

租稅資料館賞受賞論文集
第 17 回 (2008 年)

下卷

財団法人 租稅資料館

○租税資料館奨励賞 論文の部

- ・ 生命保険契約に基づく年金の課税関係
——所得税と相続税の調整を中心に——
橋 口 聡 子（熊本学園大学大学院院生）……………（2）

- ・ 固定資産の減損に関する税務と会計の差異の調整
平 井 健 之（早稲田大学大学院院生）……………（74）

- ・ 第二次納税義務に関する一考察
——原告適格を中心として——
古 川 千 津 子（国土館大学大学院院生）……………（154）

- ・ 「租税手続法による租税回避防止策に関する一考察」
——タックス・シェルターに対する現行租税法の効果及び問題点の再確認
と新たな対抗策の提言——
古 谷 敦（名古屋経済大学大学院院生）……………（292）

- ・ 確定決算基準の今日的課題
村 上 裕 樹（早稲田大学大学院院生）……………（375）

租税資料館賞奨励賞 論文の部

生命保険契約に基づく年金の課税関係

—所得税と相続税の調整を中心に—

橋 口 聡 子

生命保険契約に基づく年金の課税関係 —所得税と相続税の調整を中心に—

橋口聡子

わが国では、これまで相続税について減税が繰り返されてきた。例えば、最近では、平成15年度税制改正により、最高税率が70%から50%へと引き下げられている。その結果、相続税の税収はたばこ3税を下回っており、平成19年度一般会計歳入（予算額）によると、税収総額に占める割合は酒税と並び2.8%程度である。また、死亡件数のうち相続税が課されるものは5%を下回っている。このように、相続税は、わが国の税収の中では重要な租税であるとはいえない。

また、近年の相続税改革では、「広く、薄く」課税する方向で議論と改革が展開されている。平成19年11月20日の政府税制調査会の「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」は、相続課税の現状等と今後の方向性に関して、「これまでの改正により大幅に緩和されてきた相続税の負担水準をこのまま放置することは適当ではなく、相続財産に適切な負担を求め、相続税の有する資産再分配機能等の回復を図ることが重要である。」としている。

従来、相続税は不労所得・富の再分配という存在意義から、富裕者にのみ関係があるとされてきた。しかしながら、生命保険金や個人年金といった問題は、納税者にとってきわめて身近なものであり、関心を寄せる人も多いのではないだろうか。

最近、個人年金制度に基づき遺族が給付を受けた生命保険年金に対する課税に関して、地裁納税者勝訴、高裁国側勝訴という注目すべき判決があった。それは、一審の長崎地裁で、年金払生活保障特約に基づき死亡保険金とともに支払われた年金に対し、雑所得として課税することは、相続税と所得税の二重課税に該当し違法である、と主張した原告の主張が認められたことから、現行の所得税法・相続税法の関係について問題提起するものといわれ、注目されていたものである。長崎地裁の判決は、相続税法における「保険金」の意義についても、また、所得税法における非課税所得の意義についても画期的な判断を示したものであるが、従来の課税実務と真っ向から抵触していたため、国側が控訴し、福岡高裁では逆転勝訴した。

そこで本論文では、この租税判例を題材に、所得税と相続税の間になぜ二重課税が起こるのか、特約年金が、租税法の排除すべき二重課税に該当するのか否か、その年金の受け取り方によって、課税となったり非課税となったりすることは、課税の公平に反しないのかなどの疑問に対する検討を行った。すなわち、特約年金がみなし相続財産としての「保険金」に該当し、二重課税防止としての非課税

高齢化の進展する中、生命保険契約等に基づく個人年金等、私的年金の重要性が高まっていると考える。そこで、第1章では、まず自らの老後の生活保障を補完する私的年金に関する課税の現状と、万が一というとき、遺族等の生活防衛を図る方法である生命保険について課税の取り扱いを述べた。そして、年金払生活保障特約に基づき死亡保険金とともに支払われた年金について、従来の課税実務に対立する画期的な判断をした裁判例を紹介し、本論文における問題提起とした。

所得税と相続税の間における二重課税の調整機能に関する検討にあたり、現行の両者の関係を明らかにするために、第2章では、わが国の税制における相続税法の性格や位置づけについて史的考察を試みた。相続税については、もとは戦費調達が目的であり、その根拠も曖昧であることから、戦後一貫してその存在意義について議論がなされている。相続税は、生前の所得に対する清算課税の性格を有し、所得税の補完税であるとする考え方もあるが、現行相続税・贈与税は移転に対する課税であり、それと別途、所得の発生に対する所得税があるため、両者の間に二重課税が起こりうることを確認した。

わが国の所得税法は、包括的所得概念を基礎としていることから、原則として、所得がいかなる源泉から生じたものであるかを問わず、すべての所得を課税対象としている。しかしながら、所得税法第9条第1項第15号において、相続、遺贈又は贈与による関連者間における所得移転について、非課税規定が用意されている。第3章では、所得税と相続税間の調整機能とされる所得税法第9条第1項第15号の立法趣旨について検討を行った。同号の規定内容を明らかにした上で、二重課税排除のための規定であることを確認し、年金受給権と特約年金という関係以外の財産で、同じく相続税と所得税をめぐって問題があるとされるものとの相違から、年金受給権と特約年金は、租税法上、排除されるべきである二重課税に該当することを主張した。

所得税法第9条第1項第15号は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」については、「所得税を課さない」と規定しているのであるから、年金受給権と特約年金が相続税法に規定する「保険金」に該当するかどうかの議論が必要である。第4章では、まず年金総額を相続時点で一括して受領していれば相続税しか課されないのに、年金という形をとったために相続税と所得税が課されることに合理的な理由はなく、不平等な取り扱いになることは、課税の公平に反し、租税公平主義に反すると主張した。

そして、年金受給権と特約年金が経済的、実質的に同一の資産であることを明らかにし、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金は、みなし相続財産としての「保険金」に該当するものであり、所得税法第9条第1項第15号に規定する非課税所得であるべきところ課税されるのは、二重課税であるとする地裁の判断は妥当であり、支持できるものであることを述べ、本論文における結論とした。

【目次】

はじめに	1
第1章 問題提起	3
第1節 私的年金課税と生命保険課税の現状	3
1. 私的年金課税の現状	3
2. 生命保険金に関する課税の現状	5
第2節 所得税と相続税の二重課税が争われた判例	7
1. 事案の概要と地方裁判所の判断	7
2. 高等裁判所の判断	10
第3節 二重課税の定義と法的根拠	12
第2章 所得税と相続税の交錯	14
第1節 所得概念の発展	14
1. 「所得源泉説」と「純資産増加説」	14
2. わが国における所得概念の発展	16
第2節 相続税・贈与税の沿革と理論根拠	17
1. 相続税法の沿革	17
2. 相続税・贈与税の課税根拠	19
第3節 所得税と相続税との二重課税論	20
1. 所得税と相続税の交錯	20
2. 相続税と所得税の二重課税	22
第3章 所得税と相続税間の調整機能	25
第1節 所得税法第9条第1項第15号の意義	25
1. 非課税規定の立法趣旨	25
2. 二重課税排除とする学説	27
第2節 相続税と所得税をめぐる問題点となる財産	28
1. 年金受給権と年金の關係に類似する財産	28
2. その他の財産の取り扱い	30
第3節 他の財産との相違点	32
1. 違法とならない財産	32
2. 所得課税における相続による遮断	33

第4章 年金受給権と特約年金に関する検討	36
第1節 みなし相続財産としての「保険金」の範囲	36
第2節 受け取り方の違いによる課税関係	38
1. 年金を一時金で受け取ることとした場合との比較	38
2. 年金受給権の収入蓋然性	40
第3節 特約年金の課税所得性	41
1. 基本権と支分権	42
2. 特約年金の課税所得性	44
おわりに	47
参考文献	49

はじめに

サラリーマンの老後の生活保障の制度としては、公的年金制度がある。しかし、その公的年金制度に基づく給付水準が将来どの程度のものとなるのかに関しては、少子高齢社会の到来に基づく人口減少など、多くの不安材料がある。この公的年金制度を自助努力によって補完し、自らの老後あるいは遺族等の生活防衛を図る方法の一つとして、生命保険契約等に基づく「個人年金」制度に加入するということが考えられている。

最近、この個人年金制度に基づき遺族が給付を受けた生命保険年金に対する所得税の課税に関して、地裁納税者勝訴、高裁国側勝訴という注目すべき判決があった。それは、一審の長崎地方裁判所で、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金に対し、雑所得として課税することは二重課税に該当し違法であると主張した原告の主張が認められたことから、現行の所得税法・相続税法の両者の関係について問題提起するものといわれ、注目されていたものである。長崎地裁の判決は、相続税法における「保険金」の意義についても、また、所得税法における非課税所得の意義についても画期的な判断を示したものではあるが、従来課税実務と真っ向から抵触していたため、国側が控訴し、福岡高裁では逆転勝訴した。

そもそも二重課税 (double taxation) とは、「同一経済財への重複課税」すなわち同一の所得に 2 回課税するという意味であり、一般に法人税と所得税の存在は二重課税であるとされる。これは、法人税の課税ベースが企業の「所得」であることから生じたものであるが、所得税と相続税の間における二重課税は、なぜ、そしてどのような場合に起こるのだろうか。

そこで、本論文では、わが国の所得税法と相続税法の関係を整理したうえで、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金が、租税法の排除すべき二重課税に該当するの可否かを検討する。すなわち、みなし相続財産としての「保険金」に該当し、二重課税防止としての非課税所得となる財産であることについて、相続税法第 3 条第 1 項第 1 号の範囲や所得税法第 9 条第 1 項第 15 号の意義を考えながら、検討を加えることを目的とする。

まず第 1 章では、高齢化の進展する中、生命保険契約等に基づく個人年金等、私的年金の重要性が高まっていることから、私的年金に関する課税の現状と、併せて生命保険課税の現状について触れておきたい。そのうえで、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金は、みなし相続財産なのか、雑所得なのか、それとも非課税なのかの判断が争われた判例を紹介し、本論文における問題提起とする。

次に第 2 章では、所得税と相続税の二重課税が、なぜ起こるのかということを明らかにするために、現行の所得税法・相続税法の両者の関係を確認する。そのために、所得概念がどのように発展してきたかについてみたうえで、相続税法の沿革と課税根拠をみることで、わが国の税制における相続税法の性格や位置づけを明らかにする。

さらに第 3 章では、所得税と相続税間の調整機能とされる所得税法第 9 条第 1 項第 15 号の立法趣旨について検討する。わが国の所得税法は、包括的所得概念を基礎としていることから、原則として、所得がいかなる源泉から生じたものであるかを問わず、すべての所得を課税対象としている。しかしながら、所得税法第 9 条第 1 項第 15 号において、相続、遺贈又は贈与による関連者間における所得移転について、非課税規定が用意されている。その非課税とされている規定内容について確認したうえで、年金受給権と特約年金という関係以外の財産で、同じく相続税と所得税をめぐって問題があるとされる関連者間の所得移転を検討し、相違点を見出したい。

最後に第 4 章では、年金受給権と特約年金の本質を検討し、両者が経済的、実質的に同一の資産であることを明らかにする。そして、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金は、みなし相続財産としての「保険金」に該当することを主張したい。すなわち、所得税法第 9 条第 1 項第 15 号に規定する非課税所得であるべきところ課税されるのは、二重課税であるとする地裁判決を支持する見解を述べ、本論文の結論とする。

第1章 問題提起

サラリーマンの老後の生活保障の制度としては、公的年金制度がある。しかし、その公的年金制度に基づく給付水準が将来どの程度のものとなるのかに関しては、少子高齢社会の到来に基づく人口減少など、多くの不安材料のあることを否定できない。この公的年金制度を自助努力によって補完し、自らの老後および遺族等の生活防衛を図る方法の一つとして、生命保険契約等に基づく「個人年金」制度に加入するということが考えられている。

最近、この個人年金制度に基づき遺族が給付を受けた生命保険年金に対する所得税の課税に関して、地裁納税者勝訴、高裁国側勝訴という注目すべき判決があった。

そこで、第1章では、年金に関する課税の現状と生命保険に関する課税の現状を確認した上で、その判例を紹介し、本論文における問題提起としたい。

第1節 私的年金課税と生命保険課税の現状

1 私的年金課税の現状

高齢化の進展する中、老後の安定的な生活確保のために、公的年金¹とともに、企業年金、個人年金といった私的年金の重要性が高まっている。

いわゆる年金のうち、公的な制度によって拠出が義務付けられているという意味での公的年金を除いたものが「私的年金」の諸制度である。このような私的年金は、その主たる拠出者により、企業年金と個人年金とに分けることができる。企業年金の代表的な制度は「厚生年金基金」と「適格退職年金」であり、前者は厚生年金の一部を代行する制度である。個人年金のうち代表的なものは、個人が掛け金等の支払いと年金の受給を定めた年金保険契約を保険会社との間で結ぶ場合である²。

まず、企業年金についてみると、重要な特徴として、運用益に対して課税が行われるという点を挙げるることができる³。このような企業年金積立金の運用益に対する課税は、企業からの給与支払の一部が所得税の課税対象となることなく積み立てられ、その課税が

¹ 税法上における公的年金等とは、「①各種社会保険制度および各種共済組合制度に基づく年金、②恩給および過去の勤務に基づき使用者であった者から支給される年金、③確定拠出年金制度又は確定給付企業年金制度に基づいて支給を受ける老齢給付金、適格退職年金契約等に基づいて支給を受ける退職年金等のことである」（金子宏『租税法〔第11版〕』（弘文堂、平成18年）249～251頁）。

また、吉牟田勲教授によると、「公的年金とは、国民年金と厚生年金、それからいろいろな共済組合の共済年金をいいます。それから国民年金基金は公的年金に入れていますが。厚生年金基金は民間の概念では企業年金の方に入ると考えられているので、本当は国民年金基金と厚生年金基金は税制上は同じグループと考えられるのですが、あえて別々に分けています」（吉牟田勲「年金課税の現状と問題点—年金制度改革と課税のあり方—」『租税研究』591号（平成11年）37～38頁）。

² 『平成14年版 企業年金白書 大転換期を迎えた企業年金』（ライフデザイン研究所、平成14年）参照、佐藤英明「私的年金の課税」『日税研論集』Vol.37（平成9年）147～148頁。

³ 林宏昭「年金課税の現状と課題」『総合税制研究会』No.7（平成11年）167頁。

給付時まで繰り延べられることに対する利子としての意味がある⁴。

次に、個人年金に代表される生命保険契約に基づく年金契約をみると、現行法では、このような年金契約に基づいて受給する年金は公的年金等以外の雑所得とされ、課税所得の計算上、適格退職年金の場合と同様の方法で払込保険料が控除されることとなっている（所得税法施行令第 183 条）⁵。また、保険料の支払い時は生命保険料控除の対象となるほか、保険金の払込が年金支払開始前 10 年間以上にわたって定期的に行われる等の要件を満たしている場合には、個人年金保険契約として、その保険料は通常の生命保険料控除のほかに 5 万円を上限として控除されうる（所得税法第 76 条第 2 項、第 4 項）⁶。払い込み保険料の積立残高は特別法人税の課税対象とされていないので、年金支払開始までの運用益は繰り延べられていると考えることができる。

遺族が受け取る年金に対する課税制度は、その法的性質等に応じて異なっており、公的年金制度の被保険者や加入者の遺族が受け取る遺族年金については、相続税も所得税もかからない（所得税法第 9 条第 1 項第 3 号、相続税法基本通達 3-46）⁷。

私的年金で遺族が取得する年金受給権および年金については、在職中に死亡し、死亡退職となったため、適格退職年金契約等により遺族に年金が支払われることになった場合等は、死亡した人の退職手当金等として相続税の対象となるが、遺族が年金受給権に基づい

⁴ 増井良啓「退職年金等積立金の課税」『日税研論集』Vol.37（平成 9 年）201～287 頁参照。

⁵ 所得税法施行令第 183 条 生命保険契約等に基づく年金（法第 35 条第 3 項（公的年金等の意義）に規定する公的年金等を除く。以下この項において同じ。）の支払を受ける居住者のその支払を受ける年分の当該年金に係る雑所得の金額の計算については、次に定めるところによる。

⁶ 所得税法第 76 条

2 居住者が、各年において、個人年金保険契約等に係る保険料又は掛金（その者の身体の障害又は疾病その他これらに類する事由に基因して保険金、共済金その他の給付金を支払う旨の特約が付されている契約にあつては、当該特約に係る保険料又は掛金を除く。以下この項において「個人年金保険料」という。）を支払つた場合には、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。

4 第二項に規定する個人年金保険契約等とは、前項第一号から第三号までに掲げる契約（年金を給付する定めのあるもので政令で定めるものに限る。）のうち、次に掲げる要件の定めのあるものをいう。

一 当該契約に基づく年金の受取人は、次号の保険料若しくは掛金の払込をする者又はその配偶者が生存している場合にはこれらの者のいずれかとするものであること。

二 当該契約に基づく保険料又は掛金の払込みは、年金支払開始日前十年以上の期間にわたって定期に行うものであること。

三 当該契約に基づく第一号に定める個人に対する年金の支払は、当該年金の受取人の年齢が六十歳に達した日以後の日で当該契約で定める日以後十年以上の期間又は当該受取人が生存している期間にわたって定期に行うものであることその他の政令で定める要件

⁷ 所得税法第 9 条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

三 恩給、年金その他これらに準ずる給付で次に掲げるもの

ロ 遺族の受ける恩給及び年金（死亡した者の勤務に基づいて支給されるものに限る。）

相続税法基本通達 3-46 法第 3 条第 1 項第 6 号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」には、3-29 のために該当する退職年金の継続受取人が取得する当該年金の受給に関する権利のほか、国家公務員共済組合法の規定による遺族年金、地方公務員等共済組合法の規定による遺族年金、船員保険法の規定による遺族年金、厚生年金保険法（昭和 29 年法律第 115 号）の規定による遺族年金等があるのであるが、これらの法律による遺族年金等については、それぞれこれらの法律に非課税規定が設けられているので、相続税は課税されないことに留意する。（平元直資 2-207 により改正）

て毎年受ける年金には所得税が課されない。これに対して、夫が保険料負担者で被保険者である死亡保険で、受取人である妻が年金払いを選択した場合等は、妻は夫から年金受給権を相続により取得したものとみなされて相続税の対象とされ、さらに妻が毎年受け取る年金に対しては所得税が課されることになっている。

その根拠は、現在の賦課方式の性格の濃い公的年金は実質的には課税とその再分配と考えられるのに対し、各種の企業年金は給与所得が形を変えたものと見ることができ、さらに、個人年金の多くは、目的が限定されている貯蓄の一種と見ることが可能であるというところにある⁸。したがって、私的年金に問題を限れば、企業年金は給与所得と、また、個人年金は貯蓄との間で課税の公平を論じることになる。

2 生命保険金に関する課税の現状

保険の制度は、「(イ) その理念としては、私有財産制度と自己責任主義の下に経済生活を営む各個経済主体が、ある種の偶然な出来事の発生の可能性よりにおびやかされている経済生活の不安定に対処する制度であること、(ロ) その機能としては、右の不安定の除去・軽減のための備蓄の制度であること、(ハ) その方法としては、同様の危険に曝された多数の経済主体につき、大数の法則を応用した確率計算に基づき、全体として給付反対給付均等の原則が行われるような合理的な計画に従って共同的備蓄をなす制度であること」⁹といわれている。つまり、「偶然的事件による経済生活の不安定の除去ということ」¹⁰が保険の本質である。

保険制度は経済的不安定に対処するという点では貯蓄の制度とも類似する機能を持つものであるが、個々人の経済的不安定は、保険会社という組織が介在することによって危険が分散され、そのことによって損失がカバーされている。公的な救済制度（災害救助、生活保護）とならんで文化的生活を保障する機能を果たしている¹¹。

生命保険とは、保険者が保険契約者又は第三者の生死を保険事故とし、一定の保険金額を支払うことを約し、保険契約者がこれに対し保険料を支払うことを約する保険をいう（商法第 673 条）¹²。生命保険の利用目的の第一は、万一の場合の家族の生活保障であるが、医療・入院・手術、災害・交通事故、老後の生活資金、住宅ローンなど借入金の返済の保障などの目的にも利用される。損害保険のように実損填補を目的とする保険ではないので、損害の有無や額に関係なく一定の約定金額が支払われる。

生命保険は、保険事故の種類によって、死亡保険・生存保険・混合保険に分けられる。

⁸ 渋谷雅弘「公的年金の課税（年金税制）」『日税研論集』Vol.37（平成 9 年）121～142 頁、佐藤英明、前掲注 2、146 頁参照。

⁹ 大森忠夫『保険法』（有斐閣、昭和 45 年）3 頁。

¹⁰ 白杉三郎『保険学総論（再訂版）』（千倉書房、昭和 42 年）12 頁

¹¹ 水野忠恒「生命保険税制の理論的課題（上）」『ジュリスト』No.753（昭和 56 年）110 頁。

¹² 商法第 673 条 生命保険契約ハ当事者ノ一方カ相手方又ハ第三者ノ生死ニ関シ一定ノ金額ヲ支払フヘキコトヲ約シ相手方カ之ニ其報酬ヲ与フルコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス。

死亡保険の中にも、死亡の時期にかかわらず保険金を支払う終身保険と被保険者が一定の期間内に死亡した場合に限り保険金を支払う定期保険とがある。生存保険は被保険者が一定年齢まで生存することを保険事故とするものであって、学資保険などはその例である。混合保険は、死亡保険と生存保険を結合したもので、養老保険ともいわれる。

生命保険に加入した場合、生命保険制度は、契約者側からみて、一つは保険料の支払い、もう一つはそのリターンとしての保険金の受け取りという二つの流れになるが、この二つのそれぞれについて国民の自助努力を支援するなどの優遇措置がとられている。

生命保険金に関する課税の現状をみると、個人が一般の生命保険や個人年金保険の保険料を支払った場合には、「生命保険料控除」の適用があり（所得税法第 76 条）¹³、また、保険事故が発生して保険金を受領した場合には、概略以下のような相続税や所得税の課税関係が発生するが、保険金の非課税限度額の存在、高度障害保険金、障害給付金、入院給付金等の非課税、一時所得控除額の存在や 2 分の 1 課税制度などの特例が認められている。

(1) 保険料負担者が死亡した場合

① 保険料負担者と被保険者が同一人である場合

被保険者の死亡により相続人が生命保険金を受け取ったときは、その保険金は相続財産とみなされる（相続税法第 3 条）¹⁴。

② 保険料負担者と被保険者が異なる場合

保険事故発生前に保険料負担者が死亡したときの生命保険契約に関する権利は、保険料負担者の相続財産となる（相続税法第 3 条）。

(2) 保険料負担者でない被保険者が死亡した場合

① 保険料負担者が受取人の場合

保険金を一時金として受け取る場合は一時所得として、年金として受け取る場合は雑所得として課税の対象とされる（所得税法第 34 条、所得税法施行令第 183 条）¹⁵。

② 保険料負担者と受取人が異なる場合

保険金は、保険料負担者から受取人が贈与により取得したものとみなされて贈与税の

¹³ 所得税法第 76 条 居住者が、各年において、生命保険契約等に係る保険料又は掛金（次項に規定する個人年金保険料その他政令で定めるものを除く。以下この項において「生命保険料」という。）を支払った場合には、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。

¹⁴ 相続税法第 3 条 次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に掲げる者が当該各号に掲げる財産を相続又は遺贈により取得したものとみなす。

一 被相続人の死亡により相続人その他の者が生命保険契約（これに類する共済に係る契約で政令で定めるものを含む。以下同じ。）の保険金（共済金を含む。以下同じ。）又は損害保険契約（これに類する共済に係る契約で政令で定めるものを含む。以下同じ。）の保険金（偶然な事故に基因する死亡に伴い支払われるものに限る。）を取得した場合には、当該保険金受取人（共済金受取人を含む。以下同じ。）について、当該保険金（次号に掲げる給与及び第 5 号又は第 6 号に掲げる権利に該当するものを除く。）のうち被相続人が負担した保険料（共済掛け金を含む。以下同じ。）の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分

¹⁵ 所得税法第 34 条 一時所得とは、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、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。

課税対象となる（相続税法第5条）¹⁶。

(3) 満期保険金および解約返戻金

①保険料負担者が受取人である場合

保険料負担者に一時所得が課税される（所得税法第34条、所得税法施行令第183条）。

②保険料負担者と受取人が異なる場合

受取人が受ける満期保険金は、保険料負担者から受取人が贈与により取得したものとみなされて、贈与税が課税される（相続税法第5条）。

なお、生命保険における受取人の権利について、保険法においては、第三者が保険金受取人に指定された場合には、その受取人は保険契約者の権利を承継取得するのではなく、当初から自己固有の権利として保険金請求権を取得することとされている。商法第675条1項が「保険金額ヲ受取ルヘキ者カ第三者ナルトキハ其第三者ハ当然保険契約ノ利益ヲ享受ス」と規定するのは、この趣旨だと理解されている。したがって、たまたま保険契約者や被保険者の相続人が受取人に指定された場合でも、保険金受取人は保険契約者・被保険者の権利を相続により取得するのではなく原始取得すると解されており、この点に異論はない¹⁷。

第2節 所得税と相続税の二重課税が争われた判例

1 事案の概要と地方裁判所の判断

長崎地裁平成18年11月7日判決
平成17年（行ウ）第6号

(1) 事案の概要

X（原告）の夫Aは、平成8年8月1日、D生命保険相互会社（以下、「D生命」という。）との間で、契約者および被保険者をA、受取人をXとする年金払生活保障特約付終身保険契約（以下、本件「保険契約」という。）を締結し、その保険料を支払っていた。この保険契約では、保険事故が発生した場合に主契約に基づいて支払われる一時金に加え、生活保障のため特約年金が支払われる特約が付されており、Xは、保険事故が発生すると、10年間にわたって年金額230万円を受け取ることができる。

Xは、平成14年10月28日、Aの死亡により、死亡保険金4,000万円を受け取る権利と、

¹⁶ 相続税法第5条 生命保険契約の保険事故（障害、疾病その他これらに類する保険事故で死亡を伴わないものを除く。）又は損害保険契約の保険事故（偶然な事故に基因する保険事故で死亡を伴うものに限る。）が発生した場合において、これらの契約に係る保険料でこれらの保険事故が発生した時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分を当該保険料を負担した者から贈与により取得したものとみなす。

¹⁷ 山下友信『保険法』（有斐閣、平成17年）511頁。

年金払生活保障特約年金として、平成14年10月28日から平成23年まで、毎年10月28日に230万円ずつ受け取る権利（以下、「本件年金受給権」という。）を取得した。そこで、Xは、平成14年11月6日、D生命に対し死亡保険金および年金の請求を行い、同月8日、死亡保険金4,000万円および年金230万円（以下、「本件年金」という。）に配当を加えた金額から源泉徴収税22万800円を差し引いた4,190万2,745円の支払いを受けた。

Xは、平成14年分の所得税の確定申告に当たり、本件年金を除外していたところ、Y税務署長（被告は国）は、平成15年9月16日、本件年金230万円から必要経費9万2,000円を差し引いた220万8,000円がXの雑所得に該当するとして、同年分の所得税の更正処分をした。なお、Xは、平成15年8月27日、Aを被相続人とする相続税の申告書を提出し、その申告にかかる相続財産には、本件年金受給権の総額2,300万円に0.6を乗じた金額1,380万円を含めている。

(2) 争点

本件の争点は、本件年金が

- ア 相続税法第3条第1項第1号のみなし相続財産に当たるか否か、
 - イ 所得税法上の所得に当たるか否か、
 - ウ 所得税法第9条第1項第15号¹⁸により非課税となるか否か、
- という点である。

(3) X（原告）の主張

本件年金は、相続税法第3条第1項第1号の「保険金」に該当し、みなし相続財産として相続税を課税されているので、所得税法第9条第1項第15号により非課税所得となり、所得税法第35条第1項¹⁹の雑所得には該当しないというべきである。

生命保険金が年金で支払われる場合、同条項の「保険金」は、年金受給権と支分権に基づいて支払われる年金のすべてを包含したものと解すべきであり、基本権である年金受給権のみを指すものではない。

相続税法第3条第1項第1号の「保険金」を「受給権」と解釈した場合、その財産的価値は、受給権という債権が将来現金化することにほかならず、債権が現金化することは権利の性質が変わるだけのことであるから、非課税規定を適用するまでもなく、年金の受け取りは、所得の発生に当たらない。また、年金受給権の支分権に基づいて、支払われる年金に所得税を課することは二重課税に当たる。

年金が雑所得に当たるとして課税するのであれば、一時払いの保険金であっても、相続

¹⁸ 所得税法第9条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

十五 相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（昭和25年法律第73号）の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）

¹⁹ 所得税法第35条 雑所得とは、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、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。

開始時に受給権が発生し、その後、保険金を取得するのであるから、その取得時において、一時所得または雑所得として課税すべきことになるが、そのような取扱いになっていない。

(4) Y（被告）の主張

相続税法第3条第1項第1号にいう「保険金」とは、正確には保険契約等に基づく死亡保険金等の受給権を意味するものであり、現実には受領する金銭を意味するものではない。

年金は、現実には支給された230万円という現金であり、それ自体定期金に関する権利ではないから、相続税法第3条第1項第1号にいう「保険金」には該当しない。また、基本債権である年金受給権に基づく権利ではあるが、一定期日の到来によって生み出された支分権、すなわち基本債権とは異なる権利に基づいて取得した現金であり、また、2回目以降の各年金も、雑所得として所得税が課税される。本件年金が雑所得に該当することは、所得税法施行令第183条第1項が、生命保険契約等に基づく年金の計算に関する規定を設けていることから明らかである。

なお、所得税法第9条第1項第15号は、本件年金のように被相続人の死亡後に実現する所得に対する課税を許さないという趣旨ではない。また、相続税法第24条第1項第1号に基づく年金受給権の価額（1,380万円）と、特約年金の原価の一時支払いの請求が行われた場合の価額（特約基本年金額に算定率8.956を乗じて算出される2,059万8,800円）は異なるから、年金受給権と年金とは経済的価値が同一のものとはいえない。

(5) 裁判所の判断

相続税法第3条第1項は、相続という法律上の原因に基づいて財産を取得した場合でなくとも、実質上相続によって財産を取得したのと同視すべき関係にあるときは、これを相続財産とみなして相続税を課することとし、他方、所得税法第9条第1項第15号は、このような相続税を課することとした財産については、二重課税を避ける見地から、所得税を課税しないものとしている。

このような税法の規定からすると、相続税法第3条第1項によって相続財産とみなされて相続税を課税された財産につき、これと実質的、経済的にみれば同一のものと評価される所得について、その所得が法的にはみなし相続財産と異なる権利ないし利益と評価できるときでも、所得に所得税を課税することは、所得税法第9条第1項第15号によって許されないものと解するのが相当である。

本件年金受給権は、年金の形で受け取る権利であるとしても、実質的にみてXが相続によって取得したのと同視すべき関係にあり、相続税法3条1項1号に規定する「保険金」に当たると解するのが相当である。他方、本件年金は、本件年金受給権に基づいて保険事故が発生した日から10年間毎年の応当日に発生する支分権に基づいてXが保険会社から受け取った最初の現金である。この支分権は、本件年金受給権の部分的な行使権であり、利息のような元本の果実、あるいは、資産処分による資本利得ないし投資に対する値上り益

等のように、その利益の受領によって元本や資産ないし投資等の基本的な権利・資産自体が直接影響を受けることがないものとは異なり、これが行使されることによって基本的な権利である本件年金受給権が徐々に消滅していく関係にあるものである。

そして、相続税法による年金受給権の評価は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価（正確にはその近似値）に引き直したものであるから、これに対して相続税を課税した上、更に個々の年金に所得税を課税することは、実質的、経済的には同一の資産に関して二重に課税するものであることは明らかであって、所得税法第9条第1項第15号の趣旨により許されないものといわなければならない。

2 高等裁判所の判断

福岡高裁平成19年10月25日判決（判例集等未登載）

平成18年（行コ）第38号

(1) 本件年金に係る所得に対する所得税の課税について

被相続人が自己を保険契約者及び被保険者とし、共同相続人の1人又は一部の者を保険金受取人と指定して締結した生命保険契約において、被相続人の死亡により保険金受取人が取得するものは、保険金という金銭そのものではなく、保険金請求権を意味するものと解される。

そうすると、相続税法第3条第1項第1号及び所得税法第9条第1項第15号により、相続税の課税対象となり、所得税の課税対象とならない財産は、保険金請求権という権利ということになる。

(2) 本件年金受給権及び本件年金について

本件年金は、本件年金受給権とは法的に異なるものであり、Aの死亡後に支分権に基づいて発生したものであるから、相続税法第3条第1項第1号に規定する「保険金」に該当せず、所得税法第9条第1項第15号所定の非課税所得に該当しないと解される。したがって、本件年金にかかる所得は所得税の対象となるものというべきである。

(3) 所得税法の規定について

次に、同法第9条第1項第3号ロは、「遺族の受ける恩給及び年金（死亡した者の勤務に基づいて支給されるものに限る。）」につき、同項第15号とは別に非課税規定を設けている。これは、本件年金のように、生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金が、同項第15号所定の非課税所得に該当しないことを前提としているものと解される。なぜなら、本件年金のように、生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金が、みなし相続財産である年金受給権と実質的・経済的に同一の財産と評価されるという理由によ

り、同号により非課税所得とされるのであれば、同項口の規定を設ける必要はないからである。

現行所得税法においては、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものと考えてとしていた²⁰。相続税法第3条第1項第1号の立法に際しても、同号所定のみなし相続財産である年金受給権に基づいて毎年支給される年金が所得税の課税対象となることが予定されていたのである。

そうすると、所得税法第9条第1項第15号、相続税法第3条第1項第1号の立法当時、生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金について、所得税の課税が予定されていたといえることができる。

(4) 二重課税の主張について

本件年金受給権の評価は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価（正確にはその近似値）に引き直したものといい得るから、本件年金受給権と年金の総額は、実質的・経済的には、ほぼ同一の資産と評価することも可能である。

しかし、本件年金受給権の取得と個々の年金の取得とは、別個の側面がある。まず、後者についてみると、被控訴人は、本件保険契約において、将来の特約年金（年金）を受け取るものであるが、これは、被控訴人が自ら年金契約等の定期金給付契約を締結して自ら掛金を負担し、年毎に年金等の定期金を受け取る場合と異なるところはなく、いずれについても所得があるのである。そうすると、両者を区別することはできず、これらの所得は所得税の対象となる。そして、前者についてみると、被控訴人は、本件保険契約において、自ら保険料を支払ったものではないのに、Aの死亡により、本件年金受給権を取得したのであるから、これは、前者とは別個に相続税の対象となる。このように考えると、本件年金受給権の取得に相続税を課し、個々の年金の取得に所得税を課することを、二重に課税するものということはいえない。

以上のとおり、本件年金にかかる所得は所得税の対象となるものである。

そして、本件年金に係る所得は、その性質および源泉に照らすと、所得税法35条1項の雑所得に該当するものというべきである。

第3節 二重課税の定義と法的根拠

²⁰ 現行所得税法は、税制調査会の昭和38年12月6日付「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」を踏まえて立法された法律であるところ、同答申は、当時の税制について、被相続人が掛金を負担した年金契約に基づく年金受給権は、相続財産として時価により評価し、相続税の課税が行われ、さらに相続人がその年金受給権に基づき支払を受けるときは、その年金から被相続人が負担した掛金を控除した残額に対して所得税が課税されることになっていることについて、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものと考えてとしていた（堀口和哉「生命保険年金受給権は相続税の対象であり、その後を受ける年金に所得税を課すのは二重課税であって許されないとされた事例」『税務事例』Vol.39 No.8（平成19年）18頁）。

第2節において記した判例は、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金について、所得税と相続税の二重課税が争われたものである。長崎地裁判決では「二重に課税するものであることは明らか」であるとし、福岡高裁判決では「二重に課税するものということとはできない。」と判示しているが、そもそも、二重課税とはどのような場合のことをいうのであろうか。また、二重課税が違法となる根拠は何であろうか。

二重課税については、いかなる課税の状況が「二重課税」に該当することになるのかという二重課税の定義の問題と、二重課税が行われた場合にそれが違法であるということが出来る法的根拠は何か、という二つの問題がある。

まず、その定義として、二重課税（double taxation）とは、「同一の課税物件が重複して課税の対象となること。重複課税ともいう。二重課税は同一の課税主体の付加する租税相互間について生ずることもあり、また異なる課税主体相互間において生ずることもある。後者は課税間の競合であり、国相互間、国と地方公共団体との間あるいは地方公共団体相互間において生ずる。」²¹とされており、一般に「同一経済財への重複課税」すなわち同一の所得に2回課税することと解されている。控訴人たる国側も、その主張の中で、「二重課税とは、あくまでも『同一の課税物件』に対する課税が重複することを意味する」²²としており、この見解に相違はないものと考えられる。

典型的な形式的二重課税の例としては、個人が受け取る法人からの配当に対して課される配当所得課税に関するものがある。

法人税の性質ないし課税根拠については、法人税は所得税の前取りであるとする考え方と、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方があり。前説は、法人を個人の集合体とみるいわゆる法人擬制説によるもので、この考え方によれば、法人の所得に対して法人税を課し、さらに個人の配当所得に対して所得税を課すことは二重課税となる。

わが国の法人制度は、あるときは前説に依拠し、またあるときは後説に依拠してきたが、現行制度の基礎をなしているシャウプ勧告は、「法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合の一形態に過ぎない」²³という法人観から出発して、前説の立場をとり、いわゆる二重課税を排除するための措置として配当控除制度を提案した²⁴。

また、以上の形式的二重課税に比し、実質的二重課税の問題は、国家と地方自治体とが同一課税対象に、各々別個の立場より独立に課税する場合、ならびに国際間の課税について生ずるものである。国際間における課税の競合については、「国家と地方政治団体との間におけるように上下の階級関係にある課税権の競合と異なり、対等関係にある国際間の課

²¹ 竹内昭夫・松尾浩也・塩野宏編集代表『新法律学辞典〔第3版〕』（有斐閣、平成6年）1113頁。

²² 福岡高裁平成19年10月25日判決。

²³ 福田幸弘監修・シャウプ税制研究会編『シャウプの税制勧告』（霞出版社、昭和60年）132頁。

²⁴ 金子宏『租税法〔第11版〕』（弘文堂、平成18年）263～264頁。

税権の競合はその内容は複雑なものでその解決は簡単には行われぬものである。」²⁵ともいわれるが、現在では、原則として、外国税額控除（foreign tax credit）の制度や条約に基づく調整がなされている²⁶。

後者の問題としては、前者の定義に基づく課税を二重課税という限りにおいては、これを違法とする税法上の明文の規定はない。のみならず、これを違法と解する租税法解釈上の確立した解釈原理というようなものも見当たらない。あえて言うならば、憲法第 29 条²⁷の財産権の侵害禁止規定に違反するということであろうか。

租税法規は、もともと「侵害規範（Eingriffsnorm）であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない」²⁸ということからするならば、「二重課税に該当するとしても、これを排除又は調整するか否かは、専ら立法政策上の問題であり、仮にその課税が二重課税に該当するものであるとしても、これを排除する租税法上の明文の規定が存在しない限り、そのことをもって直ちに違法（憲法違反）であるということとはできない」²⁹とする見解もある。

所得税と相続税の間における二重課税は、なぜ、そしてどのような場合に起こるのか、前節で紹介した事案は、租税法の排除すべき二重課税に該当しないのであろうか。

本論文は、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金に関する判例をとおして、所得税と相続税の間における二重課税とその調整機能についての検討を行うものであるが、その前提として、次章において所得税法・相続税法の沿革をみることで、その性格を明らかにし、両者の関係を確認しておきたい。

²⁵ 本多直重『全訂・租税論』（有信堂、昭和 41 年）66 頁。

²⁶ 「外国税額控除法」ないし「税額控除法（credit method）」と、「国外所得免除法」「免除法（exemption method）」の二つの方法があるが、わが国では、「外国税額控除法」をとっている。すなわち、「国家の課税権を属人的にとらえて、自国の国民や法人の所得につき、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度をとったうえで、外国政府に納付した所得税ないし法人税の税額（これを外国税額という）を自国の所得税ないし法人税の税額から控除する方法である。」（金子宏、前掲注 24、414 頁）。

²⁷ 憲法第 29 条 財産権は、これを侵してはならない。

²⁸ 金子宏、前掲注 24、119 頁。

²⁹ 小林栢弘「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について—長崎地裁判決（18.11.7 判決）を中心として—」『週間税務通信』No.2969（平成 19 年 5 月）50 頁。

【目次】

はじめに	1
第1章 問題提起	3
第1節 私的年金課税と生命保険課税の現状	3
1 私的年金課税の現状	3
2 生命保険金に関する課税の現状	5
第2節 所得税と相続税の二重課税が争われた判例	7
1 事案の概要と地方裁判所の判断	7
2 高等裁判所の判断	10
第3節 二重課税の定義と法的根拠	12
第2章 所得税と相続税の交錯	14
第1節 所得概念の発展	14
1 「所得源泉説」と「純資産増加説」	14
2 わが国における所得概念の発展	16
第2節 相続税・贈与税の沿革と理論根拠	17
1 相続税法の沿革	17
2 相続税・贈与税の課税根拠	19
第3節 所得税と相続税との二重課税論	20
1 所得税と相続税の交錯	20
2 相続税と所得税の二重課税	22
第3章 所得税と相続税間の調整機能	25
第1節 所得税法第9条第1項第15号の意義	25
1 非課税規定の立法趣旨	25
2 二重課税排除とする学説	27
第2節 相続税と所得税をめぐる問題点となる財産	28
1 年金受給権と年金の關係に類似する財産	28
2 その他の財産の取り扱い	30
第3節 他の財産との相違点	32
1 違法とならない財産	32
2 所得課税における相続による遮断	33

第4章 年金受給権と特約年金に関する検討	36
第1節 みなし相続財産としての「保険金」の範囲	36
第2節 受け取り方の違いによる課税関係	38
1 年金を一時金で受け取ることとした場合との比較	38
2 年金受給権の収入蓋然性	40
第3節 特約年金の課税所得性	42
1 基本権と支分権	42
2 特約年金の課税所得性	44
おわりに	47
参考文献	49

はじめに

サラリーマンの老後の生活保障の制度としては、公的年金制度がある。しかし、その公的年金制度に基づく給付水準が将来どの程度のものとなるのかに関しては、少子高齢社会の到来に基づく人口減少など、多くの不安材料がある。この公的年金制度を自助努力によって補完し、自らの老後あるいは遺族等の生活防衛を図る方法の一つとして、生命保険契約等に基づく「個人年金」制度に加入するということが考えられている。

最近、この個人年金制度に基づき遺族が給付を受けた生命保険年金に対する所得税の課税に関して、地裁納税者勝訴、高裁国側勝訴という注目すべき判決があった。それは、一審の長崎地方裁判所で、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金に対し、雑所得として課税することは二重課税に該当し違法であると主張した原告の主張が認められたことから、現行の所得税法・相続税法の両者の関係について問題提起するものといわれ、注目されていたものである。長崎地裁の判決は、相続税法における「保険金」の意義についても、また、所得税法における非課税所得の意義についても画期的な判断を示したものではあるが、従来の課税実務と真っ向から抵触していたため、国側が控訴し、福岡高裁では逆転勝訴した。

そもそも二重課税（double taxation）とは、「同一経済財への重複課税」すなわち同一の所得に2回課税するという意味であり、一般に法人税と所得税の存在は二重課税であるとされる。これは、法人税の課税ベースが企業の「所得」であることから生じたものであるが、所得税と相続税の間における二重課税は、なぜ、そしてどのような場合に起こるのだろうか。

そこで、本論文では、わが国の所得税法と相続税法の関係を整理したうえで、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金が、租税法の排除すべき二重課税に該当するの可否かを検討する。すなわち、みなし相続財産としての「保険金」に該当し、二重課税防止としての非課税所得となる財産であることについて、相続税法第3条第1項第1号の範囲や所得税法第9条第1項第15号の意義を考えながら、検討を加えることを目的とする。

まず第1章では、高齢化の進展する中、生命保険契約等に基づく個人年金等、私的年金の重要性が高まっていることから、私的年金に関する課税の現状と、併せて生命保険課税の現状について触れておきたい。そのうえで、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金は、みなし相続財産なのか、雑所得なのか、それとも非課税なのかの判断が争われた判例を紹介し、本論文における問題提起とする。

次に第2章では、所得税と相続税の二重課税が、なぜ起こるのかということを明らかにするために、現行の所得税法・相続税法の両者の関係を確認する。そのために、所得概念がどのように発展してきたかについてみたうえで、相続税法の沿革と課税根拠をみることで、わが国の税制における相続税法の性格や位置づけを明らかにする。

さらに第3章では、所得税と相続税間の調整機能とされる所得税法第9条第1項第15号の立法趣旨について検討する。わが国の所得税法は、包括的所得概念を基礎としていることから、原則として、所得がいかなる源泉から生じたものであるかを問わず、すべての所得を課税対象としている。しかしながら、所得税法第9条第1項第15号において、相続、遺贈又は贈与による関連者間における所得移転について、非課税規定が用意されている。その非課税とされている規定内容について確認したうえで、年金受給権と特約年金という関係以外の財産で、同じく相続税と所得税をめぐって問題があるとされる関連者間の所得移転を検討し、相違点を見出したい。

最後に第4章では、年金受給権と特約年金の本質を検討し、両者が経済的、実質的に同一の資産であることを明らかにする。そして、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金は、みなし相続財産としての「保険金」に該当することを主張したい。すなわち、所得税法第9条第1項第15号に規定する非課税所得であるべきところ課税されるのは、二重課税であるとする地裁判決を支持する見解を述べ、本論文の結論とする。

第1章 問題提起

サラリーマンの老後の生活保障の制度としては、公的年金制度がある。しかし、その公的年金制度に基づく給付水準が将来どの程度のものとなるのかに関しては、少子高齢社会の到来に基づく人口減少など、多くの不安材料のあることを否定できない。この公的年金制度を自助努力によって補完し、自らの老後および遺族等の生活防衛を図る方法の一つとして、生命保険契約等に基づく「個人年金」制度に加入するということが考えられている。

最近、この個人年金制度に基づき遺族が給付を受けた生命保険年金に対する所得税の課税に関して、地裁納税者勝訴、高裁国側勝訴という注目すべき判決があった。

そこで、第1章では、年金に関する課税の現状と生命保険に関する課税の現状を確認した上で、その判例を紹介し、本論文における問題提起としたい。

第1節 私的年金課税と生命保険課税の現状

1 私的年金課税の現状

高齢化の進展する中、老後の安定的な生活確保のために、公的年金¹とともに、企業年金、個人年金といった私的年金の重要性が高まっている。

いわゆる年金のうち、公的な制度によって拠出が義務付けられているという意味での公的年金を除いたものが「私的年金」の諸制度である。このような私的年金は、その主たる拠出者により、企業年金と個人年金とに分けることができる。企業年金の代表的な制度は「厚生年金基金」と「適格退職年金」であり、前者は厚生年金の一部を代行する制度である。個人年金のうち代表的なものは、個人が掛け金等の支払いと年金の受給を定めた年金保険契約を保険会社との間で結ぶ場合である²。

まず、企業年金についてみてみると、重要な特徴として、運用益に対して課税が行われるという点を挙げることができる³。このような企業年金積立金の運用益に対する課税は、企業からの給与支払の一部が所得税の課税対象となることなく積み立てられ、その

¹ 税法上における公的年金等とは、「①各種社会保険制度および各種共済組合制度に基づく年金、②恩給および過去の勤務に基づき使用者であった者から支給される年金、③確定拠出年金制度又は確定給付企業年金制度に基づいて支給を受ける老齢給付金、適格退職年金契約等に基づいて支給を受ける退職年金等のことである」（金子宏『租税法〔第11版〕』（弘文堂、平成18年）249～251頁）。

また、吉牟田勲教授によると、「公的年金とは、国民年金と厚生年金、それからいろいろな共済組合の共済年金をいいます。それから国民年金基金は公的年金に入れていますが。厚生年金基金は民間の概念では企業年金の方に入ると考えられているので、本当は国民年金基金と厚生年金基金は税制上は同じグループと考えられるのですが、あえて別々に分けています」（吉牟田勲「年金課税の現状と問題点—年金制度改革と課税のあり方—」『租税研究』591号（平成11年）37～38頁）。

² 『平成14年版 企業年金白書 大転換期を迎えた企業年金』（ライフデザイン研究所、平成14年）参照、佐藤英明「私的年金の課税」『日税研論集』Vol.37（平成9年）147～148頁。

³ 林宏昭「年金課税の現状と課題」『総合税制研究会』No.7（平成11年）167頁。

課税が給付時まで繰り延べられることに対する利子としての意味がある⁴。

次に、個人年金に代表される生命保険契約に基づく年金契約をみると、現行法では、このような年金契約に基づいて受給する年金は公的年金等以外の雑所得とされ、課税所得の計算上、適格退職年金の場合と同様の方法で払込保険料が控除されることとなっている（所得税法施行令第 183 条）⁵。また、保険料の支払い時は生命保険料控除の対象となるほか、保険金の払込が年金支払開始前 10 年間以上にわたって定期的に行われる等の要件を満たしている場合には、個人年金保険契約として、その保険料は通常の生命保険料控除のほかに 5 万円を上限として控除されうる（所得税法第 76 条第 2 項、第 4 項）⁶。払い込み保険料の積立残高は特別法人税の課税対象とされていないので、年金支払開始までの運用益は繰り延べられていると考えることができる。

遺族が受け取る年金に対する課税制度は、その法的性質等に応じて異なっており、公的年金制度の被保険者や加入者の遺族が受け取る遺族年金については、相続税も所得税もかからない（所得税法第 9 条第 1 項第 3 号、相続税法基本通達 3-46）⁷。

私的年金で遺族が取得する年金受給権および年金については、在職中に死亡し、死亡退職となったため、適格退職年金契約等により遺族に年金が支払われることになった場

⁴ 増井良啓「退職年金等積立金の課税」『日税研論集』Vol.37（平成 9 年）201～287 頁参照。

⁵ 所得税法施行令第 183 条 生命保険契約等に基づく年金（法第 35 条第 3 項（公的年金等の意義）に規定する公的年金等を除く。以下この項において同じ。）の支払を受ける居住者のその支払を受ける年分の当該年金に係る雑所得の金額の計算については、次に定めるところによる。

⁶ 所得税法第 76 条

2 居住者が、各年において、個人年金保険契約等に係る保険料又は掛金（その者の身体の障害又は疾病その他これらに類する事由に基因して保険金、共済金その他の給付金を支払う旨の特約が付されている契約にあつては、当該特約に係る保険料又は掛金を除く。以下この項において「個人年金保険料」という。）を支払った場合には、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。

4 第二項に規定する個人年金保険契約等とは、前項第一号から第三号までに掲げる契約（年金を給付する定めのあるもので政令で定めるものに限る。）のうち、次に掲げる要件の定めのあるものをいう。

一 当該契約に基づく年金の受取人は、次号の保険料若しくは掛金の払込をする者又はその配偶者が生存している場合にはこれらの者のいずれかとするものであること。

二 当該契約に基づく保険料又は掛金の払込みは、年金支払開始日前十年以上の期間にわたって定期に行うものであること。

三 当該契約に基づく第一号に定める個人に対する年金の支払は、当該年金の受取人の年齢が六十歳に達した日以後の日で当該契約で定める日以後十年以上の期間又は当該受取人が生存している期間にわたって定期に行うものであることその他の政令で定める要件

⁷ 所得税法第 9 条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

三 恩給、年金その他これらに準ずる給付で次に掲げるもの

ロ 遺族の受ける恩給及び年金（死亡した者の勤務に基づいて支給されるものに限る。）

相続税法基本通達 3-46 法第 3 条第 1 項第 6 号に規定する「定期金に関する権利で契約に基づくもの以外のもの」には、3-29 のために該当する退職年金の継続受取人が取得する当該年金の受給に関する権利のほか、国家公務員共済組合法の規定による遺族年金、地方公務員等共済組合法の規定による遺族年金、船員保険法の規定による遺族年金、厚生年金保険法（昭和 29 年法律第 115 号）の規定による遺族年金等があるのであるが、これらの法律による遺族年金等については、それぞれそれらの法律に非課税規定が設けられているので、相続税は課税されないことに留意する。（平元直資 2-207 により改正）

合等は、死亡した人の退職手当金等として相続税の対象となるが、遺族が年金受給権に基づいて毎年受ける年金には所得税が課されない。これに対して、夫が保険料負担者で被保険者である死亡保険で、受取人である妻が年金払いを選択した場合等は、妻は夫から年金受給権を相続により取得したものとみなされて相続税の対象とされ、さらに妻が毎年受け取る年金に対しては所得税が課されることになっている。

その根拠は、現在の賦課方式の性格の濃い公的年金は実質的には課税とその再分配と考えられるのに対し、各種の企業年金は給与所得が形を変えたものと見ることができ、さらに、個人年金の多くは、目的が限定されている貯蓄の一種と見ることが可能であるというところにある⁸。したがって、私的年金に問題を限れば、企業年金は給与所得と、また、個人年金は貯蓄との間で課税の公平を論じることになる。

2 生命保険金に関する課税の現状

保険の制度は、「(イ) その理念としては、私有財産制度と自己責任主義の下に経済生活を営む各個経済主体が、ある種の偶然な出来事の発生の可能性よりにおびやかされている経済生活の不安定に対処する制度であること、(ロ) その機能としては、右の不安定の除去・軽減のための備蓄の制度であること、(ハ) その方法としては、同様の危険に曝された多数の経済主体につき、大数の法則を応用した確率計算に基づき、全体として給付反対給付均等の原則が行われるような合理的な計画に従って共同的備蓄をなす制度であること」⁹といわれている。つまり、「偶然的事件による経済生活の不安定の除去ということ」¹⁰が保険の本質である。

保険制度は経済的不安定に対処するということでは貯蓄の制度とも類似する機能を持つものであるが、個々人の経済的不安定は、保険会社という組織が介在することによって危険が分散され、そのことによって損失がカバーされている。公的な救済制度（災害救助、生活保護）とならんで文化的生活を保障する機能を果たしている¹¹。

生命保険とは、保険者が保険契約者又は第三者の生死を保険事故とし、一定の保険金額を支払うことを約し、保険契約者がこれに対し保険料を支払うことを約する保険をいう（商法第 673 条）¹²。生命保険の利用目的の第一は、万一の場合の家族の生活保障であるが、医療・入院・手術、災害・交通事故、老後の生活資金、住宅ローンなど借入金の返済の保障などの目的にも利用される。損害保険のように実損填補を目的とする保険ではないので、損害の有無や額に関係なく一定の約定金額が支払われる。

生命保険は、保険事故の種類によって、死亡保険・生存保険・混合保険に分けられる。

⁸ 渋谷雅弘「公的年金の課税（年金税制）」『日税研論集』Vol.37（平成 9 年）121～142 頁、佐藤英明、前掲注 2、146 頁参照。

⁹ 大森忠夫『保険法』（有斐閣、昭和 45 年）3 頁。

¹⁰ 白杉三郎『保険学総論（再訂版）』（千倉書房、昭和 42 年）12 頁

¹¹ 水野忠恒「生命保険税制の理論的課題（上）」『ジュリスト』No.753（昭和 56 年）110 頁。

¹² 商法第 673 条 生命保険契約ハ当事者ノ一方カ相手方又ハ第三者ノ生死ニ関シ一定ノ金額ヲ支払フヘキコトヲ約シ相手方カ之ニ其報酬ヲ与フルコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス。

死亡保険の中にも、死亡の時期にかかわらず保険金を支払う終身保険と被保険者が一定の期間内に死亡した場合に限り保険金を支払う定期保険とがある。生存保険は被保険者が一定年齢まで生存することを保険事故とするものであって、学資保険などはその例である。混合保険は、死亡保険と生存保険を結合したもので、養老保険ともいわれる。

生命保険に加入した場合、生命保険制度は、契約者側からみて、一つは保険料の支払い、もう一つはそのリターンとしての保険金の受け取りという二つの流れになるが、この二つのそれぞれについて国民の自助努力を支援するなどの優遇措置がとられている。

生命保険金に関する課税の現状をみると、個人が一般の生命保険や個人年金保険の保険料を支払った場合には、「生命保険料控除」の適用があり（所得税法第 76 条）¹³、また、保険事故が発生して保険金を受領した場合には、概略以下のような相続税や所得税の課税関係が発生するが、保険金の非課税限度額の存在、高度障害保険金、障害給付金、入院給付金等の非課税、一時所得控除額の存在や 2 分の 1 課税制度などの特例が認められている。

(1) 保険料負担者が死亡した場合

① 保険料負担者と被保険者が同一人である場合

被保険者の死亡により相続人が生命保険金を受け取ったときは、その保険金は相続財産とみなされる（相続税法第 3 条）¹⁴。

② 保険料負担者と被保険者が異なる場合

保険事故発生前に保険料負担者が死亡したときの生命保険契約に関する権利は、保険料負担者の相続財産となる（相続税法第 3 条）。

(2) 保険料負担者でない被保険者が死亡した場合

① 保険料負担者が受取人の場合

保険金を一時金として受け取る場合は一時所得として、年金として受け取る場合は雑所得として課税の対象とされる（所得税法第 34 条、所得税法施行令第 183 条）¹⁵。

¹³ 所得税法第 76 条 居住者が、各年において、生命保険契約等に係る保険料又は掛金（次項に規定する個人年金保険料その他政令で定めるものを除く。以下この項において「生命保険料」という。）を支払った場合には、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。

¹⁴ 相続税法第 3 条 次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に掲げる者が当該各号に掲げる財産を相続又は遺贈により取得したものとみなす。

一 被相続人の死亡により相続人その他の者が生命保険契約（これに類する共済に係る契約で政令で定めるものを含む。以下同じ。）の保険金（共済金を含む。以下同じ。）又は損害保険契約（これに類する共済に係る契約で政令で定めるものを含む。以下同じ。）の保険金（偶然な事故に基因する死亡に伴い支払われるものに限る。）を取得した場合には、当該保険金受取人（共済金受取人を含む。以下同じ。）について、当該保険金（次号に掲げる給与及び第 5 号又は第 6 号に掲げる権利に該当するものを除く。）のうち被相続人が負担した保険料（共済掛け金を含む。以下同じ。）の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分

¹⁵ 所得税法第 34 条 一時所得とは、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、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。

②保険料負担者と受取人が異なる場合

保険金は、保険料負担者から受取人が贈与により取得したものとみなされて贈与税の課税対象となる（相続税法第5条）¹⁶。

(3) 満期保険金および解約返戻金

①保険料負担者が受取人である場合

保険料負担者に一時所得が課税される（所得税法第34条、所得税法施行令第183条）。

②保険料負担者と受取人が異なる場合

受取人が受ける満期保険金は、保険料負担者から受取人が贈与により取得したものとみなされて、贈与税が課税される（相続税法第5条）。

なお、生命保険における受取人の権利について、保険法においては、第三者が保険金受取人に指定された場合には、その受取人は保険契約者の権利を承継取得するのではなく、当初から自己固有の権利として保険金請求権を取得することとされている。商法第675条1項が「保険金額ヲ受取ルヘキ者カ第三者ナルトキハ其第三者ハ当然保険契約ノ利益ヲ享受ス」と規定するのは、この趣旨だと理解されている。したがって、たまたま保険契約者や被保険者の相続人が受取人に指定された場合でも、保険金受取人は保険契約者・被保険者の権利を相続により取得するのではなく原始取得すると解されており、この点に異論はない¹⁷。

第2節 所得税と相続税の二重課税が争われた判例

1 事案の概要と地方裁判所の判断

長崎地裁平成18年11月7日判決

平成17年（行ウ）第6号

(1) 事案の概要

X（原告）の夫Aは、平成8年8月1日、D生命保険相互会社（以下、「D生命」という。）との間で、契約者および被保険者をA、受取人をXとする年金払生活保障特約付終身保険契約（以下、本件「保険契約」という。）を締結し、その保険料を支払っていた。この保険契約では、保険事故が発生した場合に主契約に基づいて支払われる一時金

¹⁶ 相続税法第5条 生命保険契約の保険事故（障害、疾病その他これらに類する保険事故で死亡を伴わないものを除く。）又は損害保険契約の保険事故（偶然な事故に基因する保険事故で死亡を伴うものに限る。）が発生した場合において、これらの契約に係る保険料でこれらの保険事故が発生した時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分を当該保険料を負担した者から贈与により取得したものとみなす。

¹⁷ 山下友信『保険法』（有斐閣、平成17年）511頁。

に加え、生活保障のため特約年金が支払われる特約が付されており、Xは、保険事故が発生すると、10年間にわたって年金額230万円を受け取ることができる。

Xは、平成14年10月28日、Aの死亡により、死亡保険金4,000万円を受け取る権利と、年金払生活保障特約年金として、平成14年10月28日から平成23年まで、毎年10月28日に230万円ずつ受け取る権利（以下、「本件年金受給権」という。）を取得した。そこで、Xは、平成14年11月6日、D生命に対し死亡保険金および年金の請求を行い、同月8日、死亡保険金4,000万円および年金230万円（以下、「本件年金」という。）に配当を加えた金額から源泉徴収税22万800円を差し引いた4,190万2,745円の支払いを受けた。

Xは、平成14年分の所得税の確定申告に当たり、本件年金を除外していたところ、Y税務署長（被告は国）は、平成15年9月16日、本件年金230万円から必要経費9万2,000円を差し引いた220万8,000円がXの雑所得に該当するとして、同年分の所得税の更正処分をした。なお、Xは、平成15年8月27日、Aを被相続人とする相続税の申告書を提出し、その申告にかかる相続財産には、本件年金受給権の総額2,300万円に0.6を乗じた金額1,380万円を含めている。

(2) 争点

本件の争点は、本件年金が

- ア 相続税法第3条第1項第1号のみなし相続財産に当たるか否か、
 - イ 所得税法上の所得に当たるか否か、
 - ウ 所得税法第9条第1項第15号¹⁸により非課税となるか否か、
- という点である。

(3) X（原告）の主張

本件年金は、相続税法第3条第1項第1号の「保険金」に該当し、みなし相続財産として相続税を課税されているので、所得税法第9条第1項第15号により非課税所得となり、所得税法第35条第1項¹⁹の雑所得には該当しないというべきである。

生命保険金が年金で支払われる場合、同条項の「保険金」は、年金受給権と支分権に基づいて支払われる年金のすべてを包含したものと解すべきであり、基本権である年金受給権のみを指すものではない。

相続税法第3条第1項第1号の「保険金」を「受給権」と解釈した場合、その財産的価値は、受給権という債権が将来現金化することにほかならず、債権が現金化すること

¹⁸ 所得税法第9条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

十五 相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（昭和25年法律第73号）の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）

¹⁹ 所得税法第35条 雑所得とは、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、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。

は権利の性質が変わるだけのことであるから、非課税規定を適用するまでもなく、年金の受け取りは、所得の発生に当たらない。また、年金受給権の支分権に基づいて、支払われる年金に所得税を課することは二重課税に当たる。

年金が雑所得に当たるとして課税するのであれば、一時払いの保険金であっても、相続開始時に受給権が発生し、その後、保険金を取得するのであるから、その取得時において、一時所得または雑所得として課税すべきことになるが、そのような取扱いになっていない。

(4) Y（被告）の主張

相続税法第3条第1項第1号にいう「保険金」とは、正確には保険契約等に基づく死亡保険金等の受給権を意味するものであり、現実に受領する金銭を意味するものではない。

年金は、現実に支給された230万円という現金であり、それ自体定期金に関する権利ではないから、相続税法第3条第1項第1号にいう「保険金」には該当しない。また、基本債権である年金受給権に基づく権利ではあるが、一定期日の到来によって生み出された支分権、すなわち基本債権とは異なる権利に基づいて取得した現金であり、また、2回目以降の各年金も、雑所得として所得税が課税される。本件年金が雑所得に該当することは、所得税法施行令第183条第1項が、生命保険契約等に基づく年金の計算に関する規定を設けていることから明らかである。

なお、所得税法第9条第1項第15号は、本件年金のように被相続人の死亡後に実現する所得に対する課税を許さないという趣旨ではない。また、相続税法第24条第1項第1号に基づく年金受給権の価額（1,380万円）と、特約年金の原価の一時支払いの請求が行われた場合の価額（特約基本年金額に算定率8.956を乗じて算出される2,059万8,800円）は異なるから、年金受給権と年金とは経済的価値が同一のものとはいえない。

(5) 裁判所の判断

相続税法第3条第1項は、相続という法律上の原因に基づいて財産を取得した場合でなくとも、実質上相続によって財産を取得したのと同視すべき関係にあるときは、これを相続財産とみなして相続税を課することとし、他方、所得税法第9条第1項第15号は、このような相続税を課することとした財産については、二重課税を避ける見地から、所得税を課税しないものとしている。

このような税法の規定からすると、相続税法第3条第1項によって相続財産とみなされて相続税を課税された財産につき、これと実質的、経済的にみれば同一のものと評価される所得について、その所得が法的にはみなし相続財産と異なる権利ないし利益と評価できるときでも、所得に所得税を課税することは、所得税法第9条第1項第15号によって許されないものと解するのが相当である。

本件年金受給権は、年金の形で受け取る権利であるとしても、実質的にみて X が相続によって取得したのと同視すべき関係にあり、相続税法 3 条 1 項 1 号に規定する「保険金」に当たると解するのが相当である。他方、本件年金は、本件年金受給権に基づいて保険事故が発生した日から 10 年間毎年の応当日に発生する支分権に基づいて X が保険会社から受け取った最初の現金である。この支分権は、本件年金受給権の部分的な行使権であり、利息のような元本の果実、あるいは、資産処分による資本利得ないし投資に対する値上り益等のように、その利益の受領によって元本や資産ないし投資等の基本的な権利・資産自体が直接影響を受けることがないものとは異なり、これが行使されることによって基本的な権利である本件年金受給権が徐々に消滅していく関係にあるものである。

そして、相続税法による年金受給権の評価は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価（正確にはその近似値）に引き直したものであるから、これに対して相続税を課税した上、更に個々の年金に所得税を課税することは、実質的、経済的には同一の資産に関して二重に課税するものであることは明らかであって、所得税法第 9 条第 1 項第 15 号の趣旨により許されないものといわなければならない。

2 高等裁判所の判断

福岡高裁平成 19 年 10 月 25 日判決（判例集等未掲載）

平成 18 年（行コ）第 38 号

(1) 本件年金に係る所得に対する所得税の課税について

被相続人が自己を保険契約者及び被保険者とし、共同相続人の 1 人又は一部の者を保険金受取人と指定して締結した生命保険契約において、被相続人の死亡により保険金受取人が取得するものは、保険金という金銭そのものではなく、保険金請求権を意味するものと解される。

そうすると、相続税法第 3 条第 1 項第 1 号及び所得税法第 9 条第 1 項第 15 号により、相続税の課税対象となり、所得税の課税対象とならない財産は、保険金請求権という権利ということになる。

(2) 本件年金受給権及び本件年金について

本件年金は、本件年金受給権とは法的に異なるものであり、A の死亡後に支分権に基づいて発生したものであるから、相続税法第 3 条第 1 項第 1 号に規定する「保険金」に該当せず、所得税法第 9 条第 1 項第 15 号所定の非課税所得に該当しないと解される。したがって、本件年金にかかる所得は所得税の対象となるものというべきである。

(3) 所得税法の規定について

次に、同法第9条第1項第3号口は、「遺族の受ける恩給及び年金（死亡した者の勤務に基づいて支給されるものに限る。）」につき、同項第15号とは別に非課税規定を設けている。これは、本件年金のように、生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金が、同項第15号所定の非課税所得に該当しないことを前提としているものと解される。なぜなら、本件年金のように、生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金が、みなし相続財産である年金受給権と実質的・経済的に同一の財産と評価されるという理由により、同号により非課税所得とされるのであれば、同項口の規定を設ける必要はないからである。

現行所得税法においては、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものと考えていた²⁰。相続税法第3条第1項第1号の立法に際しても、同号所定のみなし相続財産である年金受給権に基づいて毎年支給される年金が所得税の課税対象となることが予定されていたのである。

そうすると、所得税法第9条第1項第15号、相続税法第3条第1項第1号の立法当時、生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金について、所得税の課税が予定されていたといえることができる。

(4) 二重課税の主張について

本件年金受給権の評価は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価（正確にはその近似値）に引き直したものといえるから、本件年金受給権と年金の総額は、実質的・経済的には、ほぼ同一の資産と評価することも可能である。

しかし、本件年金受給権の取得と個々の年金の取得とは、別個の側面がある。まず、後者についてみると、被控訴人は、本件保険契約において、将来の特約年金（年金）を受け取るものであるが、これは、被控訴人が自ら年金契約等の定期金給付契約を締結して自ら掛金を負担し、年毎に年金等の定期金を受け取る場合と異なることなく、いずれについても所得があるのである。そうすると、両者を区別することはできず、これらの所得は所得税の対象となる。そして、前者についてみると、被控訴人は、本件保険契約において、自ら保険料を支払ったものではないのに、Aの死亡により、本件年金受給権を取得したのであるから、これは、前者とは別個に相続税の対象となる。このよう

²⁰ 現行所得税法は、税制調査会の昭和38年12月6日付「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」を踏まえて立法された法律であるところ、同答申は、当時の税制について、被相続人が掛金を負担した年金契約に基づく年金受給権は、相続財産として時価により評価し、相続税の課税が行われ、さらに相続人がその年金受給権に基づき支払を受けるときは、その年金から被相続人が負担した掛金を控除した残額に対して所得税が課税されることになっていることについて、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものと考えていた（堀口和哉「生命保険年金受給権は相続税の対象であり、その後を受ける年金に所得税を課すのは二重課税であって許されないとされた事例」『税務事例』Vol.39 No.8（平成19年）18頁）。

に考えると、本件年金受給権の取得に相続税を課し、個々の年金の取得に所得税を課することを、二重に課税するものということとはできない。

以上のとおり、本件年金にかかる所得は所得税の対象となるものである。

そして、本件年金に係る所得は、その性質および源泉に照らすと、所得税法 35 条 1 項の雑所得に該当するものというべきである。

第 3 節 二重課税の定義と法的根拠

第 2 節において記した判例は、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金について、所得税と相続税の二重課税が争われたものである。長崎地裁判決では「二重に課税するものであることは明らか」であるとし、福岡高裁判決では「二重に課税するものということとはできない。」と判示しているが、そもそも、二重課税とはどのような場合のことをいうのであろうか。また、二重課税が違法となる根拠は何であらうか。

二重課税については、いかなる課税の状況が「二重課税」に該当することになるのかという二重課税の定義の問題と、二重課税が行われた場合にそれが違法であるということが出来る法的根拠は何か、という二つの問題がある。

まず、その定義として、二重課税 (double taxation) とは、「同一の課税物件が重複して課税の対象となること。重複課税ともいう。二重課税は同一の課税主体の付加する租税相互間について生ずることもあり、また異なる課税主体相互間において生ずることもある。後者は課税間の競合であり、国相互間、国と地方公共団体との間あるいは地方公共団体相互間において生ずる。」²¹とされており、一般に「同一経済財への重複課税」すなわち同一の所得に 2 回課税することと解されている。控訴人たる国側も、その主張の中で、「二重課税とは、あくまでも『同一の課税物件』に対する課税が重複することを意味する」²²としており、この見解に相違はないものと考えられる。

典型的な形式的二重課税の例としては、個人が受け取る法人からの配当に対して課される配当所得課税に関するものがある。

法人税の性質ないし課税根拠については、法人税は所得税の前取りであるとする考え方と、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方がある。前説は、法人を個人の集合体とみるいわゆる法人擬制説によるもので、この考え方によれば、法人の所得に対して法人税を課し、さらに個人の配当所得に対して所得税を課すことは二重課税となる。

わが国の法人制度は、あるときは前説に依拠し、またあるときは後説に依拠してきたが、現行制度の基礎をなしているシャープ勧告は、「法人は、与えられた事業を遂行する

²¹ 竹内昭夫・松尾浩也・塩野宏編集代表『新法律学辞典〔第 3 版〕』（有斐閣、平成 6 年）1113 頁。

²² 福岡高裁平成 19 年 10 月 25 日判決。

ために作られた個人の集合の一形態に過ぎない」²³という法人観から出発して、前説の立場をとり、いわゆる二重課税を排除するための措置として配当控除制度を提案した²⁴。

また、以上の形式的二重課税に比し、実質的二重課税の問題は、国家と地方自治体とが同一課税対象に、各々別個の立場より独立に課税する場合、ならびに国際間の課税について生ずるものである。国際間における課税の競合については、「国家と地方政治団体との間におけるように上下の階級関係にある課税権の競合と異なり、対等関係にある国際間の課税権の競合はその内容は複雑なものでその解決は簡単には行われぬものである。」²⁵ともいわれるが、現在では、原則として、外国税額控除（foreign tax credit）の制度や条約に基づく調整がなされている²⁶。

後者の問題としては、前者の定義に基づく課税を二重課税という限りにおいては、これを違法とする税法上の明文の規定はない。のみならず、これを違法と解する租税法解釈上の確立した解釈原理というようなものも見当たらない。あえて言うならば、憲法第29条²⁷の財産権の侵害禁止規定に違反するということであろうか。

租税法規は、もともと「侵害規範（Eingriffsnorm）」であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない²⁸ということからするならば、「二重課税に該当するとしても、これを排除又は調整するか否かは、専ら立法政策上の問題であり、仮にその課税が二重課税に該当するものであるとしても、これを排除する租税法上の明文の規定が存在しない限り、そのことをもって直ちに違法（憲法違反）であるということではできない」²⁹とする見解もある。

所得税と相続税の間における二重課税は、なぜ、そしてどのような場合に起こるのか、前節で紹介した事案は、租税法の排除すべき二重課税に該当しないのであろうか。

本論文は、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金に関する判例をとおして、所得税と相続税の間における二重課税とその調整機能についての検討を行うものであるが、その前提として、次章において所得税法・相続税法の沿革をみることで、その性格を明らかにし、両者の関係を確認しておきたい。

²³ 福田幸弘監修・シャープ税制研究会編『シャープの税制勧告』（霞出版社、昭和60年）132頁。

²⁴ 金子宏『租税法〔第11版〕』（弘文堂、平成18年）263～264頁。

²⁵ 本多直重『全訂・租税論』（有信堂、昭和41年）66頁。

²⁶ 「外国税額控除法」ないし「税額控除法」（credit method）と、「国外所得免除法」「免除法」（exemption method）の二つの方法があるが、わが国では、「外国税額控除法」をとっている。すなわち、「国家の課税権を属人的にとらえて、自国の国民や法人の所得につき、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度をとったうえで、外国政府に納付した所得税ないし法人税の税額（これを外国税額という）を自国の所得税ないし法人税の税額から控除する方法である。」（金子宏、前掲注24、414頁）。

²⁷ 憲法第29条 財産権は、これを侵してはならない。

²⁸ 金子宏、前掲注24、119頁。

²⁹ 小林栢弘「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について一長崎地裁判決（18.11.7判決）を中心として」『週間税務通信』No.2969（平成19年5月）50頁。

第2章 所得税と相続税の交錯

生命保険契約に基づく年金への課税問題について、昭和38年の政府税制調査会答申は「二重課税の弊を免れないとの意見がある」としながらも、「これについては、一般に資産を相続した際相続税が課税され、さらに相続人がこれを譲渡すれば被相続人の取得価額を基として所得税が課されることと同じ問題であって、所得税と相続税は別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものとする」としている¹。従来、こうした考え方の下に生命保険契約年金は所得税の課税対象とされてきた。

所得税と相続税の二重課税は、なぜ、そしてどのような場合に起こるのだろうか。

本章では、現行の所得税と相続税との関係を検討するために、まず、所得概念について、次に相続税法の沿革と課税根拠を見ることで、わが国の税制において相続税法がどのような性格をもち、位置づけられているかを確認する。

第1節 所得概念の発展

1 「所得源泉説」と「純資産増加説」

所得税の課税物件は個人の所得であり、この所得の本来の意味は、財貨の利用により得られる効用と人的役務から得られる満足ということであるが、これを税制上課税客体として把握するためには、金銭的価値による表現を必要とする。

金子宏教授によると、「所得を金銭的価値で表現する場合にも、その構成の仕方には二つの類型がある。一つは、消費型（支出型）所得概念（**disposition type**）と呼ばれるもので、各人の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方である。」²と説明される。しかし、このような構成の仕方は、所得という言葉の通常用例に著しく反すること、蓄積に向けられる部分を除外して消費に向けられる部分のみに所得税を課すことは著しく公平の観念に反することの二つの理由から、どこの国でも、実際の制度においては採用されておらず、今後も採用される見通しは少ないと考えられる。

もう一つは、「取得型（発生型）所得概念（**accrual type concept of income**）と呼ばれるもので、各人が収入等の形で新たに取得する経済価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方である。この考え方が、各国の租税制度において一般的に採用されている」³。この所得概念の下において、所得の範囲をどのように構成するかについては、

¹ 税制調査会税法整備小委員会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」61頁。

² 金子宏『租税法〔第11版〕』（弘文堂、平成18年）189頁。

³ 同上、190頁。

代表的な学説として、古くから「所得源泉説」(制限的所得概念)と「純資産増加説」(包括的所得概念)とがある。

前者はわが国では一般に、一定の源泉つまり各種の勤労、事業、資産から生ずる継続的収入から得られる所得を課税対象とするものとして、「所得源泉説」という呼称で紹介されているが、実際には、その系譜に属する学説にはさまざまなものがある。しかし、それらに共通の考えからは、毎年発生する経済的利得のすべてが所得を構成するのではなく、所得の範囲を何らかの基準によって限定しようとする立場である。その限界付けの基準については、学者により差異があるものの、結論として、おおよそ共通するところは、一時的、偶発的、恩恵的な利得は所得の範囲から除かれるということである。すなわち、これらの学説によると、継続的、反復的に一定の収入源から生ずる利得、あるいはそういうタイプのもと考えられる利得のみが所得を構成し、営業としてなされる場合を除く資産の譲渡による利得(いわゆるキャピタル・ゲイン)、相続、贈与による利得、富くじの当選による利得、ギャンブルの利得等は、いずれも所得の範囲から除外される。

これに対し、後者の見解は、税制上の所得の概念は各人の担税力に応じて租税を負担すべきであるという観点から定められるべきで、この意味において、所得とは一定期間に特定の納税者について、どれだけ担税力を生じたかを示す概念でなければならないと考える。この立場からは、継続的に一定の収入源から生ずる利得のみに所得の範囲を限定する理由はなく、その発生の原因のいかんを問わず、おおよそ一定期間内に各人について生じた純資産の増加額(正確には、これにその期間中の個人消費の金額を加えたもの)がすべて所得であるとするもので、上記の「所得源泉説」で所得から除外される利得もすべて所得に包含され、所得の概念はきわめて包括的なものとして構成される。

「所得源泉説」が、なぜ一時的、偶発的、恩恵的利得を所得の範囲から除外しているのかについては、その前提に、個人所得は国民所得の一部であり、既存の財産の移転にすぎないような国民所得に含まれないものは個人所得にも含まれないとする考え方があつた。しかし、それと同時に、所得税発祥の母国であるイギリスの所得税制において、早くから所得源泉説的所得概念が採られたのは、その最初の所得税が古くナポレオン戦争の戦費調達のために設けられ、農業中心の経済で土地が富の主要形態をなした時代、封建的な制約のもとに土地の売買も制限されていた時代の所産であつたというその時代的背景の反映を認めることができよう⁴。

これに対して「純資産増加説」は、個別経済の立場に立ち、すべての個人の純資産の増加をもたらすものはその担税力を増加させるものであつて、別にその発生原因を区別する必要はないと説く。実際問題として、キャピタル・ゲイン等に対して課税したところで、税額が国民所得を上回って、国民経済的な立場から「資本課税」になり、国民経済の拡大再生産が妨げられるというようなことは考えられない。

⁴ 植松守雄編著『注解所得税法〔四訂版〕』(大蔵財務協会、平成17年)196頁。

今日、土地や有価証券によるキャピタル・ゲインが、個人の資産蓄積の大きな源泉であることに疑問を抱く者はないであろう。

ちなみに、アメリカに初めて所得税が導入されたのは 1861 年のことであるが、その当初からキャピタル・ゲインも課税の対象に含め、伝統的に包括的な所得概念が採られてきた⁵。油田や金鉱を求めてフロンティアが拡大され、これらの利権の売買による富の機会に恵まれ、不動産や有価証券の価格の騰貴が常に大きな関心事であったというダイナミックなアメリカの経済、社会が、その純資産増加説的所得概念を生み出す基盤にあったといわれる⁶。

なお、イギリスにおいても 1960 年代以降、キャピタル・ゲインが逐次課税の対象に取り入れられ、今日ではその完全な課税が行われており、同国でも所得源泉説は実質的に崩壊したといつてよい⁷。

2 わが国における所得概念の発展

わが国においては、個人所得税の所得概念は、明確に「所得源泉説」から「純資産増加説」へと発展の経過をたどった。

明治 20 年の所得税法は、プロイセンの所得税法に範をとって起草されたといわれ、所得源泉説的所得概念に立脚し、「凡ソ人民ノ資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得」を課税の対象とする（一条）一方で、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は課税所得から控除していた（三条三）⁸。

所得源泉説的所得概念（制限的所得概念）は、第二次大戦後まで一貫して維持され、戦時増税の要請のもとに画期的な大改正が行われた昭和 15 年の改正においても、所得の種類は、不動産、利子配当、事業、勤労、山林、退職の 6 種類に限定され、一時的、偶発的利得は課税の対象から除外されていた（この間、昭和 13 年に退職金が始めて課税の対象となったことが注目される。）。しかしながら、所得概念はともかくとして、実質的に課税の対象となる所得の範囲は拡大していった。すなわち、戦時中、所得税の体系とは別個に、臨時利得税の名目で、昭和 14 年に船舶、鉱業権などの譲渡所得の課税が行われ、さらに、昭和 17 年には不動産の譲渡所得にまでその対象が広げられた⁹。

このような所得概念が大転換を遂げたのは、第二次大戦後である。すなわち、昭和 21 年の税制改正で、臨時利得税が廃止されるとともに、従来の課税対象はそのまま譲渡所

⁵ 「恒久税として正式に導入されたのは所得税の賦課に関する憲法上の制限が排除された 1913 年である。」（小松芳明『各国の租税制度（全訂版）』（財経詳報社、昭和 48 年）10 頁）。

⁶ 小松芳明、前掲注 5、10 頁。

⁷ 塩崎潤訳、R.グード原著『個人所得税（改訂版）』（日本租税研究協会、昭和 41 年）201～202 頁。
「ドイツの所得税は、なお『所得源泉説』に立脚し、課税所得の範囲を限定的に列挙しているが、事業用資産、短期保有資産等のキャピタル・ゲイン、投機売買による所得などは課税の対象としている」（植松守雄編著、前掲注 4、209～210 頁）。

⁸ 植松守雄「所得税法における課税所得をめぐって」『一橋論叢』第 77 巻第 2 号、137 頁。

⁹ 植松守雄編著、前掲注 4、209～210 頁。

得として所得税の体系に包摂された。さらに、昭和 22 年の改正において、従来の制度を全面的に改め、所得を利子、配当、臨時配当、給与、退職、山林、譲渡、一時および事業等の 9 種類に分類することとし、譲渡所得の範囲に有価証券の譲渡による利得も含めるとともに、一時所得という新たな所得類型を設けて、懸賞金による利得、ギャンブルの利得などの一時的な利得も課税対象に取り込み、ここにあらゆる源泉の所得を課税所得とみる純資産増加説的な所得概念への移行が完了した¹⁰。

なお、雑所得の所得類型が設けられる等、所得分類が再構成され、今日のような分類に整備されたのは、シャープ勧告に伴う昭和 25 年の大改正であった。

第 2 節 相続税・贈与税の沿革と理論根拠

1 相続税法の沿革

わが国の相続税は、明治 38 年に遺産課税方式による相続税として創設されて以来、100 年近くの歴史を有し、昭和 24 年まで遺産課税方式が採られていたが、昭和 25 年のシャープ勧告により遺産取得課税方式に改正され、現在に至っている¹¹。

相続税法は、明治 37 年に勃発した日露戦争の経費支弁に要する財源の一部として、明治 38 年 1 月に単行法（明治 38 年 1 月 1 日法律第 10 号）として創設された¹²。日露戦時の増税は、既存の税を増税する非常特別税という形態が主であり、新税の創設は例外的だった。相続税は当時すでに、欧米各国では主要な財源になっていたが、わが国では相続による不動産および船舶の所有権取得に対する登録税しかなかった。この相続税が政府の非常増収計画の一部として立案されたにもかかわらず、非常特別税法中に規定されず単行法とされた理由は、当時の政府が相続税を将来永久の制度として適当であると判断したためである¹³。

発案当時、相続税は、相続により一時に多額の財産を取得したものに対して、その相続財産の一部を租税として納付させるものであるため、納税者の苦痛はきわめて少ないにもかかわらず、国庫に確実に巨額の税収が得られる租税と考えられていた¹⁴。

しかしながら、当時のわが国の相続法制¹⁵は「家督相続」が中心であったため、社会の根幹をなす「家」の存続のために相続税反対論が有力に主張されていた。すなわち、

¹⁰ 植松守雄編著、前掲注 4、209～210 頁。

¹¹ 田中二郎『租税法』（有斐閣、昭和 46 年）428～429 頁、泉美之松『税法の基礎 わが国税制の基礎知識〔五訂版〕』（税務経理協会、昭和 56 年）347～349 頁、岩下忠吾『総説 相続税・贈与税』（財経詳報社、平成 16 年）21 頁、佐藤進「相続税の根拠とあり方」『税研』Vol.9 - No.52（平成 5 年）3～12 頁、参照。

¹² 大蔵省編纂『明治大正財政史〔第 6 巻〕』（東京財政経済学会、昭和 12 年）40～41 頁。

¹³ 稲葉敏『相続税法義解』（自治館、明治 39 年）2～3 頁。

¹⁴ 安藤実「相続税の史的考察」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』（法律文化社、平成 15 年）25 頁。

¹⁵ 旧民法（明治 31 年法律第 9 号）は、相続を戸主の相続である家督相続（旧民法第 5 編第 1 章）と家族の財産の相続である遺産相続（旧民法第 5 編第 2 章）とに区分していた。

家督財産に課税するという事は、「家産」が減るということを意味する。「家」という観念が根強い当時においては、家は永久に存続し家に帰属している財産（家産）は相続によって減少するものではなく、ただ家産の管理者である家長の名義が世代交代によって変わるだけであると考えられていた¹⁶。

これらの批判に対して、政府は、家督相続に対する税率を低くする等の当面の措置でとりあえず法案を成立させておき、細かい修正は非常事後の議会で委ねる方針であった。

家督相続は、財産の承継が家族扶養の義務を伴うのに対し、遺産相続は財産を承継するだけである。そのため前者に軽く後者に重い税率が適用された。また、課税標準は被相続人の遺産総額を標準として、相続人と被相続人の親疎によって三種類の税率が適用される、という具合に、その内容が複雑であった。いずれにしても、被相続人の家族たる直系卑属が家督相続をした場合に、税負担が最も少なくなるように制度が作られていた¹⁷。

明治 38 年当初の相続税法は、現在のように相続税の補完税としての贈与税については規定されていなかった。このため相続開始前に財産を相続人等に贈与して、相続税負担を軽減するといった租税回避の措置が行われることを踏まえ、それを防止するため、親族間で財産の贈与が行われたとき、または分家に際して本家の戸主もしくは家族から分家の戸主もしくは家族に財産の贈与が行われたときは、遺産相続が開始したものとして相続税を課税することとされていた¹⁸。

昭和 22 年、「日本の相続税および贈与税に対する原則と勧告」（シャベル勧告）を受けて、相続税制度は大きく変わった（昭和 22 年 4 月 28 日法律第 87 号）。新民法の制定にともない、家督相続が廃止され、均分相続が定められたことにより、遺産相続に対する課税のみとなる。ただし被相続人との親疎に応じた差別課税が行われ、10%から 60%までの超過累進税率となった。また、相続税の補完税として贈与税が創設され、贈与者には一生を通ずる累積課税制度が設けられた。なお、所得税、法人税と並んで、相続税および贈与税にも、申告納税制度がとられることになった¹⁹。

そして、シャウプ勧告により、昭和 25 年に相続税法は全文改正（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 73 号）され、この改正により、従来の遺産税方式から遺産取得税方式へと改められた²⁰。その変更の意義と理由については、①財産の不労取得に担税力を認め課税する相続税の本質を純化するとともに、その負担の公平化を図ることができること。②新相続税は相続税の有している社会政策的意義を実現するのに最も適していること。③直接税体系に占める相続税の役割、特に所得税の補完税として資産重課の作用を十分果

¹⁶ 勝正憲『相続税の話』（千倉書房、昭和 7 年）39～40 頁。

¹⁷ 同上、79 頁。

¹⁸ 中川善之助・瀬戸山孝一『相続・相続税』（青林書院、昭和 34 年）80 頁。

¹⁹ 安藤実、前掲注 14、30 頁。

²⁰ 福田幸弘監修・シャウプ税制研究会編『シャウプの税制勧告』（霞出版社、昭和 60 年）172～184 頁。

たし得ること、の3点が挙げられる。そして相続税法は贈与税を吸収し、相続・遺贈・贈与により財産を取得したものに対し、その一生を通ずる財産の累積課税の制度として整備された²¹。

しかし、この累積課税方法は、まもなく昭和28年の税制改正により廃止され、相続または遺贈により取得した財産には相続税、贈与により取得した財産には贈与税を課税することになった。廃止理由は、一般にシャープ税制の修正に際し持ち出されたと同じく、個人が一生の間に取得した財産の合計といったことは、個人にとっても税務署にとってもできないことである、というものであった。すなわち税務執行上の問題など「実情論」（日本の現状に合わない）が持ち出された²²。

2 相続税・贈与税の課税根拠

(1) 相続税の課税根拠

わが国においては、租税理論においても、相続税の課税根拠は必ずしも明確になってはいないが、一般的には、不労所得であるとされる取得相続財産に対する富の再配分であるとされている²³。

相続税を課税する理論的根拠については、①社会還元説（国家共同相続説）、②社会政策説、③所得税補完説（還元所得税説）、④財産の無償取得に対する所得税課税説、⑤偶発的所得説（不労利得説）、の5つが挙げられる²⁴。そして、社会政策説と偶発的所得説の複合的な考え方が有力となっている。社会政策説は、相続税によって富の分配の不公平を矯正正するという学説である。また、偶発的所得説は、「相続財産の取得という事実に着目し、それを相続による偶然所得の発生であるとして、その所得（財産）に対し、負担能力に応じて課税を行おうとする説」²⁵である。

わが国の相続税法創設当時の課税根拠も、偶発的所得説を採っていたと指摘されている²⁶。そして、わが国戦前における相続税の課税の根拠の説明は、この偶発的所得説を中核とし、これに他の説を組み合わせてなされているのが普通である²⁷。もっとも、第二次世界大戦後の相続税法改正後においては、「富の再分配機能」が現行の相続税の課税根拠の定説とされている²⁸。

²¹ 安藤実、前掲注14、30～31頁、泉美之松、前掲注11、347～349頁。

²² 安藤実、前掲注14、31頁。

²³ 武田昌輔教授においては、「相続税については、税収から言ってもさほど主要なものではなく、むしろ、不労所得、富の再分配という理念の実現という面からの存在理由しかない。」と断じている。武田昌輔「相続税の改善思想」『税研』Vol.9 - No.52（平成5年）。

²⁴ 水野正一「資産課税の理論と課題—資産課税の概念とその根拠—」水野正一編著『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』（税務経理協会、平成17年）14～18頁、岩下忠吾、前掲注11、2～6頁、水野忠恒『租税法〔第3版〕』（有斐閣、平成19年）571～572頁参照。

²⁵ 大村巍「相続税の誕生」『税務大学校論叢』9号（昭和50年）131頁。

²⁶ 稲葉敏、前掲注12、20頁。

²⁷ 大村巍、前掲注23、132頁。

²⁸ 金子宏、前掲注2、4頁。

(2) 贈与税の課税根拠

相続の開始により取得した財産に対して相続税が課税されるのであれば、生前において、将来相続人となる者その他の親族に対して財産を贈与することにより相続税の課税を合法的に回避することができるとともに、相続又は遺贈と同様な財産利益を受けることができる。このことは、相続税の課税制度の存在理由を失うとともに、贈与を受けた者と受けざる者との間に税負担の不公平を招くこととなる。そこで、生前の贈与に対しては、将来の相続税課税を補完する目的で贈与税を課税するのである²⁹。

これに関して、政府税制調査会は、昭和41年12月の長期答申において、「贈与税は、生前の財産の分割による相続税の歪みを防ぐ意味で相続税を補完するものである」³⁰と述べ、昭和43年7月の「長期税制のあり方についての答申」の審議過程において、「贈与税は、…相続税と同様、受贈者が贈与により偶発的に受けた富に対して担税力を求めるものであるとともに、被相続人の生存中に財産を分割して贈与することにより相続税負担の回避を図ることを防ぐ趣旨もあって設けられている」³¹のであり、さらに「贈与税のあり方は、相続税のあり方と密接に関連するものであり、相続税の改正と関連して、そのつど検討を加えることが適当である」³²との説明がなされている。

このように、贈与税は、将来課税される相続税と密接な関係があり、贈与による財産の移転が将来の相続税の課税回避ないしは軽減に繋がると認められる場合に、将来の相続税の前取りとして課税するという性格を持つものであり、このことから低額な基礎控除と著しく高い税率構造となっているのである。

第3節 所得税と相続税との二重課税論

1 所得税と相続税の交錯

第2節で見てきたとおり、相続税の根拠や目的については様々なことがいわれ、現行制度はいろいろな見解を反映しているとされる。もともとは歳入目的から導入されたものであり、理論的な根拠があつて採用されたわけではないといわれるが³³、今日では再分配機能が特に重視されているようである。

また、相続税を所得税の補完税（back stop）として位置づける考え方がある³⁴。生存中に稼得した所得に対しては所得税が課されるが、その所得が完全に把握されていると

²⁹ 岩下忠吾、前掲注11、9～15頁参照。

³⁰ 税制調査会『長期税制のあり方についての答申』（昭和41年12月）22頁。

³¹ 税制調査会『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』（昭和43年7月）153頁。

³² 同上、156頁。

³³ 水野忠恒、前掲注24、571頁。

³⁴ 岩崎政明「相続税をめぐる諸問題」水野正一編著『改訂版 資産課税の理論と課題』（税務経理協会、平成17年）193頁。また、金子宏教授は、「相続税の存在意義は、所得税の補完税であることにある」と述べられる（金子宏「相続税制度の構造的改革」『税研』Vol.17 - No.5（平成14年）12頁）。

はいえ、そこにおいて課税漏れがあった場合にも所得の蓄積によりできた遺産として課税されることになるからである。相続税は、生前の所得に対する清算課税の性格を有するといえよう。

もっとも、理論的には相続税が所得税の補完であるとしても、同一の財産や利益が所得税と相続税（贈与税）との双方により同時に課税されることも起こりうる。いわゆる二重課税の問題である。そこでわが国では、制度上、相続税や贈与税の対象となった所得は非課税とされている（所得税法第9条第1項第15号）³⁵。具体的には、所得税法には明記されていないが、相続税法によりみなし相続財産とされていることにより非課税とされるものがある。例えば、死亡に伴う生命保険金、退職手当金、定期金などである。わが国においては非課税の理由付けとして相続税と所得税との二重課税論が根拠とされており、その適否についてはあまり論じられない³⁶。

しかしながら、所得税法において非課税とされる一定の所得は、それが相続税の対象とされるから非課税とされるというよりも、そもそも所得税の対象として適当ではないからであるという考え方も存在している。例えば、アメリカ合衆国の連邦所得税において贈与、遺贈、および遺産（相続財産）は非課税とされている（Internal Revenue Code § 102）が、グードによる説明では、家族内における財産移転は、財産の受取人の経済力を増加させることにはなるが、それは外部から見れば変化はないから特別に考えるべきであるとされるようになっており、二重課税の議論が唯一の根拠とはされていない³⁷。

さらに、カナダのカーター報告書においては、所得税において夫婦と扶養家族である子供とを一つの課税単位とみる提案を行っているが、それに関連して家族内の富の移転はポケットの右から左への移転にすぎないから非課税とすべきであるとしている³⁸。もともとアメリカ合衆国においては遺産税が採用される以前より、贈与については所得税を課さないことにしていたし、相続税制度を廃止したカナダやオーストラリアにおいても、後述するように、このような財産移転については特別の扱いをしているのであり、二重課税の論議が適当であるのか、なお検討する必要があると思われる。

もっとも、この点については、わが国の相続税が遺産取得税であり、相続人に対して課されるものであるのに対し、アメリカ合衆国の相続税は遺産税であり、被相続人の遺産に対して課税されるため、遺産を取得する相続人に対する二重課税という考え方はと

³⁵ 所得税法第9条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

十五 相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（昭和25年法律第73号）の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）

³⁶ 水野忠恒「所得税と相続税の交錯—非課税もしくは課税繰り延べとされる所得」『ジュリスト』No.1020（平成5年）154頁。

³⁷ 塩崎潤訳、R.グード原著、前掲注7、106～109頁。水野忠恒教授は、「相続、遺贈による家族内の財産移転では、国内総生産に何らの変更を加えるものではなく、そのため、一般の所得とは別の、相続税という制度において課税することになっていると思われる」と述べられる（水野忠恒、前掲注24、571頁）。

³⁸ 水野忠恒、前掲注36、154頁。

られないということも指摘される³⁹。

所得税と相続税との関係については、さらに資産の値上り益に対する相続時点における課税のあり方をみてみると、より明確になる。つまりわが国では、相続の際に、キャピタルゲインの課税を繰り延べることにしているが、このような取扱いの前提には、所得税と相続税とを二重課税とみる議論は見られない。相続税を課する以上は、所得税を非課税とするのが二重課税に立った結論であると思われるからである。もつとも、相続による資産の移転の場合に課税を繰り延べたり、また租税特別措置法では課税の特例として、相続した財産を譲渡する場合には、その譲渡所得の取得費に相続税額を含めることにしているのであり（租税特別措置法 39 条）⁴⁰、ここには二重課税の考え方があらわれているともいえよう。

これに対して、アメリカ合衆国の連邦所得税においては、周知のように、相続による財産の移転の場合には、所得税を非課税とし、相続人は所得価額をステップ・アップすることが認められてきている。このステップ・アップは、実は、所得税と遺産税とを二重課税とみた沿革上の誤りであると財務省は指摘するのであり、逆に言えば、二重課税の議論を徹底するならば、所得税の非課税ということになるともいえる⁴¹。

以上のようないくつかの取扱いや比較法的な考察からも理解されるように、所得税と相続税との二重課税という議論は、常識的なレベルに留まるものであり、相続税と所得税とがからむ事例については、なお理論的分析を加える必要があると考える。

2 相続税と所得税の二重課税

一般に、「相続税は、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税である」⁴²といわれている。そして、所得税は「個人の所得に対する租税のことである」⁴³と定義されている。この場合に、相続税の課税の対象となる財産は、被相続人が生前に稼得した所得からその所得に対して課された所得税等の租税および生活費等の費消部分を除いた残りの額、つまり、所得税が課税済みの所得の中から蓄積された財産の金額である。この意味においては、稼得した所得に対しては所得税と相続税とが重複して課税されることになるわけである。

したがって、相続財産として相続人が承継する財産は、通常は所得税が課税された後の残りの所得により蓄積された財産であるから、これに対する相続税の課税は、前項に

³⁹ 水野忠恒、前掲注 36、155 頁。

⁴⁰ 租税特別措置法 39 条 相続又は遺贈による財産の取得をした個人で当該相続又は遺贈につき同法の規定による相続税額があるものが、当該相続の開始があつた日の翌日から当該相続にかかる同法第 27 条第 1 項又は第 29 条第 1 項の規定による申告書の提出期限の翌日以後 3 年を経過する日までの間に当該相続税額に係る課税価格の計算の基礎に算入された資産を譲渡した場合における譲渡所得に係る同法第 33 条第 3 項の規定の適用については、同項に規定する取得費は、当該取得費に相当する金額に当該相続税額のうち政令で定める金額を加算した金額とする。

⁴¹ 水野忠恒、前掲注 36、155 頁。

⁴² 金子宏、前掲注 2、464 頁。

⁴³ 同上、186 頁。

において問題提起した「二重課税」ではないかという議論がある。現に、所得税と相続税は二重課税であるなどの理由から相続税又は遺産税を廃止した、または、廃止しようとしている国もある（例えば、アメリカ、カナダ、オーストラリア、イタリアなど）⁴⁴。しかし、わが国は、たとえそれが二重課税に該当するものであるとしても、所得税課税が行われた後における所得により蓄積された財産の価額を相続税課税の対象とするというのが現行税制の制度であることは明らかであるから、そのことをもって違法な課税ということとはできないものとする。

控訴人たる国側が主張しているように、「相続税又は贈与税が、人の死亡又は贈与によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であるのに対し、所得税は、個人の所得に対する租税であり、両者は別個の体系に属する税目である。このような税目間において、具体的に何をもって二重課税に当たるとするかについては、そのこと自体が理論上争われている例もあるのであって、必ずしも容易に判断できる問題ではない。」⁴⁵とする見解は納得できるものである。

例えば、高松高裁平成 8 年 8 月 29 日判決は、「相続税は相続によって取得した財産に対して課税するものであり、所得税は実現した所得（価値の増加）に対して課税するものであって、両者は課税対象を異にして」いるとしたうえで、「所得税法（昭和 63 年法律 109 号による改正前のもの。）9 条 1 項 20 号が、『相続により取得するもの』を非課税としているのは、相続という同一の原因によって相続税と所得税とを負担させるのは、同一の原因により二重に課税することとなるので、これを回避し、相続税のみを負担させるという趣旨であり、相続後に実現する所得に対する課税を許さないという趣旨ではない。」⁴⁶と判示している。

また、神戸地裁平成 4 年 12 月 25 日判決では、「相続人らは、M が死亡したため同人の出資持分の払戻しを受ける請求権」（以下「本件払戻請求権」という。）を相続によって取得したのであるから、右請求権について相続税を課される（相続税法 1 条 1 項、2 条 1 項）ことになり、本件金額がみなし配当として所得税が課されるとすると、二重に課税されることになるようにみえないわけではない。しかし、本件払戻請求権は、原告の社員である M の出資持分が M の死亡によって持分払戻請求権に転化し、一旦被相続人に帰属した後に、被相続人の遺産として相続人に承継されたものと解するのが相当である。そして、本件処分は、死亡社員である M に対してみなし配当所得が発生したとしてされたものであるから、相続人らの相続税と二重課税として所得税法上非課税とされるものということとはできない。（実質的にも、会社から社外に利益が流出するところに着

⁴⁴ 水野忠恒、前掲注 24、571 頁、小林栢弘「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について—長崎地裁判決（18.11.7 判決）を中心として—」『週刊税務通信』No.2969（平成 19 年 5 月）51 頁。

⁴⁵ 福岡高裁平成 19 年 10 月 25 日判決。控訴人の主張より。

⁴⁶ 高松高裁平成 8 年 8 月 29 日判決（平成 7 年（行コ）第 5 号）、『税務訴訟資料』220 号 522～530 頁。

目したみなし配当課税と、被相続人から相続人に財産が承継されることに着目した相続税とが重なり合うということとはできない。なお、持分払戻請求権が一旦 M に帰属し、相続人らがそれを相続によって取得した場合、この相続人らが相続によって取得した請求権は所得税法上一応一時所得に該当するが、この所得については、まさに相続人らの課される相続税と二重課税の関係にあるから、前期条項（所得税法第 9 条第 1 項第 20 号（現行所得税法第 9 条第 1 項第 15 号—筆者））によって非課税とされるべきものであることはいうまでもない。」⁴⁷と説示している。

つまり、現行の所得税法と相続税法の解釈としては、相続税・贈与税は移転に対する課税であり、それと別途、所得の発生に対する所得税があるということである⁴⁸。「それがいいか悪いかは別にして」⁴⁹、そのシステムが今の制度である。

⁴⁷ 神戸地裁平成 4 年 12 月 25 日判決（平成 3 年（行ウ）第 14 号）、「TKC 税務判決（裁決）データベース（平成 18 年 10 月版 CD）」文献番号 22007080。

⁴⁸ 小林栢弘氏の言を借りるならば、「創出に係る所得に対しては所得税が、その所得により蓄積された財産の移転による利益に対しては相続税が課税されるというのがわが国の所得税と相続税との関係である」といえる。（小林栢弘、前掲注 44、51 頁）。

⁴⁹ 小林栢弘 V. S 小池正明「年金付き生命保険事件の読み方・考え方（上）」『速報税理』第 26 巻第 5 号（平成 19 年 2 月 11 日）39 頁（小林氏発言）。

第3章 所得税と相続税間の調整機能

わが国の所得税法は、包括的所得概念を基礎としていることから、原則として、所得がいかなる源泉から生じたものであるかを問わず、すべての所得を課税対象としている。しかしながら、所得税法は一定の親族等関連者間における所得移転については、非課税規定を設けている。例えば、所得税法第9条第1項第14号において、扶養義務を履行するための所得移転について、同条項第15号において、相続、遺贈又は贈与による関連者間における所得移転について、非課税規定が用意されている。

本章では、関連者間における所得移転と所得税の課税対象について、所得税法第9条第1項第15号を中心にその非課税とされている規定内容についての検討を行う。

第1節 所得税法第9条第1項第15号の意義

1 非課税規定の立法趣旨

前述の長崎地裁平成18年11月7日判決は、「相続税を課することとした財産については、二重課税を避ける見地から、所得税を課税しない」とする点に所得税法第9条第1項第15号の趣旨があるとみる。この点に関して、「所得税法第9条第1項第15号の意義を考えるに当たって、二重課税の排除という点のみを強調すると説明のつかない場面も起こり得る」¹とする見解もある。

酒井克彦教授は、所得税法第9条第1項第15号について、「同号（所得税法第9条第1項第15号一筆者）は、『相続、遺贈又は個人からの贈与』により取得した『もの』を非課税としているのであって、相続税を課することとしたかどうかは問われていないのである。すなわち、『相続税が課された財産』あるいは『相続税が課される財産』と規定しているわけではない」²と述べられる。

相続税法上、相続税あるいは贈与税を課することとしていない場合であっても、「相続、遺贈又は個人からの贈与」により取得した「もの」については、所得税法第9条第1項第15号を根拠に所得税は課税されない。例えば、前述のとおり、扶養義務者相互間において、生活費又は教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるものについては、贈与税が課税されないこととされている（相続税法第21条の3第1項第2号）³が、この場合でも所得税は課税されないのである。まさしく、それが個人からの贈与により取得した「もの」であるからであろう。

¹ 酒井克彦「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（下）」『税務事例』Vol.39 No.8（平成19年）54頁。

² 同上、53頁。

³ 相続税法第21条の3次に掲げる財産の価額は、贈与税の課税価格に算入しない。

二 扶養義務者相互間において生活費又は教育費に充てるためにした贈与により取得した財産のうち通常必要と認められるもの

また、『注解所得税法〔四訂版〕』には、「この非課税規定（所得税法第9条第1項第15号を指す一筆者）は、一時所得に対する課税が始められた際に設けられたもので、当時は、相続税、贈与税について、今日のような取得課税の体系ではなく、遺産課税の体系が採られ、したがって、贈与税は贈与者に対して課するシステムとなっていたので、現行制度の下でのように、ストレートに二重課税が生じたわけではなかった。」⁴との記述がある。

第2章で述べたように、昭和21年以前のわが国所得税法は、制限的所得概念の立場から、所得源泉説（Quellentheorie）に立っていた。すなわち、相続・贈与・遺贈等による利得や賭博による利得などについては、課税の対象とされないというように、一時的・偶発的・恩恵的な利得は課税対象から除外されていた。そのような中で、昭和22年の所得税法改正によって包括的所得概念が採用されるに至った。

非課税規定は、昭和22年11月30日法律第142号の所得税法において創設されたものである⁵。昭和22年所得税法第6条において、「第9条第1項第8号に規定する所得（一時所得一筆者）のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの、生命保険契約に基き死亡を原因として支払いを受けた保険金、傷害保険契約又は損害保険契約に基き支払を受けた保険金、損害賠償に因り取得したもの、慰籍料その他これらに類するもの」について「所得税を課さない」とされた⁶。

そして、シャウプ勧告を受けた昭和25年改正に合わせて、「第9条第1項第9号に規定する所得のうち、相続、遺贈又は個人からの贈与に因り取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は贈与に因り取得したものとみなされるものを含む）、傷害保険契約または損害保険契約に基き支払いを受ける保険金、損害賠償に因り取得するもの、慰籍料その他これらに類するもの」が非課税所得とされた⁷。かかる規定にいう「第9条第1項第9号に規定する所得」とは一時所得を指すことから、一時所得のうち相続等による所得について非課税とされていたのである⁸。

このように沿革をみると、そもそも所得税法第9条第1項第15号の規定が、相続税法との二重課税調整という意味からの出発ではないことや、制限的所得概念を引きずった規定であるとする見解も、納得できるものである。

この点について、金子宏教授は、「相続・遺贈・個人間の贈与による恩恵的利得を、概念上所得には含まれないと考えたためかどうかは明らかでないが、所得税の対象からは除外し、相続税・贈与税の対象としている（6条7号、現行9条1項20号（現行所得

⁴ 植松守雄編著『注解所得税法〔四訂版〕』（大蔵財務協会、平成17年）798～799頁。

⁵ 昭和22年の全文改正前においては、「営利ノ事業ニ属セザル一時ノ所得」ないし「営利ヲ目的トスル継続的ノ行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」は原則として課税の対象外とされていた（武田昌輔監修『DHCコンメンタル所得税法』（第一法規、加除式）469頁）。

⁶ 武田昌輔監修、前掲注5、469頁。

⁷ 旧所得税法第6条第7号（武田昌輔監修、前掲注5、469頁）。

⁸ 「第9条第1項第9号に規定する所得のうち」が外れたのは、その10年以上後の昭和37年改正のことである（酒井克彦、前掲注1、59頁）。

税法第9条第1項第15号一筆者))。これは世界的な立法の趨勢に従ったものであり、所得概念の包括性を損なうものと直ちに断定することには問題があるといえよう。」⁹とされる。

2 二重課税排除とする学説

所得税法第9条第1項第15号の意義について、酒井克彦教授は、「二重課税防止という点からのみ捉えるのは必ずしも正しいものとはいえない」とし、「同条項に二重課税の調整という意味がないとまでは断言しないが、いずれにしても、二重課税防止という機能は相続等による所得に課税をしないということの結果である」¹⁰と主張される¹¹。

また、「本来的には相続によって得られる財産に相続税が課税されていたとしても、所得税の観点からすればこれを非課税とする必要はないのであるが、それでは、国民の納得も得られにくいというようなことが考慮されたために、所得税法9条1項15号が設けられたにすぎない」¹²と述べられる。したがって、所得税法第9条第1項第15号は、「あくまでも政策的な非課税規定」であり、「論理的必然的観点から当然に非課税とすべきという趣旨に出たものではない」とされる¹³。

さらに、「長崎地裁判決は、所得税法第9条第1項第15号の趣旨を、法的な観点から離れて、実質的あるいは経済的な観点から見た二重課税を防止する趣旨であるという意味にまで拡張している」¹⁴と指摘される。これは、長崎地裁が、相続税が課された財産と所得税が課される所得とが法的には別個のものであるとしても、実質的・経済的に見れば同様の資産であるとして、二重課税の排除を規定する同条項の趣旨解釈から非課税とすると判断している点に関しての指摘である。

しかしながら、通説では、所得税法第9条第1項第15号の立法趣旨は、二重課税の排除であるとされている。相続、遺贈又は個人からの贈与により財産を取得した場合には、相続税法の規定により相続税又は贈与税が課されることとなるので、二重課税排除の観点から、所得税は課さないこととされている¹⁵。

神戸地判平成4年12月25日判決においても、「所得税法9条1項20号(現行所得税法第9条第1項第15号一筆者)は、相続、遺贈又は個人からの贈与(以下「相続等」という。)については所得税を課しないと規定している。このような財産については、相続税又は贈与税が課されるため、更に所得税を課すると二重に課税することになるか

⁹ 金子宏『所得概念の研究』(有斐閣、平成7年)49頁。

¹⁰ 酒井克彦、前掲注1、54頁。

¹¹ 『注解所得税法〔四訂版〕』によると、所得税法第9条第1項第15号の立法趣旨は、「相続、贈与等による恩恵的利得は所得に含まれないとする伝統的な所得概念の影響があった」とされる(植松守雄編著、前掲注4、799頁)。

¹² 酒井克彦、前掲注1、54頁。

¹³ 同上、55頁。

¹⁴ 同上、54頁。

¹⁵ 武田昌輔監修、前掲注5、469頁。

ら、そのような二重課税を排除するため、所得税法上はこれを非課税扱いにしたのである。」¹⁶とされている。

所得税法において、非課税所得として取り扱われる所得の種類は多岐にわたっているが、主なものをその性質により区分すると次のように分類される。①社会政策的配慮によるもの、②担税力の考慮に基づくもの、③必要経費的性格によるもの、④少額免除又は貯蓄奨励目的等によるもの、⑤他の租税との二重課税を防止する目的によるもの、⑥その他の政策上の配慮によるもの、の6つに分類している¹⁷。この分類によれば、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（取得したものとみなされるものを含む。）に対する非課税規定は、二重課税を防止する趣旨のもとに設けられていることは明白である¹⁸。

水野忠恒教授もまた、「相続税の課される一定の所得は、わが国においては二重課税を排除するという理由から非課税とされている。結論として、そのような所得は、相続税の存否を問わず、所得税において非課税とするのが各国の一般的な傾向である。」¹⁹と述べられていることから見ても、所得税法第9条第1項第15号の立法趣旨は、二重課税の排除であるとする見解は妥当なものであると考えられる。

第2節 相続税と所得税をめぐる問題点となる財産

1 年金受給権と年金の關係に類似する財産

年金受給権と個人年金の課税に関して、これと同様に相続税課税と所得税課税とが重複するような財産としてはどのようなものがあるだろうか。

まったく同じ課税関係が生ずることになると考えられる例としては、委託者の死亡に基因して効力が生ずる信託契約に基づき当該信託に係る収益の受益者となった者（相続人等）があることとなった場合が考えられる（相続税法第9条の2第1項）²⁰。すな

¹⁶ 神戸地裁平成4年12月25日判決（平成3年（行ウ）第14号）、「TKC 税務判決（裁決）データベース（平成18年10月版CD）」文献番号22007080。

¹⁷ 植松守雄編著、前掲注4、135頁。

¹⁸ 前野悦夫「租税法務学会裁決事例研究《通産第158回》死亡保険金と同時に支払われた第1回目の特約遺族年金は、相続により取得するものに該当しないことから非課税所得ではないとした事例」『税務弘報』54巻14号（平成18年11月）149頁。

¹⁹ ここで、諸外国に目を転じてみると、「アメリカ合衆国では、一般に、保険金の掛け金の支払い者である被保険者が死亡したことにより遺族の受ける生命保険金は、所得税を非課税とされている。」また、「カナダにおいても同様に、このような生命保険金（被保険者が所有していたもの）は所得税法上非課税とされている。これは解釈上認められたものである。」（水野忠恒「生命保険税制の理論的課題（上）」『ジュリスト』No.753（昭和56年）110頁）。

²⁰ 相続税法第9条の2 信託（退職年金の支給を目的とする信託その他の信託で政令で定めるものを除く。以下同じ。）の効力が生じた場合において、適正な対価を負担せずに当該信託の受益者等（受益者としての権利を現に有する者及び特定委託者をいう。以下この節において同じ。）となる者があるときは、当該信託の効力が生じた時において、当該信託の受益者等となる者は、当該信託に関する権利を当該信託の委託者から贈与（当該委託者の死亡に基因して当該信託の効力が生じた場合には、遺贈）により取得したものとみなす

わち、この場合には、当該受益権者は、その受益権（当該受益権の価額は、受益者が将来受けるべき利益の現在価値に相当する金額により評価することに取り扱われている（財産評価基本通達 202（3））²¹を委託者から遺贈により取得したものとみなされて相続税が課税され、その後、その受益権（収益受益権）に基づいてその受益権者となった者が受け取る収益の分配金（相続の開始後に受益権者に実現し・帰属することとなる元本の運用により生じた収益の分配金）である収入については、所得税法第 36 条の規定により各種所得の金額の計算上の収入金額に算入されて所得税の課税の対象とされる。

また、これに類すると考えられる例としては、特許権、著作権等の無体財産権を相続により取得したことがある。これらの無体財産権の価額は、いずれもその取得後に生ずる将来の収益の現在価値により評価した金額（将来受ける補償金の基準年利率による複利現価の額等）を相続税の課税価格計算の基礎に算入することに取り扱われている（財産評価基本通達第 7 章以下）。

著作権に限ると、その価額は、課税時期後における印税収入の見込み額等により評価される（財産評価基本通達 148）²²。また、著作権による印税収入は、相続開始までに対応する分は、被相続人に帰属し、準確定申告により被相続人の所得税の対象となる。相続開始以降に対応する分は、相続人に帰属し、相続人の所得税の対象となる。この著作権を売却した場合の譲渡所得の計算については、土地、建物と同じく取得価額の引継ぎと、相続開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年を経過する日までに譲渡した場合の取得費加算が適用される²³。

さらに、この関係は、配当期待権の取得に対する相続税課税とその配当期待権を相続したものが支払いを受ける配当金に対する所得税課税との関係にも当てはまる。まず、株式については、相続税評価額により相続税の対象となる。配当金については、相続開始日が、①配当金交付の基準日から配当金交付の効力が発生する日（株主総会の日）までにある場合は、「配当期待権」として（財産評価基本通達 168（7））²⁴、②配当金交付の効力が発生する日の翌日から実際に配当金を受領する日までにある場合は、未収配当

²¹ 財産評価基本通達 202（3） 元本の受益者と収益の受益者とが異なる場合においては、次に掲げる価額によって評価する。

イ 元本を受益する場合は、この通達に定めるところにより評価した課税時期における信託財産の価額から、ロにより評価した収益受益者に帰属する信託の利益を受ける権利の価額を控除した価額

ロ 収益を受益する場合は、課税時期の現況において推算した受益者が将来受けるべき利益の価額ごとに課税時期からそれぞれの受益の時期までの期間に応ずる基準年利率による複利原価率を乗じて計算した金額の合計額

²² 財産評価基本通達 148 著作権の価額は、著作者の別に一括して次の算式によって計算した金額によって評価する。ただし、個々の著作物に係る著作権について評価する場合には、その著作権ごとに次の算式によって計算した金額によって評価する。（平 11 課評 2-12 により改正）

年平均印税収入の額×0.5×評価倍率

²³ 松岡章夫「相続税と所得税の二重課税についての一考察—平 18.11.7 長崎地裁判決に関連して—」『税理』第 50 巻第 4 号（平成 19 年 3 月）116 頁。

²⁴ 財産評価基本通達 168 株式および株式に関する権利の価額は、それらの銘柄の異なるごとに、次に掲げる区分に従い、その 1 株または 1 個ごとに評価する。

金として、現実に現金を取得していなくても相続財産として相続税の課税対象となる。

配当期待権の価額は、課税時期後に受けると見込まれる予想配当の金額から源泉徴収されるべき所得税の額に相当する金額を控除した金額によって評価される（財産評価基本通達 193）²⁵。配当金に対する所得税（少額配当の申告不要制度は考慮しない。）については、配当について効力を生ずる日を定めていない場合には、株主総会の日が配当所得の収入金額の収入すべき時期とされ（所得税基本通達 36-4）²⁶、相続開始の日が株主総会の日の前日までであれば、相続人の配当所得として相続人相続開始の日が株主総会の日以降であれば、被相続人の配当所得として被相続人の所得税の対象となる。上場株式の場合で 3 月 31 日の株主に対して 6 月 28 日の株主総会によって、配当金の決議を行い、7 月 1 日に配当金を振り込んだケースで具体的に明らかにすると、〈図表-2〉の所得税の対象となる。

〈図表-2〉 上場株式の配当金（3/31 が基準日の配当）に対する課税

相続開始の日	相続税の課税対象	所得税の対象者
～3/30	なし	相続人
3/31～6/27	配当期待権	相続人
6/28	配当期待権	被相続人
6/29～6/30	未収配当金	被相続人
7/ 1～	現金	被相続人

（松岡章夫「相続税と所得税の二重課税についての一考察」『税理』第 50 巻第 4 号、116 頁。）

この株式を売却した場合の譲渡所得の計算については、土地、建物と同じく取得価額の引継ぎと、相続開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年を経過する日までに譲渡した場合の取得費加算が適用されることとなっている。

2 その他の財産の取り扱い

(1) 土地、建物などの不動産

貸付不動産を相続により取得した場合を考えてみる。相続人は、相続により財産を取得した後、不動産収入を得る。さらに、この財産を売却するケースもある。

当該不動産は、相続税評価額により相続税の課税対象となる。また、不動産所得は、相続開始までに対応する分は、被相続人に帰属し、準確定申告により被相続人の所得税の

²⁵ 財産評価基本通達 193 配当期待権の価額は、課税時期後に受けると見込まれる予想配当の金額から当該金額につき源泉徴収されるべき所得税の額に相当する金額を控除した金額によって評価する。

²⁶ 所得税基本通達 36-4 配当所得の収入金額の収入すべき時期は、法第 36 条第 3 項に規定するものを除き、それぞれ次に掲げる日によるものとする。（平 14 課個 2-22 により改正）

(1) 利益の配当、剰余金の分配又は基金利息については、これらのものの支払について当該法人の株主総会その他正当な権限を有する機関の決議があった日。

対象となる。相続開始以降に対応する分は、相続人に帰属し、相続人の所得税の対象となる。この不動産を売却した場合の譲渡所得の計算については、「その者が引き続きこれを所有していたとみなす」と規定され（所得税法第 60 条第 1 項第 1 号）²⁷、いわゆる所得価額を引き継ぐこととされる。そして、相続税があるものが、相続開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年を経過する日までに譲渡した場合には、取得費に相続税の一定部分を加算することができる（租税特別措置法第 39 条第 1 項）²⁸。

