdf>
（最終確認日2019年7月3日）。

もので(中略)中小企業基本法は、中小企業の範囲が業種ごとに異なりまして、また、資本金の要件だけではなくて従業員数の要件等の定義もございまして、これは非常に複雑にもなっておりますので、私どもといたしましては、税法上の対象法人の範囲を定める基準にはなじまないということで、先ほどの法人税の1億円、これを適用させていただいた」²³⁵と答弁している。

すなわち、中小企業基本法が中小企業の定義を資本金1億円から3億円に改正したのであるから、外形標準課税の対象を画する基準も資本金1億円ではなく3億円にすべきという質問に対して、中小企業基本法は業種ごとに異なる基準を定めており、従業員数も要件としているため、税法にはなじまないから、法人税法の1億円という基準を適用したということである。しかし、そもそも法人税法が資本金1億円以下の法人を中小法人等としているのは、中小企業基本法と関係があるのではないか。すなわち、法人税法は、改正前の中小企業基本法における中小企業者の定義を考え方としては取り入れていたと考えられるということである²³⁶。そうであるならば、結局、外形標準課税の資本金基準は改正前の中小企業基本法に基づくものと考えられる。

このように考えた場合、事業税は応益課税を根拠とする物税であり、事業が

²³⁵ 総務委員会議録・前掲注234、若松謙維総務副大臣。

²³⁶ 法人税法において、資本金1億円以下を中小法人等と規定したのは、昭和41年度税制改正である。このときの税制調査会の答申では、資本金規模と従業員数のデータを用いて、「中小企業関係法令における資本金5,000万円以下又は常時従業員数300人以下という中小企業の範囲から出発して検討すると、上記のように資本金1億円以上の会社数と従業員規模100人以上の会社数がほぼ一致することから、一方を従業員300人以下とすれば、資本金基準の5,000万円はやや厳に過ぎるように思われる。(中略)なお、中小企業の範囲を定めるについて従業員数を基準とする考え方もあるが、従業員基準はその従業員の範囲等について税の執行上いろいろの問題を生じ易く、できる限り避けるべきものと考えられる。以上の検討の結果、われわれは、中小企業の体質強化のための税制措置の対象とすべき中小企業の範囲としては、特別の場合を除き、資本金1億円以下のものとするのが適当であると認めた。」としている(税制調査会「昭和40年12月 昭和41年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」(1965年)129頁 http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s4012_s41zeiseikaisei.pdf (最終確認日2019年7月3日))。すなわち、中小企業基本法の考え方を基本としながら、従業員数基準を採用しない簡素な基準とするため、当時の中小企業基本法における資本金基準は、製造業等で5,000万円であったが、法人税法では1億円にしたということであり、当時の中小企業基本法の考え方を取り込んだものと考えられる。

行政サービスから受ける便益に応じて負担すべきであるということからは、既に導入から 15 年が経過し、資本金 1 億円超の法人においてはすでに定着している²³⁷と考えられる外形標準課税を中小企業にも適用していくことは、むしろ必然といえると考えられる。

なお、中小企業基本法の改正の税制への影響について佐藤英明教授は、「中小企業基本法における中小企業の位置づけ（見方）が変わった以上、中小企業税制の基本的な考え方にも変更が必要となる。すなわち、現在の中小企業基本法は、『中小』という企業の規模が表しているものを、市場から退出すべきものは退出させることを前提とした競争条件の公平性の確保の必要性、またはそれを具体的に表す経営資源へのアクセス困難性だとしているのであるから、『中小』という企業の規模が経済的弱者としての要支援性を表しているということを前提とした中小企業税制は、独自にその前提を証明しない限り、もはや成り立たない。」²³⁸と述べている。

すなわち、中小企業基本法が改正された以上、旧中小企業基本法の考え方に基づく中小企業税制は、新しい中小企業基本法の考え方に合致していることを証明しなければ、その存立基盤を失ってしまうということである。このように考えると、従来議論の延長線上にある中小企業への配慮措置としての資本金基準は合理性を欠くものと思われる。

2 中小企業を取り巻く経済環境等の変化についての考察

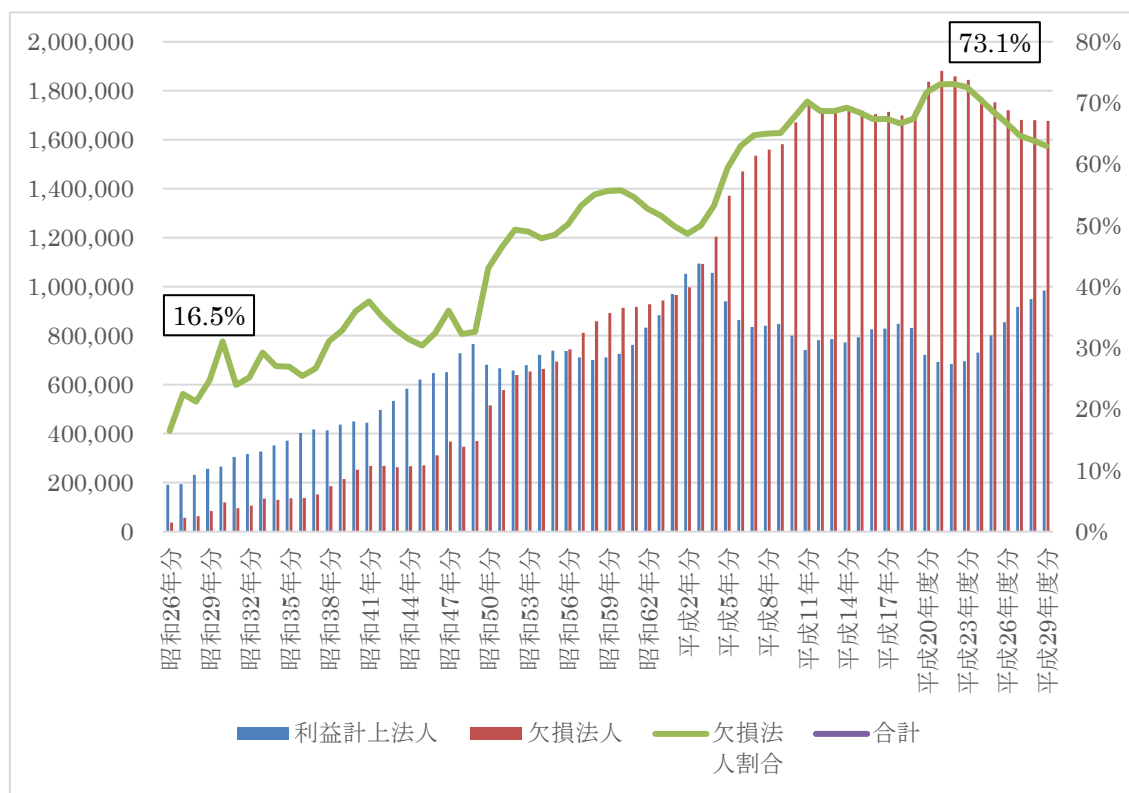
次に、中小企業を取り巻く経済環境等の変化から、中小企業に外形標準課税を導入する必要性について示唆が得られるかについて検討する。

まず、中小企業の欠損法人割合についてみると図表 3-2 のとおり、1951 年（昭和 26 年）には 16.5%であったが、1981 年（昭和 56 年）に 50%を超えるとその後は高水準で推移し、直近のピークである 2009 年（平成 21 年）には 73.1%まで上昇し、2017 年（平成 29 年）には 63.0%とやや落ち着いているものの、依然として高水準で推移している。

²³⁷ 税制調査会・前掲注 1、1-2 頁。

²³⁸ 佐藤英明・前掲注 225、75 頁。

図表 3-2 欠損法人割合の推移（資本金 1 億円未満）



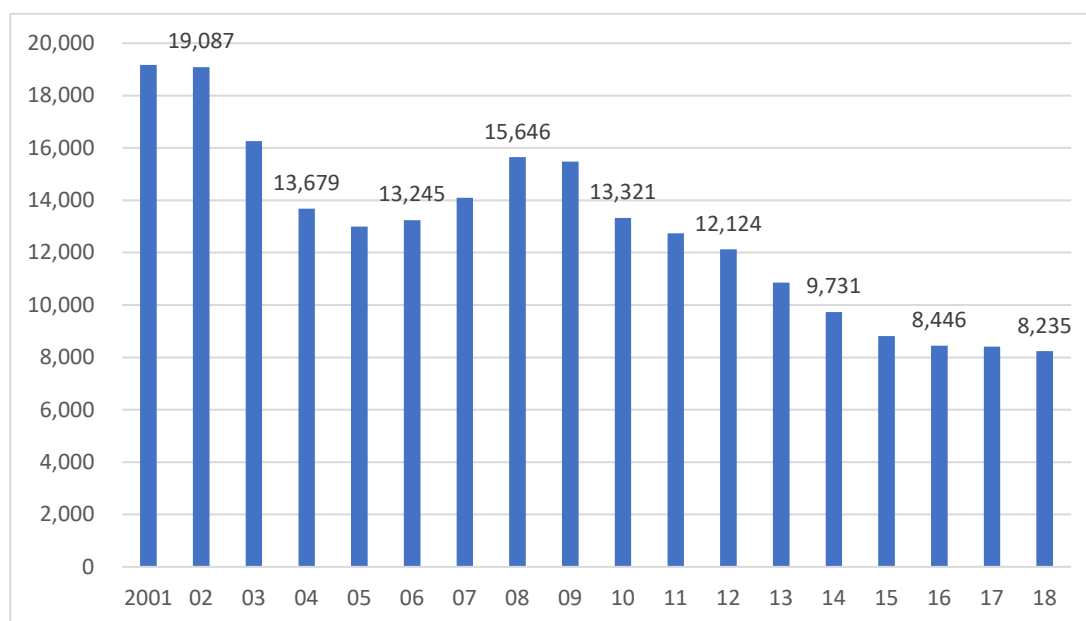
出典：国税庁「会社標本調査結果 資本金階級別表（昭和 26 年分から平成 22 年度分）および（平成 23 年度から）」（2019 年）を基に筆者作成（資本金区分は国税庁の会社標本調査において平成 22 年まで 1 億円未満と以上としていたため、1 億円未満としている。）

https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/01_03.htm（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

次に、企業倒産についてみると図表 3-3 のとおり、2006 年から 2008 年には増加傾向にあるが、全体として近年緩やかな減少傾向にあり、2001 年～2018 年では 19,087 件から 8,235 件と 43%まで減少していることが確認できる。

そして、経済成長率については図表 3-4 のとおり、2010 年に大幅な落ち込みがあるものの、全体としては 0%から 2%の範囲で推移することが多く見受けられ、循環的にマイナスが訪れているといった状況であり、いずれも中小企業の欠損法人割合の大幅な増加の要因としては不自然な印象を受ける。

図表 3-3 企業倒産件数の推移



出典：東京商工リサーチ「1952年（昭和27年）～全国企業倒産」

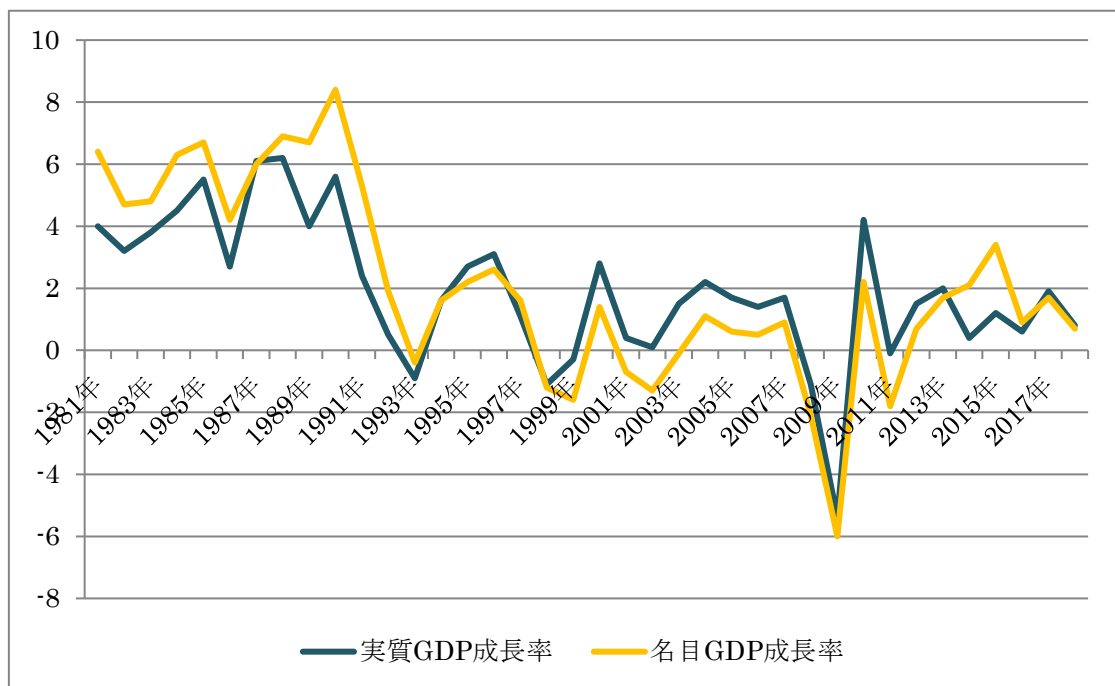
<http://www.tsr-net.co.jp/news/status/transition/>（最終確認日 2019年7月3日）を基に筆者作成。

そこで、1980年（昭和55年）～2016年（平成28年）の37年間における欠損法人割合と経済成長率との関係を分析した藤井誠教授の中小企業会計学会における報告資料「中小企業にかかわる税務会計上のゆがみ」によれば、「景気動向と欠損法人割合との間の相関関係は、相当程度に強いマイナスの値を示した。欠損法人割合増減と倒産増減数との関係においては、相関関係は極めて弱いとの結果になった。さらに、回帰分析は経済が成長すると欠損法人が増えるという因果関係を示している。」²³⁹と述べている。そして、「給与と欠損法人割合については非常に強い相関関係がみられ、給与が増えたことが欠損法人割合の増加に繋がるという因果関係が0.1%有意水準で得られる。」²⁴⁰という分析を

²³⁹ 藤井誠「中小企業にかかわる税務会計上のゆがみ」中小企業会計学会第6回全国大会（2018年9月1日）報告資料23頁。

²⁴⁰ 藤井・前掲注239、24頁。なお、この点について藤井誠教授は、中小法人与同族会社はほぼ重なるが、両者は同じではないとし、この問題は中小企業の問題ではなく同族会社の問題であると述べられている。たしかに両者は同

図表 3-4 経済成長率（GDP 前年比増減率）の推移



出典：内閣府統計情報調査結果「国民経済計算（GDP）」

<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/menu.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）を基に筆者作成。

されている。つまり、景気がよくなると欠損法人が増加して、景気が悪化すると欠損法人が減少するという不可解な結果の原因は、給与の増減との関係性が強いということである。

これらの分析結果の意味するものは、給与の支給額の増減により若干の赤字となるよう所得を調整して申告をすることが、中小企業において経営上の合理的判断とされている可能性が高いということである。このように考えることができるならば、事業税の課税標準は、給与の支給額によって調整されている可能性がないとはいえない所得よりも、事業活動の規模を表わす外形標準である方が適切であるといえる。

一ではないが、本稿では中小企業の全体的な性質をみるためにこの分析を用いたのであり、これによって直接制度設計をするというものではない。したがって、中小企業の大半が同族会社であるという理解のもと、中小企業全体の傾向としてこのようなことがいえると考えられる。

なお、同様の指摘として林宜嗣教授は、「法人の赤字計上の原因に事業主報酬の存在をあげることができる。事業主報酬を大きくし、給与所得控除を活用することで税負担の軽減が可能になるからだ。国税の場合、このような方法で法人税負担を免れたとしても、政府は所得税でかなりの部分を回収することができる。ところが個人住民税のウェイトが小さい都道府県の場合には、企業が法人事業税の負担を逃れると、その分を回収することは難しい。赤字法人も行政サービスを受けているにもかかわらず、税を負担しないのは応益課税にそぐわないという赤字法人課税の根拠は当然のこととして存在するが、都道府県の場合、法人の利益操作によるトータルの税収減が大きいという事情も、法人事業税の改革を求める根拠となる。」²⁴¹と述べている。すなわち、国については、給与により法人所得が減額され、法人税が減少するのに対して、当該給与による所得課税の結果、所得税が増加することにより、法人税の減少分が一定程度所得税により補完される。しかし、都道府県については、法人所得の減額による事業税の減少分を個人住民税で回収することが難しい。したがって、応益課税である事業税の課税標準として所得はふさわしくないということになる。

これまでみてきたように、中小企業に対する外形標準課税の導入の必要性は高まっていると考えられる。そこで、中小企業への外形標準課税導入において検討すべき対象となる中小企業について次節で検討する。

第2節 中小企業の意義および範囲

第1項 中小企業の意義

本論文は中小企業に対する外形標準課税導入について検討するものである。したがって、本論文が対象とするのは中小企業ということになるが、この中小企業とはどのようなものであるかについて検討する必要があると考える。

一般に中小企業というと、大企業に比べて小規模な企業であると考えられ、その区別は規模に着目して行われていると考えられる。では、その規模は何を基準として測定されているのであろうか。まず、中小企業基本法では、「この法律に基づいて講ずる国の施策の対象とする中小企業者は、おおむね次の各号に

²⁴¹ 林・前掲注 34、24・25 頁。

掲げるものとし、その範囲は、これらの施策が次条の基本理念の実現を図るため効率的に実施されるように施策ごとに定めるものとする」(中小企業基本法 2 条)と規定しており、中小企業者の範囲について、業種ごとの分類に応じた資本金と従業員の数により定義している。その内容は、図表 3-5 に示したとおりである。すなわち、業種ごとに資本金と従業員数に基準を設け、その基準以下である場合に中小企業者と定義しており、資本金と従業員数により規模を測定して大企業と区別している。なお、この規定における中小企業者の範囲には個人も含まれている。また、同法では、「この法律において「小規模企業者」とは、おおむね常時使用する従業員の数が 20 人以下（商業又はサービス業に属する事業を主たる事業として営む者については、5 人以下）の事業者をいう」（中小企業基本法 2 条 5 項）と規定している。

図表 3-5 中小企業基本法における中小企業者

業種分類	中小企業基本法の定義
製造業その他	資本金の額又は出資金の総額が 3 億円以下の会社 常時使用する従業員の数が 300 人以下の会社及び個人
卸売業	資本金の額又は出資金の総額が 1 億円以下の会社 常時使用する従業員の数が 100 人以下の会社及び個人
小売業	資本金の額又は出資金の総額が 5 千万円以下の会社 常時使用する従業員の数が 50 人以下の会社及び個人
サービス業	資本金の額又は出資金の総額が 5 千万円以下の会社 常時使用する従業員の数が 100 人以下の会社及び個人

出典：中小企業庁「中小企業・小規模企業者の定義」

<http://www.chusho.meti.go.jp/soshiki/teigi.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

このように、中小企業基本法が中小企業者を規定していることについて、中小企業庁では、『多様で活力ある独立した中小企業者』が成長・発展を遂げるためには、『市場の失敗』等を補正し、市場におけるイコール・フットィングが確保されること、具体的には、資金・人材等の経営資源へ円滑にアクセスしう

ることが必要となると考えられることから、このような面での困難性を有する事業者の有無をメルクマールとすることが適当と考えられる。」²⁴²と述べられている。すなわち、中小企業基本法は、このような基準で企業規模を測定し、大企業と区別することにより、その政策対象である経営資源へのアクセスの困難性を有する企業を画しているということになる。

次に、法人税法では「普通法人のうち、資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの（相互会社を除く）、公益法人等又は協同組合等、人格のない社団等をいう。ただし、資本金 5 億円以上の法人（大法人）による完全支配関係がある普通法人又は複数の完全支配関係がある大法人に発行済株式等の全部を保有されている法人を除く」（法人税法 52 条 1 項 1 号、57 条 11 項、66 条 2 項、66 条 6 項、67 条 1 項）を中小法人等としている。すなわち、原則として資本金の額および大法人による支配状況により定義していると解される。中小企業基本法との違いは、業種による分類は行わず一律に規定され、企業規模については資本金の額のみで測定し、従業員数は加味されていない。そして、大法人による支配の有無すなわち、独立性を加味していることである。

また、租税特別措置法ではたとえば、「中小企業者等とは、資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下の法人（ただし、発行済株式又は出資の総数又は総額の 2 分の 1 以上が同一の大規模法人²⁴³の所有に属している法人またはその発行済株式又は出資の総数又は総額の 3 分の 2 以上が大規模法人の所有に属している法人を除く。）又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が 1,000 人以下の法人とする。」（租税特別措置法 42 条の 4 第 8 項 6 号、租税特別措置法施行令 27 条の 4 第 12 項。）と規定している。

ここでも原則として資本金により企業規模を測定したうえで、大規模法人による支配状況を加味して判断しており、資本金等がない場合には従業員の数によりその規模を測定している。

²⁴² 中小企業庁・前掲注 224、22 頁。

²⁴³ 資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円を超える法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が 1 千人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く（租税特別措置法施行令 27 条の 4 第 12 項）。

そして、会社法には、特に中小企業についての定めはなく、大会社について、「最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が 5 億円以上であるか、又は最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が 200 億円以上であること」（会社法 2 条 6 号）と規定している。すなわち、資本金 5 億円未満かつ負債総額 200 億円未満を大会社でない会社と捉えていると解することができる。

さらに、財産評価基本通達の取引相場のない株式の評価上の会社規模の区分では、図表 3-6 のとおり業種ごとの区分に応じ、総資産と従業員数または取引金額と従業員数という複数の基準により定義している（財産評価基本通達 178）。

図表 3-6 取引相場のない株式の評価上の会社規模の区分

区	区分の内容		総資産価額及び	直前期末以前 1 年間
大会社	70 人以上又は右いずれかに該当	卸売業	20 億円以上（50 人以下除く）	80 億円以上
		小売・サービス業	10 億円以上（50 人以下除く）	20 億円以上
		上記以外	10 億円以上（50 人以下除く）	20 億円以上
中会社	70 人未満で右のいずれかに該当	卸売業	7 千万円以上（5 人以下除く）	5 億円以上 80 億円未満
		小売・サービス業	4 千万円以上（5 人以下除く）	6 千万円以上 20 億円未満
		上記以外	5 千万円以上（5 人以下除く）	8 千万円以上 20 億円未満
小会社	70 人未満で右のいずれにも該当	卸売業	7 千万円未満又は 5 人以下	2 億円未満
		小売・サービス業	4 千万円未満又は 5 人以下	6 千万円未満
		上記以外	5 千万円未満又は 5 人以下	8 千万円未満

出典：財産評価基本通達 178。

以上のように、中小企業についての定義は、その目的や法律等によって様々であり、定義からは中小企業を大企業と区別する統一的な概念はみえにくい。

また、中小企業とは何かという問いに対して、中小企業研究に関する文献が

らも明確な解答は得られなかった²⁴⁴。本来、中小企業は、規模だけで定量的に定義づけられるものではないが、誰が、いつ、どこで、どのような視点で大企業と中小企業を区別するかによって、その定義も異なると考えられ、定性的な定義づけは困難であるとする。したがって、一定の条件に基づいてその規模を測定し、その結果と大企業との資本関係などから区別する基準を設けることにならざるを得ないとする。

そこで、企業規模に関するデータから規模に応じた企業の実態を確認するため、資本金階層ごとの法人数をみると、国税庁の会社標本調査によれば、図表3-7のとおりである。

まず、資本金 1 億円以下は、2,673,030 社で全体の 99.22%を占めている。このうち、資本金 1 千万円以下は、2,324,404 社で全体の 86.28%を占めており、資本金 1 千万円超 1 億円以下が 348,626 社で 12.94%となっており、法人数でみると圧倒的に資本金 1 千万円以下の法人が多いことが分かる。次に、欠損法人割合をみてみると、資本金 1 千万円以下の欠損法人割合は 64.9%、資本金 1 千万円超 1 億円以下の欠損法人割合は 49.5%、資本金 1 億円超は 23.3%と欠損法人の割合は資本金が大きくなるにつれ、減少傾向にあることが分かる。

²⁴⁴ 例えば、瀧澤菊太郎教授は「中小企業とは何かを歴史的、世界的視野で統一的理解しようとする場合、基本的に重要なことは、なぜ「大企業」と区別して「中小企業」を認識する必要があるのかという点であり、その認識の必要性を説明する理由は「問題型認識論」と「貢献型認識論」とに大別され、さらに前者は「淘汰問題型」、「残存問題型」、「格差問題型」に、後者は「開発貢献型」、「需要貢献型」、「競争貢献型」、「苗床貢献型」に分類される。そしてそれぞれのタイプごとに「大企業」と区別して「中小企業」は異なることになるが、各タイプの認識論が生まれる背景は、世界経済の中での位置づけ、経済発展の段階、経済社会の構造、経済力集中の程度、大企業と中小企業との関連性、等々によって異なる。したがって、「中小企業とは何か」という設問に対する答えは、国によって異なり、また、同じ国でも時期によって異なる、ということになるのである」と述べている（小林靖雄・瀧澤菊太郎編『中小企業研究 55 年－中小企業とは何か』（有斐閣・1996 年）29-30 頁）。

また、植田浩史教授は、アメリカ・EU・台湾・中国の中小企業の定義を比較した中小企業白書の記載を引用した上で「政策の対象としての中小企業の定義は、国や地域によって異なっており、それぞれの歴史や社会、文化の影響を受けている。日本の場合、中小企業の定義はもっともシンプルで、基本的には規模という定量的な水準をもっとも重視していることがわかる。しかし、どの国の指標をとってみても企業の圧倒的多数は中小企業であり、中小企業がそれぞれの経済で果たしている役割の大きさを知ることができる」と述べている（植田浩史『現代日本の中小企業』（岩波書店・2004 年）7 頁）。

図表 3-7 資本金階級別法人数の状況

資本金階級	合計		利益法人数	欠損法人数	欠損法人割合
	数	構成比			
100 万円以下	380,337	14.12%	138,988	241,349	63.5%
100 万円超	62,724	2.33%	22,255	40,469	64.5%
200 万円超	1,154,824	42.87%	379,848	774,976	67.1%
500 万円超	726,519	26.97%	273,905	452,614	62.3%
1 千万円以下計	2,324,404	86.28%	814,996	1,509,408	64.9%
1 千万円超	147,838	5.49%	71,040	76,798	51.9%
2 千万円超	150,038	5.57%	77,308	72,730	48.5%
5 千万円超	50,750	1.88%	27,639	23,111	45.5%
1 千万円超	348,626	12.94%	175,987	172,639	49.5%
1 億円以下計	2,673,030	99.22%	990,983	1,682,047	62.9%
1 億円超	12,640	0.47%	9,359	3,281	26.0%
5 億円超	1,668	0.06%	1,357	311	18.6%
10 億円超	3,110	0.12%	2,557	553	17.8%
50 億円超	743	0.03%	600	143	19.2%
100 億円超	1,039	0.04%	851	188	18.1%
1 億円超計	19,200	0.71%	14,724	4,476	23.3%
連結法人	1,726	0.06%	1,150	576	33.4%
合計	2,693,956	100.0%	1,006,857	1,687,099	62.6%

出典：国税庁「平成 29 年度分会社標本調査」（2019 年）54 頁を基に筆者作成

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2017/pdf/h29.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

中小企業を大企業と対比して規模の小さい企業とみた場合、その規模の基準の 1 つである資本金は、ほとんどが 1 億円以下であり、さらに、その大部分を 1 千万円以下の企業が占めている。大企業に比し、規模が小さいことは、取引における信用力、資金調達における選択肢の多さや条件、従業員の募集や定着など、様々な面においてデメリットも多数あると想定され、経営的観点からも

資本金を増加させようとするものと思われる。しかし、データでみる限り、ほとんどの企業が資本金を大きくすることを行っていないと考えられる。

つまり、資本金が小さいことのデメリットよりもメリットあるいは大きくなることのデメリットが大きいものと考えられる。例えば、法人税における軽減税率、交際費課税、少額減価償却資産の一括費用計上、欠損金の繰越控除などであり、地方税における法人住民税の均等割、法人事業税の外形標準課税の適用などが、中小企業の資本金を過小なままにしておくインセンティブとなっているものと思われる。そうであるならば、これら中小企業に対する税制上の措置の適用要件である資本金は、企業規模を表す基準として中立性を欠き、適切ではない可能性がある。

この問題について、浦東久男教授は「中小企業であることにより税制上有利に扱われるとすれば、資本金を増額して中小企業でなくなることにより失う利益と規模拡大による経営上の利益との比較によるということであろうか。さらに、中小企業に対する優遇措置を利用するために大企業が資本金を減額して中小法人になることを考える企業もあるかもしれない」²⁴⁵と述べている。すなわち、資本金により中小企業を区分し、その区分によって税制上の優遇措置などが受けられることにより、減資する大企業があるかもしれず、企業の経営判断の中立性を損なう結果となっている可能性があるということである。

なお、平成 26 年 6 月の政府税制調査会において中小法人課税の見直しについて、現行法人税法上、全法人の 99%が中小法人に分類され、様々な税制支援の適用を受けている点を指摘した上で、改革の方向性として、「中小法人の範囲について、企業規模を見る上での資本金の意義は低下してきており、資本金基準が妥当であるか見直すべきである。仮に資本金基準を継続する場合でも、中小法人に対する優遇措置の趣旨に鑑みれば、真に支援が必要な企業を対象を絞り込むべきであり、1 億円という水準の引下げや、段階的基準の設置などを検討する必要がある。特に会計検査院からの『多額の所得を得ながら中小企業向け優遇税制を受けている企業が存在する』との指摘への対応は必要である」²⁴⁶

²⁴⁵ 浦東久男「中小企業税制・個人事業主（所得税）」金子宏監『現代租税法講座 第 3 巻 企業・市場』（日本評論社・2017 年）348 頁。

²⁴⁶ 税制調査会・前掲注 1、7 頁。

として、中小企業税制の見直しの必要性に言及している。

また、自由民主党・公明党の平成 28 年度税制改正大綱では、法人税制をめぐる諸課題として、「中小法人課税については、実態を丁寧に検証しつつ、資本金 1 億円以下の法人に対して一律に同一の制度を適用していることの妥当性について、検討を行う。資本金以外の指標を組合せること等により、法人の規模や活動実態等を的確に表す基準に見直すことについて検討する」²⁴⁷として、今後、税制上の中小企業の定義の見直しを示唆している。

中小企業の定義については、その目的に応じて、また、社会、経済などの状況に応じて変化するものであり、一概には決定できない。しかし、何らかの基準を設けなければならない場合、目的を限定してその目的に沿った基準を設けることが適切ではないかと考える。また、資本金といった企業の経営判断に必ずしも中立的とはいえない基準のみではなく、従業員数、売上金額、大企業による支配関係といった複数の基準を併用すべきではないかと考える。

一方で、事業税の課税という観点から中小企業とはどのように定義すべきであろうか。地方税法の事業税について規定する部分において、中小企業を定義する規定は存在しない。納税義務者について規定する地方税法 72 条の 2 第 1 号ロにおいて、所得割が課される（外形標準課税の対象とならない）法人として「公共法人等、公益法人等、人格のない社団等、特別法人、その他一定の法人並びにこれらの法人以外の法人で資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下のもの又は資本若しくは出資を有しないもの」と規定しているだけである。

この他に企業規模を基準とする規定としては、法人事業税の標準税率等を規定する同法 72 条の 24 の 7 第 3 項で、軽減税率が適用されない法人について、「3 以上の道府県において事務所又は事業所を設けて事業を行う法人で資本金の額又は出資金の額が千万円以上のもの」と規定している。また、分割法人の申告納付等における分割基準の算定について規定する同法 72 条の 48 第 4 項 1 号で、「従業者の数 事業年度終了の日現在における数値。ただし、資本金の額又は出資金の額が 1 億円以上の製造業を行う法人の工場である事業所等につ

²⁴⁷ 自由民主党・公明党『平成 28 年度税制改正大綱』（自由民主党・公明党・2015 年）5 頁。

いては、当該数値に当該数値(当該数値が奇数である場合には、当該数値に 1 を加えた数値)の 2 分の 1 に相当する数値を加えた数値」とする規定がある。

すなわち、地方税法では直接に中小企業を規定することはしておらず、大企業と異なる規定を設ける必要がある部分について、その必要に応じて個別の基準を設けているものと解される。すなわち、所得を課税標準とする法人については資本金の額等のみを基準とし、軽減税率については事務所等を設けて事業を行っている都道府県の数および資本金の額等を基準とし、分割基準については資本金および業種および事務所等の種類という組み合わせによる基準によって、大企業と区別する規定を設けているのである。

このようにみてみると納税義務者については、資本金 1 億円という基準により大企業と中小企業を区別する必要性があったということになる。しかし、事業税の課税根拠は、事業が地方公共団体の行政サービスから受ける便益に対する負担という応益課税であり、事業そのものを課税客体とする物税である。したがって、事業税の課税において、中小企業を大企業と区別する必要性を検討すべきである。つまり、事業税は応益課税であり、行政サービスの受益に応じて税負担をするべきである。したがって、受益量を測定する基準として事業活動の規模を表わす外形標準を採用して課税するという考えに立てば、事業の規模は課税標準に反映されるのであり、そのうえさらに納税義務者の人的要素である企業規模に着目して課税方法を区別する必要があるのかということである。

この点については、次節以降においてさらに検討を行うが、現実には、外形標準課税の対象企業の線引きという意味では、既に 1 億円という基準により区分が行なわれているため、外形標準課税の対象となっていない中小企業に対する課税を制度として検討する場合、まずは、現状の 1 億円という基準を前提として検討する必要があると考える。そこで、次項では大企業と中小企業は現行の 1 億円という基準で区別をするとした場合、個人事業者をどのように取り扱うべきかについて検討を行う。

第 2 項 個人事業者についての検討－個人事業税と法人事業税の比較－

一般に、中小企業といった場合、個人事業者を含むべきか検討を要する。中小企業基本法では、前述のとおり、中小企業者の範囲として「資本の額又は出

資の総額が3億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が300人以下の会社及び個人であって、製造業、建設業、運輸業その他の業種(次号から第4号までに掲げる業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの」(中小企業基本法2条1項1号)と規定しており、個人事業者を含めた定義づけを行っている。しかし、事業税においては、法人に対する課税と個人に対する課税を分けて規定している。このように規定されているのはどのような理由によるものであろうか。事業税は、事業という「もの」を課税客体とする税であり、物税であると観念されている。このため、その課税のあり方は、本来、納税義務者の事情に左右されるべきではない。すなわち、納税義務者が、法人であるか個人であるかによって課税方式や税額が変わるべきではないということである。

本項では、個人事業者は中小企業に含まれるのではないかと考えから、個人事業税の課税の仕組みと中小企業に対する法人事業税の課税の仕組みを比較し、個人に対する事業税と法人に対する事業税を分けて規定する合理性はあるのだろうかについて、および、個人事業者を外形標準課税の対象とすべきか否かについて検討してみる。

1 課税対象

まず、個人事業税の対象となるものについて確認すると、「個人の行う事業に対する事業税は、個人の行う第1種事業、第2種事業及び第3種事業に対し、所得を課税標準として事務所又は事業所所在の道府県において、その個人に課する。」(地方税法72条の2第3項)と規定されており、事業税の課税対象となる事業が法律で第1種事業、第2種事業、第3種事業に限定されている点に特徴がある。つまり、個人の行う事業の場合、第1種事業、第2種事業及び第3種事業に該当しないものは、課税されないこととなっており、法人の行う事業の場合に原則としてすべての事業が対象となっているのと対照的である。

事業の区分は概ね、第1種事業は商工業、第2種事業は第1次産業、第3種事業は自由業のように分かれている。このように業種を限定する必要については、個人事業税の税率が、第1種事業は5%、第2種事業は4%、第3種事業は5%または3%と事業の種類によって異なる税率を適用しているためではないかと考えられる。また、事業税の歴史的背景が関係していると思われる。す

なわち、事業税の前身は営業税であり、様々な変遷を経て現在の事業税となったことは第 1 章で述べたとおりである。その概要は、明治 11 年府県税としての営業税にはじまり、明治 29 年に国税営業税となり、府県は営業税付加税および対象業種以外の業種に府県税営業税を課した。大正 15 年には国税営業税は純益課税の国税営業収益税となり、府県は営業収益税付加税および対象業種以外の業種に府県税営業税を課した。そして、昭和 15 年に国税営業収益税と府県税営業税を統合し、国税営業税とした上で、すべてを府県に還付することとし、昭和 22 年に府県営業税となり、翌 23 年に事業税となったのである。課税方式は前半約 50 年は外形標準課税であり、後半約 70 年は所得課税を中心として一部外形標準課税がおこなわれてきたが、当初から個人の営業については業種を限定して課税してきた。このため、現在においても事業の種類を限定して課税する仕組みが定着したのではないかと推測できる。

しかし、テクノロジーの発達やインターネットの普及などにより、新たな事業形態が次々に生まれている現在では、課税対象事業を限定列举する方式は、合理的でなくなっていると思われる。法人事業税のように、原則としてすべての事業を対象とし、非課税とすべき事業を限定する方式に改めるべきではないだろうか。

この点について碓井光明教授は、「新しい形態の事業が登場したときに、それを法律又は政令で拾いあげるまでには、どうしてもタイムラグを生じ、課税の平等の観点から望ましくないという問題がある。また、多様な事業活動をしている者について、課税対象事業と課税対象外事業とを区別するという問題もある。たとえば、弁護士業は課税されるが、弁護士が著述や講演で収入を上げている場合に、弁護士業との区別が必要になる。そもそも業種を列举する方式が必要とされるのは、第 1 種、第 2 種、第 3 種で、税率に差が設けられているので区分が必要なこと（第 1 種は 5%、第 2 種は 4%、第 3 種のうち 4 号・5 号・7 号の事業は 3%、それ以外は 4%（原文ママ））、第 2 種は主として自家労力によるものは課税されないことにある。」²⁴⁸と述べている。すなわち、新しい事業形態を法律等に反映するには時間がかかることや同一の事業活動内で

²⁴⁸ 碓井光明『要説 地方税のしくみと法』（学陽書房・2001 年）126-127 頁。

課税対象事業とそれ以外について区別しなければならないことを問題として指摘されている。

2 課税標準

個人事業税の課税標準については、「個人の行う事業に対する事業税の課税標準は、当該年度の初日の属する年の前年中における個人の事業の所得による。」

（地方税法 72 条の 49 の 7）と規定されている。ここにいう所得とは、所得税法 26 条に規定する不動産所得および同法 27 条に規定する事業所得の計算の例によって算定され、青色事業専従者、白色事業専従者については、所得税の規定に従う。また、前年前 3 年間に生じた損失については、繰越控除が認められている（地方税法 72 条の 49 の 12）。なお、事業主控除として「当該個人の事業の所得の計算上 290 万円を控除する」（地方税法 72 条の 49 の 14）という規定が設けられている。このような規定となっているのは、個人事業税が、所得税の確定申告に基づく賦課課税方式をとっているためである。

一方、法人事業税の課税標準は、電気供給業などの収入金額課税法人と資本金 1 億円以下の法人等、資本金 1 億円超の法人の 3 種類に分けて規定しているが、ここでは、資本金 1 億円以下の法人等について確認すると、「各事業年度の所得」（地方税法 72 条の 12 第 1 号ハ）と規定され、各事業年度の所得とは、「各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によって算定する。」（地方税法 72 条の 23 第 1 項 1 号）となっている。

これらの規定の状況からは、個人事業税は、前年所得を課税標準とする賦課課税方式を採用し、法人事業税は、当該年度の所得を課税標準とする申告納税方式を採用していることが確認できる。

ここで問題となるのが、同じような状況にある法人と個人事業者の課税の公平性についてである。たとえば、同額の売上高で同額の必要経費を計上した法人と個人事業者で、法人においては役員給与を計上した結果、所得がゼロであれば事業税の負担は発生しないが、個人事業では、290 万円の事業主控除を控除した残額に対して事業税負担が生じることとなり、事業税負担だけを比較し

た場合、法人の方が有利に扱われているように見える。

このような状況は公平な課税が損なわれているといえないだろうか。この点について日本税理士会連合会税制審議会（会長：金子宏教授）では、「事業主控除額（現行 290 万円）は、平成 11 年度の税制改正以後、見直しが行われていない。中小法人の役員給与の水準を踏まえて、一定程度の引上げを行うべきである。」²⁴⁹と答申している。つまり、事業主控除額 290 万円は、役員給与の平均的支給額からみて低い水準であり、引上げる必要性があるということである。

3 税率

個人事業税の税率は、「第 1 種事業 5%、第 2 種事業 4%、第 3 種事業 5%（あん摩、マッサージ又は指圧、はり、きゅう、柔道整復その他の医業に類する事業（両眼の視力を喪失した者その他これに類する政令で定める視力障害のある者が行うものを除く。）及び装蹄師業は 3%）」（地方税法 72 条の 49 の 17）と規定されている。

一方、法人事業税の税率について、資本金 1 億円以下の法人等では、「①3 以上の道府県に事務所又は事業所を設けて事業を行う法人で資本金 1 千万円以上のもの（軽減税率不適用法人）と、②それ以外の法人（軽減税率適用法人）に分け、①は 9.6%、②は各事業年度の所得のうち年 400 万円以下の金額 5%、年 400 万円超 800 万円以下の金額 7.3%、年 800 万円超の金額 9.6%」（地方税法 72 条の 24 の 7）と規定されている。

税率についての規定を比較すると、個人事業税は、多くの事業で 5%を採用し、特定の事業（第 1 次産業である第 2 種事業や第 3 種事業の一部）についてのみ軽減税率を適用しており、法人事業税では、軽減税率適用法人の所得のうち年 400 万円以下の金額は、個人事業税と同じ 5%であり、所得が増加するにつれて 3 段階の累進課税となっている。すなわち、個人事業であれば、所得がいくら増えようとも比例税率の 5%で済むが、法人では、所得が増えるにつれて税負担も増える仕組みとなっており、所得金額が 400 万円を超える場合、事業税負担のみで比較すると個人事業の方が有利となっている。

²⁴⁹ 日本税理士会連合会税制審議会「地方税制の問題点とあり方について－平成 22 年度諮問に対する答申－」（2010 年）7 頁。

4 検討

以上のように、いくつかの点で個人事業税と法人事業税の課税方式などについて比較してみたが、課税対象となる事業の限定列举方式など、事業税の歴史的背景などから当初はこのような規定に合理性があったとしても、現在においては必ずしも合理的とはいえない面がある。また、課税標準や税率の面でも事業の法的形式の選択において中立的でない部分も見受けられる。このようなことの解決策として、外形標準課税の適用の余地はあるのではないだろうか。つまり、課税標準を所得から付加価値にした場合、役員給与をいくら支給するかなどによる差異は生じないためである。

しかし、中小企業に導入する場合でもその担税力をどう捉えるべきかについては、議論がある。すなわち、転嫁を予定する限り、事業そのものに担税力があるといえそうだが、仮に転嫁できない部分についての担税力がないとすれば、中小企業者の担税力に配慮した制度設計が必要となり、その場合所得課税との併用方式が有力であるが、上記の問題は解決しないこととなる。

この問題について田中治教授は、外形標準課税導入前の平成 12 年の論文で、「同じ事業税という名で課税する以上、基本的には、個人と法人とで課税標準を異にすることは、適切ではないであろう。そうだとすれば、新たな仕組みのもとでは、個人事業者に認められている 290 万円の事業主控除は、それが勤労報酬部分を含む以上、もはや控除できなくなる。その結果、個人事業者に対する税負担は大きくなる。急激な税負担の増大を避け、納税者の担税力を考慮すべきだとすれば、個人についても何らかの控除等によって、従前と同様の課税の軽減措置を図る必要がある。」²⁵⁰と述べている。

このように、個人事業を外形標準課税の対象にする場合でも担税力に配慮した軽減措置を導入するのでは、制度が複雑になる恐れもある。また、個人事業者に法人と同程度の記帳義務や申告義務を課すことが果たして可能かという問題もある。

税制調査会では、1968 年（昭和 43 年）7 月の答申における外形標準課税に関する文脈の中で、「個人事業税の課税標準についても法人の事業税と同様にす

²⁵⁰ 田中治「事業税の外形標準課税」『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古稀記念』（成文堂・2000 年）341 頁。

べきであるという意見も述べられたが、個人については、一般に企業基盤も弱い弱であり、また、その記帳能力も乏しいと認められるので、その課税標準は、所得金額とすることが適当であると考え。」²⁵¹としている。

