

租稅資料館賞受賞論文集
第 20 回 (2011 年)

中卷

公益財団法人 租稅資料館

租税資料館賞 第20回入賞作品

●上 巻

■論文の部

「資産保有課税における課税標準の選択」

稿 者 石田 和之 氏

(徳島大学大学院ソシオ・アーツ・アンド・サイエンス研究部准教授) 上巻 (39)

「移転価格税制における独立企業間価格の算定に係る「レンジ」の採用について」

(税務大学校『税務大学校論叢』第 67 号 2010 年 6 月)

稿 者 小島 信子 氏 (東京国税局松戸税務署副署長) 上巻 (65)

「外国子会社利益の国内環流に関する税制改正と市場の反応」

稿 者 櫻田 譲 氏 (北海道大学大学院経済学研究科准教授)

中西 良之 氏 (札幌国税局札幌中税務署国際税務専門官) 上巻 (229)

「OECD モデル条約新 7 条と外国税額控除の制度・執行の見直し」

(税務大学校『税大ジャーナル』第 16 号 2011 年 5 月)

稿 者 伴 忠彦 氏 (京国税局調査第一部特別国税調査官) 上巻 (259)

「応益課税としての固定資産税の検証」

(内閣府経済社会総合研究所『経済分析』第 184 号 2011 年 1 月)

稿 者 宮崎 智視 氏 (東洋大学経済学部准教授)

佐藤 主光 氏 (一橋大学経済学研究科公共政策大学院教授) 本誌未掲載

■租税資料館奨励賞の部

「法人税法における無償取引課税に関する一考察」

稿 者 伊藤 裕史 氏 (名古屋経済大学大学院 院生) 上巻 (283)

「法人税法における無償取引課税の一考察」

稿 者 井上 雅登 氏 (専修大学大学院 院生) 上巻 (377)

●中 巻

「第二次納税義務者の権利救済についての一考察」

稿 者 尾崎 由香里 氏 (明治大学専門職大学院 院生) 中巻 (3)

「租税回避包括的否認規定導入国における一考察」

稿 者 川上 マチ 氏 (大阪経済大学大学院 院生) 中巻 (93)

「法人税法による Debt/Equity 認定基準と関連企業グループ間における支払利子損金算入制限規定創設の必要性について」

稿 者 河原 秀樹 氏 (名古屋経済大学大学院 院生) 中巻 (171)

「第二次納税義務者の権利救済に関する一考察」

稿 者 窪田 良一 氏 (大阪経済大学大学院 院生) 中巻 (307)

「租税法における住所の意義についての一考察」

稿 者 坪内 みのり 氏 (名古屋経済大学大学院 院生) 中巻 (381)

●下 巻

「私的年金税制の一考察」

稿 者 中島 俊介 氏 (大阪経済大学大学院 院生) 下巻 (3)

「税法上の非上場株式の評価と会計基準における公正価値等との関係」

稿 者 西田 圭吾 氏 (早稲田大学大学院 院生) 下巻 (59)

「相続税における居住ルール」

稿 者 根岸 英人 氏 (千葉商科大学大学院 院生) 下巻 (167)

「DESにおける寄附金課税と債務免除益課税の問題点」

稿 者 安松 万梨子 氏 (早稲田大学大学院 院生) 下巻 (257)

「保証債務の履行をめぐる課税上の問題に関する一考察」

稿 者 山代 脩一朗 氏 (新潟大学大学院 院生) 下巻 (345)

「法人税法における不法行為による損害賠償請求権の帰属時期に関する一考察」

稿 者 芳山 翔良 氏 (青山学院大学大学院 院生) 下巻 (409)

第二次納税義務者の権利救済についての一考察

—主たる納税義務者との関係を中心として—

尾崎 由香里

要旨

1. 研究の目的

平成 18 年 1 月 19 日、最高裁判所において第二次納税義務者の権利救済に関する注目すべき判決が出された(最高裁第一小法廷平成 18 年 1 月 19 日判決(以下、「最高裁平成 18 年判決」という))。

第二次納税義務制度において、主たる納税義務者の課税処分に瑕疵が存在する場合に、主たる納税義務者が争わないでいると、第二次納税義務者の納付告知処分も瑕疵が存在したままとなる。この場合、第二次納税義務者が、瑕疵が存在することを理由として救済を求めることがある。ところが、瑕疵の程度が取消し原因に過ぎない瑕疵の場合(以下、「無効以外の瑕疵」とする)に、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分に存在する当該瑕疵を争うことを認めるか否かに関して裁判例や学説において対立がみられる(なお、無効の場合に争うことに問題はない)。最高裁平成 18 年判決前の裁判例では、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分の無効以外の瑕疵を争うことは認められていなかった。これに対し、最高裁平成 18 年判決は、国税徴収法(以下、「徴収法」とする)第 39 条の第二次納税義務者(無償譲受人等の第二次納税義務者)に権利救済を認めたのである。

本稿は、こうした判例の動向を踏まえて、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みるものである。

なお、最高裁平成 18 年判決の背景には、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方について転換があったと考えられることから、本稿では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を中心に検討を行った。

2. 研究の内容

(1) 過去の裁判例の検討

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係であるが、その関係は、両者は一体である側面と独立である側面のふたつの側面を有している。過去の裁判例の検討の結果、最高裁平成 18 年判決前の裁判例では両者は一体である側面が重視されていた。ところが、最高裁平成 18 年判決では両者は独立である側面が重視されたのである。

以上より、次の事項が成り立つことが考えられる。両者の関係が一体である側面を重視すると、第二次納税義務者に権利救済は認められない。これに対し、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務者には権利救済が認められる。つまり、両者の関係が有するふたつの側面のうち一体である側面を重視するか、あるいは独立である側面を重視するかにより、第二次納税義務者の救済の在り方に違いが生じるのである。

(2) 第二次納税義務者の種類の分類

第二次納税義務制度では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の二者の関係が重要となる。そこで、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するにあたり、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係に着目し、第二次納税義務の種類の種類を行った。

結果、第二次納税義務者の種類は次のふたつに分類されることが明らかとなった。ひとつは、両者の関係が相対的に弱い関係とする徴収法第 39 条の第二次納税義務者であり、もうひとつは、両者は相対的に強い関係とする同条以外の第二次納税義務者である。このように、第二次納税義務者の種類は、両者の間の関係性の強弱により分類されることが明らかとなったのである。

(3) 最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲

上記の分類を基に、第二次納税義務者の権利救済の有無を検討した。上記(2)の検討結果とあわせて考えると、以下の通りとなる。

まず、徴収法第 39 条の第二次納税義務者であるが、他の種類の第二次納税義務者と比べ第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は弱い関係であることが明らかとなった。そうすると、両者の関係は、一体である側面よりも独立である側面の方が強いといえる。したがって、第二次納税義務者の権利救済は認めるべきである。最高裁平成 18 年判決も、この徴収法第 39 条の両者の関係性の弱さに着目し、同条の第二次納税義務者に権利救済の機会を与えたものとする。

次に、徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に権利救済が認められるか否かについて検討する。徴収法第 39 条の第二次納税義務者と比較すると、同条以外の両者の間には、より強い関係がみられる。そうすると、同条の第二次納税義務者とは異なり、同条以外の両者の関係は、独立した側面より一体とする側面の方が強いこととなる。よって、両者が一体である側面を重視すると、同条以外の第二次納税義務者には権利救済の機会とは認められないと考える。このように解すると、最高裁平成 18 年判決でみられた徴収法第 39 条の第二次納税義務者に対する主たる納税義務者との関係の見方の転換が、直ちに、他の種類の第二次納税義務者に拡大するとは考えにくい。

3. 結論

以上を鑑みると、本稿の結論は以下のとおりとなる。

最高裁平成 18 年判決は、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に権利救済の道を与えた。しかしながら、本判決の影響が直ちに他の種類の第二次納税義務者に及ぶとするのは難しいと考える。よって、本判決後の第二次納税義

務者の権利救済の範囲は、現時点では、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に止まるであろう。

そうすると、本判決は、最高裁昭和 50 年判決を踏まえた上で、徴収法第 39 条の特異性に着目し同条の第二次納税義務者に限って権利救済の道を認められたものであると考えられる。

第二次納税義務者の権利救済についての一考察 —主たる納税義務者との関係を中心として—

尾崎 由香里

【キーワード】 第二次納税義務者、権利救済、国税徴収法第 39 条、違法性の承継、出訴期間

[目次]

はじめに.....	3
第 1 章 第二次納税義務者の権利救済に関する問題提起.....	6
1. 第二次納税義務制度.....	6
2. これまでの第二次納税義務者の権利救済.....	12
3. 最高裁平成 18 年判決の与える影響.....	20
4. 小括.....	23
第 2 章 過去の裁判例の検討.....	24
1. 概要.....	24
2. 最高裁昭和 50 年判決.....	25
3. 大阪高裁平成元年判決.....	30
4. 最高裁平成 18 年判決.....	37
5. 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方の変化.....	43
6. 小括.....	45
第 3 章 第二次納税義務者の態様の分類.....	48
1. 第二次納税義務と主たる納税義務者の関係の観点からの分類... ..	48
2. 分類を行う上での基準.....	50

3. 「取引関係のみの関係」を基準とする分類.....	52
4. 分類の結果.....	62
5. 小括.....	63
第4章 最高裁平成18年判決後の第二次納税義務者の権利救済.....	64
1. 第二次納税義務者の権利救済の範囲.....	64
2. 最高裁平成18年判決の位置付け.....	71
おわりに.....	75
参考文献.....	77

【文献表記略号】

判例集の引用についての略号は、以下の例による。

民集	最高裁判所民事判例集
行録	行政裁判所判決録
行集	行政事件裁判例集
月報	訴務月報
税資	税務訴訟資料
判自	判例地方自治

はじめに

平成 23 年の税制改正により納税者権利憲章の制定が行われることが予定されている。この制定に代表されるように、一般的な納税者に与えられる権利は年々拡大傾向にある¹。では、第二次納税義務者の権利救済もこのような動向に影響を受け、今後拡大していくのであろうか。

第二次納税義務制度とは、本来の納税義務者²の財産につき徴収処分を執行しても徴収すべき金額に不足すると認められる場合に、主たる納税義務者と一定の特別な関係のある者に対し、二次的に納税義務を負わせる制度のことである。このような制度であるため、主たる納税義務者の課税処分に瑕疵が存在する場合に、主たる納税義務者が争わないでいると、第二次納税義務者に対する納付告知処分も瑕疵が存在したままとなる。この場合、第二次納税義務者は、瑕疵が存在するとして救済を求めることがある。ところが、瑕疵の程度が取消し原因にしか過ぎない瑕疵の場合に、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分に存在する当該瑕疵を争うことに関して、判例や学説において、対立がみられるのである。最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決³に代表されるように、判例上、第二次納税義務者が権利救済を求めることは事実上許されていなかった。これに対し、学説上第二次納税義務者の権利保護の観点から本判決に対する批判が多数みられた⁴。

¹ 納税者権利憲章の策定により、国税通則法の規定の見直し等が行われる。具体的には、同法第 1 条の目的規定を税務行政において納税者の権利利益の保護を図る趣旨を明確にするものに改正するといわれている。（「平成 23 年税制改正大綱」2010 年 12 月 16 日、p.29）

首相官邸ホームページ「主な報告書・答申等」より引用。

(<http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf>(確認日 2011 年 1 月 12 日))

² 以下、「主たる納税義務者」とする。

³ 最高裁昭和 50 年(1975 年)8 月 27 日第二小法廷判決(民集 29 卷 7 号、p.1226)(以下、「最高裁昭和 50 年判決」という)。

⁴ 北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』77 卷、有斐閣、1964 年、p.958。

このような状況の中、平成 18 年 1 月 19 日、最高裁判所において第二次納税義務制度に関する注目すべき判決が出された⁵。本判決では、第二次納税義務者の権利救済に関する次のふたつの事項が判示された。ひとつは、国税徴収法⁶第 39 条の第二次納税義務者は、本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法第 75 条に基づく不服申立てをすることができること、もうひとつは、第二次納税義務者がこのような不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日は当該第二次納税義務者に対する納付告知がされた日の翌日とすることである。本判決により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に対し権利救済が認められた。

このように、最高裁平成 18 年判決により、第二次納税義務者に権利救済が認められた。ところで、第二次納税義務制度には、徴収法第 33 条から第 41 条(第 40 条は削除)に第二次納税義務者の種類が規定されるが、この判決は、徴収法第 39 条の事例である。そうすると、本判決で認められた権利救済の影響は他の種類の第二次納税義務者にも及ぶのか疑問が生じる。換言すると、本判決により第二次納税義務者の権利救済の範囲は、同条の第二次納税義務者に限定されるのか、さらに他の種類の第二次納税義務者にも適用されるのかという疑問である。

学説上、最高裁平成 18 年判決の影響は、他の種類の第二次納税義務者にも拡大するとする説もみられる⁷。ところが、次の理由により、第二次納税義務者に権利救済を認めることには慎重にならざるを得ない。第二次納税義務制度の中心的な機能は徴収回避に対抗することであり、主たる納税義務者が自己の租税を滞納していることが前提となっている。そうすると、第二次納税義務者にむやみに権利救済の機会を与えることは、徴収回避を行ったいわ

今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務者の存否または数額を争うことはできるか」『判例時報』804号、判例時報社、1976年、p.129。

⁵ 最高裁第一小法廷平成 18 年(2006 年)1 月 19 日(民集 60 卷 1 号 p.65)(以下、「最高裁平成 18 年判決」という)。

⁶ 以下、「国税徴収法」のことを「徴収法」という。

⁷ 山田二郎「第 2 次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日ーアルゼグループ事件ー」『ジュリスト』1325 号、有斐閣、2006 年、p.252。

ゆる悪意の納税者を救済するおそれがあるからである。このように、最高裁平成 18 年判決の影響がどの範囲まで及ぶのかは、慎重な判断を要する問題である。

そこで、本稿では、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みることにした。

本稿の論述の順序は次のとおりである。

第 1 章では、第二次納税義務者の権利救済に関して論点の明確化を行った。まずは、第二次納税義務制度の概要を述べる。次いで、第二次納税義務者の権利救済の意味と過去の裁判例ではいかなる訴訟方法が用いられたのかを明らかにし、訴訟方法が有していた問題について論ずる。そして、これらを踏まえ最高裁平成 18 年判決により認められた第二次納税義務者の権利救済の内容の検討し、問題の焦点がどこにあるかを探ることとする。

第 2 章では、第二次納税義務の権利救済に関する過去の裁判例を検討する。最高裁平成 18 年判決により権利救済が認められたのは、本判決前後において第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられたからであった。そこで、両者の関係の見方の転換が第二次納税義務者の権利救済にどのように影響を与えたのかについて、過去の裁判例を検討することにより明らかにする。

第 3 章では、第二次納税義務者の種類の分類を行う。分類を行うに当たって、まず、分類を行う理由について述べる。次いで、分類を行う上での基準を抽出する。そして、この基準を基に第二次納税義務者の種類の分類を検討する。

第 4 章では、上記の検討結果を整理し、第 3 章による分類を基に第二次納税義務者の権利救済の範囲について提言を行う。その後、最高裁平成 18 年判決の位置付けについて私見を述べる。

第 1 章 第二次納税義務者の権利救済に関する問題提起

1. 第二次納税義務制度

(1) 第二次納税義務制度の概要

第二次納税義務制度とは、納税者に徴収処分を行っても納税者が財産を有していない等の理由により納税者から租税を徴収することが困難な場合に、租税の徴収を図るため、当該納税者の納税義務を他に拡張することにより、納税義務を本来の納税義務者ではなく本来の納税義務者と一定の関係を有しているとされる他の者に求めることにより、租税の徴収をはかろうとする制度のことをいう。このとき、本来の納税義務者と一定の関係を有する者が本来の納税義務者に代わって租税を納付する義務を負うが、この義務のことを第二次納税義務といい、本来の納税義務者に代わって納税義務を負担する者のことを第二次納税義務者という。

第二次納税義務制度は徴収法の第 32 条から第 41 条にかけて規定されている。徴収法第 32 条は第二次納税義務制度の通則が定められており、その後の徴収法第 33 条から第 41 条は様々な第二次納税義務の態様が定められている。徴収法第 33 条から第 41 条には、主たる納税義務者とどのような関係を有する者が第二次納税義務者になるかについて具体的な要件が定められている⁸。

第二次納税義務者の種類のひとつに徴収法第 33 条に定める無限責任社員の第二次納税義務がある。以下、これを例に挙げて第二次納税義務制度について説明する。

⁸ 以下、徴収法第 33 条から第 41 条が定める各種の第二次納税義務者を総称して、「第二次納税義務者の種類」という。また、第二次納税義務制度は、地方税法にも定められている。第二次納税義務者の種類の詳細については、第 3 章にて述べる。

まず、主たる納税義務者である合名会社が国税を滞納しているとする。税務署長は、滞納者である当該合名会社に対し徴収処分を執行するが、当該合名会社に徴収処分を執行してもなお徴収すべき額に不足が見られる場合がある。このような場合に、当該合名会社の社員は、新たな納税義務者として、当該合名会社の滞納している国税の納税義務を負うこととなる。当該合名会社の社員が負うこの納税義務が第二次納税義務である。そして、第二次納税義務を負う当該合名会社の社員が第二次納税義務者である。第二次納税義務者である合名会社の社員は、主たる納税義務者である合名会社との間に徴収法第 33 条に定める特別な関係があることから、第二次納税義務を負うのである。

このように、第二次納税義務制度とは、本来の納税義務者の財産につき徴収処分を執行しても徴収すべき金額に不足すると認められる場合に、主たる納税義務者と一定の関係のある者に対し、二次的に納税義務を負わせる制度のことをいう。

(2) 第二次納税義務制度の趣旨

第二次納税義務制度は、いかなる趣旨をもって定められた制度であるかを明らかにしたい。

第二次納税義務制度は徴収法に規定されているが、徴収法は明治 30 年に制定された法律である⁹。その後、昭和 33 年に全文改正がおこなわれ、現行の徴収法制度の体系となった。その間、旧徴収法の基本的な部分はほとんど変わらなかった¹⁰。

旧徴収法において第二次納税義務制度は部分的には存在していたが、本格

⁹ 以下、明治 30 年に制定された国税徴収法を「旧徴収法」、昭和 33 年に全文改正された国税徴収法を「徴収法」とする。

¹⁰ 「租税徴収制度調査会答申特集」『地方税』別巻、地方財務協会、1958 年、p.70（以下「答申」とする）。

的に導入されたのは昭和 26 年の改正の際である。同年の改正の際、第二次納税義務制度は旧徴収法 4 条の 4、4 条の 6、4 条の 7 等に規定され、国税債権の客体の拡張のひとつとして導入された。旧徴収法における第二次納税義務制度は、納税義務者が不当に租税債権の目的達成を不可能にした場合があることを前提としている。そして、主たる納税義務者からの徴収が困難な場合に、納税義務を他に拡張し、租税債権を他の納税義務者に移転することにより、租税の徴収を実現しようとするものであった¹¹。このような、旧徴収法における第二次納税義務制度の趣旨は現在に通じるものがあると考えられる。

その後、旧徴収法が現行の徴収法へと改革を受けた昭和 33 年の全文改正の際に、第二次納税義務制度が体系的に法制度として確立された。同年に徴収法の全文改正が行われた理由であるが、旧徴収法と当時の経済構造が根本的に変わってきており、また、法律制度にも大きな変革がみられたためであった。そして、このような状況下において、旧徴収法は、全体の構成を再検討し、その体系的な改正を企図することが必要であるとされるようになったことが挙げられる¹²。この全文改正の際に、次のみつつの点が重視された。ひとつは租税徴収の確保の要請をどのように判断するか、ふたつめは租税徴収の法律関係と一般法秩序とをどのように調整すべきか、そしてみつつめは、ひとつめ及びふたつめを含め租税徴収の合理化をどのような方向に求めるべきかということである¹³。第二次納税義務制度はこのみつつめの租税徴収の合理化をはかるために本格的に導入された¹⁴。

「租税徴収制度調査会答申特集」によると第二次納税義務制度の趣旨について、「第二次納税義務の制度は形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利が帰属している者に対して補充的に

¹¹ 志場喜徳郎『最新国税徴収法精解』大蔵財務協会、1951年、p.33。

¹² 答申(1958)、前掲注 10、p.70。

¹³ 同上書、p.71。

¹⁴ 同上書、p.73。

納税義務を負担させることにより、徴収手続の合理化を図るために認められている制度¹⁵⁾」と述べている。

このように第二次納税義務制度は、租税徴収の合理化を図ることにより租税の徴収の確保を目的としている。そして、第二次納税義務制度を有効に適用することは、徴収回避を防止し、租税の徴収が合理的に行われることに役立つであろう。

(4) 第二次納税義務者の権利救済の意味

ここで、本稿における「第二次納税義務者の権利救済」の意味する内容について述べる。前述の通り、第二次納税義務制度は、本来の納税義務者の財産につき徴収処分を執行しても徴収すべき金額に不足すると認められる場合に、主たる納税義務者と一定の関係のある者に対し、二次的に納税義務を負わせる制度である。このような制度であるから、主たる納税義務なくしては第二次納税義務は成立しないし、主たる納税義務者の消滅、変更等の効力は、原則として第二次納税義務にも及ぶこととなる¹⁶⁾。そして、主たる納税義務者に対する租税債権の履行のない場合に初めて第二次納税義務者が二次的に履行の責を負うものとされている。そうすると、もし、主たる納税義務者に対する課税処分に瑕疵が存在すると、第二次納税義務者の納付告知処分も当該瑕疵を有したままとなる。

このような場合、第二次納税義務者はどのような行動にでるのであるだろうか。一般的に考えると、第二次納税義務者は自己の納付告知処分に主たる納税義務者の課税処分の瑕疵が含まれているのは不服であるとして救済を求めるであろう。このときの第二次納税義務者の救済は、当該瑕疵の程度により以

¹⁵⁾ 同上書、p.88。

¹⁶⁾ 金子宏『租税法〔第15版〕』弘文堂、2010年、p.140。

下のふたつに分かれる¹⁷。

- 主たる納税義務者の課税処分の瑕疵が無効の場合(以下、「無効の場合」とする)
- 主たる納税義務者の課税処分の瑕疵が取消し原因たる違法性をもつにすぎない場合(以下、「無効以外の場合」とする)

ひとつめの無効の場合とは、主たる納税義務が成立要件を欠いている場合などがこれにあたる。主たる納税義務が無効であると当該無効の処分に基づく第二次納税義務の納付告知処分も前提を欠いて無効となる。第二次納税義務者は主たる納税義務者課税処分の無効を主張し、訴訟を提起することができる。このように、主たる納税義務者の課税処分に無効原因となる瑕疵がある場合には、第二次納税義務者には訴訟の機会が与えられている¹⁸。

ふたつめの無効以外の場合とは、主たる納税義務者に対する課税処分の所得の数値の認定を誤っている場合などがこれにあたる。このときの第二次納税義務者の救済措置について、従来より裁判上・学説上、争いが存在する。つまり、第二次納税義務者は主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵が存在する場合に、これを原因として訴訟を提起することができるか否かに

¹⁷ 当該瑕疵が無効の場合と無効以外の場合との違いであるが、他の分野においても無効と取消しの差異については、かねてより争いが見られる。最高裁昭和48年(1973年)4月26日第一小法廷判決(民集27巻3号p.626)、最高裁昭和34年(1959年)9月22日第三小法廷判決(民集13巻11号p.1426)ほか多数。瑕疵が無効であるのか、あるいは取消しであるのかについての区分も重要であると考えられるが、これについては、後の機会に譲ることとする。

¹⁸ 瑕疵の程度が無効と判断される場合には、その効果を否定することについて取消訴訟の排他的管轄に服さないものであるとされている。つまり、取消訴訟によらずとも、いかなる訴訟でもその無効を前提として自己の権利を主張できることになる。取消訴訟の排他的管轄とは、行政行為の効力を訴訟により取り消してもらうにはそれ自体を争う特別の取消訴訟でなければならぬこととされる。なお、瑕疵の程度が取消しと判断される場合には、取消訴訟の排他的管轄に服することになる(参考、塩野宏『行政法Ⅰ〔第5版〕行政法総論』有斐閣、2009年、p.146、p.149、同『行政法Ⅱ〔第5版〕行政救済法』有斐閣、2010年、p.213)。

ついて争いがみられる。前出の最高裁平成 18 年判決もこの点を争ったものである。

以上のことから、本稿で取り上げる「第二次納税義務者の権利救済」とは、主たる納税義務者に対する確定した課税処分に無効以外の瑕疵がある場合に、第二次納税義務者がこれを争えることを指すものとする。

(5) 訴訟方法

主たる納税義務者の確定した課税処分に無効以外の瑕疵がある場合にいかなる方法を用いて第二次納税義務者は訴訟を提起するのであろうか。

上記のとおり第二次納税義務者は、主たる納税義務者の課税処分に瑕疵がある場合に、これを有したままにしておくとして第二次納税義務者自身の納付告知処分にも影響することから、当該瑕疵があるとして権利の救済を求めることがある。この場合、第二次納税義務者が、主たる納税義務者の課税処分に違法性があるとして救済を求める方法は、過去の裁判例によると次のふたつがある。

- 第二次納税義務者が主たる納税義務者の瑕疵を理由として自己の納付告知処分の取消しを求めて争う方法(以下、「間接法」とする)
- 第二次納税義務者が直接主たる納税義務者の課税処分について争う方法(以下、「直接法」とする。)

主たる納税義務者の租税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、税務署長は、必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならないとされている¹⁹。この第二次納税義務の納付告知処分は、主たる納税

¹⁹ 以下これを「第二次納税義務の納付告知処分」とする。また、納付通知書に記載すべき必要な事項とは、徴収しようとする金額、納付の期限、そ

義務者の課税処分を前提しなされるものである。そうすると、当該課税処分が瑕疵を有する場合、これを前提とした第二次納税義務の納付告知処分も瑕疵を有したままとなる。間接法は、この納税告知処分に含まれる当該瑕疵を理由として、自己の納付告知処分の取消しを求めて争うのである。また、間接法のように第二次納税義務者が自己の納付告知処分を争うのではなく、第二次納税義務者が直接主たる納税義務者の課税処分に瑕疵があるとして争うのが直接法である。

これらの訴訟方法は、それぞれ限界を有し第二次納税義務者の権利救済を制約している。したがって、第二次納税義務者の権利救済を考える上での要になると考えられる。

2. これまでの第二次納税義務者の権利救済

(1) 閉塞状態にあった第二次納税義務者の権利救済

第二次納税義務者に対する権利救済は、最高裁平成 18 年判決前の裁判例ではどのように取り扱われてきたのであろうか。その代表的な裁判例として最高裁昭和 50 年 8 月 27 日判決が存在する。最高裁昭和 50 年判決以前においても第二次納税義務者の権利救済について判示した下級審の裁判例はみられるが²⁰、最高裁昭和 50 年判決は最高裁で第二次納税義務者の権利救済について判示した初めての裁判例である。

最高裁昭和 50 年判決によると、第二次納税義務者は、主たる納税義務者の課税処分が不存在又は無効でない限り、第二次納税義務の納付告知処分の

の者につき適用すべき第二次納税義務に関する規定その他政令(徴収法施行令第 11 条)で定める事項が挙げられる。

²⁰ 大阪高裁昭和 48 年(1973 年)11 月 8 日判決(月報 20 卷 5 号 p.171)、広島高等裁判所岡山支部昭和 48 年(1973 年)10 月 15 日判決(民集 29 卷 7 号 p.1242)。

取消訴訟において、主たる納税義務者の納税義務の存否又は数额を争うことはできないと判示している²¹。このように、最高裁昭和 50 年判決は第二次納税義務者の権利救済について消極的な姿勢を示している。また、本判決で用いられている訴訟方法は間接法である。本判決の後も、本判決を根拠とし間接法を用いた第二次納税義務者の権利救済は判例上否定されてきた²²。

もうひとつの第二次納税義務者の権利救済の方法である直接法については、裁判例において、第二次納税義務者が直接法により権利救済を求めることは否定されていなかった。しかし、直接法による権利救済にも限界があった。

なぜこのように間接法、直接法いずれの方法をもってしても第二次納税義務者の権利救済は十分ではなかったのであろうか。その理由として、間接法では、違法性の承継が認められていないこと、直接法では、出訴期間の起算日の問題が挙げられる。

そこで、まず、違法性の承継の問題を取り上げ、間接法を用いた第二次納税義務者の権利救済が認められない理由を明らかにする。続いて、出訴期間の起算日の問題を取り上げ、直接法による権利救済の限界について明らかにする。

(2) 違法性の承継

違法性の承継とは、行政行為が連続して行われる場合に、先行行為に違法があれば後続行為も違法になること、すなわち、先行行為の違法を理由に後続行為の取消しが可能となることをいう²³。違法性の承継の問題は、税法に

²¹ 事件の概要など詳細については、後に述べることとする。

²² 東京高裁昭和 61 年(1986 年)3 月 27 日判決(税資 151 号、p.524)、東京地裁昭和 56 年 10 月 6 日判決(行集 32 卷 10 号 p.1745)ほか。

²³ 田中二郎『法律学全集 6 行政法総論』有斐閣、1957 年、p.324。

特有のものではなく、行政行為一般の問題であるといわれている²⁴。どのような場合に違法性の承継を認めるかについては、一般的に以下のとおりである。

違法性の承継を認めるべき場合とは、相連続する複数の行為が結合してひとつの法律的效果の発生を目指している場合である。二以上の相連続する行政行為が、一の目的の実現を目指す同一の手續に属し、終局的には、最終の行政行為によって生じる一の法効果の発生を目指す場合には、先行行為の瑕疵は、後続行為に承継されるといわれている²⁵。このとき、先行行為の違法を理由として、後続行為の効力を争うことができる。例えば、自作農創設特別措置法上の買収計画と買収処分との間²⁶、土地収用法上の事業認定と収用裁決との間²⁷などには違法性の承継は認められている。

これに対し、違法性の承継を認めない場合とは、各行為がそれぞれ別個の法律的效果の発生を目的とする独立の行為である場合であるといわれている²⁸。数個の行為が相互に関連性をもって行われる場合であっても、各行為が互いに別個の目的を有し、独立の効果を生じる場合がある。この場合、同一手續ということはできず、先行行為の違法性は後続行為によって承継されない。よって、先行行為の違法を理由として、後続行為の効力を争うことができない。この事例としては、租税賦課処分と滞納処分²⁹、青色申告書提出承認の取消処分と法人税額の決定処分³⁰などが挙げられる。

²⁴ 冬木千成編著『全訂版 国税徴収法基本通達逐条解説』大蔵財務協会、2008年、p. 349。

²⁵ 田中二郎『新訂 行政法 上巻〔全訂第二版〕』弘文堂、1954年、pp.326-327。

²⁶ 最高裁昭和25年(1950年)9月15日第二小法廷判決(民集4巻9号p.404)。

²⁷ 福岡地裁平成10年(1998年)3月27日判決(判自191号p.72)。

²⁸ 田中(1957)、前掲注19、p.327。

²⁹ 鳥取地裁昭和26年(1951年)2月28日判決(行集2巻2号p.216)。

³⁰ 大分地裁昭和36年(1961年)12月15日判決(行集12巻12号p.2438)。

(3) 賦課処分³¹と徴収処分

第二次納税義務制度は徴収法に規定される。徴収法は主に徴収処分について定める法律である。この徴収処分と違法性の承継の関係は、以下の通りとなる。

徴収処分を組成する各行政処分間や督促と徴収処分の間には違法性の承継は認められている³²。徴収処分を組成する各行政処分は、租税債権の強制的満足という目的を達成するための一連の行為であると解されている。また、督促についても徴収処分の前提要件であるとされているため、徴収処分と一連の行為であると解することができる。このように、徴収処分を組成する各行政処分や督促と徴収処分は、相連続する複数の行為が結合してひとつの法律的效果の発生を目指している場合であるとされ、違法性の承継は認められている³³。

次に、賦課処分と徴収処分の間には違法性の承継は認められていない。その理由としては、賦課処分と徴収処分は、それぞれ目的及び効果を異にし、それ自体で完結する別個の独立処分であることが挙げられる。徴収処分と賦課処分の間には違法性が承継が許されるとすると、徴収処分に何ら違法がなくとも賦課処分の違法を理由に徴収処分もまた違法であると、納税者が主張することを許すこととなる。租税は、更正、決定等の行うことのできる期間を定めて租税を確定させる規定が置かれている。しかし、両者間の違法性の承継が認められてしまうと、徴収処分がある限り、いつまでも賦課処分が確定しないこととなり、租税を確定させた意味がなくなるのである。つまり、賦

³¹ 課税標準及び税額の確定の手続を租税確定手続といい、租税の納付及び徴収の手続を租税徴収手続という(金子(2010)、前掲注 16、p.667)。本稿では、租税行政庁から受ける租税確定手続を「課税処分」といい、租税徴収手続を「徴収処分」という。ただし、課税処分は租税行政庁から受けるすべての処分のことを指す場合があるため、課税処分と徴収処分を厳密に区別する際には、課税処分ではなく「賦課処分」を用いることとする。

³² 大正 15 年(1926 年)7 月 20 日行判(行録 37 輯^{しゅう} p.869)、昭和 9 年(1934 年)7 月 14 日行判(行録 45 輯^{しゅう} p.745)ほか。

³³ 金子(2010)、前掲注 16、p.753。

課処分と徴収処分の中に違法性の承継を認めないのは、違法性の承継を認めてしまうと、賦課処分が不確定の状態に置かれ、法秩序の安定性を揺るがすことになることが理由として挙げられる。

違法性の承継が賦課処分と徴収処分の中に認められないとすると、具体的には以下の通りとなる。

納税者 A に所得税 100 万円が課税され確定したにもかかわらず、A がこれを滞納した。税務署長は、当該租税の徴収をするため A に対し A の自宅を差押える徴収処分を行った。この場合、A に対する所得税 100 万円の課税処分に瑕疵が存在したとしても、A は当該課税処分にこの瑕疵が存在することを理由に、徴収処分である差押え処分の取消しを争うことはできないのである。

このように、徴収処分は賦課処分とは別個の行政処分として取り扱われる。そうすると、両者の間には違法性の承継が認められず、徴収処分の段階で先行する賦課処分の適否を争うことはできない。

(4) 第二次納税義務制度と違法性の承継

徴収処分の段階で先行する賦課処分の適否を争うことはできなかった。これは、賦課処分と徴収処分の間には、違法性の承継が認められないからであった。最高裁昭和 50 年判決における、第二次納税義務者の権利救済が認められないとする理由も、違法性の承継が理由となる。そこで、以下に、第二次納税義務制度と違法性の承継の関係について述べる。

最高裁昭和 50 年判決が第二次納税義務者の権利救済を認めないとするのは、主たる納税義務者の賦課処分と第二次納税義務の納付告知処分の間に違法性の承継を認めないからである。最高裁昭和 50 年判決によると、第二次納税義務者に対する納付告知処分は、主たる納税義務への徴収処分的一种であると解されている。そうすると、賦課処分と徴収処分の間には違法性の承

継は認められていないのと同様に、主たる納税義務者に対する賦課処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分の間にも違法性の承継は認められないこととなる。そうすると、主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵が存在しても、第二次納税義務者はこれを原因に自己の納付告知処分の取消しを求めて争うことができないのである。

このように最高裁昭和 50 年判決は、違法性の承継の問題が存在するため、主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵が存在したとしても、第二次納税義務者はこれを争うことはできないと判示した。よって、第二次納税義務者が間接法により権利救済を求めることは否定されたのである。本判決の後も、本判決を根拠として、間接法による第二次納税義務者の権利救済は否定されている。

(5) 出訴期間の起算日

上記のように、主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵が存在しても、第二次納税義務者は、違法性の承継が認められないために、間接法により争うことができない。しかし、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分の瑕疵を全く争えないとするのは相当ではないとして、第二次納税義務者には主たる納税義務者の課税処分を争うことのできる原告適格を有することについては、過去の裁判例において認められていた³⁴。このときの訴訟方法が、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分を直接争う方法（前記における直接法）である。

裁判例において、直接法により第二次納税義務者が権利救済を求めることは認められていたが、その救済は十分ではなかった。その理由は、出訴期間の起算日の問題があるからであった。では、なぜ出訴期間の起算日が第二次

³⁴ 大阪高裁平成元年(1989年)2月22日判決(行集40巻1・2号p.111)(以下、「大阪高裁平成元年判決」とする)。

納税義務者の権利救済に影響を及ぼすのか、以下に説明する³⁵。

税務訴訟は、租税は不服申立前置主義を前提としており、不服申立てと訴訟からなる。不服申立ては、処分行政庁に対する不服申立てである異議申立てと、処分行政庁以外の行政庁に対する不服申立てである審査請求のふたつにさらに分かれる³⁶。不服申立てをすることができる期間のことを不服申立期間というが、この不服申立期間は、国税通則法第 77 条に定められている。同条によると、異議申立ては、処分の通知を受けた日等から二月以内に行わなければならない³⁷、審査請求は、異議決定後一月以内(始審的審査請求³⁸の場合は、処分の通知を受けた日等から二月以内)にしなければならない³⁹。その後、裁決に不服がある場合等には、納税者は訴訟を提起することとなる。租税に関する行政処分の取消しを求める訴訟を提起するためには、一般的な取消訴訟が満たすべき訴訟要件を満たさなければならないとされる。その要件のひとつに出訴期間がある。行政訴訟法第 14 条によると、出訴期間は「取消訴訟は、処分又は裁決があつたことを知った日から六箇月を経過したときは、提起することができない」とされる⁴⁰。問題となるのは、直接法により第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分を争う場合の不服申立期間及び出訴期間の起算日に関する「処分(裁決)があつたことを知った日」の解釈についてである⁴¹。

³⁵ 以下、不服申立期間及び出訴期間については、以下を参考にした。

金子(2010)、前掲注 11、pp.803。

志場喜徳郎ほか共著『国税通則法精解〔第十二判〕』大蔵財務協会、2007年、p.794。

³⁶ 異議申立と審査請求の関係であるが、国税に関する不服申立は、青色申告に係る更正等の場合を除き、まず処分をした行政庁に対する異議申立てをもってしなければならない、異議申立ての前置が採用されている(志場ほか(2007)、前掲注 35、p.793)。

³⁷ 国税通則法第 77 条第 1 項。

³⁸ 異議申立を経ることなく直接に審査請求することが認められている場合になされる審査請求をいう(金子(2010)、前掲注 16、p.814)。

³⁹ 国税通則法第 77 条第 1 項、第 2 項。

⁴⁰ 金子(2010)、前掲注 11、pp.803-832。

⁴¹ 以下、この問題について述べる際は、不服申立期間及び出訴期間をあわせて簡便的に「出訴期間」とする。

学説上、以下のふたつの見解に分かれている。

- 主たる課税処分が主たる納税義務者に通知された時
- 第二次納税義務者に納付告知された日の翌日

過去の裁判例では、起算日について、主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時が基準であると判示している⁴²。しかし、これを起算日の基準とすると、次のような弊害が生じる。主たる課税処分が主たる納税義務者に通知されたとしても、第二次納税義務者に通知されることにはなっていない⁴³。そして、通常、第二次納税義務が発生する要件を具備するまでには、相当の期間を要する。そうすると、實際上、第二次納税義務者が訴えを起こそうとしたときには、出訴期間が徒過してしまっていることが少なくない⁴⁴。つまり、第二次納税義務者が主たる課税処分が主たる納税義務者に通知されたときを出訴期間の起算日として直接法により権利救済を求めることは認められているが、第二次納税義務者に納付告知が行われるときには、既に出訴期間を徒過し、第二次納税義務者が救済を求めることをできないことが多いのである。

以上を踏まえると、直接法による第二次納税義務者の権利救済については、以下のとおりとなる。

主たる納税義務者が自己の課税処分に無効以外の瑕疵があることを理由に当該処分の取消しを求めていることに、第二次納税義務者が気づき、当該訴訟に参加するかたちにより権利救済を求めることは認められている。しか

⁴² 大阪高裁平成元年判決がこの基準日を採用している。

⁴³ この時点では、主たる納税義務者が当該賦課処分を滞納するか否かも不明であるし、どの者が第二次納税義務者に該当するのかも明らかではないと考える。そうすると、この時点で第二次納税義務の通知を行うことは、将来の第二次納税義務者に通知することとなり、通知は大変困難であろう。

⁴⁴ 佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『最高裁判所判例解説』29巻8号、法曹会、1975年、pp.111-112。

し、第二次納税義務の納付告知処分があつてから、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵があるとして権利救済を求めるには、出訴期間の制限があり認められていないのである。つまり、第二次納税義務者は、主たる納税義務者から独立して権利救済をもとめることができないといえる。

このように、間接法には違法性の承継の問題があり、直接法には出訴期間の問題があるため、第二次納税義務者の権利救済は、事実上閉塞状態にあつたのである。

3. 最高裁平成 18 年判決の与える影響

(1) 第二次納税義務者の権利救済の変化

最高裁平成 18 年判決までの第二次納税義務者の権利救済は上記のとおりであつた。間接法は、主たる納税義務者の確定した賦課処分と第二次納税義務の納付告知処分の間には違法性の承継が認められないことを理由に認められていなかった。また、直接法によることが裁判例において認められているといつても、出訴期間の起算日の制限があり、第二次納税義務者の権利救済は十分ではなかつた。このような中、判示されたのが前出の最高裁平成 18 年判決であつた。

最高裁平成 18 年判決により判示された内容は、第二次納税義務者に対する不服申立適格を認めた上で、主たる納税義務者に対する課税処分に対して第二次納税義務者が不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日は第二次納税義務者に納付告知された日の翌日であるというものである。

これまで、起算日については、主たる課税処分が主たる納税義務者に通知されたときとされていた。これに対し、最高裁平成 18 年判決では、起算日は、第二次納税義務者に納付告知された日の翌日であるとされた。その結果、

第二次納税義務者にとっては、自己に納付告知処分があつてから不服申立期間が進行することを意味する。訴訟においても同様の救済が得られる。そうすると、主たる納税義務者の課税処分が通知された日を起算日とする見解で問題とされていた第二次納税義務者に納付告知処分がされたときには出訴期間が既に徒過してしまっており、第二次納税義務者は結局権利救済を求めることができないという事態も解決されることとなる。このように、最高裁平成 18 年判決により、第二次納税義務者は、主たる納税義務者の課税処分に不服があるときは、主たる納税義務者とは独立して権利救済を求めることが可能となり、第二次納税義務者に権利救済の道がひらかれたのである。

(2) 第二次納税義務者の権利救済の範囲

以上のとおり、第二次納税義務者は主たる納税義務者とは独立して権利救済を求めることが可能となった。ところで、本判決は徴収法第 39 条の事例である。第二次納税義務制度には、徴収法第 33 条から 41 条にかけて様々な第二次納税義務者の種類が定められている。したがって、最高裁平成 18 年判決によりひらかれた権利救済の道は、他の第二次納税義務の態様に広がるか否かという疑問が生じる。

最高裁平成 18 年判決前のように、第二次納税義務者の権利救済が不完全であると以下に掲げるような弊害が生じる。

例えば、主たる納税義務者の賦課処分に無効以外の瑕疵が含まれており、本来の税額は 50 万円だったにもかかわらず、税額が 100 万円と過大に確定してしまった場合を考える。この場合に、主たる納税義務者が、税額が過大であるのは不服であるとして救済手続を行わなかったために、瑕疵を有したままの 100 万円に税額が過大に確定してしまったとする。そうすると、主たる納税義務者が当該租税を滞納し、第二次納税義務を負うとすると、第二次納税義務者は当該瑕疵を有したままの納税義務をそのまま引受けてもよ

いのかという疑問が生じる。

また、別の観点から、第二次納税義務制度は、租税の徴収回避の防止に有効な方法であるとして規定されている。しかし、第二次納税義務者は、徴収法第 33 条から第 41 条に定める要件さえ満たせば第二次納税義務者となる。そうすると、租税の徴収を回避する意思がなくとも、形式的に第二次納税義務者となって、第二次納税義務を負うこととがあり、その時点で、はじめて自己が第二次納税義務者であると気づくケースがあると考えられる⁴⁵。

こうした場合、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分の瑕疵を争うことはできないとするのは理不尽ではないかと考えられる。

他方で、第二次納税義務制度の趣旨から鑑みると、最高裁平成 18 年判決で認められた方法を安易に他の第二次納税義務者に広げることは好ましくない。第二次納税義務制度の中心的な機能は徴収回避に対抗することである。また、租税徴収の合理化を図るために導入された制度でもあった。そして、主たる納税義務者が自己の租税を滞納していることが前提となっている。したがって、第二次納税義務者にむやみに権利救済の機会を与えることは、徴収回避を行ったいわゆる悪意の納税者を救済するおそれもあり、第二次納税義務者に権利救済の機会を認めることに慎重にならざるを得ない。

以上のとおり、最高裁平成 18 年判決の影響がどの範囲まで及ぶのかは、慎重な判断を要する問題である。徴収法には様々な種類の第二次納税義務者が定められており、本判決は、このような第二次納税義務者の種類の中から、徴収法第 39 条の第二次納税義務者について権利救済の道を認めた。そうすると、本判決で認められた権利救済の影響は他の種類の第二次納税義務者にも及ぶのか疑問が生じる。換言すると、本判決により第二次納税義務者の権利救済の範囲は、同条の第二次納税義務者に限定されるのか、さらに他の種類の第二次納税義務者にも適用されるのかという疑問である。

このように、最高裁平成 18 年判決により、本裁判例の射程距離について

⁴⁵ 金子(2010)、前掲注 16、p.148。

考察することが必要となったのである⁴⁶。そこで、本稿では、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みることにした。

4. 小括

本章では、最高裁平成18年判決により第二次納税義務者の権利救済で何が問題となるのかについて論点の明確化を行った。

第二次納税義務者の権利救済を求める方法には、間接法、直接法のふたつの方法がある。しかし、間接法は違法性の承継の問題を、直接法は出訴期間の起算日の問題を有していた。そのため、最高裁平成18年判決前の第二次納税義務者は、事実上独立して救済を求めることは認められていなかったのである。

このような状況に風穴をあけたのが最高裁平成18年判決である。本判決により、第二次納税義務者に対し権利救済が認められた。ところが、本判決は、徴収法第39条の第二次納税義務者の事例であった。そうすると、他の種類の第二次納税義務者の権利救済はどうなるのかという疑問が生ずる。そこで、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みる必要があるとなったのである。

⁴⁶ 本判決の射程距離の考察の必要性については、多くの本判決の評釈においてみられる。

川神裕「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることの可否」(最高裁判所判例解説)『法曹時報』59巻9号、法曹会、2007年、pp.295-333。
高須要子「第二次納税義務者が、本来の納税義務者に対する課税処分について不服申立てをすることができる」とし、不服申立ての起算日について判示した事例」『判例タイムズ』1245号、判例タイムズ社、2007年、p.253)。

第 2 章 過去の裁判例の検討

1. 概要

最高裁平成 18 年判決では、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に権利救済が認められた。同条の第二次納税義務者に権利救済が認められたのは、本判決により第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換があったからと考える。両者の関係の見方が、本決前の裁判例と本判決の間である転換がみられるのである。そこで、本章では、過去の裁判例を検討することにより、両者の関係の見方にどのような転換があり、この転換が第二次納税義務者の権利救済にいかなる影響を及ぼしているのか明らかにしたい。

第二次納税義務者の権利救済の訴訟方法には以下のふたつの方法があった⁴⁷。

- 第二次納税義務者が主たる納税義務者の瑕疵を理由として自己の納付告知処分を取消しを求めて争う方法(以下、「間接法」とする)
- 第二次納税義務者が直接主たる納税義務者の課税処分について争う方法(以下、「直接法」とする)

最高裁平成 18 年判決前において、いずれの訴訟方法にも問題があった。間接法は違法性の承継の問題であり、直接法は出訴期間の問題である。前章で述べたが、このような問題を有するため、第二次納税義務者の権利救済は事実上閉塞状態にあった。そこで本章では、まず、最高裁平成 18 年判決前の裁判例を検討し、本判決前の両者の関係の見方を明らかにする。第 2 節で間接法による裁判例を、第 3 節で直接法による裁判例をそれぞれ取り上げ、この点について説明する。

⁴⁷ 詳細は第 1 章参考。

その後、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に権利救済が認められた最高裁平成 18 年判決を取り上げ、同条の両者の関係の見方にどのような転換があったのか検討を行う。

2. 最高裁昭和 50 年判決⁴⁸

(1) 事件の概要

間接法により第二次納税義務者が権利救済を求めることに消極的な立場をとる代表的な裁判例として、最高裁昭和 50 年判決が挙げられる。代表的な裁判例である理由は、第二次納税義務者の権利救済について最高裁レベルでの初めての判例であるからである。また、多くの論文において第二次納税義務者の権利救済を代表する判例として取り上げられていることもその理由として挙げられる⁴⁹。

本件は、同族会社の滞納地方税につき地方税法第 11 条の 6 により第二次納税義務の納付告知処分を受けた会社代表者が、会社に対する課税処分は所得を誤認したものであると主張して、自己に対する納付告知処分の取消しを求めた事例である。そして、第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において主たる納税義務者の課税処分を争うことができるか否かが争点となった。本件は、地方税法第 11 条の 6 の第二次納税義務の事例であるが、同条は徴収法第 37 条(共同事業者等の第二次納税義務)と同旨である。次項にお

⁴⁸ 第一審、昭和 42 年 3 月 29 日判決(岡山地方裁判所、一部取消・一部棄却)、第二審、昭和 48 年 10 月 15 日判決(広島高等裁判所岡山支部、控訴棄却)、最高裁、昭和 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決(上告棄却)。

⁴⁹ 第二次納税義務者の権利救済を取り上げる論文のほとんどが最高裁昭和 50 年判決を取り上げている。

吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)(2)」『税法学』清文社、256 号 p.6、257 号 p.26。

三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『松田在職 40 年記念・会社と訴訟(下)』有斐閣、1968 年、p.853。

三木義一「第二次納税義務の再検討—『徴収不足額』説からの実務への批判を中心として」『現代税法と人権』第 3 章、勁草書房、1992 年、p.83。

いて最高裁昭和 50 年判決の詳細を述べる。

(2) 事実関係

X(原告、控訴人・被控訴人、上告人)が代表取締役を務める訴外横溝商店株式会社(以下「横溝商店」という)は、荒物・雑貨・家庭用品等の販売を目的として設立された。ところが、昭和 35 年 5 月 25 日に解散した。

清算手続き中の昭和 35 年 6 月、県税事務所長 Y(被告、被控訴人・控訴人、被上告人)は横溝商店に対し、昭和 31 年度分及び 33 年度分の法人県民税(法人税割)と法人事業税についてそれぞれ更正処分を行った(以下、「本件更正処分」という)。しかし、横溝商店は、その所有資産の大部分を昭和 35 年 5 月 23 日設立の横溝物産株式会社に譲渡した後解散しており、本件更正処分のあったときには横溝商店はすでに無資産であり、上記の税額を納付する資力はなかった。その後、横溝商店は上記の税額を納付せず滞納した。

そこで、Y は以下の理由により、X は地方税法第 11 条の 6 第 2 号の第二次納税義務者に該当するとし、X に対し横溝商店の上記滞納税額につき第二次納税義務の納付告知処分をし、さらに X 所有の本件土地及び本件倉庫を差押処分した(以下、「本件納付告知処分」という)。

なお、横溝商店は法人税法上の同族会社であり、X はその同族会社の判定の基礎となる株主であった。

また X は、自己の所有する土地及び倉庫(以下、「本件土地」及び「本件建物」という。)を横溝商店に非常に低廉な賃貸料で設立当初より引続き使用させていた。この本件土地及び本件倉庫は、横溝商店にとって事業の遂行上欠くことのできない重要な営業財産であった。

X が本件納付告知処分に対し、横溝商店には事業所得はなかったこと等を根拠に上記納付告知の取消を求めたのが本件である。

(3) 裁判所の判断

① 第一審

第一審判決は、横溝商店にYが主張する金額の所得が生じていないとし、法人事業税の部分に関しては違法であるとして取消した。他方で、Xが地方税法第11条の6所定の第二次納税義務者にあたることは明らかであるとして、法人県民税の滞納額に関する部分については適法であると判示した。

② 第二審

第一審を不服としたX及びYの双方が控訴した第二審は、法人県民税に関する部分については、第一審の判断を支持し、法人事業税に関して一部認容した第一審の判断については変更すべきであるとした。そして、Yの本件納付告知処分は全面的に適法であるとし、Xの請求を全部棄却すべきものであるとした。

法人事業税に関してもYの納付告知処分が適法であると認めた理由は以下の通りである。

「課税処分について、その根拠となる課税所得がないことは、特段の事由のない限り、右処分⁵⁰の取消原因となるに過ぎないものであり、第一次納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分は、その間に関連はあるけれども別個の行政処分である。すなわち、第二次納税義務は、前示のように主たる納税義務者の財産に対し滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に、専らその租税の徴収を確保する手段として補充的に課せられるものであるから、その実質は、主たる納税義務の徴収手続の一つにすぎないものであるといわなければならない。したがって、第二次納税義務が徴収手続上のものである以上、課税処分と滞納処分との間に違法性の継承が認められない原則から、納付告知処分を争う第二次納税義務者は、これに固有の瑕疵を主張すべきもの

⁵⁰ 本件納付告知処分のことである。

であり、第一次納税義務者に対する課税処分 of 瑕疵をその理由とすることはできない(無効を主張する場合は別である)と解するのが相当である。」

③ 最高裁判決

最高裁判決においても、第二審に違法がないとして X の上告を棄却、理由を以下のように述べている。

「・・・第二次納税義務は、主たる納税義務が申告又は決定もしくは更正等(以下「主たる課税処分等」という。)により具体的に確定したことを前提として、その確定した税額につき本来の納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足するを認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失わないような特別の関係にある第三者に対して課される義務であって、その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるが、実質的には右第三者を本来の納税義務者に準ずるものとみてこれに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものに他ならない。この意味において、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右告知処分を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。したがって、主たる課税処分等が不存在または無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤確認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右告知処分の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことはできないと解するのが相当である。よって、原審の判断は正当であり、原判決に所論の違法はない。」

(4) 考察

最高裁昭和 50 年判決は第二次納税義務者である X の訴えを認めず、第二次納税義務者は第二次納税義務の納付告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務者の納税義務の存否又は数额を争うことはできないと判示した。つまり、間接法により第二次納税義務者が権利救済を行うことを認めなかった。その理由は、第二次納税義務の納付告知処分を主たる納税義務者の課税処分等により確定した主たる納税義務者の納税義務の徴収手続上の一処分と解すからである。そうすると、主たる納税義務者に対する賦課処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分の間には違法性の承継を認められないこととなる。

では、なぜ第二次納税義務の納付告知処分を、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分と判示したのであろうか。本判決は、以下の通りに述べている。

「第二次納税義務は、主たる納税義務が申告又は決定もしくは更正等(以下、「主たる課税処分等」という。)により具体的に確定したことを前提として、その確定した税額につき本来の納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足するを認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失わないような特別の関係にある第三者に対して課される義務であって、その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるが、実質的には右第三者を本来の納税義務者に準ずるものとみてこれに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものに他ならない。この意味において、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右告知処分を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。」

このように、現行法上の第二次納税義務者は、いずれも、何らかの意味に

において主たる納税義務者と密接な関係を有する者であると判示されている。そして、第二次納税義務所定の範囲の納税義務に関しては、第二次納税義務者と主たる納税義務者との間には実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるものと認められたといわれている⁵¹。

以上のとおり、本判決は、両者の間の親近性ないし一体性を理由に、第二次納税義務者は徴収処分を受けた主たる納税義務者の身代りの立場におかれるものであるとして、間接法による第二次納税義務者の権利救済を認めなかった。

なお、間接法により第二次納税義務者が権利救済を求めた本判決後の裁判例においても、本判決を根拠とし、両者は一体であるとして、第二次納税義務者が間接法により権利救済を求めることは認められていない⁵²。

3. 大阪高裁平成元年判決

(1) 大阪高裁昭和 48 年判決・広島高裁岡山支部昭和 48 年判決

第二次納税義務者が権利救済を求める際に間接法とは別の訴訟方法として直接法がある。直接法については、大阪高裁昭和 48 年 11 月 8 日判決⁵³や最高裁昭和 50 年判決の原審である広島高裁岡山支部昭和 48 年 10 月 15 日判決⁵⁴において傍論ではあるがそれぞれ次のように述べている。

⁵¹ 佐藤(1975)、前掲注 44、p.114。

⁵² 名古屋高裁昭和 54 年(1979 年)3 月 8 日(税資 104 号 p.620)、東京地裁昭和 56 年(1981 年)10 月 6 日(月報 29 卷 4 号 p.756) 双方の事例とも第二次納税義務者には権利救済は認められず、その後最高裁まで争われたが棄却確定した。また、直接の争点ではないが、最高裁平成 6 年(1994 年)12 月 6 日判決(民集 48 卷 8 号 p.1451)等が存在する。

⁵³ 大阪高裁昭和 48 年(1975 年)11 月 8 日判決(月報 20 卷 5 号 p.171)(以下、「大阪高裁昭和 48 年判決」とする)。

⁵⁴ 広島高等裁判所岡山支部昭和 48 年(1975 年)10 月 15 日判決(民集 29 卷 7 号 p.1242)(以下、「広島高裁岡山支部昭和 48 年判決」とする)。

まず、大阪高裁昭和 48 年判決において、「・・・被告らは、第二次納税義務者は第二次納税義務を争う際主たる納税義務者に対する課税処分を争えなくても主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争うことができるから、第二次納税者の不利益は避けられることができるであろうという。しかし主たる納税義務者に対する課税処分そのものを争う取消訴訟の期間は主たる納税義務者に対する課税処分の送達がその起算点であるのに、右課税処分は第二次納税義務者に対しては送達されず、またその段階では第二次納税義務者となることが明確ではないから、被告主張の方法のみによつては第二次納税義務者の利益を守るには充分でない。・・・」と述べている。この後、間接法により争うことは主たる納税義務者の課税処分の瑕疵が無効でない限り争うことはできないと判示している。なお、本判決は徴収法第 39 条の事例である。

また、広島高裁岡山支部昭和 48 年判決は、第二次納税義務者には間接法による権利救済は認められないと判示した後、直接法により争うことについて「・・・もっとも、第二次納税義務者が第一次納税義務者に対する課税処分の瑕疵を全く争い得ないとするのは相当ではなく、右課税処分についての抗告訴訟(したがって、納付告知処分に対する抗告控訴とは別訴になる)における原告適格は肯定すべきものである。」と述べている。

本判決の上告審である最高裁昭和 50 年判決はこの点については何も判示していないが、佐藤繁最高裁調査官はこの点について、「本判決は、主たる課税処分に対する第二次納税義務者からの取消訴訟の許否についてはなにも判示していないが、おそらく、前述した出訴期間や原告適格の問題も含めて取消訴訟の一般理論どおりに考えればよいとするものであろう。」と述べている⁵⁵。間接法による権利救済は認められないが、第二次納税義務者に権利救済の機会を与えないのは不十分であるとし、傍論ではあるものの第二次納税義務者が直接法により権利救済を求めることは、認められていないわけではなかった。

⁵⁵ 佐藤(1975)、前掲注 44、p.114。

直接法について正面から争われた判決として、大阪高裁平成元年判決が存在する。本判決は、正確には最高裁まで争われた事例である⁵⁶。ところが、最高裁では、原審を全面的に採用し、上告理由については是認することができないとし、本件上告を棄却した。よって、最高裁判決では、第二次納税義務の権利救済については触れられていない。そこで本節では、主たる納税義務者に対する課税処分を第二次納税義務者が直接争うことについて、第二次納税義務者の原告適格の有無が争点となった大阪高裁平成元年判決に注目し、本判決の詳細について述べることとする。なお、本判決は徴収法第34条(清算人等の第二次納税義務)の事例である。

(2) 事実関係

神戸枝肉荷受卸売株式会社(以下、「訴外会社」という。)は、昭和37年5月に設立された枝肉の荷受け及び売買の斡旋を業とする株式会社である。神戸市が昭和40年5月に開設した神戸市中央卸売市場食肉市場(現西部市場)において神戸市から事務所を借り受け、枝肉の卸売業を営んでいた。しかし、その後神戸市は、同市場における食肉の卸売業者の数を一社と定め、これに伴い既存の卸売業者を統合すべく神戸中央畜産荷受株式会社が設立され、同社が昭和41年11月より同市場における食肉の販売を行ってきた。

ところが、訴外会社は、この神戸市の措置を不服とし、統合の呼び掛けに応じようとはせず、同市場における営業の継続を認めることを同市に要望した。これに対し神戸市は、訴外会社の営業廃止と市場からの立ち退きを迫り、両者は折衝を重ねた。結果、合意には至らず、訴外会社は、昭和57年6月2日、神戸市を相手方とし神戸簡易裁判所に対し調停の申立てをし、その後、

⁵⁶ 大阪高裁平成元年判決の上告審として、最高裁平成3年1月17日第一小法廷判決(上告棄却)(LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース【文献番号】22005421)が存在する。

以下の調停が成立した。

① 訴外会社は、昭和 58 年 5 月 1 日限り前記市場における一切の業務を廃止して使用している事務室を神戸市に対し明け渡す。

② 訴外会社が業務を廃止し、事務所を明け渡した日から 1 カ月以内に、神戸市は、訴外会社に対し、その業務廃止の補償金として 8300 万円を支払う。

ところが、訴外会社は昭和 58 年 5 月 31 日に解散し、昭和 58 年 7 月 27 日、本事業年度(同年 4 月 1 日から同年 5 月 31 日)における法人税につき、欠損金 551 万 8,115 円、控除すべき所得税額 5 万 7,500 円、翌期に繰越す欠損金額 1,303 万 9,408 円とする確定申告を行った。これに対し、Y(兵庫税務署長、被告、被控訴人、被上告人)は、訴外会社が昭和 58 年 5 月 7 日に神戸市より上記調停に基づく補償金の支払いを受けたとし、この補償金 8,300 万円については訴外会社の所得であるとして、昭和 59 年 6 月 30 日付でその所得金額を 1,418 万 4,700 円、申告加算税を 70 万 9,000 円とする旨の更正処分等(以下、「本件課税処分」という。)を行った。

ここで、原告(控訴人、上告人)である X は、訴外会社の清算人である。本件課税処分に対し X は、当該処分は解散により法人格を失って消滅した訴外会社に対してなされたものであって、重大かつ明白な瑕疵があるから当然無効であると主張した。また、仮に本件課税処分が無効でないとしても、神戸市が支払った前記 8,300 万円のうち 4,500 万円は、訴外会社の所得として支払われたものではなく、訴外会社の株主に直接支払われるべきものであって、訴外会社の所得ではないとして、X は訴えを提起した。

また、上記訴えを提起するまでに訴外会社は、法定期限内に本件課税処分に対し昭和 57 年 7 月 28 日に異議申立を行っている。そして、同年 11 月 6 日付で上記異議申立をいずれも棄却する旨の異議決定が行われた。さらに昭和 59 年 11 月 20 日付で国税不服審判所長に審査請求を行ったが、昭和 61 年 4 月 7 日付で上記審査請求は棄却される旨の裁決が下された。なお、X は、異議申立及び審査請求のいずれも行っていない。

(3) 裁判所の判断

① 第一審

第一審は、まず無効確認の訴えについては、Xに本件無効等確認訴訟における原告適格を認めた上で、法人は、その解散により直ちに法人格を失って消滅するものではなく、清算が終了するまで、清算中の法人としてなお法人格が存続するから、本件課税処分には重大かつ明白な瑕疵はないとし、請求を棄却した。

次に、本件課税処分の取消訴訟については、Xには原告適格がないとして、これを却下した。

② 第二審

第二審は、まず、無効確認の訴えについては原審と同様の論理により、第二次納税義務者である X は主たる納税義務者に対する課税処分の無効等確認訴訟の原告適格を有するが、本件課税処分には重大かつ明白な瑕疵はないとして請求を棄却した。

そして、本件課税処分の取消訴訟については以下のように述べている。

「第二次納税義務の告知は主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、上記の納税告知を受けた第二次納税義務者は本来の納税義務者と同様の立場にある。また、主たる納税義務者と第二次納税義務者の間には違法性の承継は認められない。これらにより第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものの取消を求めるについて、上記における行政事件訴訟法第9条に係る法律上の利益を有する者にあたるものといえる。したがって、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分そのものに対して第二納税義務者は原告適格を有し取消訴訟を提起することができるものと解するのが相当である。」

このように判示することにより、第二次納税義務者である X に主たる課税処分の取消しを求める原告適格を有するものとした。

また、出訴期間の起算日については以下のように述べている。

「第二次納税義務者が主たる納税義務者に対してされた課税処分を争う場合の不服申立てないし出訴期間の起算点は、主たる課税処分に対する時機に遅れた取消訴訟の提起を許すことが、徴税の安定と能率を害するおそれがあることを考慮すると、主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時をもって、基準とするのが相当である。」

そして、取消訴訟の原告適格を有する場合の裁決前置については、「主たる納税義務者が不服申立手続を経由していれば、第二次納税義務者自身が右手続を経由していなくとも、裁決前置の要件を満たしているものと解すべきである。」とした。

以上を踏まえて、裁判所は本件課税処分について「本件課税処分は適法であって、その取消を求める控訴人の予備的請求も理由がなく棄却を免れない」と判示した。

(4) 考察

本件の場合、Xは、訴外会社の清算人であったが、本件訴訟までにX本人には第二次納税義務の納付告知が行われたわけではなく、徴収法第34条の第二次納税義務者として法人税の納税義務を負うおそれのある立場にある者にすぎなかった。ところが、裁判所は、Xは徴収法第34条の第二次納税義務者の納付告知が行われることは明らかであるとし、Xは主たる納税義務に関する課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有すると判示した。このように、本判決は、Xに対し直接法による権利救済を認めた。なお、Xに対し権利救済を認めたものの、主たる納税義務者に対するYの課税処分は適法であると判示した。

他方、本判決では、第二次納税義務者が直接法により訴訟を提起する場合の出訴期間の起算日は、主たる納税義務者が当該納税処分の告知を受けたと

きと判示している。出訴期間の起算日を上記の基準の日とするため、第二次納税義務者には主たる納税義務者に付随するようなかたちでの権利救済しか認められていないこととなり、前章で述べた、出訴期間の起算日の問題が生じるのであった。主たる納税義務者に付随するようなかたちでしか権利救済が認められていないことは、本件が第二次納税義務を負うおそれのある者による事例であること、審査請求前置との関係では「主たる納税義務者又は第二次納税義務者のいずれかによって審査請求・裁決(異議申立・決定等を含む)が経由されることをもって訴訟要件としての裁決前置は満たされるものというべきである。」と判示されていることから、うかがうことができる。

ところが、本判決のように、出訴期間の起算日を主たる納税義務者に課税処分の告知があった日とすると、第二次納税義務の納付告知処分があつてから、第二次納税義務者が主たる課税処分に無効以外の瑕疵があるとして権利救済を求めることが多くの場合困難となる。そうすると、第二次納税義務者には、主たる納税義務者に付随して権利救済を求めることはできても、主たる納税義務者とは別個の存在として、独立した権利救済をもとめることができないこととなる。

なぜ、第二次納税義務者は、主たる納税義務者から独立して権利救済を求めることができないのであろうか。その理由となるのが、第二次納税義務者と主たる納税義務者を一体とするからなのである。上記で挙げた大阪高裁平成元年判決、大阪高裁昭和 48 年判決、広島高裁岡山支部昭和 48 年判決いずれの裁判例においても、両者の関係は一体であることが前提として述べられている。

大阪高裁平成元年判決は、次のように述べている。

「・・・第二次納税義務の告知は主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、上記の納税告知を受けた第二次納税義務者は本来の納税義務者と同様の立場にある。・・・」

間接法は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を一体とすること

から違法性の承継の問題が発生し、第二次納税義務者に権利救済は認められない。そこで、第二次納税義務者には直接法による権利救済を求める方法が残されている。しかし、直接法はあくまで、主たる納税義務者と付随するかたちの場合の救済のみ可能であり、主たる納税義務者から独立した権利救済は認められないのである。その理由は、両者の関係が一体であるという前提があるからであった。このように、間接法、直接法いずれの方法も、両者の関係を一体とするために第二次納税義務者の権利救済は事実上閉塞状態であった。

4. 最高裁平成 18 年判決

(1) 概要

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係について、両者は一体であるとする前提が存在するため、間接法では違法性の承継の問題が、直接法では出訴期間の起算日の問題が発生する。したがって、最高裁平成 18 年判決前の裁判例において、第二次納税義務者の権利救済は現実的には閉塞状態にあった。

このような状況の中判示されたのが、最高裁平成 18 年判決である。本判決によると、第二次納税義務者と主たる納税義務者との関係の見方に転換がみられた。以下、本判決の詳細について述べ、両者の関係の見解の転換について明確化したい。

(2) 事実関係

最高裁平成 18 年判決の事実関係を以下に記す。

麴町税務署長は、訴外 ECH 社(ELECTROCOIN HOLDINGS PTY LIMITED 以下、「ECH 社」という)に対して、平成 14 年 4 月 3 日到達の書面で同社に対する法人税の決定及び無申告加算税賦課決定(以下「本件課税処分」という。)を行った。ところが、ECH 社はこれを滞納した。

そこで、東京国税局長⁵⁷は、同年 6 月 8 日に ECH 社の本件課税処分に基づく滞納国税につき、ECH 社から同社の保有する株式の譲渡を受けた X(原告・被控訴人・上告人)に対し、徴収法第 39 条に基づく第二次納税義務の納付告知(以下「本件告知」という)を行った。

X は本件告知から 2 カ月以内の同年 8 月 6 日に本件告知に対する異議申立てを行った。しかし、東京国税局長は、本件異議申立ては国税通則法第 77 条第 1 項所定の不服申立期間を経過した後にされた申立てであることを理由に異議申立ての却下の決定を行った。X はこれを不服とし、審査請求をしたところ、国税不服審判所長(被告・控訴人・被上告人)はこれを却下する裁決(以下「本件裁決」という)を受けた。これに対し、X は本件裁決の取消しを求めて提訴した。

争点は次の通りである。ひとつは、第二次納税義務者が主たる課税処分の取消しを求める不服申立適格を有するかどうかについて争われた。ふたつは、本件異議申立てが国税通則法第 77 条第 1 項所定の不服申立期間内にされたものと認められるか否かについて争われた。この前提として、第二次納税義務者が主たる課税処分について不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日をいつと解すべきかが問題となった。

なお、「上告代理人田中清ほかの上告受理申立て理由」によると、第二次納税義務者である X は、主たる納税義務者である ECH 社と何ら特殊な関係もなく、ECH 社の株式も有していないし、代表者とも親族関係になかったとされる⁵⁸。本判決の判示内容からは、両者の関係について株式の譲渡の取

⁵⁷ 記載はなかったが、麴町税務署から東京国税局は本件滞納租税の徴取引継ぎがあったものと思われる。

⁵⁸ 最高裁平成 18 年判決「上告代理人田中清ほかの上告受理申立て理由」(民集 60 卷 1 号 p.85)より引用。

引関係があった以外の記載はみられない。

(3) 裁判所の判断

第一審は、第二次納税義務者は不服申立適格を有し、不服申立期間の起算日は、納付告知処分がされた日の翌日であるとした。そして、本件異議申立は期間徒過であるとして不適法であるとした本件裁決を取消した。

しかし、第二審では第一審を覆し、そもそも第二次納税義務者は主たる課税処分に対する不服申立適格を有していないとして、本件裁決に違法はないと判断した。

最高裁において裁判所は、第二次納税義務者が主たる課税処分である本件課税処分に対する不服申立適格を有しないとした原審の判断について、是認することができないと判示した。その理由を以下に引用する。

「主たる納税義務が主たる課税処分によって確定されるときには、第二次納税義務の基本的内容は主たる課税処分において定められているのであり、違法な主たる課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額が消滅し又は減少することになり、第二次納税義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあるかであるから、第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。

そうすると、国税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき国税通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができるもの

と解するのが相当である。」

また、第二次納税義務者と主たる納税義務者との関係については、以下の
ように判示した。

「確かに、一般的、抽象的にいえば、国税徴収法上第二次納税義務者として
予定されるのは、本来の納税義務者と同一の責任を負わせても公平を失
しないような特別の関係にある者であるということができるが、その関係
には種々の態様があるのであるし、納付告知によって自ら独立した納税義
務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、全ての場面におい
て完全に否定し去ることは相当でない。特に、本件で問題となっている国
税徴収法 39 条所定の第二次納税義務者は、本来の納税義務者から無償又
は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとど
まり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるという
ことはできないのであって、譲渡等による利益を受けていることをもって、
当然に、本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取り扱うこ
とが合理的であるということとはできない。また、第二次納税義務者が成立
する場合の本来の納税義務者は、滞納者であるから、自己に対する主たる
課税処分には瑕疵があり、これに不服があるとしても、必ずしも時間や費用
の負担をしてまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟に及ぶと
は限らないのであり、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権
が十分に代理されているとみることは困難である。」

そしてふたつめの争点である、不服申立期間の起算点については、当該第
二次納税義務者に対する納付告知がされた日の翌日であると解するのが相
当であると判示した。裁判所がこのように判断した理由は、第二次納税義務
者となる者に主たる課税処分に対する不服申立の適格を肯定し得るのは、納
付告知を受けて第二次納税義務者であることが確定したか、又は少なくとも
第二次納税義務者として納付告知を受けることが確定となったと客観的に
認識し得る時点からであるから、不服申立の適格を肯定し得ない段階で、そ
の者について不服申立期間が進行していくというのは背理というべきとす

るからである。

以上より裁判所は、本件異議申立ては国税通則法第 77 条第 1 項所定の不服申立期間内にされた適法なものであると判示した。

また、本判決には泉徳治裁判官による以下の補足意見がある。

「第二次納税義務者に対する納付告知処分は、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を独自に争うことができるというべきである。」

(4) 考察

最高裁平成 18 年判決により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者は、不服申立適格を有しているとともに、不服申立期間の起算日については、第二次納税義務者に対する納付告知がなされた日の翌日とされた。いずれの判断も最高裁判所として初めての判断であり、きわめて注目される裁判例であるといわれている⁵⁹。

最高裁平成 18 年判決前は間接法には出訴期間の起算日の問題が存在した。しかし、本件では不服申立期間の起算日について第二次納税義務者に対する納付告知処分がなされた日の翌日であると判示している。これを取消訴訟にも類推して、第二次納税義務者に主たる課税処分に対する原告適格をみとめ、その出訴期間の起算日を納付告知の日の翌日であるとすると、同じ救済が得られることとなり、金子宏教授も、「最高裁が、この考え方を取消訴訟につ

⁵⁹ 岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者の不服申立権」『ジュリスト』1332号、2007年、p.38。

いても適用することは、ありうることである」と述べている⁶⁰。このように解することにより、これまで問題とされてきた、第二次納税義務の納付告知がなされたときには、既に直接法による出訴期間が徒過しているという問題は起こらない。そうすると、第二次納税義務者は主たる納税義務者から独立して間接法により権利救済を求めることができるようになったといえる。

ここで、本判決により第二次納税義務者に独立した権利救済が認められるようになったのは何故かという疑問が生じる。その答えとして、本判決により第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられたからであると考えられる。

本判決前は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は一体のものであるとされてきた。これに対し、最高裁平成18年判決では、「一般的、抽象的にいえば、国税徴収法上第二次納税義務者として予定されるのは、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失わないような特別の関係にある者ということができるが、その関係には種々の態様があるのであるし、納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、すべての場面において完全に否定し消し去ることは相当ではない⁶¹」と判示した。さらに、徴収法第39条に定める第二次納税義務者については、「常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということとはできないのであって、譲渡等による利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取扱うことが合理的であるということとはできない」と判示した。このように、本判決では、徴収法第39条の第二次納税義務者は、主たる納税義務者と必ずしも同一視できる関係にはないと判示し、両者の関係は独立した関係であることが重視されるようになった。

⁶⁰ 金子(2010)、前掲注16、pp.148-149。

⁶¹ 傍線、筆者注。

5. 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方の変化

(1) 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係

最高裁平成 18 年判決前においては、第二次納税義務者と主たる納税義務者は同一視され、両者は一体であることが重視されていた。これに対し、最高裁平成 18 年判決では、両者は、必ずしも同一視できる関係ではないとし、両者はいわば独立した関係であることが重視された。

ここで、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は以下の関係であると考えられる。

第二次納税義務制度からすると、両者の関係の実質的な親近性・一体性に着目して第二次納税義務を適用することから、確かに両者の関係は同一視できる関係にある。ところが、第二次納税義務制度以外の他の法律による立場など形式的な立場からみると、両者の関係は別個独立の存在なのである。要するに、両者の関係は、第二次納税義務制度上の関係は一体とされるが、第二次納税義務制度以外の他の法律上は、両者は独立した関係にあるのである。そうすると、両者の関係は、一体であるという側面と独立であるという側面のふたつの側面を有していると考えられることができる。

上記の考えは、前出の「租税徴収制度調査会答申特集」で述べられている第二次納税義務制度の趣旨とも一致する。以下これを引用する。

「形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴収手続の合理化を図るために認められている制度⁶²⁾

つまり、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は「形式的」には「独立」した関係であるが、「実質的」には「一体」の関係なのである。そして、

⁶²⁾ 答申(1958)、前掲注 10、p.88。

第二次納税義務制度は、滞納者とは「形式的」には「独立」した関係にある第三者との間の「実質的」には「一体」の関係に着目し、この第三者に当該滞納者の滞納租税の納税義務を拡張することで、当該滞納租税の徴収の確保を図っているのである。

このように、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、両者は一体である側面と独立である側面のふたつの側面と有しているといえる。

(2) 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係と第二次納税義務者の権利救済

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は上記のとおりふたつの側面を有している。これと上述の裁判例の検討結果を踏まえると第二次納税義務者の権利救済は以下のことが明らかとなった。

最高裁平成 18 年判決前は、第二次納税義務者の権利救済は認められていなかった。現行法上の第二次納税義務者は、主たる納税義務者との間には、実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係があるときに、所定の範囲の第二次納税義務が生じるとされるとして規定される。最高裁平成 18 年判決前は、両者の関係についてこの一体とする側面が重視されていた。

これに対し、最高裁平成 18 年判決では、徴収法第 39 条の第二次納税義務者について、第二次納税義務者の独立性を重視し、主たる納税義務者と第二次納税義務者は必ずしも一体の関係にはないとした。そして、第二次納税義務の基本的内容を定める主たる課税処分に対する不服申立ての権利があると判示した。両者の関係について形式的な関係に重きを置き、両者は独立である側面を重視した。

以上を整理すると、最高裁平成 18 年判決において第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見解に転換がみられる。本判決前は両者が一体であ

るとする側面を重視していた。そうすると、第二次納税義務者が権利救済を求めようとしても、間接法では違法性の承継の問題が生じ、直接法では出訴期間の問題が生じ、事実上第二次納税義務者の権利救済は閉塞状態にあった。これに対し、最高裁平成 18 年判決は、両者は独立であるとする側面を重視することにより、第二次納税義務者には権利救済の機会が与えられることとなるのである。

要するに、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係が一体である側面を重視すると、第二次納税義務者に権利救済の機会は与えられない。しかし、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務者には権利救済が認められるのである。つまり、両者の関係が有するふたつの側面のうち一体である側面を重視するか、あるいは独立である側面を重視するかにより、第二次納税義務者の救済の在り方に違いが生じるのである。

最高裁平成 18 年判決は、徴収法第 39 条の第二次納税義務者は、独立であるとし、同条の第二次納税義務者に権利救済の道を与えた事例であった。そうすると、このような本判決の両者の見方の転換は、他の種類の第二次納税義務者に拡大するのであろうか。前章でも述べたとおり、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察することが必要となったのである。

6. 小括

本章では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方が、最高裁平成 18 年判決前後でどのように転換したのかについて検討した。

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係であるが、その関係は、両者は一体であるとする側面と独立であるとする側面のふたつの側面を有していることが明らかとなった。最高裁平成 18 年判決前の裁判例では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は一体であるとする側面が重視され

ていた。しかし、最高裁平成 18 年判決では、両者の関係を独立であるとする側面が重視されることにより、第二次納税義務者に権利救済が認められた。上記の点を明確化するため、本章では具体的に裁判例を取り上げ検討を行った。

最高裁平成 18 年判決前の裁判例として、最高裁昭和 50 年判決と大阪高裁平成元年判決を取り上げた。最高裁昭和 50 年判決では、両者の関係は一体であるので、第二次納税義務の納付告知処分は、主たる納税義務者の納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものとした。そうすると、主たる納税義務者の賦課処分と第二次納税義務の納付告知処分の間には、違法性の承継が認められないこととなる。よって、第二次納税義務者に間接法による権利救済を認めなかった。また、大阪高裁平成元年判決も、両者の関係について一体とする側面を重視するため、出訴期間の基準日の問題が生じる。第二次納税義務者に間接法による権利救済を認めても、それは主たる納税義務者に付随するかたちであり、第二次納税義務者が独立して権利救済を求めることは認めなかったのである。このように、最高裁平成 18 年判決前は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、一体である側面が重視され、第二次納税義務者の権利救済の道は事実上閉ざされていた。

これに対し、最高裁平成 18 年判決は、両者の関係は独立である側面を重視した。出訴期間の起算日は、第二次納税義務者に納付告知処分がされた日の翌日が基準と判示され、第二次納税義務者に主たる納税義務者から独立したかたちによる権利救済が認められたのである。

このように、最高裁平成 18 年判決の前後で第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられることが明らかとなった。以上を踏まえると、以下の事項が成り立つと考えた。両者の関係が一体である側面を重視すると、第二次納税義務者に権利救済は認められない。これに対し、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務者には権利救済が認められる。つまり、両者の関係が有するふたつの側面のうち一体である側面を重視するか、あるいは独立である側面を重視するかにより、第二次納税義務者の

救済の在り方に違いが生じるのである。

第 3 章 第二次納税義務者の種類の分類

1. 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の観点からの分類

第二次納税義務者の種類は、現行法上、以下の徴収法第 33 条から徴収法第 41 条において定められている。

無限責任社員の第二次納税義務(徴収法第 33 条)

清算人等の第二次納税義務(徴収法第 34 条)

同族会社の第二次納税義務(徴収法第 35 条)

実質課税額等の第二次納税義務(徴収法第 36 条)

共同的な事業者の第二次納税義務(徴収法第 37 条)

事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務(徴収法第 38 条)

無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務(徴収法第 39 条)

人格のない社団等に係る第二次納税義務(徴収法第 41 条)

このように、徴収法では上記の 8 つの条文が存在する。この他にも地方税法において第二納税義務は定められている⁶³。

ところで、第二次納税義務制度は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の二者が存在することにより成立、確定する。上記の徴収法第 33 条から第 41 条では、同制度が適用される主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係が具体的に規定されている(参考：図表 3-1)。これら徴収法第 33 条か

⁶³ 地方税法における第二次納税義務制度は次のとおりである。地方税法第 11 条に第二次納税義務の通則があり、その後の地方税法第 11 条の 2 から第 11 条の 9、第 12 条の 2 第 2 項及び同条第 3 項に規定されている。第二次納税義務者の種類は、地方税法第 11 条の 9 以外のものは、全て徴収法と同様の趣旨によるものである。なお地方税法第 11 条の 9 は自動車等の売主の第二次納税義務である。今回は、徴収法の第二次納税義務者の種類に限定し、分類をする。

ら第 41 条にみられる第二次納税義務者の種類の性格は、さまざまな態様のものが見受けられ多様である。第二次納税義務者の種類の多様性に関しては、国税徴収法精解においても指摘があり、以下に引用する。

「第二次納税義務は、租税徴収上の観点から所有者を異にする財産を滞納者の実質的責任財産を觀念するものであるが、これらの制度は必ずしも同一の原理に基づくものではない。すなわち、第二次納税義務はひとつの法技術としての特異な意味を持つところから、必ずしも同一の性格でないものが第二次納税義務という共通の技術を借りて規定されている面がある。そのため本法は数個の異なる第二次納税義務を規定するとともに、これらに共通する技術的な規定をその通則として定めている⁶⁴。」

このように、第二次納税義務者の種類は、第二次納税義務という技術を利用して徴収を合理的に行うことができるものの集まりである。よって、その性格は一様ではない。

しかし、これら第二次納税義務者の種類は、第二次納税義務という共通する技術のもとに集められたものである。ここで、共通する技術とは、主たる納税義務者の滞納租税に係る納税義務を第二次納税義務者に対し拡張することにより、租税の徴収をはかろうとすることであると解される。そして、第二次納税義務は、第二次納税義務者と主たる納税義務者となる二者が存在することが必須であり、この二者の関係が特殊なものであるため第二次納税義務が発生する。したがって、第二次納税義務者と主たる納税義務者の二者の関係が非常に重要となると考えられる。

そこで、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するにあたり、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係に着目し、第二次納税義務の種類分類を行うこととした。分類を行うことで、第二次納税義務者の種類がいくつかのグループに分かれることが予想される。そして、各グループごとの特徴や共通点を踏まえて、そのグループの第二次納税

⁶⁴ 吉国二郎ほか共著『国税徴収法精解〔十七判〕』大蔵財務協会、2009年、p.48(傍線、筆者注)。

義務者の権利救済がどのようなものであるのか検討を行う。そうすると、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲がおのずと見えてくるのではないかと考える。このように、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の範囲を考察することに有用になると考え、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の観点から分類を行うこととした。

2. 分類を行う上での基準

分類を行うには、何らかの基準が必要になる。そこで、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を基準とする。以下に、徴収法第 39 条の両者の関係が分類を行う上での基準となる理由を述べる。

徴収法第 39 条⁶⁵は、無償譲受人等の第二次納税義務について定められている。無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者の租税について滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる事実と、その不足すると認められることが、当該租税の法定納期限の 1 年前の日以後に滞納者が行った、無償または著しく低い額の対価による財産の譲渡、債務の免除、その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められる事実がある場合に成立することとなる⁶⁶。この場合に、これらの処分により権利を取得し又は義務を免れた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度において、滞納にかかる租税の第二次納税義務を負う。

なお、徴収法第 39 条の趣旨は以下のとおりである。

⁶⁵ 以下、本章における第二次納税義務者の各種類の内容・立法趣旨等に関しては以下を参考にした。

吉国ほか(2009)、前掲注 64。

冬木編(2008)、前掲注 24。

浅田久治郎ほか『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』大蔵財務協会、2007 年。

杉沢史郎『[国税・地方税]租税徴収の実務詳解』清文社、2009 年。

⁶⁶ 本稿における徴収法第 39 条の「無償譲渡等」とは、これらのことをいう。

納税者が国税の差押えを免れるためにその財産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為が無効であるから、その財産は依然納税者に帰属するものとされている⁶⁷。また、財産の譲渡が国税通則法第 42 条の詐害行為に基づくときは、その行為は訴訟によって取消される。このように、納税者が租税の差押えを免れるために財産を譲渡した場合には、財産を納税者に復活させた上でそれぞれ徴収処分を執行することとなる。しかし、租税に対する詐害行為の全てを訴訟をまって処理することでは、租税の簡易、迅速な確保を期し得ない。そこで、詐害行為となるような場合には、その詐害行為による受益者に対し、直接第二次納税義務を負わせることにより、手続を簡素化し、実質的には詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとした。

つまり、徴収法第 39 条は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の間の詐害行為に対抗するための措置である。しかし、同条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の条文上の関係のみ抽出すると、両者の間には、以下の関係しかみられない。

主たる納税義務者：無償譲渡等を行った譲渡人

第二次納税義務者：無償譲渡等を行った譲受人

このように、同条における第二次納税義務者と主たる納税義務者の間には、無償譲渡等による譲受人と譲渡人という関係しかみられないのである。同条は、確かに、詐害行為に対抗することが趣旨とされる。ところが、実際は、両者の間の詐害行為の有無とは無関係に、同条に定める要件さえ満たせば第二次納税義務者となる。同条における関係のみに着目すると、両者の間には、無償譲渡等を行った取引関係しかみられないのである。

上記のとおり、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は取引関係しか有していない。このような同条の特徴が、第二次納税義

⁶⁷ 民法第 94 条。

務者の種類の分類を行う上での明確な基準となると考えた。何故ならば、この「取引関係のみの関係」の基準は、以下のように用いることができるからである。

例えば、同条以外の第二次納税義務者と主たる納税義務者の間にも取引関係しかみられない場合があるとする。そうすると、この場合の第二次納税義務者の種類は、徴収法第 39 条の両者の間でみられる関係と同程度の関係とすることができる。次に、同条以外の両者の関係に取引関係を越えるものがみられる場合があるとする。この場合、両者の関係は徴収法第 39 条と比較するとより強い関係であるということができる。反対に、同条以外の両者の関係に取引関係に満たないものしかみられない場合には、この場合の両者の関係は、徴収法第 39 条と比較するとより弱い関係であるということができる。このように、徴収法第 39 条にみられる「取引関係のみの関係」は、第二次納税義務者の種類の分類を行う際の明確な基準になると考えられるため、以下これを基準に同条以外の両者の関係を検討する。

3. 「取引関係のみの関係」を基準とする分類

(1) 無限責任社員の第二次納税義務(徴収法第 33 条)

合名会社又は合資会社が国税を滞納した場合において、その財産につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるときは、その社員(合資会社にあつては、無限責任社員)は、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うこととなる。同条に定める主たる納税義務者は合名会社又は合資会社であり、第二次納税義務者は当該会社の無限責任社員である。

同条における両者の関係は、会社法第 580 条においてみられる。会社法 580 条によると、合名会社又は合資会社の債務について無限責任社員が責任を負うことが規定されている。合名会社の社員および合資会社の無限責任社

員は「持分会社の財産をもってその債務を完済することができない場合」には、社員は「連帯して、持分会社の債務を弁済する責任を負う」とされる。この規定を前提として、租税債務についても会社法と同様の責任を負うものと規定しているのが本条である。

以上のことから、本条は、上記の会社法の規定により無限責任社員が負担することとなる債務のうち、特に租税債権についての取り扱いを明確化したものであるとされる⁶⁸。よって、本条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、取引関係以上の非常に強い関係ものであるといえる。

(2) 清算人等の第二次納税義務(徴収法第34条第1項⁶⁹)

法人が解散した場合において、その法人に課されるべき、またはその法人が納付すべき租税を納付しないで残余財産の分配または引渡をしたときは、清算人および残余財産の分配を受けた者は、その法人の滞納にかかる租税について第二次納税義務を負う。本条における、主たる納税義務者は解散した法人であり、第二次納税義務者は、当該法人の清算人及び残余財産の分配を受けた者である。

解散した法人の清算人による残余財産分配の規定は、会社法においても存在する。会社法第664条によると、清算人は、法人の債務を完済した後でなければ残余財産の分配をすることはできないと定める。清算人がこれに反して残余財産につき分配をした場合の法人の債権者に対する救済としては、その分配が清算人の悪意又は過失に基づくものであるときは、清算人に対し、直接債権者に対する損害賠償の責任を認めるとともに⁷⁰、法人もまた清算人

⁶⁸ 吉良実 「わが国の第二次納税義務制度」日本税法学会編『杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集』三晃社、1970年 pp.77-78。

⁶⁹ 徴収法第34条2項の清算受託者等の第二次納税義務については別の機会に譲ることとした。

⁷⁰ 会社法第486条、第652条。

に対し任務の懈怠を理由に損害賠償の請求をすることができることとして問題の解決を図っている⁷¹。これを踏襲し、租税債務を納付せずに分配等が行われた場合の徴収手続を合理的に定めたのが本条である。

このような本条における両者の関係を鑑みると、解散した法人とその清算人との関係は、徴収法第 39 条と比較すると、取引関係を超えた強い関係があるといえる。

(3) 同族会社の第二次納税義務(徴収法第 35 条)

個人の事業者が自己を中心とした同族会社を設立し、その同族会社に個人事業用資産を出資するような場合がある。このような場合、当該会社の株主が租税を滞納すると、当該会社の株式又は出資から租税を徴収することが困難なことがよく見受けられる。その理由として、当該会社の株式又は出資は市場性がない場合や、また、その株主又は出資者としての滞納者は、徴収処分の対象となる財産を有していない場合が多いことが挙げられる。このような場合においても、徴収を確保する措置として、その株式又は出資の価額に相当するものにつき、直接その同族会社に第二次納税義務を負わせ、いわゆる法人成りによる租税回避を防止しようとするものが本条である。

そして、本条では以下の場合に第二次納税義務が成立する。

滞納者に滞納処分を執行しても徴収しようとする租税に不足すると認められる場合に、滞納者が同族会社⁷²の判定の基礎となる株主又は社員であり、その有する同族会社の株式又は出資につき一定の事由があるときがある。このとき、当該滞納者に株式を有され又は出資されている同族会社はその滞納に係る第二次納税義務を負う。また、上記の一定の事由とは、同条第 1 項各

⁷¹ 会社法第 330 条、第 486 条、第 651 条、第 652 条。

⁷² 当該滞納者がその者を判定の基礎となる株主又は社員として判定した場合に法人税法第 2 条第 10 号規定する会社に該当する会社のことである。

号に定める事由のことをいう⁷³。

このように、本条の第二次納税義務者は同族会社であり、主たる納税義務者は当該同族会社の判定の基礎となる株主となる。そうすると、両者の関係は会社とその会社の株主という関係ということとなる。よって、両者には、取引関係を越えた関係がみられる。

(4) 実質課税等の第二次納税義務(徴収法第 36 条)

所得税および法人税の課税は、実質所得者課税の原則により、登記、登録等による私法上の権利関係のいかんにかかわらず、所得が実質的に帰属する者に対して行われる⁷⁴。しかし、徴収面においては、これに対処できる措置がなく、私法上の権利関係を前提として手続を進めなければならないから、その徴税が困難となる場合が多い。

また、上記の実質課税の原則と本質的に同様の規定として、同族会社等の行為又は計算の否認等の規定が存在する⁷⁵。これは法人税等の更正決定に当たり同族会社等の行為又は計算を容認した場合において法人税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、その行為又は計算を否認して課税する規定である。しかし、この場合も上記と同様徴収面においては特別措置がとられていなかった。

このように、徴収処分はあくまで私法上の財産の帰属名義者に対して徴収

⁷³ 国税徴収法第 35 条第 1 項各号は以下のとおりである。

- 一号) その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がないこと。
- 二号) その株式若しくは出資の譲渡につき法律若しくは定款に制限があり、又は株券の発行がないため、これらを譲渡することにつき支障があること。

⁷⁴ 「実質所得者課税の原則」である。(国税徴収法第 36 条 1 項 1 号)所得税法第 12 条若しくは第 158 条又は法人税法第 11 条、消費税法第 13 条(同条第 1 項第 2 号)。

⁷⁵ 所得税法第 157 条、法人税法第 132 条、第 132 条の 2 若しくは第 132 条の 3、相続税法第 64 条。

が行われることとなっており、賦課処分と徴収処分の間に齟齬をきたす面がみられた。

上記の問題を調整するため本条において、実質課税の基因となった財産の権利者又は行為若しくは計算により利益を受けたとみなされる者にそれぞれに所要の第二次納税義務を負わせることが規定することにより、徴収の適正を期し、国税の賦課と徴収との調整を図ることができるようになったのである。

本条では、滞納者の本条第1項第1号から第3号の各号に掲げる国税につき、その各号に定める者が、それぞれ受けた利益の額を限度として第二次納税義務を負うこととなる。上記各号に定められている第二次納税義務者と主たる納税義務者は、以下のとおりである。

まず、徴収法第36条第1項第1号では、実質所得者課税の原則または事業所の所得の帰属の推定によって、収益を享受する者が主たる納税義務者となる⁷⁶。この場合、上記の収益を享受する者が租税を滞納したとき、その収益が法律上帰属するとみられる者がその収益が生じた財産を限度として、その滞納にかかる租税について第二次納税義務を負うと規定されている。

次に同条第1項第2号では、資産の譲渡等を行った者の実質判断の規定によって、資産の貸付にかかる対価を享受する者が主たる納税義務者となる⁷⁷。この場合に、上記の対価を享受する者が租税を滞納したときに、その貸付を法律上行ったとみられる者が、当該貸付けに係る資産の額を限度として、その対価を享受する者の滞納にかかる当該滞納租税について第二次納税義務を負うこととなる。

さらに同条第1項3号は、同族会社の行為計算の否認の規定、組織再編成にかかる行為計算の否認の規定、または連結法人にかかる行為計算の否認の

⁷⁶ 所得税法第12条(実質所得者課税の原則)、第158条(事業所の所得の帰属の推定) 法人税法第11条(実質所得者課税の原則)

⁷⁷ 消費税法第13条(資産の譲渡等を行った者の実質判定)(同法第2条第1項第8号(定義)に規定する貸付けに係る部分に限る)

規定によって課税が行われた場合である⁷⁸。この場合に上記の行為計算の否認をされた者が租税を滞納したとき、否認された行為によって利益を受けた者が、受けた利益の額を限度として、第二次納税義務を負うこととなる。

このように、実質所得者課税等⁷⁹や行為計算否認により課税が行われた者が主たる納税義務者となり、第二次納税義務者は、実質所得者課税等による課税の場合は、当該収益が法律上帰属するとみられる者となり、行為計算否認による課税の場合は、否認された行為により利益を受けた者が第二次納税義務者となる。

以上のとおり、本条における第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、主たる納税義務者の課税処分の段階で既に両者の関係に着目し課税が行われている。この段階では、まだ主たる納税義務者が当該租税を滞納するか否か不明である。このように、第二次納税義務制度の適用の有無が明確でない時点において、既に両者の関係に着目された課税が行われている。よって、本条の第二次納税義務者と主たる納税義務者は、取引関係を越えた関係がみられると考えられる。

(5) 共同的事業者の第二次納税義務(徴収法第 37 条)

納税者の事業遂行に不可欠な財産が、法律的には納税者以外の親族等又は同族会社の株主等に帰属しているが、その財産に関して生ずる所得は、納税者のものとなっている場合がある。これは、納税者が租税をはじめとした債権者の追及を免れることなどを目的としたもので、この場合、納税者に滞納が生じても、納税者には、税金に充てるべき十分な財産がなく、徴収不足が生じる場合

⁷⁸ 所得税法第 157 条(同族会社等の行為又は計算の否認等)、法人税法第 132 条(同族会社等の行為又は計算の否認)、第 132 条の 2(組織再編成に係る行為又は計算の否認)若しくは第 132 条の 3(連結法人に係る行為計算の否認)、相続税法第 64 条(同族会社の行為又は計算の否認等)又は地価税法第 32 条(同族会社の行為又は計算の否認等)

⁷⁹ 徴収法第 36 条第 2 号を含む。

が多い。賦課の面では、このような実状が生じないよう所得税法第 56 条、第 165 条において定められている。

本条は、徴収面においても上記のような実情に対処し、納税者に対するこのような実状にある事業の課税額につき上記の親族等に第二次納税義務を負わせることにより、その徴収の適正を期することとされた。このように本条の趣旨は、賦課と徴収との調整を図る意味においては、徴収法第 36 条の趣旨と同様である。

そして、以下の要件を満たす者が、第二次納税義務者となる。

本条第 1 項第 1 号及び第 2 号に掲げる者が納税者の事業の遂行に欠くことのできない重要な財産を有しており、かつ、当該財産に関して生ずる所得が納税者の所得となっている場合がある。この場合、その納税者がその供されている事業に係る国税を滞納し、その国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められるときは、当該各号に掲げる者は、当該財産を限度として、その滞納にかかる国税の第二納税義務を負うこととなる。

上記の各号に掲げる者とは、納税者が個人である場合には、その納税者と生計を一にする配偶者その他の親族でその事業から所得を受けている者⁸⁰である。また、納税者がその事実があったときの現況において同族会社である場合には、その同族判定の基礎となった株主又は社員である⁸¹。

このように、本条は、納税者とその親族又は同族会社とその同族判定株主との間の特殊関係に鑑み、その親族ないし同族判定株主を共同的な事業者とみて、第二次納税義務を負わすものである。そうすると、両者の間には、取引関係を越えた関係があると考えられる。

⁸⁰ 徴収法第 37 条第 1 項第 1 号に定める者

⁸¹ 徴収法第 37 条第 1 項第 2 号に定める者

(6) 事業譲受人の第二次納税義務(徴収法第 38 条)

事業の譲渡が行われる場合には、事業用資産の所有権の移転をするほか、その事業に係る債権債務もまた移転することが通常である。商法では、営業を譲渡した場合に、その譲受人が譲渡人の商号を続用するときは、商号を信用する取引者を保護する見地からではあるが、譲渡人の営業によって生じた債務については譲受人もまたその弁済に任ずると規定されている⁸²。

しかし、租税については、このような場合に当事者間において租税につきその譲受者が納付することを契約上明記していても、自主納付のない限り、その譲受人から譲渡人の租税を徴収することができない。そこで、譲渡人の租税につき譲受人に対し第二次納税義務を負わせることとし、徴収の適正が図られたのである。

本条では、以下の者が第二次納税義務者となる。

納税者が、事業を譲渡し、かつ譲受人が同一とみられる場所において同一または類似の事業を営んでいる場合がある。この場合において納税者が当該事業に係る国税を滞納したときは、当該譲受人は、その譲渡財産を限度として、その納税者のその事業にかかる滞納租税について第二次納税義務を負う。

よって、本条における第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、事業の譲受人と譲渡人となり、徴収法第 39 条と同じ取引関係となる。ところが、本条では、全ての事業の譲渡があった場合に、その譲受人に譲渡人の租税の弁済の責に任じさせることは、譲渡の際に相当の反対給付を支出しているところからも苛酷すぎる場合があるとして、次の場合に限定している。

- 事業の譲渡が納税者の特殊関係者に対して行われていること。
- その事業形態が譲渡前と同様である場合すなわち譲渡人と譲受人との間に親近感が強いこと。
- 外形的に事業の同一性を有すること。

⁸² 商法第 26 条。

○譲渡が納税者の事業に係る国税の法定納期限 1 年前の応答日後にされていること。

上記における、特殊関係者とは、国税徴収法施行令第 13 条において定められている。そして、その特殊関係者の範囲として、納税者の配偶者、直系血族及び兄弟姉妹等が挙げられている。

そうすると、本条における第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、徴収法第 39 条と同様、取引関係にあるが、特殊関係者でもある。よって、本条の両者の関係は、徴収法第 39 条のように取引関係のみの関係ということとはできないのである。

(7) 人格のない社団等にかかる第二次納税義務(徴収法第 41 条)

人格のない社団等は、徴収法上法人と同様に扱われる。これに伴い、法人とは異なる性格に対し、特別の徴収措置をとる必要が生じたため同条は制定された。法人とは異なる性格からくる徴収面での問題とは、以下の通りである。

①法人となる直前の人格のない社団等のように人格のない社団等がその実体を変えることなく法人となる事例や、人格のない社団等について事業の分割に相当する事例が存在する。このような場合、人格のない社団に課されていた納税義務はどうなるのか。

②人格のない社団等は登記・登録の能力を有しないため、財産が人格を有する個人又は法人の名義となっている場合がある。このような場合、人格のない社団等が有する滞納国税を徴収しようとしても、財産は個人名義となっているため人格のない社団等から徴収を行うことができないという問題が生じる。

③ 人格のない社団等につき法人の解散に相当する事態が発生し、その財産の分配が行われた場合には、徴収法第 34 条の第二次納税義務の規定が適用されることとなる。ところが、人格のない社団等については基本的に法律的規制に服していないため、法人の解散に類する事態に立ち至らない以前においても、その財産の払戻し又は分配を行う事例がある。このような場合、上記②同様、人格のない社団等の滞納国税につき徴収を行うことができないという問題が生じる。

上記の場合に該当する人格のない社団等には、それぞれ次のような措置をとることが必要となる。

①の場合 納税義務についても承継又はこれに類する移転をすることを要する。

②の場合 財産の滞納処分に当たっては、上記の登記・登録の名義人に対し第二次納税義務を負わせる必要がある。

③の場合 法人の解散の場合に残余財産の分配等をしたときの第二次納税義務と同様の措置をとる必要がある。

これらの措置は、①については国税通則法第 7 条において定められている。そして残りの②及び③の部分について定められているのが本条である。

本条では、以下の者が第二次納税義務者となる。

本条第 1 項では、人格のない社団等の財産が、第三者の名義になっており、法律上その者に帰属するとみられる場合は、その第三者が法律上帰属するとみられる財産を限度として、人格のない社団等の滞納にかかる租税について、第二次納税義務を負う旨を定めている。

また、同条第 2 項においては、滞納者である人格のない社団等の財産の払戻し又は分配をした場合に、当該社団等につき滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、当該払戻し又は分配を受けた者は、

その受けた財産の価額を限度として、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。この場合、前出の徴収法第 34 条(清算人等の第二次納税義務)の規定の適用がある場合は除かれている。

このように、本条の主たる納税義務者は人格のない社団等であり、第二次納税義務者はその構成員となる。そうすると、両者の関係は、取引関係を越えた関係といえよう。

4. 分類の結果

以上のとおり、「取引関係のみの関係」を基準に第二次納税義務者の種類の分類を行った。その結果、すべての徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に、取引関係を越えた関係が主たる納税義務者との間でみられることが明らかとなった。そうすると、取引関係を越える関係がみられたということは、徴収法第 39 条以外の両者の関係は、同条と比較すると両者の関係はより強いものであるといえる。そして、徴収法第 39 条の両者の関係は、取引関係のみの関係しか有さないことから、両者の関係は、同条以外の両者の関係と比較すると弱い関係となる。このように、第二次納税義務者の種類は、両者間の関係性の強弱により分類されることが明らかとなった。

なお、上記の分類方法は、徴収法第 39 条と比較した第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の強弱となる。したがって、結果として抽出された両者の関係の強弱は、同条の両者の関係を基準とした相対的なものである。

以上を整理すると、第二次納税義務者の種類の分類は次のとおりとなる。

【主たる納税義務者との関係が相対的に弱い第二次納税義務者】

無償譲受人等の第二次納税義務(徴収法第 39 条)

【主たる納税義務者との関係が相対的に強い第二次納税義務者】

無限責任社員の第二次納税義務(徴収法第 33 条)

清算人等の第二次納税義務(徴収法第 34 条 1 項)

同族会社の第二次納税義務(徴収法第 35 条)

実質所得者課税等の第二次納税義務(徴収法第 36 条)

共同的事業者の第二次納税義務(徴収法第 37 条)

事業譲受人の第二次納税義務(徴収法第 38 条)

人格のない社団等の第二次納税義務(徴収法第 41 条)

5. 小括

本章では、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するにあたり、第二次納税義務者の種類の分類を試みた。

まず、分類を行う上での基準を徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を基準とすることとした。何故なら、同条の両者関係は「取引関係のみの関係」であるからである。そして、これを基準として他の第二次納税義務者の種類を検討した。

その結果、徴収法第 39 条以外のすべての種類の第二次納税義務者が、主たる納税義務者とは条文上取引関係以上の関係がみられることが明らかとなった。取引関係以上の関係がみられたということは、同条以外における両者の関係は、同条と比較すると両者の関係はより強いものであるということが出来る。反対に、徴収法第 39 条の両者の関係は、取引関係のみの関係のため、両者の関係は同条以外の両者の関係と比較するとより弱い関係となる。

したがって、徴収法第 33 条から第 41 条に規定される第二次納税義務者の種類は、第二次納税義務者と主たる納税義務者の間の関係の強弱により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に分類されることが明らかとなった。

第4章 最高裁平成18年判決後の第二次納税義務者の権利救済

1. 第二次納税義務者の権利救済の範囲

(1) 概要

最高裁平成18年判決前までは、第二次納税義務者が独立して主たる納税義務者の課税処分に無効以外の瑕疵を争うことは、事実上認められていなかった。何故ならば、違法性の承継の問題や出訴期間の起算日の問題が存在したからであった。しかし、最高裁平成18年判決が判示されることにより第二次納税義務者の権利救済の状況は変化した。本判決では、徴収法第39条の第二次納税義務者に対し権利救済が認められた。そこで、本稿では、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲の考察を行うことを目的とし、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を中心に、以下のふたつの検討を行った。

ひとつめは、最高裁平成18年判決前後の裁判例を検討した。その結果、本判決において徴収法第39条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられたことを発見した。詳細を以下に記す。

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係であるが、一体である側面と独立である側面のふたつの側面を有している。そして、両者は一体である側面を重視すると、違法性の承継の問題や出訴期間の問題が発生するため、第二次納税義務者に権利救済の機会是与えられない。最高裁平成18年判決前の裁判例における両者の関係の見方は、いずれの裁判例も両者の関係は一体であることが重視されていた。しかし、最高裁平成18年判決によると、徴収法第39条の第二次納税義務者に対し独立である側面を重視した。その結果、同条の第二次納税義務者に権利救済の機会が与えられたのである。

つまり、最高裁平成18年判決は主たる納税義務者と第二次納税義務者の

関係は一体であるとするのが通説であった中で、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に関しては、両者は独立であるとする側面を重視し、同条の第二次納税義務者に権利救済を認めたのである。

以上を踏まえると、以下の事項が成り立つと考えた。両者の関係が一体である側面を重視すると、第二次納税義務者に権利救済は認められない。これに対し、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務者には権利救済が認められる。つまり、両者の関係が有するふたつの側面のうち、一体である側面を重視するか、あるいは独立である側面を重視するかにより、第二次納税義務者の救済の在り方に違いが生じるのである。

そして、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するためのふたつめの検討方法として、第二次納税義務者の種類を分類することを試みた。第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係に着目し、検討した。その結果、第二次納税義務者の種類の分類は、両者の関係は相対的に弱いとする徴収法第 39 条の第二次納税義務者と相対的に強いとする徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者のふたつに分類が可能であることを見出した。

これらを踏まえて、本章では、上記の分類を基に第二次納税義務者の権利救済に関して考察する。そして、最高裁平成 18 年判決が第二次納税義務者の権利救済に与えた影響について述べる。その後、最高裁平成 18 年判決の位置付けについて言及する。

(2) 分類と権利救済との関係

前章において、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係性の強弱により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と同条以外の第二次納税義務者に分類されることが明らかとなった。その詳細を以下に記す。

【主たる納税義務者との関係が相対的に弱い第二次納税義務者】

無償譲受人等の第二次納税義務(徴収法第 39 条)

【主たる納税義務者との関係が相対的に強い第二次納税義務者】

無限責任社員の第二次納税義務(徴収法第 33 条)

清算人等の第二次納税義務(徴収法第 34 条 1 項)

同族会社の第二次納税義務(徴収法第 35 条)

実質所得者課税等の第二次納税義務(徴収法第 36 条)

共同的事業者の第二次納税義務(徴収法第 37 条)

事業譲受人の第二次納税義務(徴収法第 38 条)

人格のない社団等の第二次納税義務(徴収法第 41 条)

次に、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲を考察するため、上記の分類を基に第二次納税義務者の権利救済について検討を行う。(以下、便宜上、前者を「徴収法第 39 条」とし、後者を「徴収法第 39 条以外」とする。)

ここで、第 2 章の検討結果は以下のとおりである。

第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係には一体である側面と独立である側面のふたつの側面を有しているとした。そして、一体である側面が強調されると、違法性の問題等が発生するため、第二次納税義務者には権利救済は認められなかった。これに対し、独立である側面が強調されると、第二次納税義務者には権利救済が認められた。

これと、第二次納税義務者の種類は、第二次納税義務者の主たる納税義務者との関係の強弱の程度により分類されるという第 3 章の検討結果と総合すると、以下のとおりに整理される。

まず、両者の関係が強い場合には、両者は一体である側面が強いと考えら

れる。そうすると、第二次納税義務者には権利救済が認められない。つまり、両者の関係が強い場合、第二次納税義務者に権利救済は認められないと解される。次に、両者の関係が弱い場合には、両者は独立である側面が強いと考えられる。そうすると、第二次納税義務者には権利救済が認められる。つまり、両者の関係が弱い場合には、第二次納税義務者に権利救済は認められると解されるのである。(参考：図表4-1)

これらを踏まえて、まず、徴収法第39条の第二次納税義務者の権利救済について述べ、次いで、徴収法第39条以外について検討する。

① 徴収法第39条

徴収法第39条の第二次納税義務者は、主たる納税義務者とは無償譲渡等を行ったという取引関係しか有さない。第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は取引関係しか有さないため、同条の第二次納税義務者は、他種類の第二次納税義務者と比較すると、両者の間の関係性は弱いものとなる。これが、同条の第二次納税義務者が他の第二次納税義務者の態様と異なる理由であった。そうすると、両者の関係は、一体とされるのではなく独立とする側面が強いと解される。よって、同条の第二次納税義務者には、権利救済が認められると考えられる。

上記の見解は、最高裁平成18年判決の見解と一致する。同条の第二次納税義務者は、本判決において次のように述べられている。

「・・・本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということはできないのであって、譲渡等による利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取扱うことが合理的であるということはできない」

このように、最高裁平成18年判決も、徴収法第39条の両者の関係性の弱さに着目することにより、同条の第二次納税義務者に権利救済が認められ

と解すると整合性が取れる。

また、徴収法第 39 条の特異性は学説においてもみられる。圖氏善信福岡国税不服審判所長(当時)によると、「徴収法三十九条の無償または著しく低額の譲受人等の第二次納税義務の場合は、譲受人が利益を得ていることをもって主たる納税義務者と同一に取り扱うことがどのような場合にも合理的であるとは必ずしも言えないであろう。」と述べている⁸³。

よって、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係は、無償譲渡等を行ったという取引相手のみの関係であることから、両者を一体であるとするのは、難しいと考える。そして、最高裁平成 18 年判決もこの点を重視し、従来の両者の関係の見方を転換することにより、同条の第二次納税義務者に権利救済を認めたのであろう。

② 徴収法第 39 条以外

これに対し、徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者と権利救済との関係はどのようなのであろうか。徴収法第 39 条の第二次納税義務者が上記のように解されるならば、同条以外の第二次納税義務者の権利救済は、以下のとおりとなる。

徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者の共通点であるが、第二次納税義務者と主たる納税義務者の間には取引関係を越えた関係がみられるという点であった。もし、徴収法第 39 条同様に、両者の関係が取引関係のみの関係であったり、または、これと同等程度の関係しかみられないならば、両者は独立であるとする側面が強く、第二次納税義務者には権利救済の機会を与えるべきであると考えられる。しかし、徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者には、主たる納税義務者との間に、合名会社と無限責任社員⁸⁴、解散した法人とその清算人⁸⁵、同族会社とその判定株主⁸⁶、個人とその親族⁸⁷、人格の

⁸³ 圖氏善信「第二次納税義務者の権利救済について」『税務大学校論叢』26 卷、1996 年、p.49。

⁸⁴ 徴収法第 33 条。

⁸⁵ 徴収法第 34 条。

ない社団等とその構成員⁸⁸等、取引関係を超えた関係がみられた。このような、両者の関係は、徴収法第 39 条の両者の関係と比較すると強いものと解される。そうすると、徴収確保のためには、第二次納税義務者を主たる納税義務者の身代りの存在として、第二次納税義務を負わせることに問題はなく、両者がそれぞれ独立であると強調することは難しいものとする。よって、両者は一体であるとするのが妥当であると解する。このように、両者は一体である側面が強いとすると、第二次納税義務者には権利救済の機会は与えられないこととなる。

また、上記において、最高裁平成 18 年判決は、徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者と比較すると、一段と関係性の弱い同条の第二次納税義務者の特異性に着目し、権利救済を認めたものと考えた。そして、同条以外の第二次納税義務者には取引関係以上のものがみられたため、一括して両者の関係は強いものと位置づけた。ところが、同条以外の第二次納税義務者の中には、第二次納税義務者に拡張される主たる納税義務者の納税義務の責任の範囲に違いがみられるなど⁸⁹、すべての両者の関係が一様に同じ強さであるとは考えにくい。今後裁判所が、同条以外の第二次納税義務者の中で両者の関係が相対的に弱いものに着目し、権利救済を認める可能性は否定できない。しかし、現時点において第二次納税義務者に十分な権利救済を認めた事例は最高裁平成 18 年判決しか存在せず、取引関係以上の関係がみられる他の種類の第二次納税義務者の権利救済が本判決後、一概に認められるようになるとは考えにくい。そうすると、本判決の影響が、同条以外の第二次納税義務者に直ちに拡大するとは言い切れないのではないかと考える。

⁸⁶ 徴収法第 35 条、第 37 条、第 38 条。

⁸⁷ 徴収法第 37 条、第 38 条。

⁸⁸ 徴収法第 41 条。

⁸⁹ 徴収法第 33 条(無限責任者員の第二次納税義務)は、第二次納税義務者となる無限責任社員は主たる納税義務者(合名会社または合資会社)の滞納租税の納税義務に対し連帯して責任を負うものと規定する。ところが、徴収法第 34 条の第二次納税義務者(清算人等の第二次納税義務)は、分配をした財産の価格が第二次納税義務の責任の範囲となる。このように、第二次納税義務者の種類ごとに第二次納税義務の責任の範囲に違いがみられる。

以上のとおり、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について検討を重ねた結果、最高裁平成 18 年判決の影響が徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に直ちに拡大するとは言い切れず、第二次納税義務者の権利救済は徴収法第 39 条に止まるのではないかという結論となる。

(4) 考えられる反論

最高裁平成 18 年判決により徴収法第 39 条に認められた権利救済は、他の種類の第二次納税義務者に拡大しないと結論付けた。しかし、徴収法第 39 条の趣旨は、詐害行為という租税回避行為に対抗するための規定である。このことから、最高裁平成 18 年判決の事例は、裁判所が徴収回避の意思など存在しない事例であると判断したことから、たまたま救済を認めた事例であったとし、悪質な徴収回避の事例まではたして救済をする必要があるのかというのが反論が予想される。

悪質な徴収回避の事例には救済を行わないとすると、同じ徴収法第 39 条の事例であっても、徴収回避の事例とそうでない事例に分類する必要がある。そして、徴収回避により分類を行おうとすると、当該事例が納税者の悪意によって行われたものか否かを見極めなければならない。

ここで、徴収法第 39 条の趣旨であるが、詐害行為の取消しを行った場合と同様の効果を得ようとするものである。詐害行為の取消しを定める規定には、国税通則法第 42 条がある。しかし、同条により詐害行為を取消すときには訴訟によらなければならない。租税に対する詐害行為の全てを訴訟をまわって処理することでは、租税の簡易、迅速な確保を期し得ない。そこで、詐害行為となるような場合に、その詐害行為による受益者に対し直接第二次納税義務を負わせることにより、手続を簡素化したのが徴収法第 39 条である⁹⁰。このように、租税の徴収に対し国税通則法第 42 条を簡便的に用いることを

⁹⁰ 第 3 章参考。

可能にしたのが、徴収法第 39 条である。

徴収回避により分類を行うことは、当該事例が納税者の悪意によって行われたものか否かを見極めなければならない。ところが、納税者の悪意の存在の有無を見分け、立証することは大変難しい。そうすると、徴収回避の存在の有無による分類は、上記の詐害行為に対し簡便的に徴収を行うことを可能にした徴収法第 39 条の趣旨に反するのではないかと考える。つまり、同条の第二次納税義務者を徴収回避の事例か否かにより分類するよりかは、同条の事例であれば、第二次納税義務者には権利救済が認められると形式的に判断する方が、同条の趣旨に反しないのではないかと思われる。

2. 最高裁平成 18 年判決の位置付け

(1) 訴訟方法は今後どうなるのか

以上のとおり、最高裁平成 18 年判決の影響は、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に止まり、他には拡大しないものと結論付けた。ここで、第二次納税義務者が権利救済を求めるときの訴訟方法について述べたいと思う。

第二次納税義務者が権利救済を求める際の訴訟方法としては、以下のふたつの方法が存在した⁹¹。

- 第二次納税義務者が主たる納税義務者の当該瑕疵を理由として自己の納付告知処分の取消しを求めて争う方法(以下、「間接法」とする。)
- 第二次納税義務者が直接主たる納税義務者の課税処分について不服申立てを行う方法(以下、「直接法」とする。)

最高裁平成 18 年判決は、このうち、直接法により訴訟を提起した第二次

⁹¹ 詳細は第 1 章。

納税義務者に対し権利救済の道を与えた事例であった。では、今後、本判決と同様の事例で第二次納税義務者が救済を求める際に、訴訟方法として間接法を用いた場合、はたして救済は認められるのか、という疑問が生じる。

最高裁平成 18 年判決前の裁判例において、徴収法第 39 条の第二次納税義務者が間接法により権利救済を求めた裁判例が多数存在する⁹²。しかし、これらの裁判例で第二次納税義務者に権利救済が認められることはなかった。何故ならば、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係を一体とする側面が重視されていたからであった。しかし、最高裁平成 18 年判決により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者は、主たる納税義務者とは独立した関係にあるとし、両者の関係の見方に転換がみられた。以上を踏まえると、今後、第二次納税義務者が間接法により権利救済を求めたとすると、両者の独立した関係が認められ、間接法による権利救済が認められる可能性も大いに考えられる。

最高裁平成 18 年判決には、このような間接法による権利救済を求めることについて泉裁判官による補足意見がある。泉裁判官は、第二次納税義務者には間接法による権利救済が認められるべきであると述べている。これについて以下に引用する。

「第二次納税義務者に対する納付告知処分は、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を独自に争うことができるというべきである。」

泉裁判官は、第二次納税義務者の納付告知処分は、第二次納税義務者に対する課税処分であると述べている。また、このような見解は学説においても

⁹² 最高裁昭和 50 年判決ほか(第 1 章、第 2 章参考)。

みられる⁹³。

このように、両者の関係を独立であるとする、第二次納税義務の納付告知処分はどのように解すればよいのかという問題が生じる。最高裁平成 18 年判決前は、両者の関係は一体であることが重視されたことから、第二次納税義務の納付告知処分は主たる納税義務者の徴収処分的一种であると解されてきた。ところが、両者は独立である側面を重視すると、第二次納税義務の納付告知処分を主たる納税義務者の徴収処分的一种であるとするこれまでの見解は難しくなるのではないかと考える。そうすると、第二次納税義務の納付告知処分は、第二次納税義務者に対する賦課処分となるのであろう。このように解すると、間接法でみられた違法性の承継の問題は次のように解決される。

裁判例が、今後どのような方向に進むかは明らかではないが、両者の関係を独立した関係であるとする、第二次納税義務の納付告知処分は賦課処分的一种となることが考えられる。したがって、主たる納税義務者の賦課処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分の間の違法性の承継は緩やかに解することができる。よって、今後、間接法による権利救済も認められるようになるのではないかと予想する。

しかし、この点については、間接法、直接法いずれの方法が優れた方法であるか等の検討が必要であると考えられ、第二次納税義務者の権利救済の訴訟方法の論点については今後の検討課題としたい。

(2) 最高裁昭和 50 年判決との関係

最後に最高裁平成 18 年判決は、第二次納税義務者の権利救済のリーディングケースであった最高裁昭和 50 年判決の判例変更なのか否かについて検討を行う。これについては、最高裁平成 18 年判決の補足意見において泉裁

⁹³ 金子(2010)、前掲注 16、p.148。

判官が、最高裁昭和 50 年判決は変更されるべきであると述べた後で、次のように述べている。

「・・・本件は、納付告知処分が争われている事案でもなく、上記判決⁹⁴が変更されない以上、第二次納税義務者として、主たる課税処分の違法を理由に第二次納税義務の成立確定を争うためには、主たる課税処分そのものの取消を請求するほかない・・・」

泉裁判官が指摘しているように、最高裁昭和 50 年判決は、第二次納税義務者の納付告知処分が争われている事例であったが、最高裁平成 18 年判決は、主たる納税義務者の課税処分が争われた事例であった。このような違いがみられるため、最高裁平成 18 年判決は最高裁昭和 50 年判決を変更した判例変更と解することは難しいと考える。

そして、最高裁平成 18 年判決により、徴収法第 39 条の第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換があった。本稿では、この影響が、徴収法第 39 条に止まるのかそれとも他の第二次納税義務の態様にまで及ぶのかについて検討を行った。しかしながら、本判決の影響が直ちに他の種類の第二次納税義務者に及ぶとするのは難しいと考える。よって、本判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲は、現時点では、徴収法第 39 条の第二次納税義務者に止まるであろう。

これらを鑑みると、最高裁平成 18 年判決は、最高裁昭和 50 年判決を踏まえた上で、徴収法第 39 条の特異性に着目し同条の第二次納税義務者に限って権利救済の道を認めたものであると考えられる。

⁹⁴ 最高裁昭和 50 年判決のことである。

おわりに

本稿は、最高裁平成 18 年判決の後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について考察を試みたものである。

最高裁平成 18 年判決前の第二次納税義務者の権利救済は閉塞状態にあり、第二次納税義務者には主たる納税義務者の課税処分の無効以外の瑕疵を争う機会は、事実上与えられていなかった。このような状況の中、判示されたのが最高裁平成 18 年判決であった。本判決により、第二次納税義務者には、権利救済の機会が与えられた。

このように権利救済が認められたのは、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係の見方に転換がみられたからであると考えた。両者の関係は、一体であるとする側面と独立であるとする側面のふたつの側面を有している。最高裁平成 18 年判決前は、両者の関係は一体であるとされ第二次納税義務者には、権利救済は認められなかった。しかし、最高裁平成 18 年判決は、両者は独立である側面を強調することにより、第二次納税義務者に権利救済を認めた。

次に、第二次納税義務者の種類を分類した。第二次納税義務制度では、第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係が重要であることから、両者の関係の観点から分類を行った。そして、徴収法第 39 条にみられる両者の「取引関係のみの関係」を分類する際の基準とした。検討を行った結果、同条以外の第二次納税義務者には、取引関係以上の関係がみられることが明らかとなった。そうすると、同条以外の第二次納税義務者は、同条の両者の関係と比較するとより強い関係であることといえる。よって、第二次納税義務者の種類は、両者は相対的に弱い関係にある徴収法第 39 条の第二次納税義務者と、相対的に強い関係にある徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者のふたつに分類されることが明らかとなった。つまり、第二次納税義務者の種類は、両者の関係の強弱の程度により分類されることとなる。

以上の検討を踏まえて、最高裁平成 18 年判決後の第二次納税義務者の権利救済の範囲について検討した。その結果、最高裁平成 18 年判決の影響は直ちに徴収法第 39 条以外の第二次納税義務者に広がる可能性は薄いと考える。よって、最高裁平成 18 年判決による第二次納税義務者の権利救済の範囲は徴収法第 39 条に止まるであろう。

以上の結論となったが、第二次納税義務者の権利救済をもとめる際の訴訟方法に関しては、さらなる進展が望まれる。また、徴収法第 39 条以外の両者の関係がすべて同じ強さであるとは考えにくい。今後裁判所が、同条以外の両者の関係の中でも相対的に関係性の弱いものに着目し、権利救済を認めることは十分に可能性があり、裁判の動向に注目したい。いずれにしても、この分野については今後一層の研究が必要であると考えられる。

参考文献

○著書等

- 浅田久治郎ほか『改訂新版 第二次納税義務制度の実務と理論』大蔵財務協会 2007年
- 淡路剛久『債権総論』有斐閣、2002年
- 内田勝一『法律学講義シリーズ 債権総論』弘文堂、2000年
- 内田貴『民法Ⅰ〔第4版〕総則・物権総論』東京大学出版、2009年
- 内田貴『民法Ⅱ〔第2版〕債権各論』東京大学出版、2008年
- 内田貴『民法Ⅲ〔第3版〕債権総論・担保物権』東京大学出版、2009年
- 小川英明、松沢智『裁判実務大系第20巻租税訴訟法』青林書院、1988年
- 於保不二雄『法律学全集 20 債権総論〔新版〕』有斐閣、1972年
- 金子宏『租税法〔第15版〕』弘文堂、2010年
- 神田秀樹『会社法〔第10版〕』弘文堂、2008年
- 塩野宏『行政法Ⅰ〔第5版〕行政法総論』有斐閣、2009年
- 塩野宏『行政法Ⅱ〔第5版〕行政救済法』有斐閣、2010年
- 志場喜徳郎『最新国税徴収法精解』大蔵財務協会、1951年
- 志場喜徳郎ほか共著『国税通則法精解〔第十二判〕』大蔵財務協会、2007年
- 杉沢史郎『[国税・地方税]租税徴収の実務詳解』清文社、2009年
- 田中二郎『新訂 行政法 上巻〔全訂第二版〕』弘文堂、1954年
- 田中二郎『法律学全集 6 行政法総論』有斐閣、1957年
- 中尾巧、中井隆『租税訴訟入門〔第3版〕』商事法務、2007年
- 西澤博、三次直哉 編『租税徴収関係判例要旨集』大蔵財務協会、1996年
- 冬木千成編著『全訂版 国税徴収法基本通達逐条解説』大蔵財務協会、2008年

松沢智『租税訴訟法〔改訂版〕－異議申立てから訴訟までの理論と実務－』

中央経済社、1998年

吉国二郎ほか共著『国税徴収法精解〔十七判〕』大蔵財務協会、2009年

我妻榮『新訂 債権總論(民法講義IV)』岩波書店、1964年

○論文

阿部泰隆「違法性の承継」『行政判例百選Ⅰ〔第3版〕』有斐閣、1993年、

pp.178-179

伊地知大介「租税行政行為に於ける公定力と違法性の承継」『税法学』清

文社 185号、1966年、pp.9-14

今井文雄「第二次納税義務者は納付告知の取消訴訟において主たる納税義務

の存否または金額を争うことはできるか」『判例時報』判例時報社

804号、1976年 pp.129-132

岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第2次納税義務者の不

服申立権」『ジュリスト』1332号(平成18年度重要判例解説)、有斐

閣、2007年、pp.37-38

宇賀克也「主たる納税義務者に対する課税処分に関する第二次納税義務者

の原告適格」『ジュリスト』947号、有斐閣、1989年、pp.128-131

遠藤博也「違法性の承継」『行政判例百選Ⅰ〔第1版〕』有斐閣、2006年、

pp.226-227

岡田春男、「違法性の承継」『行政判例百選Ⅱ〔第5版〕』有斐閣、2006年、

pp.168-169

岡田雅夫「重大明白な瑕疵」『行政判例百選Ⅰ〔第5版〕』有斐閣、2006

年、pp.162-163

小沢義彦「第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を争え

るか」『税務弘報』1973年第3号、中央経済社、1973年、pp.55-62

- 金子芳雄「第二次納税義務者は主たる納税義務に関する課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有するとされた事例」『判例時報』1343号、判例時報社、1990年、pp.174-177
- 亀岡隆幸「第二次納税義務者の不服申立て等の対応」『税理』2009年9月号、ぎょうせい、2009年、pp.157-163
- 川神裕「国税徴収法39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき国税通則法75条に基づく不服申立てをすることの可否」(最高裁判所判例解説)『法曹時報』59巻9号、法曹会、2007年 pp.295-333
- 北野弘久「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」『民商法雑誌』77号6巻、有斐閣、1978年、pp.958-969
- 北野弘久「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」『民商法雑誌』113号1巻、有斐閣、1995年、119-126
- 吉良実「わが国の第二次納税義務制度」日本税法学会編『杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集』三晃社、1970年、pp.69-123
- 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)」『税法学』256号、清文社、1972年、pp.6-12
- 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(2)」『税法学』257号、清文社、1972年、pp.10-28
- 小早川光郎「第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」『ジュリスト』583号、有斐閣、1975年、pp.159-161
- 齊藤明「租税判例研究〔75回〕」『ジュリスト』612号、有斐閣、1976年、pp.115-118
- 桜田誉「違法性の承継－確定手続からの－」『行政判例百選Ⅰ〔第2版〕』有斐閣、1987年、pp.184-185
- 佐藤繁「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者

- の納税義務を争うことの可否」『最高裁判所判例解説』29巻8号、法曹会、1975年、pp.107-117
- 佐藤英明「第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」『判例時報』1534号、判例時報社、1995年、pp.175-179
- 佐藤英明「租税判例研究 第442回 国税徴収法39条の適用要件」『ジュリスト』1385号、有斐閣、2009年、pp.136-139
- 芝池義一「違法性の承継」『法学教室』52号、有斐閣、1985年、p.96
- 下野恭裕「主たる納税義務者に対する課税処分無効確認等訴訟と第二次納税義務者の原告適格」『行政関係判例解説 平成元年』ぎょうせい、1991年、pp.152-167
- 圖氏善信「第二次納税義務者の権利救済について」『税務大学校論叢』26巻、1996年、pp.27-53
- 鈴木重武「第一次納税義務者に対する課税処分の取消事由は、第二次納税義務者に対する納税告知処分の無効事由となるか」『自治研究』51巻9号、第一法規、1975年 pp.150-155
- 高須要子「第二次納税義務者が、本来の納税義務者に対する課税処分について不服申立てをすることができるとし、不服申立ての起算日について判示した事例」『判例タイムズ』1245号、有斐閣、2007年、pp.252-253
- 田中治「主たる課税処分に対する第二次納税義務者の不服申立適格」『税研』148号、2009年、pp.48-50
- 千葉勝美「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法七〇条の類推適用」『最高裁判所判例解説民事篇（平成六年度）』法曹会、1997年、pp.613-620
- 福家俊朗「課税処分と当然無効」『行政判例百選 I〔第5版〕』有斐閣、2006年、pp.186-187
- 古川千津子「第二次納税義務に関する一考察—原告適格を中心として—」『租税資料館賞受賞論文集 17回(下巻)』2008年、pp.154-291
- 三木義一「第2次納税義務」別冊ジュリスト178号『租税判例百選〔第

- 4 版]』有斐閣、2005 年、pp.48-49
- 三木義一「第二次納税義務の再検討—『徴収不足額』説からの実務への批判を中心として」『現代税法と人権』第3章、勁草書房、1992年、pp.83-106
- 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」『松田在職40年記念・会社と訴訟(下)』有斐閣、1968年、pp.854-869
- 村重慶一「第二次納税義務(2)ー確定手続ー」『別冊ジュリスト79号 租税判例百選〔第二版〕』有斐閣、1983年、pp.50-51
- 本村大輔「国税徴収法三九条における善意の第二次納税義務者の権利」日本大学大学院法学研究科編『法学研究年報』第39号、2009年、pp.107-152
- 山口浩一郎「租税判例研究〔第39回〕」『ジュリスト』528号、有斐閣、1973年、pp.159-158
- 山田二郎「第2次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日—アルゼグループ事件—」『ジュリスト』1325号、2006年 pp.252-254

○その他資料等

『日本経済新聞(夕刊)』2006年1月19日

『平成23年税制改正大綱』2010年12月16日、首相官邸ホームページ「主な報告書・答申等」より引用

<http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf>

(確認日2011年1月12日)

「租税徴収制度調査会答申特集」『地方税』別巻、地方財務協会、1958年、pp.70-98

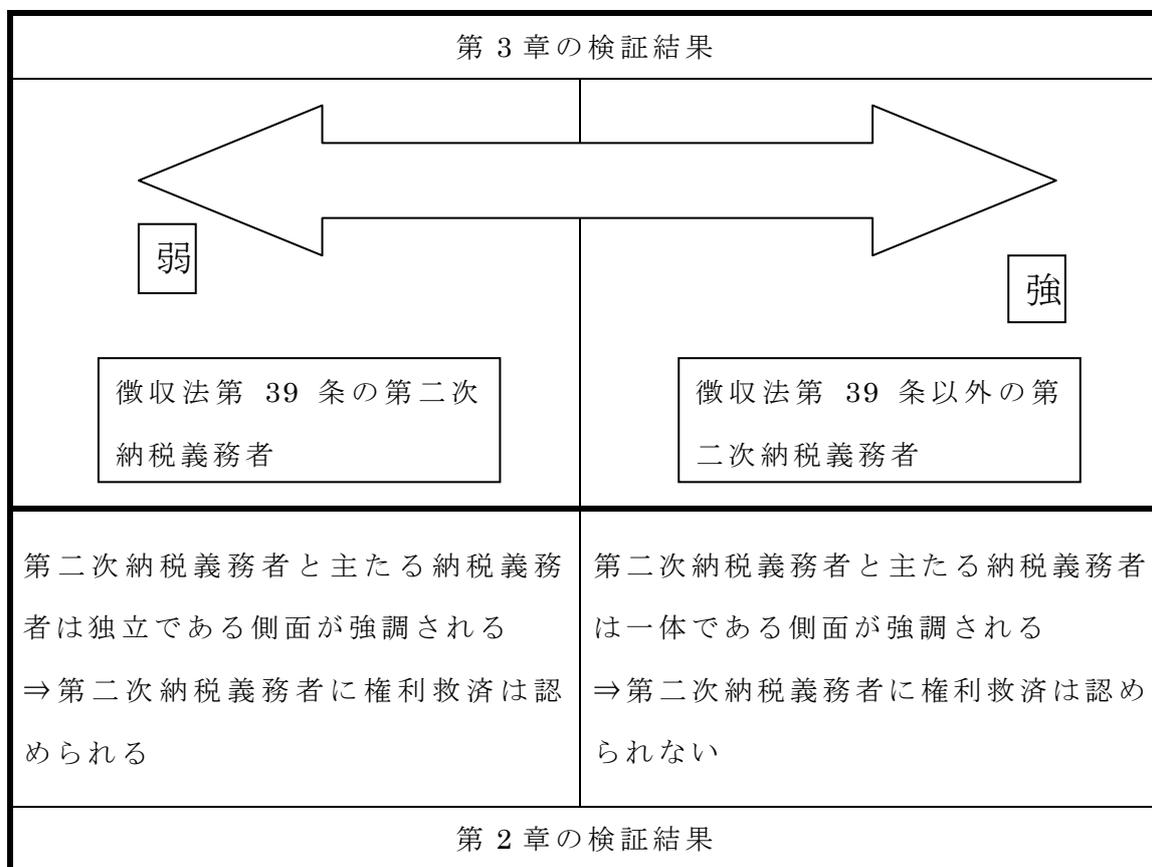
三ヶ月章、加藤一郎監修『租税法制定資料全集—国税徴収法〔昭和改正編〕』信山社出版、2002年

【図表 3 - 1】 第二次納税義務者と主たる納税義務者の関係(本文第 3 章 p.48)

第二次納税義務の態様	条文	第二次納税義務者	主たる納税義務者
無限責任社員の第二次納税義務	第 33 条	無限責任社員	合名会社又は合資会社
清算人等の第二次納税義務	第 34 条	清算人等(清算人及び残余財産の分配を受けた者)	解散した法人
同族会社の第二次納税義務	第 35 条	同族会社	同族会社の判定の基礎となる株主
収益が法律上帰属するとみられる者の第二次納税義務	第 36 条 1 号	滞納している国税の賦課の基因となった収益が法律上帰属するとみられる者	所得税法 12 条(実質所得者課税の原則)、158 条(事業所の所得の帰属の推定)、法人税法 11 条(実質所得者課税の原則)の規定により国税の滞納者
資産の貸付を法律上行ったとみられる者の第二次納税義務	第 36 条 2 号	その国税の賦課の基因となった当該貸付けを法律上行ったとみられる者	消費税法 13 条(資産の譲渡等を行った者の実質判定)(同法第 2 条 1 項 8 号(定義)に規定する貸付けに係る部分に限る)の規定により課された国税の滞納者
否認された行為の受益者の第二次納税義務	第 36 条 3 号	否認された行為計算により利益を受けたものとされる者	同族会社等の行為又は計算の否認等の規定により国税が課された滞納者
共同的事業者の第二次納税義務	第 37 条	[納税者が個人である場合]その者と生計を一にする配偶者その他の親族でその納税者の経営する事業から所得を受けているもの [納税者がその事実のあった時の現況において同族会社である場合]その判定の基礎となった株主又は社員	納税者
事業譲受人の第二次納税義務	第 38 条	事業を譲り受けた特殊関係者	特殊関係者に事業を譲渡した納税者
無償譲受人等の第二次納税義務	第 39 条	右の処分により権利を取得し、又は義務をのがれた者	無償譲渡等を行った者
人格のない社団等の財産の名義人の第二次納税義務	第 41 条第 1 項	人格のない社団等に属する財産だが、その財産の名義人として法律上帰属しているとみられる者(第三者)	人格のない社団等
人格のない社団等から財産の払戻し等を受けた者の無限責任社員の第二次納税義務	第 41 条第 2 項	当該払戻し又は分配を受けた者	人格のない社団等

(出所：吉国二郎ほか共著『国税徴収法精解〔十七判〕』大蔵財務協会、2009 年を参考に作成した)

【図表 4 - 1】 第 2 章、第 3 章の検討結果の整理(本文第 4 章 p.64)



(出所：本文第 2 章、第 3 章の検討結果を基に作成した)

租税回避包括的否認規定導入国における一考察

—オーストラリアを中心に—

川上 マチ

概 要

1. 研究の目的と問題の所在

わが国において、経済のグローバル化や取引の多様化が急速に拡大し進んでいる。個々の取引においては、適法なものであっても、それが複合的に組み合わせられることにより要件事実の認定及び法の解釈適用が困難となるケースが少なくない。

あらゆる経済取引を課税要件の中に取り込むことは、立法技術的に不可能である。かかる立法の不完全性の間隙を突く租税回避が行われることは、先進国に共通であるが、その一つの対応策として、一般的否認規定により、納税者の選択した法形式にかかわらず経済的実態に即した課税を行う国々がある¹。

オーストラリアもそのような課税をおこなっている国々の中の一つである。

厳格な文理主義を採っていたオーストラリアが、租税回避行為を否認する包括的否認規定を導入したのである。

一方、わが国においては、租税法律主義の下、原則として文理主義を採っているが、税法の解釈適用において、取引の複雑化や多様化により様々な考え方が挙げられている。そのような考え方の代表的なものとして、①課税減免規定の限定解釈による否認論、②私法上の法律構成による否認論、③課税減免制度濫用の法理、④取引の全体的・一体的観察法などがある。

しかし、こうした要件事実の認定及び税法解釈適用においても、法律制定の際の立法過程が公表されていないわが国の状況では、司法に判断が委ねられる部分が大きく、限界も指摘されており重要な課題となっている。

そこで、本論文では、現在、包括的否認規定を導入している諸外国の中でも否認効果が高く²、かつてはわが国と同じく文理主義を採っていたオーストラリアが、包括的否認規定導入に踏み切って以来、どのような変遷をたどって現在に至っているのか、また、包括的否認規定を導入したことにより、どのような効果や問題点があるのかについて検討を行うことで、オーストラリアの包括立法経験から、わが国は何を学ぶかについて考察を行うものである。

2. 各章の概要

第1章 オーストラリアにおける包括否認規定導入の変遷とその内容

¹ 松丸憲司「租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方」税大論叢 51 号。

² 今村隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報(2009.10)31~35 頁より諸外国の一般的否認規定の中でも、事業目的基準のオーストラリアの規定が実効性に優れていると記されている。

本論文では、まず、オーストラリアにおける包括的否認規定導入の変遷とその内容について触れ、イギリスの文理解釈の影響が強かったオーストラリアにおいて、旧法である 260 条が導入され、260 条は、その広範囲で曖昧な規定振りから租税回避行為に対処する上での指針となる基準はかなり厳しく、「選択肢テスト」「断定テスト」「本来の取引テスト」の基準を採用してゆくがその適用基準が厳格化されるにつれ、その有用性が低下していった。実際には、所得税法 260 条の制度設計上の問題点だけでなく、当時の文理主義の優位という趨勢にも起因して生じたものであった。そして、旧法 260 条の限界を克服すべく、現行法第 4 編 A が導入された。旧法 260 条による租税回避目的の認定の立証が第 4 編 A でいう「租税便益の享受」に比べて困難があったことが、旧法 260 条による認定が進まなかった最大の原因といえることができる。

第 2 章 第 4 編 A の効果とその限界

オーストラリアの包括的否認規定である、現行法第 4 編 A の適用効果とその限界を考察するために、第 4 編 A の適用が考慮された判例について検討を行う。まずは、適用が否認された Ryan 事件、そして、積極的適用がされた Hart 事件（連邦裁・高等法院）及び Pridecraft 事件（連邦裁）について検討を行った。

そして、第 4 編 A により租税回避包括的否認規定を適用する段階で、いったんスキームを広義に捉える手法の是非と、最後の歯止めとなる「目的テスト」の認定において、まだ課題が残されていると考える。

3 章 オーストラリアの立法経験から、わが国は何を学ぶのか

オーストラリアの租税回避包括的否認規定の変遷と、判例の検討を通して、現行法第 4 編 A は、適用の検討段階で、最初のスキームの認定と、最後の歯止めの役割を担っている「目的テスト」の認定が鍵を握っていると考えられる。

なぜなら、スキームを認定する段階において、第 4 編 A はスキームを非常に広義にとらえるため、租税回避とは言えないような事案も、いったん租税回避として取りこむので、最初の段階で、スキームを広義にとらえず、スキームを認定する段階でスキーム性のあるものと無いものをふるいにかけるような基準を設けることが難しいからである。また、目的テストについては、その適用のステップがわかりやすく、客観性と確実性を補う必要はあるが、納税者に予測可能性を与えることが出来るので一定の評価はできるとは考える。しかし、「目的テスト」は商業取引が租税上の便益を生み出すように構成されている時に全てが適用されるべきかという点において課題があり、旧法に比べて否認効果は高いが、そこに包括的否認規定制定の難しさがある。

オーストラリアは、包括的否認規定の否認効果が高いといわれているが、法的拘束力のあるルーリング制度やプロモーターペナルティ制度等周辺制度の整備も進んでおり、包括規定と周辺制度が両輪となって機能している。我が国には、ルーリング制度に近いものとして事前照会制度はあるが、プロモーター・ペナルティ制度はない。これは、わが国において、租税回避スキームを利用した金融商品を扱う産業が、海外のように成熟しておらず、今のところこのような制度を設けるまでの必要性がなかったからであろう。しかし、今後、わが国でもそのような人為的な租税回避スキームを利用した金融商品を開発するようになってきた場合には、現行の制度では、手当が出来ないため、対抗策の1つとして検討する余地はあると考える。

オーストラリアは、わが国よりは、立法面に関しては整備が進んでいるが、第4編Aを扱った判例を検討した結果、いかにすぐれた包括的否認規定があったとしても、裁判官は、制定法の解釈にあたり文言解釈も目的論解釈も選択できるのであり、いくらすぐれた包括的否認規定があったとしても、司法の役割がきちんと果たされなければ機能しないであろう。一方、わが国の租税回避事案に対する、最高裁判所の対処について検討を行ってみると、包括的否認規定がなくても、裁判所は事実認定を積み重ね、租税法規の解釈（一部目的論的解釈）により対処をしており、必ずしも明文の包括的否認規定がなくてもそれなりの対処を行っており、オーストラリアと比べて遜色がないことが解った。

3. 今後の課題

近年の取引の多様化やグローバル化や個々の取引は適法であっても、取引が複合化され、個別規定だけで対処するには困難な取引の増加により、包括的否認規定の導入に踏み切っている国も多く見受けられる。

本論文では、包括的否認規定の中でも、歯止め効果の高い事業目的基準を導入しているオーストラリアを取り上げてきた。

オーストラリアは、かつて、イギリスの影響から、租税回避事案の対処において、文理解釈に始まり、包括的否認規定を導入し、旧法260条のそのあいまいで広範囲な規定ぶりにより、有用性が低下していったが、現行法第4編Aに改正された。第4編Aは、適用のステップがわかりやすく、客観性と確実性を補う必要はあるが、納税者に予測可能性を与えることが出来るので一定の評価はできると考える。そして、法的拘束力のあるルーリング制度やプロモーター・ペナルティ制度等周辺制度の整備もなされて、一定の否認効果も上げている。

しかし、包括的否認規定の日本への導入に関して、今直ちに導入が必要であ

るとは言い難く、包括的否認規定を導入することで必ずしも解決するということにはならないと考える。確かに、オーストラリアの立法は、租税回避事案への対処において、わが国より立法の整備は進んでおり、包括的否認規定と周辺制度が両輪となって、効果も上げているので、参考とするところはあるが、わが国の租税回避事案における裁判所の対処を検討してゆくと、立法の欠缺があっても、司法がそれを補充する機能を持っていることがわかる。一方、オーストラリアの判例を検討してゆくと、包括的否認規定を導入していても、目的テストの認定などに課題も見える。つまり、法律の適用の可否を決めるのは、裁判官であり、裁判官の資質による影響も大きい。

わが国は、租税回避事案に対して、裁判所が自らの役割を果たすことにより、明文の規定がなくとも、個別規定により何とか対処している。今後複雑な租税回避スキームが横行してきた場合には、まずは、プロモーター・ペナルティ制度の検討の方が先ではなかろうか。

わが国は、立法の欠缺を司法が補充し、司法と立法が両輪となり機能している。税法における裁判による法創造については、谷口教授が、「税法分野においても、裁判官が法創造に積極的に取り組むようになってきたという意味で、いわば『司法的積極主義』への傾斜がみられるように思われる。法の支配を厳格に命じる租税法律主義（実質的租税法律主義及び形式的租税法律主義）の下では、裁判による法創造がどこまで許容されるのか、その許容性及び限界を究明しておかなければならないと考えられる。『司法的積極主義』に直面して、租税法律主義の意義が、改めて問い直しされなければならないであろう。このことは税法学の重要な課題となっているといえよう。」³と述べられ、司法の法創造の判断には慎重な対応が求められる所も確かにある。

司法的積極主義で、立法の機能を代替することは部分的にはできるであろうが、裁判所は裁判所の権限の範囲内で役割を果たし、裁判所が役割を果たすことで、それが引いては新しい立法を呼び込む原因となる。包括的否認規定を導入しても全ての行為に対処できるわけではないので、司法と立法がそれぞれバランス良く機能しながら、個別規定の抜け穴を丁寧に埋めてゆく。それが、本来の立法のあるべき姿であると考ええる。

³ 谷口勢津夫「税法における裁判による法創造論序説—ドイツにおける最近の議論の紹介—」
税法学 563号 235~236頁 (2010)。

目 次

はじめに.....	1
1. オーストラリアにおける包括否認規定導入の変遷とその内容.....	3
1. 1 1901年法解釈法 (Acts Interpretation Act 1901) §15AA.....	3
1. 2 1936年所得税賦課法 260条.....	4
1. 2. 1 所得税法賦課法 260条の適用により否認した代表的事例...	4
1. 2. 2 所得税法賦課法 260条の適用と文言解釈.....	5
1. 2. 3 所得税法賦課法 260条の適用基準.....	6
1. 2. 4 目的論的解釈アプローチの限界.....	8
1. 3 1981年所得税賦課法第4編A(PART IVA).....	9
1. 4 旧法 260条と現行法第4編A (PART IVA) の比較.....	14
1. 4. 1 所得税賦課法 260条の代案 (ガービック案).....	14
1. 4. 2 小括.....	17
2. 第4編Aの効果とその限界.....	17
2. 1 事例の検討.....	17
2. 1. 1 第4編Aの適用が否認された事件 (Ryan 事件).....	18
2. 1. 2 第4編Aが適用された事件 (Hart 事件).....	23
2. 1. 3 第4編Aが適用された事件 (Pridecraft 事件).....	28
2. 2 小括.....	33
3. オーストラリアの立法経験から何を学ぶか.....	33
3. 1 包括否認規定制定の難しさ.....	33
3. 1. 1 スキームの認定.....	33
3. 1. 2 目的テストの認定について.....	36
3. 2 オーストラリアの包括的否認規定を安定させる為の周辺制度..	38
3. 2. 1 ルーリング制度.....	38
3. 2. 2 プロモーター・ペナルティ制度.....	41
3. 2. 3 わが国の周辺制度の整備状況.....	43
3. 3 司法の果たす役割.....	44
3. 3. 1 わが国における租税回避事案に対する裁判所の対処.....	45
3. 3. 2 わが国の司法機能.....	61
おわりに.....	63
参考文献.....	66

はじめに

わが国において、経済のグローバル化や取引の多様化が急速に拡大し進んでいる。

個々の取引においては、適法なものであっても、それが複合的に組み合わせられることにより要件事実の認定及び法の解釈適用が困難となるケースが少なくない。

あらゆる経済取引を課税要件の中に取り込むことは、立法技術的に不可能である。かかる立法の不完全性の間隙を突く租税回避が行われることは、先進国に共通であるが、その一つの対応策として、一般的否認規定により、納税者の選択した法形式にかかわらず経済的実態に即した課税を行う国々がある¹。

オーストラリアもそのような課税をおこなっている国々の中の一つである。

今村教授は、諸外国の一般的否認規定を、適用対象の広狭で類型化し、段階的取引否認型と包括否認型の2つに分け、包括否認型をさらに、異常性基準、濫用基準、事業目的基準の3つに分けている²。そして、一般否認規定の中でも、「オーストラリアの一般否認規定は、事業目的基準であり、実効性で優れているため、香港が1986年に参考にし、南アフリカが2006年に参考にして、立法している。中国が2009年に導入した一般否認規定もその条文の内容から、オーストラリアの一般否認規定を参考にしているものと考えられる。また、オーストラリアの一般否認規定は、明確性の点で問題があるが、アドヴァンス・ルーリング（納税者からの将来の行為や取引に関する質問に応じて、課税庁の発する公定解釈）の充実を図ったり、一般否認規定を適用するに当たり、法律上の正式な委員会ではないものの、一般否認規定委員会（GAAR Pannel）を設置し、専門家や実業界の代表者などの意見を聴くこととして、明確性を図ったり、課税庁による濫用を防止しようとしている。実際にどの程度明確性が確保されているのか慎重に見極める必要はあるが、評価に値するというべきであろう。」³と述べられている。

オーストラリアは、イギリス植民地支配の影響を色濃く受けており、判例の集積を重ね、厳格な文理主義を採っていたが、1915年に、所得税賦課法で包括的否認規定を導入し、1936年に改正規定として、所得税賦課法260条に引き継がれ、その後、1981年に第4編Aへの改正を経て、現在に至っている。

¹ 松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」税大論叢51号(2006)。

² 今村隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報(2009.10)31~32頁参照。

³ 今村隆・同上・35頁参照。

厳格な文理主義を採っていたオーストラリアが、租税回避行為を否認する包括的否認規定を導入したのである。

一方、わが国においては、租税法律主義の下、文理主義を採っているが、税法の解釈適用において、取引の複雑化や多様化により様々な考え方が挙げられている。そのような考え方の代表的なものとして、①課税減免規定の限定解釈による否認論、②私法上の法律構成による否認論、③課税減免制度濫用の法理、④取引の全体的・一体的観察法などがある⁴。

しかし、こうした要件事実の認定及び税法解釈適用においても、法律制定の際の立法過程が公表されていない我が国の状況では、司法に判断が委ねられる部分が大きく、限界も指摘されている。

かつて、わが国においても、国税通則法制定時に包括否認規定の導入が検討されたが成文化は見送られ、包括否認規定に近い形の同族会社等の行為計算否認規定は存在するが、包括的否認規定の導入には至っていない⁵。

わが国においても、包括的否認規定導入の是非については、様々な議論がなされている。そこで、現在、包括的否認規定を導入している諸外国の中でも、否認効果が高いと評価されている、オーストラリアが、文理主義から、包括的否認規定導入に踏み切った以来、どのような変遷をたどってきたのか、また、包括的否認規定を導入したことにより、どのような効果や問題点があるのかに

⁴ 谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題—税法に「税法秩序の自力防衛」原則は内在するか」税法学 561号(2009)160頁参照。

⁵ 酒井克彦「なぜ租税回避は否認されなければならないのか」税務弘報(2009.9)54～55頁にて、以下の通り引用されている。

昭和36年7月の政府税制調査会は「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するとき、このような措置だけでは不十分であると認められるので上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。なお立法に際しては税法上容認されるべき行為まで否認する虞れないように配慮するものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主たる理由として合理的に認められる場合等にあっては税法上否認しない旨を明らかにするものとする。」と答申している。税制調査会答申における租税回避否認規定の創設案に対して、日本税法学会は、総理大臣に対して、次のような学会意見書を提出している。すなわち、「意見」として、「租税回避に関する規定はこれを必要とするが税務官庁が租税回避を理由として否認権を濫用しないように立法上防止策を講ずる必要がある。」というものである。そして、かかる意見には、次のような「理由」が付された。すなわち、「同族会社の行為否認の否認に関する従来の税務行政の実績に徴するも、租税回避を理由とする否認権は濫用されるおそれがある。従って租税回避の成立要件を明確かつ制限的に規定する必要がある。納税義務者及び関係人の選択した形成形式または処置が異常であっても、それが節税以外の正当な理由に基づく場合、及び節税が顕著でない場合には、租税回避が成立しないことを明確に規定しておく必要がある。」というのである。

ついて検討を行うことで、オーストラリアの包括立法経験から、わが国は何を学ぶかを問うためにこの論文を書くこととする。

1. オーストラリアにおける包括否認規定導入の変遷とその内容

1. 1 1901年法解釈法 (Acts Interpretation Act 1901) § 15AA

法解釈のあり方に係る一般的な指針として、「法律上の規定を解釈するに際しては(法律において、その意図や目的が明示的に定められているか否かに関係なく)、法律の根底にある意図や目的を促進するような解釈が、かかる意図や目的を促進することには繋がらないような解釈よりも優先される」と定められているものの、実際には長きにわたり、厳格な文理主義に立脚した判決を下すという伝統・傾向が裁判所において少なからず認められ、しかも、かかる伝統・傾向は、税法規定の解釈のあり方が問題となるような場合において、特に顕著に認められた。

厳格な文理解釈を採用するという伝統が確立した背景として挙げられるのが、1869年に英国での Partington 事件貴族院判決である。この判決において、「公正な法令解釈というものが認められるとしても、かかる解釈は、単純に法令の文言に固執することが可能である税法規定において容認されないことは確かである」というケアンズ卿の見解が豪州でも支持され、また、1936年文理主義の優位性を確立することになった「ウエストミンスター原則」⁶が英国の貴族院で判決された後には、同原則に重きがおかれるようになった⁷。

⁶ 渡辺徹也「第95回大会シンポジウム—租税回避をめぐる諸問題—イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学 553号(2005)221頁より。

Westminster 事件とは Ramsay 判決が下されるまで、長きに渡り、租税回避事件において大きな影響を与え続けてきたのが Westminster 事件判決である。この事件の納税者である Westminster 公は、それまで自らの雇人に対して「給与」として支払っていた金額の一部を、その後は「年金」として支払うことによって、当該支払金額を自らの所得から控除しようとした。当時の制定法では、捺印証書契約に基づく年金支払額は、支払人の所得から控除することが認められていたのである。しかし国側は、このような支払いの「実質」が年金ではなく給与であるとして、納税者の主張する控除を否認した。

貴族院において Tomlin 卿は、「国民は誰でも、もし可能であるなら、当該法律のもとで課せられる租税をそうしない場合よりも少なくするために、自らに関する取引に手を加える権利を有している。もしある者がこのような結果が得られるよう自らの取引に手を加えることに成功した場合、内国歳入庁あるいは他の納税者が、彼の巧妙さをどんなに迷惑がった

(unappreciative) としても、彼はそれよりも多い租税の支払いを強制されることはない」と述べるとともに、国側の主張する実質主義については、「納税者が彼に要求されている租税の額について、法的にこれを請求されないように自らの取引に手を加えたにもかかわらず、彼にその租税を支払わせようとする試み以外の何物でもない」と厳しく批判した。つまり、貴族院の見解を一言でいうなら、納税者が選択した法律関係が仮装でない限り、税法上もそれを認めるということである。

⁷ 松田直樹『租税回避行為の解明—グローバルな視点からの分析と提言—』ぎょうせい(2008)198頁参照。

松田教授によると、「当時は、司法制度上、英国の枢密院（Privy Court）が英連邦諸国内からの上訴を取り扱うこととされていたなどもあり、英連邦諸国にとって、英国の裁判所の見解や判決は無視できないものであったが、近年、司法上の独立を図る動きが英連邦諸国で進展しており、例えば、豪州では、1986年、英国からの司法権の独立を獲得する法律が制定され、ニュージーランドでも、2004年7月、自国の最高裁が上訴を取り扱うこととする司法改革が断行された。」⁸と述べられており、オーストラリアの租税解釈のあり方においては、英国の影響を色濃く受けて、厳格な文理主義をとっていたと考えられるのではなかろうか。

1. 2 1936年所得税賦課法 260条⁹

英国と異なり豪州では、1936年には、不適切な租税回避を否認する包括的否認規定として、1936年所得税賦課法 § 260（Income Tax Assessment Act）が創設された。

本規定は、その設立の前後であるか、また、書面と口頭のいずれかに関係なく、あらゆる契約、取決め又はアレンジメントが、

- (a) 所得の帰属を変更させる
- (b) 所得税の負担の軽減・回避を可能にする
- (c) 所得税法上の申告・納税義務を蔑ろにする
- (d) 当該規定の執行を阻害するならば、これらの目的・効果を意図するものである限りにおいて、税務長官に対し、あるいは本法の下での手続きとの関係上、絶対的に無効である…と定めており、「租税回避の意図」に重点がおかれたものとなっている。

1. 2. 1 所得税法賦課法 260条の適用により否認した代表的事例 **Bell v.FCT 事件高等法院（High Court）判決（[1953] 87 CLR548）¹⁰**

高等法院は、本件における一連の取引は、必要な法形式を整えており、仮装でもなければ事実隠蔽でもないものの、そもそも、「所得税法賦課法 260条が

⁸ 松田直樹・前掲注7・118頁。

⁹ 松田直樹・前掲注7・198～208頁参照。

¹⁰ Bell v.FCT 事件高等法院（High Court）判決とは パートナーシップ A に出資している納税者 B 等が、配当課税を回避するために、パートナーシップ A が購入した資材の転売をニューギニアに設立した法人 C を通じて豪州に設立した法人 D 等に対して行い、多くの所得が法人 C に落とされた後に、納税者 B 等は法人 C の株式を譲渡してその対価を得たが、当時、豪州では、キャピタル・ゲインが課税されておらず、納税者 B 等は、納税義務はないと主張したが、税務当局は、本件取引を所得税法 260 条に基づいて否認し、上記の対価は、法人 A からの配当であるとして課税したことが問題となった。

定める「アレンジメント」という) 文言には、契約や取決めに限られず、特定の効果を生じさせることを目的として仕組まれたすべての種類の共同行為が含まれる…」ことから、本件取引は、「アレンジメント」に該当しており、また、通常取引では配当となる利益を資金的収入という性質のものに変化させ、しかも、所得税法が課する税負担義務を蔑ろにすることを意図したものであることから、所得税法賦課法 260 条に基づき、本件取引は、税務上無効とされ、納税者が得た利益は、配当として課税されるべきであると判示された。

1. 2. 2 所得税法賦課法 260 条の適用と文言解釈

所得税法賦課法 260 条が広範囲な規定ぶりとなっていたことが、文理主義の優位という趨勢の下、かえって、税務当局に不利に作用する問題が生じたのが Newton 事件高等法院判決である。

Newton v. FCT 事件高等法院判決 ([1957] 96 CLR 577) ¹¹

上記高等法院判決において、フラガー (Fullagar) 裁判官は、所得税法賦課法 260 条については、その解釈が容易ではなく、本規定を文字通り解釈すると、立法機関が適用を意図したとは到底想定できないようなものに対しても適用され得るほか、本規定によって否認された取引がどのように引き直されるのが必ずしも明らかではないなどの問題があると述べ、テイラー (Taylor) 裁判官も本事件に対する判断は、基本的には、所得税法賦課法 260 条の広範囲で曖昧な規定振りの解釈如何によって変わり得るところ、そもそも、本規定の立法趣旨を明確に理解する上での指針が欠如しているという問題があるという点を指摘しているが、実際これらの問題に対処する上での指針となる基準として本判決が依拠したものは税務当局にとってかなり厳しい基準であった。

260 条は、租税回避行為の裏にある納税者の意図を探る権利を有しておらず、また、本規定に基づいて問題の取引を課税対象となる取引に引き直す権限も付与されていなかったことから、適用が困難であったと考える。

¹¹ Newton v.FCT 事件高等法院判決とは、相当な額の利益を得た法人 E が、株主 F 等に配当を行うと、多額の所得税が発生するため、これを避けるために、法人 E の定款が変更され (定款の変更によって、特別配当権が設定され、特別配当が行われた後には、低い固定の率での配当が行われることとなった。) 株主 F 等による会計士が支配する法人 G への法人 E 株式譲渡、法人 E 株式の株主 F 等への再譲渡及び株主 F 等による法人 E への再投資などが行われたが (法人 G は株式取引を事業として行う法人であったことから、かかる取引によって生じた損失を特別配当権に基づいて受け取った配当から控除することが可能であった。)、税務当局は、本件取引を所得税法 § 260 に基づいて否認し、株主 F 等が得た譲渡利益の多くを配当として課税を行った。

1. 2. 3 所得税法賦課法 260 条の適用基準

広範囲で曖昧な規定振りに対処する上での指針となる基準はかなり厳しく、まず、「選択肢テスト」という基準が採用された。このテストは、所得税賦課法 260 条の適用の有無を判断する際、課税に繋がる選択肢と（税法が禁止していない）課税に繋がらない選択肢がある場合、納税者が利用したスキーム等がなければ、納税者は課税に繋がる選択肢を採用したと擬制して所得税法賦課法 260 条に基づく課税を行うことは容認されないという考え方・基準である。

今村教授によると、「この選択肢テストというのは、課税につながる選択肢と課税につながらない選択肢がある場合、税法が禁止していない限り、納税者が課税につながらない選択肢を選択する権利を否定することはできないとする原則のことであり、イギリスの 1935 年のウエストミンスター事件上院判決に由来する考え方である。」¹²と述べられている。1935 年の事件の翌年、1936 年に所得税賦課法 260 条は制定されており、包括的否認規定を導入したオーストラリアはなお、そのような規定を持たず、判例の積み重ねにより、文理解釈を行うイギリスの影響を受けていたといえよう。

Newton 事件高等法院判決では、「選択肢テスト」という厳しい基準が採用されたが、本判決は、その上告審である英国枢密院（Privy Court）判決（[1958] 98 CLR 1）によって破棄されてしまう。そして、所得税法賦課法 260 条の適用基準として、「断定テスト」が示された。「断定テスト」（“predication test”）は、「所得税法賦課法 260 条をアレンジメントに対して適用するには、アレンジメントの実行に係る表面上の事実からして、かかる実行方法が租税回避を目的としていると断定できなければならないが、かならずしも租税回避を目的としておらず、通常の商取引や関係者取引として説明することも可能であるならば、このような断定はできない」とされている。

しかし、「選択肢テスト」と「断定テスト」が示されても、所得税法 260 条の適用の不透明性という問題格段に緩和されたわけではない。

所得税法賦課法 260 条の広範囲な規定振りは、少なからぬ裁判官によって否定され、また、広範囲な規定振りが、文理主義優位という伝統の下、所得税賦課法 260 条の否認機能を発揮することは殆どなく、その後の主な判決で示された本規定の解釈・適用基準も、以下の通り、本規定の射程範囲を更に狭め、その有用性を制限するという方向性を多分に帯びたものであった。

そして、次に、所得税法賦課法 260 条の適用可能性如何が焦点となり、ギブ

¹² 今村隆・前掲注 2・34 頁。

ス裁判官により「納税者の所得税賦課法上の納税義務は、所得税法賦課法 260 条以外に見出す必要があり、本規定が否認する契約等のいずれも利用されなかったならば課税対象となったであろう認識可能な所得が存在していなければならない」という「本来の取引テスト」(“antecedent transaction test”)という基準が導入された。

ギブス裁判官の上記の見解は、「選択肢テスト」と「断定テスト」の妥当性を再確認し、また、「本来の取引テスト」という基準を示すことによって、所得税賦課法 260 条の否認機能には大きな制約があることを強く印象づけるものであった。より一般的には、オーストラリアの場合、イギリスと異なり、所得税賦課法 260 条が存在しているがために、オーストラリアにおける個別規定の目的論的解釈が大きく制限されるほか、イギリスにおいてウェストミンスター原則を修正する考え方として司法上発展した目的論的解釈のアプローチであるラムゼイ原則¹³は、オーストラリアでは税法解釈上採り得ないということを示唆するものであった。

そして、所得税法 260 条の適用基準は、テストの導入が進むにつれ、しだいに厳格化してゆく。それは、「選択肢テスト」や「判断テスト」と同様に、「本来の取引テスト」の適用ハードルも低いものでなく、「所得税賦課法 260 条は…取引の否認機能を有するだけの規定であり、それ自体、課税や取引の構築・再

¹³渡辺徹也・前掲注 7 221 頁より。 Ramsay 事件とは…Westminster 判決に基づく伝統的対応は、時間が経つにつれ、次第にジレンマに陥っていった。すなわち、複数の取引から構成される租税回避計画の場合、それぞれの取引が真正な法形式を備えている限り、課税上もそれらを別々のものとして扱うため、この種の租税回避が盛んに実行され、多くの納税者が、租税の軽減・回避に成功するようになったのである。このような状況のなかで、1981 年に Ramsay 事件の貴族院判決が下された。この事件の事実は非常に複雑かつ難解であるが、納税者の意図したことは、一連の取引からなる租税回避計画を実行することによって、現実の損失(real loss)を被ることなくキャピタル・ロス(capital loss)を発生させることであった。取引のエッセンスをごく簡単に言うと、納税者(法人)は、まず子会社に対して有する二つの債権について、契約に従って、その一方の利率を下げると同時に、もう一方の利率を下げ、高い利率となって価値の上昇した債権を売却して得た利益について、非課税規定を利用する一方で、当該価値の上昇した債権を実質的に返済したことで、財務状態の悪化した子会社の株式を手放すことによって、損失を計上したのである。つまり、一連の取引によって、ほぼ同額の利益と損失を発生させながら、利益については、非課税規定を利用しつつ、課税上の損失を手に入れるという租税回避を行ったのである。貴族院において Wilberforce 卿は、「Westminster 原則およびその他の先例のもとでも、全体として実行されることが意図された場合取引(composite transaction)においては、必ずしも個々のステップを分解して考察する必要はない。…正しい見解とは、計画を全体として判断して、そこに利得も損失も生じなかったことを見抜くことである」と述べて、納税者の主張を排斥した。すなわち、伝統的対応(取引を一つ一つ個別に考察して、それぞれに該当する租税法規を適用する方法)とは異なる考え方を採用し、課税上、損失は発生していないしたのである。このように、租税回避計画におけるそれぞれの取引自体は真正に成立しているにもかかわらず、取引を全体として考察し、該当する制定法を適用するという方法は、Ramsay 原則と呼ばれるようになり、1982 年の Burmah Oil 判決においても、この考え方が踏襲された。

構築を行う機能を具備していない。…取引の再構築には、別途、個別の規定に依拠することが必要となる」ため、本規定の適用においては、「本来の取引テスト」の下、「…生じうるであろう税負担を回避するために変更が加えられた本来の取引が存在していることが必要となる」とされた。こうして、所得税法 260 条の適用基準が、厳格化する方向に流れ、その結果、その有用性が大きく低下してしまったのは、**Cridland v. FCT 事件高等法院判決**（[1977] 16 ALR 355）¹⁴ である。

本件スキームは租税回避を目的としており、また通常の商取引であるとも言い難いものの、平均課税を定める 1936 年所得税法第 4 編 16 部の適用対象となる以上、**Mullens 事件高等法院判決**で示された広義の「選択肢テスト」からして、所得税法 260 条による否認が可能でないことは明らかであると判示され、特にマホニー（Mahoney）裁判官は、「所得税法 260 条の広範囲な規定振りと当該規定が司法上実際に認められてきた限定的な機能は、非常に対照的な関係にあるが、当該規定の解釈は既に確立しており、その短所と欠陥が長期に亘って明白となっているにもかかわらず、依然として課税の拠り所とされているのは、ある意味で驚きである」と述べている。

1. 2. 4 目的論的解釈アプローチの限界

所得税法 260 条の存在ゆえに、個別規定に係る目的論的解釈が制限されるのであれば、租税回避行為への対抗上、所得税法 260 条の否認機能が十分に発揮されなければならないが、実際には、所得税法 260 条の制度設計上の問題点だけでなく、当時の文理主義の優位という趨勢にも起因して生じたものであったが、当時の文理主義の優位という趨勢は、税法の目的論的解釈に対して消極的であったバーウイック（Garfield Barwick）が、1964 年から 1980 年の間、高等法院の首席裁判官としての采配を振るい、かかる采配が、他の裁判官にも少なからず影響を与えたことによって、特に顕著なものとなったと言われている。

バーウイック首席裁判官の目的論的解釈に対する否定的な見解・スタンスは、例えば、バーウイック首席裁判官の発言（「…議会は、税の賦課を行う法律を成立させる際、言葉が許す限りにおいて、法律の文言の意味を明確にする

¹⁴ **Cridland v. FCT 事件高等法院判決**とは 納税者 N は、所得税負担の軽減を図るために、その他の多くの一般の大学生等と同様に、小額の手数料を支払い、会計士が組成したプランを利用して、平均課税の対象となる第一次生産事業による所得の稼得を可能にするという信託スキームに投資し、納税者 N が当該信託の受益者として受ける所得の配分が複数年度にわたって期間調整され、関係年度における税負担の軽減が図られたが、税務当局は、所得税法 260 条に基づき、かかる所得に対する平均課税の適用を否認したことが問題となった。

ことを要すると考える。法律の文言に不明朗な点が認められる場合には、自己の利害に最も適するように法律の文言を解釈することができるという利益は、行政当局ではなく、市民が享受すべきである」に代表される¹⁵。

1. 3 1981年所得税賦課法第4編A(PART IVA)

所得税賦課法260条が不適切な租税回避行為を否認する機能は、全く発揮されなかったわけではないが、文理主義の優位という趨勢の下、本規定が少なからぬ限界を包含しており、かかる限界を克服することが必要であるという認識は次第に強まり、1981年には、1936年所得税賦課法において、「所得税を軽減させるスキーム」(Schemes To Reduce Income Tax)というタイトルが付された第4編A(Part IVA)が創設された。

第4編Aを導入した1981年所得税改正法(Income Tax Laws Amendment 1981)の趣旨を説明した「覚書き」(Explanatory Memorandum)でも言及されており、「覚書き」が挙げている所得税法260条の主な問題点としては、(i)納税者には、「選択肢テスト」の下、所得税法が明示的に制約を加えていない取引形態を利用して租税回避を行うことが認められるため、本規定を適用するには、その他の否認根拠を見出す必要があること、(ii)裁判所は、租税回避行為の裏にある納税者の意図を探る権利を有しておらず、スキームの効果の分析を行うにとどまっていること、(iii)租税回避スキーム全体に対して適用される本規定に基づいてスキームの一部を否認することが可能でないことから、複雑な租税回避スキームに柔軟に対応することが困難であること、(iv)本規定に基づいて問題の取引を課税対象となる取引に引き直す権限が付与されていないといった問題点が挙げられている¹⁶。

また、第4編A導入年に、ハワード財務大臣の代議院におけるスピーチ(Hansard, House of Representatives, 27 May 1981)においては、「本提案の条項—所得税賦課法の新しい第4編Aで表現されている—は、あからさま、人為的又は仕組まれた取決め(blant, artificial or contrived arrangements)を打ち倒すべき手段を与えるとの政策を追求しており、納税者がその取決めのため合法的に有効な機会を与えられた正常な商業的取引に不必要な抑制を投げかけるものではない。

例えば、ある夫婦が、その事業をパートナーシップとして営むことを選択し

¹⁵ 松田直樹「国際投資等に係る税制のあり方—主な諸外国における最近の動向・趨勢を踏まえて—」租税研究(2009年3月)228頁。

¹⁶ 松田直樹・前掲注7・210頁参照。

た場合、その取決めが第4編Aによって影響を受けることをおそれる必要はないであろう。一方、新しい条項とは、親が所得を生み出す資産の使用や享受を配偶者や子供に渡そうと欲しているのを妨げようとしているのは、疑問の余地がないであろう。何人かの論者は、この問題について、租税回避は、特定の租税上の特典を得るのが唯一又は主たる目的で締結した行為であることを示唆している。この表現は、社会的又は政治的議論で再び使われているが、あからさま、人為的又は仕組まれた、そして本法典によって真にカバーしようとしている租税回避の類型をカバーすることが期待されている。しかし、この表現は、包括的否認規定の適切な範囲を超え、必要であれば、個別否認規定で取り扱われるべきその他の取決め（家族間の取決めを含む。）を表現しがちである。

提案している本条項をあからさまな又は書類だけのスキームに限定するため、本法典の手段は、租税上の便益が得られているスキームの効果を減ずるために規定され、かつ、当該スキームそのものやその周辺状況や実務的な結果を考慮し、客観的な調査が、租税上の便益を得るのが唯一又は主たる目的で締結した行為に導きことを規定している。確かに、別な方法も可能かもしれない。政府は、本法を発展させる多くの方針を試みた。1つ考えられる可能性は、ニュートン事件のよく知られた判決において枢密院の表現を採用することであり、そこで[新规定]表現されたことを含む肯定的テストは、通常の商取引や関係者間取引（ordinary business or family dealing）で締結したスキームには、新规定を適用させなくなるものである。しかし、あからさま、人為的又は仕組まれたものをテストするよりよい方法は、肯定的テストを採用することと決定した。このテストは、枢密院で表現された考え方の本質、すなわち、租税を回避するための特定の方法を実行していると断定することができる1つの状況以外の状況として通常の商取引や関係者間取引を代表させているとの考え方をとらえているようにみえる。」と述べられている。

第4編Aの規定の内容

177条A（解釈）

1項 この編では、反対の意思が表示されていない限り、次のとおりとなる。

『スキーム(scheme)』とは次の場合を意味する。

- (a) 明示されているか否か、また法的手続に基づいて執行可能なものであるか否かに関係なく、あらゆる合意 (agreement)、取決め (arrangement)、了解 (understanding)、約束 (promise) 又は企て (undertaking)。
- (b) あらゆる計画 (scheme)、企画 (plan)、提案 (proposal)、行動 (action)

又は一連の行動 (course of action) 若しくは行為 (course of conduct)。

5 項 本編における特定の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項は、当該特定の目的を主要な目的 (dominant purpose) とする複数の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項を含むものであると解することとする。

177 条 C (租税上の便益)

1 項 この編において、納税者がスキームに関連して租税上の便益 (tax benefit) を得ているか否かを判断するに当たっては、本条に服し、次による。

- (a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待されたのにもかかわらず、当該納税者の当該事業年度の課税所得に含まれなかった金額
- (b) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度に関連して全部若しくは一部が控除されまいであろう、又は、合理的にみると控除が期待されなかったにもかかわらず、当該納税者の当該課税事業年度の課税所得に関連して控除された金額

2 項 この項において、納税者がスキームに関連して租税上の便益 (tax benefit) を得ているか否かを判断するに当たって、次の場合は、含まれない。

- (a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待された金額が次の i 及び ii を満たす場合。
 - i 当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれない金額が、… (この法律の規定によって明示されている) 選択の行使 (exercise of an option) による場合。
 - ii 当該スキームが、宣言、合意、選択、…を行うのに必要な状況又は存在の状態を作るとの目的のために何人によっても締結・実行されたのではない場合。

177 条 D (本編が適用されるスキーム)

本編は、1981年5月27日以後に入っている又は入るあらゆるスキーム、その日に実行され又は実行が開始されたあらゆるスキーム（その日又はその日以前に入ったスキーム以外のスキーム）で、当該スキームがオーストラリア国内、オーストラリア国外又は一部がオーストラリア国外で開始され又は実行されようが、次の場合に適用される。

(a) 納税者（本条において問題となっている納税者として言及される者）が、177条F（租税上の便益の否認等）がなければ、当該スキームに関連して、租税上の便益を得、又は得たであろう場合。

かつ

(b) 以下を考慮して、当該人又は人達の1人が、問題となっている納税者において当該スキームに関連し租税上の便益を得ることができるとの目的又は別の納税者その他の納税者（スキーム若しくはその一部に加わった人が適切な納税者であろうが、その他の納税者であろうが、その他の納税者の1人であろうが、それは問わない。）が当該スキームに関連して便益を得られることができるとの目的がない限り、当該スキーム若しくはその一部を締結しなかったと結論づけられる場合。

i スキームの実行の方法

ii スキームの形式と実質（the form and substance of scheme）

iii スキームの実行時期と実行期間

iv 第4編Aがなければ実現する結果

v スキームに起因して生じる納税者の財政状態の変化

vi スキームに起因して生じる納税者の関係者に生じる財政状態の変化

vii 納税者とその関係者に生じるその他の変化

viii 納税者とその関係者の関係

177条F（租税上の便益の否認等）

1項 本編を適用するスキームに関連する納税者によって、本条がなければ得ている又は得たであろう租税上の便益がある場合、国税庁長官は、以下をすることができる。

(a) 当該納税者の課税事業年度その課税所得の中に含まれていない金額に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度の課税所得に全部又は一部を含めるべく決定すること。

(b) 当該納税者の課税事業年度に関連する控除に属する租税上の便益の

場合—当該納税者の課税事業年度に関連する控除の全部又は一部を認めないことを決定すること。

上記により、第4編Aの適用の流れとしては、まず第一番目に、177条A(1)が定義するスキーム(“scheme”)が存在するかどうかを検討されて、そのスキームが存在する場合には、第二番目として、スキームに関与する者が、スキームに関連して、177条Cが定義する「租税上の便益」(“tax benefit”)を得ているかどうかということを検討し、そこで、「租税上の便益」を得ていると判断された場合には、第三番目として、177条Dが定める通り、当該スキームへの関与が租税上の便益を得ることを唯一又は主な主目的としていること(「目的テスト」(“purpose test”)をクリアーすること)が前提条件となり、この目的テストを行った結果、当該スキームに関連して便益を得られることができるとの目的がない限り、当該スキーム若しくはその一部を締結しなかったと結論づけられる場合に第4編Aが適用されることとなる。

「目的テスト」の適用基準は、所得税法177条C(2)で、第4編Aの適用除外要件として、「選択肢テスト」が定められていることから、第4編Aでは、制度設計上、「目的テスト」が中核に据えられている点において、所得税法260条との違いが顕著である。同法§177Dでは、「目的テスト」をクリアーしているか否かは、8つの要素(①スキームの実行方法、②スキームの形式と実質、③スキームの実行時期と実行期間、④第4編Aが無ければ実現する結果、⑤スキームに起因して生じる納税者の財政状態の変化、⑥スキームに起因して納税者の関係者に生じる財政状態の変化、⑦納税者とその関係者に生じるその他の変化、⑧納税者とその関係者の関係)に照らして、総合的に判断すべきであるとされており、上記8つの要素に照らし、問題のスキームが税務上の利益を得る目的と商業的な目的の比重如何が問題となり得るが、この点に関しては、§177A(5)スキームの目的(Purpose of Scheme)において、「本編における特定の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して延べている事項は、当該規定の目的を支配的な目的とする複数の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して延べている事項を含むものであると解することとする」と定められていることから、問題のスキームの支配的な目的が「租税上の便益」を得ることであると判断できれば、「目的テスト」をクリアーすることが可能になると解されている。

上記の通り、第4編Aで採用されている「目的テスト」の実質は、「支配的な目的テスト」(“dominant purpose test”)であり、問題のスキームが「支配的な目

的テスト」をクリアしていると判断できれば、次に問題となるのは、所得税法 § 177C が定める「合理的仮定テスト」(“reasonable hypothesis test”)をクリアしているか否かという点である。「合理的仮定テスト」をクリアするには、税務当局は、問題のスキームがなかったならば、いかなる結果が生じたかという「仮定の事実」(“counterfactual”)の検討を行い、「税務上の利益」を生じさせない合理的な代替取引の存在を示すことが必要となる。かかる引き直しを行う権限が制度上組み込まれている点も、所得税法 260 条の制度設計との大きな違いとなっている¹⁷。

そして、第 4 編 A が適用された場合には、1936 年所得税法 226 条に基づき、高率 (50%、合理的な反論が可能 (“rationally arguable”) な場合には 25%) のペナルティが科されこととなる¹⁸。

また、第 4 編 A の適用に際しては、複数の税務職員、租税専門家及び 1 名の産業界からの代表者によって構成される専門委員会 (the Panel) に事前に諮ることが必要となる¹⁹。

1. 4 旧法 260 条と現行法第 4 編 A (PART IVA) の比較

1. 4. 1 所得税賦課法 260 条の代案 (ガービック案)

所得税賦課法 260 条の条文が広義であるために、その条文の歴史は裁判所が 260 条に対し時とともに納税者の確実性のために明らかな結果を伴いながら、多様な色々と矛盾したアプローチを取って来たことを明らかにしている。

1976 年に、選択方式が租税回避ツールとしての所得税賦課法 260 条の解釈への制限としての強さを得ていたので、同条の 1980 年代の復活の前に、ガービックが所得税賦課法 260 条を取り替えるため提案をしていた。所得税賦課法 260 条を取り替えるため 1981 年に制定された第 4 編 A と比較しながら、ガービックの提案条項の要素を検討することとする²⁰。

概して、ガービックによって提案される規定の特徴は以下の通りである。「租税回避取引」は、違法であると考えられる。租税回避取引とは、下記の全ての取引である。

¹⁷ 松田直樹・前掲注 7・211~212 頁参照。

¹⁸ 松田直樹・同上・211 頁。

¹⁹ 松田直樹・同上・214 頁。

²⁰ Rachel Anne Thooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, IBFD(2008) at 143~145.

- a)そしてそれは、法によって負う納税義務を減縮または延期する効果を有すること、且つ
- b)その取引が実施されるに当り採用された特別の手段が、税効果を度外視した実質的に同一の効果を達成するために通常用いられる手段に比べて、当該取引が作為的であるとの推定を合理的に呼び起こすこと、且つ
- c)当該取引が効果を挙げる実施をなされるに当り採用された作為的な特別の手段を説明するに足りる合理的な仮説とは、当該納税者の立場に立った合理的な考え方の人が当該取引における特別の手段を同法が課す納税義務を減縮または延期する目的で用いたであろうということである。

―書きなおされた 260 条は同法の全ての他条項に優先する。

―租税回避取引であったとの推定を引き出すに当って、内国歳入庁長官は、以下を含む諸事項について考慮することになっている。

- a)特別の手段を用いた当該取引が、当該特別の手段に税縮小効果がなかったとしても、当該特別手段を用いて遂行されたであろうと合理的に判断されるか否か。
- b)取引の当事者の関係が親子関係よりも離れた存在であるか否か。
- c)取られる特定の処置から生じている納税者への租税便益
- d)全ての状況を考慮した上で租税回避取引におけるステップが、どれほど不自然であるか。
- e)当該取引の実質事項について、当該取引の前と後とで納税者が享受する支配の範囲。

―租税回避取引が存在する場合には、内国歳入庁長官は同法の目的に照らして取引全体または一部を無効なものとして扱うことができる。或は、同法の目的に照らして何らかの新規な手段を当該租税回避取引の中に理論的に組み入れることもできる。

―租税回避取引があったことを立証する責任は、内国歳入庁長官の負担である。所得税賦課法 260 条の適用の結果から生じる課税所得が不合理だとする立証責任は納税者が負担する。

―内国歳入庁長官は、再構築された取引のステップ、及び新しい課税所得の算出過程において用いられた如何なる概算も含めて、新しい課税所得を導き出した根拠を納税者に供給することを要求される。

所得税賦課法 260 条に代わるガービックによって提案されたものは、司法上

(判例として) つくられたテストが租税回避規定としての所得税賦課法 260 条の範囲を制限することが許されていなかったことを確保することを明らかに目指している。

ガービックの提案されたモデルのいくつかの側面は、第 4 編 A で取り入れられた。第 4 編 A は再構築的な構成要素を持っている。第 4 編 A は、スキームが租税回避の唯一の目的または支配的な目的であるか否かを定めるために考察すべき要素をリストアップしている。この点について、ガービックのモデルは、租税回避取引があるかどうかについて決定するために、考察すべき要素をリストアップしている。しかしながら、やはり幾つかの相違点がある。ガービックは、所得税賦課法 260 条は、1936 年所得税賦課法の他のすべての規定に優先すべきであると提言していた。他方、1936 年所得税賦課法 177 条 B は第 4 編 A の適用方法を定める。そして、(177 条 B の) サブセクションである 177 条 B(3) 及び(4)は、第 4 編 A が最後の規定であることを示唆する。

所得税法 260 条と第 4 編 A のもっとも顕著なる違いとは、所得税法 260 条では租税回避に関連する目的が必要であるが、第 4 編 A の下では租税回避が主な目的であることを立証しなければならない。目的を判定するには常識的な人からの観点をを用いる。判例によると、「主な目的」とは「支配的、有力的、もしくはもっとも影響力のある目的」とされている。

目的は 177 条 D(b)に規定された 8 つの要素に基づいた「客観的な判断」から判定され、納税者の主観的な見解からではない。裁判所は、客観的な証拠と納税者の事情の全体を考慮しなければならない。これに、納税者の実際の行動やその者に起こった個人的な事象も含めるかもしれない。これは、その個人の特定の目的を 8 つの要素を以って知るためである。広く言うと、8 つの要素は 3 つの重なりあっている部分からなる。

まず、3 つの重なり合いは計画がどのように実行に移されたかに関するものである。この最初の部類は、①如何にして実行が移されたか、②計画の形式と趣旨、③計画のタイミングである。二番目の部類は 4 つ目から 7 つ目の要素を含み、計画の効果に関するものである。これらの要素は、④第 4 編 A が無い場合の計画の導く結果、⑤計画による納税者への財産の影響、⑥第三者への影響、⑦計画による税効果以外の納税者・第三者への影響であり、3 つ目の部類は残る第 8 の要素自体であり、計画に関わる当事者たちの関係の質を計るものである。

177 条 D(b)の 8 つの要素は徹底的で、余すところはない。これら要素を 1 つ 1 つ考慮する必要があるが、個別に計画に適用するか、計画の「全体としての

目的を評価」することができる²¹。

1. 4. 2 小括

1936年に租税回避包括的否認規定として、所得税賦課法 260 条が導入されたが、所得税法賦課法 260 条の広範囲な規定振りは、少なからぬ裁判官によって否定され、また、広範囲な規定振りが、文理主義優位という伝統の下、所得税賦課法 260 条の否認機能を発揮することは殆どなく、その後の主な判決で示された本規定の解釈・適用基準も、本規定の射程範囲を更に狭め、その有用性を制限するという方向性を多分に帯びたものであった。

これは、所得税法 260 条の制度設計上の問題点だけでなく、当時の文理主義の優位という趨勢にも起因して生じたものであったが、当時の文理主義の優位という趨勢は、税法の目的論的解釈に対して消極的であったバーウィック (Garfield Barwick) が、1964 年から 1980 年の間、高等法院の首席裁判官としての采配を振るい、かかる采配が、他の裁判官にも少なからず影響を与えたようである。

1976 年に、選択方式が租税回避ツールとしての所得税賦課法 260 条の解釈への制限としての強さを得ていたので、同条の 1980 年代の復活の前に、ガービックが所得税賦課法 260 条を取り替えるため提案をしていた。

ガービックの提案されたモデルのいくつかの側面は、第 4 編 A で取り入れられた。

しかし、第 4 編 A も導入されてすぐに積極的に適用が進んだわけではなく、所得税法 260 条の適用の可否を巡る裁判で少なからず辛酸をなめた経験のある税務当局の第 4 編 A に対する姿勢は、しばらくの間、かなり慎重なものであったので、1980 年代後半から 1990 年代前半にかけて、第 4 編 A の適用の妥当性が争われた裁判は殆ど皆無に等しかったが、1990 年代後半になり、ようやく適用が進んでゆくこととなる。次章では、具体的に、第 4 編 A が考慮された判例について検討を行うこととする。

2. 第 4 編 A の効果とその限界

2. 1 事例の検討

第 4 編 A が適用された主な判例だけでも、1994 年に 1 件、1996 年に 1 件、2001 年に 1 件、2004 年に 2 件、2007 年に 1 件、2008 年に 1 件とようやく定着

²¹ Rachel Anne Thooma, See supra note .20 at 151~153.

するようになった。

そこで、第 4 編 A が考慮されたが、適用とならなかった Ryan 事件と、第 4 編 A が積極的適用された判例の中で代表的なものとして挙げられている Hart 事件、そして Pridecraft 事件について考察を行うこととする。

2. 1. 1 第 4 編 A の適用が否認された事件（Ryan 事件）

(1) 事案の概要

マイケル・ライアンは、情報アナリストで天体物理学の博士号がある。

彼は、マリアと結婚している。マリアは科学および Dip ed. 専攻しており文学士を持っている。

1994 年にライアン博士は、Marjsp Pty 社（以下、Marjsp 社）を法人成した。ライアン博士及び夫人は会社で割当られる株式 100 株のうち、それぞれ 50 株を所有する役員である。

Marjsp 社は、Marjsp 年金拠出金基金（superannuation）の受託者である。

これらの訴えは、1995 年～1997 年の課税年度に関するものである。

各々の年度に、Marjsp 社は収入を得た。その収入は主に情報テクノロジーサービスを顧客に提供するという契約に従って払われる報酬で得られたものであった。ライアン夫人は、秘書アシスタント業務を提供した。

以下のテーブルは、Marjsp 社によって外部年金拠出金基金に（1995 年）、そしてライアン博士及び夫人に代わっての Marjsp 年金拠出金基金に（1996 年及び 1997 年）に Marjsp 社によってなされるライアン博士及び夫人の業務に対して支払われるそのコンサルティングサービス、給料及び一部の役員報酬、Marjsp 社の収入を示す。

表 1 Marjsp 社及び Ryan 夫妻の収入状況と給与等拠出の状況

	Marjsp Income	Dr Ryan Income	Dr Ryan Director's Fees	Mrs.Ryan Income	Dr Ryan Superannuation	Mrs.Ryan Superannuation
1995	\$87,897.60	\$54,526.00	----	\$6,300.00	\$5,000.00	\$11,500.00
1996	\$117,695.00	\$37,541.00	----	\$6,000.00	\$20,000.00	\$50,000.00
1997	\$50,532.50	\$26,000.00	\$1,500.00	\$2,500.00	\$12,000.00	\$8,000.00

1999年6月23日に、内国歳入庁長官は、1995年、1996年、1997年のライアン博士の課税所得にそれぞれ \$33,371、\$80,154、\$23,032の額を加える所得税賦課法第4編A 177条Fの決定を下した。177条Fは 租税便益のない内国歳入庁長官が取消すことの出来る裁量について下記のように書かれている。

177F(a) 当該納税者の課税事業年度その課税所得の中に含まれていない金額に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度の課税所得に全部又は一部を含めるべく決定すること。

177F(b) 当該納税者の課税事業年度に関連する控除に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度に関連する控除の全部又は一部を認めないことを決定すること。

追徴金額は、Marjsp社によって受け取られる報酬とライアン博士のために明らかにされる収入の違いを意味する。内国歳入庁長官も会社の費用として要求された\$2,443、\$3,239、\$3,352の額が年の各々のライアン博士の収入に対して許される控除とみなされると断定され、それらの金額は、会計、銀行手数料、保険、電話及び研修のような項目に支払われた。

内国歳入庁長官は、決定を下す際に、「所得税を減らすスキーム」に対処している所得税賦課法第4編Aの下で行動した。

内国歳入庁長官は以下のステップから構成されるか、それらを含んだスキームがあったと主張する。

- ①給料と年金拠出金のために当該納税者から Marjsp社へのサービス提供額は、実質的には 当該納税者から外部の会社その他の法人等に提供されるサービスのコストより低いということ。
- ②Marjsp社による異議申立人の妻の雇用、及び彼女への給料と年金拠出金、その合計額が彼女からサービスの提供があったとしても、そのサービスの価値よりも実質的に過大であり、又仮に異議申立人の妻以外の者により Marjsp社に同じサービスの提供があったとした場合のコストより実質的に過大であるということ。
- ③異議申立人のサービスから生じた所得の余剰金を法人税率により課税されるべく会社に留め置いていること。

これらのスキームが認定されるかどうかである。

※退職年金基金 (superannuation : スーパーアニュエーション) について

オーストラリアの年金制度の2階部分はスーパーアニュエーションと呼ばれている。

スーパーアニュエーションの歴史は1世紀以上に及ぶ。90年代までは高収入者を対象としたマイノリティ向けの制度であったが、労働党のキーティング政権時代の1992年に、事業主の強制拠出化が発表され、1993年のスーパーアニュエーション法制定後は、普遍的な制度となった。税方式の老齢年金に対し、スーパーアニュエーションは事業主の強制拠出と被用者の任意拠出からなり、全額積立方式となっている。

対象には、正社員のみならず、パートタイムや短期労働者も含まれる。また、自営業者・無業者も任意で積み立て（拠出）することができる。賃金に対する強制拠出率は2002年から9%（最低ライン）に維持されている（なお、事業主は拠出金を損金として計上できる）²²。

(2)行政不服審判所²³

＜Downes 審判官＞

争われているスキームは、Marjisp社とその顧客の間で契約を含まない。内国歳入庁長官は、これらの顧客との契約の下にMarjisp社が受領した金額が、博士の課税所得に含まれた筈のものであったか、又は含まれたであろうと合理的に予測されていたものであるとの主張をしていない。ここでの審判手続は、Marjisp社が受け取ったと認められる所得が受取り後に如何様に処理される筈であったか、又は処理されたであろうと合理的に予測されたかということ、及び、博士とMarjisp社との間の取引と博士の妻とMarjisp社との間の取引を対象にして行う。

それは、ライアン博士がなぜ顧客と直接契約をしなかったという問題がこれらの訴訟において起こらないことになる。

しかしながら、博士が顧客である会社が法人との取引を要求していると思っていたが故、又起こるかもしれない過失責任の追及に個人として晒されることを少なくしたいと思っていたが故に、Marjisp社が設立された事実、及び、Marjisp社を当事者とする契約が締結されていた事実を博士及び妻の書面と口頭の証拠により行った。所得税賦課法第4編Aのために起こったかもしれないことの客観的な決定及び目的により関係しているが彼らの前後関係におけるこれらの問

²² ニッセイ基礎研 REPORT August 2009。

²³ Re Ryan v FCT, AAT Case 【2004】 AATA753。

題を考慮して、いくらかの関連した事実認定をすることはそれでも適切である。それは、Marjsp 社で契約をすることの背後にあるライアン博士の技術及び専門知識であった。契約は専門的なサービスの提供のためであった。

ライアン夫人に支払われる収入が過剰でなくて適正だったことを認めるめ、含まれる技術のレベルに基づく推定及びかかられる時間であったライアン博士の証拠を受け入れる。内国歳入庁長官は、Marjsp 社の所得と博士へ支払われた所得の差額全体を、含まれていなかった金額として扱うに際して、会社の通常経費を取り上げている。この対応は、所得の博士から Marjsp 社への転換がスキームの中に含まれていたのがあったならば、是認されるものであったであろう。然しながら、所得を Marjsp 社が稼いだということ一旦是認した以上は、税理士からの報酬請求の如き経費は Marjsp 社の経費である。それらの経費は、博士に支払われた所得の中から博士によって支払われるべきものであったかのように扱うことは許されない。これらの報酬請求が博士の個人的経費であるとの陳述は、審判官に対してなされていない。この誤りは、当該金額を博士に対する控除として承認することで直らない。Marjsp 社とその顧客との間の契約の下での Marjsp 社の所得の受取りということが争われていないのであるから、それらの経費を Marjsp 社ではなく、むしろ博士に帰されるべきものとする根拠は在り得ないことになる。

そして、次に問題になるライアン夫人のための年金拠出金負担である。証拠は、ライアン博士及び夫人は、彼らが必要とした金額を会社預金口座から引出して、期末で彼らが合理的であると思った金額を、ライアン夫人の収入であったとし、残額をライアン博士の収入であったとした。そして、残高が年金拠出金としてみなされる。1996年に彼らが最大の負担を上回らないように、年金拠出金負担は、上限金額を超えないように割当てられたと認められるが、それは内国歳入庁長官が主張するスキームの一部ではないし、誰もが予想することころである。

Marjsp 社の主要な約因が、ライアン博士及び夫人を通して、Marjsp 社の稼いだ所得をライアン博士及び夫人のために、それぞれの所得と年金拠出金に分けることであったと認定した。そういう事情下で、ライアン夫人になされており年金拠出金負担として利用できない場合には、彼の所得として彼に支払われるだろうよりはむしろ、ライアン博士の老齢退職年金負担にされたと結論することは難しくない。当事者の誰もがお金が収入として支払われることを意図したと考えることに合理性は本当はない。そして、率直に、ライアン博士及び夫人が Marjsp 社をライアン夫人のための年金拠出金の最高限度額を上回る金額をライアン博士に支払うために手に入れたという事実を疑いを持たない。

最終的な問題は、年金拠出金負担が合理的に計画がなかったとしたら、ライアン博士の課税所得に含まれたことになっているかもしれないかどうかということである。

この結論に達する際に、第4編 A 177 条 C (税務上の利益を得ているか) で書き留められるテスト (事実の前後関係で行使される客観的基準) で、租税上の利益がなかったと結論したので、第4編 A 177 条 D (目的テスト) を申請する必要が無いとした。

(3) 考察

Ryan 事件は、所得税賦課法第4編 A が課税当局によって考慮されたが、行政不服審判所の審判の結果、租税便益がないと認定されたので、目的テストに進むまでもなく、その適用はなされなかった。

しかし、ライアン事件を受けて、翌年、税務通達を補う文書として、TD 2005/29²⁴ が税務当局より発出された。

TD 2005/29 については、Q&A 形式で発出されており、「納税者が年金拠出金を年齢別法定限度内であるが当該従業者の労務価値よりも過大に支払った場合に第4編 A が適用されるか？」との質問に、その回答は、「否」とされ、税務当局は、「異常な状況がない場合に」会社、信託、パートナーシップ、個人事業主が拠出する年金拠出金に対する年齢ベースの限度まで控除する場合に、4編 A が適用されないと示している。

従って、租税回避が主目的であれば、第4編 A が適用されることになる。

しかし、年金拠出金の控除は、一般的な推論規定よりむしろ、スーパーニュエーションの規定により明示的にカバーされているので、従業者の給料によってでなく、規定の下の控除可能は、従業者の年齢によって制限される。

ライアン事件の場合は、個人事業を運営している Marjsp 社が、ライアン夫人が提供する価値を上回る年金拠出を支払った例であった。

行政不服審判所の審判官は、Marsjp 社は、ライアン博士が仕事を得るために必要であり、彼の妻への給料が適正だったことを認めており、給料に対して、過剰な年金拠出の控除が行われていると税務当局は主張したが、年金拠出の規定に定められる年齢ベースの限度の範囲内であった。

よって「過度の」年金拠出金控除が、従業者 (形だけでなく実質上) に年金拠出金の利点を与える目的で一貫した方法でなされる計画は、引出される租税

²⁴ Australian Taxation Office, “ Practice Taxation Determination TD 2005/29” .

上の便益を得る優位な目的の推定を許さないということになる。税務当局においては、個人の課税所得から利益を削除するか、あるいは控除を得ることについての目標を実行しているだけであると見なされるような場合、控除から生じている租税便益は第4編Aの下で取消される可能性がある。

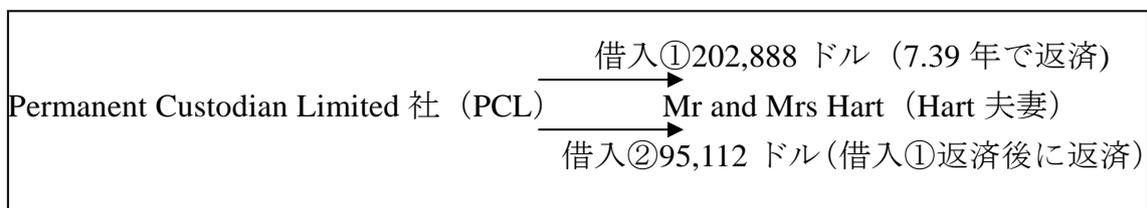
Ryan 事件においては、年金拠出金額の上限について、個別規定により年齢で法定限度金額が定められている。給料が少なくても上限額までの年金拠出は合法であると思われる。租税回避であるとして上限額以下の合法的拠出を否認することは、法律が上限額を決めている趣旨と相反することになる。

2. 1. 2 第4編Aが適用された事件（Hart 事件）

(1)事案の概要

Hart 夫妻は、wealth optimizer（富のオプティマイザー）と呼ばれていたスキームで、自宅を買い換えるにあたり、PCL 社から転居先の住宅 I の購入資金と居住していた住宅 J の賃貸のために必要な資金をスプリット・ローン（1つの借入を2つに分割する方法）で借り受けることとし、住宅 I の購入資金として202,888 ドル（期間 25 年）、住宅 J の必要資金 95,112 ドルを借りた。この借入利子のうち、住宅 I の事業資金の借入利子は、Hart 夫妻の所得税の計算で控除されることから、返済については、Hart 夫妻は、PCL 社との間で、まず、①の借入の利子と元本を Hart 夫妻が全額支払った後、②の借入の利子と元本を返済することを約束した。②の借入の利子は、複利であり、その支払額が膨らんでゆく方を、後払いとし、借入①と借入②とを同時に返済したよりも、支払利子控除が受けられることとなる。この借入利子②の支払利子の控除が認められるかである。

図1 資金の流れについて



1994 年に、Peadbody 事件高等法院判決²⁵で示された第4編Aの適用を制限する

²⁵ FCT v. Peadbody 事件高等法院判決 ([1994]123 ALR 451) 前掲注7 215 頁～より 法人 E (法人 F グループ 株式の 62% を所有) は、その株主である納税者 D とその家族を受益者とするファミリー・トラストの受託者であり、新たに取得した簡易法人 G (shelf company) を通じて、法人

考え方（「サブ・スキーム・アプローチ」を否定する見解）に則り、本件スキームにおいて経費控除の対象となると主張されている利払いは、「全ての実際上の意味を奪われることなくそれ自体で自立が可能でない」ほか、納税者が本件契約を締結した主要な目的は、全体的に見れば、住宅①の取得と住宅②の賃貸を可能にするための資金調達であることから、第4編Aに基づく否認は認められないと判示された。

争点は、1つのローンを①（個人取得物件）と②（投資物件）に分割し、先に①の借入元本と利子を返済後、複利で増えた②の利息と借入元本の返済を行う仕組みのため、①の返済期間に、②の利息と元本が増えることとなる。

この複利で膨らんだ利息は、事業用投資物件であるので、この利息が控除できるかどうかの問題とされたのである。

(2)連邦裁判所²⁶

<ヒル裁判官の見解>

複利もしくは追加利子の控除可能性については、2つのテストが収入を引き

Fグループの残余分の株式（38%）を法人Hから購入し、その後、法人Fグループでは、簡易法人Gの了承の下、法人Hから購入した株式を普通株から殆ど価値のない優先株に転換する決議が行われたため、法人Eが当初から有していた法人Fグループ株式の価値が高まり、法人Eは、その株式の50%を新設法人Iに売却し、本売却益に対する短期キャピタル・ゲイン課税が回避され、納税者Dの課税所得が減少したことが問題となった（株売却の対価は、現金と新設法人の発行株式の半数であり、法人Eとしては、新設法人Iの株式50%を確保することによって、新設法人Iに対する支配権の維持が可能となっている。）税務当局は、上記一連の取引において、法人Fグループ株式を価値の低い優先株に転換する行為は、短期株式譲渡に係るキャピタル・ゲイン課税を定める所得税法 § 26AAA の適用を回避することを支配的な目的とする行為であり（当時、所得税法 § 26AAA は、取得後の12ヶ月以内に行われた株式の売却に伴うキャピタル・ゲインを課税所得に含めることを定めていた。）かかる行為も第4編Aが定める「スキーム」に該当するほか、「スキーム」に関連して、「税務上の利益」も生じていることから、第4編Aの適用要件は充足されているとして、納税者Dに対する更正処分を行ったが、かかる処分は、取引全体としては商業目的が存在していても、取引の一部が「スキーム」に該当するならば、第4編Aの対象となるという「サブ・スキーム・アプローチ」（“subscheme approach”）と称される考え方に立脚するものであった。ところが、高等法院では、かかるアプローチは否定され、第4編Aが定める「スキーム」とは一連の取引全体を意味し、第4編Aがスキームの一部に適用されるのは、当該部分が「スキーム」を成す例外的な場合に限られ、「特定事実（スキームの一部のみを構成する事象）が、全ての実際上の意味を奪われることなくそれ自体で自立可能でない」状況は、かかる例外的な場合に該当しないほか、第4編Aの適用上、スキームが実行されなかったならば発生したであろう取引とは、その発生が単なる可能性にとどまらず、発生の確実性が合理的に期待できるものであることが必要となるところ、税務当局が想定している取引は、その発生の確実性を合理的に期待できず、所得税法 § 177C が定める「税務上の利益」に係る「合理的假定テスト」をクリアしていないと判示されている。

²⁶ FCT v. Hart [2002]FCA FC222.

起こす資産を得るために借りられる金額の利息の控除可能を決定するために提案されている。

まず、第1のテストは、借り入れ目的に着目することであり、第2のテストは、借り入れられた資金の使用に目をむけることである。

一般論として、収入を引き起こす資産の取得の融資のために、利子が借りられる場合は、どのような形式が使われるかに差異は生じない。結果は同じことであり、利子は差引けるのであり、借入目的が借りられた資金の使用を調べれば容易にわかるのが通常のことである。したがって2件のテストを区別することは通常のケースでは不要である。

利子は借りられた資金についての経費であるから、利子と課税対象所得との結びつきは、そのローン自体を超えた所から見ることにより、派生的なものか利子の本質的特徴のものか、容易に確かめられる。これは、内国歳入庁長官の提出物の出発点であり、そして、それは受け入れてよい。

しかし、ここでは、複利が普通の利子と異なると主張されている。異なると思われる理由は、それが何かを購入するのに用いられるお金の価格でないという点においてである。複利はローンについて支払義務が発生しているのに支払われていない利子の上に課せられる利子である。

複利が課せられる金額は言うならば、金利が計算される対象たる借り入れ資金、即ち、元本は、長官の所見では、全く使用に向かっていない金額である。それは、単純に支払われていなかった金額である。

複利計算の対象となった元本は、借り入れされた資金ではないし、賃貸資産用の借り入れの金額の借り換えに使用されていない。

内国歳入庁長官の陳述書が示唆するように、それは異なる資金である。

賃貸資産は、控除を許す利子を生む資金でもって購入された。

この裁判で審議の対象とされている元本は、全て金利（すなわち未払いの普通の利子）と月々に返済されている元本がローン①（Fadden 資産を得るのに用いられたローン口座）において貸し方記入されていることを以ってのみ説明できるのであり、このことは、内国歳入庁長官の陳述書によれば、当該複利に個人的な性格を与える。別の言い方では、当該複利の発生は、住宅ローンが、より速く返済されることができるとためであり、複利に個人的性質があり、所有地を貸すことによって生み出され賃貸収入と相対的な関係がないと主張している。これらの後半の陳述は、本件に固有の事実に関するものと言えよう。

しかし、陳述が複利計算の基となる資金が所得稼得資産の購入に向けられていないという限度に於いては、より広い適用が存在するに違いない。

報告書は要するに、人が複利を考慮しにくる時、収入を引き起こす資産を購

入するのに用いられる資金の上で計算される普通の利子と資産が生む賃貸収入の間に存在する関係が失われたと言っており、複利が生じるとき、陳述書が述べるごとく、その複利と借りられた資金を用いて得られる資産に由来する使用料の課税対象所得との間には関係がない。

口頭の陳述において、議論された別の方法があり、本件における複利は、借り換えるのに用いられる資金に支払うべき利息よりも多く課税控除を受けるために考案された手段に過ぎないとの主張である。

それで、複利は控除されるべき出費の重要な特徴が欠如していたと、主張された。それは、もちろん、特定の事実にもとづく主張である。

私の意見では、これらの陳述に於いて示された何れの方法も間違った考えである。普通の利子と複利は違うはずという内閣歳入庁長官の主張には原則として理由はない。両方とも単に借りられる資金の費用である。複利を元の借り入れと分離された新しい資金の費用として扱うのはわざとらしい。

利子を複利計算かすることは、当初借りられる資金の上で払われる利子計算する方式上のものではない。したがって、最初の裁判官が判示した如く、普通の利子と同様に複利の性質は、当初借入資金が使用された用途から決定される。

(3) 高等法院²⁷

＜グモウ裁判官とヘイン裁判官の見解＞

「すべての実際上の意味を奪われることなくそれ自体で自立が可能でない」との基準に依拠することはできないとした上で、本件にはスキームが存在し、「本件においても、もし 177 条 C1 項 b 号の文言において、当該スキームが締結・実行されていなかったとするならば、『合理的にみると控除が期待されなかったにもかかわらず』、Hart 夫妻は租税上の便益を得るであろう。177 条 Db 号を併せて読むとき、第 4 編 A は、問題のスキームと選択的仮定 (alternative postulate) とを比較することを要求していることが明らかとなる。177 条 Db 号で認められた 8 つの要素から納税者の目的について結論を出すには、他の可能性が存在するかを考慮することが要請されるであろう。」との意見を述べた。すなわち、グモウ裁判官とヘイン裁判官は、第 4 編 A の 177C 条が定める合理的期待テストをクリアしているか否かについて、選択的過程 (alternative postulate) 又は仮定の事実 (counterfactual) があるか否かが重要であることを明らかにしたのである。

2 つの判決は、オーストラリアの司法にとって大きな困難を生じる問題、すな

²⁷ FCT v. Hart [2004]HCA 26.

わち第4編Aは、商業取引が租税上の利益を生み出すように構成されている時は常に適用されるべきか、という問題の例示である。

Hart 事件判決は、このディレンマの一例である。オーストラリアの一般租税回避防止規定には具体的な要素が規定されているにもかかわらず、正確な適用及び節税と租税回避の間の境界線に関して、ニュージーランドがそうであるように、まだ不確定さが残る²⁸。

(4) 考察

David Dubar 教授は、「第IV編Aは、ニュートン事件において確立された旧260条の解釈上の位置を回復することを意図しているとの覚書きの明示的な示唆にもかかわらず、高等法院は、断定テストを間違った二項対立に導くとして再び捨て去った。商業上合理的に行動する納税者が、租税上の便益を得ることを主たる目的で処理することができるとするのは、誤った推論であるとした。このアプローチは、『あからさま、人為的又は仕組まれた』取決めと一般的な租税の納付を最小限にしようとする1つないし2つ以上の納税者の一連の行為の単なる選択との間の境界からかけ離れたハート事件において確立され、適用された。」と述べられている²⁹。

Hart 事件高等法院判決においては、小さな規模の事件に関するものであったが、判決の意義が税務当局にとっては決して小さいものではなかったことは、当時、カルモディ (Michael Carmody) 国税庁長官が、本判決で示された原則は重要であると考えられるとの所見を述べ、その確認された重要な点は、あるスキームが、税務上の利益を獲得するだけに挿入されているとしか考えられない一定の取引段階を含むものであるなら、第4編Aの適用対象となり得るということであり、本判決で示された第4編Aの適用基準等を踏まえた上で、相当な税務上の利益を提供するスキームが目の前に現れた時には、スキームに包含されているリスクについて検討することが肝要であると注意喚起していることから示唆される³⁰。

²⁸ Zoe Prebble & Johon Prebble 「海外論文 所得税法上の一般的租税回避防止規定と大陸法上の法の氾濫法理との比較」(駒宮史博翻訳) 租税研究(2009.8)303頁。2つの判決とは Spotless 件と Hart 事件を示す。

²⁹ David Dunbar 「制定法上の一般否認規定：英連邦諸国からの英国に対する教訓」 租税研究(2010年2月号)(今村隆訳) 26頁。

³⁰ 松田直樹・前掲注7・221頁。

2. 1. 3 第4編Aが適用された事件 (Pridecraft 事件)

(1)概要

Pridecraft 事件の判決は、第4編A適用にあたり、契約の商業的かつ財務的重要性と同じくらいタイミングの重要性を判示した事件である。

連邦裁判所は、Spotlight Stores の従業員へ支払う賞与 (post-1997 Scheme) のため信託を設立して拠出した資金の控除を取消すために、第4編Aを適用した。その信託についての内容については以下の通りである。

Spotlight は、1997年6月27日に、Spotlight Stores Incentives Pty Ltd. (“Incentives”) を組織し、Fraid 氏と Freid 氏を役員に任命し、1997年6月30日(会計年度の最終日)に会議を開き、“Incentives” が受託者である Spotlight Staff Incentive Trust (“Incentive Trust”) という信託を1,500万ドルの拠出をして設立した。

1997年6月30日に、“Incentive Trust” は、Spotlight Stores に1,500万ドルのうちの1,480万ドルを貸し返した。

“Incentive Trust” への拠出金1,500万ドルの支払目的は、新しい賞与のスキームの下、従業員への賞与を信託から資金を出すことであったが、従業員への実際の賞与の支払いは、“Incentive Trust” からのローンにより未払になっている金額を減少させることで Spotlight Stores 社から支払われており、賞与の総額は、“Incentive Trust” 設立後5年間で、1997年～1998年において300万ドルを最初に、970万ドルであった。

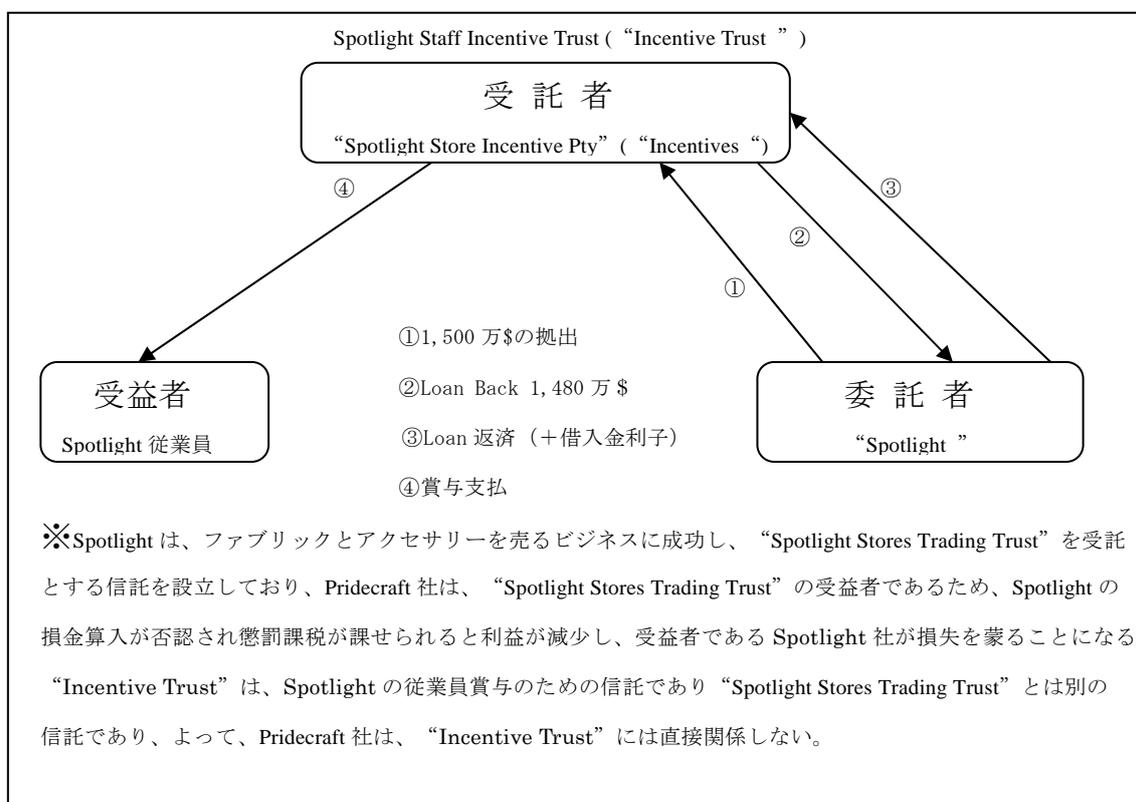
裁判所は、1,500万の“Incentive Trust” を設立する商業的な目的はあったが、特徴ある契約を結ぶ主要な目的は、1996年～1997年において1,500万ドルの所得控除を得ることであったと判断し、第4編Aを適用した。

一方、Spotlight 社は、Spotlight Trading Stores Trading Trust の受託者であり、Spotlight 社の取締役の内の1人はFried Family Trust の受託者であり、もう1人はM. Fried Family Trust の受託者である。

この受託者2人は、それぞれ Spotlight Trading Stores Trading Trust (の中に単位を保持している) を構成している。

Pridecraft 社は、Fried Family Trust と M. Fried Family Trust の双方の受益者であり、Spotlight 社の損金算入が否認され懲罰課税が課せられると利益が減少するので、受益者である Spotlight 社が損失を被ることとなるため、Pridecraft 社は原審判決を不服として上訴した。それぞれの関係を図に表すと以下のようになる。

図 2 当該事件における信託(“Incentive Trust”)のしくみ



(争点)

Spotlight 社の会計年度末に、従業員ボーナスのための基金設立の拠出として、1,500 万を損金計上したが、この控除が認められるか否かである。

1 点付け加えておきたい点は、内国歳入庁長官は、51 条(1)の適用において Spotlight 社の拠出金を控除不可とする決定が、原審裁判官により覆されたことに対して対抗的控訴をしている。その根拠は、原審裁判官は、Spotlight の拠出金の性格を資本の払い込み、又は資本的性質のものとするべきであったのに、そうしなかった、ということである。

つまり、内国歳入庁長官は、第 4 編 A を適用して Spotlight の拠出金 1,500 万ドルを資本的性質の拠出であるから控除不可の決定したのに対し、原審裁判官は、Spotlight の拠出金を 1,500 万ドルを非資本的性質の拠出であるとしたが、第 4 編 A を適用して専らの目的が租税の便益を得ることであったので、拠出金を控除不可と決定したのである。

(2)連邦裁判所³¹

³¹ Pridecraft Pty LTD v. FC of T;FC of T v.Spotlight Stores Pty Ltd [2004]FCAFC339

＜サックビル裁判官＞

①所得税賦課法 51 条(1)

原審裁判官は、先ず、Spotlight から “Incentive Trust” への 1,500 万ドルの拠出が所得税賦課法 51 条(1)の下で、Spotlight の課税所得から控除可能であるか否かを審理した。“Incentive Trust” が法的に正当な任意信託を設立したこと、及び 1997 年 6 月 30 日に Spotlight が 1,500 万ドルを支払った時に同金額に対する実定法上衡平法上の所有権は “Incentive Trust “の受託者たる “Incentives “へ移転したことを認定した。この事実認定に対し異議は出されていない。

原審裁判官は、Spotlight の拠出金 1,500 万ドルを資本的性質の拠出であるから控除不可の決定した。

post-1997 Scheme が機能する間、毎年、従業員の信頼と信託を確保するように設計されていたという点で、初審裁判官は、支払いの目的が一時的であると言った。Scheme が 5 年の間の間だけ動くことを目的としたので、この利点には長続きする品質がなかった。

②第 4 編 A

原審裁判官は、内国歳入庁長官が 177 条 D の目的のために「スキーム」を確認した点は 2 つあり、まず(a) “Incentives “の設立、“Incentive Trust” の創設、Spotlight による 1,500 万ドルの拠出、Spotlight への 1,480 万ドルの融資とそれらの業務を遂行して、実行するために行われる行為であり、次に、(b)拠出とローンを儲けることとそれらの業務を遂行して実行するために行われる行為である。

原審裁判官は、「Part IVA のスキーム」として確認されるスキームに次のように言及した。 1,500 万ドルの拠出が 1996/1997 の会計年度に関する許される控除であったという判定の結果として、Spotlight が第 4 編 A 177C(1)(b)の意味の範囲内で租税便益を得たとわかり、利益は 1997 年 6 月 30 日に終わる会計年度の Spotlight 社の課税所得が無しになるということ、そして、3,120,635 ドルの結果として生じる損失は繰り越すことができた。

原審裁判官は、内国歳入庁長官によって提示される普通とは違ったスキームの実際的な違いがないと考え、計画 (Part IVA スキーム) のより広い定義への言及によって内国歳入庁長官のケースを考慮することは、ゆえに適切だった。

その原則で、Spotlight は「計画に関連して」明らかに租税便益を得た。

残りの問題は、第 4 編 A 177 条 D(b)で指定されている 8 つの要素を考慮して、Spotlight が、その理事を通して行って、それが第 4 編 A スキームに関連して租

税便益を得るのを可能にする目的で、計画を始めたか、実行したかである。

この問題が Spotlight の目的への言及によって解決されることができると考え、Spotlight には商業的目的とスキームに関連して租税便益を得る目的があると認めた。

したがって、本当の問題は、後者が優位な目的（第 4 編 A 177 条 A(5)）であったかどうかということであった。そして、第 4 編 A 177 条 D(b)で述べられる 8 つの要因の各々を考慮することによって、この問題に取り組んだ。

③スキームの形式と実体（第 4 編 A 177 条 D(b)(ii)）

スキームの形式と実体の見出しの下で、原審裁判官は、スキームの形式からかけ離れた実体の特徴点を指摘した。そのような特徴点には下記のもが含まれていた。

- ・スキームの実体は、従業者が 1997 年後のスキームに従って算出された年次ボーナスに対する権利を有することであった。しかるに、“Incentive Trust”の正式書面の規定の下で全てのボーナスの支払いは（“Incentive Trust”の）受託者が任意に決定できるものとされ、「留保金」勘定は形式においても開設されていなかった。然しながら、この明白な乖離を原審裁判官は商業的目的からの乖離を示すものとしては認めなかった。何故ならば、その乖離は理事達が予期しない状況の場合に優先的な裁量権を保有しておくことを望んでいたことを単純に示しているからである。
- ・1997 年後のスキームは、その目的を達成するためには、従業者達によって彼等が効率的で、誠実で、生産的であるべしとの動機付けになるものとして受け入れられている必要があった。従って、従業者達がスキームについてどのような説明を受けていたかを考慮に入れておくことが重要であった。原審裁判官は、以下の事実を認めるに至らなかったことを述べた。

「誰かが受託者となり或る個別の Trust が設立されていたこと、又は、「Part IVA スキーム」の下の Spotlight の従業者達の権利を確実にする為の 100 万ドル以上の何らかの拠出がなされていたことが従業者達に何らかの意味がわかる形で告げられていた。」

これから「明らかに意味されること」は如何なる 100 万ドル以上の支払いも商業的目的でなされたのではなく、他の目的でなされたということである。

- ・“Incentive Trust”の設立とその Trust への 1,500 万ドルの拠出は、少なくとも 2001 年 8 月までの年次ボーナス支払いに必要な資金として使用するに十分な基金を確保することであると期待されていた。然し、証拠の示すところでは、そのような「支払い不能のリスク」は存在しなかった。

④スキームの実行時期と実行期間 (177 条 D(b)(iii))

スキームの実行時期は、会計年度末であり、従業員賞与の信託でありながら、期間も 5 年間と短く、信託が 1997 年 6 月 30 日前に存在しなければならなかった商業的であるか法的理由がなかった時から、首席裁判官は Part IVA スキームの時期が租税便益を得る目的の方へ指すと考えた。

⑤スキームに起因して生じる納税者の財政上の変化 (177 条 D(b)(v))

さらに、ローンバック契約の結果、Part IVA スキームの Spotlight への実際のコストは、最小限だった。つまり、1,500 万ドルの拠出をして莫大な損金を生み出したが、1,480 万ドルをローンバックされることで、実質 20 万ドルの支出で、当該年度の課税所得は 0 となり、さらに翌年に損失を繰り越している。

本当に、裁判官は、“Incentive Trust”が重要な意味を持つ基金と位置付ける客観的な必要がないと思った。

したがって、上記要因は、1997 年 6 月 27 日から 6 月 30 日の間で Part IVA スキームを始めて、実行することで Spotlight の有力な、顕著な、あるいは最も影響力のある (“ruling, prevailing or most influential”) 目的がその計画に関連して租税便益を得ることであったと結論させた。

したがって、内国歳入庁長官の第 4 編 A の決定は、有効で、彼の第 4 編 A に改められた評価を支持する。

⑥追徴税

Pridecraft 社は、51 条(1)で異議に代わったので、それも 51 条(1)の評価を根拠として、内国歳入庁長官によって課される追徴税に対するその異論に成功した。

内国歳入庁長官が指摘したスキームには第 4 編 A が当てはまらない (適用できない) という主張は、所得税賦課法 226 条 L(e) の下では、合理的反論が可能なものであった。従って、コミッショナーは、第 4 編 A が定める高額罰金 (即ち 50%) を課すべきでなかった。

(3)考察

この賞与スキームは、Spotlight 社の金融マネージャーによって試算され、1997 年の計算は、5 年間で 1,575 万ドルと見積もられ商業的な目的の存在が主張された。しかし、その計算は、8~11%の取引高の 1 年の増加に基づいて進行的な増加を仮定した。さらに重要なことは、1996/1997 年の 1,470 万ドルから 2000/2001 の 3,720 万ドルまで純マージンの増大を仮装した。言い換えると、マネージャーは、大きく増加している利益の期間を仮装し、そして、それは、1997/1998

(post-1997Schme の最初の年) の 342 万ドルから 2000/2001 の 398 万ドルまでボーナスの相当な増大によって一致する。

裁判官は実質上、Spotlight には post-1997Schme の 5 年間に支払われる総額に等しい金額を確保する商業的な必要があったという金融マネージャーの仮定を否定した。なぜならば、Spotlight が長年の成長で増加している利益を持っていることになっているのであれば、ボーナスは増加するであろうが、困難な状況でも従業員に生じたボーナスを支払う義務をはたしている会社ではなく、5 年間の間に支払われた賞与は 970 万ドルで、その間、基金の追加は、post-1997Schme が稼働中であった 5 年間にはなかった。

この期間の短さと、賞与の試算方法や、支払い状況も、商業的な目的を証するものとはなりえない。

本件においても、第 4 編 A の適用にあたり、第一にスキームの存在があるか、第二に租税便益を得ているか、そして、最後に 177 条 D に掲げるところの目的テストの検討を行うのであるが、本件では、スキーム自体が機能していないため、目的テストにより、商業的な目的がないことが明らかにされている。

2. 2 小括

これまで、オーストラリアの包括的否認規定である、現行法第 4 編 A の適用効果とその限界を考察するために、第 4 編 A の適用が考慮された判例を考察してきたが、第 4 編 A の否認効果の高さを認識するとともに、第 4 編 A により租税回避包括的否認規定を適用する段階で、いったんスキームを広義に捉える手法の是非と、最後の歯止めとなる「目的テスト」の認定において、まだ課題が残されていると考える。次章で、この 2 点について考察してみることにする。

3. オーストラリアの立法経験から何を学ぶか

3. 1 包括否認規定制定の難しさ

3. 1. 1 スキームの認定

1981 年に第 4 編 A が制定された時のハワード財務大臣の代議院におけるスピーチでは、『あからさま、人為的又は仕組まれた取決め (blatant, artificial or contrived arrangements)』のスキームに対して第 4 編 A を適用すると述べられているが、条文の定義にはこれらの条項は盛り込まれていない³²。

実際に、第 4 編 A の適用の可否を検討するにあたっては、177 条 A(1)に定義するスキームが存在するかを最初に認定するのであるが、「あらゆる合意

³² Rachel Anne Thooma, See supra note .20 at 147.