(2) 預貯金および利子

預貯金は、相続税評価額により相続税の対象となる。預貯金の価額は、課税時期における預入額と同時期現在において解約するとした場合の既経過利子として支払いを受けることができる金額（少額なものは除く。）から源泉徴収されるべき所得税の額に相当する金額を控除した金額によって評価される。約定による満期時または実際の解約時における利払い時には、相続開始日の時期には無関係に利息を計算され、20%の源泉所得税（障害者等の非課税制度は考慮しない。）を控除される。したがって、所得税を負担していることになる。

(3) 事業用の売掛金

事業用の売掛金は、相続税評価額により相続税の対象となる。事業用の売掛金の価額は、元本（返済されるべき金額）と利息の価額との合計額によって評価される。実際に売掛金が回収されたときには、改めて相続人等に所得税が課されることはない。

(4) 退職手当金

被相続人の死亡により被相続人に支給されるべきであった退職手当金で被相続人の死亡後 3 年以内に支給が確定したものの支給を受けた場合には、当該退職手当金は、相続によって取得したものとみなされる。この退職手当金には、死亡退職によるものに限らず、生前退職した被相続人の死亡後の株主総会の決議によって確定した退職金も含まれる。また、確定給付企業年金に係る年金等も含まれる。したがって、退職手当金は相続税の対象となり、年金の場合の評価額は給付事由が発生している定期金に関する権利の評価による（相続税法第 24 条第 1 項）²⁹。退職手当金を受領したときの所得税は、一時

²⁷ 所得税法第 60 条 居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。

一 贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。）

²⁸ 税特別措置法第 39 条 相続又は遺贈による財産の取得をした個人で当該相続又は遺贈につき同法の規定による相続税額があるものが、当該相続の開始があった日の翌日から当該相続に係る同法第 27 条第 1 項又は第 29 条第 1 項の規定による申告書の提出期限の翌日以後 3 年を経過する日までの間に当該相続税額に係る課税価格の計算の基礎に算入された資産を譲渡した場合における譲渡所得に係る同法第 33 条第 3 項の規定の適用については、同項に規定する取得費は、当該取得費に相当する金額に当該相続税額のうち政令で定める金額を加算した金額とする。

²⁹ 相続税法第 24 条 定期緊急不契約で当該契約に関する権利を取得した時において定期金給付事由が発生しているものに関する権利の価額は、次に掲げる金額による。

金の場合課税されない。年金型の場合も課税されないが根拠（所得税法第9条第1項第3号）³⁰が異なると思われる。

（5）生命保険契約に関する権利

相続開始の時ににおいて、まだ保険事故が発生していない生命保険契約で被相続人が保険料を負担している場合の生命保険契約に関する権利は、契約者が被相続人であるものは本来の相続財産として、契約者が被相続人以外のもは契約者が相続によって取得したものとみなされる（相続税法第3条第1項第3号）³¹。

したがって、生命保険契約に関する権利は相続税の対象となり、相続開始の時の解約返戻金相当額によって評価される。

保険料負担者が被相続人・甲であり、保険契約者及び被保険者が甲の配偶者乙であるケースを考えると、当該生命保険契約が満期になり一時金を取得した場合の所得税は、一時所得の対象となり、その計算上控除される金額は、被相続人が支払っていた支払保険料及び相続人が被相続人甲の死亡後、乙が支払った支払保険料の合計額となる。

第3節 他の財産との相違点

1 違法とならない財産

信託受益権と信託の収益に係る収入に関して、小林栢弘氏は、「年金受給権と個人年金と、まったく同様の関係にあるということが出来る。」³²と述べたうえで、「仮に、本件年金受給権と本件個人年金とは経済的・実質的に同視すべきものであるから、いずれも所得税は非課税であるという論理が正しいものであるとすると、信託受益権の取得に対して相続税課税が行われた場合には、その信託受益権者が支払いを受ける収益の分配金については所得税が非課税であるということではなければ平仄が合わない。そうすると、この場合には、信託元本の運用に基づいて将来生ずる収益の分配金については所得税が課税されないということになる。」³³として、長崎地裁平成18年11月7日判決を批判している。

³⁰ 所得税法第9条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

三 恩給、年金その他これらに準ずる給付で次に掲げるもの

ロ 遺族の受ける恩給及び年金（死亡した者の勤務に基づいて支給されるものに限る。）

³¹ 相続税法第3条 次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に掲げる者が当該各号に掲げる財産を相続又は遺贈により取得したものとみなす。

三 相続開始の時ににおいて、まだ保険事故が発生していない生命保険契約で被相続人が保険料の全部又は一部を負担し、かつ、被相続人以外の者が当該生命保険契約の契約者であるものがある場合においては、当該生命保険契約の契約者について、当該契約に関する権利のうち被相続人が負担した保険料の金額の当該契約に係る保険料で当該相続開始の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分

³² 小林栢弘「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について—長崎地裁判決（18.11.7判決）を中心として—」『週間税務通信』No.2969（平成19年5月）60頁。

³³ 同上、61頁。

また、著作権などの無体財産権についても、「これらの権利の相続等による取得とその権利に基づいて生ずる収入金額との関係に類似し、本件年金受給権と個人年金とが経済的、実質的に同視すべきものであるから、両者はいずれも所得税法第9条第1項第15号の規定により非課税所得に該当するという論理からするならば、上記の無体財産権を相続等によって取得した相続人等がその相続開始後に当該権利に基づいて得る収益に対しては、所得税が非課税となるという奇妙な結論を是認しなければならなくなる。」³⁴としている。

確かに、課税の重複ということを考えれば、著作権や特許権も二重課税といえるが、現行の所得税・相続税制度を考えれば、違法ということにはならないのではないかと。これらと年金受給権と個人年金の関係とがまったく同じものと考えてよいのだろうか。

年金受給権と特約年金の関係とは異なり、著作権の評価額は将来の収益の現在価値であって、相続時点では将来の収益は確定していない³⁵。

三木義一教授は、「相続時に課税されていれば、所得税の対象にならないという、相続時に権利等の評価は将来収益の現価に過ぎないので、相続後実現したものはすべて所得税の課税対象とはならないという論理も生じ得る」から、年金受給権と年金の課税関係に関する判決の射程距離は、「相続後の受給額が本件のように確定しているものに限定されるべきで、不確定な将来収益を前提として相続時に評価されているものは対象にならないと解すべきであろう。」³⁶と述べられている。特許権の相続の場合、相続時には「将来受ける補償金の額の基準年利率による複利現価の額の合計額」（財産評価基本通達140）で課税され、その後特許使用料等が相続人に支払われれば所得税が課されることになる³⁷。「特許権のような評価は、本件とは異なり、将来報酬も不確定な推定値に過ぎないので、相続時の課税と所得の実現時の課税とは別個と解すべき」³⁸であるとする見解は、支持できるものである。

2 所得課税における相続による遮断

ここで、商品販売を例にとり、所得税と相続税の関係を考えてみたい。所得税法が、例えば、商品販売において、商品の売上時と売掛金回収時に2回課税しないというのは、売掛金の回収を経済価値の外からの流入として捉えていないからである（所得税法第36条第1項）³⁹。売掛金の場合には、商品売上時において所得税が課税されており、回収

³⁴ 小林栢弘、前掲注32、60頁。

³⁵ 小林栢弘 V.S 小池正明「年金付き生命保険事件の読み方・考え方（上）」『速報税理』第26巻第5号（平成19年2月11日）41頁（小林氏発言）。

³⁶ 三木義一「年金受給権と年金の課税関係～長崎地裁平成18年11月7日判決の意義」『税理』第50巻第2号（平成19年2月）121頁。

³⁷ 高野幸大「相続税における特許権の評価」『税務事例研究』83号57頁。

³⁸ 三木義一、前掲注36、121頁。

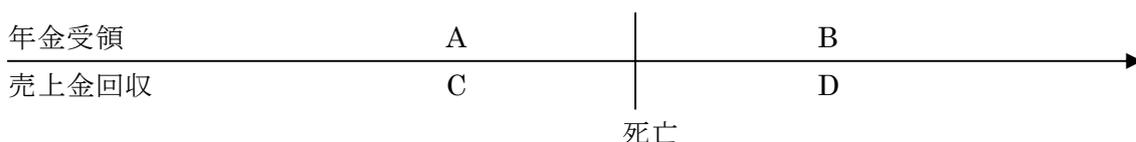
³⁹ 所得税法第36条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物

時には課税されないが、売掛金が被相続人から相続人に移転するとそこで、相続税が課税される。一方、所得税は非課税となる（所得税法第9条第1項第15号）。

これと生命保険契約に基づく年金を同列に扱うべきであろうか。保険料支払い時には将来受け取ることができる年金受給権に対する所得課税が起こるわけではない。この段階では所得税は課税されないのである。そして、かかる年金受給権が受取人に帰属した際にもいまだ収入すべき権利の流入とは認識されないため所得税は課されず、みなし相続財産として相続税の課税対象となるのみである。このように、売掛金の場合とは異なり、年金受給権については発生段階での所得課税が行われていない。

仮に被相続人が年金を受領して死亡した場合をA、被相続人が年金を受領せずに死亡した場合（本件）をBとする。また、売掛金回収の後に被相続人が死亡した場合をC、売掛金未回収のまま被相続人が死亡した場合をDとして、所得税と相続税の課税関係をまとめてみると、〈図表-1〉のとおりである。

〈図表-1〉



	A	B	C	D
所得税	被相続人に対する雑所得課税○	相続人に対する雑所得課税○or×（本件）	売上に対する事業所得または雑所得に課税○	売上に対する事業所得又は雑所得に課税○
相続税	現金に対する課税○	年金受給権に対する課税○	現金に対する課税○	売掛金に対する課税○

（酒井克彦「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（上）」『税務事例』Vol.39 No.7、60頁参照。）

また、小林栢弘氏も同様の見解を述べている。「相続により取得したものとみなされる年金受給権に基づいて、毎年支払いを受ける年金と、相続により取得した売掛債権を数年間にわたって分割して回収する場合の各年の回収金額とでは、実際問題としては同じではないかと思われませんが、同じではないのですか。」⁴⁰という問いに対し、「売掛金債

又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。

⁴⁰ 小林栢弘、前掲注32、53頁。

権の分割による回収金と年金受給権に基づいて毎年支払われる年金とでは、課税上は実質的に異なるものであるというべきであるといえることができる」⁴¹と回答している。

すなわち、売掛金債権を相続により取得した場合には、その債権は相続税法上の相続財産に該当するので、その債権の額が相続税の課税価格計算の基礎に算入される。そしてその債権の回収がその相続開始後数年にわたって分割して回収されることになったとしても、各年において回収される金額が所得税の課税の対象とされることはない。これは、その売掛金債権の発生の際に、その売掛金に係る収入は所得税法第 36 条の規定により各種所得の金額の計算上収入金額に算入され、所得税の課税の対象とされているため、その所得税の課税の対象となった収入金額の元本部分の回収について更に所得税が課税されるということはない。

これに反して、年金収入に関しては、受取年金の額と支払い保険料との差額に相当する所得に対しては、何らの課税も行われていない。したがって、その収入金額の収入の実現の時に、その所得に対して所得税が課税されることになっているのが現行所得税の規定であると解される。

酒井克彦教授は、「仮に年金を被相続人が受領することができるとする。その際、年金を受け取った後に被相続人が死亡した場合、年金に対して被相続人に対する雑所得に所得課税がされているのに、年金として受け取った現金に対して相続税が課税されるということは二重課税であるとして、所得税あるいは相続税が非課税となるべきとの主張は妥当であろうか。」⁴²と述べられる。さらに、「年金にこだわる必要はない。被相続人が現金売上をした後に死亡した場合、売上に対して所得税を課した上で、売上金（現金）に対して相続税が課されることを否定するべきであろうか。」⁴³と言われる。

しかしながら、「死亡保険金を生前にもらうということはいえませんが、正しい議論といえるかどうかは疑問である。」⁴⁴とする意見もあるように、ここで問われる年金とは、死亡を起因とする保険金に特約された年金である。

また、所得税法第 9 条第 1 項第 15 号は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」については、「所得税を課さない」と規定しているのであるから、本件年金が相続税法に規定する「保険金」に該当するかどうかの議論が必要である。

そこで、次章において、本件年金受給権と特約年金がみなし相続財産に該当することを主張するために、両者の本質を検討する。

⁴¹ 小林栢弘、前掲注 32、53 頁。

⁴² 酒井克彦「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（上）」『税務事例』Vol.39 No.7、60 頁。

⁴³ 同上、60 頁。

⁴⁴ 松岡章夫、前掲注 23、118 頁。

第4章 年金受給権と特約年金に関する検討

長崎地裁判決について品川芳宣教授は、「本件処分のように、本件年金を雑所得と解するのもひとつの解釈論であり、本判決のような考え方もひとつの解釈論ということになり、いずれが妥当であるかは、関係条項の総合的な解釈に委ねられることになる。」と述べたうえで、「本件年金の雑所得該当性等の判断については、相当困難な解釈論を伴うことになる。」とされる¹。

事実、有識者による様々な評釈がなされているが、換言すれば解釈の余地が多分にあることから、本章では年金受給権と特約年金の本質を検討し、年金払生活保障特約に基づき死亡保険金とともに支払われた年金は、みなし相続財産としての「保険金」²に該当することを主張したい。すなわち、所得税法第9条第1項第15号に規定する非課税所得であるべきところ課税されるのは、二重課税であるとする地裁判決を支持する見解を述べ、本論文における結論とする。

第1節 みなし相続財産としての「保険金」の範囲

金子宏教授によると、「法律的には相続または遺贈によって取得した財産とはいえない（相続および遺贈の概念は民法からの借用概念である）が、被相続人または遺贈者の死亡を起因として生ずるものであるため、相続財産と実質を同じくする財産ないし権利（経済的利益を含む）が少なくない。公平負担の見地からは、これらの財産および権利も、相続税の対象とするのが妥当である。

そこで、相続税法は、これらの財産および権利を相続または遺贈によって取得したものとみなして相続税の対象に加えている。これを『みなし相続財産』という。みなし相続財産とされているのは、次の財産ないし権利である。」として、「被相続人（遺贈者を含む。以下同じ。）の死亡によって、相続人その他の者が取得した生命保険契約の保険金または損害保険契約の保険金のうち、被相続人の負担した保険料に対応する部分は、相続または遺贈によって取得したものとみなされる」ことが、相続税法第3条第1項第1号に定められるとされる³。ただし、そのうち一定額については、相続税法第12条第1

¹ 品川芳宣「生命保険契約における死亡事故に基づき支払われる年金の課税所得性」『税研』Vol.22 - No.5（平成19年3月）93頁。

² 保険業法（平成7年法律第105号）第2条第3項に規定する生命保険会社同条第8項に規定する外国生命保険会社等または同条第18項に規定する少額短期保険業者と締結した生命保険契約。

³ 金子宏『租税法〔第11版〕』（有斐閣、平成18年）471頁。
相続税法第3条 次の各号のいずれかに該当する場合には、当該各号に掲げる者が当該各号に掲げる財産を相続又は遺贈により取得したものとみなす。

一 被相続人の死亡により相続人その他の者が生命保険契約（これに類する共済に係る契約で政令で定めるものを含む。以下同じ。）の保険金（共済金を含む。以下同じ。）又は損害保険契約（これに類する共済に係る契約で政令で定めるものを含む。以下同じ。）の保険金（偶然な事故に基因する死亡に伴い支払われるものに限る。）を取得した場合には、当該保険金受取人（共

項第5号の規定により、非課税とされている⁴。

生命保険金をみなし相続財産とする趣旨は、「被相続人の死亡という保険事故により相続人等が取得する生命保険金については、一般的には、被相続人の遺産に含まれて相続の対象となるのではなく、当初から保険金請求権として受取人である相続人等が契約の効果として取得するもの、すなわち、保険金受取人の固有財産と解されている」⁵ことにある。

一般的には、このように、被相続人の死亡を保険事故とする生命保険金の請求権は、法律上の相続の効果として取得するものではなく、被相続人を被保険者とする保険事故の発生に基因して、保険金受取人である相続人その他の者が直接取得するというのが通説の見解であるので、何等の手当てもしないと、相続税の課税対象たる相続財産を構成しないことになる。しかし、このような保険金請求権の取得は、実質的には相続または遺贈による財産の取得と同視すべきであるから、「税負担の公平を図るため、これを相続または遺贈による財産取得とみなすこととしている」⁶。

以上のことから、保険金を取得した場合は、金銭によって現実に保険金の支払いを受けた場合をいうのではなく、保険事故の発生により保険金受取人が保険契約に基づき保険金請求権を取得した場合をいうものとされている。この保険金には、一時金により

済金受取人を含む。以下同じ。)について、当該保険金(次号に掲げる給与及び第5号又は第6号に掲げる権利に該当するものを除く。)のうち被相続人が負担した保険料(共済掛け金を含む。以下同じ。)の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの全額に対する割合に相当する部分

相続税法基本通達3-6 法第3条第1項第1号の規定により相続又は遺贈により取得したものとみなされる保険金には、一時金により支払いを受けるもののほか、年金の方法により支払いを受けるものも含まれるのであるから留意する。(昭46直審(資)6により改正)

⁴ 相続税法第12条 次に掲げる財産の価額は、相続税の課税価額に算入しない。

五 相続人の取得した第3条第1項第1号に掲げる保険金(前号に掲げるものを除く。以下この号において同じ。)については、イ又はロに掲げる場合の区分に応じ、イ又はロに定める金額に相当する部分

イ 第3条第1項第1号の被相続人のすべての相続人が取得した同号に掲げる保険金の合計額が500万円に当該被相続人の第15条第2項に規定する相続人の数を乗じて算出した金額(ロにおいて「保険金の非課税限度額」という。)以下である場合 当該相続人の取得した保険金の金額

ロ イに規定する合計額が当該保険金の非課税限度額を超える場合 当該保険金の非課税限度額に当該合計額のうち当該相続人の取得した保険金の合計額の占める割合を乗じて算出した金額

⁵ 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法』(第一法規、加除式)760頁。

⁶ 同上、760頁。

被相続人の死亡により相続人等が取得する生命保険金については、一般的に被相続人の遺産に含まれて相続の対象となるのではなく、当初から保険金請求権として受取人である相続人が契約の効果として取得するもの、すなわち、保険金受取人の固有財産と解されてはいるものの、有力な反論もある。例えば、被相続人が生命保険契約上の受取人を「相続人」としているときは、被相続人の指定についての意思表示によっては被相続人の遺産になることもありうるという見解もある。

また、被相続人自身が保険金受取人となっている場合には、通説は、相続人が受取人の地位を相続すると解しているが、これについても、逆に、保険契約の性質上、保険金請求権は相続財産にはならず、受取人の相続人又は保険契約者が原始的に取得すると解すべきであるとする見解もある。

(谷口和平編『注釈民法(25)』(有斐閣、昭和45年)85~90頁、泉久雄ほか『民法講義(8)』(有斐閣、昭和53年)99頁。

支払いを受けるもののほか、年金の方法により支払いを受けるものも含まれる。

保険金を年金の方法により支払いを受ける場合には、年金として支払いを受ける受給額自体が相続税の課税対象となるのではなく、相続人はあくまで保険事故の発生時に将来における年金を受給する権利、すなわち年金受給権という包括的な債権を取得するものと解されている⁷。

家族収入保険の保険金に対する課税については、審議官名で次のとおり回答がなされている。「相続税法第3条第1項第1号の規定により相続財産とみなされる生命保険金には、年金として支払われるものも含まれますが、これは、個々の年金そのものではなく、いわば年金受給権としてとらえられたものが相続財産とされるものであります。この年金受給権と、その権利に基づいて受ける個々の年金とは別個のものであり、年金受給権は相続財産として相続税が課税されますが、所得税は非課税とされ、個々の年金そのものは、その受給者の所得として所得税が課税されますが、相続税の課税対象とはなりません。従って、お申越しの場合、年金受給権については相続税法第24条の規定により評価した額がその相続財産の価額として相続税が課税され、一方、第1回の年金及び以後の年金についての解約返戻金については、その受取人の所得として所得税が課税されることとなります」⁸。なお、年金として支払われることになっているものについては、「それが一時に支払われる場合であっても、所得税法第207条の規定によって源泉徴収が行われることとなります。」⁹とされている。

第2節 受け取り方の違いによる課税関係

1 年金を一時金で受け取ることとした場合との比較

死亡保険金を年金で受け取る場合には相続税のほかに所得税が課税されるのに対して、一時金で受け取った場合には、相続税のみの課税が行われるということであるとするならば、年金で受け取った場合との比較からすると、公平を欠くことにはならないのだろうか。

ここで、保険料払込期間20年、保険料月額40,000円、払込保険料総額9,600,000円、年金支給期間10年、年間受取金額2,000,000円、受取年金の総額20,000,000円、と仮定して比較してみたい。(算定率は8として計算する。)

年金として受け取ることを選択すると、〈図表-3〉のように、年金受給権(評価額

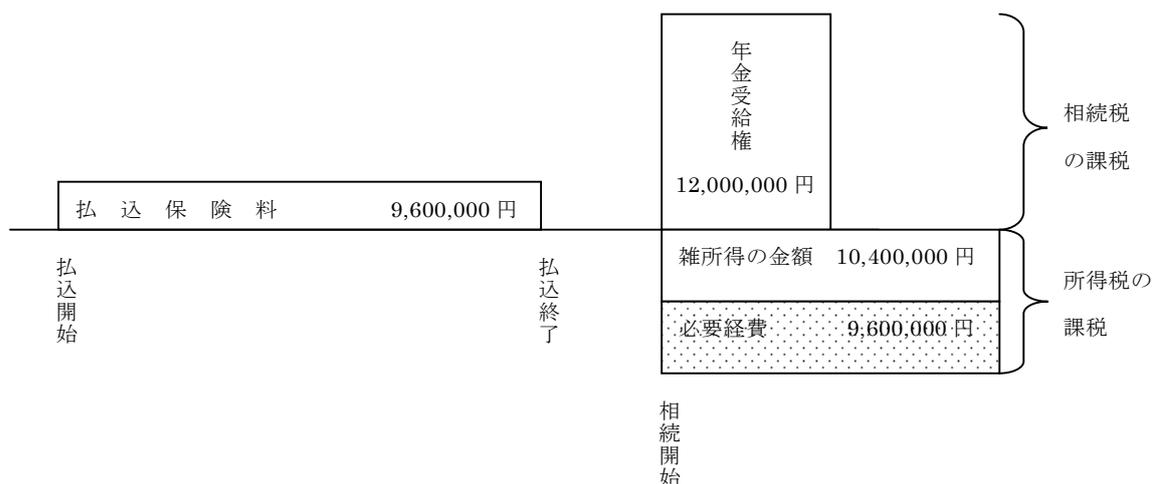
⁷ 武田昌輔監修、前掲注5、760～761頁。

⁸ 家族収入保険の保険金に対する課税について(昭和43年3月官審(所)2、官審(資)9)、「家族収入保険により受領する年金は、被保険者が死亡したときのみ年金がおりの契約になっており、契約期限まで被保険者が生存していた場合には、満期金として保険金と同額のもので満期金受取人に支払われ、年金は支払われないことになっております。それ故、この年金はまさに相続税法のいう相続財産に含めるべき生命保険金に該当するものであり、所得税法第207条により源泉徴収をする義務はないと解釈すべきだと思います。如何でしょうか。」という照会に対する回答である。

⁹ 武田昌輔監修、前掲注5、471頁。

20,000,000 円×0.6=12,000,000 円) に対して、みなし相続財産として相続税が課税される。さらに、毎年受け取る年金額に対して、雑所得として所得税が課税される。課税される金額は、10,400,000 円となる。

〈図表-3〉



一方、一時金で受け取る場合には、〈図表-4〉のように、みなし相続財産として一時金 (2,000,000 円×8 (算定率) =1,600,000 円) に対して相続税が課税される。所得税は課税されず、必要経費も計算されない。この場合、二重課税の問題は生じない。

〈図表-4〉



本件特約遺族年金を一時金として受け取った場合には、所得税法第9条第1項第15号に該当し、非課税所得となるが、年金として受け取った場合には、同号の適用がないのはどのような根拠によるものなのか。一時金として受け取るか、年金として受け取るかにより課税関係が変わることには疑問がある。

同じ相続税が課された相続財産が、なぜ、受け取り方の違いによって所得税が非課税

になる場合と課税になる場合が生じるのだろうか。例えば、適格退職年金は拠出時には課税されず、受給時まで繰り延べられるが、給付段階においては、年金は、公的年金等に含められ雑所得として課税される一方で、公的年金控除が認められる（所得税法第 35 条）¹⁰。ただし、退職時点で一時金として受け取られる場合には、退職所得として課税されることになる（所得税法第 30 条、同法第 31 条、同法施行令第 72 条）¹¹。このように、もともと課税対象となる所得が、受け取り方の違いにより所得分類が分かれることはある。しかし、所得の源泉が同一のものが課税所得になったり、非課税所得になったりすることは、租税公平主義に著しく反するといえないだろうか。

租税負担の公平・平等ということは、租税法の領域においては重要であるはずが、保険金が年金で支払われる場合と一時金で支払われる場合とでは、課税上のアンバランス（不公平）が生じていることは明らかであり、租税公平主義に著しく反することとなる。

2 年金受給権の収入蓋然性

一時金として受け取るか、年金として受け取るかにより課税関係が変わることについて、酒井克彦教授は、収入実現の蓋然性を用いて次のように説明される。「一時金での受領のように、保険金請求権行使が同時に伴われている場合であれば、収入実現の蓋然性が高いため付与時課税が行われると解される。しかし、年金として受け取る場合には、年金受給権の取得が直ちに所得税法第 36 条に規定する収入金額を構成するということ

¹⁰ 所得税法第 35 条

2 雑所得の金額は、次の各号に掲げる金額の合計額とする。

一 その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額

3 前項に規定する公的年金等とは、次に掲げる年金をいう。

三 確定給付企業年金法の規定に基づいて支給を受ける年金（第 31 条第 3 号に規定する規約に基づいて拠出された掛金のうちにその年金が支給される同法第 25 条第 1 項（加入者）に規定する加入者（同項に規定する加入者であつた者を含む。）の負担した金額のうちその年金の額からその負担した金額がある場合には、その年金の額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額に相当する部分に限る。）その他これに類する年金として政令で定めるもの

¹¹ 所得税法第 30 条 退職所得とは、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「退職手当金等」という。）に係る所得をいう。所得税法第 31 条 次に掲げる一時金は、この法律の規定の適用については、前条第 1 項に規定する退職手当金等とみなす。

三 確定給付企業年金法（平成 13 年法律第 50 号）の規定に基づいて支給を受ける一時金で同法第 25 条第 1 項（加入者）に規定する加入者の退職により支払われるもの（同法第 3 条第 1 項（確定給付企業年金の実施）に規定する確定給付企業年金に係る規約に基づいて拠出された掛金のうちに当該加入者の負担した金額がある場合には、その一時金の額からその負担した金額を控除した金額に相当する部分に限る。）その他これに類する一時金として政令で定めるもの
所得税法施行令第 72 条

2 法第 31 条第 3 号に規定する政令で定める一時金（これに類する給付を含む。）は、次に掲げる一時金とする。

五 確定拠出年金法第 4 条第 3 項（承認の基準等）に規定する企業型年金規約又は同法第 56 条第 3 項（承認の基準等）に規定する個人型年金規約に基づいて同法第 28 条第 1 号（給付の種類）（同法第 73 条（企業型年金に係る規定の準用）において準用する場合を含む。）に掲げる老齢給付金として支給される一時金

はできず、年金受給権の取得の段階では単にその受給資格を有するに留まると解すべきではなかろうか。そして、受給日の到来に応じて権利行使されていく段階で収入すべき時期と捉えて、年金課税がなされると解するのが相当であるように思われる。」¹²といわれるのである。

ここに、所得税法第 36 条に規定する収入金額とは、別段の定めがあるものを除き、「実現した収益、すなわちまだ収入がなくても『収入すべき権利の確定した金額』のことであり、したがって、この規定は広義の発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用したものである、と一般に解されている。」¹³との解説からも明らかなおり、同条に規定する「収入金額」とは、実現した収入金額のことをいうものである¹⁴。

例えば、サラリーマンが定年退職により退職年金を取得する権利を取得して勤務先を退職した場合を想定してみると、少なくとも、年金受給権を取得して退職した場合に、その退職に際して取得した年金受給権について、退職時における現在価値（将来受け取る年金総額の現在価値）を評価額として、退職所得の金額を計算して所得税を課税するというような所得税法上の規定は存在しない。また実務上の取り扱いにおいても、そのような課税は行われていない¹⁵。毎年支給される年金について雑所得としての課税が行われるに過ぎない¹⁶。

確かに、このように見てくると、年金受給権の収入蓋然性は高いとはいえ、このような未実現の権利の取得は、所得税法第 36 条の収入金額には該当しないから、「そもそも年金受給権には所得税法第 9 条第 1 項第 15 号の規定が適用されていなかった」¹⁷とする見解も納得できるものである。

しかしながら、そもそも年金受給権と特約年金は本質的に同じものではないのか。次節において、年金受給権について検討する。

第 3 節 特約年金の課税所得性

¹² また、一時金で取得するならば、「保険金受給権の権利行使によって得られた生命保険一時金は保険金受給権行使の結果にすぎず、専ら別個の資産と認識すべきではないから、そこでは所得課税を認識しないという理解が妥当する」と述べられる（酒井克彦「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（下）」『税務事例』Vol.39 No.8（平成 19 年 8 月）58 頁）。

所得税法第 36 条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。

¹³ 金子宏『租税法〔第 11 版〕』（弘文堂、平成 18 年）253 頁。

¹⁴ 「もっとも、『実現した収入金額』とはいかなる収入のことをいうのかに関しては議論のあるところである」とする意見もある（小林栢弘「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について—長崎地裁判決（18.11.7 判決）を中心として—」『週間税務通信』No.2969（平成 19 年 5 月）56 頁）。

¹⁵ 小林栢弘、前掲注 14、55 頁。

¹⁶ 酒井克彦教授も、「このことは、例えば、老齢年金課税がなされるわけではないという理解と同様である。」と述べられている（酒井克彦、前掲注 12、57 頁）。

¹⁷ 酒井克彦、前掲注 12、57 頁。

1 基本権と支分権

被控訴人たる納税者は、相続税法第3条第1項第1号の「保険金」について次のように主張する。「税法において文言は一義的に解釈されるべきであるが、通常、異なる解釈が発生する可能性がない場合は定義規定がない。相続税法第3条第1項第1号の『保険金』については定義規定がない。そうであれば、通常日本語としての意味で解釈するのが当然であり、広辞苑第5版によると、保険金とは『契約に基づき、保険者（保険会社）が被保険者又は保険金受取人に支払う金』としており、また、『（相続税）法3条第1項第1号の規定により相続又は遺贈により取得したものとみなされる保険金』の解釈についての相続税法基本通達3-6には、『保険金』、『年金』の文言はあるが、『受給権・基本権』の文言はない。したがって、同通達の『年金の方法により支払を受けるもの』の『年金』は本件年金を指すことは明らかである」から、『相続税法第3条第1項第1号にいう被相続人の死亡により相続人その他の者が生命保険契約の保険金を取得した場合』の『保険金』の文言解釈は、①受給権のうちの基本権、②受給権のうちの支分権、③支分権に基づく本件年金のすべてを包含するものである¹⁸。

一方、控訴人たる国側の主張は、「相続税法第3条第1項1号の立法趣旨は、実質的に相続又は遺贈による財産の取得と同視すべきものを相続税の課税対象とするものであるところ、同号にいう『保険金』は、金銭そのものではなく、相続開始時において存在する保険金請求権（債権）を意味するものである。そして、被相続人の死亡により、生命保険契約に基づき、相続人その他の者が定期金に関する権利（年金受給権等）を取得した場合においては、その相続開始時に存在するのは、基本権としての当該定期金に関する権利（年金受給権等）のみであって、基本権に基づいて発生する支分権としての受給権は未だ発生していない。そうすると、その後に発生する支分権及びその行使として給付される個々の定期金（年金等）それ自体は同号にいう『保険金』に該当しない。」¹⁹というものであった。

高等裁判所は、「本件年金は、10年間、保険事故発生日の応当日に本件年金受給権に基づいて発生する支分権に基づいて、被控訴人が受け取った最初の現金というべきものである。そうすると、本件年金は、本件年金受給権とは法的に異なるものであり、Aの死亡後に支分権に基づいて発生したものであるから、相続税法第3条第1項1号に規定する『保険金』に該当せず、所得税法9条1項15号所定の非課税所得に該当しないと解される。」と結論付けている。

ではいったい、基本権と支分権とはどういうものなのであろうか。年金受給権と特約年金は、相続税法第3条第1項第1号の「保険金」に該当するのであろうか。

基本債権（基本権）と支分債権（支分権）とは、民法上、定期金債権の消滅時効を説

¹⁸ 福岡高裁平成19年10月25日判決、被控訴人の主張より。

¹⁹ 福岡高裁平成19年10月25日判決、控訴人の主張より。

明するときに使われる用語である²⁰。「各期に利息・賃料・配当・払い込み等を要する現実的な個々の債権を支分債権というのに対して、このような一定率あるいは一定額のものを一定期間あるいは一定の条件の下に請求することができるという抽象的な基本的な債権を基本債権という。」²¹ということからするならば、年金受給権は基本債権（基本債権）に該当し、個人年金は支分債権（支分債権）に該当するということができる。また、「基本債権は、これを生ずるもとになった法律関係（例：消費貸借・貸借・株主としての関係等）とともに発生・移転・消滅するのに対し、支分債権は、基本債権から生み出されはするが、一度発生すれば、独立した存在となり、その移転・消滅等については、法律上基本債権と別の取扱いを受けることになる。（例：消滅時効について民 168・169 参照）。」²²と説明される。

控訴人たる国側は、年金受給権を「基本権」として、「支分債権」と分けて論じているが、通常、所定年齢に達して年金の受給資格が発生した時に、「基本権」という資産を取得したと考えるだろうか²³。「支分債権」というのは、年金受給権によって認められたものを毎年支給するように求めることのできる権利であって、三木教授が述べられるとおおり、「基本債権というものは、結局のところ、支分債権を束ねたものに過ぎない」²⁴のではないか。

「支分債権は、本件年金受給権の部分的な行使権であり、利息のような元本の果実、あるいは資産処分による資本利得ないし投資に対する値上がり益等のように、その利益の受領によって元本や資産ないし投資等の基本的な権利・資産自体が直接影響を受けることがないものとは異なり、これが行使されることによって基本的な権利である本件年金受給権が徐々に消滅していく」²⁵ことからみても、年金受給権と特約年金は本質的には同じものとするのが妥当である。

債権の本質には、支分債権と基本債権があり、確かに、年金受給権とそれに伴う支分債権は、上記のように法律上は異なる権利である。しかし、支分債権は基本債権である年金受給権に基づいて発生するものであるから切り離すことはできず、まったく独立したものとはいえない²⁶。年金受給権が年金を受け取る基本債権をさすものであり、その根拠条文は民法第 168 条²⁷にあるとされる。一方、受給権に基づいて支払時期ごとに発生する年金を受

²⁰ 篠塚昭次・前田達明編『新・判例コンメンタール民法 2 総則 (2)』（三省堂、平成 3 年）247～248 頁。

²¹ 竹内昭夫・松尾浩也・塩野宏編集代表『新法律学辞典〔第 3 版〕』（有斐閣、平成 6 年）233 頁。

²² 同上、233 頁。

²³ 大島隆夫・西野襄一『所得税法の考え方・読み方〔第 2 版〕』（税務経理協会、昭和 63 年）293 頁。

²⁴ 三木義一「年金受給権と年金の課税関係～長崎地裁平成 18 年 11 月 7 日判決の意義」『税理』第 50 巻第 2 号（平成 19 年 2 月）121 頁。また、同意見として、奥谷健「年金受給権と特約年金の二重課税」(『税務 QA』61、71 頁)がある。

²⁵ 長崎地裁平成 18 年 11 月 7 日判決、平成 17 年（行ウ）第 6 号、TAINS Z888-1185。

²⁶ 武田昌輔教授は、年金受給権の性格について、「独立した財産とはいえない」とし、「年金受給権と年金とは一体的関係にある。」と述べられている。武田昌輔「事例研究第 113 回」『税研』Vol.23 - No.1（平成 19 年 7 月）49～50 頁。

²⁷ 民法第 168 条 ①定期金の債権は、第 1 回の弁済期から 20 年間行使しないときは、消滅する。最後の弁済期から 10 年間行使しないときも、同様とする。

け取る権利は支分権とされるが、その根拠条文は民法第 169 条²⁸である。民法第 168 条は定期金債権について、民法第 169 条は定期給付債権について消滅時効の起算日と時効期間に関して定められているものである²⁹。そこから両者をまったく別個のものであるとする見解には無理があるものといわなければならない。

つまり、現預金や家屋とは異なり、「年金の場合、基本的受給権と毎年の現実の受給とは盾の両面に過ぎない」³⁰のであるから、年金受給権と特約年金における基本権と支分権は、経済的、実質的に同一視できるものである。よって、①受給権のうちの基本権、②受給権のうちの支分権、③支分権に基づく本件年金のすべてが、相続税法第 3 条第 1 項第 1 号の「保険金」に該当するものである。

このように見てくると、二重課税を排除するために所得税法第 9 条第 1 項第 15 号が存在するのであり、実質的・経済的に同一の課税物件に二重に課税するのは違法であるとする地裁判決は妥当であると考えられる。

2 特約年金の課税所得性

長崎地裁判決の「二重課税である」との判断は、先の政府税制調査会の答申も触れていたことからもうかがえるように、実務の専門家の間でも、古くから指摘されてきた問題点である³¹。例えば、大島隆夫氏は、「現預金をもらっても使ってしまうと二度と税金はかからない、家屋なら自分で住めば税金がかからない、とすると受贈することと預金するなり賃貸するなりとは別の行為であって両方かかってもおかしくないが、年金の場合、基本的受給権と毎年の現実の受給とは盾の両面に過ぎないで現預金や家屋とは話が違う、ともいえそうですね。」として、「年金受給権に対する相続税と毎年の受取額に対する所得税と両方かかるといふ点はちょっと引っかけますね。」³²と疑念があったと述べていた。

第 3 章において、年金受給権と一般の無形資産（たとえば、特許権）とは異なるものであることを見てきたが、年金受給権とは、年金を受給することを内容とするものであって、年金を合計した金額が基礎となっている。ただし、各年ごとに長期にわたって受けることになるので、それを割り引いた金額である。したがって、毎年受ける金額は、年金という名称はつけられているものの、これは一時金の分割払いによる回収額であるとする見解もある。

②定期金の債権者は、時効の中断の証拠を得るため、いつでも、その債務者に対して承認書の交付を求めることができる。

²⁸ 民法第 169 条 年又はこれより短い時期によって定めた金銭その他の物の給付を目的とする債権は、5 年間行使しないときは、消滅する。

²⁹ 木島裕子「特約年金についての二重課税」『税理』第 50 巻第 4 号、142 頁参照。

³⁰ 大島隆夫・西野襄一、前掲注 23、293 頁。

³¹ 堀口和哉「生命保険年金受給権は相続税の対象であり、その後を受ける年金に所得税を課すのは二重課税であって許されないとされた事例」『税務事例』Vol.39 No.8、18 頁。

³² 大島隆夫・西野襄一、前掲注 23、293 頁。

武田昌輔教授は、本件特約年金は、「所得ではなくて、回収額である。」³³といわれる。そして、相続税と所得税の「双方に課税することは負担が重くなる」³⁴と指摘したうえで、「その回収額には、所得税を課すべきではないことは当然である。」³⁵と述べられる。

年金受給権というのは、判例でいえば、保険金収入 230 万円×10 年の 2,300 万円を基準として、これに 0.6 を乗じた 1,380 万円をもって相続税評価額としている³⁶。これは、将来受け取るべき年金の合計額に対して課税すると過大となるため、年金の現価とするために割り引くのである。このことは、基本的には、一時金に対して課税することと同様に考えられるだろう。

また、武田昌輔教授は、年金受給権が毎年年金として分割されて実現されることについて、「この年金は保険一時金の回収額であって、年金所得ではない。」³⁷とする見解を述べ³⁸、「二重課税を否定する論者は、このことを忘れて、年金は所得であるという一般論としての前提に立って論じている点が誤っている」³⁹と、厳しく批判される。すなわち、本件年金は、年金という姿を採っているが、年金という形式による分割払いの性格を有していることを主張される⁴⁰。

武田昌輔教授は、結論として次のように述べられる。「年金には課税すべきでないというのは、所得税法第 9 条 1 項 15 号の問題としてではなく、所得でなく、回収額であるという理由による。同号は所得であることを前提としての規定であって、所得でもないものに同号の適用はなく、そもそもが同号の問題ではない」⁴¹。

このような斬新な見解は、現行の所得税法と相続税法の調整機能である所得税法第 9 条第 1 項第 15 号の意義を重視する筆者の視点とは異なるものであるが、いずれにしても、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金に課税所得性はないものと考えられる。

前節において、年金受給権と特約年金における基本権と支分権は、経済的、実質的に同一視できるものであるから、①受給権のうちの基本権、②受給権のうちの支分権、③

³³ 武田昌輔、前掲注 26、50 頁。

³⁴ 同上、50 頁。

³⁵ ただし、「その運用益が含まれているので、この部分については課税すべきである」といわれる。(武田昌輔、前掲注 26、50 頁)。

³⁶ 相続税法第 24 条 定期金給付契約で当該契約に関する権利を取得した時において定期金給付事由が発生しているものに関する権利の価額は、次に掲げる金額による。

一 有期定期金については、その残存期間に応じ、その残存期間に受けるべき給付金額の総額に、次に定める割合を乗じて計算した金額。

残存期間が 5 年を超え 10 年以下のもの 100 分の 60

³⁷ 武田昌輔、前掲注 26、50 頁。

³⁸ 酒井克彦教授においても、生命保険一時金で支払いを受けた場合に所得税が課税されないのは、「保険金請求権行使という、いわば保険金受給権という金銭債権の回収ともいうべきものであるから所得課税が起きないのである。」とされる(酒井克彦、前掲注 12、58 頁)。

³⁹ 武田昌輔、前掲注 26、50 頁。

⁴⁰ この場合に、利息をどのように取り扱うかについては、「抽出して課税すべき」であり「この点は、年金受給権に含まれている考え方であろう」とされる。(同上、50 頁)。

⁴¹ 同上、50 頁。

支分権に基づく本件年金のすべてが、相続税法第3条第1項第1号の「保険金」に該当すると主張した。そして、それは「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」⁴²であるから、所得税法第9条第1項第15号に規定する非課税所得であるべきところ、特約年金に対して所得税が課税されるのは、二重課税であるとする地裁判決は支持できる。

⁴² 所得税法第9条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

十五 相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（昭和25年法律第73号）の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）

おわりに

わが国では、これまで相続税について減税が繰り返されてきた。例えば、最近では、平成 15 年度税制改正により、最高税率が 70%から 50%へと引き下げられている。その結果、相続税の税収はたばこ 3 税を下回っており、平成 19 年度一般会計歳入（予算額）によると、税収総額に占める割合は酒税と並び 2.8%程度である。また、死亡件数のうち相続税が課されるものは 5%を下回っている。このように、相続税は、わが国の税収の中では重要な租税であるとはいえない。

また、近年の相続税改革では、「広く、薄く」課税する方向で議論と改革が展開されている。平成 19 年 11 月 20 日の政府税制調査会の「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」は、相続課税の現状等と今後の方向性に関して、「これまでの改正により大幅に緩和されてきた相続税の負担水準をこのまま放置することは適当ではなく、相続財産に適切な負担を求め、相続税の有する資産再分配機能等の回復を図ることが重要である。」としている。

従来、相続税は不労所得・富の再分配という存在意義から、富裕者にのみ関係があるとされてきた。しかしながら、生命保険金や個人年金といった問題は、納税者にとってきわめて身近なものであり、関心を寄せる人も多いのではないだろうか。

そこで、本論文では、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金に関する租税判例を題材に、所得税と相続税の間になぜ二重課税が起こるのか、特約年金が、租税法の排除すべき二重課税に該当するのか否か、その年金の受け取り方によって、課税となったり非課税となったりすることは、課税の公平に反しないのかなどの疑問に対する検討を行った。すなわち、特約年金がみなし相続財産としての「保険金」に該当し、二重課税防止としての非課税所得となる財産であることを、相続税法第 3 条第 1 項第 1 号の範囲や所得税法第 9 条第 1 項第 15 号の意義の検討を行うことで明らかにした。

高齢化の進展する中、生命保険契約等に基づく個人年金等、私的年金の重要性が高まっていると考える。そこで、第 1 章では、まず自らの老後の生活保障を補完する私的年金に関する課税の現状と、万が一というとき、遺族等の生活防衛を図る方法である生命保険について課税の取り扱いを述べた。そして、年金払生活保障特約に基づき死亡保険金とともに支払われた年金について、従来の課税実務に対立する画期的な判断をした裁判例を紹介し、本論文における問題提起とした。

所得税と相続税の間における二重課税の調整機能に関する検討にあたり、現行の両者の関係を明らかにするために、第 2 章では、わが国の税制における相続税法の性格や位置づけについて史的考察を試みた。相続税については、もとは戦費調達が目的であり、その根拠も曖昧であることから、戦後一貫してその存在意義について議論がなされている。相続税は、生前の所得に対する清算課税の性格を有し、所得税の補完税であるとす

る考え方もあるが、現行相続税・贈与税は移転に対する課税であり、それと別途、所得の発生に対する所得税があるため、両者の間に二重課税が起こりうることを確認した。

わが国の所得税法は、包括的所得概念を基礎としていることから、原則として、所得がいかなる源泉から生じたものであるかを問わず、すべての所得を課税対象としている。しかしながら、所得税法第9条第1項第15号において、相続、遺贈又は贈与による関連者間における所得移転について、非課税規定が用意されている。第3章では、所得税と相続税間の調整機能とされる所得税法第9条第1項第15号の立法趣旨について検討を行った。同号の規定内容を明らかにした上で、二重課税排除のための規定であることを確認し、年金受給権と特約年金という関係以外の財産で、同じく相続税と所得税をめぐって問題があるとされるものとの相違から、年金受給権と特約年金は、租税法上、排除されるべきである二重課税に該当することを主張した。

所得税法第9条第1項第15号は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」については、「所得税を課さない」と規定しているのであるから、年金受給権と特約年金が相続税法に規定する「保険金」に該当するかどうかの議論が必要である。第4章では、まず年金総額を相続時点で一括して受領していれば相続税しか課されないのに、年金という形をとったために相続税と所得税が課されることに合理的な理由はなく、不平等な取り扱いになることは、課税の公平に反し、租税公平主義に反すると主張した。

そして、年金受給権と特約年金が経済的、実質的に同一の資産であることを明らかにし、年金払生活保障特約に基づき、死亡保険金とともに支払われた年金は、みなし相続財産としての「保険金」に該当するものであり、所得税法第9条第1項第15号に規定する非課税所得であるべきところ課税されるのは、二重課税であるとする地裁の判断は妥当であり、支持できるものであることを述べ、本論文における結論とした。

最後に、長崎地裁判決が今後の実務に与える影響について簡単に触れておきたい。本件のような、年金払生活保障特約付きの生命保険契約は、平成8年保険業法の自由化以降、保険会社の主力商品となっており、このような契約を締結している人は多いと思われる。そのため、本件のように訴訟の額が少額であっても、最高裁の判決によっては、課税実務に与える影響は少なからぬものがあるといえる。

ただし、長崎地裁判決の理論は、本件のように金額や期間が確定している年金の場合に限定されると考えられる。つまり、第3章で見てきたように、知的財産権の使用料など、相続によって得た権利によって生じる利益であっても、将来の収益額が不確定な場合には、この判決の考え方は適用されないと理解した方がよいと思われる。

なお、この年金訴訟については、納税者が平成19年12月21日に最高裁に上告申立書と上告受理申立て書を提出した。今後、上告審でどのような判断が下されるのかに注目していきたい。

参考文献

(注記で引用した文献は省略します)

【著書】

- (1) 今村修『相続税法—所得課税としての相続税法の研究—』(税務経理協会 平成 18 年)
- (2) 内田貴『民法Ⅳ 補訂版 親族・相続』(東京大学出版会 平成 18 年)
- (3) 雄川一郎編集代表『田中二郎先生古稀記念 公法の理論(中)』(有斐閣 昭和 51 年)
- (4) 軽沢拓也編『平成 12 年度版 主力保険のすべて』(新日本保険新聞社出版部 平成 12 年)
- (5) 金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣 平成 19 年)
- (6) 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘『ケースブック租税法』(弘文堂 平成 18 年)
- (7) 北野弘久『現代企業税法論』(岩波書店 平成 6 年)
- (8) ——— 『税法問題事例研究』(勁草書房 平成 17 年)
- (9) ——— 『税法学原論(第 5 版)』(青林書院 平成 17 年)
- (10) 北野弘久・小池幸造・三木義一編『争点 相続税法(補訂版)』(勁草書房 平成 8 年)
- (11) 清永敬次『税法(第 6 版)』(ミネルヴァ書房 平成 17 年)
- (12) 吉良実『実質課税論の展開』(中央経済社 昭和 55 年)
- (13) 末川博『民法大意』(弘文堂 昭和 8 年)
- (14) 末永英男『税務会計研究の基礎』(九州大学出版会 平成 6 年)
- (15) ——— 『法人税法会計論(第 4 版)』(中央経済社 平成 19 年)
- (16) 中川善之助・泉久雄著『相続法〔第 3 版〕』(有斐閣 平成 7 年)
- (17) 中里実・神田秀樹『ビジネス・タックス』(有斐閣 平成 17 年)
- (18) 日本生命保険生命保険研究会編著『生命保険の法務と実務』(金融財政事情研究会 平成 16 年)
- (19) 林仲宣『税社会学 理論と展開』(税務経理協会 平成 15 年)
- (20) 林裕『家計保険と消費者意識—保険の保障機能と貯蓄機能—』(税務経理協会 平成 15 年)
- (21) 増田英敏『租税憲法学(第 3 版)』(成文堂 平成 18 年)
- (22) 松沢智『租税実体法(補正第 2 版)』(中央経済社 平成 15 年)
- (23) 水野忠恒『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討—』(有斐閣 平成 18 年)
- (24) 山本守之・守之会 編 『検証 納税者勝訴の判決』(税務経理協会 平成 16 年)
- (25) 我妻栄『家の制度—その倫理と法理』(酣燈社 昭和 23 年)

【論文】

- (1) 新井隆一「税に愛をこめて」『税研』Vol.4 - No.24（平成元年）
- (2) 池本征男「被保険者の死亡に基因して支払われる生命保険契約の保険年金は、相続税の課税対象であるから相続人がその後に受ける年金について所得税を課することはできないとされた事例」『国税速報』第5852号（平成18年）
- (3) 岩下忠吾「相続税改革の検証」『税研』Vol.17 - No.5（平成14年）
- (4) 岩田規久男「相続税の役割と在り方」『税研』Vol.15 - No.2（平成11年）
- (5) ———— 「新世紀に向けた税制の課題と新しい枠組み」『税理』Vol.43 No.1（平成12年）
- (6) 小田修司「生命保険金と特別受益」『税務事例研究』第77号（平成16年）
- (7) 加藤義幸「所得税の非課税所得」『税法学』第542号（平成11年）
- (8) 川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」『日税研論集』第56号（平成16年）
- (9) 小池正明「長崎年金特約付き生保事件の原審と控訴審の違いを読む」『旬刊 速報税理』第27巻第1号（平成20年）
- (10) 酒井克彦「一時所得と所得源泉性—所得区分をめぐる諸問題—」『税務事例』Vol.38 No.6（平成18年）
- (11) 佐藤英明「保険契約者が取得した死亡保険金は所得税法上非課税所得となるか」『ジュリスト』No.984（平成3年）
- (12) 塩崎潤「相続税制改革の方向」『税理』Vol.43 No.1（平成12年）
- (13) 品川芳宣「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯（1）」『税理』Vol.47 No.1（平成16年）
- (14) 渋谷雅弘「相続税制の動向—アメリカとドイツ—」『税研』Vol.17 - No.5（平成14年）
- (15) 首藤重幸「相続税改革の視点」『税研』Vol.15 - No.2（平成11年）
- (16) ———— 「日本における相続税の現状」『日税研論集』第56号（平成16年）
- (17) 武田昌輔「相続税の今後の在り方」『税経通信』第48巻第10号（平成5年）
- (18) ———— 「バブルの崩壊と相続税問題」『ジュリスト』No.1030（平成5年）
- (19) 野口悠紀雄「年金に対する課税について」『一橋論叢』第96巻第1号（昭和61年）
- (20) ———— 「相続税の果たすべき役割」『税研』Vol.17 - No.5（平成14年）
- (21) 橋本守次「生命保険契約により支払われる年金と年金受給権の二重課税に関する長崎地裁判決」『税務弘報』55巻5号（平成19年）
- (22) 藤田晴「取得課税のあり方—相続税を中心に—」『税研』Vol.10 - No.56（平成6年）
- (23) 船橋恒裕「高齢社会における年金課税」『経済学論叢（同志社大学）』第54巻第2号（平成15年）

- (24) 増川雄一「年金課税の理論と現状」『日本大学大学院法学研究年報』第 25 号（平成 7 年）
- (25) 松沢智「相続税に関する『税政策学』—新しい学問体系への構築—」『租税法研究』第 23 号（平成 7 年）
- (26) 三木義一「相続税の基本原理の法的再検討」『租税法研究』第 23 号（平成 7 年）
- (27) ———「相続税の抜本的改革への一視点」『税経通信』54 卷 10 号（平成 11 年）
- (28) ———「相続・贈与税改革の論点」『税研』Vol.17 - No.5（平成 14 年）
- (29) 三木義一・大垣尚司「年金受給権と年金の課税関係」『立命館法学』309 号（平成 18 年）
- (30) 山下和久「譲渡所得税と相続税」『経済研究（大阪府立大学）』第 53 卷第 1 号（平成 19 年）
- (31) 山田熙「みなし相続財産の現状と課題」『税研』Vol.15 - No.3（平成 11 年）
- (32) 渡部義信「みなし相続財産たる退職手当金及び生命保険金のいずれに当たるかの判定基準」『税務事例』Vol.35 No.5（平成 15 年）
- (33) 「控訴審は生保の年金受給権を雑所得と逆転判決」『旬刊 速報税理』第 26 卷第 32 号（平成 19 年）
- (34) 「福岡高裁 年金二重課税事件で国側逆転勝訴の判決」『週刊 税務通信』No.2991（平成 19 年）

【判例等】

- (1) 名古屋地裁平成元年 7 月 28 日判決（昭和 63 年（行ウ）第 30 号）、『税務訴訟資料』173 号 417～429 頁
- (2) 名古屋高裁平成 2 年 1 月 29 日判決（平成元年（行コ）第 13 号）、『税務訴訟資料』175 号 204～208 頁
- (3) 最高裁平成 2 年 7 月 17 日判決（平成 2 年（行ツ）第 55 号）、『判例時報』1357 号 46～50 頁
- (4) 松山地裁平成 7 年 2 月 24 日判決（平成 4 年（行ウ）第 1 号）、「TKC 税務判決（裁決）データベース（平成 18 年 10 月版 CD）」文献番号 28011289
- (5) 横浜地裁平成 10 年 7 月 22 日判決（平成 9 年（行ウ）第 52 号）、「TKC 税務判決（裁決）データベース（平成 18 年 10 月版 CD）」文献番号 28052432
- (6) 福岡地裁小倉支部平成 11 年 1 月 18 日判決（平成 9 年（ワ）第 1264 号、平成 9 年（ワ）第 1371 号）、「TKC 税務判決（裁決）データベース（平成 18 年 10 月版 CD）」文献番号 28080870
- (7) 最高裁平成 11 年 1 月 29 日判決（平成 8 年（行ツ）第 249 号）、「TKC 税務判決（裁決）データベース（平成 18 年 10 月版 CD）」文献番号 28042958
- (8) 福岡高裁平成 11 年 6 月 30 日判決（平成 11 年（ネ）第 183 号）、「TKC 税務判決（裁

- 決) データベース (平成 18 年 10 月版 CD)」文献番号 28081121
- (9) 国税不服審判所平成 11 年 12 月 6 日裁決、「TKC 税務判決 (裁決) データベース (平成 18 年 10 月版 CD)」文献番号 26011390
- (10) 国税不服審判所平成 12 年 9 月 20 日裁決、「TKC 税務判決 (裁決) データベース (平成 18 年 10 月版 CD)」文献番号 26011501
- (11) 東京地裁平成 12 年 12 月 21 日判決 (平成 12 年 (行ウ) 第 57 号)、「TKC 税務判決 (裁決) データベース (平成 18 年 10 月版 CD)」文献番号 28062223
- (12) 東京高裁平成 13 年 6 月 27 日判決 (平成 13 年 (行コ) 第 12 号)、「TKC 税務判決 (裁決) データベース (平成 18 年 10 月版 CD)」文献番号 28082545
- (13) 最高裁平成 14 年 11 月 5 日判決 (平成 11 年 (受) 第 1136 号)、「TKC 税務判決 (裁決) データベース (平成 18 年 10 月版 CD)」文献番号 28072857
- (14) 最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決 (平成 13 年 (行ヒ) 第 276 号)、「TKC 税務判決 (裁決) データベース (平成 18 年 10 月版 CD)」文献番号 28100311

【その他】

- (1) 国税庁『国税庁レポート 2007』(平成 19 年 6 月)
<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudo/report/2007.pdf>
- (2) 国税庁『平成 19 年度版 暮らしの税情報』(平成 19 年 4 月)
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/koho/kurashi/h19/index.htm>
- (3) 税制調査会『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』(平成 19 年 11 月)
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/191120a.pdf>
- (4) 社会保険庁『年金保険制度』(平成 20 年 1 月現在)
<http://www.sia.go.jp/seido/nenkin/index.htm>

固定資産の減損に関する税務と会計の差異の調整

平 井 健 之

概要書

「固定資産の減損に関する税務と会計の差異の調整」

早稲田大学大学院会計研究科

平井健之

〔本稿の目的〕

近年の会計基準は、課税所得計算との間に大きな乖離が生じていると指摘される。固定資産の減損に関する会計基準も、その一つといえる。平成14年8月9日に企業会計審議会から固定資産の減損に係る会計基準が公表され、平成17年4月1日以後開始する事業年度から実施されている。実際には、平成16年4月1日以降開始する事業年度、又は平成16年3月31日から平成17年3月30日までに終了する事業年度について適用することが認められ、多くの上場会社が早期適用を実施した。

早期適用から約4年が経過するが、法人税法上では減損処理そのものについての規定は設けられておらず、減損損失と減価償却との関係について、法人税基本通達レベルでの対応にとどまっている。法人税法上、固定資産の減損に係る会計基準による減損損失に対応する規定としては、増加償却、陳腐化償却、耐用年数の短縮及び資産の評価損の規定がある。しかしながら、どの規定も、法人税法施行令、法人税基本通達において、対象資産、適用事由を限定しており、必ずしも固定資産の減損に係る会計基準による減損処理と対応するとは限らない。法人税法の規定と固定資産の減損に係る会計基準は、相容れないところが多く、両者の調整が図られていないのが現状である。

そこで、本稿では、まず固定資産の減損に係る会計基準における減損処理の概要及び法人税法上の減損処理に対応する規定の概要を述べ、両者の差異及び問題点を明らかにしながら、両者の調整のあり方について検討することとする。

〔本稿の内容〕

本稿の論文構成と各章における論旨は、次のとおりである。

序章

序章では、まず、固定資産の減損に係る会計基準の導入の背景について概括した。ついで、固定資産の減損に係る会計基準に代表される近年の会計基準と税法の関係について述べた。この問題は、確定決算主義のあり方を問う問題であり、賛成、反対両方の立場があることを確認した。

第1章 固定資産の減損に係る会計基準

第1章では、現行の固定資産の減損に係る会計基準について、その内容を明らかにした。企業会計上、減損損失がどのように計上されるのか、基本的な考え方及び計算の仕組みを考察した。具体的には、対象とする資産、減損の兆候、減損の認識、減損損失の測定、キャッシュ・フローの見積り方法、臨時償却の取扱い、減損処理後の会計処理についてそれぞれ節を設け、現行の規定を述べるのに加えて、その趣旨等を考察した。

第2章 法人税法上の減損関連規定

第2章では、第1章で考察した固定資産の減損に係る会計基準による減損処理に対応する法人税法上の規定について考察した。具体的には、増加償却、陳腐化償却、耐用年数の特例、資産の評価損の各規定について、趣旨、対象とする資産、要件等を考察した。さらに、企業会計上で計上された減損損失が、現行の法人税法上どのような取扱いとなるのかを考察した。

第3章 固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の差異と問題点

第3章では、第1章及び第2章で考察した内容を受けて、企業会計と税法の差異と問題点について、対象とする資産、減損処理の要件、資産の評価方法という節を設け考察した。対象とする資産については、法人税法上に概念のない資産のグルーピングという問題について、両者の差異を明確にした。減損処理の要件については、企業会計上の減損損失が、現行の法人税法では損金として認められない場合が多いことを踏まえ、法人税法上の各規定の適用要件との突合せを行なった。特に、法人税法上の資産の評価損の規定に関しては、本章における検討により、減損損失が法人税法上、極めて限られた場合にのみ、評価損として認められることを確認した。さらに、資産の評価損に関しては、土地及びのれんの取扱いについて、別途項目を設け、企業会計と法人税法の差異について、問題点を指摘した。また、資産の評価方法については、いわゆる「時価」の問題であることを指摘し、企業会

計と法人税法の共通点、差異を明らかにした。

第4章 固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の調整

第4章では、まず、第3章で確認した企業会計と法人税法の調整の必要性を考察した。最終的には、確定決算主義のあり方を問う問題でもあることを再確認した。そして、企業会計と法人税法で、その差異の調整を要すことを述べ、まずは、現行の法人税法の規定の解釈により企業会計上の減損損失の損金容認の余地について検討した。次いで、その解釈による調整については、限界があることを指摘し、立法上の措置が必要となることを述べ、立法上の措置による調整方法について検討した。

目次

序章	1
第1節 固定資産の減損に係る会計基準の導入の背景	1
1. 減損会計基準導入の背景	1
2. 固定資産の減損に係る会計基準の設定	2
第2節 近年の会計基準と税法の関係	2
1. 近年の会計基準の設定と税法	2
2. 減損会計基準と法人税法	4
第1章 固定資産の減損に係る会計基準	6
第1節 固定資産の減損に係る会計基準の概要	6
1. 基本的な考え方	6
2. 減損処理の仕組み	7
第2節 対象となる資産	8
1. 対象となる資産	8
2. 資産のグルーピング	10
(1) グルーピングの必要性	10
(2) 具体的なグルーピングの方法	11
第3節 減損の兆候	12
1. 減損の兆候を識別する理由	12
2. 減損の兆候の意義	12
3. 減損の兆候の具体的内容	13
第4節 減損の認識	15
1. 「減損の認識」の意義	15
2. 減損損失の認識の方法	16
第5節 減損損失の測定	16
1. 減損損失の測定方法	16
2. 回収可能価額	17
(1) 正味売却価額	17
(2) 使用価値	18
第6節 キャッシュ・フローの見積り	18

1.	キャッシュ・フローの見積りが必要となる場合	18
2.	キャッシュ・フローの見積り方法	19
第7節	臨時償却の取扱い	20
1.	臨時償却と減損処理の相違	20
2.	臨時償却と減損処理の順序	21
第8節	減損処理後の会計処理	22
1.	減損処理後の減価償却	22
2.	減損損失の戻入れ	23
3.	遡及修正の会計処理	23
第2章	法人税法上の減損関連規定	25
第1節	概要	25
第2節	増加償却	25
1.	増加償却の概要	25
2.	増加償却の要件	26
3.	対象となる資産	26
4.	償却限度額	27
第3節	陳腐化償却	28
1.	陳腐化償却の概要	28
2.	陳腐化償却の要件	29
3.	対象となる資産	29
4.	償却限度額	30
5.	著しい陳腐化の意義	30
第4節	耐用年数の短縮	32
1.	耐用年数の短縮の概要	32
2.	耐用年数の短縮の要件	33
3.	著しく短いことの意義	34
第5節	資産の評価損	34
1.	資産の評価損の概要	34
(1)	資産の評価損の損金不算入	34
(2)	損金不算入と帳簿価額	35

2.	資産の評価損の要件	36
3.	対象となる資産	37
4.	評価損が認められる場合	37
5.	評価損が認められない場合	39
6.	法人税法上の時価	39
	(1) 時価	39
	(2) 減価償却資産の時価	40
第6節	減損損失が計上された場合の法人税法上の対応	41
1.	概要	41
2.	評価損の取扱い	41
第3章	固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の差異と問題点	43
第1節	対象とする資産	43
第2節	減損処理の要件	44
1.	概要	44
2.	増加償却	45
3.	陳腐化償却	45
4.	耐用年数の短縮	47
5.	資産の評価損	48
	(1) 土地	50
	(2) のれん	55
第3節	資産の評価方法	56
第4章	固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の調整	60
第1節	総論	60
第2節	解釈による調整	62
1.	問題の所在	62
2.	調整方法	63
第3節	立法上の措置	66
1.	問題の所在	66
2.	立法上の措置による対応	68
	参考文献	69

凡例

本稿で使用する法令等の略語は、次のとおりである。

法 = 法人税法

法令 = 法人税法施行令

法規 = 法人税法施行規則

法基通 = 法人税基本通達

措法 = 租税特別措置法

減損会計基準意見書 = 固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書

減損会計基準 = 固定資産の減損に係る会計基準

減損会計基準注解 = 固定資産の減損に係る会計基準注解

減損会計基準適用指針 = 固定資産の減損に係る会計基準の適用指針

企業結合会計基準 = 企業結合に係る会計基準

過年度修正の論点整理 = 過年度訴求修正に関する論点の整理

財務諸表等規則 = 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則

FAS = Statements of Financial Accounting Standards (財務会計基準)

IASC = International Accounting Standards Committee (国際会計基準委員会)

引用例

法2①一七 = 法人税法2条1項17号

序章

第 1 節 固定資産の減損に係る会計基準の導入の背景

1. 減損会計基準導入の背景

日本では、平成 9 年頃から、米国の会計基準及び欧米の国際会計基準との調和の要請を受け、新しい会計基準の導入が行なわれた。平成 9 年 6 月に公表された「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を皮切りとする、「会計ビックバン」と言われる一連の企業会計改革である。これは、バブル崩壊後の長引く不況から脱却すべく、企業のディスクロージャー制度の充実を図る目的から、実施されたものである。

他方、米国では、平成 7 年 3 月に FAS121 号「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計処理」¹が公表された。また、IASC からは、平成 9 年 5 月に公開草案が公表された²。このような国際的な流れ、会計ビックバンの流れを受け、日本においても減損に係る会計基準のあり方が議論されるようになった。

このような減損会計導入の背景には、企業情報開示のディスクロージャーの強化及び国際的な会計基準との調和がある。減損会計基準意見書では、「我が国においては、従来、固定資産の減損に関する処理基準が明確ではなかったが、不動産をはじめ固定資産の価格や収益性が著しく低下している昨今の状況において、それらの帳簿価額が価値を過大に表示したまま将来に損失を繰り延べているのではないかという疑念が示されている。また、このような状況が財務諸表への社会的な信頼を損ねているという指摘や、減損に関する処理基準が整備されていないために、裁量的な固定資産の評価が行なわれるおそれがある。国際的にも、近年、固定資産の減損に係る会計基準の整備が進められており、会計基準の国際的調和を図るうえでも、減損処理に関する会計基準を整備すべき」（減損会計基準意見書二）と、その導入の背景を説明している。

¹ その後平成 13 年 8 月に FAS144 号となっている。

² 減損会計研究委員会報告「減損会計をめぐる論点」企業財務制度研究会、平成 10 年 8 月、50 頁

2. 固定資産の減損に係る会計基準の設定

減損会計基準が、企業会計審議会において取り上げられ導入が検討され始めたのは、平成 11 年 10 月の総会からである。まず、平成 11 年 12 月以降、固定資産の会計処理に関する検討が、第一部会において行なわれ、8 回の審議の結果、減損の処理とその基準の整備の必要性が確認された³。その後、平成 12 年 9 月以降は、固定資産部会において、固定資産の減損及び投資不動産の取扱いについての審議が行なわれた。企業会計審議会は、審議を重ね、平成 14 年 4 月に減損会計基準意見書の公開草案を公表した。企業会計審議会は、公開草案に寄せられた意見を踏まえ、さらに審議を行い、平成 14 年 8 月 9 日に減損会計基準意見書を公表した。また、同時に、減損会計基準及び減損会計基準注解を発表した。その後、平成 15 年 10 月 31 日、企業会計基準委員会より減損会計基準適用指針が公表された。

減損会計基準は、原則として平成 17 年 4 月 1 日以降開始する事業年度より実施されることとなった。実際には、平成 16 年 4 月 1 日以降開始する事業年度、又は平成 16 年 3 月 31 日から平成 17 年 3 月 30 日までに終了する事業年度について適用することが認められ（減損会計基準五 1）、上場企業全体の約 6 分の 1、約 510 社（平成 16 年 3 月期は約 150 社、平成 16 年 9 月中間決算からは約 360 社）が、早期適用を行なった⁴。

第 2 節 近年の会計基準と税法の関係

1. 近年の会計基準の設定と税法

平成 9 年頃からの「会計ビックバン」と呼ばれる一連の企業会計改革、近年の法人税法の改正により、日本における企業会計と税法が大きく乖離している。会社法会計と金融商品取引法会計が急接近し、その一方で税法会計が独自性を際立てている。戦後 50 年続いた会社法（商法）会計、金融商品取引法（証券取引法）会計、税法会計のいわゆるトライアングル体制の崩壊が指摘されている⁵。

³ 企業会計審議会は平成 12 年 6 月に「固定資産の会計処理に関する論点の整理」を公表している。

⁴ 太田達也「減損会計にかかる税務と税効果会計」租税研究、平成 17 年 6 月号 66 頁

⁵ 品川芳宣「確定決算基準」税務弘報、平成 18 年 12 月号 104 頁

トライアングル体制は、昭和 24 年に企業会計原則が制定されたあと、徐々に確立されてきた。この体制は、異なる 3 つの会計に対する、企業の財務処理コストの軽減を図ったものである。トライアングル体制の崩壊を受けて、企業会計と税法を繋げていた確定決算主義の在り方も問題とされている。確定決算主義とは、形式的には、法人が「確定した決算に」基づき申告書を提出しなければならないことを意味する（法 74①）。さらに「確定した決算に基づく申告」とは、法人が、その決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続による承認を得た後、その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得金額及び当該利益と当該所得の金額の差異を申告書において調整することを意味する。そして、実質的には、法人が確定決算において採用した具体的な会計処理が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税法上も許容するものである限り、その計算を所得計算の上でみだりに変更してはならないことを意味している⁶。売上高等の収益の計上又は給料等の外部取引に基づく費用は、客観的事実があるため、その事実に基づいて所得金額の計算が行なわれる。これに対して、減価償却費や各種引当金の繰入額、資産の評価損の計上等、内部取引については、その法人の意思に依存するものであるから、法人に意思を最終的に確認する手段として損金経理を前提にして損金算入することを認めている。

確定決算主義の根拠は、商事上の利益計算と税法上の所得計算が統合することによる便宜性、真実性、確実性に求められるものであるが、その便宜性等は確定決算主義の機能としても重視されるものである⁷。これは、納税者における納税の便宜性、課税庁側における徴収手続の便宜性と確実性である。また、確定決算主義が恣意的な所得計算を抑制し、所得計算の真実性を確保する等の利点もある。一方、確定決算主義には批判も多い。批判の中心は、主に税法の企業会計に対する基準性である。これは、いわゆる逆基準性と呼ばれ、その定義は一様ではないが、企業会計上の費用計算に税法上の基準が先行して適用されることをいう。この逆基準性により、企業会計がゆがめられるため確定決算主義を放棄すべきとの意見⁸や、企業会計の健全な発展を阻害しており、又は国際会計基準との調和化を図っていく上で重大な障害となっているという意見⁹がある。また、課税所得はあくまでも適正な租税負担としての指標を所得に求めようとするところにあるのであるから、理論的な

⁶ 品川芳宣「税法と企業会計基準」税務通信、2750号 53頁

⁷ 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務広報、平成15年7月号 10頁

⁸ 中里実「租税法と企業会計」旬刊・商事法務、1432号 29頁

⁹ 平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研、平成13年3月号 31頁

場合は別として配当政策等に関与すべきでないとして確定決算主義を批判しているものもある¹⁰。さらには、確定決算主義から離れ、税法と企業会計の分離による自由化の方向への移行が必要との意見もある¹¹。これは、税務申告による課税所得は、企業会計上の確定決算による当期純利益と無関係にし、減価償却費、引当金は、税務申告による申告額と税法限度を基本限度とする課税所得の計算方式である申告調整主義の採用をすすめる立場である。理論上は、確定決算主義であれ申告調整主義であれ、単なる課税所得計算における技術と捕らえる限り、そのいずれであっても同一の計算結果に達することが可能であり、従ってその意味ではいずれの主義を採用してもよいとする意見さえある¹²。

確定決算主義については、賛成、反対、それぞれの意見があり、いまだ決着をみていない。確定決算主義については、その内容を再度確認し、この制度がどのように機能してきたかの実態を踏まえ、さらなる議論が必要であると考え¹³。税法と企業会計、両者の目的とするところは異なるため、両者の完全な一致は望めないであろう。しかしながら、企業活動の成果所得を求めるという点では共通点がある。したがって、税法上の所得計算と企業会計上の利益計算との間で共通している事項については、できる限り会計処理を統一されるのが自然と考える¹⁴。このことは、確定決算主義の利点を一層発揮させることにもなり、今後確定決算主義の在り方を考える上でも有用と考える。

2. 減損会計基準と法人税法

減損会計基準と法人税法においても、会計基準と税法の乖離が存在する。この乖離については、第3章において検証する。

企業会計審議会の審査の過程でも、減損会計基準と法人税法の調整の必要性は指摘さて

¹⁰ 武田昌輔編著「企業課税の理論と課題」(株)税理経理協会、平成19年、97頁

¹¹ 中田信正「どうなる企業会計と税務会計」『第50回租税研究大会記録』(社)日本租税研究協会 205頁

¹² 田中将「会計制度と法人所得課税」(株)清文同、平成18年、164頁

¹³ 武田昌輔編著「企業課税の理論と課題」(株)税理経理協会、平成19年、99頁

¹⁴ 減損会計基準公表当時の(社)日本経済団体連合会も「平成16年度税制改正に関する提言」の中で、「近年、国際的整合性の観点から企業会計制度の急速な見直しが進むにつれて、企業会計と税務会計の乖離が著しくなっており、今後、減損会計、企業結合会計が導入されるならば、両者の乖離はますます広がっていく可能性がある。企業会計基準の変化を念頭に置きつつ税制においても適宜必要な改正を行なうべきであり、今後両者の在り方について早期の検討が必要である。」とその調整を望んでいた。

いた。また、日本公認会計士協会の「平成 16 年度税制改正意見・要望書」¹⁵、(社)日本租税研究協会の「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針の検討状況に整理に対する意見・要望」¹⁶等の意見・要望書においても、その調整の必要性が指摘されていた。しかし、現行の法人税法では、減損会計基準に対応する規定は存在せず、法人税基本通達による対応のみとなっている。この法人税法における部分的な対応は、固定資産に係る減損損失が、相対的に金額が大きくなる傾向がみられるため、企業会計と法人税法との乖離をさらに拡大させると考えられる¹⁷。この両者の乖離の拡大は、確定決算主義の存在意義そのものにも大きな問題を投げける。確定決算主義を今後どう考えていくべきかという視点からも、減損会計基準による減損処理の税務上の取扱い、つまり現在の部分的な、その場しのぎ的な対応を改める必要があると考えられる。

¹⁵ 重要要望事項 3 として、減損会計の導入に伴い計上される減損損失については、法人税法上も損金としてこれを認めることを要望している。

¹⁶ 税法との整合性の確保として、減損処理を行なった年度に、税務上の損金として認める方向で税務当局に提言すべきとしている。

¹⁷ 齋藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成 19 年、130 頁

第 1 章 固定資産の減損に係る会計基準

第 1 節 固定資産の減損に係る会計基準の概要

1. 基本的な考え方

減損会計基準が導入された背景については、序章において言及したように、国際的な会計基準との調和、投資者に的確な情報を提供するという事情がある。減損会計基準の導入を検討する過程で、固定資産の帳簿価額が価値を過大に表示したまま将来に損失を繰り延べているのではないかとこの疑念が示されている。また、このような状況が財務諸表への社会的な信頼を損ねているという指摘や、減損に関する処理基準が整備されていないために、裁量的な固定資産の評価が行なわれるおそれがあるという問題認識が存在した（減損会計基準意見書二）。その問題を解決する方法として、固定資産の回収可能性をその帳簿価額に反映させることが重要としている。よって、減損会計基準では、回収可能性を反映させることが投資者に的確な情報を提供することと考えているといえる。

減損会計基準では、回収可能性を反映させることについては、以下のように述べている。「事業用の固定資産については、通常、市場平均を超える成果を期待して事業に使われているため、市場の平均的な期待で決まる時価が変動しても、企業にとっての投資の価値がそれに応じて変動するわけではなく、また、投資の価値自体も、投資の成果であるキャッシュ・フローが得られるまで実現したものではない」とし、「事業用固定資産であっても、その収益性が当初の予想よりも低下し、資産の回収可能性を帳簿価額に反映させなければならない場合がある。このような場合における固定資産の減損処理は、棚卸資産の評価減、固定資産の物理的な滅失による臨時損失や耐用年数の短縮に伴う臨時償却等と同様に、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行なわれる会計処理」であり、その会計処理は「取得原価基準の下で行なわれる帳簿価額の臨時的な減額である」（減損会計基準意見書三 1）として、減損会計基準は、回収可能性を反映させることと、時価評価により時価を反映させることは、異なるものとしている。時価会計では、資産が上にも下にも評価替えされるが、減損会計基準では資産は下方にのみ切り下げられる。しかも、減損会計基準は、資産価値の変動によって利益を測定することや、貸借対照表に資産価値を反映させることを目的とするのではなく、あくまでも取得原価基準のもとで行

なわれる帳簿価額の臨時的な減額ということである¹⁸。

ただし、期末時点における固定資産の帳簿価額を将来の回収可能性と比較するだけでは、収益性の低下による減損損失を正しく認識できない。本来の減損処理は、投資期間全体を通じた投資額の回収可能性を評価し、投資額の回収が見込めなくなった時点で行なうべきものであり、過年度の回収額を考慮すれば投資期間全体を通じて投資額が回収される場合や、過年度の減価償却等を修正すれば修正後の帳簿価額の回収が見込める場合もあり得るからである（減損会計基準意見書三 3）。この点を考慮し、減損会計基準では、減損の存在が相当程度確実な場合に限って、減損損失を認識することとしている（減損会計基準意見書四 2(2)①）。

2. 減損処理の仕組み

減損会計基準では、固定資産に回収可能性を反映させる減損損失の計上までの仕組みを、大きく四段階に分けて説明している。まず、概括的に減損処理の仕組みを整理する。

第一段階では、資産又は資産グループに減損の兆候があるか否かを検討する（減損会計基準二 1）。すべての資産について減損損失を測定するのは実務的にも煩雑であるため、まず資産について減損の兆候があるか否かについて検討する。減損の兆候が認められた場合に、次の段階に進むことになる。ここで、資産についてはグルーピングを行なう（減損会計基準二 6）。単独でキャッシュを生み出す資産は稀であるため、資産のグルーピングを行なう必要がある。減損の判定の出発点は、資産のグルーピングとなる¹⁹。

第二段階では、資産又は資産グループにについて減損の認識を行なうか否かの判定を行なう（減損会計基準二 2）。資産又は資産グループから生み出される割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較する。

第三段階では、減損の認識を行なうと判定された資産又は資産グループについて減損の測定を行なう（減損会計基準二 3）。資産又は資産グループについて、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損失とする。

最終段階では、減損損失が資産グループにおいて測定された場合には、減損損失を各資産に配分し、各資産の帳簿価額を減額する。この場合の配分方法には、帳簿価額に基づく

¹⁸ 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成 16 年、3 頁

¹⁹ 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成 16 年、4 頁

比例配分等の合理的な方法が考えられる（減損会計基準二 6(2)）。

第2節 対象となる資産

1. 対象となる資産

減損会計基準は、固定資産を対象に適用する（減損会計基準一）。その固定資産には、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産が含まれる。したがって、投資不動産も含まれ（減損会計基準意見書六 1）、有形固定資産に属する建設仮勘定や無形固定資産に属する営業権、長期前払費用も含まれる。有形固定資産のみならず、無形固定資産や投資の他の資産に分類される資産も対象となるのは、ある事業又はプロジェクトへの投資の成否は投資に対するリターンとして将来回収できる金額との比較によって判断されるが、長期にわたって企業内に存続する固定資産こそが投資の回収可能性を会計上帰属させる資産であるからである²⁰。なお、貸借対照表上、固定資産という科目を用いていない業種においても、その内容から、一般の企業における有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に該当するものについても、減損会計基準が対象とする固定資産に含まれるとされる。具体的には、建設仮勘定や営業権、のれん、長期前払費用、一定の要件を満たすリース資産も含まれる（減損会計基準適用指針 68）。

一方、他の基準に減損処理に関する定めがある資産、例えば、「金融商品に関する会計基準」における金融資産、「税効果会計に係る会計基準」における繰延税金資産等については、対象資産から除かれる（減損会計基準意見書四 1）。他の基準に減損処理に関する定めがあることとは、必ずしも「減損処理」という文言が用いられてはいないが、類似した会計処理が規定されているという意味と解されている（減損会計基準適用指針 69）。減損会計基準では、他の基準に減損処理に関する定めがある資産を対象資産から除くとしたうえで、金融資産、繰延税金資産、前払年金費用を例示しているが、他にも減損処理に関する基準がある。「研究開発費等に係る会計基準」において無形固定資産として計上されている市場販売目的のソフトウェアは、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回った場合、当該超過額は一時の費用又は損失として処理することになっているため、対象とする

²⁰ 川村義則「対象資産及び資産のグルーピング・共用資産・のれんの取り扱い」企業会計 54 巻 11 号 64 頁

資産からは外れることになる（減損会計基準適用指針 69）。

現行の財務諸表等規則によれば、固定資産に分類される資産は、具体的には、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産になる（財務諸表等規則 14）。さらに、その内訳は、以下のとおりである。

① 有形固定資産（財務諸表等規則 22）

イ) 建物及び暖房、照明、通風等の付属設備

ロ) 構築物（ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）

ハ) 機械及び装置並びにコンベヤー、ホイスト、起重機等の搬送設備その他の付属設備

ニ) 船舶及び水上運搬具

ホ) 鉄道車両、自動車その他の陸上運搬具

ヘ) 工具、器具及び備品。ただし、耐用年数一年以上のものに限る。

ト) 土地

チ) リース資産（企業がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって、当該リース物件が有形固定資産であるものに限る。）

リ) 建設仮勘定（イからトまでに掲げる資産で営業の用に供するものを建設した場合における支出及び当該建設の目的のために充当した材料をいう。）

ヌ) その他の有形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの

② 無形固定資産（財務諸表等規則 27）

イ) のれん

ロ) 特許権

ハ) 借地権

ニ) 地上権

ホ) 商標権

ヘ) 実用新案権

ト) 意匠権

チ) 鉱業権

リ) 漁業権

ヌ) 入漁権

- ル) ソフトウェア
 - ヲ) リース資産（企業がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって、当該リース物件がロからルまで及びワに掲げるものである場合に限る。）
 - ワ) その他の無形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないもの
- ③ 投資その他の資産（財務諸表等規則 31）
- イ) 関係会社株式（売買目的有価証券に該当する株式及び親会社株式を除く。）その他流動資産に属しない有価証券
 - ロ) 出資金
 - ハ) 長期貸付金
 - ニ) 上記に掲げるもののほか、流動資産、有形固定資産、無形固定資産又は繰延資産に属するもの以外の長期資産

2. 資産のグルーピング

（1）グルーピングの必要性

減損会計基準では、対象とする資産について、減損の兆候を認識する際、資産を資産又は資産グループにグルーピングすることを要求している（減損会計基準二 1）。その理由は、企業が事業活動を行なうに際して、使用する資産が多岐にわたる場合、これらの資産は、物理的に個別資産ごとに機能する場合であっても、経済的には、企業内部で有機的な関連をもって稼動していることがあることを認識したうえで、こうした場合には、減損処理を行なうにあたり、複数の資産を一つの適切な集合体とすべきだからである²¹。また、減損会計基準では、将来キャッシュ・フローを見積ることが不可欠であり、その際、キャッシュ・フローの見積りの手続を、企業が実際に所有する個別の資産についてそれぞれ適用することが事実上不可能であるからである²²。したがって、事業用の固定資産の場合、複数の資産が一体となってキャッシュ・フローを生み出すことが一般的であることからしても、減損

²¹ 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成 16 年、118 頁

²² 川村義則「対象資産及び資産のグルーピング・共用資産・のれんの取り扱い」企業会計、54 巻 11 号 65 頁

損失を認識するかどうかの判定や測定を行なう際には、合理的な範囲で資産をグルーピングする必要がある。

(2) 具体的なグルーピングの方法

資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最終の単位で行なわれる（減損会計基準二 6(1)）。グルーピングの程度を小さくすれば、小さなグループごとに減損損失を把握することになるが、グルーピングの程度を大きくすると帳簿価額と回収可能価額の金額が通算され、その結果回収可能価額の不足と超過が相殺されてしまい、最終的にグルーピング全体で計上される減損損失の金額が小さくなってしまうという問題が生じる。よって、そのようなバランスをとって減損会計基準は資産のグルーピングの程度を定めている²³。

実務的には、管理会計上の区分や投資の意思決定を行なう際の単位等を考慮してグルーピングを行なうことになるとされ（減損会計基準意見書四 2(6)①）、具体的な資産のグルーピングを行なう方法は減損会計基準適用指針に、次のように例示されている。

- ① 店舗や工場等の資産と対応して継続的に収支の把握がなされている単位を識別し、グルーピングの単位を決定する基礎とする（減損会計基準適用指針 7(1)）。
- ② ①から生ずるキャッシュ・イン・フローが、製品やサービスの性質、市場等の類似性等によって、他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローと相互補完的であり、当該単位を切り離れたときには他の単位から生ずるキャッシュ・イン・フローに大きな影響を及ぼすと考えられる場合には、当該他の単位とグルーピングをする（減損会計基準適用指針 7(2)）。
- ③ 取締役会等において、資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を行い、その代替的な投資も予定されていないとき等、これらに係る資産を切り離しても他の資産又は資産グループの使用にほとんど影響を与えない場合の、その資産のうち重要なもの。これには遊休資産も含む（減損会計基準適用指針 8）。

上記のグルーピングの方法は、あくまでも例示であり、実際のグルーピングにあたっては、企業の経営管理の区分等に企業の判断によらざるを得ない。そこで、そのグルーピン

²³ 川村義則「対象資産及び資産のグルーピング・共用資産・のれんの取り扱い」企業会計、54巻11号65頁

グに恣意性が入らないよう、一度行なった資産のグルーピングは、原則として、翌期以降の会計期間においても同様に行なうこととさせている（減損会計基準適用指針9）。

第3節 減損の兆候

1. 減損の兆候を識別する理由

減損会計基準では、減損の兆候を減損が生じている可能性を示す事象と定義し、資産又は資産グループに減損の兆候がある場合について、当該資産又は資産グループについて減損損失を認識するかどうかの判定を行なうとしている（減損会計基準二1）。減損の兆候を識別する理由は、対象資産すべてについて減損損失の認識の判定を行なうことが、実務上、過大な負担となるおそれがあることを考慮したためである（減損会計基準意見書四2(1)）。

したがって、企業会計上、減損処理が行なわれるのは、対象となる資産又は資産グループに減損の兆候が存在することが、まず前提となる。

2. 減損の兆候の意義

企業会計上、減損処理が行なわれる際に、その前提となる減損の兆候の意義が問題となる。減損会計基準及び減損会計基準適用指針では、次のようにその内容を定めている。

減損会計基準二1では、減損の兆候として以下の四つを例示している。

- ① 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなる見込みであること
- ② 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みであること
- ③ 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みであること
- ④ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと

上記の減損の兆候は、あくまでも例示列挙である。減損会計基準では、減損の兆候を一様に示すことが難しいと考え、状況に応じて個々の企業において判断することが必要であ

るとし、画一的に減損の兆候を定めていない。ただし、減損の兆候がどのようなものか例示することが、実務上の指針として役立つとして、例示的に列挙している。したがって、上記以外の場合でも、減損の兆候と識別される場合が考えられる。例えば、株式の交換による企業結合において、被取得企業の時価総額を超えて多額のプレミアムが支払われたため、取得価額のうちのれんやのれん以外の無形資産に配分された金額が相対的に多額になるとときには、減損の兆候があると判定される場合等である（減損会計基準適用指針 76）。

3. 減損の兆候の具体的内容

減損の兆候は、減損会計基準においては例示的列挙であるため、その内容を画一的に把握することはできないが、第3章以下において、法人税法の規定と比較検討するためにも、少なくとも減損会計基準において例示列挙されている事項について、次のように整理しておく。この減損の兆候は、法人税法上の資産の評価損や臨時償却等の適用事由と対比されることになる。

- ① 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなる見込みであること

営業活動から生ずる損益は、営業上の取引に関連して生ずる損益であり、継続してマイナスとは、おおむね過去2期がマイナスであったことを指す（減損会計基準適用指針 12(1)(2)）。事業の立ち上げ時等、当初から継続してマイナスとなることが予想されている場合には、実際にマイナスの額が計画に予定されていたマイナスの額よりも著しく下方に乖離していないときには、減損の兆候には該当しないものとしている（減損会計基準適用指針 12(4)）。

ここで、営業活動から生ずる損益を取り上げているのは、単年度の財務情報を基礎にして減損の兆候があるかどうかを判断するためには、企業が生み出す将来のキャッシュ・フロー予測において、現金主義に基づく利益よりも発生主義に基づく利益が有用と考えられていることと同様に、通常、営業活動から生ずるキャッシュ・フローではなく、営業活動から生ずる損益が適切であると考えられるからである（減損会計基準適用指針 80）。

- ② 資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みであること

以下のような資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みである場合には、減損の兆候となる（減損会計基準注解2）。

- イ) 資産又は資産グループが使用されている事業を廃止又は再編成すること

事業の再編成には、重要な会社分割等の組織再編のほか、事業規模の大幅な縮小等が含まれる（減損会計基準適用指針 13(2)）。

- ロ) 当初の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分すること

通常は、償却資産に関し、当初の経済的使用年数の予定よりも著しく早期に資産又は資産グループを処分することが考えられるが、土地等の非償却資産についても対象とする（減損会計基準適用指針 83）。

- ハ) 資産又は資産グループを当初の予定と異なる用途に転用すること

異なる用途への転用は、これまでの使い方による収益性や成長性を大きく変えるように使い方を変えること（減損会計基準適用指針 13(3)）であるが、従来よりも明らかに回収可能価額を増加させる事象等は必ずしも減損の兆候には該当しない（減損会計基準適用指針 84）。

- ニ) 資産又は資産グループが遊休状態になったこと等（減損会計基準注解2）

設備の操業を停止し、その後の操業開始の目処が立っていない場合等を指すが、現在の遊休状態が資産をほとんど利用しなくなってから間もない場合であって、将来の用途を定めるために必要と考えられる期間にある場合には、減損の兆候に該当しないとされる（減損会計基準適用指針 85）。

- ③ 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みであること

経営環境が著しく悪化した場合とは、材料価格の高騰や商品価格やサービス料金的大幅な低下等が続いているような市場環境の著しい悪化、技術革新による著しい陳腐化等による技術的環境の著しい悪化、法律的環境の著しい悪化等（減損会計基準適用指針 14(2)）を列挙しているが、具体的な内容は、個々の企業の状況に応じ

て判断することが必要としている（減損会計基準適用指針 88）。

④ 資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したこと

市場価格が著しく下落したことは、少なくとも市場価格が帳簿価格から 50%程度下落した場合である（減損会計基準適用指針 15）。市場価格とは、一般には市場において形成されている取引価格等と考えられるが、固定資産については、市場価格の把握が困難であることが多いため、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標についても市場価格とみなすとしている（減損会計基準適用指針 15）。

第 4 節 減損の認識

1. 「減損の認識」の意義

前述のように、減損処理は、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった場合に、一定の条件下で回収可能性を反映させるために帳簿価額を減額する会計処理である。そして、まず減損の兆候を識別するか否かを検討し、その減損の兆候があると識別された資産又は資産グループに対して減損の認識の判定を行なう。減損の認識の判定は、減損処理の測定を行なうか否かを判断することである。

減損の認識の判定を行なうことは、減損の兆候の識別同様、対象資産すべてについて減損損失の測定の判定を行なうことが、実務上、過大な負担となるおそれがあること²⁴、固定資産の減損損失の測定が将来キャッシュ・フローの見積りに大きく依存しなければならないことに理由がある。固定資産には、将来キャッシュ・フローが約定されている金融資産と異なり、成果が不確実という性質がある。そのため、将来のキャッシュ・フローが主観的にならざるを得ない。したがって、減損の兆候がある資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回るときに、それを減損の存在が相当程度確実であるものとして、減損の認識をするものとしている（減損会計基準意見書四 2(2)①）。これにより、減損の兆候があると識別された資産又は資産グループすべてについて、減損損失の測定を行わなくてよくなる。

²⁴ 秋葉賢一「減損損失の認識と測定」企業会計、54 卷 11 号 57 頁

2. 減損損失の認識の方法

前述のように、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較することによって行なう（減損会計基準二 2(1)）。この際、減損損失を認識するかどうかの判定するために割引前キャッシュ・フローを見積る期間は、資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数と 20 年いずれか短い方とすることとされている（減損会計基準二 2(2)）。

キャッシュ・フローの見積り期間については、少なくとも土地については使用期間が無期限になり得ることから、その見積り期間を制限する必要があること、一般に長期間にわたる将来キャッシュ・フローの見積りには不確実性が高くなること（減損会計基準意見書四 (2)②）、という理由から、経済的残存使用年数と 20 年いずれか短い方とされている。ここでは、償却性資産や土地を区別せず、すべての資産及び資産グループについて合理的な上限期間を設定している。上限期間が 20 年になった理由は、減損会計基準には明示されていないが、多くの償却性資産の経済的残存使用年数は 20 年を超えないと考えられることや、現行規定上のれんは 20 年以内に償却とされていること等が考えられる²⁵。

第 5 節 減損損失の測定

1. 減損損失の測定方法

減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の損益とすることになる（減損会計基準二 3）。回収可能価額は、売却による回収可能価額である正味売却価額と、使用による回収額である使用価値のいずれか高い方の金額である（減損会計基準二 4, 5）。企業は、資産又は資産グループに対する投資を売却か使用かいずれかの手段によって回収すると考えられ（減損会計基準意見書四 2(3)）、合理的な企業であれば、正味売却価額又は使用価値のいずれか高い方を選択するからである。

ここで、資産グループについて認識された減損損失は、当該資産グループの各構成資産

²⁵ 秋葉賢一「減損損失の認識と測定」企業会計、54 卷 11 号 58 頁

に配分される(減損会計基準二5(2))。その方法としては、帳簿価額に基づいて各構成資産に比例配分する方法が考えられるが、各構成資産の時価を考慮した配分等他の方法が合理的であると認められる場合には、当該方法によることができる。

2. 回収可能価額

(1) 正味売却価額

固定資産の評価については、回収可能価額をどう定義するかが問題である。平成12年6月に企業会計審議会が公表した「固定資産の会計処理に関する論点の整理」においては、価値の下落した資産の評価額には、複数の類型がありうるので、さらなる検討が必要であるとしていた²⁶。その後、固定資産部会の検討において、回収可能価額は、正味売却価額と使用価値のいずれか高い方の金額とすることが決まった²⁷。

正味売却価額は、資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額をいう(減損会計基準注解1)。また、時価とは、公正な評価額を指し、通常は観察可能な市場価格をいう。市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額をいう(減損基準注解1)。したがって、正味売却価額とは、もしその固定資産をその時点において売却したならば、得られると見込まれる正味の収入額のことをいう。正味売却価額は、その定義の内容を理解することは容易であるが、実際に売却価額がいくらになるのか、算定に困難性がある。土地のように、路線価なり公示価格なり参考となる指標が存在すれば、評価額に一定の妥当性は見出せるものの、その企業特有の設計された機械等は、売却価額の算定が困難な場合が多いと考えられる。

26 企業会計審議会の「固定資産に会計処理に関する論点の整理」では、考えられる評価額として、①公正価値(時価)、②企業に固有の見積り将来キャッシュ・フローの割引現在価値、③見積り将来キャッシュ・フローの総額、④その他(例えば、①、②、③の条件付適用、混合適用)を列挙している。企業会計審議会「固定資産に会計処理に関する論点の整理」II 1.(1)①、平成12年6月

27 この考え方が採用された根拠、経緯については、辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成16年、68～72頁を参照。

(2) 使用価値

使用価値とは、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値をいう（減損会計基準注解 1）。したがって、使用価値とは、その固定資産を使用し続けた場合に、将来にわたって獲得されると見込まれる収入の割引現在価値のことをいう。使用価値の算定にあたっては、後述する将来キャッシュ・フローの見積り及び使用後の処分価額の合理性、妥当性が問題となる。

使用価値が、収入額として測定されることはその定義からも明らかであるが、正味売却価額も、売却することから得られる収入額として測定されることになる。したがって、正味売却価額と使用価値いずれかになるとしても、回収可能価額は将来の収入額としての性格を有することになる。使用価値の算定方法は、第6節で取り上げる。

第6節 キャッシュ・フローの見積り

1. キャッシュ・フローの見積りが必要となる場合

将来キャッシュ・フローの見積りは、減損損失を認識するかどうかの判定及び使用価値の算定の際に必要となる。減損損失を認識するかどうかの判定は、資産又は資産グループが生み出す割引前の将来キャッシュ・フローの総額が、それらの帳簿価額を下回るときに、減損の存在が相当程度確実であると考えられるために、必要となる。使用価値の算定は、減損を認識すべきと判断された資産又は資産グループについて、それらの帳簿価額を回収可能価額まで減額するとき必要となる。

キャッシュ・フローの考え方は、企業価値の算定に利用される場合等その利用の場が増え、世間一般に浸透してきている。減損会計基準においても、将来キャッシュ・フローの考え方が導入されているが、将来キャッシュ・フローの算定も、しよせん経営計画における予測の域からでないといえる²⁸。したがって、将来キャッシュ・フローの見積りが絶対的な正確性を有するのは困難である。いかに、合理性のある見積りを行なえるかが問題となる。

²⁸ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税経通信、平成14年11月号22頁

2. キャッシュ・フローの見積り方法

将来キャッシュ・フローは、資産又は資産グループの時価を算定するためではなく、企業にとって資産又は資産グループの帳簿価額が回収可能かどうかを判定するため、あるいは、企業にとって資産又は資産グループがどれだけの経済的な価値を有しているかを算定するために見積られることから、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積ることになる（減損会計基準二 4(1)）。これは、例えば中長期的な経営計画の前提となった数値を利用する等の場合が考えられる（減損会計基準適用指針 36）。さらに、将来キャッシュ・フローは、現時点における資産又は資産グループの回収可能性を反映すべきであることから、資産又は資産グループの現在の使用状況及び合理的な使用計画等を考慮して見積られる必要がある（減損会計基準二 4(2)）。したがって、未計画の将来の設備増強や事業再編のから生ずる将来キャッシュ・フローは見積りに含まれず、又、遊休資産については現在の状況に基づき将来キャッシュ・フローを見積ることになる（減損会計基準注解 5）。一方、資産又は資産グループの現在の価値を維持するための合理的な設備投資については、それに関連する将来キャッシュ・フローを将来キャッシュ・フローの見積りに含める（減損会計基準意見書四 2(4)②）。この他、資産又は資産グループが将来キャッシュ・フローを生み出すために必要な本社費等の間接的な支出を、関連する資産又は資産グループに合理的な方法により配分し、当該資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに含めるが、利息の支払額並びに法人税等の支払額及び還付額は含めない（減損会計基準二 4(4)(5)）。

将来キャッシュ・フローの見積りの方法には、発生する可能性の最も高い単一の金額を見積る方法と、発生し得る複数の将来キャッシュ・フローをその発生する確率で加重平均した金額を見積る方法がある（減損会計基準二 4(3)）。二つのうち、企業の計画等に基づいて単一の金額を見積る前者の方法が一般的であると考えられるが、企業が固定資産の使用や処分に関して、いくつかの選択肢を検討している場合や、生じ得る将来キャッシュ・フローの幅を考慮する必要がある場合には、期待値を用いる後者の方法も有用であると考えられるため、いずれの方法も適用できる（減損会計基準意見書四 2(4)③）。

次に、将来キャッシュ・フローを見積る期間については、減損損失の認識においては、資産の経済的耐用年数又は資産グループ中の主要な資産の経済的耐用年数と 20 年いずれか短い方となる（減損会計基準二 2(2)）。資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的

残存使用年数が20年を超える場合には、20年経過時点の回収可能価額を算定し、20年目までの割引前将来キャッシュ・フローに加算する（減損会計基準注解4）。また、使用価値の算定においては、減損会計基準にその見積り期間は明示されていないが、使用価値が将来キャッシュ・フローの現在価値として算定されるため、その見積り期間を制限する必要はないことから、資産の経済的残存耐用年数又は資産グループ中の主要な資産の経済的耐用年数となる（減損会計基準適用指針37(3)、119）。主要な資産とは、資産グループの将来キャッシュ・フローの生成能力にとって最も重要な構成資産をいう（減損会計基準注解3）。

次に、将来キャッシュ・フローがその見積りから乖離するリスクについては、減損損失を認識する際の将来キャッシュ・フローの算定においては、将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクを、将来キャッシュ・フローに反映させるか否かで異なる結果が導かれることになるため、リスクを反映させない方法にしている。使用価値の算定においては、将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクについて、将来キャッシュ・フローの見積りに反映させる方法と割引率に反映させる方法のいずれの方法も認めている（減損会計基準注解6）。

最後に、使用価値の算定に際して用いられる割引率は、将来キャッシュ・フローが税引き前の数値であることに対応して、貨幣の時間価値を反映した税引き前の利率を用いる（減損会計基準二5）。将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクを反映させる方法として、割引率にそのリスクを反映させる場合、割引率は、貨幣の時間価値と将来キャッシュ・フローがその見積り値から乖離するリスクの両方を反映したである。一方、そのリスクを将来キャッシュ・フローに反映させる場合、割引率は貨幣の時間価値を反映した無リスクの割引率となる。

第7節 臨時償却の取扱い

1. 臨時償却と減損処理の相違

減損会計基準では、遡及修正が行なわれなければ、過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失とされた点では同じであると考え、当面、臨時償却と減損処理とを区分しなくても、現行の実務に大きな支障はないので、回収を見込めない帳簿

価額を一纏めにして、減損の会計処理を適用することになっている（減損会計基準意見書三3）。臨時償却と減損処理は、ともに固定資産の帳簿価額を臨時的に減額する会計処理の一つだからである（減損会計基準意見書第三2）。

臨時償却は、減価償却計画の設定に当たって予見することのできなかつた新技術の発明等の外的事情により、固定資産が機能的に著しく減価した場合に行われる帳簿価額の減額である²⁹。これは、正規の減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定に当たって予見することのできなかつた機能的な原因等により、著しく不合理となった場合等に耐用年数を変更し、又は残存価額を修正し、これに基づいて一時に行われる減価償却累計額の修正のための減価償却と考えられ、減価償却の見直し手続きといえる。一方、減損処理は、収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった資産又は資産グループの帳簿価額を回収可能価額まで減額する会計処理である。減価償却の見直しである臨時償却は、収益性の低下を原因として帳簿価額を切り下げる会計処理である減損処理とは、異なる手続きとして位置づけられる。臨時償却には、収益の獲得に貢献する資産について、その減価が予見していた以上の速さで進んだことに伴う修正の役割が期待されている³⁰。

第2章でみるように、法人税法上、陳腐化償却や耐用年数の短縮の特例は、その適用事由が明確に列挙され、所轄国税局長の承認が必要となることから、会計処理も限定される。したがって、企業会計上、計上された減損損失に、陳腐化償却や資産の評価損の原因となる事由から生じた減損損失が含まれる場合には、企業会計と法人税法との間で混乱が生じることになる。

2. 臨時償却と減損処理の順序

臨時償却と減損処理には、それぞれの役割があるため、どちらの会計処理を先に行なうかが問題となる。耐用年数を短縮する必要がある機能的な原因は通常、収益性の低下を伴い減損処理も必要となり臨時償却と減損処理は共に生じることも多いからである。

臨時償却と減損処理の適用の順序としては、以下の方法が考えられる³¹。

²⁹ 企業会計審議会「連続意見書第三 有形固定資産の減価償却について」企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書、昭和35年

³⁰ 米山正樹「減損会計―配分と評価―」(有)森山書店、平成15年、228頁

³¹ 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成16年、61頁

- ① まず正規の減価償却又は臨時償却を行ない、次に減損処理を行なう方法
- ② 臨時償却を行わず、正規の減価償却後、減損処理を行なう方法

①は、固定資産の原価配分を適切に行なった後、収益性の低下による回収可能性を反映させる方法であり、臨時償却も減価償却の一種であり、償却性資産については、まず減価償却を行なうという考え方である。②は、減価償却を修正して帳簿価額を回収可能な水準まで減額させる過年度修正も一纏めにして、減損処理を適用することと考えられている場合、両者を区別せず、まず減損処理を行ない、必要があれば減価償却の見直しを行なうという考え方である。減損会計基準では、前述したが②の考え方を採用している。実務上の手続の煩雑さを考慮した結果と言える³²。

第 8 節 減損処理後の会計処理

1. 減損処理後の減価償却

減損処理を行なった資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行なう（減損会計基準三 1）。減損処理を行なった資産についても、減損処理後の帳簿価額をその後の事業年度に渡って適正に原価配分するためである（減損会計基準意見書四 3(1)）。ここで、減損処理後の耐用年数が問題となる。

減損処理を行なう資産又は資産グループについては、減損損失の認識と測定を行なう際に、経済耐用年数を決定し、それに基づき回収可能価額を見積ることになる（減損会計基準二 2(2)、減損会計基準注解(4)）。経済耐用年数は、資産が今後、経済的に使用可能と予測される年数と考えられ、資産の材質、構造、用途等の物理的な要因のほか、使用上の環境、技術の革新、経済事情の変化による陳腐化の危険の程度、その他その資産を有する企業の特条件的条件も検討し、見積るものとされる（減損会計基準適用指針 21）。なお、資産又は資産グループ中の主要な資産の経済耐用年数が、当該資産の減価償却計算に用いられている税法耐用年数等に基づく残存耐用年数と著しく相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、当該残存耐用年数を経済的残存使用年数とみなすことができる（減損会計基準適用指針 22）。したがって、減損処理後の耐用年数は、税法上の耐用年数と一致す

³² 適用の順序については、米山正樹「減損会計－配分と評価－」(有)森山書店、平成 15 年、230 頁も参照。

る場合も考えられるが、減損処理が収益性の低下を反映させる会計処理であることを考えれば、従来使用していた耐用年数が使用できない場合の方が多いと考えられる。このとき、従来の耐用年数を見直す必要が生じ、法人税法上の耐用年数の短縮の特例との関係が問題となる。

2. 減損損失の戻入れ

減損損失の戻入れとは、減損処理が回収可能価額の見積りに基づいて行われるため、その見積りに変更があり、変更された見積りによれば減損損失が減額される場合に、減損損失が減額する分を取り消す手続きをいう。減損処理を行なった事由が解消し、回収可能価額が回復したと見込める場合等に、減損損失の修正を行なうことも含まれる。企業会計上では、減損損失の戻入れを行なうことで、資産の帳簿価額が増額し、減損損失が減額され、その分、利益が認識されることになる。しかし、減損会計基準では、減損損失の戻入れは行なわないことにしている（減損会計基準三 2）。減損の存在が相当程度確実な場合に限り減損損失を認識及び測定することになっていること、又、減損損失の戻入れは事務的負担を増大させるおそれがあること等の理由から、減損損失の戻入れを行なわないことにしている（減損会計基準意見書四 3(2)）。

3. 遡及修正の会計処理

前述したが、減損会計基準では、臨時償却と減損処理をその性格を別のものとしながらも、臨時償却による過年度修正による損失も、減損による損失も、認識された年度の損失される点では同じであるとし、両者を一纏めにし、減損の会計処理をすることになっている。しかし、過年度修正に対して遡及修正が行われるようになった場合には、減損損失に含められているもののうち、減価償却の過年度修正に該当する部分については、減価償却の修正として処理される必要があると考え、その場合には減価償却の修正前に減損損失を認識することについて、再検討する必要があるとしている（減損会計基準意見書三 3）。

この点に関し、平成 19 年 7 月 9 日に企業会計基準委員会より過年度修正の論点整理が公表された。国際会計基準とのコンバージェンスを受け、過年度の財務諸表に関しては遡

及修正していく方向にある³³。

過年度修正の論点整理では、仮に過年度遡及修正の考え方を導入した場合でも、臨時償却について遡及適用の対象としなければ、過年度財務諸表が修正されることはないため、減損会計基準意見書で指摘しているような検討を行なう必然性は乏しくなると説明する（過年度修正の論点整理 145）。しかし、臨時償却については、減損処理との関係や耐用年数の変更一般に関する考え方を踏まえつつ、国際的な会計基準の取扱いも参考に、今後の取扱いを検討していく必要があるものと考えられるとし（過年度修正の論点整理 146）、今後、現行の減損会計基準の取扱いが変更される可能性も残している。臨時償却が過年度修正として遡及修正の対象とされた場合、減損処理とは会計処理が明確に区別される。この場合、臨時償却は法人税法上の耐用年数の短縮の特例と対応することになり、又、減損処理は陳腐化償却の特例もしくは資産の評価損の規定と対応することになり、企業会計と法人税法との間での混乱が、一部解消されることが期待できる。

³³ 平成 19 年 8 月 8 日に企業会計基準委員会と国際会計基準審議会は、日本基準と国際財務報告基準との差異を平成 23 年 6 月 30 日までに解消すること目指し、コンバージェンスを加速化することの合意、いわゆる東京合意を発表している。

第2章 法人税法上の減損関連規定

第1節 概要

固定資産の減損に関する法人税法上の最大の問題は、減損損失が損金として認められるか否かである。企業会計上、計上された減損損失を、法人税法上どのように捉えるかが問題となる。

現行の法人税法においては、減損処理にそのものに関する規定はない。法人税基本通達において、減損損失の金額は減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額に含まれ、そのうち損金の額に算入されなかった金額は「償却費として損金経理した金額」とするものとして取扱われている(法基通 7-5-1(5))。この対応は、部分的な対応でしかない。この法人税基本通達の取扱についての検討も必要であるが、固定資産の臨時的な損失である減損処理は、法人税法の資産の評価損の規定(法 33)とも深く関わり、この規定との関連も検討が必要である。また、他の諸規定とも多く関わるため、法人税法の各規定の概要、要件を整理する。

まず、機械及び装置について過度の使用があった場合に適用される増加償却(法令 60)を取り上げる。次に、有用性を失った減価償却資産の価額の一時償却である陳腐化償却(法令 60 の 2①)及び償却の繰上げを認める耐用年数の短縮(法令 57①)の制度を取り上げる。そして、原則として、資産の評価損を認めないが、例外的に評価損の計上を認めている法人税法 33 条の規定を取り上げる。最後に、減損損失が計上された場合の現行上の法人税法の対応について整理する。

第2節 増加償却

1. 増加償却の概要

増加償却とは、法令 60 条に規定する通常の使用時間を超えて使用される機械及び装置の償却限度額の特例である。内国法人は、その有する機械及び装置の使用時間がその内国法人の営む事業の通常のエconomic事情における当該機械及び装置の平均的な使用時間を超える場合において、当該機械及び装置の当該事業年度の償却限度額と当該償却限度額に当該機

械及び装置の当該平均的な使用時間を超えて使用することによる減耗の程度に応ずるものとして財務省令で定めるところにより計算した増加償却割合を乗じて計算した金額との合計額をもって、当該事業年度の償却限度額とすることができる（法令 60）。

このような増加償却は、機械及び装置の使用が激しい場合に、その減耗度に応じて償却限度額を増加するものである。

減価償却資産については、法定耐用年数が細かく定められている。この耐用年数を考慮するうえで、その減価償却資産の使用時間は大きな影響を与える。通常の使用時間を超過して使用するのであれば、耐用年数の短縮という方法も考えられる。しかし、企業における操業度の長短は景気の変動などに左右されるものであり、恒久的なものではない。好況時に昼夜作業等により超過操業したとしても、この時期を過ぎれば平常に戻ることが考えられるから、耐用年数の短縮は認められない。ただ、操業度の高い事業年度には相応の償却費を配分することが妥当であることから、一定の要件のもとに増加償却を認めている³⁴。

2. 増加償却の要件

法人が増加償却を実施するには、以下の要件をすべて満たす必要がある（法令 60、法規 20）。

- ① 法人の使用する機械及び装置であること。
- ② 定額法又は定率法を適用している機械及び装置であること。
- ③ 増加償却割合が 10%以上であること。
- ④ 申告書の提出期限までに「増加償却の届出書」を納税地の所轄税務署長に提出すること。
- ⑤ 平均的な使用時間を越えて使用したこと証する書類を保存していること。

3. 対象となる資産

増加償却の対象となる資産は、償却の方法として定額法又は定率法を採用している機械及び装置である。したがって、建物及びその附属設備、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品など、機械及び装置以外の資産は、対象とならない。さらに、

³⁴ 山本守行編著「体系法人税法」(株)税務経理協会、平成 19 年、549 頁

貸与を受けている機械及び装置については、「1日あたりの超過使用時間を計算する場合において、当該資産の使用時間を除いたところにより計算する（法基通 7-4-7）」とし、貸与を受けている機械及び装置を、対象の資産から除外している。これは、貸与を受けている資産は、その法人が償却するものではないと考えられるので、その資産の使用時間を自らの機械及び装置の超過使用時間の計算に関係させないためである。

適用単位については、法人の有する機械及び装置につき耐用年数省令に定める設備の種類（細目の定めのあるものは、細目）ごとである。ただし、2以上の工場に同一の種類に属する設備を有する場合には、工場ごとに適用することができる（法基通 7-4-5）。

4. 償却限度額

増加償却の適用を受ける事業年度における償却限度額は、次の算式となる。

償却限度額＝通常の償却限度額×（1＋増加償却割合）

増加償却割合とは、平均的な使用時間を超えて使用する機械及び装置につき、1000分の35に当該事業年度における当該機械及び装置の1日当たりの超過使用時間の数を乗じて計算した割合（当該割合に小数点以下2位未満の端数があるときは、これを切り上げる。）である（法規 20①）。これは、平均的な使用時間を超えて使用することによる減耗の程度を表すものである³⁵。増加償却割合が10%未満の場合、増加償却の適用は認められない。つまり、1日当たりの超過使用時間が2.9時間以上となる場合に増加償却が適用できることになる。これは、法定耐用年数の算定にあたり、すでに2時間程度の残業時間は考慮しているということである³⁶。

次に、1日のあたりの超過使用時間の計算方法には、以下の2通りがあり、いずれかを法人が選択して適用する（法規 20②）。

- ① 当該機械及び装置に属する個々の機械及び装置ごとに(i)に掲げる時間に(ii)に掲げる割合を乗じて計算した時間の合計時間
- (i) 当該個々の機械及び装置の当該事業年度における平均超過使用時間
- (ii) 当該機械及び装置の取得価額（減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額をいう。）のうちに当該個々の機械及び装置の取得価額の占める割合

³⁵ 成松洋一「新減価償却の法人税務」(財)大蔵財務協会、平成19年、271頁

³⁶ 成松洋一「新減価償却の法人税務」(財)大蔵財務協会、平成19年、272頁

② 当該機械及び装置に属する個々の機械及び装置の当該事業年度における平均超過使用時間の合計時間を当該事業年度終了の日における当該個々の機械及び装置の総数で除して計算した時間

①は、各機械及び装置の取得価額のウェイトを加味して計算するものである。②は、各機械及び装置の平均超過使用時間を単純平均するものである。取得価額の大きい個々の機械及び装置の平均超過使用時間が多い場合には、①の方法が有利となる。一方、その逆、つまり個々の機械及び装置の平均超過使用時間にばらつきが少ない場合には、②の方法が有利となる。また、②の方法の方が簡便であるという利点もある。

超過使用時間算出過程における平均超過使用時間とは、当該個々の機械及び装置が当該機械及び装置の通常の経済事情における一日当たりの平均的な使用時間を超えて、当該事業年度において使用された場合におけるその超えて使用された時間の合計時間を当該個々の機械及び装置の当該事業年度において通常使用されるべき日数で除して計算した時間をいう（法規 20②一イ）。個々の機械及び装置の超過使用時間は、通常の使用時間に対する超過時間を意味する³⁷。

第3節 陳腐化償却

1. 陳腐化償却の概要

陳腐化償却とは、法令 60 条の 2 に規定する陳腐化した減価償却資産の償却限度額の特例である。法人は、その有する減価償却資産が、技術の進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合において、当該資産の使用可能期間を基礎として既に所得の金額又は連結所得の金額の計算上損金の額に算入された償却費の額を修正することについて納税地の所轄国税局長の承認を受けたときは、その承認を受けた資産のその承認を受けた日の属する事業年度の償却限度額は、当該資産の通常の償却限度額と当該資産の当該事業年度開始の日における帳簿価額から当該資産につきその取得（建設、製作又は製造を含む。）の時から当該承認に係る使用可能期間を基礎として当該事業年度において採用している償却の方法により償却を行なったものとした場合に計算される当該事業年度開始の日における帳簿価額

³⁷ 通常の使用時間の解釈及び平均超過使用時間の計算の留置点については、「耐用年数の適用に関する取扱通達」を参照のこと。

を控除した金額（陳腐化償却限度額）との合計額とするものである（法令 60 の 2）。

この陳腐化償却は、経済的価値の低下した減価償却資産の価額の一時償却を認めるものであり、いわゆる臨時償却である。

法定耐用年数は、通常の効用持続年数を一般的に予測される程度の陳腐化を織込んでされている。しかし、技術の進歩その他の理由により、予測しがたい程度に著しい陳腐化が生じ、法定耐用年数に比し著しく早期に減価償却資産の更新又は廃棄が必要となることがある。そこで、このような場合には、その更新又は廃棄前に、あらかじめ国税局長の承認を受けて、実際の使用可能期間に基づいて償却していたと仮定した場合の法定未償却残額に達するまで一時に償却を行なうことを認めている³⁸。

2. 陳腐化償却の要件

陳腐化償却の適用を受けるためには、以下の要件をすべて満たす必要がある（法令 60 の 2）。

- ① 法人の有する減価償却資産が技術の進歩その他の理由により、著しく陳腐化したこと。
- ② 納税地の所轄国税局長の承認を受けること。その承認を受けるためには、陳腐化償却を受けようとする減価償却資産の種類及び名称、その所在する場所、その使用可能期間等を記載した申請書に当該資産が著しく陳腐化したことを証する書類を提出しなければならない。
- ③ 租税特別措置法上の割増償却の適用を受けていないこと。

3. 対象となる資産

対象となる資産は、減価償却資産である。ただし、租税特別措置法による割増償却の対象となる資産は除かれる。割増償却とは、経営基盤強化計画を実施する指定中小企業者の機械等の割増償却（措法 46）、障害者を雇用する場合の機械等の割増償却（措法 46 の 2①）及び事業所内託児施設等の割増償却等（措法 46 の 3～措法 48）である。これらの割増償却は、多くの事業内容の改善を行なうことなどが前提に適用が認められ、また、一定の期間、普通償却に加えて割増償却を行なうものであるから、陳腐化償却とは相容れないもの

³⁸ 渡辺淑夫「法人税法－その理論と実務」(株)中央経済社、平成 18 年、387 頁

と解されている³⁹。

減価償却資産とは、建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却すべきものとして他に政令で定めるものである（法2①二三）。

また、陳腐化償却の計算単位は、原則として、減価償却資産の種類ごとに、かつ、耐用年数の異なるものごとに適用することになる（法基通 7-3-19、7-4-10）。ただし、機械及び装置については、2以上の工場に同一の種類に属する設備を有するときは工場ごとに、建物、建物附属設備、構築物、船舶、航空機又は無形減価償却資産については、個々の資産ごとに、他に貸与している減価償却資産については、その貸与している個々の資産ごとに適用することもできる（法基通 7-3-19）。

4. 償却限度額

償却限度額の承認を受けた減価償却資産のその承認を受けた事業年度の償却限度額は、次の算式により計算した金額となる（法令 60 の 2①）。

償却限度額＝その減価償却資産の通常減価償却額＋（その減価償却資産の期首の帳簿価額－その減価償却資産の期首の修正帳簿価額）

つまり、その減価償却資産の期首の帳簿価額から承認にかかる使用可能期間を基礎として計算される理論上の減価償却資産の期首の修正帳簿価額を控除した金額が陳腐化償却限度額になる。従って、修正された帳簿価額は、その減価償却資産につき特別償却をしていても、その特別償却はないものとされる。

5. 著しい陳腐化の意義

陳腐化償却を実施するには、対象となる減価償却資産に著しい陳腐化があることが要件となる。

まず、どのような状況が陳腐化に該当するかが問題となるが、法人税法上、陳腐化とは、法人の有する減価償却資産が現実に旧式化し当該減価償却資産の使用によってはコスト高、生産性の低下等により経済的に採算が悪化すること、流行の変遷、経済的環境の変化等に

