租税資料館賞受賞論文集
第 19 回（2010 年）

中巻

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞　第19回入賞作品

●上　巻

論文の部

「所得税の重税感―『日本版総合的社会調査』個票データによる諸要因の分析―」
稿　者　大野 裕之　氏　（東洋大学経済学部教授）・・・・・・・・・・・・・・・・第 20 回論文集に掲載予定

「法人税の課税根拠と多様化する事業形態に対する課税ルール」
稿　者　関根 美男　氏　（税理士）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（33）

「相続税法における営業権の財産価値とその評価」
稿　者　冨山 恭道　氏　（公認会計士・税理士/早稲田大学大学院 院生）・・・・・・上巻（111）

租税資料館奨励賞の部

「相続税・贈与税における財産評価に関する一考察」
稿　者　越後 浩二　氏　（明治大学専門職大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（223）

「租税法規不遡及の原則」
稿　者　大野 利郎　氏　（名古屋商科大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（285）

「ＲＥＩＴ税制の国際的側面についての基礎的考察」
稿　者　恩田 哲保　氏　（筑波大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（367）

「相続税における時価と納税に関する一考察」
稿　者　清野 修　氏　（国士舘大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（435）

●中　巻

「銀行業を営む外国法人の支店に対する課税について」
稿　者　高尾 尚明　氏　（大阪経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（3）

「相続財産の移転に伴う課税関係」
稿　者　竹城 輝彦　氏　（立教大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（63）

「米国ＬＬＣに係る我が国税務上の取扱いに関する考察」
稿　者　田中 友紀　氏　（新潟大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（169）

「クロスボーダーレポ取引と課税」
稿　者　中嶋 美樹子　氏　（関西大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（267）

「相続税法における信託課税規定の射程の検討」
稿　者　成田 武司　氏　（専修大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（323）

「後発的事由による更正の請求についての考察」
稿　者　根本 昌幸　氏　（新潟大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（387）

●下　巻
「租税法規不遡及の原則についての一考察」
稿　者　野村 政彰　氏　（富士大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（3）

「クロスボーダー三角合併の課税問題」
稿　者　布施 恭祐　氏　（早稲田大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（177）

「土地建物等の譲渡損失の損益通算廃止をめぐる税制改正の問題点」
稿　者　堀　勝己　氏　（名古屋経済大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（277）

「債権譲渡担保をめぐる国税徴収法秩序と私法秩序の競合問題」
稿　者　矢野 幸治　氏　（大分大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（361）

「所得分類における二重利得法の再考」
稿　者　吉川 貴之　氏　（青山学院大学大学院 院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（453）

銀行業を営む外国法人の支店に対する課税について

高尾　尚明

要　旨

支店に帰属する所得を算定する場合、同一企業内における内部取引を認識すべきか否かについて、OECD 加盟国においてコンセンサスが確立していない。国際的な銀行業の場合、支店は本店や他の支店から国境を超えて資金を借り入れたり、その逆に貸し付けたりする。この場合、本支店間の内部利子の控除を支店の課税所得を計算するにあたって認識すべきか否かは、銀行業を営む支店にとって、重大な問題である。しかし、この問題に OECD は早くから取り組んできた。特に 1984 年に公表された報告書で、OECD は銀行業における利子の取扱いを詳細に取り上げている。さらに、OECD は、2008 年に公表した PE に関する報告書で、支店形態で事業を営む代表的な取引として銀行業を挙げ、綿密な検討を行なっている。しかしながら、OECD の 1984 年報告書によると、OECD 加盟国の多数意見と米国及びわが国の内部利子の控除に関する見解は異なっているとする。国際的に内部利子の取り扱いやその算定方法が相対立し、さまざまな方法が採用されることは好ましくない。それにより、外国銀行の支店に帰属する所得金額が、源泉地国と居住地国とで異なることとなり、国際的な二重課税が発生するからである。

本稿の目的は、銀行業の内部利子に関する OECD や米国そしてわが国の規定及び考え方を比較、分析して、米国における判例や租税条約を参考に、こうした国際的二重課税に対するわが国のあり方を探ることである。

まず第 1 章で、OECD における銀行業の内部利子に関する規定の変遷と方向性を概観し、その考え方を明らかにする。OECD は、その第 7 条コメンタリーで内部利子を法的、経済的観点から認識する必要がないとする。しかし、銀行業については、特別な配慮が必要であるとする。OECD は、銀行業の内部利子を斟酌する理由として次を挙げる。銀行が非関連者である第三者から借入を行なう場合、銀行は通常、利子を支払う。よって、第 7 条は、銀行内の内部利子が銀行の支店の利益計算にあたって斟酌されねばならないことを要求している。さらに、銀行の主たる業務は、自己に預けられている金銭に利子を付して貸出し、これによって利益を得ることであり、内部利子は、銀行全体の実際の支出又は収入として考えられる。そして OECD は、本店又は支店の一方が内部利子を斟酌しない場合、国際的二重課税が生じることを

懸念する。また、OECD は、PE 報告書で、第 7 条の解釈をさらに進展させ、支店の機能、事実分析によって、支店の利得を算定していく方向性を示し、その PE 報告書の一部を第 7 条のコメンタリーに取り入れた。

第 2 章では、銀行業の内部利子に関するわが国の実像を検証する。国内法では、法人税法施行令 176 条第 2 号で、国内及び国外にわたって事業を行なう法人の本支店間又は支店相互間の貸付金に対する内部利子は認識しないとする。この解釈をめぐって意見は分かれている。一方、裁決事例においては、内部利子は認識しないとするものの銀行業の特殊性から、内部利子を収益に対する売上原価であるとして損金算入を認めている。この場合、当該原価の額の算定方法等につき法令上明文規定がないとしても、内部貸付金を第三者にまでトレースできることを前提に実際調達原価の額を限度として認めている。しかし、それが困難な場合には、ロイターレート等による仮定計算上の調達原価も認めている。そのため、結果的に OECD 加盟国の多数意見に近い。

第 3 章では、米国における外国法人に対する支払利子の控除規定の変遷を概観し、Revenue Ruling により国内法と租税条約に関する米国の考え方を明らかにする。さらに国内法と租税条約の整合性の論点について Nat'l Westminster Bank 事件を検証し、事件後の米国の対応についても、英米租税条約の交換公文をもとに検討を加える。米国の規定は、その支払利子控除額を資産の割合など一定の配分基準によって、支店に配分する。これは、納税者の裁量によって、借入資金が支店に付け替えられ、支払利子の控除額を操作することを防ぐこと、及び法的な裏づけを持たない内部取引は認識しないという 2 つの考え方によるとされる。そして、米国は、国内法と米国が締結した租税条約とは、整合性がとれていると一貫して主張してきた。しかし、米国の主張は、Nat'l Westminster Bank 事件において認められず、国内法である Treas.reg.§1.882-5 と租税条約は整合性が取れていないとされた。この判決後、米国は英米租税条約を改訂し、その交換公文で金融業に関する資本の額の配分に関する規定を明定し、国際的二重課税に対処するようである。

第 4 章では、これまでのまとめとして、わが国における国際的二重課税への対応措置の検討を行なう。つまり、国際的二重課税の排除及び納税者の予測可能性と法的安定性の確保から、銀行業に関し無償資本の配分規定も含めた内部利子の算定について、国内法上の立法措置

を取ることが必要である。同時に、国際的な二重課税への対応措置をとるため、条約に明文規定を挿入しておくことが必要であると考える。

目　　次

はじめに ……1

１．OECD における議論 ……2
　１．１　モデル条約における事業所得条項の確立 ……2
　　１．１．１　モデル条約第 7 条 ……2
　　１．１．２　OECD モデル条約前 ……3
　　１．１．３　1963 年・1977 年モデル条約 ……5
　１．２　1984 年レポート ……7
　１．３　1994 年モデル条約 ……10
　１．４　PE 報告書 ……12
　１．５　モデル条約第 7 条コメンタリーの改訂 ……15
　１．６　小括 ……16

２．わが国の状況 ……17
　２．１　法人税法 ……17
　２．２　裁決事例 ……19
　２．３　租税条約 ……23
　２．４　小括 ……25

３．米国の状況 ……25
　３．１　米国における支払利子控除規定 ……25
　　３．１．１　Treas.reg.§1.882-5 制定に至るまで ……25
　　３．１．２　Treas.reg.§1.882-5 ……29
　　３．１．３　Treas.reg.§1.882-5 と租税条約 ……31
　３．２　Nat’l Westminster Bank 事件 ……33
　　３．２．１　NatWest Ⅰ ……33
　　３．２．２　NatWest Ⅱ ……37
　　３．２．３　NatWest Ⅲ ……40
　　３．２．４　NatWest Ⅳ ……41
　３．３　Nat’l Westminster Bank 事件後 ……42
　　３．３．１　英米租税条約、日米租税条約の改正 ……42
　　３．３．２　Treas.reg.§1.882-5 の改正 ……43
　３．４　小括 ……45

４．わが国における対応 ……45

おわりに ……47

参 考 文 献 ……49

はじめに

支店に帰属する所得を算定する場合、同一企業内における内部取引を認識すべきか否かについて、OECD 加盟国においてコンセンサスが確立していない。国際的な銀行業の場合、支店は本店や他の支店から国境を超えて資金を借り入れたり、その逆に貸し付けたりする。この場合、本支店間の内部利子の控除を支店の課税所得を計算するにあたって認識すべきか否かは、銀行業を営む支店にとって、重大な問題である。しかし、この問題に OECD は早くから取り組んできた。特に 1984 年に公表された報告書で、OECD は銀行業における利子の取扱いを詳細に取り上げている。さらに、OECD は、2008 年に公表した PE に関する報告書で、支店形態で事業を営む代表的な取引として銀行業を挙げ、綿密な検討を行なっている。しかしながら、OECD の 1984 年報告書によると、OECD 加盟国の多数意見と米国及びわが国の内部利子の控除に関する見解は異なっているとする。国際的に内部利子の取り扱いやその算定方法が相対立し、さまざまな方法が採用されることは好ましくない。それにより、外国銀行の支店に帰属する所得金額が、源泉地国と居住地国とで異なることとなり、国際的な二重課税が発生するからである。

本稿の目的は、銀行業の内部利子に関する OECD や米国そしてわが国の規定及び考え方を比較、分析して、米国における判例や租税条約を参考に、こうした国際的二重課税に対するわが国のあり方を探ることである。

検討方法として、まず第 1 章で、OECD における銀行業の内部利子に関する規定の変遷と方向性を概観し、その考え方を明らかにする。

第 2 章では、銀行業の内部利子に関するわが国の実像を検証する。

第 3 章では、米国における外国法人に対する支払利子の控除規定の変遷を概観し、Revenue Ruling により国内法と租税条約に関する米国の考え方を明らかする。さらに国内法と租税条約の整合性の論点について Nat'l Westminster Bank 事件を検証し、事件後の米国の対応についても、英米租税条約の交換公文をもとに検討を加える。

第 4 章では、これまでのまとめとして、わが国における国際的二重課税への対応措置を検討する。

１．OECD における議論

OECD が最初のモデル条約[1]である「所得と財産に対する二重課税条約草案」（以下、「1963 年条約草案」という）を 1963 年に公表して以来、モデル条約は、租税条約の交渉や解釈並びに適用に関し、広く影響を及ぼしてきた[2]。そして、その解釈指針であるコメンタリーは、幾度かの改訂を経て、2008 年 7 月に最新版[3]である「2008 年版　所得と財産に対するモデル租税条約」（以下、「2008 年モデル条約」という）が公表されている。本章では、OECD モデル条約とそのコメンタリー、そして関連する OECD の報告書を主な資料として、銀行業の内部利子に関する OECD で行われてきた議論と考え方を明らかにしていく。

１．１　モデル条約における事業所得条項の確立

１．１．１　モデル条約第 7 条

銀行業の内部利子の取り扱いに関しては、OECD モデル条約第 7 条の事業所得条項に依拠することになる。OECD モデル条約第 7 条は、第 1 項において恒久的施設（以下「PE」という）なければ課税なしの原則を、第 2 項において独立企業原則を定め、そして、第 3 項において PE の所得を決定するに当たって、当該 PE のために生じた費用は、どこで生じたものであろうと控除されるべきことを明文により規定している[4]。

そして、OECD モデル条約第 7 条に関する現行のコメンタリーは、PE に帰属する所得を算定するにあたって、本店からその支店へ行われる内部貸付けに関して、前者から後者に利子の名目において請求される額があり得るが、銀行のような金融機関を除き、かかる内部利子は認識される必要がないことが一般に合意されている[5]としている。

この理由として、コメンタリーでは、以下のように言っている[6]。

法的見地からすれば、利子の支払いと交換に財産を移転し、支払期

---

[1] OECD, “Draft Double Taxation Convention on Income and Capital”,1963 (hereinafter 1963 Draft Tax Convention)

[2]OECD Committee on Fiscal Affairs, “Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version 17 July 2008”（hereinafter 2008 Model Tax Convention）, introduction, para12 ;その日本語訳として川端康之監訳『OECD モデル租税条約 2008 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』（日本租税研究協会、2009 年）9 頁

[3]OECD, *supra* note 2; 川端・前掲注 2

[4]*Id*., Article7

[5]*Id*., Article7, para41; 川端・前掲注 2 , 127 頁

[6]*Id*., Article7, para41; 川端・前掲注 2 , 127 頁

日に全額の返済を引き受けるということは、形式的行為であり、PE の真の法的性質とは相容れない。

経済的見地からすれば、内部債務及び受取勘定は存在しない。何故なら、ある企業が完全に自己資本から形成されている場合には、当該企業が支払わなくてもよかった利子の控除は認められるべきではない。こういった内部利子は、企業全体の利益を恣意的に充分変更し得るからである。

しかしながら、コメンタリーは、内部利子控除の禁止については、銀行業という特別な状況においては除かれるとしている[7]。このような、モデル条約第 7 条における事業所得条項と銀行業の内部利子に関するコメンタリーの成立に至る変遷をたどり、その意義を確認していく。

１．１．２　OECD モデル条約前

OECD モデル条約第 7 条における事業所得の規定と借入に係る内部利子に関する記述をたどってみると、2008 年モデル条約コメンタリーに先立つこと 70 年以上前の国際連盟による 1935 年条約草案[8]において、事業所得に関する諸原則がまとめられたとされている[9]。1935 年条約草案では、PE の所得算定上、同一又は類似の条件のもとで同一又は類似の活動に従事する独立企業であったならば、稼得したであろう所得が PE に帰属する[10]としている。さらに、支店等が独立した会計単位として帳簿及び会計処理に不備がある場合、税務当局が必要であるならば、作成済みの会計記録について、独立当事者間で用いられる価額で帳簿に修正を加えるものとしている[11]。そして、内部利子は所得を認識しないが、一般企業とは別に銀行業の PE に帰属する所得の計算にあたっては、支店間の資金提供に係る利子に関し損金性（ただし、PE の資本とされた相当部分に対応するものを除く）を認容するとされている[12]。

1935 年条約草案において、PE に帰属する所得算定上、独立企業原則

---

[7]OECD, *supra* note 2, Article7, para42; 川端・前掲注 2 , 127 頁

[8]1935 年条約草案の日本語訳として、赤松晃「1935 年条約草案日本語訳」『国際租税原則と日本の国際租税法』税務研究会出版局（2001 年）476－483 頁

[9]赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法』税務研究会出版局（2001 年）112－116 頁、矢内一好「国際連盟によるモデル租税条約の発展～事業所得を中心として～」税大論叢 20 号（1990 年）408－410 頁

[10]赤松・前掲注 8, 478 頁、矢内・前掲注 9, 409 頁

[11]赤松・前掲注 8, 478 頁、矢内・前掲注 9, 409 頁

[12]赤松・前掲注 8, 479 頁、矢内・前掲注 9, 409－410 頁

が採用された理由としては、以下のように述べられている[13]。

PE に本店とは分離した会計記録を保管し、その会計記録を基礎として、あたかも PE が独立企業であるかのように課税することによって、PE に課税する範囲が限定される。

企業全体の純利益を分割して配分する利益分割法に比べ、二重課税や納税者の恣意性を排除するのに優れている。

各国の異なる税制のなかで企業全体の純所得を把握しないで、PE の会計記録に基づくことによる実務上の利点。

そして、1935 年条約草案は、1943 年メキシコ・モデル租税条約[14]、及び 1946 年ロンドン・モデル租税条約[15]に取り入れられた[16]。そこでは、各議定書において、1935 年条約草案における独立企業原則が踏襲され、さらに、銀行業については、一方の締約国に所在する本店が、他方の締約国に所在する PE に資金を提供した場合、利子は債権者である本店において所得を生じ、債務者である PE において所得から控除される費用として生じたものとみなす。そして、かかる利子の額は銀行間利率で計算され、債務者である PE に配賦された無償資本に対する利子は債務者の所得から控除されないとの規定がみられる[17]。

メキシコ・モデル租税条約、ロンドン・モデル租税条約で定められた諸原則は、修正を伴いつつも、多くの二国間条約の締結に採用された。しかし、OECD の前進である OEEC（欧州経済協力機構）加盟国は、国際的二重課税を排除する措置の重要性を認識し、また条約の統一的解釈の合意を望むようになった。そして、1956 年には OEEC（欧州経済協力機構）の租税委員会が、条約草案を起草するための作業を始めた[18]。そして、OEEC は、1961 年に OECD に改組され、その後 1963 年に OECD 租税委員会によって 1963 年条約草案[19]が公表された[20]。

---

[13]赤松・前掲注 9, 91－101 頁、矢内・前掲注 9, 412 頁
[14]日本語訳として、赤松晃「二重課税防止のための 2 国間モデル租税条約〈対比〉メキシコ草案／ロンドン草案」『国際租税原則と日本の国際租税法』税務研究会出版局（2001 年）485－515 頁
[15]赤松・前掲注 14, 485－515 頁
[16]赤松・前掲注 9, 134－135 頁、矢内・前掲注 9, 410－411 頁
[17]赤松・前掲注 14, 510-513 頁
[18]OECD, *supra* note 2, Introduction A.para4-5; 川端・前掲注 2 , 7－8 頁
[19]OECD, *supra* note 1
[20]OECD, *supra* note 2, Introduction A.para4, 川端・前掲注 2 , 7 頁

１．１．３　1963 年・1977 年モデル条約

1963 年条約草案は、第 7 条第 1 項においてＰＥなければ課税なしの原則を、第 2 項において独立企業原則を定め、そして、第 3 項において PE の利得を決定するに当たって、当該 PE のために生じた費用は、どこで生じたものであろうと控除されるべきことを明文により規定している[21]。この構成と文言は、上述の 2008 年モデル条約とほぼ同じとなっている。

1963 年条約草案の第 7 条 2 項のコメンタリーは、PE に帰属する利得は、PE が本店と取引するのでなく、通常の市場における条件で完全に別個の企業と取引する場合に当該 PE が得たであろう利得としている[22]。この場合の 7 条 2 項における別個のかつ分離した企業の解釈について、2 つの解釈があるとされている[23]。一つは、PE を完全に独立したものと捉える見解である。つまり、本店と PE の間には法的な契約などは、存在しないが、税務上は、非関連の第三者との契約があるかのごとく取扱うというものである。その結果として、借入金に対する利子やロイヤリティなどを本支店間において認識するというものである[24]。いま一つは、7 条 2 項の規定を PE は部分的に独立したものであると捉える見解である。つまり、法的な契約関係にない以上、実際に本店と PE が非関連の第三者であるかのように事業を行なうことはできないから、名目上の契約を想定するのは適当でない。そのため、PE が企業の一部分であるという紛れもない事実を無視できないのであり、PE と本支店間の利子やロイヤリティなどを認識しないという見解である[25]。

つぎに、1963 年条約草案の第 7 条 3 項のコメンタリーは、7 条 3 項が、PE に帰属する利得を算定するにあたって、PE のために生じた費用は、どこで生じたものであろうと控除されるべきことを明文により規定しているとし、その PE のために生じた費用の額は、実額でなければならないとしている[26]。そして、第 7 条における PE の所得算定には、二つの方法があるとされている[27]。一つは、PE の独自の帳簿記録をも

---

[21]OECD *supra* note 1, Article 7
[22]*Id*., Commentary on Article 7 ,para10
[23]Klaus Vogel, “Double Taxation Conventions Third Edition” Kluwer Law International LTD, 1997, Article7, C.Ⅱ.2.f) aa)
[24]*Id*., Article7, C.Ⅱ.2.f) aa)
[25]*Id*., Article7, C.Ⅱ.2.f) aa)
[26]OECD *supra* note 1, Commentary on Article 7 ,para13
[27]Klaus Vogel, *supra* note 23, Article7, D.Ⅱ.2.a); 谷口勢津夫「外国企業課税に関する帰属所得主義と全所得主義（１）」税法学 389 号（1983 年）16-17 頁

とに PE に帰属する所得を計算する方法で、分離会計または直説法と呼ばれる。いま一つは、企業全体の利益を特定の方法で割当てることにより PE に帰属する所得を計算する方法で、間接法と呼ばれる[28]。コメンタリーでは、税務当局が PE に帰せられる利得を検証するため、PE の事業勘定が利用され、利得の調整を行なう場合には、その事業勘定が出発点となる[29]としていることや、7 条 2 項の独立企業原則によって、分離会計法が望ましい方法であるといわれている[30]。

しかし、コメンタリーは、PE から本店に対する借入金の利子の支払いは、PE の課税利得を計算するうえで、控除されるべきでない[31]としている。ただし、銀行など金融業における内部貸付（資本として配賦されたものを除く）に対する利子の支払については特別の配慮が必要であるとし、その理由として、資金の賃借が金融本来の事業に密接に係わっているためである[32]という。

その後、OECD は 1963 年条約草案とコメンタリーの改訂に着手し、1977 年に、新たな OECD モデル条約が公表[33]（以下、「1977 年モデル条約」という）された。1977 年モデル条約では、第 7 条の事業所得条項に若干の変更が加わり、コメンタリーにも変更が加わっているものの、1963 年条約草案とそのコメンタリーを基本的に踏襲している。そして 1977 年モデル条約の後、移転価格に係る研究が進む中で、1984 年に銀行業の貸付利子についての独立企業原則に関する OECD のレポート「移転価格及び多国籍企業－三つの課税問題；多国籍銀行企業の課税」（以下、「1984 年レポート」という）[34]が公表された。この 1984 年レポートは、その分析を銀行取引の性質から始めて、銀行支店に対する課税の重要な問題点を指摘しているので、次節でその内容を中心に概観していく。

---

[28]Klaus Vogel, *supra* note 23, Article7, D.Ⅱ.2.a); 谷口・前掲注 27, 16-17 頁
[29]OECD *supra* note 1, Commentary on Article 7 ,para10
[30]Klaus Vogel, *supra* note 23, Article7, D.Ⅱ.2.b)
[31]OECD *supra* note 1, Commentary on Article 7 ,para15
[32]*Id*., Commentary on Article 7 ,para15
[33]OECD, “Model Double Taxation Convention on Income and Capital”,1977 (hereinafter 1977 Model Tax Convention)
[34]OECD, Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs, “Transfer Pricing and Multinational Enterprises Three Taxation Issue” , 1984 (hereinafter 1984 Reports)；その日本語訳として、木村弘之亮訳「移転価格と多国籍企業、三つの課税問題―OECD 租税委員会 1984 年報告書―」『多国籍企業税法―移転価格の法理―』慶應義塾大学法学研究会（1993 年）, 1984 年レポートを取上げた論文として、宮本十至子「多国籍銀行企業の恒久的施設課税」税法学 560 号（2008 年）

１．２　1984 年レポート

1984 年レポートによれば、銀行業の主たる業務は、自己に預けられている金銭を投資するか、あるいは利子を付して貸出し、これによって利益を得る[35]ことであるとする。そして、銀行は、子会社よりも企業全体の信用力を利用して低いコストで資金調達ができる支店形態で取引を行なう傾向がある[36]とする。また、その銀行の財政的信用は自己資本と留保利益に依存し、場合によっては、劣後ローンにより補完されるとしている[37]。

そして、1984 年レポートによれば、銀行業における利子の性質について、営利企業の場合には、調達した資金は、資産の取得や債務の支払などのために企業内ですべて費消されてしまう[38]。それに対し、銀行の場合には、顧客からの預金及びこれに対する支払利子は、銀行の基本的支出であり、受取利子は基本的な収入であるとしている[39]。要するに、通常の営利企業の場合には、粗利益は主として商品販売の売上高及び販売にかかる商品の売上原価からなっている。これに対し、銀行の場合には、粗利益の主要要素は、銀行による投資及び貸出に対する受取利子と、これらにあてられた資金の直接費すなわち、預金及びその他の銀行業務の過程で調達した資金に対する支払利子とからなっているとする[40]。

つぎに、1984 年レポートは、モデル条約第 7 条を銀行業に適用する場合、二つの問題が生じるとしている[41]。

その一つは、PE の借入に係る内部利子は支店の利益計算に当たって斟酌すべきかという問題である。そして、1984 年レポートは、銀行業の内部利子は次の二つの理由から斟酌されるべきとする[42]。

第一の理由は、OECD モデル租税条約第 7 条によれば、恒久的施設の利益はその恒久的施設が当該企業の他の部分からまったく独立して別個のかつ分離した企業として同一又は類似の条件の下で営んでいるかのように、算出されなければならないからである。つまり、銀行が

[35]OECD, *supra* note 34, para10
[36]*Id*., para15
[37]*Id*., para16
[38]*Id*., para21
[39]*Id*., para22
[40]*Id*., para23
[41]*Id*., para43
[42]*Id*., para47

その銀行業の枠内において非関連者の第三者から借入を行なう場合、同銀行は通常のごとく利子を受領し又は払う。それ故、第 7 条は、銀行内の内部利子が銀行の恒久的施設の利益計算に当たって斟酌されねばならないことを要求している[43]。

第二の理由は、金銭の借入れ及び貸付けを業としない企業については、支店相互間又は本支店間の内部利子が、企業が実際に非関連者に支払うであろう利子に合致していない限り、その支店相互間（ないし本支店間）における内部利子を恣意的なものとして取扱うことは合理的である。したがって支店の独立企業間利益の計算に当たって無視される[44]。しかしながら、上述のとおり銀行の主たる業務は、自己に預けられている金銭を投資するか、あるいは利子を付して貸出し、これによって利益を得ることであるから、内部利子は、企業全体の実際の支出又は収入として考えられうる。よって銀行内のすべての内部利子（これが資本拠出と直接関連するものを除く）が斟酌されることは、第 7 条のコメンタリー[45]で述べられている原則に合致している[46]とする。

さらに、1984 年レポートは、簡単な例を挙げ、本店〔A〕がある特定の貸付業者（L）の許で借り入れて、直接にさらにその支店［B］に貸し付ける金員を取り上げている。この支店自身［B］がさらにこの金員を非関連者の第三者〔C〕に転貸する。この取引に基づき当該支店［B］に生じる利益を算定するにあたって、その支店〔B〕が受け取った利子が利益として斟酌される一方でもし支店が独立企業として非関連者の第三者と同じ条件で本店から当該金員を借入れたとするならば、その支店が支払わねばならないであろうそのような利子の控除が認められないならば、それは不満足であろう。この場合、他の調整措置が講じられないのならば、当該受取利子は全額につき利益として取扱われることとなる[47]とし、1984 年レポートでは、さらに具体的な数値を使い考察している[48]。（図 1 参照）

[43]OECD, *supra* note 34, para48
[44]*Id*., para49
[45]OECD, *supra* note 33, para17
[46]OECD, *supra* note 34, para49
[47]*Id*., para50
[48]*Id*., para51

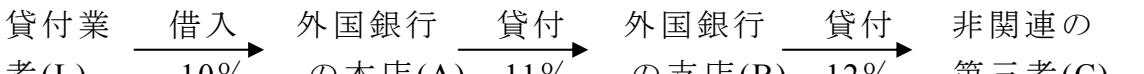


図 1　内部利子の取引例

この銀行の全世界所得は 2%に相当する利益となるが、このうち支店に 1%に相当する利益が帰属する。

1984 年レポートでは、OECD 加盟国の過半数が、銀行業の内部利子を斟酌すべきとしている。しかし、わが国と米国は、OECD モデル条約第 7 条コメンタリーのパラグラフ 17[49]の銀行業の内部利子について特別な配慮が払われるという部分に関し、その特別な配慮の論拠がないことを理由に内部利子を必ずしも斟酌しなくてよいものと解釈しているとしている[50]。

モデル条約第 7 条を銀行業に適用する場合のいま一つの問題点として、1984 年レポートは、PE の利益から控除される支払利子の計算に当たって、PE が実際に支払った利子でなく、当該企業全体の支払利子を割当によって PE に配分すべきかとういう問題を挙げている[51]。これについて、1984 年レポートは、1977 年モデル条約コメンタリーのパラグラフ 23 の解釈によって、説明している[52]。つまり、パラグラフ 23 は、PE ごとの会計記録に基づいて、正確に PE の利得と費用を算定することが、なによりも優先されるが、場合によっては、本店と PE との業務が密接に関連し、PE の業務部分のみを PE の会計記録に分離することができないため、相当な数式又は適切な基準で配分する場合もありうると述べている[53]。しかし、パラグラフ 23 は、同一国内の PE について、間接法の適用ケースを述べているものであって、PE の属する企業全体の利益を相当な数式又は適切な基準で配分する第 7 条 4 項とは関係ない[54]とする。よって、OECD モデル条約第 7 条の目標は、直接的計算法により利得をひとつの PE に帰属させることであるとした[55]。

次に 1984 年レポートは、銀行支店の無償資本の問題についても述べており、そこでは多くの国の銀行法が、外国銀行の国内支店にその貸借対照表において、資本を計上しなければならないことを定めている。

[49] OECD, *supra* note 33, on Article7, para17
[50] OECD, *supra* note 34, para52
[51] *Id*., para43
[52] *Id*., para64
[53] *Id*., para65,66
[54] *Id*., para66
[55] *Id*., para70

しかし、その資本が PE に実際に保有された資産によって、カバーされないため、本店がそのカバーされない部分を貸付によって資金を移転したとしてもその資金に対する支払利子は控除されない[56]とする。そして、そのような資金に対し支払われる利子は、銀行業以外の企業がその本店に支払う内部利子となんら異ならないためであるからだとしている[57]。そして、いかなる資本金の額が支店に帰属するかを決定するかは、銀行が、支店として実際に用いうる資本の額であって、国内法人の自己資本比率又は過少資本規定にしたがって拠出されねばならない金額ではない[58]としている。

１．３　1994 年モデル条約

1984 年レポートの後、1994 年にモデル条約が改訂され、その改訂されたモデル条約である「1994 年版　所得と財産に対するモデル租税条約」（以下、「1994 年モデル条約」という）では、第 7 条のコメンタリーに変更[59]が加えられ、新しいパラグラフも追加された。まず、第 7 条 2 項に関するコメンタリー、パラグラフ 12.1 において、本店と PE との事業勘定が、当該企業の現実の経済的な機能を反映した内部合意に基づいており、その勘定が対称的に記帳されている場合には、その事業勘定は税務当局に受け入れられる[60]とした。

つぎに、第 7 条 3 項に関するコメンタリー、パラグラフ 17 は、第 7 条 2 項と 3 項の明らかな矛盾点について論じている。つまり、第 7 条 2 項は、PE と本店の間の取引の価格が独立企業原則に基づいて通常設定されるべきことを要求するのに対し、3 項の文言は PE のために生じた費用は利得を加えることなく実額でなければならないとする[61]。このことは、実際上の困難を惹起するが、コメンタリー、パラグラフ 17 は第 7 条 2 項と 3 項の間に原則の違いはないとする[62]。コメンタリーは、一般に相互に取引を行なう際に、独立企業は、独立企業間価格を考慮するのに対し、特定の財産や役務には独立企業から得ることができたとは考えられない状況や、独立企業間であっても共同で行なわれ

---

[56] OECD, *supra* note 34, para77
[57] *Id*., para77
[58] *Id*., , para82
[59] OECD, Committee on Fiscal Affairs,“Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version 1994”（hereinafter 1994 Model Tax Convention）
[60] *Id*., Commentary on Article7, para12.1
[61] *Id*., Commentary on Article7, para17
[62] *Id*., Commentary on Article7, para17

た一定の経費を分担する状況も存在し、これらの特定の状況においては、実際に PE に生じた経費を PE に割当てる[63]のが適当であるとする[64]。また、パラグラフ 17 の追加によっても、完全に第 7 条 2 項と 3 項の論点が解決したわけでない[65]ともいわれている。

そして、コメンタリーは、内部利子が 7 条のもとで法的および経済的な観点から認められないことを前節に記述のとおり確認している[66]。ただし、銀行業については、特別な配慮が必要で、この論点は、1984 年レポートで検討されており、コメンタリーは 1984 年レポートの立場から乖離するものでないとした[67]。

1994 年の第 7 条コメンタリーの改訂は、それまでの OECD における議論を踏まえ、その立場をより明確にしたが、その後、1995 年には OECD 移転価格ガイドライン[68]が形成され、独立企業原則の考え方が進展した[69]。これによって、OECD はモデル条約第 7 条 2 項の下で、第 9 条の独立企業原則をいかに適用していくか[70]について、作業部会を設置し検討を重ねた。そして、最初の成果として、2001 年に「恒久的施設への帰属利益の算定に関するディスカッション・ドラフト[71]」が公表された。その後、このドラフトは、幾度かの改訂を経て、2008 年に完成版として、「恒久的施設への帰属利益の算定に関する報告書」（“Report On the Attribution of Profits to Permanent Establishments”以下、

---

[63] Philip Baker, “Double Taxation Conventions A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital” Sweet & Maxwell, para7B.23, 2002 において、ドイツの判例として、外国銀行の本店経費をドイツの支店に配分するにあたり、税務当局が支店の帳簿勘定への不明を理由に控除を否認したが、判決により、本店費用が、支店の事業のためであれば、その費用の配分が適切になされ、それを証明することにより、控除を認容するとの判決が紹介されている。

[64] OECD, *supra* note 59, Commentary on Article7, para17.1

[65] Philip Baker, *supra* note 63, para7B.21

[66] OECD, *supra* note 59, Commentary on Article7, para18

[67] *Id*., Commentary on Article7, para19

[68] OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, 1995 ;日本語訳として、岡田至康監修者『新移転価格ガイドライン「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」　平成 10 年 9 月』（日本租税研究協会、1998 年）

[69] OECD 2008 Report, Part Ⅰ　Introduction, para5

[70] *Id*., Part Ⅰ　D, para82

[71] OECD, “Discussion Draft On The Attribution Of Profits To Permanent Establishments Part Ⅰ －Ⅳ” Part Ⅰ －PartⅢ, 2004 , PartⅣ, 2005 ；日本語訳として、立川正三郎監訳『恒久的施設への帰属利益の算定に関するディスカッションドラフト』（日本租税研究協会、2006 年）,ディスカッションドラフトを取上げたものとして、青山慶二「OECD における恒久的施設（PE）の帰属利益の算定に関する議論」租税研究 678 号（2006 年）101－123 頁, 西村聞多・古賀昌晴「金融業を営む外国法人の支店に対する課税について〔その 1〕」租税研究 682 号（2006 年）111－130 頁

「PE 報告書[72]」）が発表されるに至っている。次節においては、OECD によるこの 2008 年 PE 報告書を概観していく。

１．４　PE 報告書

PE 報告書は、その序文において、OECD モデル条約第 7 条の解釈について、OECD 加盟国においてコンセンサスがないので、二重課税が生じる可能性がある。そして、コンセンサスを確立するため、7 条のもとで PE に利得を帰属させるための望ましいアプローチに関する作業仮説を開発した。そして、その作業仮説の開発が充分進展したことにより、その作業仮設を承認された OECD アプローチ（authorised OECD Approach、以下「AOA」という）であるとした[73]。また、この AOA の開発は、これまでの第 7 条の趣旨や歴史的な解釈及び適用によって、制約を受けないで行なわれたという[74]。

PE 報告書の構成は、Part Ⅰ から PartⅣとなっており、Part Ⅰ では、OECD モデル租税条約 7 条における AOA の適用についての一般的指針を提供し、Part Ⅱ以下において事業活動ごとに AOA がどのように適用されるかを論じている。本稿は、Part Ⅰ と銀行業に焦点をあてた Part Ⅱを取り上げる。なお、PartⅢ、PartⅣはそれぞれグローバルトレーディング、保険業について論じている。

まず PE 報告書は、OECD モデル条約第 7 条 1 項における「企業の利得」の解釈について、現在、大きく分けて二つの解釈がある[75]とする。第一の解釈である関連事業活動アプローチは，「企業の利得」を、PE が関与した事業活動（「関連事業」）から生じた利得のみを指すものとして定義する[76]。他方、第二の解釈である機能的分離企業アプローチは，PE に帰属される利得をあたかも当該 PE が同一又は類似の条件

---

[72]PE 報告書を取上げたものとして、井阪喜浩「国際課税の最近の動向について―OECD の議論を中心に―」租税研究 703 号（2008 年）112－124 頁，西村聞多「OECD による恒久的施設（PE）の帰属利益に関するレポートの公表と OECD モデル租税条約第 7 条（事業所得）に関するコメンタリーの改正について」租税研究 693 号（2007 年）113－130 頁，宮本・前掲注 34, 180－183 頁，増井良啓「第 60 回 IFA 大会の報告―PE に帰属する利得を中心として―」租税研究 688 号（2007 年）137－158 頁，Wolfgang Schoen, “Attribution of Profits to PEs and the OECD 2006 Report” Tax Notes International. Vol.46,no10, 2007, p1059-1072; その日本語訳として、緒方健太郎訳「PE への利得帰属と OECD2006 年報告書」租税研究 703 号（2008 年）164－182 頁

[73] OECD *supra* note 69, PREFACE, para2, 3

[74] *Id.*, PREFACE, para3

[75] *Id.*, Part Ⅰ C, para60

[76] *Id.*, Part Ⅰ C, (ｉ), para61

で、同一又は類似の機能を果たす別個のかつ分離した企業であれば、稼得したであろう利得であるとし、その利得は第 7 条 2 項の独立企業原則を適用して決定される[77]とする。

例えば、企業が販売活動を行う PE を有しており、本店による購入等が 80、PE による販売が 100 として、企業の関連事業活動から生じた利得全体が 20 とする。この場合、関連事業活動アプローチによれば、PE の帰属利得は PE の活動の範囲に限られ、企業の利得 20 を超過することはない。

他方，機能的分離企業アプローチによれば，PE の帰属利得は、当該 PE が「別個のかつ分離した」企業であれば稼得したであろう利得であり、全体としての企業利得に制限されない。本店と PE との間の独立企業間価格が 90、70、110 となることにより、PE の帰属利得は 20 以上の場合も 20 以下の場合もある。

これらの２つのアプローチの結果が大きく異なる状況がある。特に全体しての企業利得が赤字となっている場合、機能的分離企業アプローチによれば PE に利得が帰属しうるが、関連事業アプローチによれば PE に利得は帰属しえない[78]。

PE 報告書ではこれらの２つのアプローチのメリットを比較衡量して、機能的分離企業アプローチを、「簡便性」「執行可能性」「整合性」の観点からして AOA に採用することを決定している[79]。

次に、AOA の下での 7 条 2 項の解釈では、2 つのステップの分析が必要とされるとする[80]。第１ステップは、PE を分離独立した法的主体と擬制するために PE に機能、リスク、資産、無償資本が帰属される。次に第 2 ステップとして、その擬制された法的主体に対し独立企業原則に基づき PE の利益を決定することとなる[81]。

第１ステップにおいて、PE を分離・独立した法的主体と擬制するために、まず PE の機能分析を行なう。この際に、PE において果たされている人的機能が考慮される。次に、PE がその機能を果たすために必要な資産の経済的所有権を PE に帰属させる。銀行業の場合、金融資産の創出に際して最も重要なリスク引き受け機能（重要な企業家的リスク引き受け機能（key entrepreneurial risk-taking function）という）はセ

[77] OECD *supra* note 69, Part Ⅰ C, (ⅱ), para69
[78] 西村・前掲注 72, 114－115 頁
[79] OECD *supra* note 69, Part Ⅰ C, (ⅲ), para78
[80] *Id.*, Part Ⅰ D, para85
[81] *Id.*, Part Ⅰ D, para85

ールス／トレーディング機能とリスク管理機能であると述べている[82]。そして、その機能を果たす結果生じるリスクが算定される。そして、実務上どのようにリスク測定するのか困難が伴う[83]ため、銀行業の場合、PE 報告書では、規制に基づくアプローチとして、1988 年にバーゼル銀行監督委員会が発表した「自己資本の計測と基準に関する国際的統一化（International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards)」の内容（以下、「BIS 規制」という）とその後の修正による規制上のベンチマークを参照して、資産をリスクでウェイト付けすることも考えられるとしている[84]。

次に、PE が遂行する機能、使用する資産及び引き受けるリスクをサポートするために必要なものとして、妥当な額の資本が当該 PE に配賦される[85]。AOA における無償資本の決定の方法については、資本配分アプローチ、過少資本アプローチ、準過少資本アプローチがある。資本配分アプローチは、企業全体としてのリスクのウェイト付けをされた資産の総額に対して PE が保有するリスクのウェイト付けをされた資産の割合に基づいて資本を配分する。したがって、仮に PE が銀行のリスクウェイト付けをされた資産の 10%を保有するとしたならば、銀行の無償資本の 10%が PE に帰属されることとなる[86]。過少資本アプローチは、PE が当該 PE の租税管轄において同一又は類似の条件で、同一又は類似の活動を行う独立した銀行企業が保有していたであろう額と同額の無償資本を、そのような銀行企業との比較可能性分析を実施することにより、保有することを要求するものである[87]。準過少資本アプローチ（セーフハーバーアプローチ）は PE に対して、PE 所在地で活動する独立した銀行企業に対して規制目的上要求される無償資本の最低額以上の無償資本を保有することを要求するものである[88]。ただしこのアプローチは、AOA ではないとしている[89]。なお、PE 報告書は銀行業に関し、無償資本の BIS 規制上の取扱いを付属文書[90]として記載している。BIS 規制上の資本区分は、Tier1（払込資本、留保利益

[82] OECD *supra* note 69, PartⅡ B, para10
[83] *Id*., PartⅡ D-1, para90
[84] *Id*., PartⅡ D-1, para90
[85] *Id*., PartⅠ D, para142
[86] *Id*., PartⅠ D, para155
[87] *Id*., PartⅠ D, para163
[88] *Id*., PartⅠ D, para169
[89] *Id*., PartⅠ D, para169
[90] *Id*., PartⅡ Annex-BIS Ratio Approaches

など）と Tier2（劣後債、長期債など）とに区分されるが、付属文書は、2 つの無償資本の額と無償資本でない資本の区別に関する取り扱いを挙げている。その一つ Pure BIS Ratio アプローチは BIS 規制上の Tier1 と Tier2 の両方を支店に配分し、その資本内容の税務上の取扱いは、PE 所在地国に従うというものである[91]。一方、Cleansed BIS Ratio アプローチは PE 所在地国で税務上資本とされる部分のみを PE に帰属させる。PE の必要とする資本が帰属された資本を超える部分は、PE の利子費用決定の際内部借入れとされる[92]。この二つの取り扱いの違いとして、前者は、Tier２の金利が通常の借入よりも高額となるのが一般的であり、これを PE に配賦することにより、PE により多くの利払いをみとめるものであり、一方、後者は、Tier２の金利と内部借入金利との差額が本店で負担されることになり、PE 所在地国の税務当局が有利な結果となる[93]。

そして、第二ステップとして、移転価格ガイドラインの比較可能性に関する指針を類推適用して、内部取引に係る独立企業間価格を決定し、PE に帰属する利得が算出されることとなる。

１．５　モデル条約第 7 条コメンタリーの改訂

OECD は「PE 報告書」を発表した後、OECD モデル条約第 7 条コメンタリーを 2008 年 7 月に改訂した。本節では、2008 年改訂によって、PE 報告書がどのようにコメンタリーに取り入れられたのかについて、概観していく[94]。

7 条 1 項における企業の利得の解釈について、企業が全体としては全く利益を生み出してこなかったとしても、第 2 項の定める指針により恒久的施設に利得が帰せられることがあり得る[95]とした。

内部取引について、2008 年コメンタリーは、内部取引勘定の信憑性

---

[91] OECD *supra* note 69, PartⅡ Annex-BIS Ratio Approaches, para1

[92] *Id*., PartⅡ Annex-BIS Ratio Approaches, para5

[93]井阪・前掲注 72, 119 頁

[94]2008 年改訂コメンタリー第 7 条について、井阪・前掲注 72, 158-159 頁、川田剛・徳永匡子「OECD モデル租税条約コメンタリー　最近の主な改正点〈2〉」国際税務 28 巻 12 号（2008 年）76-81 頁、田中琢二「OECD における租税条約に関する議論の展開―2008 年 OECD モデル租税条約の改訂を中心に」国際税務 29 巻 2 号（2009 年）60-63 頁、田中琢二・宮木優治「OECD モデル租税条約を巡る国際課税の成果と課題―2008 年 OECD モデル租税条約の改訂を中心に―」租税研究 712 号（2009 年）147-153 頁

[95] OECD, *supra* note 2, Commentary on Article7,para11; 川端・前掲注 2, 118 頁

を判断するためには、その記録及び文書が一定の要件を満たさなければならない[96]とし、記録及び帳簿が 7 条 2 項に適合するよう調整するにあたって、PE 報告書で定めた 2 ステップアプローチを行なうべき[97]としている。このようにコメンタリーは、PE 報告書の機能・事実分析によるリスク割当てによる分離企業アプローチを採用したが、内部取引に際して、本店と PE との間の会計記録と同時作成文書が、PE に利得を帰属させる上で重要な出発点になるとした[98]。

そして、コメンタリーは、7 条 3 項に関し、本店から支店に対する借入金に係る内部利子については、銀行業など金融機関をのぞき、引き続き認識されないとした[99]。しかしながら、コメンタリーは、利子の控除に関する論点として、PE は、独立企業原則の下で、その機能、資産、リスクを維持するために妥当な額の無償資本を有するべきであるとし、PE にその無償資本を配分した後に、独立企業間の金額の利子を配分するとした[100]。そして、無償資本の配賦の方法として、受け入れ可能な種々のアプローチがあるとし、独立企業原則に基づく無償資本の額は単一ではなく、帰属可能な資本の額には幅が存在し、当該幅の範囲内で無償資本の額を見つけることができる[101]としている。さらに、コメンタリーは、無償資本の PE への帰属に際して、さまざまなアプローチが存在することで、二重課税の問題が惹起されると述べている[102]。この点について、コメンタリーは、源泉地国と居住地国のそれぞれの国内法令が選択した資本の帰属方法が相違し、かつ源泉地国が承認を受けたあるアプローチをその資本の帰属のために使用し、かかるアプローチが独立企業原則と整合的な結果を生み出すことに合意が存在している場合において、源泉地国のアプローチを居住地国側が受け入れるべき[103]とした。

１．６　小括

上述のとおり OECD においては、PE に帰属する利得は、独立企業原

---

[96] OECD, *supra* note 2, Commentary on Article7,para16; 川端・前掲注 2, 120 頁
[97] *Id*., Commentary on Article7,para17; 川端・前掲注 2, 118 頁
[98] *Id*., Commentary on Article7,para20; 川端・前掲注 2, 121－122 頁
[99] *Id*., Commentary on Article7,para41; 川端・前掲注 2, 127 頁
[100] *Id*., Commentary on Article7,para45; 川端・前掲注 2, 128 頁
[101] *Id*., Commentary on Article7,para46; 川端・前掲注 2, 128 頁
[102] *Id*., Commentary on Article7,para47; 川端・前掲注 2, 128 頁
[103] *Id*., Commentary on Article7,para48; 川端・前掲注 2, 128－129 頁

則に基づき原則として内部取引を認識する一方で、PE は企業の一部であり、法的には分離できないという事実から、恣意性を喚起する内部貸付に係る支払利子は認識しないとされる。しかしながら、OECD は、銀行業の内部利子に関しては、1984 年報告書が明らかにしたとおり支払利子であるものの、銀行の本来業務の一部であり、資本と認められる部分を除き、その損金性が認められるべきとする。さらに、OECD は PE 報告書で、PE について分離企業アプローチを採用し、PE の独立性を強調しようとしている。その一部は 2008 年のモデル条約第 7 条のコメンタリーの改訂に取り込まれた。今後さらにモデル条約第 7 条とそのコメンタリーの改訂も検討されている[104]。

２．わが国の状況

前章で OECD におけるこれまでの議論と OECD の取り組みについてふれた。次に、わが国におけるこの問題に対する状況について、法人税法における取り扱いを概観し、次いで裁決事例、租税条約について見ていくことにする。

２．１　法人税法

外国法人は、国内に源泉のある所得について納税の義務を負う。（法人税法第 4 条第 3 項）この場合における国内に源泉のある所得を「国内源泉所得」と総称し、法人税法第 138 条は、その範囲を、11 種類の所得に区分して規定している。そして、法人税法第 138 条第 1 号は国内源泉所得に関するいわば包括的規定であって、2 号以下の各号に規定する所得部分を除いた国内での事業から生ずる所得、国内にある資産の運用や保有若しくは譲渡により生ずる所得、そして、それ以外の政令で定める所得の３種類の所得から構成されている。

そして、外国法人がもっぱら国内においてのみ事業を営む場合に、その稼得する所得の全部が国内源泉所得とされることは問題ないが、外国法人が国内及び国外の双方にわたって事業を営む場合に、いかなる範囲の事業所得をもって国内源泉所得とするかが問題となる[105]。

この場合、法人税法は、法人税法施行令第 176 条で、国内及び国外

[104] OECD, “Discussion draft on a new Article7 (Business Profits)of the OECD Model Tax Convention” (2008)

[105]武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規･加除式）5,697－5,698 頁、小松芳明『国際租税法講義（増補版)』税務経理協会（1998 年）61-62 頁

の双方にわたって事業を行なう法人について、第 1 項 1 号のたな卸資産の購入販売業から、2 号のたな卸資産の製造販売業、3 号の建設業、4 号の国際運送業、5 号の保険業、6 号の出版業又は放送業とそれぞれの業種ごとに国内所得とする場合の基準を定めている。そして、前各号に該当しない事業を行なう場合については、7 号として、独立企業原則により判定するとしている。これについて、法人税法施行令第 176 条は、第 1 項 1 号から 6 号までの各号に明定しないその他の業種についてのみ、いわゆる独立企業の原則を採用すべきこととしている[106]とする解釈と、一方、法人税法施行令第 176 条第 1 項 1 号から 6 号の規定は、7 号に定める独立企業原則を総則として、特定の類型の事業所得に関する課税上の取り扱いを例示列挙する法構造であるとして、独立企業原則が国内法として受容されているとする見解がある[107]。

そして、内部利子に関し、法人税法施行令第 176 条第 3 項は、国内及び国外にわたって事業を行なう法人が「次に掲げる行為をする場合には、当該行為からは所得が生じない…」とし、その第 2 号で、「その法人が国内又は国外において行なう事業に属する金銭、工業所有権その他の資産をそれぞれその法人が国外又は国内において行なう事業の用に供する行為」としている。

また、この条文に関する基本通達、20－1－5 で「令第 176 条第 3 項第 2 号《内部利子等》の規定は、例えば外国法人が本店の事業資金を国内にある支店の事業の用に供し、これにつき本支店間における金銭の貸借であるものとして支店において本店に対する支払利子を計上する場合のように、同号に規定する資産を国内又は国外において行う事業の用に供したことにより本支店間又は支店相互間においていわゆる内部利子、内部使用料等を計上した場合であっても、これらの内部取引からは所得が生じないことを定めたものであることに留意する。」としている。

しかし、その金融機関の本店等において、その資金を集めるために要した費用、例えば預金のために外部の者に対して実際に支払った利子等は支店の所得計算上損金に算入されるのは当然である[108]として、銀行業などの金融機関の内部利子の損金性を認めている。小松芳明教授も、金融機関の日本支店が日本企業に融資を行い、利子を取得する

[106]武田・前掲注 105, 5,697－5,698 頁、小松・前掲注 105, 61-62 頁
[107]赤松・前掲注 9, 298－317 頁
[108]武田・前掲注 105, 5,701 頁

等の場合に、その外国の本店等においてその資金を集めるために要した（外部取引に伴う）費用等は、支店の所得計算上損金に算入されることは言うまでもない[109]としている。

しかし、基本通達 20－1－5 のコンメンタール[110]によると、独立企業の原則の考え方を根拠として、このような内部利子等を国内源泉所得に係る所得の金額の計算上、損金に算入することができるのではないかと解する向きもあるので、基本通達は、このようなことも念頭においてその取り扱いを明らかにしている[111]とし、独立企業の原則は、国内及び国外を通じて行なわれる取引に係る所得を国内源泉所得と国外所得とに配分する場合の基準、すなわち事業所得に関する源泉地配分の基準（ソース・ルール）の一つであって、本支店間において内部利子や内部使用料の計上を認めることを意味するものではない[112]としている。そして、外国銀行の内部利子について、あくまでも実際に発生した資金コストのうち国内業務にかかる部分の金額をマークアップなしで配賦しなければならないとしている[113]。

一方、法人税法施行令第 176 条第 3 項第 2 号の趣旨は、OECD の 1984 年レポートの検討を基に、PE の独立企業原則に則った所得を算出するのに当たって、単なる企業内の資金等の費用計上を認めることはせずに、当該 PE の事業に帰属する費用の控除を認めることを再認識している規定であって、実務上 LIBOR による支払利子計上を認容していることの法的根拠はこの解釈に求められる[114]という見解もあり、銀行業における外国法人の内部取引をめぐって見解が分かれている[115]。

２．２　裁決事例

これまで内部利子の問題について、法人税法の取り扱いについて、通達もふくめて概観した。次にこの問題に関する裁決事例を見ていくことにする。

まず、昭和 50 年 12 月 17 日裁決[116]で、請求人である銀行業務を営む

---

[109]小松・前掲注 105, 68 頁
[110]渡辺淑夫・下山宏執筆『コンメンタール法人税基本通達』税務研究会出版局（1996 年）1,081－1,082 頁
[111]渡辺・下山・前掲注 110, 1,082 頁
[112]渡辺・下山・前掲注 110, 1,082 頁
[113]渡辺・下山・前掲注 110, 1,082 頁
[114]赤松・前掲注 9, 322－324 頁
[115]宮本・前掲注 34, 186 頁
[116] 国税不服審判所,「裁決事例集」11 巻 43 頁, 宮本・前掲注 34,187－189 頁, 河合

外国法人は、国外本店から国内において行なう銀行業務のために資金の供給を受け、その資金を銀行業務と国内にある支店開設資金とした。そして、本店に対して当該資金に係る利息を支払い、同額を国内源泉所得に係る所得金額の計算上損金の額に算入した。これに対し、原処分庁は、営業資金の利息のうち本店所在地国の公示した公定歩合に基づいて計算した金額を超える部分の金額と支店開設資金に係る利息の全額を否認したものである。

請求人は、支店は、本店とは独立した立場で銀行業務を行なっているのであり、本件内部利息の額は、銀行業務の通常の取引条件にしたがって計算しているものであるから、法人税法施行令第 176 条第 1 項第 7 号の独立企業原則により、すべて損金の額に算入すべきであると主張した。

一方課税庁は、法人税法施行令第 176 条第 3 項第 2 号の規定により本支店間の内部取引からは所得は生じないが、外国銀行の場合には内部利息は原価性を認めるが、内部利息の額すべてが損金性を有するわけでないと主張した。

これについて、審判所は、法人税法施行令 176 条第 3 項第 2 号の規定から国内源泉所得の計算上、内部利息としては、損金の額に算入することはできない。しかし、請求人の国内にある支店が、国外にある本店から供給を受けた資金に係る本件内部利息については、当該資金が国内において貸付け、その他の銀行業務の用に直接供され、収益を得ている場合に、「当該事業年度の収益に対する売上原価、完成工事原価その他これらに類する原価の額に相当するものとして、損金の類に算入されるものと解されるべきである。」とした。そして、当該損金の額に算入される金額は、国外にある本店において当該営業資金を調達するため、実際に要した費用の額に基づいて計算すべきであるとした。また、請求人の国内にある支店の開設資金に係る内部利息の額については、国外にある本店から投下された資本に相当するものであり、費用に相当するものでないとした。この裁決は、審判所だけでなく課税庁側も内部利子の損金性は認めているが、その額については、実際に要した費用の額に基づくべきとした事例である。

次に、昭和 51 年 5 月 26 日裁決[117]で、事案の概要としては、国内に

昭五『裁決事例詳解』大蔵財務協会（1981 年）331－333 頁

[117]国税不服審判所,「裁決事例集」12 巻 29 頁, 宮本・前掲注 34, 189－190 頁, 河合・前掲注 116, 333－334 頁

支店を置いて銀行業を営む外国法人である請求人が、ロンドン支店からユーロダラー資金を取り入れる際、ロンドン支店の承諾日のロイターレートを採用していた。処分庁は取入日の前日のロイターレートに基づき利息の額を計算するのが相当であるとして、その日のロイターレートにより計算した利息の額を超える金額を損金として認めなかった事例である。

審判所の判断としては、「一般的に金銭消費貸借に係る利率の約定は、契約の際、当事者間において取決められる」ので請求人の主張する承諾日のレートを採用すべきとして請求人の主張を認めた。請求人は、資金を必要とする際、調達先の支店へ電報で依頼していたのだが、その調達先の依頼の電報に対する承諾の電報上に貸付月日、貸付金額、貸付期間及び貸付利率が示されていたこと、さらに、請求人において承諾の電報をもとに補助元帳に取入日、金額、期間、日数及び利率が記帳されていたこと、そして、資金調達支店はユーロダラーをユーロ金融市場で調達し、請求人は、当該ユーロダラーを国内で貸付、その他の銀行業務に供していることが認められること、以上の事実から、審判所は、請求人が損金に計上した内部利息に係るユーロダラー資金が収益にかかる売上原価として認められるとした。この裁決は、内部利子を原価として認める場合の事実要件を具体的に述べたものである。

最後に平成2年2月5日裁決[118]で、日本で銀行業を営む外国法人である請求人は、日本支店の所得金額の計算上損金の額に算入する内部利子の額について、日本支店とすべての資金取入店との間の取引を、各取引ごとに日本支店の計上している内部利子の額がロイターレートを基準として算出された額を超える場合の超過額と当該内部利子の額がロイターレートを基準として算出した額に満たない場合の不足額とを通算し、通算後の超過額を所得金額に加算していた。これについて課税庁は、日本支店が損金に算入した資金調達原価の額の計算の基礎となる利率の根拠が不明であるとして更正処分をした事例である。

請求人は現行の法令及び通達には、資金調達原価の額の算定方法について具体的な規定がないから、請求人が従来から採用してきた全ての資金取入店についてそれぞれ超過額・不足額を算定し、これらを相互に通算する計算方法は是認されるべきと主張し、一方、課税庁は、同一の資金取入店に係る超過・不足額を通算しているのは、多数回にわ

[118]国税不服審判所,「裁決事例集」39巻308頁, 宮本・前掲注34, 190－191頁

たる資金調達の中には実際調達原価がロイターレートを上回る場合もありうるから、超過額の合計額の範囲内で通算を行なうものであり、個々の資金取入店の取引事情を度外視して、超過・不足額を通算する理由はないと主張した。これについて審判所は以下のとおり判断した。

まず、審判所は、実際調達原価について、「貸付資金の源泉が、第三者までトレースされ、第三者の資料によってあきらかにされたもの」とし、個別的にトレースすることができない場合は、仮定計算上の調達原価といい、それは「客観的かつ合理的と認められる公表金利指標のロイターレートを適用して算定した調達原価」をいうものとした。そして「銀行業における貸付資金の調達原価の額は法人税法 22 条第 3 項に規定する原価の額に相当すると解されるから、当該原価の額を損金の額に算入すべきであるところ、当該原価の額の算定方法等につき法令上明文の規定がないとしても、同法施行令第 176 条第 3 項第 2 号の規定は、いわゆる内部取引からは所得は生じないとし、資金取入店に対する内部利益相当額の支払を認めないこととしていると解される」よって、「損金の額に算入する金額は、前述の実際調達原価の額（又はこれに代わるものとしての仮定計算上の調達原価の額）を限度とすべき」とした。したがって「不足額の生じた資金取入店の当該不足額と超過額の生じた資金取入店の当該超過額とを相互に通算することは、不足額が生じた資金取入店の実際調達原価の額に内部利益相当額を加算した金額を損金の額に算入することを認める結果となることから、現行の法解釈としては到底認められない」とした。この裁決は、内部利子を原価として算定する場合に貸付資金の源泉が第三者までトレースできない場合に、ロイターレートにより仮定計算上の原価の算定を認めている。しかしながら、内部利益相当額については、加算できないとしている。

上記のとおり、わが国の銀行業における本支店借入に係る内部利子の取り扱いについては、算定方法を定めた具体的規定もなく[119]、実務上、裁決は、銀行業の特殊性から、収益と資金とのひもつき関係を重視し、その場合、原価として損金算入を認めている。しかし、資金使途を限定することは、困難であり、仮定計算上の調達原価の額を原価とすることも認めている。こういったことから、銀行業について、内部利子の損金算入をどの程度認めるかが不明瞭であり、相手国とわが

[119]宮本・前掲注 34, 190 頁

国との間で内部利子の算定方法に齟齬が生じることも想定され、銀行業の内部利子、無償資本の算定について、ある程度の基準の明確性が必要といわれている[120]。ついで、銀行業の内部取引に関する租税条約を見ていく。

２．３　租税条約

わが国は現在、45 の条約を締結しており、これらの租税条約は 56 カ国に適用されている[121]。そして、わが国の租税条約の構造は、留保されている諸点を除けば、第 2 章で述べた OECD モデル条約に準拠した租税条約を締結してきている[122]。

一方、OECD モデル条約は先進国と発展途上国との間の条約としては必ずしも適切でないとの主張から、先進国対発展途上国条約との観点から OECD モデル条約に修正を加えるという方式のもとに国連モデル条約が作成されている[123]。また、国連モデル条約は、居住地国よりも源泉地国の課税を手厚く保護するつくりになっているといわれている[124]。

国連モデル条約における PE に帰属する利得の算定については、第 7 条に規定されているが、第 7 条第 3 項は、PE が企業の本店又はその他の事務所に支払った金額であって、その PE に対する貸付けに係る利子（当該企業が銀行業を営む企業である場合を除く。）については損金に算入することを認めないとして、銀行業を除く本支店間の内部利子を明文により否定している[125]。この明文は 1979 年の国連モデル条約の採択以来、規定されていて、OECD モデル条約の第 7 条との相違が顕著な部分である[126]。

---

[120]宮本・前掲注 34, 190 頁

[121]平成 21 年 10 月現在。財務省 HP,http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/182.htm

[122]小松芳明『租税条約の研究（新版）』有斐閣（1982 年）13 頁、赤松晃「国際課税の実務と理論～グローバルエコノミーと租税法」税務研究会出版局（2007 年）103 頁、社団法人日本租税研究協会『租税条約の解説　日米租税条約（2003 年 11 月 7 日署名／平成 16 年条約第 2 号）』日本租税研究協会（2009 年）2 頁

[123]小松・前掲注 122, 11 頁

[124]増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣(2007 年)573 頁

[125] United Nations,Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries,Article7 3.（2001）

[126]Kees van Raad, “Model Income Tax Treaties A comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD(1963 and 1977) United Nations(1980) and United States (1981) ” Kluwer Law and Taxation Publishers ,1983,p24-29

わが国が締結してきた租税条約のうち、事業所得条項を概観したところ、ほぼ、OECD モデル租税条約に準拠したものとなっているが、議定書に、以下のような文言が入る租税条約がある[127]。

議定書

1　条約第 7 条 3 の規定に関し、企業の恒久的施設が当該企業の本店又は当該企業の他の事務所に支払った又は振り替えた支払金（実費弁償に係るものを除く。）で次に掲げるものについては、損金に算入することを認めないことが了解される。

…（中略）…

（c）当該恒久的施設に対する貸付けに係る利子（当該企業が銀行業を営む企業である場合を除く。）

この議定書の文言は、最近では 2008 年 1 月に署名されたパキスタンとの新しい租税条約の議定書[128]にも見られる。パキスタンとの旧租税条約[129]は、事業所得について帰属主義を採用するわが国の租税条約のなかで、唯一総合主義を採用していた[130]条約で、2008 年の改正で帰属主義に改められた[131]注目すべき条約である。そして、上記の議定書の文言も旧条約には見あたらないが、2008 年の改正であらたに加えられている。

さらに、租税条約に関して、銀行業の内部利子に関するものとしては、2003 年に改訂した新日米租税条約[132]がある。新日米租税条約は、事業所得条項に関して、支店課税に関する交換公文が交わされている。

この交換公文では、まず第 1 文で PE に帰せられる利得を決定するために独立企業原則が適用されるとする。そして、第 2 文において、PE が当該 PE と同一又は類似の活動を行う別個のかつ分離した企業であるとしたならば、その活動を行うために必要な資本の額と同額の資本

---

[127]日・パキスタン租税条約（平成 20 年条約第 10 号）議定書 1、日・メキシコ租税条約（平成 8 年条約第 10 号）議定書 5、日・トルコ租税条約（平成 6 年条約第 13 号）議定書 4、日・タイ租税条約（平成 2 年条約第 6 号）議定書 2、日中租税条約（昭和 59 年条約第 5 号）議定書 2、日比租税条約（昭和 55 年条約第 24 号、改正平成 20 年条約第 14 号）議定書 2

[128]日・パキスタン租税条約（平成 20 年条約第 10 号）議定書 1

[129]日・パキスタン租税条約（旧条約）（昭和 34 年条約第 14 号・改正昭和 36 年条約第 14 号）

[130]川田剛・徳永匡子『OECD モデル租税条約　コメンタリー逐条解説』税務研究会出版局（2006 年）116 頁

[131]田中琢二「最近の租税条約の動向」租税法研究第 36 号（2008 年）25 頁,財務省 HP,http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy200123pa.htm

[132]社団法人日本租税研究協会・前掲注 122

の額を有しているものとする。さらに、第 3 文においては、締約国は、金融機関に関して、その自己資本の額を当該金融機関の資産（危険の評価を考慮して算定した資産）のうちその各事務所に帰せられるものの割合に基づいて配分することにより、恒久的施設に帰せられる資本の額を決定することができるとしている。同様の交換公文は他の条約締結国にはないものであり、現在のところ米国だけとなっている[133]。

２．４　小括

わが国国内法は、上述のとおり銀行業における本支店貸付に係る内部利子の取り扱いについて、具体的な算定方法を持たないため、その解釈についても統一されていない。よって、銀行業の内部利子についても本店経費と考え、利鞘を上乗せしないで、国内と国外に配分するという見解と、独立企業原則に則り、PE の事業に帰属する費用であるとして、損金算入されるとの見解に分かれる。裁決は収益と資金のひもつきを重視し、実際調達原価を損金算入するというものの、その原価の額を定める明文規定はないとし、資金のひもつきを明らかにできないときは、ロイターレートなどにより仮定計算上の調達原価の損金算入を認めている。結果として、わが国では、独立企業原則に則った利子費用の控除が認容されている。

３．米国の状況

３．１　米国における支払利子控除規定

３．１．１　Treas.reg.§1.882-5 制定に至るまで

米国で事業を行なう外国法人は、IRC§882(a)(1)のもとで、その米国事業に実質的に関連する所得に対し課税される。そして、その課税所得を算定するにあたっては、米国に実質的に関連する所得から一定の控除が認められる。そして、この控除の配分についての具体的計算は、Treasury Regulations（財務省規則）による[134]としている。この場合の財務省規則は、Treas.reg.§1.861-8[135]が該当する[136]が、外国法人に認め

[133] 他に日本・オーストラリア租税条約（2008 年 1 月 31 日署名／平成 20 年条約第 11 号）議定書 10 において、事業利得の算定方法は毎年同一の方法により、正当な理由がある場合に変更できるとしている。この正当な理由として、独立企業原則に従って事業の利得を最も適切に決定する別の方法がある場合を明示している。

[134] IRC§882(c)(1)(A)

[135] IRC§861 は米国内源泉所得に関する規定で、IRC§861(a)においていわゆるソースルールを定め、IRC§861(b)において、課税所得に関する規定を定めている。

られる支払利子の控除に関する規定については、別途、1981 年に施行[137]された Treas.reg.§1.882-5 に従うこととなる。この Treas.reg.§1.882-5 は、1996 年、さらに 2006 年に改正され、現在、Treas.reg.§1.882-5T となっている。この規則については、第 2 章の 1984 年レポートにおいても取り上げ、裁判例もあるので、本章の検討の中心となるが、まずは、それ以前の支払利子控除に関する規則について概観する。

Treas.reg.§1.882-5 制定前においては、1954 年に施行された IRC§861(b)の米国実質関連所得を算定する規定が該当する。しかしながら、IRC§861(b)は、米国実質関連所得から、一定の費用や損失が控除されるとしているだけで、計算方法などは明定していない[138]。ただし、1957 年に米国財務省は Treas.reg.§1.861-8 において、その計算方法と具体的例示を簡単に示している[139]。それによると、支払利子などの費用や損失の控除額の計算にあたっては、米国実質関連所得に直接関連する費用の額は全額控除され、米国外源泉所得に直接に関連する費用の額は控除が認められない。そして、米国実質関連所得と米国外源泉所得のいずれにも直接関連しない費用については、全世界所得の合計額に対する米国実質関連所得の割合によりその控除額を計算するとしている[140]。

その後、1977 年に、米国財務省は、IRC§861(b)のもとで、米国に実質的に関連する課税所得を計算する場合に控除される金額について、その具体的算定方法を提供するため、Treas.reg.§1.861-8 を大幅に改正した[141]。そして、支払利子の控除額の算定方法が、新たに Treas.reg.§1.861-8(e)(2)として、定められた。Treas.reg.§ 1.861-8(e)(2)では、一般的に、支払利子は、所得よりも納税者によって利用され、

外国法人の米国内源泉所得について定めた IRC§882 についても IRC§861 に関する Treas.reg.§1.861-8 に基づいて、国内課税所得を算定する体系になっている。

136 Treas.reg.§1.861-8(e)(2)(ⅰ), (f)(1)(ⅳ); Treas.reg.§1.882-4(c)(1)

137 Treasury Decision 7749（1981）

138 IRC§861(b)

139 1957 Treas.reg.§1.861-8(a)(TD6258,1957-2C.B.368),計算方法の例示として、全世界所得$180,000,そのうち米国関連所得$36,000(内訳:利子 9,000,配当 4,000,ロイヤリティ 12,000,資産の譲渡 11,000）,一方費用は全世界費用$78,000（うち米国内源泉所得に直接に関連する費用 8,000,米国外源泉所得に直接関連する費用 40,000,これら以外の費用 30,000）の場合、費用控除は、8,000+30,000×36,000／180,000＝14,000 となり、課税所得は 36,000－14,000＝$22,000 となるケースが示されている。

140 1957 Treas.reg.§1.861-8(a)(TD6258,1957-2C.B.368)

141 1977 Treas.reg.§1.861-8, preamble (TD7456,1977-1C.B.200)

投資される資産に、より密接に関係すると考えた[142]。よって、支払利子の控除額は、これまでの所得ベースでなく資産価値をベースとした計算方法に変更された。つまり、米国実質関連所得から控除される支払利子の額は、支払利子の総額を納税者の資産総額に対する米国実質関連所得を発生させる事業に関連する資産の額の割合に応じて配分する[143]ことになる[144]。この場合の資産価額は、税務上の簿価若しくは時価の選択ができるとされる[145]。

米国財務省は、この計算方法の根拠として、納税者が特定の目的のために金銭を借入れたとしても、容易にその金銭を他の目的や活動に利用できることを挙げている。また、資金の貸し手側も納税者のすべての活動に対するリスクを負い資金を提供しているので、借入に係る支払利子を特定の資産や活動に帰属させるべきでない[146]とする。この計算方法と考え方は、代替性アプローチ（Fungibility approach）と呼ばれ[147]、財務省と内国歳入庁は、納税者の裁量によって、借入資金を支店に付け替え、支払利子の控除額を操作することに最も注意をはらっていたという[148]。

しかし、この計算方法によると、銀行全体の借入金に係るコストと、米国支店における借入金に係るコストが相違する場合、問題が提起される[149]。例えば、日本の銀行が米国支店のために、日本において円建ての資金を調達し、同時に、米国支店も独自に米国国内でドル建ての資金を調達した場合を想定する。この場合、日米の為替による金利差によって、ドル建てで資金調達したほうが、調達コストが高くなったとしても、資産総額に対する米国資産価額の割合で支払利子を米国支店に配分してしまう。そのため、米国支店における支払利子控除額が

---

142 1977 Treas.reg.§1.861-8(e)(2)(ｖ)(TD7456,1977-1C.B.200)
143 1977 Treas.reg.§1.861-8(e)(2)(ｖ)(TD7456,1977-1C.B.200)
144 1977 Treas.reg.§1.861-8(g) Example(1)(TD7456,1977-1C.B.200) に計算方法の例示として、控除可能な支払利子総額$150,000、米国所得を発生させる活動等に関連する資産$3,200,000、国外所得を発生させる活動等に関連する資産$800,000の場合、支払利子控除額の配分は、150,000×3,200,000／4,000,000＝$1,200,000 となるケースが示されている。
145 1977 Treas.reg.§1.861-8(e)(2)(ｖ)(TD7456,1977-1C.B.200)
146 1977 Treas.reg.§1.861-8(e)(2)(ｉ)(TD7456,1977-1C.B.200)
147 Richard L.Reinhold and Catherine A.Harrington, “What NatWest Tells Us About Tax Treaty Interpretation” , Tax Notes International, Vol.50, no.2, at925, 2008 ；W.Anne Jie, “The NatWest Saga:The Beginning of an End？”, Tax Notes International, Vol.34, no.7 , at767, 2004
148 Richard L.Reinhold and Catherine A.Harrington, *supra* note 147, at925
149 W.Anne Jie, *supra* note 147 , at767

実際の調達コストよりも少なくなるという結果を引き起こす[150]。

納税者の中には、Treas.reg.§ 1.861-8(e)(2)に基づいて支払利子の控除額を算定しないで、実際の米国支店における借入金に係る支払利子の額を米国課税所得から控除すべき支払利子の額とすべきとするものが出てきた[151]。こうした納税者は、Treas.reg.§ 1.861-8 における租税条約との調整に関する文言[152]を根拠に、租税条約における PE の利得計算の事業所得条項によって、支払利子の控除額を計算するべきとした[153]。

そのため、Treas.reg.§ 1.861-8(e)(2)と米国の締結した租税条約との整合性に関する問題が提起され、内国歳入庁は 1978 年に Revenue Ruling として、その見解を示した[154]。具体的には、日本の銀行の米国支店が米国内で、通常業務目的で、1978 年 3 月に資金調達を行い、同年 9 月には同じ米国支店の通常業務のために、日本においても資金を調達した[155]。これらの調達した資金に係る支払利子に関し、条約に則ったルールにより支払利子控除額を決定してよいものなのかどうか。要するに、日米租税条約第 8 条第 1 項から第 3 項[156]における PE の帰属利益に関する条項と、Treas.reg.§1.861-8(e)(2)における支払利子控除額の算定に関する規定との整合性の問題である[157]。この問いかけに対して、米国内国歳入庁は、日米租税条約第 8 条第 1 項から第 3 項までの条文は、Treas.reg.§1.861-8 と整合性に問題はないとした[158]。その理由として、第 8 条第 2 項における PE を全く独立の立場で取引を行なう者であるとしたならば、その PE に帰せられる利得という文言に関し、この文言は支店があたかも独立の者であるものとして課税を行なうという意味ではなく、むしろ支店は単に企業全体の一部である。言い換えると、企業（銀行）は本店と各支店から構成されていて、支店はそのひとつ

---

150 Jessica L.Katz, “Treaties And Interest Expense Allocation:Moving In A Natwest Erly Direction”, Tax Notes, Vol.86, no.3, 404, 2000 ; W.Anne Jie, *supra* note 147, at 767

151 Richard L.Reinhold and Catherine A.Harrington, *supra* note 147 at 926 ; W.Anne Jie, *supra* note 147, at767

152 1977 Treas.reg.§1.861-8(f)(1)(ⅳ)(TD7456,1977-1C.B.200)では、一定の場合には、米国との租税条約における条項が、外国法人の所得算定上適用され、この場合、条約における条項を本規則に優先させることができるとしている。

153 Richard L.Reinhold and Catherine A.Harrington, *supra* note 147, at926 ; W.Anne Jie, *supra* note 147, at767

154 Rev.Rul.78-423,1978-2C.B. 194

155 Rev.Rul.78-423,1978-2C.B. 194

156 日米租税条約（旧条約）(昭和 47 年条約第 6 号)

157 Rev.Rul.78-423,1978-2C.B. 194

158 Rev.Rul.78-423,1978-2C.B. 194

であるということを言っているに過ぎないとした[159]。そして、日米租税条約第8条第3項は経営費及び一般管理費を含む費用でPEに帰属する利得と合理的に関連するものは、それがどこで生じたかに係わらず控除できるとしているが、第8条第2項の独立企業原則は、どの費用がその利得と合理的に関連するかを決定するものではない。さらに、日米租税条約は費用配分に関する具体的なルールを規定していない。故に、具体的なルールがない以上、日米租税条約第2条第2項[160]により、米国所在のPEの利得に合理的に関連する費用を決定するにあたっては、米国国内法が適用されるべきであり、今回のケースは、外国銀行の全世界利子費用の配分に関する規定であるTreas.reg.§1.861-8が適用されるとした[161]。

３．１．２　Treas.reg.§1.882-5

前節に記述のとおり内国歳入庁は、Treas.reg.§1.861-8と租税条約は整合性が取れているとしたのであるが、1981年には、外国法人の課税所得算定における支払利子の控除額のルールをTreas.reg.§1.861-8からTreas.reg.§1.882-5に改めた[162]。

Treas.reg.§1.882-5は、3ステップアプローチといわれる3段階の計算方法によって控除される支払利子が計算される。

まず、第1ステップとして、外国法人の米国資産を決定する。ここにいう米国資産とは、米国事業所得を発生させ、又は発生させるであろう所得に合理的に関連する資産をいう。この米国資産の金額は米国税務上の帳簿価額か時価のいずれかによることができる[163]。

次に、第２ステップとして米国実質関連負債を決定する。米国実質関連負債は、納税者の全世界ベースの平均資産残高のうち全世界ベースの平均負債残高が占める割合により実績率を算出し、第1ステップで求めた米国資産にこの実績率を乗じて計算する[164]。この率は、いわ

---

159 Rev.Rul.78-423,1978-2C.B. 194

160 日米租税条約（旧条約）(昭和47年条約第6号),第2条(2)に、「一方の締約国がこの条約を適用する場合には、この条約において用いられる用語で特に定義されていないものは、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約の対象である租税に関する当該一方の締約国の法令上有する意義を有するものとする。」とされている。

161 Rev.Rul.78-423,1978-2C.B. 194

162 T.D.7749,1981-1 C.B. 390,

163 1981 Treas.reg.§1.882-5(b)(1)(T.D.7749,1981-1 C.B. 390)

164 1981 Treas.reg.§1.882-5(b)(2)(ⅱ)(T.D.7749,1981-1 C.B. 390)

ば、銀行の資本比率である。また、実績率とは別に固定率として、米国資産に95%の割合（銀行業の場合であり、その他の納税者は50%）を乗じて米国実質関連負債を決定することもできる[165]。ただし、第1ステップで時価を選択した場合には、第2ステップの平均資産残高も時価ベースを用い、第1ステップで米国税務上の帳簿価額を選択した場合は第2ステップでも米国税務上の帳簿価額を用いることとなる。

そして、第3ステップでは、支店帳簿／資金プール方式（Branch book/dollar pool method）もしくは、個別通貨プール方式（Separate currency pools method）を選択して、支払利子の控除額を決定する[166]。

支店帳簿／資金プール方式では、米国支店の帳簿上の平均負債残高と第2ステップで算出した米国実質関連負債を比較し、適切な調整を行なうことにより外国法人の支払利子控除額が決定される。つまり、もし納税者の米国支店の帳簿上の平均負債残高が米国実質関連負債を超えているならば、外国法人の支払利子控除額は米国帳簿上の支払利子にスケーリング率（米国支店の帳簿上の平均負債残高における米国実質関連負債の占める割合）を乗じて、減額することにより算出されることとなる[167]。そして、もし納税者の米国実質関連負債が、米国支店の帳簿上の平均負債残高を超えているならば、米国支店の帳簿上の支払利子の額だけでなく、次の額についても控除が認められることとなる。その額は、米国実質関連負債のうち米国支店の帳簿上の平均負債残高を超えている場合のその超過額に米国外の支店における米ドル平均調達レートを乗じて算出するか、もしくはその米国外の支店の米ドル平均調達レートが入手できないなら、30日平均LIBOR値を乗じて算出した額となる[168]。

もうひとつの方法である個別通貨プール方式では、支払利子の控除額を保有する米国資産の通貨別に算定する方式となる。それぞれの通貨ごとの米国支店の負債残高に、第2ステップの実績率を用いて通貨ごとの米国実質関連負債を決定する。そして、米国実質関連負債に利子率（各通貨ごとの全世界支払利子計上額／各通貨ごとの全世界平均負債残高）を乗じて支払利子控除額を決定し、最後に、その各通貨ごとの支払利子控除額を合計するというものである[169]。

---

165 1981 Treas.reg.§1.882-5(b)(2)(ⅰ)(T.D.7749,1981-1 C.B. 390)
166 1981 Treas.reg.§1.882-5(b)(3)(T.D.7749,1981-1 C.B. 390)
167 1981 Treas.reg.§1. 882-5(b)(3)(ⅰ)(A)(T.D.7749,1981-1 C.B. 390)
168 1981 Treas.reg.§1.882-5(b)(3)(ⅰ)(B)(T.D.7749,1981-1 C.B. 390)
169 1981 Treas.reg.§ 1.882-5(b)(3)(ⅱ)(T.D.7749,1981-1 C.B. 390)

しかしながら、3 ステップアプローチの計算の過程において、外国企業の本支店間又は支店相互間での内部取引に係る資産、負債、支払利子の額については、まったく考慮されない[170]。

３．１．３　Treas.reg.§1.882-5 と租税条約

1981 年に施行された Treas.reg.§1.882-5 であるが、外国銀行から、Treas.reg.§1.882-5 と租税条約との整合性に関して疑問が提起され、内国歳入庁は Revenue Ruling で見解を示している。

その Revenue Ruling の内容は、1985 年に、日本の銀行の米国支店が、内国歳入庁に対し、Treas.reg.§1.882-5 は、日米租税条約第 8 条第 3 項の下で損金算入が認められている費用の額と整合性があるのかとの問いかけに対するものである[171]。内国歳入庁は、1978 年の Revenue Ruling[172] を引用し、Treas.reg.§1.861-8 に続く規定である Treas.reg.§1.882-5 は、米国 PE の所得計算上、その所得に合理的に関連する支払利子の控除額を計算するための米国国内法であり、1978 年の Revenue Ruling と同様に、日米租税条約第 8 条第 1 項から第 3 項との間で整合性に問題ないとした[173]。さらに、Treas.reg.§1.882-5 は、Treas.reg.§1.861-8 よりも、PE の米国内所得と合理的に関連する費用の算定により適合した規則である。よって、日米租税条約第 8 条第 3 項[174]の下で控除が認められている外国銀行の全世界利子費用の配分による控除額の算定と Treas.reg.§1.882-5 は、整合性が取れているとした[175]。

さらに、1989 年に、米国内に支店を有する英国の銀行より Treas.reg.§1.882-5 は、米国内の英国銀行の支店の所得を計算する際に、英米租税条約[176]第 7 条第 3 項の下で控除が認められている支払利子の額の算定と整合性がとれているのかと問いかけが行なわれた[177]。1989

---

[170] 1981 Treas.reg.§ 1.882-5(a)(5)(T.D.7749,1981-1 C.B. 390)
[171] Rev.Rul.85-7,1985-1C.B. 188
[172] Rev.Rul.78-423,1978-2C.B. 194
[173] Rev.Rul.85-7,1985-1C.B. 188
[174] 日米租税条約（旧条約）(昭和 47 年条約第 6 号)第 8 条(3)「恒久的施設の産業上又は商業上の利得を決定するにあたっては、経営費及び一般管理費を含む費用でその利得と合理的に関連するものは、...（中略）...損金に算入することを認められる。」（傍点筆者）
[175] Rev.Rul.85-7,1985-1C.B. 188
[176] 1975 Convention between the government of the United States of America and the government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains(hereinafter 1975 UK-US treaty)
[177] Rev.Rul.89-115,1989-2C.B. 130

年当時の英米租税条約は、1975 年締約のものであるが、第 7 条 3 項の文言が日米租税条約の文言と相違していた。英米租税条約の第 7 条 3 項は、支払利子の合理的な割当てを含む PE のために生じた費用という文言が明定されていた。内国歳入庁は、Treas.reg.§1.882-5 は英米租税条約第 7 条第 3 項[178]の支払利子の合理的な割当てという文言と適合した規定である[179]とした。さらに、内国歳入庁は、英米租税条約においては PE の利得計算上、具体的な支払利子控除額の配分規定がないので、英米租税条約第 3 条第 2 項[180]により、米国の規定である Treas.reg.§1.882-5 が適用されるとした[181]。そして、1978 年と 1985 年の Revenue Ruling の見解を踏襲し、さらに、英米租税条約は、Treas.reg.§1.882-5 以外の他の手法に、外国銀行に支払利子の配分を認めるとする解釈はできないと述べた[182]。

その後、内国歳入庁は 1996 年に Treas.reg.§1.882-5 の改正を行ったのであるが、その改正の内容としては、第 2 ステップにおいて、銀行業の固定率が 95%から 93%へ引き下げられ[183]、第 3 ステップにおける個別通貨プール方式において、従来、負債をベースに控除される支払利子を計算していたが、改正後は、米国資産の通貨別に支払利子を計算していく方法に変更される[184]などであった。しかしながら、計算上の変更だけでなく、特に注意すべき改正部分としては、租税条約との適合性に係る文言が追加されたことである。具体的には、Treas.reg.§1.882-5 が、米国が締結する租税条約のもとにおいて、PE に帰属する所得算定上、控除される支払利子の額を決定する唯一の方法であることが明定された[185]のである。しかし、この財務省と内国歳入庁の見解は以下において検討する判決によって大きく揺らぐことになる。

---

178 1975 UK-US treaty,Article 7 (3),"In the determination of the profits of a permanent establishment,there shall be allowed as deductions those expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including a reasonable allocation of executive and general administrative expenses, …interest,… "

179 Rev.Rul.89-115,1989-2C.B. 130

180 1975 UK-US treaty,Article 3 (2) "As regards the application of this Convention by a Contracting State any term not otherwise defined shall, unless the context otherwaise requires and subject to the provisions of Article25(Mutual Agreement Procedure),have the meaning which it has under the laws of that Contracting State relating to the tax which are the subject of this Convebtion"

181 Rev.Rul.89-115,1989-2C.B. 130

182 Rev.Rul.89-115,1989-2C.B. 130

183 1996 Treas.reg.§ 1.882-5(c)(4)(T.D.8658,1996-1 C.B.161)

184 1996 Treas.reg.§ 1.882-5(e)(T.D.8658,1996-1 C.B.161)

185 1996 Treas.reg.§ 1.882-5(a)(2) (T.D.8658,1996-1 C.B.161)

３．２　Nat'l Westminster Bank 事件

前節で述べたように、米国財務省と内国歳入庁は、Treas.reg.§1.882-5が、米国が締結する租税条約のもとにおいて、PEに帰属する所得算定上、控除される支払利子の額を決定する唯一の方法であり、また、内部取引を認識しないことも租税条約に適合しているとの認識であった[186]。しかし、銀行のなかには、米国財務省のこういった考え方を批判し[187]、ときには米国での税額を計算するにあたって Treas.reg.§1.882-5を無視した[188]。英国の銀行である National Westminster Bank PLC（以下、「NatWest」という）もそういった銀行の一つであり、米国支店の支払利子控除額を算定する上で Treas.reg.§1.882-5 を無視し、英米租税条約を拠りどころとして、支払利子控除額の計算をしてきたのである[189]。しかし、内国歳入庁は、NatWest の計算を否認し、多額の税額を課した。そして、NatWest はこれを不服として、1996 年 7 月に合衆国連邦請求裁判所（United States Court of Federal Claims、以下、「請求裁判所」という）に対し、略式判決の申し立てを行なった。そして、1999 年に判決[190]（以下、「NatWest Ⅰ」という）が下される。その後、NatWestと米国の両者は NatWest Ⅰとは別の争点について、再び略式判決の申し立てを行い、2003 年（以下、「NatWestⅡ」という）に請求裁判所の判決[191]が下り、さらにまた別の争点につき 2005 年（以下、「NatWest Ⅲ」という）にも請求裁判所の判決[192]が下されている。そして、2008年に合衆国控訴裁判所（United States Court of Appeals for the Federal Circuit、以下、「控訴裁判所」という）の判決[193]（以下、「NatWestⅣ」という）が下されたのであるが、これらの事件について、以下において検討していく。

３．２．１　NatWest Ⅰ

事件の概要は、次のとおりであった。

---

[186] Jessica L.Katz, *supra* note 150, at405
[187] *Id*., at405
[188] *Id*., at405
[189] *Id*., at405
[190] National Westminster Bank,PLC v.United States,44 Fed.Cl.120(1999)(hereinafter NatWest Ⅰ)
[191] National Westminster Bank,PLC v.United States,58 Fed.Cl.491 (2003)
[192] National Westminster Bank,PLC v.United States,69 Fed.Cl.128 (2005)
[193] National Westminster Bank,PLC v.United States,512 F.3d 1347 (2008)

原告である NatWest は、世界各国に支店を保有し、金融ならびに金融関連事業を展開している英国の銀行で、その米国支店は、英国本店や香港支店などの他支店だけでなく非関連の第三者からも資金を借り入れ、それらの資金を顧客に貸付けて利子を稼得していた。

これらの本支店間の資金の貸借について、資金の貸し手である本店や他の支店は、米国支店に対し利子を請求し、米国支店も同様に本店や他の支店に対し利子を請求していたが、米国支店はその回金による利子をそれぞれが別個の非関連の銀行との取引であるかのように取り扱っていた。また、米国支店の帳簿（他支店の帳簿上も同じく）上も、本支店間の受取利子、支払利子の内部取引が、それぞれ別個の非関連の銀行との取引であるかのように記帳されていた。

しかし、内国歳入庁の調査において、米国支店の帳簿上の利子は否認された。内国歳入庁は、米国支店に計上される支払利子の控除額は Treas.reg.§1.882-5 に基づいて計算されなければならないとして、多額の税額を課した。

これに対し、NatWest は、Treas.reg.§1.882-5 の米国支店への適用は、英米租税条約[194]の第 7 条における事業所得条項とは整合性がないとして、米国に対し税額の返還を求め、略式判決の申立てを行ったことが、この事件の概要である。

NatWest と米国の両者とも、租税条約第 7 条は、課税目的上、米国支店である PE を分離した企業であるものとして取り扱わなければならない規定であることについては、争いがないとしている。よって、米国支店を分離した企業として取り扱うということは、その米国支店に帰属する利得を計算するにあたり他の部署との内部借入を認識するのかどうかという点で両者の見解が分かれることになる。実務上の観点から、より具体的に争点を絞ると米国支店の所得計算上控除される支払利子を決定するにあたり、米国支店の帳簿に計上された支払利子（必要ならば適切な資本を配分し、また、内部借入に係る支払利子を独立企業間価格に調整して計算したもの）を米国における納付税額の計算上使用するのか、それとも米国支店の帳簿に計上された内部借入を無視して、Treas.reg.§1.882-5 に規定する計算方式を使って支払利子を決定するのかということである[195]。

請求裁判所は、この事件が英米租税条約と Treas.reg.§1.882-5 の解

[194] 1975 UK-US treaty
[195] National Westminster Bank,PLC v.United States,44 Fed.Cl.120 (1999),ⅡC

釈により解決されると判断した[196]。

請求裁判所は、まず第 7 条の文言について、米国支店の課税所得を計算するにあたって、米国支店が NatWest の他の部署から独立し、分離した第三者であるものとして、本店の費用のうち合理的に配分される費用が控除されなければならないことを意味しているのは明らかであるとした[197]。そして、「別個の（distinct)」「分離した（separate)」という語句や「全く独立の立場で取引を行なう（dealing wholly independently)」というフレーズには他の解釈はありえないとした[198]。

次に請求裁判所は、英米租税条約の批准にあたっての 1977 年の米国財務省のレポート及び上院外交委員会の報告書に、第 7 条 2 項が PE に帰属する所得を計算するにあったて、PE が独立した第三者であるかのように取り扱うとしていることを確認した[199]。

そして、請求裁判所は、この第 7 条における PE に帰属する所得計算上、PE が独立した第三者であるかのように取り扱うことの解釈にあたって、1963 年の条約草案とそのコメンタリーにその論拠を求めた[200]。なぜなら、英米租税条約は OECD の条約草案やそのコメンタリーを拠り所にしている[201]こと、OECD コメンタリーは、条約の解釈と論争の和解に資することを想定しており、コメンタリーの起草者もそのことを意図している[202]からであるとした。

1963 年 OECD コメンタリーによると、そのパラグラフ 10 において、税務当局は、支店の利得が適切に算定されているかを検証する際には、PE の事業勘定が使用されるべきであり、さらに PE の利得に調整が行われるときは、常に PE の事業勘定に記載された事実を出発点にしなければならないと述べている[203]。

請求裁判所は、条約草案 7 条 2 項とそれに関する OECD のコメンタリー、特に第 7 条に関するコメンタリーのパラグラフ 10,11,12 から、第 7 条 2 項の独立企業原則は、内部取引を含む PE が行う取引の事実を適切に反映しているその帳簿を根拠として算定されなければならない

196 National Westminster Bank,PLC v.United States,44 Fed.Cl.120 (1999),Ⅱ C
197 *Id.*,Ⅲ
198 *Id.*,Ⅲ
199 *Id.*,Ⅳ
200 *Id.*,Ⅴ
201 *Id.*,Ⅴ
202 *Id.*,Ⅴ
203 OECD *supra* note1, Article7 para10

とした[204]。

しかしながら、米国側は、第 7 条コメンタリーのパラグラフ 14 において、第 7 条の独立企業原則の下でも、内部取引を認識すべきでない取引として、支払利子が挙げられている[205]ことを指摘し、さらに英米租税条約には、その第 7 条 3 項において、企業全体のために生じた費用で、経営費、一般管理費、支払利子、などを合理的に配分（reasonable allocation）するという文言があり、独立企業原則によらず費用の配分により計算することも許容されていると主張した[206]。この解釈について、請求裁判所は、費用においても独立企業原則がなじまないものがあり、コメンタリーパラグラフ 15 の PE のために本店によりなされる支払などがそれであって、またパラグラフ 14 の冒頭に通常の費用と考えられているものは、独立企業原則になじまないものから除くとされているし、銀行業の支払利子は、まさしくその通常の費用であるとした[207]。さらに、コメンタリーのパラグラフ 15 に、銀行などの金融機関による内部利子については、特別な配慮が必要であり、それは、支払利子は金融機関の通常の業務に密接に関連するからであるとのコメンタリーによって請求裁判所のこの解釈は証明されるとした[208]。

請求裁判所は、上記の OECD 条約草案とその関連するコメンタリーから、外国支店の所得計算上控除される支払利子を決定するにあたっては、支店があたかも別個のかつ分離した企業で、非関連の第三者と取引をしたものとして、帳簿上の支払利子の額（必要ならば適切な資本を配分し、また、内部借入に係る支払利子を独立企業間価格に調整して計算したもの）を米国における納付税額の計算上使用すると解釈した[209]。

上記の解釈に基づき、Treas.reg.§1.882-5 が租税条約第 7 条と整合性があるかについて、請求裁判所は、Treas.reg.§1.882-5 は支払利子の控除額算定上、NatWest が銀行業にもかかわらず、内部取引を無視していること及び Treas.reg.§1.882-5 は、米国支店の負債の額を計算する際、全世界資産のうち全世界負債の割合によって計算し、米国支店の分離、独立した活動を基本として支払利子の控除額を計算していない

---

[204] National Westminster Bank,PLC v.United States,44 Fed.Cl.120 (1999),Ⅶ
[205] OECD *supra* note1, Article7 para14
[206] Jessica L.Katz, *supra* note150, at412
[207] National Westminster Bank,PLC v.United States,44 Fed.Cl.120 (1999),Ⅶ
[208] *Id.*,Ⅶ
[209] *Id.*,Ⅷ

ことの 2 つの理由から租税条約第 7 条と整合性が取れていないとした[210]。

さらに、請求裁判所は前節でも触れた 1989 年の Revenue Ruling[211]についても判断し、租税条約が PE に帰属する利得の算定上、控除される支払利子の計算に関する特別な規定を設けていないことから、その欠如を理由に租税条約第 3 条 2 項により Treas.reg.§1.882-5 が適用されるとの米国財務省の回答について、Revenue Ruling は租税条約第 7 条 2 項と 3 項を誤って解釈しているとし、租税条約第 7 条 2 項と 3 項は、明確に銀行業に関して、支払利子の控除を認めているとした[212]。

３．２．２　NatWestⅡ

前節のとおり、NatWest Ⅰ で、請求裁判所は、銀行業を営む外国支店はあたかも他の支店とは、別個のかつ分離した企業であるかのように取り扱われ、それを反映した帳簿と勘定を維持し、そして、内部貸付けに関する帳簿や勘定が、別個のかつ分離した企業であるために必要に応じて、支店に適切な額の資本を配分し、さらに内部利子の額が市場金利に適合しているように調整をおこなうことを条約は求めているとした[213]。裁判所の決定したこの判決は、当事者に今度は、支払利子の控除額を算定するにあたって、適切な資本の額はいかに決定されるべきかという争点を与えることになった[214]。

NatWest は米国に六つの支店を持ち、さらに子会社である NatWest U.S.A も保有していたが、支店はおもにホールセールを行い、子会社はリテールを行なっていた[215]。支店の資本比率は 0.76%から 1.75%であったが、子会社は 6.03%から 7.19%であった[216]。米国は英米租税条約第 7 条における支店を別個のかつ分離した企業として扱うという部分から、別個の会社組織が保有する資本と同じくらいの資本を有するように NatWest の支店の帳簿も調整されるべきであると主張した[217]。一方、NatWest は、米国の主張する方式で資本を決定することは、英

---

210 National Westminster Bank,PLC v.United States,44 Fed.Cl.120 (1999),ⅨB
211 Rev.Rul. 89-115,1989-2C.B. 130
212 National Westminster Bank,PLC v.United States,44 Fed.Cl.120 (1999),Ⅹ
213 *Id.*,Ⅷ
214 National Westminster Bank,PLC v.United States,58 Fed.Cl.491 (2003),Opinion, Ⅰ
215 *Id.*, Opinion,ⅡB
216 *Id.*, Opinion,ⅡB
217 *Id.*, Opinion,ⅢA

米租税条約7条とその関連する規定にも則っていないと主張した[218]。

別個のかつ分離した企業として支店の利益を算定する際の出発点は支店の継続して記帳されている帳簿記録であることに両当事者ともに異議はないとしており、争点は、英米租税条約において課税当局が支店の帳簿記録を調整することをどの程度許容し得るのかであった[219]。上記のとおり米国政府は、支店と同程度の独立した銀行が保有する資本の額と同程度の資本が外国銀行の支店にも配分されるべきであるとして、税務当局は支店が本店から受取った借入金のうち一定額は資本注入として取り扱うべきで、利息として取り扱わないことができると主張した[220]。

一方、請求裁判所は、NatWestの主張を支持し、7条の文言のどこにも、政府に対して、他の別個の独立した企業と同程度の資本注入を仮想して支店に配分することを許すとは、明記されていない。英米条約第7条の別個のかつ分離したという文言は、支店が独立し組織された1つの企業として取り扱うという意味でなく、単にその支店の属する銀行の他の部門とは別個かつ分離しているという意味であり、このことは、課税目的上、銀行の他部門との取引について独立して行なわれたものであるように帳簿記録を調整する権限を課税当局に与えているにすぎないのである[221]。また、米国の解釈は、条約当事者間の共有する考えを反映していない。英米租税条約の7条がその解釈の指針[222]とするOECD条約草案とそのコメンタリーにおいても、税務当局が支店に帰属する利得を算定する際、必要な調整は、あくまで事実に基づいた帳簿記録をベースに行なうべきであって、中身のない架空の利益をつくることは認められない[223]としている。そして、請求裁判所は1979年のテクニカルエクスプラネーション[224]や当時の米国上院のレポートのどこにも支店が銀行の通常の業務のために受取った借入金を政府に

---

[218] National Westminster Bank,PLC v.United States,58 Fed.Cl.491 (2003),Opinion,ⅢB
[219] *Id*., Discussion, ⅠA
[220] *Id*., Discussion, ⅠA
[221] *Id*., Discussion, ⅠA
[222] National Westminster Bank,PLC v.United States,44 Fed.Cl.120 (1999),Ⅴ
[223] OECD *supra* note1, Article7 para10
[224] The Treasury,Technical Explanation of the Convention between the government of the United States of America and the government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains,1979(hereinafter 1979 the Treasury Technical Explanation of UK-US treaty)Article7 para3

よって資本注入として取扱うというような記述はないとした[225]。

次に、請求裁判所は、政府がその主張の拠りどころとした 1984 年レポート[226]、2001 年[227]及び 2003 年[228]の OECD のディスカッションドラフトについても検討した。

まず、1984 年レポートは、支店に交付される資本が資本の形でなく貸付けによる資金移転であった場合、そのために支払われた利子は控除されないとしている。そして、1984 年レポートでは、このことはモデル条約コメンタリー[229]においても確認されている[230]としているので、米国政府が帳簿にない資本を支店に配分することを許容していると請求裁判所は判断する。しかし、同時に請求裁判所は、1984 年レポートのパラグラフ 81 において、外国銀行の支店がその本店に支払った支払額のうち相当の部分が実際に自己資本の使用に対する対価である場合には、課税庁は、当該相当の部分を自己資本の使用に対する対価として取扱うことができる[231]という記述に着目し、1984 年レポートは、あくまで支店に帰属させる自己資本の額は、本店から実際に受け取った額になるとしているとした[232]。よって、実際に支店が受け取っていない、国内の銀行が有する自己資本と同程度の額を支店に自己資本として配分する権利を税務当局は有していないとした[233]。さらに、資本不足の国内銀行に借入金のうちの一定額を資本として取り扱い支払利子控除を制限することができないように、自己資本が不足している支店に対し本店からの借入を資本注入であるとするのは、英米条約第 24 条の無差別条項[234]に反するであろうとした[235]。

請求裁判所は、2001 年 OECD ディスカッションドラフトについて、それが 1975 年当時の条約締約国の互いの理解を反映していないのは疑いなく、また、ディスカッションドラフトの規定自体、必ずしも 7

---

225 National Westminster Bank,PLC v.United States,58 Fed.Cl.491 (2003),Discussion,C
226 OECD *supra* note 34
227 OECD,Discussion Draft on Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2001 (hereinafter 2001 Discussion Draft)
228 OECD,Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments: PartⅡ(Banks), 2003 (hereinafter 2003 Discussion Draft)
229 OECD *supra* note 33, Article7 para17
230 OECD *supra* note 34, para77 ; 木村・前掲注 34, 396-397 頁
231 *Id*., para80 ; 木村・前掲注 34, 398-399 頁
232 National Westminster Bank,PLC v.United States,58 Fed.Cl.491 (2003),Discussion, 1.D.1
233 *Id*., Discussion, 1.D.1
234 1975 UK-US treaty,Article24(2)
235 National Westminster Bank,PLC v.United States,58 Fed.Cl.491(2003) ,Discussion, 1.D.1

条の当初の意図あるいは歴史的な慣行や解釈によって制約されていないことをその序文で述べている[236]ため、今回の訴訟には不適切であるとした[237]。

また、請求裁判所は、2003 年 OECD ディスカッションドラフトについても、1975 年当時の条約締約国の意図を反映していないとした。また、請求裁判所は、2003 年ディスカッションドラフトについて、その目的が利益に関して支店と子会社との間で結果の平等を達成することでなく、利益の決定に関して、一つの企業の別々の部署間における取引に対しても、関連会社間に適用されるものと同一の移転価格の原則を適用することにある[238]とした。そして、その目的は、米国が主張する支店と子会社を同一に扱おうとするものとは異なるものであるとした[239]。結局、請求裁判所は 2003 年ディスカッションドラフトについても、今回の訴訟には不適切であるとした[240]。

さらに、条約の文言や立法経緯において米国政府の主張が受け入れられないだけでなく、カナダの保険会社の判例における米国政府の敗訴[241]などからも米国政府の主張は認められなかった[242]。

３．２．３　NatWestⅢ

2005 年に再び、NatWest の米国支店に配分される資本について、米国と NatWest の間で争われた。まず、NatWestⅡでの判決のように支店における資本の認識は、実際に支店に資本金として配分され、また、帳簿にも資本目的として記録されることが求められるのであるが、NatWest の米国支店が 1970 年代の支店開設時に本店から固定資産の購入や開設に伴う諸費用として前払い金を収受し、実際に帳簿に資本借入と個別に記帳していることについては争いがないとした[243]。しかし、米国政府は、内国歳入庁の税務専門家などの供述書を基に銀行資本は、店舗や固定資産の購入以外にも、リスクの手当、銀行に対する

---

[236] OECD, *supra* note 227, Preface, para3
[237] National Westminster Bank,PLC v.United States,58 Fed.Cl.491(2003) ,Discussion, 1.D.2
[238] OECD, *supra* note 228, A.Introduction, para4
[239] National Westminster Bank,PLC v.United States,58 Fed.Cl.491(2003) ,Discussion, 1.D.3
[240] *Id.* ,Discussion, 1.D.3
[241] North West Life Assurance Co.of Canada v. Commissioner, 107 T.C.363(1996)
[242] National Westminster Bank,PLC v.United States,58 Fed.Cl.491(2003) ,Discussion,Ⅲ
[243] National Westminster Bank,PLC v.United States,69 Fed.Cl.128 (2005)Factual Background C, Discussion C 2.

信用といった目的もあるし、資産の価値の下落や支払い能力に対する準備金としての目的もあるとした[244]。よって、米国政府は、NatWestの米国支店の帳簿記録は上述のような経済的資本を反映していないと主張した[245]。しかしながら、米国政府の主張にもかかわらず、英米租税条約と英国税務当局の銀行業に係るマニュアルのいずれもが、PEに経済上のリスクを担保するために適切な資本を必要とすることを意図していないとし、請求裁判所は、米国政府の主張を斥けた。その他にも、米国にあるNatWestの6支店を一つのPEと認識するかどうか、NatWestの帳簿記録の信憑性なども争われたが、いずれもNatWestの主張が認められている。

３．２．４　NatWestⅣ

2008年に米国政府は、NatWestⅠ、NatWestⅡの判決ついて合衆国控訴裁判所（United States Court of Appeals for the Federal Circuit以下、控訴裁判所）に上訴した[246]。

控訴裁判所は、1975年の英米租税条約の第7条第3項のPEのために生じた費用（合理的に配分された利子などの費用を含む）という文言[247]は、企業全体の費用を合理的に配分するとしており、PEのために直接生じた費用のことを言っているのでないとし、NatWestⅠで指摘のとおり1963年のコメンタリーで銀行業の内部利子は、事業に密接に関連する費用であるため、PEに直接帰する費用であって、米国政府は条約をミスリードしているとした[248]。そして、1975年の英米租税条約の文言を忠実に解釈すると、内部利子を含め、PEのために生じた費用は控除可能である。そして、この解釈は、1963年のモデル条約コメンタリーや、英国の条約締結当時の解釈と一致しているとした[249]。さらに、条約締結当時、米国と英国の条約に対する解釈が相違していたという証拠はなく、1978年のTreas.reg.§1.861-8は、PEの所得計算上、控除できる支払利子を決定するにあたって内部取引を明確には無視してい

[244] National Westminster Bank,PLC v.United States,69 Fed.Cl.128 (2005)Factual Background C
[245] *Id*., Discussion C 2.
[246] National Westminster Bank,PLC v.United States,512 F.3d 1347 (2008)
[247] 1975 UK-US treaty, Article7(3), "a reasonable allocation of executine and …interest, and other expenses incurred for the purposes of the enterprise as a whole …"(emphasis added)
[248] National Westminster Bank,PLC v.United States,512 F.3d 1347 (2008) Discussion
[249] *Id*., Discussion

ないことや、Treas.reg.§1.861-8 の規定の中に、租税条約と Treas.reg.§1.861-8 との優先順位に関する規定[250]があり、その場合は条約が優先するとしていることなどから、米国政府の現在の 1975 年英米租税条約の解釈は、当時の英国の解釈や条約の文言、さらには条約の交渉経緯とは少し異なるようであるので、Treas.reg.§1.882-5 は 1975 年の英米租税条約と整合性がとれていないとした[251]。

そして、支店に帰属する元入資本について、控訴裁判所は、支店と同程度の独立した銀行が保有する資本の額と同程度の資本を支店に配分されるべきであるとする米国政府の主張を実際の支店の状況を反映するものでないとして斥け、NatWestⅡの判決を支持した[252]。

３．３　Nat'l Westminster Bank 事件後

３．３．１　英米租税条約、日米租税条約の改正

Nat'l Westminster Bank 事件の後も、米国財務省は、米国国内法における内部取引を認識しない支払利子の配分規定が、外国法人の米国 PE に帰属する利得の算定に関する租税条約の条項と整合性がとれているとの立場は崩さなかった[253]。しかし、NatWest Ⅰの判決により、英国との租税条約に関しては、こういった米国財務省の立場には、議論の余地があるとの認識を持った[254]。

そして、米国財務省は 2001 年改正における英米租税条約の交換公文に新たに事業所得条項に関する規定を追加した。その交換公文では、PE に帰属する利益を決定するために OECD の移転価格ガイドラインに定める原則を適用することができることを確認し[255]、また、PE の利得算定上、PE が当該 PE と同一又は類似の活動を行う別個のかつ分離した企業であるならば、その活動を行うために必要な資本の額と同額の資本の額を有しているものとして PE を扱うとしている。そして、PE に配分される資本の額は、金融機関の総資本の額を金融機関のリスク評価を加味した資産に応じて配分することにより決定することがで

---

250 1977 Treas.reg.§1.861-8(f)(1)(ⅳ)(TD7456,1977-1C.B.200)
251 National Westminster Bank,PLC v.United States,512 F.3d 1347 (2008) Discussion
252 *Id*., Discussion
253 ［Joint Committee Print］; 108TH Congress,1st Session, JCS-4-03
254 *Id*.
255 2001 Convention between the government of the United States of America and the government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains(hereinafter 2001 UK-US treaty)

きるとした[256]。

英米租税条約のテクニカルエクスプラネイション[257]によると、PE が別個のかつ分離した企業であるならば、その事業活動に必要な資本が帰属されるべきであり、そのための支払利息は PE の所得から控除されない[258]。そして、租税条約のもとにおいて、PE に帰属する利得算定上控除される支払利子の計算規定は、Treas.reg.§1.882-5 であることを再度確認した[259]。しかしながら、Treas.reg.§1.882-5 は個々の資産の持つリスクをかならずしも反映していない[260]ため、Treas.reg.§1.882-5 の計算によると米国支店に適切な額以上の資本の額が配分されることになり、納税者の支払利子控除額を減少させてしまう[261]こともあるとし、こういった場合には金融機関である納税者は、規制上又は業務上の理由から資産のリスク測定を実施しているので、より適切な方法により PE に資本を配分することを妨げないとした[262]。しかしながら、英米租税条約のテクニカルエクスプラネイションは納税者が、代替的な方式によって支払利子控除額を決定することを要求するものでなく Treas.reg.§1.882-5 を引き続き適用するとしている[263]。2003 年に改訂された日米租税条約の交換公文は前章でも触れたが、日米租税条約に関する米国財務省のテクニカルエクスプラネイションも英米租税条約のテクニカルエクスプラネイションとほぼ同様の内容となっている[264]。

３．３．２　Treas.reg.§1.882-5 の改正

その後、2005 年 8 月に内国歳入庁は Notice[265] を公表し、Treas.reg.§1.882-5 の改正の動きが始まった。そこでは、1996 年改正に

---

256 2001 UK-US treaty
257 The Treasury,Technical Explanation of the Convention between the government of the United States of America and the government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains,2001(hereinafter 2001 the Treasury Technical Explanation of UK-US treaty)
258 2001 the Treasury Technical Explanation of UK-US treaty, para3
259 *Id*., para3
260 *Id*., para3
261 *Id*.
262 *Id*., para3
263 *Id*.
264 社団法人日本租税研究協会・前掲注 122 ; The Treasury,Technical Explanation of the Convention between the government of the United States of America and the government of Japan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains,2003(hereinafter 2003 the Treasury Technical Explanation of Japan-US treaty)
265 Notice 2005-53,2005-2 C.B.263

明記されていた文言である、Treas.reg.§1.882-5 が、米国が締結する租税条約のもとにおいて、PE に帰属する所得算定上、控除される支払利子の額を決定する唯一の方法であるとの部分について、英米租税条約と日米租税条約に照らして、もはや正確なものではなく、改正により削除されるべきとの提言がされた[266]。Notice は、英米租税条約、日米租税条約の改訂における交換公文と調和をはかるためである[267]としている。

その後、2006 年に Treas.reg.§1.882-5T が発表された[268]のだが、2005 年の Notice で削除が提案された支払利子控除額を決定する唯一の規定であるとの文言も残された[269]。そして新たに、Treas.reg.§1.882-5T(a)(2)に明確に米国租税条約と関連文書（交換公文を含む）に規定されている場合を除き、支払利子控除額を決定する唯一の規定であるとされた[270]。

理由として、米国財務省と内国歳入庁の解釈は、租税条約に示された PE に帰属する利益を算定するための国内法に代わる方法は、PE に帰属する利益の上限を決定するためのものであって、納税者は英米租税条約及び日米租税条約のテクニカルエクスプラネイションで説明されているとおり Treas.reg.§1.882-5 を適用し続けることができ、また、国内法に代わる代替的方法は、日英以外の租税条約国には明定されていないので、あくまで国内法の計算方法が、唯一の方法であるとの理由である[271]。

その他にも改正点として、3 ステップアプローチのうち第 1 ステップにおいて、米国資産を決定する場合に時価を選択したときは、第 2 ステップにおいても時価を選択しなければならない。また、そのときは、米国資産に乗じる割合は固定率でなく、実績率を選択しなければならないとした。これは、近年の無形資産の増加と重要性から、第 2 ステップで固定率を選択し、かつ第 1 ステップの米国資産の算出時において時価を選択した場合、米国実質関連負債をゆがめる結果になるという理由からである[272]。さらに第 2 ステップの固定率が 93%から 95%

---

266 Notice 2005-53,2005-2 C.B.263
267 *Id*.
268 T.D. 9281,2006-2 C.B.517（2006）
269 Treas.reg.§ 1.882-5T(a)(2) (T.D.9281,2006-2 C.B.517)
270 *Id*.
271 T.D. 9281,2006-2 C.B.517（2006）2.b. ; Notice 2005-53,2005-2 C.B.263
272 T.D. 9281,2006-2 C.B.517（2006）; Notice 2005-53,2005-2 C.B.263

に変更されるなどの改正が行なわれた。

３．４　小括

米国財務省の Regulation を概観してみると、米国における支払利子控除の規定は、借入金に係る金銭は代替性のあるものであること、及び法的な裏づけを持たない内部取引は認識しないという 2 つの考え方に支配されてきたようである。しかし、NatWest 事件は、米国の考え方と OECD における多数意見との整合性を認めなかった。さらに、国際的二重課税を回避するという租税条約本来の目的によって、米国の国内法の規定に基づいて計算した所得金額は修正されてしまうことが明らかにされた。にもかかわらず、米国は、Treas.reg.§1.882-5 が米国において、支払利子の控除額を計算する方法であるとしている。そして、NatWest 事件を受けて、米国は英国およびわが国との租税条約において、交換公文を取り交わした。交換公文のテクニカルエクスプラネイションによると資本の配分方法は Treas.reg.§1.882-5 により計算することとなっており[273]、NatWest 事件に類似する判決に備えると同時に、国際的二重課税に対応する目的もあると思われる。また、2006 年に改正された Treas.reg.§1.882-5T は交換公文による代替的手法も許容されるとするが、具体的にその方法は明示していない。

４．わが国における対応

第 2 章で検討したとおり、わが国の銀行業における内部利子の取り扱いについては、算定方法を定めた具体的規定がない。法人税法施行令 176 条第 1 項第 7 号、第 3 項第 2 号などに関連する規定があるもののその解釈は、分かれている。

一方、わが国が租税条約を締結している国のうち、英国、オーストリア[274]は国内法に AOA を採り入れ､他にドイツにおいても行政基準として､金融業について無償資本の配賦の基準が示されている[275]。OECD は、上述のとおり源泉地国と居住地国のそれぞれの国内法令が選択し

---

[273] 2001 the Treasury Technical Explanation of UK-US treaty, para3; The Treasury,Technical Explanation of the Convention between the government of the United States of America and the government of Japan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains,2003(hereinafter 2003 the Treasury Technical Explanation of Japan-US treaty), para3

[274]増井・前掲注 72, 148 頁

[275]宮本・前掲注 34, 191－198 頁

た資本の帰属方法が相違し、かつ源泉地国が承認を受けたあるアプローチをその資本の帰属のために使用し、かかるアプローチが独立企業原則と整合的な結果を生み出すことに合意が存在している場合において、源泉地国のアプローチを居住地国側が受け入れるべきとしている。しかしながら、具体的規定を持たないわが国の場合、相手国である居住地国が合意する可能性は低いと思われる。

また、米国は日米租税条約における交換公文で明記された金融機関の総資本の額を金融機関のリスク評価を加味した資産に応じて PE に配分するという規定が Treas.reg.§1.882-5T であるとする。しかし、交換公文が明記する金融機関に関して、その自己資本の額を当該金融機関の資産（危険の評価を考慮して算定した資産）のうちその各事務所に帰せられるものの割合に基づいて配分することにより、恒久的施設に帰せられる資本の額を決定することができるとする類似の規定はわが国には存在しない。そのため、わが国所在の PE に帰属する所得金額について二重課税のリスクは払拭されない。また、日米租税条約の交換公文において代替的手法を認容しているとはいうもののその具体的な取り扱いは明示していないため、OECD の AOA が適用可能かどうかも不明である。

よって、国際的二重課税及び納税者の予測可能性と法的安定性の確保から、銀行業に関し、無償資本の配分規定も含めた内部利子の算定についての国内法上の立法措置を取る必要がある。同時に、国際的な二重課税への対応措置をとるため、条約に明文規定を挿入し、相手国とわが国の内部利子算定に関する国内法について、合意を得ておくことが必要であると考える。

なお、国内法上の立法措置において AOA を検討する場合、AOA によるリスク割当の手法について、さまざまな批判があることも念頭におくべきである。簡単にその批判を挙げると、同一企業内で異なるリスク構造を構築することは困難で、PE の地理的境界にそのリスクを特定するのはさらに困難という意見がある[276]。また、AOA は上層部と現場の意思決定を区別しようとしているが、実際は難しい[277]し、リスクを基盤とする分離企業アプローチの概念は、独立の子会社に与えられている通常の取り扱いを超えているという[278]。つまり、親会社のため

[276]Wolfgang Schoen, *supra* note 72, at1072 ; 緒方・前掲注 72, 178 頁
[277]*Id*., at1067, ; 緒方・前掲注 72, 172 頁
[278]*Id*., at1067 ; 緒方・前掲注 72, 173 頁

に子会社が設立され、業務に関与したとしても子会社の利得には何の影響も及ぼさない。例えば、親会社の業務関与の決定により発生した損失は、子会社の損失であり、親会社の損失ではないとの指摘もある[279]。

おわりに

銀行業の内部利子の問題について、OECD、米国そしてわが国の規定や考え方を比較、分析し、米国の判例や対応を参考にしながら、この問題に対するわが国のあり方について論じた。OECD の立場は、銀行業の貸付に係る内部利子の控除を独立企業原則により認める。一方、米国は、伝統的に法的裏付けのない内部利子の控除は認めない立場であって、銀行業の支払利子の控除の算定については、資産の割合など一定の配分基準によって、銀行の支店に配分するというものである。わが国は、法人税法施行令で内部貸付からは所得は生じないとするのみで、銀行業の内部利子の算定に関する具体的な明文規定は持たない。しかし、実務上、銀行の内部貸付に関する支払利子を収益に対する原価として損金算入を認容する。結果的にわが国の方法は、米国よりも OECD の多数意見に近い。このように、銀行業の内部利子についての算定方法が異なるため、銀行業の支店に帰属する所得について国際的な二重課税が生じている。

OECD は、源泉地国と居住地国のそれぞれの国内法令が選択した資本の帰属方法が相違する場合の取扱いをコメンタリーで述べている。つまり、源泉地国がその資本の帰属計算において使用したアプローチが独立企業原則と整合する結果を生ずることに合意が存在している場合において、居住地国が源泉地国の無償資本のアプローチを受け入れるというものである。

米国は、NatWest 事件後も、内部利子に関する基本的な立場を原則的に維持している。しかし、NatWest 事件の反省から日本と英国について、租税条約の交換公文で金融業に関する資本の額の配分に関する規定を明定し、国際的二重課税に対処する。

わが国は、具体的な明文規定を持たないため、外国銀行の支店に帰属する所得が、わが国と居住地国とで異なり二重課税となったとしても、条約による相互協議により相手国でわが国の課税所得が受け入れられる可能性は低い。日米租税条約の交換公文に関しても、米国の

[279] Wolfgang Schoen, *supra* note 72, at 1067 ; 緒方・前掲注 72, 173 頁

Treas.reg.§1.882-5 に対応した文言であって、わが国において類似の規定はない。

よって、国際的二重課税の排除及び納税者の予測可能性と法的安定性の確保から、銀行業に関し無償資本の配分規定も含めた内部利子の算定について、国内法上の立法措置を取ることが必要である。同時に、国際的な二重課税への対応措置をとるため、条約に明文規定を挿入しておくことが必要であると考える。

参 考 文 献　（ｱﾙﾌｧﾍﾞｯﾄ順、年代順）

赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法』(税務研究会出版局、2001年)

赤松晃「恒久的施設（PE）の認定と帰属する所得―国内法と OECD モデル租税条約－」租税研究 688 号（2007 年）

赤松晃「国際課税の実務と理論～グローバルエコノミーと租税法」（税務研究会出版局、200 7 年）

赤松晃「国際課税の基本的な仕組み」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）

青山慶二「OECD における恒久的施設（PE）の帰属利益の算定に関する議論」租税研究 678 号（2006 年）

浅妻章如「PE をめぐる課税問題」租税法研究　第 36 号（2008 年）

Brian J Arnold,（鈴木一路訳）「各締約国における利得の帰属」租税研究 701 号（2008 年）

エドワード・デネヒーほか「英国ナショナル・ウエストミンスター銀行対 IRS－財務省規則第 1.882－5 条は英米租税条約規定に矛盾するとの判決」国際税務 19 巻 10 号（1999 年）

渕圭吾「取引・法人格・管轄権（一）－所得課税の国際的側面－」法学協会雑誌 121 巻第 2 号（2004 年）

本庄資『新日米租税条約　解釈研究　基礎研究』(税務経理協会、2005年)

井阪喜浩「国際課税の最近の動向について―OECD の議論を中心に―」租税研究 703 号（2008 年）

ジェフリー・オーエンス「国際租税を巡る OECD の動向について」租税研究 704 号（2008 年）

Jessica L. Katz, “Treaties And Interest Expense Allocation:Moving In A Natwest Erly Direction”, Tax Notes Vol.86, no.3, 2000

J.G. Rienstra, “US Court of Appeals Decision in National Westminster Bank PLC v. United States”, European Taxation. Vol.48, no.7, 2008

川端康之監訳『OECD モデル租税条約 2003 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』（日本租税研究協会、2003 年）

川端康之監訳『OECD モデル租税条約 2005 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』（日本租税研究協会、2006 年）

川端康之監訳『OECD モデル租税条約 2008 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』（日本租税研究協会、2009 年）

川田剛・徳永匡子『OECD モデル租税条約　コメンタリー逐条解説』（税務研究会出版局、2006 年）
川田剛・徳永匡子「OECD モデル租税条約コメンタリー　最近の主な改正点〈2〉」国際税務 28 巻 12 号（2008 年）
河合昭五『裁決事例詳解』（大蔵財務協会、1981 年）
Kees van Raad, “Model Income Tax Treaties A comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD(1963 and 1977) United Nations(1980) and United States (1981) ”, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1983
Kees van Raad, “1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries 2nd edition” Kluwer Law and Taxation Publishers ,1990
木村弘之亮訳「移転価格と多国籍企業、三つの課税問題―ＯＥＣＤ租税委員会 1984 年報告書―」『多国籍企業税法―移転価格の法理―』（慶應義塾大学法学研究会、1993 年）
Klaus Vogel, “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Third Edition”, Kluwer Law International LTD, 1997
国際法事例研究会『日本の国際法事例研究（５）条約法』（慶應義塾大学出版会、2001 年）
小松芳明「租税問題の国際化―国際課税原則の認識と国際協調―」ジュリスト 681 号（1979 年）
小松芳明「国際租税法の発展と動向」租税法研究　第 10 号（1982 年）
小松芳明『租税条約の研究（新版）』（有斐閣、1982 年）
小松芳明『国際租税法講義（増補版）』（税務経理協会、1998 年）
KPMG 税理士法人　小森健次著・八田陽子編『米国税務の実務ガイダンス』（税務研究会出版局、2005 年）
増井良啓「第 60 回 IFA 大会の報告―PE に帰属する利得を中心として―」租税研究 688 号（2007 年）
増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）
増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、2008 年）
宮本十至子「多国籍銀行企業の恒久的施設課税」税法学 560 巻（2008 年）
水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」『国際課税の制度と理論』（有

斐閣、2000 年）
水野忠恒「外国法人の支店に対する課税」『国際課税の制度と理論』（有斐閣、2000 年）
村井正編著『教材国際租税法』（慈学社出版、2006 年）
西村聞多「OECD による恒久的施設（PE）の帰属利益に関するレポートの公表と OECD モデル租税条約第 7 条（事業所得）に関するコメンタリーの改正について」租税研究 693 号（2007 年）
西村聞多・古賀昌晴「金融業を営む外国法人の支店に対する課税について〔その 1〕」租税研究 682 号（2006 年）
OECD, Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs, “Transfer Pricing and Multinational Enterprises Three Taxation Issue”, 1984
OECD Committee on Fiscal Affairs, “Model Tax Convention on Income and on Capital September 1992 Condensed Version”, 1992
OECD Committee on Fiscal Affairs, “Model Tax Convention on Income and on Capital September 1996 Condensed Version”, 1996
OECD Committee on Fiscal Affairs, “Model Tax Convention on Income and on Capital June 1998 Condensed Version”, 1998
OECD Committee on Fiscal Affairs, “Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version 28 January 2003”, 2003
OECD Committee on Fiscal Affairs, “Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version 15 July 2005”, 2005
OECD, “Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments”, 2008
OECD Committee on Fiscal Affairs, “Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version 17 July 2008”, 2008
OECD, “Discussion draft on a new Article7 (Business Profits)of the OECD Model Tax Convention”, 2008
岡田至康監修者『新移転価格ガイドライン「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」　平成 10 年 9 月』（日本租税研究協会、1998 年）
Philip Baker, “Double Taxation Conventions and International Tax Law A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992”, Sweet & Maxwell, 1994
Philip Baker, “Double Taxation Conventions A Manual on the OECD

Model Tax Convention on Income and on Capital", Sweet & Maxwell, 2002
Richard L. Reinhold and Catherine A. Harrington, "What NatWest Tells Us About Tax Treaty Interpretation", Tax Notes International, Vol.50, no.2, 2008
Rostyslav I. Shiller, "Interest Expense Deduction of Foreign Banks Operat- ing in the U.S.", Tax Notes International, Vol.46, no.3, 2007
社団法人日本租税研究協会『租税条約の解説　日米租税条約（2003年11月7日署名／平成16年条約第2号)』(日本租税研究協会、2009年)
社団法人日本租税研究協会『租税条約の解説　日本・パキスタン租税条約（2008年1月23日署名／平成20年条約第10号)』(日本租税研究協会、2009年)
社団法人日本租税研究協会『租税条約の解説　日本・オーストラリア租税条約（2008年1月31日署名／平成20年条約第11号)』(日本租税研究協会、2009年)
島谷博ほか『(改訂新版）外国法人課税の実務と理論』(税務研究会出版局、1989年)
須田徹『アメリカの税法・連邦税・州税のすべて』(中央経済社、1998年)
鈴木路夫「外国銀行における支払利子控除額の算出方法の改正」（http://us.kpmg.com/jnet/japanese/Archives/2006/SepOct/)
立川正三郎監訳『恒久的施設への帰属利益の算定に関するディスカッションドラフト』(日本租税研究協会、2006年)
田川利一「外国法人の支払利息控除に関する米国財務省最終規則882-5条　解説」国際税務16巻7号（1996年)
武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法』(第一法規・加除式)
田中琢二「最近の租税条約の動向」租税法研究第36号（2008年)
田中琢二「OECDにおける租税条約に関する議論の展開―2008年OECDモデル租税条約の改訂を中心に」国際税務29巻1号、2号（2009年)
田中琢二・宮木優治「OECDモデル租税条約を巡る国際課税の成果と課題―2008年OECDモデル租税条約の改訂を中心に―」租税研究712号（2009年)

谷口勢津夫「外国企業課税に関する帰属所得主義と全所得主義（１）」税法学 389 号（1983 年）
谷口勢津夫「外国企業課税に関する帰属所得主義と全所得主義（２）」税法学 390 号（1983 年）
谷口勢津夫『租税条約論－租税条約の解釈及び適用と国内法－』（清文社、1999 年）
徳永匡子「恒久的施設に帰属する利益―2006 年 OECD 報告書における改訂事項」租税研究 691 号（2007 年）
辻美枝「内部再保険取引の税法上の認識」税法学 560 巻（2008 年）
United Nations, “Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries”, 2001
占部裕典「租税条約における「恒久的施設」概念の機能と限界」総合税制研究（財団法人納税協会連合会、1992 年）
W. Anne Jie, ”The NatWest Saga :The Beginning of an End？”, Tax Notes International. Vol.34, no.7, 2004
渡辺淑夫・下山宏執筆『コンメンタール法人税基本通達』税務研究会出版局（1996 年）
William W. Chip, “Interpreting Tax Treaties After NatWest”, Tax Management International Journal.Vol.37, no.6, 2008
Wolfgang Schoen, “Attribution of Profits to PEs and the OECD 2006 Report”, Tax Notes International, Vol.46, no.10, 2007
Wolfgang Schoen,（緒方健太郎訳）「PE への利得帰属と OECD2006 年報告書」租税研究 703 号（2008 年）
山﨑昇「米国における外国法人の支店課税に関する一考察」税大論叢 29 号（1997 年）
矢内一好「国際連盟によるモデル租税条約の発展～事業所得を中心として～」税大論叢 20 号（1990 年）
吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念（P.E.）に関する若干の考察」ジュリスト 1075 号（1995 年）
財団法人納税協会連合会『平成 21 年版　租税条約関係法規集』財団法人納税協会連合会（2009 年）

相続財産の移転に伴う課税関係

―相続税と所得税の課税の交錯の問題を中心に―

竹城 輝彦

相続財産の移転に伴う課税関係
― 相続税と所得税の課税の交錯の問題を中心に ―

竹城 輝彦

〈論文要旨〉

平成 21 年度の税制改正に関する議論において、相続税の課税方式を純粋な遺産取得課税方式に変更することが検討されるなど、近年、相続税のあり方が注目されている。相続税は、国税収入に占める税収の割合や死亡者数に占める課税件数の割合が小さいため、租税体系の中においてそれほど重要な租税ではないと捉えられることもあるが、富の偏在を調整する機能を有するなど、社会的、財政的に意義を有する租税といえる。少子高齢化が進展するなかで、その重要度は増してきていると考えられる。

相続税は相続財産を課税対象とする租税であるため、一般的には財産課税と考えられることも多いが、日本の相続税の課税方式、課税根拠からみれば相続税は所得税の一類型であると考えられる。相続財産が移転する際の課税関係においては、同種の租税である相続税と所得税の課税が交錯する場面が生じ得るが、なかでもとくに、特定の相続財産について、その財産を取得した相続人に対して、相続税と所得税の両方が課税される状態、すなわち、いわゆる二重課税の状態が生ずる場合に、その問題が顕著にあらわれることとなる。

本稿は、相続財産の移転に伴う課税関係について、相続税と所得税の課税が交錯することにより生ずる問題を中心に考察をおこない、現行制度において課税上の問題点が確認される場合には、その解決に向けた道筋を提示することを研究の目的とする。

第１章では、契約者の死亡に伴い相続人が年金形式で受け取ることとなった生命保険金について、相続税と所得税の二重課税が争われた事例を取り上げ、裁判所の判示の内容及びこの事例に対する先行研究の内容を検討した。この事例では、年金形式の保険金に対する所得税の非課税規定の適用の可否が最大の争点とされた。同規定の適用を肯定した地裁判決とこれを否定した高裁判決の判示をめぐり研究者や実務家の評釈は二分されており、さらに、これらの判示及び評釈の内容は、相続税と所得税の課税の交錯を考えるうえで有意義な示唆を与えるものであった。これらを検討することにより、本稿において取り扱う課税の交錯のケースを、相続人に対する二重課税のケースと被相続人と相続人に対する同時課税のケースの２つに整理し、さらに、以降の考察の中心になると考えられる前者のケースに関する論点を掲げ、本稿の研究内容に関する問題の所在を明らかにした。