1999 年（平成 11 年）7 月の地方法人課税小委員会報告では、「個人の事業については、事業税の性格に照らして考えれば、基本的には、法人の事業と同様に扱うべきであり、事業活動規模を表す外形基準による課税を導入するのであれば、対象を法人事業税に限定することなく、個人も含めた事業税全体を改革するのが本来のあり方であると考え。しかしながら、個人については、会計処理の面などでなお法人との間に一定の格差があると考えられることや個人事業業者に申告納付を行う仕組みを導入することは、納税者の事務負担の増加となることなどから、外形標準課税は、当面、法人を対象とするのが適当ではないかと考える。」²⁵²と述べられている。

このように、税制調査会における事業税の外形標準課税導入に関する長年の議論のなかでも、個人事業の問題は検討されたのであるが、会計処理能力や事務処理負担などの観点から対象とされずにきたのである。

なお、前述のような理由のほか、その税收規模なども原因ではないだろうか。多田雄司氏は「中小法人の取扱いに苦慮している中で、更に個人の事業税を対象にすると収集がつかなくなる。また、平成 10 年度の個人事業税の税收は、2,711 億円（都道府県税收の 1.8%）であり、法人事業税の 4 兆 2,114 億円（同 27.5%）に比べて低い税收水準にあることも対象外にした理由であると考えられる。」²⁵³と述べている。すなわち、個人事業税の税收は、都道府県の税收全体から見て 1.8%とわずかであるため、影響が少ないと判断されたのであろう。このことは、現在も同様に、平成 28 年度における個人事業税は 2,025 億円（都道府県税收の 1.1%）であり、法人事業税の 3 兆 9,914 億円（同 21.7%）²⁵⁴に比べて低い水準となっており、大部分を法人事業税が占めていることなどから、

²⁵¹ 税制調査会・前掲注 71、35 頁。

²⁵² 税制調査会・前掲注 52、15 頁。

²⁵³ 多田雄司『検証 外形標準課税』（税務研究会・2000 年）130 頁。

²⁵⁴ 総務省「平成 31 年版地方財政白書第 1 部 3 地方財源の状況 第 28 図道府県税収入額の状況」

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-03.html#p01031201（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

個人事業税を大幅に変更するより現状のままの方が納税者にとっても徴税側からも効率的との判断なのかもしれない。

以上、個人事業税と法人事業税について、納税義務者、課税標準、税率、課税実態などの観点から比較し、個人事業者を外形標準課税の対象に含めるべきか考察した。理論的には、事業税は事業を課税客体として課す物税であり、納税義務者が個人か法人かによって課税方法を区別することは必ずしも適切とはいえないと思われる。しかし、現状からみて法人事業税との課税方式の差異が大きく、事業全体からみた割合やその事務負担能力等も含めて総合的に考慮すると、個人事業者を外形標準課税の対象とすることは、現時点では適切ではないと考えられる。

そこで、次節では本論文の対象となる中小企業に対して、外形標準課税を導入する場合に、応益課税の論理が実際の中小企業への課税における妥当性や赤字法人の税負担能力の考慮必要性について検討する。

第3節 応益課税としての事業税と中小企業

第1項 応益課税と中小企業への課税

第1節では、中小企業にも外形標準課税を適用する必要性が高まっていることを述べ、前節では、その対象範囲としての中小企業の意義などについて検討した。そのうえで、本節では、現実には中小企業に外形標準課税を適用することの是非について検討する。すなわち、事業税は応益課税に基づいて課税される税であり、事業が地方公共団体の施設や行政サービスから受ける利益に応じた負担をすべきというものである。したがって、すべての事業がその事業活動に応じて行政サービスの受益に応じた税負担をすべきであり、黒字であるか赤字であるか、大企業であるか中小企業であるかなど納税義務者の人的側面を考慮の外におくべきものである。このことは、地方法人課税において理論的には望ましいものと思われるが、実際の課税の場面においても妥当性を有するといえるかが問題となる。

たしかに課税する側からみれば、公共サービスは安定的に供給しなければならず、その財源は安定していることが望ましい。また、公共サービスの経費を

その利用者が負担するのは当然であり、その利用量に応じて負担することが公平の原則にかなうようにも見える。しかし、納税者の立場からみると、実際にどの程度の受益があるのかわからない状況で、応益課税といわれても逆に不公平と感じるかもしれない。

この点について林宜嗣教授は、「企業課税の負担も、企業が利用する行政サービスの利益も、最終的には個人に帰着するのであるから、『企業課税は不要であり、すべて個人課税に移行すべきだ』という主張も生まれる。しかし、応益税として公平な個人課税を実現するためには、企業を経由して『誰が』（株主、労働者、消費者等）『どの程度の』利益を受けているかを明確にしなければならない。個人が直接に利用する行政サービスの受益は比較的明確だが、企業が利用する産業基盤型社会資本や、企業が受ける行政サービスの利益の帰着先を追跡することはきわめて困難である。そこで、企業を経由した利益と税負担の行きつくところがおおむね一致すると考えるなら、個人課税よりもむしろ企業レベルで課税する方が便利であり、公平だともいえる。ここから導かれる地方法人課税の政策的意味合いは、企業の受益と負担が釣り合っているかどうかである。ただし、ここでの受益と負担の釣り合いは『個々の法人』ではなく、『マクロ・ベース』を指している。個別企業の受益が明確なら、受益者負担金を取ればよいからである。」²⁵⁵と述べている。すなわち、行政サービスの受益も税負担も最終的には個人に帰着するとしても、企業を経由した行政サービスの最終的な帰着先やその量を特定することは困難であるため、企業に対する課税の必要性が生じるということである。

なお、林宜嗣教授は、地方法人課税改革について、地方公共団体からの受益と地方税の負担の帰着について試算している。その内容は、まず、図表 3-8 および図表 3-9 には、2012 年度の都道府県税収と市町村税収を個人と法人に配分した結果を示している。都道府県税収 14 兆 1,456 億円のうち、個人が 9 兆 2,378 億円を負担し、法人が 4 兆 9,077 億円負担しており、市町村税収 20 兆 3,152 億円のうち、個人が 12 兆 8,198 億円を負担し、法人が 7 兆 4,953 億円負担していることが分かる。

²⁵⁵ 林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）415-416 頁。

図表 3-8 2012 年度都道府県税収と個人・法人の一次負担額（単位：100 万円）

	収入額	個人	法人
普通税	14,135,732		
（1）法定普通税	14,110,128		
道府県民税	5,628,848		
個人分	4,681,733	4,681,733	
法人分	832,024		832,024
利子割	115,091	73,725	41,366
事業税	2,531,277		
個人分	177,618	177,618	
法人分	2,353,658		2,353,658
地方消費税	2,551,109	2,407,109	144,000
不動産取得税	335,563	153,585	181,978
道府県たばこ税	288,934	275,077	13,857
ゴルフ場利用税	50,670	45,127	5,543
自動車取得税	210,432	123,485	86,947
軽油取引税	924,662		924,662
自動車税	1,585,966	1,290,865	295,101
その他	2,666		2,666
（2）法定外普通税	25,604		25,604
目的税	9,656		
（1）法定目的税	1,685		
ア 狩猟税	1,685	1,685	
（2）法定外目的税	7,972		
宿泊税	1,070	740	330
その他	6,902	6,902	
旧法による税	198	198	
合計	14,145,586	9,237,848	4,907,737

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）

408 頁。

図表 3-9 2012 年度市町村税収と個人・法人の一次負担額（単位：100 万円）

	収入額	個人	法人
普通税	18,726,659		
（1）法定普通税	18,725,272		
市町村民税	9,070,771		
個人分	6,942,118	6,942,118	
法人分	2,128,652		2,128,652
固定資産税	8,580,408		
土地	3,399,016	1,963,680	1,435,336
家屋	3,551,372	2,115,451	1,435,921
償却資産	1,538,656		1,538,656
交付金	91,364		91,364
軽自動車税	184,272	108,134	76,138
市町村たばこ税	887,112	844,568	42,544
鉱産税	1,979		1,979
特別土地保有税	731		731
（2）法定外普通税	1,386		
狭小住戸集合住宅税	369	369	
別荘等保有税	555	384	171
その他	462	65	397
目的税	1,588,514		
（1）法定目的税	1,587,109		
事業所税	349,796		349,796
都市計画税	1,215,485	823,253	392,232
その他	21,828	21,799	29
（2）法定外目的税	1,405		
その他	1,405	10	1,395
旧法による税	1		1
合計	20,315,174	12,819,831	7,495,342

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）
409 頁。

なお、個人と法人の両方が負担すると考えられる税目の配分に用いた仮説（配分方法）は、図表 3-10 に示している。

図表 3-10 個人・法人間の配分仮説（配分方法）

税目	区分	配分方法
道府県民税	利子割	内閣府「国民経済計算」（2012）受取利子の家計と非金融企業で個人と法人に配分。
不動産取得税		国土交通省「土地白書」（2012）の土地購入額の個人と法人で配分。
ゴルフ場利用税		総務省「産業関連表」（2005）の娯楽サービスの家計外消費支出と家計消費支出で法人と個人に配分。
自動車取得税		総務省「産業関連表」（2005）の乗用車の家計消費支出と民間資本形成を用いて法人と個人に配分。
自動車税		総務省「産業関連表」（2005）の乗用車の家計消費支出と民間資本形成を用いて法人と個人に配分。ただし、営業用自動車は税率 1/4 と仮定。
宿泊税		総務省「産業関連表」（2005）の宿泊業の家計消費支出と家計外支出で個人と法人に配分。
固定資産税	土地	総務省「固定資産の価格等の概要調書（土地）」（2012）の課税標準で個人と法人に配分。
固定資産税	家屋	総務省「固定資産の価格等の概要調書（家屋）」（2012）の課税標準で個人と法人に配分。
地方消費税		総務省「産業関連表」（2005）内生部門計最終需要の家計消費支出と民間消費支出で個人と法人に配分。
たばこ税		総務省「産業関連表」（2005）たばこ最終需要の家計消費支出と家計外消費支出で個人と法人に配分。
軽自動車税		乗用車とみなし、総務省「産業関連表」（2005）の乗用車の家計消費と民間固定資本形成とで個人と法人に配分。
別荘等所有税		旅館と別荘の相関が高いことから、総務省「産業関連表」（2005）の宿泊業の家計支出と家計外支出で個人と法人に配分。

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）410 頁。

次に、図表 3-11 では行政サービスの受益の配分仮説を示している。ここでは、明確に対個人サービス、対法人サービスと考えられるものを抽出し、残りは社会全体が受益すると考えて配分仮説を立てている。この配分仮説に基づいて、受益を社会と個人および法人に配分し、前述の都道府県および市町村の税負担と対比させたものが図表 3-12 である。

図表 3-11 受益の配分仮説

		都道府県						市町村			
		社会	個人	企業	農林水産			社会	個人	企業	農林水産
議会費		○				議会費		○			
総務費	総務管理費	○				総務費	総務管理費	○			
	企画費	○					徴税費		○	○	
	徴税費		○	○			戸籍住民基本台帳		○		
	市町村振興費	○					選挙費	○			
	選挙費	○					統計調査費	○			
	防災費		○	○			監査委員会費	○			
	統計調査費	○				民生費	社会福祉費		○		
	人事委員会費	○					老人福祉費		○		
民生費	監査委員会費	○					児童福祉費		○		
	社会福祉費		○				生活保護費		○		
	老人福祉費		○			衛生費	災害復旧費		○		
	児童福祉費		○				保健衛生費	○			
	生活保護費		○				結核対策費		○		
衛生費	災害復旧費		○				保健所費	○			
	公衆衛生費	○				労働費	清掃費		○	○	
	結核対策費		○				失業対策費		○		
	精神衛生費		○			農林水産業費	労働諸費	○			
	環境衛生費	○					農業費				○
	清掃費	○					畜産業費				○
	保健所費	○					農地費				○
労働費	医薬費	○					林業費				○
	労政費	○				水産業費	水産業費				○
	職業訓練費	○				商工費				○	
	失業対策費		○			土木費	土木管理費	○			
農林水産業費	労働委員会費			○			道路橋梁費		○	○	
	農業費				○		河川海岸費	○			
	畜産業費				○		港湾費	○			
	農地費				○		街路費	○			
	林業費				○		都市計画費		○		
	水産業費				○		公園費		○	○	
商工費	商業費			○			下水道費				
	鉱工業費			○			区画整理費	○			
	観光費			○			住宅費		○		
土木費	土木管理費	○				教育費	空港費	○			
	道路橋梁費		○	○			消防費		○	○	
	河川海岸費	○					教育総務費		○		
	港湾費			○			小学校費		○		
	街路費	○					中学校費		○		
	都市計画費		○				高等学校費		○		
	公園費		○				特殊学校費		○		
	下水道費		○	○			幼稚園費		○		
	区画整理	○					社会教育費		○		

	費 住宅費 空港費	○	○				保健 体育施設費 体育 学校給食費 大学費	○ ○ ○			
警察費		○					災害 復興費				
消防費			○	○							
教育費	教育総務費 小学校費		○ ○								
教育費	中学校費 高等学校費 特殊学校費 幼稚園費 社会教育費 保健体育費 大学費		○ ○ ○ ○ ○ ○ ○								
災害復旧費			○	○							
公営企業会計への繰出		○									
							公営企業会計への繰出	○			

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）
422 頁（なお、図表中の○は受益の一次帰着先を示している。筆者）。

図表 3-12 受益と税負担の一次帰着

（単位：10 億円・％）

		社会全体	個人	法人	合計
負担	都道府県		9,238 65.3	4,908 34.7	14,146 100.0
	*		9,238 58.4	6,578 41.6	15,815 100.0
	市町村		12,820 63.1	7,495 36.9	20,315 100.0
	合計		22,058 64.0	12,403 36.0	34,461 100.0
	*		22,058 61.0	14,073 39.0	36,131 100.0
受益	都道府県	8,392 28.4	16,967 57.5	2,665 9.0	29,502 100.0
	市町村	9,878 29.2	19,600 57.9	3,259 9.6	33,849 100.0
	合計	18,270 28.8	36,567 57.7	5,924 9.4	63,352 100.0

*は地方法人特別税を含む場合。受益において社会全体、個人、法人の計が合計値と一致しないのは他に農業があるためである。

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）
421 頁。

これによれば、個人が直接受ける受益と税負担は割合としては概ね一致しており、法人が直接受ける受益および社会全体が受ける受益に相当する税負担をしていると読み取ることができる。

この結果について、林宜嗣教授は、「このように、現行の地方税が行政サービスの決定に投票という形で参加することのできない法人に大きく依存し、個人は負担を上回る便益を享受していることは、わが国の地方財政システムがモラル・ハザード（倫理の欠如）を発生させ、財政支出に膨張圧力を与えやすい構造となっていることを意味している。しかも、法人事業税や法人住民税のように所得を課税標準とする税は、『 $\text{税収の変化率} \div \text{GDP 変化率}$ 』で表される税収弾力値が大きく、好景気時に税収が大きく伸び、財政支出を増加させるおそれもある。地方法人課税は応益課税としての意義をもっているとはいえ、受益と負担の関係を適正に保つためにも、地方税のウェイトを企業課税から個人課税にシフトさせなければならない。その方法の一つとして法人住民税法人税割と消費税の税源交換が考えられる。それと同時に、法人事業税の完全外形標準化と地方消費税の拡充という税制改革を行うことが望ましい。」²⁵⁶と述べている。すなわち、地方財政が法人課税に依存しすぎることは地方財政の膨張につながりかねないのであり、これを防止するためには受益と負担は均衡していることが必要であり、課税の比重を法人から個人に移すことでその均衡を実現すべきということである。

本論文は、税法の論文であるため、財政学の領域に深く立ち入ることはしないが、応益課税が望ましいとされる地方税制において、受益と負担が均衡していることが重要なのであり、事業税の外形標準課税を中小企業に導入する場合には、その制度設計において留意しなければならない部分であると考ええる。

なお、中小企業に外形標準課税を導入する場合、赤字の中小企業にも税負担が生じることとなるが、この点については批判がある。たとえば、梅原英治教授は、「中小法人への外形標準課税の拡充は、赤字の中小法人から高所得の大法入への所得移転装置（逆所得再分配装置）として機能する。」²⁵⁷として、「経済

²⁵⁶ 林・前掲注 255、421-423 頁。

²⁵⁷ 梅原英治他『租税理論研究叢書－中小企業課税』（財経詳報社・2016 年）83 頁。

成長や地域経済の発展にとっても障害となり、日本経済の先行きに暗雲を漂わせるものとなろう。」²⁵⁸と批判されている。すなわち、中小企業に外形標準課税を適用することは赤字の中小企業の税負担を増加させ、黒字の大企業の税負担を軽減することにつながるものであり、地域の経済成長にとってマイナスになるということである。

たしかに、中小企業に対して外形標準課税を適用した場合の結果としての現象をみると、そのように捉えることができるかもしれない。しかし、それは現在の税負担状況が正しいという前提に立っての議論であるといえる。中小企業に対する外形標準課税の適用が、事業税の負担を本来あるべき姿に戻すことと捉えた場合には、そのような指摘はあたらないということがいえる。

この点について林宜嗣教授は、「外形標準課税には、赤字企業はもちろんだが、労働集約的な企業に対して負担増を求めることになるという反論が出てくる。しかし、この反論は、現在の生産要素の利用や税負担が適正だとの前提でのものであり、現行の小規模法人に適用される所得課税や外形標準課税が適用される法人に対する所得割が資本集約的な企業に重い負担を求めていることを見逃している。」²⁵⁹と述べている。

また、金子宏教授は「事業税を公共サービスの対価として構成した場合には、事業税の負担は、企業にとって支払利子や支払地代と同様に要素費用（公共サービスという生産要素に対する費用）であって、赤字であるかどうかにかかわらず支払わなければならない性質のものである。要するに、赤字法人課税に対する批判は、伝統的な能力説ないし所得課税の発想に依拠しており理由がないといえる」²⁶⁰と述べている。すなわち、赤字法人課税に対する批判は所得課税を前提としたものであり、事業税の負担は要素費用の支払いと同様に赤字であるかどうかにかかわらず負担すべきものであるということである。

この点については、理論的には、物税と観念される税（事業税、固定資産税、自動車税など）は、法人の所得計算において費用として損金に算入されるのであり、所得状況にかかわらず負担すべきものと考えられている。つまり、「法人

²⁵⁸ 梅原・前掲注 257、83 頁。

²⁵⁹ 林・前掲注 255、412 頁。

²⁶⁰ 金子宏・前掲注 13、17 頁。

事業税は経費のうちから支払われることが予定されており、製品原価を構成し、顧客に転嫁することが予定されている税である」²⁶¹と考えられているのであり、法人税のように所得から支払われる税であれば、所得計算上、損金に算入することは説明がつかないからである。なお、担税力および転嫁の問題については次項においてさらに検討する。

第2項 事業税の課税における担税力

1 担税力の意義とその標識

事業税の課税根拠は利益説に基づく応益課税であるとする、その税負担は、公共サービスの受益の程度に応じたものであることが望ましい。そうであるならば、その課税標準は、経済情勢や経営の巧拙になどより大きく変動する所得よりも、受益量の代理変数である事業活動の規模を表す外形標準の方が適切であると考えられる。2003年度（平成15年度）税制改正による外形標準課税の導入は、そのような考え方に基づいて行われたものであると解される。その場合、所得が赤字であるか黒字であるかにかかわらず税負担が生じることになる。

しかし、赤字法人に担税力はないのではないかという批判がある。たとえば、多田雄司氏は、「赤字法人の担税力を無視した課税制度は、免税点が比較的高い場合（事業所税）や負担額が比較的低い場合（住民税均等割）には許されると考える。しかし、都道府県の税収の安定を目的としてすべての法人を対象とするのであれば、法人の事業に対する課税は地方税としてふさわしくないと考える。」²⁶²と批判している。

また、三木義一教授は、「税負担が負担能力に応じてなされるべきことは日本国憲法上に根拠を持つ原則であるとの認識のもと、応益原則を前提とした課税には慎重であるべきだが、法人事業税の外形標準課税における課税標準が事業の担税力を合理的に推測させる基準である限り、法的にも本来は望ましいものである」²⁶³と述べている。

つまり、応益課税の概念そのものは理論的に正しくても、その実施は担税力

²⁶¹ 林・前掲注 255、413 頁。

²⁶² 多田雄司「赤字法人課税と外形標準課税」税研 111 号（2003 年）43 頁。

²⁶³ 三木義一「外形標準課税の法的評価」税研 111 号（2003 年）15-16 頁。

の範囲内において行われるべきであり、担税力を無視して行うべきではないということである。

たしかに、所得課税であれば、所得が生じている企業のみが税負担をすることになるため、所得の範囲で担税力があると認められるのはもっともであり、その意味で赤字法人には担税力がないようにみえなくはない。しかし、そもそも担税力とはどのようなものなのか。また、応益課税としての事業税について、企業活動のどこに担税力を求めるべきであろうか。担税力について、一般的には、税を負担する能力のことであると解することができる。

この点について金子宏教授は、「担税力とは、各人の経済的負担能力のことであるが、担税力の基準としては、所得・財産および消費の3つをあげることができる。このうち、消費は、担税力の尺度としては最も劣っており、消費税は、課税対象の選定の仕方によっては、逆進的となりやすい。これに対し、所得および財産は、担税力の尺度としてよりすぐれており、しかもそれらを対象とする租税においては、消費税の場合と異なり、累進税率の適用が可能であるから、これらの租税は、公平な税負担の配分ならびに富の再配分の要請によりよく適合している。そのうちでも、特に所得は、担税力の尺度として最もすぐれており、しかも所得税においては、累進税率の適用が可能であるのみでなく、基礎控除その他の人的控除（personal exemptions）や「負の所得税」（negative income tax）の制度を通じて最低生活水準（minimum standard of living, Existenzminimum）の保証を図ることが可能であるから、所得税は、富の再配分や社会保障の充実の要請に最もよく合致するといえる。もっとも、所得がすべて正確に把握されるわけではなく、また財産および消費も担税力の尺度であることにかわりはないから、実際の制度においては所得税を中心としながら、これに財産税および消費税を適度に組み合わせ（タックス・ミックス）、所得・財産および消費の間でバランスのとれた税制を構築することが、担税力に即した税負担の配分のために好ましい。」²⁶⁴としている。

水野忠恒教授も「担税力の標識として所得に長所があるとしても、所得税のみで、国家の租税体系を構築することは適正でないと考えられる。たとえば、Aは所得が1000万、財産は0とする。Bは所得が0であるが、財産は1000

²⁶⁴ 金子宏・前掲注4、89-90頁。

万あるとする。AとBとのどちらがより担税力があるといえるのであろうか。そこで、所得という一つの標識で担税力をはかることは不適切であり、**tax mix**により、相違する担税力の標識を組み合わせ、租税の体系を構築すべきなのである」²⁶⁵と同様の見解を述べている。

すなわち、企業においても担税力の尺度としては、所得がすぐれていると考えられるものの、単年度の所得だけが担税力の尺度ではなく、所得の累年の蓄積である財産や費用の支払いである消費も担税力を表す尺度といえそうである。その意味で、所得のみに重複して課税するのではなく課税の根拠や課税主体に応じて異なる指標に担税力を見出して課税することが必要ではないだろうか。

2 事業税における担税力と転嫁²⁶⁶

事業税の課税といった場面における担税力とは、どのように捉えるべきであろうか。

事業税の外形標準課税は、シャープ勧告を起源としていることは前述したとおりであるが、シャープ勧告では、当時の所得を課税標準としていた事業税に対して、「事業税は消費者に転嫁されないものとされているようである。事業税が純所得に課せられているという事実は、事業主は全税額を負担すべきであるという趣旨を示すにほかならない。純所得というものは非転嫁性のものと考えられるのが普通である。」²⁶⁷と述べ、事業税の課税標準を付加価値とした場合についての説明を行ったうえで、「事業収益に課せられる数種の税の合計が、現在の税法下におけるように加重となる場合には、収益税の一部分は、価格を引上

²⁶⁵ 水野・前掲注 27、14-15 頁。

²⁶⁶ 転嫁について佐藤進教授は、「租税の賦課から最終負担者に至るプロセスをいい」、転嫁の形態について「1.前転（**forward incidence**）取引の後者に租税が転嫁される場合のことで、製造業者→小売商→消費者といった経路をとるものである。2.後転（**backward incidence**）前段階の取引者である原料供給者や労働者に企業経営者が負担を転嫁する場合は、その例である。3.還元（**capitalization**）市場利子率で税額を資本還元（将来の予想収益マイナス予想費用の流れを適当な割引率を用いて現在価値で表すこと）し、資産の購買価格から差引いて、将来の税負担を免れること。4.変質（**transformaition**）消転ということもあるが、課税の結果生産過程や流通過程の改善がなされ、コストが減少すると、損失が利益に変質する。」と説明されている（佐藤進・関口浩・前掲注 39、177-178 頁）。

²⁶⁷ 神戸都市問題研究所・前掲注 3、142 頁。

げてこれを消費者に転嫁させることになり勝ちである。しかし、転嫁は、付加価値税の下におけるよりもより不平等であり、恐らくはより不公平に行われることとなるであろう。」²⁶⁸と述べている。

すなわち、事業税が所得を課税標準としているということは、転嫁を予定していないことを意味すると指摘し、そのうえで転嫁せざるを得ない場合、所得を課税標準とするよりも付加価値を課税標準とした場合の方が、公平な転嫁が行われると指摘しているのである。

この点について佐藤進教授は、「事業の負担との関係で問題となるのは、租税の転嫁の見込であるが、事業税に付加価値基準を導入することにより、事業税の物税的性格が明確になれば、現行の事業税以上に転嫁しやすいものとな」²⁶⁹と述べている。つまり、所得を課税標準としていた事業税よりも、付加価値を課税標準とした方が物税としての性格の明確化につながり、転嫁しやすくなるということである。

事業税の転嫁について地方財務協会では、「事業税は、所得を実現する過程における収益活動を通じて負担すべき性格の税とされることから、所得税や法人税の所得の計算においては、その税額は必要経費又は損金に算入されることになっている。この意味では、事業税は製品の原価を構成し、顧客に転嫁することを予想しているといえることができる。ただ、実際上は、課税標準が所得中心となっている事業税においては、転嫁関係が不明確になりやすいという問題がある。」²⁷⁰と述べている。すなわち、事業税の損金性から転嫁を予定しているといえるが、所得を課税標準としているため転嫁について明らかになっていないということである。

この問題について、西野万里教授は「欠損企業を含むすべての企業、事業に対して、地方政府から経済的外部効果をもつ便益が等しく与えられていることは否定し難いのであるから、所得の大小や欠損の有無は、あくまでも便益の受益者側の問題としてとらえるべきだとの考え方や、要素所得の支払いが可能である状態は事業活動の継続可能性、したがって、一種の担税力を示していると

²⁶⁸ 神戸都市問題研究所・前掲注 3、144 頁。

²⁶⁹ 佐藤進『地方財政・税制論』（税務経理協会・1974 年）159 頁。

²⁷⁰ 地方財務協会・前掲注 30、217 頁。

の見方もある」²⁷¹と述べている。

すなわち、収益を得るための費用の支払いが可能な状態（事業活動が継続できる状態）は、事業税の担税力を有していると考えられるということである。

このように、担税力および転嫁については様々な見解があるが、事業税の制度上は、事業活動における費用であり、転嫁されるべきという考え方に立っていると解される。したがって、事業税における担税力は事業そのものに内在しているのであり、事業税の応益課税を重視する立場からは、中小企業にも外形標準課税を導入すべきであると考ええる。

²⁷¹ 西野・前掲注 31、130 頁。

第4章 中小企業に適合する応益課税としての事業税の外形標準課税のあり方

第1節 中小企業に対する外形標準課税導入の意義および影響

第1項 中小企業に対する外形標準課税導入の意義

これまで、第1章においては、事業税の歴史的変遷を確認し、事業税の課税根拠である応益課税の考え方およびその妥当性などについて論じた。具体的には、事業税は、その起源である営業税の時代には外形標準課税がおこなわれていたが、大正15年に純益課税となり、以後、部分的に収入金額課税がおこなわれていたほかは所得を課税標準としてきたため、所得課税による応能課税という誤解を受けてきた。しかし、その課税の根拠は事業が地方公共団体の行政サービスからの受益に応じた負担をすべきであるという応益課税に基づくものであり、その課税客体は事業というものである物税である。したがって、その課税標準は、事業の受益の程度を表わす外形標準が望ましいのであるが、現実の法人事業税の課税は、資本金1億円以下の法人は所得を課税標準としているため、赤字法人は事業税を負担しておらず、課税の公平性が損なわれており、その税収は景気動向の影響を受けやすく不安定なものであることを指摘した。

次に、第2章においては、シャープ勧告から外形標準課税導入までの議論および導入された外形標準課税の内容をみることにより事業税における応益課税がどの程度行われているかについて論じた。具体的には、シャープ勧告で提案された付加価値税の内容とそれが実施されずに廃止された理由を考察し、2003年（平成15年）に導入された外形標準課税の内容について整理し、その実施は資本金1億円超の大企業を対象に大企業全体の事業税のうち4分の1部分のみであったこと、その後の改正により外形標準課税の割合が8分の5にまで拡大していることなどの経緯が存在した。そのうえで、外形標準課税導入の前後におこなわれた裁判例の検討を通じて、事業税の応益課税という課税根拠について法的側面からの検討を行った。

そして、第3章においては、中小企業に外形標準課税を導入する必要性およびその範囲ならびに問題点について論じた。具体的には、外形標準課税の対象から中小企業が除外されたのは、当時の経済情勢を前提とする中小企業への配

慮であるが、そこには中小企業基本法の改正が反映されていないと思われることおよび中小企業の赤字の原因として役員給与が関係している可能性を否定できないことなどから、中小企業を外形標準課税の対象から除外する合理的理由はないことを指摘した。対象となる中小企業については、現在所得を課税標準としている資本金 1 億円以下の法人等とし、個人事業者を対象としないことを整理した。そして、中小企業に外形標準課税を導入する場合に問題となる赤字法人の担税力については、事業税は応益課税に基づく物税であり、法人税の所得計算上損金に算入されることから転嫁を予定しているといえ、理論的には赤字法人も負担すべきであり、中小企業にも外形標準課税を導入すべきと考える。

そこで本項では、中小企業に外形標準課税を導入することはどのような意義を有するかについて述べることとする。

まず、課税の公平の実現があげられる。すなわち、現在の法人事業税は、収入金額を課税標準とする特定の業種を除き、資本金 1 億円を超える法人は外形標準課税が適用されているが、それ以外の中小企業は所得を課税標準としているため、赤字法人は事業税を全く負担していない。したがって、中小企業のうち事業税を負担しているのは一部の黒字法人のみであり、事業税の応益課税という観点からは、課税の公平が損なわれている状況であることは、第 1 章で指摘したとおりである。中小企業に対して外形標準課税を導入するということは、赤字法人も事業活動に伴う行政サービスの受益に応じた事業税を負担することになり、課税の公平が実現できることとなる。

この点について、たとえば 2000 年（平成 12 年）7 月の政府税制調査会答申では、「外形標準課税の導入により、地方公共団体の行政サービスから受益を得ている法人が、その受益に応じて、薄く広く税負担を分担していく仕組みに改革していくことは、税負担の公平の観点からも重要です。さらに、事業活動規模に応じて税を負担することとなり、応益原則による地方税の負担をより公平に分担する税制の構築につながるものと考えます。」²⁷²と述べている。すなわち、外形標準課税の導入は受益に応じた負担の仕組みに改革することであり、公平な税制の構築に資するということである。

次に、都道府県の基幹税としての事業税収の安定化があげられる。すなわち、

²⁷² 税制調査会・前掲注 12、205 頁。

事業税のうち所得を課税標準とする部分は景気感应性が高く、その税収が安定しないという問題があったが、中小企業に外形標準課税を導入することにより、課税標準の景気感应性が下がり、不安定であった事業税収の安定化につながることになる。

この点について前記の税制調査会答申では、「地方公共団体が提供する住民の日常生活や産業活動を支える幅広い行政サービスは、できるだけ安定的で、変動の少ない税であることが望まれます。外形標準課税の導入は、税収の安定性を向上させるとともに、地方税としての自主性を高めることとなり、地方分権を支える地方税体系を構築する上で重要な役割を果たすことになると思います。」²⁷³と述べている。つまり、行政サービスを安定的に提供していくためには、安定的な税収が望ましいのであり、外形標準課税の導入により税収の安定性が向上するということである。

さらに、事業税の応益課税としての性格の明確化につながる。事業税は応益課税といわれながらも全体の 99%を占める中小企業は所得を課税標準としているため、応能課税であるという誤解を生じさせることとなる²⁷⁴のであり、中小企業にも外形標準課税を導入することにより、すべての法人が黒字であるか赤字であるかにかかわらず事業税の負担をすることとなるため、事業税の応益課税という性格が明確になると考えられる。

この点について税制調査会では、「現行の法人事業税は、原則として法人の所得を課税標準としているため、事業活動の規模との関係が適切に反映されず、本来の応益課税の性格から見て、望ましいあり方になっていないところです。法人事業税への外形標準課税の導入は、事業税本来の性格の明確化を図るという点からも、大きな意義を有する改革になるものと思われます。」²⁷⁵と述べている。すなわち、事業税の本来の性格は応益課税であり、外形標準課税の導入により事業税が応益課税に基づく税であることが明確になるということである。

そして、経済活性化にも資することとなると考えられる。つまり、事業税は法人の所得計算において費用として損金の額に算入されるため、黒字企業はそ

²⁷³ 税制調査会・前掲注 12、204 頁。

²⁷⁴ 行集 31 卷 3 号 480 頁。

²⁷⁵ 税制調査会・前掲注 12、205 頁。

の受益に対する対価としての事業税をコストとして負担しており、赤字企業はその負担をしていない。しかし、すべての事業は地方公共団体が提供する施設や行政サービスをその事業活動の規模に応じて使用しているはずである。したがって、現行の所得を課税標準とする中小企業に対する事業税は、企業の公正な競争環境を阻害しているのではないかということであり、中小企業にも外形標準課税を導入した場合、赤字企業にも応分の税負担が生じ、公平な競争環境を実現することにつながるものと考ええる。

この点について税制調査会では、「外形標準課税の導入は、所得に係る税負担を相対的に緩和することとなり、法人全体で薄く広く税負担を分かち合うこととなります。このため、所得に比例して税負担が増加する現行の所得基準による課税よりも、外形基準による課税の方が、より多くの利益を上げることを目指した事業活動を促し、企業経営の効率化や収益性の向上に資するものと考えられます。」²⁷⁶と述べている。すなわち、企業が利益を増やすと税負担が増加するため、所得に係る税負担が過重であると企業は利益を増やすことを抑制する可能性があるが、外形標準課税の導入により所得に係る税負担が緩和されるため、企業が利益を増やす行動を促すことにつながるということである。

以上、中小企業に対して外形標準課税を導入することは、2003年（平成15年）に資本金1億円を超える法人に対して外形標準課税が導入された際に、その意義として掲げられながら、資本金により適用対象を限定したため十分にその目的を達成できていなかったものが、中小企業にも外形標準課税を導入することで達成できることとなるものと考ええる。

また、上記にあげた以外に地方自治の観点からの意義としては、事業税は法人税における課税標準である所得を課税標準としているため、法人税の付加税的要素が強いものであるとの批判があった²⁷⁷が、中小企業にも外形標準課税を導入することにより、国税の影響を弱め、真に独立した地方税制度の確立にも資するものといえる。また、赤字法人も事業税を負担することになり、地方公共団体の財政運営に対する見方も厳しくなるものと思われ、地方公共団体の財政への責任も重くなると考えられる。この点について税制調査会答申では、

²⁷⁶ 税制調査会・前掲注12、206頁。

²⁷⁷ 丸山高満『地方税の一般理論』（ぎょうせい・1983年）191頁。

「都道府県においては、自らの課税努力により確保する税目が少ないことから、外形標準課税の導入は、実質的な意味でも都道府県独自の基幹税をもつことにつながり、地方自治のあり方として望ましいものであると考えます。なお、応益課税の負担を求めるという観点からは、地方公共団体は、より一層の情報公開と説明努力を必要とすることから、外形標準課税の導入は、責任のある地方自治の構築に資するという指摘もなされています。」²⁷⁸と述べている。つまり、「外形標準化によって中小零細法人を課税対象に取り込むことになれば、法人事業税の安易な依存に歯止めがかかることが期待される」²⁷⁹といえる。

このように、中小企業に対して外形標準課税を導入することは、大きな意義のあるものと考えられるが、現実に導入した場合にはどのような影響が生じるかについて、次項において検討する。

第2項 中小企業に外形標準課税を導入した場合の影響

中小企業に外形標準課税を導入することは、現状は赤字のためまったく事業税を負担していない企業にも税負担が生じるということである。また、黒字企業についていえば、税負担が減少する可能性がある。このことは、事業税全体としての税額が同じであったとしても、業種ごとの税負担状況に変動が生じることを意味する。たとえば、売上高や所得の水準は業種によって大きく異なるものであり、人件費の割合が高い業種などさまざまである。そこで、中小企業に対して外形標準課税が導入された場合にどのような影響があるかについて検討してみる。

現在の外形標準課税の課税標準が決定されたのは、2003年度(平成15年度)税制改正においてであり、その原案は、1999年(平成11年)7月の税制調査会「地方法人課税小委員会報告」である。そこでは、資本金、売上高、収入金額、経費、事業所家屋床面積、事業用固定資産評価額、従業者数、給与総額、付加価値やこれら複数の基準の組み合わせが検討された結果として、付加価値額(事業活動価値)、給与総額、物的基準と人的基準の組合せ(給与総額と事業所家屋床面積)、資本金等の額の4つの外形標準が提案されている。その後、

²⁷⁸ 税制調査会・前掲注12、204頁。

²⁷⁹ 林・前掲注255、415頁。

これを基礎として、旧自治省案および総務省案が提案され、付加価値額と資本金等の額が採用された。外形標準課税を導入した場合の影響に関する試算については、これらの議論の前に、税制調査会および自治省の研究会などで確認することができる。

本項では、これらの試算の方法および結果を確認し、参考にして試算することとする。たとえば、1996年（平成8年）の税制調査会法人課税小委員会では、付加価値を課税標準とした場合および売上高を課税標準とした場合の負担変動について試算している。その内容を示したのが図表4-1および図表4-2である。

図表 4-1 業種別負担変動（付加価値額を課税標準とした場合）（単位：％）

	45 年	50 年	55 年	60 年	2 年	3 年	4 年	5 年	6 年
全産業	80.7	124.2	105.5	101.7	86.5	93.7	107.7	124.8	142.9
建設業	94.8	130.2	160.5	173.0	93.8	82.2	97.7	103.6	121.9
製造業	81.3	154.1	94.1	94.0	86.6	88.9	103.9	128.7	144.9
卸売業	85.8	122.0	104.7	126.2	107.4	105.2	106.9	125.5	137.3
小売業	139.5	190.6	209.4	240.2	211.4	200.8	237.7	248.6	292.4
不動産業	59.0	104.5	121.5	120.7	89.7	105.5	139.3	132.8	150.2
運輸・通信業	122.6	204.1	205.3	110.6	105.3	136.7	129.6	152.8	159.8
サービス業	133.4	208.6	212.9	199.6	172.2	183.0	191.2	213.0	223.7

（注）1 事業税額に対する付加価値課税額の倍率である。

2 付加価値額は、利潤+給与+利子+賃借料とし、「法人企業統計年報」（大蔵省）の次の項目によった。利潤＝税引前当期純利益、給与＝役員給与+従業員給与+福利厚生費、利子＝支払利息・割引料、賃借料＝動産・不動産賃借料

3 付加価値による税額は、付加価値額×税率（2％）により、事業税額は、「国税庁統計年報」の申告所得金額の利益金額×税率（12％）により算定した。

出典：税制調査会法人課税小委員会資料「地方法人課税（その2）」（1996年）

25 頁より抜粋（網掛筆者）。

図表 4-2 業種別負担変動（売上高を課税標準とした場合）（単位：％）

	45 年	50 年	55 年	60 年	2 年	3 年	4 年	5 年	6 年
全産業	97.2	138.5	125.2	118.5	95.8	100.7	115.6	133.3	150.8
建設業	94.1	113.9	159.5	169.8	98.3	84.3	100.1	102.8	120.1
製造業	71.5	133.4	87.5	86.6	77.2	78.5	91.8	113.9	128.2
卸売業	269.0	337.0	299.6	379.5	296.5	281.3	293.0	331.4	357.8
小売業	177.1	197.5	227.2	273.2	228.7	217.1	245.5	261.4	314.4
不動産業	34.7	69.1	95.3	84.7	59.2	67.8	84.1	96.9	99.0
運輸・通信業	39.9	90.1	97.6	52.3	49.4	65.5	64.1	75.8	78.4
サービス業	77.6	112.6	119.7	116.5	124.1	127.5	135.0	151.5	158.4

（注） 1 事業税額に対する売上高課税額の倍率である。

2 売上高は、「法人企業統計年報」（大蔵省）によった。

3 売上高による税額は、売上高×税率（0.4％）により、事業税額は、「国税庁統計年報」の申告所得金額の利益金額×税率（12％）により算定した。

出典：税制調査会法人課税小委員会資料「地方法人課税（その 2）」（税制調査会・1996 年）26 頁より抜粋（網掛筆者）。

ここでは、「外形基準については、これまでの検討経緯や、事業の人的・物的活動量を的確に表すこと等から、今後とも、加算法による所得型付加価値を検討の中心としながら、引き続き幅広く検討することが必要であると考え。」²⁸⁰と述べ、今後の検討課題として、「付加価値に占める利潤の割合や赤字の大きさ等により、業種別の税負担に変動が生じること」²⁸¹をあげている。

具体的には、付加価値を課税標準とした場合の負担変動について図表 4-1 をみると、最小値は昭和 45 年の不動産業で 59.0％、最大値は平成 6 年の小売業で 292.4％となっている。一方、売上高を課税標準とした場合の負担変動について図表 4-2 をみると、最小値は昭和 45 年の不動産業で 34.7％、最大値は昭

²⁸⁰ 税制調査会・前掲注 52、77 頁。

²⁸¹ 税制調査会・前掲注 52、77 頁。

和 60 年の卸売業で 379.5%となっている。ここからは、外形標準として売上高より付加価値の方が負担変動が少なくなっていることが読み取れる。

次に、1991 年（平成 3 年）に行われた旧自治省の「今後における事業税のあり方等に関する研究会による報告書」では、1980 年度の実業税収額と同額の税収となるよう、外形標準に係わる税率を算定し、その税率を用いて各年度の税収額を推定している。そして、算定された税額推定値を法人事業税額の実績値で除したのが図表 4-3 および図表 4-4 の数値である。

図表 4-3 収入金及び給与・利子・賃借料への代替による負担の変動（倍率）

課税標準 年度 区分	(A) 収入金			(B) 給与・利子・賃借料		
	1980 年度	1985 年度	1988 年度	1980 年度	1985 年度	1988 年度
建設業	1.05	1.13	0.71	1.35	1.44	0.87
化学工業	0.68	0.67	0.38	0.58 *	0.55 *	0.35 *
金属機械製造業	0.55 *	0.54 *	0.50	0.67	0.61	0.62
その他製造業	0.74	0.73	0.54	1.08	1.14	1.12
卸売業	2.00 **	2.36 **	1.52 **	0.88	1.04	0.79
小売業	1.43	1.41	1.12	1.89 **	2.09 **	1.53 **
不動産業	0.72	0.55	0.35 *	1.03	1.02	0.59
その他	0.86	0.67	0.53	1.70	1.60	1.16
計	1.00	0.96	0.70	1.00	1.03	0.85

出典：自治省府県税課「今後における事業税のあり方等に関する研究会報告書（資料編）」（1991 年）54-57 頁より抜粋。

図表 4-3 では、外形標準として収入金を採用した場合および給与・利子・賃借料の合計を採用した場合の事業税負担の変動を試算しており、図表 4-4 では、所得型付加価値を採用した場合および固定資産価格を採用した場合の事業税負担の変動を試算している。なお、図表中の*は最小値を、**は最大値を示している。1980 年度における負担変動の最小値と最大値についてみると、(A) 収入金では 0.55～2.00、(B) 給与・利子・賃借料では 0.58～1.89、(C) 所得型付

図表 4-4 所得型付加価値及び固定資産価格への代替による負担の変動（倍率）

課税標準 区分 \ 年度	(C) 所得型付加価値			(D) 固定資産価格		
	1980 年度	1985 年度	1988 年度	1980 年度	1985 年度	1988 年度
建設業	1.31	1.35	0.90	0.76	0.93	0.67 *
化学工業	0.63 *	0.59 *	0.43 *	0.83	0.93	0.70
金属機械製造業	0.72	0.64	0.68	0.73	0.74 *	0.80
その他製造業	1.08	1.12	1.22	0.86	0.97	0.89
卸売業	0.89	1.02	0.83	0.69 *	0.93	0.94
小売業	1.79 **	1.93 **	1.49 **	1.65	1.93	1.71
不動産業	1.07	1.00	0.62	2.95 **	3.65 **	2.36 **
その他	1.57	1.48	1.12	1.84	2.28	1.80
計	1.00	1.00	0.88	1.00	1.08	1.13