³⁹ 成松洋一「新減価償却の法人税務」(財)大蔵財務協会、平成 19 年、282 頁

より製品、サービス等に対する需要が減退し、当該減価償却資産の経済的価値が低下すること等のため、その更新又は廃棄が必要とされる状況になったことと定義される（法基通 7-4-8）。物理的に物として陳腐化したほか、経済的に陳腐化した場合も含まれることになる。

つぎに、陳腐化償却では、この陳腐化が、さらに著しい陳腐化であることが必要となる。著しいとは、法人の有する減価償却資産が陳腐化したことにより、その減価償却資産の使用可能期間がその減価償却資産の償却につき採用している耐用年数に比して概ね 10%以上短くなった場合としている（法基通 7-4-9）。これは、耐用年数の短縮制度における判定基準と同じになる。なお、耐用年数の短縮の承認を受けている減価償却資産は、その短縮された年数が法定耐用年数となるから（法令 57①）、法人が採用している短縮後の法定耐用年数からさらに 10%以上短くならなければ、陳腐化償却の適用はできないことになる⁴⁰。

著しい陳腐化の判定において使用する使用可能期間は、耐用年数の短縮の場合の使用可能期間の算定方法に準じ、次のように定義される（法基通 7-4-11）。

① 機械及び装置以外の減価償却資産の使用可能期間の算定（法基通 7-3-20）

当該減価償却資産の取得後の経過年数とこれらの事由に該当することとなった後の見積り年数との合計年数（1年未満の端数は切り捨てる。）とする。

この場合における見積り年数は、当該減価償却資産につき使用可能期間を算定しようとする時から通常の維持補修を加え、通常の使用条件で使用するものとした場合において、通常予定される効果をあげることができなくなり更新又は廃棄されると見込まれる時期までの年数による。

② 機械及び装置の使用可能期間の算定（法基通 7-3-21）

設備の種類を同じくする機械及び装置に属する個々の資産の取得価額を償却基礎価額として、上記①に準じて算定した使用可能期間を当該個々の資産の耐用年数として、機械及び装置の耐用年数の算定式に従いその機械及び装置の全部を総合して算定した年数（1年未満の端数は切り捨てる。）による。

算定式としては、以下のようになる。

使用可能期間＝取得後陳腐化償却しようとする時までの経過年数＋その後の見積り年数

なお、耐用年数の短縮と異なり、陳腐化償却の場合は、その資産が現実に旧式化したことを起因としているものと考えられる。この場合、その資産の更新又は廃棄について具体

⁴⁰ 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、506 頁

的な計画が立てられていることも考えられる。そこで、計画が実行可能なものと認められる場合には、その計画に基づき使用可能期間を算定できるものとされている（法基通7-4-11）。

第4節 耐用年数の短縮

1. 耐用年数の短縮の概要

耐用年数の短縮とは、法令57条に規定する耐用年数の特例である。法人の有する減価償却資産がその資産の材質の特殊性、地盤沈下、陳腐化等によりその使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなった場合に、納税地の所轄国税局長の承認により、その承認を受けた日の属する事業年度以後の各事業年度の償却限度額の計算については、その承認に係る使用可能期間をもって法定耐用年数とすることができるとするものである（法令57①）。

この耐用年数の短縮は、陳腐化償却と同様、経済的価値の低下した減価償却資産の価額の一時償却を認めるものであり、いわゆる臨時償却である。

減価償却の耐用年数は、会計理論からみれば、法人の自主的な判断に基づき物理的・技術的耐用年数を基礎として、機能的・経済的減価を織込むべきである⁴¹。しかし、それでは客観的に測定することが困難である。そこで行政的便宜の観点から、画一的処理を図るため、耐用年数省令によって、耐用年数を資産の種類ごとに一律に定めている⁴²。法定耐用年数は、照準的な材質、構造又は構成内容をもつモデルプラントを想定し、これに通常の維持、補修を加えつつ、通常の場合において通常用の役に供される場合に、本来の用途方法により現に予定されている効果が期待できる平均的な時間を測定し、これに一般的な陳腐化を織込んで定められている⁴³。したがって、その資産の材質や製造方法の違い、所在場所の変異、陳腐化、使用状況の違いなどに起因して、使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短くなるような特殊な事情が発生した場合には、耐用年数を短縮する必要がある。

⁴¹ 新井益太郎「減価償却の理論」同文館出版(株)、昭和55年、137頁

⁴² 金子宏著「租税法」(株)弘文堂、平成19年、273頁

⁴³ 渡辺淑夫「法人税法—その理論と実務」(株)中央経済社、平成18年、382頁

対象となる資産は、陳腐化償却と同様に、減価償却資産である。計算の単位もまた同様である。

2. 耐用年数の短縮の要件

耐用年数の短縮の規定の適用を受けるためには、法人は納税地の所轄国税局長の承認を受ける必要がある。その承認を受けるためには、耐用年数の短縮の規定の適用を受けようとする減価償却資産の種類及び名称、その所在する場所、その使用可能期間等を記載した申請書に、当該資産が耐用年数の短縮の規定の適用を受けるための事由に該当することを証する書類を提出しなければならない（法令 57②）。適用を受けるための事由は、以下の項目である（法令 57①、法規 16）。

- ① 資産の材質又は製作方法がこれと種類及び構造を同じくする他の減価償却資産の通常の材質又は製作方法と著しく異なることにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと。
- ② 資産の存する地盤が隆起し又は沈下したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ③ 資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ④ 資産がその使用される場所の状況に基因して著しく腐食したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ⑤ 資産が通常の修理又は手入れをしなかったことに基因して著しく損耗したことにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこととなったこと。
- ⑥ 資産が通常の資産構成と相違していることにより、その使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと。
- ⑦ 資産が機械及び装置であってかつ当該資産が減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第二に記載されていないものである場合に、当該資産の使用可能期間が法定耐用年数（同表 369 番、主として金属製のものは 17 年、その他のものは 8 年）に比し著しく短いこととなったこと。
- ⑧ 上記①から⑦に準ずる事由により、当該資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短いこと又は短いこととなったこと。

上記項目は、いずれも法定耐用年数の設定の前提が崩れた場合である。平成 19 年度税制改正大綱では、法定耐用年数や資産区分の見直し、法定耐用年数の短縮特例制度の手続き簡素化について検討事項とされており、今後積極的な利用が期待できる。

3. 著しく短いことの意義

使用可能期間が法定耐用年数に比し著しく短いこととは、当該減価償却資産の使用可能期間が、その法定耐用年数に比して概ね 10%以上短い年数になったことをいう（法基通 7-3-18）。10%未満の場合には、耐用年数の短縮は認められない。法定耐用年数で償却しても必ずしも不合理とは言えないということである。しかし、実際には、10%程度だけで著しく短いといえるかどうかは、判断の難しいところである。法定耐用年数の見直しの議論の中で、法定耐用年数は相当期間抜本的な見直しが行なわれていないことから、実態に合致していないという批判がでて⁴⁴。実際に減価償却資産の使用可能期間が法定耐用年数よりも短い実態があるのであれば、できるだけ実際の使用可能期間で償却する方が合理的といえる。よって、そのような意味で 10%という判断基準は実態に即しているといえる⁴⁵。

第 5 節 資産の評価損

1. 資産の評価損の概要

(1) 資産の評価損の損金不算入

法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、原則として、その減額した部分の金額は、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（法 33①）。これは、取得原価主義に基づくものであり、資産の評価益について定めている法 25 条に対応するものである。

⁴⁴ (社)日本経済団体連合会「今後のわが国税制のあり方と平成 20 年度税制改正に関する提言」<http://www.keidanren.or.jp/japanese/policy/2007/072/index.html> 等参照のこと。

⁴⁵ 成松洋一「新減価償却の法人税務」(財)大蔵財務協会、平成 19 年、204 頁

もつとも、資産の価値が下落して帳簿価額を下回る場合においては、その資産の実質価値が減少したことになるのであるから、法人税法上も評価減を認めることが妥当と考えられる⁴⁶。したがって、帳簿価額よりも時価が下がった場合には、価値の喪失があったことになるから、企業としてはこれを損失として取り扱う必要がある。企業会計や会社法では、原則として、取得原価主義を採用し、期末の資産については、通常、時価評価による評価損を認めていないが、有価証券及び流動資産に著しい価値の下落があった場合や、固定資産に著しい価値の下落があった場合には、評価損を計上することを強制している。市場性のある有価証券や債権については、時価法を適用することができるものとしている（会社法 431、432、会社計算規則 5）⁴⁷。

一方、法人税法は、取得原価主義のもと、取得価額をもって資産の評価を行なうことを原則とし、法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、原則として、損金の額に算入しないとしている。これは、期間所得の平準化及び租税回避として行なわれ易い評価換えについて一定の制限を設けるため⁴⁸、また価格の下落による損失は、まだその資産が譲渡等されない限り損失が実現していないものであるため⁴⁹、これを損金の額に算入しないこととしているのである。

しかしながら、いかなる場合も評価損が認められないのではなく、法 33 条 2 項では、資産について特別の事実が生じた場合には、時価までの評価減を認めることとしている。これについては、特別の事実が生じた場合に限らず、資産の価値が下落したことによって、その所有資産の価値の減少をきたしことは明らかであるから一定の規定の下でこれを認めるべきであるとの意見もある⁵⁰。

（２）損金不算入と帳簿価額

（１）で見たように、法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損

⁴⁶ 武田昌輔「総説（費用と損失）」日税研論集 42 号、(財)税務研究センター、平成 11 年、9 頁

⁴⁷ 水野忠恒「租税法」(株)有斐閣、平成 19 年、364 頁

⁴⁸ 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法」第一法規、2,099 頁

⁴⁹ 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈」(株)財経詳報社、平成 10 年、185 頁

⁵⁰ 武田昌輔「総説（費用と損失）」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター、平成 11 年、10 頁

金の額に算入しない（法 33①）。これにより、評価換えにより減額された金額を損金の額に算入されなかった資産については、その評価換えをした日の属する事業年度以後の各事業年度の所得の金額の計算上、当該資産の帳簿価額は、その減額がされなかったものとみなされる（法 33④）。

したがって、減額されなかったとみなされた部分は、減価償却資産であれば、その後の減価償却の計算に組み込まれる。また、当該資産を譲渡した場合には、譲渡減価に含まれることになる。

さらに、法人税基本通達において、減価償却資産について計上した評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額は、償却費として損金経理された金額と含まれると規定している（法基通 7-5-1(5)）。これにより、減価償却資産の場合、通常の評価損否認金額から償却限度額を控除した金額が損金不算入となる。

2. 資産の評価損の要件

資産の評価損は、原則として、損金の額に算入されないが、以下の要件を満たした場合には、例外として、評価損の計上が認められる（法 33②）。

- ① 法人の有する資産につき災害による著しい損傷等の事実が生じたことによりその資産の時価が帳簿価額を下回ることになった場合、又は、会社更生法若しくは金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定があつたことによりこれらの法律の規定に従ってその評価換えをする必要が生じたこと、その他の政令で定める事実が生じた場合
- ② その法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したとき（その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額との差額に達するまでの金額）

減損処理に関連する規定は、災害による著しい損傷等の事実が生じたことによりその資産の時価が帳簿価額を下回ることとなった場合である。会社更生法等の法律の規定による場合や他に民事再生法の規定による再生計画認可の決定があつた場合も認められる（法 33③）。

資産の評価損が認められるためには、災害等による著しい損傷等の事実が発生している

こと及び損金経理をしていることが要件となる。法人税法では、さらに政令において、評価損が認められる事由について、後述「4」のように対象となる資産ごとに規定している。

3. 対象となる資産

評価損の対象となる資産は、法人の有する資産であるが、預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権は除かれている。これらの資産は一般的に評価が自明であり、又債権についての評価は貸倒引当金によって行なうため（法 52）、これらの資産を除外している⁵¹。これにより、特別な事実が生じた場合に評価損の対象となる資産は、棚卸資産、固定資産、有価証券及び繰延資産となる。

ここで、法人税法上、固定資産とは、土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産で政令で定めるものをいう（法 2 二二）。法令 12 条では、政令で定める資産を、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち、土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産（政令 13 条各号に掲げる資産）、電話加入権その他これらに準ずる資産と規定する。

さらに評価損を計上する単位については、土地（土地の上に存する権利を含む。）については一筆ごと、建物については一棟ごと、電話加入権については電話局の異なるものごとに、その他の資産についてはこれらに準ずる合理的な基準によって行なうこととしている（法基通 9-1-1）。

ここで、土地、建物及び電話加入権については、評価損を計上する単位が定められているが、その他の固定資産については単位が定められていない。機械及び装置のようなその他の固定資産は、必ずしも画一的な判定単位によることが適当でない場合が多いので、その評価損の計上ができる特別な事実の内容等に応じ、この取扱いにおいて定められている判定単位に準ずる合理的な基準によってその評価損の是非認を行なうと解されている⁵²。

4. 評価損が認められる場合

評価損が認められるための要件は、法 33 条 2 項及び 3 項に規定されるが、法令では、

⁵¹ 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈」(株)財経詳報社、平成 10 年、185 頁

⁵² 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、610 頁

評価損が認められる事由について、その詳細を対象となる資産ごとに規定している。すなわち、法令 68 条において、評価損の対象となる資産である棚卸資産、固定資産、有価証券及び繰延資産ごとに規定している。減損処理に関連する固定資産については、以下のよう
に規定している（法令 68③）。

- ① 資産が災害により著しく損傷したこと。
- ② 資産が一年以上にわたり遊休状態にあること。
- ③ 資産がその本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと。
- ④ 資産の所在する場所の状況が著しく変化したこと。
- ⑤ 内国法人について会社更生法又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律の規定による更生計画認可の決定があったことによりこれらの法律の規定に従って資産につき評価換えをする必要が生じたこと。
- ⑥ ①から⑤までに準ずる特別の事実

以上から、評価損が認められる事由とは、固定資産について上記の特別の事由が生じている場合についてであり、一般的な値下がりにはこれに含まれないことになる。土地の値下がり
は一般的事象であり、上記の事由に該当しないのであるから、いくら土地等の価格が暴落していても評価損はできないことと解されている⁵³。

⑥の準ずる特別の事実としては、例えば、その資産が事故により著しく損傷したこと⁵⁴、電話加入権にかか
る電話加入区域に電話取扱局が増設されたため従前に比し加入電話の加入が容易になったこと⁵⁵等が考えられる。

他に、法人税基本通達においても、固定資産について評価損の計上ができるとする特別の事
実として、以下の項目を例示している（法基通 9-1-16）。

- ① 法人の有する固定資産がやむを得ない事情によりその取得の時から 1 年以上事業の用に
供されないため、当該固定資産の価額が低下したと認められること。
- ② 民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったことにより、固定資産につき評
価換えをする必要が生じたこと。

①は、事業の用に供されないまま放置されている固定資産であっても、現に物理的又は
経済的減耗が進行して、その価額が低下して、その価額が低下したと認められる事実があ

⁵³ 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法」第一法規、2,127 頁

⁵⁴ 成道秀雄「固定資産の減損失の税務」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター平成 11 年、94 頁

⁵⁵ 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法」第一法規、2,128 頁

る場合には、評価損の計上を認められることを明らかにしたものと解されている⁵⁶。これに該当した例としては、成田国際空港の開港が遅れたために、長期にわたって放置された空港施設の例等が挙げられる⁵⁷。

5. 評価損が認められない場合

法人税法は、固定資産の評価損が認められる特別な事実を限定しているが、法人税基本通達において、別途評価損が認められない場合を例示している（法基通 9-1-17）。

- ① 過度の使用又は修理の不十分等により当該固定資産が著しく損耗していること。
- ② 当該固定資産について償却を行なわなかったため償却不足額が生じていること。
- ③ 当該固定資産の取得価額がその取得の時ににおける事情等により同種の資産の価額に比して高いこと。
- ④ 機械及び装置が製造方法の急速な進歩等により旧式化していること。

上記、事由に該当する場合は、その固定資産の帳簿価額がその資産の価額を上回っているときであっても、評価損は認められない。このような事実がある場合には、評価損による対応ではなく、事情により耐用年数の短縮、増加償却、陳腐化による一時償却の制度を利用すべきである。

6. 法人税法上の時価

（1）時価

資産の評価損として認められる金額は、その資産の評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時ににおける当該資産の価額との差額に達するまでの金額である。ここで、当該資産の価額、すなわち時価の意義が問題となる。

法人税法上、時価を明確に定義した規定はないが、法人税基本通達において、時価は、当該資産が使用収益されるものとしてその時ににおいて譲渡される場合に通常付される価額としている（法基通 9-1-3）。つまり、その資産がそのままの状態、例えばその資産が災害

⁵⁶ 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、652 頁

⁵⁷ 山本守行編著「体系法人税法」(株)税務経理協会、平成 19 年、898 頁

により著しく損傷したものである場合にはその損傷後の状態において使用収益されるものと仮定した場合の通常の譲渡価額である⁵⁸。したがって、評価損を計上する場合の時価は、その評価損の起因となった事実が生じた後の状態において事業の用に供するものと仮定した場合の通常の販売価額をいうのであるから、スクラップ等の処分価格、再調達価額ではない⁵⁹。土地のように、広く公正な取引価格を見出せる場合は、売却価格の入手が比較的容易であるが、確立した市場が存在しないような減価償却資産では時価の見積りが困難である。したがって、別途通達において時価を規定している。

(2) 減価償却資産の時価

減価償却資産の時価については、当該資産の価額につき当該資産の再取得価額を基礎としてその取得の時から当該事業年度終了のときまで旧定率法により償却を行なったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額によっているときは、これを認めるとしている。さらに、定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によることもできる（法基通 9-1-19）。このような方法は、一般に複成価格法と呼ばれる一種で、古くから実務界における財産評価方法の一つとして用いられている⁶⁰。

ここで、再取得価額は、期末において新品として取得する場合の時価を意味しており、再取得価額の未償却残額と再調達価額とは異なる⁶¹。しかし、仮に、当該資産を取得してから年数が経過しておらず、しかも、その間、当該資産の市場価額にさほど著しい変動がないというような場合には、当該資産の法定未償却残額をそのまま時価として用いられるということに解して差し支えないことになる⁶²。

⁵⁸ 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、612 頁

⁵⁹ 成道秀雄「固定資産の減損失の税務」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター、平成 11 年、96 頁

⁶⁰ 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、656 頁

⁶¹ 斎藤真哉「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成 19 年、93 頁

⁶² 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年、656 頁

第 6 節 減損損失が計上された場合の法人税法上の対応

1. 概要

法人税法上、減損損失そのものに対応した規定はない。よって、企業会計上減損損失が計上された場合の税務上の対応が問題となる。第 3 章で検討するが、企業会計上と法人税法上では、損失額の判定単位及び測定方法に差異が存在する。そのため、法人税法上、減損損失に損金性が認められる場合であっても、金額に差異が生じる可能性が高く、申告調整が必要となってくる。

増加償却については、通常の減価償却の延長線上にあるもの考えられるため、減損損失が計上された場合には、減損損失の会計処理とは直接的な関連を持たない。ただし、増加償却の原因があるにも関わらず、それを放置しておく、減損の原因が生じる可能性はある⁶³。

陳腐化償却、耐用年数の短縮については、法人税法上国税局長の承認を受ける必要があるため、その条件に沿った会計処理が要求されることになり、減損損失の会計処理とは直接的な関連を持たない。ただし、現行の法人税法の規定による減損損失への対応としては、陳腐化償却や耐用年数の短縮の制度の適用の検討の余地はある。

問題となるのは、資産の評価損の規定（法 33）との対応である。

2. 評価損の取扱い

法人税基本通達は、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法（法 33①）に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額も含まれるとして、減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額を挙げていた（法基通 7-5-1(5)）。平成 15 年 12 月の法人税基本通達一部改正において、この項目に、「評価損の金額には、法人が計上した減損損失の金額も含まれることに留意する。」という注記が加えられた。この法人税基本通達は、たとえ法人が償却費以外の科目名で費用化した金額であっても、その性質上償却費として損金経理したものとみて差し支えないものを例示

⁶³ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税経通信、平成 14 年 11 月号 19 頁

し、これについては、法人税法上減価償却したものとみなして取り扱うことを定めている。さらに、平成 15 年 12 月の改正で、法人税法上は、減損損失の計上を減価償却資産についての費用化の一形態であって、減価償却費の計上とは二者択一的なものと考え、減損損失と償却費とを同時に計上することはできない性質のものであるから、その減損損失の金額は、償却費として計上したものと認め、当期の償却限度額の範囲内で償却費として容認差し支えないとした⁶⁴。

⁶⁴ 小山真輝「平成 15 年度の法人税法改正に係る取扱通達について」(社)日本租税研究協会、平成 16 年、6 頁

第3章 固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の差異と問題点

第1節 対象とする資産

減損会計基準において、対象とする資産は固定資産であり、具体的には、財務諸表等規則に列挙される固定資産が対象となる。さらに減損会計基準では、個別資産だけでなく、複数の資産をグルーピングした一つの集合体も対象となる。一般に、単一の固定資産がキャッシュ・フローを生み出すことは稀であるので、減損会計基準は、減損処理に際して、複数の資産によって構成される資産グループを念頭に置いている⁶⁵。

一方、法人税法においては、対象とする資産を個別の規定により詳細に規定している。

増加償却の場合、対象とする資産は、機械及び装置であり、適用単位は、原則として、法人の有する機械及び装置につき耐用年数省令に定める設備の種類（細目の定めのあるものは、細目）ごとになる。例外的に、2以上の工場に同一の種類に属する設備を有する場合には、工場ごとに適用することができる（法基通7-4-5）。

陳腐化償却、耐用年数の短縮の場合、対象とする資産は減価償却資産であり、適用単位は、原則として、減価償却資産の種類ごとに、かつ、耐用年数の異なるものごとである。

資産の評価損の場合、対象となる資産は固定資産であり、適用単位は土地については一筆ごと、建物については一棟ごと、電話加入権については電話局の異なるものごとに、その他の資産についてはこれらに準ずる合理的な基準によることになる（法基通9-1-1）。

対象となる資産において、この両方で差異があるのは、減損処理におけるグルーピングと法人税法上の償却限度額の計算単位及び資産の評価損の適用単位との差である。

まず、償却限度額の計算単位について、法人税法は、種類ごとかつ耐用年数の異なるものごとに減価償却資産のグルーピングを認めているが、これは企業における償却計算の経済性を配慮したためである⁶⁶。よって、減損会計基準におけるキャッシュ・フローを生成する最小の単位としてのグルーピングとは異質なものである。増加償却や陳腐化償却は、原則として、対象となっている資産ごとに償却費の計算が行なわれるため、減損損失が増加償却や陳腐化償却の原因によって行なわれた場合で、資産グループの一つの資産として減損損失が計上されたときには、当該減損損失が増加償却又は陳腐化償却に該当するかの

⁶⁵ 齋藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成19年、79頁

⁶⁶ 山本守之「法人税法の考え方・読み方」税務経理協会、昭和58年、222頁

判断は難しい。ただし、この場合、第2章でみたように、減価償却資産について計上された減損損失は、償却費として損金経理した金額として処理されることになる。

ここで、減価償却資産には該当しない減損処理の対象資産が減損処理に含まれている場合に問題となる。土地は、減損会計基準において、資産グループの減損損失を認識するかどうかを判定するために割引前将来キャッシュ・フローを見積る期間を決定する主要な資産となる固定資産であるが、法人が土地を含む資産グループに対する減損処理を行ない、減損損失を計上した場合、その減損損失に対する増加償却や陳腐化償却の適用は認められない。法人税法上、土地は、時の経過により減価しない非減価償却資産であり、陳腐化償却の規定を適用することができないからである。

次に、資産の評価損については、減損処理が一つの対象資産について行なわれた場合には、法人税法上の資産の評価損の対象とする資産と一致する可能性は高い。一方、減損処理が資産グループを対象に行なわれ、その資産グループの中に、法人税法上の資産の評価損の対象とする資産が含まれる場合、対象とする資産が一致しない可能性が高くなる。ただし、法人税法では、資産の評価損のうち、土地、建物、電話加入権以外の固定資産については、合理的な基準によることができるため（法基通9-1-1）、例えば、減損処理が、キャッシュ・フローを生成する最小の単位として複数の機械をグルーピングして行なわれた場合に、資産の評価損の適用単位も当該機械グループで行なえるときは、対象資産は一致することになる。

以上、減損会計基準と法人税法とでは、資産の適用単位に差異が存在する。仮に、法人税法上、個別資産ごとに減価償却計算できる資産又は評価損が認められる資産を含む資産グループにおいて減損損失が計上され、その減損損失の額を合理的な方法により、各資産に配分され帳簿価額が減額されたとき、このようにして配分された減損損失が法人税法上の陳腐化償却限度額又は評価損の額として容認され得るのか、検討する余地があると考えられる。

第2節 減損処理の要件

1. 概要

減損会計基準では、減損処理の要件を、減損の兆候があり、資産又は資産グループから

得られる割引前キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回ることをしている（減損会計基準二1,2(1),6）。そして、減損の兆候は、画一的に定めるのではなく、例示列挙しているにすぎない。これは、減損の兆候を一様に示すことが難しいため、状況に応じて個々の企業において判断することが必要であるからである。

一方、法人税法においては、増加償却、陳腐化償却、耐用年数の短縮及び資産の評価損の各規定において、それぞれの処理が適用できる場合を限定している。

法人が、減損損失を計上した場合、その減損損失の原因が、法人税法上の各規定の要件に該当するか否かが問題となる。

2. 増加償却

増加償却の原因は、定額法又は定率法を適用している機械及び装置であって、増加償却割合が10%以上であることである。機械及び装置の使用が、通常の使用平均時間を越え、利用が激しい場合に、その減耗度に応じて償却限度額を増額するものであるが、この原因自体は減損損失の兆候には該当しない。しかし、機械及び装置を過度に使用し増加償却を適用せず、その収益性が低下すれば、減損損失の兆候にはなり得る。例えば、増加償却の原因となる過度の使用を放置し、当初の予定よりも著しく早期に機械及び装置を処分することになった場合等、減損の兆候に該当する。ただし、この場合であっても、法人税法上の処理は増加償却ではないため、増加償却と減損損失が直接対応する余地はなく、増加償却と減損損失の間での調整は難しい。

3. 陳腐化償却

陳腐化償却は、資産の陳腐化を根拠に、経済的価値の低下した減価償却資産の価額の一時償却を認めるものである。陳腐化が根拠となるが、さらに著しい陳腐化であることが要求される（法令60の2）。著しい陳腐化の定義は、法人税基本通達において細かく定めている（法基通7-4-8）。法人税法では、陳腐化には、資産の旧式化による物理的陳腐化のみならず、流行の変遷や経済的環境の変化等による経済的陳腐化も含んでいるが、陳腐化償却を行なえる要件を限定的にしている。一方、減損会計基準では、減損の兆候を、大雑把に例示列挙しており、両者に差異が存在する。

まず、法人税法側の要件となる、法人の有する減価償却資産が現実に旧式化し当該減価償却資産の使用によってはコスト高、生産性の低下等により経済的に採算が悪化すること（法基通 7-4-8）であるが、これは減損会計基準の減損の兆候である、資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなる見込みであることに関係する。コスト高、生産性の低下による採算悪化により、営業活動の損益がマイナスとなる可能性がある。ただし、陳腐化償却の対象となる減価償却資産のみで、営業活動の損益がマイナスとなるか否か判定するのは困難と考えられる。資産グループで減損の兆候があり、その一部に陳腐化償却の対象となる減価償却資産が含まれるような場合に、この要件と減損の兆候が対応する余地がある。また、この要件は、減損の兆候である、資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、又は、悪化する見込みであることにも関係する。この減損の兆候には、技術革新による著しい陳腐化などによる技術的環境の著しい悪化が含まれ、これは資産の旧式化による物理的陳腐化と対応する。

次に、法人税法側の要件となる、流行の変遷、経済的環境の変化等により製品、サービス等に対する需要が減退し、当該減価償却資産の経済的価値が低下すること（法基通 7-4-8）であるが、これは減損会計基準の減損の兆候である、資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したことに関係する。ここで、減価償却資産の経済的価値の定義が問題となるが、減価償却資産の時価と考えるのが妥当である。減損会計基準では、市場価格が著しく下落したことは、少なくとも市場価格が帳簿価格から 50%程度下落した場合とし、固定資産については、市場価格の把握が困難であることが多いため、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標についても市場価格とみなすとしている（減損会計基準適用指針 15）。減価償却資産の時価は、通達において特例が認められており（法基通 9-1-19）、時下が著しく低下した場合には、この減損の兆候に対応することになる。

以上、減損処理の要件と陳腐化償却の関係を検討したが、陳腐化償却による臨時的な償却額と減損会計基準による減損損失は類似している点が多く、その調整の可能性が期待できる。しかし、両者の本質は異なるものである。陳腐化償却は、基本的に過去の償却費の臨時的な修正であり、投資の回収可能性とは必ずしも対応せずに行なわれる手続きである。一方、減損処理は、回収可能性が見込めなくなった時点で、損失を将来に繰り延べないために行なわれる帳簿価額を減額する手続である。また、減損会計基準では、陳腐化償却も評価損も一纏めにして会計処理することになっている。一方、法人税法では、陳腐化償却

は、償却費として損金経理することを要求しており、会計処理が減損会計基準とは異なる。さらには、対象とする資産の範囲の相違等から、現行法上、陳腐化償却の活用による減損損失の容認は困難となる。

評価損の金額のうち、損金に算入されなかった金額も、減価償却費として損金経理した金額に含まれる（法基通 7-5-1(5)注）ため、結果的に減価償却として認められると解釈でき、また、計算技術的には減損損失として計上された損失の額について、税務計算上、個別の資産ごとに陳腐化償却等の規定に適合するように再計算を行ない、法人税法上損金算入金額と損金不算入金額を計算することは可能である。しかし、現行の法人税法が確定決算主義を採用していることを前提にすれば、企業の確定した決算に基づく利益計算を重視していることから、申告時点における企業に負担を生じさせる確定した決算の大幅な再計算は回避されるべきである⁶⁷。

4. 耐用年数の短縮

耐用年数の短縮は、陳腐化償却と同様、経済的価値の低下した減価償却資産の価額の一時償却を認めるものであり、いわゆる臨時償却である。減価償却資産の材質や製造方法の違い、所在場所の変異、陳腐化、使用状況の違いなどに起因して、使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短くなるような特殊な事情が発生した場合には、耐用年数を短縮する。この特例を適用できる事由は、いずれも法定耐用年数の設定の前提が崩れた場合である（法令 57①、法規 16）。これは、減損会計基準の減損の兆候である、資産もしくは資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、もしくは、悪化する見込みであること、又は、資産もしくは資産グループが使用されている範囲もしくは方法について、当該資産もしくは資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、もしくは、生ずる見込みであることに関係する。しかし、耐用年数の短縮の特例は、あくまでも、法定耐用年数の前提が崩れたこと、具体的には使用可能期間が著しく短くなったこと（法令 57①、法基通 7-3-18）が必要であり、減損の兆候における回収可能価額の低下を考える必要性はないため、両者の完全な対応は図れない。

ただし、減損損失の計上された事由が、耐用年数の短縮の事由となりうる可能性もある。この場合、陳腐化償却と同様の対応となる。

⁶⁷ 齋藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成 19 年、82 頁

5. 資産の評価損

法人税法では、計上された資産の評価損の損金算入を認める場合を、非常に厳格に規定している（法 33②、法令 68①三）。さらに、法人税基本通達でもって、さらに要件を縛っている（法基通 9-1-6）。一方、減損会計基準では、減損処理の要件となる減損の兆候を例示列挙していた。法人税法が極めて厳格に評価損の計上要件を限定しているのとは対照的である。以下、減損会計基準に例示列挙されている減損の兆候を、法人税法の資産の評価損が認められる事由と対比させる。

最初に、資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが、継続してマイナスとなる見込みであるという兆候である。法人税法上、営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローを考慮し、資産の評価損の計上を検討する規定は存在しない。よって、この減損の兆候を原因として計上された減損損失は、法人税法上評価損として認められない。

二つ目に、資産又は資産グループが使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させる変化が生じたか、又は、生ずる見込みであるという兆候である。この減損の兆候は、資産の評価損の規定と関係する。この減損の兆候には、資産又は資産グループを当初の予定と異なる用途に転用することが含まれ、これは法令 68 条 1 項 3 号ハに掲げる資産がその本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたという事由に対応する。この減損の兆候を原因として計上された減損損失は、法人税法上評価損として認められる余地がある。また、この減損の兆候には、資産又は資産グループが遊休状態になったことが含まれる。これは、法令 68 条 1 項 3 号ロに掲げる資産が一年以上にわたり遊休状態にあるという事由に関係する。しかしながら、法 33 条 2 項は、内国法人の有する資産につき災害による著しい損失その他の政令で定める事実が生じたことにより、当該資産の価額がその帳簿価額を下ることとなった場合において規定しているため、単に一年以上にわたり遊休状態であるものについては、その遊休状態であることによって資産の価額が帳簿価額を下ることとなった事実が認められない限り、資産の評価損が損金に算入されることは認められない。また、法令第 68 条 1 項 3 号ロは、今後再使用される可能性が全く見込めないのであれば、評価損が計上されるという

よりも、除却損を計上するものと解されるため、除却処理を検討するべきとの解釈になる⁶⁸。単純に、1年以上遊休状態にあるのだから、法人税法上、評価損を計上できると解釈することもできるが、法令 68 条 1 項 3 号ロは時価が帳簿価額を下回っていることが前提となっているため、遊休状態にあり、すでに使用価値もなくなり、時価が下がっていることが必要となる。したがって、減損会計基準の当該減損の兆候により計上された減損損失が、法人税法上評価損として損金算入されることは難しいことになる。

次に、資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか、あるいは、悪化する見込みであるという兆候である。この減損の兆候は、具合的には、材料価格の高騰や商品価格やサービス料金の大幅な低下などが続いているような市場環境の著しい悪化、技術革新による著しい陳腐化などによる技術的環境の著しい悪化、法律的環境の著しい悪化などであるが（減損会計基準適用指針 14(2)）、具体的な内容は、個々の企業の状況に応じて判断することになっている。したがって、個々の企業にとって特有の事由が、法令 68 条 1 項 3 号イに掲げる資産が、災害により著しく損傷した場合や、二に掲げる資産の所在する場所の状況が、著しく変化した場合に該当するかが問題となる。このうち、イに掲げる災害による著しい損傷については、そのことが経営環境の著しい悪化とは考えられない。したがって、減損損失に対してこの規定が適用されることはない。二に掲げる資産の所在する場所の状況の著しい変化は、例えば地盤沈下又は地盤隆起が生じ、それにより使用価値が大きく下がった場合等であるが、このような事由により減損損失が計上された場合には、法人税法上評価損が認められる可能性がある。

最後に、資産又は資産グループの市場価格が著しく下落したという兆候である。著しく下落したとは、少なくとも市場価格が帳簿価格から 50%程度下落したことをいう（減損会計基準適用指針 15）。この減損の兆候は、法 33 条 2 項に関係する。ただし、法 33 条 2 項は、特別な事由が生じた場合に評価損の計上を認めるものであって、一般的な値下がりとは、この特別な事由に含めていない（法令 68①三、法基通 9-1-16）。つまり、単に資産又は資産グループの市場価格が下がったといっても、それは一般的な事象であるから、評価損の計上の余地はない。さらに、法人税法では、法人税基本通達で評価損を計上できない場合を例示している（法基通 9-1-17）。したがって、過度の使用又は修理の不十分等により固定資産が著しく損耗していること、固定資産について償却を行なわなかったため償却不足額が生じていること、固定資産の取得価額がその取得の時点における事情等により同種の資

⁶⁸ 太田達也「減損会計にかかる税務と税効果会計」租税研究、平成 17 年 6 月号 69 頁

産の価額に比して高いこと、機械及び装置が製造方法の急速な進歩等により旧式化していること、を理由に市場価格が下落していても評価損の計上は認められないことになる。したがって、市場価格が著しく下落したという事実を原因として減損損失を計上したとしても、法令 68 条 1 項 3 号に掲げる特別の事実を伴わない限り、法人税法上評価損は認められない。

以上、減損会計基準に例示される減損の兆候と法人税法に規定する資産の評価損が例外的に認められる事由を比較検討したが、実務の面において、また会計処理の相違の面において大きな問題となるであろう、土地及びのれんの減損処理と評価損の取扱いについて、別途検討したい。

(1) 土地

土地は、減損会計基準において、資産グループの減損損失を認識するか否かを判定するために割引前将来キャッシュ・フローを見積る期間を決定する主要な資産となる重要な固定資産である。減損会計基準では、土地については、時価の著しい下落によっても減損の兆候となり、減損損失が計上されることがある。一方、法人税法においては、時価の単なる下落は、評価損を認める事由にはならないと考えられている。つまり、前述したが、法 33 条 2 項は、特別な事由が生じた場合に評価損の計上を認めるものであって、その特別な事由を定める法令 68 条 1 項 3 号には、時価の下落が事由として定められていないからである。時価の下落は、それは一般的な事象であるから、評価損の計上の余地はないのである。ここで、遊休資産となっている土地について、減損損失が評価損として認められるかが問題となる。法令 68 条 1 項 3 号ロには、資産の評価損が認められる場合として、資産が一年以上にわたり遊休状態にあることを掲げている。減損会計基準では、減損の兆候として、資産又は資産グループが遊休状態になったこと等が挙げられている（減損会計基準注解 2）。ここだけを見た場合、この減損の兆候に基づく減損損失は、法人税上評価損として認められると考えることができる。しかし、減損会計基準と法人税法では、遊休資産の考え方が異なっている。減損会計基準では、遊休資産とは、遊休状態にある資産を指し、遊休状態とは、企業活動にほとんど使用されていない状態であって、過去の利用実態や将来の用途の定めには関係が状態とされ、設備の操業を停止し、その後の操業開始の目処が立っていない場合等を指す（減損会計基準適用指針 85）。これによれば、土地も遊休資産

となる。一方、法人税法では、遊休資産を、休止を停止している資産と考えている（法基通 7-1-3）。この法人税基本通達 7-1-3 では、稼働を休止している資産であっても、その休止期間中必要な維持補修が行なわれており、いつでも稼働し得る状態にあるものについては、減価償却資産に該当するものとし、いったん事業の用に供された減価償却資産が、何らかの事情により遊休状態になった場合でも、補修を行ないいつでも稼働できる状態にすれば、減価償却の対象とすることができる旨を定めている。減価償却の対象とならない土地について、この法人税基本通達の取扱いを適用することはできないと考える。さらに、この法人税基本通達の取扱いから考えると、法令 68 条 1 項 3 号ロに掲げる 1 年以上にわたり遊休状態にあることという事由は、遊休資産であるために減価償却が認められない減価償却資産について、遊休期間中の物理的・経済的減損を評価損として認めるための事由であると解釈できる。よって、遊休状態となった土地についての減損損失について、法人税法上評価損は認められないことになる。

遊休状態となっていた土地については、法令 68 条 1 項 3 号ロに掲げる 1 年以上にわたり遊休状態にあることを条件に、資産の評価損を損金に算入したが、1 年以上遊休状態にあることにより資産の価額が低下した事実は認められないとして、評価損の損金算入を否認した事例がある（平成 15 年 1 月 28 日裁決・裁決事例集 No.65、401 頁）。この裁決により、遊休状態にある土地について、法令 68 条 1 項 3 項ロの適用は、困難であることが確認された。以下、裁決の内容を紹介する。

この事例の概要は、以下の通りである。建築材料の販売を営む同族会社である請求人は、材木販売の営業のため大工等の顧客に対して材木刻み場を提供する目的で土地を賃貸していたが、この土地を立ち退く必要が生じたために、平成元年 8 月 3 日、その代用地として、335 m²の土地（以下、「本件土地」という。）を 1 億 2 千万円で買い入れて、これを所有した。本件土地の取得価額は、取得時の付随費用を含め、120,932,843 円であり、本件評価損減額前の本件土地の帳簿価額も同額である。その後、平成 10 年頃から、材木の仕入先メーカーが顧客の注文に応じて材木を加工し、納入するようになったために、材木販売業者が材木刻み場を顧客に提供する必要がなくなった。そのため、本来の用途である材木刻み場として使用することができなくなり、請求人の事業の用に供されておらず遊休状態となっていた。さらに、本件土地は、土地相場の下落に伴い、取得時の 3 分の 1 程度の価額となっていた。そこで、請求人は、法令 68 条 1 項 3 号ロに規定する 1 年以上にわたり遊休状態にあることを条件に該当するとして、本件土地の時価について、不動産業者からの

意見聴取や相続税評価額を基にした公示価格水準を算定した結果、取得原価の 45%である 54,419,779 円と評価し、66,513,064 円の評価損を計上して、損金算入した。これに対し、課税庁側は、資産の評価損は、法 33 条において、原則として、損金の額に算入することが認められておらず、例外として、災害による著しい損傷その他の法令 68 条 1 項 3 号で定める事実が生じたことにより、当該資産の価額が帳簿価額を下ることとなった場合に限り損金の額に算入しており、固定資産に係る評価損の額を損金の額に算入するためには、当該事実が生じたことのみでは足りず、当該事実が生じたことにより当該資産の価額が帳簿価額を下ることとなることが必要となるとして、本件土地については、1 年以上にわたり遊休状態にある事実は認められるが、非減価償却資産である土地については、遊休状態となったことによりその価額が下落するものではないから、たとえ土地の時価が低下していたとしても、法 33 条 2 項に規定する事実が生じたことにより資産の価額が帳簿価額を下ることとなった場合には、該当しないとして、評価損の損金算入を否定し、更正処分を行なった。これに対し、請求人が不服申し立てを行なった事例である。

請求人は、法 33 条 2 項は、取得時において全く予想し得ない事由により資産が遊休状態等に陥り事業上の利用価値を失った場合には、資産の評価損の額を損金の額に算入することを認める趣旨で設けられた規定であり、法令 68 条は、その趣旨に基づき資産の評価損の額を損金の額に算入することが認められる事実を列挙した規定であるから、法 33 条に規定する事実が生じ、資産の価額がその帳簿価額を下ることとなっている場合には、資産の価額が低下した理由を問わず、当該資産の評価損の額を損金の額に算入することを認めるべきであると主張した。そして、本件土地は、法令 68 条 1 項 3 号ロに規定する 1 年以上にわたり遊休状態にあることに該当し、本件土地の価額は帳簿価額を下ることとなっているので、法 33 条 2 項の規定により、評価損の額は損金の額に算入すべきであるとし、原処分庁は、本件土地の取得の経緯、当時の経済実態をよく理解しないで、評価損の額を損金の額に算入することを認めなかったのであり、このような事実誤認に基づく更正処分は違法であると主張した。一方の課税庁側は、固定資産に関する法 33 条 2 項のその他政令で定める事実の一つとして、法令 68 条 1 項 3 号ロが 1 年以上にわたり遊休状態にあることを規定した趣旨は、いったん事業の用に供された減価償却資産が、その後何らかの事情により長期にわたる遊休状態に陥った場合、減価償却は認められないにせよ、物理的又は経済的な減耗が生ずることは避けられないから、このような場合は、評価損の額を損金の額に計上することによりその損耗部分の費用化を認めるというものと解されるとして、

本件土地については、1年以上にわたり遊休状態にある事実は認められるが、非減価償却資産である本件土地については、遊休状態となったことによりその価額が下落するものではないから、たとえ本件土地の時価が低下していたとしても、法33条2項に規定する事実が生じたことにより資産の価額が帳簿価額を下ることとなった場合には該当しないのであるから、法令68条1項3号口の規定の適用は認められないと主張、更正処分は適法であるとした。

これを受けての審判所の判断は、本件土地が1年以上にわたり遊休状態にあることの実事は認めたが、この事実が生じ、かつ、本件土地の価額が下落している場合には、本件土地の価額の低下した理由とは関係なく評価損を算入できるという請求人の主張を斥けた。その結果、本件土地と周辺土地に大きな差が認められない以上、時価の下落の要因は、一般的な土地相場の下落によるものであり、遊休状態にあったこととの関係は認められないので、本件土地の評価損は否認されることとなった。

このことは、評価損の損金算入要件と資産価額の下落との因果関係が認められなければ、評価損として認められないということである。したがって、周辺の土地の相場は下落していないが、所有する遊休の土地そのものについて何か特別の事情により価額が下落している場合には評価損が認められる余地はあるものの、土壌汚染による価額が下落した等特別な場合以外、評価損は認められないことになる。

このように、固定資産の評価損、特に土地についての評価損は、時価が著しく下落したとしても損金として認められることが困難になっている。しかし、法人税法では、他の資産については、時価の著しい下落による評価損を認めているものがある。法令68条1項2号に掲げる有価証券の資産の評価損が認められる事由である。法令68条1項2号に掲げられる事由のうち、イ及びロは、以下のとおりである。

イ 取引所売買有価証券、店頭売買有価証券及び取扱有価証券並びにその他価格公表有価証券（企業支配株式等に該当するものを除く。）の時価が著しく低下したこと

ロ イ以外の有価証券について、その有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化したため、その時価が著しく低下したこと

まず、イであるが、ここに掲げる有価証券は、いずれも金融商品取引所の公表価格等の公表価格がある有価証券であり、それが売買有価証券に該当すれば、時価法により期末の公表価格による期末評価が行なわれるので、一般的にはあらためて評価損の問題は生じない（法61の3①一、法令119の13①一～三）。これに対し、公表価格のある有価証券であ

っても、売買目的有価証券に該当しないものは、原価法による期末評価を行なうので、著しい時価の下落があった場合には、評価損の計上が必要となる（法 61 の 3①二、法令 68 ①二イ）。したがって、イによる評価損は、売買目的有価証券であろうが売買目的外有価証券であろうが、適用があることになる。そして、この場合の、時価が著しく下落した場合は、期末の時価が期末の帳簿価額の概ね 50%相当額を下回ることとなり、しかも近い将来その時価が回復しないと見込まれる場合である（法基通 9-1-7）。なお、企業支配株式会社等とは、法人の特殊関係株主等（その法人の株主等及びその株主等と同族関係の他これに準ずる関係のある者をいう。）がその法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の 20%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合におけるその特殊関係株主等の有するその法人の株式又は出資いう（法令 119 の 2②二）。この企業支配株式会社等は、その保有目的からみて固定資産又はこれに近い性質のものと考えられるので、相場の著しい低下だけでは単純に評価損を認めていない。

次に、ロであるが、イ以外の有価証券とは、企業支配株式会社等で公表価格のあるもの及びそれ以外の有価証券で公表価格のないものを指す。売買目的有価証券か売買目的外有価証券かは問わない。一般的に、この規定は、非上場株式の評価損に関する規定といえる。これらの有価証券について、資産の評価損が認められるためには、発行法人の資産状態が著しく悪化したという事実と、これに起因する価額の著しく低下したことという 2 つの事実が必要となる。ここで、資産の状態が著しく悪化したこととは、会社法の特別清算開始の命令等法的措置がとられた場合、又は、当該有価証券の発行法人の 1 株又は 1 口あたりの純資産価額が取得時の 1 株又は 1 口あたりの純資産価額に比して概ね 50%以上下落したこととなったことである（法基通 9-1-9）。さらに、価額が著しく低下したこととは、期末の時価が期末の帳簿価額の概ね 50%相当額を下回ることとなり、しかも近い将来その時価が回復しないと見込まれる場合である（法基通 9-1-7、法基通 9-1-11）。

以上、法令 68 条 1 項 2 号ロ掲げる有価証券について、評価損が認められる場合を検討したが、公表価格のない非上場株式については、1 株あたりの純資産価額が 50%以上下落し、その回復が見込まれない場合、資産の評価損が認められることが、法令 68 条 1 項 2 号ロの規定からは解釈できる。遊休状態になっている本件土地については、本来の用途に使用できない状態となったことと、時価が 50%以上下落していたこととの関連が、客観的に結びつけることが難しいとはいえ、土地の価額が著しく下落しているのは事実である。非上場株式については、その価額が著しく低下したことを事由に評価損が認められる規定

があるにも関わらず、本件裁決では、土地については資産の評価損の計上事由を極めて限定的に解釈し、土地の価額の著しい下落のみでは、資産の評価損を認めていない。法人税法上の他の規定とのバランスも考慮すれば、土地の価額の著しい下落について、法令 68 条 1 項 3 号ホの特別の事実として、解釈すべきであると考ええる。

(2) のれん

減損会計基準では、無形固定資産であるのれんについても、減損処理の対象としている。しかし、のれんについては、他の資産と異なる点がある。通常の固定資産については、原則として、個々の資産について独立して直接の評価を行なうことが可能であるが、のれんについては共用資産として扱われる。

従来、企業会計原則においては、のれんを意味する用語として営業権が用いられ、有償取得によるのれんが資産計上され、每期均等額以上の償却が行なわれていた（企業会計原則注解 25）。商法がのれんの償却を 5 年以内と規定していたため、実務上は 5 年で償却することで特段の混乱はなかった。平成 15 年に企業会計基準委員会より企業結合会計基準が公表され、のれんは、合併等により引き継いだ各資産及び各負債の取得価額が取得した資産及び引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額として資産に計上され、20 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却することとなった（企業結合会計基準三 2(3)、(4)）。そして、減損会計基準では、のれんを含む資産グループの回収可能価額が帳簿価額の合計額に満たない場合には、減損損失が生じることになり、この減損損失はのれんに優先的に配分され、のれんの帳簿価額以上の減損損失が生じている場合には、その他の資産の帳簿価額に応じて比例配分されることとなっている（減損会計基準二 8）。また、会社法では、負ののれんも認識されるようになり、20 年以内の適切な期間にわたって均等償却することが要求されている（会社計算規則 11、企業結合会計基準三 2(5)）。

一方、法人税法では、企業会計上ののれんに類似した概念が、平成 18 年度の税制改正において導入された。すなわち、法人税法上、時価取引となる税制非適格の合併、分割、現物出資、又は事業の譲受があった場合において、それらの再編等の対象となる事業に関する資産、負債の概ねすべてが移転する場合においてのみ、承継された時価評価による純資産が、その支払いの対価を下回れば資産調整勘定が、その逆で上回れば負債調整勘定が

計上され、5年にわたる月割均等計算で減算し、損金の額又は益金の額に算入することになる（法62の8④、⑦）。企業会計上の正ののれん及び負ののれんは、法人税法上の資産調整勘定及び負債意調整勘定に相当することになる。ただし、法人税法上の負債調整勘定には、法人税法上均等償却の対象となる負ののれんに相当するものと、合併等に伴い承継される退職給付債務や、近い将来、おおむね3年以内に発生が見込まれる損失引当金としての性格を有する2つの異なる要素から構成されている（法62の8②）。そして、退職給付債務については、その支払いに伴う損金経理に対応して、損失引当金としての性格を有するものについては、将来の実際の損失実現に対応して、当該負債調整勘定を取崩すことになる（法62の8⑥、法令123の10⑩⑬）。また、法人税法では、のれんと類似する概念で営業権についても、その取扱いを規定している。すなわち、営業権は減価償却資産に含まれ（法令13八ル）、5年間の均等償却を強制されている（法令48①）。

企業会計と法人税法では、のれんの償却方法に大きな差異がある。そして、さらにのれんについて減損損失が計上された場合、法人税法上、資産の評価損として損金算入が認められるかが、問題となる。資産の評価損の要件である、法令68条1項3号の特定の事実と照らし合わせると、災害により著しく損傷したことや一年以上にわたり遊休状態にあること、本来の用途に使用することができないため他の用途に使用されたこと、資産の所在する場所の状況が著しく変化したことという事由は、のれんについては、発生し得ないものと考えられる。つまり、法令68条3項に掲げられた事由は、のれんの評価損の事由としての解釈ができないのであるから、のれんに関する減損損失は法人税法上損金として認めることができないことになる。

第3節 資産の評価方法

減損会計基準では、資産又は資産グループの帳簿価額を回収可能価額まで減額する。したがって、資産の評価額は回収可能価額をベースとする。回収可能価額は、正味売却価額と使用価値のうちいずれか高い方の金額であった。正味売却価額は、資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される金額で、もしその固定資産をその時点において売却したならば、得られると見込まれる正味の収入金額である。正味売却価額は、その定義の内容を理解することは容易であるが、実際に売却価額がいくらになるのか、算定に困難性がある。土地のように、路線価なり公示価格なり参考となる指標が存在すれば、

評価額に一定の妥当性は見出せるものの、その企業特有の設計された機械等は、売却価額の算定が困難な場合が多いと考える。使用価値は、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値の合計額である。使用価値は、キャッシュ・フローによる見積り計算であり、企業の経営計画における予測をベースにせざるを得ない。

一方、法人税法上、資産の評価額は時価とされ、時価とは、当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額であるとされている（法基通 9-1-3）。ただし、これは処分価格や再調達価額とは異なるものである。減価償却資産については、確立した市場が存在しないことが多いため、時価の見積りが困難になることを考慮し、資産の再取得価額を基礎として、取得時から評価損を計上する事業年度末まで旧定率法を用いて償却を行なったと仮定して計算される未償却残額に相当する金額をもって時価に代用できる（法基通 9-1-19）。再取得価額は、新品の資産を取得する場合の時価を意味している。よって、この再取得価額から償却費の累計額を控除することから、資産の再調達価額とは異なる。

減損会計基準の正味売却価額と法人税法上の時価には、ある時点での売却額を意味する点では共通点がある。減損会計上、正味売却価額に基づき計上された減損損失と、法人税法上の資産の評価損の金額とを一致させる余地はある。しかし、使用価値については、法人税法上同じ考え方をとる規定はない。法人税法には、キャッシュ・フローの計算という概念がなく、また将来計算という考えもないことから、減損会計基準と法人税法には大きな差異が存在する。したがって、使用価値に基づく減損損失が計上された場合、法人税法上、その減損損失額に対応する金額として資産の評価損の金額を計上することは困難である。また、臨時償却として認められる償却限度額と減損損失の額を調整することも困難となる。使用価値の算定は、最長の期間で考えれば、20年にわたるキャッシュ・フローを計算して、リスク調整した適正な割引率で割引いて行なわれる。この算定は、説明可能な合理的な根拠に基づき行なわれるが、将来の経営計画等その企業の主観がどうしても介入せざるを得ない。法人税法における時価の算定についても、譲渡価額を想定するとき等、主観が介入する余地があることは認められるが、課税の公平性を図るためには、客観的な事実に基づき法人税は課税されるべきであり、課税の公平性という考え方とどう調整を図るかも問題となる。

以上、減損会計基準と法人税法の主要な差異をまとめると下表のようになる。

減損会計基準と法人税法の差異

	減損会計基準の取扱い	法人税法の取扱い
対象とする資産	固定資産（他の会計基準により減損処理の規定があるものを除く）。具体的には、財務諸表等規則に掲げられる固定資産である。のれんも含む（財務諸表等規則 22、27、31）。	法人税法 2 条 22 号に規定する固定資産である。のれんについては、資産の評価損の規定では対象資産と解釈できない。
資産のグルーピング	資産単体を対象とする他に、グルーピングした資産を対象とすることもある（減損会計基準二 7）。	各規定の適用単位は、減価償却費計算の場合、種類ごとかつ耐用年数の異なるものごとであり、単体が原則である（法基通 7-3-19、7-4-10。また資産の評価損の場合、原則として、土地は 1 筆ごと、建物は 1 棟ごとであり単体が原則である（法基通 9-1-1）。
減損の兆候 評価損等の計上事由	減損会計基準では、例示列挙。極めて広範囲の事由によって、減損損失が計上され得る可能性がある（減損会計基準二 1）。	法人税法上の各規定は、法及び法令並びに法人税基本通達において、計上事由を極めて限定的に列挙（法令 57 ①、60、60 の 2①⑥、68①三）。

	減損会計基準の取扱い	法人税法の取扱い
資産の評価方法	回収可能価額として、正味売却価額と利用価値の概念を利用。利用価値は、キャッシュ・フローの見積り計算あり（減損会計基準二 4、5）。	時価を、原則として当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額としている。キャッシュ・フローの見積り概念はない（法基通 9-1-3、9-1-19）。
会計処理	臨時償却と減損損失を一纏めにして会計処理する（減損会計基準意見書三 3）。	償却費、資産の評価損ともに損金経理を要求。ただし、資産の評価損のうち、損金に算入されなかった部分は、償却費として損金経理した金額としている（法基通 7-5-1(5)注）

第4章 固定資産の減損に係る会計基準と法人税法の調整

第1節 総論

第3章までを通じ、減損会計基準と法人税法の規定との差異及び問題点を検討し、企業会計において計上された減損損失を、法人税法上損金として認められていないことを確認した。その理由を、概括すると、まず、減損会計基準が資産グループというものに対してグルーピングによる減損損失の兆候の識別、認識、測定をしているのに対し、法人税法では、減価償却計算においては、資産の種類、用途、細目ごとに細分化していること、資産の評価損においても、資産の種類ごとに原則として、1つの資産を対象にしている点である。特に、非減価償却資産、例えば、土地のような資産について、法人税法上資産の評価損が認められる特定の事実が単体で発生しているのか、資産グループで発生しているのかについて、その判定と区分が困難だといえる⁶⁹。

次に、減損会計基準における減損損失の計上事由と、法人税法上の各規定の適用要件が異なることである。特に、土地については、法人税法では評価損が認められづらい傾向にある。一方の減損会計基準では、時価の下落が減損損失となることもあり、大きく差異が存在する。また、法人税法において、資産の評価損が認められる特定の事実の解釈ができないのれんについても、減損会計基準では減損損失を計上することになり、大きな差異となっている。

そして、資産の評価方法の問題である。減損損失の金額と償却限度額のコスト及び資産の評価損のコストに差異が存在した。

最後に、会計処理の相違も問題をいっそう複雑化している。すなわち、減損会計基準では、臨時償却と減損損失を一纏めに会計処理することとしている。資産の評価をするという観点からは、回収可能価額まで帳簿価額が切り下げられるため、臨時償却と減損損失、そして減価償却の順序はそう問題とならない。臨時償却をし、減価償却、減損損失という順序が理論的であると考えられるが、減価償却、減損損失という順序の会計処理は、簡便性という点で望ましいといえる。しかし、このことが前述した法人税法との差異を生み出していることも指摘できる。減損会計基準では、厳密に減損損失と臨時償却を区別していない。これが、臨時償却、資産の評価損の規定の要件をきめ細かく定めている法人税法と相容れ

⁶⁹ 平川忠雄「減損会計にあたって税務の対応」租税研究、2004年7月号68頁

ない原因ともなっている。企業会計上、計上された減損損失は、臨時償却とは厳密に区別された減損損失ではないため、企業会計上の減損損失を1つの費用項目として、法人税法上、損金算入が認められづらくなっているのである。企業会計上の減損損失について、従来から存在している法人税法の規定では対応できず、法人税法として新たな対応が必要となっているのである。その1つの方法が、平成15年12月に改正された法人税基本通達での対応であった。

このような減損会計基準と法人税法の差異と、それに対する法人税法の対応は、序章においても触れたが、固定資産に係る減損損失が、相対的に金額が大きくなる傾向がみられるため、企業会計と法人税法の乖離をさらに拡大させるものと考えられる。この乖離の拡大は、確定決算主義の存在意義の問題にもつながる。法人税法と企業会計、両者の目的とするところは異なるため、両者の完全な一致は望めないであろうが、企業活動の成果所得を求めるという点では共通点があると指摘した。この立場にたって考えれば、法人税法上の所得計算と企業会計上の利益計算との間で共通している事項については、できる限り会計処理を統一するのが自然と考える。以上より、減損会計基準と法人税法の差異の解消の方法を検討する。まず、現行の法人税法の規定の解釈を弾力的にすることで、企業会計上、計上された減損損失を、法人税法上、損金として認める方法を検討したい。つぎに、立法上の措置による解決策を探りたい。

ただし、この問題、つまりは企業会計と法人税法の調整がそもそも必要なかどうかという問題については、企業会計と法人税法の独自性を強調するかどうかということに依拠している。企業会計は企業会計、法人税法は法人税法で、両者はまったく別のものでもよいと割り切るのであれば、減損会計基準は、企業会計におけるものとして、法人税法とは関係ないと結論付け、両者を調整しなくてもよいといえる。計算技術上は、企業会計で計上された減損損失の損失額を、法人税法上、個別の資産ごとに評価損を計上したり陳腐化償却したりする再計算を行ない、損金算入金額と損金不算入金額に計算することは可能である⁷⁰。しかし、現行の法人税法が確定決算主義を採用し、企業の確定した決算に基づく所得計算を重視していることから、申告時点における企業に多大なコストを生じさせる確定した決算の大幅な再計算は回避すべきである。また、法人税法上の臨時償却や資産の評価損という概念は、もともと企業会計からきているものであり⁷¹、企業会計の考え方に変

⁷⁰ 齋藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成19年、81頁

⁷¹ 品川芳宣、辻山栄子「減損会計をめぐる：会計と税務」名古屋経済大学大学院、平成15

化があれば法人税法もそれなりの対応をする必要があると考える。

第2節 解釈による調整

1. 問題の所在

まず、会計処理についての問題である。企業会計上、計上した減損損失が、その損金算入の限度額はともかくとして、陳腐化償却等の償却費として認められるか、固定資産の評価損として認められるか、又は、法22条3項にいう損失として認められるかが問題となる。特に、減損会計基準では、過年度の減価償却累計額の修正処理である臨時償却も、減損損失と一纏めに処理することとしているため、問題となる。

二つ目として、対象とする資産についての問題がある。対象とする資産については、減損会計基準における資産のグルーピングが問題である。企業会計上、減損損失の計上は、資産のグループの中における損失として計上されることがあるのに対し、法人税法では減損処理に対応する各規定の判定の単位が単体のものという差異がある。

三つ目として、損失の計上事由の問題がある。減損会計基準では、減損の兆候については例示列举であり、それが制限されることはない。これに対し、法人税法上の陳腐化償却や資産の評価損等については、その適用事由が制限されている。したがって、減損会計基準に従って計上された減損損失が、法人税法上の陳腐化償却や資産の評価損等の適用事由に合致する場合は、法人税法上損失として認められることになるが、一致しない場合は損失として認められないことになる。これが、解釈上もっとも大きな問題となる。

最後に、資産の評価方法をめぐる問題である。減損会計基準では、正味売却価額又は使用価値が資産の評価額として利用される。一方、法人税法では、資産の評価額は時価とされ、時価とは、原則として、当該資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡される場合に通常付される価額である（法基通9-1-3）。正味売却価額と法人税法上の時価には歩み寄りの余地はあったものの、使用価値は、法人税法上の時価とは相容れない考え方である。ある資産について減損損失が計上され、企業会計上の当該資産の評価額と、法人税法上の当該資産の時価と間に差額がある場合、減損損失が資産の評価損として認められる性質を有するものであっても、両者の評価額の差額部分は損失として認められない可能

性がでてくる。この差額は、非減価償却資産であれば、当該資産の減価償却費の計算の中で、段階的に調整されていく差異であるが、非減価償却資産であれば当該資産を除却又は譲渡するまで調整されない差異となる。

2. 調整方法

まず、会計処理における問題点である。法人税法では、減価償却資産の償却費として損金算入できる金額は、その償却費として損金経理した金額のうち、所定の償却限度額に達するまでの金額とする（法 33①）。減損会計基準では、臨時償却も減損損失に含め一纏めの会計処理をすることになっている。本来陳腐化償却すべき費用があった場合に、減損会計基準による減損損失が計上されたとき、その会計処理が償却費として損金経理したものとなるかが問題となる。この点に関しては、法人税基本通達 7-5-1(5)の改正により、損金経理した金額にすると解釈が変更されている。つまり、減価償却と減損損失は同時計上できない性質のものであるから、その減損損失の金額は償却限度額の範囲内で償却したものと認め、当期の減価償却限度額の範囲内で償却費として容認している。法人税法上、減価償却資産について、評価損の適用事由には該当しない減損損失を計上し、かつ減価償却を行なった場合、当該減価償却資産の帳簿価額は減損損失控除前の金額とされ、この帳簿価額をもとに減価償却限度額の計算を行なうことになる。この減価償却限度額は、企業会計上、減損損失を控除した後の帳簿価額に基づく減価償却費の額よりも大きくなり、この差額の部分に損失として否認された減損損失が容認される部分が生まれる。減価償却の計算が継続する限り、課税期間の対応の相違は生じるものの、減損損失の額は段階的に損金の額に吸収されていくことになる。資産の評価損については、その要件として法人が資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額することになっているため（法 33②）、企業会計上の減損損失として計上されれば、法人税法上も損金経理したものと解して問題ないことになる。以上、会計処理上の問題については、調整が図られている。

つぎに、二つ目の対象とする資産の問題についてである。法人税法では、課税の公平性の観点から、客観的事実に基づく事由による陳腐化償却や資産の評価損等の規定の適用を行なうよう配慮している。対象とする資産を、原則として、単体のものとして扱い、陳腐化償却の適用事由の判定や資産の評価損の適用事由の判定をより客観的にさせようとしていると考えられる。したがって、企業会計上の減損処理に対応する現行の法人税法の各規

定では、対象とする資産について、グルーピングという解釈を持ち込むことはできないと考える。しかしながら、前述したように、減価償却資産については、法人税法上損失として認められない減損損失の額を、償却費として損金経理した金額とすることから、企業会計と法人税法で対象とする資産に完全な一致が図られなくとも、問題とならないとも考えられる。さらには、非減価償却資産についても、損失の計上事由において、減損損失を、例えば、陳腐化償却の適用事由や、資産の評価損の適用事由として、解釈することができれば、又、損失の計上事由として新たに規定に盛り込むことができれば、資産のグルーピングの問題も解消できると考える。

三つ目の問題は、損失の計上事由についてである。増加償却、陳腐化償却や耐用年数の短縮については、減価償却資産に関する規定であり、減価償却資産については、現行の法人税基本通達の取扱いによって、一応の調整が図られていた。しかし、一方、資産の評価損に関する規定については、非減価償却資産も含まれるため、非減価償却資産については調整が図られていない。この点については、企業会計上の減損損失の計上事由が法令 68 条 1 項 3 号に掲げる事由に該当しない場合に、当該減損損失を損失として認めるために、その計上事由が法令 68 条 1 項 3 号ホに掲げる特別の事実に基づき得る場合として解釈できるかという問題になると考える。特別の事実に基づき得るものとして、減損会計基準による減損損失を含むと解釈できれば、減損会計基準と法人税法の資産の評価損の調整は図られることになる。そのためには、特別の事実に基づき得る具体例を定めている法人税基本通達 9-1-16 の解釈を弾力化する必要がある。現在 2 項目ある特別の事実を 1 項目追加すれば、調整できるのである。企業会計と法人税法では、企業活動の成果所得を求めるという点では共通点があり、収益性の低下した資産の帳簿価額を切り下げるという考え方も共有できるものとすれば、特別の事実で減損会計基準による減損損失を含めることはできると考える。この解釈のためには、減損会計基準の定着により、法 22 条 4 項に掲げる一般に公正妥当と認められる会計処理基準に、減損会計基準が反映されることも必要となろう。減損会計基準が、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に反映されれば、通達の解釈の変更も予測される。ここで、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準として減損会計基準が認められた場合、減損損失は資本等取引以外から生じた損失の額とし損金の額に算入することができるか否かの検討が必要となる（法 22③）。減損会計基準では、減損処理を一定の条件のもとで回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理であるとして（減損会計基準意見書三 3）、固定資産に関する再評価又は評価換えであるという表現は用

いていない。あくまでも取得原価主義の下で行なわれる帳簿価額の臨時的な減額であるとしている（減損会計基準意見書三1）。つまり、減損会計基準では、減損損失に対して評価損という表現は使用していないのであるから、現行の法人税法の規定の中で減損損失を考える場合には、原価配分の修正という意味において資産の評価損の範囲内で検討をせざるを得ないと考える。さすれば、減損会計基準が一般に公正妥当と認められた会計処理の基準に反映されたとしても、企業会計上の減損損失が、法人税法上帳簿価額の修正損として認められるためには、法人税法上の資産の評価損の適用事由を満たすことが必要となると考える。したがって、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準として減損会計基準が認められた場合だとしても、減損損失は資本等取引以外から生じた損失の額とし損金の額に算入することができないことになり、資産の評価損の計上事由に減損損失を含めるように解釈を拡大するか、改めて別段の定めを設け減損損失を損金とする旨の立法上の措置が必要となると考える。第3章で別途検討を行なった土地については、時価が著しく下落した場合を、法令68条1項3号ホに掲げる特別の事実として解釈できるか否かということになる。非上場株式会社については、その価額が著しく下落したことが評価損を計上できる事由として掲げている（法令68①二ロ）。ある資産については、評価損の計上を認め、ある資産についてはその計上を厳格に制限している。このようなアンバランスな法人税法の規定の取扱いについては、改められる必要があると考える。したがって、土地についても、時価の著しい下落を法令68条1項3号ホの特別な事実として解釈すべきと考える。この解釈により、時価の著しい下落による減損損失について、法人税法上損金を認めることができるようになる。また、のれんについては、企業会計上ののれんについての減損損失が、法令68条1項3号ホの特別な事実として解釈できるか否かの問題となり、特別な事実の柔軟な解釈若しくは法人税基本通達9-1-16の改定、又は、改めて別段の定めを設ける措置によって、企業会計と法人税法との差異が調整できると考える。

最後に、資産の評価方法、すなわち「時価」の決定の問題である。この評価額の問題は、減損会計基準にかかわらず、時価主義が台頭してきている企業会計上の会計処理と法人税法上の処理の全般に関わる問題でもある⁷²。そして、両者の分野においても、資産の評価額についての絶対的正確性を確保することは困難であるため、今後の一層の検討が必要である。ただし、減損会計基準における正味売却価額に関しては、法人税法上の時価とある時点での売却額を基準とすることから共通性が見出せる。法人税基本通達の時価の解釈に、

⁷² 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税務通信、平成14年11月号22頁

減損会計基準の正味売却価額を含めることが可能であると考え。この点は、損失の計上事由同様、減損会計基準が法人税法上の一般に公正妥当と認められた会計処理の基準に反映されるかという問題になる。そのため、改めて別段の定めを設ける立法上の措置の検討が必要となるであろう。

第3節 立法上の措置

1. 問題の所在

本章第2節で両者の差異について、現行の法人税法の規定について、解釈を変更、弾力化することによる調整を検討したが、解釈にはそれ自体に限界がある。

つまり、現行の法人税法の規定は、規定の解釈を限定的に解釈せざるを得ない規定となっていることが挙げられる。例えば、固定資産の評価損の計上事由を定める法令 68 条 1 項 3 号においては、イからニに事由を列挙し、ホでイからニに掲げる特別な事実に準ずる場合という表現を用いているが、「特別な」という表現で、イからニに掲げる事由以外の場合を厳しく制限する規定振りとなっている。このような規定であっても解釈により、適用事由を弾力的に解釈する余地はあるものと考えられる。その点は、本章第2節で検討したが、解釈には法人税法を利用するさまざまな利害関係人によって、それぞれの解釈が生まれる余地があり得るわけであり、弾力的に解釈するにしても反対の意見も当然あり得る。また、課税庁側は、どうしても厳しい解釈を行なって、納税者の解釈を拘束することになる。したがって、解釈それ自体に限界が存在することになるのである。このような解釈の限界を解きほぐす観点から、立法上の措置が必要とされる。

また、現行の法人税法の規定が不十分な点にも問題が存在し、立法上の措置が必要される。法人税の課税標準である所得の概念は、一般的に包括所得概念であると指摘される⁷³。この包括所得概念は、純資産増加説とも呼ばれ、担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、反復的、継続的な利得のみでなく、一時的、偶発的、恩恵的利得も所得に含まれることになる⁷⁴。一時的、偶発的、恩恵的な利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが租税の公平性の要請に合

⁷³ 金子宏「租税法」(徂弘文堂、平成 18 年、190 頁)

⁷⁴ 品川芳宣「税法と企業会計基準」税務通信、2,944 号 31 頁

致すること、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、租税の再分配機能を高めること、そして、所得の範囲を広く構成することが租税の景気調整機能を増大させること等の理由から、日本のみならず、広く世界の諸国において、採用されている⁷⁵。この包括所得概念においては、純資産増加説にも通じるため、経済的価値の増加を所得として捕らえる反面、経済的価値の減少も所得の減算項目として捕らえることが必要となる。減損会計基準による減損損失は、収益性の低下を受けて行なわれる会計処理であり、損失として純資産を減額させることになる。さすれば、損失として所得を減額させるよう、減損損失に対応する取扱いが法人税法上規定されるべきともいえる。したがって、ここにも立法上の措置を必要とする理由がある。

ただし、立法上の措置は、政策的判断の影響を受けることも考慮しておくことが必要である。立法上の措置は、財政上の問題とも絡み、政策的な判断の影響を受ける。立法上の措置が、最終的に、政策として認められるものか否かという問題である。

現在の法人税課税政策の考え方は、経済のグローバル化等の経済、社会の構造変化に適切に対応するため、グローバルでの企業活動の税負担を均一化すべきとの観点から、法人実効税率のさらなる引下げが必要であるという流れにあり、今後、厳しい財政事情の下、課税ベースの拡大を含めて対応する必要があるとの考え方に至っている⁷⁶。つまり、減損会計基準による減損損失を、法人税法上損金として認めることは、課税ベースの拡大という流れに反するため、立法上の措置も制限を受けざるを得ない状況にあるといえる。しかしながら、減損損失を法人税上損失として損金算入を認めることは、法人税の負担を軽減させることになり、企業の新たな設備投資への意欲を掻き立てる政策にもなり得ないだろうか。中小企業も含め企業部門全般を通じた生産性の向上や事業の効率化等に真に有効な投資を促進する観点から、研究開発税制をはじめとする政策税制の効果的な活用重点を置く必要性が強調されているのと同様に、減損損失の損金計上を認める規定の創設も検討の余地があると考えられる。以下、法人税法の企業会計との関係を一層深めるべきという立場から、立法上の措置について検討を行なう。もっとも、これらの措置自体については、その政策的判断の可否も含め、さらなる議論が生じることも考えられる。

⁷⁵ 金子宏「租税法」(株)弘文堂、平成18年、190頁

⁷⁶ 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」平成19年11月、第2、2.(1)(2)

2. 立法上の措置による対応

最初に、現行の法人税法に規定される陳腐化償却や資産の評価損の計上事由に減損損失を明示する方法、又は、適用事由を現在の限定的列挙から例示列挙へ変更する方法がある。具体的には、陳腐化償却であれば、法令 60 の 2 条 1 項を、企業会計上の減損損失についても陳腐化償却を可能とする規定にする。また、陳腐化償却の適用事由は、耐用年数の短縮の適用事由とも連動していることから（法令 57①三、法令 60 の 2⑥）、耐用年数の短縮の適用事由を限定して列挙している法令 57 条 1 項に、7 号として「1 号から 6 号に準ずる事由」という項目を追加することが考えられる。この場合、耐用年数の短縮や陳腐償却の適用事由が、現行の限定列挙から例示列挙に変わることになり、新たに設ける規定によって適用事由の解釈が柔軟に行なえるようになる。このことは、本章第 2 節で検討した解釈による調整の限界を解消することにもつながる。企業会計上、減損損失はさまざまな減損の兆候に基づいて計上されるが、陳腐化償却や耐用年数の短縮が適用される事由も柔軟な解釈が可能となれば、当該減損損失が法人税法上損金の額に算入される可能性が大きくなる。

次に、資産の評価損に関する立法上の措置である。まず、固定資産の評価損が認められている場合を列挙している法令 68 条 1 項 3 号に「減損損失による損失」を適用事由として規定する方法である。これは、包括所得概念の考え方に基づけば、当然認められるべき規定と言える。また、土地の評価損の取扱いにおいて問題となった時価の下落については、有価証券についての規定である法令 68 条 1 項 2 号ロの規定にならい、法令 68 条 1 項 3 号に「時価の著しい下落」という適用事由を規定する方法も考えられる。さらには、法令 68 条 1 項 3 号へに掲げるイからホに準ずる特別の事実という規定を改める方法が考えられる。つまり、この「イからホに準ずる特別な事実」という規定を「イからホに準ずる場合」と改め、イからホを現行の限定列挙という形式から例示列挙に変更する立法上の措置である。これにより、固定資産の評価損が認められる場合が、解釈により格段に広がることになる。これは、また、解釈上の限界を解消することにもなるのである。

更には、法人税法上の陳腐化償却や資産の評価損等として損金計上を認めるのではなく、陳腐化償却や資産の評価損等と区分せずに一纏めにして、減損会計基準による減損損失を損金として認める規定の創設も検討できる。ただし、恣意的な損失の計上が排除されるよう、減損会計基準に沿った減損損失のみ損金として認めるような配慮が必要である。

参考文献

1. 秋葉賢一「減損損失の認識と測定」企業会計、54 卷 11 号
2. 新井益太郎「減価償却の理論」同文館出版(株)、昭和 55 年
3. 伊藤邦雄、田中謙二、弥永真生、米山正樹「時価会計と減損」(株)中央経済社、平成 18 年
4. 上西左大信「棚卸資産・固定資産・繰延資産の評価」税理、平成 15 年 9 月号
5. 太田達也編著「平成 16 年 3 月決算上場会社の全事例を対象とした減損会計早期適用会社の徹底分析」税務研究会出版局、平成 16 年
6. 太田達也「減損会計にかかる税務と税効果会計」租税研究、平成 17 年 6 月号
7. 太田達也「減損会計実務のすべて」税務経理協会、平成 17 年
8. 岡村忠生「法人税法講義」(株)成文堂、平成 18 年
9. 金子宏著「租税法」(株)弘文堂、平成 19 年
10. 川村義則「減損会計における現在価値と公正価値」企業会計、52 卷 2 号
11. 川村義則「対象資産及び資産のグルーピング・共用資産・のれんの取り扱い」企業会計、54 卷 11 号
12. 企業会計基準委員会「過年度遡及修正に関する論点の整理」平成 19 年
13. 企業会計審議会「連続意見書第三 有形固定資産の減価償却について」企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書、昭和 35 年
14. 企業会計審議会「固定資産の会計処理に関する論点の整理」平成 12 年
15. 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」平成 14 年
16. 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」平成 14 年
17. 企業会計審議会「企業結合に係る会計基準」平成 15 年
18. 減損会計研究委員会報告「減損会計をめぐる論点」(財)企業財務制度研究会、平成 10 年
19. 減損会計・税務研究特別委員会中間報告「固定資産の減損に係る研究～会計と税務の観点からの検討～」
20. 五反田屋信明「過年度遡及修正に関する論点整理について」会計・監査ジャーナル、626 号
21. 小山真輝「資産の評価損に関する税務上の取扱い」租税研究、平成 15 年 6 月号

22. 小山真輝「平成 15 年度の法人税法改正に係る取扱通達について」(社)日本租税研究協会、平成 16 年
23. 小山真輝編著「法人税基本通達逐条解説」税務研究会出版局、平成 18 年
24. 斎藤真哉編著「減損会計の税務論点」(株)中央経済社、平成 19 年
25. 品川芳宣「税法と企業会計基準」税務通信、2,750 号
26. 品川芳宣「税法と企業会計基準」税務通信、2,944 号
27. 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税経通信、平成 14 年 11 月号
28. 品川芳宣、辻山栄子「減損会計をめぐって：会計と税務」名古屋経済大学大学院、平成 15 年
29. 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務広報、平成 15 年 7 月号
30. 品川芳宣「減価償却費」税務弘報、平成 18 年 4 月号
31. 品川芳宣「確定決算基準」税務弘報、平成 18 年 12 月号
32. 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」平成 19 年
33. 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース「事業再編税務ハンドブック」(株)中央経済社、平成 19 年
34. 租税法学会「会社法の改正と法人税法」(株)有斐閣、平成 15 年
35. 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈」(株)財経詳報社、平成 10 年
36. 武田昌輔「総説 (費用と損失)」日税研論集 42 号、(財)税務研究センター、平成 11 年
37. 武田昌輔編著「企業課税の理論と課題」(株)税理経理協会、平成 19 年
38. 武田昌輔編著「DHC コメントール法人税法」第一法規
39. 田中将「会計制度と法人所得課税」(株)清文同、平成 18 年
40. 辻正雄「減損会計早々期・早期適用企業の財務分析」企業会計、57 巻 4 号
41. 辻山栄子「固定資産の評価」企業会計、53 巻 1 号
42. 辻山栄子「減損会計の基本的な考え方」企業会計、54 巻 11 号
43. 辻山栄子編著「逐条解説減損会計基準」(株)中央経済社、平成 16 年
44. 中里実「租税法と企業会計」旬刊・商事法務、1432 号
45. 東京北斗監査法人「減損会計の会計実務・税務実務・監査実務」TAC 出版、平成 14 年
46. 中田信正「どうなる企業会計と税務会計」第 50 回租税研究大会記録、(社)日本租税研究協会

47. 中西基「租税法と現代会計」(有)森山書店、平成 17 年
48. 成松洋一「新減価償却の法人税務」(財)大蔵財務協会、平成 19 年
49. 成道秀雄「固定資産の減損失の税務」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター、平成 11 年
50. 成道秀雄「減損会計が法人税法に与える影響」税務弘報、平成 14 年 11 月号
51. (社)日本経済団体連合会「平成 16 年度税制改正に関する提言」
52. (社)日本教団団体連合会「今後のわが国税制のあり方と平成 20 年度税制改正に関する提言」
53. 日本公認会計士協会「平成 16 年度税制改正意見・要望書」
54. (社)日本租税研究協会「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針の検討状況に整理に対する意見・要望」
55. 野田秀三「評価損と譲渡損」日税研論集 42 号、(財)日本税務研究センター、平成 11 年
56. 平川忠雄「減損会計にあたっての税務の対応」租税研究、平成 16 年 7 月号
57. 平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研、平成 13 年 3 月号
58. 広瀬義州「財務会計」(株)中央経済社、平成 18 年
59. 福島基「固定資産の減損処理と各種償却」税務弘報、平成 19 年 2 月号
60. 細川健「M&A と営業権 (のれん) の税務」税務研究会出版局、平成 12 年
61. 右山昌一郎「減損会計基準に対処すべき税務の問題点」税理、平成 17 年 3 月号
62. 水野忠恒「租税法」(株)有斐閣、平成 19 年
63. 山本守行編著「体系法人税法」(株)税務経理協会、平成 19 年
64. 米山正樹「減損会計－配分と評価－」(有)森山書店、平成 15 年
65. 渡辺淑夫「法人税法－その理論と実務」(株)中央経済社、平成 18 年

第二次納税義務に関する一考察

—原告適格を中心として—

古 川 千 津 子

第二次納税義務に関する一考察 —原告適格を中心として—

国士舘大学大学院 院生

古 川 千 津 子

第二次納税義務者は、第二次納税義務（国税徴収法第 32 条から第 41 条・第 40 条は削除）特有の権利救済に関する条文が定められていないがために、通常の納税義務者に比べ不利な立場に置かれている。

実際、第二次納税義務者にとって自己の権利救済を求めるための唯一の手段であるはずの租税訴訟（国税通則法第 114 条・行政事件訴訟法第 3 条）において、現状では争うことすらままならない。

せめて、租税訴訟において第二次納税義務を争うことが可能になれば、権利救済の途も飛躍的に開かれるのではないか。

第二次納税義務者の権利救済については、違法性の承継を緩やかに解することで権利救済を図ろうとするアプローチもあるが、本稿では、第二次納税義務者に対して取消及び無効等確認訴訟における原告適格をどの程度まで拡げて認めることができるのかというアプローチにより、言及した。

【第1章】

第1章では、第二次納税義務の性質及び事後的な救済手立てを極端にもちえない制度であることを検討し、第二次納税義務者がいかに弱い立場にあるかを論述した。

第二次納税義務は、第二次納税義務の前提となる本来の納税義務者の納税義務が、第二次納税義務者の預かり知らないところで確定する。しかも、納税資金の調達に加え納付額に不足した場合には差押え(国税徴収法第47条)等の可能性が生ずる。

通常の納税義務者に更正の請求(国税通則法第23条)をはじめ不服申立てについて規定されている(国税通則法第75条以下)一方で、第二次納税義務者については、第二次納税義務に特有の権利救済の途を確保するような規定は見当たらない。

【第2章】

第2章では、第二次納税義務者が自己の権利救済を求め採りうる訴訟手段として従来から論じられている次の二つの方法について、学説を整理し検証した。

- ① 第二次納税義務に関する納付告知処分取消訴訟において、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を争う方法
- ② 直接、本来の納税義務者に対する課税処分の取消及び無効等確認を争う方法

これらの訴訟手段について条文解釈及び学説を整理した範囲においては、第二次納税義務者に対し原告適格を認める余地を見いだすことができる。

【第3章】

第3章では、第二次納税義務者の原告適格に関する事例に焦点を当て、検証し、第二次納税義務者についての原告適格の拡大傾向について言及した。

〔事例1〕神戸地裁昭和46年11月16日判決（行集24巻11・12号1237頁）

〔事例2〕最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）

〔事例3〕最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁）

〔事例4〕最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁）

四つの事例を時系列にそって検証することで、第二次納税義務者の原告適格の拡大傾向が認められた。行政事件訴訟法において原告適格が拡大解釈され始めたことも重なり、従来に比べ権利救済が図られてきたといえる。

【第4章】

第4章では、第二次納税義務者の権利救済はどうあるべきなのか、原告適格が拡大されたとしても残される課題や今後の展望について考察した。

第二次納税義務制度の趣旨から、あらゆる第二次納税義務者に対し原告適格を認める必要はない。そこで、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決を契機とし、第二次納税義務者の原告適格をどこまで拡大することができるのかを検討した。

最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の効力の及ぶ範囲として、

（1）第二次納税義務者が単なる取引相手にすぎない場合

（2）本来の納税義務者が租税訴訟をおりてしまった場合

これらの要件をいずれも満たす場合には、本来の納税義務者と第二次納税義務者との一体性・親近性を否定し、第二次納税義務者に人的独立性を認め、権利救済の途が保障されてしかるべきではないだろうか。

（2）を要件とするならば、実際、多くの第二次納税義務者の権利救済の途が、格段に開かれるはずである。

第二次納税義務に関する一考察

—原告適格を中心として—

目次

はじめに	1
第1章 第二次納税義務の概要	7
第1節 第二次納税義務制度の沿革	8
1. 法制化の背景	8
2. 制度の変遷	10
第2節 第二次納税義務の意義	12
1. 第二次納税義務とは	12
2. 第二次納税義務制度の趣旨	18
3. 第二次納税義務の成立要件等	19
4. 第二次納税義務の法的性質	26
5. 第二次納税義務の納付告知処分の法的性質	27
第3節 小括	29
第2章 第二次納税義務者の原告適格をめぐる租税争訟上の問題	32
第1節 租税争訟上の問題	33
1. 租税争訟の意義	33
2. 原告適格	36

第2節	第二次納税義務者の争訟手段	46
1.	第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法	47
2.	第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法	52
第3節	小括	56
第3章	裁判例の検証	60
第1節	裁判例の検証	61
1.	第二次納税義務者は主たる課税処分を争うことができるが、第二次納税義務者の権利救済（利益を守る）には充分ではないとされた事例〔事例1〕	62
2.	第二次納税義務者は、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の存否又は数額を争うことはできないとされた事例〔事例2〕	68
3.	第二次納税義務者は主たる課税処分の取消及び無効確認を求める原告適格を有するとし、その原告適格は納付告知処分がされる以前においても認められるとされた事例〔事例3〕	75
4.	第二次納税義務者は、主たる課税処分の取消しを求める不服申立適格を有するとされた事例〔事例4〕	84
第2節	裁判例の比較分析	94
1.	裁判例の比較	94
2.	裁判例における原告適格の拡大傾向と第二次納税義務者の権利救済	98
第4章	第二次納税義務者に係る原告適格拡大の傾向と残された課題	101
第1節	第二次納税義務者の原告適格に関する小括	103
1.	学説の発展及び裁判例の積み重ねにより柔軟な解釈へ	103

2.	近年の行政事件訴訟法における原告適格の動向	109
第2節	第二次納税義務に関して残された課題及び今後の展望	111
1.	第二次納税義務に関して残された課題	111
2.	第二次納税義務の今後の展望	113
	むすびにかえて	116
	参考文献	118

【文献表記略称】

- 民集 → 最高裁判所民事判例集
 行集 → 行政事件裁判例集
 税資 → 税務訴訟資料

(注) 論文文字数 (本文文字数のみ。脚注、表の文字数は含まない。)

はじめに	3,428 字
第1章	15,490 字
第2章	17,507 字
第3章	26,076 字
第4章	9,268 字
むすびにかえて	1,576 字
合 計	73,345 字

はじめに

平成 18 年 1 月 19 日の日本経済新聞（夕刊）に、次の見出しで記事が掲載されていた。

「国税不服審査訴訟 アルゼ会長勝訴 最高裁、二審判決を破棄」

記事の内容は、グループ会社に対する法人税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分に基づく滞納処分につき国税徴収法第 39 条の第二次納税義務者として支払いを求められたグループ会長兼社長が国税不服審判所の裁決取消を求めた裁判において、最高裁は東京高裁判決を破棄、グループ会長兼社長が逆転勝訴したというものであった。

記事には、「第二次納税義務者のうち、低額で資産譲渡を受けた義務者が本来の納税義務者の課税処分について異議を申し立てることは、実務上認められていなかった」という一文がある。すなわち、第二次納税義務者は「異議を申し立てる」ことすら、認められていなかったのである。

第二次納税義務者にとっては第二次納税義務という義務を課されるにもかかわらず、その義務に対し異議を申し立て、自己の権利を主張する手立てが保障されていないという内容であった。

では、そもそも、第二次納税義務とは、どのような納税義務なのだろうか。

第二次納税義務は、国税徴収法第 32 条から第 41 条（ただし、第 40 条は昭和 37 年に削除）に規定されている。

金子宏先生によれば、第二次納税義務とは、「納税義務者（徴収納付義務者を含む。以下同じ。）が租税を滞納した場合において、その財産について滞納処分をしてもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合に、納税義務者と一定の関

係を有する者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務⁽¹⁾」であり、この納税義務を負う者が第二次納税義務者ということになる。

第二次納税義務の大きな特徴の一つは、第二次納税義務者が負担すべき第二次納税義務の範囲決定の前提となる本来の納税義務者の納税義務が、第二次納税義務者とは無関係に、第二次納税義務者の預かり知らないところで確定する点である。なおかつ、第二次納税義務者とは無関係に確定されるに至った本来の納税義務者への滞納処分は、その確定した時点で第二次納税義務者に通知されるような制度の仕組みにはなっていない。

つまり、第二次納税義務に基づく納付通知書は、第二次納税義務者に突然届くものであるということが出来る。実際のところ第二次納税義務者が本来の納税義務者への滞納処分の状況を知っているか否かを問わず、第二次納税義務者は通常の納税義務者に比べ不利な立場にある。

すなわち、第二次納税義務者に該当するとされた者は自己以外の第三者の租税を負担することになり、事実上及び法律上、重大な影響を受ける。具体的には、事実上の影響として納税資金の調達を迫られ、それでも納付額に不足が生じた場合には、法律上の影響として差押え（国税徴収法第 47 条）や換価（国税徴収法第 89 条・同 90 条）の可能性が生じる。

このように、第二次納税義務制度は、税収の確保という一面だけでなく、第二次納税義務者に対し新たな税を事実上賦課する一面も持ち合わせているために、第二次納税義務者の権利救済という観点から、事実関係の正確な把握はもちろんのこと、慎重かつ適正な適用が求められる。

では、第二次納税義務について適用されるべき条文は、どのように規定されているのだろうか。

現行の国税に関する第二次納税義務制度の根拠は、先に述べたように国税徴収法

第 32 条から第 41 条（第 40 条は削除）に規定されているにすぎない。国税に関する一般法である国税通則法においても、通常の納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定に関する条文（国税通則法第 15 条）はあるが、第二次納税義務の確定方法等の特別な条文は見当たらない。さらに、第二次納税義務を課せられた者について通常の納税義務者と区別し、第二次納税義務を課せられた者に特有の権利救済の途を確保するような条文も、特には見当たらない。

他方、通常の納税義務者にあつては、更正の請求（国税通則法第 23 条）を始めとして、不服申立てに関する条文（国税通則法第 75 条以下）も明文化されており、十分とはいえないまでも権利救済が図られていると考えられる。

この点だけをみても、条文上も第二次納税義務者が通常の納税義務者に比べ不利な立場に置かれていることが見てとれる。

以上のように、第二次納税義務の特徴を考慮した上での権利救済の条文が定められていないということは、第二次納税義務者にとっては権利救済のための手段が確保されていないということである。権利救済の手段が確保されていないとすれば、第二次納税義務者にとって自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法第 114 条・行政事件訴訟法第 3 条）ということになる。租税訴訟において自らの権利を主張するしか、術はないのである。

ところが、現状では、第二次納税義務者特有の権利救済の条文が定められておらず、租税訴訟において争うことすらままならない。

せめて、租税訴訟において第二次納税義務を争うことが可能になれば、第二次納税義務者の権利救済の途が飛躍的に開かれるのではないか。

そこで、第二次納税義務者の自己の権利救済を求め採りうる手段として、従来から次の二つの方法が議論されてきた。

- ① 第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を争う方法
- ② 第二次納税義務者が直接、本来の納税義務者に対する課税処分の取消あるいは無効等の確認を争う方法

上記①・②二つの方法が従来から論じられているわけだが、議論され続けているということは、それだけ解決が望まれている問題であるといえる。

では、実際に自己の権利救済を求めて租税訴訟を提起した場合、その租税訴訟が適法な訴えとなるために必要な要件は何であろうか。租税訴訟を提起したとしても、門前払いをされてしまうようでは、権利救済の意味をなさない。

そこで、適法な訴えとなるべく要求される要件が訴訟要件であり、取消訴訟及び無効等確認訴訟における訴訟要件の一つに、原告適格（行政事件訴訟法第9条・同第36条等）がある。この原告適格の要件を充足しなければ、訴えは適法とならず、結果として権利救済の途が閉ざされることになる。

はたして、第二次納税義務者は原告適格の要件を充足するのであるか。すなわち、処分の直接の相手方以外の第三者である第二次納税義務者に、原告適格は認められるのだろうか。

第二次納税義務に関しては、第二次納税義務を定める条文そのものがわずかであるため解釈に依存する余地を多く残すと考えられ、権利救済についても従来からさまざまな問題が提起され論じられてきた。とはいえ、通常の納税義務者の権利救済ほどには論じられてこなかったようである。

具体的な統計として表われることはないだろうが、予期せぬ第二次納税義務の納付告知処分により不利益を受けた第二次納税義務者も多かったと思われる。納得のいかないままに第二次納税義務者として納付を行う者の多い中、冒頭引用の新聞記事に取り挙げられたアルゼグループ会長兼社長は、第二次納税義務者として滞納法

人税額を支払うことによって不利益を被ると主張した。その後、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがあり、そのうえ、第二次納税義務者は実際に納付告知処分を受けるまでは不服申立をできる資格があるとはわからない等の理由から、その第二次納税義務者の権利救済の主張が最高裁において認められ、注目されたのである。

第二次納税義務者の権利救済については、違法性の承継を緩やかに解することで権利救済を図ろうとするアプローチもある。

しかし、本稿では、この新聞記事となった最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁）を契機とし第二次納税義務者の権利救済について、第二次納税義務者は直接、本来の納税義務者に対する課税処分の瑕疵を租税訴訟（取消訴訟及び無効等確認訴訟）にて争うことができるのか、すなわち、第二次納税義務者の原告適格に焦点を当て、検討したい。

これらの検討を通じて、第二次納税義務者の権利救済についての問題を原告適格の観点から明らかにするとともに、処分の直接の相手方以外である第二次納税義務者に対して、取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格をどこまで拡大して認めることができるのかについて、言及したい。

-
- (1) 金子宏『租税法〔第12版〕』（弘文堂，2007年）131頁。

第1章 第二次納税義務の概要

従来の国税徴収法が昭和26年に改正された際に初めて立法化された第二次納税義務制度は、昭和34年の国税徴収法全文改正以来、大きな改正もなく今日に至っている。しかし、それは制度自体が完成されているという理由から改正されてこなかったわけではなく、むしろ、一層の改正が望まれている点や第二次納税義務者の権利救済という観点からの問題点がある。

例えば、第二次納税義務が発生する場面で、本来の納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」という）が違法であったとき、第二次納税義務者がどのようにその違法であることを主張し権利救済を求めることができるかについてである。

まず、第二次納税義務者の権利救済をめぐる租税争訟上の問題を論ずるにあたり、そもそも第二次納税義務制度とはいったいどのようなものか、ということをはっきりとしておく必要がある。

そこで、本章においては、まず第1節において、第二次納税義務制度の沿革について考察する。次に第2節において、第二次納税義務の意義について趣旨や要件及び法的性質等について整理する。

第1節 第二次納税義務制度の沿革

第二次納税義務制度は、いかなる理由の下に制定されたのであろうか。本節においては、第二次納税義務制度が法制化された背景及び制度の変遷について考察する。

1. 法制化の背景

わが国における第二次納税義務制度は、それまでの国税徴収法が昭和26年に改正された際に初めて「第二次納税義務」として明確に認識され、体系的に立法化された。

第10回国会衆議院大蔵委員会（昭和26年3月）では、立法関係者はその提案の理由について次のように説明している。

「納税者に詐害行為等がありました場合の徴税方法を改善したことであります。すなわち、滞納処分の実情に顧みますと、滞納者が故意にその財産を親族に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分の目的達成を不可能ならしめるごとき事例が少なくない実情でありますので、正当な納税者との権衡上、かかる場合には、滞納者本人について滞納処分を執行しても、なお徴収すべき税金に不足するときに限って、これらの親族または同族会社から徴税できることとしたのであります⁽¹⁾」。

確かに、第二次世界大戦後の混乱した経済社会の世相は租税徴収面にも波及し、租税負担の回避を目的とした種々の脱法行為が横行したことにより租税徴収の実を充分にあげえなかった。これらの状況に鑑み、租税徴収の早期確保と公平負担の実現を図るためには、租税債務者が執行対象財産の減少行為を行ったとしても、租税債権者において、これらの行為を実質的に否定するという処置が必要であった。

この実質的な否定においても、私法上の詐害行為取消権（国税通則法第42条・民法第424条）のように司法手続を経由していたのでは迅速に対応できない。詐害

行為取消権の行使には必ず司法手続によることが必要であり、かつ、その取消権の行使にあたって租税債権を害したという詐害事実の存在、詐害意思の存在等が要件となっており、その適用要件は非常に厳しい。しかも、その詐害意思の存在についての主張・立証責任は税務行政側に負わされている。

実際のところ、民事上においても詐害行為取消権の行使事例は決して多くはないといわれている。

また、詐害行為取消権の行使のような方法ではいちいち手続が煩雑になり、租税のように大量かつ反復的に生ずるものについては、個別に対応することが困難である。

たとえ個別に対応可能であるとしても、安井誠氏（当時：大蔵省主税局）の「すべてを一般の訴訟手続によると、それだけ費用も手数もかかるだけでなく、期限内に納めた納税者との間の租税負担の公平の問題も考える必要がある⁽²⁾」との発言にも見られるように、詐害行為取消権の行使については他の問題が生ずることになる。

このように現実には詐害行為取消権の行使は非常に難しく、そのため、私法上の詐害行為取消権ではなく、第二次納税義務制度という税務行政側が単独で行使できる権限としての行政処分によることにしたのである。

この際、桃井直造氏（当時：東京国税局調査査察部）の「誤っていた処分なら争い得るという道は常に残されているという保障があるものなら、法律制度としていいのではないか⁽³⁾」との発言に見られる考え方等もあり、詐害行為に該当する場合の典型的な例、誰が見ても詐害行為、不当に税を免れる結果になるというような行為をある程度定型化してとらえて、税務行政側の判断にまかせていく方式を採るに至ったのである。

2. 制度の変遷

国税徴収法は明治30年に制定された歴史的にも古い法律であり、現行の国税徴収法は、前述のような背景の下、昭和34年の全文改正、さらに昭和37年の国税通則法制定に伴う整備を経ている。

言い換えれば、明治期に制定後昭和34年の全文改正までおよそ60年余り、昭和26年の第二次納税義務制度の導入及び強制徴収に関する徴収緩和諸制度を設けた改正を除けば、ほとんどめぼしい改正はなされていない。

改正前の国税徴収法は、その前提とする経済社会の実態の変化、さらにそれに根ざす法律制度ないしは法律思想の変化に対し、十分な適応性を失いつつあった。そのため複雑な経済的制度を利用して租税の合法的回避を図る行為が生じ、また一方において、租税の賦課制度と徴収制度との間のズレ（例えば、実質所得者課税を行ったとしても所得の源泉である財産が納税者以外の名義となっているために滞納処分ができないといった状況）を生ずることになった。

租税の合法的回避を図る行為や賦課制度と徴収制度との間のズレといった状況を検討した上で、租税徴収の確保を全うするため、一方において国民の納得を得つつ軽からざる負担の租税を徴収していくために、徴収制度そのものの根本的検討が必要とされた。

そこで、租税徴収制度調査会の3年間にわたる熱心な検討の結果出された答申に基づき、第二次納税義務の範囲を合理的に拡張し、私法秩序を乱さない特定の方法によって「当該財産について権利を有する者に補充的な納税義務を課する方法によって租税徴収の確保を図ろう⁽⁴⁾」としたのである。

昭和34年の国税徴収法全文改正時においては、租税徴収制度調査会答申に基づき、①租税徴収の確保、②私法秩序の尊重、③徴収制度の合理化という三つの基本的考え方が、以下のように盛り込まれている。

「第二次納税義務の制度は、形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である⁽⁵⁾」。

また、昭和37年の国税通則法の制定に伴い国税徴収法のうち租税通則に関する規定はあげて国税通則法へ移行し、第二次納税義務に関する規定も例外ではなかった。国税徴収法第27条から第31条が削除され、それぞれ国税通則法第5条（相続による国税の納付義務の承継）・第13条（相続人に対する書類に送達の特例）・第6条（法人の合併による国税の納付義務の承継）・第8条（国税の連帯納付義務についての民法の準用）・第9条（共有物等に係る国税の連帯納付義務）の規定に移行している。

なお、現行国税徴収法制定当初は第40条において人格のない社団等を法人とみなして国税徴収法を適用する旨を定めていたが、国税通則法の制定に伴う国税徴収法整備の際、この条文の規定内容を国税徴収法第3条に移行し、第40条は削除されるに至った。

その後、第二次納税義務に関しては、大きな改正は特に行われておらず、現在に至っている。

以上、本節においては、第二次納税義務制度の沿革及び変遷を概観した。

次の第2節においては、第二次納税義務と一言で言ってもさまざまな態様がある点も含め、のちに検討することとなる第二次納税義務の性質等について考察する。

第2節 第二次納税義務の意義

第1節では第二次納税義務制度の沿革及び変遷を考察した。本節では、第二次納税義務制度に関する条文の体系を概観するとともに、条文に内在する問題を考察し、第二次納税義務者の立場が通常の納税義務者に比し弱いことを検証する。

1. 第二次納税義務とは

第1節で考察した第二次納税義務制度の沿革を踏まえ、第二次納税義務とはどのようなものであるのかについて明らかにする。

(1) 第二次納税義務の定義

現行の第二次納税義務制度は、租税徴収制度調査会の答申に基づき、昭和34年の国税徴収法全文改正、さらに昭和37年の国税通則法の制定の際に整備充実されたものである。租税徴収制度調査会は、その答申の中において第二次納税義務に関する基本的な考え方を次のとおり述べている。

「第二次納税義務の制度は、形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である⁽⁶⁾」。

この租税徴収制度調査会の考え方が、現行の国税徴収法に規定する第二次納税義務制度全般の意義を把握するうえで、軸となることは間違いない。

では、実際に第二次納税義務はどのように定義されているのだろうか。

金子宏先生は、第二次納税義務とは「納税義務者（徴収納付義務者を含む。以下同じ。）が租税を滞納した場合において、その財産について滞納処分をしてもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合に、納税義務者と一定の関係を有す

る者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務⁽⁷⁾をいい、この義務を負う者を第二次納税義務者という、と説明している。

さらに、大阪高裁昭和48年11月8日判決（行集24巻11-12号1227頁）においても、「第二次納税義務の制度は、納税者の財産につき滞納処分を執行しても、なおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、実質的にはこれを否認して、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないような場合に、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的、第二次的に納税者の納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度である⁽⁸⁾」と判示している。

（2） 第二次納税義務の種類

現行の国税徴収法は、その第33条から第39条まで及び第41条（地方税に関しては地方税法第11条から第11条の8までおよび第12条の2等）において、次の①～⑧の種類を定めている。

条文それぞれの主たる目的の差異については、17頁の【図表1-1】を参照されたい。

国税徴収法は上記の各条文において、必ずしも同一の性格でないものを第二次納税義務という共通の租税徴収の方法をもって規定し、本来の納税義務者（以下、「主たる納税義務者」という）と特定の関係のある者を第二次納税義務者として規定している。

では、第二次納税義務者にはどういった者が該当するのだろうか。主たる納税義務者と特定の関係にあるとは、どういった関係を指すのだろうか。

以下、条文ごとに整理を試みる。

① 無限責任社員の第二次納税義務（国税徴収法第33条）

この規定によれば、合名会社又は合資会社に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、その会社の社員又は無限責任社員が第二次納税義務を負う。

② 清算人等の第二次納税義務（国税徴収法第34条）

この規定によれば、法人が解散したのち納付すべき国税を納付することなく残余財産の分配等を行ったときは、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときに限り、分配等を行った清算人及び分配等を受けた者が、清算人は分配等をした財産の価額の限度において、分配等を受けた者はその受けた財産の価額の限度において第二次納税義務を負う。

会社法（第653条：清算人の第三者に対する損害賠償責任）の規定と異なり、清算人等の故意・過失を要件とせず、清算人及び残余財産の分配等を受けた者が納付責任を負う。

③ 同族会社の第二次納税義務（国税徴収法第35条）

この規定によれば、滞納者が同族会社の株式又は出資を有している場合において、その株式又は出資の譲渡ができない等の事情があり、かつ、滞納者の他の財産について滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、その同族会社はその株式又は出資の価額の限度において第二次納税義務を負う。

④ 実質所得者課税及び所得の帰属推定による課税額の第二次納税義務並び

に同族会社の行為又は計算の否認による課税額の第二次納税義務（国税徴収法第36条）

この規定によれば、課税面と徴収面とのギャップを埋めるために、実質上の帰属者（主たる納税義務者）に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、名義上の帰属者が実質課税の原因となった財産を限度として第二次納税義務を負う。

また、同族会社の行為又は計算が否認された場合には、行為又は計算の否認の対象となった流出財産が納税義務者の手元に復帰しないために徴収不足となる恐れがある。そこで、課税面と徴収面との調整を図るために、行為又は計算の否認により利益を受けたとされた者が、受けた利益の額を限度として第二次納税義務を負う。

⑤ 共同的事業者の第二次納税義務（国税徴収法第37条）

この規定によれば、一定の要件を満たす場合に、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、生計を一にする配偶者その他の親族等を共同的事業者とみなし、その共同的事業者が重要財産の額を限度として第二次納税義務を負う。

⑥ 事業譲受人の第二次納税義務（国税徴収法第38条）

この規定によれば、納税義務者が親族等特殊関係者に事業を譲渡し、その譲受人の事業形態が譲渡前のそれと同一性を有する場合に、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、その事業の譲受人がその譲受財産を限度として第二次納税義務を負う。

⑦ 無償譲受人の第二次納税義務（国税徴収法第39条）

この規定によれば、滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、自己の財産を無償で譲渡した等第三者に利益を与える処分を行ったことに基因して租税の徴収不足の事態が生じたときは、その処分行為により利益を受けた第三者が現存利益を限度として（特殊関係者の場合は受けた利益を限度として）第二次納税義務を負う。

⑧ 人格のない社団等にかかる第二次納税義務（国税徴収法第41条）

この規定によれば、人格のない社団等が滞納した場合、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、人格のない社団等に帰属する財産の登記・登録上の名義人が法律上帰属するとみられる財産を限度として第二次納税義務を負う。

また、人格のない社団等は法人の解散に類する事態に至らない場合であっても財産の分配等を行うことが可能であり、そのために人格のない社団等の租税を徴収することが困難になる場合がある。その場合には、財産の分配等を受けた者がその受けた財産の価額を限度として第二次納税義務を負う。

この規定は、租税徴収技術上の手段として、真実の所有から徴収する場合と同様の効果をあげようよう措置したものである。

上記のように、各条文によって上記①～⑧に類型化される第二次納税義務ではあるが、さらに「…の限度において（又は限度として）…第二次納税義務を負う」あるいは「…の限度において…その責に任ずる」の各条文の「限度」という文言に注目し、分類することも可能である。

すなわち、第二次納税義務を負う範囲に関する限度の有無及びその限度の内容により分類することが可能である。

各条文の主たる目的の差異及び義務範囲の限度の有無並びに限度の内容に基づく、上記①～⑧の類型は、次頁の【図表 1-1】のように分類することができる。

【図表 1-1】 第二次納税義務の態様分類

義務範囲 の限度		条文及び内容		目的	
				租税回避 の防止	徴収手続 の合理化
無		第 33 条	無限責任社員	—	○
有	金銭的 限度	第 34 条	清算人等	中	—
		第 35 条	同族会社	高	—
		第 36 条 3 号	行為計算否認の課税額	中	—
		第 39 条	無償譲受人	高	—
		第 41 条 2 項	人格のない社団等の財産払戻等の場合	中	—
	物的 限度	第 36 条 1 号	実質所得者課税等の課税額	低	○
		第 36 条 2 号	資産譲渡等の実質判定による課税額	低	○
		第 37 条	共同的事業者	中	—
		第 38 条	事業譲受人	高	—
		第 41 条 1 項	人格のない社団等	—	○

(備考 1) 租税回避防止を目的とするレベルを高・中・低の 3 段階で表示している。表中第 36 条 1 号・2 号は、「租税回避防止目的を持つが、より徴収手続の合理化を重視している」という意味である。

(備考 2) 金銭的限度とは、第二次納税義務の範囲について特定の財産の価額又は利益の額を限度とするものであり、物的限度とは特定の財産自体（財産の価額ではない）を限度とするものである。

前頁【図表 1-1】でも明らかなように、主たる目的や義務範囲の有無について必ずしも同一の性格でないものを、国税徴収法では第二次納税義務という租税徴収の方法をもって規定している。

第二次納税義務者に該当するとされた者にとっては自己以外の第三者の租税を負担することになり、事実上の影響として納税資金の調達を迫られ、法律上の影響として差押え（国税徴収法第 47 条）や換価（国税徴収法第 89 条・同 90 条）の可能性が生ずる。

このように、第二次納税義務制度は、税収の確保という一面だけでなく、第二次納税義務者側からすると新たな税を賦課される一面も持ち合わせているため、第二次納税義務者の権利救済という観点から事実関係の正確な把握はもちろんのこと、慎重かつ適正な適用が求められる。

2. 第二次納税義務制度の趣旨

『国税徴収法精解〔第 16 版〕』は、「第二次納税義務制度は、形式的には第三者に財産が帰属しているような場合であっても、実質的には、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である⁽⁹⁾」と説明している。

第二次納税義務制度の目的に関して、金子宏先生は、「本来の納税義務者から租税の全部または一部を徴収することが不可能であると認める場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とする⁽¹⁰⁾」と説明している。

要するに、第二次納税義務制度の趣旨は、私法秩序との調整を図りつつ租税徴収

回避行為に対処し、租税の徴収確保及び租税手続の合理化を図ることにあると考えられる。

3. 第二次納税義務の成立要件等

では、上記で検討した第二次納税義務はどのような場合に成立するのであろうか。以下、成立要件・確定・効果・消滅に関し検討する。

(1) 第二次納税義務の成立要件

第二次納税義務の成立要件については、国税徴収法第33条以下において定められている。これら全てから第二次納税義務に共通する成立要件を抽出すると、

- ① 主たる納税義務者の納税義務（以下、「主たる納税義務」という）が滞納となっていること
- ② 主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足があること

の二つの要件を挙げることができる。

この二つの要件については、条文の構成が「その滞納に係る国税につき」又は「その滞納に係る国税の」といった表現になっていること、また「滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるとき」に、条文それぞれに掲げられる者が第二次納税義務を負うと規定されていることからいえる。

吉良実先生は、成立要件について上記二つの要件のほかに三つ目の要件として「主たる納税義務が存在すること」を挙げている⁽¹¹⁾。

しかし、この三つ目の要件は、主たる納税義務が生じていなければ滞納になることはないと考えられることから、①「主たる納税義務が滞納になっていること」に含めることが可能であると考えられる。

以下、上記二つの要件につき、その内容を検討する。

① 「主たる納税義務が滞納となっていること」の意味

「主たる納税義務が滞納となっていること」とは、国税徴収法第2条9号（滞納者の定義）との関連から、有効な納税義務確定行為（確定申告、修正申告、更正、決定、賦課決定等を指す）により確定した主たる納税義務が、その納付期限までに納付されていないことをいう。

吉良実先生は、「主たる納税義務の『滞納』とは、すなわち主たる納税義務について『納期限』を経過しても納税のないこと、つまり民法上の言葉を借りれば、主たる納税者の租税債務が履行遅滞になった状態をいうのであり、それは要するに、主たる納税者が徴収法第2条9号の『滞納者』になった状態を言うのである。従ってここに『納期限』とは、必ずしも同法条10号の『法定納期限』と同一ではなく、期限内申告の場合には法定納期限を指すが、その他のたとえば更正・決定、期限後申告、修正申告、延納等の場合には、それ等の具体的期限を指すのである⁽¹²⁾」と説明している。

主たる納税義務の確定行為が適法に行われた結果滞納となった場合はもちろん、主たる納税義務の確定行為に瑕疵があったとしても、その瑕疵が取消原因にとどまるものである場合は、確定行為は権限ある国家機関により取消されるまでは一応効力あるものとして通用するのであるから、それが滞納となったときは、この要件を充たすものといえる。

これに対して、主たる納税義務が無効原因を有する確定行為により確定したとされる場合には、無効原因を有する確定行為は外形上確定行為として存在していても主たる納税義務を確定させるという法律効果は生じないから、主たる納税義務が滞納となっているという観念が入る余地はない。

したがって、主たる納税義務が無効原因を有する確定行為により確定された場合には、この要件を充たすことにはならない。

② 「主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足があること」の意味

「主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足があること」に関しては、国税徴収法基本通達第22条関係4において次のような行政解釈がなされている。

「通知を発する時の現況において、納税者に帰属する財産で滞納処分により徴収できるものの価額が、納税者の国税の総額に満たないと認められることをいい、その判定は滞納処分を現実に執行した結果に基づいてする必要はないものとする」。

抽象的にはこの解釈でよいと考えるが、問題は、どの程度の調査により、どのような基準で、徴収不足になっていると誰が判断するかということである。

主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足があると判断するためには、どの程度の調査が必要なのか条文からは直接読み取ることができない。不動産登記簿あるいは固定資産課税台帳等のいわゆる公簿を調査しただけでは、主たる納税義務者の財産の全貌を把握することは困難であると思われる。

理論的には、主たる納税義務者及びその関係者に対して国税徴収法第141条による質問及び検査、同第142条による搜索の権限及び方法の各権限を行使し、あるいは相手方の同意を得た任意調査によって主たる納税義務者の全財産を把握することが必要である。

しかし、実務上は滞納者等が明らかにしない限り、税務行政側において滞納者の全財産を把握することは不可能であるといえることから、主たる納税義務が徴収不足の状態にあることを合理的に推論できる程度の資料を得るために必要な範囲の調査をすれば足りると解すべきである。

結果として税務行政側の調査により得た資料に基づき、主たる納税義務が徴収不足の状態にあるかどうかを判断することになるが、この判断に当たっては、経験則

にのっとり客観的な立場で認定することが必要である。

したがって、税務行政側の主観的な判断に基づいて主たる納税義務が徴収不足の状態にあると認定して第二次納税義務の納付告知処分を行ったとしても、客観的にみて徴収不足の状態にない場合には、成立要件を欠くものとして違法な処分となる。

また、国税徴収法上明らかではないが、主たる納税義務が徴収不足の状態にあることについての判断権限が誰にあるのかということは、国税徴収法第32条1項において納付通知書による通知を税務署長が行うものと規定していることからみれば、行政段階における最終的な判断権限は税務署長にあるといえる。

(2) 第二次納税義務の確定

上記(1)の成立要件を充足すると、直ちに第二次納税義務は成立し納付すべき税額が確定するのだろうか。第二次納税義務者に該当する者は、いったいどの時点で第二次納税義務者となるのだろうか。

国税徴収法第32条1項は、「税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、徴収しようとする金額、納付の期限、その他必要な事項を記載した納付通知書によって告知しなければならない」と規定している。

この点に関し、金子宏先生は、「第二次納税義務はこの納付告知処分によって成立し、かつ確定する⁽¹³⁾」と説明している。大島恒彦氏（当時：大蔵事務官）も金子宏先生と同じく、第二次納税義務納付告知処分によって初めて第二次納税義務が成立すると解している⁽¹⁴⁾。

しかし、通説としては、各条文に規定する第二次納税義務に関する租税構成要件が充足されることで成立していた抽象的な第二次納税義務が、納付告知処分により具体的に確定すると考えられている。

『国税徴収法精解〔第16版〕』においても、「第二次納税義務の納付告知によっ

て、抽象的に成立していた第二次納税義務者の第二次納税義務が具体的に確定することとなり、その法律的性質は、一般の納税者に対する賦課課税の場合の納税告知に相当するといえることができる⁽¹⁵⁾」と説明している。

納付告知処分をいつ発するかは税務行政側が決定する事項であること、さらに、他のほとんど全ての納税義務が要件を充足すると成立する（国税通則法第15条）ことから、第二次納税義務についても要件を充足した時点で抽象的に成立し、納付告知処分により具体的に確定すると考えるのが妥当である。

（3） 第二次納税義務の効果

次に、成立・確定した第二次納税義務の効果を検討する。

法定の成立要件を充足し成立・確定した第二次納税義務は、その結果として主たる納税義務とは別個独立した納税義務として存在することになる。

すなわち、主たる納税義務に対して補充性及び附従性を有するものの、これら補充性及び附従性の関係から生ずる一定の制約を除けば、第二次納税義務と主たる納税義務とは必ずしも運命をともにするとは限らないのである。

例えば、第二次納税義務者に対する換価の猶予（国税徴収法第32条）は主たる納税義務とは別個に行われなければならない、その法的効果も別個に生ずることになる。

つまり、税務行政側と主たる納税義務者との租税法律関係と税務行政側と第二次納税義務者との租税法律関係とは、あくまでも別個であるということである。

では、成立・確定した第二次納税義務について、納付告知処分が行われた後に主たる納税義務の徴収不足状態が解消されたような場合には、その納付告知処分の効力をどのように考えたらよいのだろうか。国税徴収法では、これについて何らの規定も定めていない。

しかし、国税徴収法基本通達第32条関係1なお書による行政解釈は、「第二次納

税義務が成立し、納付通知書による告知をした後にその成立要件となった事実に変更があっても、いったん確定した第二次納税義務には影響がない」としており、主たる納税義務につき徴収不足の状態が解消されても、一旦行われた納付告知処分はそのまま維持されるところの見解を採っているようである。つまり、第二次納税義務者に対して納付告知処分がなされたのち主たる納税義務者が資力を回復しても、納付告知処分の効力は影響を受けないということである。

実際、この見解に立った裁判例も存在する。例えば、東京高裁昭和55年9月18日判決（行集31巻9号1882頁）は、「国税徴収法等の定める第二次納税義務の告知処分は、主たる課税処分により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、当該告知処分を受けた第二次納税義務者は、主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つのであるから、当該告知処分後に、本来の納税義務者が租税債務を支払う資力を回復し、或いは本来の納税義務者が十分な資力を有する法人と合併するに至ったとしても、右のような事由は、一旦なされた第二次納税義務の告知処分の効力に何ら影響を及ぼすものではないというべきである。従つて、控訴人の右主張はその主張自体失当といわなければならない」と判示している。

上記判決につき、金子宏先生は「この場合は求償権の行使による利害調整が図られるべきであろう⁽¹⁶⁾」と主張している。確かに、第二次納税義務成立後に主たる納税義務の軽減や免除、第三者納付等が行われた場合には、第二次納税義務の基因となった徴収不足額の部分に影響が及ばないと解する余地もあるため、一旦行われた納付告知処分の効果はそのまま維持されるところの見解を妥当であると考え、個別対応による救済という意味で金子宏先生の見解に賛成である。

(4) 第二次納税義務の消滅

第二次納税義務が消滅する場合としては、次の二つが挙げられる。

① 納税義務の履行があった場合

主たる納税義務者がその納税義務を履行した場合、あるいは第二次納税義務者がその第二次納税義務を履行した場合には、その履行の範囲内において第二次納税義務は消滅する。

② 消滅時効により消滅する場合

主たる納税義務と第二次納税義務との時効の関係について通説的な見解としては、民法第457条の保証債務と同様に第二次納税義務の補充性及び附従性を根拠とし、第二次納税義務の時効中断の効力は主たる納税義務には及ばないが、主たる納税義務の時効中断の効力は第二次納税義務にも及ぶとする。

しかし、『国税徴収法精解〔第16版〕』は、「主たる納税義務について消滅時効の期間が満了したとして第二次納税義務も消滅することとすれば、第二次納税義務制度が最も効果を発揮すべき時においてその機能が失われることとなって、第二次納税義務制度の制定の根本を覆滅させることとなる⁽¹⁷⁾」と説明している。

つまり、主たる納税義務が時効によって消滅しても第二次納税義務は影響を受けないとする見解である。

第二次納税義務者と主たる納税義務者との関係について、(i) 第二次納税義務と主たる納税義務とは別個独立した義務であること、(ii) 保証債務（民法第457条）と第二次納税義務とは類似点は多いけれど制度上明らかに異なるものであること、(iii) 第二次納税義務制度のそもそもの趣旨を理由として、主たる納税義務が時効によって消滅しても第二次納税義務は影響を受けないとする見解を妥当であると考えられる。

なお、国税徴収法基本通達第32条関係28によれば、第二次納税義務を追及している場合に主たる納税義務の消滅時効が完成するおそれがあるときは、主たる納税

義務の存在確認の訴え等の提起により時効中断の措置をとることとされている。税務行政側がこの訴訟に勝訴したときは、主たる納税義務者に対する国税徴収権の消滅時効は10年になる。