第２章では、相続税と所得税の現行の法律体系を確認し、相続財産の移転に伴う所得税と相続税の課税関係を整理した。とくに、第１章で掲げた課税の交錯の２つのケースと二

重課税に関する論点について、現行の法律体系に照らした検討をおこなった。また、この章では、日本の相続財産課税制度の今後を考えるうえでの参考材料とするため、アメリカ、ドイツ、カナダの相続財産課税制度を概観している。

現在の日本の所得税は包括的所得概念に基づく租税として構成されており、そこでは相続により無償で財産を取得したことや相続により財産の移転があったことが所得の発生要因として捉えられることを確認した。一方、現在の日本の相続税は基本的に相続財産の取得者に対して課税をおこなう遺産取得課税方式を採用しており、課税根拠としては無償の財産取得に担税力を見出して課税することが重視されていることを確認した。この考え方は、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられる。

このような租税体系の構成がとられる場合には、相続財産の移転に伴い、相続税と所得税の課税の交錯による問題が生ずることとなる。現行の制度では、所得税の非課税規定、みなし譲渡所得課税及び取得価額の引継ぎ、相続財産を譲渡した場合の取得費の特例という３つの規定により両税の課税関係を調整していることを確認した。このうち、所得税の非課税規定は両税の二重課税を排除する趣旨の規定であることを指摘し、他の２つは理論上の必要からではなく納税者への政策的配慮から設けられた制度であることを確認した。

これらの現行制度に照らして年金形式の生命保険金を含むいくつかの個別財産の課税関係を確認し、年金形式の生命保険金については、所得税の非課税規定の適用が及ばないことを確認した。ただし、この年金は経済的・実質的に相続財産と同一のものであるため、現行制度のもとでは二重課税の部分が残存していることを指摘した。また、年金形式の生命保険金以外の財産については、課税関係について一応の整理がなされているため、年金形式の生命保険金と同様の問題が生じていないことを確認した。

第３章ではまず、二重課税の定義を示したうえで、個別税法間における二重課税に対する租税法の対処について検討した。憲法に抵触する違法な二重課税は適切な立法措置により当然に排除されるべきであることを指摘し、それ以外の二重課税は政策的、技術的な判断のもと、各税法に即して検討すべきであることを示した。さらに、二重課税を峻別する基準を提示し、これにより租税法が対処するべき二重課税を判別し得ることを示した。

つぎに、相続税と所得税の関係について、相続という特異な原因による財産の移転であることなどを考慮して別税目になっているものの、包括的所得概念のもとにおける同種の租税と考えられることを指摘した。上記峻別基準に照らすと、両税の課税が交錯する２つのケースは、それぞれ租税法が対処するべき二重課税と理論的には対処する必要のない同時課税に該当することを示し、二重課税については現行制度上、所得税の非課税規定により基本的に対処されているものの、年金形式の生命保険金などにおいて二重課税の状態が

残存していることを指摘した。この章におけるまとめとして、この現行制度が対処しきれていない部分の二重課税に対して、相続財産から生ずる純資産の増加分に対して相続税と所得税とで過不足なく課税されるかたちの課税関係を提示した。また、この方法を採用することにより、現行制度において生じている課税上の不公平が解消できることも示した。

第４章では、これまでの考察を整理して、相続財産の移転において相続税と所得税の課税の交錯から生ずる問題点のうち、現行制度が対処できていないことによる問題点を抽出した。二重課税に対しては現行の所得税の非課税規定により基本的な対処がはかられているものの、相続後に生ずる相続財産と同一と考えられる所得について生じている二重課税について、現行制度が対処しきれていないという問題である。

本稿では、結論として、この現行制度が対処しきれていない二重課税に対して、第３章で提示した考え方に基づく対応が必要であることを指摘し、具体的な立法措置を私案として示した。さらに、同様の点検を他の財産に対してもおこなうべきであることを指摘した。

目　次

はじめに　1

第１章　問題の所在　3
　第１節　相続税と所得税の課税の交錯が争われた事例　3
　　１．事例の概要　4
　　２．地裁判決　5
　　３．高裁判決　8
　　４．争点　11
　第２節　事例についての先行研究　13
　　１．二重課税該当説否定論　14
　　２．二重課税該当説肯定論　18
　　３．その他　21
　第３節　考察　25
　　１．論点の整理　25
　　２．相続税と所得税の交錯が起こるケースの整理　29

第２章　相続財産の移転に伴う課税関係の概要　31
　第１節　相続財産の移転と所得税　31
　　１．所得税の概要　31
　　２．包括的所得概念における相続財産移転の取扱い　34
　　３．日本の所得税の沿革　34
　第２節　相続財産の移転と相続税　35
　　１．相続税の概要　35
　　２．日本の相続税の沿革　37
　第３節　所得税と相続税の調整　40
　　１．所得税における非課税規定　40
　　２．みなし譲渡課税及び取得価額の引継ぎ　42
　　３．相続財産を譲渡した場合の取得費の特例　43

第４節　個別財産の取扱い　44
１．生命保険金（年金）　44
２．生命保険金（年金）以外の財産　53
第５節　海外の状況　61
１．遺産課税方式採用国（アメリカ）　61
２．遺産取得課税方式採用国（ドイツ）　63
３．相続税・遺産税廃止国（カナダ）　65
４．まとめ　67
第６節　小括　68

第３章　個別税法間の二重課税問題　70
第１節　二重課税の定義　70
第２節　租税法における二重課税への対処　70
１．当然に排除されるべき二重課税　71
２．二重課税への対処の検討　71
第３節　相続税と所得税の二重課税　72
１．相続税と所得税の関係　73
２．相続税と所得税の二重課税とその対処　74

第４章　相続財産の移転に伴う課税の今後　79
第１節　問題点の抽出　79
１．ここまでの考察の整理　79
２．相続財産の移転に伴う課税関係における問題点　89
第２節　問題解消への道筋　90
１．二重課税への対処　90
２．同時課税への対処　93
第３節　残される課題　93

参考文献等　95

はじめに

平成21年度の税制調査会の議論において、相続税の課税方式を現行の法定相続分課税方式による遺産取得課税方式から純粋な遺産取得課税方式に変更することが検討されるなど、近年、相続税のあり方が注目されている。

相続税は、国税収入に占める税収の割合[(1)]や死亡者数に占める課税件数の割合[(2)]が小さいため、租税体系の中においてそれほど重要な租税ではないと捉えられることもあるが、富の偏在を調整する機能を有するなど、社会的、財政的に意義を有する租税といえる。少子高齢化が進展するなかで、その重要性は増してきていると考えられる。

本稿は、相続財産の移転に伴う課税関係について、相続税と所得税の課税の交錯の観点において認められる問題を中心に考察をおこなうものである。

相続税は相続財産を課税対象とする租税であるため、一般的には財産課税と考えられることも多いが、日本の相続税の課税方式、課税根拠からみれば相続税は所得税の一類型であると考えられる。したがって、相続財産が移転する際の課税関係においては、相続税と所得税の課税が交錯する場面が生ずると考えられるのである。

これは、具体的にいえば、同一財産に対する相続税と所得税の二重課税の問題であり、あるいは、同一財産について被相続人に対する所得税と相続人に対する相続税とが同時に課税される同時課税の問題である。

こうした問題について検討をおこない、現行制度において問題点が確認される場合にはその解決に向けた道筋を提示することが本稿の研究目的である。

論文の構成は、まず第１章において、相続財産の移転に伴う課税関係についての考察にあたり、本稿の研究の内容に関する問題の所在を明らかにし、以降の考察における論点を整理することを目的として、年金形式の生命保険金について相続税と所得税の二重課税が争われた事例とそれに対する先行研究の内容を検討する。

第２章では、現行の法体系を確認し、そこにおける問題点を探ることを目的として、相

---

(1) 平成19年度版国税庁統計年報によると、平成19年度の国税収入（決算額）は510,182億円、そのうち相続税収（贈与税収を含む）は15,026億円であり、国税収入に占める相続税収の割合は2.9%となっている。この割合は、平成4年度から平成7年度にかけては5%強であったが、その後は低落傾向で、近年は3%前後で推移している。

(2) 財務省の資料によると、平成19年の死亡者数1,108,334人に対して課税件数（相続税の課税があった被相続人の数）は46,820件であり、課税される割合は4.2%となっている。この割合は、最近20年をみても大きな変動はない（http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/137.htm）。

続財産の移転に伴う所得税と相続税の課税関係についての整理をおこなう。

まず、相続財産の移転における所得税と相続税の課税の概要を確認する。ついで、相続財産の移転に伴い生ずる相続税と所得税の課税の交錯に対して、現行の制度でどのような対応がとられているのかを確認し、さらに、課税の交錯が生じ得る財産について個別に課税関係を検討する。また、諸外国の制度について、日本の制度との比較の観点から確認する。

第３章では、前章までの考察から抽出される問題点に対する対処の方法を探るため、個別税法間における二重課税の問題について検討をおこなう。二重課税の定義及び租税法における二重課税への対処を確認したうえで、相続税と所得税の関係について考察し、相続税と所得税の間の二重課税の存否とその対処について検討する。

第４章では、本稿のまとめとして、前章までの考察の流れに沿って現行の制度のなかで問題として考えられる点を抽出し、結論として、問題点に対する解決の道筋を提示する。

なお、本稿が研究の対象とする内容は贈与税にも関連する問題であると考えられる。贈与税は相続税の補完税と考えられており、理論的にも実務的にも所得税、相続税、贈与税の関係は重要である。しかし、本稿では論点を単純なものとするために、研究の対象を相続税と所得税に限定し、贈与税については研究の範囲外におくこととする。

第１章　問題の所在

日本の租税制度のように所得税が包括的所得概念を採用し、相続税が遺産取得課税方式を採用する場合には、相続財産の移転時に相続税と所得税の課税が交錯する場面が生じ得る。このおもな理由は、次章において述べるように、包括的所得概念のもとでの所得税が、理論的に、相続財産の取得を相続人等における所得と捉えることによる。

本稿における研究の目的は、相続財産の移転に伴う相続税と所得税の課税関係について、課税の交錯の問題を中心に考察をおこない、課税上の問題点がある場合は、その対処についての道筋を示すことである。

この章では、本稿における研究の内容に関する問題の所在を明らかにし、次章以降の考察における論点を整理する。

第１節　相続税と所得税の課税の交錯が争われた事例

はじめに、被相続人を被保険者とする生命保険契約にかかる年金について、相続税と所得税の二重課税が争点となった事例をとりあげて考察する。

この事例で争われたのは相続税と所得税の課税の交錯のうち、とくに重要と考えられる相続税と所得税の二重課税の問題である。この事例に対しては、先行研究としてすでに多くの評釈が行われている。そのことは、この事例の扱う論点の、租税法の分野における重要度を示していると考えられる。また、裁判所の判示の内容及び研究者・実務家の評釈の内容は、相続税と所得税の課税の交錯の論点全般に対して大きな示唆を与えるものとなっていると考えられる。

なお、この事案は、第１審と第２審とで裁判所の判断が逆転しており、納税者の上告により、最高裁判所において係争中である[(1)]。

[(1)] 上告審　最高裁判所　平成 20 年（行ツ）第 15 号、平成 20 年（行ヒ）第 16 号。

１．事例の概要

この事件は、甲（原告・被控訴人・上告人）の夫ＡがＢ生命保険相互会社（以下「Ｂ生命」という。）との間で締結していた生命保険契約（被保険者及び契約者はＡ、受取人は甲）について、Ａの死亡により、甲が受け取った年金払保障特約年金230万円のうち220万8,000円が甲の雑所得にあたるとして、所轄のＣ税務署長（被告・控訴人・被上告人）が、甲の他の所得に加算して所得税の更正処分を行い、甲がその取消しを求めて争いとなったものである。

Ａは、平成8年8月1日、Ｂ生命との間で、Ａを契約者及び被保険者、甲を受取人とする年金払生活保障特約付終身保険契約（以下「本件保険契約」という。）を締結し、その保険料を支払っていた。この保険契約では、保険事故が発生した場合に主契約に基づいて支払われる一時金に加え、生活保障のため特約年金が支払われる特約（年金払生活保障特約条項）が付されている、この特約では、保険事故が発生した場合、年金額230万円を主契約の受取人（甲）に対して10年間支払うものとされ、また、上記特約条項では、特約年金の受取人は、年金支払期間中、将来の特約年金の支払に替えて、特約年金の未支払分の現価[(2)]の一時支払を請求することができるものとされている。

Ａは平成14年10月28日に死亡した。甲はＡの死亡により、本件保険契約に基づき、死亡保険金4,000万円を受け取る権利と、年金払生活保障特約年金（以下「年金」という。）として、平成14年10月28日から平成23年10月28日まで、毎年10月28日に230万円ずつ受け取る権利（以下「本件年金受給権」という。）を取得した。

甲は、平成14年11月6日、Ｂ生命に対し、本件保険契約に基づき、保険金及び年金の請求を行い、同月8日、Ｂ生命は、死亡保険金4,000万円、年金230万円（以下「本件年金」という。）及び配当金2万649円の合計4,232万649円から、契約貸付金19万5,000円、同貸付金利息2,104円及び源泉徴収税22万800円を差し引いた4,190万2,745円を支払った。

甲は、甲が行った平成14年分の所得税の確定申告について、本件年金に係る源泉徴収税が納税額から差し引かれるべきなどとして更正の請求を行った。これに対し、Ｃ税務署長は、原告が平成14年11月8日に支払を受けた保険金のうち、本件年金230万円か

(2) 一時支払請求日における特約年金の支払残存回数に応じ、所定の算定率に特約基本年額（本件では230万円）を乗じて算定され、主契約の保険金の請求と同時に特約年金の現価の一時支払が請求された場合、この現価は、特約基本金額に8.956を乗じた金額（本件では2,059万8,800円）とされている。

ら必要経費として認められた92,000円[3]を差し引いた220万8,000円を同年中における甲の雑所得と認定する更正処分を行った。その後、甲の異議申立て等を経て減額再更正がされ、審査裁決[4]は、この再更正を認めた。

他方、甲は、平成15年8月27日、C税務署長に対しAを被相続人とする相続税の申告書を提出し、その申告に係る相続財産の中には、本件年金受給権の総額2,300万円に0.6を乗じた1,380万円が含まれている。

２．地裁判決

長崎地裁平成18年11月7日判決（訟務月報54巻9号2110頁）

第1審の長崎地裁では、次のように判示して原告である納税者勝訴の判決を下した。

(1) 所得税法9条1項15号の解釈と適用について

相続税法3条1項は、相続という法律上の原因に基づいて財産を取得した場合でなくとも、事実上相続によって財産を取得したものと同視すべき関係にあるときは、これを相続財産とみなして、相続税を課することとし、他方所得税法9条1項15号は、このように相続税を課することとした財産については、二重課税を避ける見地から、所得税を課税しないものとしている。このような税法の規定からすると、相続税法3条1項によって相続財産とみなされて相続税を課税された財産につき、これと実質的・経済的にみれば同一のものと評価される所得について、その所得が法的にはみなし相続財産とは異なる権利ないし利益と評価できるときでも、その所得に所得税を課税することは､所得税法9条1項15号によって許されないものと解するのが相当である。

---

(3) 必要経費の算出は次のようにおこなわれている。

本件保険契約における払込保険料	195万1,291円……①
主契約に基づく死亡保険金	4,000万円……②
特約に基づく年金総額	2,300万円……③
特約に基づく特約年金に係る払込保険料	72万1,977円……④ ≒（①×（③／（②＋③））
本件年金に係る保険料	9万2,000円 ≒230万円×（④／2,300万円）

(4) 裁決事例集69号59頁。この裁決についての評釈として、前野悦夫（2006）「判批」『税務弘報』145頁以下がある。

(2) 本件年金及び本件年金受給権の取り扱いについて

本件年金受給権は、甲の夫Aを契約者兼被保険者とし、甲を保険金受取人とする生命保険契約に基づくものであり、その保険料は保険事故が発生するまでAが払い込んだものであるから、年金の形で受け取る権利であるとしても、実質的にみて甲が相続によって取得したのと同視すべき関係にあり、相続税法3条1項1号に規定する「保険金」にあたると解するのが相当である。

本件年金は、年金受給権に基づいて保険事故が発生した日から10年間毎年の応当日に発生する支分権に基づいて甲が保険会社から受け取った最初の現金である。上記支分権は、年金受給権の部分的な行使権であり、利息のような元本の果実、あるいは資産処分による資本利得ないし投資に対する値上り益等のように、その利益の受領によって元本や資産ないし投資等の基本的な権利・資産自体が直接影響を受けることがないものとは異なり、これが行使されることによって基本的な権利である年金受給権が徐々に消滅していく関係にあるものである。

相続税法による年金受給権の評価[5]は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価（正確には、その近似値）に引き直したものであるから、これに対して相続税を課税した上、更に個々の年金に所得税を課税することは、実質的・経済的には同一の資産に関して二重に課税するものであることは明らかであって、所得税法9条1項15号の趣旨により許されないものといわなければならない。

(3) 被告の主張について

① 本件年金受給権が相続税法3条1項1号の「保険金」に該当すると解すべきことは先にみたとおりであるが、上記条項の文理とは異なって、ここにいう「保険金」はすべて「保険金受給権」を意味すると解さなければならない必然性はない。

また、所得税法9条1項15号が、被相続人の死亡後に実現する所得に対する課税を許さないという趣旨のものでないことはそのとおりであるが、逆に、被相続人の死亡後に発生した権利や実現した所得について必ず所得税を課税する趣旨を含んでいるものでもなく、相続開始後に発生した債権・実現した所得であることは、それだけではみなし相続財産にはならないこと、あるいは所得税を課税することの、いずれの根拠にもならないというべきである。

---

[5] 相続税法24条1項による評価。規定の具体的な内容は、次章で述べる。

② 本件年金は、支分権という、本件年金受給権（基本権）とは法的には異なる権利に基づいて取得した現金であるとはいえる。しかし、基本権と支分権は債権の消滅時効の点などにおいて実際上差異が生じるものであるが、この観念を、所得税法 9 条 1 項 15 号の解釈において、二重課税か否かを区別する指標であり、二重課税であることを否定すべき事情と考えるべき根拠には乏しく、相続税法 3 条 1 項 1 号の「保険金」を直ちに「保険金受給権」と解すべき根拠になるとも考えにくい。上記のとおり、今後受け取るべき年金の経済的利益を現価に引き直して課税しているのが年金受給権への相続税課税である以上、このような経済的実質によって、二重課税か否かを区別することが所得税法 9 条 1 項 15 号の趣旨に沿う。

したがって、基本権と支分権の関係にあることないし法的には異なる権利と評価できるものであることは､それだけで二重課税であることを否定する根拠とはならない。

③ 生命保険契約には､被保険者ないし年金受取人の死亡という保険事故ないし事実が発生しなくとも年金の支払をすることを内容とするもの等多様なものがある。生命保険契約に基づく年金の計算に関する規定を定める所得税法施行令 183 条 1 項及び同法第 4 編第 4 章第 2 節に設けられている生命保険契約等に基づく年金に係る源泉徴収に関する規定は、いずれも被保険者ないし年金受取人の死亡という保険事故ないしその事実を支給の要件としない年金に係る規定と解することができ、C 税務署長のような解釈をすることの根拠にはならない。

④ 一時支払を選択した場合に、本件保険契約上される一時支払金の計算結果（2,059 万 8,800 万円）と、相続税法によって計算した本件年金受給権の価額（1,380 万円）は異なるのは、現価計算の方法が異なることによるものである。このような違いがあるからといって、本件年金受給権に対する相続税の課税と本件年金に対する課税が、経済的実質が同一の資産に対する二重課税であることを否定する根拠となるものではない。

(4) 結論

そうすると、本件年金を雑所得と認定して甲の所得に加算した本件処分は違法であり、取消しを免れない。

３．高裁判決

福岡高裁平成19年10月25日判決（訟務月報54巻9号2090頁）

納税者勝訴となった原判決を不服として、国側は控訴をおこなった。控訴審の福岡高裁では、次のように判示して、控訴人逆転勝訴の判決を下した。

(1) 所得税法 9 条 1 項 15 号の規定について

相続税法 3 条 1 項柱書及び同項 1 号の趣旨は、被相続人が自己を保険契約者及び被保険者とし、共同相続人の 1 人又は一部の者を保険金受取人と指定して締結した生命保険契約に基づく死亡保険金請求権は、その保険金受取人が自ら固有の権利として取得するものであり、被相続人の相続財産に属するものではないが、相続財産と実質を同じくするものであり、被相読人の死亡を基因として生ずるため、公平の見地から、これを相続財産とみなして相続税の対象としたものと解される。

所得税法 9 条 1 項 15 号の趣旨は、相続、遺贈又は個人からの贈与により財産を取得した場合には、相続税法の規定により相続税又は贈与税が課されることになるので、二重課税が生じることを排除するため､所得税を課さないこととしたものと解される。この規定における相続により取得したものとみなされるものとは、相続税法 3 条 1 項の規定により相続したものとみなされる財産を意味することは明らかである｡そして、その趣旨に照らすと、所得税法 9 条 1 項 15 号が、相続ないし相続により取得したものとみなされる財産に基づいて、被相続人の死亡後に相続人に実現する所得に対する課税を許さないとの趣旨を含むものと解することはできない。

被相続人が自己を保険契約者及び被保険者とし、共同相続人の 1 人又は一部の者を保険金受取人と指定して締結した生命保険契約において、被相続人の死亡により保険金受取人が取得するものは、保険金という金銭そのものではなく、保険金請求権という権利であるから、相続税法 3 条 1 項 1 号にいう「保険金」は保険金請求権を意味するものと解される｡そうすると、相続税法 3 条 1 項 1 号及び所得税法 9 条 1 項 15 号により、相続税の課税対象となり、所得税の課税対象とならない財産は、保険金請求権という権利ということになる。

(2) 本件年金受給権及び本件年金について

本件年金受給権は、年金の形で受け取る権利であるが、Ａの相続財産と実質を同じ

くし、Aの死亡を基因として生じたものであるから、相続税法3条1項1号に規定する「保険金」に該当すると解される。そうすると、甲は、Aの死亡により、本件年金受給権を取得したのであるから、その取得は相続税の課税対象となる。

相続人は、将来の特約年金（年金）の総額に代えて一時金を受け取るのではなく、年金により支払を受けることを選択し、特約年金の最初の支払として本件年金を受け取ったものである。本件年金は、10年間、保険事故発生日の応当日に本件年金受給権に基づいて発生する支分権に基づいて、甲が受け取った最初の現金というべきものである。そうすると、本件年金は、本件年金受給権とは法的に異なるものであり、Aの死亡後に支分権に基づいて発生したものであるから、相続税法3条1項1号に規定する「保険金」に該当せず、所得税法9条1項15号所定の非課税所得に該当しないと解される。したがって、本件年金に係る所得は所得税の対象となるものというべきである。

(3) 所得税法の規定等について

所得税法207条[6]、76条3項1号[7]は、死亡保険金としての年金の支払を受ける者に所得が生ずることを当然の前提としているものと解される。また、所得税法9条1項3号ロは「遺族の受ける恩給及び年金（死亡した者の勤務に基づいて支給されるものに限る。）」について、同項15号とは別に非課税規定をおいている。これは、本件年金のように、生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金が、同項第15号所定の非課税所得に該当しないことを前提としているものと解される。なぜなら、本件年金のように、生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金が、みなし相続財産である年金受給権と実質的・経済的に同一の財産と評価されるという理由により、同号により非課税所得とされるのであれば、同項ロの規定を設ける必要はないからである。

上記によれば、所得税法は、本件年金のように、生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金について、所得税の課税を予定しているものということができる。

現行所得税法においては、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、

---

[6] 源泉徴収義務について規定する条項である。

[7] 所得控除（生命保険料控除）について規定する条項である。

両者間の二重課税の問題は理論的にはないものと考えるとしていた。相続税法第3条第1項第1号の立法に際しても、同号所定のみなし相続財産である年金受給権に基づいて毎年支給される年金が所得税の課税対象となることが予定されていたのである。

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

(4) 被控訴人の主張について

① 本件年金受給権の評価は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価（正確にはその近似値）に引き直したものといい得るから、本件年金受給権と年金の総額は、実質的・経済的には、ほぼ同一の資産と評価することも可能である。

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

② 被控訴人の、「本件年金に所得税を課税することは、相続税、所得税及び住民税の最高税率が適用される者の場合、受け取る年金以上に税負担があり、憲法29条の財産権の侵害に当たる」との主張は、昭和50年から昭和58年までの間の最高税率[(8)]の適

[(8)] 昭和50年から昭和58年までの間の相続税及び所得税の最高税率はいずれも75%、住民税の最高税率は18%であり、これらを適用した場合の本件年金に係る税の合計額は3,088万4,400円（年金受給権の相続税評価額1,380万円に相続税の最高税率75%を適用し、年金総額に係る雑所得認定額2,208万円に所得税及び住民税の最高税率の合計93%を適用して算出した税額の合計）となり、年金総額の2,300万円を超えるため財産権を侵害すると主張した。一方、本件事案の対象年度である平成14年における相続税及び所得税の最高税率は、それぞれ70%と37%、住民税の最高税率は13%であり、これらを適用して上記の納税者の主張と同様の方法により税の合計額を計算すると2,070万円となる。最高税率を適用したとしても税負担額は年金総額を超えないため、財産権の侵害は存在しないと考えられるが、税負担

用があることを前提とするが、被控訴人は、昭和50年から昭和58年までの間に相続があったわけではなく、最高税率の適用を受ける者でもないため、この主張は、その前提を欠くものであり、理由がない。

(5) 本件年金に係る所得について

以上のとおり、本件年金に係る所得は所得税の対象となるものである。

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

4．争点

本件事案における争点をまとめると、以下の通りとなる。

(1) 本件年金のみなし相続財産該当性について

長崎地裁判決では、本件年金受給権について、年金の形で受け取る権利であるとしても、実質的にみて甲が相続によって取得したのと同視すべき関係にあり、相続税法3条1項1号に規定する「保険金」にあたると解する。

一方、本件年金については、支分権という本件年金受給権（基本権）とは法的には異なる権利に基づいて取得した現金であることを認めながらも、①支分権が、年金受給権の部分的な行使権であり、利息のような元本の果実、あるいは資産処分による資本利得ないし投資に対する値上り益等のように、その利益の受領によって元本や資産ないし投資等の基本的な権利・資産自体が直接影響を受けることがないものとは異なり、これが行使されることによって基本的な権利である年金受給権が徐々に消滅していく関係にあるものであること、②相続税法による年金受給権の評価は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価に引き直したものであることを指摘して、本件年金受給権と実質的・経済的に同一の資産であると解している。

これに対して、福岡高裁判決では、本件年金受給権と年金の総額が、実質的・経済的には、ほぼ同一の資産と評価することも可能であるとしながらも、両者が法的に異なる権利に基づくものであることを重視して、本件年金受給権については、相続税法

が年金総額の90%となっていることを考えると、過重な負担となっていたことは否めないと考えられる。なお、平成21年12月現在の相続税及び所得税の最高税率は、それぞれ50%と40%、住民税の税率は10%である。

3 条 1 項 1 号に規定する「保険金」に該当すると解し、本件年金については、同号に規定する「保険金」に該当しないと解する。

本件年金がみなし相続財産に該当するか否かという点は、所得税法 9 条 1 項 15 号の規定の適用が及ぶか否かという論点に直結する論点である。本稿では、この論点について、次章第 4 節において検討する。

(2) 本件年金の所得該当性及び所得区分

長崎地裁判決では、本件年金を本件年金受給権と実質的・経済的に同一の資産であるとして、みなし相続財産に該当するため、所得税法 9 条 1 項 15 号により非課税となると解しており、雑所得と認定した被告の処分を取り消す旨の判示をしている。

一方、福岡高裁判決では、本件年金がみなし相続財産に該当しないため所得税法 9 条 1 項 15 号の非課税所得に該当しないこと、所得税法が遺族の受ける恩給及び年金について同号とは別の規定（所得税法 9 条 1 項 3 号ロ）で非課税としていることなどから、所得税法が、本件年金のような生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金について、所得税の課税を予定していると解し、さらに、その性質及び源泉に照らすと、所得税法 35 条 1 項の雑所得に該当すると解釈している。

本件年金が所得税法上の所得に該当するか否かは、本件における課税当局の処分の是非に直接結びつく論点であるため、本件事案の検討にあたり重要である。本稿では、この論点について、次章第 4 節において検討する。

なお、地裁の審理における原告の主張として、「売掛金債権を相続し、将来それを回収して現金化した場合、その現金に対して課税はされないが、本件年金受給権について、みなし相続財産として相続税が課税された場合、将来年金を受け取った際、年金に対して所得税を課税すべきでないことは、上記売掛金債権の相続の場合と同様である」というものがある。これに対しては、両判決とも解釈を示していないが、本稿における論点にはなり得ると考えるため、後述する年金と他の財産との異同の論点とともに、次章第 4 節において検討することとする。

(3) 所得税法 9 条 1 項 15 号の解釈と適用について

長崎地裁判決は、所得税法 9 条 1 項 15 号について、相続税法 3 条 1 項によって相続財産とみなされ相続税を課税された財産について、これと実質的、経済的にみれば同一のものと評価される所得については、その所得が法的にはみなし相続財産と異なる

権利ないしは利益と評価しうるときにおいても適用できるものと解する。

これに対して、福岡高裁判決は、両者がほぼ経済的にみて同一であっても、法的には異なる利益と評されるときには同条1項15号の適用はできないと判断する。所得税法9条1項15号は、相続税法3条1項との二重課税を排除する趣旨であり、被相続人死亡時において実現したものとの二重課税の排除に限定されているのであり、その意味でいえば「本件相続財産」は保険金請求権であることから、保険金請求権（一時金請求権と本件年金受給権）のみが同号の対象となるものであり、その支分権に基づいて受け取った年金は相続時には実現はしていないということになると解している。

この論点については、所得税法9条1項15号の規定の射程（適用範囲）が、長崎地裁判決における判示のように、基本権である年金受給権と支分権としての年金が経済的実質を同じくする場合にまで及ぶと解釈できるのか否かに集約されると考える。本稿では、この論点について、次章第３節及び第３章第３節において検討する。

第２節　事例についての先行研究

前節で検討した事例に関しては、先行研究としてすでに多くの評釈が行われている。そのことは、この事例の扱う論点の租税法の分野における重要度を示していると考えられる。以下においては、おもな評釈をとりあげて、これらを高裁判決のような「二重課税該当否定論」、地裁判決のような「二重課税該当肯定論」、及びその他の意見に区分したうえで整理したい(9)。

(9) 以下に検討するものの他に、本件についてのおもな評釈として次のものがある。本稿における考察にあたっては、これらの評釈も参考にしている。
松岡章夫（2007）「判批」『税理』50巻4号、113頁以下、橋本守次（2007）「判批」『税務弘報』55巻5号、165頁以下、小林栢弘（2007）「判批」『週刊税務通信』2969号、46頁以下、堀口和哉（2007）「判批」『税務事例』39巻8号、16頁以下、岸田貞夫（2007）「判批」『ＴＫＣ税研情報』16巻4号、159頁以下、田中治（2008）「判批」『税務事例研究』101号、23頁以下、木村吉成（2008）「判批」『税経新報』558号、61頁以下。

１．二重課税該当否定論

(1) 国士舘大学酒井克彦教授の評釈[10]

酒井教授は、日本の所得税について、「包括的所得概念を基礎としていることから、原則として、所得がいかなる源泉から生じたものであるかを問わず、すべての所得を課税対象としている」として包括的所得概念を基礎とする税体系であることを述べたうえで、相続税と所得税の関係について、「本来、相続課税の課税対象と所得課税の課税対象とは別個のものであり、前者が相続等により移転する財産に対して課税されるのに対して、後者は包括的所得概念の下、所得の源泉を問わず経済価値の外からの流入をすべからく課税対象として捉えて課税するのである」として、両者を課税対象を別にする租税であると指摘している。なお、筆者は、第３章第３節において述べるように、日本の相続税において基本的な課税方式として採用されている、相続財産を取得した側に課税する遺産取得課税方式のもとでは、相続税は、所得税と課税対象を同じくする租税というべきであると考えており、この点については酒井教授と見解が相違する。

酒井教授は、所得税法９条１項15号の趣旨について、「本来的には相続によって得られる財産に相続税が課税されていたとしても、所得税の観点からすればこれを非課税とする必要はないのであるが、それでは、国民の納得も得られにくいというようなことが考慮されたために所得税法９条１項15号が設けられたにすぎない」のであり、「政策的な非課税規定であって、論理的必然的観点から当然に非課税とすべきという趣旨に出たものではない」としている[11]。この点について、筆者は、規定創設時の状況等については異論がないものの、現行の所得税法９条１項15号は、相続税との二重課税の調整という趣旨を有していると考えているので、この点について第３章第３節において検討する。いずれにしても、本件事案に則して問題となるのは、同条項の射程（適用範囲）が本件年金に及ぶのか否かという点にあると考える。

また、酒井教授は、同号の適用について、「趣旨解釈によって無為に拡張することに

---

[10] 酒井克彦（2007）「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（上）（下）―収入・必要経費を巡る諸問題－」『税務事例』39巻７号、55頁以下・同８号、53頁以下。

[11] このような趣旨解釈にあたり、酒井教授は、この条項が、昭和22年の税制改正において所得税の考え方がそれまでの制限的所得概念から包括的所得概念に切り替わった際に設けられたものであるが、当時の相続税が財産を移転した側に課税する遺産課税方式を採っていたため、二重課税調整という意味から出発したものではないことを指摘している。

は慎重にならざるを得」ず、その解釈については、「厳格性が要請されるというべき」として、長崎地裁判決が、同号について、法的な観点から離れて、実質的あるいは経済的な観点からみた二重課税を防止する趣旨であるという意味にまで拡張していることを疑問視している。

そのうえで、酒井教授は、本件年金または本件年金受給権が所得税法 9 条 1 項 15 号の適用対象となるか否かという点について、「所得税法 9 条 1 項 15 号の規定が適用されるというためには、年金受給権行使によって得られた年金が、同条項の『相続により取得するもの』あるいは、同条項括弧書きにいう『相続税法の規定により相続…により取得したものとみなされるもの』のいずれかに当たる必要があろう」と述べて検討している。

その結果、まず「相続により取得したもの」に該当するか否かという点については、相続人は被保険者の死亡により直接に保険金請求権を原始的に取得するという現行の解釈及び判例(12)から、年金受給権及び年金のいずれも本来の相続財産に含まれるとする解釈は採り得ないとしている。つぎに、「相続により取得したとみなされるもの」に該当するか否かという点については、相続税法（3 条 1 項 1 号）に規定する「保険金」が「保険金請求権」を指すものであることを指摘して、みなし相続財産にあたるのは年金受給権であり、年金をもみなし相続財産と解釈することは困難であるとして、本件年金のような年金は所得税法9条1項15号の適用対象とならないと解釈している(13)。

また、年金ではなく生命保険一時金で支払を受けた場合の取り扱いについては、保険金受給権については、「みなし相続財産を構成する保険金受給権自体は、権利行使をまたずして収入実現の蓋然性が高いため付与時課税が行われるとすれば、所得税法 9 条 1 項 15 号の規定の適用により非課税となると解することができる」とし(14)、生命

(12) 最高裁昭和 40 年 2 月 2 日第三小法廷判決（民集 19 巻 1 号 1 頁）では、「保険金受取人としてその請求権発生当時の相続人たるべき個人を特に指定した場合には、右請求権は、保険契約の効力発生と同時に右相続人の固有財産となり、被保険者（兼保険契約者）の遺産より離脱しているものといわねばならない」と判示する。

(13) 一方、酒井教授は、本件年金が所得に該当するか否かという点、及び、その所得区分について、①年金が、利子所得（所得税法 23 条）から一時所得（同法 34 条）までのいずれの所得にも該当しないと考えられる点、②所得税法施行令 183 条 1 項が生命保険契約に基づく年金を雑所得とすることを前提として計算方式を命令している点、③所得税基本通達 35－1（9）において、生命保険契約や損害保険契約に基づく年金を雑所得の例示としている点を挙げて、年金が雑所得に該当することを議論の前提としている。ただし、紙幅の都合上詳細な検討は行わないものの、本件事案の検討にあたっては年金の所得該当性あるいは雑所得該当性の検討が必要であることを指摘している。本稿ではこの点について次章第４節で検討をおこなう。

(14) なお、酒井教授は、年金受給権を取得したことにより所得税の課税が起こるかという点について、年

保険一時金については、「保険金受給権の権利行使によって得られた生命保険一時金は保険金受給権行使の結果にすぎず、（中略）いわば保険金受給権という金銭債権の回収ともいうべきものであるから所得課税が起きない」として、保険金受給権及び生命保険一時金のいずれについても所得課税が行われないと解釈している。なお、酒井教授は、年金で受け取る場合と一時金で受け取る場合の取扱いの差異があることについて、この評釈においては上記のように解釈論としての整理を行っているものの、制度としての是非等についてはとくに言及していない。

(2) 同志社大学占部裕典教授・税理士喜多綾子氏の評釈[15]

占部教授・喜多氏は、以下の理由から、現行所得税法は年金受給権に対する相続課税と毎年の年金に対する所得課税を予定しているとして、所得税法9条1項15号に該当しないと解釈する。

① 相続人の主張する、10 年間受け取る年金と、売掛金債権を相続した場合におけるその債権を回収した現金とは同じであり、債権の回収に対しては所得税が課税されないのであるから、年金に対しても課税すべきでないという点について、相続人が主張するように、被相続人の売掛金を相続して、それに基づいて相続人が毎回支払いを受け取っている場合と類似はしているが、売掛金債権の回収はその元となった収入時において課税されており、その回収時には所得が発生しておらず、相続人が取得するのは売掛金債権のみである。これに対して、毎年受ける年金は所得の発生であり、相続財産として課税されているのは、年金受給権が被相続人から相続人に死亡を原因として移転したことに対して課税されているのみであり、毎年発生する年金は課税済所得ではないと解される。

金受給権が所得税法36条に規定する「収入すべき権利」にあたるか否かという整理において、一時金での受領のように保険金請求権行使が同時に伴っている場合を別にして、年金受給権を取得したという段階では単にその受給資格を有するに留まり、所得課税は生じないとして、「そもそも年金受給権には所得税法9条1項15号の規定が適用されていなかったという整理になる」としているが、この解釈には自己を保険金受取人とする契約形態の保険と、本件のように相続人を保険金受取人とするいわゆる「他人のためにする保険」とを混同する解釈上の誤りがあると考える。自己を保険金受取人とする生命保険であれば、年金にかかる収入計上時期は年金の受取時であるし、年金受給権にかかる収入についてはそもそも認識する必要のないものであると考えられる。一方、「他人のためにする保険」の相続の場合には、相続人は保険金請求権を取得したことにより包括的所得概念に基づく所得を得ているので本来的には所得課税が生じることになるが、みなし相続財産として相続税も課税されるため、二重課税を排除するために所得税法9条1項15号が適用されていると考えられる。

[15] 占部裕典・喜多綾子（2009）「判批」、三木義一・田中治・占部裕典編著『租税　判例分析ファイルⅠ所得税編〔第2版〕』税務経理協会、52頁以下。上記の酒井教授の評釈と内容が重複すると考えられる部分は割愛し、所得税法9条1項15号の規定の適用可否の判断の部分を中心に以下にまとめる。

② 相続税と所得税が課税される他の財産の事例として、信託受益権及び著作権等がある。信託受益権（元本及び収益受益権）の場合は、被相続人が信託銀行に預け入れた1億円の財産を相続すると、1億円の信託受益権に相続税が課税され、相続した後に、その信託受益権から収益が発生した場合には、その収益に課税される。また、著作権については、著作権の評価を被相続人の死亡前の印税等から評価を算定し、その評価額に相続税課税され、相続した後に、その著作権からの印税等の収益があれば、その収益に対して所得税課税される。信託受益権及び著作権等についても、本件年金と同様に、財産の移転に対して相続税課税され、相続後、収益の発生に対して所得税課税される取り扱いである。

③ 所得税法9条1項15号の規定の趣旨は経済的実質が同一であるものを排除する規定ではないと解される。仮に、被相続人が生前に収受していた保証期間付きの年金がある場合、相続人が残年数5年の年金を受け取ることができる場合には、この保証期間付きの年金は、定期金に関する権利として評価し、相続税課税され、毎年受け取る年金に対しては、所得税課税される。この定期金に関する権利はみなし相続財産ではなく、被相続人が年金を受け取ることができる権利であり、この権利が相続人に相続されることに対しては、本来一時所得となるところを、所得税法9条1項15号の規定により相続税のみが課税され、相続人が受け取る年金に対しては所得税が課税されるのである。このような場合に相続人に対して所得税課税がなされないとすれば、被相続人が受け取っていれば当然に所得税課税されるものが、相続人が受け取れば所得税課税されないという結果を招くことになるが、所得税法の取り扱いはこのようにはなっていない。

④ 信託受益権及び著作権等が相続後、相続人のもとで収益が発生した際には、所得税課税される仕組みになっている。本件年金が所得税課税されないとすれば、租税間の齟齬が生ずると考えられる。

なお、占部教授・喜多氏は、本件事例について、現行税制のもとでは解釈論として二重課税に該当しないと解しながらも、立法論としては、現行税制の取扱いに問題がないわけではないと指摘し、評価の問題等、改善すべき点も顕在化してきていると述べる。

２．二重課税該当肯定論

(1) 同志社大学三木義一教授の評釈[16]

三木教授は、相続税と所得税の関係について、「相続によって財産を取得することも『所得』に他ならないので、所得税と相続税の調整問題が生じるが、現行制度は所得税を非課税とすることで二重課税を避けるよう配慮している」として、相続による財産取得について所得が発生すること、すなわち、所得税の課税対象ともなり得ることを指摘している。

また、三木教授は本件年金受給権と本件年金の関係について、基本債権と支分債権の差異の検討にからめて、「基本債権というのは、結局のところ、支分債権を束ねたものに過ぎないのであるから、基本債権時点で課税するか、支分債権実現時点で課税するかの選択問題に過ぎない」と指摘する。本件については、「10 年間 230 万円ずつ支払われることが確定している債権であり、本来現金で一括して支払うべき保険金を年金で代物弁済しているに過ぎない」と延べ、基本債権たる年金受給権と支分債権たる各回の年金を受給する具体的権利（年金）とを同一のものと捉えている。

ただし、三木教授の評釈においては、上記のように年金受給権と年金とを同一のものと捉えることで年金に対して所得税法 9 条 1 項 15 号を適用して非課税とするのか、あるいは、地裁の審理において納税者が主張したように、年金の受取りを売掛金債権の回収と同様の債権の回収と捉えて、そもそも所得課税の対象とならないと解釈するのかが明らかにされていない。いずれの解釈をとったとしても所得税は課されないという結論は変わらないが、両者は租税法上の根拠を異にする取扱いであるため、その峻別は本件事案の解釈上、重要であると筆者は考える。この点について、本稿では次章第４節で検討する。

年金形式で取得する場合と一時金で取得する場合の取扱いの差異について、三木教授は、「一括して相続時に受給していれば所得税は課税されない現行法からすれば、その不合理性はなお一層明らかである」として、このような取扱いの差異について疑問視している。

---

[16] 三木義一（2007）「判批」『税理』50 巻 2 号、117 頁以下。なお、三木教授による評釈は、この他に、同（2006）「年金受給権と年金の課税関係－金融・法・税務研究センターの開設の挨拶に代えて－」立命館法學第 309 号、1 頁以下（大垣尚司との共著）、同（2007）「判批」『Lexis 判例速報』3 巻 1 号、114 頁以下があり、以下の記述においてはそれらも参照している。

三木教授は地裁判決の射程距離について、「相続後の受給額が本件のように確定しているものに限定されるべきで、不確定な将来収益を前提として相続時に評価されているものは対象にならないと解すべき」と述べたうえで特許権の評価を例示し、「特許権のような評価は、本件とは異なり、将来報酬も不確定な推定値に過ぎないので、相続時の課税と所得の実現時の課税とは別個と解すべきで、本件判決の射程距離には入らないと解しておきたい」と述べている[17]。

(2) 税理士木島裕子氏の評釈[18]

木島氏は、長崎地裁判決が、年金受給権は相続税法3条1項1号の「保険金」に該当するが、上記条項の文理とは異なって、「保険金」がすべて「保険金受給権」を意味すると解さなければならない必然性はないと判示したことについて、「確かにみなし相続財産の趣旨が、法律上の相続財産と実質的に同一のものとしている点からすれば、これを受給権に限定する理由は少なく、むしろ実際に相続人が受けた経済的利益により評価する方が合理的であるとも考えられる」とする。ただし、本件におけるみなし相続財産の評価は、相続税法24条1項によることになると考えられるが、この条項の文理解釈からは、木島氏のおこなう解釈は導き得ないと筆者は考える。この点について、本稿では次章第4節で検討する。

年金に対する所得課税については、従来の取扱いの根拠として昭和43年3月官審（所）2[19]を挙げ、「年金受給権と、その権利に基づいて受ける個々の年金とは別個のものであり、（中略）個々の年金そのものは受給者の所得として課税され」るとの記述について、「あまり両者の相違は明白になっているとはいえず、二重課税とならない根拠は乏しい」と指摘する。木島氏は、長崎地裁の判示を支持し、「年金受給権とそれに伴う支分権は、法律上は異なる権利であるが、支分権は、基本格である年金受給権に基づいて発生するものであるから、全く個々に独立したものとはいえない」と述べる。

さらに、受給開始日前に年金の総額に代えて支払われる一時金には課税しないという取扱い（所基通9－18）について、「同じ保険金請求権でありながら、支給形態の違

(17) 三木教授のこのような整理のしかたに対して、占部教授・喜多氏は、将来確定しうることにより結果的に二重課税が生ずるものは当然に排除されなければならないはずだが、わが国の所得税法体系にはこのような排除規定は存していないため、確定しているか否かで所得税法9条1項15号の適用を使い分けるのは論理が一貫しないと指摘している（占部・喜多、前掲注(19)、63～64頁）。

(18) 木島裕子（2007）「判批」『税理』54巻4号、138頁以下。

(19) 納税者からの、家族収入保険にかかる相続税及び所得税の取り扱いについての照会に対して、審議官名で回答をおこなったものである。内容については、次章第4節において述べる。

いにより課税の有無が左右されることは課税上の公平を欠かないのか」と疑問視している。

木島氏は、所得税法 9 条 1 項 15 号の意義について、同規定を、相続により取得した財産について、他の租税との二重課税を防止するために規定された物的非課税所得に係る規定であると捉え、「ある所得について二重課税となるかどうかは、その所得が相続税で課税されたものと同一でなければならないことになるが、その同一性の判断基準をどこに求めるかが重要となってくる」と指摘する。

木島氏は、長崎地裁の判決に則して、「個々の年金は受給権に基づき支払われるものであって切り離すことはできず、両者を全く別個のものであるとする課税庁の見解には無理があるものといわなければならない」と述べ、「定期金に関する権利の評価と一時金でもらう場合の評価の相違も単なる現価計算の方法の相違によるものであって、同一性の判断の妨げにならない、という判決の論旨は明快」として、同一性の判断を法的側面ではなく経済的・実質的側面で行うものとした長崎地裁の判断を支持する。

さらに、木島氏は、年金の課税に関する「年金として繰り延べて受け取ることにより発生する果実については所得であるという意見」に対して、「剰余金・配当金のような果実は、生命保険契約に基づき保険金受取人が固有の権利として受け取るものであって、その経済的実質は保険金と変わらないと考えられること、年金受給権の評価は、将来にわたって支払われる年金を取得時の現価に引き直したものであることからすれば、果実も含めて非課税所得と解するのが合理的と考える」として、果実部分も含めて非課税となると解している。この点について、筆者は、年金収入のうち、相続税の課税価格に算入された部分を超える部分については所得が生じており、その部分に対しては所得税が課税されるべきであると考えている。本稿においては、次章第４節で検討することとする。

３．その他

(1) 早稲田大学品川芳宣教授の評釈[20]

品川教授は、相続財産に係る相続税と所得税との課税調整が顕著にみられるいわゆるみなし譲渡課税にかかる課税関係[21]との比較により、生命保険金についての課税関係を整理している。

品川教授は、みなし譲渡課税にかかる二重課税の状態について、「このような課税制度については、実質的に譲渡所得課税を軽減する措置（措法 39）が採られているものの、税目が異なる重複課税であるということで、二重課税であるとして違法性が問われることは少なく、当該課税制度を前提にして解釈論が展開される」とする。

そのうえで、譲渡所得等の基因となる資産の移転と本件のような雑所得の基因となる保険金等に係る権利の移転と同様に考えられるか否かについて、「前者において当該資産に係るキャピタル・ゲイン相当額について相続税と所得税が重複して課税される構造は、後者において保険料支払総額（本件の場合、195 万 1,291 円）を上回る保険金（本件の場合、6,300 万円－195 万 1,291 円＝6,104 万 8,709 円）を所得と認識するとすれば同様にも考えられる」としながらも、「保険金については、譲渡所得等における所得税法 59 条及び 60 条という明文規定があるわけではない。しかも、保険料支払総額を上回る保険金を全て所得として課税しているわけでもないし、かつ、保険契約上年金として支給される部分についても、受取人の選択によって一時金として受領すれば、相続税の課税のみで所得税が課税されることもない。ただ、年金として受給した場合にのみ、関係規定の解釈（通達）によって当該年金部分を雑所得として課税しているに過ぎない」として、譲渡所得の基因となる資産の移転と本件のような保険契約に基づく保険金を受領できる権利の移転とは、必ずしも同一には論じられないものとする。

---

[20] 品川芳宣（2007）「判批」『T&A master』No.201、14 頁以下、同（2007）「判批」『税研』132 号、90 頁以下。また、品川教授は、本件訴訟がいわゆる本人訴訟として審理が進められた点について、本件のように相当困難な租税法の解釈論を伴う案件について税理士が単独で補佐人として審理に関与できるように、税理士法（2 条の 2 第 1 項）を改正すべきであると問題提起している。

[21] みなし譲渡課税にかかる課税関係は、みなし譲渡課税として資産の相続等による移転時にキャピタル・ゲイン課税を行うか（所得税法 59 条）、もしくは、資産の取得費等の引継ぎを行って資産を相続等した者が実際に譲渡した時にキャピタル・ゲイン課税を行うか（同法 60 条）の差異はあるにせよ、いずれの場合にも、当該資産に係るキャピタル・ゲインの金額について所得税が課されることには変わりはなく、相続、贈与等により当該資産の移転があったときには、被相続人等が所有していた期間のキャピタル・ゲイン部分も相続財産等となるので、相続税または贈与税と所得税の課税が交錯するという問題が生じることとなる。この問題について、本稿では次章第４節において検討を行う。

また、品川教授は、本件のような保険契約に基づく保険金を受領できる権利の移転から生じた所得については、「関係規定から直ちに雑所得に該当するとは断定できず、所得税法の関係規定等にも照らして総合的に解釈しなければならないものと考えられる」とし、「本判決（筆者注：長崎地裁判決）の考え方も一つの解釈論として評価できる」と評釈している。

(2) 成蹊大学武田昌輔名誉教授の評釈[22]

武田名誉教授は、年金受給権の本質について、本件事例でいえば、保険金収入総額を基準として、これに 0.6 を乗じた金額をもって相続税評価額としている点を捉え、「将来受け取るべき年金の合計額に対して課税したのでは、いわば過大なものとなるので、これは年金の現価とするために割り引いたのである。このことは、基本的な考え方としては、これらの年金に対して、保険一時金に対して課税したのと同様である」と述べる。この年金受給権が毎年年金として、分割されて実現されることになるため、この年金は保険一時金の回収額であって、年金所得ではないと解釈し、「年金には課税すべきでないというのは、所得税法第9条第15号の問題としてではなく、所得でなく、回収額であるという理由による」と結論づけている。なお、この場合における利息については、これを抽出して課税すべきであるとしている。

筆者は、このような解釈を現在の法律構成から導くことは難しいと考えている。本件に関する課税関係のあり方としては、武田名誉教授の解釈における方法にも検討の必要性が十分にあると考えるが、それは、現行の法体系を見直した上での立法論になると考えている。この点について、本稿では次章第４節で検討する。

(3) 公認会計士・税理士小山隆洋氏の評釈[23]

小山氏は、「将来年金を受給する権利を相続により取得したものとみなされて、その権利評価額に対して相続税が課せられ、（中略）毎年受け取る年金に対しては、雑所得として所得税が課されるのが現行税法上の取扱いである」としたうえで、本件の本質について、二重課税ではなく、本来所得として課税すべきでないものに誤って課税が行われていることを問題にすべきであることを指摘する。

小山氏は、生命保険契約における年金は、年金制度から新たな給付が生み出され、

[22] 武田昌輔（2007）「判批」『税研』23 巻 1 号、49 頁以下。
[23] 小山隆洋（2008）「判批」『税経通信』、63 巻 3 号、225 頁以下。

時の経過により支払義務が生じるような基本権たる年金受給権に基づく年金ではなく、その本質は死亡保険金の分割払金であると指摘し、こうした年金については、保険金を一時で受け取る場合の課税関係と同一の課税関係が確立されなければならないと述べる。

なお、この場合であっても、相続人が保険金を取得した後に生ずる所得については、所得税（雑所得）が課税されるべきであるとしている。

小山氏は、生命保険金の受取りに関して、「年金払い」という用語が使用されることにより、均等払いされるものはすべて年金としての本質を備えているとの誤解があるようだと述べ、「公的年金の年金、企業年金の年金、私的年金等の『年金』、あるいは『保険』という用語には使用内容によって大きな概念上の違いがあり、時代によっても異なる」ことに注意するべきであり、「これが都合良く使用され混乱しているのが現状であると考えられるので、早急に概念の再整理を行い、源泉徴収を含めて、課税関係を見直すべきである」と指摘する。

(4) 税理士小林栢弘氏の評釈[24]

小林氏は、「相続税の課税原因は財産の移転に基づく利得にある。財産の移転に基づく利得に対する課税の他に、所得の創造創出に対する課税があり、移転による利得と創造による利得とは別のものという理解から現行税法はできており、前者には相続税、後者には所得税が課税される仕組みとなっているという点からは、この判決（筆者注：地裁判決）には問題があると受け止めている」とし、地裁判決において創出による利得に対する課税と移転による利得に対する課税とを混同する解釈上の誤りがあると指摘する。

さらに、現行制度では生命保険金を年金で受け取る場合には相続税と所得税の両方が課税されるのに対して、一時金で受け取る場合には相続税のみが課税される所得税のみが課税されることとなっている点について、上記の捉え方からすると、「一時金に対応する創出に係る所得に対する所得税課税が、一時金の時にも行われるべきであるか、それがなされていない」のであって、むしろ一時金の受け取りにかかる課税関係において課税の漏れが生じていることを指摘している。

---

[24] 小林栢弘・小池正明（2007）対談「年金付き生命保険事件の読み方・考え方（上）（下）」『速報税理』26巻5号、34頁以下・同6号、26頁以下。

筆者は、現行の年金の課税関係のほうに課税の重複が生じていると考えており、年金の課税関係の見直しのなかで一時金の取扱いの差異についても解消できるような方策を探るべきではないかと考えている。この点について、本稿では次章第４節及び第３章第３節で検討する。

(3) 税理士池本征男氏の評釈[25]

池本氏は、年金の雑所得計算について検討の余地があるとして、「所得税法 9 条 1 項 15 号の趣旨を徹底するならば、相続等があった時点では、無償で年金受給権を取得したことによる経済的利益、すなわち、所得が実現しているのであるから（ただし、この所得は所得税法 9 条 1 項 15 号により非課税）、その後の年金所得は、既に実現した所得を上回る部分が課税の対象となるという考え方も採れないわけではない」と述べる。この考え方によれば、「年金受給権に相当する額が保険料総額を上回っている場合の年金所得の計算は、年金受給権に相当する金額を必要経費に算入することになる」として、年金にかかる雑所得の計算において、相続税の課税価格に算入された部分を超える部分のみを所得とする計算方法を提示する。

後述する浅妻助教授も同様の所得計算方法を提示している。筆者の考える年金形式の生命保険金の課税関係のあり方は、第３章第３節において述べるとおり、両氏の示す方法と類似するものである。

(4) 立教大学浅妻章如助教授の評釈[26]

浅妻助教授は、非課税規定の適用について高裁判決を支持しながらも、年金にかかる所得額までが正当化されるとは限らないとし、高裁の審理において課税庁が主張した果樹の相続における課税関係を引き合いにして、「包括的所得概念に適うあるべき課税を探るならば、果樹の減価償却費に相当するものを本件年金に対する所得課税の際にも控除（年金受給権の現価に基づき定額法によるならば 138 万円）するべき」とする。

浅妻助教授は、このような取扱いについて、「原判決を第一の取扱（所得課税なし）、本判決（筆者注：高裁判決）を第二の取扱（所得税法施行令 183 条による控除）と呼

[25] 池本征男（2006）「判批」『国税速報』第 5852 号、6 頁以下。池本氏はこのような計算について、所得税法施行令 183 条の文理解釈上の難点があろうが、この考えに類似した裁決例もないわけではないとして、解釈論として成立しうることを示す。

[26] 浅妻章如（2009）「年金受給権と年金／相続税と所得税の課税関係」『税研』25 巻 3 号、77 頁以下。

ぶとすれば、これは第三の取扱と呼べよう」と述べるが、その一方で、「第三の取扱は経済学的に導かれるというだけであり、所得税法 37 条（必要経費）の解釈として認められるか定かでない」としている。

第３節　考察

ここで、前節において確認した評釈における各評者の解釈を、第１節における争点及び課税の交錯の観点から検討が必要と考えられる論点に沿って整理し、次章以降の考察における議論の基礎としてまとめておきたい。

また、相続財産移転時における相続税と所得税の交錯が起こるケースを、本章で確認してきた事例及びその評釈から導き出して整理する。

１．論点の整理

(1) 論点１：本件年金のみなし相続財産該当性（基本債権・支分債権の論点を含む）

本件年金がみなし相続財産に該当するか否かという点は、所得税法 9 条 1 項 15 号の規定の適用が及ぶのか否かという点に直結する論点であると考えられる。

本件年金のみなし相続財産該当性については、福岡高裁判決及び二重課税該当否定論者は、いずれも本件年金のみなし相続財産該当性を否定し、長崎地裁判決及び二重課税該当肯定論者は、いずれも本件年金のみなし相続財産該当性を肯定している。

両者の解釈の差は、結局のところ、みなし相続財産に該当することについて異論のない基本債権たる本件年金受給権と、支分債権としての本件年金について、法的側面を重視して両者を異なるものと捉えるのか、あるいは、実質的・経済的側面を重視して両者を同一のものと捉えるか、というところから生じていると考えられる。

基本債権と支分債権とは、「例えば、賃料を月額１万円（月額払い）とする賃貸借契約が結ばれた場合には、この債権関係は、毎月末に１万円を請求できるという包括的・抽象的な１個の債権（基本債権）と、単位期間ごとに発生し毎月末に弁済期に達する個々の具体的な債権（支分債権）とに分けて観念することができる。同様の例は、利息債権、俸給（賃金）債権、年金等の債権などにみられる。基本債権はこれを生ずる基になった法律関係（賃貸借、消費貸借、雇用など）と運命を共にするのに対し、ひ

とたび具体的に発生した支分債権は基本債権から独立した存在となる」[27]とされる。

基本債権、支分債権の区別は、古くから、おもに公的年金の分野において、消滅時効との関係で議論されてきた問題である[28]。年金に関わる基本債権（定期金債権）の時効は、民法 168 条[29]により 20 年とされ、支分債権（定期給付債権）の時効は、民法 169 条[30]により 5 年とされている。

なお、その他の評者のうち、武田名誉教授は、本件年金を、所得を生じさせるいわゆる年金としてではなく、相続により取得した死亡保険金の回収額として捉えている。このような解釈を採る場合にも、本件年金はみなし相続に該当しないこととなるのであり、こうした解釈を現行の法律構成から導き得るのかどうかについても検討が必要になると考える。

この論点については、本稿では次章第４節で検討する。

(2) 論点２：本件年金の所得該当性及び所得区分

本件年金が所得税法上の所得に該当するか否かは、本件における課税当局の処分の是非に直接結びつく論点であるため、本件事案の検討にあたり重要であると考えられる。

本件年金の所得該当性及び所得区分については、福岡高裁判決及び二重課税該当否定論者は、いずれも本件年金の所得該当性を肯定し、その所得区分は雑所得としている。一方、長崎地裁判決及び二重課税該当肯定論者は、いずれも本件年金の所得該当性を否定し、所得税法 9 条 1 項 15 号の適用により非課税所得となると解釈している。

両者の解釈の差が生ずる根源は、結局のところ、上記論点１と同様のところにあると考えられる。すなわち、本件年金がみなし相続財産に該当すると解釈すれば所得税法 9 条 1 項 15 号の適用対象となって非課税所得となるのであり、本件年金がみなし相続財産に該当すると解釈すれば非課税とならないので所得があると解することになる

---

[27] 金子宏監修（2008）『租税法辞典〔第 4 版補訂版〕』中央経済社、191 頁。

[28] たとえば、青谷和夫（1966）「年金の基本権と支分権およびその消滅時効」『民商法雑誌』54 巻 2 号、29 頁以下など。

[29] 民法　168 条（定期金債権の消滅時効）
定期金の債権は、第一回の弁済期から二十年間行使しないときは、消滅する。最後の弁済期から十年間行使しないときも、同様とする。

[30] 民法　169 条（定期給付債権の短期消滅時効）
年又はこれより短い時期によって定めた金銭その他の物の給付を目的とする債権は、五年間行使しないときは、消滅する。

と考えられる。なお、非課税とならない場合の所得区分については、現行の税制における生命保険金の一般的取扱いに従って判断しているものと考えられる。

なお、その他の評者のうち、池本氏と浅妻助教授は、本件年金の所得該当性及び雑所得該当性は肯定しながら、その所得の算定については現行の取扱いに疑問を述べている。

この論点については、本稿では次章第４節で検討する。

(3) 論点３：所得税法 9 条 1 項 15 号の解釈と適用

所得税法 9 条 1 項 15 号の解釈と適用については､福岡高裁判決及び二重課税該当否定論者は、同号の趣旨を所定の要件に該当した場合に所得を課さないというだけのものだとして狭く捉え、本件年金に対する同号の適用については否定する。一方、長崎地裁判決及び二重課税該当肯定論者は、同号の趣旨を相続税と所得税の二重課税排除と捉え、本件年金に対する同号の適用についても肯定している。

両者の解釈の差が生ずる根源は、上記論点１及び論点２と同様のところにあると考えられる。すなわち、本件年金がみなし相続財産に該当すると解釈すれば所得税法 9 条 1 項 15 号の適用対象となり非課税所得となるのであり､本件年金がみなし相続財産に該当しないと解釈すれば同号は適用できないと解することになると考えられる。したがって、この論点は、同号の規定の射程（適用範囲）が、長崎地裁判決が判示するように、基本権である年金受給権と支分権としての年金が経済的実質を同じくする場合にまで及ぶと解釈できるのか否かに集約されると考えられる。

この論点については、本稿では次章第３節及び第３章第３節で検討する。

(4) 論点４：相続税と所得税の関係

相続財産の移転に伴う相続税と所得税の課税の交錯を考えるための前提として、相続税と所得税の関係をどう捉えるかということが重要となると考えられる。

相続税と所得税の関係に関して、長崎地裁判決、福岡高裁判決とも直接には解釈を示していない。ただし、両判決とも 9 条 1 項 15 号の趣旨を相続税と所得税の二重課税を排除するための規定であると解しているので、同条項がない場合には相続税と所得税との間に二重課税の状態が生じると解していると考えられる。

また、二重課税該当否定論者は、いずれも両者を別個の税体系と捉えており、二重課税該当肯定論者のうち三木教授は､「相続によって財産を取得することも『所得』に

他ならない」と述べて相続税と所得税の類似性を指摘している。

両者を別個の税体系と捉えれば、両者間において二重課税の状態が生じてもこれを排除する必然性は薄くなると考えられるし、両者を同種または類似の租税と捉えれば、両者間に二重課税の状態が生じた場合にこれを排除する必然性が強くなると考えられる。したがって、相続税と所得税の二重課税の問題を考える場合には、両者の関係をどのように捉えるのかが重要になる。

なお、その他の評者のうち、品川教授と小山氏は、相続税と所得税を同種の租税であると指摘している。

この論点については、本稿では第３章第３節で検討する。

(5) 論点５：年金払いの場合と一時金払いの場合の取扱いの差異

本件年金のような生命保険金について、現行の税制では、年金払いの場合と一時金払いの場合に課税上の取扱いに差がみられる。両者の取扱いの差異の論点は、相続税と所得税の課税の交錯の問題に直接関わるものではないが、課税の公平の観点からみて重要なものであると考えられる。

この点については、長崎地裁判決、福岡高裁判決のいずれもとくに見解を示していない。

また、二重課税該当否定論者のうち酒井教授は、取扱いの差異があることについて触れつつも、そのことについて解釈上問題とはしていない。一方、二重課税該当肯定論者は、いずれも取扱いの差異について不合理あるいは不公平な状態であると疑問視している。

その他の評者のうち、池本氏は取扱いの差異について疑問視している。また、小林氏は、取扱いの差異があることを認めた上で、一時金について課税漏れが生じていることを指摘している。

裁判所の判決、各評者とも、現行の税制において年金払いの場合と一時金払いの場合の取扱いの差異が存在することについては異論がなく、そのことをどう捉えるのかというところが問題となっている。

この論点については、本稿では次章第４節及び第３章第３節で検討する。

(6) 論点６：年金と他の財産との異同

年金と他の財産との異同について検討することは、本件事案の射程範囲を明らかに

することにつながると考えられる。

この点について、長崎地裁判決では、「支分権は、本件年金受給権の部分的な行使権であり、利息のような元本の果実、あるいは資産処分による資本利得ないし投資に対する値上がり益等のように、その利益の受領によって元本や資産ないし投資等の基本的な権利・資産自体が直接影響を受けることがないものとは異なり、これが行使されることによって基本的な権利である本件年金受給権が徐々に消滅していく関係にあるものである」と判示し、本件年金の受給とともに本件年金受給権が消滅していく点を捉えて、他の財産との相違を指摘する。一方、福岡高裁判決では、この点についてとくに見解を示していない(31)。

また、評釈において多くの指摘がみられたのは、譲渡所得等の基因となる財産についての取得価額引継ぎによる課税の繰り延べ（所得税法 60 条）との異同である。この場合には、相続税が課税された財産について、譲渡時に被相続人の保有期間分も含めた所得税の課税が生ずることとなるので、本件年金についての、被相続人の支払った保険料を控除して雑所得の金額を計算する課税関係との類似性が検討されている。

また、占部教授・喜多氏などが、信託受益権、無体財産権との異同を指摘している。

この論点については、本稿では次章第４節で検討する。

２．相続税と所得税の交錯が起こるケースの整理

相続財産の移転に伴い、相続税と所得税の課税の交錯が起こる場面とはどのような状況が考えられるだろうか。上記の事例及びその評釈から、次の２つのケースが抽出できると考える。

(1) 同一の財産に関して相続人等に対して相続税と所得税が課税されるケース

このケースは、上記の事例のように、特定の相続財産に関して、その財産を取得した相続人等に対して相続税と所得税の両方が課税されることとなる場合である。

(2) 同一の財産に関して被相続人に所得税が課税され、相続人等に対して相続税が課税されるケース

このケースは、上記の事例の比較対象として挙げられた譲渡所得等の基因となる財

(31) 福岡高裁の審理における控訴人の主張の中で、果樹の相続の場合との比較が述べられているが、判決ではそれについてもとくに見解を示していない。

産について所得税法 59 条によりみなし譲渡課税がおこなわれる場合のように、特定の相続財産に関して、被相続人に対して所得税が課税され、その財産を取得した相続人等に対して相続税が課税されることとなる場合である。

本稿では、以下の章において、相続財産の移転に伴う課税関係について、とくに上記２つのケースを中心に考察をおこなうこととする。なかでも中心となるのは前者の問題であり、これは、いわゆる二重課税の問題として捉えることができる。

第２章　相続財産の移転に伴う課税関係の概要

前章では、相続財産の移転に伴い生ずる相続税と所得税の課税の交錯について、二重課税がおもな争点となった事例を取り上げて考察をおこなった。

この章では、現行の法体系の確認として、相続財産の移転に伴う所得税と相続税の課税関係について整理する。

まず、相続財産の移転における所得税と相続税の課税の概要を確認する。ついで、相続財産の移転に伴い生ずる相続税と所得税の課税の交錯に対して、現行の制度でどのような対応がとられているのかを確認し、さらに、課税の交錯が生じ得ると考えられる財産について個別に課税関係を検討する。また、諸外国の制度について、日本の制度との比較の観点から確認する。

第１節　相続財産の移転と所得税

１．所得税の概要

(1) 所得税及び所得の意義

所得税とは、個人の所得に対する租税のことである[(1)]。所得とは、財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味するが、これらを測定し定量化することは困難であるから、所得税の対象として所得を問題にする場合には、これらの効用や満足を可能にする金銭的価値で表現することになる[(2)]。

なお、日本の所得税は、原則として個人を課税単位とし、暦年を計算期間として課税をおこなう租税として構成されている。

(2) 消費的所得概念と取得型所得概念

所得を金銭的価値で表現する場合に、その構成の仕方には２つの類型がある。

ひとつは、消費型（支出型）所得概念と呼ばれるもので、各人の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、

(1) 金子宏（2009）『租税法〔第 14 版〕』弘文堂、161 頁。
(2) 同上、163 頁。

蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方である。この制度には、生涯所得の大きさを基準として納税者間の公平を保つことが可能になること、投資や貯蓄を奨励し資本形成を促進するのに役立つことなどの利点があり、経済学者などから一定の支持を集めるが、執行面での困難さなど問題点も少なくないため、実際の制度として採用されておらず、今後も採用される見通しは少ないとされる(3)。

もうひとつは、取得型（発生型）所得概念と呼ばれるもので、各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方である。この考え方が、各国の租税制度において一般的に採用されている(4)。

(3) 制限的所得概念と包括的所得概念

取得型所得概念のもとで、所得の範囲をどのように構成するかについては2つの考え方がある。

ひとつは、制限的所得概念（所得源泉説・反復的利得説）で、経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与など、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方である(5)(6)。

もうひとつは、包括的所得概念（純資産増加説）で、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという考え方である。したがって、反覆的・継続的利得だけでなく、包括的所得概念と対置される制限的所得概念においては所得から除かれる一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれる(7)。包括的所得概念においては、一定期間内に各人について生じた純資産の増加額（理論的には、これにその期間中の個人消費の金額を加えたもの）がすべて所得であるとされ、所得の概念はきわめて包括的なものとして構成される。

これらの考え方のうち、今日では、①一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利

(3) 同上、163～164頁。
(4) 同上、164頁。
(5) 同上、164頁。
(6) 一時的、偶発的、恩恵的利得を所得の範囲から除外していることについては、その前提に、個人所得は国民所得の一部であり、既存の財産の移転にすぎないような国民所得に含まれないものは個人所得にも含まれないとする考え方がある。しかし、それと同時に、所得税発祥の母国であるイギリスの所得税制において、早くから所得源泉説的所得概念が採られたのは、その最初の所得税が古くナポレオン戦争の戦費調達の目的で設けられ、農業中心の経済で土地が富の主要形態をなした時代、封建的な制約のもとに土地の売買も制限されていた時代の所産であったというその時代的背景の反映を認めることができるとされる（注解所得税法研究会編（2005）『注解所得税法〔四訂版〕』大蔵財務協会、196頁）。
(7) 金子・前掲注(1)、165頁。

得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する、②すべての利得を課税対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである、③所得の範囲を広く構成することによって、所得税のもつ景気調整機能が増大する、という3つの理由から包括的所得概念が一般的な支持を受けており、諸国の租税制度は、徐々に包括的所得概念の方向に動きつつあるとされる(8)。

たとえばアメリカでは1861年に所得税が導入されたが、その導入当初からキャピタル・ゲインも課税の対象とされており、伝統的に包括的所得概念が採用されている。油田や金鉱を求めてフロンティアが拡大され、これらの利権の売買による富の機会に恵まれ、不動産や有価証券の価格の騰貴が常に大きな関心ごとであったというダイナミックなアメリカの経済、社会が、その包括的所得概念を生み出す基盤にあったとされる(9)。

イギリスにおいても 1960 年代以降、キャピタル・ゲインが逐次課税の対象に取り入られ、今日ではその完全な課税が行われている(10)。したがって、イギリスにおいて制限的所得概念から包括的所得概念へと移行しているものと考えられる。

なお、ドイツの所得税は現在でも制限的所得概念を採用しており、課税所得の範囲を限定的に列挙しているが、事業用資産、短期保有資産等のキャピタル・ゲイン、投機売買による所得などは課税の対象とされている(11)。

現在の日本の所得税法は、譲渡所得・山林所得・一時所得等の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得を一般的に課税の対象とする一方、雑所得という類型を設けて、利子所得ないし一時所得に含まれない所得をすべて雑所得として課税の対象とする旨を定めている。これは、いかなる源泉から生じたものであるかを問わずすべての所得を課税の対象とする趣旨を示すものとされる(12)。

---

(8) 同上、165 頁。

(9) 小松芳明（1973）『各国の租税制度（全訂版）』財経詳報社、10 頁。

(10) 塩崎潤訳、R. グード原著（1966）『個人所得税（改訂版）』日本租税研究協会、201～202 頁。

(11) 注解所得税法研究会編・前掲注(6)、209～210 頁。

(12) 現金の形をとった利得のみでなく、現物給付・債務免除等の経済的利益も課税の対象となると解される。さらに、合法的な利得に限らず、不法な利得であっても課税の対象となると解されている。ただし、人の担税力を増加させる利得であっても、未実現の利得及び帰属所得は、捕捉し評価することが困難であるという技術的な理由などから、どこの国でも原則として課税の対象から除外されている。これらを課税の対象とするかどうかは立法政策の問題といえ、日本においても、所得税法が所得を収入という形態で捉えていることから、これらは原則として課税の対象から除かれていると解される（金子宏・前掲注(1)、166 頁）。

判例においても、たとえば神戸地裁昭和 59 年 3 月 21 日判決では「現行の所得税法は、課税の対象となる所得を取得した成果（利得）として捉え、一定期間内における純資産の増加をすべて所得とみている」と指摘したうえで「純資産の増加は、法令上それを明らかに非課税とする趣旨が規定されていない限りは、課税の対象とされるものと解すべき」[13]と述べて、包括的所得概念を支持する。

２．包括的所得概念における相続財産移転の取扱い

上に述べたように、包括的所得概念のもとでは一時的・偶発的・恩恵的利得であっても所得となり、所得税の課税対象となる。相続により無償で財産を取得することは経済的利得を得たことにほかならないため、包括的所得概念のもとでは相続により財産を取得することは所得税の課税対象として捉えられることになる。

一方、包括的所得概念のもとでは、無償により資産の譲渡することも所得の発生原因と捉えられるため[14]、相続により財産の移転があった場合には、原則的に被相続人に対する譲渡所得課税が生ずることとなる。

３．日本の所得税の沿革

(1) 制限的所得税の時代

第二次世界大戦前の日本の所得税においては、所得は制限的に構成されていた。明治 20 年の所得税法は､プロイセンの所得税法に範をとって起草されたといわれており､第 1 条において「凡ソ人民ノ資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得」を課税の対象とする一方で、第 3 条において「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」を課税所得から控除していた[15]。

---

[13] 神戸地裁昭和 59 年 3 月 21 日判決（訟務月報 30 巻 8 号、1485 頁）。

[14] 判例においても、このような考え方が採用されている。たとえば、最高裁昭和 43 年 10 月 31 日第一小法廷判決（訟月 14 巻 12 号 1442 頁、最判集民事 92 号 797 頁）は、「譲渡所得に対する課税は、（中略）資産の値上が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ものと解すべき」としたうえで、「対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益が実現されたものとみて、これを前期譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法 5 条の 2（筆者注：現行の所得税法 59 条）の規定なのである」と判示している。

[15] 植松守雄（1977）「所得税法における課税所得をめぐって」『一橋論叢』77 巻 2 号、137 頁。なお、以下の記述については、注解所得税法研究会編・前掲注(6)、武田昌輔（1983）『コンメンタール所得税

第二次世界大戦中の昭和 15 年に戦時増税の要請のもとに行われた改正においても、所得の種類は、不動産、利子配当、事業、勤労、山林、退職の 6 種類に限定され、一時的、偶発的利得は課税の対象から除外されていた。ただし、昭和 14 年に臨時利得税の名目で船舶、鉱業権などの譲渡所得の課税が行われ、さらに、昭和 17 年には不動産の譲渡所得にその対象が広げられるなど、徐々に課税の対象は広げられていった[16]。

(2) 包括的所得税の時代

戦後は、アメリカ法の影響のもとに、その範囲は包括的に構成されている。昭和 21 年の税制改正で、臨時利得税が廃止されるとともに、当時の課税対象がそのまま譲渡所得として所得税の体系に取り込まれた。翌年の昭和 22 年の税制改正において、所得税法の全文が改められ、所得を利子、配当、臨時配当、給与、退職、山林、譲渡、一時および事業等の 9 種類に分類することとし、譲渡所得の範囲に有価証券の譲渡による利得も含めるとともに、一時所得という新たな所得類型を設けて、懸賞金による利得、ギャンブルの利得などの一時的な利得も課税対象に取り込んだ。また、後述する現行の所得税法 9 条 1 項 15 号の規定も、一時所得の創設と同時にこの年の税制改正において設けられた。

さらに、シャウプ勧告を受けて行われた昭和 25 年の税制改正において、雑所得の所得類型が設けられるなど所得類型が再構成され、今日のような区分に整えられた[17]。また、この年の改正で、後述するみなし譲渡所得課税（所得税法 59 条）及び取得価額の引継ぎ（同 60 条）の規定が創設された。

第２節　相続財産の移転と相続税

１．相続税の概要

(1) 相続税の意義

相続税とは、人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租

法』第一法規などを参照している。

[16] 注解所得税法研究会編・前掲注(6)、209～210 頁。

[17] 同上、209～210 頁。

税である[18]。人が死亡すると、死亡した者に帰属していた法律上の地位、権利義務などが相続人等に移転することになる。その主たるものは、一生を通ずる経済活動の成果である相続財産であり、相続税はこの相続財産に対して課税する租税である[19]。

日本の相続税は、相続、遺贈または死因贈与により財産を取得した者に対して、その財産の所得の時における時価[20]を課税標準として課される租税である。相続税の課税対象となる財産には、現金、預貯金や株式などの金融資産のほか、動産や不動産などのあらゆる資産が含まれる。また、生命保険金などのうち一定のものなども相続等により取得したものとみなされて相続税の課税対象となる。日本の相続税は、これらの財産をすべて金銭的な価値に置き換えて評価したうえで課税される。

(2) 課税根拠と課税方式

① 課税根拠

相続財産に対する課税の根拠として古くからさまざまな考え方が議論されてきているが、現在における主要な根拠として、平成 12 年の税制調査会答申[21]では、①遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出しての課税すること、②累進課税の適用による富の再分配、③被相続人の生前所得の清算課税、④資産の引継ぎの社会化を挙げている。

これらのうち、日本では遺産の取得による担税力がもっとも重視されているとされる[22]。この考え方は、無償の財産取得に担税力を見出して課税するものであり、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられる。

② 課税方式

相続財産に対する課税方式は、「遺産課税方式」と「遺産取得課税方式」とに大別される。

遺産課税方式とは、人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度である。

---

[18] 金子・前掲注(1)、464 頁。

[19] 宮脇義男（2008）「相続税の課税方式に関する一考察」『税務大学校論叢』57 号、451 頁。

[20] 相続税法 22 条において、財産の評価は課税時期の時価によると規定されている。この場合の「時価」は、客観的な価額によるものであると一般的に解釈されている。ただし、その時価が、いわゆる取引価額をいうのか、あるいは収益還元価額をいうのかについては、見解が分かれているとされる（橋本守次（2007）『ゼミナール相続税法』大蔵財務協会、757 頁）。

[21] 平成 12 年 7 月 14 日答申『わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－』290 頁。

[22] 渋谷雅弘（2008）「相続税の本質と課税方式」『税研』23 巻 6 号、23 頁。

この制度は、英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡に当たって社会に還元すべきであるという考え方に基づくものとされる[23]。この類型の相続税は、本来の意味における財産税である。

遺産取得課税制度は、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度である。この制度は、ヨーロッパ大陸諸国において採用されており、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としているとされる[24]。この類型の所得税は、実質的には所得税の補完税である。

日本の現在の課税方式は、法定相続分課税方式と呼ばれる独特のものとなっている。これは、遺産がどのように分割されても、税額の合計額が、相続人が民法に規定する法定相続分で相続したと仮定した場合の税額の合計額と等しくなるように設計された制度である。遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷方式と呼ばれることもあるが、遺産取得課税方式の一類型に分類される。

２．日本の相続税の沿革

(1) 遺産課税方式の時代

明治 37 年に始まった日露戦争の膨大な戦費をまかなうため、同年及び翌年の二次にわたり非常特別税法による増税が図られた[25]。相続税は、明治 38 年の第二次増税の際に創設されたが、戦時の臨時的な増税と位置付けられていた非常特別税法の中では規定されず、単行法として規定されている。これは、当時すでにヨーロッパの多くの国で相続税が恒久的な税制として採用されており、西洋を模範とした近代化政策を展開していたわが国においても、ヨーロッパ各国にならって相続税を恒久的な税制にしようとしたためだと考えられている[26]。

わが国の相続税創設時の立法根拠としては、偶然所得課税説が掲げられている[27]。

---

[23] 金子・前掲注(1)、465 頁。

[24] 同上、465 頁。

[25] 以下の記述については、武田昌輔（1981)『コンメンタール相続税法』第一法規、橋本・前掲注(20)、菊地紀之（2005)「相続税 100 年の軌跡」『税大ジャーナル』1 号、35 頁以下などを参照して記述している。

[26] 菊地・前掲注(25)、37 頁。

[27] 創設当時における学説上の相続税の課税根拠として、偶然所得課税説以外にも、①国家が一定の場合に相続を制限し、相続人や相続財産について一定の制限を設けて相続させ、相続されない財産は国庫に帰属させようとする「相続制限説」、②国家は個人の相続について、その分配（報酬）を受ける権利を有しているとする「国家共同相続説」、③相続税の課税により、財産の集中を妨げ、社会の貧富の差を調和

偶然所得課税説とは、相続財産の取得という事実に着目し、それを相続による偶然所得の発生ととらえ、その所得（財産）に対し、負担能力に応じて課税を行おうとするものである。

課税方式は、「遺産課税方式」が採用され、納税手続きとしては、相続人から相続財産の目録及び債務等の明細書の提出を受け、国（税務署）が課税価額を通知するという賦課課税方式が採用されていた。

また、課税区分を家督相続と遺産相続の二通りに区分したうえで、家督相続が財産の承継に付随して家族扶養の義務を伴うのに対し遺産相続は財産を承継するだけであることを考慮して、前者に軽く後者に重い税率（超過累進税率）を適用することとした。さらに、家督相続と遺産相続のそれぞれについて、被相続人と財産の取得者の親疎に応じた3種の税率区分を設けていたため、あわせて6種類の税率区分となっていた[28]。

相続税法はその後、税率改正などの小規模の改正はあったものの、第二次大戦の終戦まではその基本的な構造を変えなかったが、昭和22年、GHQから日本政府に発せられた「日本の相続税及び贈与税に関する原則と勧告（シャベル勧告）」[29]を受けて、抜本的な改正がおこなわれた[30]。この改正は、相続税の納税制度を申告納税方式に変更するなど大規模なものであったが、相続税の課税方式は遺産課税方式が維持された。

する目的に活用すべしとする「財産分配説（富の再分配説）」、④国が相続を保証する一種の手数料として相続税を徴収するとする「報償説」、⑤一般資産税（地租等）については、生存期間においては、通例脱税が行われるので、死亡に際してその税を相続税として一時に徴収するとする「戻し税説」、⑥毎年所得税を納付する方法に代え、死亡に際し相続税として一時に納付させるとする「所得税一時納付説」があったが、税制の官版解説書である「相続税法義解」においては、そのすべてが否定され、偶然所得課税説が採られたとされる（同上、39頁）。

[28] 贈与に対する課税については、現在のように相続税の補完税としての贈与税は規定されておらず、生前贈与による相続税負担の軽減が図られることを防止するため、親族間で財産の贈与が行われたとき、または分家に際して本家の戸主もしくは家族から分家の戸主もしくは家族に財産の贈与が行われたときには、遺産相続が開始したものとして相続税を課税することとされていた（同上、39頁）。

[29] シャベル勧告では、現行相続税法について、家督相人に対する優遇課税、税率が他の民主的工業国ほど著しく累進的とはなっていないこと及び贈与税の課税がないことを挙げて「日本国内における巨富の急速な蓄積とその保全とを助長している」と指摘したうえで、①税率を他の民主的工業国と同程度に累進的なものとすること、②死亡の際の全遺産の総額に税率を適用すること、③親等関係による差別税率を廃止すること、④贈与税を創設するとともに、一生を通じて累積された贈与財産と遺産との総計に対して相続税を課税すること、⑤申告納税制度を採用することについて勧告した（同上、41頁）。

[30] 勧告の内容は政府案の段階でかなり修正され、民法改正に伴う家督相続に対する優遇課税の廃止と申告納税制度の採用は完全に実施されたものの、被相続人との親疎に応じた課税区分は残され、被相続人の直系卑属と配偶者については10%～60%、直系尊属と兄弟姉妹については13%～63%、その他の納税義務者は15%～65%の超過累進税率で課税することとした。また、贈与税は相続税と統合されず、二本立ての税制として創設された（同上、41頁）。

(2) 遺産取得課税方式の時代

昭和 24 年 9 月 15 日にシャウプ税制使節団による 「シャウプ使節団 日本税制報告書（シャウプ勧告・第一次)」[31]が発表され、この勧告を受けて、昭和 25 年に相続税法は全文改正されることとなった[32]。この改正により、相続税と贈与税とが統合され、一生を通じた累積課税による遺産取得税方式が採用された。

しかしながら、この一生を通じた累積課税の方式は、税務執行上の難点等を考慮して昭和 28 年度税制改正において廃止され､遺産取得税方式の相続税と暦年ごとに財産取得者に課税される贈与税の二本立ての税制となった。

遺産取得課税方式は、取得者の担税力に応じた課税を行うことができる点など多くの長所を有していたが、遺産について仮装分割が行われるなど、公平な課税を維持することが困難になってきたことを受けて[33]、昭和 33 年度税制改正[34]において現行制度である法定相続分課税方式による遺産取得課税方式に改められた[35]。

---

[31] シャウプ勧告のうち、相続税に関するおもな事項は、①相続税と贈与税を統合する「累積的取得税」の提案、②被相続人との親疎の別による差別税率の廃止、③「累積的取得税」の税率を 25%～90%とするというものであった。なお、勧告では累積的取得税の提案について､「財産等の承継に対する課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中を抑制し、あわせて国庫に寄与せしめるにある。このための最もよい租税形態の一つとして取得税がある。取得税は、贈与と遺産の受領者に対する累積税である」とし､「富の集中の抑制」を主目的としてこの制度を提案したことを明らかにしている。具体的な課税方法については、課税方式を遺産税方式から遺産取得税方式に切り替え、財産の取得者が一生を通じて取得した財産すべてを総合累積して課税することを提案している。(同上、42～43 頁)。

[32] 相続税改正法案にはシャウプ勧告の内容がほぼ忠実に盛り込まれ､昭和 25 年 3 月 31 日に国会において可決成立した。国会での野党の反対質疑や財閥代表の反対意見、学者からの実現性についての疑問の声があったにもかかわらずほぼ勧告どおりの改正法案が成立した背景には、GHQ が「財閥解体」とそのための「富の集中排除」に対する強い意思を示していたことと、日本政府が相続税よりも所得税の減税を優先するという姿勢をとっていたことが挙げられている（同上、46 頁)。

[33] 昭和 31 年 12 月の臨時税制調査会答申では､今後検討すべき諸問題の一つとして相続税の課税方式について、現行の遺産取得税方式は「富の公平な分配を図る点ではすぐれているとしても、遺産分割を仮装されやすく、執行の確実を期しがたい欠陥もある」と指摘し、合理的な制度を確立する必要があるとの提言を行っている。

[34] この改正に先立ち、昭和 32 年 12 月の税制特別調査会の答申は､「遺産取得税体系を維持することが適当であるが（中略）実際の取得財産により遺産総額に対する相続税の負担が大きく変わる方式はこの際棄て､共同相続人が遺産を民法 900 条の相続分の割合により取得したものと仮定して算出した税額を、各相続人が相続により実際に取得した財産の価額に応じて納付させる方式をとることが適当である」として、遺産取得税方式と遺産税方式の併用方式を採ることを提案した。また、同答申では「相続税課税の意義」等について、①個人の死亡の際に相続税を課税し、その富の一部を社会に還元することにより富の集中の抑制を行う、②被相続人の生前に受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等による負担の軽減を清算するとして、これらは税制上重要な役割を果たすものであることを指摘した。

[35] この他に相続税法に関して行われた重要な改正として、平成 15 年度税制改正における、相続時精算課税制度の創設がある。この制度は、生前贈与を容易にして次世代への資産移転を促進する観点から、生前贈与について、納税者の選択により、贈与時には相続時精算課税制度にかかる贈与税を納付し、その後の相続時にその贈与財産と相続財産とを合計した価額を基に計算した相続税額から、既に納付した相続時精算課税制度にかかる贈与税を控除することにより、贈与税と相続税を通じた納税を可能とする

第３節　所得税と相続税の調整

上述したように、日本の現行の租税制度においては、包括的所得概念を採用する所得税は、原則として相続人等の取得する相続財産を所得と捉えてその相続人等に対して所得課税を行い、また、相続の時点をキャピタル・ゲイン実現の時と捉えて被相続人にみなし譲渡所得課税を行うこととなる。一方、遺産税方式の要素を取り入れてはいるものの遺産取得課税方式を採用する相続税は、相続人等に対して、相続人等の取得する相続財産を課税対象として課税を行う。

したがって、相続財産の移転に伴い、相続税と所得税の課税が交錯する場面が生ずることとなる。そのため、現行の日本の租税制度では、下記の規定を設けて相続税と所得税の課税関係を調整している。以下において、これらの調整規定の意義及び趣旨などについて確認する。

１．所得税における非課税規定

所得税法第9条1項では､同項各号に掲げる所得について所得税を課さないと規定し、第 15 項に掲げる相続､遺贈または個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈または個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む）を非課税としている。

この規定は､昭和 22 年の税制改正における所得税法の全文改正において創設されたものである。この年の改正では新たな所得類型として一時所得の類型が設けられており、この非課税規定は、一時所得のうち、贈与、遺贈または相続により取得したものを非課税とするというように構成されていた(36)。このような条文構成は、昭和 25 年の税制改正でシャウプ勧告を受けて相続税法が全文改正され、課税方式が遺産取得課税方式に変更されたことを受けて行われた条文の一部改正の際にも変更されていない(37)。すなわち、

制度である。

(36) 昭和 22 年所得税法
第 6 条　左に掲げる所得については、所得税を課さない。
五　第 9 条第 1 項第 8 号（一時所得）に規定する所得のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得したもの、生命保険契約に基づき死亡を原因として支払を受けた保険金、傷害保険契約又は損害保険契約支払を受けた保険金、損害賠償に因り取得したもの、慰籍料その他これらに類するもの

(37) 昭和 25 年所得税法
第 6 条　左に掲げる所得については、所得税を課さない。
七　第 9 条第 1 項第 9 号（一時所得）に規定する所得のうち、贈与、遺贈又は相続に因り取得するも

相続税の課税方式が遺産課税方式の時期から遺産取得課税方式に変更された時期を通じて、「贈与、遺贈または相続により取得したもの」が一時所得に該当すると解していることが示されている(38)。

一時所得のうち贈与、遺贈または相続により取得したものについて非課税とした理由については、相続税との二重課税とみてその排除のために非課税としたのか、あるいは、所得税と相続税が重ねて課税されることは異なる税目の単なる同時課税にすぎないが、納税者の税負担が重くなること等に配慮して政策的に非課税としたのか、立法時の議論からは明らかとならない。

すくなくとも、この規定が相続税と所得税の二重課税ないし同時課税を排除する機能を有する規定であることは明らかである。また、この規定については、相続税との二重課税を避けるための条項であることが一般的に解説されており(39)、判例においても、たとえば高松高裁平成8年8月29日判決が、「所得税法9条1項15号が、『相続により取得するもの』を非課税としているのは、相続という同一の原因によって相続税と所得税とを負担させるのは、同一の原因により二重に課税することとなるので、これを回避し、相続税のみを負担させるという趣旨であり、相続後に実現する所得に対する課税を許さないという趣旨ではない」(40)と判示するように、相続税との二重課税回避のための規定であると解釈されている。

筆者もこれらの解釈と同様に、この規定を相続税と所得税の二重課税を排除するための規定であると考える。ただし、その適用範囲（射程）は、立法当初のように、一時所得のうち、贈与、遺贈または相続により取得したものに限られていると理解するのが適当であると考える。包括的所得概念のもとで相続財産の移転を所得税により課税することとした場合には、所得の類型としては一時所得に該当することになると考えられるためである(41)。

したがって、相続後に相続財産から収入が生ずる場合には、その収入についてはこの規定の適用が及ばないことになると考えられる。この場合において、その相続財産と相

の（相続税法の規定により相続、遺贈又は贈与に因り取得したものとみなされるものを含む。）、傷害保険契約又は損害保険契約支払を受けた保険金、損害賠償に因り取得したもの、慰籍料その他これらに類するもの

(38) この「一時所得のうち」という文言は、昭和40年の改正の際に削除され、現行の条文には存在していないが、この文言が削除された理由については明らかでない。

(39) たとえば、金子・前掲注(1)、166頁などを参照。

(40) 高松高裁平成8年8月29日判決（税務訴訟資料220号522頁）。

(41) 金子宏（2002）「相続税制度の構造的改革」『税研』17巻5号、12頁。

続後にその相続財産から生ずる収入とが、経済的・実質的に同一ものであると考えられるときに、現行制度の是非が問題になると考えられる。この点については、次章第３節において検討する。

２．みなし譲渡課税及び取得価額の引継ぎ

所得税第 59 条は、山林（事業所得の基因となるものを除く）又は譲渡所得の基因となる資産について、①法人に対する贈与又は遺贈、②法人に対する時価の 2 分の 1 未満の対価による譲渡、③個人に対する限定承認に係る相続又は包括遺贈による移転があった場合に、その時の時価により譲渡があったものとみなし、その資産の所有期間中における値上がり益（キャピタル・ゲイン）について、その所有者であった被相続人又は贈与者に対し所得税を課税するというものである。

また、所得税法 60 条 1 項では、所得税法 59 条 1 項の規定により「みなし譲渡所得課税」が行われない場合に、受贈者、相続人に前所有者のキャピタル・ゲインを引き継がせる意味で、資産の取得価額を引き継ぐ規定をおき、所得税法 60 条 2 項では、「みなし譲渡所得課税」が行われる場合には、その時の時価相当額を取得価額としてその後のキャピタル・ゲインに係る計算を行うことを定めている。

さらに、キャピタル・ゲインの課税が引き継がれる場合には、その資産について受贈者、相続人等が「引き続きこれを所有していたものとみなす」とされているので、取得価額が引き継がれるだけでなく、前所有者の取得の時期も引き継がれ、その結果、「長期保有資産」と「短期保有資産」の判断も、前所有者の保有期間と通算して行われることを定めている(42)。

これらの規定は、シャウプ勧告を受けておこなわれた昭和 25 年の税制改正で創設された制度である。シャウプ勧告においては、キャピタル・ゲイン課税が無制限に延期されることを防止する観点から、贈与・相続によって資産の移転があった場合にも、これを時価による譲渡があったものとして、それまでに生じている値上り益を課税する方法が勧告され、これに基づいて、低額譲渡の場合を含めた、時価によるみなし譲渡課税の制度が創設された。

みなし譲渡所得課税を適用する範囲はその後、徐々に縮小され、現行の所得税法では、上述したように、個人が法人に対して譲渡した場合など、特定の場合に限ってみなし譲

(42) 武田・前掲注(25)、4293～4316 頁。

渡所得課税がおこなわれることになっている。これらの規定の変遷については、品川教授が、「課税すべき所得理論からではなく、納税資金等に配慮した執行上の便宜等からであると認められる」[43]と述べるように、租税理論上の必要からおこなわれた措置というよりも、政策上の配慮がはたらいた結果であると考えられる。

３．相続財産を譲渡した場合の取得費の特例

租税特別措置法 39 条は、相続又は遺贈（死因贈与を含む）により取得した財産（相続または遺贈により取得したものとみなされる財産を含む）を取得した個人で相続税の課税を受けた者が、被相続人の死亡の日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年以内の間に、その課税対象となった相続財産を譲渡した場合において、その譲渡をした資産が土地等である場合にはその者に課された相続税額のうちその者が相続したすべての土地等に対応する相続税相当額を、また、その譲渡をした資産が土地等以外の資産である場合にはその者に課された相続税額のうち譲渡した資産に対応する部分の金額を、それぞれそれらの資産の譲渡所得の計算上、それらの資産の取得費に加算することを定めている。

この規定は昭和 45 年の税制改正において創設された規定である。相続税の課税対象となった財産が相続後に譲渡されると、その財産については相続税のほか、譲渡所得税が課税されることになる。この相続財産の処分が相続の直後に行われる場合と、とくに相続税納付のために行われる場合には、納税者は相続税と譲渡所得税との二重課税を受けるとの印象をもつことが指摘されてきた。相続財産を取得したこと対する相続税課税と、その相続財産を相続後に譲渡したことによる譲渡所得課税とは、別個の課税原因に対する課税であるため、租税理論上は問題とならないが、国民感情等に対する政策的配慮[44]

---

[43] 品川芳宣（2004）「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯（1）」『税理』47 巻 1 号、25 頁。

[44] この問題は、本来、相続による財産の移転があった場合に、その段階で被相続人について生じていたキャピタル・ゲインの課税を行い、被相続人についての課税をすべて清算しようとするシャウプ方式を昭和 27 年に廃止し、現行の取得価額の引継ぎ方式に改めたことに基因するもので、基本的には相続税と所得税とのあり方に関連する問題であった。この問題について、税制調査会においても検討が行われ、昭和 43 年 7 月のいわゆる「長期答申」は、「相続税の性格からみて、その納税のため相続財産の一部を処分しなければならないことがあることはやむをえないところである。しかし、その財産の処分に際して、その処分をした相続人に対し、被相続人の所有期間に生じた所得を含めて所得税を課税する方式（被相続人の取得価額を引き継ぐ方式）をとっているため、負担が重いという意見がある。これは、相続税の課税の場合における財産、特に土地の評価水準の現状とも関連する問題であるので、評価水準の引き上げとあわせて今後検討を加える必要があろう」と述べた。昭和 44 年の税制調査会でも、引き続きこの問題について検討が行われ、たしかに所得課税である所得税と財産課税である相続税との間において、直ちに二重課税といった問題に発展するとは考えられないにしても、上記のように納税者の納得をえら

として、この規定が設けられたのである。

第４節　個別財産の取扱い

相続により移転する財産の中には、前章で検討した事例における生命保険金（年金）のように､相続による財産移転の後にその財産の所有･運用により収入を生ずるものがある。こうした財産については、相続税と所得税の課税の交錯が生命保険金（年金）の場合と同様の形態で生ずる可能性があると考えられるため、おもなものを取り上げて、それぞれについての課税関係を整理し、課税上の問題点を考察したい。

以下においては、まず前章の事例において検討されていた年金形式の生命保険金についての検討をおこない、ついで前章の事例における裁判所の判断、当事者の主張、評釈において生命保険金との異同が検討されていた財産のなかから、不動産、無体財産権、預貯金・貸付金債権、事業上の売掛金を取り上げて比較検討する。

１．生命保険金（年金）

生命保険に関する課税関係は、契約の形態に応じてさまざまであるため、前章でとりあげた事例において問題となった契約形態、すなわち、被相続人を契約者かつ被保険者とし、相続人を受取人とする契約形態の生命保険の課税関係について検討をおこなう。

れない面をしん酌することもまた必要と認められ、とくに、現実問題はともかくとして、理論的には相続税と所得税とが税率100%を上回って課税される（相続税の70%と、所得税の最高税率の2分の1の37.5%とが双方課税されることを考えると、その税率は、最高107.5%ということになる。）こともあるという現行の仕組みは、税制としても説明が困難であるといった事情から、何らかの調整を構ずるべきであるという結論が得られた。この場合の調整方法として、税制調査会で検討されたのは、①相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、相続税評価額を取得価額とみなす案、②相続財産を処分した場合、譲渡所得の計算上、その相続財産にかかる相続税額を取得経費に準じて差し引く案、③相続税課税に際して、被相続人の譲渡所得税額を計算し、これを相続税評価額から債務控除として差し引く案、④相続の段階で被相続人について譲渡所得が実現したものとして所得税の課税を行うとともに、その所得税額を相続税評価額から債務控除として差し引く方法と、現行のように被相続人に対する譲渡所得課税を行わず、取得価額を引き継ぐ方法とのいずれかの選択を相続後一定期間に限って認める案の4つの方法であった。これらの各案について検討が行われた結果、③や④の案は税制上理論的ではあるが、かつて昭和25年及び昭和26年にシャウプ勧告にもとづいて実施された方法と大同小異であり、当初述べたような納税者の批判の解消にはほとんど役立たないと思われる難点があり、また、一方、①の方法による場合には、納税者の納得はえやすいにしても、相続直前に資産を譲渡した者との負担のバランス等、税制上説明が困難な面を生じ、さらに、納付すべき相続税がなかった場合の相続財産の取扱い等税務執行上も困難な問題が予想されるといった問題があり、結局、上記②の案によって調整措置を講ずることとされたものである（武田・前掲注(25)、7321～7338頁）。

(1) 課税関係の概要

① 被相続人に対する所得税課税

被相続人を被保険者とする生命保険契約については、被相続人の生存中には基本的に保険金の支払いがないため、所得税の課税はとくに生じない。なお、被相続人の支払う生命保険料については、生命保険料控除（所得税法 76 条）の規定により所得控除の対象となる。

② 相続人に対する相続税課税

被相続人の死亡により相続人(相続を放棄した者及び相続権を失った者を含まない)が生命保険契約の保険金を取得した場合は、保険金受取人について、その保険金のうち被相続人が負担した保険料の金額の当該契約に係る保険料で被相続人の死亡の時までに払い込まれたものの金額に対する割合に相当する部分を相続によって取得したものとみなされる（相続税法 3 条 1 項 1 号[45]）。

みなし相続財産とされる保険金には、一時金により支払を受けるもののほか、年金の方法により支払を受けるものも含むとされている（相続税法基本通達 3－6)。この場合の相続税課税上の評価額は、定期権に関する権利として計算される（相続税法 24 条 1 項[46]、相続税法基本通達 24－3[47])。

---

[45] この規定の趣旨については、「被相続人の死亡を保険事故とする生命保険金の請求権は、法律上の相続の効果として取得するものではなく、被相続人を被保険者とする保険事故の発生に基因して、保険金受取人である相続人その他の者が直接取得するというのが通説の見解であるので、何等の手当てもしないと、相続税の課税対象たる相続財産を構成しないことになるおそれが強くなる。しかし、(中略）かかる生命保険金請求権の取得は、実質的には、相続又は遺贈による財産の取得と同視すべきものであるので、税負担の公平を図るため、これを相続又は遺贈による財産取得とみなすこととしている（武田・同上、2717 頁)」と説明されており、これが一般的な解釈であると考えられる。

[46] 相続税法 24 条（定期金に関する権利の評価）

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

(1) 有期定期金については、その残存期間に応じ、その残存期間に受けるべき給付金額の総額に、次に定める割合を乗じて計算した金額。ただし、1 年間に受けるべき金額の 15 倍を超えることができない。

残存期間が 5 年以下のもの	100 分の 70
残存期間が 5 年を超え 10 年以下のもの	100 分の 60
残存期間が 10 年を超え 15 年以下のもの	100 分の 50
残存期間が 15 年を超え 25 年以下のもの	100 分の 40
残存期間が 25 年を超え 35 年以下のもの	100 分の 30
残存期間が 35 年を超えるもの	100 分の 20

(2) 無期定期金については、その 1 年間に受けるべき金額の 15 倍に相当する金額

(3) 終身定期金については、その目的とされた者の当該契約に関する権利の取得の時における年齢に応じ、1 年間に受けるべき金額に、次に定める倍数を乗じて算出した金額

25 歳以下の者	11 倍

なお､有期定期金に関する権利の評価方法を法定する相続税法 24 条 1 項 1 号に規定される割合は、将来に支給を受ける金額の課税時期における現価を、複利の方法によって計算し、その合計額が支給を受けるべき年金の総額のうちに占める割合を求め端数整理をしたものとされる[48]。この割合は、昭和 25 年の改正以降は変更されていないため､その想定する割引率は現在の金利水準に比べて相当高いものとなっている[49]。この条項による評価額が実際の受け取り金額の現在価値と乖離していることなどが指摘されてきたため､税制調査会における議論を経て､平成 22 年度の税制改正大綱に同条項及び給付事由の発生していない定期金に関する権利の評価の規定（相続税法 25 条）についての改正措置が盛り込まれている[50]。

③ 相続人に対する所得税課税

ア．所得税の非課税規定

相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む）[51]については、所得税は課税されない（所得税法 9 条 1 項 15 号)。したがって、(1)②で述べた相続人のみなし相続財産となるものについては、所得税の課税は行われない。

---

25 歳を超え 40 歳以下の者　　8 倍
40 歳を超え 50 歳以下の者　　6 倍
50 歳を超え 60 歳以下の者　　4 倍
60 歳を超え 70 歳以下の者　　2 倍
70 歳を超える者　　1 倍

(4) 第 3 条第 1 項第 5 号に規定する一時金については、その給付金額

[47] 相続税法基本通達 24－3
年金の方法により支払又は支給を受ける生命保険契約若しくは損害保険契約に係る保険金又は退職手当金等の額は、法第 24 条の規定により計算した金額による。ただし、当該保険金又は退職手当金等を選択により一時金で支払若しくは支給を受けた場合又は当該一時金の額を分割の方法により利息を付して支払若しくは支給を受ける場合には、当該一時金の額による。

[48] 武田・前掲注(25)、2347 頁。

[49] 昭和 25 年当時の金利水準は 8.0％であった。

[50] 税制改正大綱における改正措置の内容は以下の通り。
(1) 給付事由が発生している定期金に関する権利の評価額は、次に掲げる金額のうちいずれか多い金額
① 解約返戻金相当額
② 定期金に代えて一時金の給付を受けることができる場合には、当該一時金相当額
③ 予定利率等を基に算出した金額
(2) 給付事由が発生している定期金に関する権利の評価額は、原則として解約返戻金相当額

[51] 所得税法 9 条 1 項 15 号により非課税とされるのは､「相続，遺贈又は個人からの贈与」により取得した「もの」であり、相続税を課することとしたかどうかは問われていない。なお、この場合にいう「もの」とは、同条項柱書きがいう「所得」にほかならない（酒井克彦（2007）「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（下)」『税務事例』39 巻 8 号、53 頁)。

イ．年金で受け取る場合

保険金受取人が受け取る個々の年金については当該受給者の所得として所得税を課税するものとして取り扱われている[52]。一般に、公的年金以外の年金、たとえば生命保険年金は、雑所得として課税することとされる（所得税法 35 条、所得税基本通達 35－1(9)[53]）。この場合の雑所得に係る必要経費の計算は、次のような算式によって行う（所得税法施行令 183 条 1 項[54]）。

$$\text{その年中に支払を受ける年金額} \times \frac{\text{その保険料等の総額}}{\text{その年金の支払総額（見込額）}}$$

そして、この「保険料等の総額」には年金の支払を受ける者以外の者が負担した保

---

[52] 「家族収入保険の保険金に関する課税について」昭和 43 年 3 月 4 日付官審（所）2・官審（資）9。これは、納税者からの、家族収入保険にかかる相続税及び所得税の取り扱いについての照会に対して、審議官名で、「相続税法第 3 条第 1 項第 1 号の規定により相続財産とみなされる生命保険金には、年金として支払われるものも含まれますが、これは、個々の年金そのものではなく、いわば、年金受給権としてとらえられたものが相続財産とされるものであります。この年金受給権と、その権利に基づいて受ける個々の年金とは別個のものであり、年金受給権は相続財産として相続税が課税されますが、所得税は非課税とされ、個々の年金そのものは、その受給者の所得として所得税が課税されますが、相続税の課税対象とはなりません。したがって、お申し越しの場合、年金受給権については相続税法第 24 条の規定により評価した額がその相続財産の価額として相続税が課税され、一方、第 1 回の年金および以後の年金についての解約返戻金については、その受取人の所得として所得税が課税されることになります」との回答をおこなったものである。

[53] 所得税法基本通達 35－1（雑所得の例示）
次に掲げるようなものに係る所得は、雑所得に該当する。
(9) 令第 183 条第 1 項（生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算上控除する保険料等）に規定する生命保険契約等に基づく年金及び令第 184 条第 1 項（損害保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算上控除する保険料等）に規定する損害保険契約等に基づく年金

[54] 所得税法施行令 183 条（生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算上控除する保険料等）
生命保険契約等に基づく年金（法第 35 条第 3 項に規定する公的年金等を除く）の支払を受ける居住者のその支払を受ける年分の当該年金に係る雑所得の金額の計算については、次に定めるところによる。
1．当該年金の支払開始の日以後に当該年金の支払の基礎となる生命保険契約等に基づき分配を受ける剰余金又は割戻しを受ける割戻金の額は、その年分の雑所得に係る総収入金額に算入する。
2．その年に支払を受ける当該年金の額に、イに掲げる金額のうちにロに掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額は、その年分の雑所得の金額の計算上、必要経費に算入する。
イ．次に掲げる年金の区分に応じそれぞれ次に掲げる金額
(1) その支払開始の日において支払総額が確定している年金
当該支払総額
(2) その支払開始の日において支払総額が確定していない年金
第 82 条の 3 第 2 項（確定給付企業年金の額から控除する金額）の規定に準じて計算した支払総額の見込額
ロ．当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金の総額
3．当該生命保険契約等が年金のほか一時金を支払う内容のものである場合には、前号ロに掲げる保険料又は掛金の総額は、当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金の総額に、同号イ(1)又は(2)に掲げる支払総額又は支払総額の見込額と当該一時金の額との合計額のうちに当該支払総額又は支払総額の見込額の占める割合を乗じて計算した金額とする。
4．前 2 号に規定する割合は、小数点以下 2 位まで算出し、3 位以下を切り上げたところによる。

険料等の額も含まれることとして取り扱われている（所得税法基本通達 35－4[55]）。この点について、通達の逐条解説書では、「基本通達 34－4 の生命保険契約等に基づく一時金又は損害保険契約等に基づく満期返戻金等の場合には、相続税や贈与税の課税の対象となった一時金又は満期返戻金等に係る部分の保険料等の額は保険料等の総額から除くことになっているが、年金の場合には、例えば、被相続人（被保険者）が保険料を負担していたものであるため、その年金受給権が相続税の課税の対象となったものであっても、その保険料の額は保険料の総額に算入される。」[56]と述べている。

ウ．年金に代えて一時金で受け取る場合

年金形式での受け取りに代えて一時金での受取りができる保険契約において、保険金受取人が、年金の受給開始日以前に年金給付の総額に代えて一時金の支払を受けたときは、当該一時金については所得税を非課税とすることとされている（所得税法基本通達 9－18[57]）。

この点について、通達の逐条解説書では、「保険年金契約の場合には、受給者の選択によって、死亡時に年金総額を一括して一時金（年金総額の複利現価額）で支払を受けることができる契約のものもあり、これによって一括支払を受ける一時金については、これをあくまでも年金の一括払いに過ぎないものとみた場合には、同じく一時金として支払われる死亡保険金との課税上のバランスを失するという問題が出てくる。この種の契約の場合には、その一時金が年金の支払に代えて支払われるものか、単に年金の繰上げ支給なのか必ずしもはっきりしないものが多いが、契約内容の形式はともかくとして年金払とするか一時金払とするかは受給権者の選択によって決まるものとみれば、その選択をしたのが年金払であれば年金契約の年金であり、一時金払であれば一時金契約に基づいて支払われた一時金である、という実質的な見方をすることもできるので、本項では、年金の支払が始まる前に、一時金として支払を受けたもの

---

[55] 所得税法基本通達 35－4（生命保険契約等又は損害保険契約等に基づく年金に係る所得金額の計算上控除する保険料等）
令第 183 条第 1 項第 2 号ロ又は第 184 条第 1 項第 2 号ロに掲げる保険料又は掛金の総額には、その年金の支払を受ける者以外の者が負担した保険料又は掛金の額も含まれる。

[56] 後藤昇他編（2009）『平成 21 年版　所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会、233～234 頁。

[57] 所得税基本通達 9－18（年金の総額に代えて支払われる一時金）
死亡を年金給付事由とする令第 183 条第 3 項（生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算上控除する保険料等）に規定する生命保険契約等の給付事由が発生した場合で当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金がその死亡をした者によって負担されたものであるときにおいて、当該生命保険契約等に基づく年金の受給資格者が当該年金の受給開始日以前に年金給付の総額に代えて一時金の支払を受けたときは、当該一時金については課税しないものとする。

は、一時金契約によるものとして、死亡保険金と同様の課税の取扱いを適用しようというものである」[58]と解説する。

(3) 課税上の問題点

以下において、前章の事例の各論点について、上述した現行の法律体系に照らして検討をおこなうこととする。

① 本件年金の所得該当性及び所得区分

本件年金の所得該当性については、現行の制度において、本件年金のような年金についての所得税の課税が予定されていると考えられる。

所得税法は、相続に伴って財産を取得する場合の非課税の規定として、所得税法 9 条 1 項 3 項ロ及び同項 15 号の規定を設けている。前者は、遺族の受ける恩給及び年金（死亡した者の勤務に基づいて支給されるものに限る）を限定して非課税とするものであり、後者は、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの、あるいは、取得したものとみなされるものを非課税とする規定である。遺族の受けるいわゆる退職年金について 15 号とは別に非課税の規定を設けていることから、相続に伴って遺族が取得する退職年金以外の年金全般については、非課税とならず、所得税の課税が予定されていると解釈することができる。前述した所得税法基本通達 9－18 は、こうした課税関係を前提として存置されたものであると考えられるし、同じく前述した「家族収入保険の保険金に関する課税について（昭和 43 年 3 月 4 日付官審（所）2・官審（資）9)」も、このような課税関係を前提とした回答であると考えられる。

したがって、現行の制度において、本件年金は所得に該当し、所得税の課税が予定されているといえる。

つぎに、本件年金の所得区分については、本件年金による所得は、雑所得に分類されるものと考えられる。

生命保険契約に係る年金を受け取ったことによる所得は、利子所得（所得税法 23 条）から一時所得(同法 34 条)までのいずれにも該当しないと考えられる。雑所得に該当するものを例示する所得税基本通達 35－1(9)において、生命保険契約等に基づく年金及び損害保険契約等に基づく年金が例示として掲げられており、また、所得税法施行令 183 条 1 項は、生命保険契約に基づく年金を雑所得とすることを前提として計算

[58] 後藤昇他編・前掲注(54)、79～80 頁。

方式を命令している。これらのことから、生命保険契約に係る年金を受け取ったことによる所得の所得区分は、雑所得に該当することになると考えられる。

以上のように、現行の制度において、本件年金は所得に該当し、その所得区分については、雑所得に該当するものと解釈するのが相当であると考える。この解釈は、前章の事例における福岡高裁の判示及び二重課税該当肯定論者の解釈と同様のものである。

なお、前章の事例に関して武田名誉教授が示した、本件年金を、死亡保険金の分割回収であり所得に該当しないものと捉える解釈については、以上のように、現行制度の解釈としては導きにくいものであると考える。

② 本件年金のみなし相続財産該当性

本件年金のような生命保険契約に係る年金については、現行の制度において、相続税法3条1項1号に規定する「保険金」に対して相続税が課されることとなっている。上述の通り、この「保険金」は、保険金請求権を指すものであると一般的に解釈されているところである。一方、相続後に受け取る年金に対しては、上記①の通り、所得税の課税が予定されていると考えられる。このことは、現行の制度が、相続税法3条1項1号に規定する「保険金」と相続後に受け取る年金とを別の財産（所得）として捉えていることのあらわれであると考えられる。

ところで、本件年金のような生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金については、保険金の受け取りを生じさせる債権の観点からは、基本債権（基本権）、支分債権（支分権）とに分けて考えられることになる。この場合の基本権と支分権とは法的に異なる権利である。本件事案では、「本件年金受給権」が基本権であり、「本件年金」が支分権に基づくものであるというように整理されており、この点については地裁、高裁とも異論がない。

支分権に基づく年金に対しては、上述の通り、現行制度上、所得税の課税が予定されている。そうすると、相続税の課税対象となる相続税法3条1項1号に規定する「保険金」とは、基本権たる年金受給権ということになると考えられる。すなわち、現行制度においては、債権の法的性質に沿ったかたちで課税関係が整理されていると考えられ、経済的・実質的側面からの整理は制度上、採用されていないと考えられる。

したがって、現行の制度において、本件年金は相続税法3条1項1号に規定する「保

険金」には該当しないものと解釈するのが相当であると考える。この解釈は、前章の事例における福岡高裁の判示及び二重課税該当肯定論者の解釈と同様のものである。

③ 所得税法 9 条 1 項 15 号の解釈と適用

所得税法 9 条 1 項 15 号は、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの、あるいは、取得したものとみなされるもの（所得）を非課税とする規定である。

前節において確認したように、この規定には相続税と所得税の二重課税を排除するという趣旨があると考えられるが、その適用は、あくまでも文理に忠実に、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの、あるいは、取得したものとみなされるものに限られていると解釈するべきであると考える。

本件年金のような生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金について、相続により取得したものとみなされるものは、上記②の通り、基本権たる年金受給権であると考えられ、支分権に基づく年金はみなし相続財産には該当しないものと考えられる。そうすると、所得税法 9 条 1 項 15 号の適用対象となるのは、基本権たる年金受給権であり、支分権に基づく年金はその適用対象から外れるものと解釈するのが相当であると考えられる。この解釈は、前章の事例における福岡高裁の判示及び二重課税該当肯定論者の解釈と同様のものである。

④ 年金払いの場合と一時金払いの場合の取扱いの差異

上述したように、本件年金のような生命保険契約に基づく死亡保険金として支払われる年金について、年金で受け取る場合と、年金に代えて一時金で受け取る場合とで、課税上の取扱いが大きく相違している。

前章の事例の数値を使用して、現行制度におけるそれぞれの場合の課税対象となる金額を算出すると、以下の通りとなる。

ア．年金で受け取る場合

(ア) 相続税の課税対象

相続税の課税対象は、死亡保険金（一時金）4,000 万円と年金受給権 1,380 万円（年金総額 2,300 万円に相続税法 24 条の法定評価割合 0.6 を乗じて算出した評価額）の合計 5,380 万円となる[59]。

[59] 単純化のため、相続税における生命保険金等の非課税規定、基礎控除等は考慮しない。以下、イにつ

(ｲ) 所得税の課税対象

上記(ｱ)において相続税の課税対象となった部分については、所得税法 9 条 1 項 15 号により所得税が非課税となる。

年金に係る所得税の課税対象は、年金受取額 230 万円から必要経費 92,000 円を控除した 220 万 8,000 円が毎年の雑所得金額となるため、その 10 年分である 2,208 万円（220 万 8,000 円×10 年）となる。

(ｳ) 合計

以上を合計すると、年金で受け取る場合の課税対象（相続税と所得税の合計）は、7,588 万円となる。

イ．年金に代えて一時金で受け取る場合

(ｱ) 相続税の課税対象

相続税の課税対象は、死亡保険金（一時金）4,000 万円と年金に代えて受け取る一時金 2,059 万 8,800 円（年金額 230 万円に所定の現価額算定割合 8.956 を乗じて算出した金額）の合計 6,059 万 8,800 円となる。

(ｲ) 所得税の課税対象

上記(ｱ)において相続税の課税対象となった部分については、所得税法 9 条 1 項 15 号及び所得税基本通達 9－18 により所得税が非課税となる。なお、年金に代えて一時金で受け取るため、この他に所得税の課税対象となる部分はない。

(ｳ) 合計

以上を合計すると、年金で受け取る場合の課税対象（相続税と所得税の合計）は、6,059 万 8,800 円となる。

このように、ひとつの契約に係る生命保険金に関して、受け取り方が違うことだけで、課税される金額に大きな差が生ずることとなるのが現行の取扱いである。納税者が有利なほうを選択することができるようになっているとはいえ、課税の公平性の観点からは問題があると考えられる[60]。

いても同様。

[60] 前章の事例における評者のほか、岡村忠生教授も「保険金を一時金として受け取る限り、受取人に対する所得税課税も行われないことである。つまり、現在の実務では所得課税がまったくない。これは所得課税のあり方として根本的に疑問であり、立法政策論として見直すべきであろう」と述べてこの取り扱いについて疑問視している（佐藤英明編著（2008）『租税法演習ノート　第 2 版』弘文堂、133 頁）。

現行の取扱いのうち、年金のほうに統一するのか、一時金のほうに統一するのか、あるいは、あらたな第三の方法により統一するのかは検討の必要があるが、両者の取扱いは統一すべきであろう。筆者は、現在の年金の課税関係に問題があると考えており、改善の方策について次章以降で検討をおこなうこととする。

以上のように、本件事案については、現行の法律構成に照らせば、福岡高裁判決及び二重課税該当説の否定論者の解釈が妥当と考えられる。

ただし、地裁が判示するように、①支分権が、年金受給権の部分的な行使権であり、利息のような元本の果実、あるいは資産処分による資本利得ないし投資に対する値上り益等のように、その利益の受領によって元本や資産ないし投資等の基本的な権利・資産自体が直接影響を受けることがないものとは異なり、これが行使されることによって基本的な権利である年金受給権が徐々に消滅していく関係にあるものであること、②相続税法による年金受給権の評価は、将来にわたって受け取る各年金の当該取得時における経済的な利益を現価に引き直したものであることからすれば、本件年金は、本件年金受給権と実質的・経済的に同一の資産であると考えることができる。

現行制度においては、年金と年金受給権とが経済的・実質的に同一の資産と考えられる場合であっても、年金については所得税法 9 条 1 項 15 号の適用は及ばず、所得税の課税対象となることを確認したが、そのことの是非については検討をしておく必要があるだろう。この点については、次章において検討をおこなうこととする。

２．生命保険金（年金）以外の財産

(1) 不動産

相続財産として取得した後に、不動産所得等の基因となる賃貸料収入等を生じさせる賃貸不動産の課税関係及び課税上の問題点について検討をおこなう。

① 課税関係の概要

ア．被相続人に対する所得税課税

(ｱ) 不動産所得または雑所得

賃貸料収入などによる不動産所得等のうち相続開始まで生ずる部分は、被相続人の所得となり所得税が課税される。なお、被相続人の死亡の年分の所得税の申告は準確定申告（所得税法 124 条、125 条）によりおこなうこととされている。

(ｲ) 譲渡所得

不動産について相続（限定承認に係るものを除く）による移転があった場合の譲渡所得の計算については、「その者が引き続きこれを所有していたとみなす」と規定され（所得税法60条1項1号)、取得価額の引継ぎによる課税の繰り延べがおこなわれる。

一方、この不動産について限定承認に係る相続による移転があった場合の譲渡所得の計算については、移転時の時価により譲渡があったものとみなし、その資産の所有期間中における値上がり益（キャピタル・ゲイン）について、その所有者であった被相続人に対して所得税の課税がおこなわれる。

イ．相続人に対する相続税課税

相続人等が取得した不動産は、相続税評価額により相続税の課税対象となる（財産評価基本通達第2章（土地及び土地の上に存する権利）及び第3章（家屋及び家屋の上に存する権利))。

ウ．相続人に対する所得税課税

(ｱ) 所得税の非課税規定

相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）については、所得税は課税されない（所得税法9条1項15号)。

(ｲ) 不動産所得または雑所得

賃貸料収入などによる不動産所得等のうち相続後に生ずる部分は、相続人等の所得となり所得税が課税される。なお、所得の計算にあたっては、不動産のうち建物などの有形固定資産の減価償却費を必要経費に算入して計算することになる。

(ｳ) 譲渡所得

相続時に譲渡所得課税の繰り延べの適用を受けた不動産を相続人が譲渡した場合は、相続人に対して、被相続人の所有期間におけるキャピタル・ゲインも含めて所得税が課税される。

また、相続により取得した不動産について相続税の課税を受けた者が、相続開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までにその不動産を譲渡した場合には、譲渡所得の計算上、取得費に相続税額の一定部分を加

算することができる（租税特別措置法 39 条 1 項)。

② 課税上の問題点

所得税法 60 条は､所得税と相続税の同時課税が起こることへの配慮や未実現利益に対する課税であることに伴う担税力などを考慮して設けられた規定であり、租税理論上は同法 59 条による被相続人へのみなし譲渡所得課税と相続人への相続税課税とが同時におこなわれても問題とはならないと考えられる(61)。

また、相続財産の評価は時価によるとされているため(62)、相続財産となる不動産の相続税評価額には被相続人の所有期間のキャピタル・ゲインが含まれていることとなる。この部分が相続税の課税対象となり、さらにこの不動産が譲渡された場合には相続人に対する譲渡所得課税の対象となるため、二重課税が生じているとの指摘を受ける場合があるが、被相続人の所有期間のキャピタル・ゲインに対する課税は、本来であれば被相続人に対して課税されるべきであるものを政策的配慮により繰延べることとしたものであるので、二重課税との指摘はあたらないと考えられる(63)。この点については、次章第３節において検討する。

年金で受け取る保険金との異同については、相続時に不動産を取得したことについて相続税が課税され、相続後の賃貸料等の収入については所得税が課税されるため、年金と同様の問題が生ずるように考えられるが、年金受取りに伴い基本債権が消滅していく年金と異なり、不動産の場合は、賃貸料収入により不動産自体は消滅せず(64)、また、賃料の受け取りに関する基本債権に相当する財産に対して相続税の課税がおこなわれていない点からみても、年金で受け取る保険金とは財産としての性質が異なると考えられる。相続財産である不動産と相続後の賃貸料等の収入は、法的にみても、

(61) なお、譲渡所得課税の繰り延べが行われる場合、当該不動産の譲渡時において相続人は被相続人の保有期間にかかる所得税も含めて納税することになる。この被相続人の保有期間にかかる所得税は、相続の時点においては確実な債務ではないため、相続税の計算上、債務控除の対象とはならないが、相続人にとってはいわば未実現の債務と考えられる。当該不動産の相続時の評価においては、この被相続人の保有期間にかかる所得税に相当する部分は担税力を有しないと考えられるため、財産評価において調整をおこなうなどの対応が必要になると考える。同趣旨の指摘をおこなうものとして、佐藤英明（2009）『スタンダード所得税法』133～134 頁、武田昌輔（1993）「相続税の改善構想」『税研』、52 号、24～25 頁がある。武田名誉教授は、この問題への対処として、相続時における所得税法 59 条と 60 条の適用を、納税者の選択とする方法を提唱している。

(62) 相続税法 22 条。

(63) 佐藤・前掲注(61)、133～134 頁参照。

(64) 時間の経過により財産価値が減耗するが、そのことについては減価償却費を必要経費とすることで考慮されていると考えられる。

経済的・実質的にみても、同一の財産（所得）であるとは考えられないため、不動産については、基本的に年金と同様の形態の問題は生じていないと考える[65]。

(2) 無体財産権

相続財産として取得した後に、使用料収入等を生じさせる無体財産権のうち特許権及び著作権の課税関係及び課税上の問題点について検討をおこなう。

① 課税関係の概要

ア．被相続人に対する所得税課税

(ｱ) 事業所得または雑所得

特許権などの無体財産権の使用料を得たことによる所得は、相続開始までに対応する部分は、被相続人に帰属し、所得税の対象となる。なお、被相続人の死亡の年分の所得税の申告は準確定申告（所得税法 124 条、125 条）によりおこなうこととされている。

(ｲ) 譲渡所得

特許権などの無体財産権について相続（限定承認にかかるものを除く）による移転があった場合の譲渡所得の計算については､｢その者が引き続きこれを所有していたとみなす」と規定され（所得税法 60 条 1 項 1 号)、いわゆる取得価額を引き継ぐこととされる。

一方、この無体財産権について限定承認に係る相続による移転があった場合の譲渡所得の計算については、移転時の時価により譲渡があったものとみなし、その資産の所有期間中における値上がり益（キャピタル・ゲイン）について、その所有者であった被相続人に対して所得税の課税がおこなわれる。

イ．相続人に対する相続税課税

特許権等の無体財産権の価額は、将来の収益を現在価値により評価した金額（将来

[65] ただし、相続により取得した不動産について、相続人の所得計算における必要経費の妥当性、とくに現行の制度のもとで計算される減価償却費の額の妥当性については、本稿で指摘するような相続税と所得税の関係性の観点から点検する必要があると考えられる。この論点は、減価償却の問題や所得税法 60 条の適用があった場合の譲渡所得の計算の問題などとともに総合的に検討する必要があると考えられ、議論が拡散していくことを避けるため、本稿では論点としての指摘にとどめておくこととして、今後の課題としたい。

受ける補償金の基準年利率による複利現価の額等）により評価することとされている（財産評価基本通達第７章（無体財産権））。

(ｱ) 特許権

特許権は、取得すると見込まれる補償金の額が少額な場合や取得者が自らその特許発明を実施している場合を除き、将来受ける補償金の額が確定しているものについてはその補償金の額の基準年利率による複利現価の額の合計額によって評価することとし、将来受ける補償金の額が確定していないものについては課税時期前の相当の期間内に取得した補償金の額のうち、その特許権の内容等に照らし、その特許権に係る経常的な収入と認められる部分の金額を基とし、その特許権の需要及び持続性等を参酌して推算した金額をもってその将来受ける補償金の額とすることとされる（財産評価基本通達第７章第１節）[66]。

(ｲ) 著作権

著作権の価額は、著作者の別に一括して、年平均収入に0.5を乗じた額に一定の評価倍率を乗じて計算した金額によって評価する。ただし、個々の著作物に係る著作権について評価する場合には、その著作権ごとに上記算式によって計算した金額によって評価する。

なお、年平均印税収入の額とは、課税時期の属する年の前年以前３年間の印税収入の額の年平均額とする。ただし、個々の著作物に係る著作権について評価する場合には、その著作物に係る課税時期の属する年の前年以前３年間の印税収入の額の年平均額をいい、評価倍率とは、課税時期後における各年の印税収入の額が「年平均印税収入の額」であるものとして、著作物に関し精通している者の意見等を基として推算したその印税収入期間に応ずる基準年利率による複利年金現価率をいう（財産評価基本通達148）。

ウ．相続人に対する所得税課税

(ｱ) 所得税の非課税規定

相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法の規定により相続、

[66] 特許権の評価に関する諸問題については、高野幸大（2005）「相続税における特許権の評価」『税務事例研究』83号、57頁以下を参照。

遺贈又は個人からの贈与により取得したものとみなされるものを含む。）については、所得税は課税されない（所得税法 9 条 1 項 15 号)。

(ｲ) 事業所得または雑所得

特許権などの無体財産権の使用料のうち、相続開始以降に対応する分は、相続人等に帰属し、相続人等の所得税の対象となる。なお、所得の計算にあたっては、無体財産権の減価償却費を必要経費に算入して計算することになる。

(ｳ) 譲渡所得

相続時に譲渡所得課税の繰り延べの適用を受けた無体財産権を相続人が譲渡した場合は、相続人に対して、被相続人の所有期間におけるキャピタル・ゲインも含めて所得税が課税される。

また、相続により取得した無体財産権について相続税の課税を受けた者が、相続開始があった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年を経過する日までにその不動産を譲渡した場合には、譲渡所得の計算上、取得費に相続税額の一定部分を加算することができる（租税特別措置法 39 条 1 項)。

② 課税上の問題点

年金で受け取る保険金との異同については、上記の不動産と同様に、相続時に無体財産権を取得したことについて相続税が課税され、相続後の使用料収入については所得税が課税されるため、年金と同様の問題が生ずるように考えられるが、無体財産権についても、不動産の場合と同様の理由により、基本的に年金と同様の形態の問題は生じていないと考える[67]。

(3) 預貯金・貸付金債権

相続財産として取得した後に利息収入を生じさせる預貯金、貸付金債権の課税関係及び課税上の問題点について検討をおこなう。

[67] 無体財産権についても、上記の不動産と同様に、現行の制度のもとで計算される減価償却費の額の妥当性について点検する必要があると考える。

① 課税関係の概要

ア．被相続人に対する所得税課税

預貯金利子及び貸付金利子のうち、被相続人の生前に支払われたもの及び支払われるべきものは、被相続人の所得として所得税が課税される。なお、被相続人の死亡の年分の所得税の申告は準確定申告（所得税法 124 条、125 条）によりおこなうこととされている。