出典：自治省府県税課「今後における事業税のあり方等に関する研究会報告書」（1991 年）58-61 頁より抜粋。

加価値では 0.63～1.79、(D) 固定資産価格では 0.69～2.95 となっている。1988 年度では (A) 0.35～1.52、(B) 0.35～1.53、(C) 0.43～1.49、(D) 0.67～2.36 となっている。いずれにおいても所得型付加価値による場合の税負担変動が最も小さくなっている。この結果から、付加価値基準が普遍性を有していることおよび税収を安定化させる効果をもっているとして、付加価値が外形標準として適切であるとの結論が導き出されている²⁸²ことがわかる。

これらの試算は、企業規模にかかわらず収入金額課税対象事業を除くすべての企業を対象に、外形標準課税を採用した場合、業種ごとにどのような負担変動が生じるかを分析したものである。したがって、この結果をもって、中小企業にも同様のことがいえるとは限らないため、これらの分析結果および手法を参考に、現在は所得を課税標準としている中小企業について、外形標準課税を

²⁸² 西野・前掲注 31、122-124 頁。

図表 4-5 課税標準を付加価値額とした場合の負担変動の試算（単位：百万円）

	所得金額 ¹	所得割 ²	付加価値額 ³	付加価値割 ⁴	負担倍率
全産業	19,466,441	1,757,303	144,011,112	1,757,303	1.000
建設業	3,060,864	276,304	17,937,477	218,837	0.792
製造業	3,365,575	303,810	25,318,594	308,887	1.017
卸売業	3,280,841	296,162	17,796,531	217,118	0.733
小売業	837,588	75,609	14,593,710	178,043	2.355
不動産業	3,074,610	277,545	9,238,934	112,715	0.406
運輸・郵便業	810,027	73,121	9,776,625	119,275	1.631
情報通信業	736,774	66,509	6,445,079	78,630	1.182
サービス業	3,692,315	333,305	40,250,745	491,059	1.473

注 1 所得金額は、財務省「法人企業統計年報平成 28 年度統計表」2 業種別、規模別資産・負債・純資産及び損益表の税引前当期純利益による

https://www.mof.go.jp/pri/publication/zaikin_geppo/hyou/g787/787.htm
（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

注 2 所得割の税率は、総務省「平成 28 年度道府県税の課税状況等に関する調査事業税に関する調査 15 法人事業税に関する調査」の所得課税分（外形対象法人を除く）の税額を所得金額で除した結果に地方法人特別税 43.2%を加算した結果、9.027%となった。

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/chiran11_16.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

注 3 付加価値額は、財務省「法人企業統計年報平成 28 年度統計表」2 業種別、規模別資産・負債・純資産及び損益表の付加価値額を次のとおり修正（付加価値額－福利厚生費－租税公課－営業利益＋税引前当期純利益）。

注 4 付加価値割の税率は、全産業で所得割の税額と税額が一致するように、所得割の税額を全産業の付加価値額で除して算出した結果 1.22%となった。

出典：税制調査会法人課税小委員会資料「地方法人課税（その 2）」（1996 年）
25 頁を参考に筆者作成。

導入した場合、業種ごとにどのような税負担変動が生じるかを試算した²⁸³。図表 4-5 は、資本金 1 億円未満の区分²⁸⁴の全産業における所得割の税額と付加価値割の税額が一致する付加価値割の税率を求め、その税率を業種ごとの付加価値額に乗じて算出した付加価値割を所得割で除して負担変動の比率を求めたものである。同様に、図表 4-6 は図表 4-5 の付加価値額を売上高に置き換えて試算したものである。

図表 4-6 課税標準を売上高とした場合の負担変動の試算 (単位: 百万円)

	所得金額	所得割	売上高 ¹	売上割 ²	負担倍率
全産業	19,466,441	1,757,303	649,590,691	1,757,303	1.000
建設業	3,060,864	276,304	83,407,894	225,201	0.815
製造業	3,365,575	303,810	110,323,567	297,874	0.980
卸売業	3,280,841	296,162	167,531,896	452,336	1.527
小売業	837,588	75,609	99,757,059	269,344	3.562
不動産業	3,074,610	277,545	24,270,222	65,530	0.236
運輸・郵便業	810,027	73,121	28,576,335	77,156	1.055
情報通信業	736,774	66,509	17,328,164	46,786	0.703
サービス業	3,692,315	333,305	107,490,436	290,224	0.871

注 1 売上高は、財務省「法人企業統計年報平成 28 年度統計表」2 業種別、規模別資産・負債・純資産及び損益表の売上高による。

注 2 売上割の税率は、全産業で所得割の税額と税額が一致するよう、所得割の税額を全産業の付加価値額で除して算出した結果 0.27% となった。

出典: 税制調査会法人課税小委員会資料「地方法人課税(その 2)」(1996 年) 26 頁を参考に筆者作成。

²⁸³ この試算は、1996 年に税制調査会法人課税小委員会でおこなわれた試算の枠組みを参考にして、2016 年のデータを使用して計算したものである。

²⁸⁴ 試算に必要な統計資料の資本金区分として、1 億円未満・1 億円以上というもののしか入手できなかったため、便宜的にこの区分によるデータを使用した。

上記試算は、2016 年度（平成 28 年度）のみであり、この結果だけをもって正確なことは述べられないが、付加価値額を課税標準とした場合、負担増加の最大値は小売業の 2.355 であり、最小値は、不動産業の 0.406 であった。また、売上高を課税標準とした場合、負担増加の最大値は小売業の 3.562 であり、最小値は、不動産業の 0.236 であった。この結果からは、業種ごとの負担変動は、いずれの場合も小売業は負担が増加する傾向にあり、不動産業は負担が減少する傾向にあった。これは、税制調査会でおこなわれた規模別でない試算である前記図表 4-1 および図表 4-2 とおおむね同様の傾向といえる。そして、付加価値額と売上高では、売上高の方が所得と比較して負担変動がより大きくなる結果となった。この結果からは、過去の税制調査会等で行われた試算により導き出された、様々な外形標準のうち付加価値額が最も普遍性と安定性の面で優れているということが中小企業における試算でも同様であることが整理できた。次節では、この結果を踏まえたうえで、中小企業に対する外形標準課税制度について具体的検討をおこなう。

第 2 節 中小企業に対する外形標準課税の考え方

第 1 項 中小企業に対する外形標準課税と現行制度との関係についての考察
応益課税であるとされる事業税について、その課税標準は、景気環境や経営の巧拙によって大きく変動する所得よりも、事業が公共サービスから受ける受益の程度を表すもの、つまり、事業活動の規模を表す外形標準が望ましいことは前述のとおりである。

しかし、現在、資本金 1 億円を超える大企業のみに適用されている外形標準課税を中小企業にも適用しようとする場合、大企業に適用されている制度をそのまま中小企業にも適用すべきか検討が必要である。すなわち、大企業と中小企業では規模が異なることから、中小企業には大企業とは異なる、規模に応じた課税方法を検討すべきではないかということである。

この点については、2 つの観点からの検討が必要である。それは、租税理論からの理論的観点と現実の課税制度としての制度（課税技術）的観点である。

まず、理論的観点については、事業税は、応益課税を根拠とする物税であり、

その課税客体は事業そのものである。したがって、事業活動における行政サービスの受益量に応じて課税すべきであり、受益量を測定できる指標を課税標準とすることが望ましいと考えられる。また、事業税は都道府県の基幹税として重要な位置づけにあり、安定的に供給されるべき行政サービスに対する一般的対価性を有する受益者負担金的租税であると考えられるため、税収が安定的で、業種や地域による偏在性のより少ない普遍的なものであることが望ましいと考えられる。そして、企業の選択に歪みを生じさせない中立的な制度であることが望まれる。

このように考えると事業税としてのあるべき制度は、受益量に応じた税負担となる安定的かつ普遍的で中立的な制度であるべきであり、大企業であるとか中小企業であるといった納税義務者の人的要素に着目して課税方法を区別すべきではないと考えられる。すなわち、企業規模によって異なる制度を採用することは、制度の複雑化を招くことにつながり、減資による課税回避を選択するケースがあるなど、かえって中立性を欠くこととなるのである。事業規模による違いは事業の活動量を示す外形標準を採用することで反映されるため、規模が小さい企業はその規模に応じた税負担となるのであるから、さらに特別な配慮をすべきではないということである。

たとえば、神野直彦教授は、「付加価値への企業課税が、企業活動規模に対する課税だとすれば、外形標準課税の対象から中小企業を除外する合理的理由は存在しないように思える。そもそも企業活動規模が小さいのであれば、租税負担も小さくなるからである。」²⁸⁵と述べている。すなわち、付加価値が企業の活動規模を表すのであれば、付加価値に対する課税である外形標準課税における租税負担は、企業活動規模を反映したものになるのであるから、中小企業と大企業を区別すべきではないということである。

このように考えるならば、中小企業に外形標準課税を導入する場合に中小企業と大企業とを区別して異なる制度とする合理的理由はないように思える。

次に、理論的には上述のとおりであるとしても、現実に制度として中小企業に外形標準課税を導入する場合、大企業に導入されている制度を中小企業も導入すればよいかについて検討する。

²⁸⁵ 神野・前掲注 34、58 頁。

事業税は応益課税に基づく税であることは繰り返し述べてきたが、応益課税が正当性を主張できるのは、「法人事業税の外形標準課税における課税標準が事業の担税力を合理的に推測させる基準である限り」²⁸⁶においてであるとする、現実に担税力があることが合理的に推測できる基準を設定することができなければならない。担税力の合理的な推測の検討において、事業税における担税力については、事業税が所得計算上損金に算入されることから転嫁を予定しているのであり、転嫁できるとすれば担税力があるということになると考えられる。

すでに外形標準課税が導入されて 15 年が経過した大企業への課税においても、当初の導入割合は全体の 4 分の 1 であり、4 分の 3 は所得課税のままであった。その後、2 度にわたって外形標準課税のウエイトを高めてきた結果、現在は 8 分の 5 が外形標準課税で 8 分の 3 が所得課税となっている。このことは、大企業においても事業税を現実に転嫁するには時間がかかることを意味するものであり、これから導入しようとする中小企業を同じ制度とすることは、中小企業に対して転嫁するための準備期間を与えないことになると思われる。消費税のように担税者は消費者であるということを周知している税であっても、100% 転嫁できているとは限らない²⁸⁷のであり、事業税のように転嫁を予定していても、制度としては転嫁について必ずしも明示的でない場合、すぐに転嫁できると考えることは無理がある。

このことは、租税制度を検討するうえで考慮すべきこととはいえないかもしれないが、理論上は転嫁できるはずだといっても現実を考慮しなければ制度として定着させることは難しいのではないだろうか。すなわち、事業税は法人税の所得計算において費用として損金に算入されることから、転嫁されることが予定されているものといえるのであり、事業税において事業自体に担税力が存在するといえるのは、転嫁することを予定しているからこそである。具体的な転嫁の実現は租税制度の範疇ではないとしても、この可能性が推測できなければならないと思われ、そのためには、ある程度の時間をかけて制度を導入することが必要である。

²⁸⁶ 三木・前掲注 263、15-16 頁。

²⁸⁷ 吉川宏延「日本の付加価値税の現状と課題～事業税、消費税、地方消費税及び外形標準課税が抱える諸問題を中心に」税 63 卷 8 号（2008 年）31 頁。

ここでは、既に外形標準課税が部分的に導入されている資本金 1 億円超の法人とこれから導入すべき中小企業を区別して課税制度を構築することの必要性があるのかについて検討した。事業税は応益課税を根拠とする物税であるという観点からは、既に外形標準課税の対象となっている資本金 1 億円超の法人と中小企業を区別する合理性はなく、同一の制度とすべきといえる。

しかし、現実の課税制度の構築という観点からは、その実効性を担保するための方法についての検討が必要である。転嫁を前提とした担税力は、制度変更後直ちに生じるのではなく、一定の時間がかかるものと思われることから、将来は同一の制度とすることを前提としながらも、導入時には異なる制度にせざるを得ないのではないかということである。

なお、この問題は、理論的検討とは別の次元の問題であり、本論文では事業税についての理論的検討をおこない、その結論を述べた後に補足的に述べることにする。次項では、その制度について具体的に検討する。

第 2 項 課税標準についての検討

前項では、中小企業に対する外形標準課税制度についての考え方として大企業と中小企業を区別して異なる制度とする合理的理由はないことを述べた。すなわち、本論文の目的は事業税の応益課税という性格から、所得を課税標準としている中小企業にも外形標準課税を導入すべきであるが、その制度の検討において大企業と中小企業は区別して論ずる必要性は理論的にはないということである。したがって、以下の検討は、事業税としてどのような考え方に基くべきかという視点で論じる。

まず、外形標準として考えられる様々な基準の中で、課税ベースの重複や脱漏がもっとも少なく、中立性が高く負担変動の程度が少ないものであり、現に大企業において採用されていることなどの観点からは、外形標準として付加価値額を採用すべきと考える。

この点について、政府税制調査会地方法人課税小委員会報告では、「望ましい外形基準のあり方としては、事業活動の規模をできるだけ適切に表すとともに、特定の地域の法人や特定の業種の法人に偏って存在する指標でなく、多様な法人に普遍的にみられる基準であることが望ましい。また、外形基準を選ぶ場合

には、課税標準の安定性も重要な条件である。

さらに、企業の経済活動に対して中立的であり、かつ、事業活動の規模に対する税負担が事業の種類（業種）によって偏らないようなものであることが望ましい。」²⁸⁸と述べたうえ、「外形標準課税を導入するに際しては、税制として簡素でわかりやすいこと、納税者の事務負担が小さいといった点に十分配慮する必要がある。したがって、納税のために既に行っている作業の中で把握できる課税標準とすることや、既存資料が活用できるものとするなど、できるだけ簡素で、円滑に納税できる仕組みとすることが重要である。」²⁸⁹として、売上高、収入金額、経費、事業所床面積、事業用固定資産評価額、従業者数、給与総額、付加価値（加算法）、付加価値（控除法）といった各種の基準の中から、事業活動価値（加算法による付加価値）、給与総額、物的基準と人的基準の組合せ、資本等の金額の4つの基準が選択肢として提示され、事業活動価値（加算法による付加価値）および資本等の金額が採用されたのである。

中小企業に外形標準課税を導入する場合においても、このような考え方に基づいて検討することが必要である。そこで、既に資本金1億円超の大企業に対して採用されている外形標準である付加価値額および資本金等の額について、外形標準としての妥当性を検討する。

1 付加価値額の検討

わが国の事業税における外形標準課税の課税標準として付加価値額が採用されたのは、シャウプ勧告による付加価値税が基礎にあることは第2章で述べたとおりである。シャウプ勧告では、「単に利益だけでなく、利益と利子、賃借料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。」²⁹⁰と述べ付加価値を課税標準とすることを提案した。このシャウプ勧告による付加価値は、現行事業税の外形標準課税の課税標準のひとつである付加価値額と考え方においては同様のものと考えられる²⁹¹。

²⁸⁸ 税制調査会・前掲注52、9頁。

²⁸⁹ 税制調査会・前掲注52、9頁。

²⁹⁰ 神戸都市問題研究所・前掲注3、143頁。

²⁹¹ 実際の制度としては、控除法を前提として大規模に複式簿記を実施している場合には、控除法と加算法の選択適用を認めていたこと、資本設備、土地、建物の購入金額を一時に控除し、減価償却を考慮しない制度であったことなど異なる点もあるが、考え方の基礎にあるのはシャウプ勧告であったと思わ

シャープ勧告による付加価値税の意義について井藤半彌教授は、「付加価値税とは、個々の企業が新たにつくった価値、企業が新たにつくった国民所得部分を客体とする租税とされている。付加価値は、企業の1年分の総売上高ないし総収入高から、資本設備、土地、建物、商品、材料、消耗品などの物財及びサービスの購入代金、動力費、保険料などの他の企業へ支出した金額を控除した残高である。すなわち、他企業から買った財に、その企業が新たに付加した価値である。付加価値は、これを別の面から見ると、その企業の利潤と、利子、土地家屋の賃借料、賃銀の支払高の合計より成立するわけである。」²⁹²と述べている。

そして、事業課税における利益原則の課税標準としては企業の活動量の大きさをなるべく精密に表現するものでなければならないとしたうえで、「1791年フランスで近代的事業税の創設以来多くの国々では、外形標準として資本金、従業員数その他種々のものが採用されていたが、業種ごとに異なった標準を用いる必要があり、不便であったのみならず、また不十分であった。比較的簡便にして合理性の大なるものとしては、売上高と付加価値がある。この二者は、事業の活動量に関する比較的正確にして便利な具体的指標であるからである。それでは売上高と付加価値の二者のうち、どちらをとるべきか。結論をまず述べると、それは付加価値でなければならぬ。売上高は必ずしも企業活動の大きさを正しく示すものではない。これには他の企業がつくった価値も含むからである。ところが付加価値の場合には、総売上高ないし総収入高のうちから、他企業がつくった価値を控除するため、当該企業の正味活動量のみをあらわすことになる。これに対する課税によって、一般売上税にともなう課税の累積ないし重複という欠陥や、生産より小売りまでの全過程を単一企業内部で経営する垂直統合企業に対する売上税負担の軽減という欠陥を回避しうること等が可能となる。」²⁹³と述べている。

すなわち、付加価値を課税標準として課税することにより、業種ごとに異なる課税標準を用いる必要がなく、簡便で事業活動量を正確に表わすことができ

れる（井上・前掲注 63、34 頁）。

²⁹² 井藤半彌『租税論—社会主義租税と資本主義租税—』（千倉書房・1971 年）132-133 頁。

²⁹³ 井藤・前掲注 292、141 頁。

るのであり、売上を課税標準とした場合の課税の累積や垂直統合企業の負担軽減という欠陥を回避できるということである。

そして、付加価値を課税標準とすることについて税制調査会では、「事業活動価値は、事業活動によって生み出された価値に着目して法人に負担を求める税の課税標準として、法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示すと同時に、各生産手段の選択に対して中立性が高いものとなると考えられることから、外形基準としては理論的に最も優れていると考えられます。」²⁹⁴と述べている。すなわち、事業税の課税標準として客観性、公平性、中立性などから理論的に最も優れているといえるのが付加価値額であるということである。

なお、前節でも確認したとおり、様々な外形標準の中で付加価値額がもっとも業種による負担変動が小さく、年度ごとの変動幅も少ないものとなっており、普遍性と安定性の面でも優れているといえる。

また、半谷俊彦教授は、ドイツにおける地方税が従うべき負担配分原則としての等価原則²⁹⁵のわが国の地方税制改革への適用可能性を検討した論文において、「すべての企業によって強制消費（強制使用）される財・サービスについては、企業の規模に応じて課税することが適当である。企業は生産活動の過程で地方自治体が供給する財やサービスを消費するので、どれだけの生産活動を行う能力をもっているかが、消費の可能性を示す指標となる。生産活動とは、生産要素を投入することによって投入財に手を加えることであるので、企業の有する生産要素の量が、その企業の生産活動の能力を示すことになる。ゆえに、企業の消費可能性は、生産要素たる資本と労働の規模、すなわち資本及び負債

²⁹⁴ 税制調査会・前掲注 12、207 頁。

²⁹⁵ 「等価原則は、政府から供与された便益に応じて負担することを住民に求めるものであるが、近代ドイツ財政において、地方税が従うべき負担配分原則とされている。応益原則のひとつともいえるものであるが、ドイツ財政学の議論を通じて、また地方税法の法的解釈をめぐる議論を通じて、より狭義の解釈が与えられてきたものであり、その意味で、利益に応じた課税全般を意味する応益原則とは一線を画している。地方税制改革論議では、その方向性を決定づけるひとつの指標であり、極めて重要な役割を担っているといえる。」（半谷俊彦「応益課税に基づく公平な地方税制のあり方—ドイツ等価原則論の再検討—」『租税論研究—課税の公平と税制改革—』（五紘舎・2006 年）230 頁）。

の合計と従業員数によって図られる（ママ）ことになるのである。」²⁹⁶と述べている。そのうえで、「しかしながら、実現可能性という観点からは、付加価値を課税ベースとすることの方に分がある。何故ならば、外形標準（資本及び負債の合計と従業員数による課税を外形標準と呼び、付加価値による課税と区別されている。筆者）を課税ベースとする課税では負担能力が全く考慮されないため、実際には徴収できないケースが多々生じるからである。これに対して付加価値は、間接的にはあっても消費可能性を推定する指標となると同時に、負担能力の指標ともなる。等価原則に基づく負担配分の実現可能性を高めるために、負担能力を加味しなければならない場合には、付加価値はきわめて有用な課税ベースとなる。」²⁹⁷と述べている。

すなわち、第3章においても同様の趣旨を述べたとおり、応益課税に即した税制の構築には受益と負担の均衡が重要なのであり、その上で負担能力の指標ともなる付加価値は、負担配分の基準として有用であるとされている。

2 資本金等の額の検討

現状の大企業に対する外形標準課税のうち、3分の1を占めているのが資本金等の額であり、この基準の妥当性について検討する。この基準の導入時の位置づけは、2000年（平成12年）の政府税制調査会「わが国税制の現状と課題」では、望ましい外形基準のあり方として資本等の金額について「a 資本金に資本積立金を加えた金額（以下「資本等の金額」と言います。）も、法人の規模をある程度表しており、事業活動の規模もある程度示すものであると考えられ、納税・課税事務の負担の少ない簡素な課税の仕組みとして、資本等の金額に着目した仕組みを考えることができます。b しかし、法人の事業活動の規模を適正に反映させるという観点からは、法人事業税全体をこの形に改革することは現実的ではなく、所得基準による課税や他の外形基準による課税と組み合わせるよう検討すべきであると考えます。」²⁹⁸と述べている。すなわち、事業活動の規模をある程度示すものの、資本等の金額のみを課税標準として課税することは法人の事業活動の規模を適正に反映するとはいえず、他の基準との

²⁹⁶ 半谷・前掲注 295、256 頁。

²⁹⁷ 半谷・前掲注 295、257 頁。

²⁹⁸ 税制調査会・前掲注 12、209 頁。

組み合わせによることを検討すべきとしている。

そして、この資本等の金額を課税標準のひとつとして提案した総務省案では、「資本等の金額は、中期答申において望ましい外形基準とされた 4 類型の 1 つであり、法人の事業活動の規模をある程度示すとともに担税力を示す面も有するものである。これにより、法人事業税全体に占める報酬給与額に係る部分の割合が大幅に下がることとなった。また、大法人と中小法人との税負担割合を変えずに税率が一本化され、『雇用安定控除』も不要となるなど、担税力に配慮しつつ、課税の仕組みが簡素化され」²⁹⁹ているという説明がされている。

すなわち、資本等の金額を課税標準に取り込むことで、自治省案に対して批判のあった課税標準に占める報酬給与額のウェイトを下げることに伴い、付加価値に占める報酬給与額の割合が高い中小企業の課税標準が相対的に小さくなるため、自治省案で採用していた中小企業に対する軽減税率を採用せず、税率を一本化することで制度が簡素化されるというものであった。

また、政府税制調査会 2014 年（平成 26 年）の答申において、事業税の外形標準課税の改革の方向性について、「外形標準課税は、多数の法人が法人事業税を負担していないという状況の是正を図るとともに、法人所得に対する税負担を軽減する一方、付加価値等に対して課税するものであり、応益性の観点から、将来的には外形標準課税の割合や対象法人を拡大していく方向で検討すべきである。」³⁰⁰という平成 19 年の答申を引用した上で、「この方向に沿って、現在の付加価値割の比重を高め、法人所得に対する税負担を軽減していくことが望ましい。あわせて、事業活動規模をより適切に反映し、税の簡素化を図る観点から、資本割を付加価値割に振り替えることが望ましい。」³⁰¹としている。すなわち、税制調査会においても、外形標準課税の比重を高め、対象法人を拡大すべきとの方向性をもって検討していく中で、資本割を付加価値割に振り替えることが事業活動規模を適切に反映することにつながり、制度としても簡素に

²⁹⁹ 税制調査会・前掲注 82、7 頁。

³⁰⁰ 税制調査会「平成 19 年 11 月 抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（税制調査会・2007 年）19 頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_h1911_bappon_tekinazeiseikaikaku.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

³⁰¹ 税制調査会・前掲注 1、9 頁。

なるため望ましいと述べているのである。

以上から、資本金等の額は、事業税の応益課税という観点から必ずしも適切とはいえず、それが提案された当時においては中小企業対策という側面もあったと思われる。しかし、実際に導入された制度は中小企業を対象から除外する資本金 1 億円超の法人に対する外形標準課税であった。したがって、中小企業に外形標準課税を導入する場合に、必ずしも事業活動の規模との相関関係が明らかでない資本金等の額を課税標準として採用すべきではなく、外形標準としては付加価値額のみを採用すべきと考える。

第 3 節 中小企業に適合する外形標準課税のあり方

これまでの考察の結果より、事業税の応益課税という視点から、中小企業にも外形標準課税を導入すべきであると考ええる。そのうえで、事業税とはどのような税で、望ましい事業税の制度とはどうあるべきかについて論じる。

事業税のあり方について金子宏教授は、「都道府県の行政サービスの受益の対価すなわち受益者負担金的租税ないし応益税であるから、その課税標準としては、受益の規模ないし程度を最もよく表す指標を選ぶべきであり、そのような指標としては企業の付加価値（事業活動価値）が最適であることについては、今日では意見はほぼ一致している。したがって、事業税の本来あるべき理想の姿としては、企業の所得の金額の多寡とは関係なく、また黒字企業であるか赤字企業であるかとも関係なく、企業の付加価値の額を課税標準として課税すべきであると考ええる。」³⁰²と述べている。すなわち、事業税の本質は、受益の対価であり、受益の規模ないし程度を最もよく表す指標である付加価値を課税標準として、すべての事業が負担すべきものであるということである。このような事業税の本質から、法人税の所得計算上費用として損金の額に算入されるという取扱いがなされているのであり、事業税は応益課税であるとされているのである。

このような事業税の本質論に基づく応益課税としての事業税は、どのような課税制度であるべきであろうか。このことについて検討するに当たっては、受

³⁰² 金子宏・前掲注 64、5・6 頁。

益と負担の関係がどのようにあるべきかを考える必要があると思われる。すなわち、応益課税といっても、事業が受益している地方公共団体の施設の利用や行政サービスの定量的な測定がなされないまま、いくら負担すべきだとは論じられないということである。本論文は、税の論文であり、財政学および租税政策に深く立ち入ることはしない。しかし、応益課税たる事業税のあるべき姿を論じるためには、このようなことについての検討が多少なりとも必要と考える。

この点について日本総合研究所の立岡健二郎氏は、「応益性に関する議論は今も続いている。これは、法人が自然人でないという根源的な問題に起因するところが大きく、法人事業税のみならず、法人課税全般にも当てはまる特徴といえる。今なお論争的であるのは、応益性を議論しているにもかかわらず、法人が税をどのくらい負担し、行政サービスをどのくらい受けているのかといった定量的情報がほとんど整備されていないことも背景にあらう。それを測ることが議論の起点の一つである。」³⁰³と述べている。

たとえば、地方公共団体の行う行政サービスを民間がすべて行うことは不可能と思われるが、仮に行えるとした場合、その利用料金として適切な金額よりも明らかに高額な負担をしなければならないとすれば、そのサービスは利用されるであろうか。行政サービスの受益に対する負担は要素費用であり、賃金や地代と同様に事業が負担すべきものであるとの考え方は理解はできても、公共サービスの対価として見合った負担であることが必要である。

事業税は、法人税の課税所得計算上、費用として損金に算入されるものであり、転嫁されることを予定しているとしても、受益と負担がかけはなれていては、転嫁もままならないと思われる。租税は、非対価性という特徴があり、応益課税たる事業税も個別的に対価を構成するわけではないが、マクロ的には企業部門が使用する行政サービスの受益者負担金的租税であり、受益との均衡関係を重視すべきである。現状は、応益課税といってもどの程度の受益があるのか納税者からは見えないため、事業税の課税制度を考える場合には現状の税額を前提として、総額で負担変動がないとすれば受益の程度に応じて配分すると税負担はこの程度になるとはいえるが、受益の総額はいくらであり、それを受

³⁰³ 立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか―応益性の定量的把握と分析の試み」J R I レビューVol17.No26（2015年）56頁。

益の程度に応じて配分すると税負担はこうなるとはいえないのである。すなわち、課税権者たる地方公共団体は、事業の受益を定量的に示す必要があるということである。そのうえで、その受益の経済価値に見合った税負担を事業活動の規模に応じて分担するような課税制度であれば、応益課税として納税者は納得しやすいであろう。

上述の立岡健二郎氏は、第3章でみた林宣嗣教授の論文における受益と負担の分析をベースに、企業規模ごとに利益法人と欠損法人に分けて受益と負担の関係を定量的に把握する試算をおこなっており、その内容を図表4-7～4-9に示している。

図表 4-7 1 法人当たり税負担額と受益額（試算）（単位：万円）

全法人	資本金階級				
	1千万円未満	1千万円以上5千万円未満	5千万円以上1億円未満	1億円以上10億円未満	10億円以上
法人税（地方交付税分）	4	26	196	831	11,605
法人事業税	9	71	541	2,335	29,504
法人住民税（都道府県）	4	16	102	454	5,174
法人住民税（市町村）	12	47	284	1,221	14,927
租税公課	109	259	1,183	2,436	31,033
税負担計＜a1＞	138	418	2,307	7,277	92,243
受益（ケース1）＜b1＞	79	288	1,591	4,617	41,758
受益（ケース2）＜b2＞	53	193	1,067	3,097	28,008
負担受益比率＜(a)/(b1)＞	1.8	1.5	1.5	1.6	2.2
負担受益比率＜(a)/(b2)＞	2.6	2.2	2.2	2.3	3.3

出典：立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み」JRIレビューVol7.No26（2015年）60頁。

これによれば、法人の受益額と負担額の関係は、社会全体の受益額を配分しないケースでは、すべての区分で負担超過となっており、負担超過割合が一番高いのは利益法人の資本金10億円以上の区分で4.9倍、次いで利益計上法人の資本金1億円以上10億円未満区分で3.4倍となっている。また、一番低い

図表 4-8 1 利益法人当たりの税負担額と受益額（試算）（単位：万円）

利益法人			資本金階級				
			1 千万円未満	1 千万円以上 5 千万円未満	5 千万円以上 1 億円未満	1 億円以上 10 億円未満	10 億円以上
(試算)	受益（ケース 1）＜b1＞		140	475	2,331	6,719	53,837
	受益（ケース 2）＜b2＞		94	319	1,564	4,507	36,109
		法人税（地方交付税分）	45	236	1,219	4,689	63,419
		法人事業税	37	217	1,140	4,250	45,463
		法人事業税（改正後）				4,052	43,006
		法人住民税（都道府県）	9	41	208	827	8,898
		法人住民税（市町村）	27	119	572	2,231	25,642
(粗い試算)	租税公課		171	394	1,598	3,167	32,050
	税負担計＜a1＞		289	1,006	4,736	15,164	175,471
	（改正後）＜a2＞					14,966	173,014
	負担受益比率＜(a1)/(b1)＞		2.1	2.1	2.0	2.3	3.3
	（改正後）＜(a2)/(b1)＞					2.2	3.2
	負担受益比率＜(a1)/(b2)＞		3.1	3.2	3.0	3.4	4.9
	（改正後）＜(a2)/(b2)＞					3.3	4.8

出典：立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み」 J R I レビュー Vol7.No26（2015 年） 61 頁。

のは欠損法人の資本金 1 億円以上 10 億円未満の区分で 1.3 倍、次いで資本金 5 千万円以上 1 億円未満の区分が 1.4 倍となっている。一方、社会全体の受益額を法人と個人に配分したケースでは、負担超過割合が一番高いのは、利益法人の資本金 10 億円以上の区分で 3.3 倍となっているが、欠損法人の 5 千万円以上 1 億円未満の区分と 1 億円以上 10 億円未満の区分では、0.9 倍と受益超過との結果が出ている。ここからわかるのは、法人が地方公共団体から受ける行政サービスの受益と税負担の関係において、法人に直接区分できる受益のみでみた場合はすべて負担超過となっており、しかもその超過割合は、利益計上法人では 3.0～4.9 倍にも上っており、欠損法人においても 1.3～2.5 倍と大きな負担超過となっている可能性を示唆するものであった。

図表 4-9 1 欠損法人当たりの税負担額と受益額（試算）（単位：万円）

欠損法人		資本金階級				
		1 千万円未満	1 千万円以上 5 千万円未満	5 千万円以上 1 億円未満	1 億円以上 10 億円未満	10 億円以上
(試算)	受益（ケース 1）＜b1＞	58	197	923	2,327	27,681
	受益（ケース 2）＜b2＞	39	132	619	1,561	18,566
	法人税（地方交付税分）	0	0	0	0	0
	法人事業税	0	0	2	249	10,904
	法人事業税（改正後）				467	17,142
	法人住民税（都道府県）	2	4	7	47	834
	法人住民税（市町村）	7	12	24	120	2,440
(粗い試算)	租税公課	88	194	809	1,641	29,849
	税負担計＜a1＞	97	209	842	2,056	44,027
	（改正後）＜a2＞				2,274	50,264
	負担受益比率＜(a1)/(b1)＞	1.7	1.1	0.9	0.9	1.6
	（改正後）＜a2)/(b1)＞				1.0	1.8
	負担受益比率＜(a1)/(b2)＞	2.5	1.6	1.4	1.3	2.4
	（改正後）＜a2)/(b2)＞				1.5	2.7

出典：立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み」 J R I レビュー Vol7.No26（2015 年） 61 頁。

この試算結果は、法人が地方公共団体から受ける受益全体と法人の税負担全体の比較であり、実際には個別の税目ごとの受益と負担の関係を確認する必要があると思われる。しかし、このような状況のままで、応益課税であるから受益に応じて現状の税負担を配分すべきとすることは、はたして妥当であるといえるだろうかという疑問が生じる。すなわち、現実の地方法人課税における受益と負担の関係は、定量的な情報がなく不明瞭であるが、応益課税を貫徹しようとするれば、受益と負担は均衡すべきではないかということである。

このように考えると、応益課税としての事業税のあり方としては、まず、地方公共団体の施設の利用や行政サービスから事業全体が受ける利益の量が決まり、その経済価値に応じた経費分担としての事業税の総額が決まる。そして、その事業税の総額を事業活動の規模を表す代理変数である付加価値額により配

分する。ここには、大企業であるとか中小企業であるとか、資本金がいくらであるといった人的要素は加味すべきではない。また、付加価値額を歪めてしまう可能性がある雇用安定控除も適用すべきではないと考える。すなわち、企業規模にかかわらず、付加価値額のみを課税標準とする簡素な税制とすべきである。これにより、事業活動の規模に応じた課税となり、応益課税としての事業税の本質に即した本来の姿になるものと考ええる。

この実現のためには、事業税の制度のあり方が問われることとなる。すなわち、事業が地方公共団体から受益していることが定量的に示される部分についてのみ、その受益量に見合った事業税負担とすべきである。

事業税は、事業活動そのものに担税力が内在すると推測される応益課税である。このことは、転嫁を予定しているためであることは前述のとおりである。しかし、それは販売価格を構成する要素となることを意味するのであり、販売価格に上乗せできることを意味するものではない。すなわち、原価あるいは費用となるのであるが、それがその製品やサービスの提供において見合うものであるかどうかは事業にとって重要な事柄である。このため、行政サービスの受益に比し、見合わない過大な税負担であれば、製品原価や事業活動の費用として構成され、転嫁を予定しているから担税力があるとはいえないことになる。

事業税の本質は、応益課税としての物税である。この応益課税を貫徹するためには、事業税の完全外形標準化を実現すべきであるが、その前提として上述の問題の解決が不可欠であると考ええる。

おわりに

事業税は、事業が都道府県の行政サービスを利用して収益活動をおこなっていることから、その受益に応じた税負担をすべきという応益課税という考え方に基づいて課税されるものである。本論文は、応益課税とされる事業税において、赤字の中小企業が事業税を負担をしていない現状にかんがみ、中小企業に対する外形標準課税の導入の可能性について検討をおこなったものである。

まず、第1章では、事業税が応益課税に基づくものであることを、その歴史的経緯から述べ、応益課税という概念の妥当性を検討した。具体的には、事業税はその前身である営業税において、創設から約50年間は外形標準課税がおこなわれ、その後約70年間は所得課税を中心に若干の外形標準課税がおこなわれてきたことから、本来応益課税に基づく税であったものが、当時の経済情勢や政策的判断により所得課税中心に変化していったものであり、事業税の本質は応益課税であると考えられる。その応益課税という概念は、地方税原則のひとつであり、妥当な考え方として多数を占め、定着してきたものであることを確認した。そして、応益課税に基づく事業税の課税の現状について考察し、中小企業に対する事業税は所得を課税標準としているため、6割を超える中小企業が長年にわたって事業税を負担しておらず、応益課税に即した課税実態になっていないことが確認できた。これにより、都道府県の基幹税である事業税収は不安定な状況にあり、また、課税の公平が阻害されていることを指摘した。このことは、所得という課税標準の持つ景気感应性が強いという特性が必然的にもたらすものであることを整理した。

次に、第2章では、現状の事業税において、応益課税に即したものとするべく資本金1億円超の大企業に対して外形標準課税が導入された経緯について確認し、応益課税がどの程度実現されているかを考察した。具体的には、シャープ勧告により提案された付加価値税の内容と実施されずに廃止された経緯について考察したうえ、その後の税制調査会の議論において、常にシャープ勧告による付加価値税の考え方を取入れた加算法による付加価値を課税標準とする外形標準課税の導入が検討されてきたことを整理した。そして、2000年の自治省案と2001年の総務省案を基に検討され、東京都における銀行税事件などの影

響もあり資本金 1 億円超の大企業に対して導入されたのが現行の外形標準課税である。その内容は、大企業に対する税額のうち 4 分の 3 は所得割とし、4 分の 1 を外形標準課税とするもので、そのうち 3 分の 2 を付加価値割、3 分の 1 を資本割とするものであった。2015 年には外形標準課税の割合を 8 分の 3 に、2016 年には 8 分の 5 に引上げる改正が行われていることを整理した。

そして、第 3 章では、中小企業が外形標準課税の対象から除外された理由ならびに中小企業に外形標準課税を適用する必要性およびその範囲と問題点について考察した。具体的には、外形標準課税の対象から中小企業が除外されたのは、当時の経済情勢を前提とする中小企業への配慮であったことを確認した。そのうえで、外形標準課税の議論において中小企業基本法の改正が反映されていないと思われることおよび中小企業の赤字の原因に役員給与が関係している可能性が否定できないことなどから、中小企業にも外形標準課税導入の必要性が高いことを述べた。そして、中小企業に外形標準課税を導入する場合の問題点として、赤字の中小企業における担税力について検討し、事業税は所得計算上損金に算入される物税であり、転嫁を予定しているものであるため、理論上は赤字であっても負担すべきものであることを述べた。

最後に、第 4 章では、中小企業に外形標準課税を導入することの意義および影響と制度設計の考え方および具体的制度についての検討をおこなった。具体的には、中小企業に外形標準課税を導入することは、2003 年に大企業に外形標準課税を導入するまでに議論された、税負担の公平性の確保、都道府県の基幹税の安定化、応益課税としての税の性格の明確化、経済の活性化などの意義に加え、地方自治の充実にも資すると考えられる。そして、中小企業への影響については、業種による負担変動が従前の税制調査会における試算と同様に、現状の税負担状況からも一定程度生じるであろうことを考察した。そのうえで、中小企業に対する外形標準課税の制度設計の考え方として、負担変動の大きさや中立性および大企業と中小企業を同一の制度にすべきではないかとの観点から、現行の課税標準である付加価値額と資本金等の額について検討し、外形標準課税の課税標準としては、付加価値額を採用すべきであると考えた。そして、最終的には事業税は応益課税に基づく税であるという本質を重視する立場から、応益課税を貫徹するためには大企業も中小企業も付加価値額を課税標準とする

同一の制度による完全外形標準化が望ましいと考えた。ただし、この実現のためには、事業が受けている地方公共団体の行政サービスからの受益を定量的に把握し、その受益量に見合った税負担であることおよび事業活動の規模に応じて適切に税負担が配分されることが不可欠であり前提条件となると考える。

なお、本論文では、中小企業に対する事業税の外形標準課税導入について、理論的検討をおこなったが、残された課題として、次の 2 点があると考ええる。まず、本論文における検討の結果、事業税の応益課税という考え方から、そのあるべき姿としては、行政サービスの受益に応じた税負担となる制度が望ましく、大企業も中小企業も同一の制度とすべきであり、受益と負担の均衡を前提として付加価値額のみを課税標準とする完全外形標準化という結論を導出した。この結果は、租税理論として必要な検討はおこなったと考えているが、大企業に現実に適用されている制度を十分に検証したとはいえないため、実際に大企業に適用されている現行制度を改正するにあたっては、現行制度についてさらに検討を行ったうえで問題点を指摘する必要があると考える。

次に、中小企業に外形標準課税を導入する場合、その実効性を担保するためにどのような制度とすべきかについては別途検討の必要があると思われるが十分な検討はできていない。そこで、現状で考え得る制度の概要を述べておく。

まず、中小企業に対する事業税のうち 4 分 1 を付加価値割とし、4 分の 3 を所得割のままとすることが考えられる。すなわち、大企業に外形標準課税を導入した 2003 年（平成 15 年）当時、大企業に対する事業税のうち 4 分の 1 を外形標準課税とし 4 分の 3 は所得割のままとしたのであり、導入時には外形標準課税の割合を当時の大企業に対する導入割合と合わせるべきである。これにより、転嫁のための時間的配慮をおこなうこととなり、担税力を考慮した制度設計となる。そして、一定の時間をかけて外形標準課税の割合を高めることで、将来的には大企業と中小企業を同じ制度にする方向性が見いだせると考える。

このような考え方は、実施はされなかったが 2001 年（平成 13 年）の総務省案³⁰⁴においても提案されている。その内容は、大企業は 1 年の周知期間の後に 4 分の 1 部分に外形標準課税を導入し、4 年目から 2 分の 1 に外形標準課税割合を高め、中小企業は 3 年間は所得課税のままとし、4 年目から 4 分の 1 部分

³⁰⁴ 税制調査会基礎問題小委員会「外形標準課税関係資料」（2002 年）4 頁。

に外形標準課税を導入し、7年目から2分の1に外形標準課税割合を高め、大企業と同じ制度とするいうものであった。実際の制度は、資本金1億円超の大企業のみを対象とし、導入時には4分の1であった外形標準課税の割合が、11年目の2015年（平成27年）に8分の3となり、12年目の2016年（平成28年）に8分の5となった。中小企業においても外形標準課税の割合を高める改正は一定の期間を要すべきではないかと考える。

なお、零細な小規模事業者については事務負担の軽減といった観点から、応益課税の趣旨を反映しながらも、より簡便な制度を検討すべきと考える。たとえば、前述の総務省案では、中小企業の事務負担軽減策として資本金1千万円未満の法人については、外形標準課税部分について事業活動価値（加算法による付加価値額）と年額4.8万円（簡易外形税額）のいずれかを選択適用できる制度が提案されていた。そこで、「おおむね常時使用する従業員の数が5人以下の事業者」（小規模企業振興基本法2条2項）で、かつ、資本金1千万円未満の法人について同様の制度を設けることを提案する。資本金と従業員数という複数の基準により規定することで、企業の恣意性を排除し、税制としての中立性を確保できるものとなり、事業税を応益課税に即したものに改革しつつも、小規模企業の事務負担増加に配慮した制度とすることが可能となると考える。

本論文では、応益課税という観点から、中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討をおこなった。その結果、中小企業を外形標準課税の対象から除外していることに合理性はないと思われ、中小企業にも外形標準課税を導入すべきである。また、事業税は事業そのものを課税客体とする物税であり、法人の所得計算上損金に算入されることから転嫁を予定しており、事業活動の中に担税力を見出して課税するものである。したがって、行政サービスの受益に応じた課税をすべきであるが、受益量の測定は困難なことから、その代理変数として受益量との相関関係がみられる事業活動の規模に応じて課税すべきと考える。そして、様々な外形標準の中から事業活動の規模を適切に表わし、企業の経済活動に中立的であり、普遍性と安定性に優れた基準として付加価値額を課税標準とする完全外形標準化が望ましいのであり、その前提として、受益と負担の均衡が転嫁のための不可欠の要素であると考ええる。