(agreement)、取決め (arrangement)、了解 (understanding)、約束 (promise) 又は企て (undertaking) に、「あらゆる計画 (scheme)、企画 (plan)、提案 (proposal)、行動 (action) 又は一連の行動 (course of action) 若しくは行為 (course of conduct)」まで含まれ、条文で定義されたスキームは非常に広義で範囲が広いため、177 条 A の段階で適用が否認された判例は、本稿で検討してきたものの中でも無い。

スキームをいったん、非常に広義にとらえる手法については、辻教授が、英国における一般的租税回避防止規定に関する諮問書の中で、租税回避の定義について、「一番重要な租税回避の定義ですが、本法の適用される租税回避の定義、租税回避とは、『a 租税を支払わない、租税をより少なく支払う又は租税をより遅く支払う。b 還付を受ける、より多くの還付を受ける、より早く還付を受ける。c 支払いを受ける若しくは税額控除の方法により大きくの支払いを受ける』ことだとしています。要するに税負担を免れる、若しくは還付を受けるといったものが租税回避ということですから、これだけを読めば税負担を免れるものの全部、節税を含めてすべて入るのではないかと考えられるような、非常に一般的で広義な概念です。こういったところが批判のもとになるわけですが、それから、さらに損失、その他の額の創出することも含むのだということで、こういった幅広い定義をいたしますと、すべての税負担回避行為に対して適用されるということになりますから、それを制限する意味で目的テストというものを設けるとしています。こういった広範囲に定義するのは、むしろ初めは広範囲に定義しておいて、それで除くもの、認められる租税計画、節税といえいいのでしょうか、そういったものを除外するという形にした方が天才的な租税回避とか、租税回避スキームといったものを防止するのにこの方が適切であるという考え方をとるのだと言っております。」³³と、租税回避スキームは広範囲に定義しておいて除外する方が、防止できると述べられている。

一方、David Dunbar 教授によると「一般否認規定は、受け入れることのできるタックス・プランニングとそうでないタックス・プランニングを区別し、後者すなわち租税回避取決めにのみ適用されなければならない（中略）例えば、『人為的 (artificial)』の使い方は、多くは人的取引がほとんどの現代的所得税法で特別に許されていることから、必ずしも有用なアプローチではなくなっている。この問題と密接に関係しているのは、一般否認規定と他の条項、例えば、納税者の行動を修正するよう特別に目指した税法上の優遇措置の条項との関係である。目的テストは、これらの2つの問題を解決するのに役立つかもしれな

³³ 辻富久「英国における一般的租税回避防止規定の検討について」租税研究(2010.2)159～160頁。

いが、このテスト自体は、受け入れることのできるタックス・プランニングとそうでないタックス・プランニングを十分に区別することができないようにみえる。もし、ある取引の主たる目的が租税回避以外であるとする、一般的にいうと、当該取引は、受け入れることのできないタックス・プランニングを構成するようにみえる。オーストラリアの経験は、このタイプをふるいにかけるメカニズムが創出する困難に光を当てている。」³⁴と述べられており、Zoe Prebble & John Prebble 教授も「オーストラリアの一般租税回避防止規定には具体的な要素が規定されているにも関わらず、正確な適用及び節税と租税回避の間の境界線に関して、ニュージーランドがそうであるように、まだ不確定さが残る。」³⁵と述べられ、松田教授も「事業目的テストや主観テストに立脚する包括的否認規定の導入のハードルを更に下げる必要があるれば、韓国の国際税務調整法 § 2-2 のように、その適用対象を実態把握が特に困難である国際的租税回避行為に限定するという制度設計や、豪州の第 4 編 A のように、単純でそれほど悪質でない租税回避行為等に適用されることを排除するために、その適用をスキーム性のある租税回避行為に限定するような制度設計もあり得よう。」³⁶と述べられている。

177 条 A において、スキーム性のある租税回避行為に限定するそのメルクマールを設けるとした場合、では、実際にどのようなメルクマールが考えられるのであろうか。

例えば、本稿で検討した事件で、まず、第三者を介入させた商品であるかどうかという視点でみると、Ryan 事件は、商品ではない。一方、Hart 事件は、「富のオプティマイザー」という名の金融商品であり、Pridecraft 事件は、コンサルタントが考えだした信託を使った従業員賞与のスキーム商品である。

納税者以外の第三者が介入して商品化されたものを全てスキーム性のあるものと認定することについては、Hart 事件における「富のオプティマイザー」は、悪質なものではなく、受け入れることのできるタックス・プランニングと考えるが、Pridecraft 事件における従業員賞与のスキームは、そうでないタックス・プランニングと考える。

ゆえに、納税者以外の第三者が介入して商品化されたものを全てスキーム性のあるものとする客観的な線引きは、いささか難しさがあるのではないだろうか。

³⁴ David Dunbar(今村隆訳)・前掲注 29・26 頁。

³⁵ Zoe Prebble&Johon Prebble (駒宮史博訳) 前掲注 28・303 頁。

³⁶ 松田直樹・前掲注 15・233～234 頁。

3. 1. 2 目的テストの認定について

第4編Aの適用の可否において一番最後に検討されるのが、目的テストの認定である。

松田教授は、「租税回避包括的否認規定を有する主な諸外国の中で、カナダの場合は、英国の Westminster 事件貴族院判決（1936年）の影響の下、文理主義的解釈から脱却しきれない時代が長く続き、（中略）厳格な文理主義から目的論的解釈主義への移行という動きが、その否認機能に少なからぬ制約を加えているという事実が認められるのに対して、目的テストを中核に据えたオーストラリアの包括的否認規定である所得税法第4編Aは、最近の税法解釈アプローチの趨勢の変化を背景として、その否認機能はかなり大きいものとなっている。」³⁷と第4編Aの適用否認効果の大きさについて述べられ、今村教授も、「オーストラリアの現行の一般否認規定は、いきすぎた選択法理を制限するため、租税回避目的が主たる目的であるか否かによって判断するというところで立法された規定である。この規定の否認効果は大きいものの、租税回避としてとらえるべきでないものも対象とするおそれもあり、これが最大の問題であろう。」³⁸と第4編Aの否認効果について同様に言及されているとともに、目的テストの認定に疑問を呈されている。

そして目的テストに関しては、Zoe Prebble & John Prebble 教授も、「オーストラリアの司法にとって大きな困難を生じる問題、すなわちパートIVAは、商業取引が租税上の利益を生み出すように構成されている時は常に適用されるべきか。」³⁹と、その問題点を指摘されている。

租税回避は、制定法のルールが含まれていることで立法が述べていないことが議論となっている。もし、社会的、経済的政策目的が達せられるのであれば、立法は、納税者の行動に影響を与えるに違いない。租税立法は、また広い選択の幅を含んでいる。もし、一般否認規定が納税者によって得られるすべての租税上の特典に白紙委任として適用されるのであれば、多くの事件において、当該規定は、立法政策を支持するよりも矛盾を生じさせるであろう。それは、誰も意図していない負担を課すことになるだろう。それ故、一般否認規定は、立法政策に依拠する租税上の便益を認めるか認めないかのメカニズムを含んでいるということが重要である。ニュージーランドやオーストラリアの一般否認規定は、

³⁷ 松田直樹・前掲注15・216頁。

³⁸ David Dunbar(今村隆訳)・前掲注29・26頁。

³⁹ Zoe Prebble & John Prebble (駒宮史博訳) 前掲注28・303頁。

そのようなふるいにかけるメカニズムを持っていない⁴⁰。そのため、第4編Aの目的テストには、客観性と確実性が備わっておらず、租税上の便益があることがすぐに、第4編Aの適用へ導く結果となる。

そこで、オーストラリアの場合、オーストラリアの租税システムラルフ審査は、オーストラリアの現行の一般否認規定に「客観的条項」を挿入することを推奨している。当該条項は、一般否認規定が問題となっている条項の立法政策や構造に合致し、これを支持するように適用されることを提供するものである。これは、特定の条項が租税上の便益を与える（スポットレス事件でそうであったように）場合に重要な問題でありカナダの一般否認規定の特徴である。この点が、制定法上の一般否認規定と判例法上のそれが違ってくる相違点である⁴¹。

現行の第4編Aの目的テストの認定では、第4編Aは、まだ客観性と確実性が備わっているとは言えず、これら「客観的条項」を挿入することで多少の改善を図ることはできるかもしれない。

松田教授は、「租税回避行為への対抗上、事業目的を重視するというグローバルな趨勢は、包括的否認規定との関係だけでなく、その他の税務上の措置との関係においても認められるとの指摘もされているところであるが（中略）租税回避の意図や事業目的の有無を主なメルクマールとする包括的否認規定を導入することの意義・インプリケーションは、少なくないと考えられる。（中略）また、新日英租税条約等には、新日米租税条約では採用されなかった『主要目的テスト』が組み込まれるなど、事業目的テストや主観テストに対する考え方に変化が生じてきていることを示唆する動きもある。今後、租税回避行為を否認する機能を向上させることの必要性が高まれば、上記のような内外における最近の動向等をも踏まえた上で、包括的否認規定を制度設計するという選択肢に対する考え方にも変化が生じ得ると考えられる。」⁴²と述べられている。

事業目的テストを重視するという傾向は、実質主義的な否認アプローチに立脚するという包括的否認的についてのみ認められるわけではない。例えば、フランスの「租税評議会」（Counseil des Impots）が1994年に行った提言は、法の濫用の法理を立法化した租税手続法典§64の射程範囲を税負担の軽減を唯一目的とする取引だけでなく、税負担の軽減を主な目的とする取引にも広げる改正を求めるものであり⁴³、ドイツの改正後のAO42条には、「(1)法の形成可能性

⁴⁰ David Dunbar(今村隆訳)・前掲注29・26頁。

⁴¹ David Dunbar(今村隆訳)・同上・26頁。

⁴² 松田直樹・前掲注15・216頁。

⁴³ 松田直樹・同上・232頁。

の濫用」により租税法律を回避することはできない。租税回避の阻止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定によって法効果が決定される。それ以外の場合において、第2項に規定する濫用が存在するときは、経済的事象に相応する法的形成をした場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。(2)不相応な法的形成が選択され、相応な形成と比較して納税義務者は又は第三に法律上想定されない租税利益がもたらされる場合に、濫用が存在する。納税義務者が選択した当該法的形成について、事情の全体像 (Gesamtbild der Verhältnisse) からみて相当な租税外の理由を証明した場合には、濫用は存在しないものとする。」⁴⁴と書かれている。

このように目的テストは有用なメルクマールではあろうが、立法政策に依拠する租税上の便益を認めるか認めないかというふるいにかけてられるような万能な目的テストを制定するのは、判例を検討して思うに難しいのではなかろうか。

3. 2 オーストラリアの包括的否認規定を安定させる為の周辺制度

第4編Aのような強力な対抗策を有するオーストラリアでは周辺制度の充実により当該規定を安定させている⁴⁵。

3. 2. 1 ルーリング制度

(1)ルーリング制度の意義とメリット

プライベート・ルーリング (PRR) の場合、税務当局は、照会案件が、税務執行法第4編AA § 14ZAN が定める例外基準 (照会案件が既に実地調査や否認部分の対象となっている、照会案件が不適切である、照会案件に関する情報提供が不十分である、あるいはルーリング発出に不合理なほど大きな人的コストを招くなど) に該当しない限り、その発出が義務づけられている。納税者等は、必要な資料の提出後3ヶ月経ってもルーリングが発出されない場合には、発出遅延の理由を述べた書面を税務当局から得ることができ、また、発出されたPRRに対して異議があれば、一定の条件の下、不服申立てや提訴ができる。

ルーリング制度は、1986年に導入された申告納税制度を改革する1992年申告納税法 (Self Assessment Act 1992) が制定されたことによって、本法の下、PRRは法的拘束力を有するプライベート・バインディング・ルーリング (PBR) と変貌し、また、一般的に重要性のある税務問題に関する新規のガイドラインや従来の見解を修正するガイドラインを提供するために、税務当局が任意に発出するパブリック・ルーリング (PUR) が第4編AA (§ 14ZAAA~ § 14ZAAM)

⁴⁴ 谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」税大論叢40周年記念論文集(2008.6)262~263頁。

⁴⁵ 松田直樹・前掲注7・233~247頁参照。

に導入された。

PRR や PUR のような「公式のルーリング」(Formal rulings) によって、確実性の高い予測可能性を納税者等に提供することが可能となる。例えば、PBR や PUR が一旦発出されると、税務当局に対する法的拘束力が生じることから、その内容が税法を適用するよりも納税者に有利な結果をもたらす場合には、納税者は、かかるルーリングの変更・撤回や関係法律の変更・制定による遡及効から遮断されることとなる。税務当局側でも、公式のルーリングが法的拘束力を有することとなったことによって、ルーリング制度に対する信頼感が高まり、その結果、多くの取引について、実地調査によることなく、照会案件を通じて、その存在を効率的に把握できるようになっている。

(2) ルーリング制度の限界とデメリット

① プロダクト・ルーリング

ルーリングの発出に伴う税務当局側の体制整備や事務コストがかかり、ルーリングを発出する側は、ルーリングの発出義務が法律上明示されていないような照会案件に対し、ルーリングの発出を控えることによって、事務コストを幾らか軽減する余地が残されている。このような政策を採用することは、事務コストの観点からだけでなく、そもそも、ルーリング制度に内在する限界から余儀なくされているという側面もある。そして、ルーリングの発出件数が限られている代表的な例として、第4編Aの適用の有無が問題となるような租税回避スキームに係る照会案件が挙げられるが、第4編Aの機能が高まると、租税回避スキームに係る照会案件に対してルーリングを発出することの必要性も強まる。このような必要性の高まりが認められる中、第4編Aの適用が問題となるような税務商品が否認され、その利用者から、ルーリングの適時の発出がなかったとの苦情を受けたオンブズマンが、ルーリングの発出要請に適時に対しなかったことは、税務執行上の欠陥に該当すると意見を述べている。

このような批判等を踏まえ、1,998年にはプロダクト・ルーリング(Product Ruling) 制度が導入された。プロダクト・ルーリングは、PURの一形態として位置づけられるものであり、租税回避スキームに対し、その税務効果の妥当性についての税務当局の法的拘束力のある判断を示すための手段として機能する。

商品として出回っている租税回避スキームに係るプロダクト・ルーリングが発出されることで、当該スキームと同様なスキームを利用する納税者は、各自にルーリングの発出を請求するという手間を省くことができるほ

か、当該スキームの潜在的な利用者となり得る納税者の注意を喚起することも可能となる。

②ルーリング制度の問題点

プロダクト・ルーリングの導入によるルーリング制度の拡充と、問題となる租税回避スキームの公表などを通じて、課税関係の明確化・予測可能性はさらに高まったが、(i)ルーリングの正確性が少なからず疑われること、(ii)ルーリングの発出に時間がかかること、(iii)複雑かつ判断が微妙な照会案件の場合、ルーリングの内容が税務当局側寄りであることが多いこと、(iv)ルーリングの発出が行われないケースがあること、(v)ルーリングが発出されない場合、1977年「行政決定法」(Administrative Decisions Act)に基づく連邦裁判所の判断を求めることが可能であるものの、時間とコストがかかることなどの問題点が依然として認められるとの指摘がされている。

(3)ルーリング制度拡充策の状況

ルーリング制度の拡充策は、納税者の利便性を高める一方、制度の問題点を深刻化させることにも繋がり得るが、その後も進展を続け、2000年には、同様な状況にある複数の者に対してルーリングを一体的に発出するクラス・オーダー・ルーリング(class order ruling)制度が導入され、また、所得税に関する比較的簡易な内容照会事案に対する拘束力のある回答を口頭で提供するオーラル・ルーリング(oral ruling)も措置された。さらに2005年からは、緊急性を要する重要かつ複雑な照会事案に対して優先的に法的拘束力のあるプライオリティ・プライベート・バインディング・ルーリング(priority private binding ruling, Priority PBR)が発出されている。

また、2005年にはルーリング制度の見直し案を立法化する税制改正が成立しており、本改正により、税務の執行や資産評価等もPBRの対象とされるなど、ルーリング発出の対象となる範囲を拡大する措置が講じられたほか、回答内容を充実する措置等も手当されたことから、納税者等の利用頻度の高いルーリングの利便性が、特に高まったものと考えられる。

実際、一連のルーリング制度の拡充策によって、納税者の利便性が高まったことは、発出されたルーリングの件数からも示唆される。所得税に関するPBRの数は、1999～2000年については3,150件ほどであったのに対し、2002～2003年間のPBRは7,361件に増加しており、しかも、その中には46件のPUR、154件のプロダクト・ルーリング(クラス・ルーリングも含

む) 及び 9 件のオーラル・ルーリングの発出が含まれていた。ルーリングの発出に時間がかかる問題を緩和する上で特に効果的な手段となり得ると期待されている、Priority PBR も、大規模企業を中心として、その利用が活発化してきている。

こうして、ルーリング制度の拡充により、納税者側の利便性は高まったが、税務当局側の事務コストの問題は更に深刻化しており、複雑な照会事案に対するルーリングの有料化案やルーリング発出権限の独立機関への委譲等も検討されたが、「国税・会計士協会」(The National Tax & Accountants' Association, NTAA) をはじめとして否定的なものであったことから採用されなかった。

3. 2. 2 プロモーター・ペナルティ制度

(1) 制度導入の背景

ルーリング制度を逆手にとるような形で租税回避行為に関与するような看過し難い悪質な行為については、何らかの制裁措置を新たに講じることとも考えられる。この場合、オーストラリアの伝統的なペナルティ体系の下でも、問題となるプロモーターの行為が脱税の幫助に該当するようなものでもない限り、ペナルティの対象となるのは納税者におおそ限定されていたことから、伝統的なペナルティ体系の下で講じ得る措置は、ペナルティの額を加重するという選択肢に限定されてしまうという問題があった。

納税者の過少申告は、多くの場合、1936 年所得税法 § 284-75 が定める「過少申告ペナルティ」(shortfall penalty) の対象となる。過少申告ペナルティは、同法 § 226G が定める「合理的な注意の欠如」(“lack of reasonable care”) に起因する過少申告の場合には 25%、同法 § 226H が定める「重大な過失」(“recklessness”) に起因する過少申告の場合には 50%、同法及び § 226J が定める「意図的な過少申告」である場合には、75% の税率で課されることから、同じ租税回避スキームの利用であっても、納税者の過失の程度如何によって、適用されるペナルティは異なったものとなり得るが、第 4 編 A が適用される場合には、合理的な反論を行う根拠がない限り、納税者の過失程度如何にかかわらず、税率 50% のペナルティが自動的に課される。

過少申告ペナルティは、「合理的な注意の欠如」が認められない場合には適用されず、納税額の計算誤りや一部の所得の加算漏れなどでも、「合理的な注意の欠如」に該当し得ると解されているため、過少申告が、租税回避を勧奨するプロモーター等からの誤った説明などに起因して生じたとしても、ペナルティが減免されることは殆ど期待できない。ペナルティの原因

が、そもそもプロモーターにある場合には、納税者としては、訴訟を提起するなどにより、損害賠償を求めることも考えられるが、訴訟を提起することが証券法上の規定や租税専門家との契約等によって制限されているケースもある。

(2)制度設計上の特徴

伝統的なペナルティ体系は、プロモーターに対する直接的な対抗策を措置することが租税回避スキームの興隆を抑えるために必要であるとの認識が強まり、2006年に制定された税法改正法(Tax Laws Amedment (2006 measures No.1) Act 2006)を受け、①「租税搾取スキーム」(“Tax Exploitation Scheme”)の勧奨・販売を自ら又は他人をして行うプロモーターや、②「プロダクト・ルーリングに則っているとしながらも実際には重大な点で異なるスキーム」を勧奨するプロモーターに対し、民事罰であるプロモーター・ペナルティ(promoter penalty)が科されることとなった。

プロモーター・ペナルティの適用可能期間は、「租税搾取スキーム」が実行された時から4年以内限定されている。プロモーター・ペナルティの額は連邦裁判所が、様々な要因(ペナルティの対象となる行為の原因・効果や適用対象となるプロモーターの税務当局に対する協力度合い等)を考慮して決定するとされており、その上限は、「説明メモ」§3.25が定める通り、個人の場合は55万豪ドル、法人の場合は275万豪ドルであるが、租税回避スキームの勧奨等による報酬の2倍の額が、これらの金額を超える場合には、当該金額が上限額となる。なお、プロモーター・ペナルティがプロモーターに科されても、本ペナルティの適用原因となったスキームの利用者である納税者の過少申告等に係るペナルティの額は、影響を受けないという制度設計が採用されている。

(3)制度適用基準に係る問題点

税務当局は、プロモーター・ペナルティの対象となるのは、「明らかに常軌を逸したスキーム」(“arrangements that are clearly beyond the pale”)の勧奨等への重大な関与が認められ、多額の利益を得ている1~2名の代表的なプロモーターであるという見解を示していたが、財務省が2005年に示したプロモーター・ペナルティの導入に関するコンサルテーション・ペーパー(“Exposure Draft Bill”)等では、プロモーターの定義が広範なものとなっていることなどに鑑みると、本ペナルティの適用対象も当期に示されたものよりも広くなることも想定されることから、租税専門家等は、本ペ

ナルティの潜在的な射程範囲に関して少なからぬ危惧を表明している。

このような不確実性が認められる本ペナルティの適用を避けるため、プロモーターは、ルーリング制度への依存を強めると想定されることから、プロモーター・ペナルティ制度の導入は、ルーリング制度の重要性を高める蓋然性を有している。ルーリング制度の重要性が高まれば、ルーリングをモトメプロモーターだけでなく、ルーリングを発出する税務当局側にも追加的なコストを強いることにもなる。

(4)制度導入のメリット

プロモーター・ペナルティは上記のような問題を包含しているが、税務当局は、プロモーター・ペナルティという選択肢は、行政上のペナルティの強化や開示制度の導入という選択肢よりも、幾つかの点で優れていると考えている。プロモーター・ペナルティという選択肢の優位性の根拠として挙げられているのが、①適用対象が法令違反を犯したプロモーターに絞られており、しかも、裁判所が科するペナルティであることから手続面での透明性が高いこと、②問題のないプロモーターに対する追加的なコンプライアンス・コストを殆ど生じさせないこと、③従来のペナルティ体系の下で生じている納税者とプロモーターが晒されているリスク不均衡が緩和されることなどの点である。

確かに、プロモーター・ペナルティ制度の導入に伴って、税務当局側では、体制整備や制度執行のためのコストが生じるが、これらのコストは税務当局に与えられている現行の予算の範囲内でやり繰りが可能であると想定され、しかも制度導入によって生じる租税回避スキームの抑止効果は、金額的には、制度導入年度は、1,500万豪ドル、翌年度は2,500万ドル、翌々年度は3,500万豪ドルの歳入増に相当するという試算がされており、政府側とすれば、プロモーター・ペナルティ制度導入によるメリットは、そのデメリットを補って余りあるという評価がされている。

3. 2. 3 わが国の周辺制度の整備状況

わが国には、ルーリング制度に類似したものとして、事前照会制度がある。国税庁のホームページ⁴⁶によると、大きく分けて2通り事前照会制度がある。

「まず1つ目は、事前照会に対する文書回答手続に関する事務運営指針に基づき、納税者の予測可能性の一層の向上に役立てていただくため、特定の納税

⁴⁶ 国税庁ホームページ（事前照会）<http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/01.htm>

者の個別事情に係る事前照会について、一定の要件に該当しない限り、文書による回答を行っている。もう1つは、納税者の予測可能性の向上の観点からみて有用である等、国税当局が適当と考える場合に、同一の業種・業態に共通する取引等であって、事実認定を要しない同業者団体等からの照会についても、一定の要件の下に、一般的な回答を文書により行っている。」と書かれている。

オーストラリアのルーリング制度とわが国の事前照会制度の違いは、オーストラリアの場合は、事務コストは膨大であるが、法的拘束力があり、納税者の利便性においては非常に高いものであるが、一方、わが国の場合は、個別事情と同業者団体等からの照会の2件とも法的拘束力は持っていないので、納税者の予測可能性を高める程度のものであるということであるが、制度として全く整備されていないわけではない。

これに対して、プロモーター・ペナルティ制度に関しては、わが国にはそのような制度がない。これは、わが国において、租税搾取スキームを利用した金融商品を扱う産業が、海外のように成熟しておらず、このような制度を設けるまでの必要性がなかったからであろう。しかし、今後、わが国でもそのような人為的な租税搾取スキームを利用した金融商品を開発するようになってきた場合には、現行の制度では、手当が出来ないため、対抗策の1つとして検討する余地はあると考える。

3. 3 司法の果たす役割

David Dunbar 教授は、「租税回避の問題は司法に委ねるべきか制定法によるべきかの選択に関係なく、司法の役割が重要であることを示している。裁判所は、制定法上の一般否認規定を作ることも壊すこともでき、そのことはオーストラリアで生じたことである。裁判官は、制定法の解釈にあたり文言解釈も目的論解釈も選択できる。(中略) 教訓は、議会が課税することを意図している租税を回避するように仕組まれた取引という意味での租税回避は、用語の上では矛盾しているということである。議会が課税する意図を表現することができる唯一の方法が、立法によってそのような課税をするということである。もし、議会が何を意図しているかが分かれば、裁判所は、議会の意図に効果を与える信頼されるべきである。その他いかなるアプローチも、我々に危険と予見不可能の洪水をもたらすであろう。」⁴⁷と述べられている。

オーストラリアの包括的否認規定の検討が取り上げられた判例の検討を行ってきた考えたことは、如何にすぐれた包括的否認規定があったとしても、結局

⁴⁷ David Dunbar(今村隆訳)・前掲注 29・36 頁。

は、それを用いて租税回避か否かを判断するのは、裁判官であり、その資質にかかっている部分も少なくないといえよう。

それでは、包括的否認規定を持たないわが国の租税回避事案における裁判所の対処方法はどうか検討することにする。

3. 3. 1 わが国における租税回避事案に対する裁判所の対処

わが国の代表的な租税回避事案において、裁判所の税法の解釈適用はどのようにおこなわれてきたかを次にみてゆく。

(1)映画フィルムリース事件（最高裁平成18年第三小法廷判決）

①事案の概要

Merrill Lynch Capital Market があらかじめ策定した一連の取引（以下「本件取引」という。）の計画に従い、原告 X らは法人は、民法上の組合 Empyrean Film Enterprises（以下「本件組合」という。）を設立し、米国法人 ML Film Entertainment International Inc.を業務執行者とした。本件組合は、組合員の出資金約26億円と、オランダ法人であるオランダ銀行からの借入金約64億円（以下「本件融資」という。）とを原資として、米国の映画会社 Columbia Pictures（以下「Columbia映画」という。）の制作した映画2本（以下「本件映画」という。）を、これを所有していた米国法人 The Genesis Project, Inc.から購入し、（この契約を以下「本件売買契約」という。）

米国の配給会社 International Film Distributors, B.V.（以下「IFD」という。）との間で賃貸・配給契約（以下「本件配給契約」という。）を締結した。

本件配給契約は、映画の題名選択や変更、内容の編集、外国版の制作などの包括的な権利を本件組合から IFD に移転し、対価として最低保証額（借入金利子に移転し、対価として最低保証額（借入金利子に等しい）と興業利益に応じた金額が支払われるものであった。IFD は、この権利を第2次配給契約により、さらに Columbia 映画に移転し、その下で興業等が行われた。本件組合の借入は第三者によって保証され、組合員元利金の返済に責任を負うことはなかった。本件映画（耐用年数2年）に係る減価償却費を認めず、本件融資に係る支払利子と同額の受取利子があったとする課税処分が争われた。第1審判決（大阪地判平成10年10月16日訟月45巻6号1153頁）は、「X は、映画興行による利益と減価償却の損金計上等によって生ずる課税上の利益を得ることを目的として、単に資金の提供のみを行う意思のもとに本件組合に参加したものであり、本件組合を通して本件映画を所有し、その使用収益等を行う意思は有していなかったものと推認するのが相当である。」「本件取引は、その事実において、X

が本件組合を通じ、Columbia 映画による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、本件組合ないしその組合員である X は、本件取引により、本件映画に関する所有権その他の権利を真実に取得したのではなく、本件各契書上、単に X らの租税負担を回避する目的のもとに、本件組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言がもちいられたに過ぎないものと解するのが相当である。」と述べ、X の請求を棄却した。

控訴審判決（大阪高判平成 12 年 1 月 18 日訟月 47 卷 12 号 3767 頁）も、原審の理由付けを支持し、さらに「課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。したがって、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。」と述べて、控訴を棄却した⁴⁸。

②判決要旨

本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約により IFD に移転しているのであって、実質的には、映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。

このことに、本件組合は映画の購入資金の約 4 分の 3 を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとしようかかわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできないから、法人税法 31 条 1 項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。

③考察

増田弁護士は、「最高裁判所は、原審のような『私法上の真の意思なる』主観的かつ不明確な概念や本件組合員の租税負担の回避という動機・目的の類によ

⁴⁸ 岡村忠生「最新租税判例 60」税研 Vol.25 No.3(2009) 34 頁。

り、当事者が締結した本件売買契約を含む各契約を否定することを認めなかったと考えるのが合理的である。」⁴⁹そして、「最高裁判決は、映画フィルムに係る権利の特殊性に基づき、映画フィルムリース事件における具体的事実関係の下で、本件組合の所有権を実体のない『抜け殻』の所有権で事業の用に供しているものと認めなかったのである。」⁵⁰と述べられている。

佐藤教授は、「本判決の結論を支えているのは、実質的に使用収益・処分権限を失った試算は減価償却資産ではないという点にあるように思われる。映画に対する投資としての『うまみ』がほとんどないという意味で使用収益権限が喪失しており、かつ、処分権限も契約により喪失していたという認定を基礎として、そのような本件映画は『事業の用に供されていない』という判断が導かれたものであろう。減価償却は本来、費用収益対応の原則を実現するための会計技術であると考えられるから、およそ『収益』を生まない資産について減価償却費を計上するのを認めないことには合理性があり、その結果を導くためにそれが『事業の用』に供されていないとし減価償却資産の範囲から除くというのは常識的な論理操作であると考えられる。(中略)本判決は、『事実認定、意思解釈による租税回避の否認の限界』の一事例として、また、『実質的に使用収益権限、処分権限を失った収益用資産は減価償却に該当しない』とした判決としても先例性を有するが、前者はもとより、後者についても判断基準が明確であるとは言い難く、今後いかなる場合に『実質的に使用収益権限、処分権限を失った』という要件を満たすのかということについて、裁判例の集積を持つことが必要であると考えられる。」⁵¹と、判例の集積を重ねることでの対処を望まれている。

一方、今村教授は、最高裁の判旨に賛成ではあるが、「本判決は、所有権を取得していないとする原審の判断を正面から誤りとしたものではなく、『所有権その他の権利を取得したとしても』と過程的にはんだんしているのである。本判決のこのような判断の仕方、第二小法廷が所有権を取得していないとの原審の判断をそのまま問題とせず上告不受理としていることからみて、本判決は私法上の法律構成による否認を否定するものではなく、そのことについての判断を避けた上で、減価償却資産の別な課税要件の存否で決したものと考えられる。本判決が私法上の法律構成による否認についての判断を避けたのは、私法上の法律構成による否認に対しては、売買課か交換かが問題となった東京後半

⁴⁹ 増田晋「映画フィルムリース事件に関する最高裁判決の検討」税理(2006.7)32頁。

⁵⁰ 増田晋・同上・33頁。

⁵¹ 佐藤英明「映画フィルムリース組合を用いた租税回避スキームの否認の限界と減価償却資産の範囲 判例評論579号」判例時報1959号・195頁参照。

平成 11・6・21（判時 1685 号 33 頁）に典型的にみられるような明文規定による否認であるとの批判的な見方もあり、そのような批判を考慮したものと思われる。筆者としては、私法上の法律構成による否認は、あくまでも民法上の契約解釈の方法であり、倒産法などでも『倒産隔離』の問題として真正の売買か否かが問題とされている（山本和彦「証券化と倒産法」ジュリ 1240 号 16 頁以下）が、これと同様の問題であって、租税法固有の問題ではなく、上記東京高判がというような租税法主義の問題は生じないと考えている。したがって、本判決が私法上の法律構成による否認の考え方についての判断を避けた点は残念であるが、ただ、上記の通り、本判決は私法上の法律構成による否認の考え方を否定したものでもないと考える。⁵²と述べられ、本判決の論理については、「リース事業自体による収益獲得の目的が必要であるとしているものとする。このように収益獲得目的を「事業の用に供すること」の必須の要素であるとするは、減価償却の損金算入を認める趣旨に沿うものであり、本判決の論理構成は相当と考える。」⁵³と評価している。

(2)外国税額控除事件（最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決）

①事案の概要

ニュージーランド（以下、NZ と表記）法人 A 社は、投資家から集めた資金の運用益に対する法人税を軽減するため、NZ より法人税率の低いクック諸島に 100% 子会社 B 社を設立した。そして、クック諸島の源泉税回避のため、クック諸島法人 C 社（A 社の関連会社）が集めた資金を B 社で運用する形を採ることとした。

この場合、C 社が B 社に対し直接資金を貸し付ける契約とすると、B 社から C 社に支払われる支払利息に対してクック諸島の 15% の源泉税が課される。そこで被上告人である邦銀 X 銀行の外国税額控除余裕枠を利用して上記源泉税の負担を軽減する目的で、X 銀行と B 社及び X 銀行と C 社の間で、平成 3 年 3 月 31 日付けで、次のような契約が同時に締結され、実行された。すなわち、X 銀行が B 社に対して年利 10.85% で 5,000 万米ドルを貸し付けるローン契約を締結。B 社は、当該貸付金利息からクック諸島の源泉税額を控除した金額を支払利息として X 銀行に支払う。それと同時に、X 銀行は、5,000 万米ドルを C 社から預入を受ける預金契約を締結する。この預金契約には、X 銀行の C 社に対する預金元本の支払は、X 銀行が B 社から貸付金元本の弁済を受けた範囲に

⁵² 今村隆「租税判例研究 第 416 号投資目的で購入した映画フィルムの減価償却資産該当性」ジュリスト No.1333（2007.4.15）148 頁。

⁵³ 今村隆・同上・149 頁。

おいてのみ行うこと、X銀行がB社から貸付金利息（源泉税控除後のもの）を受領した場合には、それにクック諸島の源泉税相当額を加算した金額からX銀行の手数料を控除した金額を預金利息としてC社に支払う旨が約されていた。

これにより、C社はクック諸島における源泉税負担を免れるという利益を得る。他方、X銀行は、上記手数料を取得する一方、当該手数料を上回る額の源泉税を負担するため取引自体では損失を生じるが、わが国で外国税額控除を受けることによって、当該源泉税相当額分だけ我が国に支払う法人税額を減らすことで、最終的には利益を得ることができる。

こうしたスキームに基づき、X銀行は、本件ローン契約によりクック諸島において源泉税を納付したとして、上告人である国Yに対して、平成3年4月1日から平成4年3月31日まで、同年4月1日から平成5年3月31日まで、同年4月1日から平成6年3月31日までの3事業年度の各所得に対する法人税の額からそれぞれ外国税額の控除は認められないとして各更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

X銀行は、これらの課税処分を不服として審査請求を経て、本訴を提起した。

第一審及び第二審は、X銀行の請求を認容し、Yの更正処分、加算税の賦課決定処分を取り消した。これに対してYが上告したのが本裁判である⁵⁴。

②判決要旨

本件取引が外国税額控除の制度を濫用したものであるということとはできないとしている。原審の判断は、是認することができない。その理由は次の通りである。

(i) 法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは同一所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。

(ii) 本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税についてわが国の銀行であるX銀行が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものである。これは、わが国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免

⁵⁴ 駒宮史博「最新租税判例 60」税研 Vol.25 No.3(2009) 128 頁参照。

れ、わが国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、わが国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかはない。

(iii) そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。

③考察

(i) 私法上の法律構成による否認論

最高裁判決は、原審（大阪高裁判決）の判断を次のように要約して、課税当局の主張を認めなかった。

「本件取引の経済的目的は、C 社及び B 社にとっては、C 社から B 社へより低いコストで、資金を移動させるため、被上告人（X 銀行）を介することにより、その外国税額控除の余裕枠を利用してクック諸島における源泉税の負担を軽減することにあることあり、被上告人にとっては、外国税額控除の余裕枠を提供し、利得を得ることにあるのである。このような経済目的に基づいて当事者の選択した法律関係が真実の法律行為ではないとして、本件取引を偽装行為であるということとはできない。」として、「私法上の法律構成による否認」⁵⁵の考え方は、認められていない。

本庄教授は、「国が主張する『私法上の法律構成による否認』について、下級審はその主張を支持したが、法の当てはめにおいて本件取引が『偽装行為』といえず、『真実の法律関係』が別に存在するともいえないとしてきた。本判決は、この争点については、事実認定の問題として法令の解釈に関する重要事項を含むといえず、上告受理申し立て理由に該当しないと判断されたとも考えられるが、肯定か否定かの判断を示していない」と述べられている。

この件に関しては、今村教授も、「最高裁は、『私法上の法律構成による否認』

⁵⁵ 「私法上の法律構成による否認論」という見解は、今村教授(発表当時、法務省訟務局租税訟務課長)によって主張され、中里教授によって展開されたものであり、私法上の事実認定・契約解釈レベルで当事者間の真実の法律関係を解釈・認定し、これに基づいて課税要件事実の当てはめを行うことで、租税回避行為に対して個別否認規定を適用した場合と同様の否認効果を得ようとする理論である。

については、事実認定の問題であると判断しているようであり、最高裁として、肯定するとも否定するとも判断するのを控えているものと考えている。」⁵⁶と述べられ、最高裁は、「私法上の法律構成による否認」の法理には、消極的である。

(ii) 法人税法 69 条の限定解釈による否認

本庄教授は、「本判決は、課税減免規定の適用に当たり、『全体としてみれば』という考え方を前面に打ち出している。米国では、ステップ取引について対処する場合の確立された判例原則があるが、日本では仕組まれたスキームの部分を構成する各ステップ取引を全体としてとらえるというルールが明文化されていない上、判例としても確立されていなかった。個別の取引について「偽装行為」の立証や『真実の法律関係』を議論するのでなく、今後どのような場合にどのような要件を満たすとき各個別の契約に基づく取引を一体としてとらえてみることになるのかという問題を残すにせよ、本件取引が、『本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である X が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするもの』と認定した。本判決は、本件取引が、a) 外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国で納付すべき法人税額を減少させ、b) 免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するため、c) 取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失を生ずるだけであると認定し、X がそのような取引をあえて行ったものと判断した。この判断は、これを導く要素に分析すると、a) 行為の異常性、b) 目的の異常性、c) 経済的合理性の欠如、という 3 要素の組み合わせから導き出されている。原審は、納税者側のみについてその取引の経済目的を考え、その経済目的に基づいて当事者の選択した法律関係が、「真実の法律関係」か否かを論じ、「偽装行為」といえないと判断し、「事業目的」の有無を論じ、事業目的がないとはいえないから、制度を濫用したとはいえないと判断したが、本判決は、X が上記 3 要素から、行為、目的、ともに異常であり、経済的合理性のない本件取引をあえて行うことによって、「我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に」自己の税負担のみでなく、「取引関係者の利益を図るもの」であったと断じている。この点が最も重要な要素であり、本判決は、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を外国税額控除の対象とすることが、「濫用」であり、「税負担の公平」を著しく害するものとして許されないと結論を下した。これは、合目的解釈により法人税法 69 条の適用範

⁵⁶ 今村隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向－外国税額控除事件最高裁判決を手掛かりとして－」税理(2006.5)8~9 頁。

困の境界線を画したものである。」と述べられている⁵⁷。

今村教授も「本最高裁判決は、立法趣旨による限定解釈の延長線上に位置づけられ、決して、納税者の取引を権利濫用であるとして、税負担の公平を害するとの一般法理から、外国税額控除を否認したものとは考えられない。国の主張する『課税減免規定の立法趣旨による限定解釈』はあくまでも租税法律主義の枠内で、法律解釈論として可能な論理を目指したものであり、形式的な文言解釈でなく、当該租税法規が課税根拠規定であるのか減免規定であるのかといった当該法規の性質や当該租税法規の立法趣旨も考慮すべきであるとの見解である。本最高裁判決も、本件取引が権利濫用であるから法人税法 69 条が適用されないとしているのではなく、『法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく愛するものとして許されない。』と判示し、外国税額控除制度の濫用であるから、法人税法 69 条自体に反し、同条を適用することが許されないとしているのである。すなわち、本最高裁判決は、課税の減免規定の適用の場面において、その立法趣旨に著しく逸脱する態様の取引をあえておこなっている場合に、当該租税法規の適用をしないとの法理を明らかにしたものとする。なお、本判決は、本件取引が法人税法 69 条の趣旨に反する取引であるかを判断するに当たり、「本件取引は、全体としてみれば、・・・」としているのが注目される。これは、イギリスの上院の 1981 年のラムゼイ事件判決にもみられる考え方であり、複合的な取引について、当事者が一体のものとしている場合には、取引の全体をみて、当該取引の真実の意図や性質を決定すべきとの見解に立っているものと考えられる。」⁵⁸と述べられている。

金子教授は、「一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が主な目的で、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には、その規定がもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって、その適用を否定することができる」と解すべきであろう。これは、アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められた法理（プロパー・ビジネス・パーパスの法理）であるが、我が国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。この法理を適用すると、結果ではなく、規定本来の趣旨・目的にそった縮小解釈ないし限定解釈の結果である。最高裁判所が、平成 17 年 12 月 19 日判決において、ある銀行の取引が法人税法 69 条の定める外国税額控除の濫用にあたりと

⁵⁷ 本庄資「外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト(No.1336)143頁(2007.6)。

⁵⁸ 今村隆・前掲注 56・7 頁。

して、その適用を否定したのも、法律上根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。ただし、租税法律主義の趣旨からして、この限定解釈の法理の適用については、十分に慎重でなければならいと考える。」⁵⁹と、法人税法 69 条の限定解釈による否認に関しては、否定的とまでゆいかないが、その取り扱いに十分慎重に対処すべきと言及されている。

また、谷口教授も、外国税額控除事件を取り上げ、「裁判所は、『租税法律主義の下でも、かかる場合[=規定の趣旨・目的に合致しない場合]に課税減免規定を限定解釈することが全く禁止されるものではないと解するのが相当である。』と判示した。ここでいう課税減免規定の限定解釈も広い意味では目的論的解釈の一種といえようが、ただ、それは『[課税減免規定の]趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈』とされていることからすると、狭義の法解釈（可能な語義の枠内での法解釈）ではなく、目的論的制限(teleologische Reduktion)と呼ばれる、適用除外規定の欠缺すなわちいわゆる隠れた欠缺 Verdeckte Lucke) についての欠缺補充方法による『解釈』である。したがって、課税減免規定の限定解釈は実質的には司法的立法の一種である。」⁶⁰ と述べられ、「司法過程には裁判官の創造的作業の余地が認められるが、租税法の解釈・法形成の場面では租税法律主義の観点から、また、課税要件事実の認定の場面では私法関係準拠主義及び法実質主義の観点から、裁判官の創造的判断にはそれぞれ限界が存在すると考えられる。(中略) それらの限界内であれば裁判官が『租税回避の試み』を否認することは許されるが、しかし、それらの限界をこえたところで問題になる『真の租税回避』(講学上の租税回避)の否認については、租税法律主義の下ではやはり法律明文の規定が必要であると考えられる。このことは、租税法の解釈面ではかなり徹底されてきているようには思われるが、租税法における法形成及び事実認定の場面でも、同じく重視されなければならないと考えるところである。」と、課税減免規定の限定解釈について、慎重に対処すべきと言及されている。

(3)オウブンシャホールディングス事件(最高裁平成 18 年 1 月 24 日第三小法廷判決)

①事案の概要

本件は、上告人 X 会社が、オランダにおいて設立した 100%出資の子会社で

⁵⁹ 金子宏『租税法(第 15 版)』弘文堂(2010)119~120 頁参照。

⁶⁰ 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(2004.5)54 頁。

ある AT 社が、その発行済株式総数の 15 倍の新株を上告人の関連会社である AF 社に著しく有利な価額で発行したことに関し、被上告人 Y 税務署長が、上告人の有する AT 社株式の資産価値のうち上記新株発行によって、AF 社に移転したものを、上告人 AF 社に対する寄附金と認定し、上告人本件事業年度の法人税の増額更正及びこれに係る過少申告加算税賦課決定をしたため、上告人が、申告額を超える部分に係る本件各処分取消を求めた事案の上告審で、上告人の保有する AT 社株式に表章された同社資産価値の移転は、上告人の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、上告人において意図し、かつ、AF 社において了解したところが実現したものであるから、法人税法 22 条 2 項にいう取引に当たるといふべきであるが、原審の AT 社の保有する株式の評価方法には誤りがあるとして、原判決を破棄し、原審に差し戻した。

本件の取引の概要は、次の通りである⁶¹。

①平成 3 年 9 月 法人税法（以下「法」という。）51 条に定める圧縮記帳を利用してテレビ A 株式等を現物出資し、AT 社設立（発行済株式数 200 株、出資割合 100%）。

②平成 7 年 2 月 本件決議に基づき、AF 社に増資新株 3,000 株を割り当てる。

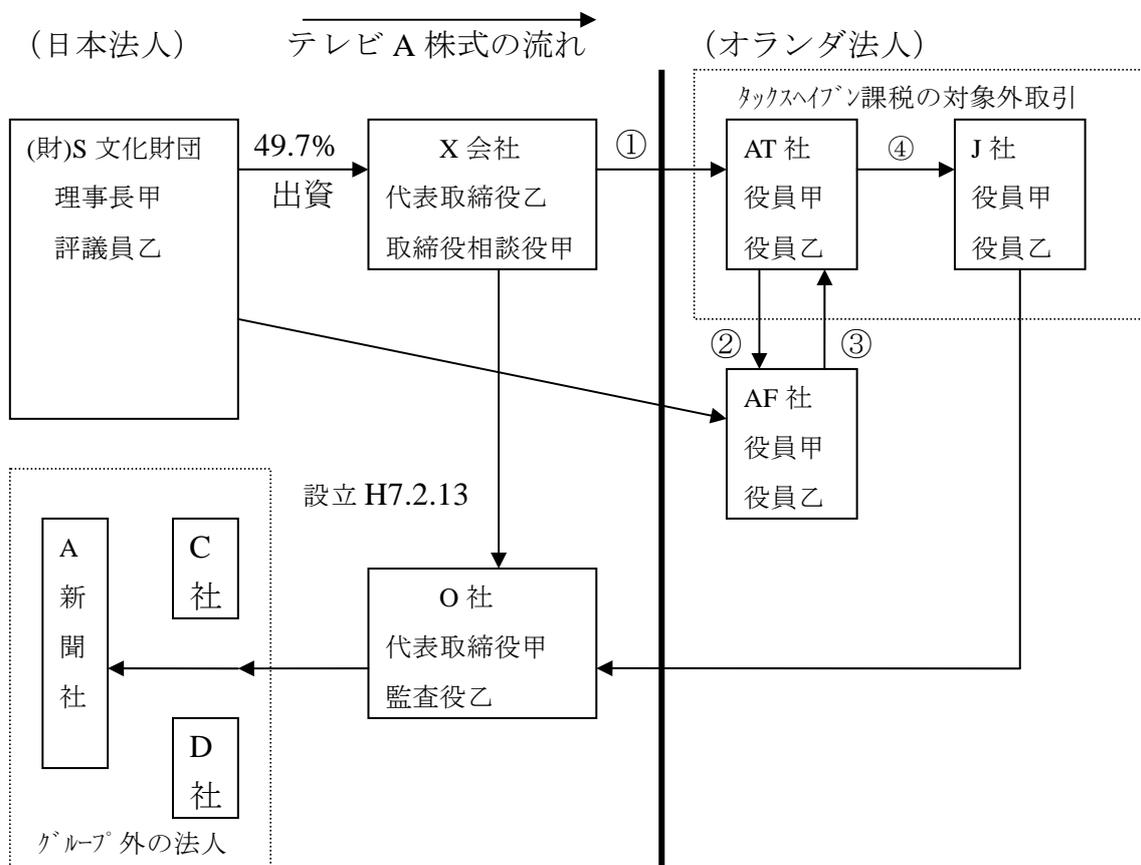
③AF 社が 303 万ギルダー（約 1 億 7,627 万円）を払い込む（以下「本件増資」という。）。X 会社の持分割合は、6.25%に低下。

④平成 8 年 7 月 テレビ A 株式（3,559 株）を 288 億 4,900 万円で売却。AF 社の親法人 S 文化財団が公益法人であるため、タックスヘイブン課税なし。

本訴については、本件更正について、一審判決が違法とし、控訴審判決が適法としたため、上告された。

⁶¹品川芳宣「オープンシャホールディングス事件最高裁判決」税研(2006.5)93 頁~97 頁参照。

図3 オープンシャールディング事件取引の流れ⁶²



②判決要旨

(i) 一審判決要旨…請求認容

・本件増資は、AT社自体による本件増資の実行という行為とそれに応じてAF社がAT社に対して新株の払い込みをするという行為により構成されており、本件増資の結果、AF社の払込金額と本件増資により発行される株式の時価との差額がAF社に帰属することとなったとの取引的行為としてとらえるとすれば、それはAT社とAF社間の行為にほかならず、X会社はAF社に対して何らの行為もしていないというほかない。

・本件増資が、X会社の行為と認められない以上、本件において法132条を適用する余地はなく、このような事態が生じるのは当時法が圧縮記帳の方法により外国法人の設立を許したことに過ぎない。

⁶² 品川芳宣「オープンシャールディングス事件最高裁判決」税研(2006.5)93頁。

(ii)控訴審判決要旨・・・原判決取り消し（請求棄却）

・本件増資においては、X 会社は、AF 社との合意に基づき、同社から何らの対価を得ることなく、AT 社の資産につき、株主として保有する持分 16 分の 15 及び株主としての支配権を失い、AF 社がこれを取得したと認定評価できる。そうすると、両社間において無償による上記持分の譲渡があったものと認定することができ、当該譲渡は、法 22 条 2 項に規定する「無償による資産の譲渡」に当たる。原審は、関係当事者の意思及びその結果生じた事実を全体として見ず、一部を恣意的に切り取って結論を導いた誹りを免れず、争点について判断し、紛争を解決に導くべき裁判所の責任を疎かにするものと評せざるを得ない。

・AT 社の株式の評価は、法人税基本通達（平成 12 年改正前のもの、以下同じ）9-1-14(4)に基づき、時価純資産価額方式に従ってすべきであり、企業の継続を前提とした客観的交換価値を求めるものであるから、法人税額等相当額を控除しないのが相当である。

(iii)上告審判決要旨・・・原判決破棄、原審差し戻し。

・X 会社の保有する AT 社株式に表章された同社の資産価値については、X 会社が支配し、処分することができる利益として明確に認めることができるころ、X 会社は、このような利益を AF 社との合意に基づいて同社に移転しあひというべきである。したがって、この資産価値の移転は、X 会社の支配の及ばない外的要因によって生じたものではなく、X 会社において意図し、かつ、AF 社において了解したところが実現したものであるから、法 22 条 2 項にいう取引に当たるといふべきである。

・法人税基本通達 9-1-14(4)に定めるような一般的、抽象的な評価方法の定のみに基づいて株式の価額を算定することは困難であり、他方、財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）の定める評価方法は、相続又は贈与における財産評価手法として、一般的に合理性を有し、課税実務上も定着しているものであるから、これと著しく異なる評価方法を法人税の課税において導入すると、混乱を招くことになる。このような観点から、法人税基本通達 9-1-15 は、課税上弊害がない限り、原則的に評価通達の取り扱いを準用しているところである。

ところで、評価通達 185 が、1 株あたりの純資産価額の算定に当たり法人税額相当額を控除しているのは、個人が財産を直接所有し、支配している場合と個人が当該財産を会社を通じて間接的に所有し、支配している場合との評価の均衡を図るためであり、評価の対象となる会社が現実に解散させることを前提としていることによるものではない。したがって、営業活動を順調に行って存続している会社の株式の相続及び贈与に係る相続税及び贈与税の課税において

も、法人税額相当額を控除して当該会社の1株当たりの純資産額を算定することは、一般的に合理性があるものとして、課税実務の取り扱いに定着していたものである。

・法人税基本通達については、平成12年課法2-7による改正により、法人課税における1株当たりの純資産額の評価に当たり法人税額相当額を控除しないことが規定されるに至ったのであって、この改正前の平成7年2月頃に、評価通達に定める法人税額相当額を控除する部分が、法人課税における評価に当てはまらないということの関係通達から読み取ることは、一般の納税義務者にとって不可能である。取引相場のない株式の取引は、法人税額相当額を控除した純資産価額を上回る価額でされることおあり得るが、一般にその取引の当事者は上記関係通達の定める評価方法に関心を有するものであり、その評価方法が取引の実情に影響を与え得るものであったことは否定し難く、これとかけ離れたところに取引通念があったということとはできない。

したがって、企業の継続を前提とした株式の評価を行う場合であっても、法人税額相当額を控除して算定された1株当たりの純資産額は、平成7年2月当時において、一般には通常取引における当事者の合理的意思に合致するものとして、法人税基本通達9-1-14(4)にいう「…価額」に当たるといふべきである。このように解釈し、これを前提に法人の収益の額を算定することは、法印税法の解釈として合理性を有するといふことができる。

・そうであるとする、平成7年2月当時におけるB放送の1株当たりの純資産価額の評価において、法人税額相当額を控除しないのは相当ではなく、テレビA株式について配当還元価額方式の適用の有無等について審理が不十分であり、B放送が所在しているFテレビ株式の評価についても審理不十分である。

以上によれば、原判決は破棄を免れず、B放送株式、テレビA株式等の評価をし直すべきであり、これらに基づいてAT社の純資産価額、同社の資産価値のうちAF社に移転した額等を算定し直すために、本件を原審に差し戻しすることとなる。

③考察

(i)法人税第22条2項について

品川教授は、「含み益のある資産（権利）が譲渡（移転）された時には、当該譲渡資産（権利）に係る評価益相当額（キャピタル・ゲイン）が処分（清算）されたものであるから、譲渡益が実現したと認識され、収益が生じたものと解

すべきである⁶³。(中略)本件事案において、X社、AT社及びAF社の株主構成と役員構成からすれば、本件決議も本件増資もX社の意思決定の介在がなければ成立しない事柄であることは明白であるから、結局、控訴審判決及び上告審判決の方が相当であると解さざるを得ないであろう。⁶⁴と述べられている。

また、作田前税務大学校研究部長は、「法人税法22条2項の『取引』には、2つの意味があることになる。第一が、経済的価値の流出等がある場合に、それに『適正対価』を付して収益計上すべき場合の要件(実現)としての『取引』であり、第二が、資産負債に影響する一切の『簿記上の取引』である。(中略)さて、本件判決では、株主間の『取引』に対し、損益取引としての課税が行われ得ることが確認できた。これは、会社株主間取引を利用して課税を受けずに経済価値を移転しようとする行為に対して、大きな抑えになるものと期待され、この意味で大きな意義を持つ判決であろう。」⁶⁵と述べられ、譲渡益課税を支持されている。

一方、当該事件の一審判決で鑑定意見書を提出された⁶⁶大淵教授は、「本件控訴審判決は、本件有利発行による持株割合の減少による旧株式の経済的価値の損失が『資産の譲渡』に該当しないとしても、『無償による・・・その他の取引』となる判示をしているが、その解釈の前提として、法人税法22条2項の『取引』を『関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念として用いられる』という意味内容による定義づけを強引に行い、本件有利発行に係る旧株式の経済的価値の減少がこれに該当すると解釈している。しかしながら、かかる解釈は、明らかに法人税法22条2項の『取引』の解釈を逸脱したものである。」⁶⁷とし、「法人税法上の『取引』の字句は『簿記上の取引』の借用概念と解すべきことになる。したがって、収益の定義規定にいう『その他の取引』とは、『関係者間の意思の合致』とは無関係の評価益、貸倒引当金の戻入益等の内部取引や損害賠償金の取得及び償却債権取立益等の外部取引の『簿記上の取引』がこれに該当することになる。」⁶⁸ゆえに、『その他の取引』

⁶³ 品川芳宣「現物出資による海外子会社設立と当該子会社株式の移転」『TKC税研情報』第11巻第3号 TKC税務研究所(2002)46頁。

⁶⁴ 品川芳宣「海外子会社株式に係る含み益の増資移転における収益認識と当該株式の評価方法ーオープンシャ事件ー」『TKC税研情報』第15巻第3号 TKC税務研究所(2006)70頁。

⁶⁵ 作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分移転についての課税上の取扱いについて(オープンシャ・ホールディングス事件) 税大ジャーナル(2006.11)。

⁶⁶ 大淵博義「最高裁判決における文理解釈の疑問点と理論的解明ーオープンシャ事件、ストックオプション事件、平和事件他ー」租税研究(2010.6)153頁にて、「私の一審で鑑定意見書を提出しましたが・・・」と述べられている。

⁶⁷ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』税務経理協会(2009.12)41頁。

⁶⁸ 大淵博義・同上・42~43頁。

の『取引』の概念が簿記会計上の借用概念である以上、有利発行による発行法人の所有株式の経済的価値の喪失は『取引』に該当しないが、このことは、確定決算主義を採用する法人税法 22 条 2 項の『取引』の解釈の当然の論理的帰結である。⁶⁹と述べられ、占部教授も、東京高裁の判決について、「仮に、本件に法人税法 22 条 2 項が適用されるとしても、法人税法 22 条 2 項を適用するための要件を充足してない。法人税法 22 条 2 項にいう『無償による資産の譲渡』とはあらゆる純資産の増減にかかわる事実を含むものではない。そして、法人税法 22 条 2 項にいう『その他の取引』自体は、『無償による譲渡』等を除いたものである。『無償による資産の譲渡』は対価的取引関係にあるものとの間において対価の流入を擬制するものであり、本件における被控訴人と引受人との経済的な利益の移転はここでいう『譲渡』にそもそも該当しない。ここでいう『資産の譲渡』は無償取引の実現にあたって不可欠の要素である。控訴人が主張するように、本件増資が割合的持分権の譲渡あるいは被控訴人自身の管理支配行使による処分行為であるとしても、それは実質的な意味での、あるいは経済的な意味での譲渡であり、ここでいう『無償による資産の譲渡』に該当しない。また、『持分分割』による『割合的変更』における損益認識は会計処理においても一般的に肯定しているとはいえず、本件増資が法人税法 22 条 2 項にいう『その他の取引』に該当しないこともあきらかである。」⁷⁰と、本件譲渡は、法人税法 22 条 2 項の『取引』には該当しないのであり、拡大解釈がされているという見解を述べられている。

(ii) 法人税法第 132 条について

品川教授は、「本件増資が法人税法第 22 条第 2 項にいう『資産の譲渡』に当たるのか『その他の取引』にあたるのかについて必ずしも判然としないところも存する。また本件における一連の取引は我が国の法人税負担を回避しようとしていることも明らかである。そうであれば、本件更正のような課税処分にあたっては、法人税法第 132 条の適用もあながち違法であるとも断定できないもとの解される。もっともこの場合、法人税法第 132 条の規定を単独で適用し得る場合も考えられるであろうし、法人税法第 22 条第 2 項の規定の適用を補強する方法で適用（援用）する場合も考えられる。」⁷¹と述べられ、作田前税務大学校研究部長も、「今回は『合意』の認定が可能で、本則（第 22 条第 2 項）により収益を計上すべき場合であつたが、仮に『合意』の認定が難しい場合には、

⁶⁹ 大淵博義・前掲注 67・45 頁。

⁷⁰ 占部裕典「法人税法 22 条 2 項の適用範囲について～オウブンシャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」税法学 551 号(2004)35 頁

⁷¹ 品川芳宣・前掲注 64・71 頁。

第 132 条により『合意』による資産あるいは経済的価値の移転（取引）の認定を行うことも可能であろう。本件の、株主間の持分の無償の移転が『正常な行為』かといえ、やはり通常の経済合理的な主体では行わない、非同族会社では行えない、「事業目的のない」不自然、不合理な行為であろうから、そうした行為により税の『不当な減少』がもたらされる場合には、同族会社の行為計算否認規定の適用も考慮できるものと思う。」⁷²と述べられ、法人税法第 132 条の適用を認めている。

一方、大淵教授は、「いわゆる租税回避行為に対して、法的安定性及び予測可能性の見地から、安易に法人税法第 132 条による課税処分が行われてよりとは思われない。」⁷³「租税法律主義によらず課税の公平を重視して税法の適用を行わざるを得ないような場合、それが法律の欠缺に基づくものであれば、立法府は迅速に法律の手当てを行うべきものと思われる。」⁷⁴と述べられ、占部教授も、「法人税法 132 条、すなわち同族会社の行為又は計算否認の規定は租税回避規定ではあるが、そのわが国の租税回避規定は基本的には租税回避行為に対して個別的に租税法規が用意されているところである。よって、この規定は、そのような個別規定の存しない場合にはじめて適用されるものとして、きわめて厳格に適用されなければならない。」⁷⁵とし、「法人税法 132 条 1 項の規定を適用することにより、この行為を否認することにより、結果的に被控訴人段階における含み益（未実現の利得）に対して課税するという結果を引き起こすことになる。法人税法はみなし規定により未実現利益に課税することを原則としているのであるから、法人税法 132 条 1 項をもってしても未実現利益への課税は許されない（このことは、法人税法 22 条 2 項の適用においても同様にあてはまることである。）そもそも、本件には、法人税法 132 条 1 項及び法人税法 2 項の規定が適用できないのであり、このような否認を行うことは実質的には、本件における一連の行為（スキーム）を租税回避行為とみなして実質的に法律の根拠が存しないにもかかわらず、租税回避行為として否認を行っているのに等しい。」⁷⁶と述べられ、法人税法 132 条の適用に関しては、かなり慎重に取り扱うべきとの見解を示されており、裁判所も、本件に関して、法人税法 132 条の適用については全く触れていない。

⁷² 作田隆史・前掲注 60・125 頁。

⁷³ 大淵博義「特定現物出資により設立した海外子会社を利用した現物出資株式の移転による租税回避否認の可否」『TKC 税研情報』第 11 巻第 3 号 TKC 税務研究所(2002)50~51 頁。

⁷⁴ 大淵博義・同上・51 頁。

⁷⁵ 占部裕典・前掲注 70・30 頁。

⁷⁶ 占部裕典・同上・32~33 頁。

3. 3. 2 わが国の司法機能

わが国における租税回避事案に対する主に最高裁判所の対処について判例を検討してきたが、最高裁判所は、事実認定を積み重ね、基本的には、租税法規の解釈により対処をしており、明文の規定なくして租税回避行為の否認を認めていない。

したがって最高裁判所において、「私法上の法律構成」という明文規定のない税法の解釈適用を用いることには消極姿勢をとっている。

また、「課税減免規定の立法趣旨による限定解釈」については、税法 69 条の定める外国税額控除の濫用にあたるとして、その適用を否定したのも、法律上根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行っており、学説では慎重に対応すべきという意見もある。

オウブンシャホールディング事件については、大淵教授が「本件最高裁判決等は、第三者割当の有利発行増資を決議した旧株主の株式価値が減少した事実が、法人税法 22 条 2 項の『資産の無償譲渡』又は『その他の取引』に該当するとしたものであり、法人税法の所得金額の計算の基本規定の解釈とその適用に関する開示であるということである。したがって、本件旺文社事件がオランダ税制を利用し、かつ、我が国のタックス・ヘイブン税制の適用を回避するための第三者割当の有利発行増資であるという個別の事情を前提とした解釈論ではなく、一般論として、本件のように、発行人の旧株主と有利発行の引受人とが合意し、当該株主が、株式を通じて支配する経済的価値を引受人に移転する場合には、旧株主に対して譲渡益等の益金が発生するという全く新しい解釈を示したという点に、本件最高裁判決等の意味がある。(中略) 本件最高裁判決等の本件解釈は、租税法律主義違反と課税の公平違反という新たな問題を派生させる判決であると評価せざるを得ない。」⁷⁷そして「最高裁判決が、法人税法 22 条 2 項の『取引』の意義を判示のような意味内容として理解するのであれば、その範囲は際限なく広がることになる。」⁷⁸とし、「最高裁判決等が、租税法律主義を逸脱した解釈を展開していることは明らかであり、かかる最高裁判決等の解釈又は事実認定はその限界を超えた、いわゆる、裁判所による新しい法の創造(立法)であるという批判を免れない。」⁷⁹と述べられ、占部教授も、「法人税法 22 条 2 項あるいは同法 132 条を適用して、別途課税を行うことは租税法律主義に反するものである。旧法人税法 51 条のもとでの第三者増資による株式

⁷⁷ 大淵博義・前掲注 67・40 頁

⁷⁸ 大淵博義・同上・48 頁

⁷⁹ 大淵博義・同上・56 頁

引受を別途規制するためには、あらためて立法措置を講じ必要があったのである。」⁸⁰と述べられ、法人税法 22 条 2 項の司法による行き過ぎた拡大解釈については問題を呈されている。

最高裁の訴訟を経て、法律が改正されたものもある。

外国税額控除事件については、訴訟の提起等を経て、法人税法等の一部を改正する法律（平成 13 年法律第 6 号）により、法人税法 69 条 1 項に「(内国法人が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する外国法人税を納付することとなる場合を除く。）」という文言が加えられ、実際に外国で外国法人税を納付した場合であっても、本件のように、その外国法人税が租税回避のために仕組まれた取引に基因して納付がされたものであるときなどには、外国税額控除を適用しないこととされた（法税令 141 条 4 項参照。）。しかし、このような立法的対応は、その性質上、後手に回らざるを得ない面があり、本判決の示した判断の重要性は、上記立法によって失われるものではない⁸¹。

オープンシャホールディング事件については、法 51 条の改正経緯との関係について、平成 10 年の改正前は、現物出資により設立した海外子会社の株式を取得する親会社が圧縮記帳により課税を繰り延べることができたが、改正後、繰延べが許容されなくなった。それにより海外子会社の設立を制限したのである⁸²。

このように、わが国においては、立法の欠缺があっても、司法がそれを補充する機能を持っており、司法によって見つけられた法の抜け穴を立法によって整備するという形で、司法と立法が両輪となり機能している。一番最初に租税回避スキームを考えだした者は、租税便益を得ることにはなるが、2 度目からは、封じることができるのである。

木村教授は、「租税回避をめぐる議論は、日本において諸説粉々の状態であるかのように見えるが、最高裁判所、高等裁判所や有力な地方裁判所の裁判例は、3 つの解決法に収斂しつつある。すなわち、1 つは、民法の基本原則及び法律行為に関する総則を税法に準拠されている。2 つは、関係規定の目的論的解釈が、税務負担の不当な軽減を阻止する目的で、体系的に施されている。縮小解釈が、最判平成 17 年 12 月 19 日で施され、他方、拡大解釈が、最判平成 18 年 1 月 24

⁸⁰ 占部裕典・前掲注 70・35 頁

⁸¹ 杉原則彦「外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成 10 年法第 24 号による改正前のもの)69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例」ジュリスト No.1320(2006)。

⁸² 水野忠恒「オープンシャホールディング事件」別冊ジュリスト No.178(2005.10)125 頁。

日判タ 1203 号 108 頁←東京高判平成 16 年 1 月 28 日訴訟月報 50 卷 8 号 2512 頁＝判時 1913 号 51 頁（オウブンシャホールディング事件）で施されている。

3 つは、租税回避行為（狭義）と識別される通謀虚偽について、客観的立証責任を課税庁側にある。の方法である。日本の国税通則法は、明文規定を定めていない。しかしながら、そうした法律の欠缺（とくに租税回避について）は、国税通則法の制定過程において議論され、判例・学説の発展によって、補填されることが、期待されていた。ゆっくりとしかし着実に、最高裁判所、高等裁判所や有力な地方裁判所の裁判官らの努力によって、前述の 3 つの解決法が確立してきている。（中略）最後に、個別の問題について租税回避否認規定が明確に法定されることが、法の理念のひとつである法的安定性および租税法律主義の要請から、期待されている。とはいえ、個別租税回避否認規定が仮に税法に定められていない場合であっても、裁判例が、前述の 3 つの解き方を確立してきており、納税義務者もまた、民法の関係規定の準用および税法の関係規定の目的論的解釈を斟酌したうえで、タックス・プランニングを策定せざるを得ない。しかしながら、とりわけ（学説によって明確に立法措置の必要性が指摘されているにもかかわらず、放置されてきた）租税立法の不作为が、現実には、納税者の不利に裁判例によって解決されており、その限りにおいて、最高裁や高裁は裁判例を改めるべきであろう。法的信頼性の喪失のみならず裁判例の水準もまた、国際的に問われるからである。」⁸³と、納税者に不利な裁判例に課題もあるが、日本の裁判所は明文の規定がなくとも、租税回避事案に対しての解決法を確立してきている点にも触れられている。

おわりに

近年の取引の多様化やグローバル化や個々の取引は適法であっても、取引が複合化され、個別規定だけで対処するには困難な取引の増加により、包括的否認規定の導入に踏み切っている国も多く見受けられる。

本論文では、包括的否認規定の中でも、否認効果の高い事業目的基準を導入しているオーストラリアを取り上げてきた。

オーストラリアは、かつて、イギリスの影響から、租税回避事案の対処において、文理解釈に始まり、包括的否認規定を導入し、旧法 260 条のそのあいまいで広範囲な規定ぶりにより、有用性が低下していったが、現行法第 4 編 A に改正された。第 4 編 A は、適用のステップがわかりやすく、客観性と確実性を

⁸³ 木村弘之亮「租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向」租税研究(2010.4) 172~173 頁参照。

補う必要はあるが、納税者に予測可能性を与えることが出来るので一定の評価はできると考える。そして、法的拘束力のあるルーリング制度やプロモーター・ペナルティ制度等周辺制度の整備もなされて、一定の否認効果も上げている。

しかし、包括的否認規定の日本への導入に関して、今直ちに導入が必要であるとは言い難く、包括的否認規定を導入することで解決するということではないと考える。中里教授も「一般否認規定を設けたからといって問題がすべて解決するわけではないこともまた事実である。否認規定をつくる立法技術には限界があり、その点から見て、一般的な否認規定は、あってもなくとも同じことである場合が少なくないのではなかろうか。つまり、一般的な否認規定が存在したとしても、その解釈・適用をめぐる法的紛争が生ずるから、問題はやはり司法的な対応にゆだねられるはずである。したがって、結局、問題は、司法的対応に関する個別的な議論を取引類型ごとに深めていくことであろう。」と述べられている⁸⁴。

確かに、オーストラリアの立法は、租税回避事案への対処において、わが国より立法の整備は進んでおり、包括的否認規定と周辺制度が両輪となって、効果も上げているので、参考とするところはあるが、わが国の租税回避事案における裁判所の対処を検討してゆくと、立法の欠缺があっても、司法がそれを補充する機能を持っていることがわかる。一方、オーストラリアの判例を検討してゆくと、包括的否認規定を導入していても、目的テストの認定などに課題も見える。つまり、法律の適用の可否を決めるのは、裁判官であり、裁判官の資質による影響も大きい。

わが国は、租税回避事案に対して、裁判所が自らの役割を果たすことにより、明文の規定がなくとも、個別規定により何とか対処を行っている。今後複雑な租税回避スキームが横行してきた場合には、まずは、プロモーター・ペナルティ制度の検討の方が先ではなかろうか。

わが国は、立法の欠缺を司法が補充し、司法と立法が両輪となり機能している。税法における裁判による法創造については、谷口教授が、「税法分野においても、裁判官が法創造に積極的に取り組むようになってきたという意味で、いわば『司法的積極主義』への傾斜がみられるように思われる。租税回避は、『解釈の技法が役に立たなくなり始めるところ』すなわち『欠缺領域 (Lückenbereich)』から始まるのであるが、法創造の主たる課題が法の欠缺補充であること (法の欠缺補充としての法創造) から、税法分野で租税回避事案について法創造が問題になるのは至極当然のことであり、しかも近時におけるい

⁸⁴ 中里実『タックスシェルター』有斐閣(2006)183~184頁。

わゆる租税回避スキームの活発化・複雑高度化・大規模化や、それに対する立法の対応の状況からして、法と正義の実現をその存在意義とする裁判所が、『司法的積極主義』に傾斜することにも、理由のあることであろう。とはいえ、一般論としては、司法過程としての裁判が、法の認識あるいは宣言にととまらず、法の創造あるいは形成の機能を有することは否定できないとしても、法の支配を厳格に命じる租税法律主義（実質的租税法律主義及び形式的租税法律主義）の下では、裁判による法創造がどこまで許容されるのか、その許容性及び限界を究明しておかなければならないと考えられる。『司法的積極主義』に直面して、租税法律主義の意義が、改めて問い直しされなければならないであろう。このことは税法学の重要な課題となっているといえよう。⁸⁵と述べられ、司法の法創造の判断には慎重な対応が求められる所も確かにある。

司法的積極主義で、立法の機能を果たすことはできるであろうが、裁判所は裁判所の権限の範囲内で役割を果たし、裁判所が役割を果たすことで、それが引いては新しい立法を呼び込む原因となる。包括的否認規定を導入しても全ての行為に対処できるわけではないので、司法と立法がそれぞれバランス良く機能しながら、個別規定の抜け穴を丁寧に埋めてゆく。それが、本来の立法のあるべき姿であると考えられる。

⁸⁵ 谷口勢津夫「税法における裁判による法創造論序説—ドイツにおける最近の議論の紹介—」
税法学 563号(2010)235~236頁。

参考文献

(国内文献)

- 井上徹二『租税法と税制－現状と改革課題－』創成社(2008)
- 岩倉正和「映画フィルムの償却を用いた租税回避商品の否認－パラツィーナ事件」税研(2002.11)
- 今村 隆「最近の租税裁判における司法判断の傾向－外国税額控除事件最高裁判決を手掛かりとして－」税理(2006.5)
- 今村 隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その1)租税研究(2006.10)
- 今村 隆「租税回避についての最近の司法判断の傾向(その2)租税研究(2006.12)
- 今村 隆「租税判例研究 第416号 投資目的で購入した映画フィルムの減価償却資産該当性」ジュリスト No.1333 (2007.4.15)
- 今村 隆「租税回避とは何か」税大論叢 40周年記念論文集(2008.6)
- 今村 隆「一般否認規定についてのカナダ最高裁判例の研究」駿河台法学第21巻第2号(2008)
- 今村 隆「国税通則検討委員会報告 第2回 カナダ一般否認規定についての同国判例とその合意」財経詳報社 月刊税務事例 Vol.41No.1(2009))
- 今村 隆「諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報(2009.10)
- 占部裕典「法人税法 22条2項の適用範囲について～オウブンシャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」税法学 551号(2004)
- 占部裕典「最近の裁判例にみる「租税回避行為の否認」の現状と課題」租税研究 (2005.9)
- 占部裕典「第95回大会シンポジウム－租税回避行為をめぐる諸問題 最近の裁判例にみる「租税回避行為」の否認」税法学 553号(2006)
- 大淵博義「特定現物出資により設立した海外子会社を利用した現物出資株式の移転による租税回避否認の可否」『TKC 税研情報』第11巻第3号 TKC 税務研究所(2002)
- 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』税務経理協会(2009.12)
- 大淵博義「最高裁判決における文理解釈の疑問点と理論的解明－オウブンシャ事件、ストックオプション事件、平和事件他－」租税研究(2010.6)
- 岡村忠生「第95回大会シンポジウム－租税回避行為をめぐる諸問題 租税回避行為の規制について」税法学 553号(2006)
- 岡村忠生「民法上の組合がリースした映画フィルムの減価償却資産該当性」税研 Vol.25 No.3(2009)
- 奥谷 健「オウブンシャホールディング事件 外国子会社が親会社の関連会社に、その新株を著しく有利な価額で割り当て、親会社の保有する子

会社株式の資産価値を当該関連会社に移転させたことが、法人税法 22 条 2 項にいう「取引」に当たるとされた事例」Lexis 判例速報 2006.4 No.6

金子 宏『租税法（第 15 版）』弘文堂(2010)

川田 剛「外国子会社の第三者株式割当てと親会社への受贈益課税の可否－オープンシャ事案に係る最高裁判決－」国際税務 Vol.26 No.3

川田 剛 【執筆】ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所
「欧米諸国における主要租税判例の紹介 第 74 回 カナダにおける包括的否認規定導入の契機となった租税回避事案－Stubart 事件－」月刊 税務事例 Vo.40No.10 (2008)

川田 剛『節税と租税回避 判例にみる境界線』税務経理協会(2009)

川端康之「最近の最高裁租税判例について」国際税務 Vol.26 No.9

川端康之「最近の税務最高裁判例」NIBEN Frontier 289 号 (2007 年 7 月)

川端康之「ビドカーの濫用的タックス・シェルター論－Crane 理論・事業目的－」税大論叢 40 周年記念論文集(2008.6)

木村弘之亮「旺文社事件にみる国外逃散課税判決の問題点」税理 (2002.4)

木村弘之亮「租税回避、節税、通謀虚偽表示についての、判例と実務の動向」租税研究(2010.4)

国税庁ホームページ (事前照会について)

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/sodan/jizenshokai/bunsho/01.htm>

後藤正幸「第 95 回大会シンポジウム 租税回避行為と立証責任」税法学 553 号(2006)

駒宮史博「外国税額控除余裕枠の利用取引は制度の濫用にあたるか－大和銀行事件」税研 Vol.25 No.3(2009)

酒井克彦「国税通則検討委員会報告 第 1 回 国税通則法を国税基本法へ－日本税制研究所・国税通則検討委員会での議論－」財經詳報社 月刊 税務事例 Vol.40No.1(2008)

酒井克彦「なぜ租税回避は否認されなければならないのか」税務弘報(2009.9)

作田隆史「第三者割当増資による株主間の持分移転についての課税上の取扱いについて (オープンシャ・ホールディングス事件) 税大ジャーナル (2006.11)

坂本英之「外国子会社の有利価額による第三者割当増資により当該外国子会社の親会社から第三者へ外国子会社株式の資産価値が移転したことが法人税法 22 条 2 項の無償取引とされた事例(旺文社事件)」税研 (2006.5)

- 佐藤英明「映画フィルムリース組合を用いた租税回避スキームの否認の限界と減価償却資産の範囲 判例評論 579 号」判例時報 1959 号
- 品川芳宣「現物出資による海外子会社設立と当該子会社株式の移転」『TKC 税研情報』第 11 卷第 3 号 TKC 税務研究所(2002)
- 品川芳宣「オープンシャホールディングス事件最高裁判決」税研(2006.5)
- 品川芳宣「海外子会社株式に係る含み益の増資移転における収益認識と当該株式の評価方法ーオープンシャ事件ー」『TKC 税研情報』第 15 卷第 3 号 TKC 税務研究所(2006)
- 末崎 衛「私法上の法律構成による否認の問題点」税法学 553 号(2006)
- 杉原則彦「時の判例 外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成 10 年法第 24 号による改正前のもの)69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例」ジュリスト No.1320(2006)
- Zoe Prebble & Jofn Prebble (駒宮史博訳)「所得税法上の一般的租税回避防止規定と大陸法上の法の濫用法理との比較」租税研究(2009.8)
- 田中 治『租税回避行為をめぐる事例研究』清文社(1998.7)
- 田中 治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号(2010)
- 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造ー外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材としてー」有斐閣 租税法研究 32 号(2004.5)
- 谷口勢津夫「外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成 10 年法律第 24 号による改正前のもの)69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例 民商法雑誌 135-6-163(2007)
- 谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」税大論叢 40 周年記念論文集(2008.6)
- 谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題」税法学 561 号(2009)
- 谷口勢津夫「税法における裁判による法創造論序説ードイツにおける最近の議論の紹介ー」税法学 563 号(2010)
- 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂(2010.3)
- 垂井英夫「著しく有利な第三者割当増資による含み益の移転ーオープンシャホールディング差戻控事件」税研 No.148 (2009.11)

- 辻 富久「英国における一般的租税回避防止規定の検討について」租税研究
(2010.2)
- David Dunbar (今村隆訳)「制定法上の一般否認規定：英連邦諸国からの英国
に対する教訓」租税研究(2010.2)
- 中里 実「事実認定による「否認」と、契約の読み替え」税研(2004.1)
- 中里 実「租税法と私法」論再考」税研(2004.3)
- 中里 実『タックスシェルター』有斐閣(2006)
- 中里 実「租税回避の概念は必要か」税研(2006.7)
- 中里 実「課税処分における契約の尊重」租税研究(2008.10)
- 西村善朗「匿名組合契約に基づく所得の課税関係－日本ガイダント事件の検証
－税理(2008.9)
- ニッセイ基礎研 REPORT「オーストラリアの年金制度について」(2009.8)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国子会社が行った外国
関連会社への新株式割当と親会社への課税処分（前編）税務
QA(2006.5)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国子会社が行った外国
関連会社への新株式割当と親会社への課税処分（後編）税務
QA(2006.6)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国税額控除の適用の
可否（前編）税務 QA(2006.7)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国税額控除の適用の
可否（中編）税務 QA(2006.8)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 外国税額控除の適用の
可否（後編）税務 QA(2006.9)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 映画フィルム等リース
の実体をめぐる訴訟（前編）税務 QA(2007.2)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 映画フィルム等リース
の実体をめぐる訴訟（中編）税務 QA(2007.3)
- 橋本守次「租税回避をめぐる最近の最高裁判決の検討 映画フィルム等リース
の実体をめぐる訴訟（後編）税務 QA(2007.4)
- 橋本守次「外国税額控除を巡る諸問題 外国税額控除余裕枠を利用するために
行われた外国会社との間のローン契約等に基づく利息収入に係る
外国源泉税の税額控除が認められなかった事例 財経詳報社 月
刊 税務事例 Vol.39No.12 (2007)
- 平川英子「国税通則検討委員会報告 第3回 フランス租税行政における文書

- 回答制度」財経詳報社 月刊 税務事例 Vol.41No.2 (2009)
- 渕 圭吾「フィルムリースを用いた仮装行為と事実認定」ジュリスト
No.65(1999.10.15)
- 渕 圭吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」租税法研究
32号(2004)
- 藤原卓哉「オープンシャホールディング事件と法人税法22条2項」法学論集
(関西大学法学会) 54巻6号(2005)
- 本庄 資『国際的脱税・租税回避防止策』財団法人大蔵財務協会(2004)
- 本庄 資『タックスシェルター事例研究』税務経理協会(2004)
- 本庄 資「外国税額控除余裕枠の利用による租税回避事案に鉄槌を下した最高
裁判決」税務経理協会 税経通信(2006.6)
- 本庄 資「外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト(No.1336) (2007.6)
- 本庄 資「国税通則検討委員会報告 第4回 アメリカの租税回避否認規定」
財経詳報社 月刊 税務事例 Vol.41No.3 (2009)
- 増田 晋「節税目的を理由とした税務否認に対する司法の判断—航空機リース
事件を素材として—」税理 (2006.3)
- 増田 晋「映画フィルムリースと航空機リースの違い」T&A master No.167 ロ
ータス 21」(2006)
- 増田 晋「事例研究 映画フィルムリース事件に関する最高裁判決の検討」
税理 (2006.7)
- 松田直樹『租税回避行為の解明—グローバルな視点からの分析と提言—』ぎょ
うせい (2008)
- 松田直樹「国際投資等に係る税制のあり方—主な諸外国における最近の動向・
趨勢を踏まえて—」税大論叢 59号 (2008)
- 松田直樹「国際投資等に係る税制のあり方—主な諸外国における最近の動向・
趨勢を踏まえて—」解説版 会員懇話会講演 租税研究(2009.3)
- 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察—「私法上の法律構成による否
認」論の功罪—税法学 553号(2006)
- 松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」
税大論叢 51号(2006)
- 水野忠恒「オープンシャホールディング事件」別冊ジュリスト No.178(2005.10)
- 水野忠恒『租税法[第4版]』(2009.4)
- 村井 正『租税法と取引法』清文堂(2003)
- 森 康博「在外子会社の第三者有利発行増資による価値の移転と法人税法22
条2項」税務弘報(2006.4)

森下哲朗「外国税額控除余裕枠を第三者に利用させる取引の可否」ジュリスト
No.1240(2003.3)

八ッ尾順一『租税回避の事例研究(三訂版)』清文社(2007)

吉村典久「租税法研究会第 117 回 租税法における取引の一体的把握」ジュリスト No.1271 (2004.7.1)

吉村政穂「外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法(平成 10 年法律第 24 号による改正前のもの)69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例 判例時報 1937 号

渡辺徹也 『企業取引と租税回避』中央経済社(2002)

渡辺徹也「第 95 回大会シンポジウムー租税回避行為をめぐる諸問題 イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学 553 号 (2005)

(海外文献)

Australian Taxation Office, “GENERAL GUIDE NAT 14331-12.2005”

Australian Taxation Office, “Mass marked scheme”

Australian Taxation Office, “Part IVA: the general anti-avoidance rule for income tax”

Australian Taxation Office, “Practice Statement PS LA2005/24”

Australian Taxation Office, “Practice Statement PS LA 2005/25”

Australian Taxation Office, “ Practice Taxation Determination TD 2005/29”

Australian Taxation Office Legal Data Base

Hart v FCT 【2004】 HCA26

Hart v Commisioner of Taxation 【2002】 FCAFC222

Pridecraft Pty Ltd v FC of T; FC of T v Spotlight Stores Pty Ltd

Re Ryan v FCT, AAT Case 【2004】 AATA753

David Dunbar, “Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth” *Bulletin For International Taxation*, December 2008

KPMG, “ Guide to tax in Australia 2007/2008 ”

KPMG, “Tax in Focus, 06 Tif-002 ATO guidance on Part IVA and General Anti-Avoidance Rules”

Rachel Anne Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance* , IBFD(2008)

法人税法による Debt/Equity 認定基準と
関連企業グループ間における支払利子損
金算入制限規定創設の必要性について

—クロス・ボーダー・ハイブリット・インスツルメントを利用した租税裁定に
対する租税条約としてのアプローチと法人税法としてのアプローチ—

河原 秀樹

論文の概要

本論文は、クロス・ボーダーなハイブリッド・インスツルメントにわが国法人税法、国際租税法はいかに対抗すべきか、そしてそのためにはわが国の租税法をどのように改正すべきかを論じたものである。また本論文は大きく分けて国内法からの観点と国際租税法からの観点とから考察している。国内法の観点からは①わが国法人税法は独自の **Debt/Equity** 認定基準を持つべきではないのかという論点、②アップストリーム・ローンに対抗可能にするため、過少資本税制の改正をするべきか、あるいは関連企業グループ間取引において、何らかの支払利子の損金算入制限規定を設けるべきではないかという論点である。国際租税法の観点からは、③クロス・ボーダーな親子会社間でハイブリッド・インスツルメントに対して、二国の税制の違いを利用した合法的な租税裁定を国際的に合法とみなしてゆくべきか、あるいは国際的に租税回避とみなし、国際的租税減少分を多国籍企業に付加するべきであるか、さらにその場合、どのような手法をとるべきかについて論じた。

第1の論点は、ある一つの原因から生ずるイールド（一般的な利子あるいは配当を想定する。）が、社債あるいは借入による支払利子と認定されれば損金算入され、株式による配当と認定されれば損金不算入として扱われるという租税法上の非対称的なシステムにおいて、**Debt** と **Equity** の性質が混在した証券（これを本論文ではハイブリッド・インスツルメントと呼ぶことにする。）から生ずるイールドをわが国の法人税法がどのように扱っているのか、そして扱われるべきではないのかという問題を根拠として、法人税法が独自の **Debt/Equity** 認定基準を持つべきであることを主張する。

第2の論点は、国際的租税回避の手段としてハイブリッド・インスツルメントが用いられた場合、わが国における国際課税である過少資本税制はその対抗手段を有しているのかという問題である。

わが国の事業会社における **TOPrS** 型のハイブリッド・インスツルメントの発行事例が見られるようになってきている。わが国の国際課税分野においては過少資本税制を定め、国外支配株主等に係る負債の利子等については総量規制方式により損金算入制限を行っているものの、その反対のケースである、わが国に親会社を、外国に子会社を設置し親会社が多額の社債を発行し子会社に投資させるという、アップストリーム・ローンに対する支払利子の損金算入制限は過少資本税制の射程外となる。租税回避の意図の有無は別にして、**TOPrS** 型のハイブリッド・インスツルメントを用いれば、財務体質を健全に保ったままでアップストリーム・ローンを自由に使い、わが国の所得を無傷のまま、タックス・ヘイブン国へ移転することが可能となる。

各国のハイブリッド・インスツルメントに対する租税法令上の扱いの違いを利用し、ある国ではそれを **Debt** とみなし、また別の国ではそれを **Equity** とみなすということは頻繁にあり得る。論文における第3の論点は、各国の税制度の違いを利用し、源泉地国において子会社がハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドを利子として損金控除を受け、親会社居住地国においては源泉地国から受領したイールドを受取配当と申告することにより法的二重課税排除措置により受領した配当は減免されるという恩典を享受することが可能となる。この仕組みを利用して源泉地国と居住地国における税制の違いを合法的に使い、関連企業グループ全体にかかる税金の実効税率を典型的な **Debt** あるいは典型的な **Equity** として取引した場合に比し著しく低下させるということが節税と称して行われることになる。この仕組みを節税とみなすか、国際的租税回避とみなすかというい

ずれの立場も考えられるが、本論文ではこれを国際的租税回避とみなす立場をとり、論理構成を行った。

以上3点が論文における大きな論点であり、概要である。

法人税法による Debt/Equity 認定基準と関連企業グループ間における支払利子損金算入制限規定創設の必要性について

ークロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントを利用した租税裁定に対する租税条約としてのアプローチと法人税法としてのアプローチ

目次

はじめに.....	5
第1章 わが国法人税法 22 条の条文構造にみる株主を会社の所有者とみなした法人所得課税	
21	
第1節 法人税法 22 条と法人税法の歴史	21
1. 法人税法 22 条の条文構造と二分法	21
2. 法人擬制説と法人実在（独立）説	23
3. わが国の法人税法の歴史と二重課税調整措置	25
第2節 会社法における Debt と Equity 相対化の問題	26
1. 株式と社債の法的なメルクマールと Debt/Equity 相対化の問題	26
2. ファイナンス理論によるセキュリティ・デザイン—「キャッシュ・フローに対する権利」の配分と「コントロールに関する権利」の配分への分解	29
第3節 わが国法人税法における Debt/Equity に対する議論（隠れた利益処分）とハイブリッド・インスツルメントにおける Debt/Equity の議論との違い	31
第4節 出資者のリターンに対する課税としての法人税—法人税法において株主だけを切り出す必要性はあるのか—	32
1. コーポレート・ファイナンス的なみかた	32
2. エージェンシー理論に基づくコーポレート・ガバナンス理論—株主、債権者対称性—	34
3. 所有と経営の分離論	35
第5節 法人税法が想定している会社像—法人税法の理念と現実とのアンバランス—	36
第6節 法人税の中立化	38
第7節 小括	40
第2章 アメリカにおける過少資本税制の歴史とハイブリッド・インスツルメントに対する規制の変遷	41
第1節 アメリカにおける Debt と Equity 二分法の歴史	41
1. 負債限度額の法的規制（1909 年内国歳入法）	42
2. 負債限度額の法的規制の緩和（1913 年法、1916 年法）	43
3. 負債利子控除制限の撤廃とハイブリッド証券の扱いおよび租税回避への対応	44
4. Debt と Equity との区分に対する判例法理の歴史	44
第2節 アメリカ内国歳入法典§385 と財務省規則の歴史	46
1. 内国歳入法典§385 の創設	46
2. 内国歳入法典§385 の構造	47

3.	§385 財務省規則.....	48
第3節	アメリカ内国歳入法典§163(j)の創設—アーニング・ストリップング条項—.....	49
1.	背景.....	49
2.	§163(j)の概要.....	50
3.	§385 と §163(j) とによる支払利子の損金算入制限.....	51
第4節	アメリカにおけるハイブリッド・インスツルメント発行とその対応.....	51
1.	ARCNs	51
2.	MIPS	52
3.	TOPrS(トラスト優先証券).....	53
4.	トラスト優先証券の事例.....	54
第5節	小括.....	55
第3章	ハイブリッド・インスツルメントと過少資本税制	56
第1節	過少資本税制の意義	56
第2節	過少資本税制に対する OECD の考え方	58
第3節	過少資本税制に対する OECD モデル租税条約コメンタリー.....	59
1.	OECD モデル租税条約 Art 9 para. 1 (特殊関連企業) コメンタリー	59
2.	OECD モデル租税条約 Art 10 (配当) コメンタリー、 para. 15 資本の定義.....	59
3.	OECD モデル租税条約 Art 11 (利子) para. 3 コメンタリー.....	59
4.	OECD モデル租税条約 Art 23 A 及び Art 23 B (二重課税の排除) コメンタリー.....	60
5.	OECD モデル租税条約 Art 24 (無差別条項) para. 4 のコメンタリー	60
6.	OECD モデル条約 Art 24 (無差別条項) para. 5 のコメンタリー.....	60
7.	OECD モデル租税条約 Art 25 (相互協議手続き) paragraphs 1 and 2 のコメンタリー.....	61
第4節	過少資本税制の類型	61
1.	個別規制方式.....	61
2.	総量規制方式.....	62
3.	個別規制方式 v. 総量規制方式.....	62
第5節	わが国の過少資本税制.....	63
1.	創設の背景と概要.....	63
2.	平成 18 年度改正.....	64
3.	わが国の過少資本税制が用いている「資産」、「負債」、「資本」の関係	65
第6節	ハイブリッド・インスツルメントの歴史と意義.....	67
1.	わが国におけるハイブリッド・インスツルメント発行の歴史と意義.....	67
2.	日本電気株式会社—NEC 優先証券の発行—.....	68
3.	イオン株式会社—直接発行型、劣後特約付き無担保社債—.....	72
4.	新日本製鐵株式会社—ケイマン SPC を介す、クロス・ボーダー・ハイブリッド・ファイナンス—	73
5.	東洋紡績株式会社.....	75
第7節	ハイブリッド・インスツルメント対抗手段としてのわが国の過少資本税制が抱えるいくつかの問題点.....	78
1.	資本構成とわが国過少資本税制の総量規制に対する問題点.....	78

2.	わが国居住者である親会社が外国に子会社を設置し、親会社が子会社に資金注入を行う場合における課税ベースの浸食——アップストリーム・ローンを用いたわが国所得の外国への移転——	80
3.	過少資本税制により損金控除を否認された「利子」の属性	81
4.	法人税法 132 条による支払利子損金算入制限の可能性	82
第 8 節	強制転換社債に対する対抗策——現行法人税法による支払利子損金控除制限の可能性——	83
1.	転換社債と強制転換社債の相違	84
2.	強制転換社債の組成	84
3.	私法上の法律構成による否認の可能性	85
第 9 節	法人税法における支払利子損金算入制限規定創設の必要性	86
第 10 節	小括	87
第 4 章	クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定と対抗手段——二国間租税条約を用いたアプローチと、法人税法での支払利子損金算入規定創設によるアプローチ——	87
第 1 節	クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定	87
1.	クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントによる国際的租税裁定問題	87
2.	クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントの類型——永久負債証券、利益分与ローン、転換負債商品、レポ取引——	88
第 2 節	Debt/Equity 中立的課税システムの導入の検討	90
2.	ACE (Allowance for Corporate Equity)	91
3.	CBIT v. ACE	92
4.	平成 22 年度税制改正大綱	93
5.	IRAP	93
第 3 節	クロス・ボーダーハイブリッド・インスツルメントがもたらす租税裁定問題に対する租税条約による解決——OECD モデル租税条約による利子・配当の解釈を通して——	95
1.	OECD モデル租税条約におけるハイブリッド・インスツルメントの取り扱い基準	97
2.	Art 10 と Art 11 との境界	100
第 4 節	租税裁定による国際間取引における実効税率の低下	100
1.	平成 21 年度改正による、外国子会社配当益金不算入（法法 23 の 2、同法 39 の 2）	100
2.	ハイブリッド・インスツルメントを用いて法的二重課税排除のためのシステムが利用された場合に起こる実効税率の低下——わが国を例として——	103
第 5 節	わが国の締結している租税条約——日米租税条約を例として——	107
1.	日米租税条約における「利子」と「配当」の扱い	107
2.	配当と利子の適格性と租税裁定の可能性	108
第 6 節	二国間租税条約を用いる租税裁定問題の解決策	109
1.	二国間租税条約による取引の租税回避としての否認	109
2.	租税条約による租税裁定阻止の困難性	111
第 7 節	国内法人税法による支払利子損金算入制限規定の創設	112
1.	わが国の過少資本税制における不十分性	112

2.	アメリカ内国歳入法典 § 163(j)	112
3.	ドイツ Zinsschranke の導入.....	113
4.	イギリス.....	116
5.	イタリア.....	116
第8節	法人税法における Debt/Equity 認定基準の創設と過少資本税制における関連企業グループ間支払利子損金算入制限規定の創設の必要性.....	117
第9節	小括.....	119
おわりに	120
参考文献	123
付録	130

【凡例】

本論文中に使用した略称は次のとおりである。

会社	会社法
所法	所得税法
所令	所得税法施行令
所規	所得税法施行規則
法法	法人税法
法令	法人税法施行令
法規	法人税法施行規則
措法	租税特別措置法
措令	租税特別措置法施行令
措規	租税特別措置法施行規則
EStG	Einkommensteuergesetz
KStG	Kölperschaftsteuergesetz

はじめに

研究の目的

本論文の研究の目的は、ある一つの原資から生ずるイールドが、社債あるいは借入による支払利子と認定されれば損金算入され、株式による配当と認定されれば損金不算入として扱われるという Debt と Equity に租税法上の非対称的な扱いがなされるシステムにおいて、Debt と Equity の性質が混在した原資（これを本論文ではハイブリッド・インスツルメントと呼ぶことにする。また、ハイブリッド・インスツルメントを、株式としての性質と社債としての性質を併せ持つハイブリッド証券自身についても、またハイブリッド証券を用いてパッケージされた仕組みのことも両方を意味する用語として用いる。またハイブリッド・ファイナンスあるいは、メザニン・ファイナンスも同意で用いる。）から生ずるイールドはわが国の法人税法においてどのように扱われているのか、そして扱われるべきなのかという問題を根底として、法人税法 22 条がハイブリッド・インスツルメントに対する Debt/Equity 認定基準を持ち合わせていないことに言及することにある。

また、関連企業グループ間取引における支払利子損金算入制限は、個別否認規定がない現状ではこれを執行することは無理と思われる。わが国の国際課税分野においては租税特別措置法 66 の 5 に過少資本税制を定め、国外支配株主等に係る負債の利子等については総量規制方式により損金算入制限を行っているものの、その反対のケースである、わが国に親会社を、外国に子会社を設置し親会社が多額の社債を発行し子会社に投資させるという、アップストリーム・ローンに対する支払利子の損金算入制限は過少資本税制の射程外となる。しかし、わが国においてもハイブリッド・インスツルメントを用いたこのアップストリーム・ローン・スキームが一般の事業会社において用いられつつある。このスキームが用いられることによる課税ベースの浸食に対して支払利子の損金算入制限規定を設置すべきではないだろうか考えるのである。

ハイブリッド・インスツルメントに対してもう一つ考えておかなければいけない問題がある。ハイブリッド・インスツルメントがクロス・ボーダーに用いられた場合に懸念されるのが、各国のハイブリッド・インスツルメントに対する租税法上の扱いの違いである。一つのハイブリッド・インスツルメントに対して、ある国ではそれを Debt とみなし、また別の国ではそれを Equity とみなすということは頻繁にあり得る。その各国の税制度の違いを利用することにより、源泉地国においてハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドは利子として損金控除の扱いを受け、居住地国においては源泉地国から受領したイールドを受取配当と申告することにより法的二重課税排除措置により受領した配当は減免されるという、両国における課税負担の軽減を果たすことが可能なのである。このように源泉地国と居住地国における税制の違いを合法的に利用することにより関連企業グループ全体にかかる税金の実効税率を典型的な Debt あるいは典型的な Equity として取引した場合に比し著しく低下させることが可能となる。かかるクロス・ボーダー・スキームを節税とみなすか、国際的租税回避とみなすかいずれの立場も考えられ得るが、これをどのように捉えるべきであろうかという考察である。本論文はかかる取引を国際的租税回避とみなし、二国間租税条約にてこの租税裁定を封じようとする。

大きくは以上の目的を持って研究を行う。

研究の範囲

本論文が目指す研究の範囲は、法人税法 22 条における「資本等取引」と「損益取引」との峻別と Equity/Debt の区分との関係、租税特別措置法 66 の 5 過少資本税制と法人税法 22 条 3 項「別段の定め」との関係、過少資本税制と OECD モデル租税条約との関係、OECD モデル租税条約 10 条（配当）、11 条（利子）、23 条 A および B（二重課税の排除）等で定める「配当」、「利子」の峻別とその原資との関係、日米租税条約における「利子」と「配当」との関係、法人税法 23 条の 2 外国子会社配当益金不算入制度とハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定の問題を取り上げる。また、ハイブリッド・インスツルメントが租税裁定に利用される例として、いわゆる「レポ取引」を取り上げる。また、本論文の主題は、ハイブリッド・インスツルメントというテーマであるため、本論文が主張する論拠をわが国の過去の議論、裁判例に求めることが困難となる。したがってハイブリッド・インスツルメントに対して長い歴史をかけて個別的な対応をしてきたアメリカ法人税法を論拠の参考とすべく今取り上げるものである。

研究の方法

本論文では、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドの支払いが法人税法上の「利子」に相当するものなのか、「配当」に相当するものなのか、そしてその峻別は何を基準にして行われるものなのかを第 1 に考える。本論文は、法人税を出資者課税という擬制的な課税と捉えた上で、出資者に対する義務(obligation)により発生するコスト¹に対して、そのコストを負債コストとして損金算入を認定する、あるいは資本コストとして損金算入を否認するという、負債コストと資本コストの非対称的に扱う法人税が、ハイブリッド・インスツルメントという負債性と資本性とは混在した仕組みに対してどのように対処できるのか考察する。

会社法においては、社債と株式とは形式上全く異なるものとして取り扱われ、Debt と Equity の間には明確な境界線が引かれているが、ファイナンス理論的に見た場合、その境界線は非常に曖昧なものであることを見た上で、わが国の租税法がハイブリッド・インスツルメントをいかに扱うべきか考察する。

わが国の法人税法において Debt と Equity との峻別が問題とされてきた事例として隠れた利益処分という問題があった。法人税法 22 条の定める「資本等取引」に該当するのかが「損益取引」に該当するのかがというものである。しかし、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドの支払いが「資本等取引」に該当するのかが「損益取引」に該当するのかが峻別の問題は隠れた利益処分の問題と異なり、イールドの原資が Equity であるのか、Debt であるのかという租税法上の性格決定が先行されるべきものであると考える。原資を発行したとき、それが「資本等取引」に該当するのかが「損益取引」に該当するのかを決定しなければならないが、原資は社債性も、株式性も持ち合

¹ 利子、配当をともに法人の出資者に対する obligation のコストであると見れば、負債コストである利子と資本コストである配当とを課税上同等に扱うべきではないのかという議論となる。この点に関しては、本庄資「過少資本税制・アーニングストリップング・ルール」(プレプリント) (2009) および本庄資「関連企業グループ内部取引—過少資本税制、アーニングストリップング・ルール」『租税研究』11、131 頁(2009)に詳細に記されているが、アメリカ IMF 報告書は、このバイアスを除去する方法として、過少資本税制、Comprehensive Business Income Tax、キャッシュフロー税、Allowance for Corporate Equity を掲げて検討していることを記している。

わせているのである。私法上の法形式に依存してハイブリッド・インスツルメントの Debt/Equity 性を決定づけるのか、法人税法独自の峻別規定を設けるべきかという問題に帰着する。

しかしわが国における租税法上の過去の議論をみてもこのような問題に対しての議論はほとんどなれていない。したがって、諸外国においてなされてきた議論を参考にせざるを得ない。

そこで、ハイブリッド・インスツルメントに対する Debt/Equity の峻別についての議論の長い歴史を有するアメリカにおける租税法判断を参考にする。そしてハイブリッド・インスツルメントに対する Debt/Equity の峻別と同時にハイブリッド・インスツルメントを用いた租税回避への対抗手段としての過少資本税制の歴史も参考にする。そのため、アメリカ内国歳入法典 § 385 および § 163(j)をみる。さらにアメリカは、ハイブリッド・インスツルメントである、ARCNs、MIPS および TOPrS などのスキームに対していかなる対応をしたか考察する。

わが国事業会社においてもすでに TOPrS 型のハイブリッド・インスツルメントが発行されているが親会社わが国にあるため、合法的な手段であれば、親会社が行う支払利子に対して損金算入制限を行うことはできない。過少資本税制の射程外であるためである。したがって外国子会社との間にアップストリーム・ローン・スキームを使えば、親会社が発行したハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドの子会社への支払いをすべて損金算入することが可能である。ここで親会社は負債性のハイブリッド証券を多額に発行することが考えられ得る。一般的に考えれば社債の多額の発行は格付けと財務体質の悪化が予想されるため、そのような状況にはならないと考えられてきたが、ハイブリッド・インスツルメントを用いた場合、子会社が投資家に対して株式性の高いハイブリッド証券を発行すれば連結財務諸表上は親会社が投資家に株式性の高い証券を発行したこととなるため、親子グループ全体としては、財務体質の劣化は起こさないし、格付けの低下も起こさない。したがって親会社における社債性の強いハイブリッド証券の多額の発行はあり得る。

このような場合を考えると、わが国の過少資本税制はループ・ホールを抱えていると言えるであろう。そこで現行の過少資本税制の問題点と対応策について検討を行う。

その上で、近年わが国の事業会社において発行されたハイブリッド・インスツルメントの事例を列挙し、その特徴と課税上の問題点を考察する。

ここまでの段階で、過少資本税制の射程外取引となるハイブリッド・インスツルメントに係るイールドの利子としての支払いに対して、法人税法が損金算入制限を行うことが可能なのか検討する。

以上は、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドに対する法人税法、租税特別措置法の対応について考察するものであるが、次に考えるのは、国際的租税回避という問題である。すなわち、各国のハイブリッド・インスツルメントに対する租税法令上の扱いの違いを利用すること、言い換えれば、ある国ではそれを Debt とみなし、また別の国ではそれを Equity とみなすということは頻繁にあり得ることで、各国の税制度の違いを利用し、源泉地国においてハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドを利子として損金控除を受け、居住地国においては源泉地国から受領したイールドを受取配当と申告することにより法的二重課税排除措置により受領した配当は減免されるという特典を享受することが可能となる。この仕組みを利用して源泉地国と居住地国における税制の違いを合法的に使い、関連企業グループ全体にかかる税金の実効税率を典型的な Debt あるいは典型的な Equity として取引した場合に比し著しく低下させるということが節税と称して行われることになる。この仕組みを節税とみなすか、国際的租税回避とみなすかといういずれの立場も考えられるが、本論文ではこれを国際的租税回避とみなす立場をとり、論理構成を行う。

本論文では二国間における税制の違いを利用した租税回避として両国で否認する手段を考える。そのために、二国間租税条約を用いる。租税条約の条項において、通常 Debt あるいは Equity に

より取引を行った場合に比し、両国から受ける税負担が著しく減少している場合は、ハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定であるとしてその取引を否認し、租税裁定によって得たタックス・ベネフィット分を両国政府が租税裁定を行った企業より奪取する旨を条項に書き込み、条約を用いて裁定機会を消滅させるという考え方である。このような条約における取り決めは、国内法上 Equity か Debt かという適格性の認定において食い違いが生じた場合であっても、条約を用いて経済的に裁定行為を潰すことが可能となり、租税裁定を防衛することが可能となると考える。

以上の通り、本論文では、ハイブリッド・インスツルメントを用いた租税裁定に対する対抗策を 2 層構造で考える。一つは、租税条約を用いた対抗策であり、もう一つは過少資本税制の強化あるいは法人税法における関連企業グループ間取引における支払利子損金算入制限規定の創設である。

概要と先行研究

わが国の法人税法は、会社のステーク・ホルダーの中から、株主だけを切取る形で別扱いし、法人と株主との取引を資本等取引とよび、その他の取引を損益取引として明確に区分するという二分法を採用しており、そのコロラリーとして資本構造を Debt と Equity に分離し、Debt から生ずる利子は損金算入し、Equity から生ずる配当は損金不算入としているといわれている²。わが国法人税法においては、Equity として「資本金等の額（法法 2 条 16 号）」を定義し、それ以外を Debt として扱っていると考えられる³。しかし両者の違いは、一方が株主以外の資金提供者からの拠出であり、他方が株式を用いた株主という資金提供者からの拠出というものである。その意味から、会社に対する拠出という点では経済的観点からみたととき大きく異なるものではない。しかし、法形式の観点からみれば、債権者と株主は全く異なったものとして捉えられており、法人税法における「資本金」が会社法の借用概念である⁴ことから法人税法上の思考法も会社法のそれとほぼ同様の構成をしていると考えられる。

出資者の出資に対するリターンが法人税の課税ベースを構成するとして法人税を考えたとき、株主の出資も株主以外からの借入、社債発行による資金調達等も会社に対する株式資本以外の資本の調達という観点からみれば同じ立場にあり、株主以外の貸付者等も広い意味で出資者と考えられる。その意味において会社と出資者との課税関係においては、株主も、その他の出資者も同じ扱いを受けてしかるべきではないかという考え方もできる⁵。しかし、実定法に定める法人税法はそのように

² この考え方に従ってわが国の法人税の構造とその問題点を指摘した論文として、増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）476 頁、同じく法人税を出資者課税と捉えて書かれた論文として吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)・(2)・(3)・(4) 完」『法学協会雑誌』第 120 巻、第 1 号 1 頁、第 3 号 508 頁、第 5 号 877 頁、第 7 号 1339 頁（2003）があり、「二分法」という用語は、吉村政穂・同に負う。

³ たとえば、岡村忠生・渡辺哲也・高橋祐介『ベーシック税法』（有斐閣アルマ、2007）210 頁参照。

⁴ このことは、岡村忠生・渡辺哲也・高橋祐介『ベーシック税法』（有斐閣アルマ、2007）211 頁、増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）476 頁等に記されている。

⁵ 増井良啓教授は、増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）476 頁、478 頁にて、株主と株主以外の利害関係者の峻別の出発点には、会社は株主のものという見方があり、会社にとって株主こそが自分のオーナーであるという前提があるという論理を述べられており、したがって、増井教授が述べられている前提が、会社は株主だけのものではなく、ステー

