

租稅資料館賞受賞論文集
第 18 回 (2009 年)

中卷

公益財団法人 租稅資料館

■租税資料館賞 第18回入賞作品

●上巻

○租税資料館賞 論文

・中小企業・非公開会社において逆基準性が果たす機能と確定決算基準の継続に関する研究

井上 隆 氏 (福岡国税局諫早税務署) ……………上巻 (33)

・移転価格税制における情報義務と独立企業間価格の証明方法に関する考察

岡 直樹 氏 (東京国税局調査一部統括官)

掲載誌 税務大学校論叢59号 平成20年6月……………上巻 (157)

・信託法改正と相続税・贈与税の諸問題

川口 幸彦 氏 (国税不服審判所本部審判官)

掲載誌 税務大学校論叢57号 平成20年6月……………上巻 (275)

・自社(自己)株式の税法上の評価

林 めぐみ 氏 (税理士・早稲田大学大学院会計研究科 院生) ……………上巻 (469)

・流通税と取引高

林田 実 氏 (北九州市立大学経済学部教授)

掲載誌 *Journal of Japanese and International Economies* Vol.23 No.3

September 2009 の日本語原稿……………上巻 (565)

●中巻

・所得区分の在り方

日野 雅彦 氏 (東京国税局課税第一部個人課税課)

掲載誌 税務大学校論叢58号 平成20年6月……………中巻 (3)

○租税資料館奨励賞

・消費税の転嫁に関する一考察」

浅野 あずさ 氏 (国士舘大学大学院 院生) ……………中巻 (89)

・公益活動支援と税制

板谷 智之 氏 (立命館大学大学院 院生) ……………中巻 (211)

・役員が横領行為により得た利得の税務上の取扱いに関する一考察

伊藤 賢博 氏 (新潟大学大学院 院生) ……………中巻 (251)

・我が国におけるLLPの損益分配割合に関する一考察

岡田 好未 氏 (新潟大学大学院 院生) ……………中巻 (321)

・税制非適格ストック・オプションの権利行使利益の所得区分に対する一考察

加藤 城啓 氏 (新潟大学大学院 院生) ……………中巻 (405)

・保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の課税問題の一考察

川口 宜孝 氏 (聖学院大学大学院 院生) ……………中巻 (497)

●下巻

・消費税の諸問題とインボイス方式導入に関する一考察

鈴木 薫 氏 (富士大学大学院 院生) ……………下巻 (3)

・租税法規不遡及の原則に関する一考察

高岡 尚平 氏 (龍谷大学大学院 院生) ……………下巻 (111)

・私的年金税制の公平性・中立性に関する一考察

谷内 陽一 氏 (早稲田大学大学院 院生) ……………下巻 (177)

・グローバル経済下での日本の消費税制のあり方

林 亜紀 氏 (関西大学大学院 院生) ……………下巻 (267)

・事業承継推進のための課税制度に関する一考察

松橋 昌男 氏 (明治大学大学院 院生) ……………下巻 (355)

所得区分の在り方

—不動産所得を中心として—

日野雅彦

消費税の転嫁に関する一考察

～税制改革法 11 条に立ち返って～

浅野 あずさ

<要旨>

消費税は一般的に、商品やサービス提供の消費を根拠として課税される租税であり、取引の全ての流通過程において、対価の5%（国税4%・地方税1%）を本体価格に上乘し、転嫁し、最終的に、消費者が負担することが予定されている間接税である。

しかし、現行の消費税の課税制度の下では、過剰転嫁や過少転嫁という問題があり、更には、価格競争により消費税を上乘せして販売することができないにもかかわらず、多額の消費税の納税義務を負わされた小規模事業者が訴訟を提訴する事例も少なくない。

所得税、法人税と共に21世紀の基幹税となるべき消費税は、導入後20年が経過しているにもかかわらず、依然、様々な法の不備が指摘されており、特に、転嫁については、消費税法上、法規定が一切ない。

唯一、転嫁について規定されている税制改革法において、同法11条1項で、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と規定しているにも関わらず、過剰転嫁も合法的になし得るような課税構造となっており、立法上の矛盾・不整合が生じているが、適正な施策も講じられていない。

このような現状にもかかわらず、消費税率引上げ論のみが先行し、消費税に対する国民の不信感は、益々大きくなるばかりである。

そこで、消費税率引上げ前の今、何故、税負担の転嫁が不透明であるのか、消費税の課税制度・課税構造の側面、消費税法導入の理由・経緯・社会的背景の側面からその原因を浮き彫りにし、解決策を提案することを本稿の研究目的とする。

まず、現行消費税法における課税制度・課税構造の側面から、税負担の転嫁が不透明になる原因は、取引過程において免税事業者が介在すること、非課税取引が介入すること、課税売上割合が95%以上であれば、全額仕入税額控除が可能であること、簡易課税制度の適用の4つであることを明らかにした。

また、ヨーロッパ諸国の付加価値税との比較・検討を通して、日本の消費税の課税制度の長所、短所を指摘し、インボイス方式を採用していないことも原因の1つとなっていることも検証した。

つまり、現行消費税法の課税制度の下では、消費税を納付していない免税事業者からの仕入れに係る消費税額についても仕入税額控除が可能であり、また、多額の課税売上を計上している事業者についても、課税売上割合が95%以上であれば、非課税売上にのみ対応する課税仕入れに係る消費税額も全額仕入税額控除が可能である等の法規定になっており、かつ、確実に納税される課税仕入れに係る消費税額の金額のみを控除することができるインボイス方式ではなく、帳簿方式を採用していることが原因なのである。

さらに、消費税の転嫁について様々な論点から争われた裁判例を分析し、消費税は間接税という税の特徴から、価格の一部を構成しているという裁判所の見解を明らかにした。また、消費税を適正に転嫁できないような課税構造であるにもかかわらず、最終負担者の消費者に転嫁ができなかった場合でも消費税法に規定されている納付金額の計算方法に従い消費税を納付しなければならないという裁判所の判断から、立法上の矛盾を浮き彫りにした。

消費税導入後の3度の大きな改正等により、事業者免税点が3,000万円から1,000万円に引下げられ、免税事業者の数が全事業者の3割弱にまで減少したこと、簡易課税制度が適用できる事業者の範囲が縮小され、事業区分が2種類から5種類になったこと等で、税負担の転嫁が不透明となる原因は、7割程度改善されたが、転嫁に関する立法上の矛盾・不整合については解決されていない。

以上のことを踏まえて、税負担の転嫁が不透明であるという問題は解釈論では解決が困難であるため、立法的な試みをした。

解決策として、

- ① 日本独自のインボイス方式を採用する。

- ② 現行の非課税項目のうち、健康保険法等に規定する診療・医療費等（別表 1 六）、介護保険法等の規定に基づく居宅サービス（別表 1 七）、お産費用（別表 1 八）及び教育に関する役務の提供（別表 1 十一）を課税の対象とし、消費税を免除する。
- ③ 課税売上割合 95%以上の場合、全額仕入税額控除できるのは、小規模事業者の特例とする。

という、3 点の立法の必要性を主張した。

【目次】

はじめに	1 頁
第 1 章 消費税の課税制度の概要	
第 1 節 日本の消費税法における課税制度	8 頁
第 2 節 日本の消費税法が予定している転嫁システム	17 頁
第 3 節 ヨーロッパ諸国の付加価値税法における課税制度との比較	24 頁
第 4 節 小括	34 頁
第 2 章 消費税法導入の沿革	39 頁
第 1 節 消費税法導入の理由と経緯	42 頁
第 2 節 主な消費税法改正の概要	53 頁
第 3 節 小括	58 頁
第 3 章 消費税の転嫁をめぐる判決を取り上げた裁判例の検証・分析	68 頁
第 1 節 平成 2 年 3 月 26 日判決 東京地方裁判所	69 頁
第 2 節 平成 9 年 7 月 14 日判決 神戸地裁	72 頁
第 3 節 平成 11 年 7 月 19 日判決 最高裁	74 頁
第 4 節 平成 12 年 5 月 16 日判決 鳥取地裁	78 頁
第 5 節 平成 14 年 4 月 18 日判決 東京地裁	81 頁
第 6 節 小括	84 頁
第 4 章 問題点に関する解決策	89 頁
第 1 節 問題点に関する小括及び解決策の提案	90 頁
第 2 節 解決策に対する検証	93 頁
第 3 節 小括	105 頁

むすびにかえて	110 頁
巻末資料	114 頁
参考文献	116 頁

(注) 論文文字数 (本文文字数のみ)

脚注数

はじめに	3,648 文字	13
第 1 章	17,351 文字	50
第 2 章	15,834 文字	58
第 3 章	13,287 文字	27
第 4 章	11,561 文字	37
<u>むすびにかえて</u>	<u>1,888 文字</u>	<u>6</u>
合 計	63,600 文字	191

はじめに

一般消費税（以下、「消費税」といい、一般消費税以外の個別消費税は「個別消費税」という。）は導入後 20 年しか経過していないにもかかわらず、裁決及び裁判例が多く、その内、条文解釈が争点となっているものがかなりの割合を占める⁽¹⁾。

また、実務においても、消費税法 12 条の 2 に規定する新設法人が設立 1 年目に簡易課税制度選択届出書を提出した場合、設立 1、2 年目は、簡易課税制度を適用して消費税額を算出すべきなのか、それとも、本則によるべきなのかという点について、条文に明確な規定がなく、通達も発遣されていないため、判例に準じて法解釈をせざるを得ない⁽²⁾。

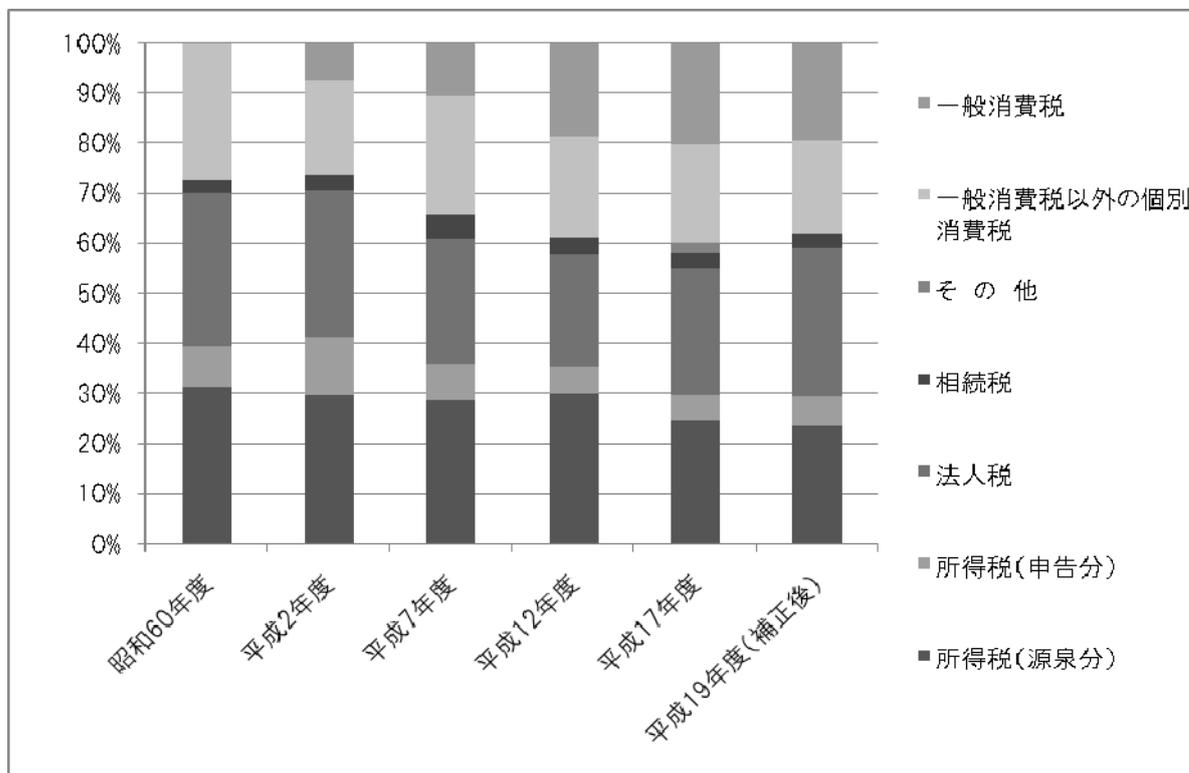
さらに、消費税法 36 条は、免税事業者から課税事業者になった場合、又は、課税事業者から免税事業者になった場合の棚卸資産に係る消費税額の調整について規定されているが、「課税事業者の期間に仕入れた棚卸資産が、その後免税事業者となり再度課税事業者となったときまで在庫として残っている」場合、条文通りに適用すると「課税事業者から免税事業者になるときに仕入れ税額控除できず、免税事業者から課税事業者になったときにも仕入税額控除できない。そのため、当該棚卸資産に係る消費税相当額は永遠に仕入税額控除の対象となら⁽³⁾」ないという、法の不備が指摘されている。

このように、消費税法は法解釈が困難な部分があり、いまだ不完全な制度であるが、歳入上の重要性は大きく、平成 19 年度の統計によれば 10 兆 5,720 億円で、法人税・源泉所得税に次ぎ 3 位で国税収入の 19.5%を占めている。12 年前の平成 7 年度の構成比率 10.5%と比較して、平成 19 年度は約 2 倍に増加していること（2 頁表 1 参考）、来るべき税率引き上げ⁽⁴⁾等を考え合わせると、国税収入としての重要性は今後も更に高まるものと思われる⁽⁵⁾。

上記に指摘した以外に、消費税法の問題点として、税負担の転嫁がきわめて不透明であり、課税システムが適正に機能していないということを挙げている文献は非常に多い。重大な問題となっている転嫁が不透明という論点については、消費税法上明確な条文規定がなく、しかも、円滑に転嫁システムが機能するような

課税構造になっておらず、適正な施策も講じられていない。

表1 国税の税目別収入の累年比較



(財務総合政策研究所作成の「財政金融統計月報」より筆者がデータを抽出し、グラフを作成。) ⁽⁶⁾

消費税の転嫁に関する様々な文献を目にする度に、インボイス方式・軽減税率等の、ヨーロッパ諸国の付加価値税の現状を踏まえて、適正に転嫁システムが機能するような解決策を模索し、国民の消費税に対する不信感を払拭したいと常々思っていた。

金子宏名誉教授が、消費税は「税負担の転嫁の関係が不透明になる(免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が認められるため、事業者に益税が生ずるという問題もある)のみでなく、『消費税』の正確な執行がそれだけ困難⁽⁷⁾となるのであるとの見解を示しているように、消費税に対する不信感が国民の間で大きいのは日本の消費税の課税構造に原因がある。

転嫁に関する規定としては、昭和63年12月30日に消費税法施行と同時に公

布された税制改革法 11 条 1 項において、「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に果せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。」と規定されており、同 2 項において、「国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする。」と定められている程度である⁽⁸⁾。

しかし、平成 2 年 3 月 26 日判決の裁判例（判例時報 1344 号 115 頁）において、被告である国側が税制改革法 11 条について、「消費税法に対する関係において、講学上のいわゆる上位規範にあたるものではない。」と主張していることから明らかのように、税制改革法は宣言的なものにとどまっており、税の転嫁を明確に定めるものではない⁽⁹⁾。

「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と法規定していながら、一方で、国側は、適正に転嫁することを法規定した税制改革法 11 条について、上位規範ではないと、矛盾するような主張をしているのである。消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、必要な施策を講ずる、と宣言しているにもかかわらず、立法政策上、適正に転嫁するような施策はなにも講じていないのである。

金子宏名誉教授は、税負担の転嫁が不透明である理由は、「免税事業者の範囲が広いため」である、と述べ、この問題は、「平成 3 年、平成 6 年及び平成 15 年の改正で大幅に改善されたが、問題がわが国の『消費税』の構造的特色にかかわるものであるだけに、その根本的解決は容易ではない。今後とも、引き続きその解決を図ってゆく必要がある⁽¹⁰⁾」と、消費税法上、長期的に解決すべき問題の 1 つであると、指摘している。

ヨーロッパ諸国の付加価値税をモデルにしながらも、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用し、強行採決により、早急に作られた日本の消費税は、未だに、法規定が十分に整備されていない不完全な部分が多い課税制度となっている。

田中治教授が「消費税法においては、納税義務者である事業者の負担すべき消費税が適正に転嫁されることを予定はしているものの、法的な意味において、事

業者には、転嫁の権利（転嫁できなかった消費税分の返還を取引先に請求する権利）及び、転嫁の義務（消費税の転嫁義務を果たさないことを理由とする制裁措置）はない⁽¹¹⁾」と指摘するように、税負担の転嫁が不透明であるのにもかかわらず、過少転嫁や過大転嫁の問題が生じた場合の取り扱い、及び、全く転嫁できなかった場合に納税義務は生じるのか等の点に関して、消費税法では条文上、全く規定されていないにもかかわらず、過剰転嫁等の不正が合法的に可能な課税制度となっている。

吉良実教授が述べているように、「税制改革法 11 条 1 項では消費税の転嫁は『適正』であることを条件としているのに、つまり過剰転嫁や益税が残るような転嫁は認めていないのに、現行消費税法上はそのような転嫁も合法的になし得るという立法上の矛盾ないしは不整合性が生じている⁽¹²⁾」のである。

税制改革法第 11 条 1 項で、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と規定しているのにもかかわらず、適正に転嫁システムが機能するような施策が講じられていないということは、「消費税法の制度上の致命的な欠陥であり⁽¹³⁾」、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することを不可能にしている。このような致命的な欠陥を放置したままで、消費税率の引き上げが行われれば、国民の消費税に対する不信感が益々大きくなり、経済的な混乱が生じることは明らかである。引上げ前の今、税負担の転嫁が不透明である原因を浮き彫りにし、その解決策を模索することは、非常に意義のあることであり、今、一番先にやるべきことであるため、それを本稿の研究目的とする。

本稿では、まず、第 1 章において、消費税法における課税制度・課税構造面から税負担の転嫁が不透明になる原因を詳細に探究し、ヨーロッパ諸国の付加価値税との比較を通して、日本の転嫁システムの長所・短所を考察する。

次に、第 2 章では、消費税制度の沿革という側面から税負担の転嫁が不透明な制度となった原因を探究する。さらに、第 2 章第 2 節において、3 度にわたる主な消費税法の改正点について概観し、第 2 章第 3 節では、転嫁ということに焦点をあて、転嫁システムが円滑に機能していない原因がどの程度改善されたのかという点について詳細に検証する。

第3章では、消費税の転嫁をめぐる裁判例を詳細に検証・分析することで、裁判所の判断を通して、条文からは読み切れない転嫁という概念について、探究する。消費税の性格から転嫁ということを検討する上で、消費税をいわゆる「預り金的」ととらえ、課税取引の本体価格とは別に消費税相当額を受け取るべき税なのか否か、という問題や、消費税相当額を転嫁できなかった場合の納税義務の有無がある。このような問題に対する裁判所の判断を通し、税負担の転嫁が不透明であるという問題解決の糸口を探る。

第4章では、第1章から第3章まで考察・検証してきた内容をふまえて、税負担の転嫁が不透明であるという問題点に関して私見を述べ、解決策を論じる。

最後に、「むすびにかえて」では、第4章までで書ききれなかった、残された課題と今後の展望について述べる。

消費税法においては、国内において行った課税資産の譲渡等に係る消費税と保税地域から課税貨物を引き取る場合の消費税の2つについて規定されているが、本稿においては、前者の場合について、税負担の転嫁が円滑に機能しなかった場合の消費税の取扱い等について克明に検討を重ねていく。

- (1) 一例として、最高裁平成 16 年 6 月 10 日判決 税務訴訟資料 254 号（原審は名古屋高裁平成 15 年 11 月 26 日 税務訴訟資料 253 号）。原告が所有する工場、倉庫及び事務所各 1 棟合計 3 棟の建物を、その敷地を含め、月額 15 万円で訴外 A に賃貸した行為が消費税法上の「事業」に充たるか否かが争点となった。
- また、札幌地裁平成 17 年 11 月 24 日判決 TAINSZ888-1164。免税事業者である原告が誤ってした還付申告に対し、被告課税庁が納付すべき税額を 995 万円余とする更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に対し、その取消しを求めた事案である。原告らの被相続人が、土地収用法により北海道から受けた「補償金」が、消費税法施行令 2 条 2 項に規定する「資産の譲渡に類する行為」に該当するか否かが争点となった。
- その他、法の解釈が争点となった裁決・裁判例は多数ある。
- (2) 東京高裁平成 13 年 5 月 31 日判決 税務訴訟資料 250 号順号 8914（最高裁平成 14 年 6 月 30 日上告棄却、確定。原審は東京地裁平成 12 年 12 月 27 日 租税訴訟資料 249 号）。設立 1 年目に簡易課税制度選択届出書を提出した新設法人は、その設立 1 年目に、簡易課税制度を適用して消費税額を算出するか否かに関し、東京高等裁判所は、法 37 条 1 項によれば、「新設法人が事業を開始した日の属する課税期間内に簡易課税制度選択適用届出書を提出した場合には、その事業を開始した日の属する課税期間から簡易課税が適用されることとなるが（消費税法施行令 56 条 1 号）、新設法人については、基準期間における課税売上高がないから、当該課税期間の課税売上高が 2 億円（平成 16 年 4 月 1 日から実施の改正前の規定による。カッコ書きは筆者による）を超えたとしても、当該課税期間につき簡易課税を適用して仕入れに係る消費税額を計算しなければならないこととなる。このほかに、基準期間のない新設法人について、設立第 1 期の課税売上高の金額によって簡易課税適用の有無を判断すべきものとする別段の規定も存しないので、上記の場合につき本則課税を適用することができないことは、消費税法の文理から明らかというべきである」と判示している。
- (3) 秋山高善「消費税法第 36 条の潜在的問題と基準期間制度」東京税理士界 624 号 5 頁（2009 年 1 月）。
- (4) 政府は 2008 年 12 月 24 日、消費税率引き上げを含む税制抜本改革への道筋を示す「中期プログラム」を閣議決定した。麻生太郎首相が明言したことを受け、景気の好転を前提に「2011 年度より」と、実施時期を明記。プログラムを確実に実行するため、2009 年度税制改正法案の付則による法制化も定めた（2008 年 12 月 25 日配信の産経新聞より）。
- しかし、その後、政府は 2009 年 1 月 21 日に、2011 年からの消費税率引き上げを含む税制抜本改革を今国会に提出する 2009 年度税制改正関連法案付則に明記する問題について、新たに「施行期日等は法制上定める」との 1 文を加筆する方針を固めた。（2009 年 1 月 22 日配信の日本経済新聞より）。
- (5) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）516 頁に「昭和 63 年に採用された『消費税』の定着とともに、その重要性は今後ますます高まるものと予想される。」とある。
- また、平成 20 年 7 月 22 日に開催された税制調査会企画会合（第 25 回）においても、日本証券金融(株)の増淵稔代表取締役社長も、「税収全体を見た時に、大きな柱というのは、言うまでもなく所得税、法人税、消費税なわけです。」と発言している。
- さらに、野田毅ほか「平成 21 年度税制改正と今後の課題」税経通信 64 巻 2 号 99 頁（2009 年 2 月）にも、「消費税は基幹税であると。特に長寿社会においては、完全に基幹税にならなきゃいけないと考えております。」藤井裕久発言、との記載がある。
- (6) 「財政金融統計月報」第 672 号「国税の税目別収入の累年比較」。
<http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g672/672.htm>、アクセス日時：2009 年 1 月 12 日。
- (7) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）527 頁。

-
- (8) その他、税制改革法第 17 条において、「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置については、納税者の事務負担、消費税の円滑かつ適正な転嫁の実現の状況、納税者の税負担の公平の確保の必要性等を踏まえ、消費税の仕組みの定着状況等を勘案しつつ、その見直しを行うものとする。」という規定がある。
- また、消費税法施行時に、消費税法附則第 30 条の規定により「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律の適用除外等に関する法律」が改正され、いわゆる転嫁カルテルおよび表示カルテルが昭和 66 年（平成 3 年）3 月 31 日までの間に限り認められる等の、転嫁に関する規定がある。
- (9) 東京地裁平成 2 年 3 月 26 日判決（判例時報 1344 号 115 頁）において、国側は、税制改革法 11 条について、「新たに創設される消費税が転嫁を予定したものであることを周知し、国民の理解を求めることが必要であると考えられたため、規定されたものである。（中略）個別税法の一つである消費税法に対する関係において、講学上のいわゆる上位規範に当たるものではない。」と、主張している。
- また、山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』（信山社出版、2007 年）215 頁に、税制改革法 11 条について、税制改革法 11 条という法律の「体裁や文言からいって、転嫁の根拠を示しているものではなく、転嫁の根拠は消費税の性格によるものであり、消費税の性格から消費者に転嫁すべきことをいっているにすぎず、転嫁の法律上の根拠となるものではない。」とある。
- (10) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）531 頁。
- (11) 田中治「第 4 章 消費税 納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）701 頁。
- (12) 吉良 実「消費税の転嫁」税法学 484 号 11 頁（1991 年 1 月）。
- (13) 山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』（信山社出版、2007 年）236 頁、野口悠紀雄『超税金学』（新潮社、2003 年）19 頁にも、消費税の課税制度について、「これは、日本の消費税制度の最大の欠点」と述べられている。また、杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策」税研 16 巻 2 号 48～50 頁（2000 年 8 月）にも、同様の記載がある。

第1章 消費税法の課税制度の概要

この章では、消費税法における課税制度・課税構造面から税負担の転嫁が不透明となる原因を探究する。

まず、第1節では、日本の消費税法における課税制度について概観し、第2節では、課税制度のうち、特に、消費税法が予定している転嫁システムに焦点をあてて、どのような課税構造と法規定が消費税の課税制度を歪めているのかについて考察する。

さらに、第3節では、日本の消費税法の立法にあたり、その礎となったヨーロッパ諸国（特にフランス）の付加価値税における課税制度と比較検討をし、日本の消費税の課税制度に関する本質について、立法者の意思を考察する。更に、日本の現行消費税が抱える税負担の転嫁が不透明であるという問題の原因になっている点について、ヨーロッパ諸国における付加価値税制度との比較検討を通して、日本の課税システムの長所・短所を考察する。

第1節 日本の消費税法における課税制度

〔1〕消費税概要

消費税は、一般的に、物品や役務（サービス）の消費を対象として課税される租税であり、消費税の課税の根拠は「消費」そのものを担税力としており⁽¹⁾、消費に課税することによって所得税などで十分に把握できない所得に対して間接的に課税することを目的としている。そして、事業者などに課される消費税相当額が「事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされ、転嫁され⁽²⁾」、最終的に、消費者が負担することが予定された間接税である。

現行の単一税率の下では、物品や役務の価格が高額になれば消費税の負担額も大きくなるため、水平的公平は確保されている。しかし、所得が多い場合と少ない場合とでは、少ない場合の方が、所得に対する財貨・サービスの消費割合が多くなるため、垂直的公平（負担能力が大きい者に、より大きな負担を求めるべきであるという考え方）が確保されていないという逆進性の問題がある⁽³⁾。

しかし、現行の消費税は逆進性に配慮した複数税率を採用しておらず、単一税率であるが故、「制度が簡素となり」、「税制の中立性が維持され」、「低い税率で所要の税収を確保」できるという長所も有している⁽⁴⁾。

日本の消費税は、前段階控除方式を採用した多段階一般消費税である。前段階控除方式とは、納付すべき消費税額の計算上、課税標準額に対する消費税額から取引の前段階の事業者を支払った課税仕入等の税額を控除する方式であり、課税の累積を避けることができる。また、多段階一般消費税とは、取引過程のある1つの段階でのみ課税する単段階一般消費税と異なり、複数の各取引過程において課税する税である⁽⁵⁾。

〔2〕納税義務者

消費税法は、原則として、すべての事業者を納税義務者と規定している（消費税法5条1項）が、事業者が行う取引に課される消費税相当額は、その物品又は役務の提供の対価に含まれて転嫁されることが予定されているので、実質的な負担者は消費者である⁽⁶⁾。

事業者とは、個人事業者及び法人（消費税法2条1項4号）であり、個人事業者とは、事業を行う個人（消費税法2条1項3号）と規定されている。また、事業者には「個人事業者及び営利法人のほか、国、地方公共団体、独立行政法人、公共法人、公益法人、人格のない社団等も含まれ、国内において課税の対象となる取引を行う限り納税義務者⁽⁷⁾」となる。

また、消費税法基本通達1-1-1に記載されており、西山由美教授も述べるように、「消費税法における事業者は、自己の計算において独立して事業を行う者と考えられ、その活動の営利性をも要件とする収益税法上の事業者概念よりも広いとされ、（中略）対価を得ていれば利潤の生じない活動であっても、それを行う者は、事業者として納税義務者にとりこまれることになる⁽⁸⁾」と考えられる。

さらに、事業者が共同事業を行った場合には、共同事業を行った各事業者が、「その共同事業の持ち分の又は利益の分配割合に対応する部分につき、資産の譲渡等を行ったものとみなされる⁽⁹⁾」。

また、相続があった場合（消費税法 10 条）、合併があった場合（消費税法 11 条）、分割等があった場合（消費税法 12 条）の納税義務については別段の定めがある。

更に、消費税法 13 条において、「資産の譲渡等を行った者の実質判定」、消費税法 14 条において「信託財産にかかる資産の譲渡等の帰属」について規定し、所得課税における「実質所得者課税の原則」（所得税法 12 条、法人税法 11 条）、「信託財産に係る収入及び支出の帰属」（所得税法 13 条、法人税法 12 条）に類似する規定をおいている。これは、「課税物件の帰属について所得課税におけるのと同様の問題⁽¹⁰⁾」（実質的に資産の譲渡等を行った者に課税せず、単なる名義人に課税してしまう等の問題）が生じないように、納税義務者について規定している。

また、消費税法は、小規模事業者の事務負担や税務執行面に対する配慮として、小規模事業者の納税義務を免除する、いわゆる事業者免税点制度（消費税法 9 条）を設けている。事業者免税点制度の適用ができる小規模事業者の判定については、事業者のうち、基準期間（下記〔3〕参照）における課税売上高が 1,000 万円以下の者とされている（消費税法 9 条 1 項）。これは、小規模零細事業者の納税の事務負担や、納税者が非常に多くなると円滑な税務執行が困難になるという課税庁側の配慮から⁽¹¹⁾設けられた制度である。

免税事業者の数は、現在、全事業者のうち 3 割弱である。次の節（第 1 章第 2 節）において詳細に検討するが、日本の消費税の課税制度上、免税事業者からの課税仕入れも仕入税額控除が可能であるため、免税事業者の数が多いほど、消費税の課税システムの歪みが大きくなる。

また、開業 1、2 年目である、基準期間を有しない事業者は、消費税法 9 条第 1 項に規定する基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下の者として事業者免税点制度の適用をうけることができるが、これらの者のうち、その事業年度開始の日における資本金等の額が 1,000 万円以上である場合には課税事業者として取り扱われる（消費税法 12 条の 2）。

なお、消費税の納税義務は、課税資産の譲渡等をした時に成立する（国税通則法第 15 条 2 項 7 号）。

〔3〕 基準期間

基準期間とは、個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（図1参照）（当該前々事業年度が1年未満である法人については、その事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間（図2参照））（消費税法2条1項14号）と規定されている。

図1 個人事業者、及び事業年度が1月1日～12月31日である法人の基準期間

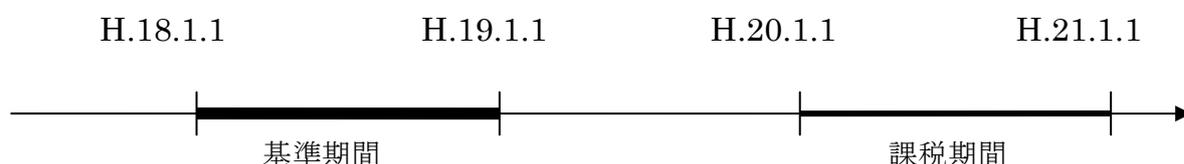
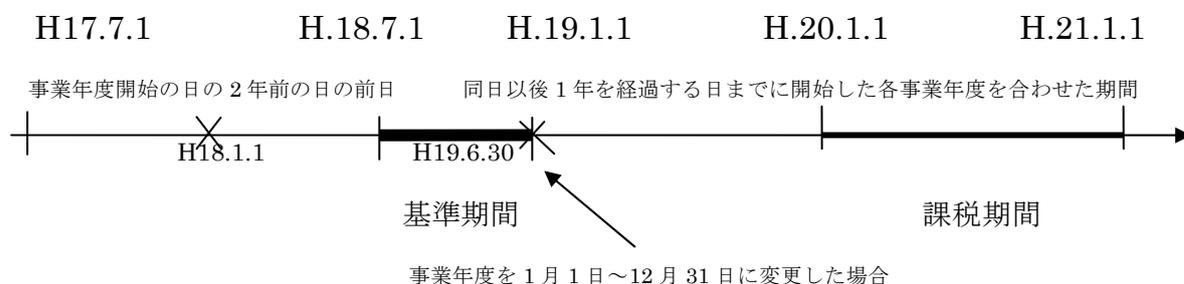


図2 前々事業年度(H.19.1.1 から H.19.6.30)が1年未満である法人の基準期間



上記図2のように、基準期間が1年に満たない場合の、基準期間における課税売上高の計算方法は下記のとおりである。

$$\text{基準期間における課税売上高} \times 12 / \text{その事業年度の月数}$$

また、基準期間における課税売上高とは、基準期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額から基準期間中に行った売上に係る対価の返還等の金額を控除した残額（消費税法9条2項）と規定されている。

さらに、上記「基準期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額」とは、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物もしくは

権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないもの（波線、筆者）（消費税法9条2項、消費税法28条1項）である。

ただし、基準期間中に免税事業者であった場合は、消費税額分を上乗せして対価を収受した場合でも消費税に相当する額を控除しない金額で、納税義務の判定を行う（消費税法基本通達1-4-5）こととされている⁽¹²⁾。

なお、基準期間を当年又は当事業年度としなかった理由は、その事業者が免税事業者か課税事業者か分からぬままに、取引を続けていると経理処理上不都合が生じるからである。また、前年又は前事業年度とせず、前々年又は前々事業年度とした理由は、事業年度末日が終わると、即日その年又は事業年度の課税売上高を計算して、翌事業年度開始の日である翌日から販売する物品について、課税事業者⁽¹³⁾に該当するか否かの判定をしなければならず、実務上困難だからである⁽¹³⁾。

〔4〕課税の対象

国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等が課税取引の対象となる（消費税法4条）。事業とは、資産の譲渡等が反復、継続、独立して行われることと解されており、所得税法に規定する事業の概念とは一致していない⁽¹⁴⁾。事業として行う取引なので、友人に個人のパソコンを売却した場合は課税の対象とはならない。

対価性のない取引は原則として課税対象とはならないため、寄付金、補助金、利益の配当等は課税対象外である。ただし、個人事業者が棚卸資産等を自家消費した場合（消費税法4条4項1号）、及び、法人が資産をその役員に贈与した場合（消費税法4条4項2号）などは、対価を得て行われた資産の譲渡等とみなされる⁽¹⁵⁾。

また、国内において行われる取引が対象となるため、ハワイに所有するマンション等の不動産の売却などのように、資産の譲渡等が海外で行われた場合には、課税の対象とならない。

〔5〕 課税標準

消費税の課税の対象となる課税標準額は、課税資産の譲渡等の対価の額である。課税資産の譲渡等の対価の額とは、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額であり、消費税相当額を含まない額をいう（消費税法 28 条）。

〔6〕 非課税取引

上記〔4〕に記載した課税の対象のうち、① 及び ②の取引 については、消費税を課さないと規定されている（消費税法 6 条）。

消費税を課さないということは、消費税分を価格に上乗せする必要はないが、逆に、非課税取引に係る課税仕入れも仕入税額控除ができないということである。

この点については、次の第 2 節（第 1 章第 2 節）で、詳細に検討するが、消費税の転嫁システムを歪める原因の 1 つになっている。

① 消費税の性格上、非課税とされるもの

具体的には、土地の譲渡、株式・貸付金等金銭債権の売却、預金・貸付金の利子、郵便切手・印紙・商品券等の販売、住民票・印鑑証明の交付手数料等の行政サービス手数料などが該当する。

② 社会政策的配慮から非課税とされているもの

具体的には、社会保険医療報酬、介護保険サービス費用、社会福祉事業、出産費用、埋葬及び火葬費用、身体障害者用物品の譲渡及び貸し付け、入学金、教科書の販売、住宅の貸付などが該当する⁽¹⁶⁾。

〔7〕 輸出免税取引

日本の消費税は、国内において消費することを課税の対象としているため、上記〔4〕に記載した課税の対象のうち、日本からの輸出として行われる資産の譲渡等、国外への旅客・貨物の輸送、国外への通信、外国郵便手数料等については、消費税が免除される（消費税法 7 条）⁽¹⁷⁾。

輸出免税取引は、非課税取引と異なり課税の対象となる取引のうち、一定の取

引について消費税を価格に上乗せする義務を免除するという規定であるため、輸出免税に係る課税仕入れについては仕入税額控除が可能である。また、輸出免税取引は、課税資産の譲渡等が海外に向かって行われるため、消費税の対象となる取引段階の最終段階にしか、免税取引が存在することはないため課税制度上の歪みは少ない。

〔8〕 課税仕入に係る消費税額

納付すべき消費税額は、課税標準額に対する消費税額から課税仕入に係る消費税額を控除して算出する。

課税仕入れとは、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は当該役務の提供を受けること」（波線筆者）をいい、具体的には、当該他の者にとって、課税資産の譲渡等に該当する取引をいう（消費税法 2 条 1 項 12 号）。

条文上、ここに規定されている他の者から、免税事業者及び一般消費者等が除かれていないため、消費税を納付する義務がない免税事業者からの課税仕入れや、リサイクルショップなどが一般消費者から中古品を購入する場合にも仕入税額控除が可能であり、納付される消費税額が適正に仕入税額控除できるような転嫁システムとはなっていない。すなわち、課税仕入に係る消費税額は、その課税仕入れに係る支払対価の額に $4/105$ を乗じて算出した金額をいう（消費税法 30 条 1 項）ため、課税資産の譲渡等に対応する課税仕入れに係る消費税額は、免税事業者からの仕入れか否かにかかわらず、仕入税額控除されるのである。

また、課税売上割合（その課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額のうちに、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の占める割合（消費税法 30 条第 6 項））が、95%以上である場合には、全額仕入税額控除が可能であるため（消費税法 30 条第 2 項）、非課税資産の譲渡等に係る課税仕入れであっても仕入税額控除が可能である。

このような、仕入税額控除の規定は、適正な転嫁システムを歪める原因となっているため、次の節（第 1 章第 2 節）において詳細に検討する。

なお、消費税法において、課税ベースは最終消費支出であり、費用収益対応としての損益概念はなく、日本の消費税もヨーロッパ諸国の付加価値税も、即時償却が認められる消費型である⁽¹⁸⁾。従って、固定資産及び棚卸資産等⁽¹⁹⁾に係る消費税額については課税仕入れをした日の属する課税期間において、仕入税額控除の対象となる。

なお、平成16年4月1日適用の改正で廃止されているが、本体価格と消費税額を区別して収受することを要件に、取引ごとの課税標準額に対する消費税額に1円未満の額が生じた場合には、切り捨てることが可能であるという積上計算方式の適用があった⁽²⁰⁾。

〔9〕簡易課税制度

簡易課税制度とは、小規模事業者の事務負担等に配慮した制度の1つである。具体的には、その課税期間の課税標準額に対する消費税額の合計額からその課税期間における売上げにかかる対価の返還等の金額にかかる消費税額の合計額を控除した残額にみなし仕入率を乗じて、上記〔8〕の課税仕入に係る消費税額とみなすという規定である（消費税法37条）。

みなし仕入率は、下記の通りであるが、このような概算経費率を用いて消費税の納付税額を算出する様な課税方法も、税負担の転嫁が不透明となる原因となっているため、次の節（第1章第2節）において詳細に検討する。

表2 みなし仕入率

第1種事業	第2種事業	第3種事業	第4種事業	第5種事業
90%	80%	70%	60%	50%
おろし売業	小売業	製造業・建築業等	その他の事業	運輸業、サービス業等

〔10〕 税率

消費税の税率は、国税4%と地方税1%の合計5%である（消費税法 29 条、地方税法第 72 条の 83）。

厳密には、地方税の課税標準額は国税部分の税額であり、課税標準額に 25%を乗じて地方税額を算出する。

〔11〕 納付税額の計算

国税の納付税額の計算方法は、

① 課税標準額（税抜の課税売上高の総額、千円未満切捨）×4% — 税込み課税仕入高の総額×4/105

地方税の納付税額の計算方法は、

② 消費税額（①の国税部分）× 25%

納税義務者の納税額は①と②の合計額である。

第2節 日本の消費税法が予定している転嫁システム

第2節では、消費税法上、転嫁についてどのように法規定されているのか、適正に転嫁システムが機能するというのはどのような状態を指すのかについて述べる。また、第1節で指摘してきた現行消費税の課税制度のどのような点が、課税システムを歪める原因となるのか、詳細に検討する。

〔1〕 転嫁とは

消費税法本法の条文中に転嫁という言葉の意義・規定等の記載が全くない。消費税法のみならず、法人税法、所得税法、相続税法及び国税通則法においても、筆者が検索した結果、「転嫁」という記載はなかった。

唯一、税制改革法において、第11条で「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。(中略)2項 国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする」、同法第17条において「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置については、納税者の事務負担、消費税の円滑かつ適正な転嫁の実現の状況、納税者の税負担の公平の確保の必要性等を踏まえ、消費税の仕組みの定着状況等を勘案しつつ、その見直しを行うものとする。」(波線筆者)と規定されているのみである⁽²¹⁾。

税制改革法第11条2項に「転嫁に寄与するため、(中略)必要な施策を講ずるものとする。」(波線筆者)と規定されているが、消費税施行後20年以上経った今もなお、適正に転嫁システムが機能するような施策は具体的には、講じられていない。

消費税の転嫁について具体的に規定されているのは、消費税法も含めて、この税制改革法第11条及び17条のみであるため、概念的にはあいまいである。

では、消費税の性格から転嫁とは、具体的にどういうことなのであろう。

消費税法4条において、「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、こ

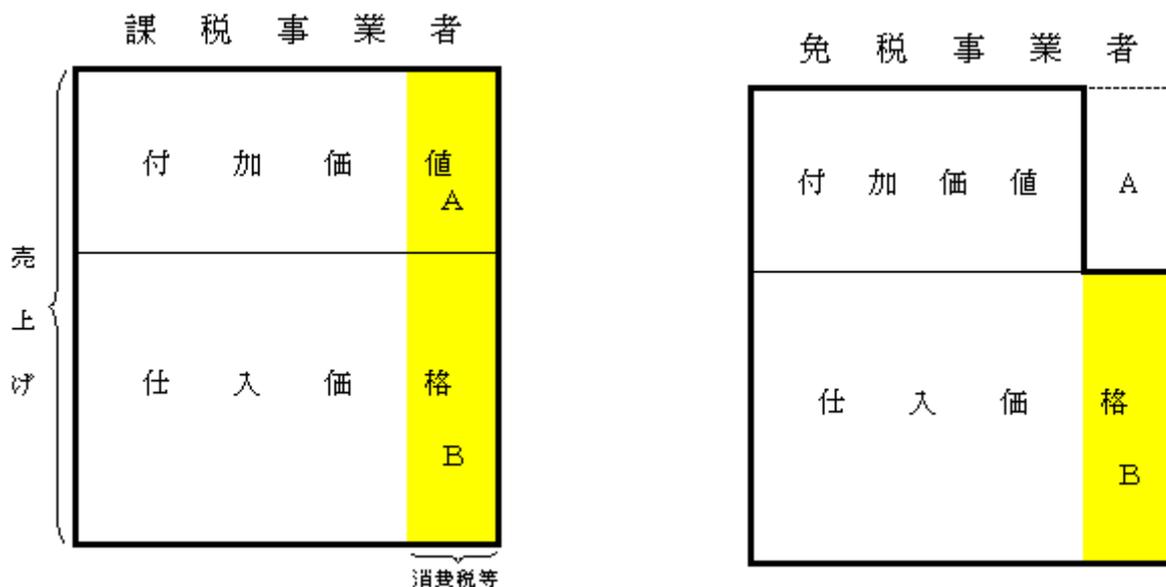
の法律により、消費税を課する。」と、課税の対象が規定されており、消費税法5条において、「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と、納税義務者について定められている。さらに、消費税法6条では、課税の対象となる資産の譲渡等のうち、消費税を課さない非課税取引を別表第1において限定列挙する旨が規定されている。また、消費税法7条では、課税の対象から非課税取引を除いた課税資産の譲渡等のうち、免税取引となるものを列挙している。そして、消費税法28条には、「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額(中略)とする。」と課税標準に関する定めがあり、この課税標準額に消費税法29条に規定する税率 $4/100$ を乗じて課税標準額に対する消費税額を算出する旨が規定されている。そして、この課税標準に対する消費税額から、消費税法30条に規定されている課税仕入れに係る消費税額を控除した金額がその事業者の納付税額となる。

このように、消費税法上予定している転嫁とは、「事業者に負担を求めるのではなく、税額分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされ、転嫁され、最終的には消費者に負担を求める⁽²²⁾」ようなシステムをいう。

しかし、この取引過程に免税事業者が介入すると、19頁図3のように、消費税法が予定している適正な転嫁システムが歪んでしまう。日本が採用している帳簿方式においては、課税標準額に対する消費税額から控除できる課税仕入れに係る消費税額は、事業者が事業として行った課税仕入れであれば免税事業者からの課税仕入れに係る消費税額も控除することができる。

そのため、各取引過程において、各々の事業者が課税資産の譲渡等に係る消費税額から、課税仕入れに係る消費税額を順次控除していく、という消費税法が予定している転嫁システムにおいて、免税事業者が介入すると、納付されない消費税額も控除されてしまう可能性があり、免税事業者の介入が税負担の転嫁を不透明にしている原因の1つとなっている。

図3 消費税の転嫁のあり方



消費税の課税事業者は、仕入価格の一部としてBを負担しており、 $A+B$ を販売価格に織り込むことによって販売先に消費税を転嫁し、差額のAを納税する。

免税事業者はAの納税を行う必要はないが、仕入価格の一部としてBを負担しているため、Bのみを販売価格に織り込み、消費税額を販売先に転嫁する必要がある。免税事業者がBを超えてAの全部又は一部に相当する転嫁を行う場合にのみ、いわゆる「益税」の問題が生ずることとなる。（波線、筆者）

（財務省のHP「消費税の転嫁のあり方」（2008年10月現在）のサイトを筆者が一部編集）⁽²³⁾

適正な税の転嫁を妨げる原因となるのは、取引の過程において免税事業者が介入することだけではなく、非課税取引の介入も適正な転嫁システムを歪める原因となっている。取引の中間段階で事業者が負担した課税仕入れに係る消費税額が非課税資産の譲渡等に対応する場合には、仕入税額控除ができないため、医療・介護等の非課税取引を行う病院・介護施設等は、価格にその課税仕入れに係る消費税相当額を上乗せする等をしなければ、消費税相当分だけ利益が圧縮されてしまう。仮に、利益の圧縮を防ぐために、その事業者がその課税仕入れに係る消費税相当分を価格に上乗せした場合、最終的には、その事業者が一旦負担した課税

仕入れ等の税額を消費者が負担することとなり、社会政策面に配慮した非課税規定の効果がなくなってしまうという結果につながる。

新井隆一教授は、このような現状を指摘し、「消費税額の転嫁を詐称する利得というべきものであって、消費税法の仕組みがかかえる困難な問題の一つである⁽²⁴⁾。」と述べている。

適正な転嫁についてさらに詳しく考察するために、次頁の図4において、消費税法が予定している円滑な転嫁、及び、円滑に機能しない場合を図に表したものを記載する⁽²⁵⁾。

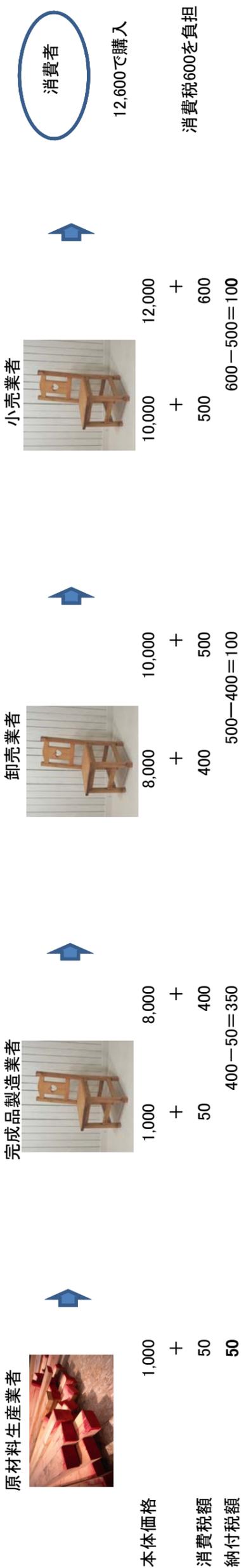
図4の(b)に示したように、消費者が消費税600円分を負担しているにもかかわらず、免税事業者である小売業者が本体価格の12,000円に対する消費税額600円を価格に上乗せしてしまった場合には、本体価格12,000円から仕入れ価格の10,000円を控除した利益部分2,000円に加え、過剰転嫁部分の100円が小売業者の手元に残る。

図4の(c)に示したように、消費者が消費税を全く負担していないにも関わらず、免税事業者である小売業者が、価格競争により、課税仕入れに係る消費税額500円を価格に上乗せできない場合には、小売業者がその500円を負担することとなり、本体価格12,000円から仕入れ価格の10,000円を控除した利益部分2,000円が圧縮され1,500円になってしまう。

消費税法上は、図4の(a)に示すように、各取引段階において、消費税相当額を、順次価格に上乗せし転嫁することを予定しているものの、上記のような例を含め、いくつかの理由により、適正に転嫁システムが機能しない場合がある。

図4 消費税の転嫁に関する問題

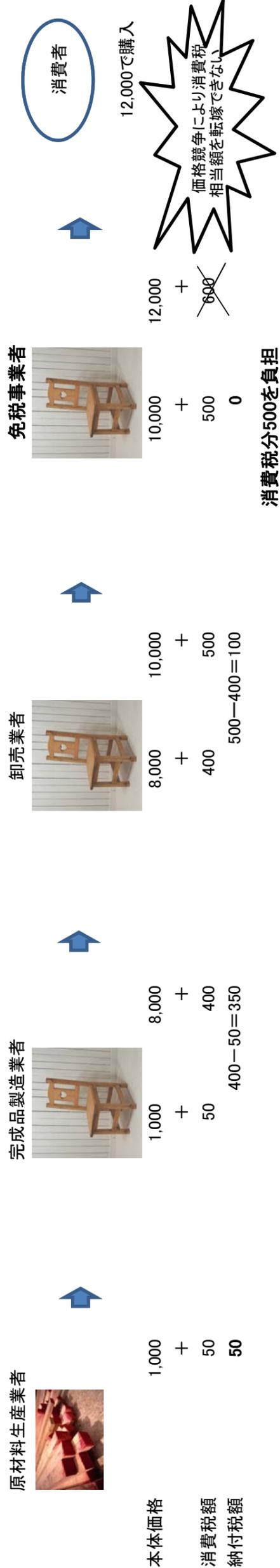
(a) 転嫁が円滑に機能した場合



(b) 転嫁が円滑に機能しない場合 その1 過剰転嫁



(c) 転嫁が円滑に機能しない場合 その2 過少転嫁



※森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』(大蔵財務協会、2007年)148頁、岩下忠吾『改訂版 消費税法』(財経詳報社、2006年)8~10頁、宮島洋編『消費税の理論と課題[二訂版]』(税務経理協会、2003年)98~100頁、右山昌一郎『消費税の仕組みと納税義務者』(中央経済社、1997年)50~52頁等参照。

〔2〕税負担の転嫁が不透明で円滑に機能していない理由

では、なぜこのように税負担の転嫁が不透明で円滑に機能しないのであろうか。その理由について、水野忠恒教授は「免税点以下の事業者については、売上高について消費税を納付することが必要ではないが、他方で、免税事業者については仕入に係る税額を控除することも認められていないのである。(中略) 免税事業者から仕入れを行う事業者については、本来、仕入税額はかからないはずであるが、わが国の帳簿制度の下では、前段階の事業者とは、牽連関係にないため、免税事業者からの仕入については、仕入税額控除が認められるという問題も生じているのである。」「免税事業者が、事業者間取引に介入するときは、最終小売段階における消費税の負担割合が一定せず、中立性を損ねていると考えられる⁽²⁶⁾」と指摘している。

すなわち、第1章第1節〔8〕で指摘したように、消費税の納税義務を免除されている免税事業者や一般消費者からの課税仕入れについても仕入税額控除が可能であるという条文が問題なのである。具体的には、「課税仕入れ」を定義している消費税法2条1項12号の条文「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は当該役務の提供を受けることをいう。」(波線筆者)の他の者から免税事業者等が除かれていない点が消費税の税負担の転嫁を不透明にしている1つめの原因である。

また、岩下忠吾先生は、消費税の歪みとして、「非課税取引として処理される売上が課税売上から排除されることとの対応として、そのための課税仕入れ等に係る消費税を控除できないことに原因がある。このため、事業活動において生ずる仕入税額を控除できないため、その事業者のコストとなり、売上金額に加算して回収することとなる⁽²⁷⁾。」と述べている。

すなわち、第1章第1節〔6〕で指摘したように、非課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入れについて仕入税額控除できないことが、消費税の転嫁システムを歪めている原因の2つめとなっている。具体的には、「課税仕入れ」を定義している消費税法2条1項12号の条文の()書きの「当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合

表5 ヨーロッパ諸国における免税点制度・簡易課税制度・非課税項目

	日本	フランス	イギリス	ドイツ	スウェーデン	カナダ
免税点	基準期間(前々年又は前々事業年度)の課税売上高が1,000万円以下の場合	物品販売、宿泊施設業、レストランの場合、前年の売上高76,300ユーロ(9,613,800円)以下、かつ当年の売上高が84,000ユーロ(10,584,000円)以下、その他の役務提供業は、前年の売上高が27,000ユーロ(3,402,000円)以下、かつ当年の売上高が35,000ユーロ(4,410,000円)以下の場合	当月の直前12ヶ月の売上高が67,000ポンド(8,911,000円)以下の事業者で、今後30日の売上によっても67,000ポンド(8,911,000円)を超えない見込みの場合	前暦年の総売上高(非課税売上を含む)が17,500ユーロ(2,205,000円)以下、かつ当暦年の総売上見込高が50,000ユーロ(6,300,000円)以下の場合	年間課税売上高が30,000クロナ(348,000円)以下の事業者	年間の課税供給が30,000カナダドル(2,235,000円)以下の小規模事業者
簡易課税制度	基準期間(前々年又は前々事業年度)の売上高が5000万円以下の場合	なし	翌年の年間課税売上見込高(税抜)が15万ポンド(19,950,000円)以下、かつ翌年の総事業収入(税込)が18万7500ポンド(24,937,500万円)以下の場合	一定の条件を満たすもののうち、前年度の輸入とEU域内取得を除く課税売上高が35,000ユーロ(4,410,000円)以下の場合	なし	年間の全世界の課税売上高(税込、ゼロ税率のものを含む)が、直近の5四半期のうちの最初の4四半期と最後の4四半期のいずれかで、2008年現在では、200,000カナダドル(14,900,000円)以下
非課税項目	土地の譲渡・賃貸、住宅の賃貸、金融・保険、医療、教育、福祉等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育等	居住用不動産の取引・賃貸、金融、医療、教育等

※2009年1月2日現在のレート換算 1ポンド=133円、1ユーロ=126円、1クロナ=11.6円、1カナダドル=74.5円で換算。

※鎌倉治子『諸外国の付加価値税(2008年度版)』国立国会図書館調査及び立法参考局(2008年10月、<http://www.ndl.go.jp/jp/data/publication/document/2008/200804.pdf>)7頁より、著者がデータを抽出。

に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの」という条文と、課税標準額に対する消費税額から課税仕入れに係る消費税額を控除する、と規定している消費税法 30 条 2 項により、非課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入れについて仕入税額控除できないこととなり、消費税の転嫁システムを歪める 2 つめの原因となっている。

更に、岩下忠吾先生は、「日本の消費税では、その課税期間の課税売上割合が 95% 以上の場合には、その課税期間中に行った課税仕入れの目的で何であったかということを経営者が考慮せずにその全額の控除を認めることとしている⁽²⁸⁾」点を転嫁が円滑に機能していない理由として挙げている。

すなわち、第 1 章第 1 節〔8〕で指摘したように、課税売上割合が 95% 以上であれば全額税額控除が可能であるという条文が税負担の転嫁が不透明となる原因の 3 つめである。

具体的には、消費税法 30 条 2 項に規定されている、「前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上割合が 100 分の 95 に満たないときは、・・・」という条文以下で、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入の税額に課税売上割合を乗じて計算した金額」と適正な仕入税額控除の計算方法を規定しており、逆に課税売上割合が 95% 以上であれば、非課税資産の譲渡等に対応する課税仕入等の税額も全額仕入税額控除が可能であると規定されていることである。

また、第 1 章第 1 節〔9〕に記載したように、簡易課税制度は、みなし仕入れ率という概算の割合を用いて課税仕入れに係る消費税額を計算するため、実際に前段階の事業者を支払った課税仕入れに係る消費税額と、みなし仕入れ率を乗じて課税仕入れに係る消費税額とみなされた金額とは異なる⁽²⁹⁾。そのため、消費税法 37 条に規定されている簡易課税制度も、適正な消費税の転嫁を妨げる原因となる。

すなわち、現行消費税法の下では、免税事業者の介在、非課税取引の介入、課税売上割合 95% 以上の場合の全額税額控除可能及び簡易課税制度という 4 つの要因により税負担の転嫁が不透明で円滑に機能していないのである。

第3節 ヨーロッパ諸国の付加価値税法における課税制度との比較

第3節では、ヨーロッパ諸国の付加価値税法に規定する課税制度について言及し、日本における消費税の課税制度と比較し、日本の課税構造のどのような点が適正な転嫁システム歪めているのかを考察する。

現在、世界各国で実施されている課税ベースの広い消費税、すなわち付加価値税 (value added tax : 略称 VAT) は、フランスが母国であり、日本と同様に前段階控除方式を採用した多段階付加価値税である。

「20世紀後半の、世界で最も劇的な税制の変化の1つは、取引高税その他国レベルの累積的な消費課税が、付加価値税へと転換されてきたことである⁽³⁰⁾。」といわれる位、税の累積を排除した、前段階控除方式の付加価値税は、画期的な制度であり、日本に導入された消費税も、ヨーロッパ型の前段階控除方式の付加価値税であり、現在ではこのヨーロッパ型の付加価値税は「EU諸国をはじめ世界の53カ国で採用⁽³¹⁾」されている。

図5 消費税の体系図⁽³²⁾

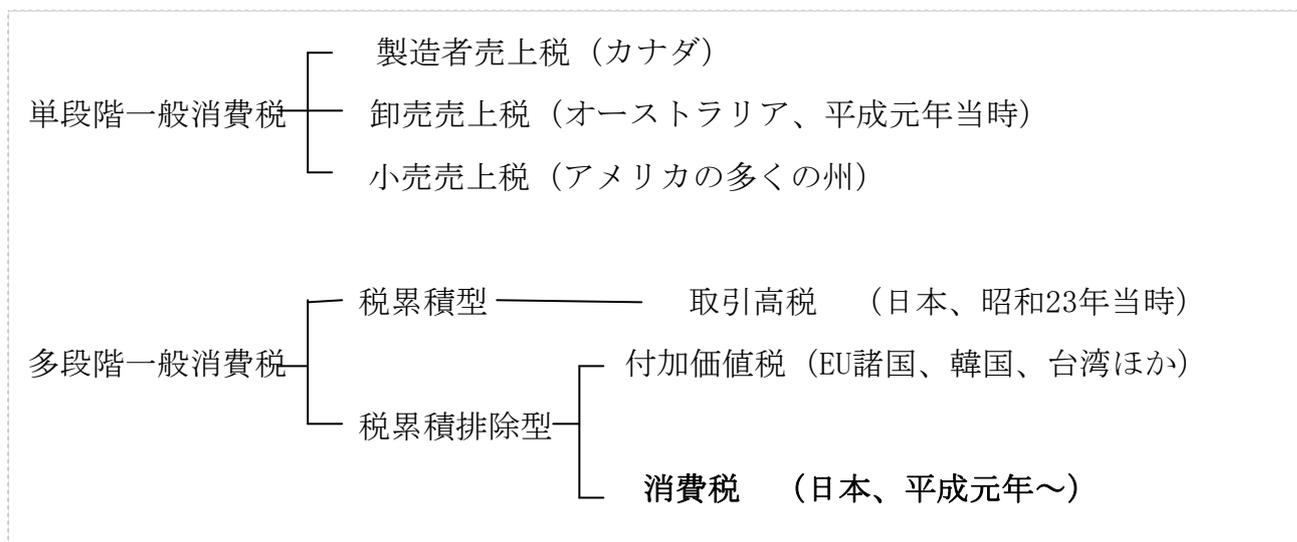


図5に示したように、ヨーロッパ諸国等が採用している税累積排除型の多段階一般消費税を日本も採用しているが、ヨーロッパ諸国の付加価値税と比較した場合、日本の消費税の特徴として、

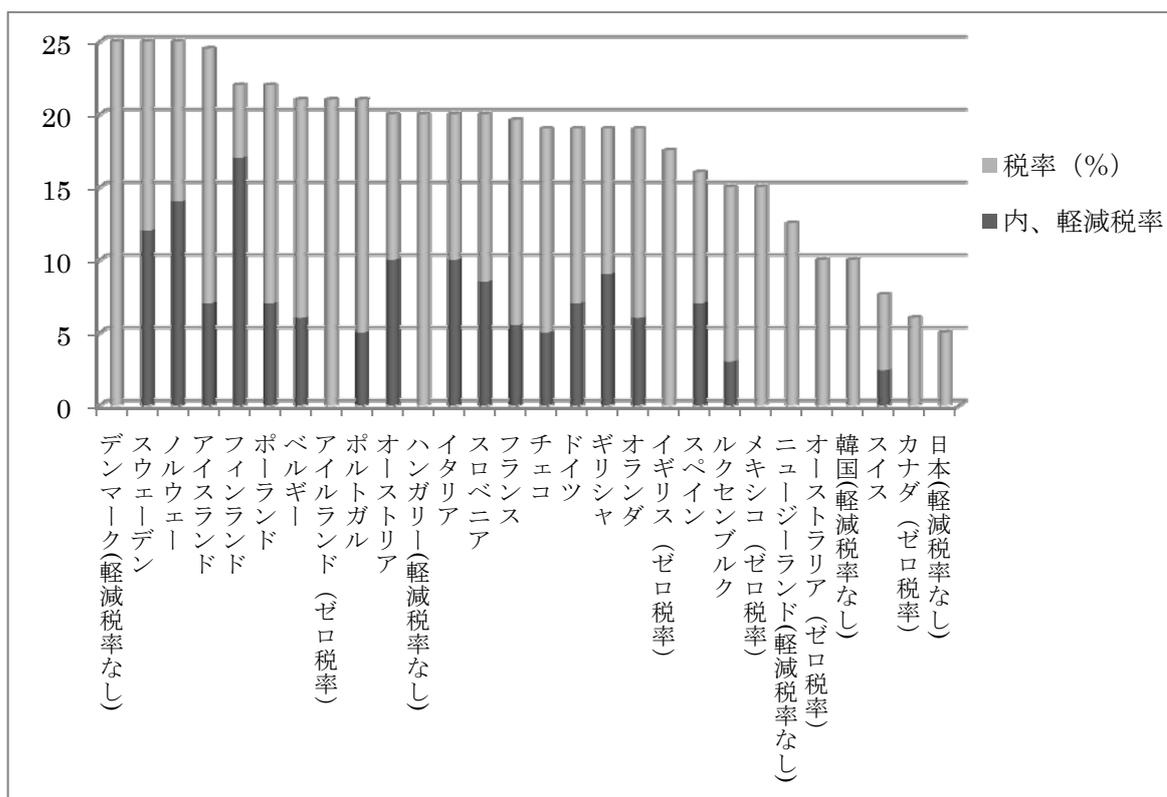
- ① 税率が低く、単一税率で、軽減税率又はゼロ税率の適用がないこと、
- ② 免税点が比較的高く、簡易課税制度を採用しており、非課税項目が比較的小さいこと、
- ③ 仕入税額方式としてインボイス方式ではなく、帳簿方式を採用していること等を挙げることができる。(33)

そこで、上記3点について、ヨーロッパ諸国の付加価値税と日本の消費税との比較検討を通して、日本の消費税法上、税負担の転嫁が適正に機能していない理由を考察する。

[1] 税率 ～単一税率と複数税率の比較～

ヨーロッパ諸国、OECD 諸国のうち主要国の付加価値税率は下記の通りである。

表3 EU・OECD 諸国のうち主要国の付加価値税率



※ 税制調査会 第21回企画会合(2007年11月2日) 吉川洋委員の資料より、著者がデータを抽出。(34)

※ 財及びサービスで税率が異なる場合には、財に対して適用される税率を記載している。

表3が示すとおり、福祉国家のデンマーク、ノルウェー、フィンランドが25%で最高税率であり、それと比較すると、日本は最低税率の5%であり、かなり低いように感じる。

ヨーロッパ諸国においては、欧州理事会指令（以下、「EC指令」という）により、標準税率は15%以上とし、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方が採られている⁽³⁵⁾。

これに比べ、日本の消費税は、単一税率で全ての取引に対して同じ割合で課税されているため中立性が保たれており簡素である。

ヨーロッパ諸国での軽減税率適用による問題点として、軽減税率適用にかかるコスト、食料品等に軽減税率を適用しても、再配分効果は消費者ではなく、便乗値上げをした事業者の懐に入ってしまうのではないか、ということが挙げられる。

また、軽減税率の適用を受ける消費者が低所得者だけではなく、全ての消費者に適用されることも、日本において、軽減税率適用について、消費税導入以来論じられてきたにもかかわらず、適用反対の理由の1つとなっている⁽³⁶⁾。

更に、一番の問題点としては、水野忠恒教授が指摘しているように、「適用される物品を巡り複雑な問題⁽³⁷⁾」が生じていることである。

表3に示すように、フィンランド、スイス、カナダ以外の諸外国では、標準税率と軽減税率の差が10%以上もあるにもかかわらず、実際に、標準税率・軽減税率を適用している物品の内容をみると納得できないケースが多々ある。

フランスでは「贅沢品か否かの違い」により、イギリス・ドイツ・カナダでは「外食と食料品の違い」を根拠に軽減税率を適用しているが、次頁表4に不合理な基準をまとめたものを記載する。

表4 フランス・イギリス・ドイツ・カナダにおける軽減税率適用物品

国名	標準税率	軽減税率	備考
フランス	キャビア	フォアグラ、 トリュフ	フォアグラ、トリュフには、国内産業を保護するため軽減税率が適用されており、キャビアは高級品かつ輸入品であるため、標準税率が適用されている。
	マーガリン	バター	バターを製造する酪農業者保護のため、バターのみ軽減税率を適用している。
	普通のチョコレート（カカオ含有量50%以上） (19.6%)	板チョコ（カカオ含有量50未満） (5.5%)	チョコレートは高級品であったため、原則として標準税率を適用しているが、板チョコのみ軽減税率が適用されている。
イギリス	フィッシュ&チップスやハンバーガーなどの暖かいテイクアウト商品 (17.5%)	デリカテッセンなどスーパーの惣菜 (0%)	外食サービス（標準税率）と食料品（軽減税率）の区分けの指標として、「気温より高く温められたかどうか」が採用されている。
ドイツ	ハンバーガー（店内飲食用） (19%)	ハンバーガー（持ち帰り用） (7%)	同じファーストフードのハンバーガーであっても店内飲食用と持ち帰り用では異なる税率が適用されている。
カナダ	ドーナツ（5個以下） (6%)	ドーナツ（6個以上） (0%)	ドーナツなどのお菓子について「その場ですぐに食べるかどうか」を適用税率を区分けする指標としている。販売個数が5個以下の場合、その場で食べるものとみなして標準税率が適用される。

※政府税制調査会企画会合（第21回）（2007年11月）の資料を参考に筆者が作表。⁽³⁸⁾

上記表4の例でもわかるように、税率の面から、ヨーロッパ諸国の付加価値税と比較すると、単一税率を採用している日本の消費税は簡素で欠点が少なく、税制調査会企画会合で論じられていたように、「経済活動に与える歪みが小さく、執行コストも少ない⁽³⁹⁾」というメリットがあるといえる。

〔2〕 免税点制度・簡易課税制度・非課税項目について

つぎに、税負担の転嫁が不透明となる原因の免税点制度・簡易課税制度・非課税項目について、ヨーロッパ諸国のうち主要国と日本を比較検討する。⁽⁴⁰⁾

まず、フランスの付加価値税における免税点について述べる。フランスでは、業種によって免税点が異なる。物品販売、レストラン業、ホテル業は、前年の売上高が76,300ユーロ（9,613,800円、2009年より80,000ユーロ〈10,080,000円〉）以下であれば、当年及び翌年は小規模事業者免税が適用される。ただし、年の途中で年度当初からの累積売上が84,000ユーロ（10,584,000円）を超えるとその翌月から小規模事業者免税は認められなくなる。

また、その他の役務提供業は、前年の売上高が27,000ユーロ（3,402,000円、2009年より32,000ユーロ〈4,032,000円〉）以下であれば、当年及び翌年は小規模事業者免税が適用される。ただし、年の途中で年度当初からの累積売上が35,000ユーロ（4,410,000円）を超えるとその翌月から小規模事業者免税は認められなくなる。

さらに、簡易課税制度はなく、非課税項目は、不動産取引、金融・保険・医療・教育等、日本と同じような項目の他に、郵便が該当している。

つぎに、イギリスでは、当月の直前12ヶ月の売上高が67,000ポンド（8,911,000円）以下の事業者で、今後30日の売上によっても67,000ポンド（8,911,000円）を超えない見込みの場合、免税事業者となる。

また、簡易課税制度については、翌年の年間課税売上見込高（税抜）が150,000ポンド（19,950,000円）以下、かつ翌年の総事業収入（税込）が187,500ポンド

(24,937,500 万円) 以下の場合に適用可能である。

さらに、非課税項目については、フランスと似ており、土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険・医療・教育・郵便が該当しており、その他に、福祉が該当している。

つぎに、ドイツでは、前暦年の総売上高（非課税売上を含む）が 17, 500 ユーロ（2,20500 円）以下、かつ当暦年の総売上見込高が 50,000 ユーロ（6,300,000 円）以下の場合免税事業者となる。

また、簡易課税制度については、一定の条件を満たすもののうち、前年度の輸入と E U 域内取得を除く課税売上高が 35,000 ユーロ（4,410,000 円）以下の場合に適用され、非課税項目はフランスとほぼ同じで、不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等が該当している。

つづいて、スウェーデンでは、年間課税売上高が 30,000 クローナ（348,000 円）以下の事業者が免税事業者となり、簡易課税制度の適用はなく、非課税項目は、不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育等と、ドイツとほぼ同じである。

さいごに、カナダでは、年間の課税供給が 30,000 カナダドル（2,235,000 円）以下の小規模事業者が免税事業者となる。

また、簡易課税制度については、年間の全世界の課税売上高（税込、ゼロ税率のものを含む）が、直近の 5 四半期のうちの最初の 4 四半期と最後の 4 四半期のいずれかで、2008 年現在では、200,000 カナダドル（14,900,000 円）以下の場合に適用でき、非課税項目は、居住用不動産の取引・賃貸、金融、医療、教育等である。

次頁に一覧表にまとめたものを記載しておく。

このような比較検討をすると、平成16年4月1日開始事業年度より、日本の消費税の免税点が、基準年度における課税売上高、1,000万円以下に引き下げられたため、「OECDの統計を見る限り、我が国の免税点は、(中略)加盟国ではチェコスロバキアとイギリスに次いで、フランスに近い水準⁽⁴¹⁾」であるため、平成16年4月1日施行の改正後は、免税点の基準は世界的に見て高すぎるとまではいえない。

また、余談ではあるが、日本の事業者免税点制度も、基準期間における課税売上高のみではなく、その課税期間の課税売上高も考慮して事業者免税点制度を適用できる事業者を規定すべきであり、それにより免税事業者の割合がさらに減少するものとする(42)。

簡易課税制度の適用基準は、ヨーロッパ諸国と比較して高すぎるが、非課税項目については、比較的、ヨーロッパ諸国に準拠しているといえることができる。

〔3〕インボイス方式と帳簿方式

第3節の終わりに、ヨーロッパ諸国の付加価値税制度におけるインボイス方式と日本の消費税制度における帳簿方式について比較検討する。

インボイス方式とはヨーロッパ諸国に共通した仕入税額控除の方法で、インボイスに税額が記載されていることを条件に仕入税額控除を認める制度である。インボイスは取引時に受取る明細書であり、「発行日、発行者名、顧客名、品名又は役務内容、取引金額、支払付加価値税額」などが記載されている。つまり、受取った付加価値税から支払った付加価値税を差し引いて納税するのであるが、支払付加価値税の証明書の役割をインボイスが果している。仕入品又は役務の中には課税対象から除外されている非課税又は免税があり、消費税を納めていない免税事業者からの仕入等も存在するが、インボイス方式を採用することにより、納付される消費税のみが仕入税額控除の対象となり、確実な税額計算ができる仕組みになっている⁽⁴³⁾。なお、ヨーロッパ諸国においてもインボイスの様式までは特定されていない。

また、インボイス方式においては、次頁図6に記載されているように、インボ

イスに税額の記載が義務付けられている。日本では、平成16年4月1日施行の改正により、総額表示が義務づけられたが（消費税法63条の2）、税額の明示までは法規定されていないため、税率が低い現在の状況で、特に高額の商品でなければ、特に消費税額を意識することなく買い物をしている場合が多いと思われる。

インボイス方式では、免税事業者はインボイスを発行できないため、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除ができない。ただし、免税事業者でも、下記図6に記載されているような、インボイスの登録番号を取得することにより、課税事業者を選択することができる。

図6 日本の請求書とヨーロッパのインボイス

請求書

14年11月20日 No.

株式会社〇〇商事様 株式会社△△商事
千代田区霞が関3-1-1

下記のとおり御請求申し上げます

税込合計金額 ￥1,050,000- 税率 5% 消費税額等 50,000

月日	品名	数量	単価	金額(税抜)	税込	摘要
11/20	パソコン	5	174,000	870,000	913,500	
	CDプレーヤー	8	8,000	64,000	67,200	
	プリンター	3	22,000	66,000	69,300	
合計				1,000,000	1,050,000	

J03 H160

A FULL TAX INVOICE

Sales Invoice No.174
OX△ TRADE LTD
 From: Any Street, Any Town
 To: N.Obody, 222 The High Street
 London NE14 4PT
 VAT Reg. No.987 6543 21
 Date of Issue: 19/01/02
 Date of supply: 16/01/02

Quantity	Description and Price	£ Net of VAT	VAT Rate	Net VAT
6	Radios, SW15 @ £25.20	151.20		
4	Record Players @ £23.6	94.40		
6	Lamps, T77 @ £15.50	93.00	17.5	59.25
		338.60		
Total(Net)		338.60	Total VAT	59.25
		VAT	59.25	
TOTAL		£397.85		

※財務省のHP「消費税など（消費税課税）に関する資料」を筆者が一部訂正⁽⁴⁴⁾

登録番号
付加価値税額

これに対して、日本が採用している帳簿方式とは、インボイスの代わりに帳簿及び請求書等⁽⁴⁵⁾を保存することを要件に、それらに記載されている課税仕入れに係る支払い対価の額の合計額に4/105（国税のみ）を乗じて課税仕入れに係る消費税額を計算する方法であり（消費税法30条1項）、OECD諸国の中では、日本

のみが採用している方式である⁽⁴⁶⁾。

消費税法 30 条に規定する課税仕入れに係る消費税額は、仮に「仕入れ先が免税事業者である場合には、その仕入額には、納税義務の免除措置が適用されないこととした場合に課されるべき消費税の額が含まれているものとみなして⁽⁴⁷⁾」

(波線筆者) 仕入税額控除の金額を計算するため、日本で採用している帳簿方式では、免税事業者からの課税仕入れも仕入税額控除ができる。それゆえ、日本の帳簿方式はインボイス方式と比較して「一定の割り切りに基づく大雑把な計算構造⁽⁴⁸⁾」であり、各取引段階において、前段階の事業者から順次確実に転嫁された消費税額を最終的に消費者が負担するという条文規定になっていない。このように、最終消費者が負担した消費税が、全て確実に国庫に納められるとは限らない課税構造になっている。日本の帳簿方式では、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が可能であり、この点がヨーロッパ諸国の付加価値税との大きな違いである。

インボイスの発行や保存の義務は、「インボイス方式の短所にもなる。(中略) 小規模な事業者が取引の都度、正確なインボイスを発行することは煩雑な作業である上、その保存の手間に悩まされ⁽⁴⁹⁾」るという意見もあるが、日本の帳簿方式における仕入税額控除の適用要件である、「帳簿及び請求書等の保存 (消費税法 30 条 7 項)」をめぐる数多くの裁判例⁽⁵⁰⁾をみると、日本の帳簿方式における仕入税額控除の要件を満たすための手間も同じように大変であると考ええる。

第4節 小括

第1章では、消費税法における課税制度・課税構造の側面から、税負担の転嫁が不透明になる原因を探究し、下記の4つの原因によることが判明した。

- ① 消費税を納付していない免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が可能であるという、現行の帳簿方式の採用により、免税事業者が取引に介入すること。
- ② 非課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入は、仕入れ税額控除できないこと。
- ③ 課税売上割合が95%以上なら全額仕入税額控除が可能であるということ。
- ④ 実際に納付される消費税額ではなく、みなし仕入率を用いて概算で仕入税額控除の金額を算出する簡易課税制度の介入。

また、ヨーロッパ諸国の付加価値税における税率、免税点・簡易課税制度・非課税項目、インボイス方式と日本の消費税の消費税との比較・検討を通して、下記の5つのことが検証された。

- ① 日本の消費税の大きな特徴である、複数税率を採用しておらず単一税率であるということは、ヨーロッパ諸国に比較し、課税制度が簡素で欠点が少なく、経済活動に与える歪みが小さく、執行コストも小さいという大きなメリットがある。
- ② 上記に記載した、税負担の転嫁が不透明となる4つの原因のうち、免税点制度については、平成16年4月1日施行の改正により免税点が1,000万円まで引き下げられたため、ヨーロッパ諸国の免税点との差は縮まった。
- ③ 非課税項目については、ヨーロッパ諸国に準拠している。
- ④ 簡易課税制度については、適用基準が高いため検討の余地がある。
- ⑤ ヨーロッパ諸国が採用しているインボイス方式と日本が採用している帳簿方式の大きな違いは、免税事業者・非事業者からの仕入れについて仕入税額控除が可能か否かであり、インボイス方式を採用していないことが、税負担の

転嫁を不透明にする原因の1つとなっている。

以上、どのような課税構造と法規定が消費税の課税制度を歪めているのかについて考察し、上記の事実が判明したが、税負担の転嫁が不透明であるという問題は、改正により条文や法規定の一部を変更すれば解決するような安易なものではない。そこで、次章において、消費税制度導入の理由、経緯及び社会的背景について考察し、消費税法導入の沿革という側面から、何故、このような、曖昧な課税制度となったかについて、さらに考察を深めることにする。

- (1) 水野忠恒『租税法 第3版』(有斐閣、2007年) 652頁。
- (2) 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』(大蔵省印刷局、1989年) 3頁、渡邊博史『昭和63年 改正税法のすべて』(1989年、大蔵財務協会) 248頁。
- (3) 高田具視「食料品等に対する軽減税率の導入問題」税大論叢 46号 169頁(2004年6月)、金子宏『租税法 第13版』(弘文堂、2008年) 530頁、水野忠恒『租税法 第3版』(有斐閣、2007年) 653頁等、その他多数の参考文献において、同様の見解が述べられている。しかし、他方で、政府税制資料を引用し、「逆進性というのもののもつ意味はたかだか所得額の1%程度で、決して社会問題になるほど大きなものではない」という意見もある(森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』(大蔵財務協会、2007年) 168頁)。
- (4) 高田具視「食料品等に対する軽減税率の導入問題」税大論叢 46号 165頁(2004年6月)。
- (5) 金子宏『租税法 第13版』(弘文堂、2008年) 517~522頁、水野忠恒『租税法 第3版』(有斐閣、2007年) 652~655頁。
- (6) 渡邊博史『昭和63年 改正税法のすべて』(1989年、大蔵財務協会) 246頁、田中二郎『租税法』〔第3版〕(有斐閣、1990年) 530~531頁。
- (7) 上杉秀文『例解実務ガイド 消費税法』(税務研究会出版局、2006年) 7頁。
- (8) 西山由美「消費税法における事業者概念—ドイツ売上税法の事業者適格を素材として—」法学政治学論究 25号 2頁(1995年6月)。
- (9) 田中二郎『租税法』〔第3版〕(有斐閣、1990年) 532頁。
- (10) 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂、1988年) 101頁。
- (11) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方』(株)税務経理協会 98~99頁。
「税務執行に対する配慮ということは徴税コストを低くして、ひいては納税者の利益になること」である、との記載がある。
- (12) 最高裁平成17年2月1日判決 最高裁判所民事判例集 59巻2号 245頁。
基準期間中に免税事業者であった場合には、基準期間における課税売上高の算定上、消費税相当額を含めた額で免税事業者となるか否かを判断するものとする、との判決が下されているが、この判決に反対意見も多い。
- (13) 大島隆雄・木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔四訂版〕』(税務経理協会、2004年) 99頁。
- (14) 凶子善信『税法概論〔5訂版〕』(大蔵財務協会、2008年) 188頁。
- (15) 凶子善信『税法概論〔5訂版〕』(大蔵財務協会、2008年) 191頁。
- (16) 消費税法第6条、別表1より筆者が抽出。
- (17) 消費税法第7条より筆者が抽出。
- (18) 水野忠恒『租税法 第3版』(有斐閣、2007年) 657頁。
- (19) なお、棚卸資産については、免税事業者が課税事業者になった場合(消費税法36条1項)、または、課税事業者が免税事業者となった場合(消費税法36条5項)には、棚卸資産に係る消費税額の調整の規定がある。
- (20) 積上計算方式に係る裁判例として、東京地裁平成18年12月8日判決 TAINS Z888-1197。
- (21) なお、附則第2条にも「第2条 私的独占禁止法の規定は、事業者が消費税を取引の相手方に円滑かつ適正に転嫁するため、事業者又は事業者団体が、公正取引委員会規則の定めるところにより、公正取引委員会に届出をしてする次に掲げる共同行為(事業者団体がその直接又は間接の構成事業者に当該共同行為をさせる行為を含む。以下同じ。)については、消費税法(昭和63年法律第108号)の施行の日から昭和66年3月31日までの間に限り、適用しない。ただし、一定の取引分野における競争を実質的に制限することにより不当に対価を維持し若しくは引き上げることとなる時、不公正な取引方法を用いるとき又は事業者に不公正な取引方法に該当する行為をさせるようにするときは、この限りで

- ない。」との規定がある（波線筆者）。
- (22) 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』（大蔵省印刷局、1989年）3頁、渡邊博史『昭和63年 改正税法のすべて』（1989年、大蔵財務協会）248頁。
- (23) 「消費税の転嫁のあり方」<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryu/112.htm>、アクセス日時：2009年1月15日。
- (24) 新井隆一「消費税の法的仕組みについて」ジュリスト931号72頁（1989年4月）。
- (25) 森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』（大蔵財務協会、2007年）148頁、岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』（財経詳報社、2006年）8~10頁、宮島洋編『消費税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2006年）98~100頁、右山昌一郎『消費税の仕組みと納税義務者』（中央経済社、1997年）50~52頁等参照。
- (26) 水野忠恒「小規模ないし中小事業者に対する消費税の特例」税研18巻2号（2002年9月）37~38頁。
- (27) 岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理50巻14号9頁（2007年11月）。
- (28) 岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理50巻14号9頁（2007年11月）。
- (29) 宮島洋編『消費税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2006年）105~106頁、岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理50巻14号11頁（2007年11月）。
- (30) 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究34号35頁（2006年6月）。
- (31) 山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』（信山者出版、2007年）239頁。
- (32) 上杉秀文『例解実務ガイド 消費税法』（税務研究会出版、2006年）6頁参考。
- (33) 金子 宏『租税法 第13版』（弘文堂、2008年）517~522頁、水野忠恒『租税法 第3版』（有斐閣、2007年）652~655頁。
- (34) 税制調査会 第21回企画会合(2007年11月2日) 吉川洋委員の資料企画21-3、28頁。<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryu/pdf/k21kai21-3-5.pdf>、アクセス日時：2009年1月15日。
- (35) 税制調査会 第21回企画会合(2007年11月2日) 吉川洋委員の資料企画21-3、31頁。<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryu/pdf/k21kai21-3-5.pdf>、アクセス日時：2009年1月15日。
- (36) 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研22巻4号22~24頁（2007年1月）。
- (37) 水野忠恒「消費税の複数税率化」税研16巻2号35~40頁（2000年9月）。このほかにも、2007年11月2日開催の税制調査会企画会合において、井堀利宏教授が同様の意見を述べている。<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/kikaku21kaia.html>、アクセス日時：2009年1月24日。
- (38) 税制調査会 第21回企画会合(2007年11月2日) 吉川洋委員の資料企画21-3、32頁。<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryu/pdf/k21kai21-3-6.pdf>、アクセス日時：2009年1月15日。
- (39) 2007年11月2日開催の税制調査会企画会合。<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/kikaku21kaia.html>、アクセス日時：2009年1月24日。
- (40) 青木丈「フランス税制視察報告—租税政策、付加価値税、法人税、日経企業の税の実務処理について—」（東京税理士会及び日本税務会計学会の学会月次研究レジュメより、2008年）12頁、鎌倉治子『諸外国の付加価値税額（2008年版）』（国立国会図書館調査及び立法考査局、2008年）7頁。
- (41) 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究34号48頁（2006年6月）。
- (42) 現行の基準期間制度の問題点を指摘したものとして、秋山高善「消費税法第36条の潜在的問題と基準期間制度」東京税理士界624号5頁（2009年1月）。

-
- (43) 金子宏『租税法 第13版』（弘文堂、2008年）521～523頁、井上徹二『租税法と税制—現状と改革課題—』115頁、野口悠紀雄『「超」税金学』（新潮社、2003年）67～68頁等参考。
- (44) 財務省のHP「消費税など（消費税課税）に関する資料」。
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryuu/401.htm> アクセス日時：2009年1月12日。
- (45) 消費税導入当時は「帳簿または請求書等の保存」が仕入税額控除の要件であったが、平成9年4月1日実施の改正より、「帳簿及び請求書等の保存」が要件となった。
- (46) 鎌倉治子『諸外国の付加価値税額（2008年版）』（国立国会図書館調査及び立法考査局、2008年）8頁。
- (47) 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』（大蔵省印刷局、1989年）63頁。
- (48) 宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研22巻4号28頁（2007年1月）。
- (49) 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研18巻2号56頁（2002年9月）。
- (50) 最高裁平成17年3月10日判決 最高裁判所民事判例集59巻2号379頁、最高裁平成16年12月20日判決 最高裁判所判例集民事215号1005頁。「事業者が消費税法30条1項の仕入税額控除の適用を受けるには、同法30条7項に規定する帳簿等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法62条に基づく国税庁、国税局又は税務署の職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要し、事業者がこれを行っていなかった場合には、同30条1項の仕入税額控除の規定は適用されない。」と判示された。

第2章 消費税法導入の沿革

第1章では、現行消費税法の課税制度・課税構造面及びヨーロッパ諸国の課税制度との比較検討を通して、免税事業者の介入・非課税取引の介入・課税売上割合が95%以上なら、全額仕入税額控除が可能・簡易課税制度・インボイス方式を採用していないことの5つが、消費税の税負担の転嫁が不透明である原因であることを検証した。

そこで、第2章では、何故、このように転嫁システムが円滑に機能しない課税制度となったのか、消費税法導入の沿革の側面からこの問題の原因を考察する。まず、第1節では、消費税法導入の理由、経緯及び社会的背景について言及し、第2節では、3回に渡る主な改正を概観する。さらに、第3節では、第1節と第2節の考察をふまえて、消費税法の沿革の側面から、税負担の転嫁が不透明となる原因を探究し、改正により、その原因がどの程度改善されたのかという点について詳細に検証する。

わが国で、昭和63年12月24日に消費税法を含む税制改革関係法が成立し、平成元年4月1日開始事業年度から適用されとることとなつてから20年の年月が過ぎた。導入当初は、資産の譲渡及び役務の提供の対価に対する3%の消費税への、国民の反発は非常に強く、消費税課税そのものの合憲性を問う裁判⁽¹⁾が数多く起きた。

また、導入直後の平成元年9月28日に、野党4党から、参議院において、消費税法廃止法案及び関連する8法案が提出され、これが同年12月11日に参議院において可決された。税法の廃止案が参議院において可決されたのは、戦後初めてのことである⁽²⁾。(衆議院では廃案)

さらに、「4月1日の導入を目前にして、消費税の廃止、見直し、延期、凍結を求める意見書を可決した議会は、全国で1府、36市、30町、4村、東京都の4区に達し、今後も20以上の地方議会が同様の意見書を可決する見通しである⁽³⁾。」と新聞で報じられた。

生活レベルが異なる全ての消費者を対象に、食料品、日用雑貨等の生活必需品に対しても課税するという逆進性の問題、給与から所得税が源泉徴収され、更に、商品購入・役務提供の度に、所得税額控除後の給与から消費税も払わなければならない二重課税的な重負担の問題⁽⁴⁾の2点が、国民の消費税に対する反対論をより根強くした要因の一つとなっており、現在もなお、消費税増税に対する国民の嫌悪感は強い。

このように強い反対を押し切って導入した消費税であるために、小規模事業者には甘い制度になっており、事業者免税点制度、簡易課税制度、限界控除制度については、導入直後からその見直しが叫ばれていた。免税点が3,000万円と、諸外国に比べ、非常に高く⁽⁵⁾、導入当初の平成元年の調査では、免税事業者は全事業者の約65.7%（消費税を申告した事業者の件数は1,975,828件）⁽⁶⁾に該当し、簡易課税を適用して申告した事業者（年間売上高が3,000万円超、5億円以下の事業者）は1,328,150件で、全事業者の30.5%⁽⁷⁾に達しており、免税事業者と簡易課税制度を適用した事業者の合計数は96%以上であったため、適正な消費税の執行が困難な状況からスタートした。

このような状況からスタートした日本の消費税は、フランスの付加価値税をモデルに作られたものであるため、まずフランスの付加価値税導入の背景等について、ここで言及する。

フランスで初めて一般消費税が創設されたのは1917年、第1次世界大戦の最中であった。支払税とよばれた小売段階課税の消費税は欠点が多く、まもなく廃止された。

1920年には、全ての商品の売上げとサービスに2%の低税率で課税する取引高税が創設された。しかし、税が累積してしまい、取引段階により商品価格に占める税負担の割合が異なるため、輸出入時に国境税調整を行うことが困難等の欠点があった。そこで、1936年には法が整備され、134品目に対し単段階で課税する制度となったが、税制としてはかなり

複雑であったため、1年足らずで廃止された。

次に、1936年末に、6%の税率で最終生産物やサービスに課税し、生産業者間には免税とする、一般的な生産税が創設された。

また、生産税とは別に、1920年の取引高税と同様の軍備税が1%の税率で創設され、さらに、1941年には地方団体の財政需要をまかなうために、小売売上税も創設され、3種類の消費税が併存するという非常に複雑な事態となっていた。

上記の生産税は、生産業者間の免税措置が脱税手段となったため、1948年には、免税措置にかえ、売上に係る税額から原材料仕入にかかる税額を控除する制度に改められた。この時初めて、付加価値税の大きな長所である前段階控除方式が採用された。しかし、投資財及びサービスにかかる税額の控除が認められず、税率の引上げと共に、原材料と設備投資等の区別をしづらい等の問題があった。

以上のような37年間にわたる様々な教訓をもとに、1954年に付加価値税が創設されたのである⁽⁸⁾。

1967年4月ECは加盟諸国に対し、共通の一般消費税として付加価値税を採用すべき旨の司令をだした。フランスもこの指令を受けて、地方の小売売上税を廃止し小売段階にまで付加価値税を適用する等、1954年に創設した付加価値税の欠点を是正するような改正を行った。

この新しいフランスの付加価値税は、1968年に適用され、「EC型付加価値税のモデル」となり、また、「日本の消費税のモデルともなった⁽⁹⁾」のである。

第1節 消費税導入の理由と経緯

第1節では、消費税を導入するに至った日本の経済的・社会的背景を概観しながら、導入の理由と経緯について考察する。

日本における消費課税の歴史は意外と長い。江戸時代・室町時代にも消費税に該当する税が存在していた。明治元年にたばこ税として、明治4年に酒税として、個別の物品に対する課税がされるようになった。個別物品の消費に対する税は次第に増加し、「明治15年には租税収入の4分の1を占めるに至っていた⁽¹⁰⁾」。

また、昭和23年9月、第2次世界大戦後の厳しい経済統制のなかで、全ての取引段階の売上に対して、その売上金額に対し1%の税率で課税する取引高税が実施されたが、納税者の反対が強かったため、昭和24年12月に廃止された⁽¹¹⁾、という経緯がある。

取引高税は付加価値税及び日本の消費税と異なり、「仕入れを控除せず取引の各段階で取引高そのものが課税ベース」となり、「仕入れに係る税金が、そのまま毎回の取引に加えられるため“tax on tax”の現象が発生する。」そのため、税の累積が排除されない「取引高税の悪玉イメージが付加価値税と重なり⁽¹²⁾」、消費税導入に支障をきたしたと言われている。

〔1〕 さて、わが国で、消費税を採用すべきかどうか、本格的に、問題とされ始めたのは、昭和45年3月、福田赳夫大蔵大臣が、「直接税負担を軽減し、財政需要に応ずるといふ二つの面から間接税を増税したい」と発言した頃からである⁽¹³⁾。政府税制調査会においても、昭和46年に、この問題が活発に論議され、大蔵省や民間の租税調査機関である日本租税研究協会がヨーロッパ諸国の付加価値税の実態を調査・研究し始めた⁽¹⁴⁾。

当時は、高度成長の波に反比例して、年々、国債への依存度が低くなっていた。そのような社会背景にもかかわらず、大型間接税の導入が検討された理由として、次の点が挙げられる。

- ① 国民のライフスタイル・消費内容の多様化に伴い、従来の個別消費税の課税体系が、実態にそぐわない、不合理で中立性を欠くものとなってしまったこと⁽¹⁵⁾、
 - ② 国民の生活環境の整備、社会保障制度の拡大及び高齢化に伴う福祉制度の充実が欧米先進諸国に比べ非常に遅れており、その財源確保のためには、確実な税収が見込まれる消費税の導入が必要とされたこと⁽¹⁶⁾、
 - ③ 所得税の減税は、消費税導入以前から、長期間に渡り、最重要課題であった。その減収を補うためには、安定した収入の確保が可能な財源として、消費税が最も適していたこと⁽¹⁷⁾、
- 等である。

〔2〕その後、昭和48年のオイルショックに伴い景気が低迷し、税収がかなり落ち込んだ。この不景気を立て直すために、歳出が増加した結果、昭和50年度は、当初予算に対して3兆円近い税収の不足となってしまう、これに対処する苦肉の策として、政府は赤字国債の発行するに至った。オイルショック以後の財政赤字は、通常の景気回復による緩やかな税収の増加で補えるものではなく、また、財政の公債依存体質の改善が叫ばれていた。このような社会事情により、財政再建策による消費税導入という名目の下に、一般消費税導入が再度論議され始め、政府税制調査会に一般消費税特別部会が設置され、本格的に、具体案の検討が開始されたのは、昭和53年8月8日のことである⁽¹⁸⁾。

同年9月の同特別部会報告に基づき、「昭和54年度の税制改正に関する答申」（同年12月）において、一般消費税をわが国でも採用すべき旨を答申し、合わせて「一般消費税大綱」として消費税の骨格が初めて公表された。「昭和54年度の税制改正に関する答申」によれば、税率が消費税導入当初の3%ではなく、地方消費税を含み5%であったこと、簡易課税方式を選択できる要件が、消費税導入当初の年間売上高5億円以下の事業者ではなく、4千万円以下で、みなし仕入率が未定であった点

等を除き、その基本的仕組みは、現在の「消費税」とほぼ同じであった。また、特定の物品やサービスに課税する個別消費税と異なり、消費に広く薄く負担を求めるという観点から、医療・福祉・教育の一部を除き、ほとんどすべての国内取引や外国貨物を課税対象として、一律の税率で課税される間接税であり、納税義務者は事業者であるが、税負担者は消費者であるというものであった⁽¹⁹⁾。

この一般消費税は世論の反対が強かったため法案化されないままに終わり、当分の間、自然増収と歳出の抑制により財政再建をすることとなる。

当時、財政再建策として所得税率や法人税率の引き上げでなく消費税導入案が浮上した理由として、竹下内閣時代に大蔵省主税局長であった尾崎護氏は「消費税導入検討の頃、所得税法に基づく課税は把握率等の点で中堅サラリーマン層の重圧感・不公平感が強く、所得税増税はのぞめな⁽²⁰⁾」かった、と述べている。

また、法人税率は国際水準を上回っており、その後、経団連がその引き下げを要求した程であったため⁽²¹⁾、法人税の収入増加はとても望めなかった。

〔3〕その後、行政改革の成果として、昭和 60 年には、電電公社及び専売公社が民営化され、昭和 40 年代以降、巨額の累積赤字を抱えていた国鉄は、昭和 62 年に JR グループ各社・関係法人に分割民営化された。これらを含む地道な努力が実って、「租税負担率（租税収入の国民所得に対する比率）は 56 年の 22.8% から 58 年の 23.4%、60 年の 24.0% という水準まで上昇した⁽²²⁾。」

しかし、昭和 52 年度改正以来、所得税減税がなかったことから、サラリーマンを中心とした減税要望が年々強いものとなり、昭和 59 年度改正においては、相当規模の所得税の減税が避けて通れない課題となっていた。

昭和 56 年及び 59 年の 2 度に渡る、法人税率の引き上げ、酒税の税率の引き上げ、物品税の税率の引き上げと課税対象物品の拡大等の増収措置が図られたが、相当規模の所得税減税を補いきれるものではなかった。

消費が高度化・大量化・均質化・多様化しており、ぜいたく品に課税すべき物品税の課税対象は実態とかけ離れてしまい、また、所得水準の上昇に伴い個人の格差が縮まったため、課税ベースが広く、国民に対する負担が公平な消費税が、今後の高齢化社会の福祉制度の財源としてふさわしいと考えられた⁽²³⁾。

このような理由から、昭和 59 年暮れ頃から、政府税制調査会及び自民党税制調査会それぞれから税制の抜本的見直しの必要性が提言され、昭和 60 年 9 月の中曽根総理の諮問を受け、昭和 62 年に、基本的に EU 型付加価値税をモデルとする売上税法案が国会に提出された。しかし、野党だけではなく与党内でも、反対が非常に強く、「他の税制改革関連法案とともに、審議されないままに廃案⁽²⁴⁾」となった。

平成 12 年から 6 年間、政府税制調査会会長を勤めていた石弘光教授は、中曽根首相は選挙公約では、「国民が反対し、党员も反対するような大型間接税と称するものは、やる考えはない。」といていながら、衆参同時選挙で大勝すると、一転して「日本型付加価値税たる売上税の導入」を企てた。中曽根首相のこの「ウソツキ発言」が「政治的には大きな騒動となった。」⁽²⁵⁾と、与野党両党からの反発の理由を説明している。

消費税導入は、政府税制調査会の答申でその必要性が強調されていたが、全ての国民に負担を強いる大型の新型間接税導入はなかなか容易ではなかった。

〔4〕昭和 62 年 7 月の税制改革協議会報告の中で「直間比率（直接税と間接税の国税に占める比率）の是正、および間接税の問題は税制改革の大きな課題である⁽²⁶⁾」との問題点が指摘され、中曽根内閣を引き継いだ竹下内閣は、政府税制調査会に改めて諮問し、中曽根抜本改革に次ぐ

第2次の抜本改革をスタートさせた。所得税、法人税及び相続税の大幅な減税並びに既存の間接税の廃止と合わせて、新型間接税である消費税が提案された。採決に25時間かけ、昭和63年12月24日ようやく消費税法案の成立公布をみるに至った。4度目の挑戦、大平内閣の時の一般消費税の挫折からちょうど10年目であった⁽²⁷⁾。

以上が、導入までの簡単な経緯であるが、参考までに、次頁に、導入された消費税と、昭和53年12月に提案された（仮称：一般消費税）と、昭和62年1月に提案された（仮称：売上税）の比較表6を添付する。

表6 一般消費税、売上税との比較⁽²⁸⁾

区 分	一般消費税（仮称） (昭 53.12 一般消費税大綱)	売 上 税 (昭 62.1 売上税法案)	消 費 税 (昭 63.12 消費税法)
税 率	5 %	5 %	3 %
累積課税排除の方法	帳簿による税額控除方式	帳簿票による税額控除方式	帳簿または納品書等による税額控除方式
非課税取引 税の性格上非課税とされるもの	土地の譲渡等、有価証券の譲渡、貸付金の利子、保険料等	同 左	同 左
政策的非課税	社会保険医療、社会福祉事業、学校教育、食料品、個別消費税との調整の結果、非課税とされるものの。	社会保険医療、社会福祉事業、学校教育、食料品等、住宅の譲渡等、旅客輸送等、検定済教科書、身体障害者用物品、新聞等、個別消費税との調整の結果、非課税とされるもの。	社会保険医療、社会福祉事業、学校教育、
事業者免税点	2,000 万円	1 億円	3,000 万円
簡易課税制度	適用上限 4,000 万円 みなし仕入率 未定	適用上限 1 億円 みなし仕入率 80% (卸売は 90%)	適用上限 5 億円 みなし仕入率 80% (卸売は 90%)
地方への配分	5%の一部を地方消費税(都道府県税)とする。	売上税収の 1/7 を地方譲渡税とし、残額の 20%を地方交付税として交付する。	消費税収の 1/5 を地方譲与税とし、残額の 24%を地方交付税として交付する。

今回の消費税導入を含む昭和 63 年の税制改正の経緯と趣旨を端的に表現しているものとして、税制改革法の条文の一部を下記に記載する。

税制改革法第 2 条には「国民の租税に対する不公平感を払しょくするとともに、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより均衡がとれた税体系を構築することが、国民生活及び国民経済の安定及び向上を図る上で緊要な課題であることにかんがみ、これに即応した税制を確立するために行われるものとする。」とあり、同法第 10 条 1 項には「現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担をもとめる消費税を創設する。」とある。

すなわち、新税導入の理由として、均衡がとれた税体系の構築と個別間接税の諸問題解決を挙げており、導入後の消費税は国民福祉の財源とすることを強調している。

また、上記の立法趣旨及び消費税導入の背景について、消費税導入当時、立法当局者の一人であった渡邊博史氏は、「法人税においては、近年様々な財政需要に対処するため、その税率が一貫して引き上げられてきた結果、諸外国がその税率を引き下げ中、税率の格差が拡大して(中略)きている等、税制の中立性が損なわれてきており、これを放置すれば経済の空洞化を招くような事態を生ずる懸念がある。更に、個人・法人を通じた所得課税においては、様々な特別措置による課税ベースの浸食やそれに伴う負担の格差が問題視されるに至っているほか、複雑化した税制は国民の理解を得にくく、税制に対する信頼感を下げることになるので、制度の簡素化を進める必要があるとの指摘もなされている。また、間接税においては、酒、たばこ、自動車、電気製品等の特定の物品にのみ負担を求める個別消費税体系に依存してきた結果、消費容態の変化やサービス消費の急増に追いつけず、税収に占めるウエイトが大きく低下

してきたほか、課税物品と非課税物品との間での不均衡が生じるなど中立性の問題が生じて（中略）いる。このように現行の税制には、それ自体いくつかの問題点が内包されており、その是正は緊急の課題であった⁽²⁹⁾。」（波線筆者）と、述べている。

すなわち、今回の抜本的改革の理由は、税制面においても諸外国と足並をそろえること、個別間接税に関する問題解決であり、国民の理解を得るために制度の簡素化を図った旨を強調している。

なお、本稿「第1章」でも言及したように、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用していることが、税負担の転嫁が不透明な原因の1つであった。しかし、税負担の転嫁が不透明となることを承知で、今回の消費税で帳簿方式が採用された理由は、昭和62年に売上税を導入しようとした時に、政府が提案した税額票方式（ヨーロッパ諸国におけるインボイス方式）に対する反対が非常に強かったためである。

占部裕典教授は、消費税導入の経緯の中で、ヨーロッパ型の付加価値税を採用しながら、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用した最大の理由は、「事業者の負担軽減と商的慣行を尊重した結果⁽³⁰⁾」であると述べている。

また、藤田晴教授は帳簿方式採用の具体的理由として、下記の2点を挙げている。1つは、帳簿方式のほうが取引があまりガラス張りにならず、ある程度の不透明なところが残るという点で、事業者が受け入れやすいだろうということであり、もう1つは、売上税の場合、免税点以下の売上高を持つ事業者が、税額票（ヨーロッパ諸国におけるインボイスと同義、（ ）内筆者）を発行できないと、生産流通の取引の流れの中間にそういう事業者が入った時に、大手の事業者から敬遠されるという問題が起きるということである。このことが、消費税の税額控除方式として、インボイス方式が採用されなかった理由である⁽³¹⁾。

また、消費税導入について記載してある参考文献には、導入の理由と

して、直間比率の是正を挙げているものが、非常に目についた。そこで、参考までに、次頁表 7・表 8 に、一般消費税特別部会が設置され消費税導入が本格的に検討され始めた昭和 53 年、及び、消費税導入直前の税制改革協議会報告で直間比率の是正という問題点が指摘された昭和 62 年の国税の税目別収入の国際比較表を掲載する。昭和 62 年には、ヨーロッパ諸国では、間接税の占める割合が 4 割以上である。

表7 国税の税目別収入の国際比較

日本 (億円, %)			アメリカ (百万ドル, %)			イギリス (百ポンド, %)			西ドイツ (百万マルク, %)			フランス (百万フラン, %)			イタリア (億リラ, %)		
税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比
直 接 所得 税	157,250	69.2	直 接 個人所得 税	178,228	89.3	直 接 所得 税	19,609	62.3	直 接 所得 税	124,392	54.0	直 接 所得 税	132,403	38.0	直 接 所得 税	111,537	41.9
〔 源泉 分 〕	80,970	35.6	〔 個人所得 税 〕	131,603	66.0	〔 所得 税 〕	16,669	52.9	〔 所得 税 〕	98,176	42.6	〔 所得 税 〕	81,352	23.4	〔 所得 税 〕	84,191	31.6
〔 申告 分 〕	62,690	27.6	〔 法人所得 税 〕	41,409	20.7	〔 法人所得 税 〕	2,055	6.5	〔 法人所得 税 〕	11,840	5.1	〔 法人所得 税 〕	37,709	10.8	〔 法人所得 税 〕	8,803	3.3
法人 相 続 税	18,280	8.0	〔 遺産税・贈与 税 〕	5,216	2.6	〔 その他 〕	885	2.9	〔 その他 〕	14,376	6.3	〔 その他 〕	1,166	0.3	〔 その他 〕	18,543	7.0
	72,620	32.0															
	3,660	1.6															
間 接 税 等	70,042	30.8	間 接 税 等	21,246	10.7	間 接 税 等	11,891	37.7	間 接 税 等	105,778	46.0	間 接 税 等	215,793	62.0	間 接 税 等	154,500	58.1
酒 税	14,160	6.2	製造者消費 税 (一般財源分)	115	0.1	付加価値 税	3,982	12.6	取引高 税	58,459	25.4	付加価値 税	164,095	47.1	付加価値 税	68,378	25.7
砂糖 消費 税	550	0.2	製造者消費 税 (特定財源分)	4,858	2.4	その他	7,909	25.1	その他	47,319	20.6	(付加価値 税)	(163,334)	(46.9)	鉱油 製造 税	34,863	13.1
揮発油 税	12,830	5.6	その他	16,273	8.2							(金融活動特別 税)	(761)	(0.2)	その他	51,259	19.3
その他	42,502	18.8										その他	51,698	14.9			
合 計	227,292	100.0	合 計	199,474	100.0	合 計	31,500	100.0	合 計	230,170	100.0	合 計	348,196	100.0	合 計	266,037	100.0

※日本は昭和58年度当初予算額, アメリカは昭和50年7月/昭和51年6月会計年度決算額 (なお, アメリカについての本表の数値は, 国民所得ベースの暦年計数を示した他の表の数値と一致しない。), イギリスは昭和51年暦年実績見込額, 西ドイツは昭和51年度決算額, フランスは昭和51年度実績見込額, イタリアは昭和51年度実績見込額である。

※財務省 財務総合政策所情報システム部作成 『財政統計金融月報 昭和53年316号』より筆者データ抽出, <http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g316/316.htm>, アクセス日時: 2009年1月12日。

表8 国税の税目別収入の国際比較

日本 (億円, %)			アメリカ (百万ドル, %)			イギリス (百ポンド, %)			西ドイツ (百万マルク, %)			フランス (百万フラン, %)			イタリア (十億リラ, %)		
税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比
直 接 所得 税	313,144	73.1	直 接 個人所得 税	402,284	89.3	直 接 所得 税	54,121	56.1	直 接 所得 税	198,101	52.7	直 接 所得 税	401,195	39.5	直 接 所得 税	102,822	57.8
〔 源泉 分 〕	168,267	39.3	〔 個人所得 税 〕	334,531	74.2	〔 所得 税 〕	35,448	36.8	〔 所得 税 〕	155,974	41.5	〔 所得 税 〕	246,232	24.3	〔 所得 税 〕	79,658	44.8
〔 申告 分 〕	131,264	30.6	〔 法人所得 税 〕	61,331	13.6	〔 法人所得 税 〕	9,128	9.5	〔 法人所得 税 〕	31,836	8.5	〔 法人所得 税 〕	87,968	8.7	〔 法人所得 税 〕	9,943	5.6
法人 相 続 税	37,003	8.6	〔 遺産税・贈与 税 〕	6,422	1.4	〔 その他 〕	9,545	9.8	〔 その他 〕	10,291	2.7	〔 その他 〕	66,995	6.5	〔 その他 〕	13,221	7.4
	130,911	30.6															
	13,966	3.3															
間 接 税 等	115,366	26.9	間 接 税 等	48,336	10.7	間 接 税 等	42,297	43.9	間 接 税 等	177,538	47.3	間 接 税 等	613,364	60.5	間 接 税 等	75,119	42.2
酒 税	19,725	4.6	製造者消費 税 (一般財源分)	6,496	0.6	付加価値 税	20,962	21.7	付加価値 税	109,825	29.2	付加価値 税	452,819	44.6	付加価値 税	39,197	22.0
たばこ 消費 税	9,965	2.3	製造者消費 税 (ハイウェイ財源)	10,077	0.6	その他	21,335	22.2	その他	67,713	18.1	その他	160,545	15.9	その他	35,922	20.2
砂糖 消費 税	410	0.1	製造者消費 税 (空港・航空路財源)	2851	0.1												
揮発油 税	16,025	3.7	その他	28,912	9.4												
合 計	428,510	100.0	合 計	450,620	100.0	合 計	96,418	100.0	合 計	375,641	100.0	合 計	1,014,559	100.0	合 計	177,941	100.0

※日本は昭和61年度決算額, アメリカは昭和59年10月/昭和60年9月会計年度決算額 (なお, アメリカについての本表の数値は, 暦年計数を示した他の表の数値と一致しない。), イギリスは昭和60年暦年実績見込額, 西ドイツは昭和60年度決算額, フランス及びイタリアは昭和60年度実績見込額である。

※財務省 財務総合政策所情報システム部作成 『財政統計金融月報 昭和62年426号』より筆者データ抽出, <http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g426/426.htm>, アクセス日時: 2009年1月12日。

以上、消費税法導入の理由、経緯及び社会的背景について、考察をしてきた。

再度、消費税法導入の経緯及び理由を簡潔にまとめると、下記の4点である。⁽³²⁾

- ① シャウプ税制以来の日本の経済社会の大きな構造的な変化に、税制がうまく対応できなくなっていること。
- ② 現行の税制は特に所得税の面で水平的な不公平が非常に目立つ。
- ③ 個別消費税体系のもつ矛盾点の是正。
- ④ 21世紀に当面する高齢化社会対応のために安定した伸張力のある大きな財源を確保することが必要であった。

消費税法は、「シャウプの税制改革以来の画期的な税制改革の大きな一翼となっている⁽³³⁾」にもかかわらず、リクルート疑惑の追求による議会審議の停滞の後に、強行採決したために、十分な制度の検討や国会審議を経ていなかったため、多くの問題点を抱え、国民の不信感を払しょくできないままに施行された。

施行後20年間にわたり、特に導入当初から指摘されてきた事業者免税点制度、簡易課税制度、限界控除等を中心に改正が行われることとなり、次節において、詳細に考察を進める。

第2節 主な消費税法改正の概要

第2節では、平成3年10月1日、平成9年4月1日、平成16年4月1日開始事業年度から適用された消費税法の改正について概観し、税負担の転嫁が不透明であるという問題が、導入当初から、どの程度改善されたのかについて考察する。

〔1〕平成3年10月1日から適用の消費税法改正の概要

最初の主な改正は、平成3年10月1日から適用された。この主な改正点は下記の4点である。

- ① 助産、埋葬料及び火葬料、身体障害者用物品、学校教育に係る入学金等並びに家賃等の非課税範囲の拡大。
- ② 簡易課税制度の適用限度額が5億円から4億円へ引下げられ、みなし税率が2段階から4段階に変更。
- ③ 限界控除適用の上限額が6,000万円から5,000万円へ引き下げ。
- ④ 申告納付回数が年2回から4回に増加(年税額500万円超の事業者)。

上記に記載した、4つの今回の改正の内容を概観する。

政府は、消費税導入後間もない、平成2年3月に、消費税の見直しを内容とする「消費税法改正法案」を国会に提出し、衆議院では可決したものの、参議院では廃案となった。その内容の中に、今回の改正点である非課税範囲の拡大(上記①)、簡易課税制度の適用限度額の引き下げ及びみなし税率の区分の増加(上記②)、申告納付回数の増加(上記④)に関する案及び、食料品の卸売段階の1.5%税率と小売段階の非課税という案が含まれていた。また、本稿第2章のはじめに記載したような、小規模事業者に対する特例措置の見直し案である簡易課税制度の適用限度額の引下げ(上記②)及び限界控除適用の上限額の引下げ(上記③)が盛り込まれている。

③の限界控除制度とは、免税点 3,000 万円を超える納税義務者と、それ以下の免税事業者との間で大きなギャップが生じるという事情に配慮して設けられた制度である。基準期間における課税売上高が、3,000 万円を超え 6,000 万円に至るまでの事業者には、一種の軽減税率による課税を行う制度であり⁽³⁴⁾（消費税法 40 条）、税負担の転嫁が不透明となる原因の 1 つである。

以上のように、税負担の転嫁が不透明となる原因のうち、簡易課税制度と限界控除制度について見直しが行われた。

さて、税の転嫁が不透明であるという問題点と並んで、消費税法施行以降指摘されていた逆進性の問題の解決となり得る食料品を非課税とすることについて、今回改正できなかった理由として、今回の税制改正時に大蔵省主税局長であった尾崎護氏は、「食料品の非課税という問題については、やはりゼロ税率というようなものも含め、そういうものは、薄く、広くという消費税の基本的な考え方からいえば問題を持っている。取引を複雑にするというような面からだけではなくて、よって生ずる逆進性等の問題というのは、ほかの税とか、あるいは歳出でそれを打ち消していくという考え方が今の世界の潮流だと思う⁽³⁵⁾」（波線、筆者）と述べている。福祉国家といわれるような北欧の国は、当時から食料品にも一律税率をとり課税している。また、イギリスでは、食料品に対し軽減税率を適用しているが、デニッシュ等については、パンかケーキかの区別をつけづらい等の問題も発生している。更に、日本では、販売されている食料品の 3 分の 1 が賞味期限切れ等の理由で破棄されると言われているほど、食料品があふれており、食料品に対して、平成 3 年改正時の 3% より軽減された税率の適用が本当に必要か否か疑問である。このような日本の現状と、複数税率導入に伴う課税の煩雑化を考え合わせると、消費税導入後 20 年経った今でも、食料品に対しても 5% という単一税率で課税されていることに対して賛成である。

〔2〕平成9年4月1日から適用の消費税法改正の概要

次の大きな改正は、平成9年4月1日から適用された。主な改正点は下記の5点である。

- ① 消費税率が3%から4%に引き上げ、1%の地方消費税の創設。
- ② 新設法人に対する事業者免税点制度の不適用。
- ③ 簡易課税制度の適用限度額が4億円から2億円へ引き下げ、みなし税率が4段階から5段階に変更。
- ④ 仕入税額控除の適用要件が「帳簿または請求書等」から「帳簿及び請求書等」へ変更。
- ⑤ 限界控除制度の廃止。

今回の改正では、「福祉等の将来の歳出増に適切に対応し得る税制改革の必要性⁽³⁶⁾」が強調され、消費税率の引き上げ（上記①）ということになったため、国民の反感を買わぬように、平成9年4月1日からの適用に先立ち、平成7年度分の所得税及び個人住民税から、負担軽減措置、人的控除の引上げ等が実施された。

また、平成3年10月1日適用の改正後の政策論議は、バブル経済の崩壊とその後の景気の低迷対策が課題となった。「国民各層からこれまで寄せられてきたいわゆる『益税』などの指摘に応えるため、中小事業者に対する特例措置等の改革⁽³⁷⁾」がその中心であり、簡易課税制度の適用限度額の引下げとみなし税率の事業区分の増加（上記③）並びに限界控除制度の廃止（上記⑤）がその具体的な内容である。

更に、免税事業者の数を減少させる措置として、新設法人に対する事業者免税点制度の不適用の制度（上記②）が実施されるようになった。新設法人とは、その事業年度の基準期間がない法人のうち、当該事業年度開始の日における資本金または出資金の金額が1,000万円以上である法人をいい、この様な、設立当初から規模の大きい法人については納税

義務の免除規定の適用はないものとされた。

また、仕入税額控除の条件が「帳簿の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」となったこと（上記④）については、「インボイス制度導入に備えて請求書等保存方式に変更になった」と、一般的に言われており、日本の消費税の大きな特徴である。

しかし、「調査の度に、『税務署ではどの程度厳格に取り扱おうとしているのか？』との質問に対し、『今までと、あまり変わらないです。』という回答がほとんど⁽³⁸⁾」とのことで、現場には浸透していなかったようである。

今回の改正でも、逆進性の緩和の観点から食料品に対する軽減税率を設けるとの議論もあった。しかし、2段階の税率の採用により、「公平・中立・簡素といった消費税の特長を損なう⁽³⁹⁾」のみならず、その税収の減少を補うため、食料品以外の課税資産に対する消費税率を高く設定しなければならないという問題、更に、インボイス方式を採用していない現行の課税制度の下での複数税率導入は困難等の理由により採用されなかった。

〔3〕平成16年4月1日から適用の消費税法改正の概要

つぎに、平成16年4月1日から適用の消費税法の改正点について概観する。主な改正点は下記の4点である。

- ① 事業者免税点制度の適用が、基準期間における課税売上高3,000万円から1,000万円に引き下げ、
- ② 簡易課税制度の適用が、基準期間における課税売上高2億円から5,000万円に引き下げ、
- ③ 申告納付回数が年4回から12回に増加（年税額6,000万円超⁽⁴⁰⁾の事業者のみ）、
- ④ 総額表示の義務付け。

上記に記載した、4つの今回の改正の内容を概観する。

消費税導入以来、国庫不入が問題視されており、政府税制調査会が平成14年9月に発表した『『あるべき税制』の実現に受けた議論の中間整理』でも、「消費税に対する国民の信頼性や制度の透明性を向上させる観点から見直しの必要性が指摘⁽⁴¹⁾」された。また、政府税制調査会が平成14年にまとめた「税についての対話集会」においても「中小事業者に対する特例については、消費税に対する不信感をなくすために見直しが必要である」という意見が80%以上であった⁽⁴²⁾ため、事業者免税点制度の引下げ(上記①)及び簡易課税制度の適用限度額の引下げ(上記②)の措置が講じられた。これにより、翌平成17年度中には、還付申告を含めた申告件数が3,752,852件に増加しており(前年度の申告件数は2,159,723件)、免税事業者数6割強と言われていたが、3割強にまで減ったことになる⁽⁴³⁾。