イ．相続人に対する相続税課税

(ｱ) 預貯金

預貯金の価額は、課税時期における預入高と同時期現在において解約するとした場合に既経過利子の額として支払を受けることができる金額（既経過利子の額）から当該金額につき源泉徴収されるべき所得税の額に相当する金額を控除した金額との合計額によって評価する。ただし、定期預金、定期郵便貯金及び定額郵便貯金以外の預貯金については、課税時期現在の既経過利子の額が少額なものに限り、同時期現在の預入高によって評価する（財産評価基本通達 203）。

(ｲ) 貸付金債権

貸付金、売掛金、未収入金、預貯金以外の預け金、仮払金、その他これらに類するもの（貸付金債権等）の価額は、次に掲げる元本の価額と利息の価額との合計額によって評価する（財産評価基本通達 204）。

(a) 貸付金債権等の元本の価額は、その返済されるべき金額

(b) 貸付金債権等に係る利息（財産評価基本通達 208（未収法定果実の評価）に定める貸付金等の利子を除く。）の価額は、課税時期現在の既経過利息として支払を受けるべき金額

ウ．相続人に対する所得税課税

(ｱ) 預貯金利子

相続人等の受け取る預金利子については、利子の収入金額に対して所得税の源泉徴収が行われ、源泉分離課税により課税関係が完了する。

(ｲ) 貸付金利子

相続人等の受け取る貸付金利子については、利子の受取額が受け取った者の雑所得

の金額の計算上、収入金額となる。

② 課税上の問題点

預貯金については、相続時の評価において既経過利子について源泉徴収されるべき所得税額相当額が控除されることにより担税力の調整が行われているのに対して、貸付金債権についてはそのような考慮がなされていない点について留意する必要があると考える[68]。

なお、年金で受け取る保険金との異同については、預貯金、貸付金債権のいずれについても、利子の受け取りに関する基本債権に相当する財産に対して相続税の課税がおこなわれていない点などからみて、年金で受け取る保険金とは財産としての性質が異なると考えられる。相続財産である預貯金、貸付金債権と相続後の利子収入は、法的にみても、経済的・実質的にみても、同一の財産（所得）であるとは考えられないため、これらの財産については、年金と同様の形態の問題は生じていないと考えられる。

(4) 事業上の売掛金

前章で検討した事例において、生命保険契約に係る年金との類似性の有無が論点となっていた事業上の売掛金について、比較対象として検討を行う。

① 課税関係の概要

ア．被相続人に対する所得税課税

事業にかかる売上を計上すべき年の被相続人の事業所得等の計算上、総収入金額に算入され、所得税が課税される。

イ．相続人に対する相続税課税

貸付金、売掛金、未収入金、預貯金以外の預け金、仮払金、その他これらに類するもの（貸付金債権等）の価額は、次に掲げる元本の価額と利息の価額との合計額によって評価する（財産評価基本通達 204）。

[68] 既経過利子にかかる所得税は、本来であれば被相続人に帰属すると考えられる所得に対して課税されたものであると考えられる。相続の時点においては確実な債務ではないため相続税の計算上、債務控除の対象とはならないが、相続人にとってはいわば未実現の債務と考えられる。したがって、既経過利子にかかる所得税に相当する部分は相続人にとっては担税力を有しない部分であると考えられるため、財産評価において調整をおこなうなどの対応が必要になると考える。

(ｱ) 貸付金債権等の元本の価額は、その返済されるべき金額

(ｲ) 貸付金債権等に係る利息（財産評価基本通達 208（未収法定果実の評価）に定める貸付金等の利子を除く）の価額は、課税時期現在の既経過利息として支払を受けるべき金額

ウ．相続人に対する所得税課税

実際に売掛金が回収されたときには、改めて相続人等に所得税が課されることはない。

② 課税上の問題点

事業上の売掛金の課税関係に関しては、売上に所得税の課税が行われるのは被相続人に対してであり、相続財産としての売掛金に相続税の課税が行われるのは相続人等に対してである。相続税と所得税の課税関係の交錯は生じていないため、課税上問題となることはないと考えられる。

年金で受け取る保険金との異同については、相続により取得した売掛金を回収することによる収入は所得とならないため、年金と同様の形態の問題は生じていないと考えられる。

第５節　海外の状況

ここでは、海外に目を転じ、諸外国における相続財産課税の制度を確認する。考察の対象とするのは、遺産課税方式のアメリカ、遺産取得課税方式のドイツ、そして、相続税を廃止したカナダである。また、それぞれの国において相続税と所得税の関係がどのように構成されているかについても確認していく。これらの国の制度の中に日本の租税制度の参考となるべきものがあるかどうかについて検討をおこなう。

１．遺産課税方式採用国（アメリカ）

(1) 制度の概要

アメリカでは､連邦政府の税目として遺産課税方式の連邦遺産税が設けられている。この租税は、遺産自体に対して、被相続人から相続人へという遺産の世代間移転その

ものを課税のきっかけとして課される租税であり、死亡の時点で財産を移転させるという「特権」に対する一種の個別消費税あるいは特権税であると理解されている[69]。

連邦遺産税の基本的構造は、総遺産から諸控除を控除した残額が課税遺産を構成し、総遺産には、被相続人の死亡時点で保有する遺産以外に特に含まれるものとして、被相続人の遺産に対して支払われる生命保険金、保険証券を被相続人が保有している場合の相続人に支払われる生命保険金、被相続人の遺産又は相続人に対して支払われる一定の年金、被相続人の死亡前3年間に第三者に移転された一定の財産等がある。また、諸控除に特に含まれるものとしては、遺産から支弁された被相続人の葬式費用、被相続人が死亡の時点で負っていた債務、配偶者控除である。

アメリカの連邦遺産税の特徴は、それが連邦贈与税と一体的に制度化されているため、贈与税と共通した税額控除が認められていることである。これは統一税額控除といい、贈与税、遺産税の順に適用される、

この統一税額控除は、遺産税・贈与脱においての課税最低限の役割を担っており、移転者の生涯を通じ、算出税額が生じる都度、順次充当され、その全額を使い切ると、初めて納付すべき贈与税・遺産税が発生することになる。

なお、アメリカでは2001年に成立した2001年改革法により、2002年より遺産税、贈与税、世代飛び越し移転税を段階的に縮小し、2010年に遺産税、世代飛び越し移転税を廃止することが決定している[70]。しかし同法は時限的であり、2010年までに追加立法がなければ2011年以降はその効力が消滅し2001年の状態に戻ることになっている。

(2) 遺産税と所得税の関係

連邦所得課税上、受贈者・相続人が贈与・相続により取得した財産は、その受贈者・相続人の所得には算入されない（内国歳入法典 102 条(a)）[71]。受贈財産・相続財産

---

[69] 以下の記述は、川端康之（2004）「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集56号所収、21頁以下を参照している。

[70] 連邦議会で議論された遺産税を廃止する主な理由は、①小規模事業者、農家その他流動性の低い資産を有する者の遺産税負担の困難さ、②結果としての税負担の過重さ、③制度の複雑さ、④効率の悪さ、といった点であったとされる（同上、34頁）。

[71] これらが非課税とされる根拠について、水野教授は、R.グードを引用して、「家族内における財産移転は、財産の受取人の経済力を増加させることにはなるが、家族内の財産移転は外部からみれば変化はないから特別に考えるべきであるとされる」と述べ、二重課税の議論が唯一の根拠とはされていないことを指摘する（水野忠恒（1993）「相続税と所得税の交錯－非課税もしくは課税繰り延べとされる所得」『ジュリスト』1020号、155頁）。

も取得した受贈者や相続人の純資産増加をもたらすが、連邦内国歳入法典では、所得課税上、これらの財産を所得に算入せず、取得の時点では所得課税を行わないのである。

受贈者・相続人が受贈財産・相続財産を譲渡する時点において、その財産にかかるキャピタル・ゲインは受贈者・相続人の所得として課税の対象とされる。この場合の財産の取得価額（基礎価額：basis）の考え方は、贈与の場合と相続の場合とで異なっている。

贈与により財産を取得した場合は、受贈者は、贈与者のもとでの財産の基礎価額を引き継ぐ（carry-over basis）ものとされる（内国歳入法典 1015 条)。一方、相続により財産を取得した場合は、相続人における基礎価額は、被相続人の死亡時点におけるその財産の公正市場価額まで引上げられ（step-up basis)、基礎価額の付け替えが行われる（内国歳入法典 1014 条）[72]。

(3) 生命保険金の取扱い

保険料負担者である被保険者が死亡したことにより遺族の受ける生命保険金は、支払形態が一時金であるかそれ以外であるかを問わず､所得税を非課税とされている(内国歳入法典 101 条(a)）[73]。また、上述したように、保険証券を被相続人が保有している場合の相続人に支払われる生命保険金に対しては連邦遺産税が課税される。

２．遺産取得課税方式採用国（ドイツ）

(1) 制度の概要

ドイツの相続税は、典型的な遺産取得課税とされる[74]。相続税の課税対象は、死亡による取得と生前贈与である。これが財産税であるか、流通税であるかに関しては議論があるとされる。すなわち、財産に対する課税（所得税の補完）であるか財産移転に対する課税であるかという問題である。

---

[72] この取り扱いについて、水野教授は、遺産税が課される資産について所得税を課することが二重課税になるとみる沿革上の誤りがあったと指摘している（同上、155 頁)。

[73] 所得税が非課税とされる理由について、水野教授は、資本の返還もしくは贈与であるということを挙げ、また、実質的にも、一時期に受けとる多額の所得への課税は適当ではないこと、社会政策的に遺族の保障のため課税しないのが望ましいことなどが挙げられるとしている（同上、155 頁)。

[74] 以下の記述は、渋谷雅弘（2004)「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集 56 号所収、155 頁以下を参照している。

相続税、贈与税の課税物件は、死亡による取得（相続税法１条１項)、生前贈与（同法１条２項)、負担付贈与（同法１条３項)、家産世襲財団（同法１条４項）の４つである。死亡による取得とは、人の死に起因して発生する取得行為であり、①相続、相続代償請求権、遺贈、または遺留分請求権による取得、②死因贈与による取得、③その他の取得のうち私法の規定により遺贈とみなされるもの、④被相続人により締結された契約に基づき第三者が直接取得するあらゆる財産的利得からなる。

ドイツの相続税・贈与税では、被相続人・贈与者との親族関係の親疎に応じ、納税義務者を次の３つの課税クラスに区分し、このクラスによりそれぞれ異なった基礎控除及び税率が適用され、これは死亡による取得であっても生前贈与による取得であっても同じ基礎控除及び税率が適用される。

相続税額または贈与税額の計算上､同じ者から過去 10 年内に取得した財産は累積課税の対象となる。すなわち、過去に取得した財産の価額を今回の取得に合算し税率を適用して税額を算出し、そこから過去の取得にかかる税額を控除する。このとき、過去に取得した財産は、取得時を基準として評価する。税額控除額は、想定控除税額、すなわち現在の基礎控除や税率を過去の取得に適用して得られた金額である｡ただし、実際の税額の方が高いときは、高額を控除する。このようなことは、法改正により税率が変わったときや、過去の取得時と今回の取得時とで取得者の課税クラスが異なるとき等に起こりうる。なお、税額控除しきれない金額があったときでも還付はなされない。

ドイツにおいては、相続税・贈与税の根拠法は相続税法であるが、財産評価はおもに評価法という法律に基づいて行われる。このうち、不動産については、評価法は従来から統一評価により算定される統一価格により評価すると定めていたが、この統一価格は 1964 年当時の評価に基づくものであって、高くとも取引価額の 10%程度であったが、他の財産は取引価額に基づいて評価されていたので、両者の間には著しい格差があり､それゆえに平等原則違反であるとの指摘が絶えなかった｡そして 1996 年に法改正が行われ、相続税及び不動産取得税については、必要評価により算定される不動産所有価格により評価されることとなった。

(2) 相続税と所得税の関係

被相続人の死亡により、遺産全体が権利、義務の包括承継により相続人（単独相続

人または相続人共同体）に無償で移転し、遺産全体は相続人の合有財産となる[75]。法定相続分を超える遺産を取得する相続人が他の相続人に対して対価を支払うというようなことがない限り、単純な遺産の分割は無償の取引として所得税法上は取り扱われている[76]。遺産にキャピタル・ゲインが含まれている場合であっても遺産の分割時点では実現せず、相続人にあらたな取得原価が発生することもない。権利、義務の包括承継であることから、相続人は被相続人の取得原価を引き継ぎ、キャピタル・ゲインは、相続人が取得した資産を売却した時点で実現する。また、相続税は取得原価には含まれない[77]。

なお、ドイツの相続税は上述するように遺産取得課税方式を採用するが、これは純資産増加という意味における「所得」に対する租税であると考えられている。すなわち、相続税は包括的所得概念に基づく所得課税であるとされる[78]。一方、ドイツの所得税は、「所得」を市場における営利活動をもった経済活動によって実現した利得（市場所得）に限定し、制限的所得概念に基づく税体系を採用している[79]。

(3) 生命保険金の取扱い

被相続人の死亡と同時に指定された保険金受取人に保険金請求権が発生する生命保険は、相続税法 3 条 1 項 4 号に規定する「被相続人により締結された契約に基づき第三者が直接取得するあらゆる財産的利得」に該当するため相続税の課税対象とされる。

３．相続税・遺産税廃止国（カナダ）

(1) 廃止の経緯

カナダでは、従来、連邦政府により遺産課税方式の連邦遺産税が課されていた[80]。さらに遡れば、連邦遺産税と州税としての相続税が並立していた時期があったが、州から連邦に課税権を賃貸して補助金（租税分与）を受けるなどのかたちで課税の一本

(75) 天野史子「ドイツ相続税贈与法と資産取得課税について」『立命館法学』320 号、1244 頁。
(76) 同上、1244 頁。
(77) 同上、1245 頁。
(78) 奥谷健（2009）「相続税の課税根拠と課税方式」『税法学』561 号、266 頁。
(79) 同上、267 頁。
(80) 以下の記述は、一高龍司（2004）「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡事情と所得課税制度」『世界における相続税法の現状』日税研論集 56 号所収、45 頁以下、篠原正博（1999）「不動産税制の国際比較分析」清文社、213 頁以下を参照している。

化が図られていた。

1971 年に、連邦政府は、遺産税及び贈与税の廃止を決定した。廃止の理由について、カナダ財務大臣による公式解説は、①譲渡所得のみなし実現課税の導入と遺産税との組合せが過大な課税負担となること、②連邦遺産税は既に 75%を州に譲与しており、連邦税を大幅に減税しても、かかる負担を解消する程度が小さいこと、③アルバータ州及びサスカチュワン州の２州は、既に連邦政府から譲与された遺産税を返還しており、連邦法による統一的な制度の維持が不可能であることを挙げる。また、この他に、農家や中小企業などから事業の継続が困難になるとの批判があったことなども廃止の理由として挙げられている。

連邦政府が相続税・贈与税を廃止することを決定したことを受け、それまで独自の相続税を有さず連邦からの譲与に頼っていた各州は、主として歳入上の事情から州税として相続税の課税を再開することとなった。しかしながら、資本逃避を回避するなどの理由から 1973 年にプリンス・エドワード・アイランド州において廃止が決定されて以降、次々に廃止に踏み切る州が出現し、1985 年にケベック州が廃止を宣言したことによりすべての州で相続税が廃止された。

(2) みなし譲渡所得課税制度

カナダでは、遺産税の廃止と同時に、相続等による財産の移転を譲渡とみなして所得課税する制度が導入された。

連邦所得税法 70 条(5)は、納税者の死亡時の年度の資本財産の取扱いに関する定めを置いており、パラグラフ(a)は、「納税者は、その死亡の直前に当該納税者の各資本財産を処分し、かつ当該死亡の直前における当該財産の公正市場価格に等しい処分収入を収受したものとみなされるものとする」と規定している。また、同(b)は、「納税者の死亡の結果として、当該納税者により処分したものとみなされるすべての財産を取得したいかなる者も、当該死亡時に、当該死亡の直前の公正市場価格に等しい原価でそれを取得したものとみなされるものとする」と規定しており、死亡時の公正市場価格で譲渡所得又は損失を認識し、財産の取得者はその価格で引継ぎをおこなうものとされている。

資本財産以外の財産については、生前に生ずる部分は被相続人の所得として課税し、死亡後に生ずる部分は相続人の所得として課税されるように構成されている。たとえ

ば、利子、賃料、使用料、年金などの「定期的支払」のうち被相続人の死亡前に支払われなかったものについては、連邦所得税法 70 条(1)により、「支払いの対象となる期間において日割り定額で生ずるものとみなされるものとし、死亡の日までに生じたものとみなされる部分の価額は、被相続人の死亡の年の所得の計算に含まれるものとする」と規定している。

４．まとめ

以上において、各国の相続財産課税制度について検討をおこなってきた。遺産課税方式を採用する国としてアメリカを取り上げ、遺産取得課税方式を採用する国としてドイツを取り上げた。また、相続税の制度を廃止した国としてカナダを取り上げて、それぞれの制度を確認した。

本稿の着目点である相続税と所得税の課税の交錯の観点からながめてみると、遺産課税方式を採用するアメリカにおいても遺産税と所得税の課税を調整する措置が採られている点が注目できる。本来、遺産課税方式の相続課税と包括的な所得税は、並べて課税することも理論上可能であると考えられるが、アメリカでは重ねて課税することはされていない。その理由までは明らかにならなかったが、相続という特異な状況に対する政策的な配慮がはたらいているものと考えられる。

ドイツについては、所得税は制限的に構成されているため、相続による財産取得を課税の対象としていない。したがって、原則として相続税と所得税の課税が交錯する場面はないものと考えられる。また、カナダは、相続税（遺産税）を廃止しており、資本財産については死亡時に公正市場価値による譲渡があったものとみなして被相続人にみなし譲渡所得課税をおこなう一方、相続人はその財産をその公正市場価格で取得するものと構成されている。したがって、カナダにおいても原則として相続税と所得税の課税が交錯する場面はないものと考えられる[(81)]。

---

(81) いわゆる相続税廃止論について検討しておきたい。現在、カナダのほかに、オーストラリア、ニュージーランド、スウェーデン、イタリアなどの国が相続税を廃止している。また、アメリカでも遺産税を廃止する法律が成立している。日本においても、相続税を廃止するべきであると主張する議論がみられる。たとえば、相続税の所得税への統合を議論しているものとして、柴由花（2003）「相続税と所得税の統合－課税ベースからの考察」『横浜国際社会科学研究』81 頁以下、岩﨑政明（2005）「相続税を巡る諸問題」、水野正一編著『改訂版　資産課税の理論と課題』所収、196～197 頁がある。また、相続税の廃止を議論しているものとして、たとえば、武田昌輔（2009）「今後の相続税のあり方について思うこと」『TKC』434 号、18 頁以下がある。これらの議論は、①相続税を所得税に統合するべきというものと、②相続税をいったん廃止したうえで根本から考え直す、というものに大別できると考える。このうち、後者の議論については、制度の根幹に関わるものであり、大きな議論となるので、本稿では検討をおこな

前節までに考察してきた日本を含めて、それぞれの国では何らかのかたちで相続財産の移転時における相続税と所得税の課税関係が整理されていることが確認できた。ただし、海外の租税制度は日本の租税制度と異なる部分も多くあり、また、一国の租税制度はそれを構成する租税のすべてを考慮しながら考えるべきであると考えられるため、特定の国の特定の制度を切り取って、それを日本の制度に取り入れることは難しいと考えられる。したがって、各国の制度の考察は、日本の租税制度の今後を考えるうえでの参考材料として捉えておくこととしたい。

第６節　小括

この章では、相続財産の移転に伴う相続税と所得税の課税関係について、現行の法律体系における取扱いを考察してきた。また、日本の租税制度の今後を考えるうえでの参考材料として、諸外国の相続財産課税制度の概要を確認した。

以下においては、前章で掲げた相続税と所得税の課税が交錯する２つのケースについて、現行の法律体系における取扱いに照らして考察する。

まず、同一の財産に関して相続人等に対して相続税と所得税が課税されるケースについては、前章の事例に関してまとめた事項が論点となると考えられる。

論点のうち、本件年金のみなし相続財産該当性、本件年金の所得該当性及び所得区分、所得税法 9 条 1 項 15 号の解釈と適用については、現在の法律構成に照らすと、福岡高裁判決の解釈が妥当であると考えられる。要約すれば、相続税と所得税について生ずる二重課税は所得税法 9 条 1 項 15 号により対処されており、相続後に生ずる所得については同号の

わないこととし、前者の議論についてのみ検討する。相続税を所得税に統合するという考え方は、包括的所得概念に基づく所得税に相続による財産取得も含めようとするものであるが、現行の日本の税制でこれをおこなう場合には、岩﨑教授が提案するように、所得税の中に「相続所得」のような所得分類を設けて、分離課税により課税することになると考えられる。こうした課税方式は、取得者の担税力を総合的に把握して課税することができることなどのメリットがあると考えられるが、結局のところ、基本的に現行の制度と大きく変わるところはないのではないかと考える。したがって、筆者は、現行の日本の税制において、所得税と相続税を統合する必要性は小さいと考える。なお、平成 12 年の税制調査会答申でも次のような記述がみられるところである。「わが国のように遺産取得課税方式を基本とした相続課税制度の下において、『所得は消費と純資産の合計である』という包括的所得概念で所得を認識すれば、理論上は、相続・贈与による財産の取得も個人所得課税に取り込んで課税するという考え方があり得ます。しかし、一般的に個人所得課税が課税対象とする反復・継続的なキャッシュフローと、偶然にもたらされる所得である相続財産等とは性質が異なるので、仮に形式的に個人所得課税に取り込んだとしても、実質的には個人所得課税とは別体系の課税方式を採らざるを得なくなります。このため、わが国では、所得税とは独立の税目として相続税が存置されているものです。」（平成 12 年 7 月 14 日答申『わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－』291 頁。）

適用が及ばないため所得税が課税される、という解釈である。現行の法律構成の妥当性については次章以降で検討する。

年金払いの場合と一時金払いの場合の取扱いの差異については、現行の法律構成のもとでは取扱いに差異があることが解釈としては正しいといえる。しかしながら、上述したとおり、この取扱いは公平なものであるとは考えられないため、この点における現行の法律構成の妥当性についても次章以降でさらに検討をおこなう。

年金と他の財産との異同については、年金以外の財産について年金と同様の問題は基本的に生じていないと考えられる。

なお、論点のうち、相続税と所得税の関係については、次章において検討する。

つぎに、同一の財産に関して被相続人に所得税が課税され、相続人等に対して相続税が課税されるケースについては、たとえば限定承認にかかる相続において被相続人にみなし譲渡所得課税が行われた財産を取得した者について相続税が課税されるような状況が考えられる。

このようなケースについては、現行の法律体系の中で、所得税法 59 条または同 60 条により対処されている。このケースについては、次章において再度検討をおこなう。

第３章　個別税法間の二重課税問題

個別税法間における二重課税については、①いかなる課税の状況が「二重課税」に該当することになるのかという二重課税の定義の問題と、②二重課税が行われた場合にそれが租税法が排除するべきものなのかどうか、またその根拠は何かという二つの問題がある。この章では、これらを整理したうえで相続税と所得税の間の二重課税問題について検討を行う。

第１節　二重課税の定義

「租税法辞典」によると、二重課税とは、「同一の課税物件（課税の対象）に対して 2 度以上重複して課税することをいう。例えば、日本の会社のアメリカ支店の所得に対して、アメリカも日本も所得税を課するが、これは国際的二重課税の例であり、個人・法人の所得に対し、国は所得税・法人税を課し地方公共団体は住民税を課すのは、国内における二重課税の例である。法人の所得に対して法人税を課し、法人からの配当に対して所得税を課すのが二重課税であるかどうかについては争いがある。なお、国際的二重課税は、国内法によって、あるいは租税条約によって排除するのが普通である」[(1)]とされる。

租税制度を構成する各税目にはそれぞれ長所及び短所があり、所得・消費・資産などに対する課税のメリット・デメリットを勘案してこれらを適切に組み合わせ、全体としてバランスの取れた租税体系が構築されることが求められる[(2)]。

しかしながら、このように複数の租税により課税を行う場合には、同一の課税物件（課税対象）に対して 2 以上の租税による課税が行われる場合が生じ得る。

第２節　租税法における二重課税への対処

ここでは、租税法が対処するべき二重課税とはどのようなものであるかについて検討す

(1) 金子宏監修（2008）『租税法辞典〔第 4 版補訂版〕』中央経済社、981 頁。
(2) このような考え方を「タックス・ミックス」という（金子（2009）『租税法〔第 14 版〕』弘文堂、76 頁）。

る。

１．当然に排除されるべき二重課税

二重課税が行われた場合に、これを当然に排除するべきとする税法上の明文規定は存在せず、また、二重課税を一般的に違法と解する租税法解釈上の確立した解釈原理も存在しない[3]。

租税法において、二重課税を当然に排除の対象とすべき場合とは、「そのことによって憲法上著しい不公平や財産権の侵害が生じる場合等に限られる」[4]といえる。租税法規は、もともと、「侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない」[5]とされ、その解釈に従えば、「二重課税に該当するとしても、これを排除又は調整するか否かは、専ら立法政策上の問題であり、仮にその課税が二重課税に該当するものであるとしても、これを排除する租税法上の明文の規定が存在しない限り、そのことをもって直ちに違法（憲法違反）であるということはできない」[6]ものと考えられる。

２．二重課税への対処の検討

実際の制度においても、たとえば、人格の異なる法人における法人税と個人に分配された配当所得に対する所得税との二重課税はしばしば問題とされ、所得税法上の配当控除によって調整される一方で、同じ利益処分であっても、法人税と役員賞与に係る所得税との間の二重課税は税法上手当されてこなかった[7]。また、上に述べたように、日本の現行の租税制度においては、個人・法人の所得に対し、国が所得税・法人税を課し、地方公共団体が住民税を課すことで二重課税が生じているが、これについて違法とされてはいない。このように、租税法上の取扱いとしては、二重課税が生じたとしてもそれを直ちに排除の対象とはしていないのである。

では、租税法が排除するべき二重課税とはどのようなものなのだろうか。まず、上述

---

(3) 小林栢弘（2007）「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について」『週刊税務通信』2969 号、50 頁。
(4) 小山隆洋（2008）「被保険者の死亡に基因して支払われる生命保険金で年金払いされるものの課税関係について」『税経通信』63 巻 3 号、234 頁。
(5) 金子・前掲注(2)、103 頁。
(6) 小林・前掲注(3)、50 頁。
(7) 酒井克彦（2008）「個別税法間に介在する二重課税問題（下）」『税務事例』40 巻 3 号、36～37 頁。

したように憲法に抵触するものがある場合には、違法な二重課税であるため、適切な立法措置により当然に排除の対象とされるべきであると考えられる。それ以外のものについては、酒井教授が、「各税法に即して考えざるを得ない」[8]と述べるように、タックス・ミックスの考え方のもとでの租税制度においては、二重課税はさまざまな性質の租税の間で生じ得るので、二重課税が排除されるべきものであるかどうかは、その二重課税を構成する租税の組み合わせごとに考える必要があると思われる。

違法とならない二重課税が排除されるべきものであるかどうかを考える場合に、その峻別の基準となるものはあるのだろうか。国際的二重課税に関する研究分野では、OECD報告書等における定義に従い、(国際的) 二重課税を、「比較しうる複数の租税が、複数の国家において、同一又は同種の納税主体に対して、同一の課税物件に関して、同一の期間について課税することによって発生する」ものと捉える[9][10]。このうち、国内的な二重課税を考える場合には、「複数の国家」という要素は除外して考えることができるし、「同一の期間」については、租税法規ごとに課税期間を規定している点を考えるとそれほど重要な要素ではないと考えられる。そうすると、二重課税を峻別する要素（メルクマール）として、次のものが抽出されると考えられる。

① 納税主体の同一性（同種性）

② 課税物件の同一性

③ 租税の同種性（同一性または類似性）

筆者は、国内における二重課税についても、このメルクマールにより租税法が対処すべき二重課税を峻別することが可能であると考える。ただし、最終的に二重課税を排除する措置（立法措置）が講じられるかどうかは、やはり政策的、技術的な判断に従うことになると考える。

第３節　相続税と所得税の二重課税

ここでは、相続税と所得税との間に二重課税が生じるのかどうかについて検討し、二重

---

[8] 酒井克彦（2007）「関連車間における所得移転と所得税の課税対象（上）」『税務事例』39 巻 7 号、63 頁（注 23)。

[9] 木村弘之亮（1999）「二重課税の概念」『法学研究』72 巻 2 号、3 頁。

[10] 小林尚志（2008）「相続・贈与にかかる国際的二重課税－外国税額控除の在り方を中心として－」、『税務大学校論叢』59 号、720～721 頁。

課税が生ずる場合の対処の必要性とその方法について検討をおこなう。

１．相続税と所得税の関係

(1) 包括的所得概念に基づく所得税と遺産取得課税方式の相続税

前章で述べたように、現在の日本の租税制度において、所得税は、包括的所得概念を採用しており、一方、相続税は、遺産の取得による担税力をおもな課税根拠として遺産取得課税方式により課税をおこなっている。

このような租税体系のもとでは、所得税は相続財産の取得を所得の発生と捉えて原則的に課税対象に含めようとするのに対して、相続税も相続財産を所得した相続人等の担税力の増加に着目して課税をおこなうこととなる。すなわち、現在の日本の相続税と所得税は、包括的所得概念における「所得」を課税対象とする、同種の租税であると考えられる。

この点について、金子教授は、「わが国のように相続等による経済価値の取得に対して課税することにしている場合には、相続税・贈与税は財産税ではなく取得税（担税力の増加を基準としている点で所得税の補完税）の一種として理解するのが妥当ではないか」[(11)]と述べている。

なお、両者を比較すると所得税の課税対象のほうが広いことから、所得税が相続税を包摂する関係にあるといえる。

(2) 相続税を所得税とは別におく理由

では、同種の租税であるにもかかわらず、別の税法に規定する別税目となっているのはどのような理由によると考えればよいのであろうか。

この点について、金子教授は以下のように述べる。「相続税の存在意義は、所得税の補完税であることにある、と考える。相続による財産の取得も、外（そと）からの経済的価値の流入・帰属という点では、広義の所得の一つの類型である。しかし、若しこれを所得税の対象とすると、現行所得税下では、一時所得として二分の一のみが課税の対象となるから、税負担は著しく軽減される。また、仮りに一時所得もその全額が課税されるとしても、巨大な相続財産が他の所得並みの税負担ですんでしまうこと

(11) 金子宏（1995）「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』有斐閣、57 頁（脚注 179）。なお、この記述には、仮説である旨の断り書きが添えられている。

に対しては、批判がありえよう。そこに、相続による財産の取得に対しては、所得税とは別の租税として相続税を課することの合理的根拠があったと考えられる。」[12]

また、昭和 38 年税制調査会答申において、相続税が別途に設けられたことについて、「相続については、その特異な原因と、考慮すべき人的諸事情及び財産評価上等の諸問題が多いことにかんがみ、さらに、相続人の財産取得とともに被相続人の遺産総額に着目して担税力を考慮するという要請から、別途に相続税の体系でこれに対処することが合理的と考えられた」[13]との記述がみられる。

このように、相続税は所得税と同種の租税であるものの、相続財産という課税物件の特殊性や所得税に取り込んだ場合の課税上の不都合等を考慮して、所得税とは別の税目として設けられていると考えられるのである。

２．相続税と所得税の二重課税とその対処

(1) 相続税と所得税との間の二重課税の存否

第１章第３節において、相続財産の移転に伴い相続税と所得税の課税が交錯すると考えられるケースとして、①相続人等の取得した相続財産に対して、相続税と所得税が課税されるケース、②同一の相続財産について、被相続人にはみなし譲渡として所得税が課税され、相続人には相続税が課税されるケースの２つを挙げた。この２つのケースについて、前節で掲げた峻別基準（メルクマール）により、それぞれ租税法が対処するべき二重課税に該当するのかどうかを検討する。

まず、前者については、相続財産を取得した特定の相続人等（同一の納税主体）に対して、その相続財産を課税対象（同一の課税物件）として、相続税と所得税が課税されるケースである。上述したように、相続税と所得税とは同種の租税であると考えられるため、峻別基準の３つの基準のいずれにも該当している。したがって、このケースは租税法が対処するべき相続税と所得税の二重課税に該当するといえる。

つぎに、後者については、ある特定の相続財産（同一の課税物件）について、被相続人には所得税が課税され、相続人等には相続税が課税されるケースである。相続税と所得税について同種の租税であると考えられるが、納税主体が別個であるため、納

[12] 金子宏「相続税制度の構造的改革」『税研』17 巻 5 号、12 頁。
[13] 昭和 38 年 12 月税制調査会答申。

税主体の同一性（同種性）の基準に該当しない。したがって、このケースは租税法が対処するべき相続税と所得税の二重課税に該当しない。単に、被相続人に対する所得税課税と相続人等に対する相続税課税が、同時に発生しているにすぎないと考えられる。

なお、前章第４節において、不動産に関する課税上の問題として、相続財産となる不動産の相続税評価額に被相続人の所有期間のキャピタル・ゲインが含まれており、この部分について相続税と譲渡所得課税との二重課税が生じているという指摘を受ける場合があるとしたが、その点について検討しておく。この場合には、不動産を取得した相続人（同一の納税主体）に対して、その不動産のうち被相続人に所有期間のキャピタル・ゲインに相当する部分（同一の課税物件）について、相続税と所得税が課税されるので、かたちとしては二重課税に該当することとなる。しかしながら、この状態は、納税者に対する政策的配慮として設けられた規定（所得税法 60 条）が適用された結果生じたものであり、不動産のうち被相続人に所有期間のキャピタル・ゲインに相当する部分について課される所得税は、本来であれば被相続人に対して課税されるべきであるものであるので、租税法が対処を検討するべき二重課税にはあたらないと考えるのが相当である。

(2) 相続税と所得税の二重課税・同時課税への対処

① 二重課税への対処

(1)において、相続人等が取得した相続財産について、その相続人等に対して相続税と所得税が課税される場合には、租税法が対処するべき二重課税に該当することを確認した。

この二重課税に対しては、前章で確認したとおり、現行の所得税法における非課税規定（9 条 1 項 15 号）により、基本的には対処されている。

問題となるのは、第１章において検討した事例のように、相続後にその相続財産から収入が生じる場合であり、かつ、その相続財産と相続後にその相続財産から生ずる収入（所得）とが経済的・実質的に同一の資産（所得）と考えられる場合である。

年金と年金受給権とが経済的・実質的にみて同一の資産と考えられる場合には、年金と年金受給権とを一体のものと捉えて二重課税の問題を検討する必要があるだろう。前節で掲げた峻別基準（メルクマール）に従えば、年金受給権を取得した特定の相続

人（同一の納税主体）に対して、その年金受給権及びその年金受給権と経済的・実質的に同一の財産と考えられる年金を課税対象（同一の課税物件）として、相続税と所得税（同種の租税）が課税されることになるため、年金も二重課税の対象として捉えられることとなる。

前章において確認したとおり、現行の所得税法における非課税規定（9条1項15号）は、年金受給権を適用対象とし、年金については適用対象としていない。つまり、年金の部分については、二重課税が生じているものの現行制度では対処されていないことになると考えられる。二重課税の排除という所得税法9条1項15号の趣旨からすれば、年金についても適用対象にするべきであると考えられるが、現行制度の解釈からはそのような取扱いは導かれないのである。

では、年金部分について生じていると考えられる二重課税については、どのように対処されるべきであろうか。

筆者は、このような二重課税への対処にあたっては、所得税の非課税規定については現行どおりとしたうえで、その適用が及ばない部分について、包括的所得概念における純資産増加説の考え方に従って対処するべきであると考える。前項で検討したとおり、相続税と所得税とは、包括的所得概念のもとにおける同種の租税であると考えられるためである。

具体的には、相続財産の取得に伴い一時所得の所得類型により課税されるべき部分については相続税が課税され、所得税は非課税とする。相続後に生ずる収入については、相続税と所得税の課税対象の合計が、相続財産の取得とその後の収入の合計により相続人等に生じた純資産の増加分に相当するように、課税関係が構成されるべきであると考える。

これを、第1章の事例の数値を使用して説明すると以下の通りとなる。なお、一時金で取得する場合は、相続人の純資産額と相続税・所得税の課税対象額とが一致する結果となる。

ア．年金で取得した場合

(ア) 現行制度上における課税重複部分の確認

・相続による相続人の収入金額は死亡保険金（一時金）4,000万円と10年間で受け取る年金の合計2,300万円を合わせた6,300万円である。保険料は全額被相続人が

負担しているため相続人の負担した保険料はない。したがって、死亡保険金及び年金（総額）による相続人の純資産増加額は6,300万円となる。

・現行制度において課税対象となっている金額は、前章第４節で確認したとおり、相続税について死亡一時金と年金受給権の相続税評価額の合計5,380万円、所得税について雑所得認定額の10年分である2,208万円であり、合計すると7,588万円である。したがって、1,258万円（7,588万円－6,300万円）が、純資産増加額を超えて課税重複となっていると考えられる。

(ｲ) 純資産増加説の考え方に基づく対処（改善案）

・相続時には、死亡保険金4,000万円と年金総額に0.6を乗じた1,380万円の合計5,380万円が相続税の課税対象となる[14]。一方、この5,380万円を得たことによる所得については所得税の非課税規定により非課税となる。

・相続後、10年間に受け取る年金の合計額は2,300万円であるが、そのうち1,380万円は相続税が課税されているため、2,300万円から1,380万円を控除した920万円が所得税の課税対象となるべきであると考えられる。

・以上により、相続税の課税対象となる金額（5,380万円）と所得税の課税対象となる金額（920万円）を合計すると6,300万円となる。この金額は相続人の純資産増加額と一致している。

イ．一時金で取得した場合

(ｱ) 現行制度上における相続人の純資産増加額

相続による相続人の収入金額は死亡保険金（一時金）4,000万円と10年間で受け取る年金の合計2,300万円に所定の調整率8.956を乗じて算出した2,059万8,800円を合わせた6,059万8,800円である。保険料は全額被相続人が負担しているため相続人の負担した保険料はない。したがって、相続人の純資産増加額は6,059万8,800円となる。

(ｲ) 現行制度における課税対象

現行制度において課税対象となっている金額は、前章第４節で確認したとおり、

[14] 単純化のため、相続税における生命保険金等の非課税規定、基礎控除等は考慮しない。以下、イについても同様。

相続税についての 6,059 万 8,800 円（年金受取額に所定の算出割合を乗じて算出した金額）のみである。この金額は、純資産増加額と一致しているため、課税重複となって部分はないと考えられる。

相続税と所得税の二重課税については、このような構成により対処されるべきであると考える。また、これにより、年金で受け取る場合と一時金で受け取る場合のいずれも相続人の純資産の増分に対して過不足なく課税されることとなるため、現行の制度にみられる両者の取扱いの差異も解消されることになると考えられる。

② 同時課税への対処

相続財産について、相続人等にみなし譲渡所得課税がおこなわれ、相続人に相続税課税が行われる同時課税については、前節でみたとおり租税法が対処するべき二重課税には該当しないため、相続税と所得税の課税の交錯がみられるとしても、それ自体がとくに問題となることはない。

ただし、この同時課税に対しては、前章で確認したとおり、現行の所得税法における取得価額の引継ぎの規定（60 条）により調整がはかられている。この規定については、上述したように、同時課税となることによる納税者の負担等に配慮して設けられたものであり、理論的に課税の交錯を整理しようとしたものではなく、単に課税を繰り延べるだけのものであると考えられる。

いずれにしても、このケースに関しては、本稿においてとくに指摘すべき問題点はないと考えられる。

第４章　相続財産の移転に伴う課税の今後

前章まで、相続財産の移転に伴う課税関係について考察として、相続税と所得税の課税の交錯の問題を中心について検討してきた。

この章では、本稿のまとめとして、以上における考察の流れに沿って現在の課税関係のなかで問題として考えられる点を抽出し、それに対する解決の道筋を提示することとしたい。

第１節　問題点の抽出

はじめに、本稿におけるここまでの議論及び考察の内容を整理し、相続財産の移転に伴う課税関係における問題点を抽出する。

１．ここまでの考察の整理

(1) 第１章における考察

第１章では、相続財産の移転に伴う課税関係に関する考察という本稿の研究目的について、問題の所在を明らかにし、以降の考察における論点を整理するため、年金形式の生命保険金について相続税と所得税の二重課税が争われた事例とそれに対する評釈の内容を検討した。

この事例は、夫が生前締結していた生命保険契約（被保険者及び契約者は夫、受取人は妻）に基づいて、夫の死亡によって妻が受け取った特約年金が、所得税法上の非課税所得にあたるか否かが争われたものであり、第１審の長崎地裁は非課税所得にあたるとして納税者勝訴の判決を下し、控訴審の福岡高裁は非課税所得にあたらないとして国側逆転勝訴の判決を下したものである。

この事例に対しては、先行研究として多くの評釈がおこなわれており、この事例の扱う論点の租税法の分野における重要度が示されている。また、判決及び評釈の内容は、相続税と所得税の課税の交錯の論点全般に対して大きな示唆を与えるものと考えられるものであった。

判決及び評釈の内容からは、相続税と所得税の課税の交錯がみられる場面として、①

同一の財産に関して相続人等に対して相続税と所得税が課税されるケース、②同一の財産に関して被相続人に所得税が課税され、相続人等に対して相続税が課税されるケースという２つのケースが抽出された。

第１章で検討した事例は前者のケースに属すると考えられ、このケースを検討するための論点として、地裁、高裁の判決文及び評釈から、①本件年金のみなし相続財産該当性（基本債権・支分債権の論点も含む）、②本件年金の所得該当性及び所得区分、③所得税法９条１項15号の解釈と適用、④相続税と所得税の関係、⑤年金払いの場合と一時金払いの場合の取扱いの差異、⑥年金と他の財産との異同という６つの論点を導きだした。

①の本件年金がみなし相続財産に該当するか否かという論点は、本件年金に対して所得税法９条１項15号の規定の適用が及ぶか否かという点に直結する論点であると考えられる。

この点に関して、福岡高裁判決及び二重課税該当否定論者は、いずれも本件年金のみなし相続財産該当性を否定し、長崎地裁判決及び二重課税該当肯定論者は、いずれも本件年金のみなし相続財産該当性を肯定するというように解釈が分かれた。両者の解釈の差は、基本債権たる本件年金受給権と支分債権たる本件年金について、法的側面を重視して両者を異なるものと捉えるのか、あるいは、実質的・経済的側面を重視して両者を同一のものと捉えるか、というところから生じていると考えられるものである。本稿では第２章においてこの点を検討し、本件年金がみなし相続財産に該当しないと解釈した。

②の本件年金が所得税法上の所得に該当するか否かという論点は、本件における課税当局の処分の是非に直接結びつく論点であると考えられる。

この点に関して、福岡高裁判決及び二重課税該当否定論者は、いずれも本件年金の所得該当性を肯定し、その所得区分は雑所得とした。一方、長崎地裁判決及び二重課税該当肯定論者は、いずれも本件年金の所得該当性を否定し、所得税法９条１項15号の適用により非課税所得となると解釈し、この点でも両者の解釈が分かれた。両者の解釈の差は上記①の論点と同じところから生じていると考えられるものである。本稿ではこの点についても上記①の論点とともに第２章で検討し、本件年金は所得に該当し、所得区分は雑所得に該当すると解釈した。

③の所得税法９条１項15号の解釈と適用の論点は、法的に異なる財産である本件年金

受給権と本件年金が経済的・実質的に同一の資産であると評価できる場合に、この規定の適用が本件年金受給権のみならず本件年金にも及ぶのか否かという点に集約される。

この点に関して、福岡高裁判決及び二重課税該当否定論者は、同号の趣旨を所定の要件に該当した場合に所得を課さないというだけのものだとして狭く捉えて本件年金に対する同号の適用を否定し、長崎地裁判決及び二重課税該当肯定論者は、同号の趣旨を相続税と所得税の二重課税排除と捉え、本件年金に対する同号の適用を肯定した。この論点は、上記①及び②の論点と関連すると考えられるため、本稿では、これらとともに第２章で検討をおこない、本件年金については同号の適用が及ばないとの解釈をおこなった。

④の相続税と所得税の関係についての論点は、相続財産の移転に伴い生ずる相続税と所得税の課税の交錯を考えるための前提として重要な論点と考えられる。両者を別個の税体系と捉えれば、両者間において二重課税の状態が生じてもこれを排除する必然性は薄くなると考えられるし、両者を同種または類似の租税と捉えれば、両者間に二重課税の状態が生じた場合にこれを排除する必然性が強くなると考えられるためである。本稿では、この論点について第３章で検討をおこない、相続税と所得税とが同種の租税であることを指摘した。

⑤の年金払いの場合と一時金払いの場合の取扱いの差異の論点は、相続税と所得税の課税の交錯の問題に直接関わるものではないが、課税の公平の観点からみて重要なものといえる。

各評者の解釈において、年金払いの場合と一時金払いの場合の取扱いの差異が存在することについては異論がなく、そのことをどう捉えるのかというところが問題となっていた。筆者は、現行の年金の課税関係に関して課税の公平の観点から問題があると考え、第３章において両者の取扱いが一致することとなる改善の方策を提示した。

⑥の年金と他の財産との異同の論点は、本件事案の射程範囲を明らかにすることにつながる論点と考えられる。この論点について検討することにより、本件事案についての考察が、年金の関する問題にとどまるのか、あるいは、相続税と所得税が関係する他の財産にも及ぶのかということがあきらかになると考えられる。

この点に関して、判決及び評釈では、相続後に収入を生じさせる財産との異同を指摘

するものが多くあり、本稿でもその観点から、第２章において検討をおこない、他の財産については、基本的に課税関係が整理されており、年金と同様の形態の問題が生じていないことを確認した。

(2) 第２章における考察

第１章で掲げた論点について、第２章では現行の法律体系に照らした検討をおこなった。

まず、相続財産の移転における所得税と相続税の課税の概要を確認した。日本の所得税は、創設時は制限的に構成されていたが、戦後は包括的所得概念に基づく租税として構成されている。包括的所得概念のもとでは一時的・偶発的・恩恵的利得であっても所得とされる。相続により無償で財産を取得することは経済的利得を得たことにほかならないため、包括的所得概念のもとでは相続により財産を取得することは所得税の課税対象として捉えられることになる。また、無償により資産の譲渡することも、包括的所得概念のもとにおける所得の発生原因と捉えられるため、相続により財産の移転があった場合には、原則的に被相続人に対する譲渡所得課税が生ずることとなる。

一方、日本の相続税は、創設時には遺産課税方式が採用されていたが、戦後は遺産取得課税方式が採用されている。昭和 33 年の税制改正において法定相続分課税制度が導入されたが、基本的には遺産取得課税方式が採られている。課税根拠としては、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税することがもっとも重視されている。この考え方は、無償の財産取得に担税力を見出して課税するものであり、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられる。

つぎに、相続財産の移転に伴い生ずる相続税と所得税の課税の交錯に対して、現行の制度でどのような対応がとられているのかを確認した。上述のように、所得税が包括的所得概念を採用し、相続税が遺産取得課税方式を採用する日本の現行の租税制度においては、相続財産の移転に伴い、相続税と所得税の課税が交錯する場面が生ずることとなる。そのため、制度上、相続税と所得税の課税関係を調整する規定が設けられている。

所得税の非課税規定は、相続、遺贈または個人からの贈与により取得するもの、あるいは取得したものとみなされるものを非課税とする規定である。この規定は、相続税と所得税の二重課税を排除するための規定であると考えられる。また、包括的所得概念の

もとで相続財産の移転を所得税により課税することとした場合には、所得の類型としては一時所得に該当することになると考えられるため、この規定の適用範囲は、立法当初のように、一時所得のうち、贈与、遺贈または相続により取得したものに限られていると理解するべきであることを指摘した。

相続後に相続財産から収入が生ずる場合には、その収入についてはこの規定の適用が及ばないことになると考えられるため、この場合において、その相続財産と相続後にその相続財産から生ずる収入とが、経済的・実質的に同一ものであると考えられるときに、現行制度の是非が問題になると考えられることになる。この点について、第３章において検討をおこない、両者を一体として捉えて二重課税の問題に対処するための方策を提示した。

みなし譲渡所得の規定は、譲渡所得等の基因となる資産について、限定承認に係る相続など一定の事由に該当する場合に、その時の時価により譲渡があったものとみなして、被相続人等のキャピタル・ゲインに対して所得税を課税するというものである。

また、取得価額の引継ぎの規定は、みなし譲渡所得課税の適用がない場合に、相続人等に前所有者のキャピタル・ゲインを引き継がせるため、資産の取得価額を引き継ぐことを定めており、これにより被相続人のキャピタル・ゲインに対する課税は繰延べられ、相続人等がその財産を譲渡した際に被相続人のキャピタル・ゲインも含めて相続人等に対して課税されることとなる。

みなし譲渡所得課税の規定は、包括的所得概念に沿ったものであると考えることができるが、現在はその適用範囲は限定承認に係る相続の場合などの狭い範囲に限定されており、相続による財産移転の場合は、基本的に取得価額の引継ぎの規定が適用されることになる。取得価額の引継ぎの規定は、租税理論上の必要からおこなわれた措置というよりも、政策上の配慮がはたらいた結果であると考えられる。

相続財産を譲渡した場合の取得費の特例の規定は、相続等により財産を取得した個人で相続税の課税を受けたものが、一定期間内にその課税対象となった相続財産を譲渡した場合に、その者に課された相続税額の一定部分を、譲渡所得の計算上、取得費に加算することを定めたものであるが、租税理論上の必要から設けられたものではなく、納税資金等についての政策的配慮として設けられた制度であると考えられる。

第２章では、つぎに、課税の交錯が生じ得る財産について個別に課税関係を検討した。相続により移転する財産の中には、第１章で検討した事例における生命保険金（年金）のように、相続による財産移転の後にその財産の所有・運用により収入を生ずるものがあり、これらについては、相続税と所得税の課税の交錯が生命保険金の場合と同様の形態で生ずる可能性があると考えられるため、第１章の事例における裁判所の判断、当事者の主張、評釈において生命保険金との異同が検討されていた財産のなかから、不動産、無体財産権、預貯金・貸付金債権、事業上の売掛金を取り上げて、それぞれについての課税関係及び課税上の問題点を考察した。

生命保険に関する課税関係は、契約の形態に応じてさまざまであるため、第１章の事例において問題となった契約形態、すなわち、被相続人を契約者かつ被保険者とし、相続人を受取人とする契約形態の生命保険の課税関係を考察した。

生命保険に関する現行の法体系に照らして第１章の事例における論点を考察した結果、まず、本件年金の所得該当性については、いわゆる退職年金について所得税法９条１項15号とは別に非課税の規定を設けられていることなどから、相続に伴って遺族が取得するその他の年金全般については所得税の課税が予定されていると考えられるため、現行の制度において、本件年金のような年金についての所得税の課税が予定されていると考えられると解釈した。

本件年金の所得区分については、本件年金による所得は、利子所得から一時所得までのいずれの所得にも該当しないと考えられること、雑所得に該当するものを例示する所得税基本通達35－1(9)において、生命保険契約等に基づく年金及び損害保険契約等に基づく年金が例示として掲げられていること、所得税法施行令183条１項は、生命保険契約に基づく年金を雑所得とすることを前提として計算方式を命令していることから、雑所得に分類されるものと考えられると解釈した。

また、本件年金のような生命保険契約に係る年金については、現行の制度において、債権の法的性質に沿ったかたちで課税関係が整理されていると考えられ、年金受給権に対して相続税が課税されること、及び、年金に対しては所得税が課税されることを確認した。相続税の課税対象となる相続税法３条１項１号に規定する「保険金」とは、基本権たる年金受給権ということになると考えられ、本件年金は相続税法３条１項１号に規

定する「保険金」には該当しないものと解釈した。

所得税法 9 条 1 項 15 号の解釈と適用については、同号には相続税と所得税の二重課税を排除するという趣旨があると考えられるが、その適用は、あくまでも文理に忠実に、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの、あるいは、取得したものとみなされるものに限られていると解釈するべきであると考え、みなし相続財産には該当しないものと考えられる支分権に基づく年金はその適用対象から外れるものと解釈した。

年金払いの場合と一時金払いの場合の取扱いの差異については、第 1 章の事例の数値を使用して両者の課税対象となる金額を算出して比較することにより、課税上の取扱いが大きく相違していることを確認した。ひとつの契約に係る生命保険金に関して、受け取り方が違うことだけで、課税される金額に大きな差が生ずることとなるのが現行の取扱いである。納税者が有利なほうを選択することができるようになっているとはいえ、課税の公平性の観点からは問題があると考えられ、両者の取扱いは統一すべきことを指摘した。なお、この点について、本稿では第 3 章において検討をおこない、年金の課税関係を修正することによって両者の取扱いが統一されるべきであることを指摘した。

以上のように、本件事案については、現行の法律構成に照らせば、福岡高裁判決及び二重課税該当否定論者の解釈が妥当と考えられる。

ただし、地裁が判示するように、本件年金は、本件年金受給権と実質的・経済的に同一の資産であると考えることができるのであり、現行制度において年金について所得税法 9 条 1 項 15 号の適用は及ばず、所得税の課税対象となること是非を検討するべきであることを指摘した。なお、この点についても、本稿では第 3 章において検討をおこない、現行の取扱いにおいて相続税と所得税の二重課税が残ったままになっている部分があることを確認した。

不動産については、相続財産として取得した後に、不動産所得等の基因となる賃貸料収入等を生じさせる賃貸不動産の課税関係を考察した。

所得税法 60 条は、所得税と相続税の同時課税が起こることへの配慮や未実現利益に対する課税であることに伴う担税力などを考慮して設けられた規定であり、租税理論上は同法 59 条による被相続人へのみなし譲渡所得課税と相続人への相続税課税とが同時におこなわれても問題とはならないと考える。

相続財産の評価は時価によるとされているため、相続財産となる不動産の相続税評価額には被相続人の所有期間のキャピタル・ゲインが含まれていることとなる。この部分が相続税の課税対象となり、さらにこの不動産が譲渡された場合には相続人に対する譲渡所得課税の対象となるため、二重課税が生じているとの指摘を受ける場合があるが、被相続人の所有期間のキャピタル・ゲインに対する課税は、本来であれば被相続人に対して課税されるべきであるものを政策的配慮により繰延べることとしたものであるので、二重課税との指摘はあたらないと考えられる。この点についても、第３章において検討している。

また、年金で受け取る保険金との異同については、年金のように収益の発生に伴い不動産自体は消滅しない点などから、年金で受け取る保険金とは財産としての性質が異なると考えられ、相続財産である不動産と相続後の賃貸料等の収入は、法的にみても、経済的・実質的にみても、同一の財産（所得）であるとは考えられないため、不動産については、基本的に年金と同様の形態の問題は生じていないと考えられる。

無体財産権については、相続財産として取得した後に、使用料収入等を生じさせるもののうち特許権及び著作権の課税関係を考察した。

年金で受け取る保険金との異同については、不動産の場合と同様の理由により、年金で受け取る保険金とは財産としての性質が異なると考えられ、相続財産である無体財産権と相続後の使用料等の収入は、法的にみても、経済的・実質的にみても、同一の財産（所得）であるとは考えられないため、基本的に年金と同様の形態の問題は生じていないと考えられる。

相続財産として取得した後に利息収入を生じさせる預貯金、貸付金債権については、預貯金の相続時の評価において既経過利子について源泉徴収されるべき所得税額相当額が控除されることにより担税力の調整が行われているのに対して、貸付金債権についてはそのような考慮がなされていない点について留意する必要があると考えられる。

また、年金で受け取る保険金との異同については、利子の受け取りに関する基本債権に相当する財産に対して相続税の課税がおこなわれていない点などからみて、年金で受け取る保険金とは財産としての性質が異なると考えられ、相続財産である預貯金、貸付金債権と相続後の利子収入は、法的にみても、経済的・実質的にみても、同一の財産（所得）であるとは考えられないため、年金と同様の形態の問題は生じていないと考えられ

る。

個別財産の課税関係として、さいごに、第１章で検討した事例において年金との類似性の有無が論点となっていた事業上の売掛金について検討した。事業上の売掛金については、売上に所得税の課税が行われるのは被相続人に対してであり、相続財産としての売掛金に相続税の課税が行われるのは相続人等に対してである。相続税と所得税の課税関係の交錯は生じていないため、課税上問題となることはないと考えられる。

また、年金で受け取る保険金との異同については、相続により取得した売掛金を回収することによる収入は所得とならないため、年金と同様の形態の問題は生じていないと考えられる。

このように、年金と他の財産の異同の観点からは、年金以外の財産の課税関係は整理されているため､基本的には年金と同様の形態の問題は生じていないことが確認された。

また、第２章では、アメリカ、ドイツ、カナダを対象として、それぞれの国の相続財産課税の制度及び相続税と所得税の関係について概観した。

その結果、日本を含めたそれぞれの国で、何らかのかたちで相続財産の移転時における相続税と所得税の課税関係が整理されていることが確認できた。ただし、海外の租税制度は日本の租税制度と異なる部分も多くあるため、各国の制度の考察は、日本の租税制度の今後を考えるうえでの参考材料として捉えておくべきであると考えられる。

第２章における検討の結果、相続税と所得税の課税の交錯がみられる場面のうち、同一の財産に関して相続人等に対して相続税と所得税が課税されるケースについては、第１章において掲げた６つの論点に関して、①から③について、現在の法律構成に照らすと、福岡高裁判決の解釈が妥当であることが確認できた。すなわち、相続税と所得税について生ずる二重課税は所得税法９条１項 15 号により対処されており､相続後に生ずる所得については同号の適用が及ばないため所得税が課税される、という解釈である。また、⑤についても、現行の法律構成のもとでは取扱いに差異があることが解釈としては正しいことが確認された。これらの点について、現行制度の是非を第３章において検討することとしている。また、⑥については、年金以外の財産について年金と同様の問題は基本的に生じないことを確認した。

一方、相続税と所得税の課税の交錯がみられる場面のうち、同一の財産に関して被相

続人に所得税が課税され、相続人等に対して相続税が課税されるケースについては、現行の法律体系の中で、所得税法 59 条または同 60 条により対処されており、その点に関してとくに問題と考えられることがないことを確認した。

(3) 第３章における考察

第３章では、相続税と所得税の二重課税について検討をおこなった。二重課税の定義及び租税法における二重課税への対処を確認したうえで、相続税と所得税の関係について考察し、相続税と所得税の二重課税とその対処について検討をおこなった。

まず、相続税と所得税の関係については、相続という特異な原因による財産の移転であることを考慮して別税目になっているものの、包括的所得概念のもとにおいて、相続税と所得税は同種の租税であると考えられることを確認した。

さらに、租税法が対処するべき二重課税について峻別のための基準を提示し、それに従って相続税と所得税の課税が交錯する２つのケースを判定したところ、同一の財産に関して相続人等に対して相続税と所得税が課税されるケースは租税法が対処するべき二重課税に該当することが示された。一方、同一の財産に関して被相続人に所得税が課税され、相続人等に対して相続税が課税されるケースは租税法が対処するべき二重課税に該当せず、理論上は問題とならない単なる同時課税の状態であることが確認された。

二重課税への対処について、現行の法体系では所得税を非課税とする措置が採られており、原則として二重課税が生じないように構成されていることを確認した。一方、第１章において検討した事例における年金形式の生命保険金については、この二重課税排除の措置が及ばないことを第２章で確認したが、包括的所得概念のもとでのあるべき相続税と所得税の関係に照らすと、この現行の取扱いでは課税の重複が残ってしまうことが示された。すなわち、包括的所得概念のもとでは、相続財産の取得及びその後のその財産から生ずる純資産の増加分に対して、相続税と所得税とで過不足なく課税されるべきであると考えられるが、現行の取扱いでは純資産の増加分を超える課税がおこなわれてしまうことが確認されたのである。

二重課税の問題に関しては、第３章におけるまとめとして、相続財産の取得及びその後のその財産から生ずる純資産の増加分に対して、相続税と所得税とで過不足なく課税

されるかたちの課税関係を提示した。すなわち、年金収入による所得の算定にあたり、相続税の課税価格に算入された金額を控除する方法である。また、この方法によれば、現行の取扱いで生じてしまう年金払いの場合と一時金払いの場合の取扱いの差異についても統一的な取扱いとして解決できることを確認した。

一方、相続財産について、相続人等にみなし譲渡所得課税がおこなわれ、相続人に相続税課税が行われる同時課税の問題については、租税法が対処するべき二重課税には該当しないため、相続税と所得税の課税の交錯がみられるとしても、それ自体がとくに問題となることはないことを確認した。

この同時課税に対しては、第２章で確認したとおり、現行の所得税法における取得価額の引継ぎの規定（60 条）により調整がはかられているが、この規定については、同時課税となることによる納税者の負担等に配慮して設けられたものであり、理論的に課税の交錯を整理しようとしたものではなく、単に課税を繰り延べるだけのものであると考えられるため、いずれにしても、このケースに関しては、本稿においてとくに指摘すべき問題点はないと考えられることを確認した。

２．相続財産の移転に伴う課税関係における問題点

以上において抽出される問題点は、相続税と所得税が同種の租税であり、二重課税が生ずる場合には排除されるべきであると考えられるにもかかわらず、現行制度において相続税と所得税の二重課税が残ってしまうケースがあるという点である。

相続税と所得税の二重課税については､現行の制度において､相続により取得したもの、あるいは取得したものとみなされるものを非課税とする措置が採られている。しかしながら、この規定の適用範囲は、相続後に発生する経済的・実質的に相続財産と同一の所得に対しては及ばないため、その相続後に発生する所得において二重課税が残存するケースがあり得ることを確認した。

これは、第１章において確認した事例における年金のように、相続後にその相続財産から収入が生じる場合であり、かつ、その相続財産と相続後にその相続財産から生ずる収入（所得）とが経済的・実質的に同一の資産（所得）と考えられる場合に生ずる問題であるといえる。また、第１章の事例における年金のように、これらが経済的・実質的にまったく同一の資産と考えられる場合だけでなく、その一部に経済的・実質的に同一な部分が存

すると考えられる資産についても、表面的にはあらわれにくいものの同様の問題が生ずる可能性があると考えられる。この点に関して、次節において、問題解決に向けた道筋を提示することとしたい。

第２節　問題解消への道筋

１．二重課税への対処

相続財産の移転時における相続税と所得税との二重課税は、相続財産を得たことによる所得について相続税が課税されたうえに所得税が課税される場合に生ずるものである。この二重課税は、相続後に得られる相続財産と経済的・実質的に同一の財産についても生ずることが確認された。

相続税と所得税の二重課税については、上述したように、基本的には現行の所得税法9条1項15号で対処されており、今後についてもこの枠組みは維持されるべきであると考える。

ただし、生命保険契約に係る年金のように、所得税法9条1項15号の射程が及ばず相続税と所得税の二重課税が残存してしまうケースがあることが確認できたため、このようなケースについては、所得税法9条1項15号を補う措置を別途考える必要があると考える。また、こうした措置は、相続後に得られる相続財産と経済的・実質的に同一の財産（所得）の性質などに応じて、個別に検討されるべきであると考える。

筆者は、生命保険契約に係る年金の課税関係において所得税法9条1項15号を補う措置としては、年金を受け取る際に雑所得として計算される金額が、前章において述べたように、相続時に相続財産として課税された部分を超える部分のみになるように、課税関係が構成されるべきであると考える。

具体的な制度としては、第２章において確認した不動産や無体財産権の所得計算のように、年金に係る雑所得の計算において、相続税の課税対象となった部分を、減価償却費に準じて必要経費に算入することとする方法が考えられる。このような考え方は、生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の必要経費の計算を命令する現行の所得税法施行令183条1項2号に抵触すると考えられるため、生命保険契約に係る年金のケースでは同条項の改正を視野に入れた立法的措置が必要になると考える。

ここに、私案として、筆者の考える所得税法施行令 183 条 1 項 2 号の改正条文の例を示しておきたい。まず、現行の条文は以下の通りである。

その年に支払を受ける当該年金の額に、イに掲げる金額のうちにロに掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額は、その年分の雑所得の金額の計算上、必要経費に算入する。

イ．次に掲げる年金の区分に応じそれぞれ次に掲げる金額

(1) その支払開始の日において支払総額が確定している年金

当該支払総額

(2) その支払開始の日において支払総額が確定していない年金

第 82 条の 3 第 2 項（確定給付企業年金の額から控除する金額）の規定に準じて計算した支払総額の見込額

ロ．当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金の総額

この条項は、相続がかかわる場合と相続がかかわらない場合とを区別することなく規定されている。そのため、この条項により雑所得の必要経費を算定すると、相続がかかわるか否かを問わず支払保険料を基礎とした金額が必要経費として算定されることとなる。筆者は、相続がかかわる場合に、支払保険料を基礎とした金額を必要経費とすることにより二重課税が残ってしまうことになると考えているので、同条項のロを、相続がかかわる場合と相続がかかわらない場合とに場合分けして、以下のような規定にすることを提案したい。

その年に支払を受ける当該年金の額に、イに掲げる金額のうちにロに掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額は、その年分の雑所得の金額の計算上、必要経費に算入する。

イ．次に掲げる年金の区分に応じそれぞれ次に掲げる金額

(1) その支払開始の日において支払総額が確定している年金

当該支払総額

(2) その支払開始の日において支払総額が確定していない年金

第 82 条の 3 第 2 項（確定給付企業年金の額から控除する金額）の規定に準じて計算した支払総額の見込額

ロ．次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に掲げる金額

(1) 当該生命保険契約等に係る契約者で当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金の全

部又は一部を負担していたものの死亡により相続税法の規定による保険金を取得したものとみなされた相続人その他の者が当該年金の支払を受ける場合

当該年金につき相続税法の規定により相続税の課税価格に算入された金額

(2) (1)の場合以外の場合

当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金の総額

第1章の事例における年金のような有期定期金に該当する年金については、このような修正により二重課税を排除することが可能になると考える。ただし、無期定期金や終身定期金に該当する年金については、必要経費算入額が相続税の課税価格を超えないように限度額を設けるなどの措置が必要になると考えられる。

また、現行制度を修正し、年金についての二重課税を排除するための方法には上記とは別の方法も考えられる。第1章の事例の評釈において、武田名誉教授や小山氏が述べていたように、受け取る年金を死亡一時金の分割回収額と捉え、相続税評価額が割引現在価値となっていることから生ずる利息に相当する部分のみを所得税の対象とする方法である。このような課税関係が成立するように現行の制度を修正すれば、結果として、筆者が提案する方法と同様に二重課税を排除することができると考えられる。ただし、このような課税関係を立法措置として整えるためには、現行制度に対して大幅な変更が必要になると考えられるため、本稿では立法措置の検討までは踏み込まず、二重課税への対処として考えうる方策のひとつであるとの言及にとどめたい。

定期金に関する権利の評価については、平成22年度の税制改正での改正が予定されており、税制改正大綱どおりに改正されることになる場合には、年金について、現在よりもさらに相続税と所得税の課税の重複部分が大きくなることが想定される。この改正にあたり、本稿が提示するような取扱いが同時に措置されるのかどうか、現時点では明らかではないが、筆者は相続税法24条の改正と同時に相続税と所得税の課税関係を整理する措置が講じられるべきであると考える。

このように、相続財産の移転時における相続税と所得税との二重課税の問題については、所得税法9条1項15号による二重課税の排除を中心としつつ、同条項の射程を外れるケースについては、包括的所得概念のもとでの所得税と相続税のあり方に基づき、個別の対応で同号を補うという法律構成がとられるべきであると考える。

第1章の事例の年金のように、その全部について相続財産と経済的・実質的に同一と

みられる場合はもちろんであるが、一部が相続財産と同一と考えられる財産がある場合には同様の問題が生じていることが考えられるため、その場合にも本稿の指摘するような考え方をあてはめて考えることができるものと思われる。

本稿ではおもに生命保険契約に基づく年金を中心にして、相続税と所得税の課税の交錯の問題を考えてきたが､大きな問題が生じていないと考えられる他の財産についても、評価の問題、相続後に生ずる所得の算定方法などを点検する必要があるのではないかと考えている。

２．同時課税への対処

相続財産の移転時における相続税と所得税との同時課税は、相続財産を譲渡したとみなされることによって被相続人に所得税が課税され、一方、相続人に対しては相続財産を取得したことにより相続税が課税されることにより生ずるものである。

同時課税の問題に関しては、租税理論上の問題となるものではないが、納税者への配慮などの観点からみなし譲渡課税の繰り延べの措置が講じられている｡今後についても、この枠組みに大きな修正が必要であるとは考えられないが、みなし譲渡課税を行うか課税の繰り延べとするかについて納税者の選択とすることを検討してもよいのではないかと考える。

第３節　残される課題

冒頭において述べたように、本稿が研究の対象とする内容は贈与税にも関連する問題であると考えられるが、論点を単純なものとするために、本稿では研究の対象を相続税と所得税に限定して考察をおこなってきた。しかしながら、贈与税は相続税の補完税と考えられており、理論的にも実務的にも所得税、相続税、贈与税の関係は重要であるため、この３者の関係を考察することには重要な意義があると思われる。この点については今後における課題としたい。

また、第２章で検討した不動産、無体財産権などの財産については、包括的所得概念のもとにおける相続税と所得税の関係の観点から、現行の財産評価制度の適否、必要経費の妥当性について検討する必要があると考えられる。これらの点は、減価償却の問題や所得

税法 60 条の適用があった場合の譲渡所得の計算の問題などとともに総合的に検討する必要があると考えられ、本稿では議論が拡散していくことを避けるため検討をおこなわず、論点として指摘するにとどめたが、相続財産の移転に伴う相続税と所得税の課税関係の論点としては重要なものであると考えられる。この点についても今後における課題としたい。

〔参考文献等〕

１．書籍

(1) 和書

・石島弘（2003)『課税標準の研究』信山社

・占部裕典（2002)『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』信山社

・小野塚久枝（2003)『21 世紀における相続税改革』税務経理協会

・金子宏（1995)『所得概念の研究』有斐閣

・金子宏監修（2008)『租税法辞典〔第 4 版補訂版〕』中央経済社

・金子宏（2009)『租税法　第十四版』弘文堂

・北野弘久編（2009)『現代税法講義　五訂版』法律文化社

・来栖三郎（1976)「相続税と相続制度」『田中二郎先生古希記念・公法の理論（中)』有斐閣

・後藤昇・北島一晃・阿部輝男共編（2009)『平成 21 年版　所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会

・小松芳明（1973)『各国の租税制度（全訂版)』財経詳報社

・佐藤英明編著（2008)『租税法演習ノート　第 2 版』弘文堂

・佐藤英明（2009)『スタンダード所得税法』弘文堂

・塩崎潤訳、R. グード原著（1966)『個人所得税（改訂版)』日本租税研究協会

・品川芳宣・緑川正博（2005)『相続税財産評価の理論と実践』ぎょうせい

・篠原正博（1999)「不動産税制の国際比較分析」清文社

・武田昌輔監修（1981)『DHC コンメンタール相続税法』第一法規

・武田昌輔監修（1983)『DHC コンメンタール所得税法』第一法規

・辻山栄子（1991)『所得概念と会計測定』森山書店

・橋本守次（2007)『ゼミナール相続税法』大蔵財務協会

・林正寿（2008)『租税論』有斐閣

・三木義一・田中治・占部裕典編著（2009)『租税　判例分析ファイルⅠ　所得税編　第 2 版』税務経理協会

・水野正一編著（2005)『資産課税の理論と課題』税務経理協会

・水野忠恒（2009)『租税法　第 4 版』有斐閣

・山下友信（2005)『保険法』有斐閣

・財団法人日本税務研究センター編（2004）『世界における相続税法の現状』日本税務研究センター
・注解所得税法研究会編（2005）『注解所得税法　四訂版』大蔵財務協会
・日本租税理論学会編（2003）『相続税制の再検討』法律文化社

(2) 洋書

・B. Bittker & L. Lokken（2005）, Federal Taxation of Income, Estate and Gifts, 5 vols. 3 ed.
・B. Bittker, E. Clark, M. Grayson & M. P. McCouch（2005）, Federal Estate and Gifts Taxation, 9 ed.
・W. J. Shultz（1947）, The Estate Duty vs the Inheritance Tax, in H. M. Groves ed., Viewpoints on public Finance.
・Report of the Royal Commission on Taxation（1966）, vol.3, chap.17.

２．論文

・青谷和夫（1966）「年金の基本権と支分権およびその消滅時効」『民商法雑誌』54 巻 2 号
・浅妻章如（2009）「年金受給権と年金／相続税と所得税の課税関係」『税研』25 巻 3 号
・天野史子「ドイツ相続税贈与法と資産取得課税について」『立命館法学』320 号
・池本征男（2006）「被相続人の死亡に基因して支払われる生命保険契約の保険年金は、相続税の課税対象であるから相続人がその後に受ける年金について所得税を課することはできないとされた事例」『国税速報』第 5852 号
・植松守雄（1977）「所得税法における課税所得をめぐって」『一橋論叢』77 巻 2 号
・大村巍（1975）「相続税の誕生」『税務大学校論叢』9 号
・奥谷健（2009）「相続税の課税根拠と課税方式」『税法学』561 号
・菊池紀之（2005）「相続税 100 年の軌跡」『税大ジャーナル』1 号
・金子宏（2002）「相続税制度の構造的改革」『税研』17 巻 5 号
・木島裕子（2007）「特約年金についての二重課税」『税理』54 巻 4 号
・木村弘之亮（1999）「二重課税の概念」『法学研究』72 巻 2 号
・木村吉成（2008）「判例研究会報告　年金二重課税事件」『税経新報』558 号

・小林栢弘（2007）「個人年金保険（生命保険）に係る所得税及び相続税・贈与税について」『週刊税務通信』2969 号
・小林栢弘・小池正明（2007）対談「年金付き生命保険事件の読み方・考え方（上）（下）」『速報税理』26 巻 5 号・同 6 号
・小林尚志（2008）「相続・贈与にかかる国際的二重課税－外国税額控除の在り方を中心としてー」『税務大学校論叢』59 号
・小山隆洋（2008）「被保険者の死亡に基因して支払われる生命保険金で年金払いされるものの課税関係について」『税経通信』、63 巻 3 号
・酒井克彦（2006）「無償による資産の譲渡とみなし譲渡所得課税―所得区分を巡る諸問題－」『税務事例』38 巻 8 号
・酒井克彦（2007）「関連者間における所得移転と所得税の課税対象（上）（下）―収入・必要経費を巡る諸問題－」『税務事例』39 巻 7 号・同 8 号
・酒井克彦（2008）「個別税法間に介在する二重課税問題（下）」『税務事例』40 巻 3 号
・佐藤進（1993）「相続税の根拠とあり方」『税研』52 号
・柴由花（2003）「相続税と所得税の統合―課税ベースからの考察」『横浜国際社会科学研究』8 巻 1 号
・渋谷雅弘（2008）「相続税の本質と課税方式」『税研』23 巻 6 号
・品川芳宣（2004）「資産の無償等譲渡をめぐる課税と徴収の交錯（１）」『税理』
・品川芳宣（2007）「年金払付終身保険契約に基づき支払われた年金の課税所得性」『T&A master』201 号
・品川芳宣（2007）「生命保険契約における死亡事故に基づき支払われる年金の課税所得性（長崎地裁平成 18.11.7 判決）」『税研』22 巻 5 号
・高野幸大（2005）「相続税における特許権の評価」『税務事例研究』83 号
・武田昌輔（1993）「相続税の改善構想」『税研』52 号
・武田昌輔（2007）「年金受給権に対する相続税の課税と年金に対する所得税の課税」『税研』23 巻 1 号
・田中治（2008）「所得税　生命保険金の受給をめぐる紛争例」『税務事例研究』101 号
・橋本守次（2007）「生命保険契約により支払われる年金と年金受給権の二重課税に関する長崎地裁判決」『税務弘報』
・藤田晴（2008）「取得課税のあり方－相続税を中心にー」『税研』23 巻 6 号

・堀口和哉（2007）「生命保険年金受給権は相続税の対象であり、その後に受ける年金に所得税を課すのは二重課税であって許されないとされた事例」『税務事例』39 巻 8 号
・三木義一・大垣尚司（2006）「年金受給権と年金の課税関係」『立命館法学』309 号
・三木義一（2007）「年金受給権に対する相続税と年金の所得税課税の二重課税(長崎地裁平成 18.11.7 判決）」『Lexis 判例速報』3 巻 1 号
・三木義一（2007）「年金受給権と年金の課税関係～長崎地裁平成 18 年 11 月 7 日判決の意義」『税理』
・三木義一（2002）「相続・贈与税改革の論点」『税研』17 巻 5 号
・水野忠恒（2003）「所得税と相続税の交錯―非課税もしくは課税繰り延べとされる所得―」『ジュリスト』1020 号
・松岡章夫（2007）「相続税と所得税の二重課税についてー平 18.11.7 長崎地裁判決に関連してー」『税理』50 巻 4 号
・宮脇義男（2008）「相続税の課税方式に関する一考察」『税務大学校論叢』57 号

３．資料

・税制調査会平成 12 年 7 月 14 日答申「わが国税制の現状と課題　－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」

４．インターネット

・財務省（http://www.mof.go.jp/）
・国税庁（http://www.nta.go.jp/）

米国ＬＬＣに係る我が国税務上の取扱いに関する考察

田中　友紀

－論文要旨－

米国 Limited Liability Company（以下「LLC」という）は、その構成員であるメンバーが LLC に係る負債や義務に関して有限責任でありながらも、チェック・ザ・ボックス規則により納税者がパートナーシップとして課税されることを選択することができるという特徴を有する事業体である。

この米国 LLC に我が国の投資家が出資するケースがみられるようになった。我が国の税制は、原則的に法人には法人課税、それ以外には個人課税をするという枠組みをなしているため、米国 LLC に係る我が国の税務上の取扱いを決定するためには、米国 LLC が法人に該当するか否かが重要な問題となる。しかし、米国 LLC は、有限責任という法人的特徴とパートナーシップとして取扱われることを選択できるという課税上の特性を合わせ持つことから、米国では法人とパートナーシップとの中間的な存在と位置づけられており、我が国でも法人に該当するか否かが問題となった。

これに関して、国税庁質疑応答事例「米国 LLC に係る我が国税務上の取扱い」において、法人として取扱われるという見解が示されている。

しかし、米国でパートナーシップ課税を選択している LLC を我が国で法人として取扱った場合、米国 LLC に係る税務上の取扱いが日米で相異してしまうハイブリッド事業体となる。米国でハイブリッド事業体を利用した租税回避が問題となっており、米国 LLC に係る税務上の取扱いが日米で相異する場合、我が国でも同様の租税回避が発生する可能性がある。また、外国税額控除やタックス・ヘイブン対策税制は国家間の事業体に対する税務上の取扱いが一致することが前提とされている制度であるため、米国 LLC がハイブリッド事業体に該当する場合、これらの制度がどのように適用されていくのかという問題がある。これについては、現行法を解釈、適用していくことを検討したが、これは困難であるという結論に達した。また、新日米租税条約の特典の享受について、我が国の法人が米国 LLC を通して米国法人に出資した場合と米国法人が米国 LLC を通して我が国の法人に出資した場合では、同じ米国 LLC を通した投資形態にも関わらず、新日米租税条約の適用に差が出ることが明らかとなった。

このような課税上の問題が発生するのは、米国 LLC に係る税務上の取扱いが日米で相異すること、つまり米国でパートナーシップ課税を受ける米国 LLC を我が国で法人として取扱うことが原因となっている。しかし、国税庁質疑応答事例において、米国 LLC が法人と

された根拠をみてみると、それが脆弱なものであるということがわかった。我が国税務上の法人は私法上、法人格を有する事業体であるが、米国 LLC は私法上の法人格の有無が明確ではない。そのため、米国 LLC の法人格は、私法(州 LLC 法)から付与された性質のうち、法人格を構成する要素が付与されていると判断され、法人であると解されることになるが、この法人格を構成する要素とされる米国 LLC の性質はいずれも我が国で構成員課税とされる事業体にも共通する性質であるといえ、これをもって米国 LLC を法人と取扱うことは妥当でないと思われる。

よって、米国 LLC に係る税務上の取扱いについて、新たな方法として、米国 LLC が内国歳入法上、パートナーシップを選択している場合には、我が国の税務上もこれを尊重し、米国 LLC に生じた損益等について我が国の投資家に対するパス・スルー課税を認めることになる。

ただし、この方法による場合、外国事業体に人為的な損失を生じさせ、これを取込むことによる租税回避が問題となるため、これを防止する対応策として、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の投資家の所得計算の際、当該投資家が認識した米国 LLC に係る損益等と他の所得を切り離して計算を行い、米国 LLC に係る部分については、利益が出た場合のみ、他の所得と合算するという方法を提案する。

―目次―

はじめに 1
第 1 章　米国 LLC の概要 3
第 1 節　米国における LLC の歴史的背景とその発展 3
第 2 節　LLC の法的性格 4
1. LLC の設立 4
2. メンバー（member） 5
3. 株式の発行 5
4. 出資（contribution） 5
5. 運営管理 6
6. オペレーティング契約 6
（1）オペレーティング契約の意義 7
（2）オペレーティング契約の内容 7
（3）オペレーティング契約の執行 8
7. メンバーの責任 8
8. 持分（interest） 8
（1）LLC 持分の意義 8
（2）LLC 持分の性格 8
（3）LLC 持分の譲渡 9
9. LLC の解散等 9
（1）LLC の解散事由 9
（2）LLC の解散 10
（3）LLC の清算 10
10. 年次報告書（Annual Report） 10
第 3 節　米国連邦税法における LLC の取扱い 10
1. チェック・ザ・ボックス規則導入前の取扱い 11
2. チェック・ザ・ボックス規則（check-the-box regulations） 13
3. 現行の米国連邦税法上の取扱い 15
（1）申告・納税 15
（2）設立時の税務 15

（3）LLC 持分の税務基準価額（basis）……16
（4）損益の認識（allocations）……18
（5）分配（distribution）……18
（6）LLC の終了・清算時の税務……19
第 4 節　小括……19
第 2 章　米国 LLC に係る現行の我が国の税務上の取扱い及び判例の分析と考察……21
第 1 節　国税庁質疑応答事例について……21
1. 国税庁質疑応答事例「米国 LLC に係る税務上の取扱い」の概要等……22
（1）概要……22
（2）我が国及び米国の法人課税の相違……23
2. 合同会社（日本版 LLC）について……26
3. 準拠法と借用概念……27
（1）準拠法……28
（2）借用概念……29
4. 国税庁質疑応答事例の考察……31
（1）私法上の法人及び外国法人の意義について……31
（2）考察……32
第 2 節　東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決について……34
1. 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決の概要……34
（1）事実概要……34
（2）争点……35
（3）判断……35
2. 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決の考察……37
第 3 節　小括……39
第 3 章　米国 LLC を法人として取扱う場合の課税上の問題……42
第 1 節 米国におけるハイブリッド事業体を利用した国際的租税回避の問題……42
第 2 節 米国 LLC を法人として取扱う場合の現行制度の適用に関する問題……45
1. 国際的二重課税排除の問題……45
（1）外国税額控除の適用について……45

(2) 所得の帰属時期の相違に起因する外国税額控除の適用について 52
2. タックス・ヘイブン対策税制の適用の可否の問題 53
3. 日米租税条約の適用に関する問題 54
第 3 節 小括 58
第 4 章 国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素の検証 59
第 1 節 国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素についての検証 59
1. 商行為を目的とする商事会社であること 59
2. 設立に伴い商号等の登記が行われること 61
3. 訴訟の当事者になれることなど法的主体性が認められること 62
4. メンバーから独立した主体であり、個人と同等の権利能力を有すること 62
第 2 節 小括 64
第 5 章 米国 LLC に係る新たな我が国税務上の取扱いについて 65
第 1 節 他国の外国事業体に対する税務上の取扱い 65
1. 納税者選択方法 65
2. 税法において分類基準を設ける方法 66
3. 外国事業体をすべて外国法人として取扱う方法 67
4. 国内の類似する事業体と同様に取扱う方法 67
5. 設立国の税務上の取扱いを準用する方法 68
第 2 節 米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いに関する提言 69
1. 新たな取扱いの検討 69
2. 損失の取込みによる租税回避防止への対応 72
3. 既存の課税上の問題点についての検討 75
第 3 節 他の外国事業体に対する適用 76
第 4 節 小括 77
結びに代えて 79
参考文献等 82

はじめに

近年の経済のグローバル化に伴い、我が国の個人や法人が外国の事業体に投資をするケースが増えてきた。

その投資の対象として、米国 Limited Liability Company（以下「LLC」という）という事業体が注目される。米国 LLC は、その構成員であるメンバーが LLC に係る負債や義務に関して有限責任でありながらも、チェック・ザ・ボックス規則により納税者がパートナーシップとして課税されることを選択することができるという特徴を有する事業体である。

米国 LLC は、有限責任という法人的特徴とパートナーシップとして取扱われることを選択できるという課税上の特性を合わせ持つことから、米国では法人とパートナーシップとの中間的な存在と位置づけられ、最も都合が良い事業体として利用が拡大している。

そして、米国における LLC の利用拡大に伴い、我が国の居住者である個人や内国法人（以下「我が国の投資家」という）が米国 LLC に出資をするケースが多くみられるようになった。

ここで問題となるのが、米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いである。具体的には、我が国の投資家がチェック・ザ・ボックス規則によりパートナーシップ課税を選択した米国 LLC に直接出資した場合、我が国の税務上、米国 LLC を法人として取扱うこととするのか、それとも法人以外の事業体として取扱い、パス・スルー課税を認めるのかという問題である。

これに関しては、国税庁が米国 LLC を基本的には法人として取扱うという見解を公表しており、裁判等でも同様の考え方が支持されている。この考え方は法人格を基準として米国 LLC が法人か否かを判断するというものであり、これは国内の事業体が法人か否かを判断する基準と同じである。

このように、米国 LLC が我が国で法人として取扱われた場合、米国 LLC は米国でパートナーシップとして課税を受け、一方、我が国で法人課税を受けることとなるため、国家間での税務上の取扱いが相違することになり、いわゆるハイブリッド事業体となる。このハイブリッド事業体については、課税上の問題が生じることが指摘されているが、我が国ではそれについて十分な対策がなされていない。

また、米国 LLC は準拠法である州 LLC 法において法人格の有無が明確ではない。そのため、その有する性質から法人格の有無を個別具体的に判断することになる。しかし、法

人格の有無の判断基準が非常に曖昧なものであり、かつ、その判断プロセスに矛盾が存在するのではないかと考えられる。つまり、脆弱な根拠により米国 LLC を法人と判断し、その結果、課税上の問題を引き起こすことになっているのではないかという疑問が生じる。

本論文では、このような問題意識の下、現行の米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについての問題を明らかにし、それを踏まえて米国 LLC の税務上の取扱いについて新たな提言を行っていく。

本論文の構成は以下の通りである。

まず、第 1 章では、米国 LLC について、その発展の経緯、法的特徴及び米国連邦税法上の取扱いについて整理を行い、米国 LLC がいかなる性質を有する事業体であるのか明らかにする。

第 2 章では、国税庁ホームページ質疑応答事例の米国 LLC を法人と判断するプロセス及び東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決を用いて、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の投資家が実際にどのような課税を受けることになるかを検討していく。

続いて、第 3 章では、米国 LLC が我が国の税務上、法人として取扱われた場合、我が国と米国で LLC に対する税務上の取扱いが相違することになる。これにより生じる問題について、具体的な検討を行う。

第 4 章では、国税庁質疑応答事例において米国 LLC が法人と判断された根拠の妥当性を検証する。

第 5 章では、これまで論じてきたことを踏まえて、他国の外国事業体に係る税務上の取扱いを参考としつつ、米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて新たな方式を提案するとともに、その場合に想定される問題を防止するための対策を提言していく。

第１章　米国 LLC の概要

米国 LLC は、一般的に各州において定められている LLC 法を準拠法として設立される事業体[1]である。各州の LLC 法は 1980 年代後半においてその多くが定められたものであり、その規定振りは州によって若干の相違がみられる。

各州の LLC 法間の相違は、統一化の傾向にあり、米国法曹協会企業関係法部会（American Bar Association Business Law Section）により促進が促され、1995 年には統一州法委員会全国会議（National Conference of Commissioners of Uniform State Laws）により統一リミティッド・ライアビリティ・カンパニー法（Uniform Limited Liability Company Act："ULLCA"、以下「統一 LLC 法」という）が採択された。しかし、その後も統一法の採用は各州の自由に任されており、現在でも各州の LLC 法が統一化されているわけではなく、現状の LLC の法的性格は設立州の LLC 法の規定振りにより異なっている。

それでも、統一 LLC 法は各州の LLC 法に共通する特性を多く採用している。よって、本章では、統一 LLC 法を中心に各州の LLC 法に共通してみられる LLC の特性についてみていく。

第１節　米国における LLC の歴史的背景とその発展

LLC 法が初めて制定されたのはワイオミング州である。1977 年、ワイオミング州において石油・ガス事業等を行うベンチャー企業を誘致するために LLC は誕生した。その後、1982 年にフロリダ州でも LLC 法が制定された。しかし、当時は連邦税法上の法人として取扱うか、パートナーシップとして取扱うか不明確であったため、LLC は流行しなかった。

1988 年になると米国内国歳入庁（Internal Revenue Service："IRS"）が出した個別通達[2]により、連邦税法上、LLC はパートナーシップ課税を選択できることになった。これにより、米国内で LLC に対する関心が高まった。さらに、1997 年にチェック・ザ・ボックス規則（check-the-box regulations）[3]が制定されたことにより LLC がパートナーシップとし

---

[1] 本論文において「事業体」とは、法人格を有するかどうかにかかわらず、複数の者が一定の事業目的を達成するために組成された組織体（団体）という。

[2] Revenue Ruling 88-76.

[3] Treasury Regulations("Treas.Reg.") § 301.7701-2,301.7701-3,301.7701-3.

て分類されるという立場が強固なものとなり、LLC は急速に数を増やすこととなった。LLC の利用は、投資ファンド、不動産投資、資源探査、農業、映画作成、弁護士や会計士など専門職サービスなど多岐に渡っている[4]。1993 年時点で約 2 万社であったが、この 10 年間で LLC は約 80 万社が設立され、同時期に設立された Corporation（通常の株式会社に相当する）の約 100 万社とほぼ肩を並べるほどに拡大し、米国においてその利用が着実に定着していることが伺える[5]。

第 2 節　LLC の法的性格

1. LLC の設立

LLC は、米国の各州 LLC 法に準拠して設立される事業体である。LLC に関する法律を統一する試みの一環として、1996 年に統一 LLC 法が制定されたが、その採用は各州の自由に任されており、現在でも全米各州の LLC 法が統一化されているわけではない。そのため LLC を設立するには、第一に設立する州を選択することが重要である。なお、設立州と営業の本拠地とする州を別々にすることも可能である。

設立州を選択した後に、LLC の設立発起人（organizer）[6]が基本定款（articles of organization）を管轄の州務長官（Secretary of State）又はその他指定された州政府高官に提出することにより LLC が設立される[7]。基本的に、商号[8]、住所、送達代理人等、一定の絶対的記載事項がある[9]。また、その他 LLC の運用に関するすべてのメンバー間の合意（以下「オペレーティング契約」という）を定めることができる。オペレーティング契約がない場合、大部分の州の LLC 法は、LLC の諸問題を処理するためのデフォルト・ルールを定

---

[4] 川田剛「多様な事業体に対する課税(第 4 回)有限責任会社（LLC）」税務事例 37 巻 7 号 65 頁（2005）参照。
[5] 平成 17 年 6 月　経済産業省「有限責任事業統合制度（LLP）の創設について」1 頁参照。
[6] 株式会社の設立人と同じ役割である。なお、LLC のメンバーである必要はない。
[7] 平野嘉秋「LLC の法務と税務－4－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(1)」国際税務 18 巻 9 号 31 頁（1998）。
[8] いずれの州の LLC 法においても、「Limited Liability Company」・「LLC」・「LC」・「Ltd.」などの商号により、LLC であることが明確に識別されることを要件としている。
[9] 州によっては、その他、広く任意的記載事項を認めるところがある。ただし、それらについては、最小限度に留めることが望ましいとされる。なぜなら、基本定款を改定する場合、州務長官に届け出をしなければならないが、改定の際、届け出が必要ないオペレーティング契約において必要な事項を定めていれば、改定が容易となるからである（平野・前掲注（7）32 頁参照）。

める一方、LLC の運用に関するルールや手続を定める運用の合意という文書について規定している[10]。

大部分の LLC 法では、LLC を設立するためには 2 名以上必要であると規定しているが、1 名から LLC を設立できる州もある[11]。

2. メンバー（member）

LLC への出資者は「メンバー」と呼ばれる。LLC のメンバーになるためには、通常、出資すること（contribution）が必要である。

LLC のメンバーとなれるのは、①自然人（米国人、居住外国人、非居住外国人）、②法人（外国法人を含む）、③パートナーシップ（外国のパートナーシップを含む）、④他の LLC、⑤信託（trust）、⑥遺産財団（estate）、⑦その他の社団（association）である[12]。

3. 株式の発行

LLC は株式の発行を行うことができない。そのため、株式会社における株式に相当する株式証券は発行せず、基本定款やオペレーティング契約の中にメンバーの名前を記載し、持分割合を記載するだけである。

ただし、LLC が Corporation と合併している場合[13]や上場している Corporation に現物出資をしている場合にはこの限りではない。

4. 出資（contribution）

---

[10] 本庄資『アメリカ法人税講義』632 頁（税務経理協会、2006）参照。
[11] 1 名から LLC を設立できる州は、コロラド州、ニューヨーク州、テキサス州などである。
[12] 秋元秀仁「米国 LLC をめぐる我が国課税上の問題－法人概念の再検討と外国税額控除及びタックスヘイブン税制の適否を中心に－」税務大学校研究科論文集 8 頁（1998）。
[13] ULLC Act § 905 では、LLC と Corporation が合併することを認めている。この場合、LLC を存続企業として Corporation と合併することにより、Corporation が LLC に転換するのと同一の効果を得ることができる。なお、税務上では、当該 Corporation が清算され、その株主は Corporation の資産を LLC に移転したものと処理される。また、Corporation は LLC に対してその資産を売却することも可能である（平野嘉秋「LLC の法務と税務－5－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(2)」国際税務 18 巻 11 号 33 頁（1998）参照）。

LLC への出資は、金銭、その他の資産（動産、不動産）、役務提供や将来の一定時点でこれらを拠出する約束という形で行うことができる[14]。これは、大部分の州の LLC 法において、通常価値を有するものを事業資産として使用できると規定されているためである。

5. 運営管理

通常、基本定款等に運営管理の形態が規定されており、LLC の運営管理の全部又は一部をメンバーが選出したマネージャーに委任する。ただし、基本定款等に規定がない場合は、メンバーによる管理運営が一般的とされる。

マネージャーは、個人でも法人（パートナーシップ・他の LLC を含む）でも良く、LLC のメンバーである必要はない。マネージャーの選出方法や権限等はオペレーティング契約に定められている[15]。

メンバーが LLC を運営することを member-managed といい、メンバーが LLC に法的効果を及ぼす代理権を有する[16]。一方、マネージャーが LLC を運営することを manager-managed といい、メンバーは LLC を拘束する権限を有さず、マネージャーのみが代理権を有する[17]。しかし、マネージャーが LLC を運営することにより、メンバーが LLC の実際の事業経営に参加することを妨げることはない[18]。

なお、実務上考えられる LLC の運営管理の形態は以下のとおりである。

① メンバーが日常業務を含むすべての業務を行う場合

② メンバーがマネージャーに業務のすべてを委託し、マネージャーが単独で業務を行う場合

③ 一般の会社の取締役会に相当する組織を設立し、役員を任命し、一定の事業については役員の合意により決定し、重要事項についてはメンバー全員で決定する場合

6. オペレーティング契約

[14] 平野・前掲注（7）36 頁参照。
[15] See Colorado Revised Statutes § 7-80-401(1).
[16] ULLC Act § 301(a).
[17] ULLC Act § 301(b).
[18] ULLC Act § 404(b).

(1) オペレーティング契約の意義

オペレーティング契約とは、パートナーシップ契約や株主契約に相当するものであり、一般にメンバー間で合意書を作成する。統一 LLC 法では、最も重要な書類であると位置付けられている。しかし、法律上、必ずしも要求されているものではなく[19]、書面ではなく口頭による合意も認められている[20]。

オペレーティング契約に規定されていない問題については、デフォルト・ルールが適用される。これは、各州の LLC 法に規定される原則である。なお、実際に生じた問題が LLC 法にも規定されていない場合には、裁判により適切な判断を求めることになる。よって、オペレーティング契約に LLC にとって重要と考えられる問題に関する規定を設けることが必要である。

(2) オペレーティング契約の内容

LLC 法の中には、オペレーティング契約の締結を要しないものもある。また、すべての LLC 法では、メンバーによりオペレーティング契約の内容を、ある程度自由に規定することを認めている。そのため、その内容は LLC によっては詳細なもの、簡潔なものと様々であるが、当該契約内容は基本定款や設立州の LLC 法と整合性を持たせる必要がある。

なお、平野嘉秋教授によれば、オペレーティング契約には、最低限、以下の事項を含めるべきであるとされる[21]。

① LLC の統治に関する事項
② 主たる事務所の場所
③ LLC が行う事業
④ LLC の運営方法、マネージャーの選任方法又は権限等
⑤ メンバーの権利と重要事項を決定する会議
⑥ 損益の認識、分配の基準及び報告
⑦ LLC 持分の譲渡に関する制限
⑧ LLC の解散事由及び終了
⑨ 雑則等

---

19 ULLC Act § 101(13), § 103(a).
20 ULLC Act § 103(a).
21 平野嘉秋「LLC の法務と税務－6－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造 (3)」国際税務 19 巻 1 号 35～36 頁（1999）参照。

(3) オペレーティング契約の執行

大部分の LLC 法では、オペレーティング契約は、法の定める範囲内において、コモンロー又は衡平法により裁判所で執行することができると規定されている[22]。オペレーティング契約は、法的な拘束力を持つものであり、メンバー間の法的な契約であるため、設立州の裁判所の解釈による契約法が適用されることになる。そのため、仲裁手続についても執行可能なものを定めることができる。

7. メンバーの責任

LLC のメンバーは、LLC に係るすべての負債、その他の義務について有限責任が保証されている。よって、その出資額を限度に責任を負うのみであり、この点は株式会社と類似している。

ただし、LLC を通さずに、メンバーやマネージャーが個人的に保証した負債は、それが LLC のためのものであっても、その個人が無限責任を負わなくてはならない[23]。

8. 持分（interest）

(1) LLC 持分の意義

LLC 持分を有するものがメンバーと認められる。また、書面によりオペレーティング契約を締結することが要件である州では、他のメンバーの同意を得て、オペレーティング契約に署名した者だけがメンバーと認められる。

メンバーは、別段の定めがない限り、LLC 持分である出資額（出資勘定の残高）に応じて損益の認識を受ける権利、金銭等の分配を受ける権利を獲得することになる。

(2) LLC 持分の性格

すべての州の LLC 法では、各メンバーの LLC 持分を「譲渡性のある資産（動産：personal property）」として認めている。

---

[22] See Missouri Revised Statutes. § 359.746.2, Delaware Code Annotated.tit.6 § 18-111.
[23] 同様に、メンバー又はマネージャー本人の過失による損失も無限責任を負う可能性がある。

(3) LLC 持分の譲渡

LLC のメンバーは、LLC 持分の全部又は一部を自由に譲渡できるが[24]、一方で、オペレーティング契約や定款等によりその権限に制限を加えることができる。

LLC 持分の譲渡は、それ自体で譲受人に LLC の構成員の地位を与えるものではなく、単に LLC 持分の譲受人は経済的利益を受ける権利（メンバーが持分に応じて LLC から損益の認識等を受ける権利）を得るのみである[25]。

持分の譲受人が LLC のメンバーになる権利（経営に参加する権利）を得るためには、他のメンバーの全員が賛成するか、あるいはオペレーティング契約や定款等に定められる規定を満たすことが必要となる[26]。

結論としては、他のメンバー全員の同意がない場合でも LLC 持分の譲渡はできるが、LLC 持分の譲受人が LLC のメンバーとしての地位を獲得するためには一定の要件を満たさなければならないということになる。

9. LLC の解散等

(1) LLC の解散事由

すべての LLC 法は、LLC を解散させる事由を規定している。多くの LLC 法では、LLC の存続期間を最長 30 年と規定しているため、存続期間の満了により LLC は解散する[27]。また、メンバーやマネージャーの脱退[28]、死亡、退任、除名等も解散事由に含まれる。さらに、メンバーの合意がある場合や州の LLC 法における法定事由が発生した場合、オペレーティング契約で規定した解散事由が発生した場合なども LLC は解散することになる。

なお、多くの LLC 法において、解散事由発生後 90 日以内に残留メンバーが LLC を継続することに合意した場合には、LLC の解散が回避されると規定されている[29]。

---

[24] ULLC Act § 501(b).
[25] ULLC Act § 502,503(e).
[26] ULLC Act § 503(a). なお、最近の傾向としては、メンバー全員の賛成ではなく、過半数の賛成でメンバーとして承認されると改定する LLC 法が多い。
[27] チェック・ザ・ボックス規則の制定後、存続期間の制限は解除されつつある。
[28] メンバーの脱退には、解散をもたらす場合とそうでない場合がある。メンバーは脱退する 6 ヶ月前に、文書により他のメンバー全員に通知することにより脱退することができる。
[29] 例えば、ULLC Act § 801(3)。

(2) LLC の解散

LLC の解散とは、州法上、LLC が消滅したことを指す。LLC が解散することになった場合、LLC は州務長官に対して、解散趣旨書又は解散覚書を提出することが LLC 法で定められている[30]。なお、LLC 法により差はあるが、2 名以上のメンバーが残り、そのメンバーの合意により事業を継続することが可能である。

(3) LLC の清算

LLC の清算とは、LLC の事業が終了し、LLC に残った資産等を分配する一連の流れをいう。

LLC が解散されると、LLC の事業は終了し、清算が開始される。一般的に、LLC の清算事務は指定を受けたメンバー又はマネージャーに権限が付与されている。LLC を清算する場合、まず、資産の処分、債権者への支払を行い、次いで資産が残っている場合には、清算時の持分がメンバーに対して分配される[31]。

なお、解散後、清算手続や資産配分が完了して、解散通知が州の当局に提出されるまで LLC は存続する。

10. 年次報告書（Annual Report）

統一 LLC 法では、年次報告書を管轄州の州務長官に提出することを要求している。しかし、その内容はマネージャーの住所や氏名等の簡単な事項である[32]。また、統一 LLC 法ではメンバーが LLC を経営していても、メンバーの住所や氏名等を報告する必要はないとされている。

第 3 節　米国連邦税法における LLC の取扱い

LLC は当初、連邦税法上の取扱いが不明確な事業体であった。これは、LLC がパートナ

---

[30] ULLC Act § 805.
[31] 平野嘉秋「LLC の法務と税務－9－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(6)国際税務 20 巻 7 号 30 頁（2000）。
[32] ULLC Act § 211(a).

ーシップと異なり、メンバーがすべて有限責任でありながら、メンバーが LLC 事業に参加できる等、法人的特徴を有していたためである。

しかし、現行の連邦税法では、チェック・ザ・ボックス規則により、法人として取扱われる一定の組織（mandatory corporation）[33]を除き、それ以外の組織を適格事業体（eligible entity）[34]としてパートナーシップ課税か法人課税かを納税者が選択できるようになっている。LLC は、選択適格事業体に該当するため、法人課税を選択しない限り、パートナーシップ課税とされることになる。

1. チェック・ザ・ボックス規則導入前の取扱い

当初、LLC については、米国連邦税法上の取扱いが不明確な事業体であった。これは、米国 LLC のメンバーのすべてが有限責任であるという特徴を税務上の分類基準として重視するとされていたためである。ところが、1988 年、Revenue Ruling 88-76 という個別通達により LLC については、米国連邦税法上、キントナー規則（kintner regulation）[35]が適用され、パートナーシップ課税を受けることが可能となった。キントナー規則とは、米国最高裁判所の Morrissey v. Commissioner 事件[36]と United States v. Kintner 事件[37]の意見を成文化したものである[38]。

この規則は、次の 4 つの要件のうち 3 つ以上の要件を有する事業体は社団として法人課税とされ、それ以外の事業体はパートナーシップとして課税上、取扱われるというものである。多くの LLC は、キントナー規則により社団として法人課税されない基本定款やオペレーティング契約を有するように組成された。

① 企業の継続性（perpetual life of the entity）[39]

ある構成員の死亡、精神障害、破産、脱退、辞任、追放等を原因として事業体が解散し

---

[33] Treas.Reg. § 301.7701-2(b).
[34] Treas.Reg. § 301.7701-3.
[35] 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2.
[36] Morrissey v. Commissioner, 296 United States Reports 344(1935).
[37] Kintner v. United States, 107 Federal Supplement 976(1962).
[38] なお、Kintner 事件を含めた専門的役務提供グループ（医者、弁護士等）について法人課税か否か争われた一連の訴訟では IRS がすべて敗訴している。
[39] 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2(b).

ないことを継続性があると規定している。そのため、LLC では定款やオペレーティング契約においてメンバーの脱退、死亡、退任、除名等により解散することが規定されている。また、定款等にメンバーの死亡や脱退が解散事由とならないと規定されていても、州法により解散事由と規定されているならば事業の継続性はないとされる。

さらに、解散事由が生じた場合でも、残留メンバーのうち持分の大部分を占める者により事業が継続される場合には、継続性があるとされる。これについては、定款等に存続期間を定めることで対処した。これにより、LLC は存続期間が限定されることになり、企業の継続性を失うことになる。

② 経営管理の集中化（centralized management of the company）[40]

事業体の事業活動の決定に関する権限が一部の構成員や代理人に限定されている場合には、経営管理が集中化しているといえる。この場合、LLC は事業活動の決定に関する権限を、メンバー全員に与えることにより経営管理の集中化を回避することが可能となる。

マネージャーにより LLC の運営管理が行われている場合には、マネージャーの LLC 持分が合計の 20%未満であれば、経営管理は集中していないとされる。また、20%以上であっても、メンバーがマネージャーを除名する権限を有しており、株式会社の取締役会に相当する組織を設置し、経営管理に関する重要事項を決定するような場合には経営管理が集中しているとされない。

④ 有限責任（limited liability）[41]

出資者がその事業体の有する負債、その他の義務について、出資額以上の責任を負わない場合には、法人の特性である有限責任を有することになる。

LLC は州の LLC 法によりメンバーに対して有限責任が保証されているため、原則的にこの有限責任という要件を満たすことになる。

⑤ 持分譲渡の自由性（the free transferability of ownership interest）[42]

事業体のメンバーが、他のメンバーの合意を得ずにその持分を譲渡できる場合に、持分

[40] 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2(c).
[41] 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2(d).
[42] 1997-Treas.Reg. § 301.7701-2(e).

譲渡の自由性を有するとされる。また、他の構成員の合意がなければ、損益の認識等を受ける権利のみしか譲渡できない場合にも、持分の自由譲渡性はないものとされる。

よって、LLC では、オペレーティング契約や定款等で持分の譲渡に一定の制限を設けることが多い。

以下の要件は Corporation にもパートナーシップにも共通する性質であり、社団性を判断する要素としては必要性が乏しいとされたため、社団かパートナーシップかを判断する基準としては重要とされていなかった。

⑤ 構成員（associates）

⑥ 事業目的と利益配分目的（an objective to carry on business and divide the gains there from）

結果として、米国連邦税法上、LLC がパートナーシップとしての取扱いを受けるためには、通常、企業の継続性と持分譲渡の自由性の欠如が必要となる。

2. チェック・ザ・ボックス規則（check-the-box regulations）

キントナー規則は一見単純な基準であるが、実務上、その適用は困難を伴うものであった。この規則は、法形式による判断と実質的な判断が混在するものであり、いずれをどの程度考慮すべきか一義的に判断できるものではなく、その決定に多大な時間を要するという問題があった[43]。

この問題を解決するため、1997 年 1 月 1 日から事業体の分類に関する規則としてチェック・ザ・ボックス規則を施行した。この規則では、最初に内国企業と外国企業とを区分する[44]。

このうち、内国企業については、組織が構成員から独立した主体であるか判断される[45]。

---

[43] Roger F.Pillow,John G. Schmalz,And Samuel P.Starr“SIMPLIFIED ENTITY CLASSIFICATION UNDER THE FINAL CHECK-THE-BOX REGULATIONS”JOURNAL OF TAXATION APRIL 197（1997）.

[44] Treas.Reg. § 301.7701-1(d).

[45] ジョイント・ベンチャー又はその他の契約等を通じて参加者が営業、事業、金融等の活動を

事業体が独立した主体と判断されると、「事業体」か「トラスト」[46]か判断する。そして、事業体のうち、法人として取り扱われる一定の組織[47]を除き、それ以外の組織を適格事業体（eligible entity）[48]として、パートナーシップ課税か法人課税かを納税者が選択できるというものである[49]。この選択は、Form 8832 を IRS に提出することにより行われる[50]。複数の構成員を有する適格事業体（米国の内国事業体）が選択を行わなかった場合には、デフォルト・ルールが適用されパートナーシップとしてパス・スルー課税[51]を受けることになる[52]。

なお、構成員が 1 名の内国適格事業体については、所有者から独立した社団として取扱われるか、所有者から独立していない事業体として取扱われるか選択することができる社団として取扱われることを選択しない場合には、事業体としての存在は無視され、その所有者が個人であれば個人事業主、法人であれば当該法人の支店などとして取扱われることになる。

LLC は適格事業体に分類されるため、1997 年 1 月 1 日以後に設立された米国の内国事業体である複数のメンバーを有する LLC はパートナーシップ課税か法人課税か選択することができる。また、1 人所有の LLC がパートナーシップ課税を選択した場合には、この規則に従って個人事業主や支店等として課税を受けることになる[53]。

なお、チェック・ザ・ボックス規則成立前に設立された米国 LLC については、自動的にパートナーシップ課税を受けることになる。1 人所有の LLC は事業体としての存在が無視

行い、利益を分割する場合に独立した主体として認められる。(Treas.Reg. § 301.7701-1(a)(1))。

46 ①構成員が存在しないこと（Treas.Reg. § 301.7701-4(a)）、②営利目的ではなく、利益分配をしないこと（Treas.Reg. § 301.7701-4(b)）と定義されている。

47 Treas.Reg. § 301.7701-2(b)に定義されている。詳しくは、第 2 章で述べる。

48 Treas.Reg. § 301.7701-3.

49 外国企業についても内国企業と同様に独立した主体であるか判断する。そのうち、法人課税を受けると列挙される外国事業体以外の事業体が、「適格事業体」としてチェック・ザ・ボックス規則により選択することになる。

50 希望する取扱いの欄にチェックをすることからチェック・ザ・ボックス規則と呼ばれる。

51 パス・スルー課税とは事業体に生じた損益は事業体段階で課税が行われず、その事業体の出資者（構成員）に直接課税を行う課税方式である。我が国では、構成員課税ともいわれる。

52 Treas.Reg. § 301.7701-3(b)(1)(i).

53 なお、チェック・ザ・ボックス規則により、一方の国ではパートナーシップのように課税上透明、他方の国では法人として取扱われるような、国家間で税務上の取扱いが異なるハイブリッド事業体を利用した租税回避が問題となっている。パートナーシップ課税を選択した米国 LLC が我が国で外国法人とされる場合、当該米国 LLC はハイブリッド事業体として租税回避に利用される可能性があり問題であると考える。詳しくは第 4 章で述べる。

されることになるため、パートナーシップ課税を受けることができない[54]。

3. 現行の米国連邦税法上の取扱い

(1) 申告・納税

チェック・ザ・ボックス規則によりパートナーシップとして分類されることを選択したLLCは、それ自体は納税義務者とならず、LLCに生じた損益についてはLLC段階での課税は行われない。この場合の損益は、すべて各メンバーに帰属することになり、実際に配分されたか否かを問わずに、メンバー段階で課税が行われる。メンバーは、LLCの各課税年度の損益等と自己のLLC以外の損益等を合算し、申告・納税を行うことになる。なお、LLCはIRSにパートナーシップとして情報申告(information return)をする必要がある[55]。

(2) 設立時の税務

パートナーシップ課税を選択するLLCを設立するために、金銭や金銭以外の資産を出資した場合、LLC持分を取得することになる。このとき、原則的にメンバー又は当該LLCに対する課税は行われない。金銭以外の資産による出資については、資産の譲渡時まで課税が繰り延べられることになる[56]。

LLCへの出資は交換取引に該当するが、出資時に課税を行わないのは、①資産を生産的に利用できる企業形態への出資を妨げる要因を排除するため、②資産の出資のみでは、投資が継続し、実際に利益を得ていないためという理由がある。

資産の定義については、米国連邦税法上、定義が存在しないため判例から導かれてきた。この資産には、現金、棚卸資産、特許権、営業権やノウハウ等の無形資産も含まれると解される。

一方、役務提供による出資については、メンバーにおいて時価評価額で所得として認識しなければならない。これは、役務提供により取得した報酬をもって、LLC持分という資

---

[54] この場合も、チェック・ザ・ボックス規則により法人課税を選択することは可能である。
[55] Internal Revenue code("IRC") § 701.
[56] IRC § 721.

産を取得したと考えるためである。

(3)　LLC 持分の税務基準価額（basis）

①　税務基準価額の意義

メンバーが LLC に出資した場合に LLC 持分を有することになる。この LLC 持分には税務基準価額が付与される。

米国の税制において税務基準価額とは重要な概念である。通常、資産（例えば株式や不動産）を購入するときは、既に課税済みの資金（税引き後の給与など）を投資することになる。この資産の価額は変動するものであり、最初に投資した金額と乖離する場合がある。このとき、当該資産にはいわゆる「含み損益」が発生する。この資産を売却等すれば、当然課税が行われることになるが、最初の投資金額は既に課税済みであるため、二重課税を回避するために実際の売却価額から当該資産に対する投資金額を除外する必要がある。つまり、税務基準価額とは資産に対する投下資本の残高である。このように、税務基準価額を用いることにより、将来支払うべき税額を計算することが容易になり、二重課税の排除又は課税漏れの防止が可能となる。

②　LLC 持分の税務基準価額

●当初税務基準価額（original basis）

メンバーが LLC 持分を取得した時の税務基準価額は、金銭による出資の場合にはその金銭の額、金銭以外の資産による出資の場合には出資された資産のメンバーにおける税務基準価額[57]を引き継ぐことになる[58]。

当初税務基準価額を決定する際には、LLC 負債に対するメンバーの持分を斟酌して調整する必要がある[59]。LLC 負債に係るメンバーの持分が減少する、あるいは LLC がメンバーの個人的な負債の引受けを行い、当該メンバーの個人的な負債が減少する場合には、それら減少した額が、メンバーに対する金銭等の分配とみなされる。

---

[57] 例えば、売買により取得した場合にはその取得価額（IRC§742)、相続により取得した場合には相続人の死亡日における時価（IRC§1014)、贈与の場合には贈与者の税務基準価額（IRC§1014(a)）とされる。

[58] IRC§722.