定めていない。株主による投資は、Equityとして扱われ、投資リターンがそのまま課税ベースを構成する。すなわち、リターンを発生させるコストと捉えるべき株主への配当は、課税ベースから控除されていない。リターンに対するコストである配当に対しては、法人課税所得の課税ベースに含まれて法人税の計算がなされるため、配当を受取った個人あるいは法人投資家側での所得税計算において再度配当所得を課税ベースに含めることは二重課税であるとの認識から、個人については配当控除(所法92条1項)、法人についてはその一部または全部が益金に算入されないという措置(法23条1項)がなされることとなる。しかし一方、株主以外の投資家、例えば社債券所有者、あるいは銀行のような会社への資金の貸付者の場合、会社への債権、貸付は、当該会社においてはDebtとして扱われ、その投資リターンを発生させるコストは課税ベースから控除される。株主以外のステーク・ホルダーからの借入等による利払いのコストは、利子として当該会社の課税ベースから控除され、損益取引として扱われる。この配当と利子との扱いの違いは、法人税が、会社への投資家の中で、株主という投資家だけを別扱いしていることにより生ずるものであり、その意味において、法人税は株主を特別な出資者とみなした非対称な課税システム⁶と考えられるのである。

法人税の課税根拠論は大別して2つある。1つは、法人税は所得税の前取りであるとする、法人擬制説という考え方であり、いま1つは、法人税は、法人の担税力に着目して課される独自の租税であり、課税ベースを法人の所得とする法人実在説あるいは独立説という考え方である⁷。現行のわが国法人税制度の基礎をなしているシャープ勧告は、「法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」という法人観から出発し、法人所得に対して法人税を課し、さらに個人の配当所得に対して所得税を課すことは、二重課税となるという、法人擬制説の立場に立つ⁸が、論者によりさまざまである⁹。わが国法人税法は、企業会計原則および会社法の考え方を前提として、

ク・ホルダー全体のものという観念に変われば、法人税法が株主と株主以外の利害関係者とを峻別をしなければならないという必然性はないと考えられるのである。

⁶ 法人税を「株主の眼から見て生ずるリターン」に対する課税と考えた論文として、増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)476頁、また吉村政徳「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)・(2)・(3)・(4)完」『法学協会雑誌』第120巻、第1号1頁、第3号508頁、第5号877頁、第7号1339頁(2003)も同様の立場で法人税法の構成を分析している。

⁷ 法人擬制説と実在説については、金子宏『租税法(第14版)』(弘文堂、2009)244頁、岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法(第2版)』(有斐閣アルマ、2007)168頁。

⁸ 金子宏『租税法(第14版)』(弘文堂、2009)244頁。

⁹ たとえば、最近の論文で法人実在説を主張する代表的なものとして、朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」『税大論叢』51号299頁以下があり、その中で「おそらくほとんどの者が、法人は、擬制と考えられているというよりは、むしろ、実在と考えられている、との答えるのではなからうか。」(336頁)と記されている。一方経済学者の立場からは、例えば、国枝繁樹「コーポレート・ファイナンスと税制」『フィナンシャル・レビュー』16頁(2003)において「少なくとも経済学の立場からは、法人実在説が成立する余地はないものと思われる。…法人は税を負担しないのが当然の前提だからである」という主張がなされている。また、岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法(第2版)』(有斐閣アルマ、2007)169頁では、統合の観点から法人課税根拠論を擬制説や実在説に求めるのではなく、法人所得課税のもたらす経済的効果の考慮が重要であるとの指摘もあると記している。金子宏教授は、金子宏「法人税について」『租税研究』1、7頁(2007)において、法人税課税根拠論を、1.法人税は所得税の前取りであるという考えかた、2.法人税は所得税とは別個独立の租税であるとする考え方の両者について、わが国における租税法の歴史を振り返りつつ詳細に検討されている。また、法人所得の意義については、金子宏「法人所得の意義」『租税研究』12、15頁(2003)を参照した。

資本等取引による収益と損失を益金及び損金の範囲から除外し¹⁰、損益取引による収益と損失は益金及び損金の範囲に入れるという扱いをする。そしてそのコロラリーとして **Equity** と **Debt** という二分ができあがっているといわれている¹¹ことから、法人税法においてそれが必然のこととして捉えられてきたものと考えられるが、メインバンク、社債権者、社員、地主、株主等さまざまな会社のステーク・ホルダーから株主だけを特別な存在として切り出して課税関係を別扱いしなければならないという必然性はない¹²。また、実際経営と所有が分離した大企業においては、その企業を動かしている総資本（他人資本も自己資本も両方含めてという意味である。）は、会社法の定める授權資本である株式資本の額の数十倍以上であることが明らかとなっており、このような状況のどこをみて、会社は株主の所有物といえるのか、という議論もある¹³。仮に会社は株主の所有物であるという仮説が「真」ではないことがいえるのであれば、先ほどの増井教授の論理¹⁴から、法人税法が株主と株主以外の利害関係者とを峻別をしなければならないという必然性はないと考えられるのである。会社は株主の所有物というこの考え方の根底は、常に株主をプリンシパルとし、経営者をエージェントとするアメリカ流の株主主権論¹⁵があるが、エージェンシー理論を経営者とステーク・ホルダー全体に応用してみれば、会社は会社代表としての経営者を中心とするさまざまなステーク・ホルダーとの契約の束(nexus of contracts)であり、したがって、経営者と株主とのエージェンシー関係も、経営者と株主以外のステーク・ホルダーとのエージェンシー関係も同等であると考えられる¹⁶。このような現代コーポレート・ガバナンスの見地からみれば、少なくとも経済的見地からは、法人税法が出資者に対する義務を **Debt** と **Equity** に二分し、異なる課税ルールを適用する必然性はないと言えるのではなかろうか。

そこで本論文第1章は、**Debt** と分類すべきなのか、あるいは **Equity** として分類すべきなのか判断が曖昧な、いわゆる **Debt** と **Equity** の相対化¹⁷が問題となっている現在において、会社法の区分に依存することに限界があるということを認識した上で現行制度上如何に扱うべきかを検討する。

過去において、**Debt** と **Equity** の区分が問題となったのは、租税回避と認定されるような非独立

¹⁰ 金子宏『租税法（第14版）』（弘文堂、2009）261頁。

¹¹ 増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）476頁。

¹² 少なくとも、コーポレート・ファイナンス、コーポレート・ガバナンスの観点から考える限り、岩村充『企業金融講義』（東洋経済新報社、2005）69頁以下、菊澤研宗『組織の経済学入門—新制度派経済学アプローチ』（有斐閣、2006）3頁以下、同『比較コーポレート・ガバナンス論』（有斐閣、2004）38頁以下を参照。コーポレート・ガバナンスに関するこの考え方を記した書籍は多数ある。

¹³ たとえば、高橋俊夫「社会性を重視した企業」高橋俊夫編著『コーポレート・ガバナンスの国際比較—米、英、独、仏、日の企業と経営』1頁、18頁（中央経済社、2006）は、この観点から会社は株主の所有物であるという観念を否定している。

¹⁴ 増井良啓・前掲注（5）、478頁の理論。

¹⁵ 菊澤研宗『比較コーポレート・ガバナンス論』前掲注（12）、41頁。

¹⁶ このような考え方を菊澤研宗・前掲注（12）、41頁はとっている。

¹⁷ **Debt** と **Equity** との相対化の問題提起については、神田秀樹「株式と社債—企業金融法の理論的構造—」竹内昭夫先生還暦記念『現代企業法の展開』（1990）241頁、藤田友敬「社債の多様化—エクイティ性のある社債を中心に—（上）・（下）」『資本市場』62号、39頁（1999）、163号、41頁（1999）、および洲崎博史「商法に規定のない社債について—利益参加社債と強制転換社債を中心に」1217号、18頁『ジュリスト』（2002）などの研究がある。

当事者間での取引である「隠れた利益処分¹⁸」等の問題であり、本論文が考えるような、ある会社法上認められた発行証券が、社債性と株式性の両面を持ち合わせていたとき、法人税法ではこの証券を Debt に分類するのか、Equity に分類するのかという議論はあまりなされずにきたのではなからうか。しかし、証券からの利払いが法人税法上の「利子」として損金控除の対象となるのか、「配当」と扱われるのかという問題は、法人税法において当該利払いが生じる原資である証券の Debt / Equity 性の認定にすべてがかかってくる。この意味において、「資本等取引」と「損益取引」の峻別のコロラリーとして Equity と Debt が定まるのではなく、Equity と Debt を法人税法で定めることにより、そのコロラリーとして「資本等取引」か「損益取引」かが決まってくるという性質のものであると考える。

本論文第 1 章第 1 節では法人税法 22 条と法人税法の歴史について述べる。第 2 節では、わが国の法人税法の拠り所としている会社法における Debt と Equity の考え方を概観し、旧商法のころから始まっている「エクイティ性の強い社債」にみられるような Debt と Equity との相対化の問題を整理する。ここにおいて、会社法におけるハイブリッド・インスツルメントの Debt と Equity への分解として「キャッシュ・フローに対する権利」の配分と「コントロールに関する権利」配分というセキュリティ・デザインという考え方を整理する。第 3 節ではわが国において議論されてきた Equity に関する問題として「隠れた利益処分」について簡単に振り返る。第 4 節ではわが国の法人税法をはじめほとんどの国において導入されている法人税法は会社に対する出資者を株主とそれ以外の債権者とに分け、異なる課税ルールを適用し、株主の出資に対するリターンには課税するが、その他の出資者である債権者による出資である貸付（会社からみれば借入）に対するコストである利払いには課税しないという考え方の根底には株主主権論、株主課税根拠論というものがある。しかし現代のエージェンシー理論からみれば、株主も債権者も経済的には同等に扱われてしかるべきではないかという議論を展開する。第 5 節では、実際のデータをもとに法人税法が想定している理念としての会社像と実際に法人税収を得ている会社とのずれについて考察する。第 6 節では、法人税の中立化について簡単にまとめ、第 4 章への布石とする。

アメリカにおいて 1993 年に Goldman Sachs & Co.により開発された MIPS(Monthly Income Preferred Securities)およびその後継として Merrill Lynch により開発された TOPrS(Trust Originated Preferred Securities : トラスト優先証券¹⁹)という優先受益権発行スキームが近年、ハ

¹⁸ 隠れた利益処分に関する議論、裁判例は非常に多数にのぼる。隠れた利益処分に対し本論文の中では村井正『租税法—理論と政策—(第 3 版)』(青林書院、2002 (三訂版初出 1999)) 209 頁以下、および吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)・」『法学協会雑誌』第 120 巻、第 1 号 1 頁 (2003) 20 頁以下、荻野豊「「隠れたる利益処分」と経済的利益の供与」『税経通信』35 巻 8 号 104 頁 (税務経理協会、1980)、清永敬次「「隠れたる利益処分」の法的概念の検討」35 巻 8 号 62 頁『税経通信』(税務経理協会、1980)等がある。

¹⁹ トラスト優先証券については本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2004)、本庄資『アメリカン・タックスシェルター基礎研究』(税務経理協会、2003)、本庄資『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007)、本庄資編著、梅辻雅春・須藤一朗著『タックス・シェルター事例研究』(税務経理協会、2004)、渡辺裕泰『ファイナンス課税』(有斐閣、2006)、北村豊「強制転換社債(Mandatory Convertibles)の税務上の取扱について—Rev. Rul. 2003-97を素材として」『NBL』851 巻 109 頁 (2007)、同「ハイブリッド証券の税務上の扱いについて—U.S.Bancorp による最近の発行例を素材として」『NBL』857 号 46 頁 (2007) などがある。また、アメリカのハイブリッ

イブリッド証券と称して、わが国事業会社により利用されている²⁰。

わが国におけるハイブリッド・インスツルメントのスキームとしては、わが国の事業会社が直接ハイブリッド証券を投資家に発行するケース²¹と、TOPrS型によるスキーム²²の両者がある。TOPrS型によるスキームとは、わが国の発行会社と投資家との間に、アメリカに LLC を、あるいはタックス・ヘイブン国ケイマン諸島に設置された子会社 SPC²³を用いて、SPC が投資家に優先受益権を販売すると同時に、わが国の発行会社は、当該 SPC が発行した優先受益権とほぼ同じ内容になるように設計された劣後債を発行し、子会社 SPC に投資させる。このことにより、SPC が投資家から得た販売代金を親会社が得、SPC の B/S には親会社の劣後債が有価証券として計上される。親会社は自ら発行した劣後債形式の Debt 性が強いハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドを「利子」として申告することにより、当該イールドはわが国の法人税をすり抜けて、所得がタックス・ヘイブンに移転することになる。ところが、タックス・ヘイブン国に設立されている SPC においては、この移転された所得の受取に対して非課税あるいは低税率課税の扱いを受ける²⁴。子会社がアメリカ、デラウェア州法に基づいて設立された LLC であれば、チェック・ザ・ボックスのルールを利用しパス・スルー課税を選択し、わが国から受け取ったイールド所得に法人税がかからないようにすることが可能となる²⁵。このスキームにより、わが国の所得にわが国の法人税が適用されないまま海外に移転し、「利子」あるいは「配当」としての源泉徴収税を除いて、当該所得に対する課税権を喪失することになる。Debt を使ったこの所得移転スキームは、目新しいものではない。しかし、ハイブリッド・インスツルメントを使うところに関連グループ会社の受けるメリットはさらに大きなものとなるという特徴がある。子会社である SPC あるいはアメリカ LLC は、親会

ド・インスツルメントに対する課税上の扱いについては、DAVID C. GARLOCK ET AL., *FEDERAL INCOME TAXATION OF DEBT INSTRUMENTS* (6th ed., CCH 2006)、最近のアメリカ課税庁のハイブリッド・インスツルメントに対する対応について、Andrey Krahmal, *Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characteristics*, 5 Hous. Bus. & Tax L.J. 1 (2005)、Technical Advice Memorandum (TAM) 199910046 (1999) などがある。

²⁰ わが国におけるハイブリッド・インスツルメントの現状については、実務家の手による書として、後藤文人・大槻奈那『ハイブリッド証券入門』（金融財政事情研究会、2008）を参照とした。本書は租税法にはほとんど触れられていないが、執筆者は UBS 証券の証券、株式調査部のエキスパートであり、『入門』とされているが、ハイブリッド・インスツルメントに対しては詳細にまた正確に記述されている。本論文執筆時点において、近年のわが国におけるハイブリッド・インスツルメントを体系的にまとめた実務書を本書以外に見つけることはできなかった。

²¹ イオン(株)の発行ケースが相当する。詳細はイオン(株)ニュースリリース（イオン(株)ホームページ）。

²² 本論文で取り上げた中では、新日鐵(株)（新日鐵(株)ニュースリリース平成 18 年 10 月 20 日「ユーロ円建転換社債型新株予約権（劣後特約付）の発行及び当社海外子会社によるユーロ円建交換権付優先出資証券の発行に関するお知らせ」PDF、1 頁）、東洋紡績(株)（東洋紡績(株)ニュースリリース平成 21 年 2 月 16 日「第三者割当によるユーロ円建永久劣後社債の発行および当社海外特別目的子会社によるユーロ円建永久優先出資証券発行に関するお知らせ（「ハイブリッドファイナンス」による資金調達に関するお知らせ）PDF、1 頁）の発行ケースが相当する。

²³ SPC とは、Special Purpose Company: 特別目的会社のことをいう。

²⁴ このようなスキームによる所得の海外移転について、本庄資『国境に消える税金』（税務経理協会、2004）35 頁および本庄資「関連企業グループ内部取引——過少資本税制、アーニング・ストリップング・ルール——」『租税研究』11、131 頁、132 頁（2009）が詳しい。

²⁵ このスキームに関しては、渡辺裕泰『ファイナンス課税』（有斐閣、2006）178 頁以降においてアメリカ、Texaco が行ったスキームにつき詳述されている。

社のハイブリッド・インスツルメントを引き受けるための資金調達を、子会社が投資家に企業会計上 **Equity** と認められるハイブリッド・インスツルメントを発行するが、このとき元本、利払い（剰余金の分配）額等の発行条件を親会社が発行するハイブリッド・インスツルメントと同じになるように予め設計しておく。すると企業会計上、親子会社は連結され、親会社の発行した劣後債形式のハイブリッド・インスツルメントは、子会社の所有する有価証券と相殺されて消え、連結 **B/S** 上には、子会社が投資家に発行した **Equity** 性の強いハイブリッド・インスツルメントが残り、少数株主持分として現れることになる。したがって、投資家に対する子会社が支払うイールドは、あたかも親会社の **Equity** から生じたリターンであるように評価されるのである。これは財務体質の側面から十分な資本性を確保するものでもある。

このアップストリーム・ローンというスキームに対しては、わが国の過少資本税制は、規制の対象としておらず無力化するという問題点が存在している²⁶。

ハイブリッド証券直接発行型、**TOPrS** 型のいずれの場合も、ハイブリッド証券から生ずるイールドの課税上の性質が問題となる。会社法の立場からは劣後債は、社債に株式の特徴である残余権 (**residual claim**) 性を付与されたもの、優先受益権は、社債からその特徴である、利払い、償還不可能時のデフォルト性を取り除いたものという解釈をするが、法人税法上いかなる適格性を与えるのか明確ではない²⁷。

私法では、基本的に訴訟が起きてから、個別的に裁判で決められるのに対し、法人税法は、大量、反復的な納税者の取引に対して公平な、ある意味画一的な基準で判断することを要求される²⁸。したがって、私法において十分な議論の蓄積、裁判例があるわけではないハイブリッド・インスツルメントの性質決定を私法に委ね、それを法人税法が取り込むという考え方でよいのかという疑問がある。私法はさまざまなケースにおいて変わりうる。税法が私法判断に依存すれば、私法の変更に依存して税法の変更も余儀なくされるが、それは、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにあるという租税法律主義²⁹に反することになるからである。

わが国におけるハイブリッド・インスツルメントに対する法人税法の適用を考える上で、古くから二分法に対する議論の積み重ねを有するアメリカの税法を研究することは必要である。クロス・ボーダーなハイブリッド・インスツルメントを本論文では考察の主眼とするが、その場合において

²⁶ わが国の過少資本税制がこのアップストリーム・ローン・スキームに無力であることは、本庄資「関連企業グループ内部取引—過少資本税制、アーニング・ストリップング・ルール—」『租税研究』11、131頁、133頁（2009）に述べられている。

²⁷ この点に関し、吉村政穂准教授は、「証券の性格が典型的な株式と社債のいずれかに截然とあてはめられない場合、日本においてはどのような処理がなされることになるのだろうか。」と疑問を提示されており、実務書を参考にして、課税庁の判断は「もっぱら資金調達の法形式に着目した形式的な基準で」処理されているようであると述べられている。吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)」『法学協会雑誌』第120巻、第1号1頁、17頁（2003）。

²⁸ 吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)」『法学協会雑誌』第120巻、第1号1頁、18頁（2003）。

²⁹ この点についても吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)」『法学協会雑誌』第120巻、第1号1頁、17頁（2003）が指摘している。個々の取引が、私法により判断され、租税法は私法判断に依拠することになれば、タックス・プランニングができないこととなる。これは経済活動において予測可能性が与えられないこととなる。岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法（第2版）』（有斐閣アルマ、2007）20頁、金子宏『租税法（第14版）』（弘文堂、2009）68頁、水野忠恒『租税法（第4版）』（有斐閣、2009）7頁を参照。

国際租税法の観点から見直す必要があるが、国際租税法は、歴史的にみて、当初アメリカの国内法として創設された国際租税法が、諸外国の反発や抵抗を受けつつ、やがて各国がアメリカに対する抵抗をやめ、類似制度を国内法に取り込んでいくプロセスを経て各国の国際租税法の重要部分を形成することは認めざるを得なくなっている³⁰ことから、アメリカにおけるハイブリッド・インストルメントへの対応を十分研究しておく必要があると考えるのである。

アメリカでは、ハイブリッド証券を用いたスキームは、企業会計と税務会計との裁定取引を目論まれたものが多く、タックス・シェルターとして登録されているものもある³¹。アメリカの場合は、ハイブリッド・インストルメントの発行事業体と投資家の間にペーパー・カンパニーを設立し、チェック・ザ・ボックスの税法上の特性転換を利用して企業会計と税務会計との裁定を国内において容易に行うことができる³²。

しかし、アメリカにおいて、タックス・シェルターとは別の問題として、ハイブリッド・インストルメントの課税上の扱いは揺らぎを見せている³³。

トラスト優先証券に対して、IRS は当初は租税回避スキームとみなしていたようである³⁴が、その後 1994 年に IRS Notice 94-47 (1994-1C.B.357)³⁵においてトラスト優先証券発行に係る発行会社の債務を Debt として取扱うための 8 つの基準を設け、総合的に判断すべしとの見解を出した。そしてさらにその後、1999 年に TAM 199910046 メモランダム³⁶において、具体的なトラスト優先証券の発行を取り上げ、メモランダムで示したトラスト優先証券に係る発行会社の債務に関しては、税務上社債として認めるという、非常に個別的、具体的な扱いとなった³⁷。

³⁰ 本庄資教授は、国際的租税回避防止規定である、移転価格税制、外国子会社等合算課税、過少資本税制など多くの規定が、アメリカ国内法としての国際租税法が端となり、国際慣習法というべき国際法を形成すると述べられている。本庄資「国際法の変容と租税法—国際租税法の変遷—」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）249 頁。

³¹ 本庄資『アメリカン・タックスシェルター基礎研究』（税務経理協会、2003）、本庄資編著、梅辻雅春・須藤一朗著『タックス・シェルター事例研究』（税務経理協会、2004）、本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』（大蔵財務協会、2004）が詳しい。

³² この論点に関しては、渡辺裕泰『ファイナンス課税』（有斐閣、2006）、本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』（大蔵財務協会、2004）、本庄資『アメリカン・タックスシェルター基礎研究』（税務経理協会、2003）、本庄資『アメリカの租税政策』（税務経理協会、2007）、本庄資編著、梅辻雅春・須藤一朗著『タックス・シェルター事例研究』（税務経理協会、2004）が詳しい。

³³ アメリカ法人税の Debt と Equity に対する課税ルール策定の揺らぎに関しては、畠山武道「アメリカにおける法人税の発達—<法人—株主>課税を中心に (1)・(2)・(3)・(4) 完」北大法学論集 24 卷 2 号 233 頁・26 卷 2 号 139 頁・4 号 591 頁・28 卷 2 号 279 頁、吉村政徳「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)・(2)・(3)・(4) 完」『法学協会雑誌』第 120 卷、第 3 号 508 頁以下が詳しい。

³⁴ 北村豊「ハイブリッド証券の税務上の取扱いについて—U.S.Bancorp による最近の発行例を素材として」『NBL』857 号 46 頁 (2007)。

³⁵ 本庄資編著、梅辻雅春・須藤一朗著『タックス・シェルター事例研究』（税務経理協会、2004）および、DAVID C. GARLOCK ET AL., FEDERAL INCOME TAXATION OF DEBT INSTRUMENTS (6th ed., CCH 2006). が詳しい。

³⁶ Technical Advice Memorandum (TAM) 199910046 (1999) はアメリカ IRS ホームページより検索ダウンロード可能。

³⁷ 前掲注 (36) に非常に具体的な例示をして示している。北村豊「ハイブリッド証券の税務上の取扱いについて—U.S.Bancorp による最近の発行例を素材として」『NBL』857 号 46 頁 (2007) を参照。

本論文では二分法の歴史から、内国歳入法典 § 385 の創設と財務省規則発令および撤回の過程、および、§ 163(j)の創設までサーベイする。そして近年において開発されたハイブリッド・インストルメントに対する財務省及び内国歳入庁の対応を概観する³⁸。

以上の論点を踏まえ、本論文第2章はわが国におけるハイブリッド・インストルメントの法人税法上の取扱を考える上で参考にしなければならないアメリカの税制についてまとめるものである。

第1節はアメリカにおける Debt と Equity 二分法の歴史をまとめる。第2節ではアメリカ内国歳入法典 § 385 と財務省規則の歴史について、第3節ではアメリカ内国歳入法典 § 163(j) (アーニング・ストリップング条項) の創設についてまとめてある。第4節では、近年におけるアメリカでのハイブリッド・インストルメントについて、ARCNs、MIPS、TOPrS をまとめ、最近の事例である U.S.Bancorp による ICONs についてまとめる。

わが国は、租税特別措置法 66 の 5、租税特別措置法施行令 39 の 13 において、過少資本税制を平成4年度から敷いており、平成18年度において改正が行われている³⁹。しかしこの措置法に用いられている「負債」の概念は、帳簿上、すなわち会社法計算規則に定める「負債」であり、措置法に定める「資本」の概念は、「資産」の額から「負債」の額を控除されたものという仕組みとなっていることから、法人税法における「資本等取引」と「損益取引」との峻別基準のコロラリーとして導かれる Equity と Debt というものと基準を異にしていることがわかる。すなわち、法人税法においては、取引の性質を「資本等取引」か「損益取引」かの峻別が第1であり、その峻別に従い、自動的に Equity と Debt が定まる仕組みである。しかし、過少資本税制が採る考え方は、先に「Debt」と「Equity」を定めることにより、取引の性質決定をスルーして、「損金」として認められる額を決定するというものである。ある意味で、法人税法と反対の論法である。過少資本税制における支払利子の損金否認は総量規制により、帳簿上の「資本」と「負債」の比率により行われるが、過少資本税制の射程外取引においては法人税法により支払利子の損金否認を行うこととなる。しかし、法人税法においては、関連企業グループにおける支払利子損金否認を行いうる過少資本税制の代替

³⁸ アメリカ二分法の歴史に関しては、水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論』オンディマンド版(有斐閣、2003(初出1988))を、また内国歳入法典 § 385 の歴史に関しては、水野・前掲書および、吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)・(2)・(3)・(4)完」『法学協会雑誌』第120巻、第1号1頁、第3号508頁、第5号877頁、第7号1339頁(2003)がある。§ 163(j)については、本庄資「関連企業グループ内部取引—過少資本税制、アーニング・ストリップング・ルール」『租税研究』11、131頁(2009)、渡辺勲「『非課税関連者に対する支払利子の損金算入制限規定』に関する米国財務省規則案の概要」Vol.11、No.9『International Taxation』24頁(1991)、渡邊幸則「アーニングス・ストリップング・ルールの適用上の問題点について」

『International Taxation』Vol.11、No.12、10頁(1991)、および DAVID C. GARLOCK ET AL., FEDERAL INCOME TAXATION OF DEBT INSTRUMENTS (6th ed., CCH 2006)等がある。

³⁹ 過少資本税制の詳細については本庄資・藤井保憲『法人税法【実務と理論】』(弘文堂、2008)316頁以下、わが国の過少資本税制の問題点については、佐藤英明「過少資本税制」『日税研論集』33巻91頁(1995)、同「わが国の過少資本税性とその問題点」『ジュリスト』No.1075、26頁(1995)、羽床正秀「過少資本税制の問題点」水野忠恒編著『二訂版 国際課税の理論と課題』(税務経理協会、2004)157頁、吉川保弘・岩本洋一「過少資本税制の理念と諸問題」『税大論叢』37号79頁、古賀昌晴「過少資本税制と二重課税の排除」『税研』(日本税務研究センター、2008)106頁、武田昌輔「国際課税の概要と検討(3)—国外支配株主等に係る負債利子等の課税(過少資本税制)」『税務事例』Vol.41、No.3、77頁(2009)等がある。

規定は存在しない。法人税法は、法人税法 22 条により取引を個別に峻別するため過少資本税制のように形式的に支払利子の損金否認を行うことはできない。また、過少資本税制により否認された Debt から生ずるイールドの分類は「利子」なのか「配当」なのかという性格の適格性についての問題が租税条約上発生することも指摘されている⁴⁰。

わが国事業会社におけるハイブリッド・インスツルメント発行事例はこの数年増加している。2001 年に NEC がトラスト優先証券を発行⁴¹して以来、2006 年にはイオン(株)が直接発行型のハイブリッド証券を発行した。直近では東洋紡績(株)が 2009 年 2 月にハイブリッド・インスツルメントを発行した。これらのハイブリッド・インスツルメントから発生する利払い(イールドの支払)の損金算入についての制限あるいは否認は現行法人税法において可能なのだろうか。この問題は過少資本税制の射程外である。したがって法人税法において支払利子の損金算入制限を行わなければならないが、そのためには直接発行型のハイブリッド・インスツルメントについては、当該ハイブリッド・インスツルメントが Debt であるのか Equity であるのかという適格性判断が、また TOPrS 型のハイブリッド・インスツルメントにおいては、親会社が発行しているハイブリッド・インスツルメントの Debt/Equity 適格性判断規定が法人税法上必要となる。

以上のような観点から、第 3 章は、多国籍企業がわが国に子会社を設置し、ハイブリッド・インスツルメントを子会社に発行することによる課税ベース浸食の防衛策としての過少資本税制と、わが国事業会社が発行しているハイブリッド・インスツルメントについて考察する。

第 1 節では、過少資本税制の意義についてまとめ、第 2 節では過少資本税制に対する OECD の考え方、第 3 節にて過少資本税制に対する OECD モデル租税条約のコメンタリーについてまとめる。第 4 節では英米で採用している個別的な規制方式と、わが国および大陸で主に採用されている総量規制方式についてその長短をまとめる。第 5 節ではわが国における過少資本税制創設の背景から 18 年度改正まで整理し、過少資本税制において用いられる資本、負債の概念と法人税法におけるそれらとの違いを明らかにする。第 6 節では本論文全体を流れるハイブリッド・インスツルメントについて意義、歴史およびわが国における事業会社が発行したハイブリッド・インスツルメントについて整理する。第 7 節ではハイブリッド・インスツルメントに対する対抗手段としての過少資本税制のあり方および脆弱性について問題点を拾い出し検討を行う。第 8 節ではわが国ではなじみの少ない強制転換社債を例にして、支払利子損金控除否認について現行法人税法においてそれが可能なのか検討し、第 9 節において法人税法における支払利子損金算入制限規定の創設の必要性について主張する。

本論文は、ハイブリッド・インスツルメントによるクロス・ボーダーな所得移転に用いられる租税裁定に対抗するため、租税条約と法人税法の両方の観点から考察する。

国際的局面についてみれば、ハイブリッド・インスツルメントは、各国の税制の違いによる裁定⁴²

⁴⁰ この問題については、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) 150 頁以下。

⁴¹ NEC による優先出資証券の発行については、吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)・(2)・(3)・(4) 完」『法学協会雑誌』第 120 巻、第 1 号 1 頁、15 頁にて、また、渡辺裕泰『ファイナンス課税』(有斐閣、2006) 182 頁にて解説がなされている。

⁴² ここでいう裁定とは、経済的な中身は全く変わらないのに、国による税制の仕組みを利用して、高課税所得から低課税所得へ所得を移転すること、あるいは二重の非課税を享受することなどを意

機会を利用して、複数国からタックス・ベネフィットを享受する国際的租税裁定という問題を誘発する⁴³。一方の国においては益金に算入されず、他方の国においては損金控除が可能な商品設計は容易である。国ごとにみれば取引の異常性はないが、複数国の取引全体をまとめてみると、全体として取引を行っている関連企業グループが負担する税金の実効税率を下げているという問題である。関連企業グループにおける取引には、次の2局面が想定される。

①多国籍企業が外国に親会社を、わが国に子会社を設置し、外国親会社がハイブリッド・インスツルメントをわが国子会社に対して発行する場合、および②わが国に設置された親会社が外国に子会社を設置し、親会社がハイブリッド・インスツルメントを発行し、それに外国子会社が投資する場合、についてである。

①については、過少資本税制の射程内での問題であるが、②の問題は、先に述べたように過少資本税制の射程外の問題であり、法人税法により対処されなければならない。

いずれの場合においても検討を要するのは、ハイブリッド・インスツルメントの租税法上の Debt / Equity 適格性判断が国によって異なることと、法的二重課税を排除するため各国が徴している減免措置を利用して親子グループにかかる全体としての税金を最小に抑えるためのスキーム、プロシージャを合法的に作り上げてしまうことにある。

所得移転をされる（所得を引き抜かれる）側の国においては、ハイブリッド・インスツルメントを Debt とし⁴⁴、それから生ずるイールドを「支払利子」として申告することにより、一般にその国の法人税を免れることが可能となる。次に所得を移転する（所得を持ち込む）側の国においては、当該イールドを源泉地国関連会社からの「受取配当」という形にすり替えて、親子会社関係の二重課税排除のための減免規定の恩典を授かり、両国から課税される法人税全体の減少を狙うのである。さらには、「利子」、「配当」に対する源泉徴収税の有無も視野に入れてハイブリッド・インスツルメントをテイラー・メイドに設計するのである。このスキームがワークすれば、i) 源泉地国における外国法人税の減少、ii) 源泉徴収税の減少、iii) 居住地国における法人税の減少という3つの特典を同時に享受しながら、好きな国への所得（資本）の移転を容易に行うことことを可能にすることができるのである⁴⁵。

ここで検討を要する問題として、二国間租税条約において「利子」と「配当」の所得種類に関する定義条項が定められているが、プリザベーション・クローズの適用により納税者に対して有利に作用するよう選択適用がなされる、あるいは、プリザベーション・クローズの適用があるのは納税

味する。Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law - An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge 2007) at 186 等。

⁴³ ハイブリッド・インスツルメントによる国際的租税裁定の問題についての先行研究として、本庄資「関連企業グループ内部取引—過少資本税制、アーニング・ストリップング・ルール」11『租税研究』131頁（2009）、Martin Alexander Six, *Hybride Finanzierung im Internationalen Steuerrecht - am Beispiel von Genussrechten*, (Linde 2007)、Andrey Krahnal, *Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characteristics*, 5 Hous. Bus. & Tax L.J. 1 (2005)、Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *Taxation of Cross-Border Hybrid Finance - A Legal Analysis*, SSRN 1080549(2007)、Intertax (2009)が挙げられる。

⁴⁴ その国の租税法上 Debt と扱われるようにインスツルメントを仕組むのである。

⁴⁵ このようなハイブリッド・インスツルメントと条約を用いた租税裁定の問題に対して、理論的な分析をしている論文として Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *Taxation of Cross-Border Hybrid Finance - A Legal Analysis*, SSRN 1080549(2007)、Intertax (2009)がある。

者に有利な国内税法上の規定であるなどと解釈されている⁴⁶ように受領したイールドに対して国内税法を適用して、納税者にとって有利なように「利子」あるいは「配当」と所得分類を変更することは許容されるという点である。

ハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定の根本は各国が導入している課税システムの負債バイアスにあることは確かである⁴⁷が、二国間租税条約が、二重課税排除を意図したものであり、その取り決めに強制力がなく、解釈により変形が可能であるという点にある。OECD モデル租税条約⁴⁸においては、基本的に支払国において税務上の法令で「配当」となされているイールドは受領国においても「配当」と扱う旨の条項が存在しているが、それにしたがわなければならないという強制法ではない。

そこで、ハイブリッド・インスツルメントを源泉地国子会社においては **Debt** として申告し、支払利子の損金算入を行い、外国法人税を減少させ、親会社居住地国においては **Equity** として外国子会社からの受取配当と申告して、外国子会社配当非課税等の制度を適用することにより通常の **Debt** あるいは **Equity** を用いた場合に比して著しく実効税率の低下させることが可能となる。このタックス・プランニングに対して本論文では二国間における税制の違いを利用した租税回避として両国で否認する手段を考える。そのために、二国間租税条約を用いる。租税条約の条項において、通常の **Debt** あるいは **Equity** により取引を行った場合に比し、両国から受ける税負担が著しく減少している場合は、ハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定であるとしてその取引を否認し、租税裁定によって得たタックス・ベネフィット分を両国政府が租税裁定を行った企業より奪取する旨を書き込み、条約を用いて裁定機会を消滅させるという考え方である。このような取り決めに条約において行えば、国内法上 **Equity** か **Debt** かという適格性の認定において食い違いが出た場合であっても、経済的に裁定行為を潰すことが可能となり、租税裁定を防衛することが可能となるのではないかと考える。

しかし、二重課税排除を目的とした租税条約がどこまで強制力を有するのか、条約の改訂を行う時間的スパンが非常に長い⁴⁹こと、さらに租税条約を締結していない国に対しては対抗手段にならないという問題もあるが、直接条約に書き込むことが可能であれば非常に有効な手段である。

わが国では、平成 21 年度税制改正により外国子会社配当益金不算入（法法 23 の 2、法法 39 の 2）

⁴⁶ 井上庸一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法との交錯』（商事法務、2007）37 頁に狭義説、広義説、選択説の 3 つが記されているが、いずれの説を採っても納税者に不利になるような強制適用はなされないと解釈される。

⁴⁷ 本庄資教授は、「現行の考え方ではデット・ファイナンスの支払利子の損金算入計上を認め、エクイティー・ファイナンスのコストの損金算入を認めない、・・・これが逆に利用されて様々な問題を起こす原因の中心ということになる」と述べられている。本庄資「関連企業グループ内部取引—過少資本税制、アーニング・ストリップング・ルール」『租税研究』11、135 頁（2009）。

⁴⁸ OECD モデル租税条約 Art 10 および Art 11 の解釈およびハイブリッド・インスツルメントによる「配当」と「利子」の源泉地国と受領国の違いを利用した租税裁定については、Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *Taxation of Cross-Border Hybrid Finance - A Legal Analysis*, SSRN 1080549(2007), Intertax (2009); Nadine Wiedermann-Ondrej, *Hybrid Instruments and the Indirect Credit Method — Does it work?*, Discussion Paper Nr. 19 International Tax Coordination SFB; Martin Alexander Six, *Hybride Finanzierung im Internationalen Steuerrecht - am Beispiel von Genussrechten*, (Linde 2007).がある。

⁴⁹ 租税条約の締結および改訂にかかる時間的スパンが非常に長いことについて、増井良啓「国際課税ルールの安定と変動—租税条約締結によるロック・イン」『税大論叢』40 周年記念論文集、335 頁。

が創設され、間接外国税額控除が廃止された。外国子会社利益の国内への還流と二重課税排除措置の簡素化を目的として導入された外国子会社配当益金不算入（法法23の2）であるが、簡単な試算を行えば、「利子」と「配当」を使い分けることにより、合法的に典型的な Debt、あるいは典型的な Equity の場合に比し実効税率を著しく落とすことを可能にすることがわかる。多国籍企業によるハイブリッド・インスツルメントを用いたタックス・プランニングのツールとして用いられる危険性が間接外国税額控除に比して大きくなったこともまた確かなことである。本論文では、このような租税裁定を「節税」とはみなさない立場をとる。

そこで、第1に考えなくてはならないのは、「節税」という名のもとでの、租税裁定をいかにして租税回避として否認し、「節税」の名の下で行われる租税回避をいかにして防ぐべきか、という問題である。究極的な視点からいえば、各国の採用している課税システムにおける負債バイアスを除去し、Debt と Equity の非対称性をなくすことであるが、法人税における負債バイアスの問題は、ほとんどの国の法人税制共通の問題であり、予てより議論がなされていた。そして小国開放経済にあたるいくつかの国において Debt/Equity 中立化したシステムが導入された⁵⁰が、大国開放経済をとる主要国は検討の段階で終わっている。しかし、近年アメリカにおいて過剰な Debt がもたらした金融危機を発端に、アメリカでは再び、税制における負債バイアスの除去という問題が議論されはじめている⁵¹。

負債バイアスの除去には2通りの方法が考えられる。支払利子の損金控除否認を行い、配当と同様の扱いにするか、逆に Equity から生ずる通常のリターンを、利子と同様に損金控除するという扱いにするかのいずれも考えられる。そしてこれら Debt/Equity における非対称性を除去するシステムとして ACE、CBIT などが古くから考えられている⁵²。ACE においては、モバイル・レントに対して課税することとなるため、政策決定において、税率を高めに設定してしまうと、現行の非対称性のあるシステムから ACE への移行は黒字企業の税負担を増加させることとなり、国外への脱却を推進する誘因となり、一方 CBIT においては、Debt ファイナンス・コストを大幅にあげるることとなるため、資金調達を株式で行うような大企業にとっては有利であるが資金調達の多くを

⁵⁰ ACE については、理論と近い形で、クロアチアとベルギーにおいて採用された実績がある。

Alexander Klemm, *Allowance for Corporate Equity in Practice*, IMF Working Paper, WP/06/259 (2006) at 7.

⁵¹ 金融危機後の IMF リサーチ・ペーパーからその様子がうかがえる。例えば、IMF, *Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy* (2009); IMF, *Initial Lessons of Crisis* (2009) etc. などは、本格的に税制が企業の意志決定に左右しない、負債バイアスが除去されたシステムであるべきことを検討している。IMF の研究については、本庄資「関連企業グループ内部取引—過少資本税制、アーニング・ストリップング・ルール」『租税研究』11、131頁、135頁（2009）が詳しい。

⁵² CBIT、ACE、DIT、キャッシュフロー法人税の Debt/Equity の中立性の研究が IMF にて最近報告されている点については、本庄資「関連企業グループ内部取引—過少資本税制、アーニング・ストリップング・ルール」『租税研究』11、131頁、135頁（2009）、OECD, *FUNDAMENTAL REFORM OF CORPORATE INCOME TAX* (OECD 2007)、Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reform*, prepared for OECD Committee for Fiscal Affairs (2005)、Report of the Department of the Treasury on Integration of The Individual and Corporate Tax Systems Taxing Business Income Once, The Department of the Treasury (1992).、IMF, *Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy* (2009) などの研究によりその長所、短所が分析されている。

借入に頼る中小企業にとっては好ましくない税制となり得るということである⁵³。

そこで関連企業グループ間取引に係る支払利子の損金算入制限を行うべきと主張する。支払利子の損金算入制限を設ける理由は、「平成 22 年度税制改正大綱について」（平成 21 年 12 月 22 日閣議決定）でも掲げられているように、国際競争力の観点から少しでも課税ベースを広げ、法人税率を下げる必要があるからである。資本の可動性（cross-border capital mobility）は近年ますます増加の傾向にあり、各国とも、多国籍企業の資本を自国にもたらすよう、表面法人税率の引下競争は激化している⁵⁴。このような状況下においてわが国も今後法人税の表面税率の引下を強いられるものと思われる⁵⁵ため、現状において少しでも課税ベースを広げる必要があること、さらに、先に述べたように、わが国親会社が外国に子会社を設置し、親会社が Debt 性のインスツルメントを発行し、子会社に 100%投資をさせるスキームを用いた、所得移転に対してはわが国の過少資本税制の射程外となり、所得移転を阻止する有効な手段は今のところ存在しないというところにある。したがって国内法である法人税法により関連企業グループ間取引に係る支払利子の損金算入制限をかけるべきと主張する。世界的な動向として、2008 年度の税制改正によりドイツは、§4h EStG, §8a KStG において支払利子損金算入制限を規定し過少資本税制を廃止した⁵⁶が、これも関連企業グループ間取引に係る支払利子損金算入制限であり、過少資本税制の射程外であったアップストリーム・ローンに対しても有効な規定となっており、アメリカ国内歳入法典 § 163(j)に次ぐアーニング・ストリップ条項であるとも考えられよう。

CBIT のように支払利子の損金控除を一切認めないという政策を採った場合、Debt による資本コストが著しく増加する可能性があるとして注意が示されている⁵⁷が、本論文で提案する支払利子損

⁵³ ACE、DIT、CBIT などのメリット・デメリットについては、Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reform*, European Economy Economic Papers ISSN 1725-3187 (2006); Stephen R. Bond, *Levelling up or levelling down? Some reflections on the ACE and CBIT proposals, and the future of the corporate tax base*, In Sijbren Cnossen, *Taxing Capital Income in the European Union Issues and Options for Reform* 161 (Oxford 2000 reprinted 2002)等が参考となる。

⁵⁴ See, Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *infra* note (350) at 50-60 においては、1965 年から OECD 加盟 21 カ国の法人税収入、1982 年から 19 カ国の法定および実効税率を測定したデータにより分析を行っている。その結果、この 20 年間、OECD 加盟国における法人税の動向は、「底に向かつての競争 ('race to the bottom')」であり、それにより各国とも、いかにして自国への投資あるいはモバイル利益 (mobile profit) を誘引するかを競ってきたと推察できると論述されている。

⁵⁵ この予測につき、Devereux, M.P. & Sørensen は、*The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reform*, European Economy Economic Papers ISSN 1725-3187 (2006) at 16-19 において、税率における 'race to the bottom' という現象は資本の流動性 (capital mobility) に影響を受けている可能性が高いということを述べている。すなわち、capital mobility が税率低下に影響を与えてきたのではないかと、そしてもしそうであるとすれば、capital mobility が今後さらに増加した場合、各国の法定税率はさらに下がるであろうと予測されると論じている。

⁵⁶ ドイツ改正税による支払利子損金算入制限については、Klaus Tipke & Joachim Lang, *Steuerrecht*, 20.völlig überarbeitete Auflage (OVS Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2009) at 446; IBFD, *EUROPEAN TAX HANDBOOK 2009* (IBFD, 2009) at 286; *Praktiker-Handbuch, Außensteuerrecht 2008*, Band 1 Nationale Vorschriften (IDW 2008) at 579 などが参考になる。

⁵⁷ Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reform*, European Economy Economic Papers ISSN 1725-3187 (2006) at 37; Stephen R. Bond, *Levelling up or levelling down? Some reflections on the ACE and CBIT proposals, and the future of the corporate tax base*, In Sijbren Cnossen,

金算入制限は関連企業グループ間取引における支払利子の損金算入制限であり、CBIT 案のような画一的支払利子損金不算入というものではない。その意味において、CBIT 案で懸念されている負債資本コストの上昇によって生ずる、資金調達を借入に頼る中小企業への経済的悪影響という点は考慮する必要はないと考える。

以上の視点に基づき第4章では、ハイブリッド・インスツルメントの利用によって、二国間取引において典型的な Debt あるいは典型的な Equity を用いた場合に両国からかかる税負担に比し明らかに実効税率を低減させることが可能となるが、二国を合わせてみたときその取引に異常性がみえる。しかし何をもって国際間取引の異常性を指摘できるのか、すなわち国際租税法としての租税回避否認をいかにすればよいかという点について考察する。第1節、2節、3節でクロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントの意義、租税裁定の仕組み、課税システムの中立化、OECD モデル租税条約における利子と配当の考え方についてまとめる。第4節はわが国が行った平成21年度税制改正による外国子会社配当益金不算入制度についてまとめる。わが国が租税裁定を受けた場合、改正前の間接外国税額控除に比べて大きくなることもわかる。

そこで租税裁定防止策として、条約による租税裁定防止規制を考える。租税条約の性格上、限界もあり、また租税条約を締結していない国に対しては防止策とはならないという点もあるが可能性もある。第7節では過少資本税制の問題を再確認し今後の方針を海外の過少資本税制の推移を考察する。8節は関係グループ間取引における支払利子損金算入制限規定について言及し本論文の結論とする。

第1章 わが国法人税法 22 条の条文構造にみる株主を会社の所有者とみなした法人所得課税

第1節 法人税法 22 条と法人税法の歴史

1. 法人税法 22 条の条文構造と二分法

法人税法第22条の条文は次のように構成されている。まず第1項において法人所得を当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額と定める。第2項において益金の額を定めるが、ここにおいて「資本等取引以外のものに係る」という文言が登場し、益金の額には「資本等取引」が除かれている。第3項において、損金の額を定める。ここでも「資本等取引以外のものに係る」という文言が登場し、損金の額からも「資本等取引」が除かれている。したがって、第1項において定める所得の金額には、「資本等取引」による収益と損失は含まれていない⁵⁸。第4項は、確定決算主義における企業会計の役割を示しており、「一般に公正妥当と認められる会計処理に基準に従って計算される」ことを定めている。第5項において、第2項および第3項に出てきた「資本等取引」の定義が与えられ、資本等取引は「法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配（括弧内省略一筆者）をいう」と規定される。ここで、法人税法第22条5項にいう「資本金等の額」とは「法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額」をい

Taxing Capital Income in the European Union Issues and Options for Reform 161 (Oxford 2000 reprinted 2002) at 162 等。

⁵⁸ 金子宏『租税法（第14版）』（弘文堂、2009）261頁。

う（法法2条16号）と定められている。

ここで、同法22条第5項において用いられている「資本金」および「剰余金」という概念は会社法445条および453条の借用概念であり、この点について増井良啓教授は「会社法の制定に伴い、最低資本金制度が廃止されるなど、債権者保護のための道具としての資本金の概念は大きく後退した。この中で、法人税法が資本金の概念を会社法から借用する意義がどこにあるかは、立法政策の問題として今後再検討すべき問題である⁵⁹⁾」と述べられている。

岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介教授は、法人の形成プロセスと資本金との関係を以下のように説明されている⁶⁰⁾。

まず、法人の設立のために、出資者から資金の拠出を受け、出資者にはその見返りとして法人に対する持分である株式を与えることから始め、この段階において「株主」と「法人」という2つの主体が別々に認識され、株主法人間取引が行われる前提ができあがると説明されており、この法人の設立プロセスを法人の側から見ると、金銭等と引き替えに株式を出資者に譲渡する行為は、株式の売却とも考えられなくはないが、仮にそうだとすると、株式譲渡資産たる株式の原価はほぼゼロに近いと考えられるから、株式の時価がそのまま法人の利益として課税対象になるようにみえる。しかし法人を設立するための出資は、資本等取引であるから、受入法人に損益を発生させないものとして扱われるというのが法人税法22条5項の定めるところである。

ここにおいて、法人の払込金額は、会社法445条で定める資本金または資本準備金となり、同時に法人税法2条16号で定める「資本金等の額」を構成する。「資本金等の額」とは法人が株主等から出資を受けた金額であり（法法2条16号）、平成18年度改正前の法人税法2条16号が規定していた「資本等の金額」と大きく異なるものではない。ここで「資本等の金額」とは、資本の金額と資本積立金額の合計額であったが、現行法は資本金の額の増減そのものを規定するやり方に変更され、現行法における資本金等の額のうち、資本金の額（出資金の額）以外の部分が18年度改正前における資本積立金額に相当する⁶¹⁾。

法人税法における「資本等の額」における「資本」、また、18年度改正前法人税法における「資本等の金額」における「資本」とは会社法の借用概念であるが、これとは別に法人税法上の資本概念が必要になるのかについて、「法人から株主への金銭等の払出し等があった場合に、それがどこから出て行ったものなのか、すなわち、「原資」に相当する部分と、法人が設立後に獲得した「利益」にあたる部分のうち、どちらから払出しが行われたかを区別するためである。」

このように法人税法上の自己資本とは法人税法2条16号で定める「資本金等の額」と法人税法2条18号で定める「利益積立金額⁶²⁾」をあわせた総称であると考えられ、会社法制定後の企業会計に

⁵⁹⁾ 増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』482頁（有斐閣、2007）。

⁶⁰⁾ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法（第2版）』（有斐閣アルマ、2007）209頁。同様の説明を増井良啓・前掲注（59）、482頁もなされている。

⁶¹⁾ 18年度税制改正前は、「資本等の金額」および「資本積立金額」をあわせて「資産の部」と通称していたが、18年度改正後は「資本金等の額」と変更され、「利益積立金額」（法法2条18号）とをあわせて、定義規定の内容が政令に委任された（法令8条、9条）と増井教授は述べられている。増井良啓・前掲注（59）、482頁。

⁶²⁾ 増井教授は、「利益積立金額」につき、「利益積立金額は、法人税を納付したのち会社の内部に留

における「純資産の部」に相当すると考えられる。しかしながら、本論文で重要な意味を持つ「自己資本」について、法人税法上の定義規定は存在しない。

「自己資本の額」については、租税特別措置法 66 条の 5 4 項 7 号により、各事業年度の純資産の額として政令で定めるところにより計算した金額をいう、と定められ、租税特別措置法施行令 39 の 13 22 項にて、法第 66 条の 5 4 項 7 号に規定する純資産の額として政令で定めるところにより計算した金額は、第 1 号に掲げる金額から第 2 号に掲げる金額を控除した残額として規定される。第 1 号は、当該内国法人の当該事業年度の総資産の帳簿価額の平均的な残高、であり、第 2 号は、当該内国法人の当該事業年度の総負債の帳簿価額の平均的な残高、である。

すると、租税措置法 66 条の 5 4 項で定める自己資本の額が果たして法人税法 2 条 16 号および 18 号、同法 22 条が定める「資本金等の額」+「利益積立金額」と一致するののかという疑問が生ずる。租税措置法 66 条の 5 4 項は自己資本の額を帳簿上の総資産の額から帳簿上の総負債の額を差し引くという考え方であるが、法人税法においては資産の定義規定がないことから考えても同一の額になる確実性はない。

法人税法は、「資本等取引」と「資本等取引以外の取引に係るもの（以後、本論文では損益取引とよぶ）」の区別のコロラリーとして Equity（自己資本）と Debt（他人資本）を区別しており、株主から会社への拠出は会社にとっての Equity とみなし、株主以外のステーク・ホルダーからの拠出は会社にとって Debt とみるという区別をしている⁶³と述べられているが、法人税法がいう Equity とは何か Debt とは何かその境界近辺の峻別は困難である。

株主の出資に対する要求利回り（本論文ではこれをイールドとよぶ）の支払を「配当」と称し、会社と株主との取引であるという観点から資本等取引とされ、所得計算から除外される（法法 22 条 3 項、5 項）一方、株主以外の資金提供者からの拠出に対する利払い（これも本論文ではイールドとよぶ）は「利子」と称し、会社と株主以外の者との取引であるという観点から損益取引とされ、所得計算に含まれる（法法 22 条 3 項）。

この政策により、法人税法は、会社に対する拠出者を株主と株主以外の者に区別し、前者からの出資を Equity、後者からの出資⁶⁴を Debt とよんで、全く異なる課税ルールを適用している。これは株主からの資金拠出と株主以外の者からの資金拠出は私法上全く異なる性格のものであることに依存した区分である。

2. 法人擬制説と法人実在（独立）説

法人税の課税根拠論は大別して 2 つある。1 つは、法人税は所得税の前どりであるとする、法人擬制説という考え方であり、いま 1 つは、法人税は、法人の担税力に着目して課される独自の租税であり、課税ベースを法人の所得とする法人実在説あるいは独立説という考え方である。金子宏教授は、現行のわが国法人税制度の基礎をなしているシャウプ勧告は、「法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」という法人観から出発し、法人所得に対して法人税を課し、さらに個人の配当所得に対して所得税を課すことは、二重課税となるという、法人擬制説の立場に

保してある金額に相当する。換言すると、会社段階では法人税が課税済みであるが、未だ株主段階で配当として課税されていない部分のこと」と説明されている。増井良啓・前掲注 (59)、482 頁。

⁶³ 増井良啓・前掲注 (59)、482 頁。

⁶⁴ 「出資」という言葉は通常株主が会社に元手を資金提供する場合に使われるが、本論文ではあえて、株主以外の者による資金貸与も会社に対する資金提供という観点から「出資」という言葉を用いた。株主資本も他人資本も「資本」という用語が使われているように、資本の拠出には変わりないという立場をとる。

立つものであると説明されている⁶⁵。

わが国の法人税法が法人擬制説の立場をとるものか、法人実在説の立場をとるものかという議論は論者により様々であるが、國枝繁樹准教授は、配当の二重課税に対する問題という観点から、法人擬制説をとるべきである理由を次のように説明されている。「法人税の性格については、いわゆる法人実在説・法人擬制説の二つの立場からの論争が続いているが、少なくとも経済学の立場からは、法人実在説が成立する余地はないものと思われる。「経済学者は、(経済学者以外はよく理解していないことだが)一つのことにはみな同意している。すなわち、法人は税を負担しない。人々—株主、顧客、労働者—が税を負担するのである。」(Stiglitz "Economics of the Public Sector", p645 (筆者仮訳))からである。特に現在の財政学においては、税の負担とは課税による効用の低下のことをさすので、感情の存在しない法人について負担を論じること自体がナンセンスなわけである⁶⁶」。反対に、朝長英樹教授は、わが国の法人税は歴史的にみて、シャープ勧告による一時期を除けば、法人実在説を採用しているという考え方を次のように説明されている。「法人税の創設時の議会の速記録によれば、立案者は、法人を株主とは別個の実在するものと捉えて法人税を創設したということを、明確に述べている。そして、その後、大正9年の個人が受ける配当に対する課税と法人の清算所得に対する課税の開始、昭和15年の法人税の所得税法からの独立などに見られるように、わが国の法人税は、なお一層、法人を個人から独立した納税義務者と捉える方向に進むこととなる。この流れを変えるのが、戦後のシャープ勧告である。同勧告は、所得税を税制の根幹とし、法人税を所得税の補完税と位置付けるものであり、法人は擬制であって法人税は所得税の前取りであるという考え方を採っている。同勧告に基づき、昭和25年に、個人の資産所得課税の強化や法人の清算所得課税の廃止等の改正が行われることとなる。しかしながら、昭和28年の有価証券の譲渡所得課税の廃止と清算所得課税の復活をはじめとして、その後の累次の改正は一貫して法人を実在と捉えた改正であったと言っても過言ではなく、現在の法人税法は法人を擬制と捉えるよりもむしろ法人を実在するものと捉えているということに関しては、おそらく、多くの者の賛同するところであろう。法人の所得を課税標準として税を課する法律を、法人は擬制であって法人には本来は所得も担税力もないという考え方に拠って作るということ自体がそもそも極めて難しく、また、そのような考え方が現実に国民の理解・納得を得られていたとも思われぬ。このように、実定法である法人税法は、シャープ勧告による改正後の一時期を除けば、法人は個人から独立した納税義務者であり法人の所得は個人の所得とは別の課税対象であるという考え方に軸足を置いてきたと考えることができる⁶⁷」。

金子宏教授は、法人は究極的には、個人株主によって作られたものであり、したがって法人税は究極的には株主に分配されるべき利益を減少させるという意味において、法人税の負担を負っているのは株主であるという論理はあり得、それが所得税の前どりであると考えた法人擬制説には十分理由があるとされながらもこの法人は株主の所有物として捉える、擬制説も「今日の高度に複雑化した経済社会においてそのまま妥当するかどうかは疑問である」と述べられ、その理由として以下の3点を指摘されている⁶⁸。第1点は、法人税は古典的には転嫁しないというのが有力な学説であったが、今日ではむしろ法人税は転嫁するというのが有力な学説となっており、この学説を正しいと

⁶⁵ 金子宏・前掲注(58)、244頁。

⁶⁶ 國枝繁樹「コーポレート・ファイナンスと税制」『フィナンシャル・レビュー』4頁、16頁(2003)。

⁶⁷ 朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」『税大論叢』51号、299頁、301頁。

⁶⁸ 金子宏・前掲注(58)、244頁。

解するならば、それが所得税の前どりであるという考え方はその限度で根拠を失ってしまうという点であるとする点。第2点は、仮に法人税が転嫁しないとしても法人には実体としては個人企業と異ならない小法人から、所有と経営の分離が確立されている大企業までさまざまであり、小法人においては、法人成りすることにより、家族間に個人の所得を分配することが可能であり、また所得を法人の内部に留保することによって所得税の高い累進税率の適用を回避できるなど、実質的な税負担の軽減のために法人が利用されるため「二重課税」という表現は適切でないということ。さらにまた、所有と経営が分離されている大企業においては、すべての法人は、その源をどこまでもたぐってゆけば個人株主に帰着するから、観念的には、個人株主によって作られたものであるといえるであろうが、今日の大法人の運営と活動は、個人株主の意図とは一応無関係に行われており、法人の経営方針や配当政策に対する個人株主の影響力は著しく低下しているのが実情であって⁶⁹、その意味で、社会学的に見た場合には、個人株主の地位は、法人の所有者というよりは、社債権者に近いものとなりつつあり、法人は個人の集合体であるという法人観は妥当しないという点。第3点は、法人が利益をあげることにより増加する株式価値に対する課税の繰り延べが株式譲渡の時点まで起こるといえる点である。

以上を総合して考えると、金子宏教授は、法人税がすべて株主負担になっていると断定することも困難であり、法人税の相当部分は株主の負担となっているとしてもその程度は法人ごとに異なると思うのが実態に合致しているのではないかと述べられている⁷⁰。

法人擬制説、法人独立説とも論者によってさまざまであるが、本来、法人税はステーク・ホルダーのリターンに対する課税であるべきものではないだろうか。金子宏教授がご指摘されているように、社会学的に見た場合には、個人株主の地位は、法人の所有者というよりは、社債権者に近いものとなりつつあり、法人は個人の集合体であるという法人観は妥当しないという点からみると、会社は債権者と法人株主とにより構成されていると考えられることになるが、大企業についてその運用資本に占める株式資本の割合を考えると、法人税はなぜ株主だけを別扱いするのか、すなわち法人税が会社を株主の所有物と考える立場をとっている⁷¹点に疑問を感じざるを得ない。

3. わが国の法人税法の歴史と二重課税調整措置

わが国の税制の歴史を振り返り金子宏教授は次のように述べられている⁷²。

シャープ勧告の内容は、法人所得に35%の法人税を課し、個人株主に受取配当の25%相当額の税額控除を認めるものであった。勧告案が提示した所得税の最高税率は55%であったため、最高税率の適用される配当所得に関する限り、二重課税は完全に排除された。この勧告は昭和25年のシャープ税制においてそのまま採用され、その後昭和32年の改正で法人税および所得税の税率が改正されたのに伴い、配当控除率も改正され、高額所得者の場合は二重課税の排除の程度が大きい、低額所得者になるほどその排除の程度が小さくなるという二段階控除率の弊害を緩和しようとするものであった。しかし、この改正のもとでは、最高税率の適用される配当所得についても、二重課税は完全に排除されなくなった。シャープ税制のもとでは、もっ

⁶⁹ この傾向は法人保有株式比率（平成16年3月末現在で、全上場株式のうちに占める法人所有割合は、約57.5%であり、個人所有割合は約20.5%に過ぎない。「全国証券取引所集計」による）の増大によってますます顕著になりつつあると記述されている。金子宏・前掲注（58）、244頁。

⁷⁰ 金子宏・前掲注（58）、246頁。

⁷¹ 後述、第1章第4節1参照。

⁷² 金子宏・前掲注（58）、250頁。

ばら個人株主の段階で、配当税額控除方式によって排除してきたが、昭和 36 年に基本的ともいえる改正を受けることとなった。日本の法人の自己資本比率⁷³は、戦前に比し著しく低下したが、昭和 30 年代に入ってその傾向はますます顕著となった。その理由として主張された論理が、「戦後、法人は急速な経済発展に伴い、多額の資金を必要としたが、それを自己資本＝株式発行によって賄う場合は、法人税の計算上配当が損金として控除されないのに対し、借入金によって賄う場合は、その利子が損金として控除されるため、資金コストとしては前者の方がはるかに高くつき、それが法人をして株式発行よりも借入金に依存せしめた理由である」というものであった⁷⁴。わが国における自己資本比率の低下の主要な原因が税制に起因するとした論理は大きな影響力を持ち、自己資本コストを下げ、自己資本比率を高めるためには、二重課税の排除措置として、配当税額控除の代わりに、支払配当損金算入方式を採用すべきであるとの主張にまで発展し、この制度転換がドラスティックであったことから、妥協の産物として、租税特別措置法の改正により、当分の間、従来の株主段階で二重課税の排除をする方式に、支払配当軽減方式(二重税率方式)を加味して、二重課税の 4 分の 3 は個人株主の段階で排除し、その 4 分の 1 は配当支払法人の段階で排除することとなった。しかし、この制度が法人の自己資本比率の増加ないしは低下の防止に役立たなかったこと、および法人と個人の両方の段階で二重課税を調整するのは制度として複雑であったことから、昭和 63 年の改正で、平成 2 年 4 月 1 日以降に始まる事業年度の法人税については、二重税率方式を廃して昭和 36 年以前と同様の二重課税をもつばら配当所得税額控除方式によって排除することとなった。

歴史的概略からみて、金子宏教授が述べておられるとおり、わが国の証券市場の未熟さ故に Debt と Equity の違いは明確なものであって、Debt といえはそのほとんどがメインバンクからの借入金であり、社債の発行があったとしてもそれは旧商法に定められた典型的な社債であり、そこに Equity 性が入り込む余地がなかったこと、また Equity といえれば株式発行という手段しかなかった。それゆえ、現在のような金融商品の発展は法人税法の予想を超えたところにあり、わが国の歴史上、Debt と Equity についてその線引きが問題となることもなかったものとする。

第2節 会社法における Debt と Equity 相対化の問題

1. 株式と社債の法律的なメルクマールと Debt/Equity 相対化の問題

わが国の法人税法上「株式」、「借入」を一般的に定義する規定はない。従って株式や借入にあたるかどうかは、取引の個別局面ごとに関連する条文の解釈によって解決されることとなると吉村政穂准教授は述べられている⁷⁵。

⁷³ 金子宏教授は、自己資本比率を、資本および負債の合計に対する自己資本(資本金、資本剰余金、利益剰余金の合計額)の比率であると説明されている。金子宏・前掲注(58)、250頁。

⁷⁴ この論理に対して、金子宏教授は「高度経済成長の中で企業の資金需要がきわめて大きくなったが、証券市場はそれを賄うほどには十分発達しておらず、他方、わが国の高い貯蓄率に支えられて金融機関がきわめて豊富な資金をもっていたため、借入金への依存が高まったのであり、自己資本比率の低下の主要な原因を税制に帰するのは正しいかどうか疑問であると述べられている。金子宏・前掲注(58)、250頁。また、金子宏教授は、その当時を振り返り、「大蔵省は、自己資本比率が下がったのは、高度経済成長で急速に多額の資金を必要とするようになったからだと言った…しかし、財界はそうではなく、借入金ならば必要経費として控除できるが、株式を発行した場合は配当は必要経費として控除できないからだと言い、意見の対立がありました」と述べられている。金子宏「法人所得の意義」『租税研究』12、15頁、15頁(2003)。

⁷⁵ 吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)・(2)・(3)・(4)完」『法学協会雑誌』第

会社法における、株式、社債の定義は単純であり、形式的なものである。江頭憲治郎教授によれば、株式とは「株式会社の構成員である株主は、その資格において会社との間で種々の法律関係（権利・義務関係）に立つ。株主が会社との間で有するそうした法律関係の総体（地位）を株式という⁷⁶⁾と定義され、社債については「社債は会社法の規定により会社が行う割当てにより発生する当該会社を債務者とする金銭債権であって、会社法 676 条各号に掲げる事項についての定めに従い償還されるものである⁷⁷⁾と定義されている。さらに、その注記として「会社法制定前、社債の定義規定は存在しなかったが、コマーシャル・ペーパー、シンジケート・ローン等社債との境界が不明確な資金調達の方法が増えていること、社債に該当すると社債管理者の設置義務（会社 702 条）、社債権者集会（会社 715 条—742 条）など他と別の規定が適用されることから、法律関係の明確化のため、会社法は、本文記載の定義を設けたとされる（括弧内省略—筆者）。しかし、この定義は、同一内容の債権を分割して一定の手続で割り当てることにより成立するという点以外は、金銭債権としてありきたりの内容を定めたものであり、定義に該当することを避けることも困難ではないから、結局、会社が会社法の規定による「社債」を発行すると決めたものが社債、そうでないものは社債でない」と規定したに等しい⁷⁸⁾ということが記されている。

江頭憲治郎教授の定義および注記から、会社法における株式、社債の定義は明確なものではないことがわかる。ただし、株式は株主と会社との法律関係に立脚するものであり、社債は株主以外の債権者との法律関係であることは明確に区別されている。また、社債と一般の金銭債権（借入金等）との本質的な違いはないと考えていることもわかる。

しかし、株式と社債の不明確さの観点から Debt と Equity の相対化という問題も指摘されてきた。

藤田友敬教授は、典型的な Equity および典型的な Debt には法的には残余権性とデフォルト性の観点から次のような特色があると記されている⁷⁹⁾。

①残余権(residual claim)性・・・債権者は固定的な額（元本及び利息）の請求権を有し、株主は企業価値から債権者の取り分を差し引いた残りの権利を有する。株主の取り分は事業成果に依存して増減する。会社財産が負債総額よりも少ない場合には債権者の取り分も企業価値に依存することになるが、その場合も債権者は株主に優先した地位に立つ（倒産手続あるいは会社の解散の場合には、株主は債権者に劣後して分配に与りうる）。

②デフォルト性・・・負債によって資金調達した場合、投資家に対して約束通りの義務が履行できなかった場合には、デフォルトとなり倒産原因となる。倒産手続では、企業の意志決定に関する株主の発言権は大幅に制約され代わりに債権者の発言権が（法的にも）増す。また会社の経営は主として債権者の利益を代表する管財人の手に渡る。

藤田友敬教授の論文に従いエクイティ性の強い社債である劣後債と永久債をまとめると以下のような分類となる⁸⁰⁾。

－ 劣後債

120 卷、第 1 号 1 頁、19 頁（2003）。

⁷⁶⁾ 江頭憲治郎『株式会社法（第 2 版）』（有斐閣、2008）115 頁。

⁷⁷⁾ 江頭憲治郎・前掲注（76）、647 頁。

⁷⁸⁾ 江頭憲治郎・前掲注（76）、648 頁。

⁷⁹⁾ 藤田友敬「社債の多様化—エクイティ性のある社債を中心に—(上)」『資本市場』162 号 40 頁(1999)。

⁸⁰⁾ 藤田友敬・前掲注（79）、41 頁、42 頁。

劣後債とは一定の事由が生じた場合に元利金の支払請求権が一定の債権者に劣後する旨の条項を付して発行される社債である。金融機関の自己資本比率規制上のニーズから、ケイマン諸島など海外に設置した完全子会社に発行されるのが主であったが最近では事業会社も発行するようになってきている。

－ 永久債

永久債とは発行会社が存続する限り償還する必要のない社債である。BIS 銀行規制監督委員会により作成された 1988 年 G10 諸国中央銀行総裁会議において採択された「自己資本の測定と基準に関する国際的統一化」と題する報告書において、一定の条件を満たす永久債が負債性資本調達手段として例示されたことから注目されることとなったもので、通常は、償還期限が定められず、社債の特約条項違反あるいは発生利息の不払いがあっても元本償還義務は発生しないとされており、また利息の支払義務も発行会社の収益状況に応じて緩和されている。一般的に永久債には劣後条項も加えられるのが通常である。これも主として銀行の自己資本比率規制との関係で発行されていたが、近年においては一般事業会社でも発行されるに至っている⁸¹。

洲崎博史教授は、契約の定め方次第では、会社の債務という特徴は残しながらも、確定元本と利息の返済という点に変容を加えるという観点から、次に掲げる利益参加社債と強制転換社債に対し、ハイブリッド性への示唆を次のように与えている⁸²。

－ 利益参加社債

利益参加社債は、必ずしもはっきりとした定義があるわけではないが、確定利息の支払に加えて、発行会社の配当可能利益額または配当額等に応じて追加利息の支払をなすことが約されている社債と定義されており、利益参加社債について「利益参加社債に関して困難な問題が生じるとすれば、それは、社債という衣をまといながら、エクイティ性のきわめて強い商品設計がなされたような場合であろう」と述べられている。そのような場合、さらには、劣後性、永久社債性が付与され、さらに確定利息部分についても利益が生じない限り支払義務が生じない旨定められるなら、社債としての特徴はますます希薄化し、実質的なエクイティ証券に対し、社債としての商法の諸ルールの規律にのみ委ねてしまって良いのかという問題が起こるであろうと懸念されている。

－ 強制転換社債

強制転換社債の基本的なスキームは、償還期限が到来するまでは通常の転換社債と同様に社債権者は当初転換価額にしたがって発行会社の株式に転換することができるが、償還期限が到来すると、社債は当初転換価額または償還時の株式の時価のいずれか低い転換価額により、強制的に株式に転換され、社債権者は社債券と引換に株式を交付されるというものである。

以上、藤田教授、須崎教授の論文を考察すると、Debt と Equity の相対化の問題は社債と株式の混合にあるといえる。発行会社は、任意に現金で償還することはできるが、償還期限が到来しても社債と引換に発行会社の株式が交付されるだけであるから、実質的には償還を義務づけられないことになり、利息については現金で支払わなければならないが、これも、配当可能利益がない限り支払が繰り延べられる旨を社債契約で定めておくことは可能である。

洲崎教授は、このような、社債権者の債権者としての立場が極端に弱められた証券を商法上の社

⁸¹ 近年においては、東洋紡績(株)が、2009 年において、ケイマン諸島所在の東洋紡 100%出資の特別目的子会社 TC Preferred Capital Limited に対して第三者割当の方法により変動利率型ユーロ円建永久劣後社債および当初固定利率型ユーロ円建永久劣後社債の合計 220 億円を発行した。

⁸² 洲崎博史「商法に規定のない社債についてー利益参加社債と強制転換社債を中心に」『ジュリスト』1217、18、19 頁 (2002) および藤田友敬・前掲注 (79)、43 頁。

債として発行して良いのか、と疑問を投げかけられ、強制転換社債について商法の諸規定に抵触するものか否かの検討がなされている⁸³。この問題は、会社法改正により組成可能であるということが明確化された⁸⁴。

2. ファイナンス理論によるセキュリティ・デザイン—「キャッシュ・フローに対する権利」の配分と「コントロールに関する権利」の配分への分解

藤田友敬教授は Equity と Debt の法的な違いを述べられたうえで、経済的には Equity と Debt との線引きはどこで行われるかについては、典型的な Equity および Debt をどの特性を重視するかによって変わり得ると述べられており⁸⁵、例えば、会社が一定水準の配当を約束しそれが達成できない場合には取締役が辞任する旨の約束を付した株式は、機能的には株式というよりむしろ負債と類似するものと評価されると述べられている⁸⁶。

日本銀行金融研究所「デットとエクイティに関する法原理についての研究会」報告書によれば、株主が株式会社の構成員であるのに対し、社債権者は会社に対する債権者にすぎないことを前提として、以下の4点のメルクマールが指摘されている⁸⁷。

- ① 「経営参加権の有無」：株主は、会社の経営に関与する権利として株主総会における議決権を有する（会社 303 条、308 条）ほか、取締役に対する種々の監督・是正権を付与されている（会社 305 条、316 条、360 条等）。他方、社債権者にはこうした権利は付与されていない。
- ② 「剰余金の配当であるか利息の支払であるか」：株主は、分配可能額があつて初めて剰余金の配当を受けることができ（会社 461 条）、かつ、その額もあらかじめ確定したものではない。他方社債権者は分配可能額の有無にかかわらず、一定の利息の支払を受ける権利を有する（会社 676 条）。
- ③ 「残余財産分配における優劣」：株主は、会社解散時に会社債権者に対する弁済後の残余財産しか分配を受け得ないが、残余財産の分配については全額受取ることができる（会社 504 条、501 条、664 条）。他方社債権者は、他の社債権者ととも、株主に先立ち会社財産から弁済を受けることができる。
- ④ 「償還性の有無」：株主は、会社が解散する等の事情がない限り、原則として払込済の株券の払戻を受けることができないのに対して、社債権者は、償還期限が来れば償還を受けることができる（会社 676 条、6777 条）。

「デットとエクイティに関する法原理についての研究会」報告書・前掲注（87）（以下、「法原理

⁸³ 洲崎博史「商法に規定のない社債について—利益参加社債と強制転換社債を中心に」『ジュリスト』1217、18 頁、19 頁（2002）。

⁸⁴ 法務省民事局参事官室『会社法制の現代化に関する要項試案補足説明』85 頁（2003）。

⁸⁵ 藤田友敬・前掲注（79）、40–41 頁。

⁸⁶ 藤田友敬教授は、例えば、ファイナンス理論において、株主が過度に企業リスクを高めて債権者の犠牲において利益を得るといふ、負のエージェンシー・コストの問題などは残余権性を重視した線引きであり、企業の経営者と資金提供者との間の情報の偏在を前提として、倒産という威嚇によって投資家に約束通りの返済を強いることで経営者の行動に枠をはめることで負債の存在意義を示すという理論は、デフォルト性により線引きを行う考え方であると述べられている。藤田友敬・前掲注（79）、41 頁。

⁸⁷ 「デットとエクイティに関する法原理についての研究会」報告書『金融研究』20 卷 3 号、日本銀行金融研究所（2001）は、旧商法の条文で示されている。渡辺裕泰『ファイナンス課税』（有斐閣、2006）168 頁では、この条文をすべて新会社法の条文に置き直しており、本論文では、条文参照箇所につき、渡辺裕泰『ファイナンス課税』（有斐閣、2006）168 頁を参照した。

報告書」と記す)においては、上記のような法律講学的な区分を見直すべく、近年のファイナンス理論的な視点から証券を「キャッシュ・フローに対する権利」の配分と「コントロールに対する権利」の配分という2つの要素に着目し、投資家と経営者との間にある情報の非対称性を仮定して、投資家からの資金調達最適化を図る、証券の設計(セキュリティー・デザイン)⁸⁸の研究が進められてきている。

この考え方は、従来の商法がとる、株主は会社の構成員であるのに対して、社債権者は会社に対する債権者に過ぎないという立場⁸⁹から離れる。

法原理報告書では、普通株式と普通社債のみを発行している会社を想定して「キャッシュ・フローに関する権利」を考えると、社債権者には約定された元利金の支払を受ける権利が配分され(支払が滞った場合には、倒産法制の存在のもとで再交渉がなされる)、株主にはすべての社債に対する元利金が支払われた後に残された、残余請求権(residual claim)が配分される。他方、「コントロールに関する権利」については、普通株式所有者である株主がコントロール権を有しており、会社倒産時においてそれが株主から社債権者へ移行すると考えられている。

こうした、株主と社債権者への「キャッシュ・フローに関する権利」と「コントロールに関する権利」の配分の組み合わせは、投資家へのインセンティブを勘案したものであると考えられている⁹⁰、とまとめられている。さらに報告書において、株式と社債の中間形態である、ハイブリッド証券を、①いかなる「キャッシュ・フローに関する権利」と「コントロールに関する権利」を有しているのか、②旧商法は、それらの権利の組み合わせについて、いかなるものを許容していたのか、③旧商法は、ハイブリッド証券保有者と他の投資家の利害対立に対していかなる調整ルールを提供していたのか、という観点から個々のハイブリッド証券ごとに分析され、以下のようにまとめられている。

－ 剰余金配当優先株

「キャッシュ・フローに対する権利」の配分において社債的な性質を有しながら「コントロールに関する権利」の配分を受ける。優先株とは、剰余金の配当又は残余財産の分配について内容の異なる数値の株式が発行される場合に、他の株式に比べて優先的取扱を受ける種類の株式である(会社108条)。特に剰余金の配当において優先的取扱を受ける種類の株式が剰余金配当優先株式である。

「キャッシュ・フローに対する権利」の配分についてみると、①優先株主に対するある年度の剰余金の配当が定款に定められた一定額又は一定割合に達しない場合に、その不足分が次年度以降に補填される「累積的優先株」と、それぞれの事業年度ごとに打ち切られてしまい次年度以降に補填されない「非累積的優先株」とがある。②優先株主に対して定款に定めた優先的内容の配当をしてもなお残余の剰余金があり普通株主に対しても配当する場合に普通株式とともに配当に参加する「参加型優先株」と、それに参加しない「非参加

⁸⁸ 渡辺裕泰・前掲注(87)、168頁、および「デットとエクイティに関する法原理についての研究会」報告書・前掲注(87)、4頁以下を参照。さらに、ファイナンス工学におけるオプティマル・セキュリティー・デザインの論文として、Franklin Allen & Douglas Gale, *Optimal Security Design*, 1 Rev. Fin. Stud. 229 (1988)および、同論文を含めた Franklin Allen & Douglas Galeの著書として、FRANKLIN ALLEN & DOUGLAS GALE, FINANCIAL INNOVATION AND RISK SHARING (MIT Press 1995) at 158がある。

⁸⁹ 渡辺裕泰・前掲注(87)、168頁。

⁹⁰ 「デットとエクイティに関する法原理についての研究会」報告書・前掲注(87)、5-6頁、および、渡辺裕泰・前掲注(87)、168頁。

型優先株」の区別がある。

「コントロールに関する権利」の配分についても、一定の条件のもとで議決権制限株式とすることが許されており（会社 108 条、309 条）、非参加型・累積的優先株で、かつ議決権制限株とすれば、その経済的性質はさらに社債に近づく。

－ 劣後債

「キャッシュ・フローに対する権利」の配分において、残余財産分配において劣後するという株式的な性質を有しながら、「コントロールに関する権利」の配分を受けないという社債的性質を維持する証券である。

劣後債の法的構成としては、①劣後事由が発生した場合には、劣後債保有者に対する優先権を直接上位債権者に付与する「権利付与型」方法と、②劣後債を条件付債券と構成し、劣後事由が発生した場合には、上位債権者に対する弁済が完了することを条件に劣後債権者への弁済を行う旨の特約を付けることによって、結果として上位債権者が「反射的利益付与型」がとられている。

－ 永久債

「キャッシュ・フローに関する権利」の配分について償還性を有しないという株式的な性質を有しながら、「コントロールに関する権利」の配分を受けないという社債的な性質を維持する証券である。

永久債とは、発行会社が存続している間は元本を償還しないという内容の社債である。

－ 利益参加社債

「キャッシュ・フローに対する権利」の配分において、剰余金の分配を受けるという株式的な性質を有しながら、「コントロールに関する権利」の配分を受けられないという社債的な性質を維持する証券である。

「利益参加社債」とは狭義には、確定利息の支払が保証されているほか、分配可能額がある場合に一定の条件でその分配にも参加するという形で追加的利息を受けることができる社債をいう。

利益参加社債と類似する性質を持つ社債として、分配可能額の存在を条件として、その中からあらかじめ定められた一定の割合に従って剰余金の分配という形で利息が支払われる「所得社債」、および②確定利息のほか、株主への配当率、売上総額、生産高などに基づく一定の指数で追加的利息が支払われる「指数社債」などがある。

－ トラッキング・ストック

トラッキング・ストックとは、剰余金の配当または残余財産分配請求権等が特定の事業部門ないしは発行会社の子会社の業績に連動する株式のことである。

トラッキング・ストックは、会社法上の種類株式（会社 108 条）の一種であるが、必ずしも普通株式のように発行会社全体の分配可能額ではなく、発行会社の特定の事業部門または子会社の業績であるような特殊な種類株式であると位置づけられる。

第3節 わが国法人税法における Debt/Equity に対する議論（隠れた利益処分）とハイブリッド・インスツルメントにおける Debt/Equity の議論との違い

わが国において、法人税法上 Debt と Equity に対するその境界線についての議論はほとんどなされずにきた⁹¹。わが国においては、Equity について議論されてきた主な問題として「隠れた利益処分」

⁹¹ この点に対して吉村政穂准教授は、「debt と equity との区別は、擬制的・技巧的色彩の強い法人

がある。

利益処分とは、法人が決算の上決定した純利益を株主総会等の承認を得て分配する、公然たる利益処分のみではなく、本来利益処分たる性質の支出を通常の利益処分以外の形式で行うもの、すなわち、資本等取引たる性質の支出を損益取引として損金計上するものも含むと解されており、このことを「隠れた利益処分」といわれた⁹²。村井正教授は、「隠れた利益処分」とは、「会社と社員間には、会社法上の関係だけではなく、債権関係も認められるが、この会社・社員間の債権契約（損益取引）の中に会社法上の関係（資本取引）を隠している場合がありうる。その場合に外形的な債権関係にしたがい、これを損金経理することは認められない、とする⁹³」考え方であり、この「隠れた利益処分」のルーツはドイツ法にあって、ドイツ法では、隠れた利益処分は、もっぱら会社・社員間の取引でのみ問題となるのに対して、わが国においては、会社とその役員および会社と使用人間の取引についても、隠れた利益処分の問題と拡大解釈され、その中には同族会社の行為計算否認規定の性質を説明するものも含まれていたと述べられている⁹⁴。

村井正教授は、法人税法 22 条 5 項において、資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配をいう、と定義されているが、ここにおける利益又は剰余金の分配は実質的な意味であってその形式を問わないと考えられ、したがって隠れた利益処分も資本等取引に含まれると述べられている⁹⁵。

わが国において Debt/Equity の問題として隠れた利益処分が議論されてきた。

では、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドの支払いが「資本等取引」であるのか、「損益取引」であるのかを、隠れた利益処分の議論と同様に考えることが可能なのだろうか。Debt/Equity の峻別は、法人税法 22 条による「資本等取引」と「損益取引」との峻別のコロールリーと位置づけられているが、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドの支払いが「資本等取引」であるのか、「損益取引」であるのかを決定するのはその原資となる当該ハイブリッド・インスツルメントを株式と認定するのか、社債と認定するのかという問題が先行するのではないだろうか、あるいはまた、株式制と社債性とを分離可能なのか、分離可能としたら分離したそれぞれの原資から生ずるイールドの性格が「資本等取引」と「損益取引」に分離されるのか等を考えなくてはならない。

すなわち、法人税法独自の Debt/Equity 認定基準が定まってはじめてそこから生ずるイールドの性格が決定されるのではないだろうかと考える。この議論はわが国の租税法ではあまりなされていないのではないかとと思われる。

第4節 出資者のリターンに対する課税としての法人税—法人税法において株主だけを切り出す必要性はあるのか—

1. コーポレート・ファイナンス的なみかた

なぜ法人税法 22 条において資本等取引と損益取引を区別するのか、すなわち、Debt と Equity を区別するのか。この問題を会社のステーク・ホルダー全体の問題として考えると、会社のステーク・

税のナイーブさを示す事項の一つである。しかしながら、実際には、両者の境界を明らかにすべき訴訟が提起された事例は特殊なものに限られ、そうである以上、あまり議論もされてこなかった。」と述べられている。吉村政穂・前掲注 (75)、120 巻第 1 号 27 頁。

⁹² 荻野豊「「隠れたる利益処分」と経済的利益の供与」『税経通信』Vol.35、No.8、104 頁 (2008)。

⁹³ 村井正『租税法—理論と政策— (第 3 版)』(青林書院、2002 (三訂版初出 1999)) 210 頁。

⁹⁴ 村井正・前掲注 (93)、210 頁。

⁹⁵ 村井正・前掲注 (93)、217 頁。

ホルダーの中から、株主だけを特別な存在として切り出すのか、という問題となる。

第一に考えられる根拠は、租税法の概念要因を構成している会社法にあり、会社法が株主を会社のステーク・ホルダーの中における特別な存在と捉えているからであるという論理構成が可能である。

会社法は、会社のさまざまなステーク・ホルダーの中から株主を選んで、株主に対して会社の統治を委ねるという考え方をとっていると考えられる。その理由としてコーポレート・ファイナンス的な立場から、岩村充教授は「最も合理的な説明は、会社の価値の向上に直接的なインセンティブを持つのは株主だからというものだろう⁹⁶」と述べられている。言い換えると、株式会社でレジデュアルの地位にいるのは株主であり、レジデュアルであれば、会社が儲かれば自分の利益も大きくなり、損失を被れば自分の損失も膨らむため、会社価値を増加させることへのインセンティブも強くなる。したがって、株主はそのような強いインセンティブを有するであろうから、株主に会社統治を任せれば企業価値最大化を図ることができるであろうという考え方である⁹⁷。

しかしながら、コーポレート・ガバナンスの実態としては、会社法の建前とは関係なく、株主以外のステーク・ホルダーの経営関与が普通に見られる光景であり、日本においては、メイン・バンクと呼ばれる取引銀行出身の取締役が経営陣に加わることは珍しくはなく、また社長以下の取締役のほとんどが従業員出身者であるという光景も普通に見られるところである⁹⁸。

この観点から考えると会社法において株主と債権者とを二分する根拠も社会科学的根拠に裏付けられたものとも思われない。したがって会社法を借用する法人税法において、ステーク・ホルダーの中から株主を特別な存在として切り出す必然性が必ずしもあるわけではないのではなかろうか。

また、高橋俊夫教授は「商法上の解釈では他人資本はおろか、準備金でさえも法律上では資本の概念に含まれていない。したがって、授権資本についても、その内実は授権株式であって、株式に表示されている資本のみが扱われている。だが、現実はどうか。現実の企業活動を直視した場合、商法上の規定にしたがって把える資本概念が使われている資本の総額と比較すれば、いかにその比率が小さく、限定的なものであって、現実の企業活動から離れてしまっている現実を知るというものではないか⁹⁹」と述べられ、日本最大の株式会社である、日本電信電話株式会社を例にとり、株式発行を伴う資本の額は 9379 億 5 千万円、発行株式総数 1574 万 1 千株、株主総数 135 万 5105 名（2005 年 3 月現在）であるが、動かしている資本の総額（使用総資本）は、19 兆 985 億 8400 万円であり、資本金の約 20 倍の資金を使って企業活動をしている現実の何処に、株式会社がわずかに動かしている 20 分の 1 にしか当たらない部分で、株式会社は株主の所有物であるといえるのか、と論じられている¹⁰⁰。

欧米諸国では従来から、私有財産としての企業という私有財産説（property concept）と企業の目的を特定の利害関係者の目的実現にではなく、企業それ自体の存続ならびに長期的な繁栄に求め、企業が持つ社会的存在の側面を重視することにより企業は株主の利益のためのみならず、広いステーク・ホルダーのために存在すると捉える、企業公器説（entity corporation）という 2 つの企業概念

⁹⁶ 岩村充『企業金融講義』（東洋経済新報社、2005）70 頁。

⁹⁷ 岩村充・前掲注（96）、70 頁。

⁹⁸ 岩村充・前掲注（96）、70 頁。

⁹⁹ 高橋俊夫「社会性を重視した企業」高橋俊夫編著『コーポレート・ガバナンスの国際比較——米、英、独、仏、日の企業と経営』1 頁（中央経済社、2006）18 頁。

¹⁰⁰ 高橋俊夫・前掲注（99）19 頁。

が存在し続けてきている¹⁰¹。

このように、法律構成上の Debt と Equity という人為的、二分的な思考法と、実質経済的な会社概念とは異なったものであることがわかる。したがって、私法において Debt と Equity の相対化が進行しその境界線が不透明になるのもある意味自然であり、経済的実質を考えれば租税法が株主だけを切り出して特別な課税ルールを適用しなければならない特別な理由はないのではないかと考える。

2. エージェンシー理論に基づくコーポレート・ガバナンス理論——株主、債権者対称性——

一般に、企業のステーク・ホルダーたちが企業経営者を信頼できないことから生じる企業経営上の非効率問題をエージェンシー問題といい、エージェンシー問題から生じる無駄あるいは非効率のことをエージェンシー・コストという¹⁰²、あるいは、他人（株主）のために行為を受任した者（例えば経営者）の義務懈怠を防止するために費やされるコストおよび防止しきれずに残される損失の総額をエージェンシー・コストという¹⁰³、などと定義されている。

現代におけるコーポレート・ガバナンス論は、このエージェンシー理論を用いて説明される。菊澤研宗教授はエージェンシー理論を、以下のような理論的根拠から、株主をプリンシパルとし、経営者をエージェントとするアメリカ流の株主主権論を正当化するものではないと述べられている¹⁰⁴。

エージェンシー理論によれば、会社は、会社代表者としての経営者を中心とする様々なエージェンシー関係の契約者の束とみなされ、株主と経営者とのエージェンシー関係、債権者と経営者とのエージェンシー関係、経営者と従業員とのエージェンシー関係、経営者と下請け会社とのエージェンシー関係などの契約の束からなるものとみなされるとされる。これら会社を構成するエージェンシー関係の中で、コーポレート・ガバナンスの問題にとって重要な関係は、①株主と経営者との間のエージェンシー関係、②債権者と経営者との間のエージェンシー関係である。

①株主と経営者との間のエージェンシー関係についてみると、プリンシパルとしての株主とエージェントとしての経営者との利害は必ずしも一致せず、経営者の非倫理的で非効率的な行動を株主は抑制する必要がある。その方法としてエージェンシー理論としては、株主と経営者との情報の非対称性を緩和する必要性があり、具体的には株主による経営者のモニタリング、株主から経営者へのインセンティブの提供などがある。

②債権者と経営者との間のエージェンシー関係についてみると、プリンシパルとしての債権者とエージェントとしての経営者との利害関係も原理的に一致しない。経営者はレバレッジによるハイリスク・ハイリターンプロジェクト投資を好む。有限責任をもとに、成功すればより大きな利益を得ることができ、その場合、株主は経営者がより大きな報酬を得ることを認めるからである。この局面においては、株主と経営者の利害が一致し、ハイ・リスクプロジェクトを選好することになる。これに対し、債権者は Debt をハイリスク・ハイリターンプロジェクト

¹⁰¹ 松田健「ドイツ企業と資本構造の変化」高橋俊夫編著『コーポレート・ガバナンスの国際比較——米、英、独、仏、日の企業と経営』87頁（中央経済社、2006）92頁において、私有財産説は英米型、企業公器説はドイツ欧州大陸型と分類され、日本は、これらとまた異なる多元的企業概念を有していることが述べられている。

¹⁰² 岩村充・前掲注（96）、215頁。

¹⁰³ 江頭憲治郎・前掲注（76）、47頁。

¹⁰⁴ 菊澤研宗『比較コーポレート・ガバナンス論』（有斐閣、2004）41頁。

クトに利用することを極端に嫌う。その理由は、リスクの高いプロジェクトにより会社が大きなリターンを得たとしても、債権者は約定利子と元金しか得ることができないためであり、仮に失敗した場合は、債権者は貸倒のリスクにさらされることとなるためである。それゆえ、債権者はロー・リスク・ロー・リターンのプロジェクトを選好することになるが、ここでは債権者と経営者との利害関係は一致しないうえに、債権者は経営者の行動を観察できない。また、経営者は会社に対する私的情報を多く所有しているという情報の非対称性が存在している。このような状況下においては、経営者は債権者の利害に反して、Debt をハイ・リスクのプロジェクトに利用する可能性もあるし、また Debt を株主への配当の原資としての Equity に転用する可能性もある。Debt と Equity の境界が経営者と株主との利害関係の一致により、経営者によって変更可能ということである。ここにおいて債権者は経営者と利害関係を一致させるために債権者は何らかの制度を使い経営者を統治するか、何らかの制度を使い債権者が同時に株主になり経営者を統治するかのいずれかの手段を執る。

以上、菊澤研宗教授の論理に従い、エージェンシー関係について経営者と株主、経営者と債権者との関係を概観すると、会社の所有が株主であるとする、株主主権論が必ずしも正当化されるものでもなく、したがって、会社法上の Debt と Equity との線引きは明確であっても、経済的にはその境界線はエージェンシー関係により変動可能であること、したがって、租税法が、人為的に定めた Debt と Equity との線引きに必ずしもしたがう必要性はないといえるのではないだろうか。

3. 所有と経営の分離論

1978年にノーベル賞を受賞した H.A.Simon は、基本的に人間は経済学で仮定されているような完全合理的な経済人ではないと仮定すると、人間の情報収集・処理・伝達能力は限定されており、限定された情報の中で意図的に合理的にしか行動できないという理論を示した¹⁰⁵。

他方、制度派経済学においては、巨大企業では所有と支配が分離しているため、現代巨大企業は利潤最大化をしていないという理論をバーリ＝ミーンズ (A.A.Berle & G.C.Means) が著書『近代株式会社と私有財産』¹⁰⁶の中で展開した¹⁰⁷。

これらの企業行動の理論が標準のマイクロ経済学と異なるのは、標準的なマイクロ経済学にしたがえば経営者は株主利益を最大化するために行動するとされるが、企業行動の理論では、企業は単純に株主利益最大化を目指すのではなくすべてのステーク・ホルダーの利益を追求することによって生き残ることができる点である¹⁰⁸。

バーリ＝ミーンズの理論について、菊池研宗教授は、次のように要約されている。「企業は規模が

¹⁰⁵ これが Simon の限定合理性 (bounded rationality) 理論であり、H.A.Simon, *Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organization* 2nd ed. (Macmillan, 1961). 日本語の翻訳本として松田武彦・高柳暁・二村敏子訳『経営行動』(ダイヤモンド社、1965)として知られている。菊澤研宗『組織の経済学入門—新制度派経済学アプローチ』(有斐閣、2006) 3頁。

¹⁰⁶ See, A.A.Berle & G.C.Means, *The Modern Corporation and Private Property*, (Commerce Clearing House, 1932); バーリ＝ミーンズ著、北島忠男訳『近代株式会社と私有財産』(文雅堂書店、1985)。

¹⁰⁷ 菊澤研宗・前掲注 (105)、5頁。

¹⁰⁸ スイツエ・ダウマ (Sytsse Douma) = ヘイン・スクルーダー (Hein Schreuder) 著、丹沢安治・岡田和秀・渡部直樹・菊澤研宗・久保知一・石川伊吹・北島啓嗣訳『組織の経済学入門 (第3版)』(文眞堂、2007) 138頁。

小さいときは、企業を所有し利益を得る権利（所有）、企業の人事を支配する権利（支配）、企業を経営する権利（経営）は資本家である起業家に集中するとした。しかし、企業が大きくなると、企業経営は複雑になり、この状態を克服するために、すべての機能を専門化することが効率的となる。このような状況では、出資しているという理由だけでは、企業を経営することはもはやできない。それゆえ、経営を専門とする専門経営者が登場してくることになる。しかし、この段階では、資本家はなお支配権としての人事権をもっており、経営者は資本家の忠実な代理人に留まっている。さらに、企業が巨大化すると、株式は広く多くの株主に分散し、いかなる単一の株主も企業を支配するだけの十分な株式を保有していない状態になる。この段階では、企業を支配しているのはもはや株主ではない。支配しているのは株式をもたない専門経営者であり、しかも所有者である株主と支配者である経営者との利害は互いに異なるために、経営者は単なる株主の代理人ではなくなる¹⁰⁹。

菊澤教授は、この理論が基となって経営者支配の企業理論へつながり、「取引コスト理論」、「エージェンシー理論」、「所有権理論」を基礎とする現在の新制度派経済学による、コーポレート・ガバナンス理論へと発展したと述べられている¹¹⁰。

企業行動の理論の観点から株式会社を改めて見直すと、法人税法がその基礎としている、「会社は株主のものであり、したがって、株主の投資リターンに法人税を課税する」という考え方は、中小法人に対する法人税の根拠論であって、所有と支配の分離が確立している大企業に対する法人税の根拠論とはなりえないのではないかと考える。

第5節 法人税法が想定している会社像—法人税法の理念と現実とのアンバランス—

前節で考察したように、会社は株主のものであるとの考え方は、大企業に対しては現代のコーポレート・ガバナンス理論からみればその理論的根拠を失う。巨大化した企業の株式は広く多くの株主に分散し、いかなる単一の株主も企業を支配するだけの十分な株式を保有していない状態になり、この段階では、企業を支配しているのはもはや株主ではないからである¹¹¹。

金子宏教授は、御論考¹¹²の中で次のように述べられ、それ故にシャープ勧告を基礎とする法人税を前払説で説明するのが適当ではなかろうかと述べられている。

「…法人というものは個人が集まって作った組織体に人格を与えたものである。対外的な経済活動においては、法人は法人自身の名前で活動するわけですが、内部関係においては、法人の利潤追求活動は、結局は株主のために行われる。利潤追求活動の結果、得られた利益は株主のものである¹¹³。…やがて法人の所得が株主に配当された場合には、その配当については、既に法人税が一度かかっていますから、株主の段階で二重課税が生じないように調整しなければなりません¹¹⁴」

ここで、筆者が問題と感ずるのは、傍点の部分である。スイツエ・ダウマ＝ヘイン・スクルーダー¹¹⁵等による、企業行動の経済学者による理論によれば、大企業においては、標準的なマイクロ経

109 菊澤研宗・前掲注（105）、5頁。

110 菊澤研宗・前掲注（105）、9頁。

111 第1章第4節3参照。

112 金子宏「法人税について」『租税研究』1、7頁、8頁（2007）。

113 傍点は筆者がつけたものである。

114 金子宏・前掲注（112）、8頁。

115 スイツエ・ダウマはオランダ Tilbrg 大学教授、ヘイン・スクルーダーはオランダ Maastricht

経済学の帰結とは異なることになる。標準的なミクロ経済学にしたがえば経営者は株主利益を最大化するために行動するとされるが、企業行動の理論では、企業は単純に株主利益最大化を目指すのではなくすべてのステーク・ホルダーの利益を追求するという結論となるのである。

仮に、この経済理論が根底にあるとすれば、金子教授の述べられている傍点部分の仮説は崩れることになり、したがって、会社の株主所有論からの帰結である法人税における「利益は株主のもの」という論理はその必然性を失うと考えるのである。

そうすると、株主を特別な存在として切り出し、「株主の眼からみて生じるリターンに対する課税¹¹⁶⁾」(株主主権論、株主課税根拠論)として捉えている法人税法の理念は、巨大企業にあるのではなく、中小企業にあるのかということになる。そう考えれば、法人税法 132 条を中心とする同族会社否認規定の問題、隠れた利益処分の問題が過去において盛んに議論されてきたこととつじつまが合う。

村井正教授は、法人税法第 132 条の適用対象が法文上は同族会社等に限定されている点から生じる、非同族会社に対する租税回避の否認規定としての能力の問題につき、「本条の解釈は法人税法の全体構造の中でのみなされるべきであり、最終的には法人税法における法人の理念型としては、いかなる企業形態を想定すればよいかという問題に帰着するのではなからうか。いわゆる同族会社の形態をとる例がわが国では圧倒的に多いという実態論と法人税法が理念として想定する企業形態は何かという理念論とが屢々混同されているように思われる¹¹⁷⁾」と述べられているが、村井教授の述べられている観点と、法人税法が採る、株主課税根拠論という観点は、同一の問題への異なったアプローチであると私見では考える。

現行法人税法の理念としては、株主課税根拠論に立脚しているため、租税回避規定を中心とした条文構造は同族会社、いわゆる中小法人を対象の主眼とする法律として構成されてきたのであろうと推察する。しかしながら、法人税の実質的な税収面からみると、所有と支配が分離した大企業が中心であることは間違えない。ここにおいて法人税法の理念と現実との乖離がみられるのではなからうか。

ここで、実際の会社の資本金階級別法人税収のデータを見ることにする¹¹⁸⁾。

付録図 1 は平成 19 年度分の欠損法人の累積件数を資本金階級別にカウントしたときの割合の図である。この図 1 を見ると、中小法人等のうち資本金 5,000 万円未満の法人ではほぼ (95%以上) 欠損法人が埋め尽くされている。すなわち、欠損法人の 95%以上が資本金 5,000 万円未満のクラスの中小法人等であり、法人に所得課税が可能なのは、実質的に所得がプラスである資本金数億円以上という資本金が大きい特別な法人に限られているということである。さらに欠損法人のうちで、資本金階級が 500 万円未満の法人だけで、すでに全欠損法人のおよそ半分以上を占めていることもわかる。

次に付録図 2 を分析する。このグラフは、同じく国税庁による平成 19 年度分会社標本調査結果からデータを加工し、資本金階級別に利益法人 (19 年度分の決算において所得がプラスとなった法

大学教授であるが、アメリカ人学者の学風とヨーロッパ人学者の学風がコーポレート・ファイナンスにおいて、会社は誰の所有物かという概念について違いがあることが本書を通じて読み取ることができる。スイツエ・ダウマ (Sytse Douma) = ヘイン・スクルーダー (Hein Schreuder)・前掲注 (108)、138 頁。

¹¹⁶⁾ 増井良啓・前掲注 (59)、477 頁。

¹¹⁷⁾ 村井正『租税法と取引法』(比較法研究センター、2003) 202 - 203 頁。

¹¹⁸⁾ このデータ分析のアイディアは増井良啓・前掲注 (59) 493 - 497 頁による。

人)の全法人数に対する件数の割合と利益法人の全法人所得に対する所得の金額割合を示したものである。

このグラフを見ると一目にして、利益を出している法人は資本金の大きな法人であることがわかる。その中でも資本金100億円以上の法人は法人所得において、全体の35%を占めているにもかかわらず、その法人数は全法人数のわずか数パーセントにしか過ぎない。一方、法人件数の大部分(7割以上)を占める資本金1,000万円未満の法人は、全利益法人申告所得総額の10%にも満たしていない状況である。

この図2の意味するところは、現行の法人税は法人全体のほんの数パーセントに相当する特別な大会社をターゲットとした法人所得課税であるということである。

村井教授の言葉を借りれば、法人税の理念がどこにあるのかは明確ではないが、法人税収というデータから見る限りにおいては、法人税は大企業から得ている。しかし、法人税の納税義務者とされる会社の件数からみると大部分が中小法人であるというものである。そして、その中小法人等のほとんどが欠損を出しており、法人所得課税の対象から外れているのである。このデータの意味するところは、法人税の理念と現実とが大きく食い違っているということではなかろうか。

第6節 法人税の中立化

わが国法人税法は、会社に対する拠出者を株主とそれ以外のステーク・ホルダーを明確に区分し、拠出者に対する会社の義務(obligation)を、株主持ち分をEquityとし、その他債権者持ち分をDebtとしてそれぞれの義務から生ずるイールドの扱いを、Equityから発生するものは配当として法人税の課税ベースから控除せず(「資本等取引」法法22条5項)、Debtから発生するイールドは利子として法人税の課税ベースから控除している(「損益取引」法法22条4項および3項2号)。

この法人の義務に対するイールドの支払いを株主とそれ以外の債権者に区分し、前者は損金不算入、後者は損金算入とすることは会社の資本政策にいかなる影響を与えるのか、イールドの支払いを受けた株主およびその他の債権者¹¹⁹⁾の所得も加味して考えることは有用である。

議論を簡単にするため、株主の受け取ったイールド所得に対する実効税率とその他債権者の受け取ったイールド所得に対する実効税率を同率(現行法ではともに20%程度と考えられる¹²⁰⁾)と仮定しておく。

このとき、①利子(債権者へのイールドの支払い)を配当(株主へのイールドの支払い)と同様に、損金不算入とすればMM命題が成立し資本政策に対する課税の中立性が貫徹される¹²¹⁾。②現

¹¹⁹⁾ ここでは、理論を単純化するため、株主もその他債権者も個人を仮定する。この仮定が現状を正しくモデル化しているか否かは議論のあることではあるが、ここではそのように仮定する。

¹²⁰⁾ 預金の利子ならびに社債の利息に対する税率は20%(所法23条・181条・182条、租税特別措置法3条)、配当に関する所得税は分岐しており①対象が上場株式等であって持株比率が5%未満の場合20%(所得税15%+地方税5%、ただし、平成21年1月1日から2年間については一部軽減税率が適用される。)、②①以外の場合であって、受取人が非居住者であるか、あるいは1年間に同一の銘柄から受ける配当が10万円以下の場合には20%の源泉徴収税が課税されるだけで確定申告の必要がない(所法181条・182条・212条・213条、措法8条の51項1号)、③それ以外の場合は、所得税法上の総合課税に服すこととなり、配当控除は配当額の5%である。

¹²¹⁾ 草野耕一「企業金融政策と課税の中立性」西村あさひ法律事務所編著『西村利郎先生追悼論文集 グローバリゼーションの中の日本法』241頁(商事法務、2008)273-274頁を要約して述べると、今、法人税の実効税率(組織段階レベルでの実効税率)を θ_c 、株主の実質所得に対する実効税率を θ_{PE} 、債権者(株主以外の出資者)の実質所得に対する実効税率を θ_{PD} とする。このとき、1単位あたりの株主の税引き後利益をE、債権者の税引き後利益をD、税収の合計をTで表すこと

行法人税法の通り、利子（債権者へのイールドの支払い）を損金算入とし、配当（株主へのイールドの支払い）を損金不算入とすると株主価値が上がり、その分税収が減少する、ということがわかる¹²²。

すなわち、株主だけを特別な出資者として扱い、株主へのイールドの支払いを損金不算入とし、その他の出資者へのイールドの支払いを損金算入扱いしている現行税法においては、資本構成においてMM命題が成立しないわけであるから、企業の資本政策において税が何らかの影響を与えていることは確かである。

税制が企業の意志決定に影響を及ぼすということはなるべく避けるべきことであると Dr. Perry が述べられていた¹²³が、現行の法人税のシステムは上記の通り、負債バイアスがかかり、企業の資

にすると、

1) 会社に負債がない(出資者が株主のみの場合)

$$E = (1 - \theta_{PE})(1 - \theta_C)$$

$$T = 1 - E$$

$$= 1 - (1 - \theta_{PE})(1 - \theta_C)$$

2) 会社に負債があり(出資者が株主とその他の債権者とで構成されている)、株式と同様に、利子が課税ベースに含まれている(損金不算入)の場合(倒産リスクは考慮しない。借入利率は利子率と一致するとし r とする。また、1単位の収益に対応する負債額を d とする。)

$$E = (1 - \theta_{PE})(1 - \theta_C - r \cdot d)$$

$$= (1 - \theta_{PE})(1 - \theta_C) - (1 - \theta_{PE}) \cdot r \cdot d$$

$$D = (1 - \theta_{PD}) \cdot r \cdot d$$

$$= (1 - \theta_{PE}) \cdot r \cdot d$$

$$T = 1 - (E + D)$$

$$= 1 - (1 - \theta_{PE})(1 - \theta_C)$$

と、1)の場合と2)の場合と同じになる。このことはMMの資本構成に関する無関連性命題を意味している。

3) 会社に負債があり(出資者が株主とその他の債権者とで構成されている)、株式と床となり、利子が課税ベースに含まれない(損金算入される)場合(倒産リスクは考慮しない。借入利率は利子率と一致するとし r とする。また、1単位の収益に対応する負債額を d とする。)

$$E = (1 - \theta_{PE})(1 - \theta_C)(1 - r \cdot d)$$

$$= (1 - \theta_{PE})(1 - \theta_C) - (1 - \theta_{PE})(1 - \theta_C)r \cdot d$$

$$D = (1 - \theta_{PD})r \cdot d$$

$$= (1 - \theta_{PE})r \cdot d$$

$$T = 1 - (E + D)$$

$$= 1 - (1 - \theta_{PE})(1 - \theta_C) - (1 - \theta_{PE})\theta_C r \cdot d$$

となり、1)、2)と異なる。すなわち、負債に係る利子を損金算入したことにより、資本政策にバイアスが生じ、MM命題が成立しなくなることを意味している。

¹²² 草野耕一・前掲注(121)、279頁。

¹²³ 2009年10月30日、日本租税学会/IFA日本支部主催セミナー講演にて、IMF Dr. Victoria J. Perryが発表の中で述べていたことであり、「中立的な課税システムは、企業に対して税がないのと同じ意志決定をさせる一つのシステムである」と記されている。See, *Financial Institutions and Instruments—Tax Challenges and Solutions, Background Paper for the International Tax Dialogue Conference 2009* at 4.