総額表示(上記④)については、取引に際して消費税額を明示するかどうか、また、明示する場合どのような方法によるかは、各事業者の判断に委ねられてきたが、「価格の比較を行う上で不都合が生じかねない⁽⁴⁴⁾」ので、「消費者の便宜を図る観点から⁽⁴⁵⁾」、総額表示が義務づけられた。総額表示採用の理由として、金子宏名誉教授は、総額表示は「転嫁はしやすいが、消費者にとって税負担が目に見えないという問題」はある。しかし、総額表示を「支持する意見が強いため」⁽⁴⁶⁾採用された、と述べている。また、今回の改正時に政府税制調査会の会長であった加藤寛名誉教授は、「ヨーロッパでは消費者保護法の中に、税額と価格とが別になっていると消費者は選択するときには本当の価格が分からないから、消費者の利益を守るために、価格だと思って総額表示でやらなければならない。⁽⁴⁷⁾」と述べ、内税方式により税痛を感じさせないようにするためではないことを強調している。

第3節 小括

第1節と第2節で、消費税導入に至るまでの社会的・経済的等の理由と経緯、及び、3度に渡る主な改正点について概観してきた。第3節では、その小括として、消費税法が税負担の転嫁が不透明な制度となった原因をまとめ、さらに、消費税の転嫁に焦点をあて、消費税導入当初から、税負担の転嫁が不透明であるという問題に対して、どのような点が改正されたのかについて詳細に検討する。

〔1〕税負担の転嫁が不透明な制度となった原因

税負担の転嫁が不透明である原因を、消費税法の沿革の側面から考察したが、その原因として、下記の4点を挙げることができる。

- ① 課税ベースが広く税収の安定した消費税導入に必死であり、小規模事業者の反対をおさえるため、小規模事業者に対する優遇措置を多く設けすぎた⁽⁴⁸⁾。
- ② 複雑化した税制は国民の理解を得にくいため、簡素で中立的な制度の確立を目指したため、細かい規定がなく不備が多い。
- ③ 納税義務者である事業者、及び税務当局の双方にとって税務コストがかからないという条件を優先させた立法であったため、免税点が高くなり、転嫁が不透明な税負担額が多額になった。
- ④ 直間比率の是正という理由を全面に押し出し、早急に消費税法を強行採決したため、法規定に不備がある。

すなわち、早急に強行採決をしたことと、国民の理解を得ようとして小規模事業者に対する優遇措置を多く設けすぎたこと、税務コストがかからない制度となることを優先させたことで、このような税負担の転嫁が不透明で曖昧な制度となったことを検証した。

〔2〕小規模事業者に対する優遇措置の改正による問題解決

では、消費税導入後 20 年間でどのような点が改正されたのであろうか。

これまで、税負担の転嫁が不透明となる原因は、事業者免税点制度・限界控除制度・非課税取引・課税売上割合が 95%以上なら全額仕入税額控除が可能・簡易課税制度・インボイス制度の不採用の 6 点であることを検証してきた。これらの点について、改正によりどのように改善されていったのかについて考察する。

まず、問題の原因の一部となっている、小規模事業者に対する特例措置（事業者免税点制度・簡易課税制度・限界控除制度）について、制度改正の経過を通して、どの程度解決されたのかを考察する。

表 9 小規模事業者の特例措置の改正

	消費税導入当初	平成 3 年 10 月 1 日適用の改正	平成 9 年 4 月 1 日適用の改正	平成 16 年 4 月 1 日適用の改正
事業者免税点制度	適用限度額 3,000 万円以下	改正なし	改正なし	適用限度額 1,000 万円以下
簡易課税制度	適用限度額： 5 億円 みなし仕入率： 2 段階	適用限度額： 4 億円 みなし仕入率： 4 段階	適用限度額： 2 億円 みなし仕入率： 5 段階	適用限度額 5,000 万円 みなし仕入率： 変更なし
限界控除制度	適用上限額は 6,000 万円	適用上限額は 5,000 万円	廃止	

上記の表 9 の様に、税負担の転嫁が不透明となった原因である小規模事業者の特例措置は、計画的かつ段階的に縮小されている。

まず、事業者免税点制度についてであるが、平成16年4月1日開始事業年度から、免税点が3,000万円から1,000万円に引き下げられたが、この免税点の引き下げにより、6割以上だった免税事業者の数も3割程度に減少した。ただし、免税事業者の数が3割減少したからといって税収が3割増加したわけではない。消費税導入当初から、免税事業者は全事業者の6割強、と言われており、政府税制調査会が平成14年に発表した「あるべき税制の構築に向けた基本方針」等には、「6割強の事業者が免税事業者となっており、このため、消費者の支払った消費税相当額が国庫に入っていないのではないかとの疑念を呼び⁽⁴⁹⁾」と記載されている。消費者が負担した消費税相当額の6割強が国庫不入なのかと誤解されるような記載であるが、平成14年の課税売上高でみると、全事業者1,345兆円に対して免税事業者は34兆円であり、2.5%にしかならない⁽⁵⁰⁾。しかし、この改正により、免税事業者が取引の中途に介入するケースがほとんどなくなったため、意義のある改正であったといえる。

では、消費税導入から平成16年3月31日まで続いた、3,000万円という、ヨーロッパ諸国と比較すると非常に高い免税点の根拠についてであるが、木村剛志先生は、「消費一般に幅広く負担を求めるという消費税の趣旨、あるいは産業経済に対する中立性の確保という点からは、免税事業者の制度を極力設けないということが望ましいでしょうけれども、小規模零細事業者の納税の事務の負担や、税務執行に対する配慮ということは徴税コストを低くして、ひいては納税者の利益になること⁽⁵¹⁾」、との解説をしている。

また、湖東京至教授は、下記のように述べている。「消費税導入にあたって大蔵省は『真に必要な水準にとどめる』として500万円程度の案を考えていました。ところが、500万円にすると個人タクシーや農家まで納税義務者に巻き込み、その数は1,000万近くになってしまいます。当時1つの税務署で消費税を扱う間接税の署員は5,6人、全国でも3,000

人程度しかいませんでした。もし、1,000 万近い消費税の納税義務者を管理するとしたら、あと、1 万人増員する必要があると言われたものです。(中略)そこで止む無く、3,000 人で管理できる範囲として出されたのが事業者数 200 万人程度、その水準が 3,000 万円だったわけです。ですから 3,000 万円という免税点は、零細な事業者に配慮して設けられた水準ではなく、税務当局の都合によって生まれた水準なのです⁽⁵²⁾。」と述べており、より具体的な数字を提示している。

数字の信憑性はさておき、諸外国の付加価値税の免税水準の低さに比べ、日本の免税点がかなり高い理由は、小規模事業者への配慮のみならず、税務署の税務執行に対する配慮の 2 点を挙げることができる。そして、消費税導入後 15 年以上経過し、消費税が比較的国民になじみ、税務当局の税務執行面でも十分な準備ができた時点で、免税点を引き下げたと考えられる。

また、平成 9 年 4 月の新設法人に対する事業者免税点制度の不適用についてであるが、新たに設立された法人については、基準期間が存在しないため、その売上規模・事業規模の大小にかかわらず、原則として、設立当初の 2 年間は免税事業者となっていた。しかし、資本金 1,000 万円以上の比較的規模の大きい事業者は、設立第 1 期・第 2 期目も相当規模の売上高であろうし、このような規模の大きな事業者についても、「形式上基準期間の売上高がないとの理由で免税事業者とすることは不合理⁽⁵³⁾」という理由から消費税法 12 条の 2 において免税点制度の不適用が規定された。この改正により、免税事業者の数も減り、税負担の転嫁が不透明であるという問題の改善が図られたといえる。

次に、簡易課税制度についてであるが、表 9 に示すように、適用限度額とみなし仕入れ率の両方の規定が改正されており、また、事業区分をめぐる裁決⁽⁵⁴⁾や裁判⁽⁵⁵⁾の都度、通達が発遣⁽⁵⁶⁾されており、実務上は、

この 20 年間で簡易課税制度に関する混乱はかなり解消され、税負担の転嫁が不透明となる原因も解決の方向に向かっていると考える。

最後に、限界控除制度については、第 2 章第 2 節に記載した様に、平成 9 年 4 月 1 日適用の改正により廃止されているため、限界控除制度を原因とする問題は解決したといえる。

〔3〕〔2〕以外の原因の改正

では、小規模事業者に対する優遇措置以外で、税負担の転嫁が不透明となる原因に関する改正により、どの程度問題が解決されたのであろうか。

〔2〕でも、記載したように、小規模事業者に対する優遇措置以外で、税負担の転嫁が不透明となる原因は、非課税取引の介入・課税売上割合が 95%以上ならば全額仕入税額控除が可能・インボイス制度の不採用であった。

まず、非課税取引の介入については、平成 3 年 10 月 1 日から適用の改正により非課税範囲が拡大されたため、改善の余地がある。

次に、課税売上割合が 95%以上ならば全額仕入税額控除が可能であるという制度については、消費税導入以来改正がない。小規模事業者に対する優遇措置により税負担の転嫁が不透明となる金額より、課税売上割合が 95%以上につき全額仕入税額控除される場合の、非課税売上割合 5%に対応する、本来控除できない非課税資産の譲渡等に対応する課税仕入等の税額の方が大きい。この点に関して、岩下忠吾先生も、「日本の消費税では、その課税期間の課税売上割合が 95%以上の場合には、その課税期間中に行った課税仕入れの目的が何であったかということを考慮せずその全額の控除をみとめることとしている。したがって、事業者はその課税期間の課税売上割合を可能な限り 95%以上となるよう取引を行うこととなる。つまり、95%基準がゆがんだ課税取引を誘引する原

因となっているといえるのである⁽⁵⁷⁾。」と、問題点を指摘している。そのため、この点については改善すべきであると考ええる。

次に、インボイス制度の不採用に関しては、消費税導入前の昭和 62 年 1 月に提出された、仮称・売上税に関する売上税法案に「帳簿票方式による税額控除方式」採用⁽⁵⁸⁾の提案以来、長期間にわたり、税制調査会等で何度も論じられてきているが、改正には至らず、この点についても改善の余地はある。

上記の考察から、消費税導入以来、20 年の歳月と毎年の改正を経て、税負担の転嫁が不透明となる原因のほぼ 7 割程度は解決したと考える。しかし、まだ、3 割程度の改善すべき点があるため、次章において、更に考察をすすめる。

第 1 章では、消費税の課税制度・課税構造という側面から、税負担の転嫁が不透明となる原因を考察してきた。そして第 2 章では、消費税法導入の理由、経緯及び社会的背景という側面から、何故、このような課税制度となったのについて考察をした。そこで、次章においては、消費税の転嫁について様々な論点から争われた裁判例について裁判所の判断を検証・分析し、問題解決の糸口を模索する。

- (1) 東京地裁平成2年3月26日判決 判例時報1344号115頁(本稿第3章第1節参照)、大阪地裁平成元年11月22日判決 税務訴訟資料174号712頁、大阪高裁平成2年6月28日判決 税務訴訟資料176号1355頁等。
- (2) 武田正輔『消費税廃止案』、『見直しの基本方針』、『フォローアップ中間報告』について』『DHC コメントール消費税法』(付録)(第一法規、1989年)1頁。
- (3) 平成元年3月27日付朝日新聞日刊。
- (4) 西山由美「消費税法の意義と問題点の克服」法学政治学論究第17号256頁(1993年6月)に、消費税法に対する国民の不満の原因について、「必須食料品を含む生活必需品全般に原則として課税が行われることで『小家族の金持ちより、大家族の困窮者により重い負担を強いるのか』という逆進性の問題及び、『給料をもらって所得税を払い、その給料から物を買ってまた消費税を払わなければならないのか。』という、いわゆる二重課税の問題」を挙げている。
- (5) 諸外国の免税点の比較表については、本稿第1章第3節表5を参照。
- (6) 財政金融統計月報第469号 <http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g469/469.htm> アクセス日時：2009年1月12日。
- (7) 財政金融統計月報第469号 <http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g469/469.htm> アクセス日時：2009年1月12日。
- (8) フランスの付加価値税導入の経緯については、西野敏雄・酒井克彦『税ってなんだろう 3訂版』(朝陽会、2006年)104~112頁、日本租税研究協会編『付加価値税制度に関する報告書』(1972年8月)4~7頁。
- (9) 西野敏雄・酒井克彦『税ってなんだろう 3訂版』(朝陽会、2006年)109頁。
- (10) 西野敏雄・酒井克彦『税ってなんだろう 3訂版』(朝陽会、2006年)302頁に「江戸時代・室町時代にも消費税にあたるものがあった。(中略)酒税は明治4年、たばこ税は明治元年にそれぞれ独立した。このような消費に対する税は次第に増加し、明治15年には租税収入の4分の1を占めるに至っていた。」とある。
- (11) 西野敏雄・酒井克彦『税ってなんだろう 3訂版』(朝陽会、2006年)302頁には、「昭和23年9月、経済統制の厳しいなかで、各取引段階ごとのすべての取引に対して取引金額1%で課税する取引高税が実施された。(中略)納税者の納得が得られず、昭和24年12月に廃止された。」とあり、上杉秀文『例解実務ガイド消費税法』(税務研究会出版社、2006年)5頁にも「取引高税は、我が国でも昭和23年9月から翌年12月まで実施された。」とある。また、金子宏『租税法 第13版』(弘文堂、2008年)520頁には、「わが国でも、1950年に、シャープ勧告に基づき、事業税に代わるものとして、一種の付加価値税が採用されたが、実施されないまま、昭和29年に廃案となった。」と記載されている。
- (12) 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008年)104頁。
- (13) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』(ぎょうせい、1993年)7頁。
- (14) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』(ぎょうせい、1993年)7~10頁、宇多川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリスト931号(1989年4月)76頁。
- (15) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』(ぎょうせい、1993年)8頁に「国民消費の内容が多様化してくると、現行の個別消費税では対応が難しくなり、あらゆる物品・サービスを課税する一般消費税の方が好ましいものとなる」とある。

- また、三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992年）232頁に「表2（扇風機・加湿器、コーヒー・紅茶、普通の家具・桐製・うるし塗りの家具等が対比されている表、（）内筆者）を見ていただきたいが、左右よく似た物品を対比しておいた。左右どちらか一方の物品は物品税が非課税で、他方は課税されている。どちらが非課税か市民はわかるだろうか。」と述べ、消費税導入前の物品税の不合理性を指摘している。
- (16) 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）4頁に「それまで、欧米先進諸国に比べ立ち遅れていた国民の生活環境の整備、社会保障制度の拡大、社会資本の充実等高福祉社会実現の要請が当時急速に高まりつつあったが、その財源を何に求めるかという場合、当時における国民の消費の高級化、平準化等の状況を考慮して、国民の消費にも応分の負担を求める一般消費税を検討すべきではないか。」とある。
- (17) 昭和62年5月25日以降、約2ヶ月に渡り25回開催されてきた税制改革協議会の報告書の1番最初に、「税制の抜本改革の一環として、中堅サラリーマンの負担軽減に配慮しつつ減税を行う。右の減税の実施に当たっては、恒久財源が確保されることが必要である。」とある。
- (18) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）8～10頁、宇多川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリスト931号76頁（1989年4月）。
- (19) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）10～12頁。
- (20) 尾崎護『消費税法詳解』（税務経理協会、1991年）5頁。
竹下登・平野貞夫『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）7頁にも「政府調査会の長期答申（昭和46年8月）のベースとなった基本問題小委員会の報告」の中で同様の内容が記載されている。
- (21) 宇多川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリスト931号77頁（1989年4月）。
- (22) 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）9頁。
- (23) 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）10頁。
宇多川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリスト931号77頁（1989年4月）。
- (24) 金子宏ほか「消費税実施と検討課題」ジュリスト931号18頁（1989年4月）、濱本英輔発言。
- (25) 石弘光『税制改革の渦中にあって』（岩波書店、2008年）110～111頁。
- (26) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）252頁。
- (27) 石弘光『税制改革の渦中にあって』（岩波書店、2008年）113頁。
- (28) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）272頁を参考に筆者が一部編集。
- (29) 渡邊博史「税制の抜本改革」ジュリスト931号33頁（1989年4月）。
- (30) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』（信山社出版、2002年）543頁。
- (31) 金子宏ほか「消費税実施と検討課題」ジュリスト931号24頁（1989年4月）、藤田晴発言。
- (32) 金子宏『租税法 第13版』（弘文堂、2008年）522頁、森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）22～25頁、金子宏他「消費税実施と検討課題」ジュリスト931号（1989年4月）18～

19頁 座談会の中で、濱本英輔大蔵省大臣官房審議官、藤田晴教授、が消費税導入の理由として同じような内容を述べている。

- (33) 山田二郎『租税法の解釈と展開(2)』(信山社出版、2007年) 212頁。
- (34) 吉良実「消費税の転嫁」税法学 484号 6～7頁(1991年1月)。
- (35) 尾崎護ほか「平成3年度税制改正の焦点」税務弘報 39巻 7号 21頁(1991年6月臨時増刊号) 尾崎護発言。
- (36) 金子宏『租税法 第13版』(弘文堂、2008年) 525頁。
- (37) 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』(納税協会連合会 2000年) 77頁。
- (38) 小池幸造「税理士からみた消費税法執行の実態と問題点」日本租税理論学会編『消費税施行10年』(法律文化社、2000年) 60頁。
- (39) 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』(納税協会連合会、2000年) 80頁「逆進性緩和の観点から食料品に対する軽減税率の採用を求める議論もあったが、消費税に軽減税率を設けることについては、公平、中立、簡素といった観点からみた消費税の特徴を大きく損なうばかりでなく、それに伴う減収入分を補うため、消費税率の引き上げ幅を大きくしなければならぬ」とある。
- (40) 国税 4,800万円と地方税 1,200万円の合計額が 6,000万円超の場合。
- (41) 政府税制調査会、平成14年の「諮問・答申・報告等」『『あるべき税制』の実現に受けた議論の中間整理』の「4. 消費税の免税点制度等」に、「国民の信頼性と制度の透明性の見地から、事業者免税点制度と簡易課税制度の見直しが必要であるとされた。」とある。
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/140903.html>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (42) 政府税制調査会、平成14年の「諮問・答申・報告等」「税についての対話集会」のまとめ 6頁。<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/tiw140903.pdf>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (43) 財政金融統計月報 648号及び660号より筆者データ抽出。
<http://www.mof.go.jp/kankou/hyou03.htm>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (44) 平成12年7月の政府税制調査会答申『わが国税性の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』262頁。
- (45) 政府税制調査会、「平成14年の諮問・答申・報告等」『あるべき税制の構築に向けた基本方針』。<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/140614d.html>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (46) 金子宏 『租税法 第13版』(弘文堂 2008年) 532頁。
- (47) 加藤寛・金子宏対談「税制調査会中期答申をめぐって」税経通信 55巻 12号 15頁(2000年12月)。

また、植木卓 「消費税制度改革案の実務的検討」税研 18巻 2号 44頁(2002年9月)には、「ヨーロッパ諸国において、消費者が購入を決定後に表示価額を超える負担を求められることのないよう、総額によって消費者に価額表示をしなければならないとの法律の規定が設けられていることを受けての改正である。」と述べている。

また、上竹良彦「消費税法の改正について」税経通信 58巻 8号 393頁(2003年6月臨時増)には、「事前に消費税額を含む価格を一目で分かるようにするというものです。このような価格表示によって、消費者の煩わしさが解消されますので、消費税に対する国民の理解がより深まることが期待されます。」と

- ある。
- (48) 税制調査会『実施状況フォローアップ小委員会中間報告』（平成元年11月）に、中小事業者に対する特例措置に対して、「著しく公平を欠く結果となっているのではないか」との指摘がある。
- (49) 政府税制調査会、平成14年の「諮問・答申・報告等」のサイト『あるべき税制の構築に向けた基本方針』。
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/146614pdf>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (50) 植木卓「消費税制度改革案の実務的検討」税研18巻2号44頁（2002年9月）。
- (51) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方』（税務経理協会、2004年）98頁。西山由美「小規模事業者に対する消費課税」碓井光明ほか編、金子宏先生古稀記念『公法学の法と対策 上巻』（有斐閣、2000年）718頁にも、事業者免税点制度について「小規模事業者に対する特別措置により、行政および納税義務者双方の負担を軽減する」とある。
- (52) 北野弘久・湖東京至『消費税革命・ゼロパーセントへの提言—「福祉税」構想批判』（こうち書房、1994年）165頁。
- (53) 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）80頁。
- (54) 平成16年1月26日裁決 裁決事例集67集758頁、平成14年9月30日裁決 裁決事例集64集548頁等。
- (55) 平成18年2月9日判決 税経通信61巻4号143頁等。
- (56) 基本通達13-2-1から13-2-10まで。
- (57) 岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理50巻14号9頁（2007年11月）。
- (58) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）94～105、272頁。

第3章 消費税の転嫁をめぐる判決を取り上げた裁判例の検証・分析

第1章では、消費税の税負担の転嫁が不透明であるという問題点について、課税制度・課税構造面及びヨーロッパ諸国の課税制度との比較検討を通して、その原因を検証した。

第2章では、消費税法導入の遠隔の側面から、何故、そのような課税制度となったのかを考察し、主な改正で、その原因がどの程度解決されたのかを考察した。

そこで、第3章では、消費税の転嫁について様々な論点から争われた裁判例について裁判所の判断を検証・分析し、問題解決の糸口を模索する。

「はじめに」でも述べたように、消費税を預り金的性格と捉えるか、単なる価格の一部と解釈するのかによって、消費税の転嫁に対する法解釈も異なってくる。

もし、消費税を預り金と捉えるのならば、ゴルフ場利用税⁽¹⁾のように「消費者に消費税を課する。事業者を消費税の特別徴収義務者と指定し、これに消費税を徴収させなければならない。」という条文構成でなくてはならないが、無論、預り金ではない。

では、消費税は預り金的な性格を有しているのか、それとも価格の一部と解釈するかについて、以下に列挙する5つの裁判例を含む多くの裁判の判決は、消費税相当額を「価格の一部」と解釈している。「価格の一部」と解釈し、消費者は納税義務者ではなく税負担者であり、事業者が徴収義務者でないならば、消費税の転嫁を消費税法上どのように位置づけ、転嫁できなかった場合の納税義務をどう解釈すべきであろうか。

第3章第1節から第5節において、消費税の転嫁について裁判所の見解が述べられている裁判例を検証・分析し、消費税の転嫁システム過程における消費税の取扱い、消費税の転嫁の位置づけ、転嫁できなかった場合の納税義務の法解釈等について検証・分析することにより、本稿の目的である、消費税の税負担の転嫁が不透明であり、転嫁が円滑に機能していないという問題を解決する手掛りを模索する。

第1節 平成2年3月26日判決 東京地方裁判所 棄却 (確定) (2)

事件番号：平成1年(ワ)第5194号 判例時報1344号115頁

① 事件の概要等

本件は、サラリーマン新党の青木茂最高顧問らが、消費税法の納税者は消費者であり、事業者は徴税義務者と解すべきであるとの主張を前提とし、竹下登内閣総理大臣と国会議員とが、憲法違反の消費税法を成立させた不法行為により、商品等の購入に際し、消費税分を支払わねばならなくなったとして、竹下登内閣総理大臣と国に対して、上記消費税分および慰謝料10万円を支払うよう求めたものである。

この裁判例を通して、消費税の納税義務者、消費税は価格の一部であるか否か及び免税事業者が消費税相当額を消費者等に転嫁することの可否について裁判所の判断を検証する。

② 納税義務者及び免税事業者の消費税額相当分の転嫁に関する裁判所の判断
(波線筆者)

原告が、「消費者が消費税の納税義務者であり、事業者が徴収義務者である。」と主張したのに対し、東京地方裁判所は、「消費者は、消費税の実質的負担者ではあるが、(中略)消費税の納税義務者が消費者、徴収義務者が事業者であるとは解されない。したがって、消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しないから、事業者が、当該消費税分につき過不足なく国庫に納付する義務を、消費者に対する関係で負うものではない。」と判示している。すなわち、消費税は価格の一部であり、また、事業者は消費者から預かった消費税額の全額を過不足なく納付する義務を負っているわけではないと判断を下している。

更に、免税事業者が消費税額相当額を消費者等に転嫁することの可否について、東京地方裁判所は、「消費税の適正な転嫁を定めた税制改革法11条1項の趣旨よりすれば、右制度は、免税業者が消費者から消費税分を徴収しながら、その全額

を国庫に納めなくて良いことを積極的に予定しているものでないことは明らかである。(中略) 事業者免税点制度の適用を受ける免税業者は、原則として消費者に3パーセント⁽³⁾全部の消費税分を上乗せした額での対価の決定をしてはならないものと解される。したがって、消費税施行にともない、いわゆる便乗値上げが生じることはあり得るとしても、それは消費税法自体の意図するところではない。」との判示している。すなわち、免税業者は、原則として消費者に3パーセント全部の消費税分を転嫁してはいけないとの見解を示しているが、課税仕入に係る消費税額相当額なら消費者に転嫁して良いのか否かについては言及していない。

③ 評釈

当該裁判例の立法行為の違憲性を否定した判決に対しては、ほとんどの評釈において「正当なものとして支持されるであろう⁽⁴⁾。」「解釈論としては結論として賛成する⁽⁵⁾。」「判示は正当である⁽⁶⁾。」と、判断の妥当性が肯定されている。

また、消費税の転嫁について、東京地方裁判所の「免税業者は、原則として消費者に3パーセント全部の消費税分を上乗せした額での対価の決定をしてはならないものと解される。」という判示に対して、阿部泰隆教授は、「免税業者が消費税を転嫁するかどうかについて、判旨は3%全部転嫁してはならないというが、転嫁しても違法ではないどころか、誰が免税業者であるかがわからないので、消費者の方には転嫁するなという交渉をする機会がない⁽⁷⁾。」と反論し、「免税業者の制度をおくのならば、本来なら3%全部は転嫁できないシステムを作ることが必要⁽⁸⁾」である、と、消費税法の転嫁に関する課税制度の欠陥を指摘している。

④ 私見

東京地方裁判所は、「消費者が消費税の納税義務者であり、事業者が徴収義務者である。」との原告の主張を否定し、「消費者は消費税の実質負担者である。」と判示している。

次に、消費税の最終負担者である消費者が負担する消費税分を、「商品や役務

の提供に対する対価の一部」と判示し、消費税が預り金的性格を有するという取扱いとは、全く反対の判断を示している。

また、免税事業者が消費税額相当額を消費者等に転嫁することの可否について、裁判所の判断は、消費者に3パーセント全部の消費税分を転嫁してはいけないという見解であるが、阿部泰隆教授が指摘しているように、現行の法規定では、消費者は取引の相手が免税事業者かを知ることがむずかしく、インボイス制度を導入していない現行の消費税法の下では、不正な転嫁を禁止する術がないと言わざるを得ない。

以上のように、当該裁判例の判断から、消費者は納税義務者ではないこと、消費税は対価の一部であること、免税事業者は消費税分を消費者に転嫁してはならない旨を述べているが、免税事業者でも消費税が転嫁できてしまうような現行の消費税法の転嫁システムの欠陥を明らかにした。

第2節 平成9年7月14日判決 神戸地裁 控訴棄却 確定

事件番号：平成8年（行ウ）第33号 税務訴訟資料228号35頁⁹⁾

① 事件の概要

阪神・淡路大地震により被害を受けたマンションを補修せざるを得なくなった原告が、補修工事の際、消費税を支払ったが、被告税務署の消費税課税処分により消費税を支払うこととなったこの処分は、消費でないものに課するものであり、違憲・違法なものであると主張してその取消しを求めたものである。

この裁判例を通して、消費ではなく原状回復の取引に対する消費税の転嫁に関する裁判所の判断を検証する。

② 原状回復の取引に対する消費税の転嫁に関する裁判所の判断（波線筆者）

原告が、「震災の被災建物の再建や補修は実質的には単なる原状回復の行為に過ぎず価値の増加を伴わないこと、本件補修工事の動機は自己責任のない地震による災害であることから、本件補修工事は『消費』ではない。」と主張したのに対し、神戸地方裁判所は、「消費税法は、納税義務者たる事業者がその提供する物品やサービスの価格に消費税額を転嫁し、転嫁された価格で消費する消費者が最終的に消費税相当額を負担することを予定しているけれども、それは消費税が間接税制度であるためであり、税務署長の何らかの行為により、消費者が消費税の納税義務を負わされるわけではない。」と、判示している。

すなわち、消費税の納税義務者は事業者である工事施工業者となるため、被告税務署長が原告消費者に課税処分をしているわけではない。原告が納税義務者ではないため、課税処分が存在しない以上、本件消費税課税処分取り消しの訴えは、法律上存在しない、という理論構成により判決を下している。消費税は間接税であるため、たとえ消費行為ではなく、原状回復のための補修工事に対しても、提供するサービス価格に消費税を転嫁することを予定している、という見解を示している。

③ 評釈

三浦道隆先生は、判決の「消費税が間接税制度であるため」という文言に言及し、「国内取引の場合は、実際に消費税を負担する者と納税義務者が明確に区分されていることに留意しなければならない。これに対し、輸入取引の場合は、外国貨物を保税地域から引き取る者であれば、事業者に限定されず、消費者である個人であっても納税義務者となる⁽¹⁰⁾」と説明している。「消費税の納税義務者でない原告消費者に対して被告が消費税の課税処分を行うということはないのであるから⁽¹¹⁾」、本件課税処分は存在せず、本判決の判示は妥当という意向を示している。

④ 私見

上記、裁判例において神戸地方裁判所は、「消費税は間接税であるため、たとえ消費行為ではなく、原状回復のための補修工事に対しても、提供するサービス価格に消費税を転嫁することを予定している。しかし、税務署長が消費者に消費税の納税義務を負わせているわけではない、すなわち、消費者は消費税分を預けているわけではないので、『消費税課税処分』自体が存在しない。」という理論展開により、判決を下しており、「消費でないものに消費税を課する違法性」については言及していない。

確かに、消費者は納税義務者ではないので、「本件課税処分は違憲である」という原告の主張は成り立たない。しかし、消費に課税するという趣旨の消費税であるにもかかわらず、このような災害による現状修復費用にも消費税が課されてしまうということについては、疑問を感じる。このような、災害等やむを得ない事情に対しては、租税特別措置法等で対応すべきなのではないだろうか。この裁判例が示すように、消費税が不当に転嫁され、それによって消費者が現実に損害を受けているような場合、消費税の負担者である消費者を救済する措置はほとんど皆無である⁽¹²⁾。この裁判例では、具体的に、消費税は預り金的性格か、価格の一部かという点について言及していないが、現行の課税制度では、消費者を救済する術がないため、適正に転嫁されるシステムの必要性を認識した。

第3節 平成11年7月19日判決 最高裁 決破棄 確定⁽¹³⁾

事件番号：平成7年（オ）第947号⁽¹⁴⁾ 最高裁判所裁判集民事193号571頁

① 事件の概要

大阪市等でタクシー事業を営む原告は、平成元年4月1日の消費税課税開始時に、消費税を転嫁するための運賃値上げ申請を見送った。しかし、平成3年に同業他社は、地方運輸局長から平均11.1%の値上げ認可が認められたため、その約1月後に、原告も消費税転嫁のため3%の値上げを地方運輸局長に申請した。地方運輸局長は本件値上げ申請が、適正原価適正利潤を賄い得る水準の値上げかどうかを審査する必要があるとして、必要資料の提出を求めたが、その提出がなかったため申請から4ヶ月後に原告の申請を却下した。そのため、原告は、「本件申請は値上げが消費税転嫁分に対応することを確認するのでも足り、運輸局長がした申請の却下処分は違法である。」と主張し、処分が適正に行われた場合に得られた利益の賠償を国に求めたものである。

この裁判例を通して、消費税転嫁のための値上げに対する裁判所の見解を明らかにする。

② 消費税転嫁のための値上げに対する裁判所の判断（波線筆者）

第1審の大阪地方裁判所は、消費税の転嫁に関して「税制改革法が『事業者は、消費税を消費者に転嫁するものとする』と定めているのみで、税制改革法はもとより消費税法においても、事業者が消費税の転嫁義務を課した規定はなく、また、転嫁するとしても、それをいつからとするかについての定めも置いていない。したがって、消費税が適用されるのは平成元年4月1日以降であるが、消費税の納税義務者である事業者が消費税相当額を消費者に転嫁すること、すなわち、商品代金等の値上げをするか否か、また値上げをするとして、その程度及び時期については、専ら事業者の判断に委ねているということが出来る。（中略）事業者が国に納付すべき消費税は道路運送法9条2項1号⁽¹⁵⁾の「原価」を構成するものである、（中略）申請の内容が『円滑かつ適正』に転嫁することを目的とするもの

であると認められる場合には、右申請を許可すべき」である、と判示している。また、大阪地方裁判所は、「運輸局長の右行為により、右2か月分の運賃の3パーセント相当の得べかりし利益を失ったということができ、したがって、被告はこれを原告らに対し賠償すべき義務がある。」と、原告の主張を一部認容している。

しかし、原告が「消費税の転嫁のための賃上げ請求を運輸局長が許さなかったから原告らには消費税の納付義務がない。」と主張したのに対して、大阪地方裁判所は、「消費税法は事業者は消費者への消費税の転嫁を義務付けてはいないし、原告ら主張の事由により原告らへの消費税の納付義務が消滅、免除される法的根拠もないから、原告らの右請求は理由がない。」と原告の主張を退けている。

控訴審の大阪高等裁判所も、「事業者が国に納付すべき消費税は道路運送法9条2項1号の「原価」を構成するものであり、(中略)申請の内容が『円滑かつ適正』に転嫁することを目的とするものであると認められる場合には、右申請を許可すべき」という第1審の判決を支持している。

しかし、最高裁では、原審の判決を破棄している。消費税の転嫁については言及しておらず、「当該申請について道路運送法9条2項1号の基準に適合しているか否かを右提出書類に基づいて個別に審査判断すべき」であり、地方運輸「局長において本件申請に係る運賃の変更が同号の基準に適合するか否かを運賃原価算定基準に準拠して個別に審査しようとしたことは、相当な措置で」ある。地方運輸「局長が右審査のために被上告人らに対して右原価計算書に記載された原価計算の算定根拠等について説明を求めたにもかかわらず、被上告人らは、運賃変更の理由は消費税の転嫁である旨の陳述をしたのみで、右原価計算の算定根拠等を明らかにしなかった」という理由により、「本件却下決定をした同局長の判断に、その裁量権を逸脱し、又はこれを濫用した違法はないというべきである。」と判示している。

③ 評釈

古城誠教授は、最高裁の判決について、同業他社がした消費税の転嫁による賃

上げ申請と「同種の申請について異なった審査基準を適用し、裁量の濫用に当たるとのではないか」という強い疑問がある。しかし、本判決は、この点について検討することなく、請求を棄却している⁽¹⁶⁾と、消費税の転嫁による値上げの可否について言及せず判決を下した本判決に対し、理由を明らかにすべきだったと述べている。

また、橋本博之教授は、第1審判決について「確かに、①消費税の円滑な転嫁が要請され、②平成元年の一斉転嫁の際には簡易な手続きで認可され、③2年遅れで消費税を転嫁すること自体は違法ではなく、④本件申請の却下は消費税転嫁の否定を意味する、といった事柄が指摘できるであろう。」と述べた。しかし、第1審及び第2審の判決を棄却した最高裁の判決について、運輸局長は道路運送法の趣旨にのっとり、道路運送「法に定められた認可を行うことが要請されるのであり、消費税法や税制改革法がこれに優先する行為規範を定めたとは解され得ないであろう⁽¹⁷⁾」と述べ、消費税転嫁のための値上げ根拠に原告の請求を認容すべきではないと主張している。

④ 私見

本件第1審及び控訴審においては、消費税は原価を構成するものと判示しており、消費税が預り金的性格を有するという取扱いはしていない。また、消費税転嫁を目的とする値上げ請求であれば認可すべきであったから、原告の得べかりし利得に対する損害賠償責任がある。しかし、消費税転嫁を目的とする値上げ請求の認可がされなくても、消費税の納付義務は免除されない、と判示している。

消費税転嫁のための値上げに関する裁判所の判断をまとめると、最高裁では、消費税の転嫁について言及しておらず、被上告人（原告タクシー業者）が「原価計算の算定根拠等を明らかにしなかった」という理由のみで、原告の国家賠償請求を破棄している。

当該大阪地方裁判所及び大阪高等裁判所の判断により、消費税は原価を構成するものであり、適正な転嫁のための値上げは許されるべきである。消費税法において転嫁を強制する課税システムは採用されていないため、値上げの時期及びそ

の程度については事業者が他の事業者との力関係で決めることとなる、という見解が明らかになった。

税制改革法第11条1項において、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。」と規定しているにもかかわらず、当該裁判所は、「消費税法は、事業者に消費者への消費税の転嫁を義務付けてはいない」と述べており、改めて、消費税が適正に転嫁されるシステムが存在していないことを浮き彫りにした裁判例である。

第4節 平成12年5月16日判決 鳥取地裁 棄却 確定

事件番号：平成11年（行ウ）第2号 税務訴訟資料247号721頁

① 事件の概要

鳥取市内のビジネスホテルを経営・管理している原告は、平成9年4月1日から平成10年3月31日までの事業年度（以下、「本件事業年度」という）を課税期間とする消費税の申告について、課税売上高を2,840万1,792円として確定申告した。本件事業年度の基準期間における課税売上高は3,000万円超であったが、申告書提出後に、基準期間における課税売上高が3,000万円超でも、本件事業年度の課税売上高が3,000万円以下であれば納税義務が免除され、さらに、ホテル開業以来、消費税をホテル利用者に転嫁せず、徴収していないのであるから、本税を課税されることは承服できない、と主張し原告は更正の請求をした。これに対し、更正すべき理由がない旨の通知をした被告税務署長の処分を不服として提訴したものである。

（基準期間における課税売上高が3,000万円以下である場合納税義務は免除する、という消費税法9条改正前の規定による）

② 納税義務に関する鳥取地方裁判所の判断（波線筆者）

最初に、納税義務者について規定した消費税法5条1項、小規模事業者に係る納税義務の免除について規定した消費税法9条1項、及び、基準期間について定義されている消費税法2条1項14号について言及し、鳥取地方裁判所は、「右各規定の内容によれば、法人について消費税法9条1項により課税期間である事業年度において消費税の納税義務が免除される場合とは、右事業年度の前々事業年度における課税売上高が3,000万円以下⁽¹⁸⁾であり、かつ、同法に別段の定めがない場合であると解される。」と述べた。

そして、「消費税法2条1項14号において課税期間に係る基準期間を課税期間である事業年度の前々事業年度と定めたのは、消費税が転嫁を予定している税であることに鑑み、当該課税期間の当初から事業者が当該課税期間における納税義

務の免除の有無について確定的な判断をもって取引することが可能となるように、当該課税期間の当初の時点において確実に課税売上高を把握できる前々事業年度を当該課税期間に係る基準期間と定めたものと解され、本件通知処分は右のような解釈に沿う内容のものである」ため、「本件通知処分に違法な点はなく、その他についても違法な点はない。」と判示している。

また、基準期間を前々事業年度と定めた理由として、鳥取地方裁判所は「消費税が、仕入税額控除制度等によって適正に転嫁されるためには、事業者が課税期間において取引するにあたって、課税期間中に課税されるか否かを把握していることが前提となるが、前事業年度を課税期間に係る基準期間とした場合、事業者が、当該課税期間の当初の時点においては、前事業年度の帳簿等を十分に検討することができず、前事業年度の課税売上高を確実に把握することができない事態が生じる可能性が高いと考えられる。」と説明している。

③ 評釈

中村雄一先生は、「この案件の前々事業年度における売上が、3,000万円以上であって、消費税法9条1項によって納税義務を免除される要件を充足しているとはいえない、と判事に結論づけているのであり、妥当な結論といえよう⁽¹⁹⁾。」と判決に賛成の意を示し、「消費税法9条1項だけを見るのではなく、同2項以下にも目を配って頂ければ誤りも多少減少するのではないかと思われる⁽²⁰⁾。」とコメントしているが、消費税の転嫁に関しては言及していない。

④ 私見（波線筆者）

判決は確かに妥当であり、裁判所の判断及び中村雄一先生の評釈に全面的に賛成ある。

しかし、消費税法の欠陥を指摘した、下記の原告の主張に共感する。

原告は「ホテル開業以来、消費税をホテル利用者に転嫁せず、徴収していないのであるから、本税を課税されることは承服できない。」と主張しており、消費税を転嫁できなかった場合の納税義務規定に関して法解釈が困難な部分がある

原因について、下記のように指摘している。「消費税法の法文作成は、国税庁の職員ではなく、大蔵省の担当者が行ったものであるが、国税庁は、長年、税務通達による課税、徴収を各税務署長に行わせてきたのであり、この慣習のために、消費税法の適用、課税を安易に考えて、租税法律主義を逸脱した法文作成に至ったものと思料され、このような大蔵省及び国税庁担当者の通達に依存した安易な考え方が、玉虫色の解釈が可能な消費税法の作成を招来したものであって、納税者である原告としては納得できない。」

確かに、消費税を転嫁できなかった場合の納税義務等について、法解釈が困難な部分がある原因は、明確な条文規定を設けず、通達に依存した課税及び徴収をしてきたことである。平成17年2月1日判決の、「基準期間中に免税事業者であった場合の基準期間における課税売上高は消費税額込みで納税義務を判定する⁽²¹⁾。」という最高裁の判決は、まさに、条文の明確な規定を設けず通達に依存した課税及び徴収の一例であり、納税者の予測可能性と法的安定性の確保が不可能となっている。

本件裁判例では、消費税が預り金的性格であるか価格の一部であるかという点について、言及していないが、消費税相当額を消費者に適正に転嫁できなかった場合でも、基準期間における課税売上高が3,000万円超であれば、消費税の納税義務がある旨の判決を下している。この鳥取地方裁判所の判断を通して、消費税の転嫁が適正に行われるような課税制度となっていない現行消費税法の欠陥を認識した。

第5節 平成14年4月18日判決 東京地裁 棄却 確定

事件番号：平成12年（行ウ）第243号・・・追加的併合申し立て事件
：平成13年（行ウ）第388号・・・消費税更正処分取消等請求事件
税務訴訟資料252号順号9109 8頁

① 事件の概要

本件は、外税方式で取引を行う株式会社である原告が、取引先に消費税相当額の支払いを拒絶され消費税相当額を転嫁できなかった取引について、転嫁し得なかった消費税額を計上せずに申告したことに対し、消費税相当額を転嫁し得なかった取引については、内税方式の取引があったものとして消費税を課税した、被告・税務署長が行った処分の取り消しを求めたものである。

消費税相当額の支払いを拒絶された場合の消費税の納税義務について、当該裁判所の判断を考察する。

② 消費税相当額が転嫁できなかった場合の納税義務に関する裁判所の判断

(波線筆者)

消費者に転嫁し得なかった消費税額を計上せずに申告した原告に対し、東京地方裁判所は、「消費税法は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等について、6条に定める非課税取引又は7条に定める輸出免税等に該当するものを除き、課税対象とする旨を定めているのであるから、課税対象となる取引については、個々の取引において事業者と消費者との間で消費税相当額の負担についていかなる合意があったか、また、その合意に基づく金額が現に支払われたか否かにかかわらず、事業者においては消費税の納税義務を免れることはできない。また、課税標準額の算定に当たっても、消費税法は、課税標準額を『対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭』等と定めているところであるから、対価として現実に收受していなければ、消費税の課税標準額たり得ないものではなく、むしろ、実際には收受していない対価であっても、收受すべき金銭等については課税標準額に含めるものと解すべきであって、事業者が消費者から本来收受すべき消費税相当額の支払を受けていない場合に当該消費税を事業者にも課税することは適法であ

ると解すべきである。(中略) 結局、原告の主張は、外税方式での取引を希望したにもかかわらず、消費者である広告主がこれに応じてくれなかったというにすぎず、(中略) 黙示的にせよ内税方式の取引を行ったものとみるほかないのである。」と判示している。

③ 評釈

三浦道隆先生は、「課税資産の譲渡等が行われた場合には、消費税を転嫁する意思あるいは合意の有無（転嫁の可否）にかかわらず、また、外税方式を採用しているか、内税方式を採用しているかにかかわらず相手方から受領する対価中には、消費税相当額が含まれており、納税義務が発生するというを明らかにしたものといえよう⁽²²⁾」と述べ、本判決を支持する意向を示している。

また、本稿第3章第3節に記載した消費税転嫁のためのタクシー値上げ請求却下の可否に関する裁判例を挙げ「消費税相当額の転嫁の可否が納税義務に影響を与えるか否かの争点は、全く同じ⁽²³⁾」である、と述べている。

④ 私見

本判決においても、消費税は価格の一部という見解を示している。

納税義務を有する事業者が行った課税資産の譲渡等については、消費税法6条に規定する非課税取引及び消費税法7条に規定する輸出免税取引以外を除く全ての取引について、課税標準額に含めて納税額を算定すべきであり、内税方式か外税方式かは、単なる表示方式の差異であると判示している。

また、消費者に消費税相当額を転嫁し得なかった取引について、消費税法28条の一部を引用し、「課税標準額を『対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭』等と定めている」から「実際には收受していない対価であっても、收受すべき金銭等については課税標準額に含めるものと解すべき」であり、消費税相当額が「現に支払われたか否かにかかわらず、事業者においては消費税の納税義務を免れることはできない。」と判示している。

上記の様に、外税方式での取引を希望したが消費税相当額の支払いを拒絶され

た場合には、「内税方式の取引を行ったものとみる」という判断から、この判決でも、消費税相当額を預ったか預らなかったかは関係なく消費税額算出の計算方法に従い納税すべき旨を述べ、「消費税相当額は価格の一部」という見解を明らかにした。

第6節 小括

この節では、上記第1節から第5節に列挙した裁判例を通して、転嫁に関する裁判所の見解を総括する。

まず、第1節から第5節に列挙した裁判例における裁判所の判断を、再度、簡潔に記載する。

第1節の裁判例の検証により、消費税は対価（価格）の一部であること、免税事業者は消費税分を消費者に転嫁してはならないが、免税事業者でも消費税が転嫁できてしまうような現行の消費税法の転嫁システムには欠陥があることが明らかになった。

第2節の裁判例の検証により、現行の課税制度では、消費者を救済する術がないため、適正に転嫁されるシステムの必要性を認識した。

第3節の裁判例の検証により、消費税は原価を構成するものであり、適正な転嫁のための値上げは許されるべきである。消費税法において転嫁を強制する課税システムは採用されていないため、値上げの時期及びその程度については事業者が他の事業者との力関係で決めることとなり、消費税が適正に転嫁されるシステムが存在していないことを浮き彫りにした。

第4節の裁判例の検証により、消費税相当額を消費者に適正に転嫁できなかった場合でも、基準期間における課税売上高が3,000万円超であれば、消費税の納税義務があり、消費税の転嫁が適正に行われるような課税制度となっていない現行消費税法の欠陥を認識した。

第5節の裁判例の検証により、消費税相当額を預ったか預らなかったかは関係なく消費税額算出の計算方法に従い納税すべき旨を述べ、消費税相当額は価格の一部という見解を明らかにした。

以上のように、消費税の転嫁をめぐる一連の裁判例における裁判所の判断は、山田二郎教授が述べているように、納税義務者と、消費税の転嫁を受ける他の事業者又は消費者との間には実体法上の転嫁すべき義務・権利関係はなく、現行の消費税法のもとでは、「価額に上乗せをして最終的に消費者に負担させるように仕向ける⁽²⁴⁾」しかないような課税システムとなっている。

また、田中治教授が指摘しているように、「間接消費税においては、消費者への税負担の転嫁はありうるが、消費者は義務として、消費税を預けているわけではない」「消費税法においては、納税義務者である事業者の負担すべき消費税が適正に転嫁されることを予定はしているものの、法的な意味において、事業者には、消費税の転嫁の義務または転嫁の権利はない⁽²⁵⁾」という趣旨を明らかにしているということもできる。

さらに、植木卓先生の見解通り、消費税法は「事業者が消費者から消費税を預かって納付するとの構成はまったく採用されておらず事業者の付加価値を外形標準として課税するであると読み取ることもできる⁽²⁶⁾」という趣旨の課税制度であるとも言える。

すなわち、転嫁をめぐる一連の裁判例を考察・検証すると、消費税は間接税という税の特徴から、商品や役務の対価の一部、または、原価、つまり、価格の一部を構成しており、消費者に納税義務がなく、事業者に徴収義務がない以上、預り金的性格を有するものではない。「税制改革法 11 条 1 項において、消費税の転嫁は適正であることを条件としているのに⁽²⁷⁾」、過剰転嫁も合法的に可能であり、また、適正に転嫁ができなかった場合でも消費税法に規定されている納付金額の計算方法に従い消費税を納付しなければならないという、立法上の矛盾又は不整合性が生じている。

消費税が預り金的と言われていた背景には、消費税の滞納があまりにも多いため、塩川正十郎元財務大臣が就任時の平成 13 年頃に「益税問題」を盛んに論じていたり、平成 16 年に、国税庁が滞納防止策として、「消費税は預り金的性格」というコピーのポスターを作成したこと等があり、さらに問題を複雑にしていると考える。

平成 16 年 4 月の総額表示について等の改正時に、財務省主税局の上竹良彦氏は、消費税は、「税相当額はコストとして財貨・サービスの販売価格を通じて、最終的には消費者に転嫁されることが予定される間接税」とし、「個々の取引に際して事業者が消費者から受領する消費税分は財貨やサービスの価格の一部を構成することに⁽²⁸⁾」なると言及していることから明らかなように、立法当局も

消費税の性格を「預り金的性格」ではなく、「価格の一部」として認識しているのである。

以上の判例の検討から、消費税は価格の一部を構成するものであり、税制改革法第11条1項において、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。」と規定しているものの、消費税法において転嫁を強制する課税システムは採用されていないため、価格は売り手と買い手の力関係で決まるといえる税である。消費税とは、物品や役務の消費を対象として課税されるという名目ではあるものの、転嫁できなかった場合でも、取引の内容が現状維持のための修繕のように、物品や役務の消費でなくても課税される。消費税は安定した税収入の確保と、所得税などで十分に把握できない所得に対しても広く薄く、間接的に課税することを目的とした税なのである。

税制改革法第11条第1項の後半で規定されていた「その取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。」という規定は、平成16年4月1日施行の改正で総額表示が義務づけられて（法63条の2）、立法化された。

次の改正では税制改革法第11条第1項で規定している「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。」という規定についても課税システムを見直すべき時期に来ているのではないだろうか。

- (1) 地方税法第75条（ゴルフ場利用税の納税義務者等）
 ゴルフ場利用税は、ゴルフ場の利用に対し、利用の日ごとに定額によって、当該ゴルフ場所在の道府県において、その利用者に課する。
 地方税法第83条（ゴルフ場利用税の特別徴収の手続）
 ゴルフ場利用税を特別徴収によって徴収しようとする場合においては、ゴルフ場の経営者その他徴収の便宜を有する者を当該道府県の条例によって特別徴収義務者として指定し、これに徴収させなければならない。
- 2 前項の特別徴収義務者は、当該道府県の条例で定める納期限までにその徴収すべきゴルフ場利用税に係る課税標準の指数、税額その他同条例で定める事項を記載した納入申告書を道府県知事に提出し、及びその納入金を当該道府県に納入する義務を負う。
- 3 前項の規定によって納入した納入金のうちゴルフ場利用税の納税者が特別徴収義務者に支払わなかった税金に相当する部分については、特別徴収義務者は、当該納税者に対して求償権を有する。
- (2) 同じ主張の裁判例として、大阪地方裁判所、平成2年11月26日判決、棄却・確定 判例時報1424号89頁。
- (3) 本件は、消費税率3%の時であり、平成16年4月1日開始事業年度より国税4%と地方税1%の、合計5%である。
- (4) 無署名「消費税法の立法行為と国家賠償責任等」判例時報1344号116頁(1989年6月)。
- (5) 阿部泰隆「消費税の合憲性」別冊ジュリスト120号(租税判例百選 第3版)127頁。
- (6) 無署名「消費税国賠等訴訟第一審判決」判例タイムズ722号224頁(1990年5月)。
- (7) 阿部泰隆「消費税の合憲性」別冊ジュリスト120号(租税判例百選 第3版)127頁。
- (8) 阿部泰隆「消費税の合憲性」別冊ジュリスト120号(租税判例百選 第3版)127頁。
- (9) 当該裁判の原告は控訴しているが、控訴審（大阪高裁平成9年12月25日判決 租税訴訟資料228号35頁）では、追加的請求として「消費税還付請求」をしており、消費ではない補修工事に消費税を転嫁することの適否という論点と多少ずれるため、第1審について検証している。
- (10) 三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会、2006年）121頁。
- (11) 三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会、2006年）141頁。
- (12) 吉良実「消費税の転嫁」税法学484号14頁（1991年1月）。
- (13) 本件原告は、別の期間の損失利益についても損害賠償を請求しており、下記の通りである。
 第1審 大阪地裁平成7年5月19日判決 判例時報1541号113頁。
 第2審 大阪高裁平成9年9月25日判決 判例時報1632号26頁。
 1審では原告勝訴、第2審では控訴人勝訴、本件最高裁の判決日である平成11年7月19日に上告棄却されている。本件最高裁の判決は、上記第2審の判決を肯定した内容である。
- (14) 第1審は大阪地方裁判所、平成5年3月2日判決、認容 判例時報1454号61頁。
 控訴審は大阪高等裁判所、平成6年12月13日判決、控訴棄却 判例時報1532号69頁。
- (15) 道路運送法9条1項 国土交通大臣は、前項の認可をしようとするときは、能率的な経営の下における適正な原価に適正な利潤を加えたものを超えないものであるかどうかを審査して、これをしなければならない。
- (16) 古城誠「運賃変更認可申請却下処分の裁量権の範囲」ジュリスト臨時増刊1179号238頁（2000年）。
- (17) 橋本博之「運賃変更認可申請却下処分の裁量権の範囲—三菱タクシー運賃変更申請却下事件」ジュリスト臨時増刊1179号33頁（2000年）。
- (18) 平成16年4月1日実施の改正前であり、当時の事業者免税点は3,000万円であった。

-
- (19) 中村雄一「法9条1項の納税義務を免除される小規模事業者に該当するか」税経通信 57 卷2号24頁(2002年1月臨増)。
また、三浦道隆『消費税法の解釈と実務(増補改訂版)』(大蔵財務協会、2006年)148頁にも「消費税法における納税義務の免除に関する各規定の趣旨は、本判決説示のとおりであり、租税法律主義の下において、当該各規定がその内容としての合理性や文言としての明確性を欠いていない限り、当該各規定を適用してなされた本件通知処分には違法性がないことは明らかであるから、原告の主張を排斥した本判決の判断は妥当なものといえよう」との記載がある。
- (20) 中村雄一「法9条1項の納税義務を免除される小規模事業者に該当するか否か(東京地裁平成11.1.29判決、東京高裁平成12.1.13判決)」税経通信 57 卷2号16頁。
- (21) 最高裁平成17年2月1日判決 最高裁判所民事判例集 59 卷2号245頁。
- (22) 三浦道隆『消費税法の解釈と実務(増補改訂版)』(大蔵財務協会、2006年)142頁。
- (23) 三浦道隆『消費税法の解釈と実務(増補改訂版)』(大蔵財務協会、2006年)141頁。
- (24) 山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』成田頼明ほか編(信山社出版、2007年)224頁。
- (25) 田中 治「第4章 消費税 納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)701頁。
- (26) 植田卓「消費税制度改革案の実務的検討」税研 18 卷2号(2002年9月)46頁。
- (27) 吉良実「消費税の転嫁」税法学 484 号11頁(1991年1月)。
- (28) 上竹良彦「消費税法の改正について」税経通信 58 卷8号(2003年8月)403頁。
また、同様の内容が、清水秀徳「改正消費税法等」税理 46 卷9号(2003年6月)に記載されている。

第4章 問題点に関する解決策

第1章において、消費税法における課税制度・課税構造の側面から考察をし、税負担の転嫁が不透明になる原因は、免税事業者の介在・非課税取引の介在・課税売上割合が95%なら全額仕入税額控除が可能・簡易課税制度及びインボイス方式を採用していないことであることを明らかにした。

また、第2章では、そのような課税制度となった原因について、消費税法導入の理由、経緯及び社会的背景の側面から考察し、3回に渡る主な改正により、その原因がどの程度改善されたのかという点について詳細に検証した。そして、税負担の転嫁が不透明になる原因のうち、免税事業者の介在及び簡易課税制度に関してはある程度解決したが、非課税取引の介在、課税売上割合が95%なら全額仕入税額控除が可能及びインボイス方式を採用していないことについては、解決策は講じられていないことを検証した。

さらに、第3章では、消費税の転嫁について様々な論点から争われた裁判例について検証・分析し、裁判所の判断を通して以下のことを明らかにした。すなわち、消費税は間接税という税の特徴から、価格の一部を構成しており、預り金的性格を有するものではない。また、仕入税額控除の方法として帳簿方式を採用しているため、税負担の転嫁が不透明な課税制度となっているにもかかわらず、適正に転嫁ができなかった場合でも消費税法に規定されている納付金額の計算方法に従い消費税を納付しなければならないという、現行消費税法の矛盾点が指摘された。

第4章では、このような検証・考察の総括として、税負担の転嫁が不透明であるという問題点に関して私見を述べ、解決策を論じる。

第1節 問題点に関する小括及び解決策の提案

税制改革法第11条2項に「国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする。」と規定されているが、消費税施行後20年以上経った今もなお、適正に転嫁システムが機能するような施策が十分に講じられたとはいえない。

再度、現行消費法のもとで、税の転嫁が不透明である原因を挙げると、下記の5点である。

- ① 免税事業者の介在、
- ② 非課税取引の介入、
- ③ 課税売上割合が95%以上の場合、全額税額控除が可能、
- ④ 簡易課税制度の適用、
- ⑤ インボイス方式を採用していないこと。

まず、①の免税事業者の介入については、本稿第2章第3節でも述べたように、平成16年4月1日実施の税制改正で、免税点が3,000万円から1,000万円に下り免税事業者の数が6割強から3割弱に減少したため、免税事業者が取引の流通過程の中間に存在するというケースはほとんどなくなった。従って、消費税を納めていない免税事業者からの課税仕入れも仕入税額控除できるという理由で生じる税負担の転嫁が不透明となる問題は、ある程度は解決している。

しかし、②の非課税取引の介入については、第2章第2節で言及した様に、社会政策面に配慮し非課税項目が増えたため、この点については解決策が講じられていない。

次に、③の課税売上割合が95%以上の場合には全額税額控除が可能となる点については、消費税導入以来、制度の改正等がない。実は小規模事業者に配慮した特例措置により生ずる税負担の転嫁が不透明となる金額

よりも、はるかに多額の金額が、95%基準により、非課税売上対応の課税仕入に係る消費税額も控除されている。岩下忠吾先生も「95%基準がゆがんだ課税取引を誘引する原因となっている⁽¹⁾」と指摘している。この制度は、付加価値税を導入した当初にイギリスで採用されており、日本でも、事務の簡素化を考慮して導入された。小規模事業者を配慮した他の制度と異なり、事業者の規模にかかわらず税額計算上適用されるため、年税額が数千万円規模の大企業が、適正な課税売上割合により仕入税額控除額を算定する場合とでは多額の差異が発生する。しかし、この点についての施策は講じられていない。

そして、④の簡易課税制度については適用限度額が、基準期間における課税売上高5億円以下から、最終的に5,000万円以下にまで縮小されている。また、みなし仕入率と実際の仕入率との乖離を解消すべく、どの事業区分に属するかという論点をめぐり争われた裁判において、条文解釈だけに頼らない、実態を考慮した判断⁽²⁾が下されている。さらに、事業区分については、数回に渡り、通達も発遣されている⁽³⁾ため、簡易課税制度が原因で税負担の転嫁が不透明になるという点については改善の方向に向かっていると考える。

次に⑤のインボイス方式の採用であるが、税制調査委員会において何度も議論されているが、インボイス方式の採用による弊害もあるため、現時点ではまだ検討中の段階である。

上記の現状を勘案し、消費税の税負担の転嫁が不透明であるという問題の解決策を模索する。

「はじめに」でも述べたように間接税という税の性格上、税負担の転嫁について条文上で規定することは困難である、という見解は一般的である。

また、新井隆一教授も、「実定税法上、転嫁される法律上のしくみが現

実に設定されているかどうか」が間接税の基準であるとし、インボイスの発行と交付の義務付けをせず、転嫁される法律上の仕組みを用意していない消費税法の間接税としての性格に対して疑問を提起している⁽⁴⁾（波線筆者）。

更に、第1章第2節で述べたように、消費税法上、転嫁という言葉の意義・規定等の記載が全くないため、解釈論では解決が困難であるため立法論的な試みをする。

問題解決策として下記の3点の立法が必要なのではないかと考える。

- ① 日本独自のインボイス方式を採用する。
- ② 現行の非課税項目のうち、健康保険法等に規定する診療・医療費等（別表1六）、介護保険法等の規定に基づく居宅サービス（別表1七）、お産費用（別表1八）及び教育に関する役務の提供（別表1十一）を課税の対象とし、消費税を免除する。
- ③ 課税売上割合95%以上の場合、全額税額控除できるのは、小規模事業者の特例とする。

第2節 解決策に対する検証

第2節では、第1節で提案した解決策の妥当性を詳細に検証し、具体的な内容について考察する。さらに、解決策に軽減税率の適用を盛り込まなかった理由も記載する。

〔1〕日本独自のインボイス方式の導入について

まず、第1節で提案した解決策のうち、インボイス方式の導入の妥当性について検証する。

税負担の転嫁が不透明であるという問題を解決するためには、インボイス方式を導入し、取引の前の段階で納付されている税額に対応する金額のみが仕入税額控除できるという法規定が不可欠である。インボイスを基に、売上に係るインボイスに記載されている税額の合計額から、仕入れに係るインボイスに記載されている税額の合計額を差し引いたものが納付税額となるため、納付される消費税額のみが仕入税額控除され、過剰転嫁及び過少転嫁を防止することができる。

導入直後の早い段階から、金子宏名誉教授、水野忠恒教授、森信茂樹教授など、数多くの諸先生方⁽⁵⁾及び税務当局側でもインボイス方式の導入を強く主張している。「インボイス方式のもとでは、前後の2つの段階の取引に伴うインボイスをクロス・チェックすることによって」脱税を発見することができ、「法人及び個人事業の所得の把握水準を」高めることも可能である⁽⁶⁾。

占部裕典教授も、帳簿方式を採用し続けることは、「結局租税の転嫁を曖昧にし、かつ事業者間での企業規模、業種及び業態による不公平を助長するのみであるといえよう⁽⁷⁾。」と、インボイス方式の採用を強く主張している。

そこで、インボイス方式を採用した場合の問題点について考察する。

第2章において、すでに述べたように、消費税導入時にインボイス方式を採用できなかった理由は、

(ア) インボイスを発行できない免税事業者が取引から除外されるという懸念があること、
(イ) 納税義務者である事業者にと事務負担がかからないことを考慮したこと、
(ウ) 税務当局の税務コストがかからないことを優先したこと、
である。

まず、上記（ア）に挙げた、免税事業者が取引から除外されるという懸念については、免税点が1,000万円に引下げられたことにより、免税事業者が取引の途中に介入するようなケースはほとんどなくなっている。そのため、インボイス方式を採用した場合に、免税事業者からの課税仕入については、仕入税額控除ができないという理由で、免税事業者が取引から除外されるという懸念はほとんどなくなったと考える⁽⁸⁾。

また、第1章第3節で考察したように、ヨーロッパ諸国では「財・サービスの流通円滑化のためのインフラとして⁽⁹⁾」インボイス制度を位置づけており、インボイス方式の導入が原則である。筆者が調べた限りでは、インボイスを発行できない免税事業者が取引から除外されて問題となっているヨーロッパ諸国の報告は見当たらなかった。もちろん、複雑な税構造を持つヨーロッパ諸国の付加価値税では、インボイスなしでは大混乱を招くという事情もあり、インボイス方式の適否が問われている様な段階ではない⁽¹⁰⁾。

この様な現状を鑑み、万が一、免税事業者であるため、取引から除外されることを懸念する事業者がいるならば、課税事業者選択届出書を提出し課税事業者となれば済むことである。現状で、免税点をさらに引下げたり、免税点をなくすことよりも、事業者登録制度を採用し、免税事業者に自ら課税事業者の選択をさせる方が現実的であり、極めて少額ではあるが税収入も増加する。

次に、2点目の（イ）に列挙した、納税義務者である事業者の事務負担であるが、現在、一般的に発行されている領収書をインボイスとして

使用すれば事務負担及び事務コストがさほど増加することはないと考える⁽¹¹⁾。

実際の実務においては、インボイスに記載されている仮払消費税額及び仮受消費税額の各々の合計額は電卓をたたいて集計するわけではない。コンピュータを利用して経理処理をしている場合がほとんどであるため、インボイスに記載された適正な仮受消費税額と仮払消費税額を各々入力し、コンピュータが自動計算することになる。帳簿及び請求書等の保存が仕入税額控除の適用要件となることは変わらず、インボイス方式を採用してもインボイスに記載されている税額を集計するという新たな事務負担が発生するわけではない⁽¹²⁾。

占部裕典教授は、インボイス方式を採用した場合の事業者の事務負担と、今日、課税庁が要求するような帳簿等の保存の事務負担を比較して、「購入者たる事業者には仕入税額控除適用のための記帳義務等を課すことは、事業者の負担という点からいえば、ヨーロッパ型のインボイス方式のそれと実質的に変わらない⁽¹³⁾」と述べている。

また、「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等（中略）を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない。」（消費税法 30 条 7 項）という仕入税額控除の要件である規定を適用し、昨今の中小企業等への数多くの消費税の税務調査において、仕入税額控除を全面的に否認する事例も少なくない⁽¹⁴⁾。さらに、帳簿及び請求書等の不提示・記載不備・虚偽記載・不作成等を巡り、多くの裁判が提訴された⁽¹⁵⁾。このような現状と比較して、日本独自のインボイス方式を採用した場合の事業者の事務負担が著しく増加するとは決して言えない。

最後に 3 点目（ウ）の、税務当局の税務コストについてであるが、平成 16 年 4 月 1 日から実施された免税点の引下げは、税務当局が税務執行面でも、全事業者の内、7 割弱の数の課税事業者の申告者を受付ける準備が整ったことを意味していると、第 2 章第 3 節において述べた。イン

ボイス方式を採用する体制は少しずつ整いつつある状態であるといえる。

国民の不信感を払拭するためにも、税負担の転嫁が透明であることは不可欠であり、消費税の「適正な執行のためには、インボイス方式の採用が欠かせない⁽¹⁶⁾」ことであり、税率引上げ前⁽¹⁷⁾に優先してすべきことであるため、解決策として妥当であると考ええる。

解決策の妥当性が検証できたので、次に、インボイスの種類、記載事項、具体的な法規定について記載する。

① インボイスの種類

最初に、導入すべきインボイスの種類を検討する。

平成2年10月に開催された政府税制調査会「消費税の中小企業者の事務負担等に配慮した措置に関する基本的考え方」において、インボイスの種類に関する議論がなされた。ここで検討されたのは、登録制度を前提とする書類方式（以下、A方式という）、登録制度を前提としないが、課税事業者に限定した書類方式（以下、B方式という）、請求書等保存方式（以下、C方式という）の3種類である。

A方式とは、「登録制度を必要とし、登録事業者のみが、税額別記、登録番号記載の書類を発行することができるものとする方式である。仕入業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行う。非課税事業者は、こうした書類を発行することができず、したがって非登録事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができない⁽¹⁸⁾。」という方式のインボイスである。

B方式とは、「課税事業者のみが税額別記の書類を発行することができる方式である。仕入業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行う。従って免税事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができない。仮に、免税事業者又は消費者が、こうした書類を発行した場合には、それらのものに納税義務を課す⁽¹⁹⁾。」という方式のインボイスである。

C方式とは、「仕入事業者は、取引の事実を帳簿に記載し、現行方式と同様に仕入税額の計算を行うこととなるが、仕入れ税額控除の要件として、請求書、領収書その他取引の事実を証する書類のいずれかを保存する必要がある。また、免税事業者からの仕入れについても現行制度と同様に仕入税額控除を行うことができる⁽²⁰⁾。」という方式のインボイスである。

この3つのうちC方式が現在日本で採用されている仕入税額控除の方法であり、「日本型インボイス⁽²¹⁾」と呼ばれている方式である。

ヨーロッパ諸国でも韓国でもA方式を採用しており、筆者が提案するインボイス方式もA方式である。すなわち、仕入税額控除のためには課税事業者としてインボイス発行許可の登録を受け、登録されていない免税事業者からは仕入れ税額控除ができない方式である。

② インボイスの記載事項

次に、インボイスの記載事項について検討する。複数税率を採用しているヨーロッパ諸国と異なり、単一税率を採用している日本の場合、記載事項を多くする必要はない。

記載事項については、消費税法30条8項において、仕入れ税額控除の条件となる帳簿の記載事項について規定されている項目に、必要項目を追加したものを標準のインボイスとして使用すれば事務負担も現行制度に比較して負担となる程の増加とはならない。

消費税法30条8項では、

- イ 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
 - ロ 課税仕入れを行った年月日
 - ハ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容
 - ニ 第一項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額
- の4点を記載事項としている

フランスでは、これ以外に

- A) 自分の氏名・住所
- B) 取引相手の住所
- C) TVA 税率 (la taxe à valeur ajoutée) (注) 付加価値税率
- D) 税率ごとの税抜金額及び税額
- E) 数値化可能な値引き額・割引
- F) 自己の TVA 課税事業者登録番号

更に、役務提供を行う納税義務者で、TVA の認識基準を入金基準ではなく、債権記帳基準を納税事実とする納税義務者は、その選択を明記する必要がある⁽²²⁾、と規定されている。

また、イギリス等のヨーロッパ諸国では、下記がインボイスの記載事項とされている。

- A) 発行年月日又は取引年月日
- B) 付加価値税登録番号
- C) 供給者の氏名・住所
- D) 発行番号
- E) 顧客の住所・氏名
- F) 財貨・サービスの内容
- G) 税抜対価
- H) 適用税率・税額⁽²³⁾

単一税率の日本では、複数税率を採用している諸外国と異なり、上記 8 項目のうち H) の適用税率の記載は必要がないため、税額のみを記載することが適当であると考えられる。

B) の付加価値税登録番号は、日本では事業者番号⁽²⁴⁾ (仮称) 等の名称となることが予想されるが、全ての課税事業者は当該番号を割当てられ、仕入税額控除を受けたい免税事業者は届出により課税事業者を選択して、

同様に事業者番号を付与されることとなる。

また、総額表示が義務付けられているため、G)の税抜対価ではなく税込対価が妥当であると考ええる。上記程度の記載事項の追加であれば、システマ的にも、事業者の事務負担の面から考慮しても混乱は少なく済む。

③ インボイス方式を採用するにあたっての具体的な法規定

インボイス方式を採用するにあたり、改正すべき法規定は、具体的には消費税法 28 条の「課税標準」と 30 条の「仕入れに係る消費税額の控除」を中心に変更すべきであると考ええる。

消費税法 28 条の課税標準という考え方と、30 条に規定されている仕入税額控除方法である個別対応方式・一括比例配分方式という計算方法はなくなり、納付税額の計算の方法について、「事業者が納付すべき消費税額は、売上に係るインボイスに記載された消費税額の合計額から、仕入れに係るインボイスに記載された消費税額の合計額を控除した金額⁽²⁵⁾とする。」と規定されることになると考える。また、上記②に記載したインボイスの記載事項については、

「前項に規定するインボイスとは、次に掲げる事項が記載されているインボイスをいう。

イ)取引の相手方の氏名又は名称

ロ)取引行った年月日

ハ)取引に係る資産又は役務の内容

ニ)取引に係る税込支払対価の額、発行年月日又は取引年月日

ホ)事業者番号（仮称）

ヘ)供給者の氏名・住所

ト)税額

が妥当である。

上記以外にも、規定すべき事項は多くあるが、枠組みとしては記載し

た通りである。以上、インボイス方式導入の妥当性が検証され、具体的な内容にも考察した。

〔2〕現行の非課税項目のうち、一定のものを課税の対象とし、消費税を免除することについて

問題点に対する第2の提案は、現行の非課税項目の枠を縮めることである。しかし、別表1に掲げられているものは、消費に課税するということになじまないものや、社会政策上の配慮から非課税とされており、医療、福祉、教育などの分野については、逆進性の緩和策として一定の役割を果たしているため⁽²⁶⁾、縮小しづらい。

そこで、現行の非課税項目のうち、健康保険法等に規定する診療・医療費等（別表1六）、介護保険法等の規定に基づく居宅サービス等（別表1七）、お産費用（別表1八）及び教育に関する役務の提供（別表1十一）を課税の対象とし、消費税を免除すれば、中立的で簡素という日本の消費税の長所を維持したまま、税負担の転嫁が不透明であるという問題がある程度解決する。

保険診療等の一定項目を免税取引とすると提案した理由であるが、保険診療費、介護サービス費用、お産費用、教育関係に係る費用については、非課税取引であるがために、当該非課税項目に係る医療器具及び施設使用料等について仕入税額控除ができず、非課税取引に係る課税仕入等の税額分だけ保険診療費に上乘せをしなければならず、消費者が非課税の恩恵を受けていないということが、医療業界では大きな問題となっている⁽²⁷⁾ことを考慮してのことである。

非課税の枠を縮小するという効果の他に、上記のような問題も同時に解決する。

では、非課税取引と免税取引とは具体的にどう異なるのであろうか。

非課税取引及び免税取引を比較し、条文上の解釈からその効果の違いについて述べる。

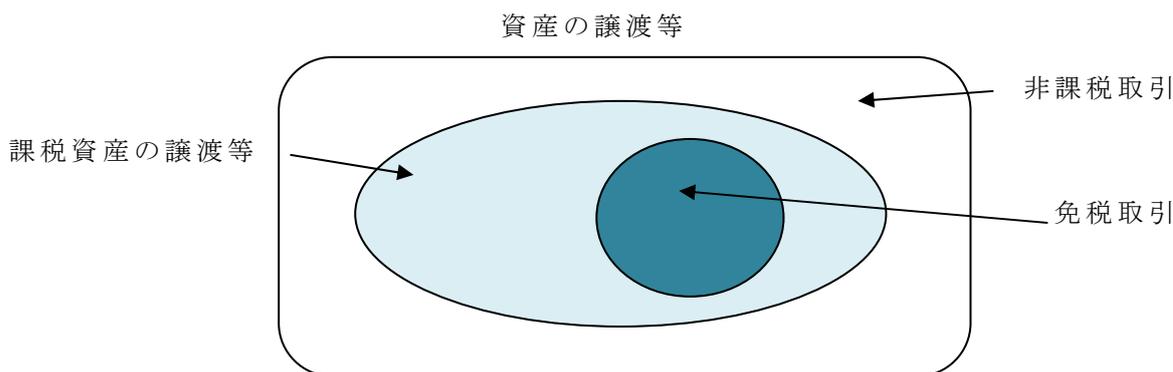
消費税法6条1項では、「国内において行われる資産の譲渡等のうち、

別表第一に掲げるものには、消費税を課さない。」と規定している。「消費税を課さない。」ということは、消費税の課税取引対象外であることを意味する。

消費税法7条では、「事業者（中略）が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する。」

と規定しており、免税取引が1号から5号までに列挙されている。免税ということは、本来であれば消費税が課される課税資産の譲渡等であるが、消費税額分を転嫁することを免除するということである。

図7 非課税取引と免税取引の違い



すなわち、「納税義務の成立した税を一定の要件に該当するときに免除すること⁽²⁸⁾」である。そのため、輸出免税等の免税取引は、仕入税額控除が可能なのである。

現行の非課税取引の一部を免税取引とし、仕入税額控除ができれば、その分、税負担の転嫁が透明になり、かつ、医療業界が抱える大問題も解決でき、メリットは非常に大きいと考える。

〔3〕課税売上割合95%以上なら全額税額控除できるのは、小規模事業者の特例措置とすることについて

「はじめに」でも指摘した様に、小規模事業者に配慮した特例措置に

より生ずる税負担の転嫁が不透明となる金額よりも、はるかに多額のコ
額が、95%基準により、消費税の転嫁システムが歪められている。

消費税法 30 条 2 項の規定により、課税売上割合 95%以上の場合非課
税対応の課税仕入に係る消費税額も仕入れ税額控除できるのは、全ての
課税事業者であるため、この規定が消費税の転嫁システムを適正に機能
させていない割合は大きい。

そこで、問題点の解決策の 3 つめとして、課税売上割合が 95%以下の
場合全額仕入税額控除可能という規定は、一定規模以下の小規模事業者
の特例とすることを提案する。

〔4〕軽減税率を適用しないことについて

消費税導入当初から、消費税の問題点である、逆進性を緩和するとい
う目的から、食料品を含む一部の課税資産の譲渡等に、軽減税率を適用
するという提案がされ続けているが、第 1 章第 3 節でも検証した様に、
食料品等、新たに適用対象品目の規定を設け、軽減税率を適用すること
には反対である。

その理由は下記の 4 点である。

- ① 簡索性・中立性を特徴とする日本の消費税の長所を半減させる。
- ② 軽減税率を適用する資産の譲渡等を分類することが困難である。
- ③ 軽減税率適用により減少された税収を補うために、標準税率又は所
得税等をさらに引上げる等の措置を講じなければならない。
- ④ 低所得者が軽減税率の恩恵を受けられるとは限らず、社会保障給付
等の方が再配分効果は高い。

以上の理由により、食料品等、新たに適用対象品目の規定を設け、軽
減税率を採用することの、メリットよりもデメリットの方が大きいと考
える。

まず、①の簡索性・中立性を特徴とする日本の消費税の長所を半減さ
せるという点についてであるが、単一税率を採用している日本の消費税

は、金子宏名誉教授、水野忠恒教授をはじめとする諸先生方が、「簡索性と消費中立性の点ではすぐれている⁽²⁹⁾」と評価されている。

世界的にも同様で、平成19年11月2日に開催された税制調査会企画会合（第21回）では、参考資料として、マイケル・キーン IMF 税制局税制課長の報告書「グローバル化する経済の中での税制の課題（仮称）」が添付されており、「OECD 諸国において付加価値税の重要性が増大。日本の消費税は、単一税率であることや効率性の高さにおいて最も良くデザインされた付加価値税⁽³⁰⁾」（波線筆者）であると報告されている。

次に、②の軽減税率を適用する資産の譲渡等を分類することが困難であることについてであるが、今の日本の現状を考えると、適用基準を定めることが非常に困難であるといえる。仮に所得水準の低い弱者救済のために、食料品を軽減税率の適用対象としようとした場合に、スナック・スイーツ等の生活必需品以外の食品やフォアグラ・トリュフ等の高級食材を例外として、標準税率を課することは制度を煩雑にする。

井堀利宏教授も、「わが国のように、マクロ経済全体が豊かになり、資産蓄積水準で世界有数の経済大国になると、相対的に低所得の人でも様々な財・サービスを消費している。そうした場合には、消費する財・サービスの種類で必需品や贅沢品を分類するのは無理になってきている。⁽³¹⁾」と述べている。ヨーロッパ諸国でも、軽減税率の適用に伴う矛盾が数多く報告されており⁽³²⁾、プラスになるとは限らない。

さらに、③の軽減税率適用により減少された税収を補うために、標準税率又は所得税等をさらに引上げる等の措置を講じなければならないという点については、税制調査会長の藤井裕久先生と自由民主党税制調査会顧問の野田毅先生が下記のように発言していることから納得できる。すなわち、ヨーロッパ諸国では、軽減税率を多くの使っているため、標準税率が20%前後と高くなってしまったため、軽減税率はとらない、単一税率のままなら、税率もさほど高くせずに済む、と強く主張している⁽³³⁾。

更に、煩雑な徴税手続きに伴い徴税コストもかかる。

④については、軽減税率は低所得者のみならず全ての国民に対して適用され、また、③でも述べたように、軽減税率分だけ減税になり、経済的弱者に給付される財源がその分減少してしまうというマイナス効果が生じる⁽³⁴⁾。

また、軽減税率の適用を不正に受けるために、適用対象品を装うなどの課税逃れ等の問題が諸外国でも多く発生している。従って、食料品等の生活必需品に対する課税に伴う逆進性の問題については、低所得者に給付金を給付する、または、生活必需品等に対して所得税額の計算過程で「消費税額控除」を適用する⁽³⁵⁾等、消費税以外の措置を講じた方が得策であると考えられる。

石弘光教授は、「軽減税率を採用している北欧の国々を調査した私の経験から言うと、そこでの税務担当者は異口同音に税務行政が煩雑になり課税の公平・中立・簡素と抵触するから、極力導入しない方がいいと忠告してくれた。⁽³⁶⁾」と述べている。

これを受けて、税制調査会は一貫して、「所得に対する逆進性の問題については、消費税という一税目のみを取り上げた議論をすべきものではなく、税制全体、さらには社会保障制度等の歳出面を含めた財政全体で判断していくことが必要である⁽³⁷⁾」という考え方を採っている。

消費税率引き上げ時に、食料品に軽減税率を適用すると聞けば、一見、国民の理解が得られ易いように感じるが、軽減税率適用項目の矛盾と制度の煩雑さがヨーロッパ諸国で大きな問題となっていることを教訓にしなければならない。

第3節 小括

以上、税負担の転嫁が不透明であるという問題を解決すべく、様々な角度から検証考察してきた。

第1章において、日本の消費税の課税制度とヨーロッパ諸国の付加価値税を比較検討することによりインボイス制度を導入することにより、より透明度の高い制度を構築できることが検証された。また、軽減税率を適用することは、いたずらに、課税制度を複雑にするばかりではなく、決して逆進性の解決にならず、その減収分を補うために他の税金から徴収しなければならないという問題も発生することが分かった。

第2章の、消費税導入の沿革からは、社会的諸事情により導入を急いだことにより、小規模事業者に対する優遇措置が過剰となり、それが税負担の転嫁が不透明となる原因となったことが理解できた。

第3章の転嫁に関する裁判例の判決においては、消費税は「預り金的性格」を有するものではなく、課税売り上げに含まれる「価格の一部」として処理され、消費税相当額を転嫁できるか否かは、売り手と買い手の力関係により決まることが検証された。

以上を踏まえて、第4章では、税負担の転嫁が不透明であるという問題点の解決策として、下記の3点を提案した。

- ① 日本独自のインボイス方式を採用する。
- ② 現行の非課税項目のうち、健康保険法等に規定する診療・医療費等（別表1六）、介護保険法等の規定に基づく居宅サービス（別表1七）、お産費用（別表1八）及び教育に関する役務の提供（別表1十一）を課税の対象とし、消費税を免除する。
- ③ 課税売上割合95%以上の場合、全額税額控除できるのは、小規模事業者の特例とする。

来るべき税率引上げを考慮すると、消費税の税負担の転嫁が不透明で、

消費税相当額が国庫に入らず事業者の手元に残ってしまうような課税制度上の歪みが払拭されず、適正な転嫁が行われる法整備や環境が整っていない今の状況では、最終負担者である消費者に対して、さらに重い不当な負担を強いることとなる。

国民の理解を得るためにも、税率引上げ前のできるだけ早い時期に、透明度の高い税法となるように、上記提案を盛り込んだ税制改正の速やかな実施を期待する。

- (1) 岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理 50 卷 14 号 9 頁（2007 年 11 月）。
阿部徳幸「現行消費税法の『益税』問題と中小事業者」日本法学 68 卷 3 号 151～152 頁（2002 年 12 月）にも同様の問題が指摘されている。
- (2) 名古屋高裁平成 18 年 2 月 9 日判決 訟務月報 53 卷 9 号 2645 頁、歯科技工士の事業区分をめぐる、みなし仕入れ率を 70%、又は、50%とすべきかが、争点となった。
平成 9 年 5 月 30 日判決の裁決 裁事集 53 集 491 頁等。
- (3) 消費税基本通達 13-2-1 から 13-2-10。
- (4) 新井隆一「消費税の法的検討」税研 4 卷 2 号 27 頁（1988 年 9 月）。
- (5) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）527 頁に、日本はインボイス方式を採用していないため、「税負担の転嫁の関係が不透明になる（免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が認められるため、事業者に益税が生ずるという問題もある）のみでなく『消費税』の正確な執行がそれだけ困難になり、また、インボイス方式のもとで期待される、法人および個人地形の所得の把握水準の向上の可能性がそれだけ減少することも否定できない。」とある。
また、水野忠恒『租税法 第 3 版』（有斐閣、2007 年）701 頁にも、「取引ごとに非課税項目やゼロ税率を設けたり複数税率を認めたりするには、個別の取引ごとに把握する必要がある。そのため、取引ごとの税額票（インボイス）が必要となる。インボイスが存在しないと、非課税品目や複数税率は機能しにくい。」とある。
さらに、森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』（大蔵財務協会、2007 年）167 頁にも、「消費税の透明性確保の観点から、単一税率でもインボイスの導入は必要と考えます。」とある。
この他に、杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策」税研 16 卷 2 号 50 頁（2000 年 9 月）、占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』（信山社出版、2002 年）543 頁、高田具視「消費税の改正について」税理 39 卷 3 号 238 頁（1996 年 3 月）等にも同様の意見が述べられている。
- (6) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）521～522 頁
- (7) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』（信山社出版、2002 年）543 頁。
- (8) 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研 18 卷 2 号 56 頁（2002 年 9 月）
- (9) 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研 18 卷 2 号 24 頁（2002 年 9 月）。
- (10) 宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研 18 卷 2 号 27 頁（2002 年 9 月）に「ヨーロッパにおいて、インボイスの採用は付加価値税を正確に計算するための当然の条件であると考えられている。」との記載がある。
- (11) 望月俊浩「消費税の複数税率化をめぐる諸問題」税大論叢 42 号（2001 年 4 月）236 頁に、「EU 各国では、インボイスとして政府が規定する特別の様式はなく、領収書又は請求書をそのままインボイスとして使用できると報告されている」との記載がある。
- (12) 金子宏名誉教授は、将来インボイス方式に切り換える際の事務負担について、「我が国でも事業取引において請求書・納品書等の発行が一般的であるから、それに取引対価の額に加えて消費税額を記載すれば、それはインボイスに外な

らないのであって、インボイスは決して複雑ではない。」と述べている。

宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研 18 卷 2 号 26 頁(2002 年 9 月)、多田雄司「仕入税額控除の見直し」税経通信 49 卷 11 号(1994 年 8 月)にも同様の見解が記載されている。

- (13) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 II』(信山社出版、2002 年) 543 頁。
- (14) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 II』(信山社出版、2002 年) 513 頁。
- (15) 平成 16 年 12 月 16 日判決(民衆 58 卷 9 号 2458 頁)、平成 16 年 12 月 20 日判決(判例時報 1889 号 42 頁)等。
- (16) 国立国会図書館調査及び立法考査局『諸外国の付加価値税額(2008 年版)』9 頁。
- (17) 政府は 2008 年 12 月 24 日、消費税率引き上げを含む税制抜本改革への道筋を示す「中期プログラム」を閣議決定した。麻生太郎首相が明言したことを受け、景気の好転を前提に「2011 年度より」と、実施時期を明記。プログラムを確実に実行するため、2009 年度税制改正法案の付則による法制化も定めた(2008 年 12 月 25 日配信の産経新聞より)。
- しかし、その後、政府は 2009 年 1 月 21 日に、2011 年からの消費税率引き上げを含む税制抜本改革を今国会に提出する 2009 年度税制改正関連法案付則に明記する問題について、新たに「施行期日等は法制上定める」との 1 文を加筆する方針を固めた。(2009 年 1 月 22 日配信の日本経済新聞より)。
- (18) 政府税制調査会『消費税の中小企業者の事務負担等に配慮した措置に関する基本的考え方 一実施状況フォローアップ小委員会報告一』(1990 年 10 月)。
- (19) 政府税制調査会『消費税の中小企業者の事務負担等に配慮した措置に関する基本的考え方 一実施状況フォローアップ小委員会報告一』(1990 年 10 月)。
- (20) 政府税制調査会『消費税の中小企業者の事務負担等に配慮した措置に関する基本的考え方 一実施状況フォローアップ小委員会報告一』(1990 年 10 月)。
- (21) 久乗 哲「インボイス導入の課題—中小企業実務への影響」税研 22 卷 4 号 37 頁(2007 年 1 月)。
- (22) 青木 丈「フランス税制視察報告 一租税政策、付加価値税、法人税、日経企業の税の実務処理について一」(東京税理士会及び日本税務会計学会の学会月次研究レジュメより、2008 年) 14 頁。
- (23) 国立国会図書館調査及び立法考査局『諸外国の付加価値税額(2008 年版)』8 頁、高正臣「イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56 卷 15 号 166 頁(2001 年 12 月)にも同様の記載がある。
- (24) 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研 18 卷 2 号 59 頁(2002 年 9 月)に「事業者番号」という記載がある。
- (25) ここでも、保税地域からの引き取りに係る消費税額の控除については、割愛するものとする。
- (26) 高田具視「食料品等に対する軽減税率の導入問題」税大論叢 46 号 180 頁(2004 年 6 月)。
- (27) 富山県議会議員 仲外喜雄氏が、衆議院議長・参議院議長・内閣総理大臣・財務大臣・厚生労働大臣あてに、医療、介護、福祉等について、「消費税の非課税取引の見直しを求める意見書」を、2007 年 9 月 27 日付で提出している。
<http://www.pref.toyama.jp/sections/0100/document/ikensho/honbun/>、アクセス日時：2009 年 1 月 18 日。

また、「開業医を取りまく問題」テーマ＝医療と消費税(2005 年 9 月 22 日 K B S 京都ラジオで放送、京都府保険医協会提供)では、内田亮彦京都府保険医協会副理事長が、現行消費税の課税制度のもとでは、医療費は実質的に非課税となっていない旨を訴えている。

<http://www.healthnet.jp/radio/2005/09/04.html>、アクセス日時 2009 年 1 月 18 日。

- (28) 凶子善信『税法概論〔5訂版〕』（大蔵財務協会、2008年）194頁。
- (29) 金子 宏『租税法 第13版』（弘文堂、2008年）530頁、
水野忠恒『租税法 第3版』（有斐閣、2007年）653頁にも、「中立性の観点から消費課税を区分すると、我が国で採用する『消費税』は他の消費課税よりも優れている。」とある。
- (30) 税制調査会企画会合（第21回）の資料「平19.11.2 企画21-3」10頁。
- (31) 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研18巻2号22頁（2002年9月）。
- (32) 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研18巻2号23～24頁（2002年9月）、水野忠恒消費税の複数税率化」税研16巻2号37～40頁（2000年9月）参照。
- (33) 野田毅ほか「平成21年度税制改正と今後の課題」野田毅・藤井裕久発言 税経通信64巻2号100～101頁（2009年2月）
- (34) 井堀利宏教授は税制調査会企画会合（第21回）で「軽減税率というのは食料品のように相対的に所得の低い人がたくさん買うだろうと思うものに優遇税率をかけるわけですけれども、所得の低い人だけが買うものについて軽減税率をかけるわけではなくて、所得の高い人も、当然、そのものを買うので、結果として見ると、軽減税率を適用したものの再分配効果はかなり限界的で、それによって失われる税収増に比べると余りメリットはないのではないかと思います。」と発言している。
- (35) 宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研18巻2号27頁（2002年9月）。
- (36) 石弘 光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008年）136頁。
- (37) 税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』（2002年6月）。
また、その2年前の税制調査会『わが国の税制の現状と課題 21世紀に向けた国民の参加と選択』（2000年7月）においても、同様の考えを述べている。

むすびにかえて

本稿では、税負担の転嫁が不透明であるという問題について、解決策を提案してきた。

仮に、インボイス方式が導入されても、消費税を巡る全ての問題が解決するわけではない。例えば、中古業者が個人からの仕入れについて仕入税額控除できないという課税の累積問題⁽¹⁾、インボイスの記載事項・虚偽記載・架空インボイス発行等をめぐり訴訟が起きるであろうことは、インボイス方式を採用している他の国々を見れば予測できる⁽²⁾。

50年以上も前に、世界で最初に付加価値税を導入したフランスでさえ、「付加価値税の引上げが消費を含む経済にネガティブな影響を与えかねないという懸念⁽³⁾」を持ちながら、税率引上げを検討しているのであるから、消費税の歴史の浅い日本では、慎重に慎重を重ね、改正案を検討すべきである。

また、インボイスの記載事項・虚偽記載・架空インボイス発行等をめぐり訴訟を防止するために、消費税法 30 条において、インボイスの記載事項、保存義務を明確に法規定し、更に、調査をする時には、税務署の職員は、取引の相手先の帳簿等もクロスチェックする等の不正控除を防止するための施策を講じることが必要である。

イギリスでは、インボイスの保存を要件に仕入税額控除の適用を認めているが、課税庁が別に定めた場合には、インボイスによらず、他の文書の保存によっても仕入税額控除を認めており、他の文書により仕入税額控除が可能か否かの判断は課税庁の裁量によると法規定されているため、仕入税額控除の可否をめぐる裁決が多数存在する⁽⁴⁾。このような事態を避けるためにも、現在の日本の仕入税額控除の適用要件と同じ位、仕入税額控除の可否の判断基準を厳格にすべきであり、宥恕規定の適用がある場合を除いて、消費法に定められた正規のインボイスの保存がない場合、または、保存があっても提示を拒んだ場合等は、仕入税額控除

を認めるべきではない。

また、事業者番号（仮称）の導入時には混乱が生じることが予想される。例えば、ヨーロッパ諸国の付加価値税では、通常、一事業者が VAT 番号（Value added Tax Number）を登録するだけで数ヶ月かかる。従って、大きな混乱を避けるために、導入前には、十分な準備期間を設けてから開始すべきである⁽⁵⁾。

また、インボイス方式を採用すると税負担の転嫁が透明になる等の大きなメリット、導入に伴う事務手続きが煩雑なものでないこと、免税事業者が取引から排除されることはほとんどないこと等について、国民に丁寧に説明し、理解してもらうことが必要である。

今回改めて、ヨーロッパ諸国の付加価値税と比較検討して、日本の消費税は、「100 点満点ではないと思いますが、（中略）消費税が数々のメリットを持っていることも事実であります⁽⁶⁾」と発言している吉川洋教授の言葉に共感できるようになった。

消費税は、逆進性の問題や税率をどこまで引上げるか、社会福祉財源とするのか等、まだまだ、数多くの問題を抱えている。また、透明性が高く、国民の理解を得られる簡素な税となるには、長い年月が必要であり、国民の意見を拝聴しつつ改正を重ねていく必要もある。今後の改正により、日本の消費税が世界の手本となるような基幹税に成長することを心から願う。

（修士論文として提出したものに、一部訂正加筆を行いました。）

-
- (1) 水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂，1989年）109頁。
 - (2) 高正臣「イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56巻 15号 168～169頁（2001年12月）、上西左大信・近藤正人「消費税～インボイス方式の導入反対」税研 22巻 4号 77頁（2007年1月）。
 - (3) 小多章裕「ドイツ、フランスにおける税制改革の動向」財務省広報ファイナンス 43巻 3号 20頁（2007年6月）。
 - (4) 高正臣「イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56巻 15号 170～178頁（2001年12月）
 - (5) 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研 18巻 2号 58～59頁（2002年9月）
 - (6) 平成19年11月2日開催の政府税制調査会企画会合（第21回）の議事録より。

【巻末資料】 裁判例・裁決一覧

(1) はじめに

最高裁平成16年6月10日判決 平成16年(行ツ)第74号 税務訴訟資料254号

札幌地裁平成17年11月24日判決 平成16年(行ウ)第20号 TAINSZ888-1164

東京高裁平成13年5月31日判決 平成13年(行コ)第36号

税務訴訟資料250号順号8914

東京地裁平成2年3月26日判決 平成1年(ワ)第5194号

判例時報1344号115頁(第2章にも記載、第3章にて詳細に検証)

(2) 第1章

最高裁平成17年2月1日判決 平成12年(行ヒ)第126号

最高裁判所民事判例集59巻2号245頁

東京地裁平成18年12月8日判決 平成17(行ウ)603 TAINS Z888-1197

最高裁平成17年3月10日判決 平成16年(行ヒ)278号

最高裁判所民事判例集59巻2号379頁

最高裁平成16年12月20日判決 平成16年(行ヒ)第2号

最高裁判所判例集民事215号1005頁

(3) 第2章

東京地裁平成2年3月26日判決 平成1年(ワ)第5194号

判例時報1344号115頁(はじめににも記載、第3章にて詳細に検証)

大阪地裁平成元年11月22日判決 平成1年(ワ)5431号

税務訴訟資料174号712頁

大阪高裁平成2年6月28日判決 平成1年(ネ)第1437号

税務訴訟資料176号1355頁

平成 16 年 1 月 26 日裁決 裁決事例集 67 集 758 頁
平成 14 年 9 月 30 日裁決 裁決事例集 64 集 548 頁
平成 18 年 2 月 9 日判決 税経通信 61 卷 4 号 143 頁

(4) 第 3 章

東京地裁平成 2 年 3 月 26 日判決 平成 1 年（ワ）第 5194 号
判例時報 1344 号 115 頁
神戸地裁平成 9 年 7 月 14 日判決 平成 8 年（行ウ）第 33 号
税務訴訟資料 228 号 35 頁
最高裁平成 11 年 7 月 19 日判決 平成 7 年（才）第 947 号
最高裁判所裁判集民事 193 号 571 頁
鳥取地裁平成 12 年 5 月 16 日判決 平成 11 年（行ウ）第 2 号
税務訴訟資料 247 号 721 頁
東京地裁平成 14 年 4 月 18 日判決
平成 12 年（行ウ）第 243 号 税務訴訟資料 252 号順号 9109 8 頁
平成 13 年（行ウ）第 388 号

(5) 第 4 章

平成 9 年 5 月 30 日判決 裁事集 53 集 491 頁
平成 16 年 12 月 16 日判決 民衆 58 卷 9 号 2458 頁
平成 16 年 12 月 20 日判決 判例時報 1889 号 42 頁

公益活動支援と税制

—公益活動のグローバル化に伴う税制のあり方—

板 谷 智 之

「公益活動支援と税制—公益活動のグローバル化に伴う税制のあり方—」

近年における経済のグローバル化に伴い、様々な分野で国境の壁が低くなっている。公益法人等は、公益目的事業を行うための原資として、外国の納税者から寄附を受取ることや国内のみならず国外へ投資することが考えられる。また、各国の公益法人等が国境を越えて活動する時代となっている。各国は、自国の公益法人等が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性に鑑み、源泉徴収税や法人税を免除したり、あるいはその公益法人等へ寄附を行う者に優遇措置を認め寄附を受けやすくしたりするなど、税制上の措置を講じその活動を促進している。一方、外国公益法人等に対しては、必ずしも自国での税制上の措置を認めているわけではない。このことは、国境を越える公益活動や寄附を阻害する要因となる。

各国では、公益法人等の国境を越える活動に対する課税について議論が進んでいる。しかしながら、我が国では、平成 20 年度に公益法人税制が見直されたが、グローバル化を念頭に置いた議論は十分にされておらず、租税条約上も公益法人等に関する特別の規定はない。そこで本稿の目的は、投資や寄附のグローバル化や国境を越えて活動する公益法人等の我が国での課税取扱いについて、各国の取組みを比較検討し、税制の望ましい方向性について論じることである。

第 1 章では、我が国における公益法人課税と寄附金税制について、国内公益法人等と外国公益法人等の課税取扱いを比較する。公益法人課税については、国内公益法人等に認めている非課税措置が相互免除を要件として外国公益法人等にも認められる。一方、我が国の公益法人等が、外国へ投資した場合や国境を超えて活動する場合に非課税措置が適用されず相手国で課税されると、相手国で納付した税額を自国で調整できないという問題が生じる。寄附金税制については、国内公益法人等への寄附金に認められる控除等が、原則として外国公益法人等への寄附金に認められない。

第 2 章では、国内投資と国外投資の中立性の問題を検討する。租税条約上、投資所得の源泉徴収税は、国内法より軽減されている。公益法人等が、その条約上の便益を享受できる適格者に含まれるかどうか問題となる。IFA のセミナーや US モデル租税条約、日米租税条約等は、公益法人等を居住者に含むことが妥当であるとした。また近年の US モデル租税条約や日英・日米租税条約の LOB 条項において公益法人等は、適格居住者であることが明らかにされた。これらにより、源泉徴収税が軽減されることとなるが、必ずしも十分でない場合もある。そのため、合衆国やいくつかの EU 加盟国では、条約上に免税団体条項やその他の規定で公益法人等の源泉徴収税自体を免除している。

第 3 章では、外国公益法人等への寄附金について各国の議論を紹介する。オランダでは、管理の困難性を克服するために各種報告書の提出を義務付け国内法で控除等を認めている。一方合衆国は、自国に便益がないとして控除等を認めていない。しかしながら、合衆国は、カナダ、メキ

シコ、イスラエルとの租税条約に免税団体条項を設け、国境を越える寄附に控除等を認めている。理由は、相手国の公益法人等を支援することは、合衆国にも有益であると考えたからである。また、国外で費消される寄附金につき、直接の場合と間接の場合とで異なる取扱いをすることは、税制が首尾一貫していないことから、直接寄附した場合でも控除等を認めるような国内法に改正すべきであると指摘されている。

第4章では、国境を越えて活動する公益法人等の課税取扱いを検討するために、EUの最近の動向を考察しておく。ドイツは、外国公益法人等に対して租税免除を認めないと規定しており、そのことが、EC条約に違反するかどうかで争われた。欧州司法裁判所は、外国公益法人等がドイツの公益目的事業を行っていたこと、ドイツの公益目的とは自国に貢献しているかどうかを要件としていないこと等を理由にEC条約に違反すると判断した。また欧州委員会も、国内公益法人等と外国公益法人等への寄附金について異なる取扱いをすることは、EC条約に抵触するという可能性を示唆した。

第5章では、従来の外国公益法人等に対する考え方とそれに対する反論を整理する。外国公益法人等に対しては、①各国間の公益目的の相違、②自国に便益がないこと、③管理の困難性を理由に自国での優遇措置を認めていない国もある。しかしながら、①については自国の公益目的事業を行っているかどうかを審査すること、②については国内公益法人等が国内のみで活動していないこと、③については各種報告書の提出を義務付けることで対処することとして、①～③のいずれの考え方も反論されている。これらのことから、グローバル化を念頭に置くと、我が国においても外国公益法人等に対する課税のあり方を整備していく必要がある。

以上の考察から、近年のグローバル化を踏まえ、国内投資と国外投資の中立性を維持するために、公益法人等は、租税条約上の適格居住者であることを明らかにした上で、免税団体条項を設けできるだけ源泉徴収税を非課税とすることが望ましいだろう。我が国の外国公益法人等に対する所得税法や法人税法上の非課税措置は、相互免除を要件としており、あまり有効に機能していない。しかしながら、EUの最近の動向を踏まえると相手国は、国内法を改正することが期待でき、非課税措置の有効的な活用が予想される。最後に、外国公益法人等への寄附金については、我が国が掲げる公益目的事業を行う外国公益法人等について、公益認定等委員会が認定した上で、控除対象に含めるといった方法も考えられよう。

<参考文献>

- 石村耕治「国際 NGO 支援税制の日米比較」白鷗法学 13 巻 1 号 77～165 頁(2006)
玉木林太郎「非課税外国法人制度の運用について－外国公益法人の指定方針を決める－」国際税務 1 巻 3 号(1981)
増井良啓「外国 NPO への寄付と寄付金控除」税務事例研究 72 号 35～61 頁(2003)
渡辺淑夫「日本企業が外国公益団体に献金をする場合の課税関係」国際税務 17 巻 10 号 60～62 頁(1997)
渡辺淑夫「外国の非営利団体に支払う使用料の源泉徴収」国際税務 24 巻 1 号 92～94 頁(2004)
Arnoud Viersen, Status as a resident of a treaty country, International Tax Problems of Charities and other Private Institutions with Similar Tax Treatment, 39th IFA Congress, London 1985,1987.
Ineke A. Koele, Taxation of Charities: A Landlocked Regime? A Comparative Study of Selected Countries, *European Taxation*, Vol.37, No.9/10, 331-335, 1997.
Ineke A. Koele, *International Taxation of Philanthropy*, IBFD,2007.
Paul Bater, International Tax Issues Relating to Non-profit Organizations and Their Supporters, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol.53, No.10, 452-465, 1999.
Sigrid J. Hemels, The Implications of the Walter Stauffer Case for Charities, Donors and Governments, *European Taxation*, Vol.47, No.1, 19-24, 2007.