[59] 平野嘉秋「LLC の法務と税務－13－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(2)」国際税務 21 巻 6 号 76 頁（2001)。

●調整税務基準価額（adjusted basis）

メンバーの LLC 持分の当初税務基準価額は、以下のように調整される。

まず、LLC に生じた所得又は損失（実際に控除できるか否かを問わない）のうち、LLC 持分等に基づき、メンバーが認識する損益等の額だけ、LLC 持分の税務基準価額は増加又は減少する[60]。

また、メンバーが追加出資を行った場合、その金銭の額又は追加出資された資産の税務基準価額だけ増加する[61]。さらに、メンバーに対して金銭の分配又は資産が現物で分配された場合には、その金銭の額又は当該資産の税務基準価額だけ LLC 持分の税務基準価額が減少する。ただし、税務基準価額はゼロを下回ることはない。

③負債の引受けと LLC 持分の税務基準価額

●リコース負債（recourse liabilities）

リコース負債とは、メンバーがその負債に係る経済的リスクを個人的に負っている負債をいう[62]。あるメンバーが LLC の負債について保証し、他のメンバーがこの負債に対し責任を負わない場合（又は個人的に保証しない場合）、その保証した負債の全額が負債について保証したメンバーの税務基準価額に含まれる。この負債の範囲は、LLC の清算時にメンバーが LLC の債権者に対して返済しなければならない金額であり、他のメンバーに請求できない金額に限定される。

ただし、メンバーが保証する経済的リスクが限定されている場合は、負担する可能性がある最高額が当該メンバーの LLC 持分の税務基準価額に包含され、残額は他のメンバーに分配されることになる。

●ノンリコース負債（nonrecourse liabilities）

ノンリコース負債とは、メンバーがその負債に係る経済的リスクについて個人的に責任を負わない負債をいう[63]。ノンリコース負債は、LLC の最小利益及び IRC § 704(c)に規定される最小利益の額に応じて配分され、残額が各メンバーの利益分配割合に基づいて配分さ

60 IRC § 705(a),IRC § 705(a)(2).
61 IRC § 705-1(a)(2).
62 Treas.Reg. § 1.752-1(a)(1).
63 Treas.Reg. § 1.752-1(a)(2).

れ、その金額だけ LLC 持分の税務基準価額は増加する。

(4) 損益等の認識（allocations）

① 損益の認識

LLC がパートナーシップ課税を選択した場合、当該 LLC に生じた所得、損失、所得控除又は税額控除等の租税項目（以下「損益等」という）はオペレーティング契約等に規定される認識割合に基づき、各メンバーに認識[64]される[65]。オペレーティング契約に損益等の認識について定めがない場合には、出資割合に応じて各メンバー間で認識されることになる。なお、損失の認識については、その損失が発生した LLC の課税年度の末日における各メンバーの税務基準価額を超えて認識することはできない[66]。当該税務基準価額は損失計上前のメンバーの LLC 持分に、そのメンバーが負担することになる LLC のリコース負債を合わせた額となる。

② メンバーが認識する損益等の性格

パートナーシップ課税を選択した LLC に生じた損益等は、実際の分配の有無を問わず、各メンバーに帰属することになる。この場合の損益等の性格は、LLC 段階における性格をそのまま引き継ぐことになる。

(5) 分配（distribution）

LLC からメンバーへ金銭や金銭以外の資産が分配された場合、原則として、出資の払戻しや利益の払戻しとして取扱われるため、メンバーにおいて課税は行われない。これは、

---

64 本論文では、メンバーに所得や損失を計算上割り当てることを「認識」（allocations）といい、LLC から構成員に対して実際に金銭やその他の資産が譲渡されることを「分配」（distribution）という。

65 オペレーティング契約に基づき出資割合と異なる割合で損益等の認識を行った場合には、租税回避を防止するために、損益等の認識割合が実質的な経済効果を有していることが必要となる。この場合、「実質的な経済効果テスト（substantial economic effect test）」により損益等の認識割合が有効か判断する（IRC § 704（b）及びその下の Treas.Reg.に規定されている）。

66 税務基準価額を超過した損失額は翌年度以降に繰越されることになり、将来追加出資が行われ、LLC 持分の税務基準価額の増加額を限度に損失計上が認められる。なお、損失の繰越期間の制限はない。

損益等の認識時にメンバー段階で課税が行われているため、実際の分配時に再度、所得と認識すると二重に課税されることになるためである。

ただし、分配された金銭の額がメンバーの LLC 持分の税務基準価額を超える場合には、その超える部分の金額はキャピタル・ゲインとして課税を受けることになる。分配を受けた金銭以外の資産の税務基準価額が LLC 持分の税務基準価額を超える場合には、当該資産の税務基準価額を LLC 持分の税務基準価額に圧縮できるため、分配時には課税されない。

(6)　LLC の終了・清算時の税務

①　税務上の LLC の終了

各州の LLC 法の規定にかかわらず、税務上、12 か月以内に LLC 持分の 50%以上に変更があった場合、パートナーシップ課税を選択した LLC は終了したものとみなされる。そして、既存の LLC は終了し、新たな LLC に事業が引き継がれたものとして取扱われることになる。これは、既存の LLC が清算によりすべての資産・負債を新設 LLC に分配（現物出資）し、既存の LLC のメンバーが新設 LLC の持分を取得するという技術的な終了（technical termination）といえる。なお、既存の LLC が有する資産の基準価額を当該資産の公正市場価格に増加させることができる。

また、LLC の事業が全面停止した場合にも、税務上、LLC は終了することになる。

②　清算時の税務

LLC が清算されても、LLC に損益は発生しない。LLC の清算時に各メンバーの出資勘定の残高に応じて分配がなされる。分配額がメンバーの LLC 持分の税務基準価額を上回る場合には、メンバーに利益が生じ、課税が行われる。

第 4 節　小括

本章では、米国において LLC の利用が拡大した経緯及び LLC の法的特徴、米国連邦税法上の取扱いを整理した。その中でも特徴的なのは、メンバー全員が米国 LLC のすべての負債や義務について有限責任とされ、かつ、税務上は納税者が法人課税かパートナーシップ課税かを選択できるという点である。

米国では、法人形態をとる企業に対しては、法人の利益に対し法人段階で法人所得税を

課し、その利益の配当を受け取る株主の段階で個人所得税を課するという二段階課税を行うこととしている[67]。そのため、この法人と個人間での二段階課税を回避するために、パートナーシップ等のパス・スルー課税を受けることができる事業体が利用される。

米国のパートナーシップの代表として、ジェネラル・パートナーシップ（以下「GPS」という）とリミテッド・パートナーシップ（以下「LPS」という）というものがある。GPS はすべてのメンバーが無限責任を負わなければならず、LPS は、業務執行し、かつ、無限責任を負う 1 名以上のジェネラル・パートナーと業務に関与せず有限責任である 1 名以上のリミテッド・パートナーにより組成しなければならない。

これに対し、LLC のメンバーは LLC の経営に実際に参加をしていても、LLC の負債に対する責任は、当該メンバーの LLC への出資額に限定されるのである。よって、通常、有限責任を犠牲にすることなく、パートナーシップとして課税されるという税務上、最も都合の良い取扱いを受けることが可能となっている。このような特徴から米国 LLC は法人とパートナーシップとの中間的な存在として位置づけられ、米国においてその利用が拡大している。

我が国には、米国 LLC のような特徴をもつ事業体は存在しないが、我が国の投資家が米国 LLC に出資するケースが見られるようになった。この場合、我が国の税務上、米国 LLC をどのように取扱うことになるのかを第 2 章で取り上げていく。

[67] 本庄・前掲注（10）10 頁参照。

第２章　米国 LLC に係る現行の我が国の税務上の取扱い及び判例の分析と考察

米国での利用の拡大に伴い、我が国の投資家が米国 LLC に出資するケースもみられるようになった。そこで米国 LLC のメンバーである投資家が我が国で税務申告をする際、どのような課税を受けることになるかという問題が発生した。従来は、米国で法人として取扱われている事業体は我が国でも法人として取扱われ、米国でパートナーシップとして取扱われる事業体は我が国でもパートナーシップとして取扱うことに別段の問題はなかった。

しかし、米国 LLC は法人とパートナーシップの中間的な性質を持っており、米国でも法人ともパートナーシップとも定義付けられない事業体である。そのため、米国ではパートナーシップ課税を選択している LLC について、我が国でもパートナーシップとして取扱いパス・スルー課税を認めてよいのかと議論が起こったのである。

本章では、米国 LLC が我が国の税務上、どのように取扱われ、どのような課税を受けることになるのかを、国税庁質疑応答事例及び米国 LLC に係る裁判を分析、検討することにより明らかにする。

第１節　国税庁質疑応答事例について

我が国において米国 LLC の税務上の取扱いが問題とされたのは、国税不服審判所平成 13 年 2 月 26 日裁決（裁決事例集 61 巻 102 頁、以下「審判所裁決」という）である。この事案では、審査請求人である個人が直接出資をして、米国ニューヨーク州において設立した LLC が行った不動産賃貸業に係る損失が、メンバーである請求人に帰属するのか、本件 LLC 自体に帰属するのかが争われた。国税不服審判所の判断は、米国 LLC は我が国租税法上の「外国法人」に該当するため、損益の帰属主体であり、当該不動産賃貸業に係る損失はメンバーに帰属せず、損益通算の対象にならないというものである。この事案で争点とされたのは、米国 LLC が外国法人に該当するか否かということである。

この裁決当時、我が国の投資家が米国 LLC に出資した場合の課税上の取扱いについて、法令レベルでの規定は存在しなかったが、裁決後には、国税庁ホームページの質疑応答事例「米国 LLC に係る税務上の取扱い」（以下「国税庁質疑応答事例」という）において、

以下に示すように一定の見解を掲載している[68]。なお、この国税庁質疑応答事例と審判所裁決が米国 LLC は外国法人に該当するとした理由は共通する点が多いため、本節では国税庁質疑応答事例を中心として我が国における米国 LLC に係る税務上の取扱いについて考察を進めていく。

1. 国税庁質疑応答事例「米国 LLC に係る税務上の取扱い」の概要等

(1) 概要

平成 13 年に公表された「米国 LLC に係る税務上の取扱い」では、以下のようになっている。

ある事業体を我が国の税務上、外国法人として取り扱うか否かは、当該事業体が我が国の私法上、外国法人に該当するか否かで判断することになります。

LLC 法に準拠して設立された米国 LLC については、以下の理由等から、原則的には我が国の私法上、外国法人に該当するものと考えられます。

① LLC は、商行為をなす目的で米国の各州の LLC 法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること。

② 事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること。

③ 事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること。

④ 統一 LLC 法においては、「LLC は構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）である。」、「LLC は事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されていること。

したがって、LLC が米国の税務上、法人課税又はパス・スルー課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則的には我が国の税務上、「外国法人（内国法人以外の法人）」として取り扱うのが相当です。

ただし、米国の LLC 法は個別の州において独自に制定され、その規定振りは個々に異な

[68] 国税庁ホームページ「米国 LLC に係る税務上の取扱い」（平成 13 年）
http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/05/01.htm。

ることから、個々のLLCが外国法人に該当するか否かの判断は、個々のLLC法（設立準拠法）の規定等に照らして、個別に判断する必要があります。

以上のとおり、国税庁質疑応答事例では、原則的に米国LLCは、準拠法により付与された性質から判断すると我が国私法上の外国法人に該当するため、租税法上の外国法人に該当するとされている。したがって、LLCが米国の税務上、法人課税又はパートナーシップ課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、我が国の税務上、外国法人として取扱うことになる。一方で、個別に判断する必要があるとされていることから、米国LLCのすべてが外国法人と判定されるわけではないということも明らかにされた[69]。

我が国において米国LLCが税務上問題となるのは、我が国と米国の法人課税を受ける事業体の相違が背景にあると考えられる。そこで、日米の法人課税を受けることとなる事業体について、どのような相違が存在するのか検討する必要があると考える。同時に、我が国に先んじて、事業体の分類方法について問題が生じた米国の法人概念をみていくことも、国税庁質疑応答事例を考察するうえで有用であると考える。

(2)　我が国及び米国の法人課税の相違

ア．我が国の法人課税

我が国の法人税法の納税義務者は、公共法人を除く「法人」であり[70]、原則として事業体が私法上の法人格を有しているかどうかにより、納税義務者を決定している。ただし、法人税法上、人格のない社団についても法人税法の納税義務者とされているため、私法上の法人格の有無と納税義務はリンクしていないという考え方もできる。人格のない社団等とは、「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるもの」と定義されている[71]。人格のない社団等が法人税の納税義務者とされるのは、実質的に法人と異ならない活動をしていることにかんがみ、これを法人と同様に扱うことが実態に合致するのみではなく、公平に税負担を配分するゆえんでもある、という考慮に基づくものである[72]。これは、我が

[69] 結局LLCの法人該当性を判断するためには、設立準拠法等に従い個別に判断する必要があり、このQ&Aに示された基準のみで、米国LLCが外国法人に該当するか否かの判断はできない。
[70] 法人税法第4条参照。
[71] 法人税法第2条2号、所得税法第2条1項8号。
[72] 金子宏『租税法【第14版】』131頁（弘文堂、2009）。

国の民事法上の「法人」の範囲が限定的であったために、学説・判例等が実質的な観点から法人の範囲を拡大し、構成員とは独立した存在として認めたことに法人税法も対応したものと考えられる[73]。よって、私法上の「法人格」ないし同等物を有する事業体を法人税法の納税義務者とする、という理論構造自体には変更はないということができよう[74]。

このことは、民法上の組合（以下「任意組合」という）が、法人税の納税義務を負っていないことからも伺える。任意組合とは、2 人以上の者が共同で事業を営む組合契約によって成立する団体であり、共同事業を営むという実体はあるが、私法上、法人格が付与されていない。そのため、組合自体に納税義務はなく、その組合に係る損益は組合員（構成員）に帰属することになる。また、民法上の組合の特例として組合員のすべてに有限責任が認められる有限責任事業組合、いわゆる日本版 LLP の設立が可能になったが、有限責任事業組合は、私法上、法人格を有していないことから、課税上は既存の組合と同様の取扱いがなされる。さらに、特定目的会社や投資法人は「導管的な存在に過ぎない」[75]、あるいは「実質的に運用資産の集合体に過ぎない」[76]とされているにも関わらず、法人格を有することから法人税課税の対象とされている。

このように我が国の所得課税は、私法上で法人格が認められる事業体については法人税課税が行われ、法人格がないものについては事業体段階の課税は行われず、「個人」のみが課税の対象として認識されるという基本的な枠組みをなしていると考えられる[77]。

イ．米国の法人課税

連邦税法上、法人の定義が置かれているのは IRC7701(a)(3)である。ここでは、法人（corporation）を associations，joint-stock companies，insurance companies を含むとされている。この定義は、corporation に含まれるべきものが既にあって、その他に、列挙されたものも税務上の corporation になるという立場である[78]。

そして、Treas.Reg.§301.7701-2(b)で法人として取扱われる事業体を以下のように具体

---

[73] 佐藤英明「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー65 号 95 頁（2002）参照。
[74] 佐藤・前掲注（73）95 頁参照。
[75] 国税庁『改正税法のすべて　平成 10 年度版』464 頁（大蔵財務協会、1998）。
[76] 国税庁・前掲注（75）469 頁。
[77] これを佐藤教授は「法人対個人の二分法」と呼んでいる（佐藤・前掲注（74）95 頁）。
[78]小野傑＝渡辺健樹「租税法上の法人概念と先端的金融商品及び国際課税」金子宏編『国際課税の理論と実務』353 頁（有斐閣、1997）。

的に列挙している[79]。

① 連邦法または州法等に基づき組成された営利企業である法人等（a corporation, body corporate, or body politic）。
② Treas.Reg.§301.7701-3 に規定される社団（association）。
③ 州法に基づき組成された営利企業であるジョイント・ストック・カンパニー（a joint stock company）、ジョイント・ストック・アソシエーション（a joint stock association）。
④ 保険会社（an insurance company）。
⑤ 州が免許を与えた連邦預金保険法又は類似する連邦法に基づく銀行業務を行う営利企業。
⑥ 州又は自治体（political subdivision）が所有する営利企業。
⑦ IRC§7701(a)(3)以外の規定に基づき法人として課税される営利企業。
⑦ 特定の外国事業体[80]。

米国では、私法（州法）において法人とされる事業体以外の事業体についても、税法独自に法人として課税を受ける事業体として規定している。②の Treas.Reg.§301.7701-3 に規定される社団とは、チェック・ザ・ボックス規則によりパートナーシップ課税を選択しなかった適格事業体のことである。つまり、米国の私法（州法）上、法人として位置付けられていないパートナーシップや LLC であっても、税務上は法人課税がなされる。ここから、米国の税務上、法人課税を受けることとなる事業体の範囲とは、私法上の法人（格）とは独立していると考えられる。

一方、上記で述べたように我が国では私法上、法人格（あるいは同等物）を付与された事業体は税法上も法人とされることになる。よって、私法上の取扱いが決定されれば、租税法上の取扱いも決定される。

このように、あくまで私法上の法人格の有無を基準に法人課税が決定する我が国と、私法とは独立して税法独自に法人課税を受ける事業体を規定する米国では、法人課税を受ける事業体が相違している。よって、米国 LLC が我が国の税務上、法人に該当するか否かと

[79] 平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』（上）」国際税務 17 巻 11 号 14 頁（1997）参照。
[80] 我が国の事業体としては、株式会社のみが該当する。

いう問題の背景には、日米の法制度や租税制度の相違が原因となっているといえる。

2. 合同会社（日本版 LLC）について

会社法の制定に伴い、平成 18 年より米国 LLC をモデルに導入された組織形態として日本版 LLC といわれる合同会社が設立可能となった。そのため、米国 LLC の税務上の取扱いを考える上で、この合同会社と同様の取扱いをするというのも一つの方法ではないかと考えられる。

合同会社は、近年の産業構造の変化、経済のボーダレス化が進む中、人的資産を有効に活用できる事業形態として、①対外的には法人格を持ち、②出資者全員が有限責任で、③内部的には社員の構成を重視する、新しい事業体として創設されることとなった[81]。

合同会社は、会社の内部関係については組合的規律（原則として全員一致で定款の変更その他の会社の在り方が決定され、社員自らが会社の業務執行に当たるという規律）が適用される有限責任社員から組成される事業体である[82]。合同会社の内部関係は、株式会社のような取締役が設置されず、出資者である社員[83]が業務執行を行うことになる。また、利益の分配方法、定款の変更や持分の譲渡についても、原則的に出資者の全員一致によって決定されることになる。合同会社は、このように米国 LLC に類似する特徴を兼ね備えているといえる。しかし、合同会社に対する出資は、金銭その他の財産に限られている。一方、米国 LLC においては、役務提供や将来の一定時点でこれらを拠出する約束という形での出資も認められており、この点において両者は違いを有している。

また、我が国では米国と違い、納税者が事業体の課税方法について選択できるという制度がない。そのため、合同会社に係る税務上の取扱いは、法人格を有する事業体であるとして税務上は法人課税を受けることになり、メンバーに対するパス・スルー課税は認められていない[84]。特に、米国 LLC は、米国の私法（州法）上はあくまで法人ではなく、租税

---

81 経済産業省産業組織課平成 15 年 11 月「人的資産を活用する新しい組織形態に関する提案－日本版 LLC 制度の創設に向けて－」17～18 頁参照。

82 平野嘉秋編『新しい法人制度　多様な事業体の法務・税務【改訂増補版】』29 頁（大蔵財務協会、2005）。

83 法人が社員となることも可能である。

84 なお、平成 17 年 6 月 28 日の参議院法務委員会では、「合同会社制度については、今後の利用状況を観察し、株式会社の計算等にかかる規制を逃れるために株式会社から合同会社への組織変更等が顕在化した場合には、必要に応じ、その計算に関する制度の在り方について、見直しを検討すること。」と附帯決議がなされている。

法上もパートナーシップとして課税を受けることができる事業体である。一方、合同会社は私法上で法人格が付与されているため法人であり、これを受けて租税法上も法人課税とされ、パス・スルー課税は認められていない。このように合同会社と米国 LLC は、合同会社が法人とされ、法人課税しか受けられないのに対して、米国 LLC は法人課税を受けるかパートナーシップ課税を受けるかを選択することができるという税務上の取扱いが相違しているため、我が国の税務上、両者を単純に同一視することは妥当ではない。

【合同会社と米国 LLC の比較】

	合同会社	米国 LLC
業務執行	社員（構成員）	メンバー又はマネージャー
構成員の責任	有限責任	有限責任
内部自治	原則的に社員の全員一致により決定	オペレーティング契約に規定される。なお、メンバーの話合いにより変更可
設立国での税務上の取扱い	法人	納税者が法人かパートナーシップかを選択
出資の形態	金銭その他の財産	金銭その他の財産、役務の提供、将来における拠出

よって、米国 LLC と我が国の合同会社は事業体として類似する性質を有するが、我が国の課税上、同一の取扱いを受けることはできない事業体であるという結論に達する。

3. 準拠法と借用概念

上記では、我が国と米国の法人課税の相違、我が国において米国 LLC と税務上、同一の取扱いをすることができる事業体は存在しないということをみてきたが、このような状況の中で、国税庁質疑応答事例において、なぜ、法人格を基準として米国 LLC を外国法人と判断したのかを分析する必要がある。

そこで、まず、「準拠法」及び「借用概念」について確認していく。

(1)　準拠法

準拠法とは、国際的に生じている私法上の法律関係に対して適用すべきものとして指定された国又は地域の法のことをいう。そして、国際私法の分野において法人の準拠法を決定することは、法人格の存否や法人の設立、内部の諸機関の種類および権限、法人と社員の関係といった諸問題に適用される準拠法（以下「法人の従属法」という）を決定することになるため重要である[85]。法人の従属法に関する学説には、代表的なものとして設立準拠法主義と本拠地法主義がある。

●設立準拠法主義

設立準拠法主義とは、法人は、常に一定の国の法律により設立された法人格を与えられるものであるから、法人が設立に際して準拠した法律をその法人の従属法とすべきであるとする主義である[86]。

●本拠地法主義

法人と最も密接な関係をもつのはその本拠地であり、また、法人と取引関係にたつ相手方の保護の見地からも、法人の本拠地法をもって法人の従属法とすべきであるとする主義である[87]。

我が国の現行法には、法人の従属法を決定する基準について、明文の規定は置かれていないが、学説[88]及び判例[89]から、法人の従属法は設立準拠法主義によることが通説であると

---

85 神前禎＝早川吉尚＝元永和彦『国際私法【第 2 版】』115 頁（有斐閣アルマ、2006）参照。
86 山田鐐一『国際私法』295 頁（有斐閣、1992）。
87 山田・前掲注（86）295 頁。
88 法人の従属法は、法人の内部関係や権利能力等の問題に適用されることから固定的であることが望ましく、このような観点から、設立準拠法主義によるという見解として、實方正雄『国際私法概論【改訂版】』146 頁（有斐閣、1950）、早田芳郎「外国会社の意義」ジュリスト別冊『国際私法の争点』78 頁（1980）、溜池良夫『国際家族法研究』238 頁（有斐閣、1985）。
89 法人代表者の権限の存否と範囲が問題となった東京地方裁判所平成 4 年 1 月 28 日判決（判例時報 1437 号 122 頁、判例タイムズ 811 号 213 頁）では、法人代表者が「本件契約の締結権限を有していたか否かは、法人の代表者の権限の存否及び範囲又はその権限に関する事項であり、代表者の行為の効果が法人に帰属するか否かという法人の行為能力又は権限の欠缺の問題であるから、原則として法人の従属法に服し、かつ、右従属法は、法人の設立準拠法であると解するのが相当

考えられる。

また、国税庁質疑応答事例においても、米国 LLC が米国において付与された性質から法人格の有無を判断しているため、やはり外国事業体の課税上の取扱いを考えるうえで、当該事業体の性質決定は設立に際し準拠した法律に基づくという設立準拠法主義を採用していると考えられる。

(2) 借用概念

国税庁質疑応答事例では、「ある事業体を我が国の税務上、外国法人として取り扱うか否かは、当該事業体が我が国私法上、外国法人に該当するか否かで判断する」としている。

我が国の租税法には、「法人」について定義規定がない。「内国法人」は「国内に本店又は主たる事務所を有する法人」[90]、「外国法人」は「内国法人以外の法人」[91]とあるだけで明確な定義が存在しない。

このように、我が国の租税法上、定義が与えられていない用語について、他の法分野、特に民商法等の私法で発達した概念を借用することがある。これを借用概念という。そして、上記で述べたように、我が国の租税法上、私法において法人格が認められる事業体については「法人」として課税が行われる。つまり、私法上の取扱いが決定すれば、租税法上の取扱いが決定することになる。

よって、租税法上、定義規定が存在しない「法人」、「外国法人」の概念は我が国の私法から借用することになり、その結果として私法上の「法人格」を基準として「法人」、「外国法人」を判断することになる。

ここで、借用概念について問題となるのは、それを他の法分野で用いられているのと同じに解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかという問題である[92]。我が国における借用概念の学説としては、統一説、独立説、目的適合説の 3 つの見解がある。

●統一説

である」として、法人の従属法は設立準拠法によるという立場を採用している。

[90] 法人税法 2 条 2 項、所得税法 2 条 6 項。

[91] 所得税法 2 条 6・7 項、法人税法 2 条 3・4 項。

[92] 金子・前掲注（72）105 頁。

統一説とは、借用概念は立法時に他の領域における意味内容を知ったうえで用いられており、異なる意味を与えるのであれば、そのための定義が置かれたはずであること、借用概念に税法独自の解釈を認めると予見可能性を損なうこと、法秩序の一体性を確保すべきこと[93]等の理由から、借用した私法と同義に解釈するのが適当であるとする考え方である。

●独立説

独立説とは、税法において借用概念を用いる場合であっても、原則的に税法上、独自の意義を与えられるべきであるとする考え方である。

●目的適合説

目的適合説とは、合理的な理由が存在する限り、租税法上は借用先の私法と異なる解釈をしてもよいとする考え方である。

これらの借用概念に対する見解に対して、金子宏名誉教授は「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連でみると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、これらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地から好ましい」[94]と述べられており、借用概念は、原則として借用先の私法と同じ意義に解するのが法的安定性からは好ましいとしている。また、判例においても、借用概念を借用先の私法と同じ意義と解する統一説の立場をとっている[95]。よって、我が国における借用

---

93 岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法【第3版】』40頁（有斐閣アルマ、2008）参照。

94 金子・前掲注（72）105頁。

95 例えば、利益の配当の意義について、商法と同一の概念を所得税法では採用していると解するのが相当と判示した最高裁昭和35年10月7日第二小法廷判決（民集14巻12号2420頁）、匿名組合契約の意義について、商法上の匿名組合契約に類似するものであることが必要とすると判示した最高裁昭和36年10月27日第二小法廷判決（民集15巻9号2357頁）等においては借用先の私法と同義に解するとして、統一説の立場から判断している。一方、租税法上、明文規定がある場合には私法と別意に解することがあるとされる判例として、所得税法60条1項1号の贈与の意義について贈与者に経済的利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解するのが相

概念論は統一説という立場が通説であると考えられる。

以上のことから、我が国の租税法において明文規定が存在しない「法人」及び「外国法人」の定義は、私法上の「法人」及び「外国法人」の定義と同じ意義であると解することになる。そのため、米国 LLC が法人に該当し、外国法人として取扱われることになるのかを判断するためには、私法上の「法人」及び「外国法人」の定義を明らかにする必要があると考える。

4. 国税庁質疑応答事例の考察

(1) 私法上の法人及び外国法人の意義について

我が国の私法上の法人の意義は、「自然人以外のもので法律の権利義務の主体とされているもの」とされる[96]。人の集まりである団体（社団）や財産の集合（財団）自体に、自然人と同じような権利義務を与えることにより、団体自体が契約の主体となれたり、不動産を取得したりできるようになる。ただし、当然に権利義務の主体となれる自然人と異なり、社団や財団には、法律の定めるところにより「法人格」が付与されなければならない。例えば、民法においては、公益を目的とする社団及び財団に法人格を与えることとしており、商法では、営利を目的とする社団に法人格を与えている[97]。よって、我が国の法律に従って、法人として成立した事業体には「法人格」が付与されていることになる。したがって、我が国の私法上の法人には「法人格」が必要であるといえる。

では、私法上の「外国法人」とは、どのように定義されているのだろうか。

我が国の私法上、外国法人の規定が置かれているのは民法 35 条[98]である。民法 35 条 1 項で「外国法人は、国、国の行政区画及び外国会社を除き、その設立を認許しない。ただし、法律又は条約の規定により認許された外国法人は、この限りでない。」規定している。

当と判示した最高裁昭和 63 年 7 月 19 日第三小法廷判決（裁判集民 154 号 443 頁、判時 1290 号 56 頁）、法人税法施行令 5 条 10 号の請負業には、民法 632 条の請負を反復継続して業として行う活動のみならず、委任を反復継続して事業として行う活動を含むことが相当と解した東京高等裁判所平成 16 年 11 月 17 日判決（税資 254 号順号 9820）等がある。

96 金子宏＝新堂幸司＝平井宣雄『法律学小辞典【第 3 版】』1042 頁（有斐閣、2002）。

97 四宮和夫＝能見善久『民法総則【第 6 版】』87 頁（弘文堂、2004）参照。

98「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」の制定に伴う民法改正により、「商事会社」から「外国会社」に変更され、条文番号も 36 条から 35 条に変更された。

認許の意義については学説上争いがあるが、通説的解釈としては、外国法人が我が国において法人として活動するために、その法人格を承認することであると解するのが妥当な説であるとされている[99]。上記のとおり、我が国の私法上の法人には「法人格」が必要であると考えられるため、外国法人についても我が国で法人とされるためには、法人格を有していることが必要になる。よって、認許とは、外国法人が我が国において法人として活動するためにその法人格を認めることであると解される[100]。そして、同条 2 項において「認許された外国法人は、日本において成立する同種の法人と同一の私権を有する」と外国法人の我が国における権利能力の範囲を定めている。

また、民法 35 条に規定される外国法人として認許されるもののうち、米国 LLC を含む外国事業体が該当するのは外国会社である。会社法において、外国会社を「外国の法令に準拠して設立された法人その他の外国の団体であって、会社と同種のもの又は会社に類似するものをいう」[101]と規定している[102]。

以上のことから、外国の事業体が我が国租税法上、外国法人に該当するかどうか判断する場合に借用することになる私法上の外国法人の概念は、外国の法令に準拠して設立された法人や団体のうち会社に類似するもので、我が国において、その法人格が認められる事業体ということができる。

(2) 考察

国税庁の見解を整理すれば、我が国では米国 LLC は私法上、法人格を有する事業体であるため、我が国の税務上、外国法人であるとされている。ところが、米国 LLC は LLC 法により、法人格が付与されているか否かが明確でないため、営利を目的とし、登記されていること、加えて法的主体となれること、個人と同等の権利能力を有すること等、準拠法である LLC 法により付与されている性質から、それが法人格を有する事業体であるとみな

---

99 林良平＝前田達明編『新版注釈民法(2)総則（2)』[溜池良夫]194 頁（有斐閣、1991）参照。
100 林＝前田・前掲注（99）194 頁参照。
101 会社法 2 条 2 項。
102 この規定により、①外国会社であるためには、法人格が認められているかどうかは問わず、日本法における「法人」に相当する制度が存在しない国の事業体であっても、外国会社と認められる場合があること、②外国会社は会社（株式会社・持分会社）と同種のものまたは会社に類似するものに限定されることを明らかにしているとされる（酒巻俊男＝龍田節他『逐条解説会社法第 1 巻総則・設立』40 頁（中央経済社、2008））。

している。このように、法人格の有無を基準として米国 LLC が法人か否かを判断する国税庁質疑応答事例の考え方は、我が国の法人の意義から照らせば、妥当なものだろう。

しかし、川端康之教授は、国税庁質疑応答事例は「必ずしも LLC という独特の企業形態だけに成り立つ説明ではなく、外国の事業体の我が国法での観察の仕方についての一般論を述べたものであると理解することが自然であるように思われる」[103]と述べている。つまり、従来は、外国事業体についても法人格の有無により我が国の税務上の取扱いを決定することに問題がなかったため、国税庁質疑応答事例はこれに従い、米国 LLC の税務上の取扱いを決定したといえる。しかしながら、米国 LLC は、我が国に存在しない独特の性質を持つ事業体であり、私法（LLC 法）において、法人格の有無が明確にされていないことから、従来の考え方をそのまま準用することは妥当なのかという疑問が生じる。

また、国税庁質疑応答事例は審判所裁決の直後に公表されている。この事案の争点は、米国 LLC の事業活動の結果生じた損益が、当該 LLC のメンバーである我が国居住者である個人に帰属する不動産損失として損益通算の対象となるか否かというものであったが、裁決では米国 LLC が我が国の税務上外国法人に該当するかどうかにより判断している。このことから推測すると、国税庁質疑応答事例が米国 LLC を我が国租税法上外国法人と認定した背景には、事業体で生じた損益について、その構成員（LLC の場合はメンバー）段階で課税を行う場合に、事業体段階で人為的に作り出した損失を直接構成員に帰属させ、他の所得から控除することにより、租税回避に利用されるという懸念があったのではないかと思われる。米国 LLC が我が国の税務上、外国法人とされれば、米国 LLC から損失が分配されることはないため、人為的に損失を作り出し、その損失を取込むことによる租税回避は防止されることになる。

また、国税庁質疑応答事例では、米国 LLC が我が国の税務上、原則的に外国法人とされることは明らかにされたが、実際にどのような課税を受けるのかという点には触れられていない。米国 LLC の事業活動により生じた損益等は米国の税務上の取扱いにかかわらず、メンバーである我が国の投資家には帰属しないということになる。では、我が国において課税が発生する時期はいつであるのか、メンバーが個人の場合、米国 LLC からの分配の所得区分はどうなるのかという点は、国税庁質疑応答事例には述べられていない。

そもそも審判所裁決において問題とされたのは、米国 LLC の我が国税務上の位置づけではなく、当該米国 LLC のメンバーである我が国の個人が税務申告においてどのような課税

103 川端康之「企業形態の多様化と国際課税」国際税務 22 巻 8 号 14 頁（2002）。

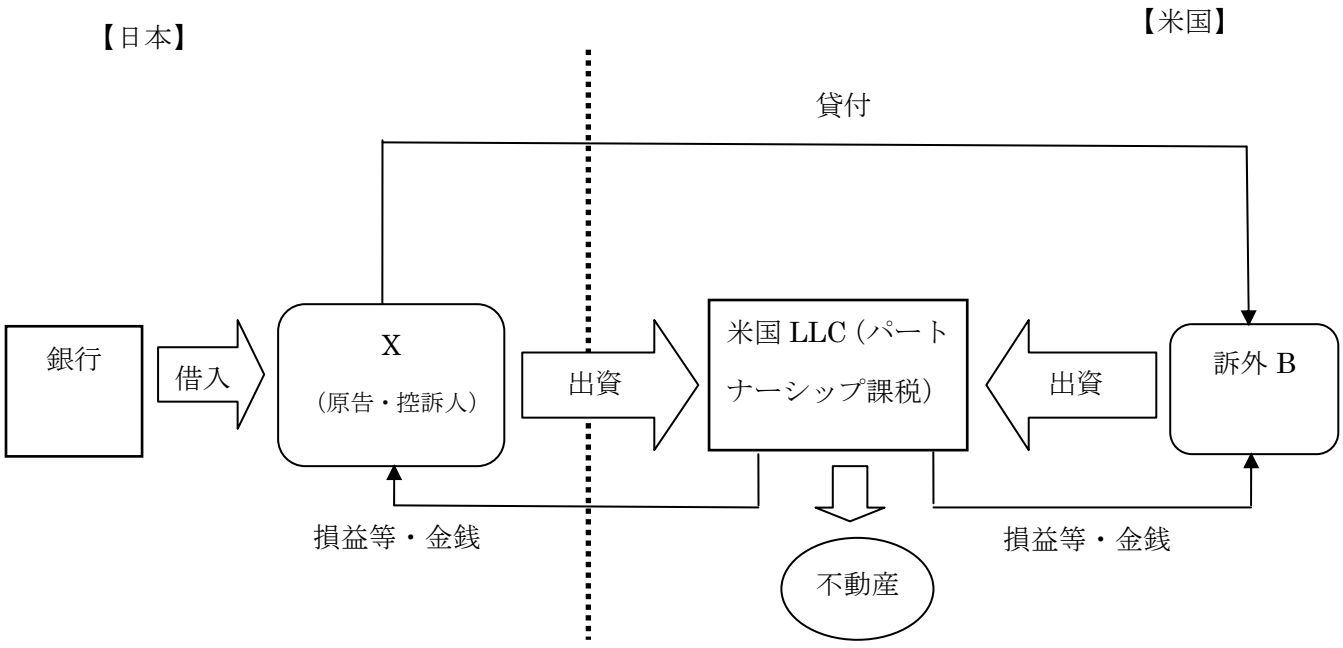
を受けるのかというものである。しかし、この点は明らかにされておらず、納税者が、我が国においてどのような課税を受けることになるのかは不明確なままである。そういった側面から、国税庁質疑応答事例に示される米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いは不十分なものあると思われる。

よって、次節では、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の居住者である個人が、実際、どのような課税を受けることになるかを、判例を通じて考察する。

第 2 節　東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決について

1. 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決の概要

(1) 事実概要



X（原告・控訴人）は、平成 2 年 7 月、ニューヨーク州在住の訴外 B との間で、パートナーシップ契約を締結した（以下「本件パートナーシップ」という）。その後、X は、平成 3 年 6 月から 9 月にかけて、銀行から 5400 万円借入をして、米国に 42 万 7694 ドルを送金した。このうち、2 分の 1 を本件パートナーシップに対する出資金とし、残り 2 分の 1 は B への貸付金とし、B はこれをもって本件パートナーシップに対する出資金とした。

X及びBは、平成3年9月、約106万ドルを借入れ、ニューヨーク州在住の不動産（以下「本件不動産」という）を140万ドルで購入し、不動産賃貸業を開始した。

平成6年10月、ニューヨーク州においてLLC法（以下「NYLLC法」という）が施行され、平成9年1月には連邦税法において、チェック・ザ・ボックス規則が施行された。Xは、平成10年4月、本件パートナーシップをLLCへ組織変更し、X及びBの本件パートナーシップに係る資産および負債は本件LLCに引き継がれた。なお、本件LLCはチェック・ザ・ボックス規則によりパートナーシップ課税を選択した。

本件LLCは、平成10年4月に、本件不動産を担保として、240万ドルの借入れを行い（以下「本件借入金」という）、一方でX及びBに対して、それぞれ25万ドル及び85万ドルの分配をした。この借入れの際、本件不動産は370万ドルと評価されている。その後、本件LLCは、平成11年12月にX及びBに対して12万5000ドル、平成12年7月に5万ドル、同年12月に4万5000ドルの分配を行った（これらの分配を以下「本件分配金」という）。

Xは、本件LLCの不動産賃貸業により生じた損益および本件LLC名義の預金から生じる利息収入をXの不動産所得及び雑所得として、平成10年ないし平成12年分の所得税の確定申告を行った。

これに対し、Y（被告、被控訴人）が、本件LLCが行う不動産賃貸業により生じた損益は法人として本件LLCに帰属し、また、本件分配金はXの配当所得に該当するなどして、上記各年文の所得税にかかる更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。

(2) 争点

①本件LLCは、我が国租税法上の「外国法人」に該当するのか。
②本件分配金は、Xの「配当所得」に該当するのか。

(3) 判断

裁判では、付加又は訂正するほかは、原判決（さいたま地方裁判所平成19年5月16日判決・訟務月報54巻10号2537頁）の事実及び理由を引用する。

争点①について

我が国の租税法上、法人そのものについて定義した規定は存在しない。

納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであって、これらは、第一次的には私法によって規律されている。したがって、租税法がそれらを課税要件規定の中に取り込むにあたっては、租税法規の明文またはその趣旨が明らかな場合を除いて、私法上におけると同義に解釈することが、法的安定に資する。つまり、我が国の租税法上、「法人」に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されるものと解するのが相当である。

そして、外国の法令に準拠して設立された団体の法人格の有無については、基本的には当該外国の法令の内容と団体の実質により判断するのが相当である。本件 LLC は、NYLLC 法に準拠して設立され、事業の本拠地も同州に置かれていることから、本件 LLC の法人格の有無の判断は、NYLLC 法の内容と本件 LLC の実質により判断するのが相当である。

英米法における法人格を有する団体の要素は、(a) 訴訟当事者になること、(b) 法人の名において財産を取得し処分すること、(c) 法人の名において契約を締結すること、(d) 法人印を使用することなどが含まれることが認められる。

本件 LLC は、NYLLC 法に基づき、その名において (a) 訴訟当事者になること、(b) 財産を取得し、処分すること、(c) オペレーティング契約の規定により財産を所有・管理し、契約を締結していることが認められる。

加えて、NYLLC 法は、同法に基づき設立された LLC はメンバーからは独立した法的主体と位置付けている。また、LLC の個別財産について、メンバーは一切の利益ないし持分を有しないと規定している。

以上のことから、本件 LLC は、NYLLC 法上、法人格を有する団体として規定されており、自然人とは異なる人格が認められた上で、メンバーから法的に独立して存在していることが認められる。そのため、本件 LLC は、NYLLC 法上、法人格を有する団体であり、我が国私法（租税法）上の法人に該当すると解するのが相当である。

争点②について

所得税法上の配当所得とは、法人から受ける剰余金（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの等によるものを除く）、利益の配当、剰余金の分配（出資に係るものに限る）等に係る所得等をいう。この場合、会社からの分配は、実質

的にみて、出資者が出資者である地位に基づいて受ける利益の分配である限り、配当所得と解される。

証拠によれば、NYLLC 法は、債権者保護のため、LLC の分配金に対する制限規定を設けている。同規定では、LLC は、分配時において、当該 LLC の全資産の公正市場価額が全負債を超える範囲において、メンバーに対して分配をすることができる。この規定に従えば、本件不動産の市場価額 370 万ドルが本件借入金 240 万ドルを超える部分である 130 万ドルについて分配が可能である。なお、本件分配金は、平成 10 年は 110 万ドル、同 11 年は 25 万ドル、同 12 年は 19 万ドルである。

また、本件不動産は購入時には、140 万ドルであったが、370 万ドルまで評価が上がっており、減価償却していることを考慮しても 230 万ドル以上の含み益が生じており、本件 LLC は平成 10 年 4 万 9122 ドル、同 11 年 2 万 7680 ドル、同 12 年 12 万 8479 ドルの利益を上げている。

さらに、本件 LLC の米国における税務申告書において、本件分配金は、いずれも分配（distribution）と記載され、出資金の払戻し（return of contribution）と記載されるか出資金の拠出（contribution to capital）が負債に計上されるなど、当該支出が法的に出資の払戻しであることが明確に記載されていない。

以上のことから、本件分配金は、実質的に判断すると、不動産賃貸業を営む上での賃貸ビルの市場価額が増加し含み益が生じたことや、不動産賃貸業による利益が計上されたことを背景に、余剰資金をその出資者である構成員に利益の配分をしたものと認めるのが相当である。

2. 東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日の考察

米国 LLC に係る我が国の税務上の取扱いについては、既に述べたように本判決の前に審判所裁決が存在する。この裁決は、米国 LLC は我が国租税法上の「外国法人」に該当し、損益の帰属主体でとされ、米国 LLC からの損益が認識された時点では我が国においてメンバーに対する課税は生じないという結論であった。そして、本判決では、米国 LLC に直接出資をしている我が国居住者である個人について、我が国における課税関係が明らかにされたといえる。

本判決でも、本件 LLC は法人格を有する事業体であるため、我が国租税法上の「外国法

人」であり、損益の帰属主体とされる。そのため、本件 LLC の不動産賃貸業により生じた損益及び本件 LLC 名義の預金から生じる利息収入のうち X に帰属する損益等と認識された額を、我が国所得税法上、X の損益とすることはできず、損益が認識された時点では課税は生じない。そして、本判決では、メンバーである X が本件 LLC から実際に金銭の分配を受けたときに、外国法人からの「配当等の額」の支払いがあったものとして課税が行われるとした。この場合、分配された金銭等の内容を考慮して、所得税法上の「利益の配当」に該当するか否かを判断することになる。

所得税法上の配当所得とは、法人（公益法人等及び人格のない社団等を除く）から受ける剰余金の配当（株式又は出資（公募公社債等運用投資信託以外の公社債等運用投資信託の受益権及び社債的受益権を含む）に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割に係るものを除く）、利益の配当（中間配当に規定する金銭の分配を含むものとし、分割型分割によるものを除く）、剰余金の分配（出資に係るものに限る。）、基金利息（基金利息の支払等の制限に規定する基金利息をいう）並びに投資信託（公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除く）及び特定受益証券発行信託の収益の分配に係る所得と規定されている[104]。ここでいう「利益の配当」には、法人が確定した決算において剰余金又は利益の処分により配当又は分配をしたものだけでなく、法人が株主（出資者と含む）等に対しその株主等である地位に基づいて供与した経済的な利益が含まれると解される[105]。このような解釈は、最高裁判所昭和 35 年 10 月 7 日第二小法廷判決（民集 14 巻 12 号 2420 頁）が、「所得税法上の利益配当とは、必ずしも商法の規定に従って適法になされたものに限らず、商法が規制の対象とし、商法の見地から不適当とされる配当（たとえば、蛸配当、株主平等の原則に反する配当等）の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれるものと解すべきことは所論のとおりである」と判示していることに依拠している[106]。

また、①LLC の全資産の公正市場価額が全負債を超える範囲で、メンバーに対して分配をすることができること、②本件不動産には 230 万ドル以上の含み益が生じており、本件 LLC の事業活動により利益を計上していること、③本件分配金は、いずれも分配（distribution）と記載され、当該支出が法的に出資の払戻しであることが明確に記載され

104 所得税法第 24 条 1 項参照。
105 所得税基本通達 24 条 1 項参照。
106 品川芳宣「アメリカ LLC からの分配金の所得区分―LLC に対する法人課税の適否―」TKC 税研情報 17 巻 2 号 63 頁（2008）。

ていないこと等を考えると、本件分配金は所得税法上の利益の配当としての性質を有していると判断している。このように、米国 LLC からの金銭等の分配を直ちに配当所得として判断するのではなく、その性質を考慮して所得区分を決定している点は、所得税法が所得区分を置いている趣旨に照らして、妥当な判断と思われる。

しかしながら、本判決では、租税法上の外国法人の概念を私法上の概念と同義としながらも、本件 LLC の実質を判断要素に加えている。この点について、私法上の「法人」概念から区別される租税法固有の「法人」概念を用いる余地を認めるものと言え、その意味で、目的適合説の見解にかなりの程度歩み寄ったものと位置づけられるとの指摘がある[107]。つまり、本判決では、「我が国の租税法上、『法人』に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されるものと解するのが相当である。」と、明確に借用概念論として統一説に立ちながらも、一方で、原則として設立準拠法に依拠するが、一定の留保として、統一説の立場からは必ずしも必要と言えない当該米国 LLC の実質を我が国租税法の観点から個別具体的に判断するという枠組みを採用していると位置づけられるのではないだろうか[108]。ここから、本判決には理論的に矛盾が存在していると考えられる。

仮に、本判決では、借用概念論として目的適合説に立つと考えた場合にも問題が生じると考える。東京高裁判決では米国 LLC の実質による判断の比重が明らかにされていないが、この法形式による判断と実質的な判断が混在するものであるということは、米国のキントナー規則に共通するものである。キントナー規則は、法形式による判断と実質的な判断をどの程度考慮すべきか一義的に決定できず、実務上、困難を伴うものであり、この問題が解決できずに、チェック・ザ・ボックス規則が設けられたという経緯がある。そのため、借用概念論として目的適合説の立場に基づく場合には、事業体に対する課税の決定方法について米国と同じ轍を踏む可能性が否定できない。

第 3 節　小括

本章では、まず、国税庁質疑応答事例を通して現行の米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて、米国 LLC が法人と判断されたプロセスの分析を行った。次に、東京高裁平

---

107 横溝大「NY 州法に基づき設立された LLC と我が国租税法上の『法人』」ジュリスト 1361 号 198 頁（2008）。
108 横溝・前掲注（107）198 頁参照。

成 19 年 10 月 10 日判決を用いて、米国 LLC が我が国において、実際、いかなる課税を受けることとなるのかを整理、検討を行った。

国税庁質疑応答事例及び東京高裁判決は共通して、我が国では法人格を有する事業体は法人として取扱われるため、米国 LLC は、準拠法である州 LLC 法により付与された性質から法人格を有すると判断できる場合、我が国の税務上は法人として取扱われるということとしている。そして、米国 LLC が法人として取扱われる場合は、我が国では米国 LLC に生じた所得についてパス・スルー課税が認められず、金銭等の分配を受けたときにその所得の性質等を判断して課税関係が決定されることが明らかとなった。

このように、我が国の事業体は、我が国の私法上で法人格の付与が明確であるのに対し、米国 LLC は準拠法である州 LLC 法では法人格の有無が明確にされていないため、我が国の税務上、米国 LLC の法人格の有無について、法人格を有すると判断される性質を列挙し、米国 LLC がそれらの性質を有しているか否かにより判断することとしている。そして、我が国では私法上、法人格を有していれば租税法上も法人とされる。つまり、私法上、法人格があるということはその事業体は法人固有の性質を有すると判断できるということである。

しかしながら、国税庁質疑応答事例と東京高裁の掲げる法人格を構成する要素を比較してみると、両者が若干相違していることが分かる。国税庁質疑応答事例が営利を目的とした商事会社であること、登記等を行うことを挙げているのに対して、東京高裁判決ではこれらを判断基準としていない。一方で、東京高裁判決で法人格を構成する要素とされた、法人格の有無を判断する基準とされた財産を取得し、処分できることやオペレーティング契約の規定により財産を所有・管理し、契約を締結できるという性質は国税庁質疑応答事例では法人格を有するという基準とはされていない。各州の LLC 法によりその性質が異なるのは当然であるが、東京高裁判決と同じく NY LLC 法に準拠して組成された LLC の法人該当性が争われた審判所裁決において、当該 LLC を外国法人と判断した理由は、①商行為をなすことを目的に NY LLC 法に準拠して設立された事業体である、②設立準拠法である NY LLC 法の下で、契約、財産所有、裁判、登記等の当事者となることができる、③NY LLC 法では、メンバーとは独立した法的主体であると規定されていることを挙げており、これらは国税庁質疑応答事例の判断理由と類似している。つまり、東京高裁判決でも国税庁質疑応答事例において列挙された法人格の構成要素を持って、法人と判断することが可能であり、私法上の法人概念と租税法上の法人概念が同義であるとするならば、法的安定性を

図る見地からも法人格の構成要素は一致すべきである。なぜ同じ NY LLC 法法を準拠法とする LLC に関して異なる性質を持って法人か否かを判断することになるのだろうか。

我が国の事業体は、私法において法人格の付与が明確とされているため、米国 LLC のようにその性質から法人格を導くことはない。つまり、従前においては、事業体の性質から法人格の有無を判断することはなかったため、我が国の法人固有の性質等を考える必要はなかったのではないだろうか。そうであれば、国税庁質疑応答事例が掲げる米国 LLC の性質のうち、法人格を構成する要素というのは、我が国の私法において確立していない概念を借用しているのではないかという疑問が生じる。

また、米国では、以前より国家間で事業体に対する税務上の取扱いの相違を利用した租税回避が問題となっている。米国でパートナーシップ課税を受ける LLC が我が国で法人とされる場合、日米で税務上の取扱いが異なることになり、米国で生じたような問題が我が国でも生じる可能性が考えられる。さらに、米国 LLC に係る税務上の取扱いが日米で相違することが原因となって、課税を行う上で問題が生じるのではないかとの指摘がなされている。

そのため、第 3 章では、米国 LLC に係る現行の我が国税務上の取扱いによった場合、発生すると予測される問題を取り上げる。

第３章　米国 LLC を法人として取扱う場合の課税上の問題

米国 LLC を我が国税務上、法人として取扱うこととした場合、我が国では法人課税、米国ではパートナーシップ課税、つまりパス・スルー課税を受けることとなり、我が国と米国で税務上の取扱いが異なることになる。本章では、その場合に生じるで課税上の問題点を整理・検討していく。

第１節 米国におけるハイブリッド事業体を利用した国際的租税回避の問題

米国連邦税法上、パートナーシップ課税を選択した LLC が我が国で外国法人とされた場合には、我が国と米国で当該 LLC に対する課税上の取扱いが異なることになる。このような事業体をハイブリッド事業体と呼ぶ。米国では、チェック・ザ・ボックス規則の制定後、このようなハイブリッド事業体を利用した租税回避の問題が発生し、IRS ではこの問題を封じ込めるため対策を行ってきた。具体的な事例としては、米国 LLC が米国税務上、パートナーシップとして取扱われるのに対して、カナダの税法では法人として取扱われることを利用した租税回避スキームが有名である。

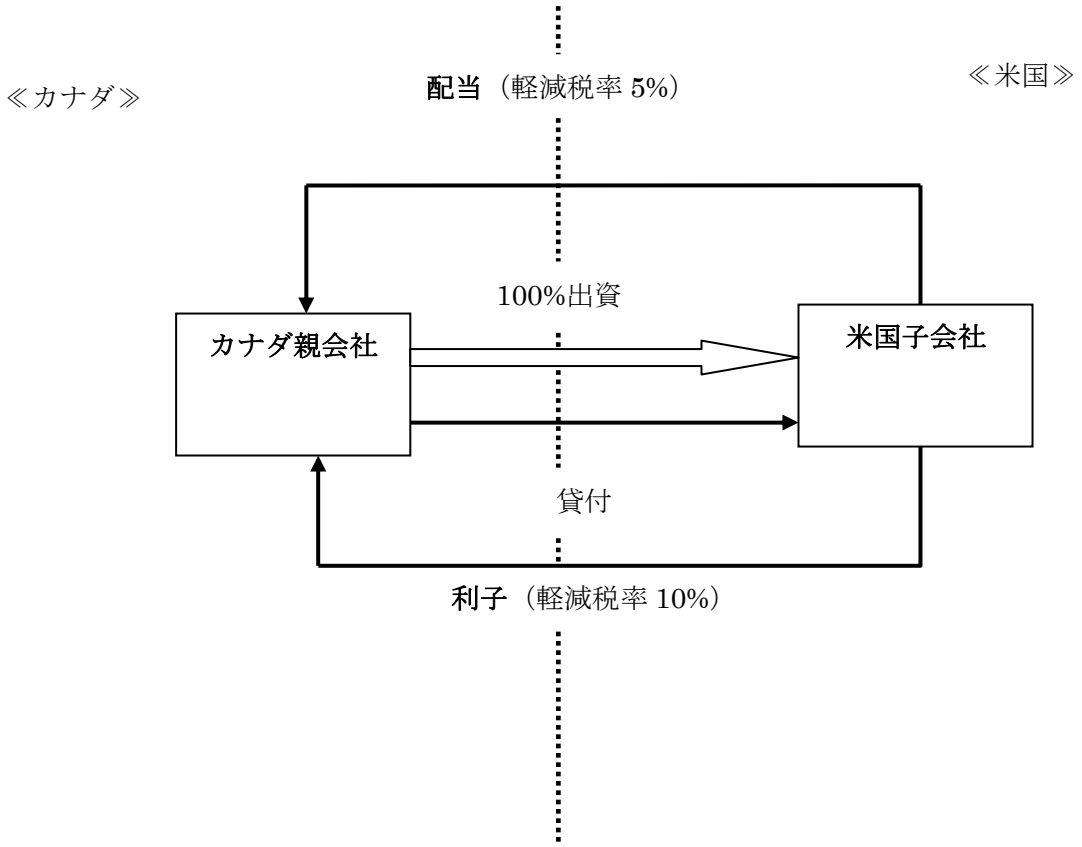
【事例】　租税条約を利用した租税回避[109]

カナダの法人は、米国に子会社を有している。米加租税条約の適用により、カナダ親会社が米国子会社から配当を受取った場合、源泉徴収税率は 30%から 5%に軽減される。カナダ親会社は、この受取配当については益金不算入となるので課税されず、米国子会社の支払配当は損金算入されない。

一方、カナダ親会社が米国子会社から利子を受取った場合には、米加租税条約では源泉徴収については 10%の軽減税率が適用されることになり、米国子会社は支払利子を損金に算入でき、カナダ親会社は受取利子を益金に算入することになる。

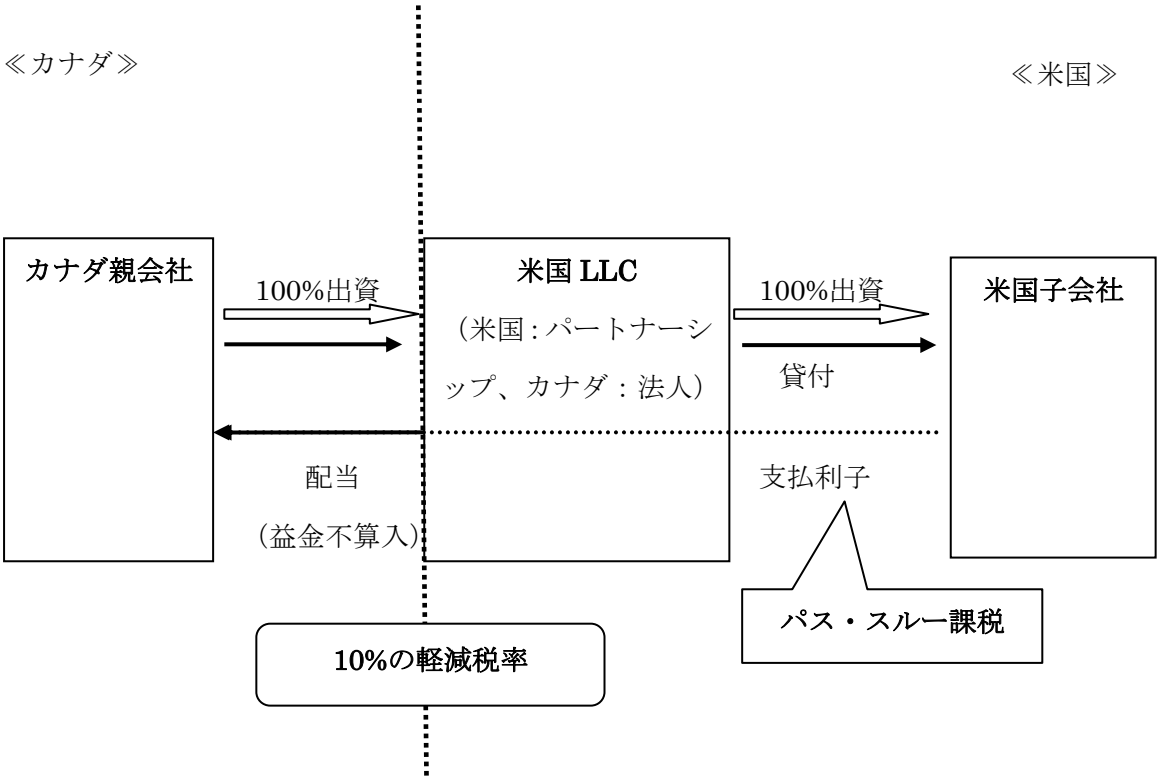
[109] この事例及び図については、本田光宏「ハイブリッド事業体と国際的租税回避について」フィナンシャル・レビュー84 号 105 頁（2006）、高橋祐介「パートナーシップと国際課税」フィナンシャル・レビュー84 号 93 頁（2006）を参照した。

【図１・通常の場合】



そこで、カナダ親会社が米国子会社に融資をする際、米国に LLC を設立し、この米国 LLC を介して米国子会社に貸付けを行うというスキームを利用して租税回避を図ることができる。

【図 2・米国 LLC を介した場合】



この米国 LLC は、米国連邦税法上、パートナーシップとして取扱われるため、米国子会社が米国 LLC に支払った利子は、米国ではパス・スルー課税とされ、カナダ親会社に直接支払われたものと取扱われ、米加租税条約の適用により 10%の軽減税率が適用される。

他方、カナダでは米国 LLC を法人と取扱うことになる。そのため、米国子会社から米国 LLC への支払利子は、米国法人間の取引としてカナダで課税関係は発生せず、米国 LLC がカナダ親会社に支払った利子は配当として、受取配当益金不算入の適用によりカナダ親会社の益金に算入されない。このスキームを利用すれば、支払利子について配当に係る 5%という税率よりも高いものであるが、実質的な税負担が軽減税率の 10%のみということになり、通常の場合よりも税負担が軽減されるという結果となる。

米国では、このような租税回避スキームに対して租税条約における軽減税率の適用を認めず、一律 30%の源泉徴収税率を課すという IRC の改正及び Treas.Reg.の制定を行った[110]。

米国 LLC がハイブリッド事業体に該当することとなった場合には、我が国においても米

[110] IRC § 892(c)、Treas.Reg. § 1.894-1(d).

国と同様に上記のようなスキームを利用して租税回避が行われる可能性がある。しかし、現在、この問題に対する対応策は講じられていない。

第２節　米国 LLC を法人として取扱う場合の現行制度の適用に関する問題

米国でパートナーシップ課税を選択した LLC は、課税年度の末日において当該 LLC のメンバーが損益等の認識をし、課税が行われる。その場合、LLC 段階での所得及び金額が維持されている。一方、我が国では、米国でパートナーシップ課税を選択している米国 LLC であっても、税務上、法人として取扱われることになれば、実際に米国 LLC から金銭等の分配が行われるまで課税は発生しない。そして、その性質は配当所得等、その所得の内容により所得区分が決定され、実際に分配を受けた金額が課税の対象となる。

このように、米国 LLC がハイブリッド事業体となると所得の課税時期、所得区分、所得金額等が日米で相違することになる。外国税額控除及びタックス・ヘイブン対策税制は国家間における事業体に対する税務上の取扱いが一致していることを前提としている制度であるため、これらの制度がどのように適用されていくのかという問題が考えられる。また、ハイブリッド事業体については、租税条約上の問題も指摘されている。そこで、本節では米国 LLC を我が国の税務上、法人として取扱った場合の外国税額控除制度、タックス・ヘイブン対策税制及び新日米租税条約の適用やその問題を整理・検討していく。

1. 国際的二重課税排除の問題

（1）外国税額控除の適用について

我が国の税制は、我が国の居住者である個人及び内国法人について、国内で生じた所得だけではなく、国外所得を含めた全世界所得を課税の対象としている。そのため、国外で得た所得に対しても、国内で得た所得と同様に課税される。ところが、その国外所得に対しては、所得の源泉地国においても課税されている場合がある。この場合、同一の所得に対して国家間で課税権が競合するという二重課税が生じてしまう。このように同一の課税物件に対して、同種の租税の課税権が 2 カ国ないしはそれ以上の国によって同時に主張さ

れ、課税権の重複ないし競合が生じた状態を国際的二重課税という[111]。

所得に対する国際的な重複課税を行うことは、国民経済及び国際経済に悪影響を与えることになる。この重複課税によって、国外活動により得た所得が手取り額で国内活動のみから得た所得よりも過少となるため、企業の海外進出を阻害する要因となる。また、国際競争力を維持進展させなければならないとする国家の政策目的、国際経済の拡大の理念にも沿わない。国際的経済活動が未発達な段階では国際的二重課税は、それほど大きな問題とならないが、国際的経済活動が活発になるにつれて、それを排除する必要性が高まる。それは、国際的経済活動に対する障害を取り除くために必要であるのみでなく、投資や経済活動に対する税制の中立性を維持するためにも必要である[112]。

国際的な所得に対する二重課税を解決する制度には、大きく分けて以下の 2 つである。

① 外国税額控除方式

自国民の所得については、その源泉が国内であろうと国外であろうとすべて課税の対象とする制度（全世界所得課税主義）を採用しつつ、国外で納付した税額に相当する額を自国に納付すべき税額から控除して二重課税を排除する方式をいう。この方法の場合、無制限で外国法人税の控除を認める方式と一定の限度額を設ける方式がある。

② 国外所得免税方式

国家の課税権を属地的に捉えて、領域内に源泉のある所得を課税の対象とする考え方（領土内所得課税主義）に則り、国外に源泉がある所得については、課税の対象から除外することにより二重課税を排除する方式をいう。この方式には、完全免除方式と累進付免除方式がある。

我が国では、国際的二重課税の排除方法として外国税額控除方式が採用されており、我が国の居住者である個人及び内国法人が外国で課税を受けた場合、一定の要件の下で、外国税額控除の適用が認められている[113]。また、法人税法においては、支店形態と子会社形

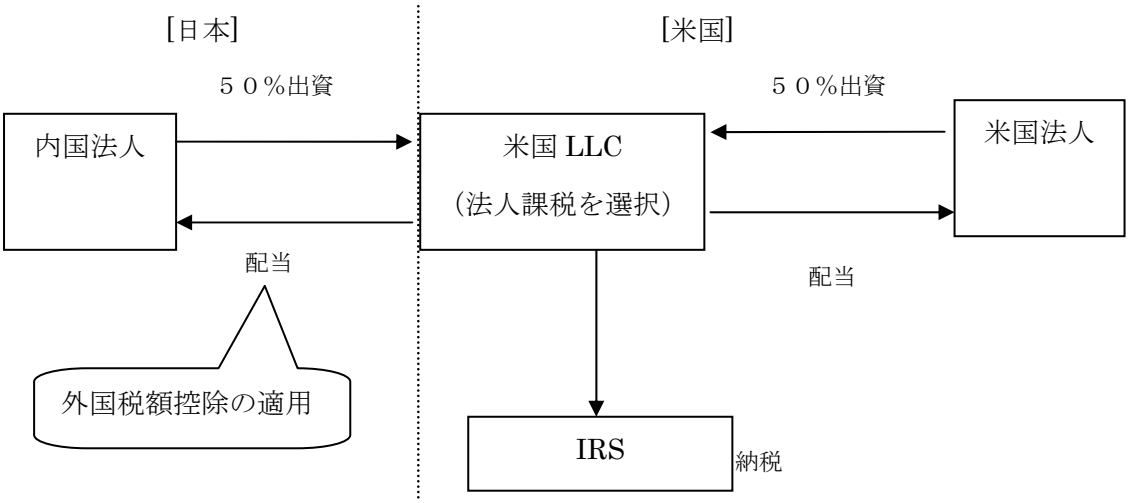
111 渡辺淑夫『外国税額控除【改訂版】―国際的二重課税排除の理論と実務―』3 頁（同文舘出版株式会社、2005）。
112 金子・前掲注（72）407～408 頁。
113 法人税法第 69 条、所得税法第 95 条参照。

態による海外進出による税負担の不公平を是正するため、外国子会社の支払った外国法人税のうち、その外国子会社から受け取った剰余金の配当等の額を、親会社である内国法人が支払ったものとみなして外国税額控除の対象とする間接税額控除が認められている[114]。

では、我が国の居住者である個人及び内国法人が米国 LLC に出資した場合、外国税額控除がどのように適用されるのだろうか。以下、内国法人が米国 LLC に出資した場合を想定する。

≪法人課税を選択した米国 LLC に出資した場合≫

【図 3】

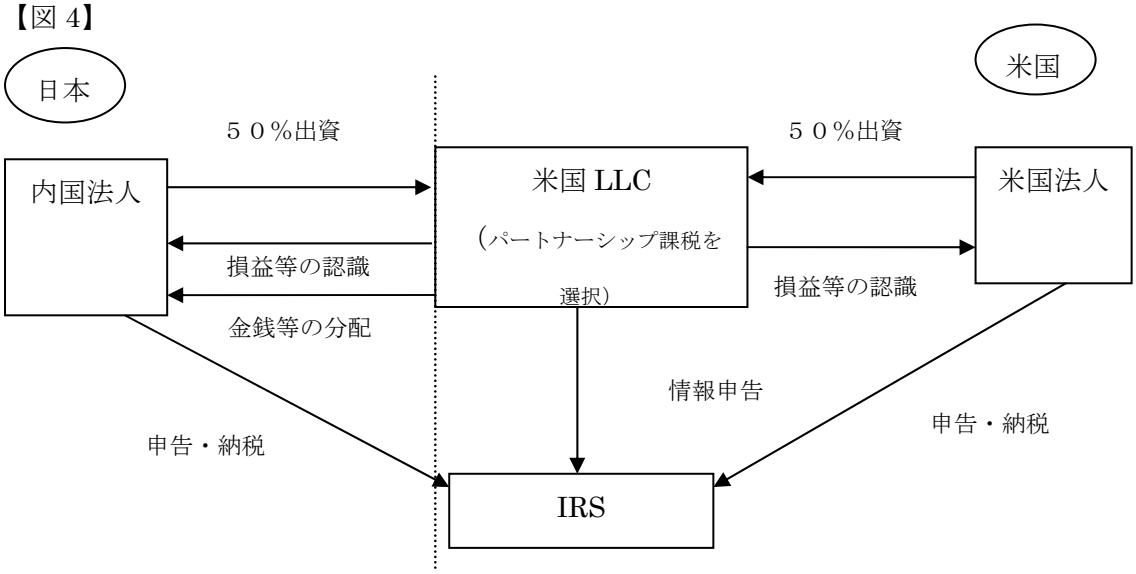


内国法人が米国 LLC に出資した場合、その LLC が米国で法人課税を選択していれば、米国 LLC は内国法人の外国子会社に該当することになる。そして、米国 LLC に生じた所得は LLC に帰属することになり、LLC が米国での納税主体とされる。我が国では、その課税済み利益が実際に配当等として分配された時に課税関係が生じ、この時に国際的二重課税が発生するため、内国法人は外国税額控除の適用を受けることになる。つまり、この場合の外国税額控除の適用は、通常の外国子会社の場合と同様であり、外国税額控除の適用について特段の問題は発生しない。

[114] 法人税法 69 条 8 項参照。

≪パートナーシップ課税を選択した米国 LLC に出資した場合≫

【図 4】



米国では、内国法人が米国においてパートナーシップ課税を選択する LLC に出資し、当該 LLC が我が国の税務上、外国法人とされる場合、米国において LLC に生じた所得は実際の分配の有無を問わずに、メンバーである我が国の法人と米国法人において認識される。そのため、それぞれが自己の所得として、米国での申告・納税を行う。一方、我が国では、米国 LLC が法人とされた場合、損益等の認識時点で課税は行われず、実際に金銭等の分配を受けた時に課税が行われることになる。よって、米国 LLC が我が国の税務上、法人として取扱われた場合、米国と我が国で課税時期が異なることになる。また、米国ではパス・スルー課税となるので LLC 段階の所得区分及び所得金額が引継がれることになるが、我が国ではパス・スルー課税が認められないため、LLC 段階での所得の性質を引継ぐことはできず、その内容から配当所得等として実際に分配を受けた金額が課税の対象とされるという点も異なってくる。また、この場合の課税時期及び課税金額はどうなるのであろうか。

さらに、米国 LLC に生じた所得の帰属者が日米で異なることになるため、直接税額控除と間接税額控除のいずれの適用を受けるのかという問題もある。

以下では、外国税額控除に係る問題について、まず、適用される外国税額控除の種類について、平成 21 年度税制改正により導入された外国子会社受取配当益金不算入制度を含めて整理・検討を行い、その後、課税時期及び課税金額の問題を取扱っていく。

●直接税額控除の適用について

法人税法 69 条 1 項では、内国法人が「外国法人税」を「納付する」こととなる場合に外国税額控除の適用を認めている。外国税額控除の対象となる外国法人税とは、外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう[115]。これは、外国の法令に基づき外国またはその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税のことである[116]。

内国法人が直接税額控除の適用を受けるためには、国外所得について内国法人自らが納税義務者となる必要がある。【図 4】では、内国法人が米国 LLC の所得につき認識した部分は、IRS に対して申告・納税を行っており、この利益について課税されたことを証する書類（納税証明書、Tax Receipt）の名宛ては内国法人とされる。これらのことから、米国 LLC に生じた所得に対して米国で課された租税については、内国法人自らが米国で課税を受けた租税として直接税額控除の適用が可能ではないかと考える。

しかし、我が国の租税法上、米国 LLC が外国法人とされるならば、米国 LLC は内国法人の外国子会社に該当するため、米国 LLC を内国法人の米国支店として取扱うことはできない。そうすると、メンバーが認識する所得について米国で課された租税は、理論上、内国法人（A）の国外所得に対して課された外国法人税ではないことになる。この場合には、当該租税を直接税額控除の対象とする法的根拠がなくなり、直接税額控除の適用対象とすることに疑義が生じる[117]。

●間接税額控除及び外国子会社配当益金不算入の適用について

間接税額控除は、米国 LLC が外国法人であるとされるならば、当該米国 LLC は内国法人の外国子会社に該当することになると考えた場合に適用できるのではないかと考えられる。

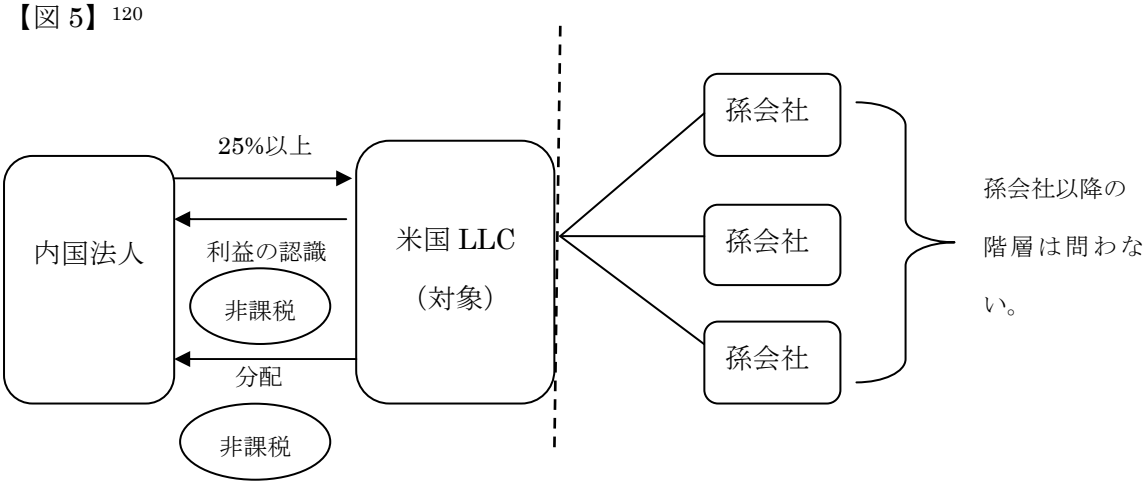
また、間接税額控除制度は、平成 21 年度税制改正において外国子会社配当益金不算入制度の創設に伴い、経過措置を講じたうえで廃止されることとなっている。この外国子会社配当益金不算入制度とは、外国子会社からの配当等については、外国税額控除方式から国

115 法人税法第 69 条第 1 項参照。
116 法人税法施行令 141 条 1 項参照。
117 秋元・前掲注（12）41 頁参照。

外所得免除方式に移行することになり、内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額に係る費用の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして政令に定めるところにより計算した金額を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない規定である[118]。適用対象となる外国子会社とは、内国法人が発行済株式の 25%以上を配当等の支払い義務確定日以前 6 月以上直接保有する外国法人をいう[119]。

免除割合については、外国子会社からの受取配当等のうち 95%となっており、5%は課税対象となっている。これは、配当を得るためのコスト（配当の 5%に固定）について損金に算入しないという趣旨である。外国子会社の所在地国で受取配当等に課された源泉税は、この制度の導入により二重課税が排除されることになるため、損金不算入とされるとともに、直接税額控除の適用対象外となる。

【図 5】[120]



間接税額控除制度及び外国子会社配当益金不算入制度は、いずれも外国子会社に適用される制度であり、内国法人が出資しているパートナーシップ課税を選択している米国 LLC が、我が国で外国法人であるとされた場合、当該米国 LLC は理論上、内国法人の外国子会

118 改正法人税法第 23 条 2 項参照。
119 なお、我が国と外国で二重課税排除に関する租税条約により異なる持株割合が定められている場合は、その割合により判定を行うことになる。例えば、日米租税条約では内国法人の出資割合は 25%から 10%に引き下げられることとなる（関谷浩一＝西田宏之「外国子会社配当益金不算入制度創設による国際税務戦略への影響」税務弘報 57 巻 4 号 172 頁（2009）参照。）。
120 図表については、藤井茂男「国際課税関係の改正と実務対策（特集 平成 21 年度税制改正への実務対策）」税経通信 64 巻 5 号 114 頁（2009）を参照した。

社ということになるため、条件を満たせば、適用が可能ではないかと考えられる。

しかし、間接税額控除の対象となる外国法人税は「外国子会社の所得に対して課される税」である[121]。【図 4】では、米国 LLC はパートナーシップ課税を選択しているため、米国において納税主体とされず、米国 LLC に生じた所得は実際の分配を問わずメンバーにおいて認識されることになるため、外国子会社である米国 LLC の所得に対して課される税は理論上存在しないのではないかと考えられる。

また、「米国 LLC に所得は生じるが、直ちにメンバーの所得として認識されるため、米国 LLC 自体が納税主体とならない」という考えを採用し、メンバーが納付する税額のうち当該 LLC の所得に係る税額として、集合体を擬制することにより間接税額控除の適用を受けるという方法も考えられなくはない[122]。しかし、（ア）我が国の内国法人以外のメンバー（【図 4】では米国法人）が納付した税額を把握することができないこと、（イ）メンバーが認識した利益とその他の利益を合算して、所得の額及び税額を計算することを考えれば、上記のような擬制計算は実際行うことは困難である[123]。仮に、このような税額の擬制計算が可能であったとしても、連邦税法上、パートナーシップ課税を選択した LLC に生じた所得につきメンバーにおいて認識された損益等に係る租税を納付するのはメンバーであり、LLC が当該租税を納付したという書類は存在しないため、我が国において間接税額控除を受けるための適用要件が充足できないのではないかと考える[124,125]。

外国子会社配当益金不算入制度については、【図 5】の例のように内国法人が、我が国租税法上、外国法人と判定される米国 LLC に直接出資し、25%以上の持分を有するような場合、当該 LLC は内国法人の外国子会社とされるため、内国法人が米国 LLC から金銭等の分配を受けた場合には、その金額の 95%は益金に算入されないこととなると考えられる。米国 LLC からの分配が外国子会社受取配当益金不算入制度の適用対象となるならば、米国 LLC からの分配に対して国際的二重課税は発生しないことになるため、外国税額控除の適

---

121 法人税法第 69 条 8 項。

122 パートナーシップ課税を選択した米国 LLC は納税主体ではないため、LLC 段階での税額計算は行わない。米国 LLC に生じた所得に納税義務を負うのはメンバーである。メンバーは LLC から損益の配賦を受け、これを他の所得と合算して自己の所得として申告・納税を行う。その納税した税額のうち、米国 LLC に係る部分の金額を算定し、他のメンバーの LLC に係る税額と合算することにより当該 LLC の所得に係る税額を擬制することになると考える。

123 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題－各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として－」税務大学校論叢 59 号 210 頁（2008）参照。

124 法人税法第 69 条 16 項参照。

125 秋元・前掲注（12）41 頁参照。

用に関しては一定の解決が図られることになる。しかし、この制度はメンバーである内国法人の持分割合が 25%以上でなければならない。また、第 1 章で述べたように、米国 LLC に直接出資するのは個人が多いと考えられるが、新制度は法人税法の規定であるため、メンバーが個人の場合には適用対象外とされる。

(2) 所得の帰属時期の相違に起因する外国税額控除の適用について

米国においてパートナーシップ課税を選択した LLC は、LLC の課税年度ごとに、オペレーティング契約等に規定される損益等の認識割合に基づき、損益等が各メンバーによって認識されることになり、メンバーの所得として米国で課税を受けることになる。外国法人税を納付することとなる場合には外国税額控除の適用を受けることができるが、この納付することとなる外国税額とは、当期に納付が確定した税額をいう。この納付が確定したか否かは、課税国の法令に基づき判断することになる。しかし、当該 LLC が我が国の租税法上、外国法人とされると、米国における損益等の認識の時点ではメンバーに帰属するものと判定されず、我が国における課税は発生しない。よって、米国においてメンバーが損益等を認識した時点で国際的二重課税は発生しないため、外国税額控除の適用を受けることはできない。我が国において課税が発生するのは、実際に米国 LLC から金銭等の分配があり、その内容が配当所得と判断される場合であるが、この金銭等の分配は、米国では出資の払戻しや利益の払戻しとして取扱われるため、メンバーにおいて課税は行われない。しかし、メンバーが既に米国において課税を受けている所得を源泉とした金銭等の分配に対して、我が国において課税を行うことになるため、国際的二重課税が生じることになり、これを調整する必要があること明白であるが、日米で課税時期が異なる場合、どの時点で外国税額控除の適用をすべきであるかという問題が発生する。

米国 LLC が我が国の税務上、外国法人とされるのであれば、おそらく実際に金銭等の分配を受けた課税年度に外国税額控除の適用を受けることになる可能性が高いと考えられるが、この分配は米国で非課税とされるので二重課税となる金額を把握することは困難ではないかと考えられる。解決策としては、メンバーが米国 LLC からの所得について、米国で納付した租税を「仮払金」として処理し、実際に金銭の分配を受けたときに、その仮払金を外国法人税等とすることが考えられる。しかし、上記でも述べたようにメンバーが米国で課税を受けるとき、米国 LLC に係る所得と他の所得を合算して税額を計算するため、LLC

に係る税額のみを算定するのは煩雑である場合が考えられること、また、米国 LLC から実際に金銭等の分配が全く行われないことも考えられる。そのため、この方法は根本的な解決策とはいえない。

2. タックス・ヘイブン対策税制の適用の可否の問題

我が国の投資家が、我が国の租税法上、外国法人とされる米国 LLC に出資した場合、米国LLCから金銭等の分配を受けるまで我が国において課税は生じない。そのため、米国LLCに所得を留保すること、つまり実際の分配を行わないことにより、我が国における課税を回避することができる。この場合、タックス・ヘイブン対策税制の適用があるのではないかという疑問が生じる。

タックス・ヘイブン対策税制は軽課税国等に子会社を設立し、そこに利益を留保することにより我が国における課税を免れる（繰延べをする）ことを防止することを目的として 1987 年に導入された。この制度は、外国関係会社（我が国の居住者及び内国法人によって発行済株式等の 50%を超える数又は金額の株式等を保有されている外国法人をいう）のうち、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその所得に対して課される税負担が我が国において課される税負担に比して著しく低いもの（以下「特定外国子会社等」という）が留保所得を有する場合（以下「適用対象留保金額」という）には、その内国法人が保有する株式等に対応する部分の金額を、その内国法人の所得に合算して課税するという制度である[126]。

パートナーシップ課税を選択した米国 LLC は、米国では納税主体として取扱われないため LLC 自体の租税負担がゼロである。ここで、当該米国 LLC が我が国の租税法上の外国法人に該当し、かつ、外国関係会社に該当するような場合に、理論上、米国 LLC は米国において税負担がゼロとなり、特定外国子会社等に該当するのではないかと考えられる。そして、我が国の租税法上、実際の分配が行われない限り米国 LLC に所得を留保しているとしてタックス・ヘイブン税制対策の適用される可能性がある。

この問題に関して秋元秀仁教授は、米国 LLC には適用対象留保金額は存在しないため、タックス・ヘイブン対策税制の適用はないという考えを述べている[127]。この考え方は、米

[126] 租税特別措置法第 66 条の 6～第 66 条の 9 参照。
[127] 秋元秀仁「米国 LLC と国際課税－各種国際税制の適用の可否と日米租税条約の適用関係に

国でパートナーシップ課税を選択したLLCに生じた利益には、実際の分配の有無を問わず、当該LLCの各メンバーにおいて認識されることになり、メンバーの所得として課税されるため、これを米国LLCからメンバーに対して利益持分に相当する分配が行われたものとみなして、我が国の居住者である個人及び内国法人とLLCの関係を考えるというものである。しかし、この考え方を採用した場合、各メンバーがLLCの課税年度終了時において損益等の認識を行った時点では、我が国において当該損益がメンバーに帰属しているとはみなされないため、結局課税関係は発生しない。そのため、上記のような考え方を採用した場合、米国LLCに生じた所得についてパス・スルー課税は認めないが、我が国の居住者であるメンバーが米国の税務上、損益等を認識していれば、米国LLCに所得は留保されておらず、メンバーに分配されるという理論的矛盾が生じることになり、この考え方を採用することは妥当ではないと考える。

3. 日米租税条約の適用に関する問題

租税条約の主な目的は国際的二重課税の排除である。我が国では、国内法により国際的二重課税を排除する方法として外国税額控除制度を設けているが、その手続きが煩雑であり、技術的な面からも完全な排除が困難である。したがって、租税条約により、相互の課税権を調整することになる。また、国際的な取引に絡む脱税の防止には、相互の国の協力が不可欠であるため、租税条約には課税当局間の協力を円滑にする情報交換規定が盛り込まれている。租税条約は、経済取引の国際化に対処するための基本条件を整備し、貿易、投資、融資、技術移転、人的役務提供などを円滑化し、促進するため、重要な役割を果たしているといえる[128]。なお、租税条約と国内法の規定が異なる場合には、租税条約が優先して適用される[129]。

租税条約は締約国の一方又は双方の居住者に適用される。日米租税条約では「一方の締約国の居住者」を「当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締

ついてー」週刊税務通信3014号20～21頁（2008）参照。

[128] 本庄資『国際租税法【第4版】』233頁（大蔵税務協会、2005）参照。

[129] 我が国では、憲法第98条に条約遵守の規定が置かれているため、原則として国内法の規定よりも条約の規定が優先されると解される。ただし、租税条約で定められる制限税より国内法による税率が低い場合等、条約が国内法より不利な場合は、国内法を優先して適用することができる。

約国において課税を受けるべきものとされる者をいう」とされている[130]。ただし、制限納税義務者は含まない[131]。よって、租税条約の特典を受けるための条約上の居住者とは、居住地国で納税義務を負っている者であるということになる。

ここで、居在地国ではパス・スルー課税を受けるが、源泉地国では事業体段階で課税を受けるような事業体に対する条約の適用が問題となる。つまり、この事業体は居住地国では納税義務者とならないため、租税条約に規定される「居住者」に該当せず、事業体そのものは源泉地国で条約の特典（租税の軽減又は免除）が認められないことになるということという問題である。

例えば、パートナーシップ課税を選択した米国 LLC のメンバーである我が国の法人が当該 LLC に利子を支払う場合、この LLC が我が国の租税法上、外国法人とされるならば、我が国では利子の受取人は米国 LLC ということになるため、我が国では租税条約の適用対象者は米国 LLC ということになる[132]。ところが、居住地国である米国ではパートナーシップ課税を選択した LLC は米国の税務上、納税義務者ではないため、米国 LLC は租税条約の「居住者」にあたらず、租税条約の適用対象者とはならない。このように、日米間で米国 LLC に対する税務上の取り扱いが相違することにより、租税条約の適用に関して、日米で解釈上の差異が生じることになり、これをどのように解決していくのかが問題となる。

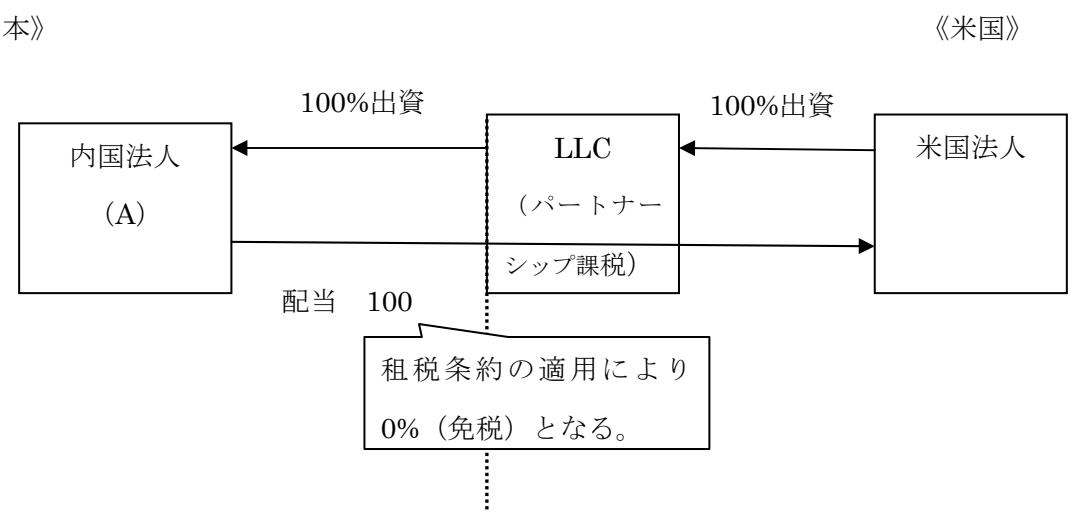
この問題に関して、平成 15 年 11 月に署名し、平成 16 年 3 月に発効した日米租税条約（以下「新日米租税条約」という）では、両締約国で税務上の取扱いが異なる事業体への租税条約の適用が明らかにされた。新日米租税条約第 4 条 6 項によると、「所得の源泉地国は、条約の特典の適用を求める納税者の居住地国の扱いを基準とする」とされている。つまり、日米租税条約の適用の有無の判定は、原則としてその所得を取得する者の居住する締約国（居住地国）における課税上の取扱いを基にして行うというものである[133]。上記の米国 LLC の例からすると、所得の源泉地国である我が国の取扱い如何に関わらず、米国での取扱いが尊重されるため、LLC のメンバーが我が国法人からの利子を受取っていることになり、そのメンバーが租税条約の適用基準を満たす「居住者」に該当するならば、我が国の法人が米国 LLC に支払う利子にかかる源泉税について租税条約の特典が認められることになる。

---

130 OECD モデル条約第 4 条においても同様に規定されている。
131 我が国の所得税法上の「非居住者」に該当する者をいい、国内源泉所得についてのみ課税を受ける者又は国内にある恒久的施設に帰属する利得についてのみ課税を受ける者をいう。
132事例については、本庄資『新日米租税条約解釈研究－基礎研究－』58～59 頁（税務経理協会、2005）を参照した。
133 浅川雅嗣『コンメンタール改訂日米租税条約』56 頁（大蔵財務協会、2005）参照。

しかし、新日米租税条約により、両締約国で税務上の取扱いが異なる事業体に対する条約の適用については明確化されたが、米国 LLC を通した取引については日米で租税条約の適用に差が生じてしまうことになる。

【図 6】[134]

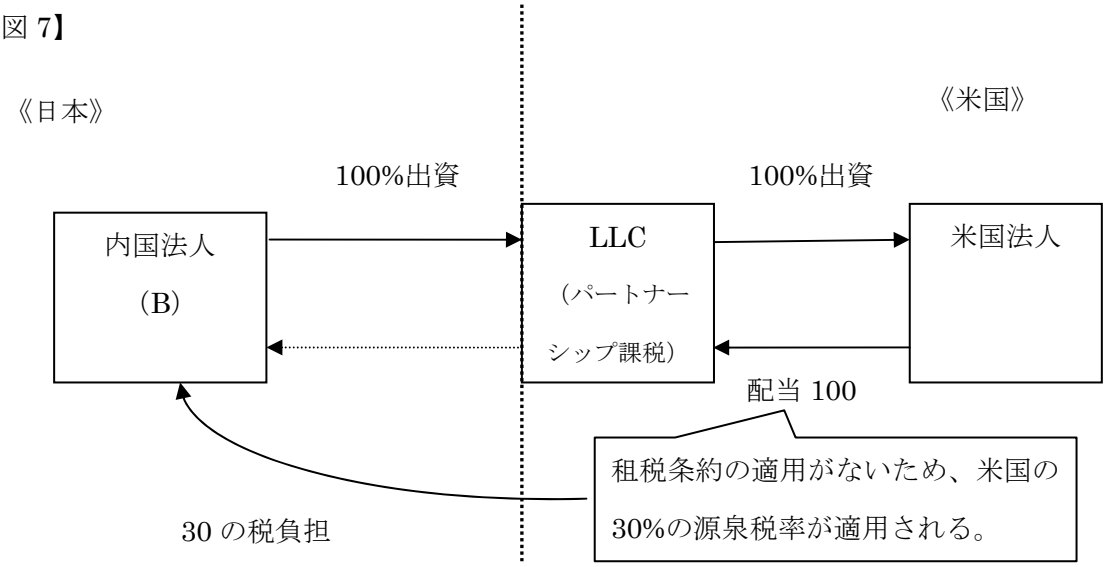


【図 6】では、米国法人が LLC に出資をし、その LLC が内国法人（A）に出資をしている。米国 LLC が内国法人（A）から受けた配当については、源泉地国の取扱いに関わらず、居住地国の取扱いに従うことになる。そのため、米国 LLC がパートナーシップ課税を選択していてもメンバーである米国法人が「居住者」の要件を満たす限り、LLC から米国法人（A）に実際の分配があったか否かにかかわらず、当該配当については租税条約の特典が受けられる。

よって、米国法人が受ける内国法人（A）からの配当に係る源泉徴収税率は 0%（免税）となる。

[134] 新日米租税条約では一般の配当に対する限度税率は 10%、持分比率 10%以上の場合は 5%、持分比率 50%以上では 0%（免税）となる。

【図 7】



一方【図 7】は、内国法人（B）が米国 LLC に出資し、その LLC が米国法人に出資した場合である。なお、この LLC は我が国の租税法上、外国法人と判断される。ここで、米国法人が LLC に配当した場合、我が国における当該配当の受領者は米国 LLC であり、この取引は米国内での取引であるため、当然に租税条約の特典はなく、30%の源泉税率が適用される。このとき、米国 LLC は米国においてパス・スルー課税となるので、米国では当該配当 100 は内国法人（B）に帰属することになるが、我が国では米国 LLC を法人として取扱うことになるため、LLC から実際に分配がない限り、租税条約の適用を受けることはできず、米国 LLC に 100%出資をしているにも関わらず、税負担が生じる[135]。

このように、どちらも米国 LLC を通した投資形態をとっているにもかかわらず、米国法人がメンバーである場合には租税条約の特典が受けられ、内国法人がメンバーである場合には租税条約の適用が受けられないことになる。これは、我が国の投資家の対外投資の妨げになるのではないかと考える。

また、新日米租税条約により明確にされたのは、条約の適用関係であり、我が国において、LLC の居住地国（米国）の税務上の取扱いを受け入れることではないという点には留

[135] この配当については、源泉地国である米国でパス・スルー課税とされるので、米国における源泉徴収の際に租税条約を適用するのではないかと考えることができる。しかし、新日米租税条約 4 条 6(e)では、「一方の締約国において取得される所得であって、（ｉ）当該一方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、（ii）他方の締約国の租税に関する法律に基づき当該団体の所得として取り扱われるもの」に対して租税条約の特典は与えられないとしているため、当該配当に対して租税条約の特典は与えられない。

意する必要があると考える。

第 3 節 小括

本章では、パートナーシップ課税を選択している米国 LLC が我が国の税務上、法人と取扱われる場合に生じる問題について整理・検討を行ってきた。この場合、日米で税務上の取扱いが異なることになり、【図 2】で示したようなハイブリッド事業体を利用した租税回避が、我が国でも行われる可能性は高い。

我が国における実際の課税においては、外国税額控除の制度やタックス・ヘイブン対策税制が国家間の税務上の取扱いが一致していることを前提としている制度であるため、ハイブリッド事業体に対してどのように適用していくのかが問題となる。この問題については、現行法を解釈して適用していくことが難しいと思われる。また、我が国の法人が米国 LLC を通して米国法人に出資した場合と米国法人が米国 LLC を通して我が国の法人に出資した場合では、同じ米国 LLC を通した投資形態にも関わらず、新日米租税条約の適用に差が出ることが明らかとなった。

我が国では、米国 LLC を税務上、法人として取扱うことで課税上の問題を引き起こしているが、それに対する十分な措置を講じていないというのが現状である。

ところで、国税庁質疑応答事例及び裁判等では、米国 LLC を法人として取扱うとする判断プロセスや基準が示されているが、近年、我が国では合同会社や有限責任事業組合などの新たな事業体の設立が可能となり、また、特定目的会社や投資法人など導管的存在であるとされる事業体が法人とされるなど、法人課税を受ける事業体、言い換えれば、税務上、法人として取扱われる事業体及びそれ以外の事業体の性質も多様化している。この点に関して、第 2 章でも触れたが、国税庁質疑応答事例及び裁判が掲げる法人格を構成する要素が、果たして我が国の私法において確立した概念であり、法人固有の性質であるのかという疑問が持たれる。仮に、これらの要素が我が国の法人固有のものでないならば、米国 LLC を法人とする根拠は脆弱なものとなる。そのような根拠により米国 LLC を税務上、法人として取扱い、課税上の問題を引き起こす結果となるのは問題であると考える。

よって、第 4 章では、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格を有すると判断される性質が我が国の法人固有のものか否か、米国 LLC を法人として取扱うに値する十分な根拠であるか否かを検証していく。

第 4 章　国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素の検証

第 3 章において、我が国の税務上、米国 LLC を法人として取扱った場合、日米での税務上の相違が原因となって、様々な課税上の問題が生じることが分かった。このような問題が生じている以上、我が国において米国 LLC を法人とするには、十分な根拠が必要であると思われる。

事業体に対して、法人には法人課税、それ以外には個人課税となっている我が国の税制において、米国 LLC の税務上の取扱いを決定するためには、米国 LLC が法人か否かが重要となってくる。そのため、国税庁質疑応答は、米国 LLC という独特の性質を持つ外国事業体を我が国の事業体が法人か否か判断するのと同様の基準に当てはめ、税務上の取扱いを決定するために、その有する性質から法人格を導いた。しかし、その法人格の導き方は妥当なものかという疑問がある。本章では、この点について検証していく。

第 1 節　国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素についての検証

米国 LLC に係る我が国の税務上の取扱いは、原則として米国 LLC が準拠法である LLC 法により付与された性質から、当該 LLC が法人格を有するか否かにより判断されるというものである。その法人格の有無を判断する我が国における法人格を構成するとされる要素を、国税庁質疑応答事例では、①商行為を目的とすること、②設立に伴い商号等の登記が行われること、③訴訟の当事者になれることなど法的主体性が認められること、④米国 LLC はメンバーとは独立した主体であり、個人と同等の権利能力を有することなどとしている。よって、これらの要素が果たして、法人固有の要素であるか、一つ一つ検証していく[136]。

1. 商行為を目的とする商事会社であること

国税庁質疑応答事例では、まず、米国 LLC は商行為を目的とする商事会社であるということを、法人格を構成する要素の一つに挙げている。

---

136 なお、前述のとおり、東京高裁判決及び審判所裁決で掲げられる法人格の構成要素は、国税庁質疑応答事例と異なる部分があるが、我が国における米国 LLC に係る税務上の取扱いについては、国税庁質疑応答事例が重要な指針となると考えられるため、本論文では、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素の検証を行うこととする。

商事会社とは、商行為をなすことを目的とする会社をいう[137]。また、商行為とは、商法において基本的商行為として絶対的商行為[138]と営業的商行為[139]に分類されている。そして、商法では、自己の名をもって商行為を業として行う者を商人であるとしている[140]。「自己の名をもって」とは、「自己が法律上の権利義務の帰属主体として」という意味である。そして、「業とする」とは、「営業として行うこと」という意味であり、具体的には、営利目的で反復継続的に同種の行為を行うことをいう[141]。つまり、商人とは、自己が法律上の権利義務の帰属主体となって、営利目的で反復継続的に同種の行為を行う者ということができる。商人は自然人や法人である場合があり、外国会社を含む会社という形態の法人にあっては、事業として基本的商行為を行う者が商人に相当すると考えられる[142]。そのため、米国 LLC が商法に規定される基本的商行為を行うことができることをもって、米国 LLC が商人に該当し、商事会社であると考えることもできるだろう。しかし、商法上では「自己の名をもって商行為を業として行う者」を商人と規定しているだけであって、米国 LLC が自己の名で商行為を目的としている場合、米国 LLC が商人に該当するということはできても、これをもって、直ちに我が国における会社、つまり法人であるという結論は導けないのではないかと考える[143]。

そもそも、我が国で会社は、必ず法人格が付与された事業体である。つまり、会社であるということは法人であるということである。よって、会社＝法人である我が国において米国 LLC を商事会社であるとすることは、すなわち米国 LLC は法人であるという意味と同じである。国税庁質疑応答事例における米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いを決定す

---

137 これは、商行為を目的としない民事会社（賃金業、農業、林業、漁業、鉱業など）と対比される概念として用いられてきたが、会社法の施行に伴い、両者の法的取扱いが同じになったため、現在では廃止された概念である。

138 営利性、投機性が極めて強い行為。商法 501 条では、①利益を得て譲渡する意思をもってする動産、不動産若しくは有価証券の有償取得又はその取得したものの譲渡を目的とする行為、②他人から取得する動産又は有価証券の供給契約及びその履行のためにする有償取得を目的とする行為、③取引所においてする取引、④手形その他の商業証券に関する行為と規定されている。

139 営業として継続・反復する意思で行われてはじめて商行為となる。商法 502 条では、①投機貸借 、②他人のためにする製造・加工、③電気・ガスの供給、④運送、⑤作業・労務の請負、⑥出版・印刷・撮影、⑦場屋取引、⑧両替その他の銀行取引 、⑨営利保険 、⑩寄託の引受 、⑪仲介・取次 、⑫商行為の代理の引受 、⑬信託の引受と規定されている。

140 商法第 4 条 1 項。

141 淺木愼一『商法総則・商行為法入門【第 2 版】』23 頁（中央経済社、2004）、近藤光男『現代商法入門』9 頁（有斐閣、2006）参照。

142 淺木・前掲注（141）22 頁参照。

143 同様の指摘として、櫻田志賀之「米国 LLC は法人税法の外国法人にあたるか」税経新報 550 号 36 頁（2007）。

るプロセスとは、米国 LLC が準拠法である LLC 法から付与された性質のうち、法人格を構成する要素があるか否かを判断するというものである。しかし、米国 LLC が商事会社であるということは、米国 LLC が法人であるという結論を導いていることになり、商行為と目的とする商事会社であるということをもって、法人格を構成する性質とする論理は矛盾している。

2. 設立に伴い商号等の登記が行われること

次に、事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われることを LLC の法人格を構成する要素として挙げている。法人格がないとされる任意組合は、各当事者が出資をなして共同の事業を営むことを約する合意により成立するとされており[144]、その成立に関しは、「出資の合意」と「共同で事業をする旨の合意」があればよく、それ以外の届出は必要とされていない[145]。

しかしながら、民法上の組合である任意組合と同様、法人格がないとされる有限責任事業組合は、有限責任事業組合契約に関する法律により登記すべき事項は定められており、組合の名称が含まれている[146]。また、同じく法人格がないとされる投資事業有限責任組合についても、「投資事業有限責任組合」の名称で登記することが義務付けられている[147]。投資事業有限責任組合とは、投資事業有限責任組合契約に関する法律に基づく特別法上の組合であり、組合の業務を執行する無限責任の組合員と業務執行権を持たない有限責任の組合員から組成される。なお、これらの組合について登記が必要とされるのは、その組合員が有限責任であることを第三者に明示し、すべての組合員が無限責任である民法上の任意組合と区別するためである。

ここから、その設立に伴い、その商号等の登録（登記）が行われるという性質は、我が国においては法人格のない事業体についても認められるものであり、法人固有の性質とは

144 民法第 667 条 1 項。
145 平野・前掲注（82）339 頁。
146 LLP 法第 8 条参照。なお、この他の登記すべき事項としては、有限責任事業組合の事業、組合員の氏名または名称および住所、組合契約の効力が発生する年月日、組合の存続期間、組合事務所の現在場所、組合員が法人である時は、当該組合員の職務を行うべき者の氏名および住所、組合契約書において、有限責任事業組合法 37 条 1 号から 5 号に掲げる事由以外の解散の事由を定めたときは、その事由（根田正樹＝矢内一好『合同会社・LLP の法務と税務』104 頁（学陽書房、2005））。
147 投資事業有限責任組合法第 4 条。

いえず、これについても法人格を構成する要素とはいえない。

3. 訴訟の当事者になれることなど法的主体性が認められること

国税庁質疑応答事例では、法的主体性があることが法人格を構成する要素のひとつであるとしており、具体的な性質として訴訟の当事者になれるというものを掲げている。しかし、訴訟の当事者になれることが法人格を構成する要素の一つであるという国税庁質疑応答事例の見解には疑問がある。なぜなら、法人格がない任意組合について訴訟の当事者となれることが最高裁昭和37年12月18日判決(最高裁判所民事判例集16巻12号2422頁、最高裁判所裁判集民事63 号681頁）で認められたことがあるためである[148]。そこでは、民事訴訟法第29条「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものはその名において訴え、又は訴えられることができる」と定められており、本判決における任意組合は代表者の定めがあるものとしてこれに該当し、その訴訟能力を認めるという判決がなされている。

任意組合に関する訴訟の当事者能力については、組合員が出資をして共同の事業を営むという契約により成立するという契約的性質が強いことを理由に、その訴訟当事者能力を否定する見解も存在する。しかし、その任意組合の実態等から、ある程度、社団性が強いと判断されるものについては、私法上の法人格の有無に関係なく、訴訟の当事者となる可能性があるといえる。そうであれば、私法上、法人格がないとされる任意組合についても、法人格を構成する要素を有するとして、税務上、法人となってしまうのではないだろうか。

4. メンバーから独立した主体であり、個人と同等の権利能力を有すること

ところで、我が国の税務上、任意組合等は組合事業から生じる所得については、パス・スルー課税となることが明らかとされている[149]。任意組合等には、投資事業有限責任組合や有限責任事業組合、外国におけるこれらに類するものが含まれるとされている。この「外国におけるこれらに類するもの」については、国税庁が「平成17年度税制改正及び有限責

[148] この事案は、A社に対して債権を有する3銀行が各自の債権を出資し、訴外A社に対する債権の保全回収を目的に代表者の定めのある任意組合（控訴人、被上告人）を組成し、訴外A社に対して買掛債務を有するC（被控訴人、上告人）に対して代金の回収を求めたものである。
[149] 所得税法基本通達36・37共－19。

任事業組合契約に関する法律の施行に伴う任意組合等の組合事業に係る利益等の課税の取扱いについて（情報）」によると、米国の GPS や LPS などの米国のパートナーシップが具体例として挙げられている[150]。これらのパートナーシップは我が国において、任意組合に類する事業体とされ、法人格がないものと考えられる。しかし、1997 年に改正された米国の統一パートナーシップ法（Uniform Partnership Act：“UPA”）では、「A partnership is an entity distinct from its partners」とパートナーシップはパートナーから独立した事業体であると規定されている[151]。ただし、この entity という概念は、パートナーシップの実体が社団性を有しているというのにとどまり、それゆえに、法人であり、直ちに課税上、法人として取り扱うべきであるということにはならないと解される[152]。

また、任意組合は民法 688 条で「各組合員の出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属する」と規定されていることから、組合員が現物出資した場合、その財産は組合自体がそれを所有する能力がないにしても、総構成員のための財産となり、それを出資した組合員の債権者は、個人財産と同じ扱いで差し押さえることはできないと考えられる。あるいは、個々の構成員はその財産の持分を有していることに変わりないから、持分を差し押さえることは可能であるとも考えられるだろう。

しかし、民法 676 条 1 項は、組合員が組合財産の持分を処分しても、「その処分をもって組合及び組合と取引をした第三者に対抗することができない」と定めており、持分の差押えは処分と等しいことから、組合員の債権者は個々の財産に対する持分を有効に差し押さえることができないと解されている[153]。ここから、組合財産は、あたかも法人と同様であるがごとくに組合員とは別個の法的主体に帰属するに等しい定めが置かれていると解することができる[154]。この点について、内田貴元教授は「日本法上は、組合においてさえ、法人格の大きなメリットが部分的に認められているのである」と述べられている[155]。つまり、我が国においては、メンバーや組合員などの構成員から事業体が独立した主体であるという性質についても、法人固有の性質であるとはいえず、米国 LLC がメンバーから独立した主体であるということをもって、法人格を有するとする見解には疑問がある。

---

150 ただし、事業体の実態等を個別に判断した場合、外国法人に該当する場合があるとしている。
151 UPA § 201.
152 水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー課税－アメリカ法を中心にして－」日税研論集 44 号 21 頁（2000）。
153 内田貴『民法 I　総則・物権総則【第 4 版】』235 頁（東京大学出版会、2008）参照。
154 櫻田・前掲注（142）36 頁。
155 内田・前掲注（152）235 頁。

第２節　小括

以上の検証の結果、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格を構成する要素については、どれを取っても必ずしも、法人固有の性質ではなく、我が国において原則的にパス・スルー課税とされる組合や米国のパートナーシップにおいても見られる性質であると思われる。また、国税庁質疑応答事例ではこれらの要素のうち、すべてを満たすものを外国法人とするのか否か、どの要素を重視するのか、あるいはすべての要素を平等に評価するのか否かの判断ができない。

我が国の租税法上、法的安定性の見地から法人の概念は私法上の概念と同義であると解されるが、そもそも租税法が依拠する私法上の外国法人の概念が十分に確立されたものでない場合、これを借用することは、法的安定性の見地からしても問題があるだろう。

我が国私法における法人とは、原則的に私法によって法人格が与えられた事業体であることは既に述べた。つまり、我が国国内の事業体に関しては、その事業体の性質等を考慮して法人か否かを決定する必要はない[156]。そのため、従来は、私法において法人格を構成する要素について固まった要件は必要なかったのではないかと考える。そうであれば、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格を構成する要素は、私法において十分に固まったものではなく、その概念を私法上借用した場合に法的安定性が確保されるとは考えにくい。さらに、国税庁質疑応答事例が掲げる法人格の構成要素は法人固有の要素ではなく、どの要素をどの程度考慮するかという点も不明であり、そのような不明確な要件をもって、米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いを決定することは問題があるため、新たな税務上の取扱いを模索する必要があると考える。

156 ただし、人格のない社団等についてはその性質から法人課税を受けるか否かが判断される場合がある。

第５章　米国 LLC に係る新たな我が国税務上の取扱いについて

前章の検討の結果、国税庁質疑応答事例が示す米国 LLC に係る我が国の税務上の取扱いは、その取扱いの基準となる法人格を構成する要素が法人固有の性質ではなく、我が国でパス・スルー課税とされるような事業体にも共通する性質であり、法人か否かを判断する基準としては妥当ではない。また、我が国と米国とで米国 LLC に対する税務上の取扱いが相違することにより生じる課税上の問題について、我が国では対策が十分であるとはいえない。

そこで、本章では米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて、新たな方法を検討していく。

第１節　他国の外国事業体に対する税務上の取扱い

平野嘉秋教授は他国での外国事業体に対する税務上の取扱いについて、分類を行っている[157]。これを参考にして、我が国における米国 LLC に係る税務上の取扱いについて新たな方法を検討していく。

1. 納税者選択方法

米国 LLC のような、我が国には存在せず、税務上、法人か否かの判断が困難な外国事業体について、その税務上の取扱いを納税者が選択するという制度であり、米国のチェック・ザ・ボックス規則に相当するものを導入するという考え方である。納税者の選択方式の導入に関しては、日本公認会計士協会の報告書において「納税者選択方式はすべての納税者に対して平等の機会を提供するばかりでなく、納税者、課税当局の挙証責任に係る負担を軽減され、ひいては、内外投資が円滑化されることが予測される」という利点が挙げられている[158]。しかし、納税者選択方式を採用した場合には、国家間の税務上の取扱いの差異を利用した租税回避という問題が発生するため、これに対応するような包括的租税回避否

157 平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題（2）～国税庁 LLC ガイドラインを素材として～」国際税務 21 巻 9 号 31～34 頁（2001）。
158 日本公認会計士協会平成 18 年 10 月 4 日「外国事業体課税のあり方について」租税調査研究報告第 6 号（中間報告）11 頁。

認規定を設ける必要があるが、納税者の選択方式という穴を広げておいて、包括的な租税回避否認規定を設けるのは、あまり望ましいと言えない[159]。

また、納税者の選択により国家間で事業体に対する税務上の取扱いが相違する可能性もあり、この場合、第 4 章で検討したような課税上の問題が残されることになる。

以上の理由から、現状の我が国において、納税者の選択に委ねるといった方法は採用できないと考える。

2. 税法において分類基準を設ける方法

この方法は、「法人格」という我が国私法の基準により米国 LLC の税務上の取扱いを決定するのではなく、税法が独自に外国事業体についての取扱いの基準を設けるというものである。この方式を採用する国はフランスである。フランスでは、租税条約が締結されていない場合、フランスが源泉地国であるときの外国事業体の分類は、内国事業体に用いられる基準が適用されることになる[160]。この基準によれば、フランスの事業体のうち、法人格を有しない事業体及び法人格を有する事業体のうち、社員全員が無限責任である合名会社（Societe Paractions Simplifiee）や無限責任社員と有限責任社員からなる合資会社（Societes a en Nom Collectf）の無限責任社員はパス・スルー課税とされることになる[161]。また、フランスの居住者が外国事業体の構成員となっている場合には、原則的に、外国で

159 増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面－外国パートナーシップの性質決定を中心として(金融資産収益と所得課税(日税研創立 20 周年記念論文集)」日税研論集 55 号 92 頁（2004）。なお、増井教授は同論文において、国内法におけるパス・スルー課税ルールには検討を要する点が多く、まずは、パス・スルー課税ルールを立ち上げることを優先し、現時点で早急に選択制度を導入することは望ましいことではないと述べられている。

160 なお、租税条約が締結されている場合には、条約上の分類基準に従うこととなる。フランスでは米国パートナーシップ、LLC、S 法人（IRC の Subchapter S に規定される事業体であり、法律上は法人と同じである。よって、有限責任が保護されているが、課税上、パス・スルー課税を受けることができる事業体である。しかし、その所有については原則として法人、パートナーシップ、非居住者、外国法人などは株主になることはできず、その株主数は 75 人以下と制限がある）及びフランスのパートナーシップである人的会社（Societe de Personnes）に関する租税条約上の居住地の決定に関するガイドラインが公表されている。このガイドラインでは、フランスの人的会社は国内法上の納税主体であり、フランスの居住者であるため、米国パートナーシップと同一の取扱いをすることはできないとし、米国パートナーシップはパートナーが米国居住者である場合には、そのパートナーに帰属する部分の所得を限度にして米国の居住者とするとされる。また、このガイドラインにおいては、米国ジェナラル・パートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ、LLC、S 法人についてパス・スルー課税を認めている。

161 長谷部・前掲注（123）162 頁参照。

課された税をその構成員の外国で生じた所得から控除することができる[162]。

しかし、我が国においては、私法と租税法は密接な関係になるため、私法から全く独立した基準を設けるのは好ましくない。そのため、「法人格の有無」という唯一の基準から米国 LLC が外国法人か否かを検討するのではなく「法人格」に加えて、法人としての特徴を有する場合に外国法人として課税するという方法が考えられるが[163]、第 4 章で述べたように我が国では法人格を有する事業体の要素自体が不明確である。言い換えれば、国内の事業体のうち税務上、法人とされる事業体に共通する要素を見出すことは困難であるということになる。

3. 外国事業体をすべて外国法人として取扱う方法

この方式は、外国の法律により設立された事業体については、その性質にかかわらず、すべて外国法人として取扱うというものである。このような取扱いは非常に明確であるといえる。このような方法を採用する国としては、ブラジル、ペルー、スリランカ、コロンビアが挙げられる[164]。しかし、米国の GPS などのパートナーシップも法人として取扱われることになってしまい、一義的に外国事業体のすべてを外国法人として取扱うという方法には問題がある。また、この方式に依った場合も、第 4 章で述べた課税上の問題を解決することはできない。

4. 国内の類似する事業体と同様に取扱う方法

この方法は、外国事業体の我が国における税務上の取扱いを我が国の事業体のうち最も類似するものと同様に扱うというものである。この方式を採用する国としては、オーストラリア、デンマーク、オランダ、英国、ルクセンブルクが挙げられる[165]。なお、オランダでは法人格を有することが明確な外国事業体は、原則的にこのような分類方法から除外さ

---

162 所得の源泉地、外国事業体の性格が居住地国とフランスで異なる場合には問題が残ると指摘されている（平野嘉秋・前掲注（157）33 頁参照。）

163 小野＝渡辺・前掲注（78）377 頁参照。

164 ブラジル、ペルー、スリランカでは自国に源泉がある所得に関してはすべての外国企業が納税主体として取扱われ、コロンビアでは外国法に基づいて組成された外国企業が納税主体となる法人として取扱われる（平野・前掲注（157）35 頁（2001））。

165 平野・前掲注（157）32～33 頁参照。

れている。

この方法による場合、国内事業体と国外事業体に対する課税の公平性は確保されると思われる。しかし、何を基準として類似すると判断するのかという問題がある。

例えば、我が国の事業体のうち米国 LLC に最も類似すると考えられる事業体は米国 LLC をモデルとした合同会社である。米国 LLC と合同会社はその組織形態に類似性があるといえるが、相違する点もある[166]。合同会社は法人格を有する事業体であるため、我が国の税務上、法人として取扱われる。よって、民法上の組合のように構成員に対するパス・スルー課税は認められない。しかし、米国 LLC は各州の LLC 法上、米国 LLC に生じた損益等は構成員であるメンバーに帰属するとされる州が多い[167]。さらに、米国 LLC は連邦税法上、パートナーシ課税を選択することもでき、事業体に生じた損益は構成員に帰属するという点を重視した場合には、米国 LLC は我が国の民法上の組合又は匿名組合に類似する事業体であるということも可能である。よって、いかなる点をもって我が国の税務上、同様の取扱いをするに相応しい性質を有しているとするのかという問題がある。また、このような方法に依った場合も、国家間で税務上の取扱いが異なれば、課税上の問題は解消しない。

5. 設立国の税務上の取扱いを準用する方法

この方法は、外国事業体の設立国における税務上の取扱いを我が国でも準用するというものある。つまり、私法上の法人格の有無に関係なく、外国事業体が設立国において法人として課税を受けている場合には我が国でもその事業体を法人として取扱うこととし、パートナーシップなどパス・スルー課税を受ける事業体であるならば我が国においても構成員に対してパス・スルー課税を認めるということである。米国 LLC について、連邦税法上、パートナーシップ課税を選択している場合には、我が国の税務上もこれを尊重し、米国 LLC に生じた損益等について我が国の投資家に対するパス・スルー課税を認めることになる。この方法を採用する国は、スウェーデン、南アフリカ、韓国、スイスなどである[168]。

この方法によれば、国家間の事業体に対する税務上の取扱いは一致することになり、第 4 章で述べたような課税上の問題点も解消されることになる。

---

166 本論文第 2 章参照。
167 ニューヨーク、ワシントン DC、デラウエア、アリゾナ、オレゴン、ロード・ランド、ネバダ、ルイジアナ等の各州である。
168 平野・前掲注（157）31 頁参照。

ただし、この方法による場合、外国事業体に生じた損失を取込むことによる租税回避が問題となる。我が国の租税法上、外国事業体を通じた租税回避の問題に関しては租税特別措置法 41 条の 4 の 2 が存在するが、これのみで外国事業体を利用した租税回避に対応することは難しいと考えられる。そのため、この方法を採用する場合には租税回避に対応するための新たな制度を設けることが必要であると考える。

第 2 節　米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いに関する提言

1. 新たな取扱いの検討

本章第 1 節の検討の結果、現状の我が国において最も妥当と思われる方法は、設立国の税務上の取扱いを準用する方法であると思われる。この方法によれば、法人格の有無という不明確な要件をもって米国 LLC の税務上の取扱いを決定する必要はなく、また、国家間の税務上の取扱いが一致するため、課税上の問題は発生しない。

第 3 章でも述べたが、そもそも我が国では、米国 LLC を我が国租税法上、外国法人として取扱うこととした理由は、米国 LLC 段階で人為的損失を作り出し、メンバーに直接帰属させることにより、当該損失を他の所得から控除することによる租税回避を防止する意図があったのではないかと考えられる。言い換えれば、人為的に作り出された損失の取り込みによる租税回避を防止するために米国 LLC を我が国税務上、外国法人として取扱う必要があったということである[169]。そして、我が国における法人とは法人格を有する事業体であるため、米国 LLC の有する性質のうち、法人格を有すると判断されるようなものを抽出したのではないだろうか。

確かに、米国 LLC を利用した租税回避は防止されるべきものであるが、我が国の投資家が米国 LLC という事業体に投資をするのは、単に租税回避を目的とするためだけではなく、リスク負担を軽減し、早期に損失切りや利益回収を行うためだけの目的で、有効な手段であるからである[170]。このような点を考慮すると、租税回避を防止するために米国 LLC の特性を生かした対外投資を抑制するということは好ましくない。また、米国 LLC を我が国で

169 川端・前掲注（103）16 頁参照。
170 川田剛「解説 判例、裁決例からみた国際課税の動向(21)L.L.C が行う不動産賃貸業に係る損益の帰属」国際税務 22 巻 5 号 60 頁（2002）参照。

は基本的に外国法人として取扱うのならば、事業体に対する国家間の税務上の相違による問題への対策を講じる必要があるが、それについては何ら対策が取られていない。我が国において、ハイブリッド事業体を生み出すような環境を作り出すことは避けるべきである。

以上のことから、我が国における米国 LLC に係る税務上の取扱いについては、米国の税務上の取扱いを準用し、その上で租税回避を否認するルールを設けるのが適当である。

ここで、現行では法人格の有無を基準として事業体に対する税務上の取扱いを決定する我が国において、米国 LLC のような法人格の有無が不明確な事業体について法人格の有無を判断することなく、税務上の取扱いを決定することが、解釈上、可能か否かについて検討する。

この点に関して、我が国では法人税は所得税の前取りであるというシャウプ勧告で支持された考え方が強い影響を与えていることに注目したい。

この立場を採った場合の事業体の分類について、増井良啓教授は「個人所得税から出発する場合、どのような組織であれ、パス・スルー課税によって個人に所得を帰属させることが素直な解決である。しかし、組織の形態によっては、パス・スルーの課税ルールを採用すると、執行コストが過大になってしまう。たとえば、利害関係者の権利義務が複雑な場合、組織の稼得する損益を税務上どのように利害関係者に割り当てるべきか、解決が難しくなる。また、上場会社の株主のように、利害関係者が多数存在しその人的構成が時々刻々と変動する場合、パス・スルー課税は実際上執行することが困難である。そこでそのような場合には、個人所得税の代替として、組織段階でいったん『法人税』を課すことが便宜にかなう。このように、個人所得税の前取りとして法人税を構想する場合には、『パス・スルー課税ルールを採用した時の執行コストが過大になる場合に組織の段階で課税する』という基準によって課税ルールを設けることが理にかなっている」[171]と述べている。そして、例えば、我が国の合名会社はその内部関係が任意組合に類似しており、故に執行コストの観点からは、合名会社は社員構成が比較的安定し、かつ、権利義務の内容が複雑ではないといった事情が認められる場合にはパス・スルー課税の適用を検討してもよいのではないかと指摘している[172]。

つまり、事業体の構成員の権利義務関係の内容が高度に複雑化し、事業体の資産や所得

---

171 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69 号 105 頁（2003）。

172 増井・前掲注（170）106 頁参照。

をその構成員に帰属させることが極めて困難な場合に事業体段階での課税を行うという考え方である。

我が国の投資家のうち、米国 LLC に直接出資をするのは、我が国の居住者である個人が多く、その権利義務関係がそれ程複雑なものであるとは考えられない。内国法人が米国 LLC に直接出資し、当該 LLC についてパス・スルー課税が認められた場合、LLC に生じた損益等を内国法人の損益として認識する際には、我が国の税法に基づいた修正計算を行う必要がある[173]。この修正計算は非常に煩雑、かつ、多岐なため、内国法人はチェック・ザ・ボックス規則でパートナーシップ課税を選択した米国 LLC やパートナーシップなどに出資する場合には、外国子会社を通じて間接的に出資をすることが一般的である。そのため、我が国の投資家のうち、米国 LLC に直接出資を行うのは基本的に個人であり、あるいは法人であっても、損益計算がそれほど複雑にならないような小規模なものに限られると考えられる。よって、米国 LLC のメンバー間の権利義務関係はそれほど複雑なものになる可能性は少なく、増井教授の提言に従い、米国 LLC についてパス・スルー課税の適用を考えてもよいのではないかと思われる。

ただし、増井教授は法人税を所得税の前取りとする立場からから執行コストに着目して事業体に対する課税を決定するという方法を国内の事業体に対して採用することを提言されている。しかし、この考え方を採用する場合、法人税の納税義務者の範囲が根底から見直されることになるとの指摘がある[174]。つまり、我が国の事業体については、現状では法人格を基準に税務上の取扱いが決定されているため、執行コストに着目するという方法を採用すれば、現在の法人税の納税義務者の大幅な見直しが必要となり、法人格を基準に税務上の取扱いを決定するという従来の考え方から大きく変化することになる。将来的にはこの考え方を国内の事業体に対しても拡大していくことは可能であると考えるが、我が国ではパス・スルー課税そのものが未整備であるため、パス・スルー課税に係る税制を整備していくことが重要であることから、本論文においては米国 LLC などの外国事業体に的を絞った課税ルールを提言していく。

---

173 この修正計算は、減価償却の方法及びその限度額の相違による再計算、あるいは、寄付金及び交際費等の損金算入限度額の調整等である（秋元・前掲注（12）48 頁）。

174 渕圭吾「法人税の納税義務者」金子宏編『租税法の基本問題』434 頁（有斐閣、2007）参照。

2. 損失の取込みによる租税回避防止への対応

連邦税法上、パートナーシップ課税を選択した米国 LLC に生じた所得について、我が国でパス・スルー課税が認められた場合の税務上の取扱いは任意組合と同様に行われる。そのため、米国 LLC に生じた損益等はメンバーが法人のときは当該 LLC の課税年度の末日の属する事業年度の損益、個人のときは、各年の所得金額の計算上、総収入金額又は必要経費に算入されることになる[175]。この場合、人為的に作り出された損失の取込みによる租税回避を防止することが重要である。

また、損失を作り出し、それを取込む以外にも、オペレーティング契約等によりメンバー間の損失の認識割合を出資割合と異なる割合とすることによる租税回避が行われることも想定される。米国 LLC に生じた損益等は、オペレーティング契約による定めがない場合には出資割合に応じてメンバー間で認識されるが、オペレーティング契約等に定めがある場合には経済的合理性がある限り、その割合と異なった方法を用いることもできる[176]。したがって、我が国の税務上、米国 LLC をパートナーシップとして取り扱い、パス・スルー課税を認めた場合、例えば、当該 LLC のメンバーが日米で各 1 名（計 2 名）であり、その出資割合が 50%ずつであっても、損失の認識割合を我が国の居住者が 80%、米国居住者を 20%とすることが可能である。この方法を用いて、多額の利益が生じるメンバーには損失の認識割合を大きくし、利益の圧縮を行うことができる。

損失の取込みによる租税回避を防止する制度としては、平成 17 年度税制改正において「不動産所得を生ずる事業を行う民法組合等の「特定組合員」の不動産所得に係る損益通算等の特例」[177]及び「民法上の任意組合・商法上の匿名組合等の法人組合員の損失規制の特例」[178]が設けられた。

「不動産所得を生ずる事業を行う民法組合等の「特定組合員」の不動産所得に係る損益通算等の特例」は、特定組合員[179]に該当する個人が、平成 18 年度以後の各年において、組

---

175 法人税基本通達 14－1－1、14－1－2、及び所得税基本通達 36・37 共－19。
176 第 2 章第 3 節参照。
177 租税特別措置法第 41 条－4－2。
178 租税特別措置法第 67 条－31－2。
179 特定組合員とは、組合契約を締結している組合員である個人のうち、組合事業にかかる重要な財産の処分も質は譲受け又は組合事業にかかる多額の借財に関する業務（以下「重要業務」という）の執行の決定に関与し、かつ、当該重要業務のうち契約を鄭けるするための交渉その他の重要な部分を自ら執行する組合員以外のものをいう（租税特別措置法第 41 条 4 の 2①、租税特別措置法施行令第 26 条の 6 の 2)。なお、組合契約を締結している組合員である個人が、当該組合契約により組合事業の業務を執行する組合員（以下「業務執行組合員」という）又は業務執行

合事業から生ずる不動産所得を有する場合においてその年分の不動産所得の金額の計算上「当該組合事業による不動産所得の損失の金額」があるときは、当該損失の金額に相当する金額は、所得税法第 26 条第 2 項及び第 69 条第 1 項の規定その他の所得税に関する法令の規定の適用については、生じなかったものとみなすというものである。つまり、組合事業から生じた不動産所得の総収入金額が不動産所得にかかる必要経費に満たない部分は損益通算できない。

「民法上の任意組合・商法上の匿名組合等の法人組合員の損失規制の特例」は、民法上の任意組合等の組合員が法人で特定組合員に該当する場合で、かつ、その組合契約に係る組合事業につきその負債を弁済する責任の限度が実質的に組合財産の価額とされている場合には、当該法人の当該事業年度の組合損失額のうち当該法人の当該組合事業に係る「調整出資金額」を超える部分の金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入できないというものである。

両規定の対象となるのは民法上の任意組合だけでなく、商法上の匿名組合、投資事業有限責任組合及び外国におけるこれらに類する契約が含まれている。国税庁の見解によれば、この外国におけるこれらに類する契約には米国のパートナーシップが含まれる[180]。よって、我が国でパス・スルー課税を受ける米国 LLC についても、両規定を適用することによりある程度の租税回避の防止が図れるのではないかと思われる。

しかし、平成 17 年度改正においても、個人の場合は所得の種類が不動産所得に限られていること、法人の場合は調整出資額を限度として損失の取込みが認められていること、更に、特定組合員のみしか規定の適用がないことを鑑みると、米国 LLC という特異な性質を持つ事業体を利用した租税回避を防止する対応策としては不十分である。

そこで、損失の取込みによる租税回避を防止する制度として有効であると考えられるのは、米国 LLC のメンバーである我が国の投資家の所得計算の際に、当該 LLC に生じた損益等とメンバーの国内で生じた損益等を別個に計算する方法である。つまり、投資家が米国 LLC に生じた損益等を認識した時は、投資家の国内源泉所得と米国 LLC に生じた損益

組合員以外の者に当該組合事業の業務の執行の全部を委託している場合には、組合事業にかかる重要業務の執行の決定に関与し、かつ、重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分を自ら執行しているかどうかにかかわらず、特定組合員に該当する（租税特別措置法施行令第 26 条 6 の 2③）。

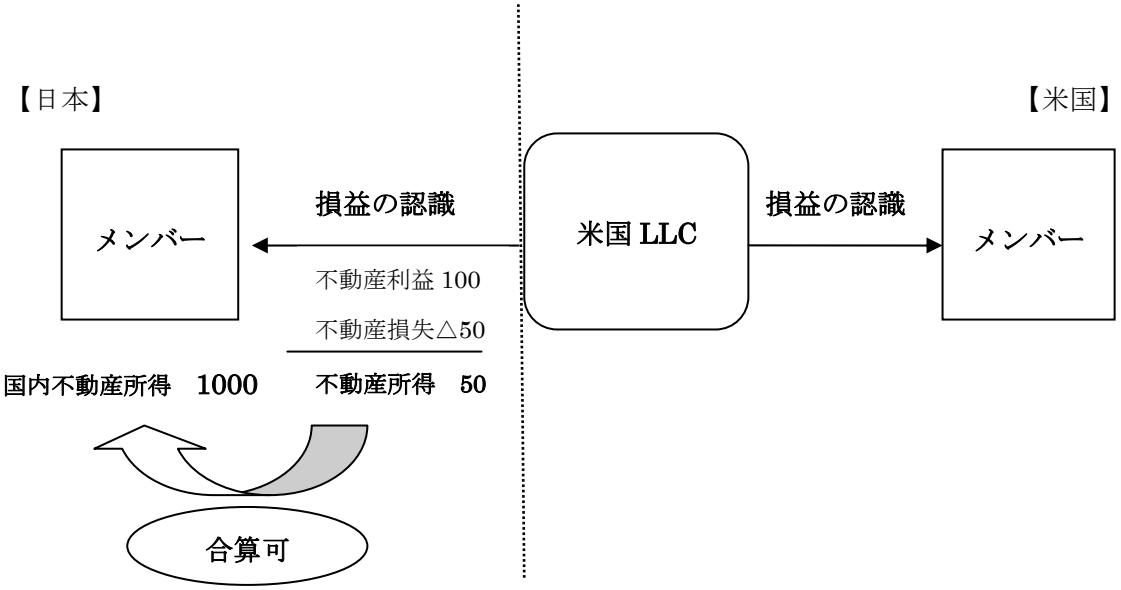
[180] この場合、米国のパートナーシップは米国私法（準拠法）上のパートナーシップか税務（連邦税法）上のパートナーシップか明記されていないため、米国 LLC を米国のパートナーシップに含めることも解釈上、可能であると考える。

のうち認識した部分を完全に切り離して所得計算をし、当該損益等については計算の結果、所得が生じた場合のみ、その所得の区分に応じて投資家の国内源泉所得と合算し、計算の結果が損失であれば、国内源泉所得と合算しないという方法である。

ただし、投資家が青色申告書を提出している場合には、翌課税年度以後に損益等の認識をし、計算の結果、利益が生じた場合には、投資家の国内源泉所得に含めず、合算できなかった損失と相殺ができるものとする。このとき、損失を繰越せる年数は投資家が法人の場合は 7 年、個人の場合は 3 年とする[181]。

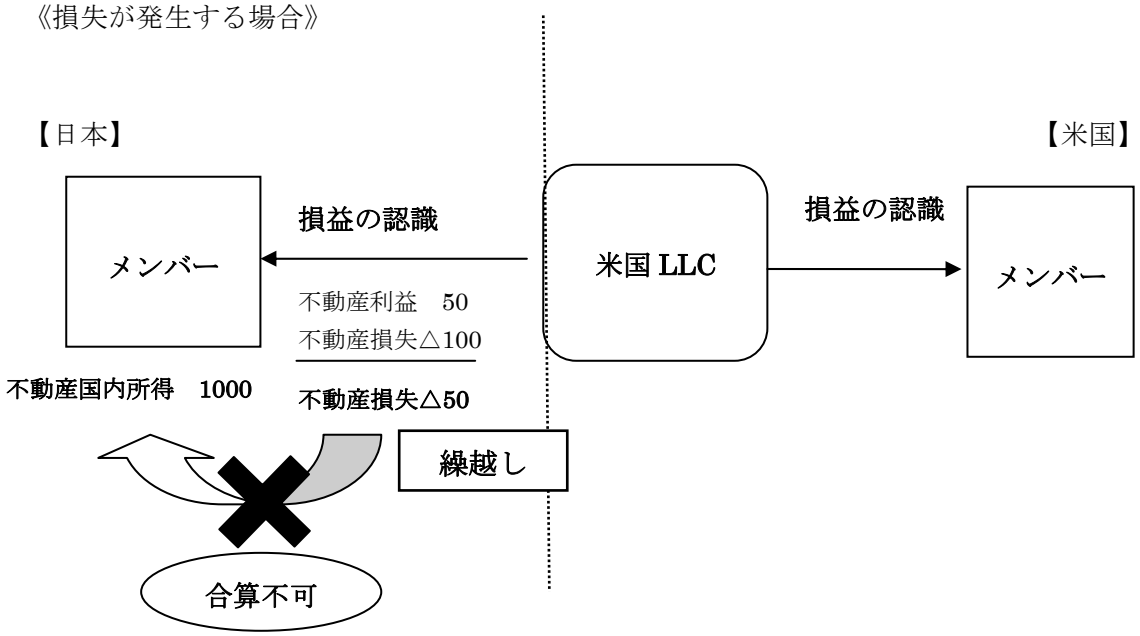
【図 8】

《所得が発生する場合》



[181] 年数については法人税法第 57 条（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）及び所得税法第 70 条（純損失の繰越控除）に規定との整合性を考えて決定した。

《損失が発生する場合》



このように、米国 LLC に生じた損益等と国内で生じた損益等を完全に分離して計算し、当該 LLC に利益が生じた場合のみ国内で生じた損益等と合算することを認めることにすれば、損失の取込みによる租税回避や出資割合によらない損益等の認識割合による利益の圧縮等による租税回避を防止できると考えられる。

3. 既存の課税上の問題点についての検討

以上のような新たな取扱い方式を創設し、設立国の税務上の取扱いを準用することで、二国間で課税上の取扱いが一致することとなるため、課税上の問題点も解消することになると考える。そこで、第 4 章で述べた課税上の問題点がどのように解消されるのかを簡単に検討していく。

（1）ハイブリッド事業体を利用した国際的租税回避の問題について

米国 LLC について我が国と米国の取扱いが一致することになるため、米国 LLC はハイブリッド事業体に該当しないことになり、このような問題は発生しない。

（2）所得の性質、金額、課税時期の問題

我が国と米国で米国 LLC に対する税務上の取扱いが一致することにより、所得の性質、金額及び課税時期も一致することになり、問題は解決される。

（3）国際的二重課税の排除の問題について

米国 LLC について我が国でもパス・スルー課税が認められた場合、米国 LLC の事業活動の結果生じた所得に対して課税されるのは、我が国でも米国でも当該 LLC のメンバーであるとされる。そのため、米国で課税された者と我が国において外国税を納付する者が一致することになるため、メンバーが外国税額控除の適用を受けることができるようになると考えられる。

（4）タックス・ヘイブン対策税制の問題について

米国でパートナーシップ課税を選択した LLC について我が国でもパス・スルー課税が認められた場合には、当該 LLC に生じた損益等は米国でも我が国でもそのメンバーに帰属することになる。つまり、LLC 自体に帰属する損益は存在しないため、所得が留保されることはない。よって、タックス・ヘイブン対策税制の適用はないものと考えられる。

（5）日米租税条約の問題について

パートナーシップ課税を選択した米国 LLC に生じた所得等について納税義務を負っているとされるのは､我が国と米国の双方の国において当該 LLC のメンバーということになる。そのため、我が国の投資家は租税条約上の居住者に該当することになり、租税条約が適用されることになる。

第 3 節　他の外国事業体に対する適用

この設立国の税務上の取扱いを準用するという方法は、米国 LLC の他に、私法上の法人

格の有無が明確でないが、法人と類似する性質を有する他の外国事業体に対しても適用ができるのではないかと考える。

例えば、米国 LPS はこの方式により我が国の税務上の取扱いを決定するのが適当ではないだろうか。米国 LPS は、パートナーシップであるため、我が国でもパートナーシップとしてパス・スルー課税を認められると考えられてきたが、米国 LPS が法人に該当するため、我が国ではパス・スルー課税が認められないという課税処分が下されたことがある[182]。このことからも、従来では我が国でパス・スルー課税（パートナーシップ）として取扱われていた事業体が法人に該当するとして、パス・スルー課税が認められない場合が出てくることが想定される。

よって、法人の要素を有しながらも、私法上の法人格の有無が明らかでない外国事業体については、設立国の税務上の取扱いを準用する方法を適用することが望ましいと考える。これにより、上記で述べたようなハイブリッド事業体に係る課税上の問題も発生しないため、妥当ではないかと考える。

第 4 節　小括

本章では、米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて新たな方式を提案するため、各国の外国事業体に対する課税上の取扱いを概観し、このうち、最も我が国に相応しいと思われるものを検討した。

米国 LLC は、我が国で事業体の税務上の取扱いを決定する基準となる私法上の法人格の有無が明確でないが、法人に類似する性質を持っており、ここから法人格を有していると判断できるというのが現行の取扱いである。しかし、この法人格の有無を判断するに当たっては、法人と我が国でパス・スルー課税を受ける事業体の両方に共通する性質を用いて

---

[182] 米国 LPS のリミテッド・パートナーとなっている我が国の投資家が税務申告の際、当該 LPS の不動産賃貸業により生じた損益（減価償却費）等のうち認識した部分を不動産所得として計上したところ、当該 LPS は法人であるため LPS からの分配は配当所得であるという課税処分が行われた。これについては、東京国税不服審判所平成 18 年 2 月 2 日裁決は、米国 LPS は法人の要素を備えているということはできるが、個人が「自然人以外のもの」ないし「自然人以外のもの」を介して得た所得の所得区分は、その法律的経済実質的関係を個別に具体的にみて、所得税法が各所得区分を定めた趣旨に照らして判断すべきものであるとして、投資家が認識した損益は雑所得であるとした。この裁決は米国 LPS が法人に該当するか否かを判断理由にしていない。ただし、「損益の認識」と「分配」を同等に取扱っていること等から、本裁決の判旨には問題がある。

おり、これは米国 LLC が法人格を有するという根拠としては妥当ではない。そのため、設立国の税務上の取扱いに従って、我が国における取扱いを決定した方が、日米間で税務上の取扱いが一致し、課税上の問題も生じないため、最も適当であるという結論に達した。

この方法は、米国 LLC が米国連邦税法上、法人課税を選択していれば我が国でも法人として取扱い、パートナーシップ課税を選択していれば我が国でもパートナーシップとして取扱うというものである。この方式によった場合、米国の税務上の取扱いに依拠することになるので、国税庁質疑応答事例のような曖昧な根拠をもって、米国 LLC を法人と判断する必要はなくなるため、法的安定性の確保も図れると思われる。

ただし、米国でパートナーシップ課税を受ける LLC を我が国でもパートナーシップとして扱うこととなった場合、人為的に損失を発生させ、その損失を取込むことによる租税回避が行われる可能性が考えられる。よって、これを防止する対応策として、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の投資家の所得計算の際、当該投資家が認識した米国 LLC に係る損益等と他の所得を切り離して計算を行い、米国 LLC に係る部分については、利益が出た場合のみ、他の所得と合算するという方法を提案する。これにより、損失の取込みによる租税回避は防げると考える。なお、合算できなかった損失については、青色申告書を提出する場合に限り、法人は 7 年間、個人は 3 年間の繰越しを認め、後の年度において米国 LLC に係る所得計算の際、利益が生じた場合に、これと相殺できることとする。

そして、この方法は法人と類似する要素を有しながらも、私法上の法人格の有無が明確ではなく、我が国の税務上の取扱いが問題となるような米国 LLC 以外の他の外国事業体についても適用することができると考える。

結びに代えて

本論文では、まず、米国 LLC の法的特徴及び米国連邦税法における税務上の取扱いについて整理した。これにより、米国 LLC の構成員は、米国 LLC のすべての負債や義務について有限責任とされ、かつ、税務上、法人課税かパートナーシップ課税かを選択できるという特徴が明らかとなった。

一方、我が国における現行の米国 LLC に係る税務上の取扱いについては、国税庁質疑応答事例において、米国 LLC は私法上の法人格を有する事業体であるため、我が国税務上の法人に該当するとの見解が示されている。そこで、米国 LLC が法人と判断されたプロセスの分析を行い、このような取扱いに依った場合、どのような課税を受けることになるのかを東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決を概観することにより明らかにした。これによると、米国 LLC が我が国の税務上、法人として取扱われた場合、我が国におけるパス・スルー課税は認められず、実際にメンバーに対して金銭等が分配されたときに、その所得の性質を考慮して、配当所得等として課税されることがわかった。

上記のような米国 LLC を我が国の税務上法人とする取扱いでは、我が国と米国で税務上の取扱いが相違することになり、これによりハイブリッド事業体を利用した租税回避が発生する可能性がある。また、国家間で事業体に対する税務上の取扱いが一致していることが前提となっている外国税額控除やタックス・ヘイブン対策税制の適用に問題が生じることになる。これについては、現行法を解釈し、適用していくことは困難であるということが分かった。そして、日米租税条約の特典の享受に関しても、日米で差異が発生すると指摘される。この問題が生じた原因は我が国と米国で LLC に係る税務上の取扱いが相違することにあるが、米国 LLC を法人として取扱うという見解を示した国税庁質疑応答事例をみてみると、法人格を有していると判断した米国 LLC の性質は我が国で法人とされないパス・スルー課税を受ける事業体についても共通する性質であり、この取扱いには問題がある。つまり、我が国の税務上の取扱いは、脆弱な根拠により米国 LLC を法人として取扱っており、このことがハイブリッド事業体としての問題を生じさせていることがわかった。

よって、本論文では、米国 LLC に係る我が国税務上の取扱いについて新たな方法を採用する必要であると考え、まず、各国の外国事業体に対する取扱いの整理検討を行い、その中から設立国の税務上の取扱いを準用するという方法が我が国では最も適しているという結論に達した。この方法によれば、私法上、法人格の有無が明確ではない米国 LLC を不適

切な判断基準によって、法人か否かを判断する必要はなくなり、さらに、我が国と米国で税務上の取扱いが一致するため、課税上の問題も発生しないこととなる。ただし、この場合、租税回避の問題が発生すると予測されるため、合わせてこれを防止する方法も提言した。

なお、本論文で提言した米国 LLC に係る税務上の取扱いは外国事業体に対しても準用することができる。実際、米国 LPS についても法人か否かが争われた事例があり、米国パートナーシップなどがその対象になるのではないかと考えられる。この場合、我が国においてパス・スルー課税を受けることになる事業体が増加すると考えられる。しかし、所得税法及び法人税法には、パス・スルー課税、つまり我が国では任意組合に対する課税所得の基本的な算定方法について特段の規定が存在しない。所得税法基本通達 36・37 共－19 の 2 及び法人税法基本通達 14－1－1 の 2 において、組合事業の損益をその組合の計算期間を基に計算し、当該損益は実際の分配の有無を問わず、組合員の損益等として認識するとされるのみである。

また、私法上の法人格の有無が明確ではない外国事業体に対して、設立国の税務上の取扱いを準用するという方法を採用するということは、設立国における課税方法をそのまま受け入れるということではない。米国 LLC についていうならば、米国において出資割合と異なる割合で損益等の認識を行った場合には、「実質的な経済効果テスト」により損益等の認識割合が有効であるかを判断する制度やメンバーに分配される損失は、損失が生じた課税年度の末日におけるメンバーの税務基準価額を超えないことという制限[183]を設けることにより租税回避の防止を図っている。しかし、これらは米国における損益の認識割合や損失制限の規定であり、米国の規定に従って計算された損益等を我が国でそのまま受け入れることはできない。つまり、我が国において、米国 LLC のメンバーとなっている我が国の投資家が認識した損益等や損失が適正なものであるかを我が国の基準に照らし、判断する必要がある。

我が国では、所得税法基本通達 36・37 共－20 及び法人税法基本通達 14－1－2 において、損益の認識割合方法が規定されているが、我が国におけるパス・スルー課税税制については未整備な状態である[184]。特に、我が国では出資割合と異なった割合で損益等の認識を受

[183] IRC § 704(d).