本政策に影響を及ぼしている。そこで、Debtのコストである利子の損金算入制限をするか、あるいは、Equityのリターンである配当を損金算入扱いにするかのいずれかが考えられるが、その理論的考察は第4章にて改めて行う。

第7節 小括

本章では、まず法人税法 22 条の定める「資本等取引」と「損益取引」との峻別のコロラリーから生ずるとされる Equity と Debt という概念を整理した。

しかし、疑問は残る。ハイブリッド・インスツルメントから発生する利払いが「資本等取引」に該当するのか、「損益取引」に該当するのかの第 1 義的な判断は、利払いの原資である当該ハイブリッド・インスツルメントが、Equity であるのか、Debt であるのかという法人税法上の判断が優先されるべきなのではないだろうか。法人税法は、22 条により取引の性格認定の帰結から Equity か Debt かという峻別をもつばら行ってきており、取引の元となる原資の性格決定をした上で、「資本等取引」と「損益取引」とを峻別するという考え方はしていない。それ故、「自己資本の額」という定義は租税特別措置法 66 の 5 4 項 7 号に存在するものの法人税法には存在しない。租税特別措置法において「自己資本の額」の定義が必要なのは、過少資本税制において Debt と Equity の額が必要だからである。この額が決まってはじめて損金に算入可能な利払いの額の制限ができるからである。このような形での「利子」の損金算入制限をするのであれば、ハイブリッド・インスツルメントから生ずる利払い（イールドの支払）が「利子」と認定されるか「配当」と認定されるかは、まず、その原資の性格が Debt か Equity かということ法人税法上定めることが必要ではないだろうか。原資の Debt/Equity の分類を避け、そこから生じたイールドの性格を「資本等取引」か「損益取引」に決めるということは不可能である。法人税法 22 条 5 項では「第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）をいう。」と述べている。すなわち、イールドの原資が何であるのかを特定することがこの条文の適用前提となっている。したがって原資が株式資本であるかまたは社債であるかという法人税法上の判断が最初に必要になるのではなかろうか。この判断規定がない状態で社債性と株式性が混在したハイブリッド・インスツルメントの性格を認定することはできないのではないかと考える。

法人税法における「資本金」概念は会社法の借用概念であった。したがって法人税法上も会社法の判断により Debt と Equity との分類を行うという考え方でよいのかという問題であるが、私法判断は個別的に、裁判により決定される。このことは別の視点から見れば、租税法が法形式に合わせ個別的に Debt/Equity の認定を行うことになり、予測可能性を立たなくさせることでもある。これは明らかに租税法律主義に反することになるのではないだろうか。その意味においても法人税法上の Debt/Equity の峻別を明文化すべきであると考ええる。

法人税法が Debt と Equity とに異なる課税ルールを用いている根底には「株主主権論」があった。「会社は株主の所有物である」という考え方である。この概念を前提の上で法人擬制説は成り立っている。しかし、企業行動の理論をあてはめてみれば、企業行動の目的は、株主利益最大化ではなく、ステーク・ホルダー全体利益の最大化であり、現代的なエージェンシー理論を株主と経営者、債権者と経営者両者間にあてはめてみれば、会社が株主の所有物であるとするならば、それは同時に債権者の所有物でもあることになり、株主だけを別扱いする株主主権論は特別な意味を持たないことになる。

このことから、法人税法が、法形式にしたがって Debt/Equity の分類をしなければならない必然性はないものと考ええる。

次に本章では、わが国の法人税法はどのような会社を想定しているのかということの問題とした。すなわち株主権論、株主課税根拠論を法人税法が採るのであれば、それは、巨大化した企業にはあてはまらない。巨大化した企業の株式は広く多くの株主に分散し、いかなる単一の株主も企業を支配するだけの十分な株式を保有していない状態になる。法人株主が株式の大部分を所有していたとしても、会社が動かしている全体の資本を考えれば株主資本はそれの何十分の一という実証データもあった。この事実から考えても、大企業においては、会社は株主の所有物とは言えないであろう。するとわが国の法人税法は中小企業に主眼をおいているのかということになる。そうすれば、法人税法 132 条を中心とする同族会社否認規定の問題、隠れた利益処分の問題が過去において盛んに議論されてきたこととつじつまが合う。しかし、現実はどうなのか。この問題については付録資料を見れば一目瞭然、法人税収のほとんどが巨大企業に依存しており、中小法人のほとんどの所得がマイナスである。したがって法人税法が有効に働いているのは全会社総数の数パーセントに相当する極一部の巨大企業ということになる。ここにおいて法人税法の理念と現実に大きな食い違いが生じているのではないかと考えるわけである。

したがって、株主課税根拠論も特段の意義を有しないこととなる。そうであるとすれば、負債バイアスを除去した Debt/Equity 中立的な法人税制にすべきではなかろうかということ提言するが、Debt/Equity の中立化には大別すれば 2 通りあり、それぞれについて長短がある。またわが国だけが Debt/Equity の中立化を行った場合、源泉地国との二重課税排除の段階で条約上の問題も起こることとなり、中立化が必ずしもベストであるとは言えないことを本論文の第 4 章にて検討する。

第2章 アメリカにおける過少資本税制の歴史とハイブリッド・インスツルメントに対する規制の変遷

わが国におけるハイブリッド・インスツルメントに対する法人税法の適用を考える上で、古くから二分法に対する議論の積み重ねを有するアメリカの税法を研究することは有意義である。クロス・ボーダーなハイブリッド・インスツルメントを本論文では考察の主眼とするが、その場合において国際租税法の観点から見直す必要があるが、国際租税法は、歴史的にみて、当初アメリカの国内法として創設された国際租税法が、諸外国の反発や抵抗を受けつつ、やがて各国がアメリカに対する抵抗をやめ、類似制度を国内法に取り込んでいくプロセスを経て各国の国際租税法の重要部分を形成することは認めざるを得なくなっている¹²⁴ことから、アメリカにおけるハイブリッド・インスツルメントへの対応を十分研究しておく必要があると考えるのである。

第1節 アメリカにおける Debt と Equity 二分法の歴史

本節は、主に吉村政穂准教授の研究¹²⁵および水野忠恒教授の研究¹²⁶を中心にまとめる。

¹²⁴ 本庄資教授は、国際的租税回避防止規定である、移転価格税制、外国子会社等合算課税、過少資本税制など多くの規定が、アメリカ国内法としての国際租税法が端となり、国際慣習法というべき国際法を形成すると述べられている。本庄資「国際法の変容と租税法—国際租税法の変遷—」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）249 頁。

¹²⁵ 吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式（2）」『法学協会雑誌』120 巻第 3 号 508 頁（2003）。

¹²⁶ 水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論』オンデマンド版（有斐閣、2003（初出 1988 年））60 頁以降。

1. 負債限度額の法的規制（1909年内国歳入法）

吉村政穂准教授は、利払い控除という概念は1862年法において存在していたが、これは法人に対する包括的な所得税制度を前提に決められたものではなく、現行の法人税の前身として評価しうる税制下でなされた議論としては1909年法改正が参考になると述べられている。以下1909年法について吉村政穂准教授の説明をもとにまとめる¹²⁷。

1909年改正で導入されたのは5000ドルを超過する純所得に対して課税するという「法人消費税」という名称の法人所得課税であったが、課税ベースからいかなる範囲の支出に関して控除を認めるかが問題となった。特に、借入に対する利子を課税ベースから控除するという点については、①そもそも利払いによる控除を肯定すべきか、という異論が存在していたこと、および、②控除を肯定するとの立場を採用しながらもその控除に制限を設けるべきとの考慮がなされていたことが特徴的であると述べられている。さらに吉村政穂准教授は、「単に契約に基づいて法人に貸付を行っている者として債権者を扱う一方、株主を法人の所有者として同視する法人観を前提にすることで、法人税法上の両者の取扱い区分が成立したとの説明がとられていた」と述べられている¹²⁸。さらにこの背景には、1890年代における巨大企業の存在から所有と支配の分離という問題意識が影響を与えたことは間違えないと指摘されている。また、1909年の内国歳入法改正の趣旨について、水野忠恒教授は、資本構成に対する租税の影響として、本来、株式会社に対する配当として法人から処分されるものが、借入金利子の形態に転化され支出されることにより、配当課税が回避される可能性が生ずることは、法人を株主とは独立に課税する連邦所得税制度が当初より抱えていた誘因であるため、議会は、課税上認められる法人の借入金に対し、一定の限度を設けるというルールを採用したと述べられている¹²⁹。

吉村政穂准教授は、当時について、出資者と法人との関係は、法人を出資者の集合体に過ぎないと評価する、aggregate理論と、出資者と法人とは別個の存在として把握するentity理論とに大別され、さらにentity理論が、法人を自然人と同視する法人実在説と、創設的・擬制的な側面を強調する擬制説の2つに分かれていたとされ、1909年の改正においては、法人税が会社規制の1つとして機能することも期待されていたことから、純粋に租税政策の視点からだけでなく、会社規制の役割も想定されており、その両者に整合的な法人観とは、法人を出資者と区別された独自の存在としながらもその創設的な側面に着目するものであり、規制の対象としては、法人に直接焦点を据える必要があったと同時に、課税を行う根拠自体は、有限責任の付与などの特権に対する応益税として理論づけたと説明されている¹³⁰。

資本構成に対する連邦議会の考え方は、自己資本を超過する負債を不適當な資本構成と捉えていたのであるが、この点につき、水野忠恒教授は、①資本構成の適正基準は産業の種類によって、また大規模公開会社であるのと小規模閉鎖会社であるのによって異なるにもかかわらず、この立法は法人間の取扱いを統一する方針を優先させている、②負債利子控除額の制限という規制は、税法がアメリカの州会社法に代わってビジネスをコントロールすることになる、という批判を呼ぶこととなる規制であり、実際、この制度は、低資本の法人を厳しく規制する不合理な効果を生んだと述

¹²⁷ 吉村政穂・前掲注（125）、510頁。

¹²⁸ したがって、本論文第1章で検討したように、社会科学的に考えて、法人が株主の所有物と言えないような状況においては、吉村准教授の指摘されている前提条件が崩れることとなり、法人税法上のDebtとEquityの取扱い区分が成立する必然性は全くないことになる。

¹²⁹ 水野忠恒・前掲注（126）、60頁。

¹³⁰ 吉村政穂・前掲注（125）、511頁。

べられている¹³¹。

2. 負債限度額の法的規制の緩和（1913 年法、1916 年法）

1913 年に個人所得税が創設され、法人税も法人所得税と位置づけられることとなるが、吉村政穂准教授は、当時の個人所得税は、一定税率の普通所得と累進税率の付加所得税という複合的な制度となっており、配当は、普通所得税の算定にあたってのみ所得に算入されないこととされていたと説明され、この措置により、普通所得税に関する限りは二重課税の軽減がなされていたことになると説明されている。¹³²

ヘイグ＝サイモンズによる包括的所得概念は、直接的には個人を対象に構成された所得概念である¹³³。それ故、吉村政穂准教授は、個人以外の課税ベースをいかに定めるかという点に関しては、包括的所得概念から演繹的に導かれるものではないと述べられている¹³⁴。また、岡村忠生教授は、「所得の本来の意味を人の心理的満足と考えると、その意味で会社が所得を得ることは考えられない。また、税を負担することの意味を所得の削減と考えると、会社が税を負担することもあり得ない。したがって、包括的所得概念の下で法人に所得を觀念することは背理である¹³⁵」と述べられている。

この点から利子の控除について、個人事業者が利子を費用として控除可能であることに対するアナロジーとして法人においても利子を法人所得から控除可能とすることは包括的所得概念から必然的に出されるものではないという観点から、吉村政穂准教授は、利子を控除し、配当については控除しないという決定が可能であるためには、株主資本が法人の実体との判断が先行していなければならなかった、具体的には、株主が法人を所有しているという認識を前提として、法人の所得を株主持分権に対応する価値の増分と定義するように選択した結果であったとの見解を述べられている¹³⁶。

また、水野忠恒教授は、負債利子控除に関しては、1909 年法により負債利子控除制限規制が行われたことに対して、規制緩和が必要とされたが 1913 年法、および 1916 年法により負債利子控除限度額が引き上げられるに留まることとなったと述べられた上で、「税制における資本構成の規制の本来の目的が歳入確保にあるのであれば、正当な社債・借入金を制限するのは適当ではないのであって租税回避に限って別の方向で考えるべきである、という正当な批判があったにもかかわらず、当時の議会ではそれ以上の検討をする必要を認めなかった」と記されている¹³⁷。

また、取引の不当性などを考慮することなく、形式的な基準により負債利子控除制限が設けられていたが、この制度は徐々に緩和され、最終的には 1918 年の超過利潤税の導入を契機に撤廃されるに至り、以降、負債利子控除が制限されるものでないということは、今日に至るまで法人資本構

¹³¹ 水野忠恒・前掲注（126）、61 頁。

¹³² 吉村政穂・前掲注（125）、511 頁。

¹³³ 1892 年にゲオルク・シャンツによって体系化され、その後アメリカのロバート・ヘイグ、ヘンリー・サイモンズによって、「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ことになり、したがって、反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれる」と主張された学説であり、1913 年に導入されたアメリカ連邦所得税制は基本的にこの考え方をさいようした。金子宏・前掲注（58）、165 頁。

¹³⁴ 吉村政穂・前掲注（125）、513 頁。

¹³⁵ 岡村忠生「法人税の基本問題と会社法制—資金拘束とインセンティブ」『税法学』559 号、69 頁、74 頁（2008）。

¹³⁶ 吉村政穂・前掲注（125）、513 頁。

¹³⁷ 水野忠恒・前掲注（126）、61 頁。

成における連邦所得税制度の基本原則として維持されてきていることが記されている¹³⁸。

3. 負債利子控除制限の撤廃とハイブリッド証券の扱いおよび租税回避への対応

水野忠恒教授は、負債利子控除制限の撤廃により、資本構成の決定にあたって、株式に代えて借入金、社債を用いる課税上の利点は、税率が高くなるにつれて企業活動に大きな影響力を与えることになったと述べられている¹³⁹。一般に、株式を負債、特に借入金に代えて過剰に資金調達を行うことは固定費を増大させ、債務不履行等による倒産リスクを高めることになるが、この企業価値にとって、相反する性質を有する負債の全資本に対する割合、すなわち、企業における資本構成のあり方が 1930 年代におけるアメリカ経済の重大関心事となり、証券取引委員会や破産裁判所による対応が求められることとなった。そしてこのことにより、租税法の立場からすると、租税法上の負債限度額の法定に代わって借入形式の濫用への規制を試みる裁判所の理論構成は、逆に証券取引委員会や破産裁判所による取扱いの影響を強く受けて形成されることになったと水野教授は記されている¹⁴⁰。

水野忠恒教授によれば、この段階で最も議論を要したのが、ハイブリッド証券の性質決定の問題であったと記されている。借入債務の租税上の利点は法人にとって魅力的ではあるが、一方支払利子の固定費負担は財務を悪化させるため金融機関の信用を危うくする。このジレンマを解決する目的で造られたのがハイブリッド証券であり、租税目的には債務とし、企業会計上は自己資本とする性質を保とうとする閉鎖法人の企てが多くなったと述べられている¹⁴¹。

4. Debt と Equity との区分に対する判例法理の歴史

第 1 節に記したように、現行クラシカル・システムにおいては、法人が支払う利子と配当とは、利子については損金控除されるのに対して、配当は損金控除されないという Debt と Equity に対する異なる課税ルールが適用がなされているため、義務 (obligation) を Debt と認識するか、Equity と認識するかにより、税法の条文適用において決定的な差異が生ずる¹⁴²ため、義務の法形態と異なる実体の判定が課税上非常に重要となると述べられているが、その実体の判定の積み重ねこそがアメリカにおける二分法の歴史でもある。

水野忠恒教授は、アメリカにおける、Debt と Equity という二分法の適用を巡って発生する問題は、判例法の法理の発展により解決されることが期待されるようになったとされ、アメリカにおける判例法理の変遷について (1) 1946 年以前のハイブリッド証券の審理に対する実質主義の適用、(2) 1946 年ケリー判決以降の資本比率による裁判判決、(3) 1956 年グディング判決以降のあらゆる事実を総合した当事者意志という基準の適用という 3 つの時期に分類して考察されている¹⁴³。以下は特に断りのない部分の記述は水野忠恒教授の研究を引用したものである。

(1) 1946 年以前のハイブリッド証券の審理に対する実質主義の適用¹⁴⁴

ハイブリッド証券を Debt と認定するのか、あるいは Equity と認定するのかについて、裁判所に

¹³⁸ 水野忠恒・前掲注 (126)、61 頁。

¹³⁹ 水野忠恒・前掲注 (126)、62-63 頁。

¹⁴⁰ 水野忠恒・前掲注 (126)、63 頁。

¹⁴¹ 水野忠恒・前掲注 (126)、63 頁。

¹⁴² 本庄資「関連企業グループ内部取引—過少資本税制、アーニング・ストリップング・ルール」『租税研究』11、131 頁、137 頁 (2009)。

¹⁴³ アメリカ判例法理の研究は、水野忠恒・前掲注 (126)、62 頁以降で詳細になされている。この水野忠恒教授の分類を元に吉村政穂准教授も研究をされている。吉村政穂・前掲注 (125)、520 頁。

¹⁴⁴ 水野忠恒・前掲注 (126)、62 頁以下による。

求められたのは、発行証券を巡る不明確な法律関係を明らかにすることであり、そのことは、当事者の意思ないしは意図された実質を探求するという機能であった。

まず第1にアメリカの税法上の原則として、当事者が独立、あかの他人の関係 (arm's length) にある場合は取引の形式は真実を示すというものであり、したがって閉鎖会社の株主—法人間取引に対しては精査が正当化されるというものであったが、公開会社における精査は難しいことになった。

第2に、精査される場合、ハイブリッド証券に対しては、証券の四隅に限られたという特徴、すなわち、i) 利子の支払い方法、ii) 議決権の有無、iii) 一般債権者との優劣関係、iv) 満期および元本支払方法等という4点に絞られたという特徴がある。この四隅の精査により、一般的にいって元本支払の満期が存在しないしは極端に超長期であるということ、利子支払が偶発的ないし取締役の裁量によるものであること、一般債権者に劣位におかれるものであること、議決権その他で経営に参加する等の事実を充たすものであることが認められた場合は株式と認定された。

第3に、債務証券の審査における各ファクターは、それ自体個々の要素の一つ一つが決定的な意味をもつものではなく、裁判所の審査は事実問題の決定に過ぎない。したがって、ハイブリッド証券は、会社法上においてもその権利内容が問題となるが、法人の収益を巡る、利子の可否、累積配当の有無という個々の権利認定が債務証券の解釈として行われるのであって、当該証券が全体として株式であるか、負債であるかということの問題にするものではないということ、すなわち、税法上の取扱いには影響を及ぼさないものであったし、税法上の債務証券の真実性の認定を妨げるものでもなかった。

このような実質審査は、ハイブリッド証券における限界的事例において判断が微妙となり、また、審査の範囲を証券の四隅に限定し、それ以外の事実を考慮外としたことにより、租税の影響を強く受ける過少な自己資本構成という経済財務上の手段に対する対応を裁判所に不可能ならしめるものであった。

(2) 1946年ケリー事件判決以降の資本比率による裁判判決¹⁴⁵

ケリー事件判決とは、同様の事実を包含するケリー事件¹⁴⁶とタバット事件¹⁴⁷に対して、ハイブリッド証券が負債か株式かの判断を異にした租税裁判所と巡回控訴裁判所の矛盾について、最高裁判所が新しい基準を下した判決であり、法人株式—債務の区別に決定的なファクターはあり得ないということ、および、事実認定において、租税裁判所の判断が最終的であるべきことを確認し、法律問題としての株式—債務の定義内容を明らかにすることを拒否した。

しかし、「資本の実質的な額が株式により投資されている場合には、名目的な株式投資と明らかに過剰な借入金とによる構成のような極端な状況に対する結論を考える必要はない」という判決論旨が、過少資本 (thin capitalization) を裁判上コントロールする手掛かりを与え、この判決論旨が、以後の下級審判決における、借入金比率の過剰を資本比率テスト (ratio test) の適用により株式と認定する根拠となった。資本比率テストは適用が容易であったこと、およびケリー事件の自己資本負債比率が1:4であったこともあり、事実上1:4を適正な比率とし、これに従って事案の解決を図る傾向が生じたが、1:4を超えた資本比率の場合、裁判所の取扱いはさまざまであった。やがて

¹⁴⁵ 水野忠恒・前掲注 (126)、65頁以下による。

¹⁴⁶ See, John Kelley Co. v. Commissioner of Internal Revenue, No. 36, Supreme Court of the U.S., 521 (1946).

¹⁴⁷ See, Talbot Mills v. Commissioner of Internal Revenue, No. 1070, Supreme Court of the U.S. 844 (1945).

何を適正な資本比率とみるかということについて、裁判例の不統一がもたらされ、租税判例における比率テストの有益性を疑わせるものとなった。

(3) 1956年グディング判決以降のあらゆる事実を総合した当事者意志という基準の適用¹⁴⁸

租税法上、裁判所において資本比率を規制することには限界があるため、資本比率テストを無意味とする判例も現れた。その契機となったのが、1954年のグディング娯楽会社事件¹⁴⁹である。グディング事件判決において、

「…過少資本のファクターは単に、債権者—債務者関係の存否を決定する判断基準の一つにすぎない¹⁵⁰」

と判断して、資本比率テストの存在を否定した。従来、裁判所は事実認定において債務証券の四隅に限定して審査を行ってきたが、その取扱いのもとで捉えそこなった過少資本や純然たる債務証券の形式をとった実質的な払込株式に対して、裁判所において改めて実質主義の徹底により対処されるものとなった。

水野忠恒教授は、近時の裁判例では資本比率に関する鑑定が重視され、多々のファクターによって証書を越えた審査がなされるにつき、債務証券が有価証券である場合にその文言を超えた審査をすること、さらには債務の文言にかかわらず株式を表象すると認定することが、私的規則に矛盾しないか、という問題があるが、税法上債務保証の文言を否定するというのは、当事者間でも法律関係の効力が否定されるということを前提としたものであって、私法的規則と矛盾することではないと述べられている¹⁵¹。

第2節 アメリカ内国歳入法典 § 385 と財務省規則の歴史

1. 内国歳入法典 § 385 の創設

吉村政穂准教授は、§ 385 が企図したアプローチを明らかにするには、1945年の下院案およびその顛末と対比してみるのが有益であると述べられている¹⁵²。

(1) 1954年下院案¹⁵³

1954年下院案は、①配分・清算・合併といった混乱著しい法人税の各分野において納税者の予測可能性を確保することへの指向、および②法人税の分野における租税回避から生じる税収減への警戒、という観点からルールの特明瞭化を目指して提案された。

①の問題の解決策として、Debt と Equity に明確な定義を与えようとし、それぞれに対して「劣後債(subordination)」と「確定払い(fixed right of payment)」とに焦点を当てた定義規定を盛り込んでいた¹⁵⁴。具体的には、あらかじめ確定した支払に限定されず、他の既存株式と比較して、議決権の有無を除き、優先することのない参加的持分権を「参加的株式(participating stock)」とし、そ

¹⁴⁸ 水野忠恒・前掲注(126)、71頁以下による。

¹⁴⁹ *Gooding Amusement Co. v. Commissioner*, 236 F.2d 159 (6th Cir. 1956). 吉村政穂准教授は、グディング判決には、資本構成における資本比率も含め、客観的な要素に基づいて当事者の合理的な期待を形成するという判断が採用されたと述べられている。吉村政穂・前掲注(125)、513頁。

¹⁵⁰ *Gooding Amusement Co. v. Commissioner*, 236 F.2d 159 (6th Cir. 1956)、水野忠恒訳・前掲注(126)、71頁。

¹⁵¹ 水野忠恒・前掲注(126)、74頁。

¹⁵² 吉村政穂・前掲注(125)、523頁。

¹⁵³ 特に断りのない限り、吉村政穂・前掲注(125)、523頁以下による。

¹⁵⁴ H.R. Rep. No. 1337, 83d Cong., 2d Sess. A98-A100. 吉村政穂・前掲注(125)、524頁による。

の対極として一定額の無条件払いを表彰する「証書(securities)」を想定し、その上で両者の中間に「非参加的株式(nonparticipating stock)」と位置づけられる証券が存在するが、これに係る利払いの経費控除を否定することとした。このような区分によって、真正な債務(bond fide debts)のみが証書として性格づけられるとして、控除を認める範囲を限定しようとした。

しかし、上院は対象となる取引を精緻に定義するという、数学的確定性(mathematical certainty)を斥け、「さまざまなタイプの株式特質の多様性によって挫折するであろう¹⁵⁵」と述べていた。

上院から下院への反対は、限定された特徴に着目することへの懐疑を根拠としており、ある特徴を取り上げて明記し、その要素に基づいて判断することは、他の要素への入れ替えによって容易に回避され得ることを警戒したものと評価されていたこと、そしてこのことは、裁判所ひいては内国歳入庁に個別の状況を考慮した判断を認めることで、置換可能性を利用した租税回避に対応しようとの思考が窺えると述べられている¹⁵⁶。

また、ALI (American Law Institute)においても排他的な立法を目指す主張に関しては、次のように批判的に検討されていた。

「排他的な規定であれば、適用の境界上の新たな証券の取扱いがつねに問題となり、明確の要請を終局的に解決するにはならない。…排他的な、すなわち当該規定の他に判例法理による引き直しの余地を認めるような規定が望ましいとしていた。具体的には、一定の要素を列挙したにすぎない(定義)規定の方が、法的安全性の要請に資する¹⁵⁷。」

(2) 1969年税制改正による§385の立法¹⁵⁸

このような批判を受けて下院案による画一的な取扱いは斥けられたが、内国歳入庁は解釈の方針を出さずにいたため、納税者は、不安定な判例法理を頼りに取引することを強いられていた。そこで、混乱した状況を改善することを目的として、1969年に§385が立法された。§385は、判例法理を参照して5つの要素を例示した上で、租税法においてEquityとして扱われるべき証券を財務省規則によって明らかにする権限を財務省に与えた¹⁵⁹。

下院案においては、限定的で個別的な、明確性と安定性の確保を目的としたルールであり、DebtをEquityに引き直すという規定ではなかったが、上院は、M&Aを含め、さまざまな場面における不確定性を解決するため、DebtとEquityとの区別に包括的に対応し得る規定を置くことが望ましいと考えており、その結果として、上院が選択したのは、両者を区別するルール作りの権限を財務省に授権するものであったと記されている¹⁶⁰。

2. 内国歳入法典 § 385 の構造¹⁶¹

1969年に成立した内国歳入法典 § 385 は、会社の持分が、課税上株式として扱われるのか、あるいは負債として扱われるのかについて、その判断を財務省に授権した (§ 385(a))。 (b)項では5つの

¹⁵⁵ S. Rep. No. 1662, 83d Cong., 2d Sess. 42 (1954) 抜粋、日本語訳は吉村政穂・前掲注 (125)、524 頁による。

¹⁵⁶ 吉村政穂・前掲注 (125)、525 頁。

¹⁵⁷ Stanley Surrey, *Income Tax Problems of Corporations and Shareholders: American Law Institute Tax Project American Bar Association Committee Study on Legislative Revision*, 14 TAX L. REV. 1, 44-48 (1958). 吉村政穂訳・前掲注 (125)、525 頁。

¹⁵⁸ 吉村政穂・前掲注 (125)、525 頁以下による。

¹⁵⁹ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *FEDERAL INCOME TAXATION OF DEBT INSTRUMENTS* (6th ed., CCH 2006) at 1030, 吉村政穂・前掲注 (125)、523 頁。

¹⁶⁰ 吉村政穂・前掲注 (125)、527 頁。

¹⁶¹ 吉村政穂・前掲注 (125)、527 頁以下による。

考慮要素が列挙されているが、法文で列挙された要素に規則作成が拘束されるわけではない¹⁶²と定めている。

§385(b)においては、(1)要求時または特定日に金銭または金銭価値のある十分な対価の代わりに一定額の金銭を支払い、固定率の利子を支払うことを無条件で約束する文書があるか否か¹⁶³、(2)法人の負債に劣後するか優先するか¹⁶⁴、(3)法人の資本・負債比率¹⁶⁵、(4)法人の株式への転換の可能性があるか否か¹⁶⁶、(5)法人の株主の保有と問題の持分の保有との関係¹⁶⁷、という5要素を定めている。

3. § 385 財務省規則¹⁶⁸

議会が§ 385を制定してから11年目の1980年に財務省は§385に基づく規則の提案を行った¹⁶⁹。この最初の規則を提案してから、9ヶ月後に最終案が提案され、それは1981年4月30日以降に発行されたインスツルメントに適用されるとされた¹⁷⁰。その規則の効力有効日は1982年の1月1日に延長され¹⁷¹、さらに、1982年の7月1日に延長された¹⁷²。さらに財務省は、オリジナルな規制案、改正規制案の効力有効日を最終改正案を提案した1983年1月1日から90日間延期した¹⁷³。ハイブリッド証券の規制条項として判例法による「オール・オア・ナッシング」アプローチを維持したが、ハイブリッド証券がDebtかEquityかのいずれになるのかという精緻なマルチ・ファクター分析は廃止され、優先株と称されるインスツルメントに対してEquityとして認定することができるとする「セーフ・ハーバー」ルールを与えた¹⁷⁴。複雑な判断基準と、部分的な規制上の誤用が認められたため、§385財務省規則は1983年11月に撤回され、IRSおよび納税者はね同財務省規則によって拘束されることはなくなった¹⁷⁵。

1992年10月24日後に発行された証券に適用される§385(c)(1)は、法人持分の発行者によって株式 (Stock) または債務 (Indebtedness) とする分類は、この発行者および保有者を拘束するが IRS

¹⁶² IRC § 385(b) [...] The factors so set forth in the regulations may include among other factors. 吉村政穂・前掲注 (125)、527頁。

¹⁶³ IRC § 385(b)(1), See Roger B. Madison, Jr., *The Deductibility of "interest" on Hybrid Securities*, 39 TAX L. 465 483(1986) and also See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1031.

¹⁶⁴ IRC § 385(b)(2), See Roger B. Madison, Jr., *supra* note (163) at 483 and also See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1031.

¹⁶⁵ IRC § 385(b)(3), See Roger B. Madison, Jr., *supra* note (163) at 483 and also See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1031.

¹⁶⁶ IRC § 385(b)(4), See Roger B. Madison, Jr., *supra* note (163) at 483 and also See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1031.

¹⁶⁷ IRC § 385(b)(5), See Roger B. Madison, Jr., *supra* note (163) at 483 and also See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1031.

¹⁶⁸ ここではおもに DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1031 および Roger B. Madison Jr., *supra* note (163) at 483 を参照した。

¹⁶⁹ Notice of Proposed Rulemaking, 45 Fed. Reg. 18957 (1980). See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1031 and also See Roger B. Madison Jr., *supra* note (163) at 483.

¹⁷⁰ T.D. 7747, 1981-1 C.B. 141.; See Roger B. Madison Jr., *supra* note (163) at 483.

¹⁷¹ T.D. 7774, 1981-1 C.B. 168., See Roger B. Madison Jr., *supra* note (163) at 483.

¹⁷² T.D. 7801, 1982-1 C.B. 60., See Roger B. Madison Jr., *supra* note (163) at 483.

¹⁷³ T.D. 7822, 1982-2 C.B. 84., See Roger B. Madison Jr., *supra* note (163) at 484.

¹⁷⁴ See Roger B. Madison Jr., *supra* note (163) at 484.

¹⁷⁵ *Id.* at 484.

を拘束することはないと規定している¹⁷⁶。持分保有者が申告書にこの持分を IRC§385(c)(1)に規定する性質と一致する方法で取り扱うことを開示する場合には、規則に規定する場合を除き持分所有者には適用されないとしているが、現在は§385(c)の規則は制定されておらず、証書の Debt または Equity への分類は主に判例法による¹⁷⁷。

資本持分 (an equity interest) とは、法人企業に出資しこれに伴う損失リスクを取り、成功の利益の分け前を受けるものをい¹⁷⁸、負債とは、債務者の所得の有無にかかわらず、支払うべき利子の一定割合を合理的な満期日に支払う義務をいう¹⁷⁹。

本庄資教授は、アメリカの裁判所は、数年間、課税上の義務を負債または資本に分ける性質要素を特定することにより基準を開発してきたが、この要素には、①当事者が定めた証書のレッテル、②満期日の存在、③支払金の源泉、④債権者が元利の支払を強制する権利を有するか否か、⑤証書が債務者の経営に参加する権利を債権者に与えるか否か、⑥当該債権者の権利が一般債権者の権利に従属するか否か、⑦当事者の意図、⑧債務者が過少資本であるか否か、債権者と債務者の株主との間の持分の同一性があるか否か、⑨債務者が一定の金額の支払いをする無条件の約束があるか否か、⑩外部貸主からローンを得る債務者の能力、⑪利率及び条件の合理性、⑫減債基金の不存在、⑬担保の欠如、などが含まれ、判例はさまざまであり、証書が課税上負債または資本のいずれに分類されるかを確定することは難しいと記されている¹⁸⁰。

第3節 アメリカ内国歳入法典§163(j)の創設—アーニング・ストリップング条項—

1. 背景

David C. Garlock et al.¹⁸¹ は、アメリカ内国歳入法典§163(j)について以下のように説明している。§163(j)は、部分的には古くからある、配当の代わりに損金算入可能な支払として会社の所得を不当に減少させる手段に対処するために設置されたもので、国内における文脈というよりは、アメリカ子会社の外国親会社に対する規制である。配当に代えて利子として本国へ送還されることにより、アメリカ子会社の持分の減少を招くほか、所得税に関する租税条約により、利子所得の源泉徴収税は、配当（親子会社間では5%が典型である。）より少ないか、あるいは、利子所得に対しては源泉徴収税を課税しないとしているため、源泉徴収税の減少を招く。場合によっては、Debt と主張されている投資が、Equity として再度特徴付けされる場合もあるが、事実と状況に依存するため、多くの場合、アメリカ子会社から親会社への Debt であるとする主張は認められ、課税上も Debt であるとみなされる余地は広い。

外国親会社がアメリカ子会社に過大な Debt をつぎ込むことに IRS が対抗できる手段を与えるこ

¹⁷⁶ 本庄資・前掲注 (142)、138 頁、IRC §385(c)(1)。

¹⁷⁷ 本庄資・前掲注 (142)、138 頁。

¹⁷⁸ Acquiring an equity interest has traditionally been described as "embarking on a corporate venture and taking risks of loss attendant upon it so that one might share in the profits of its success." See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1015.、なお、”” 部分は、See *Farley Realty Corp. v. Comm'r*, 279 F.2d 701 (2d Cir. 1960); *United States v. Title Guarantee Trust Co.* 133 F.2d 990, 993 (6th Cir. 1943)。日本語翻訳については、本庄資「過少資本税制・アーニングストリップング・ルール」1 頁、13 頁、プレプリント版 (2009)。

¹⁷⁹ A debt, [...] "an qualified obligation to pay a sum certain at a reasonably closed fixed maturity date along with a fixed percentage in interest payable regardless of debtor's income or lack thereof." See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1015.、なお、”” 部分は、See *Gilbert v. Comm'r*, 248 F.2d 399, 402 (2d Cir. 1957)。日本語翻訳については、本庄資・前掲注 (178)、13 頁。

¹⁸⁰ 本庄資・前掲注 (142)、138 頁、脚注 5。

¹⁸¹ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 20087.

とを意図して議会は1989年に§163(j) (アーニングス・ストリップング条項) を制定し、1993年に改正を行った。

2. §163(j)の概要

§385においては、法人に対する持分を出資とみるか負債とみるかの判断を全面的に財務省規則に委ねることを規定するに留まっており、1983年に規則案を撤回したまま現在に至っており、§163(j)の創設は現実にワークする過少資本税制を狙ったものと考えられている¹⁸²。ただし、同じ関連者に対する利子支払であっても支払者がアメリカ国内に実質的に関連する所得を有しない外国会社である場合には§163(j)の適用はないこととされており、したがって、アメリカ国内に親会社を有する企業の場合には、原則として海外関連会社に対する利子支払には税制が及ばないことになる¹⁸³。

David C. Garlock et al.¹⁸⁴によれば、一般的に、このルールは高いレバレッジをし、非常に多額の利子費用を計上して外国関連者に全額あるいは部分的に課税上控除される利子を支払う会社に適用することを目的としているという。またこのルールは、①アメリカ子会社の debt-to-equity ratio が 1.5 : 1 を超えたとき、②アメリカ子会社の純利子費用が調整課税所得の 50%を超えたとき、という2つの条件が満たされたときに適用されると記されている。

ここでの問題意識は、Debt と Equity をどのように定めているのかという点にある。

(1) Debt および Equity の定義

法人の負債とは、一般に受け入れられる「租税原則にしたがって決定される法人債務(liabilities)¹⁸⁵」をいう。割引またはプレミアム付で発行されない債務証券(a debt instrument)については、発行日に考慮に入れられた金額が発行価額(issue price)とされる¹⁸⁶。オリジナル発行割引(original issue discount)の負債について考慮に入れられた金額は、その発行価額プラス内国歳入法典 § 1272 のルールにより決定される以前に発生したオリジナル発行割引の部分とされ、発行者については、未償却債券プレミアムは負債とされるが、①短期債務、②商業ファイナンス債務は負債の範囲から除外される¹⁸⁷。

財務省規則案は、contingent instrument あるいは contingent debt claim (いわゆる条件付請求権=オプション) については明確に定めていないが、OID を用いた調整発行価格により測定される債務を財務省規則案は定めており、非条件付債券の発行価格を求める方法を前提条件とすれば、条件付請求権の調整発行価格は導くことが可能であるためである¹⁸⁸。

財務省規則案§1.163(j)-3(c)は、資本を、法人の金銭およびその他のすべての資産(納税者の負債を除く)の調整ベースの合計であり、ある項目が資産となるか否かは、一般に受け入れられる租税原則によって決定されると定めている¹⁸⁹。

¹⁸² 渡辺勲『「非課税関連者に対する支払利子の損金算入制限規定」に関する米国財務省規則案の概要』『International Taxation』Vol.11、No.9、24頁、24頁(1991)。

¹⁸³ 渡辺幸則「アーニングス・ストリップング・ルールの適用上の問題点について」『International Taxation』Vol.11、No.12、10頁、10頁(1991)。

¹⁸⁴ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 20088.

¹⁸⁵ "liabilities in accordance with the tax principles," See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 20089. 本庄資・前掲注(179)、13頁。

¹⁸⁶ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 20089. 本庄資・前掲注(179)、13頁。

¹⁸⁷ *Id.* at 20089. 本庄資・前掲注(179)、13頁。

¹⁸⁸ *Id.* at 20090.

¹⁸⁹ *Id.* at 20090.

(2) 不適格利子の否認

アメリカ法人の Debt 対 Equity の比率が 1.5 : 1 よりも大きく、アメリカ法人が i) 関連者から借り入れその利子がアメリカ税を課されない場合、ii) 一定の関連者により負債が保証される非関連者からの借り入れその利子がアメリカ源泉徴収税を課されない場合に適用される¹⁹⁰。

3. §385 と §163(j) とによる支払利子の損金算入制限

外国関連者に支払う利子の損金控除額は、§385 と §163(j) および Notice 89-94 により制限されることとなる¹⁹¹。① §385 にしたがって、支払利子の発生原因となった国外関連者に対する負債が、アメリカ租税法上の負債であるか、それとも実質的に株主（親会社）からの出資金であるかが吟味され、実質的に株主（親会社）からの出資金であるとみなされた負債に対応する利子のみが損金控除対象となり、②次いで、①でパスした負債にかかわる支払利子のうち Notice 89-94 により、1984 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度に遡及して、それ以降において、アメリカ法人が外国関連者に対して未払い計上してある経費は、その支払いが行われるまで損金控除をしないとされ、③以上の①及び②を通過した「利子」に対してはじめて §163(j) が適用される、という 3 段階構えである¹⁹²。

第4節 アメリカにおけるハイブリッド・インスツルメント発行とその対応

1. ARCNS

前述のとおり財務省は、1980 年に §385 に基づく規則提案を行い、今まで採用してきた総合的判断アプローチと異なるアプローチを採用した。それは、まず、ある証券が、「株式への転換権」か「支払の不確実性」のいずれかの性質を有していれば、その証券はハイブリッド証券と認定され、その次にハイブリッド証券と認定された証券に対しては、①それが既存株主の持分割合に比例して割り当てられているか、比例的割り当てがなされていない場合には、②その証券に混在する Equity と Debt それぞれの時価を算定し、Equity 部分が 50% を超過しない場合に限りその証券全体を Debt として取り扱う、という分類規則である¹⁹³。ここで、②の場合、単一証券を構成要素ごとに時価評価したうえで性質決定されることになるが、この時価評価において考慮される Equity 部分とは、ハイブリッド証券の定義規定と連動し、転換権と不確定な支払部分の価額を合算する形で規定され、その上で、その合算額が証券全体の時価の 50% を上回る場合にはその全体が Equity として扱われることとなった¹⁹⁴。

1982 年にインベスト・バンカーは、ハイブリッド証券に対する §385 財務省規則を最大限に利用する仕組みとして証券の分割を始めた¹⁹⁵。クライアントに発行する、ハイブリッド証券の価値の実質的部分はその証券の Equity 特性から生まれるものであり、その証券から生じる利払いは、課税上、利子として完全に損金算入される機会が生じるということに気付いたインベスト・バンカーは、すばやくハイブリッド証券に動いた¹⁹⁶。

Roger B. Madison Jr.によれば、1982 年秋、Goldman, Sachs & Company は NICOR, Inc. に対

¹⁹⁰ 本庄資・前掲注 (179)、13 頁。

¹⁹¹ U.S.タックス研究会「いわゆる”アーニング・ストリッピング(earnings stripping)条項”とはどのようなものか」『国際商事法務』Vol.20、No.12、1542 頁、1542 – 1543 頁 (1992)。

¹⁹² U.S.タックス研究会・前掲注 (191)、1543 頁。

¹⁹³ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1031 – 1032. 吉村政穂・前掲注 (125)、529 頁。

¹⁹⁴ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1031 – 1032. 吉村政穂・前掲注 (125)、530 頁。

¹⁹⁵ See Roger B. Madison Jr., *supra* note (163) at 484.

¹⁹⁶ *Id.* at 484.

し 45,000,000 ドルを引き受けに"adjustable rate convertible notes" (ARCNs)を発行した¹⁹⁷。ARCNs は、利子を市場金利より低くしておき、NICOR の普通株に対する配当に相当する支払も「利子」として加え、投資家に分配され、その上で、ARCNs は NICOR 普通株式の時価とほぼ同額で株式に転換された。§385 財務省規則のもと、インベスト・バンカーによる分析では、NICOR ARCNs はその 55%が Debt の特性であり、45%が Equity の特性であった。そこでインベスト・バンカーは、§385 財務省規則にしたがえば、ARCNs による支払は全額損金算入されるべきであると主張した。IRS は、この動きに対処するため、Rev. Rul. 83-98 を 1983 年 6 月 24 日に公表し、これらの証券を Equity と性格付けしたが、財務省規則は、1 ヶ月もしないうちに、最終規則を撤回する旨を公表し、再提案規則も撤回したと記されている¹⁹⁸。

2. MIPS

1993 年に Goldman Sachs & Co.が開発したハイブリッド・インスツルメントであり、支払利子の損金控除という課税上の負債特典と同時に、財務会計上および格付けにおいては、Equity 性という特典を発行者に与えるというものである¹⁹⁹。

(1) MIPS のスキーム²⁰⁰

アメリカ法人がパートナシップを設立し、優先受益権を発行して資金を集める。そして、その資金を arm's length transaction と評価される条件で当該法人に貸付をする。その条件は、償還期限 30 年、債務者は 5 年間まで累積的に繰延可能とするが、その場合には配当はできないとする。債務者がデフォルトを起こした場合には、投資家が当該貸付を支配し、債権者としての権利を行使する。30 年後において未だに債務者が投資適格であるなど、一定の条件を満たした場合には、改めて 20 年間返済資金の再投資がなされる。なお、50 年後には終局的な償還がなされる。資金集めをした究極の発行体は、パートナーシップというパス・スルー事業体を中間に挟むことにより、租税法上は究極の発行体と中間的な事業体として設立されたパートナーシップとは別個の事業体として扱われるため、究極の発行体が中間的な事業体に発行した債務証券に係る支払利子を損金算入することができる。一方、会計上は、究極の発行体と中間的な事業体とは連結され、その内部取引は無視されることとなり、究極の発行体が、投資家に議決権のない優先受益権を発行したという形になるため、会計上はこの発行証券を Equity における少数株主持分として扱われるという税務上及び会計上両者の恩恵を受けることができる仕組みである。

(2) 課税上の取扱

IRS は、MIPS の出現に対応するため、証券が課税上 Debt とされるか Equity とされるかの判断基準として考慮すべき点として次の 8 要素を掲げる形で Notice 94-47(1994-1.C.B.357)を発出した²⁰¹。

- 要求払いかまたは合理的に予想できる将来の一定の満期日に一定の額を支払うという約束があるか
- 証券の保有者が元利の支払を強制する権利を有するか
- 証券の保有者の権利が発行者の一般債権者の権利に劣後するか
- 証券はその発行者の経営に参加する権利を保有者に与え得るか

¹⁹⁷ *Id.* at 484.

¹⁹⁸ *Id.* at 484.

¹⁹⁹ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1033.

²⁰⁰ このスキームについては、本庄資編著・梅辻雅春・須藤一朗著『タックス・シェルター事例研究』(税務経理協会、2004) 305 頁および吉村政穂・前掲注 (127)、535 頁による。

²⁰¹ 本庄資編著・梅辻雅春・須藤一朗著・前掲注 (200)、306 頁。

- 証券の発行者は過少資本になっているか
- 証券の保有者と発行者の株主との間に同一性があるか
- 当事者が証券にどのようなラベルを付けるか
- 証券の目的は租税以外の目的（規制、格付け機関、財務会計目的等）であるか

3. TOPrS(トラスト優先証券)²⁰²

TOPrS とは、MIPS のアイデアを用い Merrill Lynch が開発したハイブリッド・インスツルメント²⁰³であり、その基本的なスキーム²⁰⁴は、投資家と、その投資家からの資金の実質的な借り手である会社との間に連邦税法上パス・スルー事業体とみなされる中間的事業体を設立し、発行会社は中間的事業体の普通受益権のすべてを取得する。当該中間的事業体は投資家に優先受益権を販売すると同時に、実質的な資金の借り手である発行会社は、子会社である当該中間的事業体に対し、実質的に同額となる劣後債を発行し、当該中間的事業体の得た販売代り金を得る。連邦税法上、実質的な借り手である発行会社と当該中間的事業体とは別人格として扱われ、劣後債から発生するイールドは、実質的な借り手である発行会社の法人税において、損金算入されることとなる。また、当該中間的事業体には、パス・スルー課税が適用されるため、法人税はかからない。一方、US GAAP 上は、ハイブリッド・インスツルメントを仕組んだ実質的な資金の借り手である発行会社は、子会社である、当該中間的事業体を連結することにより、内部取引は無視され、あたかも実質的な資金の借り手である発行会社が、投資家に優先受益権を発行した形となり、連結貸借対照表上、Debt としてではなく、Equity 分類の中で、「メザニン」として計上され²⁰⁵、発行会社にとっては税務上の節税と会計上の資本増強となる仕組みである²⁰⁶。しかし、会計上は、2003 年に会計基準の見直しが行われ、トラスト優先証券に係る劣後債は、負債計上されることとなった²⁰⁷。

一方、主要な格付機関は、発行会社のアレンジャーとなる投資銀行からの要請により、ハイブリッド証券の株式性評価基準の精緻化がなされてきた²⁰⁸。ムーディーズは、1999 年からハイブリッド証券を株式性の程度に応じて A(0% Equity)、B(25% Equity)、C(50% Equity)、D(75% Equity)および E(100% Equity)という 5 つのバスケットに分類評価している²⁰⁹。北村弁護士によると、ムーディーズは、2005 年 2 月に、一定の利払いの繰延や損失の吸収といったメカニズムを備えたハイブリッド証券については、株式性をより強く認める方向で評価基準の見直しを行ったため、この新しい評価基準を踏まえてさらに株式性の強いトラスト証券が登場してくることとなったと記してい

²⁰² TOPrS については、DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1033 および渡辺裕泰『ファイナンス課税』（有斐閣、2006）178 頁以下の解説を参照。

²⁰³ *SEE* DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1033.

²⁰⁴ スキームに関する以下の記述は渡辺裕泰・前掲注（202）、178 頁以下に基づいている。

²⁰⁵ しかし、David C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1033 脚注 130 によれば、SEC regulation S-X, Art. 5, Rule 5-02.27 には、少数株主持分を通常の株主資本とは別する旨の文章をリストしており、優先証券を"Guaranteed Preferred Beneficial Interest in Company's Subordinated Debenture (会社の負債に付随する保証優先受益権)"と主張している。それゆえ、TOPrS は、貸借対照表上 Debt として計上される可能性もある、と記述している。

²⁰⁶ *See* DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1033.

²⁰⁷ FASB, Consolidation Based on Variable Interests, FASB Interpretation No.46R. para.14.

²⁰⁸ 北村豊「ハイブリッド証券の税務上の取扱いについて—U.S.Bancorp による最近の発行例を素材として」『NBL』857 号、46 頁、48 頁（2007）および、渡辺裕泰・前掲注（202）、181 頁参照。

²⁰⁹ *See* Anna Pinedo, *Next Generation Hybrid Securities*, Vol.10 No.5 WALL STREET LAWYER 1 (2006) at 3. 北村豊・前掲注（208）、48 頁。

る²¹⁰。

スキームに使われる中間的事業体は、当初タックス・ヘイブン LLC として設立されたものであったが、その後、アメリカ国内においてパートナーシップあるいは、LLC として設立されるようになり、次いで、デラウェア・ビジネストラストという形態に発展してきた²¹¹。

課税上の扱いは、一般的には、当該劣後債を社債と主張することにより発行会社は、劣後債から発生するイールドを損金算入することができる（内国歳入法典 § 163(a)）。

アメリカ判例法によれば、税務上の Debt と Equity との区別は、私法上の区別とは離れて税法独自の基準により、具体的な事実関係における様々な要素を総合的に判断して決定される²¹²。DAVID C. GARLOCK ET AL.には、判断要素としては、一定金額の償還を受ける権利の有無、確定期限の有無、利益の存否にかかわらず利払いを受ける権利の有無、債務不履行の際の強制執行の可能性、一般債権者に対する劣後性、表章する証券の名称、議決権の有無、発行会社の株主による債務保証の有無、株主としての地位と債権者としての地位の併有の有無、負債・資本比率、発行会社の支払能力の有無、当事者の意図が掲げられている²¹³。

DAVID C. GARLOCK ET AL.は、トラスト優先証券には課税上 2 つの問題があると記している²¹⁴。①まず、優先受益権を発行するために設置される中間的事業体は課税上パス・スルーが認められるものなのか、また②当該中間的事業体へ発行する劣後債を Debt と認定して良いのか、という点である。①の問題については、設置された中間的事業体においては、異なる 2 つの利害関係者が受益権を得ることとなるが、その受益権が当該事業体に入ってくるキャッシュ・フローに比例しない。従って、当該事業体をグラランター・トラストあるいは、その他の非課税事業体とみなすことは不可能であるというものである。②の問題については、仮に当該事業体がグラランター・トラストあるいは、パス・スルー事業体として認められたと仮定しても、その事業体は、ハイブリッド・インスツルメントの発行者のものではなく、投資家の所有物として扱われるであろうと記されており、その理由は、その事業体はハイブリッド・インスツルメントの発行者にお金を貸しているのであり、それは投資家による発行者へのローンと扱い得るからであると述べられている。中間的事業体が発行者の所有物として扱われて、初めて会計上その債務が消えるとして、①、②の問題に対する見解を示している²¹⁵。

4. トラスト優先証券の事例

(1) Texaco 発行 Trust Originated Preferred Stock スキーム²¹⁶

1993 年に Texaco は、100%子会社であるペーパー・カンパニー Texaco Capital LLC を設立。その後、Texaco Capital LLC は Trust Originated Preferred Stock を 3.5 億ドルの現金を対価として投資家に発行（年利回り 6.875%、優先配当年あたり 2400 万ドル）。同時に Texaco は、Texaco Capital LLC に対し、劣後債（償還期間 50 年、年利 6.875%、利子年あたり 2400 万ドル。）を発行し、Trust

²¹⁰ 北村豊・前掲注（208）、48 頁。

²¹¹ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1034.

²¹² See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1016. および日本語訳は北村豊・前掲注（208）、47 頁。

²¹³ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1018 - 1029-3、および日本語訳は北村豊・前掲注（208）47 頁。

²¹⁴ See DAVID C. GARLOCK ET AL., *supra* note (159) at 1034.

²¹⁵ *Id.* at 1034.

²¹⁶ このスキームの記述は、渡辺裕泰・前掲注（202）、178、179 頁による。

Originated Preferred Stock 発行対価の 3.5 億ドルを借りた。

税務上、Texaco Capital LLC は、Corporate Entity ではないため連結納税の対象とはならず別人格として扱われるため、Texaco の課税においては Texaco Capital LLC に支払った社債利子が損金算入される。また、Texaco Capital LLC は、チェック・ザ・ボックス規則を用いてパートナーシップを選択することにより構成員課税となるため、Texaco Capital LLC からの配当は投資家段階において課税され法人税は課税されない。

ところが一方、企業会計上は、Texaco Capital LLC は Texaco の連結対象となるため、Texaco と Texaco Capital LLC との内部取引は無視され、Texaco が直接投資家に Trust Originated Preferred Stock を発行したしたものとして会計処理される。すなわち、会計上は、Trust Originated Preferred Stock は Texaco の Equity として計上されることとなるため、税務上も会計上も有利に取り扱われることとなった²¹⁷。

(2) U.S.Bancorp による ICONs

① スキーム²¹⁸

U.S.Bancorp は、デラウェア州法上の信託を設定し、その普通受益権のすべてを取得し、当該信託はその優先受益権を投資家に販売する。この優先受益権の販売代り金は、U.S.Bancorp の ICONs (Income Capital Obligation Notes) という劣後債の購入に当てられる。

ICONs は、一般に U.S.Bancorp のすべての現在及び将来の債務に劣後する。ICONs の年限は従来のトラスト優先証券より長く、最長 60 年とされている。U.S.Bancorp は、発行日の 5 年後から、監督庁の事前承認を得て ICONs を償還することができる。U.S.Bancorp は、ICONs の償還前に ICONs をこれと実質的に同一の要項を有する証券と交換する場合等を除き ICONs を 30 年間償還しないことを、ICONs よりも優先する債務の債権者との間で約束している。

② 税務上の取扱

株式性が強められた ICONs も、アメリカ判例法の基準によれば税務上は社債であるといえることから、トラスト優先証券に係る劣後債と同様に、その利子を発行会社の損金に算入することが認められるべきであると考えられているようである²¹⁹。

第5節 小括

わが国におけるハイブリッド・インスツルメントに対する法人税法上の扱いを考えるに際し、租税法上の「資産」、「資本」、「負債」の定義が、法人税法 22 条において「資本等取引」と「損益取引」の峻別に留まり、そのコロールリーとして「資本」、「負債」が定められているに過ぎないわが国にとって、ハイブリッド・インスツルメントをどのように扱っていくべきか考える上で、長い歴史を有するアメリカのハイブリッド・インスツルメントに対する扱い、過少資本という考え方、および過少資本税制を概観することは非常に大きな意義を有する。そこで、本章ではアメリカにおける歴史から現在に至るまでを概観した。

§ 385 に関しては、財務省に授權する形で定められており、財務省が規則案を発出していたが、1983年に撤回され現在は財務省に拘束されることはなくなっている。しかし、アメリカにおいては、

²¹⁷ 現在は 2003 年の FASB による会計基準の見直しにより、トラスト優先証券に係る劣後債は負債計上される。See FASB, *supra* note (207) および、渡辺裕泰・前掲注 (202)、181 頁。

²¹⁸ 北村豊・前掲注 (208)、49 頁による。

²¹⁹ See Mark Leeds, *The Law of Unintended Consequences: New Generation of Trust Preferreds Squeezes Market For DRD Preferreds*, 111 TAX NOTES 213 221 (2006). 北村豊・前掲注 (208) 49 頁。

長い裁判の積み重ねにより判例法が形成されており、ハイブリッド・インスツルメントの扱いについては常にこの判例法が用いられる。

わが国にとっては法人税法における **Debt** と **Equity** の峻別を考えるに当たりアメリカ法を参照することが必要であろうと考える。大陸法を元に形成されたわが国の租税法が、コモンローを採用するアメリカと同じ細分化された税法体系に合致するかという点については疑問の余地もある。しかし、国際租税法のリーダーシップはアメリカにあることも事実であり、アメリカ国内法を各国が模倣し、慣習的国際租税法の形成に至っていることも考えなくてはならない。

§ 385 が事実上ワークしていないことからアメリカは国際的局面に対する過少資本税制として § 163(j) を導入した。§ 385 が定性的な規制であるのに対し、§ 163(j) は定量的、メカニカルな側面をもつ。

一般に外国関連者に支払う利子の損金控除については① § 385 および判例法にしたがい、アメリカ税法上の負債であるかあるか否かが吟味され、② Notice 89-94 によるふるいにかける。そしてこの2つを通過した「利子」に対して、③ § 163(j) にかけるという三段階のステップを踏む。

この規制構造をみてすぐにわかることは、わが国には①のような裁判の積み重ねがない。また法人税法 22 条からハイブリッド・インスツルメントの **Debt/Equity** 性を導き出すことは容易ではない。したがって、ハイブリッド・インスツルメントに対する課税上の扱いをアメリカがどのように行ってきたのか見ておく必要があるのである。

第3章 ハイブリッド・インスツルメントと過少資本税制

第1節 過少資本税制の意義

本庄資教授は、デットファイナンスが好まれる理由として関連者間においては、独立企業間の貸付に比し利率の操作により所得移転が行われやすいという点があり、このような点から過少資本 (**thin capitalization**) が問題となってきたと述べておられる²²⁰。また OECD では 1986 年に報告書 (**Thin Capitalisation**) において、企業の資金調達手段の選択肢の多様化と複合化に注意し、ハイブリッド・ファイナンスにより負債と株式資本の区分が困難になってきたため、隠れた資本 (**hidden capital**) または過少資本という定義自身も困難になってきていることを指摘し、過少資本税制の適用は柔軟に行うようにと述べており、1987 年に OECD 租税委員会が公表した過少資本に関する報告 (以下 OECD 「過少資本報告書」という。) の中で、エクイティ・ファイナンスに係る報酬が当該企業において利潤として課税されるだけでなく、株主に対しても配当として結果的に課税されるのに対して借入による資金調達の場合には支払利子は事実上法人所得税が免除されることになるとして、本質的には自己資本であるものを借入金 の形で提供する隠れた資本 (**hidden capital**) が存在しうることを指摘していると説明されている²²¹。

過少資本という概念には、ファイナンス理論的な観点から企業における最適資本構成をみた場合における過大な **Debt** を指す場合と、関連企業間における過大な支払利子計上による実質的な所得移転を防ぐために、ファイナンス論的な最適資本構成とは関係なく、あるスレッシユホールドを超える **Debt** から生ずる利子の損金控除性を否認するという課税上の問題を指す場合があるが、前者

²²⁰ 本庄資『四訂版 国際租税法』(大蔵財務協会、2005) 431 頁。

²²¹ 本庄資・前掲注 (220)、431 頁、また、吉川保弘・岩本洋一「過少資本税制の理念と諸問題」『税大論叢』37 号、79 頁、83 頁にも同様の説明がなされている。

と後者に一定の関連性がないわけではない²²²。過少資本税制でいうところの過少資本とは、概ね趣旨が異なるが、過少資本税制が誕生する前の段階では、アメリカにおいては、企業の資本構成と、適当な資本構成と不適当な資本構成とに分け、負債利子の控除制限をするという税制との共有概念でもあった。この点については、第2章第1節1で記したように、資本構成に対する連邦議会の考え方は、自己資本を超過する負債を不適当な資本構成と捉えていたのであるが、この点につき、水野忠恒教授は、「①資本構成の適正基準は産業の種類によって、また大規模公開会社であるのと小規模閉鎖会社であるのとによって異なるにもかかわらず、この立法は法人間の取扱いを統一する方針を優先させている、②負債利子控除額の制限という規制は、税法がアメリカの州会社法に代わってビジネスをコントロールすることになる」²²³と述べられている²²³。

負債バイアス²²⁴が存在する課税システムにおいては、国境を越えて外国親会社が親会社居住地国とは別の国に子会社を設置し、その子会社に資金を提供することにより、提供された資金が株式を取得させる形態 (Equity) で行われたか、融資という形態 (Debt) により行われたかに応じて、課税関係が異なることとなるが、出資に代えて融資という手段で外国親会社が当該子会社に資金を供給することにより、当該資金から発生する義務 (obligation) から発生するイールドが、出資という法形式をとれば剰余金の分配 (配当) として扱われ、子会社課税所得の減少はおきないが、融資という法形式をとれば、そこから生じるイールドは支払利子となり、子会社の課税所得の減少を招く。このような形での、Equity を Debt に代えて、子会社の所得が無課税のまま国外へ移転してしまうことを制限するために設けられた制度が過少資本税制である²²⁵。

a) 典型的な株式資本 (Equity) として親会社が外国子会社に手当てする場合

株主は外国子会社から利益の分配という形で「配当」を享受することができるが清算、出資額を回収することはできず、その株式の時価譲渡により回収することができるが、その危険負担の上限は出資額である²²⁶。資金提供グループとしての源泉地国での税負担は、子会社居住地国における子会社利益に対する法人税とその配当に対する源泉徴収税という二段階課税 (経済的二重課税) である²²⁷。

b) 典型的な融資 (Debt) として親会社が外国子会社に手当てする場合

債権者は、子会社の利益の有無にかかわらず、定期的に定額の利子を受けることができ、一定期間経過後は債権を回収することができる一方、資金供給グループとしての子会社居住地国における税負担は、「支払利子」として法人税を免れ、資金の貸付者である親会社のみが源泉徴収税を課される²²⁸。

そこで、タックス・プランナーは、①と②の混合である、ハイブリッド・インストルメントを用い

²²² ファイナンス理論でいう、法人税と所得税を加味した最適資本構成についての理論は、例えば、RICHARD A. BREALEY, STEWART C. MYERS & F. ALLEN, PRINCIPLES OF CORPORATE FINANCE 7th Ed. (MCGRAW-HILL 2008) at 489 - 501 に詳述されている。

²²³ 水野忠恒・前掲注 (126)、61 頁。

²²⁴ 支払利子については損金控除の対象とし、支払配当については損金控除を認めないという法律적으로는全く別物であっても経済的実質は同質である支出に対する法人税法上の取扱いの違いをいうことにする。

²²⁵ 本庄資・前掲注 (220)、431 頁および、本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2004) 720 頁。

²²⁶ ここでは、Equity から生ずるイールドの支払において「配当」から「利子」への性格転換はなされないものと仮定する。本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』(大蔵財務協会、2004) 720 頁。

²²⁷ 本庄資・前掲注 (225)、720 頁。

²²⁸ 本庄資・前掲注 (225)、720 頁。

ることにより、典型的な Equity および典型的な Debt としてグループにかかる課税を減少させる手段をとるが、法形式上、ハイブリッド・インスツルメントには Equity としての性格と Debt としての性格が混在しているため、法形式をもって課税関係を定めることがきわめて難しい状況にある。そこで、ハイブリッド・インスツルメントを含め、Equity を Debt と偽装したもの、あるいはそうでないものもあるが、いずれにしても Debt-to-Equity 比率の高い資本構造が起こり得る。本庄資教授はこのような、幅のある「隠れた株式資本」(hidden equity capitalization) の形態を「過少本」(thin capitalization) というと定義されている²²⁹。

また、羽床正秀氏は、過少資本税制の本質につき、「外国の資金が資本金として投資されずに貸付金として投資されることにより、投資された企業の法人税を軽減する一方、借入金の利息は国内に支払われれば支払われた先の企業の法人税を軽減する一方、借入金の利息は国内に支払われれば支払われた先の企業の法人税を増加させるが国外に支払われることから所得税の源泉税しか徴収できず、なおかつ、租税条約で源泉税は軽減されていることによる減収を一定の合理的な要件の下で回復しようとするところにある²³⁰」と述べられている。

第2節 過少資本税制に対する OECD の考え方

本庄資教授は、源泉地国における Equity ファイナンスに代えて Debt ファイナンスが選好されることによる税収減への対応策として OECD が 1986 年の過少資本報告書にて指摘した問題点を以下のようにまとめられている²³¹。

- ① デットファイナンスを作為的に利用して課税上有利な取扱いを受ける投資家とそのようなことをしない投資家との間の課税の公平を確保すべきか、有利選択の中立性を確保すべきか。
- ② 貸手が通常税率より低い税率で課税され、免税され、税額控除で二重課税を排除され、または繰越欠損によって課税所得を生じない場合に作為的なデットファイナンスによって課税上の有利性が増加することについて、所得に係る支払者と受領者の課税が十分であるか。
- ③ デットファイナンスについて支払者と受領者との合計税額に占める源泉地国の課税が十分であるか。極端な場合には、双方免税 (double exemption) の可能性がある。源泉地国の課税上の有利性が生じる原因がその国内法にあるか租税条約にあるかに応じて、税制改正または租税条約の改訂を行う必要があるか。
- ④ 外国投資家が作為的なデットファイナンスをタックスヘイブンのベース・カンパニーを通じて行うことによって源泉地国課税上の有利性を得る場合にも、上記③と同様の問題がある。
- ⑤ 作為的なデットファイナンスにより支払を配当でなく利子とすることによって源泉地国の税収が減少する場合、源泉地国が十分な税収を確保できる立法はどのようなものであるか。
- ⑥ 外国企業が作為的なデットファイナンスによって支店や恒久的施設よりも子会社を通じて事業活動を行う方が有利になるが、子会社と支店という企業進出形態の中立性についてどのように考えるか。
- ⑦ 税額控除が国内株主に限定されるためインピュテーション制度の特典を享受できない外国株主が、これと同様の有利性を享受するために作為的なデットファイナンスを利用することは、中立性の観点から認められないか。

²²⁹ 本庄資・前掲注 (225)、721 頁。

²³⁰ 羽床正秀「過少資本税制の問題点」水野忠恒編著『二訂版 国際課税の理論と課題』(税務経理協会、2004) 157 頁、159 頁。

²³¹ 以下の記述は、本庄資・前掲注 (225)、722-723 頁によるものである。

⑧ 作為的なデットファイナンスにより課税上有利になることは、株式資本に匹敵する規模となり、事業上の債権者の立場を悪化させ、投資の安定性を危うくするおそれがあることをどのように考えるか。

第3節 過少資本税制に対する OECD モデル租税条約コメンタリー

本節では、租税条約と過少資本税制との関係について OECD モデル租税条約コメンタリーがどのように解釈しているのかを考察する。

1. OECD モデル租税条約 Art 9 para. 1²³² (特殊関連企業) コメンタリー²³³

(1) 過少資本に関する国内法の適用の結果、借り手の利得を独立企業の状況であれば発生したであろう利得に近似させるものである限り、本条は国内法の適用を妨げるものではない。

(2) 本条は、ローン契約における利子率が独立企業間利子率であるがどうかの判断に関係するのみならず、表見上のローンがローンとみなしてよいのか、あるいは何か他の種類の支払い、特に資本への拠出とみなすべきであるかの判断に関係している。

(3) 過少資本を扱うために設けられた規定の適用は、通常、企業の課税対象利得を独立企業間の利得以上に増額する効果を持つべきではなく、また、既存の租税条約の適用においてもこの原則に従うべきである。

2. OECD モデル租税条約 Art 10 (配当) コメンタリー、para. 15 資本の定義²³⁴

subparagraph a) of paragraph 2 (親子間配当の限度税率)における capital という用語は配当(すなわち、株主への利益の分配)の課税上の取扱の関係として使われている。本文脈における capital という用語は、subparagraph a) of paragraph 2 に対して使用するものであるが、(特別なケースとしては、親会社の)株主に対する分配目的に使われるという意味で用いられる。

d) 会社への貸付金その他の拠出金は会社法の下では資本とされない。しかし、国内法又は慣習法(過少資本税制や貸付金を株式資本とみなす扱い)により、それから生じる所得が本条の配当として取り扱われる場合には当該貸付金その他の拠出金は資本として扱われる。

3. OECD モデル租税条約 Art 11 (利子) para. 3 コメンタリー²³⁵

para. 3 は「利子」の定義について規定している。条文による「利子」とは、すべての種類の信用に係る債権 (debt-claims of every kind)、それは、担保の有無、債権者の利得を受ける権利の有無を問わないが、その債権から生じた所得(公債、債権又は社債の割増金や賞金を含む。)を指す。すべての信用に係る債権には、公債、債権又は社債が特掲されているが、これに限らず預貯金、金銭債権等を含んでいる。抵当権付債権にかかる利子を不動産所得として取り扱っている国もあるが、一般的には、動産資本から生じる所得に含まれると考えられている。

参加社債 (participating bond) に係る利子は通常配当とは捉えない。同様に、転換社債が実際に株に転換するまでの間の転換社債に係る利子は、配当とは捉えない。しかし、その貸付が、債務者である法人 (debtor company) がリスクを実質的に共有する (effectively shares the risks) ものであれば、このような社債に係る利子は配当とみなす (should be considered as a dividend)。過少資本を想定

²³² See OECD, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL CONDENSED VERSION (OECD 2008) at 146.

²³³ 日本語の翻訳に関しては、2008年 OECD コメンタリーと同一の文章に関しては、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、2009) の翻訳をそのまま引用した (172 頁以下)。

²³⁴ See OECD, *supra* note (232) at 152. 川田 剛・徳永匡子・前掲注 (233)、189 頁。

²³⁵ See OECD, *supra* note (232) at 175. 川田 剛・徳永匡子・前掲注 (233)、222 頁。

している場合には、配当と利子との区別が困難な場合があり、Art 10とArt 11により扱われている所得のカテゴリーのオーバーラップを回避するため、Art 11で用いられる「利子」という用語はArt 10で扱われる所得項目を含めないものとする。

para. 3 第1文は、利子の対象となるものを網羅している²³⁶。この定義においては、配当の定義の場合のような国内法上の定義への言及はしていない²³⁷。これは、

- I. この定義が事実上各国の利子の定義をすべて含んでいること、
- II. 本定義が、法律的観点からより高い確実性を確保しているため、国内法が改正されても影響を受けないこと、
- III. モデル租税条約が国内法に言及するのは避けるべきであること、

が考慮された結果である²³⁸。

4. OECDモデル租税条約 Art 23 A 及び Art 23 B (二重課税の排除) コメントリー²³⁹

いわゆる過少資本の状況においては、ある一定要件を満たす場合に、モデル租税条約は、借主法人の居住地国が自国の国内法令にしたがって利子の支払を配当の分配と取扱うことを認めている。この結果として、源泉地国ではこの支払「利子」に対して「配当」に対する税率(Art 10 para. 2)を適用し、貸し主の居住地国では受取「利子」として貸主法人の課税所得に算入されることとなる。

この場合、貸主法人の居住地国は、当該「利子」の法的及び経済的二重課税につき、救済措置を講じる義務を負う。また、貸主法人が借主法人の親会社である場合、源泉徴収された税額の外国税額控除に加えて、国内法上の親子間配当に適用される救済措置も講じるべきである。

貸主法人の居住地国が、Art 10で定義する配当に対して救済を与えるなら、Art 23により救済義務が生じることになる。また、移転価格課税における対応的調整として、自国の過少資本税制においても同様の取扱をしているため、あるいは貸主法人の居住地国が当該取扱を妥当だと考えるため、相互協議を経た上で救済を与えるなら、Art 9 (特殊関連企業)、Art 10 (配当)、Art 11 (利子) 及び Art 23 により救済が与えられることとなる。

5. OECDモデル租税条約 Art 24 (無差別条項) para. 4 のコメントリー²⁴⁰

本項は、借主の所在地国が、過少資本税制に基づき、利子を配当として取扱うことを、その取扱がArt 9 para. 1 及び Art 11 para. 6 の独立企業の原則に沿ったものである限り、禁じるものではない。ただし、この取扱が、非居住者の貸手に対してのみ適用される場合には、無差別取扱に反するため、para. 4により禁止される。

6. OECDモデル条約 Art 24 (無差別条項) para. 5 のコメントリー²⁴¹

債務者—債権者の関係に基づく異なる取扱いは、それが、「非居住者が企業の資本を所有しているか否か」に基づく課税の結果でない限り、para. 5の対象とはならない。例えば、過少資本税制に基づき、居住者である法人が非居住者である関連企業に支払った利子の控除が認められない場合、当該内国法人の資本を所有していない非居住者の関連企業に支払った場合にも取扱いが同じなら、当該規定はpara. 5の侵害とはならない。しかしながら、過少資本税制が居住者に支払われた利子と非

²³⁶ See OECD, *supra* note (232) at 176. 川田 剛・徳永匡子・前掲注 (233)、223 頁。

²³⁷ See OECD, *supra* note (232) at 176. 川田 剛・徳永匡子・前掲注 (233)、223 頁。

²³⁸ See OECD, *supra* note (232) at 176. 川田 剛・徳永匡子・前掲注 (233)、223 頁。

²³⁹ See OECD, *supra* note (232) at 279. 川田 剛・徳永匡子・前掲注 (233)、403 頁。

²⁴⁰ See OECD, *supra* note (232) at 301. 川田 剛・徳永匡子・前掲注 (233)、436 頁。

²⁴¹ See OECD, *supra* note (232) at 302 para. 79. 川田 剛・徳永匡子・前掲注 (233)、438 頁。

居住者に支払われた利子の損金算入に異なる要件を課す場合には、para. 5 ではなく para. 4 の侵害にあたる。ただし、この場合もその条件が Art 9 para. 1 (独立企業の原則) または Art 11 para. 6 (独立企業間価格を超える利子支払額) の規定と矛盾しない場合には para. 4 の侵害にはならない。また、その資本が非居住者に所有されている企業にのみに過少資本税制が適用される場合でも、当該税制に基づく調整が、Art 9 para.1 または Art 11 para.6 の規定と矛盾しないならば、para. 5 を侵害するとはみなされない。

7. OECD モデル租税条約 Art 25 (相互協議手続き) paragraphs 1 and 2 のコメントリ²⁴² para.1 で、条約の規定に適合しない課税を受け又は受取ることになると認められる者は、自己が居住者である締約国の権限ある当局に対して相互協議の申し立てができると規定している。この申し立てを受けて、para. 2 で、権限ある当局は、他方の締約国の権限ある当局との合意によって当該事案を解決するよう努めることを規定している。

この協議手続きは、国内法に規定する救済手続きとは別に、認められている。多くの OECD 加盟国において、納税者は、直接又は異議申し立てが却下された後に租税裁判所に訴訟を提起できることとされている。また、両締約国の誤った条約の適用から租税条約に適合しない課税が生じた場合にも、納税者は、原則として両国で訴訟を提起するなどによって救済を求めることになる。

相互協議手続きは、国内法の枠外にある特別な手続きであるため、この手続きが発動されるのは、条約の規定に反して租税を課され、又は課されようとしている場合に限られる。したがって、租税条約及び国内法の双方に反して課税が行われた場合には、不当に適用された租税条約の規定と国内法の規定の間に関連がなければ、租税条約に反して行われた課税のみが、相互協議手続きの対象となる。

実際に相互協議手続きの対象となっている事例は、二重課税を引き起こす措置に関するものがほとんどである。過少資本税制に係る事例としては、Art 9 又は Art 11 para. 6 の条約の規定に合致して、債務者の居住地国が利子を配当と取扱う場合である。

第4節 過少資本税制の類型

1. 個別規制方式

個別規制方式とは、法人が行う個別の借入に着目し、当該借入がその諸条件(利払いの条件、利率、リスク負担、借り手の財務状況等)に照らして貸付を出資とみなされるかどうかを判断するものである²⁴³。

吉川保弘・岩本洋一教授は、このタイプの問題点は利率などの諸条件に踏み込むため移転価格税制との区分にあり、さらに基準の曖昧さも加わり実務上適用が難しいという問題もある²⁴⁴と述べられている。個別規制方式を採用している国の代表としてアメリカがある。第2章でみたように、アメリカ内国歳入法典§385(b)の条件の認定において実務上の困難性があり、抽象的な理論としては首肯し得ても執行上機能せず²⁴⁵、1989年の税制改正により§163(j)が導入されることとなったという経緯もある²⁴⁶ように、一つの義務(オブリゲーション)の性格分類をおこなうときに、その分類が法形態どおりに認められるのか、それとも何らかの実態によって判定されるのかが分岐点となり、

²⁴² See OECD, *supra* note (232) at 306. 川田 剛・徳永匡子・前掲注 (233)、445-446 頁。

²⁴³ 『平成4年版 改正税法のすべて』(国税庁、1992) 194 頁。吉川保弘・岩本洋一・前掲注 (221)、118 頁。

²⁴⁴ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注 (221)、118 頁。

²⁴⁵ 本論文第2章第2節2および第2章第2節3参照。

²⁴⁶ 本論文第2章第3節1および第2章第3節2参照。

実態で判断しようとするといかなる基準で判断するのが非常に大きな問題となる²⁴⁷。§163(j)は、§385による実質基準で判断できない取引に対して一定限度を超える負債に起因する支払利子についてその利子としての性格を否認し所得計算上控除を否認するものである²⁴⁸。ここにおいて、アメリカは、個別規制方式を§385および判例法にしたがひ、適用するものの、そこで認定し得ないものについては、最終的に総量規制方式である§163(j)において行うという方式をとることとなる²⁴⁹。このタイプの税制の問題点として、吉川保弘・岩本洋一教授は、利率などの諸条件に踏み込むことから移転価格税制との区分という問題があること、および、羽床正秀氏は、個別規制方式においては、個別ケースごとに全体的な商業活動の観察と特別な事実や条件を総合的に勘案して支払の性格を判断することになるが、その場合は、独立企業原則に則して考えなければならないことから判断基準が曖昧にならざるを得ないという問題があることを指摘されている²⁵⁰。

2. 総量規制方式

総量規制方式は、資本・負債比率が一定の基準を超えている場合において支払利子の損金算入を否認する方式であり、当該一定の基準比率としては一般的な市場における比率を採用することになるであろうと羽床氏は述べられ、この比率を実態とかけ離れて設定しないこと、また、比率をセーフ・ハーバーとして採用する場合は、その企業は自社の資本・負債比率を独立企業原則にしたがって立証すれば課税上問題は起こらないが、立証責任を負うことは大きな負担となるため、セーフ・ハーバーである資本・負債比率を高め設定しておき納税者がその他の方法を選択できる配慮がなされるようにしておくべきであろうこと、また、低い資本・負債比率を設定した場合独立企業原則と乖離する恐れがあると述べられている²⁵¹。

3. 個別規制方式 v. 総量規制方式

吉川保弘・岩本洋一両教授は、個別規制方式であるべきか総量規制方式であるべきかという選択の問題は、税制の簡素と公平の均衡に帰着するのではないかと述べられている。その理由として、実行可能性や納税者の予測可能性を高めるとすれば、相当の割切りを入れた簡素な制度にならざるを得ないであろうし、第三者である納税者との公平性を重んじれば、理論的に精緻な制度にならざるを得ないが、それにより複雑な実効性の乏しいものとならざるを得ないこと、また、個別規制方式の検討方法は独立企業原則に則ったものといえ、その観点からは個別規制方式が良いといえるが、企業にとっての第三者情報の入手困難度自主申告をいかに担保するべきなのかという点が残りの、一方総量規制方式においては、何倍が良いのかという形式基準そのものの問題、第三者である納税者との関係から有利に取り扱われていないのかどうかという問題も重要であると述べられている²⁵²。

『平成18年版 改正税法のすべて』によれば、「…諸外国の過少資本税制には、負債の内容等を考慮して個別に対応するものと、わが国のように総量で規制するものがありますが、個別の判定においては非常に困難が伴うため、わが国では総量で規制する仕組みが採られています²⁵³」と記されているように、わが国においては、執行の効率性の観点から総量規制方式が採られている。

では、いずれの方式が良いのか、という議論については、以下において徐々に検討していくが、

²⁴⁷ 本庄資・前掲注(142)、137頁。

²⁴⁸ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注(221)、118頁。

²⁴⁹ 第2章第3節3参照。

²⁵⁰ 羽床正秀・前掲注(230)、164頁。

²⁵¹ 羽床正秀・前掲注(230)、164頁。

²⁵² 吉川保弘・岩本洋一・前掲注(221)、120頁。

²⁵³ 『平成18年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2006)456頁。

少なくともアメリカにおいては、個別規制方式だけでは対処が不可能と判断したため、定量的な規制である § 163(j) というメカニカルな規定を国内法に定めた。また、ドイツもかつては個別規制方式が採られていた²⁵⁴が幾多の変遷を経て、2008 年度税制改正により、財務諸表を基にした定量的な規制方式となった²⁵⁵。またイギリスにおいては、2004 年 4 月 1 日より過少資本税制は拡張移転価格税制に吸収される形となり移転価格の問題として規制を受けることとなった²⁵⁶。

第5節 わが国の過少資本税制

1. 創設の背景と概要

(1) 背景

吉川保弘・岩本洋一教授は、わが国においては、企業の資金調達が長い間、メインバンクによる融資に依存してきたため、自己資本比率が極めて低い状況が常態とされてきており、過少資本という問題に対して反応が鈍かったが、過少資本を利用した租税回避に対する課税は国外の課税当局の関心事となっていたと述べられたうえで、外資系企業による対日直接投資が着実に増加し過少資本を防止する必要性が高まり、諸外国の過少資本税制の整備や OECD での議論等を踏まえ国際的な制度である過少資本税制をわが国でも平成 4 年に導入することとなった²⁵⁷と経緯を記されている。

外資系企業による対日直接投資により、わが国に子法人を設置し、在日子法人に対する出資を少なめにし、その分貸付を多くすれば、わが国の法人税法のシステムにより、在日子法人の所得に対する課税上、出資に対する配当は損金として控除されないが、貸付に対する支払利子は損金として控除されるので、わが国の法人税が減少することになる。このような海外関連企業との間において、出資に代えて貸付を多くすることによる税負担の軽減を防止するために、一定割合を超える支払利子の損金算入を認めないとした制度が、平成 4 年度に創設された過少資本税制であると本庄資教授は説明されている²⁵⁸。

(2) 概要²⁵⁹

わが国の法人が「国外支配株主等（および資金供与者等）」に「負債の利子等」を支払う場合、各事業年度における国外支配株主等（および資金供与者等）に対する負債の「平均負債残高」が、「国外支配株主等の資本持分」の 3 倍を超える場合には、「国外支配株主等（および資金供与者等）」に支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応する金額は、損金算入が認められない。

このような形式的な基準によって支払利子の損金算入を否認する仕組みであるため、総合的な視点から緩和の規定が設けられており、i) 国外支配株主等以外の株主から受け入れた資本も考慮しようとする考え方から、当該法人の総利付負債の平均負債残高が自己資本の額の 3 倍に相当する金額以下である場合には過少資本税制を適用しないとするものであり（措法 66 の 5 後段）、ii) 各業種の実情を配慮に入れるという考え方から、3 倍という比率に代えて同種の事業で事業規模等の状況が類似する他の内国法人の実際の比率を用いることができるとするものであり（措法 66 の 5③、措令 39 の 13⑩）、iii) 借入と貸付の対応関係が明確で租税回避の問題が生じないものに対応する考え方から、特定債券現先取引等に係る負債があるときは、この特定債券現先取引に係る負債の平均

²⁵⁴ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注 (221)、118 頁。

²⁵⁵ ドイツ Zinsschranke (§4h EStG, §8a KStG)については第 4 章において詳述する。

²⁵⁶ See IBFD, EUROPEAN TAX HANDBOOK 2009 (IBFD 2009) at 879.

²⁵⁷ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注 (221)、83 頁。

²⁵⁸ 本庄資・前掲注 (220)、431 – 432 頁。

²⁵⁹ 以下(2)概要については、本庄資・藤井保憲『法人税法【実務と理論】』（弘文堂、2008）316 頁以下にしたがう。

負債残高を制度の適用対象となる「平均負債残高」から控除した上、倍率を3倍でなく2倍にするとするものである（措法66の5 2項、9項、措令39の13 5項、6項、7項、8項、9項）。

過少資本税制は、連結法人についても、連結法人の国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例として、同様に適用される（措法68条の89、措令39条の113）。

なお、この過少資本に関する規定は、国内において事業を行う外国法人が支払う負債の利子等（国内において行う事業にかかるものに限る）についても準用される（措法66の5 10項）。外国法人に対する規定の準用については、読替規定が設けられている（措令39の13 29項）。

武田昌輔教授は、過少資本税制について、「外国企業等により支配されている内国法人の資本を特に過少なものとし、その過少分は、その外国の企業等からの借入金で賄うこととすると、その支払利子は外国へ支払われているので、源泉課税のみで我が国の課税はない。そこで、その借入金の利子は、いわば配当とみて損金不算入とするものである。外国からの借入金利子と当該内国法人の過少資本という点を絡ませた税制である。その利子が、内国法人では損金算入されているのに、その利子については国内で課税できないということ防止する税制である²⁶⁰」と述べられている。

2. 平成18年度改正

① 対象となる負債及び負債の利子等の追加（措法66条の5④二～四、措令39の13⑬～⑰）

イ. 改正の趣旨²⁶¹

平成4年度導入時においては、内国法人が国外支配株主等から直接に供与された資金に係る負債及びその負債の利子のほか、第三者を通じて供与された資金に係る負債及びその負債の利子についても、その対象とされているが、内国法人の資金調達に関して、国外支配株主等が関与しているにも関わらず、過少資本税制の制度の適用を受けないものが見受けられることから、対象となる負債及び負債の利子に、一定のものが加えられた。

ロ. 改正の内容²⁶²

a. 対象となる負債

（イ）内国法人に係る国外支配株主等が第三者に対して債務の保証をすることにより、第三者が内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその資金に係る負債

（ロ）内国法人に係る国外支配株主等からその内国法人に貸し付けられた債券（国外支配株主等が内国法人の債務の保証をすることにより、第三者からその内国法人に貸し付けられた債券を含む。）が他の第三者に、担保として提供され、債券現先取引で譲渡され、又は現金担保付債券貸借取引で貸し付けられることにより、当該他の第三者が内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその資金に係る負債

b. 対象となる負債の利子及び資金調達に係る費用

（イ）上記 a（イ）の場合において、国外支配株主等に支払う債務の保証料及び第三者に支払う負債の利子

（ロ）上記 a（ロ）の場合において、国外支配株主等に支払う債券の使用料及び債務の保証料、第三者に支払う債券の使用料並びに他の第三者に支払う負債の利子

²⁶⁰ 武田昌輔「国際課税の概要と検討(3)——国外支配株主等に係る負債利子等の課税——」『税務事例』41巻、3号、77頁、77頁（2009）。

²⁶¹ 「二 国外支配株主等に係る負債の利子の課税の特例」『平成18年版 改正税法のすべて』・前掲注（253）、455頁。

²⁶² 『平成18年版 改正税法のすべて』・前掲注（253）、455頁。

② 借入れと貸付けの対応関係が明らかな債券現先取引等に係る負債等の控除（措法 66 の 5 2 項）

イ. 改正の趣旨²⁶³

わが国の過少資本税制は、国外支配株主等に対する負債が国外支配株主等に係る自己資本の一定の倍数を超える場合にその超過額に対応する負債の利子を損金不算入とすることになっている。諸外国の過少資本税制には、負債の内容等を考慮して個別に対応するものと、わが国のように総量で規制するものがあるが、個別の判定においては非常に困難が伴うため、わが国では総量規制の仕組みが採られている。

しかし、金融機関においては、国外支配株主等から債券現先取引等により借り入れた資金を自らの事業に用いずに、国内の金融機関に対して貸し付ける取引が一般に行われており、国外支配株主等に係る自己資本の倍数が、本制度で予定する倍数（3 倍）を大きく超える場合がある。そこで、債券現先取引等のうち、借入と貸付けの対応関係が明らかなものについて、一定の措置を講ずることとされた。

ロ. 改正の内容²⁶⁴

国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債のうち、借入と貸付けの対応関係が明らかな債券現先取引等（以下、「特定債券現先取引等」という。）がある場合には、国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債並びに国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額から、特定債券現先取引等に係るものを控除することとされた。

3. わが国の過少資本税制が用いている「資産」、「負債」、「資本」の関係

わが国の過少資本税制における「資本」および「負債」とは何かという問題であるが、まず「平均負債残高」（措法 66 の 5 4 項 4 号、措令 39 の 13 7 項）に用いられている「負債」および、「国外支配株主等の資本持分」（措法 66 の 5 4 項 4 号）に用いられている「資本持分」が何を意味するのか、という点である。「国外支配株主等の資本持分」とは、「内国法人の当該事業年度に係る自己資本の額」に、当該事業年度終了の日に国外支配株主等の有する内国法人に係る「直接および間接保有の株式等」が当該内国法人の発行済株式等のうちに占める割合を乗じて計算した金額とされている（措法 66 の 5 4 項 6 号、措令 39 の 13 29 項、20 項）²⁶⁵。ここにおいて、「資本持分」を定義するための概念である、「内国法人の当該事業年度に係る自己資本の額」が何を意味するのかをみると、それは、①内国法人の当該事業年度の総資産の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額から②内国法人の当該事業年度の総負債の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額を控除した金額とされる（措法 66 の 5 4 項 7 号、措令 39 の 13 22 項、23 項、26 項）²⁶⁶。この定義から、「資本持分」を定義するためには「自己資本の額」が必要であり、その「自己資本の額」は「資産の帳簿価額」から「負債の帳簿価額」を控除して求めるように定められている。わが国の過少資本税制における負債とは「負債の利子等の支払の基因となるものに限る」（措法 66 の 5 1 項）と定義されている。したがって、企業会計上負債として計上しているものであっても、無利子であれば本税制の対象外となる²⁶⁷。このように、租税特別措置法 66 の 5、租税特別措置法施行令 39 の 13 により定められているわが国の過少資本税制は、Debt の

²⁶³ 『平成 18 年版 改正税法のすべて』・前掲注（253）、455－456 頁。

²⁶⁴ 『平成 18 年版 改正税法のすべて』・前掲注（253）、456 頁。

²⁶⁵ 本庄資・藤井保憲・前掲注（259）、319 頁。

²⁶⁶ 本庄資・藤井保憲・前掲注（259）、319 頁。

²⁶⁷ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注（221）、126 頁。

額を帳簿上の負債の額から求め、Equity の額を帳簿上の資産の額から帳簿上の負債の額を控除した形式を取っている。

このことから過少資本税制は、資本と負債の関係を企業会計でみていることとなり、企業会計と会社法との関係を見ると、会社法 431 条の「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」という規定および会社法 614 条の「持分会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」という規定により結びつけられている。金子宏教授は、この関係につき、「企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり²⁶⁸」と述べられている。この点からみて、わが国の過少資本税制において用いられている、資産、および負債とは、会社法により定められた会社計算規則による資産および負債を指すものと考えられ、したがって、過少資本税制でいう資本とは会社法上の資産から負債を控除した額と解釈できる。

しかし、このルールによりハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドを企業会計上の Debt と Equity の比率テストで損金算入部分と不算入部分に機械的に分けるのは無理があるのではないだろうか。従来の転換社債のように転換時点までは社債であり、転換後は株式であるというような類であれば分離可能である。しかし、資本性何パーセント、負債性何パーセントという形で形成されたハイブリッド・インスツルメントを二分することは企業会計上も明確ではない。課税上支払利子が損金になるのか、ならないのかの峻別が、法人税法においては法人税法 22 条に基づく「資本等取引」か「損益取引」かという点で峻別されるのに対して、国外関連者に対する支払利子の損金算入、不算入の基準が法人税法 22 条とは別の基準で峻別されることは、国内関係者と国外関係者との間に整合性はあるのかという疑問を有するが、「3 倍という比率に代えて同種の事業で事業規模等の状況が類似する他の内国法人の実際の比率を用いることができる」というセーフハーバーもあり、国内外に対する無差別原則適合性に問題はないと解されている²⁶⁹。また、武田昌輔教授は「過少資本税制が外資系企業に対してのみ適用されるという点については、過少資本であるかどうかは第三者が同程度の貸付けを行っているかどうかによって判定する、いわゆる独立企業原則を採用していることにより、上記の無差別原則には反しないとされている²⁷⁰」と述べられている。さらに佐藤英明教授は、わが国の過少資本税制につき、ハイブリッド・インスツルメントが利用されるようになることを視野に入れると、規定の実効性を保つために個別に特則を設けて対応する必要がない点で、合理的であると評価することも可能であると述べられている²⁷¹。

²⁶⁸ 金子宏・前掲注 (58)、263 頁。

²⁶⁹ この点に関して、佐藤英明教授は、無差別原則等を定める租税条約との適合性が問題点として指摘されてきたが、過少資本税制は移転価格税制の特別規定として性格づけることが可能であり、その性格づけのもとでは租税条約に抵触しないという見解があると述べられている。佐藤英明「わが国の過少資本税性とその問題点」『ジュリスト』No.1075、26 頁(1995)。

²⁷⁰ 武田昌輔・前掲注 (260)、77 頁。

²⁷¹ 佐藤英明・前掲注 (269)、27 頁。

第6節 ハイブリッド・インスツルメントの歴史と意義

1. わが国におけるハイブリッド・インスツルメント発行の歴史と意義

(1) ハイブリッド・インスツルメントの歴史²⁷²

UBS 証券後藤文人・大槻奈那氏によると、事業会社がハイブリッド・ファイナンスを行うようになったのは最近であるが、それ以前には金融法人がハイブリッド証券の主たる発行体であったと説明されている。その理由は、ハイブリッド証券が金融当局によって設定された一定の自己資本比率基準をみたす「規制自己資本」という条件に当てはまっていたからであり、その後ヨーロッパにおいて事業法人によるハイブリッド証券発行が急増した。その理由としては、①低金利環境のもとで債券投資家がより高いイールドを求めたこと、②低金利によって、事業法人が資本性のある証券を資本構造に低コストで加えることができたこと、③M&A によって資本構造が弱くなった事業法人にとってハイブリッド証券が投資家やクレジット・アナリストからの財務の柔軟性改善に対する圧力を緩和する、などが挙げられている。

銀行でハイブリッド証券の発行が飛躍的に増加したのは 1988 年に、バーゼル委員会が銀行の自己資本規制ルール（通称「BIS 規制」と呼ばれている。本論文においても以後 BIS 規制として用いる。）を決定してからであると説明されている。BIS 規制とは、国際決済銀行が全世界の銀行の自己資本比率の統一的規制ルールを定めたものであり、邦銀はこの規制により初めて、自己資本比率の最低ラインを定められることとなったと記されている。

BIS 規制では規制自己資本÷規制リスク・アセットで示される比率を規制自己資本比率とされ、国際的には自己資本比率 8%以上が要求されたが、BIS 規制における「規制自己資本」には、企業会計上の自己資本以外にも、劣後債や優先出資証券などを含めて良いとされた。

優先出資証券の発行は、1996 年 10 月にアメリカ連邦準備理事会（FRB）が規制自己資本の基本項目とされる Tier I への算入を認めてから、アメリカの銀行が資本調達に利用しはじめたのが初と記されている。邦銀では、1998 年 2 月に住友銀行（現、三井住友銀行）が米ドル建てでアメリカ子会社を通じて発行したのが最初であり、その後もハイブリッド証券は、邦銀の資金調達の手段として活用されるようになって、1998 年、1999 年の公的資金注入時には大々的に活用されたと記されている。

わが国における大手銀行では 2008 年には、1998 年に発行した優先出資証券が発行から 10 年を迎え、順次早期償還が到来することとなるが、当時の金利は極めて高かったことから、コール・オプションが行使される可能性は極めて高いと述べられている。しかし、コールに応じるためには、資本が十分であると当局に認められない限り、同等以上に資本性が高い証券を発行しなければならない（旧大蔵省告示 55 号「銀行法第 14 条の 2 の規定に基づき自己資本比率の基準を定める件」）こととなるため、今後とも銀行のハイブリッド証券は、ある程度定期的に発行化されるだろうと見込まれていると述べられている。

²⁷² 以下の記載は実務家である UBS 証券調査部後藤文人・大槻奈那両氏による著書、後藤文人・大槻奈那『ハイブリッド証券入門』（金融財政事情研究会、2008）から抜粋したものである。本書は税法に関しては触れていないが、実務上のハイブリッド証券について詳細な記述がある。

(2) ハイブリッド・ファイナンスの意義

では、一般事業会社がハイブリッド・ファイナンスを行う意義はどこにあるのか。

財務的側面からいえば、株価低迷時に株式を用いた資金調達には株主価値の大きな希薄化をもたらす、自己資本比率が低下している場合には、財務レバレッジに頼れば、格付け低下の懸念があるため、追加的な株式発行や社債発行は難しい状況となる²⁷³。このような状況下において、ハイブリッド・ファイナンスは株主価値の希薄化と格付け低下を防ぎつつ、資金調達を可能にする²⁷⁴。

本庄資教授は、ハイブリッド・ファイナンスを一般事業会社が選好する基本原則は財務会計ルールと税務ルールとのアービトラージにあると指摘されている²⁷⁵。すなわち、債務ファイナンスにおいては、法人税の二分法において、発行証券の利子は課税上控除されるが、財務会計上は負債として計上され、格付け機関により企業価値としての格付けを下げられる可能性がある。一方エクイティ・ファイナンスは法人税の二分法により利払は配当とみなされ、課税上の控除はない。従って税務上はメリットがない。しかし、財務会計上は、純資産の部が向上するため、財務体質は強化されたとみなされ、格付け機関による評価が上がる。ハイブリッド・ファイナンスは、この両方のルールのメリットのみを享受することを目論まれている²⁷⁶と述べられている。

また、UBS証券会社、後藤文夫・大槻奈那氏によると一般事業会社がハイブリッド・ファイナンスを選好する理由としては、①株主価値の希薄化リスクを回避もしくは抑制しつつ、企業の財務レバレッジや財務の柔軟性を改善すること、②資本コストがシニア・デットと普通株式の組み合わせより低く、税率の高い企業は普通株式の一部をハイブリッド証券の発行代り金をもって買い戻すと、税負担を軽減できること、③株式市場へのアクセスに制約のある非上場企業や国営企業にとって、M&A等に直面した場合、普通株式に代替する資本増強手段となること等が挙げられている²⁷⁷。

さらに、税以外の要因として、Roger B. Madison, Jr.は、ハイブリッド・ファイナンスが会社の資金調達において選好される理由として、a)ハイブリッドは、DebtからEquityへの転換可能性やその他のEquity性により、そのようなEquity性がないDebtによる借入よりも低いコストで借入が可能となる、"cheap debt"であること、b)ハイブリッド・ファイナンスは、一種の"deferred equity financing (繰延株式調達)"であると考えられている。すなわち、ハイブリッドがいったん株式に転換されると、ハイブリッドの発行者は本質的にはハイブリッドの転換価格で株式を売却したこととなるからであるということ、c)マーケット・セグメンテーション理論により、株式の投資能力が規制対象となっている銀行あるいは保険会社などの投資家にとってハイブリッドは魅力的な存在である。結果として、ハイブリッドの価格はせり上がり、ハイブリッド証券を用いた方が資本コストを下げるができるということ、およびd)ハイブリッドは、投資家にとって、オプション市場に参加し直接投資することにより生ずる高い取引コストなしに、オプション市場にアクセスすることができることの4点を挙げている。

2. 日本電気株式会社—NEC 優先証券の発行—

2001年11月15日、NECは優先証券1000億円の発行を発表した。内容は、NECの全額出資によりアメリカデラウェア州に設立されたビジネストラストが個人投資家向けに優先証券1000億

²⁷³ 関谷理記・徳山一晃「種類株式と新株予約権付社債による資金調達」『企業会計』54巻、2号、211頁、216頁（2002）。

²⁷⁴ 関谷理記・徳山一晃・前掲注（273）、216頁。

²⁷⁵ 本庄資『アメリカン・タックスシェルター基礎研究』（税務経理協会、2003）155頁。

²⁷⁶ 本庄資・前掲注（275）、155頁。

²⁷⁷ 後藤文人・大槻奈那・前掲注（272）、17頁。

円を発行し、その調達した資金で NEC が発行する 2021 年満期の無担保劣後債 1000 億円に投資するというスキームである²⁷⁸。

(1) スキーム²⁷⁹

- a) 発行者／ファンドの名称： NEC ビジネストラスト
- b) 証券の名称： NEC トラスト優先証券 (NEC Trust Originated Preferred Securities 略称 TOPrS)
- c) 分配金：第 10 回目までの分配金額面に対し年 2.5%の固定分配率、第 11 回目以降の分配金額面金額に対し年率 6 ヶ月 LIBOR+2.00%の変動分配率
- d) 発行価格の総額：1000 億円
- e) 劣後債償還日に劣後債に償還されればトラスト優先証券も償還する。NEC が同条件の劣後債を再発行する場合には、NEC ビジネストラストはその劣後債を購入する。劣後債の償還を行うか、再発行するかは NEC が判断するため、トラスト優先証券には満期の定めはない。
- f) NEC は発行 6 年以降の毎分配支払日、および一定の税制上、会計上または規制上の事由が発生した場合は、いつでも、額面金額に未分配金を加えて償還可能とする。
- g) NEC はトラスト優先証券の支払に対して、当該劣後債と同じ条件で劣後保証をする。

さらに課税上の仕組みを理解するために全体を分解し詳細に列挙すると以下ようになる。

● NEC トラストと投資家との関係

① NEC トラストは、議決権のない優先証券である NEC トラスト優先証券 (NEC TOPrS) 1000 億円を投資家に発行する。

② NEC トラストはトラスト普通証券 100 万円を NEC に対し発行する。

③ NEC トラストは、その販売代り金 1000 億 100 万円で NEC 発行の期間 20 年の劣後債 1000 億 100 万円を全額購入する。

④ここで、NEC トラストの B/S の左側は、現金 100 万円と有価証券 (NEC 劣後債) 1000 億円、B/S の右側は NEC トラスト発行普通証券 100 万円と投資家に発行したトラスト優先証券 1000 億円で構成されている。劣後債の地位は NEC すべての一般債権者に劣後し、普通株式には優先し、優先証券と同順位である。

● NEC 親会社と NEC トラストとの関係

⑤ NEC は、NEC トラストに対して劣後債 1000 億 100 万円を発行する。

⑥ NEC トラストは普通株式 100 万円を親会社 NEC に対して発行し、NEC から 100 万円の投資を受ける。

⑦したがって、NEC の B/S は、左側に NEC トラストから払い込まれた現金 1000 億円と NEC トラストが発行した普通証券 100 万円、右側は劣後債 1000 億 100 万円で構成されていることになる。

● 期中の分配 (イールドの動き)

P/L の動きは、

⑧ NEC は、劣後債から生ずるイールドを NEC トラストに支払う。これは、劣後債という会社法上あるいは会計上の負債から生じる利払いとして扱われるため、課税上も Debt から生じた利子とし

²⁷⁸ 吉村政穂・前掲注 (127)、15 頁。

²⁷⁹ 以下、スキームについては NEC ホームページ、2001 年 11 月 15 日プレスリリースに従い記述する。

て損金控除の対象となる(なった)ものと思われる。NEC トラストへの出資 100 万円からのリターンはあるが、1000 億円から生じるイールドの支払を考えると有効数字の桁数から落ちるような金額であり問題外である。

(2) 全体としてのスキームと課税上の論点

NEC が行ったスキームは、わずかな投資額で子会社をアメリカに設置し、その子会社から直接投資家に優先証券という Equity 性の強い証券を発行する一方で、そこで得た販売代り金を NEC に投資させるような形で、NEC は、劣後債という Debt 性が高い社債を発行する。これにより発生するイールドは課税上損金控除される。

外国子会社配当益金不算入の問題も子会社普通証券 100 万円からのイールド分が相当するが、全体の金額の大きさから考えて有効数字から外れるため問題はないものと考えられる。

一方これを会計上の構造でみると親子会社が連結され、NEC が持つ、劣後債と、NEC トラストが持つ有価証券 (NEC 劣後債の分) が相殺され、また、NEC が持つ有価証券 (NEC トラストが発行した普通証券の分) と NEC トラストが持つ普通証券とが相殺され、連結 B/S 上は、NEC がトラスト優先証券 1000 億円を投資家に投資したという構造になる仕組みである。

わが国の課税上考えるべきことは、NEC が NEC ビジネストラストに発行した劣後債から発生するイールドは、法人税法上利子として損金算入されるのか、という問題であるが、第 1 章で議論したように、「キャッシュ・フローに対する権利」の配分において、劣後債は、残余財産分配において劣後するという点から株式性を有する。一方、「コントロールに関する権利」の配分は受けないという点からは、株式性はなく社債的性質を有する²⁸⁰。会社法においては、「劣後特約付社債」とは、劣後的内容を有する特約が付された社債であると定めている。従って、法人税法上、明文の規定はないが、劣後債は Debt として分類され、劣後債から発生する利払いは法人税法上、利子として損金算入されることとなると考える。

第 2 の論点は、わが国の過少資本税制が無効であるという問題である。わが国の過少資本税制は、外国親会社が、わが国に設置された子会社に対して、資金注入を行う際に、Debt と Equity の総量規制を行うものであり、当該事例のように、わが国居住者である親会社が外国に子会社を設置し、親会社が子会社に資金注入を行う場合については、その手段は、Debt であっても Equity であっても課税上制約を受けることは全くないという点である。当該事例からわかるように、子会社に対して Debt という形で出資をすれば、それから生じるイールドの支払はすべて「利子」として損金控除の対象となる。わが国には、このような親会社から子会社への資本移動に係る課税ベースの浸食を防ぐ税法上の規定が存在しない。この問題に法人税法で対処するとすれば関連企業グループ間取引における支払利子の損金算入制限しかないであろう。

第 3 の論点は、NEC ビジネストラストが投資家に発行した、トラスト優先証券 (TOPrS) から生じるイールド (利払い) は、仮に、NEC ビジネストラストがわが国に設置されていたとすると税法上、その属性はいかなるものとして考えるべきか、という点である。

優先証券について、会社法の立場から、江頭憲治郎教授は、「法的には会社の負債である永久劣後債 (preferred subordinated debt)、亨益権 (Genußrechte) 等と経済的機能が類似する。株式と社債の機能の接近、いわゆるハイブリッド (hybrid) 化である²⁸¹」と説明されている。また、優先証

²⁸⁰ 「デットとエクイティに関する法原理についての研究会」報告書『金融研究』20 巻 3 号 (2001) 44 頁。

²⁸¹ 江頭憲治郎・前掲注 (76)、133 頁。

券を「キャッシュ・フローに対する権利」と「コントロールに関する権利」とに分解した場合、優先証券は、「キャッシュ・フローに対する権利」の配分において社債的な性質を有しながら、「コントロールに関する権利」の配分を受けるといった株式的な性質を有する証券であり、会社法の立場からは、株式の分類に入れ、議論しているものの、ハイブリッド性を強調している。したがって、かかる状況において、租税法は、優先証券を二分的に **Debt**、**Equity** のいずれに分類するのか、判断を求められることになるであろう。この点に関し、吉村政穂准教授は、「もし日本企業が（海外子会社を通じてではなく）直接に優先証券を発行することがあったらならば、わが国の課税当局はこれにどのように対応するのであろうか。例えば、具体的には、当該企業の所得算定の過程において、優先証券保有者に対する利払いを損金に算入することは認められるのであろうか」²⁸²と疑問を提示され、発行会社の決定により分配金の支払を繰延べられる点と特定の償還日が定められていない点につき、社債というものの私法的な定義の中には、通常、償還期限と利息の定期的な支払が求められるものである²⁸³が、本優先証券にその定めは置かれていないことからして、優先証券から生じる利払いの課税上の取扱に対し、「もし内国法人がかかる証券を発行する事態が生じた場合、どのような取扱いがなされるだろうか。これまで日本でなされてきた株式と借入れとの区別を見ていくことで、なんらかの理論的な視点に基づいた見通しを立てることはできるのだろうか。もしくは、それを導くだけの議論の蓄積は存在しているのだろうか²⁸⁴」と述べられている。

(3) その後

2004年4月22日 NEC プレスリリースにて、2004年6月21日に NEC は会計基準の変更事由により優先証券の証券の償還を次のように発表した²⁸⁵。

会計事由の発生による償還

本劣後債および NEC トラスト優先証券の発行時に予定されていない一定の会計上の事由が発生した場合は、日本電気株式会社は、本劣後債の要項に基づき、いつでも本劣後債を繰上償還することができます。このたび、米国会計基準の変更により、平成16年3月31日における日本電気株式会社の連結貸借対照表上における NEC トラスト優先証券の会計上の取扱いが変更されましたので、会計事由が発生いたしました。

2001年 NEC ビジネストラストが優先証券を発行した時点におけるアメリカ会計基準 (US GAAP) によれば、優先株式は、会社の貸借対照表の株主資本の部の最初の項目にパー・バリューで載せるように定められていた²⁸⁶。そのため、NEC の連結財務諸表上には、株主資本として優先証券を掲載することができ、社債性の資金調達において株式性の資本調達と扱われることから自己資本比率は改善したが、2003年 FASB は、Interpretation No.46R, Revised version of 'Consolidation of

²⁸² 吉村政穂・前掲注 (127)、16 頁。

²⁸³ 龍田節『会社法大要』(有斐閣、2007) 322 頁。同書によれば、「社債にも多様なものがあり、両者 (株式：ここは筆者が補った) が接近することがある。…しかし株式・持分が自己資本、社債が他人資本という差異は残る」とし、社債と株式の会社法上の明確な差異は、自己資本と他人資本というその差にあることが述べられている。

²⁸⁴ 吉村政穂・前掲注 (127)、16 頁。

²⁸⁵ NEC 2004 年 4 月 22 日プレスリリース「NEC トラスト優先証券の償還のお知らせ」。

²⁸⁶ "Preferred stock is generally reported at par value as the first item in the stockholder's equity section of a company's balance sheet," See, Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt & Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting*, 10th ed. (Wiley 2001) at 787.

Variable Interest Entities'において、GAAP 上、トラスト優先証券は、その証券の直接の発行体であるトラストにおいては、Equity としての計上を認めるが、銀行持株会社(Bank Holding Company)の連結財務諸表においてはトラストの発行した優先証券は、Equity としての少数株主持分とは扱わない、という基準に変更した²⁸⁷。後藤文人・大槻奈那氏によると、このアメリカ会計基準の変更に伴い、FRB が大手銀行について、トラスト優先証券のコアキャピタルへの組み入れ比率を従来の25%から15%に引き下げたことなどが影響し、NEC は2004年6月にトラスト優先証券の全額を償還したと説明されている²⁸⁸。

3. イオン株式会社—直接発行型、劣後特約付き無担保社債—

2006年9月20日にイオン株式会社は国内市場において事業会社として第一号の劣後債形態でのハイブリッド証券(正式名称は、第1回および第2回利払繰延条項・期限前償還条項付(劣後特約付)無担保社債、以下本論においてこれをイオン・ハイブリッド証券という)310億円の発行を行なった²⁸⁹。イオン(株)でのニュースリリースによる公表では、当該証券を社債と位置づけ以下のように説明している。

本社債は、負債でありながら一定程度の資本に類似した性質および特徴を有しており(以下、負債と資本の両方の性質および特徴を有する証券を「ハイブリッド証券」といいます。)、本社債は、格付機関により資本性を認定された資金調達手段であり…本社債は…「クラス3(50%程度)」に相当する資本性認定を頂いております。昨今、欧米社債市場においては、格付機関により資本性を認定された事業会社によるハイブリッド証券の発行事例が増加しておりますが、国内市場において事業会社が発行体となる劣後債形態でのハイブリッド証券発行は、これが初めてとなります。

本社債の特徴は、償還期日までの期間が50年と超長期であること…、本社債の弁済順位は、全ての一般債権者に対して劣後すること、本社債の利息が繰り延べられる可能性があること、ならびに一定の条件に抵触した場合、本社債の利息の支払原資が制限されること等の点で、資本と類似した性質を有するものであります。

(1) イオン・ハイブリッド証券スキームの概要²⁹⁰

- c) 発行総額： 第1回金45億円、第2回金265億円
- d) 利率： 第1回 払込期日の翌日から平成28年9月29日まで：年3.25%/
第2回 払込期日の翌日から平成28年9月29日まで：6ヶ月ユーロ円 Libor+1.40%
第1回および第2回 平成28年9月29日の翌日以降：6ヶ月ユーロ円 Libor+2.40%
- e) 払込期日： 平成18年9月29日
- f) 償還期日： 平成68年9月29日
- g) 期限前償還： イオン(株)は、平成23年9月29日もしくはそれ以降に到来する本社債の利息の各支払期日または本社債について著しく不利益な税務上の取扱いがなされ、合

²⁸⁷ Board of Governors of the Federal Reserve System, Risk-Based Capital Standards: Trust Preferred Securities and the Definition of Capital, Vol. 70, No.46 11827 Federal Register (2005); FASB, Consolidation of Variable Interest Entities, Interpretation No.46R, para.14 FASB (2003).