<目次>

はじめに	1
第1章 公益法人税制	1
1.1.公益法人課税	1
1.2.寄附金税制	5
1.3.公益法人制度改革と税制改正	8
1.4.グローバル化に伴う課税問題	10
第2章 公益法人等と租税条約	13
2.1.居住者に該当するか否か	13
2.2.特典制限条項における公益法人等	16
2.3.源泉徴収税が免除される租税条約	19
第3章 外国公益法人等に対する寄附金	21
3.1.片務的対応	21
3.2.合衆国における議論	21
第4章 EUにおける最近の動向	27
4.1.WalterStauffer 事件	27
4.2.寄附金控除制度の改正	29
4.3.EC 条約 56 条の射程範囲	30
第5章 外国公益法人等の位置づけ	31
おわりに	32

はじめに

近年における経済のグローバル化に伴い、様々な分野で国境の壁が低くなっている。各国の公益法人等は、一国の公益法人等だけで対処できないような環境汚染、自然災害や紛争等の問題に対して、これらの問題を解決するために国境を越えて活動しており、その活動が注目されている。また、公益法人等は、公益目的事業を行うための原資として、外国の納税者から寄附を受取ることや国内のみならず国外へ投資することが考えられる。各国は、自国の公益法人等が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性に鑑み、源泉徴収税や法人税を免除したり、あるいはその公益法人等へ寄附を行う者に優遇措置を認め寄附を受けやすくしたりするなど、税制上の措置を講じその活動を促進している。一方、外国公益法人等に対しては、必ずしも自国での税制上の措置を認めているわけではない。このことは、国境を越えて活動する公益法人等にとって、相手国で課税問題が生じたり、寄附を受けにくいといった問題があり、税制が国境を越える公益法人等の活動を阻害する要因となる。

そこで各国では、公益法人等の国境を越える活動に対する課税について議論が進んでいる。しかしながら、我が国では、平成 20 年度に公益法人税制が見直されたが、グローバル化を念頭に置いた議論は十分にされておらず、租税条約上も公益法人等に関する特別の規定はない。そこで本稿の目的は、投資や寄附のグローバル化や国境を越えて活動する公益法人等の我が国での課税取扱いについて、各国の取組みを比較検討し、税制の望ましい方向性について論じることである。

第 1 章では、我が国における外国公益法人等の課税取扱いと我が国の公益法人等が国外源泉所得を有する場合の課税取扱いを概観し、どのような問題が生じるのかを明らかにする。第 2 章では、公益法人等の国外投資所得について、租税条約上の取扱いを考察する。第 3 章では、外国公益法人等への寄附金に対する各国の取組みについて紹介する。第 4 章では、外国公益法人等に対しても優遇措置を認めていくべきであるという傾向にある EU の動きを取り上げる。第 5 章では、従来の外国公益法人等の対する考え方とそれに対する批判を整理する。そして、我が国におけるグローバル化を念頭に置いた課税のあり方を検討する。

第 1 章 公益法人税制

1.1.公益法人課税

(1)国内公益法人等

我が国現行法上、「公益法人等」とは、法人税法別表二において掲げられている法人をいい（法法 2 条 6 号）、公益法人等を分類すると旧民法 34 条の規定により設立された社団法人・財団法人（狭義の公益法人）、そして特別法の規定により設立された学校法人、宗教法人、日本赤十字社等（広義の公益法人）である。公益法人等は収益事業を営む場合に限り、

納税義務が生ずることとなる(法法 4 条 1 項・法税令 5 条 1 項)。

公益法人等は、明治 32 年に法人に対する課税が創設された当時、旧所得税法 5 条 4 号において営利を目的としない法人の所得は、課税しない旨の規定が置かれていた¹。ところで、最初に公益法人等の収益事業に着目して課税が行われたのは、昭和 20 年の宗教法人に対する収益事業課税であったと言われている²。その理由としては、昭和 20 年の宗教法人令の制定により、宗教法人が自由に経済的活動を行えるようになり、宗教法人の中には非課税を不適当とするようなものが生ずると予想され³、税制としてこの経済的活動に課税する必要があったと言われている⁴。

その後、昭和 24 年のシャープ勧告は、公益法人等の多くが事業資金の不足を補う目的で積極的に営利的な事業を行い一般法人並びに個人と直接競争しているとし、また公益法人等の上げる利益金は、その活動をさらに拡張するかまたは饗宴のために消費されていると指摘し、収益事業から生ずる所得については法人税の課税対象になるべきであると述べた⁵。

そこで、昭和 25 年の税制改正においては、旧民法 34 条の規定により設立された法人、その他の特別法に基づいて設立された法人の収益事業から生じた所得について、一般法人と同様 35%の税率で課税されることとなった⁶。なお、収益事業の範囲は、旧営業税法に課税事業として特掲されていた 29 業種がそのまま収益事業として規定された⁷(法人税法施行規則 1 条の 2)。そして、昭和 27 年に一般法人の税率は、7%引き上げられるが、公益法人等の税率はそのまま据え置かれた。その後の税制改正においても、公益法人等は、一般法人に比べて低い税率が適用されることになる。このように公益法人等に軽減税率が適用される理由は、公益法人等は公益的な事業を目的としており、その利益が特定の個人に帰属しないという特質を考慮したものと思われる⁸。

また公益法人等が支払いを受ける利子、配当等については、所得税を課さないこととなっている(所法 11 条 1 項)。その非課税の理由は、法人税法上、公益法人等が保有する預貯金や有価証券から生ずる利子、配当等について、収益事業から生じた所得の運用にかかる場合を除き、非課税となっていることと相俟って、金融資産収益について、源泉所得税の課税対象に含まれないことになったと言われている⁹。

そして、平成 10 年に創設された特定非営利活動法(以下、「NPO 法」という。)に基づき設立された NPO 法人は、法人税法 2 条 6 号に規定する公益法人等とみなされ(NPO 法 46 条 1 項)、税法上公益法人等に該当し収益事業課税を適用されるが、税率は普通法人と同

¹ 武田昌輔『[新訂版] 詳解公益法人』全国公益法人協会(2002)374 頁

² 同上・375 頁

³ 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信 48 巻 2 号(1993)14 頁

⁴ 武田・前掲注 1・375 頁

⁵ 『シャープ使節団日本税制報告書』日本税理士連合会出版局(1979)82-83 頁

⁶ 武田昌輔「公益法人課税とその課題―特に中期答申について―」税経通信 39 巻 2 号(1984)2 頁

⁷ 日本公認会計士協会「非営利法人と寄附税制について―現行寄附税制と今後の動向―」租税調査会研究報告第 14 号(2005)4 頁

⁸ 武田・前掲注 6・5 頁

⁹ 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信 51 巻 3 号(1996)19 頁

じ 30%となっている。

(2)外国公益法人等

①外国公益法人等の指定制度

外国公益法人等が日本国内源泉所得を有している場合、どのような課税が行われるのであろうか。我が国の税法は、「国際的な公益活動の交流を租税面からも支援するために、我が国において内国公益法人と同様の公益活動を行わんとする外国法人に対しても、非課税の門戸を開かんとする」という趣旨から相互主義を要件として¹⁰、外国公益法人等の日本国内源泉所得について、非課税とする規定を設けた¹¹。当該規定は、昭和 28 年度の税制改正において創設され、公益法人に準ずる外国の公益法人で大蔵大臣（2001 年の大蔵省及び大蔵大臣職の廃止に伴い、財務大臣となる。以下「財務大臣」という。）が指定したものは、収益事業から生ずる所得以外の所得について法人税あるいは所得税を課さないこととした¹²。

本制度創設の背景には、昭和 26 年から 27 年にかけての旧日米租税条約の影響があったといわれている。旧日米租税条約 15 条は、公益法人に対する相互免除を規定しており、一方の締約国の公益法人に対しては、他方の締約国は、自国の公益法人に対するのと同じ条件によって課税を免除することとしていた¹³。しかしながら、旧日米租税条約交渉当時には、我が国の税法上、外国公益法人等に対して非課税規定を適用するような制度が存在していなかった。そこで、本制度は、旧日米租税条約に促された形で同条約調印（昭和 29 年）前に創設されることとなった¹⁴。

(イ)所得税の課税関係

昭和 28 年の税制改正では、国内公益法人等の国外源泉所得（収益事業から生じた所得を除く。）につき、その外国の法令により所得税及び法人税に相当する税を課さない場合には、その外国に本店又は主たる事務所を有する法人で財務大臣が指定したものは、所得税を課さないとされていた（旧所得税法 3 条 2 項）。そして、当該指定を受けようとする外国の公益法人等は、①申請をする法人の名称及び本店又は主たる事務所の所在地並びに我が国にある営業所又は事業所の所在地②申請をなす法人の代表者の氏名並びに法施行地における資産又は事業の管理又は経営の責任者の氏名及び住所又は居所③申請をなす法人の法施行地における事業の概要④法第 3 条第 1 項各号に掲げる法人のうち、申請をなす法人に類似するもの⑤申請をなす法人の所得に対するその本店又は主たる事務所の所在地国における所得税及び法人税に相当する税の課税の状況⑥その他参考となるべき事項を記載した申請

¹⁰ 相互主義に基づいていることから、我が国の公益法人等の国外源泉所得について、所得税あるいは法人税に相当する税を課さないこととしている国で設立されていなければならないことになる。従って、ドイツのような国外で設立された公益団体に対して非課税措置を認めていない国で設立された外国公益団体は、本指定制度の対象外となる。

¹¹ 玉木林太郎「非課税外国法人制度の運用について—外国公益法人の指定方針を決める—」国際税務 1 巻 3 号(1981)7 頁

¹² 吉田二郎総監修『創立 50 周年記念 戦後法人税制史』税務研究会(1996)198 頁

¹³ 志場喜徳郎「日米租税条約について」税経通信 9 巻 7 号(1954)100 頁

¹⁴ 玉木・前掲注 11・7 頁

書を財務大臣に提出しなければならないこととなっていた。(旧所得税法施行規則 1 条の 3 第 1 項)。

そして、昭和 32 年の税制改正では、我が国で公益的事業を行うこと、収入金額の 2 分の 1 に相当する金額以上の金額を我が国における公益的事業に支出すること等の要件が課されることとなった(旧所得税法施行規則 1 条の 5 第 1 項)。

(ロ)法人税の課税関係

昭和 28 年には、国内公益法人等の国外にある資産又は事業から生ずる所得(収益事業から生ずる所得を除く。)について法人税に相当する税を課さない外国に本店又は主たる事務所を有する法人で財務大臣が指定したものについては、非収益事業所得の非課税措置が適用されることになる(旧法人税法 5 条 8 号)。なお、当該指定を受けようとする外国公益法人等は、国内公益法人等に類似する法人であることやその他参考となるべき事項を記載した申請書に、本店又は主たる事務所の所在地国において収益事業から生じた所得以外の所得について法人税に相当する税を課されていないことを証明する書類を添付し、財務大臣に提出しなければならない。

これらのことから、財務大臣の指定を受けた外国公益法人等は、日本国内源泉所得に対し、我が国の公益法人等と同等の課税取扱いがされることになる。なお、法人税法上の指定と所得税法上の指定は、それぞれ別個に申請する必要がある、外国公益法人等は、我が国での活動内容によって、いずれかあるいはそれぞれの非課税指定を受ける必要がある¹⁵。

②財務大臣の指定を受けていない外国公益法人等

上記のように、外国公益法人等は、設立国において公益法人等として租税が免除されていたとしても、我が国において財務大臣の指定を受けない限り、非課税措置の適用を受けることができないことになる。従って、外国公益法人等は、一般の外国法人として課税がされることになる。以下では、我が国における課税関係をみていくこととする。

外国公益法人等が、投資所得(配当、利子及び使用料)の支払いを受けた場合を考えてみる。たとえば、我が国の法人が、外国公益法人等に対して、使用料を支払う場合の課税取扱いを確認しておく。法人税法 138 条 7 号又は所得税法 161 条 7 号では、使用料について国内源泉所得に該当することが規定されている。このことから、その支払額の 20%を源泉徴収しなければならないことになる。なお、租税条約が締結されている場合には、源泉地国課税の免税や軽減税率が適用される可能性がある。

次に外国公益法人等が、我が国の個人あるいは法人から寄附を受けた場合を考えてみる。外国公益法人等が受け取った寄附金は、金銭その他の資産の贈与となり、国内源泉所得に該当することになる(法法 138 条 1 号・法税令 178 条 2 号)。そして、当該国内源泉所得は、外国法人が我が国に恒久的施設を有するかどうかにかかわらず、法人税が課されること

¹⁵ 玉木・前掲注 11・8 頁

となる（法法 141 条 1 号又は 4 号・法税令 187 条 1 項 6 号）¹⁶。

このように、外国公益法人等であっても、財務大臣の指定を受けていないものは、所得税法 161 条 1 号の 2 以下の国内源泉所得の支払いを受ける際には、源泉所得税を課されることになる¹⁷。

③我が国に公益法人等を設立する場合

外国公益法人等が、民法その他の特別法に基づいており主務官庁の許可を受けた公益法人等を設立すれば、法別表第二に掲げる公益法人等に該当し非課税措置が適用される。例えば、1961 年に絶滅の危機にある野生生物の保護を目的としてスイスで設立された世界自然保護基金は、我が国でも活動するために、1971 年 9 月 22 日に民法の規定に基づき環境省を主務官庁とした財団法人世界自然保護基金日本委員会を設立している。また、危機に瀕した人々への緊急医療援助を主な目的としている国境なき医師団は、1992 年に我が国に事務局を設置し活動を行っていたが、1999 年に東京都から NPO 法人として認められている¹⁸。

1.2. 寄附金税制

公益法人等にとって、寄附金は主要な財源であることから、寄附者側(個人・法人)の課税上の扱いについても触れておく。なお、従来所得税法では「寄付金」、法人税法上は「寄附金」の用語を用いていたが平成 20 年度改正において「寄附金」と統一されたことから本稿においても「寄附金」の用語を用いることとする。

(1)国内公益法人等

①個人の場合

個人が支出した寄附金は、昭和 37 年以前、所得の任意な処分という側面が強いこと、高額所得者に対する特殊な減税になるとして、控除が認められていなかった¹⁹。しかしながら、昭和 37 年の税制改正において税額控除による寄附金控除制度が創設された。その理由としては、公共事業の施設の整備拡充等が公費に依存するばかりでなく民間の寄附に期待している事実が相当にあること、欧米における公共事業等に対する寄附の慣行も各国の税制上の措置に裏づけられている点が大きいと述べられている²⁰。言い換えれば、公費の肩代わりとなる寄附について控除を認めても、国の税収に穴があくわけではない、ということであ

¹⁶ この具体例については、渡辺淑夫「日本企業が外国公益団体に献金をする場合の課税関係」国際税務 17 巻 10 号(1997)60 頁以下、小沢進「外国の宗教法人がわが国に事務所を設置した場合の恒久的施設該当の有無とその課税関係」税務事例 31 巻 5 号(1999)43 頁を参照。

¹⁷ この具体例については、渡辺淑夫「外国の非営利団体に支払う使用料の源泉徴収」国際税務 24 巻 1 号(2004)92 頁以下、牧野好孝「海外の非課税法人に支払う国内源泉所得と源泉徴収」23 巻 5 号 25 頁以下を参照。

¹⁸ 石村耕治「国際 NGO 支援税制の日米比較」白鷗法学 13 巻 1 号(2006)93-97 頁

¹⁹ 武田昌輔『DHC コンメンタル所得税法 § 36-127』第一法規出版(1983)4782 頁

²⁰ 植松守雄『〔四訂版〕注解所得税法』大蔵財務協会(2005)1010 頁

る²¹。なお、昭和 42 年において税額控除制度は所得控除制度に移行している。その理由として、税額控除制度は複雑であり所得の多寡にかかわらず税額の軽減割合が変わらず寄附者の心理に適合しない嫌いがあり折角の意図がそがれるというものであった²²。

所得税法上、寄附金控除の対象となる寄附金は、「特定寄附金」に限られる（所得税法 78 条 1 項）。特定寄附金とは、以下の 4 つに区分される。1 つ目は、国又は地方公共団体に対する寄附金である（所法 78 条 2 項 1 号）。そして 2 つ目が指定寄附金である。指定寄附金とは、公益社団法人、公益財団法人その他公益を目的とする事業を行う法人又は団体に対する寄附金のうち、(i) 広く一般に募集されること、(ii) 教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に寄与するための支出で緊急を要するものに充てられることが確実であることの 2 つの要件を満たすものとして所得税法施行令 216 条で定めるところにより財務大臣が指定したものである（所法 78 条 2 項 2 号）。そして、3 つ目は特定公益増進法人への寄附金である。特定公益増進法人への寄附金とは、公益法人等のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして所得税法施行令 217 条で定めるものに対する当該法人の主たる目的である業務に関連する寄附金をいう（所法 78 条 2 項 3 号）。具体的な範囲としては、所得税法施行令 217 条第 1 号に独立行政法人、第 2 号に日本赤十字社等を掲げ、第 3 号には公益社団法人・公益財団法人、第 4 号は学校法人、第 5 号は社会福祉法人、第 6 号は更生保護法人となっている。4 つ目は、NPO 法人のうち一定の要件を満たすものとして国税庁長官の認定を受けた認定 NPO 法人に対して行った寄附金である（租税特別措置法 41 条の 18 の 3）。

この 4 つの寄附金に該当するものについては、その年中に支出した 4 つの寄附金の額の合計額か総所得金額等の 40%相当額のいずれか大きい金額から 5 千円を控除した金額とされることになる(所法 78 条 1 項)。

②法人の場合

法人の支出する寄附金については、昭和 17 年以前、無制限に損金算入が認められていた。しかしながら、昭和 17 年の臨時租税措置法の改正で新たに寄附金に対する限度超過額の損金不算入制度が設けられた。その理由は、会社の寄附金が増大している中で、これを全額損金として認めると国庫収入の減少をもたらすため、一定の金額を超えた部分については損金に算入しないというものであった²³。

法人税法上の寄附金とは、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合における当該金銭の額、若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとされる（法法 37 条 7 項）。そして、法人の支

²¹ 増井良啓「所得税法から見た日本の官と民・寄付金控除を素材として」江頭憲治郎編『市場と組織(融ける境超える法 3)』東京大学出版会(2005)38 頁

²² 武田・前掲注 19・4786 頁

²³ 鈴木保雄他『臨時租税措置法解説』文精社(1943)182-183 頁

出した寄附金は、公益性の高い寄附金と一般の寄附金に大別される。公益性の高い寄附金とは、①国・地方公共団体への寄附金（法法 37 条 3 項 1 号）②指定寄附金（法法 37 条 3 項 2 号）③特定公益増進法人への寄附金（法法 37 条 4 項）④認定 NPO 法人への寄附金（租税特別措置法 66 条の 12 の 2 第 2 項）があり、所得税法上の特定寄附金とその範囲や意義は同じであると言われている²⁴。そして、寄附金の取り扱いについて、個人の場合と差があるのは、一般の寄附金である。一般の寄附金とは、①から④以外の寄附金をいい、法人の事業との関連性があるものであるかどうか不明確であり、損金性を持つものかどうか区別が困難であることから、支出の一部のみ損金算入を認めている²⁵。

法人は、①及び②に該当する寄附金について全額損金算入することができ、③及び④の寄附金について、一般の寄附金と別枠で限度額まで損金算入が認められている。

(2)外国公益法人等

では、我が国の個人あるいは法人が、外国公益法人等（前述の指定を受け非課税措置が認められている外国公益法人等を含む。）へ寄附金を支出したいと考えた場合、上記の寄附金控除は、認められるのであろうか。

①個人の場合

この点に関し、増井教授は、所得税法の特定寄附金は、外国公益法人等を含まないように定義していると述べ、実際、外国公益法人等が、寄附金控除の対象となった事例はないとしている²⁶。つまり、設立国において寄附金の受入れ資格がある外国公益法人等であっても、我が国においては、寄附金控除の対象法人に含まれず、我が国の個人が外国公益法人等へ支出した寄附金について寄附金控除を受けることができない。

②法人の場合

前述のとおり、法人が支出する寄附金には、公益性の高い寄附金と一般の寄附金がある。公益性の高い寄附金は、所得税法の特定寄附金と範囲や意義について同様であることから、上記の①の増井教授の解釈を引用することができると思われる。従って、法人が外国公益法人等へ直接支出した寄附金について、損金算入できないことになる。

次に一般の寄附金として外国公益法人等に対して寄附金を支出した場合はどうであろうか。一般の寄附金は、事業との関連性を問わず、限度額まで損金算入可能であることから、この外国公益法人等への寄附金についても、限度額まで損金算入が認められることになる。

このように、我が国の寄附金控除制度は、外国公益法人等を控除あるいは損金算入の対象となる法人に含めず、国境を越える寄附金について制限的態度をとっていることがわかる。

²⁴ 吉牟田勲「創立 50 周年記念の博物館又は育英基金の設置の法人税務—公益法人と公益信託の選択を含めて—」税務事例研究 43 巻(1998)7 頁

²⁵ 水野忠恒「新たな非営利法人税制の構築」非営利法人 42 巻 2 号(2006)13 頁

²⁶ 増井良啓「外国 NPO への寄付と寄付金控除」税務事例研究 72 号(2003)37-39 頁

1.3.公益法人制度改革と税制改正

従来の公益法人制度は、主務官庁が設立・許可等を行っていたことから主務官庁と公益法人の癒着・天下り問題や法人設立が簡便でないこと、公益性の判断基準が不明確、営利法人類似の法人が存続している等の批判がなされていた²⁷。そこで公益法人改革三法が2008年12月1日に全面施行され、それに合わせて新しい税制も施行される。なお、今回の改革では、当初NPO法人も含めた見直しが行われる予定であったが、旧民法34条により設立された公益法人に対して改革されるにとどまった。

1.3.1.公益法人制度改革の概要²⁸

公益法人改革三法とは①非営利の社団・財団が登記のみで法人格を取得できる規定を定めた「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（法人法）、②内閣総理大臣又は都道府県知事が公益認定等委員会の答申に基づき、公益性を認定する仕組みを定めた「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（認定法）、③現行の2万5千余の公益法人が新制度へ移行するための手続きの整備等に関する「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（整備法）である。なお、法人法の施行により、中間法人法は廃止され既存の中間法人は一般社団・財団法人に移行することになる。

一般社団法人及び一般財団法人制度が創設されたことにより、幅広い活動を行う団体が公益性の有無に関わらず登記のみで法人格を取得できるようになった。従来、公益性と法人格は一体となって付与されており、公益性を失うと法人自体を解散せざるを得なかったが、新制度では公益認定を取消されても法人そのものは存続できることとなる。

次に一般社団・財団法人のうち行政庁の認定を受けたものが公益社団・財団法人となる。公益認定の基準としては、公益目的事業を行うこと(認定法5条1号)、公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること(認定法5条6号)など18項目あり、これらの基準を満たせば認定されることとなる。従来、主務官庁の公益性の判断基準が不明確であると批判されていた。そこで、新制度では認定基準を示すことにより公益認定を取得しようとする者にとってあらかじめ要件を予見できることになった。既存の民法法人は、平成20年12月1日より特例民法法人となり、税法も従来通りの公益法人税制が適用されるが、5年以内に公益社団・財団法人又は一般社団・財団法人のいずれかに移行する必要がある、移行しない場合は解散したものとされる。

1.3.2.新しい公益法人税制

(1)公益法人課税

²⁷ 税制調査会基本問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的な考え方」（平成17年6月）

²⁸ 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研24巻2号(2008)24-30頁

①国内公益法人等

前述の通り、一般社団・財団法人のうち公益認定を受けた公益社団・財団法人については、法人税法別表第二に掲げられ各事業年度の所得のうち、収益事業から生じた所得に対して30%の税率で課税される。なお、収益事業の範囲から公益認定法2条4号に規定する公益目的事業に該当する事業は、除外されることになる（法税令5条2項1号）²⁹。従来、公益目的事業という概念はなく、公益法人等が行う事業が収益事業に該当すれば課税されていたが、公益目的事業を促進するために非課税とされた³⁰。そして、支払いを受ける利子等に係る源泉所得税は、従来の民法34条法人同様、非課税となる。

次に公益認定を受けていない一般社団・財団法人のうち一定の基準を満たすものは、法人税法別表第二に掲げられ収益事業を営む場合に限り法人税の納税義務が生じ、30%の税率が適用されることとなる³¹。なお、公益社団・財団法人と異なり、公益目的事業の例外や源泉所得税の非課税規定は、適用されない。

最後に、上記のいずれにも該当しない非営利型以外の一般社団財団法人については、法人税法上「普通法人」となり、全所得に課税される³²。

②外国公益法人等

平成20年度改正において、前述の外国公益法人等の非収益事業所得の非課税に関連する条文は、削除されることになる。これは、外国公益法人等に対して非課税措置を認めないということではなく、国内公益法人等と同様に、外国公益法人等の行う事業の公益性についても、公益認定等委員会による認定を受けることが適当であると考えられたことから、外国公益法人等の指定制度自体は、廃止されることになる³³。

(2)寄附金税制

寄附金税制に関する改正では、公益認定を受けた公益社団・財団法人が、前述の特定公益増進法人の範囲に追加されることになり、公益社団・財団法人へ個人あるいは法人が支出した寄附金については、優遇措置が講じられる³⁴。前述の通り、公益法人制度改革によって行政庁が法令において明確化された公益認定基準について、公益認定等委員会の意見に基づき公益性を認定する仕組みを前提としているから、公益社団・財団法人については、既に特定公益増進法人制度の認定要件は満たしていると考えられるからである³⁵。なお、法人が特定公益増進法人に支出した寄附金の損金算入限度額が拡充された。改正の趣旨としては、民間が担う公益活動を促進する観点から、税制上もその活動を支援するための優遇措置を

²⁹ ハッ尾順一、榊井康弘『[平成20年度]実務家のための税制改正 Q&A』清文社(2008)37頁

³⁰ 水野忠恒「公益法人制度改革と税制改正」税研24巻2号(2008)35頁

³¹ ハッ尾順一、榊井康弘・前掲注29・40頁

³² ハッ尾順一、榊井康弘・前掲注29・41頁

³³ 財務省「平成20年度税制改正の解説」512頁 <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kaisetsu20/index.html> (last visited 2008/09/07)

³⁴ 阿部雪子「公益法人と寄附金税制」税研24巻2号(2008)42-43頁

³⁵ 財務省・前掲注33・326頁

講ずる必要があり、その一環として法人が特定公益増進法人に対して寄附を行った場合の損金算入限度額を拡充したと述べられている³⁶。

このように、平成 20 年度の税制以降においても、外国公益法人等は、日本国内源泉所得を有する場合において、一定の要件を満たす限り、当該所得が収益事業から生じた所得でない限り課税されないことになる。しかしながら、外国公益法人等に対する寄附金税制については、大きな進展はないように思われる。

1.4. グローバル化に伴う課税問題

1.4.1. 公益法人課税

① 国内投資と国外投資の中立性

前述のとおり、我が国の公益法人等が国内で受取る利子、配当、使用料に関して源泉所得税は、非課税とされている。一方、国外へ投資した場合においては、たとえ我が国において公益法人等であったとしても、源泉地国においては、その所得が収益事業か非収益事業から生じた所得かにかかわらず、源泉地国の法令に基づき源泉所得税が課されることとなる。我が国が締結した租税条約には、公益法人等が受取る所得について源泉地国課税を非課税とするような特別の規定はない。このことから、外国で納めた税額を我が国で調整できるかが問題となる。我が国の税法は、国内の普通法人が国外で納付した法人税の税額について、国際的³⁷二重課税を排除するために、自国の法人税の税額から控除する方法（以下「外国税額控除法」という。）を採用している。外国税額控除法は、国内所得と国外所得の課税の公平性の維持や、投資あるいは経済活動を国内で行うか国外で行うかについて、税制の中立性を維持することに役立つといわれている³⁷。

しかしながら、公益法人等は、普通法人と異なり、収益事業を行わない限り納税義務はない。このことから、公益法人等が国外で納付した法人税は、我が国において調整できないという問題が出てくる。

② 国境を超えて活動する我が国の公益法人等

外国公益法人等が、我が国で活動する場合の課税取扱いについては、前述のとおりである。では、我が国の公益法人等が国外で活動した場合、その活動する相手国において非課税措置は適用されるのであろうか。外国公益法人等について、国内公益法人等の同等の課税取扱いを認めるかどうかについては、各国によって異なっている。そこで、合衆国の法令を確認する。

まず、我が国の公益法人等の活動形態として、合衆国に新たな公益法人等を設立することが考えられる。合衆国において免税措置の適用を受けようとする法人は、内国歳入庁（以下、「IRS」という。）の承認を受けなければならないとされている。そして IRS は、申請があった場合に、形式面及び実質面の双方を調査し承認を行うこととなる。そしてその承

³⁶ 財務省・前掲注 33・325 頁

³⁷ 金子宏『租税法〔第 13 版〕』弘文堂(2008)395 頁

認を受けることができた公益法人等は、合衆国の公益法人等として、免税措置が認められることになる³⁸。

次に、我が国の公益法人等が、合衆国内に新しく公益法人等を設立せず、事務所等を設置して活動している場合、合衆国内源泉所得に対して、免税措置を受けることができるのであろうか。この点に関し、Rev.Rul.66-177 は、外国の法令にもとづいて設立された公益法人等が、内国歳入法典（以下「IRC」という。） § 501 に規定する免税資格の要件を満たしていたならば、外国で設立されているという事実だけで、免税団体としての資格からは排除されないとしている。従って、外国公益法人等も IRS に、免税措置を受けるための申請をすることが可能であり、承認を受けることができれば、合衆国内源泉所得について免税措置が適用されることとなる。このように、合衆国は、一定の要件を満たす外国公益法人等の合衆国内源泉所得について、国内公益法人等と同等の免税措置を適用する規定を設けている。

しかしながら、4 章で詳しく検討するように、外国で設立された公益法人等については、その国の国内法令に基づいていない等の理由から、非課税措置を適用しない国もある。そのような国で非課税措置を受けようとする公益法人等は、その国の法令に基づき新しく公益法人等を設立する必要がある。しかしながら、適格な公益法人等を新しく設立することは、費用負担が重く、そのような費用を欠く公益法人等は、非課税措置が受けられないことになる。そして、非課税措置が適用されない場合、上記①と同様、国外で納付した法人税は、自国において調整できないという問題が生じる。

1.4.2.寄附金税制

①直接寄附する場合

我が国の個人が、図表一①のように、外国公益法人等へ直接支出した寄附金については、寄附金控除が認められないことになっている。一方、法人が図表一①のように、外国公益法人等へ直接支出した寄附金は、一般の寄附金として限度額まで損金算入されるが、前述の公益性の高い寄附金には含まれない。また、我が国が締結した租税条約にも、外国公益法人等へ支出した寄附金に関し、特別の規定を設けているものはない。

〔図表一①〕 外国公益法人等へ直接寄附する場合

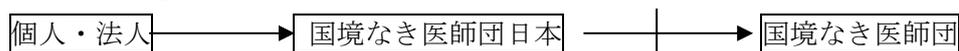


この点に関し、外国公益法人等が、我が国に新たに公益法人等を設立し、当該国内公益法人等へ個人が寄附した場合、特定寄附金として寄附金控除が認められ、法人が寄附した場合、公益性の高い寄附金として限度額まで損金算入が認められることになる。たとえば、図表一②のように国境なき医師団は、1999 年に我が国に国境なき医師団日本という NPO

³⁸ 石村・前掲注 18・111 頁

法人を設立し、2002年8月1日以降、認定NPO法人として寄附金控除の対象法人となっている。このように、外国公益法人等が我が国に公益法人等を設立し、特定公益増進法人あるいは認定NPO法人として認定を受けることができれば、当該法人への寄附金について、寄附金控除あるいは損金算入が認められることになる。

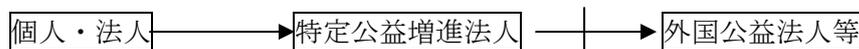
〔図表一②〕 我が国に公益法人等を設立する場合



しかしながら、このように外国公益法人等が、我が国に適格な寄附金の受け入れ資格のある法人を設立することは、費用負担が大きく、このような費用を欠く外国公益法人等にとって、新たに公益法人等を設立する方法は有効な手段でない³⁹。

次に我が国の個人あるいは法人が、既存の国内公益法人等を通じて外国公益法人等へ寄附金を支出した場合、寄附金控除あるいは損金算入は認められるのであろうか。外国で費消される寄附金の例として、国税庁は、平成13年9月に米国で発生した同時多発テロの被害者に対する義援金について、税務上の取り扱いを示した⁴⁰。この実務運営指針に従い、我が国の個人あるいは法人が、外国公益法人等に寄附金を支出した場合を考えていく。実務運営指針においても、外国公益法人等へ直接支出した寄附は、国等あるいは指定寄附又は特定公益増進法人そして認定NPOへの寄附に該当しないとしており、法人が一般の寄附金として支出した場合のみ限度額まで損金算入することが認められるとしている。一方、最終的には、外国で費消されることを目的とした寄附金であっても、図表一③のように、我が国の特定公益増進法人に対して寄附を行った場合、個人又は法人に対して、寄附金控除あるいは損金算入を認めている。その認められるケースとして、日本赤十字社がある。日本赤十字社は、日本赤十字法27条において、救援業務活動を行うことを規定していることから、日本赤十字社への寄附について控除あるいは損金算入が認められることになる。なお、実務運営指針の基本的な考え方は、他の特定公益増進法人にも拡張できると解されている⁴¹。

〔図表一③〕 国内特定公益増進法人を通じて寄附した場合



我が国の特定公益増進法人に対する寄附について、控除あるいは損金算入が認められるためには、①国内特定公益増進法人に対する寄附であること、そして②外国公益法人等に助成金を支給することが、その国内特定公益増進法人の主たる目的である業務に関連して

³⁹ 増井・前掲注26・41頁

⁴⁰ 国税庁 <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/020225/01.htm> (Last Visited 2008/12/06)

⁴¹ 増井・前掲注26・49頁

いるかどうかを検討する必要があるとされている⁴²。従って、寄附金や特定公益増進法人の業務の内容によっては、国内の特定公益増進法人への寄附についても控除あるいは損金算入が認められないケースも考えられる。

このように国内の特定公益増進法人を通じて外国公益法人等へ寄附した場合、上記の 2 つの要件を満たせば寄附金控除あるいは損金算入が認められる可能性もある。この点について 3 章で検討するように合衆国では、最終的な寄附の受取人が同じであるにもかかわらず、直接寄附した場合と間接的に寄附した場合とで税制上の取り扱いが異なることについて、税制が首尾一貫していないと批判されている。

第 2 章 公益法人等と租税条約

現行の租税条約には、相手国の源泉徴収税率について、一般的に国内法よりも低い税率によって課税されている。そこで、公益法人等が、当該条約の便益を享受することができる適格居住者に該当するかどうかについて検討する。

2.1. 居住者に該当するか否か

租税条約は、一方又は双方の締約国の居住者である者にのみ適用される。居住者の定義について OECD モデル租税条約 4 条 1 項は、一方の締約国の居住者とは「当該一方の国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者をいう」と規定している。また、各国が締結している租税条約の居住者の定義についても OECD モデルと同様の規定となっている。居住者についてこのように規定されていることから、設立国において原則として租税が免除されている公益法人等が「当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者」に該当するののかという疑問が生じる。

(1) 1985 年の IFA のセミナー

「当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者」に関して、1985 年の IFA のセミナーの報告者は、いくつかの事例を取り上げ詳細に分析している。その事例の中で、公益法人等が居住者に該当するかどうかの問題について触れている⁴³。そこで、公益法人等に関する 2 つの事例を紹介することとする。1 つ目の事例は、公益法人等が稼得した全ての所得について租税が免除されている場合であり、2 つ目は公益法人等が稼得した所得のうち一部分の所得について租税が免除されている場合である。結論から述べると、セミナーの報告者らは 2 つの事例のどちらの場合も、租税条約上の居住者に該当するだろうという意見で一致している。理由としては、大部分の国において、公益法人等は課税を受けるべき

⁴² 増井・前掲注 26・49 頁

⁴³ Arnoud Viersen, Status as a resident of a treaty country, *International Tax Problems of Charities and other Private Institutions with Similar Tax Treatment*, 39th IFA Congress, 65, 1985.

ものとしていったん認識した上で、一定の所得について租税を免除するという税制上の措置を与えているのであり、そもそも公益法人等が課税を受けるべきものでないのなら租税免除といった税制上の措置を適用する必要もないのであると述べている⁴⁴。一方で、セミナー報告者らは、公益法人等が課税を受けるべきものに該当しないと考えている国があることも認識している。このように、各国間で公益法人等に対する考え方が異なることにより、公益法人等が租税条約上の居住者に該当したりしなかったりすることは、適当でないことから、租税条約交渉の際に、居住者に該当するよう配慮すべきであるとしている⁴⁵。

(2)OECD モデルコメンタリー

2000年に追加されたOECDモデル租税条約のコメンタリーにおいて、免税団体は、一定の要件を充足した場合に租税が免除されるのであり、要件を充足しない場合には、課税されることから、大部分の国で居住者として取り扱うだろう（4条パラ8.5）とし、また、いくつかの国において、免税団体は、租税を免除されているから課税を受けるべきものと考えられておらず居住者に該当しないと。二国間条約交渉においてこの問題を取り上げることが自由である（4条パラ8.6）と解説している。

(3)US モデル租税条約

公益法人等が居住者に該当するか否かに関して、1996年に改定された合衆国モデル租税条約4条(b)(1)は、「一方の締約国の法令に基づいて組織され、専ら宗教、慈善、科学、教育、あるいは同様の公益目的のために当該一方の締約国において設立され、かつ、維持されているものは、当該一方の締約国の居住者として扱う。」として専ら公益目的事業を行うことを目的としている公益法人等が、居住者に該当することを明記した。4条に関する技術的解説書によると、全部かあるいは一部かに関わらず、特定の所得に対する租税免除がなかったならば、一方の締約国の法令もとで居住者として課税を受けるべきものとされる者に該当するという一般的に受け入れられた慣例を、明確にしたものであると述べられている。さらにこれは、合衆国の法令のもと原則として租税が免除される公益法人等であっても、非関連事業収益については、所得課税の対象となるという事実を反映させたものであるとも述べている。そして合衆国は1990年に改訂したスペインとの租税条約を除き、1996年以降に改訂したいくつかの租税条約において、公益法人等を居住者条項に明記するに至っている。（図表—④～⑥を参照）

⁴⁴ Id. at 66.

⁴⁵ Id. at 66.

〔図表一④〕 本条において明記されている租税条約

チェコ (1993)	第4条3(b)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育を目的として組織され運営されるという事実から全部若しくは部分的に租税を免除されているもの
フランス (1994)	第4条2(b)(ii)
	資産の使用が解散又は清算後においても非課税の根拠となる目的の達成のために使用することが制限されている非営利事業体で、全部若しくは部分的に租税を免除されているもの
スイス (1996)	第4条1(c)(ii)
	一方の締約国において宗教、慈善、教育、科学、文化あるいは他の公益目的のために設立され維持されている非営利事業体
ルクセンブルク (1996)	第4条1(e)(i)
	宗教、慈善、教育、科学、あるいは他の公益目的
アイルランド (1997)	第4条1(c)
	慈善あるいはその他の非課税組織で、資産の使用が解散又は清算後においても非課税の根拠となる目的の達成のために使用することが制限されているもの
南アフリカ (1997)	第4条1(a)(ii)(aa)
	専ら宗教、慈善、教育、科学、あるいは他の類似の目的
デンマーク (1999)	第4条1(b)(i)
	専ら宗教、慈善、教育、科学あるいは他の類似の目的
イギリス (2001)	第4条3(c)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育を目的として組織され運営されるという事実から全部若しくは部分的に租税を免除されているもの
バングラデシュ (2004)	第4条1(c)(i)
	専ら宗教、慈善、教育、科学あるいは他の類似の目的
ベルギー (2006)	第4条3(b)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育を目的として組織され運営されるという事実から全部若しくは部分的に租税を免除されているもの
ブルガリア (2007)	第4条2(b)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育を目的として組織され運営されるという事実から全部若しくは部分的に租税を免除されているもの

〔図表一⑤〕 議定書において明記されている租税条約

イタリア (1999)	第4条に関する議定書5(a)(i)
	専ら宗教、慈善、教育、科学あるいは他の類似の目的
スリランカ (2002)	第4条に関する議定書(c)(i)
	専ら宗教、慈善、教育、科学あるいは他の類似の目的
スウェーデン (2005)	第4条に関する議定書1(c)(i)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育の目的
フィンランド (2006)	第4条に関する議定書1(c)(i)
	専ら宗教、慈善、科学、芸術、文化あるいは教育の目的

〔図表一⑥〕 技術的解説書に明記されている租税条約

スペイン (1990)	公益法人等の稼得する所得が締約国において非課税であっても、本条約のもとにおいては非課税であるからといって居住者としての地位を否定されるものではないと考える
オーストリア (1996)	○本条は免税団体の取扱いについて明白でないが、一方の締約国の法令に基づいて設立されたそのような団体を居住者として扱うという理解をしている ○アメリカ及びオーストリアの交渉人は次の点に合意した ①一定の要件を満たせば、非課税所得については0円を納付した ②要件を満たさなければ、所得課税につき納税義務を負う ⇒居住地で非課税とされる免税団体については非課税であることをもって本条の居住者としての地位を否定されるとは考えない

(4)我が国での議論

公益法人等が居住者に該当するか否かについて我が国においても議論がある。我が国が締結している租税条約のうち、大部分の租税条約の居住者の定義は、「当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者」と定められている。渡辺教授は、課税を受けるべきものとされる者とは、その国の課税権に服すべき者というほどの意味であり、何らかの理由によりその国が法人に対して租税を免除していたとしても、そのことだけで条約の便益を享受できないのは問題があるとし、居住者に該当すると解されている⁴⁶。

また、旧日米租税条 3 条〔居住者〕は、日本国の法人は居住者に該当すると規定し、2 条〔一般的定義〕でその日本国の法人とは、日本国に本店又は主たる事務所を有する法人と規定されている。従って、公益法人等が日本国に本店又は主たる事務所を有する場合には、居住者に該当すると解されており⁴⁷、実務上も公益法人等を居住者として取扱っていたとされている⁴⁸。

なお、2004 年に改訂された日米租税条約 4 条 1 項(c)や 2006 年に改訂された日英租税条約 4 条 1 項(c)は、一方の締約国の法令に基づいて設立された団体で、専ら宗教・慈善等のために運営され、所得の一部又は全部が免税とされている公益法人等を居住者として取扱うことが明らかにされた。日米租税条約の解説書によると、居住者として取扱うのが国際的慣例であることから明記したと説明されており、我が国においては、法人税法別表第二に掲げられる公益法人等、人格のない社団等、公共法人が該当するとされている⁴⁹。

2.2. 特典制限条項における公益法人等

(1)合衆国の考え方

合衆国は租税条約を改訂する際、相手国に特典制限条項(以下、「LOB 条項」という)を盛り込むように要求している。当該 LOB 条項の目的は、条約便益は二国間租税条約の締約国の双方の居住者によって享受されることが予定されているから、第三国の居住者による租税条約上の便益の享受(以下、「treaty shopping」という)を防止する必要があるということである。このような treaty shopping を防止するための LOB 条項における公益法人等の位置づけが明らかにされてきている。

以前の LOB 条項では、公益法人等について規定されているものはなかったが、1989 年の米独租税条約や 1992 年の米蘭租税条約において公益法人等について規定されている。これらの租税条約は、居住地国で原則として租税を免除される非営利事業体で受益者・構成員・参加者の過半数(以下、「受益者等の条件」という。)が本条のもとで本条約の便益を享受する適格者である場合には、当該非営利事業体は適格な居住者であると規定している。このように本条では「公益法人等」とは必ずしも書かれているわけではないが、技術的解

⁴⁶ 渡辺・前掲注 17・94 頁

⁴⁷ 小松芳明『逐条研究日米租税条約〔第 3 版〕』税務経理協会(1997)35 頁

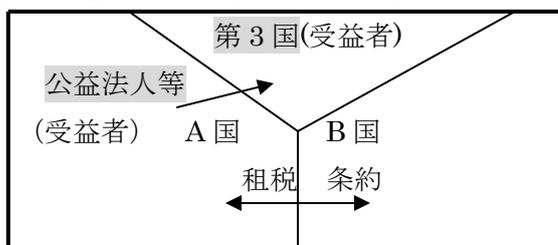
⁴⁸ 税理士法人トーマツ編『Q&A でわかる新日米租税条約の実務詳解』大蔵財務協会(2005)290 頁

⁴⁹ 浅川雅嗣『コンメンタール改訂日米租税条約』大蔵財務協会(2005)52 頁

説書の中において非営利事業体とは年金基金や私立財団又は同様の組織を含むとされていることから、公益法人等も非営利事業体の一部として明記されたと解されている⁵⁰。

しかしながら、当該 LOB 条項は国境を超えて活動している公益法人等に対して条約の適用可能性に関して問題があるとされている⁵¹。例えば、AB の二国間租税条約が締結されており、当該租税条約の LOB 条項には、公益法人等に対して受益者等の条件が課されていると想定する。A 国において設立された公益法人等は、国境を越えて活動していることから、A 国の受益者のみでなく、第三国にも受益者が存在していることになる(図表一⑦)。この場合において A 国の受益者と第三国の受益者を比較し、第三国の受益者が過半数であるときは、A 国で設立された公益法人等は、受益者等の条件を満たしていないことになる。従って、LOB 条項の下、適格居住者に該当しないことになり、租税条約上の便益を享受できないことになる。

〔図表一⑦〕 締約国以外の第三国に受益者がいる場合



国境を越えて活動する公益法人等に対して受益者等の条件が課される場合の問題について、1990年に改訂された合衆国とスペインとの租税条約の LOB 条項は、「セーフハーバー基準」を設け救済している。当該基準では①非営利性を備えていること②定まった目的(宗教・慈善・科学・文学・教育)のために設立され一方の締約国の法令のもとで租税を免除されていることを要件としている。つまり、当該基準において受益者等の条件は課されないこととなっている。受益者等の条件が課された場合には、適格居住者としての地位を否定されるかもしれない赤十字社のような国際的に活動している公益法人等を、受益者等の条件を課さないことで救済しているのである。

また、1996年に改訂された合衆国モデル租税条約では条約ポリシーが変更されており、いくつか修正されたアプローチを含んでいる。第一に4条〔居住者〕において公益法人等と年金基金とを明確に区分し、22条〔LOB〕において公益法人等であれば、受益者等の条件が課されず自動的に適格居住者に該当すると規定し、年金基金等についてのみ受益者等の条件を課すこととした。当該条項の該当部分を抜き出すと次の通りとなる。

⁵⁰ Ineke A. Koele, *International Taxation of Philanthropy*, IBFD, 25, 2007.

⁵¹ Id. at 25.

〔図表—⑧〕 受益者等の条件が課されない租税条約

	4条〔居住者〕	22条〔LOB〕
公益法人等	1(b)(i)	4条1(b)(i)に規定する者
年金基金	1(b)(ii)	4条1(b)(ii)に規定する組織で受益者等の50%超がいずれかの締約国の居住者である個人である場合に限る

合衆国が締結した租税条約のうち公益法人等について合衆国モデルと同様に受益者等の条件がない租税条約は次のようなものがある。オランダ(2004年改訂の議定書)・南アフリカ(1997)・イギリス(2001)・日本(2004)・バングラデシュ(2004)・ブルガリア(2007)。

しかしながら合衆国が締結した租税条約の中にも公益法人等に受益者等の条件が課されるものもある。

〔図表—⑨〕 受益者等の条件が課される租税条約

	4条〔居住者〕	22条〔LOB〕
公益法人等	1(c)(i)	4条(c)に規定する組織で受益者等の50%超がいずれかの締約国における居住者である個人である場合に限る
年金基金	1(c)(ii)	

公益法人等に対しても受益者等の条件がある租税条約は次のようなものがある。ドイツ(1989)・チェコ(1993)・フランス(1994)・スイス(1996)・ルクセンブルク(1996)・アイルランド(1997)・オーストリア(1996)・スウェーデン(1994)・フィンランド(1989)・リトアニア(1998)。

(2)OECD モデルコメンタリー

この点について、2005年に改訂されたOECDモデル租税条約コメンタリーは、慈善又はその他の非課税団体は適格居住者に該当するが、年金信託その他年金又はこれに類似する給付金を給付することだけを目的に設立された団体の場合には、当該年金の受益者・構成員又は参加者の50%超がいずれかの締約国の個人居住者である場合に限る(1条パラ20.2(d))とし、合衆国モデルと同様に公益法人等については、受益者等の条件は課さないこととしている。

(3)我が国が締結した租税条約

我が国が英国と2006年に署名した租税条約22条1項(d)⁵²及びオーストラリアと2008年に改訂した租税条約23条2項(f)⁵³においても公益法人等は、受益者等の条件なしにLOB条項のもとで適格居住者に該当すると明記された。

⁵² 「平成18年度版税制改正のすべて」大蔵財務協会(2006)517頁

⁵³ 財務省・前掲注33・551頁

これらの考察から公益法人等は、条約上の居住者に該当し、近年の租税条約の LOB 条項では、受益者等の条件を課されないで、源泉地国における課税の軽減や免税といった租税条約上の特典を享受することができることになっている。しかしながら、これらだけでは、源泉地国課税が免税となる所得を除き、相手国で源泉徴収税が課されたものにつき、我が国で調整できないという問題は解決されない。そこで、合衆国やいくつかの EU 諸国では、租税条約に公益法人等の源泉徴収税に関し、免税とするような特別の条項を設けて解決している。

2.3.源泉徴収税が免除される租税条約

(1)合衆国が締結した租税条約

合衆国は、これまでにカナダ・メキシコ・ドイツ・オランダと締結した租税条約に免税団体条項という特別の条項を設け、外国公益法人等の国内源泉所得について租税を免除するようにしている。たとえば、1989年に改訂された米独租税条約 27 条（免税団体条項）1 項の規定は、次のとおりである。

28 条の規定にもかかわらず、宗教、慈善、科学、教育又は公益を目的として運営されるドイツの法人又は団体は、次の場合にその範囲において、各種所得に関する合衆国により課される租税を免除されるものとする。

- (a)そのような法人又は団体は、ドイツにおいて租税を免除され、かつ
- (b)そのような法人又は団体が、合衆国において設立され、かつ一切の活動を合衆国内で行っていたとすれば、各種所得に関し合衆国において租税を免除されたであろうこと

そして、2 項においては、合衆国の公益法人等に関する同様の規定が置かれている。この規定に関し、28 条（LOB 条項）の技術的解説書では、宗教、慈善、科学、教育その他の公益を目的として運営される公益法人等については、28 条の規定にもかかわらず、27 条に規定された源泉非課税の適格性を有していることから、当該公益法人等の一切の受益者が第三国の居住者である場合にも、27 条のもとで源泉徴収されないことになると解説している。

このように合衆国は、カナダ・メキシコ・ドイツ・オランダと類似する特別の条項を設けているが、メキシコとの租税条約は、カナダ・ドイツ・オランダとの租税条約に比べて大きな効果が期待できるとされている⁵⁴。その理由は、対メキシコ租税条約 22 条〔免税団体〕に関する議定書 17 は、一方の締約国において租税が免除されている団体について、他方の締約国においても租税が免除されるべきことを保障しているからである。つまり、合衆国又はメキシコで設立された公益団体は自国のみならず、相手国の公益目的のためにも活動していると考えられているのである⁵⁵。一方、他の租税条約は一方の締約国の公益法人

⁵⁴ Eric J. Smith, The U.S.-Mexico Tax Treaty, *Florida Journal of International Law*, Vol.8, No.1, 126, 1993.

⁵⁵ Id. at 126.

等が、他方の締約国において租税を免除されるためには、当該他方の締約国の権限ある当局に租税を免除するための資格がある団体であることの手続きを取る必要がある。このように一定の手続きが必要なものの、合衆国が締結した租税条約は、一方の締約国に所在する公益法人等が、相手国から支払いを受ける所得について、源泉徴収されないことになる⁵⁶。なお、合衆国以外の租税条約についても、特定の所得に限定して、公益法人等に支払うものに源泉徴収しないと規定しているものもある。

(2)OECD モデルコメンタリー

2005年のOECDモデル租税条約10条〔配当〕・11条〔利子〕・13条〔譲渡収益〕に関するコメンタリーに投資の中立性から源泉地国課税を免除する趣旨が追加された。利子に関する該当部分は次の通りである。「多くの国の国内法令の下においては、年金基金その他類似の団体は、一般に、その投資所得に対する租税が免除されている。これらの団体による国内投資と国外投資について取り扱いの中立性を達成するために、利子を含め、このような他方の国の居住者である団体が稼得する所得については、源泉地国課税が免除されるべきことを二国間で規定している国もある。そのようなことを希望する国は、…二国間で合意することができる(10条パラ7.10)」と規定され、この理論的解釈は公益法人等に当てはめると解されると解される⁵⁷。当該コメンタリーに追加される以前にも租税条約によって公益法人等の利子等について源泉地国課税を免税とするものがある。

(3)その他の租税条約

エクアドル-ドイツ租税条約(1982)11条〔利子〕2項は、それぞれ相手国の公益法人等に支払われる利子について、源泉徴収税を課さないと規定している。フランス-メキシコ租税条約(1991)22条〔無差別〕5項b)は、一方の締約国において組織され、科学・芸術・文化・教育あるいは慈善のために活動している非営利事業体は、当該他方の締約国の法律に基づいて組織され、税制上の優遇措置を受けている団体に与えられる免除その他の税の便益を享受する権利があるとされている。アイルランド-イギリス租税条約(1976)14条〔譲渡収益〕Aは、公益法人等が居住地国の権限ある当局の証明を受ければ、当該他方の締約国に所在する不動産又はこれに関係する動産から生ずる譲渡所得については、租税を免除するとし、また、1998年議定書11条〔配当〕に当該一方の締約国の公益法人等が受け取る配当について権限ある当局の証明を受けたときは、当該他方の租税を免除すると追加された。北欧協定(1989)10条〔配当〕9項に当該一方の締約国に所在する慈善あるいは他の公益目的のために活動する団体が、当該他方の会社から受取る配当については、租税を免除するとされている。これらの租税条約において、その文言から公益法人等が該当することを明らかにしていることから、公益法人等がその条約上の便益を享受できるかどうかについて問題

⁵⁶ Joanna Wheeler, "The Tax Treatment of Charitable Organization", *European Taxation*, Vol.34, No.1, 16, 1994.

⁵⁷ Ineke A. Koele, *supra* note 50, at 32.

はない。

第3章 外国公益法人等に対する寄附金

我が国の税法上、外国公益法人等に対する寄附金については、優遇措置を与えていないことがわかった。一方、外国では、外国公益法人等への寄附金について優遇措置を認めている国もある。そのような国の国内法における取組みを考察する。また国内法においては、外国公益法人等への寄附金について優遇措置を認めていない国でも、租税条約によって認めている場合もある。従ってそのような国の議論を紹介する。

3.1.片務的対応

我が国とは異なり、オランダやカナダは一定の要件を満たす外国公益法人等への寄附金について、納税者に優遇措置を認めている。

オランダは、1952年の寄附金控除制度導入以来、外国公益法人等への寄附について控除を認めていなかった。しかしながら、1990年の税制改正により、外国公益法人等から申請があった場合において、①オランダに関連した活動を行うこと、②国際的に活動を行うこと、という2つの要件を満たすときは、寄附金控除の対象となると報告されている⁵⁸。そして、控除対象となる外国公益法人等は、活動報告書や年次報告書を提出する義務があるとされている⁵⁹。オランダは、寄附金控除の要件として、寄附金が国内のみで使用されることを要求していないが、1990年の税制改正以前は、外国公益法人等について、管理が困難であることを理由に控除対象団体から除外していたが、実際、国内公益法人等が受取った寄附を国外で使用することも認めていた。そこで、1990年の税制改正では、上記の報告書の提出を義務付けることにより、外国公益団体の管理が困難であるという問題に対処し、一定の外国公益法人等を控除対象に含めるに至った⁶⁰。

カナダは、原則として外国公益法人等への寄附金について税額控除を認めていないが、カナダ国外にある大学でカナダ人の学生が在籍している大学に対して寄附した場合には、カナダ国外の大学を登録公益団体として取扱い、カナダ納税者に税額控除を認めている。現在、税額控除の対象となる外国の大学は、500校ほどである。

3.2.合衆国における議論

(1)合衆国における慈善寄附金控除の意義

合衆国は、国内法において外国公益法人等への寄附金について優遇措置を認めていない。IRC § 170(c)に規定する慈善寄附金控除の対象となる法人等とは、専ら宗教・慈善等を目的

⁵⁸ Paul Bater, International Tax Issues Relating to Non-profit Organizations and Their Supporters, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol.53, No.10, 638, 1999.

⁵⁹ Ineke A. Koele, supra note 50, at 268-269.

⁶⁰ Ineke A. Koele, supra note 50, at 270.

とし、合衆国内に合衆国の法令に基づいて設立されているものと規定されている。そして要件を満たした公益法人等へ支出した個人については、法人等の種類に応じて 30%や 50%を限度として控除が認められ、法人については所得の 10%まで損金算入が認められている。従って、慈善寄附金控除の対象となる法人等に含まれるためには、合衆国内で設立する必要があり、外国公益法人等は含まれないことになる。このように合衆国外で設立された公益法人等に対して、慈善寄附金控除を認めない理由についてみていくこととする。

合衆国の慈善寄附金控除制度は、1917年の歳入法においてはじめて創設されたといわれている⁶¹。当時の慈善寄附金控除の要件の中に、合衆国内で設立されたものという地理的な制限はなかった⁶²。しかしながら、1935年には法人が支出する寄附金について、1938年には個人が支出する寄附金について、それぞれ寄附を受取る法人等が国内で設立されていることを要件に入れた⁶³。この点について委員会報告書は、「慈善あるいは他の公益目的に充てられる金銭又は財産に対して租税を免除することは、政府が公費からまかなわなければならないものを、財政負担を軽減することによって一般的な福利を促進することにより生ずる便益が収入の損失を補うという理論に基づく。合衆国は外国公益法人等への寄附からそのような便益を得ないので、提案された制限は上記の理念と一致する。寄附金というのは、政府の負担を取り除くことであり、外国公益法人等への寄附は、政府の負担を軽減しないので控除を認めない⁶⁴」と理由を述べている。

このように、合衆国納税者が、直接外国公益法人等へ支出した寄附金について、控除を認めていないが、国内公益法人等を通じて外国公益法人等へ支出した寄附金については、慈善寄附金控除を認めている。なお、このように国内公益法人等を通じて間接的に寄附したもののすべてに、控除が認められるわけではない。また個人であるか法人であるかによって、要件が異なっている。そこで、どのような場合に認められるかについては、以下で紹介する。

(2)国内公益法人等を通じて寄附する場合

①個人が支出する寄附金

個人が国内公益法人等を通じて寄附することについて、**Rev.Rul.63-252** では、①国内公益法人等への寄附が外国公益法人に用途が特定されていないこと、②単に外国公益法人等へ寄附金を送金するための法人等でないこと、という 2 つの要件を設けている。この要件を満たさない場合は、国内公益法人等は単なる名義人であって、実質的な受取人は外国公益法人等であることから、**§ 170(c)**に規定する国内公益法人等への寄附には該当しないことになり、控除は認められない。なお、**Rev. Rul.63-252** は、以下の 5 つの具体例を示し、上記の 2 つの要件を満たすかどうか判断している。

⁶¹ War Revenue Act of 1917, ch. 63, § 1201.(2), 40 Stat. 300, 330 (1917).

⁶² Joannie Chang, Jennifer I. Goldberg, Naomi J. Schrag, Cross-Border Charitable Giving, *University of San Francisco Law Review*, Vol. 31, No. 3, 568, 1996-1997.

⁶³ Ineke A. Koele, *supra* note 50, at 96.

⁶⁴ H.R. Rep. No. 75-1860, at 19 (1938).

要件を満たさないケースとして、(i)外国公益法人等が、合衆国納税者から資金を集めるためだけに合衆国内に新たに国内公益法人等を設立し、当該国内公益法人等が募金活動を実施して、集まった資金を外国公益団体に送金している場合、(ii)合衆国内に所在する個人で、外国公益法人等に寄附をしたいと考えているものが、合衆国内に公益法人等を設立し、当該国内公益法人等を通じて外国公益法人等に寄附金を送金している場合、(iii)外国公益法人等が、国内公益法人等と契約を締結し、当該国内公益法人等が外国公益法人等の代わりに、募金活動を行っている場合。なお、この国内公益法人等へ寄附する合衆国の寄附者には、あらかじめその集まった寄附金を外国公益法人等へ送金することを示して募金活動を行っているときの3つを例示している。このように、**Rev. Rul.63-252**では、形式的には国内公益法人等への寄附であっても、使途が特定されている場合や、国内公益法人等が単なる導管である場合は、実質的な受取人は外国公益法人等であると判断するべきであるとしている。

一方、要件を満たすケースとして、(i)ある公益目的を追求している国内公益法人等が、外国において、その目的となる活動を行いたいと考えた場合において、当該国内公益法人等が行う公益目的事業と類似する公益目的を追求している外国公益法人等に資金を提供することによって、その公益目的を達成できるときは、当該国内公益法人等が、外国公益法人等に提供した寄附金の使途等を調査していること、(ii)外国で公益目的事業を行おうとする国内公益法人等が、その公益目的事業を円滑に行うために、外国に子会社を設立し、国内で受取った寄附金を送金している場合で、当該子会社は管理上の便宜的な手段にすぎず、国内公益法人等が公益目的事業活動のすべてを管理していること、という2つを例示している。このように、最終的な寄附金の受取人が外国公益法人等であっても、国内公益法人等が、資金の使途を管理していれば、国内公益法人等を寄附金の実質的な受取人であると判断し、**§ 170(c)**の下で慈善寄附金控除が認められることになる。

②寄附者が法人の場合

1935年に専ら宗教・慈善等を目的として組織され運営されている国内法人・国内財団・国内基金等に寄附金を支出した場合には損金算入を認めると規定された。そして、寄附を受取るのが、国内財団や国内基金等の場合には、その寄附金が合衆国内で使用される場合に限るとされた⁶⁵。つまり、法人が国内公益法人へ寄附金を支出した場合には、その公益法人が寄附金を国外で使用したとしても、損金算入されるのに対して、法人が国内団体等へ寄附金を支出した場合には、その国内団体等が寄附金を国内で使用されなければ、損金算入されないことになる。当該制限について、1942年の上院議会および1948年の下院議会では、法形式の違いによって寄附金の使用場所の制限を課すことは適当でなく、削除するように提案されていた。しかしながら、上記議会において、法人と他の法形式を区別する

⁶⁵ Revenue Act of 1935 § 102(c), 49 Stat. at 1016.

規定を導入した経緯には触れておらず、また当該制限は、現行法上も残ることとなった⁶⁶。従って、国内財団・基金等は、寄附金控除の対象としての資格を失わないためには、国内で活動を行わなければならないことになり、税制が国境を越えて活動を行うことを妨げることになる⁶⁷。

(3) 免税団体条項

前述のように合衆国は、自国の納税者が外国公益法人等へ直接支出した寄附金について優遇措置を認めていない。しかしながら、隣国であるカナダやメキシコ、特別の関係にあるイスラエルとの租税条約において、免税団体条項を設けそれぞれ相手国の公益法人等へ支出した寄附金について優遇措置を認めている。租税条約は、相互主義に基づいていることから、主として合衆国納税者が、相手国の公益法人等へ寄附金を支出した場合の租税条約上の取扱いをみていくこととする。

① 対カナダ租税条約⁶⁸

1980年に署名され、1984年から施行されたアメリカーカナダ租税条約の21条5項は、もし合衆国において設立されていたならば、寄附金控除可能な寄附を受入れる資格を得たであろうカナダの公益法人等への合衆国の居住者による寄附は、当該居住者がカナダ源泉所得を有する場合に限り、そのカナダ源泉所得に対して控除可能であると規定している。このように、原則として合衆国の居住者が、カナダ源泉所得を有していなければ控除可能でない。例外として、合衆国の寄附者又は寄附者の家族が、カナダの大学に在籍している又は在籍していたならば、当該カナダ大学への寄附金は、カナダ源泉所得を有していなくても控除可能であると規定されている。カナダの公益法人等が、合衆国の公益法人等としての寄附金控除可能な寄附を受入れる資格を得ていたかどうかの判断は、合衆国の税務当局が判断するとされている。

② 対メキシコ租税条約⁶⁹

カナダとの租税条約に続き、メキシコとの租税条約においても寄附金控除を可能にする規定を含んでいる。条約改訂の際、メキシコの公益法人等の活動を寄附によって促進することは、合衆国の国益につながると認識していたようである⁷⁰。対メキシコ租税条約22条2項は、合衆国の居住者が、メキシコ源泉所得を有する場合において、当該所得から、メキシコの公益法人等へ支出した寄附金は、合衆国の課税上、慈善寄附金として取扱うとしている。そして、当該慈善寄附金として認められる限度額は、メキシコ源泉所得のうち、個人であれば30%あるいは50%まで、法人は10%までとなっている。

③ 対イスラエル租税条約⁷¹

⁶⁶ Joannie Chang, Jennifer I. Goldberg, Naomi J, *supra* note 62, at 584-585.

⁶⁷ Ineke A. Koele, *supra* note 50, at 106.

⁶⁸ Art. Article XXI (5) Canada-United States Income and Capital Tax Convention and Notes (1980).

⁶⁹ Art. 22(2) Mexico-United States Convention with respect to Taxes on Income And Capital (1992).

⁷⁰ Jane Peebles, "Basics of U.S. Income, Gift and Estate Tax Deductions for Grants for Use Abroad," *International Symposium on Cross-Border Charitable Giving* (New York:2005), at 45.

⁷¹ Art. 15-A Israel-United States Protocol to the 1975 Convention (1980).

カナダやメキシコとの租税条約締結の際、国境を越える寄附金について控除を認める根拠として、合衆国とカナダやメキシコが国境を接しており、それぞれの国の公益法人等の活動を促進することは、自国にも便益が及ぶというものであった。しかしながら、このような地理的な根拠が使えないイスラエルとの租税条約においても、国境を越える寄附金について免税団体条項を設けている。

ニューヨークに所在する **United Jewish Appeal**(以下、「UJA」という。)は、全米的な資金調達機関である。UJA は、合衆国において慈善寄附金控除の対象となる公益団体であり、この UJA を通じて在米ユダヤ人が、イスラエルの公益法人等へ支出した寄附金は、1993年の一年間で5800万ドルであった⁷²。このように、合衆国のユダヤ人社会による寄附がなかったら、イスラエルの公益法人等による市民社会の発展はないことから、合衆国の居住者が、イスラエルの公益法人等へ直接支出した寄附金についても、控除を認めるべき理由があった⁷³。対イスラエル租税条約の15-Aは、合衆国の居住者は、イスラエル源泉所得を有する場合において、当該所得からイスラエルの公益法人等へ支出した寄附金は、合衆国の課税上、当該所得の25%を限度として慈善寄附金控除を認めることとした。

④免税団体条項の利点

合衆国が締結した租税条約の効果としては、一方の締約国の公益法人等が、他方の締約国において新たに公益法人等を設立する必要がなく、当該他方の締約国の寄附金控除の対象となる。従って、新たに公益法人等を設立するための費用負担も取り除くことができ、また他方の締約国の居住者からの寄附も受け入れやすくなったため、今後、二国間での国境を越えた寄附を促進できるようになると期待されている⁷⁴。

(4)新しい提案

これまでみてきた通り、租税条約を除き、合衆国が外国公益法人等への寄附について控除を認めない理由は、外国公益法人等への寄附は政府の負担を軽減しないということである。しかしながら、この理由を根拠として、外国公益法人等へ直接支出した寄附金に控除を認めないことは、国境を越える寄附金について、矛盾した課税取扱いが生じるといわれている⁷⁵。

例えば、図表一⑩のように、合衆国の個人が、国内で設立され、ホームレスに住宅を提供することを目的とする公益法人等へ寄附金を支出した場合を想定する。この場合、国内公益法人等への寄附は、住宅の提供をしなければならぬ政府の負担を軽減することから慈善寄附金控除が可能である。

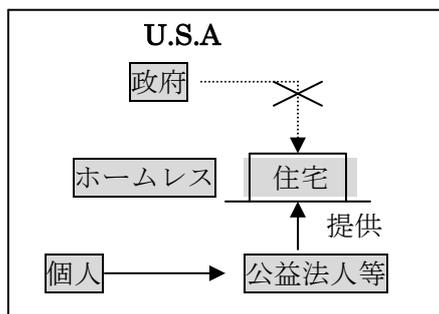
⁷² Krieger, Samuel M, Health Care Tax Developments: The Recognition of Charitable Deductions under The Proposed Israel-US Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vo.8, 1007, 1993.

⁷³ Cerny, Milton, U.S.-Israel Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vo.10, 1156, 1994.

⁷⁴ Id. at 875.

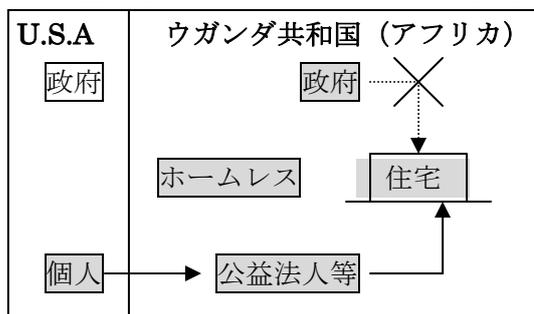
⁷⁵ これらの具体例は、Robert Paine, The Tax Treatment of International Philanthropy and Public Policy, *Akron Tax Journal*, Vol.19, No.1, 20-21, 2004.を参考にした。

〔図表一⑩〕 合衆国の個人が国内の公益法人等に寄附する場合



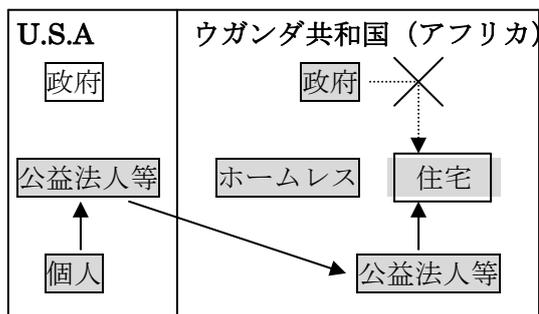
一方、図表一⑩のように、合衆国の個人が、ウガンダ共和国で設立され、ウガンダ国内のホームレスに住宅を提供することを目的とする公益法人等へ寄附金を支出した場合を想定する。この場合、合衆国政府は、ウガンダ共和国のホームレスへ住宅を提供しなければならないという負担がないことから、当該寄附金は、合衆国政府の負担を軽減しないので、慈善寄附金控除可能ではない。この 2 つの事例の場合には、寄附金控除に対する考え方は矛盾していない。

〔図表一⑪〕 合衆国の個人が外国公益法人等に直接寄附する場合



しかしながら、前述の通り、一定の要件を満たせば、国内公益法人等を通じて外国公益法人等へ支出した寄附金について慈善寄附金控除が認められている。例えば、図表一⑫のように合衆国の個人が、国内で設立され、ホームレスに住宅を提供することを目的とする公益法人等へ寄附を行い、その後、国内公益法人等は、ウガンダで設立された公益法人等へ資金を提供した場合、合衆国政府の負担を軽減していないにもかかわらず、慈善寄附金控除が認められることになる。

〔図表一⑫〕 国内の公益法人等に支出した寄附が国外で使用される場合



以上のことから、合衆国では、外国で合衆国の寄附が使用され、合衆国政府の負担を軽減しない場合にも慈善寄附金控除を認めていることから、地理的な制限を排除し、外国公益法人等へ直接支出した寄附金についても控除を認めていいのではないかという意見がある⁷⁶。ある論者は、外国公益法人等のうち合衆国が § 501(c)(3)に掲げる公益目的を追求しているものを、控除対象に含めるとい課税立法が考えられるとし、同時に合衆国の掲げる公益目的に該当しないような活動を行っている外国公益法人等への寄附について、慈善寄附金控除を認めないよう規定すればいいのではないかと述べている⁷⁷。

第4章 EUにおける最近の動向

4.1. Walter Stauffer 事件⁷⁸

ドイツの税法は、法人又は財団等のうち租税基本法 52 条から 68 条に定められた活動を目的として行っているものについて、法人税を免除すると規定している⁷⁹。しかしながら、当該規定は制限納税義務者には適用しないとしていた⁸⁰。Walter Stauffer 事件は、ドイツの国内法が国内公益法人等と外国公益法人等を、差別的に取扱うことについて、EC 条約に違反するかどうか争われた⁸¹。

(1) 事実の概要

事実の概要は次の通りである。イタリアの公益法人等である Walter Stauffer 財団は、ドイツのミュンヘンに不動産（建物）を所有しており、不動産はドイツ人の財産管理代理人によって賃貸されていた。当該財団は、弦楽器の古典的な生産方法を指導したり、音楽の歴史を教えたりするなどして、専ら文化的な活動を行っていた。税務署は、1997 年の事業年度において、不動産から生じた賃貸料収入に対して課税した。当該財団は、不動産を運

⁷⁶ Joannie Chang, Jennifer I. Goldberg, Naomi J, supra note 62, at 614.

⁷⁷ Robert Paine, supra note 75, at 22-23.

⁷⁸ EC Court of Justice, 14 September 2006, C-386/04.

⁷⁹ Art. 5(1)(9) KStG.

⁸⁰ Art. 5 (2)(3) KStG.

⁸¹ EC Court of Justice, 14 September 2006, C-386/04, at Para.3-5.

営するための施設や子会社をドイツに有しておらず、不動産の賃貸やその他の付随的なサービスは、ドイツ人の財産管理代理人が提供していた。ドイツの裁判所からの情報によると、当該財団は問題となった事業年度においても非営利性を有していたことは明らかであり、ドイツ国内において行われた活動も、租税基本法 52 条に規定する公益目的の範囲内であった。租税基本法 52 条に規定する公益目的は、ドイツあるいはドイツ国民の利益の促進を要求していないことから当該財団は、原則として租税が免除される。しかしながら、当該財団の拠点は、イタリアにあることから、ドイツにおいて制限納税義務者となり、法人税法 5 条 2 項 3 号が適用され、賃貸料収入に課税されることとなった⁸²。

そこで、ドイツの連邦裁判所は、類似する所得について、無制限納税義務者であるドイツで設立された公益財団に対して与えられる租税免除の資格を、ドイツ源泉所得の賃貸料収入に対して、制限納税義務者である他の加盟国の私法に基づいて設立された公益財団に与えないことは、EC 条約の開業の自由や資本の移動の自由に違反するかどうか、欧州司法裁判所に質問書を提出した⁸³。

(2) どちらの自由の原則が適用されるのか

欧州司法裁判所は、EC 条約の開業の自由には、違反しないと判断した。理由は、イタリアの公益法人等は、ドイツに恒常的な施設を設けておらず、当該財団が有していた不動産も積極的に管理せず、活動に充当していないからであると述べた。一方、賃貸料収入に関して、ドイツ国内公益法人等のみ租税を免除することは、他の加盟国で設立された公益法人等を不利に取扱うこととなり、資本移動の自由を制限するものであるとした⁸⁴。

① 国内公益法人等と外国公益法人等の比較可能性

ドイツとイギリスの政府は、国内公益法人等と外国公益法人等は、EC 条約 58 条 1 項に規定する同じ状況にないことから、国内公益法人等と外国公益法人等を区別して優遇措置を与えても EC 条約には、違反しないと主張した。同じ状況にないとする理由について、3 つ挙げている。1 つめは、ドイツ国内公益団体は、ドイツ社会において積極的な役割を演じており、当該団体の活動は、政府が引き受けなければならないような責務を代わりに果たしている。2 つめは、外国公益団体の活動は、当該団体が設立された他の加盟国の利益のみ関与しており、自国にはその利益が及ばない。3 つめは、公益団体に対する租税優遇措置等は、それぞれの加盟国が、自国の「公益目的」の概念に照らして与えるものである。よって、イタリアが掲げる公益目的を満たしていたとしても、ドイツの公益目的を満たしているとはいえないと述べた⁸⁵。

これに対して、欧州司法裁判所は、いずれの主張も支持することができないとした。欧州司法裁判所は、加盟国が、それぞれの国の公益目的の概念に基づいて、優遇措置を与えることについては認めたが、イタリアの財団がドイツの租税基本法 52 条に規定する公益目

⁸² EC Court of Justice, 14 September 2006, C-386/04, at Para.7-11.

⁸³ Id. at Para.13.

⁸⁴ Id. at Para.18-29.

⁸⁵ Id. at Para.33-35.

的を追求していたことは明らかであり、当該財団に、優遇措置を適用しなかったのは、客観的に比較可能な財団に対して、居住地国が異なるという理由で異なる取扱いをしていると述べた。また、ドイツ国内公益団体が、公益活動を国外で行ったとしても、ドイツで公益団体としての地位から排除されることはないことから、ドイツ政府あるいはドイツ国民が、公益団体の活動から便益を享受できるかどうかは、公益団体としての資格を得るための条件ではないとした⁸⁶。

②外国公益団体の管理の困難性

ドイツ・アイルランド・イギリスの政府は、①外国で設立された公益団体が、国内法に規定する公益目的を果たしているかどうか、判断することは困難であり、②外国公益団体が、効率的な運営を行っているかどうか監視する必要もあることから、差別的に取扱うことは、正当化されるとした⁸⁷。

しかしながら、欧州司法裁判所は、管理の困難性は、差別的に課税する正当化の理由にならないと判断した。外国公益団体に対しては、年次報告書や活動報告者の提出を義務付けることにより、対処できることを指摘した⁸⁸。

③犯罪防止の観点

最後に、ドイツ政府は、テロリストが、マネーロンダリングを目的として公益団体としての法的地位を装い、一方の加盟国から他方の加盟国へ違法な資金を送金する可能性があることから、差別的に取扱っても違反しないと主張した⁸⁹。

しかしながら、欧州司法裁判所は、前述のように、報告書類等の提出を義務付けることにより、公益団体の活動を監視することが可能であることから、はじめから外国公益団体を租税免除の資格から除外するという方法は、犯罪防止の必要性を超えたものであると考えられるとした⁹⁰。

(3)判決

結論として、欧州司法裁判所は、国内公益団体のみ優遇措置を与えるというドイツの制限は、EC 条約 56 条に規定する資本移動の自由の原則に違反すると判断した⁹¹。

4.2. 寄附金控除制度の改正

欧州司法裁判所は、公益団体に対する課税について、国内公益団体と国外公益団体を差別的に取扱うことは、資本移動の自由に違反すると判断した。同様に、欧州委員会も、EU 加盟国の寄附金税制について、国内公益団体と国外公益団体を差別的に取扱うことは、EC 条約 56 条に抵触する可能性があることを示唆している。

⁸⁶ EC Court of Justice, 14 September 2006, C-386/04, Para.36-42.

⁸⁷ Id. at Para.46.

⁸⁸ Id. at Para.48-49.

⁸⁹ Id. at Para.51.

⁹⁰ Id. at Para.52-57.

⁹¹ Id. at Para.62.

例えば、イギリスは、イギリス国内で設立された公益団体に対して支出した寄附金についてのみ、控除を認めており、外国公益団体への支出した寄附金は、控除できないと規定している。これに対して、欧州委員会のコミッショナーである László Kovács は、EU 域内において他の加盟国の公益団体を差別的に取扱うことは、資本移動の自由の原則に違反することから、他の加盟国の公益団体への寄附についても、国内公益団体に対する寄附と同様に、控除を認めるべきであるとしている⁹²。また、イギリスに移住した労働者や自営業者が、出身国において設立された公益団体に寄附をしたいと考えた場合に、外国公益団体への寄附金について控除を認めないことは、人の移動の自由の原則にも違反するとした。最後に、イギリスにおいて設立された公益団体のみを控除対象とすることは、外国公益団体に対して、イギリスに新しく公益団体を設立することを強制することにもなり、開業の自由の原則にも違反すると述べ、国内法を改正するように要求した⁹³。その後、アイルランド・ポーランド・ベルギーにも、同様の趣旨を述べ、国内法の改正を要求している。

このように、最近の EU は、加盟国が公益団体に対して優遇措置を認める条件から、地理的な制限を排除するような方向で進んでおり、このことは、国際的に活躍する公益団体は、自国のみならず国外においても効率的な活動が行えるようになり、寄附する側にとっても国内公益団体に限らず、選択肢が広がり幅広い支援が行えるようになると、注目されている⁹⁴。

4.3. EC 条約 56 条の射程範囲

EC 条約 56 条に規定する資本の移動の自由の原則は、加盟国と第三国との間の資本移動についても適用されることから、様々な効果が期待できるとされている。まず、公益法人等に対する非課税措置について、EU 域内か、あるいは域外において設立されたかに関係なく、外国公益団体が EU 源泉所得を有している場合には、その所得に関して、国内公益法人等に適用される租税免除は、外国公益法人等にも適用されることになる。例えば、イタリア及び我が国の公益法人等がドイツ源泉所得を有している場合には、ドイツ国内公益団体が、類似する所得に関して租税を免除されていたならば、イタリア及び我が国の公益法人も、類似する所得に関して租税が免除されることとなる。

次に寄附金税制について、EU 域内の居住者が、域内か域外かの公益法人等に支出した寄附金は、国内公益法人等へ支出した寄附金と同様に控除が受けられることとなる。例えば、イギリスの居住者が、ドイツ及び我が国の公益法人等へ支出した寄附金は、イギリス国内公益法人等へ支出した寄附金と同様に控除が認められることとなる。

このように、EU 域内の所得源泉を有している公益法人等あるいは、EU 域内の居住者が、その国で税制上の措置の適用を受けようとする場合、外国公益公益法人等に対する税制

⁹² European Commission Press Release IP/06/964, 10 July 2006.

⁹³ Id.

⁹⁴ Sigrid J. Hemels, The Implications of the Walter Stauffer Case for Charities, Donors and Governments, *European Taxation*, Vol.47, No.1, 24, 2007.

上の措置を認めないとする国内法を改正していなくても、Walter Stauffer 判決を根拠にして税制上の措置を認めてもらうことができるといわれている⁹⁵。

第5章 外国公益法人等の位置づけ

3章及び4章において、いくつかの国の外国公益法人等に対する考え方を確認した。また、それらの考え方に対する反論もみてきた。そこで、従来の外国公益法人等に対する考え方を整理すると以下のとおりとなる。

(1)公益目的の概念の相違

外国公益法人等に対して、自国の租税優遇措置を認めないとする1つめの理由としては、各国の公益目的の概念が異なるということである。つまり、一方の国の法令に掲げる公益目的と、他方の国の法令に掲げられる公益目的は、比較可能ではなく、一方の国の公益目的を達成していたとしても、他方の国の公益目的を達成しているとは限らないということである。この点について、欧州裁判所は、一方の加盟国において非課税措置が適用されている公益団体が、他方の加盟国においても自動的にその非課税措置が適用されることは、要求していない。しかしながら、他方の加盟国は、自国の公益目的を達成しているかどうかは判断する必要があり、はじめから外国公益法人等であるということを根拠に、国内公益法人等に認めている非課税措置を適用しないと規定することは支持されないとした⁹⁶。

(2) 税収減に見合う便益がないこと

外国公益法人等に対して、自国の租税優遇措置を認めないとする2つめの理由としては、外国公益法人等に対して租税優遇措置を適用しても、自国にはその便益が及ばないということである。OECDモデル租税条約24条〔無差別条項〕1項では、一方の締約国の国民が他方の締約国において同様の状況にある当該他方の締約国の国民よりも不利に取り扱われてはならないことを規定している。当該規定は、一見したところ一方の締約国が、自国の公益法人等に対して適用している租税優遇措置を、外国公益法人等に対しても認めることを要求しているようにもみえる。

しかしながら、OECDモデル租税条約24条に関するコメントリーにおいて、当該規定は、一方の締約国が、その国に固有の公益目的のために活動する非営利の公益団体に対し、特別な租税上の特権を与えている場合においても、当該特権をその国の利益のために活動していない他方の締約国の公益団体に対し適用することを義務付けるものではないとされている(パラ6)。その理由は、一方の国が特定の非営利の公益団体に租税上の特権を与えることは、その公益団体の活動の性質やその国及びその国の国民がその活動から得る便益によって正当化されるからであるとされている(パラ8)。そして大部分の国も、公益団体は無

⁹⁵ Sigrid J. Hemels, *supra* note 94, at 24.

⁹⁶ 本稿の4.1.を参照。

差別条項の当該規定の対象外であると考えられている⁹⁷。

しかしながら、この考え方は、今日のグローバル化する公益団体の活動を十分に認識していないとの批判がある⁹⁸。たとえば、国内公益法人等が国境を越えて活動する場合、その国やその国の国民は、その活動から生じる便益を一切享受できないことになる。にもかかわらず、国境を越えて活動する国内公益法人等は、設立国において公益法人等としての地位を失うことはない。つまり、公益法人等の活動のグローバル化を考慮すれば、自国に便益が及ぶかどうかを基準にして租税上の特権を適用するといった OECD モデル租税条約のコメントリーの考え方は、時代に合っていないといえる⁹⁹。

自国に便益があるかないかで租税優遇措置を認めることに関して、合衆国は、慈善寄附金控除とは、政府の負担を軽減すると考えており、外国公益団体への寄附は、政府の負担を軽減しないことから、控除を認めないと考えていた。これに対して合衆国の論者は、国内公益法人等を通じて外国公益法人等へ寄附を行った場合には控除を認めていることから、税制が首尾一貫しておらず、政府の負担の軽減を根拠にする考え方は、時代に合っていないと反論された¹⁰⁰。

(3)管理の困難性

3 つめに外国公益法人等の管理の困難性がある。ドイツでは、外国公益法人等が、ドイツの個人あるいは法人から受け取った寄附金を、公益目的に使用しているかどうか監視することが困難であるとしていた。また、オランダは、合衆国とは異なり、自国に便益があるかどうかを要求していないことから、国内公益法人等が国外で活動することは、認めていたが、外国公益法人等は、管理が困難であることから従来税制上の措置を適用していなかったと報告されている。そこで、1990 年の税制改正では、年次報告書や活動報告書の提出を義務付けることによりこの問題に対処し、外国公益団体に対しても税制上の措置を適用している¹⁰¹。

おわりに

近年の公益法人等は、国境を越えて様々な国へ投資したり、公益目的事業を行ったりしている。また、寄附者についても、自国の公益法人等のみならず、外国で消費される事を目的とした寄附金も増加している。しかしながら、我が国の課税取り扱いについて、このような公益法人等の国際化に対する税制上の優遇措置が必ずしも認められるわけではない。

そこで、以上の考察から、我が国においても、公益法人等のグローバル化を念頭に置いた課税のあり方を整備していくことが必要であろう。

⁹⁷ Ineke A. Koele, supra note 50, at 6.

⁹⁸ Ineke A. Koele, supra note 50, at 8.

⁹⁹ Ineke A. Koele, supra note 50, at 8.

¹⁰⁰ 本稿の 3.2.を参照。

¹⁰¹ 本稿の 3.1.を参照。

(1)国内投資と国外投資の中立性について

国内公益法人等が国外へ投資した場合、国外で源泉徴収された税額を我が国で調整できないという問題については、日米租税条約において明らかにされたように、公益法人等を居住者として明記する必要がある。また、日米・日英租税条約のLOB条項において、公益法人等に受益者等の条件を課されずに適格居住者であると規定したことは、国際的な活動を行う公益法人等を救済することができる。しかしながら、これらだけでは、必ずしも十分でない場合もある。

そこで国内投資と国外投資の中立性を維持するためには、合衆国がいくつかの国との租税条約に設けた免税団体条項を設けることも必要であろう。免税団体条項を設けようと考えた際、二国間の租税条約では、公益法人等の範囲が問題となる。この範囲の問題については、二国間で共通の公益目的事業を行う公益法人等のみを範囲に含めれば、比較的合意を得やすいのではないだろうか。

(2)国境を越えて活動する我が国の公益法人等

我が国の公益法人等が、外国で活動する場合に相手国で非課税措置が認められず、課税された税額が我が国で調整できないという問題について、EU加盟国は、欧州裁判所の判決により、国内法を改正する必要がある。このことは、我が国の現行制度にとっても望ましいだろう。現行制度は、相互免除を要件としていることから、相手国が外国公益法人等に対して非課税措置を認めるように国内法を改正した場合、その相手国の公益法人等が我が国で活動する場合、審査した上で非課税措置を適用できるようになり、我が国の現行制度の有効的な活用が期待される。

(3)外国公益法人等への寄附金について

国際社会の発展を前提とすれば、我が国の個人や法人が支出した国境を越える寄附金に関しても、国内法の改正が必要であろう。平成20年度税制改正からは、国内公益社団・財団法人について、公益認定等委員会がその公益性を認定することになった。そして公益性が高いと認定を受けた公益社団・財団は、特定公益増進法人として寄附金控除の対象となる。この考え方に準じて、公益認定等委員会が公益性を認めた外国公益法人等を寄附金控除の対象に含めてはどうだろうか。さらに、外国公益法人等が、その寄附金を公益目的事業に支出しているかどうかに関しては、各報告書の提出により確認することができることとなる。

今後、さらに公益法人等の国際社会における役割は、不可欠なものとなるだろう。そしてその公益法人等の役割を税制面から支援することが望ましいと考えるならば、今後の我が国の税制改正の際、公益法人等のグローバル化に対する課税について議論する必要もあるだろう。

<邦文参考文献>

- 浅川雅嗣『コンメンタール改訂日米租税条約』大蔵財務協会(2005)
- 阿部雪子「公益法人と寄附金税制」税研 24 卷 2 号(2008)
- 石村耕治「国際 NGO 支援税制の日米比較」白鷗法学 13 卷 1 号(2006)
- 植松守雄『〔四訂版〕注解所得税法』大蔵財務協会(2005)
- 太田達男「公益法人制度改革の概要と今後の課題」税研 24 卷 2 号(2008)
- 小沢進「わが国で事業を営む外国の公益法人に対する課税」税務事例(1995)
- 金子宏『租税法〔第 13 版〕』弘文堂(2008)
- 小松芳明『逐条研究日米租税条約〔第 3 版〕』税務経理協会(1997)
- 品川芳宣「公益法人等に対する課税の現状と課題」税経通信 51 卷 3 号(1996)
- 志場喜徳郎「日米租税条約について」税経通信 9 卷 7 号(1954)
- 鈴木保雄他『臨時租税措置法解説』文精社(1943)
- 税理士法人トーマツ編『Q&A でわかる新日米租税条約の実務詳解』大蔵財務協会(2005)
- 高山政信「外国公益法人の課税関係」税務事例 40 卷 11 号(2008)
- 武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法 § 36-127』第一法規出版(1983)4782 頁
- 武田昌輔「公益法人課税とその課題—特に中期答申について—」税経通信 39 卷 2 号(1984)
- 武田昌輔『〔新訂版〕詳解公益法人』全国公益法人協会(2002)
- 玉木林太郎「非課税外国法人制度の運用について—外国公益法人の指定方針を決める—」国際税務 1 卷 3 号(1981)
- 日本公認会計士協会「非営利法人と寄附税制について—現行寄附税制と今後の動向—」租税調査会研究報告第 14 号(2005)
- 牧野好孝「海外の非課税法人に支払う国内源泉所得と源泉徴収」国際税務 23 卷 5 号(2003)
- 増井良啓「外国 NPO への寄付と寄付金控除」税務事例研究 72 号(2003)
- 増井良啓「所得税法から見た日本の官と民・寄付金控除を素材として」江頭憲治郎編『市場と組織(融ける境超える法 3)』東京大学出版会(2005)
- 水野忠恒「新たな非営利法人税制の構築」非営利法人 42 卷 2 号(2006)
- 水野忠恒「公益法人制度改革と税制改正」税研 24 卷 2 号(2008)
- 八ッ尾順一、梶井康弘『〔平成 20 年度〕実務家のための税制改正 Q&A』清文社(2008)
- 吉田二郎総監修『創立 50 周年記念 戦後法人税制史』税務研究会(1996)
- 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信 48 卷 2 号(1993)
- 吉牟田勲「創立 50 周年記念の博物館又は育英基金の設置の法人税務—公益法人と公益信託の選択を含めて—」税務事例研究 43 卷(1998)
- 渡辺淑夫「日本企業が外国公益団体に献金をする場合の課税関係」国際税務 17 卷 10 号(1997)
- 渡辺淑夫「外国の非営利団体に支払う使用料の源泉徴収」国際税務 24 卷 1 号(2004)94 頁『シャープ使節団日本税制報告書』日本税理士連合会出版局(1979)

『平成 18 年度版税制改正のすべて』大蔵財務協会(2006)

< 欧文参考文献 >

Arnoud Viersen, Status as a resident of a treaty country, *International Tax Problems of Charities and other Private Institutions with Similar Tax Treatment, 39th IFA Congress*, 1987.

Cerny, Milton, U.S.-Israel Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vol.10, 1994.

Cerny, Milton, Cross-Border Grant Making and The U.S.-Mexico Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vol.10, 1994.

Eric J. Smith, The U.S.-Mexico Tax Treaty, *Florida Journal of International Law*, Vol.8, No.1, 1993.

H.R.Rep.No.75-1860, (1938).

Ineke A. Koele, *International Taxation of Philanthropy*, IBFD, 2007.

Jane Peebles, Basics of U.S. Income, Gift and Estate Tax Deductions for Grants for Use Abroad, *International Symposium on Cross-Border Charitable Giving* (New York: 2005).

Joanna Wheeler, The Tax Treatment of Charitable Organization, *European Taxation*, Vol.34, No.1, 1994.

Joannie Chang, Jennifer I. Goldberg, Naomi J. Schrag, Cross-Border Charitable Giving, *University of San Francisco Law Review*, Vol.31, No.3, 1996-1997.

Krieger, Samuel M, Health Care Tax Developments: The Recognition of Charitable Deductions under The Proposed Israel-US Tax Treaty, *The Exempt Organization Tax Review*, Vol.8, 1993.

Paul Bater, International Tax Issues Relating to Non-profit Organizations and Their Supporters, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol.53, No.10, 1999.

Robert Paine, The Tax Treatment of International Philanthropy and Public Policy, *Akron Tax Journal*, Vol.19, No.1, 2004.

Sigrid J. Hemels, The Implications of the Walter Stauffer Case for Charities, Donors and Governments, *European Taxation*, Vol.47, No.1, 2007.

< 参考ウェブサイト >

財務省「平成 20 年度税制改正の解説」

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kaisetsu20/index.html>

国税庁「国等に対する寄附金又は災害義援金等に関する確認事務について（実務運営指針）」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/020225/01.htm>

役員が横領行為により得た利得の税務
上の取扱いに関する一考察
～損害賠償請求権か認定給与かの判定について～

伊藤 賢博

<要旨本文>

法人が会社経理上、役員に対する賞与として認識していない場合に、課税当局がその支出を実質的に役員に対する賞与と認定して課税処分する実務（以下「認定給与」と呼ぶ。）が行われることがある。特に、最近の問題として、役員の横領行為による金員の領得を賞与と認定した判決がいくつか出されている。

大阪高裁平成15年8月27日判決は、先の民事訴訟で横領行為を行った理事長に対する損害賠償請求権が確定しているにもかかわらず、続く租税訴訟では、税法上損害賠償請求権を否定し、賞与に該当するという旨の判断がなされており、同一の事実について、私法上の判断と税法上の判断との間に齟齬を来しているものである。

この問題が生じている理由として、現行の課税実務は、法人が与えた経済的利益がたまたま役員等に対するものであった場合に認定給与としており、認定給与の理論的な側面からの検討がなされていないことや、役員の横領行為があった場合の課税関係についても、十分に理論的な判断基準が明らかにされておらず、従前の裁判例においても必ずしも整合性のある取扱いがなされているとはいえないことにある。

したがって、本論文では、納税者の予測可能性の観点から役員の横領行為があった場合の認定給与のあり方について検討を行う。

第1章では、問題意識を論じた上で、役員の横領行為が生じた場合の取扱いについて刑法及び民法上の取扱いを説明した。加えて、それらに対する税務上の基本的な取扱いの説明を行い、私法上と税務上との間に齟齬が生ずる場面を具体的に論じ、課税上の問題点について述べた。

第2章では、大阪高裁判決の賞与認定の論拠について検証を行った。その結果、大阪高裁判決は、理事長が法人を実質的に支配していることをもって、理事長の行為を法人の行為と認定し、賞与と認定しているものであった。しかし、実質的な支配権のみを理由に賞与と認定することについては、民事訴訟により確定した損害賠償請求権を否定する具体的な根拠とはいえず、認定給与の論理として不十分なものであったといえる。

第3章では、横領行為を含む認定給与の課税理論や学説等の整理した上で、学説上の認定給与となる場面の類型を大阪高裁判決に当てはめ、学説上で指摘する認定給与の一類型に該当するか否かを検証を行った。

学説上の認定給与となる場面の学説を概観すると、基本的には、「法人が役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な意思を有していること」を前提としているものと思われ、大阪高裁判決を学説上の認定給与となる場面の類型に当てはめて検証を行った結果、いずれも大阪高裁判決には該当しないものであったといえる。

第4章では、横領行為を含む認定給与の可否について争われた裁判例を考察し、実務的な側面からの検討を行った。その結果、役員の横領行為の場合に、認定給与となるべき裁判例とは、法人から役員に金員等が移転していることや、役員が法人を実質的に支配して

いることだけではならず、法人が役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な意思を有していることを認定したときに、認定給与課税が行われることが可能であるという結論に至った。

ただし、法人の明示又は黙示的な意思とは、客観的な立場から法人の明示又は黙示的な意思を有しているか否かを判定すべきである。具体的には、①横領発生時における役員の横領行為について、他の役員（株主）が黙認している状況にあるか、②黙認していないとすれば、横領発覚後に法人が横領行為を行った役員に対して横領金員を支払うことについて追認を行っているか否か、以上の観点から検討を行うべきである。

また、本論文の検討の結果、大阪高裁判決は、理事長の横領行為の手法が法人の秘密裏で行われていると推認できること、理事長に対する損害賠償請求権を取得していることから鑑みて、法人の明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと認められることから、大阪高裁判決の認定給与とした判断は妥当でないものとする。

—目次—

序章	1
第1章 問題の所在及び役員の横領行為に対する法的取扱いと課税上の問題点.....	3
第1節 問題の所在～役員の横領行為に係る最近の判決状況等から生じた問題点～	3
第2節 役員の横領行為に係る民法上の取扱い及び刑法上の取扱い	5
1. 横領行為に係る民法上の取扱い	5
2. 横領行為に係る刑法上の取扱い	5
3. 両者の関係.....	6
第3節 役員の横領行為の税務上の基本的な取扱い等	6
1. 役員の横領行為の税務上の基本的な取扱い	6
2. 損害賠償請求権が認められるケースと役員賞与として認定課税されるケースとの課税上の相違点	9
第4節 小括.....	10
第2章 役員が横領行為により得た利得を役員賞与と認定した租税裁判例の検証	11
第1節 大阪高等裁判所平成15年8月27日判決の概要と具体的問題点	11
1. 事実概要	11
2. 判決内容	12
3. 大阪高裁判決に対する考察	14
第2節 代表取締役に対して損害賠償請求権を認識した従前の租税裁判例との矛盾	17
第3節 小括.....	18
第3章 認定給与に係る課税理論・学説等の整理及び検討	20
第1節 役員給与となる基本理論	20
第2節 認定給与の意義.....	21
1. 認定給与の概要 ー平成18年度の税制改正を踏まえて	21
2. 認定給与となる基本的な要件	22
第3節 認定給与の学説上の分類	23

1.	松沢智教授の学説.....	23
2.	大淵博義教授の学説.....	26
第4節	小括.....	28
第4章	認定給与に係る租税裁判例からの検討.....	30
第1節	東京高等裁判所平成3年2月7日判決からの検討.....	30
1.	事実概要.....	31
2.	判決内容.....	31
3.	東京高裁判決からの検討.....	32
第2節	京都地方裁判所平成14年9月20日判決からの検討.....	33
1.	判決内容.....	34
2.	京都地裁判決からの検討.....	36
第3節	東京地方裁判所平成19年12月20日判決からの検討.....	39
1.	事実概要.....	39
2.	判決内容.....	40
3.	東京地裁判決からの検討.....	42
第4節	仙台高等裁判所平成16年3月12日判決からの検討.....	45
1.	事実概要.....	45
2.	判決内容.....	46
3.	仙台高裁判決からの検討.....	49
終章	役員が横領行為により得た利得に係る認定給与のあり方.....	53
第1節	役員の横領行為に係る認定給与のメルクマール及び大阪高裁判決の妥当性.....	53
1.	役員の横領行為に係る認定給与のメルクマール.....	53
2.	大阪高裁判決の妥当性.....	55
第2節	役員の横領行為による金員等の利得に係る認定給与に対する提言.....	56
第3節	研究の限界と今後の課題.....	57

序章

法人の役員が当該法人から支出を受け又は利益を得たものと当該法人が認識した場合に、法人がその支出又は利益を給与以外の科目で経理上損金処理していたときには、課税当局がその支出又は利益の供与を実質的に役員に対する賞与と認定して課税処分する実務（以下「認定給与」と呼ぶ。）が行われることがあり、これにより納税者と課税当局との間で争いが生ずることがある。特に、認定給与に関する問題の中でも、最近、役員の横領行為による金員の領得を賞与と認定した判決がいくつか出されている。

役員の横領行為による金員の領得を賞与とした先駆的な裁判例である大阪高等裁判所平成15年8月27日判決は、先の民事訴訟で横領行為を行った理事長に対する損害賠償請求権が確定しているにもかかわらず、続く租税訴訟では、税法上損害賠償請求権を否定し、賞与に該当するという旨の判断がなされており、同一の事実について、私法上の判断と税法上の判断との間に齟齬を来たしているものである。

大阪高裁判決の賞与認定の論理は、理事長が法人を実質的に支配していることをもって、理事長の行為を法人の行為と認定し、賞与と認定しているものである。しかし、実質的な支配権のみを理由に賞与と認定することについては、民事訴訟により確定した損害賠償請求権を否定する具体的な根拠とはいえず、賞与認定の論理が不十分であるものとする。

このような問題が生じている理由としては、現行の課税実務は、法人の支出が明らかに労務の対価であることを認定した上で、認定給与とするのではなく、法人が与えた経済的利益がたまたま役員等に対するものであった場合に認定給与としているものであり、認定給与の理論的な側面からの検討がなされていないことや、役員の横領行為があった場合の課税関係について、未だ十分に理論的な判断基準が明らかにされておらず、従前の裁判例においても必ずしも整合性のある取扱いがなされているとはいえないことにあると思われる。

したがって、本論文では納税者の予測可能性の観点から、学説及び裁判例を通じて検討を行い、役員の横領行為があった場合の認定給与に対するあり方を示すことを目的とする。

以上の研究目的のもと、本論文は以下の構成により論じていくこととする。

第1章では、まず本論文における問題意識を論じた上で、法人において役員の横領行為が生じた場合の取扱いについて刑法及び民法上の取扱いを説明する。加えて、それらに対

する税務上の基本的な取扱いの説明を行い、その際の課税上の問題点について述べる。

第2章では、役員の横領行為による金員の領得を役員賞与と認定した先駆的な裁判例である大阪高等裁判所平成15年8月27日判決が実際にどのような論拠で、民事訴訟で確定した役員に対する損害賠償請求権を否定し賞与と認定したのかについて検証し、具体的な問題点を指摘する。

第3章では、横領行為を含む認定給与の課税理論や学説等の整理を行う。そして、認定給与とはいかなるものなのかを確認し、どのような場合に賞与と認定されるのかについて理論的な側面から考察を行う。また、先行研究では認定給与となる場面の類型を行っていることから、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決をこれらの学説に当てはめ、学説上に指摘する認定給与の一類型に該当するか否かを検証する。

第4章では、第3章における理論的な側面からの検討により、学説上の認定給与となる場面の論理として、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」という要件を前提に論理構成がなされていると思われることから、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」に着目して、横領行為を含む認定給与の可否について争われた裁判例を考察し、実務的な側面からの検討を行うこととする。

終章では、第4章までの検討を踏まえて、役員の横領行為による金員の領得に係る認定給与のあり方について私見を提示する。また、その結論を基に、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決の妥当性について論じ、最後に役員の横領行為による金員の利得に係る認定給与の問題について若干の提言を述べることとする。

第1章 問題の所在及び役員横領行為に対する法的取扱いと課税上の問題点

第1節 問題の所在 ～役員横領行為に係る最近の判決状況等から生じた問題点～

法人の役員が当該法人から支出を受け又は利益を得たものと法人が認識した場合に、法人がその支出又は利益を役員に対する給与以外の科目で経理上損金処理していたとき¹は、課税当局がその支出又は利益の供与を実質的に役員に対する賞与²と認定して課税処分する実務が行われることがあり、これにより納税者と課税当局との間で争いが生ずることがある。

その中でも、役員横領行為による金員の領得を当該法人から役員に対する賞与として認定することの可否について争われ、これについて最近、役員横領行為を役員賞与と認定した判決³がいくつか出されている。

一般的に、法人の役員が当該法人の金員等を横領行為によって領得した場合、当該法人が取るべき民事上の取扱いとして当該役員に対して不法行為による損害賠償請求を行い⁴、横領された金員の返還を求めることが想定される。これに対し、役員が横領行為により得た金員を返還する意思がない場合には、法人は役員に対する損害賠償請求訴訟を提起し、金員の返還のための民事訴訟を行うことになる。この民事訴訟の結果、損害賠償請求権が

¹ 本論文で扱う裁判例では、役員横領行為の手法が仕入の水増計上によるものであるため、この要件を必要とするが、役員横領行為の手法が売上除外による金員の領得であった場合には、当該横領行為を税務調査により発覚し、課税当局が賞与と認定した場合には、この条件は必要とされない。

² 平成18年度法人税法改正により、役員賞与は役員報酬と共に、役員給与としてひと括りにされ、現行の法人税法では賞与という言葉はない。しかし、本論文では、理解をしやすいするため、損金性の認められない役員への給与については、役員賞与の用語を用いることとする。一方、役員給与とした場合には、損金性が認められる役員への給与及び損金性が認められない役員への給与の両方の意味を含むものとする。

³ 大阪高等裁判所平成15年8月27日判決（税務訴訟資料253号順号9416）、さいたま地方裁判所平成15年8月27日判決（税務訴訟資料253号順号9417）、仙台高等裁判所平成16年3月12日判決（税務訴訟資料254号順号9593）、東京地方裁判所平成19年12月20日判決（判例集未掲載）。

⁴ 当該法人が株式会社である場合には、不法行為による損害賠償請求ではなく、会社法423条に規定される役員等の株式会社に対する損害賠償責任により、役員に対して損害賠償責任を負わせることができる。

認容されたのであれば、税務上においても、役員に対する損害賠償請求権を益金として認定することが一つの処理方法であると考えられる。

しかし、近年においては、上記の民事訴訟において、役員の不法な金員の領得が横領行為と認定され、当該役員に対する損害賠償請求権が認められたにもかかわらず、課税当局が税務上、損害賠償請求権を認めず、更正処分を行った場合の租税訴訟において裁判官が、この損害賠償請求権を税務上否定し、役員が横領行為により法人から不法に取得した金員を、法人から当該役員に対する役員賞与であると認定した事例が見受けられる。

これらの租税裁判例の問題点は、先の民事訴訟で私法上の事実において役員の横領行為については、民法における不法行為に該当し、当該横領行為を行った役員は法人に対して損害賠償を支払う旨の判決が言い渡され、それが確定しているにもかかわらず、続く租税訴訟で税法上においては、役員の金員の取得を横領行為とは認定せず、役員に対する損害賠償請求権を否定し、法人から役員に不法に取得した金員は法人から役員への賞与に該当するという旨の判断がなされているということであり、同一の事実について、私法上の判断と税法上の判断との間に齟齬が生じていると思われる。

この問題が生じている理由のひとつとして、現行の課税実務は法人の支出が明らかに労務の対価であることを認定した上で、賞与とするのではなく、法人が与えた経済的利益がたまたま役員に対するものであった場合に賞与と認定していること⁵や、役員の横領行為があった場合の課税関係については、未だ十分に理論的な判断基準が明らかにされておらず、従前の裁判例においても必ずしも整合性のある取扱いがなされているとはいえないこと⁶にある。そこで、役員の横領行為があった場合に、いかなるときに役員賞与となるのかというメルクマールを探ることが必要であると考ええる。

問題点の検討をするにあたって、以下にまず、役員の横領行為に係る民法上の取扱い及び刑法上の取扱いについて整理を行い、また両者の相互関係についてもみてみることにする。加えて、役員の横領行為の税務上の基本的な取扱い等についても確認することとした。

⁵ 武田昌輔「総説」武田昌輔編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討：理論と実践』2頁（財経詳報社、2004）参照。

⁶ 大淵博義「判例 法人税法講座(第13回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(1)役員等の横領損失と給与認定」税経通信 62(5)(通号 877)、50頁（2007）参照。

第2節 役員の横領行為に係る民法上の取扱い及び刑法上の取扱い

1. 横領行為に係る民法上の取扱い

民法 709 条では「故意又は過失によって他人の権利又は法律上保護される利益を侵害した者は、これによって生じた損害を賠償する責任を負う」として不法行為責任を定めている。役員の横領行為は他人の物を不正に横取りする行為のため、民法上の不法行為に該当する。これを一般的不法行為と呼ぶ。一般的不法行為とは、原則的な不法行為責任についての規定であり、その特色は原告が被告の故意又は過失を立証しなければ不法行為責任を問えない過失責任主義にある⁷。また、一般的不法行為の成立要件として①故意・過失、②責任能力、③権利・利益侵害、④損害の発生、⑤因果関係（①によって④がもたらされたこと）、⑥違法性阻却事由のないこと、が挙げられる⁸。そして、不法行為の効果は、原則損害賠償であり、賠償方法は金銭賠償となる。

2. 横領行為に係る刑法上の取扱い

役員の横領行為があった場合の刑法上の取扱いについては、刑法典 38 章において、横領罪（刑法 252 条）、業務上横領罪（刑法 253 条）、遺失物横領罪（刑法 254 条）が規定されている。これらの罪は、他人の所有権を侵害の客体とし、かつ、他人の占有を侵害しないという点で共通している⁹。財物に対する罪であるが、他人の占有を侵害することをその要素としない点において、窃盗、強盗、詐欺、恐喝の各奪取罪とは異なる。また、横領の罪は所有権を保護法益とされている。

その中で、役員の横領行為については、業務上横領罪に該当することになり、業務上横領罪は、業務において、自己の占有する他人の物を横領したときに成立する。また、業務上横領罪は占有が業務であることで刑が加重される身分犯である。

⁷ 内田貴『民法Ⅱ（第2版）』310頁（東京大学出版会、2007）参照。

⁸ 内田・前掲注7、311頁参照。

⁹ 林幹人『刑法各論』276頁（東京大学出版会、1999）。

3. 両者の関係

これらの民法 709 条における不法行為と刑法 253 条における業務上横領罪とは互いに併存する関係にあり、横領行為を行った役員は、業務上横領罪により、刑事罰が科され、それとは別に、不法行為による損害賠償責任も同時に負っている。したがって、刑事訴訟で業務上横領罪が確定したからといって、自動的に法人に損害賠償責任が成立するというわけではない。つまり、役員は、刑事訴訟により業務上横領罪が確定した場合において刑事罰による罪が科されることとなり、民事訴訟により不法行為責任が認定された場合において金銭面における賠償責任を負うこととなる。

なお、被害者である法人は、一般的に、刑事告訴を試みたとしても、帳簿書類等の証拠による立証責任が刑事裁判の場合には、厳格であるため、刑事告訴を断念し、民事上の損害賠償請求訴訟のみで争われることが多いようである¹⁰。

第3節 役員の横領行為に係る税務上の基本的な取扱い等

1. 役員の横領行為に係る税務上の基本的な取扱い

役員の横領行為が発覚した時点における会社経理上の処理としては、一時的に法人は役員の領得された金員等を損失に計上した上で、当該役員に対する損害賠償請求権を益金に計上することが考えられる¹¹。この経理処理に対する最終的な税務処理としては、そ

¹⁰ 本論文において後に論述する、役員の横領行為に係る法人から役員への金員の移転を役員給与と認定した東京地方裁判所平成 19 年 12 月 20 日判決では、帳票書類等の不備のために刑事告訴を断念し、その後、不法行為による損害賠償請求訴訟のみを提起し、損害賠償額の支払いを命ずる判決が確定している。

¹¹ その際、損害賠償請求権の帰属時期が問題となる場合がある。従前の横領事件は、本論文の問題としている役員給与の可否で争うケースは稀であり、ほとんどが損害賠償請求権による益金の帰属時期で争う場合であった。すなわち、損害賠償請求権を横領が発覚した期に横領損失として損金計上すると同時に益金を認識する「同時両建説」、役員に対する損害賠償請求訴訟等の結果により、実際に支払いが確定した時に益金を認識する「異時両建説」、又は現金等として回収した段階で益金を認識する「回収基準説」とがあり、現在においても学説上分かれている。本論文においては、益金の帰属時期の問題については、触れないこととする。

の後の民事、刑事の訴訟等の成り行きによって以下のように考えられる。具体的には、
(Ⅰ) 刑法における業務上横領罪が確定した場合と、(Ⅱ) 法人が刑事訴訟を提起せず、民事訴訟で損害賠償請求権が認定された場合、とに区分されるものとする。

(Ⅰ) 刑事訴訟で業務上横領罪が確定した場合

刑事訴訟において役員に対する業務上横領罪が確定した場合は、当然のことながら、民事訴訟においても損害賠償請求権は認定されるものとする。この場合、税務上の処理においても損害賠償請求権は認定されることから、役員の領得した金員等は役員賞与とされることはなく、横領損失として税務上認定するとともに、返還される前であれば、当該役員に対する損害賠償請求権が認められ、これに係る特別利益が計上されることになるものと思われる¹²。

その後、当該役員から領得した金員等の全部又は一部の返還がなされたならば、認定された損害賠償請求権の全部又は一部は、現金等が支払われるとともに消滅することになる。一方、当該役員からの返還がなされない額が確定したのであれば、その額については、貸倒損失として損金計上されることになる。

なお、法人が当該役員に対して返還余力があるうちに、損害賠償請求権を免除した場合には、法人から役員に対して経済的利益の供与を行ったものとして税務上役員賞与と認定される。

(Ⅱ) 法人が刑事訴訟を提起せず、民事訴訟で損害賠償請求権を確定させた場合

この場合は、民事訴訟において損害賠償請求権が認定されたわけではあるが、この民

¹² 従前の裁判例においても、業務上横領罪が確定したにもかかわらず、税務上は役員賞与とされた裁判例はないものと思われる。このように取り扱われる理由としては、刑事訴訟では民事訴訟と異なり、国家と個人の争いであることから、検察官に強制的な捜査を行う権限があり、集めた証拠によって犯罪の有無が立証され、国家レベルの証拠資料等を信用せずに、賞与と認定することは考え難いのではないかと考える。また、民事訴訟の場合には刑事訴訟と異なり、馴合訴訟の可能性も考えられることも理由の一つとしてあげられる。但し、この場合には、馴合訴訟であることを課税庁側が立証しなければ賞与と認定することはできないものとする。

事訴訟の判断がそのまま税務上の判断とするかどうかで判断が分かれるところであり、税務上の処理として次の2つのケースが考えられる。

①税務上も横領損失として損金計上を認め、それに伴い役員への損害賠償請求権を認めるケース、②税務上は当該役員の横領行為に係る金員等の取得を役員賞与として認定するケース、の2つである。

したがって、ここでの問題は、民事訴訟で役員に対する損害賠償請求権が認められた場合に、税務上①又は②の取扱いのどちらが適用されるかということになる。以下に①と②とでは課税関係にどのような差異があるのかについて整理を行う。

① 税法上も損害賠償請求権が認められるとしたケース

このケースは、損害賠償請求権が税法上においても認められるとしたものであり、(I)と同じことになるものである。最終的には、当該役員から領得した金員等の全部又は一部の返還がなされるならば、その額の損害賠償請求権は現金等が支払われるとともに消滅する。一方、当該役員からの返還がなされない額が確定したのであればその額については貸倒損失が計上されることとなり、法人に戻らなかった金員等については損金計上されることになる。

② 税法上、役員賞与として認定課税されるケース

①の場合に認められた損害賠償請求権を認めず、役員が領得した金員等について税務上は損金性が認められないものとして、これを役員賞与として認定課税を行うものであり、加えて、それに伴う源泉所得税納税告知処分も併せて行うケースである。

なお、横領行為の態様として、役員が仕入れの水増計上をするなどして金員等を領得することが考えられるが、このような場合には、国税通則法 68 条に規定する隠ぺい又は仮装に該当し、重加算税が賦課される場合も考えられる。加えて源泉所得税部分に対しては、国税通則法 67 条に規定する不納付加算税が賦課されることとなる¹³。

¹³ 本来であれば、源泉所得税部分に対しても重加算税が賦課される場所であるが、平成 12 年度の「源泉所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」において、認定賞与等に対する重加算税の取扱いについて次のように示された。「法人税について重加算税

2. 損害賠償請求権が認められるケースと役員給与として認定課税されるケースとの課税上の相違点

税務処理時において、①損害賠償請求権を認め、それに伴う特別利益を計上したケースと、②役員賞与として認定課税をしたケースでは、以下のような違いが認められる。

①のケースで、横領発覚時に税務上役員に対する損害賠償請求権を認識せず、民事訴訟によって損害賠償請求権が認められた時に、税務上も損害賠償請求権を認識し、それに係る特別利益を計上する場合には、②のケースと比べ、役員の横領行為に係る被害額部分だけの所得金額に差が生ずることになる¹⁴。つまり、②のケースとなることによって、役員賞与に該当するとして更正処分が行われ、それに伴う源泉所得税納税告知処分、加えて役員賞与の更正処分に係る重加算税及び源泉所得税に係る不納付加算税が賦課されることになるのである。

また、横領行為を行った役員は、法人から不法に領得した金員等を借金の返済や遊興費等に消費してしまつたと主張することもあり、資力喪失により、横領行為に係る被害額の回収が困難な場合がある。その場合、①のケースであれば、前述した役員からの返還がなされていない額が確定したのであれば、その額については貸倒損失として損金計上を行うことができる。

しかし、②のケースであると、税法上において損害賠償請求権が認識されていないため、貸倒損失として損金計上することはできない。

が賦課される場合において、法人税の所得金額の計算上損金の額に算入されない役員又は使用人の賞与、報酬、給与若しくは退職給与と認められるもの又は配当等として支出したものと認められるもの（以下『認定賞与等』という。）の金額が当該重加算税の計算の基礎とされているときは、原則として、当該基礎とされている認定賞与等の金額のうち、当該重加算税の対象とされる所得の金額に達するまでの認定賞与等の金額については、源泉所得税の重加算税の対象として取り扱わない。」つまり、横領損失に対して、それを否認し、役員賞与として認定した場合、役員賞与に対する更正処分については、重加算税が賦課されるが、役員賞与に伴う源泉所得税については、重加算税は賦課されず、不納付加算税が賦課されることになる。

¹⁴ つまり、役員に対する損害賠償請求訴訟等の結果により、実際に支払いが確定した時に益金を認識する「異時両建説」の場合である。また、現金等として回収した段階で益金を認識する「回収基準説」の場合についても同様の結果となる。

さらに、当該役員が損害賠償請求権を返済した場合に、②のケースであると、税務上、損害賠償請求権として認識していないため、私法上の損害賠償請求権の履行としての返済を雑益として計上されてしまうという奇妙な事態が生じてしまう¹⁵。

したがって、通常問題となるのは、②のケースであるといえる。

第4節 小括

本章では、役員横領行為に係る法的取扱い及びその課税上の問題点について以下の指摘を行った。

民事訴訟において私法上の事実として役員横領行為が認定され、民法における不法行為として、当該役員に対して損害賠償請求権が認定されたにもかかわらず、続く租税訴訟においては、税法上役員金員の取得を横領行為とは認定せず、法人から役員に不法に取得した金員は、法人から役員への賞与に該当するという旨の判断がなされており、同一の事実について、私法上の判断と税法上の判断とに矛盾が生じていると見受けられることである。そして、このような租税裁判例は、いかなるときに賞与と認定されるのかが不明瞭であることから、役員横領行為に係る賞与認定の論理構成を検討する必要があるといえる。

そこで、次章では役員横領行為による金員の領得を役員賞与と認定した先駆的な裁判例である、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決について検証を行う。そして、いかなる論理で、民事訴訟で確定した役員に対する損害賠償請求権を否定し、役員賞与と認定することができたのかを考察し、具体的な問題点を明らかにすることとしたい。

¹⁵ このことを指摘する論文として、大淵博義「判例 法人税法講座--法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開(第24回)税法の解釈適用と事実認定(1)横領による金員の移転を役員給与と認定した最新判決を素材として」税経通信 63(3)(通号 891)、34頁(2008)参照。

第2章 役員が横領行為により得た利得を役員賞与と認定した租税裁判例の検証

本章では、役員横領行為による金員の取得を役員賞与と認定した先駆的な租税裁判例である、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決（以下本論文において「大阪高裁判決」と呼ぶ。）について、どのような論理で役員横領行為を役員賞与と認定しているのかについて検証を行い、具体的な問題を明らかにする。

また、代表取締役に対して損害賠償請求権を認定した従前の租税裁判例を比較することによって、大阪高等裁判所平成15年8月27日判決の賞与認定の対する不整合性を明らかにすることとする。

第1節 大阪高等裁判所平成15年8月27日判決の概要と具体的問題点

本件は、特別養護老人ホームの設置経営等の社会福祉事業を行う社会福祉法人であるX社会福祉法人（原告・被控訴人）の元理事長AがX社会福祉法人の本部会計等から不正に取得した金員につき、所轄税務署長（被告・控訴人）が、当該金員をX社会福祉法人からAに対する給与と認定し、X社会福祉法人に源泉徴収義務による納税告知処分及びそれに伴う不納付加算税賦課決定処分（これらの各処分を以下「本件各処分」という。）を行い、X社会福祉法人は本件各処分の取消しを求めた事案¹⁶である。

1. 事実概要

AはX社会福祉法人の設立当初からの理事であり、平成2年4月30日から平成9年2月5日までX社会福祉法人の理事長であった。また、Aは、X社会福祉法人の設立母体であったP社会福祉法人の創立者であり、傘下の学校法人の理事も兼任していた。

Aは、Bの施設長であったCと、Bの経理について給料材料費、物品購入費及び修繕工事費を水増しして架空計上又はその他の不正の経理処理及び財産処分行為を行い、金員1億5,132万円を領得した。その後、京都府及び八幡市の特別行政監査を受けた際に、

¹⁶ 本件は、公益事業を営む社会福祉法人に関する事例であり、当該法人は、法人税が課税されないことから、源泉所得税納税告知処分の適否についてのみ争われたものである。

Aの経費の水増し、架空計上、その他の不正の経理処理及び財産処分行為を原因とした不正資金の捻出が発覚した。

また、不正経理問題の発覚に伴い、Aを含む当時の理事10名は、平成9年2月10日までに全員理事を辞任し、その後、新たに京都府知事により10名の仮理事が選任された。

X社会福祉法人は、Aに対して委任契約の不履行による損害賠償を求める別件訴訟を提起し、京都地裁は、平成13年1月22日、Aに対して1億5,132万円及び遅延損害金の支払を命ずる判決を言い渡し、Aはこれに対して控訴したが、平成14年2月21日、控訴棄却の判決が言い渡され、前記別件訴訟第1審判決は確定している。

所轄税務署長は平成9年5月14日、X社会福祉法人に対する税務調査を実施し、平成10年3月6日、X社会福祉法人に対し、X社会福祉法人からAに不法に取得した金員を役員賞与であると認定して、源泉所得税納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分をした。

X社会福祉法人は、これを不服として、所轄税務署長に異議を申し立て、平成10年7月7日に、所轄税務署長は、原処分の一部を取り消す異議決定をした。しかし、X社会福祉法人は、これを不服として、国税不服審判所長に審査請求をしたが、平成11年6月17日付けの裁決により、X社会福祉法人の審査請求をいずれも棄却した。

2. 判決内容

本判決は次のとおり判示して、X社会福祉法人の取消請求等を棄却した。

Aの被控訴人協会における地位等について

「上記認定のとおり、Aは、被控訴人の実質的創始者であって、平成2年4月30日から同9年2月5日までは、被控訴人の理事長の地位にあった。また、Aは、被控訴人の設立母体であったP社会福祉法人の創立者でもあり、被控訴人においてAに反対する理事はおらず、Aの指示は絶対的であって、Aがワンマン代表者として被控訴人を実質的に支配していた。そして、被控訴人の定款においても、理事長であるAのみが被控訴人を代表し、Aのみが被控訴人の資産を管理していたといえるから、結局、Aの権限は、包括的であって、被控訴人に対し実質的に全面的な支配権を有していたものといえることができる。」

本件金員のAへの移動が賞与に該当するか否かについて

「上記認定事実によれば、本件金員は、いずれも、当時、被控訴人の代表者であった理事長のAの意思に基づいて、被控訴人の本部会計や被控訴人名義の簿外の裏口座である本件口座目録〔2〕の2の口座から、Aが支配していた同目録〔1〕の3、4の各口座に送金手続がされたこと、すなわち、被控訴人の本件金員が被控訴人からAの口座へ送金されたことが明らかである。この本件金員の移動によりAは経済的な利得を得たものといえることができ、これはAの所得税法上の「所得」に該当するものといえる。なお、本件金員の移動が違法ないし私法上無効である場合であっても、本件金員が現実にAの管理下に入り、同金員の取得がAの経済的な利得であるといえる以上、所得税法上は「所得」があったとみるべきものである。ところで、AのXにおける地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権に照らせば、本件金員の移動、すなわち、被控訴人の金員を被控訴人からAの口座へ送金したことは、被控訴人の意思に基づくものであって、被控訴人がAに対し、経済的な利得を与えたものとみるのが相当である。なお、Aに被控訴人の金員について、これを不正に取得する意図や不正な行為があったとしても、Aの上記のような被控訴人における地位、権限等からみて上記認定判断を左右するものではない。そして、本件金員は、定期的に定額が支払われたものではなく臨時的な給付であるといえるから、給与所得のうちの賞与に該当するものと解するのが相当である。」

X 社会福祉法人の主張について

「被控訴人は、〔1〕Aの本件金員の取得は、給与所得ではなく、一時所得ないし雑所得に該当するとか、〔2〕本件金員は賞与として支給することが許されない金員であったものをAが横領したものであり、別件訴訟の判決でAの返還債務が確定しているとか、〔3〕社会福祉法人であるXは第三者に代表権の制限を主張できるとか、〔4〕Aの行為が被控訴人の行為といえる実質はないとか、〔5〕Aの取得した本件金員とAの職務との間に対価性がないとか、〔6〕本件は源泉徴収をすべき場合でないなどと主張する。しかし、〔1〕、〔2〕が理由のないことは、上記認定判断から明らかである。そして、本件では、上記のとおり、Aの本件金員の取得が税法上、給与所得に該当すると認められるものであって、被控訴人とAとの間で別件訴訟の判決が確定していることは、本件の判断に直接関係するものではない。また、上記認定のようなAの被控訴人における地位、権限等に照

らせば、本件事実関係のもとにおいて、Aの意思及び行為は被控訴人の意思及び行為として捉えるべきものであるから、被控訴人の主張〔3〕、〔4〕も理由がない。次に、Aが被控訴人の理事長として実際に活動していたこと及びAの被控訴人における地位、権限等に照らせば、Aの本件金員の取得もAが代表者の地位にあったことによる給付として賞与であると認めてよいといえるから、被控訴人の主張〔5〕も理由がない。所得の受給者が源泉徴収義務者から不法に利得した場合であっても、その利得が給与所得と認められる以上は、源泉徴収義務者に納税義務を課すべきものであって、源泉徴収が困難であるかどうかは全く関係のないことである。税務署長から所得税を徴収された源泉徴収義務者（給与の支給者）は、その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額の支払を、その徴収されるべき者（所得の受給者）に対し請求することができるが（法222条）、税務署長が所得の受給者に直接徴税することはできないので、不法利得の場合において、源泉徴収義務者にその義務を課さなければ、結局国民にその負担を転嫁することとなるのであって、このようなことは認め難い。したがって、被控訴人の主張〔6〕も理由がない。」

3. 大阪高裁判決に対する考察

大阪高裁判決では、「Aの被控訴人における地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権に照らせば、本件金員の移動（中略）は、同協会の意思に基づくものであって、被控訴人がAに対し、経済的な利得を与えたものとみるのが相当であり、本件金員は、定期的に定額が支払われたものではなく臨時的な給付であるといえるから、給与所得のうちの賞与に該当する。（括弧書筆者）」と判示している。役員が法人を実質的に支配していることをもって、役員を法人の行為と認定し、横領行為により取得した金員を法人の意思に基づいて役員に経済的な利得を与えたものと推認して、賞与と認定しているのである。つまり、大阪高裁判決は実質的支配権のみを理由に役員賞与と認定しているものと捉えることができる。

大淵教授は、大阪高裁判決の賞与認定の論理について、「仮に、理事長の実質的支配力の有無ということが、『給与の支払』のメルクマールというのであれば、支配力のある理事長の横領は役員賞与、ワンマンではなく実質支配力を有しない理事長や平理事の横領は給与の支払ではなく損害賠償請求権を認識するというのは、法律論としては妥当では

ない。17」と指摘されている。また、占部裕典教授は、「大阪高裁判決は、違法所得が所得になるとしたうえで、なぜそれがその結果当然に臨時的であるというだけで『賞与』に該当するのか、あるいは『賞与』としての『支払』があったのかの説明について飛躍がある…（中略）…大阪高裁判決の論理構成において、理事長の全面的な支配権の存在すなわち横領金が賞与と（なると）の認定は推認の域を超えたところがあり、納税者には理事長の全面的な支配権が肯定されたのであるならばもはや賞与ではないとの反証は現実には許されない、と判示しているといってもよからう18。（括弧書筆者）」として大阪高裁判決の役員賞与の認定のあり方について、論理の不十分性を批判している。さらに上西左大信氏は、大阪高裁判決の中で「Aが被控訴人の理事長として実際に活動していたこと及びAの被控訴人における地位、権限等に照らせば、Aの本件金員の取得もAが代表者の地位にあったことによる給付として賞与であると認めてよいといえる（傍点筆者）」という判示に対して、「必ずしも明確に断定した判示となっていない19」と指摘されている。

また、大阪高裁判決では、実質的な支配権を有する理事長の行為は、被控訴人の行為であると認定しているが、横領発覚後に、全理事が辞任し、横領行為を行った理事長に対して民事訴訟による損害賠償請求を提起しているような法人を「理事長イコール社会福祉法人」として捉えている点にも疑問があるといえる。大淵教授は「特定の同族関係者で支配されている同族会社とは異なり、社会福祉法により設立された社会福祉法人は、監督官庁の監査を受け、社会福祉を担う公益法人として社会的に存在する独立した法人であり、その理事長が実質的に全面的な支配権を有していたとしても、それは事実上の問題にすぎず、法的な意味では、理事長の支配力の如何とはかかわらず、当該社会福祉法人は理事長から独立した別個の存在であることは言うまでもないことである。すなわち、経済的実質主義という立場から見れば、…（理事長）は被控訴人を実質的に支配していると言うことができようが、法的実質主義の立場から見れば、その支配力は事実上

17 大淵博義「判例 法人税法講座(第14回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(2)横領損失の給与認定が争われた先例判決」税経通信 62(6) (通号 878)、46頁 (2007)。

18 占部裕典・岡田悦美「源泉徴収による所得税の対象となる賞与の認定」三木義一・田中治・占部裕典編著『〔租税〕判例分析ファイルⅡ』354頁 (税務経理協会、2006)。

19 三木義一・上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」三木義一・田中治・占部裕典編著『〔租税〕判例分析ファイルⅡ』338頁 (税務経理協会、2006)。

のものにすぎず、他の理事を法的に支配する関係にはない²⁰。(括弧書筆者)」と指摘されている。

したがって、経済的実質より理事長は法人を支配していたとしても、法的実質の見地からは理事長の行為を法人の行為として捉えることは困難であり、賞与と認定することには困難であるように思われる。

加えて、大阪高裁判決は、実質的な支配権のみを根拠に挙げ、先の民事訴訟で確定した理事長に対する損害賠償請求権の存在を否定していることについても疑問がある。この点に関して大阪高裁判決は、「被控訴人とAとの間で別件訴訟の判決が確定していることは、本件の判断に直接関係するものではない。」と判示しており、損害賠償請求権を否定する明確な根拠については示されていない。本来なら税法の事実認定を行う上で重要な参考となる民事訴訟上の事実を何故、直接関係するものでないと判示するのか理解に苦しむところである。大淵教授は、「税務当局が法人(株主)の意思に反して、結果として、隠匿者(又は横領者)に返還義務を免除することになる認定賞与又は贈与(寄付金)等として設定することは、税法が私法上の事実に反した認定事実を前提として課税関係を定立するという誤った結果をもたらすことになり、真の経済的実態(意義)に即した課税を行うという『実質課税の原則』に悖る対応であり、避けなければならない課税である²¹。(傍点筆者)」と述べられている。

仮に、民事訴訟において確定したAに対する損害賠償請求権を否定するのであれば、当該損害賠償請求権を否定する根拠を明確に示すべきであり、大阪高裁判決はこのような観点からの検討を放棄しているものと見受けられるのである。

これらの考察からも明らかなように、大阪高裁判決の実質的な支配権のみを理由に理事長の横領行為による金員の取得を賞与と認定するには、論理が不十分であるものと考えられる。

また、実質的な支配権を有している代表取締役の行為は法人の行為という大阪高裁判決の論理が妥当であるというならば、実質的な支配権を有する代表取締役が法人に対して忠実義務違反等の不法行為を行ったとしても損害賠償請求権を認定することは不可能ということになり、実質的な支配権を有する代表取締役に対して忠実義務違反又は不法行為により損害賠償請求権を認定した従前の租税裁判例との整合性が保たれないものと

²⁰ 大淵・前掲注17「判例 法人税法講座(第14回)」38頁。

²¹ 大淵・前掲注6「判例 法人税法講座(第13回)」54頁。

思われる²²。

次節では代表取締役に対する損害賠償請求権を認識した従前の租税裁判例を挙げ、大阪高裁判決との不整合性を検証することとしたい。

第2節 代表取締役に対して損害賠償請求権を認識した従前の租税裁判例との矛盾

大阪高裁判決では、実質的支配権を有する法人の代表者の行為は、法人の行為と認定し、横領により取得した金員を法人の意思に基づいて役員に経済的な利得を与えたものとして賞与と認定しているものである。したがって実質的な支配権を有する代表役員の行為については、損害賠償請求権が生ずる余地はないという論理に立っているものと思われる。

しかし、実質的な支配権を有する代表取締役であったとしても、従前の裁判例では、損害賠償請求権を認識した租税裁判例が多数存在する。以下では、代表取締役に対して損害賠償請求権を認識した租税裁判例をみていくこととする。

水戸地方裁判所昭和53年11月30日判決²³では、会社代表者が会社の簿外資金を私的に流用して第三者に貸付けたことにより、会社に損害を生じさせた場合には、会社は忠実義務違反による損害賠償請求権を有し、当該請求権は会社の資産として計上すべきとした裁判例である。水戸地方裁判所昭和53年11月30日判決は、同族会社である代表取締役が簿外資金を私的に流用し、当該代表取締役の親族が営む法人に貸付けを行ったものであり、実質的な支配権を有するワンマン代表者の行為であっても、損害賠償請求権を認識するものと認定されているものである。

また、那覇地方裁判所平成7年7月19日判決²⁴では、代表取締役が代表者を同一する他の同族会社の借入金を回収の見込みがないことを知りながら代位弁済等を行い、それにより生じた貸倒損失は、他の株主が全員同意していたとしても、同族会社の行為計算の否認規定を適用して損害賠償請求権を計上するとした裁判例である。本件では、法人（株主）

²² この点を指摘する論文として、大淵博義「判例 法人税法講座(第15回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開--役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(3)役員等の横領損失の給与認定と先例判決等との不整合性」税経通信 62(8)(通号 880)、43頁～45頁(2007)。

²³ 税務訴訟資料 103号 645頁。

²⁴ 税務訴訟資料 213号 163頁。

が損害賠償請求を行っておらず、むしろ代表取締役に対する損害賠償請求権を免除していると窺える事実があるにもかかわらず、損害賠償請求権を認定しているのである²⁵。

さらに、最高裁判所第一小法廷昭和43年10月17日判決²⁶では、法人の代表取締役による役員横領行為に対して、損害賠償請求権を認定したものである。かかる最高裁判決では、刑事訴訟により代表取締役に対して業務上横領罪が科されており、そのような刑事訴訟による事実を踏まえて、税法上においても実質的な支配権を有する代表取締役の行為であっても横領行為が行われた場合には、実質的な支配権を有する代表取締役の行為であっても、損害賠償請求権を認識すべきと判示したものであると思われる。

このように、従前の裁判例では実質的な支配権を有していると思われる代表取締役の行為であっても、損害賠償請求権を認識しているのである。つまり、実質的な支配権を有する代表役員の行為については、損害賠償請求権が生ずるはずはないという大阪高裁判決の論理は、損害賠償請求権を認識した従前の裁判例との間に矛盾が生ずるものと思われる。

第3節 小括

本章では、役員横領行為による金員の取得を役員賞与と認定した租税裁判例である、大阪高裁判決の賞与認定の具体的な問題点の検証をおこなった。

大阪高裁判決では、代表役員が法人を実質的に支配していることをもって、役員横領行為を法人の行為と認定し、横領により取得した金員を法人の意思に基づいて役員に経済的な利得を与えたものとして、賞与と認定しているものであった。しかし、実質的な支配権のみを理由に賞与と認定することについては、先の民事訴訟により確定した損害賠償請求権を否定する具体的な根拠とはいえ、役員横領行為による金員の取得を賞与と認定することについては、論理が不十分であると考えられる。