[184] 我が国におけるパス・スルー課税税制の問題としては、組合自体の損益計算方法が規定されていないという問題、現物出資の場合に譲渡所得が発生するか否かという問題、出資割合と異なった損益認識割合を利用した租税回避の問題、構成員が認識する損益等の所得区分の問題、等が

けた場合、我が国においてその認識割合が適正か否かを判断する規定は設けられていないといった現状である。よって、今後の課題として、我が国におけるパス・スルー課税税制の在り方について具体的に検討を行っていく必要があると考えている。

挙げられる。

参考文献等

図書

- 相澤哲＝葉玉匡美＝郡谷大輔『論点解説　新・会社法【第 2 版】』（商事法務、2006）。
- 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）。
- 淺木愼一『商法総則・商行為法入門【第 2 版】』（中央経済社、2004）。
- 伊藤公哉『アメリカ連法税法【第 3 版】―所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで―』（中央経済社、2005）。
- 植松守雄『注解所得税法【4 訂版】』（大蔵財務協会、2005）。
- 内田貴『民法Ⅰ　総則・物権総則【第 4 版】』（東京大学出版会、2008）。
- 江頭憲治郎「企業の法人格」『現代企業法講座第 2 巻　企業組織』（東京大学出版会、1985）。
- 江頭憲治郎『株式会社法』（有斐閣、2006）。
- 岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック税法【第 3 版】』（有斐閣アルマ、2008）。
- 岡村忠生編『新しい法人税』（有斐閣、2007）。
- 奥田昌道＝安永正昭『法学講義民法１　総則【第 2 版】』(悠々社、2007)。
- 小野傑＝渡辺健樹「租税法上の法人概念と先端的金融商品及び国際課税」金子宏編『国際課税の理論と実務』346～388 頁（有斐閣、1997）。
- 川島武宜『民法総則』（有斐閣、1984）。
- 金子宏『租税法【第 14 版】』（弘文堂、2008）。
- 金子宏＝新堂幸司＝平井宣雄『法律学小辞典【第 3 版】』（有斐閣、2002）。
- 川田剛『新日米租税条約を読む』（税務経理協会、2004）。
- 神前禎＝早川吉尚＝元永和彦『国際私法【第 2 版】』（有斐閣アルマ、2006）。
- 神田秀樹『会社法【第 10 版】』（弘文堂、2008）。
- 根田正樹＝矢内一好『合同会社・LLP の法務と税務』（学陽書房、2005）。
- 近藤光男『現代商法入門』（有斐閣、2006）。
- 酒巻俊男＝龍田節他『逐条解説会社法第 1 巻総則・設立』（中央経済社、2008）。
- 實方正雄『国際私法概論【改訂版】』（有斐閣、1950）。
- 澤木敬郎＝道垣内正人『国際私法入門【第 5 版】』（有斐閣双書、2004）。
- 四宮和夫＝能見善久『民法総則【第 7 版】』（弘文堂、2006）。
- 鈴木碌弥『民法総則講義【第 2 版】』（創文社、2003）。

・ 税理士法人トーマツ『Q&A でわかる新日米租税条約の実務詳解』(中央経済社、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)。
・ 龍田節『会社法【第 10 版】』(有斐閣、2005)。
・ 溜池良夫『国際家族法研究』(有斐閣、1985)。
・ 溜池良夫『国際私法講義【第 3 版】』(有斐閣、2005)。
・ 中里実『金融取引と課税－金融革命下の租税法』(有斐閣、2004)。
・ 中野百々造『外国税額控除』(税務経理協会、2000)。
・ 林良平＝前田達明編『新版注釈民法（2）総則（2)』(有斐閣、1991)。
・ 平野嘉秋『Q&A による LLP/LLC の法務・税務・会計』(税務研究会出版局、2005)。
・ 平野嘉秋編『新しい法人制度　多様な事業体の法務・税務【改訂増補版】』(大蔵財務協会、2005)。
・ 廣江健司『国際取引における国際私法』(国際書院、1995)。
・ 藤本哲也『国際租税法』(中央経済社、2005)。
・ 本庄資『新日米租税条約解釈研究－基礎研究－』(税務経理協会、2005)。
・ 本庄資『国際租税法【第 4 版】』(大蔵税務協会、2005)。
・ 本庄資『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007)。
・ 本庄資『アメリカ法人税講義』(税務経理協会、2006)。
・ 藤井恵『これならわかる！租税条約』(清文社、2005)。
・ 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)。
・ 山田鐐一『国際私法』(有斐閣、1992)。
・ 横井秀明『図解による法律用語辞典』(大日本印刷株式会社、2006)。
・ 渡邉幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策　（上）』585～611 頁（有斐閣、2000）。
・ 渡辺淑夫『外国税額控除【改訂版】―国際的二重課税排除の理論と実務―』(同文舘出版株式会社、2005)。
・ 国税庁『改正税法のすべて平成 10 年度版』(大蔵財務協会、1998)。

雑誌論文

・ 秋元秀仁「米国 LLC をめぐる我が国課税上の問題－法人概念の再検討と外国税額控除及びタックスヘイブン税制の適否を中心に－」税務大学校研究科論文集 1～80 頁

（1998）。

- 秋元秀仁「米国 LLC と国際課税－各種国際税制の適用の可否と日米租税条約の適用関係について－」週刊税務通信 3014 号 14～26 頁（2008）。
- 朝長英樹「事業体課税の理論と課題」租税研究 673 号 75～97 頁（2005）。
- 浦東久男「税法において使用される法概念について－外国法の概念は含まれるか－」税法学 536 号 3～15 頁（1996）。
- 占部裕典「企業課税における法人概念（1）－アメリカにおける企業形態と租税要因－」民商法雑誌 95 巻 2 号 231～263 頁（1986）。
- 占部裕典「企業課税における法人概念（2）－アメリカにおける企業形態と租税要因－」民商法雑誌 95 巻 4 号 504～537 頁（1986）。
- 大杉謙一「米国におけるリミティッド・ライアビリティー・カンパニー（LLC）およびリミティッド・ライアビリティー・パートナーシップ（LLP）について― 閉鎖会社立法への一提言―」金融研究 20 巻 1 号 163～203 頁（2001）。
- 岡正晶「日本版 LLC と組合課税について」税務事例研究 81 号 27～53 頁（2004）。
- 小沢進「国際課税のケース・スタディ　米国の LLC とわが国での課税関係」税務事例 28 巻 9 号 48～49 頁（1996）。
- 加藤義幸「借用概念について－最近の判例を通じて－」税法学 560 号 5～35 頁（2008）。
- 川田剛「多様な事業体に対する課税(1)今、なぜ多様な事業体に対する課税が問題視されるのか」税務事例 37 巻 4 号 54～61 頁（2005）。
- 川田剛「多様な事業体に対する課税(第 2 回)多様な事業体(各種の事業体)の概要(上)」税務事例 37 巻 5 号 64～68 頁（2005）。
- 川田剛「多様な事業体に対する課税(第 3 回)多様な事業体(各種の事業体)の概要(下)」税務事例 37 巻 6 号 70～74 頁（2005）。
- 川田剛「多様な事業体に対する課税(第 4 回)有限責任会社（LLC)」税務事例 37 巻 7 号 64～69 頁（2005）。
- 川田剛「解説 判例、裁決例からみた国際課税の動向(21)L.L.C が行う不動産賃貸業に係る損益の帰属」国際税務 22 巻 5 号 51～60 頁（2002）。
- 川端康之「企業形態の多様化と国際課税」国際税務 22 巻 8 号 12～26 頁（2002）。
- 小柳誠「租税法と準拠法--課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察」税務大学校論叢 39 巻 71～177 頁（2002）。

・ 小山真輝「実務講座法人税 Q&A」租税研究 688 号 182～187 頁（2007）。
・ 小山昇「民法上の組合の訴訟当事者能力」民商法雑誌 49 巻 3 号 83～90 頁（1963）。
・ 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 667 号 153～164 頁（2005）。
・ 後藤ゆみ「米国における企業組織再編税務の最近の動き 米国における LLC の取扱いとパス・スルー組織を利用した企業組織再編(1)」国際税務 24 巻 4 号 12～22 頁。
・ 後藤ゆみ「米国における企業組織再編税務の最近の動き 米国における LLC の取扱いとパス・スルー組織を利用した企業組織再編(2)」国際税務 24 巻 5 号 35～45 頁。
・ 小原昇「有限責任事業組合契約制度の課税上の取扱いについて」租税研究 674 号 5～15 頁（2005）。
・ 酒井克彦「所得税法通論の再検証(第 7 回)所得税法上の『外国法人』の意義(上)米国 Limited Liability Company の法人該当性」税経通信 63 巻 7 号 50～61 頁（2008）。
・ 酒井克彦「所得税法通論の再検証(第 8 回)所得税法上の『外国法人』の意義(中)米国 Limited Liability Company の法人該当性」税経通信 63 巻 8 号 55～63 頁（2008）。
・ 酒井克彦「所得税法通論の再検証(第 9 回)所得税法上の『外国法人』の意義(下)米国 Limited Liability Company の法人該当性」税経通信 63 巻 9 号 52～60 頁（2008）。
・ 酒井克彦「米国 Limited Liability Company からの分配金に対する課税(1)租税法上の法人概念と米国における法人該当性」比較法制研究 29 号 31～62 頁（2006）。
・ 酒井克彦「配当所得の意義と金融所得区分論－所得区分をめぐる諸問題－」税務事例 38 巻 9 号 50～59 頁（2006）。
・ 坂本雅士「事業体課税の基本問題」税務会計研究 19 号 1～22 頁（2008）。
・ 櫻田志賀之「米国 LLC は法人税法の外国法人にあたるか」税経新報 550 号 31～37 頁（2007）。
・ 佐藤英明「事業信託と法人の分類基準（上）－アメリカ法研究ノート－」ジュリスト 998 号 114～118 頁（1992）。
・ 佐藤英明「事業信託と法人の分類基準（下）－アメリカ法研究ノート－」ジュリスト 1001 号 118～122 頁（1992）。
・ 佐藤英明「アメリカ連邦所得税における「パートナーシップ」の範囲に関する問題点」日税研論集 44 号 33～77 頁（2000）。
・ 佐藤英明「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー65 号 93～107 頁（2002）。

・ 品川芳宣「アメリカ LLC からの分配金の所得区分―LLC に対する法人課税の適否―」TKC 税研情報 17 巻 2 号 54～66 頁（2008）。
・ 関谷浩一＝西田宏之「外国子会社配当益金不算入制度創設による国際税務戦略への影響」税務弘報 57 巻 4 号 170～176 頁（2009）。
・ 早田芳郎「外国会社の意義」ジュリスト別冊『国際私法の争点【新版】』98～99 頁（1996）。
・ 高杉直「国際私法における法人」国際法外交雑誌 106 巻 2 号 125～147 頁（2007）。
・ 高橋祐介「パートナーシップと国際課税」フィナンシャル・レビュー84 号 84～100 頁（2006）。
・ 高橋良「米国州税の基礎及び州税改正最新動向第 8 回パートバーシップ及び LLC の米国州税の基礎及び問題点」国際税務 26 巻 8 号 85～91 頁（2005）。
・ 田邉正「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」中央学院大学社会システム研究所紀要 6 巻 1 号 121～137 頁（2005）。
・ 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 号 105～133 頁（1998）。
・ 丹菊博仁「外国税額控除の実務ポイントー外国子会社からの資金回収等を中心にー」国際税務 29 巻 4 号 14～24 頁（2009）。
・ 中里実「パートナーシップ課税の国際的側面」日税研論集 44 号 159～228 頁（2000）。
・ 中里実「借用概念と事実認定－租税法における社会通念－」税経通信 62 巻 14 号 17～23 頁（2007）。
・ 中里実「大幅な手続簡略化が外国子会社配当益金不算入制度導入の成果」税理 52 巻 5 号 2～5 頁（2009）。
・ 長谷部啓＝秋元秀仁「米国 LLC に係る税務上の取扱い」国際税務 21 巻 7 号 7～11 頁（2001）。
・ 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題－各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心としてー」税務大学校論叢 59 号 139～243 頁（2008）。
・ 林伸太郎「民法上の組合の当事者能力」別冊ジュリスト 145 号 84～85 頁（1998）。
・ 平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』（上）」国際税務 17 巻 11 号 10～15 頁（1997）。
・ 平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則『チェック・ザ・ボックス規則』（下）」国際税務 17 巻 12 号 11～21 頁（1997）。

・ 平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題（1）～国税庁 LLC ガイドラインを素材として～」国際税務 21 巻 8 号 45～57 頁（2001）。
・ 平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題（2）～国税庁 LLC ガイドラインを素材として～」国際税務 21 巻 9 号 28～35 頁（2001）。
・ 平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題（3）～国税庁 LLC ガイドラインを素材として～」国際税務 21 巻 11 号 57～63 頁（2001）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－1－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの発展と企業形態の選択」国際税務 18 巻 4 号 10～17 頁（1998）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－2－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法的性格(1)」国際税務 18 巻 6 号 23～27 頁（1998）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－3－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法的性格(2)」国際税務 18 巻 7 号 49～54 頁（1998）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－4－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(1)」国際税務 18 巻 9 号 28～39 頁（1998）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－5－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(2)」国際税務 18 巻 11 号 33～37 頁（1998）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－6－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(3)」国際税務 19 巻 1 号 35～38 頁（1999）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－7－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(4)」国際税務 19 巻 3 号 41～46 頁（1999）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－8－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(5)」国際税務 19 巻 6 号 34～40 頁（1999）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－9－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(6)」国際税務 20 巻 7 号 27～31 頁（2000）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－10－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(7)」国際税務 20 巻 9 号 38～46 頁（2000）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－11－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの法構造(8)」国際税務 20 巻 10 号 49～54 頁（2000）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－12－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(1)」国際税務 21 巻 1 号 39～45 頁（2001）。

・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－13－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(2)」国際税務 21 巻 6 号 75～84 頁（2001）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－14－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(3)」国際税務 21 巻 8 号 75～78 頁（2001）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－15－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(4)」国際税務 21 巻 9 号 56～64 頁（2001）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－16－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(5)」国際税務 21 巻 12 号 42～47 頁（2001）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－17－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(6)」国際税務 22 巻 3 号 48～54 頁（2002）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－17－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(7)」国際税務 22 巻 8 号 38～45 頁（2002）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－19－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(8)」国際税務 22 巻 10 号 63～69 頁（2002）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－20－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(9)」国際税務 22 巻 11 号 45～47 頁（2002）。
・ 平野嘉秋「LLC の法務と税務－21－リミテッド・ライアビリティー・カンパニーの税務(10)」国際税務 23 巻 3 号 70～76 頁（2002）。
・ 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 637 号 111～122 頁（2002）。
・ 福島節子「米国合弁事業における新事業形態 LLC の概要と課税問題」税務弘報 45 巻 11 号 86～94 頁（1997）。
・ 福島節子「米国合弁事業における新事業形態《2》LLC の税務上のメリットを活かすためのポイント」税務弘報 45 巻 13 号 135～141 頁（1997）。
・ 渕圭吾「法人税の納税義務者」金子宏編『租税法の基本問題』418～436 頁（有斐閣、2007）。
・ 藤井茂男「国際課税関係の改正と実務対策（特集 平成 21 年度税制改正への実務対策）」税経通信 64 巻 5 号 112～120 頁（2009）。
・ 本庄資「各国における企業形態の選択－パートナーシップと有限会社（LLC）」租税研究 606 号 97～122 頁（2000）。

・ 本田光宏「ハイブリッド事業体と国際的租税回避について」フィナンシャル・レビュー84 号 101～115 頁（2006）。
・ 増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面--外国パートナーシップの性質決定を中心として(金融資産収益と所得課税(日税研創立 20 周年記念論文集)」日税研論集 55 号 75～142 頁（2004）。
・ 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69 号 95～123 頁（2003）。
・ 増井良啓「有限会社の利益配当と所得税」税務研究事例 78 号 37～64 頁（2004）。
・ 桝田淳二「アメリカの新しい事業形態--LLC、 LLP および LLLP の展開」国際商事法務 26 巻 7 号 685～691 頁（1998）。
・ 増田晋「国際的リース取引をめぐる税務訴訟の終焉」税理 51 号 63～70 頁（2008）。
・ 水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー課税－アメリカ法を中心にして－」日税研論集 44 号 3～32 頁（2000）。
・ 水野忠恒「日米租税条約の改正と若干の国際課税問題」国際税務 24 巻 1 号 28～35 頁（2004）。
・ 水野忠恒「あらたな事業体に対する課税の検討（上）－アメリカ合衆国における法人と組合の区別を参照にしつつ－」税研 20 巻 6 号 12～24 頁（2005）。
・ 水野忠恒「あらたな事業体に対する課税の検討（下）－アメリカ合衆国における法人と組合の区別を参照にしつつ－」税研 21 巻 1 号 39～47 頁（2006）。
・ 村井正「租税法における『借用概念』をめぐる若干の問題」自治研究 48 巻 7 号 109～126 頁（1972）。
・ 村井正「租税法と私法＜19＞借用概念」時の法令 1129 号 37～43 頁（1981）。
・ 森谷昭裕「米国における『リミテッド・ライアビリティ・カンパニー』の会計的及び税務的考察」産研論集 25 号 45～51 頁（1998）。
・ 山田季子「LLC に対する外国法人課税」立命館法政論集創刊号 204～231 頁（2003）。
・ 横溝大「NY 州法に基づき設立された LLC と我が国租税法上の『法人』」ジュリスト 1361 号 196～199 頁（2008）。
・ 渡辺淑夫「コンサルタント　米国で LLC 課税を受ける場合のわが国の課税関係」国際税務 17 巻 11 号 62～64 頁（1997）。
・ ジョセフ G・ジアノラ＝スコット L・ランズバウム「リミテッド・ライアビリティ・カ

ンパニー～その形態の適正な選択に関する考察～」国際商事法務 22 巻 2 号 123～129 頁（1994）。
・ U. S. タックス研究会「米国法人税法の調べ方 9　米国税法上、パートナーシップとは、そもそもどのような存在か」国際商事法務 15 巻 2 号 98～102 頁（1987）。
・ U．S．タックス研究会「米国法人税法の調べ方 10　米国税法上、内国パートナーシップ（Domestic Partnership）に対する課税はどのように行われるのか」国際商事法務 15 巻 3 号 180～185 頁（1987）。
・ U．S．タックス研究会「米国法人税法の調べ方 11　内国パートナーシップの所得は、そのメンバーであるパートナーの側で、税務上どのように取り扱われるか。とくに、外国法人がパートナーシップへの参加の形で米国に不動産を有する場合、課税関係はどうなるか」国際商事法務 15 巻 4 号 274～277 頁（1987）。
・ U．S．タックス研究会「米国法人税法の調べ方 13　米国税法上外国パートナーシップ（Foreign partnership）に対する課税はどのように行われるか。また、米国でパートナー課税を受けた場合、わが国の課税上はどう取り扱われるか」国際商事法務 15 巻 6 号 456～459 頁（1987）。
・ U．S．タックス研究会「米国法人税法の調べ方 91　日本法人（外国法人）が、米国で事業を行っているパートナーシップの持分を直接所有する場合、税務上どんな点に留意すべきか」国際商事法務 21 巻 12 号 1448～1451 頁（1993）。
・ U．S．タックス研究会「米国法人税法の調べ方 154 連法税法上、どのような基準に基づいて事業組織（business entity）の課税上の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 27 巻 3 号 332～333 頁（2003）。
・ U．S．タックス研究会「米国法人税法の調べ方 155 連邦税法上、どのような基準に基づいて事業組織（business entity）の課税上の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 27 巻 4 号 448～451 頁（2003）。
・ U．S．タックス研究会「米国法人税法の調べ方 158　米国におけるパートナーシップに参加した外国人パートナーは、連法税法上どのように扱われるか（上）」国際商事法務 27 巻 7 号 848～849 頁（2003）。
・ U．S．タックス研究会「米国法人税法の調べ方 159　米国におけるパートナーシップに参加した外国人パートナーは、連法税法上どのように扱われるか（下）」国際商事法務 27 巻 8 号 974～976 頁（2003）。

・ Keatinge, Robert R. Ribstein, Larry E. Hamill, Susan Pace. Gravelle, Michael L. Connaughton, Sharon (1992) . "*The Limited Liability Company: A Study of the Emerging Entity*." 47 Business Lawyer 375, p.383-384 .
・ Roger F.Pillow,John G. Schmalz,And Samuel P.Starr（1997）."SIMPLIFIED ENTITY CLASSIFICATION UNDER THE FINAL CHECK-THE-BOX REGULATIONS" JOURNAL OF TAXATION APRIL ,p.197-207.

HP

・ KPMGJapan「米国 LLC の課税方法と活用方法」 http://www.kpmg.or.jp/resources/newsletter/tax/200506/01.html。
・ 国税庁ホームページ「米国 LLC に係る課税上の取扱い」 http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/05/01.htm。
・ Limited Liability Company Reporter http://www.llc-reporter.com/16.htm。

答申

・ 経済産業省産業組織課　平成 15 年 11 月「人的資産を活用する新しい組織形態に関する提案－日本版 LLC 制度の創設に向けて－」
・ 日本公認会計士協会　平成 18 年 10 月 4 日「外国事業体課税のあり方について」租税調査研究報告第 6 号（中間報告）

クロスボーダーレポ取引と課税

中嶋 美樹子

論文要旨

近年、国境を越えたレポ取引（クロスボーダーレポ取引）が活発に行われ、金融機関等にとって、外貨を調達する手段として重要な役割を果たしている。

しかしながら、わが国においては、クロスボーダーレポ取引に対する課税について、これまでその取扱いを明確にしなかった。ところが、当該取引につき、住友信託銀行が課税当局による課税を不服として税務訴訟をおこしたことから、その取扱いを明確化する必要が出てきた。そこで、平成 21 年度税制改正で、クロスボーダーレポ取引に対する課税について明確に規定された。

本稿では、平成 21 年度税制改正後のレポ取引に対する課税の取扱いを概観したうえで、この改正により、レポ取引に係る課税問題は解決されたのかを検証し、残された問題がある場合には、今後どのような対策が必要となるのかを、比較法を用いて考察した。

Ⅱでは、レポ取引の仕組みを紹介し、レポ取引に対する平成21年度税制改正後の現行税制による課税の取扱いを概観した。そこで、わが国のレポ取引の所得分類を明確化したことにより、レポ取引から生じる所得の分類が違う国の居住者とクロスボーダーレポ取引を行った場合には、二重課税ないしは二重免除の可能性があることを指摘した。

Ⅲでは、諸外国においてレポ取引の所得分類が各国で違うことを利用し、クロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームが盛んになっており、巨額の租税便益を生じさせていることを、OECDの議論および2009年にこのようなタックス・スキームを租税回避アレンジメントとしたニュージーランドの２つの判例により明らかにした。そして、OECDの議論に対する米英両国の対応策を紹介した。米英においては米英租税条約で制限を加えたことで租税便益が生じなくなったこと、さらに両国の国内法においても特別規定を置くなど積極的に対応策が講じられていることを明らかにした。また、包括的租税回避否認規定（General Anti-Avoidance Rule ;GAAR）を導入しているニュージーランドでは、裁判において事業目的を持たないクロスボーダーレポ取引を「租税回避アレンジメント」としてGAARを適用することにより対応策が講じられていることを紹介した。

Ⅳでは、わが国におけるレポ取引の国際化にともない、Ⅲでみたようなクロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームが今後生じる前提条件がそろっていることを指摘した。しかしながら、わが国の現行税制ではこれに対応できないことを指摘し、比較法により今後の対応策について検討した。そして、短期的には米英両国のように国内法において租税便益を生じさせる取引について、人工的な経費等の控除を制限する規定を設けることが望ましいとした。さらに、各国との租税条約上、所得の分類が違うことにより租税便益を生み出すような取引について、その分類を同じものにするような規定が必要になってくるだろうと指摘した。

最後に、ニュージーランドにおけるGAARについては、本稿で取り上げた裁判例を見る限り、ニュージーランドの裁判所の判断がGAARの適用について租税便益の金額に力点をおいているように見受けられることを指摘し、そのうえで、GAARは通常のレポ取引にまでその適用範囲を広げる可能性があるのであれば、わが国において、レポ取引は短期金融市場において非常に重要な役割を果たしており、税制上の規定が通常のクロスボーダーレポ取引の円滑な運営を阻害することがあってはならないことからも、日本への導入は慎重になるべきだと指摘した。

Ⅰ　はじめに 2
Ⅱ　レポ取引に対する課税と問題 3
1　レポ取引に対する課税の沿革 3
（1）レポ取引の仕組み 3
（2）現行税制による取扱い 7
（3）レポ取引に係る訴訟と税制改正 12
2　レポ取引の国際化と残された問題 17
（1）相手国が貸付金の利子としている場合 17
（2）相手国が債券の売買取引から生じる譲渡益としている場合 19
（3）残された問題 20
3　小括 21
Ⅲ　クロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームとその対応 21
1　OECD における議論 21
（1）所得分類の違いを利用したスキーム 21
（2）外国税額控除（FTC）生成スキーム 25
2　比較法による検討 27
（1）所得分類の違いを利用したスキームに対する外国税額控除の制限（米英租税条約 24 条改正による） 27
（2）米英の国内法における対応 30
（3）ニュージーランドにおける GAAR の適用 34
3　小括 42
Ⅳ　OECD 及び比較法から得られる日本への示唆 43
1　国内法および租税条約による調整 43
2　包括的租税回避否認規定（GAAR）の導入 46
Ⅴ　おわりに 46

Ⅰ　はじめに

わが国において、レポ取引は短期金融市場において欠かせない存在となっており、その規模も大きい。さらに、近年は国境を越えたレポ取引（クロスボーダーレポ取引）が活発に行われ、金融機関にとっては、外貨を調達する手段として重要な役割を果たしている。

しかしながら、このようなクロスボーダーレポ取引に対する課税について、「レポ収益は売買差益であり、貸付金に対する利子収益として扱われることは決して無かったのである。但し、国税庁の内部処理では、現先を貸付として扱っていた」[1]といわれ、また、「外国法人日本支店が取引の当事者であった場合に、現先取引における現先スタート金額と現先エンド金額の差額については源泉徴収税免除の証明書を提示しない限り源泉徴収税を課すべきであるというような議論、あるいはそのような証明書を提示していたという例は聞いたことがない」[2]とも言われるように、これまでその取扱いが明確化されてこなかった。

そこで、平成 21 年度税制改正で、クロスボーダーレポ取引に対する課税について明確に規定された。

本稿では、平成 21 年度税制改正で上記のようなレポ取引に対する課税の問題は全て解決されたのかを検証し、残された問題がある場合には、今後どのような税制が必要となるのかを、比較法を用いて考察する。

Ⅱでは、レポ取引の仕組みを述べたうえで、レポ取引に対する平成 21 年度税制改正後の現行税制による課税の取扱いを概観する。また、この税制改正の要因となったクロスボーダーレポ取引に関する住友信託銀行事件を取り上げ、税制改正により、上記のような課税の問題が解決されたのかを検証する。

Ⅲでは、OECD、ニュージーランドで問題となったクロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームを取り上げ、各国における取り組みを紹介する。

Ⅳでは、わが国におけるレポ取引の国際化にともない、通常のクロスボーダーレポ取引は阻害しないものの、租税回避アレンジメントについてはその租税便益を無効とするような課税のあり方について検討する。

---

1 中島将隆「レポは売買か貸借か～レポの法律上の扱いについて～」証研レポート 1633 号（2005）4 頁。

2 中里実「レポ取引の課税について」税研 17 巻 5 号（2002）73、74 頁。

Ⅱ　レポ取引に対する課税と問題

１　レポ取引に対する課税の沿革

（１）レポ取引の仕組み

①　レポ取引とは

レポ取引という言葉は、英語名の repurchase agreement[3]を略した言葉 Repo に由来する。わが国では、レポ取引は、「債券の貸借取引のことで、当事者の一方が他方に債券を貸出し、見返りに担保金を受入れ、一定期間経過後にこの債券の返還を受けて、担保金を返却する取引」[4]、つまり現金担保付き債券貸借取引（以下、債券レポ取引という）のことをいうとされている。

また、債券レポ取引と同等の経済的機能を有するものとして、現先取引[5]（以下、現先レポ取引という）がある。現先レポ取引とは、債券をあらかじめ約定した期日にあらかじめ約定した価格で（あらかじめ期日及び価格を約定することに代えて、その開始以後期日及び価格の約定をすることができる場合にあっては、その開始以後約定した期日に約定した価格で）買い戻し、又は売り戻すことを約定して譲渡し、又は購入し、かつ、その約定に基づき当該債券と同種・同量の債券を買い戻し、又は売り戻す取引をいう（所令283④、法令180④）。本稿では、債券レポ取引および現先レポ取引をレポ取引と定義して考察を行う。

②　債券レポ取引の仕組み

債券レポ取引の仕組みは、図１のとおりである。

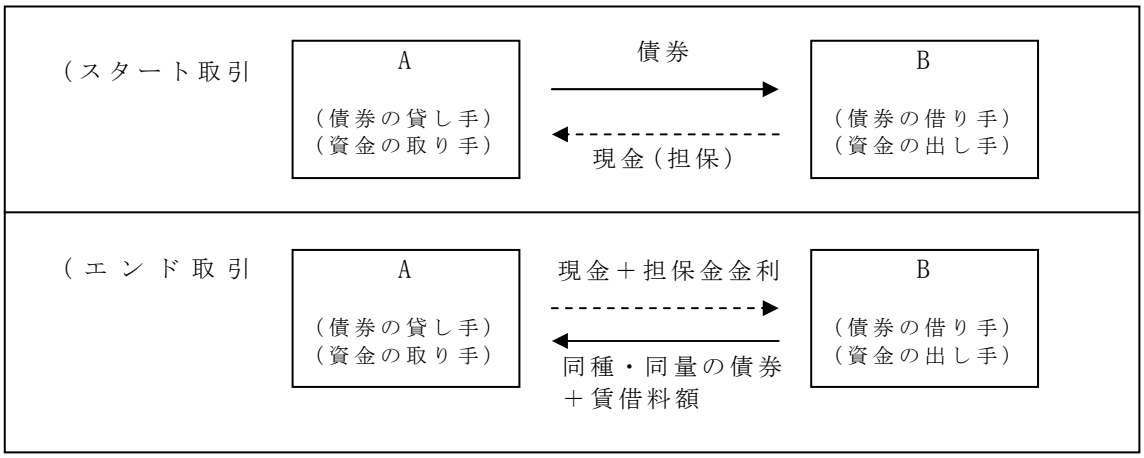
---

3 日本銀行が公表している統計データには公社債現先参考利回を Yields on bonds with repurchase agreement ： Bond repo rates としており、現先取引をレポ取引と訳している。ただし、2007 年に日本銀行金融市場局から出されたレポートでは「わが国では、現金担保付債券貸借をレポと呼ぶのが通例である。この点、米国では、repurchase agreement（債券の買戻条件付売却）をレポと呼び、securities lending/ borrowing が債券貸借である。もっとも、これらの経済的機能はほぼ同等である」との注釈を入れており、米国での repurchase agreement が日本の現先取引と同じものであるから、このような英語訳をつけたものと思われる。日本銀行金融市場局「米国短期金融市場の最近の動向について－レポ市場、FF 市場、FF 金利先物・OIS 市場を中心に－」BOJ Reports & Research Papers・2007 年 2 月・3 頁。

4 http://www.exbuzzwords.com/static/keyword （2008.12.2 閲覧）。

5 現先取引は、旧現先取引と新現先取引に分けられる。旧現先と新現先はいずれも売買取引であり、その基本的枠組みも変わらないが、新現先では旧現先ではなかったリスク管理に関する条項や、売買取引後の債券の銘柄の差し替えが行えるサブスティテューション条項、取引相手がデフォルトした際の一括清算条項などを充実させた形となっている。旧現先の歴史は古く 1949 年の起債市場が再開されたあとから行われていたとされているが、現在、旧現先取引は行われておらず 2001 年 4 月より 1 年間の移行期間を経て 2002 年 4 月からは新現先取引（現在は、現先レポ取引といわれている）へと移行した。したがって、本稿で現先レポ取引というときは、2002 年 4 月以降の新現先取引のことを指すものとする。旧現先取引から現先レポ取引への移行についての論文は次のものがある。菅野浩之・加藤毅「現先取引の整備・拡充に向けた動きについて－グローバル・スタンダードに沿った新しいレポ取引の導入－」金融市場局マーケットレビュー・2001-J-9。

図 1



（注）筆者作成。

債券レポ取引のスタート取引日には、A は手持ちの債券を B に貸し出す。同時に、B は債券を借りるための担保として、当該債券の時価に基づき計算された現預金を A に預ける（A の立場は債券の貸し手であると同時に資金の取り手であり、B の立場は債券の借り手であると同時に資金の出し手である)。

他方、スタート取引日から一定期日が経過したエンド取引日には、スタート取引日と逆の取引が行われる。つまり、B は A にスタート取引日において借りていた債券と同種・同量の債券を返却して当該債券の賃借料額を支払い、A は B から預かっていた担保である現預金にスタート取引日からエンド取引日までの日数[6]に応じた経過利子（担保金金利という）を加算して B に返却する。

債券レポ取引では、エンド取引日に、AはBに貸し出していた債券の賃借料額を受け取り、他方、Bは担保金としてAに預けていた現預金の担保金金利を受け取ることができる。このエンド取引日に実現する債券の貸借料額と担保金金利は、後述するように同額ではないため、AがBから受け取る金額とBがAから受け取る金額とに差が生じる。この差がレポ差額（担保金金利－貸借料額）である。

具体的[7]には、担保金金利は、

担保金金利＝差入担保金額×担保金利率×賃借期間（片端入）÷365（円未満切捨）

と計算され、賃借料額は、

---

6 スタート取引日からエンド取引日までの期間は、取引当事者同士で自由に設定でき、短いものは翌日に決済されるもの（翌日物）から 1 年物まで存在する。

7 セントラル短資ホームページ（http://www.central-tanshi.com/seminar/9-01.html）による。

賃借料額＝時価総額×賃借料率×貸借期間÷365

時価総額＝賃借数量×債券の時価÷100（円未満切捨）

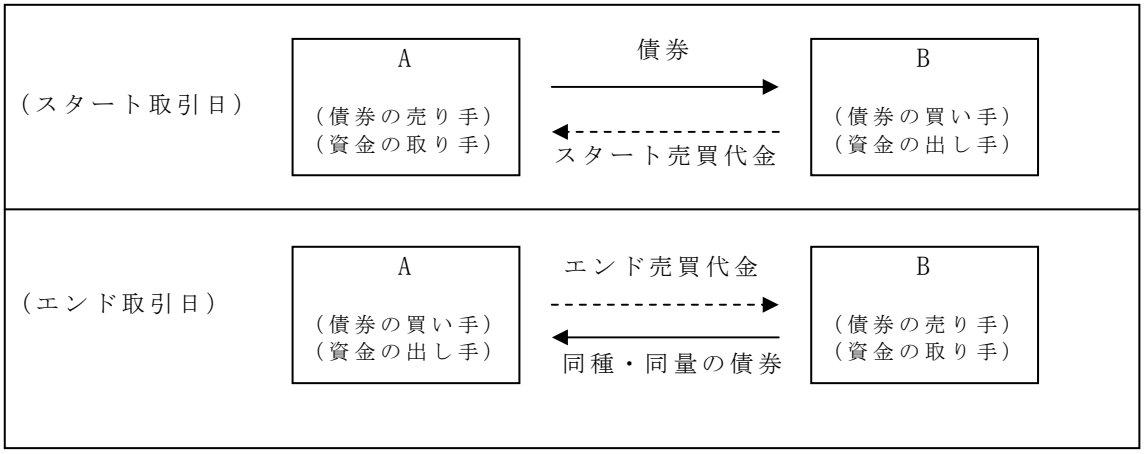
と計算される。

担保金利率は、「同じ取引期間で行われる国債担保取引のマネーマーケット商品金利(たとえば国債担保の有担保コール、TB/FB 現先)とほぼ同じ水準」とされている。また、この金利を日数割で計算していることから、担保金金利は債券の賃借期間が長ければ長くなるほど大きくなることがわかる。したがって、担保金金利の実質的な機能は、図 1 での A が B からの借入金に対して支払う金利ということができる。

③　現先レポ取引の仕組み

現先レポ取引の仕組みは、図 2 のとおりである。

図2



（注）筆者作成。

スタート取引日において、A は保有している債券を B に時価に基づいて計算された価格（以下、スタート売買金額）で売却し、B はスタート売買金額に相当する現預金を A に支払う（A の立場は債券の売り手であると同時に資金の取り手であり、B の立場は債券の買い手であると同時に資金の出し手である)。一方、スタート取引日から一定期日が経過したエンド取引日には、A はスタート取引日において売却した債券と同種・同量の債券を B からスタート取引日に決められた価格（以下、エンド売買金額）で購入するという債券の売買・再売買の取引を行う（現先レポ取引は債券の売買取引であるので、エンド取引日には

Aの立場は債券の買い手であり、Bの立場は債券の売り手であるという、スタート取引日とは逆の立場になる)。

現先レポ取引においてレポ差額は取引スタート日における債券の売買金額と取引エンド日における債券の再売買金額との差額であらわされる。

「基本契約書」においては、スタート取引日における売買金額およびエンド取引日における再売買金額を次のように計算することとしている。

スタート売買金額＝取引数量×スタート売買単価＋取引数量×スタート取引受渡日における経過利子

スタート売買単価＝（約定時点の取引対象債券等の時価＋スタート取引受渡日における経過利子）÷（1＋売買金額算出比率）－スタート取引受渡日における経過利子

エンド売買金額＝取引数量×エンド売買単価＋取引数量×エンド取引受渡日における経過利子

・取引期間中に取引対象債券等の収益金支払日が含まれない場合

エンド売買単価＝（スタート売買単価＋スタート取引受渡日における経過利子）＋現先レート×（スタート売買単価×約定期間＋スタート取引受渡日時点の経過利子×約定期間）÷365－エンド取引受渡日における経過利子

・取引期間中に取引対象債券等の収益金支払日が含まれる場合

エンド売買単価＝（スタート売買単価＋スタート取引受渡日における経過利子）＋現先レート×（スタート売買単価×約定期間＋スタート取引受渡日における経過利子×収益金が支払われる日までの期間）÷365－エンド取引受渡日における経過利子－収益金が支払われる日に支払われる額面100％当たり収益金

つまり、上記の算式に基づいて現先レポ取引が行われた場合、Aはスタート取引日に、時価に基づいて計算された金額で債券を売却し、エンド取引日には、スタート売買単価に現先レートの取引期間日数分を加算した金額でスタート取引日に売却した債券と同種・同量の債券を購入することとなる（Bはこれと逆の取引を行う）。

ただし、上記のようにエンド売買金額は、あらかじめ決められているため、スタート取引日において売買された債券に価格変動があった場合、その価格変動分はエンド売買金額に反映されない。このような債券の時価の変動に対応するためにAとBとの合意により、リスク・コントロール条項（ヘア・カット[8]、マージン・コール[9]、リプライシング[10]）を設定することができる。取引期間中にこれらのリスク・コントロール条項が実施されなければ、A は、エンド取引日に、スタート取引日に受け取った金銭に現先レートの取引期間日数分の差額分を加算した金額を B に支払う。他方、B は、エンド取引日に、スタート取引日に支払った金銭に現先レートの取引期間日数分の差額分を加算した金額を A から受け取る。このスタート取引日とエンド取引日との差額がレポ差額とよばれるものである。

以上のように、債券レポ取引においても、現先レポ取引においてもレポ差額が発生し、A は B に対してレポ差額を支払うこととなる。このレポ差額に対して、現行税制においては、法人税あるいは所得税が課税される。

（２）現行税制による取扱い

①　債券レポ取引に対する課税

債券レポ取引の会計処理[11]は、賃借料額および担保金金利の額が明らかである場合、A については、エンド取引日に B より受領した賃借料額をその他金融収益（品貸料）として計上し、B に対して支払った担保金金利の額を支払利息として計上する。他方、B については、エンド取引日に A に支払った賃借料額は有価証券品借料として計上され、A より受領した担保金金利の額は担保金利

---

8 ヘア・カットとは、約定時点の債券の時価とスタート売買単価との間に乖離幅を設ける仕組みである。一括清算が発生した場合に債券の時価が下落・上昇していることに伴い発生するリスクを回避するために行われる。例えば、時価100円の債券を買い入れる際、債券の時価が2％下落するかもしれないリスクに備え、スタート売買単価が98円に設定される。菅野浩之・加藤毅「現先取引の整備・拡充に向けた動きについて－グローバル・スタンダードに沿った新しいレポ取引の導入－」金融市場局マーケットレビュー2001-J-9（2001）3頁。

9 マージン・コール（値洗い）とは、取引期間中、取引対象債券等の時価変動に応じて、担保の受渡しにより与信リスクの解消を行うことを言う。例えば、債券を担保に資金運用を行っている場合、債券の時価が下落すれば担保価値が減少するので、この下回った分（＝エクスポージャー）をカバーするため、資金の取り手に担保（＝マージン）の差入れを請求する仕組みである。同上、3頁。

10 リプライシング（再評価取引）とは、マージン･コールと同様、与信リスクの解消手段である。当事者の合意により、取引期間中に個別取引を一旦終了し、その時点の時価に基づく新たなスタート売買単価を用いて、終了前の取引と同じ条件（取引対象債券等の銘柄・数量、現先レート、エンド日等）で新たな取引をスタートさせる仕組みである。同上、4頁。

11 大和総研『2005年度版法人投資家のための証券投資の会計・税務』（大和総研・2005）272頁～274頁。

息として計上される。ただし、賃借料額および担保金金利の額が明らかでない場合は、エンド取引日においてレポ差額がプラス（賃借料額＜担保金金利）であれば、そのプラスの金額がAの支払利息として計上され、同時にBの受取利息として計上される。これに対して、エンド取引日においてネガティブ・レポートが発生している場合（賃借料額＞担保金金利）には、賃貸料額－担保金金利の額がAのその他金融収益（品貸料）として計上され、同時にBの有価証券品借料として計上される。

ここで、AおよびBが内国法人の場合、税法上の取扱いについては、所法181条1項[12]の源泉徴収の対象となる利子について、所法23条1項[13]で規定しているが、この中にレポ差額は含まれないので、源泉徴収は行われない。したがって、債券レポ取引に係るこれらの収益の額および費用の額は他の取引と合算されて、企業会計上の利益が算出され、法人税法上、債券レポ取引に係るこれらの収益の額および費用の額が「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」されたものであれば、その事業年度の益金の額又は損金の額に算入され、法人税額が計算されることとなる。

② 現先レポ取引に対する課税

現先レポ取引は、買戻（売戻）条件付きの売買契約と構成され[14]、民商法上有効な契約と解されている[15]。しかし、「経済的効果や当事者の認識を重視す

---

12 （所得税法）
第181条 居住者に対し国内において第23条第1項（利子所得）に規定する利子等（以下この章において「利子等」という。）又は第24条第1項（配当所得）に規定する配当等（以下この章において「配当等」という。）の支払をする者は、その支払の際、その利子等又は配当等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。
（以下省略）

13 （所得税法）
第23条 利子所得とは、公社債及び預貯金の利子（社債、株式等の振替に関する法律第90条第3項（定義）に規定する分離利息振替国債（財務省令で定めるところにより同条第1項に規定する元利分離が行われたものに限る。）に係るものを除く。）並びに合同運用信託、公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託の収益の分配（以下この条において「利子等」という。）に係る所得をいう。
（以下省略）

14 現先レポ取引の契約に際しては、「債券等の現先取引に関する基本契約書」（以下、「基本契約書」）が交わされ、取引当事者の合意により、個別に上記(1)③のリスク・コントロール条項のほかに、取引利便性向上のための条項（サブスティテューション）を設定することができる。
現先レポ取引の法律構成は、「基本契約書」第5条において、「個別現先取引における当該取引対象債券等上の権利は、スタート取引受渡日に買手が売手にスタート売買金額の全額を支払ったときに売手から買手に移転し、エンド取引受渡日に、売手が買手にエンド売買金額の全額を支払ったときに買手から売手に移転するものとする」と規定していることから、債券の購入者が購入後、当該債券の自由処分権を有していることを明示した債券の売買契約といえる。

15「基本契約書」第11条4項2号においては、一括清算条項が規定されており、この一括清算条項

れば、現先取引は債券等を担保とした金融取引」[16]であるとして、会計処理は、現先レポ取引の経済的効果を重視して金融取引として処理される。

レポ取引の主要なプレーヤーである証券会社[17]は、「有価証券関連業経理の統一に関する規則」[18]に基づいて会計処理を行うが、例えば野村ホールディングス㈱の有価証券報告書においては「値洗いが要求され、有価証券の差替え権を有しあるいは顧客が譲り受けた有価証券を売却または再担保に提供する権利を制限しております。したがって、現先レポ取引は担保付契約あるいは担保付調達取引として会計処理されており、買い戻し金額もしくは売戻し金額を連結貸借対照表に計上しております」とし、有価証券担保借入金のなかの現先取引貸付金または現先取引借入金として計上されており、現先レポ取引は金融取引として処理されている。

具体的には、図2におけるAは、スタート取引日にスタート売買金額を現先取引借入金として計上し、これに対してBは、スタート売買金額を現先取引貸付金として計上する。そして、エンド取引日においては、Aは、現先取引借入金の返却処理を行い、同時に現先レートの取引期間日数分の差額を支払利子として計上する。これに対してBは、現先取引貸付金の返却処理を行うと同時に、現先レートの取引期間日数分の差額を受取利子として計上する。

税法上の取扱いについては、A および B が内国法人の場合、債券レポ取引と同様、レポ差額に係る源泉徴収は行われない。したがって、現先レポ取引に係

は現先レポ取引には必ず含まれる。一括清算条項とは「当事者が締結している基本契約書の定めに基づき、当事者の一方に倒産などの事由が発生した場合に、当該基本契約書に基づくすべての取引を倒産時の時価に引き直して一括して清算（ネット・アウト）し、一本の債権債務にすること」（菅野浩之・加藤毅「現先取引の整備・拡充に向けた動きについて－グローバル・スタンダードに沿った新しいレポ取引の導入－」金融市場局マーケットレビュー2001-J-9（2001）4頁）であり、この条項が入ることにより、現先レポ取引が私法上、売買とはいえなくなるのではないかとも考えられる。しかし、これに対して本多教授は「売買構成では、資金貸借、債券貸借による債務は生じないが、エンド日における買戻しにおける代金債務、債券引渡債務は生じるのであるから、それを担保するためにマージン･コールを入れることは不自然ではない。同じ理由により、契約にマージン･コールや一括清算の条項が入ることにより、私法上、売買であったものが別のものになる（売買ではなくなる）といったことはありえないと考えるべきである」と指摘されている（本多正樹「レポ取引の発展と法律構成について（二・完）」民商法雑誌 134 巻 3 号(2006) 338 頁）。

16 大和総研『2005 年度版法人投資家のための証券投資の会計・税務』（大和総研・2005）261 頁。

17 現先レポ取引の市場参加者は、外国人、事業法人、証券会社、信託会社、短資会社等であり、債券レポ取引の主要市場参加者の一つである都銀等は参加していない。また、事業法人および信託会社は債券の買い手・資金の出し手として僅かに取引がある程度で、債券の売り手・資金の取り手としての取引は、ほとんどない。したがって、主要な市場参加者は証券会社と外国人に限られている。日本証券業協会「公社債投資家別条件付売買（現先）月末残高（一覧）」を参照されたい。

18 http://www.jsda.or.jp/html/kisoku/pdf/f002.pdf 参照。

るこれらの収益の額および費用の額は他の取引と合算され、企業会計上の利益が算出され、「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」されたものであれば、その事業年度の益金の額又は損金の額に算入され、法人税額が計算される。

③　クロスボーダーレポ取引に対する課税

次に、レポ取引が国境を越えて行われた（以下、クロスボーダーレポ取引という。）場合の課税についてみていく。クロスボーダーレポ取引は 2002 年（平成 14 年）4 月に租税特別措置法（以下、措法という）42 条の 2 の創設により非居住者に対するレポ差額の非課税措置が講じられてから急増したとされており[19]、今日においても活発に取引が行われている。通常、クロスボーダーレポ取引は、わが国特有の債券レポ取引ではなく、現先レポ取引と同様の売買形式に基づいて行われる[20]。

クロスボーダーレポ取引が行われるパターンとしては、図 2 において A の債券の売り手（資金の取り手）が内国法人で B の債券の買い手（資金の出し手）が非居住者または外国法人である場合と、その逆の A が非居住者または外国法人で B が内国法人である場合が考えられる。

A が内国法人であり、B が非居住者または外国法人である場合は、エンド日に A から B に対して支払われるレポ差額は所法 161 条 6 号により、貸付金の利子として国内源泉所得に該当し、当該利子を内国法人が非居住者または外国法人に支払うときに、所法 212 条 1 項および所法 213 条 1 項 1 号により 20%の源泉所得税を徴収し、国に納付しなければならないこととなっている[21]。

---

19 中島将隆「現先市場の復活と新たな展開 - 国際標準のレポ市場創設 - 」証券経済研究第 49 号（2005）33 頁。

20 わが国における債券レポ取引は、「日本固有の仕組み」であり、その仕組みは、「スペシャリストである外国のレポディーラーでさえ理解困難となっている」。同上、19 頁。そのため、通常レポ取引が国境を越えて行われる際には、レポ取引の国際標準契約書である MRA（Master Repurchase Agreement：1986 年米国で作成されたレポ取引の基本契約書で、その法形式は、債券の売買及び再売買となっている。）や GMRA（Global Master Repurchase Agreement：1992 年英国で作成されたレポ取引の基本契約書で、MRA と同様、レポ取引を債券の売買及び再売買としている。）が用いて行われる。これらの取引については、課税上、わが国における現先レポ取引と同様の取扱いとなる。

21 （所得税法）
第 161 条　この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。
（第 1 号～5 号省略）
6 号　国内において業務を行う者に対する貸付金（これに準ずるものを含む。）で当該業務に係るものの利子（政令で定める利子を除き、債券の買戻又は売戻条件付売買取引として政令で定めるものから生ずる差益として政令で定めるものを含む。）

ただし、クロスボーダーレポ取引の対象となる証券が特定の債券であり、Aが特定金融機関等、かつBが外国金融機関等に該当する場合には、措法42条の2[22]の規定が適用され、上記の源泉所得税は非課税となる。

（第7号～12号省略）
第212条　非居住者に対し国内において第161条第1号の2から第12号まで（国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得（その非居住者が第164条第1項第4号（国内に恒久的施設を有しない非居住者）に掲げる者である場合には第161条第1号の3から第12号までに掲げるものに限るものとし、政令で定めるものを除く。）の支払をする者又は外国法人に対し国内において同条第1号の2から第7号まで若しくは第9号から第12号までに掲げる国内源泉所得（その外国法人が法人税法第141条第4号（国内に恒久的施設を有しない外国法人）に掲げる者である場合には第161条第1号の3から第7号まで又は第9号から第12号までに掲げるものに限るものとし、第180条第1項（国内に恒久的施設を有する外国法人の受ける国内源泉所得に係る課税の特例）又は第180条の2第1項若しくは第2項（信託財産に係る利子等の課税の特例）の規定に該当するもの及び政令で定めるものを除く。）の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する日の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。
（2項以下省略）
第213条　前条第1項の規定により徴収すべき所得税の額は、次の各号の区分に応じ当該各号に定める金額とする。
1．前条第1項に規定する国内源泉所得（次号及び第3号に掲げるものを除く。）
その金額（次に掲げる国内源泉所得については、それぞれ次に定める金額）に100分の20の税率を乗じて計算した金額
（以下省略）

[22]（租税特別措置法）
第42条の2　外国金融機関等が、平成14年4月1日以後に開始した次に掲げる債券に係る所得税法第161条第6号に規定する政令で定める債券の買戻又は売戻条件付売買取引（政令で定める要件を満たすものに限る。第10項において「債券現先取引」という。）につき、特定金融機関等から同号に掲げる利子の支払を受ける場合には、その支払を受ける利子（政令で定めるものを除く。以下この条において「特定利子」という。）については、所得税を課さない。
1．社債、株式等の振替に関する法律第88条に規定する振替国債
2．外国又はその地方公共団体が発行し、又は保証する債券
3．外国法人が発行し、又は保証する債券で政令で定めるもの（前号に掲げるものを除く。）
2　前項の規定は、特定利子の支払を受ける外国金融機関等（第4項第1号イに掲げる外国法人に限る。）が次の各号に掲げる外国法人のいずれかに該当する場合には、適用しない。
1．当該特定利子を支払う特定金融機関等の第66条の5第4項第1号に規定する国外支配株主等に該当する外国法人（所得税法第162条に規定する条約の我が国以外の締約国の法人を除く。）
2.居住者又は内国法人に係る第40条の4第1項又は第66条の6第1項に規定する特定外国子会社等に該当する外国法人（前号に掲げる外国法人を除く。）
3.外国法人のその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（以下この号において「本店所在地国」という。）において当該特定利子について外国法人税（法人税法第69条第1項に規定する外国法人税をいう。以下この号において同じ。）が課されないこととされている場合（当該特定利子が本店所在地国以外の国又は地域に所在する営業所又は事務所（第4項及び第7項において「営業所等」という。）において行う事業に帰せられる場合であつて、当該国又は地域において当該特定利子について外国法人税が課される場合を除く。）における当該外国法人（前2号に掲げる外国法人を除く。）
3　第1項の規定は、国内に恒久的施設を有する外国法人が支払を受ける特定利子で、その者の国内において行う事業に帰せられるものについては、適用しない。
4　この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。
1．外国金融機関等　次に掲げる外国法人をいう。
イ　外国の法令に準拠して当該国において銀行業、金融商品取引業又は保険業を営む外国法人
ロ　外国の中央銀行
ハ　国際間の取極に基づき設立された国際機関
2．特定金融機関等　次に掲げる法人をいう。
イ　第8条第1項に規定する金融機関及び同条第2項に規定する金融商品取引業者等で金融機関等が行う特定金融取引の一括清算に関する法律（平成10年法律第108号）第2条第2項に規定する金融機関等に該当する法人（国内に営業所等を有するものに限る。）
ロ　日本銀行
（以下、省略）

図2において、Aが非居住者または外国法人であり、Bが内国法人である場合は、エンド日にAからBに対して支払われるレポ差額に対しては、所法161条6号の規定の適用は受けない。ただし、クロスボーダーレポ取引の相手居住国の法律に基づき外国税が課税される可能性があり、相手居住国と租税条約が締結されている場合は、その税率が適用されることとなる。この場合Bは、その支払った外国税について、外国税額控除を受けることとなる。

（３）レポ取引に係る訴訟と税制改正

現行税制では、クロスボーダーレポ取引の取扱いが国内法で規定されているが、平成21年度税制改正までは、その取扱いは明確化されてこなかった。そのため、クロスボーダーレポ取引に係る当局による課税措置について不服とする住友信託銀行が訴訟を提起した。以下では、平成21年度税制改正以前のクロスボーダーレポ取引に対する取扱いと住友信託銀行事件を取り上げる。

①　レポ取引の国際化とクロスボーダーレポ取引に対する課税

わが国においては、債券レポ取引と現先レポ取引と、同様の経済的機能を有するレポ取引が併存して行われているが、レポ取引といった場合には、一般的に貸借取引である債券レポ取引のことを言い、その取引高も債券レポ取引が2009年12月末では約62兆円（残高ベース）であるのに対し、現先レポ取引は約20兆円（残高ベース）と、債券レポ取引の規模が現先レポ取引の約３倍となっている[23]。

しかし、米国や英国などレポ先進国で行われているレポ取引は、売買取引の現先レポ取引によって行われるのが一般的である。そこで、円の国際化に向けて、クロスボーダーレポ取引が活発に行われるよう、2001年4月、従来の現先レポ取引の標準契約書が、米国や英国で使用されるものを参考に整備された[24]。整備された標準契約書では、(1)③で述べたリスク・コントロール条項が新たに

---

23 2008年12月末では、債券レポ取引は、債券貸付残高が約56兆円、債券借入残高約62兆円であるのに対し、現先レポ取引は約27兆円であった。したがって、わが国においては、債券レポ取引市場規模が拡大している一方、現先レポ取引の市場規模は停滞あるいは縮小している。「公社債投資家別条件付売買(現先)月末残高」日本証券業協会(http://www.jsda.or.jp/html/toukei/index3.html)より。

24 菅野浩之・加藤毅「現先取引の整備・拡充に向けた動きについて－グローバル・スタンダードに沿った新しいレポ取引の導入－」金融市場局マーケットレビュー・2001-J-9、3頁。

追加されたことで取引の安全性が向上するなど、従来の現先レポ取引に比べて「金融取引の性格が強い」[25]といわれ、その結果、レポ差額につき、これまで税法上売買取引であるとして利子課税されてこなかったものが、「利子とみなされ、レポ収益に対する課税問題が生じてきた」[26]と懸念された[27]。

税務当局はその取扱いにつき明言しなかったが、「2001 年 11 月、財務省は『非居住者とのレポ取引で発生した利子は源泉徴収の対象とする』」[28]と表明し、「海外勢が日本勢とのレポ取引で得た利子に 10%課税する方針を打ち出し」[29]た。

税務当局のクロスボーダーレポ取引に対するこのような課税方針に対して、アメリカ債券市場協会が反対表明を出し、米国政府に対しても課税をやめるよう働きかけたこと、またクロスボーダーレポ取引が活発に行われるよう現先レポ取引の整備を行ったものの、このレポ差額を源泉徴収の対象とすることは、クロスボーダーレポ取引の促進を阻害する要因になり得ることから、平成 14 年度税制改正において措法 42 条の 2 を創設し、2002 年 4 月 1 日から 2004 年 3 月 31 日までの間にクロスボーダーレポ取引を開始した場合には、外国法人（外国金融機関等）が受け取る利子について非課税措置を講じることとなった。

その後、非課税措置の期限が延長されて措法 42 条の 2 による非課税措置は続けられたが、2008 年に、その適用期限が撤廃され、非課税措置が恒久化された。

② 住友信託銀行事件の概要と裁判所の判決

上記のように、税務当局はクロスボーダーレポ取引により生じたレポ差額について、「利子」と定義したうえで 2 年間非課税としたが、2002 年 4 月 1 日より前に行われたものについても同年 7 月までは課税を行わなかった。

しかし、2002 年 8 月 30 日付で住友信託銀行に対し、1999 年 12 月から 2001 年 3 月の間に開始した 330 回のクロスボーダーレポ取引について、当該取引か

---

25 中島将隆「現先市場の復活と新たな展開 - 国際標準のレポ市場創設 - 」証券経済研究第 49 号（2005）29 頁。

26 同上、29 頁。

27 このような懸念があったことから、日本証券業協会は平成13 年度税制改正要望において「非居住者等とのレポ取引については源泉徴収を行わないこと」を要望したようである。日本証券業協会「『現先取引の整備・拡充についてのパブリック・コメント』と本協会の考え方について」（2000）3-4頁。

28 注 25 と同じ、29 頁。

29 同上、31 頁。

ら生じた各レポ差額が所得税法 161 条 6 号[30]（平成 14 年法律第 15 号による改正前のもの）に規定する利子に当たるとして、源泉所得税の各納税告知処分および各不納付加算税賦課決定処分を行った。

訴訟において、税務当局側は、クロスボーダーのレポ取引から生じる差額に課税する根拠として、所法 161 条 6 号にいう「貸付金（これに準ずるものを含む。）」は、租税法におけるいわゆる固有概念であり、債務者に対して信用を供与する目的で弁済期日まで一定期間が設けられた金銭債権で、その金銭債権から果実（利子ないし利息）が発生し得る元本債権をいうものであり、その経済的効果からすると、信用供与を伴うクロスボーダーのレポ取引が当然に含まれ、それゆえ、その取引から生じたレポ差額は「利子」に該当する旨を主張した。また、当該レポ差額である「利子」に対して非課税措置が講じられるのは 2002 年 4 月 1 日以降に開始したクロスボーダーレポ取引に限定されるとして、当然に源泉徴収の対象となることを主張した。

これに対して、住友信託銀行側は、「貸付金」は、私法上の概念の借用概念であり、「準ずる」とは、あるものと同様又は類似の性質、内容、要件等を有している別のものについて、そのあるものと同じ取扱い、処理をする場合に使用される語であるとし、「貸付金（これに準ずるものを含む。）」は、金銭消費貸借の対象（若しくはその前提となる債権）又は準消費貸借など金銭消費貸借と同様若しくは類似の法律関係の目的である金銭（若しくはその前提となる債権）に限られ、これらから生じる利子のみが所法 161 条 6 号に含まれるのであって、住友信託銀行が行ったクロスボーダーレポ取引から生じるレポ差額はこれに含まれないと主張した。

高裁判決では、判旨において次のように述べ、税務当局の主張を認めなかった。つまり、「レポ取引には資金調達的な面があることは確かであるが、レポ取引には債券の調達に資する面もあり、顧客に対して、空売りを行った債券ディーラーが、取引の決済日までに債券を調達するために、他者から債券を一時的に購入するということにも使われるから、金融機能的側面とともに、債券売買

30 事件当時に適用されていた所得税法 161 条は以下の通りである。
所得税法第 161 条　この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。
6 号　国内において業務を行う者に対する貸付金（これに準ずるものを含む。）で当該業務に係るものの利子（政令で定める利子を除く。）

市場の流動性の確保も経済的機能としては考慮されるべきであり、これらを売買及び再売買という法律構成の下で実現しようとしているものであるから、私的自治の作用する取引関係において当事者が上記のような法律形態を選択して取引関係に入り、その法律形態に特段不合理なものがない以上、その契約関係を基本にして解釈すべき」として、私法上の法律構成をもとに課税を行うことを原則とした従来の考え方を支持した。さらに、「このような法律形態を素直にとらえることなく、レポ取引の持つ金融取引的側面のみを強調し、専らこの観点から、債務者に対して信用を供与する目的で弁済期日まで一定期間が設けられた金銭債権であり、その金銭債権から果実（利子ないし利息）が発生し得る元本債権であるとして、所得税法 161 条 6 号にいう『貸付金（これに準ずるものを含む。)』に該当すると解することには無理がある」として、経済的実質から課税することを認めなかった[31]。

国側は、高裁判決を不服として最高裁に上告したが、2008 年 10 月 28 日に最高裁の上告不受理の決定を受け、高裁の判決が確定した。

③　平成 21 年度税制改正

その後、平成 21 年度税制改正において、所得税法および所得税法施行令が改

---

31 当事件の評釈については、次のようなものがある。
裁決段階での評釈として、レポ取引を「貸付金（これに準ずるものを含む。)」と見る立場に賛成しているものは、一高龍司「国際的レポ取引と所得区分－ある裁決例を素材に」税務弘報 55 巻 1 号（2007）105 頁。これに対して反対の立場をとるものは、宮崎裕子「いわゆるレポ取引の進化と課税」中里実・神田秀樹編著『ビジネスタックス』(有斐閣・2005) 282 頁。明確に反対はしないものの、裁決に疑問を呈するものは、本多正樹「レポ取引の発展と法律構成について（二・完)」民商法雑誌 134 巻 3 号(2006) 329 頁、渡辺裕泰『ファイナンス課税』12 章（有斐閣・2006)。裁判所の判断についての評釈としては、レポ取引を「貸付金（これに準ずるものを含む。)」と見る立場に賛成しているものは、石井正「所得税法 161 条 6 号の『貸付金（これに準ずるものを含む。)』の『利子』とは、消費貸借契約に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれと同様ないし類似の債権の利子であるとの判断が示された事例」税務事例 40 巻 3 号(2008)27 頁。これに対して反対の立場をとるものは以下のとおりである。秋山高善「レポ取引を巡る課税上の取扱いについての理論的課題－金融商品取引に対する課税問題の－断面－」国士舘法研論集第 9 号（2008）75 頁。占部裕典「判批」判例評論第 595 号（判例時報 2008 号）164 頁。遠藤みち「レポ取引差額に係る源泉徴収義務」税理第 51 巻 15 号（2008）171 頁。金子宏『租税法』第 14 版（弘文堂・2009）426 頁。中井稔「レポ取引に係る税法解釈と会計基準との関係」税経通信第 63 巻 11 号（2008）58 頁。増田英敏「(判例評釈) レポ取引差額に係る源泉徴収義務」TKC 税研情報 18 巻 2 号(2009)29 頁。水野信次「レポ取引から生じる債券の売買代金と再売買代金の差額が貸付金利子に該当しないとされた事例」銀行法務 21No.689（2008）40 頁。吉村政穂「判評」税研 141 号(2008)95 頁。金融・商事判例 1274 号/2007 年 9 月 15 日号/43 頁。金融・商事判例 1290 号/2008 年 5 月 1 日号/32 頁。納税者の予測可能性・法的安定性の観点から、税務当局の課税について疑問を呈するものとしては、秋山友宏「いわゆるレポ取引によって得られる所得は、貸付金に準ずるものの利子に該当せず、その支払者は源泉徴収義務を負わないとされた事例」税務事例 40 巻 6 号(2008)15 頁。また、当事件の直接的な評釈ではないが、当事件と同様の事例を挙げて、レポ取引を「貸付金(これに準ずるものを含む。)」と見るべきではないという立場をとるものとして、岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法（第 2 版)』(弘文堂・2007) 151 頁。

正された。レポ取引との関係においては、所法 161 条 6 号・法法 138 条 6 号、および所令 283 条 4 項、5 項・法令 180 条 4 項、5 項が重要である。

改正後の所法 161 条 6 号および法法 138 条 6 号では、「貸付金（これに準ずるものを含む。）」の「利子」のあとに、カッコ書きで「政令で定める利子を除き、債券の買戻又は売戻条件付売買取引として政令で定めるものから生ずる差益として政令で定めるものを含む」という文言が追加された。改正税法のすべて[32]では、これまでも現先レポ取引から生じるレポ差額で債券の買い手が受け取るものについては貸付金の利子として取り扱われていたが、所得税法及び法人税法において具体的な規定が設けられていなかったので、この改正によって取扱いを明確化したと説明している。

さらに、所令 283 条および法令 180 条においては、4 項「法第 161 条第 6 号に規定する債券の買戻又は売戻条件付売買取引として政令で定めるものは、債券をあらかじめ約定した期日にあらかじめ約定した価格で（あらかじめ期日及び価格を約定することに代えて、その開始以後期日及び価格の約定をすることができる場合にあつては、その開始以後約定した期日に約定した価格で）買い戻し、又は売り戻すことを約定して譲渡し、又は購入し、かつ、当該約定に基づき当該債券と同種及び同量の債券を買い戻し、又は売り戻す取引（次項において「債券現先取引」という。）とする。」および 5 項「法第 161 条第 6 号に規定する差益として政令で定めるものは、国内において業務を行う者との間で行う債券現先取引で当該業務に係るものにおいて、債券を購入する際の当該購入に係る対価の額を当該債券と同種及び同量の債券を売り戻す際の当該売戻しに係る対価の額が上回る場合における当該売戻しに係る対価の額から当該購入に係る対価の額を控除した金額に相当する差益とする。」が追加された。

つまり、4 項では、所法 161 条第 6 号の「利子」のあとにカッコ書きで追加された「債券の買戻又は売戻条件付売買取引」とは、レポ取引のうち、法形式上債券の売買取引として行われる現先レポ取引のことをいうと規定した上で、5 項では、その現先レポ取引から「生ずる差益」とは、クロスボーダーレポ取引により生じたレポ差額のことをいうと規定した。

---

32 （財）大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 21 年度版）』（2009）。

2008年10月に裁判においてクロスボーダーレポ取引が「貸付金（これに準ずるものを含む。)」に該当せず、従って当該取引から生じたレポ差額については「利子」に該当しないとの判決が確定したにもかかわらず、平成21年度税制改正では、租税法上クロスボーダーレポ取引は「貸付金（これに準ずるものを含む。)」で、レポ差額は「利子」に該当するという改正を行ったのである。

２　レポ取引の国際化と残された問題

平成21年度税制改正は、レポ取引について、その経済的機能に着目し、わが国における租税法上の取扱いを明確化したものとして大きな意味を持つ。

しかしながら、租税法上、レポ取引の取扱いを明確化したことにより、クロスボーダーレポ取引が行われた場合に、新たな問題が生じる可能性がある。つまり、クロスボーダーレポ取引の所得分類とその源泉地規定について、わが国における取扱いを明確化したことで、わが国における取扱いと取引を行った相手方の所在する国における取扱いとの間にずれが生じるおそれがあるということである。1(2)③で述べたように、クロスボーダーレポ取引が今日においてますます活発に行われていることからも、以下では、これらの問題が生じる可能性について検討する。

（１）相手国が貸付金の利子としている場合

上述のとおり、わが国の国内法では、クロスボーダーレポ取引から生じる所得は貸付金の利子であり、その源泉地は使用地主義をとっているが、所法162条により租税条約に異なる定めがある場合には、その条約に定めるところによると規定している。

①　OECDモデル租税条約

OECDモデル租税条約においては、第11条第1項で、利子の受益者の居住地国における課税権を認めつつ、同条第2項で、利子の支払者の居住地国についても、当該利子の10%以下で課税権を認めている。ただし、「モデル条約では、源泉地国での課税の方法については何も規定していない。そのため、支払がなされた際に源泉徴収によって課税をするのか、それとも各人の申告によって課税するかという点については、源泉地国が自由に決定することができる」[33]と

33 川田剛『国際課税の基礎知識』七訂版（税務経理協会・2006)、162頁。

指摘している。

そして、同条第3項では、利子の定義が行われているが、「すべての種類の信用に係る債権（担保の有無および債務者の利得の分配を受ける権利の有無を問わない）から生じた所得、特に、公債、債権又は社債から生じた所得（公債又は社債の割増金および賞金を含む）をいう。」とあらゆる国の利子の定義をも網羅する幅広いものとなっている。

最後に、同条第5項では、利子のソースルールは、「一方の締約国の居住者である場合には、当該一方の国内で生じたものとされる。」として、利子の支払者の居住地国を源泉地とする債務者主義がとられている。また、ただし書きにおいて、「利子の支払者が一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、当該利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該利子が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は、当該恒久的施設の存在する当該一方の国内で生じたものとされる。」としており、利子の支払者が、当該一方の締約国に恒久的施設（以下、PE）を有している場合には、当該PEに生じた債務の利子を当該PE自身が負担しているとき、その源泉地はPEの所在地国になる旨を規定している。

② 日米租税条約

日米租税条約は、OECDモデル租税条約を基本として策定されているため、課税権の所在、利子の定義およびソースルールの規定はOECDモデルと同様である。

ただし、日米租税条約第11条第3項では、政府・金融機関等、同号に掲げる者が受け取る利子については、源泉地国課税免除となる旨が規定されている。つまり、同項は、利子の受益者が政府・金融機関等以外であれば、源泉地国および利子の受益者の居住地国に、また、利子の受益者が政府・金融機関等であれば、利子の受益者の居住地国のみに、それぞれ課税権を認めたものといえる。

クロスボーダーレポ取引が行われた場合、わが国の国内法では、当該所得の源泉地は使用地主義をとっているが、租税条約があるときは、租税条約が優先される旨が規定されている。そのため、租税条約に異なる定めがあれば、そこで修正が加えられることとなる。そこで、OECDモデル租税条約を基本として策

定された日米租税条約を参照すると、利子の支払者の居住地国を源泉地とする債務者主義がとられていることから、結果としてクロスボーダーレポ取引が行われた場合は、利子の支払者の居住地が源泉地となる。

③　租税条約が締結されていない場合

クロスボーダーレポ取引の相手が、国内にPEを有しない非居住者および外国法人で、その居住地国がケイマン諸島やリヒテンシュタインなどのいわゆるタックスヘイブンであった場合、これらの国との間にはわが国との租税条約が締結されていないため、租税条約による修正はない。したがって、国内法の規定によることとなり、当該レポ取引から生じる所得は、所法161条6号の貸付金の利子に該当し、源泉地はわが国となる。また、クロスボーダーレポ取引の相手が、措法42条の2の外国金融機関等に該当しない場合には、レポ差額につき20％の源泉徴収が行われる。

（２）相手国が債券の売買取引から生じる譲渡益としている場合

（１）と同様、わが国の国内法では、クロスボーダーレポ取引から生じる所得は貸付金の利子であり、その源泉地は使用地主義をとっているが、所法162条により租税条約に異なる定めがある場合には、その条約に定めるところによると規定している。

ところが、クロスボーダーレポ取引が行われた場合に、取引相手の居住地国がレポ取引から生じる所得を債券の売買取引から生じる譲渡益としているときは、両者において所得の種類に違いが生じる。したがって、当該レポ取引から生じる所得の解釈を明確にしたうえで、当該所得がどちらの国に帰属するのかという源泉地規定が問題となる。

①　OECDモデル租税条約

OECDモデル租税条約においては、例えば日米租税条約における利子の定義にある「当該所得が生じた締約国の租税に関する法令上貸付金から生じた所得と同様に取り扱われるものをいう。」といった規定が存在しない。また、コメンタリにおいても、レポ取引から生じる所得の解釈に関して明確に規定されているものはみあたらない。もし、利子に該当するのであれば、（１）①で検討した場合と同様の結果となる。

また、OECDモデル租税条約13条第4項のその他の財産の譲渡収益にあたる

かどうかについても、コメンタリにおいて、レポ取引から生じる所得の解釈に関して明確に規定されているものはみあたらない。もし、その他の財産の譲渡収益に該当するのであれば、条約上、「第1項、第2項及び第3項に規定する財産(不動産及び事業用動産)以外の財産の譲渡から生ずる収益に対しては、譲渡者が居住者とされる締約国においてのみ租税を課税することができる。」旨規定されていることから、居住地国でのみ課税されることとなる。

② 租税条約が締結されていない場合

上記①と同様、国内法の規定によることとなり、当該レポ取引から生じる所得は、所法161条6号の貸付金の利子に該当し、源泉地はわが国となる。また、クロスボーダーレポ取引の相手が、措法42条の2の外国金融機関等に該当しない場合には、レポ差額につき20%の源泉徴収が行われる。

（3）残された問題

まず、（1）相手国も貸付金の利子としている場合の残された問題を考える。この場合、クロスボーダーレポ取引の主体がPEを有し、PEが利子の支払いをしているとき、当該利子の源泉地はPEの所在地国になる点に注意が必要である。

住友信託銀行事件においては、東京国税不服審判所の裁決書に、「(住友信託銀行の代理人Aが）請求人の恒久的施設としてこの要件を満たすのであれば、…（省略）…（本件レポ差額は）日本の国内源泉所得にならない」とある（括弧内は引用者)。しかしながら、裁決の決定においては、代理人AがPEとして認められなかったため、結果的にわが国が当該レポ差額の源泉地と認定された。裁判においては、当該代理人がPEにあたるかどうかの判断はなされなかったが、その認定要件さえクリアすれば二重免除が生じる可能性がある。

次に、（2）相手国が債券の売買取引から生じる譲渡益としている場合の残された問題を考える。この場合、両者において所得の種類に違いが生じるが、相手国と租税条約が締結されているときは、利子条項に「当該所得が生じた締約国の租税に関する法令上貸付金から生じた所得と同様に取り扱われるものをいう。」という文言が入っているときは利子所得となり、利子の支払者の居住地が源泉地となる。これに対して、この文言が入っていないと、それぞれの国内法に基づき課税するので、二重課税の問題が起こり得る。

最後に、租税条約が締結されていないときの残された問題を指摘する。住友

信託銀行事件において、同行は、ケイマン諸島に同銀行の支店[34]を設立し、当該支店がPEであるとの旨を主張した。そのうえで、クロスボーダーレポ取引から生じたレポ差額がケイマン諸島の支店により支払われたものとして、国外源泉所得に当たる旨を主張した。裁判においては、当該支店がPEにあたるかどうかの判断はなされなかったが、今後、クロスボーダーレポ取引が、措法42条の2の規定が適用されない主体によって積極的に行われるようになれば、所法161条6号の規定の適用を免れる目的で、タックスヘイブン国にPEと認定される実体を設立しての課税逃れが出てくる恐れがある。

３　小括

これまでレポ取引の仕組みと会計上、税法上の取扱いを概観し、レポ取引に関する税務訴訟を取り上げるとともに、これによりわが国においてもレポ取引の租税法上の取扱いを明確化する必要に迫られ、平成21年度税制改正でこれを実現したことを明らかにした。また、クロスボーダーレポ取引については、所得分類上、各国の国内法の取扱いが異なるとき、両国において課税される二重課税の問題ないしは、二重免除が生じる可能性があることを指摘した。

OECDは、こういった租税法上の取扱いの違いを利用したタックス・スキームの存在と、当該タックス・スキームが多額の租税便益を生み出すことを問題視している。また、近年、各国も当該スキームに対する規制を行っている。したがって、次章では、OECDにおける議論と各国の対応について明らかにする。

Ⅲ　クロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームとその対応

１　OECD[35]における議論

（１）所得分類の違いを利用したスキーム

①　スキームの概要

レポ取引に係る国内法の取扱いが国によって異なる場合、クロスボーダーレポ取引を使ってタックス・スキームを行う機会が生ずる。Ⅱで述べたように、

34　住友信託銀行側は、当該支店がPEにあたると主張したが、税務当局側は、当該支店に従業員の存在しない、郵便私書箱を置くだけの業務実態のないものであるとしてPEには該当しないと主張した。この点について司法判断はなかった。

35　OECD Forum on Tax Administration“Building transparent tax compliance by banks”2009.

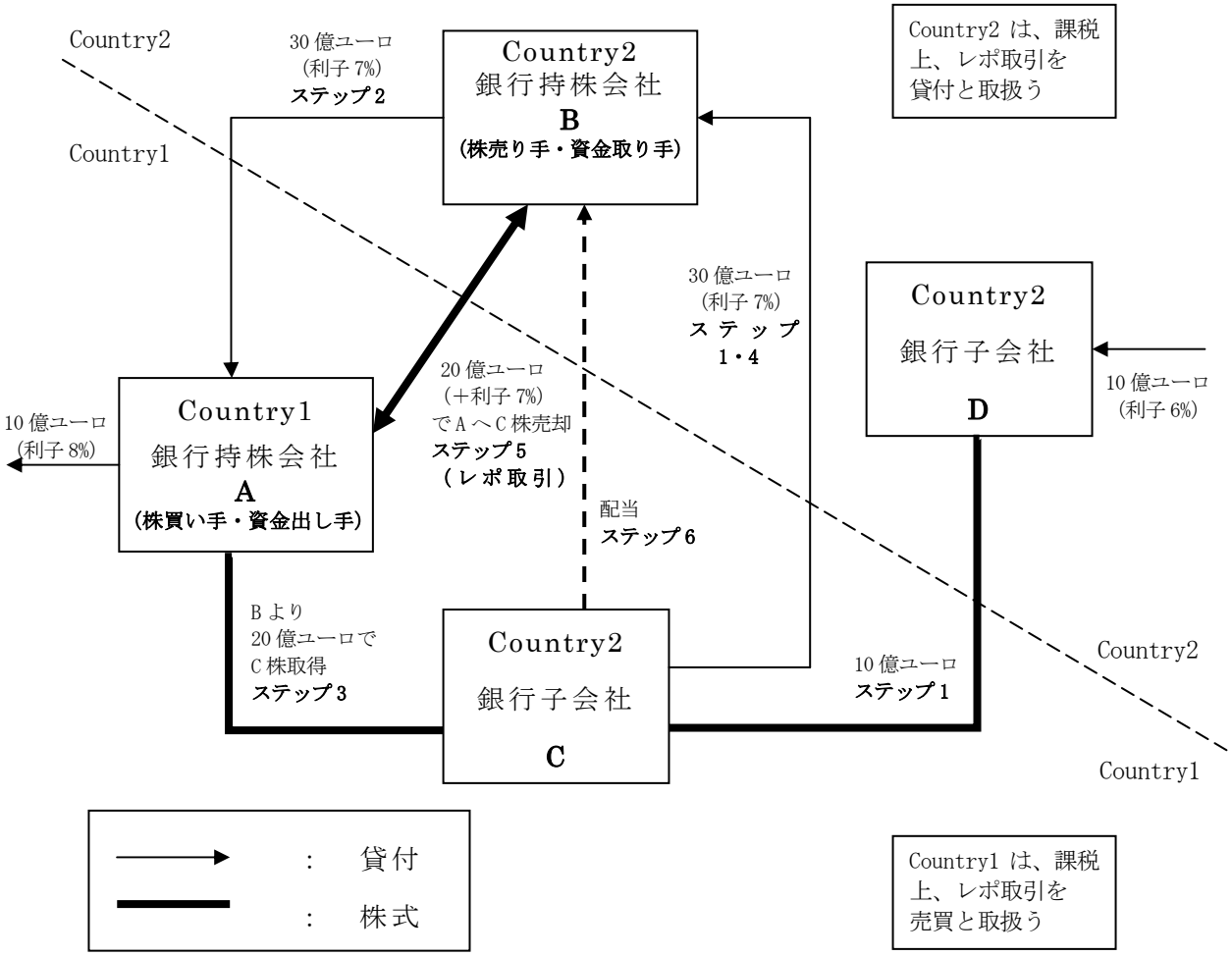
ある国においては、レポ取引は売買取引として取り扱われ、他の国においては担保付貸付として取り扱われるといったように、各国におけるレポ取引の取扱いは統一されていない。OECD は、このようなレポ取引に対する取扱いの違いによって、例えば、一方の国では課税売上を発生させず、他方の国では税額控除を生み出すことが可能となるようなスキームを作ることができるとしている。

以下では、OECD による、レポ取引に係る各国の国内法における取扱いの違いを利用した、人工的な(artificial)税額控除を発生させる仕組みを検証する。図 3 の Country1 にある A 社は、Country1 銀行グループの子会社であり、B 社、C 社、および D 社は、全て Country2 銀行グループの子会社である。C 社は、このスキームを行う以前から B 社によって所有されていた。

図 3 のステップ 1 においては、Country2 所在の銀行子会社 D 社は外部から 10 億ユーロの借入を行い、Country1 所在で同グループ別子会社 C 社の資本を 10 億ユーロ取得する。ステップ 2 では、Country2 所在の銀行 B は、外部からの借り入れ 10 億ユーロ(ステップ 4 の C を通じて)と自らの利益剰余金 20 億ユーロとの合計額により、A(Country1 の銀行持株会社)に対して 7%で 30 億ユーロを貸し付ける。ステップ 3 では、Country1 所在の銀行 A は、外部に 10 億ユーロを貸し付け、B から 20 億ユーロで C 株を購入すると同時に、Country2 所在の銀行 B は、プットオプションを売り、A との間で 20 億ユーロに利子(7%)を加算した金額で C 株を取得できるコールオプションを購入する。ステップ 4 では、C は、10 億ユーロ(ステップ 1 で取得)と、20 億ユーロ(ステップ 3 で取得)を、Country2 所在の銀行 B に貸し付ける（戻す)。 この B に貸し付けられた 30 億ユーロは、ステップ 2 での A に対する貸付金の資金となる。ステップ 5 で、プットオプションとコールオプションが行使される。つまり、20 億ユーロに利子(7%)を加算した金額で A から B に C 株を売却する。最後にステップ 6 では、C はステップ 4 で B に対する貸付により得られた利子相当分を B に対して配当として分配する。

つまり、取引の実態は、Country2 所在の銀行 D の外部からの 10 億ユーロの借入、および Country1 所在の銀行 A の外部に対する 10 億ユーロの貸付は実際取引であるものの、20 億ユーロについては、Country2 所在の銀行 B から B へ戻ってくるという循環取引にすぎない。

図３　所得分類の違いを利用したスキーム



（注）OECDの図をもとに筆者作成。

②　各国の現行税制による取扱い

OECDの議論においては、図３のスキームについて、Country1の現行税制においては、AからCへの資本注入は株式投資とみなされ、その後のAからBへのC株の売却（プット・コールオプションの行使による）はキャピタル・ゲイン（譲渡益）として、Country1では非課税所得となる。また、Country2においては、(ⅰ)BからAへのC株の売却と(ⅱ)将来の特定の地点で特定の価格でC株をBに売却することができる権利をAに与えるというプット・コールオプションとのコンビネーション取引については、これら２つの取引（売却と買戻保証オプション）を、AとBとの間の担保付貸付（Bは借主で、担保はC株式、そして買

戻しの際に払われる 7%の利息は借入金の利子)とみなしている。したがって、Country2 所在の B 銀行は、C 株の買戻し時に支払う利子（20 億ユーロ×7%）を損金算入できる。また、Country2 の国内法では、B がステップ 6 で C から受け取った外国配当金に関して外国税額控除を受けることができる。

具体的に Country1 での課税についてみてみる。Country1 では、図 3 の C は A のグループ会社であるとみなされるので、スキームから得られる所得は、外部への貸付金から課税利子所得 8000 万ユーロ（10 億ユーロ×8%)、および B への C 株の売却による非課税のキャピタル・ゲイン 1 億 4000 万ユーロ（20 億ユーロ×7%）となる。これに対して、スキームで発生する費用は、A は B からの借入金 30 億ユーロに対する利子（損金算入）である。さらに、C は B に対する 30 億ユーロの貸付から課税利子所得を得るが、C は A のグループ会社とみなされるので、支払利子と相殺される。結果として、課税されるネットの所得は、このスキームにおいては外部への貸付金に対する利子所得 8000 万ユーロのみとなる。

これに対して、Country2 での課税についてみてみると、Country2 では、スキームから得られる所得は、B の A に対する貸付金 30 億ユーロから生じる利子所得であり、これについて課税されるが、同時に、同額の借入を C から行っており、支払い利子は損金に算入されるので、結果として課税利子所得と相殺される。また、B から C への利子の支払いは、オプションの行使によって B が C 株を買い戻した後、C から B への配当金の支払いという形で返ってくることとなる。C から B への配当金の支払いは、B にとって当然非課税所得であり、Country2 における外国税額控除の対象となる。スキームで発生する費用は、D の外部からの借入に対する利子（損金算入）6000 万ユーロ（10 億ユーロ×6%)、および A から C 株の買戻しにつき支払われる利子（控除可能）1 億 4000 万ユーロ（20 億ユーロ×7%）となる。結果として、このスキームでは、課税されるネットの所得は発生しないにもかかわらず、損金に算入できる費用が多額に発生し、同時に外国税額控除も受けられることとなる。

③　各国における税務当局の対応と残された問題

所得分類の違いを利用したスキームに関して、OECD が課税上問題としているのは、資金の循環取引（circular flow of funds）は、その大半が経済目的を

欠いていること、また、資金が１日で流れるように設計されており、全ての融資取引（loan transactions）が、各国の関連企業の連結勘定に反映されるわけではないことである。さらに、OECDは、当該取引に係る各国の国内法における取扱いの違いを利用して、租税便益を生じさせていることも問題視している。

ところが､各国における税務当局の対応が十分になされているとは言えない。OECDによると、Country2では、このアレンジメントは、ネットでの節税効果を生み出すものであるとして否定的に考えており、このアレンジメントによる課税上の弊害に対抗できる特別な租税回避の否認規定を適用するだろうと述べており､Country2の国内法において租税回避否認規定があることを前提としている。しかし、Country1の税務当局は、これらのアレンジメントが経済的実質をほとんど持ち合わせないスキームだと考えているものの、現行法においては対応策がないので、今後、このような税制の確立が必要であろうと述べている。

（２）外国税額控除（FTC）生成スキーム

①　スキームの概要

外国税額控除（以下、FTCという）は、クロスボーダー取引により生ずる所得における二重課税を排除するためのものである。しかしながら、OECDは、図4のようなFTC生成スキームを使えば、二重課税が発生していないところで、納税者がFTCを使えるようになり、このような取引を使って生み出された意図せざる租税便益を生み出していることを問題視している。

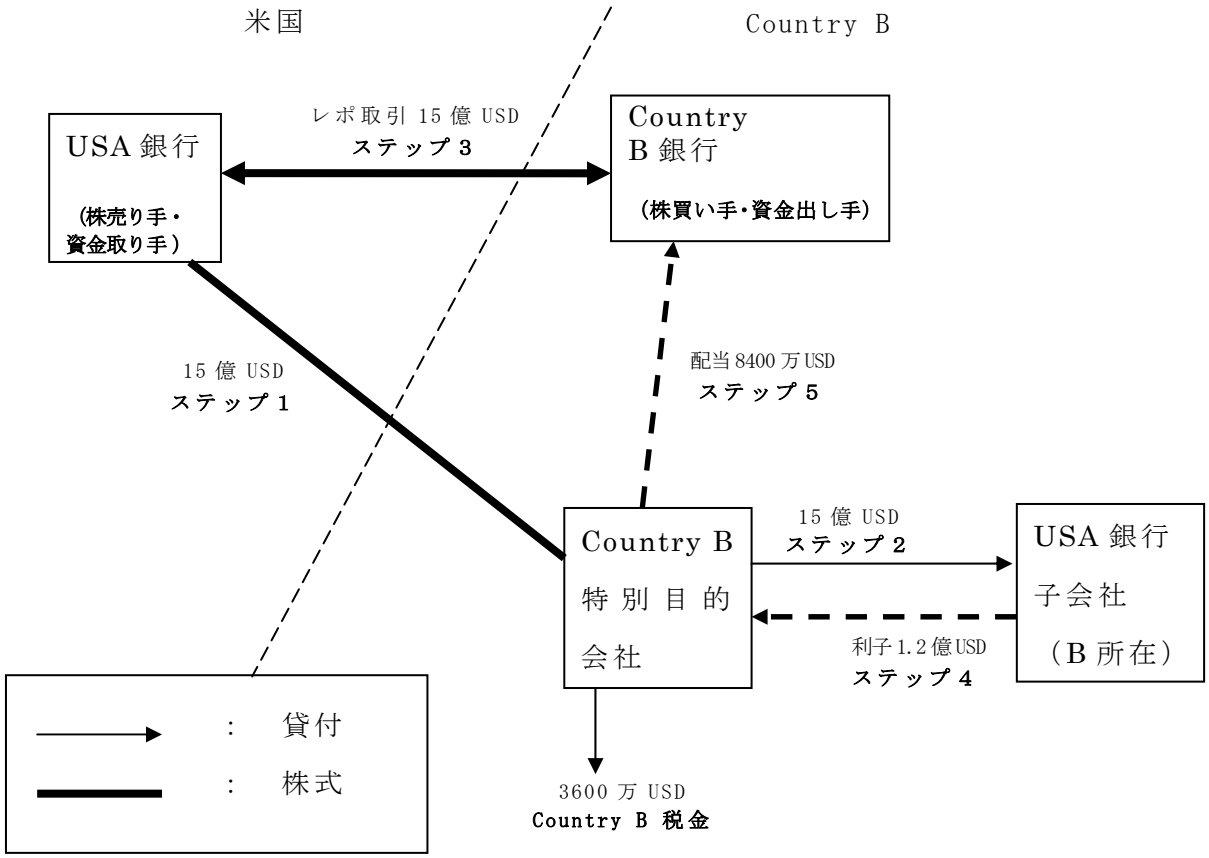
以下で、人工的にFTCを生み出すため設計された取引を使ったFTC生成スキームが､どのようにして意図せざる租税便益を生み出しているのかを検証する。

図４のステップ１では、USA銀行は、CountryBに会社（CountryB特別目的会社）を設立し、15億ドルで当該会社の株を100％取得する。ステップ２ではCountryB特別目的会社は、ステップ１での15億ドル全てを、CountryB所在のUSA銀行の完全所有子会社（USA銀行子会社）へ貸し付ける。ステップ３では、USA銀行は、CountryB居住者（CountryB銀行）との間で、CountryB特別目的会社の株をCountryB銀行に15億ドルで売却し、５年後に当該株を買い戻すことを約したレポ取引を行う。ステップ４では、CountryB特別目的会社は、USA銀行子会社から1.2億ドルの利子を受け取り、当該利子所得につきCountryBに30％（3600万ドル）の税額を支払う。最後に、ステップ５では、CountryB特別

目的会社は、CountryB 銀行に残りの 8400 万ドルを配当金として支払う。

つまり、この取引の経済的実質としては、USA 銀行が、外国の当事者（CountryB 銀行）から 15 億ドル借り入れるという単純な取引にすぎない。

図 4　外国税額控除（FTC）生成スキーム



（注）OECDの図をもとに筆者作成。

②　各国の現行税制による取扱い

図 4 のスキームについて、米国では、レポ取引は担保付貸付として取り扱われるので、USA 銀行は、CountryB 特別目的会社から 8400 万ドルの配当金を受け取り、CountryB 銀行に同額の利子の支払いを行ったものとされる。これにより、USA 銀行は、CountryB 特別目的会社によって支払われた CountryB の税額 3600 万ドルにつき外国税額控除、そして USA 銀行子会社は、ステップ 4 で支払った 1.2 億ドルの利子につき損金算入、さらに、USA 銀行はステップ 5 における 8400

万ドルにつき損金算入が可能となる。これらを合計すると、USA 銀行およびその子会社は、3600 万ドルの外国税額控除と、差し引き 8400 万ドルの利子を損金算入できることとなる。

これに対し、CountryB では、ステップ 3 のレポ取引を、売買および再売買として取り扱うので、CountryB 特別目的会社からの配当金の支払いは、CountryB 銀行の配当所得となる。したがって、CountryB 銀行は、CountryB 特別目的会社によって既に支払われた税金に対して控除を受けることができ、追加的な課税は生じない。

結果として、貸し手は、課税利子所得を生み出す直接的な貸付により獲得するはずであった外国税引き後の利子よりも高額な外国税引き後の利得を得る結果、非課税所得を手にすることができる。借り手は、損金算入可能な支払利子を控除可能な外国税額の支払いへと転換したことにより、税引き後ベースでは、より低いコストでの資金調達が可能となる。

③　各国における税務当局の対応と残された問題

FTC 生成スキームに関して、OECD が課税上問題としているのは、このスキームが通常用いられる取引においては、外国税が全く課されない、あるいはほとんど課されないところに、取引の当事者が意図的にこれを発生させるという高度に仕組まれたものであるということである。つまり、通常の貸付において支払われる利子を控除可能な外国税の支払いへと転換させて、FTC を生み出すような手の込んだ取引であり、取引の当事者らにとって租税便益が 2 倍になる取引となっているのである。

しかしながら、この取引に対して OECD は各国における税務当局の対応を全く想定していない。ただし、米国においては、後述（２（２）①）のように、2007 年 IRS から出された FTC 生成スキームに対する規制案が IRC セクション 1.901 として成立し、一応の対応策がとられたといえる。しかしながら、CountryB においては現行法では対応策を持っていないというのが実情であろう。

２　比較法による検討

（１）所得分類の違いを利用したスキームに対する外国税額控除の制限（米英租税条約 24 条改正による）

①　米英間のクロスボーダーレポ取引に係る問題

米英間で行われるクロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームが問題になり始めたのは2000年より前のことである。このスキームは、米英間のレポ取引に係る租税法上の取扱いの違いを利用したものであった。米国においては、レポ取引はその経済的実質により、担保付貸付として取り扱われたが、英国においては、レポ取引は売買取引として取り扱われていた[36]。

米英間で行われるクロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームは、次のような形式で行われた。つまり、米国の持株会社が米国居住の当該子会社の株式を英国法人に売却すると同時に、当該株式をあらかじめ約定した価格で買い戻すことを約したレポ取引を行う。当該取引の当事者達は、米国の国内法による取扱いにおいて、貸付とされるような方法で契約を行っていた。

当該スキームの租税便益は次のようになる。英国法人がレポ取引期間中に、当該株式に対して支払われる配当金は、英国においては通常の配当金と同様に扱われるので課税されない。しかし、米国においては、当該レポ取引は貸付とされるので、当該配当金の支払いは、米国法人から英国法人に対して、貸付金の利子を支払ったものとして取り扱われる。したがって、英国法人は、米国法人から得た配当は課税されない一方、米国法人は、配当を利子の支払いとみなされるので、損金に算入することができる。さらに、英国法人は、レポ取引期間中、米国子会社を有していることになるので、米国子会社が米国において支払った米国税額を英国税額から控除することができる。

英国では、こういった取引が数多く見られ、潜在的影響があるとして問題となってきたようである。しかし、英国の国内法においては、レポ取引をその経済的実質により取り扱うことができなかったため、英国は、英国の国内法に基づき、英国法人を配当の受益者として、配当を支払った米国法人による納税額に関しては外国税額控除を認めなければならなかった。

そこで、これらの問題に対応するため、2001年、米英租税条約[37]24条が改正

---

36 後述のように、英国においても、2007年の財政法案により、レポ取引は担保付貸付として課税されるようになった。

37 2001年7月24日に基本合意し、その後いくつかの修正が加えられたうえで、2003年3月31日正式に批准された。条約の正式な発効は、英国においては2003年4月6日、米国においては、翌年の2004年1月1日であった。正式名称は、“CONVENTION BETWEEN THE GOVERNMENT OF THE UNITED STATES OF AMERICA AND THE GOVERNMENT OF THE UNITED KINGDOM OF GREAT BRITAIN AND NORTHERN IRELAND FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON

された。

② 米英租税条約24条の締結

米英租税条約24条（二重課税排除）の4項(b)では、米国居住者である法人が、英国居住者である法人および配当を支払う会社の10%以上の議決権を直接あるいは間接的に所有している法人に対して配当金を支払う場合には、当該配当支払後利益に関する限り、当該法人がすでに米国で支払った租税を考慮に入れるものとする、という米英間の配当金に関する二重課税の排除項目が盛り込まれている。ところが、クロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームにおいては、この条項による外国税額控除が租税便益をもたらしていることから、2001年、米英租税条約24条4項(c)において、米国居住者である法人により配当が支払われた場合に、以下の項目(i)または(ii)に該当するときには、両国は、この条項による外国税額控除を認めないか、項目(iii)の範囲内においてのみ外国税額控除を認めることとしたのである。

つまり、(i) 英国が英国居住者を当該配当の実質的な受益者として取り扱った場合、(ii) 米国が米国居住者を当該配当の実質的な受益者として取り扱った場合には、(iii) 米国は米国居住者に対して、当該配当額を参考にして決定した金額の範囲内においてのみ控除を認めることとした。

具体的には、米英租税条約の技術的説明（Technical explanation of Convention）[38]によると、次のようになる。

「この規定は、しかしながら、近年、英国における外国税額控除の規定が改正されたことで、租税条約に規定された場合には、この控除を認めないことが可能となった。したがって、英国は、英国におけるレポ取引の取扱いと米国における取扱いとを同じものにするために(c)による除外条項を請求した。この規定は間接税額控除に関してのみ適用されるので、上場会社の10%以上の所有権を有する者を含む取引に対してのみ適用されることとなる。（間接税額控除を適用できるのは議決権の10%以上を所有する者に限定されている。）さらに、この規定は、通常のレポ取引から生じる支払いの控除可能額は、全く異なる方法、

INCOME AND ON CAPITAL GAINS."

38 技術的説明は、以下の URL で入手可能。
(http://www.ustreas.gov/offices/tax-policy/library/teus-uk.pdf)

つまり融資に係る現金費用に基づいて計算されるので、当該株式に対して支払った配当に基づいて利子控除を受けているような場合にのみ適用される。従って、この規定は、ほとんどのレポ取引および一般の市場で行われている同様の取引については何ら影響を与えない（与えないようにされている）。」。

（２）米英の国内法における対応

さらに、上記租税条約に基づく規定に加えて、その後米国および英国において、国内法でもクロスボーダーレポ取引に対する規定を整備している[39]。

①　米国における外国税額控除の制限

米国においては、OECDが示したFTC生成スキームと同様のクロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキーム（FTC生成スキームは、レギュレーションのなかで受動的投資アレンジメント（structured passive investment arrangement）と定義されている。）により、人工的に外国税額控除を生成する取引が数多くみられ、巨額の租税便益を得ていることから、2007年3月30日、官報（Federal Register）に、当該取引により生成された外国税額は外国税額控除に馴染まない「必要のない（noncompulsory）」ものであるとして、米国において外国税額控除を認めないとする規則が提案された[40]。この提案は、IRCセクション1.901-2(e)(5)に制定法として導入され、2008年6月に発効された。

IRCセクション1.901では、クロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームに起因する外国税額を、外国税額控除に馴染まない本質的に「必要のない（noncompulsory）」税額の支払いとし、その支払った外国税額が当該タックス・スキームから生じた「必要のない（noncompulsory）」外国税額であると認定されると、米国人が直接あるいは間接的に80%以上株式を保有するすべての外国法人は単独の納税者として扱われることとなる。その結果、これら外国法人が支払った外国税額を米国税額の控除として使用できないように規制することで、FTC生成スキームの租税便益を削減する効果があった。

---

39 金融商品等を使った租税回避に関しては、米英とも一般的な規定として、これらの商品を提供するプロモーターに対してのディスクロージャールールが設けられている。米国では、2007年8月IRSレギュレーション43146、43154、および43157に、英国では2004年財政法パート7（セクション306～309）に規定されている。当該規定では、プロモーターに対して、その提供する取引を開示させることで、未然に租税回避取引を抑制しようとしている。詳しくは、Philip R. West, Antiabuse Rules and Policy: Coherence or Tower of Babel?, TAX NOTES INTERNATIONAL 2008.

40 REG-156779-06, 2007-17 I.R.B. 1015 (72 FR 15081).規則と事例は以下のURLで入手可能。（http://www.irs.gov/irb/2008-46_IRB/ar08.html）

支払った外国税額が「必要のない(noncompulsory)」ものであるかどうかは、クロスボーダーレポ取引がタックス・スキームに該当するかどうかについて、セクション1.901T(e)(5)(iv)(B)(1)から(6)の6つの基準により判定したうえで、当該取引から生じた外国税額を「必要のない（noncompulsory）」外国税額と認定する方法による。6つの基準とは、(1)米国居住者が、外国のSPV（特別目的会社）を使い、当該SPVのすべての資産が受動的投資収入（passive investment income）を生み出し、これに対して外国税額を支払っていること、(2)セクション901[41]の下で外国税額控除の適用をうける者が米国居住者であること、(3)米国居住者が支店やPEなどを使って当該取引を行うより、SPVを使って当該取引を行う方が外国税額控除の額が大きくなること、(4)当該取引が結果として外国税額に関する租税便益（foreign tax benefit）を生み出していること、(5)当該取引に、米国居住者と関係のない①SPVの所在する外国の国内法のもとで当該SPVの株式を10%以上直接あるいは間接的に保有している、または②SPVの所在する外国の国内法のもとで当該SPVの資産の20%以上を取得している者(取引の当事者）が関与していること、そして(6)米国と取引の相手国との間で、当該取引に対する各国の国内法の取扱いに違いがあることである。

当該規定が、OECDモデルで紹介したスキームに適用された場合、図4のCountryB特別目的会社によるCountryBへの税額3600万ドルは、「必要な（compulsory）」外国税額ではないとして、米国において外国税額控除は認められない[42]。具体的な判定をみてみると、(1)については、CountryB特別目的会社はSPVであり、その唯一の資産が受動的投資収入を生み出しており、CountryBに対する税額は受動的投資収入に基因されたものであること、(2)については、USA銀行は、CountryB特別目的会社の支払った3600万ドルの外国税額について、外国税額控除の適用が認められた場合には、セクション901のもとで外国税額控除を適用するであろうということ、(3)については、USA銀行がCountryB特別目的会社の貸付金を直接所有していたのであれば、USA銀行はCountryBにおいて税金を支払うことはなかったということ、(4)については、CountryB特別目的会社

41 セクション901は、外国税額控除に関する規定が設けられている。

42 事例および判定は以下のURLで入手可能。OECDによるFTC生成スキームは、事例1.U.S. borrower transaction.と設定、金額共同じものである。(http://www.irs.gov/irb/2008-46_IRB/ar08.html)

のCountryB銀行に対する8400万ドルの配当金の支払いに対しては、CountryBの国内法において免税となり、米国においては、USA銀行はCountryB特別目的会社の株式(米国法においては100パーセント所有とみなされる)を10パーセント以上保有しているので、CountryBにおいて免税となった額を外国における費用として計上できるという租税便益が発生していること、(5)については、CountryB銀行はCountryBの国内法の下でCountryB特別目的会社の株式を所有しており、かつ、CountryB銀行はUSA銀行と関係のない取引当事者であること、そして(6)については、米国法のもとでは、USA銀行はCountryB特別目的会社の100パーセントの所有者であるにもかかわらず、CountryBの国内法のもとでは、CountryB銀行は、CountryB特別目的会社の100パーセントの所有者である。このような各国における租税法上の取扱いの違いにより、USA銀行は、もし米国法における取扱いがUSA銀行ではなくCountryB銀行をCountryB特別目的会社の100パーセントの所有者であるとしたならば受けられていた控除額よりも実質的に多額の税額控除を受けることができるのである。

しかしながら、当該規定により、CountryBへの税額3600万ドルは外国税額控除の対象とならないので、結果として、USA銀行は8400万ドルの配当所得と、同額の利子の支払いを有することとなり、租税便益は発生しない。

OECD の事例においては、USA 銀行と CountryB 銀行と取引は、経済的実質として 15 億ドルの CountryB 銀行から USA 銀行に対する資金の貸付にすぎないにもかかわらず、CountryB 特別目的会社の株式を使ってクロスボーダーレポ取引を行うことにより、外国税額控除を人工的に発生させ、それが租税便益になっていることが問題視されていた。しかし、2008 年、米国において、このような取引に対する外国税額控除の制限規定が設けられたことで、米国居住者が、当該取引を使って外国税額を人工的に発生したとしても、米国においては、外国税額控除を認められないこととなった。さらに、USA 銀行が直接 CountryB 銀行から資金を借り入れるという通常の取引形態を採用している場合には、当該取引からは USA 銀行から CountryB 銀行に対する 8400 万ドルの支払利子しか生じないにもかかわらず、CountryB 特別目的会社の株を使ったクロスボーダーレポ取引を行うことで、USA 銀行にとっては 8400 万ドルの配当所得が発生することとなり、当該所得は 8400 万ドルの損金算入可能な支払利子と相殺される。

以上のように、当該取引は外国税額控除が適用された場合には多額の租税便益を生み出すものの、上記の規定が適用され、外国税額控除が認められなければむしろ租税負担を大きくするような取引となる。

② 英国

上記（１）で述べたように、2001年に締結された米英租税条約では、米英間でのレポ取引の取扱いを実質的に統一し、これにより外国税額控除を制限することによってクロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームの租税便益を削減するものとして期待されたが、その後も当該規定を回避するようなクロスボーダーレポ取引を使った租税便益を生み出すスキームが進化し、OECDが問題視したような取引が出てきたことで、さらなる対応策が必要となった。

クロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームが租税便益を生み出すのは、各国によってレポ取引の租税法上の取扱いが違うことに起因するものである。したがって、英国は、2007年財政法において、実質的に貸付と同様の機能を持つレポ取引については、当該レポ取引を債権者レポ取引(creditor repo)あるいは債務者レポ取引（debtor repo）と定義づけ、その経済的実質と会計処理に基づいて課税することを定め、レポ取引から生じる所得の分類を米国の国内法と同様にすることにより解決を試みた。

しかしながら、2007年財政法で債権者レポ取引（creditor repo）あるいは債務者レポ取引（debtor repo）と定義づけられたレポ取引は、その取引の対象が証券（security）に限定されていたことから、レポ取引の対象を資産(asset)として、同規定を免れる取引が発展した。当該取引については2007年財政法では対応できないことから、2009年財政法案（Finance Bill 2009）では、このようなレポ取引から生じる差額については、原則を基礎とする法律（principles-based legislation）の偽装利子(disguised interest)にあたるとして、この法律に基づきその経済実質に基づいて課税することとされた[43]。

また、2009年財政法案では、二重課税の排除規定を使った租税回避（Double Taxation Relief Avoidance）の改正が行われた。これは、外国税額控除を使った租税回避に対処するために創設された規定であり、この規定を適用するため

[43] See Example 2 of HM Treasury, “Principles-based approach to financial products avoidance :a consultation document”(2007).

の３つの基準を紹介している。このうち１つめの基準がクロスボーダーレポ取引に関するものとなっており、生成された外国配当金（Manufactured overseas dividends;(MODs)を使って外国税額控除を受けている場合を想定したものである。英国においては、近年、実際の外国配当金を受け取るのではなく、二重課税排除条項の下での租税回避規定を適用されないようなMODsと認定されるものを受け取り、MODsに係る外国税額控除の適用を受ける事例がみられた。したがって、この基準に該当する場合には、MODsを受け取ったとしても、外国税額控除を制限することとし、これらの問題に対する対策をはかった。

（３）ニュージーランドにおけるGAARの適用

ニュージーランドにおいては、クロスボーダーレポ取引を使ったストラクチャード・ファイナンスが活発に行われてきたが、2009年BNZ（Bank of New Zealand）事件[44]およびWESTPAC事件[45]において相次いでこれらの取引が租税回避であるという司法判断が下された。ニュージーランドは、包括的租税回避否認規定（General Anti-Avoidance Rule ;GAAR）を導入[46]しており、所得税法BG1 (tax avoidance)[47]およびGB1 (general anti-avoidance)[48]にこの租税回避防止

---

44 *BNZ INVESTMENTS Ltd. & ORS v CIR*（2009）, CIV 2004-485-1059.2009年７月、高等裁判所判決、税務当局側勝訴、４億1600万NZドル納税義務、現在上告中。

45 *Westpac Banking Corporation v CIR*（2009）, CIV 2005-404-2843.2009年10月、高等裁判所判決、4つの取引について税務当局側勝訴、9億1800万NZドル納税義務、現在上告中→早くても上告判決は2010年10月以降。

46 ニュージーランドの包括的租税回避否認規定の歴史は1891年所得税査定法セクション40にまで遡る。セクション40は、税の支払を免れる目的で締結された利子等の本質を転換させるような契約や協定は無効であると規定していた。1900年、セクション40がセクション82に改正され、これが近年の所得税法セクションBG1の源となる。セクション82では、文章あるいは口頭でなされた契約・協定・アレンジメントは、直接的にあるいは間接的に税の発生を変化させ、あるいは税の支払義務から解放するようなものである限りにおいて、無効であると規定した。現在のセクションSG1は、セクション82の基本的な考えがすべて入っているとされている。その後、セクション82は、1954年所得税法セクション108に引き継がれ、1968年には、セクション82の規定に、「税務当局に対するものとして、税金目的で」行われるアレンジメントも無効であるとの規定が追加された。1954年所得税法セクション108は、1976年ニュージーランド所得税法セクション99に引き継がれ、1994年所得税法セクションBG1およびGB1に組み込まれ、現行法2007年所得税法セクションBG1およびGB1となっている。David Dunbar, “Judicial Techniques for Controlling the New Zealand General AntiAvoidance Rule:A Case of Old Wine in New Bottles,from Challenge Corporation to Peterson” WORKING PAPER SERIES Working Paper no. 38 2005, pp7-8.

47 ニュージーランドの所得税法パートBコア条項（core provisions）サブパートBGが租税回避に関する規定となっており、ここでは、所得税を削減する目的の租税回避アレンジメントは無効とし、GB1において租税回避アレンジメントで得た租税便益を打ち消すこととしている。

48 ニュージーランドの所得税法パートG租税回避および非事業取引条項（Avoidance and non-market transactions）サブパートGBが租税回避に関する規定となっており、課税当局が租税回避アレンジメントにおける控除を全てあるいは一部を認めない、また租税回避アレンジメントで得た租税便益を打ち消すことを可能にしている。BG1、GB1の条文は、以下のURLを参照されたい。（http://www.legislation.govt.nz/act/public/2004/0035/latest/DLM245342.html）

規定条項がみられる[49]が、当該事件は、所得分類の違いを利用し、また外国税額控除を人工的に作り出すスキームであり、商業目的が全くみられないとしてBG1が適用されたものである。

① BNZ事件

(a)事件の概要

BNZ事件では、米国または英国とのクロスボーダーレポ取引を使って、タックス・スキームが構築された。BNZは、外国法人の株式をあらかじめ買い戻すことを約して売却するレポ取引を行った。具体的な仕組みは以下の通りである[50]。

図5において、まず1998年7月2日に、BNZIS2特別目的会社（BNZIS2）が、償還優先株を1株1NZドルで5億株発行し、BNZ International（BNZI）は、これを5億NZドルで取得し、BNZIS2を完全子会社化した。次に、1998年8月21日、CSグループの米国の2つの子会社(MadParLLC;MadParとParkSquareLLC;Park Square）が、CSFB Trust[51]を設立し、1998年8月25日、MadParは、CSFB Trustの発行したClassAおよびClassB受益証券を、それぞれNZDで5億NZドル分購入し、Park Squareは、ClassC受益証券を1,000USドル（＝2,000NZドル）分購入した。同日、CSFB Trustは、上記で調達した資金のうち10億2,000NZドル、年利7.5923%でCredit Suisse First Boston（CSFB）のLoan Noteを購入した。この取引から7590万NZドルの利子所得が見込まれ、米国税(35%)控除後の4935万NZドルは、ClassA受益証券に配当されることとなっていた（ClassA受益証券の利回り9.87%）。1998年8月21日、MadParとBNZIS2との間でレポ取引に係る契約が締結された。レポ取引の内容は以下の通りである。MadParは、BNZIS2に対して、1998年8月25日、ClassA受益証券を5億NZドルで売却し、当該証券を2001年8月25日あるいはそれ以前の特定日に5億NZドル（±調整後の金額）でBNZIS2から買い戻すというものである。また、この取引の際、BNZIS2は、5億NZドルに対する債務保証斡旋手数料（Guarantee

---

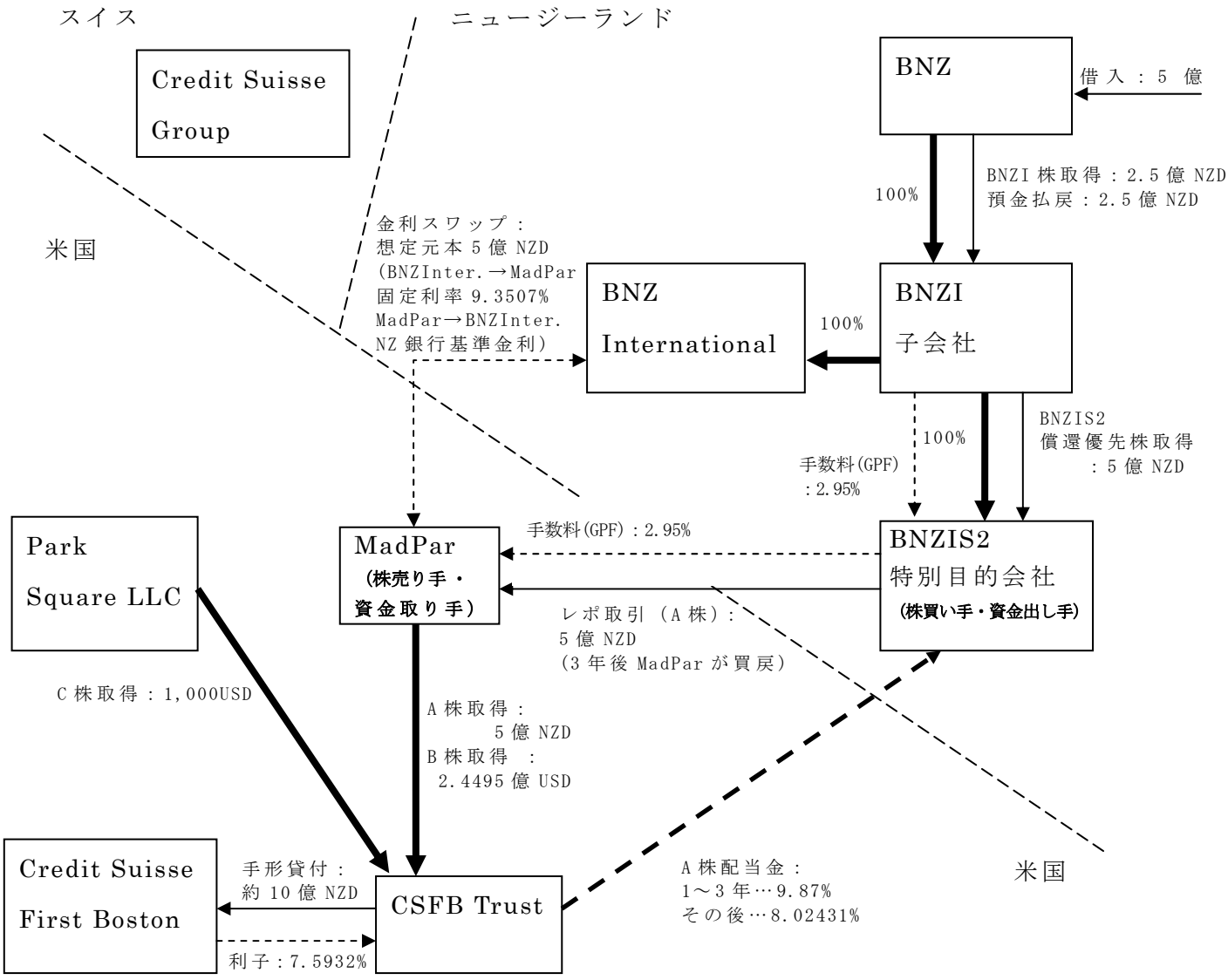
49 Tracey Bowler “Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?” TLRC Discussion Paper No. 7 2009, At page163.

50 当該事件に含まれる6件の取引のうち、判決文から取引の仕組みが明らかになっている取引のみ取り上げる。他の5件の取引も基本的な仕組みはこれと同じものである。

51 CSFB Trustは、ClassA、ClassB、そしてClassCの受益証券を発行し、これにより得た収入は、CSFBの発行したLoan Noteだけを購入するためだけに使用されると規定され、Loan Noteの購入限度額は10億NZドル、利率は、7.5923%以下の固定利率と決められている。

procurement fee ; GPF) 年 2.95%を MadPar に支払った（これで MadPar の買戻義務は親会社の Credit Suisse Group が保証することとなった）。1998 年 8 月 21 日、BNZI と MadPar との間で 1998 年 9 月 30 日に、BNZI は MadPar に対して、想定元本 5 億 NZ ドルに固定年利率 9.3507%を支払い、MadPar は BNZI に想定元本 5 億 NZ ドルに 90 日物の NZ 銀行基準金利（変動金利）を支払う金利スワップ契約が締結された。そして、各期日においてこれらの取引が実行された。

図 5　BNZ 事件の取引の流れ



（注）裁判資料をもとに筆者作成。

(b)租税便益

ニュージーランドにおいては、レポ取引を株式の売買として取り扱う。しかし、米国においては、これを担保付貸付として取り扱う。したがって、BNZは、ニュージーランドにおいて非課税所得として受け取った配当を米国で利子の支払いとして控除できる。また、BNZは、CSFB Trustから受け取った配当金につき外国税額控除の適用を受けた。さらに、資金調達コストとGPFは、ニュージーランドの税制上損金に算入できる。ニュージーランドにおけるBNZの租税便益および米国におけるCSFBの租税便益は以下の金額となった。

ニュージーランド：BNZ の租税便益	利率 （%）	金額 （百万 NZ$）
Trust からの配当　(Trust distribution)	9.87	49.35
損金：BNZ の市場からの資金調達コスト (Less: funding costs charged by BNZ money markets)		
益金：MadPar からの受取（金利スワップ/変動） (Plus: swap receipt from MadPar)	－	
損金：MadPar に対する支払（金利スワップ） (Less: swap expense payable to MadPar)	(9.35)	46.75
損金：MadPar に対する手数料支払 (Less: guarantee procurement fee payable to MadPar)	(2.95)	(14.75)
BNZ 税引前損失　(BNZ pre tax loss)	(2.43)	(12.15)
NZ 税： －所得課税なし　　(Income not taxable) －他の所得に対する控除 （4.88＋1.62＋2.95）×33%（NZ 法人税率） (Deduction against other income liable to tax : (4.88 plus 1.62 plus 2.95) x NZ corporate tax rate of 33%)	4.06	20.30
BNZ の税引後租税便益　(BNZ post tax benefit)	1.63	8.15

米国：CSFB の租税便益	利率（%）
Trust への配当　(Trust distribution)	(9.87)
固定収入（金利スワップ）(Fixed leg of the swap)	6.92
手数料収入　(Guarantee procurement fee)	2.95
差引利益　(discount)	2.43

②Westpac 事件

(a)事件の概要

当事件は、BNZ 事件とスキームはほぼ同様である。1999 年から 2005 年までの間に、Westpac の子会社が英国および米国の居住者と 10 件のレポ取引を行った。これら取引の 1 件については、ニュージーランド税務当局からの事前確認制度により認められた取引であった[52]。当該取引は全て通常見られるクロスボーダーレポ取引と基本構造は同じものである。興味深いのは、当事件の取引のうち 1 件については、BNZ 事件で登場した CS グループの米国の 2 つの子会社(MadPar と Park Square）によって設立された Madison Park Partnership (Partnership)の持分を用いて、Westpac の子会社である TBNZ Equity Ltd (TBNZE)と MadPar との間でレポ取引が行われていることである。したがって、BNZ 事件も Westpac 事件も同時期に CS グループと同様のクロスボーダーレポ取引を使ったスキームを実行した。

Westpac 事件においては、BNZ 事件で BNZ と取引があった CS グループが外国税額控除レジームにおいても登場するので、ここでは CSFB 取引を取り上げる。

図 6 において、まず MadPar がクラス A パートナーシップ持分（以下、A 持分とする）5 億 NZ ドル分、B パートナーシップ持分 4.62 億 NZ ドル分、また Park Square が C パートナーシップ持分 1,000NZ ドル分引き受けて Partnership を設立する。Partnership は、この設立資金をもとに、CSFB に 9.62 億 NZ ドル手形貸付を行う。この際の利子率は、Partnership が、持分に対して約した金銭の分配（米国税引後利益の 99.5%）に見合う金額を獲得できるよう設定され、実際には年 6.287%の利子が支払われた。

次に、TBNZE は、MadPar から A パートナーシップ持分を将来同額で買い戻すことを約して 3.95 億 AU ドル (Westpac 側の課税上の理由から AU ドルで購入した）で購入するというレポ取引を行った（MadPar は、A 持分の額面に対して最低年 7.8033%の支払を行うことに同意した)。この MadPar の買戻義務は、CS グ

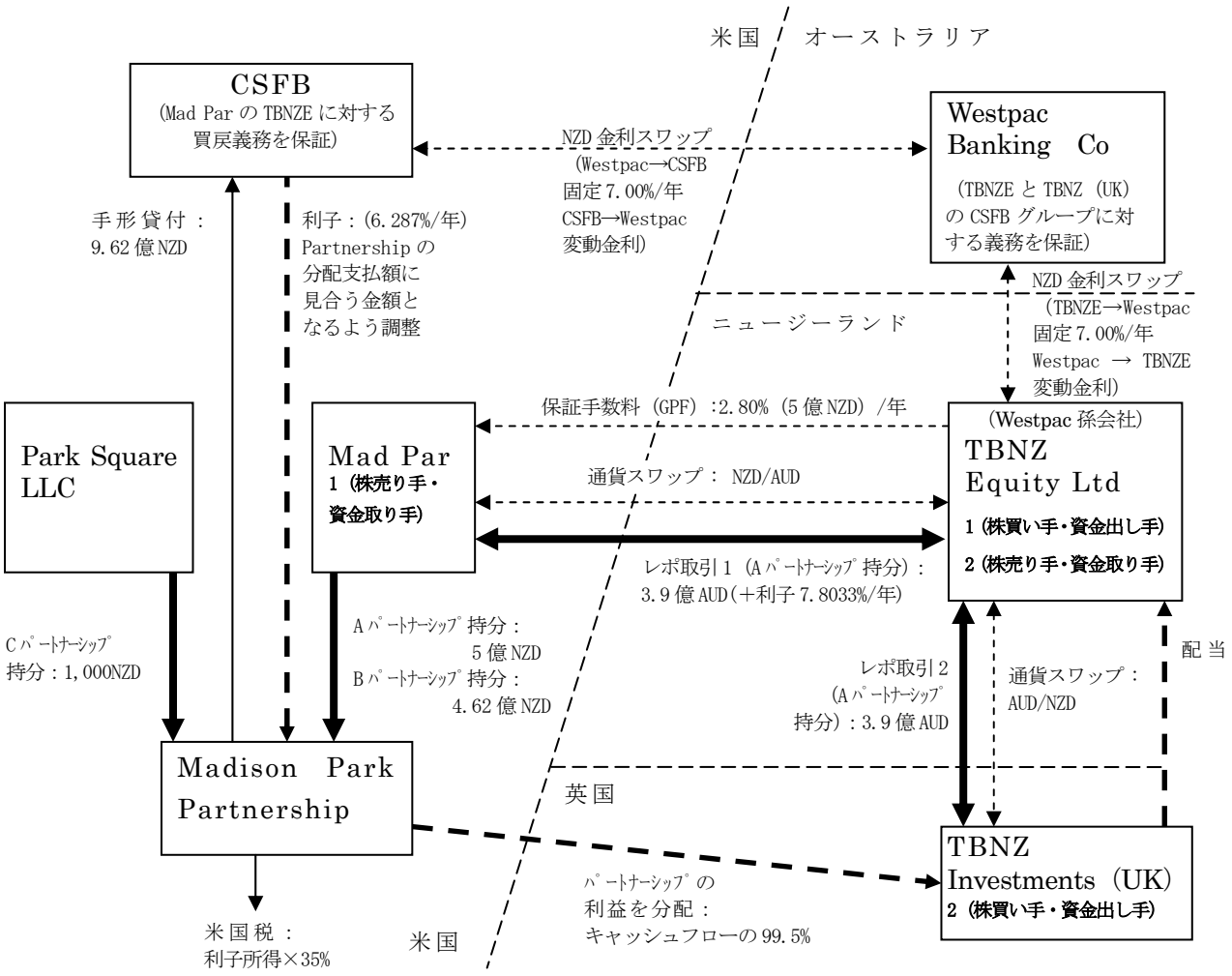
---

52 2004 年にニュージーランドの政府から出されたセキュリティー・レンディングに関する討議資料においては、「政府は、レポ取引に関する租税上の取扱いについて、何の問題もないと認識している」と述べていた。また、Westpac は、当該取引について税務当局に事前確認まで行っており、2004 年時点では、BNZ や Westpac のようなクロスボーダーレポ取引について、税務当局は課税上何ら問題ないと考えていたことがわかる。CIR, “Taxing securities lending transactions : substance over form ”, A government discussion document 2004, at page 11.

ループが保証した。このため、TBNZE は、MadPar に対して、GPF を額面に対して年 2.80%支払うことを約した。同時に、TBNZE は、同 A 持分を英国所在の TBNZI に将来同額で買い戻すことを約して 3.9 億 AU ドルで購入するというレポ取引を行った。TBNZE は、MadPar と NZ ドル対 AU ドルの通貨スワップ取引を行い、このポジションをヘッジするために MadPar と行った通貨スワップ取引と逆のスワップ取引を TBNZ Investments（TBNZI）と行った。

最後に、CSFB は、Westpac と NZ ドル金利スワップ取引を行い、同時に、Westpac は、この取引に対応するスワップ取引を TBNZE と行った。

図 6　Westpac 事件の CSFB 取引の流れ



（注）裁判資料をもとに筆者作成。

(b)租税便益

Westpac 事件における CSFB 取引は、外国税額控除レジームとして取り扱われたが、ニュージーランドにおける Westpac の租税便益は以下のようになる。まず、Westpac はオーストラリア所在の法人であるが、ニュージーランドに完全子会社である TBNZ を有し、TBNZE および TBNZI は TBNZ の子会社（Westpac の孫会社）である。Westpac の子会社、孫会社である TBNZ グループの全ての会社はニュージーランドの納税義務者である。

英国所在の TBNZI は、米国のパートナーシップ持分を購入することで、その持分所得(interest income)に対して米国税を支払うことになる。したがって、TBNZI は、外国税額控除の適用によりニュージーランドへの税額の支払を軽減することができた。つまり、TBNZI は、連結納税申告書において、パートナーシップ持分を保有していることで得られたパートナーシップのキャッシュフローの 99.5%の金銭の分配を総所得として申告し、パートナーシップが米国で支払った税額を、ニュージーランドの税額に対する控除として申告した[53]。ニュージーランドの税率は 33%なので、結果的に米国で支払った税額がニュージーランドで納めるべき税額を上回り、結果的に、セクション LC1 により、ニュージーランドで納めるべき税額は発生しなかったのである。

また、A 持分をレポ取引開始時に TBNZE から英国所在の TBNZI に移転し、取引終了時に再び TBNZE に戻したことで、TBNZE は、MadPar とのレポ取引では持分の買い手であったが、TBNZI とのレポ取引では同持分の売り手であるという「two-tier」構造となり、その結果、課税上、パートナーシップの所得に課された米国税額が当該所得に対するニュージーランド税額に対して完全に相殺された。

さらに、BNZ 事件と同様に、Westpac 事件におけるこれら一連の取引に係るスワップの費用や GPF 手数料等は、当然に損金算入され、租税便益となっている。

③裁判所の判断

BNZ事件およびWESTPAC事件ともに、裁判所の判断は、これらの取引が1994年

53 ニュージーランドの現行税制においては、TBNZIの外国税額控除に対してはセクションLC2およびLC14により制限することができず、またTBNZIは、米国税額等につき還付金等を受け取っていないので、セクションLC1(3A)により外国税額控除を認めないということもできない。*Westpac Banking Corporation v CIR* (2009), CIV 2005-404-2843,[242].

所得税法セクションBG1の「租税回避アレンジメント」にあたるとした。セクションBG1での「租税回避」には、(a)直接的にあるいは間接的に所得税の負担額を変化させる、(b)直接的にあるいは間接的に納税者の所得税納税義務を取り除く、または将来的な所得税納税義務を取り除く、(c)直接的にあるいは間接的に所得税の負担（将来的な所得税の負担を含む。）を回避する、繰り延べる、あるいは削減する行為が含まれる[54]。この「租税回避」という言葉の定義においては、「～をいう」という言葉を使わず「～が含まれる」という言葉を使うことで「租税回避」の定義を幅広くしている。また、「租税回避アレンジメント」は、どのような過程で取引に至ったのかにかかわらず、直接的にあるいは間接的に(a)その目的あるいは効果として「租税回避」となるもの、あるいは(b)その目的あるいは効果に、通常の事業取引あるいは同族の取扱い（family dealings)とされるものがあったとしても、取引の目的あるいは効果の1つに「租税回避」となるものが含まれているようなアレンジメントを指すと定義されている[55]。

BNZ事件においては、BNZが行ったこれらの取引について、BNZがクロスボーダーレポ取引を用いて課税の取扱いを変更し、租税負担を軽減するという目的、あるいは効果を持っていたと認定し、また事業目的も理論的な根拠も認められないとした。

Westpac 事件においても、BNZ 事件と同様、収益性の見込みの欠如によって、商業あるいは事業としての正当性を欠くとした。また、Westpac 事件の判決では、BNZ 事件では重要視されなかった GPF について、「GPF の介在」が「BNZ 事件においても Westpac 事件においても事実を明らかにするのに決定的になった」、つまり租税回避アレンジメントと認定するのに決定的な証拠になったとしている。

判決文においては、最後には、事業目的が見受けられないので「租税回避アレンジメント」であるという判断がなされているものの、その前段階の判断で

---

54 ニュージーランド所得税法 OB1 定義規定（definitions）を参照されたい。
(http://www.legislation.govt.nz/act/public/2004/0035/11.0/DLM271382.html)

55 Law Administration SOUTH AFRICAN REVENUE SERVICE “ Discussion Paper on Tax Avoidance and Section 103 of the Income Tax Act, 1962 (Act No. 58 of 1962)” 2005,pp.32-34.