²⁸⁸ 後藤文人・大槻奈那・前掲注(272)、98頁。

²⁸⁹ イオンニュースリリース2006年9月20日「劣後債形態でのハイブリッド証券の発行に関するお知らせ(国内市場において事業会社として第一号)」

²⁹⁰ イオンニュースリリース・前掲注(289)をもとにまとめたものである。

理的な努力によってもこれを回避できない場合について、期限前償還することができる。

- h) 利払の任意繰延： 以下のいずれかの条件に抵触した場合等において、本社債の利払を最長で10年間繰り延べすることができる。
 - a. イオン(株)の EBITDA マージン(連結ベース)が直近2半期連続で4.5%を下回った場合。
 - b. イオン(株)の負債比率(連結ベース)が直近2半期連続で65.0%を上回った場合。
 - c. 普通株式において剰余金の配当を決定しなかった場合。
- i) 利払いの原資制約： イオン(株)の財務状況が一定以上に悪化した場合、本社債の利払いを行う原資が新株発行等により調達される資金に限る。
- j) 劣後特約： イオン(株)に破産、会社更生、民事再生、その他これらに類似する手続き、および日本法以外による倒産手続等の事由が発生した場合、本社債の所持人への弁済は、すべて一般債権者に劣後する。
- k) 借換制限： 期限前償還、買入償却および満期償還にあたっては、償還等が行われる際の本社債と同等以上の資産性を認める手段によって資金調達を行うものとする。
- l) 配当等の停止： 任意に支払が繰り延べられた利息および利払を行う原資が新株発行等によって調達される資金に限定された利息が存在している期間においては、剰余金の配当および自己株式の取得等を行わない。
- m) 資金使途： 本社債の発行代り金は、既存短期債務の返済に充当される。
- n) 発行形態： 私募(ゴールドマン・サックス証券会社東京支店およびみずほ証券株式会社が私募の取扱者として、適格機関投資家に対して投資勧誘を行う)。

(2) 特徴

イオン(株)によるハイブリッド証券発行形態は、海外 SPC を介さず、イオン(株)が日本国内の証券会社を通して直接適格機関投資家に割り当てるところにある。金融ジャーナリストによると、「イオンの場合は発行の目的はもっぱら負債構成の組み替えにあった。資本性があるものに入れ替えることで、クレジットラインを一部空けることができた。イオンは劣後債発行から約1ヶ月後には公募増資と第三者割当増資で約1900億円を調達するなど、新株発行による希薄化回避の必要性に迫られていたわけでもないの、優先株である必要はなかった²⁹¹」と記されている。

(3) 課税上の論点

この場合は NEC のような TOPrs スキームを用いておらず、スキーム自体の問題点はない。課税上問題となるのは、償還期日までの期間が50年と超長期であること、社債の弁済順位は、全ての一般債権者に対して劣後すること、社債の利息が繰り延べられる可能性があること、ならびに一定の条件に抵触した場合、社債の利息の支払原資が制限されること等の点で、株式と類似した性質を有することである。これを、法人税法上 Debt とみなすのか、Equity とみなすのか、法人税法独自の Debt/Equity 認識基準が必要とされるのではないだろうか。

4. 新日本製鐵株式会社—ケイマン SPC を介す、クロス・ボーダー・ハイブリッド・ファイナンス—

新日本製鐵株式会社は、2006年10月20日取締役会にて決定、2006年11月9日、同社がケイマン諸島に設立した100%子会社 SPC (NS Preferred Capital Company Limited; 以下「NS社」と呼ぶ)を割当先として、ユーロ円建転換社債(劣後特約 CB)総額3000億円を発行し、NS社が

²⁹¹ 伊藤歩「イオン、新日鉄による発行で注目が集まるハイブリッドで資本負債構造を柔軟化」『金融ビジネス』92頁、93頁(2007)。

同額のユーロ円建交換権付優先証券を発行した。

NS社が発行する、ユーロ円建交換権付優先証券は、第三者割当方式により発行され、(株)みずほコーポレート銀行、(株)三菱東京UFJ銀行、および(株)三井住友銀行の3行が全額を購入した²⁹²。

(1) スキームの概要²⁹³

NECによる優先証券の発行とスキームとしては変わらない。

● NS社は、

①NS社は、国内法人投資家に優先証券を3000億円発行する。

②NS社は、その販売代り金3000億円で新日本製鐵が発行する劣後特約CB3000億円を全額購入する。このことにより一旦NS社のB/Sに現金3000億円が計上されるが、すぐに新日本製鐵発行の有価証券に置き換わる。

③したがってNS社のB/Sは左に有価証券(新日本製鐵)右にユーロ円建交換権付優先証券が3000億円で計上される。

④優先証券から生じるイールドはNS社P/Lの左側に計上される。

⑤しかし、新日本製鐵発行の劣後特約CBにより、ほぼ同額のイールドの受取が生じるため、P/Lのバランスはゼロとなる。

● 新日本製鐵は、

③劣後特約CB3000億円をNS社に発行し、NS社の販売代り金3000億円を受け取る。

④新日本製鐵のB/Sには、左に現金、右に劣後特約CBが3000億円で計上され、劣後特約CBから生ずるイールドの支払はP/Lの左に「支払利子」として計上される。

● 新日本製鐵とNS社を合わせると

⑤新日本製鐵がNS社に発行した劣後特約CBとNS社が有する有価証券と相殺され、連結B/S上ではNS社が投資家に発行したユーロ円建交換権付優先証券が、Equityとして計上されることとなる。

⑥一方課税上は、新日本製鐵が、NS社に3000億円劣後特約CBというDebtによる投資を行ったものとみなされ(みなされるであろう)、当該CBから生ずるイールドの支払は「支払利子」と認定され、損金控除の対象となる。

(2) 課税上の論点

NECとNECトラストとの課税問題の第2で述べたように、わが国の過少資本税制は、外国親会社が、わが国に設置された子会社に対して、資金注入を行う際に、DebtとEquityの総量規制を行うものであり、当該事例のように、わが国居住者である親会社が外国に子会社を設置し、親会社がわが国の会計上でDebtと認められる社債を外国に設置された子会社に発行する場合には、過少資本税制の適用対象とならないため、法人税法上、Debtと認められるであろう、社債をいかように発行してもそこから発生するイールドは損金控除対象の支払利子となり、法人税の課税ベースを減少させることが可能である。この側面においてわが国の過少資本税制は完全に無力化する。

一方、NS社は、自社発行の優先証券というEquityを投資家に発行し、現金3000億円を調達するが、この現金を用いて新日本製鐵発行のCBを全額買い受ける。

次に、外国子会社NS社と新日本製鐵との課税関係は、親会社発行社債を子会社が現金で購入し

²⁹² 新日本製鐵株式会社ホームページ、ニュースリリース、2006/10/20 および、後藤文人・大槻奈那・前掲注(272)、106-107頁参照。

²⁹³ 新日本製鐵株式会社ホームページ、ニュースリリースをもとにまとめたものである。

た形式をとるため発生しない。

したがって最終的に問題となるのは、法人税法において、ユーロ円建転換社債（劣後特約 CB）が Debt と適格性を与えられるのか、あるいは Equity として適格性を与えられるのかという問題だけである。NS 社から受ける剰余金の分配は、受益者が NS 社と赤の他人である法人であるため、剰余金の分配が「配当」であっても「利子」であっても課税問題に影響はない。

(3) 会計上の論点

一方企業会計上のメリットは SPC が調達した資金は連結貸借対照表上、ユーロ円建交換権付優先証券として少数株主持分に計上される。新日本製鐵と NS 社との間は、新日本製鐵が B/S 上に持っている劣後特約 CB と NS 社が持っている有価証券が相殺されるため、連結ベースでは、NS 社がユーロ円建交換権付優先証券を発行している形となり、財務上有利であるというものである。

金融ジャーナリストの伊藤歩氏は、新日鐵(株)の発行済株式総数は、全上場企業中最多の 68 億株であり、有利子負債の削減を目標に持つ新日鐵は、負債を増やすことなく新株発行による希薄化も防ぎたいという目的から発行されたと記している²⁹⁴。

5. 東洋紡績株式会社

東洋紡績株式会社は、平成 21 年 2 月 16 日開催の取締役会において、英国領ケイマン諸島所在の東洋紡 100%出資の特別目的子会社 TC Preferred Capital Limited(以下、「TCPC 社」という)に対して第三者割当の方法により変動利率型ユーロ円建永久劣後社債および当初固定利率型ユーロ円建永久劣後社債の合計 220 億円を発行し、TCPC 社が、変動利率型ユーロ円建永久劣後社債および当初固定利率型ユーロ円建永久劣後社債のそれぞれの発行額に相当する発行額で、変動配当型ユーロ円建永久優先出資証券および当初固定配当型ユーロ円建永久優先出資証券(以下、総称して「本優先出資証券」という)を発行する方法により資金調達を行うことを決議した旨の報告を出した²⁹⁵。

同報告では、昨今の金融市場の混乱の中で、手元流動性、資金調達余力を確保しつつ、一部有利子負債の返済を行う。さらに、本調達による資金は、格付機関から資本性が認められているため、本年度を仕上げの年としている構造改革に伴って減少した純資産額を回復させる実質的な資本増強につながるためと説明されている。

さらに TCPC 社が発行する本優先出資証券は、東洋紡績(株)の連結貸借対照表上においては少数株主持分として計上され、財務安定性の向上に資するものである。本優先出資証券は資本と負債の中間的な性質を持つハイブリッド証券であり、負債性調達手段の特性を有すると同時に、主要格付機関(株式会社格付投資情報センターおよび株式会社日本格付研究所)から 70%以上の資本性が認められている。また、時価発行増資では、発行済み普通株式数の増加および一株当たり利益の減少等の普通株式の価値の希薄化を招くが、本優先出資証券には東洋紡績(株)の普通株式への転換権が付されていないため、東洋紡績(株)の普通株式の希薄化は一切発生しないと説明されている。

²⁹⁴ 伊藤歩・前掲注 (291)、93 頁。

²⁹⁵ 東洋紡績株式会社 2009 年 2 月 16 日プレスリリース「第三者割当てによるユーロ円建永久劣後社債の発行および当社海外特別目的子会社によるユーロ円建永久優先出資証券発行に関するお知らせ (「ハイブリッドファイナンス」による資金調達に関するお知らせ)」。

(1) スキーム(変動利率型ユーロ円建永久劣後社債および当初固定利率型ユーロ円建永久劣後社債と変動配当型ユーロ円建永久優先出資証券および当初固定配当型ユーロ円建永久優先出資証券)の概要²⁹⁶

東洋紡績(株)は海外特別目的子会社TCPC社に対して変動利率型ユーロ円建永久劣後社債220億円を発行し、TCPC社は国内の投資家に対して本優先出資証券220億円を発行する。また、当社は本優先出資証券に係る配当、残余財産の分配等の支払いを保証する旨の契約(劣後保証契約)をTCPC社と締結する。

- 発行額：変動利率型ユーロ円建永久劣後社債および当初固定利率型ユーロ円建永久劣後社債の合計220億円と変動配当型ユーロ円建永久優先出資証券および当初固定配当型ユーロ円建永久優先出資証券の合計220億円。
- 払込期日：平成21年2月24日
- 倒産手続等が開始した場合における劣後形態：東洋紡績(株)の全負債に劣後し、東洋紡績(株)の普通株式より優先する。
- 利率・配当率：(i)変動利率・配当型・・・平成26年7月20日またはその直近の日に到来する利息・配当の支払日まで：日本円Libor6ヶ月もの(初回は日本円Libor5ヶ月もの)+3.5%、平成28年7月20日またはその直近の日に到来する利息・配当の支払日(当日を含む)から：日本円Libor6ヶ月もの+4.5%(ii)固定利率・配当型・・・平成26年7月20日(当日を除く)まで：4.42775%、平成26年7月20日(当日を含む)から：日本円Libor6ヶ月もの+4.5%
- 償還期限：償還期限なし。ただし、(i)平成26年7月20日またはその直近の日に到来する配当支払日(当日含む)以降、本優先出資証券の任意の償還が可能となる(本優先出資証券が償還される場合対応する型の本社債も償還される)他、(ii)税制事由による場合、(iii)特別事由による場合にはそれぞれ繰上げ償還が可能となる。(ここで特別事由とは、会計事由、格付事由または特別税制事由をいう。)
- 利息配当の強制停止：(a)年次連結財務諸表上の数値を用いて計算されるEBITDAマージンが直近の2事業年度に渡り6%未満の場合、または(b)直近の年次連結財務諸表または半期連結財務諸表上の数値を用いて計算される資本合計に対する純負債の割合が70%を超えた場合には、利息・配当の全額の支払が停止される。上記の他、分配可能額が必要額に満たない場合その他一定の場合にも利息・配当の全額またはその一部の支払が停止される。
- 利息・配当の任意停止：強制停止事由および強制支払事由のいずれも発生していない場合に、会社の裁量により利息・配当を停止できる。
- 利息・配当の強制支払い：以下の場合に、強制支払事由に該当する。(i)東洋紡(株)普通株式等への配当を支払う旨の決議をした場合または支払を行った場合、または、(ii)東洋紡(株)普通株式等の買入または償還をする場合(ただし、一定の場合を除く)。
- 累積：強制停止・任意停止された利息・配当はいずれも累積し、当該停止金額に対し追加利息・配当を支払う義務が生じる。ただし、(i)強制停止金額が、当該強制停止日後20回目の利息・配当支払日まで(当日を含む)に支払われない場合、かかる強制停止金額およびこれに係る追加利息・配当に係る支払義務は消滅し、強制未払残高から除外される。(ii)(a)

²⁹⁶ 東洋紡績株式会社2009年2月16日プレスリリース・前掲注(295)を引用。

任意停止金額が任意停止日後 10 回目の利息・配当支払日まで（当日を含む）に支払われない場合、(b)任意停止金額が弁済されない間に強制停止事由が発生する場合、(c) いずれかの強制利息・配当支払日に、任意未払残高の総額が、当該日における分配可能額から当該強制支払事由に関して支払われる金額を控除して得られる金額を超える場合、当該任意停止金額およびこれにかかる追加利息・配当は、強制未払残高として取扱われる。代替利息・配当弁済方式：強制未払残高の支払いは代替利息・配当弁済方式により調達された純手取金に限定される。代替利息・配当弁済方式とは、(i)当社の関連会社等以外の者に対する普通株式の販売、発行もしくは募集、(ii)当社の関連会社等以外の者に対するその他株式の販売、発行もしくは募集、または(iii)当社の関連会社等以外の者もしくは TCPC 社に対する追加証券の販売、発行もしくは募集をいう。

- リプレースメント：本社債・本優先出資証券償還日または買入日以前の 6 ヶ月間に借替証券の発行によって調達された資金によってのみ、本社債・本優先出資証券の償還または買入れを行う意図を有している。ただし、当社が平成 19 年 3 月 23 日に発行した 2012 年満期新株予約権付社債に付された新株予約権が行使された場合は、当該行使に係る社債元本額相当額を限度として借替証券の発行手取金以外の資金による償還または買入れを行うことができる。借替証券とは、(i)当社普通株式(ii)当社の金融子会社により発行される同順位証券(iii)当社の金融子会社により引き受けられる同順位劣後債務(iv)当社のその他一切の証券および債務をいい、(ii)ないし(iv)までの証券または債務の場合には、借替証券である旨公表されており、かつ、本優先出資証券と同等以上の資本性を株式会社格付投資情報センターおよび株式会社日本格付研究所の双方から得ているものをいう。
- 資本性：本優先出資証券に対し、株式会社格付投資情報センターより 70、株式会社日本格付研究所より 75 の資本性を認定。
- 割当先：(株)みずほコーポレート銀行、三菱UFJリース(株)、三井住友フィナンシャルグループ、住友信託銀行(株)、センチュリー・リーシング・システム(株)、大同生命保険(株)、(他 2 社、順不同)。

(2) 課税上の論点

東洋紡績の場合も、ハイブリッド・インスツルメント・スキームは、NEC および、新日鐵と同様のものである。外国子会社 SPC である TCPC 社を設立しておき、わが国親会社である東洋紡績が TCPC 社に課税上 Debt として扱われるであろう、ハイブリッド・インスツルメントを発行する。同時に、TCPC 社は、わが国において企業会計上 Equity として扱われるハイブリッド・インスツルメントを投資家に直接発行する。TCPC 社は、このハイブリッド・インスツルメントの発行により得た資金をそのまま、親会社の発行する Debt インスツルメント購入に当てる。

この一連のスキームにより、東洋紡績の B/S には、Debt インスツルメントである変動利率型ユーロ円建永久劣後社債が計上され、TCPC 社がユーロ円建永久優先出資証券を投資家に発行することによって得た販売代り金を対価に東洋紡績から変動利率型ユーロ円建永久劣後社債を購入する形式をとり、現金が東洋紡績に移り、TCPC 社の B/S には左に有価証券（東洋紡績）、右にユーロ円建永久優先出資証券がセットされることになる。

この後の、イールドの流れは、NEC、新日鐵と同様である。親会社である東洋紡績は、TCPC 社に Debt から生ずるイールドの支払を「利子」として損金控除対象とし、課税負担の減少を行う。一方 TCPC 社は法人投資家に対して、会計上 Equity として扱われるユーロ円建永久優先出資証券を発行し、イールドを支払うが TCPC 社と受益者である法人投資家とは赤の他人であり、課税上の

問題は生じない。

会計上は、東洋紡績と TCPC 社とは連結され、連結 B/S 上には、ユーロ円建永久優先出資証券が Equity として計上され、東洋紡績が法人投資家に剰余金の分配をしたとように計上されるため格付けの低下も起こさない。

第7節 ハイブリッド・インスツルメント対抗手段としてのわが国の過少資本税制が抱えるいくつかの問題点

1. 資本構成とわが国過少資本税制の総量規制に対する問題点

平成 14 年の商法改正により、わが国では、商法上種類株式の発行が認められ²⁹⁷、平成 17 年会社法により会社法上、種類株式の発行が認められた（会社 108）²⁹⁸。このことにより、株式、社債等の証券の内容は、①配当に対する劣後、②経営への参加（議決権の有無）、③残余財産に対する権利の有無という 3 つのファクターを多様に構成することが可能となった²⁹⁹。

それに伴い、第 1 章で述べたように、株式の社債化、あるいは社債の株式化という相対化の問題が進み、ハイブリッド証券が発行されるようになってきた。この現象に対して水野忠恒教授は、国際課税において、自己資本と借入資本との比率のみではなく、特定の証券が株式なのか、あるいは社債なのかという認定が問題となってきている³⁰⁰と述べられているが、わが国の過少資本税制を見る限りにおいて、個別の性質判断を避けている³⁰¹。かかる状況においては、水野忠恒教授が指摘しておられるような、ハイブリッド証券が、「私法上は自己資本として取り扱われつつ、税法上は借入資本として、利子の必要経費控除を認められるという利点を仕組んだ³⁰²」ものであるか否かの判定はできない。

本庄資教授は、過少資本とは、幅のある「隠れた株式資本」形態のことをいうと定義され、高い Debt/Equity 比率がそこにはあるが、課税上有利な取扱いを狙った結果であることもあるし、純粹に商業上・経済上の理由による意志決定の結果であることもある³⁰³と述べられているように、その峻別は難しい。

最適資本構成の理論を、個々の法人ごとにみた場合、企業価値を最大化するという観点からは最適資本構成が存在するのであろう³⁰⁴。したがって、その状態から Debt と Equity の比率が最適資本構成比率から大きく乖離した過少な自己資本比率をもって過少資本ということになるのであろうが、わが国の法人税法はそのような資本構成比率に対する規制を設けていない。吉川保弘・岩本洋一教授は、過少資本という問題に対して「最適資本構成の理論を過少資本の観点から詰めれば、多国籍企業間の資金移動であれ、独立企業におけるそれであれ、最適資本構成から乖離した借入に対する

²⁹⁷ 水野忠恒『租税法（第 4 版）』（有斐閣、2009）468 頁。

²⁹⁸ 神田秀樹『会社法（第 10 版）』（弘文堂、2008）68 頁。

²⁹⁹ 水野忠恒・前掲注（297）、468 頁。

³⁰⁰ 水野忠恒・前掲注（297）、468 頁。

³⁰¹ このことは、第 3 章第 5 節 2.②イにおいて記したように、『平成 18 年版 改正税法のすべて』では、445-456 頁において、「…諸外国の過少資本税制には、負債の内容等を考慮して個別に対応するものと、わが国のように総量で規制するものがあるが、個別の判定においては非常に困難が伴うため、わが国では総量規制の仕組みが採られている。」と平成 18 年度改正の趣旨が述べられているように、わが国においては、個別の判定を行っていない。

³⁰² 水野忠恒・前掲注（297）、471 頁。

³⁰³ 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』（大蔵財務協会、2004）721 頁。

³⁰⁴ See RICHARD A. BREALEY, STEWART C. MYERS & F. ALLEN, PRINCIPLES OF CORPORATE FINANCE, (McGRAW-HILL, 2008) at 504.

支払利子は、配当とみなす余地があるということになる。しかし、実際には、多国籍企業における恣意的な意志に基づく非正常な借入を規制しようとするものである。過少資本税制は、不正な負債資本構成を最適資本構成に是正しようとするものではなくて、多国籍企業間の租税回避に対応した税制と考えるべきであろう³⁰⁵と述べられている。

また、国内法人同士の取引による一般的な過少資本というべき資本構成について、佐藤英明教授は「親会社と子会社の両方が同じ国内に存在する場合には、この問題は、税務当局からすればそれほど大きな問題ではない。なぜなら、法人間の配当の享受に関する二重課税が相当程度排除される制度の下では、子会社から親会社への利益の移転が配当という形をとっても支払利子という形をとっても、親会社と子会社を合わせてみた場合には、全体としての税収に大きな影響はない³⁰⁶」と述べられており³⁰⁷、また、武田昌輔教授は過少資本税制の趣旨として「外資系法人において、親会社からの出資を過少にして、資金を親会社から借り入れることにすると、その利子は親会社に支払われて損金算入され、その親会社の受ける利子については、源泉徴収(20%)で課税されることになる。これが国内の金融機関等から借り入れている場合には、当該外資系法人では、その利子相当分は課税所得が減少することになるが、その利子相当額は、金融機関の所得となるから、その意味では国としては課税権が残されていることとなる。…外資系法人が過少資本であって、かつ、親会社に利子を支払うという場合には、その利子は損金算入を認めないこととされたものである（平成4年度の改正）³⁰⁸」と述べられていることから、わが国の過少資本税制がアメリカの過少資本税制のように資本構成という概念と同じ考え方から生まれたものではないことがわかる。

以上より、わが国の過少資本税制には、一つ一つのハイブリッド・インスツルメントが **Debt** であるか **Equity** であるかという峻別機能が含まれているというわけではない。あくまで外国関連者に対する規制である。

したがって、イオン(株)が発行したハイブリッド・インスツルメントのような証券の場合、わが国国内において直接発行しており、過少資本税制は関与しない存在となる。

では、わが国内国法人が直接発行するハイブリッド・インスツルメントから生ずるイーロードの課税上の性格はいかなるものと判断されるのか、過少資本税制の射程外となると法人税法 22 条の適用となるであろうが、法人税法において、資本性何パーセント、負債性何パーセントという形態で構成されたハイブリッド資本に対する **Debt/Equity** の峻別が可能であろうか。この問題は、「資本等取引」と「損益取引」という二分法では解決できないのではないだろうか。

すると、法人税法にハイブリッド **Debt/Equity** 認定基準なる条文を創設すべきはないか考えるに至る次第である。

また、なぜわが国は、アメリカのような個別の性格判断を避けるのか、その理由の一つとして、水野忠恒教授が述べられているように、わが国の事実認定における租税行政上の立証責任が課税庁側にあることがアメリカとわが国との大きな違いとなって現れている³⁰⁹と考える。アメリカでは立証責任が納税者にあるため、内国歳入庁側では、大胆な事実認定を行うことができるのに対し、立証責任が課税庁側にあるわが国では、納税者によるハイブリッド証券の個別の性質判断を否認することは非常に困難であると思われる。

³⁰⁵ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注 (221)、114 頁。

³⁰⁶ 佐藤英明「過少資本税制」『日税研論集』33 巻、91 頁、91-92 頁 (1995)。

³⁰⁷ 同様の指摘を、羽床正秀・前掲注 (230)、158 頁にて述べられている。

³⁰⁸ 武田昌輔・前掲注 (260)、77 頁。

³⁰⁹ 水野忠恒・前掲注 (297)、471 頁 脚注 149。

イギリスにおいては、2004年4月1日より過少資本税制は移転価格税制に吸収され、移転価格税制の特別規定として機能しているが³¹⁰、イギリス国内での関連者間借入についても過少資本の対象となり、これに対する立証責任は納税者側に転換される。すなわち、過少資本に係る文書化が納税者に課され、税務申告時までには準備を強要され、これをしなかった場合は最高£3000のペナルティが自動的に課される³¹¹。

わが国においても、ハイブリッド・インスツルメントに対する立証責任の転換も考えるべきではなからうか。

2. わが国居住者である親会社が外国に子会社を設置し、親会社が子会社に資金注入を行う場合における課税ベースの浸食——アップストリーム・ローンを用いたわが国所得の外国への移転

312

わが国の過少資本税制は、外国親会社が、わが国に設置された子会社に対して、資金注入を行う際に、その外国資本が Debt か Equity かを総量規制というふりかけで、Debt を制限し、Debt から生ずる「利子」による課税ベースの浸食を防ごうとするものである。したがってその逆のケースは、規制の射程外である。すなわち、わが国居住者である親会社が外国に子会社を設置し、親会社が子会社に資本注入を行う場合については、その手段は、Debt であっても Equity であっても課税上制約をまったく受けないという問題である。これは、わが国の親会社が外国に 100%子会社を設置し、わが国の法人税法上 Debt と認められるであろうハイブリッド・インスツルメントを発行し、子会社に資金調達を行わせることによって得た資金を親会社に入れるというスキームである。本スキームを利用すれば、親会社は子会社に「社債」を発行した形式となり、子会社へのイールドの支払が生じる。これは、社債に係る「利子」であるため、損金控除がなされるべきである、というロジックである。この親会社から子会社への債券の発行に対する租税法上の制限規定は存在しない。したがって、親会社は子会社にハイブリッド・インスツルメントをわが国において Debt と適格視される形式で発行すればよい。そのように手当てすれば、発生するイールドはすべて損金控除の対象となる。

では、会計上の財務体質に問題は生じないのかという問題であるが、これも第3章第6節において述べたように、親会社の発行した「社債 (Debt)」は子会社では「有価証券」として B/S 上計上されている。子会社は投資家に対して、今度は非常に強い Equity 性を有するハイブリッド・インスツルメントを発行することにより、子会社 B/S 上には、投資家に発行した証券が Equity として計上されることになる。このとき、親会社が子会社に発行するハイブリッド・インスツルメントと子会社が投資家に発行するハイブリッド・インスツルメントの額、利払条件等を同じ額になるように設計しておくことによって、連結財務諸表上は、お互いの社債と有価証券が相殺され、親会社が投資家に Equity 性の強いハイブリッド・インスツルメントを発行した形式となる。したがって、連結バランスシート上は、健全なる資本性が担保されるのである。

以上から、わが国の過少資本税制は、外国に親会社、わが国に子会社という一側面しか規定しないため、反対の側面である、わが国に親会社、外国に子会社がある場合に起こる、課税ベースの浸食に対応できないということが言える。したがって過少資本税制がワークするためには、両側面か

³¹⁰ IBFD, EUROPEAN TAX HANDBOOK 2009 (IBFD 2009) at 879.

³¹¹ 中川洋「世界税制事情 イギリス」『税経通信』8、172頁、174頁 (2009)。

³¹² 本庄資・前掲注 (142)、132頁にて、「海外タックス・ヘイブン子会社に留保した所得を、今度は逆に原資として US 親会社に対してアップストリーム・ローンを行って、米国所得をタックス・ヘイブンに支払利子として移転するというストリップスキーム」と説明されている。

ら規制を設ける必要がある。さらに、過少資本税制を現状のまま維持することにした場合、法人税法によって、支払利子の損金算入制限をかける必要がある。そのためには Debt と Equity の法人税法上の峻別規定を設ける必要がある。するとわが国においても個別的な性格判断を避けて通ることはできないこととなる。

3. 過少資本税制により損金控除を否認された「利子」の属性

過少資本税制により否認された「負債」部分に相当する利払い部分は租税条約上の属性は何になるのかという疑問が生じる。過少資本税制上 Debt から生じた「利子」として損金控除を認めないとしているが、条約締結相手国において、わが国子会社から生ずるイーロドの受取は、「利子所得」と扱われるべきなのか、「利子」としての適格性をわが国の租税法令が否認したことにより「配当」に属性が変わるのか、という問題である。

この疑問点に対して吉川保弘・岩本洋一教授は次のように述べられる³¹³。

「我が国の過少資本税制の基本的な仕組みは、借入金の量を問題とするいわゆる総量規制方式を採用している。総量規制方式では、否認した支払利子を配当と認定することはかなり困難を伴う。すなわち、個別規制方式においては、それぞれの借入金ごとに資本の性格を有するかどうかを吟味することになるが、借入金を総量で規制するということは借入金の個別の性格を吟味することなく支払利子額の一定量の損金算入を制限しているに過ぎないということになる。つまり、利子が配当かを決定する基準となる元の資金の性格を検証していないことから損金算入を制限したという事実を取り上げてそれをもって配当と認定することはできないということになる。

こうした考え方に立てば、我が国の過少資本税制は支払利子を配当に仮装した利子として捉えているのではなくて、支払利子のうち一定の範囲の利子について損金算入を制限しているということになる。

つまり、検討の対象となった利子について損金算入は制限されてはいるが、利子としての性格そのものまで否認されているわけではない。」

この点は、他国における過少資本税制により否認された「利子」の性格と比較するうえで重要となる。アメリカ国内歳入法典 § 163(j) および財務省規則 1.163(j) により否認された利払い分は、「不適格利子(disqualified interest)」と扱われ、純支払利子については、今の制度では無期限に繰り越すことが可能³¹⁴となっている。

例えばドイツの旧過少資本税制(2004年度§8 a KStG)は、過少資本税制により否認された「利子」は「配当」と性格の変更が認定されていた³¹⁵が、2008年度の税制改正により、支払利子損金算入制限規定(§4h EStG; §8 a I KStG)により過少資本税制は廃止され、それに伴い、否認された「利子」については、「利子」としての性格をそのまま保ち、アメリカ § 163(j)と同様、否認された純支払利子の無期限の繰り越しを認めている³¹⁶。

³¹³ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注 (243)、145頁。

³¹⁴ 純支払利子とは支払利子が受取利子を超える部分をいい、「不適格利子」についてもその利子としての性格を変更するものではない。本庄資・前掲注 (142)、146頁。

³¹⁵ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ「ドイツ過少資本税制の概要」『International Taxation』Vol.24、No.12、36頁、40頁(2004)。

³¹⁶ Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht, 20.völlig überarbeitete Auflage (OVS Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2009) at 446-450.

谷口勢津夫教授は、わが国の過少資本税における「利子」に対して、租税条約上は、「利子」を「配当」とみなす取扱いが必要になる場合もあるのではないかと論じられている³¹⁷。その根拠として、過少資本税制の適用要件の一つとされている国外支配株主等には、租税特別措置法 66 の 5 第 4 項 1 号によると、内国法人の発行済株式総数の 50%以上を所有する者が含まれているので、この者は租税条約を援用して、利子としての源泉徴収 (OECD モデル租税条約 Art 11 para. 2 によれば 10%³¹⁸) ではなく、配当としての源泉徴収 (OECD モデル租税条約 Art 10 para.2 a) によれば 5%³¹⁹) を受けることを主張することもあると述べられている³²⁰。

このような観点から、過少資本税制により損金控除を否認された利子の種類の適格性を法律で決めておく必要があると考える。

4. 法人税法 132 条による支払利子損金算入制限の可能性

「法人税不当減少基準」(法法 132) があるが、この基準を巡って二つの見解があるといわれている。吉川保弘・岩本洋一教授によれば、一つは非同族会社が通常行う行為計算と比較して同族会社ゆえに容易に選択できるような行為計算かどうかを基準とするものであり、他の一つは、純経済人の選らぶ行為計算としては不自然不合理であるかどうかを基準とするものである、とするものである。吉川保弘・岩本洋一教授は、この「法人税不当減少基準」を用いて、「本来株式として資金調達すべきところ、借入にした」ことによる結果法人税が減少していることが判明すれば「法人税不当減少基準」を満たしていると考えられることから、過少資本についても法人税法 132 条で規制することは可能ではなかろうかという説を展開しているのであるが、「本来株式として」発行すべき行為の具体的判断基準が明確でなく、また親会社から借入をすること自体が私法上特異な法形式を採用したり濫用したりしているものではないため、「法人税不当減少基準」と独立企業原則とはほぼ同じ内容といえるから、結局は独立企業原則により過少資本であるか否かを測定せざるを得ないのではないかと論じられている。しかし、法人税法 132 条は同法 22 条や 37 条から離れた所得計算を認めるものではないから、必ずしも国際的な所得移転に適切に対処できないのではないかと、したがって 132 条で過少資本税制をカバーすることはできないのではないかと結論を導き出されている³²¹。

ここにおいて「法人税不当減少基準」が論点となるものと思われる。ハイブリッド・インスツルメントを用いてクロス・ボーダーな取引を行う場合、第 4 章で考える租税裁定という問題に注意する必要がある。租税裁定は、取引を行う各国の国内法でみれば、法形式上何ら問題となる異常性は見当たらない。しかし、二国間におけるハイブリッド・インスツルメントに対する税制の差を利用するものであるため、実効税率は減少する。かかる場合に対して「法人税不当減少基準」をあてはめることはできるのだろうか。「減少」は確認できても「不当」性は確認できないはずである。なぜならば、わが国の法人税法においてハイブリッド・インスツルメントに対する明確な定めがあるわけではなく、企業会計あるいは会社法会計上認められた形にテイラー・メイドされたものであるから、わが国の法人税法に照らして考えてみても、「不当」性は出てこないはずである。使っているのは、二 (多) 国間における税制の違いだけである。

このような状況において「法人税の減少」を抑えるためには、過少資本税制が総量基準を採用し

³¹⁷ 谷口勢津夫『租税条約論』(清文社、1999) 172 頁。

³¹⁸ OECD, *infra* note (388) at 29.

³¹⁹ OECD, *infra* note (388) at 28.

³²⁰ 谷口勢津夫・前掲注 (317)、172 頁。

³²¹ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注 (221)、147-148 頁。

ているように、法人税法において国外および国内関連者に対する支払利子損金算入の総量制限規定を立法化するべきではないかと考える。

第8節 強制転換社債に対する対抗策—現行法人税法による支払利子損金控除制限の可能性—

わが国の過少資本税制は国外支配株主等からの過大な借入を規制するものであり、Debt と Equity との峻別を目的とした税制ではないため、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドをわが国の法人税法がどのように峻別するのかという問題は現行の過少資本税制と別の問題として残されている。Equity 資本を調達するコストと Debt によるコストは、前者は株主へのリターンであり、後者は株主以外の投資家に対するリターン(コスト)であるという観点からみれば、ともに会社にとっての義務 (obligation) から発生するイールドであり、経済的・ファイナンス的には区別されるべきものでないのかかわらず、法律構成上は全く別物であるため、租税法上も Equity 資本を調達するコストを配当とし、Debt によるコストを利子として、前者を損金不算入、後者を損金算入するという異なった扱いをしてきていることは既に何回も述べた。

「もともと株式と社債の区別は人為的に作り出されたものであり、普遍的なものではないので、これらの中間的性質を有するものを人為的に作り出すことも、また可能である³²²」と渡辺裕泰教授が指摘されているように、租税法上考えなくてはならないのは、法律構成上、ハイブリッド証券が社債として、あるいは株式としていずれかに区分されるかという議論と独立して、ハイブリッド証券から発生するイールドを現行法人税法に照らして、それを利子と認定するのか、配当と認定するのか、あるいは一つのハイブリッド証券から発生するイールドを利子部分と配当部分とに分けて課税するのかという問題があるということである。

実務書³²³によれば、2003年時点において、「わが国課税当局は、現在のところ、これらのメザニン・ファンドに関する「分配」については、原則として、「常に利子または配当のいずれかとして取り扱う」という二分法的処理をとっているようである」と記されている。

わが国のハイブリッド・インスツルメントにおいて主要となる「劣後債」の扱いについて、劣後債も Debt である以上、課税上も損金控除の対象とされるべきものである³²⁴が、劣後債を永久債として発行し、さらに普通株式への転換請求権も付属するようなハイブリッド・インスツルメント、あるいは、イオン(株)が発行した、利払繰延条項・期限前償還条項付無担保社債のように、期間が50年、利払いが繰延可能、さらに、格付け機関から50%の資本性を認められているような「社債」に対して、課税上も「社債」と認め、利払いの損金控除を認めるべきなのかについては大きな疑問が残る。

そこで、予てより商法において問題視されていた、エクイティ性の強い社債について、中でも特に、アメリカにおいて問題となり、内国歳入庁が Rev. Rul. 2003-97 を出すに至った、強制転換社債を例にとりわが国現行法人税法 22 条により強制転換社債から生ずるイールドの損金算入制限が可能であるのかを、北村豊弁護士の論文をもとに検討する³²⁵。

³²² 渡辺裕泰・前掲注 (87)、169 頁。

³²³ 太田洋「エクイティ・ファイナンス、デット・ファイナンス：総説」西村総合法律事務所編『ファイナンス法大全 (上)』337 頁、352 頁 (商事法務、2003)。

³²⁴ 草野耕一『金融課税法講義』(商事法務、2009) 410 頁。

³²⁵ 強制転換社債についての課税上の検討をしている論文に北村豊「強制転換社債 (Mandatory Convertibles) の税務上の取扱について—Rev. Rul. 2003-97 を素材として」『NBL』851 巻、109 頁 (2007) があり、本論文は北村豊弁護士の論文を引用して検討を加えている。

1. 転換社債と強制転換社債の相違

北村弁護士によれば、強制転換社債が転換社債型新株予約権付社債（いわゆる転換社債）と異なるのは、投資家に株式の償還を受けるというオプションが与えられているわけではなく、一定期日において強制的に株式により償還されるという点であるという³²⁶。

北村弁護士は、アメリカにおいては、強制転換社債は、一般に、発行会社の投資家に対する社債の発行と、発行会社と投資家との間における発行会社の株式に関するフォワード契約の組み合わせとして法律構成されていると記され、法律構成という点からは、発行会社は社債の利子を損金算入することができると思うことができる一方、経済的には、単に払込金の前払いを伴う将来における株式の発行と同様の効果が生じているに過ぎないわけで、この点からは、この金融商品は実質的に株式であって、利子の支払いは損金算入できないと考えることも可能であると述べられている³²⁷。

北村弁護士は、わが国において強制転換社債を設計するとした場合、転換社債型新株予約権付社債と構成した上で、これに付される新株予約権を株式の交付と引換にする取得条項付新株予約権とし、社債の償還日を新株予約権付社債の取得日とすることにより構成可能である（会社 236①7ニ・275）と述べられている³²⁸。

2. 強制転換社債の組成

北村弁護士は、アメリカにおいては、強制転換社債に含まれる社債利子の損金算入については、判例法による制約と内国歳入法による制約の2つがあると述べられている³²⁹。判例法による制約は、アメリカ裁判例の積み重ねにより形成されてきた **Debt** と **Equity** の区別によるものであり、私法上社債として構成されていたとしても実質的に株式性の高いものについては租税法上は社債として扱われず、損金算入が否認されるというものであり、内国歳入法による制約は、内国歳入法典 § 163(D)(1)³³⁰により、発行会社または関連会社の株式により償還される社債については、その支払利子の損金算入を否認されるというものであるとされる³³¹。

北村弁護士によるとアメリカにおける強制転換社債は社債とフォワード契約との合成により構成されたものであるが、**Debt** と **Equity** が合成されてできあがった一つの金融商品を、判例法と内国歳入法典 § 163(D)(1)との制約関係で納税者に働く有利・不利を具体的に分析し社債部分とフォワード部分との分離性を肯定し、社債の支払利子損金算入を認める判断を下したのが、**Rev. Rul. 2003-97** であるとされる。

わが国における強制転換社債について北村弁護士は、私法上は、取得条項付新株予約権が付された転換社債型新株予約権付社債として法律構成されていることから、この点を重視すれば社債部分の支払利子を損金算入できると解することができる（法法 22 条 3 項）とし、一方、経済的な性質に着目すれば、実質的には将来における株式の発行がなされているに過ぎないとみるこ

³²⁶ 北村豊・前掲注（325）、109 頁。

³²⁷ 北村豊・前掲注（325）、109 頁。

³²⁸ 北村豊・前掲注（325）、109 頁。

³²⁹ 北村豊・前掲注（325）、110 頁。

³³⁰ IRC § 163

(l) Disallowance of deduction on certain debt instruments of corporations

(1) In general

No deduction shall be allowed under this chapter for any interest paid or accrued on a disqualified debt instrument.

³³¹ 北村豊・前掲注（325）、110 頁。

が可能であり、この点を重視すれば、当該強制転換社債から生ずる利子は、株式の支払配当とみなすことができるため損金算入はできないと解すべきである³³²とも述べられている。

ここで、わが国における社債と株式すなわち、Debt と Equity との租税法上の違いについての議論の蓄積も裁判例も存在していないことが問題となる。アメリカにおいては、長い歴史と膨大な議論の積み重ね、裁判例が存在し、従って判例法の適用が可能となるが、わが国においては、それができない。

さらに、法律においても、アメリカには内国歳入法典 § 163(f)(1)による、発行会社の株式により償還された社債については、その支払利子の損金算入を否認する個別否認規定が存在するが、わが国においては、そのような個別否認規定の存在はないため、税法による否認は難しいこととなる。

したがって、最終的には、個別否認規定が存在しない場合に私法上有効な法律構成を否認できるかという問題になる。

3. 私法上の法律構成による否認の可能性

本庄資教授は、「租税回避の否認とは、課税庁が私法上の契約自由の原則により課税要件を充足しないように納税者が選択した法形式を税法上否定して、税法の予定する通常用いられる法形式に引き直して、これに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを意味する。租税法律主義の下では、法律の根拠なしに、課税庁が租税回避の否認を行う権限を有することを認めることはできない³³³」と述べられたうえで、経済的実態は、契約当事者の合意の表面的・形式的な意味によって判断するのは相当ではなく、納税者の主張と異なる課税要件該当事実を認定し、これに従って課税するという、事実認定・私法上の法律構成による否認の法理について次のように述べられている。

「私法上の法律構成による否認」という理論は、…否認の法的要件を明確にしないまま、「事実認定」の名を借りて私法上の法律構成を否定して税法上の法律構成を仕立てる作業を行政や裁判所の裁量に委ねる結果となる点で、租税法律主義が要請する否認要件の明確性という視点から問題とされる。

「私法上の法律構成による否認の内容は、(i)契約が存在しない場合、(ii)契約が虚偽表示を理由に無効と認定される場合、(iii)当事者の選択した法形式を否定して真実の契約を認定する場合に分けられる…これに係る議論は(i)私法上の事実認定、(ii)意思表示の解釈、(iii)契約の解釈を前提とする。契約の成立について判断するために意思表示の解釈が行われるが、この場合の意思表示は客観的意思表示である。…通常、内心的効果意志を重視する意志主義と表示行為を重視する表示主義に分かれる。…次に意思表示の解釈によってその内容の確定が行われる。表示効果から推測された効果意志は…表示行為の法的効果は生じない…この段階での内心的効果意志を把握することはきわめて困難である。契約内容の確定のため契約の解釈が行われる。…契約当事者間において契約内容に争いがある場合には契約内容の補充や法律行為の内容修正が…裁判官によって行われるが、当事者が表示行為の意味内容に争いがない場合に課税庁がそのような作業を行うことは、原則として許されない。…当事者が選択した私法上の法形式を否定し他の法形式に引き直して課税することができる場合は、事実認定の結果として、当事者が選択した私法上の法形式

³³² 北村豊・前掲注(325)、110頁。

³³³ 本庄資・前掲注(303)、76頁。

が存在せず、または無効であると認められる場合に限られる。³³⁴」

この本庄教授による「私法上の法律構成による否認」を強制転換社債に関する取引当事者間に当てはめて考えた場合、取得条件付新株予約権が付された転換社債型新株予約権付社債という法律構成を、実際に契約書の通りに締結し、その契約条項に従って転換社債型新株予約権付社債の発行や株式の引換とするその取得に関し、必用な手続きを適切に実行していれば、当事者の内心的効果意志が、将来における株式の売買を意図したものであると事実認定することはできないと解すべきであろうと考える。

北村弁護士は、「私法上の法律構成による否認」の他に、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される原価・費用の額については損金に算入できるという法人税法 22 条 3 項、4 項を限定解釈し、社債の支払利子を損金算入できることを明示しているわけではないという根拠から否認ができる可能性も示唆しているものの、社債の支払利子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る原価・費用に該当しないとすることには相当の無理があると述べられている³³⁵。

第9節 法人税法における支払利子損金算入制限規定創設の必要性

吉川保弘・岩本洋一教授は、一般に支払利子は、法人税法 22 条 3 項において「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」とし、二号において、「販売費、一般管理費その他の費用」として損金算入が認められている。したがって、わが国の過少資本税制は法人税法 22 条 3 項に定める支払利子の損金算入を制限するための規定であり、法人税法 22 条 3 項に規定する「別段の定め」と位置づけることができる。さらに、過少資本という形式を利用した租税回避に対して法人税法 22 条では十分な対応ができないこと、さらに次のような観点から、わが国の過少資本税制は法人税法 22 条に規定する「資本等取引」と「損益取引」とを区分する基準を明示した創設規定と論じられている³³⁶。

「…資本等取引であるものが損益取引に仮装されてその結果費用として益金から控除されているのが明らかであれば、第 5 項の規定により損金算入を否認することができる。さらに、実体的に利益の分配とみなすことができれば資本等取引と認定することができよう。

…法人税法第 22 条においても過少資本による過大な支払利子の損金算入を規制することは可能となろう。しかしながら、関連者からの借入をどんな基準をもって資本とみなすかということが明らかではない。

さらに、法人税法第 22 条を納税者間の租税負担をパリティにおく規定（金子宏稿「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引の法理」、「所得課税の法と政策」所収有斐閣 p262、教授は、「米国内国歳入法第 482 条は独立当事者間取引の基準に即して関連企業の所得を計算し直すことを認めることにより関連企業と非関連企業とのタックス・パリティを維持しようとしている。」と述べられ、22 条の性格及び目的をどのように評価すべきかにおいて貴重な判断材料になるとしている。p310）であると位置づけるとすると、独立企業間原則によって過少資本であるかどうかを測定することが可能となろう。

³³⁴ 本庄資・前掲注 (303)、78 頁。

³³⁵ 北村豊・前掲注 (325)、114 頁。

³³⁶ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注 (221)、145 頁。

こうした考え方を敷衍すれば現行の過少資本税制と近似してくる。言い換えれば、我が国の過少資本税制は一般法である法人税法第 22 条の資本等取引とを区分する基準を明示したものと考えることができる。」

しかし、第 3 章第 7 節 2 にて論じたように、わが国の過少資本税制では、いわゆるアップストリーム・ローンに対しては支払利子の損金算入制限をかけることはできない。

法人税法 22 条の「資本等取引」と「損益取引」とを区分する基準を明示した規定であるためには、わが国の過少資本税制が想定している親子間が逆のケース³³⁷も射程内に入れておくべきである。

このように考えると、過少資本税制に逆のケースへの対抗能力を持たせるとともに、法人税法 22 条の「資本等取引」と「損益取引」とを区分する基準となる Debt/Equity の区分規定を明示し、企業グループ間取引に対する支払利子損金算入制限を規定する条文を法人税法に立法すべきであると考える。

第10節 小括

本章はハイブリッド・インスツルメントに対する対抗手段としての過少資本税制を中心に考察を行った。わが国においては租税法上の Debt と Equity の性質付けが曖昧なため、個別規制方式を避け、総量規制方式にて外国親会社からの過大な貸付により生ずるわが国における法人所得への課税権の喪失を防いでいる。しかし、アップストリーム・ローンに対して過少資本税制は対抗できない。そこで過少資本税制を両サイドから対抗できるようにするべきである。

わが国の事業会社における近年のハイブリッド・インスツルメント発行事例をみると、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドの性格、すなわち、そのイールドを受け取った側において利子所得になるのか配当所得になるのかという問題も同時に起こることとなり、ハイブリッド・インスツルメントを過少資本税制という規制だけでとらえ、Debt と Equity との峻別を避けてとおることはできない。

第 1 章小括でも述べたように、わが国法人税法上、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドを「利子」あるいは「配当」と認定するためには、その原資となる当該ハイブリッド・インスツルメントが、Debt であるのか Equity であるのかという判断が必要となる。したがって法人税法 22 条とは別に、別段の定めとしてでも、法人税法が意図する Debt と Equity の区分基準について規定を設けるべきである。

第4章 クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定と対抗手段——二国間租税条約を用いたアプローチと、法人税法での支払利子損金算入規定創設によるアプローチ——

第1節 クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定

1. クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントによる国際的租税裁定問題

ハーバードロースクールの Andrey Krahmal は、複数国が同一の証券またはエンティティの取扱に

³³⁷ 第 3 章第 7 節 2 にて論じたように、わが国を居住地国とする親会社が Debt 性の強いハイブリッド・インスツルメントを発行し、子会社に全額投資させる。子会社から投資資金はわが国に流入するが、親会社の発行したインスツルメントから生ずるイールド（利子）は法人所得の課税ベースを減少させる。この仕組みは親子会社合わせてみた場合、子会社が Equity 性の強いハイブリッド・インスツルメントを発行していれば財務上は連結されるため、健全性を保つことができるため、Equity を Debt 性のハイブリッド・インスツルメントに代える強いインセンティブが働くこととなる。したがって、支払利子の損金算入制限をこのケースにも適用させる必要性がある。

対して課税上の扱いを異にする場合、税制の差を利用する裁定機会が生じる。このような租税裁定の目的は複数国における取引からタックス・ベネフィットを享受することであり、取引について国により異なる見解が二重課税や租税裁定の誘因となる。そしてハイブリッド・インスツルメントは、ある国では Debt として分類され、他方の国では Equity として取り扱われるもので、ハイブリッド・インスツルメントから、支払の損金控除、益金算入、支払時期または支払の性質についてまったく異なる国際課税上の取扱を受ける種類の取引が創出されることとなるが、ハイブリッド・インスツルメントは、純粋な Debt または Equity にないような望ましい性質をもつだけでなく、一方の国では益金に算入されずに他方の国では損金控除されるように設計が行われることを可能とするため、ファイナンス・コストを下げる目的で、あるいは利益強化を図る目的で租税裁定において広く利用される³³⁸。

2. クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントの類型——永久負債証券、利益分与ローン、転換負債商品、レポ取引——

Andrey Krahmал は、クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメント創出においては、Debt と Equity との類別が非常に重要となるが、金融工学の発達によりハイブリッド・インスツルメントはさまざまな程度に負債性と資本性をもつことが可能となり、純粋な Debt と Equity というカテゴリーへの分類というよりも Debt と Equity との連続性を容易にもたせることが可能となったことから、Debt と Equity との類別は本質的に難しいものとなっている³³⁹と指摘している。

そして、クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメント創出には、①永久負債証券(perpetual debt securities: 満期日を定めずに元本に係る所得を支払う投資商品)、②利益分与ローン(profit sharing loans: 債務者の事業一定割合および一定の利率を支払う合意)、③転換負債商品(convertible debt securities: 発行者の裁量で株式に転換できる負債)などが利用されるが、課税上①永久負債証券は、国によっては負債として扱われるが、アメリカにおいては、永久投資というエクイティ性の観点からエクイティティと再分類され、②利益分与ローンは、国によっては固定的利付負債とみなしその支払を損金控除可能とするが、アメリカにおいては利益分与ローンは、エクイティとみなし、その支払は配当とみなす扱いをし、③転換負債商品は、国によっては負債とみなすが、アメリカにおいては、強制転換性の負債はエクイティとして取り扱うなど、国々により異なる扱いを受けるところに難しさがあることを指摘している³⁴⁰。

さらにレポ取引も国際課税上の取扱が不一致となる租税裁定を狙う取引と考えられると述べており、レポ取引とは、アメリカにおいては、アメリカ法人が外国投資家に対して売価より高い価格で株式を買い戻す約束で行う株式の売買であるが、この取引の経済的実質は外国投資家によるローンのデット・ファイナンスとみなされ、支払利子の損金控除が認められアメリカ判例法および Rev.Rul. では、レポ取引は課税上 Debt とみなされている³⁴¹。

わが国におけるレポ取引をみても、2001年4月を境に法的扱いが大きく変わっている³⁴²。

³³⁸ Andrey Krahmал, *Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characteristics*, 5 HOUS.BUS. & TAX L.J. 1 (2005) at 2-3. Andrey Krahmал の論文に対する日本語訳は、本庄資・前掲注 (179)、6-9頁による。

³³⁹ *Id.* at 6.

³⁴⁰ *Id.* at 14-15. 本庄資・前掲注 (179)、6頁。

³⁴¹ *Id.* at 14-15. 本庄資・前掲注 (179)、6頁。

³⁴² 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～」日本銀行、金融市場局マネーマーケット・レビュー2001-J-9

菅野浩之・加藤毅³⁴³によるとわが国において広義のレポ取引とは、「債券と資金を相互に融通する取引」一般を指し、債券担保の資金取引、現金担保の債券調達の内いずれも含むとし、「現先取引」（将来反対方向の売買を行う約束で債券を売買する取引）と「現金担保付債券貸借取引」（現金を担保に債券を借りる取引）の2種類があると記されている。

2000年10月に日本証券業協会の「債権等の条件付売買取引の取扱について（理事会決議）」が改正され、2001年4月に「新現先取引」が導入されたことにより、従来の現先取引と法的扱いが異なることとなり、従来の現先取引（以下、旧現先取引という）は、一定期間後に一定の価格で買い戻す（売り戻す）ことを予め合意の上で債券等を売却する（買い入れる）取引を意味し、法的位置づけは「売買」とされ、また、現担レポ取引とは、当事者の一方が他方に債券を貸出し、一定期間経過後に、これと同種、同量の債券の返還を受けるという債券貸借取引のうち、現金を担保として利用するものをいい、その法的位置づけは「貸借」とされる。そして改正後に新たに導入されたレポ取引を「新現先取引」とよび、区別し、新現先取引は、旧現先取引、現担レポ取引に比べ拡充された機能が備わっているとされており、その法的位置づけはグローバル・スタンダードに基づき、「売買」と扱われていると記されている³⁴⁴。

この改正を受け2002年度の税制改正により租税特別措置法42条の2が新設されたが、その第1項の適用対象となる取引は、租税特別措置法施行令27条の2第1項に定めるレポ取引であるが、この条文の中で、レポ取引を「売買」という法形式を当然の前提としている点、および、租税特別措置法42条の2第1項は、売買形式で行われた取引に基づいて外国金融機関等が特定金融機関等から受ける支払に係る所得が所得税法161条6号に定める「利子」に該当することを当然の前提としているかのように規定されているという点について問題があると指摘されている³⁴⁵が、現行法では、法形式が「売買」であるレポ取引から生ずる「利子」も貸付金の利子と同じとみなしており、法的位置づけが「売買」とされるレポ取引であっても課税上はDebtファイナンスとみなしていると思われる。

租税裁定という問題が生ずる根本には各国が敷いている課税システムにおけるDebt/Equityの非中立性という問題があることは周知のとおりである。古くからある議論ではあるが、アメリカにおけるサブプライムローンの問題に端を発してIMFでは再び議論が表面化してきている³⁴⁶。

そこで以下の節において、まず中立的な課税システムについて過去の研究を考察する。しかし各国が中立的な課税システムを導入するという理想に過ぎない。そこで現状の非中立的な課税システムの中で如何にしてハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定を阻止できるかについて考える。ここでは二国間租税条約を用いた解決策を模索する。

（2001）1頁に詳細にまとめられている。さらに、レポ取引の課税問題については、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『ビジネス・タックス』（有斐閣、2005）282頁以下、最近の論文として、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—」『国土法研論集』9号、75頁（2008）75頁以下がある。

³⁴³ 菅野浩之・加藤毅・前掲注（342）、1頁。

³⁴⁴ 菅野浩之・加藤毅・前掲注（342）、3頁。

³⁴⁵ 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『ビジネス・タックス』（有斐閣、2005）282頁以下、および、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—」9号、国土法研論集（2008）75頁以下。

³⁴⁶ 本庄資・前掲注（142）、135頁。

第2節 Debt/Equity 中立的課税システムの導入の検討

世界中ほとんどの課税システムが利子は法人税の課税ベースから控除されているのに対して Equity のリターンは控除されないという、エクイティ・ファイナンスよりもデット・ファイナンスを使う強いインセンティブを持っている³⁴⁷。そして税の歪曲により複雑な金融商品やストラクチャーが生まれ、低税率国において使われるようになってきている³⁴⁸。この法人レベルにおける負債バイアスの除去には、支払利子の損金算入枠を制限するアプローチと利子の損金控除を維持しエクイティ・ファイナンスの名目コストの損金控除を認めるという 2 通りの方法が考えられている³⁴⁹。ここでは両者の代表的なシステムとして CBIT および ACE を取り上げる。

1. CBIT(Comprehensive Business Income Tax)

CBIT 提案は 1992 年にアメリカ財務省により提案されたものである³⁵⁰。CBIT 提案は支払利子の損金控除を廃止し、デット・ファイナンスに対する資本コストを「レベリング・アップ」することを唱道するものであり³⁵¹、法人所得に対する税率を個人のキャピタル・インカムに対する最高税率と等しくなるように定めたフラットな税率で法人所得に課税することによって、クラシカル・システムにおいて起こっていた法人所得を源泉とする個人所得の二重課税という問題も排除するというものである³⁵²。

CBIT は comprehensive という名前が付いているが、減価償却費は資本コストに影響を与え、インフレーション率に敏感に反応することについては改良されないという理由から、次に例示する ACE ほど包括的な改正ではないとされる³⁵³。

CBIT はユーザーの資本コストを上げ、投資に対するインセンティブを全体的に減少させるといわれている³⁵⁴が、一方では、CBIT は課税ベースを大きく拡大するため、相対的に表面法人税率を下げることを可能とし、高収益を出す企業(high-yielding companies)に対しては相対的に実効税率を下げることから優遇することになる³⁵⁵。高収益企業は一般的に投資ホスト国において非常に強いプラスの外部要因を与えるハイテク多国籍企業であるため、小国開放経済 (small open economy) にとっては、国内の経済にプラスの投資を呼び込むこととなるため好ましい税制であるといえる³⁵⁶。

現在のアメリカ・クラシカル・システムから収益中立的な CBIT への移行は、資金調達をほとんどを Debt に依存している低収益企業(low-yielding compnies)にとっては資本コストを押し上げることとなるが、資金調達のほとんどを Equity に依存している高収益企業(high-yielding compnies)にとっては好ましい資本コストになるであろうといわれている³⁵⁷。

³⁴⁷ IMF, Tax Policy and The Crisis—First Thoughts, Fiscal Affairs Dept., IMF (2009) at 4.

³⁴⁸ IMF, *supra* note (347) at 4.

³⁴⁹ *Id.* at 13–14.

³⁵⁰ Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reform*, European Economy Economic Papers ISSN 1725-3187 (2006) at 37.

³⁵¹ Stephen R. Bond, *Levelling up or leveling down? Some reflections on the ACE and CBIT proposals, and the future of the corporate tax base*, Sijbren Cnossen Ed., *Taxing Capital Income in the European Union* 161 (Oxford 2000 reprinted 2002) at 167..

³⁵² Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *supra* note (350) at 37.

³⁵³ Stephen R. Bond, *supra* note (359) at 167.

³⁵⁴ *Id.* at 167.

³⁵⁵ Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *supra* note (350) at 37.

³⁵⁶ *Id.* at 37.

³⁵⁷ *Id.* at 37.

2. ACE (Allowance for Corporate Equity)

ACEの提案はthe Capital Taxes Group of the Institute for Fiscal Studiesによりなされたものであり、法人所得課税ベースからEquityによる通常リターンに帰属する部分を控除し、Debtにおける支払利子控除と平行にするという法人課税システムである³⁵⁸。またACEの提案は、利子控除の原則をエクイティ・ファイナンスに拡張し、留保利益による投資ファイナンスに対する資本コストの「レベリング・ダウン」を行うことを唱道するものであると説明されている³⁵⁹。仮に課税上の減価償却が真の経済上の減価償却と一致していれば、資本コストに対する法人税の影響を除去することができる³⁶⁰。実際、ACE提案のほかの特徴として、たとえ課税上の減価償却ルールが真の経済上の減価償却と逸脱していたとしても資本コストに対する法人税の影響を除去することができるがわかっている³⁶¹。ACEの本質は課税上の減価償却の控除が非常に低い場合、非常に高いエクイティ・ファイナンスの機会費用に対する控除額の現在価値によって相殺されるのである³⁶²。その結果としてACEによる法人税はあらゆる形態の投資ファイナンスに対する資本コストを不変とし、ACE課税は、「純粋な利益(pure profit)」、あるいは「経済的レント(economic rents)³⁶³」に対して課税することと同等(equivalent)となる³⁶⁴。ACEの優れているほかの点に、課税上の減価償却ルールが納税時期以外の要因と無関連であり、法人課税ベースの浸食を防ぐための複雑な租税回避条項なしに会計上の減価償却費が認められ、またインフレーションに対するACE課税の指数づけも必要とされないことにある³⁶⁵。

Devereux & Sørensen³⁶⁶はこのほかにも、ACEの魅力として、DebtとEquityとを対称的に扱うため、国内の課税ベースの浸食を防ぐための過少資本税制が必要なくなるという点にあるがこれはCBITも同様であると述べている。しかし問題点もあると言っている。ACEシステムの中立性はEquityにより生ずるリターンに対するインプューティッド・レート(imputed rate)が正しく設定されるか否かに依存している。原理的にいって、ACE控除により起こる税の削減は企業の立場からみて安全なキャッシュ・フローであるという条件のもとで、リターンのインプューティッド・レートにリスク・プレミアムを入れる必要がないというわけであり、したがって、損失の完全な相殺が必要となり利子による損失の無制限の繰延が行われることとなる。しかし、相殺の限界からインプューティッド・リターンにはリスク・プレミアムが混ざることになるが、実際問題として課税当局は「正

³⁵⁸ *Id.* at 34.

³⁵⁹ Stephen R. Bond, *supra* note (359) at 166.

³⁶⁰ *Id.* at 166.

³⁶¹ *Id.* at 166.

³⁶² *Id.* at 166 – 167.

³⁶³ 経済的レントとは、供給要因を得るために必要とされる最小限の支払を超過する生産要因への支払と定義される(Economic rent is defined as those payments to a factor of production that are in excess of the minimum payment necessary to have that factor supplied: HAL R. VARIAN, INTERMEDIATE MICROECONOMICS A MODERN APPROACH (5th ed. Norton 1999) at 403.)。また、「価格が変化しても供給が変化しない財の場合、価格は需要にのみ依存して決まり、生産費用なしで、いわば無償で利潤をあげられることになる。このような財(典型的な例は土地である)から得られる収益(利潤)を「レント」(rent)と呼ぶ。」奥野正寛・鈴木興太郎『ミクロ経済学I』(岩波書店、1984) 128頁。

³⁶⁴ Stephen R. Bond, *supra* note (359) at 167.

³⁶⁵ *Id.* at 167.

³⁶⁶ Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *supra* note (350) at 34.

しい」企業ごとのリスク・プレミアムを選択するに必要な情報を得ることはできないであろう³⁶⁷。したがって、不完全な損失の相殺のもとでは投資パターンとリスクの取り込みにおいて歪曲が生じることは避けられないという問題が生ずると記されている³⁶⁸。

ACEシステムは純粋なレント課税システムであるため低収益企業よりも高収益企業により高い税率がかけられることになる³⁶⁹。したがって企業はモバイル・レントを稼ぐ解放経済という文脈において、仮に政策策定者が ACE システムの導入により損失相殺のため法人税率を上げてしまったとすると、ACE システムは問題を起すことになる³⁷⁰。このような場合には、ACE システムを導入したことにより、黒字企業に対する相対的及び絶対的な税負担が増加するため、そのような企業は利益の薄い国内を離れ税率の低い海外に拠点を移すことになると思われる³⁷¹と Bond は論じている³⁷¹。

3. CBIT v. ACE

CBIT も ACE も法人資本所得における二重課税を排除する働きをもつシステムであるが、CBIT においては、個人の配当所得、株式のキャピタル・ゲインからの税収損失に対する補償が必要となる³⁷²。さらに CBIT においては、国内企業の株式の一部が外国人あるいは免税企業投資家によって保有されることとなるため国内個人株主レベルにおける二重課税の軽減よりも収益損失という問題が起こるであろうと予想されている³⁷³。

しかし、解放経済下においては、法人税の表面税率あるいは平均税率が多国籍企業の進出国という意志決定を左右することから ACE も CBIT もその点について配慮しなければならないと Bond は指摘している³⁷⁴。この点から考えると、課税ベースを大きく広げることが可能となる CBIT においては、表面税率を大幅に引き下げることが可能となるため、ACE よりも好ましいといえるのではなかろうか。

ACE も CBIT もそれぞれ一長一短があり、支払利子の損金算入制限を行うのが適切か、Equity リターンに対する損金控除を認めるのがよいのか、一口にどちらがわが国にとって好ましい税制であるとはいえないが、私見では支払利子の損金算入制限という政策が好ましいと考える。

わが国の会社の規模と赤字、黒字の関係、および会社規模と法人税収との関係は第 1 章第 5 節(本文および付録図表 1、2) でみたが、わが国の法人税収は極一部の大企業から得ていると断言できる。そのような状況下において法人税収不足を補うため、わが国は平成 21 年度税制改正により導入された「外国子会社配当益金不算入³⁷⁵ (法法 23 の 2)」の創設の背景に「わが国経済の活性の観点から、海外市場で獲得する利益をわが国に還流させる好循環の確立³⁷⁶」という考えがある。これは、多国籍企業の資金を少しでも多くわが国に入れようとする考え方であり、そのためにはわが国の法人税において少しでも表面税率を下げる必要性がある。

多国籍企業によるクロス・ボーダーな資本の可動性 (cross-border capital mobility) は近年ますます増加の傾向にあり、各国とも、多国籍企業の資本を自国にもたらしよう、表面法人税率の引下

³⁶⁷ *Id.* at 34.

³⁶⁸ *Id.* at 34.

³⁶⁹ *Id.* at 35.

³⁷⁰ *Id.* at 35.

³⁷¹ Stephen R. Bond, *supra* note (359) at 169.

³⁷² Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *supra* note (350) at 37.

³⁷³ *Id.* at 37.

³⁷⁴ Stephen R. Bond, *supra* note (359) at 168.

³⁷⁵ 第 4 章第 4 節 1 参照。

³⁷⁶ 第 4 章第 4 節 1 参照。

競争は激化している³⁷⁷。このような状況下につき、わが国も今後表面法人税率の引下を強いられるものと思われる³⁷⁸。

4. 平成 22 年度税制改正大綱³⁷⁹

「平成 22 年度税制改正大綱について」平成 21 年 12 月 22 日閣議決定（以後、同大綱と呼ぶ。）、17 頁によると、「わが国の国税と地方税を合わせた法人実効税率は、国際的にみると高く、国際競争力などの観点から税率引き下げの必要性が指摘される所であります³⁸⁰」と記されている。このことは、同大綱参考資料 3「法人所得課税の実効税率の国際比較」（2009 年 1 月現在）が裏付けている³⁸¹。

法人税の課税ベースを広げるには、ACE タイプの中立性よりも CBIT 案型の中立性の方が好ましいであろう。しかし、支払利子損金算入を認めないとした場合、Debt の資本コストが増大し、借入を主な資金調達手段とする中小企業を圧迫することになる。そこで、関連企業グループ間取引における支払利子の損金算入制限を提言する。

5. IRAP³⁸²

負債バイアスを除去したシステムで実際に運用されたものとして、イタリアの地方税 IRAP がある。IRAP は 1998 年に施行された、非常に革新的な側面を有するイタリアの法人地方税である。

IRAP は、すべての法人および個人事業に対して、そこから生ずる付加価値に対してフラットな税率で課税するものであり、IRAP の課税ベースの特徴は、ファイナンス形式中立性の観点から Debt に付随する支払利子の控除を認めず、課税ベースに算入する点、さらに、賃金給与などの労働コストも課税ベースに算入する点にある。すなわち、

IRAP の課税ベースは課税ベース= 賃金給与の合計+利益+（経済的）レント+事業レベルでの支払利子-資本財の減価償却費

となる。IRAP の特徴は

- Debt と Equity に対する財政的中立性が保証されている。
- Equity の源泉の違いを区別しない。すなわち留保利益であろうが、分配された剰余金であろうがすべて課税所得に含まれ、株主に対する配当の二重課税控除はしない。

³⁷⁷ Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *supra* note (350) at 50-60 においては、1965 年から OECD 加盟 21 カ国の法人税収入、1982 年から 19 カ国の法定および実効税率を測定したデータにより分析を行っている。その結果、この 20 年間、OECD 加盟国における法人税の動向は、「底に向かっての競争 ('race to the bottom')」であり、それにより各国とも、いかにして自国への投資あるいはモバイル利益 (mobile profit) を誘引するかを競ってきたと推察できると論述されている。

³⁷⁸ この予測につき、Devereux, M.P. & Sørensen *supra* note (350) at 16-19 によれば、税率における 'race to the bottom' という現象は資本の流動性 (capital mobility) に影響を受けている可能性が高いということである。すなわち、capital mobility が税率低下に影響を与えてきたのではないか、そしてもしそうであるとすれば、capital mobility が今後さらに増加した場合、各国の法定税率はさらに下がるであろうと予測されると結論されている。

³⁷⁹ 「平成 22 年度税制改正大綱について」平成 21 年 12 月 22 日閣議決定、17 頁。

³⁸⁰ 「平成 22 年度税制改正大綱について」・前掲注 (379)、17 頁。

³⁸¹ 「平成 22 年度税制改正大綱について」・前掲注 (379)、参考資料 3 によると、わが国の法人実効税率は、地方税（東京都を例示している）を含めて、40.69%、アメリカ（カリフォルニア州を例示している）40.75%、フランス 33.33%、ドイツ（全ドイツ平均）29.83%、イギリス 28.00%、中国 25.00%、韓国（ソウルを例示している）24.20%と示されている。

³⁸² The following descriptions referred to PALOLO M. PANTEGHINI, CORPORATE TAXATION IN A DYNAMIC WORLD (Springer 2007) at 109.

- IRAP は事業形態を問わず課税する。すなわち個人から、会社、パートナーシップ等すべての事業形態に対し納税義務者としての区別をしない。
- 資本と労働という生産要素に対して中立的である。すなわち、利益、利子および賃金給与も同一の課税ベースに算入され同一の利率で課税される。
- 非常に広大な課税ベースを有するため、表面税率を低くできる。
- IRAP はヨーロッパの VAT と異なり、国内で生み出された付加価値すべてに源泉地主義により課税される。輸出免税やクロス・ボーダー調整を必要としない輸入免税は容認されない。

という点にある。

しかし、IRAP はアメリカ構想案 CBIT と同様に負債資本および自己資本に対する資本コストの中立性と表面税率の低減を目的に構成された課税システムであるが、問題点も含まれていた。

IRAP は課税ベースを大幅に広げることにより、表面税率を下げることは成功したが、2 つの問題点に阻まれていた。それは、

I. 労働コストを損金算入しない法人税システムは世界の法人課税システムの中で孤立していた。1998 年に IRAP がイタリアに導入されると決まったとき、アメリカの多国籍企業がこの導入に対し強烈に反発した。その理由は、アメリカの税制には類似の税がないため、イタリアとアメリカの二重課税条約は IRAP を認めなかったからである。アメリカへ納税した企業は、IRAP により二重課税を受け、イタリアでの税額控除を受けることができなかつたため、投資家はそれを逃れるためイタリアから離れ、より低税率国へと移った。そのような経緯により、現在では米国イタリア間租税条約によって、アメリカにおける所得税は IRAP により控除可能となった。しかし、IRAP の逆境は続き、欧州付加価値税 (EU VAT) と IRAP は適合するか否かという問題が起り、適合性について欧州司法裁判所 (European Court of Justice ; ECJ) により判決を受けなければならないこととなった (case C-475/03)。そして 2006 年 10 月に ECJ は IRAP は EU VAT と適合するとの判決を下した。この裁判により、ECJ は IRAP タイプの租税スキームに対する大きな障害物を排除することはできた。

II. IRAP は CBIT と同様、支払利子を損金算入しない。このことにより、デット・ファイナンスを用いた限界投資によるグロスのリターンとネットのリターンとの間にタックス・ウェッジが生じることとなる。したがって、IRAP も CBIT も Debt ファイナンスか Equity ファイナンスかという意志決定の観点からは中立的であるが、資本コストという観点から見た場合、中立的ではない。投資の立場から中立性を求めるのであれば、投資費用は完全に控除される必要がある。

Palolo M. Panteghini は、IRAP の歴史を振り返り、「負債バイアスを有する課税システムをほとんどの国が採用している中において、一国だけが Debt/Equity 中立的な課税システムを採用した場合の教訓として、たとえ、導入した税制がいかに理論的に優れており、また革新的であっても、国際的セッティングにおいて相対的な問題を巻き起こすかを示している³⁸³」ということ論じている。

6. 一国だけが負債バイアスを除去した課税システムを導入した場合における経済的影響
究極的には、取引を行う二国ともに Debt と Equity の間に存在するバイアスを除去した課税システ

³⁸³ Palolo M. Panteghini, *supra* note (382) at 125.

ムを導入すべきであり、そのことは、全世界において負債バイアスのない課税システムを導入することを意味するが、現時点においてはまず不可能である。ほとんどの国が負債バイアスを有する課税システムを採用している中において一国だけが資本・負債中立な税制をしいてうまく機能しないことはイタリア IRAP の教訓からわかることである。

第3節 クロス・ボーダーハイブリッド・インスツルメントがもたらす租税裁定問題に対する租税条約による解決—OECD モデル租税条約による利子・配当の解釈を通して—

Eva Eberhartinger³⁸⁴ & Martin Alexander Six は、クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントについて、インバウンド・ファイナンスとアウトバウンド・ファイナンスという2つの基本的状況から考える必要があると述べている³⁸⁵。インバウンド・ファイナンスは、投資を受ける子会社が源泉地国の居住者であると考え、投資をする親会社は子会社の居住地国以外に居住していると想定し、子会社居住地国を中心にみる考え方である。このとき子会社は親会社から投資を受け、親会社は子会社から剰余金の分配を受けるとみる。すると、一般的に子会社居住地国である源泉地国は、子会社に対しては子会社所得全体に対して法人税を課税し、親会社に対しては領土主義に基づき当該源泉地国にとっての国内源泉所得に対して課税することになる³⁸⁶。

この場合、源泉地国の国内法にしたがってハイブリッド・インスツルメントを使う場合 Equity に該当するのか Debt に該当するのかが大きな問題となるが、それはハイブリッド・インスツルメントが Equity とされればそこから生じるイールドは利益の分配となり損金不算入となり、Debt とされれば、そこから生じるイールドは損金算入されることとなるからである。そのことはまた親会社に対する利払いが親会社の所得として配当になるのか利子になるのかという問題を生むと同時に源泉地国において配当あるいは利子の支払いに対する源泉徴収税の問題も生ずる。

アウトバウンド・ファイナンスについては、親会社が外国子会社にハイブリッド・インスツルメントを発行することにより投資を行い、子会社から受け取る「配当」または「利子」所得につき親会社のみが法人税の対象となり、親会社の全世界所得に対して課税されることを想定する。

以上から、クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントの課税には次の相反する2つの場合が存在することに注意する必要があることになる。

1. 源泉地国と受領国において Equity と Debt の分類が一致していない。
2. 源泉地国と受領国の両国とも配当と利子に異なった課税がなされる。

このことにより、

- ①利益に対する三重の課税の空白 (white income) が起こる可能性がある。
 - 源泉地国の法人税の課税ベースから利子として損金控除がなされる。
 - 源泉地国において源泉徴収税の対象とならない。
 - 同時に親会社の居住地国における配当税額控除あるいは益金不算入の適用を受ける。

³⁸⁴ Dr. Eva Eberhartinger is a university professor for tax management at the Wirtschaftsuniversität Wien. In her research she focuses on hybrid finance and international taxation and on the relation between commercial and tax accounting (from her homepage).

³⁸⁵ See Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *Taxation of Cross-Border Hybrid Finance - A Legal Analysis*, SSRN 1080549(2007), Intertax (2009) at 2. 以下断りのない限り Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six の論文に沿って要約したものである。

³⁸⁶ ここでは、源泉地国が居住地管轄に服する者に対しては全世界所得課税を行い、源泉地管轄に服する者に対しては国内源泉所得課税を採用していることを想定している。増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、2008) 6頁。

②あるいは、反対のケースとして、ハイブリッド・インスツルメントが源泉地国では **Equity** として扱われた場合、イールドの支払いは損金控除を受けることができず、源泉地国において配当として源泉徴収税の対象とされ、親会社の居住地国においては利子として扱われ、配当の場合に受け取ることができる控除を受けることができないという法的二重課税が起こる可能性がある。

- 利益の分配とみなし、損金控除なし。
- 源泉地国において配当として源泉徴収税の課税。
- 親法人の居住地国においては受取利子とされ、受取配当のような特典は享受できない。

そこでこのような問題を回避するためには、クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントにおける親会社の居住地国と子会社の居住地国との租税条約（二重課税条約（DTCs））が重要な問題となってくるが DTCs の各条項は自然な解釈をされなくてはならないことになる。

Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six は、それが締約国の一つの国の国内法を直接的に引用して作成されていない限りにおいて、締約国の国内税法とは独立に解釈されるべきであり、ハイブリッド・インスツルメントの扱いも、「配当」であるか「利子」であるかの認定は、第 1 義的には DTCs に従わなくてはならないと論じている³⁸⁷。

そこでまず、OECD モデル租税条約によるハイブリッド・インスツルメントによるイールドを配当と認定するのか、利子と認定するのかにつき Art 10 および Art 11 をみるが、その前に、法的二重課税に関する免除規定 Art 23A、および控除規定 23B をみておく必要がある。

OECD モデル租税条約 Art 10 および Art 11 はそれぞれ、配当、利子について、受領国が受け取った所得に対し課税することを無制限に認めるものであるが、両条文とも源泉地国が源泉税を課税することは禁止していない³⁸⁸。ただし、OECD モデル租税条約は、二重課税の排除のために、源泉地国によって課税された源泉税を居住地国の法人税から控除すること（Art 23A 免除方式、Art 23B 税額控除方式）を義務づけている³⁸⁹。さらに、源泉地国が源泉徴収税を課す権利を源泉地国が課税可能な上限金額を定めることにより制限している。Art 10 は関連会社³⁹⁰の場合には配当金額の 5%、その他の場合には配当金額の 15% を上限として認めている³⁹¹。Art 11 は、利子につき、利子の額の 10% を上限として源泉徴収税を認めている³⁹²。

ここで、ハイブリッド・インスツルメントにとって重要となる点は、OECD モデル租税条約は、二重課税条約において、源泉地国に対して、配当と利子と別々に源泉徴収税の課税権を認めているため、配当のみに源泉税を課し、利子には課税しない場合、あるいはその逆である、配当には課税せず、利子にのみ課税するという、源泉徴収税の配当・利子における非対称性が存在するということであり、この存在によりハイブリッド・インスツルメントを用いた租税裁定が起こり得る³⁹³。ハイブリッド・インスツルメントによるイールドの利子、配当の決定は、それらに対して源泉徴収税が課税されるか否かによりなされる。通常の場合、ハイブリッド・インスツルメントにより生ずる

³⁸⁷ *Id.* at 8.

³⁸⁸ *Id.* at 8; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, (OECD 2008) at 28-30.

³⁸⁹ *Id.* at 8; OECD *supra* note (388) at 35-36.

³⁹⁰ ここで「関連会社」とは OECD *supra* note (388) at 28 に定義されている、the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 percent of the capital of the company paying the dividends を意味するものとする。

³⁹¹ See Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *supra* note (385) at 9; OECD, *supra* note (388) at 28.

³⁹² *Id.*; OECD, *supra* note (388) at 29.

³⁹³ *Id.* at 29.

イールドがOECDモデル租税条約Art 10に包摂されるか、Art 11に包摂されるかを決定するため、一般に両国は同じ分類基準を適用するが³⁹⁴、難解な問題を含むのは、二重租税条約が Art 10 あるいはArt 11 のいずれかにおいてのみ源泉徴収税の課税を許し、それぞれの国においてハイブリッド・インスツルメントから生じるイールドが Art 10 に該当するか Art 11 に該当するかという点で異なる分類をした場合である³⁹⁵。

Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six³⁹⁶は次の説例を用いて、

源泉地国 (X) は Art 10 に従い、配当に対する源泉税を課税すると仮定する。このとき支払ったイールドに対して X 国において源泉徴収税が課税されている。一方イールドの受領国である (Y) では、当該イールドは条項に照らしてみると源泉徴収税の課税対象にはあたらなかったとする。このとき、X 国から Y 国へ支払ったイールドに対して X 国で課税された源泉徴収税分を Y 国の法人税の計算において、控除しなければならないのかという問題である。

この問題に対して、ドイツ法原理にしたがえば、部分的に居住地国 Y は、X 国で課税された源泉徴収税を控除しなければならないということはないという見解を示しており、当該場合は、二重課税条約があったとしても、当該イールドに関しては二重課税となるが、この問題はまだ未解決の問題のようであると論じている。

以下において、OECD モデル租税条約における「配当」と「利子」の分類基準について考察する。

1. OECD モデル租税条約におけるハイブリッド・インスツルメントの取り扱い基準

(1) Art 10 におけるハイブリッド・インスツルメントの取り扱い

Art 10 (3)では「配当(dividends)」を定義している。配当とは share(株式)、"jouissance" share(受益株式) or "jouissance" rights(受益権)、 mining shares(鉱業株式)、 founder's shares(発起人株式)、 or other corporate rights(その他会社の権利)、 not being debt-claim(債務請求権ではない)、 participating in profits(参加利益)から生じた所得であり、as well as income from shares by the law of the State of which the company making the distribution is a resident(その他の持ち分から生じる所得であって、分配を行う会社が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に扱われるもの)³⁹⁷ということが明文化されている。Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six は、この Art 10 (3)の最後のセンテンスは、「配当」について OECD モデル租税条約は源泉地国の国内法を参照することを明示的に示しており、したがってこの最後のセンテンスは、2 国間条約の一部により定めるものと解釈されるとしている³⁹⁸。

しかし、原理的にいって、最後の参照文が「配当」の定義のすべてを包摂しているのか、「配当」の定義の第 2 パートでいっている"income from other corporate rights (その他持分から生ずる所得³⁹⁹)"に限定しているのか議論の余地があると Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six は論じている⁴⁰⁰。Art 10(3)の文言から、最後の参照は明らかに「配当」の定義の最初のパートに列

³⁹⁴ *Id* at 29.

³⁹⁵ *Id* at 29.

³⁹⁶ *Id* at 29.

³⁹⁷ See OECD, *supra* note (388) at 29. ; 日本語訳は『平成 21 年度 租税条約関係法規集』(納税協会連合会、2009) 1827 頁による。

³⁹⁸ See Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *supra* note (385) at 10; OECD, *supra* note (388) at 29.

³⁹⁹ 『平成 21 年度 租税条約関係法規集』・前掲注 (397)、1827 頁。

⁴⁰⁰ See Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *supra* note (385) at 10.

挙げられている所得に対してまではかかっていない。それゆえ、'income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights , founders' shares or other rights not being debt-claims, participating in profits' という定義はそれゆえ源泉地国の国内法からは独立して解釈されなくてはならないという見解を述べている⁴⁰¹。したがって結果的に'income from corporate right'のみが源泉地国の国内法の参照という影響を受けることになると Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six は論じている⁴⁰²。このことはドイツ法原理にしたがえば、「株式から生じた所得に対する課税上の扱い⁴⁰³」に関連するのみであって条約に用いられている'corporate rights'と関連するものではない⁴⁰⁴。したがって自然な解釈をすれば「株式から生じた所得に対する課税上の扱い」という用語は特定のハイブリッド・インスツルメントに対する源泉地国の分類だけに関連するものであると述べられている⁴⁰⁵。

加えて、単に'corporate rights'と記しているのではなく'other corporate rights'と記していることは、OECD モデル租税条約の Art 10(3)に列挙されているすべての項目が'corporate rights'とされるべきということを示していると考えられ、したがってハイブリッド・インスツルメントのイールドは定義の最初のパートと次のパートに定義されていることとは関連なく、もしハイブリッド・インスツルメントが条約条項による'corporate rights'を構成しているのであれば、それは OECD モデル租税条約 Art 10(3)にしたがって「配当」と認定されるに過ぎないと論じている⁴⁰⁶。

OECD モデル租税条約の条項による corporate rights という認定、また発行者の利益参加権を持ったデット・クレームとの境界画定に対する妥当な認定の基準は、企業リスクを分け合っていることに対する代償としての会社資産価値の増加の可能性から生じる利益に対する権利であると記している⁴⁰⁷。これは、別の言葉で言えば、仮に株主によって想定されたリスクと比較可能な方法で投資家が投資による損失の起こりえるリスクを受け入れなければならないとしたら、投資は Equity として、配当を生むものとして適格付けされただけのものであると述べている⁴⁰⁸。

利益参加権は議論するまでもなく Equity の分類に必要な特性であるが、利益参加権単独では Debt の性質から Equity の性質に変わるわけではない。一般的な学説にしたがえば、利益参加権に加えて持ち分権の所有者は少なくとも会社の清算収益に参加する権利を与えられていなければならないはず持ち分権の所有者がその発行会社の隠れた利益留保に参加するのであればこの基準は満たされているといえ、そのことは返済がほかの債権者に劣後されなければならないことを意味していると述べている⁴⁰⁹。

OECD モデル租税条約 Art 10 の文言は、これらの基準を明示しておらず、特殊なハイブリッド・インスツルメントが Equity として適格であるためには、corporate right (持ち分権) と profit participating right (利益参加権) という 2 つの基準がどのように形成されていなければならないのかという点には触れないでいる⁴¹⁰。転換権、一定期日における定額返済、最低固定金利などのハ

⁴⁰¹ *Id.* at 10.

⁴⁰² *Id.* at 10.

⁴⁰³ 'taxation treatment as income from shares'

⁴⁰⁴ *Id.* at 10.

⁴⁰⁵ *Id.* at 10.

⁴⁰⁶ *Id.* at 10.

⁴⁰⁷ *Id.* at 10.

⁴⁰⁸ *Id.* at 11.

⁴⁰⁹ *Id.* at 11.

⁴¹⁰ *Id.* at 11.

イブリッド・インスツルメントのもつ広汎な性質により、corporate right（持ち分権）と profit participating right（利益参加権）という2つの基準が満たされているか否かという判断が難しいものとなっているが、その理由として、ある種のインスツルメントに関連するコントロールの権利の範囲は Equity あるいは Debt の特性に影響を及ぼすべきではない。それは、株主のコントロールの権利が直接的にリスクを増加する、あるいは減少するということにはならないからであると論じられている⁴¹¹。

(2) Art 11におけるハイブリッド・ファイナンスの取り扱い

Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six は、OECD モデル租税条約 Art 11(3)は利子の定義条項である。Art 11(3)は、二締約国間におけるいずれかの締約の国内法への参照は含んでいないため、締約国のいずれの国内法とも独立に解釈されるべきものであると述べている⁴¹²。

このことに対する正当化は OECD モデル租税条約コメンタリー Art 11 para. 21⁴¹³において次のように説明がなされている。

- a) 当該定義は、實際上、各国法令において利子とされているすべての種類の所得を対象としていること。
- b) 採用されている定式は、法的観点からより高い確実性を確保しており、条約が将来行われる一国の国内法令の改正によっては影響を受けないであろうことを確保していること。
- c) 本モデル租税条約においては、国内法令の参照はできるだけ回避すべきであること。

ハイブリッド・インスツルメントに対する Art 11 の対応において問題となるのは Art 11(3)の定義規定において "income from debt-claims of every kind"⁴¹⁴ と記述されているものの、その定義は与えられておらず、debt-claims の例 (government securities (公債) and income from bonds or debentures (債券あるいは債務証券)) が与えられているに過ぎない点である⁴¹⁵。この文脈からでは、一方では Art 10(3)の性質を有し、一方では Art 11(3)の性質を有するハイブリッド・インスツルメントを Art 10 あるいは Art 11 のいずれかに分類することは困難であり、従って、Art 10 と Art 11 がどのような関連になっているのかが疑問となる⁴¹⁶。この点について、OECD モデル租税条約コメンタリー Art 11 para. 19 に、「過少資本が想定される状況においては、配当と利子を区別することが困難な場合も存し、第 10 条及び第 11 条それぞれで取り扱われる所得の範疇の重複の可能性を一切回避するために、第 11 条で使用される「利子」という用語は第 10 条の下で取り扱われる項目の所得を含まない、ということに留意すべきである⁴¹⁷」と明記されている。この文脈から考えると、income from corporate right と income from debt-claims は排反事象ということになると

⁴¹¹ *Id.* at 11.

⁴¹² *Id.* at 12.

⁴¹³ See OECD, *supra* note (388) at 176. なお、以下 a), b), c) の日本語は、川端泰之監訳『OECD モデル租税条約』2008 年度版 (日本租税研究協会、2009) 175 頁による。

⁴¹⁴ *Id.* at 29.

⁴¹⁵ *Id.* at 29.

⁴¹⁶ *Id.* at 12.

⁴¹⁷ See OECD, *supra* note (388) at 175. なお、該当部分 [In situations of presumed thin capitalisation, it is sometimes difficult to distinguish between dividends and interest and in order to avoid any possibility of overlap between the categories of income dealt with in Article 10 and Article 11 respectively, it should be noted that the term "interest" as used in Article 11 does not include items of income which are dealt with under Article 10.] の日本語は、川端泰之監訳『OECD モデル租税条約』2008 年度版 (日本租税研究協会、2009) 175 頁による。

Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six は述べている⁴¹⁸。

したがって、Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six は、ハイブリッド・インスツルメントにおいて、profit-participating right (利益参加権)は、二重課税条約の観点から、発行会社の清算収益に参加する権利であり、Art 11(3)における income from debt-claims に属するものではなく、むしろ Art 10(3)における income from corporate right に属するものと考えらるべきであることから、profit-participating right により生ずるイールドは、Art 10 により定義される、「配当」と性質決定なされることになるという見解を論じている⁴¹⁹。

2. Art 10 と Art 11 との境界

Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six は、OECD モデル租税条約 Art 10 と Art 11 の本質的な境界基準は、corporate rights (持ち分権)にあり、Art 10 による corporate rights に該当すれば、それから生ずるイールドは配当と分類され、それ以外の場合は Art 11 による利子に該当するか否かの判断によることとなるであろうと論じている⁴²⁰。

しかしながら、複雑化したハイブリッド・インスツルメントに対し、個々に OECD モデル租税条約 Art 10 と Art 11 を適用して判断するのも限界があり、最終的には二締約国それぞれの主張が、ハイブリッド・インスツルメントを巡り、それが corporate rights に該当するか否かで食い違いが生じることとなる。したがって、最終的な解決策は、二国間租税条約によるべきであると論じている⁴²¹。

第4節 租税裁定による国際間取引における実効税率の低下

1. 平成 21 年度改正による、外国子会社配当益金不算入 (法法 23 の 2、同法 39 の 2)

(1) 創設の背景

わが国の海外子会社の利益は 2001 年と比較するとおよそ 4 倍超に増加しているが、わが国企業は、海外で獲得した利益の多くを国内に還流させることなく海外に留保する傾向がみられる⁴²²。わが国経済の活性の観点から、海外市場で獲得する利益をわが国に還流させる好循環の確立が重要であり、そのためにはわが国企業が外国子会社の利益を必要ときに必要な金額だけ戻すことができることが重要となる⁴²³。このため、外国子会社から受ける配当に係る二重課税排除の方式として、企業の配当政策の決定に対する税制の中立性を観点に加えて適切な二重課税の排除を維持しつつ、制度の簡素化を目的として従来の間接税額控除制度に代えて、内国法人が一定の外国子会社から受ける配当等を益金不算入とする、外国子会社配当益金不算入制度が導入された⁴²⁴。

(2) 概要

外国子会社配当益金不算入制度は、内国法人が、外国子会社 (内国法人の外国法人に対する特殊割合が 25%以上であり、かつ、その保有期間が剰余金の配当等の額の支払い義務が確定する日以前 6 月以上である外国法人をいう。) から受ける剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する額 (剰余金の配当等の額の 5%相当額) を控除した金額を益金不算入にすることができる (法法 23 の 2) と

⁴¹⁸ See Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *supra* note (385) at 12.

⁴¹⁹ *Id.* at 13.

⁴²⁰ *Id.* at 13.

⁴²¹ *Id.* at 13.

⁴²² 『平成 21 年度版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2009) 425 頁。

⁴²³ 『平成 21 年度版 改正税法のすべて』・前掲注 (422)、425 頁。

⁴²⁴ 『平成 21 年度版 改正税法のすべて』・前掲注 (422)、425 頁。

いうものである。

(3) 21年度改正前外国税額控除制度

① 外国法人税

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（法法 69 条 1 項）であり、具体的には「法人の所得を課税標準として課される税」法令 141 条 1 項、「超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税」（法令 141 条 2 項 1 号）、「法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税」（法令 141 条 2 項 2 号）、「法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの⁴²⁵」（法令 141 条 2 項 3 号）、「法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税」（法令 141 条 2 項 4 号）と定められている。

② 外国法人税額の控除

わが国の税制においては、内国法人の外国支店当で生じた所得を含むその内国法人の全世界所得を課税標準として法人税が課税されることとされている⁴²⁶。しかし、外国支店等で生じた所得については、通常所在地国においても課税されることとなるため、同一の所得に対してわが国と外国の双方で課税されるという、国際的⁴²⁷二重課税が生ずることとなる⁴²⁷。そこで、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、わが国で課税標準とされた所得の金額のうちその源泉が国外にあるものに対応する部分の金額（これを以下「国外所得金額（法令 142 条 3 項）」という。）に係る法人税額（以下「控除限度額」という。）を限度として、その外国法人税の額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こととされている⁴²⁸。

③ 間接外国税額控除

企業の海外進出における支店形態と子会社形態とのイコールフィッティングの観点から、内国法人の外国子会社又は外国孫会社が納付した外国法人税についても、一定の場合には、その内国法人が外国子会社から（その外国子会社が外国孫会社から）支払を受けた配当等の額に対応するものを内国法人（外国子会社）が納付したものとみなして、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税から控除することとしていた（旧法法 69 条 8 項）⁴²⁹。

(4) 21年度改正の内容

① 間接税額控除制度の廃止

外国税額控除制度を採っているアメリカやイギリスにおいて、近年、国外所得免除制度や海外子会社配当免除制度などの導入が提案されており、国際的な資金循環の現状を背景に、資本輸出国の視点に立って全世界所得課税を前提に二重課税を排除する方式を修正する試みとして、外国子会社からの剰余金の配当等の額については、外国子会社配当益金不算入制度が導入され、従来の間接外国税額控除制度を廃止することとなった。

⁴²⁵ 利子・配当を対象とする源泉徴収税がこれに含まれる。増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、2008）149 頁。

⁴²⁶ 『平成 21 年度版 改正税法のすべて』・前掲注（422）、433 頁。

⁴²⁷ 『平成 21 年度版 改正税法のすべて』・前掲注（422）、433 頁。

⁴²⁸ 『平成 21 年度版 改正税法のすべて』・前掲注（422）、433 頁。

⁴²⁹ 『改正税法のすべて 平成 21 年度版』・前掲注（422）、434 頁。

② 外国子会社配当益金不算入

法人税法 23 条の 2 1 項に、「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。）の総数又は総額の百分の二十五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。）から受ける前条第一項第一号に掲げる金額（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。」として定められている。

ここで、法人税法 23 条の 2 1 項に定められた、「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」とは、法人税法施行令 22 条の 3 第 2 項において「法第二十三条の二第一項 に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、剰余金の配当等の額の百分の五に相当する金額とする。」と定められている⁴³⁰。

また、法人税法 23 条の 2 1 項に定められた「剰余金の配当等の額」とは、法人税法 23 条 1 項 1 号に定められた「剰余金の配当（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及び分割型分割によるものを除く。）若しくは利益の配当（分割型分割によるものを除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額」を意味する。

③ 外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入

法人税法 39 条の 2 において、外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入について「内国法人が第二十三条の二第一項（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（第六十九条第一項（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二条第一項第四十五号（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。」と規定された。

④ 外国税額控除の対象とならない外国法人税の額

直接外国税額控除⁴³¹については、外国子会社から受ける剰余金の配当等の額に係る外国源泉税は、直接外国税額控除の適用を受けられないことを法人税法施行令 142 条の 3（外国税額控除の対象と

⁴³⁰ ドイツ、フランスでは、受取配当の 95% 益金不算入制度が導入されている。これを踏まえ、わが国においても、受取配当不算入制度が導入された場合、95% 不算入とすべきではないかという議論が 21 年度税制改正による導入前にすでになされている。杉村良夫「国際的（法的）二重課税と国際的（経済的）二重課税の排除」本庄資編著『租税条約の理論と実務』97 頁（清文社、2008）132 頁。

⁴³¹ 直接外国税額控除（法法 69 条一項）とは、「納税者が外国にある PE の稼得する所得等に対して課された外国税又は国外から取得した配当、利子、使用料等に対して源泉徴収された外国税を日本に納付すべき税額から控除できる制度である」杉村良夫・前掲注（430）、108 頁。

ならない外国法人税の額) 第 7 項において「法第六十九条第一項 に規定する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は、次に掲げる外国法人税の額とする。」とし、同施行令 142 条の 3 第 7 項 3 号により「法第二十三条の二第一項 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を課税標準として課される外国法人税の額(当該剰余金の配当等の額の計算の基礎となつた当該外国子会社の所得のうち内国法人に帰せられるものとして計算される金額を課税標準として当該内国法人に対して課される外国法人税の額を含む。)」と定めている。

2. ハイブリッド・インスツルメントを用いて法的二重課税排除のためのシステムが利用された場合に起こる実効税率の低下——わが国を例として——

以下において、外国子会社が典型的な Equity、典型的な Debt、および当該子会社居住地国においては Debt として扱われ、わが国においては Equity として扱われるハイブリッド・インスツルメントという 3 タイプのインスツルメントを通して、それらから生じるイーロードの支払を行うものと考えることとし、簡単のため、法人税法 23 条の 2 第 1 項が定める「剰余金の配当等の額」の原資となる額を 100 とする。また、当該子会社居住地国における法人税率を 25% とし、配当、利子の支払いに伴う子会社居住地国における源泉徴収税率を、配当 5%⁴³²、利子 10%⁴³³ としておく。また、わが国の法人税率(実効税率)を 40% と仮定する。

(1) 間接税額控除(旧法 69②)を利用した場合⁴³⁴

次の表は、Nadine Wiedermann-Ondrej, *Hybrid Instruments and the Indirect Credit Method — Does it work?*, Discussion Paper Nr. 19 International Tax Coordination SFB の 11 頁および 12 頁に試算されている表⁴³⁵を元に、ほぼ同様のスタイルで筆者が作り直したものである。

イ. 外国子会社分配利益のみをみた場合

表1 典型的な Equity、典型的な Debt およびハイブリッドを用いた場合の実効税率

	典型的な Equity	典型的な Debt	ハイブリッド
外国子会社分配利益	100	100	100
利子による損金控除	0	-100	-100
外国法人税 25% ①	-25	0	0

⁴³² わが国と租税条約を締結している先進国との間における配当に係る源泉徴収税率は親子間では、5%か10%であるが、ここでは5%とした。

⁴³³ 利子に係る源泉徴収税率については、OECD モデル租税条約 Art 11 により制限税率が10%とされていることから、ここでは10%とした。

⁴³⁴ See Nadine Wiedermann-Ondrej, *Hybrid Instruments and the Indirect Credit Method — Does it work?*, Discussion Paper Nr. 19 International Tax Coordination SFB at 11-12.

⁴³⁵ Nadine Wiedermann-Ondrej, *supra* note (434) at 11-12 では、親会社をアメリカ企業として、外国子会社からの利益の分配を典型的な Equity により受けた場合、典型的な Debt により受けた場合、ハイブリッドにより受けた場合という3通りの方法別にそれぞれの場合における当該企業グループにかかる源泉地国と居住地国の課税額を計算している。親会社の居住地国をアメリカとして、間接外国税額控除方式により計算している。途中、誤りと思われる箇所も見受けられ、本論文では筆者の考えで作表してある。したがってこの表に関しての責任はすべて筆者にあり、基本的スタイルは踏襲しているが、Nadine Wiedermann-Ondrej, *supra* note (434) at 11-12 の表をそのまま持ってきたものではない。

税引き後利益（剰余金の配当等の額 ⁴³⁶ ）	75	0	0
源泉徴収税 配当 5% 利子 10% ⁴³⁷ ②	-3.75	-10	-10
わが国での扱い	配当	利子	配当
国外源泉所得	75	100	100
グロスアップ	25	0	0
課税所得	100	100	100
法人税 40%	-40	-40	-40
間接税額控除	25	0	0
ネット納税額 ③	-15	-40	-40
利払によるグループ全体納税額 ①+②+③	43.75	50	50
グループに対する実効税率	43.75%	50%	50%

出典：Nadine Wiedermann-Ondrej, *Hybrid Instruments and the Indirect Credit Method — Does it work?*, Discussion Paper Nr. 19 International Tax Coordination SFB at 11, example 1 をもとに筆者が変更を加えている。

この考察から、間接税額控除を用いる場合においては、典型的な Debt をハイブリッド・インストゥルメントを用いることによるわが国からみた実効税率の低下は起っていない。しかし、次の考察により二国間全体での当該企業の納税負担は、通常の Debt をハイブリッド・インストゥルメントに置き換えることにより低減されることがわかる。

次の設定は、外国子会社の所得が 1100 であり、そのうちの 100 をイールドとして分配する場合であり、その他の条件はイ. と同じである⁴³⁸。

ロ. 外国子会社分利益総額をみた場合⁴³⁹

⁴³⁶ 法人税法 23 条の 2 第 1 項に定められた「剰余金の配当等の額」。

⁴³⁷ 控除対象外国法人税額の損金不算入により配当の源泉徴収税は損金にならない。また、利子の源泉徴収税については、利子等の収入の 10%を超えないため直接税額控除の対象とならない（法 142 条の 3 2 項）。

⁴³⁸ この数字の説例は Nadine Wiedermann-Ondrej, *Hybrid Instruments and the Indirect Credit Method — Does it work?*, Discussion Paper Nr. 19 International Tax Coordination SFB at 11-12 にて計算に用いられている。

⁴³⁹ この場合についての検討も Nadine Wiedermann-Ondrej, *Hybrid Instruments and the Indirect Credit Method — Does it work?*, Discussion Paper Nr. 19 International Tax Coordination SFB at 11-12 にて行われているが、源泉徴収税の考慮がないこと、および法人税の税率はアメリカにあわせてあるため異なることから、形式は、Nadine Wiedermann-Ondrej と似た形式をとるものの、計算は筆者が行ったものであり、表の正誤の責任はすべて筆者にある。Nadine Wiedermann-Ondrej

表 2 典型的な Equity、典型的な Debt およびハイブリッドを用いた場合の実効税率

	典型的な Equity	典型的な Debt	ハイブリッド
外国子会社所得	1100	1100	1100
分配額	100	100	100
利子による損金控除	0	-100	-100
外国法人税 25% ①	-275	-250	-250
税引き後利益	825	750	750
わが国に対する利益分 配の額(剰余金の配当 等の額 ⁴⁴⁰)	75	100	100
源泉徴収税 配当 5% 利子 10% ⁴⁴¹ ②	-3.75	-10	-10
わが国での扱い	配当	利子	配当
国外源泉所得	75	100	100
グロスアップ	25	0	29.41 ⁴⁴²
課税所得	100	100	129.41
法人税 40%	-40	-40	-51.76
間接税額控除	25	0	29.41
ネット納税額 ③	-15	-40	-22.35
利払によるグループ全 体納税額 ①+②+③	293.75	300	282.35
グループ利益に対 する実効税率	26.70%	27.27%	25.64%

出典：Nadine Wiedermann-Ondrej, *Hybrid Instruments and the Indirect Credit Method — Does it work?*, Discussion Paper Nr. 19 International Tax Coordination SFB at 12, example 1 をもとに筆者が変更を加えている。

この分析から、Debt をハイブリッド・インスツルメントに代えて利払を行うことにより、親子会社全体の外国およびわが国への納税額の合計を低く抑えることができるということがわかる。二国間

の表には誤りがあると思われる点もあり、Nadine Wiedermann-Ondrej の表をそのまま引用したものではない。

⁴⁴⁰ 法人税法 23 条の 2 第 1 項に定められた「剰余金の配当等の額」。

⁴⁴¹ 控除対象外国法人税額の損金不算入により源泉徴収税は損金にならない。また、利子の源泉徴収税については、利子等の収入の 10% を超えないため直接税額控除の対象とならない（法法 142 の 3 2 項）。

⁴⁴² $250 \times \frac{100}{1000 - 250 + 100} = 29.41$ この計算は、Nadine Wiedermann-Ondrej, supra note (434) at 12 にて行われているものである。

全体における実効税率を考えると、ハイブリッド・インスツルメントにより合法的に実効税率を下げる事が可能であることがわかる。

(2) 外国子会社配当益金不算入（法法 23 の 2、法法 39 の 2）を利用した場合⁴⁴³

間接税額控除に代えて外国子会社配当益金不算入を適用した場合、ハイブリッド・インスツルメントによるタックス・プランニングの効果は著しいものであることが次の計算からわかる。

イ. 外国子会社分配利益のみをみた場合

表 3 典型的な Equity、典型的な Debt およびハイブリッドを用いた場合の実効税率

	典型的な Equity	典型的な Debt	ハイブリッド
外国子会社分配利益	100	100	100
利子による損金控除	0	-100	-100
外国法人税 25% ①	-25	0	0
税引き後利益（剰余金の配当等の額 ⁴⁴⁴ ）	75	0	0
源泉徴収税 配当 5% ② 利子 10% ⁴⁴⁵	-3.75	-10	-10
わが国での扱い	配当	利子	配当
国外源泉所得	75	100	100
益金算入 (利子 100%、配当 5%)	3.75	100	5
課税所得	3.75	100	5
法人税 40% ③	-1.5	-40	-2
利払によるグループ全体納税額 ①+②+③	30.25	50	12
グループに対する 実効税率	30.25%	50%	12%

出典：Nadine Wiedermann-Ondrej, *Hybrid Instruments and the Indirect Credit Method — Does it work?*, Discussion Paper Nr. 19 International Tax Coordination SFB at 11, example 1 をもとに筆者が変更を加えている。

⁴⁴³ この表は、Nadine Wiedermann-Ondrej, supra note (434) at 11-12 の表のスタイルを利用し、筆者が間接税額控除に代えて外国子会社配当益金不算入方式にした場合を試算した表であり、Nadine Wiedermann-Ondrej, supra note (434) at 11-12 では計算されていない。表の正誤に関する責任はすべて筆者にある。

⁴⁴⁴ 法人税法 23 条の 2 第 1 項に定められた「剰余金の配当等の額」。

⁴⁴⁵ 控除対象外国法人税額の損金不算入により源泉徴収税は損金にならない。また、利子の源泉徴収税については、利子等の収入の 10%を超えないため直接税額控除の対象とならない（法法 142 条の 3 2 項）。

21 年度改正税法による外国子会社配当益金不算入（法法 23 の 2、法法 39 の 2）を利用した場合、Debt に代えてハイブリッド・インスツルメントを用いれば、合法的に典型的な Debt の場合の実効税率 50%を 12%に落とすことが可能となる。これは、わが国にとって明らかな租税裁定による税収減を意味する。

外国子会社利益の国内への還流と二重課税排除措置の簡素化を目的として導入された外国子会社配当益金不算入（法法 23 の 2）である⁴⁴⁶が、多国籍企業によるハイブリッド・インスツルメントを用いたタックス・プランニングのツールとして用いられる危険性が間接税額控除に比して大きくなったことも確かである。

本庄資教授は、このような国際取引に対して課される実効税率の引き下げスキームは、「個別的否認規定がなければ、それぞれの国において合法と認めざるを得ない⁴⁴⁷」と述べられており、わが国一国内で考えた場合、取引に違法性はないわけであるからこの租税裁定スキームを容認せざるを得ないということになるのである。しかしこれを本当にタックス・プランニングによる節税とみなして良いのだろうかという疑問が生ずる。

第5節 わが国の締結している租税条約——日米租税条約を例として——

1. 日米租税条約における「利子」と「配当」の扱い

配当については Art 10 において源泉地国課税の大幅な減免を記している。日米間においてクロス・ボーダーで支払われる配当に関する源泉地国課税につき条約上許容される上限の税率をを軽減し、配当の支払を受ける者が特定される日において当該配当を支払う法人の議決権のある株式の 10%以上を直接又は間接に保有する法人が受領する当該配当支払法人の配当（いわゆる親子会社間配当）については原則 5%に、それ以外の配当所得（ポートフォリオ配当）については 10%としている⁴⁴⁸。なお、親子会社間配当のうち特定親子会社間配当は免税とされている⁴⁴⁹。

一方、利子については Art 11 において、日米間においてクロス・ボーダーで支払われる利子に対する源泉地国課税に関して限度税率を原則 10%と定めている。その理由として、クロス・ボーダーの利子に対する課税については、支払をする者の所得計算上支払利子を損金算入する一方で、非居住者が受け取る利子については源泉徴収によって課税することとしているが、このような非居住者が受け取るクロス・ボーダー利子全般につき租税条約により源泉地国免税とした場合には、支払・受取の両面にわたって源泉地国では一切課税できないこととなり条約濫用のおそれが高まることとなることを記しており、限度税率については OECD モデル租税条約 Art 11 para. 2 においても 10%を限度税率として容認しているところであり、日米租税条約 Art 11 においてもそれを踏襲するものであると記している⁴⁵⁰。

利子に関しては源泉地国の定めを Art 11 para. 7 において、利子の支払者が一方の締約国の居住者である場合には当該利子は当該一方の国内で生じたものとされる旨の一般原則をまず定め、さらにその特則として、当該利子の支払の基因となった債務が恒久的施設により負担されるものであるときには、当該利子は、かかる恒久的施設がいずれかの締約国内に存在する場合には当該締約国内で発生したものとし、両締約国以外の第三者に存在する場合にはいずれの締約国で発生したもので

⁴⁴⁶ 第 4 章第 4 節 2 参照。

⁴⁴⁷ 本庄資・前掲注（142）、141 頁。

⁴⁴⁸ 『日米租税条約（2003 年 11 月 7 日書名／平成 16 年条約第 2 号）』（日本租税研究協会、2009）25 頁。

⁴⁴⁹ 『日米租税条約（2003 年 11 月 7 日書名／平成 16 年条約第 2 号）』前掲注（448）、26 頁。

⁴⁵⁰ 『日米租税条約（2003 年 11 月 7 日書名／平成 16 年条約第 2 号）』前掲注（448）、31 頁。

もないこととする旨を Art 11 para. 7 但し書きに規定している⁴⁵¹。

2. 配当と利子の適格性と租税裁定の可能性

次に、「配当」と「利子」の峻別については、「配当」の意義につき、Art 10 para. 6 において①income from shares or other corporate rights, not being debt-claims, participating profits(株式その他の利得の分配を受ける権利(信用に係る債権を除く。))から生ずる所得⁴⁵²)、②as well as income which is subject to the same taxation treatment as income from shares by the tax laws of the Contracting State which is the payor is a resident(支払者が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われる所得⁴⁵³)をいうものとする⁴⁵⁴と定めている。

一方「利子」の意義については Art 11 para. 5 において、①すべての種類の信用に係る債権(担保の有無及び債権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、債券又は社債から生じた所得(公債、債券又は社債の割増金及び賞金を含む。)、②その他の所得で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とする⁴⁵⁴と定められている。ただし、Art 10 にいう「配当」にあたる所得は、Art 11 の「利子」から除かれる(第 11 条 para.5 second sentence)⁴⁵⁵。

ここにおいて考えるべきは、果たして第 4 章第 4 節 2(2)で考察したようなハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定は日米租税条約に定める Art 10 と Art 11 のもとで起こりえるのかということである。「配当」と「利子」の峻別は、「配当」にあたる所得が「利子」にあたる所得に優先して行われる。そこでハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドをアメリカでは、Art 10 para. 6 に該当しないとして Art 11 para. 5 の基準から「利子」としての適格性を与え、一方わが国においては、当該ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドを Art 10 para. 6 に定義されている「株式その他の利得の分配を受ける権利(信用に係る債権を除く。))から生ずる所得」としての適格性を与えることはあり得ることなのかという問題である。この原文および日本語訳からは明確にはわからないが、本庄教授は、この「株式その他の権利」とは「源泉地国の税法上債権として取り扱われるものを除く⁴⁵⁶」との解釈を示されている。すると、アメリカにおいて、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドにつき租税法上の Debt から生ずる所得であると適格性を与えられたものは、源泉地国(支払国)の税法上債権として扱われることから、一般的に考えれば、それをわが国において「株式その他の権利」から生ずる所得とはみなすことはできないはずである。したがって OECD モデル租税条約 Art 10 の解釈において Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six が指摘していた⁴⁵⁷ような、アメリカにおいては Debt と扱われたものを、わが国において Equity と扱うということは基本的に起こらないこととなるはずである。

しかし、ここで条約が強制規定なのかという問題と条約と国内法との関係の問題となってくる。

わが国においては、憲法 98 条 2 項により、「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。」としながらも、憲法 84 条により「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」という租税

451 『日米租税条約(2003年11月7日書名/平成16年条約第2号)』前掲注(448)、34頁。

452 『日米租税条約(2003年11月7日書名/平成16年条約第2号)』前掲注(448)、28頁。

453 『日米租税条約(2003年11月7日書名/平成16年条約第2号)』前掲注(448)、28頁。

454 『日米租税条約(2003年11月7日書名/平成16年条約第2号)』前掲注(448)、33-34頁。

455 『日米租税条約(2003年11月7日書名/平成16年条約第2号)』前掲注(448)、34頁。

456 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)120頁。

457 Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *supra* note (385) at 10.