4. 第二次納税義務の法的性質

これまで検討してきたとおり、第二次納税義務は、租税の徴収に際し常に主たる納税義務との関連において理解する必要がある。

第二次納税義務は、その性質として保証債務に近く（保証債務は契約に基づく点など根本的な差異はある）、主たる納税義務との関係において、いわゆる補充性と附従性を有すると一般にいわれている。

『国税徴収法精解〔第16版〕』は、補充性とは、「主たる納税者の納税義務の履行のない場合にはじめて二次的に履行の責めに任ずることになること⁽¹⁸⁾」と説明している。

同じく『国税徴収法精解〔第16版〕』は、附従性とは、「主たる納税義務について生じた事由、例えば、その消滅、変更等の効力が原則として第二次納税義務者の納税義務にも影響を及ぼすこととなること⁽¹⁹⁾」と説明している。

すなわち、第二次納税義務は主たる納税義務なくしては成立せず、主たる納税義務の履行がない場合にはじめて二次的な責が生ずるということである。第二次納税義務者は、とても不安定な地位に置かれていることになる。

ただし、主たる納税義務と第二次納税義務とは別個の義務であると考えられるため、この補充性と附従性に基づく制約を除けば、それぞれ生じた事由は他の一方に影響を及ぼさない。

5. 第二次納税義務の納付告知処分の法的性質

国税徴収法第90条3項は、第二次納税義務の納付告知処分に関する訴えの提起があった場合の換価の制限について、「その訴訟の係属する間は、当該国税につき滞納処分による財産の換価をすることができない」と規定している。このことは、第二次納税義務の納付告知処分が何らかの法律効果の生ずる行政行為であることを示している。

それでは第二次納税義務の納付告知処分は、行政行為としていかなる性質を有しているのだろうか。

第二次納税義務の納付告知処分は、国税徴収法第32条等により第二次納税義務者から徴収しようとする金額、納付の期限等を記載した納付通知書を相手方へ送達することにより行うこととされている。

このことからみると、この処分には少なくとも第二次納税義務の額を確定し、その履行を請求するという効果があり、賦課処分と徴収処分の両方の法的性質を備えているとみることができる。

さらに、第二次納税義務の額を確定するということは、国税徴収法第33条以下の規定により既に抽象的に成立している第二次納税義務を公の権威をもって確認し、その額を確定することであるから、行政法上の確認行為の一種である。

この点に関し、山田二郎氏（当時：東京高裁判事）は、納付告知処分について、「納税義務を確定させるものであるもので、更正や決定と類似するが、更正や決定のように行政法上の一種の確認処分ではない。告知によって第二次納税義務がはじめて成立するものであるもので、行政法上の一種の形成処分と解される⁽²⁰⁾」と主張している。

この考え方は、第二次納税義務の成立時期について国税徴収法等に定めがない以上、納付通知書により告知した時点をもって成立したと見るほかはなく、したがって、第二次納税義務の納付告知処分により初めて第二次納税義務が成立し確定する

という法律的効果が生ずるとする見解に基づくものである。

しかし、この形成処分であるとする説では行政権の介入の時期によって第二次納税義務の成立時期が異なることとなり、これは租税法律主義の理念に反することになるのではないか。

したがって、第二次納税義務の納付告知処分が行われることによって初めて第二次納税義務が成立するというようにみることには問題があり、第二次納税義務の納付告知処分を行政法上の一種の形成処分とみることは妥当ではない。

以上、本節において考察してきたとおり、第二次納税義務者は通常の納税義務者に比し、弱い立場にあるといえる。

第3節 小括

本章において考察したように、第二次納税義務者が負担すべき第二次納税義務の範囲決定の前提となる主たる納税義務は、第二次納税義務者とは無関係に確定する。さらに、第二次納税義務者とは無関係に確定されるに至った主たる納税義務者への滞納処分は、その確定した時点で第二次納税義務者に通知されるような制度の仕組みにはなっていない。

この点に関して圖子善信氏（当時：国税不服審判所）は、「実態として第二次納税義務者が主たる納税義務に関して善意であるかどうかは別として、理論的に見て通常の納税義務者の立場に比べ不利な立場にある⁽²¹⁾」と述べている。

突然に第三者の租税を負担することとなる第二次納税義務者にとって、自分の預かり知らないところで納税義務が確定してしまうのでは、課税の公平性の観点からあまりに酷な状況である。

そのうえ、第二次納税義務者がこの不利な立場や酷な状況を打開し自己の権利救済を求めるための条文は、規定されていない。

一方、通常の納税義務者は、更正の請求（国税通則法第23条）を始めとして不服申立てに関する条文（国税通則法第75条以下）が規定されており、権利救済が図られている。

主たる納税義務の成立及び第二次納税義務の確定過程を知りうる立場にはない第二次納税義務者は、そもそも不利な立場であるにもかかわらず、自己の権利救済のための明文規定もないとすれば、突然新たに課された第二次納税義務に不服がある場合には八方ふさがりである。

その結果、権利救済の手段が確保されていない第二次納税義務者にとって、自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法第114条・行政事件訴訟法第3条）ということになる。

第二次納税義務者についても、租税訴訟において第二次納税義務を争うことが可

能になれば、第二次納税義務者の権利救済の途が飛躍的に開かれるのではないか。

そこで、第2章においては、第二次納税義務者が権利救済を求め採りうる手段としての租税争訟について、第二次納税義務者の原告適格に焦点を当て、その問題点を考察する。

-
- (1) 第10回国会 衆議院大蔵委員会議録第38号(昭和26年3月20日)16頁。
 - (2) 租税法研究会編『租税徴収法研究(下)』(有斐閣,1960年)774頁(安井発言)。
 - (3) 租税法研究会編・前掲注(2)・776頁(桃井発言)。
 - (4) 大蔵省租税徴収制度調査会『租税徴収制度調査会答申』(1958年12月)12頁～13頁。
 - (5) 大蔵省租税徴収制度調査会・前掲注(4)・12頁～13頁。
 - (6) 大蔵省租税徴収制度調査会・前掲注(4)・12頁～13頁。
 - (7) 金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂,2007年)131頁。
 - (8) 大阪高裁昭和48年11月8日判決(行裁例集24卷11-12号1227頁)。
 - (9) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解〔第16版〕』(大蔵財務協会,2005年)308頁。
 - (10) 金子・前掲注(7)・131頁。
 - (11) 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)」税法学256号(1972年4月)8頁。
 - (12) 吉良・前掲注(11)・9頁。
 - (13) 金子・前掲注(7)・131頁。
 - (14) 大島恒彦「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法学160号(1964年4月)15頁。
 - (15) 吉国ほか・前掲注(9)・313頁。
 - (16) 金子・前掲注(7)・138頁。
 - (17) 吉国ほか・前掲注(9)・312頁。
 - (18) 吉国ほか・前掲注(9)・309頁。
 - (19) 吉国ほか・前掲注(9)・309頁。
 - (20) 山田二郎『税務訴訟の理論と実際』(財経詳報社,1979年)324頁。
 - (21) 圖子善信「第二次納税義務者の権利救済について」税務大学校論叢26号(1996年3月)29頁。

第2章 第二次納税義務者の原告適格をめぐる租税争訟上の問題

第1章において考察したように、権利救済の手段が確保されていない第二次納税義務者にとって、自らの権利救済を求めるために残された手段は、租税訴訟（国税通則法第114条・行政事件訴訟法第3条）ということになる。

第二次納税義務者についても、租税訴訟において第二次納税義務を争うことが可能になれば、権利救済の途が飛躍的に開かれるのではないか。

具体的には、主たる納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」という）に違法があったとき、第二次納税義務者がどのようにその違法を主張し、権利救済を求めることができるのかについて、これまで様々な議論が行われてきた。

本章では、上記論点につき、第二次納税義務者が主たる課税処分自体の取消訴訟あるいは無効等確認訴訟を提起しうるのかという原告適格（国税通則法第75条及び行政事件訴訟法第9条・第36条）に焦点を当て、裁判例及び学説を考察する。

第1節 租税争訟上の問題

第二次納税義務者が権利救済を求め採りうる手段としての租税訴訟とは、一体どういふものだろうか。本節においては、本稿の中心課題である原告適格を検討するために前提となる租税争訟上の問題点について考察する。

1. 租税争訟の意義

まず、租税訴訟とは一体どういうものなのかをみていきたい。

(1) 租税争訟の定義

租税争訟は、次頁【図表 2-1】のように税務行政側への不服申立て（租税不服申立て・国税通則法第75条以下）と訴訟（租税訴訟・国税通則法第114条以下）からなる。

金子宏先生は、「建前として租税法律主義がとられていても、違法な租税の確定または徴収が行われた場合に、納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければ、租税法律主義は『画にかいた餅』にすぎなくなってしまう⁽¹⁾」と述べている。

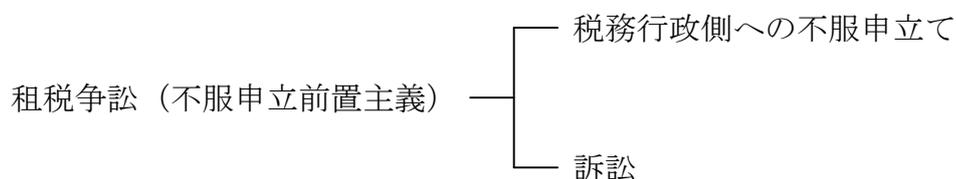
また、圖子善信先生は、税において特別な争訟制度が必要とされる理由について、「租税債務は住民の何らかの行為により成立するものではなく、法律または条例の規定により強制的に成立するという極めて権力的な性質の債務である。それが大量に反復して発生することから、納税者の救済に特別な仕組みが必要とされるのである⁽²⁾」と主張している。

このように、納税者の権利救済という観点から、租税争訟はきわめて重要な意味をもつ。

なお、①租税法律関係は公法上の債権債務関係として、私法上の債権債務関係と区別されるべきこと、②租税債権を具体的に執行しこれを実現する手続も、公の権力行使としての特色を有すること、③租税争訟は行政争訟の一種であること、から

租税争訟についても基本的には行政事件訴訟法に基づいて審理されることになる。

【図表 2-1】



（2）不服申立前置主義

行政事件訴訟法第8条1項は、行政処分 of 取消しを求める訴訟について、いわゆる不服申立前置主義を廃止し、行政処分に対して直ちに裁判所に出訴するか、それとも行政不服申立ての手続を経たうえで裁判所に出訴するかについて、原則として選択を認めている。

これに対し、国税通則法第115条1項は、原則として租税不服申立てを経たのちでなければ提起することができない旨を定め、不服申立前置主義を採用している。特に、税務署長及び税関長の処分に対する取消訴訟については、青色申告に対する更正（法人税法第130条）の場合を除いて、租税訴訟については原則として異議申立てと審査請求の二段階の手続を前置することが要求されている。

『国税通則法精解〔第12版〕』は、次のようにその理由を説明している。

「租税の賦課に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であるから、出訴に先立って不服申立て手続を要求することは、行政庁の知識と経験を活用して訴訟にいたることなく事件の解決を図ることができること及び訴訟に移行した場合に事実関係の明確化に資することができるという二重の意味において意義を有し、かつ、合理的な根拠をもつし、他面、国税の賦課は大量的・回帰的であるから、不服申立ての前置を要求することは、上記のことと相まって、裁判所

が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること及び税務行政の統一的運用に資することが大きいことに重要な意義を認めうる⁽³⁾」。

では、第二次納税義務に関する租税争訟の場合は、どのように扱われるのであろうか。

第二次納税義務は、国税に関する法律に基づく処分であり、他の租税争訟と原則的には異なるところはない。

しかし、第二次納税義務が成立するためには、補充性ゆえに主たる納税義務が具体的に存在していなければならないといった特殊な要件がある。したがって、主たる課税処分に瑕疵がある場合に、瑕疵のある課税処分の直接の相手方ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起しうるとかという問題が生ずる。

(3) 租税訴訟

租税訴訟は、その目的により次の①～⑧の類型がある。

- ①取消訴訟（行政事件訴訟法第3条2項・同法第9条）
- ②無効等確認訴訟（行政事件訴訟法第3条4項・同法第36条）
- ③争点訴訟（行政事件訴訟法第45条）
- ④不作為の違法確認訴訟（行政事件訴訟法第3条5項・同法第37条）
- ⑤義務付け訴訟（行政事件訴訟法第3条6項・同法第37条の2）
- ⑥差止訴訟（行政事件訴訟法第3条7項・同法第37条の4）
- ⑦過誤納金還付請求訴訟（行政事件訴訟法第4条）
- ⑧国家賠償請求訴訟（国家賠償法）

なお、平成16年の行政事件訴訟法改正に伴い、新たに⑤義務付け訴訟及び⑥差止訴訟が認められた。

2. 原告適格

本節においては、第二次納税義務者が自己の権利救済を主張する場合に主たる課税処分 of 瑕疵を争うことができるか否か、すなわち、第二次納税義務者にとって原告適格を充たしうるのかが大きなハードルとなる①取消訴訟及び②無効等確認訴訟を取り上げることとする。

租税訴訟としての取消訴訟と無効等確認訴訟は、租税行政処分の効力を争う点では性質を同じくする。ただし、租税行政処分が無効であることを前提とする無効等確認訴訟は、出訴期間の制限を受けず、また不服申立前置主義の適用もない。取消訴訟と異なる点である。

すなわち、権利救済の途という観点からみても、租税行政処分の瑕疵が無効原因に該当するのか取消原因に該当するのか、その判断基準は大きな問題となる。なお、この判断基準についての考察は、本稿の主題である原告適格と関係がないため、別の機会に譲ることとする。

そもそも取消訴訟及び無効等確認訴訟においては、どのような者に原告適格が認められているのだろうか。塩野宏先生の『行政法Ⅱ〔第4版〕行政救済法』⁽⁴⁾、原田尚彦先生の『行政法要論〔全訂第6版〕』⁽⁵⁾、南博方先生・高橋滋先生の『条解行政事件訴訟法〔第3版〕』⁽⁶⁾を中心に整理を試みる。

(1) 原告適格

そもそも、取消訴訟及び無効等確認訴訟において、原告適格はどのような者に認められているのだろうか。

① 訴訟要件

「訴えなければ裁判なし」の原則は、すべての訴訟に共通して適用される。納税者が租税訴訟を提起して自己の請求の当否について裁判所の審理を求め判決をってもらうには、法律の要求する出訴の要件をすべて充たした、適法な訴えを提起しなければならない。せっかく租税訴訟を提起しても、門前払いをくらっては意味が

ない。

そこで、訴えを適法とするために要求される要件が、訴訟要件である。

訴訟要件の全部または一部を欠く訴えは、不適法であり、その不備を補正することができないときは、裁判所は判決でこれを却下しなければならない。違法な訴えによって裁判所や相手方（被告）が不当にわずらわされることがあってはならないからである。

取消訴訟の訴訟要件のうち、特に租税訴訟における納税者の権利救済という側面から問題となる訴訟要件として、次の四つを挙げることができる。

- (i) 原告適格
- (ii) 狭義の訴えの利益
- (iii) 不服申立てとの関係（審査請求の前置）
- (iv) 出訴期間

第二次納税義務者の権利救済の観点からすれば、原告適格が一番の訴訟要件であり、不服申立てとの関係（審査請求の前置）・出訴期間はいずれも、原告適格を充たしてこそその問題である。第二次納税義務者にとって、原告適格を認められるか否かは一番の大きなハードルである。

② 原告適格とは

取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格について、考察する。

(i) 原告適格の定義

『条解 行政事件訴訟法〔第3版〕』によれば、「原告適格は、その訴訟において原告となり得る法的資格をいい、当該原告が訴訟を迫行する正当な資格を有するかどうかという特定の原告の主観的な側面からみた利益の問題⁽⁷⁾」となっている。

また、塩野宏先生は、取消訴訟の原告適格について、「原告適格とは、取消訴訟において処分性⁽⁸⁾が認められた場合にその処分の取消しを求めて出訴することのできる資格を指す⁽⁹⁾」と説明している。

なお、民事訴訟においても原告適格に対応する当事者適格という概念がある。

『法律用語辞典〔第3版〕』によれば、当事者適格とは「民事訴訟法上、訴訟物たる特定の権利又は法律関係につき原告又は被告として訴訟を進行し判決を受けるのに必要な適格」をいい、実体法上特定の者に予め違法行為取消請求権が定められている。

(ii) 条文規定

行政事件訴訟法において取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格は次のように定められている。ただし、民事訴訟のように実体法上特定の者に違法行為の取消請求権を定めていないために、原告適格を何人に認めるかについては立法政策によるところが大きかった。しかし、結果として立法には限界があり、解釈論上の問題として残されることとなった。

㊦ 取消訴訟（行政事件訴訟法第9条1項）

処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴え（以下「取消訴訟」という。）は、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者（処分又は裁決の効果が期間の経過その他の理由によりなくなつた後においてもなお処分又は裁決の取消しによつて回復すべき法律上の利益を有する者を含む。）に限り、提起することができる。

㊧ 無効等確認訴訟（行政事件訴訟法第36条）

無効等確認の訴えは、当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者その他当該処分又は裁決の無効等の確認を求めるにつき法律上の利益を有する者で、当該処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えによつて目的を達することができないものに限り、提起することができる。

以下、解釈論上の問題について学説の整理を試みる。

(2) 法律上の利益

① 法律上の利益とは

条文から明らかなように、取消訴訟及び無効等確認訴訟を提起できる者は「法律上の利益」をもつ者でなければならない。だが、ここでいう「法律上の利益」とは何かが必ずしも明確ではない。

さらに、「法律上の利益を有する者」についても、取消し及び無効等の確認を求めるにつき「法律上の利益」を有すれば足りることを明らかにしているだけであり、行政処分 of 直接の相手方（以下、「名宛人」という）以外の第三者についての言及はない。そこで、名宛人以外の第三者について、どのような範囲の者に原告適格を認めるのかが問題となる。

なお、無効等確認訴訟における「法律上の利益を有する者」については、最高裁平成4年9月22日第三小法廷判決（民集46巻6号571頁）いわゆる「もんじゅ原発訴訟⁽¹⁰⁾」において、根拠は示されていないものの取消訴訟と同義に解するのが相当であると判示された。法的安定性・予測可能性という観点からも、同じ文言を用いているならば、同じように解するのが妥当である。

名宛人以外の第三者についてどのような範囲の者までが取消訴訟及び無効等確認訴訟を提起できるのか、すなわち、「法律上の利益を有する者」の解釈については、行政事件訴訟法制定当時から、「いかなる場合に行政庁の行為による権利その他法的利益の侵害があったと認むべきか、また、いかなる場合に法律上の不利益を被ったか、その限界を劃することは、困難であり、学説判例の発展にゆだねざるを得ない⁽¹¹⁾」とされてきた。

その結果、学説においては従来から、(i) 法律上保護された利益説と (ii) 法的保護に値する利益説の二説が対立してきた。

(i) 法律上保護された利益説

判例・学説は長らくこの説によっている。この説は、処分の根拠となる各行政実定法において保護された利益に限って原告適格を認める見解である。

代表例は、最高裁昭和53年3月14日第三小法廷判決（民集32巻2号211頁）いわゆる「主婦連ジュース訴訟⁽¹²⁾」である。不服申立ての申立適格についての判示ではあるが、「法律上保護された利益とは、行政法規が私人等権利主体の個人的利益を保護することを目的として行政権の行使に制約を課していることにより保障されている利益であつて、それは、行政法規が他の目的、特に公益の実現を目的として行政権の行使に制約を課している結果たまたま一定の者が受けることとなる反射的利益とは区別されるべきものである」とされた。この判示は、取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格についても、そのまま当てはまる。

この説は、取消訴訟及び無効等確認訴訟を行政実定法上保護された権利利益の侵害に対する救済を目的とする訴訟ないし公定力排除訴訟であると解し、国民の権利利益の保護に重点をおいた理解に立脚している。

(ii) 法的保護に値する利益説

この説は、上記(i)法律上保護された利益説よりも保護する利益の範囲を広げ、現実を受ける不利益の性質や程度など利害の実態に着眼し、権利または法律上保護された利益ではない事実上の利益でもそれが法的救済に値する利益であれば、訴えを提起できるとする見解である。

この説は、取消訴訟及び無効等確認訴訟の違法を是正する適法性維持機能をより重視しようとする理解に立脚している。

訴えの利益の緩和・拡大を図り行政訴訟に人権保護と法治行政を担保する機能を的確に果たさせる目的で提唱されてきた。

しかし、原告適格の判定について明確な判断基準を見出しえず、判定が裁判官の恣意に流される恐れがあるのではないだろうか。

② 行政事件訴訟法第9条2項の新設

1990年代に入ると判例の大勢が原告適格の認定に柔軟な態度をとり始め、名宛人以外の第三者による訴訟の原告適格の緩和・拡大の方向を辿ってきたといえる。例えば、最高裁平成元年2月17日第二小法廷判決（民集43巻2号56頁）いわゆる「新潟空港訴訟⁽¹³⁾」や、最高裁平成4年9月22日第三小法廷判決（民集46巻6号571頁）いわゆる「もんじゅ原発訴訟⁽¹⁴⁾」が挙げられる。

新潟空港訴訟では、「法律上の利益」につき、次のように判示している。

「当該処分を定めた行政法規が、不特定多数者の具体的利益をもつぱら一般的公益の中に吸収解消させるにとどめず、それが帰属する個々人の個別的利益としてもこれを保護すべきものとする趣旨を含むと解される場合には、かかる利益も右にいう法律上保護された利益に当たり、…中略…当該行政法規が、不特定多数者の具体的利益をそれが帰属する個々人の個別的利益としても保護すべきものとする趣旨を含むか否かは、当該行政法規及びそれと目的を共通する関連法規の関係規定によつて形成される法体系の中において、当該処分の根拠規定が、当該処分を通して右のような個々人の個別的利益をも保護すべきものとして位置付けられているとみることができるかどうかによつて決すべきである」。

その結果、(i) 法律上保護された利益説は (ii) 法的保護に値する利益説に歩み寄り、両者の相違は顕著ではなくなった。原告適格の判断について柔軟化の方向を明示されたものといえる。

しかしなお、中には依然として旧来通りの頑なな姿勢に基づき、原告適格を極端に狭く限定しているものもある。

例えば、最高裁平成元年4月13日第一小法廷判決（判例時報1313号121頁）いわゆる「近鉄特急料金訴訟⁽¹⁵⁾」や、最高裁平成11年11月25日第一小法廷判決（判

例時報 1698 号 66 頁) いわゆる「環状 6 号線訴訟⁽¹⁶⁾」が挙げられる。

このように裁判における原告適格の判断が定まらぬ中、平成 16 年行政事件訴訟法の改正により、行政事件訴訟法第 9 条 2 項において「法律上の利益」に関する解釈方針が次のように新たに明示された。

裁判所は、処分又は裁決の相手方以外の者について前項に規定する法律上の利益の有無を判断するに当たっては、当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく、当該法令の趣旨及び目的並びに当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮するものとする。この場合において、当該法令の趣旨及び目的を考慮するに当たっては、当該法令と目的を共通にする関係法令があるときはその趣旨及び目的をも参酌するものとし、当該利益の内容及び性質を考慮するに当たっては、当該処分又は裁決がその根拠となる法令に違反してされた場合に害されることとなる利益の内容及び性質並びにこれが害される態様及び程度をも勘案するものとする。

2 項前段部分は、全体的な指針として、原告適格を狭く限定する旧来からの傾向に対して判断の際に特に考慮することを要請するものである。さらに 2 項後段部分が明示されたことにより、それぞれの裁判に当たってそれらを考慮することが義務的なものとされている。この 2 項の付加によって、従来の原告適格の判断枠組が拡大されることが期待される。

原田尚彦先生は、「この改正は、訴えの利益をことさら狭く限定し実体判断を回避してきた裁判所の消極姿勢に変更を迫る立法者からのメッセージと受けとることができる⁽¹⁷⁾」と述べている。

その後、最高裁においても原告適格の緩和・拡大傾向が支持され、司法審査の門戸を広げる重要な先例となる最高裁平成 17 年 12 月 7 日大法廷判決（民集 59 卷 10 号 2645 頁）いわゆる「小田急高架化訴訟⁽¹⁸⁾」が出された。この最高裁判決は、原

告適格の判断基準について従来の判例を踏襲しながらも、とらわれすぎることなく、実質的な原告適格の拡大を明示した。この小田急高架化訴訟の判決時において、最高裁平成11年11月25日第一小法廷判決（判例時報1698号66頁）いわゆる「環状6号線訴訟⁽¹⁹⁾」が変更されたことも、新設された行政事件訴訟法第9条2項の明らかな影響であろう。

今後、名宛人以外の第三者の原告適格がどのように拡大され、また、その限界がどこに設けられるかが注目される。

そしてまた、行政事件訴訟法における名宛人以外の第三者の原告適格が拡大して解釈されることに伴い、第二次納税義務者の原告適格も従来よりも拡大して認められるようになると期待される。

（3）一元説と二元説

取消訴訟における条文解釈に学説の対立があったように、無効等確認訴訟（行政事件訴訟法第36条）の原告適格についての解釈においても、従来から二つの説（一元説・二元説）の対立があった。

条文の文言を分けて考えてみると、次のようになる。

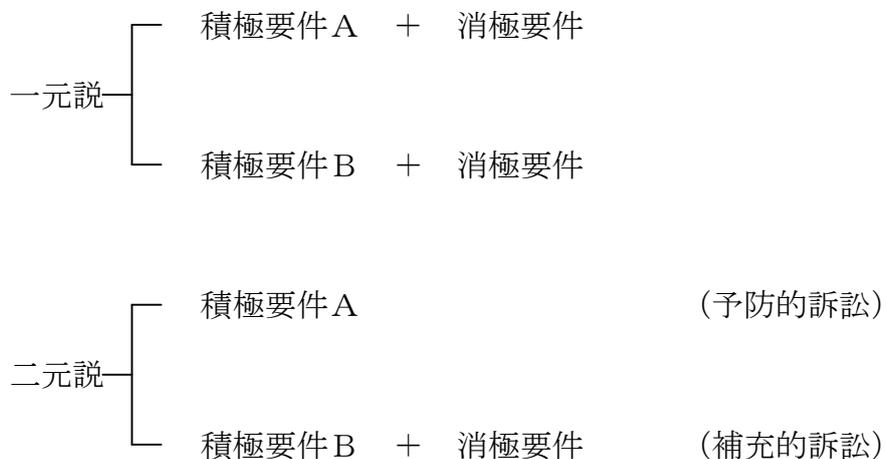
積極要件A：当該処分又は裁決に続く処分により損害を受ける恐れのある者

積極要件B：その他当該処分又は裁決の無効等の確認を求めるとき法律上の利益を有する者

消極要件：当該処分若しくは裁決の存否又はその効力の有無を前提とする現在の法律関係に関する訴えにより目的を達することができない場合

積極要件A・積極要件B及び消極要件について、一元説及び二元説ではどのように解釈するのかを整理すると次頁の【図表2-2】のようになる。

【図表 2-2】 行政事件訴訟法第 36 条の解釈



出典：首藤重幸「税務行政訴訟における無効確認訴訟」

日税研論集 43 号 228 頁

一元説とは、消極要件が積極要件 A と積極要件 B のそれぞれにかかるものと解する。この説の論者としては、塩野宏先生⁽²⁰⁾を挙げることができる。

二元説とは、消極要件の制約は積極要件 B にかかるのみで積極要件 A にはかからず、積極要件 A に該当する者については消極要件に関係なく独立に無効等確認訴訟の原告適格を認められると解する。この説の論者としては、杉本良吉氏（当時：法務省訟務局）⁽²¹⁾や田中二郎先生⁽²²⁾を挙げるすることができる。

二元説によれば、行政事件訴訟法第 36 条は、積極要件 A に基づく予防的訴訟と、消極要件の制約のもとに置かれる積極要件 B に基づく補充的訴訟の二つが認められていることになる。

では、裁判所の採る見解は、いずれであるのか。

行政事件訴訟法第 36 条の消極要件の解釈が本格的に争われた租税訴訟として、最高裁昭和 51 年 4 月 27 日第三小法廷判決（民集 30 卷 3 号 384 頁）がある。

この事案においては更正処分の無効等確認等が争われたが、控訴審判決（福岡高裁昭和50年7月17日判決・民集30巻3号393頁）は、更正処分の無効を前提とする現在の法律関係に関する訴え（例えば、租税債務不存在の訴え）で目的を達成できるとして無効等確認の訴えを却下した。

これに対し最高裁は、課税処分にかかる租税が未納付であることから、当該課税処分に続いて滞納処分を受けるおそれがあり、課税処分に対する無効等確認訴訟を求めることができるとした。後続処分を阻止するという意味での予防的性格を有する無効等確認訴訟が認められたのである。

すなわち、予防的無効等確認を現在の法律関係に関する訴えによって目的を達することが可能であるとしても、無効等確認訴訟を否定することはないと確定されたことになる。

このように、取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格について、特に処分の直接の相手方以外である第三者についてどの範囲まで原告適格を認めるべきであるのかについて、学説の発展だけではなく裁判例の積み重ね、さらに法律改正などによって、原告適格の解釈が徐々に緩やかに拡大されるに至っている。

では、処分の直接の相手方以外の第三者である第二次納税義務者についても、同じように原告適格が認められるのであろうか。

次の第2節において、第二次納税義務者の争訟手段を検討することで、第二次納税義務者の原告適格について考察をする。

第2節 第二次納税義務者の争訟手段

第1節において考察したように、通常の納税義務者が権利救済を求めた場合に採りうる争訟手段のうち、原告適格が大きく問題となるものは、取消訴訟及び無効等確認訴訟である。

さらに、納税義務者への課税処分の瑕疵が無効原因であるのか、取消原因であるのかによって、救済手続に大きな違いが生じる。

課税処分の瑕疵が無効原因であれば無効等確認訴訟、取消原因であれば取消訴訟において、それぞれの原告適格の要件を充足するか否かは、権利救済を求める上で大きなハードルとなる。

では、第二次納税義務者についても、同じことがいえるのだろうか。

実際問題としては、主たる納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」という）が違法であるにもかかわらず、主たる納税義務者がその違法について争わなかった場合が挙げられる。第二次納税義務者は、どのように主たる課税処分の瑕疵を主張し、権利救済を求めることができるのか。

そもそも、第二次納税義務に固有の瑕疵がある場合、例えば第二次納税義務者として第二次納税義務の納付告知処分を受けたものの国税徴収法第33条以下に定める第二次納税義務の成立要件を充足しておらず第二次納税義務者に該当しない場合等には、国税通則法（第75条・第114条）の定めるところにより、不服申立て、さらに訴訟提起により、その権利救済を受けることができることはいうまでもない。

また、主たる課税処分が不存在もしくは無効である場合には、第二次納税義務そのものが発生しないはずであるから、その旨を争うことができる点については、当然認められるべきであろう。

そこで、従来から問題とされてきたのは、主たる課税処分が取消原因を有する場合に、第二次納税義務者にどのような争訟手段が認められるのかという点である。

具体的には、二つの方法が論じられてきた。

- ㉑ 第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法
- ㉒ 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法、すなわち、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認める方法

本節においては、それぞれの方法について、学説の整理を試みる。

1. 第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法

第二次納税義務者が第二次納税義務の納付告知処分を争う場合として、次の三つの場合が考えられる。

- (1) 第二次納税義務に固有の瑕疵を争う場合
- (2) 主たる課税処分の不存在もしくは無効を争う場合
- (3) 主たる課税処分の取消原因を争う場合

このうち、第二次納税義務に固有の瑕疵及び主たる課税処分の不存在もしくは無効について争うことができる点は、先に述べたように異論がないところである。

問題は、主たる課税処分の取消原因を争うことができるかどうかである。この問題については、従来から消極説（争うことができないとする説）と積極説（争うことができるとする説）との対立があった。

しかし、最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁・本稿第3章〔事例2〕）において、主たる課税処分の取消原因は争うことができない（消極説）と判示されたことで、この論争の決着はついている。

実際、最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁）をはじめとして、さまざまな判決文において最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決が引用

されている。

しかし、本稿の主題である第二次納税義務者の原告適格を論ずるうえで、第二次納税義務者が権利救済を求め採りうる争訟手段として、並行して考える必要がある。

そこで、㊤第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争うことができるか否かについて、従来から対立していた二説（消極説・積極説）を検討する。

① 消極説（争うことができないとする説）

この説は、第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法を認めない考え方である。

その根拠として、主たる課税処分は徴収処分としての第二次納税義務納付告知処分とは別個の処分であり、両者の間に違法性の承継は認められないこと、主たる課税処分には公定力が認められること等を挙げる。

吉良実先生は、「主たる納税義務の違法な確定行為は、直ちに第二次納税義務者に不利益をもたらしめることになるものであるといえよう。しかしながら元来主たる納税者に対する課税処分（確定行為）と、第二次納税義務者に対する納付告知処分とはあくまで別個の行政処分であり、かつその両者の間にはいわゆる違法性の承継が認められる先行・後行の関係にある行政処分とも解されないので、結局第二次納税義務者は、主たる納税義務の確定行為（課税処分）の違法のみを理由としては、第二次納税義務の納付告知処分自体の取消しを求める訴えを提起する事はできないものと解すべきではなかろうか⁽²³⁾」と述べている。

また、大崎満氏（当時：税務大学校助教授）も、「主たる納税義務者に対する課税処分手続は租税債権の確定という目的を達成するもので、そのことによって処分は一段落するものである。一方、第二次納税義務者に対する納付告知処分手続は、主たる納税義務者の確定した租税を徴収するという目的のための手段であって、租税債権の確定とは段階的に異なる別の行政目的実現のための手続である。このよう

に、両者は法律上は別個独立の行政処分であると考えるのが相当であって、たとえ主たる納税義務者に対する課税処分に取り消しうべき瑕疵、違法があったとしても、その違法性は第二次納税義務者に対する納付告知処分には承継されないものと解される⁽²⁴⁾」と述べている。

主たる課税処分と第二次納税義務の納付告知処分とは別個独立しているものと考え、違法性の承継や公定力の観点から、消極説が妥当であると考えられる。

この消極説にたつ論者の多くは、第二次納税義務者の権利救済の観点から、もう一方の争訟手段たる⑥第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法を認める。この方法については、のちに52頁の2.で詳しく検討することとする。

② 積極説（争うことができるとする説）

この積極説は、第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法を認める考え方である。その根拠として、⑥第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法での権利救済の実効性の低さを挙げている。

この積極説は、さらに次の三つの説に分類することができる。

- (i) 違法性の承継理論を認める説
- (ii) 主たる課税処分の公定力を制限する説
- (iii) 納付告知にかかる第二次納税義務に見合うべき抽象的納税義務の不存在は固有の瑕疵を構成するとする説

以下、上記三つの説に説明を加えることとする。

(i) 違法性の承継理論を認める説

この説の論者である小沢義彦氏（当時：福岡法務局訟務部付検事）は、次のように述べている。

「第二次納税義務者に課税処分取消訴訟の原告適格を認める立場に立つとしても、前述したとおり権利救済の実効を期しがたいのであるから、このような場合にこそ違法性の承継理論を適用させるべきであると考えられる⁽²⁵⁾」とし、「違法性の承継が認められない場合として『各行為がそれぞれ一応別個の法律的效果の発生を目的とする場合』を挙げるのは、そのような場合には、先行行為の違法は直接先行行為を争う訴訟においてのみこれを争わせることとし、先行行為の法的安定性を図る必要があるからであるが、それには後行行為によって不利益を受ける者に先行行為を争う機会が十分に与えられているということが前提となっているのであって、処分の相手方の権利救済を無視してまで法的安定性を図る趣旨ではない⁽²⁶⁾」としている。

しかし、この説に対しては、次のような批判がある。

佐藤繁氏（当時：最高裁判所調査官）は、「通説的見解（田中二郎・行政法総論 325 頁）に従う限り、違法性の承継を認めることはむしろかしいと考えられる⁽²⁷⁾」と述べている。

主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とは、別個の法律的效果の発生を目的とする独立の行為であるから、違法性の承継を認めることは困難であるとするのが妥当である。

(ii) 主たる課税処分の公定力を制限する説

この説の論者である小早川光郎先生は、次のように述べている。

「主たる課税処分の公定力とは、このうち、（主たる）納税義務の存否・額の判断について生ずるものであり、それが主たる納税義務者に対して及ぶことは当然である。しかし、右処分の公定力が、自己に対する納付告知を争う第二次納税義務者

にまで及ぶと考えることは、おそらく不当であろう。というのは、かりにこれを肯定するとすれば、そのような公定力を伴う主たる課税処分に対しては、第二次納税義務者が適時に不服を主張しうる機会を制度上設定しておくべきはずである。しかし、そのような制度的しくみが設けられていないことは前述したとおりであり、このことから逆に、第二次納税義務者に対しては主たる課税処分の公定力が及ばないと考えることが許されるのではなかろうか⁽²⁸⁾」としている。

しかし、この説に対しては、今井文雄氏（当時：弁護士）が次のように反論し、疑問を呈している。

「一般に、課税処分の公定力は本来の納税義務者のみならず第三者にも及びしかもそれは課税標準・税額にも当然及ぶ（抗告訴訟は当然にこれらすべてに既判力を有する）ものであり、第二次納税義務者に特に公定力（の一部）が及ばないと解するのは、解釈論として、いささか無理なきらいがある⁽²⁹⁾」。

確かに、たとえ違法な行政処分であっても重大かつ明白な瑕疵がなければ、権限ある行政庁または裁判所が取り消すまでは一応有効とする効力とされるのが公定力であるから、第二次納税義務者には及ばないとすることは妥当ではない。

(iii) 納付告知にかかる第二次納税義務に見合うべき抽象的納税義務の不存在は
固有の瑕疵を構成するとする説

この説の論者である三好達氏（当時：最高裁判所事務総局行政局）は、次のように述べている。

「第二次納税義務は従たる義務であるから、抽象的に発生する第二次納税義務というものを考えれば、それは主たる納税義務者の抽象的な租税債務の範囲において発生するにとどまり、これを超えては発生しないものと考えられる。そこで、主たる納税義務は、申告または税務官庁のする租税債権の確定にかかる処分によって確定するのであるが、これは申告者もしくは被処分者である主たる納税義務者自身の具体的な納税義務を確定させるにとどまり、別個人格であるところの第二次納税義

務者の納税義務内容を確定させる効力はないと考えるべきではないか。…（中略）
…ここにおいて、第二次納税義務者からの告知の取消し訴訟においては、右処分の存在自体は、たとえ処分に瑕疵があったとしても、それが無効でない限りその公定力によりこれを争いえないが、告知にかかる納税義務に見合うべき主たる納税義務者の抽象的租税債務の一部又は全部の不存在は告知の瑕疵として、その取消し理由となりうるものと解することができる⁽³⁰⁾」と述べている。

つまり、主たる納税義務者の租税債務の客観的範囲それ自体が第二次納税義務の構成要件に組み込まれているので、第二次納税義務の範囲それ自体の問題として、第二次納税義務者は主たる課税処分の瑕疵を争うとする考え方である。

しかし、この説には、次の批判がなされている。

吉良実先生は、「具体的な確定手続により納税義務の内容が確定（税額等の確定）すれば、その確定した納税義務の内容と、抽象的な納税義務の内容とは一致するものとして取り扱われるものであって、具体的な確定手続があった後においては、その具体的に確定した税額等とは別に抽象的なあるべき税額等を想定し、その両者を区別して考えることはできないもの⁽³¹⁾」。

また、吉良実先生の批判に加え、公定力の及ぶ範囲を限定している点も妥当ではない。

2. 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法

この方法が認められるということは、つまり、第二次納税義務者について主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格を認めるということである。

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁・本稿第3章〔事例2〕）において、第二次納税義務者が権利救済を求める訴訟手段の一つであ

る④第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法が、否定された。

その結果、残るもう一方の訴訟手段として⑤第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法、つまり第二次納税義務者の原告適格を認めることの必要性が高まったと考える。

そこで、第二次納税義務者に原告適格を認めるか否かについて、すなわち、第二次納税義務者が取消訴訟（行政事件訴訟法第9条）及び無効等確認訴訟（行政事件訴訟法第36条）の原告適格を充たしうるかについて、従来から対立してきた学説（消極説・積極説）について整理を試みる。

① 消極説（原告適格を認めない説）

この消極説は、主たる課税処分はそれを最も熟知している主たる納税義務者が争うに最適であるとの認識に立ち、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格を認めることには疑問があるとする考え方である。

さらに、主たる課税処分は主たる納税義務者と国との間の法律関係を確定するものであり、第三者である第二次納税義務者が直接介入することは極めて異例であり、その必要性もないとする。

小沢義彦氏は、「第二次納税義務者に主たる納税義務者に対する課税処分の違法を争わせる必要性があるのは告知処分を違法として取消するためであって、もし告知処分取消訴訟の中で主たる納税義務者に対する課税処分の違法を主張することができるならば、何も課税処分の取消訴訟にまで原告適格を認める必要はない⁽³²⁾」と主張している。

その理由として、「第二次納税義務者に対する告知処分は主たる納税義務者に対する課税処分がなされてのち相当期間を経過してからなされるのが通常であるから、告知処分がなされた段階では課税処分取消訴訟の出訴期間（行政事件訴訟法

14条)が経過していることが多かろう⁽³³⁾」として、権利救済の困難さを挙げている。

確かに権利救済の実効性は低い。しかし、権利救済の困難さだけでは違法性の承継や公定力の観点を覆すには十分ではない。

② 積極説（原告適格を認める説）

この積極説は、第二次納税義務の前提となっている主たる課税処分について第二次納税義務者が全く争えないとするのは妥当でないとの考え方にたち、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）や行政事件訴訟法第36条（無効等確認訴訟）の解釈からも、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認めるとする説である。

すなわち、行政事件訴訟法第9条及び同36条が原告適格を処分の相手方のみ限定していないことから、第二次納税義務者についても主たる課税処分の違法の取消し及び無効等を求める「法律上の利益を有する者」に該当すると解する。

吉良実先生は、第二次納税義務者について「主たる納税義務が違法な確定行為により過大に確定した場合には、その確定により主たる納税者からの徴収不足額は当然に大となり、従って第二次納税義務の範囲も過大となり、結局第二次納税義務者は直ちに不利益を受けることになるものであるから、そのような主たる納税者に対する違法な確定行為（課税処分）の取消しを求める『法律上の利益を有する者』に該当する⁽³⁴⁾」と説明している。

今井文雄氏も、「法律上の利益」を有するか否かは問題があるとしながらも、第二次納税義務制度の特殊性から第二次納税義務者の権利救済の観点を重視し、原告適格を認めている⁽³⁵⁾。

さらに、④第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うことができるとしつつ、第二次納税義務者に原告適格を認める説もある。

三好達氏による、第二次納税義務者として他に主たる課税処分 of 効力を争う方法はないのであるから、国税徴収法第33条以下の各規定に定める要件が充足され納付告知処分を受ける立場にある場合には、取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認めようとする考え方⁽³⁶⁾である。

しかし、この三好達氏の説は、納付告知処分を受けるかどうか未確定の者にまで原告適格を認めることが可能となり、その納付告知処分を受けるかどうか未確定の者が最終的には納付告知処分を受けない場合もありうる等、問題が多く残りすぎるため、妥当ではない。

『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』も、「第二次納税義務制度の有する特異性から第二次納税義務者の権利保護の観点を重視し、肯定説（積極説：引用者注）を妥当と考えたい⁽³⁷⁾」と説明している。

なお、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消訴訟を提起することができると解する場合、その不服申立てないし出訴期間の起算日に関して解釈の相違により次の二つの基準が考えられ、従来から論じられてきた。

- (i) 主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時を基準とするもの
- (ii) 第二次納税義務者が主たる課税処分を知った時あるいは第二次納税義務者が納付告知処分を受けた時を基準とするもの

本稿においては第二次納税義務者の原告適格の論点に絞って検討をしているため、これらの論点についての考察は別の機会に譲ることとする。

第3節 小括

第二次納税義務者が主たる課税処分の取消原因を争い自己の権利救済を図ろうとする場合に採りうる訴訟手段について、次のように考える。

(1) 第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法について

主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とはあくまで別個の行政処分であり、両者の間には違法性の承継は認められないと解し、この方法は認められない。

上記第2節1. ②で検討した積極説三説に加え、もう一方の訴訟手段である⑥第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法を認めた場合における第二次納税義務者の権利救済への実効性の低さを考慮したとしても、⑥第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法を認めるには、十分ではない。

(2) 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟を争う方法について

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）において、⑥第二次納税義務者がその第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法が否定されたからといって、主たる課税処分について第二次納税義務者が全く争えないとするのは妥当ではない。

主たる納税義務者が常に第二次納税義務者の訴権を代理可能な状況にあるとはいえない点に加え、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）及び同法第36条（無効等確認訴訟）の解釈からも、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認めることが妥当である。

ただし、ありとあらゆる第二次納税義務者に対して原告適格を認めることは、第

二次納税義務制度のそもそもの趣旨に合致するものとは考えにくい。どのような第二次納税義務者に対して原告適格が認められるべきなのか、すなわち、本当に権利救済されるべき第二次納税義務者の要件をどのあたりに定めるのかについて検討する必要がある。

以上のように、第2章においては、第二次納税義務者が自己の権利救済に関し、第二次納税義務者が自ら権利救済を図るための第一歩となる原告適格に焦点をあて、条文解釈および学説の整理を試みた。条文解釈や学説を検討した範囲においては、第二次納税義務者に原告適格を認めうる余地を見出すことができる。

そこで、第3章においては、実際の租税訴訟において原告適格が争われた事例に焦点を当て、それぞれの事例において裁判所がどのような判断を下したのかについて時系列にそった検証を通じ、原告適格に係る解釈の拡大傾向について考察する。

- (1) 金子宏『租税法〔第12版〕』（弘文堂，2007年）725頁。
- (2) 凶子善信「効率的で的確な税務紛争処理制度のあり方」税61巻11号（2006年11月）4頁。
- (3) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔第12版〕』（大蔵財務協会，2007年）997頁。
- (4) 塩野宏『行政法Ⅱ〔第4版〕行政救済法』（有斐閣，2006年）。
- (5) 原田尚彦『行政法要論〔全訂第6版〕』（学陽書房，2007年）。
- (6) 南博方・高橋滋編『条解 行政事件訴訟法〔第3版〕』（弘文堂，2006年）。
- (7) 畠山稔・福田千恵子「原告適格第9条」，南博方・高橋滋編『条解 行政事件訴訟法〔第3版〕』（弘文堂，2006年）256頁。
- (8) 「処分性とは、ある行政の行為が行政事件訴訟法三条に定める行政庁の処分その他公権力の行使に当たることをいう。」塩野宏『行政法Ⅱ〔第4版〕行政救済法』（有斐閣，2006年）95頁。
- (9) 塩野・前掲注（4）・114頁。
- (10) 最高裁平成4年9月22日第三小法廷判決（民集46巻6号571頁）。
いわゆる「もんじゅ原発訴訟」と呼ばれる。炉心から58kmの範囲内に居住する原告全員に原告適格を認めた。
- (11) 杉本良吉『行政事件訴訟法の解説』（法曹会，1963年）37頁。
- (12) 最高裁昭和53年3月14日第三小法廷判決（民集32巻2号211頁）。いわゆる「主婦連ジュース訴訟」と呼ばれる。景表法の規定により一般消費者が受ける利益は、同法の規定の目的である公益の保護の結果として生ずる反射的な利益ないし事実上の利益であって、本来私人等権利主体の個人的な利益を保護することを目的とする法規により保障される法律上保護された利益とはいえないとした。
- (13) 最高裁平成元年2月17日第二小法廷判決（民集43巻2号56頁）。いわゆる「新潟空港訴訟」と呼ばれる。航空法全体の趣旨を斟酌して空港周辺住民に空港の設置許可を争う原告適格を認めた。
- (14) 前掲注（10）。
- (15) 最高裁平成元年4月13日第一小法廷判決（判例時報1313号121頁）。いわゆる「近鉄特急料金訴訟」と呼ばれる。鉄道路線沿線に居住し通勤定期券を購入していた利用者の原告適格を、地方鉄道法21条の趣旨により否定した。
- (16) 最高裁平成11年11月25日第一小法廷判決（判例時報1698号66頁）。いわゆる「環状6号線訴訟」と呼ばれる。都市計画道路の事業認定を争う原告適格を域内の地権者に限定し、騒音等の公害を訴える周辺住民らの原告適格を否定した。しかし、のちに見直され、最高裁平成17年12月7日大法廷判決（民集59巻10号2645頁）いわゆる「小田急高架化訴訟」において、騒音等の公害を訴える周辺住民らの原告適格を認めるよう変更された。
- (17) 原田・前掲注（5）・388頁。
- (18) 最高裁平成17年12月7日大法廷判決（民集59巻10号2645頁）。いわゆる「小田急高架化訴訟」と呼ばれる。都市計画事業から生ずる騒音・振動等によって健康または生活環境に著しい被害を直接受けるおそれのある者には、地権者でなくても都市計画事業決定の取消しを求める法律上の利益があると判断を明示した。
- (19) 前掲注（16）。
- (20) 塩野・前掲注（4）・196頁。
- (21) 杉本・前掲注（11）・120頁。
- (22) 田中二郎『新版行政法（上巻）〔全訂第2版〕』（弘文堂，1974年）356頁。
- (23) 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（2）」税法学257号（1972年5月）26頁。

-
- (24) 大崎満「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」税務大学校論叢9号(1975年5月)185頁～187頁。
- (25) 小沢義彦「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」税務弘報21巻3号(1973年3月)62頁。
- (26) 小沢・前掲注(25)・62頁。
- (27) 佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」、『最高裁判所判例解説民事篇(昭和50年度)』(1986年6月)406頁。
- (28) 小早川光郎「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」ジュリスト583号(1975年3月)161頁。
- (29) 今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または数額を争うことはできるか」判例時報804号(1976年4月)130頁。
- (30) 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」, 鈴木忠一ほか編『会社と訴訟(下)』〔松田判事在職四十年記念〕(有斐閣, 1969年)868頁。
- (31) 吉良・前掲注(23)・28頁。
- (32) 小沢・前掲注(25)・58頁。
- (33) 小沢・前掲注(25)・58頁。
- (34) 吉良・前掲注(23)・25頁。
- (35) 今井・前掲注(29)・130頁。
- (36) 三好・前掲注(30)・869頁。
- (37) 浅田久治郎・深谷和夫ほか『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』(大蔵財務協会, 2006年)350頁。

第3章 裁判例の検証

第1章及び第2章において、第二次納税義務の性質及び第二次納税義務は一度賦課されてしまうと事後的な救済手立てを極端に持ちえない制度であるということを検討することで、第二次納税義務者がいかに弱い立場であるかを解釈を含め論述した。

実際に裁判例を整理してみても、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消し等を求めて出訴した、すなわち、直接的に原告適格を争ったものは、わずかである。

そこで、第二次納税義務者の権利救済が図られた（原告適格の拡大）とされている裁判例を検証することにより、本稿が主題としている第二次納税義務者の原告適格についての解釈がどのように変化してきているのかについて考察する。

行政事件訴訟法における原告適格についての解釈が従来よりも広がることで、自己の権利を主張する機会である訴訟という手段を認められる者の範囲も広がる。その結果、第二次納税義務者にとっても従来より訴訟の機会が認められることとなり、権利救済につながると考える。

第二次納税義務者の権利救済にむけ、少しずつでも着実に、途は開かれ始めているのだろうか。

本章では、第二次納税義務者の権利救済が図られたとされる裁判例を時系列に焦点を合わせ詳細に検証することで、租税訴訟における第二次納税義務者の権利救済（すなわち原告適格の拡大）の傾向の検証を試みる。

第1節 裁判例の検証

第二次納税義務者の原告適格が拡大される傾向にあるのかどうかを確認するために、時系列に焦点を合わせ裁判例の検証を試みる。

〔事例1〕として、神戸地裁昭和46年11月16日判決（行集24巻11-12号1237頁）を取り上げる。本稿の主題である原告適格が直接の争点ではなかったが、第二次納税義務者が主たる課税処分そのものを争うことができるとしても第二次納税義務者の利益を守るには十分ではないと判示された。

〔事例2〕として、最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）を取り上げる。第二次納税義務者がその納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うことはできないと判示された。本稿の主題である第二次納税義務者の原告適格が直接の争点ではなかったが、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消原因を争うための方法として従来から論じられていた二つ方法のうち的一方が否定された事例である。この判決により、残るもう一つの方法である取消訴訟及び無効等確認訴訟における第二次納税義務者の原告適格肯定の必要性が高まったと考えられるため、取り上げることにする。

〔事例3〕として、最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁）を取り上げる。本件の大阪高裁判決において、初めて第二次納税義務者の原告適格が正面から認められた。

〔事例4〕として、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁）を取り上げる。〔事例3〕で認容された第二次納税義務者の原告適格の解釈が二転三転する経過を辿り、本稿の契機となった事例である。

第二次納税義務者の権利救済に関する論議に現実的な結論を示したと考えられるこれらの裁判例を時系列に焦点を合わせ取り上げることで、第二次納税義務者の原告適格の有無・拡大を中心に、その傾向を確認する。

なお、第1節における下線等の改変は、引用者によるものである。

1. 第二次納税義務者は主たる課税処分を争うことができるが、第二次納税義務者の権利救済（利益を守る）には充分ではないとされた事例〔事例1〕⁽¹⁾

- (1) 判決情報

第1審：神戸地裁昭和46年11月16日判決（行集24巻11-12号1237頁）

棄却

控訴審：大阪高裁昭和48年11月8日判決（行集24巻11-12号1227頁）

控訴棄却〔確定〕

- (2) 事案の概要

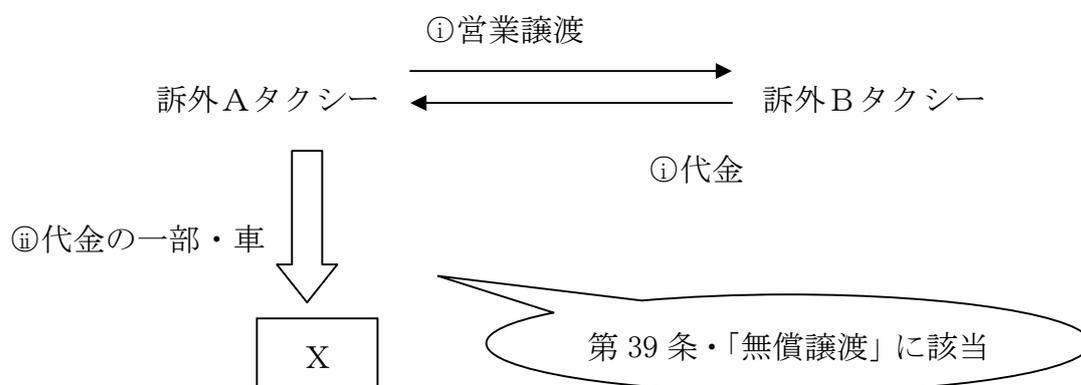
本件は、第二次納税義務者の原告適格について直接争われた事案ではないが、従来から論じられていた第二次納税義務者の権利救済に関する問題について判断した、おそらく最初の裁判例であると思われる。そこで、その判示の中で原告適格に関し述べられている部分について、検証を試みる。

- ① 事実の要旨

国税局長Y₁（被告・被控訴人）が、訴外Aタクシーの代表取締役X（原告・控訴人）に対し、訴外Aタクシーの滞納法人税額を国税徴収法第39条の第二次納税義務者として納付すべき旨の告知処分をなしたところ、Xは、納付告知処分の無効確認及び第二次納税義務の不存在確認を求めた。

取消訴訟ではないところをみると、本訴は行政事件訴訟法第14条の出訴期限を経過したのちに提起されたものと思われる。

② 事実関係の概要



訴外Aタクシーは昭和34年8月、訴外Bタクシーに対し訴外Aタクシーの主要財産である一般乗用旅客自動車運送事業の営業権、事業用自動車その他の資産を含めタクシー事業に関する営業の譲渡をし、その譲渡代金から債務を弁済した残り及び自動車1台をXに対し無償で譲渡した。結果、訴外Aタクシーは無資産となった。

また、訴外Aタクシーは、昭和37年2月21日現在、昭和34年5月1日から昭和35年4月30日までの事業年度の法人税額(本税額及び加算税)を滞納しており、その法定納期限は昭和35年6月30日であった。

そこで、昭和38年3月9日、Y₁はXに対し、訴外Aタクシーの昭和34年度分の滞納法人税額を国税徴収法第39条の第二次納税義務者として納付すべき旨の告知処分を行った。

ついで、昭和38年6月13日、被告税務署長Y₂(被告・被控訴人)がXに対し、Y₁より滞納処分を引き受けた旨通知するとともに、滞納税額につき納付催告書を発し、同月20日、X所有不動産に対し差押処分を行った。

これに対しXは、Y₁に対しては納付告知処分の無効確認を求め、Y₂に対しては差押処分の取消しを求めた。また、国に対して第二次納税義務の不存在確認を求めた。

(3) 裁判所の判断

本判決では、原告適格が直接の争点となっただけではないため、原告適格についての基本的な考え方の判示はない。しかし、Yらの主張を判断する際に原告適格について論じている部分があるので、原告適格に関係のある部分に絞って取り上げる。

① 神戸地裁の判断（行集 24 卷 11-12 号 1237 頁）

被告らは、第二次納税義務者は第二次納税義務（の納付告知：引用者注）を争う際主たる納税義務者に対する課税処分を争えなくても主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争うことができるから、第二次納税者の不利益は避けられることができるであろうという。しかし主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争う取消訴訟の期間は主たる納税義務者に対する課税処分の送達がその起算点であるのに、右課税処分は第二次納税義務者に対しては送達されず、またその段階では第二次納税義務者となることが明確ではないから、被告主張の方法のみによつては第二次納税義務者の利益を守るには充分でない。被告主張の方法のほか第二次納税義務（の納付告知：引用者注）を争う際主たる納税義務者に対する課税処分を争うことができるものと解すべきである。ただしその理由は単なる瑕疵で足りず、重大かつ明白な瑕疵すなわち無効のみを争うことができるものと解するを相当とする。

② 大阪高裁の判断（行集 24 卷 11-12 号 1227 頁）

主たる納税義務者に対する第一次課税処分に違法の瑕疵がある場合、第二次納税義務者が右課税処分に存する右瑕疵を主張してその処分の取消訴訟を提起しうるか否かはさておき、第二次納税義務者は、第一次課税処分に右瑕疵が存することを理由に自己に対する第二次課税処分もまた右瑕疵を有し、これがため第二次課税処分が無効もしくは取消しうべきものであることを主張しうるか否かについて考えるのに、第一次課税処分と第二次課税処分とは前記のとおり別個の処分であるから、第一次課税処分に瑕疵があり違法であるとしても、その違法性は第二次課税処分に

承継されるいわれがなく、したがって、第二次納税義務者は第二次課税処分に第一次課税処分の違法性が承継されたものとして、これを理由に、第二次課税処分の無効もしくは取消を求めることは許されないものというべきである。

(4) 評釈

ここでは、本稿の主題である原告適格に限定し、神戸地裁の判決に対する各先生方の見解を検討する。

① 第二次納税義務者の原告適格を否定する見解

小沢義彦氏（当時：福岡法務局訟務部付検事）は、「原告適格はこれを否定し、告知処分取消訴訟の中で第二次納税義務者の権利救済を図るのが正しい解決の方法ではないかと考える⁽²⁾」と述べている。

その理由として、行政事件訴訟法第9条について「原告適格を有する者は必ずしも処分の相手方でなくともよく、…中略…告知処分を受けた第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分の取消しを求めるにつき法律上の利益を有するといつてよいように思われる⁽³⁾」としたうえで、「しかし、第二次納税義務者に主たる納税義務者に対する課税処分の違法を争わせる必要性があるのは告知処分を違法として取消するためであって、もし告知処分取消訴訟の中で主たる納税義務者に対する課税処分の違法を主張することができるならば、何も課税処分の取消訴訟にまで原告適格を認める必要はないのである（もともと主たる納税義務者に対する課税処分は、主たる納税義務者の租税債務を確定させるものであって、国家と主たる納税義務者の間の法律関係を確定するに過ぎないものであるから、これに第三者である第二次納税義務者が直接介入していくことを認め、主たる納税義務者に対する関係においても課税処分を取消してしまうなどということはきわめて異例に属する事柄であるといわなければならないのである）⁽⁴⁾」と主張している。

さらに、原告適格を認めても実際のところ出訴期間の問題等、権利救済には程遠

い点を理由として挙げている。

しかし、この小沢義彦氏の見解は、違法性の承継という観点から妥当ではない。

主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とはそれぞれ別個の目的を有し、かつ独立の法的効果を生ぜしめるのであるから、先行行為の違法性を後行行為に承継することはできない。このように考えると、第二次納税義務者に対する納付告知処分取消訴訟の中で主たる課税処分の違法性を主張することはできない。

② 第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解

藤原淳一郎先生は、次のように述べている。

「第二次納税義務の前提となっている、主たる納税義務者に対する課税処分について、第二次納税義務者が、全く争えないとするのは、妥当ではないと考え、処分取消し訴訟の原告適格を、現行行政事件訴訟法九条（平成16年改正前の行政事件訴訟法・改正後も同じく第9条：引用者注）からみても、肯定できると考える⁽⁵⁾」。

藤原淳一郎先生も述べているように、権利救済の手立てが条文によって保障されていない第二次納税義務者に対して、その権利救済の途が閉ざされてしまうことは妥当ではない。さらに、第二次納税義務に関する訴訟の勝敗は第二次納税義務者の負う具体的な責任額に直接影響を及ぼすといえ、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）の原告適格を充たすといえる。

（5） 検討

原告適格を肯定する見解が妥当であると考えられる。

まず、①税務行政側が第二次納税義務者の原告適格を認める立場を採っていることがうかがえること、②違法性の承継に関する通説的見解を覆すことは認めがたいこと、③第二次納税義務者の権利救済という観点を、その理由として挙げる。

違法性の承継については、主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知

処分とは別個の法的効果を生じさせるものであり、課税処分と滞納処分との間に違法性の承継はないとする原則によれば、第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分は争えないと解するべきである。

第二次納税義務者の権利救済については、主たる課税処分について第二次納税義務者自身が全く争えないとするのでは、第二次納税義務者自身の預かり知らないところで確定した納税義務を負う形となり、権利救済の面からあまりに酷すぎる。義務を負わされるのであれば、救済の手段が保障されてしかるべきである。

次に、重大かつ明白な瑕疵の要件を充足することの困難性を、その理由として挙げる。

判決は第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分を争えるとはいいながらも、重大かつ明白な瑕疵を必要とする。

重大かつ明白な瑕疵の要件を充足することは、非常に困難を伴う。

以上の理由から、迂遠であろうが権利保護には十分ではなかろうが、むしろ第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解の方が実質的な権利救済という面で効果が認められるのではないか。

ただし、原告適格が認められる第二次納税義務者の範囲については、第二次納税義務制度の趣旨を鑑みると、無条件に認められるとするべきではない。それぞれの第二次納税義務者について、個別に事実関係を判断し、真に権利救済されるべき者に限り原告適格を認める必要がある。

2. 第二次納税義務者は、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の存否又は数額を争うことはできないとされた事例〔事例2〕⁽⁶⁾

(1) 判決情報

第1審：岡山地裁昭和42年3月29日判決（民集29巻7号1232頁）

一部認容、一部棄却

控訴審：広島高裁岡山支部昭和48年10月15日判決（民集29巻7号1242頁）

控訴棄却

上告審：最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）

上告棄却〔確定〕

(2) 事案の概要

第二次納税義務者の原告適格が直接争点となった事例ではなく、第二次納税義務者が納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争えるか否かが争点となっており、この争点について初めて最高裁として判示したものである。

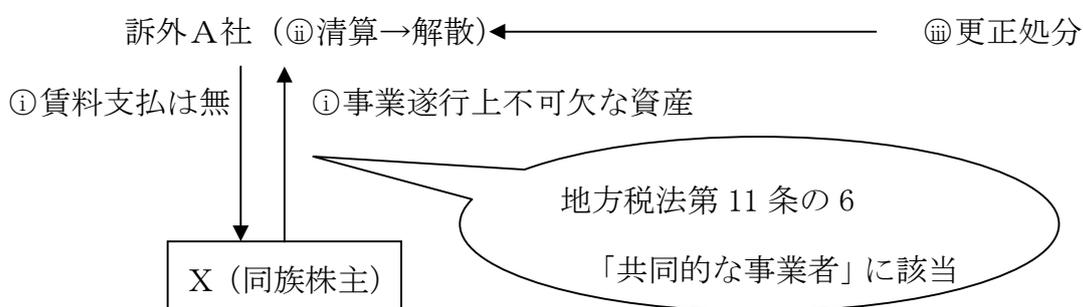
この判決により、主たる課税処分の取消原因を争うために第二次納税義務者が採りうる手段が、主たる課税処分の取消訴訟及び無効等確認訴訟の提起に限定される結果となり、第二次納税義務者の原告適格についての問題が改めて浮き彫りになったと思われる。そこで、〔事例2〕として取り上げる。

なお、地方税の事例だが、国税における第二次納税義務者の場合と同様の論点で争われているため、取り上げることにする。

① 事実の要旨

県税事務所長Y（被告・被控訴人＝控訴人・被上告人）が訴外A社の代表取締役である者X（原告・控訴人＝被控訴人・上告人）に対し、地方税法第11条の6による第二次納税義務者として清算手続中の訴外A社の滞納法人事業税等を納付すべき告知処分を行ったところ、Xが納付告知処分の取消しを求めて提訴した。

② 事実関係の概要



Xは、同族会社である訴外A社の代表取締役であり、かつ、同族会社判定の基礎となる株主であった。そして、Xは、自己所有の土地及び建物を訴外A社の事業遂行に不可欠な財産として訴外A社に使用させる一方、訴外A社から賃料は受け取ってはいなかった。

訴外A社は昭和35年6月、昭和31年度分及び33年度分の法人県民税と法人事業税についてYから更正処分を受けたが、当時既にその所有財産全部を他に譲渡し解散していたため、更正に係る税額を納付する資力がなく、これを滞納した。

そこで、Yが訴外A社の滞納税額につき、Xを地方税法第11条の6第2号所定の「共同的な事業者」に該当する第二次納税義務者として第二次納税義務の納付告知処分を行いX所有の土地等を差し押さえたところ、Xが、訴外A社に事業所得がなかったこと等を理由に納付告知処分取消しを求めた。

(3) 裁判所の判断

この事例は、第二次納税義務者の原告適格について直接争った事例ではないが、判決の結果、第二次納税義務者の原告適格肯定の必要性が高まったと考える。

原告適格については、広島高裁岡山支部判決の基本的な考え方に現れた部分に絞り、第二次納税義務者の権利救済を考える上で不可欠である最高裁判示も、取り上げることにする。

① 広島高裁岡山支部の判断（民集 29 卷 7 号 1242 頁）

第二次納税義務が徴収手続上のものである以上、課税処分と滞納処分との間に違法性の承継が認められない原則から、納付告知処分を争う第二次納税義務者は、これに固有の瑕疵を主張すべきものであり、第一次納税義務者に対する課税処分の瑕疵をその理由とすることはできない（無効を主張する場合は別である）と解するのが相当である。

もつとも、第二次納税義務者が第一次納税義務者に対する課税処分の瑕疵を全く争い得ないとするのは相当でなく、右課税処分についての抗告訴訟（したがって、納付告知処分に対する抗告訴訟とは別訴になる）における原告適格は肯定すべきものである。

② 最高裁の判断（民集 29 卷 7 号 1226 頁）

第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。したがって、主たる課税処分等が不存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数额を争うことはできないと解するのが相当である。

(4) 評釈

ここでは、本稿の主題である原告適格という観点から、本件最高裁判決に対する各先生方の意見を検討する。

なお、小早川光郎先生の評釈は、原告適格について判示した広島高裁岡山支部の判決に関するものである。

① 第二次納税義務者の原告適格を否定する見解

(i) 小早川光郎先生

小早川光郎先生は、出訴期間の起算日によって「多くの場合に出訴期間が徒過してしまうことにな⁽⁷⁾」り、あるいは、「時機に遅れた課税処分取消訴訟を許すことは、徴税行政の安定と能率を危くするものであり、現行制度の予想するところとは考えられない⁽⁸⁾」と述べている。

しかし、時機に遅れた取消訴訟とはいうものの、時機に遅れた原因は税務行政側にあるということもできる。税務行政側の都合である徴税行政の安定と能率、それとも、何ら責めのない第二次納税義務者の権利救済のいずれを重視するかという視点に立つと、この小早川光郎先生の見解が妥当であるとはいいがたい。

(ii) 金子宏先生

金子宏先生は、第二次納税義務者の原告適格を肯定した場合において、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係が密接であれば予防的な救済の途は確保されようが、密接な関係にない場合には現実的な救済の途が閉ざされる点を指摘している。

そのうえで、通常の第二次納税義務者について、「第二次納税義務の告知があつて、はじめて自分のおかれている状況を知り、しかもそのときには、本来の納税義務者に対する更正・決定等に対する出訴期間が経過している場合も少なくない。このような場合に、第二次納税義務者に更正・決定等の違法性を争う機会を与えないのは、不合理である。本来の納税義務者に対する更正・決定等の内容が、第二次納

税義務の内容をなしていることにかんがみると、このような場合には、更正・決定等の違法性のうち実体的違法性は第二次納税義務の告知処分の違法原因であると考え、第二次納税義務者は、更正・決定等に存した実体的違法性を理由として告知処分の取消を求めると解すべきであろう⁽⁹⁾」と述べている。

確かに、金子宏先生が主張するように、第二次納税義務者に対し更正・決定等の違法性を争う機会を与えないことは不合理である。しかし、課税処分と納付告知処分とは別個の行政処分であり、その間には違法性の承継が認められないとするのが相当である。したがって、違法性を理由に告知処分の取消しを求めると解することは、妥当ではない。

② 第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解

(i) 今井文雄氏（当時：弁護士）

今井文雄氏は、主たる納税義務者との関係では確定している主たる課税処分を第二次納税義務者が争えば確定していた処分が取消される恐れがあり妥当でないとする見解に対し、次のように反論している。

「主たる納税義務者がこれを争わず、同人との関係では確定していても、第二次納税義務者がこれを争い、行政庁みずからこれを取消し、又は争訟手続により裁判所がこれを取消す判決をしたからといって、元来違法な行政処分が取消されるのであるから、何ら不合理とはいえない。行政処分に公定力及び不可争力があるからといって、違法な行政処分の取消しについて、主たる納税義務者が争わないのに取消されるのが不合理であると考えることが、むしろおかしいのである⁽¹⁰⁾」。

第二次納税義務者はあくまでも第三者であり、権利救済を求める手立ては用意されていしかるべきである。今井文雄氏と同じく、徴税行政の安定や能率など税務行政側の都合だけを優先させることには賛成できない。

(ii) 佐藤繁氏（当時：最高裁判所調査官）

佐藤繁氏は、「本判決は、第二次納税義務者と主たる納税義務者との間の親近性ないし一体性を理由に、第二次納税義務者は徴収処分を受けた主たる納税義務者の身代わりの立場におかれるものであるとして、消極説を採用した。もとより、それは現行制度を前提としての解釈であって、およそいかなる者でも立法が第二次納税義務者として定めさえすれば、当然に争訟の機会を与えなくてもよいとしているものではない⁽¹¹⁾」と述べている。

判決において、第二次納税義務者が主たる納税義務者とは別個独立の人格であるとされたにもかかわらず親近性ないし一体性が重視された点に、第二次納税義務者の置かれている不利な立場が象徴されていると考える。

さまざまな取引形態の中で、たまたま第二次納税義務の成立要件を充たしてしまっただ第三者がいる可能性、つまり、主たる納税義務者と第二次納税義務者が常に親近性ないし一体性を有しているとは限らない可能性を考慮してもよいはずである。

第二次納税義務者に権利救済の途があることを示した点で、佐藤繁氏の見解に賛成である。

(5) 検討

主たる課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とがそれぞれ独立別個の法律効果を発生させる各独立した処分であるという理由により違法性の承継を否定すると、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の取消原因を争うことはできない。

確かに、第二次納税義務者に主たる課税処分を争う機会が十分に与えられていないことや第二次納税義務者に対し主たる納税義務者への滞納処分の通知が行われないことなど、主たる課税処分に先行行為としての公定力の合理性が整っていないということもできる。

しかし、これらの理由から直ちに、主たる課税処分の公定力を否定することはできないはずである。公定力は、取消されないかぎり有効に存在し存続する。

第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うことができなければ、第二次納税義務者の権利救済という観点から、第二次納税義務者は主たる課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有すると解されるべきである。

3. 第二次納税義務者は主たる課税処分の取消及び無効確認を求める原告適格を有するとし、その原告適格は納付告知処分がされる以前においても認められるとされた事例〔事例3〕⁽¹²⁾

(1) 判決情報

第1審：神戸地裁昭和63年7月13日判決（行集40巻1-2号134頁）

棄却

控訴審：大阪高裁平成元年2月22日判決（行集40巻1-2号111頁）

控訴棄却

上告審：最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁）

上告棄却〔確定〕

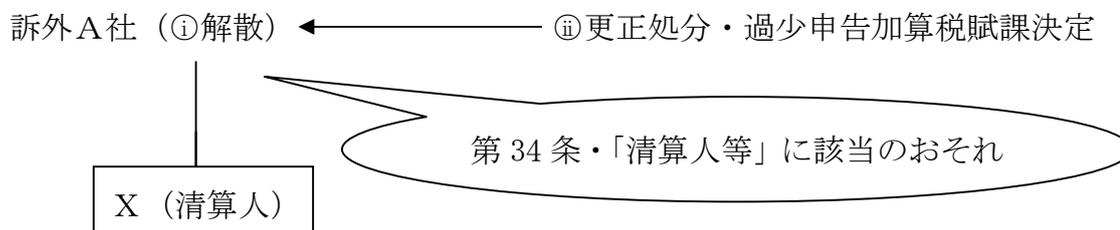
(2) 事案の概要

本件における大阪高裁の判決が、第二次納税義務者に原告適格を正面から認めた最初の判決である。

① 事実の要旨

税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人）が解散した訴外A社に対して行った法人税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分に対し、その清算人X（原告・控訴人・上告人）が、国税徴収法第34条による第二次納税義務の恐れがあるとして課税処分の無効確認、予備的請求として課税処分の取消しを求めて提訴した。

② 事実関係の概要



訴外A社は、昭和58年5月31日の株主総会で解散決議をし、本件事業年度の法人税につき、法定申告期限内の同年7月27日に、確定申告をした。

しかし、Yは、訴外A社が神戸簡易裁判所の調停に基づき自己の業務を廃止したことに対する補償金として昭和58年5月7日神戸市から支払いを受けた額について、訴外A社の所得であると認定した。

その結果、Yは昭和59年6月30日付で、法人税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

訴外A社はこれに対し、法定期限内である昭和59年7月28日にYへ異議申立てを行ったが棄却されたため、さらに法定期限内である昭和59年11月20日に国税不服審判所長に対し審査請求を行った。しかし、この請求も昭和61年4月7日に棄却された。

なお、課税処分に先立つ昭和59年1月23日に、訴外A社は清算を完了し、同年6月21日に清算完了の登記を行っている。

Xは、国税徴収法第34条の第二次納税義務を課されるおそれがあるとして、

(i) 主位的請求として課税処分の無効確認

(ii) 予備的請求として課税処分の取消し

を求めた。

(3) 裁判所の判断

本稿の主題である原告適格に絞って取り上げる。

① 神戸地裁の判断（行集 40 卷 1-2 号 134 頁）

(i) 無効等確認訴訟について（主位的請求）

無効等確認訴訟の原告適格に関する行政事件訴訟法 36 条の法意を検討するに、「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」は、そのこと自体により無効等確認訴訟の原告適格を有するものと解するが相当である。

(ii) 取消訴訟について（予備的請求）

行政処分の取消訴訟において原告適格を有する者は、当該処分の取消を求めるにつき法律上の利益を有する者に限られ（行政事件訴訟法 9 条）右にいう「法律上の利益を有する者」とは、当該処分の法的効果として自己の権利利益を侵害され、又は侵害されるおそれのある者である。…中略…。国税徴収法 34 条の関係では主たる納税義務の確定の結果第二次納税義務者が前示の履行責任を負担しなければならぬ危険を負うのはいわば主たる課税処分確定の反射的な効果に過ぎないものといわざるを得ない。

② 大阪高裁の判断（行集 40 卷 1-2 号 111 頁）

(i) 無効等確認訴訟について（主位的請求）

主たる課税処分等と第二次納税義務の告知処分との関係及びその間に違法性の承継が認められないことなどに照らすと、第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものを争うについて、前記説示にかかる法律上の利益を有する者にあたり、行政事件訴訟法 36 条所定の係争処分の後続処分によって自己に損害が生じる危険が切迫しているために、これを阻止する予防的利益を有すると認められる場合に該当するものというべく、したがって、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分等そのものに対して第二次納税義務者が無効確認訴訟を提起することができるものと解するのが相当であり、この理は、第二次納税義務を課されるお

それがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみないものというべきである。

(ii) 取消訴訟について（予備的請求）

主たる課税処分等と第二次納税義務の告知処分との関係及びその間に違法性の承継が認められないことなどに照らすと、第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものの取消を求めるについて、前記説示にかかる法律上の利益を有する者にあたるものというべく、したがって、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分等そのものに対して第二次納税義務者が取消訴訟を提起することができるものと解するのが相当であり、この理は、第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみない。

③ 最高裁の判断（税資 182 号 8 頁）

大阪高裁の判断を維持し、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を認めた。

(4) 評釈

ここでは、本稿の主題である原告適格に限定し、各先生方の見解を検討する。

なお、第二次納税義務者の原告適格を直接の争点とし、かつ、肯定した初めての判決である大阪高裁（最高裁においても維持）の段階で活発に論じられたため、大阪高裁の判決に関する評釈を取り上げることとする。

① 第二次納税義務者の原告適格を否定する見解

(i) 宇賀克也先生

宇賀克也先生は、「納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を主張しえないとすれば、主たる課税処分自体に対する取消訴訟を認めないかぎり、第二次納税義務者自身のイニシアティブによる救済手段はなくなってしまう⁽¹³⁾」としながらも、第二次納税義務者に原告適格を認めることについて疑問を呈している。

その理由として、次のように述べている。

「仮に第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟を提起する原告適格を認めたとしても、不服申立て前置の要件を欠き、訴えが却下される場合が少なくないというおそれがある。…中略…申告により主たる納税義務が確定した場合には、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるアプローチが機能しないことになる。この場合、第二次納税義務者が更正の請求を行うことを認めることには無理があると思われる。…中略…第二次納税義務者の権利救済は、むしろ、納付告知処分に対する取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を主張することを認めることによって解決するほうが妥当ではないかと思われる⁽¹⁴⁾」。

宇賀克也先生の見解にあるように、確かに現時点では、第二次納税義務者が主たる納税義務者の納税申告の誤りを正す手段は税法上認められてはいない。しかし、この理由のみによって、更正処分等の申告以外により第二次納税義務を負うこととなった第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざすべきではないと考える。

(ii) 堺澤良氏（当時：TKC税務研究所）

堺澤良氏は、「真に第二次納税義務者の利益保護につながるのかは、はなはだ疑問とするところである⁽¹⁵⁾」と述べ、その主な理由として次の二点を挙げている。

まず、「実定法上の根拠が明確ではないこと、とりわけ、争訟上第二次納税義務者と主たる納税義務者との相互関係が明らかでない⁽¹⁶⁾」点を挙げている。最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）において、「第二次納税義務者は主たる納税義務者とは別個独立の人格であることを必ずしも重視せず、第二次納税義務者は、何らかの意味において主たる納税義務者と密接な親近性を有するものであることに鑑み、少なくとも所定の範囲の納税義務に関しては、両者の間に実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるものと認められるから、権利救済の面においても両者を一体的に扱い、主たる納税義務者によっていわば代理されているとする見解によっていることがうかがえ

ないではない⁽¹⁷⁾」と主張している。

次に、主たる納税義務が納税申告により確定した場合を挙げ、「納税申告によって主たる納税義務が確定した場合には、行政処分は存在しないから、争訟手続にできることはできないから、もはや第二次納税義務者は課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるとする取組み方は、とる余地がない⁽¹⁸⁾」と述べている。

しかし、堺澤良氏の見解では対応しきれない状況が考えられる。

実際問題として、第二次納税義務が課された時点で主たる納税義務者は通常は無資力・無資産であることが多く、時間的ロスや訴訟費用の負担をしてまで租税訴訟を行うかどうかは疑わしい。主たる納税義務者と第二次納税義務者とを同一の立場として考え、主たる納税義務者によって第二次納税義務者の訴権利益が代理されているとみることは非常に困難である。第二次納税義務者の権利救済という観点から、第二次納税義務者自身に原告適格を認めることの方が、簡便かつ明快なのではないだろうか。

② 第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解

(i) 白井皓喜氏（当時：弁護士）

白井皓喜氏は、「最判昭五〇・八・二七に従うと、課税処分と納付告知処分との間に違法性の承継が認められないので、第二次納税義務者としては、前者の違法性を争うためには、課税処分取消訴訟において、原告適格を認めざるをえないことになる⁽¹⁹⁾」と主張している。

また、第一審の神戸地裁において、無効等確認訴訟の原告適格は認められたが取消訴訟の原告適格は認められなかったことについて、次のように述べている。

「納付告知処分という続行処分を防止するために、主たる課税処分の無効確認の利益があるということは、とりもなおさず、先行処分である主たる課税処分に重大かつ明白な瑕疵（違法）があるから、続行処分を防止しなければならないということであるから、なおのこと、その瑕疵は取消訴訟において争う原告適格が認められ

る。即ち、無効等確認訴訟で原告適格が認められ、取消訴訟では原告適格が否定されるということはないと考える⁽²⁰⁾」。

第一審の神戸地裁判決については、白井皓喜氏の見解に加え、取消訴訟及び無効等確認訴訟を規定する各条文において「法律上の利益を有する者」という同じ文言が使われていること、さらに、今日における無効の判断基準が厳しいことから、無効等確認訴訟で原告適格が認められ取消訴訟では原告適格が否定されるということとは妥当ではない。

(ii) 下野恭裕氏（当時：大阪法務局訟務部付検事）

下野恭裕氏は、次のように述べている。

行政事件訴訟法第36条（無効等確認訴訟）について、「原審判決（神戸地裁判決：引用者注）は、『当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者』は、そのこと自体により無効等確認訴訟の原告適格を有するものと解するのが相当であると明確に判示しており、二元説をとったものであるが、本件判決（大阪高裁：引用者注）は、…中略…（判決文の文言からすると：引用者注）、最高裁昭和51年4月27日第三小法廷判決⁽²¹⁾と同じ考え方をとっているものと思われる⁽²²⁾」としている。

また、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）について、「第二次納税義務者が履行責任を負担しなければならない危険を負うのはいわば主たる納税者に対する課税処分確定の反射的効果に過ぎないと解せないではないが、このように解した場合には、結局第二次納税義務者は、不利益処分を受けるおそれがあるにもかかわらず、自らのイニシアティブによる救済を求めることはできず、主たる納税義務者が不服申立てをするのを座して待つしかないことになるが、資力に欠ける主たる納税義務者が第二次納税義務者のために不服申立てをしたり、訴訟を提起したりする可能性は小さいであろうし、主たる納税義務者と第二次納税義務者は、あくまでも第三者の関係にあり、その義務の発生原因にも親疎・厚薄の差があり、いかなる場合にも

等しく主たる納税義務者と同一人格に準ずるものと解するのは行きすぎ⁽²³⁾」と主張し、「最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）を前提とする限り、肯定説をとる必要は大きいということであろうか⁽²⁴⁾」と述べている。

下野恭裕氏の見解に、無効等確認訴訟の原告適格及び第二次納税義務者の権利救済という観点から、賛成である。

第二次納税義務者が負うこととなる第二次納税義務の額は、主たる納税義務者に対する過大な課税処分が取り消されればその徴収不足額も減少し、その減少による結果として第二次納税義務の額も縮減されることから、第二次納税義務者は行政事件訴訟法第9条及び第36条にいう法律上の利益を有する者であり、同第36条にいう損害を予防する利益を有する立場に充分なりうる。

ただし、ありとあらゆる第二次納税義務者について原告適格を認める必要性があるのかどうか、第二次納税義務制度そもそもの趣旨から疑問である。

(5) 検討

本事例において、最高裁及び大阪高裁は、無効等確認訴訟及び取消訴訟における第二次納税義務者の原告適格を認めている。

それらの判決の第二次納税義務者に原告適格を認めた結論部分については、賛成である。

第二次納税義務者は主たる納税義務者にとってかなりの確率で「本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にある第三者」であろうが、例えば国税徴収法第39条の無償譲受人等の第二次納税義務について考えてみると、その無償譲渡が詐害行為（租税回避目的）に該当する場合は別にして、そうでない場合にまで主たる納税義務者と第二次納税義務者を同一視することは、仮に受けた利益が現に存する限度で義務を負うとしても、あずかり知ら

ないところで確定した納税義務について権利主張をする手立ても保障されないのでは、第二次納税義務者には酷な扱いである。

しかし、第二次納税義務の納付告知処分を受ける前の者にまで原告適格を認めることには、賛成できない。

そもそも納付告知処分が行われるまで自己に第二次納税義務がかかることを知らない第二次納税義務者が多いことや、仮に第二次納税義務を予測した段階で訴訟が提起されるようでは、訴訟実務が混乱し、真に迅速な権利救済を必要としている者が救われない可能性も生ずることから、納付告知処分を受ける前の第二次納税義務者にまで原告適格を認める必要性はない。

4. 第二次納税義務者は、主たる課税処分の取消しを求める不服申立適格を有するとされた事例〔事例4〕⁽²⁵⁾

(1) 判決情報

第1審：東京地裁平成16年1月22日判決（民集60巻1号90頁）

認容

控訴審：東京高裁平成16年6月15日判決（民集60巻1号101頁）

取消自判、棄却

上告審：最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁）

破棄自判〔確定〕

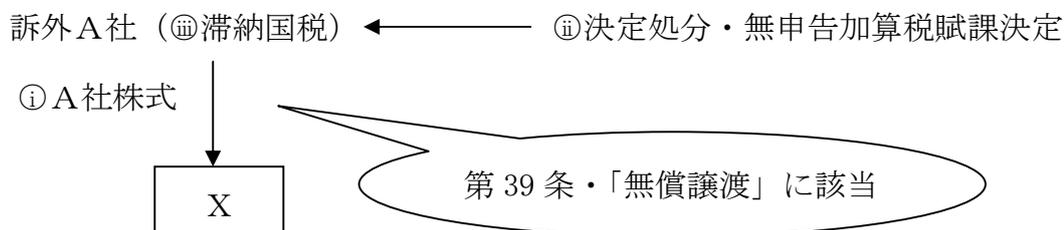
(2) 事案の概要

① 事案の要旨

知人が代表者を務める訴外A社から同社の保有する株式の譲渡を受けた者X（原告・被控訴人・上告人）は、訴外A社の滞納税額につき国税徴収法第39条の第二次納税義務者として納付告知処分を受けた日から2ヶ月以内に、訴外T国税局長に対して異議申立てを行い、不服申立期間経過を理由として異議申立てを却下された。

その後Xは、国税不服審判所長Y（被告・控訴人・被上告人）に対して審査請求を行ったが、適法な異議申立てを経っていないことを理由に審査請求が却下されたため、裁決の取消しを求めた。

② 事実関係の概要



訴外K税務署長は、訴外A社に対し、平成10年7月1日から平成11年6月30日までの法人税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を平成14年3月29日に行い、同年4月3日、その通知書が訴外A社に送達された。

訴外T国税局長は、Xに対し、訴外A社の課税処分等に基づく滞納国税につき、国税徴収法第39条に基づく第二次納税義務の告知処分を平成14年6月7日に行い、同月8日、その通知書がXに送達された。

訴外A社は、平成14年7月22日、課税処分について異議申立てを行い、Xは平成14年8月6日、告知処分について異議申立てを行うとともに、課税処分等についても異議申立てを行った。

訴外T国税局長は、平成14年10月17日、課税処分等に係る訴外A社及びXの異議申立てが不服申立期間（国税通則法第77条1項）を経過しているとして、却下する旨の異議決定をした（納付告知処分に係る異議申立てについては、同月11日、その納付限度額を変更する旨の異議決定をしている）。

Xは、平成14年11月8日、課税処分等について審査請求を行うとともに、同日、納付告知処分についても審査請求を行い、訴外A社は平成14年11月15日、課税処分について審査請求を行ったが、同年12月2日、これを取り下げている。

Yは、平成15年4月7日、Xの課税処分等についての異議申立ては法定の不服申立期間を経過した不適法なものであるから、課税処分等に係るXの審査請求は適

法な異議申立てを経ないでされた不適法なものであるとして、これを却下する旨の裁決をした。

そこで、Xは、Yの裁決取消しを求めて提訴した。

(3) 裁判所の判断

本稿の主題である原告適格に係りのある部分に絞って、取り上げる。

① 東京地裁の判断（民集 60 卷 1 号 90 頁）

第二次納税義務者は、主たる課税処分¹の取消しを求めにつき法律上の利益を有するものというべきであり（最高裁平成 3 年 1 月 17 日第一小法廷判決・本稿第 3 章〔事例 3〕：引用者注）、自らが主たる課税処分の取消しをを求める訴訟の原告適格を有し、主たる課税処分の適否を争う地位を認められるべきものである。そして、主たる課税処分の取消しをを求める訴えについて原告適格を認められる以上、それが形式的なものではなく、実質的に主たる課税処分の適否を争う地位を認められるものである必要性があることはいうまでもない。…中略…。第二次納税義務者は、主たる課税処分の存否及び数额について、主たる課税処分の取消訴訟等において争う利益を有するものであり、かつ、その機会を実質的なものとしなければ、第二次納税義務者は、訴訟手続等によりその適否を争う機会を得ないまま、不利益を受けることとなるものと評価せざるを得ず、そのような事態が生ずることは憲法上の裁判を受ける権利を奪うものとの疑いも生ずるところである。

② 東京高裁の判断（民集 60 卷 1 号 101 頁）

第二次納税義務の納付告知を受けた者も、納付告知についての不服申立て又は訴えにおいて主たる納税義務の存否又は数额を争うことのできないのはもとより（昭和 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決・本稿第 3 章〔事例 2〕：引用者注）、本来の納税義務者とは別に、主たる課税処分についての不服申立て又は訴えを提起する固有の利益は有しないものと解するのが相当である（主たる課税処分と第二次納税義務の

納付告知とは、要件及び効果を異にする飽くまで別個の行政処分であって、主たる課税処分は、本来の納税義務者に対して納税義務を確定する法的効果を及ぼすものの、第二次納税義務者に対しては納税義務を負担させ確定させるものではなく、その法律上の効果として、直接第二次納税義務者の権利利益を侵害し又は必然的にこれを侵害するおそれがあるものということとはできない。) …中略…。第二次納税義務者が本来の納税義務者との間で確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことができないことは、主たる納税義務が申告により確定した場合（この場合において、第二次納税義務者が更正の請求をする余地がないことは、いうまでもないところである。）においては明らかなどころであるが、主たる納税義務が課税処分によって確定した場合においてのみこれと別異に解することは、主たる納税義務が申告によって確定した場合との均衡を失することになって、不当であるし、本来の納税義務者が主たる課税処分についての不服申立て又は訴えの途を尽くし、もはやこれを争えなくなっているにもかかわらず、その後に至って第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分についての不服申立て又は訴えを提起してその取消しを求めることができる（その裁決又は判決による課税処分の取消しの効果は、当然、本来の納税義務者にも及ぶことになる。）という不合理な結果を招来することになる。…中略…第二次納税義務者は、主たる納税義務の存否又は数額を争って主たる課税処分に対する不服を申し立てる適格を有しないものというべきである。

③ -1 最高裁の判断（民集 60 卷 1 号 65 頁）

主たる納税義務が主たる課税処分によって確定されるときには、第二次納税義務の基本的内容は主たる課税処分において定められるのであり、違法な主たる課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額

が消滅し又は減少することになり、第二次納税義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあるのであるから、第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。

そうすると、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができるものと解するのが相当である。

確かに、一般的、抽象的にいえば、国税徴収法上第二次納税義務者として予定されるのは、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にある者であるということが出来るが、その関係には種々の態様があるのであるし、納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、すべての場面において完全に否定し去ることは相当ではない。…中略…。また、第二次納税義務が成立する場合の本来の納税義務者は、滞納者であるから、自己に対する主たる課税処分に瑕疵があり、これに不服があるとしても、必ずしも時間や費用の負担をしてまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟に及ぶとは限らないのであり、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が十分に代理されているとみることは困難である。なお、主たる納税義務が申告によって確定する場合には、第二次納税義務者が本来の納税義務者の申告自体を直接争う方法はないのであるが、そのことから逆に、行政権の違法な行使によって権利利益の侵害が生ずる場合にまで、これを争う方法を否定する結論を導くべきであるとは考えられない。

③ -2 泉徳治裁判官の補足意見

納付通知書による告知（以下「納付告知処分」という。）は、本来の納税義務者に対する課税処分（主たる課税処分）により確定した国税を徴収するためのもので

はあるが、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務は、この納付告知処分によって成立し確定するのである。納付告知処分の要件の一つとして主たる課税処分が組み込まれてはいるが、第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を、独自に争うことができるというべきである。主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではない。換言すると、第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分の取消請求の中で主たる課税処分の違法性を主張することができる¹と解すべきである。そうすると、第二次納税義務者は、自己の法的利益を守るため、主たる課税処分の取消し自体を請求するまでの必要がなく、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有しないというべきである。

最高裁昭和48年(行ツ)第112号 同50年8月27日第二小法廷判決・民集29巻7号1226頁(本稿第3章[事例2]:引用者注)は、納付告知処分を受けた第二次納税義務者は、主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つものであって、納付告知処分の取消訴訟において、確定した主たる納税義務の存否又は数额を争うことができない²というが、第二次納税義務の独立性を認めず、第二次納税義務者の納税義務が納付告知処分により成立し確定することを無視するものであって、変更されるべきである。

しかし、本件は、納付告知処分が争われている事案ではなく、上記判決の変更を議論するのに適切な事案ともいえないところ、上記判決が変更されない以上、第二次納税義務者として、主たる課税処分の違法を理由に第二次納税義務の成立確定を

争うためには、主たる課税処分そのものの取消しを請求するほかないから、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めるべきであり、したがって、その前置手続である異議申立て及び審査請求をすることを認めるべきである。

(4) 評釈

ここでは、本稿の主題である原告適格に限定し、最高裁の判決に対する各先生方の見解を検討する。

① 第二次納税義務者の原告適格を否定する見解

山田二郎氏（当時：弁護士）は、次のように述べている。

「納付告知の取消訴訟ではなく、裁決取消訴訟で主たる課税処分の取消しが求められたものであるので、泉裁判官の補足意見で判示されているような結論にならざるを得ないのであるが、主たる課税処分の違法は第2次納税義務の納付要件の中に組み込まれていると解すべきであるので、第2次納税義務者の救済手続としては、昭和50年判決を変更して、納付告知の取消訴訟で主たる納税義務の存否又は数額を取消理由として主張できるように改め、第2次納税義務者の救済手続を合理的に整理すべきである⁽²⁶⁾」。

しかし、主たる納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分とは別個独立した処分であり、それゆえ違法性の承継はないと考えるべきである。したがって、山田二郎氏の見解は妥当ではない。

② 第二次納税義務者の原告適格を肯定する見解

(i) 伊藤義一先生

伊藤義一先生は、次のように主張している。

「泉裁判官の補足意見は、この違法性の承継に関する考え方（一般的に違法性の承継を認めないとする考え方：引用者注）との区分が微妙であり、果たして、どこまでが違法性の承継があり、どこからが違法性の承継がないのかといった問題が生

ずる。…中略…したがって、私は、結果的に第二次納税義務者の救済が図られるのであれば、納付告知処分の取消訴訟で主たる課税処分の違法性を争うことができるとする方法よりも、第二次納税義務者自身が主たる課税処分につき不服申立適格を有するとする方法の方が簡明ではないかと考える⁽²⁷⁾」。

伊藤義一先生の見解のように、権利救済の手段には実効性はもちろん簡便性及び基準の明白性も必要である。違法性の承継を認めない見解の下においては、第二次納税義務者に原告適格を認めることが権利救済の途としては簡便明白である。

(ii) 川神裕氏（当時：最高裁判所調査官）

川神裕氏は、次のように論じている。

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁）から第二次納税義務者と主たる納税義務者との一体性を強調すれば、「第二次納税義務者は、本来の納税義務者と一体であり、独立して主たる課税処分を争うべき法律上の利益は有しないという結論もあり得るところである。…中略…第二次納税義務者は、主たる課税処分が取り消されて主たる納税義務が減少すれば、その結果、たまたま一定の利益を受ける関係にあるにすぎず、単なる反射的利益ないし事実上の利益を有するにすぎないという理解もある。

しかしながら、一般的、抽象的には、第二次納税義務者として予定されるのは、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にある者であるということができるとしても、その関係には様々な態様がある。国税徴収法36条、37条、41条の1項や国税徴収法39条所定の無償又は著しい定額での譲受人等の第二次納税義務者（以下では、特に断らない限り、同条所定の第二次納税義務者を『第二次納税義務者』という。）については、譲受人等が利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者と同一に取り扱うことができる場合においても合理的であるということとはできない。納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を全く否定

することには疑問がある。

また、第二次納税義務が課される場合の本来の納税義務者は、通常、無資力・無資産であるから、自己に対する主たる課税処分に瑕疵・違法があり、これに不服があるとしても、時間的ロスや訴訟費用の負担の危険を冒してまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟を行うかどうかは疑問であり、このような場合、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権利益が代理されているとみることは困難となる。そうすると、第二次納税義務者において主たる課税処分を争う余地を全く否定するのは、相当性を欠くように思われる⁽²⁸⁾」。

第二次納税義務者と主たる納税義務者が常に同一の立場にあるとは限らない点や行政事件訴訟法第9条における法律上の利益についての解釈からも、川神裕氏の見解に賛成である。

(iii) 図子善信先生

図子善信先生は、次のように述べている。

「本件の第二審判決は、元年大阪高判（大阪高裁平成元年2月22日判決・行集40巻1-2号111頁・本稿第3章〔事例3〕：引用者注）の原告適格を無限定に拡大する理論的な不備を突くものであり、また最高裁平成6年1月6日第三小法廷判決（以下「6年最判」という）が50年最判（最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決・民集29巻7号1226頁・本稿第3章〔事例2〕：引用者注）より主たる納税義務者と第二次納税義務者との一体性を強調するものであったこともあり、法の保護する利益を厳格に解したものであろう。しかし、従来の行政事件訴訟法における判例の傾向は、法の保護する利益説の立場をとりつつ比較的広く原告適格を認めており、第二審判決はこの流れに反するものといえる。

本判決は、第二次納税義務者に原告適格を認めつつも、広く原告適格を認める元年大阪高判（大阪高裁平成元年2月22日判決・行集40巻1-2号111頁・本稿第3章〔事例3〕：引用者注）およびそれを維持した最高裁判決と異なり、納付告知を

受け第二次納税義務を課された者、又は少なくとも第二次納税義務者として納付告知を受けることが確実となった者に限り原告適格を認めるものである。それは、元年大阪高判（大阪高裁平成元年2月22日判決・行集40巻1-2号111頁・本稿第3章〔事例3〕：引用者注）およびその上告審判決が判示した原告適格の範囲を狭く修正するものと考えられ、その点でも正当であると考え⁽²⁹⁾」。

図子善信先生が指摘するように、いかなる第二次納税義務者に対し原告適格を認めるかは、第二次納税義務制度そもそもの趣旨との関係からも重要である。さらに、本稿第3章〔事例3〕のように第二次納税義務の納付告知処分前においても原告適格を認めると、第二次納税義務が発生するかどうか不明の段階で予防的訴訟が提起される可能性も生じ、かえって徴税の安定や能率を妨げる結果となりかねない。

（5） 検討

第二次納税義務者の原告適格を肯定する本判決は、妥当である。

まず、主たる課税処分が違法であった場合、過大な納税義務が確定されれば第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがあるといえ、行政事件訴訟法第9条（取消訴訟）及び第36条（無効等確認訴訟）における原告適格を充たしうる。

次に、主たる納税義務者の資力的・時間的な問題から、第二次納税義務者に原告適格を認めるべきである。主たる納税義務者自身が主たる課税処分を争う可能性を期待できず、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権利益が代理されているとは、必ずしもいえない。

以上のことから、第二次納税義務者に原告適格を認めることに賛成である。

ただし、第二次納税義務制度の趣旨から、ありとあらゆる第二次納税義務者について、一律に原告適格を認める必要はないと考える。

どのような場合に、どのような第二次納税義務者に対し原告適格が認められるのか、それぞれの事案に合わせ事実関係が判断されるべきである。

第2節 裁判例の比較分析

本節では、第1節における裁判例の検証に基づき、裁判例の比較検討を行う。比較検討を行うことで、第二次納税義務者の原告適格の拡大傾向について言及する。

1. 裁判例の比較

第1節で取り上げた四つの裁判例を、第二次納税義務者の原告適格という視点から、その違いが分かるようにまとめてみると、次の【図表 3-1】のとおりである。

【図表 3-1】 裁判例の比較

	審級	取消訴訟・無効等確認訴訟における 第二次納税義務者の原告適格の有無	
〔事例1〕 第39条	第一審	有	しかし、利益を守るには十分ではない。
	控訴審	明言なし	—
	最高裁	—	—
〔事例2〕 第39条	第一審	判示なし	—
	控訴審	有	第二次納税義務者救済の必要性あり。
	最高裁	判示なし	—
〔事例3〕 第34条	第一審	無	取消：単なる反射的效果に過ぎない。
		有	無効：損害を受けるおそれだけで足りる。
	控訴審	有	納付告知処分前でも認められる。
	最高裁	有	控訴審判断を是認。
〔事例4〕 第39条	第一審	有	納付告知処分前は認められない。
	控訴審	無	主たる納税義務者の代理行使で救済可能。
	最高裁	有	直接具体的な不利益を被るおそれあり。

【図表 3-1】にまとめた〔事例 1〕から〔事例 4〕を時系列に合わせ第二次納税義務者の原告適格の有無に着目すると、〔有〕の数に表れるように、徐々に原告適格を認める流れになっていることが見てとれる。

〔事例 1〕について

この時点では、第二次納税義務者が直接主たる課税処分を争うよりも、第二次納税義務の納付告知処分取消訴訟にて主たる課税処分を争う方が、より迅速・容易であると考えられていたようである。確かに、直接的に第二次納税義務者の原告適格を争った事例は見当たらない。救済の途が確立されていなければ、争いようがない。

〔事例 2〕について

この事例において、第二次納税義務者がその納付告知処分取消訴訟において主たる課税処分の取消原因を争うことはできないという最高裁の判断が示された。すなわち、第二次納税義務者の権利救済について〔事例 1〕の時点においては迅速・容易であり実効性が高いと考えられていた方法が、否定されたのである。

結果として、第二次納税義務者がその権利救済を図るべき手段が、直接主たる課税処分を取消訴訟及び無効等確認訴訟にて争うことのみ限定されてしまったことになる。

〔事例 3〕について

第二次納税義務者の原告適格について直接争った初めての最高裁事例である。〔事例 2〕の最高裁判決が出たことにより、第二次納税義務者の原告適格を全面的に肯定する流れができたように思えたが、本事例の神戸地裁判決は、無効等確認訴訟については第二次納税義務者の原告適格を認め、取消訴訟については第二次納税義務者の原告適格を認めなかった。主たる納税義務者の納税義務確定の結果として

第二次納税義務者が履行責任を負担しなければならない危険を負うのは、主たる課税処分確定の反射的な効果に過ぎない、という見解に基づくものである。

その後、本事例の大阪高裁判決で、改めて第二次納税義務者の原告適格が認められた。

特筆すべきは、いまだ納付告知処分を受けていない者であっても第二次納税義務者となるおそれのある者に対し原告適格を認めるとした点である。

しかし、これほどに原告適格を広く解する必要はない。あくまでも第二次納税義務の補充性からみて、少なくとも主たる納税義務者に対する滞納処分が行われる以前においては、第二次納税義務者となる可能性のある者にとどまり、この段階で原告適格を認めるのは困難であると考ええる。その後の段階としても、納付告知処分を受けるという蓋然性がどの程度必要とされるのかについても不確定であるからである。

〔事例4〕について

〔事例3〕において認められた第二次納税義務者の原告適格が、本事例の東京高裁判決において否定される事態となった。主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係を同一視することで、第二次納税義務者の権利救済は主たる納税義務者に代理行使可能と判断されたのである。

その後、東京高裁判決は最高裁判決によって覆されたが、その際、〔事例3〕において認められた原告適格の範囲を狭く修正したと考えられる。また、国税徴収法第39条の第二次納税義務に限定をかけているととらえられるものの、第二次納税義務者について原告適格を認め、さらに出訴期間の起算日についても従来とは異なる判断を示した。

本事例の最高裁判決によって、飛躍的に第二次納税義務者の権利救済への途が開けたと考えられる。

そこには、それまでの裁判例の積み重ねによる原告適格拡大の傾向に加え、平成16年に改正された行政事件訴訟法（以下、「改正行政事件訴訟法」という）の影響も考える必要がある。

なお、本事例における東京地裁判決は、不服申立前置主義が第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざしてはならないとした上で、正面から第二次納税義務者の原告適格を認めているのに対し、最高裁判決は、あくまでも国税徴収法第39条の第二次納税義務者という限定をかけ、第二次納税義務制度が予定している「特別な関係にある第三者」には必ずしもあたらない例外的な第二次納税義務者として、第二次納税義務者の原告適格を認めている。この点が本事例における東京地裁判決と最高裁判決の相違である。

本事例における最高裁判決は、国民には裁判を受ける権利が憲法により保障されているのであるから（日本国憲法第32条）、納税者が租税訴訟を提起できる途は実質的に確保されていなければならない、主たる納税義務者と第二次納税義務者に裁判を受ける権利に差があることは不合理であると提示している点にも特徴がある。

以上のように、裁判例を通して検証すると、徐々に第二次納税義務者の原告適格が認められるようになってきており、権利救済という面からも第二次納税義務者にとっては歓迎すべき流れであると考えられる。

2. 裁判例における原告適格の拡大傾向と第二次納税義務者の権利救済

第1章では、第二次納税義務者が他の納税義務者に比べ、いかに厳しい立場に置かれるのかという点を検証した。

第2章では、第二次納税義務制度として従来から、第二次納税義務者の権利救済のための争訟手段が確立されていない点について検討した。

第3章第1節において、第二次納税義務者がその権利救済を求めて争った事例を、原告適格がいかに拡大されてきたかという観点から時系列に焦点を合わせ、検証した。

第3章第2節上記1.において検証したように、第二次納税義務者の原告適格に係る拡大傾向が裁判例の流れを通じて確認できた。

〔事例1〕ないし〔事例4〕をはじめとするそれら裁判例の積み重ねに加え、租税法の分野だけではなく行政事件訴訟法における原告適格に関する解釈が時代の流れに合わせて緩やかに拡大して解釈され始めた。そのことは、つまり、従来に比べ第二次納税義務者の権利救済が図られてきたといえる。

さらに、平成17年4月に改正行政事件訴訟法が施行されたことに伴い原告適格がより広く解釈されることとなり、結果として、第二次納税義務者の争訟機会をも確保し、権利救済につながっていると考える。

ただし、やみくもに全ての第二次納税義務者に原告適格を認めるのではなく、本当に救済されてしかるべき第二次納税義務者の権利救済のために、原告適格は拡大されていくべきである。

そこで、第4章においては、第二次納税義務者の権利救済として第二次納税義務者の原告適格をどのように認めるべきなのか、そして今後どのように展開されるのかについて考察を試みる。

- (1) 小沢義彦「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」税務弘報 21 卷 3 号 (1973 年 3 月) 55 頁～62 頁。
鈴木重武「第一次納税義務者に対する課税処分の取消事由は、第二次納税義務者に対する納税告知処分の無効事由となるか」自治研究 51 卷 9 号 (1975 年 9 月) 150 頁～155 頁。
藤原淳一郎「第二次納税義務者が第二次納税義務を争う場合、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を違法事由として主張できるか」ジュリスト 528 号 (1973 年 3 月) 159 頁～163 頁。
- (2) 小沢・前掲注 (1)・58 頁。
- (3) 小沢・前掲注 (1)・58 頁。
- (4) 小沢・前掲注 (1)・58 頁。
- (5) 藤原・前掲注 (1)・161 頁。
- (6) 今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または数額を争うことはできるか」判例時報 804 号 (1976 年 4 月) 129 頁～132 頁。
小早川光郎「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」ジュリスト 583 号 (1975 年 3 月) 159 頁～161 頁。
佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」、『最高裁判所判例解説民事篇 (昭和 50 年度)』(1986 年 6 月) 403 頁～412 頁。
三木義一「第 2 次納税義務」別冊ジュリスト 178 号『租税判例百選 [第 4 版]』(有斐閣, 2005 年) 48 頁～49 頁。
村重慶一「第二次納税義務 (2) - 確定手続 -」別冊ジュリスト 79 号『租税判例百選 [第二版]』(1983 年 3 月) 50 頁～51 頁。
- (7) 小早川・前掲注 (6)・161 頁。
- (8) 小早川・前掲注 (6)・161 頁。
- (9) 金子宏『租税法 [第 12 版]』(弘文堂, 2007 年) 138 頁。
- (10) 今井・前掲注 (6)・131 頁。
- (11) 佐藤・前掲注 (6)・409 頁。
- (12) 青木康「第二次納税義務を課されるおそれのある者は、現実にその納付告知処分を受ける前であっても、主たる納税義務者に対する課税処分の無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有するとされた事例」月刊税務事例 22 卷 4 号 (1990 年 4 月) 4 頁～8 頁。
宇賀克也「主たる納税義務者に対する課税処分に関する第二次納税義務者の原告適格」ジュリスト 947 号 (1989 年 12 月) 128 頁～131 頁。
金子芳雄「第二次納税義務者は主たる納税義務に関する課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有するとされた事例」判例時報 1343 号 (1990 年 6 月) 174 頁～177 頁。
堺澤良「第二次納税義務者のする主たる納税義務に関する課税処分取消請求の適法性」TKC 税研時報 5 卷 1 号 (1990 年 3 月) 66 頁～90 頁。
下野恭裕「主たる納税義務者に対する課税処分無効確認等訴訟と第二次納税義務者の原告適格」『行政関係判例解説 平成元年』(1991 年 6 月) 152 頁～167 頁。
白井皓喜「第二次納税義務者は、課税処分取消しを求める原告適格を有するとされた事例」自治研究 66 卷 4 号 (1990 年 4 月) 127 頁～135 頁。
- (13) 宇賀・前掲注 (12)・130 頁。
- (14) 宇賀・前掲注 (12)・130 頁～131 頁。
- (15) 堺澤・前掲注 (12)・88 頁。
- (16) 堺澤・前掲注 (12)・88 頁。

-
- (17) 堺澤・前掲注(12)・88頁。
- (18) 堺澤・前掲注(12)・89頁。
- (19) 白井・前掲注(12)・131頁～132頁。
- (20) 白井・前掲注(12)・133頁。
- (21) 最高裁昭和51年4月27日第三小法廷判決(民集30巻3号384頁)。後続処分を阻止するという意味での予防的性格を有する無効等確認訴訟が認められた。
- (22) 下野・前掲注(12)・158頁～159頁。
- (23) 下野・前掲注(12)・162頁～163頁。
- (24) 下野・前掲注(12)・163頁。
- (25) 岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第2次納税義務者の不服申立権」ジュリスト1332号『平成18年度重要判例解説』(2007年4月)37頁～38頁。
伊藤義一「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」TKC税研情報15巻6号(2006年12月)1頁～18頁。
占部裕典「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立適格と不服申立期間の起算日」法令解説資料総覧294号(2006年7月)80頁～87頁。
川神裕「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることの可否」(最高裁判所判例解説)法曹時報59巻9号(2007年9月)295頁～333頁。
関子善信「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」久留米大学法学55号(2006年9月)213頁～230頁。
田代行孝「第二次納税義務者による不服申立の可否」税理49巻6号(2006年4月)147頁～153頁。
増田英敏「第二次納税義務者の権利救済と今日的課題」税理47巻13号(2004年10月)9頁～16頁。
山田二郎「第2次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日 - アルゼグループ事件 - 」ジュリスト1325号(2006年12月)252頁～254頁。
山名隆男「本来の納税義務者に対する課税処分について第二次納税義務者がする不服申立ての可否及び不服申立期間の起算日」Lexis判例速報6号(2006年4月)91頁～99頁。
- (26) 山田・前掲注(25)・254頁。
- (27) 伊藤・前掲注(25)・13頁。
- (28) 川神・前掲注(25)・321頁。
- (29) 関子・前掲注(25)・222頁。

第4章 第二次納税義務者に係る原告適格拡大の傾向と残された課題

第1章においては、第二次納税義務者が自己の権利救済に関し、通常の納税義務者に比べ不利な立場に置かれている現状を考察した。

第2章においては、その厳しい現状に鑑み、第二次納税義務者が自らの権利救済を図るための第一歩である原告適格の存否に焦点を当て、条文解釈及び学説の整理を試みた。

第3章においては、実際のところ第二次納税義務者は原告適格が認められず自ら訴訟を提起することすら認められていなかったという厳しい立場を、租税訴訟において原告適格が争われた事例に焦点を当て、それぞれの事例において裁判所がどのような判断を下したのかについて、検証した。

それらの検証の中で明らかにしたように、学説及び裁判例の積み重ねにより第二次納税義務者の原告適格が従来よりも緩やかに解釈され始めている。そのような時勢の中で、平成16年の行政事件訴訟法の改正が行われたのである。この改正は、司法の行政に対するチェック機能を強化し行政の適法性を確保するとともに、違法な行政権の行使に対して実効性ある権利救済の実現を図ることを目的としたものである。

この行政事件訴訟法の改正を受け、今後は原告適格自体の解釈が拡大されると見込まれ、それに伴い第二次納税義務者の原告適格も広く解釈され、権利救済の途が現状よりも拡大される方向へ流れが向かっていくであろう。

しかし、実際には、第二次納税義務者の法的地位を高めたと評される最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁・本稿第3章〔事例4〕）をもってしても、第二次納税義務者の原告適格に係る全ての問題点が解決したわけではなく、全面的かつ全般的な救済の途が開かれたとは言い切れない。ありとあらゆる

第二次納税義務者に対し原告適格が認められるものなのか、それとも、ある一定の第二次納税義務者に対してのみ原告適格が認められるべきものなのか。

そこで、本章第1節では、第1章、第2章及び第3章での検討をふまえ、第二次納税義務者には事後的な救済の途が少ないという観点及び第二次納税義務者の予測可能性及び法的安定性の観点から、どのように第二次納税義務者の権利救済を図るかについて、本稿の主題である原告適格を切り口として、その問題について模索する。すなわち、第二次納税義務者の権利を救済すべく原告適格をどこまで拡大することができるのかについて検討する。

その後、第2節において、本稿では取り上げなかった第二次納税義務に関して残された課題や第二次納税義務者の権利救済の今後の展望について、軽くふれることにする。

第1節 第二次納税義務者の原告適格に関する小括

本節では、第二次納税義務者の権利救済のあり方について、原告適格を切り口に、どの範囲の第二次納税義務者にまで原告適格を拡大することが認められるのかを検討する。

1. 学説の発展及び裁判例の積み重ねにより柔軟な解釈へ

(1) 切り開かれてきた原告適格

第二次納税義務者がその権利救済を主張する方法として従来から論議されてきた方法は、次の二つである。

- ㉑ 第二次納税義務者が第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法
- ㉒ 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消し及び無効等の確認を争う方法

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決（民集29巻7号1226頁・本稿第3章〔事例2〕）によって、上記㉑第二次納税義務者が第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法は認められないと判示された。主たる課税処分と第二次納税義務者への納付告知処分とが別個独立したものであり、先行課税処分等と納付告知処分に違法性の承継は認められないと判示した点には、賛成である。

しかし、主たる納税義務者と第二次納税義務者が常に密接な関係をもち同一の立場に立つとする判示には、賛成できない。

第二次納税義務者は必ずしも主たる納税義務者の身代り的な立場であるとは限らず、第二次納税義務者の人的独立性を全く無視した判示は、第二次納税義務者にとっては酷な判断である。租税回避等を目的としておらず、たまたま第二次納税義務の要件を充足してしまった第二次納税義務者が全くいないとも言い切れないか

らである。

主たる納税義務者と第二次納税義務者の人的独立性及び親近性については、国税徴収法第33条以下に規定される第二次納税義務の類型に合わせ、それぞれの事案に合わせた判断が必要になると解する。

最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決において、上記④第二次納税義務者が第二次納税義務に関する納付告知処分の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法は認められないと判示されたことで、第二次納税義務者が自己の権利救済のためにとりうる手段である⑤第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消しあるいは無効等の確認を争う方法、すなわち、第二次納税義務者に取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格を認める必要性が高まってきた。

この第二次納税義務者に原告適格を認める必要性が高まってきた流れの中で出された最高裁判決が、最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決（税資182号8頁・本稿第3章〔事例3〕）であり、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決（民集60巻1号65頁・本稿第3章〔事例4〕）である。

最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決の注目すべき点は、第二次納税義務者に原告適格を認めたという点だけではなく、いまだ納付告知処分を受けていない者であっても第二次納税義務者となるおそれのある者に対し原告適格を認めるとした点である。

しかし、これほどに原告適格を広く解する必要はない。いまだ納付告知処分を受けていない者は、あくまでも第二次納税義務者となる可能性のある者にとどまり、第二次納税義務の補充性の観点からも、この段階で原告適格を認めるのは困難であると考えられる。

一方、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は、不服申立期間の起算日の判示もあいまって、第二次納税義務者の法的地位を飛躍的に高めたと評されている。

この最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は、あらためて、第二次納税義務

者は主たる課税処分により自己の権利もしくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有すると判示した。

すなわち、第二次納税義務者は、主たる課税処分の瑕疵や取消しによって徴収不足額が当然に増減あるいは消滅するという不安定な地位に置かれることが考えられ、直接具体的な不利益を被るおそれがあり、取消訴訟及び無効等確認訴訟における原告適格を有すると認められたのである。

さらに、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は第二次納税義務者に原告適格を認める根拠として次の三点を示している。

まず、①第二次納税義務者の人的独立性を全ての場合において完全に否定するのは相当でない点である。

主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係は、第1章第2節で考察したように様々な態様があり、常に密接な関係にあるとは断言できず、たまたま取引をしている中で国税徴収法に定める第二次納税義務の要件を充たしてしまい第二次納税義務者に該当してしまった第三者がいなくても限らない。したがって、当然のように主たる納税義務者と第二次納税義務者とを同一の立場と考えることが合理的だとはいえない。

次に、②特に国税徴収法第39条の第二次納税義務者にあっては、単なる取引相手にすぎず、主たる納税義務者と第二次納税義務者に一体性・親近性が強く認められない点である。

最後に、③第二次納税義務者に対し第二次納税義務が課された時点で、主たる納税義務者は通常は無資力・無資産であるから、自己に対する課税処分に瑕疵・違法があり、これに不服があるとしても、時間的ロスや訴訟費用の負担の危険を冒してまで租税争訟を行うかどうかは疑わしい点である。このような場合、主たる納税義務者と第二次納税義務者とを同一の立場と考え主たる納税義務者によって第二次

納税義務者の訴権利益が代理されているとみることは困難であり、第二次納税義務者の権利救済という観点から、第二次納税義務者自身に原告適格を認めることの方が、簡便かつ明快である。

以上のことから、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は第二次納税義務者の原告適格を認めたという点で、第二次納税義務者の権利救済を図る上での第一歩として非常に重要な意味を持つ判決である。

(2) 判決の効力の及ぶ範囲

確かに、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決は、第二次納税義務者の権利救済を図る上での第一歩として非常に重要である。

ただし、その判決文にあるように、あくまでも、国税徴収法第39条の第二次納税義務者に射程範囲を絞った判決であるにとらえることもできる。

国税徴収法第39条の無償又は低額譲渡等を受けた第二次納税義務者に限っては、第二次納税義務制度が予定している「特別の関係にある第三者」には該当しないとしたもので、第二次納税義務者の原告適格を正面から認めた同事案の第一審地裁判決とは明確に異なる。

では、この最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決において無償又は低額の譲受人等（国税徴収法第39条）の第二次納税義務者に原告適格が認められたからといって、他の第二次納税義務者についても原告適格が認められたと考えてよいのだろうか。

逆に、国税徴収法第39条以外の第二次納税義務者について全く第二次納税義務者に原告適格を認めないのだろうか。そうであるとするならば、依然として第二次納税義務者の権利救済の途は閉ざされたまま四面楚歌となり、あまりに酷である。

そこで、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の射程範囲をどのように解釈し、国税徴収法第39条以外の第二次納税義務者の権利救済へ広げていくのか、が

本稿における最大の課題である。

最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の効力の及ぶ範囲として、次の二つの場合を想定してみる。

(i) 第二次納税義務者が単なる取引相手にしかすぎない場合

(ii) 主たる納税義務者が租税訴訟をおりてしまった場合

まず、第二次納税義務者が単なる取引相手にしかすぎない場合である。取引関係の中でたまたま第二次納税義務の要件を充たしてしまったような者に対してまで、主たる納税義務者の身代わりとして同一性を認め、権利救済のための原告適格を否定してもよいのだろうか。

そもそも、国税徴収法に規定される第二次納税義務の性質は、第1章第2節において検討したように、どれも一概に等しいとはいえないものである。実際のところ、無限責任社員（国税徴収法第33条）や清算人等（国税徴収法第34条）、同族会社（国税徴収法第35条）に関しては、租税回避の思惑が見え隠れし、主たる納税義務者との一体性が強いといえる場合を容易に想像することができる。第二次納税義務制度の趣旨に鑑みると、このような場合にまで第二次納税義務者に原告適格を認める必要性及び合理性はないと税務行政側からは考えることもでき、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の効力が及ぶ否かは慎重に判断するべきである。