ある租税便益の大きさを詳細に分析しており、裁判所は、租税便益の金額をみて、これが巨額であったことで「租税回避アレンジメント」であるという判断を下しているように見受けられる。Westpac 事件では、先に述べたとおり 1 件目の取引は税務当局の事前照会を受けている。それにもかかわらず、2 件目以降は、否認されたとすると、やはり租税便益の金額があまりにも巨額であったことを問題視しているのではないかと考えられる。

これらのことを総合すると、ニュージーランドの事件における、高裁の判決は、通常のクロスボーダーレポ取引についても、所得分類の違いが存在することによって、巨額の租税便益が存在する場合には「租税回避アレンジメント」と認定される可能性があることを示すものとなっている。

３　小括

これまでみてきたように、OECD 及び英・米・ニュージーランド等では、各国のレポ取引の取扱いが違うことを利用して、クロスボーダーレポ取引を使ったタックス･スキームが組成され､これが各国の租税収入に大きな影響を与えている。そして、英・米では、近年、このようなタックス・スキームの租税便益を削減するような国内法､または租税条約の規定をおき､ニュージーランドでは、これらタックス・スキームを「租税回避アレンジメント」と認定し、GAAR の規定を適用していることを明らかにした。

これに対して、わが国では、2009 年にレポ取引の租税法上の取扱いが明確化されたばかりで、クロスボーダーレポ取引を使ったタックス・スキームが行われた場合の国内法および租税条約の手当てはなされていない。

しかしながら、クロスボーダーレポ取引に係る所得分類について、わが国と異なる取扱いをする国が存在していることから、OECD や、ニュージーランドで問題とされた取引がわが国においても行われる可能性はあると考えられる。

したがって、わが国においても、このような問題に対処すべき国内法および租税条約の手当てが今後必要になってくるであろう。

そこで、次章では、米・英・ニュージーランドにおける対応策を参考に、わが国における今後の対応策を考えたい。

Ⅳ　OECD 及び比較法から得られる日本への示唆

わが国では、レポ取引は担保付貸付[56]として取り扱われる。そして、クロスボーダーレポ取引から生じる貸付金の利子については、措法 42 の 2 の規定により、当該取引の対象が債券で、かつ、わが国側の取引当事者が金融機関等、取引の相手方が外国金融機関等である場合に限り非課税となる。

ところが、OECD の議論およびニュージーランドの判例での取引をみると、その対象は株やパートナーシップ持分であり、このような取引については措法 42 条の 2 の規定が適用されず、20％の源泉徴収が行われることとなろう[57]。

レポ取引は短期に多くの取引を行うものであるから、各取引につき 10％の税が課されることは、取引の阻害要因となりかねない。このようなことから、わが国において、その税負担を軽減させるようなタックス・スキームがあれば、そのスキームを利用しようとする前提はすでに存在しているといえる。

わが国では、クロスボーダーレポ取引の歴史は浅く、OECD の議論およびニュージーランドの判例で問題とされたタックス・スキームは存在しないか、存在していたとしても租税法上問題視されておらず、こういった取引を想定した国内法および租税条約の規定も存在しない。

しかしながら、技術的には今後このようなタックス・スキームが生み出される可能性はあると考えられ、その租税便益はⅢで述べたように巨額となろう。したがって、わが国においても、近い将来、これらの取引に対する規制が国内法および租税条約において必要になってくると考えられる。

1　国内法および租税条約による調整

国内法における規制として、具体的には、OECD における議論で紹介された所得の分類の違いを利用したスキームについては Country2 側の、そして FTC 生成スキームについては米国側からの対応が必要となろう。

56　所法 161 条 6 号・法法 138 条 6 号、措法 42 条の 2 では、「債券の買戻又は売戻条件付売買取引」を貸付として取り扱うと定義しており、レポ取引の対象を「債券」に限定している。しかし、OECD が議論しているスキームにおけるレポ取引の対象は株式であり、またニュージーランドの訴訟におけるレポ取引の対象は株式又はパートナーシップ持分であることから、わが国において、クロスボーダーレポ取引を行った際に、その対象が「債券」以外である場合、所法 161 条 6 号・法法 138 条 6 号、措法 42 条の 2 の適用はないと考えられる。したがって、「債券」以外の資産を対象としたクロスボーダーレポ取引が行われた場合には、その取扱いが売買・再売買とされる可能性がないとはいえない。

57 この場合、わが国が取引の相手方が所在する国との間に租税条約を締結しているときは、その租税条約で決められた税率（多くは 10％または 15％）の源泉徴収が行われる。

（１）所得分類の違いを利用したスキームへの対応

所得分類の違いを利用したスキームの問題点は、国際的二重課税を回避するため設けられた間接外国税額控除の悪用および不当に生み出された利子等の控除であった。まず、間接外国税額控除については、図３のB（銀行持株会社）が外国子会社Cから受け取る配当金について、これまで、わが国の親会社の益金に算入されたうえで、外国子会社が外国で支払った税金、および配当に係る外国源泉税等については外国税額控除が受けられた。ところが、平成21年度税制改正により、Bが外国子会社Cから受け取る配当金については、受取配当金の95％を益金に算入しない（法法23の2）[58]こととされた。それにともない、外国子会社が外国で支払った税金、および配当に係る外国源泉税等に係る外国税額控除も廃止された（法法39の2[59]・法法69①[60]）。このことにより、間接外国税額控除による租税便益は生じないものの[61]、外国子会社からの配当金に係

58 （法人税法）
第23条の２　内国法人が外国子会社（当該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の100分の25以上に相当する数又は金額となつていることその他の政令で定める要件を備えている外国法人をいう。）から受ける前条第１項第１号に掲げる金額（以下この項及び次項において「剰余金の配当等の額」という。）がある場合には、当該剰余金の配当等の額から当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

59 （法人税法）
第39条の２　内国法人が第23条の２第１項（外国子会社から受ける配当等の益金不算入）に規定する外国子会社から受ける同項に規定する剰余金の配当等の額（以下この条において「剰余金の配当等の額」という。）につき同項の規定の適用を受ける場合（剰余金の配当等の額の計算の基礎とされる金額に対して外国法人税（第69条第１項（外国税額の控除）に規定する外国法人税をいう。以下この条において同じ。）が課される場合として政令で定める場合を含む。）には、当該剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の額（剰余金の配当等の額を課税標準として所得税法第２条第１項第45号（定義）に規定する源泉徴収の方法に類する方法により課される外国法人税の額及び剰余金の配当等の額の計算の基礎とされる金額を課税標準として課されるものとして政令で定める外国法人税の額をいう。）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。

60 （法人税法）
第69条　内国法人が各事業年度において外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。以下この項及び第８項において同じ。）を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき第66条第１項から第３項まで（各事業年度の所得に対する法人税の税率）の規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の所得でその源泉が国外にあるものに対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下この条において「控除限度額」という。）を限度として、その外国法人税の額（その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める外国法人税の額、内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額、内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額その他政令で定める外国法人税の額を除く。以下この条において「控除対象外国法人税の額」という。）を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

61 平成21年度税制改正後、外国子会社からの配当金を受け取る場合には、従来の間接税額控除制度を使った場合より減税になるともいわれている。したがって、所得分類の違いを利用したスキームの租税便益は存在し続ける。改正前後の租税負担は、以下のとおり。

る 95%益金不算入規定は、このスキームによる形を変えた租税便益となろう。さらに、このスキームによって不当に生み出された利子等は、Ⅱ１（２）で述べたとおり、わが国の現行法において損金に算入できる。

国際的二重課税の回避に係る規定の悪用については、米国国内法における対応策が参考となろう。Ⅲ２（２）で述べたとおり、米国では、クロスボーダーレポ取引を用いた租税回避スキームに対して、事業目的を持たない租税便益を生じさせるために行われる取引の分類基準を設け、これに該当する場合には、その規定の適用を認めないとした。したがって、少なくとも短期的には、わが国の国内法において、クロスボーダーレポ取引を一部に取り込んだ租税便益を生じさせるためだけに行われる租税回避スキームについて、米国のような基準を設け、人工的な利子控除を制限していくことが望ましいと思われる。また、将来的には、95%益金不算入規定につき、租税回避スキームの租税便益となることが認められた場合には、これについても考慮することが必要となってこよう。

（２）FTC 生成スキームへの対応

FTC生成スキームについては、間接外国税額控除制度が廃止されたので、人工的に外国税額を生成したとしても、当該外国税額をわが国の税額から控除することはできなくなった。結果として、人工的に外国税額を生成する誘因を排除したといえるので、このスキームに対しては一応の対策がとられたといえる。

（３）租税条約による調整

Ⅱ２およびⅢでみたように、クロスボーダーレポ取引を使った一連のスキームは、当該取引から生じる所得の分類が各国で違うことを利用したものであっ

（従来の制度の場合の Country2 がわが国である場合の B の租税負担：配当金の源泉徴収税率は 10%とする、単位は省略）外部からの借入金の利子控除額 6000 万、レポ取引に係る利子控除 1.4 億、外国子会社 C からの借入金利子と Country1 国所在の A への貸付金利子は同額であるので相殺可能、外国子会社 C からの配当金 2.1 億は益金算入となるが、C が Country1 で支払った外国税額につき間接外国税額控除、この配当金につき源泉徴収された税額 2100 万はわが国の税額から直接控除を受けることとなる。したがって、この取引により B は 2.1 億-6000 万-1.4 億＝0.1 億の益金算入と 2100 万の直接外国税額控除、およびの C の支払った外国税額の控除を受けることとなる。
（改正後の租税負担）外部からの借入金の利子控除額 6000 万、レポ取引に係る利子控除 1.4 億、外国子会社 C からの借入金利子と Country1 国所在の A への貸付金利子は同額であるので相殺可能、外国子会社 C からの配当金 2.1 億は 95%益金不算入となるので、1050 万の益金算入となり、C が Country1 で支払った外国税額、この配当金につき源泉徴収された税額 2100 万はわが国の税額から控除を受けることはできない。したがって、この取引により B は 6000 万＋1.4 億-1050 万＝1.895 億の控除を得ることとなる。
（改正前後の租税負担の相違点）外国子会社 C の所在国により税額が違うが、益金不算入となった方が、わが国親会社の税負担は軽くなると考えられる。

た。したがって、このようなスキームの租税便益を生み出さないようにするためには、租税条約において、所得の分類を同じものにすればよいということになる。米英間では、所得の分類の相違が租税便益を生み出すことが明らかであったことから、米英租税条約24条を締結し、両国のレポ取引における取り扱いを同じものとした。したがって、わが国においても各国との租税条約上、所得の分類が違うことにより租税便益を生み出すような取引について、その分類を同じものにするという規定が必要になってくるのではないかと思われる。

２　包括的租税回避否認規定（GAAR）の導入

ニュージーランドの裁判所は、各事件におけるクロスボーダーレポ取引が「租税回避アレンジメント」に該当するとして、GAAR条項を適用し、これら取引に係る費用の損金算入を認めないという判断を示した。しかし、ニュージーランドにおけるGAARは、「租税回避」という言葉の定義を幅広く設定しており、高裁の判決は、通常のクロスボーダーレポ取引についても、各国の所得分類の違いによって、巨額の租税便益が存在する場合には「租税回避アレンジメント」と認定される可能性があることを示すものとなっている。

わが国において、レポ取引は短期金融市場において欠かせない存在であり、クロスボーダーレポ取引についても近年、金融機関が外貨を調達する際に非常に重要な役割を果たしている。したがって、税制上の規定が通常のクロスボーダーレポ取引の円滑な運営を阻害することがあってはならない。GAARが通常のレポ取引にまでその適用範囲を広げる可能性があるのであれば、日本への導入は慎重になるべきだと考える[62]。

Ⅴ　おわりに

本稿では、平成21年度税制改正を踏まえ、わが国のレポ取引に対する現行税制による課税の取扱いを概観した。特に、クロスボーダーレポ取引は、単独取引としては金融市場にとって重要な取引であり、わが国においてこれを阻害す

62　松田教授は、米国・英国・カナダなどの導入国における現状と問題を検証され、日本へのGAARの導入可能性について述べられているが、GAARの射程範囲等を定める際には困難が予想されることを懸念され、タックス・スキームのプロモーターに対して開示を義務付けるなどのルールづくりが現実的ではないかと結論付けられている。松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察－租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として－」税務大学校論叢第52号（2006）。

るような税制を設けるべきではないことから、平成21年度税制改正のクロスボーダーレポ取引から生じる差額の取扱いを貸付金の利子として、その利子に対して時限を設けず非課税としたことについては評価できるものとした。

しかし、近年OECDやニュージーランドでクロスボーダーレポ取引を一部に取り込んだ租税回避スキームの存在が問題となっており、わが国においてもレポ取引から生じる所得の分類が違う国の居住者とクロスボーダーレポ取引を行うような場合には、租税便益が生じる可能性があることを明らかにした。OECDはこれに対して、各国の対応を求めており、米英両国は租税条約および国内法による対応策をとっているものの、クロスボーダーレポ取引を一部に取り込んだ一連の租税回避スキームに対しては、わが国の現行税制では全く手当てがされていないことを指摘した。これを踏まえ、わが国においてもこのようなタックス・スキームが行われる可能性があるものの、現行税制では対応できないことを指摘し、比較法による今後の対応策について検討した。

わが国においては平成21年度税制改正により間接外国税額控除制度が廃止されたことで、米英のように間接外国税額控除を制限することによる対応は不可能である。さらに、外国子会社からの受取配当金が益金不算入になったことで、これまで以上に、OECDで議論された所得分類の違いを利用したタックス・スキームの租税便益が大きくなることを指摘した。そして、わが国においては、短期的には米国のような基準を設け、人工的な利子控除を制限していくことが望ましいとし、将来的には、95%益金不算入規定につき、租税回避スキームの租税便益となることが認められた場合には、これについても考慮することが必要となるだろうと指摘した。さらに、各国の所得分類が違うことを利用するスキームについては、米英租税条約24条を参考に、わが国においても各国との租税条約上、所得の分類が違うことにより租税便益を生み出すような取引について、その分類を同じものにするという規定が必要になってくるのではないかと指摘した。

最後に、ニュージーランドにおけるGAARについては、事業目的の認定等その判断基準は明確であり、タックス・スキームを使った租税回避に対して重要な役割を果たしていると思われる。ただし、本稿で取り上げた裁判例を見る限り、ニュージーランドの裁判所の判断がGAARを適用するかどうかについて租税便益

の金額に力点をおいているように見受けられることを指摘した。そのうえで、GAARは通常のレポ取引にまでその適用範囲を広げる可能性があるのであれば、わが国において、レポ取引は短期金融市場において非常に重要な役割を果たしており、税制上の規定が通常のクロスボーダーレポ取引の円滑な運営を阻害することがあってはならないことから、日本への導入は慎重になるべきだと指摘した。

（参考文献）

秋山高善「レポ取引を巡る課税上の取扱いについての理論的課題－金融商品取引に対する課税問題の一断面－」国士舘法研論集第9号（2008）75頁。

秋山友宏「いわゆるレポ取引によって得られる所得は、貸付金に準ずるものの利子に該当せず、その支払者は源泉徴収義務を負わないとされた事例」税務事例 40 巻 6 号(2008)15 頁。

安部泰久『完全ガイド／新「日米租税条約」のすべて』(清文社・2005)。

石井正「所得税法 161 条 6 号の『貸付金（これに準ずるものを含む。)』の『利子』とは、消費貸借契約に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれと同様ないし類似の債権の利子であるとの判断が示された事例」税務事例 40 巻 3 号(2008)27 頁。

泉恒有他『平成 21 年改正税法のすべて』(大蔵財務協会・2009)。

一高龍司「国際的レポ取引と所得区分－ある裁決例を素材に」税務弘報 55 巻 1 号（2007）105 頁。

稲村保成・馬場直彦「わが国のレポ市場について－理論的整理と実証分析－」金融市場局ワーキングペーパーシリーズ・2002-J-1。

岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法』第 2 版（弘文堂・2007)。

占部裕典「判批」判例評論第 595 号（判例時報 2008 号）164 頁。

エレン・テイラー（著）日本興行銀行総合資金部（訳)『レポ市場ガイド－米国レポ取引の実際－』(社団法人金融財政事情研究会・1997)。

遠藤みち「レポ取引差額に係る源泉徴収義務」税理第 51 巻 15 号（2008）171 頁。
(財)大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 21 年度版)』(2009)。
大島正志「(発表者意見) レポ取引差額に係る源泉徴収義務」TKC 税研情報 18 巻 2 号(2009)48 頁。
小野順「債券貸借市場について」公社債月報第 473 号（1996）2 頁。
加藤壮太郎「レポオペとレポレートの関係についてーレポレートに含まれる貸借料率に関する分析ー」金融市場局ワーキングペーパーシリーズ・2001-J-3。
金子宏『租税法』第 14 版（弘文堂・2009)。
川田剛『国際課税の基礎知識』七訂版（税務経理協会・2006)。
児玉卓「債券貸借市場の現状と要望」公社債月報第 433 号（1992）2 頁。
菅野浩之・加藤毅「現先取引の整備・拡充に向けた動きについてーグローバル・スタンダードに沿った新しいレポ取引の導入ー」金融市場局マーケットレビュー・2001-J-9。
大和総研『2005 年度版法人投資家のための証券投資の会計・税務』(大和総研・2005)。
富永秀和『世界各国の証券税制』(税務研究会出版局・1996)。
中井稔「レポ取引に係る税法解釈と会計基準との関係」税経通信第 63 巻 11 号（2008）58 頁。
中里実「レポ取引の課税について」税研 17 巻 5 号（2002a）66 頁。
〃　「続・レポ取引の課税について」税研 17 巻 6 号（2002b）109 頁。
中島将隆「現先は売買か貸借か」インベストメント第 50 巻 3 号（1997）2 頁。
〃　「日本のレポ市場ー取引形式の特徴についてー」甲南経済学論集第 38 巻 3 号（1997）25 頁。
〃　「債券レポ市場の新たな展開」インベストメント第 51 巻 3 号(1998)2 頁。
〃　「債券税制は現先市場にいかなる影響を与えているか」証券経済研究第 27 号（2000）47 頁。
〃　「税制改革と債券市場の新たな展開ー解消した債券の『課税玉』と『非課税』の問題ー」証研レポート 1624 号（2004a）1 頁。
〃　「国債の補完供給制度と新現先方式のレポオペ」証研レポート 1625 号（2004b）1 頁。
〃　「レポは売買か貸借かーレポの法律上の扱いについてー」証研レポート

1633 号（2005）1 頁。
〃　「現先市場の復活と新たな展開－国債標準のレポ市場創設－」証券経済研究第 49 号（2005）15 頁。
〃　「日本のレポ市場の現状と課題」証研レポート 1642 号（2007）1 頁。
〃　「矛盾するレポ差額非課税の論理」証研レポート 1655 号（2009）1 頁。
日本銀行仮訳、国際決済銀行「中央銀行にとってレポ市場が有するインプリケーション」グローバル金融システム委員会ワーキンググループ報告書(1999)。
日本銀行「米国短期金融市場の最近の動向について－レポ市場、FF 市場、FF 金利先物・OIS 市場を中心に－」BOJ Reports & Research Papers(2007)。
日本銀行「わが国短期金融市場の動向と課題－東京短期金融市場サーベイ(08/8 月)の結果とリーマン・ブラザーズ証券破綻の影響－」BOJ Reports & Research Papers（2009)。
古瀬康彦「証券税制の現状と課題－公社債税制を中心として－」公社債月報第 474 号（1996）2 頁。
本多正樹「レポ取引の発展と法律構成について（一)」民商法雑誌 134 巻 2 号（2006）207 頁。
本多正樹「レポ取引の発展と法律構成について（二・完)」民商法雑誌 134 巻 3 号(2006）329 頁。
マーシャ・スティガム（著）榊原英資（監訳)『レポ－リバース市場－貸し債券市場の実務－』(東洋経済新報社・1990)。
マーシャル・ギットラ「外国人投資家から見た日本国債投資に関わる源泉課税制度」公社債月報第 476 号（1996）2 頁。
増田英敏「(判例評釈）レポ取引差額に係る源泉徴収義務」TKC 税研情報 18 巻 2 号(2009)29 頁。
松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察－租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として－」税務大学校論叢第 52 号（2006)。
松本晃『法人税実務問題シリーズ／有価証券取引』(第 6 版補訂版）中央経済社 2008 年。
水野信次「レポ取引から生じる債券の売買代金と再売買代金の差額が貸付金利子に該当しないとされた事例」銀行法務 21No.689（2008）40 頁。

宮崎裕子「いわゆるレポ取引の進化と課税」中里実・神田秀樹編著『ビジネスタックス』(有斐閣・2005) 282 頁。
森純一「レポ市場とアジアの債券市場改革」国際経済金融論考(2001)
吉村政穂「判評」税研 141 号(2008)95 頁。
レポ・トレーディング・リサーチ『最新レポ取引のすべて』(日本実業出版社・2001)。
渡辺裕泰『ファイナンス課税』(有斐閣・2006)。
金融・商事判例 1274 号/2007 年 9 月 15 日号/43 頁。
金融・商事判例 1290 号/2008 年 5 月 1 日号/32 頁。
判例時報 1986 号/平成 20 年 1 月 21 日号/23 頁。
国税不服審判所採決文　東裁（諸）平 16 第 197 号　平成 17 年 2 月 22 日。
東京地方裁判所判決文　東地判平 17（行ウ）第 126 号　平成 19 年 4 月 17 日。
東京高等裁判所判決文　東高判平 19（行コ）第 171 号　平成 20 年 3 月 12 日。
最高裁判所第三小法廷決定　最高裁平 20(行ヒ)第 209 号　平成 20 年 10 月 28 日。
Andriy Krahmal “International Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characterization” HOUSTON BUSINESS AND TAX LAW JOURNAL Vol.5 2005.
BIS “International banking and financial market developments” BIS Quarterly Review 1996.
BIS “Securities Lending Transactions: Market development and implications” 1999.
CIR “Taxing securities lending transactions : substance over form ” A government discussion document 2004.
David Dunbar “Judicial Techniques for Controlling the New Zealand General AntiAvoidance Rule:A Case of Old Wine in New Bottles,from Challenge Corporation to Peterson” WORKING PAPER SERIES Working Paper no. 38 2005.
Giovannini Group “The EU Repo Markets: Opportunities for Change” 1999.
Linda Z. Swartz “ABCs OF CROSS-BORDER DERIVATIVES©” 2009.
OECD Forum on Tax Administration, ’Building transparent tax compliance by banks’, 2009.
Philip R. West “Antiabuse Rules and Policy: Coherence or Tower of Babel?”

TAX NOTES INTERNATIONAL 2008.

Tracey Bowler “Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?” TLRC Discussion Paper No. 7 2009.

William W. Chip “Are Repos Really Loans?” Tax notes 2002.

Reich, Yaron “International Arbitrage Transactions Involving Creditable Taxes” 85 Taxes No. 3 2007.

BNZ INVESTMENTS Ltd. & ORS v CIR (2009), CIV 2004-485-1059.

Westpac Banking Corporation v CIR (2009), CIV 2005-404-2843.

相続税法における信託課税規定の射程の検討

成田　武司

論文要旨

大正 11 年に信託法が制定され、80 余年を経て平成 18 年 12 月に抜本的な改正がされた。大正 11 年の制定された当時には想定していなかった形態で信託が活用されることもあるため、また社会や経済活動の多様化に対応するため、信託法の改正が行われた。

信託法が改正されたことに伴い、信託課税についても、平成 19 年度税制改正により抜本的な改正が行われた。この改正は、受益者課税の維持、租税回避行為の防止及びその他の整備等を行うことで、改正後の信託の健全な発展によって経済の活性化が図られることになる。しかしながら、信託に対する課税については、租税回避行為の防止に重点を置きすぎていると主張されることもあって、今後の信託の利用に障害となる可能性を否定できない。

本稿では、信託による資産の移転があった場合の課税原則を中心として、信託行為が行われた場合の課税関係を明確にする。課税関係を明確にできれば、最終的に信託の利便性向上に資することとなる。

まず、平成 19 年度税制改正前の相続税法における信託課税の法的構造について、課税のタイミングを中心として考察することにより、改正が行われた理由を含め、立法趣旨を明らかにした。その上で、改正された信託税制が従来の批判に耐えうるものであるかについて様々な角度から検討を行った。その結果、信託に対する課税方法は、租税回避行為の防止に重点を置きすぎており、担税力に即した課税がなされているとはいえないものであった。租税回避行為の防止のみに傾斜した課税規定の整備は、今後の信託の利用に障害となるといえる。

信託を用いた租税回避行為が行われやすいとの指摘を受けて、租税回避行為の意義について、学界を代表する学者の見解をみながら検討を行った。租税回避行為の横行は、納税モラルの低下を招き、租税公平主義に基づき担税力に即した課税を行い得ないため、租税回避行為の否認が必要とされる。信託による租税回避行為の否認は、予測可能性と法的安定性を担保するため、個別否認規定による否認で対処されるべきであるとの結論を得た。

そして、相続税法９条の２及び同法９条の３に規定される適正な対価とはいかなる対価を指すのかが明文上明らかにされていないところ、適正性と対価性を詳細に考察することにより、適正な対価の意義付けを試みた。適正な対価を負担した場合には、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定が適用されないこととなるが、その信託受益権の評価が困難であり、課税庁から租税回避行為との指摘を受けることがある。その場合であっても、適正な対価の概念を用いれば、みなし規定が適用されるか否かを容易に判断することができる。そして、相続税法９条の２及び同法９条の３と相続税法７条との関係性について、相続税法９条の２及び同法９条の３の立法趣旨を踏まえて、租税法律主義の観点から明らかにすることができた。すなわち、租税法律主義の下においては、

相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の射程を厳格な解釈により明らかにすべきであるとの結論を導出した。

現実の社会に目を向けてみると、信託の利用は未だ多いとは言えない。信託の潜在的ニーズは存在するのであるから、信託の利用が増加する余地は多分にある。信託の増加時に対応できるだけの、担税力に応じた課税がされるよう課税規定を充実させ、使い勝手のよい制度にしておく必要がある。しかし、課税規定を充実させただけでは足りず、その課税規定の解釈を明らかにしなければならないことは当然である。改正されてから間もない、信託法と信託に対する相続税法との関係、さらには法人税法や所得税法等との関係を明らかにすることは急務である。判例及び学説の積み重ねにより解釈の確立がされていく。

信託を用いた租税回避行為の濫用にも注意を払うべきであることを付言しなければならない。租税回避行為が行われた場合には、租税法の解釈だけで対応できないことが往々にしてある。すなわち、経済取引と租税法の乖離の問題である。その際には、個別否認規定を設けて、その規定により否認することになる。それは租税公平主義と租税法律主義の相克の調整を図りつつ、租税法律主義の観点から個別否認規定による否認を行うべきであることを結論の一つとして確認した。租税法律主義の機能は、恣意的課税の排除と納税者の予測可能性及び法的安定性の確保にあるからである。

現実社会と理論の整合性を述べたが、要するに、信託の利便性向上という観点から考えていくべきである。本稿では、信託の利便性向上のために、信託法と信託に対する相続税法との関係性に限定したものであり、今後はさらに広い視野にたって議論が行われることが期待される。

目次

はじめに

第１章　相続税法における信託課税の法的構造
　第１節　平成 19 年度改正前の信託課税原則の確立
　第２節　従来の信託課税制度に対する学説からの批判

第２章　相続税法における信託課税の改正の意義
　第１節　信託課税原則規定の立法趣旨
　第２節　平成 19 年度改正後の信託課税原則

第３章　信託による租税回避行為と現行規定
　第１節　租税回避行為の意義
　第２節　租税回避行為の否認の意義
　第３節　信託による租税回避行為とその否認手法

第４章　信託課税規定の射程と租税法律主義
　　～相続税法７条の著しく低い価額の対価の観点からの検討～
　第１節　規定にみる「適正な対価」の意義
　第２節　信託受益権の評価の困難性と租税回避行為
　第３節　租税法律主義下における信託課税規定の射程の検討
　　～相続税法７条の関係を基礎として～

結論

はじめに

我が国は、世界にも例をみないほど急速に高齢化が進展しており、超高齢社会に突入している。一般に、高齢者ほど資産を有していて、この資産を管理運用して没後もその資産をコントロールしたいというニーズが存在する。また、資産を管理運用できない身体障害者に対して、資産を継続的に、そして安定的に渡したいというニーズなどもある。このようなニーズを挙げればきりがないが、資産の管理運用に対するニーズに応える制度の１つに信託がある。

大正 11 年に信託法が制定され、80 余年を経て平成 18 年 12 月に抜本的な改正がされた。大正 11 年の制定された当時には想定していなかった形態で信託が活用されることもあるため、また社会や経済活動の多様化に対応するため、信託法の改正が行われた。信託法の改正で、受託者の義務等、受益者の権利行使、多様な信託の利用形態に対応するための規定が設けられた。特に多様な信託形態に対応するための規定として、受益証券発行信託、特定受益証券発行信託、受益者の定めのない信託、自己信託、受益者連続型信託等、種々の新しいタイプの信託に対応できる規定が整備された。新たな類型の信託が認められることになり、従来以上に柔軟な信託制度が形成されてきた。

信託法が改正されたことに伴い、信託課税についても、平成 19 年度税制改正により抜本的な改正が行われた。この改正は、受益者課税の維持、租税回避行為の防止及びその他の整備等を行うことで、改正後の信託の健全な発展によって経済の活性化が図られることになる。しかしながら、信託に対する課税については、租税回避行為の防止に重点を置きすぎていると主張されることもあって、今後の信託の利用に障害となる可能性を否定できない。

本稿では、信託による資産の移転があった場合の課税原則を中心として、信託行為が行われた場合の課税関係を明確にする。課税関係を明確にできれば、最終的に信託の利便性向上に資するものと考える。平成 19 年度税制改正以後だけでなく、それ以前の課税原則も含めて検討することにより、理解が一層深まると考える。現行では、信託による資産の移転の課税規定は、相続税法９条の２以下に規定されている。信託による資産の移転があった場合には、原則として相続税法９条の２以下が適用されるが、信託法に基づいた課税方法となっているかについても検討課題としてあげられる。

本稿の目的は、特に租税法律主義の下における、相続税法９条の２及び同法９条の３に規定されている「みなし規定」の適用範囲を明らかにすることにある。受益者等が適正な対価を負担せずに、信託受益権を取得した場合には、相続又は贈与があったものとして、みなし規定が適用される。受益者が適正な対価を負担した場合には、相続税法９条の２及び同法９条の３に規定されているみなし規定は適用されないこととされている。つまり、適正な対価を負担したか否かにより、みなし規定の該当性判断をすることになる。換言すると、明文上明らかにされていない適正な対価とは、いかなる対価を指

すかが重要となる。

また、相続税法９条の２から相続税法９条の６の規定が、租税回避行為の防止に傾斜している規定であるかどうかについて、学説を基礎として検証する。そして、租税回避行為の個別否認規定とされる相続税法７条の規定との関係を明らかにする。

第１章　相続税法における信託課税の法的構造

第１節　平成 19 年度改正前の信託課税原則の確立

現在の相続税法における信託課税の法的構造をみていくとき、立法当時の関連諸法令を確認し信託課税原則の確立を考察することが必要である。本節では、信託に対する課税の起源から平成 19 年度の改正前までの期間を信託の課税のタイミングに的を絞って、３期間に区分し概観する。課税のタイミングを中心に概観することにより、本稿における検討対象である平成 19 年度改正による信託課税の特徴を歴史的流れから掴むことができる。

３区分は以下のとおりである。第１期は大正 12 年から昭和 12 年まで、第２期は昭和 13 年から昭和 21 年まで、第３期は昭和 22 年から平成 18 年までを期間とする[1]。

まず、第１期の大正 12 年から昭和 12 年における信託課税原則を確認する。大正 11 年に信託法が制定されると同時に、相続税法においても次の規定が置かれた[2]。

相続税法５條は、次のように規定されている。

「條件附權利、存續期間ノ不確定ナル權利、信託ノ利益ヲ受クヘキ權利又ハ訴訟中ノ權利ニ付テハ政府ノ認ムル所ニ依リ其ノ價格ヲ評定ス

第三條ニ依リ控除スヘキ債務金額ハ政府カ確實ト認メタルモノニ限ル」

相続税法 23 條ノ２は、次のように規定されている。

「信託ニ付委託者カ他人ニ信託ノ利益ヲ受クヘキ權利ヲ有セシメタルトキハ其ノ時ニ於テ信託ノ利益ヲ受クヘキ權利ヲ贈與又ハ遺贈シタルモノト見做シ第三條、第二十條及前條ノ規定ヲ適用ス但シ不動産又ハ船舶ノ帰屬スヘキ權利ニ付テハ前條ノ規定ヲ適用セス」[3]

この相続税法５条につき、占部裕典教授は、「条件付権利、存続期間の不確実な権利、訴訟中の権利と同じく、政府の定めるところに従って、その価格を評価すべしとしたのである。信託の関係において、受益者が費用報酬を支払うべき債務を負担する場合には、

---

1 下野博文氏は、信託に対する相続税の課税制度を４期に区分しているが、「第四期の課税制度は第三期の制度を基本とするものであると考えられる」（同「相続税法第４条に関する一考察」（税務大学校論叢、1977）１頁）と述べてられていることもあり、本稿においては第３期と第４期を区分する理由に乏しいことから３期間に区分している。

2 原田宗藏氏は、信託課税制度の起源について「我邦の税制上に、信託に関することの認められたるは、明治 43 年法律第 45 号に依り、営業税法の課税業目中に信託業の追加ありたるに始まる。然れども之れ唯信託業に対し、報償金額を課税標準として課税することを定めたるに過ぎずして、未だ信託関係の実体に触れたるものに非ず。」（同「信託税制の沿革と今後の改善私案」信託協会会報２巻３号（1928）13 頁）と述べられており、この当時は信託課税の規定があっても実体のないものであった。

3 但書以下について、渡邊善藏氏は、「登録税の高い課税と差引する、換言すれば登録税が高いから相続税を免るゝ為に信託することがあるまい」（同「信託と租税」会計 14 巻２号（1924）70 頁）と述べられ、不動産又は船舶については、相続税の課税対象外に置かれた。

相続税法第三条によりその債務を控除したものが課税価格となる。」[4]と述べられ、この規定が信託の権利の評価方法を定めたものであることを明らかにされている。

また、相続税法 23 条ノ２において課税要件は「信託ニ付委託者カ他人ニ信託ノ利益ヲ受クヘキ權利ヲ有セシメタルトキ」と規定されている。すなわち、信託の委託者が委託者以外の者に信託の利益を受ける権利を与えたときは、贈与又は遺贈があったものとみなされ相続税が課せられる。

この課税要件によると、信託の設定時において権利を有した場合と、受益権を変更することによって権利を有した場合に課税が行われることになる[5]。課税の時期は、前者[6]は信託を設定した時であり、後者は他に受益権を変更した時となる[7]。

大正 12 年から昭和 12 年までの期間では、原則として信託契約成立時に、信託の利益を受ける権利の贈与又は遺贈したものとして相続税課税が行われた[8]。つまり、第１期は信託設定時課税が原則とされた。

第２期は昭和 13 年から昭和 21 年までの期間である。昭和 13 年改正は、信託課税の課税時期をめぐる抜本的な改正であった。窪田好秋氏が、「従来は信託契約を結んだときに贈与したものと見たのでありますが、改正後は受益者が現実に受益するとき、即ち受益開始の時に贈与したものと看做して課税することとなった」[9]と述べられるように、昭和 13 年改正により信託課税の時期は信託設定時主義から現実受益主義に変更された。第 23 条ノ２について、大幅に変更されていることが確認できる。

相続税法５條は、次のように規定されている。

「條件附權利、存續期間ノ不確定ナル權利、信託ノ利益ヲ受クヘキ權利又ハ訴訟中ノ權利ニ付テハ政府ノ認ムル所ニ依リ其ノ價格ヲ評定ス

第三條又ハ第三條ノ二ニ依リ控除スヘキ債務金額ハ政府カ確實ト認メタルモノニ限ル」

---

4 占部裕典『信託課税法―その課題と展望』（清文社、2001）16 頁。

5 細矢祐治『信託経済概論』（文雅堂、1938）689 頁以下参照。

6 渡邊善藏氏は、課税時期について、受益者を以て信託財産の所有者と見るという所得税法の「考方を基本として、委託者から受託者へ、受託者から受益者への財産の移轉を見るとすれば、委託者から受託者に移る際に於て實質的に所有權の移轉があると見るべきであって、受託者から受益者に移轉するのは、所有者本人の手に返すだけに過ぎないことになる。」（同「税制雑記（二）」信託協会会報第９巻５号（1935）101 頁）と述べられている。これは、第 23 条ノ２の規定の「信託ニ付委託者カ他人ニ信託ノ利益ヲ受クヘキ權利ヲ有セシメタルトキ」の考え方に合致していると考えられる。

7 下野博文氏は、「課税時期については、信託受益権を他人に有せしめたとき、『其ノ時ニ於テ』贈与又は遺贈があったとみなしている。したがって、原則として信託の時が課税時期である。ただ、例外として、委託者が受益者である場合に、他に受益者を変更したときは、その時が課税時期とされた。」（下野・前掲注１・３頁）と述べられ、原則と例外に分けて説明をしている。

8 大正 15 年において、受益者が不特定の場合として第 23 条ノ２に第２項が追加されたが、その詳細は、占部・前掲注４・18 頁以下を参照されたい。

9 窪田好秋「信託と相続税の課税」税第 16 巻８号（1937）37～38 頁。

相続税法 23 条ノ２は、次のように規定されている。

「信託ニ因リ委託者カ他人ニ信託ノ利益ヲ受クヘキ權利ヲ有セシメタルトキハ左ニ掲クル時ニ於テ信託ノ利益ヲ受クヘキ權利ヲ贈与シタルモノト看做ス此ノ場合ニ於テ不動産又ハ信託ニ因ル所有權取得ノ登記ハ前條第二項ノ規定ノ適用ニ付テハ之ヲ贈與ニ因ル所有權取得ノ登記ト看做ス

一　元本ノ利益ヲ受クヘキ權利ヲ有セシメタルトキハ受益者カ其ノ元本ヲ受ケタル時但シ數回ニ之ヲ受クルトキハ最初ニ其ノ一部ヲ受ケタル時

二　収益ノ利益ヲ受クヘキ權利ヲ有セシメタルトキハ受益者カソノ収益ヲ受ケタル時但シ數回ニ之ヲ受クルトキハ最初ニ其ノ一部ヲ受ケタル時

前項ノ場合ニ於テ受益者不特定ナルトキ又ハ未タ存在セサルトキハ委託者又ハ其ノ相續人ヲ受益者ト看做シ受益者特定シ又ハ存在スルニ至リタル時ニ於テ新ニ信託アリタルモノト看做ス

元本又ハ収益ノ受益者カ其ノ元本又ハ収益ノ全部又ハ一部ヲ受クル迄ハ元本又ハ収益ノ利益ヲ受クヘキ權利ハ委託者又ハ其ノ相續人之ヲ有スルモノト看做ス

信託ノ利益ヲ受クル時ノ委託者ト受益者トノ身分関係カ信託ノ時ノ身分関係ト異ルトキハ其ノ身分関係ハ第一項ノ規定ヲ適用スル場合ニ於テハ信託ノ利益ヲ受クル時迄存續スルモノト看做ス」

占部裕典教授は、相続税法 23 条ノ２の内容について、「（１）元本の利益を受くべき権利を有せしめたるときは、その元本を受けたとき（ただし、数回にこれを受けるときには最初にその一部を受けた時)、（２）収益の利益を受くべき権利を有せしめたるときは、受益者がその収益を受けた時（ただし、数回にこれを受けるときには最初にその一部を受けた時)に、信託の利益を受けるべき権利を贈与したものと看做すこととされた。そのほか、二十三條ノ二においては、（１）受益者不特定又は未存在の信託については、受益者が特定又は存在するに至ったときに信託が発生したものとするが、受益者が特定又は存在するまでの信託受益権は委託者又はその相続人が有するものと看做す、（２）現実受益主義を採用したことから、その時までの信託受益権の帰属が問題となるが、その間委託者又はその相続人に受益権が有するものと看做す、（３）親疎別に異なる税率を適用して課税することとしている相続税において、信託行為時と課税時に委託者と受益者の身分関係が変わることによる不都合を避けるために、信託行為の時の身分関係が存続するものと見做して相続税が課税される」[10]と述べられている。

---

[10] 占部・前掲注４・21 頁。さらに占部教授は改正された背景として、３つの理由を挙げている。
すなわち、「（１）信託法七条の解釈において、同条は受益者の効力発生に関する規定であると解する見解が有力になり、相続税法第二十三条（準相続に関する規定）の取扱いと同様に、効力の発生したときに課税すべきであると解されるようになった。
（２）信託の受益件を共有するも必ずしもその時点において担税力の増加なきものが存する場合も存在し、また委託者は受益者変更権を往々に留保している場合が存する。特に、

すなわち、改正条文は、信託受益権を元本受益権と収益受益権に分解し、それぞれ利益を受けたときに贈与があったものと看做し、相続税法 23 条ノ２第２項以下で各権利の帰属の時期を規定している。

昭和 13 年改正により信託受益権の課税時期が信託設定時主義から現実受益主義へと変更されたが、平田敬一郎氏はこの理由を以下のとおり述べられている。すなわち、「従来は信託契約を結んだときに贈与したものと見たのでありますが、改正後は受益者が現実に受益する時、即ち受益開始の時に贈与したものと看做して課税することになったのであります。従来のように未だ受益開始しなくても、契約さえすれば課税すると云うことでは、どうも未だ利益を得ない前に税を納めねばならなくなる。それから又受益者が中途で変更する場合もありまして受益権の評価に非常に困難があったりするので、是は現実に利益を受ける場合に課税することに変わった次第であります。」[11]とされている。信託契約時に課税するのではなく、実際に受益したときに課税することとなった理由に、信託期間中の受益者の変更及びそれに伴う受益権の評価の問題があることを指摘している。なお、信託課税における現実受益主義は第２期のみ用いられ、第３期では再び信託設定時主義に変更される。

第３期は昭和 22 年から平成 18 年までの期間である。日本国憲法が制定された後、昭和 22 年に民法の相続編が改正され、家督相続の制度が廃止された。これを受けて、相続税法の全文が改正された。

相続税法５条は、次のように規定されている。

「信託行為があった場合において、委託者以外の者が信託の利益の全部又は一部についての受益者であるときは、当該信託行為があった時において、委託者が信託の利益を受ける権利（受益者が信託の利益の一部を受ける場合においては、当該信託の利益を受ける権利のうち、その受ける利益に相当するもの）を受益者に贈與したものとみなす。

委託者が受益者である信託について、あらたに委託者以外の者が受益者となった場合においては、委託者以外の者が受益者となった時において、委託者が信託の利益を受ける権利をあらたに受益者となった者に贈與したものとみなす。」

相続税法６条は、次のように規定されている。

「相続開始前二年以内に信託行為があった信託について、委託者たる被相続人以外の者が信託の利益の全部又は一部についての受益者である場合又は相続開始前二年以内

信託行為時に課税する旧法については批判が多かった。旧相続税法第二十三条ノ二第一項に対する批判である。『信託ノ時ニ於テハ受益者ハ未ダ少シモ財産ヲ取得セズ、実質的ニハアタカモ贈与ノ予約ヲ受ケタルト選ブ所ナキモノナルヲ以テソノ際直ニ課税スルコトハ実情ニ副ハ』ない。信託受益権を享受しただけでは負担の増加があったとはいえないとの主張が強まってきた。

（３）受益権の評価が困難であり、ひいては課税の不公平を招くことになる。」（占部・前掲注４・21 頁）と述べられている。

11 平田敬一郎「信託と改正税法に就て」信託協会会報第 14 巻６号（1940）67～68 頁。

に委託者たる被相続人が受益者である信託について、あらたに委託者以外の者が受益者となった場合において、当該信託が左の各号に掲げる信託の一に該当するときは、当該信託の利益を受ける権利については、当該信託の受託者を受益者とみなして、前條の規定を適用する。

一　相続開始の時において信託行為により受益者として指定された者が受益の意思表示をしていないためまだ受益者が確定していない信託

二　相続開始の時において受益者がまだ存在していない信託

三　停止條件附で信託の利益を受ける権利を有せしめた信託で相続開始の時においてまだ條件が成就していないもの

四　相続開始の時において受益者が不特定である信託

前項の場合において、受託者が同項の規定の適用により納付すべき相続税は、命令の定めるところにより、当該信託財産の中から、これを納付しなければならない。」

この改正で第２期に採用された現実受益主義が廃止され信託設定時主義が再度採用されることになった。

この点につき、川口幸彦教授は旧相続税法について触れ、「贈与者が納税義務者であるため、現実に受益が発生していなくても、信託行為があった時に直ちに課税できるからであった。」[12]と述べて、当時は贈与者が納税義務者であって、贈与者に課税されるのが通常であることを理由に挙げている[13]。贈与税が創設された昭和 22 年当時は、納税義務者を贈与者としていたことからそのような説明がされたのではないかと思われる[14]。

相続税法５条１項は信託設定時主義を規定している。同法２項は、委託者が受益者である信託（自益信託）について、その受益者を委託者以外の者である信託（他益信託）とした場合の課税関係を規定している[15]。同法６条は、相続開始前２年以内の信託で、

---

12 川口幸彦「信託法改正と相続税・贈与税の諸問題」（税務大学校論叢、2008）313 頁。

13 松井静郎氏は、「従来の相続税法においては贈与を受けた者を納税義務者とする建前をとっていたからである。しかるに贈与税においては贈与者を納税義務者としているから、かかる場合は受益の発生するまで待つ必要はなく、信託行為があった時直ちに贈与があったものとみなして課税すればよい」（同「改正相続税法の解説」税務協会雑誌第４巻５号（1947））と述べられている。

14 占部裕典教授は、「後の贈与税改正により受贈者を納税義務者とすることとされた折に、この原則は一切変更されなかったことに留意をしておく必要があろう。」（占部・前掲注４・24 頁）と興味深いことを述べられており、昭和 25 年の贈与税の課税方式が、贈与者課税から受贈者課税に変更されたときに、信託の課税時期が信託設定時主義から現実受益主義に変更されなかったことを指しているものといえよう。また、喜多綾子氏は、信託設定時課税について、「贈与税が贈与者課税から受贈者課税に変更された後も、租税回避防止のために変更されることなく、現在に至っている。」（同「個別信託の発展と課税問題―信託法改正の動きと信託課税改革」（税法学 556）36 頁）とされている。

15 下野博文氏は、現実受益主義について、「この法文が広く解釈されて、委託者が受益者である場合に限らず、委託者が受益者変更権を行使した場合にも、その時に委託者から新受託者に対して贈与がなされたものとして取扱われた。そこで今回の改正では、まず、課税要件を他益信託の『信託行為があった場合』と規定し、課税時期についても『当該信託行

他益信託又は自益信託が他益信託となった場合において、限定列挙された４つの要件に該当するときにその信託の受託者を受益者と看做して課税すると規定した。

この後、シャウプ勧告を受けて昭和 25 年に相続税法が抜本的に改正されたが、信託課税原則には若干の改正が加えられたのみであった。その内容は以下の通りである。

相続税法４条は、次のように規定されている。

「信託行為があつた場合において、委託者以外の者が信託（退職年金の支給を目的とする信託で政令で定めるものを除く。以下同じ。）の利益の全部または一部についての受益者であるときは、当該信託行為があった時において、当該受益者が、その信託の利益を受ける権利（受益者が信託の利益の一部を受ける場合には、当該信託の利益を受ける権利のうちその受ける利益に相当する部分。以下本条において同じ。）を当該委託者から贈与（当該信託行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）に因り取得したものとみなす。

２　次の各号に掲げる信託について、当該各号に掲げる事由が生じたため委託者以外の者が信託の利益の全部又は一部についての受益者となつた場合においては、その事由が生じた時において、当該受益者となつた者が、その信託の利益を受ける権利を当該委託者からの贈与（第一号の受益者の変更が遺言によりなされた場合又は第四号の条件が委託者の死亡である場合には、遺贈）に因り取得したものとみなす。

一　委託者が受益者である信託について、受益者が変更されたこと。

二　信託行為により受益者として指定された者が受益の意思表示をしていないため受益者が確定していない信託について、受益者が確定したこと。

三　受益者が特定していない又は存在していない信託について、受益者が特定し又は存在するに至つたこと。

四　停止条件付で信託の利益を受ける権利を与えることとしている信託について、その条件が成就したこと。

３　前項第二号から四号までに掲げる信託について、当該各号に掲げる事由が生ずる前に信託が終了した場合において、当該信託財産の帰属権利者が当該信託の委託者以外の者であるときは、当該信託が終了した時において、当該信託財産の帰属権利者が、当該財産を当該信託の委託者から贈与に因り取得したものとみなす。」

相続税法４条１項により昭和 22 年から採用された信託行為時課税の原則が維持されることになった。今回改正の中心は、同法２項２号から４号までの例外規定の追加であり、その追加された３つの特定の信託は、信託設定時課税の例外とされ、それぞれの条件が成就したときに課税することを新たに明確にしている[16]。

為があった時』と規定して、信託が設定された場合の課税関係を明確にした。そして同時に、従来は法文の解釈により導き出されていた自益信託から他益信託へ変更した場合の課税関係についても、法律の規定をもって明確化し」（下野・前掲注１・13～14 頁）たと述べられ、争いのある解釈を一義的に解釈できるような規定を設けたことは評価できる。

[16] 占部・前掲注４・26 頁参照。

すなわち、信託行為により受益者として指定された者が受益の意思表示をしていないために受益者が確定していない信託については、受益者が確定したときに（条文）、受益者が確定していない又は存在していない信託については、受益者が特定又は存在するに至ったときに（条文）、停止条件付で信託の利益を受ける権利を与えることとしている信託については、その条件が成就したときに（条文）、課税がなされることとなった。相続税法４条３項では、同法４条２項２号から４号までの信託がそれぞれの事由が生じる前に終了した場合の課税関係が手当てされている。

その後、相続税については昭和 33 年に法定相続分課税による遺産取得税方式が採用され、贈与税については昭和 25 年に贈与者課税から受贈者課税へと変更されるなど、相続税法自体の抜本的な変更があったにもかかわらず、信託に対する課税においてはほとんど改正されることがなかった[17]。

信託に対する課税の初期段階から平成 19 年度の改正前までを３期間に区分して概観してきたが、信託課税の改正の中心がいかに課税時期を捉えるかにあったことが確認できた。課税のタイミングについて、第１期は信託設定時主義、第２期は現実受益主義、第３期は信託設定時主義がそれぞれ採用されていた。すなわち、第１期及び第３期は信託を設定した時点において課税され、第２期は現実に受益した時点において課税されるというものであった。第２期の昭和 13 年から昭和 21 年という短い期間のみ、現実受益主義により課税がなされていたのである。第３期では、昭和 25 年改正により限定列挙されたものに信託設定時課税の例外が採用されることになったものの、信託設定時主義の原則が変更されることはなかった[18]。このように、平成 19 年度改正まで信託設定時課税が信託課税原則であることが確認できる。

第２節　従来の信託課税制度に対する学説からの批判

第１節で確認した課税のタイミングについての原則的な取り扱いは、制度として紆余曲折している取り扱い原則であった。この点につき、占部裕典教授は、信託税制の「基本的な課税原則（あるいはその変遷）は、立法以来、信託法と信託税制との十分な理論的考察を背景に必ずしも確立されたものではない。わが国の信託税制は、理論的基礎を十分に検証しないまま今日に至っているといえよう。」[19]と述べられ、信託税制の基礎研究の不足を指摘している。過去の信託税制の改正を見る限りは、信託理論を軽視した課

17 昭和 63 年に公益信託の課税について若干の改正があったが、本稿では割愛する。
18 昭和 22 年から昭和 25 年までは、贈与者が納税義務者であり、昭和 25 年から現在までは受贈者が納税義務者であった。詳しくは、武田昌輔監修『ＤＨＣコンメンタール相続法１』（第一法規、1981）882～901 頁参照。
19 占部・前掲注４・31 頁。また、占部教授は「信託課税の基本的仕組み―わが国の信託税制の特徴と問題点」税研 132（2007）において、基本的な問題点を４点挙げている。その内容は、わが国の信託所得課税の特徴と問題点、わが国の信託所得課税ルールの特異性、相続税・贈与税における信託課税原則とその問題点、投資信託の課税原則と問題点である。

税体系であるため、第１節で考察した課税のタイミングの変遷があったといえる。ここで、信託理論の軽視とは、信託法を尊重した課税体系を構築していないということである。信託法に則した課税体系を構築するため、信託法及び信託税制の基礎理論を再度検討すべきである。

平成 19 年度改正前における信託設定時主義に対する批判を紹介する。佐藤英明教授は、「現在の設定時課税の制度には、将来の受益の内容や、さらにはその有無がはっきりしない場合に対応することが困難だ、という問題点を指摘することができる。例えば、受益者を委託者の友人の子ども３名とし、信託損益は留保して受益者の誰かの健康、教育上の必要に応じ、受託者の裁量によって分配される信託が設定されたとしよう。この他益信託の設定時にこれら３名の『受益者』の将来の受益内容を確定し、その『受益権』の価格を評価することは不可能であると考えられる。他方、これは受益者の範囲や受益要件が定められているに過ぎず、受益者は未だ特定されていないと解して、受託者の裁量に基づく、現実の分配時まで贈与課税を先送りすると、それは同時に、信託損益についても受益者が特定されていないとされることになり、時に理論的な根拠が薄弱な委託者に対する課税の範囲を拡大する結果となる。特に、このような信託が遺言によって設定された場合には、問題は大きいと考えられよう。」[20]と述べられている。すなわち、佐藤英明教授は、信託設定時主義について、将来の受益の内容又は受益者を変更する余地のある裁量信託[21]などが存在する以上、問題があるとしている。その上で、裁量信託の具体例を挙げ、受益者が不特定又は未存在であるため、信託設定時課税がなされない場合には、信託損益についても委託者課税[22]の範囲が拡大するとされている。信託設定時

---

20 佐藤英明「遺産承継にかかわる信託税制に関する若干の考察」新井誠編『高齢社会とエステイト・プランニング』（日本評論社、2000）155 頁。

21 新井誠教授は、「委託者は信託設定を通じて、当該信託運用の基本的指示をおこない、その運営方法の大枠を決定しているわけではあるが、設定後の具体的な運用は原則的に受託者の裁量に委ねられているのである。このため、この他益信託の本来的な形態は、裁量信託（discretionary trust）とも呼ばれている（この形態では、受託者による裁量権の濫用こそ許されないものの、基本的に受託者には『完全な裁量権』が認められている）。」（同『信託法　第３版』（有斐閣、2008）68 頁）と裁量信託について述べ、さらに別のところで、「受益者が現実に受益する時点での経済的困窮度に応じて受益者を選定したり、委託者が信託設定証書作成後に、介護に最も献身的であった者を受益者に選定したりする裁量権を受託者に付与しておくというケースを想定すればよいだろう。こうした裁量権を付与しておけば、委託者は信託設定証書を作成する時点では、未だ受益者を特定しておく必要がなくなるとともに、事情の変化に対応した柔軟な受益者の選定が、受託者の裁量権の行使という形で実現されうることになるわけである。」（94 頁）と具体例を挙げて説明をしている。そして、英米での裁量信託とわが国における裁量信託との違いについても触れており、参照されたい。

22 金子宏教授は『租税法　第 14 版』（弘文堂、2009）155 頁において、受益者が特定ないし存在していない場合において、信託契約が撤回不能のものであり、しかも委託者が、受託者及び信託財産に対して一切コントロールできないような場合にまで委託者課税とすることに、批判的な見解であり、信託財産を納税義務の主体とすることが考えられるとして

主義の問題点については、佐藤英明教授の述べる通りであると考えられる[23]。

また、星田寛氏は「他益信託においては、取消しされる場合や収益受益者が変更される場合だけでなく、収益受益者が放棄・拒否した場合や受益者が合意解除した場合、不特定の収益受益者や複数受益者への受託者の裁量による異なる収益の分配や分配が留保される場合、および信託財産あるいは収益受益権を譲渡した場合の法的効果とその課税関係も検討する必要がある。」[24]と述べられ、一定の他益信託について、元本受益権又は収益受益権を譲渡した場合の信託法上の効果と信託設定時課税の現状を検討する必要があるとされている。裁量信託の信託設定時課税に疑問を呈している点で佐藤英明教授と同旨のことを述べられている。さらに、星田寛氏は撤回可能信託[25]について「単に信託契約に形式的に受益者名が定められているから信託行為により信託設定時において元本受益者が確定し特定したとはいえないのではないだろうか。生ずる利得を実質的に管理支配していることこそが財産が帰属しているといえるのではないだろうか。信託による場合の課税関係を細分化したケースに分け整理すべきではないだろうか。」[26]と述べられ、撤回可能信託では、実質的に受益者が確定していないため、信託設定時課税を改めたほうがよいと考えを示し、新たに信託の課税関係を細分化すべきことを提案している。

委託者の意思や受託者の裁量により、信託設定時に成立した契約関係を破棄することができるものについてまで、信託設定時に受益者課税とすることは3点の問題点がある。それは、受益者の地位の不安定である点、受益者の実質的な担税力という点、受益者変

いる。他の批判的な意見として、占部裕典『信託課税法―その課題と展望』（清文社、2001）35頁などがある。

23 ただし、委託者課税の範囲が拡大するということに関しては、平成19年度改正で取り扱いが変更されている。受益者が不特定又は未存在である場合の委託者課税は廃止されて、法人課税信託（法人税法2条29号の2）の範疇となり、受益者と同等の地位を有する者をみなし受益者として取り扱うこととなった（所得税法13条2項、法人税法12条2項）。関戸隆夫氏は、「新信託法において、新たに受益者について『受益者は受益権を有する者』とされ、受益権とは『信託行為に基づいて受託者が受益者に対し負う債務であって信託財産に属する財産の引渡しその他信託財産に係る給付をすべきものに係る債権及びこれを確保するために信託法に基づいて受託者に対し一定の行為を求める権利をいう』ことが明らかにされたことから（新信託法2⑥⑦）、税務上においても実質的な基準で受益者とみなすべき者を捉えようとするものと考えられる。」（同「新信託法の概要と税法の基本的考え方」月刊税務事例459（2007））と説明している。

24 星田寛「日本版パーソナル・トラストを実現させるための課題と提案」新井誠編『高齢社会とエステイト・プランニング』（日本評論社、2000）124頁。

25 ここで、撤回可能信託としたが、能見善久教授は『現代信託法』（有斐閣、2004）240頁において、「撤回権留保の信託」とされている。また、新井誠教授は新井・前掲注21・79頁において、「撤回可能生前信託」とされている。語句は異なるが、委託者の意思で何時でも撤回が可能な信託を意味しており、同様の意味として用いている。統一信託法典602条の翻訳の違いであると思われる。

26 星田・前掲注24・123頁～124頁。

更権行使の場合の課税関係が不明確であるという点[27]が挙げられる。信託契約設定時においては、受益者は委託者によって変更されるリスクを負っており、さらにそのリスクは信託受益権の評価額に反映されない。そして、「受益者が受益権を取得しても、常に受益者としての地位が不安定であるから、受益権の取得が受益者の担税力を実質的に増加せしめたかどうか」[28]は疑問が残り、担税力の測定をすることができない。このように考えると、形式的に権利が確定した時ではなく、実質的に権利が確定した時に課税されるべきである[29]。つまり、受益権の変更ができなくなったときに、権利を確定するという考え方である。仮に、信託設定時に変更されるリスクを加味して適正な担税力を測定できるのであれば、信託設定時課税であっても問題は生じない。

相続税法における従来の信託課税制度に対する批判は、受益者連続型信託の問題との関係で取り上げられる。受益者連続型信託の課税関係は、それと比較検討される後継ぎ遺贈の私法上の法的効果の影響を受ける。そこで、後継ぎ遺贈について、どのような批判があったかを課税関係の問題点も抽出しつつ、整理することとしたい。

後継ぎ遺贈の定義規定は存在しないが、後継ぎ遺贈は「受遺者Ａの受ける遺贈利益を、ある条件の成就または期限の到来によって、Ｂに移転させるという遺贈にあっては、Ｂもまた受遺者である」[30]と考えられる。ある条件の成就または期限の到来によって成立する遺贈であるため、不安定な遺贈であるといえる。

このように一応の定義[31]は存在するが、民法上又は信託法上において後継ぎ遺贈の効

---

27 下野・前掲注１・38 頁参照。

28 下野・前掲注１・36 頁。

29 占部裕典教授は、所得税法、法人税法は、「かなりの割り切りを伴った委託者課税又は受益者課税の二者択一的発想を読み取ることができる（相続税法においても、同様である。）。これは多くの場合、導管理論によるものと説明されている。このような徹底した導管理論が信託法理のうえからも果たして導かれうるものか検討を要しよう。

特に他益信託においては信託設定時に受益者が信託財産を有すると看做して、信託所得課税を行う。信託所得課税における最大の問題は、信託の利益を受け取る具体的な法的な権利が存しないにもかかわらず、受益者特定・存在していれば受益者課税を肯定する点である。この点では所得税法 36 条の１項（あるいは法人税法 22 条２項）の権利確定主義は当然に機能しないと解されている。信託所得課税においては、受益者課税の時期の問題、受益者課税と信託財産のみなし所有とのつながりが必然的なものであるのか、検討を要しよう。」（占部・前掲注４・36 頁）と受益者課税の面から述べられている。

30 中川善之助＝泉久雄『相続法　第４版』（有斐閣、2000）569 頁。他に、稲垣明博氏は、「第一次受遺者の受ける財産上の利益が、ある条件の成就や期限の到来した時から第二次受遺者に移転する遺贈」（同「いわゆる『後継ぎ遺贈』の効力」（判例タイムズ 662 号、1988）40 頁）とされ、ほぼ同じように解釈されていることがわかる。

31 一応の定義としたのは、完全に統一された定義ではないからである。例えば、米倉明教授は「信託による後継ぎ遺贈の可能性―受益者連続の解釈論的根拠付け」ジュリスト 1162 号（1999）87～88 頁の中で、生活保障専一型と生活保障・家業維持型を挙げて、継伝処分型を除いている。他にも同様の趣旨として、米倉明『家族法の研究　民法研究第五巻』（新青出版、1999）336～337 頁がある。

力について争いがあり、肯定する説と否定する説が存在する。原則として[32]私法関係準拠主義を採用している租税法においては、他の私法関係が確定しなければ、課税関係が極めて不安定なものとなってしまうが、後継ぎ遺贈については、そもそも有効か無効かの議論があるのである。

私法関係準拠主義について、谷口勢津夫教授は、「自由主義的国家観を基本とする国家体制（経済面では自由主義的経済秩序）においては、私的自治の原則を基礎とする私法制度の下で、『私的自治の制度化』としての契約自由の原則に従って形成される法律関係に基づいて、経済的成果が発生することが予定されている。そのような経済的成果を課税の対象とする場合、租税法は経済的成果を、その基礎にある私法上の法律関係によって把握するか、あるいは私法上の法律関係と切り離して別の何らかの方法で把握するかの根本決定を行わなければならない。我が国の租税法は前者の、私法上の法律関係によって経済的成果を把握するという根本決定（以下では『私法関係準拠主義』という）を前提としている」[33]とされ、さらに、「私法関係準拠主義を前提とするものである以上、課税要件事実は、私法上認定された法律関係に従って、認定されるべきである。つまり、課税要件事実の認定については、論理的には、課税の基礎となる私法上の法律関係をまず専ら私法の観点から認定し（裁判所による契約の性質『変更』を含む）、その上でそれをそのまま課税要件事実として受け入れる、というような判断構造が観念されるべきである」[34]と述べられている。すなわち、私法関係を把握した上で、課税するという構造であるとされる。後継ぎ遺贈について当てはめると、その後継ぎ遺贈の効力が民法上又は信託法上で認定できなければ、課税関係を確定することができなくなってしまうということである。

学説を検討する前に、まず、わが国において後継ぎ遺贈の最高裁判決が存在するので、ここに紹介しておこう。

最高裁昭和 58 年３月 18 日判決[35]は、夫（A）が妻（X）に不動産を遺贈し、Xの死後はAの兄弟等（Y）に不動産の所有権を分割して与えるという遺言について争われた。原審福岡高裁昭和 55 年６月 26 日（判例集未登載）は、Xの死後にYに対する第二次遺贈の部分は、Aの希望を述べたものにすぎないと判示した。これに対し、Yは、その遺言がXの死亡を停止条件としたYへの単純遺贈であるとして上告した。最高裁判所は、第一次遺贈はXに対する単純遺贈であって、第二次遺贈の条項はAの単なる希望を述べ

32 「原則として」とした理由は、私法関係が無効となる場合もあり、私法関係準拠主義を全てに当てはめることはできないからである。清永敬次教授が、「経済的成果等の発生が重要である租税（所得税、法人税、消費税など）においては、本来無効な行為であっても経済的成果等が生じているときは、それに従って課税が行われる」（同『税法　第７版』（ミネルヴァ書房、2007）52 頁）と述べられていることからも窺える。

33 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造―外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として―」租税法研究 32 号（2004）61 頁。

34 谷口・前掲注 33・61 頁。

35 家庭裁判月報 36 巻３号 143 頁、判例時報 1075 号 115 頁。

たにすぎないと解することもできると述べた上で、Xに対する遺贈につき不動産の所有権をYに対して移転すべき債務をXに負担させた負担付遺贈であると解するか、また、Yに対しては、X死亡時に不動産の所有権がXに存するときには、その時点において不動産の所有権がYに移転するとの趣旨の遺贈であると解するか、さらには、Xは遺贈された不動産の処分を禁止され実質上は不動産に対する使用収益権を付与されたにすぎず、Yに対するXの死亡を不確定期限とする遺贈であると解するか、と4点の解釈の可能性を示し、原審判決を破棄し、原審に差し戻した。4点の解釈を要約すると、単純遺贈、第一次受遺者に対する負担付遺贈、第二次受遺者に対する停止条件付遺贈及び第二次受遺者に対する不確定期限付遺贈である[36]。最高裁判決では、本件遺贈が後継ぎ遺贈であるかどうかは明らかにしていないが、民法上明文規定のある4点の可能性を示唆したものである。

これに対し、学説からは多数の批判がなされている。中川善之助＝泉久雄教授は、後継ぎ遺贈は問題があるとした上で、「例えば、A死亡の際は、Aの相続人ではないBに移るとしたとすれば、Aの相続人は、どうなるのか。もしAの死亡前に、Aの相続人がその財産を処分したらどうなるのか。相続人の債権者が相続開始と同時に、この財産を差し押さえたら、Bは受遺者として、この債権者に対抗できるかどうか。ドイツ民法のような明文上の手当をしないでおいて、ドイツ民法の先位相続人（Vorerbe）と後位相続人（Nacherbe）の制度[37]を、単純に引き入れることは、難しい」[38]として、具体例を示し、相続人ではない受遺者の権利義務関係が不確実であるとされている。後継ぎ遺贈について、批判的な疑問の提起はしているものの、その解決策は講じていない。他にも「複雑な遺贈を現行法のもとで認めることには疑問がある」[39]と、後継ぎ遺贈に疑問を呈す学者も多い。その後、後継ぎ遺贈が有効であると解した米倉明教授の2つの論文[40]があったが、大村敦志教授は「米倉論文の結論そのものは筆者にはやや性急にみえる」[41]と

---

36 占部裕典教授は、占部・前掲注4・119頁において、5点目の解釈として、Yに本件不動産を与えるが、Xが死亡するまではXにその使用借権を与えようという、Yに対する負担付遺贈の解釈を示している。

37 先位相続人（Vorerbe）と後位相続人（Nacherbe）の制度については、稲垣・前掲注30・45頁参照。

38 中川＝泉・前掲注30・577頁。

39 久貴忠彦「後継ぎ遺贈の可否」判例タイムズ688号（1989）376頁。

40 米倉明「後継ぎ遺贈の効力について」タートンヌマン3号（1999）及び米倉明「信託による後継ぎ遺贈の可能性―受益者連続の解釈論的根拠付け」ジュリスト1162号（1999）を指している。米倉明「後継ぎ遺贈の効力について」タートンヌマン3号（1999）では、14個の設問を挙げて、後継ぎ遺贈は法律的に可能であると結論付けている。また、米倉明「信託による後継ぎ遺贈の可能性―受益者連続の解釈論的根拠付け」ジュリスト1162号（1999）では、受益者連続型信託が信託法上有効であっても、後継ぎ遺贈が民法上無効という立場をとると、最終的には受益者連続型信託は無効であると結論付けている。

41 大村敦志「『後継ぎ遺贈』論の可能性」道垣内弘人＝大村敦志＝滝沢昌彦編『信託取引と民法法理』（有斐閣、2003）240頁。

し、「後継ぎ遺贈が社会的な承認をうるには、いましばらくさまざまな法的な実験が重ねられる必要があるだろう。」[42]と米倉論文に対し、慎重な意見を述べられている。つまり、学説の批判をまとめると、第一次遺贈者が処分した場合の課税関係及び第一次受遺者と債権者の関係で差し押さえに疑問を投げかけている。共通の見解として、現状において後継ぎ遺贈を認めることは時期尚早であるとされている。

後継ぎ遺贈に対する信託課税制度に対しても批判がある。上記最高裁判所が判示した４つの見解についてそれぞれの課税方法[43]は、基本的には相続税法の本法に規定されているが、詳細な課税時期の規定または課税価格の計算方法の評価に関する規定等については通達にて定められている。その課税方法の批判として、松崎為久氏は「肝心な信託受益権に対する評価規定が曖昧であること…略…停止条件付信託や不確定期限付信託の存在を認めて規定を設けているものの、その課税関係は不明瞭である。」[44]と述べられ、評価規定の曖昧さ及び課税の不明瞭さを指摘されている。信託受益権の課税価格の計算方法[45]は課税時期から受益までの期間が長い等の理由から評価が難しいのは当然である。通達[46]で規定するのではなく、本法で規定すべきである[47]。

「後継ぎ遺贈に関しては、停止条件付遺贈や負担付遺贈等に際して通達を中心に規定が整備されている。まず、後継ぎ遺贈のような遺贈そのものが条件等により遺産分割が確定していないという解釈を行う場合には、相続税法ではそれを遺産は未分割であると

---

42 大村・前掲注 41・240 頁。

43 具体的な課税方法は、占部・前掲注４・118 頁以下で検討されている。香取稔「条件・期限・負担付の遺贈についての相続税課税上の問題～後継ぎ遺贈を中心として～」（税務大学校論叢、1997）353 頁以下や、水野忠恒「後継ぎ遺贈の効力と課税関係」税務事例研究 51（1999）75 頁以下も有益である。

44 松崎為久「財産管理・承継制度における信託の新しい活用法と税務上の課題―受益者連続型信託の租税法的視点からの分析―」第 28 回日税研究賞入選論文集（2005）8 頁。

45 信託受益権の評価を利用して信託受益権の評価額を著しく下げる方法として、山田熙「信託受益権のみなし贈与」税研 75（1997）や山田熙「信託受益権の評価」税理 43 巻 10 号（2000）などがある。これは信託受益権を元本受益権と収益受益権とに分割して、評価基本通達 202 の規定を用いて評価し、元本受益権と収益受益権の合計額が信託受益権の評価額よりも低くなることを利用したものである。かつては、元本受益権については年８％の複利現価を、収益受益権については年８％の複利年金現価をそれぞれ用いて計算していたので税額が著しく低く計算されてしまうことがあったが、平成 11 年及び平成 12 年の相次ぐ改正によりこの方法は封じ込められた。税理士が課税の公平を損なうような方法を大々的に宣伝し、行うことは問題があると考える。他にも、品川芳宣教授は、財産評価基本通達の「この規定を事業承継等に活用するタックス・プランニングが注目されている。」（「財産評価基本通達の改正課題とあるべき方向」税理 41 巻 12 号（1998）９頁）と述べられている。

46 通達課税の問題点を指摘した論文として、増田英敏『租税憲法学　第３版』（成文堂、2007）の中の「通達課税の現状と租税法律主義」149 頁以下があり、株式の評価の問題を取り上げている。

47 水野忠恒教授は、「受益権の評価が従来の通達のままでよいのかどうか。この点がどこまでいってもネックになる」（同「相続・贈与税の一体化と個人信託の方向」信託 212 号（2002）75 頁）と述べられている。

判断し、相続税法 55 条及び相続税法基本通達 11 の２－２に法定相続分に基づいて申告納税が求められている。つまり、遺産分割の場合において相続税を計算できないことから、実質的に申告期限を延長することが可能となってしまうため、課税の公平のバランスをとり遺産未分割の場合には法定相続分でとりあえず申告納税を行い、分割が確定してから修正申告又は更正の請求を行うことができることとなっている。」[48]とあり、停止条件付遺贈や負担付遺贈等で、遺産分割時に遺産が未分割である場合には、未分割財産として相続人等が相続税を申告することになる。条件成就後に分割が確定してから修正申告又は更正の請求を行うこととなるとされている。このように、後継ぎ遺贈を停止条件付遺贈又は負担付遺贈等に私法上の法律構成を明確に区分できるものについては問題が少ない。しかし、上記最高裁判所の判例のように私法上の法律構成を確定することが難しいものも存在する。特に、負担付遺贈について、負担付遺贈とする見解と、第一次受遺者への負担といいながら死亡に伴う負担であるので正確には第一次受遺者の相続人の負担ということになるので、負担付遺贈と解することはできないとする見解がある[49]。前者は更正の請求をすることはできないが、後者は更正の請求ができることになってしまうのである。そもそも私法確定の解釈が複数考えうる後継ぎ遺贈があり、さらに課税規定が曖昧であっては課税関係が曖昧になるのは当然である。

租税回避行為と信託の観点から、佐藤英明教授は「信託はしばしば租税回避の具として利用されてきており、したがって、信託の制度自体が柔軟であるからといってあらゆる信託をわが国の法制上認めるべきだということにはならない、という議論は可能である。しかし、それと同時に、租税回避以外の、正当な経済・社会的目的を達成するために、信託の柔軟性が発揮されること自体は必ずしも忌避されるべきことがらではなく、また、不当な課税方法や、課税方法が不分明あることが、信託の自由な利用を妨げることも望ましいとは考えられない。」[50]と述べられ、信託制度が租税回避行為の道具として使われた経緯もあり、どのような信託を制度上認めるべきかについては議論の余地があるとされている。そして、信託はきわめて柔軟な制度であるといわれる[51]が、柔軟な信託制度が忌避されるのではなく、不当な課税方法や課税方法の規定のないことが信託の発展に望ましくないとしている。つまり、社会的なニーズに対応する多様な信託は私法上認められるべきであり、その課税についても担税力に即して行われるべきである。租税回避行為を防止しつつ、使い勝手のよい制度となっているか次の第２章で検討する。

48 松崎・前掲注 44・8 頁。

49 占部・前掲注４・119 頁以下参照。

50 佐藤英明「他益信託と課税」税務事例研究 38（1997）22 頁。

51 四宮和夫『信託法〔新版〕』（有斐閣、1989）15 頁以下参照。

第２章　相続税法における信託課税の改正の意義

第１節　信託課税原則規定の立法趣旨

平成 18 年に信託法が制定され、それに伴って制定された信託課税原則が新たに確立した[52]。これについて、金子宏教授は「新信託法の制定に対応して、平成 19 年度税制改正では、受益証券発行信託、特定受益証券発行信託、受益者が存しない信託、法人課税信託、事業信託、自己信託、受益者連続型信託等、種々の新しいタイプの信託に対する課税について規定が設けられたが、これらの規定が、今後どのように解釈され適用されてゆくのか、さらに、これらの新しいタイプの信託がどのように利用され、育ってゆくのかは、大いに興味がもたれるところである。また、信託法制と信託税制の複雑化に伴って、種々の新しい租税回避の試みがなされるであろうことは、容易に推測できることであり、これにどう対処すべきかも、大きな問題となってゆくであろう。」[53]と述べられ、信託法で多様な信託が規定され、それに対応する課税も規定されたことについて、今後の様相を予測している。今回の改正で、受益証券発行信託、特定受益証券発行信託、受益者が存しない信託、法人課税信託、事業信託、自己信託、受益者連続型信託等に対する課税規定が設けられたわけではあるが、租税回避行為を未然に防げるような規定となっている。租税回避行為がなされないように議論に議論を重ねて制定された法律ではあるが、金子宏教授は、依然として租税回避行為が起こりうることを指摘される。

また、占部裕典教授は平成 19 年度税制改正大綱を踏まえて、「信託法及び信託理論に基づいた課税関係と信託の利用による租税回避規制に係る規定の整備との関係が曖昧であり、信託の利用による租税回避にのみ傾斜した整備は、今回の改正信託法の足かせになることも危惧されよう。」[54]と述べておられ、今回の改正は租税回避行為の防止に傾斜した改正であり、柔軟な信託の性質を台無しにする可能性があることを指摘している。このような指摘を受けつつも、課税規定が整備され、租税回避行為を防止する規定が設けられたことに一定の意義を見出すことができる。

今回の改正は信託法が改正されたことに伴い、多様な信託の類型に対応すること、また、租税回避行為の防止することを目的に税制も整備されたのである。そこでどのように信託法が改正され、その信託に対する税制がどのようなものとなったかを考察することにより、信託課税原則の立法趣旨を明らかにしたい。つまり、信託法の立法経緯、改正経緯を受けて、現行信託課税法の改正を検討することにより、立法趣旨を明らかにする[55]。

---

52 自己信託に関する規定を除き、平成 19 年 9 月 30 日に施行された。

53 金子・前掲注 22・401 頁。他に、租税回避行為が種々試みられるということを指摘したものとして、堀口和哉「信託法の改正と租税法」本庄資編『関連法領域の変容と租税法の対応』（財経詳報社、2008）74 頁がある。

54 占部・前掲注 19・「信託課税の基本的仕組み―わが国の信託税制の特徴と問題点」38 頁。

55 武田昌輔教授は、「法人課税信託については、受託者を法人（個人を含む。）として、か

受益者連続型信託には、「後妻の生涯にわたる居住権を確保し、その後不動産は先妻との間の子らに確実に与えたい」、「賃料・配当を妻の生涯にわたる生活費等に充当し、元本は妻死亡後特定の子に確実に与えたい」、「親亡き後の障害者である子孫の生涯にわたる生活費等に充当し、残余の財産を公益活動に役立てたい」というようなニーズがかねてからあった[56]。このようなニーズに対応するために、信託法が改正されたということも理由の一つに挙げられる。信託法 91 条は、後継ぎ遺贈型の受益者連続、すなわち受益者連続型信託を一定の条件の下で認めた。民法上、後継ぎ遺贈の効力は第１章にて争いのあることを確認した。受益者連続型信託についても平成 19 年度改正前は少なからず、争いがあった[57]。しかしながら、平成 19 年度改正で法律により規定されたため、30 年という期間制限のあるものの、信託法上、認められることになった。

信託法上で認められることとなった受益者連続型信託ではあるが、その課税規定が存在しなければ、納税者の選択すべき税法解釈が曖昧となり、予測可能性が担保されないこととなってしまう。そこで、信託法の改正により受益者連続型信託という新たな類型の信託が誕生したことから、その課税物件につき、新たな課税規定を設けたのである。「何を課税物件としてとりあげるかは、一応、立法者が自由に決定しうる事柄であるが、しかしそれは客観的に担税力の存在を推定させるような物・行為または事実でなければならない」[58]とされている。

その課税物件と課税物件の帰属を相続税法９条の３で確認した上で、租税回避行為の防止に傾斜しているといわれる理由についても同時に確認することとする。

相続税法９条の３は、次のように規定されている。

「受益者連続型信託（信託法 （平成十八年法律第百八号）第九十一条 （受益者の死亡により他の者が新たに受益権を取得する旨の定めのある信託の特例）に規定する信託、同法第八十九条第一項 （受益者指定権等）に規定する受益者指定権等を有する者の定めのある信託その他これらの信託に類するものとして政令で定めるものをいう。以下この項において同じ。）に関する権利を受益者（受益者が存しない場合にあつては、前条第五項に規定する特定委託者）が適正な対価を負担せずに取得した場合において、当該受益者連続型信託に関する権利（異なる受益者が性質の異なる受益者連続型信託に係る権利（当該権利のいずれかに収益に関する権利が含まれるものに限る。）をそれぞれ有している場合にあつては、収益に関する権利が含まれるものに限る。）で当該受益者連

つ、信託財産も法人のものとして課税するのであるから、相続税との関係では、問題は生じないことになる。ただ、法人課税信託の委託者としての個人に対しては贈与等となるので、みなし譲渡等の問題が生じ別途検討を要するところである」（同「信託課税（５）－法人課税信託・国税通則法等―」月刊税務事例 462（2008）71 頁）と述べられているが、第２章第２節で詳述する。

56 星田寛「受益者連続型信託の検討」道垣内弘人＝大村敦志＝滝沢昌彦編『信託取引と民法法理』（有斐閣、2003）250 頁参照。

57 松崎・前掲注 44・6 頁参照。

58 金子・前掲注 22・148 頁。

続型信託の利益を受ける期間の制限その他の当該受益者連続型信託に関する権利の価値に作用する要因としての制約が付されているものについては、当該制約は、付されていないものとみなす。ただし、当該受益者連続型信託に関する権利を有する者が法人（代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団を含む。以下第六十四条までにおいて同じ。）である場合は、この限りでない。

２　前項の「受益者」とは、受益者としての権利を現に有する者をいう。」

受益者連続型信託に関する権利を受益者が適正な対価を負担せずに取得した場合には、その受益者連続型信託に関する権利でその受益者連続型信託の利益を受ける期間の制限その他の制約については、その制約は付されていないものとみなす。

受益者連続型信託の規定は、基本的には相続税法９条の２が適用される。相続税法９条の３は受益者連続型信託があった場合の信託受益権の評価を規定している。信託受益権を、収益受益権と元本受益権に分割した場合に、収益受益権の価値は信託財産そのものの価値と等しいとされ、元本受益権の価値はゼロと評価される[59]。

川口幸彦教授は、次の受益者連続型信託の事例[60]を用いて、租税回避行為の防止を重視[61]しすぎていることに疑問をもたれている。信託の受益権ではなく、委託者Ａの財産を相続人Ｂ、Ｃ、Ｄが順番に相続したとすると、まずＢは 100 の財産を相続し、その後ＣはＢが費消しなかった 50 を相続し、最後にＤはＣが費消しなかった 20 を相続することになる。同様のことを、信託法 91 条に規定する信託により行うと、受益者Ｂは、一旦は 100 の受益権を取得するが、その死亡とともに受益権は消滅してしまうため、受益者Ｂが取得した受益権の価額が 100 と評価できるか問題となることについて次の２点の疑問を示された。

「第一に、上記の事例の財産は、100 の価額がだんだん費消されて価額が減じていることから、受益者に金銭等を配分するために信託財産自体が減少するような財産、例えば金銭などがそれに該当すると考えられる。このように信託財産自体が減少していくことを前提としているのであれば、上記の説明はある程度は理解できる。ただし、一般の相続の場合であれば、100 の現金を取得すれば、取得した相続人は 100 を使い切ってしまおうが、10 だけ使って 90 を残そうが、それは相続人の自由な意思で可能である。しかし、信託の場合には、100 の信託財産があっても、受益者が得られる収益等の総額が、例えば 20 とか 30 というように元々決められている場合が多く（財産を残そうとして残しているわけではない）、受益者である相続人の意思だけでは、100 を使い切ってしまうことは困難であると考えられる。まして、受益者連続型信託の場合であることから、

59 川口・前掲注 12・388 頁参照。

60 松田淳ほか『平成 19 年度　改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2007）477 頁以下を参照されている。

61 他にも、岡正晶弁護士は、金子宏ほか「信託法制と信託税制の改革」税研 133（2007）7 頁において、受益者連続型信託の今回の改正が、租税回避を防止すべく厳しい税制となっていると指摘されている。

第２の受益者、第３の受益者へ受益権が移行されることが前提となっていることから、第１の受益者で信託財産がなくなり、信託が終了するようなことは予定されていないはずである。…略…第二に、上記の事例の財産が収益を生み出す財産であり、その収益部分は費消されても、財産自体の価値は減少しない場合、例えば、貸し付けられている宅地（これを貸宅地と呼び、地価変動は考慮しないものとする。）等が考えられる。この場合にも問題が生じる。貸宅地そのものを相続した相続人は、もちろん賃貸を継続して地代収益を受け取ることができるが、その貸宅地を 1/2（又は 1/1）を処分して財産価値の 50（又は 100）を実現させて費消することは可能である。しかし、信託の場合には、貸宅地が信託財産であり、相続で取得したものが、地代のみを前提とした収益受益権であれば、その受益者が受け取ることができるのは、自分が生存している間の収益の総額でしかないこととなる。にもかかわらず、貸宅地そのものを持っているものとみなされて課税されることに問題はない（相続税法第 22 条とも無関係）と言えるであろうか。やはり、貸宅地を処分することはできず、相続させることができるとも限らず、結局、自分が生存している間だけ地代収益を受け取ることができる権利でしかないのであり、貸宅地そのものを有しているとみなすことには無理があろう。」[62]と述べられ、第一の点は信託財産の評価額以下しか費消することができないこと、第二の点は信託受益権の処分権がないことが多いことを指摘している。期間の制限その他の受益者連続型信託に関する権利の価値に作用する要因としての制約が付されているものについては、その制約は、付されていないものとみなすという規定があることにより、担税力以上の課税がされているのである。ここからも租税回避行為の防止に重点を置いた改正であることが読み取れる。

道垣内弘人教授は「受益者連続型信託が、後継ぎ遺贈に用いられる場合につき、その有効性を確認するということです。つまり、理論的に受益者が連続する信託が認められるとしても、それが後継ぎ遺贈と同様の効果を生ぜしめるときには、相続法秩序に反するが故に無効であるという解釈もできないのではなかったわけですが、ある一定の受益者の死亡を原因として次の受益者が登場するような信託を、正面から条文化することによってその有効性を認めたわけです。」[63]と述べられ、受益者連続型信託が信託法上認められるとしても相続税法上認められないという解釈があることを指摘している。そのような解釈がありうるので、条文化することにより、受益者連続型信託の有効性を認めたとされている。相続税法上で想定されていない受益者連続型信託課税を、立法することにより解決したということである。

これまでに、受益者連続型信託の課税規定を考察してきたが、新たな類型としての受益証券発行信託、特定受益証券発行信託、受益者が存しない信託、法人課税信託、事業信託、自己信託等についても同様のことがいえるであろう。つまり、多様な信託の類型

62 川口・前掲注 12・391 頁。
63 金子宏ほか・前掲注 61・7 頁。

が信託法において規定されたのは、世の中のニーズを受けてのことである。そして、その多様な信託の類型に対応するため、課税規定が整備されたのである。課税規定は整備されたが、一般的に租税回避行為の防止に重点を置いたものとなっている。これが、信託法改正を受けた、信託課税規定の立法趣旨である。

第２節　平成 19 年度改正後の信託課税原則

第１章第２節で平成 19 年度改正前の信託課税原則の批判を確認したが、本節では平成 19 年度改正により、その批判が解消されたかどうかを、条文を中心に確認する。相続税法９条の２は贈与又は遺贈により取得したものとみなす信託に関する権利、同法９条の３は受益者連続型信託の特例、同法９条の４及び９条の５は受益者等が存しない信託等の特例、同法９条の６は政令への委任がそれぞれ規定されている。

相続税法９条の２は、次のように規定されている。

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

２　受益者等の存する信託について、適正な対価を負担せずに新たに当該信託の受益者等が存するに至つた場合（第四項の規定の適用がある場合を除く。）には、当該受益者等が存するに至つた時において、当該信託の受益者等となる者は、当該信託に関する権利を当該信託の受益者等であつた者から贈与（当該受益者等であつた者の死亡に基因して受益者等が存するに至つた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。

３　受益者等の存する信託について、当該信託の一部の受益者等が存しなくなつた場合において、適正な対価を負担せずに既に当該信託の受益者等である者が当該信託に関する権利について新たに利益を受けることとなるときは、当該信託の一部の受益者等が存しなくなつた時において、当該利益を受ける者は、当該利益を当該信託の一部の受益者等であつた者から贈与（当該受益者等であつた者の死亡に基因して当該利益を受けた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。

４　受益者等の存する信託が終了した場合において、適正な対価を負担せずに当該信託の残余財産の給付を受けるべき、又は帰属すべき者となる者があるときは、当該給付を受けるべき、又は帰属すべき者となつた時において、当該信託の残余財産の給付を受けるべき、又は帰属すべき者となつた者は、当該信託の残余財産（当該信託の終了の直前においてその者が当該信託の受益者等であつた場合には、当該受益者等として有していた当該信託に関する権利に相当するものを除く。）を当該信託の受益者等から贈与（当該受益者等の死亡に基因して当該信託が終了した場合には、遺贈）により取得したもの

とみなす。
５　第一項の「特定委託者」とは、信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）をいう。
６　第一項から第三項までの規定により贈与又は遺贈により取得したものとみなされる信託に関する権利又は利益を取得した者は、当該信託の信託財産に属する資産及び負債を取得し、又は承継したものとみなして、この法律（第四十一条第二項を除く。）の規定を適用する。ただし、法人税法（昭和四十年法律第三十四号）第二条第二十九号（定義）に規定する集団投資信託、同条第二十九号の二に規定する法人課税信託又は同法第十二条第四項第一号（信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属）に規定する退職年金等信託の信託財産に属する資産及び負債については、この限りでない。」

平成 19 年度改正で、本節で確認すべき重要な改正は次に挙げる３点である。課税時期、納税義務者及び租税回避行為の防止規定の有無である。

すなわち、相続税法９条の２第１項は、信託の効力が生じた場合[64]において、適正な対価を負担せずにその信託の受益者等となる者があるときは、その信託の効力が生じた時において、その信託の受益者等となる者は、その信託に関する権利をその信託の委託者から贈与又は遺贈により取得したものとみなすこととされた。

同法２項は、受益者等の存する信託について、適正な対価を負担せずに新たにその信託の受益者等となる者は、その信託に関する権利をその信託の受益者等であつた者から贈与又は遺贈により取得したものとみなすとされた。

同法３項は、受益者等の存する信託について、その信託の一部の受益者等が存しなくなった場合において、適正な対価を負担せずに既にその信託の受益者等である者がその信託に関する権利について新たに利益を受けることとなるときは、その信託の一部の受益者等が存しなくなった時において、その利益を受ける者は、その利益をその信託の一部の受益者等であった者から贈与又は遺贈により取得したものとみなすとされた。

同法４項は、受益者等の存する信託が終了した場合において、適正な対価を負担せずにその信託の残余財産の給付を受けるべき、又は帰属すべき者となった者は、その給付を受けるべき、又は帰属すべき者となった時において、その信託の残余財産を当該信託の受益者等から贈与又は遺贈により取得したものとみなすとされた。

贈与又は遺贈の課税時期について、佐藤英明教授は「従来は設定時にみなし贈与等の課税がなされ、そしてその収益は導管理論にのっとって課税関係を決定すると言われてきたわけであります。その前者、設定時課税についてまず申し上げます。

---

64 川口・前掲注 12・265 頁において、相続税法第９条の２第１項の「信託の効力が生じた場合」及び同法第９条の４「当該信託の効力が生ずる時」の表現が信託法４条とほぼ同じ内容となっており、信託法の規定と整合を取っていると指摘している。

信託の設定が委託者から受益者への財産権の贈与であるという構成は、原則として改正後も維持されております。」[65]と述べられているように、相続税法９条の２第１項は、改正以前と同様に信託設定時課税が原則として維持されているものであると指摘している。相続税法９条の２第１項において信託設定時課税を規定するとともに、同法９条の２第２項から第４項は、受益者の変更時、信託の終了時等についての課税関係を明確にした。相続税法９条の２第２項から第４項については、いずれも受益者から受益者への贈与又は遺贈という課税関係となっている。

この点について、川口幸彦教授は、「旧相続税法第４条では、第１項から第３項まで、すべて委託者からの贈与という課税関係で整理され、特に受益者から受益者への贈与についての課税関係についても規定されていなかった。」[66]と述べられ、改正前は委託者から受益者への贈与が想定されており、受益者から受益者への贈与は想定されていなかったとされる。すなわち、相続税法９条の２第２項から４項については、受益者から受益者への贈与という課税関係を新たに規定した条文であるといえる。

納税義務者については、「受益者」でなく、「受益者等」と改正された。受益者等とは、第１項において、受益者としての権利を現に有する者[67]及び特定委託者[68]となっている。特定委託者は相続税法９条の２第５項において、信託の変更をする権限を現に有し、かつ、その信託の信託財産の給付を受けることとされている者と定義している。簡単にまとめると、受益者等とは、改正前の受益者の概念に、信託の変更をする権限を現に有し、かつ、その信託の信託財産の給付を受けることとされている者を加えたものである。改正前と改正後では、「等」だけの相違であるが、全くの別物の概念となったと考えられる。

特定委託者について、川口幸彦教授は、「相続税法の改正において、受益者課税の原

---

65 金子宏ほか・前掲注 61・4 頁以下。これに対し、信託設定時課税から現実受益時課税に変更すべきとする見解も存在する。喜多綾子氏は、「信託に対する相続税と贈与税は、信託法七条の解釈により効力の発生したときに課税すべきである。信託設定時には必ずしも担税力が増加しておらず、委託者は受益者変更権を留保している場合もあり、信託設定時には担税力が増加したとはいえず、信託受益権の評価も困難である。…略…信託行為があった時に課税するのではなく、現実受益時に課税し、それまでは、信託財産は相続財産に含めるという現実受益時課税にすべきであろう。」（同・前掲注 14・58 頁以下）と述べられている。

66 川口・前掲注 12・377 頁。

67 佐藤英明教授は、「これまで導管理論といって説明されてきた収益課税について申し上げます。受益者に対して課税をするという原則は維持されております。ただ受益者について法文上『受益者としての権利を現に有するものに限る』という言葉が新たに使われるようになっており、この点の立法趣旨などが今後注目すべき点であろうと思います。」（金子宏ほか・前掲注 61・４頁以下）と述べられている。

68 佐藤英明教授は、「信託変更権限を有し、信託財産の給付を受けることとされている受益者以外の者、これがいわばみなし受益者として受益者課税を受けます。これ自体は委託者とは限られない表現ですが、同じこの者のことを相続税法では特定委託者と呼んでおります。」（金子宏ほか・前掲注 61・４頁以下）と述べられている。

則を強化しながらも、『特定委託者』という新しい概念が導入されたことは、信託課税において大きな意味を持つのではないかと考える。同改正の前後を通じて、信託設定時（信託の効力が生じた時）においては、委託者から受益者への贈与等があったものとみなして課税するという点に変更はないが、委託者が信託を変更する権限を現に有し、かつ、その信託の信託財産の給付を受けるといった信託を設定した場合には、その委託者は特定委託者として受益者等へ仲間入りをし、その後に受益者等の変更等があった場合には、その受益者等に対して贈与税等が課税されることとなる。簡単に言えば、信託が一旦設定されてしまうと、委託者からの贈与や相続はなくなり、その後は受益者等からの贈与や相続となるということである。」[69]と述べられ、特定委託者という概念が大きな意味を持つと指摘している。委託者が信託を変更する権限を現に有し、かつ、その信託の信託財産の給付を受けるといった信託を設定した場合には、委託者を受益者等とみなすこととしているのである。この課税方法はアメリカのグランター・トラスト[70]と同様、租税回避行為防止策等の役割を果たすものと説いている[71]。特定委託者の定義が規定されたことにより、委託者とみなされるものが明確になるとともに、その範囲が厳格に定められた。改正前は委託者課税の範囲が曖昧であるという批判があったが、これが大幅に改正されたことに意義がある。

租税回避行為の防止規定について、佐藤英明教授は、「今回の改正信託法においては、三つのパターンの租税回避防止の手法がとられていると思います。第一は、特定委託者を受益者とみなすというみなし受益者の規定であります。これはアメリカ法のグランタートラストとの類似の処理でありまして、委託者の所得分割への対応という効果を持ちます。

二つ目は、法人の一部分が切り出されたりして信託になることによって、法人税が免税されるという可能性が出てきますから、これに対して信託段階での課税を確保するという手法があります。法人課税信託の中に、例えば法人の事業を信託し、法人株主等が

---

69 川口・前掲注 12・367 頁。

70 沖野眞己「撤回可能信託」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』（有信堂高文社、2002）83～84 頁参照。実質支配権について、「内国歳入法 671 条以下では、いわゆる『譲与者信託（grantor trust）』の概念が、委託者が実質的コントロール（substantial control）を有する信託と定義され、そのような信託については、委託者が当該信託財産の所有者とみなされる扱いとなっている。撤回可能信託はこのような譲与者信託の一例である。ただし、撤回権の留保は、譲与者信託の要件ではない。委託者が撤回権までは保持しておらずより小さな権限（たとえば、受益者の変更権や、受託者に対する実質的な指図権など）しか有していないとしても、それは『実質的コントロール』権能と認定されうる。」（沖野眞己「撤回可能信託」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』（有信堂高文社、2002）83～84 頁）と説明されている。このグランター・トラストの歴史的経緯については、松永和美「米国の信託の税制について」信託 238 号（2009）47 頁以下参照。他に、アメリカでグランター・トラストの租税回避防止規定の導入経緯を説明したものとして水野忠恒『租税法　第４版』（有斐閣、2009）298 頁がある。

71 川口・前掲注 12・334 頁参照。

受益権の過半を得るものであるとか、法人の特殊関係者が受託者で、存続期間が 20 年を超えるものであるとか、こういうものが法人課税信託とされているのは、いわば信託段階での法人課税を確保するという趣旨によるものと思います。

三つ目が、これは信託に特有のものではなく、一般の法人と同様に法人課税信託における組織再編等へ対処するものであって、行為計算否認規定の適用範囲を拡大するという方法で対応されております。」[72]と述べられ、委託者の所得分割への対応、信託段階での法人課税での対応、行為計算否認規定の適用拡大での対応という３つの租税回避行為の防止策があるとされている。３つの租税回避行為の防止策は、資産課税についてのみ述べたものでなく、所得課税を中心に一般論として述べたものである。これに対し、川口幸彦教授は資産課税に限定した租税回避行為の防止策として、「①相続税法第９条の２第６項により、信託財産に属する資産及び負債はその信託の受益者等が自ら有するものとみなし、相続税法施行令第１条の 12 第３項により、（ｉ）受益者等が１である場合には、その信託に関する権利の全部をその受益者等が全てを有し、（ⅱ）受益者等が複数の場合には、その信託に関する権利の全部をそれぞれの受益者等がその有する権利の内容に応じて有するものとしていること（これにより課税対象外となるすき間を作れないこととなる。）、②アメリカのグランター・トラストと類似した処理が可能となる特定委託者という概念を採用したこと、③受益者連続型信託に対して特別な課税方法を採用したこと、④受益者等の存しない信託について法人課税信託であるとともに受託者課税を採用したこと、⑤相続税法第 64 条に第５項を新設し、行為計算否認規定の適用範囲を拡大したことなどが考えられる。」[73]と述べられ、上記５点の租税回避行為の防止規定があるとされている。このように、相続税法９条の２の規定は、租税回避行為の防止規定の色合いが強いということが確認できる。

相続税法９条の４は、次のように規定されている。

「受益者等が存しない信託の効力が生ずる場合において、当該信託の受益者等となる者が当該信託の委託者の親族として政令で定める者（以下この条及び次条において「親族」という。）であるとき（当該信託の受益者等となる者が明らかでない場合にあつては、当該信託が終了した場合に当該委託者の親族が当該信託の残余財産の給付を受けることとなるとき）は、当該信託の効力が生ずる時において、当該信託の受託者は、当該委託者から当該信託に関する権利を贈与（当該委託者の死亡に基因して当該信託の効力が生ずる場合にあつては、遺贈）により取得したものとみなす。

２　受益者等の存する信託について、当該信託の受益者等が存しないこととなつた場合（以下この項において「受益者等が不存在となつた場合」という。）において、当該受益者等の次に受益者等となる者が当該信託の効力が生じた時の委託者又は当該次に受益者等となる者の前の受益者等の親族であるとき（当該次に受益者等となる者が明らか

72 金子宏ほか・前掲注 61・９頁。
73 川口・前掲注 12・408 頁。

でない場合にあつては、当該信託が終了した場合に当該委託者又は当該次に受益者等となる者の前の受益者等の親族が当該信託の残余財産の給付を受けることとなるとき）は、当該受益者等が不存在となつた場合に該当することとなつた時において、当該信託の受託者は、当該次に受益者等となる者の前の受益者等から当該信託に関する権利を贈与（当該次に受益者等となる者の前の受益者等の死亡に基因して当該次に受益者等となる者の前の受益者等が存しないこととなつた場合にあつては、遺贈）により取得したものとみなす。

３　前二項の規定の適用がある場合において、これらの信託の受託者が個人以外であるときは、当該受託者を個人とみなして、この法律その他相続税又は贈与税に関する法令の規定を適用する。

４　前三項の規定の適用がある場合において、これらの規定により第一項又は第二項の受託者に課される贈与税又は相続税の額については、政令で定めるところにより、当該受託者に課されるべき法人税その他の税の額に相当する額を控除する。」

相続税法９条の４第１項は、受益者等の存しない信託の効力が生ずる場合において、その信託の受益者となる者がその信託の委託者の一定の親族である場合には、その信託の効力が生ずる時において、その信託の受託者は、その委託者からその信託に関する権利を贈与又は遺贈により取得したものとみなすこととされた。

相続税法９条の４第２項は、受益者等の存する信託について、その信託の受益者等の存しなくなった場合において、その信託の受益者等の次に受益者等となる者が、その信託の効力を生じた時の委託者又は次に受益者等となる者の前の受益者等の親族であるときは、その受益者等が不存在となった場合に該当することとなった時において、その信託の受託者は、次に受益者等となる者の前の受益者等からその信託に関する権利を、贈与又は遺贈により取得したものとみなすこととされた。

相続税法９条の４第３項は、前２項の適用がある場合に、信託の受託者が個人以外であるときは、その受託者を個人とみなして、相続税法の規定を適用することとされた。

相続税法９条の４第４項は、前３項の規定の適用がある場合において、同法１項又は２項の受託者に課される贈与税又は相続税の額は、その受託者に課されるべき法人税等の額を控除することとされる。

相続税法９条の４の具体例[74]を示すと次の通りとなる。受益者となる者が委託者の親族等で、停止条件等により現に権利を有していない信託を設定した場合には、受託者に受贈益に対し法人税等を課税する。受託者には、法人税等に加えて、相続税又は贈与税を課税（ただし、法人税等は控除される。）する。そして、条件成就等により、現に受益者が権利を有することとなった時には、受益者に対して課税されないというものである。

受益者等の存しない信託の特例が創設された趣旨として、水野忠恒教授は、「受益者

74 松田淳ほか・前掲注 60・478～480 頁参照。

等が存しない信託（目的信託）（信託 258 条）[75]において受託者への法人課税がなされるのは、その後存在することとなる受益者等に代わって課税されるという考え方による。具体的には、受益者等が存しない場合に受託者に対し受贈益について課税し、その後の運用についても受託者に課税する。しかし、その後、受益者が存することになった場合には、受益者が受託者の課税関係を引き継ぐが、この段階で特に課税関係は生じさせない。

例えば、相続人Ａに半年後に受益権が生じる停止条件を付した信託をすることにより、相続税（最高税率は 50％）ではなく、法人税（実効税率は約 40％）の負担で済ませてしまう課税回避が考えられる。そこで、課税の公平を確保する観点からこのような課税回避に対応するため、受託者への受贈益が生じる段階において、将来、受益者となる者が受託者の親族であることが判明している場合等において、受託者に課される法人税等に加えて相続税等を課すこととされた。」[76]と述べられ、受益者等が存在しなくなった場合の課税方法を定め、相続税と法人税の税率の違いを利用した租税回避行為を防ぐことを目的とした趣旨であるとされている。

相続税法９条の５は、次のように規定されている。

「受益者等が存しない信託について、当該信託の契約が締結された時その他の時として政令で定める時（以下この条において「契約締結時等」という。）において存しない者が当該信託の受益者等となる場合において、当該信託の受益者等となる者が当該信託の契約締結時等における委託者の親族であるときは、当該存しない者が当該信託の受益者等となる時において、当該信託の受益者等となる者は、当該信託に関する権利を個人から贈与により取得したものとみなす。」

相続税法９条の５は、受益者等が存しない信託について、その信託契約が締結された時において存しない者がその信託の受益者等となる場合において、その受益者等となる者がその信託契約締結時における委託者の親族であるときは、その存しない者がその信託の受益者等となる時においてその信託の受益者等となる者は、その信託に関する権利を個人から贈与により取得したものとみなすこととされた。

相続税法９条の５の具体例[77]を示すと次の通りである。受益者となる者がまだ生まれていない場合等において、信託を設定した場合には、まず受託者に相続税法９条の４の規定により、法人税等が課せられる。受益者となる者が委託者の親族等である場合には

---

75 水野忠恒教授は受益者等が存しない信託は、信託法 258 条に規定する目的信託であるとしている。しかし、川口幸彦教授は、「特定委託者の存しない目的信託を設定する。その目的信託は、自分のペットを飼育してもらうことを目的とするものや、地域社会の老人の介護、子育て支援、地域のパトロール等の非営利活動を行うことを目的とするものであれば、それらの受益を受けるものは存在するとしても、課税対象とはなりえないからである。」（「信託法改正と相続税・贈与税の諸問題」（川口・前掲注 12・397 頁）という具体例を用いて、受益者等が存しない信託は、目的信託と同じ概念ではないとされている。

76 水野・前掲注 70・629 頁。

77 松田淳ほか・前掲注 60・480～481 頁参照。

法人税等に加え、相続税又は贈与税（ただし、法人税等は控除される。）が課せられる。そして、受益者となる者が生まれて、委託者の親族となる場合等において、受益者に贈与税を課税する。つまり、相続税法９条の５は、受託者の段階と受益者の段階で二度課税されることとなる。

これは、世代跳躍移転税（Generation-Skipping Transfer Tax）[78]のように、世代飛ばしによって相続税を回避する信託に対応するための規定である。このジェネレーション・スキッピングについて占部裕典教授は、「相続により親から子へ、子から孫へと順次相続が繰り返されると、二回の相続又は遺贈により二回の相続税が課せられる。…略…たとえば、遺言により条件付遺贈又は負担付贈与が行われた場合には一回の相続税のみが課せられることになる。これは単純遺贈からみれば確かに租税回避といえなくもなかろうが、遺贈により孫に直接相続財産を移転させることは民法も認めているところであり、このような法律行為により一回の相続をスキップさせることは問題が存しないところであり、租税回避とはいえないであろう。」[79]と述べられ、信託という手段を用いず、条件付遺贈又は負担付遺贈が行われた場合には１回の相続税負担となるとされる。その根拠として、民法の規定により条件付遺贈と負担付遺贈を認められていることを挙げている。信託を設定しなかった場合には、１回の相続税のみが課され、信託を設定した場合には、２回の相続税が課せられることになる。納税者の私法上の取引形態の選択により、税負担額が異なってきてしまうのである。つまり、相続税法９条の５は、信託を設定することにより非常に重い負担を強いていることが理解できる。

相続税法 18 条に、相続又は遺贈により財産を取得したものが被相続人の一親等の血族及び配偶者以外の者である場合には、相続税額の二割加算の制度[80]がある。２回の相続税を１回にするようなことについての否認規定はないが、今後、この規定の意義とともに、世代飛ばしの問題が議論される可能性がある[81]。

信託法上、社会的なニーズに対応すべく、多様な信託が法定され、認められることとなった。その多様な信託に対する課税方法及びその立法趣旨を本章で述べたが、その課税方法は担税力に即した課税とはいえないことが確認できる。というのは、あまりにも

78 渋谷雅弘「資産移転課税（遺産税、相続税、贈与税）と資産評価（一）」法学協会雑誌 110 巻 9 号（1993）1346～1349 頁。世代跳躍移転税とは、直接跳躍、課税利益終了及び課税分配の３つの場合に課税される。直接跳躍とは、移転者が二世代以上若い世代の者（跳躍者という。）へ対して財産を移転すること、課税利益終了とは、信託に保有される財産に対する何者かの利益が終了し、以後、跳躍者のみが、その財産に対して利益を有するということ、課税分配とは、信託から跳躍者への利益の分配であって、直接跳躍又は課税利益終了に該当しないものをいう。税額は、世代跳躍移転の価額に遺産税の最高税率を適用して計算される。また、100 万ドルの非課税額が認められており、これを用いた複雑な税額計算方法が採用されている。

79 占部・前掲注４・134 頁。

80 贈与税上は、二割加算の制度はない。

81 川口・前掲注 12・406 頁参照。

租税回避行為の防止に重点を置きすぎており、今後の信託の利用の障害になることが予想される。

これまで、租税回避行為という概念を用いてきたが、その概念を次章において詳細に検討を加える。そして、相続税法９条の２から同法９条の６が、どのような場合に租税回避行為の否認規定として用いられるかを併せて検討を試みる。

第３章　信託による租税回避行為と現行規定

第１節　租税回避行為の意義

租税回避行為は、租税を回避軽減する行為の一切を意味する。これは広義の租税回避行為といわれる[82]。広義の租税回避行為は、節税行為、租税回避行為（狭義）、脱税行為に３分類することができるが、本章で確認する租税回避行為は、講学上にいう狭義の租税回避行為[83]である。

金子宏教授は、「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したものであり、これらの活動ないし現象は第一次的には私法の規律するところであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避（tax avoidance, Steuerumgehung）という。」[84]と定義されている。

清永敬次教授は、「ここで租税回避（tax avoidance, Steuerumgehung）というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる。このような租税回避をもたらす納税者の行為を租税回避行為という。」[85]と定義されている。

松沢智教授は、「租税回避行為とは、私法上の選択可能性を利用し、当事者の選択した法形式ないし取引行為が異常であって、それにより通常の法形式ないし取引行為を選

---

82 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房、1972）87 頁参照。また、北野弘久教授は、租税回避行為について、「税法解釈学としての税法学においては、特殊な意味で租税回避行為の概念が用いられている。筆者は、これを狭義の租税回避行為、または税法学に特殊な概念としての租税回避行為と呼んでいる。現代税法現象の構造的特質を社会科学的に解明するためには、租税回避行為は広義にとらえられねばならない。」（北野弘久『税法学原論　第６版』（青林書院、2007）183 頁）と述べられ、税法解釈の場面でも、租税回避行為を広義に捉えるべきであるとされる。

83 松沢智「私法上の取引と租税回避行為―法的所得概念の確立―」租税法研究第６号（1978）57 頁にて、租税回避行為の原点は旧ドイツ租税調整法六条の規定にあるとされている。ドイツ租税調整法六条の解釈については、清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、1995）48 頁以下を参照されたい。

84 金子・前掲注 22・110 頁。

85 清永・前掲注 32・44 頁。

択したと実質的には同様の経済的効果を実現しながら、その結果として課税要件の充足を免れ、不当に租税の負担が軽減され、租税の回避以外には、異常な法形式ないし取引行為を選択した何らの正当な理由のないことをいう」[86]と定義されている。

租税回避行為の意義について、学界を代表する見解を確認したが、ほぼ統一した見解がなされている。これらの定義を集約したものとして、増田英敏教授は「私的自治の原則および契約自由の原則のもとにある私法の分野における法形式の選択可能性を利用して、①異常な法形式を選択し（ここで異常という意味は通常用いられる法形式ではないということであり異常で違法な法形式を意味しないところに注意を要する）、②通常想定される法形式を選択したと同一の経済的効果を達成し、③その結果として租税負担の軽減を図る行為を、租税回避行為という」[87]と定義され、異常な法形式の選択、同一の経済効果の達成、租税負担の軽減という３要件[88]を挙げている。この３要件のいずれの要件も満たすものを、講学上（狭義）の租税回避行為といえる。

租税回避行為には、広義と狭義の概念があると本章の冒頭にて述べたところであるが、その差異を明らかにすることにより、狭義の租税回避行為の概念を際立たせることができる。広義の租税回避行為には、節税行為、租税回避行為及び脱税行為がある[89]。それぞれの概念の異同を明らかにし、その異同を整理することによって、狭義の租税回避行為の概念が一層明確となる。

節税行為とは、「租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為」[90]

---

86 松沢智『租税法の基本原理』（中央経済社、1983）166 頁。

87 増田英敏『リーガルマインド租税法　第２版』（成文堂、2009）77 頁。

88 清永敬次教授も、清永・前掲注 83・369 頁において、租税回避行為には、３つの要素が含まれていることを指摘している。そして、租税回避の意図は、租税回避の概念の要素とする必要はないとされている。清永敬次教授は３つの要素を指摘しているのに対し、武田昌輔教授は、「①その行為が私法上有効であること、②その行為が実態を備えていること、③異常な行為が選択されていること、④主として租税軽減の事実があること」（「租税回避行為の意義と内容」日税研論集 14 巻（1990）13 頁）と述べられ、４要件を充足するかにより、租税回避行為に該当するか否かを判断するとされている。

89 節税行為、租税回避行為及び脱税行為の典型例を挙げると次の通りである。節税行為の典型例は、「所有期間が５年をこえてから資産を譲渡することによって、長期譲渡所得の２分の１課税の制度の適用を受けること」（金子・前掲注 22・117 頁）とされる。租税回避行為の典型例は、「土地の所有者が、もっぱら譲渡所得に対する税負担の軽減のために、土地を譲渡する代わりに、その上にきわめて長期間の地上権を設定して、土地の使用・収益権を相手方に移転し、それと同時に、弁済期を地上権の終了する時期として相手方から当該土地の時価に等しい金額の融資を受け、さらにこの２つの契約は当事者のいずれか一方が希望する限り更新すること、および地代と利子は同額としかつ相殺することを予約したとする。このように複雑で異常な法形式を用いることによって、土地所有者は、土地を譲渡したのと同一の経済的成果を実現しながら、譲渡所得の発生を免れることができる」（金子・前掲注 22・111 頁）とされる。脱税行為の典型例は、「二重帳簿を作成して売上の一部を故意に脱漏させたり、架空の領収書に基づいて経費を水増しすること」（増田・前掲注 87・78 頁）である。

90 金子・前掲注 22・113 頁。

をいう。節税行為は、租税回避行為と同様に、私法上有効な行為であり、適法に租税負担を減少させる行為である。両行為の差異は、節税行為が租税法規の予定している取引を行うのに対し、租税回避行為は租税法規の予定していない取引、例えば迂回取引や多段階取引を行う点[91]にある。要するに、節税行為及び租税回避行為は、通常の取引形式か異常な取引形式かにより判断されることとなる。節税行為と租税回避行為とでは、判断の難しい場面があると考えられるが、この判断基準として松沢智教授が明快な基準を挙げておられる。それは、「その判定基準については、一般の社会通念、すなわち、法制度の目的を踏まえ、一般社会において大多数の人間がいだいている合理的な意思を基礎と」し、「通常一般人の常識をもってすれば、何人も納得し得るものかどうかで判断する」[92]という判断基準[93]である。すなわち、社会通念を基準とし、その客観的基準の範囲内の取引形式であれば、節税行為となり、それ以外の取引形式については、租税回避行為となる。

次に、脱税行為とは、「課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為」[94]をいう。租税回避行為は合法行為であるのに対し、脱税行為は刑事罰も問われる違法行為であるという差異がある。この点、清永敬次教授は、「租税回避は、課税要件の充足を避けること、換言すると、納税義務の成立を阻止することであるが、租税逋脱（脱税）は成立した納税義務の履行を妨げるものである点で、両者は基本的に異なるものである。また、手段の上からも、両者は異なる。すなわち、租税逋脱は『偽りその他不正な行為』によってなされるが、租税回避のための行為は『偽りその他不正な行為』には該当しないと解される。したがって、租税回避行為が処罰の対象となることはない。」[95]と述べられ、租税回避行為と脱税行為は、「偽りその他不正な行為」に該当するか否かで判断することにより、両行為の判断基準は明確であるとされている。

広義の租税回避行為は、節税行為、租税回避行為及び脱税行為があり、３つの各行為は税負担を減少させるという点では同じであるが、各行為にはそれぞれ差異があり、それらを明確に区分するための判断基準が存在した。すなわち、節税行為と租税回避行為との判断基準は、通常の取引形式か否かを社会通念基準に従って判断するものである。

---

91 増田・前掲注 46・316 頁参照。

92 松沢智『租税手続法』（中央経済社、1997）158 頁。この判断基準は、谷口智紀「租税回避行為の否認論の再検討～事実認定による租税回避行為の否認の可否の問題を中心に～」専修法研論集 43 号(2008)107 頁においても重要な判断基準となりうると指摘されている。

93 増田英敏教授は、「両者の境界線を一義的に明らかにすることは、きわめて困難であり、終局的には社会通念に基づく合理的判断に委ねられることになる。」（同『納税者の権利保護の法理』（成文堂、1997）253 頁）と述べられ、松沢智教授の判断基準と同旨の見解を展開されている。なお、渡辺充教授は、「社会通念とは、社会生活を営む上で、その社会において存在する共通意識のことであり、その社会における健全な常識あるいは判断」（同「貸倒損失の認定における社会通年基準」税理 48 巻 6 号（2005）12 頁）であるとされる。

94 金子・前掲注 22・113 頁。

95 清永・前掲注 32・46 頁。

通常の取引形式と判断されれば、節税行為に該当し、異常な取引形式と判断されれば、租税回避行為と判断される。また、租税回避行為と脱税行為との判断基準は、偽りその他不正な行為であるか否かで判断される。これらの３つの行為を区分することにより、租税回避行為の概念が明確となった。狭義の租税回避行為の概念を明らかにしたので、次節でその租税回避行為の否認を確認する。

第２節　租税回避行為の否認の意義

租税回避行為は、私法上において有効かつ合法行為である。合法行為であるが故に、租税回避行為を処罰する規定はないが、租税回避行為が横行することは、結果として課税の公平が損なわれる。換言すれば、課税の公平が損なわれるということは、担税力に則した課税が行われないことになってしまうのである。租税回避行為をする者としない者との間に不公平感が生じ、納税意識のモラル低下を招くことになるのである[96]。従って、租税回避行為の横行を防ぐために、租税回避行為の否認が行われるべきであるという主張がなされる。

租税回避行為の否認とは、租税回避行為は、「その法律効果は有効に生じるのであるが、租税負担の軽減のみを意図してなされた通常用いられない法形式の選択について、租税法上黙認することは、課税の公平を歪めるものであるとの視点から、それが私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に租税行政庁が引き直し、課税要件が充足されたものとして課税を行うこと」[97]をいう。我が国においては、一般的否認規定はないが、それに近いものとして、同族会社の行為または計算の否認規定（法人税法 132 条、所得税法 157 条、相続税法 64 条）が存在する[98]。

---

96 八ツ尾順一教授は、「納税者が租税回避行為を行う（心理的）背景を考えると、そこに納税者の税負担に対するなにがしかの不満を感じ取ることができる。自分に課せられている税負担が『公平でない』（ここでいう課税の公平とは、『垂直的公平』をいう）と考える納税者が、その税負担を是正し、『公平』に感じる税負担の水準に変更を求める行為を租税回避行為ということができるかもしれない。租税回避行為は、その意味ですぐれて納税者の心理的な葛藤なのである。」（同『改訂増補　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）４頁）と述べられ、公平でない税負担となる制度を放置することは問題であると指摘されている。

97 増田・前掲注 46・317 頁。

98 同族会社の行為または計算の否認規定の本質について、松沢智教授は、「同族会社のそもそもの性格が、法人税法の予定するいわゆる“合理的経済人"としての法人の理想像とはほど遠く異質のものであり、しかもわが国では法人と名のつく会社の、そのほとんどが個人会社ないし一族会社のような同族会社であって、しかもそれがもっぱら税金対策のために造られたものが少なくないとあってみれば、同族会社と租税回避行為との関連性は、その設立自体からの宿命であったといっても決して過言ではあるまい。

過去における多くの同族会社の行為計算否認規定をめぐる裁判例を眺観すれば、そこに課税庁側の理想的法人像を画いて公平負担の原則に基づき財政収入を確保しようとする立場と、租税法律主義を原点として財産権の保護をはかろうとする納税者側との相剋を見出すことができよう。

また、数多くの個別否認規定が規定されている。この一般的否認規定及び個別的否認規定が存在しない場合に、課税庁が租税回避行為を否認できるかについて確認していく。

従来より、租税回避行為を税法上否認できるかどうかについて、「租税回避の効果については、当事者が用いた私法上の法形式を租税法上もそのまま認容し、それに則して課税を行うべきか、それともそれが私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税を行うべきか、という問題」[99]があり、学説上及び判例上対立してきた[100]。すなわち、租税回避行為の否認手法の問題である。個別否認規定が存在する場合には、租税法律主義の観点から、租税回避行為を否認できるということで問題は生じない。しかし、個別否認規定が存在しない場合には、租税回避行為を否認できるか否かについて、議論があるのである。

その個別否認規定が存在しなくても租税回避行為を否認できるとする見解として、田中二郎博士は、「租税法は、全体として、人民の公平な負担を建前としつつ、一定の租税収入を確保することを企図しているのであるから、租税法の具体的執行に当たっても、公平負担の見地から租税回避行為を禁止し、特定の者が不当に租税負担を免れることのないよう防止する必要がある。租税法上、いわゆる実質課税の原則をうたい、同族会社の行為計算の否認その他租税回避行為の禁止に関する規定を設けて、この趣旨を明示しているものがあるが、これらの規定も、租税の公平負担を建前とする租税法の解釈上、規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的な規定とみるべきであろう。すなわち、租税の公平負担という見地からすれば、課税の対象となる課税物件の実現及び帰属に関し、その形式又は名義に囚われることなく、その経済的実質に着目し、現実に担税力を有するものと認められる者に対して課税するのが当然の原則でなければならない」[101]と述べられ、租税公平主義の見地から、特定の者だけが経済的利益を受ける租税回避行為は許されないとされる。そして、異常な法形式を選択したとしても、その経済的実質に着目し、担税力に則して課税すべきとされる。課税

しかし税法の正しい解釈は、租税公平負担の原則と租税法律主義の原則をふまえて、財政収入の確保とともに納税者の権利の保護をはかるべきものとおもわれる」（同『新版　租税実体法　補正第２版』（中央経済社、2003）32 頁）と述べられ、租税公平主義と租税法律主義の相克があるからその調整をはかるべきとされている。

99 金子・前掲注 22・112 頁。

100 増田・前掲注 46・317 頁参照。

101 田中二郎『租税法　第３版』（有斐閣、1990）82 頁。また、田中二郎博士は、「租税回避行為に対処するための一般的な規定はわが国においては設けられておらず、例えば、同族会社の行為又は計算の否認、譲渡所得の範囲等について個別的に手当てがされているところである。なお、このような担保的規定の設定に当たっては、禁止されるべき行為の範囲をいかに定めるかが極めて重要な問題であり、特に、租税法律主義の原則との調和が十分考慮されなければならない。」（田中・同書 168 頁）と述べられ、個別的否認規定があるものについては、特に租税法律主義と租税公平主義の調整の重要性を指摘されている。

公平主義を重視した場合には、担税力に応じた課税をすべきであるという帰結となる。

憲法 12 条から導かれる権利濫用の観点から、木村弘之亮教授は、「契約自由と法律（主に民事法）の濫用に基づき選択された法形成によって、租税法律要件の充足を回避することはできない。濫用がみられる場合、当該経済的事実に相応する法形成を選択したならば発生するであろうと同じように租税請求権（納税義務）が発生する。」[102]というルール 01 を示し、そのルール 01 が租税法律を回避する可能性を遮断するとした上で、「この一般条項は合憲であり、課税の平等に資する一方、民法１条３項（権利濫用の禁止）に相当する規定が租税法律に欠けているそうした意識的な法律の欠缺の（法律の目的又は原則を指向する）補填の手段とみなされ、十分に明確に定式化されている。その限りにおいて、同族会社の行為・計算の否認に関する規定は、ルール 01 から派生する。」[103]と述べられる。すなわち、契約自由の原則に基づき、課税要件の充足を回避するような法形式を選択したとしても、その法形式の選択が濫用である場合には、通常の法形式に引き直すことができるとされている。この説は、憲法を根拠とされているところに、意義を見出すことができる。

これらの個別否認規定がなくても租税回避行為の否認ができるとする見解に対し、金子宏教授は、「問題は、否認規定がない場合にも否認が認められるかどうかである。この点については、最高裁判所の判断はまだ示されておらず、下級審の裁判例は分かれている。この場合に否認が認められないと解すると、租税回避を行った者が不当な利益を受け、通常の法形式を選択した納税者との間に不公平が生ずることは否定できない。したがって、公平負担の見地から否認規定の有無にかかわらず否認を認める見解にも、一理がある。しかし、租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である。また、否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになろう。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は、認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。もちろん、このことは租税回避行為が立法上も容認されるべきことを意味しない。新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべきであろう。」[104]と述べられ、租税回避行為を行った者と行わなかった者との間に不公

---

102 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、1998）171 頁。

103 木村・前掲注 102・172 頁。

104 金子・前掲注 22・114 頁。同旨として、増田英敏教授は、「明文の否認規定が存在する場合には問題はないが、明文の否認規定が存在しない場合に、租税回避行為にあたる行為に対して否認することができるかどうかについては問題の存するところである。すなわち、租税回避行為を行いながらも、否認規定が存しない故に不当に租税負担を回避する者と、通常の法形式を選択し課税要件を充足した者との間には、課税上の不公平が生ずることは明白であると言える。我が国のように一般的否認規定が存在しない場合には、上記のような課税の公平上の問題が生ずると思われる。しかしながら、課税の公平を維持するために

平は生じることは否めないが、そうであるとしても、租税法律主義の観点から、法律の規定がないのであれば、租税回避行為を否認できないと指摘される。

租税公平主義と租税法律主義の両者を最大限尊重しつつ、租税回避行為の否認をできるのがベストである。しかし、現実にはどちらかを優先せざるを得ないのである。つまり、租税公平主義と租税法律主義との調整を図りつつ、どちらを重視するかが重要なのである。「現在においては租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説といいうる状況」[105]にあり、租税回避行為の否認には、個別否認規定が必要である。租税回避行為の否認論において、租税法律主義と租税公平主義を別の角度から考えてみると、どちらの方が優れているかを比較衡量して租税法律主義を採用しているのである。そもそも国王による恣意的課税が行われていたという過去の歴史的経緯も含め、総合して勘案すると、租税法律主義を重視すべきである[106]。租税回避行為を行った特定の者だけが受けている経済的利益については、立法により解決されうることからも、租税法律主義を重視することは、納税者たる国民の幸福に資することとなるのである。

つまり、課税庁が行う租税回避行為の否認は、租税公平主義を根拠としており、憲法14 条から導き出されるものである。その租税公平主義の要請があるとしても、個別否認規定が存在しないのであれば、予測可能性及び法的安定性の観点から租税回避行為の否認を認めるべきではない。

さて、個別否認規定による租税回避行為の否認が通説として確立されていることは確認できた。しかし、個別否認規定による否認以外にも、租税回避行為を結果として否認することのできる手法が存在する。近年、課税庁側は司法の場で実質主義による否認を争っても分が悪いこともあり、他の否認手法を研究してきている。それが、「私法上の法律構成による否認」及び「課税減免規定の限定解釈による否認」である。

否認規定が存在しないにもかかわらず、租税回避行為を否認することは、租税法律主義の要請に抵触することはいうまでもないところである。」（同『納税者の権利保護の法理』（成文堂、1997）254 頁）と述べられ、租税法律主義の要請の重要性を強調されている。

105 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）59 頁。また、吉良実教授は、租税公平主義と租税法律主義の相克について、「租税平等主義の立場からは、租税回避行為の否認が要請され、かつそれが是認されるとしても、それでは租税法律主義の立場からはどうなのか、ということが問題になるわけである。…略…これを租税法律主義の立場からみた場合には、成文の税法が、明確に租税回避行為の否認を定めている場合には、もとより租税法律主義の立場からもその否認は是認されるが、成文の税法が積極的にそれを定めていない場合には、租税回避行為の否認は許されるべきではない、ということになり、結局その意味から、租税法律主義の立場からは租税回避行為の否認は牽制されることになる」（同『実質課税論の展開』（中央経済社、1980）54～55 頁）と述べられ、明文の否認規定がない場合には、租税法律主義の要請から租税回避行為を否認することはできないとされている。この種の議論は、以前からなされているといえる。

106 過去の歴史の経緯については、金子宏「租税法の基本原則」金子宏他編『租税法講座―第１巻　租税法基礎理論―』（帝国地方行政学会、1974）198 頁以下を参照されたい。

私法上の法律構成による否認は、いわゆる岩瀬事件において、今村教授により提唱されたものである[107]。今村隆教授は、「課税要件事実の認定に当たっても、虚偽表示で無効となるか否かを論ずる以前の問題として、①そもそも当事者の選択した法形式での契約が民法上成立していると認定できるのか、②あるいは、契約が成立したとしても、その真実の法的性質は、当事者の選択した法形式と一致するか否かが問題とされるべきであると考える。すなわち、私法上の法律構成による否認は、虚偽表示の場合に限ると限定的に考える必要はなく、契約の成立の有無の認定及び契約の法的性質決定による場合もあると考える。」[108]と述べられ、実質主義による否認及び個別否認規定による否認は、私法上の法律構成が有効であることを前提としていたのに対し、私法上の法律構成による否認は、私法上の事実認定及び契約解釈が有効かどうかを判断するものであるとされる。その上で、今村隆教授は、仮装行為の概念よりも広い概念として、私法上の法律構成による否認を捉え、「①契約が不存在と認定する場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定する場合（隠匿行為を認定する場合を含む。）、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して真実の契約関係を認定する場合の三つの場合があると考える。」[109]と述べられ、私法上の法律構成による否認を３分類されている。

また同様に、中里実教授は個別否認規定による否認を原則としながらも、「納税者の権利を保障する立場を採用する場合であっても、課税逃れを野放しにすることが法により要求されているわけでは決してないという点に、留意しなければならない。個別的な否認規定を制定することは何時でも可能であるし、また、個別的な否認規定が存在しない場合においても、納税者の課税逃れの行動を制限することが一切認められないと考えるべきではない」[110]と述べられ、個別否認規定による否認以外の否認手法を認められている。それは、私法上の法律構成による否認を認めるとともに、課税減免規定の解釈による「否認」を示されている。

課税減免規定の解釈による「否認」とは、「一定の政策目的等を達成するためにわざわざ導入された課税減免規定の解釈・適用にあたり、納税者の採用する（租税支払の減免を主要な目的とする人為的で事業目的のない）私法上の取引形式は、当該課税減免規定の射程範囲外であり、したがって、（当該課税減免規定が適用されない結果として）課税が行われることを認める」[111]否認手法をいう。

私法上の法律構成による否認及び課税減免規定の解釈による否認は、狭義の租税回避行為の否認手法ではないが、結果として、租税回避行為を否認することができる広義の

---

107 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（１）・（２）・（３）・（４）」税理 42 巻 14 号（1999）206 頁以下、15 号（1999）262 頁以下、43 巻１号（2000）242 頁以下、３号（2000）205 頁以下参照。

108 今村・前掲注 107・「租税回避行為の否認と契約解釈（１）」209 頁。

109 今村・前掲注 107・「租税回避行為の否認と契約解釈（１）」209 頁。

110 中里実『タックスシェルター』（有斐閣、2002）222 頁。

111 中里・前掲注 110・223 頁。

租税回避行為の否認である。今村隆教授及び中里実教授は、私法上の法律構成による否認及び課税減免規定の解釈による否認を主張されるが、多くの研究者から批判されているところである。例えば、占部裕典教授は、「当事者の主観的意味内容を探るということは、契約の当事者間において、その内容について主張を異にする場面で問題になるのであり、『私法上の法律構成による否認』の名のもとで、課税庁が契約における当事者の主観的意味内容を探り、意思表示の解釈を行うことは、私法上の契約内容の確定の問題ではなく、租税法における租税回避の否認の問題に足を踏み入れることになる。…略…契約の解釈が事実の問題として当事者の合意内容を探るだけで済むものではなく、契約法上の処理にあたって法的評価の要素が含まれていることには異論はなく、民法上、事後的に契約の法的性質の決定（実質に即した典型的契約との関連づけなど）が重要な意義を有する場合があることは否定できない。ただし、私的自治の原則のもとで、法的性質決定の必要性やその範囲をめぐっては民法上も少なからず争いがある。私法における法的性質の決定は、当事者において争いがある場合に裁判官が行うべきものであるから、課税庁段階で行うことが許されないのは当然であるとともに、契約の当事者間において争いのない真実の法律行為の内容について、そもそも法律構成を変えることを、課税庁が主張することは許されない。」[112]と述べられ、契約内容の法的性質は司法の場で行うべきであるという点から、私法上の法律構成による否認を痛烈に批判している。

また、増田英敏教授は、契約解釈による否認論の問題点について「納税者が選択した契約事実とは別の契約を租税行政庁が契約解釈により行うためには、そのような契約解釈権を租税行政庁に法が授権しているという、まさしく授権規定が、租税法に明確に存在しなければならない。そうでなければ、従来の通説が指摘する租税法律主義に反する。」[113]と述べられ、納税者の選択した契約を引き直すことのできるという授権規定の存在なしには、租税法律主義に反するため、否認することができないと説かれている。

谷口智紀氏は「課税減免規定の限定解釈による否認は、税法固有の事実認定上に存在する理論であり、それは結論ありきの否認手法といえる。租税回避の意図を重視するという考えの下で、裁判所が事実認定を行い、課税要件を抽出し、当てはめを行うことは、税法固有の理論を創設することになる。」[114]と述べられる。

---

112 占部裕典「租税回避論再考―外国税額控除枠の利用にかかる法人税更正処分等取消請求控訴事件を素材として―」税法学 548 号（2002）39 頁～40 頁。

113 増田英敏「租税回避行為の否認と租税法律主義」専修大学法学研究所編『公法学の諸問題Ⅵ』（専修大学法学研究所、2005）88 頁。

114 谷口智紀「租税回避行為の否認論の再検討～事実認定による租税回避行為の否認の可否の問題を中心に～」専修法研論集 44 号（2009）41 頁。また、谷口智紀氏は、「租税法の解釈として、課税減免規定の限定解釈を行うこと自体を批判しているのではない。文理解釈と趣旨解釈の範囲における課税減免規定の限定解釈は、何ら問題はない。本件において見られたような、租税回避の意図を重視する解釈が問題なのである。」（谷口・同論文・41 頁）と述べられ、限定解釈することについては、問題は生じず、租税回避の意図を判断要素とすることが問題であるとされる。

これらの批判を総合して鑑みるに、私法上の法律構成による否認及び課税減免規定の解釈による否認は、租税法律主義の観点から認められるべきでない。すなわち、憲法においても、契約自由の原則が認められているところであり、その当事者同士の通謀虚偽表示でない場合にまで、広義の租税回避行為の否認を認めるべきではない。課税庁に契約解釈の引き直しを行いうる授権があって初めて、再度議論の余地のある論点といえる。つまり、租税回避行為の否認は、個別否認規定による否認のみを認めるべきである。

第３節　信託による租税回避行為とその否認手法

租税回避行為及びその否認を確認した。租税回避行為の否認には、信託が行われた場合においても、個別否認規定による否認によるべきである。なぜなら、信託法も、民法などの私法と同様に扱われるからである。信託については、契約内容が一層重視されるものであり、個別否認規定による否認でなければ認められない。

佐藤英明教授は、信託受益権の評価をめぐる「問題がありながら、それへの課税方法が通達のレベルでさえ明らかにされていないことから、そのような信託がわが国においてはほとんど用いられていないであろうという事実を推察することができるように思われる。」[115]と述べられ、信託の課税方法の解釈が曖昧なゆえに、信託の活用が少ないとされる。このように考えると、信託による租税回避行為が行われた場合のその否認は、適用された実績が少ない。今までは租税回避行為の否認が少なかったとしても、平成19 年度税制改正により、信託に対する課税も整備されたので、今後は信託の活用が増加するにつれ、否認されることが多くなると予想される。信託法の改正による新たな類型の信託が認められることになったため、あらかじめ租税回避行為を防止する個別否認規定が新たに規定されたのである。

平成 19 年度税制改正で、個別否認規定である相続税法９条の２から同法９条の６の規定が創設されたことは、租税法律主義の視点からは望ましいことである。今後も個別否認規定による租税回避行為の否認が行われるべきである。この個別否認規定によらなければ、否認することはできないのであり、課税要件明確主義に適った改正であった[116]。

---

115 佐藤英明『信託と課税』（弘文堂、2000）273 頁。他にも、同旨として、村井正教授は、「信託に対するニーズが低いため、信託課税に関して争われたケースは稀有である。」（「租税法と私法（15）信託」（時の法令、1981））と述べられる。

116 一方、これらの租税回避行為の否認規定について、まだ十分でないとする説がある。佐藤英明教授は、みなし受益者制度について、「たとえば、高額所得者である親が、自分が現役を引退するまでの間、所有する有価証券類を信託財産とし、それらの証券類に帰属する配当等のリターンを受け取る受益者を子供とする信託（親が引退すると信託が終了し、親自身が帰属権利者として指定されている。）を設定する場合を考えると、最高税率の高い親から税率の低い子供へと所得を移転して全体として税負担を減少させる仕組みを容易に作ることができるのであり、このような目論見に対処する制度がない信託税制は、租税回避に対してあまりにも脆弱だと考えられるからである。しかし、以下でみるように、現行法はこの点について、租税回避否認規定として、あまり有力な措置とはなっていない点に問

では、平成 19 年度税制改正による個別否認規定を簡単に示し、それらがどのような意味を持っているかを確認する。多くの個別否認規定が設けられたが、信託財産の帰属、目的信託における法人課税、受託者に対する相続税等の課税の３点を述べる。

信託財産の帰属については、「相続税法第９条の２第６項により、信託財産に属する資産及び負債はその信託の受益者等が自ら有するものとみなし、相続税法施行令第１条の 12 第３項により、（ｉ）受益者等が１である場合には、その信託に関する権利の全部をその受益者等が全てを有し、（ⅱ）受益者等が複数の場合には、その信託に関する権利の全部をそれぞれの受益者等がその有する権利の内容に応じて有する」[117]とすることにより、信託財産の帰属を明確にしている。信託財産の帰属が不明な部分を完全になくしている[118]。

目的信託について、「税法上、信託財産に属する資産を有する者とみなされる者（受益者等）の範囲が見直され、受益者等が存しない信託が存在しうる構成となり、受益者等が存しない信託は、信託財産に属する資産を有するものとみなすべき者が存しないものの、信託から所得は生ずることから、これに課税しないことは適当でないため、一義的な所得の帰属主体である受託者に対し各事業年度の所得に対する法人税等を課税することとした」[119]のである。相続人である委託者に課税する根拠が希薄であるため、委託者課税が改められた。これにより、目的信託が設定された場合には、法人課税信託として受託者に課税されることとなった。

受託者に対して相続税等の課税とは、「受益者等が存しない場合に受託者に対し受贈益について課税し、その後の運用についても受託者に課税する。しかし、その後、受益者が存することになった場合には、受益者が受託者の課税関係を引き継ぐが、この段階で特に課税関係は生じさせない」[120]ものである。これは、法人税率と相続税率の最高税率の率の違いによる租税回避行為を防止するための規定である。すなわち、それぞれの最高税率である、法人税率 40％と相続税率 50％の率の差を利用した租税回避行為は防止されることになる。

信託の特例課税については、他の一般的な相続税又は贈与税の課税に比べ、規定の解釈が定まっていない。今後は信託の利用が増えるにつれ、信託に係る裁決事例や裁判事例が積みあがっていくと考えられる。その際にも、租税法律主義の観点から個別否認規定による否認によらなければ、租税回避行為を否認できないとする原則に基づくべきである。信託の活用を若干阻害しても、なお個別否認規定を設けたのであるから、実質主

題がある。」（同「他益信託と課税―平成 19 年改正後の信託課税」税務事例研究 109（2009）37～38 頁）と述べられる。所得税に関する批判であるが、示唆に富むものといえる。

117 川口・前掲注 12・408 頁。

118 ただし、受益者等が複数の場合において、権利をそれぞれの受益者等が有するものとするとされるが、その評価については今後も議論が必要である。

119 平川忠雄『新しい信託の活用と税務・会計』（ぎょうせい、2007）318 頁。

120 水野・前掲注 70・629 頁。

義による否認又は広義の租税回避行為の否認をした場合には、納税者の予測可能性と法的安定性を著しく害するものになる。実質主義による否認又は広義の租税回避行為の否認をやってしまっては、平成 19 年度税制改正により、個別否認規定を設けたことに対する批判を受けよう。何のために、個別否認規定を設けたかの説明ができないのである。個別否認規定を予め設けるということは、その個別否認規定の範囲内でしか否認ができないと解するのが自然である。

第４章　信託課税規定の射程と租税法律主義

～相続税法７条の著しく低い価額の対価の観点からの検討～

第１節　規定にみる「適正な対価」の意義

平成19年度改正より、「適正な対価」という文言が新たに規定されることとなった[121]。適正な対価を負担しない場合に、相続税法９条の２及び同法９条の３の規定が適用されることは、第２章において確認した通りである。本節では、適正な対価を負担した場合とその適正な対価とはどのようなものを指すかについて検討を加える。繰り返しとなるが、相続税法９条の２第１項を挙げると、次のように規定されている。