参考文献

- 青木智子「外形標準課税の現状と課題」税研 127 号（2006 年）30-38 頁。
- 浅野善治「地方税における地方公共団体の裁量とその制約原理」税 58 巻 4 号（2003 年）22-33 頁。
- 朝日新聞（1974 年 9 月 16 日朝刊）3 面。
- 池上岳彦「地方税の応益原則について―財政思想史の視点から―」地方税 68 巻 7 号（2017 年）2-16 頁。
- 石島弘「銀行税・外形標準課税について」国際税制研究 13 号（2004 年）142-152 頁。
- 石田和之「地方税温故知新 第 4 回 付加価値税の失敗と事業税における外形標準課税の導入」税 66 巻 9 号（2011 年）142-161 頁。
- 石田和之「地方税温故知新 第 21 回 地方税原則の成立」税 68 巻 2 号（2013 年）171-193 頁。
- 逸見幸司『図解地方税』（大蔵財務協会・2016 年）。
- 井藤半彌『租税論―社会主義租税と資本主義租税―』（千倉書房・1971 年）。
- 井上一郎編『シャウプの第二次税制勧告』（霞出版社・2004 年）。
- 岩崎政明「東京都外形標準課税条例訴訟と地方税法の解釈」ジュリスト 1245 号（2003 年）123 頁。
- 植田浩史『現代日本の中小企業』（岩波書店・2004 年）。
- 碓井光明『要説 地方税のしくみと法』（学陽書房・2001 年）。
- 碓井光明「神奈川県臨時特例企業税と地方税法」地方自治判例百選（第 4 版）（2013 年）57 頁。
- 梅原英治他『租税理論研究叢書―中小企業課税』（財經詳報社・2016 年）。
- 浦東久男「中小企業税制・個人事業主（所得税）」金子宏監『現代租税法講座 第 3 巻 企業・市場』（日本評論社・2017 年）。
- 占部裕典「『東京都銀行税条例』の評価～銀行税判決の抱える問題点～」税研 103 号（2002 年）45-53 頁。
- 占部裕典「外形標準課税の法的評価と課題」税研 111 号（2003 年）21-28 頁。
- 占部裕典「地方税法と法定外税条例との関係～神奈川県臨時特例企業税最高裁

判決の検証～」税理 56 卷 8 号（2013 年）66-67 頁。

大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 第 16 卷』（東洋経済新報社・1978 年）。

大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 第 19 卷』（東洋経済新報社・1978 年）。

大村襄治『事業税』（税務経理協会・1961 年）。

小川亮『事業税』（税務経理協会・1965 年）。

奥野誠亮『改正地方税・財政制度の解説』（時事通信社・1952 年）。

金子友裕「神奈川県臨時特例企業税最高裁判決からみた繰越欠損金に対する課税の問題」税務事例 45 卷 8 号（2013 年）34-39 頁。

金子友裕「法定税と法定外税の重複に関する考察」租税訴訟 7 号（2014 年）186-197 頁。

金子宏「事業税の改革（外形標準化）を考えるー課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実ー」地方税 50 卷 8 号（1999 年）4-25 頁。

金子宏「神奈川県企業税条例事件第一審判決の検討」税経通信 64 卷 2 号（2009 年）23 頁。

金子宏「事業税と外形標準課税」地方税 65 卷 10 号（2014 年）2-10 頁。

金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂・2019 年）。

神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャウプ使節団日本税制報告書』（勁草書房・1984 年）。

国税庁税務大学校租税史料平成 17 年特別展示「営業税の変遷ー運上・冥加から事業税へ」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h17shiryokukan/02.htm>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

国税庁「租税史料叢書 第六巻 営業税関係史料集～国税営業税を中心に～（全 668 頁）解題」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/06eigyo/kaidai.htm#chu15>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

国税庁「平成 28 年度分会社標本調査調査結果」（2018 年）
<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2>

016/pdf/h28.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

財務省「平成 27 年度税制改正の概要」（2015 年）

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0009_0080.pdf#page=55（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

財務省「平成 28 年度税制改正の概要」（2016 年）

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0009_0080.pdf#page=59（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

財務省「法人企業統計年報平成 28 年度統計表」

https://www.mof.go.jp/pri/publication/zaikin_geppo/hyou/g787/787.htm
（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

財務省「平成 30 年度税制改正の概要」（財務省・2018 年）1107-1108 頁

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p1094-1142.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

佐藤進『付加価値税論』（税務経理協会・1973 年）。

佐藤進『地方財政・税制論』（税務経理協会・1974 年）。

佐藤進・関口浩『財政学入門（改訂版）』（同文館出版・2011 年）。

佐藤英明「東京都『銀行税』訴訟第一審判決について」税研 103 号（2002 年）
26-33 頁。

佐藤英明「わが国における『中小企業税制』の意義と展望」租税法研究 38 号
（2010 年）65-83 頁。

佐藤主光『地方財政論入門』（新世社・2011 年）。

自治省府県税課「今後における事業税のあり方等に関する研究会報告書（資料
編）」（1991 年）。

渋谷雅弘「神奈川県臨時特例企業税事件最高裁判決について」地方税 64 巻 6
号（2013 年）7 頁。

「資本金 1 円の上場企業も急増する減資の狙いは」週刊東洋経済 6737 号（2017
年）24 頁。

自由民主党・公明党「平成 28 年度税制改正大綱」（2015 年）。

衆議院会議録「平成 15 年 2 月 18 日第 156 回国会衆議院本会議 9 号」片山虎之
助総務大臣

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/156/0001/15602180001009.pdf> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

神野直彦『財政学（改訂版）』（有斐閣・2007 年）。

神野直彦「法人事業税の外形標準課税を巡って」税研 180 号（2015 年）54・59 頁。

税制調査会『昭和 28 年 11 月税制調査会答申とその理由及び説明』税制調査会（1953 年）

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s2811_zeiseityosakaitousin.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「昭和 39 年 12 月『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」（1964 年）

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s3912_kongonokihontekisozeiseido.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「昭和 40 年 12 月 昭和 41 年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」（1965 年）

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s4012_s41zeiseikaisei.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「昭和 43 年 7 月 長期税制のあり方についての答申」（1968 年）

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4307_tyoukizeiseinoarikatahoka.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 8 年 11 月 法人課税小委員会報告」（1996 年）

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「法人課税小委員会資料 地方法人課税（その 2）」（1996 年）。

税制調査会「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告」（1999 年）

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_01.html (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告 附属資料一 4.事業税の沿革」（1999 年）

<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/t>

osin/zei_d_04.html#01_04（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）

税制調査会「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告 附属資料三望ましい外形基準のあり方」（1999 年）

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_09.html#03_01（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税制調査会「平成 12 年 11 月 わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」（2000 年）

<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeichof03.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税制調査会「平成 12 年 12 月 平成 13 年度の税制改正に関する答申」（2000 年）

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1212_h13zeiseikaisei.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税制調査会「平成 13 年 12 月 平成 14 年度の税制改正に関する答申」（2001 年）

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1312_h14zeiseikaisei.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税制調査会「平成 14 年 11 月 平成 15 年度における税制改革についての答申－あるべき税制の構築に向けて－」（2001 年）

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1411_h15zeiseikaikaku.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税制調査会「基礎問題小委員会 外形標準課税関係資料」（2002 年）。

税制調査会「第 23 回基礎問題小委員会（15.2.4）議事録」（2003 年）

<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/kiso023a.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税制調査会「平成 19 年 11 月 抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（2007 年）

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_h1911_bappontekinazeiseikaikaku.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税制調査会「平成 26 年 6 月 法人税の改革について」（2014 年）

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「第 4 回法人課税ディスカッショングループ議事録」(2014 年)

https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140625_26dis34kai.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税理士法人山田 & パートナース『法人が納める地方税 Q & A 法人住民税・事業税・事業所税・償却資産税 (改訂版)』(税務経理協会・2015 年)。

瀬古雄祐「外形標準課税をめぐる論点」調査と情報 893 号 (2016 年)。

全国知事会「法人事業税の外形標準課税について―法人事業税外形標準課税実施問題研究会の報告の概要―」都道府県展望 233・234 合併号 (1978 年) 34・37 頁。

総務委員会議録「平成 15 年 3 月 6 日第 156 回国会衆議院総務委員会」黄田川徹委員・若松謙維総務副大臣

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/156/0094/15603060094006.pdf> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

総務省「平成 13 年度地方税制改正について」(2001 年)

<http://www.soumu.go.jp/news/001220a.html> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

総務省「平成 14 年度地方税制改正について」(2002 年)

<http://www.soumu.go.jp/news/011225a.html> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

総務省「法人事業税の外形標準課税について」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikei.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

総務省「シャープ勧告以降の税制改正の流れ (地方税関係)」

http://www.soumu.go.jp/main_content/000493538.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

総務省「地方自治制度」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_gyousei/bunken/index.html (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

総務省「三位一体の改革の全体像」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/zeigenijou2_1.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 22 年度地方財政統計年報」1-3-3 表平成 22 年度団体別歳入決算

<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei22.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「地方財政状況調査関係資料 平成 21～28 年度地方財政統計年報」

<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 28 年度道府県税の課税状況等に関する調」（2018 年）

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran11_16.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 29 年度地方税に関する参考計数資料」（2018 年）

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/pdf/ichiran06_h29/ichiran06_h29_10.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 30 年度地方税に関する参考計数資料」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_h30.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）

総務省「平成 31 年版地方財政白書第 1 部 2 地方財政の概況（1）決算規模第 5 表歳入純計決算額の状況」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-02.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 31 年版地方財政白書第 1 部 3 地方財源の状況第 28 図道府県税収入額の状況」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-03.html#p01031201（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

小林靖雄・瀧澤菊太郎『中小企業研究 55 年－中小企業とは何か』（有斐閣・1996 年）。

武田文雄「法人事業税への外形標準課税導入について（上）」自治研究 75 巻 10 号（1999 年）33-52 頁。

武田昌輔「神奈川県臨時特例企業税に関する控訴審判決について」税務事例 42 巻 5 号（2010 年）3 頁。

多田雄司『検証 外形標準課税』（税務研究会・2000 年）。

多田雄司「赤字法人課税と外形標準課税」税研 111 号（2003 年）38-43 頁。

多田雄司『外形標準課税の申告実務ガイド（第 5 版）』（税務研究会出版局・2016 年）。

立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み」J R I レビュー Vol7.No26（2015 年）49-72 頁。

田中治「事業税の外形標準課税」『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古稀記念』（成文堂・2000 年）。

田中廣太郎『地方税制講話』（良書普及会・1926 年）。

地方財務協会『地方税制の現状とその運営の実態』（地方財務協会・2008 年）。

中小企業庁『新中小企業基本法—改正の概要と逐条解説—』（同友館・2000 年）。

中小企業庁「中小企業・小規模企業者の定義」

<http://www.chusho.meti.go.jp/soshiki/teigi.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

東京商工リサーチ「1952 年（昭和 27 年）～全国企業倒産」

<http://www.tsr-net.co.jp/news/status/transition/>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

内閣府統計情報調査結果「国民経済計算（GDP）」

<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/menu.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

西野万里「事業税の適正化—外形標準課税の役割と効果—」橋本徹編『21 世紀を支える税制の論理 第 7 巻 地方税の理論と課題（改訂版）』（税務経理協会・2001 年）。

日本経済新聞（2015 年 7 月 29 日朝刊）。

日本税理士会連合会税制審議会「地方税制の問題点とあり方について—平成 22 年度諮問に対する答申—」（日本税理士会連合会税制審議会・2010 年）。

橋本恭之・鈴木善充『租税政策論』（清文社・2012 年）。

橋本徹「地方税制の改革—事業税を中心に—」日税研論集 28 号（1992 年）。

服部孝徳「外形標準課税が企業行動に与える影響」財務省財務総合政策研究部
(2017年) 6頁。

林宜嗣「事業税の本質と外形標準課税のあり方」税研 80号(1998年) 20-25
頁。

林宜嗣『地方財政』(有斐閣・2000年)。

林宜嗣『基礎コース財政学』(新世社・2004年)。

林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785号(2015年) 407-425
頁。

半谷俊彦「応益課税に基づく公平な地方税制のあり方—ドイツ等価原則論の再
検討—」『租税論研究—課税の公平と税制改革—』(五紘舎・2006年)。

平川忠雄「外形標準課税導入とその課題」税経通信 53巻 11号(1998年) 56
頁。

藤井誠「中小企業にかかわる税務会計上のゆがみ」中小企業会計学会第6回全
国大会(2018年9月1日)報告資料。

丸山高満『地方税の一般理論』(ぎょうせい・1983年)。

丸山高満『日本地方税制史』(ぎょうせい・1985年)。

三木義一「銀行税東京地裁判決を批判する～事業税の法的性格を中心に」税 57
巻 7号(2002年) 4-15頁。

三木義一「“銀行税”控訴審判決の問題点」税 58巻 4号、平成 15年、4-21頁。

三木義一「外形標準課税の法的評価」税研 111号(2003年) 4-15頁。

水野忠恒「東京都外形標準課税条例の評価」ジュリスト 1181号(2000年) 6
頁。

水野忠恒「事業税の外形標準の検討」日税研論集 46号(2001年) 128頁。

水野忠恒『大系租税法(第2版)』(中央経済社・2018年)。

持田信樹『地方財政論』(東京大学出版会・2013年)。

吉川宏延『法人事業税のしくみと実務』(税務経理協会・2014年)。

吉川宏延「日本の付加価値税の現状と課題～事業税、消費税、地方消費税及び
外形標準課税が抱える諸問題を中心に」税 63巻 10号(2008年) 102-125
頁。

株式会社レッド・プラネット・ジャパン「資本金の額の減少及び剰余金の処分

並びに資本準備金の額の減少及び剰余金の処分に関するお知らせ」(2017年)

<http://contents.xj-storage.jp/xcontents/33500/3504f17a/c024/4f8b/a28a/ef0b923e5748/140120170228409399.pdf> (最終確認日2019年7月3日)。

法人税法における資産の販売もしくは
譲渡における収益の課税タイミングに関する考察

— 22条の2における「引渡しの日」とはいつの日か — 不動産取引を題材として —

山口 仁也

要旨

平成 30 年度税制改正により、資産の販売もしくは譲渡または役務の提供に係る収益の額は、原則として、その資産の販売・譲渡に係る目的物の引渡しまたは役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する旨の規定が新設された（法人税法 22 条の 2 第 1 項）。この規定において明定された「目的物の引渡しまたは役務の提供の日」とは、いかなる日をいうのであろうか。本稿においては、このうち前者の「引渡しの日」とはいつの日かを検証することを目的とする。

この論点の考察をするにあたっては、以下の 2 つを前提とする。

第一に、企業会計が従来からの会計基準である企業会計原則の実現主義を前提とする場合の「引渡しの日」を対象とすることである。財務省の立法担当者は、権利確定主義を採用しない理由として、大竹貿易事件の判示が多く裁判において引用されていることを認める一方、法人税法が課税対象とする不法所得や無償譲渡は、課税対象ではあるが、「収入すべき権利」の「確定」という概念にはあてはまらないとの批判があること、また、収益の額については、譲渡時における資産の適正な価格に相当する収益があると認識すべきとする考え方が基本であるので、権利の確定といった対価の流入の側面に着目するのではなく、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済認識の原則的な時点としたとの立法経緯を述べている。本稿は「企業会計が従来基準である企業会計原則（実現主義）を前提とする場合の「引渡しの日」」の前提における検討および評価を行う。

第二に、資産の販売・譲渡に係る検討の目的物は、不動産とする。不動産取引は、動産と比較した場合、売買契約や物件の引渡方法の多様性、契約の成立から履行の終了までの期間の長期化などにより、課税時期をめぐって納税者と課税庁の間の争いが生じやすく、したがって、判例が蓄積されている。これらの判例研究を通じて、租税法の考え方を検証しやすいため、不動産取引を題材とし、不動産以外の様々な区分による取引類型や態様に応じた検証は、別途の機会とする。

本稿の構成は以下のとおりである。第 1 章は、法人税法 22 条の 2 第 1 項および第 2 項（以下法名を略す）ならびに平成 30 年度改正前法人税法（以下「旧法」という）の旧法 22 条 4 項における規定の構造の理解と、本論文で検討する論点である 1 つのメインクエスション、以下 2 つのサブクエスションの確認を行う。

- 一 22 条の 2 第 1 項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響。
- 二 資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するか。

第 2 章は、2 つのサブクエスションのうち一つ目の検証を目的とし、引渡しの日とはいつの日かを解明すべく、公正処理基準、実現主義、および権利確定主義を中心とした引渡基準に係る学説、実務、加えて重要判決である大竹貿易事件を確認し、改正による公正処理基準・

権利確定主義と引渡基準の関係性への影響を確認し、引渡基準の位置づけを明確にする。

第3章は、2つのサブクエスションのうち二つ目の検証を目的とし、引渡しの日とはいつの日かを具体的に検証すべく、不動産取引を題材に引渡しの日判定材料としてどのような評価要素を捉えるのか、そのうち何を重視するのかの付随論点を含めて、実務規定・学説を確認するとともに、民法および会計領域との比較検証および判例研究を通して検証を行う。

第4章は、第3章までの2つのサブクエスションに対する検証の結果をもとに、メインクエスションである22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日かを導出する。また、22条の2第1項に「引渡しの日」を明定する意義を検討し、最後に提言を行なう。

法人税法における資産の販売もしくは譲渡における収益の
課税タイミングに関する考察
(22条の2における「引渡しの日」とはいつの日かー不動産取引を題材として)

目次

はじめに	5
第1章 課税タイミングに係る立法構造	8
第1節 22条の2第1項および第2項の立法構造	8
1. 法人税法上の規定	8
2. 改正の沿革	8
3. 22条と22条の2の関係	10
4. 引渡基準	10
第2節 22条4項の立法構造	12
1. 22条の2と22条4項の関係	12
2. 旧法22条4項立法の沿革	13
3. 公正処理基準と企業会計	13
第3節 権利確定主義	13
1. 意義	13
2. 判例・学説の支持理由	14
3. 実現主義と権利確定主義	16
第4節 考察すべき論点	17
1. 第一の考慮点	17
2. 第二の考慮点	19
3. 考慮すべき論点	20
第2章 収益の課税タイミング	21
第1節 引渡基準と権利確定主義（通達を巡る論争）	22
1. 背景	22
2. 実現主義支持説	26
3. 実現主義・権利確定主義関連説	27
第2節 公正処理基準と収益認識基準（大竹貿易事件）	30
1. 事案の概要	30
2. 本判決の意義	31

第 3 節	一つ目のサブクエスションに対する考察	33
1.	引渡基準と権利確定主義	33
2.	公正処理基準と権利確定主義	35
3.	「引渡しの日」の定義	36
4.	「引渡しの日」と「引渡しの日」に近接する日	37
第 4 節	小括	39
第 3 章	不動産における収益の課税タイミング	41
第 1 節	不動産取引の特性	41
1.	事実認定の困難性	41
2.	私法上の権利関係の複雑性	41
3.	複雑性、多様性、特殊性	42
4.	契約の成立から履行の終了までの期間が長期	42
第 2 節	無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識	42
第 3 節	課税庁の取扱い	43
1.	規定	43
2.	評価	44
第 4 節	企業会計上の取扱い	45
1.	収益認識のタイミング	45
2.	比較	47
第 5 節	裁判例にみる「収益認識の日」	48
1.	事例 1 東京高判平成 10 年 7 月 1 日（抵当権付き不動産譲渡事件）	48
2.	事例 2 福岡高判昭和 60 年 4 月 24 日（長崎一団土地事件）	50
3.	事例 3 東京高判昭和 61 年 10 月 30 日（新潟一団土地事件）	52
4.	事例 4 東京地判平成 26 年 1 月 27 日（東京都収用事件）	53
5.	事例 5 名古屋高判金沢支部昭和 58 年 9 月 28 日（現実の占有移転事件）	56
6.	事例 6 東京高判昭和 63 年 12 月 6 日（テナント不動産引渡し事件）	58
7.	事例 7 大阪高判平成 2 年 11 月 15 日（賃貸借契約事件）	60
8.	裁判例にみる「収益認識の日」	63
第 6 節	考察「引渡しの日」	75
1.	第 5 節と第 2 節の比較検証	75
2.	第 5 節と第 4 節の比較検証	76
第 7 節	小括	78

第 4 章「引渡しの日」の意義・・・・	81
第 1 節 「引渡しの日」の結論・・・・	81
第 2 節 「引渡しの日」明定の意義・・・・	83
第 3 節 提言・・・・	85
おわりに・・・・	87
参考文献等一覧・・・・	89

凡例

1. 法令は、令和 2 年 1 月 1 日現在による。
 2. 本論文において引用した法令・通達等の略語は下記のとおりである。
- なお、本論文の中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かっこ内および脚注において使用している。

【判決】

最判・・・・・・・・最高裁判所判決
高判・・・・・・・・高等裁判所判決
地判・・・・・・・・地方裁判所判決

【判例集・雑誌等】

民集・・・・・・・・最高裁判所民事判例集
行裁例集・・・・・・・・行政事件裁判例集
判タ・・・・・・・・判例タイムズ
税資・・・・・・・・税務訴訟資料

はじめに

法人税の所得課税が事業年度という特定の期間を対象になされる限り、収益や費用がどの年度に帰属するかは、租税負担の大きさを左右する重要な問題の一つであるにもかかわらず、従前、法人税法の条文上、所得の年度帰属、すなわち課税のタイミングを明確に規定した文言は見当たらない。この点、実務においては、基本通達に頼ってきたともいえるのであるが、収益認識の基準として実現主義と権利確定主義が両立するのか否かについては論争がある。

また、学説や判例は、課税のタイミングが、「公正処理基準」によって判断されるが、何が「公正処理基準」に該当するかについては、その年度において受領すべき権利の確定によって決せられるべきものとする「権利確定主義」が相当であるとの見解、企業会計原則における収益の計上を確実な時点で行うため、財の販売の時点において計上すべきとする「実現主義」が妥当するとの見解、「権利確定主義」と「実現主義」が必ずしも異なることをいうものではないと統合的に解釈する見解の対立があった。このような状況において、大竹貿易事件¹の最高裁判決では、「権利確定主義」と「実現主義」を統合する判示が行われた。以降、大竹貿易事件が示した規範が、法人所得の課税タイミングの原則的な考え方と位置づけられていると解される。

もっとも、平成 30 年度税制改正により、資産の販売もしくは譲渡または役務の提供に係る収益の額は、原則として、その資産の販売・譲渡に係る目的物の引渡しまたは役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する旨の規定が新設された（法人税法 22 条の 2 第 1 項）。この規定において明定された「目的物の引渡しまたは役務の提供の日」とは、いかなる日をいうのであろうか。本稿においては、このうち前者の「引渡しの日」とはいつの日かを検証することを目的とする。

この論点の考察をするにあたっては、以下の 2 つを前提とする。

第一に、企業会計が従来からの会計基準である企業会計原則の実現主義を前提とする場合の「引渡しの日」を対象とすることである。財務省の立法担当者は、権利確定主義を採用しない理由として、大竹貿易事件の判示が多くの裁判において引用されていることを認める一方、法人税法が課税対象とする不法所得や無償譲渡は、課税対象ではあるが、「収入すべき権利」の「確定」という概念にはあてはまらないとの批判があること、また、収益の額については、譲渡時における資産の適正な価格に相当する収益があると認識すべきとする考え方が基本であるので、権利の確定といった対価の流入の側面に着目するのではなく、資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済認識の原則的な時点としたとの立法経緯を

¹ 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁。

述べている²。本来「引渡しの日」の検討にあつては、①企業会計が従来基準である企業会計原則（実現主義）を前提とする場合の「引渡しの日」、②企業会計が新たな収益会計基準を前提とする場合の「引渡しの日」、③違法所得における「引渡しの日」、④無償譲渡における「引渡しの日」の各観点について、学説、実務、判例などを踏まえた包括的な検討が必要である。しかしながら、②の新たな収益会計基準については、令和 3 年 4 月 1 日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から大法人において適用される制度（第 1 章第 1 節 2. にて後述）であり現段階で、十分な検証が困難であること、③の違法所得および④の無償譲渡については、①②が前提とする企業会計とは異なる前提のもと検討を行う必要があるためである。本稿は①の前提における検討および評価を行うものであり、②～④の観点を含めた包括的な評価は別途の機会とする。

第二に、資産の販売・譲渡に係る検討の目的物は、不動産とする。不動産取引は、動産と比較した場合、売買契約や物件の引渡方法の多様性、契約の成立から履行の終了までの期間の長期化などにより、課税時期をめぐって納税者と課税庁の間の争いが生じやすく、したがって、判例が蓄積されている。これらの判例研究を通じて、租税法の考え方を検証しやすいため、不動産取引を題材とし、不動産以外の様々な区分による取引類型や態様に応じた検証は、別途の機会とする。

本稿の構成は以下のとおりである。第 1 章は、法人税法 22 条の 2 第 1 項および第 2 項（以下法名を略す）ならびに平成 30 年度改正前法人税法（以下「旧法」という）の旧法 22 条 4 項における規定の構造の理解と、本論文で検討する論点である 1 つのメインクエスション、以下 2 つのサブクエスションの確認を行う。

- 一 22 条の 2 第 1 項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響。
- 二 資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するか。

第 2 章は、2 つのサブクエスションのうち一つ目の検証を目的とし、引渡しの日とはいつの日かを解明すべく、公正処理基準、実現主義、および権利確定主義を中心とした引渡基準に係る学説、実務、加えて重要判決である大竹貿易事件を確認し、改正による公正処理基準・権利確定主義と引渡基準の関係性への影響を確認し、引渡基準の位置づけを明確にする。

第 3 章は、2 つのサブクエスションのうち二つ目の検証を目的とし、引渡しの日とはいつの日かを具体的に検証すべく、不動産取引を題材に引渡しの日 の 判 定 材 料 と し て ど の よ

² 財務省 HP「平成 30 年度税制改正の解説 法人税法等の改正」（以下「平成 30 年度税制改正解説」という）（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/index.html〔最終確認日 2020 年 1 月 28 日〕参照）271 頁参照。

うな評価要素を捉えるのか、そのうち何を重視するのかの付随論点を含めて、実務規定・学説を確認するとともに、民法および会計領域との比較検証および判例研究を通して検証を行う。

第4章は、第3章までの2つのサブクエスションに対する検証の結果をもとに、メインクエスションである22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日かを導出する。また、22条の2第1項に「引渡しの日」を明定する意義を検討し、最後に提言を行う。

第1章 課税タイミングに係る立法構造

法人税法は、租税債務の成立時期について期間税を採用している。法人税の所得課税が事業年度という特定の期間についてなされる限り、課税物件である法人の所得を構成する収益、費用がどの年度に帰属するかは、租税負担の大きさを左右する重要な問題の一つである。課税物件である収益、費用がどの課税期間に帰属するかの判定、すなわち課税タイミングの判定は、他の課税要件の判定と同様に法律条文に則り判断する必要がある。

第1章は、この収益における課税タイミングに関する法律条文として新たに明定された22条の2第1項、同条第2項および22条4項ならびに旧法22条4項における規定の構造を理解する。次に課税タイミングに関する学説、判示を概観し、22条の2第1項における引渡基準の位置づけを明確にするとともに、本論文で検討する論点の確認を行う。

第1節 22条の2第1項および第2項の立法構造

本節では、22条の2第1項および第2項、ならびに22条4項との関係を概観する。

1. 法人税法上の規定

平成30年度税制改正では、法人税法の所得計算の基本規定の一つである22条4項の別段の定めとして22条の2が創設される改正が行われた。本改正により創設された22条の2の位置づけおよび構造について確認する。

2. 改正の沿革

従前、わが国の法人税法はその課税標準を21条において「各事業年度の所得の金額」とし、22条1項において、その金額は、「当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額」としている。益金の額については、22条2項において収益の額とし、損金の額については、22条3項において原価・費用・損失について定めるとともに、これらの額は、22条4項において「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という）にしたがって計算することとされてきた。

金子宏教授は、22条4項について「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（『企業会計準拠主義』）を定めた基本規定である。」³ ⁴と説明する。次に、同教授は、「法人税法は、企業所得の計算に

³ 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂・2019年）348頁。

⁴ 他方、渡辺徹也教授は、「租税法会計は22条4項を通じて、実体的に企業会計（および会社法会計）とも結びついていますから、三重構造というよりは、『トライアングル体制』と表現した方が適切かも

についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三重構造』を前提としている」⁵と述べている。租税会計は、企業会計に準拠するのであるが、両者は直接結びつくのではなく間には会社法会計が存在する。会社法 431 条は、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定をしている。各事業年度の所得算定において、企業会計と会社法および法人税法は密接な関係にあるといえる。

平成 30 年 3 月 30 日、わが国の企業会計基準委員会は、国際会計基準審議会および米国財務会計基準審議会が新たに公表した収益認識の会計基準に対応する会計基準および適用指針を公表した（以下「新会計基準」という）。その要旨は以下のとおりである。

- ・新会計基準は「企業会計原則」に優先して適用される⁶ことから、企業会計原則の収益認識基準である「実現主義」は変更され、「約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識する」⁷履行義務による収益認識に変更となる。

- ・新会計基準は、平成 33 年 4 月 1 日（令和 3 年 4 月 1 日）以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することとされている。ただし、平成 30 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首から適用することができるとされているほか、平成 30 年 12 月 31 日から平成 31 年 3 月 30 日までの間に終了する連結会計年度および事業年度からも適用することができる⁸。

- ・適用対象については、『中小企業の会計に関する指針』（……）又は『中小企業の会計に関する基本要領』が用いられる（ただし、企業会計基準を適用することは妨げられない。）⁹とし、中小企業を原則として除外している。

小林磨寿美税理士は、「新会計基準は、公認会計士による監査対象会社や金融商品取引法の規制対象会社に対して適用されるが、中小企業は引き続き『企業会計原則』による会計処理ができ（る）」¹⁰と述べている。企業会計制度は、公認会計士による監査対象会社や金融商品取引法の規制対象会社（以下「大法人」という）と中小企業（以下「中小法

しれません。」と説明をしている。渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 2 版〕』（弘文堂・2019 年）38 頁。

⁵ 金子・前掲注 3）349 頁。

⁶ 企業会計基準委員会 HP 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という）（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html〔最終確認日 2020 年 1 月 28 日〕参照）（企業会計基準委員会・2018 年 3 月）3 頁参照。

⁷ 収益認識会計基準・前掲注 6）4 頁。

⁸ 収益認識会計基準・前掲注 6）15 頁参照。

⁹ 企業会計基準委員会 HP 企業会計基準第 29 号『「収益認識に関する会計基準」等の公表』（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html〔最終確認日 2020 年 1 月 28 日〕参照）（企業会計基準委員会・2018 年 3 月）2 頁。

¹⁰ 小林磨寿美『「収益認識に関する会計基準」と法人税務』月刊「税理」平成 30 年 10 月号別冊付録第 61 巻第 12 号 1 頁（2018 年）3 頁。

人」という)の区分によって新会計基準と従来の企業会計原則が並存する制度体系に移行することになる。法人税法は、前述の公正処理基準および企業会計準拠主義に基づき、所得金額の計算の原則的な取扱いにおいては企業会計を前提としているため、このような企業会計制度の改正は、法人税法の所得計算に大きな影響を与えることになる。

渡辺徹也教授は、22 条の 2 創設の狙いについて、「新会計基準が法人税法上の公正処理基準と考えられた場合、22 条 4 項を経由して、これまでの法人税法における収益認識基準が実質的に変更されてしまいます。22 条の 2 は、そのような変更を防ぐために導入された規定として捉えることが可能」¹¹と説明する。仮に新会計基準が公正処理基準と異なる所得の実現の時点の考え方を採用している場合にあっては、「引渡基準」の優先適用により新会計基準の影響を排除することが可能である。

そこで、平成 30 年度税制改正においては、企業会計の基準変更に対応するため、法人税法の改正が必要となった。具体的には旧法 22 条 4 項が改正され、「当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」との文言が、「当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(傍点筆者)にしたがって計算することと改正された。また、同条項にいう別段の定めとして 22 条の 2 が創設された。

3. 22 条と 22 条の 2 の関係

渡辺徹也教授は、「資産の販売等に係る収益を益金の額に算入するかどうかについては 22 条 2 項、その時期および金額については 22 条の 2 により規定されるという形で、両者の関係を整理することができます。」¹²と説明する。内国法人の資産の販売もしくは譲渡又は役務の提供における収益の益金算入判定、その時期および金額判定については、改正前の 22 条 2 項と 22 条 4 項が根拠条項であったが、本改正により、22 条 2 項と 22 条の 2 が根拠条項となる。

4. 引渡基準

所得の年度帰属について 22 条の 2 第 1 項では、資産の販売もしくは譲渡については「目的物の引渡しの日」、役務の提供については「役務の提供の日」とされた。また、第 2 項では、「公正処理基準」にしたがって「契約の効力が生ずる日」および「第 1 項で示された基準日に近接する日」を課税タイミングとして明定された。

金子宏教授は、22 条の 2 第 1 項が「収益の年度帰属について、いわゆる引渡基準または

¹¹ 渡辺・前掲注 4) 115 頁。

¹² 渡辺・前掲注 4) 118 頁。

役務提供基準を採用している（1項）。¹³と述べている。では、ここでの（22条の2第1項でいう）引渡基準の意味は何であろうか。

そもそも引渡基準とは本改正によってはじめて出てきた言葉ではなく、企業会計原則において採用されていた言葉である「販売」から導かれる基準である。すなわち、企業会計の規範である企業会計原則は、昭和24年に、現在の金融庁・企業会計審議会の前身である経済安定本部・企業会計制度対策調査会においてアメリカの会計基準を参考に制定された¹⁴。収益認識の考え方には現金主義と発生主義があるが、信用取引が支配的である経済社会においては、現金主義では期間損益を適正に把握できないこと。そのため、発生主義にもとづき、すべての費用及び収益は、発生した期間に正しく割当てられるように処理し、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならないとされた（企業会計原則第2・損益計算書原則第1・A）。加えて、売上高の計上基準である実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限るとされた（同原則第3・B）。このように、企業会計原則は、実現主義を収益認識基準としている。

では、実現とは何を意味するのであろうか。

武田隆二教授は、「企業会計上、一般に認められた収益認識・測定の基準としての実現主義は、原則として、財貨または役務が外部に販売されたという事実に基づいて収益を計上する基準であるから、これを販売基準と呼ぶのである。ここで『販売』とは財貨の『引渡』（役務の場合は『提供』）であると解されるので、販売基準はとくに引渡基準とも名づけられる。」¹⁵と述べている。実現主義は、外部販売の事実に着眼する。このため、販売基準ないし引渡基準との別称を有する。

田中嘉男氏は法人税基本通達逐条解説において、「収益の測定基準または計上基準として今日、一般に実現主義がとられている。この実現主義における実現とは、販売すなわち財貨の引渡しまたは役務の提供という事実を指し、これを通常『販売基準』と呼んでいる。」¹⁶と会計上の取扱いを示した後、「税務上もこの販売基準に基礎をおき、資産の販売等による損益については、原則として資産の引渡しがあった日の属する事業年度の損益としている（基2-1-1、2-1-3）」¹⁷と説明する。

また、品川芳宣教授は、「引渡基準を最も鮮明に表しているのが、法人税基本通達であるといわれる。すなわち、法人税基本通達は、各取引毎に収益の帰属事業年度を定めているところであるが、棚卸資産の販売収益については、『たな卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。』（同通達2-1-1）と定

¹³ 金子・前掲注3) 355頁。

¹⁴ 桜井久勝『財務会計講義〔第19版〕』（中央経済社・2018年）50頁参照。

¹⁵ 武田隆二『法人税法精説〔平成13年版〕』（森山書店・2001年）116頁。

¹⁶ 田中嘉男ほか『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局・1969年）21頁〔田中嘉男〕。

¹⁷ 田中嘉男ほか・前掲注16) 21頁〔田中嘉男〕。

め、引渡基準のみによることを明らかにしている。」¹⁸と述べている。行政解釈としては、収益認識について販売基準ないし引渡基準を採用している。

上記3名が「販売基準」と「引渡基準」とをほとんど同じものと理解している。これに対し、両基準を峻別するものとして酒井教授の見解がある。酒井克彦教授は、「収益を『財貨または役務の移転』と『これに対する貨幣性資産（現金等価物）の取得』の2つの要件を満たした時点で認識するというのが実現主義の原則的考え方であるが、この最も典型的な適用基準が『販売基準』である。……収益の実現のタイミングは販売局面には限らないので、『引渡基準』と呼ぶことも可能であろうが、引渡しは販売基準の2つの要件のうち1つのみを充足しているにすぎないので、厳密にはこれらは分けて論じるべきであろう。」¹⁹と指摘し、両者が厳密には異なると主張する。すなわち、引渡基準は、実現主義の別称としての収益認識基準であるが、貨幣性資産としての対価の流入に着目をしていない点において、販売基準とは異なるとの見解である。

以上より、企業会計の実務および法人税法の行政解釈としては、商品、製品等の販売における収益認識基準としては、引渡基準を採用しているといえる。もっとも、実現主義の別称である販売基準と引渡基準の関係における学説に差異はある。本章においては、酒井克彦教授の主張する「財貨または役務の移転」と「これに対する貨幣性資産（現金等価物）の取得」の2つの実現要件のうち、前者の充足が要件であり後者の充足は要件ではないとする見解を引渡基準の意義として検討を行う。

第2節 22条4項の立法構造

収益認識の課税タイミングについては、従来22条4項に基づいて解釈が行われた。

本節では、改正前後の22条4項の立法構造を概観する。

1. 22条の2と22条4項の関係

平成30年度改正により、22条4項に「別段の定めがあるものを除き」との文言が追加された。22条の2は、この別段の定め1つに該当する。したがって、資産の販売もしくは譲渡または役務の提供に係る収益を認識して計上する時期と額については、22条4項よりも22条の2が優先することになる。

¹⁸ 品川芳宣「棚卸資産」日税研論集22号25頁（1992年）30頁。文中の（同通達2-1-1）は、平成30年度改正前の旧通達番号である。

¹⁹ 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅱ－収益・費用と益金・損金－〔第2版〕』（中央経済社・2018年）10頁。

2. 旧法 22 条 4 項立法の沿革

法人税法は、昭和 40 年に全文改正が行われ 22 条が創設された。その後、税法と企業会計原則との調整に関する議論を経て、政府税制調査会が、昭和 41 年 9 月、「税制簡素化についての中間報告」を発表し、次いで、同年 12 月、「税制簡素化についての第一次答申」を発表した。この答申において税制簡素化のため「企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」²⁰との提言を受け、昭和 42 年の税制改正において 22 条 4 項が創設された。22 条 4 項の目的は、税制簡素化にあるといえる。

3. 公正処理基準と企業会計

法人税法は、会計の三重構造のもと 22 条 4 項の公正処理基準によって収益の額を算定することを確認した²¹。

もっとも、公正処理基準の意義は明らかではない。たとえば 63 条第 1 項《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定するリース譲渡のように別段の定めによる収益認識が具体的に規定される場合と異なり、原則規定である 22 条 4 項の公正処理基準をいかように考えればよいのであろうか。

法人税法は会計の三重構造を前提としている。ここから、公正処理基準を理解するには企業会計を参照する必要があることがわかる。企業会計では、先に確認したように実現主義が妥当している。そうすると、法人税法においても、22 条 4 項により、実現主義が適用されるといえる。

第 3 節 権利確定主義

1. 意義

権利確定主義は、「所得計算上の収益の帰属時期についての考え方の一つ」²²である

岡村忠生教授は、「権利確定主義は、……法人税法では、根拠が見出せないにもかかわらず、判例実務をほぼ支配していると見てよい」²³と述べている。また、判例のみならず、後述する学説においても、根拠が見出されない権利確定主義が支持されている。

権利確定主義とは何か。この点について岡村忠生教授は、「権利確定主義とは、資産の譲渡や役務の提供により対価に係る権利が確定したときに、収益が課税の対象となるとする

²⁰ 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（1966 年 12 月）44 頁。

²¹ 本稿第 1 章第 1 節 2. 参照。

²² 岩崎政明＝平野嘉秋編『税法用語辞典〔九訂版〕』（大蔵財務協会・2016 年）247 頁。

²³ 岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕法学叢書 5』（成文堂・2007 年）58 頁。

考え方である。たとえば資産の譲渡の場合、譲渡によって対価請求権（債権）が成立するから、債権の法的な成立を権利確定と呼び、収益認識の基準とするのである。権利確定主義は、対価に対する権利の確定という私法上の観点に基づく法的テストである。」²⁴と説明する。私法上の観点に基づく法的テストとして、譲渡による対価請求権（債権）の法的な成立をもって収益認識の基準とする考え方を権利確定主義としている。

次に、岡村忠生教授が述べている権利確定主義が法人税法における根拠が見出せないとの意味は何か。所得税法はこの権利確定主義を実定法（所得税法 36 条 1 項）から導くことができる²⁵のであるが、法人税法においては権利確定主義を旧法 22 条 4 項より直接的に導出することは困難である。

2. 判例・学説の支持理由

最高裁が権利確定主義を支持している理由については、「現実収入のときまで課税できないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から」²⁶とし、課税の公平観点から権利確定主義が必要であるとした。もっとも、「収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべき」²⁷課題であるとの見解である。また、法人税法における権利確定主義が支持される沿革を確認できるものとして、昭和 38 年 12 月の税制調査会答申「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」がある。本答申では、所得の発生時期の基準について、「税法が、なおこのような権利確定主義を基本的基準としているのは、税法が、法律として、すべての納税者について統一的に扱う必要から、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねることができず、他に特別の定めがない場合の一般的判定基準としては、なんらかの法的基準を求めなければならないためであると考えられる。」²⁸と述べられている。この記述からは、法人税法という法律の世界においては納税者に対する課税の公平の必要性から法的基準が必要とされているということが読み取れる。

判例および税制調査会答申において権利確定主義が支持される理由として課税の公平の要請があることを確認できる。この 1 つ目の特性に加え、学説から権利確定主義を支持

²⁴ 岡村・前掲注 23) 58 頁。

²⁵ 酒井克彦教授は、「所得税法 36 条 1 項が、……権利概念を収入金額の『算入すべき金額』たる『計上すべき金額』の要素に持ち込んでいることからすれば、同法には権利確定主義を論じる実定法上の素地が一応あるといい得る。これに対して、法人税法 22 条 2 項は、……権利概念を益金の額に『算入すべき金額』の要素に持ち込んでいないことに着目すれば、……法人税法上の同主義の実定法上の根拠については、所得税法に比して慎重な考察が求められるべきではなかろうか。」と説明する。酒井・前掲注 19) 104 頁。

²⁶ 最判昭和 49 年 3 月 8 日民集 28 卷 2 号 191 頁。

²⁷ 最判昭和 53 年 2 月 24 日民集 32 卷 1 号 50 頁。

²⁸ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963 年 12 月）15 頁。

する見解としては、以下 5 つの特性を確認できる。

第一に現金主義の排除である。

金子宏教授は、「今日の複雑化した経済社会においては、信用取引が支配的で、多数の債権・債務が併存し、現金主義によっては企業の期間損益を正確に把握することが困難である」²⁹と述べ、「所得の発生時点については、所得税法の場合と同様に、所得の実現の時点基準とすべきであり、原則として、財貨の移転や役務の提供などによって債権が確定したときに収益が発生すると解すべきであろう（……）。その意味では、法人税法においても、権利確定主義が妥当する。」³⁰と説明する。経済社会における信用取引の発達を踏まえ、期間損益の性格な把握の観点から、現金主義を排除する権利確定主義の妥当性を述べている。

第二は、司法の場における必要性である。

金子宏教授は、訴訟の場面における法的分析の道具としての有効性について「第一に、裁判において、ある年度帰属に関する会計慣行の適否が問題となった場合に、……実現主義がその判断に必要な明確な基準を提供しうるとは考えられない。第二に、……一般に企業会計の網は相当に粗くて、今日まで訴訟で年度帰属が問題となった事件においては、見るべき会計慣行がなく、また会計学説もない場合が多かった。……所得ないし収益の実現時期の判定に関するなんらかの法的な基準の必要性は依然として否定できない。……権利確定主義は、例外的な場合を除いて、そのような必要性を満たす」³¹と述べている。

第三に、リーガル・テストに基づく法秩序の維持である。北野弘久教授は、「税法が、リーガル・テストとしての何らかの権利義務確定主義という客観的な基準を採用している……そのような『法的事実』を基礎にしなければ、憲法を頂点とした一元論的な統一法秩序を構築・維持することができない（税法は私法取引・私法秩序を前提としている）。」³²と述べている。

第四に、担税力に応じた課税の実現である。

増田英敏教授は、「権利確定主義が所得を担税力の測定尺度とした……法人の益金計上の基準であるという点である。担税力に応じた課税を要請する租税公平主義を立法原理とした法人税法上の権利の確定とは、単なる売買代金債権等の権利の発生時を意味するのではなく、法律上この債権の行使が実現可能となった時を意味するのである。」³³と述べている。