次に、主たる納税義務者が租税争訟をおりてしまった場合である。明らかに、主たる納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が代理されているとはいえない状況である。この場合、第二次納税義務者に原告適格が認められないとすると、権利救済の途は八方ふさがりである。

これら二つの場合、つまり、これらの要件をいずれも充たす場合には、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の射程範囲を拡張し、国税徴収法第39条の第二次納税義務者以外の第二次納税義務者であっても、第二次納税義務者について原告適格を認めてもよいのではないだろうか。これらの第二次納税義務者には権利救済

の途を確保してしかるべきではないだろうか。

主たる納税義務者が租税争訟からおりてしまった場合を第二次納税義務者に原告適格を認めるための要件の一つと考えるならば、実際問題として、多くの第二次納税義務者にとって権利救済の途が従来よりも格段に広がることになると思う。

従来は、第二次納税義務者としてその権利救済を求めることすら認められていなかったわけであるから、ひとまず権利救済を求めるための手段が認められるだけでも、第二次納税義務者にとっては権利救済の途が開かれることになるはずである。

なお、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決について、行政事件訴訟法第9条2項による判定をするまでもなく第二次納税義務者に原告適格が認められるとする考え方もある。

これは、行政事件訴訟法第9条2項における相手方について、「名宛人ではないものの、当該行政処分の法的効果を受け、その法的効果を受忍することを余儀なくされている者（以下、「受忍義務者」という）⁽¹⁾」も含まれ、受忍義務者については、そもそも判定をするまでもなく原告適格が認められるとする見解である。

今村隆先生は、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決について、「第二次納税義務が主たる納税義務で成立し、その法的効果を受けていることを理由とするのみで、行訴法9条2項の規定する当該法令の趣旨・目的や当該処分において考慮されるべき利益の内容・性質を具体的に論じてはいないことからみて、上記最高裁判決は、受忍義務者説に立っていると読むのが素直である⁽²⁾」と位置づけていることから、第二次納税義務者に原告適格を認めていると読める。

しかし、その後に続けて「この点は、行政法の専門家の間でも議論が分かれる問題であり、簡単に断定するのは難しいと思われる⁽³⁾」と述べていることから、現実問題として、受忍義務者説に立つとしても第二次納税義務者をもれなく救済できると考えているわけではないようである。

受忍義務者説のように、ありとあらゆる第二次納税義務者に当然のごとく原告適

格を認めることが必要であるとは考えない。かえって租税行政を煩雑にし、第二次納税義務制度の趣旨も損ないかねない。真に救われるべき第二次納税義務者に対し原告適格が認められることが、重要なのである。

そこで、本稿においては、第二次納税義務者の原告適格がいかに拡大されてきたかという観点から時系列に焦点を合わせ裁判例を検証し、原告適格の拡大傾向及び最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決の射程範囲について言及した。

2. 近年の行政事件訴訟法における原告適格の動向

第3章において検証した結果、租税争訟においては従来よりも原告適格を拡大する傾向にあるといえる。

そもそも、租税争訟は、①租税法律関係は公法上の債権債務関係として、私法上の債権債務関係と区別されるべきこと、②租税債権を具体的に執行しこれを実現する手続も、公の権力行使としての特色を有すること、③租税争訟は行政争訟の一種であることから、基本的には行政事件訴訟法に基づいて審理されるべきものである。

では、行政争訟の一種である租税争訟において見られる原告適格の拡大傾向は、より大きな括りであるところの行政争訟及び行政事件訴訟法においては、どのような傾向なのだろうか。

平成16年に行政事件訴訟法が改正されて以来、原告適格の範囲拡大を期待させる判決が出された。最高裁平成17年12月7日大法廷判決（民集59巻10号2645頁）いわゆる「小田急高架化訴訟⁽⁴⁾」である。従来の判例を変更し、条例等の趣旨及び目的をも参酌し、当該事業で著しい影響を受ける者に対し原告適格を認めた。

このように、行政争訟及び行政事件訴訟法においても、原告適格の拡大傾向が認められるといえる。

行政争訟における原告適格が従来よりも柔軟に拡大傾向で解釈されるようになれば、行政争訟の一部である租税争訟における第二次納税義務者の原告適格も、同

じように柔軟に拡大傾向で解釈されることになると考える。そうであるならば、結果、第二次納税義務者の権利救済の途が開けるはずである。

改正行政事件訴訟法第9条の原告適格に関する解釈については、今後どの程度の実効性があるのか裁判官の判断に期待する部分が多い。

第2節 第二次納税義務に関して残された課題及び今後の展望

本稿においては、第二次納税義務者の権利救済の入り口として、第二次納税義務者の原告適格に焦点を当て、第二次納税義務者の原告適格をどこまで広げることができるのかについて検討した。

しかし、第二次納税義務者の権利救済の実効性を高めるためには、未だ残された課題があると考えられる。第二次納税義務者の権利救済をより充実するために、今後どのような展開が期待されるのか。

1. 第二次納税義務に関して残された課題

第1節で小括した第二次納税義務者に対し主たる課税処分自体を取消訴訟及び無効等確認訴訟で争う原告適格を認める考え方に対しては、権利救済の実効性を高めるという観点から、次の二つの大きな課題が残されている。

二つの問題とは、租税争訟における出訴期間の起算日に係る問題であり、無効・取消原因の判断基準に係る問題である。

(1) 租税争訟における出訴期間の起算日に係る問題

租税争訟においては、不服申立期間（国税通則法第77条）や出訴期間（行政事件訴訟法第14条）の定めがある。

期間の制限があるために、①第二次納税義務者に原告適格を認めたとしても、出訴期間の起算日のいかんによっては訴訟要件を充足できず、つまり出訴期間を経過した後の訴えとなってしまう、第二次納税義務者の権利救済は適わない、②主たる納税義務者に対する課税処分に対する時機遅れの取消訴訟を許すことは、徴税の安定と能率を害するおそれがある、という新たな難点を生ずる。

つまり、権利救済の実効性や法的安定性及び納税者の予測可能性の観点から、不服申立期間や出訴期間の起算日をどのように解釈することが最適であるのかという問題が残されている。

(2) 無効・取消原因の判断基準に係る問題

主たる課税処分についての瑕疵が、無効原因なのか取消原因なのかによって、第二次納税義務者がとりうる租税争訟の手段は大きく異なることになる。つまり、権利救済のための手続に大きな違いを生ずることになる。

従来から、無効原因と取消原因とを区別するための基準について、さまざまな学説が展開されてきた。原田尚彦先生は、「今日の通説は、通常の瑕疵は取消原因、重大かつ明白な瑕疵は無効原因であるとする⁽⁵⁾」としている。

この重大かつ明白という要件は、非常に抽象的で漠然としており、実際のところ裁判例の判断基準も一致しておらず、基準としては不明確であり、無効原因の主張及び適用には困難を伴うといわざるを得ない。重大かつ明白という基準は、無効と取消しを判別するおおよその目安ではあっても、具体的判断基準としては有効であるとはいえない。

以上のことから、無効であるか否かは、重大かつ明白という基準だけに縛られることなく、その事案ごとに具体的妥当性（税務行政側の重大な瑕疵や権利救済の必要性など）を考慮し、柔軟に判断すればよいのではないだろうか。一つの基準で全てが判断できるほど、現在の取引社会は単純ではないはずである。

現状よりも緩やかに無効・取消原因が解されるようになれば、原告適格を認められ租税争訟という手段を得た第二次納税義務者にとって、より権利救済の途が開けることになるはずである。

租税争訟における出訴期間の起算日に係る問題、無効・取消原因の判断基準に係る問題がいまだ残されてはいるが、後の稿に譲ることとする。

2. 第二次納税義務の今後の展望

第二次納税義務者の原告適格に関しては、裁判例の積み重ねとともに最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決によって、従来に比べ格段に権利救済の途が開かれ始めた。

一方で、平成16年には、租税争訟がその審理において拠り所とする行政事件訴訟法の改正が行われた。その改正の目的は、司法の行政に対するチェック機能を強化し行政の適法性を確保するとともに、違法な行政権の行使に対して実効性ある権利救済の実現を図ることにあつた。

行政事件訴訟法の改正目的に基づく改正点の大きな柱の一つである行政争訟における原告適格の拡大に伴い、第二次納税義務者の原告適格の解釈についても拡大されることが期待される。

第二次納税義務者の原告適格が認められ、先に述べた第二次納税義務に関して残された出訴期間の起算日に係る問題及び無効・取消原因の判断基準に係る問題が解決されることになれば、現状よりも格段に第二次納税義務者の権利救済の途が開かれることは間違いない。

その意味でも、第二次納税義務者に原告適格を認めることは権利救済の第一歩といえ、それを認めた最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決はとても重要である。

今後、他の事案においても、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決のように第二次納税義務者の権利救済を認める判断が下されることを期待する。

また、納税者の権利を十分に保護することにより課税権行使に対する納税者の理解と協力を得るという観点からも、第二次納税義務者についても何らかの事前手続の規定が置かれる余地もあるだろう。

憲法第31条は、「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない」と定め、適正手続によることを保障している。この条文は、刑罰についてだけの規定ではなく、行政処分について

も適用されるとする見解が、今日では通説⁽⁶⁾となっている。

憲法第31条の適正手続規定を争った最高裁昭和37年11月28日大法廷判決(刑集16巻11号1593頁)、いわゆる「第三者所有物没収事件」により、憲法第31条は財産権にも及ぶと解されている。

すなわち、少なくとも第二次納税義務者にとっては不利益処分該当する第二次納税義務制度について、弁明や聴聞に値するような事前手続が認められる必要があるのではないか。

ただし、税務行政は一度に大量的に行われるものと考えられ、事前手続を保障することと税務行政の効率との調整、また、第二次納税義務制度のそもそもの趣旨との調整が問題点として残る。

これらを十分に考慮したうえで、近年の司法制度改革の流れの中で柔軟かつ簡易迅速な手続により国民の権利利益の保護を図るという目的をもって行政不服審査法の改正が行われるのであれば、より一層、国民の権利利益の保護にも役立つであろう。

行政事件訴訟法及び行政不服審査法の改正など、自己の権利救済を求めるための手続に関する規定が現状よりも明確に、かつ、理解しやすく整備されることで、第二次納税義務者の権利救済の途も格段に開かれるはずである。

-
- (1) 今村隆「原告適格の拡大 - 第二次納税義務者の原告適格 - 」税務弘報 55 卷 11 号 (2007 年 10 月) 132 頁。
 - (2) 今村・前掲注 (1)・135 頁。
 - (3) 今村・前掲注 (1)・135 頁。
 - (4) 最高裁平成 17 年 12 月 7 日大法廷判決 (民集 59 卷 10 号 2645 頁)。いわゆる「小田急高架化訴訟」と呼ばれる。都市計画事業から生ずる騒音・振動等により健康または生活環境に著しい被害を直接受けるおそれのある者には、地権者でなくても都市計画事業決定の取消しを求める法律上の利益があると判断を明示した。
 - (5) 原田尚彦『行政法要論 [全訂第 6 版]』(学陽書房, 2007 年) 181 頁。
 - (6) 鵜飼信成『新版 憲法』(弘文堂, 1994 年) 104 頁。
金子秀夫『税務行政と適正手続 [再版]』(ぎょうせい, 1994 年) 166 頁。

むすびにかえて

第二次納税義務者は、第二次納税義務という義務を課されるにもかかわらず、その義務に対し異議を申し立て、自己の権利を主張する手立てが保障されているとはいいがたい。通常の納税義務者に比べ不利な立場にある。

そこで、本稿においては、第二次納税義務者の権利救済の観点から第二次納税義務者の原告適格に焦点を当て、第二次納税義務者が直接主たる課税処分の瑕疵を租税訴訟において争うことができるのかについて、すなわち、権利救済のために第二次納税義務者の原告適格をどこまで拡大することができるのかについて、学説及び裁判例の検討を通じて考察した。

学説や裁判例を整理すると、国税徴収法によって昭和 26 年に第二次納税義務として制定されて以来近年に至るまで、第二次納税義務者には異議を申し立てることすら認められていなかったといえることができる。第二次納税義務者の権利救済は進んでいなかったのである。

従来からの学説や裁判例の積み重ねにより、第二次納税義務者の権利救済という観点からも第二次納税義務者に原告適格を認めるべきだという傾向が認められてきたところに、最高裁平成 3 年 1 月 17 日第一小法廷判決（税資 182 号 8 頁・本稿第 3 章〔事例 3〕）及び、最高裁平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決（民集 60 卷 1 号 65 頁・本稿第 3 章〔事例 4〕）の判決が出された。

この最高裁平成 3 年 1 月 17 日第一小法廷判決及び最高裁平成 18 年 1 月 19 日第一小法廷判決において、第二次納税義務者は法律上の利益を有する者に該当し取消訴訟及び無効等確認訴訟の原告適格が認められると判示されたことにより、第二次納税義務者における権利救済の途は従来よりも格段に拡大されたといえる。

しかし、第二次納税義務者に原告適格を認めることに関しては、その権利救済の

実効性を高めるという観点から、①租税争訟における出訴期間の起算日に係る問題、及び②無効・取消原因の判断基準に係る問題が、まだまだ課題として残されている。

それゆえ、第二次納税義務者に原告適格が認められることは、第二次納税義務者の権利救済の第一歩にすぎないと考える。

ただし、漠然と、ありとあらゆる第二次納税義務者に対し原告適格が認められることは、よしとしない。第二次納税義務の制度の趣旨から、権利救済の必要性のない第二次納税義務者も存在するからである。

どのような第二次納税義務者に対して原告適格が認められてしかるべきなのか、真に権利救済されるべき第二次納税義務者が十分に救済されているといえるのか。より一層の議論及び検討がなされ、最高裁平成18年1月19日第一小法廷判決のように第二次納税義務者の原告適格を認める判決が、今後、他に規定される第二次納税義務者についても判示されることが期待される。

また、一方で、行政事件訴訟法の改正に伴う原告適格の拡大傾向が認められ、さらに、行政不服審査法の改正も見込まれている。

自己の権利救済を求めるための手続に関する規定が現状よりも明確に、かつ、理解しやすく整備されることになれば、第二次納税義務者の権利救済という観点だけではなく、納税義務者全般において、自己の権利救済という途に飛躍的な進展が見られるはずである。具体的には、法の不知により不利益を被っていたケースが解消され、あるいは、諦めてきた権利救済へのアプローチが可能になるはずである。

すなわち、法律が改正され権利救済を求めるための手続が保障されることになれば、第二次納税義務者という小さな括りだけでなく、広く納税義務者全体にとっても、従来よりも格段に権利救済の途が開かれることになると思う。

過渡期にある第二次納税義務者の原告適格を契機として、納税者の権利の救済あるいは保護について、今後も考察を続けていきたい。

(修士論文として提出したものに、一部加筆修正を行いました。)

参考文献

＝著書＝

- 浅田久治郎 『滞納整理実務の諸問題〔第10版〕』（ぎょうせい，2002年）
・月原進ほか編
- 浅田久治郎 『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』（大蔵財務協会，2006年）
・深谷和夫ほか
- 浅田久治郎 『租税徴収実務講座－第3巻 特殊徴収手続－〔改訂版再版〕』（ぎょうせい，2003年）
・深谷和夫ほか
- 浅沼潤三郎 『改正行政事件訴訟法－解説と演習－』（八千代出版，2005年）
- 荒井勇ほか編 『国税通則法精解〔第12版〕』（大蔵財務協会，2007年）
- 鵜飼信成 『新版 憲法』（弘文堂，1994年）
- 大江忠 『要件事実租税法 上』（第一法規，2004年）
- 太田隆良監修 『改訂増補版 民法・商法と税務の接点』（税務研究所出版局，2005年）
- 金子秀夫 『税務行政と適正手続〔再版〕』（ぎょうせい，1994年）
- 金子宏 『租税法〔第12版〕』（弘文堂，2007年）
- 金子宏ほか編 『租税法講座－第2巻 租税実体法－』（帝国地方行政学会，1974年）
- 北野弘久 『税法判例研究』（中央経済社，1964年）
- 北野弘久 『税法学の実践論的展開』（勁草書房，1993年）
- 北野弘久 『税法問題事例研究』（勁草書房，2005年）
- 木村弘之亮 『租税法総則』（成文堂，1998年）

- 木村弘之亮 『租税法学』（税務経理協会，1999年）
- 清永敬次 『税務署の判断と裁判所の判断－逆転判決の研究－』（六法出版社，1987年）
- ・竹下重人ほか
- 齋藤明 『裁判に見る税法の解釈』（中央経済社，1993年）
- 堀澤良 『国税関係 課税・救済手続法精解』（財經詳報社，1999年）
- 佐藤孝一 『最近の税務訴訟（Ⅱ）』（大蔵財務協会，2000年）
- 塩野宏 『行政法Ⅱ〔第4版〕行政救済法』（有斐閣，2006年）
- 実務公法学会編 『実務 行政訴訟法講義』（民事法研究会，2008年）
- 芝池義一 『行政法総論講義〔第4版補訂版〕』（有斐閣，2006年）
- 司法研修所編 『租税訴訟の審理について〔改訂新版〕』（法曹会，2002年）
- 杉本良吉 『行政事件訴訟法の解説』（法曹会，1963年）
- 図子善信 『租税法律関係論－税法の構造－』（成文堂，2004年）
- 租税訴訟学会編 『事例で学ぶ租税争訟手続』（財經詳報社，2006年）
- 租税法研究会 『租税徴収法研究（下）』（有斐閣，1960年）
- 園部逸夫 『改正行政事件訴訟法の理論と実務』（ぎょうせい，2006年）
- ・芝池義一
- 田中二郎 『新版行政法（上巻）〔全訂第2版〕』（弘文堂，1974年）
- 田中二郎 『租税法〔第三版〕』（有斐閣，1990年）
- 徴収事務研究会編 『ケーススタディ 滞納整理50選〔第10版〕』（ぎょうせい，2003年）
- 中尾巧 『税務訴訟入門〔第3版〕』（商事法務，2007年）
- 橋本博之 『解説 改正行政事件訴訟法』（弘文堂，2004年）
- 原田尚彦 『行政法要論〔全訂第六版〕』（学陽書房，2007年）
- 深谷和夫 『新版 国税徴収の理論と実際』（財經詳報社，1992年）
- ・牧野正満

- 松沢智 『新版 租税争訟法－異議申立てから訴訟までの理論と実務－』
(中央経済社, 2001年)
- 三木義一 『現代税法と人権』(勁草書房, 1992年)
- 南博方 『条解 行政事件訴訟法〔第3版〕』(弘文堂, 2006年)
- ・高橋 滋 編
- 室井力 『コンメンタール行政法Ⅱ〔第2版〕行政事件訴訟法・国家賠償法』(日本評論社, 2006年)
- ・芝池義一ほか編
- 山田二郎 『税務訴訟の理論と実際〔増補〕』(財経詳報社, 1979年)
- 山田二郎 『税法講義〔第2版〕』(信山社出版, 2001年)
- 山本守之監修 『税務是認判断事例集－納税者の主張が認められた 114 の裁判・裁判例－』(新日本法規出版, 2005年)
- 吉国二郎ほか編 『国税徴収法精解〔第16版〕』(大蔵財務協会, 2005年)
- 我妻栄 『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－』(日本評論社, 2005年)
- ・有泉亨ほか

＝論文等＝

- 青木康 「第二次納税義務を課されるおそれのある者は、現実にその納付告知処分を受ける前であっても、主たる納税義務者に対する課税処分の無効確認訴訟及び取消訴訟の原告適格を有するとされた事例」月刊税務事例 22 卷 4 号（1990 年 4 月）4 頁～8 頁
- 安宅敬祐 「第二次納税義務の法的性格」税 61 卷 5 号（2006 年 5 月）18 頁～48 頁
- 阿部泰隆 「原告適格判例理論の再検討（上）」判例時報 1743 号（2001 年 6 月）164 頁～177 頁
- 阿部泰隆 「原告適格判例理論の再検討（下）」判例時報 1746 号（2001 年 7 月）180 頁～191 頁
- 新井隆一 「租税賦課行為の理論の再構成序説」税法学 200 号（1967 年 8 月）145 頁～153 頁
- 新井隆一 「税務行政訴訟・序説」日税研論集 43 号（2000 年 3 月）3 頁～14 頁
- 石島弘 「納税者の救済と訴訟類型」, 芝池義一・田中治ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房, 1995 年）229 頁～271 頁
- 泉徳治 「取消訴訟の原告適格・訴えの利益」, 鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座 9』（日本評論社, 1983 年）53 頁～80 頁
- 伊地知大介 「租税行政行為に於ける公定力と違法性の承継」税法学 185 号（1966 年 5 月）9 頁～14 頁
- 伊藤義一 「第二次納税義務者の主たる納税義務に関する不服申立適格」TKC 税研情報 15 卷 6 号（2006 年 12 月）1 頁～18 頁
- 今村隆 「原告適格の拡大—第二次納税義務者の原告適格—」税務弘報 55 卷 11 号（2007 年 10 月）129 頁～137 頁

- 岩崎政明 「本来の納税義務者に対する課税処分と第2次納税義務者の不服申立権」 ジュリスト 1332号『平成18年度重要判例解説』（2007年4月）
37頁～38頁
- 今井文雄 「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務の存否または金額を争うことはできるか」判例時報 804号（1976年4月）
129頁～132頁
- 宇賀克也 「主たる納税義務者に対する課税処分に関する第二次納税義務者の原告適格」 ジュリスト 947号（1989年12月） 128頁～131頁
- 碓井光明 「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究 11号（1983年10月）
14頁～45頁
- 占部裕典 「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立適格と不服申立期間の起算日」法令解説資料総覧 294号（2006年7月） 80頁～87頁
- 遠藤きみ 「財団法人設立のための寄附と国税徴収法 39条の第二次納税義務の存否」月刊税務事例 14巻 12号（1982年12月） 2頁～7頁
- 大崎満 「主たる納税義務の瑕疵と第二次納税義務者の争訟手段」税務大学校論叢 9号（1975年5月） 161頁～204頁
- 大島恒彦 「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法学 160号（1964年4月）
11頁～17頁
- 大浜一夫 「主たる納税義務者が存続する限り、第二次納税義務者がこれと別個に独立して時効により消滅することはないとした事例（棄却）」月刊税務事例 24巻 5号（1992年5月） 26頁～31頁
- 岡村周一 「納税者による不服申立とその審理」，芝池義一・田中治ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房，1995年） 201頁～228頁

- 小沢義彦 「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争えるか」 税務弘報 21 卷 3 号 (1973 年 3 月) 55 頁～62 頁
- 神川和久 「行政不服審査法の抜本的改正に伴う税務行政への影響等について」 税務大学校論叢 53 号 (2007 年 7 月) 271 頁～363 頁
- 金子芳雄 「第二次納税義務者は主たる納税義務に関する課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有するとされた事例」 判例時報 1343 号 (1990 年 6 月) 174 頁～177 頁
- 金田茂 「合名会社の社員の登記が不実の登記である場合における第二次納税義務告知処分の効力」 税務弘報 32 卷 11 号 (1984 年 10 月) 157 頁～163 頁
- 川上宏二郎 「課税処分を受けた者と課税処分無効確認の訴」 民商法雑誌 75 卷 5 号 (1977 年 2 月) 112 頁～127 頁
- 川神裕 「国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立てをすることの可否」 (最高裁判所判例解説) 法曹時報 59 卷 9 号 (2007 年 9 月) 295 頁～333 頁
- 菊池信男 「取消訴訟の原告適格に関する一つの視点」 判例時報 1862 号 (2004 年 9 月) 3 頁～13 頁
- 岸田貞夫 「民事上の“連帯債務”と租税の“連帯債務”概念の異同—連帯納税義務、第二次納税義務の制度を理解するために—」 税 55 卷 12 号 (2000 年 12 月) 16 頁～22 頁
- 北野弘久 「租税債務の時効消滅と保証債務—第二次納税義務の問題をも含めて—」 税法学 164 号 (1964 年 8 月) 29 頁～35 頁
- 北野弘久 「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」 民商法雑誌 113 号 1 卷 (1995 年 10 月) 119 頁～126 頁

- 木ノ下一郎 「第二次納税義務—第二次納税義務者の権利保護と判例—」税 52 卷 6 号 (1997 年 6 月) 150 頁～154 頁
- 行政法実務研究会 「連帯納税義務と第二次納税義務に関する地方税関係判例の検討」税 55 卷 12 号 (2000 年 12 月) 58 頁～66 頁
- 吉良実 「わが国の第二次納税義務制度」, 日本税法学会編『杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集』 (1970 年 10 月) 69 頁～123 頁
- 吉良実 「第二次納税義務と主たる納税義務との関係 (1)」税法学 256 号 (1972 年 4 月) 6 頁～12 頁
- 吉良実 「第二次納税義務と主たる納税義務との関係 (2)」税法学 257 号 (1972 年 5 月) 10 頁～28 頁
- 吉良実 「資産の無償又は低額譲渡等によるその受益者の第二次納税義務」シユトイエル 200 号 (1978 年 11 月) 47 頁～66 頁
- 桐山章雄 「課税処分における違法性の承継」税法学 24 号 (1952 年 12 月) 13 頁～23 頁
- 金今男 「公法判例研究—36—第二次納税義務告知処分取消請求事件」法学(東北大学法学会) 64 卷 3 号 (2000 年 8 月) 124 頁～130 頁
- 桑原勇進 「原告適格に関する最高裁判例」ジュリスト 1310 号 (2006 年 4 月) 10 頁～17 頁
- 小早川光郎 「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」ジュリスト 583 号 (1975 年 3 月) 159 頁～161 頁
- 小早川光郎 「抗告訴訟と法律上の利益・覚書」, 西谷剛ほか編『政策実現と行政法』 (有斐閣, 1998 年)
- 酒井克彦 「行政事件訴訟法改正と租税訴訟 (上)」税務大学校論叢 47 号 (2005 年 6 月) 311 頁～439 頁

- 酒井克彦 「行政事件訴訟法改正と租税訴訟（下）」税務大学校論叢 50 号（2006 年 6 月）389 頁～449 頁
- 堺澤良 「第二次納税義務者のする主たる納税義務に関する課税処分取消請求の適法性」TKC 税研時報 5 卷 1 号（1990 年 3 月）66 頁～90 頁
- 堺澤良 「第二次納税義務の納付告知と争訟」月刊税務事例 38 卷 12 号（2006 年 12 月）46 頁
- 佐藤繁 「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」、『最高裁判所判例解説民事篇（昭和 50 年度）』（1986 年 6 月）403 頁～412 頁
- 佐藤英明 「第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」判例時報 1534 号（1995 年 9 月）175 頁～179 頁
- 塩野宏 「行政事件訴訟法改正と行政法学—訴訟類型論から見た—」民商法雑誌 130 卷 4・5 号（2004 年 8 月）1 頁～15 頁
- 品川芳宣 「役員退職給与の過大支給と第二次納税義務の関係」ジュリスト 1148 号（1999 年 1 月）356 頁～358 頁
- 芝池義一 「税法と行政法」, 芝池義一・田中治ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房, 1995 年）1 頁～25 頁
- 芝池義一 「取消訴訟の原告適格判断の理論的枠組み」, 京都大学法学部百周年記念論文集刊行委員会編『京都大学法学部創立百周年記念論文集』（有斐閣, 1999 年）69 頁～101 頁
- 下野恭裕 「主たる納税義務者に対する課税処分無効確認等訴訟と第二次納税義務者の原告適格」, 『行政関係判例解説 平成元年』（1991 年 6 月）152 頁～167 頁
- 下村芳夫 「徴収権の消滅時効」税務大学校論叢 7 号（1973 年 3 月）177 頁～232 頁

- 白井皓喜 「第二次納税義務者は、課税処分取消しを求める原告適格を有するとされた事例」自治研究 66 卷 4 号（1990 年 4 月）127 頁～135 頁
- 新山一雄 「行政訴訟、民事訴訟、税務訴訟」，碓井光明・小早川光郎ほか編『公法学の法と政策（下）』〔金子宏先生古稀祝賀〕（有斐閣，2000 年）71 頁～99 頁
- 須貝脩一 「大島恒彦氏の論文を読んで」税法学 161 号（1964 年 5 月）21 頁～23 頁
- 須貝脩一 「北野氏の判例研究に関する疑問（2）」税法学 165 号（1964 年 9 月）18 頁～20 頁
- 圖子善信 「第二次納税義務の告知処分と国税通則法 70 条の期間制限」月刊税務事例 27 卷 9 号（1995 年 9 月）16 頁～19 頁
- 圖子善信 「第 2 次納税義務者の権利救済について」税務大学校論叢 26 号（1996 年 3 月）26 頁～53 頁
- 図子善信 「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」久留米大学法学 55 号（2006 年 9 月）213 頁～230 頁
- 図子善信 「効率的で的確な税務紛争処理制度のあり方」税 61 卷 11 号（2006 年 11 月）4 頁～18 頁
- 鈴木新 「事例に学ぶ予期せぬ第二次納税義務の留意点」税理 48 卷 12 号（2005 年 9 月）115 頁～122 頁
- 鈴木重武 「第一次納税義務者に対する課税処分の取消事由は、第二次納税義務者に対する納税告知処分の無効事由となるか」自治研究 51 卷 9 号（1975 年 9 月）150 頁～155 頁
- 首藤重幸 「税務行政訴訟における無効確認訴訟」日税研論集 43 号（2000 年 3 月）223 頁～252 頁

- 竹下重人 「国税徴収法 39 条所定の処分行為に該当するための要件等」シュトイ
エル 111 号 (1971 年 6 月) 22 頁～28 頁
- 田代行孝 「第二次納税義務者による不服申立の可否」税理 49 卷 6 号 (2006 年 4
月) 147 頁～153 頁
- 田中治 「租税行政の特質論と租税救済」, 芝池義一・田中治ほか編『租税行政
と権利保護』(ミネルヴァ書房, 1995 年) 27 頁～59 頁
- 田中治 「納税義務の履行による消滅」日税研論集 32 号 (1995 年 5 月) 61 頁
～64 頁
- 田中二郎 「行政処分の取消訴訟と無効確認訴訟」判例時報 30 号 (1954 年 8 月)
1 頁～2 頁
- 千葉勝美 「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条
の類推適用」, 『最高裁判所判例解説民事篇 (平成六年度)』(1997 年 3
月) 613 頁～620 頁
- 中島孝一 「第二次納税義務・連帯納付義務の責任の範囲」税理 47 卷 15 号 (2004
年 12 月) 106 頁～111 頁
- 西澤博 「第二次納税義務の追及における低額譲渡の判断」税理 45 卷 2 号 (2002
年 2 月) 25 頁～29 頁
- 西野敏雄 「第二次納税義務者の権利救済」国士館法学 38 号 (2006 年 12 月) 1
頁～32 頁
- 西山由美 「第二次納税義務—除斥期間・時効をめぐる主たる納税義務との関係」
ジュリスト 1065 号 (1995 年 4 月) 128 頁～130 頁
- 橋本公亘 「行政訴訟の原告適格」, 雄川一郎編『公法の理論 (中)』(有斐閣, 1976
年) 1095 頁～1143 頁
- 橋本博之 「原告適格論の課題」民商法雑誌 130 卷 4・5 号 (2004 年 8 月) 16 頁
～41 頁

- 畠山武道 「租税優遇措置を争う納税者の原告適格」ジュリスト 803号(1983年12月) 97頁～101頁
- 人見剛 「原告適格の考え方と条文」ジュリスト 1234号(2002年11月) 33頁～40頁
- 藤原淳一郎 「第二次納税義務者が第二次納税義務を争う場合、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を違法事由として主張できるか」ジュリスト 528号(1973年3月) 159頁～163頁
- 藤原雄三 「第2次納税義務に関する最高裁判所の2判決(1)」税法学 538号(1997年11月) 125頁～145頁
- 藤原雄三 「第2次納税義務に関する最高裁判所の2判決(2)」税法学 539号(1998年5月) 161頁～170頁
- 淵圭吾 「納税告知取消訴訟において争いうる租税債務の範囲」民商法雑誌 132巻6号(2005年9月) 228頁～233頁
- 増田英敏 「第二次納税義務者の権利救済と今日的課題」税理 47巻13号(2004年10月) 9頁～16頁
- 三木義一 「第二次納税義務の法的性格の再検討～租税債務関係論の具体的展開の一素材として」税理 20巻8号(1977年7月) 139頁～144頁
- 三木義一 「納税義務の成立と確定」, 北野弘久編『税法の基本原則』(学陽書房, 1978年) 151頁～162頁
- 三木義一 「第2次納税義務」別冊ジュリスト 178号『租税判例百選〔第4版〕』(有斐閣, 2005年) 48頁～49頁
- 三木義一 「第二次納税義務者の争い方」, 三木義一・田中治ほか編『〔租税〕判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』(税務経理協会, 2006年) 372頁～384頁

- 水野武夫 「第二次納税義務」, 北野弘久編『税法の基本原則』(学陽書房, 1978年) 163頁~180頁
- 水野武夫 「行政訴訟改革と税務訴訟」税法学 551号(2004年5月) 113頁~127頁
- 南博方 「無効確認訴訟の訴えの利益」, 鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座 9』(日本評論社, 1983年) 151頁~166頁
- 三好達 「第二次納税義務に関する一、二の問題」, 鈴木忠一ほか編『会社と訴訟(下)』〔松田判事在職四十年記念〕(有斐閣, 1969年) 853頁~869頁
- 村井正 「行政事件訴訟法の改正と税務訴訟」税 59巻 9号(2004年9月) 4頁~14頁
- 村重慶一 「第二次納税義務(2)ー確定手続ー」別冊ジュリスト 79号『租税判例百選〔第二版〕』(1983年3月) 50頁~51頁
- 山田二郎 「税務訴訟の諸問題」租税法研究 2号(1974年10月) 73頁~110頁
- 山田二郎 「第2次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日ーアルゼグループ事件ー」ジュリスト 1325号(2006年12月) 252頁~254頁
- 山名隆男 「本来の納税義務者に対する課税処分について第二次納税義務者がする不服申立ての可否及び不服申立期間の起算日」Lexis判例速報 6号(2006年4月) 91頁~99頁
- 山村恒年 「行政訴訟実務から見た行政訴訟法改正」民商法雑誌 130巻 4・5号(2004年8月) 78頁~110頁
- 山本弘 「民事訴訟法学の見地からみた行政事件訴訟法改正」民商法雑誌 130巻 6号(2004年9月) 56頁~84頁

＝資料等＝

- 大蔵省租税徴収制度調査会 『租税徴収制度調査会答申』（1958年12月）
- 自治省税務局編 『地方税制度資料 租税徴収制度調査会答申（昭和33年12月）』（地方財務協会，1959年）
- 官報 第10回国会 衆議院大蔵委員会議録第38号（昭和26年3月20日）
- 法令用語研究会編 『有斐閣 法律用語辞典〔第3版〕』（有斐閣，2006年）

租税手続法による租税回避防止策に関する 一考察

ータックス・シェルターに対する現行租税法の効果及び問題点の再
確認と新たな対抗策の提言ー

古 谷 敦

租税手続法による租税回避防止策に関する一考察(要旨)

ータックス・シェルターに対する現行租税法の効果及び 問題点の再確認と新たな対抗策の提言ー

古 谷 敦

1. 問題の所在と研究のねらい

タックス・シェルター対抗策は、今日の先進諸国が共通して抱える租税行政上の最重要課題の一つである。今日のタックス・シェルターは、従来の古典的な租税回避と異なり、高度な専門知識を有する専門家が、法技術やファイナンスの知識を駆使し、複雑かつ高度に洗練されたスキームとして開発される。特に、現在の米国における法人向タックス・シェルターは、多様性、複雑性、秘匿性等を特徴とするオーダーメイドによるものが主流となっており、これに対し米国はじめ各国の税務当局はその実態の把握と税務効果の否認のために様々な対策を講じている。

近年、わが国においてもタックス・シェルターの問題が顕在化しつつあるが、わが国は立法政策上効果的な対抗策を有していないと考えられる。一方、欧米においては、タックス・シェルターの開示・資料保存等の手続法による対抗策を中心に効果をあげている。この手続法による対抗策は、タックス・シェルターの利用そのものを抑止する性格を有し、個別的否認規定等による事後的な対抗策とは大きく異なるものである。

そこで、わが国における現状を分析・検討した上で、米国等の手続法によるタックス・シェルター対抗策を参考に、わが国がとるべき方策を検討し、税負担の公平化、タックス・コンプライアンスの向上に資することをねらいとする。なお、タックス・シェルター、個別的否認規定、一般的否認規定等の各用語の定義付けについては、論文本体を参照されたい。

2. 第1章要旨

第1章では、わが国における否認アプローチのうち個別的否認規定による否認の問題その他を検討し、立法論の視点から一般的否認規定について批判的に検討を行った。これらは、いずれも既に組成されたタックス・シェルターに対する対症療法であるという点において共通しており、タックス・シェルターに関与する潜在性を有する者に対する抑止効果をほとんど持たないとみられる。また、「実質主義による否認」、「私法上の法律構成による否認」、「課税減免規定の限定解釈」について検討しているが、これらは否認論として確立しているものとはいえないものもあり、これらをタックス・シェルター対抗策の中心には

据え難い。また、現行の租税手続きのうち、青色申告の帳簿保存義務及び承認取消、質問検査権、推計課税等を中心に、タックス・シェルター対抗策という視点から検討したが、これらはいずれも、効果的な対抗策たりえないという結論に至っている。

3. 第2章要旨

本論はタックス・シェルターに対する対抗策を論考するものであることから、第2章では、タックス・シェルターの定義を中心に論考しているが、その定義といっても一様でなく、課税庁側や納税者側といったそれぞれの立ち位置により大きく異なったものとなっている。

タックス・シェルターの一般的性格は、複雑性、秘匿性等を特徴としつつ、私法上の法形式を濫用したものであり、税法が予定していない、積極的に認めていない方法であって、税法に抵触しない方法により、税負担を減少させることを主たる目的とした取引であると考えられる。当該検討は、第4章においてタックス・シェルターの開示義務の対象となる取引範囲の策定の前提としている。

4. 第3章要旨

第3章においては、米英加における手続法によるタックス・シェルター対抗策を検討している。各国の制度が持つわが国へのインプリケーションを明らかにし、わが国が手続法によるタックス・シェルター対抗策を導入する場合の、開示・資料保存制度の義務や当該義務を負う者の範囲の策定に反映させることをねらいとしている。欧米の制度における、各種義務の不履行に対する対応、報告義務のある取引範囲の策定等は、わが国におけるあるべき制度の検討にあたり参考となるものであることから、上記三国の制度を検討している。

5. 第4章要旨及び結論

第4章では、わが国が、タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度を導入する場合の具体案を提示している。さらに、本章では、立証責任の転換、税務行政の効率化といった視点から、これらとタックス・シェルターとの関わりについても論考している。これらからタックス・シェルター対抗策は、租税手続法のみによる限定的なものではなく、総合的政策として多角的な取り組みの一環として位置付けられるべきであり、これを国家戦略の一つとして認識する必要があるということを主張し結論としている。

目次

序論	5
1. 問題の所在・研究のねらい	5
2. 米国のタックス・シェルター対策の概要とわが国の現状	7
3. 手続法による対策強化の必要性	10
第1章 わが国のタックス・シェルターへの対応の現状と限界	12
第1節 個別的否認規定のない場合における否認	12
1. 租税回避の否認の可否	12
2. 実質主義による否認の批判的検討	13
3. 私法上の法律構成による否認の批判的検討	14
4. 課税減免規定の限定解釈の有効性と限界	16
第2節 租税回避否認規定による否認	18
1. 個別的否認規定による対策と租税法の複雑化	18
2. 包括的否認規定の有効性と問題点	19
3. 一般的否認規定の有効性と問題点	21
4. 租税回避否認規定と法律不遡及の原則の関係	23
第3節 現行手続法の効果と限界	24
1. 青色申告承認取消の効果	24
2. 推計課税の効果と限界	26
3. 質問検査権に関する検討	27
4. 有限責任事業組合計算書がもつ効果	28
第4節 小括	30
第2章 タックス・シェルターの基本概念	32
第1節 租税回避及びタックス・シェルターの定義	32
1. 租税回避と租税回避の否認	32
2. 米国法におけるタックス・シェルター概念	33
3. 米国弁護士協会による定義	37
第2節 米国 IRS 内におけるタックス・シェルターの種類	37
1. レギュラー・タックス・シェルター	37
2. 濫用的タックス・シェルター	38
第3節 タックス・シェルターの類型と機能	39
1. タックス・シェルターの類型化	39
2. エンロン・レポートによる類型化	42
3. タックス・シェルターの機能	42
第4節 小括	44
1. タックス・シェルターの意義	44
2. 「濫用的タックス・シェルター」の判定基準が持つわが国へのインプリケーション	44
第3章 各国の手続法によるタックス・シェルター対策	45
第1節 米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度	45
1. 米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要	45

2.	パススルー・エンティティに係る情報収集制度の検討.....	47
3.	Form1065 と有限責任事業組合計算書の比較検討.....	49
第2節	タックス・シェルター開示・資料保存制度強化への動き.....	50
1.	カリフォルニア州政府による対抗策強化の影響.....	50
2.	2004年米国雇用創出法における強化策が意味するもの.....	51
3.	罰則規定強化とコンプライアンス向上の関係.....	52
第3節	米国以外のタックス・シェルター開示・資料保存制度.....	54
1.	英国のタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要.....	54
2.	カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要.....	56
3.	英国及びカナダの開示・資料保存の効果と問題点.....	57
第4節	小括.....	59
第4章	わが国における租税手続法によるタックス・シェルター対抗策導入の提言.....	60
第1節	租税回避定義規定及びタックス・シェルターの範囲策定.....	60
1.	租税回避定義規定の要否.....	60
2.	タックス・シェルター定義規定の必要性及びその範囲の策定.....	61
3.	タックス・シェルター登録・開示・資料保存案が対象とする取引.....	61
第2節	タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度等導入の提言.....	62
1.	租税専門家等に対する登録・開示・資料保存制度案の基本コンセプト.....	62
2.	納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務.....	64
3.	租税専門家等に対するタックス・シェルター資料保存義務.....	64
第3節	タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案に係る義務不履行への対応等.....	65
1.	租税専門家等の登録・開示・資料保存義務不履行への対応.....	65
2.	納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務不履行への対応.....	66
3.	タックス・シェルターと立証責任の転換.....	66
4.	税務行政の効率化とタックス・シェルター対抗策の関わり.....	68
第4節	小括.....	69
結 語	71
参考文献	72

凡 例

判決の引用についての略称

最判(決)	最高裁判所判決(決定)	高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決		

判例集・雑誌等の略称

民集	最高裁判所民事判例集	刑集	最高裁判所刑事判例集
行集	行政事件裁判例集	税資	税務訴訟資料集
訟月	訟務月報	判時	判例時報

法令・通達等の略称

通法	国税通則法	通令	国税通則法施行令
所法	所得税法	所令	所得税法施行令
所規	所得税法施行規則	法法	法人税法
法令	法人税法施行令	法規	法人税法施行規則
消法	消費税法	措法	租税特別措置法
措令	租税特別措置法施行令	措規	租税特別措置法施行規則
地法	地方税法	租実法	租税条約実施特例法
IRC	米国内国歳入法典(Internal Revenue Code)		
Reg.	米国財務省規則(Treasury Regulation)		
Notice	米国歳入庁ノーティス(IRS Notice)		
Rev. Rul.	レベニュー・ルーリング(Revenue Rulings)		
Rev. Proc.	レベニュー・プロセデュア(Revenue Procedures)		

序論

1. 問題の所在・研究のねらい

タックス・シェルター⁽¹⁾⁽²⁾に対し、わが国はいかなる対応をなすべきか。この問題は、米国をはじめ英国やカナダ等における租税政策上の最重要課題の一つであるが、わが国においてもこれを軽視することは出来ない状況にある。「わが国でも、タックス・シェルターの利用が急速に増加しつつあり、立法・行政および司法がこれにどのように対応すべきかが、大きな問題となりつつある。⁽³⁾」とされており、わが国においても問題の顕在化が指摘されているところである。

タックス・シェルターの問題は、「租税回避スキームを開発するために、多くの優秀な頭脳が使われ、それにより企業の税収は減らせるものの、その分、税収は減少し、国全体にとってはプラスマイナスゼロであって、租税回避スキームの開発に投入される資源だけが、社会全体として考えると無駄である⁽⁴⁾」といわれており、税収減はいうまでもなく、人的資源の有効な活用といった観点からも看過できないものであり、税制に対する国民の信頼をゆるがすものである。したがって、わが国においてもこれを喫緊の課題として認識する必要がある。

今日、わが国におけるタックス・シェルターへの対抗策は、主として個別的否認規定⁽⁵⁾を事後的に手当てするというアプローチが中心となっていると考えられる⁽⁶⁾⁽⁷⁾。一方、米国では、タックス・シェル

(1) 税法用語辞典では、タックス・シェルターは、「一般的には、所得税法、法人税の軽減及び回避をねらった租税回避を意味する」(『税法用語辞典〔7訂版〕』(大蔵財務協会、2005)539頁)とされている。この定義に対し、「税目が限定されている点において、これを限定しない「租税回避行為」より狭い概念となる」(本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)7頁)とされているが、この税法用語辞典の定義からは、租税回避の定義いかんにもよるが、少なくともタックス・シェルターは租税回避の中に包含されるものと解することができる。また、本庄資教授は、「多くのタックス・シェルターは現行法に抵触しないとしても「経済的合理性」を欠いている等の理由で、「租税回避の否認の法理」によって「否認されるかもしれない租税回避」である。」としている(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、)6頁)。本庄資教授は「タックス・シェルターの本質は、税法に抵触しないように、経済的には実際に行われていない取引を法的には契約自由の原則により私法上の取引であるかのような外形で齎装することによって税負担を回避し又は減少させるストラクチャーである。」(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)6頁)としており、本論では、特に指定がない場合かかる意味でタックス・シェルターという用語を使用する。なお、租税回避の定義については第2章第1節1.で論考する。

(2) 平成4年度税制改正前におけるわが国のタックス・ヘイブン対策税制(措法66条の6)においては、同税制の対象となる国や地域を、全所得軽減課税国等(いわゆるタックス・パラダイス)、国外源泉所得軽減課税国等(いわゆるタックス・シェルター)、特定事業所得軽減課税国等(いわゆるタックス・リゾート)の3つに区分し、指定するという方法をとっていた。この場合のタックス・シェルターとは、国内源泉所得については通常の法人税が課されるが、国外源泉所得については無税又はきわめて低い税率で課税されることとなっている国又は地域を意味するものである(本庄資・川田剛(監修)川田剛(著)『国際課税の理論と実務 第4巻 タックス・ヘイブン対策税制 過少資本税制』(税務経理協会、2000)12-18頁)。本論ではタックス・シェルターという用語をこのような意味で用いることはない。

(3) 金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)110頁。

(4) 渡辺智之「租税回避をめぐる問題点」租税研究第672号(日本租税研究協会、2005/10)60頁。

(5) 個別的否認規定の定義については、第1章第2節1.を参照。

(6) 例えば、平成17年度税制改正で、特定組合員に該当する個人が、平成18年度以後の各年において、組合事業から生ずる不動産所得にかかる損失の金額を有する場合には、その損失の金額に相当する金額は、不動産所得計算上の必要経費算入(所法26条2項)、損益通算(所法69条1項)その他の所得税関係法令の適用については、生じなかったものとみなすこととされた(措法41条の4の2)。この規定は、航空機リース・船舶リース等から生ずる損失を利用した租税回避を封ずる

ターに対して多角的な取り組み⁽⁸⁾がなされているが、その一環として、タックス・シェルター登録・開示・資料保存⁽⁹⁾といった手続法⁽¹⁰⁾による対抗策を導入し、効果をあげているところである⁽¹¹⁾。このような手続法による対抗策は、「タックス・シェルターの利用をしにくくするものであり、事前の抑止効果を狙ったものである⁽¹²⁾」といわれている。これは、新たなタックス・シェルターの組成そのものを抑制しようという考え方に基づくものであって、このような考え方は、わが国の租税法には存在しないものであるが、導入した場合、その効果が十分期待できるものである。そこで、本論では各国のタックス・シェルター登録・開示・資料保存制度を検討しつつ、わが国がとるべき手続法によるタックス・シェルターへの対抗策について論考し提言することとする。

ただし、それ以前にわが国の現状について十分な検討が必要であると考え。わが国の租税回避⁽¹³⁾への対抗策は、個別的否認規定を中心としていることから、これについて検討を要するほか、近年議論されている「私法上の法律構成による否認⁽¹⁴⁾」「課税減免規定の限定解釈⁽¹⁵⁾」についても検討を要する。また、本論は、手続法としてのタックス・シェルター対抗策の導入を提言するものであるから、わが国の現行の租税手続が、タックス・シェルターに対して対抗策として機能しうるものであるか、タックス・シェルターの組成を発見・解明するに十分な機能を有するものであるか、といった視点から検討する必要がある⁽¹⁶⁾。さらに、一般的否認規定⁽¹⁷⁾を創設するという考え方が存在するが、これについても問題点が多く、検討を要すると思う。このような、立法論をも含めた租税回避の各否認類型の検討をふまえて、これらにはない新たな視点として、米国を中心とした手続法によるタックス・シェルター

ことを目的としており、個別的否認規定による事後的な対抗策の一例といえよう。

(7) 「納税義務を課すべき対象である経済的な事実の全体を過不足なく課税要件の中に取り込むことは、立法技術的にはほとんど不可能である。」(中里実『金融取引と課税〔オンデマンド版〕』(有斐閣、2004)37頁)とされている。これは、全ての租税回避を予見して、個別的否認規定を立法することは、不可能であるということであると解される。

(8) 米国における取り組みについては第3章第1節及び第2節を参照。

(9) 米国における本制度の詳細については、第3章第1節及び第2節を参照。

(10) 手続法については、わが国では「狭義では訴訟法と同じ。実体法に対する語。広義では行政不服審査法の諸規定・国税徴収法中の手続規定等行政的な手続規定、戸籍法・不動産登記法等の民事上の手続法も含む」(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)882頁)とされている。また、租税手続法については「租税の確定および徴収の手続を租税手続といい、租税手続に関する法を租税手続法という。」(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)595頁)とされている。本論においては、手続法という用語を、立法論を含めた租税の確定及び徴収等の手続きに関する一連の法という意味において用いることとする。

(11) 米加における制度がまったく問題がないわけではない。欧米におけるタックス・シェルターの開示・資料保存による対抗策がかかえる問題については第3章第2節及び第3節を参照。

(12) 中里実「金融取引をめぐる最近の課税問題XLVIII タックス・シェルター対抗策」税研第21巻6号(日本税務研究センター、2006/5)71頁。

(13) 租税回避の定義については、第2章第1節1.を参照。

(14) 「私法上の法律構成による否認」については第1章第1節3.を参照。

(15) 「課税減免規定の限定解釈」については第1章第1節4.を参照。

(16) わが国の現行の租税手続のうち、特に租税回避とのかかわりが深いとみられる論点の抽出については、松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006))、藤巻一男氏による「クロスボーダー取引の拡大・変容と質問検査権の行使等に関する研究」(税務大学校論叢第46巻(税務大学校、2004))、居波邦泰氏による「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」(税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006))等を中心に、各論文の中で取り上げられている論点を参考とした。

(17) 一般的否認規定については第1章第2節3.を参照。

対抗策を参考に、わが国がとるべき方策を検討・提言し、租税負担の公平化⁽¹⁸⁾、タックス・コンプライアンス⁽¹⁹⁾の向上に資することを目的とする。

2. 米国のタックス・シェルター対抗策の概要とわが国の現状

タックス・シェルター対抗策の先進国である米国では、ここ四半世紀以上にわたって、度重なる措置がなされており、その経緯の中にこの問題の大きさを見て取ることができる。

タックス・シェルターは、1970年代と1980年代のアメリカにおいて、個人の納税者をターゲットに開発され、1981年の経済再生税法(Economic Recovery Act of 1981:ERTA)における租税特別措置⁽²⁰⁾の大量導入に伴い、隆盛を極めた⁽²¹⁾。この経済再生税法は、個人限界税率の引下げ⁽²²⁾と経済奨励措置⁽²³⁾の改善を中心とするものであったが、個人限界税率の引下げの意図は、高い限界税率が勤労意欲、貯蓄および投資を抑制し、租税回避や脱税を助長するものであることから、個人限界税率を引下げることにより、長期経済成長を押し上げ、タックス・シェルターその他の租税回避の魅力を半減させるというものであった⁽²⁴⁾⁽²⁵⁾。

その後、1986年税制改革法(Tax Reform of 1986)は、「パッシブ・ロス・リミテーション・ルール」⁽²⁶⁾の導入等により個人の納税者をターゲットとしたタックス・シェルターに対する防止を図ったが、1990年代に入ると、タックス・シェルターのコスト引下げや税法の複雑化等により、法人納税者をター

⁽¹⁸⁾ 田中二郎博士は、租税負担の公平について、「租税負担の公平とは、同じ経済的な地位にある者は、同じ租税負担を負うということである。(中略)この負担の公平には水平的公平と垂直的公平とがある。前者は、同じ所得を有する者は同じ額の租税を負担すべしということであり、後者は、高額所得を有する者は、低額所得を有する者に比べより多くの租税を負担すべしということである。」(田中二郎『租税法〔第3版〕』(有斐閣、1990)42頁-43頁)としている。本論では、税負担の公平化は、担税力に即した課税を重視し垂直的公平の実現を基本としつつ、水平的公平の実現をもその目的に含むものとする。

⁽¹⁹⁾ タックス・コンプライアンスを税法遵守と定義した場合、税法を遵守しなければならないのは納税者だけではなく、税務当局も含まれることとなるが、タックス・コンプライアンスを狭義に解する場合においては、納税者の税法遵守性を意味し、タックス・ギャップを埋めるためには納税者の自発的意識をいかに高めるかの領域として認識されている(菅原計「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」経営力創成研究第2巻1号(東洋大学経営力創成研究センター、2006))。タックス・ギャップについて、米国内国歳入庁(Internal Revenue Service IRS)は、「納税者が納めるべき税額と、実際に期限内に納付した税額の差」と定義している(IRS “Tax Gap Figures” Mar 2005)。

⁽²⁰⁾ 租税特別措置は、「経済成長その他何らかの政策目的を実現するために、特定の要件に該当する行為・取引について、担税力が他のものと同様の状況にあるにもかかわらず、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のこと」とされている(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)769頁)。

⁽²¹⁾ 中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)14頁。

⁽²²⁾ 個人所得税の最高税率は70%から50%に引き下げられた。

⁽²³⁾ 主に減価償却や他の資本資産に対するインセンティブを通じて企業課税を相当程度軽減した。

⁽²⁴⁾ 本庄資「ブッシュの租税政策-投資税額控除-」税経通信第61巻9号(税務経理協会、2006/7)149頁。

⁽²⁵⁾ 中里実・前掲注(21)、同頁。

⁽²⁶⁾ パッシブ・ロス・リミテーション・ルールは、投資家が、パッシブ活動損失とパッシブ活動税額控除を控除する場合、それらはパッシブ活動のみに限定されるというものである(IRC469)。パッシブ活動(passive activity)とは、一般に投資家がマネジメントに実質的に参加しないが、他の者がマネジメントする活動に単に資金を投資する活動をいう(本庄資『アメリカン・タックス・シェルター基礎研究』(税務経理協会、2004)356頁)。

ゲットとした、いわゆる法人用タックス・シェルター⁽²⁷⁾が主流となり、再びタックス・シェルターは興隆することとなった。その後、2004年米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004)が制定された。同法は、「米国における投資促進、もって雇用の創出を図ることを目的⁽²⁸⁾」とするものであるが、タックス・シェルターに対しては、その報告義務不履行に対する罰則強化⁽²⁹⁾が図られた。上記以外にも、1982年税制改革法における個人代替的ミニマム・タックス⁽³⁰⁾の導入。1984年税制改革法における、タックス・シェルターの登録義務化⁽³¹⁾、投資家リスト保存義務規定⁽³²⁾の制定、など数々の対策が講じられている。このように概観してみると、米国におけるタックス・シェルター対抗策は、この四半世紀間、米国の租税政策の中心的存在であり、最重要課題の一つであり続けているといえよう。米国では、抜本的な対抗策も含めた様々な多角的な措置が講じられており、特に最近は、かかる措置が益々強化される傾向にある⁽³³⁾。

一方、わが国では、近年になって、「私法上の法律構成による否認」「課税減免規定の限定解釈」といった、「租税回避行為の否認」とは異なる否認類型の可否が議論されている。本庄資教授は、「タックス・シェルターは、課税庁によって「否認されるかもしれない租税回避」である。現行法において明確な個別的否認規定がない時点で、課税をめぐる課税庁の法解釈と企業の法解釈が相違する場合も発生するので、否認の要件や否認の基準が明確にされないまま、「課税上の弊害」等の理由で、新しいタックス・シェルターは常に否認のリスクを抱えている。⁽³⁴⁾」としている。つまり、わが国においては、法の欠缺ゆえに「私法上の法律構成による否認」といった否認アプローチを試みることとなり、その否認の是非を司法判断に委ねざるを得ない状況となっていると考えられる⁽³⁵⁾。

金子宏名誉教授は、「租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味

⁽²⁷⁾ タックス・シェルター白書は、法人用タックス・シェルターの特性については、その形態や構造が多様であり、単一の定義付けは困難であるとしつつ、法人用タックス・シェルターの特性について、経済実体の欠如(Lack of economic substance)、秘密性(Confidentiality)等からその性格を説明している。詳細については、タックス・シェルター白書(“The Problem of Corporate Tax Shelters” Department of the Treasury, 1999, p.v-pvi)を参照。

⁽²⁸⁾ 山岸哲也「2004年米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004)」国際税務第25巻1号(国際税務研究会、2005/1)58頁。

⁽²⁹⁾ 2004年米国雇用創出法によるタックス・シェルターの報告義務不履行に対する罰則強化に関しては第3章第2節3.を参照。

⁽³⁰⁾ 「米国は、1978年に代替的ミニマム・タックスを導入した(IRC55-59)。これは、所得控除や免税により多額の節税を行なう高額所得の法人や非法人に少なくとも最低限の所得税を確実に支払わせる「通常の税」(regular tax)の取戻制度である」とされている(本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)354頁)。

⁽³¹⁾ タックス・シェルターの登録義務化については、第3章第1節1.を参照。

⁽³²⁾ プロモーターの投資家リスト保存義務規定については、第3章第1節1.を参照。

⁽³³⁾ もっとも、諸外国における租税回避行為やタックス・シェルター対抗策も、タックス・シェルターの興隆を十分に抑制するに至っていないというのが実情であるとされている(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)2頁)。そのことを裏付けるように、2005年には、租税回避スキームの経済的実体に関する訴訟でIRSが連続敗訴する事案も発生している(「租税回避スキームの経済的実体に関する訴訟でIRSが連続敗訴」国際税務第25巻1号(税務研究会、2005/1)12頁)。

⁽³⁴⁾ 本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)6頁。

⁽³⁵⁾ 本庄資教授は、納税者と課税庁との間における法解釈、事実認定の衝突の解決を司法判断に委ねることが惹起する諸問題について指摘している。詳細については「国家戦略として税務行政の法執行能力を強化する必要性」(税大ジャーナル1号、(税務大学校、2005/4)29頁)及び、『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2004)4頁を参照。

では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。⁽³⁶⁾」とし、「今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性⁽³⁷⁾と予測可能性⁽³⁸⁾とを保障しうるような意味内容を与えなければならない。⁽³⁹⁾」としている。この要請とわが国のタックス・シェルター対策の現状を勘案すると、わが国の立法面における手当ては不十分なものといわざるをえない。

今後、国際取引の活発化に伴い、さらに諸々のタックス・シェルター・スキームがわが国に輸入され、一層の複雑化、巧妙化が懸念される。かかる状況下にあつて、わが国の立法上の対抗策は依然として、個別的否認規定を事後的に手当てするという範囲にとどまっている⁽⁴⁰⁾。

海外でバーンアウト⁽⁴¹⁾したスキームであっても、未だわが国において再利用可能なものが多く存在するといわれる⁽⁴²⁾。そのうえ法的整備が不十分という状況下にあつて、米国において顧客に対しタッ

⁽³⁶⁾ 金子宏・前掲注(3)、67頁。

⁽³⁷⁾ 法的安定性の定義については、「どのような行動がどのような法的効果と結びつくかが、安定している、予見可能な状態」(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)1101頁-1102頁)とされている。また、「法自体の安定性、つまり実定法の内容が明確に認識できかつ忠実に実現されていること」(杉村敏正・天野和夫(編)『新法学辞典』(日本評論社、1991)995頁)とされている。

⁽³⁸⁾ 租税の分野における予測可能性については、「納税者がある取引、行為や事実によりいくらの税を負担するかが事前にわかること」とされている(高橋祐介「法律不遡及についての一考察」総合税制研究第11号(清文社、2003/1)99頁)。

⁽³⁹⁾ 金子宏・前掲注(3)、67頁。

⁽⁴⁰⁾ わが国のタックス・シェルター対策の現状に関し、本庄資教授は「日本では優秀な頭脳が高額の報酬を得て、曖昧な借用概念や不確定概念の多い税法のループホール、外国税制の上に築かれた租税条約の特典を駆使した日本型のタックス・シェルターを開発している可能性に対して、国家は税収ロスの原因となるタックス・シェルターの実体把握のために制度面と執行面で米国における必死の努力に比してこれらに劣らぬ程度に予算・要員を投入して取り組んでいるといえるだろうか。タックス・シェルターの開発に携わる優秀な頭脳に対抗できるだけの優秀な人材を確保し、ルーティンワークとは別に、的確に濫用的タックス・シェルターの識別と実地調査・摘発に集中投入できているといえるだろうか。」と、わが国の現状に対して疑問を呈している(本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2004)134頁)。

⁽⁴¹⁾ 本庄資教授はバーンアウト・タックス・シェルターについて次のように解説している。「短期間にはできるだけタックス・ベネフィットを投資家に与えるようにデザインされているので、投資家が当期の所得を課税から合法的に逃避させる控除の限界がくるときに、タックス・シェルターとしての寿命が尽きる。そのとき投資家のために生じる当期の所得との相殺ができなくなるときという意味で、そのタックス・シェルターの「クロスオーバー・ポイント」という。その時点でそのタックス・シェルターは「バーンアウト・タックス・シェルター」となる。」(本庄資『アメリカン・タックス・シェルター 基礎研究』(2003、税務経理協会)12頁)。

⁽⁴²⁾ 海外において、すでにバーンアウトしたスキームが、日本向けにリストラクチャーされ販売されたケースとして、大阪地裁平成10年10月16日判決([平成8年(行ウ)第103号ないし第107号]訟月45巻6号1153頁(上告審大阪高判平成12年1月18日[平成10年(行コ)第65号]訟月47巻12号3767頁)(最判平成18年1月24日[平成12(行ヒ)133]判時1929号19頁))が挙げられている。英国におけるスキームは、リミテッド・パートナーシップを利用した、映画投資取引に係る減価償却費の計上をその核心とするものであるが、英国貴族院判決においてそれが否定されたものである(Ensign Tankers (Leasing) Ltd v Stokes (Inspector of taxes), H.L., [1992]2 All ER 275)。この英国におけるスキームを、日本向けにリストラクチャーしたものが、いわゆるフィルムリース事件において問題とされたスキームであり、日本で販売されたものといわれている(中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)271頁-274頁)。上記以外にも、航空機リース事件(名古屋高判平成17年10月27日[平成16(行コ)48]未公開(原審名古屋地判平成16年10月28日[平成15年(行ウ)第26号ないし第31号]未公開))、外国税額控除余裕枠利用事件(最判平成17年12月19日[平成15年(行ヒ)第215号]民集59巻10号2964頁、(第一審大阪地判平成13年5月18日[平成9年(行ウ)第47号ないし第48号]訟月48巻5号1257頁、原審大阪高判平成14年6月14日[平成

クス・シェルターへの投資等を提案し、多額の報酬を受け取ってきた大手会計事務所が、日本というマーケットに対して決して無関心ではないであろう⁽⁴³⁾。

「富裕層」「勝ち組・負け組」という流行語に象徴されるように、高所得者と低所得者に二極化が進む中、高所得者を中心に、タックス・プランニング⁽⁴⁴⁾による税負担軽減が活発化しており、その一方で税負担の観点からは決して強者とはいえない給与所得者や高齢者に対する課税ベースは着実に拡大しつつある⁽⁴⁵⁾。このような状況を放置すれば、善良な納税者は不公平感をつのらせ、タックス・コンプライアンスは退廃する。「日本にはアメリカのようなタックス・シェルターはないよ」という人が少なくない⁽⁴⁶⁾といわれている⁽⁴⁷⁾。しかしながら、わが国がタックス・シェルターと無縁であるはずはなく、実際、「日本においても、最近複雑なタックス・シェルターが次々と登場している。それらは、かなり単純なものから、ファイナンスの発想や国際的ストラクチャーを利用したきわめて複雑なものまで実に様々である⁽⁴⁸⁾」といわれており、わが国にもタックス・シェルターは着実に押し寄せているとみるべきである。

3. 手続法による対抗策強化の必要性

米国における手続法による対抗策については、「プロモーターや納税者が一定の条件に該当するタックス・シェルターに関与する場合、開示義務や資料保存義務を負うことになったことは、これらの者だけでなく、タックス・シェルターを濫用する取引に手を染め得る潜在性を有する納税者・租税専門家に対しても警鐘をならすものであり、当該義務を課する制度は、税務当局にとって非常に大きな意義⁽⁴⁹⁾」を有するものとして評価されているところである。かかる手続法によるタックス・シェルター対抗策は、

13年(行コ)第47号]訟月49巻6号1843頁)等の基本スキームについてもアメリカで何十年か前に流行した初歩的なアイデアであるといわれている(本庄資「米国のタックス・シェルターについて」租税研究第671号(日本租税研究協会、2005/9)107頁)。

⁽⁴³⁾ 米国では大手会計事務所が法人用タックス・シェルターによる高額の高額成功報酬を受取っており、米国税制上問題視されてきた。2004年雇用創出法はこのような、濫用的タックス・シェルターに対応するために法規制の強化を図るものであった(居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)426頁)。

⁽⁴⁴⁾ 本庄資教授は、「タックス・プランニングという用語は、原則として節税の領域内の選択肢の比較検討を意味する。脱税(tax evasion)は刑事犯であって、ここでいうタックス・プランニングの対象とされない。問題は租税回避(tax avoidance)の領域であり、租税回避の定義いかんによって左右されるが、それが合法的とされる限り、これもタックス・プランニングの対象とされると解される。」(本庄資・川田剛編『国際課税の理論と実務 第6巻 国際租税計画 -わが国企業の外国課税の重要課題-』(税務経理協会、2002)249頁)としており、本論ではこの意味でタックス・プランニングという用語を使用する。

⁽⁴⁵⁾ 同様の指摘については、松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第52号、税務大学校、2006、11頁)を参照。

⁽⁴⁶⁾ 本庄資『国境に消える税金』(税務経理協会、2004)はしがき4頁。

⁽⁴⁷⁾ 本庄資教授は、「日本には米国のようなマネーロンダリングはない」「日本には米国のようなタックス・シェルターはない」と言う人が少なくないが、何を根拠に、何を目的として、そのようなことを言っているのか疑問である。日本は古来外国からあらゆる知識・技術を輸入して成長してきた国であり、これは「表の経済社会」だけでなく「裏の経済社会」においても同様であろう。」としている(本庄資「米国租税回避をめぐる税務上の諸問題」国際税制研究第12号(納税協会連合、2004/4)107頁)。

⁽⁴⁸⁾ 中里実・前掲注(21)、278頁。

⁽⁴⁹⁾ 松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)45頁。

外的制約によりタックス・シェルターの利用を「割に合わない」「利用しにくい」ものとし、その利用を事前に押さえ込むことをねらいとするという点で、事後的対応を基本的性格とする個別的否認規定とは大きく異なるものである。つまり、新たなタックス・シェルターの発生に対し、逐一個別的に対抗するのではなく、問題の発生そのものを未然に押さえ込むというものである。本論は、この抑止効果に着目し、これまでにないわが国における新たな対抗策として、米国におけるタックス・シェルター開示・資料保存制度等を参考としつつその導入に関する提言を行うものである。

ただし、本制度の導入は、多角的な対抗策の一部として認識する必要がある。米国では、手続法による対抗策のみが行われているわけではない。「米国の実体法においては、租税回避否認取引の類型ごとに個別的否認規定を追加しつつタックス・シェルターに対抗しているが、一種の包括的否認規定として2つの基本ルール⁽⁵⁰⁾を定めている⁽⁵¹⁾」ほか、「プロモーター、弁護士、会計士に対する実態把握のための調査を実施し、個別スキームの組成、販売促進、販売、これに関与した実質的な助言者・援助者の捕捉、販売先の投資家の把握、を具体的に可能にするように努めて⁽⁵²⁾」いる。したがって、米国におけるタックス・シェルター開示・資料保存制度は、多角的なタックス・シェルター対抗策の一環であると認識できる。わが国が、米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度等を参考とした対抗策の導入を検討する場合においても、立証責任の転換、情報申告制度の拡充、税務行政の効率化⁽⁵³⁾をも含めた多角的対抗策の中の一つとして位置付けられるものであることを念頭におく必要がある。

⁽⁵⁰⁾ その一つはアット・リスク・ルール(1976年)であり、もう一つはパッシブ・ロス・リミテーション・ルール(1986年)である。アット・リスク・ルールは、「個人的に責任のない債務や見せ掛けの損失を作り出して、租税回避のために利用することを防止する、基本的なタックス・シェルター対抗措置の一つ」(本庄資『アメリカン・タックス・シェルター 基礎研究』(税務経理協会、2003)219頁)であるとされている。アット・リスク・ルールは、個人及びIRC542(a)(2)(同族会社の定義規定)の株式所有要件を満たすC法人が活動を行なう場合、当期の活動からの損失は、納税者が当期末にこの活動につき危険を負担する金額の合計の範囲内のみで控除される(IRC465(a)(1))という規定である。この規定が適用される活動からの損失で、当期に控除できないものは、翌期に、この活動に配分される控除項目として取り扱われる(IRC465(a))。パッシブ・ロス・リミテーション・ルールは、投資家がパッシブ活動損失による損失と税額控除をパッシブ活動による所得のみから控除することができるというものである(IRC469)パッシブ活動とは、一般に投資家がマネジメントに実質的に参加しないが、他の者がマネジする活動に単に資金を投資する活動である。投資家は、控除しきれないパッシブ活動損失を翌年度以降に繰り越すことができる(IRC469(g))。

⁽⁵¹⁾ 本庄資「アメリカのタックス・シェルター対抗措置の強化」国際税務第23巻1号(国際税務研究会、2003/1)41頁。

⁽⁵²⁾ 本庄資「米国のタックス・シェルターについて」租税研究第671号(日本租税研究協会、2005/9)120頁。

⁽⁵³⁾ 立証責任の転換、情報申告制度の拡充、税務行政の効率化とタックス・シェルターとの関係については、第4章第3節3.及び4.を参照。

第1章 わが国のタックス・シェルターへの対応の現状と限界

第1節 個別的否認規定のない場合における否認

1. 租税回避の否認の可否

租税回避の否認について、本庄資教授は、「租税回避の否認とは、課税庁が私法上の契約自由の原則により課税要件を充足しないように納税者が選択した法形式を税法上否定して、税法の予定する通常用いられる法形式に引き直して、これに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを意味する。⁽⁵⁴⁾」としており、これについては租税回避の否認(狭義の租税回避の否認)の通説的見解として異論はないものと考えられる。

重要な点は、否認規定が存在しないにもかかわらず、否認が認められるか否かということである⁽⁵⁵⁾。かかる問題については、課税庁の裁量により納税者の選択した法形式を他の法形式に引きなおすことは、日本国憲法第30条及び日本国憲法第84条の解釈から、租税法律主義に反し許されないとするものと、日本国憲法第14条に依拠した租税公平主義(租税平等主義)⁽⁵⁶⁾の観点から認められるべきではないとする考え方が対立しているところである。この点について、金子宏名誉教授は、「租税法律主義⁽⁵⁷⁾のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、これに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難である。また、否認の要件や基準をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を負うことになろう。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も妥当であろう。⁽⁵⁸⁾」としている。また、本庄資教授は、「個別的否認規定のない場合に否認が許されるかどうかについては、課税の公平という観点から租税回避により利益を受けることを認め難いとする見解に感情的には共鳴しながらも、法治国として「租税法律主義」の下で法的根拠がないときに人の選択した法形式を否定し課税を行うということは、税法が本来強行性をもつ「侵害規範」故にその解釈においてみだりに「拡張解釈」や「類推解釈」が許されないことから、無理であるといわざるを得ない⁽⁵⁹⁾」としており、租税法律主義の観点から法的根拠がない場合において、課税庁が租税回避を行うことは許されないものと解される。本論においては、租税法律主義は租税の分野を貫く大原則であることからこれを重視して、法的根拠がない場合において課税庁が租税回避の否認を行うことは、許されないという立場に立つこととする。

⁽⁵⁴⁾ 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2007)76頁。

⁽⁵⁵⁾ この点について、最高裁判所の判断はまだ示されておらず、下級審の判断は分かれている(金子宏『租税法〔第12版〕』(有斐閣、2007)110頁)。

⁽⁵⁶⁾ 租税公平主義(租税平等主義)とは、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」であり、その内容は「「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請するもの」とされており、「税負担が担税力に即して配分されなければならない今日の租税理論がほぼ一致して認めるところである」とされている(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)74頁)。

⁽⁵⁷⁾ 租税法律主義は、「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という。」とされている(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)65頁)。

⁽⁵⁸⁾ 金子宏・前掲注(3)、同頁。

⁽⁵⁹⁾ 本庄資・前掲注(34)、5頁。

2. 実質主義による否認の批判的検討

上記 1. の租税回避の否認に関連して、実質主義の考え方にに基づき、仮に否認規定が存在しなくとも否認が認められるという考え方が存在する。実質主義については、所得の帰属を視点とした議論、あるいは租税法規の解釈適用における基本的原則を視点とした議論として主張され、その定義は定まっていない。田中治教授は、「一般的に言えば、実質主義は、一定の場面において、①租税公平の要請を租税法律主義の要請の上位に置き、②法実質と経済実質とをことさら対立的に捉え、その上で法実質とは別の経済実質をより重視する考え方ということができよう⁽⁶⁰⁾」としている。

本庄資教授は、「課税における実質主義は、税法の解釈及び課税要件の判断について各税法の目的に従い、税負担の公平を図るよう経済実質に即して行うべしとする趣旨である⁽⁶¹⁾」としており、本論においては同教授の考え方に従うこととする。

この実質主義による否認は、租税回避を否認する規定が存在しないゆえ否認できないとなると、租税回避を行い否認されなかった者は不当な利益を得たものと考えられ、一方、通常ととみられる法形式を選択し、通常の租税負担をした者との間に不公平が生ずることになることを論拠とする。この実質主義を、租税負担の公平の観点から租税法に内在する法理であるとして、否認規定の有無にかかわらず否認を認めるべきとする考えがある。しかしながら、「課税当局が実質主義の名の下に法形式の否認や経済実質の認定を恣意的に行うことは、租税法律主義の原則に抵触するということであり、できる限りどのような場合に否認されるべき租税回避に当たるかを法定することにより租税法律主義の原則との調和を図る必要がある⁽⁶²⁾」とされ、あるいは、「租税法律主義の下では、法律の根拠なしに納税者の行った適法・有効な私法取引をそれと異なった法形式に引き直し、一定の課税要件を創出することは許されず、また、そのような権限を課税庁に認めることも許容できない⁽⁶³⁾」と考えられている。つまり、実質主義による否認は、法律の根拠なき租税回避行為の否認であり、租税法律主義の下では認められないということと理解される⁽⁶⁴⁾⁽⁶⁵⁾。特に「安直に「実質主義」原則を適用することは、法的安定性と予測可能性の確保という観点から望ましくない⁽⁶⁶⁾」とされており、租税法律主義の機能面において問題があることは特に重大であると考えられる。

⁽⁶⁰⁾ 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学第 546 号(清文社、2001/11)187 頁。

⁽⁶¹⁾ 本庄資・前掲注(54)、292 頁。

⁽⁶²⁾ 本庄資・前掲注(54)、292 頁。

⁽⁶³⁾ 「「租税回避について」の諮問に対する答申-平成 9 年度諮問に対する答申-」(日本税理士会連合会税制審議会、1998/10)3 頁。

⁽⁶⁴⁾ ただしこれは実質主義による否認を全面的に否定されることを意味しない。武田昌輔名誉教授は、「真実に背いて、隠ぺいまたは仮装あるいは単純な誤り等があった場合においては、これがなかったものとしてその真実に基づいて算定されるべき所得金額が、適正な課税標準として法人税の課税の対象となるのである。(中略)このような基本的考え方は、いわば真実課税の原則というべきものである。」(武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集第 14 巻 租税回避行為(日本税務研究センター、1990/6)5 頁-6 頁)としている。これは、仮装行為に対する実質主義による否認は認められるということである。なお、この議論は仮装行為を対象としたものであり、租税回避を対象としたものではない点に留意する必要がある。

⁽⁶⁵⁾ 実質主義による否認を認めた裁判例としては、大阪高裁昭和 39 年 9 月 24 日判決([昭和 31 年(ネ)第 1、037 号]税資 38 号 606 頁)が、認めなかった裁判例としては、東京高裁昭和 47 年 4 月 25 日判決([昭和 46(行コ)25]行集 23 巻 4 号 238 頁)があり、下級審においては判断が分かれている。最高裁判所の判断は未だ示されていない。

⁽⁶⁶⁾ 本庄資(編著)・梅辻雅春・須藤一郎(共著)『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)7 頁。

上記を通観すると、実質主義による否認を、タックス・シェルター対抗策として位置づけることには問題があると考えられる。

3. 私法上の法律構成による否認の批判的検討

今村隆教授は、「私法上の法律構成による否認」について、「課税要件事実の認定は、外観や形式に従ってではなく、真実の法律関係に即して認定がなされなければならないが、その結果、当事者が用いた法形式が否定されることがあり、このような場合も当事者が用いた法形式を否定するという意味で「否認」と呼ぶこともできよう。⁽⁶⁷⁾」と述べ、これを租税回避の否認の方法の一類型であるとしている⁽⁶⁸⁾⁽⁶⁹⁾。この「私法上の法律構成による否認」は、租税回避の否認(狭義の租税回避の否認)と大きく異なる。納税者の主張する事実関係が真実であり、その意図する私法上の法律効果が発生する場合であれば、それは「租税回避の否認(狭義の租税回避の否認)」となる。しかしながら、「私法上の法律構成による否認」の適用場面としては、その納税者の主張する事実関係が偽装行為⁽⁷⁰⁾に該当する場合があげられ、この場合には真実の事実関係を明らかにし、そこから発生する私法上の法律関係を前提として、それに応じた課税関係を行うということであり、この場合においては、「私法上の法律構成による否認」の問題となる⁽⁷¹⁾。

映画フィルム・リース事件(最判平成18年1月24日[平成12(行ヒ)133]判時1929号19頁、第一審大阪地判平成10年10月16日[平成8年(行ウ)第103号]訟月45巻6号1153頁、原審大阪高判平成12年1月18日[平成10年(行コ)第65号]訟月47巻12号3767頁)(以下、当該最高裁判決に係る事案を映画フィルム・リース事件という)は、課税庁により、私法上の法律構成による否認(事実認定による否認)という考え方に立脚した主張がなされた事例である。近年の租税回避の否認事案においては、課税庁は納税者の真の意図に基づいた私法上の法律関係を再構築し、課税要件の充足を図る手法を頻繁に用いており、本件の映画フィルム・リース事件も、私法上の法律構成による否認による課税処分が肯定されるかという問題を包摂している。本件では、映画フィルムをリースすることを事業目的に掲げる民法組合に出資した法人が、当該映画フィルムに係る減価償却費を計上することを認めるか否かが争われた。所得税法第69条1項によれば、不動産所得の赤字は他の所得の黒字と損益通算が可能であるが、本件において、最高裁は、組合が売買契約によって映画の所有権等の権利を取得したとしても、その権利のほとんどが配給契約によって配給会社に移転し、組合が実質的に映画の使用収益、処分権限を失っており、事業の用には供していないと判断し、控訴審の判決内容の論旨は採用することができないものの、減価償却費の計上を否認した結論部分は是認できると判断し原告の主張を棄却した⁽⁷²⁾。このように、映画フィルムは本件組合の事業のように供しているものとはできず、減価

⁽⁶⁷⁾ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理第42巻14号(ぎょうせい、1999)208頁。

⁽⁶⁸⁾ 今村隆・前掲注(67)、209頁。

⁽⁶⁹⁾ さらに今村隆教授は、「私法上の法律構成による否認」は、①契約が存在しない場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定する場合、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して真実の契約関係を認定する場合の三類型に分類して論じている(今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理第42巻14号(ぎょうせい、1999)208頁-209頁)。

⁽⁷⁰⁾ 偽装行為については、「意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を偽装することであって、通謀虚偽表示(民法第94条)がその典型的な例」(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)120頁)とされている。

⁽⁷¹⁾ 松浦剛「コンプライアンス基盤整備のための租税回避行為等のペナルティ体系の考え方」税務大学校論叢第51号(税務大学校、2006)44頁。

⁽⁷²⁾ 控訴審である大阪高裁平成12年1月18日判決([平成10年(行コ)第65号]訟月47巻12号3767頁)では、組合及び組合員は私法上実体的な権利として映画の所有権を取得したのではないとして、その私法上の効力が否定されている。

償却資産にあたらぬとしているが、映画フィルムの私法上の所有権取得には直接触れておらず、税法上の減価償却資産にあたるか否かのみが判示されたにすぎず、私法上の法律構成による否認の是非については、明確な判断を下したとはいえない。

そもそも、何が私法上の真実の法律関係であるかの認定は取引当事者の効果意思⁽⁷³⁾に即して行う必要があり、国側に立証責任⁽⁷⁴⁾があるとき⁽⁷⁵⁾、当事者の内心的効果意思⁽⁷⁶⁾を立証することは相当に困難であることが考えられる。しかも、私法上の法形式を、仮装行為を理由に否認することは、「契約が仮装行為であるか否か、真実の法律関係は何であるかの判断であり、きわめて微妙な作業であることが多い⁽⁷⁷⁾」とされているところである。また、納税者が選択した私法上の法形式を仮装であると認定する(典型例としては通謀虚偽表示(民法第94条)により無効とする)ことは、「特段の否認規定を必要としないものであり、課税権の乱用を招きやすい⁽⁷⁸⁾」とされている⁽⁷⁹⁾。

私法上の法律構成による否認に関して、国際的な租税回避スキームへの対応という視点から、「国際的な租税回避スキーム事案においては、海外の関係者への反面調査や契約書等の証拠資料の収集・分析に制約を受けるなど、真実の法関係を探求する作業に困難を伴うことが多いことからすると、虚偽通謀表示(ママ)とは容易に判断できないような高度に洗練された租税回避スキームが仕組まれた場合には、私法上の契約内容ないし効力を否認することにより税法上の否認を行う事実認定・私法上の法律構成による否認理論だけでは、課税庁の対応が限界になるのは明らかであると思われる⁽⁸⁰⁾」という指摘がなされている。今後、複雑化する国際的租税回避⁽⁸¹⁾に係る契約関係や事実関係等の探求はさらに困難

⁽⁷³⁾ 効果意思とは、一定の法律効果の発生を欲する意思をいう。意思表示をする者(表意者)の内心的意思(真意・内心的効果意思)が外部からは知ることができないので、ここで意思というものは表示行為から推定される意思(表示上の効果意思)をいう。法律行為の効果は、表示上の効果意思によって決定されるのが原則である(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)325頁)。

⁽⁷⁴⁾ 立証責任については第4章第3節3.を参照。

⁽⁷⁵⁾ 課税要件事実の存否および課税標準については、原則として課税庁が客観的立証責任を負うのが通説的見解となっている(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)759頁及び小林博志「税務行政訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集第43巻 税務行政訴訟(日本税務研究センター、2000)145頁を参照。立証責任については、最高裁昭和38年3月3日判決([昭和36年(オ)第1、214号]訟月9巻5号668頁)において、「所得の存在及び金額について課税庁が立証責任を負うことはいうまでもないことである。」(引用頁:訟月9巻5号669頁)と判示されており、以来多くの裁判例がこれに追随してきた。

⁽⁷⁶⁾ 本論においては、内心的効果意思は、意思表示をする者(表意者)の内心的意思(真意)をいう。

⁽⁷⁷⁾ 金子宏・前掲注(3)、121頁。

⁽⁷⁸⁾ 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認-両者の関係と私法上の契約を否認できる限界-」税理第49巻15号(ぎょうせい、2006/12)7頁。

⁽⁷⁹⁾ その他、「私法上の法律構成による否認」は、私的自治の原則、契約自由の原則に不当な制限を加えるおそれがあり、また、納税者の予測可能性を奪う理論であるという指摘もなされている(内山繁「租税回避行為否認論に関する一考察-私法上の法律構成による否認論の批判的検討を中心として-」専修法研論集第39号(専修大学大学院神田学友会、2006)90頁-93頁を参照)。

私的自治の原則とは、近代社会においては、個人はそれぞれ自由・平等であるとされているが、そのような個人を拘束し、権利義務関係を成り立たせるものは、それぞれの意思であるとする考え方をいう(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)509頁-510頁)。また、契約自由の原則とは、個人の契約関係は、契約当事者の自由な意思によって決定されるのであって、国家は干渉してはならないという近代私法の原則をいう(『法律学小辞典〔第4版〕』284頁(有斐閣、2005))。

⁽⁸⁰⁾ 松浦剛・前掲注(71)、46頁。

⁽⁸¹⁾ 国際的租税回避の基本要素は、「租税回避が国内に限らずむしろ国際取引において行われることが一般的になると、「所得の海外移転」又は「所得の海外留保」という通常主権の及ばぬ地域限界を越える問題を提起する。国際的租税回避の基本要素とは、次の三つの目的を同時に達成できる解を求めることである。①所得の源泉地国で法人所得税を課されないこと。②所得の移転に当たって源泉

になり、私法上の法律構成による否認理論では対応不可能な事態に至ることも考えられる。

4. 課税減免規定の限定解釈の有効性と限界

「一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が主な目的で、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には、その規定ががもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって、その適用を否定することができる」と解すべきであろう。⁽⁸²⁾とされており、この考え方については、「アメリカのグレゴリー事件判決によって認められた法理(プロパー・ビジネス・パーパスの法理)であるが、わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきでであろう。⁽⁸³⁾」とされている⁽⁸⁴⁾。この法理の適用は、「結果的には租税回避の否認を認めたのと同じことになるが、それは理論上は否認ではなく、規定の本来の趣旨・目的にそった縮小解釈ないし限定解釈の結果である。⁽⁸⁵⁾」とされている。米国では1776年の建国以来、「代表なければ課税なし」をスローガンに、租税法主義を厳格に解し、たとえ租税回避があつたとしても、明確な否認規定がない限り当局による否認は認められないとする考え方が支配的であつたが⁽⁸⁶⁾、グレゴリー判決はこのような考え方を一変させるものであつた。

このような非課税規定の限定解釈は、「ある規定の解釈に当たって、その中に立法趣旨を読み込むことによってその規定を限定的に解釈するという解釈技術は、わが国でも用いる余地があると思われる。⁽⁸⁷⁾」とされており、わが国においても、70年代より、かかる解釈技術の可能性が指摘されていた。このような考え方は、「各種の課税減免規定にはそれぞれ特有の趣旨目的がある。その場合に、当該規定を、その立法趣旨にしたがって解釈するのは、自然なことである。(中略)それは、法律解釈の方法としてはいわば当然のことであり、このような解釈を個別的な法律規定が存在しない場合に行うことは租税法主義に反するといった考え方は、成立しえないものと思われる。⁽⁸⁸⁾」として支持されている。

一方否定的見解としては、「正当な事業目的」の判定は、「事業を全体としてみて妥当なものか否か」という判断に帰着することとなるのは明らかであつて、かかる判断自体客観性に問題があり、国民の経

地国で源泉徴収税を課されないこと。③所得を受ける居住地国で法人所得税を課されないこと。

国際的タックス・プランニングでは、事業活動の主体として利用する事業体(business entity)の法形態の選択(企業形態の選択)と事業活動の法形態の選択(取引の私法上の形態の選択)が重視されるが、企業の経営方針に沿って、適切な方法が国際的租税回避のために選択されることとなる。したがって、国際的租税回避は、各国の税制の差異を利用して課税上有利な取引を選択する一連の裁定取引であるともいえる。」(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)8頁)とされている。

⁽⁸²⁾ 金子宏・前掲注(3)、111頁。

⁽⁸³⁾ 金子宏・前掲注(3)、111頁。

⁽⁸⁴⁾ グレゴリー事件判決(Gregory v. Helvering, 293U. S. 465(1935))は、租税回避否認規定が存在しないにもかかわらず、課税減免規定の限定解釈による否認を認めた判例として知られている。この判決について金子宏名誉教授は、「この判決は一般に「事業目的の原理」(business purpose doctrine)を確立した判決として有名である。(中略)この判決は、非課税規定の立法趣旨にてらして、その適用範囲を限定的にあるいは厳格に解釈し、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するという解釈技術を用いた例である。」としている(金子宏「租税法と私法-借用概念及び租税回避について-」租税法と私法 租税法研究第6号(有斐閣、1978/10)24頁)。

⁽⁸⁵⁾ 金子宏・前掲注(3)、111頁。

⁽⁸⁶⁾ 川田剛「米国租税回避防止規定の動向」国際税制研究第11号(納税協会連合会、2003/10)146頁。

⁽⁸⁷⁾ 金子宏「租税法と私法-借用概念及び租税回避について-」租税法と私法 租税法研究第6号(有斐閣、1978/10)24頁。

⁽⁸⁸⁾ 中里実・前掲注(21)、229頁。

済活動の予測可能性を害する危険をはらんでいると評価せざるを得ない。のみならず、正当な事業目的を認定するには、事業目的の多様性、私的自治の原則、経済的合理人として租税の軽減を図ることは一般的に許容されていること、営利法人にとって最大の関心事は、税引き後の利益であり、税を企業経営若しくは投資その他の利潤追求行動上のコストの一つとして認識することは当然であること、さらに、税額控除の枠を自らの事業活動上の能力、資源として利用することを法が一般に禁じているとは解されないことなどに留意する必要がある、かつ、租税法律主義から要請される基準の明確性からもきわめて問題がある⁽⁸⁹⁾とされている。また、占部裕典教授は、外国税額控除規定を減免規定あるいは政策的規定として位置づけて事業目的基準を用いるというような手法は、その趣旨・目的が立法経緯等から明確にうかがえる場合はともかくも、そのような趣旨が明らかでない限り、納税者に不利になるような限定解釈は、租税法律主義の原則のもとでは差し控えられるべきであるとしている⁽⁹⁰⁾。

りそな銀行事件(最判平成17年12月19日[平成15年(行ヒ)第215号]民集59巻10号2964頁)では、「法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。ところが、本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」(引用頁:民集59巻10号2970頁)と判示されている。本件は、私法上の法律構成による否認の可否のほか、法人税法第69条の限定解釈が争点となっている。法人税法第69条について、中里実教授は「法人税法69条は政策的見地から設けられた特別な課税減免規定であり、同条の趣旨・目的に反する取引は「納付することとなる場合」に当たらないと限定解釈すべきである⁽⁹¹⁾」と主張している。しかしながら、本判決について、本庄資教授は、「行為、目的ともに異常であり、経済的合理性のない本件取引をあえて行うことによって、「我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に」自己の税負担のみでなく、「取引関係者の利益を図るもの」であったと断じている。この点が最も重要な要素であり、本判決は、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を外国税額控除の対象とすることが、「濫用」であり、「税負担の公平」を著しく害するものとして許されないと結論を下した。⁽⁹²⁾」としている。本判決は、わが国の外国税額控除制度の趣旨・目的に照らして規定の限定解釈を認めたものというのではなく、むしろ法の濫用を戒めることを念頭においた判決であり、法人税法

⁽⁸⁹⁾ 水野忠恒「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」国際税務第23巻3号(国際税務研究会、2003/3)13頁。

⁽⁹⁰⁾ 占部裕典教授の講演をとりまとめた「最近の裁判例にみる「租税回避行為の否認」の現状と課題」(租税研究第671号(日本租税研究協会、2005/9))74頁より。

⁽⁹¹⁾ 中里実・前掲注(21)、238頁。

⁽⁹²⁾ 本庄資「租税判例研究第418回 外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト第1336号(有斐閣、2007/6)143頁。

第69条の限定解釈を正面から肯定したものとはいえない。

結論として、課税減免規定の縮小解釈ないし限定解釈については、その趣旨、目的が立法経緯等から明確な場合であって、納税者が当該規定を濫用する法形式を選択した場合においては、当該規定を趣旨・目的から解釈し、その適用を否定することは、タックス・シェルターへの対抗策としても具体的妥当性をもった結論を導出するものであると考えられる。ただし、立法論の観点からは、課税減免規定の立法趣旨を条文において明らかにしていく必要があると考えられる。

第2節 租税回避否認規定による否認

1. 個別的否認規定による対抗策と租税法の複雑化

租税回避行為の否認を認める規定は、大別して個別的否認規定、包括的否認規定、一般的否認規定に分類される⁽⁹³⁾。

このうち、個別的否認規定は、「特定の状況に限定して課税要件を明定するもので、納税者の行為がその要件を充足しない場合には、課税庁により当該行為が否認される⁽⁹⁴⁾」ものであり、個別的否認規定の立法は、問題となった特定の租税回避が生じないよう新たに規定を設けるというアドホックな対応である⁽⁹⁵⁾。この種の規定の例では、平成17年度税制改正により、不動産所得を生ずべき民法上の組合等の事業に係る個人の組合員の損失を所得税法上生じなかったものとみなすこととされたことがあげられる(措法41条の4)⁽⁹⁶⁾。この規定は、一連の航空機リースに関する組合事業において減価償却費や借入金利子の計上により生ずる損失を組合員に帰属させ、組合員がその者の他の所得から当該損失を控除(損益通算)することによる租税回避を防止するための措置として規定された⁽⁹⁷⁾⁽⁹⁸⁾⁽⁹⁹⁾。これは、租税の分野においては、プロモーターは税務当局の裏をかくために各種租税回避スキームを開発し、商

⁽⁹³⁾ 本庄資教授は、著書『国際的租税回避 基礎研究』(2002、税務経理協会)2頁において、「租税回避行為の否認を認める規定は、大別して個別的否認規定と一般的否認規定に分類される」としている。また、『国際的脱税・租税回避防止策』(2004、大蔵財務協会)70頁において、わが国の同族会社の租税回避否認規定(法法132条等)、組織再編成に係る行為・計算の否認(法法132条の2)等の規定は、包括的否認規定の範疇に含まれるものとして解説している。本論では、租税回避行為の否認を認める規定は、個別的否認規定、包括的否認規定、一般的否認規定に分類することとする。

⁽⁹⁴⁾ 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察-「私法上の法律構成による否認」論の功罪-」税法学第553号(清文社、2005/5)111頁。

⁽⁹⁵⁾ 本庄資教授は、著書『国際脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2004)75頁において、個別的否認規定として、日本における租税回避防止規定を広くとらえた場合の例として、実質所得者課税の原則(所法12条、法法11条)、各事業年度の所得金額の計算(法法22条2項、3項)をあげている。当該趣旨から、実質所得者課税の原則(所法12条、法法11条)、各事業年度の所得金額の計算(法法22条2項、3項)は、個別的否認規定の範疇に含まれるものと解することとする。

⁽⁹⁶⁾ 組合債務の責任の限度が実質的に組合資産の価額とされている場合等には、その法人組合員に帰属すべき組合損失のうち当該法人組合員の出資の価額として計算される金額を超える部分の金額は、損金の額に算入しないこととし、組合事業に係る収益を保障する契約が締結されていること等により実質的に組合事業が欠損にならないことが明らかな場合には、その法人組合員に帰属すべき組合損失の全額を損金の額に算入しないこととされた。

⁽⁹⁷⁾ 今村隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その2)」租税研究第686号(日本租税研究協会、2006/12)69頁。

⁽⁹⁸⁾ 田名後正範「所得税法・租税特別措置法等(所得税関係)の改正について」税経通信6月臨時増刊(税務経理協会、2005/6)118頁-119頁。

⁽⁹⁹⁾ 個別的否認規定による租税回避への対応は、わが国で中心的な役割を果たしておりその数は多い。したがって、本論においてはその全てについて、個別に検討を行うことはしない。日本における租税回避否認規定を列挙したものとしては、本庄資教授著『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2004)75頁以降を参照。

品化と販売を行い、そして、問題が顕在化した後に、税務当局はこれに対応するために、新たに個別の否認規定を設けることで対処するという一例であるといえよう。

このような個別の否認規定による対抗策は、新手の租税回避に対処する必要性から新たな規定の創設、あるいは改正を繰り返すという上記のようなプロセスをとりながら、租税法をますます複雑化させることとなる。個別の否認規定を制定していくためには、「国の側で、納税者の行動に関する徹底的な調査を行って、それに対応する有効な立法を、次から次へと継続的に行っていく必要がある⁽¹⁰⁰⁾」とされている。これは、税法の複雑化へとつながる問題であるが、「米国では、濫用的タックス・シェルターの規制策として複雑な個別の否認規定を立法化したため税法の難解化を招いたといわれており、わが国でも個別の否認規定を事後的に立法化することは一定の効果が認められるものの、課税庁とプロモーターの間で「いたちごっこ」が繰り返され、米国と同様に税法の複雑・難解化を招く恐れがある。⁽¹⁰¹⁾」とされている。

税法の複雑化とタックス・シェルターとの関係について、米国内国歳入庁 (Internal Revenue Service : IRS) 長官マーク・W・エバーソン氏は、「税逃れのための取引は、複雑な米国内国歳入法典によって生み出されるもの⁽¹⁰²⁾」と指摘している⁽¹⁰³⁾ ⁽¹⁰⁴⁾。税法の複雑化は、わが国においても、タックス・シェルターの組成の一因となる可能性があり、それに対処するため、さらに税法は複雑化するという悪循環を繰り返すことが考えられる。このように、個別の否認規定のみによるタックス・シェルター対抗策は、構造的な問題を引き起こす可能性がある。

個別の否認規定は、このような複雑化の問題以外に、「新しいタックス・シェルターの出現から相当後でなければ、課税庁はその実態の把握ができないので、これに対抗する個別の否認規定を立法化したときには、すでにその適用対象として予定したスキームは、燃え尽きている (burn out) ことがある。⁽¹⁰⁵⁾」とされている。個別の否認規定には、新手のタックス・シェルターの出現を抑止する能力はほとんど無いと解される。

2. 包括的否認規定の有効性と問題点

わが国は二種類の包括的否認規定を定めているとされている⁽¹⁰⁶⁾ ⁽¹⁰⁷⁾。その一つは、同族会社の行為

⁽¹⁰⁰⁾ 中里実・前掲注(12)、同頁。

⁽¹⁰¹⁾ 松浦剛・前掲注(71)、50頁。

⁽¹⁰²⁾ Mark W. Everson “Prepared Testimony of Commissioner of Internal Revenue Before the senate finance committee hearing on corporate tax shelters” IRS, Oct 2003, p2.

⁽¹⁰³⁾ マーク・W・エバーソン氏は、2002年3月にも「税法の複雑さが税法濫用の機会を生じさせている」と指摘している。(同氏によるこの指摘については、本庄資教授によりその要約が紹介されている(本庄資『アメリカのタックス・シェルター対抗措置の強化』国際税務第23巻1号(国際税務研究会、2003/1)30頁参照))。

⁽¹⁰⁴⁾ 森信茂樹教授は、「米国の状況は、複雑・グローバルな経済・金融取引の前で、税制が常に後追いにならざるを得ないこと、後追いが税制を複雑にし、それがまた租税回避を生じさせるという連鎖であるといえる。」としており、個別の否認規定による事後的な対抗策がもつ構造的な問題点について指摘している(森信茂樹「米国の法人タックス・シェルター問題とわが国へのインプリケーション」国際税制研究第15号(納税協会連合会、2005)35頁)。

⁽¹⁰⁵⁾ 本庄資・前掲注(34)、3頁。

⁽¹⁰⁶⁾ 本庄資・前掲注(54)、70頁。

⁽¹⁰⁷⁾ 金子宏名誉教授は、同族会社の行為または計算でこれを容認した場合に法人税・所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、これを否認して更正または決定を行うことができる旨の規定(法法132条、所法157条1項、相法64条1項、地法72条の43第1項等)については、「やや一般的な否認規定」としている(金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)109頁)。また、清永敬次名誉教授は、同族会社の行為計算の否認規定(法法132条)を「租税回避をかなり一

計算の否認に関する規定(法法 132 条、所法 157 条、相法 64 条等)であり、もう一つは、法人税法第 132 条に類似の包括的否認規定である組織再編成に係る行為計算の否認(法法 132 条の 2、所法 157 条 3 項、相法 64 条 3 項、地法 72 の 43 の 2 等)と、連結納税に係る行為・計算の否認(法法 132 条の 3)である。これら包括的否認規定は、課税庁が想定し得ないような、個別的否認規定では対抗できない新手法の租税回避に対抗し得る可能性を持つという点で個別的否認規定に比して優位性を持つ。

このような観点から一定の評価ができるわが国の包括的否認規定であるが、問題点も存在する。その一つは不確定概念⁽¹⁰⁸⁾である。例えば、法人税法第 132 条の不当な税負担の減少という不確定概念は、何が「不当に」に当たるかが問題であり、その解釈・適用をめぐる多くの紛争を招いているところである。さらに、「このような抽象概念により課税庁の否認を認める規定は、課税の公平を実現することを使命とする課税庁の執行が、明確かつ具体的な規定によって否認の要件と基準を列挙する否認規定に比較して、納税者の権利保護や予測可能性を脅かすことのないように、法的安定性の確保に十分配慮して運営されるべきである⁽¹⁰⁹⁾」とされている。このような指摘から言えることは、このような不明確な要件の認定判断が第一次的には、税務行政庁に委ねられている状況下において、その要件の一般性、抽象性ゆえに、包括的否認規定は個別的否認規定に比して、予測可能性、法的安定性確保の観点から、その適用には慎重でなければならないということであり、その意味で一定の制約があるといえよう。

第二としては、法人税法第 132 条は、これを創設規定⁽¹¹⁰⁾⁽¹¹¹⁾と考えた場合、同族会社に限り、その

一般的に否認することを認める規定」であるとしており(清永敬次『税法〔第 7 版〕』(ミネルヴァ書房、2007)45 頁)、また、本庄資教授は、同族会社の行為計算の否認規定、組織再編成に係る行為計算の否認規定の抽象的な規定は、「一般的否認規定に近い個別的否認規定と解される」としている(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)3 頁)。また、論者によっては、わが国に包括的否認規定は存在せず、包括的否認規定的なものとして、同族会社等の行為計算の否認、組織再編成に係る行為又は計算の否認及び連結法人に係る行為又は計算の否認が存在するとするものもある(居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)437 頁)。本論では、同族会社の行為計算の否認規定(法法 132 条、所法 157 条 1 項、相法 64 条 1 項、地法 72 条の 43 第 1 項等)、組織再編成に係る行為計算の否認規定(法法 132 条の 2、所法 157 条 3 項、相法 64 条 3 項、地法 72 条の 43 の 2 等)、連結納税に係る行為・計算の否認規定(法法 132 条の 3)を包括的否認規定とする。

⁽¹⁰⁸⁾ 抽象的・多義的な概念を不確定概念といい、租税法においては、「不当に減少」(所法 157 条 1 項、法法 132 条、相法 64 条 1 項等)「不相当に高額」(法法 34 条 2 項、法法 36 条)等が不確定概念として存在する。不確定概念には、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるもの(終局目的ないし価値概念を内容とする不確定概念)と、一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの(中間目的ないし経験概念)とがあり、前者は、課税要件明確主義(「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手續に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。」(金子宏『租税法〔第 12 版〕』(2007、弘文堂)71 頁))に反し無効であるが、後者は課税要件明確主義に反するものでないとされている(金子宏『租税法〔第 12 版〕』(2007、弘文堂)71 頁-72 頁を参照)。

⁽¹⁰⁹⁾ 本庄資・前掲注(34)、3 頁。

⁽¹¹⁰⁾ 法人税法第 132 条については、これを創設規定と考えるものと、確認規定と考えるものがあり、創設規定であるとするれば、同条の適用は同族会社に限定され、確認規定であるとするれば、同族・非同族の区別なく適用されることとなるが、本論においては、租税法律主義の立場から、前者の考えに立つこととする。なお、本論は法人税法第 132 条を中心に研究するものでないことから、同条が創設規定か確認規定についての議論については、これ以上行なわないこととする。

⁽¹¹¹⁾ 「同族会社の行為又は計算の否認規定が創設的規定であるとする見解が有力になったことに対応し、課税当局は、私法上の法律行為を「仮装」とすると認定する課税処分を多く(時には安易に)行っており、これらの争訟事件をみても、「仮装」と認定する方が納税者の法律関係の安定を害しており、むしろ弊害が大きい」とされている(品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認-両者の

租税回避が否認され、非同族会社が類似の租税回避を行った場合には非同族会社であるがゆえに否認できないという制約があることである。同条が同族会社だけを対象とするのは、一般に同族会社は少数の株主、社員により支配されるために、恣意的に会社の意思決定を行うことが容易であり、会社又はその関係者の税負担を不当に減少させる行為、計算を行いやすいからである。ここで、問題となるのは、同族、非同族の区別についてであるが、これは、質的な分類に基づくものというよりは、量的な分類ないし外形基準にすぎず、しかも、区別の理由を非同族会社に比べて同族会社はそうした行為がより発生しやすいという蓋然性の差に求めているということであり、明確さに欠けることが指摘されている⁽¹¹²⁾。また、現在のところ非同族会社に対する適用について、「その行為・計算の否認を認める規定がないから、その行為・計算が経済的合理性を欠いている場合であっても、それを否認することは認められないと解すべき⁽¹¹³⁾」というのが通説的見解となっている。このような状況下にあつて、タックス・シェルターの視点からは、類似のスキームのタックス・シェルターを利用した者に法人税法第 132 条を適用するとなると、同族・非同族により、否認の可否が左右されるということになり、しかも同族・非同族の区別自体が蓋然性に依拠する傾向が強く、明確さに欠ける。

上記のように、法人税法第 132 条をはじめとする、わが国の包括的否認規定は問題が多く、様々な議論が存在し、タックス・シェルター対抗策の中心とするのは安易に過ぎ、また新たな紛争の原因となることも考えられる。

3. 一般的否認規定の有効性と問題点

「一般的否認規定による否認とは、納税者の選択した法形式にかかわらず取引行為の経済的実態に即した課税を行うことである。⁽¹¹⁴⁾」とされている。わが国には、このような、租税回避行為に対する一般的否認規定(General Anti-Avoidance Rule: 以下 GAAR という)はない。一般的否認規定の代表例はドイツ租税特別措置法第 42 条とされているが、同法においては「租税法は法的形式可能性の濫用によって回避することはできない。濫用がある場合には租税請求権は経済的事実に適した法的形式の場合に成立すると同様に成立する⁽¹¹⁵⁾」と規定されている。ドイツ以外において「取引の唯一の動機が租税回避である場合その取引は課税上否認される」旨の規定は、オーストリア、スウェーデン、フィンランド、イスラエル、カナダ等に存在する⁽¹¹⁶⁾。

カナダのGAARは、1987年に創設され、カナダ連邦所得税法第245条(Income Tax Act 245)にその規定が設けられた⁽¹¹⁷⁾⁽¹¹⁸⁾⁽¹¹⁹⁾。カナダはかかるGAARの運用にあたり、各種の手当をしている。カナダ歳入庁

関係と私法上の契約を否認できる限界-」税理第 49 卷 15 号(ぎょうせい、2006/12)10 頁)。

⁽¹¹²⁾ このような指摘については村井正名誉教授著『租税法と取引法』((清文社、2003)203 頁)を参照。

⁽¹¹³⁾ 金子宏・前掲注(3)、376 頁。

⁽¹¹⁴⁾ 松丸憲司「租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方」税務大学校論叢第 51 号(税務大学校、2006)395 頁。

⁽¹¹⁵⁾ 同規定の日本語訳については、本庄資教授著『国際的租税回避 基礎研究』((税務経理協会、2002)5 頁)による。

⁽¹¹⁶⁾ 本庄資・前掲注(34)、5 頁。

⁽¹¹⁷⁾ ここでカナダの GAAR をとりあげる理由は、カナダは 1987 年に GAAR を導入した翌年に、タックス・シェルター開示・資料保存制度を導入しており、そのような経緯の背景を検討することにより、一般的否認規定の問題点を浮き彫りにすること、また、かかる経緯が、カナダがタックス・シェルター開示・資料保存制度に対して、タックス・シェルター対抗策としての機能を高く評価していた証左であると考えられることから、第 3 章でカナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度をとりあげることとの関係上、ここでカナダの GAAR をとりあげる必要があるためである。

⁽¹¹⁸⁾ 同規定は松丸憲司氏により以下のように訳出されている。

「ある取引行為が「租税回避取引」である場合には、当該取引(又は当該取引を含む一連の取引)か

は、一般的否認規定の適用範囲を濫用的な租税回避に限定しつつ、さらにinformation circular(インフォメーション・サーキュラー)と呼ばれる具体的事例を公表し、いかなる取引行為にコミットした場合一般的否認規定が適用されるかについてを納税者に対し明示している。また、カナダ国税庁の本部内には専門の委員会(当委員会は財務省、法務省、国税庁の職員から構成されている)が設置され、同委員会においてGAARの適用を行うことで同規定の運用を一元化している⁽¹²⁰⁾。これはGAARの適用にあたって、「一貫性を担保するため」⁽¹²¹⁾といわれている。このカナダにおける各種の手当では、その適用の一貫性の他、GAARがもたらす様々な問題の発生を抑える目的をもつものと解される。

このように、カナダではGAARを側面から支えるため、各種制度が存在するが、1988年のGAAR導入以降、幾つかの裁判でその適用を否定されるなどタックス・シェルター対抗策としては、限界が露呈している⁽¹²²⁾。その後、カナダはタックス・シェルター定義規定(カナダ所得税法第237条)の創設及びガイドライン制定を経て、租税専門家のタックス・シェルター登録義務等、手続法による対抗策をとるに至っている⁽¹²³⁾。したがってカナダでは、GAARが効果的なタックス・シェルター対抗策として中心的役割を果たしているとはいえない状況にある。

一般的抽象的条文を創設すると、その解釈・適用をめぐる様々な問題が発生することが予想され、そこで、GAARを側面から支える各種の手当が必要になるということがいえる。さらに、導入から否認要件が明確になるまで長期間を要する(カナダの司法当局がGAARに関して正式な司法判断を下したのは2005年のことであり、導入から17年後のことである(Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54. 以下トラストコ事案という。))と考えられる他、GAARと個別的否認規定の適用関係等クリアすべき問題が多く、GAARはたった一つの条文を設ければ、あらゆる租税回避を否認できるとい

ら直接的又は間接的に生じる「租税上の利益」を否認するために、納税者の「租税上の効果」は諸事情を勘案して合理的に決定されるものとする。「租税上の利益(tax benefit)」とは、所得税法により納付すべき税額の減少、回避若しくは繰延べ、又は還付税額の増加をいう。また、「租税上の利益」には、租税条約がなければ所得税法により納付すべき税額の減少、回避若しくは繰延べ、又は還付税額の増加も含まれる(245条1項)。「租税上の効果(tax consequences)」とは、所得税法により納税者に課される税額の計算の基礎となる課税所得金額等をいい(245条2項)、租税上の利益が否認された場合の租税上の効果とは、納税者の行った取引行為を無視し、又は当該取引行為を再構成することによって、課税所得金額等を決定することを意味する(245条5項)。「租税回避取引(avoidance transaction)」として否認の対象となる取引行為とは、次の2つの要件、すなわち、①かつ②を満たすものをいう。①取引行為が一義的に租税上の利益を得る以外の正当な目的に基づき行われたと認められる場合を除き、当該取引行為により直接的又は間接的に租税上の利益が生じること。なお、一連の取引行為の一部の取引により直接的又は間接的に租税上の利益が生じることとも含まれる(245条3項(a)(b))。②取引行為により所得税法又は租税条約などが、直接的又は間接的に、悪用又は濫用される結果となること(245条4項(a)(b))。」「(松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」税務大学校論叢第51号(税務大学校、2006)414頁)。

⁽¹¹⁹⁾ カナダにおけるGAAR導入の経緯については、松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)79頁以降を参照。

⁽¹²⁰⁾ カナダ制度に関しては、松丸憲司税大教育官による「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」(税務大学校論叢第51号、税務大学校、2006、416頁)のほか、カナダ歳入庁のWEBページを参考とした。

⁽¹²¹⁾ 松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」(税務大学校論叢第51号(税務大学校、2006)416頁)。

⁽¹²²⁾ GAARの安易な適用に対して警鐘をならした判決として、トラストコ事案(Canada Trustco Mortgage Co. v. The Queen, (1998)2 S.C.R. 298)がある。

⁽¹²³⁾ 松田直樹「北米諸国の租税専門家に対する監督体制の強化-米・加のタックス・シェルター対策の比較-」税大ジャーナル1号(税務大学校、2005/4)116頁。

うほど安易なものではない。トラストコ事案では GAAR の適用要件⁽¹²⁴⁾について明らかにされたが、導入から否認要件が明確になるまで長期間を要しており、この点も問題視すべきである。

かつて、わが国においても GAAR の導入が検討されたことがあった。昭和 37 年の国税通則法の制定に伴い、政府税制調査会で GAAR の導入が検討された。しかしながら、GAAR は、予測不可能な租税回避に対処することに存在意義があり、それゆえ抽象的表現そのものに意義があると考えられるが、「抽象的・一般的表現」には問題が多いとして見送られ、今日に至っている⁽¹²⁵⁾といわれている。

かかる GAAR の導入については、今日でも、「抽象的・一般的な条文をおいたところで、今度は、その解釈適用をめぐって様々な問題が発生してくるから、租税法主義の観点から、大きな問題が残る⁽¹²⁶⁾」といわれており、「たとえ一般的否認規定が租税回避をいくらか抑制する効果をもったとしても、それが租税システムの予見可能性を損なうことによる社会的費用のほうがむしろ大きくなる可能性は十分ある。⁽¹²⁷⁾」など、わが国がタックス・シェルター対策として一般的否認規定を導入することには、否定的見解が有力である⁽¹²⁸⁾。

不確定概念を排除した一般的否認規定の創設が可能であるか、ここで議論はしないが、仮に一般的否認規定を創設した場合、その条文中に、法人税法第 132 条における「不当に減少」といったような文言がある場合には、課税庁と納税者の間で、その解釈を巡り対立が生じ、租税法の適用に関する安定性の確保が害される可能性が高く、むしろ、その弊害の方が深刻な問題となる可能性がある。

結論として、課税庁が否認をするためには、当該否認行為の要件を定めた否認規定が必要であり、その租税回避否認規定は一般的であってはならず、個別的就具体的規定でなければならないということであり、一般的否認規定の創設は、そのタックス・シェルター対策からは除外されるべきである。

4. 租税回避否認規定と法律不遡及の原則の関係

法律の遡及効とは、法律の効力がその施行以前に生じた事項までにおよぶことであり、過去の事実や取引から生ずる納税義務の内容を、納税者の利益に変更する遡及立法は許されるが、それを納税者の不利益に変更する遡及立法は、原則として許されないと解すべきとされている⁽¹²⁹⁾。日本国憲法第 39

⁽¹²⁴⁾ カナダにおける正式な GAAR の適用要件はカナダ最高裁判所が 2005 年 10 月の Canada Trusco Mortgage Company v. Canada (Canada Trusco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54.) 及び、Mathew v. Canada (Mathew v. Canada, 2005 SCC 55) の各事案において明らかにされており、前者のトラストコ事案において明らかにされた要件については、居波邦泰氏により次のように訳出されている。「・取引又は一連の取引の一部から税的な利益を得ていること。・その取引が、主として税的な利益を得る以外の真実の目的のために行われているということ合理的に説明ができないという意味において、租税回避取引であること。・税的な利益が、納税者が用いた税法の規定の対象、精神、目的に照らし矛盾のないことを合理的に結論付けられないという意味において濫用的な租税回避が存在すること。これらの要件の挙証責任については、最初の 2 つについては納税者が負い、最後の濫用的租税回避の存否については、課税当局が負うものであるとしている。」(居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)554 頁)。

⁽¹²⁵⁾ 松浦剛・前掲注(71)、48 頁。

⁽¹²⁶⁾ 中里実・前掲注(12)、70 頁。

⁽¹²⁷⁾ 渡辺智之「租税回避の経済学:不完備契約としての租税法」ファイナンシャル・レビュー第 68 号(財務省財務総合政策研究所、2003/12)164 頁。

⁽¹²⁸⁾ その他の否定的見解として、矢内一好教授は、「一般的否認規定があると、法が予定しないような新しい形態のタックス・シェルターの事例が生じた場合でもこれに対応することは可能となろうが、納税義務者の側からは、法的安定性と予測可能性が損なわれるという問題がある。」としている(矢内一好「タックス・シェルター対策」税務事例第 37 巻 9 号(財経詳報社、2005/9)52 頁)。

⁽¹²⁹⁾ 金子宏・前掲注(3)、99 頁。

条は刑罰法規の不遡及を規定しており、法律不遡及の原則は、刑法の分野においては徹底している。

一方、租税法の分野においては、予測可能性の観点から事後法の禁止が必要であると一般には考えられているが、通説・裁判例は一定の遡及立法が認められるという立場をとっている⁽¹³⁰⁾。名古屋高裁昭和55年9月16日判決([昭和54(行コ)第4号]行集31巻9号1825頁)では、「租税法規不遡及の原則はいかなる場合においても遡及的適用を許容しない絶対的なものでなく、租税の性質及びそれが課される状況を考慮し、予測可能性が存在し、法的安定性に対する信頼を著しく害することがないとか、軽微な事項で納税義務者に著しい不利益を与えないといった範囲内においては遡及して適用することも許されると解するのを相当とする」(引用頁:行集31巻9号1837頁)と判示されている。これは、許容されるべき遡及立法をいかに判別するべきか、遡及立法が許容される場合とはいかなる場合かという問題として解される。

租税回避否認規定は、遡及立法が許容される場合として、「遡及立法による租税回避の防止は納税者間の平等を確保し租税立法の政策目標達成を確実にするほとんど唯一の方法であるばかりでなく、租税法律主義の民主主義的要請に反しないことを念頭におくべき⁽¹³¹⁾」とされている。租税回避の防止、納税者間の平等の確保の観点から遡及立法の必要性は認められるが、納税者とのコンセンサスの観点からその必要性を明らかにする必要がある、新たに規定する租税回避否認規定の立法趣旨をその条文において明文のかたちで明らかにすべきである。それがなされないまま、納税者間の平等の確保や、租税立法の政策目標達成を理由として、野放図に遡及立法を認めることには問題がある。

第3節 現行手続法の効果と限界

1. 青色申告承認取消の効果

青色申告の承認の制度について、最高裁昭和49年9月20日判決([昭和47(あ)1344]刑集28巻6号291頁)は、「納税者が自ら所得金額及び税額を計算し自主的に申告して納税する申告納税制度のもとにおいて、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で設けられたものであって、適式に帳簿書類を備え付けてこれに取引を忠実に記載し、かつ、これを保存する納税者に対して特別の青色申告書による申告を承認し、青色申告書を提出した納税者に対しては、推計課税を認めないなどの納税手続上の特典及び各種準備金、繰越欠損金の損金算入などの所得計算上の特典を与えるものである。」(引用頁:刑集28巻6号293頁-294頁)と判示している⁽¹³²⁾。青色申告承認の制度趣旨は上記のように解されており、かかる視点から青色申告の承認の取消し(法法127条、所法150条)について考えてみると、青色申告制度の趣旨は、納税義務者に対し各種の特典を認めるものであって、その特典を伴った申告を行う資格を付与するものであり、その承認の取消しは、納税義務者に対して付与された資格を規制する、あるいは、各種の特典を認められた納税申告を規制するという不利益処

⁽¹³⁰⁾ 高橋祐介「法律不遡及についての一考察」総合税制研究第11号(清文社、2003/1)77頁。

⁽¹³¹⁾ 高橋祐介・前掲注(130)、105頁。

⁽¹³²⁾ 青色申告は青色の申告書で行う所得税及び法人税の納税申告のことをいう。法人と、不動産所得・事業所得又は山林所得をもつ個人が、税務署長の承認を受けてすることができる(所法143条、法法121条)。一定の帳簿書類を備え付けていることが承認の要件であるが、承認を受けた納税者は帳簿書類の備付けと記帳義務を負う(所法143条-148条、法法121条-126条)。青色申告に対して更正をする場合は、帳簿書類の調査が必要であり(所法155条1項、法法130条1項)、また、更正通知書に理由の付記が要求されている(所法155条2項、法法130条2項)が、そのほかにも、青色申告には各種の、租税特別措置の適用を受けることができる等の特典を与えられている。この制度はシャープ勧告に基づくもので、これらの特典を与えることによって帳簿書類の備え付けを促し、申告納税制度の実をあげることを目的としている(『法律学小辞典〔第4版〕』(有斐閣、2005)1頁)。

分であると解される。

かかる青色申告の承認の取消しについては、「青色申告の奨励が、長きにわたって税務行政上の政策となっていることから、税務当局は、承認の取消しを行うのに必ずしも積極的ではなく、実際に取消しが行われるのは、重加算税⁽¹³³⁾の対象となる場合や帳簿保存義務の不履行が顕著であり、推計課税が必要とされるような場合に限られている⁽¹³⁴⁾」とされている。そもそも、青色申告制度の導入趣旨は、「納税義務者の自主的かつ公正な申告により租税義務の確定及び課税の実現を確保するため、法規の定めるところに従い、誠実かつ信頼性のある記録を約した納税義務者には、青色申告の承認手続きを経させた上、(中略)種々の特典を認め、租税の軽減措置を講ずることにより、帳簿書類の記帳及び保存の慣行を奨励することにある⁽¹³⁵⁾」とされている⁽¹³⁶⁾。青色申告の承認の取消しは、税務署長の裁量行為によるものであり、当該制度の趣旨からしてその承認取消しに対し課税庁は消極的にならざるを得ず、よってかかる青色申告の承認の取消しが、納税者のコンプライアンス向上にどの程度の効果を有するか疑わしい状況となっていると考えられる。