法律主義が重なり、両者の要請を折衷しなければならない⁴⁵⁸。わが国税法において、ハイブリッド・インスツルメントの **Debt/Equity** 適格性についての租税法の定めがない状況で、条約締結相手国において適格とされた「配当」、「利子」の分類をわが国において必ず踏襲しなければならないのか、という問題が起こる。まず第1に考えるべきは、日米租税条約 **Art 1 para. 2** に定められているプリザベーション・クローズである。「…租税の減免をいかなる態様においても制限するものと解してはならない」という条項である。プリザベーション・クローズの意義については、井上庸一・仲谷栄一郎弁護士は「租税条約は、条約締結国の課税権を制限することにより、国際的な二重課税を排除することを主たる目的としているため、租税条約により、条約締結国の課税権が拡大するようでは、条約の趣旨に反することになる。したがって、プリザベーションの原則は、条約中に明文の規定があるかどうかを問わず、租税条約の適用に際し当然妥当する原則である⁴⁵⁹」述べられており、広義説にたてば、プリザベーションの原則の適用があるのは、納税者にとって有利な国内税法上の規定であると位置づけられる⁴⁶⁰といわれている。

したがって、もとの問題に戻り、条約締結相手国であるアメリカ税法において **Debt** により生じたイールドと適格性を与えられたものであっても、わが国において納税者である親会社が有利となる、**Equity** から発生したリターンであるとして申告することに問題は生じないということになる。なぜならば、わが国の租税法ではハイブリッド・インスツルメントに係る「配当」、「利子」の明確な定めをおいていないため、わが国の会社法上、**Equity** に分類されるであろう要件を満足していれば、課税上もそのように扱わざるを得ないからである。

ここにおいて、例えば、二国間租税条約により「配当」、「利子」の適格性を定めておいてあり、支払者側の租税法令上では正確に峻別がなされていたとしても、わが国において、私法および会計上の適格性を持たせておけば、納税者のあるいは、その仕組みを考えている多国籍企業の意のままに操作されうることとなる。

よって、外見上厳格に規定された日米租税条約においても、国内法との関係において、**Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six** が指摘するような租税裁定は起こりえるのである。

さらに逆の立場を考えてみた場合、わが国は過少資本税制により **Debt-to-Equity ratio** が **3:1** を超える場合、その超過分から発生するイールドについては利子としての損金控除を認めていない。しかしこの扱いは第3章本文及び小括でも記したように、会計帳簿上の数字をもとに総量規制の考え方で分類したに過ぎず、法人税法上 **Equity** と **Debt** とに分類したものではない。かかる状況においてハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドをアメリカに支払った場合、源泉地国（わが国）における租税に関する法令上「株式」と扱っているとも、「債権」として扱っているともいえないのではないだろうか。このような状況において、アメリカでは、わが国の扱いとは無関係にアメリカ税法の基準でわが国子会社から受領したイールドを国内法上有利な選択をすることができる（有利な選択が行なえ得るように最初から設計されている。）のである。

第6節 二国間租税条約を用いる租税裁定問題の解決策

1. 二国間租税条約による取引の租税回避としての否認

外国子会社からわが国親会社への利益の分配が生じたとき、受領した国外源泉所得の金額およびそ

⁴⁵⁸ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、2008）28頁。

⁴⁵⁹ 井上庸一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法との交錯』（商事法務、2007）36頁。

⁴⁶⁰ 井上庸一・仲谷栄一郎・前掲注（459）、37頁。

の所得分類だけから当該取引に二国全体としての異常性があるのか否かを判断することは非常に難しい。しかし、第4章第4節2で考察したように、源泉地国における取引の取扱を明らかにしてみたいとき、実際にはハイブリッドによる二国間租税裁定が行われている場合がある。当該取引に対応する源泉地国での法人税の額が推測できれば、当該利益分配が源泉地国において「配当」と扱われているのか「利子」と扱われているのかの判別は理論的には容易に行えるはずである。

しかしここでまた問題に遭遇する。執行管轄権と情報交換の問題である。租税条約締結相手国における課税の状況が明確になってはじめて二国合わせたときの、ハイブリッド・インスツルメント使用による実効税率の低下を測定することができ、また相手国においてハイブリッド・インスツルメントをいかなるものとして申告したのかがわかるからである。

ここでは、二国間の情報交換がなされたものとする。利益分配の原資に対する外国法人税が非常に小さければ、原資のほとんどが利子として損金控除されたと考えて良いであろう。それに対して、わが国の親会社の申告が「外国子会社配当金」の受取となっていれば当該取引においてハイブリッドによる租税裁定が行われていたことを意味する。

そこで問題は、ハイブリッド・インスツルメントを用い、二国間における租税法上の違いを利用した裁定取引をタックス・プランニングによる節税とみなすか、二国間をセットとして考えたとき、典型的な **Debt**、あるいは典型的な **Equity** による法人税実効税率（(外国法人税+源泉徴収税+わが国法人税) / 外国子会社剰余金分配額）と比較し著しく低下している場合は、租税裁定を利用した国際的租税回避として否認し典型的な **Equity** あるいは典型的な **Debt** の場合に発生したであろう二国間全体の納税額の小さい方と比較しその差額分をわが国居住者である親会社に追徴するという選択肢があり得ると考える。

本論文は、後者を選択する立場をとる。間接外国税額控除に代え、外国子会社配当益金不算入という扱いになったことにより、ハイブリッドによる租税裁定がもたらす実効税率の低下は非常に大きくなる。

①多国籍企業が外国に親会社を、わが国に子会社を設置し、外国親会社がハイブリッド・インスツルメントをわが国子会社に対して発行する場合。

②わが国に設置された親会社が外国に子会社を設置し、親会社が外国子会社にハイブリッド・インスツルメントを発行する場合。

の両者ともわが国の法人税と、外国法人税、およびいずれかの国による源泉徴収税の合計をみれば、親子関連企業グループ全体にかかる実効税率は通常の **Debt/Equity** 取引に比して低下しているはずである。

この裁定取引はわが国及び相手国において単独ではすべて合法的なものであるが、国際取引全体を眺めたとき、「異常性」がみられると考えるのである。

本庄資教授の租税回避の定義は「私法上の選択可能な法形式の中から、税法の予定しない、常識を破る法形式を選択して、結果としては意図した経済目的を達成しながら、税法の予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れひいては税負担の減少又は排除をもたらす⁴⁶¹」というものである。

今考えているケースをそのまま租税回避の定義に当てはめることは難しい。理由は各々の国の税法の予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れているわけではなく、各々の国の税法からみれば、その取引は、税法の予定しない常識を破る法形式を選択しているわけでもないから

⁴⁶¹ 本庄資・前掲注(303)、102頁。

である。しかし、二国をセットでみると、その取引は「税法の予定しない常識を破る法形式を選択している」ものと考えられるのである。

そこで、かかる二国間における租税裁定を租税回避として否認するためには、当該租税裁定を二国同時に租税回避として否認する必要がある。そのためには租税条約において、かかる租税裁定を租税回避として否認するという趣旨の条項を書き込む必要性がある。

現在の租税条約が二重課税排除を目的としたものであるため、そのような条項がどの程度の強制力を持ちうるのか疑問はあるがこれを行うべきである。

2. 租税条約による租税裁定阻止の困難性

上記第4章第5節2で考察したように、ハイブリッド・インスツルメントに対してそこから生じる所得を典型的な類型としての「配当」と「利子」に分類するという条約条項を見直し、二国間合わせてみたとき、典型的な Debt、典型的な Equity として考えたときに比し実効税率が著しく減少している場合には、二国間における租税裁定が行われたとみなして、取引を行った企業グループに課税するという考え方を採るべきである。条約におけるプリザベーション・クローズと強制的な条項との整合性の問題があるが、アメリカにおいては、条約と法律とは等位に立ち後法が優先するためトリーティー・オーバーライド⁴⁶²が行われていることを考えると、条約に強制力を持たせることも検討すべきではないかと考える。

現在の国際課税ルールが統一化されていないところに、クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定の問題の根本があるわけであるから、国際課税ルールの統一化を図るべきである。しかし、増井良啓教授は、国際課税ルールの新たなコンセンサスを醸成することは非常に困難であると述べられている⁴⁶³。その理由として「産業先進国、経済新興国、多国籍企業、といった種々のプレーヤーが対立する利害をかかえる中で、既存の枠組を動かすことに大きな抵抗が働く⁴⁶⁴」とされ、「多国籍企業のかくもグローバルな高度展開や、通信技術の革命的变化、金融工学の革新などといった要因によって、国際経済は様変わりした。しかし、100年前の世界を反映した租税条約の枠組は、これらに対応できていない⁴⁶⁵」と論じられている。さらに、1995年にはOECDモデル租税条約 Art 21 コメントリー para.7において、「租税委員会は非伝統的金融商品の課税を積極的に研究している。モデル租税条約や注釈のさらなる変更が必要であろう⁴⁶⁶」と記載されていたが、その後2008年版では削除されている⁴⁶⁷。この状況につき、増井良啓教授は「金融商品に関するこの例は、各国が古い書式から抜け出せない中、枠組そのものを変革しようとする改革にブレーキがかかりがちである現状を示している⁴⁶⁸」と述べられている。

クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントによる租税裁定の問題を条約に求めることを提案したが、条約改定にかかる時間的スパンの長さから考えて現実的には実行は困難ということになるのではなか。わが国の条約を例にとってみると、増井良啓教授によれば、条約の改定には非常に長いスパンがかかるという。締結されてからその後一度も改訂されていないものも多いし、何

⁴⁶² 増井良啓・宮崎裕子・前掲注(458)、27頁。

⁴⁶³ 増井良啓「国際課税ルールの安定と変動—租税条約締結によるロック・イン—」税大論叢40周年記念論文集、338頁、345頁。

⁴⁶⁴ 増井良啓・前掲注(463)、345頁。

⁴⁶⁵ 増井良啓・前掲注(463)、347頁。

⁴⁶⁶ 日本語訳は増井良啓・前掲注(463)、347頁による。

⁴⁶⁷ このことは、増井良啓・前掲注(463)、347頁にて指摘されている。

⁴⁶⁸ 増井良啓・前掲注(463)、347頁。

度も改訂されている条約であっても、改訂までにかかりの年数がかかるのが普通で、たとえば、日米租税条約は、第1次条約が1954年に締結されたのち、第2次全面改正が1971年に、第3次全面改正が2003年になされてきている状況である説明されている。日米条約の改訂は20年から30年のスパンでなされていることになる。日本の租税条約の改訂には、かなりの時間がかかっていることになるが同様のことは、日本の条約締結相手国である外国についてもあてはまると、増井教授は述べられている⁴⁶⁹。たとえば、米蘭の間では基本的な条約締結ポリシーが対立していたため、1992年米蘭租税条約は、10年越しの交渉の結果、ようやくできた妥協の産物であった⁴⁷⁰と記されている。

前述した、クロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントに対する租税裁定問題の解決方法は基本的に租税裁定の個別的な防止規定を法律的に創設するというよりも、租税裁定が行われた場合、それを条約締結二カ国において当該取引を租税回避として否認し、二カ国セットでグループ企業から裁定機会から生じたタックス・ベネフィットを奪取し、二カ国でシェアする旨を条約に書き込むことにより広汎な租税裁定機会を経済的に封じるという考え方に立つものである。

しかしこれには租税条約上の問題が含まれていることも確かであるが実行するべきであると考えられる。

第7節 国内法人税法による支払利子損金算入制限規定の創設

1. わが国の過少資本税制における不十分性

第3章第7節3に記したように、わが国の過少資本税制は、支払利子に対して損金算入制限をしている。しかし、総量規制によるため、利子が配当かを決定するための基準となる元資の性格検証がなされておらず、したがって、損金算入を否認された利子については、その性格まで否認されているわけではない⁴⁷¹。

第3章第7節2にて論じたように、わが国の過少資本税制では、いわゆるアップストリーム・ローンに対しては支払利子の損金算入制限をかけることはできない。そこでわが国の過少資本税制が想定している親子間が逆のケース⁴⁷²も射程内に入れておくべきである。

さらに、法人税法として Debt/Equity の認定規定を設け、関連企業グループ間取引における支払利子の損金算入制限を何らかの方法で行うべきと考える。

2. アメリカ国内歳入法典 § 163(j)

本庄資教授は、アーニング・ストリップリング・ルールが創設された趣旨を、アメリカの所得をストリップしてどこか外国に持っていくというスキームを排除したいという意図、潜在的にアメリカの課税ベースの浸食を防止したいという意図から出ているものであると述べられている⁴⁷³。

⁴⁶⁹ 増井良啓・前掲注(463)、350頁。

⁴⁷⁰ 増井良啓・前掲注(463)、350頁。

⁴⁷¹ 吉川保弘・岩本洋一・前掲注(221)、145頁。

⁴⁷² 第3章第7節2にて論じたように、わが国を居住地国とする親会社が Debt 性の強いハイブリッド・インスツルメントを発行し、子会社に全額投資させる。子会社から投資資金はわが国に流入するが、親会社の発行したインスツルメントから生ずるイールド(利子)は法人所得の課税ベースを減少させる。この仕組みは親子会社合わせてみた場合、子会社が Equity 性の強いハイブリッド・インスツルメントを発行していれば財務上は連結されるため、健全性を保つことができるため、Equity を Debt 性のハイブリッド・インスツルメントに代える強いインセンティブが働くこととなる。したがって、支払利子の損金算入制限をこのケースにも適用させる必要性がある。

⁴⁷³ 本庄資・前掲注(142)、145頁。

本庄教授はご論稿の中で、「Reuben S. Avi-Yonah…が言っているように、過少資本税制というのは既に主要国の間では一種の慣習国際法になっている状況がある」と述べられたうえで、「アメリカのアーニング・ストリップング・ルールというのは果たして同じように考えてよいのか」という問題を問いかけておられる⁴⁷⁴。

この § 163(j)が他の国の過少資本税制と異なるのは、規制の対象が外国関連者のみではなく、アメリカ免税団体（ドメスティック・タックス・エグゼンプト）を含むすべての免税関連者に適用されることを配慮した規定であることにある⁴⁷⁵と本庄教授は述べている。そして、本庄教授はこの § 163(j)により「海外タックス・ヘイブン子会社に留保した所得を、今度は逆に原資として US 親会社に対してアップストリーム・ローンを行って、米国所得をタックス・ヘイブンに支払利息として移転するというストリップスキーム」に対しては、「外国親会社のみ適用する過少資本税制は無力化するので、すべての免税関連者に適用されるというアーニング・ストリップング・ルールが有効性を発揮することになるのではないかと論じられている⁴⁷⁶。

以下にドイツの Zinsschranke の規定をみると、アメリカ § 163(j)と同様に国内外を問わず関連者に対する規制となっていることがわかる。アメリカ § 163(j)は、従来の過少資本税制が外国関連者のみの規制対象としていたのに対して、国内関連者に対しても規制をかける新しいスタイルの過少資本税制であり、すでに慣習法としての過少資本税制が変貌しつつあるものと私見では考えている。

3. ドイツ Zinsschranke の導入

(1) ECJ 判決による過少資本税制の違法性と 2004 年度改正過少資本税制

実務家の田中 泉・ヨアヒム クニーフ氏によると、1987 年に連邦財務局通達は、自己資本が総資産の 10%を下回る場合に、親会社借入を認めないという方針を示したが、多くの批判と連邦財務裁判所の決定により撤回され、1994 年から過少資本税制が法人税法 KStG 8a 条として導入された⁴⁷⁷。これにより、外国親会社からの借入金に対し、一定枠を超える場合には、支払利息が配当として扱われることが法律により決められた⁴⁷⁸。しかし、2002 年 12 月 12 日に ECJ 判決によってドイツ過少資本税制は EC 条約 43 条「設立自由の原則」に抵触する⁴⁷⁹との判決が下り、過少資本税制は修正されることとなった⁴⁸⁰。ECJ のクレームは、親会社が他の EU 国企業である場合とドイツ企業である場合とで課税負担が異なるのは、EU 域内の拠点設立自由の精神に反するものであるというものであり、これを受けてドイツでは、①過少資本税制の廃止、②EU 企業に対しては適用しない、③ドイツ企業に対しても適用する、という選択肢があったが、ドイツは③「親会社等が在ドイツ国内の場合にも過少資本税制の適用」という過少資本税制の国内への拡大による EU 法抵触を逃れる選択を採用した⁴⁸¹。

2003 年に法人税法 8a 条 (§8a KStG) が改正され 2004 年 1 月 1 日からの適用となった過少資本

⁴⁷⁴ 本庄資・前掲注 (142)、132 頁。

⁴⁷⁵ 本庄資・前掲注 (142)、132 頁。

⁴⁷⁶ 本庄資・前掲注 (142)、132 頁。

⁴⁷⁷ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ「ドイツ過少資本税制の概要」『International Taxation』Vol. 24、No.12、36 頁(2004)。

⁴⁷⁸ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ・前掲注 (477)、36 頁。

⁴⁷⁹ 本庄資・前掲注 (142)、131 頁。

⁴⁸⁰ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ・前掲注 (477)、36 頁。

⁴⁸¹ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ・前掲注 (477)、36 頁および、池田良一「2004 年ドイツ税制改正——過少資本税制の改正とその他の在独日系企業に重要な改正項目を中心に——」

『International Taxation』24 巻、3 号、14 頁、15 頁 (2004)。

税制の特徴は、大多数の国が採用している外国関連者に対する規制から、貸付を行う親会社等が在ドイツ国内かまたは在外国であるかという区別なく「貸付を行う親会社等がドイツにある場合の在独子会社」にも適用されることとなり、さらには、在独支店の場合でも本店が資本会社である限りにおいて適用対象となった⁴⁸²。

2004年度からの過少資本税制はKStG 8a Iに規制されるべき典型的な状況とその法的効果として定められており、親会社（正確には「重要な出資をする出資者」である）一定の条件下で支払利子の配当認定を定めこれに準ずる扱いとして関連者あるいは請求権を持つ第三者からの借入を挙げている⁴⁸³。

過少資本税制プロシージャ어의核心部分を、田中 泉・ヨアヒム クニーフは次のようにまとめている⁴⁸⁴。

法人が重要な出資をする出資者から得る長期借入金に対する支払利息は、250,000 ユーロを超え、さらに

1. 利息が業績などに応じて決められる場合、または
2. 利息が元金の一定率で決められており、借入金額が出資者の出資割合自己資本の1.5倍(セーフヘイブン)を超える場合には、隠れた利益配当となる（但し、法人が借入金を同等な状況下で第三者からも取得可能であった場合にはその限りではない）。これは、銀行が銀行業務のために資金調達する場合には適用されない（但し、銀行業務を営まない関連者からの資金調達の場合は除く）。

ここで注意を要することは、2004年度ドイツ過少資本税制においては、否認された利子はその性格についても変更を受け、支払利子が隠れた利益配当の支払と認識されるという点である⁴⁸⁵。これによって税務上は、課税所得の更正となり、法人税、営業税、連帯付加税の修正が行われ、さらに配当認定に基づき配当源泉税の課税が発生する⁴⁸⁶。さらに法人において認定された隠れた利益配当は出資者側にも影響を及ぼし、法人が支払った利子は、受取人である出資者においては利子所得であるがこれが配当収入として置き換わる⁴⁸⁷。

(2) 2008年度税制改正による支払利子損金算入限(§4h EStG, §8a KStG)

2008年度税制改革によりドイツは過少資本税制を廃止した⁴⁸⁸。2008年1月1日より、2004年度に制定した、Debt-to-Equity 比率が1.5 : 1 という過少資本税制を廃止し、関係会社からの借入のみならず、第三者からの借入金等、とくに銀行借入等も含めて支払利子損金算入限(Zinsschranke)を行うという規定に置き換えた⁴⁸⁹。

このルールは、支払利子について、損益計算書の EBITDA(Earnig Before Interest, Taxes

⁴⁸² 池田良一・前掲注(481) 15頁。

⁴⁸³ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ・前掲注(477)、37頁。

⁴⁸⁴ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ・前掲注(477)、37頁。

⁴⁸⁵ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ・前掲注(477)、40頁。

⁴⁸⁶ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ・前掲注(477)、40頁。

⁴⁸⁷ 田中 泉・ヨアヒム クニーフ・前掲注(477)、40頁。

⁴⁸⁸ IBFD, EUROPEAN TAX HANDBOOK 2009 (IBFD, 2009) at 286.

⁴⁸⁹ *Id.* at 286.

Depreciation and Amortization) の 30% を限度として利子の損金算入を認めるというものである (§4h EstG, §8a I KStG)⁴⁹⁰。ただし、利子費用が受取利子の額を超えなければ利子は全額損金算入され、さらに利子費用が受取利子の額を超えた場合、その超過額が 100 万ユーロまでは、30% 制限適用前にセーフ・ヘイブンが与えられる⁴⁹¹。

ただし、この利子損金算入限度ルールには除外規定(Escape Klausel)⁴⁹²が設けられており、ドイツの該当会社において、総資産に対する資本の割合が、当該会社の属する、企業グループ (Konzern) 全体のそれと比較して同じかもしくはそれを超えている場合には、ドイツ会社において支払利子損金算入制限規定は適用されない⁴⁹³。

この規定でいう企業グループとは、ドイツ企業がほかの企業と会計上連結している場合、あるいは会計上連結していなくてもドイツ企業の財務上、業務上の意志決定がほかの企業の意志決定に一樣に支配されている場合に存在すると考えられている⁴⁹⁴。一

支払利子損金算入制限プロシージャは次のとおりである⁴⁹⁵。

- ① If 支払利子 ≤ 受取利子 (ネット支払利子⁴⁹⁶ ≤ 0) then 支払利子全額損金算入⁴⁹⁷
else
② if ネット支払利子(Zinssaldo) < €100 万 then 支払利子全額損金算入⁴⁹⁸
else
③ if ネット支払利子 ≤ EBITDA の 30% then 支払利子全額損金算入⁴⁹⁹
else
④ if 関連企業グループ会社でも資本会社(Kapitalgesellschaft⁵⁰⁰)でもない then
支払利子全額損金算入⁵⁰¹
else which(⑤ - 1 or ⑤ - 2)
⑤ - 1 関連企業グループ会社系列の資本会社⁵⁰² then

⁴⁹⁰ Außensteuerrecht 2008 Band 1: Nationale Vorschriften (IDW 2008) at 579; Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht, 20.völlig überarbeitete Auflage (OVS Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2009) at 446-450; IBFD, *supra* note (488) at 286.

⁴⁹¹ Außensteuerrecht 2008 Band 1, *supra* note (490) at 579; IBFD, *supra* note (488) at 286.

⁴⁹² IBFD, *supra* note (488) at 286; Escape Klausel des § 4h II 1 Buchst. c. EstG. Klaus Tipke & Joachim Lang, *supra* note (490) at 448.

⁴⁹³ IBFD, *supra* note (488) at 286; ここでいう自己資本比率は、原則として IFRS に基づくものとするが、EU メンバーの国内商法、あるいは US-GAAP に基づいたものであってもよい (§§4h II; 8ff. EStG) Klaus Tipke & Joachim Lang, *supra* note (490) at 448.

⁴⁹⁴ IBFD, *supra* note (488) at 286. 関連グループ会社が直接および間接的に 25% 超の支配力を有する場合をいう。Klaus Tipke & Joachim Lang, *supra* note (490) at 448.

⁴⁹⁵ Klaus Tipke & Joachim Lang, *supra* note (490) at 449.

⁴⁹⁶ 受取利子ー支払利子の額 (Zinssaldo: interest-balance) を意味する。

⁴⁹⁷ §4h I 1 EStG.

⁴⁹⁸ §4h II 1 Buchst. a EStG.

⁴⁹⁹ §4h I 1 EStG.

⁵⁰⁰ Kapitalgesellschaft.

⁵⁰¹ §4h II 1 Buchst. b EStG.

⁵⁰² ドイツの該当会社において、総資産に対する資本の割合が、当該会社の属する、企業グループ (Konzern) 全体のそれと比較して同じかもしくはそれを超えている場合のことを意味する。関連グループ会社が直接および間接的に 25% 超の支配力を有する場合をいう。Klaus Tipke & Joachim Lang, *supra* note (490) at 448.

⑥ if 実質的に関連グループに対するネット支払利子割合 \leq 10%⁵⁰³
then
⑦ if Escape Klausel 比率 \geq 関連会社比率⁵⁰⁴ then 支払利子全額損金算入⁵⁰⁵
⑧ else EBITDA の 30%を超えるネット支払利子 (Zinssaldo:支払利子一受取利子) は損金不算入⁵⁰⁶
⑨ else (⑥のif clause) EBITDA の 30%を超えるネット支払利子 (Zinssaldo:支払利子一受取利子) は損金不算入⁵⁰⁷
⑤ - 2 関連企業グループ会社ではない資本会社(Kapitalgesellschaft⁵⁰⁸)
then
⑩ if 実質的に関連企業グループに対するネット支払利子割合 \leq 10%⁵⁰⁹
then 支払利子全額損金算入⁵¹⁰
⑪ else EBITDA の 30%を超えるネット支払利子 (Zinssaldo:支払利子一受取利子) は損金不算入⁵¹¹

旧過少資本税制においては、隠れた配当とみなされたが、Zinsschranke により損金不算入扱いを受けた利子は、次年度に利子として繰り延べられることとなった⁵¹²。

4. イギリス

第3章第4節3において記したように、イギリスは2004年4月1日以降、過少資本税制は移転価格税制に吸収され、移転価格税制の一部としてイギリス国内での関連者間借入についても国外関連者と同様に規制されることとなった⁵¹³。イギリスにおいては特段のセーフハーバー・ルールは設けられておらず、独立企業間価格原則のみに基づいて各々のケースごとに検討される⁵¹⁴。

5. イタリア

イタリアにおいては、一般的に所得を生み出すために必要とされたコストあるいは費用については損金控除を認めているが、支払利子および社会保険料についてはこのルールは適用されないとされている⁵¹⁵。

イタリアの過少資本税制も2008年1月1日以降をもって現行ドイツ Zinsschranke と似た損金算入制限規定に移行している⁵¹⁶。基本的に資本的利子費用を除いて、支払利子は、それが発生した課税期間において発生した受取利子の額まで損金控除が認められ、これを超過した額については、

⁵⁰³ §8a III KStG

⁵⁰⁴ §4h II 1 Buchst. b EStG.

⁵⁰⁵ §4h II 1 Buchst. b EStG.

⁵⁰⁶ §4h I 2 EstG. Klaus Tipke & Joachim Lang, *supra* note (490) at 449.

⁵⁰⁷ §4h I 2 EstG. Klaus Tipke & Joachim Lang, *supra* note (490) at 449.

⁵⁰⁸ Kapitalgesellschaft.

⁵⁰⁹ §8a II KStG.

⁵¹⁰ §8a II KStG.

⁵¹¹ §4h I 2 EstG. Klaus Tipke & Joachim Lang, *supra* note (490) at 449.

⁵¹² IBFD, *supra* note (488) at 286. この措置はアメリカ § 163(j)による扱いと同じである。

⁵¹³ 中川洋「世界税制事情 イギリス」『税経通信』8、172頁、174頁(2009)。

⁵¹⁴ 中川洋・前掲注(513)、174頁。

⁵¹⁵ IBFD, *supra* note (488) at 422.

⁵¹⁶ *Id.* at 422.

EBITDA の 30%までを限度として損金控除を認めるとされている⁵¹⁷。EBITDA の 30%を超過した支払利子については、それを配当と性格転換するのではなく、利子として次年度以降の課税期間に繰り越し、繰り越された年度のネット支払利子（支払利子から受取利子の額を差し引いた額）が当該年度の EBITDA の 30%を下回るならば、30%まで支払利子として損金に算入可能とする⁵¹⁸。

第8節 法人税法における Debt/Equity 認定基準の創設と過少資本税制における関連企業グループ間支払利子損金算入制限規定の創設の必要性

第 1 章にてみたように、わが国の法人税法では 22 条により、取引を資本等取引と損益取引に峻別し、株式の払い込みに対しては資本等取引（法法 22 条 2 項、5 項）、また剰余金の分配についても資本等取引（法法 22 条 3 項、5 項）とし、一方、社債についてはその利払いに対して損益取引（法法 22 条 3 項）として損金算入扱いをすることが定められている。そして、資本等取引を損益取引から区別することのコロラリーとして法人税法は Equity と Debt とを区別している⁵¹⁹。

資本等取引を構成する項目として「資本金等の額（法法 2 条 16 号）」と「利益積立金額（法法 2 条 18 号）」の定めがあり、平成 18 年度税制改正前は両者をあわせて「資本の部」と称されていたが、会社法制定後、企業会計上では「純資産の部」と表示されることとなった⁵²⁰。

しかし、法人税法において、「自己資本」の定義条文は存在しない。また、「資産」について定めた定義条文も存在しない。これは法人税法 22 条では「資本等取引」と「損益取引」の峻別によるコロラリーとして Equity と Debt が定まることを意図しているため、敢えて定めていないと思われる。

わが国において Equity と Debt との明確な峻別が必要とされるのは、過少資本税制（措法 66 の 5）においてである。法人税法においては、法人所得確定のために一つの取引が「資本等取引」に相当するのか「損益取引」に相当するのかを個別に性質決定する必要があるが、Equity（自己資本）と Debt（他人資本、負債）の額を直接定める必要性はない。Equity、Debt の額は、取引を「資本等取引」と「損益取引」に峻別することにより、メカニカルに導出されるものであるからである。

しかし、過少資本税制においては、その様相は一変する。わが国の過少資本税制は第 3 章第 7 節 1 にて検討したように総量規制方式を採用しており、そこにおいては、個々の取引の性質決定は問題にならない。問題になるのは個々の取引の性質ではなく、Equity と Debt の額という量である。そしてその量により、取引における支払利子の「損益取引」と認定される額が定まる仕組みを採用している点にあるのである。

そこで、本論文の主題であるハイブリッド・インスツルメントに対して法人税法はいかなる対応措置がとれるのかという問題に直面する。国際課税である過少資本税制の射程内取引であれば、「自己資本の額」は各事業年度の純資産の額として政令で定めるところにより計算した金額（措法 66 の 5 4 項 7 号）として Equity が定義される。ここで「自己資本の額」とは、①内国法人の当該事業年度の総資産の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額から②内国法人の当該事業年度の総負債の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額を控除した金額とされる（措法 66 の 5 4 項 7 号、措令 39 の 13 22 号、23 号、26 号）。したがって、過少資本税制の適用範囲においては、法人税法の Debt/Equity の峻別基準を通すことなくハイブ

⁵¹⁷ *Id.* at 422.

⁵¹⁸ *Id.* at 422.

⁵¹⁹ 増井良啓・前掲注（59）、484 頁にしたがえば、「資本等取引を損益取引から区別することの系として、法人税法は、自己資本と他人資本を区別している」と記されている。

⁵²⁰ 第 1 章第 1 節 1 および増井良啓・前掲注（59）、484 頁参照。

リッド・インスツルメントから生ずる利払いの損金算入制限は行われることになる。

しかし、ここにおいて2つの問題が残る。第1は過少資本税制の射程外取引についてはどう扱えばよいのかという問題、第2はハイブリッド・インスツルメントから発生するイールド、すなわち利払いは、帳簿記載分類に従い、法人税法上の「利子」あるいは「配当（剰余金の分配）」と性質決定してよいのか、という問題である。

第1の問題については、まず過少資本税制の射程範囲を広げ、アップストリーム・ローンに対抗できるようにし、法人税法において関連グループ企業間取引における支払利子の損金算入制限規定を創設すべきであると主張する。

第3章にてわが国の過少資本税制が一局面に対する規制しかなし得ないことをみた。すなわち、過少資本税制は、自国に親会社があり、外国に子会社を設立して親会社が Debt 性のハイブリッド・インスツルメントを発行し子会社がそれに全額投資するようなケースを規制できないのである。したがって、税制を利用するという局面からのみ考えれば、Debt 性の強いハイブリッド・インスツルメントを多額に発行し、子会社に全額投資させ、親会社は当該ハイブリッド・インスツルメントから生じるイールドを「支払利子」としてすべて損金算入するというアップストリーム・ローンというスキームが考えられ得るのである。この支払利子の損金算入は、個別否認規定がない限り、現在の法人税法では損金算入制限を行うことはできないであろう。

したがって、どのように制限するのかという問題は別として、アップストリーム・ローンによる課税権の喪失は過少資本税制の改正により抑えなければならないと考える。

次に、国際課税とは異なる国内取引における支払利子損金算入は法人税法 22 条で制限できるのか、すなわち、同法 22 条 4 項で定められる、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」という文言より、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドのいかなる範囲を法人税法上の「利子」と認めるのか、そしてその認定の基準はどこにあるのかという問題である。第3章第6節にてみたように、すでにわが国の事業会社が海外 SPC を通さず、直接投資家にハイブリッド証券を発行するケースが発生している。ハイブリッド証券は格付け機関より資本性〇〇%、負債性〇〇%という形で Equity 性と Debt 性が混在している証券に対して法人税法はいかなる分類をなしうるのかという問題がある。法人税法 22 条 4 項により、企業会計上の基準にしたがって Equity と Debt に峻別されるものなのであろうか。

ここで、ハイブリッド証券の Debt/Equity 性の峻別についてのアメリカにおける歴史を振り返ってみると税法上、一つのハイブリッド・インスツルメントを Debt または Equity か、あるいは Debt と Equity との按分により定まるものなのかに分類すること、もしくは、ファイナンス的な発想に立脚し、ハイブリッド・インスツルメントの本質的価値と時間的価値に分解する OID (Original Issue Discount) 方式など様々な取り扱いが検討されてきた。

わが国の租税法は歴史からみると、その条文の簡潔性を保持し、条文解釈により、取引事例への適用を試みてきたと思われるがハイブリッド・インスツルメントに対する Debt/Equity 認定に関しては法人税法 22 条 3 項による「別段の定め」として個別取引ごとに規定を定めていくべきであろうと考える。

先にも記したように、法人税法上の Debt/Equity の認定規定を設けないことには、ハイブリッド・インスツルメントから生じたイールドの性格決定はできないものと考えられる。

この問題はアメリカにおける苦難の歴史を概観してみても、ハイブリッド・インスツルメントに対する税法上の扱いを一つにまとめて定めることができるものではなく、その意味において個別否認規定をケース・バイ・ケースに定めていくことになるであろう。抽象的な体系性を重んじるわが

国の租税法としては具体的な条文構成を避ける方向にあると筆者は感じるが、負債バイアスを有する法人税制である限り、すなわち、Equity と Debt という株式と債権に人為的な税制上の違いを設けている限り、Equity を Debt に代えてというインセンティブは働き続けるはずである。したがって個別に対処していく必要があると考える。

第2の問題はハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドの所得分類との関係上イールドの発生源であるハイブリッド・インスツルメントが Equity なのか Debt なのか法人税法上定める必要があるというものである。総量規制の立場をとる過少資本税制においては、損金算入否認された利子は性格の変更までは受けない。しかし、第1の問題でも触れたようにわが国国内においてハイブリッド・インスツルメントが発行されることとなると、そこから発生するイールドの所得分類を確定させるためにも法人税法における規定が必要となる。この局面においても法人税法上の Debt/Equity の認定規定が求められると考える。

以上のように法人税法上の Debt/Equity の認定規定の創設が必要なことを前提とした上で、では関連企業グループ間取引における支払利子損金算入制限規定をどのような形で創設すべきかという執行可能性を考慮した問題を解決しなければならない。

総量規制方式を採用しているわが国において、個別規制への変更は好ましくないと考える。アップストリーム・ローン・スキームも考慮の上でわが国に親会社があり外国に子会社を設置している場合に対しても支払利子の損金算入制限が定量的に行いうるシステムにしなければならない。そのためには先に記したようなドイツのような方式も選択肢の中に入れるべきと考える。

第9節 小括

本章ではクロス・ボーダー・ハイブリッド・インスツルメントが各国の国内法で定められた Debt/Equity の区分を合法的に用いることにより、源泉地国においては Debt から生ずるイールドとして損金控除を受け、他方の居住地国においては受領したイールドは Equity から生じた配当となるように、また、租税条約における「利子」、「配当」の特典を享受することを目論んで仕組まれた金融商品であることを考察した。

わが国は平成 21 年度において間接外国税額控除に代えて、外国子会社配当益金不算入の制度に切り替えたが、外国子会社利益の還流および二重課税排除の制度の簡素化の点からは優れた制度といえる一方、租税裁定が行われた場合における税収の減少も間接外国税額控除に比し著しいものになることも考えておくべきである。

OECD モデル租税条約においては、基本的に所得種類の性格は支払国における租税法令上の扱いに従うべきとの考え方はみえるものの、租税条約にはプリザベーション・クローズが存在していることから、条約は納税者にとって有利な選択が可能であると考えられるべきである。したがって、ハイブリッド・インスツルメントを支払国において Debt とし、受領国において Equity と申告することは、それぞれの国内法がそれを認める限り、租税条約上は問題のないところと考えて良い。したがって租税裁定は頻繁に起こり得る。

なぜ、租税裁定が起こるのか。その根本的な原因は各国が導入している課税システムが有する Debt/Equity の課税上の非対称性に起因するところが多い。そこで、古くから議論が積み重ねられてきたものではあるが、課税上中立的な課税システムの構築が必要である。しかし、世界中ほとんどの国が非中立的な課税システムを敷いている中で、一国だけが中立的なシステムを導入しても期待通りにワークしないであろう。そこで、まずは租税条約を利用することを考えた。

第4章第6節にて二国間租税条約を用いた、租税裁定回避策を検討した。別々の国内法を有する二国を合わせてみたとき、通常の Debt あるいは Equity 取引による租税負担に対して著しい減少が

ある場合、その取引の裏には、各々の国の税制を利用したハイブリッド・インスツルメントの存在がある。通常の **Debt** 取引および **Equity** 取引を想定した場合に二国から課税されるはずの税額と、実際に課税された税額とを比較し著しい減少が起きている場合、ハイブリッドを用いた租税回避としてその租税上の裁定取引を課税上否認し、通常の **Debt** 取引および **Equity** 取引に引き直すということを行ってもよいのではないかと考えるのである。問題は二国合わせたときに初めて取引の異常性が見えてくるのであって、一国内において見る限り、取引の異常性は何ら存在しないのである。かかる状況において二国間の税制の差を利用した租税裁定をいかにして租税回避として否認し得るかという問題であるが、私見では二国間租税条約を用いて解決しようとするのである。租税条約において実効税率の減少の観点から租税裁定を租税回避として否認し、タックス・プランニングにより得たタックス・ベネフィットを、租税裁定を行った企業グループから二国合意のうで奪取し、二国政府間でシェアするという条項を書き込むという考え方である。

しかし、問題点として、先にも記したとおり、

- ①政策の異なる二国間において、まず正確な情報交換が行い得るか、
- ②そもそも法的二重課税排除を目的として創られている二重課税条約（DTCs）に納税者が不利に扱われるような条項を書き込んだところで、納税者に対する拘束力はあるのか、プリザベーション・クローズと矛盾しないのか、OECD モデル租税条約の意義に反するのではないのかという問題、
- ④二国間租税条約を締結していない国（いわゆるタックス・ヘイブン国等）との租税裁定が主な問題となるのであって、租税条約を締結していない国との間に上記のような考え方自体が通用しないこと、
- ⑤第4章第6節2でみたように、二国間租税条約における条約改訂までに要するスパンの長さを考えると現実的に可能なのかという点である。

すると、租税裁定防止条項を現在の二国間租税条約（二重課税条約：DTCs）に書き込み裁定機会を奪取するという防止策は国際租税法を見直さない限り難しいのではなかろうかという疑問もあるが、実行するべきであると考えている。

おわりに

本論文では、課税システムが持つ負債バイアスにより引き起こされるハイブリッド・インスツルメントの問題を多面的に検討した。**Debt/Equity** という適格性は人為的に与えた分類に過ぎないことを、会社法の考え方を基本としながら、ファイナンス理論を用いればその区分は非常に曖昧なものであることを第1章で検討した。第2章ではハイブリッド・インスツルメントに対するアメリカ税法の歴史を概観した。ここで、アメリカにおける個別規制の典型としての過少資本税制の歴史的展開を詳細に検討することにより、ハイブリッド・インスツルメントの扱いの難しさをみた。

以上の前提のもとで、本論文では次の問題に対する解決策を模索した。

- ①負債バイアスを有する法人課税システムにおいて、**Equity** に代えて **Debt** 性の強いハイブリッド・インスツルメントを発行するインセンティブは、ハイブリッド証券市場が活発になれば頻繁に起こることとなるであろう。財務体質の健全化を維持しながら、法人税法において、ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドの損金控除の適用を受けるスキームの濫用防止のために法人税法は何をなすべきか。
- ②平成21年度に導入された外国子会社配当益金不算入（法法23の2、同法39の2）を利用したハイブリッド・インスツルメントスキームによる国際的実効税率の低下をタックス・プランニングに

よる節税とみなすか、租税裁定を用いた租税回避として否認し、それにより減少した税を二国同意の下で多国籍企業から奪取すべきか。すなわち、国際課税ルールが未成熟なために起こる合法的な租税裁定によりもたらされる、国際的な税収減という問題にいかに対処すべきか。

③わが国の過少資本税制は、外国親会社とわが国子会社との取引にのみ適用される規定であり、わが国の親会社が外国子会社に対して資本をどのような形でいかなる量を手当てしようともそれに対する制限はない。したがって、第3章第6節2、第3章第6節4、第3章第6節5でみたように、外国に子会社を設置し、親会社は **Debt** インストルメントを発行して、子会社に投資をさせる。そして親会社の発行した **Debt** インストルメントから生ずるイールドを子会社への「利子」として子会社に支払い、損金計上する。一方子会社は、その投資資金を得るために、親会社の保証のもとで法人投資家に **Equity** 性の強い債券を、親会社が発行した **Debt** と元本、利払いがほぼ同額になるように発行する。そして投資家から得た販売代り金を親会社に投資するという一連のスキームを使えば、連結財務諸表上では、親会社が投資家に直接 **Equity** 性の強いハイブリッド・インストルメントを発行し、**Equity** から生ずるリターンを投資家に分配するという形式が整い、財務体質の健全性を維持することが可能となる。これはわが国の過少資本税制のループ・ホールを利用した節税スキームであり、課税ベースの浸食が拡大していく可能性を秘めている。わが国としてはこの問題にいかに対処すべきか。

という問題の提起と、それぞれに対する私見を述べた。

①については、イオン(株)は、わが国事業会社第1号となるハイブリッド・インストルメントを投資家に直接発行した。すなわち、外国子会社 **SPC** を通じず、負債性と資本性を混在させた証券として発行した。イオン(株)の説明では、格付け機関より50%相当の資本性を認められている劣後債であるとされている。このハイブリッド・インストルメントから生じたイールドを投資家に分配したとき、法人税法は22条をもとに「資本等取引」と認定するのか、「損益取引」と認定するのか非常に難しい選択を迫られるものと思われる。したがって、ハイブリッド・インストルメントに対する **Debt/Equity** の認定規定を法人税法に置くべきであろう。原資の性格が定まってはじめてそこから生じるイールドが「資本等取引」であるのか「損益取引」であるのかが導き出されるのではないだろうか。

負債バイアスを有する課税システムにおいて、**Debt** 性の強いインストルメントを用いて、そこから生ずるイールドの損金控除を狙う、ハイブリッド・インストルメントの濫用という問題がクロス・ボーダーな関連企業グループ間取引に起こることを懸念する。この問題に対処するには、関連企業グループにおける取引の支払利子に対する損金算入制限を設ける必要があるのではないかということ提案した。過少資本税制では、わが国に親会社が存在する場合におけるアップストリーム・ローンのようなハイブリッド・インストルメントには対抗できないからである。

負債バイアスの除去という観点から見れば、**ACE** のような法人所得課税ベースから **Equity** による通常リターンに帰属する部分を控除し、**Debt** における支払利子控除と平行にするという法人課税システムの導入、あるいは、**CBIT** のような支払利子の損金不算入により **Equity** における配当と平行にするというどちらの型も考えられるが、本文で検討したように現実に経済大国が導入する様子はなく、世界の課税システムから孤立しないためにもわが国だけが中立化した課税システムを採用すべきではない。このことと支払利子損金算入制限規定を法人税法に置き、親子関係など特殊な関係を有する関連企業グループにおける取引に係る支払利子損金算入制限規定を設けることは矛盾しない。一般に支払利子損金不算入は **Debt** の資本コストを上げるため、借入依存型の中小企業には好ましくないことがわかっているが、特殊な関係を有する関連企業グループにおける取

引における過大な貸付を抑制することを目的として、過少資本税制の不足部分を補完する意味で法人税法に創設すると考えれば問題はないのではないかと考える。

②については、わが国居住者である親会社が外国に子会社を設置し、外国子会社に親会社がハイブリッド・インスツルメントという形態で、資金を手当てした場合、子会社のハイブリッド・インスツルメントから生ずる剰余金の分配あるいは支払利子は、子会社が設置されている源泉地国の租税法により、ハイブリッド・インスツルメントの属性が決まり、当該ハイブリッド・インスツルメントから生じた親会社への支払は「利子」あるいは「配当」と区別されることとなる。しかるに、ハイブリッド・インスツルメントが源泉地国の租税法上 **Debt** と扱われるものとテイラー・メイドされていれば、源泉地国の税法上は「利子」として扱われ、損金控除の対象となり、源泉地国における法人税を減額することが可能である。一方、子会社から発生したイールドを受領したわが国居住者である親会社は、当該ハイブリッド・インスツルメントは、わが国においては **Equity** であるという理由を根拠に、申告に際してこれを子会社からの剰余金の分配である「配当」として申告するとすれば、平成 21 年度税制改正により導入された外国子会社配当益金不算入の規定により、受領額の 95% を益金から落とすことが可能となり、わが国法人税を減額することもまた可能である。この「利子」、「配当」に関する分類変更は、例え二国間租税条約が締結されていたとしてもそこに強制力がないため、納税者の有利な方向に分類変更が可能であると考えられる。するとここにおいて、二国間租税条約を締結していたとしても、ハイブリッド・インスツルメントの **Debt/Equity** の適格性基準が異なっていた場合、それぞれの国において都合の良いようにテイラー・メイドされていれば、それぞれの国の税制の違いを利用して合法的に親子グループ全体にかかる二国の実効税率を減少させることが可能となる。

このような租税裁定を、節税とみなすのか、租税回避とみなすのかという考え方があるが、本論文ではこれを租税回避とみなす立場をとった。しかしながら、わが国においても、相手国においても単独の国内税法に照らしてみた場合、何も異常性はないが、二国全体で親子取引を一つの取引としてみた場合、通常の **Debt** あるいは **Equity** 取引に比し、当該グループにかかる実効税率は著しく減少する不自然な取引であることがわかる。そこで「私法上の選択可能な法形式の中から、租税法の予定しない、常識を破る法形式を選択して、結果としては意図した経済目的を達成しながら、租税法の予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れひいては租税負担の減少又は排除をもたらす」ということが二国を合わせたときに発生していることから、国際的租税回避と考えるのである。

しかし、国際社会を国際租税法という法域において統一することは難しい。

現時点において、このような国際的租税裁定を防止するには、裁定行為が経済的に見合わなくなるようにするため、二国間租税条約において、二国をセットで捉えた場合において、国際間取引が実効税率を下げている事実をもとに、二国間において「常識を破る法形式を選択して」と判断し、二国間において、当該企業グループが行った租税負担の回避行為を租税回避として否認し、当該企業グループからタックス・プランニングにより免れた租税負担分を取り戻すことができるという条項を二国間租税条約に書き込むことを提案する。この条項が付加された二国間租税条約がある限りにおいては、各国ごとみれば合法的な取引であるにもかかわらず、二国間取引をセットにしてみると、通常の取引に比して著しい実効税率の低下が明らかとなるような租税裁定は、租税回避として二国間で否認され、企業グループが得たタックス・ベネフィット分は徴税され、このような租税裁定が経済的に見合わなくなり、結果的に裁定機会は消滅するという考え方である。

しかし問題がないわけではない。いかに条約相手国と正確な情報を共有することができるかとい

う点、二国が政策として同調できるかという点、条約の締結あるいは改定には非常に長いスパンがかかり、現実に可能なのかという点などの問題は残る。しかし試みる必要はあると考える。

③については、①、②に対する本論文の結論として先に記したように、法人税法において関連企業グループ取引における支払利子損金算入制限規定を創設することを提案する。支払利子損金算入制限規定に対しては、定量的な制限規定であるドイツ改正税法が参考になるのではないかと考える。ドイツにおける支払利子損金算入制限規定はアメリカ § 163(j)と同様の効果を狙ったルールであると考え。ただしアメリカにおける Debt/Equity の峻別の困難性を排除する意味合いもあり、ドイツでは敢えて税法上の Debt/Equity 概念を用いず、規定条文に用いられる自己資本比率も IFRS、またはドイツ商法、USGAAP に基づく数字をベースにしたのであろうと考える。イタリアの考え方も同様であると思われる。

最後に本論文の主張を整理すると、1) ハイブリッド・インスツルメントから生ずるイールドの性格決定は、支払われたイールドの原資が Debt であるのか Equity であるのかという認定によってはじめて明らかになるものであり、法人税法において Debt/Equity の認定規定を創設すべきである。

2) わが国の過少資本税制は、親会社わが国に、子会社が外国に設置されており、親会社が社債性の強い証券を発行し子会社に投資させるようなアップストリーム・ローンに対しては無防備である。この点を何らかの方法で改正すべきである。

3) アップストリーム・ローンに対抗する過少資本税制の改正とともに、関連企業グループ間取引における支払利子の損金算入制限規定を法人税法に設けるべきである。過少資本税制の改正が困難な場合にも、法人税法において関連企業グループ間取引における支払利子の損金算入制限規定を設けておけば、アップストリーム・ローンへの対抗手段となり得る。

4) 各国の税制の違いを利用して合法的に親子間企業グループにかかる国際的な課税の実効税率を減少させることがハイブリッド・インスツルメントを用いることにより可能となる。これは、それぞれの国においては全く合法的な手段であるため、1 国において租税回避としての否認は困難である。そこで、二国間租税条約において、二国をセットで捉えた場合において、国際間取引が実効税率を下げている事実をもとに、二国間において「常識を破る法形式を選択して」といって判断し、二国間において、当該企業グループが行った租税負担の回避行為を租税回避として否認し、当該企業グループからタックス・プランニングにより免れた租税負担分を取り戻すことができるという条項を二国間租税条約に書き込むことを提案するものである。

以上が本論文の結論である。

参考文献

【参考図書】

1. 井上庸一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』（商事法務、2007）
2. 岩村充『企業金融講義』（東洋経済新報社、2005）
3. 江頭憲治郎『株式会社法』第2版（有斐閣、2007）
4. 太田智之編著『新・債券運用と投資戦略』改訂版（きんざい、2003）
5. 岡村忠生『法人税法講義』第3版（成文堂、2007）

6. 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法（第2版）』（有斐閣アルマ、2007）
7. 奥野正寛・鈴木興太郎『ミクロ経済学Ⅰ』（岩波書店、1984）
8. 金子宏『租税法』第14版（弘文堂、2009）
9. 川端康之監訳『OECDモデル租税条約2008年版簡略版』（日本租税研究会、2009）
10. 神田秀樹『会社法（第10版）』（弘文堂、2008）
11. 菊澤研宗『組織の経済学入門—新制度派経済学アプローチ』（有斐閣、2006）
12. 菊池研宗『比較コーポレート・ガバナンス論』（有斐閣、2004）
13. 草野耕一『金融課税法講義』（商事法務、2009）
14. 後藤文人・大槻奈那『ハイブリッド証券入門』（金融財政事情研究会、2008）
15. 斎藤静樹『会計基準の研究』（中央経済社、2008）
16. 斎藤静樹編著『詳解討議資料 財務会計の概念フレームワーク（第2版）』（中央経済社、2007）
17. 証券取引法研究会編『会社法の検討—ファイナンス関係—』別冊商事法務 No.333（商事法務、2009）
18. スイツツエ・ダウマ＝ヘイン・スクルーダー著、丹沢安治・岡田和秀・渡部直樹・菊澤研宗・久保知一・石川伊吹・北島啓嗣訳『組織の経済学入門（第3版）』（文眞堂、2007）
19. Stephan A. Ross, Randolph W. Westerfield & Jeffery F. Jaffe 著、大野薫訳『コーポレートファイナンスの原理（第7版）』（金融財政事情研究会、2009）
20. 高橋俊夫編著『コーポレート・ガバナンスの国際比較——米、英、独、仏、日の企業と経営』（中央経済社、2006）
21. 龍田節『会社法大要』（有斐閣、2007）
22. 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）
23. A.ダモダラン著、三浦良三他訳『コーポレート・ファイナンス戦略と応用』（東洋経済新報社、1999）
24. 長島・大野・常松法律事務所編『アドバンス新会社法（第2版）』（商事法務、2005）
25. バリー＝ミーンズ著、北島忠男訳『近代株式会社と私有財産』（文雅堂書店、1985）
26. 堀之内朗・武内浩二『債券取引の知識（第2版）』（日本経済新聞社、2003）
27. 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』（大蔵財務協会、2004）
28. 本庄資『アメリカン・タックスシェルター基礎研究』（税務経理協会、2003）
29. 本庄資『アメリカの租税政策』（税務経理協会、2007）
30. 本庄資『四訂版 国際租税法』（大蔵財務協会、2005）
31. 本庄資『国境に消える税金』（税務経理協会、2004）
32. 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）
33. 本庄資編著、梅辻雅春・須藤一朗著『タックス・シェルター事例研究』（税務経理協会、2004）
34. 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）
35. 本庄資・藤井保憲『法人税法【実務と理論】』（弘文堂、2008）
36. 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、2008）
37. 水野忠恒『租税法（第4版）』（有斐閣、2009）
38. 水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論』オンディマンド版（有斐閣、2003（初出1988））
39. 村井正『租税法—理論と政策—（第3版）』（青林書院、2002（三訂版初出1999））
40. 村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター、2003）

41. 柳川範之『法と企業行動の経済分析』（日本経済新聞社、2006）
42. 渡辺裕泰『ファイナンス課税』（有斐閣、2006）
43. 『日米租税条約（2003年11月7日書名／平成16年条約第2号）』（日本租税研究協会、2009）
44. 『平成4年版 改正税法のすべて』（国税庁、1992）
45. 『平成18年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2006）
46. 『平成21年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2009）

【参考論文】

47. 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—」『国土法研論集』9号、75頁(2008)
48. 池田良一「2004年ドイツ税制改正—過少資本税制の改正とその他の在独日系企業に重要な改正項目を中心に—」『International Taxation』vol.24、No.3、14頁（2004）
49. 岩崎恵子「外国法人がわが国において行う投資活動から生じた収益に対する適正課税（源泉徴収税を含む）のあり方について」『税大論叢』46、77頁
50. 占部裕典「租税回避行為論再考—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、21頁(2002)
51. 占部裕典「最近の裁判例にみる「租税回避行為の否認」の現状と課題」『租税研究』671、64頁(2005)
52. 太田洋・小野美恵・斎藤創・谷澤満「エクイティ・ファイナンス、メザニン・ファイナンス」『ファイナンス法大全(上)』（商事法務、2003）337頁
53. 岡村忠生「法人税の基本問題と会社法制—資金拘束とインセンティブ」『税法学』559号、69頁（2008）
54. 荻野豊「「隠れたる利益処分」と経済的利益の供与」『税経通信』35巻、8号、104頁（1980）
55. 金子宏「法人税について」『租税研究』1、7頁（2007）
56. 金子宏「法人所得の意義」『租税研究』12、15頁（2003）
57. 金丸和宏「企業税制の理論と実務(8)フィルムリース事件と「事実認定による否認」」『ジュリスト』1261、136頁(2004)
58. 神田秀樹「株式と社債—企業金融法の理論的構造—」武内昭夫先生還暦記念『現代企業法の展開』（有斐閣、1990）241頁
59. 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—」日本銀行、金融市場局マネーマーケット・レビュー2001-J-9、1頁（2001）
60. 北村豊「ハイブリッド証券の税務上の取扱いについて—U.S.Bancorpによる最近の発行例を素材として」『NBL』857号、46頁（2007）
61. 北村豊「強制転換社債(Mandatory Convertibles)の税務上の取扱いについて—Rev. Rul. 2003-97を素材として」『NBL』851巻、109頁（2007）
62. 清永敬次「「隠れたる利益処分」の法的概念の検討」『税経通信』35巻、8号、62頁(1980)
63. 草野耕一「企業金融政策と課税の中立性」西村あさひ法律事務所編著『西村利郎先生追悼論文集 グローバリゼーションの中の日本法』（商事法務、2008）241頁
64. 国枝繁樹「コーポレート・ファイナンスと税制」『フィナンシャル・レビュー』4頁（2003）
65. 古賀昌晴「過少資本税制と二重課税の排除」『税研』106頁（2008）
66. 後藤文夫・大槻那奈「ハイブリッド証券が問うわが国資本市場の成熟度」『金融財政事情』38

頁 (2008)

67. 斎藤創・谷澤満「BIS ファイナンス」西村総合法律事務所編『ファイナンス法大全 (上)』(商事法務、2003) 499 頁
68. 佐藤英明「過少資本税制」『日税研論集』33 卷、91 頁 (1995)
69. 佐藤英明「わが国の過少資本税性とその問題点」『ジュリスト』No.1075、26 頁(1995)
70. 杉村良夫「国際的 (法的) 二重課税と国際的 (経済的) 二重課税の排除」本庄資編著『租税条約の理論と実務』(清文社、2008) 97 頁
71. 洲崎博史「商法に規定のない社債について—利益参加社債と強制転換社債を中心に」『ジュリスト』1217 号、18 頁 (2002)
72. 関谷理記・徳山一晃「種類株式と新株予約権付社債による資金調達」『企業会計』54 卷、2 号、211 頁 (2002)
73. 武田昌輔「国際課税の概要と検討(3)—国外支配株主等に係る負債利子等の課税 (過少資本税制)」『税務事例』vol.41、No.3、77 頁(2009)
74. 田中 泉・ヨアヒム クニーフ「ドイツ過少資本税制の概要」『International Taxation』vol.24、No.12、36 頁
75. 田中佳織「租税条約の適用対象」本庄資編著『租税条約の理論と実務』(清文社、2008) 193 頁
76. 朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」『税大論叢』51 号 299 頁
77. 中川洋「世界税制事情 イギリス」『税経通信』8、172 頁 (2009)
78. 中里実「事実認定・私法上の法律構成による否認と重加算税」『税研』109 号、87 頁 (2003)
79. 橋本慎一郎「Time-value と Bet—法人税をめぐる金融商品の Tax Planning」中里実・神田秀樹編著『ビジネス・タックス』(有斐閣、2005) 337 頁
80. 畠山武道「アメリカにおける法人税の発達—<法人—株主>課税を中心に (1)・(2)・(3)・(4) 完」『北大法学論集』24 卷 2 号 233 頁・26 卷 2 号 139 頁・4 号 591 頁・28 卷 2 号 279 頁
81. 羽床正秀「過少資本税制の問題点」水野忠恒編著『二訂版 国際課税の理論と課題』(税務経理協会、2004) 157 頁
82. 林麻理子「信託のパス・スルー課税について—FASIT 導入に至るまでの米国の導管制度を参考に—」『金融研究』日本銀行金融研究所 203 頁 (2001)
83. 藤田友敬「社債の多様化—エクイティ性のある社債を中心に— (上) (下)」162 号『資本市場』39 頁・163 号 41 頁 (1999)
84. 本庄資「証券化と租税条約」本庄資編著『租税条約の理論と実務』(清文社、2008) 285 頁
85. 本庄資「関連企業グループ内部取引—過少資本税制、アーニング・ストリップング・ルール」『租税研究』11、131 頁 (2009)
86. 本庄資「過少資本税制・アーニングストリップング・ルール」1 頁、プレプリント版 (2009)
87. 増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007) 476 頁
88. 増井良啓「国際課税ルールの安定と変動—租税条約締結によるロック・イン」『税大論叢』40 周年記念論文集、335 頁
89. 水野恵子「金融資産所得課税の理論的考察 (3・完) —アメリカ連邦所得税を中心として—」6(3) 『一橋法学』1327 頁 (2007)
90. 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『ビジネス・タックス』(有

斐閣、2005) 282 頁

91. 宮崎裕子・岩崎友彦「新会社法下の租税法」『商事法務』No.1774、45 頁 (2006)
92. 山田豊「事業会社のハイブリッド証券」『日経公社債情報』No.1561、2 頁 (2006)
93. 吉川保弘・岩本洋一「過少資本税制の理念と諸問題」『税大論叢』37 号、79 頁
94. 吉村典久「納税者の意志に基づく課税の指向」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007) 220 頁
95. 吉村政穂「出資者課税—「法人税」という課税方式(1)・(2)・(3)・(4) 完」『法学協会雑誌』第 120 卷、第 1 号 1 頁、第 3 号 508 頁、第 5 号 877 頁、第 7 号 1339 頁 (2003)
96. 渡辺勲「『非課税関連者に対する支払利子の損金算入制限規定』に関する米国財務省規則案の概要」『International Taxation』vol.11、No.9、24 頁(1991)
97. 渡邊幸則「アーニングス・ストリップング・ルールの適用上の問題点について」『International Taxation』vol.11、No.12、10 頁(1991)

【外国語図書】

98. DAVID C. GARLOCK, MATTEW S. BLUM, KYLE H. KLEIN, RICHARD G. LARKINS & ALAN B. MUNRO, FEDERAL INCOME TAXATION OF DEBT INSTRUMENTS (6th ed., CCH 2006).
99. JEFFREY J. HAAS, CORPORATE FINANCE (Thomson West 2004).
100. DONALD E. KIESO, JERRY J. WEYGANDT & TERRY D. WARFIELD, INTERMEDIATE ACCOUNTING, (13th ed. Wiley 2007).
101. HAL R. VARIAN, INTERMEDIATE MICROECONOMICS A MODERN APPROACH (5th ed. Norton 1999)
102. IBFD, EUROPEAN TAX HANDBOOK 2009 (IBFD 2009).
103. KAREN C. BURKE, FEDERAL INCOME TAXATION OF CORPORATIONS AND STOCKHOLDERS (6th ed. Thomson West 2007).
104. KLAUS TIPKE & JOACHIM LANG, Steuerrecht, 20.völlig überarbeitete Auflage (OVS Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 2009).
105. MARTIN ALEXSANDER SIX, Hybride Finanzierung im Internatinalen Steuerrecht- am Beispiel von Genussrechten, (Linde 2007).
106. MYRON S. SCHOLES, MARK A. WOLFSON, MERLE ERICKSON, EDWARD L. MAYDEW & TERRY SHEVIN, TAXES AND BUSINESS STRATEGY, 2nd ed., (Prentice Hall 1992).
107. OECD, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, condensed version (OECD 2008).
108. OECD, FUNDAMENTAL REFORM OF CORPORATE INCOME TAX (OECD 2007).
109. PAOLO M. PANTEGHINI, CORPORATE TAXATION IN A DYNAMIC WORLD (Springer 2007).
110. Praktiker-Handbuch, Außensteuerrecht 2008, Band 1 Nationale Vorschriften (IDW 2008).
111. REUVEN S. AVI-YONAH, INTERNATIONAL TAX AS INTERNATIONAL LAW - AN ANALYSIS OF THE INTERNATIONAL TAX REGIME (Cambridge 2007).
112. RICHARD A. BREALEY, STEWART C. MYERS & F. ALLEN, PRINCIPLES OF CORPORATE FINANCE 7th Ed. (McGRAW-HILL 2008).
113. RICHARD L. DOERNBERG, INTERNATIONAL TAXATION 6th ed. (Thomson West, 2009)

【外国語論文】

114. Alexander Klemm, Allowance for Corporate Equity in Practice, IMF Working Paper,

- WP/06/259 (2006).
115. Andrey Krahnal, *Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characteristics*, 5 HOUS.BUS. & TAX L.J. 1 (2005).
 116. Anna Pinedo, *Next Generation Hybrid Securities*, VOL.10 NO.5 WALL STREET LAWYER 1 (2006).
 117. Carlo Cottarelli, *Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy*, IMF (2009).
 118. David A. Weisbach, *Thinking Outside the Little Boxes*, SSRN 304975
 119. David B. Flassing, *The New Breed of LYON - Will the IRS Take a Bite Out of it?*, TAX NOTES 15 (2001).
 120. Diane M. Ring, *One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage*, 44 B.C. L.REV. 79 (2002).
 121. Eva Eberhartinger & Martin Alexander Six, *Taxation of Cross-Border Hybrid Finance - A Legal Analysis*, SSRN 1080549(2007), INTERTAX (2009).
 122. G.Mitu Gulati, William A. Klein & Eric M. Zolt, *Connected Contracts*, UCLAL. REV. 47 887 (2000)
 123. Gary Clyde Hufbauer & Ariel Assa, *Rules Against Earnings Stripping: Wrong Answer to Corporate Inversions*, International Economics Policy Briefs (2003).
 124. Gergen, *The Influence of Tax Law on Securities Innovation in the United States: 1981-1997*, TAX L.REV.vol.52, No.2, 119 (1997).
 125. Henry Grubert, *Another Look at the Low Taxable Income of Foreign-Controlled Companies in the United States*, US Treasury Department working paper, Washington: US Treasury (1997).
 126. Henry T.C. Hu & Bernard S. Black, *Debt, Equity, and Hybrid Decoupling: Governance and Systemic Risk Implications*, EUR. FIN. MGMT. vol. 14 (2008).
 127. IMF, *Tax Policy and The Crisis—First Thoughts*, Fiscal Affairs Dept., IMF (2009).
 128. Katherine Pratt, *The Debt-Equity Distinction in a Second Best World*, VANDERBILT L. REV. 53 1055 (2000).
 129. Lawrence M. Stone & C. Kelvin McGeehan, *Distinguishing Corporate Debt From Stock Under Section 385*, TAX L. REV.36 341 (1981).
 130. Lee A. Sheppard, *News Analysis: Do-It-Yourself Interest Deductions March on*, 109 TAX NOTES at 1551.
 131. Lee A. Sheppard, *A Closer Look at Turbocharged Income Stripping*, TAX NOTES INT'L 16 1074 (2002)..
 132. Leeds, *The Law of Unintended Consequences: New Generation of Trust Preferreds Market for DRD Preferreds*, TAX NOTES April 10, 214 (2006)
 133. Michael Keen & John King, *The Croatian Profit Tax: An ACE in Practice*, vol.23, no. 3 Fiscal Studies 401 (2002).
 134. Michael P. Devereux & Peter Birch Sørensen, *The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reform*, European Economy Economic Papers ISSN 1725-3187 (2006).

135. Michael S. Kirsch, *The Congressional Response to Corporate Expatriations: The Tension Between Symbols and Substance in the Taxation of Multinational Corporations*, VA. TAX REV. 24 (2005)
136. Nadine Wiedermann-Ondrej, Hybrid Instruments and the Indirect Credit Method — Does it work?, Discussion Paper Nr. 19 International Tax Coordination SFB
137. Robert E. Culbertson & Jaime E. King, *U.S. Rules on Earnings Stripping: Background, Structure, and Treaty Interaction*, TAX NOTE INT'L, 24 1161(2003).
138. Roger B. Madison Jr., *The Deductibility of "Interest" on Hybrid Securities*, 39 TAX L. 465 (1986).
139. Stephen R. Bond, *Levelling up or leveling down? Some reflections on the ACE and CBIT proposals, and the future of the corporate tax base*, Sijbren Cnossen Ed., TAXING CAPITAL INCOME IN THE EUROPEAN UNION 161 (Oxford 2000 reprinted 2002).
140. Thiess Buettner, Michael Oversch, Ulrich Schreiber & Georg Wamser, The impact of thin-capitalization rules on multinationals' financing and investment decisions, Discussion Paper Series 1: Economic Studies No.3 (2008).
141. William T. Plumb, Jr., *The Federal Income Tax Significance of Corporate Debt: A Critical Analysis and a Proposal*, TAX L. REV. 26 369 (1970-1971).
- 【その他資料】
142. 「デットとエクイティに関する法原理についての研究会」報告書『金融研究』第20巻第3号(2001)
143. 「トラスト優先証券およびユーロ円建転換社債の発行について」NEC ホームページ 2001年11月15日プレス・リリース
144. 「劣後債形態でのハイブリッド証券の発行に関するお知らせ(国内市場において事業会社として第一号)」イオンホームページ 2006年9月20日プレス・リリース
145. 「ユーロ円建転換社債型新株予約権付社債(劣後特約付)の発行及び当社海外子会社によるユーロ円建交換権付優先出資証券の発行に関するお知らせ」PDF 新日本製鐵株式会社ホームページ 2006年10月20日プレス・リリース
146. 「銀行法第十四条の二の規定に基づき自己資本比率の基準を定める件」平成5年3月大蔵省告示第55号
147. 「銀行法第五十二条の九の規定に基づき連結自己資本比率の基準を定める件」平成10年3月大蔵省告示第62号
148. 「第三者割り当てによるユーロ円建永久劣後社債の発行および当社海外特別目的子会社によるユーロ円建永久優先出資証券発行に関するお知らせ(「ハイブリッドファイナンス」による資金調達に関するお知らせ)」東洋紡績株式会社ホームページ 2009年2月16日プレス・リリース
149. 「平成22年度税制改正大綱について」平成21年12月22日閣議決定
150. 「ソニー株式会社が発行する子会社連動株式に係る所得税及び法人税の取扱について(平成13年5月15日付照会に対する回答、通知)、平成13年5月21日、国税庁
151. OECD, *Thin Capitalisation/ Taxation of Entertainers, Artistes and Sportmen*, Issues in International Taxation No.2, Paris (1987).
152. Technical Advice Memorandum (TAM) 199910046 (1999).

153. Report of the Department of the Treasury on Integration of The Individual and Corporate Tax Systems Taxing Business Income Once, The Department of the Treasury, 1992.
154. Report to The Congress on Earnings Stripping, Transfer Pricing and U.S. Income Tax Treaties, Department of the Treasury November 2007 .
155. Federal Reserve Bank of Dallas, Federal Reserve System, Risk-Based Capital Standards: Trust Preferred Securities and the Definition of Capital, 12 CFR Parts 208 and 225, Fedral Register, vol.70, No.46, 11827 (2005).
156. FASB, Consolidation of Variable Interest Entities, Interpretation No.46R, para.14 FASB (2003).
157. Victoria J. Perry, The Taxation of Financial Institutions and Instruments: Challenges, Issues and Solutions, prepared for the seminar of Japan Tax Association/ International Fiscal Association Japan Branch on Oct. 30, 2009.
158. Financial Institutions and Instruments—Tax Challenges and Solutions, Background Paper for the International Tax Dialogue Conference 2009.

付録

19 年度分資本金階級による欠損法人の割合

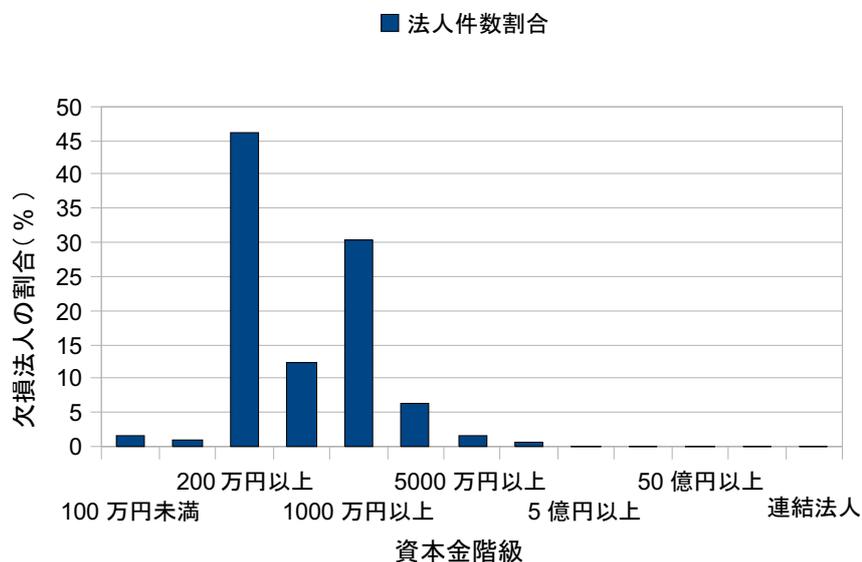


図 1: 平成 19 年分欠損法人の資本金階級別累積分布

出典：国税庁「会社標本調査結果（税務統計から見た法人企業の実態）19 年⁵²¹」（データを加工）

⁵²¹ 平成 19 年 4 月 1 日から 20 年 3 月 31 日までに終了した調査対象法人の各事業年度分を指す。

利益法人の資本階級別分布と申告所得割合

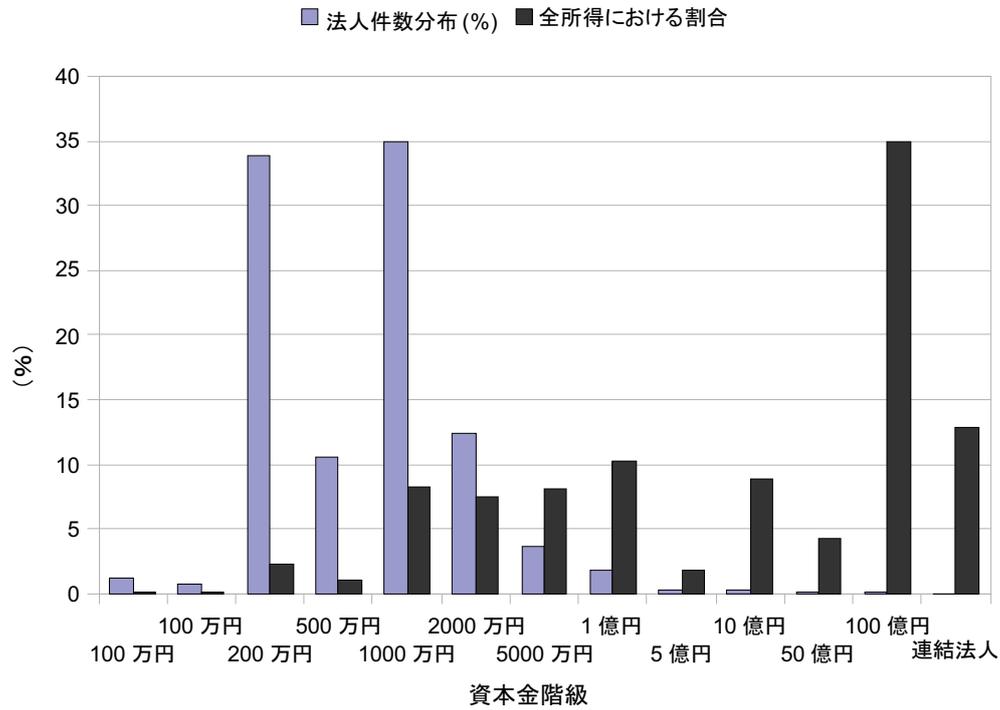


図2：利益法人の資本金階級別件数分布

出典：国税庁「会社標本調査結果（税務統計から見た法人企業の実態）19年」（データを加工）

第二次納税義務者の権利救済に関する一考察

—国税徴収法第39条を中心として—

窪田 良一

要 約

第二次納税義務制度は、主たる納税義務者が納期限までに国税を完納せず、滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、納税義務者と一定の関係にある者、つまり第二次納税義務者にその滞納国税の納付義務を負わせる制度である。ところが、制度上、第二次納税義務者は、①主たる納税義務者の納税義務がいつ確定したのかを知るすべはなく、②主たる納税義務者に認められている「更正の請求」といった救済制度も国税通則法には規定されていない。つまり、第二次納税義務は特異な義務であるにもかかわらず、それを負担することとなる第二次納税義務者の権利救済に関する固有の規定が設けられていないのである。

それでは、実際に「納付通知書による告知処分」を受けた第二次納税義務者は、自己の権利を救済するためにどのように対処したらいいのか。法的手続きに訴える場合、不服申立前置主義が採られているため、原則として原処分庁（税務署又は国税庁）に異議申立てを行い、その後に国税不服審判所に審査請求を行う必要がある。この場合において、第二次納税義務者が納付告知処分に固有の瑕疵があることを争うことには何ら支障はないが、第二次納税義務者が納付告知の基となった主たる納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」）について瑕疵があることを争うときには問題が生じる。なぜなら、主たる課税処分は主たる納税義務者に対してなされた別個の行政処分であるから、それにかかわる瑕疵を第三者である第二次納税義務者が主張できるかという問題があるからである。しかし、主たる課税処分に瑕疵があり、第二次納税義務者の負担額（徴収不足額）も過大となっている場合に、瑕疵ある課税処分の直接の当事者ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起し、その数額又は存否を争うことができなければ、第二次納税義務者の権利救済は図られない。

この問題に一つの結論を出したのが、最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決（平成 16 年（行ヒ）第 275 号裁決取消請求事件）（以下、「平成 18 年判決」）である。平成 18 年判決は徴収法第 39 条（以下、「法第 39 条」）に規定する第二次納税義務者について、①主たる課税処分の瑕疵を直接争う不服申立適格を認めただけでなく、②不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日とすることで、第二次納税義務者の実質的な権利救済への途を開いた。ただ、本判決は国税不服審判所の裁決取消請求訴訟で下されたものであり、①この法理が主たる課税処分の瑕疵を第二次納税義務者が直接争う取消訴訟に適用されるか否か、②判決の射程は法第 39 条に規定する第二次納

税義務者に限られるか否か、③時機に遅れた訴訟が徴税の安定を害さないかなど、残された課題も多かった。

本稿は平成18年判決後の調査を行い、その結果を踏まえて残された課題について再検討したものである。実務界で最も多く争われている第二次納税義務は、法第39条で規定する第二次納税義務であるといわれているが、それは国税不服審判所の裁決状況からも実証された。したがって、本稿では法第39条を中心として、第二次納税義務者の権利救済のあり方・方途について考察を行った。特に、第二次納税義務者をめぐる問題点を国税不服審判所の裁決状況から実証的に分析し、第二次納税義務者と課税庁との間で争点となっている事項を裁決文の解釈等を行いながら整理した。その上で、第二次納税義務者の権利救済策としての租税争訟の課題を主に原告適格と違法性の承継の観点から学説を検証し、実際の裁判例を検証することで、第二次納税義務者の権利救済の隘路となっている租税争訟の課題と解決の方途を整理し、最後に、平成18年判決後の調査を踏まえて、今後の第二次納税義務者の権利救済のあり方・方途をとりまとめた。

平成18年判決後の取消訴訟（東京地方裁判所、東京高等裁判所（確定））は、平成18年判決が判示した「法第39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき通則法第75条に基づく不服申立てをすることができる」という判旨が取消訴訟において適用されたものである。したがって、この取消訴訟の意義は、法第39条所定の第二次納税義務者について、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を直接争う取消訴訟の原告適格を認め、その取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵に関する実質的な審理がなされたことにある。高等裁判所での一事例に過ぎないという見方もできるが、第二次納税義務者の権利救済に向けた途を拓げるきっかけとなる事例として、高く評価したい。

平成18年判決の射程範囲が明確になっていない点について、私見としては、①第二次納税義務者が主たる納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあると認められない者で、かつ、②主たる納税義務者が租税争訟に及ばないか、途中で降りてしまった場合（つまり、第二次納税義務者の訴権が十分に代理行使されていない場合）、という二つの要件を充たす第二次納税義務者が射程の範囲と考えているが、判例の積み重ねによって、これを明確にしていく必要がある。また、租税法律主義のもとで解釈論に委ねる租税行政が好ましいかなど、残された課題はまだ多く、これらが一つずつ解決されることで、第二次納税義務者の権利救済の途が適切に拡大されていくことが望まれる。

以上

目 次

はじめに	1
1. 第二次納税義務の概要	3
1. 1 第二次納税義務制度の制定趣旨	3
1. 1. 1 制定趣旨	3
1. 1. 2 制度改正の沿革	4
1. 2 第二次納税義務の意義	4
1. 2. 1 第二次納税義務とは	4
1. 2. 2 第二次納税義務の成立要件	6
1. 2. 3 第二次納税義務の成立時期	9
1. 2. 4 第二次納税義務の確定要件	10
1. 3 小括	10
2. 第二次納税義務者をめぐる問題点	10
2. 1 国税不服審判所の裁決事例の検証	10
2. 1. 1 国税不服審判所の裁決の現状と分析	10
2. 1. 2 法第 39 条関係の裁決事例の結果分析	13
2. 2 第二次納税義務者からの徴収手続きとそれをめぐる問題点	14
2. 2. 1 徴収手続きとそれをめぐる問題点	14
2. 2. 2 納付告知処分と納付通知書への理由附記の必要性	15
2. 2. 3 法第 39 条で規定する「著しく低い額」の解釈	17
2. 3 租税回避と第二次納税義務	18
2. 3. 1 第二次納税義務の類型	18
2. 3. 2 第二次納税義務制度と詐害行為取消権の異同	23
2. 4 小括	24
3 第二次納税義務者の租税争訟と課題	24
3. 1 第二次納税義務者の租税争訟	24
3. 1. 1 不服申立前置主義と申立期間	24
3. 1. 2 不服申立てと租税訴訟	26
3. 1. 3 租税訴訟の類型と第二次納税義務者の権利救済	27
3. 2 第二次納税義務者の原告適格	27

3. 2. 1	第二次納税義務者の原告適格	27
3. 2. 2	学説の比較－積極説と消極説－	30
3. 3	違法性の承継	31
3. 3. 1	違法性の承継とは	31
3. 3. 2	学説の比較－積極説と消極説－	31
3. 4	小括	33
4.	裁判例の検証	33
4. 1	第二次納税義務者をめぐる裁判例の検証	33
4. 1. 1	判例1－最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決－	34
4. 1. 2	判例2－最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決－	38
4. 1. 3	判例3－最高裁第一小法廷・平成6年12月6日判決－	43
4. 1. 4	判例4－最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決－	47
4. 2	判決内容の変遷	54
4. 3	小括	55
5.	最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決のその後を踏まえて	56
5. 1	取消訴訟に適用された第二次納税義務者の原告適格	56
5. 1. 1	東京高裁・平成20年2月20日判決の意義	56
5. 1. 2	判決内容の検証	56
5. 2	第二次納税義務者の権利救済に関して残された課題	60
5. 2. 1	最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の射程範囲	60
5. 2. 2	開かれた租税行政と租税法律関係の早期安定との調和	61
	おわりに	62
	参考文献	64

はじめに

平成 21 年 6 月 18 日付で、国税徴収法基本通達 39 条関係 5（第三者に利益を与える処分）¹が改正された。これまで「第三者に利益を与える処分」としては、『地上権、抵当権、賃借権等の設定処分』が例示されていたが、同日付で遺産分割協議書が追加的に例示された。これは、東京高等裁判所の判決²がきっかけとなって改正されたものであるが、国税債権の保全をはかるため課税庁が異例の迅速さで動いた結果である。

国税徴収法第 39 条は、「滞納者がその財産を無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除、その他第三者に利益を与える処分（無償譲渡等の処分）を行った場合において、その無償譲渡等の処分により権利を取得し、又は義務を免れた者」を第二次納税義務者と定め、その者に対して一定の第二次納税義務³を負わせることとしている。いわば、私法上の債権者詐害行為を司法手続きによらない行政処分によって対処するものであり、それだけに、法第 39 条に規定する第二次納税義務が実務界で最も多く争われている⁴といわれている。

具体的には、課税庁が主たる納税義務者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときには、第二次納税義務者に対して納付通知書により告知（以下、「納付告知処分」と記載。）をしなければならないこととされている（法第 32 条）。この場合において、第二次納税義務者が納付告知処分に固有の瑕疵があることを争うことには何ら支障はない。しかし、第二次納税義務者が納付告知の基因となった主たる納税義務者に対する課税処分（以下、「主たる課税処分」）について瑕疵があることを争うときには問題が生じてくる。なぜなら、主たる課税処分は主たる納税義務者になされた別個の行政処分であるから、それにかかわる瑕疵を第三者である第二次納税義務者が主張できるかという問題

¹ （第三者に利益を与える処分）

⁵ 法第 39 条の「その他第三者に利益を与える処分」とは、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。）、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議（平成 20. 2. 27 東京高判参照）がある。この場合において、地上権等の設定により受けた反対給付（例えば、権利金、礼金等）があるときは、それが法第 39 条の「対価」に当たる。

² 東京高等裁判所・平成 20 年 2 月 27 日判決（平成 19 年（行コ）第 375 号第二次納税義務告知処分取消請求控訴事件）

³ 国税徴収法第 33 条から第 39 条まで又は第 41 条で規定。

⁴ 山田二郎「第 2 次納税義務者の救済手続と行政不服申立期間の起算日」ジュリスト 1325 号 254 頁参照。（2006. 12. 15）

があるからである。

しかし、主たる課税処分に瑕疵があり、第二次納税義務者の負担額（徴収不足額）も過大となっている場合に、瑕疵ある課税処分の直接の当事者ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起し、その数額又は存否を争うことができなければ、第二次納税義務者の権利救済は図られない。

この問題に一つの結論を出したのが、最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決（平成 16 年（行ヒ）第 275 号裁決取消請求事件）である。本判決は、法第 39 条に規定する第二次納税義務者について、①主たる課税処分の瑕疵を直接争う不服申立適格を認めただけでなく、②不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日とすることで、第二次納税義務者の実質的な権利救済への途を開いた判決として注目を浴びた。ただ、本判決は国税不服審判所の裁決取消請求訴訟で下されたものであり、①この法理が主たる課税処分の瑕疵を第二次納税義務者が直接争う取消訴訟に適用されるか否か、②判決の射程は法第 39 条に規定する第二次納税義務者に限られるか否か、③時機に遅れた訴訟が徴税の安定を害さないかなど、残された課題も多かった。

本稿は、最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決後の調査を行い、その結果を踏まえて残された課題について再検討し、第二次納税義務者の権利救済のあり方・方途について考察するものである。まず第 1 章では、第二次納税義務制度の制定趣旨などを概観し、第 2 章で第二次納税義務者をめぐる問題を国税不服審判所の裁決状況から実証的に分析し、課題の抽出・整理を行った。そして、第 3 章で第二次納税義務者の権利救済策としての租税争訟の課題を、主に原告適格と違法性の承継の観点から学説（積極説と消極説）を検証した。その後、第 4 章で実際の裁判例を検証し、判決内容の変遷を辿ることで第二次納税義務者の権利救済の隘路となっている租税争訟の課題と解決の方途を整理し、第 5 章で最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決後の調査を踏まえて、今後の第二次納税義務者の権利救済のあり方・方途をとりまとめた。

最高裁第一小法廷・平成 18 年 1 月 19 日判決の射程範囲、租税法律主義のもとで解釈論に委ねる租税行政が好ましいのかなど、残された課題はまだ多く、これらが一つずつ解決されることで、第二次納税義務者の権利救済の途が適切に拡大されていくことが望まれる。

1. 第二次納税義務の概要

1. 1 第二次納税義務制度の制定趣旨

1. 1. 1 制定趣旨

旧国税徴収法（明治三十年法律第二十一号）が制定されたのは明治30年のことである。その後、昭和26年に徴収猶予、滞納処分の執行猶予・執行停止等の租税の強制徴収に特有の制度である徴収緩和の諸制度を設けた改正を除けば、ほとんどめぼしい実体的な改正はされてこなかった⁵が、この昭和26年の改正時に、わが国における第二次納税義務制度が体系的に立法化された。

当時は、「租税債務者が故意にその財産を親族等に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分の目的達成を不可能とするような事例が少なくなかった⁶」という背景があったが、当該行為（詐害行為）を詐害行為取消権の行使によって取消すことは、次のような理由から適切な徴収方法とは思われなかった。

- ① 詐害行為取消権の行使は、司法手続き（訴訟）を経由しなければならず、迅速性に欠けること。
- ② 租税債務者と受益者（転得者）が、ともに悪意であることを課税庁側が立証しなければならないこと。
- ③ 国税債権は大量かつ反復的に生じるものであり、個別対応は手続き的に煩雑であるだけでなく、費用負担も大きくなること。

このように、私法上の詐害行為取消権を行使するためには、租税債務者について詐害意思が存在し、かつ、詐害事実が存在することなどを要件とした上で、その立証責任を課税庁側が負わなければならないといった事務負担の重さに加え、機動性・迅速性にも欠けるという問題があった。そのため、租税債務者に詐害行為等があった場合の徴収方法を改正すべく、一定の要件の下では、司法手続きによらない、課税庁側が単独で行使できる行政処分としての「第二次納税義務制度」が法制化されるに至った。

⁵ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編『平成21年改訂国税徴収法精解』財団法人大蔵財務協会3頁（2009）参照。

⁶ 「次は納税者に詐害行為等がありました場合の徴税方法を改善したことであります。すなわち滞納処分の実情に顧みますと、滞納者が故意にその財産を親族等に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分の目的達成を不可能ならしめるとき事例が少ない実情でありますので、正当な納税者との権衡上、かかる場合には、滞納者本人について滞納処分を執行しても、なお徴収すべき税金に不足するときに限って、これらの親族または同族会社から徴税できることとしたのであります。」第010回国会・大蔵委員会・第38号・昭和26年3月20日・西川政府委員の説明（国会会議録検索システムURL：<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/010/0284/main.html> により調査。）

1. 1. 2 制度改正の沿革

昭和 26 年の国税徴収法改正時に第二次納税義務制度が体系的に立法化されたが、その主たる目的は「租税債務者が故意にその財産を親族等に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分目的達成を不可能とする事態に対処するため⁷」であった。つまり、その適用範囲が親族等の通謀的な租税回避行為、あるいは法人成りによる租税回避行為といった稚拙な租税回避等を対象としたものといえる。

しかし、その後の経済社会の発達に伴い各種の制度が複雑化するにつれ、租税の賦課法規もまた複雑化していくこととなった。その結果、一方においては複雑な経済的制度を利用して租税の合法的な回避が行われるようになり、また一方においては租税の賦課制度と徴収制度との間にずれが生じる事態となった。この事態を解決し、租税徴収の確保を全うするため租税徴収制度調査会が設置され、3年間にわたる検討がなされた。

昭和 34 年に全文改定された国税徴収法(昭和三十四年四月二十日法律第四百七十七号)においては、租税徴収制度調査会の「答申の趣旨」に基づいて、いわゆる第二次納税義務の範囲を合理的に拡張して、責任財産が合法的に納税者の支配から逸脱した場合においても、これを私法秩序を乱さない特定の方法によって、「当該財産について権利を有する者に補充的な納税義務を課する方法によって租税徴収の確保を図ろう」としたのである⁸。

1. 2 第二次納税義務の意義

1. 2. 1 第二次納税義務とは

(1) 第二次納税義務の意義

昭和 34 年に国税徴収法が全文改定されたことによって、第二次納税義務の意義も変貌を遂げた。つまり、第二次納税義務の範囲は従来に比して大幅に拡張されたが、「第二次納税義務の制度は、形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度⁹」といわれるように、①租税徴収の確保、②私法秩序の尊重、③徴収制度の合理化という租税徴収制度調査会の答申に基づく 3 つの基本的考え方を

⁷ 前掲注 6

⁸ 吉国・荒井・志場・前掲注 5・33 頁。

⁹ 吉国・荒井・志場・前掲注 5・312 頁。

反映したものとなっている。

この意義については、「第二次納税義務の制度は、納税者の財産につき滞納処分を執行しても、なおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、実質的にはこれを否認して、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないような場合に、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序をみだすことを避けつつ、その形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的、第二次的に納税者の納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度」と判示¹⁰されていることから、確固たるものとなっている。

(2) 第二次納税義務と保証債務の関係

第二次納税義務の性格は、保証債務に類似しているともいわれる。それは、主たる納税義務に生じた時効の中断や消滅などの一定の事由の効力が第二次納税義務に及び(附従性)、主たる納税義務者の義務の履行がなされない場合に、第二次納税義務者がその履行の責めを負う(補充性)からである。このように附従性と補充性を合わせ持つことから、第二次納税義務の性格が保証債務に類似しているといわれるのである。

この点に関し、吉良実氏は「第二次納税義務の法的性格については、従来から見解が分かれしばしば議論されているところである¹¹。」と述べていることから、この見解に関する代表的な2つの説を検討することによって、第二次納税義務の法的性格の位置づけを行うこととする。一つは、「法定保証債務説」といわれるもので、第二次納税義務を私法上の保証債務と同一視し、私法上の保証債務に関する民法上の規定あるいは法理論から第二次納税義務の法的性格を論ずる説である。もう一つは、吉良氏も採用している「固有義務説」といわれるもので、第二次納税義務と私法上の保証債務の類似性は認めながらも、両者は異なるものであるとの前提に立って、第二次納税義務の法的性格を論ずる説である¹²。したがって、吉良氏の立場に立てば、主たる納税義務と第二次納税義務とは別個に存在する独立した固有の義務ということになる。

私見としては、保証債務と第二次納税義務はいずれもが附従性と補充性を有するといった共通点があることから、その類似性を否定するものではないが、

¹⁰ 大阪高等裁判所・昭和48年11月8日判決(昭和47年(行コ)第2号事件(不動産差押処分等取消等請求控訴事件))

¹¹ 吉良実「わが国の第二次納税義務制度」『杉村章三郎先生・古稀祝賀・税法学論文集』日本税法学会70頁(1970)

¹² 吉良・前掲注11・70頁、浅田久治郎・深谷和夫・西澤博『改訂新版第二次納税義務制度の実務と理論』財団法人大蔵財務協会302～305頁(2005)参照。

私法上の保証債務は当事者間の保証契約又は保証委託契約に基づいて成立する（私的自治の原則に基づいて成立する）ものであるのに対し、第二次納税義務は所定の要件を充足することによって法律の規定によって当然に成立するものである。このように成立の根底を異にする観点から、第二次納税義務を私法上の保証債務と同一視する見解には反対である。

ちなみに、国税徴収法基本通達（以下、「基本通達」と記載。）第32条関係28（時効の中断）は、「第二次納税義務の時効中断の効力は、主たる納税者の納税義務には及ばないが、主たる納税者の納税義務の時効中断の効力は、第二次納税義務に及ぶものとする（民法第457条第1項参照）。なお、主たる納税者の納税義務が時効の完成により消滅するおそれがある場合には、その納税義務の存在確認の訴えの提起等時効中断の措置をとることに留意する（平成6.6.28名古屋地判等参照）。この場合において、国がこの訴訟に勝訴したときは、主たる納税者の国税の徴収権の消滅時効は10年になる（通則法第72条第3項、民法第174条の2第1項）。」と規定しており、課税庁は第二次納税義務の性格を保証債務に類似したものとして捉えているとも見受けられ、吉良氏も同様の指摘をしている¹³。

しかし、課税庁の意図するところは、「租税債務たる主債務につき滞納処分
の執行が事実上不能となったため、消滅時効が完成した場合、その保証債務について時効中断の措置がとられていても、保証債務とともに消滅する」と判示¹⁴されたことを受けて、租税債権を保全するために租税債権存在確認訴訟等の訴えの提起等による時効中断措置を図るべきこと¹⁵を規定したに過ぎず、第二次納税義務の独立性までを否定したものではないと考える。

1. 2. 2 第二次納税義務の成立要件

第二次納税義務の成立要件は、法第33条から第39条まで又は第41条で規定されているが、共通している要件は次の2点である。

- ①本来の納税義務者（以下、「主たる納税義務者」という）の国税が滞納していること。
- ②主たる納税義務者の財産に滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められること。

¹³ 吉良・前掲注11・70頁。

¹⁴ 東京地方裁判所・昭和39年3月26日判決（昭和38年（ワ）第1946号事件（法人税債務不存在確認請求事件））

¹⁵ 東京地裁・判決・前掲注14は「時効中断のためというような特別の必要がある場合には、国の側から民事訴訟を提起することはなんら妨げられないものと解するのが相当である。」と判示している。

以下では各成立要件の内容を確認し、成立要件自体に第二次納税義務者¹⁶にとっての不利益事項が内在していないかどうかを検証する。

(1) 要件①について

「主たる納税義務者の国税が滞納していること」とは、有効に成立・確定した主たる納税義務が、その納期限までに履行されていない状態を意味する。この場合において、主たる納税義務者が自己申告納税制度に基づいて確定申告や修正申告等を行った場合には、その数額や存否が第二次納税義務者との関係で争いとなる余地はない。しかし、課税庁による更正処分や決定処分等による賦課決定等に瑕疵がある状態で納税義務が確定した場合には、第二次納税義務者がその数額や存否について争うことができる余地が生じうる。

つまり、主たる納税義務の確定行為に瑕疵があった場合に、その瑕疵の程度が取消原因にとどまりうる程度のものであるか、無効原因に該当するものであるかによって、この要件①の成立要件が充足されるか否かが異なってくるということである。

具体的には、取消原因にとどまりうる程度のものである場合は、主たる納税義務の確定行為は行政機関によって取消されるまでは効力があると認められることから、その国税が滞納したときには、この要件①を充たすものといえる。一方、主たる納税義務の確定行為にかかる瑕疵が無効原因に該当する場合には、主たる納税義務を確定しうるだけの法律効果が生じないことから、主たる納税義務の滞納という概念は存在せず、要件①が充たされていることにはならないと解すべきである。この点に関し、三木義一氏は「違法な確定行為によって租税債務が成立することを租税構成要件が予定しているとは解しえない。第二次納税義務成立の一要件である「主たる納税者の租税債務」とは、あくまでも法の適正な解釈・適用のもとに主たる納税者が本来納税すべき租税債務に限定され、その租税債務を主たる納税者が滞納した場合にはじめて第二次納税義務の第一の構成要件が充足されたことになると思われる¹⁷。」と述べている。

まさに、要件①の「主たる納税義務者の国税が滞納していること」の正確な定義づけが、第二次納税義務の成立要件が充足されているか否かの判断基準となり、ひいては第二次納税義務者の権利救済の問題を解決する糸口になると考えられる。したがって、適法性を欠く課税処分が主たる納税義務者になされ、その租税債務が滞納したとしても、第二次納税義務は客観的には成立しておら

¹⁶ 国税徴収法第33条から第39条まで又は第41条の規定により納税者の国税を納付する義務を負う者をいう。

¹⁷ 三木義一「第二次納税義務の再検討」『現代税法と人権』勁草書房86頁(1992)

ず、第二次納税義務者はその数額や存否について争うことができると考えられる。

(2) 要件②について

「主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお徴収すべき税額に不足すると認められること」とは、「法第22条第4項の通知を発する時の現況において、納税者に帰属する財産（国税につき徴している担保財産で、第三者に帰属しているもの及び保証人の保証を含めるものとする。）で滞納処分（交付要求及び参加差押えを含む。）により徴収できるものの価額が、納税者の国税の総額に満たないと認められるときをいい、その判定は、滞納処分を現実に執行した結果に基づいてする必要はないものとする。」と基本通達第22条関係4は規定している。

ここで問題となるのが、「なお徴収すべき税額に不足すると認められること」の『徴収不足額』の解釈である。基本通達は徴収不足額を「滞納者の国税総額」と捉えているが、最高裁第3小法廷・昭和38年6月25日判決は、「無限責任社員¹⁸の第二次納税義務は、会社財産に対する滞納処分をしてもなお不足ある場合に、その不足額について生ずるものであって、会社の国税債務全額について生ずるものではない」と判示¹⁸している。

このように最高裁判所で判示されているにもかかわらず、基本通達が徴収不足額を「滞納者の国税総額」と捉えている点について、三木義一氏は「第二次納税義務は補充的なものであるのに私法上の催告の抗弁権（民法452条）、検索の抗弁権（民法453条等）等が認められていないのは「徴収不足額」に限定されているからであると解しうる¹⁹」ことなどを根拠として、「徴収不足額に限定されていると解するのが正当な解釈であろう²⁰」と述べている。

要件①に比べ、要件②が第二次納税義務者の権利救済の問題として取り上げられることは多くないが、それは第二次納税義務者に「滞納者の国税総額」の負担を実質的に強いることがないよう徴収法で実務上の取扱いが規定されているからだと考える。つまり、法第32条4項では、「第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き、第一項の納税者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない。」と規定して

¹⁸ 最高裁判所第3小法廷・昭和38年6月25日（昭和35年（オ）第443号事件（滞納処分による乗余金決定に対する変更請求事件））

¹⁹ 三木・前掲注17・87頁。

²⁰ 三木・前掲注17・87頁。

おり、第二次納税義務者の負担すべき額が実務上は「徴収不足額に限定される」と解釈でき得るからである。

1. 2. 3 第二次納税義務の成立時期

租税債権は、一般的に課税要件を満たす事実が存在することによって成立する²¹と考えられており、通則法第15条第2項で「納税義務は、次の各号に掲げる国税（第一号から第十二号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する。」と明文を以って国税の納税義務の成立時期を規定しているが、第二次納税義務の成立時期については規定していない。

第二次納税義務の成立時期に関しては、基本通達第32条関係1が「第二次納税義務は、法第33条から第39条まで又は第41条《第二次納税義務》に規定する特定の納税者が国税を滞納し、かつ、それらの条に規定する要件を満たすことによって成立する。」と規定していることから、法定の要件を充足することによって成立すると考えられる。

これに対し、金子宏氏は「第二次納税義務は、この納付告知処分によって成立し、かつ確定すると解すべきであろう²²。」と成立の時期を異にしている。金子氏の説によれば、納付告知処分は更正処分や決定処分のような確認処分ではなく、行政法上の一種の形成処分ということになる。なお、谷口勢津夫氏も金子氏と同様の見解に立ち、「この納付通知書による告知によって、第二次納税義務が成立し、かつ、確定すると解される²³。」としている。

この点に関し、神戸地方裁判所・昭和46年11月16日付判決は「ところで【判示事項二】納付通知書による告知は納税義務者に対し抽象的に発生していた租税債権を具体的に確定し、その税額について履行の請求をするという二つの性質を兼ね備えるものである。」と判示²⁴しており、第二次納税義務は主たる納税義務が法定の要件を充足する事実が発生したことにより抽象的に発生していた納税義務が、納付告知処分によって具体的に確定されることを説示している。したがって、納付告知処分は更正処分や決定処分と同様、行政法上の確認処分という解釈をしたい。

²¹ 水野武夫「第二次納税義務」北野弘久編『税法の基本原則・判例研究・日本税法体系1』学陽書房165頁（1978）

²² 金子宏『租税法（第15版）』弘文堂145頁（2010）

²³ 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂151頁（2010）

²⁴ 神戸地方裁判所・昭和46年11月16日判決（昭和39年（行ウ）第8号、昭和40年（行ウ）第17号事件（不動産差押処分取消等請求並びに納税義務不存在確認請求事件））

1. 2. 4 第二次納税義務の確定要件

法第32条の第二次納税義務の通則は、「税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない。」と規定しており、この「納付の告知処分」により、抽象的に成立していた第二次納税義務が具体的に確定すると考えられることは既述のとおりである。

なお、金子宏氏と谷口勢津夫氏は、「第二次納税義務は、納付告知処分によって成立し、かつ、確定すると解される」旨の立場を採っている²⁵が、『平成21年改訂国税徴収法精解』においても、「この納付通知が送達されること、すなわち、第二次納税義務の納付告知によって、抽象的に成立していた第二次納税義務者の第二次納税義務が具体的に確定することとなり、その法律的性質は、一般の納税者に対する賦課課税の場合の納税告知に相当するといえる²⁶」と解説していることから、第二次納税義務についても法定の要件を充足する事実が発生したことにより、抽象的に成立していた納税義務が納付告知処分によって具体的に確定されると解釈すべきであろう。

1. 3 小括

このように、第二次納税義務制度は昭和26年の徴収法改正時に体系的に立法化され、昭和34年の徴収法の全文改定時に租税徴収制度調査会の「答申の趣旨」に基づき改正され現行制度となった。それから50余年を経過しようとしているが、その間に第二次納税義務者をめぐる問題が顕在化してきた。本章では、その解決策を検討する前提として、第二次納税義務制度の制定の背景、第二次納税義務の成立要件や確定要件などの内容を考察した。次章では、第二次納税義務者をめぐる問題点を具体的、実証的に検証する。

2. 第二次納税義務者をめぐる問題点

2. 1 国税不服審判所の裁決事例の検証

2. 1. 1 国税不服審判所の裁決の現状と分析

主たる納税義務者が納期限までに国税を完納しない場合、「滞納国税」となり徴収法に基づく財産調査（質問及び検査（法第141条）、搜索（法第142条乃至147条））を経て、滞納処分が執行される。しかし、その滞納者の財産に滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合には、主たる納

²⁵ 金子・前掲注22・138頁、谷口・前掲注23・151頁。

²⁶ 吉国・荒井・志場・前掲注5・317頁。

税義務者と一定の関係にある者、つまり第二次納税義務者がその滞納国税を納付する義務を負うこととされている。

ところが、制度上、第二次納税義務者は、①主たる納税義務者の納税義務がいつ確定したのかを知るすべはなく、②主たる納税義務者に認められている「更正の請求（通則法第23条）」といった権利救済制度も通則法には規定されていない。つまり、第二次納税義務は特異な義務であるにもかかわらず、それを負担することとなる第二次納税義務者の権利救済に関する固有の規定が設けられていないのである。第二次納税義務者の権利救済に関する問題が顕在化してきた本質的な原因は、このような権利救済制度の不備にあるのではないか。

それでは、実際に「納付通知書による告知処分」を受けた第二次納税義務者は、自己の権利を救済するためにどのように対処したらいいのだろうか。法的手続きに訴える場合、不服申立前置主義が採られているため、原則として原処分庁（税務署又は国税庁）に異議申立てを行い、その後国税不服審判所に審査請求を行う必要がある。その現状を把握するため、まず主たる納税義務者及び第二次納税義務者など（以下、「主たる納税義務者等」と記載。）が国税不服審判所に対して、徴収関係に関する審査請求をどれくらい申立てているのか、その実態を情報公開されている平成16年度から平成21年度までについて分析し（表－1）、その上で、第二次納税義務者が国税不服審判所に審査請求を行った状況を国税不服審判所のホームページから抽出して分析した。

まず、表－1で概要をみると、主たる納税義務者等からの国税不服審判所に対する徴収関係の審査請求は、平成16年度が286件（構成割合9.3%）、平成17年度が233件（同7.9%）、平成18年度が501件（同20.0%）、平成19年度が314件（同11.4%）、平成20年度が294件（同10.4%）、平成21年度が344件（同10.6%）となっており、平成18年度を除けば、徴収関係の審査請求は発生件数全体のほぼ10%前後を占めている。

表－1 審査請求の状況 (単位:件、%)

年度 発生件数	16年度	17年度	18年度	19年度	20年度	21年度
徴収関係	(9.3) 286	(7.9) 233	(20.0) 501	(11.4) 314	(10.4) 294	(10.6) 344
全 体	3,087	2,963	2,504	2,755	2,835	3,254

【出所】 国税不服審判所のホームページより作成。

- (注) 1. 審査請求の状況には、国税通則法に基づくものの他に行政不服審査法に基づく審査請求が含まれている。
2. () 内は、全体に占める割合(単位:%)である。
3. 処理件数は税目別に公表されていないため、発生件数のみとした。

次に、同ホームページで情報公開されている裁決要旨について、その開示期間である平成8年7月1日から平成21年12月31日までの「審査請求」の発生事案ごとに、徴収法の第何条に該当するかを分析した(表-2)。その結果、第二次納税義務に関する審査請求の裁決は179件で、徴収法第39条関係が75件(構成割合41.9%)、法第34条関係が14件(同7.8%)、法第36条関係が6件(同3.4%)、法第37条関係が2件(同1.1%)、その他(分類不能等²⁷)が82件(同45.8%)であった。

表-2 裁決結果の条文別内訳 (単位:件、%)

条 文	34条	36条	37条	39条	その他
件 数	(7.8) 14	(3.4) 6	(1.1) 2	(41.9) 75	(45.8) 82

【出所】 同上の「裁決要旨検索システム」から「第二次納税義務」をキーワードにデータを抽出した。

(<http://www.kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/pub/editCriteriaByKeyword>)

- (注) 1. 条文は、国税徴収法の条文番号である。
2. 平成8年7月1日から平成21年12月31日までに公表された裁決結果を条文別に集計した。
3. () 内は、全体に占める割合(単位:%)である。
4. 【条文関係】
- 法第34条関係：清算人等の第二次納税義務
 - 法第36条関係：実質課税額等の第二次納税義務
 - 法第37条関係：共同的な事業者の第二次納税義務
 - 法第39条関係：無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務

ここで得られる仮説の一つは、法第39条関係の審査請求・裁決結果が最も多

²⁷ 裁決要旨に徴収法の条文番号が記載されていないことなどにより「分類不能等」とした。

いことから、「法第39条関係で第二次納税義務者と課税庁との間に何らかの相違（ずれ）——例えば、徴収法の条文解釈の相違、実体取引の認識に関する相違が生じているのではないか」ということである。

2. 1. 2 法第39条関係の裁決事例の結果分析

表－2の徴収法第39条関係の75件（構成割合41.9%）の審査請求の顛末を示したのが表－3である。課税庁側の敗訴に相当する「全部取消し」と「一部取消し」の合計が27件（割合36.0%）、第二次納税義務者側の敗訴に相当する「棄却」と「却下」の合計が48件（割合64.0%）となっている。この結果からも、「法第39条関係で第二次納税義務者と課税庁との間に何らかの相違（ずれ）が生じているのではないか」ということが、改めて推論できる。

表－3 国税徴収法第39条の裁決結果の内訳 (単位：件、%)

裁決結果	全部取消し	一部取消し	却下	棄却
件数	(15.3) 11	(19.4) 16	(1.4) 1	(63.9) 47

【出所】表－2 に同じ。

(注) 1. 裁決結果は、平成8年7月1日から平成21年12月31日までの公表分である。

2. () 内は、全体に占める割合（単位：%）である。

それでは、実際にどのような点が第二次納税義務者と課税庁との間での争点となっているのだろうか。これを実証的に分析するため、第二次納税義務者から国税不服審判所に提出された審査請求書の情報開示の請求を行ったが、国税不服審判所からは「当該行政文書には、氏名、住所など特定の個人を識別できる情報及び個人の権利利益を害するおそれがある情報、並びに、法人等の情報又は営業を営む個人の当該事業に関する情報で競争上の地位その他正当な利益を害するおそれがある情報等、行政機関の保有する情報の公開に関する法律第5条第1号及び第2号の不開示情報に該当するものが記録されています。したがって、当該行政文書に対する開示請求は不開示としました。」という行政文書不開示決定通知書の回答しか得ることができなかった。

徴収法は第1条で「私法秩序との調整」を謳っているが、当事者間でどのような点が問題となっており、その原因はどこにあるのか。それを「2. 2 第

二次納税義務者からの徴収手続きとそれをめぐる問題点」で検討し、その解決の方途は「2. 3 租税回避と第二次納税義務」及びその後の章での判例分析などを経て方向付けを行うこととする。

2. 2 第二次納税義務者からの徴収手続きとそれをめぐる問題点

2. 2. 1 徴収手続きとそれをめぐる問題点

主たる納税義務者の滞納国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときの手続きは、徴収法第 32 条第 1 項（第二次納税義務の通則）及び徴収法施行令第 11 条（第二次納税義務者に対する納付通知書等の記載事項）で次のように規定されている。

○徴収法第 32 条第 1 項（第二次納税義務の通則）

「税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない。この場合においては、その者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長に対しその旨を通知しなければならない。」

○徴収法施行令第 11 条（第二次納税義務者に対する納付通知書等の記載事項）

「法第 32 条第 1 項（第二次納税義務の通則）に規定する納付通知書には、次の事項を記載しなければならない。

1. 納税者の氏名及び住所又は居所
2. 滞納に係る国税の年度、税目、納期限及び金額
3. 前号の金額のうち第二次納税義務者から徴収しようとする金額並びにその納付の期限及び場所
4. その者につき適用すべき第二次納税義務に関する規定」
(第 2 項以下は省略)

ここで規定する「納付通知書」には、第二次納税義務を課されることの根拠として「国税徴収法第何条何項」と記載されるのみで、納付の告知を受けた第二次納税義務者の最大の関心事である「第二次納税義務を負うこととなる具体的な根拠」が記載されないのである。第二次納税義務者からの徴収手続きに関して、第二次納税義務者が提起した問題点として、「納付告知処分と納付通知書への理由附記の必要性」と「法第 39 条で規定する「著しく低い額の対価による譲渡」の「著しく」の解釈」の二点について、国税不服審判所の裁決事例を題材として検討する。

2. 2. 2 納付告知処分と納付通知書への理由附記の必要性

納付通知書への理由附記の必要性をめぐって、第二次納税義務者が審査請求の中で論駁している事案として、名古屋国税不服審判所の裁決事例を取り上げ、その裁決要旨を踏まえて納付通知書への理由附記の必要性を検討する。

(事案) 一名古屋国税不服審判所【平 19. 2. 20 名裁 (諸) 平 18-45】一

「請求人は、第二次納税義務の告知処分に係る納付通知書には、請求人に第二次納税義務が発生したことの根拠となる法律として国税徴収法第 39 条と記載があるが、備考欄は空欄であり、それ以上に具体的にどのような行為が同条のどの要件に該当しているのか分からず、法律に素人の請求人としては防御の対象を特定することができず、異議申立てをするか否かの判断は不可能であるので、納税通知書の備考欄に全く記載がなく、防御の対象となる具体的行為と適用要件が特定されていない以上、本件異議申立てについての法定の期間は進行しない旨主張する。

しかしながら、国税徴収法施行令第 11 条《第二次納税義務者に対する納付通知書等の記載事項》では、納付通知書の記載事項が規定されているが、上記のような具体的説明までは必要とされておらず、国税通則法第 77 条《不服申立期間》第 1 項は、不服申立ては、処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日の翌日から起算して 2 か月以内にしなければならない旨規定していることから、請求人の上記主張には理由がない。

したがって、本件異議申立ては、不服申立期間の経過後になされた不適法なものであるので、国税通則法第 75 条《国税に関する処分についての不服申立て》第 3 項の規定により、本件審査請求は不適法なものである。」

審査請求人の「具体的にどのような行為が同条（法第 39 条：執筆者記載）のどの要件に該当しているのか分からず、法律に素人の請求人としては防御の対象を特定することができず、異議申立てをするか否かの判断は不可能である」旨の主張には首肯できる一面がある。一方、通説としては、第二次納税義務者と主たる納税義務者は徴収法（法第 33 条から法第 39 条まで又は法第 41 条）で規定する特別な関係があるため、実際には第二次納税義務者が主たる納税義務者の行為、したがって、主たる納税義務の成立や確定、滞納状況を知り得る場合が多いとされる。果たして、どのような行為が同条の要件に該当するのか、それを明記することまで課税庁に求められるのであろうか。

この点に関し、浅田久治郎氏は、青色申告承認の取消通知書の理由附記をめぐ

ぐる論争を織り交ぜて論じた「第二次納税義務の告知処分とその理由附記の要否、国税徴収法第39条の「著しい低額譲渡」の判断要素²⁸」において、「一般論としては、理由附記などの方法により処分の具体的理由を明示するのが望ましいことはいうまでもない。しかし、現在の実情は、むしろ理由附記などを要するのが例外であって、それを要求されていないのが通常である。この背景には、処分理由の附記などがなくても相手方はそれを知りうるのが通常である（その処分がされるまでに調査その他の接触の機会があり、それを通じて処分理由を知りうるのが通常である）との現状に対する認識があるように思われる。そして、その前提のもとに、行政の円滑性の要請と相手方の利益保護の要請との調和点を「原則として処分理由の附記などの措置は不要」というところに求め、相手方の利益をより重視する必要がある処分²⁹についてだけ、例外的に理由附記などの措置が要求されているものとする。

このように理由附記などの措置を一種の調和点としてとらえれば、各種の処分の性質、重要性などの差異によって、理由附記などの措置の内容にもその程度の差異があり得る。従って、青色申告承認取消しのように、いったん与えた利益を奪う処分について理由の具体的記載が必要だとしても、そのような処分とは異なる第二次納税義務の告知処分について、それと同様であるべきだということにはならない。」と述べている。

私見としては、第二次納税義務者の権利保護・救済のためには処分の理由を具体的に附記することで第二次納税義務者に防御の対象を特定させ、異議申立てをするか否かの判断材料を提供することが望ましいと考える。しかし、①国税債権が大量かつ反復的に生じるものであり、個別対応は手続き的に煩雑であるだけでなく費用負担も大きくなること、②浅田氏が論じているように、処分の理由附記がなくても第二次納税義務者はその内容を知りうる場合が多いであろうという前提に立つならば、現実的な対応としては、納付告知処分に係る納付通知書に理由附記を行うまでの必要性はなく、事後的な救済措置とはなるが、納付告知処分を受けた第二次納税義務者からの争訟手続き上の理由照会に

²⁸ 浅田久治郎「第二次納税義務の告知処分とその理由附記の要否、国税徴収法第39条の「著しい低額譲渡」の判断要素（広島地裁昭和50年4月22日判決・昭和44年（行ウ）第27号納税告知処分取消請求事件）」税大論叢10号（昭和51年8月31日）参照。

²⁹ 中村秀雄氏は、「青色申告承認の取消しの通知にこのような附記を命じたのは、承認の取消しとその承認を得た納税義務者に認められる納税上の種々の特典を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事由の有無についての処分庁の判断の重要性と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによって、その不服申立に便益を与えるためである」と述べている。「青色申告承認取消しの法理」税大論叢34号148頁（平成11年6月30日）

応じるというのが現実的な対応策だと考える。

2. 2. 3 法第 39 条で規定する「著しく低い額」の解釈

次に、法第 39 条で規定する「無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除、その他第三者に利益を与える処分（無償譲渡等の処分）」の条文解釈が争点となった東京国税不服審判所の裁決事例を検証する。具体的には、同条の「著しく低い額の対価による譲渡」の『著しく』とは、どのような判断基準に基づいて決められるのかが争点となった事案である。