²⁹ 金子・前掲注 3) 358 頁。

³⁰ 金子・前掲注 3) 358 頁。

³¹ 金子宏「所得の年度帰属・権利確定主義は破綻したか」『所得概念の研究:所得課税の基礎理論 上巻』（有斐閣・1995 年）296 頁〔初出、1993 年〕。

³² 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店・1994 年）84 頁。

³³ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』（成文堂・2019 年）546 頁。

第五に、適格な収益認識時期の判断を容易とする点である。

一高龍司教授は、「権利確定主義には、法的な検討を踏まえることで、益金の算入時期を判断しやすい利点がある。……法的な思考に即して収益の額として確定となった年度を決し、益金の年度帰属が定まる。」³⁴と述べている。権利確定主義は、法的な債権確定に着眼することにより、根拠にもとづく適格な収益認識時期の判断を容易とする。

以上より、権利確定主義は、譲渡による対価請求権（債権）の法的な成立をもって収益認識の基準とする考え方であるが、法人税法では、その根拠が見出せないにもかかわらず、判例、答申、学説で支持されてきた。その理由としては、法的基準（リーガル・テスト）を捉えて納税者相互間の公平な課税を実現するための恣意性排除（現金主義の排除を含む）および収益認識時期の判断を容易とする利点にあるといえる。

以上の判例および税制調査会答申ならびに学説を確認の結果、権利確定主義が支持される理由としては、6つの特性が確認できる。

3. 実現主義と権利確定主義

本章第2節3.において法人税法においても、22条4項により、実現主義が適用されるといえること、一方、本節2.において権利確定主義が判例・学説において支持されていることを確認した。双方ともに収益の帰属時期に関する考え方の一つであるが、両者を概観した場合、どのような差異があるのであろうか。

渡辺徹也教授は、「投資家に正しい情報を提供するために適正な期間損益計算を目指している企業会計、株主と債権者の利害を調整しながら、株主への分配可能限度額の計算を行う会社法会計と、適正な課税のための租税法会計とでは、その目的とするところが異なる」³⁵と述べている。すなわち、投資家に対する正しい情報提供を志向する企業会計と、適正な課税を志向する租税法会計は、その目的に明確な差異があるといえる。

八ツ尾順一教授は、「会計は情報という価値を重んじれば、必然的に予測・見積りという要素は入ってくる……その予測・見積りが入ってくる要素を、『恣意性が介入する可能性がある』という観点から、税法は非常に嫌って、その予測・見積りを排除しようとする。その典型的な判例が、大竹貿易事件」³⁶と述べている。また、渡辺和夫教授は、「会計的認識においては法的厳密性よりも経済的合理性が尊重される」³⁷と述べている。これに対し、権利確定主義は、納税者相互間の公平な課税を実現するための恣意性排除（現金主義の排除を含む）および収益認識時期の判断を容易とするため法的基準（リーガル・テスト）を

³⁴ 谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法〔第2版〕』（弘文堂・2019年）38頁〔一高龍司〕。

³⁵ 渡辺・前掲注4）38頁。

³⁶ 八ツ尾順一発言「＜シンポジウム＞総合司会菊谷正人（統一論題報告－収益認識基準と税務会計）」税務会計研究学会編『税務会計研究第29号収益認識基準と税務会計』69頁（2018年）85頁。

³⁷ 渡辺和夫『財務諸表論の基礎〔八訂版〕』（税務経理協会・2013年）219頁。

捉えることとしている³⁸。それゆえ、租税法会計は、経済合理性より法的厳密性を尊重すると捉えるのが妥当であると考ええる。

企業会計は、情報という価値を重視するのに対し、租税法会計は、恣意性排除を重視する。企業会計は、経済合理性を法的厳密性より重視するのに対し、租税法会計は、法的厳密性を重視する。企業会計における実現主義と租税法会計における権利確定主義は、目的の違いにより重視すべき価値が異なっているものであり、収益認識基準の差異が生じる土壌があるといえる。

第4節 考察すべき論点

前節までに22条の2第1項・第2項、22条4項（旧法含む）、および収益の認識時期または所得計算に係る考え方としての引渡基準、実現主義、権利確定主義および公正処理基準の各意義を概観した。

本改正において収益の認識時期として通則的な規定として設けられた22条の2第1項および第2項は、資産の販売もしくは譲渡又は役務の提供においては引渡基準または役務提供基準が適用されるということを明定した。これにより、今後は、引渡しの日または役務提供の日がいかなる日を指すのかという解釈問題に移行することになる。

本稿は、このうち「引渡しの日」とはいつの日かを検討することを目的とする。「役務提供の日」の検討は、別途の機会とする。

「引渡しの日」を検討するにあたり、以下2つの考慮点があると考ええる。

1. 第一の考慮点

第一に引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響である。

(1) 22条の2第1項と権利確定主義

権利確定主義の意義について、渡辺伸平判事（昭和40年度司法研究員）は、「権利・義務の変動については特に物権的なものと債権的なものを区分して理解するのが、その確定時点を判定する上においてきわめて便宜」³⁹と主張する。また、酒井克彦教授は「権利が確定したときに収入を計上するという権利確定主義（狭義）の原則に則れば、売買代金請求

³⁸ 本稿第1章第3節2.参照。

³⁹ 渡辺伸平『税法上の所得をめぐる諸問題』司法研究報告書19輯1号（司法研修所・1967年）66頁。

権たる法的権利が確定したとき」⁴⁰と述べている。

売買契約の締結により、所有権という物権は買主に移転する。他方で、売主・買主は互いに債権（代金支払い請求権と引渡請求権）を有する。引渡基準は物に着目するが、権利確定主義は（目には見えない）債権に着目をしている。

しかし、本章第 1 節 4.において確認したように、実現主義は「財貨または役務の移転」と「これに対する貨幣性資産（現金等価物）の取得」の 2 つの要件を満たした時点で収益認識をするが、実現主義の別称としての引渡基準は、具体的な物の引渡しに着目しているものであり、抽象的な権利の確定に着目はしていない。

平成 30 年改正時の財務省の立法担当者は、収益の認識時期の通則的な定めについて「権利の確定といった対価の流入の側面に着目するのではなく、……資産の引渡し又は役務の提供の時点を経済認識の原則的な時点とすることで、従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方及び収益認識に関する会計基準における考え方とも整合的」⁴¹と述べている。前段の「対価の流入の側面に着目するのではなく」との発言を額面通りにとれば、22 条の 2 の引渡基準は権利確定主義に該当せず⁴²、企業会計上の収益認識基準としての実現主義に属する別称としての引渡基準（以下「引渡基準（実現主義）」という）を採用したとの理解に至る。一方、後段の「従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方……とも整合的」を重視すれば、22 条の 2 の引渡基準は実現主義とともに権利確定主義と関連する（以下「引渡基準（権利確定主義）」という）となる。すなわち、22 条の 2 の引渡基準において実現主義とともに権利確定主義は関連しているのか否か検証が必要である。22 条の 2 の引渡基準は、対価の流入の側面の観点を放棄し権利確定主義と決別したのであろうか。

（2）22 条の 2 第 1 項と公正処理基準

22 条の 2 第 1 項に公正処理基準が存在しないことは、収益認識にどのような影響をもたらすのであろうか。22 条の 2 は、改正後の 22 条 4 項の別段の定め的位置づけであることから、22 条 4 項の公正処理基準の影響は 22 条の 2 第 1 項には及ばない。したがって、従前の 22 条 4 項の公正処理基準から 22 条の 2 第 1 項の引渡基準への変更にあたり公正処理基準の有無が条項の差異として存在する。これまで、公正処理基準として認識された役割は、引渡基準において、どのように理解すれば良いのであろうか。22 条 4 項における公正処理基準のこれまでの理論と新しい条文の解釈の関係が問題となる。

⁴⁰ 酒井・前掲注 19) 44 頁。

⁴¹ 平成 30 年度税制改正解説・前掲注 2) 271 頁。

⁴² 岡村忠生教授は、権利確定主義および実現主義の利点を「市場取引による対価の流入によって、発生している所得を客観的に算定し、第三者がそれを検証できることである」と述べ対価の流入に着眼する意義を述べている。岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 巻 6 号 94 頁（2010 年）99 頁。

2. 第二の考慮点

第二に、資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するのであろうか。

本章第3節2.において、法人税法の収益認識基準として権利確定主義が判例・学説において支持されていることを確認したが、ここから具体的基準を引き出すことは難しい。たとえば岡村忠生教授は、「私法上、対価請求権がいつ成立するのかは必ずしも明らかではない。たとえば、売買による所有権の変動は契約時か引渡し時には争いがあったし、対価請求権が所有権変動と同時に成立するのかも明らかではない。……私法上の法的テストとしての権利確定主義から、具体的計上基準を一義的に引き出すことはできない」⁴³と述べている。仮に上記第一の検討により22条の2第1項の引渡基準と権利確定主義は関係するとの結論に至ったとしても、必ずしも具体的な収益計上基準の日を「権利確定の日」から一義的に引き出すことはできないのである。

たしかに、法人税基本通達2-1-2（棚卸資産の引渡しの日）の判定（以下「基本通達2-1-2」という）は「棚卸資産の販売に係る収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する」と引渡基準を定め、その引渡しの日がいつであるかについては、複数の選択肢を規定している。また、法人税基本通達は、棚卸資産に限らず多様な取引の態様に応じた引渡基準を定めている。しかしながら、現実社会の取引に法人税基本通達の定める内容をあてはめたとしても、基本通達の内容では判然とせず、裁判において争われる場合も多い。たとえば東京地裁平成26年1月27日では「不動産の譲渡の取引においては、代金の支払と同時に当該不動産の引渡しや所有権の移転の登記がされることにより取引が一時に完了し、基本通達2-1-14にいう『引渡しがあった日』が客観的に明白な場合がある一方、諸般の事情から各契約当事者の給付等が段階的に複数回に分けてされ、外見上は上記の『引渡しがあった日』や収益が実現したといえる日が必ずしも明らかでない場合も生ずる」⁴⁴と判示している。

このように、「引渡しの日」とはいつの日を指すのかについて、検討を行う必要がある。具体的に「引渡しの日」の判断の指標となる評価要素とは何があり、そのうち、特に重要と捉えられている事象は何かという問題である。本検討は、本来多様な取引形態を検討する必要があるが、本稿においては不動産取引を題材として検討を行う。

⁴³ 岡村・前掲注23) 58頁。

⁴⁴ 税資264号12397順号23頁。

3. 考慮すべき論点

本稿は「引渡しの日」を具体的な問い（メインクエスション）とし、付随する以下２つの問題意識（サブクエスション）の解明を通して結論を導出したい。

- 一 22 条の 2 第 1 項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響。
- 二 資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するか。

第2章 収益の課税タイミング

前章において、引渡基準は、(1) 物件の移動に着目し権利確定主義の意義を有しない企業会計の実現主義としての収益認識としての捉え方である引渡基準（実現主義）と、(2) 対価の流入に着目する税法上の収益認識基準である権利確定主義としての意義を有すると捉える引渡基準（権利確定主義）の2つの考え方が存在すること、および財務省の立法担当者は22条の2の「引渡しの日」について「資産の引渡し……の時点を経済認識の原則的な時点とすることで、従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方……とも整合的」⁴⁵と説明していることを確認した。

同様に従来の考え方と整合的であるとする見解として渡辺徹也教授は、「22条の2は、収益認識に関する法人税法の扱いを大きく変更するというより、むしろ判例や通達などで示されてきたこれまでの扱いを明確にしたという性格を持つ規定」⁴⁶と説明し、22条の2は、従来の判例や通達と整合するとの理解である。

これらの見解に基づく、22条の2第1項の「引渡し」の意味内容を理解するためには、従来の議論を確認する必要があることから、これまでの収益認識における根拠条項であった旧法22条4項の通達、判例において収益認識基準が論争となった事案について検証を行う。

第一の検証は、通達の確認である。従来の通達が収益認識の時期について果たした役割について、多田雄司税理士は、「法人税法は、昭和22年と昭和40年に全文改正された。しかし、収益の認識時期については明確な基準は示しておらず、通達の定めによっていた。昭和42年……公正処理基準（法22④）が創設されたが、収益の認識時期については通達への依存は変わっていない」⁴⁷と述べている。法人税法の根幹とも言える収益の認識時期について法律上は明確な基準が示されてこなかったものであり、実務上は、不明確な収益の認識時期を判例や本来租税法の法源ではない通達⁴⁸に依拠せざるを得なかったものと解される。そこで、実務を規律する通達のこれまでの変遷を中心に、権利確定主義と引渡基準の関係性を確認する。

第二の検証は、判例の確認である。前述の財務省の担当者は、改正にあたって大竹貿易

⁴⁵ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 271頁。

⁴⁶ 渡辺・前掲注4) 115頁。

⁴⁷ 多田雄司「これまでの収益認識基準の変遷と平成30年度改正の位置づけ」『特集 収益認識の税務問題』税務弘報66巻4号8頁（2018年）8頁。

⁴⁸ 金子宏教授は、通達について「通達は、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない」と述べている。金子・前掲注3) 116頁。

事件⁴⁹を参照している⁵⁰。本事件は、引渡しを伴う 2 つの会計処理基準の公正処理基準該当性が司法の場で争われた事案である。22 条の 2 を理解する上では当該判例の内容を踏まえる必要がある。

以上、2 つの確認をとおして、旧法 22 条 4 項における引渡基準と公正処理基準・実現主義・権利確定主義との関係性を確認する。そのうえで、前章において検証すべき課題とした 2 つのサブクエスションの 1 番目である「22 条の 2 第 1 項は権利確定主義の意義を有するのか」、および「22 条の 2 第 1 項に公正処理基準が存在しないことの影響」を検証する。

第 1 節 引渡基準と権利確定主義（通達を巡る論争）

1. 背景

（1）改正要旨

引渡基準に関する学説論争を整理するにあたり、対象となる通達は、昭和 25 年、昭和 44 年、昭和 55 年の改正である。もっとも昭和 25 年、昭和 44 年は引渡基準の原則・例外の位置づけが逆転する影響度の高い改正であるのに対して、昭和 55 年は、昭和 44 年改正の延長線上の限定的な改正といえる。

昭和 25 年制定の旧法人税基本通達 249（売買損益の帰属の時期）（同年直審（法）二五）（以下「旧基本通達 249」という）は、「資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払いの済否を問わず売買契約の効力発生の日属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる。」と規定し、前段では、原則として資産の売買は権利確定主義、例外的に商品等の販売については引渡基準が、採用されていた。その後、昭和 42 年に公正処理基準を規定する旧法 22 条 4 項が追加されるという改正がなされた後⁵¹、昭和 44 年、法人税基本通達の全面改正が行われた（同年直審（法）二五）。昭和 44 年の改正においては、旧基本通達 249 は削除された。代わりにたな卸資産の販売（旧法基通 2-1-1 [平成 30 年改正前]）と固定資産の譲渡による収益（旧法基通 2-1-3 [昭 55 直法 2-8 により改正及び旧法基通 2-1-14 [平成 30 年改正前] に通達番号変更]）が分けて規定されるとともに、いずれも、旧基本通達 249 において原則であった売買契約の効力発生の日属する事業年度の益金に算入する契約効力発生日基準—所有権移転主義の記載はなく、従来例外としての位置づけであった引渡基準を定めている。ただし、固定資産

⁴⁹ 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 卷 9 号 5278 頁。

⁵⁰ 平成 30 年度税制改正解説・前掲注 2) 271 頁参照。

⁵¹ 本稿第 1 章第 2 節 2. 参照。

については、原則として引渡基準であるが、例外として「法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日以後引渡しの日までの間における一定の日にその譲渡による収益が生じたものとして当該日の属する事業年度の益金の額に算入したときは、それを認める」（旧法基通 2-1-3）こととした。

その後、昭和 55 年の改正（直法 2-8）においては、棚卸資産が土地または土地の上に存する権利については、一定の事由の下で所有権移転登記の申請日ないし代金の相当部分を収受した日を、「引渡日」とみることができるとした（旧法基通 2-1-2 [平成 30 年改正前]）。また、これまで固定資産の譲渡による収益については、原則である引渡しの日に対して、当該譲渡契約の効力発生の日以後引渡しの日までの間の一定の日の選択を認めるとする例外を特定日である「譲渡契約の効力発生日」との選択に改められた（旧法基通 2-1-3 から旧法基通 2-1-14 [平成 30 年改正前] に通達番号変更）。加えて、旧法人税基本通達 2-1-14(固定資産の譲渡による収益の帰属の時期) [平成 30 年改正前]（以下「旧基本通達 2-1-14」という）の（注）において「固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、2-1-2 の例による」ものとし、固定資産と棚卸資産の共通する取扱いを示した。

（2）昭和 44 年改正の経緯（契約効力発生日基準への批判）

影響度の高い昭和 44 年の改正までの収益認識を規定した昭和 25 年制定の旧基本通達 249 は、原則が契約効力発生日基準であり、例外が引渡基準である。原則である契約効力発生基準について、和田正明教授は、「効力発生は民法 176 条に由来するものである。…通説、判例によれば、特定物の所有権は、その移転時期について特約のない限り、（売買などの）債権契約の成立と同時に、何らの手続を要することなく、移転する、ということになる。……商品の販売等について若干の例外を認めつつも、基調としては、効力発生基準—所有権移転主義—によっていた」⁵²と説明する。税法は私法を尊重する⁵³。わが国の民法は所有権の移転について意思主義を採用していることから、国税庁は、旧基本通達 249 において契約効力発生基準による所有権移転をもって権利確定主義を原則と位置づけていた。しかしながら、この考え方に対しては以下に示すように、多くの批判がなげかけられた。

第一に会計領域からの批判である。

「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和 27 年 6 月、経済安定本部企業会計基準審議会中間報告）（以下「調整意見書」という）は、「企業会計原則」の立場から税

⁵² 和田正明「権利確定主義（1）」税務事例 15 巻 10 号 36 頁（1983 年）37 頁。

⁵³ 金子宏教授は、「租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである」と説明している。金子・前掲注 3）129 頁。

法に対して調整を希望する問題点を提起した。この意見書において、正規の会計原則は、収益の認識基準として発生主義に加えその期間における実現が要請されることから実現主義であるとし、実現は販売の事実に求められることから販売基準を妥当とした⁵⁴。次に「税法上においては、権利確定主義をとっているので、販売基準における『販売』の意義は、法律的に権利の移転することをさすものと評釈されるきらいがある。しかし商取引上における販売行為の態様及びその意味はきはめて複雑であるから、健全な商慣習上販売の履行として一般にみとめられている事実については、税法上においても、権利確定主義に拘泥することなくこれをみとめることが望ましい。」⁵⁵と会計慣行と税法の調整を希望する提案が行われた。

品川芳宣教授は、会計処理と権利確定主義の収益認識の差異について「反覆、継続的に行われる商品売買に係る販売収益に関しては、当該商品の所有権の移転等を重視する法的基準よりも商慣習や当該商品の物的な移動が重視される傾向が一層強い」⁵⁶と指摘する。実務規範としての行政解釈を示すべき通達において、会計慣行と乖離する効力発生基準を原則として規定したといえる状況であった。

第二に税法領域における批判である。

この当時の批判論者の代表は、忠佐市教授である。同教授は、権利確定主義は米国から輸入された考え方⁵⁷と説明する。もっとも、「アメリカの租税法において、発生主義という計算方式では、資産の売買その他の処分については、その収益は実現することによつて計上されるものとされてきている。これに対して、わが国で発生主義を権利確定主義と訳した場合において、その権利はいつ確定するのかという理由づけについて、わが国の意思主義民法によれば、『意思表示』のみによつて所有権移転の効果を生ずる、というような論理を振廻す傾向が現われていた。」⁵⁸と述べている。具体的に旧基本通達 249 について、「その前段の『売買契約の効力発生の日』という文言について、……これを権利確定主義なるものの意味するところとし、あるいはそれを収益計上の時点の法的基準と呼ぶ人さえ現われるに至った。」⁵⁹と説明する。米国における収益認識は、実現することにより計上とする発生主義の考え方であり、本来これが輸入の際に権利確定主義とする用語に対応付けられるべきところ、旧基本通達 249 の前段における諾成契約による契約効力発生基準と権利確定主義が対応付けられている。このことが、混乱を招いているとする。

⁵⁴ 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（1952 年 6 月）16 頁参照。

⁵⁵ 調整意見書・前掲注 54）17 頁。

⁵⁶ 品川・前掲注 18）33 頁。

⁵⁷ 忠佐市「権利確定主義からの脱皮」税経通信 20 卷 11 号 65 頁（1965 年）69 頁参照。

⁵⁸ 忠佐市「権利確定主義判例への提言」税経通信 35 卷 12 号 2 頁（1980 年）2 頁。

⁵⁹ 忠佐市『税務会計法〔第 6 版〕』（税務経理協会・1978 年）217 頁。

ゆえに、同教授は、権利確定主義の発想による不合理なゆがみとして、諾成契約の成立のみによって、損益計上に値するとする考え方を破棄すべきであり⁶⁰、収益認識の考え方として、発生主義に属する実現主義を確立すべきと主張した⁶¹。

また、和田正明教授は、通達における契約効力発生基準に従った場合の具体的な問題点について、「第一に、早過ぎる、……旧通達では、特約のない限り、契約の成立時が課税時期となるのであるから、税金を払うだけの金がない……。第二に、遅過ぎる、……農地法によれば、特定の土地の権利変動は、都道府県知事などの一定の公的機関からの許可がなければ、効力を生じない……。第三に、租税回避に悪用される懸念が生じてきた、……民法上所有権移転の時期は、契約当事者の合意により、いかようにでも定め得る」⁶²と指摘する。

この他、岡村忠生教授は、「法人税の通達も企業会計の慣行に必ずしも合致せず、複雑多様な取引に対応できないことが批判された。」⁶³と述べ、多様な取引に対応する企業会計の慣行と画一的な契約効力発生基準を原則とする通達の乖離により、会計と税法の整合的な収益認識に支障が生じていたとの課題を指摘している。

その後、昭和44年の通達改正（昭44直審（法）25）においては、引渡基準の原則・例外の位置づけが逆転した。この改正の特徴について、和田正明教授は、「旧通達との考え方の差異について、いくつかの点をあげることができる。第一に、旧通達で掲げていた所有権移転主義が、原則として、廃止されたことである。第二に、課税時期については、特定の原則にこだわらず、場合に依じて最も適正な課税時期を定めようとしていることである。第三に、課税時期について納税者が選択し得る余地を残していることである。」⁶⁴と述べている。引渡基準を原則とすることにより、会計と税法の収益認識の調整がはかられたといえる。

（3）課題認識

ここで次なる問題は、引渡基準とはいかなるものかということである。企業会計において実現主義に属する別称としての引渡基準は、売買における具体的な物の引渡しに着目しているものであり、抽象的な債権の権利の確定に着目はしていない。一方、権利確定主義は対価の流入としての対価請求権（債権）の成立に着目している。引渡基準は、実現主義から説明されるものと解するのか（引渡基準（実現主義））、または、権利確定主義から説明が可能と解するのか（引渡基準（権利確定主義））。この点に関する学説を大きく分けると、

⁶⁰ 忠佐市「権利確定主義の発想批判」税経通信 19 卷 7 号 48 頁（1964 年）54 頁参照。

⁶¹ 忠佐・前掲注 60）53 頁参照。

⁶² 和田正明「権利確定主義（2）」税務事例 15 卷 11 号（1983 年）43 頁。

⁶³ 岡村・前掲注 42）98 頁。

⁶⁴ 和田正明「権利確定主義（3）」税務事例 15 卷 12 号 41 頁（1983 年）43 頁。

2 種類の考え方がある。第 1 に、引渡基準は企業会計の実現主義によって説明が可能であり、権利確定主義では説明ができないとする説（以下「実現主義支持説」という）、第 2 に、引渡基準は（実現主義からだけでなく）権利確定主義からも説明が可能とする説（以下「実現主義・権利確定主義関連説」という）に大別が可能である。以下、各説を確認する。

2. 実現主義支持説

植松守雄氏は、「通達二四九但書の引渡基準は『実現』の基準として理解すべきで、……ここにいう『引渡』とは、元来会計処理の基準としての『引渡』で、会計実務的には、出荷、貨車積、到着、検収等の各種基準を含んでいるが、出荷・貨車積基準等は、通常、法律的な意味での『引渡』（占有移転）ではない」⁶⁵と指摘するとともに、「『引渡基準』は、動産売買のように民法上引渡が対抗要件であるとき、あるいはそれが相手方の同時履行の抗弁権の消滅時点を意味するときは、それ自体ひとつのリーガル・テストといってよいが、通達は画一的に『引渡』を基準としており、……法律的徴表としてではなく、『実現主義』のいう『実現』の基準として採用されたものとみるのが自然である。」⁶⁶と主張する。そして、昭和 44 年の通達改正について、「旧通達が考えていた意味での『権利確定主義』の破綻を示すと考えるのが素直な見方であり、それに加えて旧通達の定めが不十分で、多様な現実に十分適応しなかったことがその全面的な改訂を要した理由」⁶⁷と説明する。加えて、「税法上の収益計上基準が、リーガル・テストではなく、会計上の『発生主義』・『実現主義』であると考えて、何らさしつかえはない。むしろ法人の所得計算が、本質的には法人の利益計算に依存することを考えると、そこで要請されることは、会計記録の対象となった個々の取引事実がリーガル・テストに合致しているかどうかではなく、その会計基準が、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に合致しているかどうか、という点である。」⁶⁸と述べている。植松守雄氏は、基本通達の引渡基準は法的な引渡（占有移転）ではなく会計処理基準であり、リーガル・テストとしての法律的徴表ではなく実現主義における実現の基準であることから、昭和 44 年の通達改正により、権利確定主義は破綻したと主張し否定した。そもそも、法人の所得計算は、個々の取引事実が権利確定主義におけるリーガル・テストに合致するか否かではなく公正処理基準に合致しているか否かが要請されているとした。このことから、植松氏は、基本通達の引渡基準を実現主義と捉えて支持している。

⁶⁵ 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題・『権利確定主義』をめぐって」租税法研究 8 号 30 頁（1980 年）58 頁。

⁶⁶ 植松・前掲注 65）48 頁。

⁶⁷ 植松・前掲注 65）48 頁。

⁶⁸ 植松・前掲注 65）104 頁。

3. 実現主義・権利確定主義関連説

実現主義と権利確定主義の両者は、一定の関連性を有し、引渡基準は権利確定主義からの説明が可能であるとする説は、複数確認できるが、着眼点によって以下の4つに分類できると考える。

(1) 権利確定主義の例外と唱える説

湊良之助氏は、旧基本通達 249 の引渡基準が、「権利確定主義の原則的内容は、契約の効力発生るとき又は成立のときに確定したものであるとするのであるが、例外的内容として、相手方の同時履行の抗辯権が消滅しその意味において代金請求権が完全に期日到来状態になる商品、製品等の引渡の時……に損益の計上を認めている。しかもこれらの例外的に認められた時期の殆んどすべては、私法の権利又は請求権に関する規定と明確に関連を有している」⁶⁹と述べ、権利確定主義と引渡基準は対立せず、引渡基準は、権利確定主義の例外であるが、私法の権利又は請求権に関する規定と関連を有する点において共通すると位置づけている。

(2) 引渡基準を権利確定主義の核心と唱える説

従来の契約効力発生基準が権利確定主義とする説に対して、引渡基準こそが権利確定主義であると唱えたのが、清永敬次教授、武田隆二教授である。

清永敬次教授は、旧基本通達 249 但書について「会計原則にいう販売基準でもある」⁷⁰と述べている。また、同教授は、「権利発生主義と権利確定主義とを区別して論ずることが有効でないかと思われる。契約が成立して代金債権等が発生したときを基準とするものを権利発生主義とし、それ以後一定の事情が生じて権利の実現の可能性が増大したときを基準とするものを権利確定主義とするのである。……権利確定の段階としてはいろいろな段階がありうる」⁷¹と述べている。次に「権利確定主義といいあるいは税法が法的な基準によって年度帰属の問題をとらえることを正しくないとする傾向が一部にあるようにみられる。しかしながら、取引の多くはまさに法的な現象なのである……。法的な基準に求めるのが正しくないというのではなくて、問題はどのような法的な基準を求めているかということであろう。たとえば、いわゆる販売基準は商品の引渡をもつて収益の年度帰属を決定しようとするものであるが、商品の引渡というのは占有を相手方に移すという売主の給付義務の履行にほかならず、またそれによって買主の同時履行の抗弁権を失しめるという、

⁶⁹ 黒沢清＝湊良之助『企業会計と法人税一調整実務から損益計算まで一』（日本税経研究会・1955年）121頁〔湊良之助〕。

⁷⁰ 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信 20 巻 11 号 88 頁（1965 年）93 頁。

⁷¹ 清永・前掲注 70) 94 頁。

まさにリーガル・テストにほかならない」⁷²と述べている。このように清永教授は、権利発生主義と権利確定主義に分けて考えるべきであり、これまで権利確定主義と言われていた考え方、すなわち契約が成立して代金債権等が発生することは、実は権利発生主義である。実現主義（販売基準）たる引渡基準こそが権利確定主義に該当し、かつ、リーガル・テストの意義を有するとの主張である。

次に武田隆二教授は、「権利確定の意味を旧通達では『売買契約効力発生の日』と特定していたことに難点を認めなければならない。……契約時に移転する物権は『一種特別な支配権』にすぎず、『物的完全権』は引渡の時にはじめて移転するのである。また、債権の確定という面からみると、契約時には『抽象的債権の確定』がみられるのみで、『具体的債権の確定』するのは引渡の時である。」⁷³と述べ、「抽象的所有権の移転の時に収益の実現を認めるものを権利発生主義と呼び、引渡の時に収益実現を認識する基準を権利確定主義と名づけている。」⁷⁴と主張し、契約時と引渡時において成立する物権および債権の相違と関連付けた説明を行なうとともに、引渡時において収益は実現すると説明している。

（3）新たな権利義務確定主義と唱える説

引渡基準と権利確定主義のいわば一体性ないし同一性を説く見解⁷⁵を唱えたのは、北野弘久教授である。同教授は、「企業会計のレベルにおいて一般に実現（realization）の基準として販売基準・引渡し基準が採用されているが、これは単なる会計的基準なのではない。引渡しによって所有権が移転する、あるいは債務者が同時履行の抗弁権を失う、という時点で、企業会計上『実現』があったものとしているにすぎない。それはまさしくそのような『法的事実』を基礎とする法的基準（リーガル・テスト）である。旧通達の『売買契約の効力発生時』という意味での権利義務確定主義ではないけれども、『引渡し時』という新たな意味での権利義務確定主義が採用されているわけである。」⁷⁶と主張する。引渡基準は単なる会計基準ではなく従来の権利義務確定主義、すなわち『売買契約の効力発生時』を収益認識するためのリーガル・テストに代わる、新たなリーガル・テストとしての権利義務確定主義であるとし、法的基準の観点から積極的な再評価を行っている。

（4）実現主義と権利確定主義の両立を唱える説

実現主義と権利確定主義は両立するのであり、引渡基準は権利確定主義からの説明が可

⁷² 清永・前掲注 70) 95 頁。

⁷³ 武田隆二『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』（同文館・1970 年）101 頁。

⁷⁴ 武田・前掲注 73) 123 頁。

⁷⁵ 谷口勢津夫「税法における所得の年度帰属—税法上の実現主義の意義と判断枠組み—」税法学 566 号・創立 60 周年記念号（2011 年）283 頁参照。

⁷⁶ 北野・前掲注 32) 83 頁。

能であるとする論者に吉国二郎氏、金子宏教授がいる⁷⁷。

吉国二郎氏は、「企業会計において実現主義を特に強調するのは、発生主義における収益の認識の基準をさらに明確にするためのものであって、まさに税法が主張している対外的実現を契機として収益を認識すべきであるという実質的意義があったものと思われる。…権利確定主義という考え方と販売基準というものが違っているという認識そのものが、理解しがたいものがある。しかれば、企業会計においては、販売基準は引渡し基準であると称するが、この引渡し基準が実際界（ママ）において支配的であるのはいかなる理由に基づくかと考えれば、引渡しによって当事者は最終的な義務を履行し、あとは確実に収益を得ることができる態勢にはいるからにはほかならないと思われる。このような判断は、しょせん一般的な法律の支配のもとに考えられたものであって、会計学上のなんらの指標によるものではないと思われる。たとえ権利確定の基準によって税法上要求される収益計上の時期と企業会計の実務との間に差があるとしても、その差は実際上たいして大きなものではない」⁷⁸と述べている。このように吉国氏は、実現主義と権利確定主義は、収益認識を明確にするための実質的意義において共通していること、会計学における引渡しが法の世界における「引き渡し」とは無関係ではなく、継続的な会計基準の適用を前提とするならば、両者に仮に違いがあるとしても、無視して構わない程度の差異であり問題にする必要はないとし、整合的に両者を捉えている。

金子宏教授は、植松守雄氏の『権利確定主義』の破綻⁷⁹と主張する実現主義支持説に対して反論を行った権利確定主義支持側の代表論者である。同教授は、引渡基準が権利確定主義と矛盾しないとし、「引渡は、ありうる契約の効力発生時期および目的物の所有権移転時期のうち、通常は最後の時点であるから、引渡があれば契約の効力が発生し、また目的物の所有権が移転したことは明白」⁸⁰と述べるとともに「引渡が権利の確定ないし所有権の移転の最も明白で争いの少ない証拠であり、また税務行政にとって契約の効力発生または所有権移転の事実を最もよく把握しうる時点であるから、その時点をもって権利の確定ないし所有権の移転の時期と見なすのが執行上は最も安全で確実であるという理由によるものであって、権利確定主義を廃棄する趣旨を含むものではない、と解すべきである。したがって、理論上はもとより、所得税法の解釈上も、私法上の権利の確定ないし所有権の移転の時点が所得の実現の時点であると解すべきである。」⁸¹と主張する。次に同教授は、引渡基準が権利確定主義と矛盾しない別の根拠として「無条件請求権説」を主張し、その意味は、「資産の譲渡の場合についていえば、目的財産の引渡によって相手方は同時履行の

⁷⁷ 谷口・前掲注 75) 282 頁参照。

⁷⁸ 吉国二郎『法人税法<実務篇>—45 年版—』（財経詳報社・1970 年）96 頁。

⁷⁹ 植松・前掲注 65) 48 頁。

⁸⁰ 金子・前掲注 31) 298 頁〔初出、1993 年〕。

⁸¹ 金子・前掲注 31) 299 頁〔初出、1993 年〕。

抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は無条件のものとなるから、資産の引渡の時に所得は実現するという考え方である。権利の確定を請求権の無条件化の意義にとらえれば、引渡基準は権利確定主義そのものの表現ないし別称にほかならない⁸²と説明する。引渡しが通常において契約の効力が発生し、権利の確定ないし所有権の移転を証明する証拠性があること、また、執行上の安全性との論拠に加えて収益計上時点は、引渡しにより対価請求権が無条件となるときとする無条件請求権説により、権利確定主義と引渡基準が矛盾しないことについて合理的な理由付けが行われている。

第2節 公正処理基準と収益認識基準（大竹貿易事件）

第1節において、昭和25年制定の旧基本通達249以降の通達の変遷をもとに、実現主義としての引渡基準と権利確定主義の関係を中心に確認を行った。司法の場においてこの点が争われたのが大竹貿易事件⁸³である。また、平成30年度改正において財務省の担当者は、改正にあたり本判決を参照している⁸⁴。

1. 事案の概要

X（原告、控訴人、上告人）は企業会計上認められている収益計上基準のうち、荷為替手形を銀行で買い取ってもらった時点で輸出取引に係る収益を計上する基準を採用していた（荷為替取組日基準）。これに対しY（被告、被控訴人、被上告人）は、荷為替取組日基準は22条4項の公正処理基準に適合しないとして、商品の船積時点を基準として収益を計上する船積日基準を採用した上で更正処分を行った。

控訴審においてXは、22条4項の内容は企業会計原則そのものを指すと述べるとともに、実現主義は、未実現収益を売上に計上してはならないという消極的な実現主義であって、実現したときには必ず売上に計上しなければならないという積極的な実現主義ではないことから複数の会計処理基準が認められること、また、通達は、引渡概念を拡張して、公正処理基準としての販売基準に一致させており、複数の会計基準があること。会計上も税法上も複数の基準が容認されることから、船荷証券引渡日基準も荷為替手形取組日基準もこれに該当すると主張した。Yは、同項は必ずしも企業会計原則を指すわけではないが、企業会計原則に従えば公正処理基準には該当するとし、荷為替取組日基準は不当であると主張した。大阪高裁は、収益認識について「実現主義にしたがい、商品の引渡しを基準と

⁸² 金子・前掲注31) 301頁〔初出、1993年〕。

⁸³ 最判平成5年11月25日民集47巻9号5278頁。

⁸⁴ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 271頁参照。

するのが相当である。」⁸⁵とし、実現主義を妥当と判示した。

これに対して最高裁は、実現主義と権利確定主義を関連付け「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり」⁸⁶とし公正処理基準にもとづき収益認識を行うことを宣明した。続いて「これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」⁸⁷と判示した（以下本章において「規範（前段）」という）。次に、「もっとも、法人税法二二条四項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当である……、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」⁸⁸と判示した（以下本章において「規範（後段）」という）。続いて「しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」⁸⁹と公正処理基準に該当しない場合を例示した。

次に、法律上どの時点で代金請求権の行使が可能となるかという基準によってみるならば、船積日基準は、商品の船積時点で売主の引渡義務は実質的に完了しており、売買代金相当額の回収ができる実情から、公正処理基準に適合するとした。一方、為替取組日基準は、商品の船積時点で既に代金回収が可能なのにもかかわらず、手形の買い取り時点まで収益計上を行わないのは、収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、公正処理基準に適合しないと判示した。

2. 本判決の意義

「規範（前段）」は、収益の計上時期は旧法 22 条 4 項に示す公正処理基準に従うべきとした後、その解釈を述べている。問題は、ここでいう「実現」および「権利が確定」とは何を指すかである。綿引万里子最高裁調査官は、「本判決は、……法人の収益計上の時期につき、実現主義という収益が実現した時に収入すべき権利が確定したとみられるとの理解

⁸⁵ 大阪高判平成 3 年 12 月 19 日民集 47 卷 9 号 5414 頁。

⁸⁶ 民集 47 卷 9 号 5281 頁。

⁸⁷ 民集 47 卷 9 号 5281 頁。

⁸⁸ 民集 47 卷 9 号 5281 頁。

⁸⁹ 民集 47 卷 9 号 5281 頁。

に立って、権利確定主義の原則に従って収益を計上することが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するとの判断を示した」⁹⁰と評価し、また、「本判決は、……法人税法上の収益計上の基準時についても権利確定主義が妥当することを明示」⁹¹したと述べている。調査官解説によると、「実現」は、実現主義であり、「権利が確定」は権利確定主義をさしている。「規範（前段）」は、法文上の公正処理基準に従う会計処理の基準としての実現主義を権利確定主義と関連付けているといえる。

本判示は、控訴審の権利確定主義ではなく実現主義とする判示を破棄し、権利確定主義を採用した。法文上の公正処理基準と実現主義および権利確定主義を関連付けることにより、実定法である 22 条 4 項の公正処理基準の解釈として実現主義と権利確定主義の関連を根拠付けたといえる。加えて、無条件請求権説をとおり引渡基準を権利確定主義に関連付けている。また、この判決の内容は、本章第 1 節 3. の実現主義と権利確定主義は関連するとの説であり、その内訳としての 4 説のうち、吉国二郎氏の実現主義と権利確定主義は、収益認識を明確にするための実質的意義において共通するとする学説や金子宏教授の主張する実現主義と権利確定主義は矛盾しないとする両立を唱える学説からだとも矛盾なく説明できる。

以上の実定法としての公正処理基準と実現主義および権利確定主義の関連付けの観点のほか、権利確定主義と引渡基準の関連性の観点から、酒井克彦教授は、「上記最高裁判決は、権利確定主義に従うといっておきながらも、引渡基準（船積日基準）が妥当としており、無条件請求権説で説明される引渡基準を権利確定主義の中に織り込んで論じているように思われる。」⁹²と述べている。船積日基準における判示は、対価請求権に着眼する権利確定主義としてではなく、物の引渡しに着眼する引渡基準（権利確定主義）を採用した。そして、権利確定主義と引渡基準（船積日基準）を関連付ける根拠としては、金子宏教授が主張する引渡基準は権利確定主義と矛盾しないとした論拠の一つである無条件請求権説により解釈ができる、との説明である。

同事件の判示により実定法としての公正処理基準と実現主義および権利確定主義は関連し、さらに無条件請求権説の観点を加えることにより、権利確定主義と引渡基準が解釈論として関連するといえる。以上のことから、本判決により公正処理基準—実現主義—権利確定主義—引渡基準の 4 つの概念は、関連することが確認された。については、旧法 22 条 4 項の解釈として引渡基準は、権利確定主義の意義を有しない引渡基準（実現主義）ではなく、権利確定主義の意義を有する引渡基準（権利確定主義）となる。

次に「規範（後段）」について、綿引万里子最高裁調査官は、「権利確定主義という収入

⁹⁰ 綿引万里子「判解」最高裁判所判例解説民事篇<平成 5 年度>（下）（1996 年）1009 頁。

⁹¹ 綿引・前掲注 90）1013 頁。

⁹² 酒井・前掲注 19）53 頁。

すべき権利の確定時期については、基本的には、法律上権利の行使が可能となったかどうかという法的な基準によって判断すべきであるとしながらも、法人税法二二条四項の立法趣旨からみて、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としなければならないとするのは相当ではなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきであるとしたものである。」⁹³と説明している。権利確定主義の枠内において権利の確定時期について、基本的には請求権の行使に着目しつつもこれに限定せず、納税者が継続して選択する合理的な企業会計の収益認識基準に限定して正当であるとした。このような合理的なものに限るという限定を加えることは、恣意性を排除する会計基準だけを採用するとの判断があると考えられる。すなわち、実現主義に恣意性を排除する権利確定主義の枠をはめたと解される。

第3節 一つ目のサブクエスションに対する考察

1. 引渡基準と権利確定主義

前節においては、旧法 22 条 4 項における引渡基準は、権利確定主義の意義を有する引渡基準（権利確定主義）であることを確認した。

本節においては、22 条の 2 第 1 項の「引渡し」に対する実現主義と権利確定主義の捉え方についての学説を概観したうえで、一つ目のサブクエスションである「22 条の 2 第 1 項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無」について、筆者の考察を述べたい。

（1）学説

酒井克彦教授は、「権利確定主義を大竹貿易事件最高裁判決のように、公正処理基準（法 22④）に内包されているものと理解すると、資産の販売等については公正処理基準によって判断する余地がなくなる」⁹⁴と述べており、公正処理基準にもとづく企業会計の基準と権利確定主義を関連づける解釈はできない。しかし、同教授は、「引渡基準こそこれまで権利確定主義として論じられてきたところであることに鑑みれば、今後の引渡基準の解釈において権利確定主義の思考は依然として引き継がれていくことになる」と解される⁹⁵と述べている。また、谷口勢津夫教授は、権利の確定は間接事実、実現は主要事実という関

⁹³ 綿引・前掲注 90) 1009 頁。

⁹⁴ 酒井克彦「権利確定主義の事実上の終焉か（下）－法人税法上のグランドルールとしての債務確定基準と権利確定主義－」月刊税務事例 51 巻 1 号 1 頁（2019 年）3 頁。

⁹⁵ 酒井・前掲注 19) 38 頁。

係性でとらえるとの自説をもとに 22 の 2 第 1 項の引渡基準の明文化は、新会計基準への対応とともに、上記の実現主義の判断枠組みの考え方を明確化したものと述べている⁹⁶。両教授の権利確定主義の捉え方に差異はあるものの、22 条の 2 第 1 項の「引渡し」は権利確定主義の意義を有するとの認識は共通している。すなわち、22 条の 2 第 1 項の引渡基準を引渡基準（権利確定主義）と捉えている。

一方、引渡基準（実現主義）を採用する学説は、確認できない。

（2）考察

①財務省の立法担当者の説明からの考察

第 1 章においては、収益認識の基準としては、企業会計としての「ア．実現主義」、「イ．権利確定主義」、「ウ．引渡基準（実現主義）」の 3 つがあることを確認した。

第 2 章においては、引渡基準（実現主義）を支持する学説とともに、第 1 章の 3 つの収益認識基準に加え、引渡基準（実現主義）は権利確定主義からも説明ができるとする「エ．引渡基準（権利確定主義）」を支持する学説があることを確認した。また、後者の学説における無条件請求権説は、引渡しと対価請求権の成立を整合的に説明可能であることを確認した。

以上、4 つの収益認識基準を財務省の立法担当者の説明にあてはめた場合、「対価の流入の側面に着目するのではなく」に該当するのは、引渡基準（実現主義）ないし引渡基準（権利確定主義）である。このうち「従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方とも整合的」であるのは、引渡基準（権利確定主義）である。したがって、この基準が、22 条の 2 第 1 項の引渡基準といえる。