また、青色申告の記帳・記録保存義務の不履行等に対しては、違反行為者は課税庁から青色申告の承認の取消しといった不利益処分がなされるに過ぎず、なんら罰則はない。適正な納税は国民の義務として当然のものであり、コンプライアンス維持の観点からも罰則規定は必要なものと考えるが、松浦剛税大教育官により納税者が記帳・記録保存義務の悪質な不履行等により一定の基準を超える申告漏れ等をした場合に重加算税を賦課する制度が提案されている。しかしながら、導入にあたっては、「記帳・記録保存義務の不履行等に対して新たにペナルティを課すことになることから、所得税法上の記帳・記録保存義務を課す対象者の範囲が今日における納税者の記帳慣行等に照らして相応しいものとなっているか見直す必要があると考えられ、また、義務不履行等をどの程度まで悪質と認定するかについて課税庁の恣意性が介在しやすくなることから、制裁の対象となる行為を具体的に法律に規定する必要が生じるなど制度導入に当たり解決すべき問題は少なくない⁽¹³⁷⁾」とされており、そのハードルは決して低いものではないようである。また、前述した青色申告制度の趣旨から、罰則規定導入には、少なからず納税者側からの抵抗もあると考えられる。

青色申告承認の取消しが、重加算税の対象となる場合や、帳簿保存義務の不履行が顕著であって推計課税が必要とされるような場合に限られている現状や、青色申告の承認取消は罰則ではなく不利益処分であることなど、その取消しが、青色申告の記帳・記録保存義務の履行に対し大きな促進効果をもっているといえるか疑問である。しかも、青色申告者の取引記録、帳簿書類の備付け義務(所法148条、法法126条)が規定され、その義務の対象となる保存すべき帳簿等や記載事項が規定されている(所規56条以下、法規53条以下)が、その一方でタックス・シェルターの多岐に渡る情報のうち、何を帳簿に記載し、どの帳簿について保存の対象となるのかを義務付ける明文の規定はない。果たしてこのような状況下であって、青色申告制度がタックス・シェルター利用の抑止にどれほどの効果を持つか疑問であ

⁽¹³³⁾ 納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部について隠ぺい又は仮装があり、過少申告・無申告又は不納付がその隠ぺい又は仮装に基づいている場合は、過少申告加算税・無申告加算税又は不納付加算税の代わりに、重加算税と呼ばれる特別に重い負担が課され又は徴収される(通法68条1項、同2項、同3項)。

⁽¹³⁴⁾ 松田直樹・前掲注(49)、25頁。

⁽¹³⁵⁾ 中村秀雄「青色申告承認取消の法理」税務大学校論叢第34号(税務大学校、1999)123頁。

⁽¹³⁶⁾ その他制度趣旨については、岸田貞夫「青色申告制度と税務行政」(金子宏・木下和夫(監修)金子宏(編著)『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題 [2訂版]』(税務経理協会、2001)387頁)を参照。

⁽¹³⁷⁾ 松浦剛・前掲注(71)、72頁。

り、結論として同制度は効果的なタックス・シェルター対抗策とはならないと考えられる。

2. 推計課税の効果と限界

税務署長が所得税又は法人税について更正・決定をする場合に、直接資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて所得を認定する方法を推計課税という(所法 156 条、法法 131 条)⁽¹³⁸⁾。推計課税は、青色申告者の取引記録・帳簿書類の備付け(所法 148 条、法法 126 条)とともに、わが国における納税者の取引の全容把握のための主たる手段である実地調査や反面調査の実効性を担保するものであるが、推計課税の根拠は、「課税庁が、納税者のした申告額の適否を検討するにあたり、納税者の調査非協力等により帳簿書類等の直接資料を入手できず、そのために収支計算に基づく所得の実額を把握できないことを理由に課税を放棄することは、公平負担の観点から適当ではないというところにある⁽¹³⁹⁾」とされる。東京高裁平成 6 年 3 月 30 日判決([平成 5(行コ)74]行集 45 卷 3 号 857 頁 訟月 41 卷 4 号 822 頁)は、推計課税の趣旨について、「税務署長が申告された又は無申告の所得税の課税標準等ないし税額等について更正又は決定をするにあたっては、所得の実額をもってすべきである(国税通則法二四条、二五条)が、所得の実額を捕そくすることができない場合においても、租税公平の原則上更正又は決定することを回避又は放棄することは許されないから、高度の信頼性を付与されている青色申告にかかる更正の場合を除き、間接的な資料によって所得を認定して更正又は決定をしなければならない。所得税法第一五六条は、この趣旨を規定したものである。したがって、間接的な資料を用いて所得を認定する方式である推計課税は、直接資料を用いて所得を認定する方式である実額課税に代わるものではあっても、それ自体一つの課税方式であって、所得の実額の近似値を求める、いうなれば概算課税の性質を有している」(引用頁:行集 45 卷 3 号 866 頁-867 頁)と判示されている。

かかる趣旨、目的をもつ推計課税であるが、納税者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業規模を同業者のものと比較することなどの手法に基づいて行われるが、その対象は原則として白色申告(所法 231 条の 2)に係る所得に限定されており、青色申告に係る所得に対する適用は制限されている(所法 156 条、法法 131 条)ほか、「そもそも、課税要件の充足を免れることを主たる目的とする租税回避スキームの場合、主な争点となるのは、その税務効果が否認できるか否かであることから、推計課税を定める規定は、多くの場合、租税回避スキームに対する有効な対抗策とならず、また、基本的に、推計課税は、青色申告者の帳簿保存義務の違反や国税職員の質問検査権の行使に対する納税者の不答弁・偽りの答弁、検査忌避及び偽りの記載を含む帳簿書類の提示などの調査非協力に対しては、それらが意図的なものであっても、かなり悪質な調査妨害に該当する場合でない限り、租税回避スキームへの対抗上その目的を十分に果たし得えないものである⁽¹⁴⁰⁾」と指摘されている。

一方、立法論として、納税者のコンプライアンス向上の視点から、納税者の義務の履行を確保するための方策を念頭に置いたものとして、納税者の帳簿保存義務違反により推計課税を要する場合、その義務違反に対し、真にやむを得ない事情がある場合を除き、過少申告加算税(若しくは無申告加算税率)に代えて、より高率の加算税を課し、納税者の説明義務違反に対しては、執行罰⁽¹⁴¹⁾の採用を検討

⁽¹³⁸⁾ 金子宏・前掲注(3)、634 頁。

⁽¹³⁹⁾ 小野雅也『推計課税と実額反証に関する裁判例の分析』税務大学校論叢第 28 号(税務大学校、1997)170 頁。

⁽¹⁴⁰⁾ 松田直樹・前掲注(49)、24 頁。

⁽¹⁴¹⁾ 行政上の強制執行の一方法であり、不作為義務、非代替的作為義務の不履行に対し、一定の期限を定めて過料に処すことを予告して間接的に義務履行を促し、なお履行がない場合にこれを強制徴収するもの。義務履行があるまで反復することができ、過去の義務違反に対する制裁である行政罰

すべき旨の提言がある⁽¹⁴²⁾。この主張は、納税者のコンプライアンス向上については効果が期待できるものである。しかしながら、必ずしも租税回避スキームへの対抗という観点から提言されているものではないことから、一定の抑止効果は期待できるものの、租税回避対策としては限界があるとされ、その理由として「帳簿保存義務違反に対して高い税率の加算税を課する前提条件として、推計課税の必要性が説かれているが、前述のように、通常、推計課税と租税回避スキームとは同じ土俵に乗っていない。また、説明義務違反に対する強制金や執行罰については、その金額や適用基準等が問題となる。⁽¹⁴³⁾」とされている。

結論としては、タックス・シェルター対抗策の視点からみた推計課税の効果には限界が存し、また推計課税のタックス・シェルター利用に対する抑止力に関してもさほど高いものではなく、有効な対抗策として評価されるものとはいえない状況にあるといえよう。

3. 質問検査権に関する検討

更正・決定及び賦課決定を行うためには、課税要件事実に関する資料の入手が必要である。つまり、情報確保の制度は、納税者側の協力を前提として行われるものである。しかし、資料の入手について納税者の任意の協力が得られるとは限らず、納税者が非協力的である場合または納税者の協力のみでは情報が不十分である場合には、最終的に強制的な情報収集によらざるを得ないこととなる。そこで、各個別租税法は、必要な資料の取得収集を可能とするため、租税職員に質問検査権、すなわち課税要件事実について関係者に質問し、関係の物件を検査する権限を認めている(所法 234 条、法法 153 条以下、相法 60 条、地価税 36 条、地法 26 条・72 条の 7・73 条の 8・298 条・353 条等)⁽¹⁴⁴⁾⁽¹⁴⁵⁾。

上記のようなわが国の質問検査権であるが、荒川民商事件(最高裁昭和 48 年 7 月 10 日判決[昭和 45(あ)2339]刑集 27 卷 7 号 1205 頁)では、「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要性があり、かつ、これを相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられている」(引用頁:刑集 27 卷 7 号 1211 頁)と判示しており、税務職員に対する極めて広範な行政裁量を認めているものと解される。その一方で、その要件について「法律上は、税務職員が「調査について必要がある」と判断すればよいことになっており、その必要性の判断に係る例示は、政省令にも示されていない。それゆえ、どのような場合に必要性があるかは税務職員の技術判断にかかっているというのでは、その専門技術的能力を有しない一般納税者にしてみれば税務職員の判断が社会通念上相当な限

とはその性質を異にする(『法律学小辞典〔第 4 版〕』(有斐閣、2005)502 頁)。

⁽¹⁴²⁾ かかる提言については加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等-納税者のコンプライアンス向上の観点から-」(税務大学校論叢第 44 号、税務大学校、2004、185-257 頁)を参照。

⁽¹⁴³⁾ 松田直樹・前掲注(49)、29 頁。

⁽¹⁴⁴⁾ 金子宏・前掲注(3)、644 頁。

⁽¹⁴⁵⁾ 荒川民商事件(最決昭和 48 年 7 月 10 日[昭和 45(あ)2339]刑集第 27 卷 7 号 1205 頁)では、「所得税法 234 条 1 項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該職員の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条 1 項各号規定の者に対し質問し、または、その事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であって、この場合の質問検査権の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の規定のない実施の細目については、質問検査の客観的な必要性があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限のある税務職員の合理的な選択にゆだねられていると解すべく」(引用頁:刑集第 27 卷 7 号 1211 頁)と判示されている。

度にとどまるものかを判断するのは困難である⁽¹⁴⁶⁾」とされており、かかる状況にあるわが国の質問検査権を、タックス・シェルター対抗策として位置づけることは、課税権の濫用の虞もあり、またその法文から質問検査権の具体的範囲を個別的に判断できる状態となっておらず、租税法律主義の視点からも問題がある。

一方、国際的な租税回避と質問検査権との接点として、平成 15 年度税制改正で国税当局の質問検査権等が拡充されたことが注目される。これまで租税条約の相手国からの情報提供要請に応じるために税務当局が情報収集を行うことは認められていなかったことから、租税条約の相手国から得られる情報の範囲には制約があった⁽¹⁴⁷⁾。そこで、平成 15 年度税制改正では、租税条約の相手国から情報提供要請があった場合、その提供要請に基づく情報収集権限及び質問検査権を行使することが認められるよう立法上の手当がなされた(租税法 9 条 1 項)。この改正により他国との間で対等に情報交換を行うことが可能となった。問題点としては、「国内税法の規定及び租税条約の規定を適用するには、両締約国の相互主義に基づき国際的税務協力として情報交換を行うことが必要⁽¹⁴⁸⁾」とされているが、相互主義である以上資料収集提供は双方向でなければならないから、日本の課税当局が条約相手国の課税当局のために資料収集提供を行うことができない場合は、日本の課税当局も条約相手国の課税当局に、日本における課税のための資料収集を要請することができないという点で一定の制約がある。また、日本からの情報提供要請に応じるために、相手国が当該情報を収集する措置をとることができないと認められる場合には、この質問検査権を行使することはできない旨規定されている(租税法 9 条 1 項但し書き)。「租税回避とは、課税要件の充足そのものを回避しようとする行為であるから、税務調査に際しその法的仕組みや契約に関係する事実を何ら隠す必要はないはずである⁽¹⁴⁹⁾。しかし、外観は租税回避行為のように見えるが、事実の一部を意図的に隠そうとするものも存在する。つまり、税務調査の視点から、課税要件が充足しているかどうかの判定に必要とされるような資料情報を計画的・組織的に逃避させるための措置が講じられているものもありえるであろう。⁽¹⁵⁰⁾」といわれている。わが国で、あるタックス・シェルターが販売あるいは利用され、その資料情報について、国外への計画的・組織的逃避が行われ、その資料情報が逃避している国が、日本からの情報提供要請に応じるための情報収集の措置をとることができない場合、わが国でそのスキームの解明をすることは困難となると考えられる。

4. 有限責任事業組合計算書がもつ効果

平成 17 年度に「有限責任事業組合契約に関する法律」が制定され通称日本版 LLP⁽¹⁵¹⁾(以下、有限責任事業組合という。)として注目された。同法制定の背景には、わが国で共同事業を行う場合、一般的には株式会社が用いられてきたことにある。株式会社においては、株主については有限責任であるが、

⁽¹⁴⁶⁾ 岩崎政明「租税制度における行政手続の課題」ジュリスト第 1304 号(有斐閣、2006/1・1-15 合併号)33 頁。

⁽¹⁴⁷⁾ 小松芳明『逐条研究 日米租税条約』(税務経理協会、1989)232 頁。

⁽¹⁴⁸⁾ 本庄資『新日米租税条約解釈研究 基礎研究』(税務経理協会、2005)236 頁。

⁽¹⁴⁹⁾ オウブンシャ・ホールディング事件(東京高判平成 16 年 1 月 28 日[平成 14 年(行コ)]訟月 50 卷 8 号 2512 頁)においても「法的仕組みを駆使し、事実を隠すこともなく、意図された経済的目的を達成しようとしたものにほかならず」(引用頁:訟月 50 卷 8 号 2538 頁)と判示されている。

⁽¹⁵⁰⁾ 藤巻一男「クロスボーダー取引の拡大・変容と質問検査権の行使等に関する研究」税務大学校論叢第 46 卷(税務大学校、2004)32 頁。

⁽¹⁵¹⁾ 有限責任事業組合契約によって成立する組合をいう(有限責任事業組合法第 2 条)。有限責任事業組合契約とは、個人又は法人が出資して、それぞれの出資の価額を責任の限度として共同で営利を目的とする事業を営むことを約し、各当事者がそれぞれの出資に係る払込み又は給付の全部を履行することによって、その効力を生ずる契約をいう(有限責任事業組合法第 3 条)。

原則として出資額の多寡に応じた利益の配分しかできず、さらに、取締役会や監査役の設置が義務づけられる等の制約が多い。一方、税制面では二重課税の調整があるとはいえ、法人課税が課された後に出資者への配当にも課税されるうえ、株式会社段階で損失が発生した場合に、損失が株式会社に帰属し、株主の他の所得との損益通算をすることはできない。任意組合による共同事業という選択肢もあるが、この場合出資者全員が無限責任を負うというリスクがある。わが国の共同事業振興のためにはこのような諸問題をクリアーする必要がある、そのために有限責任事業組合の制度を整備する必要が生じたというのが実際であろう。かかる目的を達成するために①出資者全員の有限責任制 ②内部自治の徹底 ③構成員課税の適用の三つの要素をあわせ持つ有限責任事業組合の制度が創設されたが、その特徴からくる使い勝手のよさやパス・スルー課税⁽¹⁵²⁾という税務上の特性から、租税回避の手段として利用価値が高いとみられる。

平成 17 年度税制改正において、所得税法第 227 条の 2 に「有限責任事業組合計算書」の提出が義務付けられた。「平成 17 年度税制改正の解説」によると、この改正について要旨次のように説明されている。「組合契約によって成立する有限責任事業組合の業務を執行する有限責任事業組合契約法第 29 条第 3 項に規定する会計帳簿を作成した組合員は、当該有限責任事業組合に係る各組合員に生ずる利益の額又は損失の額につき、当該各組合員別に、次に掲げる事項を記載した「有限責任事業組合に係る組合員所得に関する計算書」を、当該計算期間の終了の日の属する年の翌年 1 月 31 日までに、当該有限責任事業組合の主たる事務所の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない。（所法 227 条の 2、所規 96 条の 2 第 1 項）⁽¹⁵³⁾」。

上記の「有限責任事業組合計算書」記載内容について概観すると「組合員の氏名・住所又は所在地」、「組合の名称及び所在地」、「会計帳簿を作成した組合員の氏名」、「組合事業の内容」、「出資価額の合計額(当該組合分及び全組合分)」、「当該計算期間内の分配額」、「組合全体及び当該組合員分の収益及び費用の明細」、「組合全体及び当該組合分の資産及び負債の明細」といった基本情報のほか、摘要欄に組合員の加入及び脱退の状況、組合員の損益分配割合の変更の旨とその理由、当該組合の納税管理人の氏名及び住所等の記載を要求している。その内容は組合員への分配状況にとどまらず、その移動状況についても把握しようとするもので、課税庁が有限責任事業組合に係る情報収集を極めて重視していることが窺える。さらに、当該組合員が非居住者又は外国法人である場合においても情報を要求するものであり、非居住者又は外国法人が有限責任事業組合を利用した何らかの租税回避スキームを利用している場合に、重要な情報源となると考えられ、国際的租税回避に対しても一定の効力を有するものと考えられる。

「有限責任事業組合計算書」が有する限界として、同計算書は、有限責任事業組合を利用した何らかの租税回避スキームを利用している場合に、重要な情報源となると考えられるものの、税務職員の守秘義務との関連で次のような問題が考えられる。税務職員の守秘義務に関しては、国家公務員法、地方公務員法に規定される所であり、「職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする」(国家公務員法第 100 条 1 項、地方公務員法第 60 条 2 項)と

⁽¹⁵²⁾ パス・スルー課税については、事業体段階で課税対象とされず、その損益が他の者に帰属するものとして課税されることを「導管(conduit)課税」といい、事業体の損益について事業体それ自身が課税されず、その事業体の損益が構成員に帰属し、構成員が所得税を課されるという意味でパス・スルー課税ともいうとされている。端的には、パス・スルー課税とは、一般に事業主体が課税対象とはならず、損益が構成員に直接帰属する課税方式であり、収益・損失をその構成員に按分して帰属させる方法により課税を行うことと定義できる(本庄資『国際租税法〔4 訂版〕』(税務経理協会、2005)82 頁)。

⁽¹⁵³⁾ 住澤整ほか『ファイナンス別冊 平成 17 年度税制改正の解説』(財務省、2005)150 頁以降参照。

規定している。また、所得税法では、「所得税に関する調査に関する事務に従事している者又は従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又盗用したときは、これを 2 年以下の懲役又は 30 万円以下の罰金に処する」(所法 243 条)と規定している。金子宏名誉教授によると、「税務職員は、納税者の秘密を、公務員であると私人であるとを問わず、他の者に漏らしてはならないこととなる⁽¹⁵⁴⁾」とし、これに対する唯一の例外は、「租税行政組織の内部において、当該調査事案に関する租税の確定・徴収のために必要な範囲内で、上司及び当該事案に従事する他の職員に知らせることである⁽¹⁵⁵⁾」とされている。この見解によれば、税務署に提出された「有限責任事業組合計算書」に記載された情報を国税局内の「国際的租税回避スキーム解明 PT⁽¹⁵⁶⁾」(以下 PT という。)が利用することは、上記の国家公務員法及び地方公務員法に抵触する可能性があるとして解される。しかしながら、税務署と国税庁は同一の行政組織と解することもでき、国際的租税回避スキームの解明という使用目的は「租税の確定と徴収を確実に行うこと」に直接ではないにせよ間接的にそれを後押しするものと解され、税務署から PT への情報提供は、現行法のもとでも適法であると解する余地があるとみることもできよう⁽¹⁵⁷⁾。したがって、「有限責任事業組合計算書」が PT により、活用されることを担保する規定を設けることに法的な齟齬があると即断はできない。このような規定を設けることは、タックス・シェルター対抗策の観点のみならず、税務行政の執行面における安定性確保の観点からも必要なことであると考えられる。

第 4 節 小括

私法上の法律構成による否認、実質主義による否認、非課税規定の限定解釈を通観すると、肯定的なものとの否定的なものが存在し、議論が錯綜しており、これらを否認論として確立したものとして解することには難がある。したがって、これらをタックス・シェルターに対する対抗策の中心として位置づけることはできず、法的安定性と予測可能性の観点からしても問題があると考えられる。

本章第 2 節 1. で述べたように、個別的否認規定については、それが事後的にならざるを得ないことのほか、新たな租税回避が現れるごとに、対抗策として事後に個別的否認規定を設けることにより手当するというアプローチのみによる租税回避への対処は、租税回避がなくなる限り将来にわたって税法を複雑化し続けることとなり、税法の複雑化という新たな問題を引き起こすこととなる。

しかしながら、個別的否認規定は、個別対応的に租税回避を押さえ込むことから、再び同一のスキームが利用されることはなくなる。また、個別的否認規定によることは、納税者の予測可能性を高い水準に維持することを可能とするものである。したがって、今後も個別的否認規定による租税回避に対する対抗策は一定の限界を有するものの、全面的に否定されるものでなく、今後も租税回避に対す

⁽¹⁵⁴⁾ 金子宏・前掲注(3)、603 頁。

⁽¹⁵⁵⁾ 金子宏・前掲注(3)、603 頁。

⁽¹⁵⁶⁾ 「国際的租税回避スキーム解明 PT」は東京国税局内に平成 14 年 7 月に設置された。東京国税局によると、「平成 13 事務年度に課税部内に「国際化対応 PT」を設置し、各課の連携により国際化への対応に関する諸問題を分析・検討し調査を行ったところである。その結果国際的租税回避スキーム(海外取引を利用した課税逃れ商品等)が増加傾向にあり、種々の問題が発生していることから、これらへの対応をさらに強化し、資料情報の収集、調査及び審理の事務を一元的に行うため、課税第一部資料調査第四課内に「国際的租税回避スキーム解明 PT」を設置した。国際的租税回避スキームの解明に当たっては、外国の租税法、租税条約、金融取引等の専門的知識が必要であり、さらに、スキームに関わる法人・個人を通じた総合的な課税関係を分析・検討する必要があるため、各税目の精通者を配置して、専断的に課税関係の検討、税務調査及び情報収集を行うこととしたものである。」とされている(「国際的租税回避スキーム解明 PT」の設置について)(東京国税局、2002/7)。

⁽¹⁵⁷⁾ 税務職員の守秘義務が脱税の摘発の妨げとなっていることに関する指摘については、本庄資教授著『国境に消える税金』(税務経理協会、2004)10 頁以下を参照。

る対抗策の一つとして継続されなければならない。ただし、税法の複雑化を抑えるためには、新たな租税回避の発生を抑える必要があり、このような視点からも、手続法によるタックス・シェルター対抗策の導入は意義を有すると考える。

本章第 3 節は、本論が租税手続法によるタックス・シェルター対抗策の提言を行うものであることから、現行租税手続法が、タックス・シェルター対抗策として、その利用に対して十分な抑止効果を持つものであるかといった視点から検討したが、これらを通観すると、新たなタックス・シェルターの組成、利用の抑止という視点からは限界を有するものであり、有効なものとはいえない状況にある。この結論を前提に、第 3 章で海外の制度を検討し、それを参考として第 4 章においてわが国における新たな対抗策を提言する。

第2章 タックス・シェルターの基本概念

第1節 租税回避及びタックス・シェルターの定義

1. 租税回避と租税回避の否認

(1) 租税回避の定義

タックス・シェルターの定義について考察する以前に、租税回避の定義について明確にする必要があると考えられることから、租税回避の定義について検討する。わが国の税法は租税回避の定義について規定されておらず、これまで、講学上において、その定義付けが試みられている。租税回避について金子宏名誉教授は、「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したものであり、これらの活動ないし現象は第一次的には私法の規律するところであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的效果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避という。⁽¹⁵⁸⁾」としている。

北野弘久名誉教授は、「納税者が、①通常行われぬ異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する。この場合の納税者の「異常な行為」をここでいう租税回避行為という。⁽¹⁵⁹⁾」と定義しており、また、「納税者が①不相応な方法、言葉をかえていえば、異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果多額の租税を軽減する。この場合の納税者の「異常な行為」を租税回避という。⁽¹⁶⁰⁾」と定義している。

武田昌輔名誉教授は、租税回避の定義について「①その行為自体は私法上有効であること、②法的実質をも有していること、③この行為が異常な行為または法形式によるものであること、④租税軽減が主たる目的であること、の要件を備えている行為をいうもの⁽¹⁶¹⁾」としている。

清永敬次名誉教授は「租税回避行為というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式(取引形式)を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的效果ないし法的効果を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる。このような租税回避をもたらす納税者の行為を租税回避という。⁽¹⁶²⁾」としている。

本庄資教授はその著書『国境に消える税金』において、「「租税回避」とは私法上の選択可能な法形式の中から税法の予定しない法形式を選択し結果として意図した経済目的を達成しながら税法が予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れひいては税負担を減少させまたは排除する行

⁽¹⁵⁸⁾ 金子宏・前掲注(3)、107頁。

⁽¹⁵⁹⁾ 北野弘久『税法学原論〔第6版〕』（青林書院、2007）132頁。

⁽¹⁶⁰⁾ 北野弘久『現代税法講義〔4訂版〕』（法律文化社、2005）26頁。

⁽¹⁶¹⁾ 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集第14巻 租税回避行為（日本税務研究センター、1990/6）14頁。

⁽¹⁶²⁾ 清永敬次『税法〔第7版〕』（ミネルヴァ書房、2007）44頁。

為⁽¹⁶³⁾」と定義しており、また、同教授は著書『国際的脱税・租税回避防止策』において、「私法上の選択可能な法形式の中から、税法の予定しない、常識を破る法形式を選択して、結果としては意図した経済目的を達成しながら、税法の予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れひいては税負担の減少又は排除をもたらすことがある。これを租税回避という。⁽¹⁶⁴⁾」としている。

上記諸学説が存在する一方、昭和 36 年 7 月の「国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)」には、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。」という文章があり、その文言より租税回避の成立要件としては、少なくとも、私法上許された形式の濫用が存在し、それにより租税負担の不当な回避又は軽減が租税回避であると解していると理解される。

上記の各学説に共通する租税回避の構成要素は次の三つであると考えられる。①私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること。②通常の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること。③上記①及び②の結果租税負担を減少させ又は排除していること。少なくともこの 3 要件を満たすことが、租税回避行為の基本的成立要件であるといえる。そこで本論ではこの 3 要件を満たすものを租税回避行為であると定義することとする⁽¹⁶⁵⁾⁽¹⁶⁶⁾。

2. 米国法におけるタックス・シェルターの概念

(1) 一般的タックス・シェルター

米国法における「利益動機(Profit Motive)の原則」(IRC183(c))は、タックス・シェルター対抗措置の一つとして位置づけられている。同原則は、納税者がタックス・シェルター投資を行うことによって、所得控除や税額控除の適用を受ける場合に、その投資が利益を得ることを目的として行われるものであることを立証する必要があるというものである。裁判所は、多くのタックス・シェルターについて「利益を得る意図がないという理由で所得控除や税額控除の否認」を認めており、租税裁判所は、「利益動機⁽¹⁶⁷⁾」の存否を判断するため「一般的タックス・シェルター基準(generic tax shelter test)」を確立

⁽¹⁶³⁾ 本庄資・前掲注(46)、96 頁。

⁽¹⁶⁴⁾ 本庄資・前掲注(54)、102 頁。

⁽¹⁶⁵⁾ 上記以外に、八ッ尾順一教授は、租税回避の性格について、「納税者が租税回避を行う(心理的)背景を考えると、そこに納税者の税負担に対する何某かの不満を感じとることができる。自分に課せられている税負担が「公平ではない」(ここでいう課税の公平とは、「垂直的公平」をいう)と考える納税者が、その税負担を是正し、「公平」に感じる税負担の水準に変更を求める行為を租税回避行為といえることができるかもしれない。租税回避行為は、その意味で勝れて納税者の心理的葛藤なのである。」としている(八ッ尾順一「租税回避とその否認基準の検討-具体的事例から租税回避の否認基準を考察する-」租税研究第 665 号(日本租税研究協会、2005/3)113 頁)。

⁽¹⁶⁶⁾ なお本論においては、脱税を「課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為」(金子宏『租税法〔第 12 版〕』(弘文堂、2007)108 頁)とし、節税を「租税法規が予定しているところに従って税負担の減少をはかる行為」(金子宏『租税法〔第 12 版〕』(弘文堂、2007)108 頁)と定義する。

⁽¹⁶⁷⁾ 利益動機については、「投資が営業・事業として行われるかまたは利益を得るために行われる場合、その投資に係る所得控除や税額控除の認定のためには利益動機が必要である。裁判では、タックス・シェルター投資が合法的な投資の目的で行われたか、租税回避の目的で行われたかという点で問題となる。しかし、この点については、明確な基準がないため、たいていの場合、裁判所は問題のタックス・シェルターは利益を得る意図のないものとしてタックス・ベネフィットを否定してきた。IRS は、判定の際に考慮すべき論点についてガイドラインを定めている(規則 1.188-2)。このガイドラインによれば、納税者の主観的意図は営利活動に従事することでなければならないが、納税者の意図は利益動機を示す客観的な行為によって示す必要がある。利益動機の存在の判定には「すべての事実と状況」を考慮に入れるものとされる。ある活動からの総所得が問題の課税年度に終了する 5 年度のうち 3 年度の間にその活動から生ずる所得控除を超える場合には、その活動は営利目的で行ったと推定される(IRC183(d))。」とされている(本庄資『アメリカン・タックスシェルター』

してきた⁽¹⁶⁸⁾。この基準によれば、「一般的タックス・シェルター」は次のような一定の客観的な性質の有無によって識別される。①プロモーション資料が「経済実体」より主として「タックス・ベネフィット⁽¹⁶⁹⁾」に焦点を合わせていること。②投資家が「価格交渉」をせず投資資産を購入すること。③資産の評価が困難で、パッケージの一部の有形資産が過大評価されていること。④有形資産が問題の取引の直前に少額コストで創造または取得されること。⑤ノン・リコース⁽¹⁷⁰⁾の約束手形で雑多な対価の支払が繰り延べられること⁽¹⁷¹⁾。

上記の「一般的タックス・シェルター基準」は、所得控除や税額控除の恩典を付与するにあたり、特定の取引の選択につき租税回避の動機の有無や事業目的の存在といった主観的側面を、取引の内容や納税者の行動から評価しようとしているように考えられる。

(2) 旧 6111(c)における定義

2004年米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004)によりIRCにおけるタックス・シェルターの概念は大きく変化したが、それ以前における旧IRC6111は、「タックス・シェルターの登録(Registration of tax shelter)」として、一定の要件に該当する取引について登録を義務付けていた。旧IRC6111(c)は、登録を要するタックス・シェルターの定義について、①当該投資の募集資料の内容から判断して、5年間の各課税年度末における投資家のタックス・シェルター割合(この投資によって想定されるすべての投資家の「税額控除額の350%」と「所得控除額」の合計額が、当該課税年度末における「投資簿価」に占める割合をいう。)が2対1より大きくなるであろうと何人も合理的に推定できる投資。②連邦または州の証券取引法の規定により登録または通知が義務付けられているか、実体のある投資(実体のある投資とは、募集総額が25万ドルを超え、かつ、5人以上の投資家が見込まれる投資をいう。)に該当する投資として規定していた。

この規定がいかなる意義を有するかについては、「タックス・シェルターの普遍的な定義を示したのではなく、税務上の特定の取扱いを受けるタックス・シェルターの範囲を示したセーフ・ハーバー的なものであった⁽¹⁷²⁾⁽¹⁷³⁾」とされており、また、「合理的に推定できる」という文言を含むものの、極力抽象概念を排除した解釈の余地の少ないものと解することができる。かかる定義は、法的安定性及び予測可能性といった観点からは好ましいと考えられるが、ひとたびこの範囲から逃れたスキームに対しては、それがいかに濫用的であっても当該規定の適用外におかれることとなる。したがって、上記の旧IRC6111(C)の定義は、タックス・シェルター対抗策の視点からは、一定の限界を有するものとして

(税務経理協会、2003)4頁-5頁)。

⁽¹⁶⁸⁾ 本庄資『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』(税務経理協会、2003)4頁。

⁽¹⁶⁹⁾ タックス・ベネフィットという用語は「税の特典」という意味において用いる。

⁽¹⁷⁰⁾ リコースとは「遡及される」という意味である。ノン・リコースローンは、融資に伴う求償権(一定の法律上の理由に基づき、特定の者に対して自分の財産の被った減少分の返還を求める権利)の範囲を物的担保に限定するもので、担保物件以外は遡及されないため、担保物件を売却して債権額に満たない場合でも、その融資に対するいっさいの債務から免責される。金融機関は、リスクの一部を負担する見返りに通常金利より高い金利設定を行ったり、融資対象プロジェクトが成功した場合の利益の一部を成功報酬として受け取ったりすることで、ハイリスクに伴う高いリターンを確保する(『金融・経済用語辞典 [5訂版]』(経済法令研究会、2002)372頁)。

⁽¹⁷¹⁾ 本庄資・前掲注(168)、同頁。

⁽¹⁷²⁾ 居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)448頁。

⁽¹⁷³⁾ セーフ・ハーバーとは、安全港規則とも呼ばれ、税の分野においては、納税者が納税の法規にしたがって納税する限り、納税者保護を可能とする規定等がこれに該当する(『金融・経済用語辞典 [5訂版]』(経済法令研究会、2002)270頁-271頁)。

評価できよう。

(3) 改正後 IRC6111(a)における概念

現行の IRC6111(a)では、タックス・プロモーターなどのアドバイザーは、IRS 長官に対し、報告を要する取引に係る情報申告書を提出することとされており、この報告を要する取引の範囲については、その策定権限が米国連邦議会から米財務長官に付与された。その報告を要する取引の範囲については、Reg. 1.6011-4 の「報告すべき取引(Reportable transactions)」により定められている。上記(1)の旧 IRC6111(c)における定義に対して、この、Reg. 1.6011-4 の「報告すべき取引」は、「改正前の内国歳入法第 6111 条のタックス・シェルターの定義と比べて報告を要する取引の範囲がかなり広いものとなっている。これにより、タックス・シェルターを利用した租税回避行為への対応が一層強化されている。⁽¹⁷⁴⁾」と解されているところである。

この Reg. 1.6011-4 は、「報告すべき取引」を 6 つのカテゴリーに大別しており、①取引リスト(Listed transactions)、②秘密取引(Confidential transactions)、③保護契約取引(Transactions with contractual protection)、④損失取引(Loss transactions)、⑤帳簿税務差異取引(Transactions with a significant book-tax difference)、⑥短期保有資産取引(Transactions with brief asset holding period))に分類したうえで、それぞれについて次のように規定している。①「取引リスト」とは、租税回避を目的とする取引として、IRS が公表しているものである。なお、これらと類似した取引も「取引リスト」に含まれる点にも注意する必要がある⁽¹⁷⁵⁾。この「取引リスト」の特徴については、「租税回避を主な目的としたアグレッシブなものが少なくなく、その形態は多岐にわたるが、パートナーシップ⁽¹⁷⁶⁾、トラスト⁽¹⁷⁷⁾及び S コーポレーション⁽¹⁷⁸⁾を租税回避目的に利用する取引、

⁽¹⁷⁴⁾ 居波邦泰・前掲注(172)、448 頁。

⁽¹⁷⁵⁾ 2007年11月現在で32取引が規定されており、「取引リスト」として掲げられている取引は、資本支出に係る損失が回収された負債つき資産の分配に係る取引(Notice99-59)、IRC419及びIRC419Aのリストから除外される複数雇用主福祉ファンドとみせかける一定の信託(Notice95-34)、免税組織に対する所得移転に係るS法人タックス・シェルター(Notice2004-30)、パートナーシップを通じる法人間ファイナンス(Notice2004-31)など32取引に及ぶ。

⁽¹⁷⁶⁾ 米国におけるパートナーシップは、連邦税法が認めるパススルー事業体である。パートナーシップにはジェネラル・パートナーシップ(General Partnership)、リミテッド・パートナーシップ(Limited Partnership)、リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ(Limited Liability Partnership:LLP)、リミテッド・ライアビリティ・リミテッド・パートナーシップ(Limited Liability Limited Partnership:LLLP)、公開取引パートナーシップ(Publicly traded Partnership)が存在する。このうち、ジェネラル・パートナーシップは州法に基づいて組成される。すべてのパートナーがパートナーシップの所得および損失を分かち合い、パートナーシップのマネジメントに参加する権利を有する。ジェネラル・パートナーは、パートナーシップのマネジメントを 1 人又は複数の業務執行パートナーに委任することに合意できる。リミテッド・パートナーシップは、州法に基づいて組成される。リミテッド・パートナーシップは、1 人又は複数のジェネラル・パートナーと 1 人又は複数のリミテッド・パートナーを有する。リミテッド・パートナーは、パートナーシップの負債につき合意した投資金額を超える責任を負わない。リミテッド・パートナーは、パートナーシップのマネジメントに参加することができない。法人として課税されたくない事業体は、経営の集中と有限責任の組合せに留意しなければならない。組織が経営の集中と持分譲渡の自由を備えているが、存続性と有限責任を欠如する場合、キントナー原則では連邦税の適用上、パートナーシップとして分類された。LLP は各パートナーが自己の不正行為とパートナーが監督義務を負うもの、不正な作為又は不作為から生ずる負債につき責任を負う場合には特にジェネラル・パートナーシップとされる。州登録要件を満たすとき、パートナーはそのパートナーシップに有する持分の価値を超えるパートナーの不正、非行及び懈怠と遮断される。現在、すべての州及びコロンビア特別区において LLP 法が制定されている。IRC は、LLP に関する特別な規定を定めていない。各パートナーシップは複数の構成員を有するので、事業体はパートナーシップ課税ルールか法人課税

所得の移転や損失の発生を意図してリース契約や株式取引等の金融取引を利用するなどのスキームが大半を占めている⁽¹⁷⁹⁾とされている。②「秘密取引」とは非公開のもとオファーされる取引で、納税者が租税専門家に一定額のフィーを支払う場合がこれに該当する。③「保護契約取引」とは、納税者と租税専門家との間の報酬の払戻し契約である。これは、端的に表すと、租税専門家のタックス・プランニングが期待されたほど税負担の軽減を生じなかった場合には、受け取った報酬を払い戻すことをあらかじめ契約しておくことである。④「損失取引」とは、結果的に総損失が一定額を超えることとなる取引であり、法人が1年間に1000万ドル以上又は損失取引にコミットしてから6年以上の間に2000万ドル以上の損失を発生させる取引が対象である。⑤「帳簿税務差異取引」とは、会計帳簿上の金額と税務上の金額につき1000万ドル以上の差異を発生させる取引で、一定のものである。なお、当該取引につき報告義務を負う法人は、原則として特定の課税年度における保有総資産が2億5000万ドル以上の法人である⁽¹⁸⁰⁾。⑥「短期保有資産取引」は、税額控除(25万ドル以上)を発生させる保有期間45日以内の資産がその対象となる。

(4) 2004年米国雇用創出法による改正が意味するもの

2004年米国雇用創出法による改正で注目される点は、IRCにおけるタックス・シェルターの定義が、IRSに「報告すべき取引(Reportable transactions)」という新たな概念へと変化したことと、その「報告すべき取引」の範囲に係る権限が、それまでの法律レベルから財務長官へと付与された点である。

2004年米国雇用創出法による改正を受ける前の定義は、「漠然たる概念でなく、IRC6111(c)で定義された「一定の投資」⁽¹⁸¹⁾」であり、「この定義に該当しない投資や投資以外の租税回避手段は、税法上の

ルールのいずれかを適用される。LLPはジェネラル・パートナーに関し、有限責任の保護を受けることを選択したリミテッド・パートナーである。LLPの地位の選択によって事業の支配に参加するとジェネラル・パートナーとしての責任を生ずるリミテッド・パートナーの責任が保護される。リミテッド・パートナーシップがLLPの地位を選択する理由は、ジェネラル・パートナーをパートナーシップの負債から遮断する。ただし、ジェネラル・パートナーは、リミテッド・パートナーシップがLLPになることを選択する前に発生したすべての負債については個人的責任を負う。公開取引パートナーシップは、その総所得の90%以上が適格パッシブ所得である場合を除き、法人として課税される。適格所得には、利子、配当、不動産賃貸料、不動産譲渡収益、一定の天然資源活動からの所得・収益、所得を稼得するために保有している資本資産又は一定の資産の譲渡収益及び商品の処分からの収益、想定元本契約からの所得からの所得が含まれる。適格所得には、動産の賃貸料又は金融業又は保険業の通常の過程で取得する利子は含まれない。持分が公認証券市場で取引され又はセカンダリー市場で取引される場合、パートナーシップは公開取引パートナーシップである(本庄資『アメリカ法人税法講義』(税務経理協会、2006)18頁-20頁)。

⁽¹⁷⁷⁾ 米国の信託(trust)は独自の納税主体であり、財産が他の者(受益者)の利益のために受託者に移転されるときに組成される。個人と同じ所得税を同じ方法で課税される納税主体であるが、同時に所得分配の導管でもある。信託の所得が分配されない場合には、当該信託が課税されるが、信託の所得が分配された場合には、当該信託の課税所得の計算上分配された所得は控除され受益者が課税されることとなる。

⁽¹⁷⁸⁾ S法人は、法人段階で法人税を課されず、法人の所得、利益、損失、所得控除などを持株数に応じて各株主に割り当て、株主に直接課税されることを株主が選択できる法人である。

⁽¹⁷⁹⁾ 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(I)-米国内国歳入庁の対応策(2)-」国際税務第25巻5号(国際税務研究会、2005/5)85頁。

⁽¹⁸⁰⁾ 「多額の税務調整が生じる取引」については、2006年1月6日以降から開示が必要となる報告対象取引から除外されている。これは、この取引の内容が2004年度から導入された法人税申告書様式Form1120の一部であるSchedule M-3から把握可能と判断されたためとされている(居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)450頁)。

⁽¹⁸¹⁾ 本庄資・前掲注(66)、9頁。

「タックス・シェルター」として取り扱われない⁽¹⁸²⁾」ものであり、曖昧さを回避したものとなっている。改正後の IRC6111 に規定される「報告すべき取引」は、タックス・シェルターの範囲外にあるとみられるような取引についてもその範囲内に包含すると解され⁽¹⁸³⁾、明確にタックス・シェルターを定義する規定とはいえないものとなっている。したがって、2004 年米国雇用創出法による改正以降、厳密な意味で、IRC にはタックス・シェルターの定義規定は存在していない状況にある。これは、一般的にタックス・シェルターの範囲外にあるとみられるような取引までも含むことにより、より広範に規制の網をかけることを目的としていると考えられ、その意味において対策強化であると解される。

また、この改正は、「濫用的タックス・シェルターに的確に対処するために、IRS が把握すべき取引の範囲を、財務省規則レベルで機動的に変更・設定でき、米国としてこれまで以上にタックス・シェルターに対して有効な体制を確立することが可能になったものと考えられる。⁽¹⁸⁴⁾」とされており、IRS が「濫用的タックス・シェルター」に対し迅速な対応をすることが可能となったとみることができる。

3. 米国弁護士協会による定義

米国弁護士協会は、タックス・シェルターを次のように定義している。「タックス・シェルターとは、連邦の所得税・消費税 (income or excise tax) の課税上、重要な特徴を有する投資であり、以下の要素のいずれかもしくはすべてを有する投資である。①「その他の所得」を減少させるため利用される投資で、当該投資による所得控除が当該投資により稼得される所得を超過する投資。②その他の所得に対する課税を相殺するために利用される投資で、それによる税額控除が当該投資から生じた所得に対する税額を超過する投資。ただし、限定されないが、次のような投資は除かれる。(イ) 地方自治債権 (ロ) いずれの年度においても、投資から生ずる所得控除が総収入を超えないことが予想される不動産投資 (ハ) いずれの年度においても、当該投資による税額控除がその源泉から生じる所得に対する税額を超えないと予想される投資⁽¹⁸⁵⁾」であるとされている。

旧 IRC6111(c) が、前述のように、タックス・シェルターの普遍的な定義を示したのではなく、税務上の特定の取扱いを受けるタックス・シェルターの範囲を示したセーフ・ハーバー的なものであったのに対し、この米国弁護士協会による定義は、米国におけるタックス・シェルターがいかなる取引形態をとるかという点に着目する傾向があり、よりタックス・シェルターの性格を表そうとしたものとみられる。

第2節 米国 IRS 内におけるタックス・シェルターの種類

IRS 内におけるタックス・シェルターの取扱は、レギュラー・タックス・シェルターと濫用的タックス・シェルターの二種類に分類されている。以下でこれらについて検討する。

1. レギュラー・タックス・シェルター

レギュラー・タックス・シェルターは、「課税の繰延べとレバレッジの組合せにより税務上の恩典を活用する節税手段であり、老後の生活保障等のための「個人退職年金勘定」の設定や個人事業者のための

⁽¹⁸²⁾ 本庄資・前掲注(66)、9頁。

⁽¹⁸³⁾ 居波邦泰氏は「報告すべき取引」は、「一般的にタックス・シェルターとはいえない取引まで含む(守秘義務を要する取引など)ものであり、厳密にはタックス・シェルターの定義規定ではない」としている(「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)450頁)。

⁽¹⁸⁴⁾ 居波邦泰・前掲注(172)、450頁。

⁽¹⁸⁵⁾ 当該米国弁護士協会の定義の日本語訳は、平野嘉秋教授による「タックス・シェルターの仕組みと問題点① タックス・シェルターの構造と法規制」(税務弘報第50巻9号(中央経済社、2002/8)160頁)によるものである。

年金プランである「キオー・プラン(Keogh Plan)」等もそのひとつといえよう⁽¹⁸⁶⁾とされている。

2. 濫用的タックス・シェルター

IRS は「濫用的タックス・シェルター」の判定基準を開示しており、この基準により「濫用的タックス・シェルター」と判定されたもの及び、IRS に登録されていないスキームについては税務上否認される。「濫用的タックス・シェルター」という用語は IRS により新語として作られ使用されているものである⁽¹⁸⁷⁾。「濫用的タックス・シェルター」とは、「投資家が取得するタックス・ベネフィットが議会の意図したタックス・ベネフィットを超える一定の投資又は取引」とであると定義される。「濫用的タックス・シェルター」とされるタックス・ベネフィットとしては、①非現実的な配分、②過大な評価、③投資額を超える損失額、④所得と所得控除の不一致、⑤通常の事業慣行に従わないファイナンス技術、⑥投資もしくは取引の実体と異なる分類、⑦当初の投資額以下のリスクで投資額を大きく超える節税額を入手すること、⑧現在もしくは将来の投資額を遥かに超える損失、所得控除および税額控除を生ずるよう最初からデザインされたパッケージ・ディールなどの利用による税効果がある⁽¹⁸⁸⁾。上記「濫用的タックス・シェルター」は、社会的にほとんどもしくは全くベネフィットを与えない投資から所得控除や税額控除を生じ、または投資からのタックス・ベネフィットが議会の意図したものを超えて過大になる場合に認められる(Rev. Proc. 83-78、1983-2CB595、IRS Pvb. 550 Investment Income and Expenses for 2000 Returns)^{(189) (190)}。

⁽¹⁸⁶⁾ 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点①タックス・シェルターの構造と法規制」税務弘報第 50 巻 9 号(中央経済社、2002/8)161 頁。

⁽¹⁸⁷⁾ IRC6700 は、「Promoting abusive tax shelters, etc.」(濫用的タックス・シェルター等のプロモーター)に関し次ぎのように規定している。①パートナーシップその他の事業体、投資プランもしくはアレンジメント、その他のプランもしくはアレンジメントを組成し、もしくは組成を支援し、または②そのような事業体、プランまたはアレンジメントの持分の販売に直接・間接に参加し、かつ、①事業体の持分の保有、もしくはプランもしくはアレンジメントの参加を理由として所得控除もしくは税額控除の認容、所得の除外、もしくは他のタックス・ベネフィットの確保に係る書類で、重要事項に関して虚偽もしくは詐欺的なものであることを知りもしくは合理的に知っているべきもの、または②重要事項に関する大規模な過大評価を行い、提出し、または他人に作成させ、もしくは提出させる者は、各活動ごとに、1000 万ドルまたはこの活動から生じた総所得の 100%のいづれか少ない方の金額に相当する民事上のペナルティを課される(本庄資『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007)419 頁-420 頁)。

⁽¹⁸⁸⁾ 本庄資『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007)389 頁。

⁽¹⁸⁹⁾ 本庄資・前掲注(168)、11 頁。

⁽¹⁹⁰⁾ 米国 IRS 公表の“IRS Publication 550, Investment Income and Expenses for 2000 Returns” (Rev. Proc. 83-78、1983-2CB595、IRS Pvb. 550)は、「濫用的タックス・シェルター」について解説したものであるが、中里実教授はこれについて概略次のとおり解説している。「(1)序 租税特別措置法による税収減少は、一定の租税法上の誘導措置が導入され存在する結果として仕方ないものであるが、タックス・シェルターによる税収減少は、無用な投資を誘発する等のみで、社会に何の利益ももたらさない。したがって、濫用的なタックス・シェルター(Abusive tax shelters)に対しては、租税法上、一定の制限が設けられることになる。(2)濫用的タックス・シェルターの特徴 濫用的タックス・シェルターは、経済的実態を伴わない課税逃れのための人為的なスキーム商品であり、非現実的配分、過大な評価、ノンリコース・ローンとの関連で生ずる損失、収益と費用等のミスマッチ、標準的な事業慣行に合致しないファイナンスのテクニック、取引の実体の性格付けの捜査、等を伴う。一見したところと異なり、納税者は、実際には、ほとんど経済的なリスクを負わない。濫用的タックス・シェルターは、通常、現時点の投資価額よりもはるかに大きな損失、控除、税額控除を生み出すように初めから計画された取引のパッケージであり、投資額に対する租税支払減少額の比率(すなわち、いくら投資したら、いくら租税支払を減少できるかという比率)に着目して販売される。世の中には、実に様々なタックス・シェルターが存在するために、ある商品が濫用的タックス・シェルターであるか否か判断する際の要素をすべて列挙することは困難であるが、例え

上記の IRS による「濫用的タックス・シェルター」の定義は、「米国内国歳入法典の立法趣旨を超えて税務上の恩典を利用して、資産の過大評価に伴う経費の過大計上や恣意的な損益配分を行うことにより、タックス・シェルターから配分される損失を当該投資家の「その他の所得」と通算し、「その他の所得」に対する課税を回避することを狙いとするスキームであり、収益の獲得といった経済的実体を伴わないものが多い。このように「濫用的タックス・シェルター」は、非現実的な配分を行ったり、資産の恣意的な評価を行ったり、投資額を超える損失の配分、所得と所得控除の不適正な組み合わせ、通常の商慣行に馴染まない財務テクニク、または投資もしくは取引実態の仮装等(mischaracterization)の手段を用いることが多々あり、一般的に米国内国歳入庁が「濫用型タックス・シェルター」とみなすタックス・シェルターにおいては、個人投資家は当初の投資を超えるリスクを実際にはほとんど被ることはないのに、同人の投資額を超えた税務上の損失を配分することにより、投資家に税務上の恩典を提供⁽¹⁹¹⁾するものとしてその特徴が明らかにされている。

このような、「濫用的タックス・シェルター」であるが、居波邦泰氏は、その特性を総合的に公式化して単一に定義することは困難とみられるものの、次の①から⑨に掲げる特性を持つものとして想定し、「濫用的タックス・スキーム」とは、法が支持しない又は法の意図しない解釈をすることで納税義務の縮減を図ろうとする取引又はスキームであると総括している⁽¹⁹²⁾。その特性は、①利益を得るための又は損失に係る実体的な経済的リスクが存在しない、②金融及び会計処理に一貫性がない、③税務的に関係のない関係者が存在している、④合理的な事業目的のない複雑さが存在している、⑤不必要な手順又は奇抜な投資手法が存在している、⑥主体的要素としてタックス・ベネフィットに係るプロモーション又はマーケティングが存在している、⑦機密性が存在している⑧取引コストが高い、⑨リスク縮減契約が存在している。

第3節 タックス・シェルターの類型と機能

1. タックス・シェルターの類型化

本庄資教授は、米国のタックス・シェルターを単体企業又は企業グループの特定課税管轄又は世界ベースで行われる国際租税計画⁽¹⁹³⁾で利用されるタックス・シェルターを以下(1)の目的別類型(原理上の分類)と(2)の手法別類型の二つに類型化している。これらのスキーム考案者は、一定の目的をもって税法の原理の中にループホール⁽¹⁹⁴⁾を見つけ、また、節税目的を実現するために利用できる手法を立案する。タックス・シェルターは、大別するとコーポレートの手法による法形式の選択とコーポレートファイナンス的手法による仕組み取引の選択から成るとされている⁽¹⁹⁵⁾。

ば、・投資の経済的利益と比べて租税支払減少の利益がはるかに大きい・課税上の利益がないとしたら、そのような取引は行わない・シェルター資産は本当には存在しない・利益や損失の分配の過程でタックス・ヘイブンが利用されている・事実関係が経済的に合理的なものでない・取引の本質を隠すための仮装的な行為が存在する・書類の日付を遡らせるようにプロモーターから指示される・債務が真実のものでない・マネー・ロンダリングが関連している」(中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)207頁-208頁)。

⁽¹⁹¹⁾ 平野嘉秋・前掲注(186)、同頁。

⁽¹⁹²⁾ 居波邦泰・前掲注(172)、452頁。

⁽¹⁹³⁾ 国際租税計画は、世界規模で企業の税負担の合法的な最小化を考慮に入れて経営を行なうこととされている(本庄資『国際課税の理論と実務第6巻 国際租税計画』(税務経理協会、2000)249頁)。

⁽¹⁹⁴⁾ ループ・ホールとは、法の不完全性や法の抜け穴をいう。

⁽¹⁹⁵⁾ 本庄資・前掲注(168)、51頁-54頁を参照。なお、手法別類型、コーポレート・ファイナンス的手法における各スキームの概要については、本庄資教授著『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』(税務経理協会、2003)56頁-149頁)を参照。

(1) 目的別類型(原理上の分類)

目的別類型(原理上の分類)は、帰納法と演繹法に分類され、演繹法は、①課税標準の減少(収益の減少と損金の増加)、②税率の引下げ(実効税率の引下げ)、③税額控除の増加(特に外国税額控除)に分類される。また帰納法は、①所得分割・所得移転(税制において定める免税点、課税最低限、累進税率の低い刻み(ブラケット)の利用などが行なわれる。)、所得帰属主体変更、②所得繰延、所得帰属年度変更、課税繰延、③課税排除(タックス・プランニングにおいて、一国の課税のみを念頭におく場合には当該国の課税権を遮断するため、ある取引から生じる所得を外国事業体に帰属させるために①移転価格の操作、②所得源泉地の変更などの方法が採用される。)、恒久的課税繰延(収益繰延は、課税繰延の一態様であるが、資産の譲渡をパートナーシップへの資産の抛出とそのパートナーシップの清算分配の組合せによる収益の不認識で行なう方法などを利用して収益繰延を行なうことが試みられている。)、④所得分類変更(所得の区分の課税上有利な所得区分への変更であり、納税者は、通常所得とキャピタル・ゲインに適用されるルールを操作してある所得・損失を他の所得・損失への転換を行う。)、⑤所得源泉変更(納税者は所得の源泉を課税上有利な源泉に変更することができる。一般に、米国納税者は所得又はゲインを外国源泉とし、所得控除又は損失を国内源泉とする誘引がある。)に分類される⁽¹⁹⁶⁾。

(2) 手法別類型

タックス・プランニング⁽¹⁹⁷⁾で考案されるタックス・シェルターは、多種多様な目的と手法を組み合わせて策定されるものであり、この手法を、コーポレートの手法とコーポレート・ファイナンス的手法に分類することができる⁽¹⁹⁸⁾とされている。

コーポレートの手法は、スキームの特別目的事業体(Special Purpose Entity:SPE)⁽¹⁹⁸⁾として納税主体(taxable entity)を利用するか、法人格を有するが課税されないもの、パススルー・エンティティを利用するかに応じてその特性を利用する法技術といわれる⁽¹⁹⁹⁾。この類型は、次の①から⑤に分類されている。①非課税法人の利用(非課税法人や外国法人に譲渡益を計上させる等により課税法人の帳簿価額を嵩上げする方法)、②課税法人の利用(課税法人の帳簿価額を嵩上げするためにその源泉となる益金又は資本等の増加を他の課税法人に計上させる方法)、③非法人の利用(非法人とはパートナーシップの他、法人格を有するが税法上法人としての課税を受けないS法人などの事業体をいう。パート

⁽¹⁹⁶⁾ 各類型毎の詳細については、本庄資教授著『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』(税務経理協会、2003)51頁-292頁)を参照。

⁽¹⁹⁷⁾ 従来型の伝統的なタックス・プランニングの中には、「効果的なタックス・プランニング(effective tax planning)」と「租税債務の極小化(tax minimization)」があり、両者は全く異質であり、効果的なタックス・プランニングとは、税引後利益の極大化を目的とした租税戦略を意味するものとされている(マイロン S. ショールズ(著)坂林孝郎(訳)『タックス・アンド・ビジネス・ストラテジー MBA 税務工学入門』(中央経済社、2001)4頁)。

タックス・プランニングについて本庄資教授は、「経済人としては常に合法的かつ合理的に事業活動を行うことを要求される。タックス・プランニングの必要性は、経済人が事業活動により税引き後利益の最大化を実現するため経営戦略として税負担の最小化を図る上で、認められる。タックス・プランニングは、必ずしも租税回避と同義語でない。タックス・プランニングでは、①節税取引(税法の規定又は租税条約の規定に従って租税の減免を享受する取引)はもとより、②否認されない租税回避を利用するが、③否認される租税回避や④脱税取引(税法の規定に違反する取引)を利用することは禁じられる。」(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)7頁)としている。

⁽¹⁹⁸⁾ ストラクチャード・ファイナンス(企業や金融機関が資産や負債の構造を色々な金融手法を使って変質させるファイナンス)や証券化等における資金調達や資産小口化に利用される器の総称。

⁽¹⁹⁹⁾ 本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)15頁-16頁。

ナーシップへの財産の拠出やパートナーシップの財産の分配を通じて、課税繰延、非減価償却資産から減価償却資産への帳簿価額の移転、自己株式から償却資産への帳簿価額の移転などの手法)、④組織再編の利用(組織再編成の本質は、資産の移転としての株式の取得であり、資本取引としての性格を有するので、これを促進するため税務上の帳簿価額の引継、課税の繰延が認められており、これらの規定を利用する手法)、⑤持株会社の利用⁽²⁰⁰⁾⁽²⁰¹⁾。

また、コーポレート・ファイナンス的手法は、企業の財務上の意思決定において利益最大化のため現在価値と資本コストを考え、純現在価値ルールで投資判断、資金調達、配当政策と資本構成、合併等企業再編成、リスク管理やオプションを行うファイナンス理論と法技術を利用する方法といわれている⁽²⁰²⁾。このコーポレート・ファイナンス的手法は、①投資と金融との選択(投資、融資、多段階優先証券⁽²⁰³⁾、投資ユニット証券⁽²⁰⁴⁾)、②循環金融・迂回融資の利用⁽²⁰⁵⁾、③ノン・リコース・ファイナンス(個人的に返済の責任を負わないローン)、④ファイナンス・リース⁽²⁰⁶⁾、⑤ストラクチャード・ファイナンス⁽²⁰⁷⁾、⑥デリバティブ取引⁽²⁰⁸⁾の利用に分類されている⁽²⁰⁹⁾⁽²¹⁰⁾。

⁽²⁰⁰⁾ 本庄資・前掲注(46)、147頁-151頁。

⁽²⁰¹⁾ 本庄資・前掲注(168)、15頁-16頁。

⁽²⁰²⁾ 本庄資・前掲注(199)、16頁-17頁。

⁽²⁰³⁾ 会計上はエクイティとして扱われ、税務上はデットとして支払利子の控除が認められるという金融商品で、ストラクチャード・ファイナンスを利用したスキーム。詳細については本庄資教授著『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)290頁を参照。

⁽²⁰⁴⁾ 投資ユニット証券のスキームの概要については、「エンロンはユニット当たり 21.75 ドルの発行価格で 10 百万ドルの投資ユニット証券を発行した。4 半期払いの約定金利を 6.25%とし、満期 3 年、満期時に証券の元本はエンロン子会社 A の普通株式またはあらかじめ定められた転換比率により換算された現金で償還される。」(本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)308頁)とされている。

⁽²⁰⁵⁾ 循環金融・迂回融資を利用した手法は、グループ内で資金循環させ、一方で支払利息を損金算入し、他方で受取利息の損金算入を回避することにより、グループ内で経済的支出を伴わない損金を創出する等の手法である(本庄資『タックス・シェルター 事例研究』(税務経理協会、2004)290頁)。

⁽²⁰⁶⁾ ファイナンス・リースは、特定の機械設備を調達しようとする企業(利用者(user)又は賃借人(lessee)という)に対し購入資金を貸し付ける代わりにリース会社(貸借人(lessor)という)が自己の名でその機械設備を販売業者(供給者(supplier)という)から購入してこの物件をユーザーに賃貸して使用させ、一定の約定期間に支払う「リース料」をもって物件購入代金、金利、諸手数料等を回収する取引をいう。この場合、中途解約はできず、実質的にはユーザーにとって物件を借入金で購入したのと同じであり、リース会社にとって金銭を貸す代わりに物を貸して金融収益を得るので、このように呼ばれる(本庄資『国境に消える税金』(税務経理協会、2004)47頁)。

⁽²⁰⁷⁾ ストラクチャード・ファイナンスとは、企業や金融機関が資産や負債の構造をいろいろな金融手法を使って変質させるファイナンスをいう(金融・経済用語辞典 5 訂版(経済法令研究会、2002)257頁-258頁)。ストラクチャード・ファイナンスでは、各国の税制の差異を利用して、資金の供給と資金の調達者の間にタックス・アービトラージ(租税裁定)に基づく仕組みを構築するとき、課税を回避する金融商品の組成とその価格決定(プライシング)のため金融技術(フィナンシャル・テクノロジー)が用いられる(本庄資『国際的租税回避 基礎研究』(税務経理協会、2002)21頁)。

⁽²⁰⁸⁾ デリバティブ取引とは、伝統的な金融取引等から派生した金融商品の総称をいい、株券や債権等の金融商品(これらを原資産という)から、価格変動のリスク部分のみを取り出し、このリスク部分のみを売買する取引をいう。金融商品を原資産として、そこから派生して生まれたという意味で金融派生商品といわれる。法人税法では、デリバティブ取引を、金利・通貨の価格、商品の価格その他の指標の数値としてあらかじめ当事者間で約定された数値と将来の一定の時期における現実の数値との差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引又はこれに類する取引と定義している(法法 61 条の 5)(『法律学小辞典〔第 4 版〕』(2005、有斐閣)883 頁)(『金融・経済用語辞典 5 訂版』(経済法令研究会、2002)329 頁-330 頁)。

⁽²⁰⁹⁾ 本庄資・前掲注(46)、151頁-154頁。

2. エンロン・レポートによる類型化

米国議会課税合同委員会(The Joint Committee on Taxation、以下 JCT という)は 2003 年 2 月に、エンロン社とその関連事業体の課税問題に関する調査報告及び対抗措置の勧告(以下 JCT レポートという)を公表した。JCT レポートによる類型化については、本庄資教授の著書『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』(2003、税務経理協会、54 頁-56 頁)により次のように紹介されている。

「2002 年 2 月上院財政委員会の命により JCT はエンロン社及び関連事業体(以下エンロンという)の①エンロンの利用したタックス・シェルター・アレンジメント及び特別目的事業体(Special Purpose Entity: SPE)、②エンロンの従業員報酬に焦点を置いたレビューを開始し、エンロン社は、上院財政委員会及び JCT との「情報開示の合意」に基づき税務申告書及び関連情報の開示に合意し、JCT の調査に協力した。この報告書において、JCT は、エンロンの仕組みられた租税動機取引(structured tax-motivated transactions)を分析し、これらに対抗するために必要な立法措置を勧告している。

エンロンは、当期の税負担の減少を「タックス・ベネフィット」とし、税負担を生じさせずに所得を発生することを「税務会計上のベネフィット」とし、これを両立させるために租税動機取引を行った。エンロンは、その税務部門の役割を単なる税務管理から財務諸表上の収益を稼得するプロフィット・センターに切り替え、短期収益性とキャッシュ・フローを重視して財務諸表上の純所得を生じさせるために多様なテクニックを用いた。JCT は、エンロンが 1995 年から破産までの期間に用いたテクニックを「長期タックス・ベネフィット」を「当期または短期の財務諸表上のベネフィット」に転換するように設計されたストラクチャード取引であるとみている。JCT はエンロンのストラクチャード取引を、①法人税問題を生ずるストラクチャード取引、②パートナーシップ問題を生ずるストラクチャード取引、③国際的・金融商品に係るストラクチャード取引、④法人所有の生命保険契約と信託所有の生命保険契約、⑤ストラクチャード・ファイナンス(多段階優先証券、投資ユニット証券等を含む)に分類した。これらのストラクチャード取引の戦略については、JCT は主要な 12 の取引を①単一の経済的損失の二重控除(プロジェクト・ターニャー、プロジェクト・バラ等)、②非減価償却資産から減価償却資産への税務上のベースの移転(プロジェクト・トーマス、プロジェクト・コンドル等)、③資本償還の損算入(プロジェクト・アパッチ)、④他の納税者にタックス・ベネフィットを与えるアコモデーション・パーティ⁽²¹¹⁾(プロジェクト・レニゲード、プロジェクト・バルハラ)に分類した。⁽²¹²⁾」。

3. タックス・シェルターの機能

米国のタックス・シェルターの機能について税務上の恩典の極大化、課税の繰延べ効果、レバレッジの活用の三つがあるとされている⁽²¹³⁾。

(1) 税務上の恩典の極大化

タックス・シェルターの主な機能の一つは、投資家にタックス・シェルターの財務上の恩典と税務上の恩典をパス・スルーすることであるといわれており、タックス・シェルターへの投資による税務上の恩典という租税誘因は、タックス・シェルターに特有のものではないが、タックス・シェルターの主要な機能のひとつとしてあげられる。具体的には、個人が享受できる所得控除を極大にすることである

⁽²¹⁰⁾ 本庄資・前掲注(168)、16 頁-17 頁。

⁽²¹¹⁾ アコモデーション・パーティは、「自分自身のためではなくて、別の人の税を減らすために自分自身を利用することを許している立場の人」(本庄資「国際的租税回避におけるアコモデーション・パーティ・スキームとその防止策」租税研究 682 号(日本租税研究協会、2006/8)87 頁)とされている。

⁽²¹²⁾ 各スキームの詳細については、本庄資『アメリカン・タックスシェルター』(税務経理協会、2003)57 頁以降を参照。

⁽²¹³⁾ 平野嘉秋・前掲注(186)、163 頁。

が、一般的には、この所得控除が利用できるのは、投資の初期である。なお、数年後、タックス・シェルターに対する投資の租税誘因は減少し始め、タックス・シェルターはバーンアウトになる可能性がある。すなわち、その時点で、当期の所得に対する課税を防御する効果がなくなる⁽²¹⁴⁾。

(2) 課税の繰延べ

課税の繰延効果とタックス・シェルターの関係について、投資初期に通常よりも過度の減価償却を行い、費用を前倒し計上することにより当期の所得を少なくし、将来の課税に繰延べることが可能となる。米国内国歳入法典における加速度償却の活用がその典型であり、営業・事業用又は所得の稼得用として取得した資産の取得価額は、一定の期間に減価償却され、この控除の効果として投資家の課税所得は減少する⁽²¹⁵⁾。また、タックス・シェルターの手段としてよく使われるパートナーシップの場合、当該パートナーシップとその投資家であるパートナーの課税年度が異なる場合に、当該パートナーシップの課税年度末日を含むパートナーの課税年度にその所得が包含されるため、投資家に配分される所得について課税される機会が繰延べられることとなる⁽²¹⁶⁾。

(3) レバレッジの機能

レバレッジの活用とタックス・シェルターの関係について、タックス・シェルターに対する投資のその他の特徴としては、投資資金として借入金を用いられることが指摘されている。投資家が資産価値を増額し所得を生むであろうと期待する資産を購入するために借入金を利用するテクニックはレバレッジと略称されている。レバレッジの活用による投資の技術的な使用を通じて、投資家は税務上の恩典を受けるのと同様に当該投資の最終局面においてもかなりの収益を得る可能性が生じるとされている⁽²¹⁷⁾。レバレッジ投資について、「タックス・シェルター投資の目的の一つは、オリジナル投資の重要部分を借入金で行うことであり、投資家が価値の増加又は所得の発生を期待できる資産を購入するために借入金を利用する技法で「レバレッジング」という。レバレッジ投資においては、投資家はさもなければ買う余裕のないタックス・シェルター投資を買うことができるし、買う余裕がある場合にも借入金を利用する範囲で自己資金を当該タックス・シェルター投資の投資額の増加や他の投資に手をを上げることができる。」とされている⁽²¹⁸⁾。

⁽²¹⁴⁾ 平野嘉秋・前掲注(186)、163頁。

⁽²¹⁵⁾ 本庄資・前掲注(168)、6頁。

⁽²¹⁶⁾ 平野嘉秋・前掲注(186)、163頁。

⁽²¹⁷⁾ 平野嘉秋・前掲注(186)、163頁。

⁽²¹⁸⁾ 本庄資・前掲注(168)、7頁。

第4節 小括

1. タックス・シェルターの意義

上記第2節及び第3節を概観すると、タックス・シェルターの定義は一様でなく、課税庁側や納税者側といったそれぞれの立ち位置により大きく異なったものとなっている。一言にタックス・シェルターの定義といっても、エール大学のグラエッツ教授による、「頭の良い人によって考え出されるものの、税金以外の観点からはまったく意味のないばかげた取引⁽²¹⁹⁾」といったものから、2004年米国雇用創出法による改正を受ける前の、旧 IRS6111(c)に規定されていた明確で、解釈論の余地がほとんどないのではないかと思われるものまで様々である。

タックス・シェルターの定義は、わが国における税法上、それを定義する規定は存在していない(2007年現在)ことは無論、講学上の定義も様々であり、論者によっては、そこに税法上予定された、積極的に認められた方法による税負担の軽減を含むものもあれば、税法上予定しない、積極的に認められていない方法による税負担の軽減がタックス・シェルターの特徴であることを念頭においているととらえられるものも存在する。

本論における私見として、タックス・シェルターの一般的性格は、複雑性、秘匿性等を特徴としつつ、私法上の法形式を濫用したものであり、税法が予定していない、積極的に認めていない方法であって、税法に抵触しない方法により、税負担を減少させることを主たる目的とした取引であると考えられる。少なくとも、税法が予定している、積極的に認めている方法によって税負担を減少させる行為、税法上の特惠措置の活用を意味するにすぎない行為(いわゆる狭義の節税)については、タックス・シェルターには含まれないものとする。

2. 「濫用的タックス・シェルター」の判定基準が持つわが国へのインプリケーション

IRSは「濫用的タックス・シェルター」の判定基準の開示を行い、この基準により「濫用的タックス・シェルター」と判定されたもの及び、IRSに登録されていないスキームについては税務上否認することとしている。このような制度をわが国に導入する場合もっとも重要視すべき点は、「濫用」あるいは「濫用的」の定義である。つまり、いかなる濫用が税務上否認されるかその範囲を明確にする必要があるということであり、どの程度の濫用が否認されるか具体的基準を設ける必要性が主張されることが考えられる。この点に関しては、課税庁側と納税者側の利害が対立する点であるため、両者が納得する結論を導出することは極めて困難であると考えられる。また、本章でみたように今日のタックス・シェルターの類型は極めて多様かつ複雑であることから、あらゆるタックス・シェルターに適用可能な普遍的な基準を設けることが可能であるのか疑問である。結局のところ、個々のスキームごとに個別に判断するほかないと考えられる。

⁽²¹⁹⁾ グラエッツ教授による定義については、森信茂樹教授が「米国の法人タックスシェルター問題とわが国へのインプリケーション」(国際税制研究第15号(納税協会連合会、2005)27頁)において紹介しているものを引用した。

第3章 各国の手続法によるタックス・シェルター対抗策

第1節 米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度

1. 米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要

米国におけるタックス・シェルター開示・資料保存義務は、1984年の財政赤字削減法(Deficit Reduction Act of 1984)の成立により導入された。同法の成立によりタックス・シェルター登録(旧 IRC6111)と潜在的濫用的タックス・シェルターのオーガナイザー及び販売者の投資家リスト保存義務(旧 IRC6112)が規定され、タックス・シェルター開示・資料保存義務が導入された。旧 IRC6111 は、(a)登録、(b)タックス・シェルター識別番号の付番と申告書における記載、(c)タックス・シェルターの定義を規定し、旧 IRC6112 は、(a)総則、(b)潜在的濫用的タックス・シェルターの定義を規定していた。

このうち旧 IRC6111 は、一定の条件に合致するタックス・シェルターに関与する租税専門家等に対し、その取引について IRS への登録を義務付けるという点を制度上の核心とするものである。その登録対象となる取引の定義・範囲は、今日まで数度の変遷を経ているが、2004年米国雇用創出法の成立により改正を受ける前の旧 IRC6111(c)の下では、登録対象取引は、①投資家に販売された後の最初の5年間において生じると想定される累積税額控除額(credits)の350%の累積所得控除額(deductions)との合計額の累積投資額に対する比率である「タックス・シェルター比率」(tax shelter ratio)が2対1以上であると想定される投資スキームであり、また、②(A)有価証券上の登録が義務付けられている、(B)有価証券法上の登録義務が免除される販売形態をとる、(C)販売額が25万ドル以上で5名以上の投資家に販売されることが想定される「相当規模の投資」(substantial investment)であるという要件のいずれかに該当するものであるとされていた。

また、旧 IRC6111(d)では、タックス・シェルターとして取り扱うべき取引として、①取引スキームの「重要な目的」(a significant purpose)が租税回避であるもの。②顧客である法人との契約上、取引内容を非公開扱いとされているもの。③取引スキーム利用の奨励等によって総計10万ドル以上の報酬を得ることという要件のいずれをも充足する1997年以降登録義務の対象とされている「非開示法人タックス・シェルター」(confidential corporate tax shelter)に該当するものが規定されていた。この規定により、上記のような取引スキームを組成する「オーガナイザー(organizer)」やこれらの取引スキームを納税者に対して推奨・販売する「タックス・シェルター・プロモーター(tax shelter promoter)」に対し、これらの取引スキームが最初の納税者に販売されるまでに、上記旧 IRC6111(c)の場合と同様な手続きに従い Form8264(Application for Registration of a Tax Shelter)を、IRSに提出することが義務付けられることとなった。さらに、2000年以降、旧 IRC6112 は、旧 IRC6111 及び Reg. 1.6011-4T で定められている「潜在的にタックス・シェルターを濫用する取引となり得るもの」(potentially abusive tax shelter)あるいはこれと「本質的に同様な」(substantially similar)取引を利用して一定額(個人顧客の場合の5万ドル、法人顧客の場合の25万ドル)以上の報酬を得る「重要なアドバイザー」(material adviser)に対し、このような取引を利用した顧客リストの保存義務を課し、当該リストは、IRSが書面によって開示を要請した場合、その日から20日以内に提出することが求められた。

上記の1984年赤字削減法により導入されたタックス・シェルター開示・資料保存義務は、1990年代以降の濫用的タックス・シェルターの興隆をみるに至って、2004年米国雇用創出法により大幅に強化されることとなったが、これに先立つ2002年3月、米国財務長官及びIRS長官は、深刻化する濫用的タックス・シェルター利用の問題に対する方針を表明した。その内容は、本庄資教授により要約として訳出されているが、その中において「大法人や裕福な個人が高価な税務顧問を利用して税を免れるようにみ

えることは、税制における公平の概念を根底から危うくする。不当な方法で高度に技術的な税法の規定を操作する異常なタックス・デバイスを開示してきちんと対応するには、新しいイニシアティブが必要である。IRS がタックス・デバイスを公然と評価するためには合法的な取引と不当に税法を操作する取引を区別する必要がある、実態把握のために「開示制度」を徹底することにより、一般納税者に不当な負担をかけずに、効果的に濫用的タックス・シェルターに対抗することが可能になる。⁽²²⁰⁾」といわれており、実態把握の観点からタックス・シェルター開示制度強化の必要性が指摘されている。

上記の旧 IRC6111 及び旧 IRC6112 は、2004 年米国雇用創出法により改正され、2007 年現在次のような規定となっている。IRC6111 は「報告すべき取引」の開示を規定している⁽²²¹⁾。また、IRC6112 は、「報告すべき取引」の重要アドバイザーの被助言者等リスト保存義務を規定している⁽²²²⁾。上記でみたとおり、この「報告すべき取引」は、IRC6111 により委任された Reg. 1.6011-4 に従い、財務長官が租税回避又は脱税の潜在的な可能性があると判断する種類の取引であるという理由で、申告書又は計算書類にこれに関する情報を記載しなければならないすべての取引をいい(IRC6707A(c)(1))、このうち、IRC6111 の適用上、財務長官が特に租税回避取引(a tax avoidance transaction)として特定した取引と同一又は実質的に類似の報告すべき取引が「取引リスト(listed transaction)」である(IRC6707A(c)(2))⁽²²³⁾。

この IRC6111 及び IRC6112 により報告義務の対象となる「重要なアドバイザー(material adviser)」は、「報告すべき取引の組成、管理、プロモート、販売実施、保障又は実行に関して、重要な支援、援助又はアドバイスを提供する者で、報告すべき取引のアドバイスの提供については 5 万ドルを超える金額を、その他の取引のアドバイス提供については 25 万ドルを超える金額を、収入として直接的に又は間接的に得ているすべての者」であるとされている。

上記の「重要なアドバイザー」は、IRC6111 の申告書の提出義務の有無にかかわらず、財務長官から調査のために顧客リストの提出を求められることがあり、この要求に応じるため、「重要なアドバイザー」は、次の義務を負うこととされている。①当該アドバイザーが報告すべき取引の「重要なアドバイザー」として行為した各被助言者等を特定し、かつ、②財務長官が規則において定めるその他の情報を記載したリストを保存することとされており、このリストの保存義務者は、財務長官の文書による要求があるときは財務長官に検査のためこのリストを提供しなければならない。また、この規則に別段の定めがある場合を除き、このリストに記載されるべき情報を 7 年間保存する義務が科されている(IRC6112)⁽²²⁴⁾(保存義務の詳細については後述する。)

上記の開示対象となる取引は、Reg. 1.06011-4に掲げられている「報告すべき取引(reportable transaction)」である。IRSに提出する雛形はForm8264である。その内容は、①一般情報(general information)、②IRC6111(c)に基づくタックス・シェルター情報(Tax Shelter Information Under Section 6111(c))、③タックス・シェルター割合の計算(Tax Shelter Ratio Computation)、④秘密法人タックス・シェルター(Confidential Corporate Tax Shelter Information)からなる。上記①の一般情報は、タックス・シェルターの名称・所在地・電話番号、当該タックス・シェルターをオーガナイズした者の氏名・住所・電話番号、事業形態とその内容、主要な資産内容(資産の取得が設立日以後か否か、

⁽²²⁰⁾ 本庄資・前掲注(51)、30 頁。

⁽²²¹⁾ IRC6111(Disclosure of reportable transactions)の(a)は総則を、同(b)は重要アドバイザーおよび報告すべき取引の定義を、同(c)は財務長官に対する規則制定権の付与を規定している。

⁽²²²⁾ IRC6112(Material advisors of reportable transactions must keep lists of advisees, etc.)の(a)は総則を、同(b)は特則を規定している。

⁽²²³⁾ 本庄資・前掲注(188)、392 頁。

⁽²²⁴⁾ 本庄資・前掲注(188)、393 頁。

海外に資産を有しているか等)、会計方法(現金主義か発生主義か)、タックス・シェルター持分の販売に係るオファーが最初になされた日、タックス・シェルターの構造・税務上の利益等の記載を要求している。上記②のIRC6111(c)に基づくタックス・シェルター情報は、調達した資金の内容(種類、調達先など)、所得から控除される金額の総額、税額控除の総額、タックス・シェルター割合(5カ年分)、タックス・シェルター持分の販売総額、最大投資家数、最大投資口数等の記載を要求している。上記③のタックス・シェルター割合の計算は、過去5カ年分の当該割合の計算とその明細の記載を要求し、上記④の秘密法人タックス・シェルター(Confidential Corporate Tax Shelter Information)は、当該タックス・シェルターのオーガナイザーが受け取った手数料の総額、IRSによりリスト・アップされた「取引リスト(listed transactions)」と同様、あるいは大幅な類似性が認められるか等について記載を要求している。

また、顧客リストの保存義務に係る情報は次のようなものである。①タックス・シェルターの名称と登録番号及び識別番号を有する場合にはその識別番号、②各投資家の氏名または名称、住所及び識別番号、③各投資家の投資金額、④秘密法人タックス・シェルター、又はIRC6111(d)(1)(A)のタックス・シェルターに間接的に参加する法人の名称・所在地等、④タックス・シェルター・スキームに関する情報(構造や税務上の利益等について)、⑤各投資家に発生が見込まれる税務上の利益の概算スケジュール、⑥潜在的投資家・代理人等に渡された税務分析・タックス・シェルターのパンフレット・書類等、⑦タックス・シェルター持分がリストを保持する者以外からの譲受である場合の譲受先、⑧リストを保持する者の各エージェントの氏名及び住所(この場合のエージェントは、オーガナイザー、タックス・シェルター持分の譲渡の交渉をする全ての代理人、タックス・シェルター持分の譲渡をするディーラー等を含むものである)^{(225) (226)}。

オーガナイザー、プロモーターの側に対する開示・資料保存義務は上記のとおりであるが、納税者に対する取引報告義務のうち、法人に対する取引報告義務については、2000年に導入され、法人以外の者に対する取引報告義務は2002年に義務付けられた(IRC6011)。これは、納税者が一定のタックス・シェルターに関与した場合に、IRSに対して情報の開示を義務付けるというものであり、前述したReg. 1.16011-4に定められる「報告すべき取引」を利用する納税者に対し、確定申告書にForm8886(Reportable Transaction Disclosure Statement)を一部添付して提出することを義務付けるものである。またForm8886はIRS内のタックス・シェルター分析室に送付される(Reg. 1.6011-4(d)(e))⁽²²⁷⁾。

このForm8886の記載事項は、①報告すべき取引の名称・形態、②取引内容、③税務上の効果、④連邦税負担の減少額(取引によって得ることが期待される租税上の利益)、⑤他のエンティティ(例えばS法人や外国の会社等)を通じた投資を行った場合は、それらに関する情報、⑥業務報酬の支払先(租税専門家等の氏名・住所等)の記載を要求するものである。

2. パススルー・エンティティに係る情報収集制度の検討

⁽²²⁵⁾ これらの各様式の日本語訳については、原本に加え、居波邦泰氏による「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版LLPへの対応を考慮に入れて-」(税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)453頁を参考とした。

⁽²²⁶⁾ なお、「重要なアドバイザー」は、2007年10月31日以後に開示義務を負う場合には、原則として、新たに、Form8918(Material Advisor Disclosure Statement)を使用することとされている(Notice2007-85)。このForm8918は①重要なアドバイザーの氏名・住所・識別番号、②報告すべき取引の名称・種別・識別番号・所在地、③報告すべき取引に係るタックス・ベネフィットの情報、③当該報告を要する取引で用いられたファイナンスに関する情報等の記載を要求するものである。

⁽²²⁷⁾ 松田直樹・前掲注(179)、85頁-86頁。

米国は情報申告(Information Return)制度を完備し、IRS は課税の基礎資料として年間 13 億枚超の情報申告を入手し、マッチングを行っている⁽²²⁸⁾。わが国の情報申告制度に関して本庄資教授は、「日本では情報申告制度の体系化が未整備であり、納税者本人提出資料や各種支払調書等第三者提出資料など一定の法定資料の税務当局への提出を義務付けているが、年間入手できる資料は約 8700 万枚程度で、米国の 1 割にも満たない。資料突合は、米国では納税者番号制度の結果、瞬間的に処理可能であるが、日本では名寄せ作業は納税者番号制度以外の方法でマニュアル作業として行わなければならない。さらに、法定資料の電子化の進捗度の差異によって、資料情報事務の能率は大きい差を生じる。⁽²²⁹⁾」と指摘している。同教授の問題の指摘からは、わが国の税務当局と米国の税務当局の情報収集、情報処理、情報の活用に対する基本姿勢そのものに大きな差があることがうかがえる。

上記のように米国の税務情報に対する基本姿勢は、わが国とは大きく異なるものである。その一方で、米国におけるタックス・シェルターの利用は、「構成員課税が認められるいわゆる透明な事業体の増加と軌を一にしているといわれるほど、税負担の軽減を図る仕組みに利用されやすい事業組織である⁽²³⁰⁾」といわれる。このような必要性和、税務情報に対する考え方にに基づき、IRC6031(a)はパススルー・エンティティ⁽²³¹⁾への情報申告書の提出義務を規定したものと考えることができよう。

この制度は、パートナーシップ等のパススルー・エンティティに対して、パートナーシップの課税年度終了後 4 ヶ月目の 15 日までに、情報申告書 Form1065⁽²³²⁾と別表の Schedule K-1⁽²³³⁾を IRS に提出することを義務付けるものである。

上記のForm1065の記載事項は、上記のように詳細な情報提供を要求するものであるが、特に12の間

⁽²²⁸⁾ 本庄資「国家戦略として税務行政の法執行能力を強化する必要性」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)20 頁。

⁽²²⁹⁾ 本庄資・前掲注(228)、20 頁-21 頁。

⁽²³⁰⁾ 遠藤克博「匿名組合をめぐる国際課税問題-日本版タックス・シェルターに係る税務調査上の論点-」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)67 頁。

⁽²³¹⁾ パス・スルー課税については、事業体段階で課税対象とされず、その損益が他の者に帰属するものとして課税されることを「導管(conduit)課税」といい、事業体の損益について事業体それ自体が課税されず、その事業体の損益が構成員に帰属し、構成員が所得税を課されるという意味でパス・スルー課税ともいう」とされている。端的には、パス・スルー課税とは一般に事業主体が課税対象とはならず、損益が構成員に直接帰属する課税方式であり、収益・損失をその構成員に按分して帰属させる方法により課税を行うことと定義できる(本庄資『国際租税法〔4 訂版〕』(税務経理協会、2005)82 頁)。

⁽²³²⁾ この「Form1065」(2007)の主な記載事項は、①パートナーシップに関する基本情報(㉠主な事業活動の内容、㉡主な商品・製品又はサービス、㉢産業分類番号、㉣名称、㉤住所、㉥課税年度、㉦雇用者識別番号、㉧事業開始日、㉨総資産額、㉩パートナーの数、その他)、②パートナーシップの事業活動による損益、③売上原価の明細、④その他の情報(㉠情報申告をしようとしているエンティティの種類、㉡パートナーの中に非居住者又は外国法人がいるか否か、㉢IRC6111 に規定する「報告すべき取引」の有無、㉣パートナーシップ財産の譲渡の有無、㉤海外金融口座、㉥外国信託からの配当の有無等)、⑤税務担当パートナーの氏名・住所・納税者番号、⑥Schedule K-1(下記脚注参照)、⑦Schedule L(貸借対照表)、⑧Schedule M-1(財務会計と税務の利益調整)、⑨Schedule M-2(パートナーの出資金勘定の変動分析)。

⁽²³³⁾ Schedule K-1(2007)の記載事項は、①パートナーシップに関する情報(パートナーシップの雇用者識別番号・名称・住所・タックス・シェルター登録番号等)、②パートナーに関する情報(パートナーの納税者番号・氏名・住所・当該パートナーがジェネラル・パートナー、リミテッド・パートナー、LLC の構成員か、パートナーが外国人か、㉠当該パートナーの資格(個人、法人、信託受託者、遺産財団、パートナーシップ、非課税組織等)、㉡当該パートナーのパートナーシップに対する利益、損失、出資持分の割合、㉢当該パートナーの資本勘定の分析、㉣当該パートナーの所得、所得控除及びその他の科目の分配状況)。

診からなるフォーマットにより詳細な情報提供を要求している「Schedule B その他の情報」については、「実地調査等で有効な12項目についての質問を行っており、この情報申告書の有用性を高めているものであるといえる⁽²³⁴⁾」とされ高く評価されている。

上記のようにパートナーシップの取引実態、会計処理等について緻密な把握を行い、さらにそれを分析するセクションの設置といった、情報収集及び分析に対する基本的姿勢が財務省及びIRSの高い情報収集能力の一端を支えているといえよう。

3. Form1065 と有限責任事業組合計算書の比較検討

Form1065 は表向きパススルー・エンティティを利用したスキームにターゲットを絞った情報収集を目的としているものではないと解される。しかしながら、米国では、パートナーシップ等のパススルー・エンティティはタックス・シェルターを組成するときの事業体として用いられることが非常に多く、パートナーシップ税制のスキームを利用し、減価償却や借入金利子の損金算入が日常的に行われ、これらの人為的かつペーパー上の損失が、納税者のその他の所得と通算され、税負担の軽減を図ることが行われることが指摘されている⁽²³⁵⁾⁽²³⁶⁾。IRS はタックス・シェルター対抗策として、情報申告制度を効果的な手段として位置づけており、その有効性は高いとみられる。

Form1065 の具体的な記載内容をみると、タックス・シェルター登録番号(添付資料:Schedule K-1 Part I E)を記載することが要求されている他、パートナーシップが IRC6111(Registration of tax shelters)に規定する「報告すべき取引」に係る申告を行ったか否かを記載することが義務付けられており、IRS はパートナーシップが「報告すべき取引」を利用することを警戒しているとみられる。また、Form1065 では、外国での残高 1 万ドル以上の金融口座(預金口座、有価証券口座、その他の金融口座)の有無、外国信託に係る委託者又は持分の譲渡者であったか、当該パートナーシップが「報告すべき取引」の開示(登録)を行っているか、パートナーに分配される所得等に係る情報(①事業所得、不動産所得、その他の賃貸所得、利子所得、配当所得、ロイヤルティ、短期譲渡所得、長期譲渡所得等の各分配所得金額 ②自営業者所得(損失)に係る情報 ③税額控除に係る情報 ④海外取引情報(国名、所得、損失及び外国税額控除の額等))についての記載を要求している。これらには実態把握の困難な外国信託や海外取引に関する情報も含まれる。この Form1065 の本質については「米国では、税を納める者とパートナーシップのようなパススルー・エンティティとの関係を経済活動から納税に至るまでの段階(STEP)として捉えているようであり、IRS が的確に課税実態を把握するためには、税を納める者のみならず実際に経済活動を行い会計処理を行った者を押さえることで、そこからの情報を如何に得るかということに力点を置いているように思われる。⁽²³⁷⁾」とされており、少なくとも、IRS は Form1065 から得られる情報を極めて重要視していることがうかがわれる。

この Form1065 と、前述したわが国の「有限責任事業組合計算書」を比較してみると、上記のような Form1065 が外国金融口座、外国信託、外国取引といったクロスボーダーの取引についても怯むことなく記載を要求している点において、非常に顕著な相違が見られる。

⁽²³⁴⁾ このような指摘については、居波邦泰氏による「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)459 頁)を参照。

⁽²³⁵⁾ 中里実・神田秀樹(編著)『ビジネス・タックス』(有斐閣、2005)231 頁。

⁽²³⁶⁾ また、リミテッド・パートナーシップはタックス・シェルターとして、近年米国で最も問題視されている企業形態のひとつであり、特に業種としては、不動産、石油、ガス開発の人気の高いといわれている(占部裕典『租税法の解釈と立法政策 I』(信山社、2002)204 頁)。

⁽²³⁷⁾ 居波邦泰・前掲注(172)、610 頁。

また、わが国の「有限責任事業組合計算書」は有限責任事業組合に限定したものであるのに対し、Form1065 はエンティティのタイプをジェネラル・パートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ、LLC、LLP、外国パートナーシップ、その他から選択させるようになっており (Schedule B Other Information 1)、パススルー・エンティティ全般に対して情報収集の網をかけるものである。また、各種のパススルー事業体に係る情報を一つのフォーマットで一元的に管理できるようにされており、IRS は Form1065 による情報収集にあたり、情報処理の効率化、情報の集約化等について高い意識を有していることがうかがえる。

第2節 タックス・シェルター開示・資料保存制度強化への動き

1. カリフォルニア州政府による対抗策強化の影響

2003 年になり、カリフォルニア州政府は「反タックス・シェルター・租税回避イニシアティブ」(Anti-Tax Shelter & Tax Avoidance Initiative) (州下院法案 (Assembly Bill) 1601・州上院法案 (Senate Bill) 614) と呼ばれる法律を可決成立した。カリフォルニア州政府がタックス・シェルターに対する強力な抗策策としてドラスティックな改革を実行したものであるが、この改革の核心部は、2003 年の時点で IRC に規定されるペナルティよりもより強化したペナルティを課すものである。

それまでカリフォルニア州政府は、IRC で規定するタックス・シェルター開示・資料保存制度に倣って、納税者及びプロモーターに対し、「カリフォルニア特権税当局 (California Franchise Tax Board)」にタックス・シェルター開示・資料保存を義務付けていたが、当該強化策は、その適切な履行を担保するために、ペナルティ強化策に踏み切ったものと解される。

上記ペナルティ強化策の一例として次の点が挙げられている。それまで同州政府の特権税当局は、「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」であると認めるものを利用して納税者の申告書を代位作成する者が、「重大な過失や故意によって法規則を無視」して過少申告を行う場合には、その過少申告に対して、IRC6694(b)と同様に、1000 ドルのペナルティが科されていたが、上記法律の制定を受け、「カリフォルニア歳入課税法」(California Revenue and Taxation Code)が改正され、同法 § 19166 によって、5000 ドルのペナルティを科することを可能とする⁽²³⁸⁾というものがある。さらに、「年間総収益が 1000 万ドル以上の法人や純資産が 200 万ドル以上の個人による開示義務の違反に科されるペナルティの額は、未報告の取引が「その他の報告対象取引」である場合には 1 万 5000 ドル、「リスト・アップされた取引」に該当する場合には 3 万ドルのペナルティを科することとされた(カリフォルニア歳入・課税法 § 19772)。また、過少申告が同法 § 19773 に定める「報告対象取引」に該当する場合に適用される「正確性に係るペナルティ」の税率も、20%から 30%に引き上げられた。また、経済的実質を欠く取引(カリフォルニア州における事業遂行目的を有しない取引も含まれる。)に起因して生じた過少申告に対しては、新たに 40%の税率のペナルティ (non-economic substance penalty、開示義務が履行されている場合のペナルティの税率は 20%) が科されることとなった(同法 § 19774)。さらに、「濫用的な取引 (abusive transactions)」に対する更正・決定処分期間制限(従来は 4 年間)については、8 年という期間制限が、1999 年度分以降の税務申告に対して適用(遡及的適用も可能)となるよう措置された⁽²³⁹⁾」。

上記のように、カリフォルニア州政府は、ペナルティ強化を中心として対抗策強化をはかるものであったが、この一連の改革はその後の IRS の強化策に大きな影響を及ぼしている。前述したように、

⁽²³⁸⁾ 松田直樹「タックス・シェルターへの対応 (I) -米国内国歳入庁の対応策(4)-」国際税務第 25 巻 9 号(税務研究会、2005/9)53 頁-54 頁。

⁽²³⁹⁾ 松田直樹・前掲注(49)、54 頁。

IRS における強化策は、「報告すべき取引」の範囲策定に係る権限委任、開示や資料保存制度強化といった手続法によるものが中心であるが、これにペナルティ強化という視点を与えるきっかけとなったものであることが見て取れる。

2. 2004 年米国雇用創出法における強化策が意味するもの

2004 年米国雇用創出法の成立は、米国におけるタックス・シェルター開示・資料保存制度にドラステックな変革をもたらすものであったといえよう。その一つが、前述したとおり、2004 年米国雇用創出法の成立により、「報告すべき取引」の範囲策定に係る権限が米国連邦議会から財務長官に委任されたことである。この委任について、「財務省・IRS は情報を収集すべきタックス・シェルターの範囲について機動的な対応が可能になっているわけであり、これは税務執行上非常に有効なものと思われる。⁽²⁴⁰⁾」とされており、新手のタックス・シェルター・スキームの発生に対し迅速な対応を可能にしたという点において評価されているところである。後述するペナルティ面における強化策以外で注目される点は、プロモーターが一定の条件に該当するタックス・シェルターや「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」について、その販売を最初の顧客に行うに先立って、税務当局に登録する義務を負わされ、さらに、これらの取引を利用する顧客のリストの 7 年間の保存義務が課せられたことがあり、当該保存義務は、税務当局の要請があれば、10 日以内にその提出を行わなければならないという提出義務を負う点である。これは、タックス・シェルター(濫用的タックス・シェルター)を既に販売等した者のみをターゲットとするだけでなく、それを試みようとする潜在性を有する者に対して、心理的に圧力を加えるものと考えられ、彼らに対し効果的な抑止力を発揮することが期待されるものである。

上記の改正に先立つ 2002 年に、アメリカ合衆国議会上院財政委員会は「Technical Explanation of Tax Shelter Transparency Act」を公表した。同報告書によると、2001 年度秋期の法人税の申告において開示対象として申告された取引は 99 法人 272 件にすぎず、税務当局がある租税専門家から、タックス・シェルター利用者のリストを入手しこれを調べたところ、当該リストに記載されている 17 名中 5 名が開示義務を履行していたにすぎなかったという⁽²⁴¹⁾。

このようなノン・コンプライアンスの問題は、同報告書により、少なくとも 2002 年の段階において米国財務省は認識していたとみられ、実際 2002 年度の財務省改正案は報告・開示義務の不履行に対する罰則強化等の必要性を強調したものとなっている。その内容は、概略次のようなものである。①「報告すべき取引」の開示の懈怠にペナルティを科すこと(罰則の新設)。②「報告すべき取引」の登録の懈怠に対するプロモーターに対する罰則の強化。③「取引リスト」の開示の懈怠または開示されない「取引リスト」参加に対するペナルティの株主への開示の要求。④「投資家リスト」の提出の懈怠に対する罰則の強化。⑤登録要件と投資家リスト保存要件を繰り返し無視するプロモーターに対する業務禁止命令。⑥外国金融勘定の利子に係る報告の懈怠に対する罰則の強化。⑦軽率な申告過誤に対する罰則の強化。⑧プロモーター登録ルールの修正(プロモーターが IRS に登録を要する取引の種類を拡大する)。⑨登録、報告すべき取引及び投資家リスト保存を要するプロモーターとアドバイザーの数を拡大すること⁽²⁴²⁾。

2002 年に米国財務省からこのような改正案が出されたことは、タックス・シェルター対抗策には、納

⁽²⁴⁰⁾ 居波邦泰・前掲注(172)、455 頁。

⁽²⁴¹⁾ United States Senate Committee on Finance “*Technical Explanation of Tax Shelter Transparency Act*” United States Senate, May 2002, p1.

⁽²⁴²⁾ 本庄資・前掲注(51)、31 頁。

税者、あるいは租税専門家等のコンプライアンスの向上が必要不可欠であり、それに資するための一つの方法として、ペナルティ強化があると認識していたものと考えられる。本庄資教授は、「民主主義的租税制度の下では、一部の納税者のノン・コンプライアンスによって免れた税負担は、他の善良な納税者の税負担を加重するように作用する上、一部のノン・コンプライアンスが税務調査で摘発されない状況を放置すれば善良な納税者のコンプライアンスまで腐食されていくので、課税庁は適切にノン・コンプライアンスに対処⁽²⁴³⁾」しなければならない、「これは単に、課税庁の使命であるだけでなく、租税理論、税制、予算・組織機構、人的資源および IT 化等の情報収集システムなどを通じて、財政当局も、課税庁がその使命を果たせるように条件整備に努めなければ⁽²⁴⁴⁾」ならないと述べている。同教授の指摘からは、ノン・コンプライアンスに対する国家のあるべき対応は多岐に渡るものであり、総合的政策によって解決されるべき重要課題であると理解できる。したがって、納税者のノン・コンプライアンスに対し、ペナルティ強化をもって対応するという方法論は、その総合的政策の中の一環として実行されるものと位置づけられよう。

3. 罰則規定強化とコンプライアンス向上の関係

(1) 納税者の報告・登録義務の懈怠に対するペナルティ強化

IRS は、タックス・シェルター報告・登録義務(IRC6011、IRC6111)の懈怠については、その履行を怠った納税者や租税専門家等に対し、それまでの金額を大幅に上回る「相当な額の罰金」(substantial penalty)を適用することとしている。この強化策の一つに、「ノー・フォールト・ペナルティ」(no fault penalty) (IRC6707 (Failure to furnish information regarding reportable transactions) (a) (b) (1)) と呼ばれる規定が挙げられる。この「ノー・フォールト・ペナルティ」は、IRC6111(a)に規定する報告義務の懈怠に対しては、その懈怠の結果として過少申告を生ずるか否かに関わらず、原則として 50,000 ドルの罰金を課することとされている⁽²⁴⁵⁾。IRS はこのような、「ノー・フォールト・ペナルティ」による報告・登録義務に対する懈怠に対する新たなペナルティを導入し強化を推し進める一方で、それまでの「過少申告加算税」(IRC6662(b))の強化についても着手しているところである。当該規定は、「納税者が報告した取引が、①「リスト・アップされている取引」、或いは②「リスト・アップされていない取引」ではないが、「その主な目的」(a significant purpose)が租税回避である「報告対象取引」に該当し、その取引が過少申告となる場合には⁽²⁴⁶⁾、当該過少申告額の 20%の過少申告加算税を課することとしているが、これは過少申告額の多寡を度外視している点に特徴があると考えられる。また、「報告すべき取引」(reportable transactions)に該当する取引が租税回避を目的としている場合は、たとえ、「取引リスト」(listed transaction)に該当しないとしても可罰性を認めており、上記の特徴とあいまって、これまで以上に納税者が租税回避にコミットすることを強く牽制した内容となっているものと見るができる。上記規定は、納税者の租税上の手続と租税回避とを結びつけ、それを念頭において加算税を課することとしており、この点についてもわが国の租税法には見られない特徴的な点であるといえよう。

⁽²⁴³⁾ 本庄資「日本におけるタックス・ギャップ縮小戦略の設計図 米国のタックス・ギャップ研究と対策を中心として」租税研究第 694 号(日本租税研究協会、2007/8)152 頁。

⁽²⁴⁴⁾ 本庄資・前掲注(243)、同頁。

⁽²⁴⁵⁾ 「ノー・フォールト・ペナルティ」(no fault penalty)の詳細については、松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)45 頁)を参照。

⁽²⁴⁶⁾ 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(I)-米国内国歳入庁の対応策(4)-」(国際税務第 25 巻 9 号(国際税務研究会、2005/9))62 頁-63 頁。

(2) 租税専門家の報告・登録の懈怠に対するペナルティ強化

租税専門家に対するペナルティ強化の背景には、弁護士、会計士その他の租税専門家の一部が法人セクターや富裕層の脱税または濫用的租税回避のプロモーターとなることとみられており、そこで IRS は倫理的行動を奨励し、法規スレスレの行動を誤った行動とすることによってノン・コンプライアンスを抑止する政策を実行している。確立した行動基準を守らない租税専門家に対し、その誤った行動に効果的に対処する措置としては、①申告書作成業者の制裁、②財務省サーキュラー230 に基づく制裁、③電子申告特権の停止、④差止命令、⑤司法省による刑事訴追などが行われる⁽²⁴⁷⁾。このように、2004 年米国雇用創出法は、IRS の租税専門家に対するノン・コンプライアンスの抑止への姿勢を反映したものとなっている。

プロモーターに対するペナルティについては、次のようなものとなっている。濫用的タックス・シェルター等のプロモーターに対しては、①パートナーシップその他の事業体、投資プラン若しくはアレンジメント、その他のプラン若しくはアレンジメントを組成し、若しくは組成を支援し、又は②そのような事業体、プラン又はアレンジメントの持分の販売に直接・間接に参加し、かつ、①事業体の持分の保有、若しくはプラン若しくはアレンジメントの参加を理由として所得控除若しくは税額控除の認容、所得の除外、若しくは他のタックス・ベネフィットの確保に係る書類で、重要事項に関して虚偽若しくは詐欺的なものであることを知り若しくは合理的に知っているべきもの、または、②重要事項に関する大規模な過大評価を行い、提出し、又は他人に作成させ、若しくは提出させる者は、各活動に 1,000 万ドル又はこの活動から生じた総所得の 100%のいずれか少ない方の金額に相当する民事上のペナルティを課すこととされている(IRC6700)⁽²⁴⁸⁾。

一方、IRS はアドバイザーやプロモーターに対し、厳罰をもって臨むことに拘泥しているわけではない。「米国雇用創出法の成立はサーキュラー230⁽²⁴⁹⁾による倫理基準に照らして問題のある租税専門家に対し、戒告、職業資格停止及び職業資格剥奪等の懲戒処分に代えて、或いは、これらの懲戒処分に加えて金銭的ペナルティを課することができるよう米国法律集 31 章 § 330 に変更が加えられた。しかも、このペナルティは問題のある租税専門家者の雇用者が、当該専門家の不適切な行為の存在を知り得る状況にある場合には、当該雇用者に対しても同様に課され得るものである⁽²⁵⁰⁾」(United States Code Title31 § 330)。

上記で検討したように納税者、あるいは租税専門家等に対する罰則強化は、「内国歳入庁が把握している問題視すべきタックス・シェルターは、ほんの氷山の一角と言われてきたが、「米国雇用創出法」によって強化された罰則規定は、これまで水面下にあったタックス・シェルターの存在をも露呈させ、タックス・シェルターと内国歳入庁とのせめぎ合いは、従来よりも内国歳入庁側に有利となった土俵で繰り広げられることとなる。⁽²⁵¹⁾」とされている。

上記のような米国財務省・IRS などの努力により、プロモーター等の租税専門家を巡る状況は大きく

⁽²⁴⁷⁾ 本庄資・前掲注(188)、551 頁。

⁽²⁴⁸⁾ 本庄資・前掲注(188)、419 頁-420 頁。

⁽²⁴⁹⁾ サーキュラー(circular)230 による新基準について、マーク・W・エバーソン長官は、疑わしい商品(questionable product)を顧客に販売しようと検討する租税専門家に対して強いメッセージを発するものであり、濫用的租税回避あるいは租税専門家の職業倫理無視と戦う IRS に新たなツールを与えるものとしており、その効果に期待を寄せる旨の発言をしている(IRS News release IR-2004-156 Dec. 17, 2004.)。

⁽²⁵⁰⁾ 松田直樹・前掲注(49)、60 頁。

⁽²⁵¹⁾ このような指摘については、松田直樹教授による、「タックス・シェルターへの対応(I)-米国内国歳入庁の対応策(4)-」(国際税務第 25 巻 9 号(国際税務研究会、2005/9))66 頁を参照。

変化したといえよう。上記のような、法改正によるもの以外に、納税者が購入したタックス・シェルターが期待した税務効果を発揮しなかったことから、当該商品の開発や販売、助言を行った租税専門家を相手取って損害賠償請求訴訟を起こすことが多く⁽²⁵²⁾、このような専門家責任という視点からプロモーター等の租税専門家への締付けが厳しくなっていることもあり、かかる外的要因もあって、現在のタックス・シェルターとの戦いにおいて IRS がイニシアティブを握りつつあると思われる。

第3節 米国以外のタックス・シェルター開示・資料保存制度

1. 英国のタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要

英国は、2004年財政法(Finance Act 2004)で、「租税回避スキーム開示規則(Tax Avoidance Schemes Disclosure Regulations)」を成立させた。2004年財政法は、§ 306において、開示対象となる租税回避スキームの範囲を「届け出るべき調整」(notifiable arrangements)と「届け出るべき提案」(notifiable proposal)に分類したうえで、次のように規定している。「届け出るべき調整」とは、①財務省規則によって定められた調整であること。②全ての人々に租税上のアドバンテージを可能にするか、又は可能にする可能性のある調整であること。③当該調整により期待される主要な便益又は主要な便益のうちの一つが、租税上のアドバンテージを含むものであること。これら①から③の全ての要件を満足するものが、「届け出るべき調整」に該当する。

上記①については貸付やデリバティブ等の金融商品に該当するか又は雇用関係商品⁽²⁵³⁾に当該するものである(ただし2006年8月以降は、上記①のうち納税者がその税務に関し助言を求め、当該助言の実行のために報酬を支払う定例手続的タックス・プランニング(routine tax planning)は除外することとされている。)(Statutory Instrument 2004 No.1863, Statutory Instrument 2004 No.2429)。上記②及び③における租税上のアドバンテージは1988年所得及び法人税法(Income and Corporation Taxes Acts 1988) § 709の解釈により、以下のものとされている。「(a)当該租税の控除若しくは控除の増額、還付若しくは還付の増額、当該租税の課税若しくは賦課の回避若しくは減額又は賦課の可能性の回避、(b)租税の納付の延期又は租税の還付の期日の繰上げ、(c)租税の源泉徴収義務等の回避⁽²⁵⁴⁾」。

上記の届出義務の対象は、所得税、法人税及びキャピタル・ゲイン税における租税調整におよぶ。その内、①プロモーターが存在する場合の秘匿性(当該プロモーターが、租税上のアドバンテージをもたらす租税調整のいかなる要素をも、他の競争相手であるプロモーター又は歳入関税庁から秘匿することを望む租税調整)、②プロモーターが存在しない場合の秘匿性(租税調整を利用する者が、租税上のアドバンテージをもたらす租税調整のいかなる要素をも、歳入関税庁から秘匿することを望む租税調整)、③割増手数料(割増手数料の稼得が合理的に期待され、その額が軽減される税額に依存し、提供される租税調整と同種の調整を経験した得意先から稼得する額)に該当するもの等が実際に届出対象と

⁽²⁵²⁾ このような租税専門家に対する責任追及をする訴訟が米国では非常に多く、租税専門家責任の問題としてタックス・シェルター・マルプラクティス(Tax shelter Malpractice、節税過誤商品)とよばれており、酒井克彦教授により米国における租税専門家がおかれている状況や役割について紹介されている(酒井克彦「タックス・シェルター・マルプラクティス(上)-節税商品取引における租税専門家の役割-」税経通信第59巻13号(税務経理協会、2004/11)187頁-196頁。酒井克彦「タックス・シェルター・マルプラクティス(下)-節税商品取引における租税専門家の役割-」税経通信第59巻14号(税務経理協会、2004/12)167頁-174頁)。

⁽²⁵³⁾ 雇用関係商品とは雇用者や被雇用者に税負担の軽減・繰延を可能にする仕組み等をいう(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)111頁)。

⁽²⁵⁴⁾ 辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」税経通信第62巻16号(税務経理協会、2007/2)23頁。

なる(Statutory Instrument 2006 No.1543及び辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」税経通信第62巻16号(税務経理協会、2007/2)23頁を参考とした)。

この開示義務の範囲は、概略次のとおりである。①プロモーターの氏名・住所等、②開示対象となる租税回避スキームに関する情報(名称・スキームの概要・関係する税法規定等)、③租税回避スキーム開示の根拠規定等⁽²⁵⁵⁾。また、当該開示は、プロモーターが当該租税回避スキームを利用することが可能となった日から5営業日以内にしなければならず、当該義務を履行すると、開示した租税回避スキームに登録番号が付与される⁽²⁵⁶⁾。当該登録番号は当該スキームの利用者に提供されなければならないが、その懈怠やその他の開示義務違反に対しては、原則として、上限を5,000ポンドとするペナルティが科される(Tax Management Act of 1970 98C(1)及び辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」税経通信第62巻16号(税務経理協会、2007/2)25頁を参考とした)。なお、上記の開示義務には、その適用を除外するためのテスト(プレミアム・フィー・テスト(The premium fee test)、秘密性保持テスト(The confidentiality test)及びオフ・マーケット・テスト(The off market test)からなるテスト⁽²⁵⁷⁾)が設けられており、一定の要件の全てを満たした者については開示義務が免除される。

一方、開示対象スキームの利用者側である納税者の開示義務については、原則として申告書にプロモーターから提供された登録番号の記載、税負担の軽減や減免の効果が生ずると見込まれる年度の記載等が要求される。また、当該スキームの開示義務を負うプロモーターによる開示義務の履行が困難な状況にある場合(プロモーターの所在地が英国外にある等)には、当該スキームの利用者自身がスキーム実施後の5日以内に一定の情報⁽²⁵⁸⁾を開示しなければならない。また、企業自らがスキームを考案した場合の開示期限はスキーム実施後30日以内である。上記以外の開示義務の履行期は、原則として個人所得税は当該スキームの利用年の翌年の1月末、法人税は当該スキームの利用会計年度から12ヶ月以内とされている⁽²⁵⁹⁾。この開示義務の違反に対しては、前述したプロモーターに対するものと原則として同じである。ただし、当該スキームの利用者の申告書への登録番号の記載懈怠に対しては、合理的な事由が存する場合を除きペナルティが科される⁽²⁶⁰⁾。

⁽²⁵⁵⁾ 後述するカナダのタックス・シェルター開示・資料保存義務制度と比較すると顧客に関する情報が要求されていない。

⁽²⁵⁶⁾ 利用が可能となる日については、商品販売を行うプロモーターが最初の顧客へ販売を行った日又はその他のプロモーターについては、商品が開示義務の対象となる部分を構成するということを十分に認識できるほどにスキームが完成し、潜在的な顧客に対して十分な説明が行われるか、あるいは顧客によって利用に供されたと合理的に想定されるほどにスキームが完成したと考えられる日であると解説されている(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)111頁)。

⁽²⁵⁷⁾ プレミアム・フィー・テストは、他のアドバイザーが提供することができないような租税回避的要素が含まれるスキームを提供し、顧客からプレミア報酬を得るものではないことを確かめるものである。秘密性保持テストは、プロモーターが当該スキームの租税回避的要素による営業上の優位性のため、当該スキームの秘密保持を望むことに合理性がないことを確かめるものである。オフ・マーケット・テストは、開示対象スキームの売買契約の内容や条件が、一般公開市場におけるものとの類似性を確かめるものである(“DISCLOSURE OF DIRECT(IT, CGT, and CT)” HM Revenue & Customs (HMRC), Jul 2005, p26-p28)。

⁽²⁵⁸⁾ 開示が求められる情報には、①納税者たる顧客及びプロモーターの氏名・住所等、②当該スキームが開示対象となる理由、③当該スキームの概要・名称、その他スキームによる税務上の利益に関する情報の開示が要求される。

⁽²⁵⁹⁾ “GUIDANCE DISCLOSURE OF TAX AVOIDANCE SCHEMES Income tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax and Stamp Duty Land Tax” HM Revenue & Customs, Jun 2006, p11-p12.

⁽²⁶⁰⁾ このペナルティは、一件あたりの懈怠に対して初回100ポンドを科し、再度懈怠すると500ポンド、それ以降は1,000ポンドと段階的かつ急激にペナルティの額が上昇するというものである

2. カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度の概要

カナダは1987年に連邦所得税法245に規定しGAARを導入したことは前述した。カナダがGAARを側面から支える諸制度を完備したにもかかわらず、その翌年の1988年には、タックス・シェルター開示・資料保存制度(カナダ連邦所得税法237)の導入にふみきっていることは注目すべきことである。

カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度は、「スキームの購入者が、そのスキームに関する説明等によると、その購入後の4年間のうち関係する課税年度において、控除することが認められる損失額等の合計が、当該スキームの購入コストを超えることが想定されるもの⁽²⁶¹⁾」がタックス・シェルターの定義であるとして規定する(カナダ連邦所得税法237.1)。さらに、同制度は、「プロモーター」の範囲の明確化を図り、諸々の義務付けを行なっている。「プロモーター」の範囲には、タックス・シェルター商品を販売しその見返りとして報酬を得る者やその他者に利用を勧める者やその代理人も含まれている。ただし、「プロモーター」によるアドバイスが、タックス・シェルターを利用の奨励するものでなければ、登録義務の対象とはならないこととされている。また、単一のタックス・シェルター商品に複数の「プロモーター」の関与が認められる場合には、その「プロモーター」のうち一人が報告、登録義務を履行すれば、他の「プロモーター」はこれらの義務を負わない(カナダ連邦所得税法237.1(1)、Income Tax Interpretation Bulletin IT-459(Adventure or Concern in the Nature of Trade))。この「プロモーター」の範囲は広く、タックス・シェルターに関与する者をその中に取り込むものであり、その性質も米国における「重要なアドバイザー」(material adviser)の影響を色濃く反映しているものと考えられる。

上記の「プロモーター」に該当する者がタックス・シェルターの販売を希望する場合は、税務当局からタックス・シェルター登録番号(Tax shelter identification number)の発給を受ける必要がある。より具体的にはタックス・シェルター商品を販売する前に当該タックス・シェルターに関するForm T5001(Application for Tax Shelter Identification Number and Undertaking to Keep Books and Records)という申告書に必要事項を記入して必要な資料の添付を行い税務当局に提出する必要がある、その後「プロモーター」は販売時にそのタックス・シェルター登録番号を添付して正式に販売が認められる。一方、タックス・シェルター商品を購入した投資家は、「プロモーター」から当該タックス・シェルターの登録番号の提供を受け(カナダ連邦所得税法273.1(5))、Form T5004(Statement of Tax Shelter Loss or Deduction)等にそのタックス・シェルター登録番号を記載して、税務申告時にこれを添付しない限り課税上の利益を受けることができない(カナダ連邦所得税法273.1(6))。

上記のForm T5001の記載事項及び添付を要求される資料は、およそ次のとおりである。①主たるプロモーター(principal promoter)の氏名・住所・電話番号、②タックス・シェルターの名称・所在地、③タックス・シェルター商品に関する情報(タックス・シェルター商品の販売予定日、投資対象としてのタックス・シェルターの寿命)、④タックス・シェルター商品のパンフレット、⑤タックス・シェルター商品と金融との関係に関する情報、⑥タックス・シェルター商品と保証との関係、⑦5ヶ年分の見積損金計算書。なお、「プロモーター」は通常事業活動を行う場所に資料を保存する義務を負う⁽²⁶²⁾。

(Tax Management Act of 1970 98(c))。

⁽²⁶¹⁾ 同規定の日本語訳は、松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006))83頁-84頁)によるものである。

⁽²⁶²⁾ タックス・シェルターの販売を行うプロモーターは、販売を行った年の翌年の2月末までに、Form T5002(①各年度の販売金額、②顧客に関する情報(顧客の氏名・住所・電話番号・社会保障番号)等を記載)を提出する義務を負う(連邦所得税法237.1(7))。当該義務の懈怠については、100ドル

上記の手續きに係るペナルティについては、タックス・シェルター商品を販売するプロモーターが、誤謬のある情報申告書の提出や顧客に対して誤った登録番号を提供した場合と、誤った登録番号を顧客に提供しそれが意図的であると認められた場合とがあり、前者については登録番号が提供される前か登録を行なう以前に得た報酬の3%と500ドルのいずれか大きい方の額を科し、後者については顧客の支払金額の100%以上200%以下に相当する金額の罰金若しくは禁固刑又はこれらを併科することとされている(カナダ連邦所得税法27.1)。

3. 英国及びカナダの開示・資料保存の効果と問題点

(1) 英国租税回避スキーム開示制度の評価

2000年頃より英国ではタックス・シェルター対抗策が活発に議論され、その急先鋒としてGAAR導入論が声高に主張されてきたが、「租税回避スキーム開示制度」の導入以後そのような主張も見られなくなっている。これは「租税回避スキーム開示制度」が良好に機能している証左であると思われるが、その他当該開示制度によって把握された情報がその後の税制改正や調査に活かされ、多くの租税回避スキームの阻止がなされているという⁽²⁶³⁾。当該英国制度導入により相当数の租税回避スキームが開示され、成果をあげているところであり、実際プロモーターによって開示された租税回避スキームの数は制度導入からの2年間で600件近くになったといわれている⁽²⁶⁴⁾。

歳入関税庁(HM Revenue & Customs)公表の「About the Avoidance Disclosure Statistics (Data for the period from 1 August 2004 to 30 September 2007)」という資料によると、開示された直接税に関するスキームは、2004年8月1日から2005年3月31日が503件、2005年4月1日から2006年3月31日が607件、2006年4月1日から2007年3月31日が346件であることが報告されている。ここ数年の件数の減少については、「本制度による抑制効果が出てきているとの評価もできよう⁽²⁶⁵⁾」とされている。上記資料からは母集団となる、届出の対象となる租税回避スキームがどの程度存在するのが判然としないことから、「租税回避スキーム開示制度」導入による効果の現れの証左であるとはいえず、歳入関税庁は大多数のプロモーターが開示義務を果たしてはいるが、一部義務を果たしていないとみられる100以上のプロモーターを特定していることを明らかにしている⁽²⁶⁶⁾。したがって、同国の制度がプロモーターに対するコンプライアンスにおいて十分なものと即断できない。

当該英国制度は米国やカナダのそれと比較して簡素な印象を与える。制度自体の簡素化は、制度の内容を理解しやすいものとし、それゆえ各種義務を負う者が自ら果たすべき責任を理解しやすく、コンプライアンス向上に資するものと思料されるが、上記のように、少なからぬ租税回避スキームが開示されないままとなっていることも歳入関税庁が認めているところである。係る問題は前述した届出義務に係る規定が非常に広範且つ漠然としている点が指摘されており「本制度の規定があまりに幅広く定義されており、特に規則の基準は、漠然としており租税法主義に反するのではないか⁽²⁶⁷⁾」とされている。少なくとも今後は届出義務の対象となる取引の明確化が必要ではないかと考えられる。

と納付遅延日数に25ドルをかけた金額(上限2500ドル)を比較し、いずれか大きい方の金額のペナルティが科される(連邦所得税法162(7)、連邦所得税法162(5))。

⁽²⁶³⁾ “Regulatory Impact Assessment—the Tax Tax Avoidance Schemes Regulations 2006 (SI2006/1543, 1544)” HM Revenue & Customs (HMRC), Jun 2007, p1-p12.