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

つまり、この条文は、信託の権利を受ける側が「適正な対価」を負担すれば、贈与又は遺贈により取得したものとみなす規定の適用がないことを明示している。この点につき、水野忠恒教授は、「『適正な対価を負担せず』の趣旨は、信託に関する権利を売買等で取得した場合には、この規定の適用がないことを条文上、明らかにしたものであるとされる。今回の改正により、規定の上でも明確化が図られた。」[122]と述べられ、条文上、従来から明らかにされていなかったものを今回の改正で新たに規定することとなったとされる。租税回避行為が起こりやすいことを念頭に置いて、曖昧な部分が生じないように規定されていることが理解できる。改正前であっても、適正な対価を負担した場合には、贈与又は遺贈とみなされなかったのであろうが、それを明文上規定したことは評価できる。

水野忠恒教授は、「適正な対価を負担せず」の趣旨は、信託に関する権利を売買等で取得した場合にはこの規定の適用がないことを指摘されるが、それは相続税法１章３節の信託に関する特例の規定が適用されないことを意味する。相続税法１章３節の信託に関する特例を受けないことから、第１節の通則及び第２節の相続若しくは遺贈又は贈与により取得したものとみなす場合の規定が適用されることになる。つまり、適正な対価を負担した場合には、相続税法７条の規定の射程範囲となるのである。

---

121 相続税法において、時価とは、東京高等裁判所判決平成７年 12 月 13 日行裁例集 46 巻 12 号 1143 頁によると、「課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われた場合に通常成立する価額」である。時価ではなく、適正な対価と規定されたことに特徴を有する。

122 水野・前掲注 70・627 頁。

受益権の設定について適正な対価を得る場合について、佐藤英明教授は、「たとえば、GがBを受益者、自己が所有する収益用不動産を信託財産とし、信託期間を５年間とする信託を設定して、Bから150の支払いを受けたとする。この不動産について信託期間中、毎年10の減価償却費が発生し、５の固定資産税を納める義務があることが見込まれているとする（このほかの費用は一切無視する)。ここでGがこの収益用不動産から毎年最大で45の収益が生じることを見込んでいたとすると、Bから150以上の対価を受け取ってBを受益者とする信託を設定することには合理性がある。また、Bがこの収益用不動産から生じる収益を毎年45より多いと見込んでいれば、150の対価を払って信託の受益者となることに合理性がある。この例で、GとBの課税をどのように考えるべきであろうか。」[123]と疑問を提起されている。この問題を詳細に検討することにより、適正な対価の意義が導かれよう。G及びBを合理的経済人であることを前提とすると、Gはこの信託スキームをできるだけ高い価額で譲渡したいと考えるはずであり、一方のBは、できるだけ安い価額で譲受したいと考えているはずである。Gが譲渡しても良いと考える価額とBが譲受しても良いと考える価額の釣り合った150が両者の合意した対価となる。この合意された価額は、この信託設定時に決定されるため、他の外部的事情や内部的事情が発生しても覆ることはない。この場合だと、信託契約成立後に生じた賃貸相場の上昇や下落といった事情は、価額に反映されないことになる。例えば、信託契約成立後に賃貸相場が上昇して、Bは５年間で総額250の収入を獲得したとしても、それは信託契約時に遡って契約し直す必要はないのである。経費控除前の契約時の見込み収入が225（45×５）であるから、25の超過収入となる。仮にBの５年間の収入が1000や2000となった場合には、信託契約時の見積もりが異常であったか、それとも何らかの租税回避目的が働いたか、と課税庁に勘ぐられるであろう。換言すれば、信託は租税回避行為を誘発しやすいために、信託契約時に150で契約した対価は適正であったかを課税庁はチェックするということである。

GとBの合意により、この信託スキームの価額は決定され、その価額は正常であれば、両者の合意により決定する。両者間で合意可能な価額が調整されなければ、信託契約が成立せず、適正な対価の支払いがなく、みなし譲渡の規定が適用されてしまうだけである[124]。

以上を総合的に勘案すると、適正な対価は、適正性及び対価性の両者が必須である。その両者の存在が立証されて初めて、適正な対価ということができる。適正性とは、不特定多数の独立当事者間で成立する価額のうち、正常なものをいい、異常なものを排除

123 佐藤・前掲注116・44頁。さらに、佐藤英明教授は、委託者に対する課税及び受託者に対する課税を詳細に検討されている。

124 浦東久男教授は、「『みなす規定』とは、課税要件を定める本来の規定の文言には含まれてないものについて、その異なる事実を課税要件に該当する事実（概念）と擬制して、取り扱うことを定めている規定」（同「税法における『みなす』規定とその効果の及ぶ範囲」総合税制研究７号（1999）１頁）であると述べられている。

したものである。異常性が排除されるのは、租税回避行為が行われやすいことを前提としているからである。租税回避行為を防止するために、適正性ということが重要となってくるのである。対価性とは、給付に対する反対給付のあるものをいい、無償のものは含まれない[125]。

適正な対価により合意する時期は、信託契約時、すなわち課税時期の現況における推算により行われる[126]。信託契約時に適正な対価が決定されるため、その対価がある程度の幅の範囲内であれば、適正な対価で行われたと解してよいと思われる[127]。その理由は、信託契約時において、当事者間で対価が決定するため、信託契約後に何らかの事由が生じたとしても考慮されないからである。

つまり、適正な対価とは、当事者同士での合意に基づき、有償の対価により、信託契約時において成立する信託財産又は信託財産に係る権利の取引価額をいう。この取引価額は、不特定多数の独立当事者間で成立するような価額でなければならず、主観的判断が伴ってはならない。この適正な対価を負担した場合には、相続税法９条の２の適用を受けないこととなる。相続税法９条の２を題材としたが、同法９条の３も「適正な対価を負担せず」という規定になっているため、同法９条の３についても同様のことが言える。

第２節　信託受益権の評価の困難性と租税回避行為

資産の時価とは、客観的交換価値をいうのであり、一般的には売買実例等に基づき算定する。信託においては、売買実例等が少ないこともあり、それにより時価を算定することが困難である。信託財産の評価は、法律で規定されておらず、通達で規定されていることが最も大きな問題である。かつて、どのような問題があったかというと、平成 11 年７月改正前の財産評価基本通達 202 による信託を利用した相続税又は贈与税の節税策があった。平成 11 年７月改正前の財産評価基本通達 202 は、次のように規定されていた。

「202　信託の利益を受ける権利の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲

125 民法第 537 条参照。

126 福岡地判昭和 49 年 10 月１日行裁例集 25 巻 10 号 1244 頁において、元本及び収益の双方を受益することを内容とする株式信託契約に基づく信託受益権は、被相続人の死亡後５年を経過して相続人全員が同意した場合には解除しうる旨の制限が付されていても、信託受益権それ自体を制限するものではないため、相続時における当該株式の時価によって評価すべきであるとされた。

127 金子宏教授は、「独立企業間価格は、比準取引の選定の仕方によって異なりうるから、各取引の具体的な状況に応じて、取引価格が、これらの方法で算出された独立企業間価格の上下ある程度の幅の中にある場合には、当該取引は適正な対価で行われたと解してよい場合が多いであろう」（金子・前掲注 22・430 頁）と述べられ、移転価格税制の場合には、取引価格にある程度の幅があることを指摘される。この示唆を、信託における適正な対価の議論に即して考えることもできるであろう。

げるところによる。

（１）元本と収益との受益者が同一人である場合においては、この通達に定めるところにより評価した課税時期における信託財産の価額によって評価する。

（２）元本と収益との受益者が元本及び収益の一部を受ける場合においては、この通達に定めるところにより評価した課税時期における信託財産の価額にその受益割合を乗じて計算した価額によって評価する。

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

イ　金銭たる元本を受益する場合は、元本受益者が受けるべき金額について課税時期から受益の時期までの期間に応ずる年８分の利率による複利現価の額

ロ　金銭以外の財産たる元本を受益する場合は、その財産の課税時期における価額（減価償却を必要とする財産については、課税時期からその財産を受益するまでの間の償却額を控除した価額）について課税時期から受益の時期までの期間に応ずる年８分の利率による複利現価の額

ハ　収益を受益する場合は、課税時期の現況において推算した受益者が将来受けるべき利益の価額について課税時期からそれぞれの受益の時期までの期間に応ずる年８分の利率による複利現価の額の合計額。この場合において、例えば、受益者が受ける利益が家屋に無償で一定期間居住することができるものであるときの、その将来受けるべき利益の価額は、次による。

（イ）第１年目は、課税時期におけるその家屋の価額の 100 分の８相当額

（ロ）第２年目は、課税時期におけるその家屋の価額から１年分の償却額を控除した価額の 100 分の８相当額

（ハ）第３年目以降は、（ロ）に準じて計算した価額」

平成 11 年７月改正前の財産評価基本通達 202 は、信託受益権を収益受益権と元本受益権に分割した場合の評価方法を定めている。元本受益権の評価額は相続税評価額に年８％の複利現価を、収益受益権の評価額は年収益額に年８％の複利年金現価を、それぞれ乗じて計算する。信託受益権を収益受益権と元本受益権に分割することによって、信託受益権の総額の評価が低くなることが多かった。「たとえば父が所有する不動産（アパート経営）を単純に子供に贈与するのでなく、信託を設定して父に賃料を収益受益権として、信託期間終了の不動産の所有権が帰属する元本受益権を子供に分割するという信託を利用することで、単純に贈与するよりも税負担が著しく軽減される可能性が生じる。それぞれの評価額は分割されて別々に年８％という実勢利率を大幅に上回る割引率で計算されていることから、その両者の評価額の合計額が、本件不動産の財産評価額自体よりも低額になった」[128]ことが多かったのである。具体的な数字を使うと、父が時価

128 首藤重幸「新信託法と贈与税・相続税」税務事例研究 98（2007）60 頁。

１億円の不動産（年収益額 300 万円）をそのまま子供に贈与したのでは、１億円の評価額に対して贈与税が課される。そこでその不動産を信託期間 30 年で元本受益者を子供とし、父を年収益部分 300 万円の収益受益者とする信託契約を締結することによって、評価額の引き下げを図ることができる[129]。上記の財産評価基本通達に当てはめると、元本受益権の評価額は約 993 万円、収益受益権の評価額は約 3377 万円となる[130]。子供に贈与する元本受益権 993 万円に対して、贈与税が課せられることになり、１億円の評価額に比べ著しく低くなったことがわかる。この節税策につき、占部裕典教授は、信託受益権の評価が「八％の複利現価率によるとされてきたことから市中金利との金利差を利用した『金利効果』による節税が横行しており、…略…信託受益権を元本部分と収益部分に分割した場合に生まれる信託評価差損が課税漏れとなることによる節税方法も頻繁に利用されてきた」[131]と述べられ、財産評価基本通達による節税が横行したとされる。一般的に、収益率が８％を超えることは少ないであろうから、この８％で評価額を計算することは、魅力的な節税となったのである。

しかし、信託を利用することによって贈与税の負担を著しく減少させる行為に対応するため、平成 11 年７月 19 日改正で、基準年利率（4.5%）という方法が導入された。この改正によっても、８％で評価するものが、4.5%で評価するものになっただけであり、十分なものと言えなかった。そのため、さらに平成 12 年６月 13 日に改正が行われ、次のように規定された。

「202　信託の利益を受ける権利の評価は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。

(1) 元本と収益との受益者が同一人である場合においては、この通達に定めるところにより評価した課税時期における信託財産の価額によって評価する。

(2) 元本と収益との受益者が元本及び収益の一部を受ける場合においては、この通達に定めるところにより評価した課税時期における信託財産の価額にその受益割合を乗じて計算した価額によって評価する。

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

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

---

129 山田熙「信託受益権のみなし贈与」税研 75（1997）93 頁以下参照。信託受益権の譲渡を検討したものとして、山田熙「信託受益権の譲渡」税務事例研究 33（1996）69 頁以下がある。

130 財産評価基本通達 202 によると、元本受益権の計算方法は、１億円×0.0993（30 年、年８％の複利現価）≒993 万円であり、収益受益権の計算方法は、300 万円×11.257（30 年、年８％の複利年金現価）≒3377 万円である。

131 占部・前掲注４・135 頁。

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

改正前までは、収益受益権と元本受益権をそれぞれ評価するものであったが、改正後は、元本受益権の評価額は信託財産の相続税評価額から収益受益権の評価額を控除した価額とされた。これにより、従来の贈与税を著しく軽減する手法が封じられることになった[132]。

租税公平主義の観点から課税の公平が損なわれるため、このような改正が２度続いたのである。しかし、信託受益権の評価方法を短い期間に２度も変更することは、納税者の予測可能性を確保することができない。ましてや、法源でない通達での改正であるからなおさらである。

通達の評価方法があるとしても、信託受益権の評価が困難な理由として次のような指摘がある。佐藤英明教授は、「『受益者が将来受けるべき利益の価額』が単純に推算できない場合、特に、それが将来生ずべき事実や受託者等の裁量に係るために単純に推算できない場合である。これは信託の柔軟性と裏腹の問題として認識することが可能であろう。たとえば、単に定められた期間にわたって定額の金銭を与えるだけであれば、定期金給付契約を用いればよいのであり、将来の事情の変更等に柔軟に対応することこそ、信託に求められている機能と考えられるからである。」[133]と述べられ、将来の予測の困難性や裁量信託の存在により、受益者が将来受けるべき利益の価額を見積もることが難しいとされる。そして、将来受けるべき金額が完全に確定しているのであれば、定期金給付契約を用いれば足りるとされている[134]。信託の柔軟性を利用しない信託にあっては、財産評価基本通達により容易に評価額を算出することができるが、信託の性質を最大限利用した信託にあっては、財産評価基本通達により評価することは困難である。

132　首藤・前掲注 128・61 頁参照。

133　佐藤・前掲注 115・252 頁。同旨として、喜多綾子氏は、「相続税財産評価基本通達による収益受益権の評価方法は、受益者が将来受けるべき利益の価額ごとに、課税時期からそれぞれの受益の時期までの期間に応ずる基準年利率による複利原価率（筆者注：ママ）を乗じて計算した金額の合計額であるが、将来受けるべき利益の価額は見積りであり、確定した価額ではない。」（喜多・前掲注 14・59 頁）と述べられ、信託契約時に将来受けるべき利益を見積もることは難しく、確定した金額ではないとされる。

134　佐藤英明教授は、収益受益者が信託財産から収益を得る権利という「受益権は、土地・建物の所有権に類似した権利ではなく、20 年間定期金を受け取る権利である定期金債権に類似した権利であるというべきであろう」（同「不動産の信託に関する所得税法、租税特別措置法の適用関係」税務事例研究３（1989）20 頁）と述べられる。20 年間、毎年一定額ずつを受け取る信託契約を設定した場合には、それは定期金給付契約と同様の性質をもっているといえる。このように将来の事情に関係なく、一定額を受け取る場合には信託を用いる必要性が低い。もっとも、佐藤教授は、「この間、一様に家賃等の収入があるとは限らないから、定期金債権そのものであるとは言えない。」（佐藤・同論文 20 頁）とも述べられている。

さらに、「信託受益権は元本受益権と収益受益権に分類して評価するが、収益受益権と元本受益権の分類が困難な場合」[135]もあり、その場合には、財産評価基本通達 202 を用いることすらできない。財産評価基本通達を用いる前の段階でも問題が生じているのである。そういった場合には、財産評価基本通達を使用することはできないので、担税力に則して財産を評価する必要が生じよう。

財産評価基本通達で容易に評価できるような信託が社会のニーズとして求められているわけではない。信託という制度には、「信託の思想としてもう１つの強調したいのは、自由と創造性である。…略…硬直化した法制度や国家の規制からの解放を求めて、社会的・経済的に必要とされる制度を新たに創造する点に信託の意味があった。そして、それを実現するためには、既成の観念にとらわれることなく、自由な発想が必要」[136]となる。今後増加してくであろう信託は、租税法の立法者の想定した規定の枠を超えるような信託である。いわゆる、みなし規定は、租税回避行為に対する個別否認規定としての役割を持つものと考えられるが、その射程外の信託の評価方法については、財産評価基本通達だけでは対応できない。通達による評価に合理性が認められない場合には、通達によらない評価方法が認められると考えるべきである[137]。もっとも、通達によらない評価は、画一的な評価とはならないため、納税者側に一層慎重な判断が求められることとなる。納税者に租税回避行為の意図がなくても、課税庁より租税回避行為であるとの指摘を受ける場合があるからである。では、財産評価基本通達 202 の信託受益権の評価を利用した租税回避行為とはどのようなものであろうか。

川口幸彦教授は、信託受益権の評価を利用した租税回避行為として、「Aは、所有している甲土地（相続税評価額 10 億円）について、自らが主催する同族会社（乙社）に対し、資材置き場として賃貸借契約を締結した。この賃貸借契約については、通常に比べて極めて高い賃貸料設定した。その上で、懇意にしているC社を受託者とし、Aを収益受益者（Aは、賃料収入から信託報酬等の額を控除した額を受益する。この時点では3000万円)、長男Bを信託の終了時に元本の交付を受ける元本受益者として信託契約(信託期間 30 年）を締結した。そして、３年経過後に、受託者であるC社は、当初の乙社

135 喜多・前掲注 14・59 頁。

136 能見・前掲注 25・５頁。四宮和夫教授も、「信託は、その目的が不法や不能でないかぎり、どのような目的のためにも設定されることが可能である。したがって、信託の事例は無数にありうるわけで、それを制限するものがあるとすれば、それは、法律家や実務家の想像力の欠如にほかならない。」（四宮・前掲注 51・15 頁）と述べられる。

137 金子・前掲注 22・493 頁以下参照。なお、金子宏教授は、「通達は法令ではなく、また、個別の財産の評価は、その価額に影響を与えるあらゆる事情を考慮して行われるべきであるから、ある財産の評価が通達と異なる基準で行われたとしても、それが直ちに違法となるわけではない。…略…ただし、評価に関する通達の内容が、不特定多数の納税者に対する反覆・継続的な適用によって行政先例法となっている場合には、特段の事情がない限り、それと異なる評価を行うことは違法になると解すべきである」（金子・前掲注 22・494 頁）とも述べられている。

との賃貸借契約を終了し、この土地について同族関係等のない土地（丙社）に、通常に比べて極めて安い賃貸料（賃料収入から信託報酬等の額を控除した額は、300 万円にしかならない。）で資材置き場として数年間の賃貸借契約を締結した。その上で、４年経過時に信託に関し関係者により合意解除を行った。

※信託設定時における基準年利率は、便宜上（短期、中期、長期とも）２％、年２％の複利年金現価率は 22.396（30 年）とし、信託終了（合意解除）時についても基準年利率（短期、中期、長期とも）は２％、年２％の複利年金現価率は 20.121（26 年）とする。」[138]という事例を提示される。

この事例では、信託設定時の信託受益権の評価額を見てみると、Ａの収益受益権は６億 7188 万円、Ｂの元本受益権は３億 2812 万円となる[139]。そして、４年後の信託終了時の収益授権の評価額は、Ａの収益受益権 6036 万円であり、その評価額によりＢに贈与されることになる[140]。この評価額を基にした課税関係は、相続税法基本通達 9-13 によると、長男Ｂは３億 2812 万円と 6036 万円の合計額である３億 8848 万円の贈与を受けたことになるのである。相続税評価額 10 億円（地価の変動等を考慮しない場合）の土地を４割にも満たない評価額で計算することができ、税額の軽減を図る租税回避行為が行われてしまう[141]。

ただし、川口幸彦教授は、「この事例はあくまでも仮の事例であり、このとおりに租税回避が成功するとは考えられない。

なぜならば、この事例においては、財産評価基本通達 202 により収益受益権と元本受益権を評価したが、収益受益権の価額を計算する際の『年収益の額』については、3,000 万円と 300 万円を使用したが、これが本当にこの土地の正しい土地の収益力を示しているかどうかである。そうでないとすれば、これらの金額（3,000 万円と 300 万円）を基に収益受益権の評価を行うこと自体に誤りがあるからである。また、この事例の収益受益権と元本受益権を評価する場合において、財産評価基本通達 202 を適用することが著しく不適当と認められる場合には、財産評価基本通達６項（この通達の定めにより難い場合の評価）の適用を受ける可能性もある。さらに、この事例では同族会社を利用したものであることから、相続税法第 64 条（同族会社等の行為又は計算の否認等）第１項

138 川口・前掲注 12・428 頁～429 頁。

139 財産評価基本通達 202 によると、信託設定時における、収益受益権の計算方法は、3000 万円×22.396（30 年、年２％の複利年金現価）≒６億 7188 万円であり、元本受益権の計算方法は、10 億円－６億 7188 万円である。

140 財産評価基本通達 202 によると、４年後の信託終了における収益受益権の計算方法は、300 万円×20.121（26 年、年２％の複利年金現価）≒6036 万円である。

141 なお、川口幸彦教授は、「相続税法基本通達 9-13 の定めに従うと、上記のような課税関係となると考えられるが、相続税法第９条の２第４項は残余財産の課税関係についての規定であるが、相続税法基本通達 9-13 のような収益受益権の価額に相当する利益についても同項の適用があるものと考えると…略…相続税法基本通達 9-13 を悪用した租税回避は成り立たないこととなろう。」（川口・前掲注 12・431 頁）とも述べられている。

の規定の適用を受ける可能性も付言しておくこととする。」[142]と述べられ、この事例の租税回避行為は、否認される可能性が高いものであるとされている。仮の事例を考えられても、信託を利用した限界事例となる租税回避行為を、現実にその租税回避行為が行われる前に見つけることは難しい。

この事例より、財産評価基本通達 202 の評価方法は、計算方法の中に危うさが潜んでいることがわかる。信託契約時において推算した収益額を基礎として、収益受益権を算出する方法は、見積り又は信託財産の収益性によって評価額に大きな影響を及ぼしてしまう。さらに、元本受益権は、その曖昧な収益受益権の評価額にも影響されるため、収益受益権よりも評価額に幅が生じる。この評価の困難性ゆえに、信託が敬遠されることがあってはならない[143]。

信託受益権の評価額は税額に直結するため、納税者と課税庁が鋭角に対立することになるが、納税者も課税庁も法律に拘束されて、それを文理解釈しなければならない[144]。納税者が評価した評価額は、課税庁によって恣意的な否認が行われてはならないのである。租税法律主義の要請から文理解釈することにより、法的安定性及び予測可能性が担保されることになる。信託受益権の評価、すなわち適正な対価の射程は、相続税法９条の２及び同法９条の３を文理解釈することにより明確となる。次節で、適正な対価の射程範囲を確認する。

第３節　租税法律主義下における信託課税規定の射程の検討
～相続税法７条の関係を基礎として～

「適正な対価を負担せず」とされている規定は、相続税法９条の２及び同法９条の３である。相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の射程を検討する。

増田英敏教授は、「『みなし規定』の効力の及ぶ範囲が、当該規定内の文言によって限定され、その効力範囲が法令上明らかにされている場合には、租税法律主義に抵触する問題は生じない。ところが、『みなし規定』の効力範囲が法令の文言によって明らかにされていない場合には、租税法律主義の構成内容である課税要件明確主義に抵触する事態を招く。なぜなら、『みなし規定』の効力範囲が不明確であれば、当然、その範囲を確定する段階における租税行政庁の裁量の余地が拡大し、恣意的課税を排除するという

142 川口・前掲注 12・430～431 頁。

143 佐藤英明教授は、「『受益権』の評価についてここで詳述する余裕はないが、ごく総括的に言うならば、まず、合理的な範囲で統計的な推計を用いる手法が確立される必要がある（たとえば、受益者の死亡によって終了する信託の存続期間はその者の統計上の平均余命とするなど）。」（同「信託と税制―若干の立法的提言」ジュリスト 1164 号（1999）47 頁）と述べられ、新たな信託受益権の評価方法の必要性を説いている。

144 金子・前掲注 22・103 頁参照。また、金子宏教授は、「みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない」（金子・前掲注 22・93 頁）と述べられている。

租税法律主義の要請に抵触する危険が生じる。」[145]と述べられ、みなし規定の効力範囲が法令の文理解釈により明確化されていれば、租税法律主義の要請に適うものであるとされている。みなし規定の条件を満たした場合に、みなし規定は適用されることになるから、その条件を厳密に解釈する必要がある。相続税法９の２及び同法９条の３を文理解釈すると、「適正な対価を負担せず」となった場合にはみなし規定が適用される。しかし、「適正な対価を負担せず」以外の場合、すなわち適正な対価を負担した場合には、相続税法９の２及び同法９条の３のみなし規定の適用を受けないことになる。「適正な対価を負担せず」という条件により、みなし規定が適用されるか否かが決定されるため、適正な対価といえるかどうかが重要である。

みなし規定が適用されるか否かにより、税負担が著しく異なってくる。そのため、納税者と課税庁の利害が対立するのである。このような理由からも、みなし規定の射程を明らかにしなければならない。

適正な対価とはいかなる対価を指すのかが、明文上明らかにされていないところ、筆者は本章第１節において、適正な対価の意義付けを試みた。適正な対価に、適正性と対価性を有していなければ、このみなし規定が適用される。適正な対価に、適正性と対価性を有していれば、みなし規定の適用を免れるということである。つまり、本章第１節において、確認した適正な対価の意義を用いれば、相続税法９の２及び同法９条の３のみなし規定の解釈は容易である。適正な対価を負担したとみなされた場合には、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定は適用されず、相続税法７条が適用される余地がある。すなわち、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の適用を免れるだけであり、「著しく低い価額の対価」の該当性判断が行われるのである。

相続税法７条は、低額譲渡を受けた場合において、その財産の譲渡を受けた者が、その対価とその財産の時価との差額に相当する金額を、その財産の譲渡人から贈与により取得したものとみなすとされている。この相続税法７条の趣旨について、増田英敏教授は、「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、法律的には贈与とはいえないとしても、実質的には贈与と同視することができるため、担税力に応じた課税をもとめる租税公平主義の要請から、対価と時価との差額について経済的利益の贈与があったものとみなして贈与税を課するところにある。換言すると、相続税負担の回避を阻止することにより、課税の公平（租税公平主義）を確保することに同規定の立法趣旨は見出すことができる。」[146]とされ、課税公平主義を根拠とし、租税回避行為の防止規定で

---

145 増田・前掲注 46・244 頁。

146 増田・前掲注 87・411 頁。また、東京地方裁判所平成７年４月 27 日税務訴訟資料 209 号 285 頁によれば、「贈与税は、相続税の補完税として、贈与により無償で取得した財産の価額を対象として課される税であるが、その課税原因を贈与という法律行為に限定した場合には、有償で、しかも、時価より著しく低い価額の対価で財産の移転を図ることによって、贈与税の負担を回避しつつ、本来、相続税の対象となるべき財産を生前に処分することで相続税の負担の軽減を図ることができることになり、租税負担の公平が著しく害され

あるとされている。

相続税法７条は、相続税又は贈与税全般の租税回避行為が行われた場合の個別否認規定である。一方、相続税法９条の２以下の信託に関する特例は、信託の行われた場合に限定される租税回避行為が行われた場合の個別否認規定である。要するに、相続税法７条は、一般規定に対する個別否認規定であるが、相続税法９条の２以下の信託に関する特例は、相続税法７条との関係において特例規定に対する個別否認規定であると位置付けることができる[147]。この両規定の関係性の捉え方によって、租税法の解釈及び適用に相違が生じてくる。そのため、両規定の関係性を明らかにしなければならない。両規定の関係性を明らかにすれば、信託に関する特例規定である相続税法９条の２及び同法９条の３の射程が明らかとなる。

規定間の射程範囲を明らかにするために、増田英敏教授は、「法規定の適正な解釈は立法の経緯を踏まえ、錯綜する関係規定間の正確な位置づけにより導き出すことが可能である。いたずらに文言にのみ固執することも、また、文言から離れてしまうことも、租税法律主義の厳格な統制下におかれる租税法の解釈としては問題があろう。」[148]と述べられ、関係規定間の正確な位置づけは、租税法律主義の観点から立法趣旨も踏まえて導き出すことができるとされている。

まず、立法趣旨の観点からみてみると、相続税法９条の２及び同法９条の３に規定される適正な対価は、本章第１節で確認したように、平成 19 年度改正により新しく規定された概念である。租税回避行為が起こりやすいことを念頭に置いて、曖昧な部分が生じないように規定されたという意味においては、租税回避行為の個別否認規定である。相続税法７条があるにも関わらず、信託に関する特例として規定されたため、相続税法９条の２及び同法９条の３は、一般規定である相続税法７条より優先されて適用されるべきではある。しかしながら、相続税法９条の２及び同法９条の３は、相続税法７条に対する特例規定であり、相続税法９条の２及び同法９条の３の適用は、厳格に解釈されなければならない。つまり、立法趣旨からは、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の射程は、厳格に解釈すべきである。

ることとなる。同法七条の規定は、こうした不都合を防止する目的で、時価より著しく低い価格で売買が行われた場合には、当事者に贈与の意思があったかどうかを問わず、その対価と時価との差額に相当する金額の贈与があったものとみなすこととしているものと解される。」と判示して、租税公平主義の要請より、税負担の軽減を防ぐための規定であるとされている。

147 増田英敏教授は、「法人税法十一条と措置法六六条の六の関係は、一般法と租税回避行為の個別否認を目的とする特別法という関係に位置づけてよかろう。」（同「タックス・ヘイブンに設立した特定外国子会社の欠損を親会社の損金に参入することの可否」判例時報 2011 号（2008）173 頁）と述べられ、法人税法と措置法の関係を、一般法と特別法の関係にあるとされている。このことから、相続税法における信託に関する特例を特例規定として、それ以外の規定を一般規定と解することもできると考える。

148 増田・前掲注 147・173 頁。ただし、増田教授は、同論文中では、法人税法 11 条と措置法 66 条の６の関係性について述べられたものである。

次に租税法律主義の要請から、租税法が侵害規範であるため、文理解釈を基本として、拡張解釈又は類推解釈等は許されず、文言を適切に解釈する必要がある[149]。相続税法９条の２及び同法９条の３に規定される適正な対価の概念は、信託受益権の評価の困難性から、その対価がある程度の幅を有している。適正な対価がある程度の幅の範囲内であれば、適正な対価の負担をしたとして、相続税法９条の２及び同法９条の３の規定の射程外となる。文理解釈によると、適正性と対価性を有しているか否かにより、判断することができる。適正な対価の評価は、課税庁の恣意的課税が行われやすいから租税法律主義に基づき、厳格に解釈されなければならない。その際には当然、租税回避行為の意図の存否は問わないと解すべきである[150]。つまり、租税法律主義の観点からも、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の射程は、狭く解釈すべきである。

立法趣旨を踏まえたとしても、租税法律主義の観点からは、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の射程を厳格に解釈する必要がある。厳格に解釈した場合には、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の射程は狭いものとなる。相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定を厳格に解釈することにより、課税庁による恣意的課税が排除されることになる。そして、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の適用を受けないこととなった場合に、相続税法７条の規定の「著しく低い価額の対価」の該当性判断が行われるべきである。

149 増田・前掲注 86・417 頁参照。増田教授は、「租税法の解釈は、租税法が侵害規範であり、租税法律主義の厳格な法的統制下におかれるところから、その解釈は、文理解釈を原則とすべきである。拡張解釈や類推解釈は租税法律主義に抵触するのである。」（増田・前掲注 87・417 頁）と述べられている。

150 金子・前掲注 22・488 頁参照。もっとも、金子教授は、相続税法７条について述べられているが、相続税法９条の２以下にも同様のことが言えるだろう。

結論

本稿の目的は、租税法律主義の下において、相続税法の信託に関する特例の「みなし規定」の射程範囲を明らかにすることであった。平成 18 年に信託法が改正されたことに伴い、信託税制が整備されたが、新たに明文化された「適正な対価」という概念を明らかにした上で、「みなし規定」の射程範囲を考察した。

本稿では以下のことが確認された。

第１章では、本稿の趣旨に基づいて議論を展開するために、平成 19 年度税制改正前の相続税法における信託課税の法的構造について、課税のタイミングを中心として確認した。相続税法における信託の課税のタイミングに対する原則は、大正 12 年から平成 18 年までの期間を３期間に区分することによって明らかにした。そして、その従来の信託の課税のタイミングに対する原則に対して学説から多くの批判が存在したが、その批判の内容を整理した。

第２章では、平成 19 年度税制改正前の相続税法における信託の課税のタイミングに批判があったことを踏まえ、改正された信託税制の立法趣旨を明らかにした。その上で、改正された信託税制が従来の批判に耐えうるものであるかについて様々な角度から検討を行った。その結果、信託に対する課税方法は、租税回避行為の防止に重点を置きすぎており、担税力に即した課税がなされているとはいえないものであった。租税回避行為の防止のみに傾斜した課税規定の整備は、今後の信託の利用に障害となることが確認できた。

第３章では、信託を用いた租税回避行為が行われやすいとの指摘を受けて、租税回避行為の意義について、学界を代表する学者の見解をみながら検討を行った。租税負担の軽減行為は節税行為、租税回避行為、脱税行為の３類型に分類され、それぞれを分類する基準について検証することができた。租税回避行為の横行は、納税モラルの低下を招き、租税公平主義に基づき担税力に即した課税を行い得ないため、租税回避行為の否認が必要とされる。その租税回避行為の否認手法として、実質主義による否認及び個別否認規定による否認があることを確認した。学界においては、租税法律主義の要請から個別否認規定による否認が通説である。いわゆる岩瀬事件以降新たな否認規定として登場した、私法上の法律構成による否認及び課税減免規定の解釈による否認も租税法律主義に反するため採用することができないという結論を導いた。信託による租税回避行為の否認も、授権規定の存在しない場合には、予測可能性と法的安定性を担保するため、個別否認規定によるべきであることを確認した。

第４章では、相続税法９条の２及び同法９条の３に規定される適正な対価とはいかなる対価を指すのかが明文上明らかにされていないところ、適正性と対価性を詳細に考察することにより、適正な対価の意義付けを試みた。適正な対価を負担した場合には、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定が適用されないこととなるが、その信託

受益権の評価が困難であり、課税庁から租税回避行為との指摘を受けることがある。その場合であっても、適正な対価の概念を用いれば、みなし規定が適用されるか否かを容易に判断することができると確認された。そして、相続税法９条の２及び同法９条の３と相続税法７条との関係性について、相続税法９条の２及び同法９条の３の立法趣旨を踏まえて、租税法律主義の観点から明らかにすることができた。すなわち、租税法律主義の下においては、相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の射程を厳格な解釈により明らかにすべきであるとの結論を導出した。

本稿では、租税法律主義下における相続税法に規定された、信託に関する特例のみなし規定の射程範囲を明確にするという観点から議論を展開してきた。相続税法９条の２及び同法９条の３のみなし規定の射程を明らかにできたことにより、今後の議論の方向性を提示することができた。

現実の社会に目を向けてみると、信託の利用は未だ多いとはいえない。信託の潜在的ニーズは存在するのであるから、信託の利用が増加する余地は多分にある。信託の増加時に対応できるだけの、担税力に応じた課税がされるよう課税規定を充実させ、使い勝手のよい制度にしておく必要がある。しかし、課税規定を充実させただけでは足りず、その課税規定の解釈を明らかにしなければならないことは当然である。改正されてから間もない、信託法と信託に対する相続税法との関係、さらには法人税法や所得税法等との関係を明らかにすることは急務である。判例及び学説の積み重ねにより解釈の確立がされていく。

信託を用いた租税回避行為の濫用にも注意を払うべきであることを付言しなければならない。租税回避行為が行われた場合には、租税法の解釈だけで対応できないことが往々にしてある。すなわち、経済取引と租税法の乖離の問題である。その際には、個別否認規定を設けて、その規定により否認することになる。それは租税公平主義と租税法律主義の相克関係の調整を図りつつ、租税法律主義の観点から個別否認規定による否認を行うべきであることを結論の一つとして確認しておく。租税法律主義の機能は、恣意的課税の排除と納税者の予測可能性及び法的安定性の確保にあるからである。

現実社会と理論の整合性を述べたが、要するに、信託の利便性向上という観点から考えていくべきである。本稿では、信託の利便性向上のために、信託法と信託に対する相続税法との関係性に限定したものであり、今後はさらに広い視野にたって議論が行われることが期待される。

参考文献

新井誠編『高齢社会とエステイト・プランニング』（日本評論社、2000）
新井誠『信託法　第３版』（有斐閣、2008）
石島弘『課税標準の研究』（信山社、2003）
稲垣明博「いわゆる後継ぎ遺贈の効力」判例タイムズ 662 号（1988）
今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（１）・（２）・（３）・（４）」税理 42 巻 14 号（1999）、15 号（1999）、43 巻１号（2000）、３号（2000）
浦東久男「税法における『みなす』規定とその効果の及ぶ範囲」総合税制研究７号（1999）
占部裕典『信託課税法―その課題と展望』（清文社、2001）
占部裕典「租税回避対する新たなアプローチの分析」税法学 546 号（2001）
占部裕典「信託か税法の課題と改革の展望―信託関連法、金融関連法等の視点から―」信託法研究 27 号（2002）
占部裕典「租税回避論再考―外国税額控除枠の利用にかかる法人税更正処分等取消請求控訴事件を素材として―」税法学 548 号（2002）
占部裕典「最近の裁判例に見る『租税回避行為の否認』の課題―実体法的・証拠法的視点から」税法学 553 号（2005）
占部裕典「高齢化社会における信託税制・相続税制のあり方」新井誠『高齢社会における信託と遺産承継』（日本評論社、2006）
占部裕典「信託課税の基本的仕組み―わが国の信託税制の特徴と問題点」税研 132（2007）
大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』（有信堂高文社、2002）
大村敦志「『後継ぎ遺贈』論の可能性」道垣内弘人＝大村敦志＝滝沢昌彦編『信託取引と民法法理』（有斐閣、2003）
岡正晶「いわゆる後継ぎ遺贈型の信託と課税関係」税務事例研究 94（2006）
岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543 号（2000）
金子宏「租税法の基本原則」金子宏他編『租税法講座―第１巻　租税法基礎理論―』（帝国地方行政学会、1974）
金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）
金子宏ほか「信託法制と信託税制の改革」税研 133（2007）
金子宏『租税法　第 14 版』（弘文堂、2009）
香取稔「条件・期限・負担付の遺贈についての相続税課税上の問題～後継ぎ遺贈を中心として～」（税務大学校論叢、1997）
神川和久「法人税法の損金と所得税法上の必要経費の範囲とその異同及び問題点―同族会社と個人事業者を中心としてー」（税務大学校論叢、2008）
川口幸彦「信託法改正と相続税・贈与税の諸問題」（税務大学校論叢、2008）
喜多綾子「個別信託の発展と課税問題―信託法改正の動きと信託課税改革」税法学 556 号（2006）

北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房、1972）
北野弘久『税法学原論　第６版』（青林書院、2007）
木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、1998）
清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、1995）
清永敬次『税法　第７版』（ミネルヴァ書房、2007）
吉良実『実質課税論の展開』（中央経済社、1980）
久貴忠彦「後継ぎ遺贈の可否」判例タイムズ 688 号（1989）
窪田好秋「信託と相続税の課税」税第 16 巻８号（1937）
小林一夫「信託税制の問題点について」信託復刊 91 号（1972）
佐藤英明「不動産の信託に関する所得税法、租税特別措置法の適用関係」税務事例研究３（1989）
佐藤英明「他益信託と課税」税務事例研究 38（1997）
佐藤英明「信託と税制―若干の立法的提言」ジュリスト 1164 号（1999）
佐藤英明『信託と課税』（弘文堂、2000）
佐藤英明「信託税制の課題と解決の方向性」信託 214 号（2003）
佐藤英明「他益信託と課税―平成 19 年改正後の信託課税」税務事例研究 109（2009）
鯖田豊則『信託の会計と税務』（税務経理協会、2007）
品川芳宣「財産評価基本通達の改正課題とあるべき方向」税理 41 巻 12 号（1998）
四宮和夫『信託法〔新版〕』（有斐閣、1989）
渋谷雅弘「資産移転課税（遺産税、相続税、贈与税）と資産評価（一）」法学協会雑誌 110 巻９号（1993）
下野博文「相続税法第四条に関する一考察」（税務大学校論叢、1977）
末崎衛「租税回避目的と契約解釈―『私法上の法律構成による否認』論の批判的検討」税法学 560 号（2008）
首藤重幸「新信託法と贈与税・相続税」税務事例研究 98（2007）
関戸隆夫「新信託法の概要と税法の基本的考え方」月刊税務事例 459（2007）
武田昌輔監修『ＤＨＣコンメンタール相続法１』（第一法規、1981）
武田昌輔「信託課税（１）－信託の沿革―」月刊税務事例 458（2007）
武田昌輔「信託課税（２）－税制理解のための基礎知識―」月刊税務事例 459（2007）
武田昌輔「信託課税（３）－信託法と課税の概要等―」月刊税務事例 460（2008）
武田昌輔「信託課税（４）－法人課税信託－」月刊税務事例 461（2008）
武田昌輔「信託課税（５）－法人課税信託・国税通則法等―」月刊税務事例 462（2008）
武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」日税研論集 14 巻（1990）
田中治「相続税制の再検討―相続財産の評価をめぐる法的諸問題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』（法律文化社、2003）
田中二郎『租税法　第３版』（有斐閣、1990）

谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造―外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として―」租税法研究第 32 号（2004）
谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研 119（2005）
谷口智紀「租税回避行為の否認論の再検討～事実認定による租税回避行為の否認の可否の問題を中心に～」専修法研論集 43 号（2008）、44 号（2009）
寺本振透編『解説新信託法』（弘文堂、2007）
寺本昌広『逐条解説　新しい信託法』（商事法務、2007）
寺本昌広「新しい信託法の概要」ジュリスト 1335 号（2007）
道垣内弘人「新信託法によって認められた新たな信託の形態」税研 132（2007）
中川一郎『税法の解釈及び適用』（三晃社、1961）
中川善之助＝泉久雄『相続法　第４版』（有斐閣、2000）
中里実『タックスシェルター』（有斐閣、2002）
中田裕康「新しい信託法の意義」ＮＢＬ832（2006）
中田裕康「わが国における信託法制の発展と改革」税研 132（2007）
中村真由子「新・信託税制の批判的検討―受益者等課税信託における損失の取り扱いを中心に―」第 31 回日税研究賞入選論文集（2008）
能見善久『現代信託法』（有斐閣、2004）
原田宗藏「信託税制の沿革と今後の改善私案」信託協会会報２巻３号（1928）
平川忠雄「租税回避行為の類型」日税研論集 14 巻（1990）
平川忠雄『新しい信託の活用と税務・会計』（ぎょうせい、2007）
平田敬一郎「信託と改正税法に就て」信託協会会報第 14 巻６号（1940）
平野嘉秋「多様化する事業体と税務上の課題（上）・（中）・（下）信託法等の改正による新たな展開」税理 50 巻４号（2007）、６号（2007）、７号（2007）
星田寛「受益者連続信託の検討」道垣内弘人＝大村敦志＝滝沢昌彦編『信託取引と民法法理』（有斐閣、2003）
星田寛「福祉型信託、目的信託の代替方法との税制の比較検討」信託 232 号（2008）
細矢祐治『信託経済概論』（文雅堂、1938）
本庄資編『関連法領域の変容と租税法の対応』（財経詳報社、2008）
増田英敏『納税者の権利保護の法理』（成文堂、1997）
増田英敏「租税回避行為の否認と租税法律主義」専修大学法学研究所編『公法学の諸問題Ⅵ』（専修大学法学研究所、2005）
増田英敏『租税憲法学　第３版』（成文堂、2007）
増田英敏「タックス・ヘイブンに設立した特定外国子会社の欠損を親会社の損金に参入することの可否」判例時報 2011 号（2008）
増田英敏『リーガルマインド租税法　第２版』（成文堂、2009）
松井静郎「改正相続税法の解説」税務協会雑誌第４巻５号（1947）

松沢智「私法上の取引と租税回避行為―法的所得概念の確立―」租税法研究第６号（1978）
松沢智『租税法の基本原理』（中央経済社、1983）
松沢智『租税手続法』（中央経済社、1997）
松沢智『新版　租税実体法　補正第２版』（中央経済社、2003）
松崎為久「財産管理・承継制度における信託の新しい活用法と税務上の課題―受益者連続信託の租税法的視点からの分析―」第 28 回日税研究賞入選論文集（2005）
松崎為久「財産管理・承継制度における信託の新しい活用法と税務上の課題―受益者連続信託の租税法的視点からの分析―」税研 126（2006）
松田淳ほか『平成 19 年度　改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2007）
松永和美「米国の信託の税制について」信託 238 号（2009）
水野忠恒「後継ぎ遺贈の効力と課税関係」税務事例研究 51（1999）
水野忠恒「相続・贈与税の一体化と個人信託の方向」信託 212 号（2002）
水野忠恒「信託法の全面改正と平成十九年度税制改正」税研 133（2007）
水野忠恒『租税法　第４版』（有斐閣、2009）
水野忠恒「信託税制のその後」税研 146（2009）
宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」（税務大学校論叢、2008）
村井正「租税法と私法（15）信託」（時の法令、1981）
八ツ尾順一『改訂増補　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）
山田熙「信託受益権の譲渡」税務事例研究 33（1996）
山田熙「信託受益権のみなし贈与」税研 75（1997）
山田熙「信託受益権の評価」税理 43 巻 10 号（2000）
米倉明「後継ぎ遺贈の効力について」『家族法の研究』民法研究第５巻（新青出版、1999）
米倉明「信託による後継ぎ遺贈の可能性―受益者連続の解釈論的根拠付け」ジュリスト 1162 号（1999）
米倉明「後継ぎ遺贈の効力について」タートンヌマン３号（1999）
渡邊善藏「税制雑記（一）・（二）」信託協会会報第９巻４号（1935）、５号（1935）
渡邊善藏「信託と租税」会計 14 巻２号（1924）
渡辺徹『企業取引と租税回避』（中央経済社、2002）
渡辺充「貸倒損失の認定における社会通年基準」税理 48 巻６号（2005）

後発的事由による更正の請求についての考察

―後発的事由の該当性及び減額更正年度を中心として―

根本 昌幸

後発的事由による更正の請求についての考察
―後発的事由の該当性及び減額更正年度を中心として―

納税者が、過年度の申告内容を自己の有利に是正する方法として、更正の請求制度が存在する。これは納税申告等をした者等がその申告内容を自己の有利に是正することを求めて税務行政庁に減額更正を促す行為であり、納税者の権利救済制度ということができる。

本論文においては、後発的事由による更正の請求について考察を行った。ここにいう後発的事由とは、申告後に発生した事実に基づき過年度の申告内容を是正しなければならないような事由をいい、国税通則法 23 条 2 項各号及び国税通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されているものとなる。

この更正の請求制度は、納税者の権利救済制度ということに関連して、現在もなお議論が絶えない制度となっており、また、解釈上問題の多い規定であるとされている。

これに対しては、これまでの裁判例及び裁決例をみるに、後発的事由の不明瞭な解釈及び課税の安定性の維持等の理由から、後発的事由の拡大解釈・類推適用に関しては極めて否定的な姿勢をとっている。

これにより、過年度に課税された課税事実が後の年度に消滅し、後発的事由による更正の請求をしたにもかかわらず、後発的事由に該当せず権利救済が図られていないという問題が生じているように思われる。

さらに、もう一つの問題として、当該後発的事由に該当し減額更正が認められたが、過年度に遡っての申告内容を是正することができないとする減額更正年度の問題があげられる。これは、法人税法上、後発的事由による損失の計上時期についての明文の規定が存在しないことから、その取扱いは法人税法 22 項 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に依拠されることになる。そうした場合、過年度の遡及修正は否定され、納税者に不利益が生ずることがあり得るという問題である。

以上より、本論文においては、納税者の予測可能性を確保するため、後発的事由の該当性を明らかにし、減額更正年度について新たな提言をすることで課税の公平性を検討することを研究目的とし、本論文の意義が存在する。

本論文はこれらの研究目的の下に、以下の構成により論じていくこととする。

第 1 章では、更正の請求の制度概要及び立法趣旨を述べた上で、現行制度における後発的事由を裁判例等を通して条文に沿ってはじめに説明をしている。これを受けて、現状に

おける極めて限定的かつ、その範囲が不明確である後発的事由の該当性についての問題及び減額更正が認められた場合の是正年度についての減額更正年度の問題について述べた。

第 2 章では、後発的事由の規定の中でも、納税者の意思が介入するという理由から、その範囲が不明確とされている通則法23条2項1号及び通則法施行令6条1項2号を中心に、現行における後発的事由による更正の請求に係る裁判例等の整理・分析を通じて、その該当性を検討した。その結果、裁判所等の判断基準は「納税者の予測可能性（申告時に予測し得なかった事由が生じたこと)」「納税者の帰責性（その予測できなったことについて帰責事由がないこと)」であるとして整理できた。そして、納税者保護の観点から、「帰責性」についての明確化及びその拡充が必要であるとの結論に至った。

第 3 章では、減額更正年度についての問題の検討を行った。減額更正の方法には、後発的事由による損失が発生した年度の損失とする当期一括処理方式と、過年度に遡って申告内容を是正する過年度遡及修正方式について、それぞれ分析を加えている。その結果、現行制度では、課税の公平性の観点から問題があると考えられることから、実行可能性の面を考慮し、法人税法においても、非経常的な所得に限り 5 年間という期間制限を付したうえで、過年度に遡っての申告内容を是正することができる旨の提言を行った。

第 4 章では、更正の請求によって減額更正が認められなかった場合、他の救済方法を用いて納税者の権利保護が図ることができるかということについて検討を行った。更正の請求以外の方法としては、嘆願書による減額更正や不当利得の返還請求等が考えられるが、いずれも更正の請求が認められなかった後の救済は困難であり、さらに課税庁の減額更正の除斥期間である 5 年を超えてからの、救済方法はより難しいものであるとの結論に至った。

今後の課題としては、納税者保護の観点から、納税者が後発的事由による更正の請求によって権利救済を図ることができなかった場合の救済措置として、更正の請求以外の是正措置が難しいものとして詳細に検討することができなかった点があげられよう。そのような場合においても納税者から課税庁に対して権利救済を図る手段が考えられるかもしれないため、この点については研究の限界とし今後の課題としたい。

―目次―

序章 1

第１章　更正の請求制度とその後発的事由に関する問題 3
　第１節　更正の請求制度の概要 3
　　第１款　更正の請求制度とは 3
　　第２款　後発的事由による更正の請求制度と立法趣旨 7
　　第３款　現行制度における後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由 8
　　(1) 後発的事由 9
　　(2) 後発的事由に類するやむを得ない理由 11
　第２節　現行制度における後発的事由による更正の請求の問題 14
　　第１款　後発的事由の該当性をめぐる問題 14
　　第２款　減額更正年度についての問題 15
　第３節　小括 17

第２章　後発的事由の該当要件の検討 18
　第１節　通則法 23 条２項１号の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等」の射程範囲 20
　　第１款　課税庁の解釈 20
　　第２款　現行制度（裁判例等の判断）からの整理・検討 21
　　(1)「課税標準等又は税額等の基礎となった事実」について 21
　　(2)「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」について 22
　　(3)「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」について 24
　　第３款　相続財産に対する時効援用判決は通則法 23 条２項１号の「判決」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討 39
　　(1) 事実概要 40
　　(2) 納税者の主張 40
　　(3) 判決内容 40

(4) 本事案に係る学者の見解 41
(5) 本事案の検討 43
第2節 通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」の射程範囲 46
第1款 課税庁の解釈 46
第2款 現行制度（裁判例等の判断）からの整理・検討 47
(1)「解除権の行使によって解除」について 47
(2)「契約の成立後生じたやむを得ない事情」について 48
(3)「取消し」について 48
第3款 錯誤無効が通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討 52
(1) 事実概要 52
(2) 納税者の主張 53
(3) 判決内容 53
(4) 本事案に係る学者の見解 54
(5) 本事案の検討 55
第3節 後発的事由の該当要件 57
第4節 小括 60

第3章 減額更正年度について（当期一括処理方式か過年度遡及修正方式か） 62
第1節 課税庁の解釈 63
第2節 減額更正が認められた場合に減額更正年度（当期一括処理方式か過年度遡及修正方式か）が争いとなった裁判事例についての検討 66
第1款 事実概要 66
第2款 判決内容 67
第3款 本事案の検討 68
第3節 減額更正年度に係る学者の見解 70
第1款 当期一括処理方式説 71
第2款 過年度遡及修正方式説 72
第3款 折衷説 72
(1) 立法論説 73

(2) 選択権説（当期一括処理方式又は過年度遡及修正方式）.....74
第 4 節　減額更正が認められた場合の是正措置に対する検討.....74
第 1 款　当期一括処理方式.....74
(1) メリット（課税実務の簡便化）.....74
(2) デメリット（国の不当利得）.....75
第 2 款　過年度遡及修正方式.....75
(1) メリット（過年度の課税要件事実との整合性）.....75
(2) デメリット（別表調整の問題等）.....75
第 3 款　折衷説による立法化への検討.....76
第 5 節　小括.....78

第 4 章　後発的事由による更正の請求のあり方について.....80
第 1 節　更正の請求以外の救済方法についての検討.....80
第 1 款　更正の請求の排他性.....80
第 2 款　嘆願書による減額更正.....82
第 3 款　その他の方法.....83
(1) 民法 95 条による錯誤に基づく納税申告の無効確認.....83
(2) 不当利得の返還請求.....83
(3) 不作為違法確認請求.....84
第 2 節　後発的事由による更正の請求の拡充の提言.....84

終章.....89

参考文献等.....92

序章

更正の請求とは、納税申告等をした者等が、その申告内容を自己の有利に是正することを求めて税務行政庁に減額更正を促す行為である。

この更正の請求には、納税申告書に記載した課税標準等又は税額等に誤りがあるためになす更正の請求（通常の更正の請求）と、後発的事由によって課税標準等又は税額等の計算の基礎に変動が生じたためになす更正の請求（後発的事由による更正の請求）がある。本論文においては、後発的事由による更正の請求について考察していく。

ここにいう後発的事由とは、申告後に発生した事実に基づき過年度の申告内容を是正しなければならないような事由をいい、国税通則法 23 条 2 項各号及び国税通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されている。

これまでの裁判例及び裁決例をみるに、現行における裁判所及び国税不服審判所においては、後発的事由の不明瞭な解釈及び課税の安定性の維持等の理由から、後発的事由の拡大解釈・類推適用に関しては極めて否定的な姿勢をとっている。

つまり、過年度に課税された課税事実が後の年度に消滅し、後発的事由による更正の請求をしたにもかかわらず、後発的事由に該当せず権利救済が図られていないという問題が生じているように思われる。この原因としては、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されている後発的事由が極めて限定的かつ範囲が不明瞭であるためと考えられる。

さらに、法人税法において当該後発的事由に該当し減額更正が認められたが、過年度に遡っての申告内容を是正することができないとする、減額更正年度の問題がある。これは、法人税法上、後発的事由による損失の計上時期についての明文の規定が存在しないことから、その取扱いは法人税法 22 項 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に依拠される。そして、後発的事由による損失は過年度の遡及修正を否定されることになり、この場合に納税者に不利益が生ずることがあり得るという問題である。

従って、本論文においては、納税者の予測可能性を確保するため、後発的事由の該当性を明らかにし、減額更正年度について新たな提言を行い、課税の公平性を検討することを研究目的とすることで、本論文の意義が存在する。

本論文は以上の研究目的の下に、以下の構成により論じていくこととする。

第 1 章では、更正の請求の制度概要及び立法趣旨を述べたうえで、現行制度における後発的事由を裁判例等を通して条文に沿って説明し、現状における後発的事由の該当性についての問題及び減額更正年度についての問題を述べる。

第 2 章では、後発的事由の該当性をめぐる問題について、後発的事由による更正の請求に係る裁判例等の整理・分析をし、課税庁及び裁判所等の解釈を通じて、後発的事由の該当性を明らかにする。そして、現行の後発的事由について欠落していると思われる部分について、検討を行い提言を行っていく。

第 3 章では、減額更正年度の問題について、減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡っての申告内容を是正することができないという問題の検討を行っていく。減額更正の方法には、後発的事由による損失が発生した年度の損失とする当期一括処理方式と、過年度に遡って申告内容を是正する過年度遡及修正方式とがあるため、これらをそれぞれ分析し、納税者にとって著しく不利益とならないような提言を行っていく。

第 4 章では、更正の請求によって減額更正が認められなかった場合、他の救済方法によって納税者の権利保護を図ることができるかということについて検討を行っていく。

本論文は、納税者の権利救済のための後発的事由による更正の請求制度のあり方について検討を行っていくものであるが、納税者及び課税庁双方のバランスを考慮した課税の公平性の観点から、述べていくものである。

第１章　更正の請求制度とその後発的事由に関する問題

第１節　更正の請求制度の概要

第１款　更正の請求制度とは

更正の請求制度とは、申告納税方式[1]等[2]により納税申告をした者等[3]が過年度の申告内容（課税標準等又は税額等）を自己の有利に是正することを求めて税務行政庁（以下「課税庁」という）の減額更正を促す行為[4]である。

更正の請求制度には、国税通則法 23 条 1 項（以下「通則法 23 条 1 項」という）に規定する「納税申告書に記載した課税標準等又は税額等に誤り」があるためになす更正の請求（以下「通常の更正の請求」という）と、通則法 23 条 2 項に規定する「後発的事由によって課税標準等又は税額等の計算の基礎に変動」が生じたためになす更正の請求（以下「後発的事由による更正の請求」という）がある。

通常の更正の請求においては、納税義務者が課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は計算に誤りがあったことにより、課税標準等又は税額等を過大に申告した場合等[5]に減額更正をすべきことを課税庁に請求するものであり、その請求期限は国税の法定申告期限から 1 年以内[6]とされている。これには、納税申告時に単なる計算ミスや処理の勘違い（原始的な瑕疵）により過大に税額を申告してしまった場合となり、納税申告書提出時に既に減額更正すべき事由は内在していたといえるものが該

---

[1] 申告納税方式は、納税者がその稼得した所得等を自ら進んで算定して課税庁に納税申告を行い、これに対応する税額を自主的に国に納付することをいう。国税通則法 16 条 1 項 1 号。

[2]「後発的減額事由は、税務署長から更正決定処分を受けた場合にも生ずるため、更正決定税額についての更正の請求をすることができるとされている」伊藤義一「更正の請求ができる『後発的事由』とは」税務 QA75 号 33 頁（税務研究会、2008）。

[3] この中にはその相続人その他その提出した者の財産に属する権利義務を包括して継承した者を含む。

[4] 更正の請求の手続としては、更正の請求をしようとする者は、その申告（又は更正）に係る課税標準等又は税額等、請求理由、請求するに至った事情の詳細、その他参考になるべき事項を記載した更正請求書を所轄税務署長に提出することとなる。国税通則法 23 条 3 項。

[5] 国税通則法 23 条 1 項 1 号には「納付すべき税額が過大であるとき」、同項 2 号には「純損失等の金額が過少であるとき又は純損失等の金額の記載がなかったとき」、同項 3 号には「還付金の額に相当する税額が過少であるとき又は還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき」が更正の請求をする事由として掲げられている。

[6] ただし、税務署長等が認める災害その他やむを得ない理由のあるときは、当該期間を延長することができる。国税通則法 11 条。

当する。これが更正の請求の原則的な取扱いとなる。

これに対し、後発的事由による更正の請求は、通常の更正の請求期限後において過年度の申告内容を是正しなければならないような事由（以下「後発的事由」という）が生じた場合において、減額更正をすべきことを課税庁に請求することができるものである。これは通常の更正の請求と異なり、納税申告書提出時には課税標準等又は税額等が過大となる要因は内在せずに法定申告期限から 1 年を経過した後に更正の請求の要因となる事実が生じた場合に更正の請求をすることができるとされている。

なお、この更正の請求の他に過年度の申告に係る課税標準等又は税額等を是正するために納税者側が採用できる方式としては、自己の不利益に是正（増額更正）するための方法として修正申告書[7]の提出がある。

更正の請求は以上のとおり、過年度の申告内容を自己の有利に是正することを求めて課税庁に減額更正の発動を促す行為であり、納税者が更正の請求という手続をして課税庁側が是正することを認めて[8]はじめて減額更正がなされる。これに対し、修正申告は修正申告書の提出により申告に係る税額等が自動的に変更（増額更正）されることとなる。従って、納付すべき税額が過少な場合には納税者側から修正申告により是正することができることになるが、一方納付すべき税額が過大な場合には、更正の請求について課税庁側が認めることにより是正されることになるのである。減額更正についての修正申告は認められていない。

このような使い分けがされるのは、更正の請求によって修正申告と同様に税額等が自動的に減少されるのであれば、これは申告期限を延長したのと同様の効果を有することとなるからである。すなわち、これは税法が申告の準備に必要な時間を考慮して一定の申告期限を設け、その期限内に適正な期限内申告書を提出すべきことを義務付け、納税者がその期限内に十分な検討をした後申告を行うことを期待する建前をとっている点を勘案すると、更正の請求により自動的に税額等が変更されるのは適当ではないという考え方[9]に基づくものとなる。これらより、修正申告は自己の不利益に是正（増額更正）するためになす手続として、更正の請求はあくまで自己の有利に是正（減額更正）することを要請するために

---

[7] 国税通則法 19 条。

[8] 税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、その調査に従って減額更正をし、又は減額更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する。国税通則法 23 条 4 項。

[9] 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔平成 19 年改訂〕』325 頁（大蔵財務協会、2007）。

なす手続として捉えることができる。このような相違はあるが、両者の本質はあくまでも適正な所得金額、適正な税額への訂正を求める納税者の行為として理解することが、申告納税制度の趣旨に合致する考え方である[10]とされている。

現在のわが国における国税の税額確定方式としては、申告納税方式を主流としている。この申告納税方式は、「課税関係に関する事実を最も熟知している納税者の協力を得て納付すべき税額を確定させる方式であることから、民主的でかつ政府の介入が最小限で済む最良の方式である[11]」という趣旨から成り立っている。従って、納税者による申告は、法令に従い適正になされなければならない。しかし、現実においては納税者と課税庁と間での法令の解釈の相違等から、納税者からの申告のすべてが法令に従った完璧な内容であるとは限らないため、国税通則法は課税庁側に対し、調査に基づいていることを要件として、更正処分を行う権限を与えている[12]。それと同時に課税庁側は、申告書に誤り等を発見した場合には、納税者からの修正申告や更正の請求等のアクションがなくとも、増額更正の場合には法定申告期限から 3 年以内[13]に、減額更正の場合には法定申告期限から 5 年以内[14]に自ら進んで更正を行わなければならない義務[15]を負っている。他方、租税法律主義[16]の要請する合法性の原則[17]により、税負担の公平化を図るため納税者からの申告が過大であった場合には、適正な課税標準等又は税額等に是正するために更正の請求制度が設けられている。

更正の請求の沿革について触れておくと、更正の請求制度は、申告納税制度の導入と同時に採用されたものである。わが国において申告納税制度が採用されたのは、昭和 21 年の戦時補償特別税法と財産税法であり、財産税法 48 条には、「申告書を提出した者等については、その者が課税価格が過大であったことを発見したときは、申告期限等の後 1 か月を

---

10 加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号 2 項（日本税法学会　清文社、1987）。
11 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』1423 頁（第一法規、1982）。
12 国税通則法 24 条。これは、「税務官庁の更正又は決定それ自体の権限の行使は、納税者の申告行為をまって発動されるという観点からすると、あくまで第二次的、補充的なものと評価するのが相当である」とされている。堺澤良「更正処分と不服申立等納税者救済制度」税経通信 39 巻 12 号 25 頁（税務経理協会、1984）。
13 国税通則法 70 条 1 項。
14 国税通則法 70 条 2 項。
15 武田・前掲注（11）1424 頁。
16「法律の根拠に基づくものなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」金子宏『租税法〔第 14 版〕』66 頁（弘文堂、2009）、また、その趣旨として「租税の種類及び根拠はいうに及ばず、納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件と徴収手続を、すべて法律によって定めることを要求するものである」堺澤良「判例からみた租税法律関係と私法との交錯」税務大学校論叢 11 号 62 頁（税務大学校、1977）。
17「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」金子・前掲注（16）73 頁。

限って、課税価格の更正を請求しうる」と規定されており、これがわが国の更正の請求制度のはじまりであって、基本的な仕組みは今日においても維持されている[18]といってよい。これに続き昭和 22 年に旧所得税法、昭和 25 年に相続税法、富裕税法に更正の請求制度が導入されている。これに対し、旧法人税法に更正の請求制度が導入されたのは昭和 34 年であった。旧所得税法と旧法人税法は、両方申告納税制度を採用したにもかかわらず旧法人税法は、旧所得税法に更正の請求制度が制定された時には更正の請求制度は導入されなかったのである。この点については、「法人税法においてこのような制度がそれまで存しなかったのは、法人については法人の決算手続の確立、法人の経理能力等からみて過大申告の事例も少なく、また仮に過大申告がなされた場合においても税務署長が自発的に減額の更正処分を行うことによって処理されてきていたからである[19]」と説明されている。従って、旧法人税法においては、更正の請求の代わりに税務署長に減額更正を促すために、嘆願書又は陳情書と呼ばれる任意の書面が用いられていた[20]とされている。

その後、昭和 36 年 7 月の税制調査会の「国税通則法の制定に関する答申」を受けて、昭和 37 年に国税通則法が制定され、各税法に規定されていた更正の請求を一本化した更正の請求制度が設けられた。当時の更正の請求制度には、後発的事由による更正の請求は存在しておらず、通常の更正の請求にあっても、その請求期限は法定申告期限から 1 月以内とされていたが、昭和 43 年 7 月の税制調査会の「税制簡素化についての第三次答申」において、「納税者が自ら誤りを発見するのは、通常は、次の申告期が到来するまでの間であるという事実をしんしゃくすれば、この請求期限を延長することが必要」、「期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかったことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張することが必要」との答申を受け、昭和 45 年の改正により、更正の請求期限が法定申告期限から 1 年以内に延長され、さらに後発的事由による更正の請求が規定され、更正の請求制度は大幅な改正が施された。その後更正の請求制度は現在に至るまで、大きな改正はなされていない[21]が、納税者の権利救済制度ということもあり、納税者保護の観点から現在もなお議論が絶えない制度であり、解釈上問題の多い規定であるとされている。

---

18 武田・前掲注（11）1424 頁。
19 武田昌輔『会社税務精説』905 頁（森山書店、1962）。
20 武田・前掲注（11）1425 頁。
21 平成 18 年度に国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号に後発的事由に類するやむを得ない理由が付け加えられた。

第２款　後発的事由による更正の請求制度と立法趣旨

後発的事由による更正の請求は、通常の更正の請求期限後に後発的事由が生じた場合において過年度の申告内容を是正する必要がある場合には、国税の法定申告期限から 1 年を経過した後においても更正の請求をすることができるとされている。従って、後発的事由による更正の請求は更正の請求の特例規定とされている。

後発的事由による更正の請求は、前述したとおり、納税申告書提出時にはその納税申告書の瑕疵ないしは減額更正すべき事由は内在せず原始的な瑕疵はなかったが、後日そのような事由が発生した場合になされるものである。そのような場合には、通常の更正の請求期限内（国税の法定申告期限から 1 年以内）に更正の請求をすることは困難であるため、後発的事由が生じた日の翌日から起算して 2 月以内（相続税法及び租税特別措置法については 4 月以内）に限り更正の請求をすることができるとされている。

従って、後発的事由による更正の請求は、「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、確定ずみの租税法律関係を変動した状況に適合させるために認められた救済手続[22]」として、通常の更正の請求期限後に権利救済を図ることができない納税者を救済する役割を持っているといえる。

現行法における後発的事由による更正の請求については、租税債務を可及的速やかに確定させるという国家財政上の要請から更正の請求をすることができる期間を限定するとともに、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が後発的に発生したことにより、本来納付すべき税額が申告に係る税額を下回ることとなった場合にまで、同条 1 項による納税義務の早期確定の要請を貫くことは不当と考えられたため、同項の期間（国税の法定申告期限から 1 年以内）を経過した後であっても、納税者側から減額更正を請求し得る途を開いたものである[23]とされている。さらに、租税債務の可及的速やかな確定という国家財政上の要請を犠牲にしてもなお、帰責事由のない納税者に酷な結果とならないよう例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充する[24]ことにその趣旨があると考えら

---

[22] 金子・前掲注（16）669 頁。

[23] 広島地方裁判所昭和 56 年 2 月 26 日判決（税務訴訟資料 116 号 388 頁）、仙台地方裁判所昭和 51 年 10 月 18 日判決（税務訴訟資料 90 号 200 頁）。

※以下、多くの裁判例等を紹介していくため、一つの事案について地裁・高裁・最高裁のように複数ある場合には、【】でくくることとする。

[24] 大阪地方裁判所平成 20 年 9 月 19 日判決（判例集未登載）、名古屋地方裁判所平成 16 年 12 月 22 日判

れている。

第3款　現行制度における後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由

後発的事由については、通則法23条2項各号に後発的事由、通則法施行令6条1項各号に後発的事由に類するやむを得ない理由（以下まとめて「後発的事由」とする）が列挙されている。従って、後発的事由による更正の請求の減額更正は、通則法23条2項各号及び通則法施行令6条1項各号に規定されている後発的事由に該当すれば、それは認められることとなる。

この後発的事由による更正の請求について解釈による適用の余地があるかについては、裁判例等によると、後発的事由による更正の請求が認められる要件として「①納税者の予測可能性（申告時に予測し得なかった事由が生じたこと）、②帰責性（その予測できなかったことについて帰責事由がないこと）」を満たすこと[25]が挙げられている。さらに「後発的事由による更正の請求が、通則法23条1項の原則に対する例外として認められたものであることからすれば、後発的事由として認められる場合を定めた通則法23条2項及び同法施行令6条1項の各規定の趣旨はその文言どおりに解されるべきであり、安易にその準用ないし類推解釈を行うことは許されないというべきである[26]」として、極めて限定的かつ狭義な解釈を採っており、安易には認められていないのが現状である。

通則法23条2項各号及び通則法施行令6条1項各号は厳密な文理解釈が必要な条文であると考えられるため、条文についての詳細な分析が検討の前提になるものと思われる。以下に更正の請求が認められることとなる後発的事由について、条文に沿って確認していく。

通則法23条2項各号には後発的事由として、①課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき[27]、②申告等をした者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったと

決（税務訴訟資料254号順号9875）、神戸地方裁判所平成14年2月21日判決（税務訴訟資料252号順号9072）、熊本地方裁判所平成12年3月22日判決（税務訴訟資料246号1333頁）、千葉地方裁判所平成10年7月31日判決（税務訴訟資料237号937頁）、国税不服審判所平成19年1月23日裁決（裁決事例集73巻16頁）ほか。

[25] 前掲注（24）熊本地判12・3・22。

[26] 東京地方裁判所平成13年1月26日判決（税務訴訟資料250号順号8821）。

[27] 国税通則法23条2項1号。

き[28]、③上記に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき[29]の 3 つが列挙されている。

これを受けて通則法施行令 6 条 1 項各号には、後発的事由に類するやむを得ない理由として、①行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと[30]、②契約がやむを得ない事情等によって解除され又は取り消されたこと[31]、③帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、当該事情が消滅したこと[32]、④租税条約等の権限のある当局間の協議により異なる合意が行われたこと[33]、⑤通達に示されている法令の解釈が裁判等に伴って変更され、これまでと異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと[34]の 5 つが列挙されている。

ここで、これら後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由についての解釈について、以下でそれぞれみることとする。

(1) 後発的事由

① 課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき

当該規定の「判決等」に基づいた更正の請求が認められるためには、判決を得るための訴訟が申告等に係る課税標準等又は税額等の基礎となった事実の存否、効力等を直接審判の対象[35]とし、判決により課税標準等の基礎となった事実と異なることが確定されるとともに、納税者が申告時において、課税標準等の基礎となった事実と異なることを知らなかったことが必要である[36]と解されている。

また、本規定が、その救済すべき場合の 1 つとして、「判決により申告時に基礎とした事

---

[28] 国税通則法 23 条 2 項 2 号。
[29] 国税通則法 23 条 2 項 3 号。
[30] 国税通則法施行令 6 条 1 項 1 号。
[31] 国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号。
[32] 国税通則法施行令 6 条 1 項 3 号。
[33] 国税通則法施行令 6 条 1 項 4 号。
[34] 国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号。
[35] 前掲注（24）名古屋地判 16・12・22 では、同号にいう判決とは「申告に係る課税標準等または税額等の計算の基礎となった当該事実の存否や効力について判断が示されたものを指し、法令の解釈や課税客体の性質に関する評価など、同種の争点についての判断が示された判決を含むものではないと解するのが相当である」と判示している。
[36] 国税不服審判所平成 19 年 11 月 1 日裁決（裁決事例集 74 巻 1 頁）、前掲注（24）国税不服審判所 19・1・23。

実と異なる事実が確定した場合を挙げているのは、課税計算の前提となる諸事実は広範囲かつ多岐にわたっており、その中には、納税義務が成立する時点で必ずしも権利関係等が明確でなく、当事者間では最終的に確定し難い事実も多く、このような事実を課税の基礎とせざるを得ない場合もあり、そのような事実を課税の基礎とするときには、判決等による事実関係の確定を得て、その段階で課税の適切な是正を図るべきものとするのが妥当であるという趣旨に基づくもの[37]」とも解されている。

例えば、「不動産の売買があったことに基づき譲渡所得の申告をしたところ、後日になって、売買の無効確認訴訟を提起され、判決によって売買がなかったことが確定した場合のように、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実関係について私人間に紛争を生じ、判決によってこれと異なる事実が明らかにされた場合等が同号にいう『判決』に該当する[38]」と解される。

② 申告等をした者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき

当該規定は、他の者の所得を申告してしまった場合であり、例えば妻の所得であるとして申告されていた配当所得が、真実は夫の所得であるとして夫に対して更正処分がされた場合[39]などが同号に該当する。

申告の際に、その者に帰属するものとされていた所得が、その後において、他の者に帰属するものとなったために他の者の所得についての更正がなされた場合には、これをそのまま放置すると、その者と他の者との両方に課税することとなり二重課税となる。これを防止するため、その者の所得について、他の者の所得の更正内容と整合させるためにその者からの更正の請求を認めたもの[40]とされている。

③ 上記に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき

上記①、②に類するやむを得ない理由があるときとされており、同条 1 項（通常の更正

[37] 前掲注（36）国税不服審判所 19・11・1。
[38] 前掲注（24）神戸地判 14・2・21。
[39] 武田・前掲注（11）1445 頁。
[40] 前掲注（24）千葉地判 10・7・31。

の請求）の趣旨に照らせば、その特例規定となる同条2項（後発的事由による更正の請求）各号の掲記の事由を、類推ないし拡張して解釈すべきではない[41]とされている。

(2) 後発的事由に類するやむを得ない理由

① 行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと

当該規定は、行為の効力に係る官公署の許可等の処分に基づいて課税の基礎となる事実が構成され、更にその事実に基づいて確定申告がなされた場合において、その後その官公署の許可等の処分が取消され、その取消し後の事実に基づいて計算すると税額が申告額より過大となったときに適用される。この場合には、その課税の基礎となる事実そのものが存在しなくなって、結果として納付すべき税額が過大であったということになるため、当初の課税が実体的に不当となり遡って税額の減額等をなすべきこととなるから、同条 2 項各号所定の期間において更正の請求を認めようというもの[42]である。

例えば、農地の売買に関する都道府県知事の許可処分が取消された場合などについては、法的利益は当事者の意向如何に拘わらず白紙に戻らざるを得ないため、当事者の選択の働く余地のない所得喪失の結果となるため更正の請求が認められる[43]とされる。

② 契約がやむを得ない事情等によって解除され又は取り消されたこと

「契約の成立後生じたやむを得ない事情」とは、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当の場合（契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合)、その他これに類する客観的理由がある場合を指すものと解するのが相当である[44]とされている。

例えば、不動産の売買契約がやむを得ない事情によって解除された場合など、その申告等に係る課税標準等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除

---

41 前掲注（24）名古屋地判 16・12・22。
42 千葉地方裁判所昭和 62 年 12 月 18 日判決（税務訴訟資料 160 号 1372 頁)。
43 高梨克彦「更正の請求における『やむを得ざる事情』と『税法の誤解』考」税法学 442 号 34 頁（日本税法学会　清文社、1987)。
44 東京地方裁判所昭和 60 年 10 月 23 日判決（訟務月報 32 巻 6 号 1342 頁)、国税不服審判所平成 8 年 10 月 31 日裁決（裁決事例集 52 巻 1 頁)。

され、もしくはその契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、または取消されたとき[45]など、法定の解除事由が存在すること等の「やむを得ない事情」が条件となる。

③ 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、当該事情が消滅したこと

当該規定は、他の後発的事由の申告等の所得喪失、消滅という事項と全く性質を異にする計算資料収集の可能性の回復という事実[46]であり、納税申告書提出前に帳簿書類の押収等の事情が生じていたことによって、納税申告書作成において閲覧もできなかった場合など、帳簿その他の記録に基づいて計算することができなかった場合を前提としている。そして、その後（通則法 23 条 1 項所定の期間経過後）において押収されていた当該帳簿書類が還付等されたことに伴い、その帳簿書類等に基づいて課税標準等又は税額等を再計算することによって、帳簿書類に基づく計算をすることができなかった当初の申告に係る納付すべき税額が過大であったこと等がはじめて判明した場合に、更正の請求をすることを認めた[47]ものである。

当然のことながら、「帳簿書類の押収その他やむを得ない事情」が国税の法定申告期限後に生じていた場合には、たとえそれがその後になされた修正申告前に生じていた事由であったとしても、もはや同号には該当しない[48]とされている。

④ 租税条約等の権限のある当局間の協議により異なる合意が行われたこと

国税庁と外国の歳入担当官庁との間の合意により、二重課税防止条約の適用に関し、納税者のした申告等と異なる内容の合意が行われたとき[49]等が同号に該当する。

例えば、内国法人と外国子会社との間の移転価格が問題となり、その外国子会社が追徴を受けたときは、内国法人は日本において結果的に法人税額を過大納付したことになるが、

---

45 伊藤義一「更正の請求制度について」会計ジャーナル 14 巻 1 号 128 頁（第一法規、1882）。
46 高梨・前掲注（43）34 頁。
47 大阪地方裁判所平成 3 年 12 月 18 日判決（税務訴訟資料 187 号 365 頁）、【東京地方裁判所平成 2 年 3 月 20 日判決（税務訴訟資料 175 号 1259 頁）、東京高等裁判所平成 3 年 1 月 17 日判決（税務訴訟資料 182 号 1 頁）】、国税不服審判所平成 9 年 5 月 15 日裁決（裁決事例集 53 巻 78 頁）。
48 千葉地方裁判所平成 11 年 1 月 29 日判決（税務訴訟資料 240 号 436 頁）。
49 伊藤・前掲注（45）128 頁。

両国間に租税条約が締結されている場合には、相互協議（両国の権限ある当局間における協議）の申立てを行うことになる。この協議は、合意に至るまでに相当の時間を要することが多いため、その合意が行われた日の翌日から起算して 2 月以内に更正の請求をすることが認められている[50]。さらに、諸外国には、更正の除斥期間が無制限とされている国も多いので、この更正の請求も、5 年ないし 7 年の除斥期間とは無関係に行うことができる[51]とされている。当然のことながら、この条約に基づく当局間の協議決定が法定申告期限後に発生していること[52]を要する。

⑤ 通達に示されている法令の解釈が裁判等に伴って変更され、これまでと異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知ったこと

当該規定は、平成 18 年度に追加規定されたものであり、課税庁による取扱通達が改正された結果、従前の通達に基づいて計算して申告した税額が、改正後の取扱通達により再計算を行うことによって税額が過大となるような場合には、後発的事由による更正の請求をすることができるものとされている。

つまり、従来の課税庁側の解釈が取扱通達等を通じて示されているが、その解釈が裁判例等によって変更され、その変更後の解釈が基本通達を通じて公表されたことにより、自己の申告額が過大となるような場合がこれに該当する。従来においては、取扱通達等の変更によって自己の有利に変更された場合においても、後発的事由に該当しなかった[53]が、平成 18 年度改正により、取扱通達が納税者の有利に変更された場合には、後発的事由に該当することとなったため、上記の問題はいわば立法的に解決された[54]と解される。

これらの後発的事由に該当すれば、後発的事由による更正の請求として国税の法定申告

---

50 武田・前掲注（11）1447 頁。
51 武田・前掲注（11）1447 頁。
52 高梨・前掲注（43）34 頁。
53 名古屋地方裁判所昭和 57 年 8 月 27 日判決（税務訴訟資料 127 号 649 頁）、京都地方裁判所昭和 56 年 11 月 20 日判決（税務訴訟資料 121 号 374 頁）、【宮崎地方裁判所昭和 56 年 3 月 30 日判決（税務訴訟資料 116 号 966 頁）、福岡高等裁判所昭和 57 年 2 月 26 日判決（税務訴訟資料 122 号 396 頁）、福岡高等裁判所昭和 57 年 5 月 13 日上告棄却（税務訴訟資料 123 号 325 頁）】、国税不服審判所昭和 56 年 3 月 3 日裁決（裁決事例集 21 巻 1 頁）。
54 金子・前掲注（16）672 頁。反対意見として、「国税庁長官が自発的に過去の法令解釈による処理が違法であると判断して、その法令解釈を変更する見解を公表するに至った場合には、更正の請求をなすことができないこと」等の指摘がある。碓井光明「租税法における実体的真実主義優先の動向―更正の請求の拡充及び固定資産税課税誤りの救済―」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』23 頁（信山社、2007）。

期限から 1 年を経過した場合においても税務署長に減額更正の発動を促すことを請求することができ、減額更正が認められることになる。

以上が現行法における、後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由である。

第 2 節　現行制度における後発的事由による更正の請求の問題

これまでに整理したように、更正の請求制度は納税者の権利救済制度ということができる。しかしながら、納税者がこの更正の請求を用いて権利救済を実現するについていくつかの問題があるとされている。

第 1 款　後発的事由の該当性をめぐる問題

まず、何が後発的事由に該当するのかという問題である。この後発的事由については、前述のとおり、通則法 23 条 2 項各号及びこれを受けた通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されている。

しかし、問題となるのは、後発的事由に該当するとして、当該後発的事由による更正の請求をしたにもかかわらず、過去の申告内容を是正することが認められなかった場合である。例えば、ある者の所得として課税された後に、後発的事由が生じ課税要件事実が消滅したにもかかわらず、更正の請求による減額更正が認められず権利救済が図られなかったような場合が見受けられる。

この問題はいわば所得のないところに課税するものであり、課税の公平の面からも許されるべきではないと考えるところである。しかし、これまでの裁判例等をみても後発的事由に該当すると思われるにもかかわらず更正の請求が認められない事案が多く存在する。この原因は、通則法 23 条 2 項各号に後発的事由が掲げられているものの、その 3 号には「やむを得ない理由」が規定されており、この後発的事由の「やむを得ない理由」については通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙という形で規定がなされていることにある。

現行の法令では、「後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由」がここに列挙されている理由に限定されるため、これら以外に真に納税者を救済しなければならない理由が生じたとしても、当該列挙された理由に該当しないがために、救済を受けることがで

きないという問題が生じている。

これに対する現行の裁判所及び国税不服審判所の対応は、課税関係の安定性の問題等の理由を掲げ、この後発的事由の拡大解釈による更正の請求について極めて消極的な姿勢をとっている。しかし、権利保護すべき後発的事由は限定列挙された場合以外にも存在すると思われ、実際にこのような場合に更正の請求が認められなかったものがあることから、それらに係る裁判例等については検討する余地があると考える。

このように、後発的事由の解釈を拡大し、本来の更正の請求の趣旨である納税者の権利救済について検討すべきである。また、課税庁及び裁判所等の後発的事由の判断基準を類型化することで、その該当性を明確にすることができるのであれば、納税者の予測可能性がより一層図られることになり、今以上の納税者の権利保護が確保されるのではないかと考える。さらに、納税者の責めに帰さない場合に更正の請求が認められなかったケースについては、当然の如く救済がなされるべきものであり、この場合には他の救済手段がないか考察を行う必要があろう。

第２款　減額更正年度についての問題

もう 1 つの問題として、減額更正年度の問題を取り上げる。これは、法人税及び所得税における事業所得等については、期間計算によって所得が計算されるため、納税者が後発的事由による更正の請求をし、減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正することができないときに納税者に不利益が生ずることがあり得るという問題である。

例えば、通則法施行令６条１項２号[55]においては、過年度に売買契約により譲渡益等を計上した年度より後の年度において、売買契約の解除によりその代金債権等が消滅した場合が後発的事由として定められているが、これについては、過年度に遡って申告内容を是正するのか、それとも解除をした年度において新たに発生した損失として前期損益修正として処理するのかという争いが生じている。

企業会計原則の考え方によれば、配当可能利益の算定を目的としているため過年度に遡っての財務諸表の修正は通常行われない。その一方で、民法上の考え方によれば、契約の

[55] 国税通則法施行令６条１項２号は、後発的事由として「その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」を規定している。

解除等があった場合には、過年度に遡ってその効力が失われる[56]ことになる。

この点につき税法の視点からみた場合には、所得税法上、事業所得等については、後発的事由が生じた年度に新たに発生した損失として処理する取扱いの旨の規定が存在するのに対し、法人税法上、この後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在していない。そのため、後発的事由による損失の計上時期については、法人税法 22 条 4 項の解釈によるものとされている。課税庁及び裁判所等の解釈として法人税法の後発的事由による損失の計上時期は、売買契約をした年度に遡って是正するのではなく、売買契約を解除した年度に新たに発生した損失として処理する、いわゆる「一般に公正妥当と認められる会計処理」にその取扱いを合わせ、過年度に遡って是正しないこととされている。

この場合、解除をした年度に新たに発生した損失として計上することとなるため、過年度の課税要件事実は消滅しているにもかかわらず是正することを許されないという不利益が生じていると考える。この問題については、過年度に遡って申告内容を是正する方法を採った場合には、過年度に消滅した課税要件事実との整合性は保たれるものの、別表調整等の課税実務上の問題が生じると思われる。

これに対して、解除をした年度の損失として処理する方法を採った場合には、課税関係の安定性等は保たれる。しかし、その解除をした年度（損失を計上した年度）にその損失に見合うだけの収益がない場合には、繰越欠損等の救済がされるものの、赤字続きの納税者にとっては繰越欠損等の期限切れが生じることが考えられ、その場合には国の不当利得にもなりかねない問題が生じるとも考えられる。

法人税法では、22 条 4 項において「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」に依拠することとしているため、過年度に遡って財務諸表を修正しない企業会計にならえば、過年度に遡って申告内容を是正することができないこととなる。しかし、法人税法は課税の公平を重視するものであることを考慮するならば、納税者に不利益が生ずる場合においても過年度に遡って是正しないこととすることは、適切ではないと考える。

従って、この問題については両者の妥当性を考察していき、これについても救済ができないものか検討したいものと考えている。

上記の問題点を掲げ、個別限定列挙されている後発的事由の範囲を明らかにするため、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 項各号に掲げられている規定の一般論、学者

[56] 民法 545 条。

の見解等を整理していくこととし、納税者にとって酷な後発的事由が生じ、救済が図られない場合においては、当該後発的事由の拡大解釈又は類推適用の可能性を検討していく。

第3節　小括

以上のように、更正の請求制度は納税者の権利救済制度であり、さらに後発的事由による更正の請求は、更正の請求期限内（1年以内）に権利が主張できなかったことについて正当な事由があると認められる場合の納税者を保護するための制度である。しかしながら裁判所等は課税の安定性等の理由を掲げ、後発的事由による更正の請求は極めて否定的な姿勢をとっているといえる。

その原因としては、後発的事由及び後発的事由に類するやむを得ない理由が限定的に列挙されていることに求めることができると考えられる。裁判例等においては、この点につき後発的事由を拡大解釈して捉えているものもあれば、限定的に判断しているものもあり、納税者の予測可能性が図られていないのではないかと考えられる。これに加えて、後発的事由に該当し、減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正することができない場合に、納税者に不利益が生ずることがあり得るという減額更正年度についても、問題を提起した。

そして、本論文においては、後発的事由の該当性を明らかにすることによって納税者の予測可能性を確保し、減額更正年度について納税者にとって不利益が生じないような新たな提言を行っていく。これらにより課税の公平性を検討することを本論文の研究目的・意義としている。

そこで、次章では、まず後発的事由の該当性を明らかにするため、過去の裁判例等を基礎として、後発的事由の該当性を明らかにし、納税者の権利救済制度として現行において列挙されている後発的事由の欠落部分について検討を行っていく。

第 2 章　後発的事由の該当要件の検討

第 1 章の問題点で述べたとおり、後発的事由に該当すると思われるような場合において後発的事由による更正の請求をしたにもかかわらず、減額更正が認められなかった事案が多く存在し、何が後発的事由の法令に照らして妥当か納税者の予測可能性が図られていないと考えられる。これに関連して、前述したように後発的事由は個別列挙されているが、この点についての批判[57]も多くみられる。すなわち、このような個別列挙の形をとることは、納税者の権利救済の趣旨でもって通則法 23 条 2 項が創設されているのに反し、権利救済に制限的という結果をもたらしているという批判である。具体的には、この規定の仕方、内容に問題があるとする見解[58]、あるいは、その解釈、運用に問題があるとする見解[59]などが見受けられる。租税法律主義を根拠とする租税法にとっては、法の予定する税額を超えて租税を賦課することは許されない[60]ため、課税要件事実に即した課税徴収がなされるべきであり、その妥当性について検討していく必要があると考えられよう。

しかしながら、後発的事由による更正の請求に対する裁判所等の対応は、裁判例等からみても極めて限定的に解釈されているようである。その理由としては、後発的事由による更正の請求は、納税者の権利救済の途を拡充したものであり、むやみに更正の請求期限後（1 年）において、後発的事由による更正の請求を認めることは、申告納税制度の崩壊につながること等が挙げられよう。その根底には、後発的事由による更正の請求の趣旨である

57「納税者の責めに帰すべからざる事由をすべて列挙することは不可能であり、法人税法第 22 条第 4 項のような一般に公正妥当と認められる会計処理の基準のような表現をすべきではなかったか」塚本誠太郎「更正の請求の本質」税務弘報 44 巻 5 号 65 頁（中央経済社、1996）、「本来、一義確定的文言では表現できない後発的事実変動を、個別的に列挙して限定しようと意図したから、無理が破綻を招いた」高梨克彦「更正の請求再考」法学博士中川一郎生誕 80 年記念税法学論文集 37 頁（税法研究所、1989）。
また、「所得なきところに課税なしとする、公平を理由に、後発的事由は限定ではなく例示的なものと捉えているとみるのが相当である」堺澤良「法人税法上売買契約に基づく譲渡益等を計上した事業年度より後の事業年度における売買契約の解除によりその代金債権等が消滅した場合の課税の是正措置」TKC 税研時報 1 巻 1 号 63 頁（TKC 税務研究所、1986）、「本制度が単に自立自体を認める手続規定であると理解するならば、これらの規定上の理由は例示的であって、限定的である必要はない」岸田貞夫「後発的事由による更正の請求についての一考察」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』250 頁（信山社、2007）、「国税通則法 23 条 2 項の後発的事由については、その設けた趣旨からしても、限定列挙と解するのではなく例示規定と解する必要があろう」との見解もある。益子良一「更正の請求の要件の明確化と実務上の問題点」税理 41 巻 8 号 189 頁（ぎょうせい、1998）。

58 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677 号 66 頁（有斐閣、1978）、加瀬昇一「所得税における後発的事由に基づく更正の請求」税務弘報 49 巻 5 号 102 頁（中央経済社、2001）。

59 岸田・前掲注（57）244 頁。

60 日本税理士会連合会税制審議会「納税者からみた税務行政の今日的問題点について」―平成 17 年度諮問に対する答申―
http:www.nichizeiren.or.jp/opinion/zeishin/toushin H17.pdf。

「納税者の予測可能性（申告時に予測し得なかった事由が生じたこと）」と「納税者の帰責性（予測できなかったことについて帰責事由がないこと）」がある[61]。さらに、納税者の主観的な事由をもって後発的事由に該当するとする解釈は否定的に捉えていると考えられる。このように裁判所側は、後発的事由による更正の請求の趣旨を基礎として、真にやむを得ない場合に制限しようとするものであり、一般的に後発的事由すべてに適用すべきでない[62]との判断によって限定解釈しているものと考えられる。

これを受けて、上記に掲げた「納税者の予測可能性」と「納税者の帰責性」という 2 点の観点から、後発的事由の該当性を考察していく。

列挙されている後発的事由のうち、所得の帰属の誤り（通則法 23 条 2 項 2 号）、官公署の許可が取り消された場合（通則法施行令 6 条 1 項 1 号）、帳簿書類の押収等（通則法施行令 6 条 1 項 3 号）、租税条約により申告内容の変更が行われた場合（通則法施行令 6 条 1 項 4 号）、通達の変更等（通則法施行令 6 条 1 項 5 号）については、いずれも納税者の意思の如何にかかわらない第三者の一方的な行為によるものと考えられる[63]ものである。これらの事由についての更正の請求を認めないとすれば納税者にとって不当な納税負担を負わすこととなり後発的事由による更正の請求自体存在意義がなくなってしまう。またこれらは、上記 2 点に掲げた要件も満たすといえよう。実際に、これらについての裁判例等も少ないことから、問題は少ないものと思われる。

これに対し、通則法 23 条 2 項 1 号については、納税者の提訴によって訴訟が行われ、通則法施行令 6 条 1 項 2 号についても、納税者間の契約の解除等となり、いずれも納税者の意思が介入することから、多くの問題が潜在しているものと考えられる。

通則法 23 条 2 項 1 号にいう「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等」の「判決等」については、「判決」のすべて又は判断された内容のすべて（判決の理由中の判断も含む）を対象として、更正の請求を認めるのかが問題となる。さらに、既判力などの判決の効力により更正の請求が認められる範囲は制限されるのかについては法文上明らかではない[64]ことから、その判断基準について整理・検討を行う必

---

[61]「これらはあくまでも立法趣旨であり、それを広く実務に当てはめることには疑問であり、国税通則法施行令 6 条 1 項の『やむを得ない理由』については、相当に厳格に解釈する必要があると思われる」との見解もある。上西左大信「後発的事由に基づく更正の請求と実務上の留意点」税理 52 巻 8 号 44 頁（ぎょうせい、2009）。

[62] 反対に、「後発的理由について、事後に課税標準等の減額が生じた場合には、原則的に認めるべきであろう」岸田・前掲注（57）253 頁。

[63] 高松高等裁判所平成 18 年 2 月 23 日判決（訟務月報 52 巻 12 号 3672 頁）。

[64] 関野和宏「国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」税務大学校論叢 53 号

要があると考える。

また、通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう「契約等がやむを得ない事情によって解除又は取り消されたとき」については、解除及び取消しに限定されるのかが問題となろう。さらに、「やむを得ない事情」についても不確定概念であり、その射程範囲を明らかにする必要があると考える。

従って、以下、通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号に関する課税庁の解釈、裁判例等の判断及び学説を通じて、その射程範囲を明らかにし、納税者保護の観点からの提言を行う。

第 1 節　通則法 23 条 2 項 1 号の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決等」の射程範囲

第 1 款　課税庁の解釈

課税庁の解釈としては、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に基づいた更正の請求が認められるためには、判決を得るための訴訟が申告等に係る課税標準等又は税額等の基礎となった事実の存否、効力等を直接審判の対象とし、判決により課税標準等の基礎となった事実と異なることが確定されるとともに、納税者が申告時において、課税標準等の基礎となった事実と異なることを知らなかったことが必要である[65]と解している。

また、本規定はその救済すべき場合の 1 つとして、判決により申告時に基礎とした事実と異なる事実が確定した場合を挙げている。これは、課税計算の前提となる諸事実は広範囲かつ多岐にわたっており、その中には、納税義務が成立する時点で必ずしも権利関係等が明確でなく、当事者間では最終的に確定し難い事実も多く、このような事実を課税の基礎とせざるを得ない場合があるためとなる。そのような事実を課税の基礎とするときには、判決等による事実関係の確定を得て、その段階で課税の適切な是正を図るべきものとするのが妥当である[66]との考えがなされている。すなわち、申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実関係について私人間に紛争を生じ、判決によってこれと異なる事

366 頁（税務大学校、2007）。
[65] 前掲注（36）国税不服審判所 19・11・1、前掲注（24）国税不服審判所 19・ 1・23。
[66] 前掲注（36）国税不服審判所 19・11・1。

実が明らかにされた場合等が同号にいう「判決」に該当する[67]として極めて抽象的に解していることになる。

第2款　現行制度（裁判例等の判断）からの整理・検討

通則法23条2項1号に規定する後発的事由は、「**申告等に係る（1）課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての（3）判決（（2）判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき**」である。

同号の条文を、以上のように（1）から（3）に細分化し、裁判例等の判断を基礎として、その範囲の明確化を検討していく。

（1）「課税標準等又は税額等の基礎となった事実」について

まず、「課税標準等又は税額等の基礎となった事実」と規定されているが、文理上は「事実」に限定されていると考えられる。

つまり、この「事実」が課税要件事実に限られるのか（課税要件事実説[68]）、または、課税要件事実に関連する事実も含まれるのか（課税標準関連説[69]）については以下の解釈がとられている。

例えば、青色申告承認の取消処分の取消しが判決によりなされた場合には、「計算の基礎となった事実とは、・・・青色申告の承認を受けておれば、他の要件の充足と相まって、法人税法や租税特別措置法に規定する各種の税負担の軽減をもたらす特典を享受することができ、課税標準等又は税額等の決定の基礎となることは明らかであるから、同号にいう『当該計算の基礎となった事実』に該当すると解するのが相当である」と判示し、課税標準関連説を支持する判決[70]がなされている[71]。

---

67 前掲注（24）神戸地判14・2・21。

68「課税要件事実説をとると、課税要件事実について後発的な変動が生じた場合にのみ、通則法23条2項1号の更正の請求が認められることになる」関野・前掲注（64）389頁。

69「課税標準関連説をとると、課税要件事実のみでなく課税標準の算定に関連を有する事実について後発的に変動が生じた場合に広く同号の更正の請求が認められることになる」金子宏「青色申告の承認取消処分の取消と納税者の救済方法」ジュリスト807号111頁（有斐閣、1984）。

70 岡山地方裁判所昭和55年3月31日判決（税務訴訟資料110号1145頁）。

71 前掲注（23）広島地判56・2・26においても、「『事実』は、必ずしも『私法上の事実』に限らず、広く

また、最高裁[72]においても、「国税通則法 23 条 2 項の規定により所定の期間内に限り減額更正の請求ができるものと解するのが相当である」とし、当該条文のどの号に該当するのかを明示しないで判示されているが、これも課税標準関連説を支持していると考えられる。これについては、同項の「事実」には課税要件事実説から一歩ふみ出し、明白に課税標準関連説の立場をとっているといえる[73]との有力な見解[74]も見受けられる。これらにより「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」には、裁判例等及び学説においても、課税標準関連説が支持[75]されており、同号にいう「事実」についてはかなりゆるやかな解釈をとっている[76]といえる。

続いて、(3) の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」についてであるが、これは本款のメインとなる論点であるため、先に (2) の「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」について、その該当性を明らかにしていくこととする。

(2)「判決と同一の効力を有する和解[77]その他の行為」について

「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」については、その範囲について明文の規定は存在していないが、少なくとも「判決と同一の効力を有する」ものであることが必要[78]と解されている。まず、他の法律によって「判決と同一の効力」が明文をもって規定されているものとして、裁判上の和解並びに請求の放棄及び認諾[79]、調停及び調停に代わる決

課税計算の基礎もしくは前提となって、その事実により特定の課税計算の内容を明確に左右するようなものであれば、これら諸事実をすべて含むものと解される」と判示し、課税標準関連説を支持している。

72 最高裁判所第三小法廷昭和 57 年 2 月 23 日判決（税務訴訟資料 122 号 345 頁）。

73 金子・前掲注（69）111 頁。

74 課税標準関連説をとる理由としては、「(1) 租税確定処分の後発的瑕疵は、課税要件事実について変動が生じた場合のみでなく課税標準の算定に関連を有する事実について変動が生じた場合にもおこりうること、(2) 課税要件事実説についてのみ救済を認め、課税標準関連説の場合について救済を否定することは公平を失する」と述べられている。金子・前掲注（69）111 頁。

75 青色申告承認の取消処分に係る裁判例として、【長野地方裁判所昭和 57 年 4 月 15 日判決（税務訴訟資料 123 号 57 頁）、東京高等裁判所昭和 58 年 5 月 31 日判決（税務訴訟資料 130 号 632 頁）、東京高等裁判所昭和 58 年 8 月 18 日上告却下（税務訴訟資料 133 号 489 頁）】等がある。

76 金子・前掲注（16）670 頁。

77 民法 695 条。

78 【札幌地方裁判所平成 16 年 3 月 9 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9590）、札幌高等裁判所平成 16 年 8 月 25 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9722）、最高裁判所第一小法廷平成 17 年 2 月 3 日不受理（税務訴訟資料 255 号順号 9923）】。

79 民事訴訟法 267 条。

定・審判等[80]が掲げられており、判決と同一の効力を有するものとされている。これに加えて、財務省設置法[81]に基づき国税庁に設置される国税不服審判所の裁決も同号の「判決と同一の効力」に含まれるものとされている。

これに対し、これらに類似するものとして、訴訟において強い証拠力をもつ公正証書による和解は含まれない[82]とされている。公正証書とは、法律行為や私法上の権利に関する事実について公証人が正規の方式で作成する証書[83]であり、訴訟において強い証拠力をもち、真正な公文書としての推定を受ける[84]とされるが、同号の「判決と同一の効力」には該当しないとされている。

その理由としては「①公正証書については、判決と同一の効力を有するとする明文の規定はないこと、②判決の効力として、訴訟終了効、既判力、形成力及び執行力が挙げられるところ、公正証書については前三者の効力は認められない[85]」と解され、学者の見解も裁判例等の見解と同様に公正証書は含まれない[86]とされ、これらが通説となっている。また、執行不能調書[87]による和解も、民事訴訟に係る判決ではなく、判決と同一の効力を有する旨の規定がなされていないことから、同号にいう「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」には、含まれない[88]と解されている。

和解の範囲には、起訴前の和解も原則として含まれるべきである[89]とされている。つまり同号にいう「和解」とは、当事者間に権利関係についての争いがあり、確定申告当時その権利関係の帰属が明確となっていなかった場合に、その後当事者間の互譲の結果権利関係が明確となり、確定申告当時の権利関係と異なった権利関係が生じたような場合になされた和解を指すと解すべきであるとされているのである。従って、起訴前の和解の場合にも、判決と同一の効力を有する和解と同様に解するのが相当である[90]とされている。

一方で、裁判外の当事者間の合意によってなされたものについては、当該事由は外部的

---

80 民事調停法 16 条、同法 18 条 3 項、家事審判法 21 条、同法 25 条 3 項。
81 財務省設置法 22 条。
82【前掲注（78）札幌地判 16・3・9、前掲注（78）札幌高判 16・8・25、前掲注（78）最高裁 17・2・3】。
83 公証人法 1 条。
84 民事訴訟法 228 条。
85【前掲注（78）札幌地判 16・3・9、前掲注（78）札幌高判 16・8・25、前掲注（78）最高裁 17・2・3】。
86 荻野豊「公正証書による合意に基づく更正の請求が後発的事由による更正の請求とは認められなかった事例」TKC 税研情報 13 巻 4 号 58 頁（TKC 税務研究所、2004）。
87 民事執行規則 13 条 1 項 7 号、執行官規則 17 条。
88 国税不服審判所平成 16 年 11 月 10 日裁決（裁決事例集 68 巻 15 頁）。
89 前掲注（23）仙台地判 51・10・18。
90 前掲注（23）仙台地判 51・10・18。

事由であって、客観的事由に該当しない[91]とされている。このように、同号の「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」については、客観的事由が該当要件とされ、裁判所の関与のないものについては、該当しないこととなる。

以上のことから、同号に該当する後発的事由の該当要件を形式的に明らかにした上で、続いて、その「判決」の内容についての該当要件を明らかにしていく。

(3)「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」について

この部分は通則法 23 条 2 項 1 号において、最も不明確といえる部分であり、裁判所の判断が拡大解釈をしているのか、限定解釈をしているのかが曖昧であると考える。この点につき、過去の裁判例等から整理・分析し、その範囲及び同号の解釈を明確にしていく。

①「事実に関する訴え」と「行為に関する訴え」

まず、「事実に関する訴え」についてである。これに関しては「事実に関する訴え」とされているが、ここに「行為に関する訴え」は含まれないのかという問題が生ずる。すなわち、同号の「事実に関する訴え」によって課税標準等又は税額等が変動した場合には後発的事由に該当し、「行為に関する訴え」によって課税標準等又は税額等が変動した場合には後発的事由に該当しないのかということである。訴えとは、ある者が裁判所に対し、ある他人との関係で、自分の請求が法律的に正しいものであるかどうかについて審判を求める行為であり、この訴えにより裁判所の第一審の手続が開始されることになる。
そして、一般的には「事実に関する訴え」は民事訴訟を意味し、「行為に関する訴え」は刑事訴訟を意味する。

また、これに関連して裁判には、民事裁判と刑事裁判に分けられている。このうち民事裁判とは、私人間の生活関係に関する利害の衝突・紛争を国家の裁判権によって法律的・強制的に解決・調整するための一連の手続であり、刑事裁判とは、検察官が処罰を要求した事実が、果たして証拠によって証明されたかどうかを裁判所が判断する過程である。こ

[91]【東京地方裁判所平成 15 年 9 月 12 日判決（税務訴訟資料 253 頁順号 9433)、東京高等裁判所平成 16 年 2 月 18 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9564)、最高裁判所第一小法廷平成 16 年 7 月 8 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9693)】、国税不服審判所平成 3 年 8 月 1 日裁決（裁決事例集 42 巻 1 頁)。

れらは、どちらも「訴え」について起こりうるものである（本論文では、刑事事件については、傷害事件等の刑事事件等ではなく、租税に関する裁判である法人税法違反裁判等など租税に係る刑事事件を指す）。しかしながら最高裁[92]によって同号にいう「訴えについての判決」については、刑事事件判決は含まれず、民事事件判決に限る[93]との判断を下している。

その理由としては、以下の点を掲げている。

（イ）民事裁判における課税手続においては、適正かつ公正な課税を行うために課税所得金額を確定するのに対し、刑事裁判手続においては、逋脱罪の成立の判断及び適正な処罰を行う前提としていわゆる犯則所得金額を確定するものであって、両者はその目的を異にしていること。

（ロ）確定のための手続も別個に定められているのみならず、刑事事件の判決で認定される犯則所得金額は、被告人が偽りその他不正の行為により、故意犯として免れた租税に関する所得金額に限られること。

（ハ）刑事裁判の判決によって認定された犯則所得金額と、課税手続上確定された課税所得金額とが異なることがあっても、両者はその目的と手続を異にする以上やむを得ないものといわなければならず[94]、わが法制の下においては、逋脱罪に対する刑事判決があった場合、課税手続上確定している課税標準額が刑事判決によって認定された事実によって拘束

92【大阪地方裁判所昭和 58 年 12 月 2 日判決（税務訴訟資料 134 号 301 頁）、大阪高等裁判所昭和 59 年 8 月 31 日判決（税務訴訟資料 139 号 486 頁）、最高裁判所第二小法廷昭和 60 年 5 月 17 日判決（税務訴訟資料 145 号 463 頁）】。当該事案は、刑事事件（法人税法違反）の事実認定は通則法 23 条 2 項 1 号の「訴えについての判決」に含まれるか否かが争われた事案であり、他に同様の事案として、【津地方裁判所平成 16 年 11 月 4 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9807）、名古屋高等裁判所平成 17 年 5 月 18 日判決（税務訴訟資料 255 号順号 10035）、最高裁判所第二小法廷平成 18 年 2 月 17 日判決（税務訴訟資料 256 号順号 10320）】、岡山地方裁判所平成 13 年 10 月 17 日判決（税務訴訟資料 251 号順号 9005）、那覇地方裁判所平成 11 年 3 月 16 日判決（税務訴訟資料 241 号 91 頁）、大阪地方裁判所平成 6 年 10 月 26 日判決（税務訴訟資料 206 号 66 頁）、国税不服審判所平成 15 年 7 月 18 日裁決（裁決事例集 66 巻 19 頁）、国税不服審判所平成 3 年 11 月 1 日裁決（裁決事例集 42 巻 7 頁）、国税不服審判所昭和 57 年 7 月 21 日裁決（裁決事例集 24 巻 1 頁）があり、いずれも刑事事件の判決は国税通則法 23 条 2 項 1 号の判決には含まれないとされている。

93 前掲注（91）国税不服審判所 3・8・1 においては、「申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実関係について私人間に紛争が生じ、判決や和解によってこれと異なる事実が明らかにされたため、申告等に係る課税標準等又は税額等が過大となった場合に、更正の請求を認めようとするものであり、ここにいう判決、和解は、国家機関としての裁判所がする私人間の紛争の法律的解決のための民事訴訟手続等におけるそれらを意味し、かつ、それらに限定されているものと解されている」として、同号にいう「判決等」は民事事件判決に限るものとされている。

94 最高裁判所大法廷昭和 33 年 4 月 30 日判決（税務訴訟資料 26 号 339 頁）。

かつ修正されるという制度は採用されていない[95]こと。

以上の判示によって、刑事事件判決は含まれないことを明らかにしている。これに対する学者の見解としても、通則法 23 条 2 項 1 号の「訴えについての判決」には、刑事事件の判決は含まれないとする見解[96]が通説となっている。

例えば、同号 1 号には、判決の「事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」と規定されたのであって、「計算の基礎となった事実に関する判決」とも、また、「当該計算の基礎とした事実と異なる判決があり、それが確定したとき」とも規定されなかったのであるから、「事実に関する訴えについての判決」には該当しない。そして、当該計算の基礎としたところの私法上の事実と異なることに確定させる効力もない刑事判決が同号の「判決」に当たらないことは、その文言から明らかであると言わなければならない[97]との解釈がある。これに関して、犯則所得金額と課税所得金額がそれぞれ別個に計算される場合には、両者の金額が異なるとしても、両者は本来別個に計算されるものであって、理論的には相互に影響を及ぼすものではない[98]とされる。

これに対する反対意見も見受けられる。同じ刑事事件にあっても、法人税法違反裁判と通常の刑事裁判が考えられる。この点につき、租税逋脱犯（法人税法違反裁判）に係る刑事事件の争点は、犯罪事実の存否と犯則所得金額である。このうち犯則所得金額については、まさに「計算の基礎となった事実」に関する争いであることを否定できないとし、その点からしても、刑事事件の判決が更正の請求事由とならないとする考え方には疑問が残り、「判決」の解釈をそのように狭義に解しなくてもよいのではないだろうか[99]という見解である。

これらをふまえ、筆者は以下のように考える。

法人税法違反事件について、例えば脱税事件について租税法違反事件として公訴が提起

---

95 最高裁判所第一小法廷昭和 33 年 8 月 28 日判決（税務訴訟資料 26 号 815 頁）。
96 武田・前掲注（11）1444 頁、金子・前掲注（16）670 頁、品川芳宣「修正申告に対する更正の請求と無効主張の可否（大阪地裁判決平成 6.10.26）」税研 12 巻 69 号 70 頁（日本税務研究センター、1996）、堺澤良「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」ジュリスト 844 号 131 頁（有斐閣、1985）、占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯（二）―改正行政事件訴訟法下における税務争訟への新しい道―」同志社法学 59 巻 6 号 271 頁（同志社法学会、2008）ほか。
97 布村重成「法人税法違反事件の判決は、国税通則法 23 条 2 項 1 号の『判決』には該当しない」税務弘報 32 巻 8 号 153 頁（中央経済社、1984）。
98 品川・前掲注（96）70 頁。
99 加藤・前掲注（10）7 頁。

され、一方、それと同一事実につき行政処分としての更正処分を受けた場合を取り上げる。これに対しては、その処分取消しの抗告訴訟が民事裁判所に係属中に、その刑事事件について無罪が確定したときに更正処分にどのような影響が生ずるか[100]という問題や、盗難事件（被害者）により後の年度において刑事判決が確定された場合[101]などには、どのような更正処分が行われるのかという問題があろう。これらは、現行制度において考慮されていないのではないかと考える。

現行の解釈においては、刑事判決と課税処分とは両者個別の法体系に属するので、刑事判決と異なる納税義務の判断をしても差支えない[102]としている。そして「わが法制の下においては、脱税事件に対する裁判があった場合にも、更正又は決定に係る法人税の課税標準がその裁判によって確定した事実によって拘束かつ決定されるという制度は採用していない[103]」との考えの下、刑事判決は課税処分に対して影響を与えないとしている。しかしながら、刑事事件と民事事件との関係において、例えば損害賠償請求訴訟においては、故意または過失により損害を与えた場合であることから、刑事事件と民事事件との要件の共通性がみられるという特殊性はあるものの、刑事事件によって事実認定された事実をもとに当該損害賠償額を確定することも考えられ、そうであるとすれば刑事事件の事実認定を課税処分にも引用することも考えられよう。

また、犯則調査によって収集された資料を通常調査の課税資料として、課税処分の認定のため利用することは妨げない[104]とされており、刑事事件と民事事件で同一の資料で事実認定を導き出すのであれば、現行の解釈である刑事事件と民事事件では目的が相違しているという理由[105]で、刑事事件において確定した課税所得を民事事件に適用することができ

---

100 武田・前掲注（11）1465 頁。

101 前掲注（92）那覇地判 11・3・16 では、「盗難の被害があったとして、刑事事件が確定していなかったため雑損控除欄を空欄にして申告を行い、後日刑事事件判決が確定し更正の請求を行った」ものであり、当該裁判においては、雑損控除額を把握することのできないやむを得ない理由はなかったとして、更正の請求は棄却された。

102 前掲注（94）最高裁 33・4・30。

103 前掲注（95）最高裁 33・8・28。

104 東京地方裁判所昭和 40 年 6 月 30 日判決（訟務月報 11 巻 9 号 1299 頁）。これに関する見解として「犯則事件の調査検査の権限を有する収税官吏が、その権限を行使することにより逋脱の事実を確認し、検察庁に対して告発に踏み切るわけであるが、通常十分な犯則の裏付けのある部分、ほぼ犯則行為によったと認められる部分、及び脱漏しているが犯則行為によったと認めうる材料がない部分の三つに分けられ、このうち、前二者の部分を告発の対象とし、他はそれから除外することとなる。この範囲内において起訴されたものが刑事訴訟の俎上にのぼることになる。他方、右犯則調査の結果は、告発されない部分も含めて恐らくは課税資料となり、課税標準の調査、検査の権限を有する当該職員の調査を経て、修正申告の勧しょうなり更正処分手続がとられるのが通例であろう」堺澤・前掲注（96）131 頁。

105 この目的の相違として、「具体的には証拠能力が挙げられ、刑事訴訟上は、証拠能力の存否が極めて厳格に吟味されその能力を欠くものについては証拠として法廷に顕出することが許されないが、他方、課税

ないとすることは不合理といわざるを得ないと考える。

さらに、刑事事件による事実認定でも減額更正の理由として認められるものは、刑事事件の事実認定だから門前払いにするということはせず、その内容を鑑みたうえで判断すべきではないかと考える。ただし、納税者の故意により税を免れた（脱税等）の場合には救済しないということは、その解釈からいって、納税者の故意によるものであるため救うべきではないから認めないとする考えと整合する。しかし、その他の故意の場合等（例えば、那覇地判 11・3・6 の事案のような、盗難によって刑事事件判決が係争中で、雑損控除額が確定していないため空欄にしていたために更正の請求をする場合等）は除いて、納税者の故意（脱税の意思）として申告書上にあえて反映させてこなかったものについて（脱税で告発されない場合（刑事事件とならない場合）のような悪質な納税者も含めて）は、救済する必要がない旨を法令上（法律・政令）で明記して認めないとすることが、租税法律主義の観点からも望ましいものではないかと考える。

刑事事件によって、課税標準額等が減少する事実認定がなされた場合においては、納税者は刑事事件とは別に、更正処分取消の民事訴訟を行わなければ後発的事由による更正の請求をすることができないこととなっているが、これらについては改善する余地があるのではないかと考える。

②「判決」の客観性・合理性について

上記のように、同号にいう「判決」が、民事事件判決に限るとすることに対しては、若干の疑問があるが、この点につき現行制度において「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」については、民事事件判決によって確定したものに限定されたものであることを前提としたうえで、次に、民事事件判決によって課税標準等又は税額等に変動をきたすものであれば、当該判決すべてが同号に適用されるのかという点に論点を移し、検討をしていく。

同条 2 項 1 号が適用されるのは、たとえ民事事件による判決であっても、課税計算の基礎事実が後に判決等で異なる内容として確定した場合で、しかも課税当時及び確定までの間に、納税者において課税庁との間で上記事実を適切に争い、かつ確定することができな

権の行使に当たっては、各種の課税資料について証拠能力を云々する建前はとられていない」堺澤・前掲注（96）131 頁、とされているが、前掲注（104）のように課税資料に必要な資料が押収できない場合には、刑事事件のための資料を用いて更正処分手続がとられるケースが通説とされている。

いような場合に限られるというべきであるとされている。

また、当該判決が、「確定判決としては効力を有するものの、その実質において客観的・合理的根拠を欠くものであるときは、同号にいう『判決』にはあたらないと解するのが相当である[106]」とされ、客観性・合理性を欠くものは、同号の「判決」に該当しないとされている。

この客観性・合理性の判断基準としては、訴訟当事者の対応に関するものと訴訟当事者が裁判で求めようとする事実に関するものがあるとの見解[107]がある。

このうち訴訟当事者の対応に関するものとしては、口頭弁論期日に出頭しない場合又は出頭しても弁論をしないで退任する場合であるとされる。これらの場合に関しては、「裁判所は、審理の現状及び当事者の訴訟追行の状況を考慮して相当と認めるときは、終局判決をすることができる[108]」とされているが、このような訴訟に対して不熱心な対応によって得た判決を課税関係に影響を及ぼさせることは妥当ではない[109]といえよう。

一方で、訴訟当事者が裁判で求めようとする事実に関するものとしては、当該訴訟において、訴訟物とされている事実が、納税額の負担を免れるために得た判決により形式的に作出された実体に反するものである場合とされる[110]。

これらのことから、判決の客観性・合理性を判断するに際しては、通則法 23 条 2 項 1 号の趣旨・目的に照らして判断すべき[111]といえよう。口頭弁論の期日に出頭しないなどの当該訴訟の対応で判断することも可能であると考えられるが、それのみで判断するのではなく[112]、当該訴訟の当事者の関係、当該訴訟がどのような目的で提起されたのか、当該訴訟における訴訟物が納税額の負担を免れるために作出されたものであるのかなどの観点からも検討する必要がある[113]とされている。以上よりこれらの要素を考慮して、裁判所等によって客観性・合理性を欠くものと判断されたのであれば、通則法 23 条 2 項 1 号に該当しないと思われる。

106【広島地方裁判所平成 14 年 2 月 27 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9078）、広島高等裁判所平成 14 年 10 月 23 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9215）】、【横浜地方裁判所平成 9 年 11 月 19 日判決（税務訴訟資料 229 号 663 頁）、東京高等裁判所平成 10 年 7 月 15 日判決（税務訴訟資料 237 号 142 頁）】、前掲注（23）仙台地判 51・10・18、国税不服審判所平成 20 年 4 月 25 日裁決（裁決事例集 75 巻 1 頁）、国税不服審判所平成 12 年 7 月 31 日裁決（裁決事例集 60 巻 15 頁）。

107 関野・前掲注（64）397 頁。

108 民事訴訟法 244 条。

109 関野・前掲注（64）397 頁。

110 関野・前掲注（64）397 頁。

111 関野・前掲注（64）397 頁。

112 佐藤孝一『最新判例による国税通則の法解釈と実務（増補改訂版）』258 頁（大蔵財務協会、2003）。

113 関野・前掲注（64）398 頁。

・客観性・合理性を欠くものとされた、裁判例等としては以下のようなものがある。

（馴れ合い判決等）

例えば「共同相続人の一人である原告が、専ら相続税の軽減を図る目的で、第三者との間で、相続税から控除すべき債務として存在しない借入金を架空の金銭借用証書等を作成し、これが実在するかのように装い、その支払を命ずる判決を得たものであり、当該訴えが当初から予定した判決を得るために提起された馴れ合い訴訟」のような場合[114]の事案をいう。これに反して「共同相続人間で死因贈与契約公正証書が有効であるかが争われた事案[115]のように、当該公正証書が有効であるか否かによって、相続財産が被相続人の遺産であるかどうかが争われるような、被相続人の遺産の帰属について共同相続人の間で争いがあったと認められる」場合については同号にいう「判決」に該当するとされる。

（租税回避のための判決等）

例えば「売買契約を一旦解除して直ちに再度売渡すという法形式がとられているが、これは、当該売買契約が短期譲渡所得にあたるとして高い税率が適用されたのに対し、当該契約の売買をやり直すことにすれば、和解期日における売買については、長期譲渡所得として低い税率が適用されることになり当事者間で、あえてこのような条項を定めたもの」のような場合[116]の事案をいう。

（通謀虚偽表示による判決等）

例えば「原告が共同相続人間での遺産分割協議に基づき、課税庁に相続税の申告をした後、原告以外の相続人が原告を被告として提起した同協議無効確認の訴えにおいて、同協議が相続人間の通謀虚偽表示により無効である旨の確認判決が確定したため、更正の請求

114【前掲注（106）横浜地判 9・11・19、前掲注（106）東京高判 10・7・15】。同様の事案として、【大阪地方裁判所平成 16 年 6 月 3 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9662）、大阪高等裁判所平成 16 年 12 月 17 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9866）】、【甲府地方裁判所平成 16 年 3 月 9 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9591）、東京高等裁判所平成 16 年 9 月 13 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9742）、最高裁判所第一小法廷平成 17 年 9 月 20 日不受理（税務訴訟資料 255 号順号 10137）】、【水戸地方裁判所平成 15 年 5 月 27 日判決（税務訴訟資料 253 号順号 9352）、東京高等裁判所平成 16 年 4 月 22 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9637）、最高裁判所第三小法廷平成 16 年 10 月 26 日不受理（税務訴訟資料 254 号順号 9791）】がある。

115 前掲注（106）国税不服審判所 20・4・25。

116【名古屋地方裁判所平成 2 年 2 月 28 日判決（税務訴訟資料 175 号 921 頁）、名古屋高等裁判所平成 2 年 7 月 18 日判決（税務訴訟資料 180 号 85 頁）、最高裁判所第一小法廷平成 2 年 12 月 13 日判決（税務訴訟資料 181 号 911 頁）】。

をしたが、原告は本件申告時に、本件協議が通謀虚偽表示により無効であることを知っていた」ような場合[117]の事案をいう。これに反して「相続人は被相続人が死亡するまで、被相続人の経営に全く関与しておらず、虚偽表示による本件売買契約にも全く関与していなかったと認められ、また、本件売買契約が仮装取引であることも知らずに当該債権を相続財産に含めたものであると認められる」ような場合[118]については、後発的事由に該当するとされる。

（税負担を軽減するための判決等）

例えば「贈与税について、当初予定していた額より多額の税金がかかるとして、贈与契約は錯誤による無効として贈与契約を解除し、錯誤による無効が動機の錯誤であり、要素の錯誤ではないとされた」ような場合[119]をいう。

（客観的事実と異なる判決等）

例えば「本件和解調書が作成されているが、本件分割協議により相続した本件土地を売却して自己の債務の返済等に充てているにもかかわらず、本件和解によれば、他の相続人の相続財産にした等、本件調書の内容と符合しない事実が認められる」ような事案[120]をいう。

以上のように、基本的には納税者が租税を免れる目的によって得た裁判例等の判決等については「納税者の帰責性」の観点から、同号の「判決」には該当しないとされる。

そして、上記に掲げた場合以外で、更正の請求によって救済が図れなかった場合につい

117【前掲注（24）熊本地判 12・3・22、福岡高等裁判所平成 13 年 4 月 12 日判決（税務訴訟資料 250 号順号 8878）、最高裁判所第二小法廷平成 15 年 4 月 15 日判決（税務訴訟資料 253 号順号 9322）】。また、通謀虚偽表示によるものではないが、「真実の権利変動の裏付けが存しない判決」も同号にいう判決等に該当しない。同様の事案として、【松山地方裁判所平成 13 年 10 月 5 日判決（税務訴訟資料 251 号順号 8996）、高松高等裁判所平成 14 年 2 月 26 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9077）】がある。

118 前掲注（24）国税不服審判所 19・1・23。同様の事案として、【大阪地方裁判所昭和 62 年 1 月 27 日判決（税務訴訟資料 157 号 246 頁）、大阪高等裁判所昭和 63 年 6 月 30 日判決（税務訴訟資料 164 号 1055 頁）、最高裁判所第三小法廷平成元年 2 月 21 日判決（税務訴訟資料 169 号 321 頁）】がある。

119【大阪地方裁判所平成 16 年 8 月 27 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9726）、大阪高等裁判所平成 17 年 5 月 31 日判決（税務訴訟資料 255 号順号 10042）、最高裁判所第二小法廷平成 18 年 7 月 14 日判決（税務訴訟資料 256 号順号 10452）】。錯誤による無効は、本章第 2 節第 3 款において検討する。同様の事案として【前掲注（106）広島地判 14・2・27、前掲注（106）広島高判 14・10・23】等がある。

120 国税不服審判所平成 8 年 4 月 24 日裁決（裁決事例集 51 巻 489 頁）。同様の事案として、【東京地方裁判所平成元年 11 月 14 日判決（税務訴訟資料 174 号 600 頁）、東京高等裁判所平成 3 年 2 月 6 日判決（税務訴訟資料 182 号 297 頁）】等がある。

ては、その理由ごとに以下に分類することができる。これらについては、更正の請求の趣旨からして、申告時に納税者において課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に変更をきすことを予測し得なかった場合[121]が前提となる。

・新たな権利関係を生じさせる判決等としては、以下のようなものがある。

（合併無効判決等）

例えば「合併法人が被合併法人の清算所得等及びみなし配当所得等が生じたとして確定申告を行った後に、当該合併に係る合併無効判決が確定した」ような場合[122]の事案をいう。

（和解の内容が新たな権利関係を創設する判決等）

例えば「土地賃貸借契約において、将来借地人が無償で借地を返還することを約して、税務署に無償返還届出書が提出されている場合、当該貸借地は自用地価額の 80%相当額と評価した相続税の申告に誤りはなく、和解によって新たな権利関係を創設するもの」のような場合[123]の事案をいう。

（和解の内容が新たな債務を発生させる判決等）

例えば「原告が訴外会社に株式を譲渡しようとしたが、当該株式が引き渡せなくなり、訴外会社から売買代金返還訴訟を提起された結果、本件株式分相当の売買代金を返還し、その分の遅延損害金も支払うという和解が成立し、当該遅延損害金については、和解によって新たに発生した債務」のような場合[124]の事案をいう。

---

121 国税不服審判所平成 12 年 4 月 26 日裁決（裁決事例集 59 巻 1 頁）。

122【大阪地方裁判所平成 14 年 5 月 31 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9127）、大阪高等裁判所平成 14 年 12 月 26 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9254）、最高裁判所第一小法廷平成 17 年 6 月 2 日不受理（税務訴訟資料 252 号順号 10046）】。

123 大阪地方裁判所平成 11 年 1 月 29 日判決（税務訴訟資料 240 号 522 頁）。同様の事案として、国税不服審判所平成 18 年 7 月 6 日裁決（裁決事例集 72 巻 1 頁）がある。

124 横浜地方裁判所平成 8 年 3 月 25 日判決（税務訴訟資料 215 号 1036 頁）。

・課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等としては、以下のようなものがある。

（売主側が提起した更正処分の取消判決等）

例えば「株式の売買代金が時価相当額より低額であるとして、売主に対して所得税更正処分等、買主に対して法人税更正処分等がそれぞれなされた場合において、売主側が提起した所得税更正処分等取消訴訟において、当該処分等の取消判決が確定しても、買主側の更正の請求は認められない」ような場合[125]の事案をいう。

（課税標準等又は税額等の基礎となった事実以外の確定判決等）

例えば「納税者が指導を受けた税理士に対して、不信感を抱き当該税理士に対して損害賠償を求めるために提起し、当該判決において特例規定により申告額が過大となり、更正の請求をしたが、当該判決は申告の基礎となった事実そのものに関する訴えではない」とされたような場合[126]の事案をいう。

（判決の理由中において認定された事実に基づくもの）

例えば「別件判決の理由中において、過去に解決が図られた、土地譲渡の契約無効が確認されたことにより、被相続人に生じたとされていた経済的成果は失われた」ような場合[127]の事案をいう。

---

125 国税不服審判所平成 15 年 9 月 5 日裁決（裁決事例集 66 巻 9 頁）。同様の事案として、国税不服審判所平成 11 年 1 月 28 日裁決（裁決事例集 57 巻 11 頁）がある。

126 国税不服審判所平成 6 年 2 月 21 日裁決（裁決事例集 47 巻 1 頁）。同様の事案として、【大分地方裁判所平成 20 年 2 月 4 日判決（判例集未登載）、福岡高等裁判所平成 20 年 11 月 27 日判決（判例集未登載）】、【東京地方裁判所平成 17 年 7 月 7 日判決（税務訴訟資料 255 号順号 10072）、東京高等裁判所平成 18 年 7 月 27 日判決（税務訴訟資料 256 号順号 10483）】、広島地方裁判所平成 16 年 11 月 16 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9818）、【長野地方裁判所平成 16 年 9 月 29 日判決（税務訴訟資料 254 号順号 9763）、東京高等裁判所平成 17 年 3 月 9 日判決（税務訴訟資料 255 号順号 9953）】、神戸地方裁判所平成 14 年 10 月 28 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9221）、【東京地方裁判所平成 5 年 2 月 26 日判決（税務訴訟資料 194 号 546 頁）、東京高等裁判所平成 5 年 12 月 22 日判決（税務訴訟資料 199 号 1361 頁）、最高裁判所第三小法廷平成 6 年 7 月 5 日判決（税務訴訟資料 205 号 29 頁）】、国税不服審判所平成 13 年 3 月 30 日裁決（裁決事例集 61 巻 550 頁）、国税不服審判所平成 4 年 11 月 10 日判決（裁決事例集 44 巻 12 頁）、国税不服審判所昭和 62 年 6 月 16 日裁決（裁決事例集 33 巻 9 頁）がある。

127 国税不服審判所平成 16 年 10 月 29 日裁決（裁決事例集 68 巻 1 頁）。

・法人税法及び所得税法における事業所得等に係る後発的事由に係る判決等

法人税法及び所得税法における事業所得等については、その所得計算が期間計算によって算定されるため、後発的事由が生じた場合について、更正の請求が認められない場合が多い。逆に、所得税法における事業所得以外及び、相続税・贈与税については、更正の請求が認められる（租税回避や判決によって新たな権利関係等を発生するものを除く）。これらについては、第 3 章で検討していく。

以上、現行の通則法 23 条 2 項 1 号の後発的事由に係る裁判例等を整理した結果、次の表のようにまとめることができる。

通則法 23 条 2 項 1 号

「申告等に係る（1）課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての（3）判決（（2）判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む）により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき」

- （1）課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実〔図 1〕
- （2）判決と同一の効力を有する和解その他の行為〔図 2〕
- （3）判決〔図 3〕

※　〇は後発的事由に該当し×は後発的事由に該当しないものとなる。
　　△については、現行の後発的事由の該当性について検討が必要であると考えられる部分である。

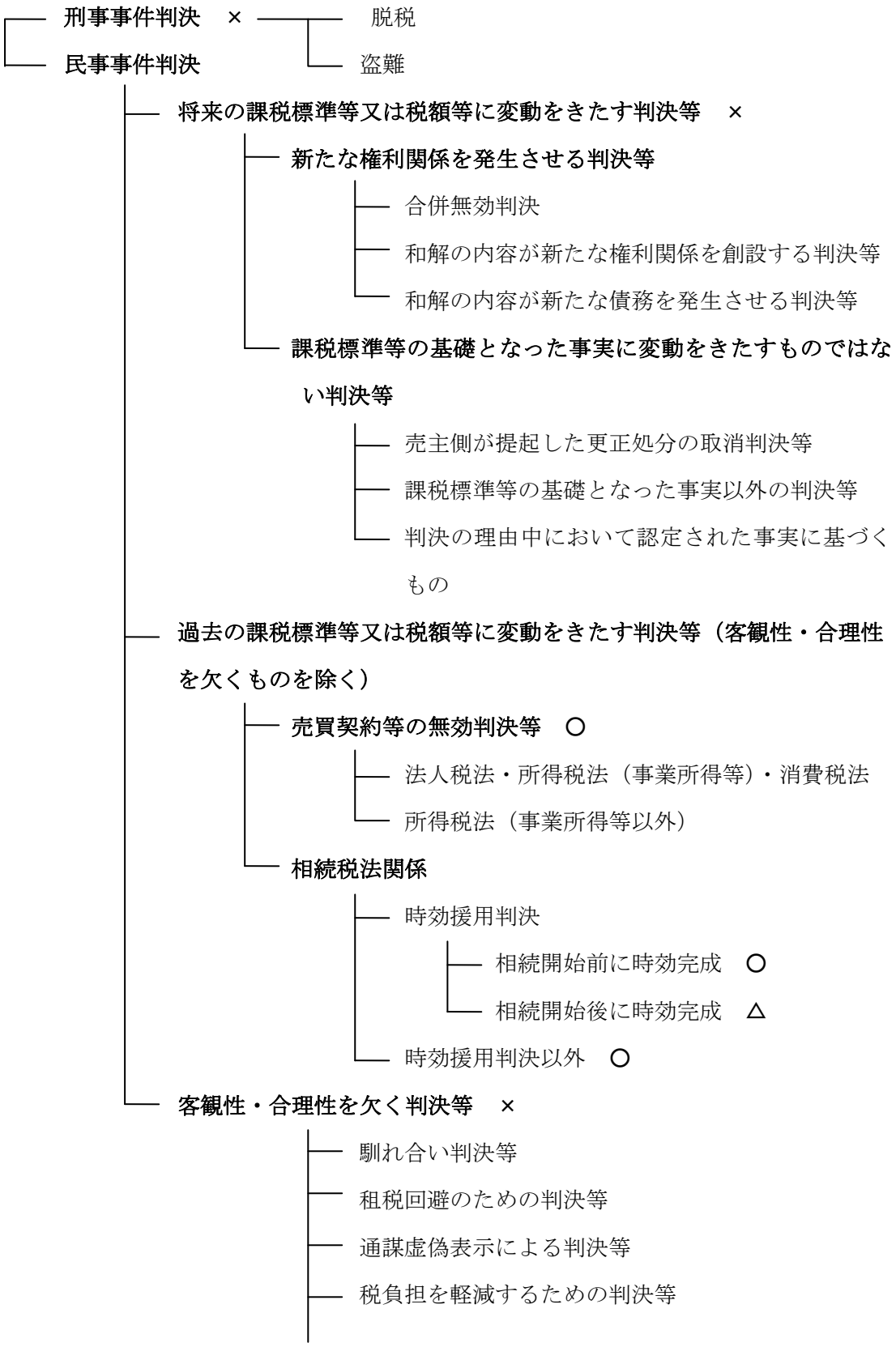
〔図 1〕課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実