②権利確定主義の目的・特性からの考察

①に加えて、法人税法上の収益認識基準は、引渡基準（権利確定主義）である必要があると筆者は考える。それは、権利確定主義は法人税法に必要とする 6 つの特性を具備している点、および実現主義と権利確定主義はそもそも目的が異なっており、目的の違いにより重視すべき価値が異なっていることにある⁹⁷。こうした権利確定主義固有の特性は、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意味を有すると解される。このことから、企業会計の引渡基準（実現主義）は、法人税法の収益認識基準となりえないと考える。

⁹⁶ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』（弘文堂・2018 年）398 頁参照。

⁹⁷ 本稿第 1 章第 3 節参照。

③結論

上記①②の考察を踏まえ、22条の2第1項の引渡基準は、権利確定主義と両立し関連する引渡基準（権利確定主義）と考える。

2. 公正処理基準と権利確定主義

新旧の22条4項および22条の2第2項には、公正処理基準の文言が存在する。しかし、22条の2第1項には、公正処理基準の文言はみあたらない。

渡辺徹也教授は、22条の2が、目的物引渡日を、権利確定日ないし収益実現日と捉えることを明文化した規定だと指摘する。すなわち、公正処理基準としての新会計基準に目的物引渡日と異なる考え方を採用している部分があった場合でも、明文を優先することが22条の2第1項の存在意義であると主張する⁹⁸。たしかに、第1項に公正処理基準の文言を採用した場合、企業会計準拠主義を媒介として新会計基準の影響が直接的に収益認識時期の判定に及ぶ。このことは、目的物引渡日と異なる日が判定される可能性を意味する。したがって、別段の定めとして、目的物引渡日を明定する以上、22条の2第1項に公正処理基準の文言がないことには合理性があると解される。

しかしながら、公正処理基準の機能は、立法経緯で明らかにされた税制簡素化としての企業会計準拠主義に限らない。池田誠氏は、大竹貿易事件の判決について「公正処理基準を単に企業会計における会計基準や会計慣行に依拠することと解すのではなく、適正・公平な課税を阻害するものではないかといった見地から検討する必要性が生じてきたものと考えられる。」⁹⁹と主張する。公正処理基準は、税制簡素化を目的とした企業会計準拠主義としての基本機能に加え、恣意性排除の要請を担うよう、その機能を拡大しているものと解される。

酒井克彦教授は、大竹貿易事件について恣意性排除の観点について「ある会計処理の基準が『公正処理基準』として認定されるためには、何らかの租税法上のリーガル・テストにより、対象となる会計処理の基準が適正な課税の実現の観点から妥当なものであるといえるか否かのふるいにかけてられる必要があるのである。大竹貿易事件最高裁判決は、そのスクリーニングに権利確定主義を用いたわけである。そこで初めて、対象とされている会計処理の基準が法人税法の趣旨や目的に合致したものであるかどうかという法的なフィルターをかけることが可能となる……恣意性を排除するため（操作性の発生するおそれを防止するため）の機能をそこに読み込ませている」¹⁰⁰と述べている。恣意性を排除するため、会計

⁹⁸ 渡辺・前掲注4) 116頁参照。

⁹⁹ 池田誠「収益認識に関する一考察―法人税基本通達に与える影響―」税大論叢70号165頁（2011年）233頁。

¹⁰⁰ 酒井・前掲注19) 113頁。

処理の基準に租税法上のリーガル・テストとして権利確定主義の枠をはめたとの説明である。すなわち、公正処理基準の恣意性排除の要請は、権利確定主義によって充足可能であると言える。

たしかに、公正処理基準が何を指すかは必ずしも明確とは言えないが、少なくとも大竹貿易事件の定立規範においては、公正処理基準に該当しないものとして「その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上」する場合と、「既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理」が行われる場合の2つが具体的に例示されていた。前者は、規範（前段）の「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したとき」に示す「実現があった時」に該当せず、これは「すなわち権利が確定したとき」である権利確定主義に該当しないといえる。次に、後者は、権利確定主義が支持される理由の一つとして、現金主義排除の特性を有していることに対応している¹⁰¹。いずれの、例示からも権利確定主義は公正処理基準における恣意性排除の役割を有していることが確認できる。

では、恣意性排除の役割を有する公正処理基準が22条の2第1項に存在しないことをどのように考えれば良いであろうか。この点については、前1項において、引渡基準は権利確定主義と両立し、関連することを確認した。権利確定主義であれば、公正処理基準における恣意性排除の役割を有するといえる。

以上より、22条の2第1項に公正処理基準が存在しないことは、企業会計準拠主義による新会計基準の影響を排除するためであるとともに、恣意性排除の要請は、権利確定主義と関連する引渡基準により充足されているため、特に不要であると解される。したがって、恣意性排除の要請の観点からも引渡基準とは引渡基準（権利確定主義）であるといえる。

3. 「引渡しの日」の定義

第一のサブクエスションに対する本章におけるこれまでの検討結果をもとに、22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日か定義を試みたい。

財務省の立法担当者は、大竹貿易事件の規範（前段）の「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」¹⁰²を紹介したうえで「以後多く引用されています」¹⁰³と述べている。大竹貿易事件が示した規範が、法人所得の課税タイミングの原則的な考え方と位置づけられ支持されていることから、規範（前段）をもとに改

¹⁰¹ 本稿第1章第3節2.参照。

¹⁰² 民集47巻9号5281頁。

¹⁰³ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 271頁。

正後の法人所得の課税タイミングの原則的な考え方を再定義する。

検討の観点、以下の4項目である。

第一に規範（前段）は、「ある収益」と収益認識の範囲を汎用的に表現し全般としているが、別段の定めである22条の2第1項における本稿検討範囲の「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益」に変更する必要がある。

第二に規範（前段）は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従う」と公正処理基準を前提とするが、22条の2第1項に公正処理基準は無く、除外の必要がある。

第三に規範（前段）は、「その実現があった時」と述べ、公正処理基準より導出される実現主義を起点としている。実現主義は、現金または現金等価物の受領をもって収益を認識する、売買取引における対価側への着眼である。一方、22条の2の第1項は引渡し側に着眼する。「引渡しの日」に置き換える必要がある。

第四に大竹貿易事件において実現主義と権利確定主義を「その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したとき」と統合的に判示したが、本章において22条の2第1項の引渡基準は、同様に実現主義と権利確定主義は関連することを確認した。引渡基準（実現主義）ではなく、引渡基準（権利確定主義）とする両者の関係性は、引き続き示す必要がある。

以上4つの観点を加味した場合、旧法22条4項を前提とする規範（前段）は、22条の2第1項においては、「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあった日、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」（傍点筆者改変箇所）と再定義することが妥当と解される。

4. 「引渡しの日」と「引渡しの日に近接する日」

前項において22条の2第1項「引渡しの日」の意義を確認したのであるが、22条の2第2項は、「引渡しの日に近接する日」を規定している。本章における「引渡しの日」の意義の範囲を確定するにあたり、第2項の「引渡しの日に近接する日」の意義および関係性を確認することにより、前項の結論の意義に相違がないかを確認する。

先ずは、財務省の担当者は、22条の2第2項の立法経緯について、従前から、引渡しの日以外の日において収益を認識する会計原則・会計慣行のうち一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って収益経理をした場合には法人税法の益金の額の認識時期についてもその経理に従うこととされてきたこと、また、大竹貿易事件の「規範（後段）」を踏まえ、従前の取扱いを維持するため設けたこと、その例としては、委託販売における仕切精

算書到達日基準や電気業・ガス業における検針日基準がある¹⁰⁴と説明している。

次に、国税庁は、第1項の例示として出荷日・検収日・作業終了日・使用収益開始日等、第2項の例示として契約効力発生日・仕切精算書到達日・検針日等をあげている¹⁰⁵。上記例示のほかに法人税法基本通達において、第1項については、船積みをした日および相手方に着荷した日（法基通2-1-2）、第2項については、農地の譲渡があつた場合の農地法上の許可のあった日（法基通2-1-15）、工業所有権等の譲渡における契約の効力発生日または登録の日（法基通2-1-16）を確認できる。行政解釈としてのこうした内容からは、収益認識基準としての実現主義のうち1項に引渡基準、2項に引渡基準以外を規定したと解される。

金子宏教授は、「同条2項は、……契約効力発生日基準または検修日基準（ママ）の適用を狭い範囲で認めている。」¹⁰⁶と述べるとともに「22条の2は、1項だけを見ると、厳格な引渡基準を採用しているように見えるが、2項以下および上述の政令の規定と合わせて見ると、全体としては会計基準の線に沿い、会計基準との調和を図っていると考えてよいと思われる。」¹⁰⁷と説明する。引渡基準に該当するものを1項、引渡基準以外について2項を中心に規定することにより、新会計基準との整合を図っているとの理解は、上記行政解釈と合致している。

これら財務省の担当者の見解および国税庁の行政解釈ならびに学説を踏まえると、22条の2第2項については、大竹貿易事件の「規範（後段）」に対応して、一定の要件のもとにおける引渡基準以外の会計基準を認めるとともに、同条第1項と第2項により会計基準との整合を図っている。この関係性は、大竹貿易事件における定立規範の前段が同条第1項、後段が同条第2項に反映されているとするパラレルな関係として規定したものとみることができるのではなかろうか。もっとも大竹貿易事件の定立規範が、権利確定主義を基礎とした解釈論として位置付けられていたことから、同条第2項の条文の解釈に当たっては、同条第1項同様にこれまで論じられてきた権利確定主義の考え方が意義を失ったと考えるのは妥当ではなく、権利確定主義の枠内において引渡基準以外を公正処理基準該当性の枠内において定めたのが同条第2項と解される。

したがって、同条第1項と同条第2項の関係性の検証を踏まえた同条第1項における引渡しの日とは、本節3.における結論である大竹貿易事件の「規範（前段）」を基礎とする「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあ

¹⁰⁴ 平成30年度税制改正解説・前掲注2）274頁参照。

¹⁰⁵ 国税庁HP「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」

（https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm〔最終確認日2020年1月28日〕参照）（2018年5月）9頁参照。

¹⁰⁶ 金子・前掲注3）355頁。

¹⁰⁷ 金子・前掲注3）357頁。

った日、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」である引渡基準（権利確定主義）とする理解に相違ないと解される。

第4節 小括

引渡基準は、物件の移動に着目し権利確定主義の意義を有しない企業会計の実現主義としての収益認識としての捉え方である引渡基準（実現主義）と、対価の流入に着目する税法上の収益認識基準である権利確定主義としての意義を有すると捉える引渡基準（権利確定主義）の考え方が存在する。財務省の立法担当者は、対価の流入に着目するのではなく、物の引渡しに着眼すると述べている。本章においては、22条の2第1項の引渡基準とはいずれの日なのかについて、同条と権利確定主義および公正処理基準との関係性をもとに確認を進めることを課題とし、これまでの通達・判例を中心に検証を行った。

第1節においては、通達の変遷とその学説論争を中心に、引渡基準には、実現主義として解釈する場合と実現主義と権利確定主義は関連すると解釈する場合の2説があることを確認した。

第2節においては、財務省の22条の2の立法担当者が参照した判例である大竹貿易事件の内容を確認した。大竹貿易事件の判示においては、旧法22条4項の公正処理基準に基づくと、実現主義と権利確定主義は両立するとの前提のもと、規範を定立した。その内容は公正処理基準、実現主義、権利確定主義、引渡基準の4要素が解釈論として関連することを確認した。

第3節においては、第1節および第2節を踏まえ、22条の2の引渡基準に対し、権利確定主義との関連付けが解釈論としてありえること、また、法人税法の収益認識基準として実現主義と異なる6つの特性を権利確定主義は有していることおよび実現主義と権利確定主義はそもそも目的が異なっており、目的の違いにより重視すべき価値が異なっていることを確認した。こうした権利確定主義固有の特性は、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意義を有すると解されることから、引渡基準と権利確定主義の関連付けが引き続き必要であることを確認した。加えて、引渡基準の明定により、公正処理基準としての企業会計準拠主義の観点には不要になることは自明であるが、恣意性排除の観点については、権利確定主義によって代替されることにより、22条の2第1項に公正処理基準がなくとも、解釈論として権利確定主義が存在することによる代替が可能であることから影響はないことを確認した。また、こうした観点からも権利確定主義が引渡基準と関連するとの解釈は必要であることを確認した。したがって、引渡基準とは引渡基準（権利確定主義）である。

次に、一つ目のサブクエスションの考察を踏まえた22条の2第1項の引渡しの日

義は、大竹貿易事件の定立規範をもとに、「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあった日、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる」（傍点、大竹貿易事件の判示内容「その実現があった時」より筆者改変）と解し、引渡基準は権利確定主義と関連することが妥当であり、公正処理基準における恣意性排除の要請にも答えることになるとの結論に至った。このような理解は、財務省の立法担当者が述べる「資産の引渡し……の時点を経済認識の原則的な時点とすることで、従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方……とも整合的」¹⁰⁸との見解にも合致する。

最後に、22条の2第1項の引渡基準として引渡しの日¹⁰⁹の意義の範囲を確認するため、対比として22条の2第2項の引渡しの日¹¹⁰に近接する日の検証を行った。両者は、引渡基準と引渡基準以外の公正処理基準該当性を有する会計処理基準との対比関係にあること、および大竹貿易事件における定立規範の前段と後段にパラレルに対応することを確認した。したがって、同条第1項と同条第2項の関係性の検証を踏まえた同条第1項における引渡しの日とは、引渡基準（権利確定主義）とする理解に相違ないことを確認した。

以上を本章において確認をしたのであるが、もっとも実現ないし権利確定の日、そして引渡しの日が、具体的な判示においてどのように解釈をされていたのかについては、さらに詳細な確認をする必要がある。次章においては、不動産取引の個別具体的な裁判例をもとに、引渡しの日がいつの日かについて、さらなる検証を進める。

¹⁰⁸ 平成30年度税制改正解説・前掲注2) 271頁。

第3章 不動産における収益の課税タイミング

前章において、二つのサブクエスションのうち一つ目の答えとして、引渡基準と権利確定主義が関連することを確認した。本章においては、二つのサブクエスションの二つ目である「資産の売却または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき『引渡し』があったと判断し、収益認識が成立するか」について検討を深める。

もともと、引渡しの判断は、多種多様な販売形態の特質を考慮して判断する必要がある。本来であれば、本サブクエスションの検討に際して多様な取引形態を検討する必要があるが、紙幅の関係上本稿においては、外形的な占有移転が把握し難い不動産取引を題材として、法人税法の企図する引渡しの日の意義を検証することとする。

第1節 不動産取引の特性

不動産取引の「引渡しの日」を検討するにあたり、まずは不動産取引の特性を確認する必要がある。たとえば不動産取引を動産取引と比較した場合の相違点としては、主に以下の4点があげられる。

1. 事実認定の困難性

不動産の場合には、動産と異なり、物件の引渡しを目にみえる形での確認は困難である。物理的にものを引き渡すことにより「引渡し」の事実が一義的に明確な動産と異なり、不動産は、物理的にそのものを引き渡すことができないので、鍵の引き渡しや契約の締結日、登記の移転など別の事実を含めて「引渡し」があったと評価する余地がある。このように、不動産の引渡しは、契約によって取引当事者間で名目的にはどのようにも決めうるものである。つまり不動産取引は、動産取引と異なり、「引渡し」のタイミングを任意に選べる違いがあり、この点で恣意性の程度に差異がある。

2. 私法上の権利関係の複雑性

所有権移転の第三者対抗要件は、動産が引渡し（民法177条）であるのに対し、不動産取引においては、登記（民法178条）である。動産の場合は、引渡し（占有移転）と第三者対抗要件の取得が同時であることに対し、不動産取引において両者は、必ずしも同時とは限らない。たとえばマンション売買において上記一般的な不動産取引のとおり引渡しと登記に先行する場合もあるが、逆に登記が引渡しに先行する場合もある。収益認識タイミングの判定は、動産に比べて複雑である。

3. 複雑性、多様性、特殊性

品川芳宣教授は、「不動産商品の販売においては、動産商品の場合と違って、売買契約の複雑性、物件の引渡方法の多様性、売買行為に対する法規制の複雑性、売買代金が高額になることからの代金支払の分割等の特殊性がある。」¹⁰⁹と指摘している。品川教授の指摘する売買契約の複雑性、物件の引渡し方法の多様性とは、たとえば登記と引渡しを別のタイミングで行う場合である。また、法規制の複雑性とは、たとえば農地については、当事者間の合意以外に農地法上の許可を知事から受けなければならない場合がある。

4. 契約の成立から履行の終了までの期間が長期

和田正明教授は、「不動産の譲渡では、契約の成立から履行の終了までの期間が長期にわたるものがあり、課税時期をめぐって納税者と課税庁との間のトラブルが多かったのも、否定できない」¹¹⁰と指摘している。長期間となる場合、どのような事実に着目して収益の認識の判断を行うのかについて、納税者と課税庁の対立が生じやすい。

第2節 無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識

第2章において22条の2における引渡基準とは、引渡基準（権利確定主義）であること、また、その根拠の一つとしては、金子宏教授の無条件請求権説によって目的財産の引渡しによる同時履行の抗弁権の喪失により代金請求権が無条件化することから、引渡基準と権利確定主義が矛盾しないとする考え方があることを確認した。酒井克彦教授は、無条件請求権説について「民法においては同時履行の抗弁権（民法533）など、権利の履行を阻止する規定が設けられている……権利阻止規定が付着している権利は条件付きでしか行使ができないのであるから、そうした付着のない、無条件に権利行使できるに至った段階で収入の実現を捉えようとする考え方」¹¹¹と述べている。そこで、不動産取引において無条件に代金請求権を行使できるタイミングはいつか、民法の観点を確認する必要がある。

川井健教授は、「不動産売買の場合に、売主は、主として所有権移転、登記移転、引渡しという3つの義務を負う」¹¹²と述べている。この所有権移転、移転登記、引渡しが売主の3つの義務のうち不動産取引における同時履行の抗弁権の対象であるかを確認する必要がある。

¹⁰⁹ 品川・前掲注18) 42頁。

¹¹⁰ 和田・前掲注64) 44頁。

¹¹¹ 「収益認識基準における公正処理基準（統一論題報告—収益認識基準と税務会計）」税務会計研究学会編『税務会計研究第29号収益認識基準と税務会計』1頁（2018年）4頁参照。

¹¹² 川井健『民法概論4（債権各論）〔補訂版〕』（有斐閣・2010年）28頁。本引用に続いて「所有権移転は、法律上当然または特約に基づいて行われるので同時履行の対象とはならない」と述べており、3つの義務のうち所有権移転は同時履行の対象外となる。

ある。

コンメンタール民法は、「売主が登記移転について履行を提供すれば、特別の事情がない限り、買主は不動産の引渡しの提供がないことを理由に代金の支払を拒絶することはできない（大判大正 7. 8. 14 民録 24 輯 1650 頁参照）。」¹¹³と述べ、移転登記が買主の代金支払い義務（代金請求権）と同時履行の関係にあると述べている。そうすると不動産取引の収益認識は、移転登記のタイミングとなる。

これに対し、川井健教授は、「代金支払債務と同時履行の関係にあるのは登記移転義務だけだというのが通説（我妻 V 1193 頁）、判例（大判大正 7. 8. 14 民録 24 輯 1650 頁）である。登記は対抗要件として重要だが、引渡しの不履行は重要ではないからとされる。しかし、引渡しも重要な債務であり、同時履行の対象となると考えられる」¹¹⁴と述べている。そうすると不動産取引の収益認識は、移転登記が重要なことは明らかであるが、それに引渡しを加えたタイミングとなる。

第 3 節 課税庁の取扱い

1. 規定

課税庁は、棚卸資産の販売および固定資産の譲渡等に係る収益の帰属時期について、基本通達において次のように定めている。

法人税基本通達 2-1-2（棚卸資産の引渡しの日判定）

棚卸資産の販売に係る収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、船積みをした日、相手方に着荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとするができる。

(1) 代金の相当部分（おおむね 50%以上）を収受するに至った日

¹¹³ 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔第 5 版〕』（日本評論社・2018 年）1079 頁。

¹¹⁴ 川井・前掲注 112) 28 頁。引用ママであるが、我妻 V1193 頁は筆者が調べたところ我妻 V193 頁が正しい。加えて、我妻 V1 は、同書凡例において我妻榮・債権各論 V1[上巻]（民法講義 V1）（昭和 32 年（ママ）、岩波書店）であるが、昭和 32 年は昭和 29 年が正しい。

(2) 所有権移転登記の申請（その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。）をした日

法人税基本通達 2-1-14（固定資産の譲渡に係る収益の帰属の時期）

固定資産の譲渡に係る収益の額は、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、法人が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日において収益計上を行っているときは、当該効力発生の日は、その引渡しの日と近接する日に該当するものとして、法第 22 条の 2 第 2 項《収益の額》の規定を適用する。

（注）本文の取扱いによる場合において、固定資産の引渡しの日がいつであるかについては、2-1-2 の例による。

2. 評価

棚卸資産および固定資産ともに引渡基準（物の引渡し）を原則とし、例外として固定資産は契約効力発生基準を認めている。また、基本通達 2-1-2 において棚卸資産および固定資産における引渡基準として「土地、建物等の不動産の販売の場合を想定して、相手方の使用収益開始を基準とする引渡しの日と判定基準が例示されている。」¹¹⁵。物理的にそのものを引き渡すことができない不動産において、経済的効果が生じていることは実質的な所有権の移転があったとの取扱いが可能と考える。さらに例示においては、土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、代金収受の状況、所有権移転登記申請の状況を指標としている。

以上より通達は、占有移転、使用収益を重視するが、これらに代金収受、所有権移転登記申請を加えた 4 つの判定要素を収益認識時期の指標としていると考えられる。もっとも、法人税基本通達（昭和 44 年 5 月 1 日直審（法）25（例規））の前文において国税庁長官は、適用に際しての留意点として「いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行なったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいったりすることのないよう留意されたい。」¹¹⁶と述べている。4 つの対象指標が引渡しを判定する代表的な要素であるが、必ずしもそれに限定はしていないが課税庁の取扱いと解される。

¹¹⁵ 佐藤友一郎編『法人税基本通達逐条解説〔九訂版〕』（税務研究会出版局・2019 年）142 頁。

¹¹⁶ 佐藤・前掲注 114）1 頁。

第4節 企業会計上の取扱い

1. 収益認識のタイミング

倉持奈美子公認会計士は、「2004年に企業会計基準委員会『不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理』が公表されているが、日本では不動産の売却を網羅的に取扱った基準はなく、一般的な実現主義の原則が適用されると考えられている。」¹¹⁷と述べている。

「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」（以下「不動産の論点整理」という）とは、企業会計基準委員会が、固定資産に係る包括的な会計基準開発を目指し、その一環として、不動産の売却に係る会計処理について検討を行ない、広く一般に意見を収集することを目的として公表されたものである。確かに、「不動産の論点整理」は、その後会計基準となるには至っていない。しかし、弥永真生教授は、「不動産売却との関連で、『企業会計原則』（第二損益計算書原則、三B）にいう『実現』をどのように解釈すべきかについて、現在であれば、重要な視点を提供するものと考えられる。」¹¹⁸と主張する。我が国では不動産の売却を網羅的に取扱った基準はなく「不動産の論点整理」は、参考資料の位置づけであるが、不動産売却取引における収益の認識のタイミングを判断する事象を検討する上で役に立つと解される。

この不動産の論点整理【38項】は、実現の判断基準について、「投資から得られる成果がその主要なリスクから解放されたかどうかを実現の判断基準とみなす考え方は、比較的有力なものと考えられる」¹¹⁹とし、また、同【46項】は、「売手の事業投資のリスクからの解放が生じているかどうかに照らして実現の有無を判断することとなる」¹²⁰とし、事業投資のリスクからの解放を判断基準とする考え方を示している。

次に具体的な判断基準として事業投資のリスクからの解放を認め、収益をいつ認識すればよいのが問題となる。同【51項】は、「不動産の売却取引の特性に鑑み、物件の移転に関連する各種の事象のうち、いずれが収益認識の判断基準として最も重要なのかを検討する必要がある」¹²¹と物件の移転に関連する各種の事象の明確化を論点として提起した。これに対し同【53項】は、「不動産取引において、物件の移転に係る具体的な行為として

¹¹⁷ あずさ監査法人編『不動産業の会計実務〔第2版〕』（中央経済社・2018年）68頁〔倉持奈美子〕。

¹¹⁸ 弥永真生『会計処理の適切性をめぐる裁判例を見つめ直す』（日本公認会計士協会出版局・2018年）202頁。

¹¹⁹ 企業会計基準委員会 HP「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」

（https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/summary_issue/y2004/2004-0213.html〔最終確認日2020年1月28日〕参照）（企業会計基準委員会・2004年2月）11頁。

¹²⁰ 不動産の論点整理・前掲注119）13頁。

¹²¹ 不動産の論点整理・前掲注119）15頁。

は、(1) 契約の締結、(2)引渡し（占有の移転）、(3)契約に定められた所有権移転のための条件の達成などが考えられる。また、後述のように、我が国の法人税法上の取扱いでは、(4) 買手の使用収益の開始、(5) 譲渡代金の相当部分の支払い、(6) 所有権移転登記の申請なども収益認識の判断規準とみなされている。」¹²²と、6つの物件の移転に係る具体的な行為を例示している。

このうち現行の我が国の実務について同【54 項】は、「不動産取引においても、通常の不動産取引と同様に、一般的な実現主義の原則に従って物件の移転が行われた日をもって売却の会計処理を行うことが原則であろうが、特に土地の場合には、契約による所有権の移転の日（法的な権利の移転の日）をもって売却の会計処理を行うことが多い」¹²³（傍点、筆者）と述べている。【50 項】の 6 つの物件の移転に係る具体的な行為のうち、原則(2)であるが、あわせて(3)を加えた 2 つを物権の移転に係る具体的な行為として重視する見解を示している。続いて、【55 項】において旧法人税基本通達（平成 30 年改正前）の 2-1-1、2-1-2、2-1-14 を紹介し、(1) ～ (6) は、収益認識の判断規準として考慮し得るという考え方を示している。

次に、収益認識時点の考え方として同【56 項】は、「売手の事業投資のリスクからの解放の観点からは、売手が不動産に係る権利の移転を行い、その後履行すべき義務から解放された時点で、売手の成果は実質的に確定し、収益を認識するものと考えられる。……所有権の移転が決定的な意味を持つ場合もあれば、所有権の移転とは直結しない事象に着目した方がよい場合もあるため、どのような事象を重視するのかは一義的には決められない。」¹²⁴と述べ、事業投資のリスクからの解放時点として所有権の移転に着目したうえで、一義的には決まるものではないと結論付けている。そのうえで、同【57 項】は、「具体的に問題となるケースは、当事者間における契約上の所有権の移転が、取引の客観的な事実と異なる場合」¹²⁵と問題となるケースを述べている。次に同【58 項】は、「契約に定められた要件は、取引の当事者の意思を反映するものであり、本来経済的実質と相違するものではなく、取引の実態をもっともよく表すものである。したがって、契約上定められた所有権の移転は、事業投資のリスクからの解放となる事実としてもっとも客観的な判断規準であると考えられ、それに代わる別の客観的な事実がある場合には判断にあたってそれを優先するに過ぎない。」¹²⁶と述べ、(3)をもっとも客観的な判断規準として重要視をしている。

続いて、「このため、より客観性のある要素であっても、すべてが事業投資のリスクからの解放となる事実となり得るわけではない。例えば、現行の我が国の実務にあるような、

¹²² 不動産の論点整理・前掲注 119) 17 頁。

¹²³ 不動産の論点整理・前掲注 119) 17 頁。

¹²⁴ 不動産の論点整理・前掲注 119) 17 頁。

¹²⁵ 不動産の論点整理・前掲注 119) 17 頁。

¹²⁶ 不動産の論点整理・前掲注 119) 18 頁。

契約の締結日や所有権移転登記申請の日をもって収益の帰属時期を判断する考え方は、売手の事業投資のリスクからの解放の観点には必ずしも馴染むものではないという考え方もある。他方、それらについて、あくまでも客観的な判断規準の代用として用いられているにすぎないとする考え方もある。」¹²⁷と述べている。(1) (6) は、客観性があるとしても否定的ないしは代替的な見解が存在する指標としている。

以上の見解からは、(1) ～ (6) のうち、原則ないし重視・優先する指標である (2) (3)、客観性があるとしても否定的ないしは代替的な見解が存在する指標である (1) (6)、優先および劣後のいずれでもない指標として (4) (5) の 3 つに分類可能といえる。したがって、収益認識の判定要素としては、以下の三群に分類されるとともに〔第一群〕 > 〔第二群〕 > 〔第三群〕の順において重要性の優劣があると考ええる。

〔第一群〕

(2) 引渡し（占有の移転）(3) 契約に定められた所有権移転のための条件の達成

〔第二群〕

(4) 買手の使用収益の開始 (5) 譲渡代金の相当部分の支払い

〔第三群〕

(1) 契約の締結 (6) 所有権移転登記の申請

2. 比較

前記不動産の論点整理【55 項】において旧法人税基本通達（平成 30 年改正前）を紹介していることを述べたが、第 3 節における課税庁の取扱いを上記【53 項】(1) ～ (6) の指標に照らし合わせた場合、以下となる（平成 30 年の基本通達改正において、下記評価要素の優先順位については改正の影響がないため、法人税基本通達として記載する）。

不動産の論点整理

(2) (3) > (4) (5) > (1) (6)

法人税基本通達 2-1-2（棚卸資産）

(2) (4) > (5) (6)

法人税基本通達 2-1-14（固定資産）

(2) (注) > (1) (3)

（注）2-1-2 の例（(4) > (5) (6)）による

「(2) 引渡し（占有の移転）」を重視するのは、不動産の論点整理および課税庁共通である。しかしながら、不動産の論点整理は、「(3) 契約に定められた所有権移転のための条件の達成」を優先するが、課税庁は例外としている。逆に不動産の論点整理は、「(4) 買手の使用収益の開始を不動産の論点整理」は特に優先・劣後はしていないが、課税庁は優先している。加えて、不動産の論点整理は「(6) 所有権移転登記の申請」を劣後させているが、課税庁は、例外ではあるものの「(5) 譲渡代金の相当部分の支払い」となれば指標と位置

¹²⁷ 不動産の論点整理・前掲注 119) 18 頁。

づけている。

会計と実務規範たる通達は、必ずしも合致しないといえる。

第 5 節 裁判例にみる「収益認識の日」

本節においては、不動産取引における収益認識の日が争点となった個別具体的な事案についてどのような判断が行われたのか、確認を行う。

1. 事例 1 東京高判平成 10 年 7 月 1 日¹²⁸（抵当権付き不動産譲渡事件）

（1）事案の概要

昭和 62 年 9 月 1 日、不動産業者 X（原告・控訴人）は F 社との間で、X の所有する貸しビル用土地建物を F 社に代金 55 億円で譲渡するという売買契約を締結した。本件不動産は抵当権付きであり、F 社と X の間に存する諸事情から、契約上は不動産の引渡しの時期が明示されず、また、引き渡しや登記など売買に関する給付が段階的に複数回に分けて行われているなど、外形的にみると引渡しがいづ行われ売買による収益がいづ実現したか必ずしも明らかではない状況にあった。具体的な代金の支払については、契約日に手付金 5 億円、昭和 62 年 9 月 11 日に中間金 10 億円の支払われ、残額 40 億円は、昭和 63 年 6 月 30 日に F 社から抵当権者に対し代位弁済された。X が、本件取引について、昭和 63 年 7 月 1 日から平成元年 6 月 30 日までの事業年度に 55 億円の売上を計上したところ、税務署長 Y（被告・被控訴人）は、中間金の支払日である昭和 62 年 9 月 11 日に本件不動産の現実の支配が移転したとして、昭和 62 年から昭和 63 年の事業年度に計上すべきものとして更正処分を行った。本件は、X がこれを不服とし、昭和 63 年 7 月 1 日の小切手決済日である昭和 63 年から平成元年の事業年度である平成元年 6 月 30 日期の売上計上を妥当として提訴したものである。

（2）裁判所の判断

東京高等裁判所は、「契約当事者の給付が段階的に複数回に分けて行われ、外見上は引渡しがいづ行われ収益がいづ実現したか必ずしも明らかでないような不動産の取引の場合、契約上買主に所有権がいづ移転するものとされているかということだけではなく、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況、登記関係書類や建物の鍵の引渡しの状況、危険負担の移転時期、当該不動産から生ずる果実の収受権や当該不動産に係る経費の負担の売主から買主への移転時期、所有権の移転登記の時期等の取引に関する諸事情を考慮し、

¹²⁸ 判タ 987 号 183 頁（以下「抵当権付き不動産譲渡事件」という）。

当該不動産の現実の支配がいつ移転したかを判断し、右現実の支配が移転した時期をもって当該不動産の引渡しがあったものと判断するのが相当である」¹²⁹との規範を定立した。

建物の賃貸料収入【当該不動産から生ずる果実の收受権】¹³⁰、電気・水道等の経費負担状況【当該不動産に係る経費の負担】は、昭和 62 年 9 月 11 日までの部分は売主 X が、同日以降の部分は買主 F 社に帰属し、使用収益権能の移転合意が推認されること、売買契約において不動産に係る公租公課等の費用は、昭和 62 年 9 月 11 日までの部分は X が、同日以降の部分は買主 F 社の負担としていること【当該不動産に係る経費の負担】、危険負担について契約は、引渡（占有移転）完了時をもって危険負担の移転の基準時とするとともに、残代金支払並びにこれに伴う引渡し（占有移転）及び所有権移転登記実行の時期を昭和 64 年末までの期間内とする買主の選択に委ねる一方で、現実の引渡の時期が昭和 62 年 9 月 11 日より遅れる場合にも、危険負担の移転の基準時は、同日とする旨定めているのであり、昭和 62 年 9 月 11 日までの部分は X が、同日以降の部分は買主 F 社の負担としていること【危険負担の移転時期】を認定した。次に、昭和 62 年 9 月 11 日の時点では売買代金の約 27 パーセントに相当する 15 億円しか支払われていない【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】ものの、本件不動産には被担保債権額を 40 億円とする抵当権が設定されており、その元本が未返済であったことが、その借入金に係る利息を昭和 63 年 1 月 23 日以降は、買主 F 社が負担するとする約定とおりに履行が行われている状況【当該不動産に係る経費の負担】などから、本件不動産の売買は抵当権付きの売買と同視し得るとし、当事者間では、15 億円の支払いにより現実の支配権を移転する合意があったと認めるのが相当とした。

また、定立規範に係らず、本件特有の事情として、当該不動産の賃借人との建物明け渡し訴訟係属中等の事情があることから、不動産販売における売上げの計上時期の判定において、当該不動産の賃借人に対する貸主変更の通知【取引に関する諸事情】、権利証などの重要書類の交付【登記関係書類の引渡しの状況】、所有権移転登記【所有権の移転登記の時期】、鍵の引渡し【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】などは行われていなかったことが認められ、現在も所有権移転登記は行われていない【所有権の移転登記の時期】のであり、それにも拘わらず、X は本件不動産の売買による収益を昭和 63 年 7 月 1 日から平成元年 6 月 30 日までの事業年度の益金の額に算入して税務処理をすることが正しいと主張するのであることから、これらを重視すべきでないと判示した。

¹²⁹ 判タ 987 号 185 頁（東京地判平成 9 年 10 月 27 日行裁例集 48 卷 10 号 804 頁引用）。

¹³⁰ 本節各裁判例における「(2) 裁判所の判断」における【】は、事例 1 の収益認識における定立規範の評価要素を附記する。目的は、各判示において如何なる評価要素が重視されたのか共通の基準で確認するためである。なお、事例 1 の定立規範における「建物の鍵の引渡しの状況」は、建物の明け渡し（占有移転）の意義であるが、これに限定せず、土地の明け渡し（占有移転）の意義を含むものとする。については、【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】と表記する。

(3) 考察

本判決は、実現主義および基本通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、Xと賃借人との建物明け渡し訴訟係属中等の特殊事情により【取引に関する諸事情】、【登記関係書類の引渡しの状況】、【所有権の移転登記の時期】、【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】を重視すべきではないとした。また、規範の定立において【契約上買主に所有権がいつ移転】は、評価要素としてあげられているが、あてはめの段階において言及されておらず重視していない。重視したのは、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【危険負担の移転時期】、【当該不動産から生ずる果実の収受権】、【当該不動産に係る経費の負担】であり、実際の支払状況である中間金の支払段階において、使用収益権能の地位がXからF社に移転していると推認した。また、本判決は、【危険負担の移転時期】に着目しており、契約内容をもとに代金支払以降の危険負担の移転を収益認識の判定要素の一つとしている。

本節における7つの裁判例の検討において、危険負担を評価要素とするものとしては後述の事例4がある。もっとも事例4は、危険負担を規範の定立における対象事象とはしているが、あてはめの対象としておらず、重視していない。本件は、あてはめにおける判示の根拠事象として採用しており、重視している。

2. 事例2 福岡高判昭和60年4月24日¹³¹（長崎一団土地事件）

(1) 事案の概要

宅地建物取引業を営むX（原告・控訴人）は、昭和48年2月20日に買主であるA社との間で、一団の土地14万9千坪について代金総額2億3,058万円の売買契約を締結した。しかし、Xが手付金および中間金として受領した金額は1億2,700万円であった。また、その後のA社がXに支払った3,000万円の追加の内金をあわせ合計1億5,700万円が昭和48年7月10日までに支払われている。また、当該売買契約には、代金債権の担保を目的として、A社は昭和48年4月30日までに残代金を支払い、Xはこれと引換えに所有権移転登記を行う、所有権移転の時期は代金全額完済のときとするという所有権留保の特約があった。Xは、残代金の受領と引換えに所有権の移転登記をなすべく、司法書士に登記手続の準備を依頼していたところ、残代金未受領の昭和48年4月16日、一部の土地について所有権移転登記がなされた。また、昭和49年1月4日に、さらに一部の土地について所有権移転登記が行われた。Xは、この登記は前記の残代金と引き換えとする特約に違反した登記を司法書士が錯誤により行ったものであって棚卸資産の引渡しは完了してい

¹³¹ 税資145号193頁（以下「長崎一団土地事件」という）。

ないと考え、売上に計上しなかった。これに対して、税務署長Y（被告・被控訴人）は、販売による収益の額は、その引渡しがあった日（旧法基通 2-1-1〔平成 30 年改正前〕）または法人が引渡しまでの日で特に定めた 1 日（旧法基通 2-1-3〔昭 55 直法 2-8 により改正及び旧法基通 2-1-14〔平成 30 年改正前〕に通達番号変更〕）の属する事業年度の益金の額に算入すべきであると考えた上で、各々の登記物件に対し、昭和 48 年 5 月期および昭和 49 年 5 月期に引渡しがなされたものと認定して更正処分を行った。本件は、Xがかかる更正処分を不服として提訴したものである。

（2）裁判所の判断

福岡高等裁判所は、「商品につき売買契約が締結された場合、どのような事実があれば右の引渡しが肯定されるかを考えると、その売買契約に代金債権担保目的による所有権留保特約【契約上買主に所有権がいつ移転】があったとしても、必ずしもその契約上の所有権移転にこだわることなく、当該売買契約に基づいて目的物の現実の支配が移転した場合は引渡しがあったと認めるのが相当で、不動産の場合、売主から買主に登記関係書類が交付されたか否か【登記関係書類の引渡しの状況】、代金の全部又は一部が支払われたか【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、売主の合意によって所有権移転登記を経由したか否か【所有権の移転登記の時期】等を指標として合理的に判断すべきものと解される。」¹³²（【】は筆者付記）との規範を定立した。次に「夫々支払われた代金合計額の各代金総額に対する割合は、右各契約に基づき所有権移転登記を経由した各物件の合計面積が各目的物件総面積に占める割合を超えていることが明らかである【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】。……その一部についてまず所有権を移転することを禁ずる趣旨は窺えず、また売主が所有権移転登記に協力する【登記関係書類の引渡しの状況】ことは、通常完全な権利移転を承認したことを意味することなどを考えると、前記各所有権移転登記は、控訴人とA社が合意の上、これらの各土地が支払いずみの代金の一部に対応するものとして所有権を移転するため手続を行ったと認めるのが相当」¹³³（【】は筆者付記）と事実認定し、各々の登記物件を対象に、引渡し時期は、各登記を経由したとき【所有権の移転登記の時期】である昭和 48 年 5 月期および昭和 49 年 5 月期に引渡しがなされたものと判示した。

なお、上告審たる最判昭和 61 年 10 月 9 日¹³⁴も、X（上告人）の上告を棄却し同判断を維持した。

¹³² 税資 145 号 200 頁。

¹³³ 税資 145 号 201 頁。

¹³⁴ 税資 154 号 8 頁。

(3) 考察

本判決は、実現主義および基本通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、所有権留保特約による【契約上買主に所有権がいつ移転】するかを重視せず、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【登記関係書類の引渡しの状況】を重視し、【所有権の移転登記の時期】をもって引渡しの時期とした。

当事者間の意思である所有権留保特約には、収益の認識時期を自由に選択できる余地がある。恣意性を排除できない意思主義だけではなく、客観的な登記・代金支払の事実に基づき、現実の支配の移転を判断したといえる。

3. 事例 3 東京高判昭和 61 年 10 月 30 日¹³⁵（新潟一団土地事件）

(1) 事案の概要

昭和 48 年 12 月 27 日、X（原告・控訴人）は、その所有地（山林）69 筆（計 17.3 万㎡）を D 社に約 5 億 2,422 万円で売却する契約を締結した。契約においては、昭和 49 年 3 月 31 日までに、代金完済と同時に所有権移転登記がなされる旨を約し、D 社は手付金 1.5 億円を契約時に支払った。しかしながら、履行期である昭和 49 年 3 月 31 日を経過しても残額の支払が行われなかったことから、土地の代金完済と所有権移転登記の同時履行前の昭和 49 年 4 月 6 日から昭和 49 年 7 月 3 日の間に 8,300 万円の代金支払いが行われるとともに、昭和 49 年 4 月 8 日から 10 日の間に 29 筆 8.1 万㎡について所有権移転登記の手続がなされた。

税務署長 Y（被告・被控訴人）は、この 29 筆 8.1 万㎡所有権移転登記をもって D 社に対する引渡しが行われたものとし、同土地の売上収益を本件事業年度の益金に算入すべきものとして課税処分を行った。

これに対し X は、当初契約土地 69 筆は、飛び飛びに使用収益する余地がないため、一括して不可分的に売買の目的としたこと、また、昭和 52 年 1 月 20 日に上記先履行の 29 筆を含む 60 筆 13.3 万㎡について最終契約が締結されており、同契約により当初契約は撤回ないし合意解除が行われたことから、売上収益の確定は、最終契約締結の時であると主張した。

(2) 裁判所の判断

東京高等裁判所は、このような土地に対してア．平均単価の算定により契約が一体不可分とはならないこと【取引に関する諸事情】、イ．対価に見合う程度の土地として選定され、売渡価格 2.4 億円にほぼ対応する 2.3 億円が支払われていること【代金の支払に関する約

¹³⁵ 税資 154 号 340 頁（以下「新潟一団土地事件」という）。

定の内容及び実際の支払状況】、ウ．本件土地だけでも相当の商品価値を有するものであること【取引に関する諸事情】、エ．本件土地につき所有権移転登記が行われ、D社は自由に処分できること【所有権の移転登記の時期】、オ．本件土地の現状が山林で現実の占有使用者は存在しないこと【取引に関する諸事情】から、XのD社に対する所有権移転登記【所有権の移転登記の時期】により、当初契約の一部履行としての引渡しが行われたものと認めるのが相当と判示した。また、最終契約は当初契約に基づく残代金の支払方法について合意したにすぎないと認定【取引に関する諸事情】し、主張を排斥した。

なお、上告審たる最判昭和 63 年 7 月 11 日¹³⁶も、X（上告人）の上告を棄却し同判断を維持した。

（3）考察

本判決は、実現主義および基本通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、【取引に関する諸事情】アを重視せず、【所有権の移転登記の時期】、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【取引に関する諸事情】ウ・オを重視した事案である。その結果、当初契約の一部履行としての意味を持つ引渡しが行われたとして所有権の移転登記をもって引渡しの時期とした。

4. 事例 4 東京地方裁判所平成 26 年 1 月 27 日¹³⁷（東京都収用事件）

（1）事案の概要

X（原告）は、東京都に対しその所有する土地（本件土地 1、2、3）を、平成 20 年 11 月 13 日に売買契約（以下「本件各売買契約」という）に基づき売却した。ただし、本件各売買契約には、所有権は売買契約と同時に移転する、売買契約後直ちにXは登記書類を東京都へ提出し東京都は速やかに移転登記を行う、東京都は移転登記後Xの請求から 30 日以内に代金を支払う、土地 1 ないし 3 の上にある建物等の所有者が東京都と別途締結する物件移転補償契約に基づいて物件の移転を完了したときに、Xから東京都に対し本件土地 1 ないし 3 の引渡しがあったものとする各条件が付されていた。東京都は、平成 20 年 12 月に各物件の移転登記を囑託し、同年 11 月の売買を原因とする登記を受けるとともに、Xの請求に基づく各々の代金を平成 21 年 1 月から 2 月に支払った。その後、物件の移転が完了したのは平成 21 年 6 月 20 日および同年 7 月 7 日の平成 21 年 12 月期であった。そこでXは、本件各売買契約の譲渡益および残地に対する補償金を翌事業年度である平成 21 年 12 月期の益金に計上した。これに対して国Y（被告）は、本件譲渡益の計上は平成