⁽²⁶⁴⁾ “Open Wide for More Disclosure” International Tax Review, Euromoney Institutional Investor PLC, Jun 2006.

⁽²⁶⁵⁾ 辻富久・前掲注(254)、28頁。

⁽²⁶⁶⁾ “Regulatory Impact Assessment for Ensuring Compliance with the Tax Avoidance Disclosure Regime” HM Revenue & Customs, Mar 2007, p2.

⁽²⁶⁷⁾ 辻富久・前掲注(254)、27頁。

(2)カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度の評価

カナダが、GAAR 導入の翌年にタックス・シェルター開示・資料保存制度を導入した理由には、GAAR の適用範囲が限定的なものであり、限界があることが明らかとなったことが少なからず影響していることが考えられる。カナダの裁判所では、GAAR の適用について消極的な姿勢がとられたが、これはウェストミンスター・ルールの影響が大きい。同原則は、英国貴族院が、ウェストミンスター事件(Inland Revenue Commissioner v. Westminster (Duke), (1936)AC1(HL))において、「いかなる者も、自己の業務を調整することによって、関係する法律で求められる税負担を軽減させることができる」としたものであり、租税法上の実質主義による否認の方法を正面から否定するものであり、その後、ラムゼイ事件判決が出されるまで、イギリスの課税実務を支配した判決といわれている⁽²⁶⁸⁾。このウェストミンスター・ルールはカナダの租税裁判における重要な裁判原則となっている。この背景には、基本的にカナダ税法が英国の税法の考え方を踏襲している影響もあるが、英国においてラムゼイ・ルール⁽²⁶⁹⁾が示された後においても、カナダ裁判所は、ウェストミンスター・ルールを尊重する姿勢を維持し続けたとされている⁽²⁷⁰⁾。カナダは、前述したように、GAAR を側面から支える各種手当てをしたにもかかわらず、GAAR 導入の翌年の 1988 年に、「タックス・シェルター開示・資料保存制度」(カナダ連邦所得税法 237)を導入したが、ウェストミンスター・ルールが、GAAR の適用に制約を加える結果となったことが背景に存在し、それがタックス・シェルターの開示・資料保存制度導入への動きに影響したとみることができよう。

かかる経緯から導入されたカナダの「タックス・シェルター開示・資料保存制度」であるが、カナダ歳入庁が公表した「What is a Tax Shelter?⁽²⁷¹⁾」という資料によると、過去 4 年間で毎年およそ 1000 件近いタックス・シェルターが否認され、これらのタックス・シェルターに投資した納税者は 2 億 5000 万ドル以上の追徴税を課されたことが報告されており、「タックス・シェルター開示・資料保存制度」が一定の機能を発揮していると認められる。しかしながら、カナダ会計検査院(Office of Auditor General of Canada)公表の「Report of the Auditor General of Canada⁽²⁷²⁾」という資料によると、「映画業界、コンピューター・ソフト業及び不動産業の主要な資金調達源は、タックス・シェルターであり、これらの者が 1992 年から 1994 年までの間にプロモーターから投資に係るオファーをされた総額は約

⁽²⁶⁸⁾ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(3)」税理第 43 巻 1 号(ぎょうせい、2000/1)246 頁

⁽²⁶⁹⁾ 上記のウェストミンスター・ルールが多く濫用的租税回避を横行させた反省から、ある取引が複数の取引を組み合わせた複雑なものである場合に、個々の取引ではなく、一連の取引全体を一体のものとして考察すべきという考え方が現れた。このような考え方をラムゼイ・ルールという。このラムゼイ・ルールは、ラムゼイ事件(W. T. Ramsay Ltd. v. IRC(1981)STC174, (1981)1ALL ER865, HL)において示されたものである。当該事件は循環金融による租税回避が問題とされた事例であるが、取引全体を課税上無視することが許されるというものである。当該課税スキームの全体を考察して、納税者がそのスキームの完了後においても、開始前におけると同じ経済的状況にあること(ただし、課税逃れサービスの手数料は別)。一旦当該取引が開始された場合には、各段階をふんで、最後まで完了することが当事者によって合意されていること。納税者は、循環金融の結果として、当該スキームの完遂に関して(手数料以外の)資金的負担を負わないこと。スキーム全体の目的が課税逃れであること。以上の要件を全て満たす場合において、取引全体を課税上無視することが許されるというものである(中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)260 頁-262 頁)。

⁽²⁷⁰⁾ このような指摘については松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006))79 頁-83 頁を参照。

⁽²⁷¹⁾ “What is a Tax Shelter?” Canada Revenue Agency, Jan 1998.

⁽²⁷²⁾ “Report of the Auditor General” Office of Auditor General of Canada, May 1996, (Chapter 11 11.59).

11 億ドルであり、その内、実際に納税者が投資した金額は 5 億ドル近い。また、その総額からミューチャル・ファンド・リミテッド・パートナーシップ (mutual fund limited partnership) を介在した分を除いた納税者の平均投資額は、1992 年が約 5 万 3000 ドルであったのに対し、1994 年は 15 万 8000 ドルにまで増加している。」と報告されている。その増加率をみるに、少なくとも 1987 年から 1994 年頃までは、「タックス・シェルター開示・資料保存制度」が、必ずしもタックス・シェルター販売・利用に対して十分な抑止力を有するものではなかったことが推測される。

上記カナダ制度が十分な抑止力を持つに至らなかった原因は、プロモーターのタックス・シェルターの事前登録と顧客への登録番号付与懈怠へのペナルティの対象は、それが意図的でなければ、販売されたタックス・シェルターの価値の 25%が上限であることその他、制度上「プロモーター」のタックス・シェルターを利用の奨励する行為は、それが脱税の幫助等に該当する場合を除き罰することができなかったことであつたと考えられている⁽²⁷³⁾。これは、タックス・シェルター抑止に対しペナルティが強く関連する証左であると考えられよう。

第 4 節 小括

2004 年米国雇用創出法による改正は、タックス・シェルターの定義規定(旧 IRC6111(c))を廃止し、「報告すべき取引(reportable transactions)」という新たな概念を登場させた。それは、前述した「取引リスト(listed transaction)」と「取引リスト以外の取引」に分類されるが、「取引リスト」に類似する取引は、否認されることを警告するものであり、「濫用的タックス・シェルター」の組成にコミットしようとする潜在性を有する者に対して抑止効果を発揮するものと考えられる。ただし、その抑止効果の発揮は、いわゆるプロモーターに対し「考案したスキームが否認されるかもしれない」という点で圧力をかけるだけでは不十分であるということが、前述の 2004 年米国雇用創出法で、各種の義務違反に対するペナルティ強化が図られていることからもうかがえる。このことは、第 4 章において、わが国がタックス・シェルターに対する登録・開示・資料保存義務を導入する場合におけるそれらの義務違反に対する制裁あるいは処罰のあり方を検討するが、その場合において十分念頭におく必要がある。

また、カナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度がもつわが国へのインプリケーションは、その開示・資料保存制度の義務を負う者(「プロモーター」)の範囲のあり方にあると考えられる。かかる範囲の基本は、タックス・シェルターの販売や、その利用の奨励をする者やその代理人であるが、当該「プロモーター」によるアドバイスが、タックス・シェルターを利用の奨励するものでなければ、登録義務の対象とはならないこととされていることから、「プロモーター」による「販売・利用の奨励」という行為を重視しているように見受けられる。ここで、問題視すべき点は、インハウス型スキーム⁽²⁷⁴⁾が取り込まれないと解される点であるが、第 4 章ではこの点を重視し、わが国のあるべき制度について検討・提言を行う。

⁽²⁷³⁾ このような指摘については松田直樹教授による「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006))89 頁を参照。

⁽²⁷⁴⁾ 第 4 章第 1 節 3. を参照。

第4章 わが国における租税手続法によるタックス・シェルター対抗策導入の提言

第1章において、わが国における現行の個別的否認規定⁽²⁷⁵⁾、包括的否認規定⁽²⁷⁶⁾の問題点を指摘し、立法論の視点から一般的否認規定について批判的に検討を行った。これらは、いずれも既に組成されたタックス・シェルターに対する対症療法であるという点において共通しており、タックス・シェルターの組成、販売を行う者やその顧客、また、タックス・シェルターに関与する潜在性を有する者に対する抑止効果をほとんど持たないとみられる。また、同章では、現行の青色申告の帳簿保存義務(所法148条、法法126条)青色申告の承認取消(所法150条1項、法法127条1項、2項)、質問検査権(所法234条、法法153条以下、相法60条、地価税36条、地法26条・72条の7・73条の8・298条・353条等)、推計課税(所法156条、法法131条)等を中心に、タックス・シェルター対抗策という視点から検討したが、これらはいずれも、効果的な対抗策たりえないという結論に至った。

本章では、第1章で検討したこれらの弱点を補完し、問題の解決に資するものとして、タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度導入を中心に提言を行う。なお、本論で提唱する制度を以下「タックス・シェルター登録・開示・資料保存案」と表記する。

第1節 租税回避定義規定及びタックス・シェルターの範囲策定

1. 租税回避定義規定の要否

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存案」に係るタックス・シェルター定義規定の要否を検討する以前に、租税回避の定義規定の要否を検討する必要があると考える。

租税回避の定義については講学上様々な議論がなされてきたところである。しかしながら、「租税回避」について定義する規定は、わが国の租税実定法上存在しない。わが国では、過去に一般的否認規定の導入が検討されたことがあり、その一環として公表された昭和36年の「税制調査会答申」の中に、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではない」との一文がある。このことから、租税回避の構成要件は、私法上許された「法形式の濫用」と「租税負担の不当な回避又は軽減」ということになるが、上記の答申から解される租税回避の構成要件には、「濫用があった」「不当な回避又は軽減」という不確定概念がみられる。

また、第2章では、租税回避に関する諸学説をまとめ、その構成要件を、①私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること、②通常取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること、③上記①及び②の結果租税負担を減少させ又は排除していることが租税回避行為の基本的成立要件としたが、ここにおいても「法形式を濫用」「通常用いられない」「異常な取引形態」等の不確定概念が存在している。

一方、米国の旧IRC6111(c)はタックス・シェルターを定義したものとして、解釈の余地が少ないものであり、法案作成者もそれを常に念頭においていたと思われるものであるが、同法においても「a person could reasonably infer(何人も合理的な推測をなし得る)」とあり、不確定概念と解される文言「合理的な」がみられたところである。

また、わが国においては、いわゆる同族会社の行為計算否認(法法132条、所法157条1項、相法64条1項、地法72条の43第1項等)における「不当に」は、その解釈を巡り数多の議論の対象となっているところである。

⁽²⁷⁵⁾ 個別的否認規定については第1章第2節1.を参照。

⁽²⁷⁶⁾ 包括的否認規定については第1章第2節2.を参照。

以上から、租税回避の定義規定の法文の検討においては、不確定概念の問題につきあたることが考えられ、その解釈において新たな議論を引き起こすことも考えられるため、この問題についてはこれ以上議論しないこととする。

2. タックス・シェルター定義規定の必要性及びその範囲の策定

現在米国法においては、「報告すべき取引」という概念が存在するが、これは正面からタックス・シェルターを定義した規定ではない。IRC6111 に規定される「報告義務のある取引」(reportable transactions)は、タックス・シェルターの定義付けを趣旨としたものというよりはむしろ、IRS が情報開示を義務づける取引として、課税上問題となりうる取引の中からリストアップしたものであり、その規定はタックス・シェルターより広い概念において開示対象となる取引を規定している。したがって、タックス・シェルターの定義規定ではない。かように評価される「報告義務のある取引」であるが、前述したように、開示対象となる取引を規定するほか、「報告すべき取引の重要アドバイザーの被助言者リスト保存義務」(IRC6112)の適用対象となる取引を示すものであり、また、「報告すべき取引に関する情報の提供の懈怠」(IRC6707)においても、この「報告義務のある取引」を基本としている。米国における制度を鑑みるに、タックス・シェルター登録・開示・資料保存義務を立法化する上で、米国制度はタックス・シェルター定義規定の必要性を高いものと認めていないと解される。そこで、本論においてもタックス・シェルター定義規定の必要を認めないという立場に立つこととする。しながら、米国のタックス・シェルター開示・資料保存義務においては、その対象となる取引の範囲をいかに策定するかが、効果的な対抗策たり得るか否かの一つのキーとなるものであり、わが国において、タックス・シェルター登録・開示・資料保存義務を導入する上で、その対象となる取引の範囲を、租税法において明確化するための基準は必要不可欠である。資料保存義務における保存対象となる取引の範囲、罰則規定を策定する上でも対象となる取引は明確なものである必要があることから次の 3. (タックス・シェルター登録・開示・資料保存案が対象とする取引)でより具体的な提言を行うこととする。

3. タックス・シェルター登録・開示・資料保存案が対象とする取引

本論で提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」の登録義務、開示義務、資料保存義務の各義務履行の対象となる取引の範囲は、その履行の懈怠に対する罰則規定にも関わるものであり、十分に予測可能性と法的安定性を備えているかが重要な意味を持つ。したがって、不確定概念を排除した明確なものでなければならない。

松田直樹教授は、「税負担の軽減効果を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」として、その開示対象について、「一般の顧客に対して提供される商品化された投資プラン等であって、他の所得と損益通算、控除の適用、債務の引受け、所得の移転・減少、あるいは課税繰延等によって、顧客(あるいはその関係者)の税負担の軽減を図ることが可能となるスキームであり、いずれかの顧客の当該スキームに対する年間投資額あるいは当該スキームによるプロモーターの年間総販売額(あるいは年間総報酬額)が、一定金額を超えるもの⁽²⁷⁷⁾」として提唱している。同教授の提唱で第一に重視すべき点は、顧客の年間投資額とプロモーターの年間総販売額(年間総報酬額)とに着目している点であると考えられるが、仮に当該金額が一定金額を超える場合に当該制度の適用を受けるとしたこととした場合、その一定金額がセーフ・ハーバーとしての性格を有することとなると考えられるため、これをどの程度に定めるかは、非常にクリティカルな問題を包摂しているといえよう。セーフ・ハーバーとしての基準は、納税者の予測可能性を高めるものではあるが、その一方で「納税者は当該予測を前提として現在行動を調

⁽²⁷⁷⁾ 松田直樹・前掲注(49)、133頁。

整するのであって、セーフ・ハーバーを採用する以上は、ある程度のモラル・ハザードが行われることはほとんど必然的なこととあってよいであろう⁽²⁷⁸⁾とされている。

第2点としては、特定グループ内でスキームを組成するというインハウス(in house)型スキームに対する対応である。例えば、親会社において組成されたスキームを、子会社に利用させ、グループ全体としての税負担を減少させるといったことを想定する必要がある。このインハウス型スキームを対象取引考慮する必要があり、これを適用対象として取り込むためには、新たな基準を設ける必要がある。そこで、以下にその基準を示すこととする。次掲のいずれかに該当するものを「タックス・シェルター」として、規定することを提案する。

①所得移転、課税繰延等により税負担の軽減の効果をもたらす投資を媒体とした取引として組成されたものであり、その取引を組成した者以外の者の税負担を軽減するもの。②所得移転、課税繰延等により税負担の軽減の効果をもたらす投資を媒体とした取引として組成されたものであり、その取引を組成した者自身又は当該組成した者が法人である場合には当該法人の税負担を軽減するもの。③所得移転・課税繰延等により税負担の軽減をもたらす取引を組成する者と(a)雇用関係その他これに準ずる関係等を結ぶ者(b)給与その他物品等の授受を行った者(c)株式保有関係を有する者のいずれかの者の税負担を軽減するものであること。

なお、第4章第2節1.2.3.、第3節の1.2.において用いる「タックス・シェルター」という用語については、上記①から③のいずれかに該当するものという意味で用いる。

第2節 タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度等導入の提言

本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」の規定を、税法上どのように位置づけるかについては、①実体法たる法人税法、所得税法、相続税法等に各々条文を設ける、②租税特別措置法に条文を設ける、③手続法たる国税通則法に条文を設けるといったことが考えられる。国税通則法は、国税に関する基本的事項及び共通の事項について定められた法律であり、「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」は、国税に共通して適用されるべきと考えられることから、国税通則法に条文を設けることを提案する。なお、以下で「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」を導入する場合における基本コンセプトについて検討する。

1. 租税専門家等に対する登録・開示・資料保存制度案の基本コンセプト

(1) タックス・シェルター登録・開示義務者

① タックス・シェルター登録義務者

タックス・シェルター登録義務者の範囲策定のポイントは、その範囲が明確であること、いわゆるプロモーターに対し広く規制の網をかけること、さらに、タックス・シェルターの組成、管理、利用の奨励、販売、管理等に関与する者が報酬等を受け取っているか否かを問題としない点である⁽²⁷⁹⁾。これらの点を念頭におき、一例として次のような案が考えられる。

タックス・シェルター登録義務を負う者は、上記第1節3.の「タックス・シェルター」の範囲に該当す

⁽²⁷⁸⁾ 中里実『国際取引と課税-課税権の配分と国際的租税回避-〔オンデマンド版〕』(有斐閣、2001)133頁。

⁽²⁷⁹⁾ 本制度案の本質は、濫用的な租税回避により不当に軽減された税負担額を、国家の手に取り戻すということにある。したがって、いわゆるプロモーターが報酬等の何らかの対価を得ていないとしても、それは、登録義務を生じない理由とはならない。また、報酬等の対価の授受を問題とすると、その金額、授受の時期等の規定の仕方により、それがグループホールとなる可能性も生ずる。このような問題の発生を未然に防ぐ意味においても、報酬等の対価の授受は登録義務の発生と関連付けることはせず、それが一切なかったとしても登録義務は発生するものとする。

る取引に関して、その組成、販売、利用の奨励、管理等に関与した者(法人である場合はその代表者)及びその代理人である。単一の「タックス・シェルター」に係る組成、販売、利用の奨励、管理等が同一の者によってなされた場合には、当該その者が代表者として登録義務を負う。また、単一の「タックス・シェルター」に係る組成、販売、利用の奨励、管理が複数の者によってなされた場合、及びその代理人が複数存在する場合には、当該「タックス・シェルター」の販売を行った者(当該販売者が法人である場合はその代表者)が登録義務を負う(販売が多段階に及ぶ場合においてもすべての販売者が代表者として開示義務を負う)。販売者を明確な特定が困難な場合においても登録義務は生じ、その場合は、当該「タックス・シェルター」の組成、利用の奨励、管理に関与した者(個人事業者である場合はその代表者、法人である場合はその代表者)及びこれらの代理人が報告義務を負う。

その他の事項として次の事項を掲げる。①登録の相手方は、上記登録義務者の居住地の所轄税務署長又は上記登録義務者が法人である場合には、その主たる事務所の所在地の所轄税務署長とする。②上記の各代表者が当該「タックス・シェルター」に関し、定められた期限までに定められた事項を開示することにより、その他の者は開示義務は生じない。③当該登録義務は、「タックス・シェルター」が組成される毎に発生する。ただし、この場合「タックス・シェルター」のスキームに変更が加えられた場合は、新たに「タックス・シェルター」が組成されたものと看做し、その時点において新たに報告義務を負う。④「タックス・シェルター」の組成、販売、利用の奨励、管理に対し何らの対価の授受がなかったとしても、係る事実は登録義務の免除の要件を構成するすることはないものとする。

② タックス・シェルター登録番号交付と開示義務

上記①の登録義務者は、その登録により税務当局から「タックス・シェルター登録番号」を交付されることとする。この「タックス・シェルター登録番号」の交付を受けない限り、これを販売等に供することは許されず、仮に「タックス・シェルター登録番号」の交付を受けず、販売等(無償での提供を含む)に供した場合には、その税務効果は否認される(この場合、「タックス・シェルター登録番号」の交付を受けない限り当該「タックス・シェルター」を利用して自己の税負担を軽減することも許されず、また、当該「タックス・シェルター」を組成する者と(a)雇用関係その他これに準ずる関係等を結ぶ者(b)給与その他物品等の授受を行った者(c)株式保有関係を有する者の税負担を軽減することも認められない)。また、「タックス・シェルター登録番号」の交付を受けた者は、当該「タックス・シェルター」の販売、提供時に当該番号を相手方に文書で開示することを義務付ける。

(2) タックス・シェルター登録義務に係る登録内容

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」のタックス・シェルター登録義務に係る登録内容のポイントは、タックス・シェルターを含む租税回避スキームの解明に資すること、及び、いわゆるプロモーターが、主として税負担を軽減させることを目的とした取引等を組成したり、販売等したりすることに対して、抑止効果を発揮させることにある。したがって、いわゆるプロモーターに対し詳細な情報の登録を求めることにより、タックス・シェルターを含む租税回避スキーム解明のための情報収集に資するものとするほか、いわゆるプロモーターの動向に対し、税務当局が重大な関心を持ち、自己が常に監視されているという自覚を持たせることがその基本コンセプトである。これらの点を念頭におき、一例として次のような案が考えられる。

上記登録義務により、登録を要求される内容については、①「タックス・シェルター」の組成に関与した者の住所・氏名(法人である場合はその所在地及び名称)、②「タックス・シェルター」の組成に係る法令、③「タックス・シェルター」の利用により発生が期待される税負担軽減額及び期待される税務上の効果(所得から控除される金額の総額、税額控除の総額)、④各投資家の投資口数、⑤各投資家の投

資額等。

(3) その他タックス・シェルター登録期限等

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」にかかる「タックス・シェルター」の登録は、上記第1節で検討した要件に該当することとなった日の翌日から起算して21日以内とする。定められたとおりの期間以内に登録義務が履行されれば、その後の課税年度における開示は不要とし、手続きの簡略化をはかる。ただし、登録を行った「タックス・シェルター」のスキームに何らかの変更が加えられた場合は、新たに「タックス・シェルター」のスキームが組成されたものと看做されるため、上記第1節で検討した、要件に該当することとなった日の翌日から起算して21日以内に登録を行う義務を生ずることとする。

2. 納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」における、納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務のポイントは、一般の納税者に対して、高度な専門知識等を要せず、理解しやすいものでなければならないこと、及び納税者に対して重い負担をかけるものではないことが重要であると考ええる。

米国においては、確定申告書に Form8886⁽²⁸⁰⁾ と呼ばれるタックス・シェルターに関する一定の情報を記入した書類を添付することが義務付けられている。わが国において、この Form8886 と同様の記載内容を採用した場合、納税者にかかる負担が大きいのと思料する。そこで、Form8886 を参考としつつ、一例として以下のような事項を記載した書類の提出を義務付けることが考えられる。

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」により、納税者が一定の取引に関与した場合、確定申告時に、①タックス・シェルター登録番号、②報酬の支払先(租税専門家等の氏名・住所を含む)、③当該「タックス・シェルター」利用による税負担の減少額(取引によって得ることが期待される租税上の減少額、すなわち所得から控除される金額の総額、税額控除の総額等やその他の税務上の効果の記載等)、⑤各投資家の投資口数、⑥各投資家の投資額等を記載したフォーマットを作成し、これを提出する義務を負うものとする。

3. 租税専門家等に対するタックス・シェルター資料保存義務

「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」における、租税専門家に対するタックス・シェルター資料保存制度のポイントは、登録・開示義務と同様、わが国における租税回避スキームに関する情報収集及びいわゆるプロモーターによるそれらの組成、販売等の抑制にある。したがって、その資料保存の範囲は詳細であればあるほど好ましいが、実務に与える影響が大きく、特に税務当局による資料提供要求の要件とその資料の範囲、税務当局からの開示要求等において、税理士、公認会計士、弁護士等と税務当局とのコンセンサスの問題へと発展する可能性が高いとみられる。これらをふまえて、資料保存の範囲、その義務を負う者、資料提供要求の要件について慎重に検討する必要がある。一例として、以下のような制度が考えられる。

「タックス・シェルター」に関する資料の保存義務を負う者は、上記1.(1)①のタックス・シェルター登録義務者である。この資料保存義務は、上記登録義務が発生した時点において発生するものとする。当該資料は、各「タックス・シェルター」の個々のスキーム毎に保存されなければならないが、その保存期間は上記登録義務の発生した日から7年間とし、当該資料保存義務により保存が義務付けられる資

⁽²⁸⁰⁾ Form8886 の記載内容については第3章1節1.を参照。

料は、上記 1. (2)に掲げるものの他、顧客に関する情報⁽²⁸¹⁾⁽²⁸²⁾、その他「タックス・シェルター」に関する資料⁽²⁸³⁾とする。なお、税務当局側から当該資料の提出の要求に対しては、保存義務を負う者はこれを直ちに(あるいは遅滞なく)提示しなければならないこととする。

第3節 タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案に係る義務不履行への対応等

1. 租税専門家等の登録・開示・資料保存義務不履行への対応

米国においては、ペナルティ⁽²⁸⁴⁾強化が近年における一貫した傾向であるが、本論における「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」においては、厳罰主義に奔ることなく、それでいて租税専門家のノン・コンプライアンスをいかに抑制するかがポイントになると考えられる。

松田直樹教授が提唱する「租税回避スキーム開示・資料保存制度(案)」では、「開示・資料保存制度案の設計上、義務違反行為自体を罰する規定は措置しないが、プロモーターや納税者による自主的な開示に対するインセンティブを組み込むという観点から、義務違反が認められるプロモーターから提供されているスキームの税務効果を否認する更正・決定処分が下される場合に限って、処分の対象となる納税者に適用される加算税は、その税率を加重(現行の重加算税率よりも低率)したものとす。」ということが提唱されている⁽²⁸⁵⁾⁽²⁸⁶⁾。

わが国の重加算税については、納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部について隠ぺい又は仮装があり、過少申告、無申告又は不納付がその隠ぺい又は仮装に基づいている場合は、過少申告加算税、無申告加算税又は不納付加算税の代わりに、重加算税が課せられ又は徴収されること

⁽²⁸¹⁾ 顧客に関する情報については、国内で作成されたものに限定されないことに留意することが指摘されており、さらに、「そもそも、顧客リストを入手しなくとも、申告書等をチェックするなどにより、特定スキームの利用者である顧客を特定することが可能ではないかという見方もあるが、この点は、スキームの内容等によって状況は異なり得るが、概して、その特定は必ずしも容易ではなく、各国の税務当局も、この点については、およそ同様な状況にある」とされている。(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)134頁)。

⁽²⁸²⁾ 当該資料の保存は電磁的記録により行うことを認めるが、記録の訂正・加除の履歴の確保や見読可能装置の備え付け等の要件を満たすことで、国税関係帳簿書類の保存に関しては電磁的記録によることを認める。ただし、電磁的記録の最大の問題は記録訂正の非証跡性であり、紙記録の訂正は痕跡が残るが、電磁的記録は痕跡を残すことなく、記録の訂正、改ざん、消去を行うことができる点にある。そこで、当該タックス・シェルター資料保存制度にかかる記録については、慎重を期し、電磁的記録を野放図に認めるのではなく、実務レベルにおける取り扱いにまで踏み込んだ、一定のガイドラインが必要であると思料する。なお、電磁的記録とは、電子的方式、磁気的方式その他人の知覚によって認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されているものをいう(電子帳簿保存法2条の3)。

⁽²⁸³⁾ 当該「タックス・シェルター」の利用により発生が期待される税負担軽減効果に関する説明のための資料、販売促進のための資料、商品説明のための資料、契約内容のための資料、その他「タックス・シェルター」に関して顧客に提供されたすべての資料等が考えられる。

⁽²⁸⁴⁾ 本論においてペナルティという用語は、「刑罰」という意味において用いる。この場合の刑罰は、犯罪に対する法律上の効果として行為者に科せられる法益の剥奪(制裁)を内容とした処分という意味である。法人にあってはその犯罪能力を否定する考え方があるが、本論においては、法人の犯罪能力を否定せず、法人は犯罪行為主体及び刑罰受忍主体となりうるものとの立場をとる。なお、本論は刑法に関する論文ではないため、法人の犯罪能力については、これ以上の議論は行なわない。

⁽²⁸⁵⁾ 松田直樹・前掲注(49)、135頁。

⁽²⁸⁶⁾ なお、同提案では、納税者が国外のプロモーターから直接に商品スキームを購入する場合も、国外のプロモーターの開示義務の履行が期待できるか否かに関係なく、税務上の取扱いは同様とするとされている(松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第52号(税務大学校、2006)135頁)。

とされている。過少申告加算税⁽²⁸⁷⁾の代わりに課される重加算税(重過少申告加算税)の額は、その計算の基礎となる税額の35%(通法68条1項)、無申告加算税の代わりに課される重加算税(重無申告加算税)の額は、その計算の基礎となる税額の40%(通法68条2項)、不納付加算税の代わりに徴収される重加算税(重不納付加算税)の額は、同じくその計算の基礎となる税額の35%が課されることとされている(通法68条3項)。かかる重加算税は、「納税者が隠ぺい・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特段の重い負担を課することによって、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするもの⁽²⁸⁸⁾」とされており、また、事実の隠ぺいとは、課税要件に該当する事実の全部または一部を隠すことをいい、事実の仮装とは、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることであるとされている⁽²⁸⁹⁾。重加算税にかかるこのような考え方にに基づけば、上記制度案は、登録・開示・資料保存義務の懈怠に対しては、現行の重加算税と同等の税率を加重するのが妥当と考えられる。そこで、現行の重加算税(重無申告加算税)の計算の基礎となる税額の35%(通法68条1項)と同率の税率を課することが妥当と考えられる。また、上記制度案は課税庁がタックス・シェルターの登録や開示等の諸義務を懈怠した者に対し直接的な経済的不利益を被らせるものではないことから、コンプライアンスの維持・向上の視点から単に義務を懈怠したプロモーター等が提供したタックス・シェルターの税務効果を否認するだけでなく、行政罰を科することも視野に入れる必要があると考えられる。

2. 納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務不履行への対応

わが国は申告納税方式を採用し、納付すべき税額が申告によって確定することを原則とし、申告がない場合又は申告が不相当と認められる場合には、課税庁の更正又は決定によって税額を確定するという方法を基本としている(通法16条1項1号)。かかる申告納税制度が適正に機能するためには、「国民が高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすること(自発的納税協力(Voluntary taxpayers' compliance))が必要である⁽²⁹⁰⁾」といわれている。かかる視点は、本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」における、納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務についても必要なものとする。ただし、単純無申告犯(所法241条、法法160条、相法69条、消法66条・67条2項等)は正当な理由なしに納税申告書をその提出期限までに提出しないことその構成要件であること。虚偽申告犯(消法65条、酒法56条1項3号、法法162条1号(虚偽中間申告等))が、申告書に虚偽の記載をすることがその構成要件となる。これらのことから「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」における、納税者に対するタックス・シェルター利用申告義務不履行及び虚偽の申告に対しては、加算税を課すこととすることで納税者のコンプライアンスは十分維持することが可能であると思料されるが、少なくとも重過少申告加算税(通法68条1項)と同等の税率による制裁が妥当であると考えられる。

3. タックス・シェルターと立証責任の転換

客観的立証責任については、「要証事実の存否について、裁判所が心証を形成できないとき、すなわ

⁽²⁸⁷⁾ 過少申告加算税は、期限内に申告書が提出された場合(期限後申告書が提出された場合において、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合を含む)において、修正申告又は更正がなされ、当初の申告税額が結果的に過少となったときは、造差税額の10%の金額を課すものである(通法65条1項)。

⁽²⁸⁸⁾ 金子宏・前掲注(3)、584頁。

⁽²⁸⁹⁾ 金子宏・前掲注(3)、584頁-585頁。

⁽²⁹⁰⁾ 金子宏・前掲注(3)、606頁-607頁。

ち真偽不明(ノン・リケット)に陥ったとき、不利益な判断を受ける一方の危険⁽²⁹¹⁾」であるとされている。納税者と租税行政庁のいずれが客観的立証責任を負うかについては、二つの見解が対立しており、その一つは、「行政行為の公定力を根拠として、処分が違法であることについては原告が全面的に立証責任を負うとする考え方」と「租税確定処分の取消を求める訴訟が、債務不存在確認訴訟と実質を同じくすることに着目して、この場合にも民事訴訟の通説である法律要件説に従って立証責任が配分されるべきであるとする考え方⁽²⁹²⁾」が対立しているが、課税要件事実の存否および課税標準については、原則として課税庁が客観的立証責任を負うこととされている⁽²⁹³⁾⁽²⁹⁴⁾。大阪高裁昭和 31 年 4 月 7 日判決([昭和 29 年(ネ)第 179 号]行集 7 卷 4 号 904 頁)においては、「税務訴訟において所得の立証責任が税務官署の側にあることは控訴人が力説するマグナカルタの原則を持ち出すまでもなく当然の理である。」(引用頁:行集 7 卷 4 号 909 頁)と判示している⁽²⁹⁵⁾。

通説は上記のように解されている立証責任であるが、とりわけ、タックス・シェルターを含む国際的な租税回避との関係において問題が指摘されている。本庄資教授は、「国境で分断された切れ切れの取引は、各国の国内法上形式的には全部合法となるように、タックス・シェルターやマネーロンダリングの代理人である頭脳優秀な弁護士たちの手で、デューデリジェンスを終えており、いくら探しても、形式的な間違いは見つからないような取引になっている。これに加担して、裁判に持ち込まれた事件の訴訟における鑑定書で、高額報酬を稼ぐ学者の一群が存在する。税務行政支援体制が不備な日本で、ただの任意調査による資料収集に基づいて、国際取引に関し、契約における当事者の表示意思を覆す立証責任を課税庁に負担させる日本の税法は、課税庁が当事者の表示意思が通謀虚偽表示であることを立証することを、事実上ほとんど不可能にする力を持っている⁽²⁹⁶⁾」と述べている。

また、国際的な租税回避スキームの事案については、「実態解明等が困難であり時間もかかるものです。立証責任が国にあるため、特に、納税者が取引実態の解明に必要な資料を迅速に提出しない場合には、税務調査が長引くケースがあり得ます。(中略)しかし、調査資料が国外に存在するため事実確認等に時間を要すること、意思決定権者が日本にいないこと、各国国内法の違い等の事由もあり、調査結果が多額にのぼる場合には十分論議を尽くす必要があります。」といわれている⁽²⁹⁷⁾。

仮に立証責任を納税者側に転換した場合いかなる問題が発生するか。第一に納税者が自己に不利な資料の開示を避けることが予測され、特に国際的な租税回避の問題を包含する訴訟においては、立証責任の転換は必ずしも課税庁に有利に働くとは限らないということである。

さらに議論するとすれば、立証責任をいかに分配するかという問題であると考えられるが、立証責

⁽²⁹¹⁾ 芝池義一・田中治・岡村忠生『租税行政と権利保護』岡村忠生「税務訴訟における主張と立証-非正常取引を念頭に-」(ミネルヴァ書房、1995)307 頁。

⁽²⁹²⁾ 金子宏・前掲注(3)、758 頁。

⁽²⁹³⁾ 金子宏・前掲注(3)、759 頁。

⁽²⁹⁴⁾ 小林博志「税務行政訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集第 43 卷 税務行政訴訟(日本税務研究センター、2000)145 頁。

⁽²⁹⁵⁾ ただし、本判決は全面的に課税庁側の立証責任を認めたものではなく、「税務官署において必要経費の明細を掲げ、之を主張立証することを要するものとの結論は必ずしも導き出されないのであって…所得の認定につき所謂直接的認定方法を取り得ない本件のような場合については、…間接的認定方法…をとることを許されたものと解する。従ってこの認定方法による限りにおいて税務官署の側において一々必要経費の明細を掲げて之を主張立証する必要がない」としており、行政訴訟における立証責任の分配について一部判示したものである。

⁽²⁹⁶⁾ 本庄資「国際的租税回避におけるアコモデーション・パーティ・スキームとその防止策」租税研究第 682 号(日本租税研究協会、2006/8)108 頁。

⁽²⁹⁷⁾ 山川博樹「国際課税の現状と課題(第 3 回)」租税研究第 660 号(日本租税研究協会、2004/10)167 頁。

任が税務当局にある場合でも、タックス・ヘイブン国等の軽課税国との一定の取引に関しては、納税者に立証責任を転換させるという国が存在する。ベルギーで 1938 年に、フランスで 1974 年に導入された制度は、利益の海外移転又はタックス・ヘイブン国への所得の蓄積を防止することを主たる目的とするものである。フランスの制度は、「フランスに居住する個人あるいは企業によって、税制上有利な取扱を受ける外国又は地域に居住する個人あるいは企業によって、税制上有利な取扱いを受ける外国又は地域に居住する個人あるいは設立された企業に支払われたか又は支払われるべき債務、預金及び支払い保証の利子、未払金、譲渡にかかるロイヤリティー又は特許権、商標権、製造工程若しくは類似の権利の許可、又は役務の提供の対価は、それらの費用が正常な取引に基づくもので、かつ異常でも過大でもないことをその債務者が立証した場合に限り課税上その損金算入が認められる。⁽²⁹⁸⁾」というものであった。

上記のフランス制度の核心部は、納税者がある費用につき損金算入を試みようとする場合、それが正常な取引によるものであって、さらに異常かつ過大なものではないことを立証しなければならず、仮に立証できなければ税務当局から損金算入を否認されるという点である。わが国においてもフランス制度を参考としつつ、例えば国際的な租税回避の可否が問題とされる訴訟、例えば移転価格等クロスボーダーの取引における価格決定や低額譲渡(法法 37 条 7 項、法法 37 条 8 項)の場合の譲渡価額の適否が争点となる場合には、客観的立証責任を納税者側に転換させるべく検討すべきであろう⁽²⁹⁹⁾。

4. 税務行政の効率化とタックス・シェルター対抗策の関わり

わが国は、米国のような詳細な情報申告制度を有していない。本庄資教授は、「米国では情報申告(Information Return)制度を完備し、IRS は課税の基礎資料として年間 13 億枚超の情報申告を入手し、マッチングしている。日本では情報申告制度の体系化が未整備であり、納税者本人提出資料や各種支払調書等第三者提出資料など一定の法定資料の税務当局への提出を義務付けているが、年間入手できる資料は約 8,700 万枚程度で、米国の一割にも満たない。資料と突合は、米国では納税者番号制度の結果、瞬間的に処理可能であるが、日本では名寄せ作業は納税者番号制度以外の方法でマニュアル作業として行わなければならない。さらに、法定資料の電子化の進捗度の差異によって、資料情報事務の能率は大きい差を生じる。⁽³⁰⁰⁾」とし、税務行政の効率化における日米の大きな差を指摘している。同教授の指摘からは、税務行政効率化の鍵の一つは納税者番号制度⁽³⁰¹⁾であると考えられる。

⁽²⁹⁸⁾ 導入時のフランス制度(CGI238A)については大崎満著『国際的租税回避-その対抗策を中心として-』(大蔵省印刷局、1990)388 頁による。

⁽²⁹⁹⁾ その他に、立証責任の転換に関して、田中二郎博士は、「立証責任の分配の原則というものは、事実の性質に照らし、立証の難易や対立する当事者間の均衡を考え、公平の見地に基づいて立てられた原則であって、租税法関係の特殊性にかんがみ、さらに税務訴訟の構造に照らして考えると、課税処分等の税務行政の行為が合理的と認められる場合には、立証責任を転換し、納税義務者において、課税等の違法であることを立証するを要すると解するのが公正妥当ではないかと思う。」(田中二郎『租税法〔第 3 版〕』(有斐閣、1990)379 頁)としている。また、必要経費と立証責任との関係について、阿部康隆教授は、「必要経費とは、支出と営業との合理的な関連性を基準とし、その証明責任は納税者にあると解釈すべきである。」としている(阿部康隆「資産・取引の完全な把握と税制・福祉の総合政策-納税者番号制度を含めて-」情報化と租税行政手続 租税法研究第 27 号(有斐閣、1999)82 頁)。

⁽³⁰⁰⁾ 本庄資・前掲注(228)、20 頁-21 頁。

⁽³⁰¹⁾ 納税者番号制度は、「納税者に広く番号を付与し、各種の取引を行う際に取引の相手方に番号を告知すること並びに納税者及び取引の相手方が税務当局に提出すべき各種書類に納税者番号を記載することを義務付けることによって、納税者に関する課税資料を、その番号に従って集中的に整理し、管理する方式である。」とされている(政府税制調査会納税者番号等検討委員会報告(昭和 63 年)による)。米国では、1960 年代から、連邦税の事務処理をしている IRS の納税申告書の情報処

2006年9月に米国財務省から公表された「A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap」という文書によると、米国で提出される情報申告書の総数は年間15億件以上にのぼるとされている⁽³⁰²⁾。米国においては、納税者番号制度と電子化により資料突合は瞬時に可能である。一方、わが国では平成16事務年度の法定資料の提出・収集件数は約1億1547万枚⁽³⁰³⁾にとどまっており、わが国が、米国に倣い情報申告制度強化策をとるとしても、納税者番号制度が存在しない状況下で、法定調書件数が大幅に増加した場合、納税申告書と法定調書の効率的マッチングが可能であるか問題のあるところである⁽³⁰⁴⁾。国税庁は、平成15年7月に決定された「電子政府構築計画」(各府省情報化統括責任者(CIO)連絡会議決定)に基づき、IT活用等を基本理念とする「国税関係業務の業務・システム最適化計画」を平成18年3月に策定・公表し、行政運営の簡素化、業務効率等の向上に努めることが明らかにされている⁽³⁰⁵⁾。今後、わが国の税務行政は、情報申告制度の拡充によって課税の基礎資料の入手に努める一方、納税者番号制度の導入と、課税資料の徹底した電子化、データベース化により瞬時に資料突合を可能にし、マニュアル作業の徹底した排除等により、さらに効率化をする必要がある。かかる効率化は税務行政に携わる人的資源を、タックス・シェルターにかかるスキームの発見、解明、といった高度な分野に割り当てることを可能にする⁽³⁰⁶⁾⁽³⁰⁷⁾。

第4節 小括

第4章では、「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」として、具体的制度案を提示した。本案の重要なポイントの一つは、厳罰主義に奔ることなく、それでいて本制度案における登録・開示・資料保存の義務を負う者のノン・コンプライアンスをいかに抑制するかという点である。第2章第2節2.で検討したように、2002年にアメリカ合衆国議会上院財政委員会は「Technical Explanation of Tax Shelter Transparency Act」を公表し、具体的数値を明らかにすることにより状況の把握に努め、それが後の法改正に活かされている。つまり、厳罰主義に陥らないためには、制度導入後に、ノン・コンプライアンスの水準を正確に把握する必要があるということである。本庄資教授は、タックス・コンプライアンスの実態がどうなっているか、その実態の把握が、税務行政のあり方にどれほど重要であるか、ではどのような方法で実態を把握するか、という税制および税務行政の基礎問題について、多くの

理を含む一連の税務行政のコンピューター処理が促進され、社会保障番号(Social Security Number :SSN)を納税者番号として採用した(石村耕治「アメリカの納税者番号制の現況」ジュリスト第682号(有斐閣、1979/1)99頁-102頁)。

⁽³⁰²⁾ U. S. Department of the Treasury Office of Tax Policy “A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap” Sep 2006, p9.

⁽³⁰³⁾ 「第131回国税庁統計年報書 平成17年度版」(国税庁長官官房企画課、2007)255頁。なお、平成16事務年度の法定資料の提出・収集件数は約1億740万枚、同15年度は約1億120万枚、同14年度は約9199万枚、同13年度は約8926万枚、同12年度は約8665万枚、同11年度は約8323万枚、同10年度は約8241万枚、同9年度は約8124万枚となっており、約10年で1.5倍近く増加しており、毎年増加傾向にある。

⁽³⁰⁴⁾ 米国のような納税者番号制度がないわが国で、納税申告書と法定調書との効率的なマッチングが実現可能か(中山清「IRS-改革のもたらしたものと最近の課題」国際税務第27巻5号(国際税務研究会、2007/5))82頁を参照。

⁽³⁰⁵⁾ 「第55回事務年報 平成17年度」(国税庁、2007)3頁を参照。

⁽³⁰⁶⁾ 本論は租税法を論ずるものであるため、税務行政の分野に関してはこれ以上の論考はしない。

⁽³⁰⁷⁾ 納税者番号制の導入については、税務当局が収集した税務情報が濫用された場合、納税者に対するプライバシー侵害の問題が生ずるので、納税者のプライバシー保護の観点から、早くから納税者番号制と税務情報非公開規定の問題が検討されるべき旨が主張されている(田中館照橋「納税者番号制の導入とプライバシーの保護」税理第32巻17号(ぎょうせい、1989)5頁-7頁)。

人々が注目し、科学的な研究が行なわれる必要性を説いている⁽³⁰⁸⁾。本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」についても、それが導入された場合、その義務がどの程度履行されているのか、実態を把握する必要がある、それが後の改正に活かされる必要がある。ここに、厳罰主義に陥ることなく、ノン・コンプライアンスを抑制するポイントがあると考えられる。

また、本章では、立証責任の転換、税務行政の効率化といった視点から、これらとタックス・シェルターとの関わりについて論考した。これらのことからいえることは、タックス・シェルター対抗策は、租税手続法のみによる限定的なものではなく、総合的政策として多角的な取り組みとして位置付けられるべきであり、これを国家戦略の一つとして認識する必要があるということである。かかる意味において、本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」はその一翼を担うものと位置づけられるものである。

⁽³⁰⁸⁾ 本庄資教授による「日本におけるタックス・ギャップ縮小戦略の設計図 米国のタックス・ギャップ研究と対策を中心として」租税研究第 694 号(日本租税研究協会、2007/8)151 頁以降を参照。

結 語

わが国における租税回避への対抗策は、個別的否認規定の立法という事後的対応を基本としている。その一方で、内国法人が行う租税回避は「私法上の法律構成による否認」で対処できるものであり、それで対処できないような「課税上の弊害がある租税回避」については、課税庁は「課税減免規定の限定解釈」による主張・立証をすべきとする主張もみられる⁽³⁰⁹⁾。しかし、本論で検討したとおり租税回避に対するこのようなアプローチは非常に問題が多い。そこで、本論はわが国がタックス・シェルターに対して、立法政策上効果的な対抗策を有していないことに着目し、今後わが国で増加するとみられるタックス・シェルターに対し、あるべき対抗策について論考するものである。その視点は、手続法的側面、すなわち登録・開示・資料保存による対抗措置に重点をおくものである。タックス・シェルターが米国ほどに深刻化していないことを理由に、このような手続法による対抗策の検討そのものを意味が無いとする向きもあろう。しかしながら、問題が深刻化してから対抗策を検討するのではなく、未然に問題の発生を防止することが狙いなのであって、問題が顕在化してから立法を検討しているようでは遅いのである。租税手続法による対抗策は、問題となるスキームの発生そのものを未然に押さえ込むことに大きな特徴がある。本論の「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」は、発生したタックス・シェルターをいかにして否認するかに主眼を置くものではなく、いわゆるプロモーターによる利用の奨励や販売活動等をいかに抑制するか、防止するかに主眼を置くものである。これは、結果的には、タックス・シェルター開示・資料保存制度は、個別的否認規定による税法の複雑化を抑えることにもなる。それが本論で提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」の本質である。

ただし、本論は個別的否認規定による事後的な対抗策というアプローチを全面的に否定するものではない。むしろ、個別的否認規定は、特定の租税回避の発生に対し、その再利用を防止するという点において優れており、新たに出現した租税回避に対しては、迅速な否認規定の立法化により対応することも必要である。また、本論で検討したとおり、「タックス・シェルター登録・開示・資料保存案」による対抗策と、その各義務の不履行に対する対応は、その両者が調和して始めて有効性の高い制度となり、税理士、公認会計士、弁護士などの租税に関する専門知識を有する者、あるいはプロモーターといわれる者など、タックス・シェルターの販売、利用の奨励といった、何らかの形でタックス・シェルターにコミットすることに高い潜在性を有するとみられる者に対して、強い警告となる。

タックス・シェルターへの対抗策は、納税者番号制度や情報申告制度の導入、またそれらを利用する税務行政の側における資料と突合等の情報処理の効率化等にも問題は及ぶ。さらに、国際化への対応も重要であり、その一環として、平成 15 年度の税制改正において、相手国の情報交換要請に対応するための新たな質問検査権が創設された。すなわち、今日のタックス・シェルターに対する対抗策は、税務行政における執行体制の強化も含めた、多角的、多面的なものでなければならないということであり、本論において提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」はその一部を担うものと位置づけられる。

タックス・シェルターに対する、このような多角的な取り組みを基本姿勢としつつ、本論が提唱する「タックス・シェルター登録・開示・資料保存制度案」の導入を行うことが、税負担の公平化、タックス・コンプライアンス向上、国家財政健全化、さらに租税専門家等の人的資源の有効活用等に資するものであることを主張して結論とする。

⁽³⁰⁹⁾ かかる主張については、山崎昇氏による「課税庁からみた国際的租税回避否認についての研究ノート-3 つの最高裁判決から学ぶ国際的租税回避への対応-」(税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006))708 頁以降を参照。

参考文献

【書籍】

1. 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 I』(信山社、2002)
2. 大崎満『国際的租税回避-その対抗策を中心として-』(大蔵省印刷局、1990)
3. 金子宏『租税法〔第12版〕』(弘文堂、2007)
4. 金子宏・木下和夫(監修)金子宏(編著)『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題〔2訂版〕』(税務経理協会、2001)
5. 川田剛『LLC・LLPの理論と税務-多様な事業体のすべて-』(財経詳報社、2005)
6. 川田剛『国際課税の基礎知識〔6訂版〕』(税務経理協会、2004)
7. 岸田貞夫「青色申告と税務行政」木下和夫・金子宏(監修)金子宏(編著)『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題〔2訂版〕』(税務経理協会、2001)
8. 岸田貞夫『現代税法解釈-手続法・実体法・争訟法における課題と考察-』(ぎょうせい、1992)
9. 北野弘久編『質問検査権の法理』(成文堂、1974)
10. 北野弘久『現代税法講義〔4訂版〕』(法律文化社、2005)
11. 北野弘久『税法原論〔第6版〕』(青林書院、2007)
12. 清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995)
13. 清永敬次『税法〔第7版〕』(ミネルヴァ書房、2007)
14. 吉良実『推計課税の法理-裁判例を中心として-』(中央経済社、1987)
15. 木村和夫・金子宏(監修)水野正一(編著)『資産課税の理論と課題〔改訂版〕』(税務経理協会、2005)
16. 小林秀太「タックス・シェルター意見書規制の意義に関する一考察」金子宏(編)『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
17. 小松芳明『逐条研究 日米租税条約』(税務経理協会、1989)
18. 小松芳昭『国際租税法講義』(税務経理協会、1995)
19. 佐藤英明『脱税と制裁』(弘文堂、1992)
20. 芝池義一・田中治・岡村忠生『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房、1995)
21. 住澤整ほか『ファイナンス別冊 平成17年度税制改正の解説』(財務省、2005)
22. 田中治「推計課税の本質論と総額主義」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実(編)『金子宏先生古希祝賀 公法学の法と政策(下)』(有斐閣、2000)
23. 田中二郎『租税法〔第3版〕』(有斐閣、1990)
24. 田辺昇『投資ファンドと税制』(弘文堂、2002)
25. 中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社、1961)
26. 中里実『金融取引と課税-金融革命下の租税法-』(有斐閣、1998)
27. 中里実『国際取引と課税-課税権の配分と国際的租税回避-〔オンデマンド版〕』(有斐閣、2001)
28. 中里実『タックス・シェルター』(有斐閣、2005)
29. 中里実『デフレ下の法人課税改革』(有斐閣、2003)
30. 中里実・神田秀樹(編著)『ビジネス・タックス』(有斐閣、2005)
31. 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏(編)『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)

32. 畠山武道・渡辺充『新版 租税法』（青林書院、2000）
33. 平野嘉秋『改訂増補版 新しい法人制度』（大蔵財務協会、2006）
34. 藤本幸彦・鬼頭朱実『投資ストラクチャーの税務〔改訂版〕』（税務経理協会、2005）
35. 本庄資『租税回避防止策-世界各国の挑戦-』（税務経理協会、1998）
36. 本庄資『国際租税計画』（税務経理協会、2000）
37. 本庄資・川田剛(編)中野百々造(著)『国際課税の理論と実務 第2巻 外国税額控除』（税務経理協会、2000）
38. 本庄資・川田剛(監修)川田剛(著)『国際課税の理論と実務 第4巻 タックス・ヘイブン対策税制 過少資本税制』（税務経理協会、2000）
39. 本庄資『国際的租税回避 基礎研究』（税務経理協会、2002）
40. 本庄資『アメリカン・タックスシェルター 基礎研究』（税務経理協会、2003）
41. 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』（大蔵財務協会、2004）
42. 本庄資『国境に消える税金』（税務経理協会、2004）
43. 本庄資(編著)・梅辻雅春・須藤一郎(共著)『タックス・シェルター 事例研究』（税務経理協会、2004）
44. 本庄資『国際租税法〔4訂版〕』（大蔵財務協会、2005）
45. 本庄資『新日米租税条約解釈研究〔基礎研究〕』（税務経理協会、2005）
46. 本庄資『アメリカ法人税法講義』（税務経理協会、2006）
47. 本庄資『アメリカの租税政策』（税務経理協会、2007）
48. 松尾直『租税手続法の現実』（高文堂出版社、1998）
49. 松沢智『租税処罰法』（有斐閣、1999）
50. 松沢智『租税手続法-租税正義実現のために-』（中央経済社、1997）
51. 水野忠恒『租税法〔第3版〕』（有斐閣、2007）
52. 宮谷俊胤「納税者番号制度論」木下和夫・金子宏(監修)金子宏(編著)『21世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題〔2訂版〕』（税務経理協会、2001）
53. 村井正『国際租税法の研究 国際的租税回避の理論と政策』（法研出版・育英堂、1990）
54. 村井正『租税法-理論と政策-〔第3版〕』（青林書院、2002）
55. 村井正『租税法と取引法』（清文社、2003）
56. ハッ尾順一『租税回避の事例研究〔改訂増補版〕』（清文社、2005）
57. 山川博樹『移転価格税制-二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に-』（税務研究会出版局、2007）
58. 渡辺徹也『企業取引と租税回避 租税回避行為への司法上および立法上の対応』（中央経済社、2002）
59. 渡邊博史(編)『税制改革』（大蔵財務協会、1988）
60. 渡辺裕康『ファイナンス課税』（有斐閣、2006）
61. Daniel N. Shaviro “Corporate Tax Shelters in a Global Economy” American Enterprise Institute for Public Policy Research, 2005
62. Myron S. Scholes(著)坂林孝郎(訳)『タックス・アンド・ビジネス・ストラテジー MBA 税務工学入門』（中央経済社、2001）

【雑誌・論文集】

1. 青山慶二「国際課税分野の現状と今後の展望」国際税務第 26 巻 1 号(2006/1)
2. 阿部康隆「資産・取引の完全な把握と税制・福祉の総合政策-納税者番号制度を含めて-」情報化と租税行政手続 租税法研究第 27 号(有斐閣、1999/10)
3. 石川欽也「米国の税務情報保護規定に関する歴史的考察-内国歳入法典第 6103 条の改正経緯の検討を中心に-」税務大学校論叢第 41 号(税務大学校、2003)
4. 一高龍司「タックス・シェルターへの米国の規制と我が国への応用可能性」ファイナンシャル・レビュー通巻第 84 号(財務省財務総合政策事務所、2006/6)
5. 一高龍司「LLP と租税回避の論点」租税研究第 668 号(日本租税研究協会、2005/7)
6. 石村耕治「アメリカの納税者番号制の現況」ジュリスト第 682 号(有斐閣、1979/1)
7. 石村耕治「具体化した納税者番号制度と税務行政の効率化」税理第 39 巻 4 号(ぎょうせい、1996/4)
8. 居邦邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方-日本版 LLP への対応を考慮に入れて-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)
9. 井上利之「租税回避とその否認」税務事例第 37 巻 1 号(財経詳報社、2005/1)
10. 今村 隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理第 42 巻 14 号(ぎょうせい、1999/11)
11. 今村 隆「租税回避行為の否認と契約解釈(2)」税理第 42 巻 15 号(ぎょうせい、1999/11)
12. 今村 隆「租税回避行為の否認と契約解釈(3)」税理第 43 巻 1 号(ぎょうせい、2000/1)
13. 今村 隆「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」税理第 43 巻 3 号(ぎょうせい、2000/3)
14. 今村 隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その 1)」租税研究第 684 号(日本租税研究協会、2006/10)
15. 今村 隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その 2)」租税研究第 686 号(日本租税研究協会、2006/12)
16. 岩崎政明「租税制度における行政手続の課題」ジュリスト第 1304 号(有斐閣、2006/1・1-15 合併号)
17. 岩田陽子「納税者番号制度の導入と金融所得課税」調査と情報 ISSUE BRIEF 第 475 号(国立国会図書館、2005)
18. 宇賀克也「情報公開法案をめぐる議論と税務行政」税理第 41 巻 6 号(ぎょうせい、1998/6)
19. 宇賀克也「税務情報に係る情報公開法の施行の影響」税理第 44 巻 4 号(ぎょうせい、2001/4)
20. 内山 繁「租税回避行為否認論に関する一考察-私法上の法律構成による否認論の批判的検討を中心として-」専修法研論集第 39 号(専修大学大学院神田学友会、2006)
21. 占部裕典「租税回避に対する新たなアプローチの分析」税法学第 546 号(清文社、2001/11)
22. 占部裕典「外国税額控除制度の濫用形態とその規制-控除余裕枠の利用と経済的利益テスト-」総合税制研究第 7 号(清文社、1999/4)
23. 占部裕典「資料情報制度-現行制度の法的評価と今後の課題-」情報化と租税行政手続 租税法研究第 27 号(有斐閣 1999/10)
24. 占部裕典「最近の裁判例にみる「租税回避行為の否認」の現状と課題」租税研究第 671 号(日本租税研究協会、2005/9)
25. 遠藤克博「匿名組合をめぐる国際課税問題-日本版タックス・シェルターに係る税務調査上の論点-」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)

26. 大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界-最近の課税事例にみる混迷化の本質-」税理第 44 巻 4 号(ぎょうせい、2001/4)
27. 岡村忠生「タックス・シェルターの構造とその規制」法學論叢第 136 巻 4・5・6 号清永敬次教授還暦 祝賀記念号(京都大学法學會、1995/3)
28. 小原昇「有限責任事業組合契約制度の課税上の取扱いについて」租税研究第 673 号(日本租税研究協会、2005/12)
29. 加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等-納税者のコンプライアンス向上の観点から-」税務 大学校論叢第 44 号(税務大学校、2004)
30. 金子和弘「フィルムリース事件と「事実認定による否認」」ジュリスト第 1261 号(有斐閣、2004/1)
31. 金子宏「租税法と私法-借用概念及び租税回避について-」租税法と私法 租税法研究第 6 号(有 斐閣、1978/10)
32. 川田剛「IRS 改革、その後-最近の状況等」国際税制研究第 3 号(清文社、1999/10)
33. 川田剛(監修)ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所-神田橋法律事務所「欧米諸国における 主要租税判例の紹介 第 32 回 タックス・シェルターのプロモーターへの召喚状発出-IRS vs 大 手会計事務所-」税務事例第 37 巻 4 号(財經詳報社、2005/4)
34. 川田剛(監修)ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所-神田橋法律事務所「欧米諸国における 主要租税判例の紹介 第 29 回 タックス・シェルター-その 1(Krause 事案、Provizer 事案および ASA Investing 事案)」税務事例第 37 巻 1 号(財經詳報社、2005/1)
35. 川田剛(監修)ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所-神田橋法律事務所「欧米諸国におけ る主要租税判例の紹介 第 30 回 タックス・シェルター-その 2」税務事例第 37 巻 2 号(財經詳報 社、2005/2)
36. 川田剛(監修)ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所-神田橋法律事務所「欧米諸国におけ る主要租税判例の紹介 第 31 回 タックス・シェルター-その 3(濫用規制)」税務事例第 37 巻 3 号 (財經詳報社、2005/3)
37. 川田剛「米国における租税回避の現状と当局の取り組み-財務省オルソン次官補(租税政策担 当)証言より-」国際税務第 24 巻 3 号(国際税務研究会、2005/12)
38. 川田剛「米国における租税回避の現状と当局の取り組み(その 2)-KPMG との関連で-」国際税務 第 25 巻 12 号(国際税務研究会、2005/12)
39. 川田剛「米国租税回避防止策の動向」国際税制研究第 11 号(清文社、2003/10)
40. 川田剛「米国における租税回避および脱税の現状 多様な事業体を利用した事例を中心に-IRS 長官の議会証言および査察部の緊急レポートから-」国際税務第 25 巻 4 号(国際税務研究会、 2005/4)
41. 川田剛「外国税額控除余裕枠利用の是非に関する大阪高裁判決について」国際税務第 23 巻 9 号 (国際税務研究会、2003/9)
42. 川端康之「最近の最高裁租税判例について」国際税務通巻 305 号(国際税務研究会、2006/9)
43. 木村弘之亮「西ドイツにおける租税秘密」所得税・法人税の課税ベース 租税法研究第 17 号(有斐閣、 1989/10)
44. 木村弘之亮「重加算税」日税研論集第 13 号 加算税制度(日本税務研究センター、1990)
45. 小林博志「税務行政訴訟における主張責任、証明責任」日税研論集第 43 号 税務行政訴訟(日本税 務研究センター、2000)
46. 小柳誠「税務訴訟における立証責任-裁判例の検討を通して-」税務大学校論叢第 50 号(税務大

- 学校、2006)
47. 権田和雄「コンプライアンス基盤整備のための租税回避行為のペナルティ体系の考え方-租税回避犯の特質からの考察-」税務大学校論叢第 51 号(税務大学校、2006)
 48. 酒井克彦「米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティス(上)-節税商品取引における租税専門家の役割-」税経通信第 59 卷 13 号(税務経理協会、2004/11)
 49. 酒井克彦「タックス・シェルターの販売に関与する米国租税専門家の責任(1)」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)
 50. 酒井克彦「米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティス(下)-節税商品取引における租税専門家の役割-」税経通信第 59 卷 14 号(税務経理協会、2004/12)
 51. 酒井克彦「匿名組合契約に基づく分配金に係る所得区分-いわゆる航空機リース事件の検討を契機として-」税大ジャーナル 2 号(税務大学校、2005/7)
 52. 坂本英之「外国子会社の有利価額による第三者割当増資により当該外国子会社の親会社から第三者へ外国子会社株式の資産価値が移転したことが法人税法 22 条 2 項の無償取引とされた事例(旺文社事件)」税研第 21 卷 6 号(日本税務研究センター、2006/5)
 53. 作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分の移転についての課税上の取扱いについて(オープンシャ・ホールディング事件)最高裁平成 18 年 1 月 24 日 第三小法廷判決(平成 16 年(行ヒ)第 128 号法人税更正処分等取消請求事件)」税大ジャーナル 4 号(税務大学校、2006/11)
 54. 作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分の移転についての課税上の取扱いについて(オープンシャ・ホールディング事件)平成 16 年 1 月 28 日 東京高裁判決(平成 14 年(行コ)第 1 号法人税更正処分等取消請求控訴事件)」税大ジャーナル 2 号(税務大学校、2005/7)
 55. 志賀 櫻「外国税額控除余裕枠を利用する租税回避-最高裁平成 17 年 12 月 19 日第 2 小法定判決に関連して-」税務事例第 38 卷 7 号(財経詳報社、2006/7)
 56. 品川芳宣「不況期における租税収入の確保と税務調査のあり方」税理第 41 卷 6 号(ぎょうせい、1998/5)
 57. 品川芳宣「租税回避否認の法理と問題点-最近の学説、裁判例からの検討-」租税研究大会記録第 56 回(日本租税研究協会、2005/3)
 58. 品川芳宣「オープンシャホールディング事件の最高裁判決」税研第 21 卷 6 号(日本税務研究センター、2006/5)
 59. 品川芳宣「任意組合を利用した航空機リースに係る損失の損益通算と禁止措置 名古屋地裁平成 15 年(行ウ)第 26 号-31 号 平成 16 年 10 月 28 日判決」税研第 21 卷 6 号(日本税務研究センター、2005/5)
 60. 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認-両者の関係と私法上の契約を否認できる限界-」税理第 49 卷 15 号(ぎょうせい、2006/12)
 61. 菅原 計「税務行政に対する裁量権の縮小化と覇拘性の原理」経営論集第 56 号(東洋大学経営学部、2002)
 62. 菅原 計「実質課税主義の虚構性」経営論集第 59 号 小野弓郎教授退任記念号(東洋大学経営学部、2002)
 63. 菅原 計「タックス・コンプライアンス・リスクに対応するクリエイティブ・タックス・マネジメント」経営力創成研究第 2 卷 1 号(東洋大学経営力創成研究センター、2006)
 64. 杉村良夫「投資ファンド及びその投資家に対する税制の研究-村上ファンドに関する一連の報道による事例を参考として-」名経法学第 21 号(名古屋経済大学法学会、2007/1)

65. 杉村良夫「日本における脱税に対する処罰及び制裁の研究」名経法学第 22 号(名古屋経済大学法学会、2007/3)
66. 首藤重幸「税務情報の公開と保護」租税法研究第 27 号情報化と租税行政手続(有斐閣、1999/10)
67. 高市邦仁「有限責任事業組合(LLP)制度の創設について」国際税制研究第 14 号(2005/4、清文社)
68. 高倉明「損益通算制度について-タックス・シェルターへの対応を含めて-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)
69. 高橋祐介「租税法律不遡及の原則についての一考察」総合税制研究第 11 号(2003/1、清文社)
70. 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集第 14 巻 租税回避行為(日本税務研究センター、1990)
71. 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学第 546 号(清文社、2001/11)
72. 田中舘照橋「納税者番号制の導入とプライバシーの保護」税理第 32 巻 17 号(ぎょうせい、1989/12)
73. 田名後正範「所得税法・租税特別措置法等(所得税関係)の改正について」税経通信 6 月臨時増刊(税務経理協会、2005/6)
74. 辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」税経通信第 62 巻 16 号(税務経理協会、2007/2)
75. 中江博行「民法上の組合を利用した映画フィルムリースにつき減価償却費の計上が否認された事例」税務事例第 37 巻 11 号(財経詳報社、2005/11)
76. 中里実「タックス・シェルターと租税回避行為否認」税研第 14 巻 83 号(日本税務研究センター、1999/1)
77. 中里実「租税回避の概念は必要か」税研第 22 巻 1 号(日本税務研究センター、2006/6)
78. 中里実「タックス・シェルター対抗策」税研第 21 巻 6 号(日本税務研究センター、2006/5)
79. 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上)」ジュリスト第 1169 号(有斐閣、1999/12)
80. 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(下)」ジュリスト第 1171 号(有斐閣、2000/2)
81. 中村秀雄「青色申告承認取消の法理」税務大学校論叢第 34 号(税務大学校、1999)
82. 中山清「IRS-改革のもたらしたものと最近の課題」国際税務第 27 巻 5 号(国際税務研究会、2007/5)
83. 成道秀雄「有限責任事業組合の税務」税務事例研究第 90 巻(日本税務研究センター、2006/3)
84. 林宏昭「アメリカにおける税制改革論-税制改革諮問会議のレポートより-」国際税制研究、第 17 号(清文社、2006/11)
85. 平川忠雄「租税回避行為の類型」日税研論集第 14 巻 租税回避行為(日本税務研究センター、1990)
86. 平川雄士「外国税額控除の余裕枠の流用が制度の濫用とされた控除が否定された事例 最高裁平成 17 年 12 月 19 日 第二小法定判決」税研第 21 巻 5 号(日本税務研究センター、2006/3)
87. 平野嘉秋「租税回避行為とその規制策に関する一考察(一完)-タックス・シェルターを素材としての日米比較-」税務大学校論叢第 25 号(税務大学校、1995)
88. 平野嘉秋「租税回避行為とその規制策に関する一考察(二完)-タックス・シェルターを素材としての日米比較-」税務大学校論叢第 26 号(税務大学校、1996)
89. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点① タックス・シェルターの構造と法規制」税務弘報第 50 巻 9 号(中央経済社、2002/8)
90. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点② タックス・シェルターの仕組みと特徴」税務

- 弘報第 50 卷 10 号(中央経済社、2002/9)
91. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点③ 米国におけるタックス・シェルターの法規制等の変遷」税務弘報第 50 卷 15 号(中央経済社、2002/12)
 92. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点④ タックス・シェルター規制策の日米比較(上)」税務弘報第 51 卷 2 号(中央経済社、2003/2)
 93. 平野嘉秋「タックス・シェルターの仕組みと問題点(最終回) タックス・シェルター規制策の日米比較(下)」税務弘報第 51 卷 4 号(中央経済社、2003/4)
 94. 藤曲武美「第三者有利発行増資と法人税法22条2項-旺文社事件-」税経通信第57巻4号(税務経理協会、2002/4)
 95. 藤巻一男「クロスボーダー取引の拡大・変容と質問検査権の行使等に関する研究」税務大学校論叢第46巻(税務大学校、2004)
 96. 渕 圭 吾「フィルムリースを用いた偽装行為と事実認定」ジュリスト第1165号(有斐閣、1999/10)
 97. 細 川 健「任意組合を利用した租税回避行為-平成 16 年 10 月 28 日名古屋地裁判決(航空機リース事件)を題材にして-」税務弘報第 53 卷 2 号(中央経済社、2005/2)
 98. 本 庄 資「米国のタックス・シェルターについて」租税研究第 671 号(日本租税研究協会、2005/9)
 99. 本 庄 資「国家戦略として税務行政の法執行能力を強化する必要性」税大ジャーナル1号(税務大学校、2005/4)
 100. 本 庄 資「米国租税回避をめぐる税務上の諸問題」国際税制研究第 12 号(清文社、2005/4)
 101. 本 庄 資「アメリカにおける租税回避取引に対抗するための理論と個別的否認規定の展開①」国際税務第 23 卷 3 号(国際税務研究会、2003/3)
 102. 本 庄 資「アメリカにおける租税回避取引に対抗するための理論と個別的否認規定の展開②」国際税務第 23 卷 4 号(国際税務研究会、2003/4)
 103. 本 庄 資「アメリカにおける租税回避取引に対抗するための理論と個別的否認規定の展開③」国際税務第 23 卷 5 号(国際税務研究会、2003/5)
 104. 本 庄 資「アメリカのタックス・シェルター対抗措置の強化」国際税務第 23 卷 1 号(国際税務研究会、2003/1)
 105. 本 庄 資「金融機関を通じないマネーロンダリングをめぐる税務上の諸問題-地下経済との対決を迫る-」国際税制研究第 13 号(清文社、2004/10)
 106. 本 庄 資「ブッシュ政権の租税政策タックス・シェルター対抗措置による税収確保(1)」税経通信第 60 卷 11 号(税務経理協会、2005/9)
 107. 本 庄 資「外国税額控除余裕枠の利用による租税回避事案に鉄槌を下した最高裁判決」税経通信第 57 卷 6 号(税務経理協会、2006/6)
 108. 本 庄 資「国際的租税回避におけるアコモデーション・パーティ・スキームとその防止策」租税研究第 682 号(日本租税研究協会、2006/8)
 109. 本 庄 資「租税判例研究第 418 回 外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト第 1336 号(有斐閣、102007/6)
 110. 本 庄 資「日本におけるタックス・ギャップ縮小戦略の設計図 米国のタックス・ギャップ研究と対策を中心として」租税研究第 694 号(日本租税研究協会、2007/8)
 111. 本 庄 資「「納税者との合意」、「和解」を税務調査に導入できるか-税務調査から租税争訟解決までにみる米国の納税者権利保護と税務行政効率化のマリアージュを参考として-」税経通信第 63 卷 2 号(税務経理協会、2008/2)

112. 増田 晋「映画フィルムリース事件に関する最高裁判決の検討」税理第 49 巻 10 号(ぎょうせい、2006/7)
113. 松浦 剛「コンプライアンス基盤整備のための租税回避行為等のペナルティ体系の考え方」税務大学校論叢第 51 号(税務大学校、2006)
114. 松田直樹「北米諸国の租税専門家に対する監督体制の強化-米・加のタックス・シェルター対策の比較-」税大ジャーナル 1 号(税務大学校、2005/4)
115. 松田直樹「最近の国際課税を巡る諸問題 第 60 回 IFA 総会-主なテーマを巡る議論の評釈と論考-」税大ジャーナル 4 号(税務大学校、2005/4)
116. 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国際入庁の対応策(1)-」国際税務第 25 巻 4 号(国際税務研究会、2005/4)
117. 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国際入庁の対応策(2)-」国際税務第 25 巻 5 号(国際税務研究会、2005/5)
118. 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国際入庁の対応策(3)-」国際税務第 25 巻 7 号(国際税務研究会、2005/7)
119. 松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)-米国内国際入庁の対応策(4)-」国際税務第 25 巻 9 号(国際税務研究会、2005/9)
120. 松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察-租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)
121. 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察-「私法上の法律構成による否認」論の功罪-」税法学第 553 号(清文社、2005/5)
122. 松丸憲司「租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方」税務大学校論叢第 51 号(税務大学校、2006)
123. 水野忠恒「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」国際税務第 23 巻 3 号(国際税務研究会、2003/3)
124. 水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓「租税判例百選〔第 4 版〕」(有斐閣、2005/10)
125. 宮谷俊胤「加算税に関する「正当な理由」について」シュトイエル第 200 号(税法研究所、1978/11)
126. 百瀬智浩「審判の対象物としての IRS の調査手続-米国における納税者権利保護の実態の一端-」税務大学校論叢第 34 号(税務大学校、1999)
127. 森信茂樹「米国の法人タックス・シェルター問題とわが国へのインプリケーション」国際税制研究第 15 号(清文社、2005/12)
128. 森信茂樹「新会社法と租税回避問題-三角合併を中心に-」ファイナンシャル・レビュー通巻第 84 号(財務省財務総合政策研究所、2006/7)
129. 森 浩 明「米国の租税徴収制度について-内国歳入庁 (IRS) 改革法下の徴収制度-」税務大学校論叢第 40 号(税務大学校、2002)
130. 安岡克美「租税回避行為の否認のあり方について-任意組合等を利用した租税回避スキームを中心として-」税務大学校論叢第 39 号(税務大学校、2002)
131. ハッ尾順「租税回避とその否認基準の検討-具体的事例から租税回避の否認基準を考察する-」租税研究第 665 号(日本租税研究協会、2005/3)
132. 矢内一好「タックス・シェルター対策」税務事例第 37 巻 9 号(財経詳報社、2005/9)
133. 山川博樹「国際課税の現状と課題(第 3 回)」租税研究第 660 号(日本租税研究協会、2004/10)
134. 山岸哲也「2004 年米国雇用創出法」国際税務第 25 巻 1 号(国際税務研究会、2005/1)

135. 山崎 昇「課税庁からみた国際的租税回避否認についての研究ノート-3 つの最高裁判決から学ぶ国際的租税回避への対応-」税務大学校論叢第 52 号(税務大学校、2006)
136. 山本守之「不確定概念に関する事例」税務事例研究第 50 巻(日本税務研究センター、1999/7)
137. 渡辺智之「租税回避をめぐる問題点」租税研究第 672 号(日本租税研究協会、2005/10)
138. 渡辺智之「租税回避の経済学: 不完備契約としての租税法」ファイナンシャル・レビュー通巻第 68 号(財務省財務総合政策研究所、2003/12)
139. Daniel N. Shaviro “Symposium on Corpoptate Tax Shelters, Part II : Commentary: Evaluating the Social Costs of Corporate Tax Shelters” *55 Tax Law Review* 445, 2002
140. David M.Schizer “Frictions as a Constraint on Tax Planning” *Columbia Law Review Vol. 101 No. 6*, Columbia Law Review Association, Oct 2001
141. Mark P.Gergen “The Logic of Deterrence: Corporate Tax Shelters” *55 Tax Law Review* 255, 2001

【その他】

1. 「第 55 回 事務年報 平成 17 年度」(国税庁、2007)
2. 「第 123 回 国税庁統計年報書 平成 9 年度版」(国税庁長官官房企画課、1999/5)
3. 「第 124 回 国税庁統計年報書 平成 10 年度版」(国税庁長官官房企画課、2000/5)
4. 「第 125 回 国税庁統計年報書 平成 11 年度版」(国税庁長官官房企画課、2001/5)
5. 「第 126 回 国税庁統計年報書 平成 12 年度版」(国税庁長官官房企画課、2002/5)
6. 「第 127 回 国税庁統計年報書 平成 13 年度版」(国税庁長官官房企画課、2003/5)
7. 「第 128 回 国税庁統計年報書 平成 14 年度版」(国税庁長官官房企画課、2004/5)
8. 「第 129 回 国税庁統計年報書 平成 15 年度版」(国税庁長官官房企画課、2005/5)
9. 「第 130 回 国税庁統計年報書 平成 16 年度版」(国税庁長官官房企画課、2006/5)
10. 「第 131 回 国税庁統計年報書 平成 17 年度版」(国税庁長官官房企画課、2007/5)
11. 「「国際的租税回避スキーム解明 PT」の設置について」(東京国税局、2002/2)
12. 「附録 国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)」(税制調査会、1961/7)
13. 「有限責任事業組合(LLP)制度の創設について」(経済産業政策局産業組織課、2006/5)
14. ロナルド・パールマン「米国レーガン政権下における税制改革の経験」(税制調査会総会、2002/3)
15. “*A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap*” US Department of the Treasury Office of Tax Policy, Sep 2006
16. “*Disclosure of Direct(IT, CGT, and CT)*” United kingdom HM Revenue & Customs (HMRC), Jul 2005
17. “*Disclosure of Tax Avoidance Schemes Income tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax and Stamp Duty Land Tax*” United kingdom HM Revenue & Customs (HMRC), Jun 2006
18. “*Expantion of Joint International Tax Shelter Information Centre (JITSIC)*” Australian Taxation Office, Sep 2007
19. “*Joint International Tax Shelter Information Centre Expands and Opens a Second Office in the United Kingdom IR-2007-104*” US Internal Revenue service, May 2007
20. “*Open Wide for More Disclosure International Tax Review*” Euromoney Institutional Investor PLC, Jun 2006
21. “*Prepared Testimony of Commissioner of Internal Revenue Before the senate finance*

- committee hearing on corporate tax shelters*” Mark W.Everson, US Internal Revenue service, Oct 2003
22. *“Regulatory Impact Assessment for Ensuring Compliance with the Tax Avoidance Disclosure Regime”* United kingdom HM Revenue & Customs, Mar 2007
 23. *“Report of the Auditor General (Chapter 11 11.59)”* Office of Auditor General of Canada, May 1996
 24. *“Tax Avoidance Schemes Regulations 2006 (SI2006/1543, 1544)”* United Kingdom HM Revenue & Customs, Jun 2007
 25. *“Tax Gap Figures”* US Internal Revenue Service (IRS), Mar 2005
 26. *“Technical Explanation of Tax Shelter Transparency Act”* US Senate Committee on Finance, May 2002
 27. *“The Problem of Corporate Tax Shelters”* US Department of the Treasury, Jul 1999
 28. *“What is a Tax Shelter?”* Canada Revenue Agency, Jan 1998

確定決算基準の今日的課題

村 上 裕 樹

「確定決算基準の今日的課題」

1. テーマ研究概要

1. 本稿の目的

わが国においては、企業をとりまく法律として、法人税法、会社法(旧商法)、金融商品取引法(証券取引法)がある。かつては、「トライアングル体制」と呼ばれる密接な相互関係が築かれ、三者間での調整が行われてきた。しかし、平成9年の橋本内閣の時に、「会計ビッグバン」と呼ばれる我が国の会計基準の国際化が始まり、商法や法人税法にも多大な影響を与え、大規模な改正が行われてきた。商法は、従来の商法第2編会社が独立して会社法となり、利益計算規定にも大きな改正が行われ、金融商品取引法会計における利益計算との差はなくなってきたといえる。また、法人税法においても、引当金制度の見直し、組織再編税制、連結納税制度の創設等の大きな改正が行われた。

今日では、金融商品取引法会計と会社法会計は密接な関係があり、法人税法会計はこれとは一線を画する関係となっているといえる。このような歴史的変遷を経て、法人税法とこの両者をつなぐ計算規定としての確定決算基準のあり方が問題となっているので、現状での問題点と今後のあり方について検討していく。

2. 本稿の内容

第1章 確定決算基準の現状

本章では、まず確定決算基準について意義を明確にし、次いで制度の沿革について考察した。これらを踏まえ、わが国の確定決算基準と諸外国の制度の比較について検討した。

確定決算基準とは、形式的意義は法人が「確定した決算」(株主総会等で承認された決算)に基づき法人税を確定申告することが義務付けられていることである。実質的意義は、確定決算において採用した会計処理が、適正なものであり、かつ、税法上も許容されるものであるならば、その計算を所得計算の上で変更してはならず、申告調整は許されないことを意味することである。この根

拠となる規定は、法人税法74条1項、22条4項、そして損金経理要件である。

第2章 確定決算基準の論拠と機能

まず確定決算基準の前提として、課税所得の計算構造について検討し、そこから確定決算基準の採用論拠を求め、さらに確定決算基準の機能について検討した。また、確定決算基準は、他の制度会計との係わりで重要であるため、その関係について検討した。

わが国では商事財務諸表の利益を基に、それに申告調整を行う形で課税所得が算定される。つまり、商事財務諸表と税務財務諸表がリンクしており、結合財務諸表説が採用されていることがわかる。また、確定決算基準が採用されることから導かれる利点は、便宜上、課税の安定性、真実性等が挙げられ、これらは確定決算基準を採用する論拠となる。

第3章 確定決算基準における諸問題

本章では、確定決算基準においての問題を挙げている。

まず、損金経理要件と逆基準性の問題点については、逆基準性はある一定の解決が図られていると考えられる。しかし、損金経理要件については、平成19年度の減価償却制度改正のように、確定決算基準の存在自体に大きな疑問を投げかける問題がある。会社法上の相当な償却との関係で、新しく認められた定率法による償却額が、損金経理を課したままでは問題となる。

また、確定決算基準を問題とするときに挙げられる問題点については、主として、企業側からの経営政策上等の問題点が大きく、本質的な確定決算基準の問題点ではないと考えた。ここでは、確定決算基準との係わりで、国際競争、中小企業、粉飾決算そして、確定決算基準が採用されていない場合についての問題を検討した。

第4章 確定決算基準のあり方

今日では、確定決算基準について取り上げられている問題点の多くは、確定決算基準本来の問題点ではなく、国家的財政政策や、企業の経営政策上、確定決算基準の存在が問題視されるため、これらの観点から確定決算基準を非難し

ていることが多い。確定決算基準の本来の問題点は、トライアングル体制が崩壊してしまっているところにある。確定決算基準は、法人税法会計だけではなく、制度会計全体に利益のある制度であることが、税効果会計や企業利益の信頼性の担保の観点から証明できる。そのため、確定決算基準を維持・拡充していくためには、三者が離れてしまっている制度会計を修復することが重要であり、これは、確定決算基準を修復することなのである。

目次

序章 確定決算基準の今日的課題について	5
第1章 確定決算基準の現状	6
第1節 確定決算基準の意義	6
1. 企業会計と法人税法の関係	6
2. 確定決算基準の形式的意義	7
3. 確定決算基準の実質的意義	9
4. 確定決算基準と法人税法 22 条 4 項	11
第2節 確定決算基準の沿革	15
1. 法人税法の創設から昭和14年	15
2. 昭和15年から昭和39年	16
3. 昭和40年から今日に至るまで	19
第3節 主要国の課税所得計算の制度概要	23
1. ドイツ	23
1) ドイツの課税所得と企業利益の関係	23
2) 「基準性原則」の問題点	25
3) 課税所得と企業利益の関係のドイツと日本の異同	26
2. アメリカ	27
1) アメリカの課税所得と企業利益の関係	27
2) 日本との差異	30
第2章 確定決算基準の論拠と機能	33
第1節 課税所得の計算構造	33
1. 課税所得の計算方法	33
1) 課税所得計算の3方法	33
2) 商事財務諸表説	33
3) 税務財務諸表説	34
4) 結合財務諸表説	36
2. 3説の総合的検討	37
第2節 確定決算基準の採用論拠と機能	39
1. 確定決算基準の採用論拠	39

2. 確定決算基準の機能	42
1) 財務諸表制度の統一化	42
2) 確定決算基準の規制範囲	43
第3節 企業会計との関係	46
1. トライアングル体制	46
1) 法人税法会計	46
2) 金融商品取引法会計	46
3) 会社法会計	47
4) トライアングル体制	47
2. トライアングル体制の根拠と問題点	49
1) トライアングル体制の根拠	49
2) 「公正処理基準」と他の制度会計比較	50
3) トライアングル体制からの問題点	51
第3章 確定決算基準における諸問題	55
第1節 逆基準性	55
1. 確定決算への介入	55
1) 所得計算における申告調整	55
2) 直接的介入	56
3) 間接的介入	60
4) 逆基準性	62
第2節 特定経理要件の是非	64
1. 損金経理の問題点	64
2. その他の経理要件	65
1) 法人税法で要求されている経理	65
2) 益金経理	66
第3節 確定決算基準のその他の問題	68
1. 経理要件以外の問題	68
1) 国際競争と法人税	68
2) 中小会社と確定決算基準の問題	69
3) 粉飾決算と確定決算基準の問題	70

2. 確定決算基準を廃止した場合の問題	71
第4章 確定決算基準のあり方	73
第1節 現状における考察 ―問題の所在―	73
1. 損金経理と逆基準性	73
2. 確定決算基準と税効果会計	74
第2節 今後の確定決算基準のあり方	76
参考文献	80

凡例

本稿において引用している法令等の略語は、次による。

通法・・・・・・・・・・国税通則法

法・・・・・・・・・・法人税法

令・・・・・・・・・・法人税法施行令

法基通・・・・・・・・法人税基本通達

所法・・・・・・・・・・所得税法

商・・・・・・・・・・商法

会・・・・・・・・・・会社法

判例時報・・・・・・・・判例時報(法務省)

刑集・・・・・・・・・・刑事判例集

本稿において引用している法令の条文番号の記載は、次の例による。

法人税法 22 条 3 項 1 号・・・・・・・・法 22③一

序章 確定決算基準の今日的課題について

法人税の納税義務者は、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。」(法4①)と定められている。また、内国法人とは、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」(法2三)と定められており、内国法人の課税所得の範囲は、「各事業年度所得について各事業年度の所得に対する法人税を…課する。」と定められている。この内国法人の範囲は、医療法人や宗教法人等まで含み、対象とする範囲は広い。

これに対して、会社法では、その1条で「会社の設立、組織、運営及び管理については、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、この法律に定めるところによる。」と定め、会社とは、「会社とは株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社をいう。」(会2一)と定め、「会社は、法人とする」(会3)と定めている。かくして、法人税法上の「法人」には、会社法上の「会社」も当然含まれることになる。そして、それぞれの法律において計算規定が設けられているが、両者の関係が問題となる。また、会社は、その資金調達等に関連して、金融商品取引法の規制を受けることになる。

このように、わが国においては、企業をとりまく法律として、法人税法、会社法(旧商法)、金融商品取引法(証券取引法)があり、その三者間の関係が問題となる。かつては、「トライアングル体制」と呼ばれる密接な相互関係が築かれ、三者間での調整が行われてきた。

しかし、平成9年の橋本内閣の時に、「会計ビッグバン」と呼ばれる我が国の会計基準の国際化が始まり商法や法人税法にも多大な影響を与え、大規模な改正が行われてきた。そして、商法については、従来の商法第2編会社が独立して会社法となった。また、会社法の利益計算規定にも大きな改正が行われ、金融商品取引法会計における利益計算と大きな差はなくなってきているといえる。また、法人税法においても、引当金制度の見直し、組織再編税制、連結納税制度の創設等の大きな改正が行われた。

今日では、金融商品取引法会計と会社法会計は密接な関係があり、法人税法会計はこれとは一線を画する関係となっているといえる。このような歴史的変遷を経て、法人税法とこの両者をつなぐ計算規定としての確定決算基準のあり方が問題となっているので、現状での問題点と今後のあり方について検討していく。

第 1 章 確定決算基準の現状

第 1 節 確定決算基準の意義

1. 企業会計と法人税法の関係

法人税法 21 条は、「内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とする。」と定め、法人税法の課税物件が法人の所得であり、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額であることを明らかにしている。そして、法人税法 22 条 1 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と定め、法人の所得が益金の額と損金の額の差額であり、法人の事業活動の成果を意味している。他方、企業会計では、企業の利益は、基本的には損益法¹によって計算されるので、法人税法上の所得計算と共通性があるといえる。

つまり、法人税法上の課税所得は、法人税法 22 条を基本規定として計算されることとなるが、企業会計²の利益計算と密接に関係している。例を挙げると、減価償却については、「内国法人の各事業年度終了の時ににおいて有する減価償却資産につきその償却費として第 22 条第 3 項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却方法に達するまでの金額とする。」(法 31①)と定めてあるように、法人税法では損金算入限度額を規定するものの、減価償却費が会社法

¹ 損益法とは帳簿記録に基づき 1 会計期間の収益から費用を差し引いて期間損益を計算する方法である。他には、実地調査に基づき決定された期末資本から期首資本を差し引いて期間損益を計算する財産法がある。

² 「企業会計」とは、制度会計としての金融商品取引法会計(商品取引法会計)、会社法会計(旧商法会計)、法人税法会計の三者を企業会計と呼ぶこともできる。しかし、会社法会計(旧商法会計)になり、商法の中から会社法が独立して制定されたことで、金融商品取引法会計(証券取引法会計)との差異が小さくなってきているため、本稿では、「企業会計」とはこの両者を合わせた会計のことを示すとする。

ただし、金融商品取引法会計(証券取引法会計)による企業内容の開示が要求されている会社は限られており、会社法会計による計算書類等の開示が要求されている会社の一部であり、また、法人税法の納税義務者のすべてが会社法の規定の適用を受けるわけではないが、大多数の法人(会社)は、会社法の規定にしたがった決算を行うことを要求されているため、会社法会計と法人税法会計は密接な関係があるといえる。

上の利益計算規定において費用又は損失として処理されていない限り法人税法における課税所得金額の計算上、損金の額として認められないということである。

このように、企業会計と法人税法は、密接な関係がある。そして、この両者をつなぐ関係として、確定決算基準がある。すなわち、確定決算基準とは、「法人の各事業年度の所得の金額の計算の基礎となる益金の額及び損金の額は、原則として、法人の商事上の確定決算における経理が、適正な計算基準に従ったものであり、かつ、税法の定める要件を満たすものである限り、当該確定決算の基礎となった損金の額によることとし、別段の定め等の事由により当該確定決算の経理と相容れない事項については、申告書上で調整され、各事業年度の所得金額が計算されることになる。かかる課税所得の計算構造」³といえる。

この確定決算基準の内容を構成するものとしては、3つ挙げられる。具体的には、①法人税法 74 条 1 項、②損金経理要件、③法人税法 22 条 4 項である。

2. 確定決算基準の形式的意義

法人税法 74 条 1 項は、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から 2 月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければいけない。」と規定している。この「確定した決算に基づき…申告書を提出」とは、「法人が、その決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続きによる承認を得た後、その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得の金額及び当該利益の計算と当該所得の計算との差異を申告書において表現することを意味する」⁴と解されている⁵。

³ 品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局 1982 年 159 頁

⁴ 旧通達昭和 40 年直審(法)84「10」(1)

⁵ 昭和 32 年基通 1-130 において

317 には、決算確定の日とは「その事業年度の決算を承認した株主総会終結の日又は総社員の同意の日」とある。

315 には、旧法人税法 18 条又は 21 条の「その確定した決算に基づく申告」とは、株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類を基礎として申告するのであるから、申告に当たっては次のようなことに注意しなければならない。

- (一) 資産の評価損益及び減価償却の金額は、原則として株主総会の承認又は総社員の同意を得た金額に限るのであるから申告書においてその資産の評価損益及び減価償却の金額を増減することはできない。
- (二) 税務計算上繰延資産として整理することを認められているものについて、株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類に資産として計上したときは、申告書において損金として所得金額から除算することができない。

この「確定した決算」とは、旧商法では、283条において「取締役ハ第281条第1項各号ニ掲ゲルモノヲ定時総会ニ提出シテ…其ノ承認ヲ求ムルコトヲ要ス」としていた。会社法においても、438条2項において、「前項の規定により提出され、又は提供された計算書類は、定時株主総会の承認を受けなければならない」⁶とされている。

この場合、旧商法281条1項に掲げるものは、貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益の処分又は損失の処理に関する議案である。これに対して、会社法438条2項における計算書類とは、435条2項かつこ書より「貸借対照表、損益計算書そのた株式会社の財産および損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるものをいう」とされており、具体的には、会社計算規則91条1項にある株主資本等変動計算書と個別注記表がある⁸。

この「確定した決算に基づき…申告書を提出」(法74①)することが義務付けられ、株主総会等で承認された確定決算に基づいて税法規定の所得金額の計算を行い確定決算による利益金額と当該所得の各金額の差異及び所得の金額を申告書において表現(調整)することが、確定決算基準の形式的意義である。

⁶ この確定した決算について武田昌輔「法人税申告に関する研究(二)確定申告と申告調整」会計第71巻第6号84頁では、株主総会等を開催しないような閉鎖的企業も旧商法上含まれており、また、このような企業がわが国では多数を占めていることについて、「このような企業は実質的には、株主総会または社員総会を開催したと同一の事情にあると認める場合も存するので、一つの考え方としては代表者の責任によって財務諸表が作成され、かつ、提出されている限りこれを便宜確定した決算によったものとみなして取り扱うことも可能であろう。このように考えれば、『確定した決算』を商法による形式ならびに実態を有するもののみとする杓子定規的解釈は一考を要するものがあるように思われる」と述べられている。

⁷ 会社法においては会計監査人設置会社については、取締役会の承認を受けた計算書類が法令及び定款に従い株式会社の財産および損益の状況を正しく表示しているものとして法務省令で定める要件に該当する場合には、当該計算書類の定時株主総会における承認は不要である。この場合は、取締役は、当該計算書類の内容を定時株主総会に報告しなければならない(会社法439条、会社法施行規則116条5号、会社計算規則163条)

よって、この場合には、「確定した決算」とは、一連の手続きを経て、株主総会に報告された決算を確定決算と言い、決算確定の日は旧通達の「その事業年度の決算を承認した株主総会終結の日又は総社員の同意の日」と解釈してよいと考える。

⁸ 会社法においては「付属明細書」と「事業報告」についても作成が要請されているが、付属明細書については、計算書類の内容を補足する重要な事項を表示する書類であり(会社計算規則145条)、事業報告は会社の状況に関する重要な事項、および、取締役・執行役の職務の執行が法令・定款に適合することを確保するための体制その他会社の業務の適正を確保するための体制の整備につき取締役、取締役会の決定・決議があるときはその内容を記載する書類であるが(会社施行規則118条)、主として数値ではなく文章による説明を内容とするため、計算書類には含まれない。

3. 確定決算基準の実質的意義

確定決算基準を構成する重要な規定の 1 つとして、「損金経理」がある。損金経理とは、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」(法 2 二十五)と定められている。

この損金経理は、企業会計において費用又は損失として処理することを指しているが、損益計算書においてそのことを表示することを必ずしも予定しているものと解されていない。例えば、減価償却資産については、「…その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理した金額…」(法 31①)と定められ、損益計算書の表示すべきことが定められている。他方、評価損においては、「その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、…」(法 33)と規定されているが、これは必ずしも「評価損」という科目によって表示することを要求しているものではないと解される。つまり、雑損等の科目で処理したとしても差し支えないことになる⁹。

なお、損金経理は、会計方法について選択が認められているものについても要求されている。例えば、法人税法施行令 133 条においては、少額減価償却資産について「その内国法人が当該資産の当該取得価額に相当する金額につきその事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、…損金の額に算入する。」と規定されている。つまり法人が、「損金経理」をした場合にのみ、10 万円未満の減価償却資産については、損金の額に算入することができる。つまり、法人がこれらの資産を会計上は資産として計上しておきながら、申告において減算をして損金の額に算入することは認められないのである。このように、科目の如何ではなく、実質的に費用又は損失として処理しているかで損金経理が行われているか否かを判断する。

このように、確定決算基準は、実質的には、「確定決算において採用した具体的な会計処理(選択し得る複数の会計処理がある場合には、その選択した会計処理)が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税法上も許容するものである限り、その計算を所得金額計算の上で、みだりに変更してはならないこと(申告調整が許されないこと)を意味してい

⁹ 同じく損金経理要件が定められている減価償却についても「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次のようなものも含まれることになっている(基通 7-5-1、7-5-2)とあり、個別的な処理について圧縮限度額を超えてその帳簿価額を減額した場合のその超える部分の金額や、修繕費として経理した金額のうち資本的支出の規定(令 132)により損金の額に算入されなかった金額等の具体的に「損金経理をした金額」の規定が示されている。

る。」¹⁰と考えられ、この意味の具体的な内容は、4点にまとめることができる。

①確定決算上採用した会計処理が、一般に公正妥当と認められる会計処理である限り、所得計算上もその会計処理によるべきこと。

②法人税法 63 条にある割賦基準や同 64 条の工事進行基準等のように、法人税法上その選択適用について経理要件が定められている会計処理は、法人の確定決算においても採用されていなければならないこと。

③減価償却費の計算(法 31)、資産の評価損(法 33)、引当金の繰入(法 52、53)等のような内部取引や、役員給与の利益連動給与の損金算入(法 34①三、令 69⑧二)等のような対外取引であっても利益処分性を有する取引については、費用又は損失として経理することが必要とされていること。

これは、売上や仕入のように、対外的な取引で客観的な事実に基づいているものについては、その事実に基づいて所得金額の計算が行われる。これに対して上記の処理は、法人の意思が介入する主観的なものであるため、法人の意思を最終的に確認する手段として損金経理を前提にして損金算入が認められるのであって、それ以外の会計処理による場合には損金算入は認められない。また、確定決算で事実と異なった会計処理が行われていれば、当然申告書の上で修正される。

④平成 18 年度税制改正前の法人税法の下においては、使用人賞与や寄付金の支出等について、法人がどのような経理処理をしたかにより損金性を確定していた。

つまり、「利益又は剰余金の処分による経理」¹¹をしたときには、原則として、損金不算入とされる等、確定決算上の会計処理と所得金額計算上の損金算入が連動する場合が多かった。

このように確定決算上の会計処理と所得金額計算上の損金算入が有機的に結合していることも、確定決算基準を実質的に担保している。

¹⁰ 品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究学会 税務会計研究 18 号 2007 年 30 頁

¹¹ 会社法においては「利益処分」という考え方が廃止されている。

4. 確定決算基準と法人税法22条4項

法人税の所得計算と企業会計上の会計処理との関係については、法人税法22条4項が「第2項に規定する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に従って計算されるものとする。」と定めている。この規定は、公正処理基準と言われているが、確定決算基準と深い関係がある。

この規定と確定決算基準との関係については、平成8年11月税制調査会の法人課税小委員会報告においても指摘されている。同報告書においては、法人の課税所得計算における、いわゆる「確定決算基準」の内容として、以下の点が挙げられている(第1章、四、3)。

- ①商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。
- ②課税所得計算において、計算上、費用又は損失として処理されていること(損金経理)等を要件とすること。
- ③別段の定めがなければ、「一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する」こと。

このような法人税の課税所得計算の構造を吟味すると、次のとおりである。まず法人税法22条2項では、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の金額とする。」と定め、3項では、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。一…原価の額 二…費用の額 三…損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」と定めている。そして、これらの規定における益金・損金の金額は、同条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定しているのである。

この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」についての立法趣旨は、次のように説明されている。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。企業会計審議会の「企業会計原則」は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められるところを要約したもの」といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります。

むしろ、この規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないものを税法で認めないこととし、原則として企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるといえましょう。

したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっ
とっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断(裁判所の判例を含む)の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」¹²という考え方が一般的である¹³。ここで、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」についての裁判例から、どのように公正処理基準が考えられているか検討をしてみる。この基準が創設された昭和 42 年以後は、裁判例にも「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」についての趣旨が判事(例として、東京地裁昭和 48 年 1 月 30 日判決(税務訴訟資料 69 号 193 頁))され、税務の基準についても当該基準が役に立っていた。

しかし、近年では、裁判官の価値観によって「公正妥当」か否かが判断されている判決も散見される。ここには、立法趣旨に適合しているのかという疑問も生じる¹⁴。

例えば、最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷判決(刑集 48 卷 6 号 357 項)では、脱税工作費用の損金性が争われた事案につき、「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということとはできないと解するのが相当である。」と判事されている。

確かに、脱税工作費用の支出が「公正」でないことは明らかであるが、法人税法 22 条 4 項の規定は、慣行により一般に公正妥当と認められる会計処理に従うことを定めているにすぎない。これに対して、前掲最高裁判決は、会計取引自体の違法適法ということに公正処理基準を適用しており、法人税法 22 条 4 項の立法趣旨に照らして違和感が残る。この

¹² 藤掛一雄「法人税法の改正」『昭和 42 年改正税法のすべて』国税庁 76 頁

¹³ 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」についての裁判例については東京高裁昭和 48 年 8 月 31 日判決(税務訴訟資料 70 号 967 頁)や最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷(刑集 48 卷 6 号 357 頁)等がある。

¹⁴ これについては、最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷判決(判例時報 1518 号 146 頁)について解説した品川芳宣「税法と企業会計基準」週刊税務通信 2002 年 6 月 24 日号 87 頁参照

ことに関しては、「公正な取引と公正な会計処理とを混同していることになる」¹⁵と考えられる。

このような公正処理基準については、その内容が不明確で機能しないのではないかとの批判もあるが、次のように評価することも可能であるとも考えられる。

「法人税法 22 条 4 項の規定は、それが立法化されただけでも、課税所得と企業利益とのそれぞれの計算過程での共通基盤を明確にしたいという点で大きな意義を有している。そして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が具体的に明確でないとしても、識者が指摘するように、現在の企業会計原則等の会計基準、会計関係諸法令、税務通達、会計慣行、裁判例等を集大成して公正妥当な会計基準を規定することも可能であろう。そして、このような会計処理の基準は集積された健全な会計慣行から帰納的に醸成されるものと考えられる」¹⁶。

「当該基準は具体的基準を有しないため、単に税制を複雑にしているにすぎない、実質的な法規範性も有しない、解釈上疑義があり税務官庁の恣意的な解釈を招く等の批判も多い(筆者注)。反面、当該既定の立法趣旨を積極的に解し、企業と税務官庁の努力いかんによっては租税法規、通達的大幅な簡素化が期待できる」¹⁷。

また、この公正処理基準は、「課税所得と企業利益とは、法人税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとした」¹⁸とも評価されている。この規定は、「昭和 42 年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人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』)を意味している。」¹⁹と解されている。

また、「ある法人企業が商法上の商業帳簿あるいは計算書類の作成において通常用いている会計処理方法が商法上適法であり、企業会計の観点から『一般に公正妥当と認められる』ものであれば、それが租税会計上も原則として尊重されることを述べた規定として理解すべきである」²⁰とも解されている。

つまり、「課税所得の基本構造としては、基本的には企業会計における利益と一致する

¹⁵ 武田昌輔「公正処理基準についての正当な理解」税研 1996 年 5 月 6 頁

¹⁶ 品川芳宣「税法と企業会計基準」週刊税務通信 2002 年 6 月 10 日号 87 頁

¹⁷ 品川・前掲注 3、13 頁

¹⁸ 藤掛・前掲注 12、76 項

¹⁹ 金子宏『租税法 第 11 版』弘文堂 2006 年 284 頁

²⁰ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五・完)」法学協会雑誌第 100 巻第 9 号 1983 年 1552 頁

ことになる。…企業会計における収益の額を税法の益金の額に算入するのであり、他方、費用及び損失の額を税法の損金の額に算入するのである。しかも、これらについては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によって計算されるのであるから、税法固有の定めを除けば、税法と企業会計とは基本的に一致することになる。」²¹といえる。

要するに、「確定した決算に基づき…申告書を提出する」(法 74①)という、申告書提出までの形式面に関する面から確定決算基準を定められているが、実質的には、損金経理要件が定められている事項については、申告調整を許さないということで確定決算基準が機能している。これに対して、公正処理基準(法 22④)は、根底となっている会計処理について、計算規定の面から、確定決算基準の意義を担保するものであるといえる。

このことは、法人税法 74 条 1 項が、「申告の際の課税所得の具体的な導き方に関する手続的な規定である」と考える。…22 条 4 項の趣旨をうけて、課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行われるべきことを規定したのが 74 条 1 項であり、したがって 74 条 1 項は課税所得算定方法そのものについての規定ではない、と考えるのである。」²²という意見からも、法人税法 22 条 4 項が計算構造としての確定決算基準を支えていると考えられる。

²¹ 武田昌輔「商法・企業会計と税務」『21 世紀を支える税制の論理・第 3 巻企業課税の理論と課題第二版』第 4 章 2007 年 95 頁

²² 中里・前掲注 20、1557 頁

第2節 確定決算基準の沿革

1. 法人税法の創設から昭和14年

わが国の現在の税法の原点は、明治6年に地租改正条例(太政官布告272号)が制定されたことにある²³。こののち、明治政府が、租税制度を整えていった背景には、財政の困窮と戦争によるところが大きい。わが国は、明治維新とともに近代国家政策を進め、欧米諸国覇権を競い合っている当時の国際社会の中で、自らの存立を維持しつつ先進国に追いつこうとした。このため、早急に封建制度を解体して近代的統一国家を作り上げ、国力を充実する必要に迫られた。これにより行政組織の整備、殖産興業政策の推進、軍備の拡充等、多面的な目標の達成が同時に企図されたが、これらの目標を達成するためには、十分に安定した収入がなによりも必要であり、そのため、租税制度の整備が急務となった。

このような背景において、明治政府は、次々と租税政策を確立していく。そして、1つの大きな節目となったのが、明治20年の所得税の創設である。この時には、法人税法は制定されず、法人は、課税の対象から外れることとなった。こののち、日清戦争後の戦争後の財政を立て直すため、明治32年の所得税の改正が行われ、所得が三種に分けられ、このうちの第1種が法人所得として課税された。ここから法人の所得に対する課税(法人税)が始まった。

明治32年から所得税の一領域として法人所得に対する課税が行われたが、しかし、当時の税法には、現在の確定決算基準の根拠とされる「確定した決算に基づく」という規定は見当たらない。実際に確定決算基準に基づくことを要求した申告書の提出が法文上明確にされたのは、昭和22年に改正された法人税法第18条1項で「確定した決算に基づき…申告書政府に提出しなければならない」と規定されてからのことである。

この明治32年当時の所得税法27条の解釈上、納税義務のある法人は、各事業年度毎に損益計算書を政府に提出すべきこととされていたといえる。また、株主総会における「各

²³ 地租改正は、改正作業は明治7年から始まり同14年に完了した。具体的な内容としては、
①収穫量の代わりに地価を課税標準としたこと。
②物納の代わりに金納としたこと。
③税率は地価の3%の定率とし、農凶の如何に左右されないこと。
④耕作者ではなく地主を納税義務者としたこと。
⑤以上が全国的に統一されたこと。
であり、これにより税負担の公平が維持されつつ政府は安定した収入の確保が可能となった。

事業年度ノ損益決算ヲ議決シタル日ヨリ 7 日以内タルベキモノトス」としており、「当時においても株主総会において議決された損益計算書に基づいて、政府が所得金額を決定していたのである。この意味においては、確定決算主義は、法人所得課税が始まって以来終始一貫しているといつてよい。」²⁴と解されているのである。

その後、大正 2 年には、所得税法の更なる改正が行われた。主な法人所得に関する改正は、第 1 種の所得のうち合名会社、合資会社および株主 20 人以下の株式会社の所得については超過累進税率を適用し、その他の法人の所得には比例税率を適用することとした。これは、実態が個人企業に近い法人は個人と同様に課税するのが妥当であるという考え方によっていた。

そして、確定決算基準についての改正は、損益計算書のほかに、財産目録、貸借対照表及び所得の明細書の提出が義務付けられ、それらの書類を添付した法人税の申告は、当時の所得税法施行規則 3 条に「各事業年度決算確定ノ日ヨリ 7 日内」になされるべきであるとされ、そしてここに「決算確定ノ日」という用語が用いられた。

以上から、昭和 14 年に至るまでの法人税法の所得金額の計算については、商事上作成された財務諸表を前提とされており、改正により今日に見られる規定が徐々に明文化されていったが、当時も実質的には確定決算基準の運用が行われていたといえる。

2. 昭和 15 年から昭和 39 年

昭和 15 年には、法人税法が所得税法から独立することになった。これは、「日華事変により数度の増税が行われたため税制は著しく複雑化し、ことに日華事変が長期戦の段階に入るに及び、これに対応して税制を整備確立する必要に迫られたので、これが根本的改正を行うため」²⁵に根本的な改正が行われたのである。

以前までは、法人所得は、法人の純益に対しては法人営業収益税が課され、法人の資本には法人資本税が課されてきた。これに対し、新たに制定された法人税法は、これらを廃止する代わりに、法人の各事業年度の所得および清算所得に対して 18%の税率で法人税を課すこととなった。

この後、太平洋戦争直後の混乱期において、国の税収を確保するため、昭和 22 年の法

²⁴ 武田・前掲注 21、94 頁

²⁵ 武田昌輔『コンメンタール法人税法 1』第一法規 60 頁

人税法の改正により申告納税制度が法人税法でも導入された。申告納税制度とは、「納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、申告がない場合または申告が不相当と認められる場合に限り、租税行政庁の更正または決定によって税額を確定する方式」²⁶のことである。

このときに改正された法人税法 18 条 1 項では、「納税義務がある法人は、…各事業年度終了の日から二箇月以内にその確定した決算に基づき、当該事業年度の普通所得金額…を記載した申告書を政府に提出しなければならない。」と規定された。これは、現在の法人税法 74 条 1 項においても「内国法人は…税務署長に対し、確定した決算に基づき…申告書を提出しなければならない。」と規定されており、昭和 22 年改正の「確定した決算に基づき」²⁷という文言は現在も明文化されている。この「確定した決算に基づき」という文言は、申告納税制度の実施に伴い、今まで行われていたものを明文化した、確認規定であると考えられる。

しかし、「確定した決算に基づき」という文言は、昭和 22 年まで法人税法上の規定としてはないものの、確定決算基準は採用されていたと考えられる。このことについては、「法人税の所得金額および法人税の申告は、法人の確定した決算に基づかなければならない」という明文の規定は、昭和 22 年の改正法人税法で初めて設けられたものである。しかし、法律に規定はなくても、明治 32 年に第 1 種所得税として課税されて以来、課税庁では基本的に確定した決算にもとづくという一貫した方針がとられてきたはずである。いうまでもなく、その確定した決算は、会社は商法の規定による。」²⁸と考えられている。

さらには、「税法では、戦前、戦後を通じて一貫して確定決算主義を採用してきたところであって、これは、いわば商法依存主義のあらわれであるといつてよい。したがって古くから、評価損益及び減価償却の金額については、申告書(戦前における申告書を含む。)において金額を増減することはできないこととされていた。…法人税の課税標準が、法人の所得によることとした以上は、企業利益が基礎となることはすでに前提とされているのである。」²⁹と解されている。

確定決算基準を解釈する上で、昭和 22 年改正時と現在の大きな違いは、「損金経理」が

²⁶ 金子・前掲注 18、657 頁

²⁷ 「確定した決算」については、昭和 25 年 9 月 25 日付法人税基本通達直法 1-100「314」において、「その事業年度の決算につき株主総会の承認又は総社員の同意その他これに準ずるものの承認があったことをいう」とされている。

²⁸ 忠佐市「確定決算主義の原則と法第 22 条第 4 項」税経通信 34 卷 11 号 1979 年

²⁹ 武田・前掲注 21、94 頁

法人税法上規定されていないことであった。そのため、確定決算基準の解釈は、「昭和 22 年に確定した決算に基づいて課税所得を計算すべき旨が明らかにされた当時から、法人税法は、償却、圧縮記帳等の内部取引及び役員退職給与等の特定の外部取引について、確定した決算において処理することを要求し、申告調整を認めないこととしてきた。ただ条文上は、例えば、「法人が…償却をなした場合の当該償却額は、…」(減価償却 昭和 22 年の改正法人税法施行規則第 2 条)と規定されており、これらの個別規定と、「…その確定した決算に基づき、当該事業年度の普通所得金額…を記載した申告書を政府に提出しなければならない」(昭和 22 年の改正法人税法第 18 条第 1 項)³⁰という 2 つの規定を合わせて解釈されていた。

続いて、昭和 25 年には、シャープ勧告³¹に基づく税制の全面的改革が行われた。このシャープ税制は、昭和 28 年の改正までは基本構造を維持していたが、それ以降は種々の基本的修正を受け、我が国の税制はシャープ税制とは大きく異なったものになっていく。

³⁰ 前原真一「法人税法の損金経理要件について」税務大学校論叢 48 号、2005 年 6 月 29 日 141～142 頁

³¹ シャープ勧告とは昭和 24 年の「シャープ使節団日本税制報告書」の通称である。我が国の税制の全面的な再検討と改革のため、占領軍総司令部の招きでアメリカからコロンビア大学のカール・シャープ教授を団長とするシャープ使節団が来日することになった。

シャープ勧告は、国と地方を通ずる我が国全体の税制全体の長期的なあり方を勧告している。その基本方針は①公平な租税制度の確立、②租税行政の改善、③地方財政の強化の 3 点に要約することができる。このシャープ勧告は全体として論理的に首尾一貫した公平な税制の確立を勧告した。これによる法人税に対しての内容は、法人は、個人の集合体であるという前提に立ち、法人税を配当に対する所得税の前どりであると考えた。そこで、配当に対する源泉徴収を廃止するとともに、そのような考え方をとった場合に生ずると考えられる二重課税を排除するための措置として、所得税を計算する場合に配当所得の一定割合(25%)を税額から控除することを勧告した(配当控除制度)。

ただし、法人が利益を内部に留保した場合には、株主の所得税の負担が軽減されることが多く、そのため、法人がこのような節税を目的として利益を内部に留保する傾向のあることにかんがみ、それを防止するために留保利益の累積額に対し毎年くり返して低率の利子付加税を課すべきことを勧告している。というものである。

また所得税にも共通の法人税における問題としては、事業用の固定資産の再評価を勧告した。戦後の日本は激しいインフレを迎え、企業の資産の簿価は再取得価額を下回ることになった。特にインフレが激化する以前に取得した資産についてはこの状況が著しかった。このような状態をそのままにしておくと、企業が減価償却を行う際に、簿価を基礎として行うためインフレによる名目的利得に課税が及ぶことになって企業資本がぐいつぶされ、さらに資産の再取得のために資金を準備するという減価償却の本来の機能の達成も困難であった。

そのためシャープ勧告によって法人・個人の資産について再評価を行い、減価償却は再評価額によって行うべきことを勧告するとともに、他のインフレによる被害者との公平を図るため、再評価差額に対して低率の再評価税を課すべきことを勧告した。ここからシャープ勧告が経済の安定と復興、企業資本の維持と蓄積にも考慮を払っていたことの現れである。詳しくは金子・前掲注 19、63～70 頁参照

3. 昭和40年から今日に至るまで

昭和40年には、法人税法は全面的に改正され、それまで政令や通達で規定していた事項を法律の中にとりこむなど、規定の整備が図られた。

昭和40年改正法人税法は、現在の法人税法の基となっている。ここでは、「確定した決算において」や、「損金経理」要件が条文上明確に用いられることになった。そのため、確定決算基準は、それまで確定申告に関する規定と個別規定を合わせて類推して解釈しなければいけなかったが、条文が整理されたことで、各個別規定のみで理解できるようになった。

損金経理については、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」（法226、現行25）と定義された。また、個別規定については、例えば、繰延資産については、「繰延資産につきその償却費として…当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額…」と規定した。これにより、法人が確定した決算において計上した繰延資産の償却額を前提として課税所得計算を行うことが明らかにされたのである。

この改正の背景については、「この改正に際し税制調査会の昭和38年12月の「所得税及び法人税法の整備に関する答申」の第4、2では、「確定した決算を基礎に課税所得を計算する現行税法の基本的建前は、課税所得の計算上企業的意思を確定決算に求めるという点において税法上の立場からは妥当であると考えられ、他面税務が複雑化することを防ぐ意味においても、これを継続すべきものとする。」と述べられている。この答申の趣旨を受けて、昭和40年の法人税法の全文改正において、「損金経理」という用語が新たに用いられることになった。その理由として、「旧法の確定決算基準に関する規定は必ずしも充分でない点があるので制度を存置する以上は確定決算基準を明確化して置く必要があると考えられます。そのため新法においては、確定決算基準が要求されている事項については、『損金経理』という用語を用いることによりこの点が明らかにされています。」³²と述べられており、これにより確定決算基準は、各個別規定で理解できるようになった。

次いで、昭和42年には、収益、原価、費用及び損失の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」（法22④）という規定が明文化された。

³² 国税庁「昭和40年改正税法のすべて」100頁

この立法の背景には、まず、昭和 27 年 6 月 16 日発表の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」においては、「企業の実際の純利益と実際の課税所得との間に不一致を生ずる事実を無視し得ないとしても、公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた究極において、「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないのである。」(総論第一)と述べ、「企業会計原則」の立場から税法との調整を要望したことがある。

その後、会計学界、産業界等で幾多の議論を経て、昭和 41 年 10 月 17 日発表の企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」では、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。」ことを前提に、「企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当であると考えられる。」と述べ、諸外国の事例を参照しつつ、法人税法の課税所得計算の総則的規定として、「「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする」旨の規定を設けることが適当である。」(総論一、1)と提言するに至った。

これらの意見書の指摘、会計学界等の要望、産業界を中心とする税務行政の簡素化要望あるいは諸外国の動向等に呼応して、税制調査会においても、昭和 41 年 9 月の「税制簡素化についての中間答申」では、「課税所得は、本来税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としていると言わねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、…税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、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規定を規定することが適当である。」と答申した。

さらに、昭和 41 年 12 月の「税制簡素化についての第一次答申」において、「税法は、

…負担の公平という角度からややもすれば画一的に取り扱いがちの課税所得の計算についても、適正な企業会計の慣行を奨励する見地から、客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争が避けられると認められる場合には、幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである。…このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設ける。」(第3、一、I、1)ことが適当である旨答申するに至った³³。

このようにして、昭和42年の税制改正において、法人税法第22条第4項が立法化されるに至った。ここで大きなポイントとなるのは、税法会計、証券取引法会計、会社法会計(商法会計)の三者からなる「トライアングル体制」である。昭和40年頃は、特に、三者の結びつきが強く、三者の関係は蜜月の時代であったと言われている³⁴。

他方、昭和49年には、商法の改正が行われ、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」(商32②)と規定され、証券取引法に基づく財務諸表等規則(財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則)にも同様な趣旨の規定が設けられた。したがって、これらの規定の整備により、企業利益の計算と課税所得の計算においては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ないし「公正なる会計慣行」という会計基準により共通の基盤が明確にされたといえる³⁵。

この「トライアングル体制」については、次章3節で述べるため、法人税法上の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と会社法(旧商法)や企業会計原則における文言(「公正なる会計慣行」等)との比較についてはここでは記述しない。

その後、平成10年には、税率の引下げと退職給与引当金の縮小、賞与引当金制度の廃止、減価償却の制限等の課税ベースの拡大を中心とする法人税制度の大幅な改正が行われた。これらの改正は、法人税法と企業会計との間に、従来の差異調整から、乖離の容認へと進ませることとなった。次いで、翌年には、法人税の税率の引下げが行われ、平成12年には、法人税について一定の範囲内で時価会計が導入され、資産流動化法および投資法

³³ 品川・前掲注3、11～13頁・同前掲注14、84～85頁参照

³⁴ 井上久彌「企業会計原理と会計基準の交錯」企業会計42巻5号1990年によると、「特に昭和27年税法と企業会計原則との調整意見書および昭和35年・37年税法と企業会計との調整連続意見書は、強い税制批判の役割を果たし、商法計算規定の整備に伴う昭和39年法人税法改正、昭和40年法人税法全文改正、会計慣行尊重を基礎理念とした昭和42年法人税法改正および昭和44年法人税基本通達制定等にも大きな影響を与えてきた。いずれにしても、この時代は、立場の差異はあっても、基本的には税法が伝統的に確立されてきたのであり、その意味で、いわば税法と会計の蜜月時代であったということが出来る。」と述べられている。

³⁵ 詳しくは、品川・前掲注14、86頁参照

人法の大幅改正に伴い、特定信託に対する法人税が導入された。さらに、平成 13 年度の改正では、企業組織再編税制が税法独自の視点から整備され、平成 14 年度の改正では、連結納税制度が導入されるとともに、退職給与引当金制度の廃止が行われた。

その後にも、平成 16 年には、繰越欠損金の繰越期間を 7 年に延長、平成 18 年には、会社法の制定に伴う法人税法の改正、役員給与の見直し、平成 19 年には、減価償却の償却方法の見直しが行われるなど、法人税法の国際的調和化等の様々な問題から改革が続けられている。これらの改正の中でも、役員給与や減価償却費の改正は、企業会計にも大きな影響を及ぼすことになり、確定決算基準のあり方にも影響を及ぼしている。

現代においては、企業会計も法人税法会計も、それぞれの目的を達成するために両者の乖離が一層進展している。そして、何よりこの確定決算基準の趣旨が忘れ去られてしまっている。確定決算基準が要請されている社会が変化しているからと言ってしまえば、確定決算基準の不要論になるが、果たしてそのように断定してよいかどうかについての検討が不十分であると考えられる。

よって、次章では課税所得の計算方法から考え、金融商品取引法会計、会社法会計、法人税法会計の三者間における問題を考えていく。

第3節 主要国の課税所得計算の制度概要

1. ドイツ

1) ドイツの課税所得と企業利益の関係

ドイツにおいては、伝統的に『商事貸借対照表商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する「基準性の原則」(以下「基準性の原則」という。)]』と呼ばれる、法人税の課税所得は、商事貸借対照表を基準に算定するという原則がある。