さらに、大阪高裁判決の賞与認定の論拠でも示されたように、実質的な支配権を有する代表役員横領行為は法人の行為と同視することができ、当該代表役員に対しては損害賠償請求を行う余地がなく、賞与と認定することが妥当というのであれば、従前の租税裁判例に

²⁵ 本事例では、代表取締役の損害賠償請求権を免除することについて、他の株主の同意があるとされることから、法人（株主）が代表取締役に対して経済的利益を給与したと認定でき、役員賞与とされるべき事案であるように思われる。

²⁶ 訟務月報14巻12号1437頁。

において、実質的な支配権を有する代表取締役であったとしても損害賠償請求権を認識する
とした裁判例との間に矛盾が生ずることになるものと思われる。

したがって、大阪高裁判決は、役員横領行為による金員の取得を役員賞与と認定する
論理としては不十分であり、従前の裁判例との整合性の観点からも問題があることから、
役員賞与となる課税理論について、さらに詳しい論理を検証していく必要があると考える。

次章では、認定給与に関する課税理論及び学説等を検討することによって、理論的な側
面から賞与認定の論理を検証するとともに、学説が指摘する認定給与となる場面の分類に
大阪高裁判決が当てはまるのかについて、併せて検討を行うこととしたい。

第3章 認定給与に係る課税理論・学説等の整理及び検証

前章において具体的な問題点が明らかにされた大阪高裁判決は、法人の経理処理上は、役員に対する賞与と認識していないが、課税当局がその支出又は利益の供与を実質的に役員に対する賞与と認定する、いわゆる認定給与の事例であるといえる。

本章では、横領行為を含む認定給与の課税理論や学説等の整理を行う。そして、認定給与とはいかなるものなのかを確認し、どのような場合に賞与と認定されるのかを理論的な側面から考察を行う。また、先行研究において、認定給与となる場面の類型を行っていることから、役員の横領行為による金員の取得を賞与と認定した租税裁判例を、これらの学説に当てはめて検討を行うこととする。

第1節 役員給与となる基本理論

税法上、給与の意義を定めている規定はない。したがって、給与に該当するか否かは、給与の一般的な理解として雇用契約等に基づく労務等の役務提供の対価たる性質を有するかどうかによって区分するほかない²⁷。しかし、税法上の給与とは、労務の直接的な対価だけでなく、勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける金銭的給付なども給与に含まれると解されている²⁸。その中でも、役員に対して支給する給与は、法人との間の委任関係を有していることから、従業員の役務提供の範囲よりも役員の役務提供の範囲の方が広いと解されている。現行の課税実務では、一般的に法人の財産が役員の支配下となった時点で、当該財産の移転が、役務提供の対価を有するものかを検討することなく、役員の地位に基づいて支給された金銭等と認定し、役員給与として取り扱われることが一般的であると思われる。

しかし、大淵教授は、役員に対する金銭供与であっても、それがすべて給与となるものではないと指摘されている²⁹。そこでは、法人の役員たる個人は、役員としての地位のほか、その個人が出資者であれば株主としての地位と、これら以外の者としての地位の三つ

²⁷ 大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務（改訂増補版）』17頁（税務研究会出版局、1996）参照。

²⁸ 最高裁判所第二小法廷昭和37年8月10日判決（訟務月報9巻1号83頁）。

²⁹ 大淵・前掲注27『役員給与・交際費・寄付金の税務』32頁参照。

の性格を有しているおり、この三つの性格を有する役員に対する金銭等が、そのいずれの地位に基づくものかは、それぞれのケースにおける支払又は供与に至る事情によって判断することになると述べられている。

つまり、課税当局に賞与と認定された場合であっても、納税者が株主としての地位、又は第三者としての地位が立証できた場合には役員給与とはならないといえる。

ただし、役員としての地位と株主としての地位とは、重なり合う場面も在り得ることから、これらの地位の判定には、困難な事実認定の問題が想定されるものと思われる。

第2節 認定給与の意義

1. 認定給与の概要 ー平成18年度の税制改正を踏まえて

認定給与（賞与）³⁰とは、税法の条文において規定されている用語ではなく、課税実務において使われるようになった実務上の用語である。認定給与の概念については、論者によって必ずしも一致するものではないが、一般的には、法人の経理処理上、賞与と認識していないような場合に、課税当局がその支出又は利益の供与を実質的に役員に対する賞与と認定して課税処分を行う実務のことを認定給与と呼ぶ。

平成18年度改正前の役員給与制度において、役員賞与は、旧商法により利益処分の性格を有していると解されていたことから、法人税法上もこの考えを引き継ぎ、役員賞与の損金性を否定していた。それに伴い、役員賞与の金額を圧縮し他の費用科目の金額に転嫁させる、いわゆる隠れた利益処分が行われる傾向が生じ、これに対処するために、認定給与が行われるようになったと考えられる。つまり、認定給与は損金性がないことが特徴として挙げられるのである。

平成17年の会社法制定によって、企業会計上、役員に対する賞与も職務執行の対価として費用処理されるようになり、これに伴い平成18年度法人税法改正により、従前まで損金性が否定されてきた役員に対する賞与が、一定の要件を満たしたものについては損金性を認めることとなった。そこでは、役員報酬と役員賞与とを分類することなく、役

³⁰ 従前は、「認定賞与」と呼ばれていたが、平成18年度法人税法改正により法人税法上「賞与」という文言がなくなったことから本論文では「認定賞与」ではなく、「認定給与」と呼ぶこととする。

員給与としてひと括りにし、役員給与の損金性の有無については、支給形態によって判定する取扱いとなった。

しかし、現行の制度となっても、法人が支給する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益も含む）の額が定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与、のいずれにも該当しない場合には、損金の額に算入されない³¹と規定されていることや、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益も含む）の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない³²と規定されていることから、認定給与に損金性がある可能性はゼロに等しく、従前と同様に認定給与については損金性がないものと思われる。

2. 認定給与となる基本的な要件

認定給与となる基本的な要件として、学説においては次のように述べられている。

松沢智教授は「税法上役員賞与となるのは、まず経済的利益の供与があったかどうか、あるとすればそれが臨時的なものかどうか、また会社が役員に贈与したものかどうかという課税要件が必要である。そしてかかる課税要件事実がみとめられるにもかかわらず、会社が経理上役員に対する賞与を計上していない場合に、はじめて課税庁が役員賞与として認定するのである³³。」と述べられている。

また、実務家の立場から税理士である原一郎氏は、①法人が特定の者に対し金銭又は経済的利益の供与をしたが、その者に対する賞与支給の会計処理をしていないこと、②経済的利益等供与を受けた者は、法人の役員であること、③その経済的利益等の供与は、その役員に対する退職給与以外の臨時的な給与の性格を有するものであること、以上の要件に認定給与となるものと論じられている³⁴。

³¹ 法人税法 34 条 1 項。

³² 法人税法 34 条 3 項。

³³ 松沢智『新版租税実体法（補正第 2 版）』286 頁（中央経済社、2003）参照。

³⁴ 原一郎「認定賞与（本質論）—役員賞与の利益処分性—」武田昌輔編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討：理論と実践』42 頁～43 頁（財経詳報社、2004）参照。

第3節 認定給与の学説上の分類

認定給与の先行研究の中で、認定給与とされる場面の類型化を行っているものがある。本節ではこれらの学説を基に、どのような場合に認定給与とされるのかについて考察を行うとともに、前述した大阪高裁判決の事例がこれらの学説の認定給与となる場面に該当するのかについて検討を行うこととする。

1. 松沢智教授の学説

① 学説の紹介

松沢智教授は、認定給与となる場面について以下の3つに分類をされている³⁵。

(a) 本来の意義（真正な意義）の認定給与³⁶

課税当局が法人税法 132 条に基づき会社の行為計算を否認し、当該法人税の関係においてのみ、否認された行為計算に代えて課税庁の適正と認めるところに従い課税を行うもの。

(b) 不真正な意義における認定給与

会社が役員に対し臨時的に経済的利益の供与をした場合、課税庁は、かかる経済的利

³⁵ 松沢・前掲注 33、283 頁～290 頁参照。また、松沢教授の学説では、「認定賞与」と呼ばれているが、本論文においては、「認定給与」という用語を使用していることから、理解をしやすいようにするため、松沢教授の学説において「認定賞与」という用語を使用する際にも「認定給与」と読み替えることとする。

³⁶ 松沢教授は「本来の意義（真正な意義）の認定給与」については、法人税法 132 条の問題であると述べられているが、筆者は本来の意義に基づく認定給与とは法人税法 22 条 4 項に規定されている、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるもの」についての問題であると考え。すなわち、法人税法 22 条 4 項に該当しない行為を行った場合には、認定給与とされるべきものである。一般に公正妥当といえない会計処理基準によって法人から役員に対する経済的利益の供与が行われた場合には、別段の定めにより法人税法 34 条に規定する役員給与の損金不算入を適用して更正を行うのである。法人税法 22 条 4 項の問題で認定給与か否かの検討を行うことによって、後述するような同族会社か否かの問題は生じないものと考え。

益の供与を役員に対する賞与と認定するもの。

(c) 事実上の推認（事実認定）としての意味における認定給与

売上計上洩れ、架空仕入れ、使途不明金の交際費等に関連して計上された金額がいずれも役員の懐中に存在したと推認し、役員に対する賞与と認定するもの。

松沢教授は、これらの3つの類型の特徴として、以下のように説いている。

(a) 本来的意義（真正な意義）の認定給与は、現実になされた行為計算そのものに実体的変動を生ぜしめるものではなく、課税庁が法人のなした行為計算を純経済人として異常不合理とみて否認し、通常人ならば給与として支給したであろう行為計算をフィクションし、賞与を創りあげるものであり、まさに認定給与と称するにふさわしいものであると述べられている。これは、法人税法 132 条の規定からも読み取れるように、認定給与となる法人が、同族会社であり、かつ異常不合理な行為と認められなければ、ここでいう認定給与とはならない。

(b) 不真正な意義における認定給与は、認定給与として最も多く用いられるものであり、この場合に経済的利益の供与が賞与となるのは、これらが実質的に役員に対して給与を支給したことと同様の経済的効果をもたらすことに着目して定められたものであるから、法人税法上、役員賞与となるのは、まず経済的利益があったかどうか、あるとすればそれが臨時的なものかどうか、また会社が役員に贈与したものかどうかという課税要件が必要となる。

ここで、(a) と (b) の相違点としては、(a) は、私法上の実体的効果の存在を無視して、法人税法上の立場から課税庁がフィクションした賞与を想定するという形態であるのに対し、(b) は、あくまでも私法上の実体的行為そのものを正確に捉えて、それを前提として税法上の評価を加えるのである。したがって、当事者の実体的行為を否認するか、それともそれを基礎として実質の見地から税法上の評価（経済的利益の認定）をするかどうかの違いである。

(c) 事実上の推認（事実認定）としての意味における認定給与は、売上計上洩れ、架空仕入、架空経費、使途不明の交際費等に関連して認定給与とされるものである。この場合の認定給与とは、(a) と異なり、単なる事実認定の問題にすぎず、また (b) と異なって経済的利益の評価という問題も生じない。ここで問題となるのは売上計上洩れの

判明した金額、架空仕入や架空経費の計上された金額、使途不明の交際費等がいずれも役員の懐中に存在したと推認できるかということであり、当該金額を賞与と見込むだけのものである³⁷。

② 大阪高裁判決の当てはめ及び検討

松沢教授による認定給与の3類型は、一概に認定給与とは言っても、その中に異なる性質のものが併存しているということを認識させるものである。これらについて大阪高裁判決の事例に当てはめ、検討を行う。

(a) 本来的意義（真正な意義）における認定給与は、前述の通り、課税当局が法人の行為計算を純経済人として異常不合理な場合においてのみ、その行為計算を否認し、給与を支給したとフィクションして、賞与を創りあげる形態であるから、(a)の要件が充足された場合、私法上の実体的効果の存在を無視できることから、役員の横領行為による金員の領得を役員賞与と認定した事例のように民事裁判において役員に対する損害賠償請求権が確定していたとしても、これを否認し、法人税法上の役員賞与とすることは、理論的にも妥当なように思われる。

しかし、(a)が、同族会社に限定されていることから、大阪高裁判決のような公益法人の事例である場合には(a)のケースに該当することは困難であると考えられる。さらに、当該法人が同族会社であった場合でも、(a)は法人の行為計算が異常不合理な場合であることから、民事訴訟において横領行為が認定されている私法上の事実について、当該横領行為が異常不合理な行為と解することには問題があるといえる。したがって、(a)は、大阪高裁判決には該当しないものと考えられる。

(b) 不真正な意義における認定給与では、私法上の実体的行為を正確に捉えて、それを前提として税法上の評価を加えるものであるから、民事訴訟において認定された横領行為という事実を前提とすれば、賞与と認定することは不可能であるといえる。また、そもそも(b)のケースは、役員に対する低額譲渡、無利息貸付等のように、法人が役員

³⁷ 松沢教授の学説によると(c)の場面は(a)及び(b)と異なり、会社の意図するところとは別に法人から役員に経済的利益が移転している事例も含まれていることから、法人から役員に対して金員等を支払う客観的な意思を有するものに限定して賞与とするか、法人の客観的な意思を有していなくとも役員懐中に存在するものはすべて賞与になってしまうのかについては不明瞭である。詳しくは後述参照。

に対して経済的利益を供与する客観的な意思を有するものであると思われ、役員の横領行為による金員の取得を役員賞与と認定した裁判例のように、役員に対して金員をあげ客観的な意思がないことを民事訴訟によって証明している事例とは、前提としている事実が異なるものであると考える。したがって、大阪高裁判決は (b) のケースにも該当しないと見える。

(c) 事実上の推認（事実認定）としての意味における認定給与のケースを考察する。

(c) については、会社の意図するところとは別に法人から役員に経済的利益が移転しているものも含まれていることから、大阪高裁判決は、一見すると、松沢教授が論じている法人の売上計上洩れ、架空仕入れ等により生じた金員等が役員の懐中に帰属するという (c) の認定給与となる要件を充たしているように思われる。

確かに、役員の横領行為について、当該法人が当該行為を横領行為では無く、役員に対する賞与であると追認した事例である場合には、松沢教授の (c) のケースに該当するとして認定給与課税を行うことは可能である。しかし、大阪高裁判決の場合には、民事訴訟により役員に対する損害賠償請求権を有しており、法人が役員に対する賞与であるとする追認行為は無いものと認められることから、大阪高裁判決は松沢教授の (c) の場面への該当性は強いものの、大阪高裁判決における事実が (c) に該当するか否かについては十分に検討を行う余地がある。この場合、課税当局側としては、松沢教授の考え方を支持して役員賞与と認定すると思われるものの、法人側としては、役員の行為に対して追認の意思はないことから、このようなケースをすべて役員賞与とする松沢教授の考え方は支持できないと考える。

2. 大淵博義教授の学説

① 学説の紹介

大淵教授は、認定給与となる場面を次の3つに分類されている³⁸。

- (a) 公表の決算に計上された金員の支出又は経済的利益を役員に対する賞与と認定する場合である。例えば、役員の行った海外旅行が業務に関係ないとされ、その要し

³⁸ 大淵・前掲注 27『役員給与・交際費・寄付金の税務』187頁参照。

た費用の額が賞与と認定される場合などがこれに当たる。

(b) 公表の決算に計上されている役員と会社との取引に関して、役員が経済的利益を享受したと認定して役員賞与と認定する場合である。役員に対して資産を無償又は低額で譲渡した場合などがこれに該当する。

(c) 法人が売上除外や、仮装経理で得た簿外の所得を役員が費消したとして賞与と認定する場合である。その簿外所得を役員が利得又は消費したという事実の立証につき、通説はその所得が当該役員に帰属する旨を課税当局が立証する必要があるとしていることから法人らの協力の期待できない状況の下でその立証の程度を巡って争われるものである。

② 大阪高裁判決の当てはめ及び検討

まず、大淵教授の (a) の場面では、法人から役員に金員が移転した際に、当該金員に事業関連性がないことを要件として認定給与とされるものと思われる。また、(b) の場面に関しては、法人と役員との取引について経済的利益の供与が行われることを要件として認定給与とされるものであると考える。したがって、(a) 及び (b) の場面では、共に法人が役員に対して経済的利益を供与する客観的な意思を有する場面であると考えられることから、大阪高裁判決の事例には該当しないといえる。

(c) の場面に関しては、松沢教授の (c) 事実上の推認（事実認定）としての意味における認定給与と同様の場面であるように思われるが、松沢教授の (c) とは異なり、法人が売上除外、仮装経理で得た簿外所得を役員に与えているものであり、法人から役員に対して簿外所得を支払う客観的な意思を有しているもののみを認定給与すべきものと捉えているものであるように思われる。したがって、大阪高裁判決は、代表役員が架空仕入等により生じた法人の簿外所得を領得したものであり、民事訴訟により代表役員に対する損害賠償請求権を有しているものであることから、法人から代表役員に金員等を支払う客観的な意思があるとは認められないことから、大淵教授の (c) の場面には該当しないものであると考える。

第4節 小括

本章では、認定給与の意義及び、学説等の整理を行い、さらに認定給与となるべき課税理論の考察を行った。そして、認定給与となるべきものは、まず、役員の地位に基づいた経済的な利益があること、経済的利益が臨時的であること、法人が役員に対して贈与していること、以上の要件を充たしている場合に、会社経理上、役員賞与以外の科目で処理しているときには、認定給与課税が行われるものと思われる。

また、学説上の認定給与となる場面の類型を大阪高裁判決に当てはめて検証を行った。認定給与となる場面については、基本的に法人から役員に対して経済的利益を供与することについて、明示又は黙示的な客観的意思を有していることが前提となっているものであったといえる。したがって、認定給与として認められるものは、法人が役員に対する金員等の「支払」について、明示又は黙示的な客観的意思を有していることが賞与と認定される上で重要な要件であるものと思われる。

このことを踏まえて、大阪高裁判決を学説上の認定給与となる場面の類型に当てはめて検証を行った結果、松沢教授の(c)事実上の推認(事実認定)としての意味における認定給与以外の場面については、いずれも大阪高裁判決には該当しないものとする。

松沢教授の(a)本来的意義の認定給与については、大阪高裁判決では、対象法人が公益法人であることから(a)に該当しないと思われる。また、同族会社の場合であっても、民事訴訟において役員の横領行為が認定され、損害賠償請求権が認められている以上は、当該横領行為が異常不合理と解することは困難であり、(a)本来的意義の認定給与には該当しないといえる。

また、松沢教授の(b)不真正な意義における認定給与、大淵教授の(a)及び(b)については、前提としている事例が法人から役員に対して金員等を支払うことについて、明示又は黙示的な客観的意思表示を有しているものと認められることから、これらの場面についても、大阪高裁判決の事例には該当しないとする。

大淵教授の(c)の場面では、一見すると、松沢教授の(c)と同様の場面のようにも思われるが、大淵教授の(c)の場面では、法人側が売上除外や仮装経理により簿外所得を生じさせ、それを役員に対して贈与しているものであるから、役員が独断で売上除外、仮装経理による簿外所得を発生させ、当該所得を自分のものとしている場面は含まれないものとする。

思われる。したがって、大淵教授の(c)の場面においても、大淵教授の(a)及び(b)の場面と同様に、法人から役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な客観的意思を有しているものに限定して認定給与とすべきものであると解することができ、大阪高裁判決は、大淵教授の(c)の場面も該当しないものといえる。

しかし、松沢教授の(c)の場面については、会社の意思するところとは別に賞与と認定されてしまう事例が含まれていることから、大阪高裁判決が松沢教授の(c)の場面に該当するかについての判断は極めて難しい問題であるといえる。

松沢教授の(c)の場面において、役員の横領行為による金員の領得を役員に対する賞与であると追認する事例であるならば、松沢教授の(c)の場面に該当するものであるといえる。しかし、大阪高裁判決のような事例では、役員の横領行為による金員の領得を役員賞与とは認めず、民事訴訟により役員に対する損害賠償請求を行い、それが認められているものであることから、法人側は追認行為を行っていないものと解することができ、このような場合にまで、大阪高裁判決が、松沢教授の(c)の場面に該当するかについては検討の余地があるといえ、学説上の見解のみでは、大阪高裁判決が認定給与となる場面の一類型に含まれるのか否かの判断は困難であるといえる。また、前述のとおり、課税当局の立場としては、松沢教授の(c)を支持して賞与認定を行うものと思われるものの、大阪高裁判決では、役員の行為に対して追認の意思はなく、このようなケースをすべて役員賞与とする松沢教授の考え方は支持できないものとする。

本章では、認定給与について理論的な側面から検討を行ったが、これらを踏まえた上で、次章では、実際に認定給与で争われた裁判例を基に実務的な側面から検討を行い、認定給与となるには、法人から役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な客観的意思を有するという要件が必要であるか否かについて検証を行うこととする。

第4章 認定給与に係る租税裁判例からの検討

前章では、理論的側面から認定給与の論理構成について検討を行った。学説では認定給与となる場面の論理として、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」という要件を前提に論理構成がなされていたように思われる。しかし、松沢教授の(c)の場面では、会社が意図するところとは別に賞与と認定される事例が含まれているものであるから、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」という要件が必要であるか否かは十分な検討を要するものである。

前述の大阪高裁判決については、松沢教授の(c)の学説が、「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」という要件が必要であるかについて不明瞭であることから、大阪高裁判決が、この(c)の場面に該当するか否かの判断は困難な問題であるといえる。しかし、大阪高裁判決は、横領行為を行った役員に対して損害賠償請求権を有しており、役員らの行為に対して追認行為はないものと認められるから、このようなケースまで役員賞与とする考え方は疑問が残るところである。

そこで、本章では認定給与となる上で重要な要件であると考えられる「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」に着目して、認定給与の可否について争われた裁判例を考察することによって、実務的な側面からの検討を行うこととする。

第1節 東京高等裁判所平成3年2月7日判決からの検討

東京高等裁判所平成3年2月7日判決³⁹は、X社(被控訴人・原告)の代表取締役が当該法人所有の土地を自己の資産であると誤信して自ら売却し、その売却代金を代表取締役が取得したことについて、所轄税務署長(控訴人・被告)が代表取締役に帰属した金員は、役員らの地位に基づいて支給された臨時的な給与であるとして課税が行われ、これを不服として提訴し、その取消しが認められた事例である。

³⁹ 税務訴訟資料 182号 303頁。

1. 事実概要

X社は、給排水・衛生設備工事を営む非同族会社である。X社の前代表取締役訴外AがX社の本件土地を、不動産登記簿上及び土地台帳上において訴外A名義であったことから自己の資産であると誤信して、他社に1億4,883万円で売却した。

これに対して、所轄税務署長は、X社が他社に本件土地を売却したものと認定した上で、本件土地の譲渡益を益金に計上しなかったとして、昭和61年3月31日付けで昭和57年4月1日以降の青色申告承認取消処分及び本件事業年度の法人所得を1億4,082万7,924円、法人税を5,804万6,900円とする更正処分、572万2,000円の過少申告加算税の賦課決定処分を行い、さらに、本件土地の売却代金をX社から訴外Aに賞与を支給したものと認定し、その源泉所得税納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分（以下「本件処分」という。）を併せて行った。

これに対してX社は本件土地の所有者は訴外Aであるとして、昭和61年5月14日に所轄税務署長に対し異議申し立てを行ったが、異議決定がなされないことから、昭和62年2月24日に国税不服審判所長に対して審査請求をなしたが、昭和63年2月26日に右審査請求は棄却された。

X社は右審査請求が棄却されたことから、訴外Aと話し合っ、本件土地がX社所有のものであり、その譲渡所得はX社に帰属するとしてなされた本件更正処分等に従うことにし、右処分については、取消訴訟を提起しなかった。

しかし、X社は、本件土地が代表取締役所有であると考えていたため、代表取締役が本件土地を売却してその売買代金を取得することに異議を述べなかったものであり、売買代金を代表取締役に賞与として取得させる意思も行為もなく、X社が代表取締役に右売買代金相当額を賞与として支給したとなされた本件処分は承服できなかったため、その取消しを求めて本件訴訟を提起したものである。

2. 判決内容

「右事実によれば、前示売買の売主はこれを実質的にみても訴外A個人であり、右売買代金債権は同人に帰属するというほかはなく、控訴人の右主張はその前提を欠くことになる。

しかしながら、本件土地が被控訴人の所有に属し、右売買代金全額を訴外 A が取得したことは前示のとおりであり、同人は、被控訴人に対し、被控訴人に無断で本件土地を売却したことによる不法行為に基づく損害賠償債務ないしは不当利得に基づく利得金返還債務を負うこととなり、被控訴人がこれを免除した場合には、右金額相当額の利益を賞与として訴外 A に支給したとみうる余地がある。

ところで、(1) いわゆる認定賞与も、明示又は黙示的な被控訴人のその旨の行為を要するものであり、訴外 A が本件土地を売却し、その代金を取得したからといって、その取得が当然に賞与に当たるものではない。前示のとおり、本件土地の右売買当時訴外 A は本件土地を自己の所有に属するものと認識し、被控訴人もまた同様な認識であったところから、訴外 A の右代金の取得を放任していたものであるが、控訴人の本件処分及びこれに対する被控訴人の不服申立とその審査を経たのち、これを全額返還させる処理をしたものである。したがって、被控訴人において明示的に訴外 A に対して右代金相当額を賞与として支給し、あるいは前示債務に基づく支払義務を免除していたものでないことはもちろん、黙示的にも同様の行為に出たものとみることはできない。

そうだとすると、被控訴人が訴外 A に対していわゆる認定賞与を含めて賞与の支給をしたものではないから、これを前提とする本件処分は、その余について判断するまでもなく理由がなく、取消しを免れないといわざるをえない。」

3. 東京高裁判決からの検討

本判決は、「いわゆる認定賞与も、明示又は黙示的な被控訴人のその旨の行為を要するものであり、訴外 A が本件土地を売却し、その代金を取得したからといって、その取得が当然に賞与に当たるものではない。(中略) 被控訴人において明示的に訴外 A に対して右代金相当額を賞与として支給し、あるいは前示債務に基づく支払義務を免除していたものでないことはもちろん、黙示的にも同様の行為に出たものとみることはできない。(括弧書・傍点筆者)」と判示しており、認定給与となるべき要件として法人から役員に対して金印等を支給することを明示又は黙示的な客観的意思が必要であることを明確に判示している裁判例であるといえる。そして、このような認定給与に対する考え方は大阪高裁判決以前の裁判例まで引き継がれていたように思われる。

ところで、本判決が認定給与の事例に該当しないとした論理としては、①X社の代表取締役が自己の資産であると誤信し売却してしまったこと、②X社も代表取締役と同様の認識をしていたこと、③その後、X社が代表取締役に対して全額返還請求を行い、代表取締役は法人に当該金員の返還を行ったこと、以上の事実認定から考慮して、法人から役員に対して金員を支払う明示又は黙示的な客観的意思は無いものと認められ、認定給与の事例には該当しないものと結論付けているのである。

本判決の判断と大阪高裁判決とを比較してみると、大阪高裁判決の事実としては、①理事長の横領が発覚した際に、理事長を含む理事は全員理事を辞職させ、新しい理事長を選任している（つまり法人側は、理事長に金員を横領されたという認識であると捉えることができる）、②理事長も当該金員は横領により領得した金員であることを認めている（理事長自身も法人から金員を支給された認識はないといえる）、③法人は理事長に対して不法行為による損害賠償請求訴訟を提起していることから、横領金員の返還請求を行っている、以上の事実からすると、本判決と同様に法人から理事長に金員を支給する明示又は黙示的な客観的な意思がないことは明白であり、東京高裁判決の認定給与となる論理からすれば、大阪高裁判決のように、横領発生時から他の理事が横領行為を黙認しているとは認められず、横領発生後には、民事訴訟により理事長の損害賠償請求権が認められたことから、法人が理事長に金員を贈与したとの追認はないものと認められるような事例については、賞与と認定することは困難であるといえる。したがって、大阪高裁判決は法人の意思がまったく考慮されていない判決であったといえよう。

また、本判決は、「同人（被控訴人の代表取締役）は、被控訴人に対し、被控訴人に無断で本件土地を売却したことによる不法行為に基づく損害賠償債務ないしは不当利得に基づく利得金返還債務を負うこととなり、被控訴人がこれを免除した場合には、右金額相当額の利益を賞与として訴外Aに支給したとみうる余地がある。（括弧書筆者）」と判示している点も支持すべきところである。つまり、大阪高裁判決の場合にも同様に、横領行為が発覚した後に、法人が理事長に対して返還請求を行わなかった場合には、法人は理事長に金員を支給する黙示的な意思があるとして賞与と認定することが可能となるのである。

第2節 京都地方裁判所平成14年9月20日判決からの検討

本判決は、前述した大阪高裁判決の原判決にあたるものである。本判決は、役員賞与には該当しないものとして源泉所得税納税告知処分を取り消す判決を下したものであり、これは法人の意思をその判断根拠としているものであり、上記の東京高裁判決と同じ流れの判断をなしたものであるといえる。これに対して大阪高裁判決はこの流れを断ち切ったものであると言えよう。

以下では、この京都地法裁判所平成14年9月20日判決の内容について詳しくみてみることにする。

1. 判決内容

「本件金員の移動によって、前記のとおり、それがAの所得として、課税対象となることは明らかであるとしても、そのことから、法が定める現行の源泉徴収制度の下で、源泉徴収の対象となる法28条1項所定の給与や賞与の支払いがあったといえるかどうかについては、更に、検討が必要であって、本件事実関係の下では、いわばAによる横領行為の被害者ともいうべき原告に対し、Aの所得についての源泉徴収をして納付する義務があることを前提とする本件各処分は、いかにも不当な結論であると考えられる。課税庁との間の法律関係においても、本件金員の移動によって、原告がAに対して法28条1項所定の賞与を支払ったとまではいえないと考えられる。」

「給与所得とは、雇用関係又はこれに類する関係において、非独立的労働ないし従属的労働の対価として他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずる給付に係る所得であると解するのが相当であり、役員賞与についても、それが利益処分的な性格を有するものとはいっても、あくまでも、それは『給与』であるとされており、その判断に当たっては、『給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか』を重視すべきものと解される（[最2小判昭和56年4月24日・判時1001号24頁](#)参照）。本件事実関係の下では、まず、本件金員の移動によって、原告が本件金員を『支払った』ことになるのか否かが問題になる。本件事実関係の下では、Aは、定款により社会福祉法人である原告の代表権を有していたものであるが、単独では、業務執行の権限はなく、本件金員の移動は、その権限外のことで、また、Aが、原告に帰属すべき本

件金員を、正規の経理上の手続を経ることなく、X名義の口座からA個人名義の口座に移動させたことは、原告との関係では違法な行為（委任契約上の義務違反又は不法行為上の義務違反）に当たることは明らかであり、正に、法人の金員の横領行為であったもので、しかも、原告としては、支払者として、Aからその所得税を天引により徴収する余地はなかったもので、法が予定しているように原告という法人がAから所得税を源泉徴収する余地はおおよそ考えられない形態の金員の移動であったというべきである。原告として、当時、本件金員をAに『支払った』ものということができるかどうかは、極めて疑問であるといわなければならない。」

「原告は、後に各理事が交代して、Aらに対し、別件訴訟を提起して、その損害の賠償の支払を求め、その請求を認容する判決が確定しており、少なくとも別件訴訟においても、裁判所は、法人である原告が本件金員の移動を是認していたとの判断をしなかったことになる。むしろ、本件事実関係によれば、本件金員の移動は、法人としての原告の当時の客観的な意思（それはAの意思とは異なる。）に反していたものというべきで、これを原告がAに支払ったとみるのは無理であると考えられる。原告の源泉徴収による前記の納税義務は、法183条1項の支払の際に発生すると解されるところ、本件金員の移動については、この要件があったとまでは認められないといわざるを得ない。」

「本件金員の移動は、Aらが、自己の個人的用途に使用する目的で、不正に、原告の資金を移動したものであることが明らかであり、その事実経過、金額、その他いかなる観点からみても、それがAがした原告の理事長としての職務・役務の提供と対価の関係に立つものでないことも明らかであるといわなければならない。本件事実関係によれば、本件金員の移動は、専ら、Aが、その個人的用途に使用する必要に応じて、その都度、個人的用途に必要な金額分についてされたものであって、法人である原告側の事情は一切無関係であると認められ、このような本件金員が、理事長としてのAの職務、役務の提供と対価関係にあると解するのは、不合理というべきである。さらに、原告は、会社とは異なり、社会福祉法人であることからしても、本件金員の移動を原告のAに対する利益処分と解することも疑問であるといわなければならない。むしろ、本件金員の移動によるAの利益は、専らA個人の都合に応じた利益とみられるのであって、それは、課税関係では、Aの所得であることは明らかであるが、源泉徴収の対象となる法28条1

項所定の給与や賞与であると認めるのは無理であって、それ以外のAの所得として、A個人から徴収されるべきである。」

「被告の主張の中で、被告が挙げるいわゆる認定賞与の事例の中には、法人の規模や実態から法人とその代表者の行為とを一体的にみることのできる事実関係があるものもあると考えられ、そのような事例と本件を比較すると、本件各証拠によってAが被控訴人の内部で様々な経理処理について実質的には相当の決定権を有していた実態があったと認められるとしても、原告には代表者個人とは別個の社会福祉法人の実態があつて、社会福祉法に従つて経理処理がされていたことも明らかであるというべきであるから、両事例は事実関係が異なるものと考えられる。」

2. 京都地裁判決からの検討

本判決では、社会福祉法人という社会福祉法独自の特異性を考慮し、「認定賞与（給与）の事例の中には、法人の規模や実態から法人とその代表者の行為とを一体的にみることのできる事実関係があるものもあると考えられ、そのような事例と本件を比較すると、……Aが原告の内部で様々な経理処理について実質的には相当の決定権を有していた実態があったと認められるとしても、原告には代表者個人とは別個の社会福祉法人の実態があつて、……両事例は事実関係が異なるもの（括弧書筆者）」として、AがX社会福祉法人を実質的に支配していたとしても、Aの行為をX社会福祉法人行為と見ることができないとして判示している。この点に関して大阪高裁判決のX社会福祉法人と理事長を一体として見ている点とは異なる認定事実であるといえる。X社会福祉法人と理事長とを別個なものとして捉えているからこそ、本判決はX社会福祉法人が理事長Aに対して金員を支払う客観的な意思を有しているかを検討しているのである。本判決では、X社会福祉法人がAに対して金員を支払う客観的な意思があつたか否か、すなわち、給与支給者が受給者に給与を支払うことに関して、明示又は黙示的な客観的な意思があつたか否かに重点を置いて結論が下されているものと思われる。この点については、大阪高裁判決の実質的な支配権を有する理事長の手元に法人の金員が渡れば賞与という認定論理とは

真っ向から対立するものであるといえる⁴⁰。

本判決は、民事訴訟により損害賠償請求が確定している点において「少なくとも別件訴訟においても、裁判所は、法人である原告が本件金員の移動を是認していたとの判断をしなかったことになる。むしろ、本件事実関係によれば、本件金員の移動は、法人としての原告の当時の客観的な意思（それはAの意思とは異なる。）に反していたものというべき」として私法上の理事長に対する損害賠償請求訴訟を考慮し、X 社会福祉法人はAに対して給与を支払うという客観的な意思がない旨を判示している。つまり、大阪高裁判決において全く考慮されなかった、私法上の事実である損害賠償請求訴訟を行うことによって、X 社会福祉法人がAに対して経済的利益を供与していないという法人の意思を汲み取った判示となっているといえる。

三木義一教授は、「本件判決が『支払い』という要件から会社の意思に反する支出は源泉徴収の対象になる給与や賞与に該当しないと判断したことは重要であり、基本的に支持されるべきものであろう⁴¹。」と述べられており、本判決を支持している。大淵教授も「この判決の論理のプロセスは、税法規定への当てはめの前提となる私法上の事実の確定（評価）にあたり、理事長の権限外の横領という不法行為による金員の移転が、X 社会福祉法人からの給与の支払であると認定することは困難であるという当然のことを前提とした判示であり、）正に正鵠を射た判決であると思料する⁴²。（括弧書筆者）」と述べられ、本判決を支持している。

これに対して品川芳宣教授は、「本判決は、本件金員の移動は甲が個人的に行ったものであり、法人としてのX 法人が所得税を天引き（源泉徴収）する余地がなかった旨を判示し、いわば正規の経理上の手続を経て支払われる役員報酬や従業員給料を想定した判断を示している。しかしながら、所得税法上、給与所得となる『給与等』には、そのような正規の手続に基づき金銭によって支払われる収入金額のみならず、使用者から給付される金銭以外の物又は権利その他の経済的利益も含まれ、法人税法上の『給与』についても、債務の免除による利益その他の経済的な利益も含まれるところ、このような経済的利益の供与については、通常『支払』の有無、源泉徴収義務の有無等が問題となるが、問題となるから言って直ちに『支払』それ自体を否定してしまうと、経済的利益を

⁴⁰ 大淵・前掲注 17「判例 法人税法講座(第 14 回)」35 頁参照。

⁴¹ 三木・上西・前掲注 19、328 頁～329 頁（税務経理協会、2006）。

⁴² 大淵・前掲注 17「判例 法人税法講座(第 14 回)」36 頁。

課税する税務上の規定が無意味となる⁴³。」と述べられ、本判決を否定的に捉えている。

しかし、経済的利益を課税する場合とは、横領行為を行った理事長に対して損害賠償請求を行わなかったときのように、法人が経済的な利益を供与することを黙認しているような場合に課税するものであるから、本判決で「支払」を否定したとしても経済的利益を課税する意味はなくなるものと考えられる。つまり、役員に対する無利息貸付や低廉譲渡のように給与が正規の手続きを経なくても成立することは理解でき、そのような場合に経済的利益を課税する税務上の規定が有効なものとなる。しかし、本件のように理事長に対して横領された金員を返還請求する場合のように、法人から役員に対して明示又は黙示的な客観的な意思がないとするような場合にまで「支払」として解するのは困難であると思われる。したがって、役員の横領行為があった場合に、法人がその役員に対して横領行為による損害金の返還を求めなかった場合や、損害賠償請求を行ったが、その後において法人が当該役員に対して損害賠償請求権を免除した場合のようなときに、法人は横領行為を行った役員に対して当該金員を支出することに黙示的な意思があると解することができ、このような場合にこそ、経済的利益を課税する必要があり、法人税法に規定されている経済的利益の供与を役員給与に含むことの機能を果たしているといえる。

また、青柳達郎教授も本判決に対して「そもそも、内部規定等に違反した行為であっても、代表者等が実行した行為は法人の行為とみなされるのであり、代表者等がその地位に基づいて経済的利益を取得した場合には、それが違法な利益供与であっても所得に該当し、所得に該当すれば職務の対価としての給与と認定するのが自然である⁴⁴。（傍点筆者）」と指摘されている。

しかし、代表者の違法な所得を構成したら何故即座に給与となるのかについては疑問であるといえる。代表者に対して違法所得を課税することについては異論はないが、違法所得がなぜそのまま給与と認定されてしまうのかについての説明がなされていないものである。また、代表者の横領行為は、代表者がその地位に基づいて行ったものではなく、代表者の地位を利用して行ったものであると考えられ、代表者の地位を利用するこ

⁴³ 品川芳宣「FOCUS 社会福祉法人理事長に対する認定賞与と源泉徴収義務(京都地裁平成 14.9.20 判決)」税研 18(6) (通号 109)、99 頁 (2003)。

⁴⁴ 青柳達郎「認定賞与についての小論(下)法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学雑誌 55(4)、64 頁 (2006)。

とによって、横領行為自体は成立するが、そこから役員賞与と認定することは理解し難いと考える。

したがって、本判決は、社会福祉法人と理事長を別個のものと捉えることによって、社会福祉法人が賞与を支払う意思があるか否かという点に着目して賞与か否かを判断している点で支持されるべき判決であると考えられる。そして、法人から理事長に経済的利益による「支払」が行われたか否かについて具体的な検討を行い、別件訴訟による理事長に対する損害賠償請求権を前提として、当該金員の取得は理事長の横領行為によるものであるから社会福祉法人は理事長に対して金員を支払う明示又は黙示的な客観的意思はないと認定したことは正に事実即ち認定であったといえる。

第3節 東京地方裁判所平成19年12月20日判決からの検討

本判決は、同族会社であるX社（原告）の雇われ社長が、横領行為により、約3億円の金員を領得したことについて、民事訴訟により損害賠償請求権が確定していたにもかかわらず、課税当局が当該代表取締役の金員の領得を役員賞与に該当すると認定され、法人税及び消費税の更正処分、役員賞与に係る源泉所得税納税告知処分等が行われた事案である。

本判決では、大阪高裁判決とは異なり、原告である法人は同族会社であり、この場合に賞与として認定される根拠について以下にみてることとする。

1. 事実概要⁴⁵

X社は平成7年4月に設立した栄養補助食品の製造販売等を営む株式会社であり、その株式の100%をBが所有する同族会社である。設立当初は、Aが代表取締役であったが平成9年1月24日から友人であるBが代表取締役に就任し、横領行為（X社からBへの金員の移転）を行った。そして、当該横領行為の手口としては、X社が仕入先に対して水増しした仕入代金の支払の一部を、その日にBが指定する預金口座に振り込ませるという手口によるものであった。

また、本件横領発覚後において、Bを解任し、平成13年9月21日以降からはAが代表取締役として就任するとともに、Aは、部下に仕入先との間の取引について調査させ、

⁴⁵ 大淵・前掲注15「判例 法人税法講座(第24回)」34頁参照。

B に対して仕入先からの振込みのほかに現金の授受を含め、合計 2 億 3,244 万円が支払われていたこと及び有料セミナーの料金の着服等が判明した。これに対して、X 社は、所轄警察署に刑事告訴について相談したが、有料セミナーの料金の着服は告訴できるといわれたが、仕入水増し代金の支払による横領の事実については帳票書類の不備等のために刑事告訴を断念した。

そこで、平成 15 年 1 月 22 日、X 社の担当者が B の住所地の所轄税務署長に B のリベート受領の事実を告発したところ、平成 16 年 2 月 3 日において X 社の税務調査が行われた。

所轄税務署長は、このほかにも現金の授受によるものを含めた売上原価の水増しの過大計上について、売上原価の損金性を否認し、代表取締役 B に対する役員給与に該当するとして、法人税及び消費税の各更正処分、源泉所得税納税告知処分、重加算税賦課決定処分並びに青色申告承認取消処分を行った。

X 社は、本件課税処分後、関連会社の甲社に営業を譲渡した。そして甲社は、B の不法行為による損害賠償請求訴訟を提起し、平成 18 年 9 月 21 日に、横領された金額と同額の 2 億 3,244 万の損害賠償の支払いを命ずる判決が言い渡され、確定している。

2. 判決内容⁴⁶

本判決は次のとおり判示して、B の横領行為による金員を X 社から B への賞与と認定し、X 社の取消請求等を棄却した。

売上原価水増しにより C が利得した金員の性質

「原告はその支出に関する監視が形骸化していること等から、仕入先等に対する売上原価として損金計上した金額のうち、B が指定する銀行口座に振り込まれる等した金額については、原告から仕入先等に対する代金の支払という外形をとるものの、実質的には各取引を介して B に対して金員が移転され、B が同金員を取得したものと見ることができる。

さらに、このような商品取引については代表取締役である B が形式的にも実質的にも

⁴⁶ 大淵・前掲注 15「判例 法人税法講座(第 24 回)」32 頁～33 頁参照。

これを有効に行う権限を有していたことからすれば、かかる原告から B に対し経済的な利益が給付されたものといえることができる。また、かかる金員の移転は、取引の開始する段階で B から提示された条件であるから、このような B の行為は代表取締役たる地位に基づいてなされたことは明らかであることからすれば、B の代表取締役たる地位に基づいてなされた給付であるといえ、法人税法上の役員給与に該当するといえることができる。

原告は、B の行為は委任の範囲を超えた横領行為であり、会社の代表取締役に与えた権限を逸脱した行為であることからすれば、B の行為を原告の行為とみなすことはできないと主張するが、代表取締役は業務執行機関であり、会社の営業に関する一切の裁判上又は裁判外の行為について包括的な代表権を有する者であるから、B に、原告の取引行為に伴い経済的な利益が移転した場合、それは代表取締役の業務執行行為として行われたと見るほかなく、したがって、当該代表取締役の地位又は権限に基づいてなされたという関係が認められ、給与所得に該当するものというべきである。原告は、私法上の効力を念頭に上記主張を行うものであるが、法人税法上の「給与」の概念を基礎付ける行為は、必ずしも、私法上の有効性にかかわらないものと解されるので、原告の上記主張は採用できない。」

「給与等の支払」の意義

「所得税法 183 条 1 項は、給与等の支払をする者に対し、その支払の際、その所得税を徴収することを義務付けており、この「支払」とは、所得の正確な把握と徴収の確保という趣旨から、所得の源泉を問わずに担税力を増加させる経済的利益の移転行為のすべてをいうものと解され、これがいかなる源泉で生じたものか、適法な利得か不法な利得かを問わない包括的な利益移転行為をいうものと解すべきである。そうすると「支払」については、それが給与等に該当するものである以上、支払者がいかなる趣旨でこれを支払ったというような支払者の主観的意思とはかかわりなく決すべき事項であるから、給与等の客観的性格から給与等に該当することが判断でき、かつ、これを移転する行為を認められれば足りると解するのが相当であり、X 社の売上原価の水増計上した部分の取引先を通じた B への金員の移転部分は給与所得に該当する。

X 社は、法人の意思に反する金員の移転を「給与」とすることは文言解釈の限界を超えているし、課税庁が意思に反した認定事実を前提に課税関係を形成するという結果を招来すると主張する。しかしながら、給与に該当するか否かについては、その金員の移転

や利益の取得が、職務執行の対価に準ずる性質を有するかどうかといった事情や法人における地位に基づいて支給されたものかどうかといった点を併せ考慮して判断する事項であって、当該支出が私法上の給与として支給される機序に基づいてなされた否かといった事情やその支給に当たり当該法人において給与として適正な手続を経て支給されたのかといった事情が影響されるものではなく、もちろん、当該法人が事前又は事後に当該支給を給与とすることに対し明示又は黙示に同意を与えるか否かといった事情が影響するものではない。このことは、給与の意義については、その金員の客観的な性質によって判断されるところ、X社の主張するような法人の主観的意思によって給与所得か否かが決することは、所得の基礎となる給与該当性の判断を当該法人が恣意的に操作する結果となるおそれがあるという面からも、上記解釈が正当である。」

3. 東京地裁判決からの検討

本判決は、雇われ社長である代表取締役の横領行為は、法人と役員との委任契約の範囲内のものであり、当該行為は、代表取締役の地位又は権限に基づいてなされた行為であると認定されたものである。賞与認定の判断要件の一つとして、役員との委任契約の範囲内か否かにより判断をするものである。しかし、社会通念上、横領行為のような不法行為まで委任契約の範囲に含まれるという判示については理解し難いものであると考える。

また、X社がBに対して刑事告訴を考えたが、帳票書類の不備等により断念している点や、横領行為発覚直後に、代表取締役であったBを解任させている点、さらにX社がBの横領行為をBの所轄税務署に告発している点等から加味すると、これらを覆す十分な理由を示さないまま、先の民事訴訟で確定された損害賠償請求権を否定しており、本判決の役員賞与と認定した論理には疑問があるといえる。

本判決の賞与認定となる根拠として、大淵教授は、(イ) X社はその支出に関する監視が形骸化していること、(ロ) このような商品取引については代表取締役であるBが形式的にも実質的にもこれを有効に行う権限を有していたこと、(ハ) 本件金員の移転は、X社からBに対し経済的な利益が給付されたものであること、(ニ) かかる金員の移転は取

引の開始する段階で B から提示された条件であること、以上の根拠を挙げている⁴⁷。その中で大淵教授は、(イ)、(ロ)については、仕入先を利用して X 社の金員を不法に領得して違法所得を得たという根拠にはなるが、その利得が役員給与となる直接的な根拠にはなり得ないと指摘し、(ハ)については、そもそも争点であるから根拠とはならないとし、(ニ)に関しては、根拠とはなり得る要素はあるが、取引の条件になっているか否かが横領行為又は役員給与の認定判断を左右するものではないとして本判決の役員給与の認定の論理についての不十分性を指摘している。

つまり、本判決は結局のところ大阪高裁判決と同様に、実質的な支配権のみを理由に役員給与と認定しているものであり、明確な根拠なく給与と認定しているものであるといえる。これらの問題点については、第 2 章において論じた通りである。

そこで、前述した東京高等裁判所平成 3 年 2 月 7 日判決や京都地方裁判所平成 14 年 9 月 20 日判決の認定給与の論理のように法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否かを認定することが、認定給与か否かの重要なメルクマールとなるものと思われる。

ただし、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を検討する前段階として、横領行為を B が法人を実質的に支配していたことによって横領行為にどのような効果をもたらしたかという点を考慮しておかなければならない。B は法人の実質的な支配権を有していたことから、確かにその地位によって、他の役員や従業員よりも安易に金員等を領得することができる立場にあったものと思われる。つまり本判決は、この点のみを考慮して、法人の実質的な権限を有している B の金員の領得を給与と認定しているものであるといえる。

しかし、B が法人を実質的に支配していることによって、金員を領得することができること以外に、他の役員（株主）に横領行為を行っている事実（情報）を隔離して、法人の秘密裏に当該横領行為を行うことができるという権限を有しているものである。仮に、B が、他の株主に横領行為を行っている事実（情報）を与えているものと認められる状況にあった場合には、当該横領行為は、法人も認容している行為であることから、前述した法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているもの

⁴⁷ 大淵博義「判例 法人税法講座--法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開(第 25 回)税法の解釈適用と事実認定(2)横領による金員の移転を役員給与と認定した最新判決を素材として」税経通信 63(4) (通号 892)、47 頁～48 頁 (2008) 参照。

と認められ、認定給与として更正処分を行うことが可能となるのである。しかし、本判決の事実概要からは、株主が雇われ社長の横領行為を黙認していたような事実はみられないことから、株主の全く知らない状況で横領行為が遂行されていたと考えるのが妥当であるものとする。

このような前提を考慮した上で、以下では、本判決を東京高等裁判所平成 3 年 2 月 7 日判決や京都地方裁判所平成 14 年 9 月 20 日判決の認定給与の論理のように、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思があるか否かという要件に着目しながら検討を行うこととしたい。

雇われ社長である代表取締役が仕入代金の水増計上のキック・バックという手法により、法人の金員を不正に取得していたものであるが、このような隠ぺい行為が行われた場合、他の役員等が横領行為発生時に代表取締役の横領行為の事実を認識しているか否かが重要な事実となるものとする。横領発生時に、横領行為を行う役員が堂々と法人の金員等を不正に取得している場合や、前述したように役員の横領行為の事実（情報）を他の役員等に知らせ、それにもかかわらず他の役員（株主）が黙認しているような場合には、法人は役員に対して金員等を支払っているという明示又は黙示的な客観的意思を有しているものと認定することができ、そのような場合には認定給与となるべき事例であるものということができよう。

また、他の役員等が当該横領行為を知らない間に、隠ぺい偽装行為等により、役員が横領行為に係る金員等を取得した場合には、法人側は横領発覚時に初めて当該横領行為を知るわけであるから、そのような場合には、法人が役員に対して金員等を支払うということの追認の有無が賞与認定に関する重要な判断要素となるものとする。

本判決では、まず、B の横領行為の手法が、X 社が仕入先に対して水増した仕入代金の支払の一部を、その日に B が指定する預金口座に振り込ませるという手法であるから、このような隠ぺい行為に対して、株主である A が黙認していたとは認め難いものと思われる。したがって、B が横領行為を行っていた当時、X 社は B の横領行為を黙認していたとは認められない。

また、横領発覚後に A が代表取締役に就任していることや、横領金額を調査して刑事訴訟を試みようとしていたこと、雇われ社長である B に対して、横領行為に対する不法行為責任により、損害賠償請求訴訟を提起し勝訴判決となっていること等を勘案すると、法人の追認行為は無いものと認められ、法人が役員に対して金員等を支払う明示又は黙

示的な客観的意思を有していないものであり、本判決の認定給与とした判断は妥当ではないものとする。

第4節 仙台高等裁判所平成16年3月12日判決からの検討

本件は、大阪高裁判決と同様に、公益法人であるX社会福祉法人（原告・被控訴人）の理事長BがX社会福祉法人の資金を不正に引き出したところ、所轄税務署長（被告・控訴人）が、当該資金の移動をX社会福祉法人からAに対する役員給与であると認定し、X社会福祉法人に対して源泉徴収義務による納税告知処分及び重加算税の賦課決定処分（以下「本件各処分」という。）を行い、X社会福祉法人は本件各処分の取消しを求めた事案である。

本判決では、大阪高裁判決とは異なり、横領行為を行った理事長に対して民事訴訟による損害賠償請求ではなく、理事長に対して分割弁済による債務弁済契約公正証書により、損害賠償請求権を認識しているものである。

本判決がどのような論理で賞与と認定されているのかについて以下に詳しくみてみることにする。

1. 事実概要

X社会福祉法人は、平成8年4月1日に設立された社会福祉法人である。BはX社会福祉法人において、設立当初から辞任する平成10年2月13日まで、X社会福祉法人を代表する理事長であった。さらにX社会福祉法人設立当時、A、Aの夫であるB、Bの父親が、寄附総額の約65パーセントを寄附していた。

Aは、架空路盤改良工事を発注し、2,400万円をX社会福祉法人の口座から引き出し、A名義の準備室口座を経て、Bの経営するY社に入金した。また、X社会福祉法人は、販売業者から発電機システムを3,605万円で購入するに当たり、Bは、リース会社を介在させ、販売会社からリース会社への発電機システムの販売価格を4,200万円とし、販売業者から差額金の595万円を返すように依頼し、当該金額を小切手で受け取った。こうして、A等は、X社会福祉法人から2,995万円を領得した。

横領行為発覚後、Aは平成10年2月13日に代表者を退任し、同年3月末にAの実弟

が X 社会福祉法人の事務長を退職し、さらに平成 12 年 3 月末に A の父親が X 社会福祉法人の代表者を退任し、その後は A とその親族は X 社会福祉法人の運営に関与していない。

X 社会福祉法人は A の横領行為に対して、平成 12 年 7 月 3 日、X 社会福祉法人に返済すべき債務を負担していることを確認し、これを分割弁済する旨の債務弁済契約公正証書を作成した。

所轄税務署長は、平成 10 年 7 月 7 日付けで、X 社会福祉法人に対し、X 社会福祉法人から A へ不法に移転した金員を役員給与と認定し、源泉所得税納税告知処分及び重加算税賦課決定処分をした。

2. 判決内容

給与所得について

「所得税法 28 条 1 項は、給与所得について『俸給，給料，賃金，歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得』と規定し、給与所得を包括的に規定している趣旨からすると給与所得を実質的に解し、雇用契約に限らず、これに類する委任契約などの原因に基づき提供した労務（役務）の対価として、あるいは労務（役務）を提供する地位に基づいて支給されるものを含むものと解すべきである。

ところで、法人の役員は、その役務提供の内容が極めて包括的かつ広範で法人の業務全般に及ぶものであり、役員に就任していること自体（地位）によって法人に貢献することも含まれるから、その役務提供の対価性の判断に当たって、具体的かつ個々の業務を観念することは困難であり、相当でもない。ことに代表権を有する役員の場合には、代表権を有しない役員の場合より格段に権限が広範であり、なおさら上記のことがいえる。

とりわけ、法人経営の実権を代表者が掌握し、法人を実質的に支配している事情がある場合には、代表者は、実質的に、その法人資産を自由に処分し得る地位及び権限を有し、簿外資産を捻出し、これを当該法人の事業とは無関係に利得し、費消することも可能であるから、その者が法人から得る利益を、その地位及び権限と切り離してその対応を観念することは著しく困難である。

そうすると、法人経営の実権を代表者が掌握し、法人を実質的に支配しているような

法人において、代表者がその意思に基づき、法人の資産から、経理上、給与の外形によらず、法人の事業活動を利用して利益を得たような場合には、その利益は、当該代表者の地位及び権限と無関係に取得したと見ることは相当ではなく、当該代表者の地位及び権限に基づいて当該法人から当該代表者に移転したものと推認することができる」と解される。

他面、このような利益を代表者が取得している以上、代表者がその地位及び権限に基づいて当該法人から利益を得て担税力を増加させているにもかかわらず、給与所得の課税を免れるとすれば、租税負担公平の原則に反する結果となる。

したがって、法人代表者が法人経営の実権を掌握し法人を実質的に支配している事情がある場合、このような法人代表者が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利得は、給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得、費消したと認められる場合には、その支出が当該法人代表者の立場と全く無関係であり、法人からみて純然たる第三者との取引ともいうべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限（これに基づく法人に対する貢献などを含む。）に対して受けた給与であると推認することが許されるというべきである。」

源泉徴収すべき支払について

「所得税法183条1項は、給与等の支払をする者に対し、その支払の際、その所得税を徴収することを義務付けている。この『支払』とは、所得の正確な把握と徴収の確保という趣旨から、所得の源泉を問わずに担税力を増加させる経済的利益の移転行為の全てをいうものと解され、いかなる源泉から生じたものであるか、適法な利得か不法な利得かを問わない包括的な利益移転行為をいうと解するべきである。

また、源泉徴収義務者（法人）は、受給者（役員）が権限を濫用して違法に給与を得た場合には、これに対し損害賠償請求することが可能であり、また、利得金の返還を受けた場合には更正処分等により対処することが法的に可能であるから、源泉徴収義務者（法人）を不当に扱うことにはならない。却って、このような場合に、法人が源泉徴収義務を免れ得るとすれば、法人と当該役員等が結託することにより容易に源泉徴収義務を免れることになり、所得の正確な把握と徴収の確保という源泉徴収制度の趣旨に反することになる。」

Bの享受した経済的利益について

「本件各金員は、Bが被控訴人の理事長たる地位を濫用して、理事会の議決を経ずに、被控訴人の資金を引き出し、また不正な経理処理をして被控訴人に債務を負担させ、いずれも夫のために自ら取得したものである。

ところで、……X社会福祉法人は、平成8年4月1日、……設置運営を主たる目的として設立された社会福祉法人であるが、その設立に当たり、Aの夫Bが1億2700万円を借入れし、そのほぼ全額を寄付したこと、Aが一人で設立行為を行い、設立と同時に理事長に就任したこと、X社会福祉法人の定款には、理事は8名（うち1名が互選で理事長に選出され、理事長のみが代表権限を有する。）で理事長が委嘱するとされ、法人の業務は理事会で決し、日常の軽易な業務は理事長が専決し、予算は毎会計年度開始前に理事長が編成して、3分の2以上の理事の同意を得ることを要するなどの記載があり、設立当初の役員として、理事長Aほか、理事7名、監事2名の記載があり、設立後遅滞なく定款に基づき役員の選任を行うとされていたこと、しかしながら、Aは、平成9年4月1日特別養護老人ホーム蓬生園が開園するに当たり、やっと理事を委嘱し、開園前には理事会も開かれないうちに理事会の機能は全く働いていなかったこと、また、理事委嘱後も、平成9年9月に青森県の監査により指摘を受けるまで、理事会は、形式的に1回開かれた程度で、実質的に機能していなかったこと、理事長の専決事項を定めた定款細則は平成9年9月に青森県の監査により指摘を受けるまでは作成されなかったこと、そのような状況の下で、Aは、Aの全額寄付者であるBの妻であり設立代表者として（Aは、被控訴人の設立につき、夫Bに全面的な理解と協力を得ていたと考えられる。）、実質的に一人で、X社会福祉法人の設立行為をし、特別養護老人ホーム蓬生園の開園準備をし、経理事務を含め被控訴人の運営全般を専断実行し、開園準備期間中である平成8年5月31日には、青森ロード工業との間に工事代金を2400万円とする架空工事を計上し、運用財産として被控訴人口座に準備されていた金員を準備室口座に移し替え、その後、順次引き出して費消し、また、開園後間もない平成9年6月2日に発電機1台のリース契約を締結した際に、真実の代金は3605万円であるにもかかわらず、代金が4200万円であるかのように水増してX社会福祉法人にリース契約を締結させ、その差額を取得し、夫Bの事業資金に費消したこと、が認められる。

以上によれば、Aが、X社会福祉法人の実質的な設立者として理事長に就任し、ワンマ

ン理事長として、X 社会福祉法人が運営する老人ホームの開園準備、開園後の運営を含め、X 社会福祉法人の経営を一人で専断実行し、それを牽制する理事会も全く機能していなかったという事情の下で、その代表者としての意思で、X 社会福祉法人の事業活動の体裁を採りつつ、X 社会福祉法人の資金から金員を引き出し、また不正な経理処理をして X 社会福祉法人に債務を負担させて本件各金員を取得したのであるから、本件各金員は、A が、実質的に多額の寄付をした設立者であり、ワンマン理事長である地位及び権限に基づき、いわば公私混同して、夫の事業資金捻出のため、X 社会福祉法人の資金を流用し、取得したものであるといえる。

そうすると、A の本件各金員の取得は、A の X 社会福祉法人における上記の地位及び権限に基づく以外には考えられないのであるから、……被控訴人の代表者であった A が、代表者の地位及び権限を濫用したものであるが、A が被控訴人の理事長として実質的に有した権限に基づきなした役務に対し、ないし理事長として実質的に有した地位（法人に対する貢献などを含む。）に基づいて支給されたもの、すなわち給与（臨時の一時金といえるので賞与）であると推認することが許されるものと解される。」

結論

「以上によれば、A の本件各金員の取得は、X 社会福祉法人から A に対する給与の支払と推認できるから、……本件各処分はいずれも適法であるというべきである。」

3. 仙台高裁判決からの検討

本判決の賞与認定の論理は、前述した大阪高裁判決等と同様に、横領行為を行った理事長の実質的な当該法人の支配権を理由に、役員を法人の行為と認定し、横領により移転した金員を法人の意思に基づいて役員に経済的な利得を与えたものとして賞与と認定しているものである。つまり、本判決では、A が X 社会福祉法人において、実質的支配権を有していることから横領行為を行うことができたということを証明しているだけであり、これだけでは、A が理事長の地位を利用して、横領行為を行ったことはいえるが、理事長の地位に基づいて横領行為を行ったことはいえないものとする。

また、X 社会福祉法人から A に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有するか否かの前提として、前述した他の理事に対して横領行為を行った事実（情報）を

隔離しているかどうかの検討はなされていないものであるといえる。このような観点から本判決をみると、実質的な権限を有する A の他に、同族関係者が 2 人おり、極めて同族会社の性質が強いことから、横領行為を行っている事実について同族関係を有する 2 人が黙認していた可能性も否定できない。

このことを前提に置きながら、本判決においても前述した東京地方裁判所平成 19 年 12 月 20 日判決と同様に、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているか否かに着目して、本判決の検討を行うこととする。

本判決では、法人の意思という観点からは、A の横領行為に対して債務弁済契約公正証書により、損害賠償請求権が認識されており、X 社会福祉法人は横領行為に対して、追認行為はないものと考えられ、法人の明示又は黙示的な客観的意思を有していない金員であるから、認定給与とするべきケースには該当しないように思われる。

本判決の原判決である青森地方裁判所平成 15 年 4 月 22 日判決⁴⁸においても、「X 社会福祉法人の A が同法人の資金を不正に引き出して得た経済的利益について、その資金引出しの際に、X 社会福祉法人が所得税を天引きして徴収する機会があったとは考えられないから、これを X 社会福祉法人において源泉徴収義務のある賞与の支払であると解することは困難であり、また、A による資金の引出しは、専ら A の夫 B が営む会社の経営資金に供する目的で行ったものであるから、他の理事が容認しないことは明らかであり、X 社会福祉法人の客観的意思や事情とは無関係のものであって、これを理事長の役員としての職務執行の対価であると評価するのは不合理である。したがって、A が得た経済的利益は給与所得に該当せず、源泉所得税の納税告知は取り消すべきである。(傍点筆者)」と判示されていたものであり、X 社会福祉法人から A に金員を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと判断している。

さらに、大淵教授についても、「本件事案において、(元理事長 A) の行為を給与の支給者である (X) 社会福祉法人が明示又は黙示的に承認しているというような事実はどこにも見られないことは、判決も判示しているところであるが、このことは、その社会福祉法人の特異性からは当然のことであろう。また (中略) 分割弁済する旨の債務弁済契約の公正証書が作成されていることから明らかである⁴⁹。(括弧書筆者)」として、青森地方裁判所平成 15 年 4 月 22 日判決と同様の見解に立っている。

⁴⁸ 税務訴訟資料 253 号順号 9329。

⁴⁹ 大淵・前掲注 17「判例 法人税法講座(第 14 回)」37 頁。

しかし、本判決の事実として、①横領発生時に理事のうち同族関係者が A を含めて 3 人いること、②A に対する横領行為について、民事訴訟では争っておらず、債務弁済契約による公正証書であること、③分割弁済に基づく公正証書であるにもかかわらず、未だに A は当該横領金員を支払っていないこと、④納税告知処分後に債務弁済契約公正証書を作成していること、以上の点を踏まえると、安易に X 社会福祉法人が A に対して賞与を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有していないと断定することは難しいようにも思われる。以下これら 4 つの点を念頭に置いて検討を行う。

①に関しては、前述したように、A が横領行為を行った時点において、他の理事の中に同族関係者が二人含まれており、同族会社の性質が極めて強いものであることから、A の横領行為に対して、X 社会福祉法人が黙認している可能性も考えられる。また、A の横領行為の手口のうち、595 万円部分については、X 社会福祉法人の理事ではない第三者である B が発電機システムについての取引形態を売買契約からリース契約に変更させて取引を行い、販売会社から直接 B へ小切手を返還しているところを考慮すると、他の理事に見つからずに A が横領行為を行うことは困難なように思われ、X 社会福祉法人は B に金員が移転するところを黙認しているものと推認することが可能であるように思われる。

また、②については、民事訴訟により争っていないことから、客観性の観点からは乏しいことがいえ、③では、分割返済にもかかわらず、A が 1 円の返還も行っていない点に疑問が生じ、X 社会福祉法人が B に対して損害賠償請求権の返還を催促していない場合には、X 社会福祉法人から A へ金員等を贈与したものと捉えることが可能であるといえる。さらに、④では、納税告知処分後に債務弁済契約公正証書を作成していることから、自発的に損害賠償請求権を認識したというよりは、課税当局の納税告知処分に対抗するために債務弁済契約公正証書を作成したものと推察でき、法人が役員の横領行為について追認していると捉えることも可能であるものと考えられる。

したがって、これらの 4 つを勘案すると、青森地方裁判所平成 15 年 4 月 22 日判決が判示する「他の理事が容認しないことは明らかであり、X 社会福祉法人の客観的意思や事情とは無関係のもの」とはいえず、客観的な立場からは、X 社会福祉法人が A に対して金員を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有していると捉えることが可能であると考え、仙台高等裁判所平成 16 年 3 月 12 日判決の認定給与とした判断は妥当なものであったと考える。

このように、役員の横領行為に対して、当該役員に対して損害賠償請求を行っている

という事実だけを持って、明示又は黙示的な意思を有していないとはいえ、客観的な立場から法人の明示又は黙示的な意思を検討すべきである。具体的な法人の明示又は黙示的な客観的な意思を有しているか否かの判断基準としては、①横領発生時において、役員の横領行為について他の役員（株主）が黙認しているか否か、②黙認していないとすれば、横領発覚後において、法人が役員の横領行為について追認しているか否か、以上の観点から判断をすべきであると考え。これによって、客観的な立場から法人の明示又は黙示的な意思を有するか否かの検討を行うことができ、法人の恣意性が介入する問題は生じないものとする。

終章 役員が横領行為により得た利得に係る認定給与のあり方

本章では、前章までの検討を踏まえて、役員が横領行為を行った場合に損害賠償請求権を構成するのか、認定給与とされるのかのメルクマールについて筆者の結論を述べることとしたい。

第1節 役員が横領行為に係る認定給与のメルクマール及び大阪高裁判決の妥当性

1. 役員が横領行為に係る認定給与となるメルクマール

前章では、認定給与を認識する上で重要な要件となるものと思われる「法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的な意思があるか否か」に着目して、認定給与の可否について争われた従前の裁判例を考察し、実務的な側面からの検討を行った。

その結果、役員が横領行為による金員の領得があった場合に、認定給与となるべき裁判例とは、法人から役員に金員等が移転していることや、役員が法人を実質的に支配していることだけではならず、法人が役員に対して金員等を支払うことについて明示又は黙示的な意思を有していることを認定したときに、認定給与課税が行われることが妥当であるという結論に至った。

ただし、法人の明示又は黙示的な意思とは、法人の主観的な意思ではなく、客観的な立場から法人の明示又は黙示的な意思を有しているか否かを判定すべきである。具体的には、①横領発生時における役員が横領行為について、他の役員（株主）が黙認している状況にあるか、②黙認していないとすれば、横領発覚後に法人が横領行為を行った役員に対して横領金員を支払うことについて追認を行っているか否か、以上の観点から検討を行うべきものとする。

①については、横領行為を行う役員が、堂々と法人の金員等を領得している場合や、役員が横領行為について他の役員（株主）が黙認していると認められる状況にある場合⁵⁰

⁵⁰ 具体的な例としては、他の役員（株主）が同族関係者によって法人の大半を占めているような同族会社のケースであり、このような場合には、他の役員が黙認している可能性が極めて高いものと推察できる。

には、法人から横領行為を行った役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているものと捉えることができ、このような場合に、認定給与として更正処分を行うことは妥当であるものとする。しかし、役員が横領行為が、隠ぺい偽装行為等により、他の役員（株主）に気づかれないような手法で行われている場合、すなわち、法人の秘密裏に行われている状況と認められるものである場合には、次の②についての検討を行うべきものとする。

②については、役員が横領行為について他の役員が黙認していなかったことを前提として、横領行為発覚後の法人側の役員に対する対応が賞与認定の重要な判断要素となるものと思われる。すなわち、役員が横領行為に対して、法人が当該役員に対して損害賠償請求を行わず、当該横領金額の返還を免除した場合のように、法人が追認行為を有していると認められる場合には、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているものと認定でき、認定給与課税を行うことが妥当であるものといえる。しかし、役員が刑事訴訟により業務上横領罪に場合や、法人が民事訴訟等により、損害賠償請求権を取得しているような場合には、法人の追認行為は無いものと認められ、そのような場合には、法人の明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと認められるから、認定給与とすべきではないものとする。

これらを踏まえて、第3章で前述した松沢教授の(c)事実上の推認(事実認定)としての意味における認定給与は、法人の意思するところとは別に賞与と認定されてしまう事例が含まれていることから、上記のような法人が役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと認められるケースまで松沢教授の(c)の場面に該当するものと思われ、このようなケースをすべて認定給与とする松沢教授の考え方は支持できないものとする。

したがって、役員が横領行為発生時において、当該横領行為が他の役員に全く知らないうちに行われたものと認められ、さらに、横領行為発覚後に法人が、横領行為を行った役員に対して民事訴訟等により損害賠償請求権を取得しているような事例である場合には、認定給与課税を行うべきではないものとする。役員が横領行為に関して損害賠償請求権を取得するのか、認定給与とされるのかのメルクマールとしては、法人から役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思の観点から検討されるべきものであるものとする。

2. 大阪高裁判決の妥当性

大阪高裁判決の賞与認定の判断は、理事長が法人の全面的な支配権を有しているものと認定できたならば、当該理事長が不正な行為を行い、先の民事訴訟により当該法人が理事長に対する損害賠償請求権を確定していたとしても、領得した金員は理事長の地位、権限に基づく法人から理事長に対する賞与であると認定したものであり、法人側の意思やその後の行動にかかわらず、即座に賞与と認定するものであったといえる。

しかし、実質的な支配権のみを理由に賞与と認定することについては、先の民事訴訟により確定した損害賠償請求権を否定する具体的な根拠とはいえず、役員横領行為による金員の領得を賞与と認定することについては、論理が不十分であるものとする。

また、大阪高裁判決では、法人の実質的な支配権を有する理事長が横領行為を行った場合に、法人の金員等を領得することができるという権限だけを前提に判示しているものであるが、実際には法人の金員等を領得することができることの他に、他の理事（株主）に対して横領行為を行った事実（情報）を隔離することができる権限を有しており、この点に関して大阪高裁判決は何らの判断がなされていないのである。

したがって、大阪高裁判決は、法人の実質的な権限を有する理事長の横領行為は金員を容易に領得することができるから即座に賞与とするのではなく、当該理事長が、他の理事に横領行為を行っていた事実（情報）を全く与えさせないことができるという権限を有していることを前提に置くべきであり、このような観点からの検討を行うべきであったと考える。

そして、これらの前提を考慮した上で、前述した法人から役員に対して金員を支払うことについて明示又は黙示的な客観的意思を有しているか否かの検討を行う。具体的には①横領発生時において役員横領行為について他の役員（株主）が黙認している状況にあるか否か、②黙認していないと認められる場合には、横領発覚後において、法人が役員に対して金員を支払うことを追認している状況にあるか否か、以上の観点から法人の明示又は黙示的な客観的意思についての判断を行う。

元理事長Aの横領行為の手口については、経理担当のCと共謀し、簿外の裏口座を使って、経費の水増計上等により得た金員を当該裏口座に入金して横領行為を行っているものである。仮に、AがX社会福祉法人の金員を自分の思うままに使うことができる程X社会福祉法人を実質的に支配している状況にあったとしたら、Cと共謀して横領行為を

行う必要もないし、簿外口座を使用するような回りくどい手口は使わず、堂々と法人の金員を領得するようになる。つまり、このような横領行為の手法が採られていることから、当該横領行為は、他の理事に気づかれないように横領行為を行っているものと思われ、①の観点からの検討は、他の理事等が A の横領行為について黙認している状況とは認められないものといえる。

続いて②については、横領発覚後に A を含む理事 10 人が辞任していること、源泉所得税納税告知前に民事訴訟により A に対する損害賠償請求を行っており、当該損害賠償請求権が認められていること等から勘案すると、X 社会福祉法人は A に対して金員等を支払うことについて追認行為を有していないものと認められる。

したがって、X 社会福祉法人は A の横領行為による金員の領得について、明示又は黙示的な客観的意思を有していないものと認められることから、認定給与とすべきケースには該当しないものといえる。換言すれば、大阪高裁判決の認定給与とした判断は、妥当なものとはいえず、先の民事訴訟と同様に税務上においても役員横領行為と認定し、損害賠償請求権を認識すべきものであると考える。

第 2 節 役員横領行為による金員等の利得に係る認定給与に対する提言

本論文で扱った役員横領行為があった場合の認定給与に関する問題は、下級審の判断で分かれているのが現状である。

しかし、役員横領行為に係る認定給与の問題は、実質的な支配権を有する役員の地位又は権限として、法人の金員等を領得することができることの他に、他の役員（株主）に対して横領行為の事実（情報）を隔離することができるということを前提として考慮した上で、法人から当該役員に対して金員等を支払う明示又は黙示的な客観的意思を有しているか否かの観点から検討を行うべきであり、このような認定給与のあり方が司法の考え方として望ましいものであると考える。

また、執行面の観点からも、法人税基本通達において以下の内容の通達を発遣することを提言し、取扱いの明確化が図られることに期待したい。

「役員横領行為による金員等の領得について、法人が明示又は黙示的に当該役員に対して金員等を支払うことを追認する意思を有しているものと認められる場合には、法人税法

34 条に規定する損金不算入とされる役員給与に該当するものとして取り扱う。」

第3節 研究の限界と今後の課題

本論文では、役員が横領行為による金員の領得を行った場合の認定給与の論理構成についての検討を行ってきたわけであるが、その結果、役員の横領行為に係る認定給与の問題には、法人が横領行為を行った役員に対して金員を支払うことの明示又は黙示的な客観的意思を有する要件が必要であるという結論を出すことができ、研究目的である納税者の予測可能性の観点からは本来の目的を果たすことができたものと考えている。

しかし、役員が横領行為を行った際の問題は、これだけでは止まらず、認定給与となった場合に、法人から役員に対する賞与の支給時期の問題や、役員に対する損害賠償請求権の計上時期の問題についても検討されなければならないものとする。

特に損害賠償請求権の計上時期に関する問題については、横領発生時に損害賠償請求権を計上すべきとする見解（最高裁判所昭和43年10月17日判決）、横領発覚後に損害賠償請求権をすべきとする見解（東京地方裁判所平成20年2月15日判決⁵¹）、現金等として回収した段階で益金を認識する見解等、現在においても裁判例、学説の見解がわかれており、今後の動向に注目したい。

⁵¹ 判例時報 2005 号 3 頁。

参考文献リスト

<図書>

- ・内田貴『民法（第2版）』（東京大学出版会、2007）。
- ・太田隆良監修、民・商法と税法研究会編『（改訂増補版）民法・商法と税務の接点』税務（研究会出版局、2006）。
- ・大淵博義『裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務（改訂増補版）』（税務研究会出版局、1996）。
- ・金子宏『租税法（第13版）』（弘文堂、2008）。
- ・芝原邦爾『経済刑法研究（上）』（有斐閣、2005）。
- ・武田昌輔編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討：理論と実践』（財経詳報社、2004）。
- ・武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法（加除式）』（第一法規出版、1979-）。
- ・林幹人『刑法各論』（東京大学出版会、1999）。
- ・広瀬正『判例からみた税法上の諸問題』（新日本法規、1975）。
- ・堀越董『（五訂版）役員のための法務コンサルタント取締役の義務と責任』（税務研究会出版局、2006）。
- ・松沢智『新版租税実体法（補正第2版）』（中央経済社、2003）。
- ・山本守之『租税法の基礎理論新版』（税務経理協会、2008）。
- ・国税庁『改正税法のすべて 平成18年版』大蔵財務協会（2006）。

<文献>

- ・青柳達朗「認定賞与についての小論(上)法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学雑誌 55(3)、85頁～111頁（2006）。
- ・青柳達朗「認定賞与についての小論(下)法人税及び源泉所得税の見地から」山口経済学雑誌 55(4)、55頁～79頁（2006）。
- ・浅野洋「不合理な関係会社間取引（特集1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機）」税理 48(8)、61頁～66頁（2005）。
- ・池本征男「特集 国税裁決事例と判決の解説(9)社会福祉法人の理事長が当該法人の預金口座から取得した金員は、横領によるものであって給与所得に該当しないとされた事例(京

- 都地裁平成 14.9.20 判決) 税協 60(8) (通号 623)、64 頁～69 頁 (2003)。
- ・ 依田孝子「社会福祉法人の理事長が同法人の資金を不正に引き出して得た経済的利益は、給与所得に該当するとされた事例(仙台高裁平成 16.3.12 判決) (特集 給与所得を巡る諸問題)」月刊税務事例 38(9) (通号 444)、20 頁～23 頁 (2006)。
 - ・ 板垣力『『桜税会』 裁決事例研究(101)不正流用金と源泉徴収義務--認定賞与の構成要件』税務弘報、49(2)、121 頁～127 頁 (2001)。
 - ・ 市原幸恵「Selection Q&A 社会福祉法人の理事長が使い込んだ金員につき、同法人は源泉徴収義務を負うか?」税務 QA(通号 65)、34 頁～37 頁 (2007)。
 - ・ 稲澤和光「恣意的な社長・会社間取引 (特集 1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機)」税理 48(8)、42 頁～47 頁 (2005)。
 - ・ 上寫一高「論点講座 重要論点 刑法各論(13)横領罪(上)」法学教室(通号 295)、118 頁～126 頁 (2005)。
 - ・ 上寫一高「論点講座 重要論点 刑法各論(14)横領罪(下)」法学教室(通号 296)、93 頁～100 頁 (2005)。
 - ・ 内田久美子「税務判例 ケース・スタディ(5)社会福祉法人元理事長の横領金にかかる源泉徴収義務の存否(大阪高裁平成 15.8.27 判決)」旬刊国税解説速報 45(1674)、35 頁～38 頁 (2005)。
 - ・ 占部裕典「賞与の認定と源泉徴収による所得税との法的関係」近畿大学法学 50(2・3) (通号 131)、1 頁～42 頁 (2003)。
 - ・ 占部裕典・岡田悦美「源泉徴収による所得税の対象となる賞与の認定」三木義一・田中治・占部裕典編著『〔租税〕判例分析ファイルⅡ』343 頁～369 頁 (税務経理協会、2006)。
 - ・ 江崎一恵「会社の税務 事例から探る認定賞与のパターンと認定の可否判断」税理 46(6)、175 頁～179 頁 (2003)。
 - ・ 大平漸「CONSCIOUS 横領金にも源泉徴収義務はある(大阪高裁平成 15.8.27 判決 仙台高裁平成 16.3.12 判決)」税研 21(2) (通号 123)、86 頁～91 頁 (2005)。
 - ・ 大淵博義「判例 法人税法講座(第 13 回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(1)役員等の横領損失と給与認定」税経通信 62(5) (通号 877)、45 頁～56 頁 (2007)。
 - ・ 大淵博義「判例 法人税法講座(第 14 回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(2)横領損失の給与認定が争われた先例判

- 決」税経通信 62(6) (通号 878)、33 頁～47 頁 (2007)。
- ・大淵博義「判例 法人税法講座(第 15 回)法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 --役員等の横領による損失を巡る課税上の諸問題(3)役員等の横領損失の給与認定と先例判決等との不整合性」税経通信 62(8) (通号 880)、41 頁～55 頁 (2007)。
 - ・大淵博義「判例 法人税法講座--法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開(第 24 回)税法の解釈適用と事実認定(1)横領による金員の移転を役員給与と認定した最新判決を素材として」税経通信 63(3) (通号 891)、29 頁～37 頁 (2008)。
 - ・大淵博義「判例 法人税法講座--法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開(第 25 回)税法の解釈適用と事実認定(2)横領による金員の移転を役員給与と認定した最新判決を素材として」税経通信 63(4) (通号 892)、47 頁～59 頁 (2008)。
 - ・加瀬昇一「使途不明金の支出 (特集 1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機)」税理 48(8)、67 頁～74 頁 (2005)。
 - ・金井恵美子「会社資産の私物化 (特集 1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機)」税理 48(8)、28 頁～35 頁 (2005)。
 - ・苅米裕「税務否認からみた経済的利益の税法的ルール 会社と役員間に生起する認定課税の事例研究(1)役員賞与の性格、その範囲及び取扱い」旬刊国税解説速報 45(1653)、16 頁～19 頁 (2005)。
 - ・苅米 裕「役員への経済的利益の付与と賞与認定 (特集 役員報酬・賞与・退職金の新傾向と税務問題)」税理 48(15)、83 頁～91 頁 (2005)。
 - ・川口浩「租税判例 検証・納税者勝訴の判例(7)所得の帰属と認定賞与(東京高裁控訴棄却平成 3.2.7)」税経通信 57(12)(通号 809)、199 頁～208 頁 (2003)。
 - ・小池敏範「社会福祉法人の理事長が法人資金を不正領得した金員の性格(仙台高裁平成 16.3.12 判決) (特集 源泉徴収(納税告知)を巡る諸問題)」月刊税務事例 37(2) (通号 425)、14 頁～19 頁 (2005)。
 - ・光田周史「私的支出と交際費等の乱用 (特集 1 ワンマン経営に潜む経営・税務の危機)」税理 48(8)、36 頁～41 頁 (2005)。
 - ・坂本眞一郎「使途不明金の課税問題に関する研究--その実態と損金性」経営会計研究(6)、41 頁～53 頁 (2006)。
 - ・桜井四郎「税務における事実認定(4)役員給与など役員と会社間取引の事実認定」旬刊国税解説速報 42(1558)、23 頁～25 頁 (2002)。

- ・品川芳宣「FOCUS 社会福祉法人理事長に対する認定賞与と源泉徴収義務(京都地裁平成14.9.20判決)」税研 18(6) (通号 109)、96 頁～99 頁 (2003)。
- ・品川芳宣「役員給与課税の本質を衝く!(前)」T & A master(254)、27 頁～36 頁 (2008)。
- ・品川芳宣「役員給与課税の本質を衝く!(後)」T & A master(255)、24 頁～33 頁 (2008)。
- ・杉田宗久「源泉税実務 源泉徴収義務者に対する納税告知処分をめぐる課税トラブル」税理、42(12)、242 頁～247 頁 (1999)。
- ・竹下重人「役員報酬・賞与について--主として認定賞与の限界」税法学(通号 249)、7 頁～13 頁 (1971)。
- ・武田昌輔「法人税の原点を探る(5)認定賞与の問題」月刊税務事例 36(2) (通号 413)、50 頁～54 頁 (2004)。
- ・武田昌輔「巻頭論文 役員賞与の税法上の問題点」税経通信 60(10) (通号 853)、33 頁～40 頁 (2005)。
- ・武田昌輔「公益法人税務 Q&A 役員賞与の費用計上 公益法人が NPO 法人に寄附した場合の取扱い」月刊公益法人 36(6) (通号 404)、22 頁～24 頁 (2005)。
- ・武田昌輔「事例研究(第 109 回)事例 1 自己株式を贈与した場合の取扱い 事例 2 認定賞与があった場合の役員給与の損金算入との関係」22(3) (通号 130)、49 頁～53 頁 (2006)。
- ・武田昌輔「事例研究(第 117 回)事例 1 役員給与と認定賞与 事例 2 信託法と国税通則法との関係」税研 23(5) (通号 138)、51 頁～55 頁 (2008)。
- ・田中弘一「税務講座 事例別-税務の留意点と解説(8)使途不明金と使途秘匿金」建設業の経理 10(1) (通号 35)、48 頁～53 頁 (2006)。
- ・田中義幸「中小公益法人等に絡む税務規定と実務(第 6 回)源泉徴収義務を巡る非違のパターンと留意点」旬刊国税解説速報 43(1599)、27 頁～30 頁 (2003)。
- ・田中義幸「法人税実務 公益法人における役員給与の新たな税務対応」税理 49(13)、146 頁～151 頁 (2006)。
- ・田山聡美「不法原因給付と横領罪の成否(1)刑法と民法の交錯」早稲田大学大学院法研論集(通号 90)、227 頁～255 頁 (1999)。
- ・田山聡美「不法原因給付と横領罪の成否(2)刑法と民法の交錯」早稲田大学大学院法研論集(通号 91)、111 頁～138 頁 (1999)。
- ・田山聡美「不法原因給付と横領罪の成否(3)刑法と民法の交錯」早稲田大学大学院法研論集(通号 92)、105 頁～131 頁 (1999)。

- ・ 田山聡美「不法原因給付と横領罪の成否(4・完)刑法と民法の交錯」早稲田大学大学院法研論集(通号 93)、107 頁～130 頁 (2000)。
- ・ 中津山準「税務研究 源泉徴収義務が成立・確定する「支払」の解釈類型とその問題点」税理 43(12)、30 頁～35 頁 (2000)。
- ・ 西俣敏明「判例研究 同族会社の神社に対する寄付金が役員への認定賞与とされた事件〔徳島地裁判決平成 5.7.16,高松高裁判決平成 8.2.26〕」税法学、(通号 538)、171 頁～180 頁 (1997)。
- ・ 野口昌玄「評釈編 横領による経済的利得と源泉徴収義務」石島弘教授退官記念論文集刊行会編『変革期における税法の諸問題』140 頁～145 頁 (大学教育出版、2004)。
- ・ 橋爪隆「横領概念について」研修(712)、3 頁～14 頁 (2007)。
- ・ 林仲宣「ザ・税務訴訟--判例から学ぶ税法 横領と脱税」法律のひろば 55(6)、68 頁～71 頁 (2002)。
- ・ 林陽一「横領罪と背任罪 (特集 判例で学ぶ刑法各論)」法学教室(通号 215)、19 頁～21 頁 (1998)。
- ・ 一杉直「租税判例研究 横領損失の発生を理由とする後発的事由による更正の請求の許否 [東京高裁平成 18.7.27 判決]」月刊税務事例 40(3) (通号 462)、1 頁～7 頁 (2008)。
- ・ 一杉直「租税判例研究 理事長が社会福祉法人から不法に取得した金員についての源泉徴収義務の存否(納税告知処分の適否)(京都地裁平成 14.9.20 判決)」月刊税務事例 35(3) (通号 402)、1 頁～7 頁 (2003)。
- ・ 樋之口毅「法人税実務 横領等の不正の発覚に伴う税務処理のポイント」税理 47(13)、168 頁～174 頁 (2004)。
- ・ 堀浄子「源泉徴収制度における納税者の救済-認定賞与を中心として」名城法学論集 35、19 頁～43 頁 (2007)。
- ・ 三木義一・上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」三木義一・田中治・占部裕典編著『〔租税〕判例分析ファイルⅡ』321 頁～341 頁 (税務経理協会、2006)。
- ・ 森康博「商事判例・租税判例 検証・納税者勝訴の判例(11)個人的費用を負担した場合の認定貸付と認定賞与」税経通信 58(2)(通号 815)、165 頁～174 頁 (2003)。
- ・ 山下宣子「役員賞与の支給と経理ポイント--認定賞与,損金算入時期の問題点 (特集 新しい役員報酬等の法務・会計・税務)」税経通信 61(1)(通号 859)、60 頁～68 頁 (2006)。
- ・ 山元俊一「認定給与課税の方向性と対応 (特集 Q&A 激変した役員給与への対応と実務

- の留意点) 税理 49(8)、79 頁～85 頁 (2006)。
- ・ 山本守之「法人税 役員給与をめぐる具体的事例とその考え方」税務事例研究 103、1 頁～24 頁 (2008)。
 - ・ 吉田行雄「税務 租税相談 Q&A(187)従業員の横領に関する法人税、所得税の取扱い」会計・監査ジャーナル 19(9) (通号 626)、82 頁～84 頁 (2007)。
 - ・ 大淵博義「<MJS 判例研究会>役員等の横領と重加算税の賦課決定の疑問～役員等の横領による経理処理と仮装・隠ぺい～」 <http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/07052502.pdf>
 - ・ 大淵博義「<MJS 判例研究会>横領による利得の賞与認定と損害賠償請求権の法人税法の収益の認識」 <http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/05053001.pdf>
 - ・ 森下治「<MJS 判例研究会>理事長の横領と認定賞与(大阪高裁平成 15.8.27 判決、京都地裁平成 14.9.20 判決)」 <http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/05112402.pdf>

我が国における LLP の損益分配割合に関する一考察
—LLP 契約書に定めた損益分配割合が税務上認められるかについて—

岡田 好未

論文要旨

我が国におけるLLPの損益分配割合に関する一考察

—LLP契約書に定めた損益分配割合が税務上認められるかについて—

岡田好未

我が国におけるLLP（以下、「日本版LLP」という。）は2005年8月に設立が可能になった組織形態であるが、近年経済の国際化が進むとともに機械設備など物に重点をおく産業形態から人的資源に重きをおく産業形態へとその構造が転換しつつある中で、参加する組合員が自らの持つ知識や能力を活かしながら共同事業を行うことを可能にするために創設された。

日本版LLPは、（１）有限責任、（２）構成員課税、（３）内部自治原則という３つの特徴を備えた組織形態であり、民法上の任意組合の特例として設立が可能になったものである。そのため、民法上の任意組合の規定が準用される部分も多いが、民法上の任意組合については、租税回避手段として使われる問題が起きている。日本版LLPについても、出資者の責任が出資額に限定されているため、より使いやすい租税回避手段として悪用される可能性があり、その導入にあたっては、LLPが租税回避手段として利用されないようにするための規定が設けられている。

しかし、これで日本版LLPの問題点がすべて解決されたわけではなく、明らかに法律に違反するものではなくても、日本版LLPが創設されるうえで予定されていた取引ではないものや、規定があいまいな部分を濫用した取引が生じる可能性がある。取引のうち経済的合理性を有する取引については認められるべきであるが、法律が意図していないような税的な利益を得るためだけの取引は認められるべきではない。しかし、我が国の裁判制度では、根拠条文がないと取引を否認することができないため、このような取引が行われても、現状では否認することは難しい。

これらを踏まえ、本論文では日本版LLPの創設経緯や課税方法を整理し、課税上の問題点を明らかにしたうえで、LLPで生じた損益を分配する際の損益分配割合が経済的合理性を有するかどうかについての判断基準について検討した。

第1章では、我が国で新しく設立が可能になった日本版LLPの創設経緯やその特徴について述べ、実際に日本版LLPがどのように利用されているかを挙げた。これまで新規

事業を立ち上げる際に多く利用されてきた株式会社と比較しても、設立が容易になり、また、課税方法についても構成員課税が適用され、組合員の事業への貢献度に応じた柔軟な損益分配が可能になった。

第2章では、日本版LLPの課税方法について述べた。日本版LLPにおいては、法人格がなく構成員課税が適用されるため、損失が生じた場合には組合員の所得と損益通算を行うことが可能であるが、損失取込みだけを目的として、LLPを設立し、巨額の損失事業を行うことがないように損失の金額として計上できる金額の上限を調整出資金額までとしており、調整出資金額の計算が重要な役割をもつ。

第3章では日本版LLPについて考えられる6つの問題を挙げた。本論文では、これら6つの問題の中で、LLPの損益を分配する際に重要となる分配割合について、その割合が経済的合理性を有するかどうかの判断基準について論じた。この問題は、出資比率と異なる損益分配割合により所得を分配し、利益の付け替えを行うことによる租税回避に利用されるというものである。LLPで生じた損益は、LLP契約書に記載された出資の価額に応じた割合で分配されるのが原則である。しかし、総組合員の同意があった場合にはLLP法施行規則で別段の定めを行うことにより、出資比率と異なる損益分配割合を用いて分配することも可能となっている。その場合には、その損益分配割合が経済的合理性を有することを明らかにしなければならない。しかし、経済的合理性を有するかどうかの判断基準についての規定は我が国においては存在しないため、都合のいい損益分配割合で損益分配を行うことにより、利益の付け替えを行い、租税回避を行うことが可能である。

第4章では、米国のパートナーシップ課税について、特に、実質経済効果テストについて整理し、実際に裁判でどのように適用されているか述べた。実質経済効果テストは経済効果テストと実質性テストの二段階テストで判断することが要求されている。実質経済効果テストが実際に裁判で利用されている例としてTIFD III—E INC., the Tax Matters Partner of Castle Harbour, v. UNITED STATES事案を取り上げた。この事案では、Castle Harbourが行ったGECCに2%、オランダの銀行に98%という損益の配賦割合は一審では認められたが、控訴審では認められなかった。

第5章では、米国のパートナーシップ課税を参考にした規定を設ける検討をしている先行研究として高橋准教授の『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』を取り上げ、そこで検討されている規定に加えて、どのような割合であれば人的資源の貢献を考慮した割合であると判断されるべきかについての判断基準およびそれを踏まえた上でのL

LLPで生じた損益分配方法について、自分の意見として出資・貢献分割法を提案した。これまで人的資源の貢献を考慮した損益分配割合についての検討は行われておらず、また、新しい判断基準を示すことができたのではないかと考える。

以上のように本論文では、LLPの損益を分配する際の分配割合について、米国のパートナーシップ課税を整理し、それを参考にした規定を設ける検討をしている先行研究として高橋准教授を取り上げ、そこで検討されている規定に加えて、どのような割合であれば人的資源の貢献を考慮した割合であると判断されるべきかについての判断基準およびそれを踏まえた上でのLLPで生じた損益分配方法について、自分の意見として出資・貢献分割法を提案した。しかし、出資・貢献分割法において、LLPで生じた損益のどの部分を出資比率に応じて分配し、どの部分を人的資源の貢献に応じて分配するかということについての具体的な判断基準を、本論文で明確に示すことは難しく、今後、LLPの使用実態や国税局の調査により明らかにされていくべきであると考え。また、本論文で検討した規定を設けたとしても損失を取込むことを目的としてLLPを設立し、そのLLPから生じた損失をその組合員の利益と相殺することによる租税回避を防ぐことはできない。このような租税回避を防止するために、LLPに限定した一般的租税回避否認規定が今後検討されることが必要であると考え。

第1節	課税効果テスト	32
第2節	実質性テスト	35
第3節	TIFD III－E INC., the Tax Matters Partner of Castle Harbour,v. UNITED STATES 事案	41
第1項	一審判決	41
第2項	控訴審判決	45
第4節	小括	47
第5章	経済的合理性の判断基準の検討	49
第1節	我が国における規定の導入の検討	49
第1項	経済産業省の見解	49
第2項	先行研究における規定の導入の検討	49
第3項	人的資源の貢献の判断基準について	51
第2節	出資比率と人的資源の貢献との分割方法	54
第1項	出資・貢献分割法	54
第2項	出資・貢献分割法の事例	56
第3項	Castle Harbour 事例への適用	58
第3節	濫用的租税回避への対応	59
第1項	濫用的租税回避	59
第2項	米国における濫用防止規定	61
第3項	我が国における濫用防止規定の検討	61
第4節	小括	64
	結びに代えて	65

はじめに

我が国における LLP (Limited Liability Partnership 以下、「日本版 LLP」という。) は、民法上の任意組合の特例として設立が可能になった組織形態であり、2005 年 8 月の「有権責任事業組合に関する法律 (以下、LLP 法という。)」の施行により設立が可能になった。日本版 LLP は、複数の法人や個人が共同して人的資源を活用して事業を行うために有用である組織形態となるように、①組合員全員が有限責任、②企業で生じた損益が企業の段階では課税されず、その組合員の段階で課税 (いわゆる『構成員課税』) が適用される、③出資者が自ら経営を行うので組織内部の取り決めを自由に決めることができる (いわゆる『内部自治原則』) という 3 つの特徴を有する。

日本版 LLP は民法上の任意組合の特例として設立が可能になった組織形態であるため、民法上の任意組合の規定が準用される部分も多い。しかし、民法上の任意組合については、「映画フィルムリース事件」や「航空機リース事件」など、租税回避手段として使われる問題が起きている。日本版 LLP についても、出資者の責任が出資額に限定されているため、より使いやすい租税回避手段として悪用される可能性があり、その導入にあたっては、LLP が租税回避手段として利用されないようにするため、組合員全員が LLP 事業に参加しなければならないことや、組合員となることができるのは個人か法人に限定することなどの規定が設けられている。

しかし、これで日本版 LLP の問題がすべて解決されたわけではない。日本版 LLP の問題のうち、本論文では出資比率と異なる損益分配割合で所得を分配し、利益の付け替えを行うことにより租税回避を行うことができるという問題を取り上げる。

LLP で生じた損益は、LLP 契約書に記載された出資の価額に応じた割合で分配されるのが原則であるが、総組合員の同意があり、かつ、その割合が経済的合理性を有する場合には LLP 法施行規則で別段の定めを行うことにより、出資比率と異なる損益分配割合を用いて分配することも可能となっている。しかし、損益分配割合が経済的合理性を有するかどうかの判断基準についての規定は我が国においては存在しないため、都合のいい損益分配割合で損益分配を行うことにより、利益の付け替えを行い、租税回避を行うことが可能である。これは、明らかに法律に違反するものではないが、日本版 LLP が創設されるうえで予定されていた取引ではなく、規定があいまいな部分を濫用した取引であるといえる。損益分配割合のうち経済的合理性を有するものについては認められるべきであるが、法律が意図していない

ような税的な利益を得るためだけの損益分配割合は認められるべきではない。しかし、我が国の裁判制度では、根拠条文がないと取引を否認することができないため、このような損益分配割合が設定されても、現状では否認することは難しい。

以上のような問題意識にたち、本論文では、LLPの損益を分配する際の損益分配割合が経済的合理性を有するかどうかの判断基準について、米国のような具体的な判断基準にLLPのメリットである各組合員の貢献度が考慮された損益分配割合が認められるような規定を設けることができないか、具体的にどのような規定を設けるべきかについて検討する。

第1章 我が国におけるLLPの概要

LLPはLimited Liability Partnershipのことであり、2005年8月1日の「有限責任事業組合に関する法律」の施行により設立が可能になった組織形態である。我が国においては、これまでも民法上の任意組合や商法上の匿名組合、投資事業有限責任組合、株式会社など様々な組織を設立することが可能であった。しかし、これらの組織形態があるにもかかわらずLLPが創設されたのは、これらの組織形態にはない特徴をLLPが備えているからであると考えられる。第1章では我が国においてLLPが創設された経緯およびその特徴についてみていく。

第1節 我が国においてLLPが創設された経緯

米国や英国では、複数の企業が共同して人的資源を活用した事業を行うために有用である(1)有限責任(2)内部自治原則(3)構成員課税の三つの特徴をもった組織形態として有限責任組合(LLP: Limited Liability Partnership)や有限責任会社(LLC: Limited Liability Company)といった組織形態が設立可能であり、米国のLLCは最近10年間で80万社設立され、英国では2001年にLLPが創設されてから3年で1万社を超えて設立されている。

我が国においても、近年、経済の国際化が進むとともに機械設備など物に重点をおく産業形態から人的資源に重きをおく産業形態へとその構造が転換しつつある。また、規制緩和が進むにつれて、事業体としての組織形態の選択肢も拡大し、米国のリミテッド・パートナーシップをモデルにした投資事業有限責任組合や米国のREITをモデルとした特定目的会社(SPC)や投資法人が登場し、さらにこれまであまり活用されてこなかった民法上の任意組合、商法上の匿名組合等を利用した共同事業も多く行われるようになってきている。

しかし、我が国のこれらの事業体には、構成員課税が適用されても、事業目的が限定されていたり、無限責任であったりと、欧米におけるLLPやLLCほどの魅力は備わっていなかった。そのような状況の中で経済団体連合会からも「複数の企業が共同して、リスクの高い新規事業に進出するため、あるいは事業の再構築を進めるための手段として、アメリカ各州法におけるLLC、LLPと類似の、全ての出資者の有限責任と、税制上の導管としての仕組み(事業体の段階では所得課税を行わず、その損益を出資者の損益と通算)を備えた事業

形態を、速やかに創設すべきである。¹⁾ という提言が出され、我が国においても LLP や LLC の創設が求められるようになっていた。

我が国においてはこれまで、LLP のような(1)構成員全員が有限責任、(2)構成員課税、(3)内部自治原則といった 3 要素を有する事業体は、法制度上存在していなかった。そのため、共同事業を行う場合は、通常、株式会社が利用されていた。ただ、株式会社の場合、出資者は有限責任だが、利益配分や権限等において柔軟性がなく、課税面においても企業と株主の二段階での課税が行われ、結果的に出資者への配当が少なくなってしまう。また、法人段階で損失が発生した場合には、その損失は法人段階で留まり、出資者へは分配されないため、出資者はその損失と他の所得とを通算することができず、税法上のメリットがない。近年創設された特定目的会社や投資法人においては、有限責任と配当損金算入による節税効果を楽しむことができるが、構成員課税は適用されず、また人的資産を活用する共同事業に適しているとはいえない。

そこで、2004 年 9 月、経済産業省では『有限責任事業組合制度に関する研究会』を設置し、以降、同研究会により、我が国における LLP 制度のあり方について議論がなされ、2004 年末に『有限責任事業組合制度の創設の提案』として、LLP 制度の骨格について中間的などりまとめが行われ、2005 年 4 月 LLP 法が可決・成立し、2005 年 8 月 1 日より施行された。LLP 制度の創設により、ベンチャー企業や中小企業と大企業の連携による共同研究開発、大学教授などの専門知識を有する者と企業との共同事業など、参加する組合員が自らの持つ知識や能力を活かしながら共同事業を行うことが可能になった。

第 2 節 日本版 LLP の特徴

日本版 LLP は(1)有限責任、(2)構成員課税、(3)内部自治原則を備えた組織形態である。

(1) 構成員全員が有限責任であることについて

日本版 LLP は、民法上の任意組合の特例制度として、営利を目的とした事業活動を行うことを目的として組合契約を締結する際に、組合員全員が出資額の範囲までしか責任を負わ

¹ 「わが国産業の競争力強化に向けた第 1 次提言」(社)経済団体連合会
(<http://www.keidanren.or.jp/japanese/policy/pol228/part1.html>)。

ない有限責任となる新たな組織形態である²。しかし、債権者側からすると、債権回収等が困難になってしまう恐れもあるため、債権者を保護するための規定が整備されている。具体的には次のような措置がある。

- ① 予見可能性の確保のための措置（組合契約登記、名称の使用強制等³）
- ② 組合財産確保及び開示のための規律⁴（設立時の出資の確保の規律、出資種類の制限、組合財産の分別管理義務、組合員債権者による組合財産への強制執行等の禁止、会計帳簿及び財務諸表等の作成及び開示義務、組合財産分配規制）
- ③ 事後的救済のための措置（組合員の第三者責任規定）
- ④ 清算時における債権者保護等の措置

なお、LLPの組合員が事業を行うに当たり、LLP法第7条の規定に違反して債権者や第三者に損害を与えた場合には、個人として損害賠償責任を負う。すなわち、出資者としては有限責任であるが、構成員であるLLPの組合員が第三者に損害を与えた場合には、その者は個人として直接損害賠償義務を負うということである⁵。

(2) 構成員課税について

法人格を有する法人（及び人格のない社団等）については、法人自体に法人税が課されるのに対し、LLPでは、組合自体には課税されず、出資者である組合員に直接課税（構成員課税）される。

法人税が課される場合、企業が獲得した所得はまず企業の段階で法人税が課され、その後出資者に分配された段階で出資者に対し所得税が課されるという企業と出資者の二重課税の問題が生じてしまう。また、欠損になってもそれは企業に留保され、出資者個人の利益と通算することができない。一方、法人がLLPの組合員となり、構成員課税が適用される場合、LLPが獲得した所得は組合員である法人に直接分配され、LLP段階では課税されず、組合員である法人に分配された段階で課税されるため、二重課税の問題を解決することができる。つまり、構成員課税が適用される場合、LLP自体は納税義務を負わず、税務に関する事項は各組合員に分配されるということである。また、損失については、原則として組合員の段階で組合員の他の所得と相殺される。

² LLP法第3条参照。

³ LLP法第8,9条参照。

⁴ LLP法第20～23,29,34条参照。

(3) 内部自治原則について

株式会社では、原則として株主総会や取締役会などの機関の設置が義務付けられており、これらの機関が重要事項の決定をすることとされている。それに対し、LLPにおいては内部自治のための特別な機関の設置は求められていないため、組合員の合意によりスムーズな事業運営が可能になる。

また、損益の分配においても、各組合員の事業への貢献度合いに応じて、出資比率と異なった柔軟な分配を行うことが可能である⁶。例えば、知的財産、ノウハウの提供などを考慮して、出資比率と異なる割合で損益分配を行うことが考えられる。柔軟な損益分配割合の取り決めは、①総組合員の同意により、②書面で分配の割合の定めを行い、③その書面に当該分配割合を定めた理由について記載しなければならず、④その書面を適切に保存する必要がある⁷。

第3節 日本版 LLP の設立方法

第1項 LLP 契約の締結

日本版 LLP を設立するためには、組合員が LLP 契約を締結し、その契約に基づいて出資を履行し、組合契約の効力が発生した後に、LLP 契約の効力発生登記を行わなければならない。日本版 LLP の設立には、組合員が 2 名以上必要で、組合員のうち 1 人以上は居住者である個人または内国法人でなければならない⁸。

民法上の組合契約においては、契約の作成等は特に必要とされておらず、口頭による契約も有効である。しかし、LLP においては、組合契約書を作成し、全員がこれに署名し、または記名押印することが必要とされている⁹。これらの契約書については、電磁的記録により作成することも認められている¹⁰。

LLP 契約書には、絶対的記載事項と任意記載事項がある。絶対的記載事項は、以下に掲げる事項であり、これらの事項を記載し、または記録しなければならない¹¹。

⁵ LLP 法第 18 条参照。

⁶ LLP 法第 33 条参照。

⁷ LLP 規第 36 条参照。

⁸ LLP 法 3 条第 2 項参照。

⁹ LLP 法第 4 条第 1 項参照。

¹⁰ LLP 法第 4 条第 2 項参照。

¹¹ LLP 法第 4 条第 3 項参照。

- ① 有限責任事業組合（以下「組合」という。）の事業
- ② 組合の名称
- ③ 組合事務所の所在地
- ④ 組合員の氏名または名称及び住所
- ⑤ 組合契約の効力が発生する年月日
- ⑥ 組合の存続期間
- ⑦ 組合員の出資の目的及びその価額
- ⑧ 組合の事業年度

日本版 LLP においては全員が業務執行者であるため、組合員全員の氏名・住所等を記載する必要がある。また、契約であるため、存続期間を定めなくてはならないが、期間に制限はなく、延長も可能である。民法上の任意組合と異なり、事業年度があり、事業年度の期間は、1年を超えることができない¹²。これは、税務上期間を長く設定することにより、決算確定を先送りし、結果的に課税時期を遅らせることができないようにするためである。

任意的記載事項については、組合員の合意により決めることができ、その場合、LLP 契約書に当該事項について記載または記録する。

第2項 出資の履行

契約締結により効力が発生する民法上の任意組合と異なり、日本版 LLP は各組合員が LLP 契約書に記載された出資の払込みを履行することにより効力が生ずる¹³。出資については「金銭その他の財産¹⁴」に限られており、債権者保護の観点から労務出資は認められていない。

金銭以外の財産としては、土地や建物、有価証券など貸借対照表に計上可能なものが認められる。金銭以外の財産の出資価額は、市場価格により算定され、市場価格がない場合には一般的に合理的と認められる評価慣行により算定された価額により算定される¹⁵。

第3項 登記

¹² LLP 法第 4 条第 4 項参照。

¹³ LLP 法第 3 条第 1 項参照。

¹⁴ LLP 法第 11 条。

出資が完了し、組合契約が生じたときは、原則 2 週間以内に次に掲げる事項を登記しなければならない¹⁶。

- ① 組合の事業
- ② 組合の名称
- ③ 組合員の氏名または名称及び住所
- ④ 組合契約の効力が発生する年月日
- ⑤ 組合の存続期間
- ⑥ 組合の事務所の所在場所
- ⑦ 組合員が法人であるときは、当該組合員の職務執行者の氏名及び住所
- ⑧ LLP 契約書で法定解散事由以外の解散理由を定めたときはその事由

これらの登記事項は、登記の後でなければ、善意の第三者に対抗できないこととされている¹⁷。また、故意または過失によって事実でない事項を登記した者は、その事項が事実でないことにより善意の第三者に対抗することができないこととされている¹⁸。

LLP 法は登記について、株式会社の場合とほぼ同程度の義務を課しているが、これは組合員の責任の限度が出資価額に限られていることから、これらと取引をする善意の第三者を保護するためである。

ただし、日本版 LLP は、株式会社の場合と比べて設立に要する期間が短く費用も少なく済むようになっている。具体的には、日本版 LLP においては、設立までの所要日数は約 10 日間、設立登記に要する費用（登録免許税）は 6 万円であるのに対し、株式会社の場合は、設立までに約 20 日、設立登記に要する費用は、資本金の 1,000 分の 7（最低 15 万円）となっている。

第 4 節 日本版 LLP の活用状況

日本版 LLP は 2005 年 12 月末で約 300 件、2006 年 12 月末で約 1700 件、2007 年 12 月末で約 2700 件設立されている¹⁹。組合員の組み合わせは「個人と個人」の連携が一番多く、

¹⁵ LLP 規第 8 条参照。

¹⁶ LLP 法第 57 条参照。

¹⁷ LLP 法第 8 条第 1 項参照。

¹⁸ LLP 法第 8 条第 2 項参照。

¹⁹ 「LLP（有限責任事業組合）の設立状況」経済産業政策局産業組織課（2008）

約 1679 件、65.5%を占めている。その次に多いのが「個人と法人」の組み合わせであり、約 572 件、22.3%、「法人と法人」の組み合わせが約 311 件、12.1%と続いている。

日本版 LLP で行われている事業を業種別に見ると、サービス業が全体の約 65%を占めており、卸売・小売業、飲食店が 14%、製造業が 6%と続いている。サービス業で行われている事業は経営コンサルタント業、不動産鑑定業、土木建築サービス業などが多い。

日本版 LLP の組合員数は、「2 名」が約 40%、「3～5 名」が 40%となっている。

存続年数は、「10 年以上 15 年未満」が 32%でもっとも多く、10 年未満の存続年数の LLP が 48%で約半数である一方、「15 年以上」の長期間の存続期間である LLP も全体の 20%を占めている。日本版 LLP を利用している実用例として「トライアウトえひめ」と「有限責任事業組合あばさけ福井」を取り上げる。

(1) トライアウトえひめ

この LLP は、2005 年 8 月 1 日に LLP の制度発足と同時に設立された。愛媛県西条市内を中心とする中小企業 9 社で成り立っており、各企業はこの LLP に 100 万円ずつ出資している。もとは仕事の減少、値段のたたき上げなどで苦しくなる状況の中で、このままでは中小企業が共倒れをすると感じた伊藤博氏（(有)伊藤エンジニア社長）が、中小企業同士が手を組んで危機を乗り越えるために仲間を探し、「トライアウトえひめ」を任意団体として立ち上げたのがルーツである。設計力のある企業が 3 社、製造に強い企業が 3 社、両方持っているのが 1 社という内訳で、中小企業下請けのウィークポイントである、技術開発に特化した LLP である。この LLP は、製品化することよりも技術を開発することが目的であり、その技術を売ることにより利益を上げる。

〈LLP を設立したメリット〉

「トライアウトえひめ」は、任意団体から民法上の任意組合にしようと準備していたところに LLP が創設され、LLP を設立することにしたという。民法上の任意組合ではなく、LLP を選択した理由として LLP の代表職務執行者となった伊藤氏は、「最大の魅力は有限責任であること。だから我々のような中小企業グループでも、思い切った事業展開が可能なのです。

(http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/pdf/llp_seturitu-ujoukyou.pdf)。

無限責任の民法組合だと、どうしてもリスクに目が行ってしまいます。²⁰」と述べており、LLP の特徴の一つである組合員全員が有限責任であることが選択の理由となっている。

「トライアウトえひめ」はすでに第一弾として水素吸蔵合金を使った汎用冷凍システムの開発を成功させている。短期間に成果を上げられた理由として伊藤氏は、「LLP 制度が我々にフィットしたこと、設計と製造の融合という、企業単独では不可能な機能を持つことができ、それがうまくかみ合ったこと。そして外せないのは、優秀な人材の確保です。²¹」と述べている。LLP は損益分配割合を一定の理由があれば自由に決めることができるため、才能やノウハウを持つ組合員に対し利益を多く分配したりすることが可能であり、優秀な人材を集めやすいというメリットがある。

意思決定は合議制で、全員一致が原則であり、利益の分配については、40%を技術貢献に応じた分配し、残りの60%については出資比率に応じて分配する。技術貢献度については、開発案件ごとに協議することとなっている。出資者自らが組織のルールを自由に決めることができる内部自治原則が適用されるため、利益の分配を出資比率どおりにしないことも認められるという LLP の特徴がここでも生かされている。

(2) 有限責任事業組合あばさけ福井

もう1つの実用例として、「有限責任事業組合あばさけ福井²²」を取り上げる。この LLP は、オンラインショップの研究会「どっと混む福井」で知り合った異業種の経営者4人が地元ラジオ局でパーソナリティを務めることになり、その番組企画として「あばさけブランド」の日本酒を開発・販売するために設立された。地元福井にこだわった様々な商品を掘り起こし、「あばさけブランド」として販売・促進を行うことを目的としており、パーソナリティを務めるラジオ番組とも連動させることにより PR 効果を狙っている。もともとラジオ番組の中で地元の特産品や技術、アイデアなどを生かした名産品を開発する話がでており、実行に移すにあたって、メーカーや販売店とかかわりをもつビジネスであるから信用力が必要であり、きちんとした組織として開発を行うために LLP が設立された。

²⁰有限責任事業組合トライアウトえひめ

(<http://www.dreamgate.gr.jp/feature/knowhow/shinkaishahou/llp/010/>)。

²¹前掲注 20 トライアウトえひめ。

²²有限責任事業組合あばさけ福井

〈LLP を設立したメリット〉

設立の際 LLP を選択した理由として、組合員の吉村明高氏は、出資金の規制がなく、少ない資本で始められること、また、構成員課税が適用されるため、法人税がかからないことを挙げている。また、「やるか、やらないか」を、メンバーの合議だけで決めていけるので企画から実現までの時間が短くすることができるため、販売企画などのようなスピーディーな運営が求められる業種には、特に向いていると述べている。

「有限責任事業組合あばさけ福井」では、損益分配割合は 25% ずつだが、出資金額は 1 人が 5 万円で、ほかの 3 人は 15 万円ずつである。その 1 人は、メンバーの中でもっともネットの知識を持っており、LLP を作る前からラジオ番組の公式ブログの運営・管理、スケジュールや打ち合わせの段取りなど全員に関わる業務を担っていたため、出資格差をつけている。このようにメンバーが提供できる人的資源や作業負担の大小を考慮して出資金額を決めることができることも LLP のメリットである。

第 5 節 小括

本章では、我が国で新しく設立が可能になった日本版 LLP の導入経緯やその特徴について述べ、実際に日本版 LLP がどのように利用されているかを挙げた。日本版 LLP は、近年の産業構造の変化に伴い、人的資源に重きをおく産業形態を活性化させるために導入された組織形態であり、(1)有限責任制、(2)構成員課税、(3)内部自治原則という 3 つの特徴を有している。

これまで新規事業を立ち上げる際に多く利用されてきた株式会社と比較しても、設立が容易になり、また、課税方法についても、構成員課税が適用され、組合員の事業への貢献度に応じた柔軟な損益分配が可能になった。

実際の活用状況についても、2005 年 12 月末で約 300 件、2006 年 12 月末で約 1600 件と着実に設立件数が伸びている。実際に日本版 LLP を設立して行われている事業として今回は 2 つの実用例を取り上げたが、日本版 LLP の創設により、事業を行う際の組織選択の幅が広がり、「参加者の持つ知識や能力を生かしながら共同事業を行うことを可能にする」という LLP の創設目的にかなった利用がされていることが分かる。

(<http://www.dreamgate.gr.jp/feature/knowhow/shinkaishahou/llp/008>)。

第2章 日本版LLPの課税上の取扱い

日本版LLPの特徴の1つとして構成員課税が適用されることを述べたが、第2章では具体的にどのように課税されるのか整理する。

第1節 個人が組合員である場合

第1項 課税所得の計算方法

日本版LLPは民法の任意組合の特例として創設されたものであり、法人格がなく、それぞれの組合員が主体となって自ら事業を行う仕組みが確保されていることから、構成員課税が適用されている。

構成員課税が適用されることや日本版LLPが民法上の任意組合の特例として創設された経緯から、LLPに所得が生じている場合の組合員への所得分配は、基本的には、所得税法基本通達36-37共-19[任意組合の事業にかかる利益等の帰属の時期]の規定により計算され、組合員の当該LLPの事業に係る利益の額または損失の額は、当該LLPの計算期間を基にして計算し、当該計算期間の終了する日の属する年の各種所得の金額を計算上総収入金額または必要経費に算入する。

各種所得の金額の計算は総額法²³が原則であるが、継続適用を要件として、中間法、純額法も認められる²⁴。

(1) 総額法、中間法による所得金額の計算方法

日本版LLPから個人組合員に配分される所得の金額は、個人の各種所得区分に応じて、以下のように計算する²⁵。

① 配当所得

当該LLPで営まれる事業（以下、「LLP事業」という。）から生ずる配当所得にかかる収入金額から所得税法24条2項に規定する負債の利子の額の合計額を控除した残額

② 不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得

²³ 本論文では、会計処理の方法についてLLP実務研究会『実践LLPの法務・会計・税務：設立・運営・解散』（新日本法規出版2007）における表記を参考にすることとする。このほかには、全展開方式、損益認識方式、純額方式（佐々木浩一郎「LLPと出資者の会計処理」税務弘報2005.11 22-36頁（中央経済社2005）参照）などの表記の方法がある。

²⁴ 所得税基本通達36・37-共20参照。

²⁵ 租税特別措置法施行規則第9条8第1項参照。

当該 LLP 事業から生ずる不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得に係る総収入金額から所得税法 26 条 2 項、27 条 2 項、32 条 3 項、35 条 2 項 2 号に規定する必要経費の額を控除した金額

③ 譲渡所得

当該 LLP 事業から生ずる譲渡所得にかかる総収入金額から所得税法 33 条 3 項に規定する資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除した金額

④ 一時所得

当該 LLP 事業から生ずる一時所得に係る総収入金額から所得税法 34 条 2 項に規定する支出した金額の合計額を控除した金額

(2) 純額法による所得金額の計算方法

LLP 事業の主たる事業内容に従って、不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得のいずれか一の所得にかかる収入金額または必要経費とする。総額法、中間法のように各種所得に区分を行わない。

日本版 LLP は構成員課税が適用されるため、上記の方法により計算された所得は当該 LLP の各組合員に分配され、各個人組合員の所得等と合算されて課税されるが、所得等の認識方法も総額法、中間法、純額法いずれを採用するかによって異なる²⁶。

(1) 総額法

当該 LLP 事業の収入金額、支出金額、資産、負債等をその分配割合に応じて認識する方法

(2) 中間法

当該 LLP 事業の収入金額、原価の額、費用の額、損失の額をその分配割合に応じて認識する方法

この方法による場合には、各組合員は、当該 LLP 事業の取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はない。

(3) 純額法

当該 LLP 事業の利益の額または損失の額をその分配割合に応じて認識する方法

この方法による場合には、各組員は当該 LLP 事業にかかる取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はない。