- 課税要件事実説　×
- 課税標準関連説　〇　（青色申告承認取消処分の取消し等）

〔図 2〕判決と同一の効力を有する和解その他の行為

- 判決と同一の効力　〇 ―― 裁判上の和解・請求の放棄及び認諾・起訴前の和解
- その他の行為　〇 ―― 民事調停・調停
- 国税不服審判所の裁決　〇
- 裁判所の関与なくされたもの　×
  - 当事者間の合意
  - 公正証書による和解
  - 執行証書による和解

〔図 3〕判決


刑事事件判決　×
脱税
盗難
民事事件判決
将来の課税標準等又は税額等に変動をきたす判決等　×
新たな権利関係を発生させる判決等
合併無効判決
和解の内容が新たな権利関係を創設する判決等
和解の内容が新たな債務を発生させる判決等
課税標準等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等
売主側が提起した更正処分の取消判決等
課税標準等の基礎となった事実以外の判決等
判決の理由中において認定された事実に基づくもの
過去の課税標準等又は税額等に変動をきたす判決等（客観性・合理性を欠くものを除く）
売買契約等の無効判決等　○
法人税法・所得税法（事業所得等）・消費税法
所得税法（事業所得等以外）
相続税法関係
時効援用判決
相続開始前に時効完成　○
相続開始後に時効完成　△
時効援用判決以外　○
客観性・合理性を欠く判決等　×
馴れ合い判決等
租税回避のための判決等
通謀虚偽表示による判決等
税負担を軽減するための判決等

以上の表に基づき、まず〔図 1〕の「**課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実**」についてである。これについては、課税事実のみならず課税標準に変動をきたすことに関連するものも含まれると考えられ、裁判所の判断はこの部分に限っては厳格な解釈はとっていないものといえよう。従って、〔図 1〕で形式上の分類は行っているものの、明確な区分はできないものと考える。

続いて〔図 2〕の「**判決と同一の効力を有する和解その他の行為**」についてであるが、これはいずれも法律によって判決と同一の効力を有する旨の明文の規定が明記されているものに限定されている。一方で、「裁判所の関与なくされたもの」に関しては、後発的事由に該当しないものと考えられる。また、「その他の行為」に該当される民事調停・調停についても判決と同一の効力を有するとされる。従って、「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」に該当するには、法律によって明記されているなどの客観性が必要であると考えられる。

最後に〔図 3〕の「**判決**」については、まずは前提として後発的事由による更正の請求をすることができる判決とは、裁判の目的等の相違から刑事事件判決は含まれず、民事事件に限るものとされる。

このうち、民事事件判決においても客観性・合理性を欠く判決は後発的事由に該当しないとされる。これらの判決については、後発的事由による更正の請求の趣旨に反するとの理由から否定されているという共通点を見出すことができよう。これにより、税負担を不当に減少するための判決は、確定判決としての効力は認められるものの、後発的事由としては認められないことになる。これらは自ら税負担を減少させるために当事者間でなされた判決といえるものであり、利害が対立する当事者間において実質的な審理がなされた結果による判決とは相違する。例えば、和解等の条項中に納税者の権利関係等を変更する旨の記載がなされていた場合においても、それが租税負担を回避する目的で実体と異なる内容を記載したものであり、真実は権利関係等に変動がないような場合などが挙げられる。

この場合の判決は、納税者が判決等を恣意的に得ることを目的としたものであり、当初から、判決等の結果が申告内容と異なることを予想し得たものといえる。実際にそのような認識に従って申告を行うことは可能であろう。しかし、そのような虚像の申告に基づく

判決等は客観性・合理性がある判決等とはいえない。このように、これら客観性・合理性を欠く判決についてまで「判決等」に含めることは、不当な租税回避を認める結果となるため後発的事由に該当しないとされる。

続いて、将来の課税標準等又は税額等に変動をきたす判決等についてである。上記のような客観性・合理性を欠くとの理由の他にも、この場合には後発的事由の該当性が否認されている。この場合に該当するもののうち、新たな権利関係を発生させる判決等が否認される理由は、同号にいう「計算の基礎としたところと異なることが確定」との部分に求められる。同号はあくまで「計算の基礎」としたことを要件とするものであり、判決等によって新たな課税関係が発生したものとして後発的事由に該当しないとされる。この点につき、和解条項等に従前の課税関係等に異動をきすかのような文言が含まれていたとしても、形式的ではなく、実質で判断されることになる。また、課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等についても、後発的事由に該当しないとされる。更正の請求の適用を受けようとする場合には、納税者が自ら、当該当事者となって判決等を受けなければならない。従って、売主側が提起した更正処分の取消判決等など、納税者自身が当事者となっていない判決等は、これに該当しないこととなる。このように他の判決によって、課税標準等又は税額等計算の基礎となる事実が異なることになっても、当該事実そのものを裁判等で争わなければならない。同様に、判決の理由中に過去に既に解決が図られている事実については、当事者間の法律関係に何ら影響を及ぼさないことが挙げられる。

以上の整理・分類から、客観性・合理性を欠くようなものではなく、当事者間において利害関係を適切に争ってなされた判決等（過去の課税標準等又は税額等に変動をきたす判決等）であれば、後発的事由に該当することが考えられる。次に、現行法による後発的事由についての欠落部分を次款において、裁判例を通じて検討していく。

第 3 款　相続財産に対する時効援用判決は通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討

現行法における「判決」については、客観性・合理性を該当要件としている解釈がとられていることから、反対解釈として、当該要件を満たしていれば同号の「判決」に該当するのかについて、相続によって取得した財産が時効取得によって課税要件事実が消滅した場合の事案から検証する。

大阪高裁平成 14 年 7 月 25 日判決[128]で示された裁判所の見解（これに対する判例評釈も含む）

他人の動産・不動産[129]を 20 年間（所有の意思をもって、平穏に、かつ、公然と他人の物を占有した場合[130]）又は 10 年間（所有の意思をもって、平穏に、かつ、公然と他人の物を占有し、その占有開始時に、善意であり、かつ、過失がなかった場合[131]）、自主占有（所有者として占有する意思であって、この意思をもってする占有[132]）を継続した者は、当該動産・不動産の所有権の時効取得[133]を主張することができる。その場合、時間の経過により、本来の所有者でない者が当該動産・不動産を取得するという権利変動があったものとして課税関係の処理が行われるが、民法では時効の効果が遡及する（時効の効力は、その起算日に遡る[134]）とされることから、所有権の喪失時期をめぐり、税法との関係で問題が生じる。

本事案は、相続開始後において、被相続人の遺言により取得した相続財産の一部がその

128【前掲注（24）神戸地判 14・2・21、大阪高等裁判所平成 14 年 7 月 25 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9167）】。

129 取得時効の対象としては、所有権及びそれ以外の財産権（占有を伴う地上権、永小作権利、質権と要件を満たす地役権のほか、著作権、特許権等の知的財産権、不動産賃借権）などがある。

130 民法 162 条 1 項。

131 民法 162 条 2 項。

132 民法 185 条。

133 時効制度の存在理由としては「①永続した事実状態を尊重し、その上に構築された社会秩序や法律関係の安定を図るために必要であること、②古い事実の証明の困難を救済するために必要であること、③権利の上に眠れる者は保護に値しないこと」の 3 点が通説となっている。我妻榮編著『我妻・有泉コンメンタール民法―総則・物権・債権―』264 頁（日本評論社、2005）。

134 民法 144 条。

財産を占有していた者の時効援用[135]による移転があった場合における、「時効援用判決」が通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するか否かが争われた事案である。

(1) 事実概要

① 被相続人甲は、第 1 土地及び第 2 土地並びに別件土地について各 3 分の 1 の共有持分権を亡長男乙の妻 X_1 に遺贈し、乙と X_1 の子である X_2 及び同 X_3 に相続させる旨の公正証書遺言をし、甲は平成 4 年 3 月 13 日に死亡し、X_1 らは本件各土地等を相続等した。

② 甲の次男丙及び同三男丁は、平成 5 年 8 月 23 日、X_1 らを被告として、丙は第 1 土地につき、主位的に昭和 45 年頃贈与を、予備的に昭和 49 年 3 月 25 日時効取得（同日占有開始、平成 6 年 3 月 25 日時効完成）を主張し、丁は第 2 土地につき、主位的に昭和 45 年頃贈与を、予備的に昭和 47 年 10 月 1 日時効取得（同日占有開始、平成 4 年 10 月 1 日時効完成）を主張し、それぞれ X_1 らの各登記の抹消登記及び丙らの所有権移転登記を求める訴訟を提起し、本件各土地の各時効取得を原因とする所有権移転登記を命ずる判決を言い渡された。

③ X_1 らは、時効援用判決を理由に更正の請求をした。これに対し、税務署長は更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(2) 納税者の主張

本件のような場合に課税上民法 144 条に規定する時効の遡及効を否定するのであれば、明確な規定が必要であるところ、そのような規定がないばかりか、的確な判例もない。このような場合は、疑わしきは課税せずとの法理が適用されるべきである。

実体法上、遡って権利を有しなかったことになる時効取得の相手方（権利喪失者）に対する課税は、実体的に有しない権利に対する課税となるから、本件処分の課税は実質に即して行われなければならないという実質課税の原則にも違反する。

(3) 判決内容

上記裁判例は、次のとおり判示して納税者の各取消請求等を棄却した。

① 時効取得による権利の得喪の場合の課税について、租税法上、次のような取扱いがさ

[135] 時効が完成し、時効の利益を受ける者が、現権利者に対し、時効の利益を主張するという行為である「援用」をしなければ裁判所も裁判はできない。民法 145 条。従って、所有権を取得するためには、時効完成のみならず援用という意思表示が必要である。

れている。まず、時効により不動産を取得した者に対する課税上の取扱いについていうと、課税実務上及び裁判例上、時効の援用の時に、一時所得に係る収入金額が発生したものと解されている[136]。次に、時効により権利を喪失した者に対する課税上の取扱いについてみると、法人である場合は、時効が援用された時点を基準に時効取得により生じた損失が損金算入される。

② 本件相続開始時において、いずれも時効が援用されていなかったばかりか、いずれも時効が完成していなかった。各時効完成までの間に、原告らは、丙らが本件各土地をそれぞれ占有しているのを当然知っていたのであるから、丙らに対し、本件各土地の明渡しを請求するなどして、時効中断の措置をとることができたものである。それは原告らに帰責事由があったことによるものである。

③ 本件事案での問題は、本件各土地が、相続税法 2 条 1 項の「相続又は遺贈に因り取得した財産」に該当するか否かであって、私法の解釈そのものが問題となっているわけではない。課税は、私法ではなく税法に基づき行われるのであって、税法に基づき課税するにあたって、私法上の法律関係が前提とされることが多いのは、税法がその私法上の法律関係を課税要件の中に読み込んでいると解される場合が多いことによるもので、税法の解釈を離れて私法が適用されるものではないのである。

(4) 本事案に係る学者の見解

本件においては、本件相続開始時には時効も完成しておらず、原告らが時効中断の措置をとらなかったのは原告らに帰責事由があったともいえる。しかしながら、仮に本件において、本件相続開始時に既に時効が完成していたり、その完成が極めて切迫していたりすると、更正の請求ができないことについて原告らに帰責事由があったとも言い難いことなる[137]。このような場合には、時効が完成している場合に限って更正の請求を認めるべきとする見解[138]も成立し得るかも知れないが、国税通則法 23 条 2 項にいう「・・・基礎となった事実」を時効の「完成」とみたり、「援用」とみたりすることに不合理性が残り、援用時に課税関係が生じるとする所得税や法人税の取扱いとの整合性も維持できなくなる。これ

136 静岡地方裁判所平成 8 年 7 月 18 日判決（税務訴訟資料 220 号 181 頁）、東京地方裁判所平成 4 年 3 月 10 日判決（税務訴訟資料 188 号 573 頁）。
137 品川芳宣「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」税研 18 巻 4 号 93 頁（日本税務研究センター、2003）。
138 八ツ尾順一「相続財産と時効」税務事例 25 巻 1 号 43 頁（財経詳報社、1993）。

らの問題を解決するためには、国税通則法 23 条 2 項 3 号を受けた同法施行令 6 条に掲げている限定的事由を拡大（例示規定とすること等）する方向で検討する必要があるものと考えられる。これらより本件各判決は、実務における対処方法に大きな警鐘を与えている[139]として、実務上の対処方法に影響を与えるものになるのではないか。また、本件事案の判示③下線部に対して、「私法と租税法の分裂」を意味し、それは、租税法におけるルール・オブ・ローの発展にとって重大な問題であるといえる[140]との有力な見解もみられる。

取得時効の課税の問題については、時効の効力を税法上どの時点で捉えるべきかという観点から 3 つの見解が考えられる[141]とされている。

① 占有開始時説

取得時効の効力は占有開始時に遡って効力を生じ、占有開始が相続開始前であれば、時効取得された財産は、遡って相続財産でなかったことになるから、時効取得を認める判決は通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決」に該当するとする見解[142]である。

この見解は、いうまでもなく時効の私法上の遡及効を重視する立場であり、この見解からは、「相続開始当時、被相続人が各土地を所有していたこと」をもって、通則法 23 条 2 項 1 号の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実」であると捉え、相続開始後の時効の完成、援用を待って、時効の遡及効により、この事実が覆されるものであると説明されると思われる。

② 完成時説

相続後に時効の援用がされ、かつ、相続時に既に時効が完成していることを条件として、通則法 23 条 2 項 1 号の更正の請求が認められるとする見解[143]である。その根拠は、判例が永年、確定効果説（時効完成時を取得時効の時期）をとっており、法的安定性の観点からそれに従うべきであり、また時効の援用をする時期は、利害関係人との紛争の発生時期や訴訟上のテクニックによって、大きく左右される[144]からである。

---

139 品川・前掲注（137）93 頁。

140 金子宏「最近 10 年の租税判例の動向―基礎理論を中心として―」税研 18 巻 3 号 16 頁（日本税務研究センター、2002）、その他にも「民法から離れて、課税独自論を展開するのは、租税法律主義に反したものとして戒められるべきである」とする見解もある。松尾弘、益子良一『新訂　民法と税法の接点―基本法から見直す租税実務―』鵜藤俊英執筆部分 258 頁（ぎょうせい、2007）。

141 増田隆久「相続開始後に時効により相続財産の所有権を失った旨の判決がなされた場合の更正の請求の可否」税理 46 巻 6 号 219 頁（ぎょうせい、2003）。

142 北武雄編『事例租税法』島村芳見執筆部分 132 頁（第一法規、1982）。

143 八ツ尾・前掲注（138）43 頁、竹下重人「時効と税」自由と正義 28 巻 6 号 26 頁（日本弁護士連合会、1977）。

144 北・前掲注（142）132 頁。

これは、相続開始時において、時効の中断が可能かどうかを基準とするものと思われ、実質的な利益考量の結果を重視する見解である[145]と考えられる。

③　援用時説

時効による所有権取得・喪失の効果は、時効が援用されたときに初めて確定的に生ずるものであり、相続開始時点では時効の完成も援用もなかった以上、被相続人は所有権を喪失していなかったのであるから、通則法 23 条 2 項 1 号に該当しないとする見解[146]である。

これは時効期間の経過と援用という、所有権喪失の要件事実が備わっていないのであれば、相続開始時に既に存在していた事実のみによって課税標準等が変更されるものではないとするものである。

(5) 本事案の検討

まず、民法上の取扱いから確認する。民法上の時効制度においては、時効の効力はその起算日に遡り（民法 144 条)、時効の援用とともに法律上始めから所有者であったとして原始取得される[147]。

そして、税務上の取扱いは、相続開始時点と「時効完成」、「援用」及び「敗訴判決」の時期との関係で、以下の 3 パターンに区分され、これらのパターンごとの喪失者について後発的事由に該当するか否かについては、次のようになる。

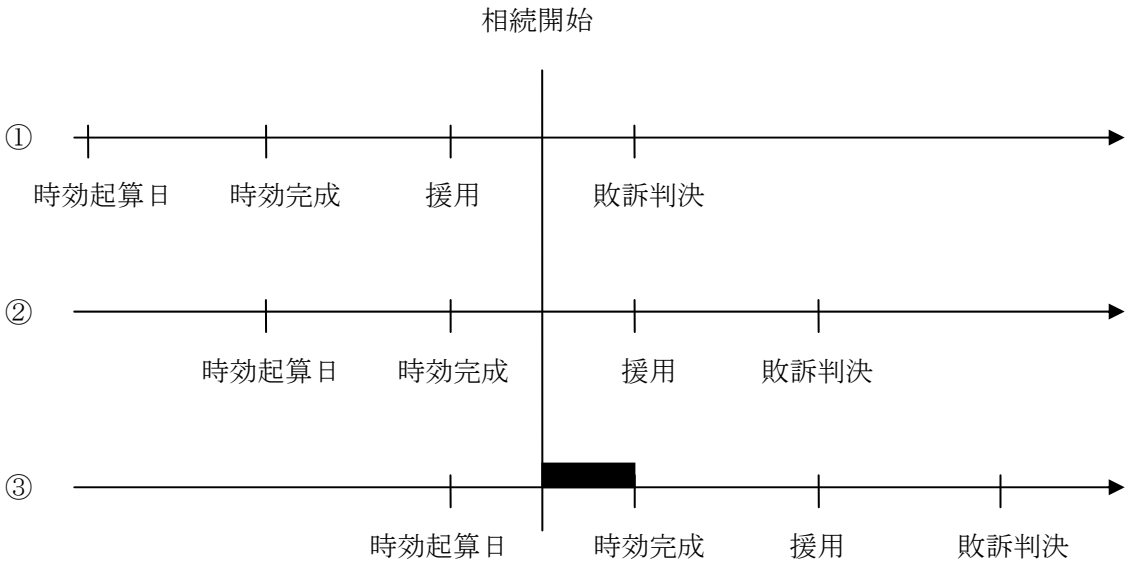
---

145 増田・前掲注（141）219 頁。

146 占部裕典「時効が課税関係に及ぼす影響―相続税法における時効取得と特別の更正の請求の可否を中心に―」同志社法学 58 巻 4 号 96 頁（同志社法学会、2006)、増田・前掲注（141）220 頁、北・前掲注（142）134 頁。

147 その理由として「たとえば、他人の物を占有していて取得時効が完成したが、その時効期間中にその物から果実が生じた場合、もし遡及効を認めないと、時効が完成するまでその物（元物）は本来の所有者に属していたことになるから、その果実も本来の権利者に帰属するため、元物は時効で取得しても果実は返さなければならないという事態が起こりうる等の問題が起きないようにしたのである」と述べられている。我妻・前掲注（133）266 頁。

≪時効援用判決と後発的事由の関係図[148]≫



① 相続開始が「援用」と「敗訴判決」の間の場合

相続開始前に時効完成し、援用もされており、時効援用判決で所有権を喪失した場合には、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当し、後発的事由となる。

② 相続開始が「時効完成」と「援用」の間の場合

相続開始前に時効完成し、相続開始後に時効援用判決で所有権を喪失した場合には①同様、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当し、後発的事由となる。当該相続財産は、相続人の意思にかかわらず、占有者の時効の援用があれば、一方的に所有権を失う状態にあり、相続人らに所有権を確保すべき方法がないためである。

③ 相続開始が「時効完成」前の場合

相続開始後に時効完成及び援用という事実により、時効援用判決で所有権を喪失した場合には、瑕疵のある所有権を相続したのではないのであるから、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当せず後発的事由とはならない。時効の効力はその起算日に遡るとされているが、所有権取得の効力は、援用によってはじめて確定的に生ずるのである。そして取得者と整

[148] 武田・前掲注（11）1442 頁。

合性を保つため、喪失者の喪失時期は時効援用判決確定時となる。

筆者は以下のように考える。

民法上は、その時効援用判決時において原始取得されたものではなく、民法 144 条の規定により、取得時効された財産はその起算日まで遡って取得することとなる。つまり、課税要件事実が変動したことになり、文理解釈上、同号の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決」そのものであると考える。

ここで、平成 19 年 11 月 1 日裁決[149]をみてみると、当該裁決は、上記裁判例と違い相続開始前に時効が完成していて、その時効援用判決が相続開始後に行われたという上記図の②のケースにあたる。従って、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」を理由に更正の請求ができることとなる。しかし、当該国税不服審判所の判断理由は、「相手方に時効を援用されれば所有権の喪失を甘受せざるを得ない状態の土地であるとして、その財産の価額は零円になる」との請求人の主張を肯定して、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」の規定を根拠にしたのではなく、相続財産の評価の問題を理由として、減額更正を行った[150]。つまり、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するとしても、その判断理由は通則法 23 条 2 項 1 号ではなく、財産評価の問題として相続税法の観点から、相続税法 22 条を受けて、判断が下されている[151]のである。これでは、通則法 23 条 2 項 1 号の存在理由を薄めてしまうのではないかと考える。

また、上記図③については、通則法 23 条 2 項 1 号に該当しないために減額更正が認められないとする判断が下されることに対して、矛盾点を感じる。いずれの場合があっても一旦相続等をした財産を失うことに変わりはない。

時効によって取得者が一時課税とされ、喪失者は遡っての是正という整合性はとれないかもしれないが、時効取得者に課税され、相続財産喪失者には更正の請求が認められないのでは、まさしく二重課税が発生するといわざるを得ない。相続税について、一時点の財産に対する課税であることから、所得税法、法人税法とは異なり、民法上の遡及効を相続税については認めるべきではないかとの見解[152]を支持することができる。更正の請求が認

149 前掲注（36）国税不服審判所 19・11・1。

150「相続開始日にはその所有権を失っている場合は、相続財産には含まれないとして通則法 23 条 2 項の更正の請求を認めることも可能ではなかろうか」との見解がある。有賀武夫「国税通則法 23 条 2 項 1 号の更正の請求要件としての『基礎となった事実に関する訴えについての判決』の意義」税務弘報 57 巻 8 号 144 頁（中央経済社、2009）。

151 また、国税不服審判所平成 14 年 10 月 2 日裁決においても、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するものの、相続財産の評価の問題として更正の請求を認めた。

152 小島俊朗「相続財産につき取得時効の援用があった場合の更正の請求について」明治学院大学法科大学

められなければ、相続時に課税された租税に対しては、その後時効援用者に対して当該相続財産に係る相続税についての損害賠償請求の訴訟を起こすことが考えられよう。しかし、その時間と費用等の問題を考慮するならば、納税者の権利救済措置としての意義をもつ、更正の請求の趣旨に従って救済がなされるべきではなかろうか。さらにいえば、相続開始時から時効完成まで忙しく、切羽詰まった状態かつ、相続という難しい心情の状況の中、時効中断を食い止めることができなかった場合においても、「納税者の責めに帰す」といえるのであろうか。民法の時効取得については、その趣旨として、権利の上に眠れる者は保護に値しないこととされているが、権利の上に眠っていたのは被相続人であって、相続人ではないとの見解[153]もあり、納税者自身の帰責事由は重大といえないのではないかと考える。

これら民法との整合性の観点、また相続税法が一時点において課税されるという観点から、相続開始時において時効が完成していない場合において、後に時効援用判決がなされたようなときにも、更正の請求は認めるべきであると考える。

第2節　通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」の射程範囲

第1款　課税庁の解釈

通則法23条2項3号の「やむを得ない理由」を具体化する通則法施行令6条1項各号の列挙事由のうち1号、3号、4号[154]は、いずれも納税者の意思にかかわらない第三者の一方的行為と解釈される。この点につき、同項 2 号に関してもその解釈と整合的に理解すべきである。同項 2 号の「やむを得ない事情」とは、例えば契約の相手方が完全な履行をしないなどの客観的事由に限定すべき[155]であると解している。

また、通則法23条2項による後発的事由に基づく更正の請求について、外形を伴わず外部から認識することができない主観的な事情に基づくものを認めると、当該事情の存否の

院ローレビュー9号46頁（明治学院大学法科大学院、2008）。

153 小島・前掲注（152）45頁。

154 平成18年度改正で加えられた国税通則法施行令6条1項5号が規定される前に示された解釈であるため触れられていないが、同号も課税庁の通達の変更であるため当然に含まれるものと解される。

155 高知地方裁判所平成17年2月15日判決（税務訴訟資料255号順号9932）。

判別が困難であるうえ、不誠実な納税者により、滞納処分を免れる手段として後発的事由による更正の請求の制度が悪用されるおそれもある[156]と解している。

第２款　現行制度（裁判例等の判断）からの整理・検討

通則法施行令６条１項２号に規定する後発的事由に類するやむを得ない理由は、**「申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、(1) 解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の (2) 成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は (3) 取り消されたこと」**である。

(1)「解除権の行使によって解除」について

解除とはいったん有効に成立した契約を、遡って解消させてしまう一方的な意思表示[157]（単独行為）であり、このような意思表示をなす権利を解除権という[158]。

解除をするには、①債務者が債務不履行に陥ること、②債務不履行が債務者の責に帰すべき事由によること、③相当の期間を定めて履行の催告を行うこと、の３要件が必要とされる[159]。

これに関し、契約の解除とは、契約が締結された後に、その一方の当事者の意思表示によって、有効に成立している契約の効力を遡及的に消滅させ、契約がはじめから存在しなかったと同様の状態に戻す制度をいう[160]。契約の解除には法律の規定に基づき行われる法定解除[161]と、契約において予め解除できる場合として当事者間で合意されている事由に基づき行われる約定解除とがある。その他、解除に類似する制度としては、解除条件・合意解除（以下「合意解除」という）がある。これは、解除権の有無を問わず、契約当事者がすでに有効に成立している契約を解消して契約がなかったのと同じ状態を作ることを内容として行う新たな合意（契約）であるとされている[162]ことから、合意解除によってはじめ

156 前掲注（155）高知地判 17・2・15。
157 解除権が行使されると遡及的に契約の効力が失われる。
158 内田貴『民法Ⅱ　債権各論』82 頁（東京大学出版会、2005）。
159 内田・前掲注（158）82 頁。
160 菅原万里子「契約締結における計上時期と解除に伴う損益修正」税務弘報 51 巻 9 号 110 頁（中央経済社、2003）。
161 民法 540 条、同法 545 条。
162 菅原・前掲注（160）110 頁。

て、課税関係が生ずるもの[163]と考えられる。

(2)「契約の成立後生じたやむを得ない事情」について

同号にいう、「やむを得ない事情」という不確定概念は何を指すのかについては、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合（契約内容に拘束力を認めるのが不当な場合）、その他これに類する客観的理由がある場合を指すものと解するのが相当である[164]とされている。

(3)「取消し」について

取消しは、契約の有効性の問題として瑕疵ある意思表示をした者、制限能力者を保護する制度であるのに対し、解除は契約が有効に成立していることを前提に、債権者を保護するための制度である[165]とされている。主な取消原因には、詐欺・脅迫による行為、未成年者・成年被後見人の行為、被保佐人・被補助人の一定の行為、無権代理（取引の相手方に取消権あり）等[166]があり、いずれも納税者に責めに帰さないことが要件となる。

解除権の行使による解除及び取消しは、通則法施行令 6 条 1 項 2 号に規定されているため後発的事由による更正の請求ができるもの[167]と解されている。しかし、解除に類似したものである合意解除の場合には、解除権の有無にかかわらず当事者間の契約の新たな契約

---

163 後発的事由に該当しない合意解除に係る裁判例等として、【神戸地方裁判所平成 7 年 4 月 24 日（税務訴訟資料 209 号 222 頁）、大阪高等裁判所平成 8 年 7 月 25 日判決（税務訴訟資料 220 号 272 頁）、最高裁判所第三小法廷平成 10 年 1 月 27 日判決（税務訴訟資料 230 号 152 頁）】、津地方裁判所昭和 63 年 4 月 21 日判決（税務訴訟資料 164 号 125 頁）、【前掲注（44）東京地判 60・10・23、東京高等裁判所平成元年 10 月 16 日判決（税務訴訟資料 174 号 78 頁）、最高裁判所第二小法廷平成 2 年 5 月 11 日判決（税務訴訟資料 176 号 769 頁）】、前掲注（106）国税不服審判所 12・7・31 がある。

164 前掲注（44）国税不服審判所 8・10・31。

165 田島秀則「国税通則法 23 条 2 項による更正の請求と解除及び取得時効における遡及効について」税務事例 36 巻 8 号 54 頁（財経詳報社、2004）。

166 伊藤義一・須飼剛朗「租税負担の錯誤無効を理由とする贈与税決定処分の取消請求等の可否」TKC 税研情報 16 巻 6 号 38 頁（TKC 税務研究所、2007）。

167 これに関して、解除や取消しだけでは直ちに請求理由に該当せず、「例えば、売主において譲渡の目的物の返還を受けあるいは受領対価の返還が現実に行われて初めて売主の経済的利益が消滅し、更正の請求は理由あるものとなる」との見解がある。清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」園部逸夫先生古稀記念『憲法裁判と行政訴訟』446 頁（有斐閣、1999）。

として解され、同号には該当しない[168]と解されている。

[168]【横浜地方裁判所昭和 60 年 9 月 18 日判決（税務訴訟資料 146 号 614 頁）、東京高等裁判所昭和 61 年 7 月 3 日判決（税務訴訟資料 153 号 9 頁）】、【前掲注（44）東京地判 60・10・23、前掲注（163）東京高判 1・10・16、前掲注（163）最高裁 2・5・11】等がある。

以上の事から通則法施行令6条1項2号について次の表のようにまとめることができる。

通則法施行令 6 条 1 項 2 号

「申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、(1) 解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の (2) 成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は (3) 取り消されたこと」

- 解除権の行使によって解除〔図 1〕
- 成立後生じたやむを得ない事情〔図 2〕
- 取消し〔図 3〕

〔図 1〕解除権の行使によって解除

- 法定解除・約定解除
  - 法人税法・所得税法（事業所得等）・消費税法　○
  - 所得税法（事業所得等以外）・相続税法　○
- 合意解除
  - 事情の変更により契約の効力を維持するのが困難な場合　○
  - 馴れ合い・租税回避に係るもの　×

〔図 2〕成立後生じたやむを得ない事情

無効

- 公序良俗　×
- 心裡留保　×
- 虚偽表示　×
- 錯誤
  - 動機の錯誤　×
  - 要素の錯誤　△

〔図 3〕取消し

- 詐欺・脅迫による行為　○
- 未成年者・成年被後見人の行為　○
- 被保佐人・被補助人の一定の行為　○
- 無権代理　○

以上の表により、まず〔図 1〕の「**解除権の行使によって解除**」については、法定の解除事由に限定されると考えられる。事情の変更等により契約の効力を維持するのが困難な場合を除く合意解除については、解除という形式を採った新たな契約と考えられ後発的事由に該当しない。

続いて〔図 2〕の前に〔図 3〕から整理すると、「**取消し**」については、解除と同様に法律によって定められている法律行為の取消しに限定されると考えられる。

最後に〔図 2〕の「**成立後生じたやむを得ない事情**」については、契約の無効が問題となるであろう。ここに、契約を遡及して効果を消滅させる「無効」については含まれていない。つまり、解除及び取消しは更正の請求理由とされているが、「無効」は請求理由に含めていないのである。この点に関し、無効のような場合には既往の経済的成果が失われることとなり、無効によって生ずる効果は、契約の解除と何ら異なるところはないことから、その意味において通則法上規定がないことを理由として無効の場合を排除しているものとはいえないとの見解[169]もあり、同号においては、問題となっているといえよう。

契約等が無効とされる場合としては、公序良俗[170]、心裡留保[171]、虚偽表示[172]、錯誤[173]等が想定されるが、公序良俗、心裡留保、虚偽表示に関しては、納税者の帰責性の観点から後発的事由に該当しないと考えられる。一方で「錯誤」については、前者と異なり多くの問題が内在していると考えられるため、以下「錯誤」について検討を行う必要がある。

錯誤があった場合には、民法では「意思表示は法律行為の要素に錯誤がある場合は無効とする」と定めている民法 95 条の適用が問題となる。内心の効果意思と表示が異なってしまった場合に、表示を尊重し、意思表示の効力を認めるという法制度も可能だが、民法は、錯誤（意思の欠けつ）がある場合は意思表示を無効にするという法制度を採用している[174]。ただし、錯誤がある場合のすべてについて意思表示を無効にしたのでは取引の安全が図れ

169 堺澤・前掲注（57）63 頁。
170 民法 90 条。
171 民法 93 条。
172 民法 94 条。
173 民法 95 条。
174 三木義一ほか『実務家のための税務相談　民法編』20 頁（有斐閣、2003）、前掲注（106）国税不服審判所 12・7・31 においても、「法律行為を行うに際して、当該法律行為の動機に錯誤があり、その動機が明示的又は黙示的に表示され、法律行為の要素となっている場合には、表意者に重大な過失が存在しない限り、民法 95 条の規定により当該法律行為は無効になると解されている」と判示している。

ないため、①法律の要素に錯誤（「その錯誤がなければ表意者がその意思表示をしなかった」と認められるような契約の基本となる事項）があり、②表意者に重大な過失がない場合（表意者に重大な過失がある場合は意思表示の無効を主張することはできない制限を採っている）に限って意思表示を無効にすることにしている[175]。

しかし、契約の要素に錯誤があり、そのことを当事者双方が認識し、契約自体を無効としてその経済的効果を消滅させたが、双方が認識しているため訴訟で争う必要もない場合に更正の請求は可能なのか[176]という問題が生じると思われる。そこで、以下から錯誤に関する裁判例の検討を行っていく。

第 3 款　錯誤無効が通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「やむを得ない事情」に該当するかが争いとなった裁判事例についての検討

高松高裁平成 18 年 2 月 23 日判決[177]で示された裁判所の見解

本事案は、納税者（原告）が法定申告期限から 1 年を経過した後に、売買契約が錯誤による無効であると主張して、当該年度における更正の請求を行ったが、税務署長（被告）によって更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、当該通知処分の取消しを求めた事案である。

本事案については、売買契約の「錯誤による無効」が通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「やむを得ない事情」に該当するのかが問題とされた。

(1) 事実概要

①　X_1 は平成 9 年 1 月頃大学生であったが、父 B が白血病を宣告され、余命幾ばくもないことが判明したため、大学を中退し、A 鉄工所の後継者として働くこととした。そして B は自分が元気なうちに A 鉄工所の出資口を可能な限り X_1 に取得させようと考え、X_2（X_1 の祖母）に対し、その所有していた出資口を X_1 に売却するように頼んだ。X_2 は、これを了解した。その際、X_2 は X_1 が贈与税を課されるのではないかと心配したが、B から贈与税

175 三木・前掲注（174）20 頁。
176 三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求―更正の請求制度の機能回復をめざして（その 1）―」税務事例 37 巻 8 号 1 頁（財経詳報社、2005）。
177【前掲注（155）高知地判 17・2・15、前掲注（63）高松高判 18・2・23、最高裁判所第二小法廷平成 18 年 10 月 6 日不受理（訟務月報 52 巻 12 号 3672 頁）】。

の課されない適正な価格を調べると言われたため、売買代金額をBに一任することとした。また、X_1は、Bが自分を後継者として体制を固めるために奔走しているのを見て、可能な限りBの意向に従いたいと思い、購入可能な金額であれば本件出資口を購入したいと考えた。

② Bは、A鉄工所には顧問税理士がいなかったため、同業種の上場企業等について、その株式の時価を調査し、それらを参考にして本件出資口の売買代金額を1口当たり1万5,000円（総額1,687万5,000円）と決定し、税務署に赴いてその売買代金額を説明し了解を得た。X_1及びX_2らは、本件売買契約締結の前にBから本件出資口の売買代金額が適正な金額であり、税務署の了解を得た旨を聞かされていたため、X_1が贈与税を課されることは心配ないと認識していた。そして、X_1は当時所有していた約1,000万円の預金に加えて借入金約700万円によって、本件売買契約を締結した。

③ ところが、Bの死亡した後の相続税の税務調査において、本件売買契約当時の本件出資口の評価額は、類似業種比準価額方式によると1口当たり12万7,268円、純資産価額方式によると1口当たり10万2,590円であることが判明し、少なくとも本件売買契約当時の金額1口当たり1万5,000円との差額はX_2からX_1への低額譲渡に当たるとして、贈与税5,775万9,700円を課される旨の指摘を受けた。そして、売買代金の実際の評価額の重大な錯誤があったとして、要素の錯誤による本件売買契約の無効を理由として更正の請求を行った。X_2も要素の錯誤による本件売買契約の無効を理由として、平成9年分の所得税の更正の請求を行った。これに対し税務署長は、これらにつき更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

(2) 納税者の主張

錯誤によって何らかの契約を締結した者が、錯誤に気付かないうちに法定申告期限を過ぎてしまった場合に、課税庁に対して、当該契約の錯誤無効を主張し得ないとすれば、民法95条が錯誤無効により表意者を保護しようとした趣旨が没却されることになり不合理であるから、そのような場合には、租税法律関係の安定の要請よりも表意者保護を優先すべきである。

(3) 判決内容

上記裁判所は、次のとおり判示して、納税者の各取消請求等を棄却した。

高知地裁平成 17 年 2 月 15 日判決は以下のように判示した。

① B と原告らの間では、本件売買契約の動機に関わる、X_1 が多額の贈与税を課されないとの認識が、少なくとも黙示的に表示されているといえる。以上によれば、原告らの誤信は、本件売買契約の意思表示についての錯誤に当たるといえる。

② 原告らは、税理士等の専門家に相談等をすれば、その売買代金額は容易に認識できたにもかかわらずそれをしなかったのであり、安易に B の言い分を信用して、その売買代金額が実際の価値に見合った適正な金額であり、その誤信について重大な過失があることは明らかである。

さらに、高知地裁の控訴審である高松高裁平成 18 年 2 月 23 日判決においては、当該誤信及び否認理由について次のように判示している。

③ 控訴人らが税理士等の専門家に相談するなどしなかったのは、白血病に冒され、余命幾ばくもない B が自分なりに調査をし、税務署に相談に行って了解を得た旨の話をしたことなどから、一応の調査、検討はしているのであるから、当時の控訴人らの置かれていた立場や年齢を考慮すると、控訴人らの懈怠が著しく不注意であって重大な過失であると認めることはできない。

④ 我が国は、申告納税方式を採用し、申告義務の違反や脱税に対しては加算税等を課している結果、安易に納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせたのでは、納税者間の公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては申告納税方式の破壊につながるのである。

従って、納税義務者は、納税義務の発生の原因となる私法上の法律行為を行った場合、当該法律行為の際に予定していなかった納税義務が生じたり、当該法律行為の際に予定していたものよりも重い納税義務が生じることが判明した結果、この課税負担の錯誤が当該法律行為の要素の錯誤にあたるとして、当該法律行為が無効であることを法定申告期間を経過した時点で主張することはできないと解するのが相当である。

(4) 本事案に係る学者の見解

通則法施行令 6 条 1 項 2 号は、少なくとも明文上は解除と取消権が行使された場合であり、法定解除及び「やむを得ない事情」がある場合の合意解除、さらには取消権が行使された場合の調整措置であり、無効は直接的には規定していない。取消では更正の請求にな

るのに対し、無効の場合にならないというのはきわめて不自然な解釈[178]である。この点につき、国税通則法制定者は無効な場合は判決等で確認されるのが通常と考えていたか、あるいは、所得税法等の個別税法の規定で救済されていることを前提にしていたとも考えられる[179]との見解があり、また、平均的経済人の立場からみてそれが合理的であると認められる場合には、税負担に関する錯誤を意思表示の無効原因と考えてよい場合がありうる[180]と考えられている。

課税庁が判決等以外の方法での錯誤無効を認めようとしないのは、それが当事者間の合意解除と区別しにくいからであると考えられ、契約の錯誤無効の場合、合意解除と区別しにくいことや租税回避目的の契約錯誤も含まれるために、課税庁は慎重になりがちである[181]とされている。錯誤による更正の請求は、国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう「やむを得ない事情」という抽象的要件に含めて救済する余地もあり得ると思われるが、それ以上に国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう「判決と同一の効力を有する和解その他の行為」が訴訟を通じて生じたと解して更正の請求を認めるべき[182]とする見解がある。また、法定申告期限後の錯誤の主張が認められるか否かについては、一律の考え方はなく、ケースバイケースにより、正義と公平に照らして判断すべきであろう[183]との見解がある。以上により学者の見解においても、租税回避目的等の錯誤無効においては否定的であるといえる。

(5) 本事案の検討

通則法施行令 6 条 1 項 2 号の規定には、上述のとおり、「解除」及び「取消し」があった場合には、更正の請求事由に該当するものの、ここに「無効」は含まれていない。しかし、

---

178 また、「相続税法には、多様な救済規定を設けている趣旨からすると、より救済の必要性の高い無効の場合を意識的に排除していると解するのはあまりにも不自然であり、むしろ国税通則法の共通規定で十分に救済されることが前提になっていると理解するのが自然であろう」との見解がる。三木・前掲注（176）6 頁。

179 三木・前掲注（176）7 頁。

180「ただし、このように解した場合にも、民事訴訟または相手方との合意によって行為や取引の無効の確認と原状回復をしたうえでなければ、更正・決定の無効を主張することはできないと解すべきであろう」金子・前掲注（16）109 頁、また「一般的には後に原因たる行為の瑕疵を理由として経済的成果が失われた場合には、更正がなされなければならない」との見解もある。岩田好二「契約の無効又は合意解除と更正の請求」税務弘報 36 巻 3 号 156 頁（中央経済社、1988）。

181 三木・前掲注（176）7 頁。

182 三木・前掲注（176）8 頁、また、「税負担の錯誤といっても、租税回避目的の契約について、租税回避ができないことを理由に錯誤無効を主張するのは課税との関係で規制されるべきであろうし、私法上も重大な過失の存在（民法 95 条）により無効とはならないものと解す余地も大きいと思われる。しかし、それ以外の場合には、課税の前提となる契約が税負担の錯誤により無効となる場合は、解除権の行使と同様に更正の請求の対象になることを紛争予防のために明記すべきである」との見解もある。三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究 37 号 15 頁（租税法学会、2009）。

183 伊藤・前掲注（166）35 頁。

無効の場合においても、更正の請求が認められるべき場合があると考えられるため検討を加える。

まず、錯誤の有無について当事者で争いがあり、その契約が無効であることが判決等で確定されれば通則法 23 条 2 項 1 号に該当し、更正の請求事由になることは明らか[184]である。

一方で、これが当事者間において、訴訟をするまでもなく互いに確認できるような場合には、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に含まれないため、後発的事由に該当しないことになる。民法上は、遡及的に契約が消滅し、はじめからなかった状態となる。これに対して、税務上の取扱いは上述したとおり、契約の要素の錯誤によって更正の請求を主張する場合において、判決等により錯誤の無効が認められたようなときには、通則法 23 条 2 項 1 号の「判決」に該当するために更正の請求が認められることとなる。しかしながら、上記のような場合、つまり契約の双方が錯誤があったことを認識しておりわざわざ訴訟で争う必要もない場合には、「判決」には該当しない。この場合には通則法施行令 6 条 1 項 2 号に依拠することが考えられるが、解除にも取消しにも該当しないため、現行法では更正の請求に該当せず救済されないこととなる。

この点につき、所得税法施行令 274 条においては、無効な行為についても、経済的成果が当該無効な行為に基因して失われたことを要件として更正の請求の対象としている。これに関して通則法 71 条においては、「無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われた」場合には更正決定の除斥期間経過後であっても 3 年以内であれば減額更正ができる旨の規定がなされている。

つまり、無効により経済的成果が消滅した場合には、所得税法に関しては納税者から更正の請求をすることができ、通則法の場合には、課税庁の職権による更正決定をすることができる規定が存在しているのに対して、施行令 6 条 1 項 2 号及び相続税法において当該規定は存在していない。上記裁判例においても X_2 の所得税の減額更正が認められなかったように、裁判所等は錯誤無効について消極的に解している[185]といえよう。

しかし、最高裁判所平成元年 9 月 14 日判決において、税負担の錯誤を要素の錯誤である

184 三木・前掲注（176）8 頁。

185 その理由として、「合意解除や租税回避のために無効を主張するおそれがある」ことが挙げられる。三木義一「契約の錯誤無効による更正の請求等が否定された事例」Lexis 判例速報 2 巻 6 号 119 頁（雄松堂出版、2006）。

と認める判決[186]がなされている[187]。この裁判例以前は、税負担の錯誤は法律の錯誤であり、要素の錯誤ではないとされていたが、この裁判例によって税負担の錯誤も相手方に表示されることで税負担の錯誤自体が法律行為の内容となっている場合には、要素の錯誤に該当し法律行為を無効にすることができることとなった。本判示においては、錯誤の無効が更正の請求理由に当たらないとの理由によって更正の請求を否定したのではないため、錯誤無効が後発的事由に該当するかどうかは不明となっている。

これに対し筆者は、契約の解除・取消しとの整合性の観点から錯誤無効においても、要素の錯誤に限っては、錯誤が明示的・黙示的に表示されており、納税者に重大な過失がない場合に限って、税法の不知によった場合であっても通則法施行令 6 条 1 項 2 号のやむを得ない事情に含まれてもいいのではないかと考える。

第 3 節　後発的事由の該当要件

裁判所等は、後発的事由の該当要件として、基本的には後発的事由による更正の請求の趣旨である「納税者の予測可能性」及び「納税者の帰責性」に基づいて後発的事由の認識をしているとの整理を行った。

これに基づき、後発的事由に該当するには、まず納税者が課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が後発的事由によって変動をきたすことが必要である。これを前提として、上記趣旨である「予測可能性（申告時に予測し得なかった事由が生じたこと）」が要件となろう。しかしながら当該要件については、納税者が後に課税標準額等又は税額等が減少することを知り得ながら、申告時にわざわざ過大な申告をすることは考えられない。従って、この要件は趣旨からの形式的な要件になると考える。

従って、裁判所等が後発的事由の該当性の要件として重要な判断基準としているのは「納税者の帰責性（予測し得なかったことに帰責事由がないこと）」といえる。この点につき、列挙されている後発的事由に当てはめてみると、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6

186 協議離婚に伴う財産分与者の課税に関する錯誤が要素の錯誤と認められた事案である。錯誤について「意思表示の動機の錯誤が法律行為の要素の錯誤としてその無効をきたすためには、その動機が相手方に表示されて法律行為の内容となり、もし錯誤がなかったならば表意者がその意思表示をしなかったであろうと認められる場合であることを要する」とし、動機の表示と錯誤の重要性を要件としている。

187 この他に東京地方裁判所平成 7 年 12 月 26 日判決（判例時報 1576 号 51 頁）においても、錯誤により無効としたものがある。

条 1 項各号の規定[188]（通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号以外）については、納税者の意思が介入する余地がない。従って、「帰責性」の面からみても、当該事由に該当した場合には、納税者の帰責性はなく後発的事由に該当するという点で整合すると考える。

次に、前節において行った裁判例等の整理・分析をもとに、通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号について「帰責性」に焦点をあて、その該当性を検討していく。この点については、「帰責性」とされているが、これまでの裁判例等の整理・分析によれば、裁判所等は「予測し得なかったこと」に対して帰責事由を該当要件にしているのみではなく、「後発的事由による更正の請求理由」自体に帰責事由がないことを要件にしていると考えられる。つまり、申告時に後発的事由が予測し得なかったことに納税者の責めに帰さないこと及び当該後発的事由自体に対しても納税者に責めがないことを要件としている。そして裁判所等は後者を重視しているように考える。その理由は、前節においての分類とそれに対する否認理由をみても明らかである。これらより、「帰責性」は更正の請求理由に納税者の責めに帰すかという解釈をとることができる。

以下に掲げるものについては、いずれも後発的事由に該当しないものであるが、筆者は次のように考える。

客観性・合理性を欠く判決等については、いずれも納税者が租税を減らすことを目的として提訴しているという点で共通している。さらに、これらは、税負担を軽減するための判決等とそれ以外に分類することができる。このうち後者については、いわば悪質な納税者（税負担を減少させる行為をする納税者としては、前者と共通するが、後者においては税負担を減少させるために虚偽表示等など裁判所及び課税庁を欺く行為をしている点が相違する）として、権利救済を図るべきではない。その一方で、税負担を軽減するための判決等を一律に悪質な納税者と同類に扱うのは妥当ではないと考える。税法の不知によって多額の租税がかかるとした場合など、後発的事由による更正の請求に至る経緯などから、裁判所の判断によって悪質な納税者ではないとされた場合については、納税者の重大な「帰責性」はないと考えられることから、権利救済が図られてもいいのではないかといえよう。

続いて、客観性・合理性を欠く判決等以外として、以下に分類することができる。

・新たな権利関係等を生じさせる判決等

[188] 第 1 章第 1 節第 3 款参照。

・課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等
・法人税法及び所得税法における事業所得等に係る判決等

まず、新たな権利関係等を生じさせる判決等については、その判決等によって課税要件事実が変動するものではなく、新たな課税要件事実を発生させるものであるため、後発的事由には該当しないと解されている。課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変動をきたすものではない判決等についても、これと同様に、「納税者の帰責性」の有無にかかわらず、判決等によって新たな課税関係が生じることとなるため後発的事由には該当しないものと考えられよう。しかし、現行法において、後発的事由による更正の請求については、更正の請求を受けようとする納税者が直接、更正の請求を受けようとする課税要件事実等について判決等を得なければならないとされている点は是正されてもよいのではなかろうか。これらについては、他の者が受けた判決等によって計算の基礎となった事実と異なることが確定した場合には、当該納税者に「帰責性」がないことを条件として、後発的事由に該当するべきであると考える。

これに関連して、3 つ目の分類として法人税法及び所得税法における事業所得等に係る判決等を掲げた。これについては、第 3 章において考察する。

一方で、通則法施行令 6 条 1 項 2 号については、解除・取消しといった、法定の解除・取消事由がある場合については、当該事由に「帰責性」はないことから後発的事由に該当し、合意解除については、上記の新たな権利関係等を生じさせるものと同類であると考えられる。

解除・取消しに類する取引効果をもつ無効については、現行の後発的事由に該当しないと解されている。しかしながら、これについても一律に後発的事由から外されるのではなく「帰責性」から判断すべきであろう。

以上のように、後発的事由の該当性の判断は「帰責性」によってなされると考える。現行制度においては、「帰責性」の解釈が不明確であるといえよう。納税者の予測可能性の観点から、何をもって「納税者の責めに帰す」というべきかを明確に示すべきであると考える。

裁判例検討においては、納税者の「帰責性」がないものとすべきである「時効援用判決」及び「錯誤無効」を取り上げた。これらについてはいずれも、裁判所等が課税の安定性等

を厳格に示した判決であると考えられるが、納税者の「帰責性」の観点から、権利救済が図られるものである。従って、限定的に捉えられている後発的事由の該当要件である「帰責性」の拡充を図るべきであると考える。

第 4 節　小括

本章では、後発的事由の該当性を明らかにした。

列挙されている後発的事由のうち、解釈上問題とされている通則法 23 条 2 項 1 号の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決（判決同一の効力を有する和解その他の行為を含む)」については、当該規定を 3 つに細分化して検討を行った。そのうえで「事実」には、課税要件事実のみならず課税要件事実に関連する事実の変動も同号に含まれる点、「判決と同一の効力」には、法律の規定をもって判決と同一の効力を有するとされている点から、裁判上の和解、起訴前の和解、民事調停、調停等が同号に該当するとの整理を行った。このうち 3 つ目の「判決」については、刑事事件判決は同号に該当せず、民事事件判決に限るものとされている点を確認した。さらに民事事件判決による場合でも、客観性・合理性を欠く判決（納税者による馴れ合い判決、租税回避のための判決、租税負担を軽減させるための判決、通謀虚偽表示による判決、客観的事実と異なる判決）は含まれないものとされている。また、客観性・合理性のある判決でも、新たな権利関係等を生じさせる判決、課税標準等又は税額等の基礎となった事実に変更をきたすものではない判決については同号にいう判決等に該当しない。

また、通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「申告等に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたれたこと」については、「解除」には、法定の解除事由がある場合のみが同号に該当し、合意解除等については該当しないとされる。これに関連して、取消しについても同様の解釈がなされている。

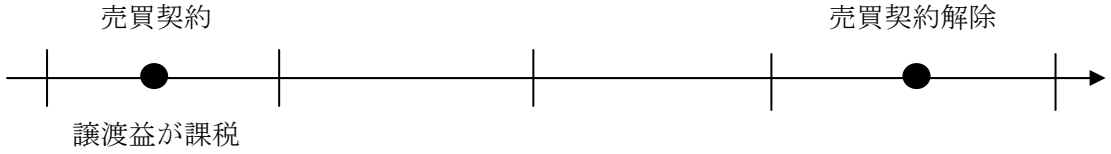
以上の整理から、裁判所等の後発的事由の判断基準は「納税者の帰責性」をもとに行っているといえる。しかし、この点については、「帰責性」が不明確かつ厳格なものであり、納税者の権利救済が図られていない。従って、納税者保護の観点から、「帰責性」を明確に示し、さらに、「帰責性」の拡充を図るべきであるとの結論に至った。

以上、後発的事由の該当性について検討してきたが、これらの後発的事由について該当すれば、更正の請求が認められ、過年度に遡って申告内容を是正することができることとされるが、法人税及び所得税に係る事業所得等に対しては、その大部分が適用されないこととなる。なぜならば、法人税及び所得税の事業所得等については、その所得計算が期間計算で行われているため、過年度に遡って申告内容を是正しなくても、その後発的事由が生じた年度の損失として処理すれば、問題はないとされているためである。これに関連して次章においては、減額更正年度について考察していく。

第 3 章　減額更正年度について（当期一括処理方式か過年度遡及修正方式か）

法人税法においては、後発的事由によって減額更正が認められた場合であっても、過年度に遡って申告内容を是正することが認められず、納税者に不利益が生ずるという問題が考えられる。第 3 章では、この減額更正年度の問題について検討していく。

例えば、過年度に売買契約により資産を譲渡し、後の年度において売買契約が解除された場合には以下の 2 つの処理方法が考えられるが、両者の方式のメリット・デメリットの比較等により、望ましいあり方について検討を行っていくこととする。



未収金	×××	譲渡資産	×××
		譲渡益	×××

〔当期一括処理方式〕

（新たに発生した**損失として処理**）

譲渡資産		×××	未収金　×××
前期損益修正損	×××		

〔過年度遡及修正方式〕

（過年度の課税分を**更正の請求**）

※（前提条件）

売買契約[189]の年度において、信用取引等によりなされた場合について当該年度に譲渡益に担税力がないにもかかわらず課税される。従って、売買契約による譲渡が現金取引である場合には、担税力の面からも問題は少ないと考えられることから、譲渡資産による対価が金銭債権とされる信用取引等により行われた場合を前提として検討していく。また、売買契約がなされた年度において課税された租税に対しての是正措置を検討していくため、

[189] 当該減額更正年度の問題は、資産の売買契約等に限らず、請負契約等においても同様の問題が発生すると考えられる。

売買契約の年度については譲渡益が発生したことを前提とする。

第１節　課税庁の解釈

課税庁においては、法人税及び所得税における不動産所得、事業所得又は山林所得（以下「事業所得等」という）における後発的事由が生じた場合の損失については、過年度に遡っての是正を認めない解釈を採っている[190]。

所得税法においては、「事業所得等を生ずべき事業の遂行上生じた売掛金及び貸付金の全部又は一部が回収不能となった場合には、その回収不能の事実が生じた日の属する年分の事業による所得の金額の計算上必要経費に算入する[191]」という明文の規定に基づき事業所得等に係る後発的事由による損失はその損失の生じた日の属する年分の必要経費に算入する取扱いとしている。

これに対して、法人税法においては、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定は存在していない。従って、法人税法上の益金の額と損金の額は、原則的には別段の定めのあるものを除き、企業会計上の収益と費用に基づくべきこと及び益金と損金の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という）とによって算定されなければならない旨を規定[192]している。

そして「企業会計における公正処理基準[193]」は、後発的事由による損失について、企業会計上既往の決算を遡及して修正することは困難を強いられることになるため、通常の当期の業績により生じる損益と区別する意味で当該発生年度の特別損益の一部を成す項目である前期損益修正項目等として特別損益に計上するものとしており、原則的には、過去の財務諸表を修正する方法は採用していない[194]。これに伴い法人税の算定にあっては、別段

190「法人税及び事業所得等に係る所得税にあっては、いわゆる期間損益課税になじまないところの所得帰属者の誤り（通則法 23 条 2 項 2 号）、押収等により課税標準等又は税額との計算の基礎となるべき帳簿書類に基づいてその計算ができなかったとき（通則法施行令 6 条 1 項 3 号）等にその適用があると考えられている 」武田・前掲注（11）1454 頁。

191 所得税法 51 条 2 項、同法 64 条、同法施行令 141 条 3 項。

192 法人税法 22 条 4 項。

193 前期以前において売上高等として収益に計上したものについて、当期の契約の解除又は、取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合、企業会計では、前期損益修正項目であるが、その事業の性質上毎期経常的に発生するものは発生期の売上高の修正項目として取り扱い、その金額が相当額以上の異常性をもつものだけを特別損失として経理する方式がとられている（企業会計原則注解 12）。この企業会計上の取扱いをする理由としては、①過去に確定した決算の修正のために臨時株主総会を開催するのは困難であること、②過去に株主に利益分配により配当したものを取り戻すのは困難であることが考えられる。

194「但し、わが国においても、財務諸表に重要な影響を及ぼすような過去の誤謬が発見され、それが金商法上の訂正報告書の提出事由に該当するときには、有価証券報告書等に記載される財務諸表について修正再表示を行うことになる」弥永真生編著『過年度決算訂正の法務』33 頁（中央経済社、2009）。

の定めがあるものを除き、法人税法 22 条 4 項の規定により当該公正処理基準に従った会計慣行[195]が定着していることから、これが法人税法における後発的事由による損失の計上時期についての取扱い[196]となっている。そして、前述のように法人税法上、後発的事由による損失の計上時期についての明文の規定は存在していないものの、課税庁は法人税基本通達[197]において、後発的事由による損失の計上時期は、その損失の発生した事業年度の損金の額に算入する取扱いである旨を明らか[198]にしている。

他方、消費税法においては、課税売上につき返品、値引き、割戻を受けた場合又は貸倒れがあった場合、それに係る消費税額を返還等をした日の属する又は貸倒れとなった日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除する旨の明文の規定[199]が存在することから、所得税法の事業所得等と同様の取扱いがなされる。

所得税法上、事業所得等については、所得が一定の事業により継続的に発生する点にあるものと解されるところに過年度に遡って申告内容を是正せずに、その回収不能の事実が生じた年の必要経費に算入することに根拠がある。従って、継続事業ではない臨時的な所得である譲渡所得や雑所得の基因となった売買契約が解除されたような場合については、所得税法上において過年度に遡って申告内容を是正することができる旨の規定[200]がなされ

195「所得の計算に当たっては、いわゆる収益と費用とが期間対応し、既往年分の所得の基因となった売買等が取り消されたり、戻り品があったとしても、その既往年分の所得を計算し直すということはせず、その戻り品等があった年分の費用として処理される慣行が確立されている」武田・前掲注（11）1453 頁。「返品、売上値引き等は日常茶飯事に起こることであり、これをもとに更正の請求が行われたのでは、大量処理しなければならない税務署は混乱するであろうし、解除の時期をずらすことにより期間の利益が操作されかねないからであるとされている」黒田宣夫「申告納税の是正方法について」税経通信 54 巻 4 号 184 頁（税務経理協会、1999）。

196 また、「税法は企業会計に依存しており、税法自体で所得を算定することはできない。この企業利益を税法独自の考え方で修正することになる。だから多少の乖離があっても、別に大した問題ではない」との見解がある。武田昌輔「税法は会計に対する独自性を主張すべきか」税務弘報 53 巻 1 号 2 頁（中央経済社、2005）。

197 法人税基本通達 2－2－16（前期損益修正）「当該事業年度前の各事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度）においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、値引き、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する」。

198 「同項（通則法 23 条 2 項）に規定する更正の請求理由のうちに他の納税者に課税替えが行われた場合や帳簿書類の押収等により認定課税が行われたような場合についての更正の請求が定められているが、これらは明らかに法人税についても当然適用されるべきものであろう。これに対し、少なくとも契約解除等については、前述のごとく遡及して課税を修正しないというのが法人税における基本的な考え方であり、このような意味において、同項の規定は、法人税についてはその適用のない場面が少なくないのである。この点、同項の解釈をめぐり若干の混乱の生じている向きもあるので、本通達は、これらのことをも踏まえて、執行上無用のトラブルが生じないようにとの配慮の下に制定されたものである」とされている。窪田悟嗣編者『法人税基本通達逐条解説〔五訂版〕』205 頁（税務研究会出版局、2008）。

199 消費税法 38 条、同法 39 条。

200 所得税法 152 条、同法施行令 274 条。

ている。

これに伴い、法人税法においても、所得税法における事業所得等と同様に法人そのものが一定の事業を行う継続企業を前提としているため、その所得も継続的に発生するものである。これは、法人における事業活動（営利活動）そのものを継続的な所得とする考えを基礎にしていると考えられる。この点につき、法人の所得そのものを事業所得等と捉えた場合には、所得税法上の事業所得等となんら変わることがないことから、法人税基本通達によりその取扱いを示して、所得税法と足並みを揃えたものとなっている。このように後発的事由による損失は過年度に遡って申告内容を是正するものではなく、その事由が生じた事業年度に新たに発生した損失とする解釈を採っている。

これに加えて、法人税法における所得であっても過年度の申告内容を是正することができるものとして、土地譲渡益重課税制度（短期所有土地に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率[201]）の契約の解除があった場合の更正の請求があり、その取扱いについては上記の法人税基本通達と異にしており、過年度に特別税率が適用される土地の売買契約を締結し、その後の年度において契約が解除されたような場合においては、後発的事由による更正の請求をすることができる解釈が採られている[202]。しかし当該規定については、土地の投機的取引を抑制するために設けられたもの[203]であり、実質の意味での継続性を否定した見解にたったものと評価されるべきとされており、継続性という観点から事業所得等とは異なっていることから、過年度に遡っての申告内容を是正することができるものと考えられる。以上のことから課税庁は、継続企業の観点を重視し、かつ、このような前期損益修正項目を時点決済的に処理しようとする行政上の要請を重視した解釈をとっている[204]と考えられる。

---

201 租税特別措置法 63 条。

202 租税特別措置法関係通達（法人税編）63-6-5 において「譲渡利益金額につき特別税率が適用された土地等の譲渡について、その後の事業年度において契約が解除された場合（再売買と認められる場合を除く）には、譲渡事業年度の当該譲渡に係る土地譲渡利益金額に対する税額について通則法 23 条 2 項の規定による更正の請求をすることができる」とされている。

203 土地譲渡益重課税制度は、平成 10 年 1 月 1 日から平成 25 年 12 月 31 日までの間にした短期所有に係る土地の譲渡等については適用休止となっているため、当該通達においてもその取扱いは制限のかかったものとなっている。

204 武田隆二『法人税法精説〔平成 17 年度版〕』180 頁（森山書店、2005）。

第 2 節　減額更正が認められた場合に減額更正年度（当期一括処理方式か過年度遡及修正方式か）が争いとなった裁判事例についての検討

最高裁昭和 62 年 7 月 10 日判決[205]で示された裁判所の見解

本事案は、後発的事由によって減額更正は認められるものの、過年度に遡っての申告内容を是正することは認められず、後発的事由の生じた年度に新たに発生した損失として処理する旨の判決[206]がなされた事案であり、当該事例検討によって裁判所の判断を明らかにする。

第 1 款　事実概要

（1）原告は収益事業を営む宗教法人[207]であるが、自己所有の山林を訴外会社に売り渡し[208]、代金の一部の支払を受け、原告は、この譲渡による収益の額及び残代金に係る約定利息の額を益金に算入して納税申告をした。

（2）訴外会社は原告に対して支払うべき残代金を支払わないので、原告は訴外会社に対し

---

[205]【横浜地方裁判所昭和 60 年 7 月 3 日判決（税務訴訟資料 146 号 12 頁）、東京高等裁判所昭和 61 年 11 月 11 日判決（税務訴訟資料 154 号 524 頁）、最高裁判所第二小法廷昭和 62 年 7 月 10 日判決（税務訴訟資料 159 号 65 頁）】。

[206] 過年度に遡って是正するか否かが争われた裁判例等として次のものが挙げられるが、いずれも過年度に遡っての申告内容を是正することが認められなかったものである。

・法人税における経常所得に係る裁判例等

【東京地方裁判所平成 2 年 2 月 23 日判決（税務訴訟資料 175 号 659 頁）、東京高等裁判所平成 3 年 2 月 28 日判決（税務訴訟資料 182 号 547 頁）】、

【長崎地方裁判所昭和 58 年 2 月 18 日判決（税務訴訟資料 129 号 185 頁）、福岡高等裁判所昭和 60 年 4 月 24 日判決（税務訴訟資料 145 号 193 頁）、最高裁判所第一小法廷昭和 61 年 10 月 9 日判決（税務訴訟資料 154 号 8 頁）】、

国税不服審判所平成 11 年 2 月 26 日裁決（裁決事例集 57 巻 1 頁）、

国税不服審判所平成 9 年 11 月 6 日裁決（裁決事例集 54 巻 46 頁）、

国税不服審判所平成 5 年 12 月 10 日裁決（裁決事例集 46 巻 6 頁）、

国税不服審判所昭和 56 年 4 月 17 日裁決（裁決事例集 22 巻 1 頁）、

・所得税における事業所得等に係る裁判例等

【横浜地方裁判所川崎支部平成 15 年 6 月 23 日判決（税務訴訟資料 253 号順号 9369）、東京高等裁判所平成 15 年 11 月 12 日判決（税務訴訟資料 253 号順号 9466）、最高裁判所第二小法廷平成 16 年 4 月 9 日不受理（税務訴訟資料 254 号順号 9621）】、

【前掲注（168）横浜地判 60・9・18、前掲注（168）東京高判 61・7・3】、

【京都地方裁判所昭和 58 年 4 月 22 日判決（税務訴訟資料 130 号 89 頁）、大阪高等裁判所昭和 60 年 5 月 29 日判決（税務訴訟資料 145 号 563 頁）、最高裁判所第一小法廷平成元年 2 月 23 日判決（税務訴訟資料 169 号 360 頁）】、

国税不服審判所平成 11 年 3 月 5 日裁決（裁決事例集 57 巻 181 頁）。

[207] 法人税法 2 条 6 号、同法 4 条 1 項ただし書きによる法人税の納税義務者である。

[208] 当該宗教法人は、主な収益事業は信者対象の出版業を行っているのみであり、それも累年赤字であり、本事案における山林の売買は、一億不動産屋といわれた時代にたまたま取得したものである。

同残代金を支払うよう催告するとともに、支払わないときは同山林の売買契約を解除する旨の意思表示をした。そして、訴外会社は原告に対し同残代金の支払いをしなかったので、同催告期日の満了により同売買契約は解除された。

（3）原告は訴外会社に対し、同山林の売買契約を原因とする所有権移転登記について解除を原因とする抹消登記手続を求める訴えを提起し、請求認容の判決がなされた。

（4）原告は被告（税務署長）に対し、通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号に該当するものとして更正の請求をした。被告は更正すべき理由がない旨の通知処分をした。

第 2 款　判決内容

上記裁判例は、次のとおり判示[209]して、納税者の各取消請求等を棄却した。

（1）通則法は「国税についての基本的な事項及び共通的な事項」を定めているところ、これを更正の請求についていえば、税法の基本的な手続きに関して定めているにとどまり、①課税の実体的要件である納税義務者、課税物件、帰属、課税標準、税率等については、法人税法などの各租税実体法がこれを定めているのであって、通則法の関知するところではない。

（2）法人における会計処理及び法人税の算定について以下のとおり、判示している。

・法人は継続的な企業として永続的な存在であるのが原則（いわゆる継続事業の原則）であるから、その損益計算もまた、その永続的な経済活動を区切り、一定の期間を単位として、その期間毎の損益を計算し（いわゆる期間損益の計算）、それらによって算出された企業の利益を配当等として分配することになる。

・法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、②当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理すべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであっても、その事業年度に遡って損金としての処理はしないというのが、一般的な会計の処理であるということができる。

（3）契約の解除等がなされた事業年度においては十分な益金がないために、当該事業年度に損金処理をしたのでは納税者の救済にならないというような場合には、法人税法は当該納税者が青色申告者であれば、欠損金の繰越算入をすることができる旨を定め、その救済

[209] 過年度に遡って申告内容を是正することができない旨の判示を中心に抜粋していく。

を図っている。他に特段の定めがない以上、救済されない結果になるとしてもやむを得ないものといわざるを得ない。

第 3 款　本事案の検討

本事案は、原告は宗教法人であり、本件土地を購入し売却したことは宗教法人としては経常的な事業ではないこと、原告は契約解除事業年度での課税修正では欠損金の繰越控除制度等の救済が図ることができないこと等から特殊なケースといえる。

本判決における下線から読み取れる裁判所の判断基準は以下のとおりである。

①更正の請求は各租税実体法に依拠していること

本事案の判示しているとおり、通則法 1 条は「国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定めることを目的」としている。さらに、同法 4 条は「他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは、その定めるところによる」としている。これらから、当該文言のとおり、他の税法について別段の定めがある場合には、その定めるところによるものと規定しているといえる。そして、法人税法については、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在しないことから、法人税法 22 条 4 項の「公正処理基準」にその取扱いを求め、過年度に遡って申告内容を是正することが否定[210]されている。

以上のとおり、判示においても、通則法の規定（通則法 23 条 2 項の規定の過年度に遡って申告内容を是正）によらず、各租税実体法（法人税法 22 条 4 項の規定の後発的事由による損失が発生した年度の損失）によることとする旨の判断をしているが、上記の通則法 4 条からすると、別段の定めがある場合は、別段の定めを優先させるという解釈がとれる。つまり、法人税法 22 条 4 項の「公正処理基準」は別段の定めではなく、別段の定めがないものについては、当該「公正処理基準」により計算されるものではなかろうか。反対解釈からすると、「公正処理基準」は別段の定めではないと考えられることから、通則法 4 条の各個別法が優先される[211]ということに関して疑問が生ずるといえよう。

②法人税における所得計算は公正処理基準に基づいていること

---

[210]「法律に明示されていないのに、法人税について 23 条 2 項による更正の請求はできないとする解釈は妥当なのか」との見解がある。和田正明「国税通則法 23 条の解釈」ジュリスト 1010 号 116 頁（有斐閣、1992）。

[211] この各個別法が優先される現行制度に対しては、「税目ごとに個別の規定をおくのではなく、国税通則法に包括的規定をおくことが望ましい。現行法の解釈としては、個別規定をできるだけゆるやかに解して更正の請求を広く認めるべきである」との見解がある。渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法研究 37 号 97 頁（有斐閣、2009）。

現行の裁判例においては、法人税法における後発的事由による損失の計上時期について、経常的・非経常的にかかわらず、その損失の生じた事業年度の損失とする取扱いとされている。これは、上述したとおり、法人は継続的な企業として永続的な存在であるのが原則であるとすることを根底にしている。本事案に対して、贈与税における贈与契約が解除されたことから問題が生じた本事案に類似する事案[212]においては、通則法施行令 6 条 1 項 2 号を根拠に後発的事由に該当するとして、更正の請求が認められている[213]。相続税については、継続的に発生するものではなく、更正の請求が認められないと相続人（当該事案は受贈者）は、過年度に納付した税金を取戻す機会は永久になくなることから、更正の請求が認められことになると考える。従って、現行制度の減額更正年度についての判断基準はその所得計算の算定方法が期間計算・時点計算を基準としてなされていると思われる。

しかし、納税者感情的には、原告は宗教法人であって不動産業も営むものではなく、一億不動産屋といわれた時代にたまたま本件土地を買い入れ、訴外会社に売却したものであり、その後不動産取引は行っておらず、収益事業としては主として信者対象の出版業を行っているのみであり、それも累年赤字である。原告は本件土地を処分する以外に本件の税を支払う資力はなく、本件土地を処分しようにも現在の経済情勢では買手も見つからないうえ、本事案に係る税額以上に売れる可能性も少ない原告にとっては、本件更正の請求を受けなければ、本件解除による 11 億円の特別損失を埋め合わす機会は永久にないものと予想される。

従って、「当該損失を回復する機会がなかったとしても、法人税法が権利確定主義を採っているため、他に特段の定めがない以上、救済されない結果になるとしてもやむを得ないといわざるを得ない」とする本判決については、納税者の権利救済の趣旨をもって設けられた更正の請求に反するものと思われるため賛成することができないと考える。

---

212 国税不服審判所昭和 61 年 2 月 27 日裁決（裁決事例集 31 巻 1 頁）。

213 「継続事業を前提とする法人税や所得税の事業所得等に該当する資産の譲渡や贈与が税法不知により合意解除された場合には、その解除による原状回復がなされた時の損金又は必要経費に算入されるのであるのに対して、非継続的、単発的な譲渡所得税や贈与税については、存在しない財産に関して増額更正により課税されるということの不整合は説明不可」との指摘がある。大淵博義「更正の請求等を巡る諸問題」MJS 租税判例研究会
http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/06032402.pdf。

第 3 節　減額更正年度に係る学者の見解

所得税法においては、10 種類の所得のうち、その性質が継続的といえる事業所得等に対し後発的事由による損失の計上時期について明確な規定が存在している。従って、これら継続的所得については、その損失が発生した年度の必要経費に算入される取扱いとなり、それら事業所得等以外の所得については、更正の請求が認められる旨の規定がなされていることから、所得税法における後発的事由による損失の計上時期については立法上、解釈上ともに解決されていると考えることができるとの見解[214]がある。

これに対して、法人税法においては、所得税法のように後発的事由による損失の計上時期についての明文の規定が存在しておらず、かつ、通則法においても、特に法人税法を除く旨の規定がないことから、法人における後発的事由による損失の計上時期については疑義が生じているといえる[215]。後発的事由による損失の計上時期について第 1 款以下に掲げる 3 つの見解が考えられる。

また、法人税における遡及的訂正は、たとえば納税者の意思表示と関係ない原始的な計算上の誤謬、附合契約に基づく過年度の所得の修正、課税標準の計算の基礎となった私法上の契約が詐欺・脅迫等を起因として取り消された場合、農地売買のように行政許可が売買の条件となる場合、更に不動産の取得自体を課税対象とする不動産取得税の場合には、取引事実の存在自体が納税要件に影響するものであり、これらに限り適用される[216]ものと解されている。従って、納税者が確定した決算において自己の意思として収益に計上したものについて、その計上時期の見解が分かれているといえる。

---

214 加藤・前掲注（10）4 頁。

215 加藤・前掲注（10）4 頁。また、「ゴーイング・コンサーンを前提とした所得計算の考え方によるものであるとすれば、その前提が消滅した場合（例えば、会社倒産等）に、現行の法人税基本通達 2－2－16 の取扱いが適法かどうか疑問が生ずる」との見解もある。鈴木雅博「合意解除を理由とした更正の請求とその可能性（下）」税理 50 巻 6 号 66 頁（ぎょうせい、2007）。

216 松沢智『租税実体法の解釈と適用・2―税法は争えば解釈が発展する―』118 頁（中央経済社、2000）、林仲宣「通則法実務　後発的事由による更正の請求手続の留意事項」税理 44 巻 8 号 116 頁（ぎょうせい、2001）ほか。

第１款　当期一括処理方式説

後発的事由が生じた場合において、たとえ納税者の救済手当がなくとも、後発的事由による損失をその発生した年度の損失として処理するとする見解

後発的事由による損失については「法人税の所得計算は、法人における経理、すなわち確定した決算を基礎とすることとされているので、後発的理由が生じた場合でも、その事実に関する所得の増減がその後発的理由が生じた事業年度において、その法人の経理として処理されるような場合は、その経理を行った事業年度で是正されるので、それについて更正の請求が生ずる余地はないと考えられる[217]」との見解がある。

すなわち、法人税法では、所得税法のような後発的事由による更正の請求についての明文の規定が存在しないことから法人税法 22 条 4 項の公正処理基準に依拠することとし、課税庁側と同一の解釈に基づいて、発生した損失（既往の経済的成果の消失）はその生じた年度の損金の額に算入され、当該年度の所得計算で是正が図られている。そのうえで、その損失を計上した年度に当該損失に見合うだけの収益がないときは、青色申告法人であれば欠損金の繰越控除制度[218]、あるいは、欠損金の繰戻しによる還付[219]等の制度によって救済が図られているのであるため、それでもなお救済が図れない場合においても現行法の解釈上は己むを得ないものである[220]とし、現行制度の取扱いを支持している見解と考えられる。

---

217 武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法（加除式）』4719 頁（第一法規、1979）。
218 法人税法 57 条。
219 法人税法 80 条。
220 島村芳見「法人税法における国税通則法 23 条 2 項の適用範囲」税務事例 18 巻 3 号 6 頁（財経詳報社、1986）。

第 2 款　過年度遡及修正方式説

後発的事由による損失は、通則法 23 条 2 項ないし通則法施行令 6 条 1 項に該当すれば後発的事由による更正の請求の要件を満たすため、後発的事由による損失については全て過年度に遡って処理するとする見解

「代金額の相違、減額、放棄等が判決またはこれと同一の効力を有する行為によって確定されたとき、または代金請求権等の発生の原因である契約それ自体が消滅したときを理由とするものであるから、これらの事由による場合には所得税および法人税の遡及的更正について、国税通則法が適用されるものと解すべきである[221]」とする見解がある。これは課税事実との整合性の面から過去に課税された事実が消滅したのであるから後の年度に当該事実が消滅した場合には、当然その是正が図られるべきとするものである。

この説については、非経常的な所得のみならず、経常的な所得までも過年度に遡って是正するものと考えられる。また、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在しない法人税法のみならず、明文の規定が存在している所得税法においても、遡及修正をすべきものとしている見解である。これを民法の視点からみた場合には、民法上では契約が解除された場合等には債権債務関係を契約成立前の状態に回復する制度[222]との整合性を重視した見解と考えられる。

第 3 款　折衷説

後発的事由による損失について、経常的に発生するものについてはその発生した年度の損失とし、それ以外のものについても現行制度で救済が図れない場合に限ってのみ過年度に遡って申告内容を是正するとする見解

これは基本的には、発生主義ないし権利確定主義を建前とする企業会計原則や一般的な会計処理に照らし、継続的・非継続的な所得を法人税法 22 条 4 項による「公正処理基準」に従うとする見解である。これは、後発的事由による損失が生じた年度に新たに発生した

[221] 日本税理士会連合会『民・商法と税務判断〔改訂第 7 版〕』竹下重人執筆部分 230 頁（六法出版社、1987）。
[222] 民法 540 条。

損失として計上する。しかし、当該方法によって課税修正ができない場合、つまり行政の枠内において課税修正をなしうる手続がないケースにあってのみ、例外的に更正請求手続を認め既往の事業年度に遡って課税修正を行うべきであるとする見解であり多くの学者が支持[223]している。当該見解においては、原則は現行法による取扱いを重視し、一方、更正の請求の趣旨である権利救済の面からも重視した見解と考えられる。

しかし、この場合、どの程度の是正が図れれば遡及是正を図ることとするかという点について困難な判断を迫られるとの指摘[224]がある。さらに、白色申告法人の場合には、契約解除時における損失計上により欠損金が生じたとしても、同法人には繰越欠損控除等の適用がないため、実質的に是正が図れないが、このような場合にも、遡及是正を認めるべきかどうかが問題となる。また、一部の是正が見込まれるという場合をどのように考えるかという限界の問題があり、その処理によって新たな不公平をもたらすということが考えられる[225]ため、実務執行上の面から懸念があるものといえる。これに関連して、当該折衷説においては、現行制度では救済が図れない場合に限って、過年度に遡って申告内容を是正するとの見解を多くの学者が支持しているものの、具体的な範囲・方法等については示されていない。

さらに、折衷説として、以下の 2 点に分けられる。

(1) 立法論説

後発的事由による損失の計上時期について明文の規定を設けるべきとする見解[226]である。当該見解は、現行の救済規定である繰越欠損控除等によった場合においても納税者の救済が図ることができないという問題について、継続事業を前提とする法人の所得計算において、後発的事由による損失をその発生時の損失として是正するという実体規定の 1 つの歪みとして捉えており、立法論としては考慮する余地があるという考え[227]に基づいている。この歪みは、法人税法が継続企業を前提とした企業会計に依存した所得計算構造を採用した結果であり、現行法の所得計算構造の中で過年度に遡って遡及することは解釈論として

---

223 堺澤・前掲注（57）65 頁、三木義一＝橋本清治「前期損益修正と更正の請求」三木義一編『〔租税〕判例分析ファイルⅡ法人税編』140 頁（税務経理協会、2006）、品川芳宣「法人税における後発的事由に基づく更正の請求」税研 3 巻 18 号 43 頁（日本税務研究センター、1988）、黒田・前掲注（195）186 頁、武田・前掲注（217）4719 頁。

224 大淵博義『最新判例による法人税法の解釈と実務』746 頁（大蔵財務協会、1993）。

225 大淵・前掲注（224）746 頁。

226 高橋勇「法人税における後発的事由に基づく更正の請求」税務弘報 47 巻 14 号 125 頁（中央経済社、1999）、大淵・前掲注（224）746 頁。

227 大淵・前掲注（224）746 頁。

困難ではないか[228]と考えられている。

(2) 選択権説（当期一括処理方式又は過年度遡及修正方式）

国税通則法の規定に基づく後発的事由による更正の請求と現行の取扱いとの選択を認めることとするのが適当であるとの見解[229]である。この見解は、更正の請求自体が納税者からの減額更正を促すための行為であり、修正申告（増額更正）のような強制規定ではないため、その任意性の延長線上の考えに基づいた見解と考えられる。

第 4 節　減額更正が認められた場合の是正措置に対する検討

ここまで、減額更正年度について、現行制度及び学者の見解を整理してきたが、当期一括処理方式及び過年度遡及修正方式について、メリット・デメリットを考察し、筆者は折衷説を支持するものとして納税者に不利益が生じないような提言をしていく。

第 1 款　当期一括処理方式

(1) メリット（課税実務の簡便化）

当期一括処理方式は法人税法 22 条 4 項に規定する「公正処理基準」に基づくとされる取扱いであり、過年度遡及修正方式のデメリットにも通ずるが、過年度による損失においてもその発生した年度において新たに発生した損失として計上することは、過年度の別表等を調整する必要がないために実務上の簡便化が挙げられる。そして、次のように企業会計との整合性も保たれる。企業会計では、配当可能利益計算のため財務諸表を作成し、株主総会によってその承認を得ることになる。これに関し、後発的事由による損失によって過去の財務諸表を修正すれば、過去の利益も変動し、過去に支払った配当等の修正も必要になるため、後発的事由が生じた年度に新たに発生した損失とした場合には、財務諸表を作成し直す必要がなくなり、当該後発的事由が生じた年度の修正のみで一連の取引は終了する。また、税務上の別表等は、その企業会計によって作成された財務諸表をもとになされるため、企業会計と税務会計との整合性が保たれることは、実務上の混乱を防ぐことにも繋がると考えられる。

---

[228] 大淵・前掲注（224）746 頁。
[229] 日本税理士会連合会税制審議会・前掲注（60）。

(2) デメリット（国の不当利得）

後発的事由による損失を当期に一括して処理する方法では、その損失に見合うだけの所得が存在していれば問題はない。しかし、その損失に見合う所得がなければ、税法上の青色申告の特典として繰越欠損控除等によって救済されることになる。ただし、これはたな卸資産の返品、値引きのように経常的な所得に係る後発的事由による損失で比較的金額も僅少なものであれば問題がないといえようが、固定資産売買のような非経常的かつ後発的事由による損失額も多額なものであれば、毎期利益を生み出せないような納税者にとっては、その年度の所得だけでは相殺できないにとどまらない。そうした場合、繰越欠損控除制度の期限切れ（7 年間）が生じ、過年度に納付した税金は国の不当利得になりかねないという問題が生じ、納税者の権利救済制度である更正の請求制度の存在意義が薄れてしまうのではないかと考えられる。

第 2 款　過年度遡及修正方式

(1) メリット（過年度の課税要件事実との整合性）

過年度に課税された課税要件事実が消滅し、その事実に即して申告書等の是正がされるのは、後発的事由による更正の請求の趣旨にも即しており、理にかなった方法といえる。また、当期一括処理方式の国の不当利得になりうるという問題点も、過年度遡及修正方式によれば過年度に納付した税金が返還されることで、当該問題も解消される。当該方法は、契約が解除された場合に、民法上ではその契約はなかったものとされる遡及効を重視した立場であると考えられ、民法との整合性を保ち、税法と民法の乖離を生じさせない方法であると考えられる。

(2) デメリット（別表調整の問題等）

過年度に遡って申告内容を是正した場合には、その収益が生じた（売買契約等がなされた）年度だけの申告内容の是正のみならず、その収益が生じた年度からその後発的事由が生じた（売買契約等が解除等された）年度までのすべての別表調整が必要となる。従って、実務上の問題が生じるものと考えられる。また、後発的事由が生じたとして頻繁に申告内容を是正した場合には、課税関係の安定性等の問題も生じうる。また、過年度の申告内容を是正するということは、その納税者の信頼性等が損なわれるという問題も生じると考えられる。

第 3 款　折衷説による立法化への検討

当期一括処理方式と過年度遡及修正方式の長短を整理した結果、所得税法については、事業所得以外の所得、つまり非経常的な所得については、更正の請求が認められる明文の規定が存在することをふまえ、筆者としては、納税者にとって著しく不利益とならないようにするために、両者の折衷説について合理性があると考え、法人税法に関しての立法化を提言することとしたい。

現行制度における過年度に遡って申告内容を是正することができない問題については、後発的事由が生じた場合において、無制限に過年度に遡って申告内容を是正するのではなく、現行制度における繰越欠損等などにより救済を図ることができない場合に限って過年度遡及修正方式を適用すべきであると考える。この点に関し、救済できない場合とは、現行制度における繰越欠損制度については、7 年間の繰越欠損の適用期限が経過してしまうことであり、繰戻し還付制度については、近年の改正により不適用措置の解除がなされた制度であるが、当該制度については、その適用対象者が中小法人に限定されている。従って、繰戻し還付制度については、当該制度について救済を受けることができるか否かの判断は容易であるが、繰越欠損制度については当該適用期間を経過しなければ、当該方法により救済が図れるか否かの判断が困難であり、当該期間が経過しない間は課税関係が確定せず、課税の安定性等の面からも望ましくないと考える。従って、これらに関しては、本来であれば繰越欠損適用期間経過後に救済を図ることができないことが確定して、はじめて過年度遡及修正方式を適用すべきであるが、上述した課税の安定性等の理由から、当該適用期間経過後以外の「救済できない場合」について判断基準を明確にすることが必要であると考える。

後発的事由が生じた年度において、翌年度以後 7 年間において当該損失額に見合う所得の発生は、予想し得ることが困難であるため、過去の実績によって判断すべきであると考える。具体的には、売買契約等をした年度の翌年度から当該売買契約等を解除等した年度までの間の損失累計額が売買契約等により得た所得を上回っていることをもって「救済できない場合」とみなす方法である。これについては、実際（契約解除等後の年度からの 7 年間）の所得計算ではないことから、あくまで「みなし」となるが、課税の安定性等の問題を考慮するとやむを得ないと考える。

後発的事由が生じた場合において、過年度に遡って申告内容を是正する手続については、

強制的に過年度遡及修正方式を適用するのではなく、当期一括処理方式との選択適用とすべきであろう。これは、更正の請求自体が任意適用であり、当該減額更正年度の是正方法についても納税者の判断に委ねることによって権利を重視すべきと考えるためである。さらに、その適用を受ける法人については、更正の請求をすることができる者が申告納税方式をした者等とされており、このことから更正の請求との整合性を保つため青色申告法人のみならず、白色申告法人においても適用対象に含めるべきであると考える。

そして、問題となるとされるのは、法人における非経常的な所得であるといえよう。経常的な所得、つまり、たな卸資産の売買による所得[230]のように毎期発生するような所得については、所得税法における事業所得と同様と考えられ、返品等が生じても、その生じた年度の損失として問題はないと考える。また、経常的な所得をその都度是正することは、課税庁の負担も増大し、課税庁の課税権の正確性が失われることも考えられよう。

これらを受けて、まず、その適用範囲についてである。土地譲渡益重課税制度については、売買契約をした後の年度において、契約を解除等した場合には後発的事由による更正の請求をすることができるとされ、継続性が否定されているため更正の請求が認められている。従って、この継続性の観点から、法人における非経常的な所得に係る後発的事由による損失にのみ、更正の請求を認めるべきではなかろうか。

具体的には、企業会計原則注解 12[231]に記載されている特別損益項目に限定すべきものと考える。さらに、これらについては、金額の僅少なもの又は毎期経常的に発生するものは経常損益とすることができるとされることから、納税者が自ら財務諸表の特別損益項目に表示したものに限定すべきであろう。この点に関し、火災等よって保険金額が確定した後に何らかのやむを得ない事情によって、当該保険金が支払われない場合等も想定されることから、固定資産等の売買契約等の解除等による固定資産取引に限定せずに、非経常的な所得である、特別損益項目を過年度遡及修正方式の適用対象とすべきではないかと考える。企業会計における営業外損益については、その継続性も臨時的とは言い難い面もあるため、当該適用範囲からは除外すべきであろう。

次に実行可能性の観点から検討をすると、適用期間の問題が挙げられる。売買契約から、

---

230 固定資産の売買を目的とする不動産業者等における販売用資産については、固定資産ではなくたな卸資産となる。

231 企業会計原則注解 12 には、特別損益項目として（1）臨時損益として、①固定資産売却損益②転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益③災害による損失、（2）前期損益修正として、①過年度における引当金の過不足修正額②過年度における減価償却の過不足修正額③過年度におけるたな卸資産評価の訂正額④過年度償却済債権取立額が挙げられている。

その契約の解除等により無制限に後発的事由による更正の請求を認めてしまうと、上述のとおり、過年度に遡った場合の別表調整が困難となる。例えば、10 年前に売買契約を締結し、その事業年度に課税され、当期（10 年後）に売買契約を解除し減額更正が認められた場合には、当期から 10 年前の分の別表調整をしたのでは、納税者及び課税庁にとっても実務上負担になる。これに関して、具体的な適用期間が問題となるが、課税庁において減額更正の除斥期間が通常 5 年であることとの整合性を考慮するならば、その適用期間は、売買契約等の締結の事業年度から 5 年間に限り適用可能とすべきではなかろうか。当該適用期間を 5 年とすることにより、納税者の実務上の負担もそれほど過大なものではなく、課税庁側も本来の職権による減額更正期間であれば課税資料も保存されているはずである。これにより、法人税法においても納税者の権利救済のため、折衷説による更正の請求制度を実行可能なものとして、立法化することができると考える。

第 5 節　小括

本章では、後発的事由に該当し、更正の請求をしたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正することができないときに、納税者に不利益が生ずる可能性があるという減額更正年度の問題について検討した。

相続税等については資産の移転によって時点に課税されるため、法人税や所得税における事業所得等と同様の取引形態であったとしても、その取扱いは相反する。また、所得税法については、事業所得等であればその損失が発生した年度の必要経費に算入され、それ以外の所得に係るものであれば、過年度に遡って申告内容を是正することが法文上認められている。これに対して法人税法については、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在していないため問題とされていた。

そこで、当期一括処理方式及び過年度遡及修正方式のメリット・デメリットを検討し、納税者にとって不利益とならないよう、法人税法については、非経常的な所得かつ、売買契約時期から 5 年という期間制限を付して、過年度に遡って申告内容を是正することができるという提言をした。5 年という期間であれば、納税者にとっても実務上負担も少なく、課税庁にとって、課税の安定性等は維持できるものではないかと考えられる。

次章では、納税者が更正の請求をし、当該請求が認められなかった場合の他の救済方法

について、若干の検討をしていきたいと考える。

第 4 章　後発的事由による更正の請求のあり方について

本章においては、これまでの整理・検討をしてきた更正の請求による権利救済を図ることができなかった場合について、その後の更正の請求以外の救済措置について若干の整理を加えて、今後の後発的事由による更正の請求のあり方について検討し、本論文の研究を終えることとしたい。

第 1 節　更正の請求以外の救済方法についての検討

通則法 23 条においては、更正の請求期間が限定されていることから、更正の請求期間を経過すると納税者としては減額の途が原則的には閉ざされることになる[232]。また、更正の請求によって減額更正が認められなかった場合には、税法上納税者は救済されない。そこで、先行研究において述べられている税制上の救済措置以外の救済方法について、納税者保護の観点から検討を行う。この検討は、第 2 章において後発的事由の該当性について考察を行った後発的事由のうち、悪質な納税者等による客観性・合理性を欠く判決等のような事由を対象とするものではなく、他の者によって課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実が異なることとなったような場合など、納税者の「帰責性」が重大とはいえない、筆者が後発的事由に該当すべきであると考える事由について検討していく。

第 1 款　更正の請求の排他性

更正の請求の排他性とは、法がわざわざ更正の請求の手続きを設けた趣旨に鑑みると、申告が過大である場合には、原則として他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続きによらなければならないと解されている[233]ものである。これによれば、申告が過大であったことを理由として減額の更正を求める訴えは許されないと解すべきである[234]と

---

[232] 占部裕典『租税債務確定手続　更正の請求の理論と実際』67 頁（信山社、1998）。
[233] 金子・前掲注（16）668 頁、碓井・前掲注（58）65 頁、占部・前掲注（232）41 頁ほか。
[234]【東京地方裁判所昭和 54 年 3 月 15 日判決（税務訴訟資料 104 号 655 頁）、東京高等裁判所昭和 55 年 4 月 30 日判決（税務訴訟資料 113 号 229 頁）、最高裁判所第一小法廷昭和 56 年 1 月 22 日判決（税務訴訟資

されており、基本的には、納税者は過年度の申告内容を自己の有利に是正する方法としては更正の請求以外の方法によることは許されないことになる。

しかし、最高裁判決[235]において、例外的に「錯誤が客観的に明白且つ重大であって、更正の請求の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害する特段の事情がある場合には、更正の請求とは別の救済を認める」と判示している。これは、申告に重大且つ明白な誤りがあって、更正の請求以外に救済を認めなければ、納税者の利益が著しく害されるような特段の事情がある場合には、申告行為は無効であったということを前提として、過大な部分については還付の請求をすることができることを示している。申告無効による救済方法としては、民法 95 条による錯誤に基づく納税申告の無効確認を求める請求があり、この種の事案は少なからず存在しているが、納税申告を無効とした判決は以下の 3 件にとどまっている。

・札幌地方裁判所昭和 63 年 12 月 8 日（税務訴訟資料 166 号 669 頁）
・東京地方裁判所昭和 56 年 4 月 27 日（税務訴訟資料 117 号 331 頁）
・京都地方裁判所昭和 45 年 4 月 1 日（税務訴訟資料 59 号 571 頁）

その 3 件は、いずれも納税申告において誤った見解に立つ国税局係官、税務署事務官などの強い指導により納税者が錯誤に陥ったとして、錯誤が客観的に明白且つ重大であって、納税義務者の利益を著しく害する特段の事情がある場合として錯誤に基づく納税申告の無効確認を認めたものである。

これらは更正の請求の排他性の例外として認められたものであり、これら 3 つの判決は、上記最高裁における納税者の利益を著しく害する「特段の事情」がある場合には、更正の請求以外の救済方法が認められるという判示を根拠としたものといえる。

この特段の事情とは、(1) 申告書に外部的明白な誤りがあって、租税の納付や徴収の合理的基礎が足りえない場合、(2) まったくの申告意思を欠いている場合、(3) 権限のない他人がした申告の場合[236]が該当し、極めて限定された範囲にとどまるものと考えられる。これに関し、以下更正の請求以外の救済方法について、若干の検討を行っていく。

料 116 号 4 頁)】。
[235] 最高裁判所第一小法廷昭和 39 年 10 月 22 日判決（税務訴訟資料 38 号 743 頁)。この判決においては、特段の事情はなかったものとして、更正の請求以外の救済方法は認められなかった。
[236] 堺澤・前掲注（57）63 頁。

第 2 款　嘆願書による減額更正

嘆願書とは、「嘆願」、つまりお願いをする内容が書き記された文書である。嘆願書による減額更正は、税務署長の職権の除斥期間の 5 年間という期間の関係において、通常の更正の請求の期限である 1 年以内に更正の請求をすることができなかった場合には、この嘆願書の提出により、税務署長に対して減額更正を求めることに関しては有効であり、実務においてもこの方法により行われている[237]とされている。

つまり更正の請求期限後に嘆願書の提出によって、通則法 24 条の更正による減額更正処分を求める方法である。

嘆願書の法的な位置づけとしては、「嘆願書はいわば納税者の税務署長に対する単なる要望ないしは陳情を述べた書面というべきものにすぎず、更正請求の法定期限経過後においても税務署長が嘆願書の内容のとおりの更正処分をしたり、あるいは更正処分のための審査を行うべき義務を負うものでないことはもちろん、嘆願書に対する応答の義務もないものというべきである[238]」と解されている。これに対しては、合法性の原則のもと、除斥期間が経過しない限りは、税務署長は申告が過大であることに気づいた場合、あるいは申告が過大であることを発見した場合には減額更正をしなければならない拘束を受けるのではないかとの見解[239]がある。

嘆願書による減額更正は、制度的な裏付けのないものであり、また、納税者の権利として請求するのではなく、納税者の嘆願に応じるか否かは税務署長の裁量に属する[240]と解されている。嘆願書の提出を法的に禁止している規定及び根拠も存在しないことから、納税者が提出する嘆願書の受取りを課税庁は拒むことはできない[241]とされるが、後発的事由による更正の請求が認められなかった後にこの嘆願書による減額更正を求めても、その是正は難しいものであると思われる。しかし、課税の公平の観点からも、税務調査を行い真実の事実に基づいた更正を行うことが望まれる。問題となるのは、税務署長の減額更正の除斥期間である 5 年を経過した後の嘆願である。当然の如く、減額更正の除斥期間経過後の

---

237 日本税理士会連合会・前掲注（60）、加瀬・前掲注（58）98 頁、光田周史・則貞幸太「嘆願書の作成・提出とその実務勘どころ」税理 52 巻 8 号 70 頁（ぎょうせい、2009）。
238 神戸地方裁判所昭和 62 年 11 月 30 日判決（税務訴訟資料 160 号 760 頁）。
239 金子宏「講演録　更正の請求について」税大ジャーナル 3 号 8 頁（税務大学校、2005）。
240 藤井茂男「更正の請求期限を徒過した過年度損益の処理」税理 46 巻 13 号 165 頁（ぎょうせい、2003）。
241 佐藤謙一「減額更正等の期間制限を巡る諸問題―更正の請求期間を経過した後などに提出される『嘆願書』の取扱いを中心として―」税務大学校論叢 57 号 214 頁（税務大学校、2008）。

嘆願書については意味をなさなくなる。従って、5 年を超えての嘆願書による減額更正は、納税者の権利救済の途が閉ざされたものと考えられる。

第 3 款　その他の方法

(1) 民法 95 条による錯誤に基づく納税申告の無効確認

民法 95 条による錯誤無効とは、法律行為に要素に錯誤があったときは、契約等の時期に遡って、契約を無効にする制度である。これに関して、「申告には原則として民法の規定が準用されるが、別段の定めがある場合、または明文の定めはないが申告の性質または租税法規の趣旨からしてそのように解すべき合理的理由がある場合は、その適用は排除されると解すべきであろう[242]」との見解があるが、この考え方からすると、税法において明文の規定がない場合、かつ、合理的理由のない場合には、民法 95 条の規定により救済を図ることができるのではないかと解することができる。

しかし、当該規定については、錯誤、まさしく勘違い等によって誤って過大な申告をしてしまった場合の更正の請求以外の是正措置が「民法 95 条による錯誤に基づく納税申告の無効確認」にあたる。つまり、当該方法は通常の更正の請求期限後の更正の請求以外の救済措置と考えられる。従って、後発的事由のように申告時には原始的な瑕疵はなかったものについても、この民法 95 条を適用することができるかと考えた場合に、難しいものではないかと考えられる。

(2) 不当利得[243]の返還請求

不当利得制度とは、法律の形式的適用において生じる当事者間の利得の変動を公平の理念に基づいて調整しようとする制度[244]である。後発的事由は限定列挙であるとして、更正の請求の間口を狭めることは、納税者をして、おそらくは他の救済方法としての不当利得返還請求へのみちを歩ませることとなろう[245]との見解がある。しかし、納税申告又は更正

[242] 金子・前掲注（16）657 頁。
[243] 民法 703 条。
[244] 我妻・前掲注（133）1211 頁。
[245] 堺澤・前掲注（57）64 頁。

決定等の納税義務の確定行為が有効に存在する以上、たとえ実質的には理由のない利得であっても、法律上の原因なき利得とはなり得ないとする見解[246]が確立されている。さらに更正の請求の原則排他性を受けて、更正の請求という方法によって減額更正が認められなかったものに対し、再度、不当利得の返還請求という方法によって、是正されるとは考えられないと思われることから、当該方法は困難であると考える。

(3) 不作為違法確認請求

不作為違法確認請求とは、行政庁が法令に基づく申請に対し、相当の期間内に何らかの処分または裁決をすべきにもかかわらず、これをしないことについての違法の確認を求めるものである。納税申告の過大につき課税庁には、職権をもってその是正を図る義務があることを前提とするとしても、現行法制の下では、納税者からの申請に対して課税庁が認容又は拒絶のいずれかの措置を講ずれば、不作為状態は解消する仕組みとなっている。これらより、この方法は意味をなさないものといえる[247]ため、不作為違法確認請求についても困難であると考える。

以上による後発的事由による更正の請求以外の救済方法についての整理・検討の結果、更正の請求以外の方法による救済については、その実行は難しいものであるといえる。従って、納税者の権利救済を図るためには、やはり現行における後発的事由による更正の請求の拡充が必要であると考える。

第 2 節　後発的事由による更正の請求の拡充の提言

後発的事由による更正の請求によって権利救済が認められなかった後の救済方法については、本章第 1 節で確認したとおり、その救済は困難であるものといってよい。従って、納税者の権利救済の観点から後発的事由による更正の請求の拡充が必要であると考える。

後発的事由による更正の請求に関しては、現状における裁判所等の適用は極めて消極的

246 堺澤良「更正の請求手続と税務判断」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』322 頁（信山社、2000）。
247 堺澤・前掲注（246）322 頁。

であり、その範囲が限定的かつ不明確であるために後発的事由による更正の請求によって減額更正が認められた事案は少ない。しかし、その否認された中には権利救済が認められなければ納税者にとって酷となる場合もあり、課税の公平性から問題があるといえよう。これを受けて、第 2 章において現行法列挙されている後発的事由が納税者の権利救済という観点から法令に照らし妥当であるかを検討し、また、解釈上問題とされている通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号についての該当性を明らかにした。ここから、明らかにした内容について再度確認し現行上必要と思われる部分についての筆者の提言をまとめることとしたい。

まず、上記 2 つの規定以外のものについては、納税者の意思が介入する余地がないことから、後発的事由に該当し権利救済が図られている現行法は妥当であると考える。一方で、上記 2 つの規定について法解釈の観点からは、いずれも納税者間の意思が介入する余地があるという点で問題になるものと考えられる。このうち客観性・合理性の欠くもの（馴れ合い判決等による悪質な納税者）については、後発的事由による更正の請求の趣旨に鑑みて、権利救済がなされなくともやむを得ないと考えられ現行における裁判所等の判断は妥当であるといえよう。この点に関しては、通則法施行令 6 条 1 項 2 号において、法定の解除事由・取消しについては、客観性・合理性を欠くものについては含まれていないこととも整合しており、問題はないといえよう。

これに対して客観性・合理性を欠くもの以外については、検討が必要であると考える。これは、第 2 章で行った裁判例等の整理・分析で示したように、客観性・合理性の欠くもの以外については「納税者の帰責性」が重大ではないと考えられるためである。裁判所等の判断については、後発的事由による更正の請求が認められるか否かは、更正の請求の趣旨からこの「納税者の帰責性」がメルクマールになっているものと考えられる。しかし、当該「帰責性」は、条文に詳細に規定されているものではない。従って、当該「帰責性」を条文等において明確に記載し、より後発的事由の該当性を明らかにすることで、納税者の予測可能性を図る必要があると考える。

この点につき、第 2 章で裁判例等の整理・分析を行った結果、現行における裁判所等は法的安定性等の理由から、納税者の「帰責性」についても極めて厳格に捉えていることが確認された。しかし、筆者の考えとしては、納税者の権利救済の趣旨をもって創設された更正の請求によって本来認められるべきであろう事案についても、救済が図られていないのが現状であり、これにより後発的事由による更正の請求の存在意義が薄れていると思わ

れる。これらより当該「帰責性」の解釈を拡大することが必要であるということができ、同時に当該「帰責性」を明示・拡充すべきであると考える。

そうした場合に、当該「帰責性」の拡充にあたってのメルクマールとして、「重大な過失[248]」の有無を掲げることができると考える。事実概要に照らし裁判所等の判断によって、当該更正の請求理由に重大な過失がないと認められた場合については更正の請求が認められるべきであろう。

さらに、「納税者の帰責性」の拡充以外においても、改善する余地は考えられよう。例えば、契約の相手方が提訴した訴訟によって課税標準等又は税額等が変動した場合や、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実以外の判決等によって当該基礎としたところと異なることが確定したときにおいても後発的事由に含めるべきである。このように、後発的事由による更正の請求については、現行法上、更正の請求の適用を受けようとする納税者自らが、当該計算の基礎とした課税要件事実を対象とした訴訟として判決を得なければならないとされているが、間接的に課税標準等又は税額等が変動した場合等は更正の請求が認められるべきであるとする見直しが必要であろう。

以上の検討を受けて、後発的事由による更正の請求に対し厳格な判断が下されている現状において、救済が図られていない納税者をより多く救うために以下の提言を行う。

① 通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号の規定に、当該後発的事由による更正の請求理由として「重大な過失がなかった場合」には、更正の請求による権利救済を認める旨の文言を加えること。
② 通則法施行令 6 条 1 項 2 号の規定に、解除及び取消しに関して「要素の錯誤」の文言を加えること。
③ 通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されている規定に加えて、通則法施行令 6 条 1 項 6 号に「その他これらに類する後発的事由で納税者の重大な過失がない場合」の準ずる規定を加えること。

これら提言について若干の説明を加える。

248 最高裁判所第三小法廷昭和 32 年 7 月 9 日判決(最高裁判所民事判例集 11 巻 7 号 1203 頁)においては、重過失について、「重過失とは、通常人に要求される程度の相当な注意をしないでも、わずかの注意さえすれば、たやすく違法有害な結果を予見することができた場合であるのに、漫然これを見すごすような、ほとんど故意に近い著しい注意欠如の状態を指すものと解するのが相当である」と判示している。

①については「重大な過失がなかった場合」を加えることによって、第 2 章第 1 節第 3 款で検討した「相続時効援用判決」のような納税者の「帰責性」が重大なものとは言えないような事案についても対応できるようになると考える。

②については「要素の錯誤」を加えることによって、解除・取消しと同様な取引効果をもつ第 2 章第 2 節第 3 款で検討した錯誤無効についても救済が図られることになろう。ここでは、「要素の錯誤」に限定しているが、これに対して民法上錯誤無効が適用されない「動機の錯誤」及び租税回避を装った錯誤無効については、従来の更正の請求の否認理由によって認められないことになる。よって、当該規定を加えることによって生じうる新たな問題は防げることになろう。

③については、現行の後発的事由は通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 号各号の限定列挙とされている部分に関する提言となる。これに関し、上記提言との関係から「類する後発的事由」かつ「重大な過失がない場合」を加えることによって、現行の限定列挙という形では対応しきれなかった事案においてもより多くの後発的事由を網羅できることになると考える。

以上の提言によって、より多くの納税者が救済され後発的事由の拡充にもつながり、本来の納税者の権利救済制度としてのあり方としても望ましいと考える。

これに加えて第 3 章で触れた減額更正年度の問題についてである。減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正できない結果に納税者に不利益が生じている問題に関しては、現行法には繰越欠損等の救済措置が規定されているが、当該措置によっても救済されない納税者がいることも考えられるため、これに関して立法化が必要であると考える。具体的には、第 3 章において述べたように、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定の存在しない法人税法において、現行制度の措置等においても救済を図ることができない場合には、臨時的な所得に限り課税要件事実が生じた事業年度から 5 年間の適用期間を付して、過年度に遡って申告内容を是正することである。

以上、納税者保護の観点から後発的事由による更正の請求について論じてきたが、現行法における後発的事由による更正の請求制度においては、概ね妥当な制度であると考える。しかし、現行における厳格な解釈ではなく、権利救済を拡大する方向で「納税者の帰責性」を明示し、さらにその拡充をすることによって、納税者の予測可能性が図ることができれ

ばより多くの納税者を今以上に救済することができるといえよう。

終章

本論文で検討した、後発的事由による更正の請求について、現行における裁判所等においては、課税の安定性等の理由を掲げ、極めて限定的に解釈されている。裁判例等をみるに、納税者が後発的事由に該当すると思われ、更正の請求をしたにもかかわらず列挙されている後発的事由に該当しないとして、権利救済が図られていないのが現状である。その原因としては、列挙されている後発的事由の範囲が不明確であると考えられる。

そこで、通則法 23 条 2 項各号及び通則法施行令 6 条 1 項各号に列挙されている後発的事由の該当性について後発的事由に係る裁判例等の整理・分析を行い、裁判所等における後発的事由の該当性の判断基準を明らかにするとともに、納税者の権利救済のあり方についての考察を研究目的とした。

列挙されている後発的事由の中でも、納税者の意思が介入し、解釈上問題とされる通則法23条2項1号及び通則法施行令6条1項2号に焦点をあて裁判例等の検討を行った結果、裁判例等の最終的な判断基準は、納税者の「予測可能性（申告時に予測し得えなかった事由が生じたこと)」「帰責性（その予測できなかったことについて帰責事由がないこと)」が該当要件となり、「帰責性」については、予測できなかったことについて帰責事由がないことではなく、更正の請求理由に帰責事由がないことが該当性の判断であると考える。そして、納税者保護の観点から「帰責性」の明示・拡充をすることが必要であるとの結論に至った。

そこで、納税者の権利救済のため、以下の 3 つの提言を行った。

①通則法 23 条 2 項 1 号及び通則法施行令 6 条 1 項 2 号の規定に「重大な過失がない場合」を加えること。

②通則法施行令 6 条 1 項 2 号に「要素の錯誤」を加えること。

③通則法施行令 6 条 1 項 6 号に「後発的事由に類する事由」として準ずる規定を加えること。

以上の提言により、後発的事由による更正の請求によってより多くの納税者の権利救済が確保できるであろう。

さらに、後発的事由に該当するとして、減額更正が認められたにもかかわらず、過年度に遡って申告内容を是正することができないという減額更正年度の問題についても検討を行った。

この問題については、法人税法上、後発的事由による損失の計上時期について明文の規定が存在しないことから、その取扱いは法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」に依拠されるため、過年度の申告内容を是正せずにその損失が発生した年度の損失とする処理がなされている。しかし、その場合に多額の損失が計上され、繰越欠損等の救済措置では、権利救済が図られず、国の不当利得になり得ることも考えられ、以下の制限を設けることで過年度に遡って申告内容を是正することができる旨の提言を行った。

①納税者が特別損益に計上した臨時損失のみに適用。

②売買契約等の年度から 5 年以内に適用。

この提言によって、法人税法について従来一律に過年度に遡って申告内容を是正することができず、権利救済を図ることができなかった納税者についても救われるであろう。

後発的事由による更正の請求についての論文は多数存在するが、後発的事由の該当性を明らかにするために、現行における裁判例等を幅広く整理・分析をしたものはこれまでに行われておらず、また、減額更正年度について、現行制度では権利救済が図ることのできない場合について、過年度に遡って申告内容を是正すべきとする見解が多数みられるが、その具体的方法等を検討したものはなかったことから、納税者・課税庁、双方にとって課税実務において、実行可能性のある提言ができたのではないかと考える。

また、「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」においても、納税者権利憲章（仮称）の制定と題して課税庁の更正期間と納税者の更正の請求期間との整合性が保たれていない旨の指摘があるように、納税者の権利救済が見直されている。従って、納税者救済の観点からも、後発的事由の拡充及び減額更正年度については法人税法における過年度遡及修正方式が導入され、納税者の権利保護が積極的に実現されるよう期待したいところである。

今後の課題としては、納税者保護の観点から、納税者が更正の請求をしたにもかかわらず、権利救済を図ることができなかった場合の救済措置として、嘆願書による減額更正の

請求や不当利得の返還請求が考えられるが、どの方法においても、課税庁の減額更正の除斥期間である 5 年を経過した場合については、後発的事由による更正の請求以外の是正措置が難しいものとして、検討することができなかった。この点に関し、そのような場合においても、納税者から課税庁に対して権利救済を図る手段が考えられるかもしれないが、それについては研究の限界とし今後の課題としたい。

参考文献等

〈図書〉

・今田繁雄編『図解所得税』（大蔵財務協会、2009）。

・植松香一『法人税調査事例からみる修正申告（更正）の基礎知識』（大蔵財務協会、2009）。

・内田貴『民法Ⅱ　債権各論』（東京大学出版会、2005）。

・占部裕典『租税債務確定手続　更正の請求の理論と実際』（信山社、1998）。

・太田隆良監修『〔改訂増補版〕民法・商法と税務の接点』（税務研究会出版局、2005）。

・大淵博義『最新判例による法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会、1993）。

・荻野豊『実務国税通則法〔平成 17 年版〕』（大蔵財務協会、2005）。

・金子宏『租税法〔第 14 版〕』（弘文堂、2009）。

・北武雄編『事例租税法』（第一法規、1982）。

・窪田悟嗣編『法人税基本通達逐条解説〔五訂版〕』（税務研究会出版局、2008）。

・黒坂昭一編『図解国税通則法』（大蔵財務協会、2007）。

・小林幸夫編『図解消費税』（大蔵財務協会、2009）。

・小山真輝編著『法人税関係措置法通達逐条解説』（財経詳報社、2008）。

・佐藤孝一『最新判例による国税通則の法解釈と実務〔増補改訂版〕』（大蔵財務協会、2003）。

・志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔平成 19 年改訂〕』（大蔵財務協会、2007）。

・武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法（加除式）』（第一法規、1989）。

・武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法（加除式）』（第一法規、1983）。

・武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法（加除式）』（第一法規、1982）。

・武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法（加除式）』（第一法規、1981）。

・武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法（加除式）』（第一法規、1979）。

・武田隆二『法人税法精説〔平成 17 年度版〕』（森山書店、2005）。

・注解所得税法研究会『注解所得税法〔四訂版〕』（大蔵財務協会、2005）。

・土橋令編『図解譲渡所得』（大蔵財務協会、2009）。

・土橋令編『図解相続税・贈与税』（大蔵財務協会、2009）。

・日本税理士会連合会『民・商法と税務判断〔改訂第 7 版〕』（六法出版社、1987）。

・松尾弘、益子良一『新訂　民法と税法の接点―基本法から見直す租税実務―』（ぎょうせい、2007）。

・松沢智『租税実体法の解釈と適用・2―税法は争えば解釈が発展する―』(中央経済社、2000)。
・松沢智『新版租税実体法－法人税法解釈の基本原理－〔補正版〕』(中央経済社、1999)。
・三木義一ほか『実務家のための税務相談　民法編』(有斐閣、2003)。
・森秀文編『図解法人税』(大蔵財務協会、2009)。
・弥永真生編著『過年度決算訂正の法務』(中央経済社、2009)。
・我妻榮編著『我妻・有泉コンメンタール民法―総則・物権・債権―』(日本評論社、2005)。
・我妻榮編著『民法①総則・物権法〔第5版〕』(一粒社、2000)。
・渡辺淑夫『法人税基本通達の疑問点〔四訂版〕』(ぎょうせい、2009)。

〈論文・雑誌〉
・有賀武夫「国税通則法23条2項1号の更正の請求要件としての『基礎となった事実に関する訴えについての判決』の意義」税務弘報57巻8号135頁～145頁(中央経済社、2009)。
・池本征男「所得税法152条にいう『当該事実が生じた日』の意義と資産の譲渡代金の回収不能を理由とする更正の請求の適否」税務事例33巻7号21頁～24頁(財経詳報社、2001)。
・伊藤義一「更正の請求ができる『後発的事由』とは」税務QA75号32頁～35頁(税務研究会、2008)。
・伊藤義一・須飼剛朗「租税負担の錯誤無効を理由とする贈与税決定処分の取消請求等の可否」TKC税研情報16巻6号18頁～41頁(TKC税務研究所、2007)。
・伊藤義一「更正の請求制度について」会計ジャーナル14巻1号125頁～132頁(第一法規、1882)。
・今村隆「錯誤又は合意解除による無効主張の可否」税理42巻6号191頁～197頁(ぎょうせい、1999)。
・岩崎政明「課税期間終了後における契約の合意解除と課税標準又は税額の是正方法」判例時報1194号190頁～193頁(判例時報社、1986)。
・岩田好二「契約の無効又は合意解除と更正の請求」税務弘報36巻3号152頁～159頁(中央経済社、1988)。
・上田輝夫「嘆願書の提出と減額更正」税理51巻1号148頁～155頁(ぎょうせい、2008)。
・上西左大信「後発的事由に基づく更正の請求と実務上の留意点」税理52巻8号40頁～46頁(ぎょうせい、2009)。

・碓井光明「租税法における実体的真実主義優先の動向―更正の請求の拡充及び固定資産税課税誤りの救済―」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』19 頁～48 頁（信山社、2007）。
・碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677 号 64 頁～69 頁（有斐閣、1978）。
・占部裕典「租税手続法と租税争訟法の交錯（二）―改正行政事件訴訟法下における税務争訟への新しい道―」同志社法学 59 巻 6 号 213 頁～303 頁（同志社法学会、2008）。
・占部裕典「時効が課税関係に及ぼす影響―相続税法における時効取得と特別の更正の請求の可否を中心に―」同志社法学 58 巻 4 号 61 頁～99 頁（同志社法学会、2006）。
・占部裕典・喜多綾子「相続税における時効取得と特別の更正の請求」税経通信 60 巻 15 号 213 頁～216 頁（税務経理協会、2005）。
・占部裕典＝中野和子「過年度遡及修正か前期損益修正か」三木義一編『〔租税〕判例分析ファイルⅡ法人税編』143 頁～169 頁（税務経理協会、2006）。
・荻野豊「公正証書による合意に基づく更正の請求が後発的事由による更正の請求とは認められなかった事例」TKC 税研情報 13 巻 4 号 57 頁～62 頁（TKC 税務研究所、2004）。
・加瀬昇一「所得税における後発的事由に基づく更正の請求」税務弘報 49 巻 5 号 97 頁～103 頁（中央経済社、2001）。
・加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号 1 頁～15 頁（日本税法学会　清文社、1987）。
・加藤弘「申告期限後の錯誤無効又は合意解除の主張は認められるか」税経新報 555 号 14 頁～19 頁（税経新人会全国協議会、2008）。
・金井恵美子「修正申告・更正の請求と隣接税目への影響」税理 52 巻 8 号 61 頁～68 頁（ぎょうせい、2009）。
・金子宏「講演録　更正の請求について」税大ジャーナル 3 号 1 頁～11 頁（税務大学校、2005）。
・金子宏「最近 10 年の租税判例の動向―基礎理論を中心として―」税研 18 巻 3 号 8 頁～19 頁（日本税務研究センター、2002）。
・金子宏「青色申告の承認取消処分の取消と納税者の救済方法」ジュリスト 807 号 109 頁～111 頁（有斐閣、1984）。
・岸田貞夫「後発的事由による更正の請求についての一考察」山田二郎先生喜寿記念『納

税者保護と法の支配』243 頁～253 頁（信山社、2007）。
・清永敬次「更正の請求に関する若干の検討」園部逸夫先生古稀記念『憲法裁判と行政訴訟』435 頁～457 頁（有斐閣、1999）。
・藏重有紀「判決を後発的事由とする更正の請求の要件」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』193 頁～220 頁（信山社、2007）。
・黒田宣夫「納税申告の是正方法について（1）」税経通信 54 巻 4 号 181 頁～186 頁（税務経理協会、1999）。
・光田周史・則貞幸太「嘆願書の作成・提出とその実務勘どころ」税理 52 巻 8 号 69 頁～76 頁（ぎょうせい、2009）。
・小島俊朗「相続財産につき取得時効の援用があった場合の更正の請求について」明治学院大学法科大学院ローレビュー9 号 37 頁～47 頁（明治学院大学法科大学院、2008）。
・小林俊道「修正申告のパターンと加算税の賦課」税理 52 巻 8 号 8 頁～15 頁（ぎょうせい、2009）。
・小林磨寿美「『更正を予知した修正申告』の認定と反証策」税理 52 巻 8 号 16 頁～23 頁（ぎょうせい、2009）。
・小林幹雄「裁判例にみる時効をめぐる課税上の争点等」税務大学校論叢 41 号（税務大学校、2003）。
・斎藤淑人「通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』には当たらないとされた事例」税務事例 41 巻 6 号 17 頁～21 頁（財経詳報社、2009）。
・堺澤良「更正の請求手続と税務判断」山田二郎先生古稀記念『税法の課題と超克』303 頁～327 頁（信山社、2000）。
・堺澤良「法人税法上売買契約に基づく譲渡益等を計上した事業年度より後の事業年度における売買契約の解除によりその代金債権等が消滅した場合の課税の是正措置」TKC 税研時報 1 巻 1 号 55 頁～67 頁（TKC 税務研究所、1986）。
・堺澤良「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」ジュリスト 844 号 129 頁～131 頁（有斐閣、1985）。
・堺澤良「更正処分と不服申立等納税者救済制度」税経通信 39 巻 12 号 24 頁～34 頁（税務経理協会、1984）。
・堺澤良「判例からみた租税法律関係と私法との交錯」税務大学校論叢 11 号（税務大学校、1977）。

・佐藤謙一「減額更正等の期間制限を巡る諸問題－更正の請求期間を経過した後などに提出される『嘆願書』の取扱いを中心として－」税務大学校論叢 57 号（税務大学校、2008）。
・佐藤孝一「税務専門家への相談を欠いた出資口譲渡に係る贈与税課税と譲渡価額及び課税についての錯誤の重大性（錯誤無効と租税法律関係）」TKC 税研情報 17 巻 2 号 67 頁～83 頁（TKC 税務研究所、2008）。
・品川芳宣「後発的事由に基づく更正の請求ができる場合の『判決』の意義・範囲」TKC 税研情報 12 巻 1 号 27 頁～36 頁（TKC 税務研究所、2003）。
・品川芳宣「国税通則法 23 条 2 項 1 号にいう『判決』の意義」税研 18 巻 4 号 90 頁～93 頁（日本税務研究センター、2003）。
・品川芳宣「修正申告に対する更正の請求と無効主張の可否（大阪地裁判決平成 6.10.26）」税研 12 巻 69 号 68 頁～71 頁（日本税務研究センター、1996）。
・品川芳宣「法人税における後発的事由に基づく更正の請求」税研 3 巻 18 号 40 頁～44 頁（日本税務研究センター、1988）。
・渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法研究 37 号 89 頁～103 頁（有斐閣、2009）。
・嶋協「刑事事件となった盗難損失と通則法 23 条 2 項 1、3 号の更正の請求」税務事例 35 巻 9 号 19 頁～22 頁（財経詳報社、2003）。
・島村芳見「売上代金の返還が後日確定したことを理由とする更正の請求の可否」税務事例 33 巻 7 号 16 頁～20 頁（財経詳報社、2001）。
・島村芳見「法人税法における国税通則法 23 条 2 項の適用範囲」税務事例 18 巻 3 号 2 頁～6 頁（財経詳報社、1986）。
・菅原万里子「契約締結における計上時期と解除に伴う損益修正」税務弘報 51 巻 9 号 106 頁～113 頁（中央経済社、2003）。
・杉岡映二「通則法施行令 6 条 1 項 2 号にいう『やむを得ない事情』には当たらないとされた事例」税務事例 41 巻 6 号 22 頁～25 頁（財経詳報社、2009）。
・鈴木雅博「合意解除を理由とした更正の請求とその可能性（上）」税理 50 巻 4 号 121 頁～124 頁（ぎょうせい、2007）。
・鈴木雅博「合意解除を理由とした更正の請求とその可能性（下）」税理 50 巻 6 号 65 頁～68 頁（ぎょうせい、2007）。
・関野和宏「国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求と判決の既判力との関係」税務大

学校論叢 53（税務大学校、2007）。
・高岸直樹「義務的修正申告の要否とその対応」税理 52 巻 8 号 24 頁～31 頁（ぎょうせい、2009）。
・高橋勇「法人税における後発的事由に基づく更正の請求」税務弘報 47 巻 14 号 118 頁～127 頁（中央経済社、1999）。
・高梨克彦「法定申告期限から 10 か月以内の合意解除には、更正の請求の要件『やむを得ない理由』（国税通則法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 2 号）を要することとし、この解除が専ら租税回避のためにされた場合には、この要件を充足しない、と判示した事例」シュトイエル 337 号 1 頁～6 頁（税法研究所、1990）。
・高梨克彦「更正の請求再考」法学博士中川一郎生誕 80 年記念税法学論文集 3 頁～40 頁（税法研究所、1989）。
・高梨克彦「更正の請求における『やむを得ざる事情』と『税法の誤解』考」税法学 442 号 26 頁～38 頁（日本税法学会　清文社、1987）。
・高梨克彦「更正の請求における『やむを得ざる事情』と『税法の誤解』考（2）」税法学 443 号 1 頁～5 頁（日本税法学会　清文社、1987）。
・高野幸大「法定申告期限後に租税負担の錯誤による契約の無効を後発的事由として更正の請求を行うことの可否」旬刊速報税理 28 巻 19 号 26 頁～27 頁（ぎょうせい、2009）。
・滝澤多佳子「低廉譲渡による贈与税の決定と錯誤」税務弘報 56 巻 9 号 162 頁～163 頁（中央経済社、2008）。
・竹下重人「時効と税」自由と正義 28 巻 6 号 23 頁～27 頁（日本弁護士連合会、1977）。
・武田昌輔「税法は会計に対する独自性を主張すべきか」税務弘報 53 巻 1 号 2 頁～3 頁（中央経済社、2005）。
・田島秀則「土地の取得時効と相続税」別冊ジュリスト 178 号租税判例百選〔第 4 版〕32 頁～33 頁（有斐閣、2005）。
・田島秀則「国税通則法 23 条 2 項による更正の請求と解除及び取得時効における遡及効について」税務事例 36 巻 8 号 54 頁～58 頁（財経詳報社、2004）。
・谷口勢津夫「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」シュトイエル 328 号 1 頁～11 頁（税法研究所、1989）。
・塚本誠太郎「更正の請求の本質」税務弘報 44 巻 5 号 60 頁～68 頁（中央経済社、1996）。
・中村雅紀「仮装経理に基づく過大申告の更正と留意点」税理 52 巻 8 号 47 頁～54 頁（ぎょ

うせい、2009)。
・布村重成「法人税法違反事件の判決は、国税通則法 23 条 2 項 1 号の『判決』には該当しない」税務弘報 32 巻 8 号 149 頁～155 頁（中央経済社、1984)。
・畠山武道「収入を遡って消滅させることになる事由の発生した場合と所得税法上の是正方法」自治研究 63 巻 10 号 131 頁～141 頁（第一法規、1987)。
・林仲宣「更正の請求の可否が争われたケース」税理 52 巻 8 号 32 頁～39 頁（ぎょうせい、2009)。
・林仲宣「通則法実務　後発的事由による更正の請求手続の留意事項」税理 44 巻 8 号 113 頁～119 頁（ぎょうせい、2001)。
・林隆一「確定判決を理由にした更正の請求の可否判断のポイント」税理 48 巻 10 号 132 頁～136 頁（ぎょうせい、2005)。
・樋野口猛「後発的事由等に伴う前期損益修正パターンと留意点」税理 52 巻 5 号 202 頁～206 頁（ぎょうせい、2009)。
・一杉直「国税通則法 23 条 2 号 1 項にいう『判決』の意義と相続開始後になされた『時効取得を原因とする所有権移転登記を命ずる判決』に基づく更正の請求の許否」税務事例 34 巻 7 号 1 頁～10 頁（財経詳報社、2002)。
・一杉直「譲渡契約の合意解除と確定申告」税経通信 41 巻 14 号 209 頁～224 頁（税務経理協会、1986)。
・藤井茂男「更正の請求期限を徒過した過年度損益の処理」税理 46 巻 13 号 161 頁～166 頁（ぎょうせい、2003)。
・藤原淳一郎「国税通則法 23 条 2 項 1 号括弧書きにいう『和解』の意義」ジュリスト 656 号 149 頁～151 頁（有斐閣、1978)。
・堀口和哉「通則法 23 条 2 項にいう『和解』には当たらないとされた事例」税務事例 41 巻 6 号 12 頁～16 頁（財経詳報社、2009)。
・益子良一「通則法実務　更正の請求が認められる場合と認められない場合の接点」税理 43 巻 2 号 92 頁～96 頁（ぎょうせい、2000)。
・益子良一「更正の請求の要件の明確化と実務上の問題点」税理 41 巻 8 号 185 頁～189 頁（ぎょうせい、1998)。
・増田隆久「相続開始後に時効により相続財産の所有権を失った旨の判決がなされた場合の更正の請求の可否」税理 46 巻 6 号 215 頁～221 頁（ぎょうせい、2003)。

・松澤智「更正の請求における後発的事由としての馴れ合い判決の効力」ジュリスト 1167 号 134 頁～136 頁（有斐閣、1999）。
・三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究 37 号 1 頁～22 頁（租税法学会、2009）。
・三木義一「租税特別措置と更正の請求」税理 50 巻 13 号 66 頁～71 頁（ぎょうせい、2007）。
・三木義一「契約の錯誤無効による更正の請求等が否定された事例」Lexis 判例速報 2 巻 6 号 117 頁～120 頁（雄松堂出版、2006）。
・三木義一＝橋本清治「前期損益修正と更正の請求」三木義一編『〔租税〕判例分析ファイル Ⅱ法人税編』132 頁～142 頁（税務経理協会、2006）。
・三木義一「契約の錯誤無効と更正の請求－更正の請求制度の機能回復をめざして（その 1）－」税務事例 37 巻 8 号 1 頁～9 頁（財経詳報社、2005）。
・森部章「相続税の更正の請求に係るトラブルパターンとチェックポイント」税理 49 巻 14 号 198 頁～203 頁（ぎょうせい、2006）。
・安田京子「更正の請求期間を徒過した場合の租税救済について」税研 19 巻 6 号 98 頁～108 頁（税務研究所、2004）。
・八ツ尾順一「相続財産と時効」税務事例 25 巻 1 号 43 頁（財経詳報社、1993）。
・山崎広道「更正の請求制度とその運用上の問題」熊本法学 113 号 37 頁～67 頁（熊本大学法学会、2008）。
・吉田恵子「欠損の場合の修正申告・更正の請求と留意点」税理 52 巻 8 号 55 頁～60 頁（ぎょうせい、2009）。
・和田正明「国税通則法 23 条の解釈」ジュリスト 1010 号 115 頁～117 頁（有斐閣、1992）。
・大淵博義「更正の請求等を巡る諸問題」MJS 租税判例研究会
http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/06032402.pdf。
・日本税理士会連合会税制審議会
「納税者からみた税務行政の今日的問題点について－平成 17 年度諮問に対する答申－」
http://www.nichizeiren.or.jp/opinion/zeishin/toushin_H17.pdf。
・安田京子「課税庁の評価額が申告の評価額を大幅に上回ることに基因して贈与契約を合意解除した後に行われた更正処分の効力」MJS 租税判例研究会
http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/06032401.pdf。

租税資料館賞論文集　第 19 回（2010 年）中巻

平成 23 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 3-45-13

電話　03-5340-1131

FAX　03-5340-1130

Email: sozeishiryokan@nifty.com

http://www.sozeishiryokan.or.jp