¹³⁶ 税資 165 号 244 頁。

¹³⁷ 税資 264 号 12397 順号 1 頁（以下「東京都収用事件」という）。

20 年 12 月期に行うべきであるとして更正処分を行ったため、X が更正処分の取消しを求めた事例である。X は、建物等の所有者がそれらを取り壊すなどして物件移転を完了させない限り東京都が実際に土地の使用収益を開始することはできないことから、土地の引渡時期を東京都と X の間で明確に定めたのであり、それは旧基本通達 2-1-2 で認められる引渡しの日と同趣旨であることから、契約締結年月日や移転登記日等が平成 20 年 12 月期に属するからといって、売買契約の合意事項に反する課税処分を行うことは、旧法 22 条 4 項に反すると主張した。

(2) 裁判所の判断

東京地方裁判所は、旧法 22 条 4 項の公正処理基準に従って判断すべきであり、大竹貿易事件の最高裁判決を引用し、権利確定主義に適合する旧基本通達 2-1-14 及び旧基本通達 2-1-2 の引渡基準は、旧法 22 条 4 項の趣旨に適合するとした。

次に旧基本通達 2-1-14 にいう「引渡しがあった日」が客観的に明白な場合がある一方、諸般の事情から各契約当事者の給付等が段階的に複数回に分けてされ、外見上判然としない場合には、「契約上買主に所有権がいつ移転するものとされているか【契約上買主に所有権がいつ移転】ということだけではなく、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払の状況【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、登記関係書類【登記関係書類の引渡しの状況】や建物の鍵【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】等の引渡しの状況、危険負担の移転時期【危険負担の移転時期】、当該不動産から生ずる果実の収受権【当該不動産から生ずる果実の収受権】や当該不動産に係る経費の負担の売主から買主への移転時期【当該不動産に係る経費の負担】、所有権の移転の登記の時期【所有権の移転登記の時期】等の取引に関する諸事情【取引に関する諸事情】を考慮し、当該不動産の現実の支配がいつ移転したかを判断し、上記の現実の支配が移転した時期をもって、当該不動産に係る上記の『引渡しのあった日』であると判断するのが相当である」¹³⁸（【】は筆者付記）と判示した。

各売買契約の締結日である平成 20 年 11 月 13 日に土地の所有権が X から東京都に移転するものと定められていること【契約上買主に所有権がいつ移転】、本件各売買契約の締結後直ちに所有権移転登記の手続きをすることが定められ、現に同日に原告から東京都に対して所有権の移転の登記を嘱託するために必要な書類が提出され【登記関係書類の引渡しの状況】、所有権の移転の登記がされていること【所有権の移転登記の時期】、売買契約書に東京都の代金支払いは登記完了後、X の請求から 30 日以内の支払履行を定めていたところ、X は、東京都に対し、本件各売買契約の締結日に売買代金に係る請求書を提出して

¹³⁸ 税資 264 号 12397 順号 23 頁。

いたこと【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、所有権の移転の登記が完了したことに伴い、それ以後は、本件土地に係る固定資産税等の公租公課を東京都が負担することになったこと【当該不動産に係る経費の負担】、東京都は、平成 20 年 11 月 13 日以降、各借地人及び各借家人との間で、本件土地上にある物件の移転等についてそれぞれ個別の契約を締結したほか、各物件の移転期限等の延長も合意している反面、原告会社はこれらの点に全く関与していないこと【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】の各事情を総合して考慮すると、本件土地の現実の支配は平成 20 年 11 月 13 日に原告会社から東京都に移転したものと認められ、同日が旧基本通達 2-1-14 にいう「引渡しがあった日」とであると認めるのが相当であると判示した。

(3) 考察

本判決は、権利確定主義および実現主義ならびに通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、各借地人および各借家人と東京都の間の【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】を重視していない。また、規範の定立において【危険負担の移転時期】は、評価要素としてあげられているが、あてはめの段階において言及されておらず重視していない。一方、【契約上買主に所有権がいつ移転】したか、【登記関係書類の引渡し状況】、【所有権の移転登記の時期】、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【当該不動産に係る経費の負担】の売主から買主への移転時期を重視し、引渡しの日たる現実の支配の移転日を認定した事案である。

もっとも契約上買主に所有権がいつ移転したかの重視については、定立規範において「契約上買主に所有権がいつ移転するものとされているかということだけではなく」¹³⁹とし、代金支払、移転登記、占有移転、使用収益・経費負担等を考慮し、現実の支配がいつ移転したかを判断する必要があるとしている。これは、契約上の所有権移転特約を限定的に捉えているといえる。前述の事例 2 においては、所有権留保特約を重視せず、代金支払、移転登記の状況を重視した。本事例においては、所有権移転特約、代金支払、移転登記、使用収益、経費負担をもって現実の支配の移転の日を認定したが、仮に事例 2 のように所有権移転特約の日付が他の要素と異なっているとした場合、裁判の結果はどうなるのだろうか。やはり、この場合であっても裁判所は、代金支払、移転登記、使用収益・経費負担を優先した判示が行われ、事例 2 同様に所有権移転特約は結果に影響を与えないと考える。ついては、所有権移転特約は、代金支払、移転登記、使用収益・経費負担と比較し、重視されない徴表と考える。

¹³⁹ 税資 264 号 12397 順号 25 頁。

また、Xは、建物等の所有者である各借地人の物件移転補償契約に基づいて物件移転を完了したときに引渡しがあったものとする条件の趣旨を土地上の建物等を取り壊し移転しない限り東京都が使用収益を開始できないため、引渡時期を明確にしたものであると説明していた。このXの主張に対して裁判所は、「法人税法その他の関係法令並びに基本通達2-1-2及び同2-1-14の各文言、内容等に照らし、基本通達にいう『引渡し』が専ら固定資産の現実の引渡しによる占有の移転のみを意味するものであると解すべき法令上の根拠は見いだし難く、[X]が主張するように解すべき事情等も格別見当たらない」¹⁴⁰（[]筆者変更）と判断した。本判断を含め裁判所は、旧基本通達2-1-14にいう「引渡し」を民法上の現実の引渡しによる占有の移転のみに限定するのではなく、規範の定立に示す各種の評価要素をもとに当該不動産の現実の支配がいつ移転したかを総合的に判断することが「引渡し」の意義の解釈として妥当であるとする。

5. 事例5 名古屋高判金沢支部昭和58年9月28日¹⁴¹（現実の占有移転事件）

（1）事案の概要

Xら（原告・控訴人）はK社に対して、土地および地上権を9千万円で売り渡す契約をし、昭和48年1月31日に2.5千万円の小切手、昭和48年3月6日に昭和49年6月30日を支払期限とする約束手形6千万円を受領した。また、残金の5百万円は昭和49年7月1日に受領した。上記売買契約においては、昭和48年4月30日に引渡し（占有移転）を行うことが定められていたが、実際は昭和49年10月26日にK社に対し引渡し（占有移転）が行われた。昭和51年3月30日、税務署長Y（被告・被控訴人）は、Xらに対し本件土地等の引渡し時期は移転登記のあった昭和48年3月6日であるとし、昭和48年3月を含む事業年度に益金計上をすべきとして更正処分を行った。本件に対し、Xらがこれを不服とし、旧法人税基本通達2-1-3（固定資産の譲渡による収益の帰属の時期）[昭55直法2-8により改正及び通達番号変更]にいう引渡日とは、不動産を明け渡し占有移転があった昭和49年10月26日であるとして提訴したものである。なお、昭和48年3月3日に根抵当権抹消登記、昭和48年3月6日に変更登記が行われたこと、本件土地の一部を訴外Cに賃貸し、昭和48年分の地代を収受したが、後日これをK社に返還したこと、売買契約において昭和48年以降の固定資産税をK社が負担する旨定められていたことが認められる。

¹⁴⁰ 税資264号12397順号25頁。

¹⁴¹ 税資133号725頁（以下「現実の占有移転事件」という）。

(2) 裁判所の判断

名古屋高等裁判所金沢支部は、「法人税法上、固定資産の譲渡による収益は、現金の収入がなくても、収入すべき権利が発生しこれが確定した日の事業年度に帰属するものであり、その確定時期は、譲渡契約の内容【取引に関する諸事情】、所有権移転登記の時期【所有権の移転登記の時期】、代金支払の方法、時期【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、当該固定資産の引渡しの時期【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】、譲渡契約の履行状況【取引に関する諸事情】、その他具体的な諸事情【取引に関する諸事情】を総合して決定すべきものと解するのが相当である。」¹⁴²（【】は筆者付記）との規範を定立した。続いて「法人税法（ママ）基本通達 2-1-3 にいう固定資産の引渡しの日というのも、如何なる事実の発生をもって右にいう引渡しに当るのか、具体的適用の場面となると、その内容は多義的に解しうる余地のあることを免れないのであつて、単に引渡しというのみでは明確な基準を定めたものとは言い難い。引渡し【建物の鍵の引渡し状況（占有移転）】が固定資産譲渡益発生の確定を画する徴憑の一つとなりうるものであることは首肯できるとしても、右引渡しをもって常に譲渡固定資産について現実の占有移転が完了したと解することは相当でない。」¹⁴³（【】は筆者付記）と判示した。次に、Xらは、（ア）昭和 48 年 3 月 6 日、所有権移転登記手続に関する書類をK社に交付【登記関係書類の引渡しの状況】し、即日登記を経由したこと【所有権の移転登記の時期】、（イ）同時にK社から残金 6,500 万円の内金 6,000 万円の支払として支払期日が 1 年 4 月近くも後の同金額額面の約束手形の交付をうけている【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】ことは、昭和 48 年 3 月 6 日付で所有権を確定的にK社に移転する意思を原告らが有していたこと、（ウ）契約内容において同年以降の固定資産税をK社が負担すること【当該不動産に係る経費の負担】、（エ）Xらが同年分として受領した本件土地の賃料をK社の請求に応じて支払ったこと【当該不動産から生ずる果実の収受権】、（オ）明け渡し時期の遅延は、K社が履行を強く求めず黙認したに過ぎない【取引に関する諸事情】ことから、Xらに収入すべき権利の発生が確定したのは、Yの主張のとおり昭和 48 年 3 月 6 日と認めるのが相当であると判示した。

(3) 考察

本判決は、権利確定主義および通達の引渡基準に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、【建物の鍵の引渡し状況（占有移転）】を重視せず、【登記関係書類の引渡しの状況】、【所有権の移転登記の時期】、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】を重視する。

¹⁴² 税資 133 号 725 頁。

¹⁴³ 税資 133 号 725 頁。

び実際の支払状況】、【当該不動産に係る経費の負担】の売主から買主への移転時期、【当該不動産から生ずる果実の収受権】、【取引に関する諸事情】（オ）を重視した事案である。

6. 事例 6 東京高判昭和 63 年 12 月 6 日¹⁴⁴（テナント不動産引渡し事件）

（1）事案の概要

X（原告・控訴人）はU社に対して、昭和 52 年 7 月 25 日に土地建物を 22 億 5,000 万円で売り渡す契約をし、同日にXはU社から内金 17 億 5,000 万円を受け取った、同時に、本件不動産の所有権登記もU社名義に移転した。税務署長Y（被告・被控訴人）は昭和 52 年 7 月を含む事業年度に益金計上をすべきとして更正処分を行った。

本件は、Xがこれを不服とし、次のように主張して提訴した。本件売買契約においては、本件不動産の引渡し（占有移転）期限は昭和 53 年 4 月 30 日と定められ、XはU社に対し、U社から売買残代金 5 億円の支払を受けるのと引換えに、同日限り、本件建物内のテナント 3 社を立ち退かせて本件不動産をU社に引き渡すものとされたこと、昭和 52 年 7 月 25 日以降も、U社ではなくXが本件不動産を管理し、公租公課を負担し、かつ、テナントとの賃貸借契約は、Xが依然として賃貸人の地位に止まり、家賃を取得していたことから、引渡しは、U社が公租公課を負担し始めた昭和 57 年 8 月と見るべきである。

（2）裁判所の判断

東京高等裁判所は、「収益の計上は、特別な事情のない限り、権利確定主義又は権利発生主義により行われるのが公正妥当と解される。そこで、不動産の譲渡による収益も、売買契約の効力の発生する時（権利発生主義）又は引渡し【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】、所有権移転登記【所有権の移転登記の時期】、代金の相当部分の収受【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】などのように収益実現の可能性が客観的に確実になつたと認められる時期（権利確定主義）を含む事業年度にこれを計上すべきである。」¹⁴⁵（【】は筆者付記）との規範を定立した。

次に、あてはめにおいて「売買契約が締結された昭和 52 年 7 月 25 日の時点で、売買代金総額の 77 パーセントを超える金額が[U社]から[X]に支払われ【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、かつ、本件不動産の所有権登記も[U社]名義に移転された【所有権の移転登記の時期】のであるから、かかる事情に照らせば、昭和 52 年 7 月 25 日が、売買契約の効力が発生する時であり、かつ、本件不動産の収益の可能性が客観的に確実になつたと認められる時である」¹⁴⁶（[] 筆者変更、【】 筆者付記）と判示した。

¹⁴⁴ 税資 166 号 663 頁（以下「テナント不動産引渡し事件」という）。

¹⁴⁵ 税資 166 号 667 頁（千葉地判昭和 61 年 12 月 22 日税資 154 号 875 頁引用）。

¹⁴⁶ 税資 166 号 667 頁（千葉地判昭和 61 年 12 月 22 日税資 154 号 884 頁引用）。

次にXがテナントからの家賃を取得【当該不動産から生ずる果実の収受権】し、かつ、公租公課を負担していたこと【当該不動産に係る経費の負担】など、本件不動産を自ら管理してきたことを理由とする収益の計上時期に対する主張に対しては、「本件不動産を管理していたのは、[X]の売主としての義務であるテナント三社との立退交渉に[X]が当たる必要上、[U社]から許容・委託されたことで、引渡しがなされるまでの間、[X]が本件不動産を管理する以上（公租公課の負担も管理義務の一環と解することが可能である【当該不動産に係る経費の負担】。）、その見返り費用として、本件建物の家賃を[X]が取得することを許された【当該不動産から生ずる果実の収受権】」¹⁴⁷（〔〕筆者変更、【】筆者付記）と判示し、XがU社から本件建物の保守管理業務を委託されていたとの認定によりXの主張を退けた。

また、昭和53年10月にXはテナントの一社に対し、賃貸人はXであるが、建物はU社の所有である旨を通知していたこと【取引に関する諸事情】、U社より昭和53年4月30日の引渡し期限後から昭和55年頃まで、本件不動産の引渡し（占有移転）を求めていたこと、昭和57年4月には、最終通告を受け、昭和59年頃、現状のまま不動産を引き渡した【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】ことを事実認定している。

こうした事実認定を踏まえ「[X]も[U社]も、本件不動産の所有権が実質上も[U社]にあることを十二分に前提として行動しているのであって、前記の[X]の本件不動産の管理も[U社]の意思の範囲内であることは明らかである。よって、[X]が本件不動産を管理していたことをもって、[U社]が単に登記簿上の名義人に止まり、[X]が実質の所有者であるということとはできない。」¹⁴⁸（〔〕筆者変更）と判示した。

（3）考察

本判決は、権利確定主義に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、【当該不動産に係る経費の負担】、【当該不動産から生ずる果実の収受権】、【建物の鍵の引渡しの状況（占有移転）】を重視せず、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】、【所有権の移転登記の時期】、【取引に関する諸事情】を重視した事案である。

事例5と本件を比較した場合、売主の義務である登記、買主の義務として代金支払が相当程度に行われている時期と、Xが主張する引渡しの時期に差異があるが前者を採用している点は同じである。ただし、事例5の場合は、賃料収入、費用負担が買主に移転していたが、本件については、売手側に賃料収入、経費負担が残っている。この点について、売

¹⁴⁷ 税資166号667頁（千葉地判昭和61年12月22日税資154号886頁引用）。

¹⁴⁸ 税資166号667頁（千葉地判昭和61年12月22日税資154号887頁引用）。

主としての義務であるテナント三社との立退交渉にXが当たる必要上、U社から不動産の管理を許容・委託されたのであり、不動産の引渡し（占有移転）がなされるまでの間の管理の見返り費用であると認定し、Xの主張を退けている。判決文からは、XとU社の間に何らかの管理の委託に関する特約が存在していることは確認できないことから、特約をもって裁判所が判断をしたのではなく、真実の状況からU社からXへの管理の委託があったとの認定を行っているのである。結果的に不動産に付随する収益認識・経費負担について、事例5においては収益や経費の帰属を納税者不利の材料として評価しているが、本事例においては、その帰属を納税者有利の材料として採用しておらず重視していない。登記・代金支払いの状況、不動産の管理・使用収益の経緯から実質的な所有権の存在するところを判断し、その所在と相違する使用収益・経費負担の事実は、評価をしなかったと考える。

7. 事例7 大阪高判平成2年11月15日¹⁴⁹（賃貸借契約事件）

（1）事案の概要

昭和54年7月14日、X（原告・控訴人）は、T社に3億6,000万円で土地建物を売却する契約（昭和54年7月24日付）を取り交わした。売買契約書には、Xの希望により代金額を3億2,000万円と記載し、別途、近隣対策顧問料、立退補償料等で4,000万円として処理することのほか、昭和54年7月24日手付金6,400万円、昭和55年11月1日代金残額2億5,600万円と記載し、この代金全額支払いのときをもってXからT社への所有権移転、引渡し（占有移転）、契約締結日に行った売買予約を原因とする所有権移転請求権の仮登記の本登記手続をすることとした。一方、本件土地建物の売買契約公正証書には、本件土地建物のT社への引渡期限が昭和54年10月1日とされており、実際にも同月にT社は本件土地建物の引渡し（占有移転）を受けて、それを取り崩して分譲マンションを建築していた。税務署長Y（被告・被控訴人）は、昭和54年10月には、T社は排他的に本件土地建物を使用収益していると認定し、その譲渡に伴う収益の計上時期は同月であると認定して更正処分を行った。本件は、Xがこの更正処分の取消しを求めて提訴したものである。Xは、T社が昭和54年10月から本件建物の解体工事や計画建物の建築工事に着手しているのは、XがT社との間で別途締結した本件土地の賃貸借契約に基づいて行なったものであって、本件売買契約に基づいて本件土地建物を引渡したのではないことから、収益確定の時期を判断する要素とはならない旨を主張した。

（2）裁判所の判断

大阪高等裁判所判決における事実認定は、以下のとおりである。

¹⁴⁹ 税資181号292頁（以下「賃貸借契約事件」という）。

ア. 契約書は、T社が本件土地等を取得し、分譲マンションを建設することを目的とし、昭和54年10月ころから本件建物の解体とマンション建設工事の着手が合意された。予定どおり、昭和54年10月1日に現実の占有支配を移転【建物の鍵の引渡し状況（占有移転）】後、工事を進め、翌年の昭和55年1、2月ごろには分譲済みとなった。

イ. 契約締結日からの残代金支払が1年3か月後【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】とされ、所有権移転【契約上買主に所有権がいつ移転】あるいは引渡しの時期は残代金支払の時とされたが、これは、専ら本件土地譲渡につき租税特別措置法の所定の課税特例適用を受ける機会確保のために取得期限を延伸させたいとのXの意図による。

ウ. Xは、昭和53年11月1日から昭和54年10月31日までの本件事業年度中において本件売買代金総額3億6,475万円（契約書記載の3億2,000万円に圧縮金額4,475万円を加えた3億6,475万円）のうち、手付金6,400万円、譲渡代金の圧縮金額3,565万円を収受【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】したほか、さらに「地代」月額198万8千円の2か月分である397万6千円【当該不動産から生ずる果実の収受権】の合計1億362万6千円を収受している。

エ. ウの「地代」支払の約定は、本件土地建物の現実の占有支配がT社に移転した時点基準とし、本来所有者が負担すべき固定資産税相当額及び引渡しと引換えに支払われるべき売買残代金の金利相当分等の積算額をXに償還させ、前記手付金等の支払と合わせて実質上売買代金全額の支払がなされたのとおおむね同様の経済的効果をXにもたらすことを企図している【当該不動産から生ずる果実の収受権】。

控訴審は、上記の認定に照らして、昭和54年10月1日の本件土地建物に係る現実の占有支配の移転は、本件売買契約に基づく引渡しにほかならず、本件土地建物の譲渡による収益にかかる権利は、Xの昭和53年11月1日から昭和54年10月31日までの本件事業年度中において確定したものと認めるのが相当であり、本譲渡にかかるXの収益は本件事業年度に帰属すべきであると判断した。また、本件土地のT社への所有権移転登記が昭和55年11月1日になされ【所有権の移転登記の時期】、そのころ売買残代金の支払がされたこと【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】は、認定判断を左右するものではないとしてXの主張を排斥した。

(3) 考察

本判決は、権利確定主義に基づき収益の計上時期を判断した。

評価要素の観点においては、【契約上買主に所有権がいつ移転】するのか、【所有権の移転登記の時期】、【代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況】において売買残代金の収受を重視せず、【建物の鍵の引渡し状況（占有移転）】、【代金の支払に関する約定

の内容及び実際の支払い状況】において 27%の代金受領、【当該不動産から生ずる果実の収受権】の状況を重視した事案である。

「不動産の譲渡にかかる収益確定（課税適状）の時期は、目的不動産の所有権の確定的移転を基本とし、移転登記、代金支払、引渡を参考として決すべきである。そして、本件においては、本件土地建物の所有権移転、登記、引渡のいずれもが、残代金……の支払とともに、昭和 55 年 11 月 1 日に行われたのであるから、右同日に本件土地建物の譲渡にかかる収益が確定したものとすべき」¹⁵⁰との X の主張は、民法上の代金支払い義務およびそれと同時履行の関係にある移転登記や引渡し（占有移転）に該当することから代表的な法的基準にもとづく収益認識判定を主張するものである。大淵博義教授は、「所有権移転時期を形式的な意思主義の観点からではなく、その具体的事実関係に照らして当事者の所有権移転時期の合理的な意思を解釈して判断する場合には、土地等の引渡し、登記、代金全額受領の時点等が当事者間の所有権移転時期と認定される場合が多いと考えられる。」¹⁵¹と説明する。たしかに、一般的に当事者は契約によって所有権が移転するとは考えておらず、土地等の引渡し（占有移転）、登記、代金全額受領の時点をもって移転を認識する、X の主張も一理ある。

これに対し、裁判所は、「[X] と [T 社] との間でその主張の土地賃貸借契約が締結されていたものとしても、……早期に本件売買契約の目的物件である本件土地建物の引渡しを受けマンション建設に着手したいとする [T 社] の意向に沿いつつ、本件土地建物の譲渡による収益につき……特例の適用を受けるため買換資産の取得期限の延伸を図りたいとする [X] の思惑により、売買契約書上の本件土地の引渡しの時期を残代金支払の時としたこととの関連で、この間の本件土地の占有支配、使用収益にかかる法的な形式上の整合性を図り、昭和 54 年 10 月 1 日の時点における [T 社] に対する本件土地の引渡しは土地賃貸借契約に基づくものであるとの説明を可能ならしめようとしたものであることは明らか」¹⁵²（[] 筆者変更）とした。続いて、「[T 社] による本件建物の取壊し等の経過や『地代』なるものの経済的実質をも併せ考慮すれば、[X] と [T 社] との間の私法上の関係においてはともかく、資産の譲渡益に対する課税適状の有無を把握する観点からは、昭和 54 年 10 月 1 日の本件土地建物に対する現実の占有支配の移転は、本件売買契約に基づく本件土地建物の引渡しと認めるのが合理的であるというほかはない。」¹⁵³（[] 筆者変更）と判示した。

たしかに、仮に X が T 社との間で別途締結した本件土地の賃貸借契約に基づいて土地建

¹⁵⁰ 税資 181 号 295 頁。

¹⁵¹ 大淵博義『最新判例による法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会・1993 年）79 頁。

¹⁵² 税資 181 号 301 頁。

¹⁵³ 税資 181 号 302 頁。

物の引き渡しを行なったものであって、本件売買契約に基づいて本件土地建物を引渡したのではないとするXの手法が是認されるのであれば、このような手法を用いることにより、課税の時期は、いかようにも恣意的に操作が可能である。大竹貿易事件においては、公平な所得計算の要請にもとづき操作性のある会計処理基準が否認された。本件は、契約形態であり会計処理基準とは異なるが、操作性を有する点においては共通である。現実の占有支配の移転を判断するにあたり、いかなる場合も法的基準に拘泥するのではなく、恣意性排除の観点から課題がある場合には、実質に応じた判断を行った判示と考える。

8. 裁判例にみる「収益認識の日」

(1) 収益認識基準と「引渡しの日」

第2章において実現主義、権利確定主義、引渡基準の関係性を検討した。本節における裁判例の定立規範における収益計上時期は、「実現主義および基本通達の引渡基準（事例1、事例2、事例3）」、「権利確定主義および通達の引渡基準（事例5）」、「権利確定主義および実現主義ならびに通達の引渡基準（事例4）」、「権利確定主義（事例6、事例7）」に分けることができる。もっとも、いずれの判示にあっても、実現主義、権利確定主義、引渡基準といった概括的な収益認識基準の概念からだけで、引渡しの日を導いたのではない。

品川芳宣教授は、『権利確定』『実現』又は『引渡し』がそれぞれ具体的にいつの時点を目指すのかについては、必ずしも明らかではない。また、それらの『時点』を抽象的に理解できても、収益をもたらす取引は、多種多様であり個別性が強いので、それぞれの取引の収益計上時期を判断することは容易ではない。結局、それぞれの取引の内容に応じて収益計上時期を判断せざるを得ない¹⁵⁴と指摘している。このように、事実認定は、個別の事情をもとに判断を行う必要がある。

(2) 評価要素と「引渡しの日」

前記7つの裁判例をもとにした場合、引渡しの判断要素である評価要素には、ア．代金支払に関する約定の内容及び実際の支払の状況（以下「代金支払」という）、イ．所有権の移転登記の状況（登記関係書類の引渡しを含む。以下「移転登記」という）、ウ．建物の鍵等の引渡しおよび不動産の引渡しによる占有の移転（以下「占有移転」という）、エ．契約上の買主への所有権移転（以下「所有権移転特約」という）、オ．当該不動産から生ずる使用収益〔果実の収受権含む〕（以下「使用収益」という）、および経費負担〔公租公課含む〕の売主から買主への移転時期（以下「経費負担」という）、カ．危険負担の売主から買主への移転時期（以下「危険負担」という）等をあげることができる。本章で紹介した各裁判

¹⁵⁴ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 8巻5号7頁（1999年）。

例の事実認定において、考慮した要素に差異はあるものの、これらの評価要素の全部または一部をもとに事案ごとの個別的事情を勘案して総合的な判断を行なっている点は共通している。しかしながら、その総合判断をする際にどの個別的事情にもとづく評価要素を重視するかについては明示されていない。そこで、その総合的な判断の比重について前記の判例から考察する。

事例 1 から事例 7 の 7 件の判示において、評価要素としては、何が採用されたのか否か。また、その原因は、何かである。

まずは、評価要素ごとに裁判所がどのような判断を行ったかを確認する。

①各評価要素の考察

ア．代金支払

（ア）個別考察

・事例 1

売買代金 55 億円の約 27 パーセントに相当する 15 億円しか支払われていない。「法人税基本通達 2-1-2 後段は、当該たな卸資産が土地又は土地上の権利であり、その引渡しの日がいつであるか明らかでない場合は、代金の相当部分（おおむね 50 パーセント以上）を収受するに至った日……にその引渡しがあったものとすることができる旨を定めているが、本件不動産の売買が抵当権付きの売買と同視し得ること、……からすれば、本件売買代金額から抵当権の被担保債権額を控除した残額 15 億円が支払われた昭和 62 年 9 月 11 日をもって引渡日と認定することは、右通達の趣旨にも沿う」¹⁵⁵と判示し、当事者間では、15 億円の支払いをもって現実の支配権を移転する合意があったと認めるのが相当と裁判所は判断した。たしかに X が受け取るべき代金としては、全額を受領したといえる。

・事例 2

売買代金総額 2 億 3,058 万 5,750 円の 68 パーセントに相当する 1 億 5,700 万円が支払われているが、「夫々支払われた代金合計額の各代金総額に対する割合は、右各契約に基づき所有権移転登記を経由した各物件の合計面積が各目的物件総面積に占める割合を超えている」¹⁵⁶と裁判所は判断した。面積割合に照らしあわせれば、全額を受領したとして判断理由の一つとしている。

・事例 3

対価に見合う程度の土地として選定され、売渡価格 2.4 億円の 96 パーセントに相当する 2.3 億円が支払われている点を判断理由の一つとしている。

¹⁵⁵ 東京高判平成 10 年 7 月 1 日判タ 987 号 185 頁（東京地判平成 9 年 10 月 27 日行裁例集 48 巻 10 号 812 頁引用）。

¹⁵⁶ 福岡高判昭和 60 年 4 月 24 日税資 145 号 201 頁。

・事例 4

裁判所が現実の支配の移転を認定した日および事業年度における対価の受領はなく、翌事業年度に全額を受領した。もっとも、その代金支払について売買契約書に東京都の代金支払いは登記完了後、Xの請求から 30 日以内の支払履行を定めていたところ、Xは、東京都に対し、本件各売買契約の締結日に売買代金に係る請求書を提出しており、代金受領のための準備行為を判断理由の一つとしている。

・事例 5

対価 9,000 万円のうち、手形 6,000 万円を含めて 8,500 万円の 94 パーセント相当を受け取っている。裁判所は、手形の支払期日が 1 年 4 月近くも後の同金額額面の約束手形の交付をうけていることは、移転する意思をXらが有していたとし、判断理由の一つとしている。

・事例 6

売買代金総額の 77 パーセントを超える金額が支払われていることを判断理由の一つとしている。

・事例 7

売買代金総額 3 億 6,475 万円の 27 パーセントである 9,965 万円しか支払われていないが、判断理由の一つとしている。

(イ) 全体考察

(ア) を実質的なパーセンテージの高から低に並べた場合、100 パーセント（事例 1、事例 2） >96 パーセント（事例 3） >94 パーセント（事例 5） >77 パーセント（事例 6） >27 パーセント（事例 7） >0 パーセント（事例 4）となる。もっとも、事例 4 においては、代金受領のための準備行為は評価している。

すべての事案において、代金の受領状況は判断の材料として重視されている。金額の受領割合については、全額受領、相当程度の割合を受領する事例が多いが、低割合（事例 7）ないし未受領（事例 4）の場合においても評価されている。

(ウ) 評価

代金受領は、重視されている。もっとも、代金総額に占める受領金額の割合は必ずしも拘っていないと評価する。

イ. 移転登記

(ア) 個別考察

・事例 1

規範の定立においては、登記関係書類の引渡し状況、所有権の移転登記の時期を考慮要素としてあげているが、個別事情としてXと不動産の賃借人との建物明け渡し訴訟係属中等の事情から、権利証などの重要書類の交付、所有権移転登記が行われていなかったが、これらの点を重視すべきでないとした。

・事例 2

売主が所有権移転登記に協力することは、通常完全な権利移転を承認したことを意味すること、所有権移転登記は、当事者間合意の上、支払代金の一部に対応するものとして所有権を移転するための手続を行ったことなどを判断理由の一つとし、一団の土地の一部である各々の登記物件を対象に、引渡し時期は各登記を経由したときとしている。

・事例 3

一団の土地の一部について所有権移転登記が行われ、買手は自由な処分が可能なことを判断理由の一つとしている。

・事例 4

各売買契約の締結後直ちに所有権移転登記の手続きをすることが定められ、現に同日に原告から東京都に対して所有権の移転の登記を嘱託するために必要な書類が提出され、所有権の移転の登記がされていることを判断理由の一つとしている。

・事例 5

所有権移転登記手続に関する書類を買手に交付し、即日登記を経由したことを判断理由の一つとしている。

・事例 6

所有権登記を判断理由の一つとするとともに、Xが本件不動産を管理していたことをもって、買手が単に登記簿上の名義人に止まり、Xが実質の所有者であるということはできないとし登記の状況を重視している。

・事例 7

本判決は、XがT社との間で別途締結した本件土地の賃貸借契約により土地の占有支配、使用収益における法的な形式上の整合性を図り、引渡しは土地賃貸借契約に基づくものであるとの説明を可能ならしめようとした特殊事案である。所有権の移転登記の時期は、認定判断を左右するものではないとして判断理由としていない。

(イ) 全体考察

事例 2 から事例 6 においては、登記の状況を判断理由としており重視している。もっとも、事例 1 および事例 7 においては判断理由とはしていないが、いずれも個別の事情ないし特殊な事情が存在している。

（ウ）評価

移転登記の状況は、原則、重視されると考える。もっとも、個別事情ないし恣意性が懸念される特殊事情が存在する場合には、採用されていないことから、絶対的な徴表として形式に拘るのではなく、あくまで実質的な現実の支配の状況を判断するうえでの有力な徴表と位置づけていると解される。

ウ．占有移転

占有移転の意義には、建物の鍵の引渡しが象徴する建物の明け渡しの意義の他、土地の明け渡しを含めて、以下考察を行う。

（ア）個別考察

・事例 1

規範の定立においては、外見上は引渡しがいずれ行われ収益がいずれ実現したか必ずしも明らかでない場合は、建物の鍵の引渡しの状況を考慮するとした。本件の収益認定をした日において建物の鍵の引渡しは、一切行われていないと事実認定を行っている。しかしながら、不動産販売における売上げの計上時期の判定においては、当該不動産の賃借人との建物明け渡し訴訟係属中等の事情によるものと認められることから、この事実を重視すべきでないと判示した。

・事例 4

Xが所有する底地を東京都への譲渡に際し、底地の上に存する別の者が有する建物を明け渡した日が底地の引渡しの日該当するか否かが争点の一つとなった事案である。

規範の定立においては、建物の鍵等の引渡し状況を判断理由のひとつとして、「引渡しのあった日」とであると判断するのが相当であるとする。しかしながら、東京都は、平成 20 年 11 月 13 日以降、各借地人及び各借家人との間で、本件土地上にある物件の移転等についてそれぞれ個別の契約を締結したほか、各物件の移転期限等の延長も合意している反面、原告会社はこれらの点に全く関与していないことの事情を考慮すると、建物の明け渡しの時期ではなく、代金支払、所有権の移転等の時期をもってXから東京都に移転したものと認められ、同日が旧法人税基本通達 2-1-14 [平成 30 年改正前] にいう「引渡しがあった日」とであると認めるのが相当であると判示した。

・事例 5

引渡し（占有移転）が固定資産譲渡益発生の確定を画する徴憑の一つとなりうるものであることは首肯できるとしても、右引渡し（占有移転）をもって常に譲渡固定資産について現実の占有移転が完了したと解することは相当でないと判示した事案である。Xら

がK社に対して、土地および地上権を売り渡す契約をし、実際に不動産上の建物を撤去し引渡し（占有移転）が行われた日をもって本件土地等の引渡し時期であるとのXの主張に対し、登記関係書類の引渡しの状況、所有権の移転登記の時期、代金の支払に関する約定の内容及び実際の支払状況、当該不動産に係る経費の負担の売主から買主への移転時期、当該不動産から生ずる果実の収受権の状況などから、Xらに収入すべき権利の発生が確定した時期を判示した。

・事例 6

規範の定立においては、占有移転としての「引渡し」が収益実現の可能性が客観的に確実に became と認められる時期（権利確定主義）を判断する評価要素のひとつとしている。しかしながら、売買契約が締結された昭和 52 年 7 月 25 日の時点で 77%の代金がU社からXに支払われ、本件不動産の所有権登記がU社に移転されたことから昭和 52 年 7 月 25 日を収益の可能性が客観的に確実に became と認められる時と判示し、代金の支払い状況、所有権の移転登記の状況を重視した。占有移転については、昭和 53 年 4 月 30 日の引渡し期限後から昭和 55 年頃まで、Xは、U社より本件不動産の引渡し（占有移転）を求められ、昭和 57 年 4 月には、最終通告を受け、昭和 59 年頃、現状のまま不動産を引き渡した事実を認定しているが、本件不動産の所有権が実質上もU社にあることをXもU社も十二分に前提としての行動と判示した。

・事例 7

契約書は、T社が本件土地等を取得し、分譲マンションを建設することを目的とし、昭和 54 年 10 月ころから本件建物の解体とマンション建設工事の着手が合意された。予定どおり、昭和 54 年 10 月 1 日に現実の占有支配を移転（占有移転含む）後、工事を進め、翌年の昭和 55 年 1、2 月ごろには分譲済みとなった。契約締結日からの残代金支払が 1 年 3 か月後とされ、所有権移転あるいは引渡しの時期は残代金支払の時とされたが、昭和 54 年 10 月 1 日の本件土地建物に係る現実の占有支配の移転をもって、本件売買契約に基づく引渡しにほかならないと判示した。

（イ）全体考察

事例 1 は、規範の定立においては評価要素としたが、当該不動産の賃借人との建物明け渡し訴訟係属中の個別の事情に基づくことから、判示に影響を与えていない。事例 4 は、規範の定立においては評価要素としたが、Xは東京都と借地権者、借家人との間の物件移転の契約締結等に全く関与していない個別の事情に基づくことから、判示に影響を与えていない。

事例 5 は、規範の定立においては評価要素としたが、引渡し（占有移転）が固定資産譲渡益発生確定を画する徴憑の一つとなりうるとし、確定徴表の候補であるとしている。

もっとも、不動産の明け渡しによる占有移転について、徴憑の一つではあるが、代金支払い、移転登記、使用収益の状況を含めて判断の結果、収益認識としての引渡しには該当しないとした。

事例 6 は、規範の定立において引渡し（占有移転）を収益実現の可能性が客観的に確実に became と認められる時期（権利確定主義）を判断する評価要素としたが、代金支払い、移転登記の状況をもって判断した。引渡し（占有移転）は事実認定をされているが、既に所有権が実質上も移転済みであることを前提としての行動であるとして、判示に影響を与えていない。

一方、事例 7 は、土地等の現実の占有支配の移転をもって売買契約の引渡しと判示し、土地等の引渡し（占有移転）は収益認識としての引渡しに該当するとした。

（ウ）評価

判示の結論を踏まえた考察として、土地等の明け渡しによる占有移転は重視（事例 7）されるが、他の評価要素の状況と齟齬があれば、後者を重視（事例 5）（事例 6）していることから、必ずしも絶対的な徴表とはいえない。

もっとも、本章における 7 つの裁判例のうち、規範の定立において評価要素を列挙している事例 1、事例 2、事例 4、事例 5、事例 6 の 5 つであり、占有移転は、事例 2 を除く 4 つの事例において評価要素としてあげられている。この対象候補となる頻度は、5 つの全事例において評価要素となる代金支払、移転登記には劣後するものの、所有権移転特約、使用収益・経費負担、危険負担が候補としてあげられる回数に優っている。したがって、裁判所は占有移転を重要な評価要素と捉えていると解される。

ならば、何故、規範の定立段階においては重要視される占有移転が、裁判の結論としては上記「重視はされるが、必ずしも絶対的な徴表とはいえない」との評価になるのだろうか。これには二つの理由があると考えられる。

第一に、裁判の対象となること自体が平常の不動産取引と異なる例外取引であることから、一般的な不動産取引における評価とは異なると考える。宇井達彦公認会計士は、一般的な不動産取引について、「取引金額が多額な重要な取引であることから、代金の決済が引渡しとほぼ同時に行われる。また、……所有権移転登記を行う」¹⁵⁷と述べている。たしかに、事例 4 の規範の定立においてにおいては前段において「不動産の譲渡の取引においては、代金の支払と同時に当該不動産の引渡しや所有権の移転の登記がされることにより取引が一時に完了し、基本通達 2-1-14 にいう『引渡しがあった日』が客観的に明白な

¹⁵⁷ EY 新日本有限責任監査法人ほか編『不動産取引の会計・税務Q & A [第 4 版]』（中央経済社・2019 年）256 頁〔宇井達彦〕。

場合がある」¹⁵⁸と一般的な不動産取引を想定し、後段において「一方、諸般の事情から各契約当事者の給付等が段階的に複数回に分けてされ、外見上は上記の『引渡しがあった日』や収益が実現したといえる日が必ずしも明らかでない場合……」¹⁵⁹と例外となる不動産取引の場合を想定した規範を定立している。前段の一般的な不動産取引においては、代金支払、所有権の移転登記、引渡し（占有移転）の 3 つの評価指標は並列の位置づけである。すなわち、一般的な不動産取引の場合であれば、引渡し（占有移転）は、代金支払、移転登記とともに「引渡しがあった日」の有効な判断要素であるといえる。

第二に、一般的な不動産取引と異なるため裁判対象である例外取引となった場合、占有移転については、他の評価要素と異なる事情がある。本章第 1 節 1. において、不動産取引の特性として、動産と異なり、物件の引渡しを目にみえる形での確認は困難であることを確認した。これに対し、例えば、移転登記や代金支払は、占有移転と比較し、客観的な確認が可能である。例外取引となった場合は、客観性の観点において他の指標の評価の重要性と比較した場合、その特性から劣後する場合があるといえる。

以上より、本節における裁判例にみる「引渡しの日」としての占有移転の評価は、冒頭のとおりであるが、この評価は例外的な裁判における評価であって、一般的な取引においては、代金支払、移転登記に準じた重要な評価要素と考える。

エ．所有権移転特約

（ア）個別考察

・事例 1

規範の定立においては、判定要素のひとつとしているが、あてはめの段階においては、言及されておらず、重視されていない。

・事例 2

「売買契約に代金債権担保目的による所有権留保特約があったとしても、必ずしもその契約上の所有権移転にこだわることなく、当該売買契約に基づいて目的物の現実の支配が移転した場合は引渡しがあったと認めるのが相当」¹⁶⁰とし、所有権留保特約契約の内容は、現実の支配の移転の判断理由である移転登記・代金支払に劣後すると判示され、採用されていない。

・事例 4

売買契約の締結日に土地の所有権が X から東京都に移転するものと定められていることを判断理由の一つとして、引渡しがあった日と認めるのが相当であると判示されている。

¹⁵⁸ 東京地判平成 26 年 1 月 27 日税資 264 号 12397 順号 23 頁。

¹⁵⁹ 東京地判平成 26 年 1 月 27 日税資 264 号 12397 順号 23 頁。

¹⁶⁰ 福岡高判昭和 60 年 4 月 24 日税資 145 号 200 頁。

・事例 7

契約書は、締結日からの残代金支払が 1 年 3 か月後とされ、所有権移転あるいは引渡し
の時期は残代金支払の時としていた。しかし、これは、専ら本件土地譲渡につき租税特別
措置法の所定の課税特例適用を受ける機会確保のために取得期限を延伸させたいとの X の
意図によとし、契約内容に係らず本件土地建物に係る現実の占有支配の移転（占有移転
含む）による引渡しの日として採用をしていない。

（イ）全体考察

事例 4 では判断理由として採用されているものの、事例 1 ではあてはめの段階では言及
されておらず、事例 2、事例 7 においては、採用されていない。裁判所は、事例 2 におい
ては、売買代金担保目的を認定している。事例 7 においては、租税特別措置法の課税の特
例の機会を確保する意図があることを認定している。

（ウ）評価

売買契約における所有権移転時期の特約は、当事者間において如何様にも定めることが
できることから、別の目的によって意図的に日付が操作される可能性がある。契約書の所
有権移転時期の特約は、当事者間の意思を示したものではあるが、一方で別の目的が介入
する可能性を排除できない。それゆえに、契約にもとづく真の経済的実質に照らし合わせ
て、客観的な検討が必要な評価指標であると解される。

オ．使用収益〔果実の収受権含む〕および経費負担〔公租公課含む〕

（ア）個別考察

・事例 1

移転登記、本件建物の鍵の引渡しによる占有移転、賃借人に対する貸主の変更通知はな
い状況のなか、建物の賃貸料の帰属および電気水道の利用料金、電気保安料、エレベータ
ーの保守料の負担の状況を重視し、「本件建物の賃貸人の地位を〔F 社〕が承継し、本件建
物の使用収益権能は〔F 社〕に移転するものとの合意があったものと推認することができ
る。」¹⁶¹（〔〕筆者変更）と判示し、判断の材料の一つとしている。

・事例 4

本件土地に係る固定資産税等の公租公課を東京都が負担することになったことを判断
理由の一つとしている。

¹⁶¹ 東京高判平成 10 年 7 月 1 日判タ 987 号 185 頁（東京地判平成 9 年 10 月 27 日行裁例集 48 巻 10 号 809 頁引用）。