しかし、損失が生じた場合の取扱いについては税務上その取り込みを規制する措置が講じられている。LLP で生じた損失は当該 LLP の組員の所得に必要な経費として取り込むことができ、利益と相殺することができる（損益通算）が、当該 LLP 事業で損失が発生した場合、「LLP 事業におけるこれらの所得の損失の金額」のうち個人組員の持分のすべてが個人組員の段階で損失として認識されるのではなく、調整出資金額（第 2 項において説明）が上限とされている²⁷（図 2-1）。

ここで「LLP 事業におけるこれらの所得の損失の金額」とは、LLP の契約を結んでいる個人組員のその年における「LLP 事業から生じる総収入金額に算入すべき金額の合計額」が「当該 LLP 事業から生じる必要経費に算入すべき金額の合計額に満たない場合におけるその満たない部分の金額」である²⁸。個人組員の取込制限は不動産所得、事業所得、山林所得の損失額に限定されており、譲渡所得等の損失額については取込制限はない。

□図 2-1 個人が組員である場合の損失計上の可能性²⁹

必要経費 ①	総収入金額②				
	LLP 事業におけるこれらの所得の損失の金額 ①-②	譲渡所得等の損失額	取込制限なし		
		不動産所得・事業所得・山林所得の損失額	取込制限あり	必要経費不 算入損失額	取込不可
			調整出資金額	取込可	

²⁶ 前掲注 24。

²⁷ 租税特別措置法第 27 条 2 第 1 項参照。

²⁸ 租税特別措置法施行令第 18 条 3 第 1 項参照。

²⁹ LLP 実務研究会『実践 LLP の法務・会計・税務：設立・運営・解散』285 頁（新日本法規出版 2007）。

また、単一の LLP において複数の事業を行っている場合は、当該 LLP 事業で損失額が生じるか否かについては、個別の事業ごとではなく、当該 LLP の事業全体で判断する。つまり、当該 LLP 事業において不動産所得に該当する事業と事業所得に該当する事業を行って、当該 LLP 事業による不動産所得が赤字で事業所得が黒字で、合計すれば黒字である場合、上記の損金算入制限は適用されない。その場合には、通常の所得金額を求め損益通算を行うことになる。

第 2 項 調整出資金額の計算

日本版 LLP においては、「組合員は、その出資の価額を限度として、組合の債務を弁済する責任を負う³⁰」と規定されており、組合員全員が有限責任となっている。したがって、会計上組合員が計上する組合損失も、出資の価額が限度ということになる。そのため、税務上においても、組合員の LLP 事業による事業所得等の損失額は、「調整出資金額」の範囲内に限ることとされている³¹。

この「調整出資金額」とは、LLP の計算期間（事業年度の期間。以下同じ。）の終了の日の属する年における個人組合員の当該 LLP 事業に係る下記の①及び②に掲げる金額の合計額から③に掲げる金額を控除した金額であり³²、その金額が零を下回る場合には零となる。

$$\text{個人組合員の調整出資金額} = \text{①} + \text{②} - \text{③}$$

① 出資額

個人組合員の LLP への出資額は、その年に計算期間の終了の日が到来する計算期間（その年に計算期間の終了の日が 2 以上ある場合には、最も遅い終了の日の属する計算期間）の終了のときまでにその個人組合員が当該 LLP に出資をした金銭その他の財産の価額で当該 LLP の会計帳簿に記載された出資の価額を合計して計算する。

現物出資した場合には、当該 LLP の会計帳簿に記載された出資の価額、つまり出資した資産、負債の時価相当額とする³³。

また、市場価額がなく、一般に合理的と認められる評価慣行も確立していない財産を出

³⁰ LLP 法第 15 条。

³¹ 前掲注 27。

³² 租税特別措置法第 18 条 3 第 2 項参照。

³³ 前掲注 17。

資した場合には、出資者の出資直前における当該財産の適正な帳簿価額又は備忘価額をもって当該 LLP の会計帳簿に記載された出資の価額とする³⁴。

② 組合所得の累計額

個人組合員の LLP における組合所得の累計額は、その年の前年の計算期間の終了の日が到来する計算期間（その年の前年に計算期間の終了の日が 2 以上ある場合には、最も遅い終了の日の属する計算期間）以前の各計算期間においてその個人組合員の LLP の事業から生じる各種所得に係る収入金額とすべき金額または総収入金額に算入すべき金額の合計額から各種所得にかかる必要経費等（下記のイからニまでに掲げる金額）の合計額を控除した金額の当該各計算期間における合計額とする。

イ その個人組合員の当該 LLP 事業から生じる配当所得についての必要経費

当該 LLP 事業から生じる配当所得にかかる収入金額から控除される元本を取得するために要した負債の利子の額³⁵の合計額

ロ その個人組合員の当該 LLP 事業から生じる不動産所得、事業所得、山林所得または雑所得についての必要経費

当該 LLP 事業から生じる不動産所得、事業所得、山林所得または雑所得にかかる総収入金額から控除される必要経費の額³⁶

ハ その個人組合員の当該 LLP 事業から生じる譲渡所得についての必要経費

当該 LLP 事業から生じる譲渡所得にかかる総収入金額から控除される譲渡資産の取得費及び譲渡費用の額の合計額³⁷

ニ その個人組合員の当該 LLP 事業から生じる一時所得にかかる総収入金額から控除される支出した金額の合計額³⁸

③ 分配額

個人組合員が LLP から受けた分配額は、その年の計算期間の終了の日（その年に計算期間の終了の日が 2 以上ある場合には、最も遅い終了の日の属する計算期間）までにその

³⁴ 前掲注 18。

³⁵ 所得税法第 24 条第 2 項参照。

³⁶ 所得税法第 26 条第 2 項、第 27 条第 2 項、第 32 条第 3 項、第 35 条第 2 項 2 参照。

³⁷ 所得税法第 33 条第 3 項参照。

³⁸ 所得税法第 34 条第 2 項参照。

個人組合員が交付を受けた金銭その他の資産にかかる分配額のうちその個人組合員が交付を受けた部分に相当する金額の合計額とする。

つまり、LLPの組合員が個人組合員である場合、その年の計算期間の終了の日までに出資した金額にその年の前年に計算期間が終了する当該LLP事業の損益の分配額を合計した額から、その個人組合員への実際の分配額を控除した金額が「調整出資金額」となる。この「調整出資金額」を超える損失は翌期以降に繰り越すことはできない。

第3項 個人組合員の必要経費不算入損失額の各種所得の計算方法

前述のように、LLP契約を締結している組合員である個人がその年における当該LLP事業から生じる不動産所得、事業所得または山林所得（以下、「事業所得等」という。）を有する場合に当該LLP事業による事業所得等の損失額が「調整出資金額」を超えるとき、その損失の金額のうち調整出資金額を越える部分（以下、「必要経費不算入損失額」という。）は当該個人の不動産所得の金額、事業所得の金額または山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しないこととされるが、必要経費不算入損失額は以下の方法により計算される³⁹。

- ① 個人組合員のLLP事業による事業所得等の損失額が、当該LLP事業から生じる不動産所得、事業所得または山林所得のうちいずれか1の所得から生じたものであるときは、必要経費不算入損失額は当該1の所得から生じたLLP事業による事業所得等の損失額からなるとされる。
- ② 個人組合員のLLP事業による事業所得等の損失額が当該LLP事業から生じる不動産所得、事業所得または山林所得のうち2以上の所得から生じたものであるときは、必要経費不算入損失額を当該2以上の所得に係るそれぞれの損失額（当該2以上の所得のそれぞれについて、当該LLP事業から生じる総収入金額に算入すべき金額が当該LLP事業から生じる必要経費に算入すべき金額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額をいう。）により按分して計算した金額に相当する金額をもって、当該必要経費不算入損失額は当該2以上の所得のそれぞれから生じた当該LLP事業による事業所得等の損失額からなるものとされる。

つまり、必要経費不算入損失額は、いずれか1の所得から生じた場合にはその損失が生じた所得に対応させ、2以上の所得から生じたものである場合には、それぞれの損失額の割合により按分した必要経費不算入損失額を各所得に対応させて、課税所得の計算をすることになる。

第2節 法人が組合員である場合

第1項 課税所得の計算方法

法人組合員における会計処理は、総額法により計算することが原則であるが、継続適用を要件として純額法、中間法で処理することも認められている⁴⁰。各方法における益金の額または損金の額の計算方法は以下のとおりである。

(1) 総額法

当該LLP事業の収入金額、支出金額、資産、負債等をその分配割合に応じて各組合員に分配する方法

(2) 中間法

当該LLP事業の収入金額、その収入金額にかかる原価の額及び費用の額並びに損失の額をその分配割合に応じて各組合員に分配する方法

この方法による場合には、各組合員は、当該LLP事業の取引等について受取配当等の益金不算入、所得税額の控除等の規定の適用はあるが、引当金の繰入、準備金の積み立て等の規定の適用はない。

(3) 純額法

当該LLP事業の取引等について計算される利益の額または損失の額をその分配割合に応じて各組合員に分配または負担させる方法

この方法による場合には、各組合員は当該LLP事業の取引等について、受取配当等の益金不算入、所得税額の控除、引当金の繰入、準備金の積み立て等の規定の適用はない。

LLPは構成員課税が適用されるため、総額法、純額法、中間法により認識された当該LLP事業の損益は当該LLP自体の益金の額または損金の額とはならず、当該LLPに出資した組合員である法人の益金の額または損金の額となる。各方法における認識されたLLPの損

³⁹ 租税特別措置法施行規則第9条の6第3項参照。

⁴⁰ 法人税基本通達14-1-2参照。

益の法人組合員の計上方法は以下の通りである。

(1) 総額法

貸借対照表については資産項目および負債項目で、損益計算書については各損益項目について持分相当額を計上する方法

(2) 中間法

貸借対照表については正味財産で、損益計算書については各損益項目の持分相当額を計上する方法

(3) 純額法

貸借対照表については正味財産で、損益計算書については純損益の持分相当額を計上する方法

LLP 事業において生じた損失については、個人組合員の場合と同様に、当該 LLP の法人組合員は損益分配割合に応じた損失の額の全額を当該事業年度の当該 LLP 事業による損失として計上することはできない。法人組合員が当該 LLP 事業による「損失の額」として認識できる上限額があり、当該法人の LLP における「調整出資金額」を超える場合には、その超える部分の金額に相当する金額（以下、「組合損失超過額」という。）は、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ことができない。

「損失の額」は、法人の LLP 事業による「LLP 損金額①」が「LLP 益金額②」を超える場合のその超える部分の金額③であり、当該 LLP 損金額は、「当該事業年度の所得の金額の計算上の損金の額に算入される金額」のうち当該 LLP 事業に帰せられる部分の金額である⁴¹。当該 LLP 益金額は、「当該事業年度の所得の金額の計算上の益金の額に算入される金額」のうち当該 LLP 事業に帰せられる部分の金額である。

□図 2-2 法人が組合員である場合の損失計上可能額

LLP 損金額 ①	LLP 益金額②			
	損失の額③		組合損失超過額④	取込制限あり
			調整出資金額	取込可

個人組合員の場合は、「調整出資金額」を超える損失については翌期以降に繰り越すことはできないが、法人組合員の場合は繰越すことが認められており、前期までに損金不算入とされた組合損失額でいまだ損金の額に算入されていないものの合計額を「組合損失超過合計額④」という。当期まで繰越された過年度の「組合損失超過合計額」については、当期の LLP 事業により分配を受ける利益の額を上限として損金の額に算入することができる。

損益の計上時期については、特に税法上で明示されていないが、構成員課税が適用されることや日本版 LLP が民法上の特例として創設された経緯から、法人税法基本通達 14-1-1 と同様の扱いになると考えられ、LLP 事業により分配を受ける利益の額または損失の負担をすべき金額を当該 LLP の計算期間の末日を含む事業年度の損益に含めて計算する。

第 2 項 調整出資金額の計算

LLP 事業において生じた損失の当該法人組合員の持分については、当該法人組合員の調整出資金額まで損金の額に計上することができる。法人組合員の調整出資金額は、下記の LLP 事業に係る①及び②に掲げる金額の合計額から③を減算して算出する⁴²。

$$\text{法人組合員の調整出資金額} = \text{①} + \text{②} - \text{③}$$

① 出資額

法人組合員の LLP への出資額は、当該事業年度にその終了の日が属する LLP 計算期間(事

⁴¹ 租税特別措置法施行令第 39 条の 32 第 1 項参照。

⁴² 租税特別措置法施行令第 39 条 32 第 2 項参照。

業年度)のうち最も新しい期間(「最終LLP計算期間」という。)の終了の日までに当該LLP契約に基づいて出資をした金銭の額及び金銭以外の資産(以下「現物資産」という。)の調整価額(次に掲げるイとロの金額の合計額をいう。)を合計して計算する。

組合員持分担保債務⁴³がある場合にはその額を控除した金額とし、金銭または現物資産と負債を合わせて出資をした場合には当該負債の額を減算した金額とする。

- イ 現物資産の価額にLLPにおける他の組合員のLLP事業に係るLLP財産に対する持分の割合を合計した割合を乗じて計算した金額
- ロ 当該法人の出資直前の現物資産の帳簿価額にLLP事業に係るLLP財産に対する当該法人の持分の割合を乗じて計算した金額

② 組合利益積立金額等

次のイとロの金額の合計額とする。

- イ 当該法人の当該事業年度前の各事業年度における利益積立金額⁴⁴のうち当該LLP事業に帰せられるものの合計額
- ロ 当該法人の当該事業年度前の各連結事業年度における連結利益積立金額のうち当該LLP事業に帰せられるものの合計額

③ 分配額

法人組合員がLLPから受けた分配額は、最終LLP計算期間終了の時までに当該LLP事業に係るLLP財産の分配として交付を受けた金銭の額及び現物資産の調整価額(次に掲げるイ及びロの金額の合計額をいう。)の合計額(組合持分担保債務の払い戻しに相当する部分の金額が含まれている場合には当該金額を控除した金額とし、金銭または現物出資と負債を合わせて分配を受けた場合には当該負債の額を減算した金額)

- イ 現物資産の価額に分配の直前の他の組合員の当該LLP財産に対する持分の割合を乗じて計算した金額
- ロ 現物資産の当該法人における分配の直前の帳簿価額

⁴³ 組合員となるものがそのLLP契約に基づく出資を履行するために組合財産に対する自己の持分その他組合員が有することとなる権利を担保として行った借入れに係る債務をいう。

⁴⁴ 法人税法第2条第18号の2イ、ロ及びホに掲げる金額の合計額から同号りに掲げる金額を減算した金額(その金額のうち留保していない金額がある場合にはその留保していない金額を減算した金額)。

第3節 小括

本章では、日本版 LLP の課税方法について述べた。日本版 LLP の組合員が個人の場合と法人の場合を比較すると次のようになる。

□図 2-3 日本版 LLP の組合員の分類とその課税の概要

	LLP の個人組合員	LLP の法人組合員
納税主体	各組合員（個人）	各組合員（法人）
損益の計上時期	LLP の計算期間終了の日の属する年	LLP の計算期間終了の日の属する法人の事業年度
組合員の責任	有限責任	有限責任
「調整出資金額を超え る損失」の取り扱い	「必要経費不算入損失額」は 翌期以降繰越不可	「組合損失超過額」は翌期以 降に繰越可

日本版 LLP においては、法人格がなく構成員課税が適用されるため、損失が生じた場合には組合員の所得と損益通算を行うことが可能であるが、損失取込みだけを目的として、LLP を設立し、巨額の損失事業を行うことがないように損失の金額として計上できる金額の上限を調整出資金額までとしており、調整出資金額の計算が重要な役割をもつ。

日本版 LLP の特徴や創設経緯および課税方法を踏まえ、第3章では日本版 LLP に関して考えられる問題点について述べる。

第3章 日本版LLPの課税上の問題点

日本版LLPは民法上の任意組合の特例として設立が可能になった組織形態であるため、民法上の任意組合の規定が準用される部分も多い。しかし、民法上の任意組合については、「映画フィルムリース事件」や「航空機リース事件」など、租税回避手段として使われる問題が起きている。日本版LLPについても、出資者の責任が出資額に限定されているため、より使いやすい租税回避手段として悪用される可能性があり、その導入にあたっては、LLPが租税回避手段として利用されないようにするためのいくつかの規定が設けられている。具体的には、組合員全員がLLP事業に参加しなければならないことや、組合の債権者に不利や損害を与える恐れがあるものとして政令で定めるものは組合の事業として行うことができないこと、組合員となることができるのは個人か法人に限定されており、民法上の任意組合などは日本版LLPの組合員になることができないことなどがある。しかし、これで日本版LLPの問題点がすべて解決されたわけではない。日本版LLPに関して起こりうる問題点としては、以下の6つが考えられる。

- ① 出資比率と異なる損益分配が可能であること
- ② 経済的合理性を有しない割合を出資比率とすることが可能であること
- ③ 出資比率を変えることが可能であること
- ④ 加入、脱退により組合員の地位の譲渡が可能であること
- ⑤ 清算・解散時の各組合員の出資比率の計算方法
- ⑥ 出資した資産の差し押さえ回避による徴収妨害

第1節 出資比率と異なる損益分配が可能であることについて

この問題は、出資比率と異なる損益分配割合により所得を分配し、利益の付け替えを行うことによる租税回避に利用されるというものである。

LLPで生じた損益は、LLP契約書に記載された出資の価額に応じた割合で分配されるのが原則である⁴⁵。しかし、総組合員の同意があった場合にはLLP法施行規則で別段の定めを行うことにより、出資比率と異なる損益分配割合を用いて分配することも可能となっている。出資の価額と異なる損益分配割合を用いて損益を分配することを定めるには、(1)「組合員

の損益分配の割合に関する書面」(LLP 規様式第 1)を作成する方法⁴⁶と、(2) LLP 契約書に所定の事項を記載する方法⁴⁷がある。

(1) 「組合員の損益分配の割合に関する書面」

「組合員の損益分配の割合に関する書面」には、以下に掲げる事項を記載しなければならない。

- ① 組合の名称
- ② 組合員名
- ③ 組合員の出資割合
- ④ 組合員の損益分配割合
- ⑤ 損益分配の割合の理由
- ⑥ その損益分配割合の適用開始の年月日
- ⑦ 書面の作成年月日
- ⑧ 組合員全員の署名または記名押印

損益分配の割合の理由には、出資比率と異なる損益分配割合を定める理由(組合の業務への各組合員の貢献度の差異等)及びその経済的合理性を明らかにする事由(算定事由、算定式等)を記載しなければならない。この書面は電磁的記録をもって作成することもできる⁴⁸。

(2) LLP 契約書により損益分配の割合について別段の定めを行う場合

LLP 契約書において組合員の損益分配割合に関する別段の定めをする場合には、LLP 契約書に次に掲げる事項を記載しなければならない⁴⁹。

- ① 組合員の出資の割合
- ② 組合員の損益分配の割合及びその理由

⁴⁵ 前掲注 6。

⁴⁶ LLP 規第 36 条第 1 項参照。

⁴⁷ LLP 規第 36 条第 3 項参照。

⁴⁸ LLP 規第 36 条第 2 項参照。

⁴⁹ 前掲注 47。

- ③ 損益分配の割合の適用開始の年月日が組合契約の効力が発生する年月日と異なる場合には、適用開始の年月日

LLP 契約書に記載する組合員の損益分配割合の理由についても「組合員の損益分配の割合に関する書面」と同様、組合員の出資比率と異なる損益分配割合を定める理由及びその損益分配割合の経済的合理性を明らかにする理由を含むものでなければならない⁵⁰。

しかし、経済的合理性を有するかどうかの判断基準についての規定は我が国においては存在しないため、都合のいい損益分配割合で損益分配を行うことにより、利益の付け替えを行い、租税回避を行うことが可能である。例えば、黒字の組合員 A に分配されるはずだった利益を損益分配割合を変更することにより、赤字の組合員 B に分配し、利益を損失を損益通算することにより、組合員 A はその利益にかかる分の課税を免れることができ、税負担の軽減を図ることが可能である。

第2節 経済的合理性を有しない割合を出資比率とすることが可能であることについて

この問題は、日本版 LLP で生じた損益が組合員の出資比率に応じて分配されている場合であっても、その出資比率自体が恣意性の働いた割合であり、経済的合理性を有しない場合があるというものである。

日本版 LLP への出資は前述のように金銭以外の出資としては土地や建物など貸借対照表に計上可能なものであれば認められ、これらの資産の出資価額は、市場価格により算定され、市場価格がない場合には一般的に合理的と認められる評価慣行により算定された価格により算定される⁵¹。

しかし、市場価格がない場合には一般的に合理的と認められる評価慣行により算定された価格により算定されることが LLP 法において規定されているが、「一般的に合理的」という表現は何が合理的で何が合理的でないのかがあいまいである。そのため、LLP に金銭以外の資産が出資され、その資産の市場価格がない場合に、組合員の帳簿価額と異なる評価額で LLP の資産に計上される場合が考えられ、不当に高い価格で計上したり、著しく低い価格で計上したりすることにより、実際に出資した資産の価値とは異なる出資比率を設定することが可能である。この場合には、LLP で生じた損益が出資比率に応じて分配されたとしても、

⁵⁰ LLP 規第 36 条第 4 項参照。

⁵¹ 前掲注 15。

その割合が経済的合理性を有しているとはいえない。

第3節 出資比率を変えることが可能であることについて

この問題は、追加出資、出資の払戻しを行うことにより出資比率を変えることを利用した租税回避に利用されるというものである。

日本版 LLP の出資に関しては、「組合員は、金銭その他の財産のみを持って出資の目的とすることができる⁵²」と規定されているだけであり、追加出資、出資の払戻しに関してはなんら規定されていない。追加出資および出資の払戻しが自由にできるとすると、組合員の出資の価額が変動し、出資比率を自由に変えることが可能になり、損益分配割合を変更することと同様の効果が生ずることとなる。出資比率を自由に変えることができると、後で当初の予定よりも損失が多くなることが判明した場合に、黒字の組合員が追加出資を行うことにより、出資比率を変更して損失を多く取り込み、税負担の軽減を図ることができる。この場合、日本版 LLP で生じた損益は、LLP 契約書に記載された各組合員の出資価額に応じて分配される⁵³という原則に従っているが、追加出資、出資の払戻しは税負担の軽減のために行われる取引であり、事業目的とは何の関係もないため、経済的合理性を有していると言えるのか疑問である。また、「租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る⁵⁴」という租税回避の定義からすると、追加出資、出資の払戻しを利用した出資比率の操作は租税法規が予定している取引ではないと考えられる。

第4節 加入、脱退により組合員の地位の譲渡が可能であることについて

この問題は、日本版 LLP への加入および脱退により組合員の地位の譲渡を行い、利益の付け替えを行うことによる租税回避に利用されるというものである。

日本版 LLP の組合員の新規加入は、組合員の全員一致により決まる。日本版 LLP の組合員の脱退については、LLP 事業に損失が生じそうな状況になった場合に、それまでの持分の払戻しを受けようとする組合員が出てくる可能性があるため、自由には認められていない。しかし、まったく脱退を認めないことも事業を行う上で不都合が生じるため、一定の場合にのみ認められている。この一定の場合には、任意脱退と法定脱退に分けることができる。

⁵² 前掲注 14。

⁵³ 前掲注 6。

⁵⁴ 金子宏『租税法（第十三版）』110 頁（弘文堂 2008）。

まず、法定脱退は、以下の場合に脱退が認められる⁵⁵。

- ① 死亡
- ② 破産手続開始の決定を受けたこと
- ③ 後見開始の審判を受けたこと
- ④ 除名

法定脱退以外にも、LLP 法では、LLP 契約書に任意脱退に関する別段の定めを置くことが認められている⁵⁶。法定脱退の要件に該当しなくても、LLP 契約書において任意に脱退要件を定めることができるので、結果的に組合員の脱退は自由であるといえる。

LLP 法においては、相続や持分の譲渡による組合員の地位の承継に関する規定はないが、任意脱退、法定脱退に沿った形で組合員が脱退し、総組合員の同意により組合員が新規加入した場合には、地位の譲渡が行われた場合と同じ状況になる。また、LLP 契約書で規定している場合や、総組合員の同意が得られれば、組合員の地位を第三者に譲渡し、新しい組合員として加入することも認められる⁵⁷。組合員の地位の譲渡ができることになると、例えば、LLP に利益が生じていて、組合員である A が黒字であり、組合員でない B が赤字である場合に、A が B に持分を譲渡して LLP の利益を B の赤字と損益通算することにより、A は税負担の軽減を図ることができる。この場合も、税負担の軽減を図るためだけに行われる行為であり、租税法規が意図している取引であるとは考えにくく、租税回避に該当する。

第5節 清算・解散時の各組合員の出資割合の計算方法について

この問題は、清算、解散をした場合の残余財産の分配割合を利用した租税回避に利用されるというものである。

LLP は LLP 法 37 条に定める事由が生じた場合に解散する。また、やむを得ない事由がある場合にも解散する⁵⁸。LLP が解散した時は、原則として組合員が清算人となる⁵⁹。清算人

⁵⁵ LLP 法第 26 条参照。

⁵⁶ LLP 法第 25 条参照。

⁵⁷ 日下部聡・石井芳明監修『日本版 LLP—パートナーシップの未来へ—』111 頁（経済産業調査会 2005）。

⁵⁸ LLP 法第 56 条、民法第 683 条参照。

⁵⁹ LLP 法第 39 条第 1 項参照。

は以下の業務を行う。

- ① 財産目録等の作成、保存、清算状況の報告⁶⁰
- ② 債権者に対する公告等⁶¹
- ③ 現務の結了⁶²
- ④ 債権の取立ておよび債務の弁済
- ⑤ 残余財産の引渡し
- ⑥ 清算にかかる計算および組合の承認⁶³
- ⑦ 帳簿資料の保存⁶⁴
- ⑧ 解散、清算人、清算結了の登記申請⁶⁵

この中の⑤残余財産の引渡しについて、残余財産は、各組合員の出資比率に応じて分配される⁶⁶。しかし、民法のこの規定は任意規定であり、LLP 法は民法を準用しているため、総組合員の同意や LLP 契約書に別段の定めを置けば出資比率とは異なる割合で残余財産を分配することができると考えられる。つまり、自由な割合で残余財産を分配できることになる。残余財産を自由な割合で分配可能であるとすると、第 1 節～第 3 節で挙げた問題と同様に利益の付け替えを行うことによる租税回避に利用されるおそれがある。

また、LLP の残余財産の分配割合について、LLP 契約書になにも定められていない場合には各事業年度末においては損益が LLP 契約書に定められた損益分配割合で分配されていたにもかかわらず、清算時においては残余財産が出資比率により分配されることになる。各事業年度末でも清算時でも各組合員の LLP への貢献度に応じて分配されるべきであり、統一性がないといえる。

さらに、残余財産が現物財産である場合には、出資時の時価と清算時の時価が異なる場合が考えられ、含み損益をどのように分配するかによって税負担の軽減を図ることが可能になる。

⁶⁰ LLP 法第 44 条参照。

⁶¹ LLP 法第 46 条参照。

⁶² LLP 法第 56 条、民法第 688 条、第 78 条参照。

⁶³ LLP 法第 51 条参照。

⁶⁴ LLP 法第 52 条参照。

⁶⁵ LLP 法 66 条参照。

⁶⁶ 民法第 688 条第 2 項参照。

第6節 出資した資産の差し押さえ回避による徴収妨害について

この問題は、資産の差し押さえを受けそうな場合に、資産を LLP に出資することにより徴収妨害を行うことが考えられるというものである。

民法では組合の資産については、各組合員が出資した資産は総組合員の共有に属すと定められており、LLP 法においてもこの規定が準用されると定められている。ただし、組合における財産の共有状態は、物権法上の共有と区別するため講学上合有と呼ばれている。共有物分割禁止の定めを登記をした合有されている資産は、各組合員に資産の権利がなく、各組合員が破産した場合にもその資産に対して強制執行、仮差し押さえ、仮処分または競売はできない。そのため、破産した場合に資産が差し押さえられるのを防ぐために LLP に出資するということもできてしまう。

これに対して、LLP 法では、組合契約は不当に債務を免れる目的でこれを濫用してはならないと禁止している⁶⁷。しかし、差し押さえを逃れるために資産を LLP に出資したことが証明されなければ濫用であると認めることはできず、その証明をすることは困難である場合も多いと考えられる。

第7節 小括

以上、この章では日本版 LLP について考えられる 6 つの問題を挙げた。これらの問題はいずれも明らかに法律に違反するものではないが、日本版 LLP が創設されるうえで予定されていた取引ではないものや、規定があいまいな部分を濫用した取引が生じる可能性がある。このような取引については、経済的合理性を有する取引については認められるべきであるが、法律が意図していないような税的な利益を得るためだけの取引は認められるべきではない。しかし、我が国の裁判制度では、根拠条文がないと取引を否認することができないため、この章で挙げた取引が行われても、現状では否認することは難しい。

日本版 LLP の利用が徐々に広がりつつある中で、これらの取引が経済的合理性を有するかどうかの明確な判断基準を設けることにより、納税者の予見可能性および法的安定性を確保する必要がある。

本論文では、これらの問題の中で、LLP の損益を分配する際に重要となる分配割合について、その割合が経済的合理性を有するかどうかについて論じることとする。

この問題について論ずる上で、損益分配割合が経済的合理性を有するかどうか、その判断

基準についての検討をする必要があると思われるが、我が国ではこれまでパートナーシップの損益分配について課税上の取扱いに係る議論が十分になされてきていないことから、パートナーシップの課税上の取扱いについて財務省規則等で明確化を図っている米国の対応等について検討をすることで、我が国の LLP に係る損益分配割合の経済的合理性について考察する。第 4 章ではこの米国のパートナーシップに係る課税についてみてみることにする。

⁶⁷ LLP 法第 3 条第 3 項参照。

第4章 米国のパートナーシップ課税の概要

米国のパートナーシップ課税は、1913年に所得税が合衆国憲法修正16条により合憲化されたのが始まりであり、現在の制度の原型ができたのは、1954年の内国歳入法典の制定時である。その後、1976年の税制改正において、実質経済効果テストに基づいてパートナーシップ項目のすべての分配割合が適正であるか判断することが明文化され、現在では、サブチャプターKにおいて701条から777条までの合計36の条文で規定されており、さらにその下の財務省規則により細かく規定されている。

内国歳入法典において、パートナーシップで生じた損益はパートナーシップ契約に定められた割合に従って各パートナーに配賦⁶⁸されるとされており、その通りに損益が帰属するものと考えられて課税が行われる。

パートナーシップの損益は次のように課税される。

- ① パートナーシップは、組合員とは独立した課税単位としてその課税所得を算定する。パートナーシップは、組合員とは別の課税年度を有し、単独で申告書を提出し、会計処理の方法も独立して選択する。所得、利益、損失などの金額はパートナーシップにおいて決定され、それが各組合員に配賦される。
- ② 各組合員はパートナーシップ段階で決定された所得、利益、損失などの金額を自分の他の事業において生じた所得等と合計して所得計算し、たとえ実際に分配されていなくても、その合計金額で納税申告を行い、課税される。

しかし、このままでは、日本版LLPと同様に、税負担の軽減を図る取引が行われる余地が残るため、パートナーシップ課税においては、実質経済効果テストが定められている。これは、パートナーシップの損益の配賦割合が経済的合理性を有しているかを判断するものであり、もしその損益の配賦割合が実質経済効果テストを満たさなければ、パートナーシップ契約に定められた割合で損益を配賦することは認められず、出資比率により損益が配賦されることになる。実質経済効果テストは経済効果テストと実質性テストの二段階テストで判断することが要求されている⁶⁹。

我が国においてどのような判断基準を設けるべきかを検討するために、まずはこの実質

⁶⁸ 本論文では、パートナーシップの課税所得などを計算上組合員に割り当てることを「配賦」といい、資本や利益の払い戻しとして実際にパートナーシップから組合員に金銭その他の資産が譲渡されることを「分配」という。

経済効果テストにおいて損益分配割合が経済的合理性を有するかどうかどのように判断されるかについて整理する。

第1節 経済効果テスト

経済効果テストは、経済的利益を享受する者にそれ相応の経済的負担が課されているか、つまり、パートナーシップの損益の配賦が、パートナーシップから組合員への実際の経済的な便益や負担と一致しているかを判断するものである。パートナーシップ契約に定められた配賦割合が経済的効果を持つためには、経済効果基本テスト、代替的経済効果テスト、経済的効果同等テストの三つのテストのいずれかを満たすことが必要であるとされている。

(1) 経済効果基本テスト

パートナーシップの存続する全期間にわたって、次の3つの要件を満たす場合に、そのパートナーシップの損益の配賦割合は経済的合理性を有するものと判断される。

- ① 財務省規則 § 1.704-1(b)(2)(iv)に従ってパートナーの資本勘定が維持されること⁷⁰
- ② パートナーが持分を清算する場合もしくはパートナーシップが清算する場合、資本勘定残高にしたがって、組合員に資産が分配されること⁷¹
- ③ 清算時に資本勘定に負の残高があれば、組合員が無条件にそれを補填する義務を負うこと⁷²

資本勘定とは、パートナーシップの資本に占めるその組合員の出資金額であり、「出資資産時価+配賦されるパートナーシップ所得-分配資産時価-配賦された損失」により計算される。我が国におけるLLPの調整出資金額と計算方法が似ている。

経済的効果基本テストがどのように適用されるのか例を挙げて説明する。

□例 4-1⁷³

AとBはジェネラル・パートナーシップを設立し、それぞれ200ドルを出資した。そし

⁶⁹ 財務省規則 § 1.704-1(b)(2)(i)参照。

⁷⁰ 財務省規則 § 1.704-1(b)(2)(ii)(b)(1)。

⁷¹ 財務省規則 § 1.704-1(b)(2)(ii)(b)(2)。

⁷² 財務省規則 § 1.704-1(b)(2)(ii)(b)(3)。

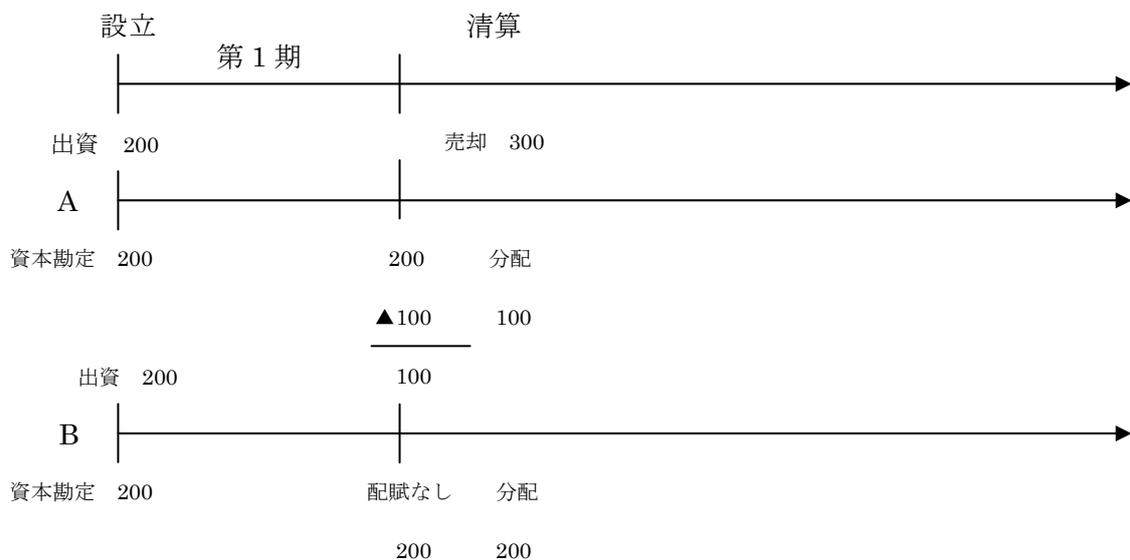
⁷³ 財務省規則 § 1.704-1(b)(5)Example1、高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』31頁（清文社2008）参考。

てそのお金で減価償却可能な資産を購入した。パートナーシップ契約において、減価償却費はすべて A に配賦され、それ以外の損益は A と B に等しく割り当てられることが規定されていた。さらに、パートナーシップ契約は資本勘定を財務省規則 § 1.704-1(b)(2)(iv) の通り維持すること、およびパートナーシップを清算する場合には、パートナー間で資本勘定残高に従って分配しなければならず、資本勘定が負であるときは資本勘定が正になるまで追加出資しなければならないと規定していた。

1 年目、パートナーシップでは 100 ドルの減価償却費しか発生しなかった。パートナーシップ契約に従って減価償却費 100 ドルすべてが A に配賦され、B にはなにも配賦されなかった。この場合、1 年目期末における資本勘定残高は A が 100 ドル、B が 200 ドルである。

もし、この時点で資産を 300 ドルで売却し、パートナーシップを清算すると、資本勘定残高に従い、A に 100 ドル、B に 200 ドル分配することとなる。A は出資額 200 ドルに対し 100 ドルしか分配を受けることができないので 100 ドル (200 ドル-100 ドル) の損失を受けたことになるが、1 年目に 100 ドルの減価償却費の配賦を受けているので、減価償却費の配賦という経済的利益を受けた A がそれ相応の経済的負担を負ったことになる。

□図 4-1 (単位：ドル)



この例では、経済効果基本テストの 3 つの要件を満たしているため、パートナーシップ契約に定められた配賦方法により損益を分配することは認められる。つまり、経済効果基本テストを満たすパートナーシップ契約に定められた配賦割合は経済的利益を受けたパー

トナーがそれに対応する経済的負担を受けることとなる。

(2) 代替的経済効果テスト

リミテッド・パートナーは原則として出資額以上の責任を負わず、資本勘定の負の残高を無制限に補填する義務もないため、経済効果基本テストの③の要件を満たさない。そのため、パートナーシップにリミテッド・パートナーがいる場合は、経済効果基本テストを満たさず、パートナーシップ契約に定められた配賦割合は経済的合理性を有さないこととなる。

しかし、それ以外の場合、つまり清算時に負の資本勘定を生じない場合はリミテッド・パートナーにおいても経済効果基本テストを満たし、そのパートナーシップ契約に定められた配賦割合は経済的合理性を有するといえるはずである。例えば、例1において、Aがリミテッド・パートナーであったとすると、Aは清算時に資本勘定に負の残高があっても補填する義務を負わないため、経済効果基本テスト③の要件を満たさないことになり、パートナーシップ契約に定められた配賦割合は認められないことになる。しかし、この場合、清算時に負の資本勘定は生じず、経済的便益を受けたパートナーが経済的負担を享受しているため、経済的合理性があると認められるべきである。

そこで、財務省規則においては清算時に負の資本勘定を生じない場合にその割合が経済的合理性を有するかの判断基準として、代替的経済効果テストを設けている。

代替的経済効果テストでは、次の3つの要件を満たす場合に、そのパートナーシップ契約に定められた配賦割合は経済的合理性を有するものと判断される。

- ① 経済効果基本テストの①、②の要件が満たされていること⁷⁴
- ② 配賦が負の資本勘定を生じさせないことまたは負の資本勘定を増加させないこと⁷⁵
- ③ パートナーシップ契約において「適格所得相殺条項」が定められていること⁷⁶

②について、損失の配賦を受けた後に分配を受けることにより、実質的にその配賦に経済効果がないのに経済効果テストを満たすことを防ぐために、ある配賦が代替的経済効果テストを満たすかを判断する場合には、あらかじめ予想される分配資産時価を減額した資

⁷⁴ 前掲注 70。

⁷⁵ 前掲注 71。

⁷⁶ 前掲注 72。

本勘定で判断しなければならない⁷⁷。

これは、資本勘定から分配資産時価を減額すると負の資本勘定が生じ、その後に損失の配賦を受けると②の要件を満たさず、その割合は経済的合理性を有しないこととなる。しかし、配賦の後に②の要件を満たしていれば、分配により負の資本勘定が生じても②の要件を満たし、その割合が経済的合理性を有することとなる。そこで、損失の配賦を先に行い、その後分配を行うことにより経済的合理性を有しない割合が認められてしまうことになるため、②の判定を行う際は、あらかじめ予想される分配を減額した資本勘定を用いなければならない。

また、③について、「適格所得相殺条項」とは、予想していなかった分配が行われたことにより負の資本勘定が生じた場合に、その生じた負の資本勘定をなくすため、分配を受けたパートナーに対してできるだけ早く所得および利益を配賦しなければならないというものである⁷⁸。

例1でAがリミテッド・パートナーであるとして代替的経済効果テストを当てはめると、①の要件を満たすことは(1)でみたとおりであり、②についても清算時に負の資本勘定を生じさせておらず、また増加させてもいないため、パートナーシップ契約において「適格所得相殺条項」が定められていれば、この損益分配割合は認められることになる。

(3) 経済的効果同等テスト

原則としては、経済効果基本テストまたは代替的経済効果テストのどちらも満たさない場合には、そのパートナーシップ契約に定められた配賦割合は税務上認められない。しかし、パートナーシップの各課税年度末時点において、各年度末または将来年度末においてパートナーシップの清算があったとした場合に、経済効果基本テストの3つの条件を満たす場合と同様の効果を組合員に与える場合には、経済効果基本テストおよび代替的経済効果テストを満たさない場合においても、原則にかかわらず、その割合は経済的合理性を有するものとみなされる⁷⁹。

第2節 実質性テスト

⁷⁷ 財務省規則 § 1.704-1(b)(2)(ii)(d)(6)参照。

⁷⁸ 前掲注 77。

⁷⁹ 財務省規則 § 1.704-1(b)(2)(ii)(i)参照。

しかし、経済効果テストを満たしていても租税回避が可能となる場合がある。例えば、以下のような場合は実質性テストがなければ認められることになり、租税回避を行うことが可能になる。

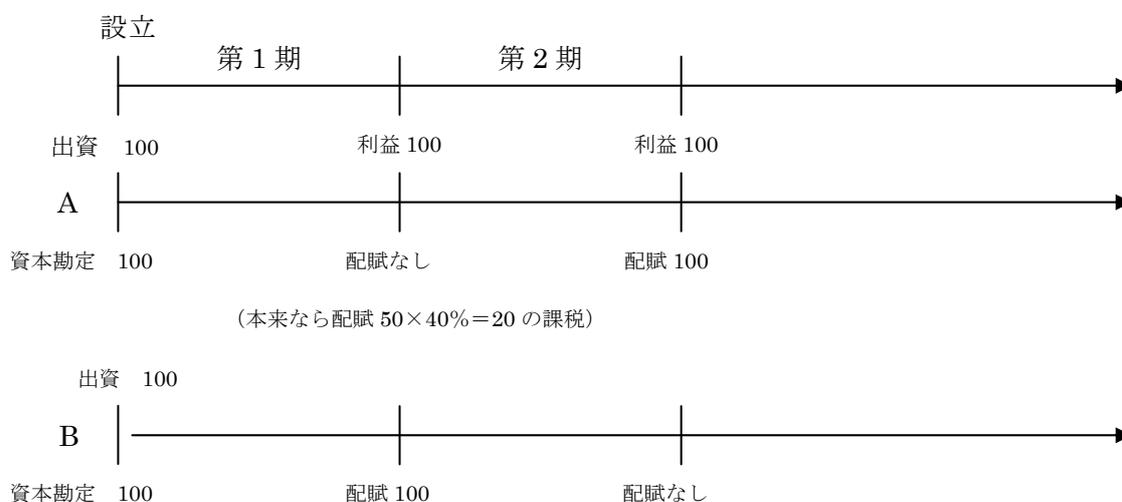
□例 4-2⁸⁰

A と B はジェネラル・パートナーシップを設立し、それぞれ 100 ドルを出資した。A は継続して高い税率（40%とする。）が適用されている納税者であり、B は過年度に生じた損失が繰り越されており、今後数年間は課税される可能性がない納税者である。パートナーシップはこのお金を使って事業を行い、その事業からは 2 年間、100 ドルずつの所得が生じた。パートナーシップ契約において 1 年目の所得 100 ドルは B に、2 年目の所得 100 ドルは A に配賦し、清算時に資本勘定に負の残高があれば、組合員が無条件にそれを補填する義務を負うことが規定されていた。

この場合、2 年目終了時には、A と B はそれぞれ 200 ドル（出資額 100 ドル＋所得の配賦額 100 ドル）ずつの資本勘定残高であるため、資本勘定は維持されているため経済効果基本テストの①の要件を満たし、清算していないため②の要件を満たし、清算していないため②の要件を満たし、前提より③の要件も満たすため、経済効果基本テストを満たしている。しかし、1 年目と 2 年目に所得を出資比率の 50%ずつ配賦する場合と比べると A に対する課税（50 ドル×40%=20）が繰り延べられており、繰り延べられた税金（20 ドル）にかかる利子の分だけ利益が生ずる。

⁸⁰ 高橋祐介「日本版 LLC の課税上の問題点－アメリカ・パートナーシップ課税を参考に」租税研究 2004.10 136 頁（日本租税研究協会 2004）。

□図 4-2 (単位：ドル)



このような経済的合理性を有する割合を組み合わせた租税回避を防止するために、実質性テストがある。つまり、経済的合理性を有していると判断されたとしても、それに実質性が認められなければならないとするもので、全体的課税効果テスト、課税結果移転テスト、一時的配賦テストの三つのテストすべてを満たすことが要求されている。

(1) 全体的課税効果テスト

全体的課税効果テストとは、パートナーシップ契約に定められた配賦割合で配賦を行った場合に、パートナーシップに対する組合員の出資比率で配賦を行った場合と比べて、現在価値の観点から見て、①最低限一人の組合員の税引後の経済的効果が増加し、かつ、②現在価値から見て、どの組合員の税引後の経済的効果も実質的に減少しないという強い可能性がある場合、そのパートナーシップ契約に定められた配賦割合で配賦を行うことは実質性を欠くと判断される。どのような場合に、全体的課税効果テストがあることによりパートナーシップ契約に定められた配賦割合が否認されるのか以下の例で説明する。

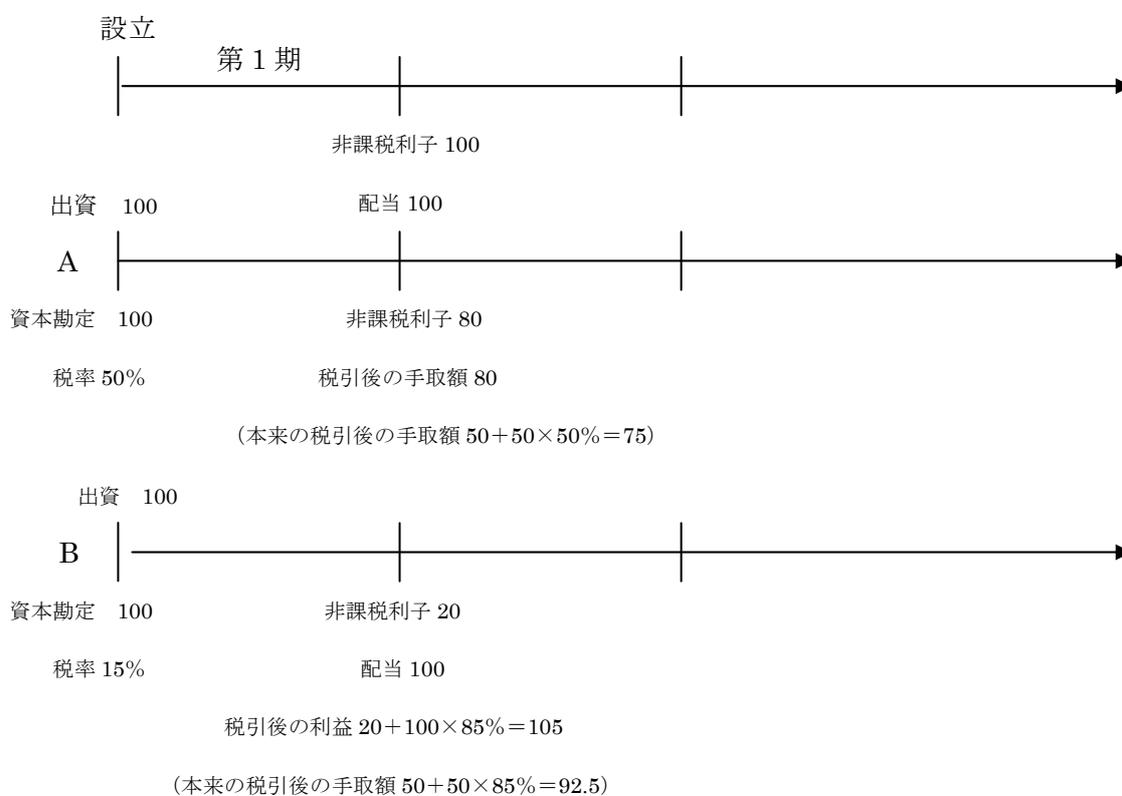
□例 4-3⁸¹

A と B が 100 ドルずつ出資してジェネラル・パートナーシップを設立した。今後数年間において A の税率は 50%、B の税率は 15% である。また、その数年間にパートナーシップは非課税利子と配当をほぼ同額得る可能性が高い。パートナーシップ契約において、非

課税利子のうち 80%を A に、20%を B に配賦すること、配当については 100%を B に配賦することが規定されている。また、経済効果基本テストの 3 つの要件を満たすような規定が定められているため、実質性テストがない場合、上記のパートナーシップ契約に定められた配賦割合は経済的合理性を有することとなる。

しかし、全体的課税効果テストによって、この配賦割合は実質性を欠くと判断される。例えば、パートナーシップが 100 ドルの非課税利子と 100 ドルの配当を受け取った場合にパートナーシップ契約に従って A には 80%の非課税利子が、B には 20 ドルの非課税利子と 100 ドルの配当が配賦される。この場合、税引後の手取額は A が 80 ドル、B は 105 ドル（非課税利子 20 ドル+配当 100 ドル×85%）である。これに対し、非課税利子と配当が A と B に 50%ずつ配賦されたとすると、税引後の手取額は A が 75 ドル（非課税利子 50 ドル+配当 50 ドル×50%）、B が 92.5 ドル（非課税利子 50 ドル+配当 50 ドル×85%）となる。

□図 4-3 (単位：ドル)



⁸¹ 財務省規則 § 1.704-1(b)(5)Example5、高橋・前掲注 80 44 頁参考。

パートナーシップ契約に定められたパートナーシップの損益の配賦割合で配賦を行った場合とパートナーシップへの出資比率で配賦を行った場合を比べると、A、Bともに税引後の経済的効果が増加しており、かつ、A、Bともに税引後の経済的効果が実質的に減少していないため、この配賦割合は認められないことになる。

また、このテストで否認されるケースとして、最低一人の組合員というのが赤字法人や外国法人である場合が考えられる。赤字法人や外国法人に利益を多く配賦することにより課税を免れ、かつ、その他の組合員の税負担も変わらない場合には、税負担を軽減するためにその配賦割合を定めたものとみなし、実質性がないものと判断される。これを利用して租税回避を行ったものみなされ、パートナーシップ契約に定められた配賦割合が経済的合理性を有しないとして否認された裁判として、第3節で **TIFD III-E INC., the Tax Matters Partner of Castle Harbour, v. UNITED STATES** 事案を取り上げる。

(2) 課税結果移転テスト

課税結果移転テストでは、パートナーシップ契約に定められた配賦割合により配賦を行った場合において、①その課税年度の資本勘定の純増減額が、パートナーシップに対する組合員の出資比率で配賦を行った場合と実質的に異なっておらず、かつ、②その年度の組合員全員の合計納税額が減少する強い可能性がある場合、その配賦割合は実質的ではないと判断される。

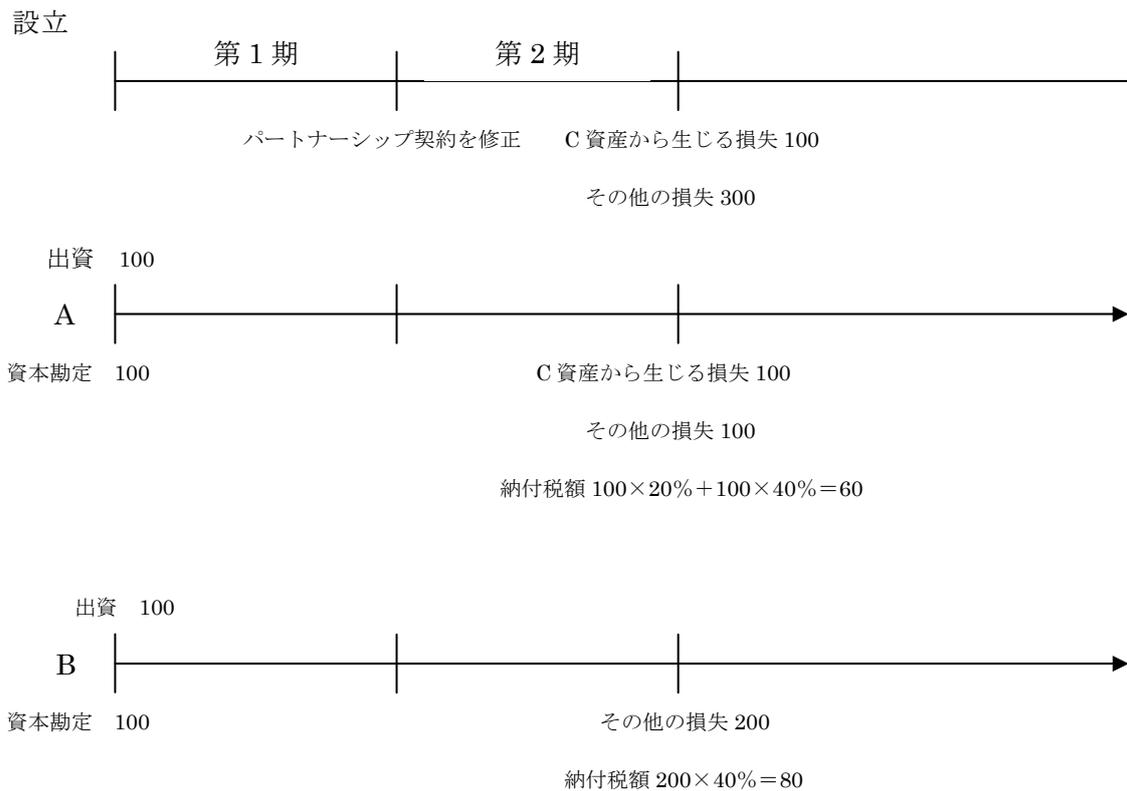
□例 4-4⁸²

AとBはジェネラル・パートナーシップを設立し、それぞれ100ドルずつ出資した。このお金でC資産（この資産はUSCS 1231条(b)に定める資産である。1231条(b)では、ある課税年度のその資産から生じる利益がその資産から生じる損失を上回る場合には、その損益は低い税率で課税されることが規定されている。）を取得して事業に使用していた。パートナーシップ契約において、経済効果基本テストの3要件を満たす規定がなされている。

C資産を売却すると損失が認識されることが予測された第2期期首に、パートナーシップ契約を修正して、AにC資産から生じる損失を配賦し、BにAに配賦される損失と同額の他の損失を配賦し、それ以外の損失は出資比率に従って配賦することを規定した。パー

トナーシップ契約を修正した時点において、C 資産から生じる損失以上のその他の損失がパートナーシップにおいて生じる強い可能性がある。第 2 期終了時点において、C 資産から生じた損失は 100 ドル、その他の損失は 300 ドルであった。通常の税率が 40%、C 資産から生じる損失に係る税率が 20%であるとする。

□例 4-4 (単位：ドル)



この場合、A と B に配賦される損失の種類は異なるが、配賦される損失額自体は異ならないため、A と B の資本勘定はパートナーシップ契約の修正が行われなかった場合と同額である。しかし、C 資産には低い税率がかかるため、A と B の納税額の合計はその配賦が存在しなかった場合よりも少ないという強い可能性があるため、課税効果移転テストの 2 つの要件を満たすこととなり、この配賦は実質性を欠くと判断される。

このような最終的な資本勘定はパートナーシップ契約を修正しない場合と同じであるにもかかわらず、低い税率が適用されることにより税負担の軽減を図る取引を課税効果移転

⁸² 財務省規則 § 1.704-1(b)(5)Example6、高橋・前掲注 80 44 頁参考。

テストにより規制している。

(3) 一時的配賦テスト

一時的配賦テストは、複数年にわたって、パートナーシップ契約に定められたパートナーシップの損益の配賦割合による配賦の経済的効果が、別の配賦の経済的効果によって相殺され、かつ、納税額が少なくなる場合には実質性がないと判断するものである。具体的には、ある配賦が、後に他の配賦によってほとんど相殺される可能性が規定されており、かつ①本来の配賦と、相殺配賦がある場合とない場合の資本勘定の純増減額が実質的に異ならず、②本来の配賦と相殺配賦がある場合のほうが、納税額が減少する強い可能性がある場合、実質性がないとされる。

第3節 TIFD III-E INC., the Tax Matters Partner of Castle Harbour, v. UNITED STATES 事案

この実質経済効果テストが実際にどのように用いられているかについて、具体的な裁判例によって検証することとする。そのための事案として、TIFD III-E INC., the Tax Matters Partner of Castle Harbour, v. UNITED STATES 事案を取り上げることとする。

この事案は、一審判決が2004年11月にコネチカットの連邦地方裁判所を出され、控訴審判決が2006年8月3日に第2巡回控訴裁判所が出されたものであり、一審ではGeneral Electric社が勝ったが、控訴審判決では地方裁判決が破棄され、最終的にはIRSが勝訴した事案である。

第1項 一審判決⁸³

⁸³ 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ー日本版LLPへの対応を考慮に入れてー」493-497頁、517-521頁

(<http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/52/06/ronsou.pdf>)

および

Karen C. Burke (2005) "CASTLE HARBOUR: ECONOMIC SUBSTANCE AND THE VERALL-TAX-EFFECT TEST" TAX NOTE (May 30, 2005)

TIFD III-E INC, 342 F.Supp.2d 94 (2004) 参照。

(1) 事実概要

- ① General Electric の子会社である General Electric Capital Corporation (GECC) は航空機リースの事業を行っていた。GECC は、航空機から生じる減価償却費と所得とを損益通算することにより税負担の軽減を図り、その浮いたお金を事業の資金に回していた。しかし、航空機の利用年数が長くなるにつれて減価償却費の金額が減り、この方法での資金調達が難しくなった。そこで、GECC は投資銀行から事業の資金を調達することとした。
- ② GECC は、GECC の子会社とオランダの 2 つの銀行とでパートナーシップ Castle Harbour を設立した。このパートナーシップでは航空機リースの事業を行い、その営業収益は GECC の子会社とオランダの 2 つの銀行に分配することとした。
- ③ GECC は子会社を通じて、この Castle Harbour に現金で 2 億 4600 万ドルと 2 億 9400 万ドル分のリース中の航空機 (減価償却済み) 63 機を現物出資した。オランダの 2 つの銀行は、現金で約 1 億 1750 万ドルを出資した。
- ④ パートナーシップ契約において、パートナーシップの損益の配賦割合について、GECC に 2%、米国に納税義務がないオランダの 2 つの銀行に 98% の割合で配賦することを定めた。この契約に基づき、Castle Harbour からオランダの銀行に営業収益のうち 3 億 1000 万ドルが分配された。
- ⑤ これに対し、IRS は 6200 万ドルの追徴課税を行った。

(2) IRS の主張

IRS は Castle Harbour の損益の配賦について、次の 3 つの理由から認められないと主張した。

- ① Castle Harbour は税負担の軽減を図るための偽装 (経済的実質を伴わない取引) を行うために設立されたものである。
- ② 仮に Castle Harbour が事業目的のために設立されたものであるとしても、オランダの銀行は Castle Harbour の成功や失敗に関して責任を負う立場にないため、ただの担保貸しにすぎず、オランダの銀行は Castle Harbour のパートナーであるとはいえない。そのため、Castle Harbour で生じた損益はオランダの銀行には配賦できない。
- ③ Castle Harbour の損益の配賦は、内国歳入法典で規定されている全体的課税効果テストに以下の理由により違反している。

イ Castle Harbour への出資比率 (GECC 82%:オランダの銀行 18%) で損益の配賦を行えば、GECC は 5600 万ドルの納税義務を負い、オランダの銀行は少ない金額しか配賦を受けることができない。

ロ パートナーシップ契約に基づいて損益を配賦することにより、オランダの銀行は 3000 万ドルを受け取り、GECC は 5600 万ドルの税負担の軽減を図った。

ハ イとロを比較すると、出資比率ではなくパートナーシップ契約に基づいた配賦割合で損益を配賦することにより、オランダの銀行は 3000 万ドルの、GECC は 2600 万ドル (節税額 5600 万ドルーオランダの銀行への支払額 3000 万ドル) の経済的効果を得たことになる。これは、全体的課税効果テストの「①最低限一人の組合員の税引後の経済的効果が増加し、かつ、②現在価値から見て、どの組合員の税引後の経済的効果も実質的に減少しないという強い可能性がある場合には、その配賦は実質性を欠く」という判断基準を満たすこととなり、パートナーシップ契約に定められた配賦割合で損益の配賦を行うことは認められない。

(3) 地方裁判所の判断

①の Castle Harbour が偽装取引 (経済的実質を伴わない取引) であるかということについて、地方裁判所は、取引が正当なものであるためには、取引が十分な経済的実質を持っているということが証明されなければならないとした。そのため、地方裁判所は客観的経済効果および主観的事業目的の双方について以下のように審査を行った。

客観的経済効果については、オランダの銀行がおよそ 1 億 1700 万ドルを出資したが、地方裁判所は、この出資が航空機を購入するために使用されたのか GECC の負債を減少させるために使用されたのか、経済的実質を明らかにするのは難しいとした。しかし、この出資が GECC の資本負債比率を改善していることおよび信用格付機関との契約のもとでの新たな信用を得ていることなどから、客観的経済効果があると判断した。

主観的事業目的については、GECC の税的目的以外の目的について、GECC の幹部がオランダの銀行からの出資は「資本の流動性を上げることおよびその実態を投資者や信用格付機関に示し評価を得る」ことが目的であると証言したのに対し、地方裁判所は、オランダの銀行から 1 億 1700 万ドルを出資してもらうことにより、資本の流動性を高めていることは事実であるとして、税的目的以外の目的が認められるとした。

②のオランダの銀行は Castle Harbour のパートナーであるといえるのかということに

ついて、地方裁判所は「パートナーシップの組成が税的目的以外の事業目的に役立つものでなければ、パートナーシップは税的目的のために認知されることはない。」という連邦巡回控訴裁判所の判例を引用して、Castle Harbour にかかる取引が経済的実質を有することは①で証明したとおりであり、客観的経済効果および主観的事业目的の達成のためにはオランダの銀行に出資してもらうことが必要不可欠であったとして、オランダの銀行が Castle Harbour のパートナーであると認めた。

③の全体的課税効果テストについて、地方裁判所は、パートナーシップへの出資割合は、パートナーへのパートナーシップからの損益の配賦割合の決定に関し、考慮されるべき要因の1つではあるが、この事案で他の要因と比較した場合には必ずしも重要ではないとして、パートナーシップ契約において営業収益の98%がオランダの銀行に配賦されることになっていて、実際にオランダの銀行に営業収益の98%が配賦されたという事実を重視した。

IRS はパートナーシップへの出資比率よりパートナーシップ契約で定められた配賦割合のほうが優先されるのであれば、どのような配賦割合でも損益の配賦が認められることになり、全体的課税効果テストの必要性がなくなると反論したが、地方裁判所はこれを退けた。

地方裁判所は、パートナーのパートナーシップからの損益の配賦について、「パートナーシップ契約がパートナーシップの損益の配賦割合を定めているときは、パートナーのパートナーシップからの損益の配賦割合は、パートナーシップへの出資比率ではなく、パートナーシップ契約に定められた割合により決まる。」とまとめた。

さらに、損益の配賦割合を98%:2%以外の割合とする理由もないとし、Castle Harbour が行った損益の配賦割合と各パートナーのパートナーシップの実質的な出資比率とに差がないので、全体的課税効果テストは適用できないとした。仮に、適用したとしても、パートナーのパートナーシップ持分に基づいた損益の配賦が、実際に行われた配賦と同じ結果となるので全体的課税効果テストは無効であるとした。

以上の理由により、Castle Harbour の損益の配賦は IRS が主張するような違反は認められないとして、GECC に2%、オランダの銀行に98%とした配賦割合は合法であるとした。

第2項 控訴審判決⁸⁴

(1) 控訴裁判所の判断

一審判決を受けて、第2巡回控訴裁判所は以下のように判決した。

Castle Harbour の損益の配賦割合が実質経済効果テストを満たすかを判断する際に、地方裁判所は、実質経済効果テストのうち全体的課税効果テストのみを用いてパートナーシップ契約に定められた配賦割合は経済的合理性を有するため認められると判断したが、課税結果移転テストや一時的配賦テストについても判断するべきであった。

しかし、この Castle Harbour 事案については、オランダの銀行の Castle Harbour への出資は、担保貸しの性質を帯びており、オランダの銀行は Castle Harbour の事業が成功するか失敗するかについて何の利害関係も有していなかったとした。また、財務省規則 § 1.702-1 濫用防止規定⁸⁵を満たしていないため、実質経済効果テストを判断するまでもなく、この取引については認めることはできないと判断した。

以上の理由により、オランダの銀行に 98%、GECC に 2% の割合でパートナーシップの損益を配賦すると定めたパートナーシップ契約は税負担の軽減を図るために定められた割合であり、経済的合理性を有しないため認められないとし、損益の配賦を出資比率に引きなおして 6200 万ドルの追徴課税を行った IRS の主張を認めた。

(2) 実質経済効果テストの適用

(1) のとおり、控訴審裁判所はオランダの銀行の Castle Harbour への出資は担保貸しにすぎず、実質経済効果テストを用いるまでもなくこのパートナーシップ契約に定められた配賦割合で Castle Harbour の損益を配賦することは認められないと判断したが、実際に実質経済効果テストを適用した場合にはどのように判断されるのか検証する。

⁸⁴ TIFD III-E, INC, 459 F.3d 220(2006)参考。

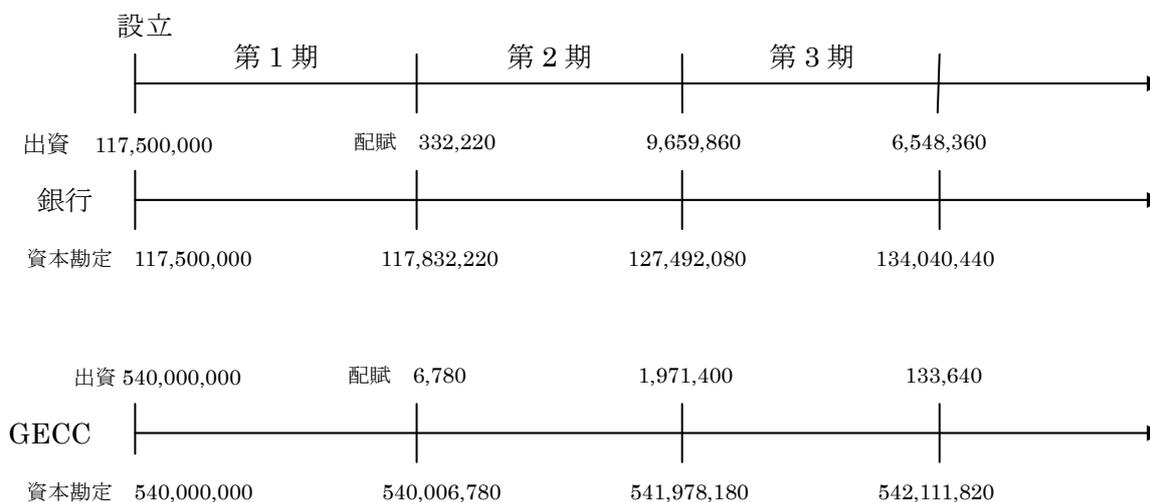
⁸⁵ この規定には、パートナーシップ取引は各パートナーが事業目的のために行わなければならないことや、パートナーシップ取引の各パートナーへの税務上の成果は適切にパートナーの経済的合意を反映し、かつ、明確にパートナーの収入を反映していなければならないことなどが要件として挙げられており、もし、この規定に一致しない方法で税負担の軽減を図ることを主な目的として、パートナーシップを設立したり利用したりする場合には、IRS は取引を構成しなおして課税することができるとされている。具体的には、パートナーの納税額が、パートナーのパートナーシップ資産の持分およびパートナーが直接行ったパートナーシップの事業活動の成果より実際に少ない場合などに、その取引は税負担の軽減のために行われた取引であると認められる。

I 経済効果テスト

i 経済効果基本テスト

要件①

□図 4-2⁸⁶



パートナーシップから配賦された利益の分だけ資本勘定が増加しており、財務省規則 § 1.704-1(b)(2)(iv)の要件を満たしているため、資本勘定が維持されているといえる。

要件② 清算していないため適用なし。

要件③ パートナーシップ契約において、「精算時に資本勘定に負の残高があれば、組合員が無条件に補てんする義務を負う」ということが規定されているということが明確に書かれている資料は見つけれなかったが、裁判の判決文およびそれに関する論文において経済効果基本テストは満たすことを前提として論じられているので、規定されているものと考えられる。

3つの要件すべてを満たすため、経済効果基本テストを満たしている。

II 実質性テスト

i 全体的課税効果テスト

パートナーシップ契約に基づいて損益を配賦することにより、オランダの銀行は 3000

⁸⁶ 金額はKaren C. Burke (2005) “CASTLE HARBOUR: ECONOMIC SUBSTANCE AND THE VERALL-TAX-EFFECT TEST” TAX NOTE (May 30,2005)を参考にしている。

万ドル受け取り、GECCは5600万ドルの節税という税的な利益を得ている。つまり、どちらも税引後の経済的効果が増加しているといえ、「①最低限一人の組合員の税引後の経済的効果が増加し、かつ、②現在価値から見て、どの組合員の税引後の経済的効果も実質的に減少しないという強い可能性がある場合には、その配賦は実質性を欠く」という全体的課税効果テストの判断基準を満たしている。

上記のとおり、たとえ控訴審判決において実質経済効果テストを適用していたとしても、オランダの銀行へ98%、GECCへ2%の割合でCastle Harbourの損益を配賦することは認められなかったといえる。

第4節 小括

本章では、米国のパートナーシップ課税について、特に、実質経済効果テストについて整理し、実際に裁判でどのように適用されているか述べた。実質経済効果テストは経済効果テストと実質性テストの二段階テストで判断することが要求されている。

経済効果テストは、経済的利益を享受する者にそれ相応の経済的負担が課されているかを判断するものであり、パートナーシップの損益の配賦割合が経済的合理性を有するためには、経済効果基本テスト、代替的経済効果テスト、経済的効果同等テストのいずれかを満たさなければならない。

しかし、経済効果テストを満たしていても租税回避が可能となる場合があり、そのような場合を防ぐために、実質性テストが設けられている。これは、パートナーシップ契約に定められたパートナーシップの損益の配賦割合で配賦を行った場合に、その配賦が実質性を有していなければならないというもので、このテストがあることにより経済的合理性を有する割合を組み合わせた租税回避を防ぐことが可能になる。

実質経済効果テストが実際に裁判で利用されている例として取り上げたTIFD III-E INC., the Tax Matters Partner of Castle Harbour, v. UNITED STATES 事案では、Castle Harbourが行ったGECCに2%、オランダの銀行に98%という損益の配賦割合は一審では認められたが、控訴審では認められなかった。実質経済効果テストを当てはめてみても、経済効果テストは満たすが、実質性テストの要件に当てはまるため、この割合での配賦は認められないといえる。

米国での判断基準を踏まえ、我が国においては損益分配割合が経済的合理性を有するか

についてどのような判断基準を置くべきか、第 5 章で検討する。

第5章 経済的合理性の判断基準の検討

本章では、LLP 契約書で規定された損益分配割合が経済的合理性を有するかの判断基準を検討するにあたって、まずは経済産業省および先行研究においてどのような検討がなされているかを整理し、アメリカのパートナーシップ課税も踏まえて我が国においてどのような判断基準を設けるべきか検討する。

第1節 我が国における規定の導入の検討

第1項 経済産業省の見解

経済産業省経済産業政策局産業組織課課長補佐の石井芳明氏は税理士・中央大学専門職大学院国際会計研究科特任教授である中村慈美教授と日本経団連産業本部副本部兼産業基盤グループ長である阿部泰久氏との座談会の中で、出資比率と異なる損益分配割合について「税務上の観点からみて合理的な範囲内であれば認められる⁸⁷⁾」としつつも「ケース・バイ・ケースで判断されると考えて⁸⁸⁾」いると発言されている。

しかし、ケース・バイ・ケースと言われても納税者としては非常に悩むという阿部氏の発言に対しては、「全く基準がないのでは困るという声も強いと認識しております。そこは制度の利用状況を見ながらということになるのではないかと思います⁸⁹⁾」と発言されており、損益分配割合が経済的合理性を有するかについて何らかの判断基準が必要であるとの認識を示しているが、その後具体的な判断基準となるような規定や通達は経済産業省から出されていない。

また、各組合員の人的資源の貢献について、「例えば、組合員の知的な貢献についてどのように考えているかということを個別に判断しながら決めていく⁹⁰⁾」と発言しているが、具体的な判断基準についての見解は示されていない。

第2項 先行研究における規定の導入の検討

(1) 検討されている規定

⁸⁷⁾ 石井芳明・中村慈美・阿部泰久「座談会 LLP 活用における会計と税務の課題」税務弘報 2005.9 147 頁（中央経済社 2005）。

⁸⁸⁾ 前掲注 92。

⁸⁹⁾ 石井芳明・中村慈美・阿部泰久前掲書 148 頁。

⁹⁰⁾ 前掲注 92。

米国のパートナーシップを参考にした規定を設ける検討をしている先行研究として、名古屋大学法学部・法科大学院の高橋祐介准教授の『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』が挙げられる。高橋准教授は、LLP で生じた損益を LLP 契約書に規定した割合で分配することにより租税回避が生じることを防止する方法としては、①自由な損益の分配自体を認めず、一定の基準、例えば出資比率に応じて損益を分配する方法と②米国のように、自由な損益分配割合を認めながらも一定の規制をかけるという 2 つの方法があるとし、「可能な限り私的自治を尊重する観点からは後者のほうが望ましい⁹¹⁾」と主張している。その上で、米国の実質経済効果テストのような具体的な損益分配割合の判断基準について我が国ではどのような規定を設けるべきか、以下のように提案を行っている。

「① 組合所得は、③が適用される場合を除き、②を満たす場合に限り、組合契約の定めるところにより、各組合員に配賦⁹²⁾される。②を満たさない場合には、それを満たすように配賦し直される。

② 組合員間の所得配賦は、次の (a) および (b) の要件を満たさなければならない。

(a) 資本勘定を維持し、所得の配賦、出資および分配等により、それを適切に調節し、かつ清算分配が当該資本勘定残高に従って行われること（資本勘定残高が負の場合には追加出資を行うこと）を、組合契約で定めるか、定めた場合と同様の結果がその組合契約でもたらされること。

(b) 問題となる配賦前の資本勘定残高と配賦後の資本勘定残高が同じくなるように組合の獲得した所得を金額と種類の観点から各組合員に按分した場合と比較して、問題となる配賦が行われた場合が、一人以上の組合員の税負担を軽減し、かついずれの他の組合員の税負担を増加させないこと。ただし税負担の軽減が組合契約時に予見できない場合にはこの限りではない。

③ 関連組合員間の所得配賦は、まず各組合員の出資する労務の対価として適当な額がその各組合員に配賦され、次に組合総資産に対する各組合員の持分（各組合員の自己出資分＋組合の負債のうちその組合員の責任部分）に適当な利益率を掛けた額が配賦され、残った損益はすでに配賦された損益に比例して配賦されなければ

⁹¹⁾ 高橋・前掲注 80 59 頁。

⁹²⁾ 本論文においては、日本版 LLP の損益については「配賦」と「分配」を区別せず、すべて「分配」と表記しているが、高橋准教授は、日本版 LLP の損益についても「配賦」と「分配」を区別して表記している。

ばならない。⁹³」

(2) 本検討に対する考察

まず、①自由な損益の分配自体を認めず、一定の基準、例えば出資比率に応じて損益を分配する方法と②米国のように、自由な損益分配割合を認めながらも一定の規制をかける方法という2つの方法のうち、②の方法のほうが望ましいという主張に関して、もし①の方法を採用し、自由な損益の分配を一切認めないこととすると、LLPの特徴の1つである各組員が持っている知的財産やノウハウ等の無形資産または人的労務に対して、その貢献に応じた損益分配割合をLLP契約書に規定することにより、その貢献に応じて損益を分配することが一切できないこととなり、有能な人材を確保することができなくなる。このことからしても、②の方法を採用するほうが望ましいと考えられる。

また、②において「一人以上の組員の税負担を軽減し、かついずれの他の組員の税負担を増加させない」ということが規定されており、本論文において問題としている利益のある組員Aから損失のある組員Bへ利益を付け替え、利益と損失を相殺することにより税負担の軽減を図るという租税回避は、利益の付け替えにより組員Aの税負担が軽減し、かつ、組員Bの税負担も増加していないため、この要件を満たすこととなり、このような損益分配割合でLLPから生じた利益を各組員に分配することはできず、再分配されることとなる。このように、アメリカのパートナーシップ課税と同様に、LLP契約書に定められた損益分配割合のうち法律が意図していないような、税負担を軽減するためだけに設けられた割合は経済的合理性を有しないものと判断され、認められないことになる。

③の規定は、LLPが参加する組員が持っている知識や能力などの人的資源を生かして事業を行うことを可能にするために創設された組織形態であることに鑑み、その各組員から提供された人的資源の貢献に対してその貢献に応じて利益が分配されている場合にはその損益分配割合は認められるべきであるということを規定しているものだと考えられる。しかし、その損益分配割合が提供された人的資源の貢献に応じた割合であるかの判断基準はないため、何を基準にして人的資源の貢献に応じた損益分配割合であることを認めるか検討する必要がある。

第3項 人的資源の貢献の判断基準について

⁹³ 高橋・前掲注80 382-383頁。

LLPは前述したように、各組員が持っている知識や能力などの人的資源を生かして事業を行うことを可能にするために創設された組織形態であるため、人的資源による貢献も考慮して利益が分配されなければならない。しかし、人的資源による貢献はその組員がどのような人的資源を提供し、それによりどれだけの利益が生じたかということをはっきりとした形で評価することは難しい。そのため、人的資源の貢献が考慮されない米国の実質経済効果テストのような判断基準では経済的合理性がないと判断されてしまう損益分配割合が、人的資源の貢献が反映されたうえでその割合が定められているためその割合は経済的合理性を有するというを証明するには、組員のLLPに対する人的資源の貢献とその貢献がもたらした利益の因果関係をどのように証明するかが問題となる。

各組員の持っている人的資源がどのようにLLPに貢献しており、その貢献が反映されたうえでその割合が定められているということを証明するためには、納税者側が具体的な資料を提出しなければならない。その資料では、各組員のLLPへの貢献が反映されてその損益分配割合が定められていることを証明するために、その貢献によりどれだけ利益を得ることができたのかを明らかにしなければならない。

人的資源の貢献が反映されたうえで損益分配割合が定められた場合に、どのような割合であれば経済的合理性を有すると認められるべきかおよびその人的資源の貢献の損益分配割合への反映の証明方法について、以下の手順で検討を行うこととする。

① 人的資源の貢献の種類の変義

LLPに提供される人的資源のうち、どのような貢献が損益分配割合に反映されるべきかを明確にする。

② 人的資源の貢献の評価基準

各組員がその人的資源の貢献をどのくらい提供しているかをどのように証明するか、利益との関係をどのように証明するかなどの観点から①で定義した貢献の評価基準を選択する。

③ 人的資源の貢献の損益分配割合への反映の証明方法

②で選択した評価基準がどのように損益分配割合に反映されていればその割合は認められるべきかおよびその証明方法を明らかにする。

① 貢献の種類の変義

LLPに提供される人的資源の貢献の種類としては、次のものがある。

- ・ 時間
- ・ 資格
- ・ 特許
- ・ 技術
- ・ アイデア
- ・ 営業能力
- ・ 交渉能力
- ・ 管理能力

貢献の種類は細かく挙げればキリがないが、例えば人脈であれば営業能力、経営手腕であれば管理能力というように、ここで挙げたいずれかの貢献の種類に当てはめることができると考えられるため、本論文では貢献の種類をここに挙げた8つの貢献に分類することとする。

② 人的資源の貢献の評価基準

人的資源の貢献の評価基準について、経済産業省の石井氏は「知的財産とか評価が難しいものについては、専門家の評価や鑑定価値が出ればそれを受け入れていく⁹⁴」と述べている。しかし、人的資源の評価や鑑定を行う仕組みが構築されていないため、専門家の評価や鑑定価値を貢献の評価基準とすることは現実的ではなく、何らかの評価基準を設ける必要がある。

①で定義した人的資源の貢献の中には資格や特許など組合員がどのくらいその貢献をLLPに提供しているかを客観的に証明することが比較的容易なものと、営業能力や管理能力など組合員がその貢献をLLPに提供していることを客観的に証明することが難しいものがある。どのくらいその貢献を提供しているかを客観的に証明することが容易な時間や資格、特許による貢献に関しては、その時間や数、評価額などでその貢献が損益分配割合に反映されていることを証明することができる。一方、どのくらいその貢献を提供しているかを客観的に証明することが難しいものについてはその貢献を数などの単位で表すことは難しいため、その貢献がLLPにどのくらい提供され、損益分配割合に反映されているかの判断基準としては、その貢献から得られた利益、例えば、技術だったらその技術を利用

して生まれた商品から得られた利益を用いることが考えられる。各貢献がどのくらい損益分配割合へ反映されているかの具体的な判断基準としては以下の基準が考えられる。

□表 5-1

	各貢献がどのように損益分配割合へ反映されているかの判断基準
時間	事業に関わっていた時間
資格	数、取得の困難性およびその価値
特許	評価額
技術	その技術を利用して生まれた商品およびその商品から得られた利益
アイデア	アイデアの数およびそのアイデアから生み出された商品から得られた利益
営業能力	売上の契約数およびそれから得られた利益
交渉能力	商品の製造に必要な契約およびその商品の売上から得られた利益
管理能力	運営のスムーズさ、他の組合員への影響力

③人的資源の貢献の損益分配割合への反映の証明方法

各組合員が提供した人的資源の貢献がどのように損益分配割合に反映されているかについては、納税者側がその貢献の価値を具体的に示した書類を提出しなければならない。時間や資格、特許については組合員が LLP に提供した貢献を時間や数という単位で容易に把握することができるため、その貢献の価値が損益分配割合に反映されていることを証明すればその割合は認められるべきである。技術やアイデアなどはその貢献により得られた利益を明らかにしなければならないため、時間などと比べて組合員が LLP に提供した貢献を把握することは難しい。技術やアイデアなどの貢献によりどのくらいの利益を得ることができたかを明らかにするためには、その貢献があったときとなかったときで生じる利益にどのくらいの差が出るかで把握し、貢献により利益が増加していることを記載した書類を提出することにより、その損益分配割合は組合員の貢献を反映したうえで定められた割合であり、経済的合理性を有する割合であることが認められるべきである。

第 2 節 出資比率と人的資源の貢献との分割方法

第 1 項 出資・貢献分割法

第 1 節での考察を踏まえ、人的資源による貢献も考慮した上での LLP で生じた損益分配方法について、私なりの考えを示す。

日本版 LLP においては、出資のみを行うことは認められず必ず LLP で行う事業に参加

⁹⁴ 石井芳明・中村慈美・阿部泰久前掲書 148-149 頁。

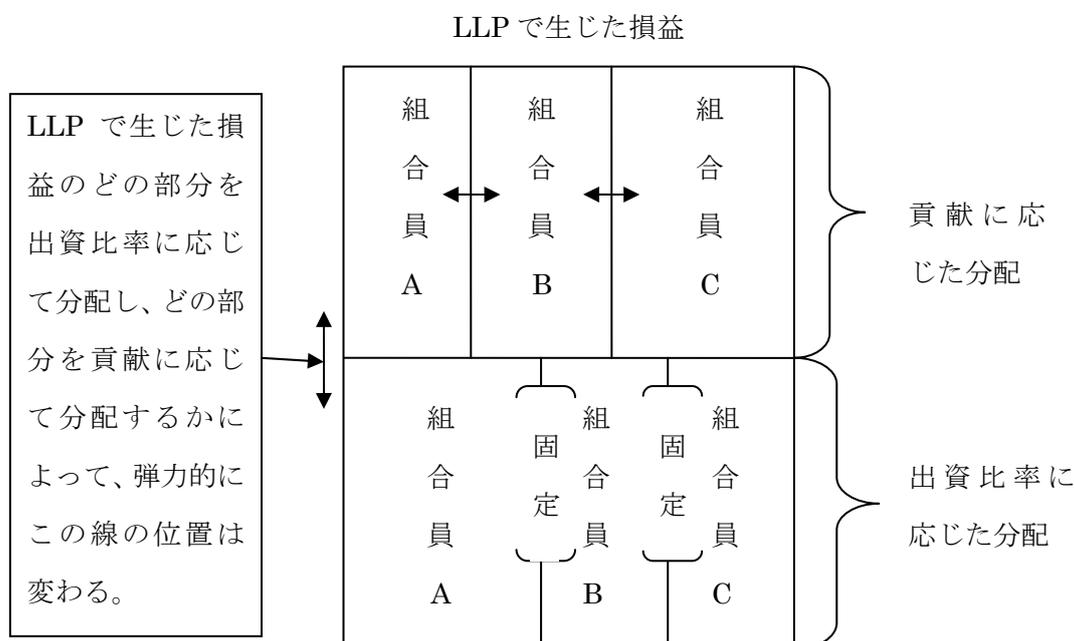
しなければならないこと、また、労務出資は認められていないことから、どの組合員も LLP に対して出資による貢献と人的資源を提供したことによる貢献、両方の貢献をしていることになる。LLP で生じた損益を、出資による貢献により分配することとなる出資比率に応じた分配と LLP に提供された人的資源による貢献により分配することとなる人的資源の貢献に応じた分配、どちらもゼロになることはありえず、出資比率のみ、人的資源の貢献に応じた分配割合のみで LLP で生じた損益を分配することは経済的合理性を有しないといえる。LLP で生じた損益は、出資比率と人的資源の貢献による分配割合の両方を考慮して分配されなければならない、出資比率に応じて分配される部分と人的資源の貢献に応じて分配される部分があるということである。LLP で生じた損益のどの部分を出資比率に応じて分配し、どの部分を人的資源の貢献に応じて分配するかということが重要となるが、その割合については合理的な理由があれば弾力的に変わることが認められるべきであると考えられる。

つまり、

- ・ LLP で生じた損益は出資比率と人的資源の貢献の両方に応じて分配されるべきである
- ・ 出資比率に応じて分配される部分は、LLP に出資された金額により判断されるのでその割合は変動しない
- ・ 人的資源の貢献に応じて分配される部分は、第 1 節で考察した貢献の判断基準に応じて経済的合理性が証明されれば、その割合は弾力的に変わる

これを図で表すと、以下のようなになる

□図 5-1



具体的な分配方法としては、以下のような方法が考えられる。

第 2 項 出資・貢献分割法の事例

□例 5-1

組合員 A と B が 10 万円ずつ出資して LLP を設立した。この LLP では地域復興の一環として地元の特産品を売る事業を行っている。組合員 A は高い交渉能力を持っており、組合員 B は高い営業能力を持っている。

組合員 A の高い交渉能力により、本来の仕入れ値が 100 円の商品を 80 円で仕入れる契約を結ぶことができた。この商品を売価 150 円で売ったところ、組合員 A は 50 個しか売ることができなかったが、組合員 B は高い営業能力により 150 個売ることができた。

この場合、組合員 A の貢献により、本来 10000 円 $((150 \text{ 円} - 100 \text{ 円}) \times 200 \text{ 個})$ だった利益が、14000 円 $((150 \text{ 円} - 80 \text{ 円}) \times 200 \text{ 個})$ に増加したことになる。また、組合員 B の貢献により、本来 7000 円 $((150 \text{ 円} - 80 \text{ 円}) \times 50 \text{ 個} \times 2 \text{ 人分})$ だった利益が、14000 円 $((150 \text{ 円} - 80 \text{ 円}) \times 200 \text{ 個})$ に増加したことになる。よって、人的資源の貢献に応じた分配割合を組合員 A : B = 4 : 7 (組合員 A の貢献により増加した利益が 4000 円、組合員 B の貢献により増加した利益が 7000 円であるため。) とすることは、経済的合理性を有

するといえる。

また、14000 円の利益のうち 11000 円（4000 円+7000 円）が人的資源の貢献により増加した利益と考えられるので出資比率に応じた分配と人的資源の貢献に応じた分配の割合は 3 : 11（3000 円 : 11000 円）とすることが望ましいと考える。そうすると、組合員 A に分配される利益は 5500 円（1500 円+4000 円）、組合員 B に分配される利益は 8500 円（1500 円+7000 円）となる。

この事例の分配割合を図で表すと、以下のようになる。

□図 5-2

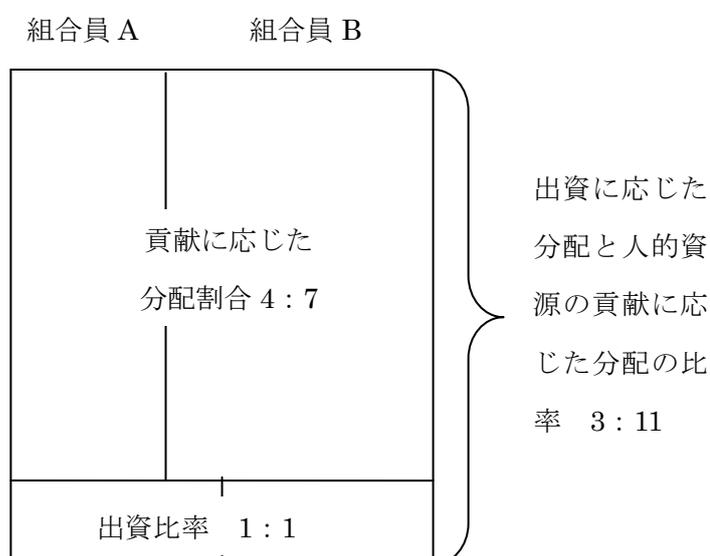
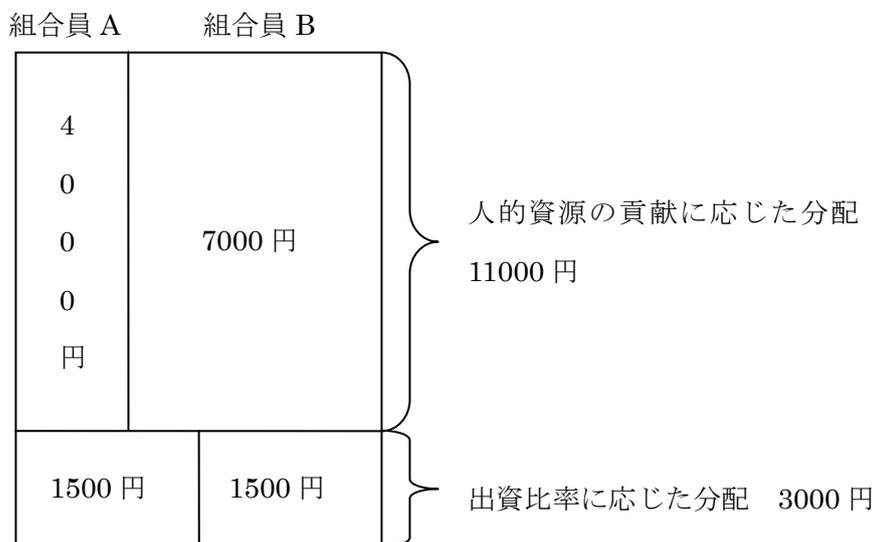


図 5-2 に金額を当てはめると、以下のようになる。

□図 5-3

LLP で生じた利益 14000 円

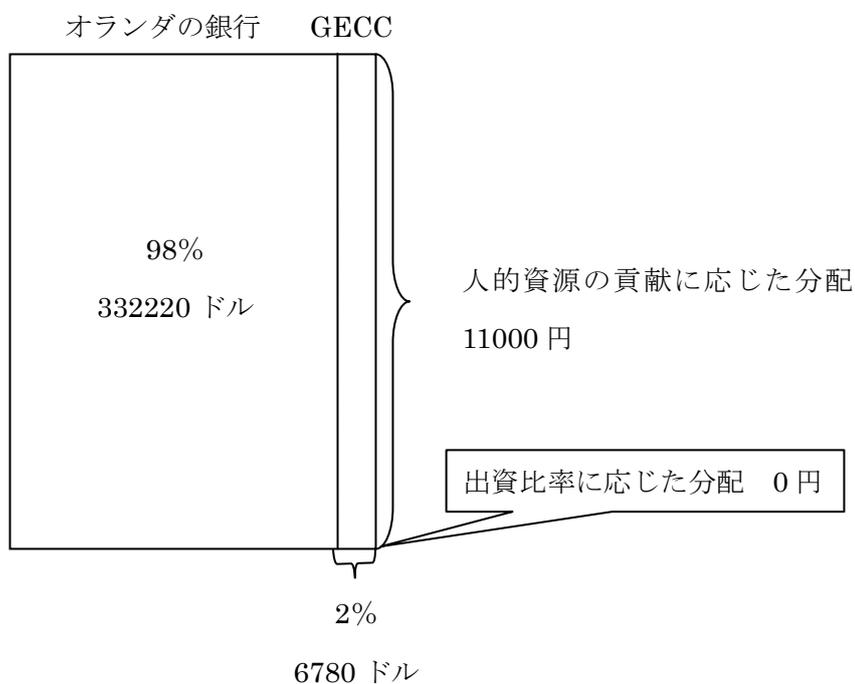


第 3 項 Castle Harbour 事例への適用

この考え方を第 4 章で取り上げた Castle Harbour の裁判例に当てはめると、オランダの銀行からの出資があったことにより、Castle Harbour は資本負債比率が改善されたり資本の流動性を高めることができたりしているため、オランダの銀行は Castle Harbour へ多くの貢献をしているといえ、オランダの銀行に対して 98%、GECC に 2% の割合で利益を分配することは経済的合理性を有すると主張したが、この分配割合は Castle Harbour で生じた利益を人的資源の貢献に応じた割合のみで分配しており、出資比率によりまったく利益を分配していないことから、経済的合理性を有しないといえる。

この裁判例における Castle Harbour で生じた利益の出資比率に応じた分配と人的資源の貢献に応じた分配の割合が経済的合理性を有するようになるためには、オランダの銀行は Castle Harbour の事業にほとんど関与していないため、出資比率に応じた分配の割合が大きくなるべきである。

□図 5-4



しかし、LLP で生じた損益のどの部分を出資比率に応じて分配し、どの部分を人的資源の貢献に応じて分配するかということについての具体的な判断基準を、本論文で明確に示すことは難しく、今後、LLP の使用実態や国税局の調査により明らかにされていくべきであると考えられる。

第 3 節 濫用的租税回避への対応

第 1 項 濫用的租税回避

第 2 節では、LLP で生じた損益の出資比率に応じた分配と人的資源の貢献に応じた分配の割合について検討したが、出資・貢献分割法は、LLP で生じた損益の分配割合が人的資源の貢献も考慮した上で定められた割合であれば、その割合は経済的合理性を有するものとして認められるべきであるとする判断基準であり、損失を取込むことを規制しているものではないため、出資・貢献分割法を適用しても、損失を取込むためだけの LLP を設立し、その LLP から生じた損失をその組合員の利益と相殺することによる租税回避を防ぐことはできない。例えば、以下のような場合が考えられる。

□例 5-2

組合員 A と B が 100 ドルずつ出資して LLP を設立した。組合員 A は個人で別の事業も行っており、当該事業で 50 万ドルの利益が生じている。

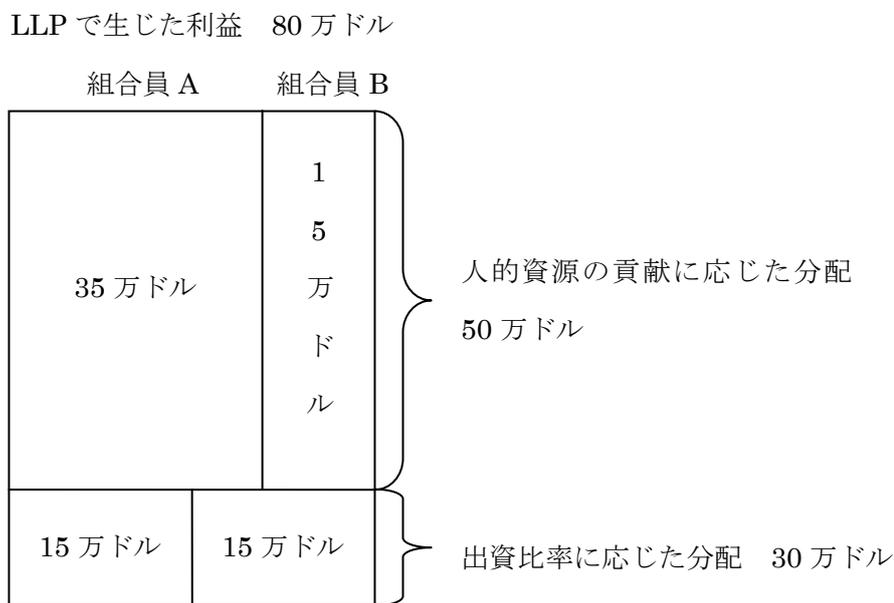
現在の経済状況は悪化の一途をたどっており株価の下落が続いているが、そのような状況の中、当該 LLP は株に投資を行い、100 万ドルの評価損が生じ、LLP 全体としても 80 万ドルの損失が生じた。

この LLP は組合員 A が中心となって事業を行っており、その人的資源の貢献の分配割合の比率は組合員 A : B = 7 : 3 であった。また、出資比率による分配と人的資源の貢献による分配の比率は組合員 A : B = 5 : 3 とすることで総組合員の同意があったものとする。

この場合、組合員 A は他の事業から生じた利益 50 万ドルと LLP で生じた損失 50 万ドルを相殺することにより税負担を逃れることができる。

これを図で表すと以下のようなになる。

□図 5-4



しかし、税的な利益を得るためだけの取引は経済的合理性を有しているとは言えず、そのような取引を否認することができるような規定を設ける必要がある。

第2項 米国における濫用防止規定

このような租税回避を防ぐために、米国では、1994年に財務省規則1.701-2濫用防止規定が設けられ、パートナーの納税額を減少させることを主な目的としてパートナーシップ取引を行う場合には、IRS長官が当該取引を再構成できるとされている。

具体的には、IRS長官はパートナーシップの行う取引が、法律や規則の規定に文面的には違反していないとしても、実際には税負担を不当に減少させることを主要な目的とした取引のために設立され、または利用される場合には、相応の税負担を負わせるために、以下のことを決定することができるとされている。

① パートナーの納税額を減少させることを主要な目的としているパートナーシップは、全体または部分的に否認される。また、そのパートナーシップの資産は納税額の負担を減少させることを意図したパートナーが有するものとし、そのパートナーシップの事業はそのパートナーによって行われているものとみなす。

② 納税額を減少させることを意図したパートナーは当該パートナーシップのパートナーから除外される。

③ 納税額を減少させることを意図して行われた取引および会計処理は、パートナーシップおよびパートナーの所得を明確に反映することができるように処理しなす。

④ パートナーシップの収入、利益、損失、控除または債権にかかる項目を分配しなす。

このような規定を置くことにより、税的な利益を得るためだけの取引にパートナーシップが利用されることを規制することが可能である。

第3項 我が国における濫用防止規定の検討

このような租税回避を防ぐための規定の検討が我が国ではどのように行われているかについて、租税回避を防止するためにどのような一般的租税回避規定を設けるべきかという検討をしている先行研究として、新潟大学経済学部の居波邦泰准教授の「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方ー日本版LLPへの対応を考慮に入れてー」を取り上げる。また、LLPを利用した租税回避を防止するために個別否認規定を設けるべきであるという検討をしている先行研究として、立教大学経済学研究科博士課程後期課程の岩井恒太郎氏の「任意組合・LLP・LLCの税制ー構成員課税その理論と課題ー」を取り上げる。

(1) 一般的租税回避否認規定として設ける場合

居波准教授は、我が国では税法上に適用できる否認規定がないと、的確に判断されている場合でも裁判において租税回避行為が認められる事例があり、この場合、事後的な対応がなされるまでの間、税的な利益を与えることとなり、これを防ぐためにも一般的租税回避否認規定の導入を検討すべきだと主張している。

居波准教授は、一般的租税回避否認規定をどの税法、具体的には手続法である国税通則法か、実体法である法人税法か、租税特別措置法のいずれにおいて規定すべきかを検討し、その中で法人税法において規定を設け、対象となる取引に制約を与えて規定する方法がより現実的であると述べている。

「第 132 条の 4 税務署長は、税的な利益を得ることを主たる目的として次のいずれかに該当する取引を行った法人にかかる法人税につき更正または決定をする場合において、その法人の行為または計算で、これを容認した場合には、当該法人の所得の金額から控除する金額の増加、これらの法人税の額から控除する金額の増加、当該取引に関する資産の譲渡にかかる利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為または計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

イ 国外の経済主体との契約や取決め等で通常では用いられない法形式を選択している取引

ロ 国内又は国外の事業体を誘導体として用いて法形式を組成している取引

ハ 複数の法形式を組み合わせるにより、これらと別の法的効果を得ている取引⁹⁵⁾」

以上のようにこの論文では法人税が適用される組織形態を用いた租税回避を防止するためにはどのような一般的租税回避否認規定を設けるべきかということが検討されている。

⁹⁵⁾ 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ー日本版 LLP への対応を考慮に入れてー」601 頁

(<http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/52/06/ronsou.pdf>)。

居波准教授の提案する規定においては法人税の負担を不当に減少させる結果となる行為または計算については税務署長がその法人にかかる法人税の課税標準額等を計算することができる定められているため、第1項で取り上げたような租税回避を行うための取引は認められないこととなる。

(2) 個別否認規定として設ける場合

岩井氏は、経済的合理性とは何であるかが明確に示されていないため、納税者側の予見可能性がなく、予見可能性を確保するためにLLP法第33条に規定する「別段の定め」とLLP法規第36条に規定する「損益分配割合の合理性」の内容が具体化されるべきであり、米国のパートナーシップ課税における実質経済効果テストのような「経済的効果」と「実質性」を要件とする一般的租税回避否認規定を設けるべきであり、具体的には税目ごとに行為計算否認規定を整備すべきであると主張している。しかし、現実的な対応としては、これまでのとおり、個別の問題に対応していくような個別否認規定を設けていくことになるであろうとしている。個別否認規定を設ける際には、

- ① 適用対象取引を要件化するため、用いられてきた租税回避を調査すること
- ② 利用されそうな制度上の歪みを発見して、それを是正していくこと
- ③ 租税公平主義に対する侵食の実情把握のため、計量的な調査を行うこと
- ④ 予測可能性を担保するため、立法者意図を反映した立法資料を充実させること⁹⁶

に留意すべきであると主張している。

この主張に関しては、納税者側の予見可能性を確保するために「別段の定め」や「損益分配割合の合理性」の内容を明らかにすべきであるという点に関しては、本論文でも問題であるとしてここまで検討してきたとおりである。しかし、現実的な対応としては、個別否認規定を設けるべきであるという主張に関しては、新しい規定を設けて1つの方法による租税回避を防いだとしても、また規定の不備な部分を利用した租税回避が行われる余地は残ることとなり、個別否認規定を設けるだけでは抜本的な解決にならない。また、利用されそうな制度上のゆがみを発見し、それを是正するような個別否認規定を設けるべきであると岩井氏は主張しているが、現状の個別否認規定の導入経緯を検証すると、法律が意

⁹⁶ 岩井恒太郎「任意組合・LLP・LLCの税制—構成員課税その理論と課題—」人選論文集 税に関する論文 50-51頁(財団法人 納税協会連合会 2007)。

図していない税負担の軽減を図った取引が、裁判において否認する規定がないために違法と認められてしまった場合に、その方法による租税回避を行うことができないようにするために規定が設けられる場合も少なくない。しかしこれでは問題のある取引の後追いをしているだけにすぎず、いつまでも不当に税負担の軽減を図るような取引を完全になくすことはできない。また、規定が設けられるまでの間、納税者に裁判で否認することができなかった取引による税的な利益を与えることになる。抜本的な解決を図るためには、個別否認規定ではなく、より包括的な規定を設ける必要がある。

以上の検討を踏まえて、LLPにおいても一般的租税回避否認規定となるような濫用防止規定の導入が今後検討されるべきであると考ええる。

第4節 小括

本章では、米国のパートナーシップ課税を参考にした規定を設ける検討をしている先行研究として高橋准教授の『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』を取り上げ、そこで検討されている規定に加えて、どのような割合であれば人的資源の貢献を考慮した割合であると判断されるべきかについての判断基準およびそれを踏まえた上でのLLPで生じた損益分配方法について、自分の意見として出資・貢献分割法を提案した。これまで人的資源の貢献を考慮した損益分配割合についての検討は行われておらず、また、米国のパートナーシップ課税においても貢献の考え方は考慮されていないため、新しい判断基準を示すことができたのではないかと考える。出資・貢献分割法の判断基準を適用しても、Castle Harbour 事例の損益分配割合が明らかに認められないことは第2節第3項で示したとおりである。

しかし、これらの規定を設けたとしても損失を取込むことを目的としてLLPを設立し、そのLLPから生じた損失をその組合員の利益と相殺することによる租税回避を防ぐことはできない。このような租税回避を防止するためには、一般的租税回避否認規定を設ける必要があるが、一般的租税回避否認規定を設けることは一朝一夕にできることではなく、長い年月をかけて議論される必要があるため、まずはLLPに限定した一般的租税回避否認規定が今後検討されることが必要であると考ええる。

結びに代えて

本論文では、日本版 LLP およびその課税方法について整理し、今後日本版 LLP の利用が増加するにあたって起こってくるであろう問題を明らかにし、その中で、出資比率と異なる損益分配割合を用いて LLP で生じた利益を分配することが可能であるという問題に関して、その損益分配割合が経済的合理性を有するかの判断基準について、我が国ではどのような基準を置くべきかについて検討を行った。経済的合理性を有するかどうかの判断基準については米国のパートナーシップ制度を参考にした。

また、米国のパートナーシップ課税を参考にしてどのような規定を設けるべきかということを検討されている先行研究として高橋准教授の『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』を取り上げた。高橋准教授は米国の実質経済効果テストのような具体的な損益分配割合の判断基準についての規定を提案されているが、この規定だけではその損益分配割合が、各組員が LLP に提供した人的資源の貢献を考慮して定められた場合にも、その貢献がどのように損益分配割合に反映されていればその損益分配割合が認められるべきかあいまいである。

しかし、LLP は参加する組員が持っている知識や能力などの人的資源を生かして事業を行うことを可能にするために創設された組織形態であるため、その損益分配割合が人的資源の貢献を考慮して定められている場合にはその損益分配割合で分配することは認められるべきである。そこで、何を基準にして人的資源の貢献に応じた損益分配割合であることを認めるかについて、まず人的資源の貢献の種類を定義し、次にその人的資源の貢献の評価基準を選択し、それらを踏まえ、その評価基準がどのように損益分配割合に反映されていればその割合が認められるべきかおよびその証明方法を明らかにした。さらに、人的資源による貢献も考慮したうえでの LLP で生じた損益分配割合について、自分の意見として出資・貢献分割法を提案した。

LLP が租税回避に利用されないようにするためにどのような規定を設けるべきかについて検討した論文はいくつかあるが、各組員が LLP に提供した人的資源の貢献と損益分配割合の関係についての検討はこれまで行われておらず、また、損益分配割合が経済的合理性を有するかの判断基準について規定されているとして参考にした米国のパートナーシップ課税においても人的資源の貢献の考えは考慮されていないため、新しい判断基準を示すことができたのではないかと考える。

今後の課題としては、本論文では出資・貢献分割法において、LLP で生じた損益は出資比率に応じた分配と人的資源の貢献に応じて分配すべきであるという主張をしているが、LLP で生じた損益のどの部分を出資比率に応じて分配し、どの部分を人的資源の貢献に応じて分配するかということについての具体的な判断基準を、本論文で明確に示すことは難しく、今後、LLP の使用実態や国税局の調査により明らかにされていくべきであると考えられる。また、本論文で検討した規定を設けたとしても損失を取込むことを目的として LLP を設立し、その LLP から生じた損失をその組合員の利益と相殺することによる租税回避を防ぐことはできない。このような租税回避を防止するために、LLP に限定した一般的租税回避否認規定が今後検討されることが必要であると考えられる。

参考文献

- ・伊藤公哉『アメリカ連邦税法』（中央経済社 2005）。
- ・LLP 実務研究会『実践 LLP の法務・会計・税務：設立・運営・解散』（新日本法規出版 2007）。
- ・金子宏『租税法（第十三版）』（弘文堂 2008）。
- ・川田剛・山田&パートナーズ共著『LLP のすべて』（税務経理協会 2005）。
- ・川田剛『LLP・LLC の理論と税務』（財経詳報社 2005）。
- ・高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』（清文社 2008）。
- ・判例六法編集委員会編『模範六法（平成 18 年度版）』（三省堂 2006）。
- ・日下部聡・石井芳明監修『日本版 LLP－パートナーシップの未来へー』（経済産業調査会 2005）。
- ・平野嘉秋『LLP/LLC の法務・税務・会計』（税務研究出版局 2005）。
- ・プライスウォーターハウスクーパース『国際税務戦略実務ガイド』（企業研究会 2005）。
- ・八ツ尾純一『租税回避の事例研究－具体的事例から否認の限界を考える－』（清文社 2005）。

参考雑誌

- ・赤津雅彦「ビジョンに基づく賃金制度構築と運用のヒントー仕事・役割を機軸にした賃金制度【DK モデル】導入への処方箋」賃金事情 2007.8.5・20 日号 26－31 頁（産労総合研究所 2007）。
- ・石井芳明・渡邊佳奈子「日本版 LLP 制度の導入に向けてー英国・シンガポールの LLP 制度を参考としてー」旬刊商事法務 2004.10 34－41 頁（商事法務研究会 2004）。
- ・石井芳明・中村慈美・阿部泰久「座談会 LLP 活用における会計と税務の課題」税務弘報 2005.9 144－155 頁（中央経済社 2005）。
- ・石井芳明「論点多彩 日本版 LLP・LLC 制度の現状と課題ー創業・小規模企業における活用法を探る」国民生活金融公庫調査月報 2007.8 36－39 頁（中小企業リサーチセンター / 国民生活金融公庫総合研究所編 2007）。
- ・一高龍司「LLP と租税回避の論点」租税研究 2005.7 94－105 頁（日本租税研究協会 2005）。
- ・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ー日本版 LLP への対応を考慮に入れてー」

(<http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/52/06/ronsou.pdf>)。

- ・岩井恒太郎「任意組合・LLP・LLCの税制－構成員課税その理論と課題－」人選論文集 税に関する論文 30－79頁（財団法人 納税協会連合会 2007）。
- ・植田卓「法人と投資家をめぐる課税形態の多様化と事業体課税」国際税制研究 2004 No.13 115－125頁（清文社 2004）。
- ・江頭 紀子「西友 「貢献度調査」の実施やほめ合う風土の醸成で、働きがいのある職場を目指す」企業と人材 2008.6.20 17－21頁（産労総合研究所 2008）。
- ・江藤栄作「投資事業組合、LLP/LLCの会計処理に関する実務上の取扱いについて（特別企画 〔平成 18年〕9月期から適用される 投資事業組合、LLP/LLCに関する取扱いと実務対応）」旬刊経理情報 2006.10.20 25－32頁（中央経済社 2006）。
- ・大林茂樹「LLPにおける利益分配・費用負担の設定と税務上の留意点」税理 2006.5 158－164頁（株式会社ぎょうせい 2006）。
- ・小原昇「有限責任事業組合制度の課税上の取り扱いについて」租税研究 2005.12 5－19頁（日本租税研究協会 2005）。
- ・川田剛「租税回避－節税・脱税との接点－任意組合を利用した航空機リース取引による損益通算が租税回避にあたらぬとされた事例」税経通信 Vol.60 No.3 35－55頁（税務経理協会 2005）。
- ・川田剛「合同会社（日本版 LLC）と有限責任事業組合（日本版 LLP）－新会社法の射程と税務－」租税研究 2006.7 123－145頁（日本租税研究協会 2006）。
- ・菊谷寛之「「ブロードバンドの実力給」構築のステップ－仕事・役割を基準にした等級制度の設計から評価制度の運用まで」賃金事情 2007.8.5・20日号 20－25頁（産労総合研究所 2007）。
- ・後藤ゆみ「米国における LLC の取り扱いとパス・スルー組織を利用した企業組織再編 (1)」国際税務 Vol.24 No.4 12－22頁（国際税務研究会 2004）。
- ・後藤ゆみ「米国における LLC の取り扱いとパス・スルー組織を利用した企業組織再編 (2)」国際税務 Vol.24 No.5 35－45頁（国際税務研究会 2004）。
- ・小森健次・安川雅子「米国 LLC の課税方法と活用方法について」租税研究 2005.5 153－164頁（日本租税研究協会 2005）。
- ・斉藤伊知郎「相談室 法人税務 日本版 LLP と税務企業会計」企業会計 Vol.58 No.10 148－150頁（中央経済社 2006）。

- ・齋藤雅子「LLP・LLC の会計問題―実務対応報告公開草案第 19 号を中心に」大阪産業大学経営論集 2006.10 65－79 頁(大阪産業大学学会 / 大阪産業大学学会〔編〕2006)。
- ・佐々木浩一郎「LLP と出資者の会計処理」税務弘報 2005.11 22－36 頁(中央経済社 2005)。
- ・澤田竜彦「有限責任事業組合 (LLP) の組合員が法人である場合の登記申請について」法務通信 Vol.60 No.7 12－14 頁 (税務経理協会 2007)。
- ・ダイヤモンド社編「LLP・LLC 活用例 (特集 中小企業の悩み全解消) -- (新会社法の活用)」週刊ダイヤモンド 94(42) 106－108 頁 (ダイヤモンド社 2006)。
- ・高市邦仁「有限責任事業組合 (LLP) 制度の創設について」JICPA ジャーナル 2005.8 29－34 頁 (第一法規出版 2005)。
- ・高橋隆幸「米国におけるパートナーシップの税務 (上)」横浜市立大学論叢社会科学系列 2005.Vol.56 No.2 47－108 頁 (横浜市立大学学術研究会 2005)。
- ・高橋隆幸「米国におけるパートナーシップの税務 (下)」横浜市立大学論叢社会科学系列 2005.Vol.56 No.3 233－281 頁 (横浜市立大学学術研究会 2005)
- ・高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察 (1) ―アメリカ・パートナーシップ課税を素材として―」法学論叢 1997.9 25－46 頁 (京都大学法学会 1997) [同『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』所収 11－35 頁(清文社 2008)]。
- ・高橋祐介「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察 (2 完) ―アメリカ・パートナーシップ課税を素材として―」『法学論叢』京都大学法学会 1998.7 26－49 頁 (1998) [同『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』所収 35－59 頁(清文社 2008)]。
- ・高橋祐介「パートナーシップ課税 (特集 法人税制の変容と課税ベース)」税研 2002.7 56－61 頁 (日本税務研究センター2002)。
- ・高橋祐介「パートナーシップ課税の論点整理と展望」国際税制研究 2002.8 256－264 頁 (清文社 2002)。
- ・高橋祐介「日本版 LLC の課税上の問題点―アメリカ・パートナーシップ課税を参考に―」租税研究 2004.10 128－149 頁 (日本租税研究協会 2004)。
- ・高橋良「米国州税の基礎及び州税改正最新動向―パートナーシップ及び LLC の米国州税の基礎および問題点」国際税務 Vol.26 No.8 85－91 頁 (国際税務研究会 2006)。
- ・高島敏之「実質所得者の判断―芸能法人、米国 LLC 事件等」税理 2004.9 56－61 頁 (株式会社ぎょうせい 2004)。
- ・滝澤 昭彦「窓口相談事例(20)有限責任事業組合(LLP)の特色と効力発生の登記について」

- 法務通信 2006.7 34-39 頁 (日本加除出版 2006)。
- ・竹内進「LLP法の概要と課税上の問題点」税務弘報 2006.5 97-103 頁(中央経済社 2006)。
 - ・多田雄司「英国の LLP 制度の実態」旬刊経理情報 2004.9 22-25 頁(中央経済社 2004)。
 - ・多田雄司「任意組合の課税を巡る諸問題-航空機リース事業を目的とした本件各組合契約は、民法上の組合契約であって利益配当契約と認めることはできないとされた事例-」税務事例 Vol.37 No.11 20-26 頁 (財経詳報社 2005)。
 - ・田邊正「有限責任事業組合における税務上の取扱い-LLP 及び Check-the-Box Regulations の比較検討を中心にして-」中央学院大学大学社会システム研究所紀要 2005.12 121-137 頁 (中央学院大学社会システム研究所 2005)。
 - ・土田昭夫「役割・合理性、貢献度等で考える公正妥当な役員報酬の決定方法」旬刊経理情報 2006.12.10 No.1135 10-17 頁 (中央経済社 2006)。
 - ・中江博行「任意組合の課税を巡る諸問題-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 Vol.37 No.11 31-35 頁 (財経詳報社 2005)。
 - ・長澤彰彦・渡邊敬之「アメリカのパートナーシップの税務調査とタックス・シェルター-今後の日本の LLP・LLC などの税務調査の参考のために-」税経通信 Vol.60 No.10 157-161 頁 (税務経理協会 2007)。
 - ・西村善朗「LLP をめぐる税務・会計上の諸問題」税理 2005.11 97-105 頁 (ぎょうせい 2005)。
 - ・野本誠「米国のパススルー事業体と実務応用例」国際税制研究 2005.No15 38-43 頁 (清文社 2005)。
 - ・橋本恭之「イギリス税制の現状について」租税研究 2001. (日本租税研究協会 2001)。
 - ・橋本恭之「イギリスの税制改革」
(<http://www2.ipcku.kansai-u.ac.jp/~hkyoji/PDF/sougouzeisei10.PDF#search='イギリス%20%20課税'>)。
 - ・林幹・荒井優美子「LLPの税務上の取り扱いと問題点」税務弘報 2005.11 37-51 頁 (中央経済社 2005)。
 - ・肥海 智紀「特別解説 任意組合・日本版 LLP・匿名組合等-特殊な団体の損益に係る法人税の取扱いについて-平成 17 年度における法人税基本通達等の一部改正について(組合関係)-」国際税務 Vol.26 No.7 37-54 頁 (国際税務研究所 2006)。

- ・日下部聡「人的資産を活かす新しい会社制度－日本版 LLC 制度の創設に向けて－」税務弘報 2004.3 129－137 頁（中央経済社 2004）。
- ・平野嘉秋「特殊企業形態と税務上の諸問題－米国における LLC、パートナーシップを中心として－」租税研究 2002.11 111－122 頁（日本租税研究協会 2002）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈1〉」国際税務 Vol.24 No.11 43－49 頁（国際税務研究会 2004）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈2〉」国際税務 Vol.24 No.12 48－59 頁（国際税務研究会 2004）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈3〉」国際税務 Vol.25 No.1 76－90 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈4〉」国際税務 Vol.25 No.2 88－104 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈5〉」国際税務 Vol.25 No.3 69－79 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈6〉」国際税務 Vol.25 No.4 87－105 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈7〉」国際税務 Vol.25 No.5 69－83 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈8〉」国際税務 Vol.25 No.7 48－67 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈9〉」国際税務 Vol.25 No.8 70－80 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLP と課税上の問題点」租税研究 2005.8 79－89 頁（日本租税研究協会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈10〉」国際税務 Vol.25 No.9 42－47 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈11〉」国際税務 Vol.25 No.10 103－111 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈12〉」国際税務 Vol.25 No.11 95－103 頁（国際税務研究会 2005）。

- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈13〉」国際税務 Vol.25 No.12 62－67 頁
国際税務研究会（2005）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈14〉」国際税務 Vol.26 No.1 107－115
頁（国際税務研究会 2006）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈15〉」国際税務 Vol.26 No.3 80－85 頁（国
際税務研究会 2006）。
- ・平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点〈16〉」国際税務 Vol.26 No.5 73－79 頁（国
際税務研究会 2006）。
- ・細川健「任意組合を用いた租税回避行為の否認とその問題点－最高裁平成 18 年 1 月 24
日判決を中心にして（映画フィルムリース事件の検討）－」税務事例 Vol.38 No.9 30－
35 頁（財経詳報社 2006）。
- ・増島雅和「LLP と LLC の比較と実務に対する示唆」JICPA ジャーナル 2005.7 74－76
頁（第一法規出版 2005）。
- ・松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)－米国内国際入超への対応策(1)」国際税
務 Vol.25 No.4 52－56 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・松田直樹「タックス・シェルターへの対応(Ⅰ)－米国内国際入超への対応策(2)」国際税
務 Vol.25 No.5 84－89 頁（国際税務研究会 2005）。
- ・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 2005 No.15 24－37 頁（清文社 2005）。
- ・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－」
（<http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/39/yasuoka/ronsou.pdf#search='%E7%A7%9F%E7%A8%8E%E5%9B%9E%E9%81%BF%E8%A1%8C%E7%82%BA'>）。
- ・U.S.タックス研究会「連邦税法上、どのような基準に基づいて事業組織の課税上の取り
扱いが決められるのか－チェック・ザ・ボックス規則(1)」国際商事法務 Vol.27 No.3 332
－333 頁（国際商事法研究所 1999）。
- ・U.S.タックス研究会「連邦税法上、どのような基準に基づいて事業組織の課税上の取り
扱いが決められるのか－チェック・ザ・ボックス規則(2)」国際商事法務 Vol.27 No.4 448
－451 頁（国際商事法研究所 1999）。
- ・U.S.タックス研究会「連邦税法上、どのような基準に基づいて事業組織の課税上の取り

扱いが決められるのかーチェック・ザ・ボックス規則(3) 国際商事法務 Vol.27 No.5 548
ー586 頁 (国際商事法研究所 1999)。

参考資料

- ・「企業の人事戦略の傾向 (三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング) ー根強い「終身雇用重視」、処遇は「成果・貢献度重視」へ」労働と経済 2008.6.10 57ー59 頁 (共文社 2008)。
- ・日本経団連「経営側がめざす賃金制度 (日本経団連) 基軸となるのは「仕事・役割・貢献度」」労働と経済 2007.10.10 53ー56 頁 (共文社 2007)。
- ・経済産業省「有限責任事業組合 (LLP) 制度の創設について」2005.6
(http://www.meti.go.jp/policy/economic_oganzation/pdf/llp_seidosousetsu.pdf)。
- ・経済産業省産業組織課「人的資産を活用する新しい組織形態に関する提案ー日本版 LLC 制度の創設に向けてー」2003.11
(<http://www.meti.go.jp/feedback/downloadfiles/i31117dj2.pdf>)。
- ・経済産業省産業組織課「LLP に関する 40 の質問と 40 の答え」(2005)
(http://www.meti.go.jp/policy/economic_oganzation/pdf/faq.pdf)。
- ・経済産業政策局産業組織課「LLP (有限責任事業組合) の設立状況」(2007)
(http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/pdf/llp_seturitu-joukyou.pdf)。
- ・経済産業省産業組織課「海外の LLP 類似制度についてー英国およびシンガポールにおける LLP 制度に関する調査結果報告ー」(2004)。
- ・(社)経済団体連合会「わが国産業の競争力強化に向けた第 1 次提言」
(<http://www.keidanren.or.jp/japanese/policy/pol228/part1.html>)。
- ・「国際課税をめぐる諸問題」日本租税研究協会 第 48 回研究大会記録 62ー76 頁 (1997)。
- ・国立国会図書館「有限責任事業組合 (日本版 LLP) の創設」
(<http://www.ndl.go.jp/jp/data/publication/issue/0479.pdf>)。
- ・財務省「新たな事業体と組合税制」(2003)
(http://www.mof.go.jp/f-review/r69/r_69_124_138.pdf)。
- ・「仕事・役割・貢献度と賃金の整合性をー日本経団連「今後の賃金制度における基本的な考え方(概要)」」労経ファイル 2007.7.1 44ー48 頁 (労働新聞社/日本労政調査会 2007)。
- ・制度部 LLP 研究グループ「有限責任事業組合 (LLP) の制度」

- (<http://www.meiseizei.gr.jp/seido/2007/images/LLP.pdf#search='所得税法基本通達36・37共-20'>)。
- ・「第35回公開研究討論会－さまざまな組織形態における課税のあり方－」税理士界（日本税理士会連合会 2007）。
 - ・「日本版 LLP・LLC の概要－新たに創設された二つの事業組織制度の仕組みと活用例－」（[https://mail.cc.niigata-u.ac.jp/cgi-bin/downloadfile/F/\\$983_35618110009_5BQK94NG48AAB914A0_3.pdf/20080807_scb79h17F07.pdf?HTTP_COOKIE=%20key%3D1%240%2417227588484176383808.mail.cc.niigata-u.ac.jp%3Acc.niigata-u.ac.jp%3Az07f304h@mail.cc.niigata-u.ac.jp&fake=/20080807_scb79h17F07.pdf](https://mail.cc.niigata-u.ac.jp/cgi-bin/downloadfile/F/$983_35618110009_5BQK94NG48AAB914A0_3.pdf/20080807_scb79h17F07.pdf?HTTP_COOKIE=%20key%3D1%240%2417227588484176383808.mail.cc.niigata-u.ac.jp%3Acc.niigata-u.ac.jp%3Az07f304h@mail.cc.niigata-u.ac.jp&fake=/20080807_scb79h17F07.pdf))。
 - ・「日本版 LLP 制度に関する調査研究－平成16年度 LLP/LLC 研究報告書－」社会法人 日本パーソナルコンピュータソフトウェア協会（2004）
([http://www.csaj.jp/info/04/04_llp.pdf#search='日本版 LLP 制度'](http://www.csaj.jp/info/04/04_llp.pdf#search='日本版LLP制度'))。
 - ・「日本版 LLP 戦略的活用推進フォーラム」 Q&A
([https://mail.cc.niigata-u.ac.jp/cgi-bin/downloadfile/F/\\$983_35618110009_5BQK94NG48AAB914A0_2.pdf/20080807_llp-qa20060327.pdf?HTTP_COOKIE=%20key%3D1%240%2417227588484176383808.mail.cc.niigata-u.ac.jp%3Acc.niigata-u.ac.jp%3Az07f304h@mail.cc.niigata-u.ac.jp&fake=/20080807_llp-qa20060327.pdf](https://mail.cc.niigata-u.ac.jp/cgi-bin/downloadfile/F/$983_35618110009_5BQK94NG48AAB914A0_2.pdf/20080807_llp-qa20060327.pdf?HTTP_COOKIE=%20key%3D1%240%2417227588484176383808.mail.cc.niigata-u.ac.jp%3Acc.niigata-u.ac.jp%3Az07f304h@mail.cc.niigata-u.ac.jp&fake=/20080807_llp-qa20060327.pdf))。
 - ・「有限責任事業組合および合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取り扱い」会計基準委員会（2006）
(http://www.asb.or.jp/html/documents/docs/yugen/yugen_s.pdf#search='有限責任事業組合%20合同組合%20会計処理')。
 - ・「有限責任事業組合の創設の提案（中間とりまとめ）」有限責任事業組合制度に関する研究会（2004）。
(http://www.meti.go.jp/policy/economic_industrial/gather/downloadfiles/ei0000002.pdf)。
 - ・Karen C. Burke (2005) “CASTLE HARBOUR: ECONOMIC SUBSTANCE AND THE VERALL-TAX-EFFECT TEST” TAX NOTE (May 30,2005).
 - ・Income and Corporation Taxes Act 1988 Limited partners
(http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1988/ukpga_19880001_en_11) .
 - ・Limited liability partnership-Wikipedia, the free encyclopedia

- (http://en.wikipedia.org/wiki/Limited_liability_partnership) .
- Partnership: Limited Liability Partnership(LLP):overview
 (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM72110.htm>) .
- Partnership: Limited partnership: restriction of relief for limited partners
 (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM72105.htm>) .
- Partnership: Limited Liability Partnership(LLP):restriction of relief for LLP members
 (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM72135.htm>) .
- Partnership: Limited Liability Partnership(LLP):partners interest relief
 (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM72130.htm>) .
- Limited Liability Partnerships Act 2000
 (http://www.opsi.gov.uk/acts2000/ukpga_200000012_en_1) .
- TIFD III-E INC,342 F.Supp.2d 94(2004).
- TIFD III-E, INC,459 F.3d 220(2006).
- Vanessa Finch and Judith Freedman, "The Limited Liability Partnership: Pick and Mix or Mix-up?" Journal of Business law, Sept.2002 (2002) .
- UNITED STATES DISTRICT COURT DISTRICT OF CONNECTICUT TIFD III-E INC., the Tax Matters Partner of CASTLE HARBOUR-I LIMITED-LIABILITY COMPANY, Plaintiff, vs. UNITED STATES OF AMERICA, Defendant CIVIL ACTION NOS.