この起源については、1874年のブレーメン所得税法及びザクセン所得税法に導入されたことであるが、内容は、「それが商法の規範にも所得税法の規定にも矛盾しない限りは納税義務者の商事貸借対照表における具体的な見積が基準となることを意味し、その限りで税務貸借対照表は商事貸借対照表から導かれた貸借対照表であって、税務貸借対照表の作成にあたっては、一般に貸借対照表表示選択権と評価選択権が商事貸借対照表上の具体的な記載によって行使される」³⁶とあると解されている。

ドイツでは、営業者は、事業年度末に、課税所得の計算において商法上の「正規の簿記の諸原則」に従って表示されるべき事業財産を計上しなければならないと想定されている。そして、基準性の原則は、商法上の正規の簿記の諸原則(商法上の正規の簿記の諸原則から導き出された貸借対照表上規定および評価規定を含む)に従って作成された適法な商事貸借対照表は、税法上特別規定が定められている場合を除き、税務貸借対照表、つまり税務上の利益計算(課税所得計算)に対して基準となることを明らかにしたものである³⁷。

基準性の原則の意味については、「実質的基準性」という意味では、抽象的な商法上の正規の簿記の諸原則が税務貸借対照表の基準となると解する見解であり、「形式的基準性」という意味では、商事貸借対照表において実際に選択された具体的な計上額が税務貸借対照表の基準となると解する見解である。「逆基準性」が法典化され、強化されるに伴い、現在

³⁶ 浦野晴夫『会計原則と確定決算基準主義』森山書店 1996年 85頁

³⁷ 森川八洲男「ドイツ税法における「基準性の原則」の意義と問題点」税務会計研究第6号 22頁参照 この原則にいう「商法上の正規の簿記の諸原則」とは、一般に「不確定の法概念」ないし「一般条項」としての意義を持ち、特に商法関係法令の個々の規定の解釈または法令に明文規定のない事項の取扱いについて、「公正な会計慣行」や学説などに包括的に白紙委任したものであると解される。こうした一般条項の導入によって、商法規定は、経済および実務の発展に弾力的に対応することが可能になると解されるのである。

では、「形式的基準」と解する見解が支配的になっている³⁸。

基準性の原則は、営業者に適用される事業財産の比較による課税所得の計算方式のもとで、次に述べるように、①貸借対照表計上(資産計上および負債計上を含む)と、②貸借対照表上の項目の評価の2つの領域に関係する。しかしながら、基準性の原則は、税法上の上位の諸原則(税込確保の原則、課税公平性の原則、自己査定禁止の原則など)、および税法の一般的特別規定(主に評価規定)によって制限される。

①貸借対照表計上

貸借対照表の計上については、原則として、税法には、強制的な特別規定は定められていない。そのため、基準性の原則により、商法上の強制的な計上規定が税法上も基準となる。したがって、商法上の資産計上命令および負債計上命令(計上義務)は、税法上も資産計上命令になる。また、商法上の資産計上禁止および負債計上禁止は、税法上も資産計上禁止および負債計上禁止になる。

しかし、計上選択権については、税法上の特別の要請(税込の確保、課税の公平性、自己査定禁止など)が顧慮され、商法上の資産計上選択権は税法上資産計上命令になり、また、商法上の負債計上選択権は税務上負債計上禁止になるという原則が定式化された。その限りでは、基準性の原則は適用されない。税務上の選択権については、商事貸借対照表において選択された計上額が税法上も基準となる。

②貸借対照表上の項目の評価

基準性の原則は、原則として、個々の貸借対照表項目(資産および負債項目)の評価にも適用される。しかし、評価留保により、税法上特別の評価規定が存在する場合には、それらの規定が税務貸借対照表目的のために基準となる。税務上の評価のためには、これらの規定がそれに相当する商法規定に優先して適用されることになる。したがって、基準性の原則は、後退を余儀なくされる。

税法上の評価規定が欠けている場合にのみ、商法上の評価規定は、税法上も適用される。したがって、基準性の原則は、評価に関しては補充的である。

つまり、「商法上評価選択権が許容されている場合には、商事貸借対照表において採択された評価額は、それが税法上の評価規定と一致するときのみ、税務貸借対照表上も受け入れることができる。すなわち、商法上も税法上も評価選択権が認められている場合には、基準性の原則により、商事貸借対照表において実際に選択された評価額が税法上も基準と

³⁸ 詳しくは、森川・前掲注 37、23 頁参照

なる。一方、税法上のみ認められている評価選択権についても、商事貸借対照表において選択された評価額が税法上も基準となる。」³⁹と考えられ、したがって、「以上にみたように、基準性の原則は、貸借対照表計上については、…商法上の計上選択権が税法上承認されていないために制限され、また評価については、税法に特別規定が明定され、商法規定に優先して適用されるために著しく制限されることになる。このような基準性の原則に対する税法上の制約は、…商事貸借対照表には債権者保護の要請から場合により利益の過少計上の余地が内包されているのに対して、税務貸借対照表では、課税の公平性の要請と国庫の税収確保の要請から、可及的に給付能力の指標としての「全利益」の計算が志向されることに由来するものであると解されるのである。」⁴⁰と考えられる。

2) 「基準性原則」の問題点

税法上許容される選択権が存在する場合に、納税義務者は、課税所得計算上、有利なようにその選択権を行使するためには、前もって商事貸借対照表においてそれに相応する処理を行うことを強制される。ここに、税務貸借対照表の商事貸借対照表への拘束とは逆に、事実上、商事貸借対照表の税務貸借対照表への拘束が生じる。そのため、これは、通常、「基準性の原則の逆転」、略して「逆基準性」と呼ばれる。

「逆基準性」は、納税義務者が経済政策目的から許容される「租税優遇措置」を請求する場合に生じる。一定の要件のもとで許容される非課税準備金などの税務上の特典を利用した結果、課税所得計算では、正規の簿記の諸原則および税務上の一般評価規定に従って計算される場合に比べて、過小利益が算定され、したがって、納税義務者はより少額の租税債務を負担するだけでよいという効果がもたらされる。

「逆基準性」という用語は、税務上の選択権(租税優遇措置を含む)を行使するために商事貸借対照表におけるそれに相応する処理を行うことが事実上強制され(「形式的基準性」)、商事貸借対照表の税務貸借対照表への従属が生じるという意味で用いられるとともに、そのうち、特に租税優遇措置を利用するために、商事貸借対照表上同等の取扱いをすることが強制されるという限定的な意味で用いられる。

1960年代以降、基準性の原則は、「逆基準性」に関連して厳しい批判がされた。第1に、

³⁹ 森川・前掲注 37、24～25頁

⁴⁰ 森川・前掲注 37、24～25頁

逆基準性の原則は、本来、正規の簿記の諸原則の基準性を意味するにもかかわらず、特に、租税上の特典(租税優遇措置)の利用に関し、商事貸借対照表においてそれに相応する資産の過少評価を行わせることになる。よって、商事貸借対照表は、もはや正規の簿記の諸原則に適合せず、その開示能力は著しく侵害され、特に、株主(社員)の会社の財産および収益状況について正確な会計情報を受け取る権利は侵害されることになる。

第 2 に、「逆基準性」は、分配の防止という機能を有するために、特に、資本会社においては、株主(社員)が利益配当請求を猶予することが強いられる。すなわち、商事貸借対照表における税法規定の適用は、会社内における不必要な資本拘束をもたらすために、株主は、特に問われることなく、利益配当請求の猶予を強いられることになるという点である。前述のような基準性の原則からもたらされる「逆基準性」に対する厳しい批判にもかかわらず、むしろ「逆基準性」を強化する形で、この原則を保持するという考え方もとられた⁴¹。

3) 課税所得と企業利益の関係のドイツと日本の異同

ドイツにおける「逆基準性」については、わが国でみられる損金経理(法 2 二十五)にあたるもの(減価償却、資産の評価損等)であるが、それ以上に租税優遇措置(特別償却等)を受ける場合において、商事貸借対照表上での処理が問題となり、これが正規の簿記の処理の原則に反している処理ともいわれていた。

この特別償却という制度は、わが国においても存在する。企業会計原則では、直接定められておらず、企業会計上このような処理が規定されているのは、税効果会計基準である。また、企業会計上の規定ではなく、租税特別措置法上の規定とされている。わが国においては、特別償却が積立金処理で行い得るので、正規の簿記の原則違反した処理であるとはいえない。

「基準性の原則」については、「ドイツ旧商法上の客観的価値の把握という「真実性」の追求として…「恣意の排除」というわが国の企業会計原則・一般原則の第一原則「真実性の原則」に対応する原則を原点に据えている」⁴²とあるように、わが国の商法は、ドイツ商法を基にしており、この意味でも両者は似ているといえる。

⁴¹ 森川・前掲注 37、28～33 頁参照

⁴² 浦野春夫『確定決算基準会計』税務経理協会 1994 年 25 頁

このような「基準性の原則」は、わが国における「確定決算基準」に類似するものと言える。それは、「基準性の原則」が、営業者の課税所得は、原則として、商法上の利益計算（商事貸借対照表）を基礎にして計算される関係にあるからである。ドイツにおいても、「基準性の原則」は長年にわたって商事貸借対照表と税務貸借対照表を関係づける根本的要請として、制度会計上重要な役割をはたしてきた。この点は、わが国の確定決算基準と同様である。

また、この基準性の原則により、税務貸借対照表は、税法規定に従って修正された商事貸借対照表であり、「誘導された商事貸借対照表」にすぎないものと解され、営業者は、商事貸借対照表と別個に独立の税務貸借対照表を作成する義務を負わないと考えられるのである。これについても、わが国では、税務上の貸借対照表は作成せず、企業会計上の利益から調整し、申告が行われるということで同じである。

「基準性の原則」に起因する、「逆基準性」という問題点は、わが国においても、類似する問題が存するので、3章で詳述する。

2. アメリカ

1) アメリカの課税所得と企業利益の関係

アメリカにおける法人課税については、内国歳入法が連邦法人所得税の課税要件等を規定している。

アメリカにおける課税所得の算定方法については、「課税所得は、総益金から…控除が認められている損金を控除して算定する。総益金とは(gross income)とは、その源泉をとわず、すべての収益(all income)で…総益金を例示している。…課税所得算定の規定に、「企業会計上」との表現は見られない。」⁴³となっている。この点に関しては、わが国の法人税法 22 条 1 項と似ており、また、「企業会計上」という表現に準じた表現が規定に出てこないのは同じである。

アメリカの会計処理基準については、「発生主義、現金主義等の会計処理の全般的な処理基準だけではなく、減価償却の方法…等の個別の処理基準も含まれ…課税所得は、納税者が正式に企業会計上の利益を算定する時に用いる会計処理基準に従って算定するものとす

⁴³ 白須信弘「米国における企業利益と課税所得」税務会計研究第 6 号 3～4 頁

る。…納税者が経常的な会計処理基準を採用していない場合、または採用している会計処理基準が、明確に所得を反映していない場合、課税所得は財務長官が明確に所得を反映すると判断する会計処理基準に従って算定される。」⁴⁴ので、わが国の法人税法と同様に企業利益を基礎とすることとしていると理解できる（法 74①対比）。

また、アメリカでは、企業会計上の会計処理と内国歳入法上の会計処理については、両者が異なる処理を認める場合と、異なる処理を要請する場合がある。しかし、内国歳入法には規定されていないが、「明確に所得を反映する会計処理基準のすべてを明示できないが、納税者の所属する産業で一般に公正妥当と認められる企業会計の基準がそこでの実務慣行に従って、総益金と損金のすべての項目に継続的に適用されている場合、通常、明確に所得を反映しているとみなす。…上場企業に適用される米法上の会計処理基準についての諸規定をまとめると…「課税所得算定上の会計処理基準は、納税者が正式に企業会計上の利益を算定する時に用いる会計処理基準による。ただし、米法に別段の定めがある場合は、その別段の定めに従って課税所得が算定される。」⁴⁵ことになっており、わが国における公正処理基準（法 22④）と同じような取扱いが実質的に行われていることや、別段の定めという言い方こそないにせよ、実質的な計算規定は似ていることが分かる（法 22②③対比）。

そして、上述のように、アメリカにおける課税所得の計算構造(わが国における法人税法 22 条 1 項にあたる規定)としては、総益金から控除が認められている損金を控除して算定する方法によることになっているが、実際の課税所得の申告に当たっては、「法人税の申告書の様式…も(課税上の)総益金から(課税上の)損金を控除して課税所得を表現する方法を採用している。わが国の法人税法施行規則の別表(以下「別表」とよぶ。)四(所得の金額の計算に関する明細書)の表現の方法とのちがいは、次のようになる。法人税法上の別段の定めによる修正前の当期利益(又は欠損)の額からスタートし、別段の定めによる修正を個別に、別表四で表現する方法をわが国は採用している。米国では、原則として、法人税法上の別段の定めによる修正を織り込んだ個々の項目の金額が様式 1120 に表現されている。」⁴⁶とされており、申告書の形式的な違いがある。

しかし、アメリカでも、記録の継続的な帳簿の保存が要求されていることや、上述の計算規定から、「様式 1120 の表現方法を勘案すると、米国の法人税の課税所得は、企業会計

⁴⁴ 白須・前掲注 43、4 頁

⁴⁵ 白須・前掲注 43、4～6 頁

⁴⁶ 白須・前掲注 43、7～9 頁

上の利益をベースに算定されていると言えなくもない。…付表 M-1 の作成目的に照らしても、大きくずれていないと考える。…様式 1120 の添付資料として、付表(Schedule)M-1 が作成される・これはわが国の別表四と同じ表現方法を採用している。」⁴⁷とあり(付表 M-1 については別表 1 を参照)、財務会計上の利益と課税所得の調整は通常法人の場合 M-1 によって説明するという仕組みになっている。このことから申告書の様式だけを見て考えた場合には、わが国とアメリカでは大きく異なるように見られる。しかし、わが国の確定決算基準と比較した場合には、法人税法 22 条、74 条 1 項にあたる規定をみることができ、アメリカの連邦法人所得課税と財務会計のつながりについては、形式的には、日本の課税所得計算と大きな差異はないと考えられる。

⁴⁷ 白須・前掲注 43、8～9 頁

このことに関して忠佐市『税法と会計原則』中央経済社 1953 年 268 頁では「連邦所得税の『純所得計算』と企業会計上の『損益計算書』との差額を明らかにするために、『当期利益金、利益剰余金および未処分利益金表』(明細 M)が用意せられ、それが『貸借対照表』につながって、相互の間の調整と合致が試みられている」と指摘されている。

別表 1 : [付表 M-1] 企業会計上の利益と課税所得の調整

1.	財務会計上の純利益
2.	法人税額
3.	キャピタル・ロスがキャピタル・ゲインを超過する額
4.	本課税年度の企業会計上の利益に計上されていない項目で課税所得に含める項目と金額(個別に列挙)
5.	財務会計上費用とされている項目で損金として控除されない項目と金額(個別に列挙)
	(a)減価償却費 \$
6.	1 から 5 までの合計額
7.	本課税年度の財務会計上の利益に計上されている項目で課税所得に含めない項目と金額(個別に列挙)
	(a)非課税利息 \$
8.	本課税年度の財務会計上費用とされていない項目で損金として控除される金額(個別に列挙)
	(a)減価償却費 \$
9.	7 から 8 までの合計額
10.	繰越し繰戻し欠損金と特別控除額控除前の課税所得(6 から 9 を控除)

出所：白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』中央経済社 2002 年 45 頁

2) 日本との差異

日本における確定決算基準と、アメリカと対比については、「わが国の法人税法は、課税所得の計算において、企業利益を基礎とした確定決算基準主義を採っている。ところが、アメリカではこのような確定決算基準主義を採っていない。」⁴⁸といわれ、対象的に扱われる。確定決算基準の意義は、1 節で挙げたように法人税法 74 条 1 項の確定決算基準の形式的意義、損金経理の実質的意義および法人税法 22 条 4 項が論拠となっている。アメリカが確定決算基準を採っていないといわれるのは、主として、損金経理要件の存在にあると考える。

⁴⁸ 前原・前掲注 30、160 頁

わが国における損金経理(法 2 二十五)は、減価償却(法 31①)や繰延資産(法 32①)、資産の評価損の計上(法 33②)、交換により取得した資産の圧縮記帳(法 50①)等のように多岐にわたる。これに対して、アメリカにおける損金経理のような確定決算と所得計算とのリンクが要求されているのは、主に、①貸倒損失と②棚卸資産の評価方法として後入先出法を採用した場合だけであると考えられる。これらは、次のようになっている。

①貸倒損失

貸倒損失とは、「債権の一部が無価値となった場合はその部分について損金経理を行った課税年度で損金として控除する。」⁴⁹ものである。アメリカでは、税務上、貸倒引当金の計上が 1987 年以降禁止されており、それ以前は貸倒引当金へ増加要引当額を繰入れる方法と特定の債権から控除する方法があり、この両者のどちらかを申告において納税者が選択することができたが、貸倒引当金の廃止により選択の余地はなくなった。

特定の債権の貸倒損失とする場合、全額について無価値になった場合には無価値になった課税事業年度のみ認められる。一部について無価値になった場合には、その貸倒損失を損金経理した課税事業年度に損金としての控除が認められる。なお、債権の一部が無価値となった年度で損金経理をする必要はなく、さらに一部が無価値になったときや、全額が無価値になる年度まで控除しなくてもよい⁵⁰。

②棚卸資産の後入先出法

アメリカにおいて税務上、棚卸資産の評価方法は、「各法人が属する産業の実務で採用されており、かつ最も明瞭に所得を反映するものである。」⁵¹とあり、その一つの後入先出法は、「期末のたな卸資産は、まずその年度開始の日のたな卸資産(購入順)から成り、次にその年度に購入したものから成るとする。」⁵²ものである。後入先出法を採用するための主な要件としては、初めて後入先出法が採用される課税年度以降は、企業会計上も後入先出法が採用されなければならないこと、原則として、継続適用が求められること、税務上は原価法によらなければいけないこと等が定められている⁵³。

この後入先出法は、アメリカでは、原則として、最も明確に所得を反映する棚卸資産の

⁴⁹ 白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』中央経済社 2002 年 294 頁

⁵⁰ 詳しくは、白須・前掲注 49、294～299 頁参照

⁵¹ 白須・前掲注 49、160 頁

この中で「最も明瞭に所得を反映する方法とは、本通達の定める評価方法が継続して採用されている場合である。」とある。

⁵² 白須・前掲注 49、165 頁

⁵³ 詳しくは、白須・前掲注 49、164～180 頁参照

評価方法とはいえ、一部の産業においてのみ所得を明確にした方法であるといえる。そのため、後入先出法を採用する場合には、納税者がこの方法により所得を明確に反映されているとの意思を明確にするために経理要件を定めたのである⁵⁴。

このように、アメリカにおいては経理要件が要求されている項目がわが国とは大きく異なる。よって、アメリカでは、経理要件を要件としていない項目が多く、ほとんど申告調整が許されているといえる。例えば、棚卸資産の評価方法で企業会計上は先入先出法、税務上は移動平均法を採ることを許容している。よって、わが国に比べて確定決算による拘束力は弱い。よってこの点から確定決算基準をアメリカは採用していないということもできる⁵⁵。

ただし、このような経理要件の点だけを見て、アメリカは確定決算基準を採用していないからわが国でも確定決算基準を廃止すべきということにはならない。なぜなら、確定決算基準の核をなす損金経理がわが国とアメリカでは大きく異なるが、しかし、基本的な計算規定の構造や実質的には企業会計上の利益を基礎に計算されるという点では同じである。つまり、確定決算基準の趣旨を考えた場合には、本質的な考え方の部分で両者に大きな差はないといえるからである。

⁵⁴ 詳しくは白須・前掲注 43、12～14 頁

⁵⁵ アメリカが日本と異なる点について「アメリカでは、棚卸資産の期末評価における後入先出法の適用等を除いて、大幅な申告調整が認められているが、これは、伝統的に会社法が州法であって連邦としての統一的な会社法規定を有せず、しかもその計算規定が大綱にとどまっているからであると考えられる。」と品川・前掲注 3、155 頁で述べられている。

第2章 確定決算基準の論拠と機能

第1節 課税所得の計算構造

1. 課税所得の計算方法⁵⁶

1) 課税所得計算の3方法

課税所得が算定されるにあたり、その方法論を検討すると、主に、商事財務諸表説、税務財務諸表説、結合財務諸表説の3つに分類することが可能である。

商事財務諸表説とは、商事上作成される商事財務諸表における利益をそのまま課税所得として採用すべきという考え方である。次に、税務財務諸表説は、商事上財務諸表において算定された利益は無視し、税法上独自の規定により課税所得を計算する方法を採用すべきという考え方である⁵⁷。そして、結合財務諸表説とは、商事財務諸表説と税務財務諸表説との折衷的な考え方といえるが、商事財務諸表における利益を基礎とし、税法上の計算規定と相俟って課税所得を算定する方法を採用すべきという考え方である。

2) 商事財務諸表説

商事財務諸表説は、商事財務諸表上の利益をそのまま課税所得とする考え方であるが、かつてドイツで主張され、一部の州で採用されたことがある⁵⁸。

この節の論拠は、企業の存続期間における全利益は、税務計算上も商事計算上も同一のものとなることを前提とした上で、各事業年度の所得計算も納税者の自治に委ねるべきであるというところである。この説の長所は、所得計算における納税者の自主性を最大限に尊重できるというところである。

しかし、現代の法人税制においては、企業利益と課税所得の差異が、単に期間的なものであることにとどまらず租税政策上の要請等から、将来においても差異が解消しない絶対

⁵⁶ この「1 課税所得の計算構造」については、詳しくは品川・前掲注3、148～159頁参照。

⁵⁷ 税務貸借対照表説ともいわれる。

⁵⁸ 田中勝次郎『法人税法の研究』税務研究会1965年941頁参照

的な差異もあることや、更に、期間損益項目についても、税率が高いことや、税率の変更・制度の改正が度々生じており、制度が複雑になっている。よって、納税者の自由な所得計算を許すと、不当な節税又は租税負担回避を助長し、課税の公平を害することになりかねないと考えられるため、現在では、商事財務諸表説を採用する余地はないものといえる。

3) 税務財務諸表説

この説は、商事財務諸表説とは全く逆に、商事上の利益計算とは独立して、税法独自の規定により課税所得を算定しようとする考え方である。税務財務諸表説は、主として、ドイツの税務実務家によって支持されてきたといわれる⁵⁹。

この説は、税務財務諸表と商事財務諸表の両者は根本的な目的の相違があり、このことから、税務財務諸表は商事財務諸表とは独立して作成しなければ適正な所得計算は期待できないと考える。すなわち、税務上は厳格な所得計算が要請されるため、企業の任意による過度の減価償却なり資産の過度の低評価により発生したものは含むべきではなく、貨幣価値の変動等により自然に発生したものに限られるとする。

これに対して、商事財務諸表は、債権者の保護等の見地から保守主義に基づいた会計処理が要請され、企業の財務政策のいかんによりそれが過度に及ぶこと(逆に、粉飾の要請もあり得る。)から、商事貸借対照表は、必ずしも真実の貸借対照表であるとは言い難い面を有している、ということになる⁶⁰。したがって、この説では、税務貸借対照表こそ真実の貸借対照表と考える。

かくして、2つの財務諸表は、目的の違いから同一のものとして存在することは考えられないとし、課税所得の計算においては、企業間の税負担の公平を目的とすることから、企業の恣意性を排除させるために、税務財務諸表の独立が要請されることになる。

しかし、税務財務諸表説を採用するためには、ただこれらの論拠だけでは実施することができず、具体的な課税所得算定の計算構造を新たに規定する必要があるため、わが国で

⁵⁹ 田中・前掲注 58、944 頁参照

⁶⁰ 金融商品取引法会計上の財務諸表であれば公認会計士の監査が要求され、その財務情報の透明性が担保される。しかし、わが国の大多数は会社法上の計算書類のみを要求される中小法人であり、計算書類の適正性を確かめる外部制度が原則強制されていない。よって減価償却費や除却等は利益が出ないと計上しないという問題が生じている。

は、税務貸借対照表制度の実施の必要性は指摘されるものの⁶¹、課税所得の計算も商事貸借対照表に依存することが便宜的であり、税法に規定されることはなかった。

また、会社法という法令により定められている商事上の会計制度を無視して、一切の計算事項を税法として明記することが望ましいか否かは、究極的には租税政策上の価値判断に委ねざるを得ないものと考えられる。すなわち、租税政策上の要請も考慮して課税所得の計算を厳格にするため、商事上の会計制度とは別に、所得計算のすべての内容を税法に規定することは理論的に可能である。

税務財務諸表説をつきつめていけば、真の税務会計が存在することになり、課税目的に応じた税務会計制度の純化が図られることになる。しかし、企業においては、法人税等の納税の義務いかににかかわらず、会社法等による会計制度が義務付けられており、課税所得の計算と会社法等が規定する利益計算との間には、互いに共通する事項あるいは類似する事項は多い。それにもかかわらず、それぞれの会計制度の目的に応じて、複数の会計帳簿を備え、別々に記録するということで、計算自体は、現代は発達したコンピューターシステムにより行えるが、1つの事象に対して、2つの側面から考えるということで会計数値が変わってくることも考えられることから、納税者に対し、いたずらに重複した記帳義務を課すことにもなり、ひいては国民経済的にもマイナスになるといえる⁶²。

したがって、税務会計制度の純化によるメリットと納税者に対して重複する記帳義務を課すことのデメリットとを比較衡量して判断するが税務財務諸表説では必要となる。いままで述べてきたように、税務会計と他の企業会計との間に共通・類似事項が多く、両会計間において計算の正確性に差が少ないほど、税務財務諸表を独立して作成させるメリットが少なく、デメリットが大きくなるものといえる。そのため、いわゆるトライアングル体制の確立・維持が強調されていた頃には、税務財務諸表説を採用する余地は乏しく、同説は、観念的・理論的な存在であると考えられていた。しかし、今日では、トライアングル体制の再考が求められており、税務財務諸表説を採るまではいかずとも、確定決算基準を

⁶¹ 田中耕太郎「貸借対照表の論理」有斐閣 1994年 218～221頁

この意見に対し、「商法等の社会的実在を前提としながら、それとは異なる別段の定めの見解に立つてことを論ずる必要があるのか」という否定的な見解としては忠佐市「税法と会計原則」中央経済社 1953年 237～239頁がある。

⁶² 国民経済にとってマイナスという例ではなく、税法の規定により納税者の負担が重くなっている例としては、所得税の給与所得の源泉徴収がある(所 183①)。これにより、企業は源泉徴収のための納付の事務を負うことになっている。

廃止しようとする意見もでてきている⁶³ので、税務財務諸表説を検討する道が広がったといえる。

4) 結合財務諸表説

結合財務諸表説とは、商事財務諸表上計算される利益を基礎として、課税上はその目的のため、必要な規定を税法に設けて利益を調整することで、課税所得を計算しようとする方法である。この説は、商事との利益計算と課税所得計算の調整を求めようとするものであり、商事貸借対照表説と税務財務諸表説との折衷的なものである。

この説は、課税所得の計算上、ほとんどの国で採用されているが、その態様は一様ではない。1章3節でみたように、課税所得計算において商事上の利益計算で採用された会計方法の拘束の強弱によって、この結合財務諸表説は、日独型とアメリカ型に区分される。

日独型においては、商事上採用された会計方法は「基準性の原則」や確定決算基準により課税所得計算上も強制される傾向が強く、申告調整の範囲が制限されている。これに対して、アメリカ型においては、企業会計と課税所得計算との結合は、わずかに限られており、申告調整の範囲が広い。したがって、一口に結合財務諸表説と言っても、その内容には、大きな隔たりがあることに注意しないとイケない。

また、その採用根拠は、理論的といえないところもあるが、結局は、便宜性と、確実性、真実性等に求められるといえる。この中でも便宜性が強調されるが、「結合説は同一説でもなく、さりとて否認説でもなく、この両者を折衷した説であることが容易に首肯せられるのであるが、このことは、結合説が純然たる理論に基づくというよりも、むしろ実際上の便宜をその出発点として案出された主義であることを証するものと言わなければならない。すなわち、この主義は、商人の商業帳簿の真実性に対する信頼感にその基礎をおくものなのである。」⁶⁴と解されている。

⁶³ 確定決算基準の見直しについて積極的な意見を展開されているのは、加藤厚「国際会計基準と確定決算基準」租税研究 1993 年 9 号 71 頁、中里実「租税会計の向かうべき方向」税研 15 卷 90 号 2000 年 99 頁、平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研 16 卷 96 号 2001 年 31 頁等がある。

⁶⁴ 田中・前掲注 57、946 頁

引用にある結合説は結合財務諸表説、同一説は商事財務諸表説、否認説は税務財務諸表説とそれぞれ同義である。

2.3 説の総合的検討

課税所得の計算方法の3説については、実際の税制においてどのように採用されているかを検討する必要がある。

まず、商事財務諸表説について上述の理由以外には、この説の理論である、納税者の所得計算の自主性を最大限に尊重するということから帰結として、税務官庁による納税者の所得計算の修正が限定されることになる。しかし、最近では、企業のタックスプランニング熱が高まり、複雑化された制度を逆手にとって、租税負担回避まがいの節税が横行している実態に照らしても、この説は採用し難いことになる。

次に、税務財務諸表説は、理論的には課税所得計算のみを考えた場合には肯定する面が多いものの、同一の企業に対し商事と税務の複数の財務諸表制度を強制することは、企業に対しいたずらに記帳義務を重荷させることになるから、望ましいことではないものと考えられる。

最後に、結合財務諸表説については、わが国において商事財務諸表制度が社会的実在として存在する現状においては、主として、課税所得の計算の便宜上があるから、今までこの説が採用されてきたといえる。そして、納税者の恣意的な利益計算に対して、損金経理を要求するという一方で、課税所得計算における申告調整項目は極めて限定されることになり、納税者の便宜を損なうことになるが、恣意的な利益計算を抑制することができ、両者の財務諸表の適正化を図ることができ、真実性が保障される。

さらには、「両財務諸表制度のけん連を一層強化させていけば、各会計制度間における財務諸表の実質的な統一化と会計制度全体の合理化に寄与することが期待できる。」⁶⁵ため、結合財務諸表説が支持されると考えられる。

わが国の課税所得の計算構造についてまとめると、企業会計と租税会計は、「わが国の法人税法は、企業所得の計算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、と解してよいであろう。」⁶⁶と関係づけられる。

そして、課税所得⁶⁷については、「商法や公正妥当な企業会計の慣行によって計算された

⁶⁵ 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報 2003年7月9頁

⁶⁶ 金子・前掲注 19、284頁

⁶⁷ 課税所得は、本来、税法や通達という一連の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているとある。本論文 19頁参照

企業利益を基礎とし、これに法人税法関係法令の「別段の定め」による一定額を加算又は減算して誘導的に計算する」⁶⁸ことで算定され、「税法に規定のない、いわゆる白地部分は、法人の経理が適正な企業会計の慣行に従っておれば、そのまま課税所得の計算に受け入れられることとなるのである。」⁶⁹と、このような計算構造になっている。

⁶⁸ 中村利雄「課税所得の基本原則」産業経理 36 卷 6 号 1976 年 73 頁

⁶⁹ 中村・前掲注 67、73 頁

第2節 確定決算基準の採用論拠と機能

1. 確定決算基準の採用論拠

1章の確定決算基準の沿革でみてきたように、所得税法の一領域として法人課税が行われた明治32年から、わが国では、法人税の課税所得計算は、確定した決算に基づくことが要求されてきた(明文化されたのは昭和22年)。このように、また長い歴史を経てきた確定決算基準は、結合財務諸表説を基とするものである。

確定決算基準は、法人が確定決算において採用した具体的な会計処理が適正な会計処理基準に従ってなされている限り、その計算を課税所得計算の上でみだりに変更してはならず、みだりに申告調整が許されないことを意味している。具体的には、内部取引等について「損金経理」等が強制されている。

このように、確定決算基準が「損金経理」等を強制する理由については、「内部の決算整理によって損金または益金となるもの、例えば、固定資産の減価償却費、資産の評価損益、各種準備金および引当金等は、法人が損金として決算に織り込むかどうかの意思如何によりあるいは損金または益金に算入され、あるいは損金又は益金に算入されないこととなる。また、損金または益金に算入される額等も原則的には法人の自由意思に任せられている。かかる性質を有する損益については、一定の方法により、一定の時までに法人の意思を確定させなければ、課税所得はいつまでも確定的なものとならず、したがって課税所得の申告を行うこともできなくなる。かくては徴税上非常な支障を生ずるので、法人の自由意思により損益に算入されるものについては、法人の最終的な意思を決定せしめそれを基礎として申告させる必要を生ずるのであるが、そのよりどころとして確定した決算を取り上げているのである。法人は配当等の基礎となる利益を確定させるために税務と離れて自ら決算を行い、これを株主総会等に提出してその承認を受けることとしている。その承認を受けた場合においては、取締役の作成した書類の内容となった会計事実の把握やその処理の判断が最終的な見解として法律的に、また、社会的に肯定されたものとしている。そこで、税務においては、その法人の最終的な見解として肯定されるところにしたがって課税所得を計算することが最も妥当と認められるので、課税所得の計算の基礎として確定した決算を取り上げているのである。このことは、要するに法人の最終的な見解による会計的事実の把握やその判断を基礎とし、法令等の規定による調整を行ったうえ、課税所得の申

告をすべしということにほかならない。」⁷⁰と解されている。また、「税法は、減価償却、引当金、準備金への繰入額等について、確定した決算において損金経理を行うことを要件として、これらを損金の額に算入することを決めている。税法が企業の判断によって左右されるこれらの項目に係る意思決定を確定決算に求めることは、課税の安定性の要請及び租税政策に基づくものであると考えられる。」⁷¹とも理由が付けられる。

これらのことから、確定決算基準の採用論拠については、①便宜性、②課税の安定性、③真実性、④政策目的といったことが挙げられる。それらを詳述すると、次のとおりである。

①便宜性

確定決算基準は、納税・課税の便宜性から要請される。このことについては「企業会計と租税関係との関係については、両者を別個独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の理念であるため、法人税法は二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである」⁷²とか、「便宜性の原則は、租税行政上の便宜を考慮し、また、納税者との税務運営を円滑にするために、多少の理論上の正確性をまげても、実行可能なものとしようとする原則である」⁷³というように指摘されている。

②課税の安定性

このことに関しては、「第 1 には、商法その他の法令および企業会計原則に立脚して計算された確定決算による利益が一応適当なものと考えられ、それが株主、債権者等に公開されるものであるから、第 1 次的にこの公表利益を基として、必要な税法の目的に應ずる修正を行うことが妥当であり、第 2 に税法も修正部分だけ規定すればよいということであり簡便である、ということである。第 3 には、課税所得計算の前提となる取引事実の確定が特に法人の減価償却や引当金の計上などいわゆる内部取引の確定が容易になるということである。第 4 に、確定決算基準によらず申告調整主義によれば、申告調整は会社の利益計算より課税所得が減少する方向で行われるだろうから(たとえば会社計算では税法限度未満の少額の減価償却費を計上して利益を多く表示し、税額計算では税法限度一杯の減価

⁷⁰ 市丸吉左衛門「第 16 章 申告調整」『体系近代会計学 7 巻 税務会計論』中央経済社 1960 年 560～561 頁

⁷¹ 企業会計審議会「税法と企業会計の調整に関する意見書」(昭和 41 年 10 月 17 日)総論、一の 4 の(1)

⁷² 金子・前掲注 19、284 頁

⁷³ 武田昌輔『新版 税務会計通論』1973 年 43 頁

償却費を計上して、課税所得を減少へ導くということなどである)」⁷⁴というように指摘されている。

③真実性

この真実性については、「法人税法が納税申告につき、確定した決算…によるべきことを要求するのは申告の正当性を確保するためである」⁷⁵と指摘されるように、課税の安定性ということから財務内容の真実性をも保証し得ることになるものと考えられる。つまり、課税所得を計算するのにあたって、申告調整が自由に許されることになると、企業は、商事上の財務諸表においては、投資家、債権者対策等のため最大限の利益を表示し、税務上は節税のため最小限の所得を計算することも可能となり、課税の安定と真実性の保証上好ましくない結果が起こり得ることになるからである。

④政策目的

確定決算基準の採用論拠として、企業会計における内部留保の強化をあげる見解もある。例えば、「確定決算基準は他面において特定の租税目的を達成するために要求されている。たとえば、価格変動準備金の繰入額について、損金経理を条件として、損金の額に算入することを認めているのは当該金額が内部留保されて、その資産が企業目的のために活用されること意図するためである。」と考えられる⁷⁶。

しかし、「内部留保の強化が確定決算基準の副次的機能として認め得るとしても、結合財務諸表説の趣旨等からみてそれを積極的に解することには疑問が残る。」⁷⁷とも解され、あくまでもこの確定決算基準の政策目的という機能は、確定決算基準を採用した際に、副

⁷⁴ 吉牟田勲『新版法人税法詳解 平成8年度版』中央経済社 1996年 37頁

⁷⁵ 名古屋地裁判決昭和40年2月27日税務訴訟資料41号170頁

⁷⁶ 日本会計研究学会・税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」昭和41年5月26日〔総論〕四所得計算原則から生ずる差異(5)計算簡便性の原則③確定決算基準(付記)参照

これについては座談会「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」企業会計17巻10号1965年84頁から「損金留保というものを要求するのは、その損金留保を通じて、内部留保を求めようという前提があるわけです。内部留保が行われるからこそ、税法はこれを制度として容認しているのであって、企業が留保を確実にするという形態をとったときに初めて損金として認めるのであって、ただ租税をまけるだけがその趣旨ではないという、一つの政策的配慮があると思うのです。…租税制度としてそういうものを認めた趣旨からいくと、損金留保をしてもらわなければ困るので、そういう前提があって認めたという言い分もあると思うのです。」という発言が述べられている。

⁷⁷ 品川・前掲注16、2003年59頁

次的に発生したものと考えるのが適当であるとする⁷⁸。

以上のように、確定決算基準の採用論拠は、主として、納税・課税の便宜性、安定性及び真実性が保障されることに求めることができる。

2. 確定決算基準の機能

1) 財務諸表制度の統一化

確定決算基準は、結合財務諸表説を具現する一形態であるから、同説の趣旨によって運用されることが望ましい。現行制度においては、商事貸借対照表説と税務財務諸表説の有機的結合が強く求められている。これは、確定決算基準の採用論拠として、実務上の便宜性、課税所得計算の安定性、利益(所得)計算の真実性等の機能があるが、これらを保証するものとして確定決算基準は論拠づけられている。

よって、確定決算基準については、それらの機能が一層発揮できるように運用することが望ましいことになる。具体的には、商事上の利益計算規定と税務上の課税所得計算との間で共通している事項については、できる限り会計処理を統一する方がより商事財務諸表と税務財務諸表との有機的結合⁷⁹が一層高まり、望ましいことになる。これにより、両財務諸表制度の実質的な統一化ないし単一化が図られることになり、そして、確定決算基準の機能である便宜性、安定性、真実性等は、それによって一層強化されることになる。

ただし、こうした確定決算基準の機能を重視するということは、商事上の利益計算と税法上の所得計算とが共通項目についてできる限り歩み寄る必要が生じてくる。さらには、共通項目を広げる必要性も生じることになる。このことは、確定決算基準については、確

⁷⁸ 企業会計においては、これに似た論点として、減価償却費や貸倒引当金の資金留保効果がある。これらは、非現金支出費用で、計上時に資金の流出を伴わず、これに対して原則、収益は実現主義(企業外部の第三者に対して財貨または役務の提供と、その対価として現金または現金同等物の受領があった時点で収益を認識する基準)で認識されるため収益の額に相当する金額が企業内に流入することになる。

よって減価償却や貸倒引当金を計上した分は企業内に資金が留保されることになることである。しかし、これらはあくまで適正な期間損益計算の副次的なものとして指摘されるものであり、資金留保効果を目的としたこれらの計上は認められない。

⁷⁹ 品川・前掲注 3、172 頁では「確定決算基準は、…商事財務諸表と税務財務諸表との有機的結合を図っているものであるから、その究極の目的は、複数の財務諸表制度の実質的な統一化ないし単一化を図ることにあると解することができる。」と有機的結合について述べている。

定決算に不当に介入する⁸⁰ということ、企業側ではとかく被害者意識的に受け取られることもある。しかしその一方で、企業側又は企業会計原則側の会計処理上の必要性を税法に実現させるための根拠として利用することができることを意味している。⁸¹

2) 確定決算基準の規制範囲

確定決算基準の実質的意義は、法人が確定決算において採用した具体的な会計処理が適正な会計基準に従って行われている限り、その会計処理に基づく計算を所得計算の上でみだりに変更してはならないという、申告調整が許されないことにある。そして、具体的な内容としては、税法上、企業的意思決定によって会計処理が決まる減価償却や引当金のような内部取引や少額資産の損金算入等特定の外部取引については、確定決算における「損金経理」等の特定の経理処理の有無が所得金額計算上の損金算入の要件とされている。これは、法人税法上、法人に選択の余地が認められている事項についての法人の最終意思表示を申告ではなくて、確定した決算によるべきものとしているからである。

それでは、特定の経理処理が税法上明記されている場合は良いとして、税法において明文規定のない事項については、確定決算基準の規制がどのように及ぶのかについて定かでない点も見受けられる。このことに関しては、「租税法律主義の形式面を重視して確定決算で採用した会計処理を税法上修正し得る(申告調整を容認する。)とする考え方と、確定決算基準の趣旨を重視してそれらを修正し得ない(申告調整を容認しない。)とする考え方に分かれ得る。」⁸²のであるが、税務財務諸表と商事財務諸表の結合を強め、確定決算基準を維持するとい立場から、後者を重視した上で、確定決算基準の範囲について考えていく。

例として、売上や仕入のような対外的取引で客観的事実⁸³に基づいている取引について

⁸⁰ 確定決算決算基準の介入による逆基準性の問題については次章参照

⁸¹ 過去のトライアングル体制において、損金経理要件の緩和や、公正処理基準(法 22④)の創設や引当金の拡充といったことが企業会計から法人税法への要請として具現化したものであるといえる。

⁸² 品川・前掲注 14、2003年5月5日 61頁

⁸³ わが国の法人税法上の減価償却について、浦野・前掲注 42、46頁には、「客観的な事実が外部取引に限られるかどうかについては検討の余地がある。その点で、税法が減価償却を価値の減少に基づかせており(法人税法施行令 13条)、減価償却を原価の見積(評価)ではなく取得原価の有効耐用年数への配分にすぎないとする徹底した費用配分論とは多少異なるように思われる…。というのは、費用配分論においては直接には問題にされない減価の評価が、幾つかの局面で要求されているからである。…したがって、わが国の法人税法上の減価償却は、簿記理論的には確かに意思決定のみで成立する取引には違いないが、減価(ないしは固定資産の時価)

は、確定決算において事実を反した会計処理が行われている場合には、所得金額は当該事実に基づき申告調整によって修正されることから、その事実に基づいて所得金額の計算をすれば足り、確定決算基準の規制外にあるように考えられる。

このことについて、棚卸資産の販売について、税法上は「棚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。」(法基通 2-1-1)として、売上収益の計上時期については、いわゆる引渡基準⁸⁴を採用している。さらに「引渡し」なり「販売」の具体的時期については、「出荷した日、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、検針等により販売数量を確認し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」(法基通 2-1-2)と規定され、当該法人が継続して採用している限り、これらのうちいずれでもよいこととされている。

したがって、確定決算においては「出荷した日」すなわち発送基準に基づいて売上金額を計上し、所得金額の計算においては、「相手方が検収した日」すなわち検収基準に基づいて売上金額を計算することとして、その差額を申告調整することもこの明文の規定だけを考えると、可能であるように考えられる。

さらには、棚卸資産の委託販売による収益の額についても「棚卸資産の委託販売による収益の額は、その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入する。ただし、当該委託品についての売上計算書が売上の都度作成され送付されている場合において、法人が継続してその収益を当該売上計算書の到達した日の属する事業年度の益金の額に算入しているときは、これを認める。」(法基通 2-1-3)と規定されていることから確定決算上は当該受託者が販売した日に収益計上することとし、所得金額計算上は当該委託品についての売上計算書が到達した日に計上することとする場合にも同じように考えることができる。

これらに対しては、「確定決算基準の趣旨を重視した場合には、確定決算で採用した会計処理は所得金額の計算上も拘束されるものであり申告調整は認められないと解すべきこととなろう。このことは、税法上の「損金経理」や「確定した決算において…の方法によ

それ自体も絶えず問題にしている点で、認められる各種の減価償却の方法について、それぞれに最も適切な適用条件を整備して提示する基盤はあるように思われる。とすれば、そのような条件を具備した減価償却は、如何に「内部取引」であっても、客観的な事実としての減価にかなり接近できるように思われる」と減価償却については外部取引のような客観的な事実としての減価にかなり接近させることができると述べている。

⁸⁴ この引渡基準は、企業会計上の販売基準に相通ずるものと解される。

り経理したとき」等の特定の経理方法による規制は、必ずしも限定的なものと解する必要がないと解せられる」⁸⁵と考えるべきで、確定決算基準の実質的意義を根拠とすることで確定決算において採用した会計処理を法人税法上も採用し続けると考えるべきで、明文の規定がない以上納税者の委任に委ねるべきであると考えべきではない。

例えば、平成 10 年改正前の法人税法 62 条では、割賦販売に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の適用を受けるには、明文上は確定決算における割賦基準の経理方法は強制されてはいなかった(当時の法人税法 63 条及び 64 条と対比)が、当時の立法趣旨によればそれは強制されるものと解されていたことが参考になる。

⁸⁵ 品川・前掲注 14、2003 年 5 月 5 日 62 頁

第3節 企業会計との関係

1. トライアングル体制

1) 法人税法会計

法人税法は、「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」⁸⁶するという目的がある。そして、この目的の下に、法人税法の課税標準である「所得金額」の計算と計算書類の提出が行われるのが法人税法会計である。この会計では、会社はもちろんのこと、公共法人を除くすべての法人と、法人とみなされる人格なき社団等が属する。

法人税法は、会社に対して、他の制度会計⁸⁷よりも企業に対して強制力が作用することもあり、画一的な会計処理が重視される（このことから税法における逆基準性の問題が出てくる）ことになり、さらには、租税政策の要請による各種の措置が講じられることになる。この例としては、減価償却において政策目的のために特別償却等のような、加速度償却が行われることになる。

2) 金融商品取引法会計

これに対して、金融商品取引法の目的は「国民経済の健全な発展及び投資者の保護に資することを目的」とすると金融商品取引法1条に規定されている。そのため、企業の実態を適正開示するという企業の財務内容の透明性が求められている。このために、「当期純利益」等の計算が行われ、財務諸表の作成が行われ、これを金融商品取引法会計という。財務諸表等規則では、企業会計審議会により公表された企業会計の基準を「一般に公正妥当と

⁸⁶ 政府税制調査会法人課税小委員会報告 1996年11月第1章、四、3

⁸⁷ 制度会計については、金融商品取引法会計と会社法会計を制度会計とする考え方と、金融商品取引法会計と会社法会計、法人税法会計の三者を合わせて制度会計とする説がある。

本稿では、制度会計の制度とは、法律的な枠組みとして要求されていると考えて三者を合わせた会計と考え、後者を採る。前者の考え方としては、商人の健全な会計慣行が安定的な状態となって営まれている状態を制度会計と捉え、法人税法会計は会計の領域において重要な規制があるため、金融商品取引法会計と会社法会計の二者を示すという考え方がある。税務会計研究「〈シンポジウム〉会社法と税務会計」税務会計研究 2007年 90～91 参照

認められる企業会計の基準」に該当するものとして、同基準に基づく利益計算を示すことを要求している(同規則 1①)。

この会計では、金融商品取引法の規制を受ける会社と会社法上の「大会社」に要求される。大会社とは、「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 億円以上であること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のいずれかに該当する会社」(会 2①六参照)、である。これらの大会社に対しては、計算書類については、公認会計士等の監査を受けることが義務付けられていることになっている。

3) 会社法会計

会社法については、会社債権者の保護や株主と会社債権者の利害対立の調整が目的とである。そしてこの目的のため資本維持の原則を重視し、伝統的に財産法的利益計算の手法が尊重されている。ただし、現在では企業会計基準に歩み寄りをみせているとも考えられ、このような伝統的思考がやや薄れてきているといえる。このような目的から、当期利益の算定と「配当可能額」の計算、貸借対照表等の計算書類の作成が行われる。これを会社法会計というが、会社法の目的から考えると「配当可能額」の算定が一番重要である。この会計では、会社法上の会社のすべてが属する(会 2 一)。

したがって、金融商品取引法会計に属する会社は、他の三つの制度会計に属することになり、金融商品取引法会計に属さない会社は、会社法会計と税法会計に属することになる。さらには別表を見ていただければわかるように、わが国には約 250 万の会社が存在するが、そのうち証券取引法会計に属するものは、会社の 1%程度にすぎないことがわかる。

4) トライアングル体制

前述の 3 つの会計制度は、目的の違いからそれぞれ違うことから、その目的に応じた利益又は所得の計算が行われている。そして、その基として、それぞれが「会計」という共通の計算手段を必要としている。さらには、制度会計により算出される利益又は所得は本

来、会社の事業活動の成果を表すものであるという点で共通性がある⁸⁸。さらに、具体的な個々の項目において共通している部分もあるということから、これらが密接になり有機的に結合することが望ましいということでこれらの関係は「トライアングル体制」⁸⁹と呼ばれてきた。

これについては、「わが国の会計は、しばしば、トライアングル体制と呼ばれてきました。トライアングル体制というのは、会計実践が商法・税法・証券取引法の三つの法律に組み込まれて相互に有機的な結合をしながら一つの制度会計をさせていることを表現した言葉です。」⁹⁰と考えられ、従来から三者間で調整が行われ、調和が図られてきた。特に、戦後から昭和40年までの法人税法と企業会計の「蜜月の時代」⁹¹ともいわれ、当時は有機的結合が図られていたことがわかる。旧証券取引法に属する会社は少ないが、会計理論面では証券取引法会計がリードすることが多く、三者の調整は古くから検討されてきた。

このようなことから、「商法に規定された資産、負債の評価基準に基づき貸借対照表を作成し、同じく商法の計算規定に基づいて純利益が算定されます。この純利益を基礎として課税所得が決定されるため、商法と税法は一体不可分の関係にあります。証券取引法に基づいては貸借対照表・損益計算書を作成する場合には、資産・負債の評価基準は商法の評価規定と同じものを使用しなければならないということであり、証券取引法の会計数値は、商法による会計数値と全く同じでなければならないとされてきました。」⁹²といえる。この

⁸⁸ この共通性については、品川芳宣「トライ・アングル 3 会計制度の異同」税務弘報 2006 年 2 月 120 頁に「商法と証券取引法においては、それぞれの力点が債権者保護又は投資者保護であるとはいえ、企業を取り巻く利害関係者全般に対する財務情報の提供にあることに照らせば、両者の間に本質的な差異があることも考えられない。

また、税法上の所得概念は、包括的所得概念とされ、特に、法人税法においては、純資産増加説が支持されていることを考えれば、その根底には、企業会計上の利益との共通性があるはずである。」と述べられている。

⁸⁹ トライアングル体制に反対の意見としては、中里・前掲注 63、99 頁に「企業会計と商法の間には商法 32 条 2 項があり、また、商法と法人税法の間には、法人税法 22 条 4 項および法人税法 74 条 1 項があるが、企業会計と法人税法の間には直接的には何の関係もない。法人税法が直接的に課税所得関係の根幹を企業会計原則に委ねているとすれば、それは憲法違反疑いの強い条文ということにならざるを得ない。ここは、金子宏名誉教授が述べられているように、「わが国の法人税は、企業所得の計算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の商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、と解してよいであろう」（金子宏『租税法〔第 7 版〕』250 頁）と解すべきであろう。すなわち、三者の関係は、トライアングルではなく、単線的な三重構造なのである。」と述べられている。

⁹⁰ 加古宜士「企業会計制度の国際的動向とわが国の対応」産業経理 67 号 2007 年 4 月 101 頁
ここではトライアングル体制のことをこれは、「又銃体制」とも呼んでいる。

⁹¹ 井上・前掲注 34、15 頁

⁹² 加古・前掲注 90、101 頁

ことは、法律は改正されてはいるものの、現在でも同様の運用がなされている。

2. トライアングル体制の根拠と問題点

1) トライアングル体制の根拠

このトライアングル体制は、昭和 24 年に企業会計原則が制定された後に徐々に確立されていくことになる。昭和 20 年代から 40 年代にかけて、制度会計間の調整議論は、各制度会計における主要テーマであったといえる。このことは、企業会計審議会が相次いで調整意見書を公表し、税制調査会や法制審議会もこれに呼応したことから裏付けられる。この結果として、3 者の制度会計は、それらの理論の純化よりも、妥協的な調整の方が優先されることもあった⁹³。

この後「バブル崩壊を境に、いわば蜜月から離婚状態に移りつつある…。それぞれの会計基準も、課税所得計算も、調整よりむしろ独自の道を歩みかけている」⁹⁴となり、税法は租税政策上の理由から別段の定めや特例を設けており、企業会計と課税所得との相違が近年大きくなってきているため、このトライアングル体制が見直される時となっている。

このトライアングル体制は、法人税法、会社法、金融商品取引法が有機的結合をしながら、1 つの制度会計を実現することを表現した言葉である。このトライアングル体制は、わが国の制度会計全体の発展の大きな原動力となったことや、制度会計として 3 つの会計があるが、これらすべてに属する場合において、それぞれの共通性があるのであれば、同じ取引について同じ会計処理で済むのなら財務処理コストを下げることもできた等の利点があるために採用されてきた⁹⁵。この根拠として確定決算基準が挙げられるが、具体的には、この確定決算基準の意義である「法人税法 74 条 1 項」と「公正処理基準」(法 22④)の 2 つが挙げられる。この両者は 1 章で述べているため、ここでは「公正処理基準」について他の制度会計とのつながりを考えていくことにする。

⁹³ 詳しくは品川・前掲注 87、2006 年 1 月 104 頁参照。

⁹⁴ 品川芳宣「企業会計の変貌と税制」租税研究 2001 年 1 月 69 頁

⁹⁵ 品川・前掲注 87、2006 年 1 月 104 頁ではこのトライアングル体制は特に企業からの要請があったとされている。

2) 「公正処理基準」と他の制度会計比較

法人税法会計では、法人税法 22 条 4 項で「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」とし、各事業年度の収益及び費用・損益の額は計算されるべきであると定めている。この公正処理基準は 3 者の制度会計が各会計の理論の純化よりも、妥協的な調整の方が優先される結果として規定されたものの代表例である。

ここでの問題は「一般に公正妥当と認められる会計基準」が何を示しているのかが大きな問題とされる。しかし、これについては 1 章でのべたように「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とされていることや、「企業会計原則」は、少なくとも法律上は、すべての企業の会計指針として開発されたものではないことからみて、「企業会計原則」に従わなければ、「一般に公正妥当と認められた会計処理の基準」に従わないことになるとはいえなかった。⁹⁶と見え、この内容は企業会計原則等の特定の会計基準を指すものではないと解されている。

これに対して、金融商品取引法会計では、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(財務諸表等規則)により、財務諸表の作成においては 1 条 1 項で「この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と規定し、さらに 2 項で「企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする。」と規定されている。このように金融商品取引法会計では「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と規定し、企業会計審議会が定めた会計基準がすべてこれに当たるとしている。

会社法会計では、旧商法 32 条 2 項では「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定されており、会社法では、431 条と 614 条で「会社の会計は、一般に公正妥と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定されている。

昭和 49 年に、「…斟酌スベシ」という規定が定められたが、これは、当時の証券取引法会計との関係では、証券取引法が適用される会社について、会計及び監査が二重になることからの会社に対しての加重負担を防ぐために規定された。一方で、法人税法会計との関係では、公正処理基準が昭和 42 年に制定されたことで、わが国ではドイツでみられるような正規の簿記の諸原則が昭和 49 年以前も法体系に編入されていると考えられていたが、

⁹⁶ 弥永真生「確定決算主義 一税務と会計の乖離と接近」税理 2007 年 7 月 116 頁参照

税法が公正処理基準を採用したことで、この正規の簿記の諸原則に匹敵する明文の規定が存在しない商法に対して、商法を介し税法が会計慣行に結びつくということを補完的に確認するという意味をもたせることになったと考えられる。この意味で法人税法の公正処理基準は、今までも依拠してきた商法に対して何らかの新しい理念を商法に打ち出したものといえる⁹⁷。

会社法（旧商法）会計における、「公正なる会計慣行」又は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」も、必ずしも企業会計原則等の特定の会計基準を指すものではないと解される。ただし、「平成 17 年改正前商法の下でも、公正なる会計「基準」は公正なる「会計慣行」であるとするのが多数説であり、下級審裁判例の多くもこれを前提として判断を示していたが、平成 17 年改正前商法の下では、「会計基準」も、ある程度の期間、商人間で適用されて初めて「会計慣行」となるという見解が有力であった」⁹⁸と考えられていたのに対して、「会社計算規則 3 条は、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の慣行をしん酌しなければならない」と規定し、会社法において、「企業会計の基準」を認知し、当然に「企業会計の慣行」にあたることを前提とした表現を採用した点で注目に値する。」⁹⁹とされたことで、会社法会計と金融商品取引法会計は近づいたと考えられる¹⁰⁰。

3) トライアングル体制からの問題点

近年、このトライアングル体制は、前述のように、形骸化しているといわれる。このことは、橋本内閣の時に始まった平成 9 年からの「金融ビッグバン」と呼ばれるわが国の企業会計の国際化から、制度会計の三者それぞれが近年大規模な改正が行われたことにあると考えられる。

法人税法においては、平成 8 年 11 月の政府税制調査会「法人課税小委員会報告」にお

⁹⁷ 詳しくは、弥永真生「企業活動の国際化とトライアングル体制」4 頁

⁹⁸ 弥永真生「会計基準の会社法における受容」會計第 171 卷 3 月号第 3 号 2007 年 357 頁

⁹⁹ 弥永・前掲注 97、357 頁

¹⁰⁰ 具体的な解釈の方法としては会社計算規則では例えば 126 条で「損益計算書等には、包括利益に関する事項を表示することができる」としているが、これは金融商品取引法上の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当しないため、計上することができない。

このように会社法会計では、金融商品取引法会計上認められない事項についても規定されているが、これは、将来の企業会計基準の改正に備えてあらかじめ会社法で準備をしていると考えられる。

いて「法人税の課税所得は、今後とも商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税の実現という税法固有の観点から必要に応じ、商法・企業会計原則と異なった取扱いとすることが適切である」との見解が出された。この後平成 10 年に、退職給与引当金の縮小、賞与引当金制度の廃止、減価償却方法の制限などが行われ、特に引当金については大きく袂を別ったと考えられる。さらに、退職給与引当金は平成 14 年に廃止された。しかし、平成 12 年の有価証券の譲渡損益の計算と計上時期やデリバティブ・ヘッジ取引については、金融商品に係る会計基準の制定に伴い企業会計との調整が図られているところもある。近年の 3 者における大きな変革の概要については、別表 2 のとおりである。

このような現状から、トライアングル体制からの問題点としては、まず。わが国においては金融商品取引法の適用をうける会社は 1% であり、その他の会社にとっては国際会計基準との収斂した会計基準を必要としない会社が大半であり、このような会社にとっては会計基準が重荷になってしまうということである。もう 1 つは、会社法会計と金融商品取引法会計は歩み寄りを見せたものの、法人税法会計と企業会計の乖離が進み、各制度に固有の計算規定が設けられ拡大しているということが挙げられる。これらの問題からトライアングル体制が形骸化してきていることがわかるが、トライアングル体制の論拠は確定決算基準に求めることができる。このことからトライアングル体制の問題点と確定決算基準の問題点は、問題を共有している。よって次章でこのトライアングル体制の問題点も含めて検討していく。

別表 2 : 制度会計の変革の概要

年度	法人税法	会社法(商法)	企業会計
平成 9		合併法制の整備 ストック・オプション制度の創設	連結財務諸表制度の見直し
10	法人税率の引き下げ 退職給与引当金の廃止 減価償却の制限 収益・費用の計上時期の特例の整備等		研究開発費等会計基準の設定 連結キャッシュ・フロー計算書類等作成基準の設定 (以上、11. 4～適用) 退職給付会計基準の設定 (以上、12.4～適用) 税効果会計基準の設定 (以上、12.4～適用)
11	法人税率の引き下げ 株式交換・移転に係る課税特例	株式交換・株式移転制度の導入	金融商品会計基準の設定 外貨換算等会計基準の改定 (以上、12.4～適用)
12	有価証券の譲渡損益の計算と計上時期 売買目的有価証券の時価評価 デリバティブ・ヘッジ取引 外貨換算取引等の換算	会社分割制度の導入	
13	組織再編成税制度の創設	金庫株解禁 法定準備金規制の緩和	

14	連結納税制度の創設 退職給与引当金制度の廃止	委員会等設置会社 制度	自己株式等会計基準の設定 (14.4～適用) 減損会計基準の設定 (17.4～適用)
15			企業結合会計基準の設定 (18.4～適用)
17		「会社法」の制定 (18.5～施行)	中小企業会計指針の公表 役員賞与会計基準の設定 純資産会計基準の設定 株主資本等変動計算書会計 基準の設定 事業分離等会計基準の設定 ストック・オプション会計 基準の設定 (以上、18.5～適用)
18	会社法制定に伴う制度見直 し 組織再編税制度の見直し 役員給与の見直し 新株予約権(ストック・オブ ション)を対価とする費用の 帰属事業年度の特例 同族会社の留保金課税制度 の見直し		棚卸資産の評価会計基準の 設定 (20.4～適用) 討議資料財務会計の概念フ レームワーク公表 金融商品会計基準の改訂
19	減価償却制度の見直し		リース取引会計基準の改定 (20.4～適用)

出所：原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」税務大学校
論叢 51号 2006年 469～470頁に筆者加筆

第3章 確定決算基準における諸問題

第1節 逆基準性

1. 確定決算への介入

1) 所得計算における申告調整

法人税法の、課税標準である所得金額は、法人の確定した決算による当期利益の額を基礎として算定される。具体的には、この当期利益に、当該当期利益計算と法人税法上の所得計算規定とが相違する事項について、申告書において加算又は減算調整することで誘導的に所得金額が計算されることになっている。この申告書上における加算又は減算による調整は、「申告調整」と一般的に呼ばれている。

すなわち、「申告調整」とは、確定決算による「当期利益」をスタートとし、法人税法上の「所得の金額」をゴールとするものであるが、このスタートからゴールまでの調整計算は、法人税申告書の「別表四 所得の金額の計算に関する明細書」において計算される。¹⁰¹とまとめることができる。

この「申告調整」は、次のように、①申告調整をしなければならない事項、②申告調整は法人の任意とされる事項、③申告調整ができない事項の3つに分けることができる。

①申告調整をしなければならない事項

売上の計上もれ、経費の過大計上等の客観的事実に反する事項及び法人税額を損金経理したり、法定上の償却限度額を超えて減価償却費を損金算入した場合等のように税法上の強制規定に反する事項

②申告調整は法人の任意とされる事項

受取配当金の益金不算入、収用換地等の場合の所得の特別控除等のように、確定決算において特別の経理処理は要求されていないが、法人が、課税上の利益を享受するため、法人税申告書において減算調整(損金算入又は益金不算入)することができる事項。これらの事項は、税法上の所得計算規定が企業会計上の通常の会計処理になじまないものに限られている。

¹⁰¹ 品川・前掲注14、2002年12月9日54頁

③申告調整ができない事項

減価償却費の損金算入等のように主として内部取引に関わるもので、「確定決算」において「損金経理」等の特定の経理処理が税法上強制されている事項

以上のことから、③の事項については、確定決算において「損金経理」が損金算入の絶対的要件となっているので、この申告調整は、確定決算に直接介入することになる。これに対して、①や②の事項については、直接ではないが、申告調整において法人税法上の所得計算規定との整合性を考慮することになるので、間接的に確定決算に介入することになる。つまり、いずれにおいても何らかの形で申告調整を要する事項は、確定決算に介入することになるのである。そこで前者を「直接的介入」とし、後者を「間接的介入」と表現することとする。

2) 直接的介入

前述のような、直接的介入は、法人税法が要求する経理の態様に応じて、以下のように区分される。

①損金経理のみが損金算入の要件とされる事項

確定決算において「損金経理」をしなければ、各事業年度の所得の金額の計算においても損金の額に算入できない事項をいう。課税所得計算と企業利益計算との関係において重要なものとしては、次のようなものがある。

(イ)減価償却資産の減価償却費(法 31①)

減価償却資産の償却費の損金算入は、「損金経理」を要するのであるが、法人税法基本通達 7-5-1 では、「法第 31 条第 1 項に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか、損金経理をした次に掲げるような金額も含まれるものとする。」として次のような処理を挙げている。(評価損の金額には、法人が計上した減損損失の金額も含まれることに留意する。)

- (i)減価償却資産の取得原価に算入すべき付随費用の額のうち原価外処理をした金額
- (ii)減価償却資産について法人税法等の規定による圧縮限度額をこえて帳簿価額を減額した場合のその超える部分の金額
- (iii)減価償却資産について支出した金額で修繕費として経理した金額のうち資本的

支出として損金の額に算入されなかった金額

- (iv) 無償又は低い価額で取得した減価償却資産につきその取得価額として法人の経理した金額が法人税法施行令第 54 条第 1 項の規定による取得価額に満たない場合のその満たない金額
- (v) 減価償却資産について計上した除却損又は評価損の金額のうち損金の額に算入されなかった金額
- (vi) 少額な減価償却資産（おおむね 60 万円以下）又は耐用年数が 3 年以下の減価償却資産の取得価額を消耗品費等として損金経理をした場合のその損金経理をした金額
- (vii) 法人税法施行令第 54 条第 1 項の規定によりソフトウェアの取得価額に算入すべき金額を研究開発費として損金経理をした場合のその損金経理をした金額

なお、前記(i)～(vii)までに該当しない場合であっても、法人税法基本通達 7-5-2 では、「法人が減価償却資産の取得価額の全部又は一部を資産に計上しないで損金経理をした場合（7-5-1 により償却費として損金経理をしたものと認められる場合を除く。）又は贈与により取得した減価償却資産の取得価額の全部を資産に計上しなかった場合において、これらの資産を事業の用に供した事業年度の確定申告書又は修正申告書（更正又は決定があるべきことを予知して提出された期限後申告書及び修正申告書を除く。）に添付した法人税法施行令第 63 条に規定する明細書にその計上しなかった金額を記載して申告調整をしているときは、その記載した金額は、償却費として損金経理をした金額に該当するものとして取り扱う。（贈与により取得した減価償却資産が、法人税法施行令第 133 条の規定によりその取得価額の全部を損金の額に算入することができるものである場合には、損金経理をしたものとする。）」と規定されている。

(ロ) 繰延資産の償却費(法 32②)

繰延資産の償却費についても、「損金経理」が損金算入の条件であるが、法人税法基本通達 8-3-2 においては、「法人が、繰延資産となるべき費用を支出した場合において、その全部又は一部を償却費以外の科目をもって損金経理をしているときにおいても、その損金経理をした金額は、法人税法第 32 条第 1 項に規定する「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとする。」と規定している。

(ハ)特別の事由がある場合の資産の評価損(法 33②)

資産の評価損についても、「損金経理」が損金算入の条件であるが、法人税法基本通達 9-1-2 においては、「法人が評価損否認金又は償却超過額のある資産につき法人税法施行令第 68 条第 1 項各号に掲げる事実が生じたため当該評価損否認金又は償却超過額の全部又は一部を申告調整により損金の額に算入した場合には、その損金の額に算入した金額は、評価損として損金経理をしたものとして取り扱う。」と規定している。

(ニ)交換により取得した固定資産の圧縮記帳(法 50①)

各種圧縮記帳制度の中で、交換により取得した資産の圧縮記帳の場合にのみ、「損金経理」がその適用を受けるための絶対的要件とされているの¹⁰²であるが、その「損金経理」についても、次のような取扱いがある。

法人税法基本通達 10-6-10 では、「法第 50 条第 1 項の規定を適用する場合において、法人が同項に規定する取得資産につき、その帳簿価額を損金経理により減額しないで、同項に規定する譲渡資産の法人税法施行令第 92 条に規定する譲渡直前の帳簿価額とその取得資産の取得のために要した経費との合計額に相当する金額を下らない金額をその取得価額としたときは、これを認める。」と規定している。さらに、この場合においても、確定申告書に減額した金額の損金算入に関する記載をした明細書の添付を要すると規定している。

(ホ)貸倒引当金等の各種引当金勘定への繰入額(法 52①②、53①等)

(ヘ)少額な減価償却資産の取得原価(令 133)

(ト)少額な繰延資産に係る支出額(令 134)

(チ)申告期限等未到来の酒税等の未払金(法基通 9-5-1)

(リ)回収不能の金銭債権の貸倒れ及び一定期間取引停止後弁済がない場合等の貸倒れ(法基通 9-6-2、同 9-6-3)

(ヌ)返品債権特別勘定への繰入額(法基通 9-6-4)

このように、法人税法上の「損金経理」の強制については、法人税法基本通達において以上に上げたような、弾力的な取扱いが定められている。このような弾力的な取扱いは、当該条項の文理解釈がどこまで認め得るかが問題とされるところであるが、税法の規定と

¹⁰² 座談会「商法と税法との調整通達について」税経通信 19 卷 12 号 112 頁参照 各種の圧縮記帳制度において、交換により取得した固定資産についてのみ損金経理が絶対要件とされているのは、商法(企業会計)上圧縮記帳する慣行がなく、通常従前の帳簿価額が引き継がれているからであると述べられている。

企業会計基準の乖離が進む中で、実務上の解決方法としても注目される場所である。

②損金経理による損金算入(帳簿価額の減額等)が原則であるが、引当金勘定繰入等によっても損金算入が認められる事項

この事項については、原則は確定決算において損金算入による帳簿価額の減額等による損金算入である。しかし、所定の金額を損金経理により引当金勘定に繰入れる方法や、確定した決算において剰余金の処分により積立金として積み立てる方法又は損金経理による特別償却準備金として積み立てる方法により損金算入が認められる事項が、このグループに属する。例えば、圧縮記帳制度、特別償却制度等(下記参照)のように、主として、税法上の政策的要請から企業会計上の費用処理とは異なった処理が要求されているため、企業会計との調整を図るため、損金経理のみを強制させないようにしているものである。

(イ)国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法 42①、44①、令 80)

(ロ)工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法 45①、令 83)

(ハ)保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入(法 47①、49①、令 86)

(ニ)特別設備等の特別償却・割増償却(措法 43～48、52 の 3)

(ホ)海外投資等準備金等の準備金(措法 55～57 の 9)

(ヘ)特定の資産の買換えの場合の課税の特例(措法 65 の 7)

③特別勘定としての経理が損金算入の要件とされる事項

前記②の処理に関連して生じる事項が多いが、特定の収益が生じ、圧縮記帳ができる場合に、その対象となる買換資産の取得等が当該収益の発生に遅れるときに、収益が生じた事業年度の確定決算において圧縮可能な所定金額を「特別勘定」として経理しておけば、当該事業年度の所得金額の計算上損金算入することができる事項をいう。この場合、「特別勘定としての経理」したときとは、貸借対照表の負債の部に「〇〇特別勘定」として区分表示されていればよいのであって、それに合わせて必ずしも「損金経理」が要件とされているわけではない(法 43①等参照)。主な事項としては、次のようなものがある。

(イ)国庫補助金等に係る特別勘定への繰入額(法 43①)

(ハ)保険差益等に係る特別勘定への繰入額(法 48①)

(ニ)収用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例(措法 64 の 2)

(ホ)特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例(措法 65 の 8)

④特別の経理が要件とされて損金計算がされる事項

各事業年度の所得の金額の計算上、所定の方法による益金又は損金算入が認められるためには、確定決算において税法が定める「特別の経理」を行わなければならない事項をいう。その主なものは、次のようなものがある。

(イ)長期割賦販売等に係る延払基準の適用(法 63①)

(ロ)長期大規模工事以外の工事の請負に係る工事進行基準の適用(法 64②)¹⁰³

⑤損金算入を原則とするが、利益処分経理等によった場合には損金算入が認められなくなる事項

この事項は、会社法の成立に伴い、現在はこの事に属する規定はない。考え方としては、本来は、費用又は損失になるべきものであるが、損金算入について「損金経理」が要求されているわけではなく、法人がその確定決算において「利益又は剰余金の処分による経理」(利益積立金額をその損費項目に充てる経理を含む)をしたとき、又は「事実を隠ぺいし、又は仮装して経理」したときは、損金算入が認められなくなる事項をいう。これらの事項については、通常「損金経理」を行うことになるので、この方法は、原則的として「損金経理」が強制される場合と同じことになるが、簿外支出等の場合に損金算入の余地が生じることになる。以前は寄附金や役員報酬等において規定されていた¹⁰⁴。

3) 間接的介入

原則的には、1) で述べた、①申告調整しなければならない事項、②申告調整は法人の任意とされる事項は、両者ともに法人税の課税所得の計算において、税法の規定が確定決算における会計処理を直接的に強制するものではない。しかし、確定決算において選択し得る経理方法が制限されること等により、確定決算における会計処理が税法の規定によって制約される場合がある。このような制約は、一般に、税法による確定決算に対する「間

¹⁰³ 工事請負金額が 50 億円以上の長期大規模工事については、法人の経理処理いかんにかかわらず、工事進行基準が強制される。

¹⁰⁴ 会社法では利益処分という概念が廃止され、それにともない「利益処分方式」がないことになったので、「剰余金の処分により積立金として積み立てる方法」として規定されている。(法 42①等参照)

接的介入」と表現されている¹⁰⁵。

例えば、建物の減価償却については、企業会計上であるなら定額法や定率法といった償却方法の中から、償却の実態をより正確に表している方法を採用すべきである。しかし、法人税法上、減価償却費の損金算入に当たり、平成10年4月1日以後に取得した建物の償却方法は原則として、定額法に限定されている(令48①一ロ)。その建物を所有している法人が、確定決算において定率法を採用することも当然に考えられる。この場合、法人が確定決算において定率法を適用して当該建物の減価償却費を損金経理した場合に、当該償却額が定額法に基づく償却限度額を上回るときには、その差額を申告調整により所得金額に加算しなければならないことになる。

そのため、かかる申告調整上の手続きを避けるため、商法上も税法に定められている経理方法(前記の場合には、定額法)が許容されている場合には、当初から税法で定められている経理方法が採られやすくなる。このことは、税法の規定が確定決算における経理方法の選択を間接的に強制しているものであると言える。

同じようなことは、棚卸資産や有価証券の期末の評価方法、資産の評価損の計上、減価償却資産の耐用年数や残存価額、繰延資産の償却費の計上、各種引当金勘定への繰入方法等についても言えることである。すなわち、棚卸資産の評価方法は、原価法又は低価法のいずれかによることとされ(令28①)、原価法は、原則として、個別法、先入先出法等の8つの評価方法に限定されている(令28①一)。有価証券の評価方法については、移動平均法または総平均法によることとされている。また、資産の評価損については、原則として、損金不算入とされている(法33①)が、災害による著しい損傷その他の所定の事実が生じたことによって、当該資産の時価がその帳簿価額で下回ることとなった場合において、当該時価と当該帳簿価額との差額についての損金算入が認められている。減価償却資産の耐用年数や残存価額については、財務省令である「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」に定めるところに委ねられている。

更に、各種引当金勘定への繰入額についても、法人税法に定める一定の繰入方法についても、法人税法に定める一定の繰入方法に基づく繰入額に制限されており(令96~102)、繰延資産の償却方法についても、任意償却による場合と所定の償却期間に渡って償却しなければならない場合にと区分されている(令64①、法基通8-2-1~8-2-5)。

¹⁰⁵ このことは、「制限された選択自由の原則」、「会計方法の選択制の抑制」、「会計方法の適用条件の規制」等と称せられることもある。

他方、企業会計においては、以上のような、費用性資産についての費用の期間配分に係る事項については、税法で定められている評価方法等の経理方法の是非が問題となる¹⁰⁶ほか、税法で定められている評価方法、評価損の計上方法、引当金勘定の繰入方法、減価償却資産の耐用年数等以外の各種経理方法の採用についても理論的に可能であり、税法に定めている経理方法に依存する必要はない。

しかし、法人が確定決算において税法が定めている経理方法以外の経理方法により利益計算を行ったとしても、課税所得の計算においては、税務署長等に対し予め届出た税法上の評価方法ないし法定評価方法等による経理方法に拘束されることになる。したがって、前述の建物の減価償却の場合と同様、確定決算上の利益計算についても、税法で定めている経理方法に依存せざるを得なくなることも否定し難いことになり、この意味で税法による企業会計への間接的介入が成り立つこととなる。

このような税法の確定決算に対する間接的介入については、当該介入をできる限り緩和する必要があるということで(税法と企業会計との実質的調整を図るため)、税法上の経理方法の拡大措置が取られてきた。すなわち、昭和 43 年には、棚卸資産の償却方法については、所轄税務署長の承認により、法定外の評価方法又は償却方法を認めることとされ(令 28 の 2、48 の 2)、昭和 54 年には、貸倒引当金勘定への繰入方法については、定額繰入に代えて、当該法人の実質貸倒率に基づく繰入れも認められるようになった(旧令 97②)

しかし、これらの企業会計との調整方法は、例えば、平成 10 年度の税制改正によって建物の減価償却方法が定額法に限定されるなど、最近では、むしろ形骸化されている。

以上のように、税法上定められている経理方法は、直接的・間接的に確定決算と深く関わることとなる。これらの税法による確定決算に対する介入は、伝統的な確定決算基準から派生したものと言える。

4) 逆基準性

前述のように、法人税法の規定が、企業会計の会計処理の基準となるような状況を指して、法人税法が不当に拘束するということで、「逆基準性」と呼ばれる。このことは、確定決算基準、特に、損金経理を批判する論拠となる。この「逆基準性」については、考え方が

¹⁰⁶ 例えば税法において棚卸資産の評価方法(原価法)として認められている最終仕入原価法については、商法等では原価法の一つとして認め難いものと解されている。

様々であるが大きく分けると確定決算への直接的介入のことを「狭義の逆基準性」とし、直接的介入だけではなく、間接的介入までも含めて「広義の逆基準性」と称せられる¹⁰⁷。

逆基準性の問題を厳格に考えると、本来問題とされるのは、法人税法の規定が、商事財務諸表を歪めるということである。そうすると、逆基準性の正しい意味は、明らかに商事財務諸表を歪めてしまうことになる「狭義の逆基準性」と呼ばれるものに限られることになる。

すなわち、この逆基準性については、「法人の意思が介在する内部取引等について、損金経理等の特定の経理の有無が所得計算を制限することについては、それが当該法人の最終的意思決定の確認方法として望ましいものであるとしても、そこには種々の問題が包含されている。すなわち、かかる制度の場合には、法人は、課税所得の計算上の有利性を維持せんがために、企業会計上の利益計算において本来不必要なものであっても、税法に規定されている特定の経理に固執するようになり、結局は税法上の規定が企業会計上の利益計算を拘束することになる。」¹⁰⁸ということにより、商事財務諸表が歪められてしまうということになる。

しかしながら、この場合においても、「税法は税法」、「会計は会計」と区分して会計処理を、行う必要ないのであるから、「逆基準性」という批判は的を射ないということも考えられる。例えば、減価償却費の計上において、法人税法上の償却限度額が「100」で、会社法上の相当の償却額「150」または、「80」であれば、確定決算上は、150 または、80 の償却費を計上して、150 の時には 100 との差額を申告加算し、80 の時には申告調整を要さないというだけあって、会社法上 100 に拘わる必要はないはずである。

¹⁰⁷ 浦野・前掲注 36、180～181 頁

森川・前掲注 37、27 頁

¹⁰⁸ 品川・前掲注 14、2003 年 5 月 5 日号 59 頁

第2節 特定経理要件の是非

1. 損金経理の問題点

損金経理の問題点としては、逆基準性の問題もあるが、確定決算基準を採用する上で、その根拠となる損金経理が、どのようにあるべきであるかが、重要な問題である。そこで、損金経理のあるべき姿について考える必要があるが、近年の法人税法の改正における個別論点と損金経理との問題点を検討することで、損金経理がどのような状況に置かれているのかを検討する。その中でも、減価償却費の計上方法が最も問題となる。

減価償却費は、3つの制度会計において最も共通的に扱われている事項である。企業会計原則では、第三5費用配分の原則で、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。」としており、会社法では、会社計算規則5条2項で、「償却すべき資産については、事業年度の末日において、相当の償却をしなければならない。」と規定している。

減価償却は費用配分を行うにあたっては、いずれの場合も耐用年数の設定等、仮定の下に計算される。このことに関して、税法は、減価償却の方法の細目を定めている。特に、耐用年数については、他にも明確な基準があるわけではないことから「法定耐用年数」と呼ばれ、各制度会計に大きな影響を与えている。しかし、この「法定耐用年数」に対して、実態に合っていない等の批判が挙げられる。また、かつては、残存価額についても、10%が高すぎるということや、償却方法の選択の制限を税法が介入しているということ等の批判が強かった。

これらの批判を受けて、法人税法上の法定償却が企業会計原則の理念に反するということから、それぞれ独自の償却制度を設けるべきであるという方向に発展することも考えられる。しかし、1つの減価償却資産について3つの償却計算を行うことにどれだけの意義があるのかとも考えさせられる。元々減価償却制度は、各会計制度ともに事業に投下した原価を収益に対応させるということであり、大きな差はないはずである。そのため、3つの償却計算を行うよりも、共通的な規定として法人税法の規定があるというのであれば、

これを共有することが望ましいといえる¹⁰⁹。

減価償却において、特に問題とされてきた残存価額と償却可能限度額の問題については、平成 19 年の税制改正により一つの結論が出された。トライアングル体制という観点から見ると、法人税法が、残存価額を廃止し、償却可能限度額を広げたというのは、企業会計に歩み寄ったと考えることができる。しかし、定率法については、改正前の定率法は残存価額を基礎として算定されていたことから、新たな償却方法の算式が必要とされた。

この方法とは、定率法の償却率が 250%になるというものである。このことにより、償却額は大幅に引き上げられる。今までも、償却額の増加については、租税特別措置法により、特別償却や割増償却によって実施されてきたが、今回の方法は定率法の償却率自体の引き上げであるために、今までの方法とは別に考えなくてはならない。

会社法上は、「相当の償却」¹¹⁰を要求しているが、会社法上の「相当の償却」を税法上の償却限度額としている場合には、新しい定率法による増額した償却額についても損金経理が要求される。しかし、政策的に新しく定率法が定められたということから、減価償却による損金経理を撤廃し、会社法上は「相当の償却」を行い、各法人の判断で申告調整により税法上の償却限度額を享受する方が、「会社法上の「相当の償却」との関係も円滑になる」¹¹¹と考えられる。この結果、確定決算基準の根拠となっている損金経理の不要論につながることで、確定決算基準を廃止すべきという考え方にもつながっていくのである。

2. その他の経理要件

1) 法人税法で要求されている経理

法人税法では、原則として、損金経理しなければいけないものが、引当金勘定による繰入や特別勘定としての経理、剰余金の処分により積立金として積み立てる方法又は損金経理による特別償却準備金として積み立てる方法等の処理により経理することで税務上損金として認められる場合がある。これらは、損金経理を緩和したことから、このような処

¹⁰⁹ 品川・前掲注 87、2006 年 4 月号 88 頁

¹¹⁰ 「相当の償却」については、企業会計原則が定めていることに通じ、企業会計上容認されている定額法、定率法等の一定の償却方法に基づいて定期的に償却が行われることを意味している。定額法、定率法ともに長年企業会計において定着してきたものであり、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行(会 431)として容認されるものである。

¹¹¹ 品川芳宣「250%償却が確定決算基準を崩す？」旬刊速報税理 2007 年 2 月 11 日号 25 頁

理を求められているのである。しかし、このような経理をすることは、いくつかの問題を生じさせる。

まず、会社法上は費用又は損失として計上することに問題があるとされる特別償却費の計上や圧縮記帳損の計上等において、確定決算基準を貫くための方法として損金経理に代わる手段として、剰余金の処分により積立金として積み立てる方法、又は損金経理による特別償却準備金として積み立てる方法が認められている。しかし、これらは、申告書において減算処理をすることで損金算入を認めることにも合理性がある様にみえる。このような経理方法の強制については問題がある。

また、平成 18 年改正前法人税法では、使用人兼務役員に対する使用人賞与の損金算入額や役員退職給与の損金算入については、利益処分によって支出したときは損金不算入としていた。このように、損金経理の有無で外部支出されたものに対して差異が生じるのは担税力の観点から見て問題がある。

これらの問題としては、「確定決算基準主義では、確定決算において所定の経理をしている場合に限って所得計算に受け入れるものとし、その経理がない場合には、法的、経済的事実の如何にかかわらず所得に含めないこととしていることから、同一の経済的事実があるにもかかわらず所定の経理(損金経理)の有無によって税負担額が異なるというのは、担税力のある所得とは何かと」¹¹²という問題があり、「同一所得、同一課税の原則は守られるべきであり、経理処理の如何を問わないはずと考える。」¹¹³という問題がおきるのである。

2) 益金経理

確定決算基準の趣旨等に照らして同基準の規制範囲を考察した場合には、税法上の明文の規定はないが、「益金経理」という概念が成立するか否かが問題となる。

すなわち、所得金額の計算において損金算入とするために確定決算において損金経理した事項については、それが損金算入限度額以内であればその後損金算入額を減額しようとして申告調整によって損金不算入とすることは許されないと解されると同様に、収益の面においても、税法において許容され得る会計処理の範囲で確定決算上収益計上(「損金経理」

¹¹² 山田暁「確定決算基準主義」の問題点」税務会計研究第 6 号、1995 年 75 頁

¹¹³ 山田・前掲注 111、75 頁

に対する意味で「益金経理」)した場合には、その会計処理は申告調整によって修正(減額)できないものと解すべきものと考えられる。

例えば、売上収益計上について、確定決算で出荷基準を採用した以上申告調整上検収基準によって売上金額を修正できないものと解すべきであるが、これは、確定決算基準の趣旨に合致するものであるとともに、法人税法の解釈上「益金経理」という概念が容認されているものと解される。そして、このような問題は、委託販売に係る収益計上についても同様である。

また、法人税法 25 条 1 項は、資産の評価益の益金不算入に関し、「内国法人がその有する資産の評価換え…をしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。」と定めているが、この場合の「帳簿価額を増額した場合」としているのは、確定した決算で増額することを予定しているものと考えられる¹¹⁴。

そして、この規定は、会社更生法等の規定によって評価換えして帳簿価額を増額した場合には、例外的に、その増額部分の益金算入がなされるのであるが、この場合の「帳簿価額の増額」も、前述の益金経理と同様に理解すべきであり、増額した金額の全額が益金算入されることになる。

¹¹⁴ 武田昌輔『企業会計と税法』森山書店 1975 年 9 頁参照

第3節 確定決算基準のその他の問題

1. 経理要件以外の問題

1) 国際競争と法人税

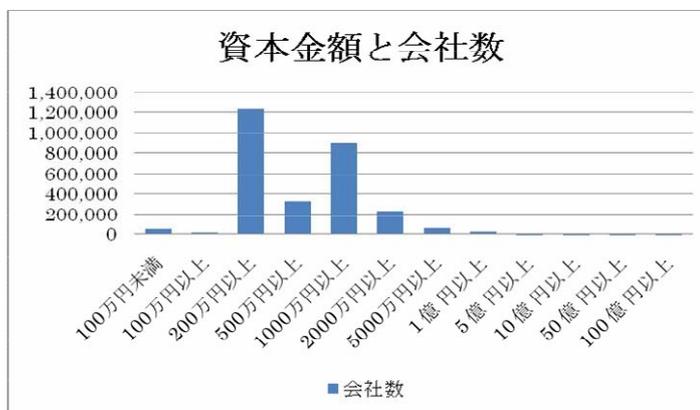
わが国の企業の国際競争力を高めるために、租税政策のあり方が問題となる。その手段として、従来、法人税率の引き下げが問題にされてきたが、減価償却費の償却方法についても、「国際的に遜色のない水準に設定すべきである」という議論が活発に行われ、平成19年の減価償却税制改正において大幅な改正が行われ、このような考え方の根底には、企業活動を活発化させるために法人税の負担を縮小させることで、その納付額の減少分を研究開発や設備投資に充てることで、企業活動を活発化させ、わが国の経済を活発化させるとともに、国際競争力のある企業とすることが考えられる。また、外国企業に関しては納税額が低く済むのであるならわが国への子会社等の設立を行いやすく、企業を海外から誘致しやすくする利点もある。

しかし、このように企業活動を活発化させる上でも、確定決算基準のあり方が問題となる。具体的には、例えば減価償却費の場合、アメリカ等の損金経理要件が厳しくない国と比較した場合に、わが国のように損金経理が厳密に要求されていると、確定決算で損金経理をしなければならないということで、税法上の限度額が利用できなくなって、結局、法人税額を法律で認めた以上に負担せざるを得なくなり、前述のような政策目的を果たせなくなるということになる。

このような問題は、一般的に、金融商品取引法会計に損金経理を要求されている企業や、これに準ずる企業として会社法上の法定監査を義務付けられている企業に対しても同様の問題であると考えられる。

2) 中小会社と確定決算基準の問題

別表3：資本金額と会社数



出典：国税庁「税務統計—法人税表・会社関係—」2007年の数値を筆者がグラフ化

わが国においては、別表3を見てわかるように、資本金額が200万円以上500万円未満の会社と1,000万円以上2,000万円未満の会社が圧倒的に多い。これは、会社法に改正される前は有限会社が存在しており、設立のための最低資本金が300万円であったため200万円～500万円未満のこのグループは会社数が多いと考えられる。また、1000万円～2000万円未満のグループについても、会社数が多いのは旧商法で株式会社の最低資本金が1,000万円だったからであると考えられる。

よって、わが国の会社の中心は、中小会社が多いことがわかる。このような会社は個人形態で事業を営むよりも、法人形態で事業を選択して事業経営を行っている会社が大半である。これらの会社は、金融商品取引法の規制を受けないことから、国際財務報告基準とのコンバージェンスが昨今の課題となっている金融商品取引法会計において要求されている会計水準と、これらの企業との会計水準の差が問題となる。

中小企業に関しては、平成14年の商法改正の時に、「計算関係規定を省令で規定する際は、証券取引法に基づく会計規定等の適用がない中小企業に対して過重な負担を課すことのないよう、必要な措置をとること」とする附帯決議が設けられ、企業会計基準が国際化し、複雑化してきたことに対して、中小会社はその規制を受けることを危惧したのであった。これを機に議論が始まり、2005年には「中小企業の会計に関する指針」がまとめられ、中小企業に一定の配慮がなされることとなったのである。

確定決算基準は、トライアングル体制の根拠となるものであるが、制度会計が密接に調整されていた方が、確定決算基準は円滑に働くのである。財務報告の目的である「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示」を行うために、厳格な会計基準が要求されるのは当然ともいえるが、中小企業のような財務諸表作成能力が十分でない場合には、税法と企業会計が乖離していくのは望ましい状況とはいえない。この意味で企業会計と法人税法が調整を行う余地はあると考えられ、確定決算基準の存在が重要になるのである。すなわち、確定決算基準が維持され、強化されることで、中小企業にとっては、会計処理の負担が軽くなるのである。

3) 粉飾決算と確定決算基準の問題

会社法では、計算書類の作成及び提出を 435 条及び 438 条で規定しているが、その会計処理について事実を隠ぺいしたり、仮装したような場合には、976 条で虚偽の記載を行ったとして「100 万円以下の過料」に処されることになる。

国税通則法では、法人税の申告額が法律で定めた金額よりも多額の場合であっても、少額の場合であっても、その区別なく正当な税額を納付させるために税務署長が更正処分をする。よって、税務署長は、粉飾決算(利益を過大計上)に基づいて過大に申告が行われた場合であっても、過大である以上は正当な納付ではないため、正当な金額を納付させるため、減額修正をして、税額を還付するのが原則である。しかし、「自らの粉飾決算をもっともらしく見せるために意識的に多く納めた税金を、還付加算金を附して一時に還付するということは、数年間の税金を一時に還付するという点において、国の財政を不安定にするおそれがあるのみならず、申告納税制度の本旨からみても決して好ましいものではない。」¹¹⁵ ために、法人税法 129 条 2 項では、「内国法人の提出した確定申告書…に記載された各事業年度の所得の金額…が当該事業年度…の課税標準とされるべき所得の金額…を超えている場合において、その超える金額のうち事実を仮装して経理したところに基づくものがあるときには、税務署長は、当該事業年度の所得に対する法人税…につき、当該事実を仮装して経理した内国法人が当該事業年度…の各事業年度…において当該事実に係る修正の経理をし、かつ、当該修正の経理をした事業年度の確定申告書…を提出するまでの間は、更正をしないことができる。」と規定している。

¹¹⁵ 武田昌輔『企業課税の理論と課題第 3 卷〔第二訂版〕』税務経理協会 2007 年 102 頁

さらに、法人税法 70 条 1 項で、「内国法人の提出した確定申告書に記載された各事業年度の所得の金額が当該事業年度の課税標準とされるべき所得の金額を超え、かつ、その超える金額のうち事実を偽装して経理したところに基づくものがある場合において、税務署長が当該事業年度の所得に対する法人税につき更正をしたときは、当該事業年度の所得に対する法人税として納付された金額で政令で定めるもののうち当該更正により減少する部分の金額で当該偽装して経理した金額に係るものは、国税通則法第 56 条から第 58 条までの規定にかかわらず、当該更正の日の属する事業年度の開始の日から 5 年以内に開始する各事業年度の所得に対する法人税の額から順次控除する。」と規定している。

偽装経理の場合には、確定決算に基礎をおいて考えられており、架空売上や仕入計上洩れ等の外部取引が対象となる。しかし、引当金や準備金につき繰入不足額が生じた場合等は偽装経理には当たらない。

いずれにしても、このような偽装経理については、法人がその確定決算においてどのような経理処理を行うかが税額の納付額に影響を及ぼすことになるので、確定決算基準との関係においても問題となる。

2. 確定決算基準を廃止した場合の問題

確定決算基準を廃止してしまった場合には、申告書上で確定決算と法人税法との差異(差額)について自由に調整を認める申告調整主義を採るか、もしくは、自己完結的所得計算体系を必要とすることになる。しかし、自己完結的所得計算体系は、現実的に不可能に近いので、以下では申告調整主義をとった場合の問題点を考察していく。

まず、確定決算基準により担保されていた課税の安定性に大きな影響がある。申告調整方式を認めた場合には、企業はあからさまな方法により企業会計上の財務諸表と申告書において差は採らないにせよ、現状よりも税収が減ることは明らかに予想される。これに対応して、個々に課税ベースを広げることで対応することが可能という意見もあるが、これは税の基本である簡素化や公平性に欠けることにつながりかねない。すると、ある程度企業にとって、処理の不自由さを感じさせることになるが、あるべき姿としては現状の方が正しいと考える。

また、確定決算基準が機能しているからこそ、企業会計上の財務諸表の適正性もある程度確保されていたのにもかかわらず、こがも放棄されると、それだけで課税庁が税務調査

の質・量を高めざるを得なくなるので、ひいては、税庁においてモニタリングコストを増加させることにもつながる。つまり、課税当局が、納税者の課税所得計算及びその基礎となる会計帳簿が適切であるか否かについて、判断するのではなく、会計処理のすべてについての妥当性を検討していくことになるが、それは困難であると考えられる。

第4章 確定決算基準のあり方

第1節 現状における考察 —問題の所在—

1. 損金経理と逆基準性

法人税法が企業会計を不当に拘束するということで、「逆基準性」と呼ばれることがある。この「逆基準性」については、前述した「狭義の逆基準性」の場合に、損金経理が要求されており、申告調整が許されないため、これによる弊害として、商事財務諸表を歪めてしまうことが問題点と考えられる。

しかし、このことについては、わが国では、「損金算入方法のうち、「損金経理」の要件については、これを特別償却や圧縮記帳等の法人税法特有の論理で損金算入が認められる事項について強制すると、税法が企業会計に不当に介入することになると非難されることになるので、利益処分等によりそれらの制度が利用できるように一応の解決策が採られている。」¹¹⁶と考えられ、実質的な意味での「逆基準性」は存在しないことになる。

また、税法上、様々な経理要件が認められている場合には、同じ取引であっても、税法上の有利な方法を受けるために、経理方法を選択してしまうのでは、担税力との関係で問題がある。この場合、損金経理の本来の趣旨は、法人の意思が介在する内部取引等について、当該法人の最終的意思決定の確認方法として設けられているものであるから、法人が課税上の有利性から会計処理を選択すべきではない。確かに、確定決算基準の趣旨から考えれば、商事上の財務諸表と税務上の財務諸表が一致すること、つまりは両者がともに適正な処理を行うべきことが望ましいことではあるが、両者の会計処理が異なるというのであれば、申告調整を行うことも当然予定されていることである。逆基準性を問題にする意見は、法人税法の損金経理要件が節税上邪魔であるため、逆基準性を問題にし、損金経理要件を緩和させるために、別の問題点として担税力の問題を挙げているように考えられる。確かに、企業の競争力を考えた場合には、コストは最小限に抑えられた方が望ましく、税金額も少ない方が好ましい。しかし、このような問題は、一時的には企業に恩恵があるかもしれないが、長い目で見た場合に確定決算基準を廃止することで問題が生じてくることに着目すべきである。

¹¹⁶ 品川・前掲注16、54頁

また、今日問題とされるのは、いわゆる「広義の逆基準性」である。これは、例えば、減価償却の償却方法や耐用年数のような法人税法の間接的介入の問題である。法人税法がこのように企業会計に影響を与えてしまうということについては、マイナスの問題ばかりが主張されるが、例えば、減価償却における耐用年数等のように、企業会計上には具体的な指針がないために、会計上の指針となっているものがある。これについては、企業会計にとっては、会計処理の1つの指針が与えられているものであるが、法人税法の法定耐用年数が実態と異なるというのであれば、企業において実態に即した耐用年数を設定すればいいだけのことである。

しかし、耐用年数については、主観が介在しやすく、明らかな年数を算定するのが難しい。よって、法人税法の定めが、企業会計においても適正性を担保していると考えられる。本来、企業は、継続企業の前提が成り立っていると考えられるので、企業会計上適正な償却をしたが税法では限度額までしか認められず、調整しなければならないとしても、その分はいずれ認容減算されるのであるから、大きな問題とはならないはずである。

さらに、耐用年数については、法定耐用年数が長い場合にばかり問題が集まり、短い場合はあまり議論にされず、法人税法で定められているのだからとして利点の場合には論拠として使われる。また、償却方法も含めその他の申告調整方式にすることが求められているような事項について、企業会計上の処理と法人税法上の処理を変えることは、最終的な目的は違うものの、同じ企業の成果を測定するための計算構造として、はたして企業の実態を適正に反映することにつながるであろうかが問題である。

たしかに、税金は企業の側からすればコストでしかなく、企業が営利性をもって活動している以上は、それを節約したいと考えるのは必然であるが、そのような目的を優先することで、本来のあるべき姿を変えてしまうことは大きな問題があると考えられる。いわゆる「広義の逆基準性」については、税法に対しての一方的な利益を高めるための要求であり、本来の確定決算基準のあり方についての議論とは異なると考えられる。

2. 確定決算基準と税効果会計

税効果会計とは、税効果会計に係る企業会計の基準の設定に関する意見書において、「企業会計上の収益又は、費用と課税所得計算上の収益又は費用と課税所得計算上の益金又損金の認識時点の相違等により、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又

は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金(以下「法人税等」という。)の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続きである。」と定義されている。

この税効果会計については、「トライアングル体制のあり方を検討するに当って、重要な意義を有する。税法上の所得計算と企業会計上の利益計算に差異が生じるのは当然であるとし、その差異が一層拡大することを是とする立場からは、税効果会計の機能をより重視するであろう。そして、その機能の重視は、その差異の拡大を一層助長させることになる」¹¹⁷と考えられる。しかし、法人税法と企業会計が乖離するという事は、法人税法だけの問題ではなく、企業会計にとっても問題であるということを、税効果会計を利用して、企業会計の側から考えることにする。

もともと、「企業会計は、確定決算基準を撤廃するしないに拘わらず、法人税等という科目をパイプにして課税所得計算との縁を絶ち切れない仕組みになっている。」¹¹⁸と考えられる。よって、トライアングル体制が形骸化し、企業会計と課税所得計算が乖離すればするほど企業会計においては、この乖離を調整するための法人税等調整額への負担が強まることとなり、かえって、税引前当期純利益と法人税等の対応関係が損なわれる結果となる¹¹⁹。

つまり、投資家に対して意思決定に適った企業の実態を表した会計情報を提供しようとする場合において、確定決算基準は、企業会計においても無視できないのである。企業会計と法人税法会計との乖離を放置しておくことは、本来税効果会計が法人税等調整額を介して、税引き前後の損益対応を図ろうとしたところ、かえってこの乖離を助長することになるのである。このことは、会計操作に使われてしまう恐れがある。

その具体例は、大手都市銀行である。まず、回収不能とみなされる金額を間接控除する評価性引当金の増減変動が、2002年頃の都市銀行における繰延税金資産の変動の大きな原因となっていた。つまり、法人税法上は、一定要件を満たさないと個別貸倒引当金として計上できないのに対して、企業会計上は金融商品に係る会計基準によって債権を3区分に分類し、所要の引当金を計上する。この差を利用して、繰延税金資産を増加させることに

¹¹⁷ 品川・前掲注 87、2006年10月号 88頁

¹¹⁸ 醍醐聰「税効果会計と確定決算基準」会計第166巻第6号 11頁

¹¹⁹ 詳しくは、醍醐・前掲注 125、1～10頁

よって、税引後利益の増加につながることになる。このような処理は、企業が経営を持ち直し、業績回復していくために行われるものであるが、企業の業績報告は、逆の実態を示すことになる。そして、これらの膨らんだ資産は、実質的に長期に繰り延べるから、繰越欠損金という形で将来の課税所得から控除することで、納税から免れることができるということになる。

このような税効果会計の問題点は、やはり法人税法会計と企業会計の差異があることから生じている。税効果会計が透明性のある財務報告に資するためにも、むしろ両者の調整は必要であり、よって企業会計からも確定決算基準は有用であり、確定決算基準は法人税法にのみ恩典を与えるような仕組みではないのである。

第2節 今後の確定決算基準のあり方

確定決算基準については、「確定決算基準主義をいま直ちに廃止して全面的に申告調整方式とすることを提案しているわけではない。確定決算主義はすでにみたように長い歴史を有するものであり、また、それなりのメリットを有しているのである。」¹²⁰と考えられ、さらには、確定決算基準を廃止することは、「かなりの減収をきたすことになるだけであって、増収のファクターはない。しかし、従来からの確定決算基準主義は、いわば当然のこととされるが、詳細に検討すれば、必ずしも明確なものではない。そして、確定決算基準主義の内容はどのようなものであるか、あるいはこの制度がどのように機能しているのかの実態を踏まえ、かつ、個別的、具体的に欠く項目にわたっての功罪を確認して、さらに深度のある議論がなされるべきであると考える。」¹²¹というのが、一番現在の状況をとらえている。よって、今までの問題点から、この確定決算基準の問題点を集約すると①損金経理に関する問題と②トライアングル体制に関する問題の2点に大きく集約できる。

「①損金経理に関する問題点」は、前節で述べたように、逆基準性の問題等をはらんでいるが、これは確定決算基準本来の問題点ではなく、確定決算基準が邪魔だからこそ問題とされる問題点である。昨今、企業の不祥事として粉飾決算が挙げられる事が多々ある。このようなことは、景気の影響が原因となることも多いのであろうが、確定決算基準の観点から考えてみると、「結合財務諸表説に基づく課税所得の計算制度にはアメリカ型と

¹²⁰ 武田昌輔『新講税務会計通論』森山書店 1995年 138頁

¹²¹ 武田・前掲注 120、138頁

日独型とがあり、一律ではない。前者の場合には、課税所得計算において、申告調整が容易であるため、商事上の利益と税務上の所得の額を異にしたいとする納税者にとっては便宜なものとなろうが、納税者の恣意的な利益(所得)計算を許すことにもなる。このことは、商事財務諸表と税務財務諸表とに与えられている社会的機能を歪めることになるが、最近のアメリカにおけるエンロン事件のような粉飾事件の多発も無縁ではない¹²²と考えられているように、日本でもカネボウやりそなといった問題が挙げられるが、この粉飾決算の発生と確定決算基準は大きな関係があると考えられる。

確定決算基準は、制度会計間でお互いに都合の良いように財務諸表(申告書)が作成されることを防ぐことができるため、確定決算における粉飾を防ぐことは可能である。すなわち、「日独型の場合には、課税所得計算における申告調整項目は極めて限定されることになり、納税者の便宜を損なうことになろうが、納税者の恣意的な利益(所得)計算を抑制することとなり、利益(所得)計算の真実性が保障されることにもなる。そして、両財務諸表のけん連関係を一層強化させていけば、各会計制度間における財務諸表の実質的な統一化と会計制度全体の合理化にも寄与することが期待できる。」¹²³と考えられることや、「投資家にとっても、企業利益を課税所得から切り離す方向が粉飾決算を拡大させてきているという事態に気付くとすれば企業利益の課税所得からの必ずしも喜ぶとは思われず、むしろ危険な兆候」¹²⁴と結論付けられ、粉飾決算が問題視されている現状をみると、企業会計においても確定決算基準は無縁の話ではないと考えられる。企業に対して申告調整を任意にさせることは、企業はコストとしての税金を抑えることができるが、財務諸表の適正性を損ねてしまう恐れがあるのである。

次に、「②トライアングル体制に関する問題」については、まさに、確定決算基準の本質的問題であると考えられる。確定決算基準を運用する上で、トライアングル体制は、非常に重要であり、制度会計間で調整が行われているほど、確定決算基準は有効に働く。

しかし、昨今の税制改正や企業会計の改正を考えた場合にも、種々の誤解があるように考えられる。例えば、法人税法の改正において引当金の縮小が行われた時に、「企業がこれらの引当金に相当する金額を一定期間自己資本のごとく自由に利用できることを考慮する

¹²² 品川・前掲注 16、2003年3月17日 46頁

¹²³ 品川・前掲注 16、2003年3月17日 46頁

¹²⁴ 浦野晴夫「会計不信と確定決算基準」中京経営研究第12巻第2号 2003年 20頁

と、引当金制度が企業・産業間の実質的な税負担の格差を生み出し非中立的な影響を与えている恐れがあることにも留意する必要がある¹²⁵と述べられ、「その支払いが相当期間経過後になされる費用を実際の支払いに先行して控除することについては、本来、抑制的に考えるべきものである」¹²⁶と述べられているように、租税の1つの考え方のみ強調され、企業会計上の発生主義に反した考え方が採られている。また、平成19年度改正における減価償却費の問題は、会社法上の相当な償却とは呼べない処理を法人税法上定めることで、損金経理が要件とされていることで、「相当な償却」にも問題が生じてきている。これらの問題を放置して置くと、確定決算基準の不要論をより一層高めることになる。

しかし、制度会計間の調整を放置したまま、お互いの目的を追求する状態が好ましいとはいえない。また、役員給与に関する法人税法の規定が、同22条3項の規定の趣旨とは相当隔たっており、独自に損金の額とは何かを定め、ここで認められないものは、損金不算入と規定している。このような条文の規定の仕方は、税務財務諸表説にも通ずる考え方であり、別段の定めのあるあり方として検討が必要である。また、確定決算基準を廃止することを検討する上で、「確定決算基準を採用しつつも、損金経理要件を廃止し、申告調整に転換する」方法も解決策として挙げられることがある。しかし確定決算基準の本質的な目的からすれば、このような方法では確定決算基準を採用しているとは言えず、確定決算基準の形骸化を図り、名前だけの制度となるのと同じである。

よって、確定決算基準を再構築、維持できるかというのは、トライアングル体制の再構築にかかっていると考えられ、両者の歩み寄りをいかに行うかが、問題である。

最後に、企業会計原則の第一 7 単一性の原則に、「株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために真実の真実な表示をゆがめてはならない。」と規定されているが、真実性の原則を支える1つがこの単一性の原則である。この原則の根本にさかのぼれば、実質一元・形式多元というのが本来の姿である。真実は1つであって、各制度会計の目的によって報告形態には差異が生じて構わないというものである。

ただし、この形式多元とは、目的が違えばまったく異なっているというわけではない。真実は1つなのであるから、ここから派生してある程度の違いは認められると考えるべき

¹²⁵ 税制調査会・法人課税小委員会報告 1996年11月第2章六

¹²⁶ 前掲注125、第2章六

であろう。実質は1つなのであるから、真実の報告と言う目的から考えれば確定決算基準を採用することにも自然とつながる。確定決算基準については、逆基準性を広義の逆基準性として誤解され、企業会計と課税所得計算の目的を過度に対立的に捉えられ、そして、企業利益を優先することなどから、非難されることとなる。しかし、このような批判は、本質的な問題への批判ではない。本来、確定決算基準は、制度間の会計処理調整を行うための理想的な制度であり、わが国において維持すべき姿である。このことについて、トライアングル体制からもう一度考え直す必要がある。税法側としても会計側としても歩み寄り、トライアングル体制を見直し、相互に調整を行うことが求められる。

参考文献

(和文献)

- ・秋葉賢一「新会社法と会計基準の開発」會計第 171 卷 3 月号第 3 号、2007 年
- ・浅井光政「法人課税所得と独立企業原則」税務大学校論叢 48 号、2002 年 6 月 28 日
- ・新井清光「企業会計原則」企業会計 1999 年 1 月
- ・新井益太郎「調整意見書各論 I」會計 1967 年第 91 卷 1 月号第 1 号
- ・壹岐芳弘「資本と利益の区分」企業会計 2007 年 2 月
- ・市丸吉左衛門「第 16 章 申告調整」『体系近代会計学 7 巻税務会計論』中央経済社、1960 年
- ・伊藤邦雄「連結会計とトライアングル体制」JICPA ジャーナル 1997 年 2 月
- ・井上久彌「企業会計原理と会計基準の交錯」企業会計 42 卷 5 号、1990 年
- ・浦野晴夫「確定決算基準の現代的意義」立命館経営学 1992 年 9 月 178 号、1993 年 1 月 179・180 号
- ・浦野晴夫「ドイツにおける新商法下の確定決算基準の動向」租税研究 1993 年 4 月
- ・浦野晴夫「確定決算基準の現代的検討課題」産業経理 1993 年 Vol.52No.4
- ・浦野春夫『確定決算基準会計』税務経理協会、1994 年
- ・浦野晴夫「税法におけるトライアングル体制を考える」企業会計 1996 年 9 月
- ・浦野晴夫『会計原則と確定決算基準』森山書店、1996 年
- ・浦野晴夫「税効果会計の限界」中京経営研究 1999 年 9 月
- ・浦野晴夫「会計不信と確定決算基準」中京経営研究第 12 卷第 2 号 2003 年
- ・浦野晴夫「剰余金の配当」税務会計研究第 18 号、2007 年
- ・円卓討論「新会社法と会計基準」會計第 171 卷 3 月号第 3 号、2007 年
- ・尾崎安央「剰余金区分の原則の会社法的意義」企業会計 Vol.59No.2、2007 年
- ・加古宜士「トライアングル体制拡充のための方向性について」JICPA ジャーナル 1996 年 12 月
- ・加古宜士・長谷川哲嘉「わが国における一般に公正妥当と認められる会計基準の範囲について」會計第 156 卷 7 月号第 1 号、1999 年
- ・加古宜士「企業会計審議会の役割と課題」経理情報 2003 年 4 月 10 日
- ・加古宜士「企業会計制度の国際的動向とわが国の対応」産業経理 67 号 2007 年 4 月

- ・加藤厚「国際会計基準と確定決算基準」租税研究 1993 年 9 号
- ・金子宏「租税法の諸課題」税大ジャーナル 2005 年 4 月
- ・金子宏『租税法 第 11 版』弘文堂、2006 年
- ・川口順一「財務会計と税法会計の交差」税研 1996 年 5 月
- ・河崎照行「中小会社会計基準の特性」税務会計研究第 16 号、2005 年
- ・河崎照行「会社法(商法)と法人税法の会計包括規定」税務会計研究第 18 号、2007 年
- ・企業会計審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」1952 年 6 月 16 日
- ・企業会計審議会「税法と企業会計の調整に関する意見書」1966 年 10 月 17 日
- ・岸田貞夫「確定決算(基準)主義についての一考察」拓殖大学経営経理研究 2005 年 3 月
- ・岸田雅雄「資本についての会社法・企業会計・税法の考え方」税理 2006 年 5 月
- ・木下裕一「会社法を巡る諸論点」桜美林大学経営政策論集 2006 年 12 月
- ・国税庁「昭和 40 年改正税法のすべて」1965 年
- ・最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷判決(判例時報 1518 号 146 頁、刑集 48 卷 6 号 357 項)
- ・斎藤真哉「会社法制の現代化と税務会計」税務会計研究 2006 年第 17 号
- ・斎藤静樹「新会社法と会計基準」會計第 171 卷 3 月号第 3 号 2007 年
- ・佐久間裕幸「減価償却制度の抜本的見直し」税理 2007 年 7 月
- ・座談会「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」企業会計 17 卷 10 号 1965 年
- ・座談会「日税連「中小会社会計基準草案」の要点」税研 2002 年 9 月
- ・座談会「会社法の公布と企業会計への影響」季刊会計規準 2005 年 12 月
- ・座談会「商法と税法との調整通達について」税経通信 19 卷 12 号
- ・品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局、1982 年
- ・品川芳宣「会計基準の変革と課税所得」税経通信 2000 年 4 月
- ・品川芳宣「会計基準の変革と課税所得計算」租税研究 2000 年 7 月
- ・品川芳宣「企業会計の変貌と税制」租税研究 2001 年 1 月
- ・品川芳宣「税法と企業会計基準」週刊税務通信、2002 年～2006 年
- ・品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報 2003 年 7 月号
- ・品川芳宣「シリーズ 税相を斬る! No1～No25」速報税理 2004 年 1 月 21 日～2007 年 3 月 21 日
- ・品川芳宣「商法改正と中小会計基準」税研 2004 年 7 月

- ・品川芳宣「課税所得と企業利益の関係」租税研究 2005 年 6 月
- ・品川芳宣「トライ・アングル」税務弘報 2006 年 1 月～12 月
- ・品川芳宣「3 会計制度の異同」税務弘報 2006 年 2 月
- ・品川芳宣「250%償却が確定決算基準を崩す？」旬刊速報税理 2007 年 2 月 11 日号
- ・品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究学会、税務会計研究第 18 号、2007 年
- ・白須信弘「米国における企業利益と課税所得」税務会計研究第 6 号、1995 年
- ・白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』中央経済社、2002 年
- ・白土英成「役員給与に関する制度改正と実務上の問題点」税務会計研究第 18 号、2007 年
- ・シンポジウム「中小会社会計規準と税務会計」税務会計研究 2005 年第 16 号
- ・シンポジウム「会社法制と法人税」税務会計研究 2006 年第 17 号
- ・シンポジウム「会社法と税務会計」税務会計研究 2007 年第 18 号
- ・末永英男「連結会計とトライアングル体制」産業経理 1998 年 1 月
- ・鈴木洋之「米国の確定決算基準の動向」租税研究 1993 年 4 月
- ・政府税制調査会「所得税及び法人税法の整備に関する答申」1963 年 12 月
- ・政府税制調査会「税制簡素化についての中間答申」1966 年 9 月
- ・政府税制調査会「法人課税小委員会報告」1996 年 11 月
- ・醍醐聰「時価評価と確定決算基準」税研 1996 年 5 月
- ・醍醐聰「確定決算原則と税効果会計の再検討」租税研究 2004 年 3 月
- ・醍醐聰「税効果会計と確定決算基準」會計第 166 卷 12 月第 6 号、2004 年
- ・田中勝次郎『法人税法の研究』税務研究会、1965 年
- ・田中耕太郎『貸借対照表の論理』有斐閣、1944 年
- ・武田昌輔『コンメンタール法人税法 1』第一法規
- ・武田昌輔『コンメンタール法人税法 2』第一法規
- ・武田昌輔「法人税申告に関する研究(二)確定申告と申告調整」會計第 71 卷第 6 号、1957 年
- ・武田昌輔『新版 税務会計通論』1973 年
- ・武田昌輔『企業会計と税法』森山書店 1975 年
- ・武田昌輔「課税所得の基本問題」判例時報 1980 年 2 月 21 日～3 月 21 日
- ・武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税務弘報 1981 年 3～4 月

- ・ 武田昌輔「税法が会計基準・実務に与えた功罪」企業会計 1983 年 8 月
- ・ 武田昌輔『新講税務会計通論』森山書店 1995 年
- ・ 武田昌輔「課税所得と企業利益」産業経理 1995 年 11 月
- ・ 武田昌輔「公正処理基準についての正当な理解」税研 1996 年 5 月
- ・ 武田昌輔「税務会計と企業会計の乖離の流れとその問題点」税理 1998 年 4 月
- ・ 武田昌輔「確定決算基準主義」企業会計 1999 年 51 号
- ・ 武田昌輔「商法・企業会計と税務」『21 世紀を支える税制の論理・第 3 巻企業課税の理論と課題第二版』2007 年
- ・ 武田昌輔『企業課税の理論と課題第 3 巻〔第二訂版〕』税務経理協会 2007 年
- ・ 武田隆二「「会計」と「会社法」との別体系化への道」會計第 171 卷 1 月号第 1 号、2007 年
- ・ 忠佐市『税法と企業会計原則』中央経済社、1953
- ・ 忠佐市「確定決算主義の原則と法第 22 条第 4 項」税経通信 34 卷 11 号、1979 年
- ・ 東京地裁昭和 48 年 1 月 30 日判決(税務訴訟資料 69 号 193 頁)
- ・ 東京高裁昭和 48 年 8 月 31 日判決(税務訴訟資料 70 号 967 頁)
- ・ 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五・完)」法学協会雑誌第 100 卷第 9 号、1983 年
- ・ 中里実「租税会計の向かうべき方向」税研 15 卷 90 号、2000 年
- ・ 中村利雄「課税所得の基本原則」産業経理 36 卷 6 号 1976 年
- ・ 名古屋地裁判決昭和 40 年 2 月 27 日 (税務訴訟資料 41 号)
- ・ 日本会計研究学会・税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」1966 年 5 月 26 日
- ・ 橋本尚「会計基準設定の意義と方法」會計第 156 卷 12 月号第 6 号
- ・ 原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」税務大
学校論叢 51 号 2006 年
- ・ 万代勝信「新会社法と会計基準」會計第 171 卷 3 月号第 3 号 2007 年
- ・ 平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研 16 卷 96 号、2001 年
- ・ 藤井茂男「中小会社会計基準と税務」税務会計研究第 16 号、2005 年
- ・ 藤掛一雄「法人税法の改正」『昭和 42 年改正税法のすべて』国税庁
- ・ 藤野信雄「法人税法の規定と企業会計基準の矛盾」企業会計 1983 年 8 月
- ・ 藤曲武美「会社法計算規定と課税所得」税務会計研究第 17 号、2006 年

- ・古市峰子「会社法制上の資本制度の変容と企業会計上の資本概念について」金融研究 2006年 8 月
- ・前原真一「法人税法の損金経理要件について」税務大学校論叢 48 号、平成 17 年 6 月 29 日
- ・水野忠恒「新会社法と平成 18 年度法人税法の改正」税研 2006 年 5 月
- ・森川八洲男「ドイツ税法における「基準性の原則」の意義と問題点」税務会計研究第 6 号、1995 年
- ・弥永真生「商法の計算規定と中小企業会計」税研 2002 年 9 月
- ・弥永真生「中小企業の監査」税研 2003 年 9 月
- ・弥永真生「会社の計算と会社法の現代化」租税研究 2005 年 1 月
- ・弥永真生「「中小企業会計に関する指針」公開草案のポイント」税務弘報 2005 年 8 月
- ・弥永真生「会計基準の設定と「公正ナル会計慣行」」判例時報 2006 年 1 月 21 日
- ・弥永真生「会計基準の会社法における受容」會計第 171 卷 3 月号第 3 号、2007 年
- ・弥永真生「確定決算主義 ―税務と会計の乖離と接近」税理 2007 年 7 月
- ・弥永真生「企業活動の国際化とトライアングル体制」金融研究研修センター
- ・山田暁「「確定決算基準主義」の問題点」税務会計研究第 6 号 1995 年
- ・弓削忠史「トライアングル体制の一考察」九州共立大学経済学部紀要 1998 年 12 月
- ・弓削忠史「最近の会計論とトライアングル体制について」企業会計 1999 年 6 月
- ・弓削忠史「企業会計原則の見直しとトライアングル体制について」第 156 卷 9 月号第 3 号、1999 年
- ・弓削忠史「トライアングル体制の基本的な問題点」九州共立大学経済学部紀要 2003 年 3 月
- ・弓削忠史「トライアングル体制について」九州共立大学経済学部紀要 2004 年 1 月
- ・弓削忠史「確定決算基準の基本的問題点と法の支配について」九州共立大学経済学部紀要 2004 年 11 月
- ・弓削忠史「法人税法第 22 条 4 項の基本的問題点について」九州共立大学経済学部紀要 2005 年 2 月
- ・弓削忠史「トライアングル体制の一考察」九州共立大学経済学部紀要 2006 年 1 月・6 月
- ・吉国二郎・武田昌輔「法人税法(理論編)」財経詳報社、1978 年

- ・吉牟田勲「国際会計基準の進展と法人税の課税所得計算への影響」『確定決算についての報告』租税研究、1994年
- ・吉牟田勲『新版法人税法詳解 平成8年度版』中央経済社、1996年

(ホームページ)

- ・金融庁ホームページ <http://www.fsa.go.jp/index.html>
- ・国税庁ホームページ <http://www.nta.go.jp/>
- ・法務省ホームページ <http://www.moj.go.jp/>

租税資料館賞受賞論文集 第17回(2008年) 下巻

平成21年1月20日発行
発行所 財団法人租税資料館
〒164-0014
東京都中野区南台三丁目45番13号 租税資料館ビル2F
Tel 03(5340)1131
発行者 諸岡健一