・事例 5

契約内容において同年以降の固定資産税をK社が負担すること、Xらが同年分として受領した本件土地の賃料をK社の請求に応じて支払ったことを判断理由の一つとしている。

・事例 6

Xは不動産を管理し、その証拠としてXは賃貸人として家賃収受権として使用収益（賃料収入）とともに公租公課を負担する状況を理由に引渡し時期を主張したのに対し、裁判所は、移転登記および代金支払にもとづき引渡し時期を判断するとともに、使用収益および経費負担は、買主よりテナント立退交渉に売主の義務としてあたる必要上、管理を許容・委託されたものと認定を行い、引渡し時期の判断理由としていない。

・事例 7

Xが買手より収受する「地代」の算定額に着眼し、「所有者において負担すべき本件土地建物の固定資産税の額と概ね売買残代金額に対応する銀行貸出金利相当分等とを積算して定められたものであることに徴すれば、右『地代』支払の約定は、本件土地建物の現実の占有支配が控訴人を離れ〔T社〕に移転した時点を基準として、本来所有者が負担すべき固定資産税相当額及び引渡と引換えに支払われるべき残代金の金利相当分を〔T社〕から〔X〕に償還させ、前記手付金等の支払と合わせて実質上売買代金全額の支払がなされたのと概ね同様の経済的効果を控訴人にもたらすことを企図して取り決められたものである」¹⁶²（〔〕筆者変更）と判示している。名目上の使用収益・経費負担としては、T社より地代を収受しXが固定資産税を負担し、Xに不動産が帰属すると捉えるのではなく、実質において買手であるT社に帰属する本件土地建物の未払代金の利息、固定資産税の費用負担の管理をXが担っているとの判断が行われている。

（イ）全体考察

事例 1、事例 4、事例 5 は、採用。事例 6 は、不採用である。事例 7 は、使用収益である地代のうち分けから買手に現実の占有支配が移転していることを認定している。

（ウ）評価

使用収益および経費負担の状況は、実質的な所有権の移転を判断するうえで移転登記や代金支払同様に重要な評価要素と解されるが、契約当事者間の合意によりその帰属を操作し易いともいえる。恣意性を排除した実質的な所有権の移転状況を判定するため、形式に拘らず実質を捉えることが肝要な徴表といえる。

¹⁶² 大阪高判平成 2 年 11 月 15 日税資 181 号 300 頁。

カ．危険負担

（ア）個別考察

・事例 1

売買契約において不動産に係る危険負担が、売主から買主の負担に移転している時期を判断理由の一つとしている。

・事例 4

規範の定立においては、考慮要素としてあげられている。もっとも、あてはめの段階において言及されておらず重視されていない。

（イ）全体考察

本節における 7 つの事例のうち判断理由となったのは、事例 1 のみである。また、事例 1 においては、抵当権付き不動産に対する代金支払の状況、使用収益および経費の状況とあわせて判断理由の一つとしている。

（ウ）評価

本徴表は、法的な意義がある客観的な基準である。しかしながら、採用頻度は低く、かつ他の判断理由となる徴表に対し傍証的な検証として使用される徴表と考える。

②各評価要素の総合的評価

前記アの考察をとおして裁判所は、ア．代金支払、イ．移転登記、ウ．占有移転、エ．所有権移転特約、オ．使用収益および経費負担、カ．危険負担の評価要素を総合的に評価し、収益認識時期の判断を行っている。また、このア～カの評価要素を分類し、複数の観点から評価が可能と考える。

まずは、現実の支配の移転による収益認識を直接的に画する徴憑か、または間接的な傍証としての徴表のいずれかの切り分けである。ア～オの各徴表は、収益認識を直接的に画する徴表であるア・イ・オ、間接的な傍証としての徴表であるエ・カ、収益認識を直接的に画する徴憑の一つとなりうる場合もあるが、常になるとも限らないウの 3 つに分類可能と考える。

上記分類の理由を検討するにあたり、事例 1～事例 6 と事例 7 を分けて評価を行う。なぜならば、事例 7 は租税回避が疑われる特殊事案のためである。

ア・イ・オの分類について、事例 1～6 においてアはすべてにおいて採用理由としている（事例 4 は現実の支配の移転の認定日において未受領であるが、買手に請求書を提出し、代金受領のための準備行為を認定している）。イは、事例 2 から事例 6 において判断理由としている。事例 1 においては規範の定立において対象とするも係争事案として採用はし

なかったが、採用しない理由を明言している。その点においては、考慮要素として重視しているといえる。また、ア～カの6つの評価要素のうちアとイのみがすべての事例において規範の定立ないし採用理由となりえる徴表である。殊に事例2、3においてはア・イのみを採用理由としている。裁判所は、この2つを収益認識の原則的な徴表と考えていることが伺える。

次にオについては、事例1、事例4、事例5、事例6において判断理由としている。しかしながら、事例2、事例3においては規範の定立ないし採用理由のいずれにも取り上げられておらず、ア、イと比較した場合、原則的な徴表とまではいえない。もっとも、事例7においてはオに着目し、アは27%の受領、イは未済でありながら認定を左右しないと判断が行われた。ア・イの原則的な徴表の状況が不十分としても、現実の占有支配の移転に着眼し、真実の所有者をオにより判断をしたといえる。このことから、ア・イに加えオも収益認識を直接的に画する徴表といえる。

次の分類であるエ・カは確定を画することはないが間接的な傍証としての徴表であると考えられる。理由は、エは事例1では規範の定立の対象徴表であるあてはめにおいて言及されていない。事例2においては所有権留保特約を否認されている。事例4では採用されているが、前述した事例4における考察のとおり、ア・イ・オと比較し重視されておらず、傍証的な徴表といえる。また、事例7の特殊事案においても、租税特別措置法の課税特定適用を受ける意図によるものとして採用していない。

次にカは事例1の認定に採用されているが、ア・オの状況により確認される現実の支配の移転の日について間接的な確認を行っているにすぎない。事例4では考慮要素にあげられても、あてはめにおいては言及されていない。7つの事例に対しア～カの6徴表のうち、採用頻度は最小であり、傍証的な徴表といえる。

もっとも、エとカが同じ傍証的な徴表分類であっても、裁判所がエの事例2、事例7において別の目的をもった日付であると明確に契約上の所有権移転特約を否認したのとは異なり、カに関連する事例1、事例4において否定はしていない。エは、当事者間の意図的な日付設定が行われる可能性を排除できず、客観性の観点において慎重な検討が必要と解される点において、公平な所得計算上カに劣る徴表と考える。

最後の分類であるウは、直接的な徴憑の一つとなりうるが、常に直接的な徴表になるとは限らない。理由として、事例1においては規範の定立において対象とするも係争事案として採用はしなかったが、その理由を明言している。その点においては、考慮要素として重視しているといえる。一方、事例5においては、定立規範において「引渡しは固定資産譲渡益発生の確定を画する徴表の一つとなりうるものであることは肯首できるとしても、右引渡しをもって常に譲渡固定資産について現実の占有移転が完了したとと解すること

は相当でない」¹⁶³とし、確定徴表にもなりえるが、必ずしもなるとは限らないことを示唆している。そのうえで、他のア・イ・オの徴表とウが相違する場合、前者を現実の占有移転として重視している。経済的な実質を含まない形式的な占有移転は採用されないと考える。ついで、重視される場合も、重視されない場合のいずれもありえる徴表である。実際、特殊な事例 7 においては、名目上の賃貸借契約に係らず買手が建物を取り壊してマンションを建設する状況を現実の占有支配の移転としている。経済的な実質を含む占有移転は採用するものとする。もっとも、以上の評価は裁判となる例外的な取引事案を想定した場合といえる。一般的な不動産取引では、アと同時にイやウが行われるのであり、この場合は、ウはアとイに準じて重視される評価要素といえる。

以上の第一と第二の評価をとおして、ア～オの徴表は以下に分類できる。また、判示の結論に与える重要性は、[A型] > [B型] > [C型] > [D型] > [E型] の順になると考える。

[A型]：直接的徴表：Y、原則的徴表	ア．代金支払　イ．移転登記
[B型]：直接的徴表：Y	オ．使用収益・経費負担
[C型]：直接的徴表：YないしN（一般的な取引Y）	ウ．占有移転
[D型]：直接的徴表：N、客観性への懸念：N	カ．危険負担
[E型]：直接的徴表：N、客観性への懸念：Y	エ．所有権移転特約

第 6 節 考察「引渡しの日」

本節は、不動産取引における収益の課税タイミングについて、第 5 節の裁判例のまとめを踏まえて、第 2 節の無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識（民法上の取扱い）、第 4 節の企業会計上の取扱いにおける確認内容との比較検証を行う。

1. 第 5 節と第 2 節の比較検証

第 2 節において不動産売買の場合に、売主は、主として所有権移転、登記移転、引渡し（占有移転）という 3 つの義務を負うとともに買主の代金支払義務（対価請求権）と同時履行の抗弁権の関係性を有する諸要素を確認した。コンメンタール民法においては、移転登記とする説であったが、通説である移転登記が重要なことは明らかであるが、それに引渡し（占有移転）を加えるとする説があることを確認した。

第 5 節において、諸要素が判示の結論に与える重要性は、以下の [A型] > [B型] > [C型] > [D型] > [E型] の順であることを確認した。

¹⁶³ 名古屋高判金沢支部昭和 58 年 9 月 28 日税資 133 号 729 頁。

[A型]：直接的徴表：Y、原則的徴表	ア．代金支払　イ．移転登記
[B型]：直接的徴表：Y	オ．使用収益・経費負担
[C型]：直接的徴表：YないしN（一般的な取引Y）	ウ．占有移転
[D型]：直接的徴表：N、客観性への懸念：N	カ．危険負担
[E型]：直接的徴表：N、客観性への懸念：Y	エ．所有権移転特約

第5節と第2節を比較した場合、第5節における最重要である[A型]の2項目（代金支払、移転登記）は、第2節における同時履行に基づく買主の代金支払い義務（対価請求権）と売主の主たる義務である移転登記を対象とする民法上の取扱いと同一である。また、第5節における3番目に重要な[C型]の占有移転も同時履行の抗弁権の対象である。[A型]および[C型]ともに直接的徴表として収益認識への影響度が高い。法人税法の収益認識判定は同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を重視していると言える。もっとも、各裁判事例の検討をとおして、これらの徴表の状況のみに拘泥しているのではなく総合的な評価に基づいて収益認識を行っていることからすれば、法人税法の収益認識判定は同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視しているとの理解が適切と考える。

2. 第5節と第4節の比較検証

第4節において、収益認識の判定要素としては、以下の三群に分類されるとともに[第一群] > [第二群] > [第三群]の順において重要性の優劣があることを確認した。

[第一群] 引渡し（占有の移転）、契約に定められた所有権移転のための条件の達成

[第二群] 買手の使用収益の開始、譲渡代金の相当部分の支払い

[第三群] 契約の締結、所有権移転登記の申請

第5節と第4節の比較にあたり、第4節の企業会計上の各判定要素の用語を第5節の[A型]～[E型]の用語に対応付けた場合は、以下となる。

[第一群] [C型]：占有移転、[E型]：所有権移転特約

[第二群] [B型]：使用収益、[A型]：代金支払

[第三群] 契約の締結：対応なし¹⁶⁴、[A型]：移転登記

また、第5節に第4節における3つの群の順序を示した場合は、以下となる。

[A型]：代金支払 [第二群]、移転登記 [第三群]

[B型]：使用収益・経費負担 [第二群（経費負担除く）]

[C型]：占有移転 [第一群]

¹⁶⁴ 契約の締結の日は、22条の2第2項「当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日」に該当する。本論稿の対象である22条の2第1項の引渡しの日を検討対象ではないため除外する。

〔D型〕：危険負担：対応なし

〔E型〕：所有権移転特約〔第一群〕

以上のとおり第5節と第4節を比較した場合、収益認識の優先順位に差異が生じている。もともと企業会計と法人税は、目的が異なるのであり、目的の違いにより重視すべき価値が異なっていることは、収益認識基準の差異が生じる土壌がある¹⁶⁵。それゆえ、目的の違いにより重視すべき価値が一致しないことから評価要素の優先順位に差異が生じることは当然ともいえる。しかしながら、著しく差異が確認できる評価要素について着眼するならば、法人税法と企業会計における不動産取引をとおした考え方の特性が検証可能と考える。この差異が特に顕著である評価要素としては、移転登記および所有権移転特約の二つがある。法人税法は、移転登記を〔A型〕として最も優先する。一方、企業会計は、〔第三群〕として最も劣後させている。次に法人税は、所有権移転特約を〔E型〕として最も劣後させている。一方、企業会計は〔第一群〕として最も重視している。このような全く逆の評価が何故生じるのか、検討を行いたい。

一つ目の疑問である企業会計が、移転登記について企業会計が否定的である理由である。企業会計基準委員会の「不動産の論点整理」は、不動産の売却の会計処理の考え方において「不動産の売却取引においては所有権移転の登記手続が必要となるが、このことが経済的な実質の移転を判断するうえで参照すべき事象か否かについても検討の余地がある」¹⁶⁶と説明し、移転登記の経済的実質性に疑問を呈している。

一方、法人税法の観点において和田正明教授は、「民法はたまたま所有権移転の効力発生要件と対抗要件とを分離したに過ぎず、対抗要件（不動産の場合は登記）を取得しない所有権は完全な所有権となり得ない」¹⁶⁷と述べ、法的な観点から移転登記を権利確定の重要判断要素と捉えている。続いて同教授は、「通常の売買の場合にはおおむね登記簿の記載を基準として取引が進行し、かつ、それにより特別の不都合は生じない。……登記基準を採用した場合には、経済的実質性については充足され得る」¹⁶⁸と述べている。移転登記は経済的実質性について関連を有するとしており、企業会計とは正反対に捉えている。

第1章第3節3.において、会計としての実現主義を採用し、経済合理性を重視するのであるが、これに対して法人税法は、税法としての権利確定主義を採用しているので法的厳密性を重視することを確認した。このことから法人税法は、移転登記という法的に客観的な要素に経済的実質性の意義を含めて総合的に評価していることが当然に導かれる。法人税法は、法的厳密性を重視し法的基準に則った課税を基礎的概念としていることから、

¹⁶⁵ 本稿第1章第3節3.参照。

¹⁶⁶ 不動産の論点整理・前掲注119) 8頁。

¹⁶⁷ 和田正明「権利確定についての一考察—資産の譲渡・贈与を中心として」税大論叢9号（1975年）25頁。

¹⁶⁸ 和田・前掲注167) 25頁。

会計と移転登記の評価に差異が生じていると解される。

次に二つ目の疑問である企業会計が、契約にもとづく所有権移転に肯定的であるが、法人税法は必ずしも肯定的に捉えてはいない理由である。企業会計基準委員会の「不動産の論点整理」は「法的権利（所有権）の移転は事業投資のリスクからの解放の時点を判断するうえでもっとも客観的な判断規準」¹⁶⁹と重視し、その理由について「契約に定められた要件は、取引の当事者の意思を反映するものであり、本来経済的実質と相違するものではなく、取引の実態をもっともよく表すものである」¹⁷⁰と述べている。所有権移転の契約内容を、当事者間意思を示した経済的実質と位置づけている。一方、前節の所有権移転特約に対する裁判例に対する全体考察をもとにした評価において、契約書の内容は、当事者間の意思を示したものではあるが、一方で別の目的が介入する可能性を排除できない。ついては、契約にもとづく真の経済的実質に照らし合わせて、客観的な検討が必要であると解されることを確認した。

企業会計は当事者間意思を重視するが、法人税法は必ずしも重視しない。このような差異が何故生じるのか。その理由は、企業会計が公正性を重視するのに対して、税法は課税の公平を重視するためである。¹⁷¹このため公正性重視の企業会計では、租税回避を前提としていない¹⁷²。一方、裁判所は、事例 7 において納税者が意図的に法的な形式上の整合性を図る操作があったことを認定したように、課税の公平を重視する法人税法は別の意図による操作性や恣意性の介入に対して警戒をしている。企業会計と法人税法は、そもそもの出発点が異なり、両者には明確な差異があるといえる。このことから、双方の根幹を支える概念として、会計が公正性を基礎的概念（条理）としているのに対して、法人税法が公平な所得計算の要請を基礎的概念（条理）としていると言えるものとする。

以上のように、法人税法と企業会計の間に明確な評価の差がある移転登記と所有権移転特約を考察した結果、法人税法は、法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な所得計算の要請の 2 つを基礎的概念（条理）としているといえる。

第 7 節 小括

本章においては、二つ目のサブクエスションとして不動産取引を題材に具体的に「引渡

¹⁶⁹ 不動産の論点整理・前掲注 119) 15 頁。

¹⁷⁰ 不動産の論点整理・前掲注 119) 18 頁。

¹⁷¹ 大淵博義教授は、企業会計と法人税の相違として「会計が『公正性』を基礎的概念（条理）としているのに対して、資本の変動をもたらす『簿記上の取引』の対象となるすべての会計事象について、税法上の結論を提示し課税の公平を図るという学問的な研究領域の相違が大きい」と説明する。大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開第Ⅲ巻』（税務経理協会・2017 年）16 頁。

¹⁷² 大淵博義教授は、「租税回避という不正義な行為を前提とするのではな（い）」と説明する。大淵・前掲注 171) 14 頁。

しの日」の判断の指標となる評価要素とは何があり、そのうちことに重要と捉える事象は何かについて検討を行った。

第1節においては、不動産取引の特性を確認した。

第2節においては、無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識として、民法上の取扱いとして不動産売買における売手、買手の主要な義務を確認するとともに、対価請求権と同時履行の抗弁権の解消の関係性を有する対象が登記、これに加え引渡し(占有移転)であることを確認した。

第3節においては、課税庁の取扱いとして基本通達の内容を確認した。

第4節においては、企業会計上の取扱いは実現主義であること、また、参考文献の位置づけであるが、企業会計基準委員会の「不動産の論点整理」の内容を確認した。

第5節においては、不動産取引において争いとなった7つの裁判事例より、「引渡しの日」を検証した。裁判所は、引渡しの日を決定する評価要素として代金支払、移転登記、占有移転、所有権移転特約、使用収益および経費負担、危険負担の各要素を総合的に評価し、収益認識時期の判断を行っている。また、この評価要素を分類した場合、[A型]:代金支払、移転登記、[B型]:使用収益・経費負担、[C型]:占有移転、[D型]:危険負担、[E型]:所有権移転特約の5つに分類できることを確認した。

第6節においては、第2節における無条件請求権説にもとづく不動産取引の収益認識と第5節における不動産取引における裁判事例の取扱いを照らし合わせた結果、[A型]代金支払・移転登記、[C型]占有移転は法律にもとづく徴表として重視しているといえることを確認した。また、第4節における企業会計上の取扱いと、第5節における不動産取引における裁判事例の取扱いを照らし合わせた結果、移転登記および契約にもとづく所有権移転について、企業会計および法人税法の評価に大きな差異が発生している。その理由としては、法人税法が「法的厳密性を重視し法的基準に則った課税」および「公平な所得計算の要請」を基礎的概念(条理)としていると言えることが明確になった。

以上より、二つ目のサブクエスションである資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するかとの問いに対しては、不動産取引において裁判所は評価要素として代金支払、移転登記、占有移転、所有権移転特約、使用収益および経費負担、危険負担等の評価要素を総合的に評価し、収益認識時期の判断を行っているが、各評価要素は重要度順に[A型]代金支払、移転登記、[B型]使用収益・経費負担、[C型]占有移転、[D型]危険負担、[E型]所有権移転特約の5つの区分に分けて順序付けることができること、こうした順序となる理由としては、同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視していること(同時履行の抗弁権解消の関係を有する[A型][C型]にて確認)、ならびに法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な所得計算の要請の2つを基礎的概念(条理)とし

ているためといえる（〔A型〕代金支払・移転登記、〔E型〕所有権移転特約にて確認）。

第4章 「引渡しの日」の意義

本章は、第1節において第2章および第3章における2つのサブクエスションに対する検証の結果をもとに、メインクエスションである22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日かの結論を導出する。

そのうえで、第2節および第3節において各々以下の事項について言及する。

第一に、中小法人においては、22条の2第1項に「引渡しの日」を明定した効果は何かである。

第二に、大法人においては、原則として令和3年4月1日以後の新会計基準の適用にあたり、どのような課題が予見されるのか、また、その予見にもとづく提言である。

第1節 「引渡しの日」の結論

2つのサブクエスションとは、以下のとおりである。

- 一 22条の2第1項の引渡基準における権利確定主義の意義の有無、および同項に公正処理基準が存在しないことによる影響。
- 二 資産の販売または譲渡において、具体的にいかなる計上基準にもとづき「引渡し」があったと判断し、収益認識が成立するか。

第2章においては、一つ目のサブクエスションに対する考察の結果、22条の2の引渡基準に対し、権利確定主義との関連付けが解釈論としてありえること、また、法人税法の収益認識基準として実現主義と異なる6つの特性を権利確定主義は有していることおよび実現主義と権利確定主義はそもそも目的が異なっており、目的の違いにより重視すべき価値が異なっていることを確認した。こうした権利確定主義固有の特性は、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意義を有すると解されることから、引渡基準と権利確定主義の関連付けが引き続き必要であることを確認した。加えて、引渡基準の明定により、公正処理基準としての企業会計準拠主義の観点とは異なることは自明であるが、恣意性排除の観点については、権利確定主義によって代替されることにより、22条の2第1項に公正処理基準がなくとも、解釈論として権利確定主義が存在することによる代替が可能であることから影響はないことを確認した。また、このような観点からも権利確定主義が引渡基準と関連するとの解釈は必要であることを確認した。したがって、引渡基準とは引渡基準（権利確定主義）である。以上のことから、22条の2第1項の引渡しの日々の意義は、大竹貿易事件の定立規範をもとに「ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあった日、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益

金に計上すべきものと考えられる」と解されるとし、引渡基準と権利確定主義は関連することは妥当であり、公正処理基準における恣意性排除の要請にも答えることを確認した。

第3章においては、二つ目のサブクエスションに対する考察の結果、不動産取引において裁判所は評価要素として代金支払、移転登記、占有移転、所有権移転特約、使用収益および経費負担、危険負担等の評価要素を総合的に考慮し、収益認識時期の判断を行っているが、各評価要素は重要度順に〔A型〕代金支払、移転登記、〔B型〕使用収益・経費負担、〔C型〕占有移転、〔D型〕危険負担、〔E型〕所有権移転特約の5つの区分に分けて順序付けることができること、こうした順序となる理由としては、同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視していること（同時履行の抗弁権解消の関係を有する〔A型〕〔C型〕にて確認）、ならびに法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な所得計算の要請の2つを基礎的概念（条理）としているためといえる（〔A型〕代金支払・移転登記、〔E型〕所有権移転特約にて確認）ことを確認した。

以上の第2章と第3章における引渡しの日に付随する二つのサブクエスションの答えの探索のアプローチは、第2章が引渡基準、実現主義、権利確定主義といった収益認識基準の概念たるマクロ的な視点から引渡しの日を探索したといえるのに対し、第3章は、不動産取引を題材とした個別・具体的な事例をもとにミクロ的な観点から、引渡しの日を探索したともいえる。

異なる観点からのアプローチであったが、第2章と第3章において共通する考え方を確認することができる。上述の第2章における「権利確定主義との関連付けが解釈論としてありえる」との根拠の一つは無条件請求権説であった。第2章の繰り返しとなるが、無条件請求権説とは、「資産の譲渡の場合についていえば、目的財産の引渡によって相手方は同時履行の抗弁権を失い、それと同時に、譲渡者の代金請求権は無条件のものとなるから、資産の引渡の時に所得は実現するという考え方である。権利の確定を請求権の無条件化の意義にとらえれば、引渡基準は権利確定主義そのものの表現ないし別称にほかならない」¹⁷³とする考え方である。無条件請求権説を根拠付ける同時履行の抗弁権の解消に着目することは、第3節における「同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視している（〔A型〕：代金支払、移転登記、〔C型〕：占有移転）にて確認」との結論と整合する。

次に上述の第2章における「権利確定主義固有の特性は、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意義を有すると解されることから、引渡基準と権利確定主義の関連付けが引き続き必要である」とする結論は、第3章の「法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な

¹⁷³ 金子・前掲注31) 301頁〔初出、1993年〕。

所得計算の要請の 2 つを基礎的概念（条理）としている（〔A型〕：移転登記、〔E型〕：所有権移転特約）」との結論と整合する。

それゆえに、引渡しの日に係る第 2 章と第 3 章の結論は、整合的であるといえる。

以上を踏まえ、メインクエスションである 22 条の 2 第 1 項における引渡しの日の意味は、以下のようになる。

ある資産の販売若しくは譲渡に係る収益をどの事業年度に計上すべきかは、その引渡しがあった日、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。具体的な不動産取引における引渡しの日は、判断の指標となる評価要素としての代金支払、移転登記、使用収益・経費負担、占有移転、危険負担、所有権移転特約にもとづき、これら指標の総合的な評価により判断を行っている。また、その評価においてこれらの評価要素は、重要度順に〔A型〕：代金支払、移転登記、〔B型〕：使用収益・経費負担、〔C型〕：占有移転、〔D型〕：危険負担、〔E型〕：所有権移転特約の 5 つの区分に分けて順序付けることができる。こうした順序となる理由としては、法人税法が同時履行の抗弁権解消の法律関係に関連する徴表を相対的に重視していること、ならびに法的厳密性を重視し法的基準に則った課税および公平な所得計算の要請の 2 つを基礎的概念（条理）としているためといえる。

第 2 節 「引渡しの日」明定の意義

22 条の 2 第 1 項に引渡しの日を明定した効果は何であろうか。本稿は、冒頭「はじめに」において、企業会計が従来からの会計基準である実現主義の場合の「引渡しの日」を検討対象とし、企業会計が新会計基準における「引渡しの日」は検討対象外とする前提を置いて検討を行った。また、中小法人の会計処理については、従来どおり前者の会計処理が認められることとされており、新会計基準を用いるかどうかは、任意であることを確認した。すなわち、中小法人の会計にあっては、新会計基準は原則影響しない。

次に旧法 22 条 4 項を改正し、22 条の 2 第 1 項において「引渡しの日」を明定したことによる効果については、第 1 章第 1 節において仮に新会計基準が公正処理基準と異なる所得の実現の時点を採用している場合にあって、「引渡基準」の優先適用により新会計基準の影響を排除することが可能であることを確認した。加えて、第 2 章において、本条項は、財務省の立法担当者が述べる「従来の『実現』や権利の『確定』といった考え方とも整合的」¹⁷⁴である引渡基準（権利確定主義）であることを確認した。については、22 条の 2 第 1 項の引渡しの日を明定は従来の考え方を維持したものといえる。たしかに渡辺徹也教授は、

¹⁷⁴ 平成 30 年度税制改正解説・前掲注 2) 271 頁。

「目的物の引渡しまたは役務の提供の日に収益が計上されるという……考え方は、大竹貿易事件判決（……）から導くことができます。換言すれば、22 条の 2 は、大竹貿易事件における最高裁の考え方を明文化したともいえるのです。このことから、22 条の 2 が法人税法のこれまでの基準を大きく変更していないことがわかります。」¹⁷⁵と述べており、後述する第 3 節の令和 3 年 4 月 1 日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から大法人において適用される新会計基準を前提とする大法人の場合とは異なり、引き続き実現主義を前提とする中小法人については、大きな影響はないと解される。

では、これからも新会計基準を採用しない中小法人に対しては、この条文の創設は法人税上何ら意義がないのであろうか。この点については、2 つの有用な影響があるものと筆者は考える。

第一に法的安定性である。

第 2 章における大竹貿易事件においては旧法 22 条 4 項における公正処理基準をもとに実現主義と権利確定主義を関連付けし、解釈論として引渡しの日を認定していた。22 条の 2 第 1 項における引渡しの日を明定は、実定法による法的な基準として引渡しの日が収益認識に関する具体的な問題解決のための明確な指針となったことを意味するのであり、ここに租税法律関係における法的安定の要請に合致して、担税力のある収益の計上が可能になると解される。

第二に恣意性排除である。

第 1 章第 1 節 2. において法人税法は、企業所得の計算については、基底に企業会計があり、その上に会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としていること、また、第 1 章第 3 節 3. において、企業会計は、情報という価値を重視するのに対し、租税法会計は、恣意性排除を重視する。また、企業会計は、経済合理性を法的厳密性より重視するのに対し、租税法会計は、法的厳密性を重視する。企業会計における実現主義と租税法会計における権利確定主義は、目的の違いにより重視すべき価値が異なっているのであり、収益認識基準の差異が生じる土壌があることを確認した。

酒井克彦教授は、「大竹貿易事件などでは、法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準から会計上の『実現主義の原則』を呼び出し、これを法人税法の視角から権利確定主義と解した上で、かかる権利確定主義によって恣意性を排除するとの手法を採用してきた。……これは収益認識における恣意性の排除にみられる脆弱性ゆえの法解釈であったとみるべき」¹⁷⁶と述べている。続いて、22 条の 2 は「恣意性排除の新たなルールの創設として位置付け

¹⁷⁵ 渡辺・前掲注 4) 116 頁。

¹⁷⁶ 酒井・前掲注 94) 3 頁。

ることも可能である」¹⁷⁷と述べている。実定法化は、恣意性を排除し、法的厳密性の重視により、すべての納税者を画一かつ統一的に取扱う公平負担の機能の高度化に資すると解される。

第3節 提言

本稿は、冒頭「はじめに」において、企業会計が従来基準である企業会計原則（実現主義）を前提とした場合における22条の2第1項の「引渡しの日」とはいつの日かを導出した。企業会計が新会計基準を前提とする場合の「引渡しの日」の検討および評価は、対象としていない。もっとも、第1章第1節2.において、新会計基準は、原則、令和3年4月1日以後に開始する連結会計年度および事業年度の期首から大法人において適用されることを確認した。この適用後、どのような争いが予見されるのかについて、上記前提に係わらず、若干の考察を試みたい。

新会計基準の収益認識基準は、「一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識する」¹⁷⁸【39項】と規定するとともに、支配の移転の指標として「例えば、次の（1）から（5）の指標を考慮する。（1）企業が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること（2）顧客が資産に対する法的所有権を有していること（3）企業が資産の物理的占有を移転したこと（4）顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済価値を享受していること（5）顧客が資産を検収したこと」¹⁷⁹【40項】の5項目を具体的に例示している。

上記（2）の法的所有権は、第3章における裁判例を検討した結果、所有権移転特約を必ずしも重視していないことを確認した。さらに、上記（1）～（5）には、収益認識における評価要素として重要な代金支払、移転登記、占有移転のうち、移転登記および代金支払いが存在しない。

島田眞一公認会計士は、「会計上は、支配の移転が原則ですから、代金全額を支払い、かつ、所有権移転登記が終了したとしても、購入者が当該不動産を支配していない段階で決算期を迎える場合に、売主は収益認識できないことも想定されます。法人税は、譲渡対価を全額受領し所有権登記が終了しているにもかかわらず、前受金処理することを容認しないでしょう」¹⁸⁰との懸念を提起している。この懸念の状況は、第3章の事例5（現実の占

¹⁷⁷ 酒井・前掲注94）3頁。

¹⁷⁸ 収益認識会計基準・前掲注6）9頁。

¹⁷⁹ 収益認識会計基準・前掲注6）9頁。

¹⁸⁰ 島田眞一「IFRS第15号に基づいたわが国の包括収益基準（公開草案）の概要及び法人税法との関係」『租税研究』第820号68頁（日本租税研究協会・2018年）108頁。

有移転事件)の不動産の占有移転のタイミングをもって収益認識を行うのではなく、移転登記・代金支払などをもとに、現実の占有移転時期を認定した事案に近似する。

不動産取引は、一般の商取引と比較した場合において頻度は限定されるが、その金額の大きさにおいて、企業にとっての影響度が高い取引ともいえる。加えて、不動産取引は、当事者間において故意に課税の時期をずらす場合もありえるが、その複雑性から、企図せずに物件の引渡しの前に代金の授受ないし登記を済ませる場合が想定される。

法人税法は、企業会計に依存しない独立した体系として存在するのではなく、会計の三重構造を前提とし企業会計と密接な関係を前提とする。そして、法人税法は、新会計基準を会計の三重構造として公正処理基準を通じて受け入れるのではなく、別段の定めとして22条の2を収益認識として明定した。令和3年4月1日以後に開始する新会計基準の適用に向けて、22条の2の円滑な定着のためには、会計の三重構造の一層目である新会計基準の内容と三層目である法人税法と整合しない事項について、三層目である法人税法に携わる関係者・有識者から、大法人に対する啓蒙が必要であると考ええる。

おわりに

法人税の所得課税が事業年度という特定の期間を対象になされる限り、収益、費用がどの年度に帰属するかは、租税負担の大きさを左右する重要な問題の一つである。平成 30 年度税制改正により、資産の販売もしくは譲渡または役務の提供に係る収益の額は、原則として、その資産の販売・譲渡に係る目的物の引渡しまたは役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する旨の規定が新設された(22 条の 2 第 1 項)。この規定において明定された「目的物の引渡しまたは役務の提供の日」とは、いかなる日をいうのであろうか。本稿においては、このうち前者の「引渡しの日」とはいつの日かを検証した。

第 1 章においては、収益における課税タイミングに関する法律条文として新たに明定された 22 条の 2 第 1 項、同条第 2 項および 22 条 4 項ならびに旧法 22 条 4 項における規定の構造の理解を行った。次に課税タイミングに関する学説、判示を概観し、22 条の 2 第 1 項における引渡基準の位置づけを明確にするとともに、本論文で検討する論点の確認を行った。

第 2 章においては、引渡しの日とはいつの日かを検討するための 2 つのサブクエスションのうち一つ目の検証を目的とした。公正処理基準、実現主義、および権利確定主義を中心とした引渡基準に係る学説、実務、加えて重要判決である大竹貿易事件を確認し、改正による公正処理基準・権利確定主義と引渡基準の関係性への影響を確認し、引渡基準の位置づけを明確にした。

第 3 章においては、引渡しの日とはいつの日かを検討するための 2 つのサブクエスションのうち二つ目の検証を目的とした。具体的な不動産取引を題材に引渡しの日判定材料としてどのような評価要素を捉えるのか、そのうち何を重視するのかについて、不動産取引の特性、無条件請求権説にもとづく収益認識、課税庁の取扱い、企業会計上の取扱いを確認のうえ、7 つの裁判例をもとに検証を行った。

第 4 章においては、第 3 章までの 2 つのサブクエスションに対する検証の結果をもとに、メインクエスションである 22 条の 2 第 1 項の「引渡しの日」とはいつの日かを導出した。また、22 条の 2 第 1 項に「引渡しの日」を明定する意義の明確化、および提言を行った。

適正な収益認識の課税タイミングは、本来、多様かつ複雑な事例を対象とする問題である。法人税法は、この収益認識について会計の三重構造のもと企業会計準拠主義を原則としてきた。一方、会計の三重構造は、喩えれば他人と一つ屋根の下に同居する性格のものである。新たな新会計基準の導入にあたり、法人税法は企業会計に準拠し同居するのではなく、法人税法の独自性を優先すべく別段の定めを行った。

本稿において、数多くの学説論争を通して法人税法の収益認識は深化し、大竹貿易事件において会計の三重構造にもとづく企業会計の実現主義と租税法会計における法人税法の収益認識基準である権利確定主義が関連することを確認した。22 条の 2 第 1 項の明定において問題となるのは、この関連付けにより位置づけが明確となった権利確定主義が、22 条の 2 第 1 項においてはどのようなになるかであった。結論として、権利確定主義は消滅せず、第 2 章において権利確定主義固有の特性である、法的基準を基礎とすることによる法的安定性および予見可能性の確保に資するとともに、公平な課税の実現に繋がる意義が継続することを確認した。この特性は、権利確定主義が法人税法の収益認識の核心として位置づけられるべき理由であり、今後も権利確定主義が消滅することはない、消滅してはならないと考える。

参考文献等一覧

【書籍】

- あずさ監査法人編 『不動産業の会計実務〔第2版〕』（中央経済社・2018年）
- 大淵博義 『最新判例による法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会・1993年）
- 大淵博義 『法人税法解釈の検証と実践的展開第Ⅲ巻』（税務経理協会・2017年）
- 岡村忠生 『法人税法講義〔第3版〕法学叢書5』（成文堂・2007年）
- 金子宏 『租税法〔第23版〕』（弘文堂・2019年）
- 金子宏 「所得の年度帰属－権利確定主義は破綻したか」『所得概念の研究：所得課税の基礎理論 上巻』（有斐閣・1995年）〔初出、1993年〕
- 川井健 『民法概論4（債権各論）〔補訂版〕』（有斐閣・2010年）
- 北野弘久 『現代企業税法論』（岩波書店・1994年）
- 黒沢清＝湊良之助 『企業会計と法人税－調整実務から損益計算まで－』（日本税経研究会・1955年）
- EY 新日本有限責任監査法人ほか編
『不動産取引の会計・税務Q&A〔第4版〕』（中央経済社・2019年）
- 酒井克彦 『プログレッシブ税務会計論Ⅱ－収益・費用と益金・損金－〔第2版〕』（中央経済社・2018年）
- 桜井久勝 『財務会計講義〔第19版〕』（中央経済社・2018年）
- 佐藤友一郎編 『法人税基本通達逐条解説〔九訂版〕』（税務研究会出版局・2019年）
- 武田隆二 『所得会計の理論－税務会計の基礎理論－』（同文館・1970年）
- 武田隆二 『法人税法精説〔平成13年版〕』（森山書店・2001年）
- 田中嘉男ほか 『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局・1969年）
- 谷口勢津夫 『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂・2018年）
- 谷口勢津夫ほか 『基礎から学べる租税法〔第2版〕』（弘文堂・2019年）
- 忠佐市 『税務会計法〔第6版〕』（税務経理協会・1978年）
- 増田英敏 『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂・2019年）
- 弥永真生 『会計処理の適切性をめぐる裁判例を見つめ直す』（日本公認会計士協会出版局・2018年）
- 吉国二郎 『法人税法<実務篇>－45年版－』（財経詳報社・1970年）
- 我妻榮 『債権各論 上巻（民法講義V1）』（岩波書店・1954年）
- 我妻榮ほか 『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－〔第5版〕』（日本評論社・2018年）
- 岩崎政明＝平野嘉秋編 『税法用語辞典〔九訂版〕』（大蔵財務協会・2016年）

- 渡辺和夫 『財務諸表論の基礎〔八訂版〕』（税務経理協会・2013年）
- 渡辺伸平 『税法上の所得をめぐる諸問題』司法研究報告書 19 輯 1 号（司法研修所・1967 年）
- 渡辺徹也 『スタンダード法人税法〔第 2 版〕』（弘文堂・2019 年）

【雑誌論文（論稿）】

- 池田誠 「収益認識に関する一考察－法人税基本通達に与える影響－」税務大学校論叢 70 号（2011 年）
- 小林磨寿美 「『収益認識に関する会計基準』と法人税務」月刊「税理」平成 30 年 10 月号別冊付録第 61 巻第 12 号（2018 年）
- 品川芳宣 「棚卸資産」日税研論集 22 号（1992 年）
- 和田正明 「権利確定についての一考察－資産の譲渡・贈与を中心として」税大論叢 9 号（1975 年）
- 植松守雄 「収入金額（収益）の計上時期に関する問題－『権利確定主義』をめぐって」租税法研究 8 号（1980 年）
- 岡村忠生 「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 巻 6 号（2010 年）
- 酒井克彦 「収益認識基準における公正処理基準（統一論題報告－収益認識基準と税務会計）」税務会計研究学会編『税務会計研究第 29 号収益認識基準と税務会計』（2018 年）
- 酒井克彦 「権利確定主義の事実上の終焉か（下）－法人税法上のグランドルールとしての債務確定基準と権利確定主義－」月刊税務事例 51 巻 1 号（2019 年）
- 清永敬次 「権利確定主義の内容」税経通信 20 巻 11 号（1965 年）
- 島田眞一 「I F R S 第 15 号に基づいたわが国の包括収益基準（公開草案）の概要及び法人税法との関係」『租税研究』第 820 号日本租税研究協会（2018 年）
- 多田雄司 「これまでの収益認識基準の変遷と平成 30 年度改正の位置づけ」『特集 収益認識の税務問題』税務弘報 66 巻 4 号（2018 年）
- 谷口勢津夫 「税法における所得の年度帰属－税法上の実現主義の意義と判断枠組み－」税法学 566 号－創立 60 周年記念号（2011 年）
- 忠佐市 「権利確定主義の発想批判」税経通信 19 巻 7 号（1964 年）
- 忠佐市 「権利確定主義からの脱皮」税経通信 20 巻 11 号（1965 年）
- 忠佐市 「権利確定主義判例への提言」税経通信 35 巻 12 号（1980 年）
- ハツ尾順一発言 「＜シンポジウム＞総合司会菊谷正人（統一論題報告－収益認識基準と税務会計）」税務会計研究学会編『税務会計研究第 29 号収益認識基準と税務会計』（2018 年）

- 和田正明 「権利確定主義 (1)」 税務事例 15 卷 10 号 (1983 年)
和田正明 「権利確定主義 (2)」 税務事例 15 卷 11 号 (1983 年)
和田正明 「権利確定主義 (3)」 税務事例 15 卷 12 号 (1983 年)

【雑誌論文 (判例評釈・判例解説)】

- 品川芳宣 「不動産販売業における不動産販売収益の計上時期」 T K C 税研情報 8 卷
5 号 (1999 年)
綿引万里子 最高裁判所判例解説民事篇＜平成 5 年度＞ (下) (1996 年)

【判決】

- 最高裁判所昭和 49 年 3 月 8 日 (民集 28 卷 2 号 186 頁)
最高裁判所昭和 53 年 2 月 24 日 (民集 32 卷 1 号 43 頁)
福井地方裁判所昭和 57 年 8 月 27 日 (税資 127 号 664 頁)
長崎地方裁判所昭和 58 年 2 月 18 日 (税資 129 号 185 頁)
新潟地方裁判所昭和 58 年 5 月 31 日 (税資 130 号 607 頁)
名古屋高等裁判所金沢支部昭和 58 年 9 月 28 日 (税資 133 号 725 頁)
福岡高等裁判所昭和 60 年 4 月 24 日 (税資 145 号 193 頁)
神戸地方裁判所昭和 61 年 6 月 25 日 (民集 47 卷 9 号 5347 頁)
最高裁判所昭和 61 年 10 月 9 日 (税資 154 号 8 頁)
東京高等裁判所昭和 61 年 10 月 30 日 (税資 154 号 340 頁)
千葉地方裁判所昭和 61 年 12 月 22 日 (税資 154 号 875 頁)
最高裁判所昭和 63 年 7 月 11 日 (税資 165 号 244 頁)
東京高等裁判所昭和 63 年 12 月 6 日 (税資 166 号 663 頁)
大阪地方裁判所平成元年 5 月 31 日 (税資 170 号 548 頁)
大阪高等裁判所平成 2 年 11 月 15 日 (税資 181 号 292 頁)
大阪高等裁判所平成 3 年 12 月 19 日 (民集 47 卷 9 号 5395 頁)
最高裁判所平成 5 年 11 月 25 日 (民集 47 卷 9 号 5278 頁)
東京地方裁判所平成 9 年 10 月 27 日 (行裁例集 48 卷 10 号 778 頁)
東京高等裁判所平成 10 年 7 月 1 日 (判タ 987 号 183 頁)
東京地方裁判所平成 26 年 1 月 27 日 (税資 264 号順号 12397)

【その他】

- 企業会計基準委員会 「不動産の売却に係る会計処理に関する論点の整理」
(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/summary_issue/y2004/)

- 2004-0213.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (2004 年 2 月)
企業会計基準委員会 企業会計基準第 29 号『『収益認識に関する会計基準』等の公表
(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (2018 年 3 月)
- 企業会計基準委員会 企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」
(https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/accounting_standards/y2018/2018-0330.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (2018 年 3 月)
- 経済安定本部企業会計基準審議会 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」
(1952 年 6 月)
- 国税庁 「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」
(https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/02.htm [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照) (2018 年 5 月)
- 財務省 「平成 30 年度税制改正の解説 法人税法等の改正」
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/index.html [最終確認日 2020 年 1 月 28 日] 参照)
- 税制調査会 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(1963 年 12 月)
- 税制調査会 「税制簡素化についての第一次答申」(1966 年 12 月)

租税資料館賞論文集 第 29 回（2020 年）下巻

令和 3 年 2 月 1 日発行

発行所

公益財団法人 租税資料館

発行者

菅野 隆

〒164-0014 東京都中野区南台 3 丁目 45 番 13 号

電話 03-5340-1131

FAX 03-5340-1130

Email: sozeishiryokan@nifty.com

<https://www.sozeishiryokan.or.jp>