参考 HP

- 賃金制度の基本
 (<http://www.sabcd.com/16tinnginn/index.htm>)。
- 土建屋魂 LLP
 (<http://www.dreamgate.gr.jp/feature/knowhow/shinkaishahou/llp/009>)。
- バビル 6 有限責任事業組合
 (<http://www.dreamgate.gr.jp/feature/knowhow/shinkaishahou/llp/007>)。
- 有限責任事業組合あばさけ福井
 (<http://www.dreamgate.gr.jp/feature/knowhow/shinkaishahou/llp/008>)。

- ・有限責任事業組合トライアウトえひめ

(<http://www.dreamgate.gr.jp/feature/knowhow/shinkaishahou/llp/010/>)。

税制非適格ストック・オプションの
権利行使利益の所得区分に対する一考察

-二重利得法の適用可能性を中心として-

加 藤 城 啓

<論文要旨>

論文では、ストック・オプションの権利行使利益の所得区分を主題として、権利行使利益に所得性質が混在している点に着目し、二重利得法の適用可能性を中心として論じた。研究の目的は、権利行使利益について所得の性質に応じた所得区分を提案すること及び二重利得法の適用可能性や具体的な適用方法を検討することである。本研究では、先行研究が数少ない二重利得法について現行法の下での適用可能性を詳細かつ論理的に検討を行なっている。具体的には、①所得分割時期が明確であること、②納税者に必ず有利にはたらくこと、③現行の所得計算に混乱を来たさないことの要件を満たせば二重利得法が適用可能であることを論じている。さらに、権利行使利益の所得区分について先行研究及び裁判所の判断においてあまり注目されなかった問題に焦点を当てている点に特徴がある。今後はより複雑な給与体系や経済取引が増すと考えられ、所得区分の判断が困難になると考えられるが、このような所得区分の困難性の問題に本研究は寄与するものとする。

論文では、最初に制限付ストック・オプションの課税関係と制限なしストック・オプションの課税関係を整理し、所得転換の問題が生じる恐れを指摘した。そして、この問題の原因を所得性質が混在する所得を特定の所得区分に分類したことと捉え、従来の多くの裁判事例や学説がどのように考え所得区分を考察しているのかについて疑問を抱き、その整理を行った。

ストック・オプション訴訟において、裁判所及び学説ともに労務の対価性が大きな争点となっている。給与所得説、一時所得説の見解の差異は給与所得の範囲の考え方にその原因がある。権利行使利益の所得金額変動性、外国親会社から付与等も問題が重なり、より所得区分の判断が困難な事例であったと考えられる。

所得性質に応じた所得区分の考察を行うため、権利行使利益の性質を整理した結果、権利行使利益は多面的性質を有していることが明らかとなった。法理論的には少なくとも給与所得、譲渡所得、一時所得、雑所得として解釈する余地があり、1つの所得区分に割り当てることは困難である。そこで、所得性質に従って2つ以上の所得種類に分解して課税することはできなかったのであろうかという疑問を抱いたため、二重利得法の適用可能性、適用の妥当性について詳細かつ論理的に検討を行った。

二重利得法とは、複数の性質を持つ所得を2つ以上の所得種類に分解して課税する方法であり、わが国の所得税法の下では、択一的な課税方法に比較して所得の実体に適合して

おり、所得分類の趣旨によりよく合致している。権利行使利益について二重利得法を適用する場合には、①所得性質の変化時が明らかであるか、②保有期間の制限を付すべきか、③損益通算との関係が主要な問題となる。

権利行使利益に二重利得法の考えを適用し所得区分を考察すると、権利行使利益のうち行使条件成就時前の部分は給与所得、行使条件成就時以降の部分を譲渡所得と解することが可能である。しかし、その結果を前提とするとストック・オプションの権利行使利益は二重利得法の適用要件を満たさないこととなる。すなわち権利行使利益については、所得性質の変化が不明確であり、二重利得法を適用したとしても納税者にとって必ず有利となるわけではない。さらに、所得税法が予定していない損失が生じ所得計算に混乱をもたらす恐れがあり、成功報酬プランの中でも課税の取り扱いに差異が生じ、課税執行及び公平性の観点から問題が生じる可能性もある。

以上の検討の結果、従来通りどれか一つの所得種類に区分することが妥当であるとの考えに至った。筆者は、権利行使利益はそれが得られるかどうかは労務を提供するか否かに大きく影響を受ける所得であり、さらに他の成功報酬プランの取り扱いとの整合性を加味すると、勤労性所得と解すべきであり、わが国の現行法の下では被付与者と付与者の関係及び付与の原因となった事実に応じて給与所得、退職所得、事業所得、雑所得に区分するのがよいと考える。

はじめに	3
1章 ストック・オプション制度の概要と問題点	6
1節 定義	6
2節 ストック・オプションの性格	7
3節 現行法における税制非適格ストック・オプションに対する税制の概要と所得転換の問題	8
1項 譲渡制限等特別な条件が付されている場合	8
2項 譲渡制限等特別な条件が付されていない場合	9
3項 問題意識	14
2章 ストック・オプション訴訟の争い	20
1節 裁判事例	20
1項 一時所得とした裁判事例	20
2項 給与所得とした裁判事例	23
3項 争点の分析	26
2節 学説	29
1項 給与所得説	29
2項 その他の説	32
3項 争点の分析	38
3節 小括	39
3章 権利行使利益の性質と各所得該当性の考察	40
1節 所得区分の意義	41
2節 給与所得	42
3節 譲渡所得	43
4節 一時所得	44
5節 雑所得	45
6節 小括	46
4章 二重利得法による解釈の検討	48
1節 裁判事例及び学説	48
1項 積極説	48
2項 消極説	52
2節 問題点に対する考察	53
3節 小括	61
5章 権利行使利益の所得区分に対する考察	62
1節 二重利得法による解釈の提案	62
1項 所得分割時期の判断	62
2項 具体的な所得区分の判断	64

2節 二重利得法の適用可能性.....	72
3節 小括.....	78
おわりに.....	79
参考文献.....	81

はじめに

わが国では、課税繰延を目的とした税制適格ストック・オプションが永らく活用されてきたが、発行規模を一定以下に抑えることが要件であったため、「広く薄く」活用されてきた。しかし、会社法施行に合わせ、平成 18 年税制改正により税制非適格ストック・オプションの付与時評価額が付与法人において損金算入できるようになったため、今後はストック・オプションがより「広く厚く」活用されることが予想されている¹。現在においても、役員退職慰労金の代わりにストック・オプションを在任中に付与している上場企業は、2007 年末の時点で 158 社にのぼり、自己株式を支給する成果連動型慰労金を採用する企業は年々増している²。そして、役員報酬制度も含めるとストック・オプション制度を導入しているわが国企業は 1,000 社を超え、上場企業の約 4 割近くにのぼっている³。

多くの企業がストック・オプション制度を利用する中で、親会社から子会社の従業員等に付与された税制非適格ストック・オプションの権利行使利益の所得区分を争った訴訟が数多く行われ、注目を集めた。その大きな理由は、ストック・オプションの権利行使利益には、複数の所得性質が混在しているが、所得を 10 種類に分類して課税する所得税法がこのような所得の発生を予定しておらず、その所得区分の判断が困難であったからである。裁判においては、所得種類、特に給与所得にあたるか、一時所得にあたるかを争うものが多く、その他の所得該当性についての検討が十分になされていない。学説においては他の所得種類該当性について論じるものもあるが、その多くは裁判同様、複数の所得性質を有する所得の分類について踏み込んだ議論がなされていないのではないかと考える。所得の性質が混在している点を重視して考察している先行研究では、①権利行使時に初めて課税する点を問題視し、権利の行使が可能になった時におけるストック・オプション価格への給与所得課税と権利行使利益に対する譲渡所得課税が法理論的には正しいとする考え⁴、②権利行使と株式売却がほぼ同時である場合を想定し、この場合においてストック・オプションを個別株オプションであると捉え、税法上は本源的価値のみをもって客観的価値とする方が合理的であると捉えると、現行実務上、行使利益自体が譲渡所得として課税されるのと同じ結果となるとして権利行使利益を譲渡所得と解する考え⁵、③権利行使時を所得認

¹ 監査法人トーマツ『ケース別 ストック・オプションの設計・会計・税務』i 頁参照（中央経済社、2007）。

² 日本経済新聞 2008 年 1 月 7 日朝刊参照。

³ 前掲注 1、i 頁参照。経済産業省によると平成 17 年 6 月末現在で上場企業のうち、1,451 社がストック・オプション制度を導入している（「特集 ストック・オプション税制の改正事項を読む」T&A master 146 巻 4 頁（2006）参照）。

⁴ 福家俊朗「判例評論 最新判例批評(70)いわゆるストック・オプションの権利行使による利益が一時所得とされた事例(東京地判平成 14.11.26)」判例時報 1828 号 177～183 頁（2003）参照。

⁵ 一高龍司「ストック・オプション判決について-資産の譲渡の対価としての性質の検討を中心に-」租税研究 655 号 101～107 頁（2004）参照。

識時点として、行使条件成就時を境に行使利益を就労の対価と資産の譲渡による所得に区分する考え⁶が示されている。しかし、①は所得の年度帰属の問題があり、所得税法施行令第84条⁷に反する考え方であり、②は前提条件を置いており、ストック・オプション全般に適用できる考え方ではない。③はその考え自体には興味を惹かれたが、先行研究では1つの提案として述べられているだけであり、このような解釈が現行法において可能か否か、妥当か否かについて研究がなされていない。そのため、本稿においてその研究を行い、③の考えの妥当性、問題点等について論じる。

さらに、所得税法施行令第84条の適用を受けない税制非適格ストック・オプション、すなわち譲渡制限等が付されていないストック・オプションは平成18年税制改正により権利行使時に課税されないことが明らかにされた⁸。その結果、税制非適格ストック・オプションについては、特別な条件が付されているか否かにより課税上の取り扱いに差異が生じ、所得区分の変更による所得の転換が行われる⁹と考えられる。所得転換が行われた場合、ストック・オプションは譲渡制限等の有無に関わらずインセンティブ報酬としての性質を有するため、両者の所得の性質が類似しているにも関わらず、給与所得、事業所得等は総合所得を構成し超過累進税率の適用を受けるのに対し、有価証券の売却による譲渡所得は低税率の分離課税となるため、(特に高額所得者の場合には)税負担の減少が生じ、公平負担の原則の観点から問題となる。

また、会社法では会計基準の動向を受けて新株予約権の公正価値を「報酬等」とし、労務提供と新株予約権の付与を対価関係にあるものとして整理している。近年の会社法及び会計基準の変更に伴い、租税法においても付与時の公正価値を労務提供の対価としてとらえる見方にも一定の合理性があり、付与した新株予約権の公正価値を労務提供の対価としての給与所得として認識することが合理的であると考え、ストック・オプションに対する課税関係を問題視し課税関係を再考する必要があるとの指摘もある¹⁰。

以上の問題意識から、本稿では、複数の所得性質が混在する場合の所得区分を判断する上で有効と考えられる二重利得法の適用可能性について考察し、税制非適格ストック・オプションの権利行使利益の所得区分を再考する。そのため、本稿は現行法の下で上記③の考えを採用すべく、二重利得法の適用可能性について詳細かつ論理的に検討を行なっている点に特徴があると共に、権利行使利益のように所得の性質が複雑で所得区分の判断が困難なケースが今後発生した場合の所得区分の判断に寄与するものとする。

6 一高龍司「ストック・オプション等インセンティブ報酬と税制-東京地裁平成14.11.26判決の検討を中心に」法律時報75巻4号31～32頁(2003)参照。

7 譲渡制限等特別な条件が付されているストック・オプションから生じる経済的利益については、権利行使時に課税することを規定している。

8 『改正税法のすべて 平成18年版』151～153頁(大蔵財務協会、2006)参照。

9 品川芳宣『ストックオプション事件』最高裁判決の論評-肯定的立場から』税研20巻6号46頁(2005)参照。

10 太田達也「会社法施行に伴うストック・オプションの実務」International taxation 26巻12号29頁(2006)参照。

本稿の各章の概要は次のとおりである。1章では、ストック・オプションの性格を整理し、現行法の取り扱いによって生じる問題点について論じる。2章では、裁判事例及び学説を用いて一連のストック・オプション訴訟の争点を明らし、異なる見解の前提、根拠について論じる。3章では、権利行使利益の性質に合った所得区分として考えられる給与所得、譲渡所得、一時所得、雑所得の各意義を整理し、権利行使利益に複数の所得性質が混在している点を明らかにする。4章では、権利行使利益のように複数の所得性質を有する所得の所得区分の判断として適していると指摘されている二重利得法について、裁判事例及び学説を素材としてその適用要件、適用にあたっての問題点の整理・分析を行う。その上で、権利行使利益に二重利得法を適用するにあたっての検討課題について論じる。5章では、4章で示した課題について検討を行い、二重利得法の適用可能性について問題点を指摘しながら論じる。そして、以上の研究結果を踏まえて、権利行使利益は、現行法の解釈として二重利得法の適用が困難であるから勤労性所得と解するのが妥当である旨論じる。

なお、本稿は、個人が雇用関係のある法人又は当該法人の関連会社から譲渡制限及び継続勤務条件（権利行使条件）が付された税制非適格ストック・オプションを付与された場合を前提とする。

1章 ストック・オプション制度の概要と問題点

1節 定義

(1) ストック・オプション

ストック・オプションとは、自社株式オプション（自社株式を原資産とするコール・オプション（一定の金額の支払いにより、原資産である株式を取得する権利）のうち、特に企業がその従業員等（企業と雇用関係にある使用人、企業の取締役、監査役及び執行役）に、報酬として付与するものをいい¹¹、「株式会社に対して行使することにより当該株式会社の株式の交付を受けることができる権利¹²」である。

(2) 税制適格ストック・オプション（租税特別措置法第29条の2）

以下の要件を満たすストック・オプションをいう。ここでは主たる要件のみを列記する。

①対象

会社法第238条第2項、会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律第64条の規定による改正前の商法第280条の21第1項、商法等の一部を改正する法律第1条の規定による改正前の商法第280条の19第2項、第210条の2第2項の決議（会社法第239条第1項の決議による委任に基づく同項に規定する募集事項の決定及び同法第240条第1項の規定による取締役会の決議を含む。）により新株予約権若しくは旧商法に規定する新株引受権又は株式譲渡請求権。

②適用対象者

①に掲げる付与決議のあった株式会社又は当該株式会社がその発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の百分の五十を超える数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する関係その他の政令で定める関係にある法人の取締役、執行役又は使用人である個人（「大口株主」及び「大口株主の特別関係者」を除く。以下「取締役等」という。）又は当該取締役等の相続人。

③年間権利行使限度額

1,200万円。

④権利行使が付与決議の日後2年を経過した日から付与決議の日後10年を経過する日までに行われたこと。

⑤権利行使価格が①に掲げる付与決議による権利付与の契約締結時の株価相当額以上であること。

⑥譲渡制限があること。

¹¹ 財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第8条第23項～25項、ストック・オプション会計基準第2項（2）参照。

¹² 新株予約権。会社法第2条第21号。

- ⑦権利行使に係る新株の発行又は株式の譲渡が①の付与決議事項に反しないこと。
- ⑧付与会社と証券会社等との間で予め締結される株式の保管委託等に関する取り決めに従い、一定の方法で証券会社等に保管委託がなされること。
- ⑨提出書面の記載事項
 - 権利者が付与決議日に当該株式会社の取締役等ではないこと及び権利行使の年における当該権利行使者の他の権利行使の有無など。

(3) 税制非適格ストック・オプション¹³

- ①租税特別措置法第 29 条の 2 第 1 項に定める要件を充足しないストック・オプション契約により付与されたストック・オプションをいう。
- ②租税特別措置法第 29 条の 2 第 1 項に定める要件を充足したストック・オプション契約により付与されたストック・オプションについて、その契約に基づいて権利行使等が行われなかったものをいう。

2 節 ストック・オプションの性格

ストック・オプションは、株式会社に対して行使することにより当該株式会社の株式の交付を受けることができる権利である。法的には株式売買契約を成立させる権利であり、権利行使価額の払込により、新株予約権者は当然に株主となるので、ストック・オプションは形成権である¹⁴。

ストック・オプションを行使すると、付与会社の株式を権利行使価格で取得することができる。すなわち通常ストック・オプションは無償で付与されるため、付与された者は、権利行使価格と権利行使時の付与会社の株式の時価との差額相当額（以下「権利行使利益」という。）の経済的利益を得ることができる¹⁵。そして、権利行使により取得した株式を権利行使価格を上回る価額で売却することにより、権利行使利益を金銭的な形で把握することができる。例えば、ストック・オプションの被付与者は、権利行使価格 10 万円のストック・オプションを株価 12 万円の時に行使すると 2 万円（12 万円－10 万円）の経済的利益（資産の低価取得）を得ることができ、直ちに取得株式を 12 万円で売却することにより、利益 2 万円を金銭の形で享受できる。この性質から、ストック・オプションは株式等を目的としたコール・オプションの買いのポジションと捉えることができる。

以上の性質から、ストック・オプションは報酬制度に用いられ、一般にインセンティブ報酬と呼ばれる。これは、報酬額が企業の業績向上による株価の上昇と直接連動すること

¹³ 垂井英夫『実践自己株式法制』362 頁（財経詳報社、1998）。

¹⁴ 江頭憲次郎『株式会社法 第 2 版』704 頁（有斐閣、2008）参照。

¹⁵ ストック・オプションを有償で取得した場合には、株式の時価から取得価額及び権利価額を差し引いた残りが権利行使利益となる。

から、権利を付与された取締役や従業員等の株価に対する意識が高まり、業績向上へのインセンティブとなるからである。すなわち株式市場における株価が企業の業績を的確に反映して形成されるのであれば、被付与者は、自己の保有するストックオプションの価値（自分自身の利益）を高めようと企業の業績を高めることに尽力する。

なお、インセンティブ報酬としては勤務会社の自己株式を役員等に与える方法もあるが、この株式自体を保有させる場合とストック・オプションを付与する場合の違いは、役員等にとっての株価下落リスクの有無である。ストック・オプションの場合は株価上昇によって利益を得られる可能性はあるが、それを行使しない限り、損失を被る可能性は皆無である。そのため、インセンティブ報酬として広範に利用されているものと思われる。

3節 現行法における税制非適格ストック・オプションに対する税制の概要と所得転換の問題

本節では、まず学説・判例の示す解釈を下に、譲渡制限等が付されているストック・オプションと何ら制限が付されていないストック・オプションの課税関係を整理した上で、所得転換による問題及び自身の問題意識を明らかにする。

1項 譲渡制限等特別な条件が付されている場合

(1) 所得の年度帰属

所得税法施行令第84条（株式等を取得する権利の価額）は、発行法人から権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されているストック・オプション（以下、この節において「制限付ストック・オプション」という。）を与えられた場合（株主等として与えられた場合（当該発行法人の他の株主等に損害を及ぼすおそれがないと認められる場合に限る。）を除く。）における当該ストック・オプションに係る所得税法第36条第2項に掲げる収入金額の価額は、制限付ストック・オプションの行使により取得した株式のその行使の日における価額から制限付ストック・オプションの取得価額に権利行使価格を加算した金額を控除した金額とする旨を定めている。所得税法第36条が所得の年度帰属を定めた規定であるから、制限付ストック・オプションにより生じる権利行使利益の年度帰属は、権利を行使した日の属する年度ということになる。すなわち所得が生じなければ年度帰属の問題は当然生じないのであるから、所得税法施行令第84条が対象所得を権利行使利益と規定していることからすれば、所得の把握時は権利行使時と考えるのが自然である¹⁶。所得税基

¹⁶ なお、権利付与時や行使条件成就時に課税することも純理論的には可能であるが、「税法上は、租税負担能力、価格評価の困難性等、税法固有の理論からは、現行法の解釈論としてはもちろん、立法論としても疑問がある（大淵博義「租税判例研究 特別論稿 米国親会社のストック・オプションに係る権利行使利益の所得区分と税法解釈の限界(その1)日本子会社の従業員等に付与された米国親会社のストック・オプションの権利行使利益を一時所得とした東京地裁判決を素材として」月刊税務事例 35巻6号9～10頁（2003）」とする見解がある。

本通達 23-35 共-6 の 2 も、発行法人から制限付ストック・オプションを与えられた場合の制限付ストック・オプションに係る所得の収入金額の収入すべき時期は、権利の行使により取得した株式の取得についての申込みをした日によるとしている。

また、権利行使時に課税された後、取得株式を売却した場合に株式譲渡益が生じる場合には、所得税法第 36 条により株式売却時にも課税される。

(2) 所得金額

(1) で明らかなように、制限付ストック・オプションの権利行使から生じる所得金額は、権利行使利益である。そして、取得株式売却時の所得金額は、所得税法第 33 条第 3 項により株式の売却価額から株式の取得価額（取得した株式の行使の日における価額）を控除した株式売却益となる。

(3) 所得区分

権利行使利益の所得区分について、最高裁判所平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決（判例時報 1886 号 18 頁）は、雇用関係又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として取得した制限付ストック・オプションの権利行使利益は給与所得に該当すると判示した。また、所得税基本通達 23-35 共-6 は、制限付ストック・オプションを行使した場合には、発行法人と被付与者との関係等に応じ、以下のように所得区分を判断するとしている。

- ① 取締役又は使用人がこれを行使した場合には、原則として給与所得とする。ただし、退職後に権利の行使が行われた場合において、例えば、権利付与後短期間のうちに退職を予定している者に付与され、かつ、退職後長期間にわたって生じた株式の値上り益に相当するものが主として供与されているなど、主として職務の遂行に関連を有しない利益が供与されていると認められるときは、雑所得とする。
- ② 権利を与えられた者の営む業務に関連して権利が与えられたと認められるときは、事業所得又は雑所得とする。
- ③ ①及び②以外の場合は、原則として雑所得とする。

次に、取得株式の売却による所得の所得区分について考える。株式（有価証券）は所得税法第 33 条第 1 項、第 2 項及び所得税法施行令第 81 条により、資産に該当するため、取得株式の売却益は所得税法第 33 条第 1 項により譲渡所得に該当する。

2 項 譲渡制限等特別な条件が付されていない場合

所得税法施行令第 84 条に規定する制限付ストック・オプション以外のストック・オプション（以下、この節において「制限なしストック・オプション」という。）の課税関係について明確に記した法令・通達は存在せず、従ってその取り扱い現行法令の解釈に委ねられることになる。そのため、制限なしストック・オプションの課税関係については本来詳

細に検討すべき論点となりうるが、本稿では一般的な見解を基にして以下検討することとする。

(1) 所得の年度帰属

平成 18 年税制改正により所得税法施行令第 84 条の適用範囲が、ストック・オプションのうち「権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されているもの」に限定された。改正の趣旨について『改正税法のすべて 平成 18 年版』では、新株予約権は市場において取引されることを前提に証券取引法（現金融商品取引法）上の有価証券とされており、新株予約権の譲渡が禁止されておらず市場等において売買されるものもあるため、そのような新株予約権を与えられた場合には、付与時における新株予約権の価額（時価）と発行価額との差額は経済的利益として顕在化しているもので、所得税法第 36 条第 2 項の規定により当然に付与時において課税すべきことになること及び会社法の改正により役務の提供に係る債権と相殺する形で新株予約権が発行される場合がある¹⁷ことを挙げている¹⁸。

ストック・オプションにより生じる経済的利益の年度帰属について従来の議論¹⁹では、被付与者は確かに付与時に何らかの経済的利益を享受しているが、この経済的利益が付与時の段階で課税すべき「所得」を構成するかどうかの問題となっている。ここでの具体的な問題は、付与時においては①評価の困難性及び②権利失効のリスクを抱えており、③所得発生蓋然性が乏しく未実現の経済的利益であることである²⁰。以下、それぞれについて検

¹⁷ 過去の労務の対価として金銭に代えて新株予約権を発行する場合に、金銭で渡した場合との差異を少なくし、課税時期（権利行使時）の選択による課税の繰り延べを防ぐことを考慮したものとと思われる。

¹⁸ 前掲注 8、152 頁参照。

¹⁹ 前掲注 4、179～180 頁、前掲注 5、104 頁、前掲注 13、武田昌輔「特別寄稿 ストックオプションの権利行使利益について-横浜地裁・東京高裁の問題点-」T&A master 59 巻 18～19 頁（2004）、菊谷正人、二宮英徳「判例研究 現行税制の課題と展望（第 5 回）ストックオプションにおける課税上の問題（上）」税経通信 61 巻 2 号 224 頁（2006）、品川芳宣「判例解説 外国親会社から付与されたストック・オプションに係る経済的利益の所得の種類」TKC 税研情報 12 巻 2 号 65 頁（2003）など参照。

²⁰ なお、納税資金の問題も従来から指摘されているが、現行法の下において権利行使時に課税するものとしていることから鑑みると、現金収入がない時点において（その所得から納税資金が発生する前の時点において）課税することについて特別の考慮は必要ないと考える。納税資金の考慮は延納の手続きで足りると考えられるし、また、駒宮史博教授は、次のように述べられている。「時価評価を行うことは必然的に未実現利益に対する課税を行うことになり、納めるべき現金が無い者への課税（cash availability）の是非が問題となる。また、未実現利益の場合には、将来当該利益が確実に実現するか否か未確定の状態にあるにもかかわらずこれに課税するのはおかしいとの指摘もあろう。しかしながら、実現主義においても売掛金等による売上げも課税収益となる等の現行制度の下においても cash availability の問題はすでに容認されていると言えるし、さらに、実現主義の下において収益計上される売掛金による売上げについても、当該債権が将来貸し倒れになるリスクが存在することを考えると利益額が確定していると言っても結局は程度の差に過ぎないとも考えられることから、時価評価を行うことについての理論的な問題はそれ程大きくないと考えられる（駒宮史博「オプション取引と課税（下）」ジュリスト 1081 号 113 頁（1995）。）」さらに、『改正税法のすべて 平成 18 年版』に、譲渡制限等が付されていな

討する。

まず、所得金額の把握困難性について検討する。所得税法第 36 条第 1 項、第 2 項に基づけば、付与時に課税する場合、ストック・オプション自体の付与時の評価額を算定する必要がある。しかし、市場が確立されておらず、また一般にストック・オプションの評価はブラック・ショールズモデルや二項モデルによって客観的な評価がなされるが、付与法人の株式自体が市場で価格形成されていない場合もあるため（特にベンチャー企業等、株式上場前の法人）、その評価は簡単ではない。さらに、ブラック・ショールズモデルや二項モデルによって客観的な評価がなされたとしても、どの評価額をもって課税金額とすればよいのかについてその基準を示した規定・通達はなく、予測可能性が担保されていない。

この点について、法人の処理方法が参考になると考える。付与法人については平成 18 年税制改正により、法人税法第 54 条において一定の要件²¹を満たした場合、ストック・オプション付与時の時価が損金算入されることとなった。付与時の時価については、企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」において付与時に客観的な価格²²をもって費用計上することとされており、その費用計上額が時価ということになるのである。すなわち付与法人においてストック・オプションの付与時の時価は計算されているのである。明文の規定はないが、この法人が費用処理した金額（時価）が所得税法上のストック・オプションの付与時の時価とすることも十分合理的と考えられる。このように考えると、所得金額の把握困難性の問題はそれ程大きくないといつてよいであろう。

次に、権利失効のリスクについて検討する。新株予約権を法人に付与した場合には、取得時（権利付与時）に時価と実際の取得価額との差額（経済的利益）が受贈益として益金の額に算入される²³。付与時に益金となる理由としては、①金融商品・デリバティブについていわゆる「時価主義」が採用されていること、②権利が失効したとしても資産の評価減として損金算入され、付与時に課税したとしても後で調整が可能であることが考えられる。しかし、所得税法においては、保有資産の評価損、滅失についてはその資産を売却してその損失が実現しない限り、原則として²⁴所得計算上控除することはできない。すなわち付与時に課税された場合には、課税だけされて付与時以降に権利行使利益やストック・オプション

いストック・オプションについて所得税法第 36 条より当然に付与時課税されると記してある。従って、**cash availability** の問題は容認されていると考えるのが最も自然である。

²¹ 内国法人が、個人から役務の提供を受け、その対価として新株予約権（当該役務の提供の対価として当該個人に生ずる債権を当該新株予約権と引換えにする払込みに代えて相殺すべきものに限る。）を発行し、被付与者において給与所得その他の政令で定める所得の金額に係る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を生ずべき事由が生じたこと。

²² スtock・オプション会計基準では、公正な評価の算定について、ストック・オプションは通常、市場価格を観察することができないため、株式オプションの合理的な価額の見積りに広く受け入れられている算定技法を利用することになっているとしている。公正な評価額は真正価値と時間価値により構成されており、非上場企業の取扱いについては真正価値の見積りに基づいて算定することも認められている。

²³ 法人税法第 21 条、第 22 条参照。

²⁴ 火災等による滅失については、所得計算上控除することができる。

ョンの売却益が発生しなかったとしても課税上考慮されないこととなる。しかし、従来の課税実務においては、換金性のある資産を無償又は低額で取得した場合には、その処分時に着目するのではなく、取得した事実（経済的利益の取得）に着目して課税が行われていることからすれば、即座に売却又は権利行使することが可能である（換金性のある）制限なしストック・オプションの場合には、付与時の経済的利益を所得とすることが妥当であると考えられる。たとえ付与時以降に権利行使利益やストック・オプションの売却益が発生しなかったとしてもそれは被付与者の投資判断の結果であり、課税すべき時期とは無関係であろう。

最後に、所得の蓋然性が乏しいことについて検討する。前述のように、未実現利益に対しては課税しないことが従来からの一般的な取扱いである。しかし、平成18年の所得税法施行令第84条の改正により、制限なしストック・オプションについてはこの規定の適用から除外された。そのため、所得税法第36条の解釈に戻って制限なしストック・オプションにより生じる経済的利益の年度帰属を考える必要がある。問題は譲渡制限と権利行使条件をどのように捉えるかである。改正趣旨からすると、制限付ストック・オプションについては、このような制限により経済的利益（現実収入）の獲得が実質的に不可能である状況を捉えて権利行使時に課税することとしているものと考えられることができる。従って、経済的利益の獲得につき何ら制限が付されていない場合には、権利付与時に収入の原因たる権利が確定（取得）したものと権利付与時に課税すべきである。

以上の検討の結果、ストック・オプションの処分について何ら条件が付されていない場合には、所得税法第36条の解釈により付与時に課税するのが妥当であると考えられる。即座に処分可能であれば、権利失効のリスクを考慮する必要はなく、付与時点で収入の原因は確定している。そして、評価の問題は、法人税法上の金額又は会計上の費用額をそのまま利用すれば解消する。従って、付与時課税の問題は解消されていると見てよく、制限なしストック・オプションは付与時に課税すべきであり、このような取り扱いにより従来の課税実務との整合性が保たれる。

続いて付与時以降の所得の年度帰属について考察する。付与時に課税がなされた場合又は正常な対価で新株予約権を購入した場合は、一般に権利行使時には課税されないとされている²⁵。このような考え方の根拠は2つある。

1つ目は、投資の継続性である。これはストック・オプションの取得はそもそも権利行使をし、その取得した株式を売却することで利益を得る投資であって権利行使の段階では未だその投資は継続しており、利益は実現していないとする考え方である。

2つ目は、二重課税の防止である。付与時に課税されたとしても、権利行使時に着目すると確かに株式を時価よりも安く購入していることとなり、そこには何らかの経済的利益があると考えることができる。しかし、このような経済的利益（安く購入できる権利）はも

²⁵ 税理士法人山田&パートナーズ、優成監査法人、TFPコンサルティンググループ株式会社編著『新株予約権の税・会計・法律の実務』67頁（中央経済社、2003）参照。

ともと新株予約権に含まれているものであって、この経済的利益は新株予約権の評価の際に加味されており、権利行使によって経済的利益を得たことのみに着目して課税した場合には二重課税が生じることとなるとする考え方である。すなわち新株予約権の評価を、単純に権利行使利益の現在価値として考えると権利行使利益部分はずでに付与時点で課税上考慮されているのであり、権利行使の際に再度権利行使利益に課税すると二重課税となるのである²⁶。従って、権利行使時には課税しないと考えるのが妥当であり、付与時後の課税時期は取得株式又はストック・オプションの売却時となる。

(2) 所得金額

(1) で検討した年度帰属を前提とすると、付与時に課税する場合の所得金額は、付与時における制限なしストック・オプションの評価額から取得価額を控除した金額になる。そして、ストック・オプション自体又は取得株式売却時の所得金額は所得税法第 33 条第 3 項により、その売却価額から付与時における制限なしストック・オプションの評価額又は株式の取得価額²⁷を控除した金額となる。

(3) 所得区分

付与時の所得の所得区分は、給与所得・事業所得など発行法人とストック・オプションを与えられた者との関係等に応じて判断されると考えられる。なぜならば、付与時に与えられた経済的利益は、過去の労務の対価として性質を有するので、通常の賃金等と同様に取り扱われるべきだからである。

制限なしストック・オプションは、即時権利行使又は売却が可能であり、この点を考慮すると付与時点の経済的利益は過去の労務の対価としての性質を有する。すなわち即時権利行使又は売却した場合には、その行為によって得られた収入金額相当額の賃金等を現金で給付された場合となんら変わりはない。また、ストック・オプションの付与も付与者（法人）と被付与者（法人又は個人）の契約によってなされるため、役務提供等の対価をストック・オプションによって受け取るか現金で受けとるかは被付与者が選択できることとなる。そのため、現金で 100 受け取り、時価 20 の株式購入オプションを購入した者と現金 80 とストック・オプション時価 20 相当額を受け取った者との経済的実質は同じである。このような考え方に基づけば、制限なしストック・オプションが付与された場合には通常の賃金等を受け取った場合と同様に取り扱われるべきである。

しかし、制限なしストック・オプションは通常の賃金等を受け取った場合と完全に一致した経済的実質を有するとはいえない。すなわち制限なしストック・オプションであっても将来権利行使をして株式を売却すること又はストック・オプション自体を売却すること

²⁶ 土地を例にして中里教授はこれと同様の指摘をなされている。中里実「所得概念と時間・課税のタイミングの観点から」金子宏編『所得概念の研究』137 頁（有斐閣、1995）参照。

²⁷ 所得税基本通達 48-6 の 2 参照。

により経済的利益を得られる可能性があることに着目すれば、付与時の段階ではその経済的利益（取得株式又はストック・オプション自体の売却によるもの）は将来の役務提供等に対する対価としての性質も有することとなるのである。そうすると、付与時から見た将来の役務提供等に対する対価としての性質を有する制限付ストック・オプションとの比較が問題となる。最高裁判所平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決は、制限付ストック・オプションについては、権利行使利益を労務の対価として給与所得等に該当すると判断した。所得税法基本通達 23-35 共-6 も同様の解釈に基づいている。この権利行使利益には付与時に得たであろう経済的利益も含まれているため、制限なしストック・オプションを課税する場合の所得区分は、給与所得等とすべきである。また、制限付ストック・オプションについてではあるが、東京地方裁判所平成 14 年 11 月 26 日判決（判例時報 1803 号 3 頁）は、付与時に課税する場合は給与所得等として課税すべき旨を述べている。以上の検討により、付与時の所得区分は給与所得等とするのが妥当であると考えられる。

次に、取得株式の売却による所得の所得区分について考える。株式（有価証券）は税法上、資産に該当するため、取得株式の売却益は、所得税法第 33 条第 1 項により譲渡所得に該当することとなる。また、ストック・オプション自体を売却した場合も、租税特別措置法 37 条の 10 第 2 項第 1 号により、ストック・オプションが税法上の「株式」に含まれることが明示されており、従って売却によって得られた所得は所得税法第 33 条第 1 項により譲渡所得に該当することとなる。

3 項 問題意識

制限なしストック・オプションについては、所得税法第 36 条第 1 項、第 2 項（以下「権利確定主義」という。）、同法第 28 条、第 33 条、租税特別措置法第 37 条の 10 等の規定により、付与時²⁸に給与所得等として、そして取得株式の売却時又はストック・オプション売却時に譲渡所得として課税されると考えられる。以上の考えを前提とすると、制限付ストック・オプションであれば給与所得等として課税される権利行使利益部分が、制限なしストック・オプションの場合、譲渡所得に転換され²⁹、税負担が減少する弊害が生じると考えられる。この点につき、品川教授は、権利行使利益部分が譲渡所得に転換され、「権利行使利益を給与所得とする課税体系が崩壊する³⁰」と指摘されている。

図 1 - 1 制限付ストック・オプション

²⁸ 客観的価格以下で取得した場合のみ。

²⁹ 前掲注 9、46 頁参照。

³⁰ 前掲 9、46 頁。

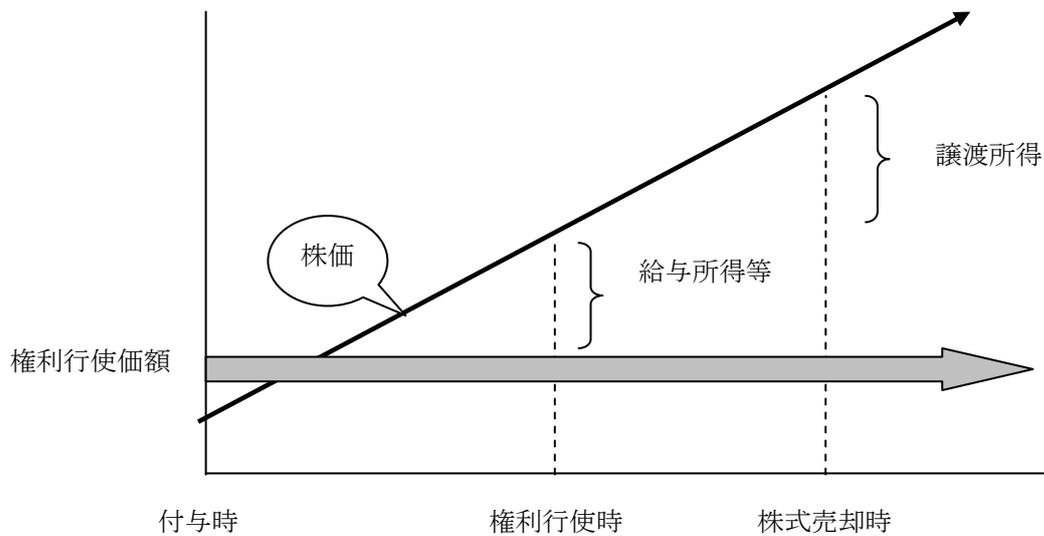
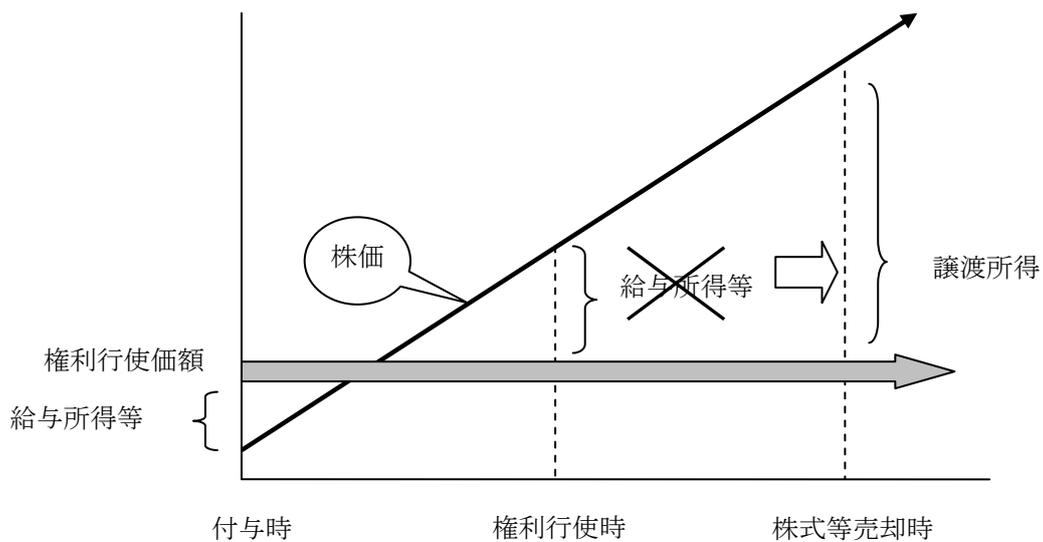


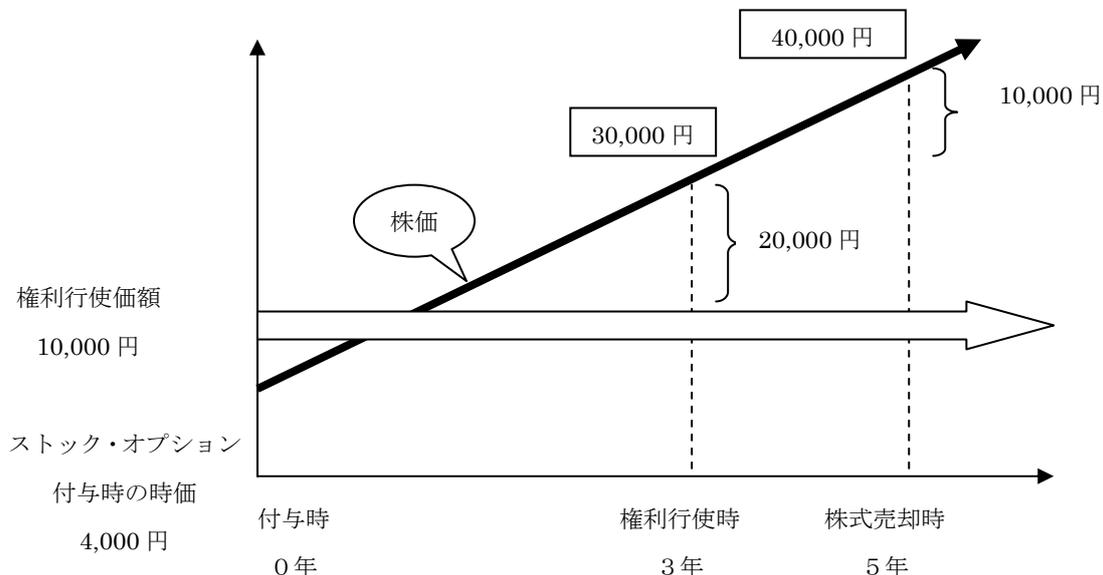
図 1 - 2 制限なしストック・オプション



権利行使した場合もストック・オプション自体を売却した場合も、得られる経済的利益を大きくしようとすれば付与会社に精労を尽くすであろう。この場合、譲渡制限等の有無に関わらずインセンティブ報酬としての性質を有するため制限付ストック・オプションと制限なしストック・オプションの所得の性質が類似していると考えられるが、給与所得は総合所得を構成し超過累進税率の適用を受けるのに対し、有価証券の売却による譲渡所得は低税率の分離課税となるため、制限なしストック・オプションを付与された高額所得者の場合、税負担の減少が生じ、公平負担の原則の観点から問題となる。以下、上記の考え方を前提とし、所得転換の問題が生じることを具体的な例を挙げて論じる。

〈事例〉

年間給与所得額 2 千万円の者が、ストック・オプションを無償で付与されてから 3 年後に 1,000 株分権利行使をし、その 2 年後に取得株式全部を売却した場合（所得税の税率は表 1-1、株式売却益に対する税率は表 1-2、給与所得控除額は表 1-3 参照）



①制限付ストック・オプションの場合

(イ) 権利行使時

所得金額³¹ = 給与金額 (20,000,000 円 + 20,000 円 × 1,000 株) - 給与所得控除
(40,000,000 円 × 5% + 1,700,000 円) = 36,300,000 円

所得税額 = 36,300,000 円 × 40% - 2,796,000 = 11,724,000 円

(ロ) 株式売却時 (給与所得はゼロとする)

所得金額 = 10,000 円 × 1,000 株 = 10,000,000 円

所得税額 = 10,000,000 円 × 7% = 700,000 円

(ハ) (イ) + (ロ) = 12,424,000 円

②制限なしストック・オプションの場合

(イ) 付与時

所得金額 = 給与金額 (20,000,000 円 + 4,000 円 × 1,000 株) - 給与所得控除 (24,000,000 円 × 5% + 1,700,000 円) = 21,100,000 円

所得税額 = 21,100,000 円 × 40% - 2,796,000 = 5,644,000 円

(ロ) 株式売却時 (給与所得はゼロとする)

³¹ 基礎控除などの所得控除は考慮しない。

所得金額 = (40,000 円 - 10,000 円 - 4,000 円) × 1,000 株 = 26,000,000 円
 所得税額 = 26,000,000 円 × 7% (又は 15%) = 1,820,000 円 (又は 3,900,000 円)
 (ハ) (イ) + (ロ) = 7,464,000 円 (又は 9,544,000 円)

③結果

本事例においては②の場合の方が、所得税額が低い。

表 1-1 所得税の税率³²

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

表 1-2 株式売却による譲渡所得の税率³³

申告分離課税となる株式等を譲渡したときの税率の表		
譲渡の形態	期間	税率
金融商品取引業者を通じた上場株式等の譲渡	平成 15 年 1 月から平成 20 年末まで	10%(所得税 7%、住民税 3%)
同上	平成 21 年以降	20%(所得税 15%、住民税 5%)
上記以外の譲渡	平成 15 年 1 月から平成 15 年末まで	26%(所得税 20%、住民税 6%)
同上	平成 16 年以降	20%(所得税 15%、住民税 5%)

表 1-3 給与所得控除³⁴

給与等の収入金額 (給与所得の源泉徴収票の支払金額)	給与所得控除額
1,800,000 円以下	収入金額×40%

³² 出所：国税庁 HP:<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/2260.htm>。

³³ 出所：国税庁 HP:<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1463.htm>。

³⁴ 出所：国税庁 HP:<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1410.htm>。

		650,000 円に満たない場合には 650,000 円
1,800,000 円超	3,600,000 円以下	収入金額×30% + 180,000 円
3,600,000 円超	6,600,000 円以下	収入金額×20% + 540,000 円
6,600,000 円超	10,000,000 円以下	収入金額×10% + 1,200,000 円
	10,000,000 円超	収入金額× 5% + 1,700,000 円

上記〈事例〉のように所得転換の問題が生じるのは、一定の課税時期に算定される複数の性質を有する所得を 1 つの所得区分に分類したことが原因であると考えられる。すなわち①制限付ストック・オプションについては、会社から付与された労務の対価としての性質と被付与者による運用・投資判断に基づくものという性質の両者の性質を有する権利行使利益を給与所得等という 1 つの所得区分に割り当てたこと、②制限なしストック・オプションについても権利行使することが可能でありインセンティブ報酬としての性質を有するにも関わらず、会社から付与された労務の対価としての性質と被付与者による運用・投資判断に基づくものという性質の両者の性質を有する株式又はストック・オプション売却益を譲渡所得という 1 つの所得区分に割り当てたことが原因であると考えられる³⁵。

権利行使利益の所得区分を判断するにあたり、より十分な検討が行われていたとすれば、上記の問題は生じなかったかもしれない。例えば、租税特別措置法第 29 条の 2 が権利行使利益部分を含んだ株式売却益に対して譲渡所得として課税する規定となっていることから考えても、権利行使利益にはキャピタル・ゲインの性質を有する所得（特に、行使条件成就時以降の株価の値上りによる所得）が含まれていると考えられるため、譲渡所得該当性についても十分に検討すべきだったのではないかと感じる。しかし、ストック・オプション訴訟の多くでは、所得種類、特に給与所得にあたるか、一時所得にあたるかを争うものが多く、その他の所得該当性についての検討が十分になされていないように感じる。学説においても同様であり、複数の所得性質を有する所得の分類について十分に踏む込んだ議論がなされていない。

従って、本稿では、権利行使利益のうちキャピタル・ゲインの性質に注目して、最も担税力に即した課税関係はいかなるものかについて、二重利得法の採用を視野に入れて論じる。二重利得法とは、複数の性質が同一の所得に混在する場合に、その性質に応じてその

³⁵ なお、所得転換の問題は、米国においてもその危険性が考慮されている。米国においては、付与時においてオプションに容易に算定可能な **fair market value** があり（＝確立した市場があり）、権利行使制限等権利失効の実質的な危険にさらされていない場合には、付与時課税を選択でき、通常所得をキャピタル・ゲインへ転換することができる（渡辺徹也「ストック・オプションに関する課税上の諸問題-非適格ストック・オプションを中心に」税法学 550 号 67～75 頁（2003）参照）。米国では、課税時期の選択を容易に認めないために内国歳入法 83 条において厳しい選択条件を課しているが、わが国の現行法の下では、付与法人と被付与者の契約により自由に課税時期を選択し所得を転換することが可能である。

所得を複数の所得種類に分け課税する方法である³⁶。これは、所得区分が公平負担の原則の要請から担税力に即した課税を行うことを目的としてなされるものである点を考慮し、より担税力に即した課税をなすことを目的とした金子宏東京大学誉教授の見解³⁷によるものである。

³⁶ 松山地判平成 3・4・18 訟務月報 37 卷 12 号 2205 頁、最一小判平成 8・10・17 税務訴訟資料 221 号 85 頁などで採用された方法である。

³⁷ 金子宏「譲渡所得の意義と範囲(上)-二重利得法の提案-」法曹時報 30 卷 5 号 1~17 頁(1978)、金子宏「譲渡所得の意義と範囲(中)-二重利得法の提案-」法曹時報 31 卷 3 号 1~59 頁(1979)、金子宏「譲渡所得の意義と範囲(下の 1)-二重利得法の提案-」法曹時報 31 卷 7 号 1~29 頁(1979)、金子宏「譲渡所得の意義と範囲(下の 2・完)-二重利得法の提案-」法曹時報 32 卷 6 号 1~36 頁(1980) 参照。

2章 スtock・オプション訴訟の争い

この章では、従来から争いのあった権利行使利益の所得区分に対する裁判事例及び学説を検討し、具体的な判断基準や争点を明らかにする。そして、3章以下で所得区分を検討するにあたっての参考にする。

1節 裁判事例

本節では、一連のStock・オプション訴訟を参考にして、Stock・オプションの権利行使利益の所得区分についての争点と各説の判断基準を明らかにする。最高裁判所昭和56年4月24日第二小法廷判決（判例時報1001号24頁）は、所得区分を判断するにあたっては、所得がその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、租税負担の公平を図るため、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、業務ないし労務及び所得の態様等を考慮しなければならない旨判示している。いずれのStock・オプション訴訟においても同判示に基づき所得区分が判断されていると考えられる。

なお、一連のStock・オプション訴訟はいずれも外国親会社の子会社の従業員等にStock・オプションを付与した事件であり、Stock・オプションプランもほぼ同一である。事実概要は次のとおりである。①外国法人A社は、日本法人B社の発行済み株式の100%を有している（親子関係）。②A社は同社及びその子会社の一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して、これらの者にA社のStock・オプションを付与する制度を有している。同制度は、被付与者の生存中はその者のみが権利を行使することができ、その権利を譲渡し、又は移転することはできないものとされている。一定の期間（例えば10年間）を権利行使期間とし、また雇用関係が終了した場合には原則としてその終了の日から一定の期間（例えば15日間）に限り権利を行使することができるものとされている。③被付与者は、付与日から一定の期間（例えば6か月間）はその勤務を継続することに同意するものとされている（継続勤務要件）。④Stock・オプションについては、その付与の日から一定の期間（例えば1年）の経過した後に初めてその一部につき権利行使が可能となり、その後も一定の期間を経た後に順次追加的に権利行使が可能となる。⑤B社の役員又は従業員（以下「X」という。）は、A社のStock・オプション制度に基づき、A社との間でStock・オプション付与契約を締結し、付与を受けた。⑥Xは権利行使によって得た権利行使利益が所得税法第34条第1項所定の一時所得にあたるとして確定申告をしたところ、税務署長は、権利行使利益は所得税法第28条第1項所定の給与所得にあたるとして増額更正をした。Xは、増額更正は所得税法上の所得区分を誤るものであるとして、訴訟を提起し更正処分の取消しを求めた。

1項 一時所得とした裁判事例

外国の親会社から付与されたストック・オプションの権利行使利益の所得区分について最初にその判断を示したと思われる東京地方裁判所平成 14 年 11 月 26 日判決は、まず権利行使利益の性質を認定し、その上でストック・オプションそのものは給与所得に該当する可能性はあるが、権利行使利益は労務の提供の質や量との相関関係を見出しにくく「労務の対価」に該当しないし、さらに親会社から給付されたものとはいえないから、給与所得及び予備的主張の雑所得にも当たらず、一時所得に該当すると判示した。一時所得とした裁判所の判断の多くは同様の論理展開を採用しているが、以下それぞれの裁判所の判断から特徴的な判示を概観し、一時所得とした裁判事例の論説をまとめる。

(1) スtock・オプションの性質

まず、ストック・オプションそのものの性質について概観する。東京地方裁判所平成 14 年 11 月 26 日判決及び東京地方裁判所平成 16 年 8 月 24 日判決（訟務月報 52 巻 3 号 960 頁）は、ストック・オプションは金融派生商品の中の（一定期間の就労を条件として付与した）コール・オプションであるとし、そうすると付与時点の時価は理論上算定可能であるからストック・オプション自体を所得とみるか、若しくは付与時にはその経済的利益が現実化していないとしても、条件成就時（契約に定める就労期間が経過した時）にオプション価格に基づいて収入金額として把握することは可能である旨判示する。

以上のように、一時所得とした裁判事例はストック・オプション自体若しくは行使条件成就時のオプション価格を所得と捉えているようである。そして、その所得を給与所得として課税することは妥当であるとする。すなわちストック・オプション自体を労務提供に対する対価（給付）であると捉え、権利行使利益は与えられたものではないと考えているのである。

(2) 権利行使利益の性質

次に、権利行使利益の性質について概観する。東京地方裁判所平成 16 年 3 月 16 日判決（判例タイムズ 1166 号 135 頁）は、被付与者の投資判断によってその額が定まった権利行使利益は、使用者によって定められたものということができないことはもとより、被付与者の就労の価値によって定められたものでもなく、業界動向、金利変動などの多様な諸要因によって形成された株式の時価の変動と被付与者自身の投資判断という就労とはおよそ異なる要素によって定まるものであり、付与時において取得（帰属）した権利から得られる利益³⁸が実現したものである旨判示する。東京地方裁判所平成 16 年 8 月 24 日判決は、権利行使の有無・時期は、株価の推移に応じて判断するという一般投資家の行動に近いものであって、従業員等に特有の行動であるということとはできない旨判示する。

以上のように、一時所得とした裁判事例は、権利行使利益を株価の変動及び従業員等の

³⁸ 権利（オプション）の値上り益のことを指していると思われる。

投資判断により得られたものであると考えている。(1)の考えと合わせ、ストック・オプションそのものを所得(資産)と捉えたとすると、権利行使利益はキャピタル・ゲインといえるであろう。

(3) 労務対価性

続いて、権利行使利益が給与所得に該当しないこと、すなわち労務の非対価性又は会社からの給付足りえないことについて概観する。東京地方裁判所平成15年9月11日判決(税務訴訟資料253号順号9431)は、ストック・オプション付与契約により従業員等の地位に一定期間とどまることが権利行使の条件とされているが、このような条件は優秀な人材を確保する趣旨から付されたものと解され、それによって親会社との間で何らかの空間的、時間的拘束に服することや継続的ないし断続的な労務の提供を義務付けるものとは解されない旨判示する。東京地方裁判所平成16年8月24日判決は、ストック・オプション付与契約に基づき会社は権利行使によって被付与者に株式を引渡すが、それによって会社に損失は生じないのであり、従って経済的利益の移転はない³⁹⁾のであるから権利行使利益を給付したとの事実は認められない旨判示する。東京地方裁判所平成16年12月17日判決(判例時報1878号69頁)は、「従業員等の地位に基づく給付が広く労務の対価と認識されるのは、従業員等と使用者との間には雇用契約又はこれに類する原因があり、従業員等の側から継続的に様々な労務の提供が行われることが通常であるからであって、そのような前提がない場合にまで同様に解すべき理由はない⁴⁰⁾」と判示する。そして、「仮に、所得税法28条1項にいう『俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与』の解釈に当たって、特定の雇用関係や委任関係等のない者に対する経済的な給付について、それが親会社からのものであるということを根拠に、『労務の対価』の意味を極めて緩やかに解する被告主張のような解釈が許されるとすれば、『労務の対価』という概念は希薄化して、同項の適用の範囲は拡大するが、その場合、親会社・子会社あるいはグループ企業とは、どのような要件を備えたものをいうのか、親会社と同様に子会社の業務に密接な利害関係を有する子会社の株主や取引先からの同趣旨の経済的利益の提供については、どのように取り扱われることとなるのかなど、明らかでなく、同条の適用範囲も著しく不明瞭なものとならざるを得ない⁴¹⁾」と判示する。

³⁹⁾ スtock・オプション制度そのものの趣旨、すなわちStock・オプション制度の主眼は、高額報酬を提供することにより人材を集めるほどの資金力のないベンチャー企業であっても、従業員に株式公開又は株価の値上がり益によって利益を得る機会を与えることにより、会社が費用を負担することなく優秀な人材を確保することができるという点に鑑み、一般に、Stock・オプション制度においては、会社側の損失において従業員に権利行使利益を与えるということもともと予定されていない。

⁴⁰⁾ 判例時報1878号86頁〔86頁〕。

⁴¹⁾ 前掲注40〔87頁〕。

(4) まとめ

給与所得に該当するという主張に対する反論は、①実際の使用者は子会社であり、親会社との間で何らかの空間的、時間的拘束に服することや継続的ないし断続的な労務の提供を義務付ける関係にはないこと、②親会社からの経済的利益の移転はないこと、③もし、給与所得説を採れば給与所得の範囲が広範になり、給与所得を1つの所得種類とした趣旨に反することになるし、また親会社及び子会社の概念が存在しない現行税法の下では給与所得の範囲が著しく不明瞭なものとなることにまとめることができるであろう。

さらに、ストック・オプション及び権利行使利益の性質を考慮すると、①ストック・オプション自体若しくは行使条件成就時のオプション評価額が所得を構成し給与所得となるのであるから、権利行使時に所得を把握するとすればその所得はキャピタル・ゲインたる性質を有し、譲渡所得若しくは一時所得となると考えているか、②付与時及び行使条件成就の課税を避け、権利行使時に所得を把握するとすれば、権利行使利益には給与所得たる性質と譲渡所得又は一時所得たる性質が混在しているため、総合的に考えて一時所得となると判断しているものと考えることができる。

2項 給与所得とした裁判事例

給与所得とした裁判所の判断でも、まず権利行使利益の性質を認定し、その上で給付額（本件では権利行使利益）と労務の提供の質や量との相関関係は所得区分を判断するに当たっては重要な要素ではなく、「従業員等の地位又は職務」に対する給付であれば「労務の対価」となり得るし、さらにストック・オプション制度の趣旨・目的から親会社が給付する経済的合理性があり、親会社から利得が移転しているから、権利行使利益は給与所得に該当し、従って一時所得には該当しないと判示した。また、所得区分の目的である租税負担の実質的公平の観点から、その所得の源泉である労務の性質に着目し、そのような所得の性質とこれに対応する担税力に着目して給与所得という区分を設けた法の趣旨に照らせば、給与所得として取り扱うことが妥当であると判示している。給与所得とした裁判所の判断の多くは同様の論理展開を採用しているが、1項の場合同様、以下それぞれの裁判所の判断から特徴的な判示を概観し、給与所得とした裁判事例の論説をまとめる。

(1) 給与所得の範囲

まず、給与所得の範囲・所得種類の判断基準について概観する。横浜地方裁判所平成16年1月21日判決（金融・商事判例1184号4頁）は、一般に、労務を提供すればその労務に対する給付を得られるのであるから、労務は所得の源泉としての性質を有するものであるところ、所得税法は、労務に基因する勤労性所得のうち雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供するという労務の性質とこれに対応する担税力に着目して、非独立的・従属的労務の対価としての性質を有する所得を給与所得として規定したものと解される旨判示する。東京高等裁判所平成16年2月19日判決（判例時報1858

号 3 頁) は、所得が給与に該当するか否かは何に対して給付されるか(所得源泉)によって自ずと定まるべきものであるが、経済的利益を付与した者が誰であるのかによって所得区分が異なる結果となるならば、多様化した雇用の仕組みや経済取引の実情にもそぐわない旨判示する。さらに、東京地方裁判所平成 16 年 2 月 27 日判決(判例集未登載)は、収入の多寡が労務の内容と関係のない要素によって左右されることを理由として、当該収入の給与所得該当性を否定することには合理性がないし、仮に、給与所得に該当するための要件として、労務の量と支給される経済的利益の額との間の相関関係が必要であるとするならば、給与所得に該当するか否かを判断するためには、支給された経済的利益の算出根拠と労務の内容との関係が常に吟味されるべきであるということとなるが、このような吟味方法は、給与等の支給実態から見ても不自然かつ不合理である旨判示する。例えば、業績連動型の報酬(ストック・オプションもその一種である)、通勤手当などは、必ずしも労務の質ないし量とは関係しない要素に基づいて決定されている。

以上のように、給与所得説は、まず、ある所得が給与所得に該当するか否かは所得区分の目的に従い発生源や性質によって判断すべきであり、給与所得に含まれる所得は非独立的・従属的労務の対価としての性質を有するものであるとの通説を確認する。そして、株価の変動、時期の選択という偶然的要素の存在は、所得金額の多寡には影響を与えたとしても質的特徴には影響を与えないから、これらは権利行使利益の所得区分が何であるかとは無関係の事柄であると捉えている。すなわち所得の担税力には、所得の性質や発生の態様の違いにより担税力の大きさは異なるという質的担税力と、所得の性質や発生の態様が同じである場合であっても所得の額の多寡により担税力の大きさは異なるという量的担税力が存在するが、質的担税力の違いこそが所得区分の判断に影響を与えていると考えている。また、業績連動報酬や通勤手当などの現行の取扱いとの差異を考慮して、一時所得に該当すると主張する見解よりも給与所得の範囲を広く解していることも窺える。このような考えに基づけば、給与所得該当性を判断する上では、労務の対価性の有無が重要になると考えられる。

(2) 権利行使利益の性質

次に、権利行使利益の性質について概観する。東京高等裁判所平成 16 年 2 月 19 日判決は、従業員等の勤務先会社における精勤の継続を動機付けるという趣旨、目的からストック・オプションが付与されたという事実に基づけば、現実に発生した権利行使利益がそのような動機付けにより従業員等が精勤を継続したことに対する報奨として支払われるべきものである旨判示する。東京地方裁判所平成 16 年 2 月 27 日判決は、ストック・オプションプランの条件を考慮すると、ストック・オプションは、わが国の雇用関係上支給されていることの多い「賞与」の性質を有するものであり、利益の有無や金額の多寡が従業員等の職務への精励と勤務の継続によって影響を受け得るように特別に工夫された労務の対価としての給付の新たな一方式であると考えるのが自然である旨判示する。そして、続けて、

権利行使利益の取得については、従業員等の株価の変動に対する投資的な判断によるところが大きいのではないということが問題となり得るが、一般の株式投資のように投資者の判断次第で損失が生ずるということはないし、あらかじめ投資しておくことは不要であり、従業員等が自己の計算においてリスクを負担した上で投資したことにより、後に利益を取得するという仕組みになっているわけではないから、株式投資などのいわゆる投資行為とは全く異質のものであることは明らかというべきである旨判示する。

以上のように、給与所得とした裁判事例は、権利行使利益は労務の対価として又は従業員等の地位に基づいて付与会社から与えられたものであり、従業員等に投資判断の一定の自由があるとしても通常の株式投資などとは性質が異なるか又は限定的であるからキャピタル・ゲインたる性質や偶発的・臨時的利益という性質を有していないと捉えている。

(3) 労務対価性

次に、以上の検討を踏まえて、権利行使利益が労務の対価性を有しているか、すなわち給与所得となる性質を有しているかについて概観する。東京地方裁判所平成 16 年 2 月 27 日判決は、権利行使利益の付与は従業員等の勤務会社における貢献ないし職務精励に報い、その継続を確保するためのものであるから、ストック・オプション付与から権利行使までの間の労務の提供とも密接な関係があることは明らかであり、さらに、ストック・オプションプランの各条件は、いずれもストック・オプションを行使する前提として勤務会社に対して労務を提供することを要求するもの、すなわちストック・オプションを行使して権利行使利益を取得するためには、勤務会社に対して労務を提供しなければならない旨判示する。最高裁判所平成 17 年 1 月 25 日判決は、事実関係によれば、従業員等は職務を遂行しているからこそストック・オプションを付与されたのであるから、権利行使利益が職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかである旨判示する。以上のように給与所得とした裁判事例は、ストック・オプションプランを考慮し、権利行使利益は従業員等として職務を遂行したからこそ得られたものであるから、労務の対価性を有していると捉えている。

労務の対価性の判断においては、権利行使利益が親会社から与えられたものか否かについても問題となるため、この点について概観する。東京高等裁判所平成 16 年 2 月 19 日判決は、法人税法施行令第 136 条の 4 は権利行使利益相当額を付与会社の損失としない旨を規定しているが、内国法人の所得の金額の計算の方法について法人税課税の合目的性の観点からその取扱いを明らかにした規定にすぎず、同条の規定を根拠として実質的にみて権利行使時に権利行使利益相当額の経済的利益が付与会社から被付与者に移転することを否定することはできない旨判示する。東京高等裁判所平成 16 年 2 月 25 日判決（判例集未登載）は、権利行使がされると付与者は株式市場で自社株式を時価で購入するか、新たに株式を発行する方法により自社株式を被付与者に対して交付することになるが、これは権利行使利益に相当する分（株式の時価から権利行使価格を控除した額）を付与者の出損

ないし損失において被付与者に帰属させることを意味する旨判示する。以上については、一時所得とした裁判事例の論説を批判するものの、親会社に出損ないし損失が生じ、それが被付与者に移転しているという詳細な論説は展開されていないように感じる。

(4) まとめ

一時所得とした裁判事例に対する反論は、①継続的労務に対する給付であることが認定できる以上、支給者と使用者が異なっても、また、労務の質と量とが給付額と関連性がないとしても、権利行使利益は給与所得となること、②被付与者の投資判断が介在するとしても、それは限定的であり、格別、所得区分の判断において考慮すべき重要な要素ではないこと、③親会社は何らかの損失を被っていること、④給与所得とする方が従来の課税実務とも整合的であることにまとめることができるであろう。

(5) その他

最後に、給与所得該当性を主張する見解以外の考え方に対する反論として述べられたもののうち、特徴的なものについて、一時所得とした裁判事例との対比及び本稿での検討のために概観する。課税時期について、神戸地方裁判所平成 16 年 11 月 2 日判決（判例集未掲載）は、確かに、ストック・オプション付与時と異なり、権利行使可能時点においては、ストック・オプションに係る経済的利益の算定が比較的容易であり、課税し易い状況になっていることは否定できないが、實際上、権利行使可能時点における課税を認めると、未だ利得が現実化していない段階での潜在的利得を所得として課税することとなるし、その後の株価の下落のリスクを被付与者に負わせることとなり、権利行使可能となった時点において、事実上、権利行使することを強制させることとなってしまうから、権利行使可能時における課税が妥当であるとは言い難い旨判示する。

また、二重所得法の理論の採用について東京高等裁判所平成 16 年 12 月 8 日判決（判例集未掲載）は、ストック・オプションの権利行使利益には、就労の動機や誘因として支給された給与所得としての性質を有する部分と被付与者の投資判断によって取得できた一時的・偶発的な性質を有する部分を有しており、給与所得と一時所得との複数の所得が混在しているから、二重所得法の理論が適用されるべきであるとする納税者の主張に対し、ストック・オプション制度の趣旨に鑑みると、権利行使利益の一時的・偶発的な側面はその給与に内在する要素であって、そのことから直ちに権利行使利益について一時所得が混在しているということはいえないし、租税法律主義の原則からしても租税の性質は一義的に定まる必要があるというべきであって、二重所得法の理論は立法論的観点からはともかく、これを解釈論に持ち込むことには無理があるといわざるを得ない旨判示する。

3 項 争点の分析

権利行使利益が給与所得に該当するか否かを判断するためには、権利行使利益が（日本

子会社の) 従業員等の使用者に対する労務の提供の対価としての給付といえるかどうかは問題となる。この点を検討する上で、①ストック・オプションの権利行使利益の発生及びその金額はストック・オプション付与後の株価の動向と権利行使時期に関する従業員等の判断によって左右されることから、権利行使利益をもって付与会社から従業員等に与えられた給付といえることができるかどうか、②従業員等が会社に対して提供した労務の質ないし量と権利行使利益との間に数量的な相関関係を見出すことは困難であることから、権利行使利益をもって労務の対価といえることができるかどうか、③使用者と給付者とが一致していないことから、そのような場合の権利行使利益をもって労務の提供の対価といえることができるのかどうか具体的な問題となっている。

一時所得とした地方裁判所は給与所得の範囲を厳格に解し、給与所得に該当するには、使用者＝支給者の関係を満たし、労務の提供とその対価とが何らかの関連性を有することが必要であるとしている。一方、給与所得とした地方裁判所、高等裁判所、最高裁判所は、派遣労働の場合や業績連動役員賞与の例を挙げ、使用者＝支給者の要件は必ずしも給与所得該当性の要件とはなりえないことや労務の提供の量、質をその対価との関係性がない又は薄い場合にも給与所得となることを指摘し、このような場合とならば担税力に変わりがないにも関わらず給与所得以外の所得に分類することは不合理であるとして、給与所得の範囲を広く解し、ストック・オプションの権利行使利益は給与所得にあたると判断している。また、高等裁判所の判示は、雇用関係の多様化や企業グループとしての経営の重視など社会環境の変化に触れ、給与所得の範囲をより拡大する必要があることを問うているのではないかと考えられる。

なお、最高裁判決は、親会社による子会社の「支配」や「統括」ということを根拠として従属的労務対価性を認定しているが、これは親会社と子会社の関係については述べているが子会社の従業員等の労務が従属的労務対価性を持つかどうかとは無関係である。すなわち子会社の従業員等の労務の遂行につき親会社による個別具体的な指揮監督があったことは認定されておらず、親会社がどのような労務を受領していたかという明確な論拠を欠いている。この点で、議論が不十分だったのではないかと、また権利行使利益の所得区分の解決を図るための議論であり、一般的な所得区分の問題について適用が及ばない判決だったのではないかと感じざるを得ない。

裁判所の所得区分の判断が分かれたことの一つの理由として、所得の年度帰属の考え方が違うことが挙げられるであろう。一時所得とした裁判事例の多くは、従来のいわゆる分離型の新株引受権付社債を用いたインセンティブ報酬の例を挙げ、ストック・オプションの付与時又は一定期間の就労等の停止条件が成就して権利行使が可能となった時での課税可能性を示唆している。一方、給与所得とした裁判事例は、ストック・オプションは譲渡が禁止され換価可能性がないため付与時の経済的利益は「所得」に該当しないとし、行使条件成就時については、未実現の利益に課税することになってしまう点、課税した場合にはその後のリスクを被付与者に負わせることになるから課税適状時ではない点を指摘し、

そして、権利行使利益は権利行使時にその利益額が確定するのであるから、権利行使時に「所得」が発生すると判断している。この点について佐藤英明教授は、以下のように述べられている⁴²。佐藤教授が検討されているように、筆者も権利行使が可能となった時の課税の可能性についてより詳細に検討すべきだったのではないかと感じる。

付与時に課税した場合にはその時の価値を持って給与所得とされ、権利行使の機会がないとしても給与課税は免れないことになるが、付与された時点で給与所得として実現しているのかという点について疑問を禁じ得ない。理論的に客観的な価値を計算するということはその時点で「収入」されたと考えられるということとは同じではなく、おそらく、「収入される」、すなわち実現したということはもう少し具体的に経済的価値と考えられるものを把握した場合に限定されると考えることも可能であり、かつ、その方が妥当であると思われる。そして、「収入」の実現時期については、権利行使可能時と権利行使時の2つの考え方が成立しうるが、権利行使が可能となったとしても、まだ、権利行使可能なストック・オプションというだけでは十分に具体的な経済的利益であるとは言えない場合がほとんどであると思われるし、さらに行使価格相当額の現金の払込等がなければ具体的な利益を得ることができないから、権利行使時に課税するほうが妥当である。

なお、給与所得とした裁判事例では、分離型の新株引受権付社債を用いたインセンティブ報酬について、新株引受権が本来的には譲渡性がある点を指摘し、本件ストック・オプションとの相違点としているが、どちらも譲渡が制限されていることには違いがなく、的を射た反論ではないと考えられる。敢えて違いを示すとすれば、価格の客観的評価の可能性であろう。分離型の新株引受権付社債を用いたインセンティブ報酬の場合は、第三者から新株引受権を買い戻すのであるからその買戻し価格は独立当事者間の取引価格であり、客観的評価額といえよう⁴³。しかし、本件ストック・オプションの場合は第三者との取引を介在することなく、役員に引き渡しているのであるからその評価は理論的価格で行うしかない。この場合には、将来予測など不確実性が内在した価格となってしまう、前者と比較すると客観性に乏しい。

以上の検討を踏まえて私見を述べると、権利行使利益が全体として労務の対価として評価し得ることについて異論はない。しかし、特に行使条件成就時以降は従業員等の投資判断によるキャピタル・ゲインの性質も所得に含まれているように考えられる。すなわち行使条件の時期によって利得の額が異なるのに権利行使利益全体が給与所得であるという結果には若干の疑問を感じる。早期に行使した従業員等の方が利得が大きくなる場合（株価

⁴² 佐藤英明「「給与」課税をめぐるいくつかの問題点」税務事例研究 79号 35～37頁（2004）参照。

⁴³ 多くの場合、社債は銀行が引き受けていたようであるが、客観的な評価額で買い戻さない限り銀行はこの取引に応じないと考えられるので、買戻し価格は客観的価格であると考えるのが自然であろう。

が一旦上昇後、下落する場合) には、特にそうである。この点については、最高裁判所の判断においてもあまり考慮されておらず、より詳細な検討が必要だったのではないかと感じる。

2 節 学説

1 項 給与所得説

一般に給与所得の定義については、「給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるもので……なければならない⁴⁴⁾」とした最高裁判所昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決が引用される。さらに、従来の裁判事例にあっては、「給与所得の場合の「給与」の概念は、単に雇用契約に基づき労務の対価として支給される報酬というより広い概念ではあるが、①少なくとも雇用またはこれに類する原因に基づく必要がある、②従属労働の対価として非独立的に提供される必要がある⁴⁵⁾」とされている。これらの考え方に基づくと、ストック・オプションの権利行使利益が給与所得に該当するか否かを判断する上で問題となるのは、①ある所得が労務の対価（給与所得）に該当するためには労務提供の量・質と所得金額には何らかの相関関係が必要であるか、すなわち権利行使利益が労務の対価に該当するか否かと、②多くの裁判所で検討されているとおり、親会社と子会社の従業員等との間に雇用又はこれに類する原因が存在しているか否かである。

(1) 給与所得の範囲

まず、給与所得の範囲について検討を加える。給与所得の具体的な「範囲」については、①追加的な給付が提供された労務の対価に当たるか否かを厳密に考える考え方と、②給与所得が発生するような関係が存在する場合には、使用者が従業員等にその地位又は職務等に関連して与えるものを包括的に給与所得とする考え方が有りうる⁴⁶⁾。従来の裁判事例は現物給付の事案を中心として、基本的には給与所得の範囲を比較的広く解する傾向にある。「これに対して課税実務は、特別に与えられる給付が恒常的でないものについては、原因行為が特定できる場合にはその原因に応じて課税関係を決定し、原因行為が一般的なものについてはその給付を給与所得として扱う傾向にある。そして、原因行為が特定できる場合には当該従業員の『通常の職務の範囲』を基準としてそれに含まれる行為の対価であるならば給与所得、そうでないものは原因に応じて一時所得、給与所得、譲渡所得等として

⁴⁴⁾ 最二小判昭 56・4・24 判例時報 1001 号 24 頁〔25、26 頁〕。

⁴⁵⁾ 玉國文敏「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選 第 3 版』52 頁（1992）。

⁴⁶⁾ 前掲注 42、25 頁参照。

扱ってきた⁴⁷⁾。

佐藤英明教授は、従業員等としての地位に基づいて支払いを受けるものは包括的に給与所得として扱われるべきであり、このような取扱いがわが国における給与所得者の労務提供形態とその対価の支払い態様の実情に合うと述べ、その例として配偶者手当、通勤手当などを挙げ、同じ労働を提供している 2 人の従業員についてその家族構成や通勤に要する費用の違い等によって給与の額が異なるが、これらを含めて給与所得として扱うことに従来から異論はないし、手当て部分を労務提供に関係ないから雑所得にあたるという解釈論はナンセンスである⁴⁸⁾と述べている。さらに、給付の原因となる地位ないし関係を重視し、給与所得該当性を広く捉えている裁判事例として、名古屋地方裁判所平成 4 年 4 月 6 日(判例タイムズ 823 号 168 頁)がある。これは法人から役員への土地の低額譲渡による差額利益が給与所得と一時所得のいずれに該当するかが争点となった事件であり、判示は一般に「その支給が右役員の立場と全く無関係に、法人からみて純然たる第三者との取引ともいふべき態様によりなされるものでない限り、原則としてその職務遂行の対価の性質を有するものとみることができる⁴⁹⁾」と述べている。

これらの考え方は、おそらく「地位又は職務等に関連して」という文言を「経済的・実質的な労務・役務の提供関係に関連して得た」という趣旨に解釈し、給与所得の範囲を広く解しているものと思われる。

(2) 労務提供の量・質と所得金額の相関関係

次に、労務提供の量・質と所得金額には何らかの相関関係が必要であるか否かについて検討する。この問題について一高龍司教授は、一時所得とした裁判所は労務提供の量・質と所得金額には何らかの相関関係が必要であると述べているが、このような解釈は使用者が付与したストック・オプションを給与所得と解する通説⁵⁰⁾や課税実務と整合しないと指摘する⁵¹⁾。さらに、酒井克彦教授は、ストック・オプション制度の趣旨・目的に着目して、「労務の対価の額が市場の動向を反映する不確定性を有するとしても、また、被付与者による権利行使の時期の判断によって左右されるとしても、それは契約当事者がお互いに労務の対価の支払方法をそのように取り決めたのであって、そのことから、支払われるものの性質が労務の対価であったものがそうではなくなるということにはならないと考える⁵²⁾」と述べている。

⁴⁷⁾ 前掲注 42、25 頁。所得税基本通達 23-35 共-1 (1) 参照。

⁴⁸⁾ 前掲注 42、26 頁参照。

⁴⁹⁾ 判例タイムズ 823 号 168 頁 [178 頁]。大学教員が大学から受ける中元、歳暮、車料等の名目の給付が給与所得か一時所得かを争った東京地判昭和 52・7・27 訟務月報 23 巻 8 号 1528 頁も同様に解している。

⁵⁰⁾ 清永敬次『税法 第 6 版』96 頁 (ミネルヴァ書房、2003) 参照。

⁵¹⁾ 前掲注 5、103 頁参照。

⁵²⁾ 酒井克彦「租税判例研究 親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(中)東京高裁判決(平成 16.2.19 判決)の検討を中心にして」月刊税務事例 36 巻 5 号 3~4 頁 (2004)。

裁判所の判断同様、給与所得説の多くは、所得区分の判断は従来の課税実務との整合性や所得の質的特徴（性質）によって行えば十分であるとの考えの下で、労務の質や量との関係性は必要ないと考えている。かつての最高裁判所昭和 37 年 8 月 10 日第二小法廷判決（民集 16 卷 8 号 1749 頁）も、会社の使用人としての地位に基づいて支給されるものは、すべて給与所得に当たると判示しており、労務の提供と給与支給の金額との結びつきまで要求していない。以上のように、給与そのものにも使用人の労務の提供と合理的な対価関係があるとは限らないのであり、ストック・オプションにのみそれを求めるのは不合理であると考えることができる。

(3) 雇用又はこれに類する原因の存在

次に、雇用又はこれに類する原因の存在の有無について検討する。この問題について、水野忠恒教授は、給与を得るためには勤労時間や通勤時間により余暇や居住地を制限されるといった点、すなわち従属的な立場での勤務を給与所得の性質と捉え、指揮命令者と支給者との同一性や非同一性といった問題は所得区分の判断における給与所得の性質に影響を及ぼすものではないとも解し得る⁵³と述べる。さらに、一高龍司教授は、一時所得とした裁判所は「使用者＝支給者」の要件を満たさなければ給与所得とはなりえないと述べているが、このような解釈の下ではいかなる従属的・非独立的就労の対価も使用者と支給者が異なれば給与所得にならないという結論が導き出され、意図的に所得種類が転換され不公平な結果を招くと指摘し⁵⁴、続けて、最高裁判所昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決は、おそらく使用者と給与者が一致している場合を想定して判示を述べているのであろうからその内容をそのまま適用するのではなく、「判断の一応の基準」として使用すべきであろう⁵⁵と述べる。

給与所得説の多くは裁判事例と同様、担税力の観点から、指揮命令者と支給者が異なっていたとしても、労務の対価性の性質が変わらない以上、これをあえて異なる所得種類に区分し異なる税額を課すことには合理性がなく公平ともいえないから、所得区分は所得の性質に従って行えばよいのであり、指揮命令者と支給者の乖離は考慮すべき要素ではないと考えている。すなわち所得税法第 28 条第 1 項所定の「これに類する原因」を広範に捉え、給付する関係、因果関係が存在すれば給与所得になりえると考えられている。このような考え方は、「地位又は職務等に関連して」給付されたものは給与所得に該当するとする考え方と同様と考えられる。

(4) まとめ

以上のように、給与所得説は、給与所得の判断においては厳密な雇用関係は不要であり、

⁵³ 水野忠恒『租税法』有斐閣 5～6 頁（2003）参照。

⁵⁴ 前掲注 5、102 頁参照。

⁵⁵ 前掲注 5、102 頁参照。

給付原因が存在し、その給付が従属的労務に対する対価である（又は対価としての性質を有している）ことが重要であるとする。厳密な雇用関係や「使用者＝支給者」の関係を給与所得該当性の要件とすると所得区分の趣旨に反するであろうし、意図的に所得種類が転換され不公平な結果を招く恐れもある。さらに、通勤手当などの従来からの取扱いを考慮すれば、「地位又は職務等に関連して」支給されたものを広く給与所得の範疇とすることが望ましいと考えられる。

2 項 その他の説

ストック・オプションの権利行使利益の所得区分の問題については、給与所得説に対する反論は多くみられるが、最終的に何所得に該当することとなるかは各論者の論説の展開によって異なる。そのため、この項では特に一時所得説として括ることはせず、給与所得説以外の学説について検討を加えることとする。

(1) 給与所得の範囲

まず、給与所得の「範囲」について検討する。給与所得の範囲を厳格に解している考え方は、「地位又は職務等に関連して」支給されたものは給与所得になるとしても、その「地位又は職務」という文言は「雇用関係等の法律上の勤務関係に関連して」という趣旨に解すべきであると考えている。三上二郎氏は、次のように述べて「地位又は職務等に関連して」という文言を「雇用関係等の法律上の勤務関係に関連して」という趣旨に解釈している。

過去の判例において労務の対価性については、給付が一般的に従業員等の地位又は職務に関連してなされれば足りるものとされてきており、この考え方からすれば、権利行使利益は日本子会社の従業員等という地位に基づいて取得したものである以上、労務の対価性が認められるはずである。しかし、外国ストック・オプションについては的外れなものであるといわざるを得ない。上記でいう従業員としての地位又は職務というのは、あくまで給付を行う者の従業員等としての地位又は職務を意味するものであり、給付を受ける従業員等と給付者たる外国親会社との間に何らの雇用関係又はこれに類する関係がない場合には『従業員としての地位又は職務』は存在しないからである。⁵⁶

田中治教授も、確かに最高裁判所昭和 37 年 8 月 10 日大法廷判決は、法の規定からすれば、勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付はすべて給与所得と解すべく、通勤定期券又はその購入代金の支給をもって給与でないとして解すべき根拠はない⁵⁷と述べるが、この判示の射程は、必ずしも使用者から勤労者に対してなされる給付のすべてを給与

⁵⁶ 三上二郎「国際取引にかかわる租税判例、裁決例の分析 第 9 回続・ストックオプションにかかわる課税」国際商事法務 31 卷 11 号 1621 頁（2003）参照。

⁵⁷ 民集 16 卷 8 号 1749 頁参照。

所得に含めるものではなく、通勤手当は賃金体系の一内容を構成し、実質的には明らかに賃金の一部とする原審の考え方を是認したものとどまるというべきである⁵⁸旨主張し、「地位又は職務等に関連して」という文言を狭く解している。大淵博義教授も、「地位又は職務に関連して」を次のように解釈すべきであると述べている。

通勤手当では、厳密な意味での対価性があるとはいえないが、使用者の従業員等に対する付加的な給付として給与所得を構成する。このような経済的利益が給与所得とされるのは、その前提として、雇用関係等による支配従属関係が明確である場合であり、その使用者の指揮命令下における支配従属関係を強制させられている従業員等に対する包括的な報償として給与されていると理解することができる場合に限定される。いわゆる従業員等の地位に基づいて又は職務に関連して給与されるというのはかかる意味として理解されるべきである。⁵⁹

以上のように、給与所得説は業績連動報酬や通勤手当などを例に挙げ、従来の課税実務との整合性を図ろうとしているのに対して、給与所得説に反対する考え方は、業績連動報酬や通勤手当は確かに「従業員等としての地位又は職務等」に関連して給付されるから給与所得になるが、外国親会社から付与されたストック・オプションの権利行使利益は、「従業員等としての地位又は職務」関係が存在しない状態で受ける給付であるから給与所得として解さなくてもよいと考え、整合性の問題は生じないとする。すなわち反給与所得説は労務提供又は地位若しくは職務という給付原因が存在しない場合のストック・オプションの権利行使利益は給与所得とはなり得ないと考えている。また、反給与所得説が主張するように、所得税法第28条第1項の「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」という規定の後段の部分は、「例示として掲げた前段の給料、賃金等には該当しない『役員報酬』や『専属契約料』のように、実質的には雇用契約と同種の支配従属関係を創出する委任又は準委任の契約又は芸能人に見られる専属契約により提供される労務の対価としての給付を含める⁶⁰」という趣旨に解すべきであるとすれば、まず、支給者の親会社と子会社の従業員等の関係が、身分上、雇用契約以外のどのような契約に基づいて法律関係が形成されていると認定するのかを明確にすることが必要であるが、給与所得説はこの点について全く明らかにしていない。

なお、金子名誉教授は、給与所得に該当するには厳密な雇用関係が必要であるが、「子会社の従業員と親会社の間には雇用関係がないから、給与とみることは無理がある⁶¹」と述べる。そして、最高裁判所昭和56年4月24日第二小法廷判決は、「会社の顧問弁護士が会社

⁵⁸ 田中治「所得分類の意義と給与所得課税-ストックオプション判決を素材に-」租税法研究32巻108～109頁(2004)参照。

⁵⁹ 前掲注16、10～11頁参照。

⁶⁰ 大淵博義「巻頭論文 親会社株式会社によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(下)給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響」税経通信60巻6号23頁(2005)。

⁶¹ 金子弘「所得区分とストック・オプション」税研119号12頁(2005)。

から受ける顧問料が給与所得か事業所得かを巡る事件であり、もともと自分が顧問をしている会社から受取る金員の所得分類の問題であるのに対し、ここで問題となっているストック・オプションは勤務関係のない親会社から与えられるものであるから、最高裁の判例とは区別されるべき事件である⁶²とし、この最高裁判決に従って論説する給与所得説を批判し、また、権利行使利益は広義の役務の対価であるから一時所得にもあたらず、雑所得にあたりと主張する。すなわちこの主張は雇用関係又はこれに類する原因により生じる所得ではないが、役務の提供があったからこそ得られた所得であることを理由に雑所得に該当すると述べているものと考えられる。これは、金子名誉教授が勤務先の会社から与えられたストック・オプションの権利行使利益が給与所得にあたりと述べていることから窺える。

(2) 労務対価性

次に、権利行使利益が労務の対価にあたるか否かの問題について検討する。労務の対価性が否定される場合には、たとえ給与所得説の論じる給与所得の「範囲」が妥当であるとしても、権利行使利益は従属的労務の対価たる性質を失うため、給与所得とはなりえないこととなる。

給与所得とした裁判事例は経営支配権を対価性の根拠としていると思われるが、その考え方を前提とすると、孫会社の従業員等に付与したストック・オプションの権利行使利益も給与所得になるのであろうか。この点につき、大淵博義教授は、資本関係による子会社の経営支配と雇用契約等の法律関係とは法律上別個の関係であり、これを資本関係による経営支配があれば雇用契約類似の関係があると認定することは、いかなる理由をもっても合理的な説明は困難であり、現行法の下で許容されることは理解し難い⁶³と述べる。しかしながら、最高裁判所平成17年1月25日第三小法廷判決では、親子関係にない場合でも給与所得に該当するののかという論点について何ら言及しておらず、株式所有割合による経営支配の程度に応じて給与所得又は一時所得の所得区分が判断されるという解釈の根拠が全く説示されていない。すなわち最高裁判所判決は、「ストック・オプションの権利行使利益の所得区分が、給与所得か一時所得かを区分認定する法的根拠の判示を回避した⁶⁴」のである。また、給与所得が労務の対価である以上、その反対給付たる給与を支給するという前提として、その労務の提供者がその給与の支給者に対して本来的に対価を請求する法的権利を有しているはずであるが、最高裁判所の判断では、従業員等が子会社に提供した労務に対して、親会社が対価的な報酬を支払う法的義務が発生するという理論的説明もなされてい

⁶² 前掲注 61、12 頁。

⁶³ 前掲注 60、21 頁、大淵博義「巻頭論文 親会社株式によるストック・オプションの権利行使利益を給与所得とした最高裁判決の波紋(上)給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響」税経通信 60 巻 4 号 29 頁 (2005) 参照。東京地判平 16・12・17 も同様の旨述べている。

⁶⁴ 前掲注 63、19 頁。

ない。

さらに、権利行使利益は米国親会社から給付されたものであるとする給与所得説に対して、権利行使利益は会社から与えられるものではなく、株式市場から与えられるものから、会社の実質負担はなく、明らかに給与とは性質が異なるという批判がある。確かに、会社が負担するコストは新株予約権の発行費用のみであり、権利行使利益にあたる利益のうち何一つ負担している部分はない。この主張の反論としては、付与会社が市場で新株を売却（発行）すれば得られたであろうキャッシュ・フローが被付与者に移転しているから、付与会社にも負担は生じているという考え方があるが、新株の発行は資本取引であり、その取引からは何ら所得（益金）は生じないのであり、結果として所得が移転している（与えている）という事実は認め難い。このことは、法人税法第 136 条の 4 においても明らかにされている。法人税法第 136 条の 4 は、株式譲渡請求権に応じて株式を引き渡した場合には、正常な取引条件で行われたものとして所得の認識をしないことを定めた規定である。この点について、武田昌輔教授は、給与所得説に対し、付与会社が市場で新株を売却（発行）すればキャッシュ・フローを得られたであろうというが、この株式はすでに権利行使価格で譲渡することが予め定められているものであって、その権利行使時において当該株式は市場価格によって他に譲渡できない宿命を持った株式なのであるから、この株式からは発行法人が利益を得られるわけがない⁶⁵とし、そもそも対象株式からはキャッシュ・フローは生じない点に着目して批判している。

(3) 複数の所得性質の混在

最後に、給与所得説を批判する考え方として、多くの裁判で納税者が主張したように、権利行使利益には株価変動による利益も含まれており、複数の性質の所得が混在しているから給与所得ではないとするものがあるからこれについて検討する。例えば、東京地方裁判所平成 16 年 3 月 16 日判決は、ストック・オプションのコール・オプションとしての性格を重視し、条件成就時（権利行使可能時）より後の行使利益は投資者として得た運用益である旨述べている。この性質について、一高龍司教授は、権利行使後、即座に取得株式を売却した場合に、仮にストック・オプションが金融商品たる個別株オプションであるとすれば、現行実務上、行使価額とオプション料が株式の取得原価を構成することとされ、行使利益に対する課税が瞬間的に繰り延べられて直ちに株式譲渡益に課税されるから、結局、行使利益自体が譲渡所得として課税されるのと同じことになり、コール・オプションとしての性格を重視すれば譲渡所得該当性も争点となりうる⁶⁶と主張する。さらに、理論上は真正価値⁶⁷と時間価値⁶⁸の合計がオプションの客観的価値となるが、通常は譲渡制限があ

⁶⁵ 前掲注 19、武田 22 頁参照。

⁶⁶ 前掲注 5、103～106 頁参照。

⁶⁷ 評価時点で権利行使すれば得られるであろう利益金額。

⁶⁸ 評価時点から株価変動を加味した将来の利益獲得に対する期待値。

り時間的価値は実現しない（権利行使利益（本源的価値しか実現しない）ことを考慮すると、税法上は本源的価値のみをもって客観的価値とする方が合理的で実務上も容易であり、このように考えると、行使利益はまさにオプションそれ自体の増加益が実現したものと観念しうることとなり、ストック・オプションの資産性が認められれば、その性質上資産の譲渡による所得と解することも可能であろう⁶⁹と主張する。

この譲渡所得該当性について、福家俊郎教授は、給与所得説は権利の行使が可能になったときに発生する課税問題である収入金額を把握すべきか否かを容易に無視（軽視）し、専らストック・オプション自体の法的性格から権利行使利益も給与所得にあたと捉えている一方、一時所得説は、ストック・オプションそれ自体が給与所得性を有している点は指摘しつつも、権利行使利益は偶発的利益である点を重視し一時所得にあたと捉えている⁷⁰旨述べ、続けて、裁判所の判断のように権利行使時の権利行使利益に課税することを前提とすれば権利行使利益はまさに自己の投資判断等によって得た売却益（原告が取得した権利を運用して得た利益）であり運用益に他ならないにも関わらず、この「原告が取得した権利」それ自体とその「権利を運用して得た利益」との課税上の法的区別をしていないことが、本事件の正しい法的処理を妨げている⁷¹と述べている。そして、最終的な主張として、権利行使時に初めて課税する点を問題視し、行使条件成就時及び株式売却時に課税することを提案し、「非適格ストック・オプションが問題となった本事件においては、少なくとも権利の行使が可能になった時におけるストック・オプション価格への給与所得課税と権利行使利益⁷²に対する譲渡所得（その場合、給与所得の収入金額の計算の基礎となった権利行使が可能になった時の取得予定株式の時価が取得価額となる）課税こそが、法理論的には正しい解釈であったことを理解できよう⁷³」と述べる。この主張は、その所得の性質に着目して所得を区分している点が興味深い。所得区分の趣旨からすれば、このように所得の性質に即して所得を区分する方法が妥当である。各所得種類の定義を設けることが計算技術上、また裁判での判断を容易にすることを目的としているものと考えればなおさらである。この考え方を権利行使時に課税することを前提として採用した場合、問題となるのは「譲渡」があったと認定できるか否か、すなわち、権利行使のみを「譲渡」をみなせるかどうかである。これに近い考え方として、石原忍氏は、支配関係のない会社から当該他の会社の役員に付与されたストック・オプションにかかる所得区分の裁判事例⁷⁴を用いて検討を加え、当該裁判事例においてであるが、「権利行使益に対して、二重利得法による課税をさらに緻密に主張していたら、裁判所がどのような判断を下したか、関心のあるところ

⁶⁹ 前掲注 5、104～105 頁参照。

⁷⁰ 前掲注 4、180～181 頁参照。

⁷¹ 前掲注 4、180～181 頁参照。

⁷² おそらく、権利行使時＝株式売却時として捉え、その売却益を「権利行使利益」を呼んでいるものと思われる。

⁷³ 前掲注 4、182 頁。

⁷⁴ 東京地判平 16・10・29 判例集未登載。

である⁷⁵⁾を述べている。考えるに、この主張は一連のストック・オプション訴訟においても同様の指摘が可能であり、筆者自身も興味が惹かれる見解である。

なお、一時所得説については、次のような反論がある。一時所得を指示する地方裁判所は、「所得税法第 34 条第 1 項にいう『一時の所得』に着目して、ストック・オプションの権利行使利益が偶発的、一時的であることから、一時所得に該当するとしており、給与所得たる『労務の対価』に当たらないとする解釈をもって、一時所得の要件である『労務その他の役務の対価』としての性質のないことの解釈に置き換えていると思われる⁷⁶⁾。しかし、文言が異なるように「労務その他の役務の対価」とは、給与所得該当性の判断における「労務の対価」よりは射程範囲が広いと解し得るから、給与所得該当性の判断における「労務の対価」に当たらないとしても、一時所得該当性の判断における「労務その他の役務の対価」に当たる余地は十分にある⁷⁷⁾。これは、同条が「労務その他の役務の対価」としての「性質を有しないもの」と規定しており、対価そのものを問題とするのではなく、「対価としての性質」を有するか否かを問題としていることも窺える⁷⁸⁾。例えば、東京高等裁判所昭和 46 年 12 月 17 日判決（判例タイムズ 276 号 365 頁）は、「一時所得の要件の一である『労務その他の役務の対価としての性質を有しないもの』にいう『対価性』は、……給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である⁷⁹⁾とする原審⁸⁰⁾を支持して、役務の対価とは、「広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含む⁸¹⁾」と判示している。

条文の文言や過去の裁判事例から読み取れることは、一時所得の「労務その他の役務の対価」とは、給付とそれに対応する役務との間に個別的、直接的な関係性までは要求されていないということである。すなわち専ら経済的利益を受ける者の地位など給付提供者との関係者を前提とした上で、対価性が判断されていると考えられる⁸²⁾。このように考えると、ストック・オプションの権利行使利益は、従業員等の地位又は職務を前提として交わされた付与契約に基づいて行われた権利行使に伴って付与会社から供与されたものであるという性格に着目すれば、「労務その他の役務の対価」でいう対価性を有するものと考えられ、一時所得には該当せず、雑所得になるのではなかろうか。

⁷⁵⁾ 石原忍「勤務する内国法人と資本関係がない外国法人から付与されたストックオプションの権利行使利益が雑所得に当たるとした事例(東京地裁平成 16.10.29 判決)」月刊税務事例 37 巻 6 号 36 頁 (2005)。

⁷⁶⁾ 酒井克彦「租税判例研究 親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(上)東京高裁判決(平成 16.2.19 判決)の検討を中心にして」月刊税務事例 36 巻 4 号 5 頁 (2004)。

⁷⁷⁾ 前掲注 76、6 頁参照。

⁷⁸⁾ 前掲注 76、6 頁参照。

⁷⁹⁾ 判例時報 600 号 116 頁 [118 頁] (1970)。

⁸⁰⁾ 東京地判昭 45・4・7 前掲注 79 参照。

⁸¹⁾ 判例タイムズ 276 号 365 頁 [366 頁]。

⁸²⁾ 前掲注 76、6 頁参照。

(4) まとめ

一時所得説は、給与所得の範囲を厳格に解し、給与所得に該当するには、使用者＝支給者の関係を満たし、労務の提供とその対価とが何らかの関連性を有することが必要であるが、親会社との間で何らかの空間的、時間的拘束に服することや継続的ないし断続的な労務の提供を義務付ける関係にはないことから、給与所得に該当せず、一時所得に該当すると主張する。

一方、譲渡所得該当性、雑所得該当性を主張する見解や二重利得法の適用を示唆する見解も見られた。権利行使利益の金額が株価の変動によって決定する性質に鑑みれば、譲渡所得に該当することも考えられるが、この解釈による場合には、「資産」該当性、「譲渡」該当性が問題となる。雑所得該当性を主張するものは、権利行使利益は役務提供の対価であるが給与所得には該当しないことを根拠としている。

以上の検討に基づき私見を述べると、譲渡所得該当性についてはより詳細な検討が必要であろうが、一時所得には該当しないと考える。すなわち本稿の対象であるストック・オプションについては、行使条件により勤務を継続しない限り権利行使利益は得られない（権利行使利益の獲得は地位の保全、職務の継続が必要である）から、権利行使利益は従業員等の役務提供によって得られるものであり、一時所得には該当しないと考えるのが妥当であろう。

3項 争点の分析

学説においても、給与所得説と一時所得説については、前述の裁判所の判示と同様の論点を争点としており、給与所得の範囲（広く捉えるか、狭く捉えるか）の考え方の違いが両者の見解の差異を生む原因となっていることがわかる。ストック・オプションの権利行使利益の額は株価の変動の影響を受けるため、この点の考慮だけでも労務の対価性の判断は難しくなると思われるが、外国親会社の付与したストック・オプションの場合には、さらに、雇用関係（何らかの空間的、時間的拘束）の問題も生じ、より所得区分の判断が困難な事例であったと考えられる。

しかし、学説では譲渡所得該当性や雑所得該当性について裁判所よりは詳細に検討しているし、詳細には検討されていないが二重利得法の採用を提案する考え方もみることができた。また、本稿では若干の紹介程度となったが、所得区分だけではなく、所得区分の争点を検討するにあたり、所得の年度帰属についても詳細に検討している点が興味深い。さらに、ここで疑問があるのは、なぜ権利行使利益のみがストック・オプションの経済的利益であるという前提に立っているかである。継続勤務の条件から開放された後、すなわち行使条件成就時の後からは、株価が行使価格を上回っていればいつでも権利行使ができたのである。確かに、雇用関係の継続がなければ行使する権利を失うが、行使条件成就時以降のストック・オプションから生じる経済的利益は被付与者の投資判断に大きく委ねられているのではないかと思うのである。このように考えると、行使条件成就時以降の所得の

性質は、職務執行の対価（非独立的・従属的労務の対価）という性質よりも資産（権利）の運用益の性質の方が多くを占めるのではないかと考えられる。

3節 小括

ストック・オプション訴訟において、裁判所及び学説ともに労務の対価性が大きな争点となっている。給与所得説は、派遣労働の場合や業績連動役員賞与の例を挙げ、使用者＝支給者の要件は必ずしも給与所得該当性の要件とはなりえないことや労務の提供の量や質がその対価と関係性がない又は薄い場合にも給与所得となることを指摘し、このような場合とならば担税力に変わりがないにも関わらず、給与所得以外の所得に分類することは不合理であるとして、給与所得の範囲を広く解し、継続的労務に対する給付であることが認定できる以上、ストック・オプションの権利行使利益は給与所得にあたと主張している。一時所得説は、給与所得の範囲を厳格に解し、給与所得に該当するには、使用者＝支給者の関係を満たし、労務の提供とその対価とが何らかの関連性を有することが必要であるが、親会社との間で何らかの空間的、時間的拘束に服することや継続的ないし断続的な労務の提供を義務付ける関係にはないことから、給与所得に該当せず、一時所得に該当すると主張する。

以上の検討から、給与所得の範囲の考え方の違いが両者の見解の差異を生む原因となっていることがわかる。ストック・オプションの権利行使利益の額は株価の変動の影響を受けるため、この点の考慮だけでも労務の対価性の判断は難しくなると思われるが、外国親会社の付与したストック・オプションの場合には、さらに、雇用関係（何らかの空間的、時間的拘束）の問題も生じ、より所得区分の判断が困難な事例であったと考えられる。

ストック・オプションから生じる権利行使利益及び株式売却益は、行使条件（争われているストック・オプションについては継続勤務の条件）が満たされない限りにおいては得られるはずもないのであるから、権利行使利益は継続勤務（職務遂行）があったからこそ得られた利益であると考えられる。そうすると、権利行使利益は労務の提供から生じた所得であるといえるであろう。しかし、労務の提供から生じる所得は給与所得だけではない。事業所得、雑所得もその範疇である。従って、給与所得にあたとするには、やはり従属的対価性の要件を満たす必要があるであろう。ストック・オプション被付与者は、自己の計算又は危険において活動を行っておらず、その点から事業所得にあたととは考えにくい。雑所得にあたらぬとする検討がもう少し必要であったように感じる。

3章 権利行使利益の性質と各所得該当性の考察

所得税法が所得を区分して課税する趣旨に基づけば、権利行使利益の所得区分を考察する上では、権利行使利益にいかなる性質の所得が含まれているのかが問題となる。この問題について検討するにあたり参考になるのが、東京地方裁判所平成16年3月16日判決である。同判決は、「ストックオプションの権利行使利益の2面的性格を指摘した初めての判決⁸³」であり、以下のように判示している。

ストック・オプションが付与された時点においては、未だ権利行使に必要な就労がされていないため、権利行使を確定的に取得したということとはできないとしても、必要な期間の就労がされ、権利が確定的に原告に帰属した時点においては、原告が本件ストック・オプションという期待権を取得したことは間違いがない。

権利行使利益が得られるかどうか、得られるとして金額がどの程度になるかは、原告の就労の質や量とは直接の関係はなく、株価の動向や原告の投資判断によるものなのであるから、ストック・オプションを付与するということが、特定の権利行使利益を与えることを意味するものということとはできず、両者は別個の利益と考えざるを得ない。そして、ストック・オプションに基づく権利を行使するという局面における原告の行動は、株価の推移に応じて権利を行使するかどうかを判断するという一般投資家の行動に近いものである。

上記判示は、ストック・オプションの権利行使利益には、給与所得（勤労性所得）と譲渡所得（資産性所得）の性質が含まれていることを述べている。

大淵博義教授は、一連のストック・オプション訴訟についてストック・オプションの権利行使利益には一時所得、給与所得、譲渡所得、雑所得等の性質の複合である特異性が認められ、「そのことに対する的確な法的手当てがなされていないままに、解釈による対症療法として解決を図ろうとしたところに種々の解決できない解釈上の歪みが生じたのである⁸⁴」と述べ、権利行使利益には複数の性質の所得が存在し、少なくとも給与所得、譲渡所得、一時所得、雑所得として解釈する余地があることを指摘している。渡辺徹也教授も、権利行使利益の中には、給与所得、譲渡所得、一時所得、雑所得が混在している⁸⁵とする。以下では、まず、所得区分の意義について述べた上で、それぞれの所得種類の特徴・範囲及びそれぞれの該当性について論じ、権利行使利益の性質を整理する。

⁸³ 平仁「親会社が子会社の役員に付与するストックオプションの性質」税法学 551号 92頁（2004）。

⁸⁴ 前掲注 60、33頁。

⁸⁵ 前掲注 35、63～66頁参照。

1 節 所得区分の意義

所得税は、個人の担税力に応じた課税を行う上で最も優れた租税といえるが、その担税力は所得の大きさだけで決まるものではなく、所得の性質を考慮する必要があると考えられている。なぜならば、所得のうちには、毎年継続して発生する所得と臨時的に発生する所得とがあり、また資産性所得（不労所得）と勤労性所得とがあるなど、同じ大きさの所得であってもその担税力は一様ではないからである。そこで、所得税法は、担税力に応じた課税を図ることを目的として、所得を 10 種類に分類し、それぞれの性質に応じた所得金額の計算方法や課税方法を定めている。すなわち所得が分類されるのは、所得はその源泉や性質によって担税力が異なるという前提に立って、租税公平主義の観点から各種の所得についてそれぞれ担税力の相違に応じた計算方法を定め、それぞれの源泉ないし性質に応じた課税方法を定めるためである⁸⁶。

所得は、勤労性所得、資産勤労結合所得、資産性所得の 3 種類に大別でき、一般に勤労性所得は担税力が最も小さいといわれる。これは、勤労性所得は身体が資本であり、所得を得るためには健康や時間等の様々な制限があるからである。これに対し、資産性所得は所得を得るための制限が少ないと考えられ、担税力が最も高いといわれる。また、同じ勤労所得であっても、退職所得について累進税率の適用を緩和するための平準化措置が設けられていることから窺えるように、その発生形態によって担税力が異なると考えられている。従って、平準化措置をとることも所得を分類する意義の 1 つである。

志岐昭敏氏は、ストック・オプションの権利行使利益の所得分類を例示にして、所得分類の目的とその基準について、次のように述べている⁸⁷。

ストック・オプションについては、労務提供を直接原因とする収入は予定価格購入権であり、その権利行使の利益は株価の値上がりを原因とするものであるが、原処分庁は、役員としての地位にあること（労務その他の役務の提供があること）のみをもって給与所得と解釈している。しかし、所得は性質の違いによって分類されなければならない、一課税年度内に一個人に外部から流入した経済的価値（収入金額）からそれを得るために流出した経済的価値（経費）を控除した経済的価値の純増額として把握されるものであるから、その性質は、発生した収入や利益の性質（直接的な原因）に基づいて決定されるべきである。

以上によれば、租税公平の実現を図るために所得は分類されると言える。実際に租税公平を実現するためには、取引等の事実関係を詳細に検討し、法理論的な検討を行うことが第一に重要となるが、それだけではなく課税執行の面も十分に検討した上で所得区分の判断を行う必要があると考える。

⁸⁶ さらに、課税執行の便宜を図る目的もある。これについては、最大判昭 37・2・28 刑集 16 卷 2 号 212 頁参照。

⁸⁷ 志岐昭敏「ストックオプション課税における問題点・労務の対価の意義等から考える所得区分」税理 2002. 2 月 13 頁（2002）参照。

2節 給与所得

給与所得とは、「俸給・給料・賃金・歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得⁸⁸」をいい、代表的な所得類型の1つである。これらは、勤労性所得であり、非独立的労働ないし従属的労働の対価として共通の性質を有している。すなわち一般に従業員等は、給与金額、労働時間、働き方などの重要な条件は労働契約等であらかじめ決定されており、従業員等はそれに従って労務を提供することを使用者との間で義務付けられているから、その対価としての給与等は固定性、拘束性、非弾力性を有している⁸⁹のである。また、給与所得には、定期的に支払われるものだけでなく、臨時的に支給されるもの（賞与等）や勤務先から受け取る通勤手当や金銭以外の資産も含まれる。

給与所得の範囲は、裁判事例を見る限り、限定的なものとは解されていないようである。すなわち「ある所得が給与所得か否かを決定するためには、それが支払われる基礎となる法律関係の私法上の性質を決定し、それにもとづいて給与所得か否かを判断するということは考えられていない⁹⁰」と思われる。これを示している比較的新しい判決として「青りんご生産組合事件⁹¹」がある。判示はある所得が給与所得に該当するか否かについて、「当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって、当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない⁹²」と述べ、さらに原審⁹³の「被控訴人は、一方で雇用契約の被用者としての立場で、他方では総組合員の一人として雇用者の立場で雇用契約を締結するということになり、このような矛盾した法律関係の成立を認めることには疑問がある⁹⁴」という判示に対して、「当該支払に係る組合員の収入が、給与等に該当するとすることが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない⁹⁵」と述べた。この裁判事例から給与所得と判断される場合とは、具体的な業務ないし労務の対価といった所得の態様等が認められ、金銭の支払い等が従属的、非独立的になされる労務提供の対価にあたりと判断できる場合であることが窺える。

以上の考えを基に権利行使利益の所得区分について考察する。ストック・オプションを新しいタイプの報酬であることを前提とすると、給与所得該当性を完全に排除することは無理であろう。通常、ストック・オプションはインセンティブ報酬という形で説明される

⁸⁸ 所得税法第28条第1項。

⁸⁹ 田中治、小山馨「外国親会社から付与されたストックオプションの権利行使益」三木義一、田中治、占部裕典編著『判例分析ファイルI 所得税編』398頁（税務経理協会、2006）参照。

⁹⁰ 前掲注42、22頁。

⁹¹ 最二小判平13・7・13判例タイムズ1073号139頁参照。

⁹² 前掲注91、〔143頁〕。

⁹³ 仙台高判平11・10・27訟務月報46巻9号3700頁参照。

⁹⁴ 前掲注93、〔3710頁〕。

⁹⁵ 前掲注91、〔143頁〕。

ことが多く、ストック・オプションの権利行使利益は賞与と同様の性質を有していると解し得るし、報酬額が精勤の結果如何に関わるといふ不確定性は成功報酬型のインセンティブ報酬に共通の特性であるとも指摘し得るのであるから、成功報酬の形をとった労務提供の対価であり、給与所得に該当すると解することができるであろう⁹⁶。

さらに、権利行使する条件として権利行使まで従業員等であり続けることが要求される場合には、それまで付与法人に貢献しているのであるから給与所得としての対価性があると考えられる。最も、従業員等の精勤がすべて株価の変動に反映しているとは考えられないため、権利行使利益のすべてが給与所得としての対価とはいえないとする反論もあり得る。

3節 譲渡所得

譲渡所得とは、「資産の譲渡による所得⁹⁷」である。譲渡所得の本質は、「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきである⁹⁸」る。すなわち所有資産の価値の増加益を課税期間ごとに評価測定するのではなく、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである。

譲渡所得の定義と範囲に関連して最も問題となるのは、「資産」及び「譲渡」の意義である。まず、「資産」とは「譲渡性のある財産権をすべて含む観念⁹⁹」であり、「譲渡」とは有償、無償を問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念であると考えられている。しかし、ここでいう「資産の譲渡」に該当する場合であってもそのすべてが譲渡所得となるわけではない。一般に、所有者の意思によらない外部的条件の変化に起因する資産価値の増加は、譲渡所得に該当し、所有者の人的努力と活動に起因する資産価値の増加は、事業所得や雑所得に当たるとされている¹⁰⁰。

以上の考えを基に権利行使利益の所得区分について考察する。権利行使利益が株価の値上り益であると考えれば、その性質からして譲渡所得に該当することになる。この場合には、「①オプションそのものを資産と考え¹⁰¹、かつ②行使時を所得の実現と捉えることが必要となるが、それは十分に可能であろう¹⁰²」。また、適格ストック・オプションの場合、権利行使利益相当額も含め、取得株式の売却価格と行使価格の差額（無償付与の場合）を譲渡所得として課税するが、このことから権利行使利益は譲渡所得性を有していると考え

⁹⁶ 前掲注 52、3 頁参照。

⁹⁷ 所得税法第 33 条第 1 項。

⁹⁸ 最三小判昭 43・10・23 訟務月報 14 卷 12 号 1442 頁 [1443 頁]。

⁹⁹ 金子宏『租税法 第 13 版』219 頁（弘文堂、2008）。

¹⁰⁰ 前掲注 99、223 頁参照。

¹⁰¹ 租税特別措置法第 37 条の 10 第 3 項第 1 号参照。

¹⁰² 前掲注 35、64 頁。

られていることが窺える。

東京地方裁判所平成 14 年 11 月 26 日判決は、「ストックオプションの権利行使益が得られるかどうか、また、得られるとしてその額がどの程度になるかは、……株価の推移という多分に偶発的な要素と、その権利を行使する原告の投資判断という、原告の就労の質及び量とはおよそ異なる要素によって定まるものであって、むしろ、権利行使利益は本件ストックオプションの運用益と評価すべきもの¹⁰³」であると判示し、権利行使利益の性質が他のオプション取引と同様に譲渡所得としての性質を有することを示唆している。

また、平成 15 年 6 月 25 日に新設された財産評価基本通達 193-2 は、「その目的たる株式が上場株式又は気配相場等のある株式であり、かつ、課税時期が権利行使可能期間内にあるストックオプションの価額は、課税時期におけるその株式の価額から権利行使価額を控除した金額に、ストックオプション 1 個の行使により取得することができる株式数を乗じて計算した金額……によって評価する」と規定し、未行使のまま相続又は贈与されたストックオプションの権利行使利益は株式の評価に準じて評価する旨規定している。このことからストック・オプションが「財産」に該当し、税法上株式と同様のものとして捉えられ、権利行使利益が譲渡所得としての性質を合わせ持っている¹⁰⁴ことが窺える。

4 節 一時所得

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¹⁰⁵」である。この文言からすると一時所得に該当するためには、非継続性・一時性及び非対価性の 2 つの要件を具備する必要があることを読み取れる。一時所得は、包括的所得概念の採用とともに課税の対象とされた経緯をもち、その創設経緯から窺えるように、積極的な内容をもった所得類型ではなく、他の所得類型に該当しない所得を補完的に分類する目的を有していると考えられる。一時所得の意義について、名古屋高等裁判所金沢支部昭和 43 年 2 月 28 日判決（訟務月報 14 卷 5 号 567 頁）は、「所得源泉を有する所得以外の所得の趣旨と解すべきであり、従って所得発生の基盤となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得ではなく、又逆に右の如き所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である¹⁰⁶」としている。一時所得には、懸賞金、生命保険契約に基づく一時金、法人からの贈与等が含まれ、これらは一時的・偶発的利得という特色を有している。しかし、競馬による払戻金や満期保険金も一時所得に含まれるが、これらの所得は計画的とも

¹⁰³ 判例時報 1803 号 3 頁 [13 頁]。

¹⁰⁴ 前掲注 83、90 頁参照。

¹⁰⁵ 所得税法第 34 条第 1 項。

¹⁰⁶ 訟務月報 14 卷 5 号 567 頁 [573 頁]。

いえるし、満期保険金については資金提供に対する対価性もまったくないわけではない¹⁰⁷。このように考えると、一時所得はその実現が不確実で、一時的に発生する利得を広く含んでいると解することができる。

さらに、一時所得は、その範囲の判断において一時性・偶発性を重視しているが、それ以外の要素も実に多く含まれている。すなわち、単なる恩恵的な給付が一時所得の範囲となるわけではなく、対価的性質ともいえるような給付が一時所得とされる場合もある¹⁰⁸。このように取り扱われるのは、雑所得及び一時所得を除く 8 つの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（非営利性、非継続性の所得）で、「労務や金銭及び物の役務提供の対価」と「資産の譲渡の対価」に該当しないものであれば、その利得が純粋に無償によるものではないとしても、一時所得としての性格は失われないということに基因していると考えられる。

以上のように、所得税法及び裁判事例の解釈からすると、一時所得はその発生原因が①非継続性・一時性②非対価性という点、すなわち所得の基礎となる所得源泉性が認められない所得という特色があるが、その他の要素を含む実に範囲の広い所得であるといえるであろう。

以上の考えを基に権利行使利益の所得区分について考察する。仮にストック・オプションそのものが「資産」でない、又は権利行使が「譲渡」でないとすると譲渡所得に該当しない。この場合には、偶発的な株価変動に起因して得た所得であるとして一時所得に該当することが考えられる。さらに、労務の提供と権利行使利益の対価関係を否定すれば、「法人からの贈与」にあたり一時所得となる。

5 節 雑所得

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¹⁰⁹」であり、公的年金等とその他の雑所得からなる。雑所得はその定義からわかるように、他の所得に該当しないものを受け取る所得種類となっており、その性質から「バスケット・カテゴリー¹¹⁰」ともいわれている。そのため、統一性のない雑多な所得が含まれ、積極的に定義することは不可能とされているため、雑所得の性質を明らかにすることは困難である。

以上の考えを基に権利行使利益の所得区分について考察する。労務の提供と権利行使利益の対価関係があるが、雇用又はこれに類する関係に基づかない所得である場合には、雑

¹⁰⁷ 三木義一「ストックオプション地裁判決とその問題点」税理 46 巻 2 号 12～13 頁（2003）参照。

¹⁰⁸ 前掲注 107、13 頁、所得税基本通達 34-1（3）参照。

¹⁰⁹ 所得税法第 35 条第 1 項。

¹¹⁰ 植松守雄編著『注解所得税法 四訂版』811 頁（大蔵財務協会、2005）。

所得と解することも可能である。ストック・オプションの権利行使利益が労務の対価としての性質を有することは間違いがないであろう。しかし、譲渡所得の性質も合わせ持っていることを考えると給与所得とは断定できない。そうすると、一時所得に該当するか否かが問題となるが、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だけが一時所得に該当するのであって、労務の対価としての性質を持つとすれば一時所得には該当せず雑所得に該当することとなる。また、上記のいずれにも該当しない又は該当するとの決め手を欠く場合には、雑所得に分類するという発想もありえるが、渡辺徹也教授は「複数の所得種類のうちのどれかに割り切る方が、消極的に雑所得として片づける（所得分類の作業を放棄する）よりは好ましい¹¹¹」と述べられている。

6節 小括

所得税法は、所得はその源泉や性質によって担税力が異なるという前提に立って、租税公平主義の観点から各種の所得についてそれぞれ担税力の相違に応じた計算方法を定め、それぞれの源泉ないし性質に応じた課税方法を定めるため、所得を10種類に分類している。この趣旨に鑑み、所得はその源泉ないし性質に応じて分類を行うべきである。しかし、複数の所得種類が所得の中に混在している場合には所得区分が困難となる。ストック・オプションの権利行使利益は、その代表的なものである。

まず、給与所得に該当するためには、具体的な業務ないし労務の対価といった所得の態様等が認められ、金銭の支払い等が従属的、非独立的になされる労務提供の対価にあたる必要がある。権利行使利益については、権利行使する条件として権利行使まで従業員等であり続けることが要求されており、それまで付与法人に貢献しているのであるから給与所得としての対価性があると考えられるため、給与所得該当性を有しているといえる。また、ストック・オプションを新たな成功報酬プランであると考えれば、従来の成功報酬と同様に取扱うのが整合的である。

一方で、権利行使利益が株価の値上り益であると考えれば、その性質からして譲渡所得に該当することになるし、適格ストック・オプションの税務上の取扱いからも譲渡所得性を有していることが窺える。譲渡所得に該当するためには、所有者の意思によらない外部的条件の変化に起因する資産価値の増加が、「資産」の「譲渡」によって実現していなければならない。「資産」とは、譲渡性のある財産権をすべて含む観念であると考えられており、「譲渡」とは、有償、無償を問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念であると考えられている。

以上の要件を満たさない場合には、一時所得又は雑所得に該当することとなる。一時所

¹¹¹ 前掲注 35、85 頁。

得及び雑所得は、積極的な定義を有さず、その他の所得に該当しない場合に所得を把握するための補完的な区分である。そのため、一時所得に該当するためには、一般に非継続性・一時性及び非対価性の 2 つの要件を具備する必要があるが、その所得の基礎となる所得源泉性が認められない所得が広く含まれている。そして、一時所得に該当しないもの、すなわち所得源泉を有しないが「労務や金銭及び物の役務提供の対価」と「資産の譲渡の対価」に該当するものは雑所得となる。

権利行使利益は多面的性質を有している。従って、所得の源泉ないし性質に応じて分類するとすれば、法理論的には少なくとも給与所得、譲渡所得、一時所得、雑所得として解釈する余地があり、1つの所得区分に割り当てることは困難であると考ええる。

4章 二重利得法による解釈の検討

2章で権利行使利益の所得区分をめぐる争点、3章で権利行使利益の性質の検討を行った結果、筆者は、複数の所得要素を持つ権利行使利益を特定の所得区分に割り切ることは、現行法の解釈論として困難なものでないかとの考えに至った。すなわち所得税法施行令及び所得税基本通達は、まさに強引な割り切りによって所得区分を決定しようとしていると考えられるのである。この現状について、渡辺徹也教授は、権利行使利益のように「複数の要素を持つ利益を、一つの所得種類に割り切って決めるのであるから、それは通達ではなく法律によってなすべきである¹¹²⁾」とストック・オプション課税に対するわが国の所得税法の体系について批判している。

そこで、複数の要素を持つ所得を1つに割り切るのではなく、その性質に従って2つ以上の所得種類に分解して課税することはできなかったのであろうかという疑問が生じる。東京高等裁判所平成16年12月8日判決では、現行法の解釈上そのような方法、いわゆる二重利得法は採用できないと述べるだけで、詳細に検討されていない。そこで本章において、複数の要素を持つ所得を2つ以上の所得種類に分解して課税する方法（以下、「二重利得法」という。）を現行法の解釈として採用することが可能か否かを検討し、次章（第5章）においてストック・オプション権利行使利益に対しての二重利得法の適用可能性、妥当性について論じる。

1節 裁判事例及び学説

1項 積極説

(1) 裁判事例

①松山地方裁判所平成3年4月18日判決（訟務月報37巻12号2205頁）

この事件は、所得区分を争った事例についてはじめて二重利得法の考え方（所得税基本通達33-5）によって解決を図ろうとした事件である。事実概要は、次のとおりである。本件土地は、原告が昭和40年以前に相続又は贈与により所有するに至った。土地の造成の経過、造成地の売買の時期及び条件等に鑑みれば、原告が対価を得て継続的に売買をする意思で宅地造成を行った具体的な時期は、造成地全体について遅くとも昭和45年12月末である。そして、昭和45年1月から昭和52年12月までの間に、合筆を行い、その後間もなく土地を売却している。従って、極めて長期間¹¹³⁾所有していた土地といえる。

¹¹²⁾ 前掲注35、77頁。

¹¹³⁾ 所得税基本通達33-3では、「概ね10年以上」としている。

判示は、まず所得区分について次のように述べる¹¹⁴。

土地等の譲渡がたな卸資産又はこれに準ずる資産の譲渡に該当する場合であっても、極めて長期間販売目的以外の目的で所有していた土地等について、宅地造成等の加工を加えた場合には、その土地等の譲渡による所得には、加工を加える前に潜在的に生じていた資産の値上がり益に相当するものが含まれていると考えられる。このような場合には、加工に着手する時点までの資産の値上がり益を譲渡所得とし、その他の部分を事業所得又は雑所得とするのが相当である。所得税基本通達三三の五の規定もこのような趣旨を定めたものと解される。

そして、具体的な各所得金額の計算方法について、次のように述べる¹¹⁵。

譲渡所得と事業所得とに区分すべき理由は、所得の発生形態が異なり、すべてを事業所得として課税するのは税負担の衡平を欠くからである。本件において、譲渡所得とすべき部分は加工を加える前に潜在的に生じていた資産の値上がり益であると考えられ、事業所得は土地等の譲渡による所得から譲渡所得部分を控除したものとすべきである。

なお、原告は宅地造成後の増加益を譲渡所得とすべきとして、まず事業所得を算出し、譲渡による所得から事業所得を控除して譲渡所得を算出すべきであると主張するが、所得税法基本通達が土地の譲渡による所得の配分方法までも定めたものとは考えられない。また、所得税法によれば、たな卸資産を譲渡した場合に、そのたな卸資産を所有している間に増加益が生じたとしても、これを事業所得から控除して譲渡所得としてはいないことから考えて、たな卸資産についての増加益は事業所得に当たるとするのが法の趣旨であると考えられる。

以上により、①所得税基本通達 33-5 が所得の性質に応じて担税力に即した課税を行うことを目的としており（所得税基本通達 33-5 が合理的であり）、②目的変更（本件においては宅地造成）があった時までが譲渡所得の性質を帯びており（譲渡所得に該当し）、③目的変更後の所得金額については、たとえ外的要因による値上り益がその所得金額に含まれていたとしても譲渡所得には該当せず、事業所得又は雑所得に該当することが明らかとなった。

②神戸地方裁判所昭和 62 年 1 月 26 日判決（判例タイムズ 650 号 138～153 頁）

この事件では、短期間保有していた土地についても所得税基本通達 33-5 が適用されるか否かが争われた。裁判所は、取得後 2 年足らずで宅地造成等の加工行為を加えて保有目的が変更した場合には、上記の所得税基本通達 33-5 の趣旨に反するから適用は受けられないとした。この判決により、資産取得後、加工行為をするまでの間ある程度の期間（長期間）保有していないと所得税基本通達 33-5 は適用されないことが示された。おそらく、短期間

¹¹⁴ 訟務月報 37 卷 12 号 2205 頁〔2261～2263 頁参照〕。

¹¹⁵ 前掲注 114、〔2264～2265 頁参照〕。

での保有目的の変更の場合にも所得税基本通達 33-5 の適用を認めてしまうと、多くの事例について適用されることになり課税実務に混乱を来す恐れがあるためであろう。本件判決及び所得税法第 33 条がその範囲からたな卸資産や準たな卸資産（短期間での売却が予想される資産）を除いている趣旨からすれば、通常は、たな卸資産や準たな卸資産の販売からは譲渡所得が生じないが、長期間保有しかつ保有目的が変更したと認められる場合に、所得の性質に応じて（担税力に応じて）課税する趣旨から例外的に適用される方法が所得税基本通達 33-5 であると考えることができる。

③高松高等裁判所平成 6 年 3 月 15 日判決（税務訴訟資料 200 号 1067 頁）及び最高裁判所平成 8 年 10 月 17 日第一小法廷判決（税務訴訟資料 221 号 85 頁）

これは、①の控訴審及び上告審である。いずれも地方裁判所の判断を肯定し、二重利得法（所得税基本通達 33-5）の採用を認めた。

④まとめ

裁判事例では、長期保有した土地についてはいずれも所得税基本通達 33-5 の適用を認めている。短期保有の土地については所得税基本通達 33-5 の趣旨に反しないように、その適用を認めていない。おそらく、その理由としては、①所得が臨時的、偶発的に発生したとは言いがたく、譲渡所得と比較して担税力に勝ること、②短期間保有の事例について適用を認めると、多くの事例について適用されることになり課税実務に混乱を来す恐れがあること、③譲渡所得は 5 年以上保有したものについては、長期譲渡所得としてキャピタル・ゲインのうち 2 分の 1 のみが所得金額となるため、この平準化措置を考慮していることが考えられる。そして、譲渡所得の計算方法は目的変更前の土地の時価－取得価額であり、目的変更後に外的要因によるキャピタル・ゲインが生じたとしても、それは譲渡所得とはなりえないことが明らかとなった（図 4-1）。もし、目的変更後の外的要因によるキャピタル・ゲインも考慮し譲渡所得に区分することとなると、その計算が複雑になり（譲渡所得の所得金額の把握が困難になり）、これを認めると通常の事業所得の計算においても含まれているキャピタル・ゲインを考慮しなくてはならなくなり、法的安定性が害される結果となる（図 4-2）。こういった理由もあり、目的変更後の外的要因によるキャピタル・ゲインが譲渡所得に該当しないことになったものと思われる。

図4-1 所得税基本通達33-5

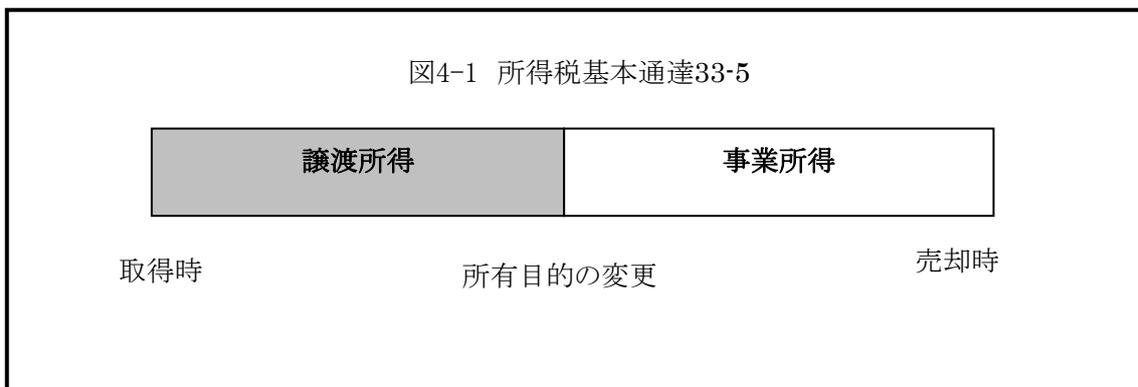
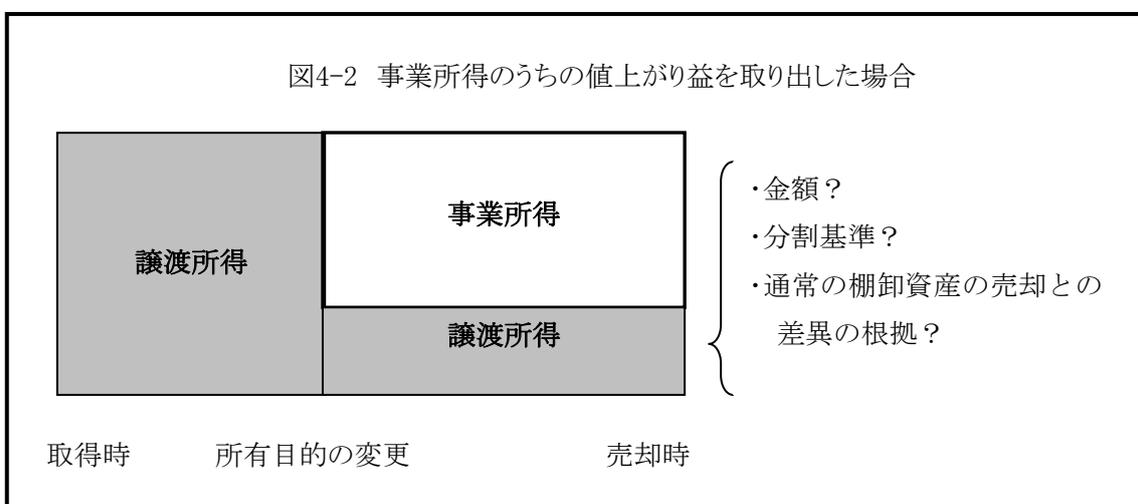


図4-2 事業所得のうちの値上がり益を取り出した場合



(2) 学説

二重利得法について検討した論文は数少ないが、その中でも最初に二重利得法による所得区分の解釈を提案したと思われるのが、金子名誉教授の論文「譲渡所得の意義と範囲¹¹⁶⁾」である。金子名誉教授は、米国の判例を参考にして検討し、以下のように述べている¹¹⁷⁾。

所有目的の変更によって、投資用ないし事業用の土地がたな卸資産又は準たな卸資産に転化した場合には、その譲渡益の中には、外部的要因による資産価値の増加と、納税者の販売促進活動や造成活動に基因する資産価値の増加という、2つの性質の異なる所得が含まれている。従って、その全体をカテゴリカルに事業所得又は雑所得として課税するよりは、所有目的の変更の時点を基準として、それ以前の増加益は譲渡所得として取扱い、それ以後の増加益（付加価値）は事業所得又は雑所得として取扱う方が所得の実体に即した合理的な課税方法であるといえる。

¹¹⁶⁾ 前掲注 37 参照。

¹¹⁷⁾ 金子宏「譲渡所得の意義と範囲（下の 2・完）-二重利得法の提案-」法曹時報 32 卷 6 号 26～36 頁（1980）参照。

二重利得法（dual gains treatment）は、その譲渡益の中に性質の異なる2種類の所得が含まれている場合に、その夫々をその性質に応じて課税する方法である。二重利得法は、所得の実体に合致した課税方法であるというメリットのほかに、次の2つのメリットを持っている。第一は、納税者にとって課税上過酷な結果を避けることである。第二は、裁判所にとって事件の処理が容易になることである。最も、解釈論として二重利得法を適用するとした場合には、①所有期間がどの程度である場合に二重利得法の適用を認めるべきか、②所有目的の変更がいつあったと認定すべきか③目的の変更時点における土地の価額をいかに評価するかが主として問題となる。

二重利得法は、二者択一な課税方法に比較して、所得の実体によりよく適合しており、現行法の所得分類の趣旨によりよく合致している。問題をすっきりと解決するためには、立法によってそれを採用することが好ましいが、立法をまたずに、解釈論としてそれを適用する余地はないであろうか。所得税法が所得をその性質に応じて分類し、長期譲渡所得について2分の1課税を採用して税負担を軽減している趣旨が、事業所得なり雑所得なりが所有者の活動による資産価値の増加であるのに対し、譲渡所得は、長期間にわたる外的要因による価値の増加である、ということにあるとするならば、目的論的解釈ないし趣旨解釈としては、一定の範囲内で二重利得法の適用が認められてしかるべきであると考ええる。

二重利得法は、発想としては所得税の基本通達の中に存在しているが、学説上はわが国では二重利得法という用語自体を含めて全く新しい考え方である。二重利得法は、所得をカテゴリー的に分類する従来の伝統的な考え方には反するが、長期譲渡所得に対する平準化措置の存続を前提とする限り、所得税法が定めている所得分類の趣旨、並びに所有目的が途中で変更した資産の譲渡による所得の実体に最もよく適合している。それ故、筆者としては、前述したように、一定の範囲内で現行法の解釈論としても二重利得法の適用を認めるべきであると考ええる。

以上のように、譲渡所得のうち、長期譲渡所得に該当するような長期間保有していた資産については、一定の範囲内で二重利得法を採用すべきであると述べている。法理論的には、ある所得の中に複数の性質の所得が混在する場合には、二重利得法の考え方が最も所得分類の趣旨に合致することとなろうが、所得をカテゴリー的に分類する従来の伝統的な考え方には反するため、一定の場合のみ二重利得法の採用を認めようとする主張であると考えられる。

なお、上記で指摘された問題点については、2項の消極説で指摘する問題点とともに、2節で検討する。

2項 消極説

占部典裕教授は、金子名誉教授の見解に対して、二重利得法を採用するにあたり解決す

べき問題点を挙げ、以下のように述べている¹¹⁸。

①二重利得法を適用するのであれば、10年以上保有（所得税基本通達 33-3）、5年以上保有（金子名誉教授の見解）に関わらず、譲渡所得全般について適用されるべきである。

②1つの資産譲渡により生じる所得を2種類の所得に分類するのは、山林所得のように明文の規定がある場合に限られる¹¹⁹。このような規定がない場合に二重利得法といった解釈を採用できるか疑問がある。

仮に規定がなくても二重利得法の解釈が導けるとすれば、いわゆる10年退職金事件においても、その収入金額が全額給与所得とされず、給与所得と退職所得とに区分して課税しなければならないこととなる。

③二重利得法は論理的には優れているが、わが国の所得税法は10種類の所得分類において、異種の所得の混在を前提としており、所得の分類は二者択一である。

④土地の区画形質の変更等の事実は所得分類（所得の転換）のメルクマークとはならない。例えば、親族で土地の区画形質の変更をし、その上に家を建てて販売した場合には譲渡所得としてのみ取り扱われるであろう。

⑤二重利得法を採用する限りにおいては、理論的にはたな卸資産あるいは準たな卸資産から固定資産に転化したときも同様に二重利得法を適用すべきであるが、そのような場合、いつ転化したかの判断がきわめて困難である。

⑥区画形質の変更後に土地の価値が下落して譲渡損が生じた場合に、損失をどのように取り扱うかが問題となり得る。例えば、譲渡所得（損失）と事業所得（損失）が生じた場合には損益通算は可能であるが、譲渡所得（損失）と雑所得（損失）が生じた場合には損益通算は許されないものであり、かえって不合理な結果を招来する恐れが出てくる。

そこで、以下では二重利得法を採用するにあたっての問題点をまとめ、ストック・オプションの権利行使利益について二重利得法を採用すべきであるか（本章2節）、そして採用すべきであるとした場合に採用可能であるか（第5章）について検討する。

2節 問題点に対する考察

どのような場合に二重利得法の考えが適用されるべきであるかを考える上では、1節で述

¹¹⁸ 占部典裕「土地の譲渡による所得の区分-所得税基本通達 33-4、33-5 及び二重利得法の検討-」『租税法の解釈と立法政策 I』（信山社出版、2002）参照。

¹¹⁹ 山林所得とは山林の伐採又は譲渡による所得をいうが、所得税法第32条2項は、「山林をその取得の日以後5年以内に伐採し又は譲渡することによる所得は、山林所得に含まれないものとする」と規定しており、1つの譲渡行為（ある山に生えている樹木で植林期間が5年以内の樹木と5年を超える樹木を一括譲渡した場合）により、2つ以上の所得が生ずることを予定している。

べたように次の点が問題となる。

- ①いつの時点で所得を区分するか
- ②分割した所得金額の計算方法
- ③法の規定が必要であるか否か（現行法の解釈として二重利得法による所得区分は可能であるか否か）
- ④いわゆる 10 年退職金事件についても二重利得法は採用されるべきであったか
- ⑤所得区分の判断においてはもともと異種の所得の混在を前提としており、故に所得の分類は択一的であるか
- ⑥どのような場合に二重利得法を採用すべきであるか
- ⑦損益通算との関係、すなわち分割された所得の種類によっては損益通算ができず、1 つにまとめた場合には経済的利益が発生しているにも関わらず、所得金額計算上は所得と損失の両方が生じ、（その課税期間のみを捉えれば）実際に得た経済的利益と所得税額が対応しないこととなる点

(1) まず、所得分割時期について検討する。裁判事例及び金子名誉教授の論文では、土地の区画・形質の変更等を中心に争い又は論じられている。これらの論説及び所得の性質に応じて課税することを目的とする二重利得法の趣旨並びに所得分類の趣旨からすれば、ある所得種類に該当するための性質を有している状態から、他の所得種類に該当するための性質にその性質が変化した時点を所得分割時期にすることが合理的であろう。従って、具体的な所得分割時期については、個別の事例によって判断が異なることになる。

なお、ストック・オプションの権利行使利益の具体的な分割時期については 5 章で検討する。

(2) 次に、分割した所得金額の計算方法について検討する。裁判事例では、土地の区画・形質の変更の事例につき、譲渡所得とすべき部分は加工を加える前に潜在的に生じていた資産の価値の増加益に相当する部分であるから、加工に着手する直前の土地等の価額を基礎として計算し（加工前の土地の価額－取得価額）、事業所得は土地等の譲渡による所得から譲渡所得とすべき部分を控除したものであると判示している。そして、所得税法によれば、性質変化後のたな卸資産を所有している間に増加益を生じたとしても、これを特に事業所得から控除して譲渡所得としてはいないことから、たな卸資産についての増加益は事業所得に当たるとするのが法の趣旨であると判示し、目的変更後の所得金額については、たとえ外的要因による値上り益がその所得金額に含まれていたとしても譲渡所得には該当しないと判示した。この考え方に基けば、所得金額は、性質変化前の所得（価値増加分）と性質変化後の所得（価値増加分）に分けて計算することになる。

ただし、性質の変化があった場合であっても、所得を分割する場合は制限すべきである。例えば、裁判事例とは逆のケース、すなわちたな卸資産又は準たな卸資産としての土地が

目的の変更によって投資用ないし事業用に転化した場合には、それらの土地の譲渡益に二重利得法を適用すると、目的の変更の時点までの価値の増加益は事業所得となり、それ以降の価値の増加分のみが譲渡所得となるから、その土地の所有期間が 5 年を超えていても目的の変更から譲渡までの期間が 5 年以下である場合には、長期譲渡所得に対する 2 分の 1 課税は適用されないこととなり、納税者に不利益な結果が生じる可能性がある¹²⁰。この場合には、二重利得法の適用は所得の実体及び現行法の所得分類の趣旨には合致するが、現在では譲渡益の全体を譲渡所得として課税することが行政先例法として確立しており、立法論としてはともかく、解釈論としてはこれらの場合に二重利得法を適用することは困難であると考えられる¹²¹。敢えて、納税者を不利益な立場に変更する必要もないであろう。この考え方によれば、所得金額は、納税者にとって不利益にならない場合に性質変化前の所得（価値増加分）と性質変化後の所得（価値増加分）に分けて計算することになる。

なお、実際の所得金額計算においては資産の時価が問題となるが、ストック・オプションの場合には、ストック・オプション制度を採用した法人は権利行使の時点では、ほぼ上場していることが考えられ、時価の算定はそれほど問題とはならないと考える。さらに、株式については相続税財産評価基本通達において詳細に時価の算定方法が記載されている（所得税法や法人税法においても相続税財産評価基本通達による時価算定が認められている¹²²）のであるから、それを参考に時価の算定を行えばよいと考える。

(3) 次に、法の規定が必要であるか否か（現行法の解釈として二重利得法による所得区分は可能であるか否か）について検討する。日本国憲法第 84 条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」とし、「租税法律主義」の規定を設けている。また、日本国憲法第 30 条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」とし、「納税の義務」の規定を設けている。これらの規定は、納税者の権利を擁護しようという人権規定としての性格を有する。すなわち日本国憲法は、財政権力の側面（84 条）、国民の納税義務の側面（30 条）との双方から租税法律主義の原則を確認し、徴税権行使の限界をも明らかにしている¹²³。従って、租税法律主義の目的は、国民の財産権を国家権力から保護することにある。そして、その目的を果たすために課税要件を法律によって明らかにし、国民の予測可能性、法的安定性を確保することが必要になるのである。

以上のような租税法律主義の強い要請の当然の帰結として、税法の解釈適用において、拡張解釈や類推解釈は許されない。もとより、税法の用いている文言や表現形式に捉われて解釈としなければならないというものではないが、合理的な文理解釈の域を超えるよう

¹²⁰ 前掲注 117、31～32 頁参照。

¹²¹ 前掲注 117、32 頁参照。

¹²² 所得税基本通達 59-6、法人税基本通達 9-1-4 参照。

¹²³ 北野弘久『税法学原論 第 6 版』90 頁（青林書院、2007）参照。

な解釈は、経済生活の法的安定と予測可能性を破るもので許されないといえる。

しかし、税法の規定には種々多様なものがあるので、厳格な解釈方法を一律のものとするには疑問がある。山田二郎氏は、所得分類に関する解釈について、次のように述べている。

「従来、租税法律主義は、納税義務者、課税物件、課税標準、税率、徴収の手続について同じように適用になると解されてきているが、課税標準に関する規定でも、所得分類に関する規定は、その担税力に着目して区分しているものである。この立法趣旨に照らすと、経済的実質に即して解釈適用するのがかえって合理的解釈といえるのではないかと考える。すなわち、所得税法は、すべての所得を課税の対象とするものであり、各種の所得の担税力の相違からこれを 10 種類に分類して公平負担をはかることにしているのであるが、この類別は担税力の相違にモチーフがあるから、立法趣旨に沿い担税力＝経済的実質に着目して分類(法律の適用)することこそ、合理的な解釈といえよう。分類を法文に従って厳格に行ない、受け皿となっている雑所得に区分してしまうことはかえって合理性を失することになるのではなかろうか。^{124]}

以上のように、租税法律主義は、国民の財産権を国家権力から保護(国民の予測可能性、法的安定性の確保)を目的とし、また、所得分類については担税力＝経済的実質に着目して解釈適用を行うことが合理的であるとすれば、経済的実質に応じた納税者に有利な解釈を行う場合には、たとえその解釈による取り扱いが従来と異なる取り扱いとなっても、租税法律主義の趣旨に反しないのではなかろうか。もし、所得区分が択一的でなければならないのであれば、その旨を法で規定すべきである。しかし、わが国の所得税法にそのような規定は見受けられない。従来の課税実務は択一的に所得区分を判断することを当然の前提としていたのであろうが、そもそもその根拠は何であろうか。所得税基本通達及び最高裁判所でも二重利得法の考え方は妥当であるとされているのであるから(本章 1 節 1 項参照)、所得分類の趣旨に鑑み、柔軟に所得区分を決定するべきであると考え。

(4) 次に、10 年退職金事件^{125]}についても二重利得法は採用されるべきであったか及びどのような場合に二重利得法を採用すべきであるかについて検討する。ストック・オプションについて検討する場合(譲渡所得の性質が混在している場合)には、10 年退職金事件についてはあえて検討すべき問題ではないかもしれないが、占部典裕教授が具体的に問題提起をしているため、以下検討することとする。

占部典裕教授が、10 年退職金事件においても、二重利得法を採用すべきであったと反論する根拠は、おそらく、退職所得に分類された場合には退職所得控除を差し引いた後の残額の 2 分の 1 が所得金額となり、給与所得に分類されるよりも有利であるから(課税標準の計算方法が異なるから)、会社から給付された名目上の給与の中に退職所得としての性質

¹²⁴ 山田二郎「所得税法における所得の分類」『末川先生追悼論集 法と権利 4』民商法雑誌 78 巻臨時増刊号 302～303 頁(1978)。

¹²⁵ 最三小判昭 58・12・6 訟務月報 30 巻 6 号 1065 頁参照。

を有している所得が含まれているならば、それを抜き出して退職所得に分類し課税標準を計算すべきであるという考え方にあると思われる。確かに、金子名誉教授の論文でも、二重利得法を採用する意義として、計算方法の違いの考慮を挙げられている¹²⁶。

しかし、給与所得と退職所得の場合には、両者が勤労性所得であり、その根本性質に違いはない。給与所得と退職所得は同じ性質の所得なのであり、その相違は専ら給与所得が雇用関係の継続中に定期的・反復的に支給されるのに対して、退職所得は雇用関係の終了の際にまとめて一時に支給されることである¹²⁷。これに対し、不動産の売買の場合には事業所得と譲渡所得の2つに分解するものであり、この場合には両者は資産勤労混合所得と資産性所得に分けられるのであり、その根本性質が異なる。二重利得法は、納税者を有利に取り扱うことを目的とした考え方ではなく、所得分類の趣旨を考慮し適正に課税所得を把握しようとする考え方である。そして、所得はその性質や発生態様に応じて区分されているのであるから、性質等が異なる場合に二重利得法が適用されるべきなのである。そして、その上で、従来の課税実務との整合性から計算方法の違いを考慮してその適用範囲を絞っていると考えるべきなのである。従って、単なる計算方法の違いではなく、その所得の性質の変化が認められる場合に二重利得法を採用するものと考えれば、いわゆる10年退職金事件については二重利得法を採用すべきケースではないといえるであろう。

さらに、計算方法の違いだけによって二重利得法を採用する考え方を採り、退職所得のケースに二重利得法を採用することとなると、極端に言えば、今度は譲渡所得を5年以下の保有期間に対応する部分と5年超の保有期間に対応する部分とに金額を分けて課税標準を計算することとなりそうであるが、現行法の規定はそのようになっておらず、5年超保有した場合には全額が長期譲渡所得としてキャピタル・ゲインの2分の1のみが所得金額となる。

ストック・オプションについて上記の点を考えてみると、給与所得と譲渡所得に権利行使利益が分けられるとすれば、両者は勤労性所得と資産性所得でありその根本性質が異なるから、所得の性質論の点では二重利得法を採用すべきケースとなり得る。そして、計算方法の違いの点でも、譲渡所得のうちの有価証券の売買による譲渡所得に該当すれば低税率の分離課税の対象となるから、給与所得の計算方法と比較した場合には大きな差異があるといえ、二重利得法を採用すべきケースとなるのではないかと考える。

しかし、計算方法の違いを二重利得法の要件としてもよいかについてはもう少し検討が必要であると思われる。なぜならば、所得税基本通達33-3では、計算方法が異なることとなる「5年以上」を要件とはせず、「10年以上」を要件としているからである。この点につ

¹²⁶ 金子名誉教授が、譲渡所得としての性質を有する期間が5年を超える場合（譲渡所得が長期譲渡所得に該当することとなる場合）に、二重利得法が採用されるべきであると主張されている点から窺える。

¹²⁷ 金子宏「所得税法30条1項にいう退職所得にあたらぬとされた事例」判例評論313号18～19頁（1985）参照。

いて参考になると思われる考え方として、所得税基本通達 23-35 共-12¹²⁸がある。この通達に基づけば、植林又は幼齢林の取得から伐採までの期間が 5 年以上であれば、山林所得の金額はいわゆる 5 分 5 乗方式により計算されることとなる。『平成 19 年度所得税基本通達逐条解説』では、所得税基本通達 23-35 共-12 の趣旨について、「伐採した山林（立木）を自らが製材し製品として他に譲渡した場合には、その譲渡は山林の譲渡ではなく、製品（棚卸資産）の譲渡に該当し、形式的には、その譲渡による所得の全部が事業所得に該当し、5 分 5 乗方式による税額計算の適用はないということになるのであるが、その所得の実質的な内容は、原木のまま山林を譲渡した場合の山林の成長による価値の増加による所得と、製材に伴う付加価値等の所得とが混在しており、これらの双方の所得が、その製品の譲渡によって実現したものであるということができ¹²⁹」から、5 分 5 乗方式を適用できるように所得を分割することができることとしていると述べられている。この通達では、所有期間の特別な要件は付さず、性質の変化及び計算方法の違いに着目して所得を分割できている。従って、性質の変化及び計算方法の違いが二重利得法の主たる適用要件となるのではないかと考えられる。

なお、この事例においても、実際、植林又は幼齢林の取得から伐採までの期間が 5 年以上でなければ、所得を分割する利便はないのであるから、長期間保有している場合にのみ適用されることを前提としていることが窺える。このように、長期間の保有を所得分割の要件としているのは、法理論的にはある所得の中に複数の性質の所得が混在する場合には、二重利得法の考え方が最も所得分類の趣旨に合致し、すべての場合に適用することが望ましいのかもしれないが、その場合、所得をカテゴリーカルに分類する従来の伝統的な考え方には反し、また課税実務において分割時期や所得区分が問題となり混乱をきたす恐れがあることが理由であると考えられる。そうすると、ストック・オプションの権利行使利益に対して二重利得法を適用する場合にも、保有期間の要件を付すべきであるかということが問題となる。

以上は、権利行使利益を分割した際の一方が譲渡所得であることを前提とした議論であり、そもそもストック・オプションについて性質変化及び計算方法の違いが生じるか否かは、具体的な所得区分を検討しないと判断できないため、5 章で具体的な所得区分の検討を行った上で、保有期間の要件を付すべきか否かの問題も併せて再度検討することとする。

(5) 次に、所得分類においては異種の所得の混在を前提としており、所得の分類は択一的であるか否かについて検討する。例えば、わが国の所得税法において、たな卸資産の販

¹²⁸ 製材業者が自ら植林して育成した山林（幼齢林を取得して育成した山林を含む。）を伐採し、製材して販売する場合には、植林から製品の販売までの全所得がその販売した時の製材業の所得となるのであるが、植林又は幼齢林の取得から伐採までの所得は、伐採した原木を当該製材業者の通常の本木貯蔵場等に運搬した時の山林所得とし、製材から販売までの所得は、その製品を販売した時の事業所得として差し支えないものとする。

¹²⁹ 『平成 19 年度所得税基本通達逐条解説』 239～240 頁（大蔵財務協会、2007）。

売価格がインフレにより高騰した場合であっても事業所得として取り扱われていることから、事業所得に潜在的な資産の増加益が含まれていると考えることができる。確かに、たな卸資産又は準たな卸資産の売却によって生じる事業所得又は雑所得の中には、外的要因による資産の値上り益も含まれており、これについては事業所得又は雑所得に含めて課税されるのが通常である。しかし、国税庁は所得税基本通達 33-5 において、その例外として、長期間保有した土地について区画形質の変更等を行った場合には、外的要因による資産の値上り益を分離して譲渡所得として課税する解釈と採っている。さらに、最高裁判所平成 8 年 10 月 17 日第一小法廷判決も、所得分類の趣旨に鑑み、この例外的措置が合理的である旨判示している。すなわち国税庁、裁判所（、納税者）ともに、必ず所得の分類は択一的でなければならないという考え方は採用していない。従って、前述したような一定の要件を満たすような場合には、二重利得法の考え方を採用することが可能なのではないかと考える。そして、一定の要件¹³⁰を満たすような場合には、国税庁、裁判所も二重利得法の考え方を採用することを認め、納税者にとっても有利に働くのであるから、敢えてこれに疑問を投じて反対することに有益性があるのか疑問である。

(6) 次に、損益通算との関係が問題となる。占部典裕教授の指摘どおり、土地の区画形質の変更等の事例では、譲渡所得（損失）¹³¹と事業所得（損失）が生じた場合には損益通算は可能であるが、譲渡所得（損失）と雑所得（損失）が生じた場合には損益通算は認められない。その結果、納税者によっては、二重利得法を採用したことにより不利な立場におかれる可能性がある。すなわちある年度に生じた土地の売却による譲渡損失については、他の所得との相殺はできず¹³²、単年で見ても長期で見ても実際に得た経済的利益と所得税額が対応しないこととなるのである。

この点については、ストック・オプションの場合にも問題となる。例えば、権利行使利益が譲渡所得と給与所得に分割されるとした場合、株式の譲渡による損失が生じたとしても、所得計算上、損失はなかったものとされ¹³³、給与所得とは相殺できない。ただし、ストック・オプションの場合には、一度に全てを権利行使することはあまりなく¹³⁴、複数回に渡って権利行使した場合には、損失が生じた翌年から 3 年以内の年度であれば（確定申告を要件として）株式の譲渡所得と譲渡損失との通算が可能である。しかし、結局、損益通算が可能かどうかは株価の変動によって左右されるのであり、二重利得法を採用した結

¹³⁰ この一定の要件の判断を巡って対立することは考えられるため、本来はこの点について詳細に検討すべきであろう。

¹³¹ 総合課税の対象となるものに限る。

¹³² 租税特別措置法 31 条において、土地の売却による所得は分離課税がなされ、損失が生じた場合には、所得計算上、その損失はなかったものとみなされる旨規定されている。

¹³³ 租税特別措置法 37 条の 10 参照。

¹³⁴ 一回の権利行使数を制限されているか、勤務期間に応じて徐々に権利行使できる数が増加する契約を結んでいる場合が多いであろう。ストック・オプション裁判の多くの事例でも、複数年に渡って権利行使されている。

果、納税者によって不利になる可能性がある以上、根本的な解決とはならない。

納税者にとって不利になるかどうかは、権利行使時（課税時）より後になってしか明らかとならないのであるから、1つの解決法として、納税者に二重利得法の採用の判断を委ね、選択適用とする方法が考えられる。納税者に、有利にも不利にもなり得る状況で選択の機会を与え、投資判断同様、その判断を委ねるのである。ただし、権利行使ごとにその判断を委ねると、二重利得法を採用した方が有利になる場合¹³⁵は採用を選択し、選択しない場合の方が有利になるときは採用を選択しないことも十分に考えられるため、少なくとも1つの法人から付与されたストック・オプションについては一度選択した状況を変更できないようにするか、付与時点で課税方法を選択し変更できないようにすべきであろう。

なお、実際に得た経済的利益と所得税額が対応しないことは、それほど大きな問題ではないとも考えられる。本来は、その対応関係が保たれた方が望ましいのであるが、わが国の所得税法ではそもそもその対応が完全に保たれているわけではない。例えば、損益通算が認められている不動産所得、事業所得、山林所得、譲渡所得であっても生活に通常必要でない資産から生じた損失については、損失に家事的支出の要素が混入している可能性があるため、損益通算の範囲から除外されている。さらに、利子所得についてはリスクのない所得をその範囲とし、そもそも損失が生じないものと考えられているため、ペイオフ解禁に伴い貸倒損失に類する損失が生じた場合にも損益通算は認められない。このように、わが国の損益通算制度は諸々の理由¹³⁶から所得計算上、損失の控除に制限を設けている。その結果、占部典裕教授が指摘するような問題が生じるわけであるが、なぜ二重利得法の適用の場合に限って、実際に得た経済的利益と所得税額が対応を保つ必要があるのだろうか。確かに、損益通算ができない所得に分類された場合、納税者に不利な結果を生じさせる可能性はあるが、それと所得を分類することとは無関係である。所得税の計算は、まず所得を分類し、各所得金額の計算を行い、その結果、ある所得に損失が生じていれば損益通算を適用するのであり、損益通算の適用を考慮して所得分類を決定するのではない。

ただし、上述のように、二重利得法は納税者に有利な結果が生じる場合に適用すべきであるから、二重利得法を実際に適用すべきか否かの判断において、損益通算の可否は重要な判断要因となり得るが、まずは所得の分類を考察した上で、納税者にとって有利か不利かを判断すればよいのである。従って、5章において具体的な所得区分を検討した上で、損益通算の可否を念頭に置き、ストック・オプションの権利行使利益に対する二重利得法の適用可能性を判断する。

¹³⁵ 権利行使利益の額や他の所得金額の額によっては、二重利得法を採用しない方、すなわち権利行使利益全額を給与所得とする方が有利な場合がある。

¹³⁶ 水野忠恒「損益通算制度」『日税研論集 47 巻』7～27 頁（日本税務研究センター、2001 年）、植松守雄編著『注解所得税法』（大蔵財務協会、2005 年）など参照。

3節 小括

二重利得法とは、複数の要素を持つ所得を2つ以上の所得種類に分解して課税する方法である。二重利得法は、所得を担税力に応じて10種に分類し各々異なる計算方法を定めるわが国の所得税法の下では、択一的な課税方法に比較して、所得の実体によりよく適合しており、所得分類の趣旨によりよく合致している。わが国の所得税法においては、所得税基本通達33-5、23-35共-12にその考え方が現れている。二重利得法は、所得分類の趣旨を考慮し適正に課税所得を把握しようとする考え方であるから、その適用範囲は所得発生原因又は性質が所得発生までの中途において変化し、二重利得法の解釈により結果として納税金額が少なくなる（納税者に有利となる）場合となりそうであるが、従来の課税実務との整合性から計算方法の違いがある（二重利得法を適用する利益が存在する）場合という限定を併せて付すべきであろう。さらに、適用範囲を狭くするために長期間保有の要件を付すべきであるか否かについても十分な検討が必要である。

ストック・オプションがこのような要件を満たすのであれば、二重利得法の適用は十分に可能である。権利行使利益が給与所得と譲渡所得に分けられるとすれば、両者は勤労性所得と資産性所得でありその根本性質が異なり、計算方法の違いにおいても、有価証券の売買による譲渡所得は低税率の分離課税の対象となるから給与所得の計算方法と比較した場合には大きな差異があるといえ、二重利得法を適用すべきケースであると考えられることができる。

ただし、二重利得法を適用する場合には次のような問題点がある。第一に、所得分割時期が問題となる。二重利得法では、性質変化時を境に所得を分割するのであるが、性質変化時が明らかでない場合には課税執行として二重利得法を採用することは困難となる。第二に、所得金額の計算方法が問題となり得るが、所得金額は性質変化前の所得（価値増加分）と性質変化後の所得（価値増加分）に分けて計算すればよいと考える。第三に、所得の分類は択一的であるかが問題となり得るが従前の最高裁判所判決、租税法律主義の趣旨、所得分類の趣旨に鑑みれば、特別の法の規定がなくても二重利得法は現行法の解釈として導き出せる考え方であると考えられる。第四に、保有期間の制限が問題となり得る。第五に、損益通算との関係が問題となる。二重利得法は納税者に有利な結果が生じる場合に適用すべきであるから、二重利得法を実際に適用すべきか否かの判断において損益通算の可否は重要な判断要因となり得る。

これらの問題については、5章において具体的な検討を行い、上記の問題が起こりうるか、起こるとした場合の二重利得法の適用可能性などの総合的判断を行う。

5章 権利行使利益の所得区分に対する考察

1節 二重利得法による解釈の提案

二重利得法を採用し、所得を複数の所得に区分して課税するという考え方を採ると、具体的な所得の割り振り、すなわち権利行使利益をどのように分割し何所得とするかが問題となる。そこで、以下では2章及び3章で検討した権利行使利益の性質、4章で検討した二重利得法の適用要件等に基づき、どの段階で所得を分割し、分割した所得を具体的に何所得に区分するかを考察する。

1項 所得分割時期の判断

4章で検討したとおり、所得分割時期は所得の性質が変更された時点である。権利行使利益の性質に鑑みれば、行使条件成就時に大きく性質が変化することとなると考えられる。確かに、雇用関係の継続がなければ行使する権利を失うかもしれないから給与所得としての性質が終始継続していると考えられるが、行使条件成就時以降からは株価が行使価格を上回っていればいつでも権利行使ができたのである。すなわち行使条件成就以降の所得（又は損失）は、株価の変動によって生じ、課税時期（権利行使する日）も選択できるのであるから、所得金額、課税時期を決定付ける投資判断が大きく被付与者に委ねられているため、行使条件成就時以降の所得の性質は、職務執行の対価（非独立的・従属的労務の対価）という性質よりも資産（権利）の運用益の性質の方が多くを占めるのではないかと考えられる。

一高龍司教授は、東京地方裁判所平成14年11月26日判決の判示（行使条件成就時に課税することを指摘している部分）を参考に、次のように述べている¹³⁷。

少なくとも付与契約上の条件成就時には権利が移転しているとする見方は、理論上あり得る今ひとつの認識時点を示唆するものと評価できる。最も、この見解に従うならば、付与時に給与所得を観念できる以上、一定期間の就労という条件の存在によりストック・オプションが少なくともその期間の就労の対価としての性質を有するものと考えられるから、その期間に対応する利得部分を就労の対価として、それ以降の行使までの増加益は資産の譲渡による所得として雑所得又は譲渡所得と解すべきであろう。ストック・オプションは自社株が原資産であるコール・オプションであるところ、裁判例¹³⁸は日経平均株価指数オプション（コール・オプション及びプットオプション）が「一種の無形資産たる権利」であるとし、学説もこれが資産に含まれると解している。このようにオプションそれ自体を租税法上資産と解し、それを新株発行又は自己株式譲渡の予約完結権と理解するならば、その行使によっ

¹³⁷ 前掲注6、31～32頁参照。

¹³⁸ 国税不服審判所裁決平5・3・15 国税不服審判所裁決事例集45巻171頁参照。

て行使価格たる金銭と共に当該資産（＝予約完結権）が予約権利者の手を離れて移転する機会を捉え、その増加益を清算し課税するという構成も可能ではなかろうか。そうであるならば、付与者への行使の場面でストック・オプションに譲渡性があると言うことができるのであり、権利行使利益を端的に給与所得と解されないとするれば、判旨が運用益とする部分は自己株式譲渡であれ新株発行の場合であれ、資産の譲渡による所得を含むと解する方が説得的であると思われる。この考え方を発展させ、行使時を認識時として、条件成就を境に行使利益を就労の対価と資産の譲渡による所得に区分する解釈は、理論上十分に成り立ち得ると考える。

さらに、一高龍司教授は、ストック・オプションの権利行使利益は単独の性質を有しているのではなく、給与所得と資産の譲渡による所得の混合的性質を有していると考えべきであり、問題はこのような性質を有する所得をどのように区分するか、又はどちらの性質をより重要と判断し、それによって所得種類を1つに絞るかであると述べている¹³⁹。そして、続けて、資産の譲渡の対価としての性質に力点を置くと、「両者を区分するポイントの一つは一定期間の就労という条件の成就時であり、……それまでを給与所得、それ以降を資産の譲渡による所得と解することも、あながち不合理ではないと考える。……よって、行使時に、行使利益（A）に対し、給与所得（B）と譲渡所得（A－B）とに区分する解釈も成り立つのではないだろうか¹⁴⁰」と述べている。

以上のように、一高龍司教授は、行使条件成就時において所得の性質が変わる旨を述べている。また、福家俊朗教授は、権利行使が可能になった後は失権までの期間内に行う自らの判断に基づき、いつでも権利を行使して所定の数量の範囲内で付与法人の株式を必要なだけ購入し売却により利益を享受することができるから、行使条件成就時以降の利益は、権利行使時期又は売却時期を決定するという投資判断に基づいて得られた利益であり、ストック・オプションそれ自体とは別個の経済的利益として所得税法上は評価分類されるべきものである¹⁴¹と述べている。さらに、ストック・オプションの権利行使利益が給与所得に当たるとした裁判事例においても、行使条件成就時以降の所得はキャピタル・ゲインたる性質を包含していることを認めている（詳しくは2章参照）。

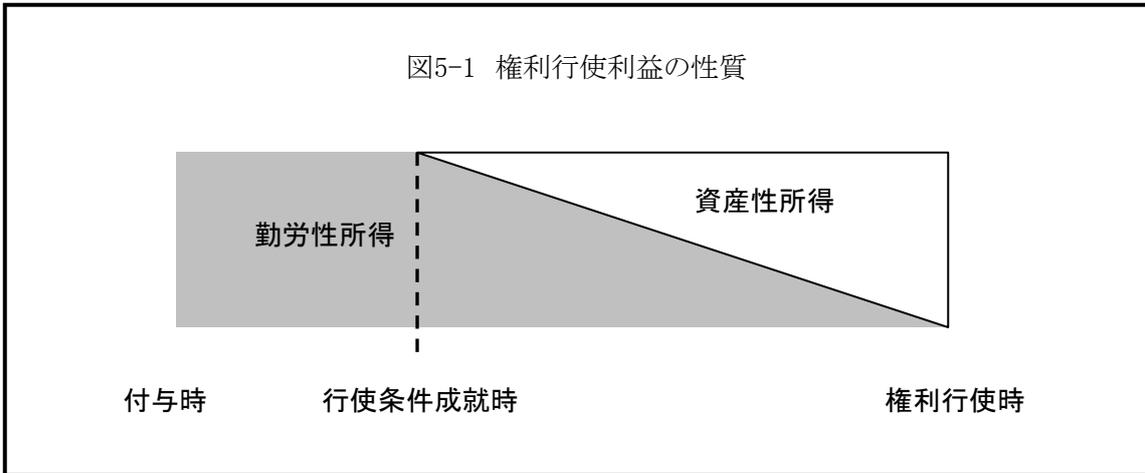
以上のことを踏まえると、二重利得法の考え方を適用する場合、権利行使利益を分割する時期というのは行使条件成就時が最も妥当あると考えられる。ただし、行使条件成就時以降であっても、権利行使利益及び株式売却による利益を得るためには継続勤務を義務付けられているため、完全に所得性質が変化しているとはいえない（図 5-1）。そのため、このような所得であっても二重利得法が適用可能であるかについては検討が必要になるため、本節 3 項（二重利得法の適用可能性の検討）で他の問題と併せて論じる（以下では、とりあえず行使条件成就時に所得性質が変化しているという前提に立って、種々の考察を行う）。

¹³⁹ 前掲注 5、105～107 頁参照。

¹⁴⁰ 前掲注 5、105～107 頁。

¹⁴¹ 前掲注 4、181～182 頁参照。

図5-1 権利行使利益の性質



2 項 具体的な所得区分の判断

3 章で述べたように、ストック・オプションの権利行使利益には、給与所得、譲渡所得、一時所得、雑所得該当性の可能性があるが、具体的な所得区分を考察するにあたっては、まず給与所得該当性と譲渡所得該当性について検討する必要がある。そして、両者のいずれにも該当しない場合には一時所得該当性について検討し、一時所得に該当しない場合には雑所得となる。以下では、まず二重利得法を採用した場合の所得区分を考える上で特に重要になるとと思われる行使条件成就時以降の所得区分について検討し、その後、行使条件成就時以前の所得区分について考察する。

(1) 行使条件成就時以降の所得区分

①譲渡所得該当性

本稿では、キャピタル・ゲインたる性質を中心に所得区分を検討することとしているため、まず譲渡所得該当性について考察する。前述したように、株価変動によって利益が生じ、被付与者の投資判断が介在し、所得発生時期が選択可能である¹⁴²という所得の性質からいえば譲渡所得に該当すると考えることができる。東京高等裁判所平成 16 年 2 月 19 日判決は、ストック・オプション制度では、被付与者はストック・オプションを付与されたことにより何ら義務を負うものではなく、当該株式の市場価格が権利行使価格を下回ったときは単に権利行使をしなければよいのであるから、損失が生じることはないのであって、ストック・オプションにおける被付与者の権利行使は投資者の判断次第で損失が生じるこ

¹⁴² 通常、給与所得は収入する日を選択することはできない。定期的に支給されるものはもちろんであるが、業績連動報酬であってもその支給額自体は変動しても支給時期（収入日）は確定しており、自分で選択することはできない。それに対して、ストック・オプションの権利行使利益はその獲得日を自分で選択することができる。この性質は、資産の譲渡時期を自分で選択して、所得発生時期を選択できる譲渡所得の性質と類似している。

ともある一般の株式投資と異なることは明らかであると述べ、譲渡所得該当性を否定する。しかし、二重利得法を採用し、行使条件成就時のストック・オプションの評価額が正であれば¹⁴³、その時点だけを租税法上捉えた場合の取得価額はその評価額となるのであり、その後の株価の変動によっては譲渡損が生じる可能性はある。そうすると、行使条件成就時以降の性質はまさに株式投資と同じとなる。ただし、権利失効する可能性がある場合には、通常の株式投資とは異なることとなりそうであるが、例えば上場廃止になった場合と同じと考えるか又は新種の投機商品と考えれば、十分に譲渡所得としての性質を有しているのではないかと考えられる。

譲渡所得に該当するか否かを考察する上で問題となるのは、ストック・オプション（多くの場合、新株予約権であると思われる）の権利行使が、所得税法第 33 条第 1 項に規定する「資産の譲渡」に該当するか否かである。すなわちストック・オプション＝「資産」、権利行使＝「譲渡」という構成が成り立つかが問題となる。この 2 点を積極的に解するとき、ストック・オプションの権利行使利益うち行使条件成就時以降の利益は始めて譲渡所得であるといえるのである。

東京地方裁判所平成 16 年 3 月 16 日判決は、ストック・オプションによる権利行使利益の所得区分が譲渡所得に該当するか否かについて、所得税法 33 条 1 項にいう「譲渡所得」とは、資産の譲渡による所得をいうところ、本件権利行使利益は権利行使によって生じるもので資産を第三者に譲渡することによって生じたものとはいえないし、また、同項にいう「資産」とは譲渡性を有する財産権であることを前提とするものと解すべきところ、本件ストック・オプションは、付与時の条件設定によって予め譲渡性をなく奪されたものであるから譲渡性を有するということはできず、従って、本件権利行使利益は譲渡所得に該当しない旨¹⁴⁴述べている。判示は、行使が第三者への譲渡ではないから「譲渡」ではなく、またストック・オプションは譲渡が禁止されているから「資産」には該当しないとしているが、この点は譲渡所得の本質を考慮した検討がもう少し必要であると考えられる。そこで、以下では、「資産」該当性、「譲渡」該当性について論じる。

まず、「譲渡」該当性について考察する。所得税法がキャピタル・ゲインを譲渡所得として捉えているため、単に資産の譲渡（移転）による所得のみを譲渡所得とするのではなく、経済的実質が資産の譲渡による所得と異ならないと目される場合をも広く譲渡所得の範疇に取り入れている¹⁴⁵。従って、所得税法第 33 条第 1 項に定める「譲渡」とは、「有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念で、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納、現物出資等が、それに含まれる¹⁴⁶」。また、「所得税法

¹⁴³ この時点での理論的なオプション価値は必ず正になるが、真正価値のみを評価額とすれば 0 となる場合もあり得る。

¹⁴⁴ 判例タイムズ 1166 号 135 頁〔154 頁参照〕。

¹⁴⁵ 池本征男「資産の消滅」税経通信 39 巻 15 号 75 頁（1984）参照。

¹⁴⁶ 前掲注 99、200 頁。

が一時所得と区別して譲渡所得という類型を設けた趣旨が、累進税率の適用の緩和にとどまらず、投下資本の回収を可能ならしめるためであることを考えると、有償による権利の消滅をもこれに含めて理解することは、十分に理由がある¹⁴⁷⁾、すなわち権利の消滅も「譲渡」に該当するとする見解が示されている。さらに、東京地方裁判所昭和 51 年 2 月 17 日判決（判例タイムズ 344 号 267 頁）は、「譲渡所得は、資産の値上りによる含み益が処分によって実現したものであるから、処分によって含み益が実現しさえすれば足りる¹⁴⁸⁾」ことを理由に、資産（権利）が消滅する場合にも譲渡所得が生ずると判示し、その控訴審である東京高等裁判所昭和 52 年 6 月 27 日判決（訟務月報 23 卷 6 号 1202 頁）は、「有償で資産を消滅させる場合と、有償で資産を譲渡するのでは、経済的效果に差異がない¹⁴⁹⁾」ことを理由に、資産の消滅をも譲渡に含むものと判示している。どちらの判決も譲渡所得が資産の値上り益の清算に対して課税することを目的としていること、すなわちキャピタル・ゲイン課税であることを前提として判示していると考えられることができる。

以上の考えに照らせば、ストック・オプションの権利行使、すなわち株式を権利行使価格で購入できる権利の消滅は、所得税法第 33 条第 1 項に定める「譲渡」に該当すると考えることができる。この場合、投下資本は労務の提供又は労務出資ということになり、権利行使による株式の取得が投下資本の回収ということになる。そして、権利行使によって資産の値上り益（ストック・オプションの真正価値）が実現したといえる。

次に、「資産」該当性について考察する。租税特別措置法第 37 条の 10（株式等に係る譲渡所得等の課税の特例）第 2 項に株式等の意義が規定されている。そこでは、株式等とは、株式（株主又は投資主（投資信託及び投資法人に関する法律第 2 条第 23 項に規定する投資主をいう。）となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。）であると規定され、新株予約権を含む自己株式オプション（ストック・オプション）が税法上の株式等に含まれる旨が明記してある。そして、上記規定を見る限り、自己株式オプションのうち、譲渡制限等の特別な条件が付されているものを除くという規定は見当たらず、従って、譲渡制限等が付されたストック・オプションも租税法上の株式等に該当することとなる。会社法上も、新株予約権は原則譲渡が可能なものとして規定されている。

しかし、学説上は、譲渡が制限されているものは所得税法第 33 条に規定する「資産」には該当しないという見解¹⁵⁰⁾がある。その根拠は、譲渡所得は譲渡により発生する所得であるから譲渡性がない資産の移転から発生する所得は譲渡所得にはなり得ず、「資産」を構成しないという考え方であろうか。第三者への譲渡によって実現した経済的価値は通常譲渡

¹⁴⁷⁾ 金子宏「租税判例研究」税理 13 卷 1 号 69 頁（1970）。最三小判昭 53・1・24 税務訴訟資料 97 号 55 頁など参照。

¹⁴⁸⁾ 判例タイムズ 344 号 267 頁〔269 頁〕。

¹⁴⁹⁾ 訟務月報 23 卷 6 号 1202 頁〔1203 頁〕。

¹⁵⁰⁾ 前掲注 147、66～70 頁など参照。

所得となるから、譲渡性は通常第三者への譲渡を意味するのであり、経済的価値の実現ができない財産権は譲渡所得の原因となる資産とはなりえないという考え方であろうか。しかしながら、租税法は担税力に即した課税を行うことを要請しており、そして担税力は所得の発生形態や性質により異なることを考えれば、譲渡ができないことの一点をもって譲渡所得に該当しないとする解釈は妥当ではない。例えば、漁業権は基本的には移転姓はないが、「資産」であることを前提とした立法（租税特別措置法第33条第1項第7号）も見られる。

上記「資産」の範囲の問題については、譲渡が制限されている資産が「資産」に該当するか否かについて争いがあるものとして借家権があるため、借家権（賃借権）を素材として検討する。「資産」の範囲について争った裁判事例では、譲渡所得の基因となる「資産」のメルクマークを投下資本の回収可能性と経済的価値（客観的評価）にあるとしている。例えば、借家権は貸し主の承諾を得られれば譲渡可能であり、現代の社会生活において経済的には金銭に評価することができるため「資産」に該当すると判断されている。さらに、東京高等裁判所昭和52年6月27日判決¹⁵¹も、以下のように述べ、立退料が譲渡所得の収入金額である旨判示した。

「本件事務所賃借権は、金銭に評価することができる（現実には有償譲渡の可能性がある）ものということができ、従つて所得税法（昭和四六年法律第一八号による改正前のもの）三三条一項にいう資産に該当すると解することができる。

なお、資産の所有者にとって、相手方のために有償で資産を消滅させるのと、有償でそれを譲渡するのとでは、経済的効果に差異はないから、同項の資産の「譲渡」には権利放棄等により資産が消滅する場合をも含むと解することができる。¹⁵²

以上のように、租税裁判では投下資本の回収可能性と客観的経済価値の2点を借家権の「資産」該当性のメルクマークとしているようである¹⁵³。

一方、借家権の資産性を巡る問題について学説においては、上記2点をメルクマークとする見解と、上記2点に加えて取引慣行の存在も要求する見解とに別れている¹⁵⁴。取引慣行の存在を要求する見解は、「借家権の客観的測定の困難性ゆえに、借家権の譲渡に際して借家人の收受した金員には、借家権の価格以外のもの（例えば、補償金）が混在していること、借家権の資産性についての税法上の評価は、借家権の取引慣行の成熟化に即して判断すればよく、税法上の取扱いが取引慣行に先行する必要はない¹⁵⁵」ことを根拠とするも

¹⁵¹ 最三小判昭53・1・24 税務訴訟資料97号55頁で上告棄却。

¹⁵² 訟務月報23巻6号1202頁〔1203頁〕。

¹⁵³ 前掲注110、641頁、前掲注147、69頁、大阪地判昭44・1・28 訟務月報15巻3号361頁、京都地判昭56・7・17 訟務月報27巻11号2150頁など参照。

¹⁵⁴ 村井正「借家権の資産性」税務弘報29巻4号177頁（1981）、田中治「建物賃借人が建物所有者から建物及びその敷地を低廉に買入れた場合の一般の取引価格との差額が建物賃借権消滅の対価であるとして譲渡所得に当たるとされた事例」シュトイエル246号5頁（1982）参照。

¹⁵⁵ 前掲注154、田中5頁。

のである。この見解に対し、田中治教授は以下の 3 つの理由から、取引慣行の存在は「資産」該当性の基準には不要であるとする¹⁵⁶。

- ①第一に、取引慣行が成立しているか否かの判断が相当に困難であり、法的基準として取引慣行の有無を要求することは納税者の予測可能性への配慮を欠いた過大な負担を納税者に負わすことになる。
- ②第二に、借地権について取引慣行の有無が問題となる場合と比較すると、経済的合理性を必ずしも帯有するものではない者¹⁵⁷に対してまで一般に取引慣行の有無を法的基準として要求することは相当ではない。
- ③第三に、税法には取引市場の存在しない漁業権、入漁権のような権利をも譲渡所得の基因となるべき資産と解する規定があり¹⁵⁸、必ずしも客観的な交換価値を有する権利のみが譲渡所得の基因たる資産とはされていないことに照らすと、もし、借家権等の資産に取引慣行の有無を要求するのであればそのことにつき合理的な理由が示される必要がある。

ストック・オプションも、未だ取引慣行が成立していない（多くの場合、譲渡が制限されているため取引慣行が成立する余地がない）ため、「資産」該当性のメルクマークとして取引慣行の成立を要求すれば、「資産」に該当しないことと考えられる。しかし、裁判事例の多くは投下資本の回収可能性と客観的経済価値の 2 点のみを「資産」該当性のメルクマークとしており、また、田中治教授の上記見解に基づけば、取引慣行の有無は「資産」該当性の判断に当然に必要な要素ではないと考えられる。すなわち借家権の場合は権利金の設定や営業として使用する店舗への投資などが無い場合には、その客観的経済価値の測定がきわめて困難であるため取引慣行が必要とされているのであり、それに比べストック・オプションについては特に条件成就時以降なら真正価値部分は取引市場の存在する株式の時価に基づいて計算されるのであり、時間価値もオプション評価モデルに従って客観的評価額に近い金額は計算することができるのであるから、ストック・オプションについては客観的経済価値の測定が困難ではなく、従って、「資産」該当性の判断について取引慣行の成立は要求されないのではないかと考える。

以上、取引慣行の有無について検討したが、借家権の資産性については、さらに投下資本の回収可能性、客観的経済的価値の各々の面から批判する学説も存在する¹⁵⁹。ストック・オプションの場合、前述のように客観的経済価値が存在することについて疑いはないため、問題は投下資本の回収可能性となる。ストック・オプションについては多くの場合、借家権同様、取締役会（借家権の場合には賃貸人）の承諾があれば譲渡可能である。借家権に係る裁判事例では、承諾があれば譲渡ができることをもって「資産」該当性の要素である

¹⁵⁶ 前掲注 154、田中 5 頁参照。

¹⁵⁷ 法人又は事業所得者等以外の者。

¹⁵⁸ 租税特別措置法第 33 条第 1 項第 7 号参照。

¹⁵⁹ 前掲注 147、68～70 頁、前掲注 154、村井 178 頁など参照。

投下資本の回収可能性がある」と認めている。

しかし、自由に譲渡できない（自己に処分権がない）ものに資産性を認める必要はないとする学説¹⁶⁰があるため、この点について検討する。この譲渡可能性（処分可能性）の意味を権利者がその含み益を任意に実現できないようなもの（投下資本の回収ができないもの）に資産性を認める必要はないという考え方¹⁶¹として捉えると、ストック・オプションの場合には問題とならない。なぜならば、行使条件成就時以降のストック・オプションは権利の行使によってその含み益（真正価値のみであるが¹⁶²）を実現させることが可能である¹⁶³からである。さらに、次のような取引を行った場合にはストック・オプションを売却した場合と同様の効果（利得）、すなわち真正価値と時間価値の合計額を権利者にもたすことが可能であると指摘されている（ただし、以下の取引が行われた場合、ストック・オプション付与契約が取り消される可能性が高いと思われる）。

（事例）：譲渡が制限されたオプションの譲渡¹⁶⁴

ストック・オプションを保有する取締役等と第三者の間でオプションが売買されるかもしれない。この売買契約は、会社に対抗できないとしても¹⁶⁵、公序良俗に反しない限り、当事者間では有効に成立し得る。この場合、契約違反、すなわち不法行為から経済的利益が生じるが、その経済的利益は所得を構成し課税の対象となる。

オプションの売買契約は、おそらく、第三者（譲受人）の指示に従い、被付与者（譲渡人）が会社に対して権利行使をし、取得した株式又は売却により取得した金銭を第三者に引き渡すという条件をいれたものになると想定できる。この場合、契約締結後の実質の責任と計算は第三者によって行われるのであるから、被付与者は売買契約締結時に権利（資産）の譲渡があったものとして取得した経済的利益（売却価額－取得価額）に譲渡所得が課せられるであろう。

¹⁶⁰ 前掲注 147、66～70 頁参照。

¹⁶¹ 千葉地判平 18・9・19 訟務月報 54 卷 3 号 771 頁及び東京高判平 18・12・27 訟務月報 54 卷 3 号 760 頁では、譲渡所得の基因となる資産は、一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、増加益（キャピタル・ゲイン）又はキャピタル・ロスを生ずるような性質の資産をいうものと解されるとし、経済的価値の実現可能性を「資産」に含まれるかどうかの判断要素であると述べている。

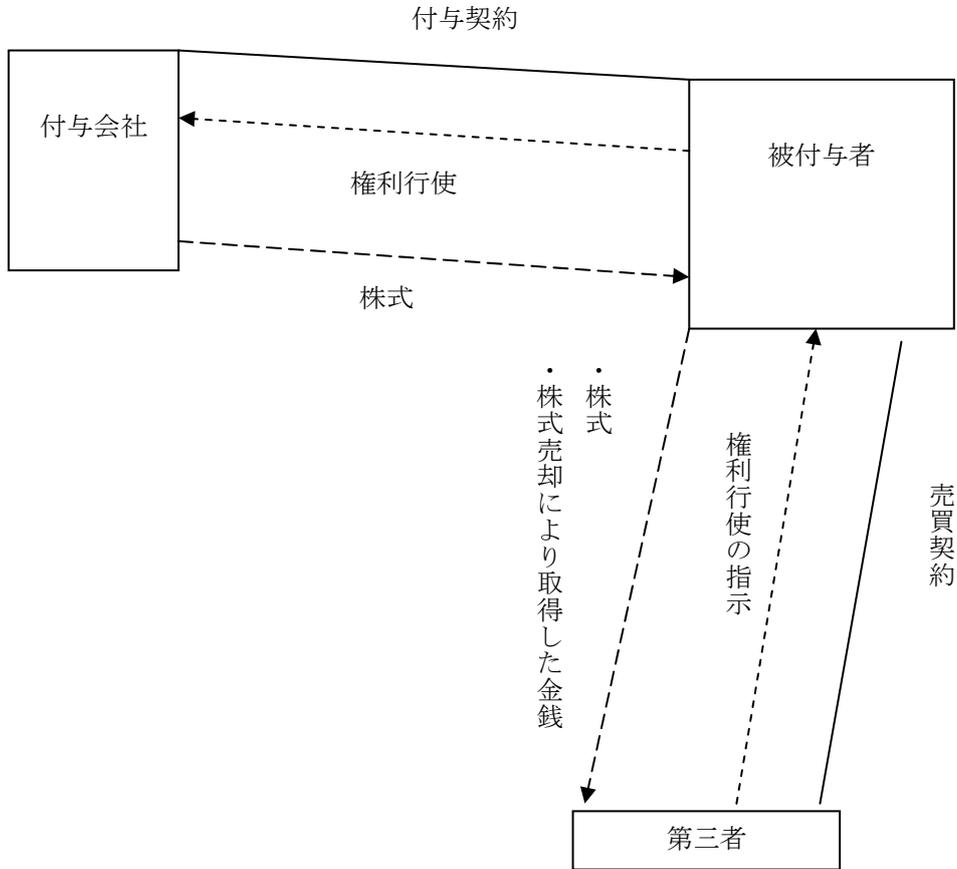
¹⁶² オプションにかかる経済的利益の第三者への譲渡（移転）と、行使による実現益の性質は近似し、「その違いは時間価値の考慮の有無ないし程度に限定されており、許容される評価の範囲内の問題であると考えられる（前掲注 5、104 頁）」。

¹⁶³ この点に関して一高教授は、ストック・オプションにおいては、条件成就時以降は、従業員は自らの判断に基づいて、増加益を権利付与者に対する行使により実現できるのであり、また行使利益も上場株式の株価を基礎として客観的に決まるのであるから、このような権利者がいつでも実現できる客観的な増加益の基礎にある財産権について、それを「資産」に該当しない、あるいは、その行使を「譲渡」に該当しないという理由はないように思われると指摘している。前掲注 5、105 頁参照。

¹⁶⁴ 前掲注 13、352～355 頁参照。

¹⁶⁵ 会社法第 236 条 1 項 6 号参照。

図 5-2 ストック・オプション付与契約



以上のように、ストック・オプションは、投下資本の回収可能性及び客観的経済価値を有しているものであり、譲渡所得の基因となる「資産」に該当すると考えることができる¹⁶⁶。

以上の検討を踏まえると、次のように考えることが可能であろう。ストック・オプションは、権利行使可能期間が来なければ権利行使ができないから行使条件成就時前は経済的価値の実現はできない。しかしながら、価値の実現ができなかった権利は行使可能期間の到来により価値の実現のできる「資産」になる。このような価値の実現ができる資産（収

¹⁶⁶ ちなみに、上記の取引が行われた場合、この利益はオプションが手元を離れ含み益が実現した性質を有する所得であり、譲渡所得として課税されるのではないかと考えることができる。一方、権利行使して真正価値を実現させた場合には、行使による権利の消滅で含み益が実現したにも関わらず、給与所得として課税されることとなり、税務上の取り扱いに差異が生じる。また、もし、以上の解釈をもとに実務が行われた場合、会社法上での問題はあるかも知れないが、経済的利益を移転した方が時間価値部分の利益を得ることができ、さらに20%の分離課税が適用されるため、被付与者の多くはストック・オプションから生じる経済的利益を転売するようになるかもしれない。そうすると、付与会社は成功報酬を与えられるかもしれないが、被付与者が株主となり長期的に所有者意識を抱かせることが難しくなってしまう、ストック・オプション制度の目的の一部が達成されなくなってしまう可能性がある。

入の原因となる権利)は、通常、第三者への譲渡(資産の消滅)によって価値の実現が行われるが、ストック・オプションの場合には権利行使利益が得られるように権利行使時期を選択して収入の原因となる権利の行使(資産の消滅)によって価値の実現が行われる¹⁶⁷。

② 給与所得、一時所得、雑所得該当性

①の検討により、行使条件成就時以降の権利行使利益が譲渡所得に該当する以上、給与所得、一時所得及び雑所得には該当しない。

(2) 行使条件成就時前の所得区分

行使条件成就時前は、図 5-1 で示したように勤労性所得の性質のみを有しており、被付与者の投資判断は介在しておらず¹⁶⁸、継続的な労務提供がなければ失権してしまうのであるから、給与所得として解するのが妥当であると思われる。親会社から付与されたストック・オプションであっても、従属的な労務の提供がなければ権利行使利益は得られないのであり、職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であると考えられる。労務の対価であるが雇用関係がないとして、雑所得に区分することも考えられなくもないが、従属的な労務提供に対する対価として給与所得が 1 つの所得種類として規定されている趣旨に鑑みれば、厳密な雇用関係がないからといって消極的に雑所得に分類するのではなく、実質的に「給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものである¹⁶⁹」という給与所得の性質を有しているのであれば、給与所得に区分することが妥当であると思われる。福家俊朗教授も、ストック・オプションから生じる経済利益のうち給与所得として評価可能な経済的利益は、法理論的にはストック・オプションという権利の行使が可能になった時の株価と権利行使価格との差額であると述べている¹⁷⁰。

ただし、資本関係がない又は希薄な他法人から付与されたストック・オプションについては、被付与者は付与者に労務を提供するかもしれないが、付与者の空間的、時間的拘束を受けないため、給与所得に該当せず、事業所得又は雑所得に該当すると考えられる¹⁷¹。

(3) まとめ

ストック・オプションの権利行使利益のうち行使条件成就時以降の利益は、株価変動に

¹⁶⁷ 高木真也「実務解説 契約条件で決まるストック・オプション権利行使益の所得分類」T&A master 76 巻 16 頁 (2004) 参照。

¹⁶⁸ 権利行使が不能であるから、行使するか否かの判断ができない。

¹⁶⁹ 最二小判昭 56・4・24 判例時報 1001 号 24 頁 [25~26 頁]。

¹⁷⁰ 前掲注 4、181 頁参照。

¹⁷¹ 国税不服審判所裁決平 15・6・6 国税不服審判所裁決事例集 65 巻 238 頁 (勤務する内国法人と資本関係がない外国法人から債務保証の対価として付与された株式購入選択権の行使に係る経済的利益が、雑所得に該当するとした事例) 参照。

よって生じ、被付与者の投資判断が介在し、所得発生時期が選択可能であるという所得の性質からいえば、譲渡所得に該当すると考えることができる。ストック・オプション＝「資産」、権利行使＝「譲渡」という構成が成り立つか否かが譲渡所得該当性を検討する上で問題となり、この 2 点を積極的に解するとき、ストック・オプションの権利行使利益うち行使条件成就時以降の利益は始めて譲渡所得であると言える。

所得税法第 33 条第 1 項に定める「譲渡」とは、有償、無償を問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念であり、権利の消滅も「譲渡」に該当する。従って、ストック・オプションの権利行使、すなわち株式を権利行使価格で購入できる権利の消滅は、所得税法第 33 条第 1 項に定める「譲渡」に該当すると考えることができる。

「資産」とは、譲渡性のある財産権をすべて含む観念であり、動産・不動産だけでなく、借地権、無体財産権等もその範囲に含まれる。「資産」の範囲について争った裁判事例では、譲渡所得の基因となる「資産」のメルクマークを投下資本の回収可能性と経済的価値（客観的評価）にあるとしており、ストック・オプションはその要件を満たしている。「資産」該当性については、譲渡可能性が必要であるとする見解も見受けられるが、譲渡可能性（処分可能性）の意味を権利者がその含み益を任意に実現できないようなものに資産性を認める必要はないという考え方として捉えると、ストック・オプションの場合には、行使条件成就時以降は権利の行使によってその含み益を実現させることが可能であるからその要件も満たす。

従って、ストック・オプション＝「資産」、権利行使＝「譲渡」という 2 点を積極的に解することができるため、ストック・オプションの権利行使利益のうち行使条件成就時以降の利益は、「資産の譲渡」に該当し譲渡所得に該当すると考えることができる。

行使条件成就時前の利益は、給与所得と解するのが妥当であると思われる。まず、行使条件成就時前の所得発生の原因は労務の提供であり、投資判断や株価変動によって所得がもたらされるわけではない。従属的な労務提供に対する対価として給与所得が 1 つの所得種類として規定されている趣旨に鑑みれば、従属的な労務の対価として支給されるものであるという給与所得の性質を有しているのであれば給与所得に区分することが妥当である。たとえ、雇用関係のない会社から付与されたストック・オプションであっても、厳密な雇用関係がないからといって消極的に雑所得に分類するのではなく、実質的に空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるという給与所得の性質を有しているのであれば給与所得と解すべきである。

2 節 二重利得法の適用可能性

これまでの所得区分の検討を踏まえると、ストック・オプションに対して二重利得法の考えを適用したとすると、行使条件成就時前の所得を給与所得と解し、行使条件成就時以

降の所得を譲渡所得と解するのが妥当であると考え。問題はこのような結果（所得区分）となるストック・オプションの権利行使利益に二重利得法を適用すべきであるかどうかである。二重利得法を適用できるのは、4章で検討したように、①所得発生原因又は性質が所得発生までの中途において変化し、②二重利得法の解釈により結果として納税金額が少なく（納税者に有利と）なり、③分割する前の所得計算と分割後の所得計算に違いがある（二重利得法を適用する利益が存在する）場合である。さらに、④計算方法の違いだけではなく、保有期間の要件を付すべきか否か、⑤明確な性質変化がない場合にも適用可能であるかも検討事項として残っている。以下、権利行使利益について二重利得法を適用すべきであるか否かについて論じる。

(1) 納税額の減少

給与所得は、所得税法第28条第2項、第3項により給付金額から給与所得控除を差し引いた金額が所得金額となる。一方、有価証券の譲渡による所得（譲渡所得）は、所得税法第33条第3項及び租税特別措置法第37条の10第6項により有価証券の売却価額からその取得価額を差し引いた金額（有価証券売却益）が所得金額となる。

例えば、3,000万円の利益を給与所得に区分¹⁷²した場合には所得税額は7,924,000円となる（前掲表1-1、1-3参照）。これを1,500万円ずつ給与所得と譲渡所得（ストック・オプションの譲渡）に区分した場合には所得税額は3,274,000円となる（前掲表1-1、1-2、1-3参照）。

<全額給与所得>

$$30,000,000 \text{ 円} - (30,000,000 \text{ 円} \times 5\% + 1,700,000 \text{ 円}) = 26,800,000 \text{ 円}$$

$$26,800,000 \text{ 円} \times 40\% - 2,796,000 \text{ 円} = 7,924,000 \text{ 円}$$

<給与所得と譲渡所得に分割>

$$15,000,000 \text{ 円} - (15,000,000 \text{ 円} \times 5\% + 1,700,000 \text{ 円}) = 12,550,000 \text{ 円}$$

$$12,550,000 \text{ 円} \times 40\% - 2,796,000 \text{ 円} = 2,224,000 \text{ 円} \textcircled{1}$$

$$15,000,000 \text{ 円} \times 7\% = 1,050,000 \text{ 円} \textcircled{2}$$

$$\textcircled{1} + \textcircled{2} = 3,274,000 \text{ 円}$$

上記事例では、二重利得法を適用した方が有利となる。これに対し、利益を400万円として同様に所得税額計算を行った場合、全額給与所得とした場合には168,500円、給与所得と譲渡所得に分割した場合には201,000円となる。

<全額給与所得>

$$4,000,000 \text{ 円} - (4,000,000 \text{ 円} \times 20\% + 540,000 \text{ 円}) = 2,660,000 \text{ 円}$$

$$2,660,000 \text{ 円} \times 10\% - 97,500 \text{ 円} = 168,500 \text{ 円}$$

<給与所得と譲渡所得に分割>

¹⁷² 最三小判平 17・1・25 判例時報 1886 号 18 頁の判断を前提とする。

2,000,000 円 - (2,000,000 円 × 30% + 180,000 円) = 1,220,000 円

1,220,000 円 × 5% = 61,000 円^①

2,000,000 円 × 7% = 140,000 円^②

① + ② = 201,000 円

この事例では、二重利得法を適用しない方が納税者にとって有利である。給与所得は、給付金額が大きくなるにつれて累進的に所得税額が大きくなるのに対し、有価証券の譲渡による所得は比例税率の適用を受けるため所得金額に比例して所得税額が大きくなる。このように利益がある適度少ない場合には二重利得法を適用しない方が納税者にとって有利となり、利益が一定の金額以上になると（ストック・オプション以外の所得金額や給与所得と譲渡所得の区分の割合にもよるが¹⁷³）二重利得法を適用した方が有利となる。従って、ストック・オプションの権利行使利益に二重利得法を適用した場合、納税者にとって必ず有利となるわけではなく、ケースによってどちらが有利となるか異なる。この点について、土地の区画整理等の事例（所得税基本通達 33-5）や育成した山林を製材して売却する事例（所得税基本通達 23-35 共-12）では、所得を分割するのは「差し支えない」とされており、その表現を見る限り二重利得法を採用するか否かは選択できることとなっている。すなわち所得税基本通達で示されている事例については、納税者に必ず有利な結果をもたらす。

また、二重利得法を適用した場合、所得金額計算に混乱をもたらす恐れや損益通算との関連から納税者に不利な結果が生じる可能性もある。権利行使利益につき、二重利得法を適用した場合、給与所得金額（給与所得控除の控除前）は行使条件成就時の対象株式の株価から株式の取得価額（ストック・オプションの取得価額に権利行使価格を加えた金額）を控除した金額となり、譲渡所得金額（損失）は行使条件成就時から権利行使時までの株価の値上がり（値下がり）部分となるであろう。このように考えると、行使条件成就時以降に株価が値下がりした場合、すなわち譲渡損失が生じた場合にはその損失は所得計算上なかったものとして取り扱われ¹⁷⁴、これも踏まえて上記の有利、不利を考えなければならない。さらに、権利行使利益自体は正の値であるとしても行使条件成就時時点では真正価値がゼロ以下である場合には、概念上は給与所得の損失が生じることとなる。しかし、所得税法上は、給与所得に損失が生じることが予定されておらず（一般的に生じることが考えられない）、このようなケースが生じた場合、どのように取り扱えばよいか不明である。

以上のように、わが国の現行法の下で権利行使利益に二重利得法を適用することとすると、納税者に必ずしも有利な結果をもたらすわけではなく、加えて、所得計算に混乱をもたらす恐れがある。これについては、二重利得法の選択を認める規定若しくは通達、給与

¹⁷³ スtock・オプションの権利行使利益は、多くの場合、その利益金額が大きいため、納税者に有利となる場合が多いことは想定できるが、すべての場合についてそのようになるわけではないし、権利行使利益の額が大きくても分割される金額次第によっては、納税者に不利となる場合もあり得る。

¹⁷⁴ 租税特別措置法第 37 条第 1 項参照。

損失¹⁷⁵又は譲渡損失の取扱いを明示する規定若しくは通達の整備がなされれば良いが、わが国の現行法上それが存在しない状況では、権利行使利益に二重利得法を適用することは難しいのではないかと考える。

(2) 計算方法の違い

(1) で示したように、給与所得と有価証券の譲渡による所得とでは、所得計算及び税額計算が異なるため、この要件は満たす。

(3) 保有期間

ストック・オプションの場合、権利行使利益の獲得までは長期間を要する場合が多いであろうから、税務執行に混乱をきたす恐れはほとんどないようと思われるため、特に保有期間の要件を設けて二重利得法の適用事例を絞る必要ないように考える。また、有価証券の譲渡による所得の場合には、長期譲渡所得の2分の1課税の適用はなく、5年間以上の保有期間による長期譲渡所得の適用による所得計算の違いを考慮する必要はない。従って、ストック・オプションの権利行使利益については、保有期間の要件を別途設ける必要はないのではないかと考える。

(4) 性質の変化

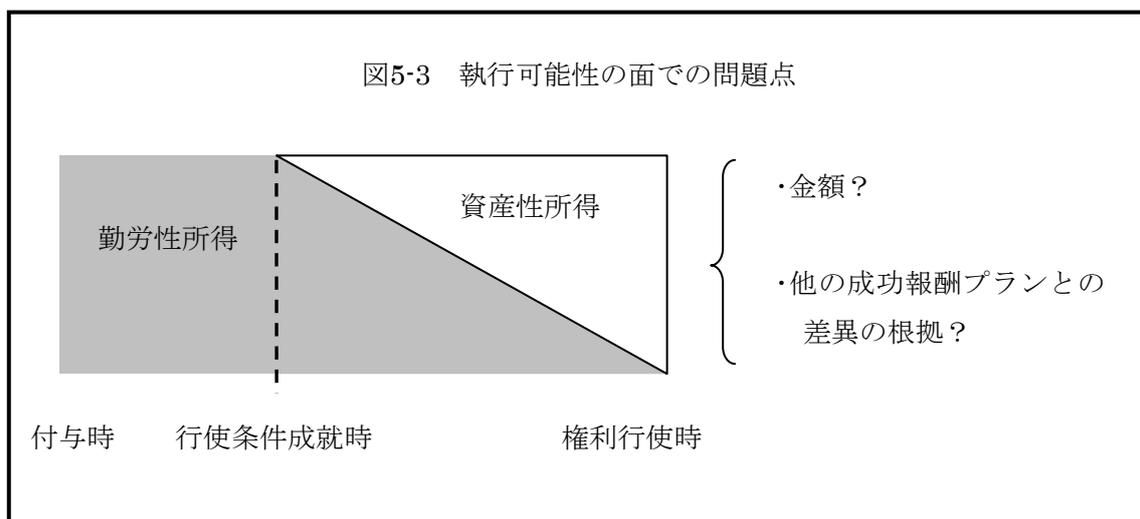
権利行使利益は上述のように、行使条件成就時を境に性質が大きく変化していると考えることができる。すなわち行使条件成就時前は労務の対価としての性質（勤労性所得の性質）を有しており、一方、行使条件成就時以降は労務の対価としての性質（勤労性所得の性質）と資産の譲渡の対価としての性質（資産性所得の性質）が混合していると考えることができる。このように、権利行使利益は土地の区画整理等の事例のように、明確にその性質が区分できるわけではない。土地の区画整理等の事例は、加工行為の前は単なる保有期間であり、その期間の値上がり益は明らかに譲渡所得の性質を有する。一方、権利行使利益は、行使条件成就時以降の値上がり益は確かに譲渡所得の性質を有するのであるが、結局、労務の提供がなければ失権する可能性があり、所得が得られるかどうかは労務を提供するか否かに大きく影響を受ける。すなわち所得発生の原因には労務の提供が少なからず混在している。従って、権利行使利益は、所得発生原因又は性質が所得発生までの中途において変化するが、明確にその区分が行えるかについては疑問が残る。

(5) 執行可能性

(4) で論じたように権利行使利益の場合には、所得発生原因又は性質が所得発生までの中途において変化するが、その区分を明確に行うことは困難であると考えられる。そのため、

¹⁷⁵ このような文言は存在しないが、行使条件成就時時点では真正価値がゼロ以下である場合を指している。

厳密な所得性質に従って所得区分を行うこととすると、どのように所得金額を決定するかについて問題が生じる。さらに、権利行使利益について二重利得法を適用した場合、他の成功報酬プランとの課税上の取扱いに差異が生じると考えられるがその根拠が明確ではない（図 5-3 参照）。



租税法においては、割り切りの取り扱い¹⁷⁶も多く見られるが、権利行使利益もこれらのよう割り切り、本章 1 節で論じたように、行使条件成就時前の所得を給与所得と解し、行使条件成就時以降の所得を譲渡所得と解することも可能であるかもしれないが、やはり立法によって解決がなされることが望ましい。二重利得法の適用について立法がなされれば、他の成功報酬プランとの差異の明確化が図られるか、若しくは適用範囲の広い立法によってその取り扱いに差異が生じなくなることも考えられる。

(6) 他の成功報酬プランとの比較

この検討事項については、二重利得法の適用に関しての問題として挙げてはいないが、(5)で指摘したように租税の公平性の面から他の報酬プランとの整合性を考慮する必要があると考える。本稿では、従業員等が自ら利益金額、獲得時期等を選択できる報酬プランであるストック・オプションについて検討してきたが、成功報酬プランはその他多くのものが存在するし、今後も新たな開発が進むであろう。

例えば、法人税法第 34 条 1 項 3 号に規定する利益連動報酬やある時点の株価とその時点から一定期間経過後の株価の差額を報酬として支給するプラン（いわゆるファントム・ストック・オプション）などがある。ストック・オプションの場合には、自らが権利行使するため利益獲得には投資判断が介在するし、また、権利の行使があるからこそ譲渡所得に

¹⁷⁶ 法人税法第 23 条（受取配当等の益金不算入）など。

該当する（「譲渡」の要件を満たす）のであるから、行使条件成就時以降の株価の値上がりを譲渡所得と解することができる。一方、先に挙げた成功報酬プランは、その利益獲得過程において投資判断は介在せず、課税時期の選択も不可能であり、自らの行為がない（又は権利を有していない）ため、「譲渡」には該当せず、キャピタル・ゲインとしての性質もかなり少ないのではないかと考える。従って、先に挙げた成功報酬プランその他ストック・オプションと類似の報酬プラン以外の利益（給付金額）は、従来通り給与所得に該当するのではないかと考える。そうすると、もし、ストック・オプションの権利行使利益について二重利得法を適用すると、成功報酬プランの中でも課税の取り扱いに差異が生じ、中立性及び公平性の観点から問題が生じる可能性がある。

(7) まとめ

ストック・オプションの権利行使利益は複数の所得が混在した所得である。そして、3章での検討を踏まえると、行使条件成就時前の利益は給与所得該当性を有しており、行使条件成就時以降は譲渡所得該当性を有していると考えられる。しかし、この性質に従って二重利得法を適用し課税を行うことは、わが国の現行法の下では難しいのではないかと考える。確かに、計算方法の適用要件を満たし、保有期間の問題はほとんど生じないと思われるのであるが、次の要件を満たしていない。

- ①権利行使利益は、労務の提供がなければ失権する可能性があり、所得が得られるかどうかは労務を提供するか否かに大きく影響を受ける（所得性質の変化が不明確である）。
- ②権利行使利益に二重利得法を適用したとしても、納税者にとって必ず有利となるわけではない。
- ③所得税法が予定していない損失が生じ、所得計算に混乱をもたらす恐れがあり、また成功報酬プランの中でも課税の取り扱いに差異が生じ課税執行及び公平性の観点から問題が生じる可能性がある。

従って、ストック・オプションの権利行使利益は、二重利得法の適用要件を満たしておらず、また、適用した場合には、新たな問題が生じる可能性があるため、権利行使利益に二重利得法を適用することは妥当ではない（現行法の解釈としては困難である）。

では、権利行使利益は何所得に区分すればよいのであろうか。上述のように、ストック・オプションを付与された場合、労務の提供がなければ失権する可能性があり、権利行使利益が得られるかどうかは労務を提供するか否かに大きく影響を受ける。すなわち労務の対価たる性質は付与から権利行使までの間常に存在している。さらに、他の成功報酬プランの取り扱いとの整合性を加味すると勤労性所得と解すべきであろう。従って、権利行使利益は勤労性所得であると解するのがわが国の現行法の下では妥当であり、被付与者と付与者の関係及び付与の原因となった事実に応じて、給与所得、退職所得、事業所得、雑所得に区分するのがよいと考える。すなわち権利行使利益のうち資産の譲渡の対価としての性質に着目し、その性質を十分に考慮したとしても、雇用関係がある法人又は当該法人の関

連会社から付与されたストック・オプションの権利行使利益は、給与所得と解するのが妥当であり、最高裁判所平成17年1月25日第三小法廷判決の判断は妥当であったと考える。

なお、一時所得はその範囲から労務その他の役務の対価としての性質を有するものを除いているため、従業員等として付与された場合には、権利行使利益は上述のように労務の対価たる性質を有しているから、一時所得には該当しないこととなる。所得税基本通達23-35 共-6（株式等を取得する権利を与えられた場合の所得区分）も平成14年度改正によって、従業員等として付与された場合には、給与所得、退職所得、事業所得、雑所得のいずれかに区分されると改められた。

3節 小括

複数の所得性質を有する所得をその性質に応じて課税する方法として、二重利得法があるため、これをストック・オプションの権利行使利益に適用し、所得区分を考察すると、権利行使利益のうち行使条件成就時前の部分は給与所得、行使条件成就時以降の部分を譲渡所得と解することが可能である。しかし、その結果を前提とするとストック・オプションの権利行使利益は二重利得法の適用要件を満たさないこととなる。

従って、従来通りどれか一つの所得種類に区分することとなる。この場合、権利行使利益が得られるかどうかは労務を提供するか否かに大きく影響を受け（労務の対価たる性質を有している）、さらに、他の成功報酬プランの取り扱いとの整合性を加味すると、勤労性所得と解すべきである。従って、権利行使利益は勤労性所得であると解するのがわが国の現行法の下では妥当であり、被付与者と付与者の関係及び付与の原因となった事実に応じて、給与所得、退職所得、事業所得、雑所得に区分するのがよいと考える。

おわりに

本稿では、ストック・オプションの権利行使利益の所得区分を主題として、権利行使利益に所得性質が混在している点に着目し、二重利得法の適用可能性を中心として論じた。

まず、制限付ストック・オプションの課税関係と制限なしストック・オプションの課税関係を整理し、所得転換の問題が生じる恐れを指摘した。そして、この問題の原因を所得性質が混在する所得を特定の所得区分に分類したことと捉え、従来の多くの裁判事例や学説がどのように捉え所得区分を考えているのかについて疑問を抱き、その整理を行った。

裁判事例及び学説の多くは、給与所得か一時所得かを争うものが多い。一時所得と判断した裁判事例及び学説は、給与所得に該当するには支給者との間に空間的、時間的拘束を義務付ける関係や経済的利益の移転が必要であるが、その存在が認められず、また、給与所得に区分してしまうと現行税法の下での給与所得の範囲が著しく不明瞭なものとなると主張する。そして、所得性質が混在しているため、一時所得に該当すると判断している。

給与所得と判断した裁判事例及び学説は、給与所得に該当するには継続的労務に対する給付であることが認定できれば十分であり、被付与者の投資判断の介在は所得区分の判断において考慮すべき重要な要素ではなく、給与所得とする方が従来の課税実務とも整合的であると主張する。そして、厳密な雇用関係や使用者と支給者の一致を給与所得該当性の要件とすると所得区分の趣旨に反し、意図的に所得種類が転換され不公平な結果を招く恐れもあることを指摘する。

権利行使利益の所得区分の判断を巡っては、給与所得の範囲（広く捉えるか、狭く捉えるか）の考え方の違いが両者の見解の差異を生む原因となっている。所得金額が株価の変動の影響を受けることや雇用関係の有無の問題が労務の対価性の判断、如いては所得区分の判断を困難にしているのである。

所得区分の判断については、給与所得、一時所得以外にも譲渡所得該当性、雑所得該当性を主張する見解や二重利得法の適用を示唆する見解も見られたが、これらはあまり注目されなかった論点である。しかし、筆者は所得性質に従った所得区分を考える上では、譲渡所得該当性についてもより詳細な検討が必要であると考え、本稿においてキャピタル・ゲインの性質に注目し権利行使利益の所得区分の考察を行った。

所得性質に応じた所得区分の考察を行うため、権利行使利益の性質を整理した結果、権利行使利益は多面的性質を有していることが明らかとなった。従って、所得の源泉ないし性質に応じて分類するとすれば、法理論的には少なくとも給与所得、譲渡所得、一時所得、雑所得として解釈する余地があり、1つの所得区分に割り当てることは困難であると考えられる。

そこで、複数の要素を持つ所得を1つに割り切るのではなく、その性質に従って2つ以上の所得種類に分解して課税することはできなかつたのであろうかという疑問を抱いたため、二重利得法の適用可能性、適用の妥当性について順次検討を行った。

二重利得法とは、複数の要素を持つ所得を2つ以上の所得種類に分解して課税する方法

であり、所得を担税力に応じて 10 種に分類し各々異なる計算方法を定めるわが国の所得税法の下では、択一的な課税方法に比較して所得の実体によりよく適合しており、所得分類の趣旨によりよく合致している。一般的に、その適用範囲は①所得発生原因又は性質が所得発生までの中途において変化していること、②結果として納税金額が少なくなる（納税者に有利となる）ことの要件を満たしている場合である。ストック・オプションについて二重利得法を適用する場合には、①所得性質の変化時が明らかであるか、②保有期間の制限を付すべきか、③損益通算との関係が主要な問題となる。

ストック・オプションの権利行使利益に二重利得法の考えを適用し所得区分を考察すると、権利行使利益のうち行使条件成就時前の部分は給与所得、行使条件成就時以降の部分を譲渡所得と解することが可能である。しかし、その結果を前提とするとストック・オプションの権利行使利益は二重利得法の適用要件を満たさないこととなる。すなわち権利行使利益については、所得性質の変化が不明確であり、二重利得法を適用したとしても納税者にとって必ず有利となるわけではない。さらに、所得税法が予定していない損失が生じ所得計算に混乱をもたらす恐れがあり、成功報酬プランの中でも課税の取り扱いに差異が生じ、課税執行及び公平性の観点から問題が生じる可能性もある。

その結果、従来通りどれか一つの所得種類に区分することが妥当であるとの考えに至った。筆者は、権利行使利益はそれが得られるかどうかが労務を提供するか否かに大きく影響を受ける所得であり、さらに他の成功報酬プランの取り扱いとの整合性を加味すると、勤労性所得と解すべきであり、従ってわが国の現行法の下では被付与者と付与者の関係及び付与の原因となった事実に応じて、給与所得、退職所得、事業所得、雑所得に区分するのがよいと考える。

今後、より複雑な給与体系や経済取引が増すと考えられ、所得区分の判断が困難になると考えられる。このような所得区分の困難性の問題に対して、二重利得法の考えは、法改正によらない 1 つの解決策になり得るかもしれない。本研究においては、権利行使利益に対する二重利得法の適用可能性、適用した場合の問題点等についての検討を通して、現行法の下でも一定の制限は必要となるが二重利得法による解釈が可能であること、その適用要件、適用するにあたって問題となる主要な項目等が明らかになったのではないかと考える。

なお、今後は二重利得法がどのような所得に適用可能か、適用にあたりどのような問題点があるかなどより綿密に研究する必要があると考える。特に二重利得法の研究は数少なく、未だ議論の余地は大いにあると思われる。また、本研究ではストック・オプションという給付体系に限定して研究を行ったが、利益・株価連動の給与体系はまだ多く存在し、それらがすべて給与所得となり得るか、利益・株価連動給与に対して新たな課税体系を設けるべきかなどの研究について本研究は及んでいない。

参 考 文 献

《図書》

- ・ 岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ第2版』弘文堂（2007）。
- ・ 植松守雄編著『注解所得税法』大蔵財務協会（2005）。
- ・ 占部典裕『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』信山社出版（2002）。
- ・ 江頭憲次郎『株式会社法 第2版』有斐閣（2008）。
- ・ 岡村忠生『法人税法講義 第3版』成文堂（2007）。
- ・ 金子宏『所得概念の研究』有斐閣（1995）。
- ・ 金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣（2007）。
- ・ 金子宏『租税法 第13版』弘文堂（2008）。
- ・ 監査法人トーマツ『ケース別 ストック・オプションの設計・会計・税務』中央経済社（2007）。
- ・ 北野弘久『税法学原論 第6版』青林書院（2007）。
- ・ 清永敬次『税法 第6版』ミネルヴァ書房（2003）。
- ・ 税理士法人山田&パートナーズ、優成監査法人、TFP コンサルティンググループ株式会社編著『新株予約権の税・会計・法律の実務』中央経済社（2003）。
- ・ 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法（加除式）』第一法規出版（1983）。
- ・ 三木義一、田中治、占部典裕編著『判例分析ファイルⅠ 所得税編』税務経理協会（2006）。
- ・ 垂井英夫『実践自己株式法制』財経詳報社（1998）。
- ・ 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（2006）。
- ・ 水野忠恒『租税法』有斐閣（2003）。
- ・ 村井正『税法と私法』大蔵省印刷局（1982）。
- ・ 『改正税法のすべて 平成18年版』大蔵財務協会（2006）。
- ・ 『平成19年度所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会（2007）。

《論文・雑誌》

- ・ 池本征男「資産の消滅」税経通信 39 卷 15 号 74～75 頁（1984）。
- ・ 石島弘「FRINGE BENEFIT・現物給与の検討を中心として」租税法研究 17 号 50～86 頁（1989）。
- ・ 石原忍「勤務する内国法人と資本関係がない外国法人から付与されたストックオプションの権利行使益が雑所得に当たるとした事例(東京地裁平成 16.10.29 判決)」月刊税務事例 37 卷 6 号 32～36 頁（2005）。
- ・ 泉美之松「所得金額計算の通則について」税経通信 20 卷 11 号 79～88 頁（1965）。
- ・ 一高龍司「ストック・オプション等インセンティブ報酬と税制-東京地裁平成 14.11.26 判決の検討を中心に」法律時報 75 卷 4 号 30～35 頁（2003）。
- ・ 一高龍司「ストック・オプション判決について-資産の譲渡の対価としての性質の検討を中心に-」租税研究 655 号 101～107 頁（2004）。
- ・ 伊東稔博「所得税法上の資産概念をめぐる問題について-借家権の資産性等をめぐる問題を中心として-」税務大学校論叢 11 号 133～167 頁（1977）。
- ・ 岩崎政明「所得税 スtock・オプションとしての新株予約権の行使と所得課税」税務事例研究 68 卷 25～45 頁（2002）。
- ・ 岩崎政明「譲渡所得における「資産の譲渡」の意義」税務事例研究 98 号 31～54 頁（2007）。
- ・ 植松守雄「収入金額（収益）の計上時期に関する問題-『権利確定主義』をめぐる」租税法研究 8 号 30～107 頁（1980）。
- ・ 碓井光明「租税特別措置法（昭和 44 年改正前）65 条 4 項第 1 項は、建物の造作のみの譲渡についても適用されるか」税理 13 卷 9 号 152～155 頁（1970）。
- ・ 碓井光明「特集:所得の種類 借家人が明渡しに際して受領した立退料について、従前に借家たる家屋に取り付けた造作部分の譲渡代金が含まれているものと認定されたが、租税特別措置法（昭和 38 年 11 月施行のもの）65 条の 4 第 1 項の適用が否定された事例」月刊税務事例 4 卷 11 号 13～17 頁（1972）。
- ・ 碓井光明「権利確定主義-賃料増額請求-」『租税判例百選（第 2 版）』別冊ジュリスト 79 号 100～101 頁（1983）。
- ・ 太田達也「会社法施行に伴うストック・オプションの実務」International taxation 26 卷 12 号 23～30 頁（2006）。
- ・ 大淵博義「租税判例研究 特別論稿 米国親会社のストック・オプションに係る権利行使利益の所得区分と税法解釈の限界(その 1)日本子会社の従業員等に付与された米国親会社のストック・オプションの権利行使利益を一時所得とした東京地裁判決を素材として」月刊税務事例 35 卷 6 号 1～12 頁（2003）。
- ・ 大淵博義「租税判例研究 特別論稿 米国親会社のストック・オプションに係る権利行使利益の所得区分と税法解釈の限界(その 2)日本子会社の従業員等に付与された米国親会社のストック・オプションの権利行使利益を一時所得とした東京地裁判決を素材とし

- て」月刊税務事例 35 卷 7 号 1～9 頁 (2003)。
- ・ 大淵博義「租税判例研究 特別論稿 米国親会社のストック・オプションに係る権利行使利益の所得区分と税法解釈の限界(その 3・完)日本子会社の従業員等に付与された米国親会社のストック・オプションの権利行使利益を一時所得とした東京地裁判決を素材として」月刊税務事例 35 卷 8 号 1～18 頁 (2003)。
 - ・ 大淵博義「巻頭論文 親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(上)給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響」税経通信 60 卷 4 号 17～32 頁 (2005)。
 - ・ 大淵博義「巻頭論文 親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(下)給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響」税経通信 60 卷 6 号 17～35 頁 (2005)。
 - ・ 岡本勝秀「ストック・オプション報酬制度を巡る課税問題について」税務大学校論叢 29 号 99～197 頁 (1997)。
 - ・ 金子宏「租税判例研究」税理 13 卷 1 号 66～70 頁 (1970)。
 - ・ 金子宏「譲渡所得の意義と範囲 (上)・二重利得法の提案-」法曹時報 30 卷 5 号 1～17 頁 (1978)。
 - ・ 金子宏「譲渡所得の意義と範囲 (中)・二重利得法の提案-」法曹時報 31 卷 3 号 1～59 頁 (1979)。
 - ・ 金子宏「譲渡所得の意義と範囲 (下の 1)・二重利得法の提案-」法曹時報 31 卷 7 号 1～29 頁 (1979)。
 - ・ 金子宏「譲渡所得の意義と範囲 (下の 2・完)・二重利得法の提案-」法曹時報 32 卷 6 号 1～36 頁 (1980)。
 - ・ 金子宏「所得税法 30 条 1 項にいう退職所得にあたらぬとされた事例」判例評論 313 号 17～21 頁 (1985)。
 - ・ 金子宏「所得の帰属年度・権利確定主義は破綻したか-」日税研論集 22 号 3～24 頁 (1992)。
 - ・ 金子宏「総説・譲渡所得の意義と範囲-」『日税研論集 50 号』日本税務研究センター 3～31 頁 (2002)。
 - ・ 金子宏「所得区分とストック・オプション」税研 119 号 12 頁 (2005)。
 - ・ 川端康之「法人税法における収益計上時期・権利確定主義に関する 2 つの最高裁判例 (最判平成 4.10.29 最判平成 5.11.25)」判例時報 1512 号 216～226 頁 (1995)。
 - ・ 川端康之「新規事業と税制-ストック・オプション税制の基本構造-」租税法研究 25 号 30～61 頁 (1997)。
 - ・ 菊谷正人、二宮英徳「判例研究 現行税制の課題と展望 (第 5 回) ストックオプションにおける課税上の問題 (上)」税経通信 61 卷 2 号 221～228 頁 (2006)。
 - ・ 菊谷正人、依田俊伸、二宮英徳「判例研究 現行税制の課題と展望 (第 6 回) ストックオプションにおける課税上の問題 (中)」税経通信 61 卷 3 号 231～238 頁 (2006)。

- ・ 菊谷正人、依田俊伸、二宮英徳「判例研究 現行税制の課題と展望（第7回）ストックオプションにおける課税上の問題（下）」税経通信 61 巻 4 号 218～224 頁（2006）。
- ・ 北野弘久「ストック・オプション権利行使利益の税法上の性格」税経通信 63 巻 5 号 17～26 頁（2008）。
- ・ 清永敬次「権利確定主義の内容」税経通信 20 巻 11 号 88～95 頁（1965）。
- ・ 清永敬次「判例評釈 家屋明渡人が家屋所有者から交付を受けた立退料と所得課税」シュトイエル 89 号 1～5 頁（1969）。
- ・ 小松芳明「租税判例研究 借家人が借家及びその敷地を時価よりも低廉な価格で買受け、二日後に時価で転売したことによる差益は、借家権の譲渡益であるとした事例」ジュリスト 793 号 111～113 頁（1983）。
- ・ 小松芳明「借家権」税経通信 39 巻 15 号 28～31 頁（1984）。
- ・ 駒宮史博「オプション取引と課税（上）」ジュリスト 1080 号 115～121 頁（1995）。
- ・ 駒宮史博「オプション取引と課税（下）」ジュリスト 1081 号 107～115 頁（1995）。
- ・ 酒井克彦「租税判例研究 親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分（上）東京高裁判決（平成 16.2.19 判決）の検討を中心にして」月刊税務事例 36 巻 4 号 1～9 頁（2004）。
- ・ 酒井克彦「租税判例研究 親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分（中）東京高裁判決（平成 16.2.19 判決）の検討を中心にして」月刊税務事例 36 巻 6 号 1～7 頁（2004）。
- ・ 酒井克彦「租税判例研究 親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分（下）東京高裁判決（平成 16.2.19 判決）の検討を中心にして」月刊税務事例 36 巻 5 号 1～7 頁（2004）。
- ・ 酒井克彦「所得税の事例研究（第 12 回）権利確定主義における「確定」概念と収入の実現性-各種所得の収入時期を巡る諸問題-」月刊税務事例 38 巻 11 号 53～59 頁（2006）。
- ・ 酒井克彦「所得税の事例研究（第 13 回）所得税法 36 条 1 項にいう「権利をもって収入する場合」の課税の時期-各種所得の収入時期を巡る諸問題-」月刊税務事例 38 巻 12 号 47～55 頁（2006）。
- ・ 酒井克彦「所得税の事例研究（第 14 回）権利確定主義と管理支配基準-各種所得の収入時期を巡る諸問題-」月刊税務事例 39 巻 1 号 55～62 頁（2007）。
- ・ 佐藤英明「「給与」課税をめぐるいくつかの問題点」税務事例研究 79 号 21～40 頁（2004）。
- ・ 志岐昭敏「ストックオプション課税における問題点-労務の対価の意義等から考える所得区分-」税理 2002. 2 月 12～16 頁（2002）。
- ・ 品川芳宣「ストック・オプションの課税処理とその問題点」石島弘ほか著『税法の課題と超克-山田二郎先生古稀記念論文集-』信山社出版 131～168 頁（2000）。
- ・ 品川芳宣「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評-肯定的立場から（特集 ストック

- ク・オプションの税務と会計) 税研 20 卷 6 号 42~47 頁 (2005)。
- ・ 平仁「親会社の子会社の役員に付与するストックオプションの性質」税法学 551 号 83~97 頁 (2004)。
 - ・ 高木真也「実務解説 契約条件で決まるストック・オプション権利行使益の所得分類」T & A master 76 卷 14~17 頁 (2004)。
 - ・ 竹下重人「課税所得計算における収益の計上時期について-権利確定主義への疑問」税法学 285 号 1~11 頁 (1974)。
 - ・ 武田昌輔「特別寄稿 スtockオプションの権利行使利益について-横浜地裁・東京高裁の問題点-」T & A master 59 卷 18~24 頁 (2004)。
 - ・ 忠佐市「税法における権利確定主義の展開」会計 63 卷 1 月号 85~97 頁 (1953)。
 - ・ 忠佐市「権利確定主義からの脱皮」税経通信 20 卷 11 号 65~79 頁 (1965)。
 - ・ 田中治「建物賃借人が建物所有者から建物及びその敷地を低廉に買入れた場合の一般の取引価格との差額が建物賃借権消滅の対価であるとして譲渡所得に当たるとされた事例」シュトイエル 246 号 1~8 頁 (1982)。
 - ・ 田中治「税法における所得の帰属年度-権利確定主義の論理と機能」(大阪府立大学) 経済研究 32 卷 2 号 160~197 頁 (1987)。
 - ・ 田中治「所得分類の意義と給与所得課税-ストックオプション判決を素材に-」租税法研究 32 卷 95~119 頁 (2004)。
 - ・ 玉國文敏「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選 第 3 版』52 頁 (1992)。
 - ・ 中里実「所得概念と時間-課税のタイミングの観点から-」金子宏編『所得概念の研究』有斐閣 (1995)。
 - ・ 福家俊朗「判例評論 最新判例批評(70)いわゆるストック・オプションの権利行使による利益が一時所得とされた事例(東京地判平成 14.11.26)」判例時報 1828 号 177~183 頁 (2003)。
 - ・ 増井良啓「ストック・オプションと所得税 (人的役務と所得税)」『日税研論集 57 卷』日本税務研究センター97~119 頁 (2006)。
 - ・ 三上二郎「国際取引にかかわる租税判例、裁決例の分析 第 9 回続・ストックオプションにかかわる課税」国際商事法務 31 卷 11 号 1618~1623 頁 (2003)。
 - ・ 三木義一「ストックオプション地裁判決とその問題点」税理 46 卷 2 号 10~16 頁 (2003)。
 - ・ 水野忠恒「損益通算制度」『日税研論集 47 卷』日本税務研究センター7~27 頁 (2001 年)。
 - ・ 村井正「租税法と私法-10-借家権」時の法令 1094 号 39~45 頁 (1980)。
 - ・ 村井正「借家権の資産性」税務弘報 29 卷 4 号 169~182 頁 (1981)。
 - ・ 山田二郎「所得税法における所得の分類」『末川先生追悼論集 法と権利 4』民商法雑誌 78 卷臨時増刊号 297~308 頁 (1978)。
 - ・ 渡辺徹也「ストック・オプションに関する課税上の諸問題-非適格ストック・オプション

ンを中心に」税法学 550 号 57～84 頁（2003）。

- ・ 「特集 ストック・オプション税制の改正事項を読む」T&A master 146 巻 4～6 頁（2006）。

- ・ 国税庁 HP

<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/2260.htm>

<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1463.htm>

<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1410.htm>

日本経済新聞 2008 年 1 月 7 日朝刊

《裁判事例》

- ・ 最高裁判所平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決 判例時報 1886 号 18 頁。
- ・ 東京地方裁判所平成 14 年 11 月 26 日判決 判例時報 1803 号 3 頁。
- ・ 最高裁判所昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決 判例時報 1001 号 24 頁。
- ・ 東京地方裁判所平成 16 年 8 月 24 日判決 訟務月報 52 卷 3 号 960 頁。
- ・ 東京地方裁判所平成 16 年 12 月 17 日判決 判例時報 1878 号 69 頁。
- ・ 東京地方裁判所平成 16 年 3 月 16 日判決 判例タイムズ 1166 号 135 頁。
- ・ 東京地方裁判所平成 15 年 9 月 11 日判決 税務訴訟資料 253 号順号 9431。
- ・ 横浜地方裁判所平成 16 年 1 月 21 日判決 金融・商事判例 1184 号 4 頁。
- ・ 東京高等裁判所平成 16 年 2 月 19 日判決 判例時報 1858 号 3 頁。
- ・ 東京高等裁判所平成 16 年 2 月 25 日判決 判例集未登載。
- ・ 東京高等裁判所平成 16 年 12 月 8 日判決 判例集未登載。
- ・ 東京地方裁判所平成 16 年 2 月 27 日判決 判例集未登載。
- ・ 神戸地方裁判所平成 16 年 11 月 2 日判決 判例集未登載。
- ・ 最高裁判所昭和 37 年 8 月 10 日第二小法廷判決 最高裁判所民事判例集 16 卷 8 号 1749 頁。
- ・ 名古屋地方裁判所平成 4 年 4 月 6 日判決 判例タイムズ 823 号 168 頁。
- ・ 東京地方裁判所昭和 52 年 7 月 27 日判決 訟務月報 23 卷 8 号 1528 頁。
- ・ 東京高等裁判所昭和 46 年 12 月 17 日判決 判例タイムズ 276 号 365 頁。
- ・ 東京地方裁判所昭和 45 年 4 月 7 日判決 判例時報 600 号 116 頁。
- ・ 神戸地方裁判所昭和 62 年 1 月 26 日判決 判例タイムズ 650 号 138 頁。
- ・ 松山地方裁判所平成 3 年 4 月 18 日判決 訟務月報 37 卷 12 号 2205 頁。
- ・ 高松高等裁判所平成 6 年 3 月 15 日判決 税務訴訟資料 200 号 1067 頁。
- ・ 最高裁判所平成 8 年 10 月 17 日第一小法廷判決 税務訴訟資料 221 号 85 頁。
- ・ 仙台高等裁判所平成 11 年 10 月 27 日判決 訟務月報 46 卷 9 号 3700 頁。
- ・ 最高裁判所平成 13 年 7 月 13 日第二小法廷判決 判例タイムズ 1073 号 139 頁。
- ・ 名古屋高等裁判所金沢支部昭和 43 年 2 月 28 日判決 訟務月報 14 卷 5 号 567 頁。
- ・ 東京高等裁判所昭和 52 年 6 月 27 日判決 訟務月報 23 卷 6 号 1202 頁。
- ・ 京都地方裁判所昭和 55 年 10 月 24 日判決 訟務月報 27 卷 3 号 576 頁。
- ・ 大阪高等裁判所昭和 57 年 8 月 26 日判決 訟務月報 29 卷 2 号 339 頁。
- ・ 最高裁判所昭和 53 年 1 月 24 日第三小法廷判決 税務訴訟資料 97 号 55 頁。
- ・ 東京地方裁判所昭和 51 年 2 月 17 日判決 判例タイムズ 344 号 267 頁。
- ・ 最高裁判所昭和 37 年 2 月 28 日第大法廷判決 最高裁判所刑事判例集 16 卷 2 号 212 頁。
- ・ 最高裁判所昭和 43 年 10 月 31 日第三小法廷判決 訟務月報 14 卷 12 号 1442 頁。
- ・ 最高裁判所昭和 58 年 12 月 6 日第三小法廷判決 訟務月報 30 卷 6 号 1065 頁。
- ・ 大阪地方裁判所昭和 44 年 1 月 28 日判決 訟務月報 15 卷 3 号 361 頁。

- 京都地方裁判所昭和 56 年 7 月 17 年判決 訟務月報 27 卷 11 号 2150 頁。
- 千葉地方裁判所平成 18 年 9 月 19 日判決 訟務月報 54 卷 3 号 771 頁。
- 東京高等裁判所平成 18 年 12 月 27 日判決 訟務月報 54 卷 3 号 760 頁。
- 東京地方裁判所平成 16 年 10 月 29 日判決 判例集未登載。
- 国税不服審判所平成 15 年 6 月 6 日裁決 国税不服審判所裁決事例集 65 卷 238 頁。
- 国税不服審判所平成 5 年 3 月 15 日裁決 国税不服審判所裁決事例集 45 卷 171 頁。

保証債務を履行するために
資産を譲渡した場合の課税問題の一考察
— 求償権行使不能の判断基準を中心とした法解釈の検討 —

川 口 宜 孝

1. 研究の目的

企業が金融機関等から資金調達を行う場合、企業の経営者が連帯保証人になり、所有する不動産を担保に供することが一般的である。しかし、その後企業に倒産等の事由が生じた場合には、経営者は保証債務を履行するために担保不動産の売却を余儀なくされ、その結果として担保不動産の譲渡による収入を享受することができないだけでなく、譲渡所得課税による多額の税負担という二重の経済的損失が生じることとなる。この問題に対処すべく保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の課税の特例規定が存在する。本条項は、このような納税者の経済的不合理をとらえ、課税所得を納税者の担税力に応じて修正することにより、適正な課税を実現することを目的とするものである。しかし、本条項は、納税者の税負担を大幅に減額する特例規定であることから、適用要件を厳格に捉える傾向にあり、課税庁と納税者の間で争われる事例も多く見受けられている。

このような適用要件をめぐる課税問題について、中小企業庁事業部長から国税庁課税部長宛に『保証債務の特例における求償権の行使不能に係る税務上の取扱いについて』として照会がなされ、この照会によって求償権の行使が不能となった場合の判定基準が明らかにされた。しかし、本件照会における『代表者等』の意味するものはどのような者なのか、また、本件照会で明らかにされた求償権行使不能判断基準では、納税者が担税力を喪失しているにもかかわらず、本条項の適用を受けられないという問題も依然として残る。

連帯保証人は本来の債務者でないにもかかわらず、主たる債務者からの要請によりやむを得ず連帯保証を行ったものであり、また、信用保証協会等の外部保証制度も存在するが、必ずしも主たる債務者が利用できる訳ではないのだから、保証債務の履行に係る課税関係の考察を行う場合にはこのような事情も考慮すべきである。また、平成 17 年の民法改正において、保証人保護の観点から保証契約締結時における書面作成義務や根保証契約の期間制限等に関する規定が設けられたのであるから、所得税法 64 条 2 項の適用についても、このような民法改正と同様の考慮のもとに課税庁側も適用を認めるべきである。

本稿においては、所得税法 64 条 2 項において充足することを求められている適用要件について、アプローチを変えて考察することにより、保証債務の履行に係る課税関係のあるべき姿を提示し、今後発生が予想される事例に関して意見を提示するものである。

2. 研究の概要

第 1 章 保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の課税の特例の概要

本章では、本条項をめぐる課税問題を論ずる上で立法経緯及び立法趣旨の理解が不可欠

であることから、課税問題の議論に必要な範囲で概観するとともに、求償権行使不能額の法的性質についても考察を行っていく。

第2章 保証債務の存否からの検討

所得税法 64 条 2 項における『保証債務を履行するために資産の譲渡があった場合』とは、保証債務が存在しており、その保証債務に係る履行義務に伴って行われる資産の譲渡をいう。本章では、保証契約締結時に、主たる債務者に資力がないことを認識していた場合における保証債務の存否及び主たる債務者において債務の借り換えが行われた場合における旧保証債務と新保証債務の同一性の有無について考察を行っていく。

第3章 保証債務の履行における目的論的因果関係からの検討

所得税法 64 条 2 項の適用を受けるにあたっては、資産の譲渡と保証債務の履行の間に因果関係ないし牽連関係が必要であると解されている。しかし、課税実務における保証債務の履行は多種多様であり、時間的逆転あるいは原資不一致などさまざまなプロセスの保証債務の履行が想定される。本章では、このような目的論的因果関係をめぐる課税問題につき、発生する要因によってどのように課税関係が変動するかについて考察を行っていく。

第4章 求償権行使不能判断基準からの検討

所得税法 64 条 2 項の適用要件の 1 つに『求償権の行使をすることができないこととなったこと』がある。本章では、連帯保証人が保証債務を履行した後に求償権を取得し、その後求償権の行使をすることができないこととなった場合に、それぞれの要因によってどのように課税関係が変動するのか考察を行っていく。

第5章 総括

第 5 章では、保証債務の履行に係る課税問題を検討する上で、『整合性』を意識して検討を行うべきであると結論づける。この場合における整合性とは、第 1 に納税者の担税力の喪失に着目するという立法趣旨との整合性、第 2 に、客観的に保証債務を履行するための資産の譲渡と同視することができるならば、本条項の適用はあるとする客観性との整合性である。

最後に、保証債務の履行に係る今後の問題として、確定申告書の提出期限後に求償権の行使が不可能となった場合の所得税法と相続税法における取扱いを比較し、保証債務の確定した時点の違いによる税負担の差異を解消するためにも、相続税法において、確定申告書の提出期限後に求償権の行使が不可能となった場合には、更正の請求を認めるべきであることを提言する。

保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の課税問題の一考察
— 求償権行使不能の判断基準を中心とした法解釈の検討 —

はじめに	1
第1章 保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の課税の特例の概要	2
第1節 立法経緯	2
第2節 立法趣旨	3
第3節 保証債務の履行の概要	5
第4節 求償権行使不能額の法的性質	8
第1項 課税所得の減少額からの検討	8
第2項 家事費からの検討	8
第2章 保証債務の存否からの検討	9
第1節 債務引受説による保証債務をめぐる課税関係	9
第2節 保証債務の同一性についての考察	11
第3章 保証債務の履行における目的論的因果関係からの検討	15
第1節 原資的因果関係をめぐる課税問題	15
第2節 時間的因果関係をめぐる課税問題	18
第3節 債務弁済時における因果関係をめぐる課税問題	21
第4章 求償権行使不能判断基準からの検討	24
第1節 求償権行使不能をめぐる基本的課税関係	24
第2節 平成14年12月25日通知における『代表者等』の意義	26
第3節 連帯保証人相互間における求償権をめぐる課税関係	30
第4節 混同をめぐる課税関係	32
第1項 混同に関する最高裁平成9年12月18日判決	32
第2項 限定承認があった場合の混同に係る課税関係	36
第3項 主たる債務者が連帯保証人を相続した場合の混同をめぐる課税関係	37

第5章 総括	38
第1節 今後のあるべき特例制度についての提言	38
第2節 残された課題と検討	39

はじめに

中小企業庁が発表した 2008 年版中小企業白書¹によると、全企業数約 421.0 万社のうち中小企業数は約 419.8 万社（全体の約 99.7%）ときわめて高い割合を占めており、また 2004 年から 2006 年の廃業率は全企業数のうち約 6.2%と同期間の開業率約 5.1%に比べて高い水準で推移している。また、国税庁が発表した国税庁レポート 2008²によると、平成 18 事務年度の法人税の黒字申告割合は 32.4%であり、平成 14 事務年度の法人税の黒字申告割合 30.3%³と比べて若干改善されたとはいえ、依然として黒字申告割合はきわめて低い状態であるといえる。

企業の経営者は金融機関から資金調達を行う場合、無担保・無保証のケースは少なく、経営者自身が連帯保証人になり、所有不動産を担保として差し出すことが一般的である。しかし、融資を受けた後に経営不振などの理由によりやむを得ず倒産等の事態に至った場合には、担保不動産については保証債務を履行するために譲渡を余儀なくされる。この保証債務を履行するために資産を譲渡した場合に問題となるのが税金の問題である。

連帯保証人が保証債務を履行するためにやむを得ず資産を譲渡した場合には、譲渡収入が担保不動産の取得価額を上回る場合には譲渡所得課税がなされるが、保証債務の履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなった場合に限り、資産の譲渡代金のうち、求償権の行使をすることができないこととなった金額に対応する部分の金額については各種所得の金額の計算上なかったものとみなされる。連帯保証人はこの所得税法 64 条 2 項の適用を受けることにより、保証債務の履行による税負担は大幅に軽減されることとなるが、本条項は、納税者の税負担を大幅に軽減する特例規定であることから、適用要件を厳格に解釈すべきことを強く求める傾向にある。そのため、納税者が適用要件を充足しているか否かについて課税庁との間で争われることも少なくない。しかし、納税者が本条項の適用を受けられないこととなった場合には、譲渡収入を享受できないだけでなく、譲渡による所得税も課税され、結果的に経済的損失が二重に生じることとなるから、合理的な理由がある場合には所得税法 64 条 2 項の適用は認められるべきである。

本稿は、所得税法 64 条 2 項に規定されている適用要件について、課税実務において錯綜している情報を整理・考察し、さらに保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の課税問題についてアプローチを変えて考察することにより、保証債務の履行に係る課税関係のあるべき姿を提示することを目的とする。そして今後課税問題の発生が予想される事案に関して意見を提示するものである。

第1章 保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の課税の特例の概要

本章では、保証債務を履行するために資産を譲渡した場合の課税問題を論ずる前提として、所得税法 64 条 2 項に係る立法経緯及び立法趣旨についての理解が不可欠であることから、課税問題の議論に必要な範囲内で概観する。

また、所得税法 64 条 2 項の適用がある場合に所得がなかったものとみなされる金額である求償権行使不能額の法的性質について考察を行う。

第1節 立法経緯

所得税法 64 条 2 項の前身である旧所得税法 10 条の 6 第 2 項の制定以前は、売掛金債権の貸倒れ損失のような損失について、取得原価により計算した損失額を必要経費として事業所得等の計算上控除していたが、これら以外の資産損失については、税法上特別の規定が設けられておらず、必要経費には含まれないと解されていた⁴。たとえば、固定資産除却損や廃棄損のように法人税法においては損金として取り扱われるような損失について、必要経費には含まれないものと解されていたのである⁵。

わが国においては戦後、譲渡所得及び一時所得が所得税の課税所得のうちにとり入れられ、所得概念の拡充が行なわれ、また、シャープ勧告により従来のがが国の所得税制になかった雑損控除及び医療費控除の制度が導入され、通常の所得計算の過程ではとらえられない財産の減少を担税力の減殺要素として控除することが認められるようになった⁶。

その後、昭和 36 年 12 月の税制調査会答申は、「これらの変化は、一般に従来の源泉説的な所得概念から財産増加説的な所得概念への転換として説明されることが多いが、所得税における所得概念として財産増加説的な考え方が厳密な意味で成り立つものかどうか、また、個人の担税力に即した所得概念として具体的にどのように構成すべきか等の点について十分検討が行なわれておらず、税制上問題とすべき点が少なくない⁷」と現行の所得概念については問題があると指摘している。

さらに税制調査会は、このような所得概念をめぐる問題について、さらに広い角度から総合的に検討を行った結果、資産損失の取扱いについて次の問題点があると指摘している。

- ① 資産損失については、所得計算上控除されるものと雑損控除として控除されるものがあるが、このような区分の限界は必ずしも明らかではなく、また、これらの制度によってカバーされない資産損失についても、担税力の見地から控除することが適当と認められるものが見受けられる等、資産損失の税制上の取扱いについて全般的な検討が必要である⁸。

② 事業所得の計算に当って控除される損失は限られており、事業用の固定資産その他の資産の損失については、原則としてその所得の計算上控除することが認められず、これらの資産が災害等により損害を受けたときは、家庭用の資産と同様に雑損控除の対象とされており、また、事業用の固定資産が譲渡された場合の損益は、事業所得の計算とは別に、譲渡所得計算上の損益とされている⁹。このような取扱いは、法人の場合と比較して、同じ事業を営んでいるにも関わらず、その取扱いを異にしている点において問題である¹⁰。

税制調査会はこのような問題点について総合的に検討した結果、所得から資産損失を控除することについて、①所得の稼得に直接関与する資産の損失をその所得の計算上の必要経費として控除する考え方、②所得の稼得に直接関与しない資産の損失であっても、その損失が予期されない異常なものであるときは、その資産の所有者の担税力を減殺するという観点から、これを調整するため、その者の所得から特別に控除する考え方、という2つの考え方があるとしている¹¹。

このうち②の考え方については、「通常の消費生活において予期しない異常な損失があつた場合には、所得を基準として課税する制度だけでは、その損失が實際上その担税力を低下させているにもかかわらず、これを課税に反映させる途がない。したがって、この種の異常な損失については、特別に課税上配慮を加えることが担税力に即応した公平な課税を実現する¹²」という観点にたっているものと思われる。

そして昭和36年12月の税制調査会答申は、保証債務の履行により生じた損失についても、「債務保証を行い、その履行のために資産の譲渡があつた場合において、その履行に伴う求償権の全部又は一部が行使できなかつたときは、…その求償権に基づく収入（保証債務履行後の残余金がある場合には、その残余金を含む。）があつた限度において譲渡収入があつたものとして譲渡所得課税を行うこととするが、同時にその収入金額が譲渡資産の取得価額に達しない場合であつても譲渡損失はないものとする措置を講ずる必要がある」と立法化の必要性を認め、旧所得税法10条の6第2項が制定されたのである。

第2節 立法趣旨

所得税法64条2項は、「保証債務を履行するため資産の譲渡があつた場合において、その履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなつたときは、その行使することができないこととなつた金額を前項に規定する回収することができないこととなつた金額とみなして、同項の規定を適用する。」と規定している。

このような所得税法 64 条 2 項の適用要件に関する法解釈については、従来から納税者と課税庁の間で見解の対立が見られているが、この法解釈論の問題を考察するにあたっては立法趣旨の理解が不可欠である。

立法趣旨については判例及び学説において、『納税者の担税力の喪失』と『事業所得との公平性』という 2 つの側面があるとしている。

①納税者の担税力の喪失

保証人が保証債務の履行のための資産の譲渡による収入を実質的に享受していないという点に着目した考え方である。

この考え方に関して静岡地裁平成 5 年 11 月 5 日判決¹³においても「保証人が、たとえ将来保証債務の履行をすることになったとしても、求償権を行使することによつて最終的な経済的負担は免れ得るとの予期のもとに保証契約を締結したにもかかわらず、一方では、保証債務の履行を余儀なくされたために資産を譲渡し、他方では、求償権行使の相手方の無資力その他の理由により、予期に反してこれを行行使することができないというような事態に立ち至った場合に、その資産の譲渡に係る所得に対する課税を、求償権が行使できなくなつた限度で差し控えようとするものである。」と採用されている。

しかし、酒井克彦教授が指摘しているとおおり、所得税法 64 条 2 項の立法趣旨が政策目的で担税力の減殺を考慮したものであるとしても、なぜ資産の譲渡による保証債務の履行に伴い生じた求償権の行使不能による損失のみを対象として、同法の配慮が払われているのかについては必ずしも明確にはされていないように思われる¹⁴。

②事業所得との公平性

所得税法 51 条 2 項において、「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業について、その事業の遂行上生じた売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れその他政令で定める事由により生じた損失の金額は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。」と規定されている。

すなわち、「事業所得の計算においては、回収不能の売掛金債権や貸付金債権は貸倒損失として控除されることになっているから、事業所得との間の公平性の維持も本条の立法理由の一つである¹⁵」という考え方である。

また、所得税法 64 条 2 項の立法趣旨として①に類似して応能負担の原則を根拠として挙げることもできるが、「応能負担の原則にその拠り所をおいているとしても、この制度が

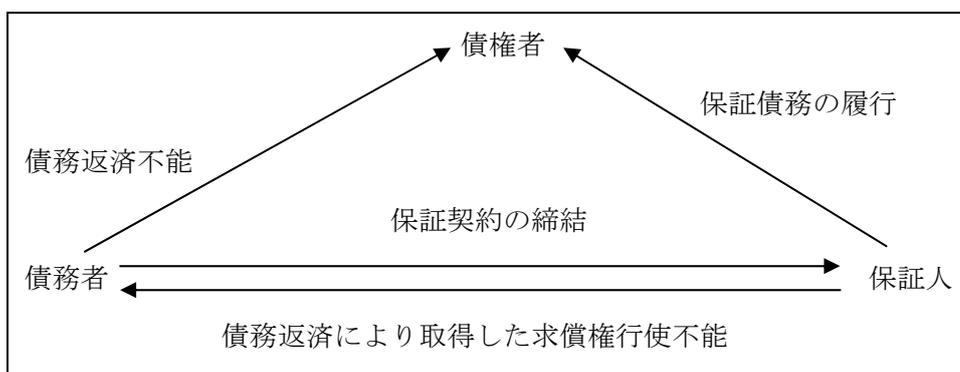
その適用対象所得を特定の資産の譲渡による所得だけに限定している合理的理由は見出し難く、また、その適用対象損失にしても、特殊関係者間における私財提供的な実質を有するものが多く租税回避行為を誘発し易い債務の保証に係る損失のみを対象としており、他の一般債権の貸倒損失との課税上のバランスを欠いているという問題もあり、課税の公平という見地からみて、この制度が立法論として妥当な制度であるかどうかについては疑問があるといわざるを得ない¹⁶⁾ という意見もある。

いずれにしても、現行の学説及び判例は、主として求償権行使不能額＝納税者の担税力の喪失額という立場をとっていることから、第2章以下で保証債務の履行に係る課税関係について考察する場合においては、基本的にこの立場を前提として解釈すべきこととなる。

第3節 保証債務の履行の概要

保証人とは主たる債務者がその債務を履行しないときにその履行をする責任を負うものをいい（民446条）、保証債務とは主債務者が債務を履行しない場合に主債務者に代わって債務の履行をする内容の債務である。また、保証債務は債務者に対して附従性を有している。したがって、保証債務は主たる債務がなければ成立することはなく¹⁷⁾、主たる債務より重いつきは主たる債務を限度に減額され（民448条）、主たる債務が消滅すれば保証債務も消滅することとなる¹⁸⁾。

表1【保証契約の基本的な仕組み】



保証契約締結後、主たる債務者が債務の履行を行わない場合には、保証人は債権者から履行請求を受けるが、この場合保証人は、主たる債務者に催告をすべき旨を請求することができ（民452条）、また、主たる債務者に弁済をする資力があり、かつ、執行が容易であることを証明したときは、債権者に対して主たる債務者の財産について執行すべきことを抗弁することができる（民453条）。そして保証人は自己の財産をもって債務を消滅させた場合には、主たる債務者に対して求償権を有することとなる（民459条）。

債権者から債務の履行請求を受けた保証人が保証債務を履行するために資産を譲渡し、その履行に伴う求償権の全部又は一部の行使が不能となった場合には、その求償権行使不能額に相当する金額については所得がなかったものとみなされる¹⁹（所得 64 条 2 項）。

なお、この場合における保証債務の履行とは、民法 446 条に規定する保証人の債務及び民法 454 条に規定する連帯保証人の債務の履行があった場合のほか、①不可分債務の債務者の債務の履行があった場合、②連帯債務者の債務の履行があった場合、③合名会社又は合資会社の無限責任社員による会社の債務の履行があった場合、④身元保証人の債務の履行があった場合、⑤他人の債務を担保するため質権若しくは抵当権を設定した者がその債務を弁済し又は質権若しくは抵当権を実行された場合、⑥法律の規定により連帯して損害賠償の責任がある場合において、その損害賠償金の支払いがあった場合、についても所得税法 64 条 2 項に規定する保証債務の履行に該当することとされている（所基通 64 条 4 項）。

また、所得税法 64 条 2 項の適用範囲には、居住用資産と非居住用資産との区別がないことから投資目的で保有していた資産であっても適用される²⁰。しかし、必ずしも資産の譲渡代金をもって保証債務の履行を行っていれば所得税法 64 条 2 項の適用が認められる訳ではなく、判例では以下の場合には所得税法 64 条 2 項の適用はないとされている。

①担保権の設定されている土地の第三者取得者が被担保債権を代位弁済した場合
（東京地裁平成元年 5 月 15 日判決²¹）

「物上保証人であれば、債権者に対して保証債務を負うものではないが、自己所有の財産を他人の債務の担保として債権者に供するため…保証債務を負う保証人と実質的には同様の立場にある…第三者取得の場合は債権者の関与を要せずに売主との合意のみで当該物件を取得するものである上、取得の際に抵当権等の負担を織り込んで代金等を決定することが可能であり、また、そのようにするのが通常であるから、保証人ないし物上保証人とは立場を異にするというべき」として担保権の設定されている土地の第三者取得者が被担保債権を代位弁済した場合には所得税法 64 条 2 項の適用はないとされている。これは所得税法 64 条 2 項の適用対象はあくまで『保証債務の履行』であり、民法において認められている『第三者による弁済』（民 474 条）とは区別されることとなるためである²²。

②債務の借り換えが行われたのちに保証債務の履行が行われた場合
（福島地裁平成 8 年 7 月 8 日判決²³）

債務の借換時にすでに原告 X は弁済能力を喪失していたと認められ、また、新債務の借り換えをみると、確かに新借入金の一部で旧借入金を弁済していることが認められるもの

の、両債務は債権者を異にする上、Xは新借入金に際して新たに根抵当権を設定していることから両債務の同一性は認められないとして所得税法 64 条 2 項の適用が認められなかった。

③保証契約締結時にすでに主たる債務者が資力を有していない場合

(名古屋地裁平成 5 年 2 月 26 日判決²⁴)

原告 X は、主債務者が資力を有さず求償権の行使が不可能であることを知りながら、あえて保証債務の負担又は担保権の設定をしたものということができるから、法 64 条 2 項にいう『求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったとき』との要件を満たさないものというべきであり、その余の要件の有無については判断するまでもなく、本件特例の適用を受けることはできないというべきであるとして X の主張は退けられている。

④譲渡代金を一旦定期預金で運用した場合

(東京地裁平成元年 10 月 31 日判決²⁵)

原告 X は、金融機関に対する保証債務を履行した以前に土地の譲渡代金を全額受領し、この金員をもって定期預金を設定したのであるから、定期預金を設定せずあるいは定期預金を解約して保証債務の履行に充てるのが十分可能であったにもかかわらず、金融機関の担当者からの要請があったとはいえ、敢えて借り入れをして保証債務を履行し、右譲渡代金を 1 年間にわたって運用し、利息を受領する等の経済的利益を受けたのであるから、保証債務の履行のために資産の譲渡があったと認めることはできないとして X の主張は退けられている。

⑤保証人が主たる債務を相続後にその債務を弁済した場合

(静岡地裁平成 5 年 11 月 5 日判決²⁶)

原告 X の主たる債務者に対する求償権は自己を債務者とする債権として成立することとなり、混同によって直ちに消滅するものであり、右部分については求償権を行使することができない場合には当たらないから所得税法 64 条 2 項の適用はないことは明らかであるとして X の主張は退けられている。

以上のとおり、民法における保証債務と所得税法 64 条 2 項における保証債務の範囲に差異が生じていることについて、民法からの借用概念に係る解釈原則（借用概念は原則として本来の法分野における解釈と同じ意義に解釈すべきであるとの原則）の観点からは疑義が生ずるところである²⁷。しかし、このような範囲の差異については金子宏教授が指摘

しているように行政先例法として解釈すべきであり²⁸、そして、所得税法 64 条 2 項は所得税法本法にありながらも政策的色彩の濃い規定と見ることが可能あるから、実質的な観点から、保証債務あるいはこれに類する同種の状況下にある担税力の減殺を考慮するという趣旨に見合った場合には、民法上の保証債務に基調があるとしつつも、これにこだわる必然性に乏しいのではないかと思われる²⁹。

第 4 節 求償権行使不能額の法的性質

所得税法 64 条 2 項においては「…その履行に伴う求償権の全部又は一部を行使することができないこととなったときは、その行使することができないこととなった金額を前項に規定する回収することができないこととなった金額とみなして…」と規定されている。

この回収することができないこととなった金額に関して、どのような法的性質を有しているものなのかという問題があるが、本稿では『課税所得の減少額』と『家事費』に区分して考察していく。

第 1 項 課税所得の減少額からの検討

求償権行使不能額に相当する譲渡収入金額をなかったものとみなして、所得税の対象から除外するとする学説である³⁰。したがって、このアプローチによれば、納税者が求償権の行使不能額に相当する譲渡収入を実質的に享受していないことを根拠に求償権行使不能額に相当する課税所得が修正されることとなる。

第 2 項 家事費からの検討

求償権行使不能額は所得の処分行為によるものと解されるから、所得計算上には反映されない家事費³¹であるとする学説である³²。したがって、保証債務の履行に伴う求償権の行使不能額は、納税者が一度得た所得を処分したことによる損失であるから家事上の損失として所得計算上控除されないこととなる。このアプローチによった場合、所得税法 64 条 2 項は、譲渡所得課税の本質に対しては重大な例外規定として位置付けられることとなる³³。

一方、判例は、求償権を行使することができないこととなった場合には、資産の譲渡代金の貸倒れがあった場合（所得 64 条 1 項）と同様の考慮のもとに、求償権行使不能額を所得計算上存在しないものであると解している。すなわち、大阪地裁昭和 56 年 6 月 26 日判決³⁴は、「所得税法 64 条 2 項は資産の譲渡代金が回収不能となった場合の所得計算の特例（同条 1 項）と同一の考慮に基づくもので、主債務者に対する求償を前提とする保証について、保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合においても、求償権の行使が不

能となった場合には譲渡代金が回収不能となった場合と同様に所得計算上求償不能となった金額が所得計算上存在しないものとみなして…」として求償権行使不能額について課税所得を修正するものであることを明示している。

また、大阪地裁昭和 56 年 6 月 26 日判決では納税者の担税力の喪失について触れていないが、岩崎政明教授は、この特例の趣旨は、「他人のために保証債務を履行した者は、土地等の資産を譲渡することによる対価が自己のものになるわけではないのに、譲渡所得税だけが課税されることになるという、いわば担税力なきところに課税する結果が生ずるのを避けることにある」³⁵として、納税者の担税力の喪失という点が立法趣旨の構成要素の一つであると明示している。

そして近年の判例においても、東京地裁平成 3 年 2 月 27 日判決³⁶が「保証人が、たとえ保証債務の履行をすることになったとしても、主債務者に対する求償権の行使により最終的負担を免れ得るとの予期の下に保証契約を締結したにもかかわらず、一方では、保証債務の履行を余議なくされたために資産を譲渡し、他方では、予期に反して求償権を行使することができなくなつたというような事態に立ち至った場合に、その資産の譲渡に係る所得に対する課税を求償権が行使できなくなつた限度で差し控えようとするものである。」として大阪地裁昭和 56 年 6 月 26 日判決の立場を踏襲している。

以上のように判例及び通説は、求償権行使不能額の法的性質について課税所得を修正するものという立場をとっている。

第 2 章 保証債務の存否からの検討

所得税法 64 条 2 項における保証債務を履行するために資産の譲渡があつた場合というためには、対象資産の譲渡前に保証債務の履行義務が具体的に確定しており、その履行をしなければならない状況にあつたことが求められる。

そこで本稿においては、保証契約締結時に債務超過であることを知悉していた場合の保証債務の存否及び債務の借り換えが行われた場合の旧保証債務と新保証債務の同一性の有無について考察していく。

第 1 節 債務引受説による保証債務をめぐる課税関係

債務者と保証人の間で保証契約を締結することは経済社会において頻繁に行われているが、一般に個人が行う債務保証は、親子間、夫婦間、兄弟間、同族会社とその代表者等の間のように、特殊関係者間で行われるのが通常であり、しかも、主たる債務者に資力があ

る場合には、主たる債務者は自らの資産を担保に供することによってその資金繰りを行うであろうから、債務保証は、主たる債務者に十分に資力がない場合に行われることが多い³⁷。このため、債務保証という法形式をとるものの中には、債務保証をする時点において、すでに主たる債務者に資力がなく、保証債務の履行に追い込まれることが確実であり、求償権の行使を期待し得ないような場合もある³⁸。

このように主債務者に資力がないため求償権の行使がそもそも不可能であることを知りながらあえて保証をした場合には、最初から主債務者に対する求償を前提としていないものであり、むしろ保証人において主債務者の債務を引き受けたか、又は主債務者に対し贈与した場合と実質的に同視できるため、所得税法64条2項の適用はないとされている³⁹。

このような場合に所得税法64条2項の適用が認められない理由は、債務保証という法形式のもとに実質的な私財提供が行われた場合には、その債務保証から生じる損失がその保証債務の履行のために譲渡した特定の資産の譲渡による所得の課税に反映されるということは、課税の公平の見地からみて問題があるといえるためである⁴⁰。

また、債務保証を行った時点において主たる債務者が資力を著しく喪失しており、その保証債務の履行に伴う求償権の行使をすることができないこととなった場合には、その債務保証を行った時点において、債務保証によって損失が実現したものであり、その損失は『求償権の行使不能による損失』ではなく、『債務保証による損失』であるという論理構成のもとに、所得税法64条2項の適用を否定することも考えられる⁴¹。

債務引受については民法において特段規定されていないが、債務引受の類型として、債務が同一性を保ちつつ新債務者に移転する免責的債務引受、新しい債務者がもとの債務者と並んで債務者になる併存的（重疊的）債務引受、そして債務者は依然としてもとのままで、第三者が債務者に代わって弁済する義務を負うにとどまる履行の引受がある⁴²。

このように保証契約の締結が実質的に債務引受とみなされた場合には、所得税の課税関係だけでなく贈与税の課税関係も生じる⁴³（相続8条）。ただし、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、当該債務の全部又は一部の免除を受けたとき又はその債務者の扶養義務者によって当該債務の全部又は一部の引受け又は弁済がなされたときは、その贈与により取得したものとみなされた金額のうち、その債務を弁済することが困難である部分の金額については、贈与税は課税されないこととなる（相続8条但書一、二）。

なお、この場合における『資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合』とは、

保証債務の特例における求償権の行使不能判断基準と異なり、その者の債務の金額が積極財産の価額を超えるときのように社会通念上債務の支払いが不能（破産手続開始の原因となる程度に至らないものを含む。）と認められている場合をいう（相基通7条4項）。

また、『債務を弁済することが困難である部分の金額』とは、債務超過の部分の金額から将来において当該債務の弁済に充てることができる金額を控除した金額をいうが、特に支障がないと認められる場合には債務超過の部分の金額を『債務を弁済することが困難である部分の金額』として取り扱っても妨げないものとされている（相基通7条5項）。

しかし、このような債務保証に伴う損失をめぐっては、「原則的には、贈与による損失として課税上何ら考慮されないこととされているにもかかわらず、債務の保証という法形式のもとに実質的な私財提供が行われた場合には、その債務の保証から生ずる損失が、その保証債務の履行のために譲渡した特定の資産の譲渡による所得の課税に反映されるということは、課税の公平の見地からみて問題がある」という指摘もある⁴⁴。

第2節 保証債務の同一性についての考察

債務者が保証人と保証契約を締結した後に借り換えを行い、同一の保証人と保証契約を締結した場合には、これに伴い所得税法64条2項に係る課税関係について変動が生じる可能性がある。

すなわち、新たな保証契約の締結＝旧保証契約に係る保証債務の消滅という説によれば、旧保証契約については何ら考慮せず、新たな保証契約を締結した時点で債務者の資力の有無について判定すべきこととなるから、旧保証契約の締結時点では債務者は資力を有していたにもかかわらず、新保証契約の締結時において資力を喪失していた場合には、所得税法64条2項の適用は受けられないこととなる。しかし、課税実務においては、債務者の諸般の事情により債務の借り換えを行う事例は多く、特に主たる債務者が事業を行っているような場合には債務の借り換えが頻繁に行われることも想定される。

このような場合に旧保証債務と新保証債務の間で同一性が維持されているか否か、また、仮に維持されているという説に立った場合、保証債務の同一性の限界はどこにあるのかという問題がある。

この点が争われた下級審事件に福島地裁平成8年7月8日判決⁴⁵がある。

事案は、Aは経済的な理由から昭和61年頃までの間に事業資金を含めて約1,000万円の借入をした。さらにAは新たな事業を起こすことを計画し、昭和61年7月事業資金としてB信用金庫から3,000万円を借り入れた。Xはこの借入に対してAのために連帯保証

及び物上保証をした。しかし、昭和 61 年 9 月頃に A は選挙に立候補するためこの事業計画を中止することとした。このとき A は議員歳費をもって借入金を返還しようと考えて B 信用金庫からの借入金を選挙費用に流用したが、選挙に落選したことから借入金の返済が滞るようになった。そこで A は、昭和 63 年 8 月 22 日に債務整理のために C 農協から 3,800 万円借り入れ、X はこの借り入れに対して連帯保証及び物上保証をした。その後 A にはこれらの債務を履行する能力がなくなったため、X は C 農協に対して土地の譲渡代金をもって保証債務を弁済した。そして A に対する求償権を放棄し、同人の A に対する債務を免除した。

この事案において、X は保証人が保証債務を負担したと見るべき時期を最初に保証債務を負った昭和 61 年 8 月と考えるべきであると主張した。これに対して課税庁及び裁判所ともに、保証人は、新たな保証契約を締結して保証債務を発生させたのであるから、保証人が主債務者に資力がないことを認識していた時期は、新保証契約の締結時を基準とするべきと解すべきとして X の主張を退けた。

主たる債務者が事業を営んでいる場合において、資金繰りが逼迫している場合には、債務の借り換えによって資金繰りを改善することが通常であり、また、そのような資金繰りの努力をせずに主たる債務者が資力を喪失するような状況を課税実務において想定することは困難である。

そして、所得税法 64 条 2 項は、納税者の担税力の喪失という点に着目した例外的救済規定であるから、単純に債務に対する保証を行った時点で債務超過の状態であり、本来の債務者が既に債務を弁済できない状態だけで求償権について判断することには依然として疑問が残る⁴⁶。

いずれにしても、この福島地裁平成 8 年 7 月 8 日判決をもとに債務の借換えに係る課税関係を検討した場合には、納税者側の事情は考慮されず、結果として、保証債務の同一性は認められないのではないかという問題がある。

この問題に対して下級審判決であるが、債務の借り換えに係る保証債務の同一性を認めた判例が存在する。債務の借り換えに係る保証債務の同一性について、当初の保証契約締結時の債務の範囲で同一性を認めた、さいたま地裁平成 16 年 4 月 14 日判決⁴⁷がそれである。

事案は、有限会社 A は平成 5 年頃までは概ね売上を伸ばしていたが、平成 6 年頃から売上げは減少に転じた。A 社はコスト削減のため、役員の給与の支払を停止するなどした

が、経営悪化に歯止めはかからず、平成8年7月以降の水道料金、同年10月以降の社会保険料等を延滞するようになった。A社は事業継続のために平成8年12月5日にB信用金庫から借り換えを受け、A社の代表取締役であるXはこれらの債務につき連帯保証をした。また、A社は、C銀行から手形貸付により1億3,000万円を借り入れ、この借入金をもってE銀行に対する借入金の繰上げ返済等を行い、Xは所有する不動産に対して極度額1億3,000万円の根抵当権を設定するとともに連帯保証をした。その後A社は、平成9年1月に入り事業継続が困難となったことから、連帯保証人であるXの所有している土地の譲渡代金によって、平成9年5月19日に1億3千万円、平成9年5月28日に5,178万2,396円、平成9年12月3日に2,878万6,097円の代位弁済を行った。そしてA社は、平成10年1月19日に清算終了の登記を行った。

この裁判で原告は、①同一当事者間の債務の借り換えは、準消費貸借契約の実態を有しているところ、準消費貸借契約は、当事者の意思に基づく債務原因の変更であるから、既存債務との同一性の有無については、主として当事者の意思を基準として決定される。②既存債務について保証等の担保がついている場合には、原則としてこれら担保は存続すると解されている⁴⁸。すなわち、準消費貸借契約を締結した際、当事者の合意的意思解釈としては、格段の意思表示がない限り、保証債務は従前のおり引き続き存続していくものであり、実質的には保証人はその意思にかかわらず従前の地位を継続せざるを得ない立場にある。③社会の実態に照らしても、債権者が借換時に保証人の意思を確認して、その意思如何で保証の継続を決定するなどということはおよそあり得ないのであり、保証人は、債務の借換時において、任意に従前の地位を離脱できるものではない、として借換時における保証人の認識を問題にすることは相当でない旨を主張した。

これに対して課税庁は、①借換えがなされた場合であっても、金銭消費貸借契約及び保証契約は新たに締結されるものであり、新たな保証契約は、法律的には旧債務についての保証契約とは全く別個の契約であるから、飽くまでも新債務についての保証契約の締結時における保証人の認識が問題とされるべきである。②準消費貸借契約における債務の同一性の有無は当事者の意思解釈によるべきであり、原告が引用する最高裁昭和33年6月24日第三小法廷判決も、その判旨を一読すれば明らかなとおり、当事者の意思解釈が明らかな場合担保を存続させる意思があったものと推定するとしただけにすぎず、債務の借換えであるから法律の規定上当然に連帯保証債務が引き継がれるものではない。③本件特例の解釈は厳格であるべきことからすれば、本件特例の適用範囲を不明確に拡大するよ

うな解釈は厳に慎まなければならないところ、借入金の一部が結果的に従前の債務の弁済に充てられていたか否かといった極めて曖昧な要件によって保証債務の認識の判断基準時が異なるとの解釈は採り得ない旨を主張した。

このような両者の主張に対して判決は、「借換時に、保証人は、保証債務の負担を自由に免れえることができるものではなく、保証人は従属的な地位に置かれているのが通常であるから、借換時において、保証人が主債務者に資力がなく、主債務者に対する求償権の行使が不可能であると認識していた場合であっても、旧契約締結時において、保証人が、求償権の行使も可能であると認識していた場合については、所得税法 64 条 2 項の適用はあると解するのが相当である。…借換えに際して借入金額が増額された場合には、当初の保証契約締結時の債務の範囲を問題とすれば足りるというべきである。」として納税者の主張を全面的に採用した。

このように、福島地裁平成 8 年 7 月 8 日判決とさいたま地裁平成 16 年 4 月 14 日判決は、同様に保証債務の同一性について争われたにも関わらず、前者は課税庁の主張が認められ、後者は納税者の主張が認められる結果となったが、両判決の結果が異なった要因はどこにあるのか改めて考察する。

福島地裁平成 8 年 7 月 8 日判決は、「昭和 62 年 4 月当時、すでに原告留治は弁済能力を喪失していたと認められ、また、昭和 62 年の債務の借り換えをみるに、確かに昭和 62 年 8 月の借入金の一部で昭和 61 年 7 月の借入金を弁済していることが認められるものの、昭和 62 年の借入れ先は農協で、弁済された債務は信用金庫に対するものであり、両債務は債権者を異にする上、原告武は農協からの借入れに際して新たに根抵当権を設定しており、両債務には同一性は認められない。」として本件における保証債務の同一性を否定している。

このように福島地裁平成 8 年 7 月 8 日判決においては、債権者の相違及び新たな根抵当権の設定が保証債務の同一性の遮断要因であるとしているが、さいたま地裁平成 16 年 4 月 14 日判決ではこの点に関してどのように解釈されているか。

さいたま地裁平成 16 年 4 月 14 日判決における債務の借り換えは、平成 8 年 12 月 26 日に E 銀行に対する債務 6,215 万円及び F に対する債務 773 万 9,347 円等を返済するために C 銀行から借り入れた 1 億 3,000 万円をはじめとして計 4 回行われており、また、平成 8 年 12 月 26 日の借り換えの際には新たに極度額 1 億 3,000 万円の根抵当権が設定されていた。

両判決はこのように債権者を異にする債務の借り換えをし、また、新たな根抵当権の設

定をしているにも関わらず、さいたま地裁平成16年4月14日判決においては、「旧契約締結時において、保証人が、求償権の行使も可能であると認識していた場合については、所得税法64条2項の適用はあると解するのが相当である。」として保証債務の同一性を認めていることからみても、福島地裁平成8年7月8日判決において指摘されているような債権者の相違や新たな根抵当権の設定が同一性の遮断要因と考えることは適切ではない。

そして、さいたま地裁平成16年4月14日判決において「所得税法等税法の解釈・運用は、可能な限り経済的利益の得喪・変更という客観的指標によることが望ましい…仮に要件を設けることがふさわしい場面があるとしても、できる限り明確な基準によるべきであり…」と指摘しているように、課税庁は形式に拘泥して所得税法64条2項の適用を否認するのではなく、納税者の担税力の喪失という実質に基づいて判断した上での税務執行を行うべきである⁴⁹。

第3章 保証債務の履行における目的論的因果関係からの検討

所得税法64条2項の適用を受けるにあたっては、資産の譲渡と保証債務の履行との間に原因と結果、あるいは手段と目的というような因果関係ないし牽連関係が必要であると解されている⁵⁰。

また、このような因果関係論からすれば、所得税法64条2項の適用を受ける前提として①主たる債務者において、債務の期限が到来し、履行遅滞・履行不能等の事実が発生している、②債権者から主たる債務者または連帯保証人に対して債務の履行請求がなされている、③連帯保証人が自己の資産を譲渡する、④その対価をもって保証債務を履行する、という時間的な順序が求められている⁵¹。しかし、課税実務においては、時間的逆転あるいは原資不一致などの要因により、さまざまなプロセスの保証債務の履行が想定される。

本章では、このような目的論的因果関係をめぐる課税問題につき、それぞれの要因によってどのように課税関係が変動するか判例を中心に考察していく。

第1節 原資的因果関係をめぐる課税問題

所得税法64条2項は、連帯保証人が資産の譲渡代金をもって保証債務の履行を行うことを適用要件としているが、資産の譲渡と保証債務の履行の間に因果関係の切断要因が発生した場合には課税問題が生ずることとなる。

このような因果関係に係る切断要因の取扱いについては、所得税法基本通達64条5項において、「保証債務の履行を借入金で行い、その借入金（その借入金に係る利子を除く。）

を返済するために資産の譲渡があった場合においても、当該資産の譲渡が実質的に保証債務を履行するためのものであると認められるときは、法 64 条第 2 項に規定する『保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合』に該当するものとする。」と規定しており、現在の課税実務では、保証債務の履行を借入金で行い、後に資産を譲渡し、その譲渡代金を借入金の返済に充当した場合についても資産の譲渡と保証債務の履行の間における因果関係があるとしている⁵²。

資産の譲渡を急ぐ場合には、買手に足元をみられ買い叩かれることなど、日常的に行われる駆引きである⁵³。また、保証債務のために資産を譲渡するというような事態に直面すれば、より有利な条件での譲渡を望むことは当然のことであり、そのために交渉等が長期にわたることも現実である⁵⁴。譲渡代金で直接保証債務を履行していなくても、借入金で保証債務を履行し、譲渡代金で借入金を返済すれば、最終的には保証債務の履行のために資産の処分を行ったのと同視できることから、所得税法基本通達 64 条 5 項の取扱いは、表面的な資産の流れだけで課税関係を判断せず、実情に即したものといえる⁵⁵。

しかし、このような通達の取扱いについては対象範囲が限定されており、東京地裁平成元年 10 月 31 日判決⁵⁶は、「課税実務上、一時的に借入金により保証債務を履行し、その後、不動産を譲渡してその借入金を返済するような場合であつても右特例の適用を認めることもあるが、これは譲渡しようとする資産が、その者の居住用の不動産であるなど、その譲渡について一般に相当長期間を要するような場合において、保証債務の履行を求められたためにやむを得ず一時的に借入金でその保証債務を履行しておき、その後、その不動産を譲渡してその借入金を返済するなどの、所得税法 64 条 2 項を適用しないとすることが形式的に過ぎると認められる特殊な場合に限って、いわば例外規定の更に例外的取扱いを認めているのであつて、一般的にかかる例外的取扱いが認められているのではない。」という課税庁の論旨を採用し、あくまで借入金による因果関係が認められるのは不動産が譲渡されていない場合に限る。

また、保証人が自己の預金で保証債務を履行し、その後に土地を譲渡し、その譲渡代金をもって預金を補充した場合については、預金で保証債務を履行したことにより保証債務はなくなることから、当該土地の譲渡は保証債務の履行のための資産の譲渡とはいえないことから所得税法 64 条 2 項の適用はないとしている⁵⁷。このように、両者ともに借入金あるいは自己の預金をもって保証債務の履行をし、後に資産を譲渡しているにも関わらず、前者は資産の譲渡と保証債務の履行の間において因果関係が認められ、後者においては因

果関係が切断されているとされている。

原資の不一致をめぐっては、上記のように切断要因によって適用の可否が異なるという問題があるが、ここでは保証人が自己の預貯金をもって保証債務を履行した場合の原資的因果関係の限界について考えていきたい。

この問題については立法趣旨をどのように解釈すべきかによって課税関係が変動する。すなわち、厳格に解釈すべきと捉えた場合には、所得税法 64 条 2 項の条文上にある『保証債務を履行するために資産を譲渡するため』という文言は、あくまで資産の譲渡を行い、その譲渡代金をもって保証債務の履行をした場合、つまり直接的因果関係を有する場合にのみ所得税法 64 条 2 項の適用があると解することとなる。しかしながら、例外的規定の例外として所得税法基本通達 64 条 5 項において、借入金で保証債務を履行した後に資産を譲渡した場合にも所得税法 64 条 2 項の適用を認めていることからみても、弾力的に解釈すべきと捉えるのが妥当である。

また、これらの課税問題を考察する上では保証人の資力の有無も考慮する必要がある。すなわち、所得税法 64 条 2 項に係る譲渡資産が土地である場合において、納税者が複数の土地を有している場合には、どの土地を譲渡するかは納税者の選択の問題であって自由である⁵⁸。しかし、保証債務の履行に十分な預貯金などの自己資金を有していながら、あえてその土地を譲渡して、その譲渡代金をもって保証債務を履行した場合にキャピタルゲイン課税を回避させる結果を認めることは、同様の状況下において預貯金をもって債務の履行に充てた者との課税の公平上問題があるという指摘もある⁵⁹。

では、さらに連帯保証人が自己の預貯金と譲渡代金をもって保証債務を履行した場合の課税関係はどのようになるのであろうか。

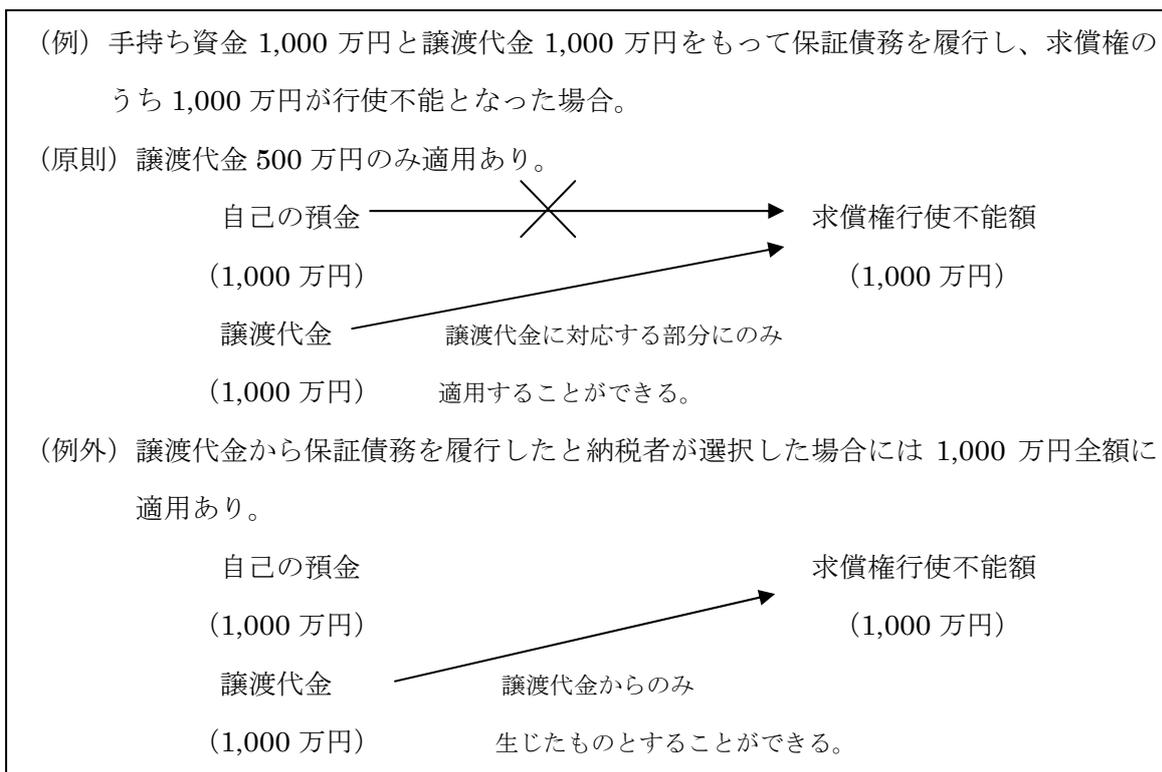
この点については国税庁質疑応答事例において、「原則として手持ち資金の金額と譲渡収入金額の比で按分するのが相当ですが、納税者が、回収不能額等の金額を譲渡代金部分から成るものとして選択して保証債務の特例を適用して申告している場合には、これを認めて差し支えがありません。」としている⁶⁰。すなわち、この質疑応答事例によれば、求償権行使不能額のうち自己の預貯金等で保証債務の履行を行った部分については、本来であれば当該部分については所得税法 64 条 2 項の適用を受けることができないにもかかわらず、納税者の選択により、譲渡代金から成るものとして預貯金をもって保証債務を履行した場合についても資産の譲渡と保証債務の履行の間の原資的因果関係を認めている。

いずれにしても、現行の課税実務が自己の預貯金のみをもって保証債務を履行した後に

資産を譲渡し、その譲渡代金をもって預金を補てんした場合には、所得税法 64 条 2 項の適用をうけることができないことについては否定できない。しかし、もともと所得税法 64 条 2 項における保証債務の概念は固有の概念でなく、あくまで民法からの借用概念であり、立法趣旨の一つでもある納税者の担税力の喪失の観点から弊害のない範囲でその解釈は拡大されている。また、資産の譲渡のみを特例の適用に限定しているかについての理論的構成が趣旨目的から導出できないのにもかかわらず、預金で保証債務を履行した場合には所得税法 64 条 2 項の趣旨目的から脱落し、借入金による保証債務の履行の場合には、資産の譲渡による保証債務の履行と同様に解し得るという理論的説明は難しい⁶¹。

それにも関わらず、一方では譲渡時に預貯金も含めて保証債務を履行した場合には因果関係を認め、他方では預貯金をもって保証債務を履行し、後に資産を譲渡した場合については因果関係を否定することとしている課税実務の考え方についてはなお疑問が残る⁶²。

表 2 【質疑応答事例における手持ち資金と譲渡代金で保証債務を履行した場合の取扱い】



第 2 節 時間的因果関係をめぐる課税問題

所得税法 64 条 2 項の適用にあたっては、資産の譲渡と保証債務の履行の間に時間的因果関係を充足することを求めており、一般的に①主たる債務者において債務の期限が到来し、履行遅滞等の事実が発生している、②債権者から主たる債務者又は連帯保証人に対し

て債務の履行請求がなされている、③連帯保証人が自己の資産を譲渡している、④その対価をもって保証債務の履行を行った、というプロセスを踏むことが求められている⁶³。

このような考え方は判例においても採用されており、大阪地裁平成4年12月1日判決⁶⁴において、『保証債務を履行するため資産の譲渡があった場合』とは、各債務の保証債務の履行を余儀なくされたために行われた場合に該当するのであるから、本件土地及び建物の売却のように期限前弁済である場合には、所得税法64条2項の適用を到底認めることはできないとして、期限前弁済があった場合における所得税法64条2項の適用を否定している。

時間的不一致の場合における所得税法64条2項の適用の否定は立法趣旨から肯定することも可能である。すなわち、「所得税法64条2項の適用が必要な場面として、倒産等に瀕した会社の保証人である経営者が、自らの貴重な財産を譲渡して、その譲渡代金をもって保証債務の履行に充てるケースを中心に考えると、保証人が債権者との関係において任意に債務を弁済するという場合は想定しにくい⁶⁵」ためである。

しかし、「課税実務において債権者である銀行等が、主たる債務の履行期限前に、債務者側に期限の利益があるのにもかかわらず、弁済を事実上要求することもある」⁶⁶。たとえば、主たる債務者が法人で、連帯保証人がその法人の代表取締役であるような場合には、当該法人の債務額に対応する当座預金の額に不足が生じており、その発行手形が不渡りになったとすると、当該法人の社会的・経済的信用力が失墜し、その後の事業活動や金融機関に対する融資条件等に著しい不利益が生ずることが予想されることから、金融機関から保証債務の履行請求を受ける前に、連帯保証人が自己の資産を譲渡して、法人の当座預金を補てんするようなケースがある⁶⁷⁶⁸。これまでの課税実務において、これらの事由が生じた場合には、資産の譲渡と保証債務の履行の間に時間的因果関係が充足されていないことから、所得税法64条2項の適用はないと解されていた。

このように、所得税法64条2項の適用を受けるにあたっては時間的因果関係を充足していることが要件となるが、では、課税実務において資産の譲渡と保証債務の履行の間に時間的因果関係がどこまで求められているのであろうか。この点について、下級審判決で弁済期限前に保証債務の履行をした場合の所得税法64条2項の適用について争われた事例として、さいたま地裁平成16年4月14日判決⁶⁹がある。

事案は、有限会社Aの代表取締役である原告Xが、A社の経営状況が悪化してきたため、債務の返済期限到来前に、A社の借入金に係る根抵当権の設定されている土地の譲渡代金

をもって保証債務を弁済した。そして、Xは平成9年分の所得税について、譲渡所得の計算上、所得税法64条2項の適用を受ける旨を記載した。しかし、Y税務署長が、所得税法64条2項の適用ができないとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定をしたため、Xが、各処分の取り消しを求めたものである。この裁判で、Y税務署長は、「所得税法64条2項にいう、『保証債務を履行するために資産の譲渡があった場合』というためには、その資産の譲渡が、保証債務の履行を余儀なくされたために止むに止まれず行われたものであることを要すると解すべきである」。そして、「資産の譲渡が保証債務の履行を余儀なくされたために止むに止まれず行われたものであるか否かの判断に当たっては、主債務者の財務状況、それまでの返済の実績等を踏まえて主債務者において弁済を行うことが不可能であることが確実であるか、資産の譲渡行為が債務の弁済期到来後（期限の利益喪失後）に行われたものであるか否か、債権者から主債務や保証債務の履行の請求があったか否かなどの客観的な事情を総合的に考慮して、保証人が保証債務を履行することが真にやむを得ないような状況であったか否かを判断することになる」。したがって、期限の利益が保証人にも認められ、主たる債務者からの弁済を強制されることなく行われた返済期限到来前の保証債務の履行については、余儀なくされたことによるものとはいえず、所得税法64条2項にいう保証債務の履行として行われたものとは評価できないと主張した。

これに対して判決は、「所得税法64条2項の適用について、主債務について期限が到来しあるいは遅滞に陥ってなければならないとするのは、所得税法64条2項の条文にも判例通達にも見当たらない要件である。…本件は基本的に所得税法64条2項が適用されてよいケースである。所得税法等税法の解釈・運用は、可能な限り経済的利益の得喪・変更という客観的指標によることが望ましい。被告が本訴で主張しているような『保証債務の履行を余儀なくされた』とか『止むに止まれぬ弁済』でなければならないとの要件は、所得税法64条2項の法文になく、これを明らかにした通達もなく、標準的な所得税法の解説書（例えば、金子宏『租税法』9版や注解所得税法研究会『注解所得税法』3訂版等）にも触れられていない。仮にそうした要件をもうけることがふさわしい場面があるとしても、できる限り明確な基準によるべきであり、…曖昧な基準で所得税法64条2項の適否を決するのが適当とは思われない。」と述べ、被告の主張を退け、原告の主張を全面的に認めた。

以上のとおり現行の課税実務において、所得税法64条2項における時間的因果関係を論じる上にあたっては厳格に解釈すべきという意見（以下この項において「厳格解釈説」という）と弾力的に解釈すべきという意見（以下この項において「弾力解釈説」という）

が存在している。

ではどちらの考え方がより妥当性を有するのであろうか。

確かに両者の考え方はどちらも保証債務の履行を行ったという経済的実質を考慮している点では共通しているものの、一方は特殊関係者間における私財提供的な実質を有するものが多く租税回避行為を誘発し易い債務の保証に係る損失のみを対象としているから⁷⁰、租税回避を防止するために厳格に解釈すべきという考え方であるのに対し、他方は政策目的の実現の範囲を限度として趣旨目的に合致する限りは拡張的に解釈すべき⁷¹という考え方であって、その趣旨目的はまったく異なるものである。

それゆえに、厳格解釈説によれば、所得税法 64 条 2 項は例外的規定の例外であるから、時間的因果関係の充足について、プロセスを厳守することを強く求めているととらえることができるのに対し、弾力解釈説によれば、所得税法 64 条 2 項は納税者の担税者の喪失に着目した政策的規定であるから、時間的因果関係の充足について、課税実務の実情に応じて、課税上弊害のない範囲内で容認しているととらえることができる。このことから弾力解釈説は、厳格解釈説の認容範囲のみならず、保証債務履行の様々な手段・要素をも含んでいるといえる。

したがって、所得税法 64 条 2 項が厳格解釈説に基づいて立法されているとしても、①債務の保証を行った、②保証債務の履行をした、③求償権の全部又は一部の行使をすることができないこととなった、という基本的な時間的因果関係が充足されている場合には、所得税法 64 条 2 項の適用が可能であると考えられることも十分に可能であるといえるだろう。

第 3 節 債務弁済時における因果関係をめぐる課税問題

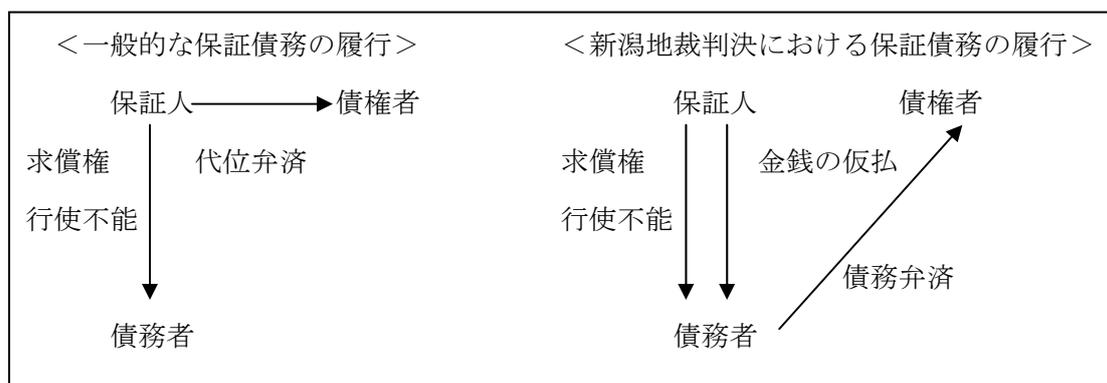
所得税法 64 条 2 項における保証債務の履行とは、民法に規定されている保証債務の履行のみならず、実質的に原資的因果関係及び時間的因果関係を充足している保証債務の履行については、課税実務において弊害のない範囲内で適用を受けることができる旨をこれまで述べてきた。

しかし、原資的因果関係及び時間的因果関係の認容範囲が拡大解釈されているとしても、因果関係をめぐる課税問題は依然として残っている。つまり保証人が資産の譲渡代金を弁済に提供するにあたって、保証債務の履行という形をとらず、主たる債務者への貸付金等とし、主たる債務者が自らの名義で債務を弁済した場合にまで所得税法 64 条 2 項の適用があり得るかという問題があるためである⁷²。

この点について、新潟地裁平成 12 年 2 月 25 日判決⁷³においては、本件土地の譲渡は

主たる債務者の資金運用のためにされたものというべきで、保証債務の履行のためにされたものではないと認定した上で、「法六四条二項の保証債務の特例は、保証人が代位弁済をしたところ求償権の行使が不能となったという特別の事情がある場合の例外的規定であるから、保証人が主債務者に対して債務弁済の資金を貸し付けたところその貸付金の返済が滞ったというような場合にまで、その経済的実質に変わりがないとの理由で右規定を拡張して運用すべきものと解することはできない。」として債務者を通じて保証債務を履行した場合の所得税法 64 条 2 項の適用を認めないとする一方、横浜地裁平成 9 年 6 月 25 日判決⁷⁴においては、「被告は、本件不動産の売買代金を原資として…借入金返済されたとしても、…経理処理上、原告からの仮受金として右売買代金を受入れ、自身の債務とし返済を行っており、原告が保証債務の履行として自ら弁済したわけではないから、本件特例を適用することはできないと主張している。…しかし、…原告の出捐が貸付け、贈与等…新たな資金提供としての内実を持たないのであれば、すなわち、実質的に保証債務を履行したとみることができるのであれば、必ずしも仮受金としての経理処理や弁済が誰の名義で行われたかという形式にかかわらず、本件特例の適用を論じる余地もあると解される。」として、主たる債務者を通じて保証債務の履行を行ったとしても、実質的に資金提供としての性質を持たないのであれば、所得税法 64 条 2 項の適用の余地はあるとしている。

表 3 【新潟地裁平成 12 年 2 月 25 日判決における保証債務の履行の態様】



このように両判決は、保証人が主たる債務者を通じて保証債務の履行をし、この入金の処理を、主たる債務者において『長期借入金』又は『仮受金』として処理しているという点で共通している。しかし、一方は主たる債務者における資金運用のためにされたものであり、所得税法 64 条 2 項を拡張して適用すべきものと解することはできないとしているのに対し、他方は資金提供としての内実を持たないのであれば、所得税法 64 条 2 項の適用の余地はあるとしている。このように判決が異なる中での新潟地裁平成 12 年 2 月 25 日

判決の判断は、所得税法 64 条 2 項の適用については厳格な考え方をとり、取引の経済的実質に着目した判断をするべきではないとする判断に基づくものである⁷⁵。

このような厳格に解釈すべきという考え方は、判示において「主債務者…自身が返済するという法形式を選択した方が、…以後金融機関から融資を受ける際に有利であるなどの…利点も想像できることを併せ考えると、…原告からの…金銭貸付…という法形式を意識的に選択したものというべきであり、単に形式的便宜的なものということとはできない。」として納税者の主張していた実質課税の原則に基づく所得税法 64 条 2 項の適用を否定していることから読み取ることができる。

では、このような厳格な解釈における『主たる債務者における資金運用』とはどのようなものを指すのであろうか。確かに、保証人が資産の譲渡を行い、その譲渡代金を主たる債務者が仮受け、その仮受金をもって債務を弁済するという行為は、企業が外部から資金調達を行い、その金銭をもって債務を弁済するという形式と何ら変わりがないといえる。

しかし、本件においては、平成 3 年 1 月 29 日に保証人が資産の譲渡を行い、同日に小切手を受領していること。そして同日中に債権者 A 及び債権者 B に主たる債務者が債務の弁済を行い、債権者から受領書を受け取ったことからみても、実質的に保証債務の履行のために資産の譲渡を行っているといえるのではなからうか。また、主債務者自身が返済するという形式を採用した方が、主たる債務者が以後金融機関から融資を受ける際に有利になることも、所得税法 64 条 2 項の適用が認められない理由の一つとして挙げられているが、国税庁質疑応答事例においては、保証債務を履行した後に主たる債務者が継続して事業を行っている場合についても所得税 64 条 2 項の適用が認められている。このことからみても、会社存続のために保証人及び主たる債務者がやむを得ず選択した形式について、所得税法 64 条 2 項の適用を認めない理由に挙げるのは、質疑応答事例の趣旨目的と矛盾があるのではなからうか。

したがって、塚本静雄氏が指摘しているとおおり、譲渡代金の流れが、時間的にも金額的にも連続しており、主たる債務者において、その他の『資金運用』の余地がないと客観的に認められる場合には、主たる債務者における会計処理が『借入金』あるいは『仮受金』となっていることを根拠に所得税法 64 条 2 項の適用を認めないとする判断は妥当ではない。⁷⁶

保証債務の履行がみせかけならばともかく、実際の保証債務を履行したときには、譲渡益はその範囲で存在しなくなるのであるから⁷⁷、本件保証債務の履行のように、会社存続

を前提とした資金調達を容易にするために、やむを得ず主たる債務者を通じて債務の弁済を行った場合についても、実質基準に基づいて所得税法 64 条 2 項の適用を認めるべきであろう。

第 4 章 求償権行使不能判断基準からの検討

本章では、連帯保証人が求償権を取得し、その後に主たる債務者に対する求償権を行使することができないこととなった場合につき、当該事由が生じたことによる課税関係が、種々の要因によっていかに変動するかを要因ごとに分けて検討し、最後に混同があった場合の所得税法 64 条 2 項の課税問題について検討する。

第 1 節 求償権行使不能をめぐる基本的課税関係

所得税法 64 条 2 項において、「求償権の全部又は一部の行使をすることができないこととなったときは…」と規定されていることから、主たる債務者に対する求償権行使不能という事実の発生が、所得税法 64 条 2 項の適用を受ける前提条件となっている。

この求償権の行使の可否の判定基準については、所得税法基本通達 64 条 1 項において、所得税法基本通達 51 条 11 項（貸金等の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ）から所得税法基本通達 51 条 16 項（更生手続の対象とされなかった更生債権の貸倒れ）までの取扱いに準ずる旨が規定されている。特に所得税法基本通達 51 条 11 項においては、以下に掲げる事実が生じたか否かにより、求償権行使の可否について判定すると規定されている。

- (1) 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又は民事再生法の規定による再生計画認可の決定があったこと。
- (2) 会社法の規定による特別清算に係る協定の認可の決定があったこと。
- (3) 法令の規定による整理手続によらない関係者の協議決定で、次に掲げるものにより切り捨てられたこと。
 - イ 債権者集会の協議決定で合理的な基準により債権者の負債整理を定めているもの
 - ロ 行政機関又は金融機関その他の第三者のあっせんによる当事者間の協議により締結された契約でその内容がイに準ずるもの
- (4) 債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その貸金等の弁済を受けることができないと認められる場合において、その債務者に対し債務免除額を書面により通

知したこと。

この規定をみると、課税実務上問題となるのは、(4) についての取扱いであり、債務超過の状態が相当期間継続という不明確な表現となっているため、求償権行使不能の判断が困難である原因の一つである⁷⁸。

このような理由から、課税実務においては、主たる債務者である法人が解散等の状態に至っていないければ、所得税法 64 条 2 項の適用を受けることができないとされてきた。しかし、このような求償権行使不能判断基準の問題について、中小企業庁事業環境部長から国税庁課税部長宛に『保証債務の特例における求償権の行使不能に係る税務上の取扱いについて』として求償権行使不能判断基準に関する照会がなされた⁷⁹。

この照会において、中小企業庁事業環境部長は本件照会の趣旨として、「保証債務の求償権の行使不能における所得計算の特例規定（所得税法 64 条 2 項）は、…法人の経営が行き詰まったため、法人の代表者等が、その法人の債務に係る保証債務を履行した場合で、求償権を行使することができなくなるケースにも適用されることが想定される。しかしながら、本特例が適用できるかどうかの判定については、法人が解散しない限り適用できないのではないかという認識が実務界にあることから、実態として当該規定の適用を見送る例があると承知しているところである。…当該規定の趣旨を十分実効あるものとするためには、代表者等が求償権を放棄することにより、法人の再建を目指す場合や、廃業に向かいつつもまだ法人が解散に至らない場合にも、本規定の適用があり得ることを明確にするとともに、その周知を図るために照会するものである。」としている。

これに対して、国税庁課税部長は、求償権行使の能否判定は、所得税法基本通達 51 条 11 項に準じて判定するが、所得税法基本通達 51 条 11 項 (4) については、その法人がその求償権の放棄後も存続し、経営を継続している場合であっても、その代表者等の求償権が、代表者等と金融機関等他の債権者との関係からみて、他の債権者の有する債権と同列に扱うことが困難である等の事情により、放棄せざるを得ない状況にあったと認められる場合、又は、その法人が、求償権を放棄することによっても、なお債務超過の状況にある場合については、その求償権は行使不能と判定するとしている。また、その法人が債務超過かどうかの判定にあたっては、土地等及び上場株式等の評価は時価ベースにより行い、この債務超過には、短期間で相当の債務を負ったような場合も含まれるとしている。

確かにこの照会が行われたことにより、従前に比べて求償権行使不能判断基準は明確にされ、主たる債務者である法人が解散等の事由に至っていない場合であっても、一定の要

件を充足していれば、所得税法 64 条 2 項の適用を受けられることが明らかになって点については意義があるといえる。しかし、この通知により求償権行使不能判断基準は従前に比べて明瞭化されたが、『保証債務の特例における求償権の行使不能に係る税務上の取扱いについて』における求償権行使不能の考え方については疑問が生じる点もある。

本件照会によれば、主たる債務者が債務超過の状態であり、求償権を放棄後もなお債務超過の状態である場合には、所得税法 64 条 2 項の適用はあるとされているが、他方、求償権放棄後に債務超過の状態が解消されている場合には所得税法 64 条 2 項の適用は受けられないこととなる。しかし、民事再生法によれば、債務者に破産手続開始の原因となる事実の生ずるおそれがあるとき、あるいは債務者が事業の継続に著しい支障を来すことなく弁済期にある債務を弁済することができないときは、裁判所に対して再生手続開始の申立をすることができる（民再法 21 条 1 項）が、ここでは債務者が債務超過の状態であるかは要件として挙げられていない。また、再生計画の有力策が一般的に債権者による債務免除であることから鑑みると、上記基準に固執すると、保証人による求償権放棄は促進されないことから、裁判所による民事再生法上の再生手続開始決定がなされた後に、保証人による求償権の放棄がなされたときには、債務者の財務状況を問わず所得税法 64 条 2 項が適用されてもよいものと思われる⁸⁰。

所得税法 64 条 2 項の適用を受ける場面は、これまで述べてきたとおり、債務者において倒産等の事由が生じた場合のみならず、債務者における自主的な廃業や保証人側の事情からの解散等の多種多様な場面も予想される。その一方で、納税者の担税力を考慮するという本来の趣旨目的よりも納税者の節税が先行し、主観的な発想に走ってしまっていることも事実である⁸¹。しかし、求償権行使不能判断基準が確立されていない状況のもとでは、担税力を喪失している納税者が適切に所得税法 64 条 2 項の適用を受けることが困難であるという事実も否定できない。

このことからすれば、求償権行使不能判断基準については必ずしも画一的にとらえる必要はないのであって、これまで述べてきたように適用要件を強固に充足していない場合であっても、実質的に求償権を行使することができない状況においては、所得税法 64 条 2 項の適用を受けることが可能であると解釈することも十分に可能であるといえるだろう。

第 2 節 平成 14 年 12 月 25 日通知における『代表者等』の意義

前節において、主たる債務者である法人の代表者等が、その法人の債務に係る保証債務を履行した場合の求償権行使不能判断基準が平成 14 年 12 月 25 日通知によって明らかに

されたことについて述べたが、ではこの通知における『代表者等』とはどのような者を指すのであろうか。

本節においては『代表者等』の意義が争われた平成 19 年 4 月 20 日判決⁸²について考察を行い、どのような者が『代表者等』に該当するかを中心に考察を行っていく。

①事件の概要

本件は、原告 X が出資して設立し、現在は親族が経営する同族会社 A 社（百貨店に対し、弔事用贈答品に関する見込み客情報を提供する事業を営む法人）に対する保証債務を履行するために、土地及び建物を譲渡したことにつき、所得税法 64 条 2 項に規定する保証債務の特例が適用されるか否かについて争われた事件である。

②求償権行使不能について

X は、A 社は昭和 60 年代から大幅な債務超過会社であったところ、最重要取引先 2 社からの主要業務委託の停止を通告され、事業継続の目処が立たない状況となり、平成 14 年 12 月には平成 15 年中に会社解散手続をして清算会社になることを予定していた。現に同年 7 月 31 日に解散決議を行ったことから本件において X は求償権の行使が不能であることを主張した。

他方、税務署長 Y は、A 社は本件保証債務の特例の適用の可否を判断する時点である平成 15 年 3 月 17 日において、C 社との業務契約については従前どおり継続しており契約終了の予定がないだけでなく、新たな継続的取引関係を前提とする業務委託契約関係の見直し作業に入っていたこと、B 社との業務委託契約を終了することが確定していたものの、B 社に対して、銀行からの借入金や従業員退職金等会社清算の際には A 社が X 以外の者に支払わなければならない金額の合計額をはるかに上回る解決金 2 億円を請求しており、同解決金の受領が見込まれていたこと、及び財務状況が直ちに破綻するとか再建の見通しが無いというようなものでなかったこと等を併せ考えれば、X が A 社に対して求償権を行使することが客観的にみて不可能となったことが確実であったとは認められないと主張した。

しかし、裁判所は、「A 社の財務状況は、平成 14 年 9 月期の段階で直ちに破綻するような状況であったとまでは認められないが、過去約 10 年に遡って単年度収支をみると、一部利益の出ていた時期もあるが赤字の期が多く、…経営状態は良好とはいえなかったことが認められる。また、…A 社は、…平成 14 年 10 月に主要取引先である B 社及び C 社から取引の中止あるいは委託業務の見直しを通告され、特に売上高の 8 割を占める B 社については平成 14 年 11 月末時点で業務委託契約が終了することが決定されていた。また C 社と

の取引についても、…百貨店のデータベースに直結させたオンラインシステムに変更することを申入れており、これが実現すれば、いずれA社の事務処理手数料収入が減少することは避けられない状況にあったものと認められる。」としてA社に再建の見込みはなかったことを認めている。

また、「A社が解散決議をした平成15年7月31日現在の貸借対照表によれば、約8500万円の資産が計上されている一方で、負債が約1億6400万円余りにのぼり、原告が求償権を放棄した後も純資産額は約7900万円の債務超過であることが明らかである。なお、被告は、…純資産額の算定に当たりB社に対し解決金として請求している2億円あるいは平成15年9月に受領している解決金4800万円を考慮すべき旨主張するが、…A社がB社に対して損害賠償請求することができるかどうかについてはそもそも疑問があることに加え、2億円という請求額についてもその根拠が十分ではないことが明らかであり、B社においてもA社からの請求には応じない姿勢を見せていたことからすれば、A社の要求は非現実的なものであるといわざるを得ず、…上記解決金は純資産額の算定において考慮すべきではない。…そして、基準時である平成15年3月17日から同年7月31日の解散決議までの間のA社の財務状況について、基準時からみて予測を超えるような大幅な変動要因がある等の特段の事情は認められないから、同基準時において原告がA社に対する求償権の行使を断念せざるを得ない状況にあったものである。」としてXが求償権の行使をしても債権回収の見込みのないことが確実な状況にあったことを認めている。

③課税庁の取扱いにおける代表者等について

Xは『法人の代表者等』とは、金融機関等他の債権者との関係から見て他の債権者の有する債権と同列に扱うことが困難である等の事情により、放棄せざるを得ない状況にあったと認められる者、すなわち、会社経営に関し、代表取締役と同等又はそれに近い実質的な影響力を有する者を指すと解すべきである」と主張した。

他方、税務署長Yは、『法人の代表者等』とは、主たる債務者である法人の経営責任を問われる結果、求償権の放棄を優先的に余儀なくされる立場にある主たる債務者である法人の意思決定権を有する者をいうものと考えられるから、たとえ主たる債務者である法人の代表者の親族であっても、主たる債務者の法人の意思決定権を有しない者は代表者等には含まれないというべきである」と主張した。

しかし、裁判所は、「原告が本件課税庁の取扱いにおける『法人の代表者等』に当たると解釈する余地は十分あり得るところである上、本件に関しては、原告とA社の特殊な関

係を考慮しなくとも、求償債権の回収は困難であると認めることは既に説示したとおりである」としてXは保証債務の履行時においてA社の代表取締役ではなかったが、『法人の代表者等』に該当するものと認定した。

④興銀事件判決の本件への適用について

Xは、実質的には代表者以上の責任を負い、しかもXはA社のG銀行からの借入金について連帯保証人兼担保提供者となっており、この債務の返済がなされるまでは実質的に求償請求することができない立場にあり、Xが他の債権者に先駆け又は同列の立場で、A社から代位弁済金の回収を図ることはあり得ないことであった。まさに興銀事件判決のいう『債権回収を強行することによって生ずるほかの債権者との軋轢などによる経営的損失等』といった事情が当てはまることを主張した。

他方、税務署長Yは、「興銀事件判決は、法人税法における金銭債権の貸倒損失を損金の額に算入する判断基準を示すものであるのに対し、本件は所得税における保証債務の特例の適用に関するものであり事例が異なること、また、所得税法 64 条 2 項に関する事項については、後発的更正の請求が許容されているのに対して、法人税法においては、その所得計算の構造上、後発的更正の請求が認められておらず、その損金算入に当たって、将来に対する見通しも含めた社会通念による回収不能の判断が求められる点で事情を異にする」として興銀事件判決を本件に適用することはできない旨を主張した。

しかし、裁判所は、「上記判断基準は、求償権を行使する保証人側の事情に触れていないが、保証人と主債務者の関係いかんによっては他の債権者と同等の立場で弁済を受けることもできないこともあり得るから、たとえ債務者に一定の財産があったとしても、保証債務を履行した保証人が、全額の求償はもちろん、全く求償を受けられないことが確実になっていると評価される場合もあり得るものというべきである。したがって、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情だけでなく、求償債権を行使する債権者側の事情等の客観的事情を総合考慮した上で、上記基準時において求償債権の回収の見込みのないことが事実となった場合か否かを判断することが妥当である。」として税務署長 Y の主張を退け、Xの主張していた興銀事件判決における貸倒損失判断基準の所得税法 64 条 2 項への引用を認めている。

⑤判決についての検討

これまでみてきたように、判決は、平成 14 年 12 月 25 日通知における『代表者等』とは、保証債務の履行時における会社の代表者及び株主のみならず、経営から退いた者であ

っても、Xのようにその信用力に基づいて金融機関が主たる債務者への融資を行っている場合なども『代表者等』に該当する旨を判示している⁸³。このように連帯保証人が代表者以上の責任を負っているような事情の下で『代表者等』に当たるとしたことは、通知が公表された時において、『代表者等』とは代表権を有しない取締役等を指すのかと漠然と理解されていたことから考えれば、かなりその範囲を広げて検討すべきことを明らかにされたものであり⁸⁴、今後の所得税法64条2項の課税関係に重要な影響を及ぼすものといえる。

また、興銀事件判決を引用し、他の債権者より優先的あるいは同等の立場で弁済を受けることは困難であるという原告の主張を全面的に認めているが、これまで所得税法64条2項の課税関係をめぐる事例において、債権者側の事情をも考慮した上での判断はなされていなかった。しかし、本件判決において債務者側の事情のみならず、求償権を行使する債権者側の事情をも総合的に考慮すべきと判断が示されたことについては、求償権を行使することが可能か否かについて、客観的基準を重視するという判断の方向性が確認されたものであると考えることができる⁸⁵。

本件におけるXは、社会的知名度が高かったことから求償権を放棄せざるを得なかった状況であったと窺がえる。しかし、本件判決は特異性があるわけではなく、会社の代表者とその法人のように保証人と主たる債務者の間に直接的な因果関係がない場合においても、今後の課税実務においてはそれぞれの事案における客観性を重視して求償権行使不能の判断をする必要がある。

第3節 連帯保証人相互間における求償権をめぐる課税関係

所得税法64条2項の適用を受ける場面は、一般的には主たる債務者が法人で、その法人の代表取締役が連帯保証人であるケースが多く見受けられる。そして、その法人が金融機関から借入を行う場合、実務上、オーナーである代表取締役本人の連帯保証を当然に要求され、さらに、その他複数名の連帯保証を要求されることが一般的である⁸⁶。

民法においては連帯保証人が複数いる場合には、主たる債務者が債務を弁済しないときは、債権者は、連帯保証人の一人に対し、全部又は一部の履行を請求することができ（民432条）、連帯保証人のうち一人が債務を弁済した場合には、その連帯保証人は、他の連帯保証人に求償権を有することとなる（民442条1項）。また、その求償割合については、連帯保証人間で特約がある場合にはその割合により（民465条1項）、特約がない場合には、それぞれ等しい割合となる（民427条）と規定している。

一方、所得税法においては、連帯保証人が複数いる場合における負担割合への法的影響

をいかにとらえるかによって、所得税法 64 条 2 項にかかる課税関係の解釈についての見解が以下のとおり異なることとなる。

①経済的実質に基づいて負担割合を算出した事例

保証債務の履行を行った者に帰属した求償権は、民法からの借用概念から捉えた場合、他の連帯保証人の負担割合に対応する部分の金額については所得税法 64 条 2 項の適用を受けられないこととなる。

しかし、保証契約を実質に基づいて判断するとした場合に保証債務を履行した者が他の者に係る部分も負担していたと認められる場合には、保証債務を履行した者の求償権行使不能額は他の連帯保証人の負担割合に対応する部分も含めて算出されることとなる。

したがって、この解釈によった場合、他の連帯保証人の負担割合は考慮しないこととなるから、連帯保証人が複数いたとしても、求償権行使不能額は、保証債務を履行した連帯保証人のみからなるものとされる。

このような考え方は神戸地裁平成 2 年 2 月 7 日判決⁸⁷において、連帯保証人は納税者、納税者の長男らであったが、納税者が資産を譲渡して長男らの補填をしたことについて、納税者と長男らの関係からすれば連帯保証人間における借受けの負担はすべて納税者が負うことになっていたものと認められるとして経済的実質による負担割合の算出方法が採用されている。

②他の連帯保証人の債務超過を影響させて負担割合を算出した事例

債務超過を影響させる場合を前提とすると、他の連帯保証人が債務超過の状態であると認められる場合には、保証債務の履行をした者の求償権行使不能額は債務超過である他の連帯保証人の負担部分も含めて算出されることとなる。

なお、この場合における債務超過の判定基準は求償権行使不能の判断基準のような客観的な判断基準ではなく形式的な基準に基づいて判断されることとなる。すなわち、国税不服審判所平成 10 年 7 月 9 日裁決⁸⁸においては、「相続税評価額 3,498,810 円を大幅に上回る 8,000,000 円の抵当権が設定されている状況にあること並びに、…所得税の確定申告書において配偶者控除の対象となっていることから、…債務超過の状態が著しいものと認められ、請求人の同人に対する求償権については、その行使が不可能であると認めるのが相当である」として特別な基準を採用している。

③他の連帯保証人の債務超過を影響させないで負担割合を算出した事例

一方、債務超過を影響させない場合を前提にすると、保証債務の履行を行った場合にお

いて、他の連帯保証人が債務超過の状態である場合には、保証債務を履行した者の求償権行使不能額は納税者の負担部分のみで算出され、債務超過である他の連帯保証人の負担部分は何ら考慮されないこととなる。

このような考え方は国税不服審判所平成3年2月1日裁決⁸⁹においても採用されており、「請求人の求償権行使不能額について、原処分庁は代位弁済額 35,392,179 円からその3分の1相当額 11,797,393 円を控除した額 23,594,786 円としているが、連帯保証人のうちに償還をなす資力がない者がいる場合には他の連帯保証人の間で分割負担することとされているから、請求人の求償権行使不能額は、代位弁済額 35,392,179 円のうち自己の負担部分である4分の1に相当する額 8,848,044 円を控除した残額 26,544,135 円とするのが相当である」として債務超過に影響させない負担割合の算出方法を採用している。

第4節 混同をめぐる課税関係

相続により主たる債務者の地位と連帯保証人の地位が同一人に帰属し、連帯保証人としての地位に基づいて債務の弁済をした場合、連帯保証人である相続人の課税関係はいかなる影響を受けるのであろうか。相続による地位の混同があった場合の課税関係をいかにとらえるかというこの問題は、保証債務の履行をめぐる最大の課税問題であり、本稿の最重要テーマである。

第1項 混同に関する最高裁平成9年12月18日判決⁹⁰

本件訴訟は、保証債務の履行による譲渡所得課税について、主たる債務者の地位を相続した連帯保証人が債権者に対して弁済を行った金額を、連帯保証人の譲渡所得の金額の計算上、課税所得金額から控除することができるか否かというかたちで課税関係の解釈が争われたものである。

1) 事件の概要

Xの二男Aは、昭和62年9月にT社から3億7,000万円の借入を行い、その際、X及びXの妻BはそれぞれAのT社に対する債務（以下『本件債務』という。）について連帯保証を行った（以下、Xの負担する債務を『Xの保証債務』及びBの負担する債務を『Bの保証債務』という。）。その後、昭和62年10月にAが死亡したことにより、X及びBはそれぞれ2分の1の割合の相続分によりAの権利義務を相続した。

Xは、昭和62年12月、Xの保証債務及びBの保証債務を履行するため、J金融会社から5億5千万円を借入れ、その借入金からT社に対し、Xの保証債務の履行として、本件債務の残額に相当する約3億6,475万円を弁済した。そして、X及びBは、昭和63年2

月に本件売買契約を締結し、Xは、昭和 63 年 5 月に売買代金のうちから J 金融会社に対する借入金債務を弁済した。

Xは、昭和 63 年分の所得税につき、本件売買契約に基づく譲渡所得に対して所得税法 64 条 2 項を適用して確定申告を行ったが、Y 税務署長は、所得税法 64 条 2 項の摘要を否定して更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

2) 地位の帰属について

Y 税務署長は、X と B は、主たる債務である本件借入金債務を 2 分の 1 ずつ相続したものであるから、X と B との連帯保証人としての地位のうち、それぞれ主たる債務としての地位と重複する本件借入金債務の 2 分の 1 に係る部分は存在意義を失って消滅し、X と B は、いずれも本件借入金債務の 2 分の 1 について主たる債務者としての地位を、残余の 2 分の 1 について連帯保証人としての地位を有することに至ったといえるから、X と B によってなされた T 社に対する本件借入金債務の弁済は、それぞれ主たる債務者としての地位に基づいてなされたものであるから所得税法 64 条 2 項の適用をする余地は全くないと主張した。

しかし、裁判所は、X と B の連帯保証人としての地位のうち、それぞれ主たる債務者としての地位と重複することとなった本件借入金債務の 2 分の 1 に係る部分が当然に消滅すると解すべき明確な実定法の根拠はないから、X 及び B は、それぞれ本件借入金債務の全額に相当する額の連帯保証債務を負うとともに、右連帯保証債務と重複して本件借入金債務の 2 分の 1 に当たる部分につき主たる債務を負うことになるに至ったものと解するのが相当であるとして Y 税務署長の主張を退けた。

3) 混同について

X は、所得税法 64 条 2 項の立法趣旨は、自己の利益にならない資産譲渡に係る所得に対し、利益を得ることを目的とする資産譲渡の場合と同じく課税することが不公平であることから、前者の場合にはその所得に対する課税を行わないとしたことにあるところ、本件のように、保証人がたまたま主たる債務者の地位を相続した場合においても、立法趣旨とするところの本来の保証人としての利益状況は同じであるから、同項を適用すべきであることは明らかであると主張した。

しかし、裁判所は、本件借入金債務は、その債務者である A の死亡に伴い、相続により X 及び B に各 2 分の 1 の割合で承継されたものであるから、X の主たる債務者に対する求償権のうち 2 分の 1 は自己を債務者とする債権として成立することとなり、混同によって

消滅するものである。また、Xの主たる債務者に対する求償権のうち残りの2分の1はBに対する債権として成立するところ、本件においてBに対する求償権を行使できないとする主張立証は全く存在しないとしてXの主張を退けた。

4) 判決についての検討

以上みてきたように判決は、連帯保証人としての地位のうち、主たる債務者としての地位と重複することとなった部分については、当然に消滅すると解すべき明確な実定法の根拠はないとして連帯保証債務は消滅しないとする一方、求償権をめぐる債権及び債務が同一に帰することとなった場合には、求償権は混同により消滅することとなるから、所得税法64条2項の適用はないという立場をとっているがはたして妥当な解釈であろうか。

本項においては、はじめに地位の帰属について検討していく。

混同とは、債権及び債務が同一人に帰属することをいい、民法520条は混同について、「債権及び債務が同一人に帰属したときは、その債権は、消滅する。ただし、その債権が第三者の権利の目的であるときは、この限りでない。」と規定している。

しかし、本件においては債権と債務が同一人に帰属するのではなく、保証人が主債務者を相続するのであるから、混同ではなく、不真正混同である。不真正混同とは、「債務関係の内部に存在する二つの義務もしくは権利の同一人への帰属をいう⁹¹」。

このように保証人が主債務者を相続した場合には原則的には消滅するという見解と原則的には消滅しないという見解がある。

1. 原則消滅説

原則消滅説によれば、保証人が主債務者を相続するような場合には、保証が債権者に特別の利益を与えないかぎり、保証債務は消滅する。すなわち、主債務のためにではなく保証債務のために担保権もしくは副保証が設定されていたり違約罰が付せられているときは、その限りで保証債務は存続することとなるという学説である⁹²。

したがって原則消滅説によれば、主たる債務者の相続と同時に連帯保証人としての地位も消滅することとなるから、所得税法64条2項の適用は受けられないこととなる。

本件においては、Y税務署長が、「Aの死亡に伴う相続の結果、XとBとは、主たる債務である本件借入金債務をその2分の1宛て相続したのであるから、XとBとの連帯保証債務人としての地位のうち、それぞれ主たる債務者としての地位と重複する本件借入金債務の2分の1に係る部分は、その存在意義を失って消滅し…」と主張していることからみても、原則消滅説の立場を立脚しているといえる。

2. 原則存続説

他方、原則存続説によれば、保証債務と主たる債務が分離独立している場合には、その財産が法的には同一人に帰属しているとしても、混同により当然に消滅するとはいえないということになる。

裁判所は、「主たる債務者としての地位と重複することとなった本件借入金債務の 2 分の 1 に係る部分が当然に消滅すると解すべき明確な実定法の根拠はないから、…本件借入金債務の 2 分の 1 に当たる部分につき主たる債務を負うことに至ったものと解するのが相当である。」と判示していることからみても、原則存続説の立場を立脚しているといえる。

確かに一見 Y 税務署長の指摘しているとおりとも思われるが、保証人の責任は、相続による主たる債務の変動によって左右されないものでなければならないから、相続により主たる債務者の地位と連帯保証人の地位が同一人に帰属した場合は連帯保証人の地位が消滅すると考えることは不都合であり、原則存続説の考え方は妥当であるといえる⁹³。

また、仮に原則消滅説に立ったとしても、債権者にとって相続後においても保証債務の存在が意味を有する場合には、例外的に保証債務の存在を認めることも必要であるという指摘もある⁹⁴。したがって、本件においては原則存続説にもとづいて、X が連帯保証人の立場に基づいて弁済を行ったものとする裁判所の判断は妥当であるといえる。

では、X が連帯保証人としての地位に基づいて代位弁済を行ったにもかかわらず、本件において、所得税法 64 条 2 項の適用はなぜ認められなかったのであろうか。以下、求償権の混同について考察していく。

裁判所は、X の所得税法 64 条 2 項の適用を認めない理由として、① X が取得した求償権のうち 2 分の 1 については、A の死亡に伴い、自己を債務者とする債権として混同によって消滅する、② かかる取扱いを避けたいのであれば相続放棄という選択もあったのであるから、そのことによる不利益を取り上げる主張には理由がない⁹⁵、を挙げているが、この指摘は妥当であろうか。

まず①について、民法 520 条は、「債権及び債務が同一人に帰属したときは、その債権が第三者の権利の目的物であるときを除き消滅する」としているが、混同は一つの事実であって行為ではなく、債務者が債権を譲り受けた場合にも、混同そのものは債権譲渡の結果として生ずる事実である⁹⁶。また、原則消滅説に立ちつつも、他方では経済的に意味のある場合には、例外として債権の存続を認めるべきという意見もある⁹⁷。

したがって、本件においては A の死亡に伴う相続が発生し、その相続に伴って主たる債

務者の相続という不可避的な事実が生じたのであるから、本件資産の譲渡はまさに止むに止まれぬ資産の譲渡ではなかろうか。

次に②については、確かに一見そのとおりとも思われる部分もある。また、何かしらの事情で相続を単純承認しなければならない場合は、相続放棄⁹⁸や限定承認を選択し得る場合に比較して、不利な場合が生じることになるが、そのような場合にまで所得税法 64 条 2 項が適用されないとしてもやむを得ないとも考えられる⁹⁹。

しかし、相続人の意思は、課税回避を意図として所得税法 64 条 2 項の適用を選択したのではなく、あくまで連帯保証人としての責務に基づいて債務の弁済を行ったものであり、また、相続放棄の有無を問わず、結果として X は債務の弁済を行わなければならないことを考慮すると、本件においては所得税法 64 条 2 項の適用を受ける余地は十分にあったのではなかろうか。

第 2 項 限定承認があった場合の混同に係る課税関係

前項において、連帯保証人が主たる債務者を相続した場合には、所得税法 64 条 2 項の適用を受けることができない旨を述べてきたが、これが単純承認ではなく、限定承認の場合にはどのような課税関係になるのであろうか。

限定承認とは、相続によって得た財産の限度においてのみ被相続人の債務及び遺贈を弁済すべきことを留保して相続の承認をすることをいう（民 922 条）。相続があった場合、相続人が被相続人に対して有していた債権及び債務は、単純承認の場合には混同により消滅するが（民 520 条）、限定承認の場合にはその被相続人に対して有していた権利義務は、消滅しなかったものとみなされる（民 925 条）。また、この場合における限定承認は、共同相続人の全員が共同してのみこれを行うことができる（民 923 条）。

限定承認があった場合の混同に係る課税関係は以下の事例のとおりとなる。

（事例）

主たる債務者 A は債権者から 5,000 万円の借入を行い、その際に父 B 及び母 C はそれぞれ連帯保証を行った。しかし、その後 A が死亡したことにより、B 及び C はそれぞれ 2 分の 1 ずつ A の権利義務を承継した（ただし B 及び C は限定承認によって財産の範囲で債務を承継した）。そして B 及び C は土地（時価 6,000 万円でそれぞれの持分は 2 分の 1 ずつ）を譲渡し、保証債務の履行を行った。

（求償権行使不能額の計算）

$(6,000 \text{ 万円} - 5,000 \text{ 万円}) \times 1/2 = 500 \text{ 万円}$ （B・C それぞれの譲渡所得金額）

上記のように、限定承認の場合には、単純承認の場合と同じように被相続人の権利義務を承継しているにも関わらず、前者の場合には求償権は混同によって消滅し、所得税法 64 条 2 項の適用を受けることができないが、後者の場合には所得税法 64 条 2 項の適用を受けることができるという不都合が生じてくる。しかし、限定承認により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合には、相続発生時に被相続人から相続人に譲渡があったものとみなされ、譲渡所得課税が行われ、多額の税負担が生ずることとなる（所得 59 条）。

したがって、所得税法 64 条 2 項の適用だけでなく、他規定も含めて限定承認の選択を検討した場合には、必ずしも限定承認は最良の選択方法とはいえないこととなる。

第 3 項 主たる債務者が連帯保証人を相続した場合の混同をめぐる課税関係

これまで資力を有する連帯保証人が無資力の主たる債務者を相続した場合の混同をめぐる課税関係について考察してきたが、では逆に無資力の主たる債務者が資力を有する連帯保証人を相続した場合にはどのような課税関係が生じるのであろうか¹⁰⁰。

無資力の状態である主たる債務者は、債務の弁済を行うことが困難な状況であることから、当然に資産を有する連帯保証人を相続して自己の負う債務を弁済することを検討するであろう。

しかし、主たる債務者が相続放棄をせずに連帯保証人を相続した場合には、最高裁平成 9 年 12 月 18 日判決が判示しているように、混同により求償権が消滅するため、所得税法 64 条 2 項の適用を受けられないこととなってしまう。

では、既に連帯保証人が保証債務を履行し、所得税法 64 条 2 項の適用を受けていた場合や所得税法 64 条 2 項の適用を求めた確定申告書を提出した直後に連帯保証人が死亡し、相続が発生した場合にはどのような課税関係が生じるのであろうか¹⁰¹。このような場合には、遡って所得税法 64 条 2 項の適用が否認されることにはならないであろう¹⁰²。

上記のケースは、主たる債務者が連帯保証人を相続したという事実は同じであるにもかかわらず、課税関係が異なることとなるが、このような法解釈は妥当であるといえるか。

無資力の主たる債務者が資力を有する連帯保証人を相続したという事実は同じであるにも関わらず、求償権を放棄し、所得税法 64 条 2 項の適用を求めた時点の違いによって所得税法 64 条 2 項の適否が異なることには問題があるのではなかろうか。

連帯保証人が保証債務を履行しその後求償権を放棄するという一連の事実は、連帯保証人が選択したものであって主たる債務者の意思が介入する余地はない。また、相続発生時において放棄をするか否かは相続人の判断に委ねられているが、相続発生という事象は主

たる債務者の意思に関係なく突発的に発生するものであり、主たる債務者において選択の余地がない所得税法 64 条 2 項の適用を求めたタイミングの違いによって課税関係が異なることは所得税法 64 条 2 項の立法趣旨から反するものであり、また、課税の公平の原則の観点からも適用を受けるタイミングの違いによって課税関係が変動することは適当ではない。

以上検討してきたように、求償権と保証債務の混同をめぐる課税関係については、原則存続説のほうが、理論上・課税実務上いずれにおいても妥当性に優れているものと考えられる。また、仮に原則消滅説によったとしても、保証債務の存在する意味が経済的にあると認められる場合には、所得税法 64 条 2 項の適用を認めてよいのではなかろうか。いずれにしても、混同があった場合の所得税法 64 条 2 項の取扱いの明確化が強く要請されるのである。

第 5 章 総括

第 1 節 今後のあるべき特例制度についての提言

これまでみてきたように保証債務の履行に係る課税関係は非常に複雑であり、特に民法と所得税法の各領域にまたがる課税関係が生じた場合には、さらに複雑な課税問題が生じることがわかった。

保証債務の履行にかかるこの複雑な課税問題を考察する際には、常に『整合性』を意識すべきであるが、ここにいう『整合性』には三つの意味が含まれていると考えるべきであろう。一つはもちろん立法趣旨との整合性である。所得税法 64 条 2 項の立法趣旨は納税者の担税力喪失という点であるから、保証債務を履行し譲渡収入を享受していないにもかかわらず課税されることは許されない。

二つ目の『整合性』の意味は民法との整合性である。平成 17 年の民法改正において、保証人保護の観点から保証契約締結時における書面作成義務や根保証契約の期間制限等に関する規定が設けられたのであるから、所得税法 64 条 2 項をめぐる課税関係を考察するにあたっては、民法からの借用概念という観点から、このような民法改正における保証人保護という考え方を意識すべきである。

そして、『整合性』のもう一つの意味として、客観性との整合性も忘れてはならない。これまでみたように、保証債務の履行の範囲について判例・通説はあくまで民法からの借用概念としての保証債務の履行を前提とし、例外的に連帯債務者の債務の履行があった場合

等（所基通 64 条 4 項）や借入金で保証債務を履行した後に資産の譲渡があった場合（所基通 64 条 5 項）についても保証債務の履行に該当するという狭義の立場をとってきた。

しかし、さいたま地裁平成 16 年 4 月 14 日判決や東京高裁平成 19 年 4 月 20 日判決の採用している立場は、客観性あるいは経済性を優先させて保証債務の履行に客観的基準を認めることにより、結果として保証債務の履行の『民法からの借用概念』たる性質を捨象してしまっている。これは、保証債務の履行があった場合の譲渡所得課税への法的影響の議論が、もともと民法からの借用概念を前提としていたものではなく、政策的な観点から設けられた規定の課税関係の解釈を正当化するために生じたものに過ぎないため、多数意見がこの点を意識することなくそのような解釈を行っていたものと考えられる。

しかし、所得税法 64 条 2 項が納税者の担税力の喪失あるいは納税者の救済を前提としている以上、その解釈についても客観性との整合性を維持すべきであり、東京高裁平成 19 年 4 月 20 日判決においても求償行使不能判断基準が「主債務者が事業を継続している場合について、何らかの法的倒産処理手続が開始されていることを要する主旨であれば、主債務者がいわゆる私的整理を行うに至った場合は、むしろ法的倒産処理手続等は開始されていないのが通常であるという実態を無視した形式論との批判が妥当する」と指摘しており、やはり保証債務の履行に係る課税関係の一連の解釈は、客観的に保証債務の履行により譲渡収入を享受していないと認められる場合には所得税法 64 条 2 項の適用があると解するのが相当である。

第 2 節 残された課題と検討

保証債務の履行をめぐる課税関係は、これまで述べてきたとおり、客観性を有する以上は所得税法 64 条 2 項を適用すべきという考え方を妥当とするが、保証債務の履行をめぐる課税関係についてなお残された課題として、相続により保証債務を承継した場合に所得税法と相続税法の間で保証債務の取扱いに不平等が生じるという問題がある。

所得税法 152 条において「確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者は、当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額につき第六十三条又は第六十四条に規定する事実その他これに準ずる政令で定める事実が生じたことにより、国税通則法第二十三条第一号各号の事由が生じたときは、当該事実が生じた日の翌日から二月以内に限り、税務署長に対し、当該申告書又は決定に係る第二百二十条第一項第一号若しくは第三号から第八号まで又は第二百二十三条第二項第一号、第五号、第七号若しくは第八号に掲げる金額について、同法第二十三条第一項の規定による更正の請求をすることができる」と規定されており、確

定申告書の提出期限の時において求償権の行使が可能な状態であっても、後に求償権の行使不能の事由が生じた場合には、その求償権の行使不能の事実が生じた日から2月以内に税務署長に対し更正の請求ができると規定している。

他方、相続税法においては相続税法14条において「前条の規定によりその金額を控除すべき債務は、确实と認められるものに限る」と規定されており、申告期限において求償権の行使不能が确实であると認められる保証債務は債務控除の対象とされるが、申告期限において求償権の行使が可能である保証債務は債務控除の対象にはされない。

また、相続税法32条において「相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額が過大となつたときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知つた日の翌日から四月以内に限り納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額又は贈与税額につき国税通則法第二十三条第一項の規定による更正の請求をすることができる」と規定されており、申告期限後に更正の請求が認められる事由として次の事由が列挙されている。

1. 第五十五条の規定により分割されていない財産について民法の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従つて課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従つて計算された課税価格と異なることとなったこと。
2. 民法第七百八十七条又は第八百九十二条から第八百九十四条までの規定による認知、相続人の廃除又はその取消しに関する裁判の確定、同法第八百八十四条に規定する相続の回復、同法第九百十九条第二項の規定による相続の放棄の取消しその他の事由により相続人に異動が生じたこと。
3. 遺留分による減殺の請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと。
4. 遺贈に係る遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があつたこと。
5. 第四十二条第二十七項の規定により条件を付して物納の許可がされた場合において、当該条件に係る物納に充てた財産の性質その他の事情に関し政令で定めるものが生じたこと。
6. 前各号に規定する事由に準ずるものとして政令で定める事由が生じたこと。
7. 第四条に規定する事由が生じたこと。

8. 第十九条の二第二項ただし書の規定に該当したことにより、同項の分割が行われた時以後において同条第1項の規定を適用して計算した相続税額がその時前において同項の規定を適用して計算した相続税額と異なることとなったこと。
9. 贈与税の課税価格計算の基礎に算入した財産のうち第二十一条の二第四項の規定に該当するものがあつたこと。

以上のことからすると、所得税法においては申告期限後に求償権の行使が不可能となった場合には、更正の請求を行うことによって課税所得の修正が認められているが、相続税法においては申告期限後に保証債務が確定となったとしても相続税法に規定する更正の請求の事由に該当しないことから、相続人は求償権行使不能額に相当する担税力を喪失しているにもかかわらず、結果的に過大な租税負担を強いられることとなる。

被相続人の相続開始の際に債務が確定しないことを問題とするならば、相続税の申告期限後に求償権を行使不能が確定した時において遡及して更正の請求を行うことを認めることはできないだろうか。しかし、結論からいえばそのような解釈は不可能である。

仮にこの問題の解決策として相続税法 32 条において求償権行使不能事実が生じたときについても更正の請求を認めるならば、相続税法 14 条の趣旨を損なう結果となるであろうし、そもそもこの課税問題の解決のためだけに相続税法における債務控除の課税解釈を変更することは本末転倒である。

したがって、現行の相続税法における解釈においては、申告期限後に保証債務が確定と認められたとしても、相続人は更正の請求を選択することができないとしても止むを得ないということになる。しかし、保証債務は本来、被相続人に係る固有の債務であり、相続財産を減少させる効果を有するものであるから¹⁰³、申告期限前に保証債務が確定となった場合との租税負担の差異を解消するために、更正の請求による債務控除を認めるための特別措置の立法が必要であろう。

以上

- 1 中小企業庁『中小企業白書 2008年版 ～生産性向上と地域活性化への挑戦 全体概要』中小企業庁、2008年、20頁。
- 2 国税庁『国税庁レポート2008』国税庁、2008年、48頁。
- 3 国税庁『国税庁レポート2004』国税庁、2004年、44頁。
- 4 大蔵省主税局『税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』、大蔵省印刷局、1962年、548頁。
- 5 同書、549頁。
- 6 同書、550頁。
- 7 同書、550頁。
- 8 同書、551頁。
- 9 同書、551頁。
- 10 同書、551頁。
- 11 同書、552頁。
- 12 同書、552頁。
- 13 静岡地裁平成5年11月5日判決(税資199号779頁、タイムズ国税庁訴資Z199-7223)。
- 14 酒井克彦「所得税法64条2項に係る保証債務履行と求償権行使不能の判断(中)」『月刊税務事例』Vol.40、財経詳報社、2008年、58頁。
- 15 金子宏「総説－譲渡所得の意義と範囲－」『日税研論集』vol50、日本税務研究センター、2002年、16頁。
- 16 藤田良一『所得税法上の資産損失制度に関する一考察』論叢13号、税務大学校、1979年、213頁。
- 17 内田貴『民法Ⅲ第3版債権総論・担保物権』東京大学出版会、2006年、338頁。
- 18 同書、338頁。
- 19 求償権行使不能額に相当する金額とは次に掲げる金額のうち、最も低い金額をいう(所基通64条2項の2)。①求償権の行使不能額、②求償権の行使不能が生じた時において確定している年分の総所得金額、土地等に係る事業所得等の金額、短期譲渡所得の金額、長期譲渡所得の金額、株式等に係る譲渡所得等権の金額、先物取引に係る雑所得の金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額、③求償権行使不能額に係る②に掲げる金額の計算の基礎とされる各種所得の金額
- 20 林仲宣「債務の借換えと保証債務の履行に伴う譲渡所得の特例」『現代マネジメント学部紀要 社会とマネジメント』VOL.3 No.2、相山女学園大学現代マネジメント学部、2006年、82頁。
- 21 東京地裁平成元年5月15日判決(税資170号297頁、タイムズ国税庁訴資Z170-6298)。
- 22 岩崎政明「保証債務の履行と譲渡所得の計算特例」『税務事例研究』vol.92、日本税務研究センター、2006年、36頁。
- 23 福島地裁平成8年7月8日判決(税資220号47頁、タイムズ国税庁訴資Z220-7750)。
- 24 名古屋地裁平成5年2月26日判決(税資194号568頁、タイムズ国税庁訴資Z194-7088)。
- 25 東京地裁平成元年10月31日判決(税資174号491頁、タイムズ国税庁訴資Z174-6387)。
- 26 静岡地裁平成5年11月5日判決(税資199号779頁、タイムズ国税庁訴資Z199-7223)。
- 27 岩崎政明『前掲書』、36頁。
- 28 金子宏『前掲書』、18頁。
- 29 酒井克彦「所得税法64条2項に係る保証債務履行と求償権行使不能の判断(上)」『月刊税務事例』Vol.40、財経詳報社、2008年、59頁。
- 30 金子宏『前掲書』16頁。
- 31 家事費については所得税法上特段規定されていないが、『その用語の意味からいって、人間の衣食住に関する支出をはじめとして、その社会的、精神的、文化的生活を営む上で必要とされる諸支出を意味する』ものであるとされている。

- ³²酒井克彦『前掲書』55頁。
- ³³庄司範秋『保証債務を履行するため資産を譲渡した場合の課税関係の研究』論叢18号、税務大学院、1987年、299頁。
- ³⁴大阪地裁昭和56年6月26日判決（タインズ国税庁訴資Z117-4816）。
- ³⁵岩崎政明『前掲書』32頁。
- ³⁶東京地裁平成3年2月27日判決（税資182号432頁、タインズ国税庁訴資Z182-6664）。
- ³⁷藤田良一『前掲書』212頁。
- ³⁸同書、212頁。
- ³⁹名古屋地裁平成5年2月26日判決（税資194号568頁、タインズ国税庁訴資Z194-7088）。
- ⁴⁰藤田良一『前掲書』212頁-213頁。
- ⁴¹同書、213頁。
- ⁴²内田貴『前掲書』242頁-243頁。
- ⁴³相続税法8条においては、「対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で債務の免除、引受け又は第三者のためにする債務の弁済による利益を受けた場合においては、当該債務の免除、引受け又は弁済があった時において、当該債務の免除、引受け又は弁済による利益を受けた者が、当該債務の免除、引受け又は弁済に係る債務の金額に相当する金額を当該債務の免除、引受け又は弁済をした者から贈与により取得したものとみなす。」と規定されている。
- ⁴⁴藤田良一『前掲書』212頁-213頁。
- ⁴⁵福島地裁平成8年7月8日判決（税資220号47頁、タインズ国税庁訴資Z220-7750）。
- ⁴⁶三木義一・橋本清治「判例分析ファイルその52 保証債務契約と所得税法64条の要件」『税経通信』4月号、税務経理協会、2004年、220頁。
- ⁴⁷さいたま地裁平成16年4月14日判決（税資254号118頁、タインズ国税庁訴資Z254-9625）。
- ⁴⁸保証等の担保が存続する理由として原告は、「保証等の債務は当事者の意思で自由に左右できるものであって、また、既存債務の種類・性質に関係のない事項であり、債権者が担保を放棄して、みずから不利益を招くような意思は、原則として推定され得ないからである。」を挙げている。
- ⁴⁹木島裕子「返済期限到来前の保証債務の履行と譲渡特例適用の可否」『月刊税理』10月号、ぎょうせい、2004年、31頁。
- ⁵⁰塚本静雄「保証債務の履行にかかる譲渡所得の課税の特例について」『税法学』第554号、日本税法学会、2005年、53頁。また、所得税法64条2項の適用を受けるにあたっては、保証債務と資産の譲渡の間に因果関係が必要であるとした事例として大阪地裁平成4年12月1日判決（税資193号708頁、タインズ国税庁訴資Z193-7033）がある。
- ⁵¹岩崎政明『前掲書』38頁。
- ⁵²借入金の介在が因果関係の切断要因にならない理由として、塚本静雄氏は「譲渡代金を保証債務の履行に充てることのできる資産が、たとえば農地のように譲渡のために許認可等の手続が必要なもの、あるいは現に賃貸に供している家屋の敷地のように賃借人の立ち退きと家屋の取り壊しを要するものなど、売却に時間がかかる資産である場合に、保証債務の履行を迫られて、速やかにこれに応じるためにやむを得ず他からの借入金をもって保証債務を弁済し、譲渡代金で借入金を返済したという事例を考えれば説明がつく。（塚本静雄『前掲書』53頁）」としている。
- ⁵³林仲宣『前掲書』83頁。
- ⁵⁴同書、83頁。
- ⁵⁵同書、84頁。
- ⁵⁶東京地裁平成元年10月31日判決（税資174号491頁、タインズ国税庁訴資Z174-6387）。

- 57 「預金で保証債務を履行した後に資産を譲渡した場合」『国税庁質疑応答事例』2008年9月23日<<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/joto/11/01.htm>>
- 58 塚本静雄『前掲書』54頁。
- 59 同書、54頁。
- 60 「手持ち資金と譲渡代金とで保証債務を履行し、求償権の一部が回収不能となった場合」『国税庁質疑応答事例』2008年9月27日<<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/joto/11/04.htm>>
- 61 酒井克彦『前掲書』59頁。
- 62 吉良実教授は、「保証人が手持ちの事業用資金をもってまず家庭用の保証債務を弁済しておいて、その事業用資金の回復をはかるために資産を譲渡した、というような場合にも本条項の適用を認めてよいのではないか」としている（吉良実「保証債務をめぐる税務の問題点」『月刊税理』VOL.22 NO.5、ぎょうせい、1979、10頁）。
- 63 岩崎政明『前掲書』38頁。
- 64 大阪地裁平成4年12月1日判決（税資193号708頁、タイムズ国税庁訴資Z193-7033）。
- 65 塚本静雄『前掲書』50頁。
- 66 同書、50頁。
- 67 岩崎政明『前掲書』38頁。
- 68 岩崎政明教授は、このような請求前の保証債務の履行にも十分合理性が認められるとしている（岩崎政明『前掲書』38頁）。
- 69 さいたま地裁平成16年4月14日判決（税資254号118頁、タイムズ国税庁訴資Z-254-9625）。
- 70 藤田良一『前掲書』214頁。
- 71 酒井克彦『前掲書』58頁。
- 72 塚本静雄『前掲書』50頁。
- 73 新潟地裁平成12年2月25日判決（税資246号980頁、タイムズ国税庁訴資Z246-8596）。
- 74 横浜地裁平成9年6月25日判決（税資223号1086頁、タイムズ国税庁訴資Z223-7937）。
- 75 塚本静雄『前掲書』51頁。
- 76 塚本静雄『前掲書』53頁。
- 77 岸田貞夫「保証債務の特例における債務の借換えと求償権行使不能の判断—さいたま地裁平成16年4月14日判決」『TKC税研情報』第14巻第1号、TKC税務研究所、2005年、51頁。
- 78 三木義一・橋本清治『前掲書』219頁。
- 79 「保証債務の特例における求償権の行使不能に係る税務上の取扱いについて」2008年10月26日<<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/joto-sanrin/021225/01.htm>>
- 80 岩崎政明『前掲書』44-45頁。
- 81 林仲宣『前掲書』84頁。
- 82 東京地裁平成19年4月20日判決（税資タイムズ国税庁訴資Z888-1245）。
- 83 中村雅紀「求償権放棄時の特殊事情の立証」『月刊税理』6月号、ぎょうせい、2008年、160頁。
- 84 同書、160頁。
- 85 朝倉洋子「保証債務特例における求償権の行使不能判断」『月刊税理』8月号、ぎょうせい、2007年、89頁。
- 86 後宏治「保証債務と相続税・贈与税」『税務弘報』第五十三巻第五号、中央経済社、2005年、114頁。
- 87 神戸地裁平成2年2月7日判決（税資175号374頁、タイムズ国税庁訴資Z175-6441）。
- 88 国税不服審判所平成10年7月9日裁決（裁決事例集56集156頁、タイムズ国税庁訴

資 J56-2-10)。

⁸⁹ 国税不服審判所平成 3 年 2 月 1 日裁決 (裁決事例集 41 集 160 頁、タインズ国税庁訴資 J41-2-10)。

⁹⁰ 最高裁平成 9 年 12 月 18 日判決 (税資 229 号、1047 頁、タインズ国税庁訴資 Z229-8051)。

⁹¹ 中川善之助等編『注釈民法 12』有斐閣、1970 年、507 頁。

⁹² 同書、508 頁。

⁹³ 牛嶋勉「保証債務履行のための譲渡と所得税法の特例」『税務事例研究』vol46、日本税務研究センター、1998 年、66 頁

⁹⁴ 同書、66 頁。

⁹⁵ 静岡地裁平成 5 年 11 月 5 日判決 (税資 199 号 779 頁、タインズ国税庁訴資 Z199-7224)。

⁹⁶ 我妻栄『新訂債権総論』岩波書店、1969 年、369 頁。

⁹⁷ 同書、369 頁。

⁹⁸ 相続放棄をした場合には、A の債務を承継しないことから、連帯保証人の立場しかなく、その立場で保証債務の履行をし、求償権を取得することとなる。(牛嶋勉『前掲書』66 頁)。

⁹⁹ 牛嶋勉『前掲書』68 頁-69 頁。

¹⁰⁰ 関根稔「民法上の混同をめぐる課税関係」『月刊税理』12 月号、ぎょうせい、1996 年、177 頁。

¹⁰¹ 同書、177 頁。

¹⁰² 同書、177 頁。

¹⁰³ 日本税理士会連合会『平成 20 年度・税制改正に関する建議書』日本税理士会連合会、2007 年、21 頁。

【参考文献】

- ・朝倉洋子「保証債務特例における求償権の行使不能判断」『月刊税理』8月号、ぎょうせい、2007年。
- ・岩崎政明「保証債務の履行と譲渡所得の計算特例」『税務事例研究』vol.92、日本税務研究センター、2006年。
- ・牛嶋勉「保証債務履行のための譲渡と所得税法の特例」『税務事例研究』vol46、日本税務研究センター、1998年。
- ・後宏治「保証債務と相続税・贈与税」『税務弘報』第五十三巻第五号、中央経済社、2005年。
- ・内田貴『民法Ⅲ第3版債権総論・担保物権』東京大学出版会、2006年。
- ・大蔵省主税局『税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』大蔵省印刷局、1962年。
- ・我妻栄『新訂債権総論』岩波書店、1969年。
- ・金子宏「総説－譲渡所得の意義と範囲－」『日税研論集』vol50、日本税務研究センター、2002年。
- ・岸田貞夫「保証債務の特例における債務の借換えと求償権行使不能の判断－さいたま地裁平成16年4月14日判決」『TKC税研情報』第14巻第1号、TKC税務研究所、2005年。
- ・木島裕子「返済期限到来前の保証債務の履行と譲渡特例適用の可否」『月刊税理』10月号、ぎょうせい、2004年。
- ・吉良実「保証債務をめぐる税務の問題点」『月刊税理』VOL.22 NO.5、ぎょうせい、1979年。
- ・国税庁『国税庁レポート2004』国税庁、2004年。
- ・国税庁『国税庁レポート2008』国税庁、2008年。
- ・酒井克彦「所得税法64条2項に係る保証債務履行と求償権行使不能の判断（上）」『月刊税務事例』Vol.40、財経詳報社、2008年。
- ・酒井克彦「所得税法64条2項に係る保証債務履行と求償権行使不能の判断（中）」『月刊税務事例』Vol.40、財経詳報社、2008年。
- ・庄司範秋『保証債務を履行するため資産を譲渡した場合の課税関係の研究』論叢18号、税務大学校、1987年。

- ・ 関根稔「民法上の混同をめぐる課税関係」『月刊税理』12月号、ぎょうせい、1996年。
- ・ 中小企業庁『中小企業白書 2008年版～生産性向上と地域活性化への挑戦 全体概要』中小企業庁、2008年。
- ・ 塚本静雄「保証債務の履行にかかる譲渡所得の課税の特例について」『税法学』第554号、日本税法学会、2005年。
- ・ 中川善之助等編『注釈民法 12』有斐閣、1970年。
- ・ 中村雅紀「求償権放棄時の特殊事情の立証」『月刊税理』6月号、ぎょうせい、2008年。
- ・ 日本税理士会連合会『平成20年度・税制改正に関する稟議書』日本税理士会連合会、2007年。
- ・ 林仲宣「債務の借換えと保証債務の履行に伴う譲渡所得の特例」『現代マネジメント学部紀要 社会とマネジメント』VOL.3 No.2、椋山女学園大学現代マネジメント学部、2006年。
- ・ 藤田良一『所得税法上の資産損失制度に関する一考察』論叢13号、税務大学校、1979年。
- ・ 三木義一・橋本清治「判例分析ファイルその52 保証債務契約と所得税法64条の要件」『税経通信』4月号、税務経理協会、2004年。

租税資料館賞受賞論文集 第 18 回 (2009 年) 中巻

平成 22 年 2 月 1 日発行

発行所 公益財団法人 租税資料館

発行者 諸 岡 健 一

〒164-0014

東京都中野区南台三丁目 45 番 13 号

租税資料館ビル 2 F

Tel 03(5340)1131 / Fax03(5340)1130

<http://www.sozeishiryokan.or.jp>

E-mail: sozeishiryokan@nifty.com