（事案）－東京国税不服審判所【平 12.5.31 東裁（諸）平 11-154】－

「徴収法第 39 条に規定する「著しく低い額の対価」と認められるか否かは、その財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小、その他諸般の事情を総合的に考慮して、当該取引価格が通常取引価格、すなわち時価に比較して社会通念上著しく低い額と認められるか否かにより判断するほかなく、不動産のように、時価が必ずしも明確ではなく、人によりその評価を異にする値幅のある財産については、徴基通第 39 条関係の注書の 1³⁰に定めるように、時価のおおむね 2 分の 1 に満たない額をもって、著しく低い額による対価と解するのが相当である。これを本件についてみると、納税者甲が請求人に本件不動産を譲渡した日における当該不動産の時価は 165,000,000 円、対価は 100,000,000 円であり、当該対価は時価の約 61%と当該時価の 2 分の 1 を相当上回っていることが認められるから、本件対価は「著しく低い額の対価」に該当せず、請求人に対してなされた第二次納税義務告知処分は違法である。

原処分庁は、対価が時価の 2 分の 1 に満たないことは一応の目安であって、画一的な基準ではないし、本件譲渡については、①時価と対価の差額が高額であること、②請求人は、不動産業を営む会社であり、もともと不動産取引に精通しているところ、本件においては特に、滞納者乙（甲の納税義務を承継した者）の資産状況等を承知の上で譲渡を受けたものであること、③本件対価から

³⁰ 「(著しく低い額の対価の判定)

法第 39 条の「著しく低い額の対価」によるものであるかどうかは、社会通念上、通常取引に比べ著しく低い額の対価であるかどうかによって判定する。

(1) 値幅のある財産（不動産等）については、特段の事情がない限り、時価のおおむね 2 分の 1 に満たない価額をもって「著しく低い」と判定しても差し支えない（昭和 54 年 4 月 24 日大阪高裁判決）。

(2) 対価が時価の 2 分の 1 を超えている場合において、その行為の実態に照らし、時価と対価との差額に相当する金員等の無償譲渡等の処分がされていると認められる場合があることに留意する。」浅田久治郎・深谷和夫・西澤博『第二次納税義務制度の実務と理論』財団法人大蔵財務協会 419～420 頁参照。

甲らに対する債権を差し引いてその回収を図る一方、甲が他の債権者からの追及を免れるため、本件譲渡に係る所有権移転登記手続を契約書作成前に了することに協力していることなど、徴基通第 89 (ママ) 条関係 6 に定める特別の事情があるというべきであり、したがって、本件対価は、なお社会通念上「著しく低い額の対価」といえる旨主張する。

確かに、著しく低いかどうかは社会通念上の総合判断であり、本件通達に定める「おおむね 2 分の 1」という基準も、文字通り幅のある概念であるから、その財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小、その他諸般の事情によっては、対価が時価の 2 分の 1 を多少超える場合でも、なお、社会通念上、「著しく低い額の対価」というべき場合があることは否定できないが、本件対価については、上記のとおり、時価の約 61% とその 2 分の 1 を相当上回っている上、請求人は、税金の納付等のため本件不動産の売却を急ぐ甲らに懇願されて、特に需要もなく転売の見込みもない本件不動産を譲り受けることとし、実際、現在に至るまで転売もしていないのであって、このような状況を考えると、本件対価とその時価の差額が 65,000,000 円に及ぶからといって、請求人に補充的に納税義務を負わせなければ公平の理念に反するとはいえず、原処分庁の主張には理由がない。」

東京国税不服審判所は「時価のおおむね 2 分の 1 に満たない額をもって、著しく低い額による対価と解するのが相当である。」と『著しく』の解釈に幅を持たせた見解を示しているが、所得税法や法人税法との解釈に相違がみられる。つまり、所得税法に関しては所得税法施行令 (昭和四十年三月三十一日政令第九十六号) 第 169 条法第 59 条第 1 項第 2 号 (贈与等の場合の譲渡所得等の特例) で、「同項に規定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額とする。」と規定しているとおおり、判断基準が明確になっている。また、法人税法に関しては明文の規定はないが、譲渡価額が時価を下回っていれば低額譲渡として取扱われる。

このように、各税法の取扱いに相違があることは法律に素人の第二次納税義務者はもとより、税の専門家にも分かりにくく、ここにも第二次納税義務者と課税庁との間に認識のずれが生じる原因が存在しているのではないだろうか。

2. 3 租税回避と第二次納税義務

2. 3. 1 第二次納税義務の類型

第二次納税義務者が国税不服審判所に審査請求を行った結果を分析したところ、法第 39 条で規定する第二次納税義務者からの審査請求が全体の 4 割を超え

ている事実が浮き彫りとなったが、法第 39 条で規定する第二次納税義務者以外の第二次納税義務者も審査請求を行っている。果たして、どのような者が第二次納税義務者に該当し、第二次納税義務の範囲はどのようになっているのだろうか。

徴収法は、主たる納税義務者に滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合で、主たる納税義務者と特定の財産などに関して一定の関係にある者が第二次納税義務者になると規定しているが、成立要件によって第二次納税義務を 8 つ（法第 33 条から法第 39 条まで又は法第 41 条）に類型化しているので、条文ごとにその内容を確認する。

①無限責任社員の第二次納税義務

（法第 33 条）

第二次納税義務者は、合名会社又は合資会社の社員（合資会社にあつては、無限責任社員）である。この場合において、無限責任社員相互間では、連帯してその責めに任ずる。なお、第二次納税義務の範囲は、滞納国税の全額についてである。

ただし、この「滞納国税の全額」という負担範囲につき、反対の見解を判示した判決³¹がある。

②清算人等の第二次納税義務

（法第 34 条 1 項）

第二次納税義務者は、清算人及び残余財産の分配又は引渡しを受けた者（無限責任社員を除く。）である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、清算人は分配又は引渡しをした財産の価額の限度であり、残余財産の分配又は引渡しを受けた者はその受けた財産の価額の限度においてである。

（法第 34 条 2 項）

第二次納税義務者は、清算受託者（信託財産に属する財産のみをもってその国税を納める義務を履行する責任を負う清算受託者に限る。これを「特定清算受託者」という。）及び残余財産受益者等である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、特定清算受託者は給付をした財産の価額の限度であり、残余財産受益者等は給付を受けた財産の価額の限度においてである。

³¹ 前掲注 18・判決は「無限責任社員の第二次納税義務は、会社財産に対する滞納処分をしてもなお不足ある場合に、その不足額について生ずるものであって、会社の国税債務全額について生ずるものではない」と判示している。

③同族会社の第二次納税義務

(法第 35 条)

第二次納税義務者は、一定の要件に該当する同族会社である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、滞納者の有する同族会社の株式又は出資（滞納国税の法定納期限の1年以上前に取得したものを除く。）の価額の限度においてである。

④実質課税額の第二次納税義務、並びに同族会社等又は組織再編成等に係る行為計算の否認による課税額の第二次納税義務

(法第 36 条 1 項、2 項)

第二次納税義務者は、実質所得者課税の原則等の規定により課された国税の賦課の基因となった収益が法律上帰属するとみられる者又は実質判定の規定により課された消費税の賦課の基因となったその貸付けを法律上行ったとみられる者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、実質所得者課税の原則等の規定により課された国税の賦課の基因となった収益が生じた財産（取得財産を含む。）又は実質判定の規定により課された消費税の賦課の基因となった貸付けに係る財産（取得財産を含む。）を限度としてである。

(法第 36 条 3 項)

第二次納税義務者は、同族会社等又は組織再編成等に係る行為計算の否認の規定により否認された納税者の行為（否認された計算の基礎となった行為を含む。）につき利益を受けたものとされる者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、受けた利益の額を限度としてである。

⑤共同的な事業者の第二次納税義務

(法第 37 条)

第二次納税義務者は、滞納者と生計を一にする配偶者その他の親族等で、滞納者の事業遂行に欠くことのできない重要財産を有しているなど一定の要件に該当する者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、重要財産（取得財産を含む。）を限度としてである。

⑥事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務

(法第 38 条)

第二次納税義務者は、納税者から事業を譲り受けた親族その他の特殊関係者で、かつ、その譲受人が同一とみられる場所において同一又は類似の事業を営んでいる場合における、その事業の譲受人である。この場合において、第二次

納税義務の範囲は、譲受財産（取得財産を含む。）を限度としてである。

⑦無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務

（法第 39 条）

第二次納税義務者は、滞納者がその財産を無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除、その他第三者に利益を与える処分（無償譲渡等の処分）を行った場合において、その無償譲渡等の処分により権利を取得し、又は義務を免れた者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、無償譲渡等の処分の時に滞納者の親族その他の特殊関係者である者は無償譲渡等の処分により受けた利益の限度、それ以外の者は無償譲渡等の処分により受けた利益が現に存する限度においてである。

⑧人格のない社団等に関する第二次納税義務

（法第 41 条 1 項）

第二次納税義務者は、人格のない社団等に属する財産の名義人になっている第三者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、法律上帰属するとみとめられる財産を限度としてである。

（法第 41 条 2 項）

第二次納税義務者は、滞納者である人格のない社団等から財産の払戻又は分配を受けた者である。この場合において、第二次納税義務の範囲は、その払戻又は分配を受けた財産の価額を限度としてである。

以上、第二次納税義務について、①どのような者が第二次納税義務者に該当するのか、また、②第二次納税義務の範囲はどのようになっているのかを条文ごとに確認した。その結果、第二次納税義務の範囲は「…全額について…その責に任ずる」、又は「…の限度において」、若しくは「…を限度として」というように、『限度』という文言がほぼ共通的に使用され、その内容は『限度のない人的』な義務、『金銭的限度』としての債務、『物的限度』としての責任の3つに分けることができる。したがって、第二次納税義務は、その負担範囲を表す『限度』の有無とその内容（債務か責任か）によって類型化することが可能であり、類型化した第二次納税義務と各条文の目的（租税回避の防止、徴収手続きの合理化）との関連性で体系化したのが、表-4である³²。

³² 条文ごとの類型は、古川千津子「第二次納税義務に関する一考察－原告適格を中心として－」（租税資料館奨励賞の部・第17回）、13頁～17頁でも行っている。

表－４ 第二次納税義務の責任範囲と制定目的による類型

限度の有無	債務と責任	条文及び内容		制定目的		
				租税回避の防止	徴収手続きの合理化	
無		33 条	無限責任社員	なし	◎	
有	金銭的限度	34 条 1 項	清算人等	○		
		34 条 2 項	清算人等	○		
		35 条	同族会社	◎		
		36 条 3 項	行為計算否認の課税額	○		
		39 条	無償又は著しい低額の譲受人等	◎		
		41 条 2 項	人格のない社団等の財産払戻等	○		
	物的限度	責任	36 条 1 項	実質所得者課税等の課税額		◎
			36 条 2 項	資産譲渡等の実質判定による課税額		◎
			37 条	共同的事業者	○	
			38 条	事業を譲り受けた特殊関係者	◎	
41 条 1 項			人格のない社団等の財産の名義人	なし	◎	

- (注) 1. 第二次納税義務の責任範囲を①限度の有無、②債務と責任（「金銭的限度」と「物的限度」）によって分類した。
2. 「金銭的限度」は特定の財産の価額又は利益の額を限度とし、「物的限度」は特定の財産を限度（財産の価額ではなく、その財産そのものである。）とするものである。
3. 制定目的は「租税回避の防止」と「徴収手続き合理化」とし、重要度が高い項目・順番に「◎」と「○」を付した。

法第 35 条、法第 38 条、法第 39 条で規定する第二次納税義務は、主に「租税回避の防止」を目的として制定された条文である。その中でも、表－2 の裁決結果の条文別内訳で、法第 39 条関係が 75 件、構成割合 41.9%と群を抜いて高いという結果を示しているように、法第 39 条で規定する第二次納税義務者の行

為が「租税回避行為」と看做され、課税庁を相手方（被申立人）とした法的手続きに発展しているものと考えられる。以降では、法第 39 条で規定する第二次納税義務者を中心に、その問題点の所在と権利保護及び救済の方途について考察を進める。

2. 3. 2 第二次納税義務制度と詐害行為取消権の異同

ここでは、「租税回避」との関連性が強い³³とされる法第 39 条で規定する第二次納税義務を取り上げ、第二次納税義務制度と詐害行為取消権の関係と異同を比較する。

表－5 第二次納税義務制度と詐害行為取消権の対比³⁴

		第二次納税義務（法第 39 条）	詐害行為取消権
行使の要件	主観的	○不要	○債務者が悪意であること。 ○受益者が悪意であること。
	客観的	○滞納者の行った財産の無償譲渡等、債務の免除その他第三者に利益を与える処分であること。 ○徴収不足が滞納者の無償譲渡等に基因すると認められること。 ○滞納処分を執行してもなお徴収不足が認められること。（納付通知書を発する時の現況による。）	○債務者の行った財産権を目的とする法律行為であること。 ○上記の行為により債権者が害されていること。 ○債務者が上記の行為をした時に弁済資力が不足していること。（取消権行使時に債務者の資力が回復した場合は、取り消すことはできない。）
行使の方法		○納付通知書による告知という行政処分による。	○必ず訴訟によって行使しなければならない。（課税庁が立証責任を負う。）
効果		○上記の告知に係る国税だけを徴収できる。 ○金銭納付の義務を負わせる。	○取消効果は総債権者に及ぶ。 ○原則、財産の返還を求める。返還できない場合は価額賠償として金銭支払を請求する。

³³ 前掲注 6 参照。

³⁴ 山本茂編著『平成 21 年版図解国税徴収法』財団法人大蔵財務協会 141 頁（2009）により作成。

第二次納税義務制度は、詐害行為取消権（通則法第 42 条、民法第 424 条）とは異なり、第二次納税義務者の悪意を要件とせず、詐害行為の有無とは無関係に成立する。それは、租税徴収の便益性を考慮するという制度趣旨に沿ったものではあるが、第二次納税義務と詐害行為取消権の双方の要件が満たされている場合に、どちらを選択適用するかという問題が生じる。この点に関しては、基本通達第 32 条関係 31 項によって、課税庁の判断に委ねられることとなっている³⁵。それだけに、第二次納税義務者の権利保護への配慮がなされなければならないのではなかろうか。

2. 4 小括

第二次納税義務者が国税不服審判所に審査請求を行った結果を分析してみると、法第 39 条で規定する第二次納税義務者からの審査請求が全体の 4 割を超えている事実が浮き彫りとなった。この結果は、第二次納税義務制度が立法化された背景が、納税者に詐害行為等があった場合の徴収方法を改善する目的があったこと³⁶との関連性や、納付通知書の理由附記がなされていない問題、徴収法の条文解釈の難解さが複雑に交錯した結果といえるかもしれない。ただし、それだけではなく、法第 39 条で規定する第二次納税義務者以外の第二次納税義務者も審査請求を行っていることにも留意する必要がある。

不服申立前置主義が原処分庁（税務署又は国税庁）に対する異議申立てを経て、その後に国税不服審判所に審査請求を行うという二段階構造になっているため、その実態の全貌を解明するには限界があるが、第二次納税義務者が置かれている立場と権利救済の必要性は理解できた。第 3 章では、第二次納税義務者の権利救済にあたっての課題を租税争訟の検証を通じて整理する。

3 第二次納税義務者の租税争訟と課題

3. 1 第二次納税義務者の租税争訟

3. 1. 1 不服申立前置主義と申立期間

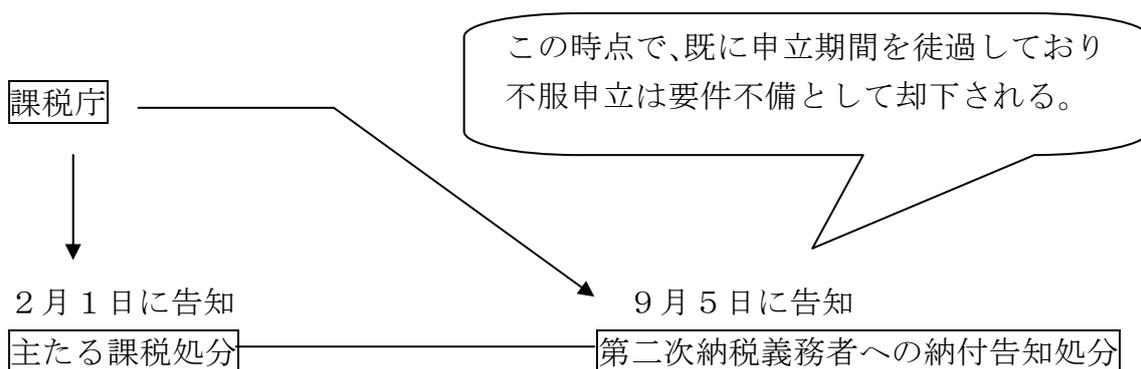
通則法は不服申立前置主義を採用しているため（通則法第 8 章第 75 条以下）、「納付通知書による告知処分」を受けた第二次納税義務者は、自己の権利を救

³⁵ 「滞納者が行った法律行為が、第二次納税義務の成立要件と詐害行為取消権の要件（通則法第 42 条、民法第 424 条）の双方を満たす場合には、いずれによることもできる。」国税徴収法基本通達（第 32 条 31 項）

³⁶ 前掲注 6 参照。

済するため法的手続きに訴える場合には、まずは原処分庁（税務署又は国税庁）に対する異議申立てを行い、それを経て国税不服審判所に審査請求を行わなければならない。この場合、第二次納税義務に固有の瑕疵があることを原因として異議申立て若しくは審査請求を行うことには特段の支障はない。しかし、主たる納税義務に瑕疵があることを原因として異議申立て若しくは審査請求を行うことについては、まず申立期間との関係で次のような問題が生じる³⁷。つまり、課税庁が主たる納税義務者に対して「主たる課税処分（更正処分や決定処分）」を行う段階では、第二次納税義務者が誰なのかが確定しておらず、したがって第二次納税義務者に対してその事実が通知されない（制度上も第二次納税義務者に通知することとされていない。）。その結果、第二次納税義務者は主たる納税義務者の納税義務がいつ確定したのかを知るすべがなく、納付通知書による告知処分を受けて初めてその事実を知ることとなるが、それから不服申立てを行っても既に法定の申立期間を徒過しており不服申立てが要件を欠くことから却下されてしまうという問題である。

例えば、課税庁が2月1日に主たる納税義務者に対して主たる課税処分の告知を行った場合、法定の申立期間はその翌日の2月2日から起算して2カ月後の4月1日となる（通則法第77条）。そして、課税庁から第二次納税義務者に対する納付通知書による告知処分が9月5日になされた場合には、この時点で既に法定の申立期間を徒過しており、仮に第二次納税義務者が不服申立てを行ったとしても「法定の期間経過後になされたもの」として却下されることになる（通則法第83条又は101条）。



※ 不服申立の起算日は主たる納税義務者に主たる課税処分が告知された2月1日の翌日2月2日、不服申立期限は2カ月後の4月1日である。

³⁷ 第二次納税義務者に原告適格が認められるか否かは、第3章第2節で考察する。

3. 1. 2 不服申立てと租税訴訟

行政事件訴訟法は、第8条1項で「処分の取消しの訴えは、当該処分につき法令の規定により審査請求をすることができる場合においても、直ちに提起することを妨げない」と規定し、原則として不服申立ての前置を要しないものとしている。これに対して、通則法は不服申立前置主義を採用しているため（通則法第115条第1項）、原則として不服申立ての決定および裁決を経た後でなければ、租税訴訟を提起することはできない。

通則法が決定および裁決という二段階の不服手続きを設け、これを経た後でなければ出訴を認めないとした趣旨は、「国税の賦課に関する処分が大量かつ回帰的なものであり、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてされえない場合があることにかんがみ、まず処分庁自体に対する不服手続によって処分庁に再審理、再考慮の機会を与え、その結果になお不服がある場合に審査裁決庁の判断を受けさせることとし、ある程度審査裁決庁の負担の軽減をはかろうとする目的に出たものであるが、他面において、課税処分を受ける者についても、事案を熟知し、事実関係の究明に便利な地位にある処分庁に対してまず不服を申し立て、簡便かつ迅速な救済を受ける道を開き、これによっても目的を達することができない場合には審査庁による比較的公平、慎重な審査に基づく救済を求めることを認める等、その権利救済につき特段の考慮を払う趣旨を含むものであることも見逃すことができない。」と判示³⁸しているように、国税の賦課に関する処分が大量であることから出訴に先立って処分庁で解決を図ることで裁判所の負担を軽減すること、及び、専門的知識・経験を有する処分庁で裁判によらない簡便・迅速な解決を図ることで納税者の負担軽減・権利救済につながることを期したものである³⁹。

なお、行政事件訴訟法と通則法との関係であるが、行政事件訴訟法第1条は、「行政事件訴訟については、他の法律に特別の定めがある場合を除くほか、こ

³⁸ 最高裁判所第2小法廷・昭和49年7月19日判決（昭和44年（行ツ）第68号事件（異議申し立て棄却決定取消請求事件））参照。

³⁹ 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊共編『平成22年改訂 国税通則法精解』財団法人大蔵財務協会1032頁（2010）では、「租税の賦課に関する処分については、課税標準の認定が複雑かつ専門的であるから、出訴に先立って不服申立て手続を要求することは、行政庁の知識と経験を活用して訴訟にいたることなく事件の解決を図ることができること及び訴訟に移行した場合に事実関係の明確化に資することができるという二重の意味において意義を有し、かつ、合理的な根拠をもつし、他面、国税の賦課は大量的・回帰的であるから、不服申立ての前置を要求することは、上記のことと相まって、裁判所が訴訟のはん濫に悩まされることを回避しうること及び税務行政の統一的運用に資することが大きいことに重要な意義を認めうるからである」と記している。

の法律の定めるところによる」と規定しており、行政事件訴訟については行政事件訴訟法が一般法であり、通則法に規定する事項（第8章第2節（114条乃至116条））が特別法に該当する。

3. 1. 3 租税訴訟の類型と第二次納税義務者の権利救済

租税訴訟は、その目的によって8つの類型がある⁴⁰。まず、①租税行政処分が違法であることを理由として、その取消を求める「取消訴訟」（行政事件訴訟法第3条2項、同条3項、第9条）であり、租税訴訟の大部分を占めている。次に、②租税行政処分に無効原因たる違法性があることを理由として、処分の存否またはその効力の有無の確認を求める「無効等確認訴訟」（同法第3条4項、第36条）である。これは、租税行政処分が無効であることを前提としているため、出訴期間の制限を受けず、不服申立前置主義の適用もない。そのほかには、③争点訴訟（同法第45条）、④不作為の違法確認訴訟（同法第3条5項、第37条）、⑤義務付け訴訟（同法第3条6項、第37条の2及び3）、⑥差止訴訟（同法第3条7項、第37条の4）、⑦過誤納金還付請求訴訟（同法第4条）、⑧国家賠償請求訴訟（国家賠償法）があげられる。

これら8種類の租税訴訟のうち、第二次納税義務者が自らの権利救済のために採り得るのは①取消訴訟と②無効等確認訴訟であり、果たして、第二次納税義務者にこの二つの租税訴訟の原告適格が認められるか否かを検証していく。

3. 2 第二次納税義務者の原告適格

3. 2. 1 第二次納税義務者の原告適格

第二次納税義務の成立要件は、①主たる納税義務者の国税が滞納していること、②主たる納税義務者の財産に滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められること、の2点であった。つまり、第二次納税義務を賦課する要件として、主たる納税義務が適法に存在していることが前提となる。

課税庁から主たる納税義務者になされた更正処分や決定処分等による賦課決定等に瑕疵がある状態で納税義務が確定した場合、例えば、更正処分による税額が過大に確定しているような場合には、第二次納税義務者の負担額（徴収不足額）も過大となっていることから、瑕疵ある課税処分の直接の当事者ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起し、その数額を争うことができるかという問題が生じる。つまり、第二次納税義務者に原告適格が認められるか否かということであり、これこそが第二次納税義務者の権利救済につながる問題であ

⁴⁰ 金子・前掲注22・825頁参照。

る。この問題点について、主として①取消訴訟と②無効等確認訴訟を取り上げて考察を行うが、瑕疵の所在・種別による第二次納税義務者の権利救済に関する手段について改めて確認しておく。

(1) 瑕疵の所在・種別による第二次納税義務者の権利救済

①第二次納税義務の成立要件に固有の瑕疵がある場合

第二次納税義務者が、不服申立てや訴訟の提起（通則法第75条、114条）により、自らの権利救済を果たすことができる。

②主たる課税処分に「無効」または「不存在」に該当する瑕疵がある場合

そもそも、第二次納税義務が発生する法的根拠がないので、上記①と同様に第二次納税義務者が不服申立てや訴訟の提起（通則法第75条、114条）により、自らの権利救済を果たすことができる。

③主たる課税処分に取消原因に相当する瑕疵がある場合

この場合には、次の2つの対処方法が考えられる。

- a. 第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法
- b. 第二次納税義務者が、直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法

(2) 取消訴訟における原告適格要件

主たる課税処分に取消原因に相当する瑕疵がある場合には、まずは、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法（aの方法）が考えられるが、この論争については、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号課税処分取消請求事件）が「主たる課税処分等が存在しないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことはできない」と判示したことで、結論が出され通説となっている。

なお、この判決は第二次納税義務者の原告適格を直接的な問題としたものではなく、主たる納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する告知処分には違法性の承継が認められないことを根拠として判示したものである。この違法性の承継については第3節で検証する。

ところで、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う方法（aの方法）が否定された結果、残された方法は、第二次納税義務者が、直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法（bの方法）ということになる。そのためには、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟における原告適格が認められなければならない。

行政事件訴訟法は第9条で、「処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴え（以下「取消訴訟」という。）は、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者（処分又は裁決の効果が期間の経過その他の理由によりなくなつた後においてもなお処分又は裁決の取消しによつて回復すべき法律上の利益を有する者を含む。）に限り、提起することができる。」と規定している。また、芝池義一氏は、「行政処分に対して取消訴訟を提起しようとする者は、一定の資格を備えていなければならない。これを原告適格という。そして、取消訴訟は主観訴訟であるから、当該取消訴訟によって自己の権利利益の保護を図る者にのみ、取消訴訟の提起のための原告適格が認められる⁴¹。」としている。つまり、原告適格が認められるか否かは、条文中の『法律上の利益を有する者』が鍵を握っており、第二次納税義務者がこれに該当するか否かにかかっている。

この点に関し、圖子善信氏は「「法律上の利益」について、判例・通説は実定法の保護している利益を指し、反射的利益はこれに含まれないとしている。これは原告適格を限定的に解するもので「法の保護する利益説」と呼ばれる。これに対して現実に受ける不利益の実態に着目し裁判で保護するに値するかどうかを個別具体的に判断して訴えの利益を判断しようとする説が提唱されている。これは原告適格をより広く認めようとするもので、「保護に値する利益説」とよばれる。」と説示している⁴²。したがって、「法の保護する利益説」と「保護に値する利益説」のいずれの立場を採るかによっても原告適格の許容範囲が異なってくることになる。

以下では、第二次納税義務者が、直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法において、第二次納税義務者に原告適格を認める学説（積極説）・認めない学説（消極説）について検証を行う。

⁴¹ 芝池義一『行政救済法第3版』有斐閣 39～40頁（2006）

⁴² 圖子善信「第二次納税義務者の権利救済について」税大論叢 26号 44頁（平成8年3月1日）

3. 2. 2 学説の比較－積極説と消極説－

(1) 積極説

この積極説は、第二次納税義務者に原告適格を認めようとする説である。行政事件訴訟法（第9条）は、原告適格が認められる者を主たる納税義務者だけに限定しておらず、「当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者」と規定している。とするならば、主たる納税義務者に対する課税処分に瑕疵があることに基因し、負担する税額（第二次納税義務）が過大となった第二次納税義務者は直接的に不利益を被ることになる。したがって、第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分を自ら取消す「法律上の利益を有する者」に該当し、第二次納税義務者には原告適格が認められると解釈する説である。

さらには、法律上の利益を有するか否かといった問題はあるが、法律上の利益を広く認めようとする傾向も考慮して、第二次納税義務制度が有する特異性から第二次納税義務者の権利保護の観点を重視し、積極説に近い考えを示す説もある⁴³。

なお、第二次納税義務者に主たる課税処分に対する原告適格が認められるとした場合、その不服申立て及び出訴期間の起算日は「第二次納税義務者が納付告知処分を受けた時」を基準としなければ、第二次納税義務者の実質的な権利救済が担保されたことにはならない点に留意しなければならない。

(2) 消極説

この消極説は、第二次納税義務者に原告適格を認めることには疑問を呈する説である。つまり、①主たる納税義務の課税処分は主たる納税義務者と国の間の法律関係を確定するものであり、第三者である第二次納税義務者が直接介入することは極めて異例なことであり、その必要もないということ、②主たる納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付通知書による告知処分とは、その発生原因を異にしており、第二次納税義務者は主たる納税義務者に対する課税処分の取消しを求めるにつき、「法律上の利益を有する者」には該当し得ないということを根拠としている⁴⁴。

例えば、水野武夫氏は「主たる納税義務者の課税処分の手続上の瑕疵については、手続上の瑕疵がないこと、すなわち適法な手続により処分を受ける利益というものは、その処分の相手方にのみ認められるものと解すべきではなかる

⁴³ 浅田久治郎・深谷和夫・西澤博『改訂新版第二次納税義務制度の実務と理論』財団法人大蔵財務協会 350 頁（2005）参照。

⁴⁴ 浅田ほか・前掲注 43・349 頁参照。

うか。したがって、この場合にも、第二次納税義務者には訴えの利益はないと解すべきものと思われる⁴⁵⁾と否定的に論じている。

ところで、圖子義信氏は、「消極説は「法律の保護する利益説」に近いものとするが、その前提には第二次納税義務者は自己の告知処分の取消訴訟において主たる納税義務者の課税処分の瑕疵を争うことが許されるべきであり、それが権利救済のためには極めて効率的であるとするものである⁴⁶⁾」と述べており、積極説と消極説という二つの説はあるが、どちらの説も第二次納税義務者の権利救済のために「主たる納税義務者の課税処分の瑕疵」を第二次納税義務者が争うことができる途を開くことの必要性を認めていると解釈し得る。

3. 3 違法性の承継

3. 3. 1 違法性の承継とは

違法性の承継とは、連続して行われる行為間（行政行為間に限定されない。）で、一定の要件のもとで、先行行為の違法性が後行行為に承継される現象をいう。したがって、訴訟において違法性の承継が認められる場合には、先行行為の違法性を理由として後行行為が取消されることになり、逆に、違法性の承継が認められない場合は、先行行為に取消事由に相当する瑕疵（違法性）があったとしても、それを理由として後行行為を取消することはできない⁴⁷⁾。

3. 3. 2 学説の比較－積極説と消極説－

第二次納税義務者の権利救済で問題となるのは、主たる納税義務者に対する「課税処分」（以下、「主たる課税処分」）と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間に違法性の承継が認められるか否かということである。すなわち、これまで判例は「主たる課税処分」と「納付告知処分」は別々の行政処分という見解を堅持してきたため、「主たる課税処分」の違法性は「納付告知処分」には承継されないとされてきた。したがって、第二次納税義務者は「主たる課税処分」に取消事由に相当する瑕疵（違法性）があったとしても、自らの納付告知処分の取消訴訟で先行処分（主たる課税処分）の違法性を理由として後行処分（納付告知処分）の取消を主張することはできないとされてきた。

ここでは、「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」との間について、違法性の承継を認める学説（積極説）・認めない学説（消極説）について検証を行う。

⁴⁵⁾ 水野・前掲注 21・178 頁。

⁴⁶⁾ 圖子・前掲注 42・45 頁。

⁴⁷⁾ 芝池・前掲注 41・71～72 頁参照。

(1) 積極説

積極説は、「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」と間の実質的な一体性・連続性を認めて、両者の間に違法性の承継を認めようとする説である。

積極説を採る三木義一氏は、「課税処分と徴収処分との間の一体性・連続性を重視しており、原則として両者の間にも違法性の承継が認められるべきであると解している⁴⁸。」と、両処分を一連の手続きと捉えていることが窺える。

また、北野弘久氏は、「違法性の承継についての右のような従来 of 支配的見解（最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決⁴⁹で採用された消極説：執筆者記載）に疑問を持っている。（中略）周知のように納税義務は行政権と無関係に租税要件の充足により成立しているのであり、租税賦課処分および租税徴収処分はともに右の納税義務を具体化・現実化するための一連の手続きとみることができる。その意味では租税賦課処分と租税徴収処分とを峻別する従来 of 支配的見解に対しては根本的な疑問を寄せざるを得ないであろう。評者はこのような問題視角から租税賦課処分と租税徴収処分との間に違法性の承継を認める方向で検討がなされるべきであると考えている⁵⁰。」と述べ、両者の間に違法性の承継が認められることの必要性を説いている。

(2) 消極説

消極説は、「主たる課税処分」と「納付告知処分」とは、それぞれが異なる法律効果を生じさせることを目的とした行政処分であるから、両者の間には違法性の承継は認められず、したがって、第二次納税義務者は自らの納付告知処分の取消訴訟で、「主たる課税処分」の違法性を根拠として「納付告知処分」の取消を主張することはできないとする説である。これまで、学説の多くがこの説を採っている。

消極説の根拠となっているのは、「公定力」である。つまり、先行処分であ

⁴⁸ 三木・前掲注17・104～105頁。

⁴⁹ 最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号課税処分取消請求事件）は、「第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あかたも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。したがって、主たる課税処分等が不存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数额を争うことはできないと解するのが相当である。」と判示した。

⁵⁰ 北野弘久「第二次納税義務者は本来の納税義務を争えるか」民商法雑誌75巻6号・966頁。

る「主たる課税処分」には行政処分としての公定力が認められており、権限のある行政庁の取消あるいは一定の行政争訟手続きを経た結果、国税不服審判所あるいは裁判所による取消がなされて初めてその効力を失うこととなる。したがって、その取消がなされていない以上、第二次納税義務者は「主たる課税処分」の瑕疵については争うことはできないということになる。

3. 4 小括

第二次納税義務者が租税争訟に訴える場合、①通則法が不服申立前置主義を採用しているため、不服申立期間内に不服申立を行わなければならない、その後には、②主たる課税処分の取消訴訟における原告適格が認められるか、「主たる課税処分」と「納付告知処分」の違法性の承継が認められるか、このいずれかの要件が充たされることが必要となる。

次章では、不服申立期間の起算日、第二次納税義務者の原告適格、および「主たる課税処分」と「納付告知処分」の違法性の承継について、裁判例を通じて考察する。

4. 裁判例の検証

4. 1 第二次納税義務者をめぐる裁判例の検証

裁判例としては、①第二次納税義務者は、自己の取消訴訟において主たる納税義務者の課税処分の瑕疵については争えないと結論付けた最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決（昭和48年（行ツ）第112号課税処分取消請求事件）、②第二次納税義務者は主たる納税義務者の課税処分について、独自に取消訴訟を提起することができるかと判示し、初めて第二次納税義務者に原告適格を認めた大阪高等裁判所・平成元年2月22日判決（昭和63年（行コ）第29号法人税更正処分等無効確認請求控訴事件）とその上告審である最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決（平成元年（行ツ）第58号法人税更正処分等無効確認請求事件）、③昭和50年最高裁判決を参照しつつ、第二次納税義務と主たる納税義務は別個に発生するものではないと判示して、その一体性を強調した最高裁第三小法廷・平成6年12月6日判決（平成6年（行ツ）第7号第二次納税義務告知処分取消請求事件）、④第二次納税義務者は主たる納税義務者の課税処分について、通則法75条に基づく不服申立適格を有すると認定し、かつ、不服申立期間の起算点を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日であると判示し、法第39条に規定する第二次納税義務者の実質的な権利救済の途を開いた最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決（平成16年（行ヒ）第275号裁決取消請求事件）、これら4つの裁判例を取り上げる。

4. 1. 1 判例1－最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決－

(昭和48年(行ツ)第112号課税処分取消請求事件)

第一審：岡山地方裁判所・昭和42年3月29日判決

控訴審：広島高等裁判所岡山支部・昭和48年10月15日判決

①事件の概要

X(原告・控訴人＝被控訴人・上告人)は、訴外A社の代表取締役であったが、訴外A社が同族会社となる判定の基礎となる株主でもあった。そして、Xは自己所有の土地及び倉庫を訴外A社に貸与しており、当該不動産は訴外A社にとって事業遂行上欠くことのできない重要財産であったが、訴外A社は賃料をXに支払っていなかった。

Y県税事務所長(被告・被控訴人＝控訴人・被上告人)は、訴外A社に対して事業税及び県民税の更正決定処分と納付告知処分を行ったが、訴外A社は更正決定処分について争わず、納付もしなかったため、滞納処分を行おうとしたところ、訴外A社は訴外B社に財産の大部分を譲渡して解散した後であった。

訴外A社から滞納税額の徴収ができないと判断したYは、Xが地方税法第11条の6で規定する共同的な事業者該当者として、Xに対して第二次納税義務の納付告知処分を行いX所有の土地等を差押さえたところ、Xが訴外A社には事業所得がなかったこと等を理由に納付告知処分の取消を求めた事案である。

②争点

主たる納税義務者(訴外A社)が課税処分を争っていない場合に、第二次納税義務者であるXが、第二次納税義務者に対する納付告知処分の取消訴訟において、主たる納税義務者(訴外A社)の納税義務の存否を争えるか否か。

③裁判所の判断

(控訴審の判断)

課税処分について、その根拠となる課税所得がないことは、特段の事由のない限り、右処分の取消原因となるに過ぎない(無効原因ではない)ものであり、第一次納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する納付告知処分は、その間に関連はあるけれども別個の行政処分である。すなわち、第二次納税義務は、前示のように主たる納税義務者の財産に対し滞納処分をしてもなお徴収すべき税額に不足すると認められる場合に、専らその租税の徴収を確保する手段として補充的に課せられるものであるから、その実質は主たる納税義務

の徴収手続の一つにすぎないものといわなければならない。したがって、第二次納税義務が徴収手続上のものである以上、課税処分と滞納処分との間に違法性の承継が認められない原則から、納付告知処分を争う第二次納税義務者は、これに固有の瑕疵を主張すべきものであり、第一次納税義務者に対する課税処分
の瑕疵をその理由とすることはできない（無効を主張する場合は別である）と解するのが相当である。

もつとも、第二次納税義務者が第一次納税義務者に対する課税処分の瑕疵を全く争い得ないとするのは相当でなく、右課税処分についての抗告訴訟（したがって、納付告知処分に対する抗告訴訟とは別訴になる）における原告適格は肯定すべきものである。

（最高裁判所の判断）

按ずるに、国税徴収法及び地方税法の定める第二次納税義務は、主たる納税義務が申告又は決定もしくは更正等（以下「主たる課税処分等」という。）により具体的に確定したことを前提として、その確定した税額につき本来の納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係にある第三者に対して補充的に課される義務であって、その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるけれども、実質的には、右第三者を本来の納税義務者に準ずるものとみてこれに主たる納税義務についての履行責任を負わせるものにほかならない。この意味において、第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つに至るものというべきである。したがって、主たる課税処分等が不存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟において、右の確定した主たる納税義務の存否又は数额を争うことはできないと解するのが相当である。

④判決の意義と問題点

（意義）

「主たる課税処分」に取消原因に相当する瑕疵がある場合の第二次納税義務者の権利救済方法としては、a. 第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に

関する「納付告知処分」の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法と、b. 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法の二つが考えられる。この事案は第二次納税義務者の原告適格を争点としたものではないが、「主たる課税処分」と「納付告知処分」との間には違法性の承継が認められないことを根拠に、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うこと（aの方法）はできないと初めて最高裁が判示したものである。

（問題点）

この判決によって、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う途は閉ざされてしまった。確かに、第二次納税義務者と主たる納税義務者が「緊密な関係」にある場合は、第二次納税義務者の訴権利益は主たる納税義務者が代理行使していると看做す余地もあるであろうが、そのような関係にない第二次納税義務者の訴権利益をどのように保護するのかという問題が残される。

⑤評釈

圖子義信氏は、「この判決は主たる納税義務者に対する課税処分と第二次納税義務者に対する告知処分を、場合によっては違法性の承継が認められる一連の手續として先行・後行行為の関係にある行政処分として捉え、そして主たる納税義務者と第二次納税義務者が極めて密接な関係にあることから、その独立性をほとんど認めず、第二次納税義務者に対する告知処分を徴収上の手續と解している。そのうえで、課税処分と徴収処分とはそれぞれ別個の目的を持った行政処分であるから、従来解釈論に従って違法性は承継されないとして違法性の承継を否定したものといえる⁵¹。」と述べている。

三木義一氏は、「この最高裁判決の論理は、第二次納税義務納付告知処分は実質的に徴収処分であり、主たる納税者の課税処分との間に違法性の承継は認められないとするものと解してよいであろう。（中略）第二次納税義務納付告知処分は第二次納税義務を具体的に確定する処分であり、主たる納税者に対する課税処分と第二次納税義務納付告知処分との関係は、課税処分と課税処分の関係であり、課税処分と徴収処分との関係ではない⁵²。」とし、仮に違法性の承継が認められないことを肯定するとしても、その理由は第二次納税義務納付告知処分が主たる課税処分とは別の課税処分だからであるとして、最高裁の理由付けに関して見解を異にしている。

⁵¹ 圖子・前掲注 42・39～40 頁参照。

⁵² 三木・前掲注 17・103 頁。

金子宏氏は「たしかに、第二次納税義務者は、多くの場合、実質的には本来の納税義務者と一体であるから、本来の納税義務者をして更正・決定等を争わせるとか、予防的な意味で自ら更正・決定等を争うことが多いであろうが、しかし、本書の初版以来述べてきたように、第二次納税義務者が、常に本来の納税義務者とそのような密接な関係をもっているとは限らない。むしろ、第二次納税義務の告知があつて、はじめて自分のおかれている状況を知り、しかもそのときには、本来の納税義務者に対する更正・決定等に対する出訴期間が経過している場合も少なくない。このような場合に、第二次納税義務者に更正・決定等の違法性を争う機会を与えないのは、不合理である⁵³。」と反対の意見を述べている。

また、佐藤繁氏は最高裁判所判例解説の中で、「伝統的な公定力理論からすれば、主たる課税処分が取り消されない限り、別訴においてその処分内容（課税標準、税額）を争うことはできない。（中略）主たる課税処分に対する取消訴訟だけでは、第二次納税義務者自身に十分な権利救済が保障されるとは限らないので、消極説の論拠である主たる課税処分の公定力との関係をいかに解決するかが、近時積極説の中心となっている⁵⁴」と述べており、主たる課税処分の公定力が第二次納税義務者の権利救済の隘路となっていることを示唆している。

⑥私見

確かに、「主たる課税処分」と第二次納税義務者に対する「納付告知処分」は異なる法律効果を生じさせるための別個の行政処分であり、先行行為の「主たる課税処分」に公定力が認められている限りにおいて、両処分間に違法性の承継は認められないと解すべきと考える。この点に関しては、佐藤繁氏が最高裁判所判例解説において述べているように、主たる課税処分の公定力との関係を整理・解決する必要があると考える。

ところで、主たる納税義務者は滞納者となった者であることを考慮すると、自己に対する主たる課税処分に瑕疵があり、これに不服があつたとしても、必ずしも時間や費用の負担をしてまで主たる課税処分に対する不服申立等の争訟に及ぶとは限らない。つまり、全ての事案について主たる納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が十分に代理行使されているとは限らない。そのような場合には、第二次納税義務者に「主たる課税処分」の瑕疵について不服申立あるいは取消訴訟で争う機会が与えられるべきだと考える。

また、この判決によって、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関す

⁵³ 金子・前掲注 22・147～148 頁。

⁵⁴ 最高裁判所判例解説 29 卷 8 号・1373～1375 頁参照。

る「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う途は閉ざされた。その結果、第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法（bの方法）、つまり、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟における原告適格を認めることの必要性が高まったといえる。

4. 1. 2 判例2－最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決－

（平成元年（行ツ）第58号法人税更正処分等無効確認請求事件）

第一審：神戸地方裁判所・昭和63年7月23日判決

控訴審：大阪高等裁判所・平成元年2月22日判決

①事件の概要

訴外A社は、昭和58年5月31日の株主総会で解散決議をし、本件事業年度の法人税につき、法定申告期限内の同年7月27日に確定申告をした。しかし、税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人）は、訴外A社が神戸簡易裁判所の調停に基づき自己の業務を廃止したことに対し、昭和58年5月7日に神戸市から支払いを受けた補償金について訴外A社の所得であると認定し、昭和59年6月30日付で法人税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

訴外A社はこれに対し、法定期限内である昭和59年7月28日にYに対する異議申立てを行ったが、Yは同年11月6日に棄却決定をした。さらに訴外A社は、同年11月20日に国税不服審判所長に対して審査請求を行ったが、昭和61年4月7日に棄却裁決がなされた。なお、訴外A社は昭和59年1月23日に清算を完了し、同年6月21日には清算完了の登記を行っている。

訴外A社の清算人X（原告・控訴人・上告人）は法第34条に規定する第二次納税義務に該当する恐れがあるとして、当該課税処分は訴外A社が法人格を失った後になされたものであるから、重大かつ明白な瑕疵があることから無効であるとして、主位的請求として課税処分の無効確認を求め、また、仮に無効事由がないとしても、神戸市が支払った補償金は訴外A社の所得ではないことから、取り消しすべき瑕疵があるとして、予備的請求として課税処分の取消しを求めて提訴した事案である。

②争点

第二次納税義務を課される恐れのあるXは、主位的請求として「課税処分の無効確認」を、予備的請求として「課税処分の取消し」を求める原告適格を有するか否か。

③裁判所の判断

(第一審の判断)

主位的請求について、無効等確認訴訟の原告適格に関する行政事件訴訟法36条の法意を検討するに、「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」は、そのこと自体により無効等確認訴訟の原告適格を有するものと解するが相当である。

予備的請求について、行政処分の取消訴訟において原告適格を有する者は、当該処分の取消を求めるとき法律上の利益を有する者に限られ（行政事件訴訟法9条）右にいう「法律上の利益を有する者」とは、当該処分の法的効果として自己の権利利益を侵害され、又は侵害されるおそれのある者である。

（中略）法第34条の関係では、主たる納税義務の確定の結果第二次納税義務者が前示の履行責任を負担しなければならない危険を負うのは、いわば主たる課税処分確定の反射的な効果に過ぎないものといわざるを得ない。

(控訴審の判断)

主位的請求について、このような国税徴収法の定める第二次納税義務は、主たる納税義務が申告又は決定もしくは更正等（以下、「主たる課税処分等」という。）により具体的に確定したことを前提として、その確定した税額につき本来の納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別の関係にある第三者に対して、納付告知により補充的に課される義務であつて、その納付告知は、形式的には独立の課税処分ではあるけれども、実質的には、右第三者を本来の納税義務者に準ずるものとみてこれに主たる納税義務についての履行責任を負わせたものにほかならず、この意味において、第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場にあるものというべきである。したがつて、主たる課税処分等が不存在又は無効でないかぎり、主たる納税義務の確定手続における所得誤認等の瑕疵は、第二次納税義務の納付告知の効力に影響を及ぼすものではなく、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟においては、右の確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことができない（違法性の承継の否定）ものといわなければならない（最高裁昭和五〇年八月二七日第二小法廷判決・民集二九卷七号一二二六頁参照）。

そして、右説示のとおりの主たる課税処分等と第二次納税義務の告知処分との関係及びその間に違法性の承継が認められないことなどに照らすと、第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものを争うについて、前記説示にかかる法律上の利益を有する者にあたるとともに、行政事件訴訟法三六条所定の係争処分の後続処分によつて自己に損害が生じる危険が切迫しているために、これを阻止する予防的利益を有すると認められる場合に該当するものというべく、したがつて、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分等そのものに対して第二次納税義務者が無効確認訴訟を提起することができるものと解するのが相当であり、この理は、第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみないものというべきである。

予備的請求について、第二次納税義務者は、右納付告知の取消訴訟においては、右の確定した主たる納税義務の存否又は数额を争うことができない（違法性の承継の否定）ものといわなければならないこと、そして、右説示のとおり主たる課税処分等と第二次納税義務の告知処分との関係及びその間に違法性の承継が認められないことなどに照らすと、第二次納税義務者は、主たる課税処分等そのものの取消を求めるについて、前記説示にかかる法律上の利益を有する者にあたるものというべく、したがつて、第二次納税義務者の救済のために、主たる課税処分等そのものに対して第二次納税義務者が取消訴訟を提起することができるものと解するのが相当であり、この理は、第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみないものというべきことは、前記無効等確認訴訟について説示したところと同様である。

さらに、第二次納税義務者が右取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点については、主たる課税処分に対する時機に遅れた取消訴訟の提起を許すことが、徴税の安定と能率を害するおそれがあることを考慮すると、主たる課税処分が主たる納税義務者に告知された時をもつて基準とするのが相当であり、また、右主たる課税処分につき行政事件訴訟法八条一項ただし書所定の、法律に当該処分についての審査請求に対する裁決を経た後でなければ処分の取消の訴えを提起することができない旨の定め（裁決前置の定め）があるときにおいても、右裁決前置が要求されるのは、行政処分に対する司法審査の前に、当該処分の当否につき、一応行政庁に反省の機会を与え、その自主的解決を期待するところにあることからすれば、主たる納税義務者又は第二次納税義務者のいずれかによつて審査請求・裁決（異議申立・決定等を含む。）が経

由されることをもつて訴訟要件としての裁決前置は充たされるものというべきである。

(最高裁判所の判断)

控訴審の判断を維持し、第二次納税義務者に主たる課税処分の無効確認及び取消しを求める原告適格を認めた。

④判決の意義と問題点

(意義)

大阪高裁は、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決の趣旨を踏まえたうえで、「主たる課税処分」と「納付告知処分」との間に違法性の承継が認められないことから、逆に第二次納税義務者は行政事件訴訟法36条に規定する「当該処分又は裁決に続く処分により損害を受けるおそれのある者」に該当するという理論展開で、第二次納税義務者は無効等確認訴訟の原告適格を有すると認定した。そして、同様の趣旨で第二次納税義務者は行政事件訴訟法9条に規定する「法律上の利益を有する者」に該当することから、主たる納税義務者の課税処分について独自に取消訴訟を提起することができる、つまり原告適格が認められると初めて判示した。最高裁もこれを維持しており、第二次納税義務者の権利救済に向けた画期的な判決と評価できる。

(問題点)

第二次納税義務者に、「主たる課税処分」に対する取消訴訟の原告適格を初めて認めた画期的な判決ではある。しかし、主たる課税処分に対する時機に遅れた取消訴訟の提起を許すことが、徴税の安定と能率を害するおそれがあることに配慮したために、第二次納税義務者が取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を主たる納税義務者に課税処分がなされた時とした結果、第二次納税義務者が取消訴訟を提起するために不服申立等をして、主たる納税義務者による審査請求・裁決（異議申立・決定等を含む。）がなされていなければ、法定の期間（不服申立期間ないし出訴期間）を徒過したものとして、そのほとんどが却下されることが想定されることから、実効性に乏しい判決となった。この問題までを解決しないと、実質的な意味で第二次納税義務者の権利救済の途を開いたとはいえない。

⑤評釈

宇賀克也氏は、最高裁・第二小法廷・昭和50年8月27日判決（第二次納税義務者は自らの納付告知処分の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争うこ

とができない)を前提とすれば、「主たる課税処分自体に対する取消訴訟を認めないかぎり、第二次納税義務者自身のイニシアティブによる救済手段はなくなってしまうことになり、その意味では、主たる課税処分に対する第二次納税義務者の取消訴訟の原告適格を肯定した本判決は評価に値する⁵⁵。」と一定の評価はしているが、「本判決のような立場で、第二次納税義務者の権利救済の問題が解決されるかには疑問が残る」としている。その疑問の一つとして、不服申立て前置の問題を取り上げ、「第二次納税義務者は、主たる課税処分がなされたことを納付告知があるまで知らない可能性が小さくなく、本件判決のように主たる課税処分時を起算点とすると不服申立て期間を徒過してしまうことになりかねない(また、仮に納付告知時を起算点とすると、租税法律関係の早期安定という目的が阻害されうる。)」と実効性に疑問を投げかけている。

つまり、本判決による方法では、第二次納税義務者の権利救済が図られる場合は極めて限られており、現実的な権利救済策としては「むしろ、納付告知処分に対する取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を主張することを認めることによって解決するほうが妥当ではないかと思われる」としている。

篠原睦氏は、「本件の一審判決は、課税処分の法的効果が本来的には第二次納税義務者に及ばないことを根拠に、第二次納税義務者は、行政事件訴訟法9条にいう「法律上の利益を有する者」に当たらないとしたが、本判決は、第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有し、右納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の立場に立つこと及び違法性の承継が認められないこと等を根拠に、第二次納税義務者は、主たる課税処分等の取消しを求めるについて、「法律上の利益を有する者」にあたるものである⁵⁶。」と論じているが、第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざすのは不合理であるから、結果として「法律上の利益」を認めることでこの問題の解決を図ろうとしたことを妥当とする見解を示した⁵⁷と考えられる。

⑥私見

大阪高裁判決は、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決の趣旨を踏まえたうえで、行政事件訴訟法9条を展開することで第二次納税義務者は同条に規定する「法律上の利益を有する者」に該当するとして、主たる納税義務者の課

⁵⁵ 宇賀克也「主たる納税義務者に対する課税処分に関する第二次納税義務者の原告適格」ジュリスト947号130頁(1989.12.15)

⁵⁶ 篠原睦「法人税更正処分等無効確認請求控訴事件」訟務月報35巻8号・1622頁。

⁵⁷ 圖子・前掲注42・48頁参照。

税処分について独自に取消訴訟を提起することができる」と初めて正面から原告適格を認めた画期的な判決と評価できる。

ただし、第二次納税義務者が取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を主たる納税義務者に課税処分がなされた時としたため実効性の乏しいものとなった。なぜなら、第二次納税義務者が取消訴訟を提起するために不服申立等をして法定の期間（不服申立期間ないし出訴期間）を徒過したものであるとして、そのほとんどが却下される恐れがあるからである。

また、「第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間においても、これを別異に解する要をみない」と判示しているが、主たる納税義務者に主たる課税処分がなされる段階では、果たして第二次納税義務が生じうるのか、そしてその第二次納税義務者は誰なのかが特定されておらず、第二次納税義務を課されるおそれがある者が現実に納付告知を受けるまでの間に不服申立てや訴訟の提起を行うことは現実的とはいえない。この点については、水野武夫氏も同様の見解を述べている⁵⁸。

4. 1. 3 判例3－最高裁第一小法廷・平成6年12月6日判決－

（平成6年（行ツ）第7号第二次納税義務告知処分取消請求事件）

第一審：大阪地方裁判所・平成5年2月18日判決

控訴審：大阪高等裁判所・平成5年9月21日判決

最高裁第三小法廷・平成6年12月6日判決（平成6年（行ツ）第7号第二次納税義務告知処分取消請求事件）は、「最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決を参照しつつ、第二次納税義務と主たる納税義務は別個に発生するものではない」と判示してその一体性を強調し、第二次納税義務者に対する納付告知を徴収処分として位置づけた。

また、納付告知には独自の期間制限（除斥期間）はないことを明示したため、第二次納税義務者は通則法第70条の期間制限を類推適用して争う途が閉ざされたといえる。

①事件の概要

X（原告・控訴人・上告人）は、自社が所有する不動産（以下、「本件物件」という。）を訴外B社に貸し付けることを唯一の業としていた訴外A社の代表取締役を務めていた。

⁵⁸ 水野・前掲注21・175頁参照。

訴外A社は、昭和54年12月18日及び昭和56年2月12日に本件物件を総額1億8,462万余円で売却し、無資力となった。その売却代金の一部は訴外A社の債務返済等に充てられたが、大部分である1億4,540万余円はXが取得し、X名義において訴外B社の店舗開設・改修等の資金として貸し付けられた。

Y税務署長（被告・被控訴人・被上告人）は、訴外A社の滞納国税につき、Xに対して平成2年6月1日付の納付通知書により、訴外A社から無償で譲渡されたと認められる1億4,540万余円を限度とする第二次納税義務の納付告知を行った（以下、「本件処分」という。）。

Xは、本件処分の取消を求めて異議申立と審査請求を行ったが、いずれも棄却されたため出訴に及んだ。

②争点

争点1：第二次納税義務は、主たる納税義務が滞納となり、徴収不足が生じることが客観的に認識可能な時期に成立すると解すべきであるから、本件では、本件物件の売却に係る訴外A社の法人税等の納期限が到来した昭和57年9月2日が基準となり、その時点から国税通則法第70条による除斥期間が進行するので、遅くとも7年後にはXの第二次納税義務も消滅した。

争点2：本件の主たる納税義務に係る時効は、昭和63年6月24日に執行された訴外A社の預金差押処分により中断しているとしても、その時点で具体的な義務として存在していないXの第二次納税義務についての時効まで中断するものではない。

以上、第二次納税義務の納付告知に国税の更正・決定等の期間制限に関する国税通則法第70条が類推適用されるか否か。

③裁判所の判断

（第一審の判断）

第二次納税義務の納付告知は、主たる課税処分等により確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有しており、租税を賦課する処分の期間制限について定める通則法70条は、同上に規定のない第二次納税義務の納付告知に適用されることはない。

また、第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務についての履行責任を負わせるものであることからすると、主たる納税義務についての時効が完成せず、主たる納税義務が存続している以上、第二次納税義務の納付告知をして、第二次納税義務者から租税を徴収することができる。

(控訴審の判断)

第一審の判決に沿った判断を行い、控訴人の請求を棄却した。

(最高裁判所の判断)

納付告知により具体的に発生する第二次納税義務は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務を補完するものに過ぎず、これと別個独立に発生するものではない。そして、右義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものであって、右納付告知は、ただその義務の発生を知らしめる徴収のための処分にほかならない。国税通則法70条が、国税の更正、決定等の期間制限について規定していながら、第二次納税義務の納付告知については触れるところがないのは、右に述べた第二次納税義務の納付告知の性格等からして、右納付告知については独立して期間制限を設ける理由がないことによるものと解されるのであり、そうである以上、同条が第二次納税義務の納付告知に類推適用されることはないといわなければならない。

④判決の意義と問題点

(意義)

この判決の意義は、第二次納税義務の納付告知の法的性格を明確にしたことにある。具体的には、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決を参照にしつつ、第二次納税義務の納付告知の法的性格を「確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分であること」をより明確にし、加えて、納付告知には独自の期間制限がなく、第二次納税義務者に対する賦課権は除斥期間の経過によっても消滅しないと判示したことである。

(問題点)

納付告知に独立した期間制限(除斥期間)がないということは、かなり以前になされた処分であっても、それが法第39条に規定する要件に該当する処分と認定されれば、第二次納税義務を課される恐れがあるということであり、第二次納税義務者の立場を著しく不安定なものとし、法的安定性を害することになる。そして、このような事態に陥った第二次納税義務者の権利をどのようにして救済するのか、この判決は新たな問題を生み出した判決ともいえる。

⑤評釈

岩崎政明氏は、「納付告知は、更正・決定ないし賦課決定と同様の性質を持

った租税確定行為といえるであろうか。通則法15条および16条には、あらゆる種類の租税に係る納税義務の成立と確定に関する通則が定められているが、ここには第二次納税義務については規定されていない。また、国の租税確定権の除斥期間について定める同法70条および71条にも、第二次納税義務に係る納付告知についての定めはない。これらを併せ考えれば、通則法においては、第二次納税義務に係る納付告知は、独立の租税確定行為としては想定されていないと解するのが自然であるように思われるのである。その意味で、第二次納税義務に係る納付告知を徴収処分としてはっきり位置づけた本判決は、きわめて重要なものといえることができよう⁵⁹。」と、本判決の意義を評価している。

千葉勝美氏は、「第二次納税義務の納付告知は、主たる納税義務についての滞納処分がされてなお徴収する額に不足する場合に行われるものであり、主たる納税義務の納付期限をかなり経過した後にされることが多いため、これを争う訴訟においては、通則法70条の期間制限の主張がされることがあるが、本判決は、この問題を解決したものである⁶⁰。」と述べている。

⑥私見

この判決は、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決を参照しつつ、主たる納税義務者と第二次納税義務者の一体性を強調して、第二次納税義務の納付告知の法的性格を「確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分であること」をより明確にしたものである。

しかし、これまで論じてきたように、第二次納税義務は主たる納税義務が法定の要件を充足する事実が発生したことにより抽象的に成立していた納税義務が、納付告知処分によって具体的に確定されるのであって、納付告知処分は更正処分や決定処分と同様、行政法上の確認処分と考えられる。したがって、第二次納税義務者に対する納付告知処分が、既に成立している第二次納税義務を確定させるための課税処分だという立場に立てば、通則法第70条4項2号の規定により、第二次納税義務の賦課権の除斥期間が認められて然るべきではなかろうか。

水野武夫氏も同様の見解⁶¹にたち、吉良実氏は「主たる納税義務が一定の除斥期間の経過で消滅するのであるから、第二次的・補充的な納税義務であるは

⁵⁹ 岩崎政明「第二次納税義務の納付告知と期間制限」『平成6年度重要判例解説』ジュリスト臨時増刊1068号32～33頁(1995.6.10)

⁶⁰ 千葉勝美「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法70条の類推適用」『最高裁・時の判例I(元年～14年)』ジュリスト増刊号129頁(2003.12)

⁶¹ 水野・前掲注21・166頁参照。

ずの第二次納税義務だけが除斥制度に馴染まないといいうる合理的な根拠がどこにあるのか。」と除斥期間の適用を認めるべきであると主張している⁶²が、まったく同感であり、本判決には賛同し兼ねる。

4. 1. 4 判例4－最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決－
(平成16年(行ヒ)第275号裁決取消請求事件)

第一審：東京地方裁判所・平成16年1月22日判決

控訴審：東京高等裁判所・平成16年6月15日判決

この判例は「法第39条所定の第二次納税義務者」に限定してだが、「本来の納税義務者に対する課税処分（以下「主たる課税処分」という。）につき通則法第75条に基づく不服申立てをすることができる」と判示し、なおかつ「不服申立期間の起算点を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日である」としたことで実質的な第二次納税義務者の権利救済の途を開いた判決である。

①事件の概要

X（原告・被控訴人・上告人）は、知人が代表者を務める訴外A社から同社の保有する株式の譲渡を受けていた。

麹町税務署長は、訴外A社に対し、平成14年3月29日付けで法人税の決定処分および無申告加算税賦課決定処分（以下「本件課税処分」という。）を行い、4月3日に本件課税処分の通知書が同社に到達した。

東京国税局長は、Xに対し、6月7日、訴外A社の本件課税処分に基づく滞納国税につき、徴収法32条に基づく第二次納税義務の納付通知書を発し、6月8日に上記納付通知書がXに到達して、第二次納税義務の納付告知（以下「本件告知」という。）がされた。

Xは、8月6日に本件告知に対して異議申立てをするとともに、本件課税処分に対しても異議申立て（以下「本件異議申立て」という。）をした。

東京国税局長は、10月11日、本件告知に係る異議申立てについて納付限度額変更の異議決定をしたが、本件異議申立てについては、10月17日、不服申立期間は本件課税処分が訴外A社に送達された日の翌日から起算して2カ月を経過する6月3日までであることから、本件異議申立ては不服申立期間を経過した後にはされたものであるとして、これを却下する旨の決定をした。

その後、Xは11月8日に本件課税処分について審査請求をしたが、国税不服

⁶² 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（2・完）」税法学257号13～14頁参照（1972）

審判所長(被告、控訴人、被上告人)は、平成15年4月7日、本件異議申立ては不服申立期間を経過した後にされた不適法なものであり、本件課税処分に係る審査請求は適法な異議申立てを経ないでされた不適法なものであるとして、国税通則法92条に基づき、これを却下する旨の裁決をしたため、Xが本件裁決の取消しを求めて出訴に及んだ。

なお、訴外A社は10月22日に国税不服審判所長に審査請求を行ったが、その後、これを取り下げている。

②争点

争点1:法第39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき通則法第75条に基づく不服申立てをすることの可否。

争点2:法第39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき通則法第75条に基づく不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日はいつか。

③裁判所の判断

(第一審の判断)

第二次納税義務者は、本来の納税義務者に対する課税処分(「主たる課税処分」)の取消しを求めるにつき法律上の利益を有し、その適否を争う地位を認められるべきである。

また、第二次納税義務者が主たる課税処分に対して不服申立てをする場合の不服申立期間の起算日は、主たる課税処分が本来の納税義務者に告知された日の翌日ではなく、第二次納税義務者に納付告知がされ、第二次納税義務が発生した日の翌日と解すべきである。

よって、本件異議申立ては不服申立期間内にされた適法なものであると判断し、上告人の請求を認容して、本件裁決を取り消した。

(控訴審の判断)

第二次納税義務者は、本来の納税義務者の納税義務(以下「主たる納税義務」という。)の存否又は数額を争って主たる課税処分に対する不服を申し立てる適格を有しない。その理由は以下のとおりである。

第二次納税義務制度は、本来の納税義務者との間に実質的な一体性を肯定しても公平に反しないような利害共通の関係がある第三者に補充的に納税義務を負担させるものであり、権利救済の面においても、主たる納税義務を争う第二次納税義務者の訴権は、本来の納税義務者によっていわば代理行使されるもの

とみて、主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有する第二次納税義務の納付告知により、第二次納税義務者に対し、本来の納税義務者との間で確定した主たる納税義務の存否及び数額を所与のものとしてその履行責任を負担させるというものである。

そうであるとすれば、納付告知を受けた第二次納税義務者は、あたかも主たる納税義務について徴収処分を受けた納税義務者と同一の立場に立つものであるということができ、本来の納税義務者とは別に、主たる課税処分について不服を申し立て又は訴えを提起する固有の利益は有しないものと解するのが相当であり、本件裁決に違法はないとして上告人の請求を棄却した。

(最高裁裁判所の判断)

(1) 法第 39 条は、滞納者である本来の納税義務者が、その国税の法定納期限の 1 年前の日以後にその財産について無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分を行ったために、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた第三者に対し、これらの処分により受けた利益が現に存する限度において、本来の納税義務者の滞納に係る国税の第二次納税義務を課している。

同条に定める第二次納税義務は、本来の納税義務者に対する主たる課税処分等によって確定した主たる納税義務の税額につき本来の納税義務者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、前記のような関係にある第三者に対して補充的に課される義務であって、主たる納税義務が主たる課税処分によって確定されるときには、第二次納税義務の基本的内容は主たる課税処分において定められるのであり、違法な主たる課税処分によって主たる納税義務の税額が過大に確定されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額は当然に大きくなり、第二次納税義務の範囲も過大となって、第二次納税義務者は直接具体的な不利益を被るおそれがある。他方、主たる課税処分の全部又は一部がその違法を理由に取り消されれば、本来の納税義務者からの徴収不足額が消滅し又は減少することになり、第二次納税義務は消滅するか又はその額が減少し得る関係にあるのであるから、第二次納税義務者は、主たる課税処分により自己の権利若しくは法律上保護された利益を侵害され又は必然的に侵害されるおそれがあり、その取消しによってこれを回復すべき法律上の利益を有するというべきである。そうすると、法 39 条所定の第二次納税義務者は、主たる課税処分につき通則法 75 条に基づく不服申立てをすることができるものと解するのが相当である。

確かに、一般的、抽象的にいえば、国税徴収法上第二次納税義務者として予定されるのは、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にある者であるといえることができるが、その関係には種々の態様があるのであるし、納付告知によって自ら独立した納税義務を負うことになる第二次納税義務者の人的独立性を、すべての場面において完全に否定し去ることは相当ではない。特に、本件で問題となっている法 39 条所定の第二次納税義務者は、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるといえることはできないのであって、譲渡等による利益を受けていることをもって、当然に、本来の納税義務者との一体性を肯定して両者を同一に取り扱うことが合理的であるといえることはできない。また、第二次納税義務が成立する場合の本来の納税義務者は、滞納者であるから、自己に対する主たる課税処分には瑕疵があり、これに不服があるとしても、必ずしも時間や費用の負担をしてまで主たる課税処分に対する不服申立て等の争訟に及ぶとは限らないのであり、本来の納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が十分に代理されているとみることは困難である。なお、主たる納税義務が申告によって確定する場合には、第二次納税義務者が本来の納税義務者の申告自体を直接争う方法はないのであるが、そのことから逆に、行政権の違法な行使によって権利利益の侵害が生ずる場合にまで、これを争う方法を否定する結論を導くべきであるとは考えられない。

(2) 第二次納税義務は、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められるときに、初めて、その義務が成立するものであり、主たる課税処分の時点では、上記のような第二次納税義務が成立する要件が充足されるかどうか未確定であることも多い。したがって、本来の納税義務者以外の第三者がそのような段階で主たる課税処分の存在を知ったとしても、当該第三者において、それが自己の法律上の地位に変動を及ぼすべきものかどうかを認識し得る状態にはないといわざるを得ない。他方、第二次納税義務者となる者に主たる課税処分に対する不服申立ての適格を肯定し得るのは、納付告知を受けて第二次納税義務者であることが確定したか、又は少なくとも第二次納税義務者として納付告知を受けることが確実となったと客観的に認識し得る時点からであると解される。そうであるのに、不服申立ての適格を肯定し得ない段階で、その者について不服申立期間が進行していくというのは背理というべきである。

殊に法 39 条所定の第二次納税義務者は、前記のとおり、本来の納税義務者から無償又は著しく低い額の対価による財産譲渡等を受けたという取引相手にとどまり、常に本来の納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあるということとはできないのであって、第二次納税義務を確定させる納付告知があるまでは、不服申立ての適格があることを確実に認識することはできないといわざるを得ない。その反面、納付告知があれば、それによって、主たる課税処分が存在及び第二次納税義務が成立していることを確実に認識することになるのであって、少なくともその時点では明確に「処分があったことを知った」ということができる。そうすると、法 39 条所定の第二次納税義務者が主たる課税処分に対する不服申立てをする場合、国税通則法 77 条 1 項所定の「処分があったことを知った日」とは、当該第二次納税義務者に対する納付告知（納付通知書の送達）がされた日をいい、不服申立期間の起算日は納付告知がされた日の翌日であると解するのが相当である。

（3）泉徳治裁判官の補足意見

この納付通知書による告知（以下「納付告知処分」という。）は、本来の納税義務者に対する課税処分（主たる課税処分）により確定した国税を徴収するためのものであるが、単なる徴収手続上の一処分にとどまるものではなく、本来の納税義務者とは別人格の第二次納税義務者に対し、新たに納税義務を成立させ確定させる性質も有している。第二次納税義務者の納税義務は、この納付告知処分によって成立し確定するのである。納付告知処分の要件の一つとして主たる課税処分が組み込まれてはいるが、第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものである。したがって、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にかかわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を、独自に争うことができるというべきである。主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではない。換言すると、第二次納税義務者は、独自に、納付告知処分の取消請求の中で主たる課税処分の違法性を主張することができるというべきである。そうすると、第二次納税義務者は、自己の法的利益を守るため、主たる課税処分の取消し自体を請求するまでの必要がなく、主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を有しないというべきである。最高裁昭和 48 年（行ツ）第 112 号同 50 年 8 月 27 日第二小法廷判決・民集 29 卷 7 号 1226 頁は、納付告知処分を受けた第二次納税義務者は、主たる納税義務について徴収処分を受けた本来の納税義務者と同様の

立場に立つものであって、納付告知処分の取消訴訟において、確定した主たる納税義務の存否又は数額を争うことができないというが、第二次納税義務の独立性を認めず、第二次納税義務者の納税義務が納付告知処分により成立し確定することを無視するものであって、変更されるべきである。

④判決の意義と問題点

(意義)

第二次納税義務者が主たる課税処分に取消原因に相当する瑕疵がある場合の争訟方法としては、a. 第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において主たる課税処分の瑕疵を争う方法と、b. 第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法の二つがあった。この事案は、後者（bの方法）について第二次納税義務者が不服申立適格を有するか否かが争点となったものである。

前者（aの方法）が、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決で、主たる課税処分と第二次納税義務の納付告知との間には違法性の承継が認められないことを根拠として、第二次納税義務者は主たる課税処分の瑕疵を争うことはできないとされたがために、後者（bの方法）が残された救済方法として注目を集めていた。第一審、控訴審、上告審と判断が変わる中で、長らく膠着状態にあった第二次納税義務者の権利救済に光をあてた意義ある判決である。

第二次納税義務者の原告適格については、判例2で検討した最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決および大阪高裁・平成元年2月22日判決がそれを認めてはいるが、取消訴訟を提起する場合の不服申立ないし出訴期間の起算点を主たる納税義務者に課税処分がなされた時としたため実効性に乏しかった。そして、その後、判例3で検討した最高裁第一小法廷・平成6年12月6日判決が最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決を踏襲した内容であったため、第二次納税義務者の権利救済に関しては再び後退し、閉塞感が感じられた。

本判決の最大の意義は、第二次納税義務者に「主たる課税処分」に対する不服申立適格を認め、かつ、不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日としたことによって、実質的な権利救済への途を開いたことにあるといえる。

(問題点)

平成16年に改正された行政事件訴訟法(第9条2項)で原告適格が拡大され、取消訴訟を求める「法律上の利益」の範疇が広く規定されたことも影響していると思われるが、今回の判決は、「第二次納税義務者に対する納付告知の法的性格が、課税処分なのか、徴収処分なのか」について明確な判断をしないまま、

殊に法第 39 条所定の第二次納税義務者の権利救済の観点から結論を下したようにも受けとめられ、その射程が明確でない。

つまり、法第 39 条所定の第二次納税義務者だけに適用されるのか、他の条文で規定する第二次納税義務者であっても、同様の要件が備わっていれば適用されるのかという問題が残されている。

⑤評釈

岩崎政明氏は、「本判決は、不服申立適格を肯定するとともに、不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に対する納付告知がなされた日の翌日と解すべきである旨を判示しているが、いずれも最高裁判所として初めての判断であり、極めて注目される⁶³。」と評価したうえで、「残された課題として、本判決は、国税徴収法39条所定の無償・低額譲受人等の第二次納税義務者についてだけ妥当するのか、それとも第二次納税義務者が個別具体的に本来の納税義務者と一体性又は親近性がなかったことや本来の納税義務の存在を知りえなかったことを証明したときには、国税徴収法所定の他の態様の第二次納税義務者にも妥当するのかという射程の問題がある。」と課題についても提起している。

山田二郎氏は、「第二次納税義務者が納付告知に対して取消しを求めた場合は、泉裁判官の補足意見の中に引用されている昭和50年最判では、納付告知の取消訴訟において確定した主たる課税処分の存否又は数额を取消理由と主張することはできないと解されており、これが先例として租税実務に大きな影響を与えていた。このような状況の下で、第二次納税義務者が納付告知の中に組み込まれている主たる課税処分の違法性を争うことは封じられ、その救済手続は閉塞状態が続いていた。本件最高裁判決は、この閉塞状態に風穴を開いたものとして大きな意義がある⁶⁴。」と高く評価している。

図子善信氏は、「本件の第二審判決は、元年大阪高判の原告適格を無限定に拡大する理論的な不備を突くものであり、また最高裁平成6年12月6日第三小法廷判決（以下「6年最判」という）が50年最判より主たる納税義務者と第二次納税義務者との一体性を強調するものであったこともあり、法の保護する利益を厳格に解したものであろう。しかし、従来行政事件訴訟法における判例の傾向は、法の保護する利益説の立場をとりつつ比較的広く原告適格を認めており、第二審判決はこの流れに反するものといえる。

本判決は、第二次納税義務者に原告適格を認めつつも、広く原告適格を認める

⁶³ 岩崎政明「本来の納税義務者に対する課税処分と第2次納税義務者の不服申立権」ジュリスト 1332号 38頁（2007. 4. 10）

⁶⁴ 山田・前掲注4・253頁。

元年大阪高判およびそれを維持した最高裁判決と異なり、納付告知を受け第二次納税義務を課された者、又は少なくとも第二次納税義務者として納付告知を受けることが確実となった者に限り原告適格を認めるものである。それは、元年大阪高判およびその上告審判決が判示した原告適格の範囲を狭く修正するものと考えられ、その点でも正当であると考え⁶⁵。」と述べ、元年大阪高判およびその上告審判決が原告適格を認定した「第二次納税義務を課されるおそれがある者」を除外していることを高く評価している。

⑥私見

最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決によって、第二次納税義務者が自らの第二次納税義務に関する「納付告知処分」の取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵を争う途は閉ざされてしまった。その結果、第二次納税義務者が直接、主たる課税処分の取消訴訟を提起して争う方法、つまり、第二次納税義務者に原告適格を認めることの必要性が高まったといえるが、本判決は、この問題に実質的に答えた最初の最高裁判決といえる。

というのは、第二次納税義務者が、直接、主たる課税処分を争う不服申立を行って自己の権利救済を行うためには、①第二次納税義務者に不服申立適格が認められ、かつ、②不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日としなければ、実質的な権利救済への途は開かれないからである。なお、本判決は第二次納税義務者に不服申立適格を認めたものであるが、この法理は取消訴訟における原告適格についても適用されるものと考えられる。残された問題は、今回の判決は法第39条に規定する第二次納税義務者に限定して不服申立適格を認めたのか否か、その射程が明確ではないということである。

4. 2 判決内容の変遷

4つの裁判例を検証した結果、第二次納税義務者の原告適格が認められる方向性にあることが分かった。第二次納税義務者の権利救済にとって歓迎すべき流れではあるが、各裁判例の意義は次のとおりである。

①最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決は、第二次納税義務者は自己の取消訴訟において主たる納税義務者の課税処分の瑕疵については争えないと結論付けたため、第二次納税義務者の権利を救済する策としては、第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を直接争う途しかなかった。つまり、第二次納税義務者に主たる納税義務者に対する課税処分の取消訴

⁶⁵ 関子善信「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」久留米大学法学 55号 213～230頁（2006年9月）

訟の原告適格が認められることが必要となった。

②大阪高等裁判所・平成元年2月22日判決と其上告審である最高裁第一小法廷・平成3年1月17日判決は、第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分について独自に取消訴訟を提起する原告適格を初めて認めて、第二次納税義務者の権利救済に向けての途が開けたかのように思われた。しかし、不服申立て又は出訴期間の起算点を主たる課税処分がなされた時としたため、実効性に乏しいものとなった。

③最高裁第三小法廷・平成6年12月6日判決は、昭和50年最高裁判決を参照しつつ第二次納税義務と主たる納税義務の一体性をより強調する結果となったため、第二次納税義務者の権利救済への途は閉塞状態に陥ることとなった。

④第二次納税義務者が主たる納税義務者の課税処分について通則法第75条に基づく不服申立適格を有するか否かが争点となった訴訟では、第一審、控訴審、上告審の判断が二転三転した。第一審は、第二次納税義務者の権利救済の途を閉ざしてはならないと正面から不服申立適格を認めたが、控訴審は昭和50年最高裁判決を踏まえ、第二次納税義務者の権利は主たる納税義務者の訴権により代理行使されているとして、第二次納税義務者の不服申立適格を認めなかった。一転、上告審では、法第39条に規定する第二次納税義務者に限定してだが、「主たる課税処分」に対する不服申立適格を認め、かつ、不服申立期間の起算日を第二次納税義務者に納付告知がされた日の翌日と認定したことによって、実質的な権利救済への途を開いた。

ただ、裁決取消請求訴訟で法第39条に規定する第二次納税義務者の不服申立適格が認められたものであり、取消訴訟でこの法理が適用されるか否か、また、判決の射程範囲が明確でないという問題が残されている。

4. 3 小括

裁判例を通して第二次納税義務者の権利救済に関する動向を検証した結果、主たる課税処分の取消訴訟における第二次納税義務者の原告適格が認められる方向性にあることが分かった。第二次納税義務者の権利救済にとって歓迎すべき流れではあるが、最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の法理が取消訴訟で適用されるか否か、また、判決の射程範囲が明確でないというように、残された課題も多い。

次章では、判例4（最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決）のその後を調査した結果を踏まえて、第二次納税義務者の権利救済に関する残された課題について改めて検討する。

5. 最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決のその後を踏まえて
5. 1 取消訴訟に適用された第二次納税義務者の原告適格
5. 1. 1 東京高裁・平成20年2月20日判決⁶⁶の意義
(平成19年(行コ)第97号、第二次納税義務納付告知処分取消請求、
所得税更正処分取消等請求、法人税更正処分取消等請求、訴えの追加的併合申立各控訴事件)
原審：東京地方裁判所・平成19年2月13日判決

最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決によって、国税不服審判所が下した「審査請求却下の裁決」は取消されたことになる。その結果、国税不服審判所は行政事件訴訟法第33条2項に基づいて、本判決の趣旨に従って、改めて審査請求に対する審理・裁決を行うこととなった。

ところが、国税不服審判所が当該審査請求をした日の翌日から起算して3カ月を経過しても裁決をなさないことから、審査請求人(最高裁・平成18年判決の当事者である第二次納税義務者)が通則法115条1項1号に基づき、平成18年5月18日に東京地方裁判所に第二次納税義務納付告知処分取消請求事件・所得税更正処分取消等請求事件、法人税更正処分取消等請求事件等⁶⁷を提起するに至った。このうち、「法人税更正処分取消等請求事件」は主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を第二次納税義務者が直接争うものであり、最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決が判示した「法第39条所定の第二次納税義務者が本来の納税義務者に対する課税処分につき通則法第75条に基づく不服申立てをすることができる」という判旨が取消訴訟において適用されたものである。

したがって、この一連の判決(原審及び控訴審)の最大の意義は、法第39条所定の第二次納税義務者に対して、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を直接争う原告適格を認めたこと、つまり、最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の判旨が取消訴訟で適用され、その取消訴訟において、主たる課税処分の瑕疵に関する実質的な審理がなされたことにあるといえる。

5. 1. 2 判決内容の検証

本件では4つの事件が併合審理されており、第二次納税義務者が主たる課税

⁶⁶ 平成22年11月19日に執筆者が東京高等裁判所に架電し、「上告された記録はなく、訴訟記録一式は原審の東京地方裁判所に保管されている」旨を確認した。

⁶⁷ 東京地方裁判所・平成19年2月23日判決(平成16年(行ウ)第167号、平成16年(行ウ)第168号、平成16年(行ウ)第169号、平成18年(行ウ)第227号、第二次納税義務納付告知処分取消請求事件、所得税更正処分取消等請求事件、法人税更正処分取消等請求事件、訴えの追加的併合申立事件)

処分の瑕疵を直接争った事件（第4事件）を中心に検証を行う。

（1）事件全体の背景と概要

- ①最高裁・平成18年判決の第二次納税義務者（原告P2）は、原告会社の株式を店頭登録銘柄として公開することを計画したが、同種の競争企業（P4）の全株式を保有しており、P4が原告会社の株式の約5パーセントを保有していたため、株式公開ルールの審査基準を満たすためにはP4株式を第三者に売却する必要があった。
- ②しかし、原告P2にはP4を手放し難い理由があり、仮に、原告会社の株式公開のために一時的にP4株式を手放すとしても、同株式公開後には必ずこれを買戻したいという強い意向があった。
- ③そこで、原告P2は、P4株式を信頼できる第三者（P3）に一時的に売却し、原告会社の株式公開後にこれを買戻したうえ、P4を原告会社に合併することを決めた。
- ④本件は、この一連の行為が、再売買予約付譲渡契約に基づく間接保有非上場株式の譲渡に該当するか否か。また、当該譲渡が法第39条に規定する低額譲渡に該当するか否かが争点となった。
- ⑤原告P2は、「P4株式の譲渡は、株式の売買という法形式が採られているが、その実質は、原告会社の株式公開の円滑な実現を目的としたP4株式の一時的な預託行為の一部としての株式の返還にほかならず、このような株式の預託行為全体を一連の取引行為として見れば、P3株式の譲受け価額は徴収法39条にいう著しく低い額の対価に当たらない」と主張して争った。
- ⑥この点に関し、原審と控訴審とでは判断が大きく分かれることとなった。

（2）各事件の概要

①第1事件：第二次納税義務納付告知処分取消請求事件

原告P2（第1、第2、第4事件の原告）が外国法人P1からP3株式600株を譲り受けたところ、麹町税務署長がP1に対して、P3株式の譲渡価額は時価に比し低額であるから、法人税法37条7項に基づき譲渡価額と時価との差額が寄附金の額に算入されるとして、法人税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行い、さらに、第1事件被告国税局長が原告P2に対し、P3株式の譲受け価額は、徴収法39条にいう著しく低い額の対価に当たるとして、第二次納税義務の納付告知処分を行ったため、原告P2が、P3株式の譲渡は、株式の売買という法形式が採られているものの、その実質は、原告会社（第3事件原告）の株式公開の円滑な実現を目的とした、P4株式の一時的な預託行

為の一部としての株式の返還にほかならず、このような株式の預託行為全体を一連の取引行為として見れば、P 3株式の譲受け価額は徴収法 39 条にいう著しく低い額の対価に当たらないなどと主張して、第二次納税義務納付告知処分の取消しを求めた事案である。

②第 2 事件：所得税更正処分取消等請求事件

品川税務署長が、原告 P 2 に対し、P 1 から原告 P 2 が譲り受けた P 3 株式 600 株の譲受け価額が時価に比し低額で、譲受け価額と時価との差額が所得税法 36 条 1 項に規定する経済的利益に当たり、一時所得に該当するとして、所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったところ、原告 P 2 が P 3 株式の譲受け価額は時価に比し低額ではないなどと主張して、これらの処分の取消しを求めた事案である。

③第 3 事件：別の法人が原告

第 3 事件被告江東西税務署長が、原告会社に対し、原告会社が原告 P 2 外 4 名から譲り受けた P 3 株式計 700 株の譲受け価額が時価に比し低額であるとして、譲受け価額と時価との差額につき受贈益と認定し、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたところ、原告会社が P 3 株式の譲受け価額は通常の対価であると主張して、これらの処分の取消しを求めた事案である。

④第 4 事件：法人税更正処分取消等請求事件（主たる課税処分）

P 1 から P 3 株式 600 株を譲り受けた原告 P 2 が、麴町税務署長が P 1 に対してした法人税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分に基づく滞納国税につき、徴収法 39 条に基づく第二次納税義務の納付告知処分を受けたため、P 3 株式の譲渡価額を時価に比し低額であると認定した麴町税務署長の上記決定処分等は違法であると主張して、これらの処分の取消しを求めた事案である。

（3）裁判所の判断

（第一審の判断）

「本件譲渡は、株式の売買という法形式が採られているものの、その実質は、原告会社の株式公開の円滑な実現を目的とした、P 4 株式の一時避難的な預託行為の一部としての、預託株式の返還と見ることができる。そうすると、本件譲渡は、再売買予約付き譲渡契約に基づいてされた契約履行行為の一部分であり、本件主契約たる P 4 株式の売買に付随してされた本件特約たる再売買予約等に基づいてされたものであるから、本件譲渡は、再売買予約付き譲渡契約に基づく義務の履行行為としてされたものといえる。取引全体を総合的に判断すると、①本件譲渡は、再売買予約付き譲渡契約に基づいてされたものであること、②本件譲渡の譲渡価額は、本件 P 4 株式譲渡の譲渡価額の約 1.5

倍であるから、本件譲渡の譲渡価額は、合理的かつ相当な理由に基づき決定されたものといえ、「著しく低い額の対価による譲渡」に当たらない」として、原告P2の主張を認容した判決を下した。

(控訴審の判断)

「被控訴人P2が譲渡を受けるのは、P5株式(原審P4株式)を所有しているP4(原審P3)の株式600株であって被控訴人P2からP4(原審P3)へ譲渡された株式と異なる株式が譲渡の対象となっており、その価格も9億0644万4000円の50パーセントから150パーセントの範囲内(最大額14億円)と幅が大きく、単に買戻しへの報酬を付加して価格決定されたとは認めることはできない。さらに、被控訴人P2と取引を行う主体もP4(原審P3)からP1に変わっていること、P4(原審P3)の平成10年1月の第三者割当増資に伴い、被控訴人P2は、P4株式(原審P3株式)600株の譲渡を受けても、P4(原審P3)が間接的に所有するP5株式(原審P4株式)全部の譲渡を受けることはできなくなっており、同一物を買戻す効果は生じていない。したがって、本件譲渡については、被控訴人P2からP8(原審P10)に譲渡されたP5株式(原審P4株式)の再売買予約付き譲渡契約に基づく再譲渡(本件主契約たる本件P5株式(原審P4株式)譲渡に付随してされた特約であるP5株式(原審P4株式)の再売買予約義務の履行)としてされたものと解することはできない」と認定し、原審の判断を覆し原告P2の主張を退けた。

(4) 評釈

第二次納税義務者が主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を直接争うことに関しての評釈は見当たらなかったが、櫻井政伸氏(TKC西東京山梨会)は、「取引の全容を捉え、法律形式にとらわれずに行った地裁の判断はある意味真実を捉えたのかもしれない。(中略)法的な判断としては地裁の判断に反対はしないが、道義的には疑問を感じる。原告会社の上場を円滑に行うためとはいえ、D社株式(原審P4株式:執筆者記載)の預託を再売買予約付き譲渡という法律形式で行い、しかも、再売買予約を売買契約書に記載せず、当事者を入れ替えて覚書に隠すということを容認したことに地裁は気づいているのであろうか。投資家には「譲渡です。」と言っておきながら、税務的には「預託です。」という二枚舌を地裁が容認したように思えるのは私だけであろうか⁶⁸。」と東京地方裁判所の判断に疑問を呈している。

⁶⁸ 第70回TKC租税判例研究会・発表者意見「再売買予約付譲渡に基づく間接保有非上場株式の低額譲渡」TKC税情(2008.2)12頁~13頁。

(5) 私見

法第39条所定の第二次納税義務者について、主たる納税義務者に対する課税処分への瑕疵を直接争う原告適格が取消訴訟で適用された意義ある判決である。高等裁判所での一事例に過ぎないという見方もできるが、第二次納税義務者の権利救済に向けた途を拓げるきっかけとなる事例として、高く評価したい。

ただし、徴収法は第二次納税義務者を8つの類型に分類して規定しており、最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の射程がどこまで及ぶのか、依然、明確になっていないという問題は残されている。また、主たる課税処分に対する時機に遅れた取消訴訟の提起を許すことが徴税の安定と能率を害すことを懸念する指摘もあり、第二次納税義務者の権利救済と徴税の安定・能率とのバランスをどのようにして調和させていくかについても検討が必要となる。

5. 2 第二次納税義務者の権利救済に関して残された課題

5. 2. 1 最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の射程範囲

この判決は、「①第二次納税義務者が単に取引相手に過ぎず、主たる納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあると認められない者、かつ、②主たる納税義務者が租税訴訟に及ばない場合」の法第39条に規定する第二次納税義務者に限定して不服申立適格を認めたのか、その射程範囲が明確にされていない。

確かに、最高裁第二小法廷・昭和50年8月27日判決が判示しているように「本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないような特別な関係にある者」に該当する第二次納税義務者と主たる納税義務者とであれば、主たる課税処分を争う第二次納税義務者の訴権は、主たる納税義務者によって代理行使されていると認めることができる。その結果、改めて、第二次納税義務者に「主たる課税処分について不服を申し立て又は訴えを提起する固有の利益」を認める必要はないという結論に達する。

しかしながら、第二次納税義務者と主たる納税義務者が、常にこのような一体性又は親近性のある関係にあるとは限らない。また、主たる納税義務者は滞納者となった者であることを考慮すると、主たる課税処分に瑕疵があり、これに不服があったとしても、必ずしも時間や費用の負担をしてまで不服申立等の争訟に及ぶとは限らない。そうすると、全ての事案について主たる納税義務者によって第二次納税義務者の訴権が十分に代理行使されているとは言い切れないのであって、このような場合には、第二次納税義務者に自己に課された第二次納税義務の基因となった主たる課税処分の瑕疵を争うための訴権、つまり、「主たる課税処分について不服を申し立て又は訴えを提起する固有の利益」を

認めることが必要と考え、射程の範囲を拡大してもよいのではなからうか。

現に、本判決の第一審（東京地裁）では、「法人である主たる納税義務者が破産等の清算手続に入った場合には、納税義務の適否が問題とされないまま、主たる納税義務者が課税処分を争うことを放棄することすら考えられるのであり、第二次納税義務者の訴権利益が、主たる納税義務者においていわば代理されていると言い切るのには難しいといわざるを得ない。」と例示的に判示しており、法第34条（清算人等の第二次納税義務）に規定する第二次納税義務者のうち、残余財産の分配又は引渡しを受けた者（無限責任社員を除く。）を想定していることが窺われる。

以上を考慮すれば、①第二次納税義務者が主たる納税義務者と一体性又は親近性のある関係にあると認められない者で、かつ、②主たる納税義務者が租税争訟に及ばないか、途中で降りてしまった場合⁶⁹（つまり、第二次納税義務者の訴権が十分に代理行使されていない場合）、という二つの要件を充たす第二次納税義務者が射程の範囲と考えられる。

5. 2. 2 開かれた租税行政と租税法律関係の早期安定との調和

（1）開かれた租税行政と第二次納税義務者の権利救済

平成21年12月22日付で「平成22年度税制改正大綱」が閣議決定された。その基本的な背景には、現行の申告納税制度は納税者の協力によって支えられており、行政コストの削減もはかられていることから、納税者にとって分かりやすく、納得を得られやすい租税手続法の整備・充実をはかる必要がある⁷⁰という考えが見受けられる。平成22年12月16日付で閣議決定された「平成23年度税制改正大綱」は、平成22年度税制改正大綱の改革の方向性を承継しながら、「納税環境の整備」の一環として、税務調査手続きの明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記等の実施等の措置を講じ、国税通則法について昭和37年の制定以来、最大の見直しを行うこととしている。

通則法第2条5項の納税者の定義で、第二次納税義務者は納税者から除かれてはいるが、「2. 2. 2 納付告知処分と納付通知書への理由附記の必要性」で触れたように、「納付通知書による告知処分」を受けた第二次納税義務者のうち国税不服審判所に審査請求をしているのは、法第39条所定の第二次納税義務者が最も多かった。その理由としては、条文自体の難解さ⁷¹もあるが、「なぜ、

⁶⁹ 最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決の主たる納税義務者は、国税不服審判所に審査請求を申立てたが、その後に取り下げている。

⁷⁰ 税制調査会・専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（2010. 9. 14）2～3頁参照。

⁷¹ 東京国税不服審判所・平12. 5. 31東裁（諸）平11-154号事件。

自分が第二次納税義務を負担することになるのか、納付通知書に記載された条文番号だけでは理解できない⁷²⁾」旨の主張もなされていた。

私見としては、開かれた租税行政の一環として、また第二次納税義務者が防御の対象を特定し、権利救済のための手続きを迅速に行えるためにも、個々の納付通知書に理由附記を行うまでの必要性はないが、事後的な救済措置として納付告知処分を受けた第二次納税義務者からの争訟手続き上の理由照会に応じる体制整備は必要であり、それは現実的で導入可能な救済策だと考える。

(2) 租税法律関係の早期安定に配慮した救済方法の検討

最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決は小法廷での判決であり、また納付告知処分の法的性質や効力について、従前からの解釈を変更したわけでもない。第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟の原告適格を認めた東京地方裁判所・平成19年2月13日判決及び東京高等裁判所・平成20年2月20日判決と同様の判決が積み重ねられることによって、第二次納税義務者に主たる課税処分の取消訴訟における原告適格が確固たるものとなることを期待している。

また、第二次納税義務制度は昭和26年の徴収法改正時に体系的に立法化され、昭和34年の徴収法全文改定により現行の制度となった。一定の目的をもって立法化された制度を解釈（解釈論の展開）によって緩和し続けることは、法的安定性を揺るがすことになりかねない。したがって、ある程度の判例の積み重ねができた時点で、立法により解決をはかるなど、租税法律関係の早期安定に配慮した救済方法の検討が求められる。

おわりに

本稿では、第二次納税義務者の権利救済に焦点を当て、その解決の方途を検討した。特に、第二次納税義務者に対する納付告知の基因となった主たる課税処分に瑕疵があり、第二次納税義務の範囲が過大となっている場合に、瑕疵ある課税処分の直接の当事者ではない第二次納税義務者が租税争訟を提起し、その金額又は存否を取消することができなければ、第二次納税義務者の権利救済ははかられないので、このような場合の権利救済の方途を中心に考察した。

最高裁第一小法廷・平成18年1月19日判決によって、法第39条に規定する第二次納税義務者について、「主たる課税処分」に対する不服申立適格が認め

⁷²⁾ 名古屋国税不服審判所・平19.2.20名裁（諸）平18-45号事件。

られ、かつ、不服申立期間の起算日が第二次納税義務者に対して納付告知がされた日の翌日とされたことで権利救済への途が実質的に開かれた。そして、この法理はその後の取消訴訟に適用された。今後、判例の積み重ねによって、法第 39 条に規定する第二次納税義務者以外の第二次納税義務者にも原告適格が認められるか否か、その射程範囲を明確にしていく必要がある。

また、開かれた租税行政への改革が進められている中、納付告知処分を受けた第二次納税義務者からの理由照会に応じる体制整備、租税法律関係の早期安定をはかるための関連法規の改正など、判例の積み重ねによる立法措置や租税行政のあり方の検討を経て、第二次納税義務者の権利救済に向けた途が適切に拡大・充実されていくことが望まれる。

参考文献

- 浅田久治郎・深谷和夫・西澤博『第二次納税義務制度の実務と理論』財団法人
大蔵財務協会（2006）
- 泉 徳治「取消訴訟の原告適格・訴えの利益」鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・
実務民事訴訟講座 9 行政訴訟 I』日本評論社（1983）
- 宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法【第2版】』有斐閣（2009）
- 金子 宏『租税法（第13版）』弘文堂（2008）
- 金子 宏『租税法（第15版）』弘文堂（2010）
- 兼子 仁『行政行為の公定力の理論（改訂版）』財団法人東京大学出版会（1964）
- 北野弘久「国税徴収法の定める第2次納税義務の納付告知と国税通則法70条の
類推適用」『税法問題事例研究』勁草書房（2005）
- 北野弘久『税法学原論【第六版】』青林書院（2007）
- 北野弘久『納税者の権利』岩波新書（2008）
- 吉良 実「わが国の第二次納税義務制度」『杉村章三郎先生・古稀祝賀・税法学
論文集』日本税法学会編著（1970）
- 清永敬次『税法（第七版）』ミネルヴァ書房（2008）
- 黒坂昭一『Q&A 国税通則法詳解』清文社（2009）
- 越山安久「抗告訴訟の対象」鈴木忠一・三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座
9 行政訴訟 I』日本評論社（1983）
- 塩野 宏『行政法Ⅰ（第三版） 行政法総論』有斐閣（2003）
- 塩野 宏『行政法Ⅱ（第四版） 行政救済法』有斐閣（2005）
- 志場喜徳郎・荒井勇・山下元利・茂串俊『平成22年改訂国税通則法精解』財団
法人大蔵財務協会（2010）
- 芝池義一『行政法総論講義 第2版』有斐閣（1994）
- 芝池義一『行政救済法講義 第3版』有斐閣（2006）
- 芝池義一『行政法読本』有斐閣（2009）
- 園部逸夫・芝池義一『改正 行政事件訴訟法の理論と実務』ぎょうせい（2006）
- 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂（2010）
- 中山裕嗣『租税徴収実務と民法（二訂版）』財団法人大蔵財務協会（2007）
- 原田尚彦『行政法要論 全訂第五版』学陽書房（2004）
- 深谷和夫・牧野正満『新版国税徴収の理論と実際』財經詳報社（1992）
- 冬木千成『全訂版国税徴収法基本通達逐条解説』財団法人大蔵財務協会（2008）
- 三木義一「納税義務の成立と確定」北野弘久編『判例研究・日本税法体系1－
税法の基本原則』学陽書房（1978）

- 三木義一「第二次納税義務の再検討」『現代税法と人権』勁草書房（1992）
- 水野武夫「第二次納税義務」北野弘久編『判例研究・日本税法体系1－税法の基本原則』学陽書房（1978）
- 南博方・高橋滋『条解行政事件訴訟法 第2版』弘文堂（2004）
- 山本 茂『平成21年度図解国税徴収法』財団法人大蔵財務協会（2009）
- 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎『平成21年改訂国税徴収法精解』財団法人大蔵財務協会（2009）

2. 論文

- 浅田久治郎「第二次納税義務の告知処分とその理由附記の要否、国税徴収法第39条の「著しい低額譲渡」の判断要素（広島地裁昭和50年4月22日判決・昭和44年（行ウ）第27号納税告知処分取消請求事件）」税大論叢10号（1976. 8）
- 岩崎政明「第二次納税義務の納付告知と期間制限」『平成6年度重要判例解説』ジュリスト臨時増刊1068号（1995. 6. 10）
- 宇賀克也「租税判例研究・主たる納税義務者に対する課税処分に関する第二次納税義務者の原告適格」ジュリストNo947号（1989. 12. 15）
- 大島恒彦「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法学（160号）（1964. 4）
- 奥谷 健「徴収手続きにおける納税者の権利保護」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第32号』有斐閣（2004）
- 神川和久「行政不服審査法の抜本改正に伴う税務行政への影響等について」税大論叢53号（2007. 7）
- 北野弘久「第二次納税義務者は本来の納税義務を争えるか—第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否—」民商法雑誌75巻6号（1977）
- 吉良 実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（1）」税法学（256号）（1972. 4）
- 吉良 実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係（2）」税法学（257号）（1972. 5）
- 小早川光郎「租税判例研究・第二次納税義務にかかる納付告知を受けた者は、右告知の取消訴訟において、主たる納税義務の存否または額を争うことができるか」ジュリストNo583（1975. 3. 15）
- 小早川光郎「通告処分の法律問題」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第5号』有斐閣（1977）
- 斉藤 明「租税判例研究・第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において主た

- る納税義務者の納税義務を争うことができるか」ジュリスト No612 (1976. 5. 15)
- 佐藤 繁「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」最高裁判所判例解説・29 卷 8 号 (1986)
- 酒井勝彦「行政事件訴訟法改正と租税訴訟 (上)」税大論叢 47 号 (2005. 6)
- 篠原 睦「法人税更正処分等無効確認請求控訴事件」訟務月報 35 卷 8 号 (1989)
- 圖子善信「第二次納税義務者の権利救済について」税大論叢 26 号 (1996. 3)
- 図子善信「第二次納税義務者の主たる課税処分に対する不服申立期間の起算日」久留米大学法学 55 号 (2006. 9)
- 谷口安平「判例からみた滞納処分と民事執行・倒産手続」租税法学会編著『租税徴収法の諸問題 租税法研究第 15 号』有斐閣 (1987)
- 千葉勝美「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法 70 条の類推適用」『最高裁・時の判例 I (元年～14 年)』ジュリスト増刊号 (2003. 12)
- 中村秀雄「青色申告承認取消しの法理」税大論叢 34 号 (1999. 6)
- 中村芳昭「国税徴収法の現状と課題」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第 32 号』有斐閣 (2004)
- 畠山武道「アメリカ合衆国の租税徴収制度」租税法学会編著『租税徴収法の諸問題 租税法研究第 15 号』有斐閣 (1987)
- 藤原淳一郎「租税判例研究・第二次納税義務者が第二次納税義務を争う場合、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を違法事由として主張できるか」ジュリスト No528 (1973)
- 古川千津子「第二次納税義務に関する一考察—原告適格を中心として—」(租税資料館奨励賞の部・第 17 回) (2008)
- 松原有里「租税救済手続きの国際比較」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第 37 号』有斐閣 (2009)
- 三木義一「第二次納税義務—「徴収不足額」説からの実務への批判を中心として—」租税法学会編著『租税徴収法の諸問題 租税法研究第 15 号』有斐閣 (1987)
- 三木義一「23 第 2 次納税義務」水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓編『租税判例百選 [第 4 版]』別冊ジュリスト No178 (2005. 10)
- 三木義一「租税手続き上の納税者の権利保護」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第 37 号』有斐閣 (2009)
- 南 博方「西独の租税争訟制度」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第 2 号』有斐閣 (1974)

- 南 博方「青色申告の承認の取消しと失効の法理」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第5号』有斐閣（1977）
- 南 博方「租税手続改革の方向」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第22号』有斐閣（1994）
- 宮崎良夫「75 公定力」塩野宏・小早川光郎・宇賀克也編『行政判例百選Ⅰ〔第4版〕』別冊ジュリスト No150（1999. 2. 27）
- 村井 正「租税債権と私債権」租税法学会編著『租税徴収法の諸問題 租税法研究第15号』有斐閣（1987）
- 保木本一郎「租税判例研究・青色申告承認取消処分の理由附記の内容および程度」ジュリスト No583（1975. 3. 15）
- 山田二郎「税務訴訟の諸問題」租税法学会編著『租税争訟の諸問題 租税法研究第2号』有斐閣（1974）

3. その他

- 亀岡隆幸「第二次納税義務者の不服申立て等の対応」税理（2009. 9）
- 品川芳宣「増加する第二次納税義務の賦課とその実務問題」税理（2009. 9）
- 杉沢史郎「実例検討（1）～会社等を通じた財産移転と第二次納税義務の賦課」税理（2009. 9）
- 税制調査会・専門家委員会「納税環境整備に関する論点整理」（2010. 9. 14）
- 税制調査会「平成23年度税制改正大綱」（2010. 12. 6）
- 長井 仁「実例検討（2）～無償・低額譲渡等による財産移転と第二次納税義務の賦課」税理（2009. 9）
- 長井 仁「注意したい！遺産分割協議による財産の移動と第二次納税義務」税理（2009. 8）
- 判例時報「第二次納税義務の納付告知の取消訴訟において本来の納税義務者の納税義務を争うことの可否」789号（1975）
- 判例時報「第二次納税義務者は主たる納税義務に関する課税処分の取消し及び無効確認を求める原告適格を有するとされた事例」1327号（1990）
- 判例時報「国税徴収法39条に基づく第二次納税義務告知処分が適法とされた事例」1371号（1991）
- 判例時報「国税徴収法の定める第二次納税義務の納付告知と国税通則法70条の類推適用」1518号（1995）
- 松本俊治「第二次納税義務の性質と賦課・徴収手続」税理（2009. 9）

以上

租税法における住所の意義についての一考察

—相続税法上の住所の判定を中心として—

坪内 みのり

論文の要約

租税法における住所の意義についての一考察

－相続税法上の住所の判定を中心として－

わが国の相続税法及び所得税法において、納税者の住所がどこにあるのかを判定することは、納税義務の有無及び範囲を決定し、納税義務の成立という法律効果を生じさせる重要な要素となる。しかし、所得税法及び相続税法においては、住所を基準としてその納税義務の範囲を定める規定を置いているが、住所そのものを定義する規定を設けておらず、租税法における住所の概念は、私法である民法からの借用概念であるとされている。

本論文は、租税法上の借用概念である住所の意義について考察し、相続税法上の住所の判定を中心に、租税法における住所の判定基準及び判定要素について、租税法律主義と借用概念の解釈適用のあり方、納税者の租税回避目的を住所の判定要素として考慮することに対する問題について、租税法律主義の観点から検討したものである。

本論文は全5章から構成されている。まず、第1章では、租税法上の借用概念である住所の前提となる民法上の住所の定義及び租税法以外の公法における住所の定義を概観するとともに、住所の判定基準及び判定要素について民法上の学説を考察した。続いて、第2章では、租税法における住所の意義について、個別税法を採り上げて考察している。租税法律主義の観点から、住所は客観的事実に基づき判定するべきであり、住所の個数は1つでなければならないと結論付けている。第3章では、借用概念である住所の適用解釈について、租税法律主義と借用概念の解釈適用のあり方を学説・判例を踏まえて検討している。租税法律主義の観点から、借用概念は別意に解釈することを法律により規定していない場合には、その借用元である民法に定義される意義と同意義に解釈し適用しなければならず、租税法独自の解釈や租税法における拡大解釈は許されるべきではなく、租税法における住所とは、民法第22条が規定する各人の生活の本拠と同意義であると結論している。第4章では、第5章の判例研究で問題とされる納税者の租税回避行為について、その意義や否認の是非を検討している。租税法律主義の観点からは、個別否認規定が存在しない租税回避行為については、これを否認することは出来ないと結論している。さらに、納税者の租税回避行為が通常の経済取引の形態からみて、明らかに異常・不合理であり、租税の確保を阻害し、租税負担の公平性や法の秩序を害する場合には、租税法律主義に従い個別否認規定を設けて否認するべきであるとの指摘をしている。最後に第5章では、納税者の住所が日本国内に有るか否かを巡って争われた2つの事件を採り上げて、借用概念の解釈適用

のあり方、納税者の租税回避の意思が住所の判定において考慮されることに対する問題を検討している。結論としては、憲法第 84 条に掲げる租税法律主義の機能である法的安定性や予測可能性の観点から、借用概念は借用元において使用されている意義と同意義に解釈することが求められるのであり、租税法独自の解釈論を展開し、租税法独自の解釈をすることは許されるべきではなく、また、借用概念である住所の判定に租税法独自の概念である租税回避行為を持たせることも出来ないものであり、納税者の租税回避の目的や意思によって、住所の所在が左右されたり、変更されたりすることがあってはならないと結論している。

租税法における住所の意義についての一考察
—相続税法上の住所の判定を中心として—

目 次

はじめに	3
第1章 住所の定義	6
第1節 私法上の住所の定義	6
第2節 公法上の住所の定義	10
第3節 判例における住所の意義	12
第4節 総括	15
第2章 租税法上の住所の意義	17
第1節 地方税法上の住所の意義	17
第2節 所得税法上の住所の意義	20
第3節 相続税法上の住所の意義	25
第4節 所得税法と相続税法上の住所の比較	34
第5節 総括	35
第3章 租税法上の住所の解釈	37
第1節 租税法律主義	37
第2節 租税法上の借用概念の解釈	41
第3節 借用概念としての住所の解釈	46
第4節 総括	48
第4章 租税回避行為	50
第1節 租税回避行為の意義	50
第2節 租税回避行為の否認	54
第3節 総括	57
第5章 判例研究	58
第1節 武富士事件（東京高等裁判所平成20年1月23日判決）	58
第2節 ユニマット事件（東京高等裁判所平成20年2月28日判決）	70
第3節 総括	77
おわりに	79
参考文献等一覧	83

凡例

1. 本論文は平成 23 年 3 月 1 日現在の法令による。

2. 本論文において引用した法令・通達及び判例等の略語は下記の通りである。

なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かっこ内及び脚注において使用している。

(1) 法令・通達

民	民法
地法	地方税法
法法	法人税法
所法	所得税法
相法	相続税法
農地	農地法
公選	公職選挙法
住基法	住民基本台帳法
所基通	所得税基本通達
相基通	相続税法基本通達

(2) 判例

最高裁	最高裁判所
高裁	高等裁判所
地裁	地方裁判所

(3) 判例集

民集	最高裁判所民事判例集
行集	行政事件裁判例集

3. 参考及び引用した文献・論文等の著者・编者・書名・出版社・刊行年等は論文の参考文献等一覧を参照。

はじめに

わが国の所得税法及び相続税法において、各人の「住所」がどこにあるのかを判定することは、納税義務の有無及び範囲を判定し、納税義務の成立という法律効果を生じさせる重要な要素となる。また、所得税法及び相続税法における納税義務者については、その者が「住所」を日本国内に有するか否かにより、その課税範囲が大きく異なるため、その判定は明確な判定基準のもと客観的事実に基づいて行わなければならない。

しかし、所得税法及び相続税法においては、「住所」を基準として、納税義務の範囲を定める規定を置いているが、「住所」そのものを定義する規定を設けていない。このため、租税法における「住所」の概念は、私法である民法からの借用概念¹であるとされている。

民法第 22 条(平成 16 年改正前は第 21 条。以下同じ。)において「住所」とは「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と規定している。この民法の定義規定を所得税法及び相続税法において借用し、所得税基本通達 2-1 において「法に規定する住所は各人の生活の本拠」であると定めており、また、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 においても「法に規定する『住所』とは、各人の生活の本拠」であると定めている。さらに、「各人の生活の本拠」の判定についてはいずれの通達も「生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する」と明定している。

ここで問題となるのは、民法からの借用概念である租税法上の「住所」について、民法の「住所」と同じ意義として解釈すべきか否か、また、「生活の本拠」は何を基準として判定し、判断するののかということであるが、「生活の本拠」の解釈については民法においても対立する種々の学説があり、租税法においてもその解釈は困難にならざるを得ない。また、「生活の本拠」の判定及び判断についても、交通移動手段や情報網が高度に発達し、経済社会のグローバル化及び IT 技術の発達した現代において、人々の生活形態もまた多様化、ボーダレス化している中、その判断もまた、複雑で困難なものとなっているのが現状である。

実際、平成 20 年度において、わが国の領域外に在留する日本人の数は、1,116,993 人となっており、平成元年の 586,972 人と比較すると、ここ 20 年間でその人数は 2 倍近く増加している²。また、厚生労働省が平成 14 年度に発表した「平成 13 年産業労働事情調査の概況」ではわが国の 7.6%の企業が海外において事業活動を行っている³とされ、企業の規模別では、従業員 1,000 人以上規模では 47.9%、100 人～999 人規模では 14.1%が海外事業活動を行っており、1,000 人以上規模では、ほぼ半数にのぼる企業が海外での事業活動

¹ 「他の分野で用いられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ。」金子宏『租税法〔第十五版〕』弘文堂(2010年)108頁、引用。

² 外務省ホームページ「海外在留邦人数統計」

<http://www.mofa.go.jp/mofaj/took/tokei/hojin> (2011年1月15日確認)

を行っていることとなる³。

このような背景のもと、租税法において「住所」の判定を巡る注目すべき事件が大きく採り上げられることとなった。いわゆる「武富士事件⁴」である。本論文においても判例研究としている「武富士事件」は、香港に住所を移転し在外財産を贈与された者が、当該財産の贈与時に日本国内に「住所」を有するか否かが争われた事件である。当時、わが国の相続税法が、相続税の課税対象財産を遺産取得の一時点における相続人の「住所」で判定するという点及び相続税及び贈与税の課税対象財産の範囲が日本国内に住所を有するか否かにより異なる点に着目して、国外への住所移転により相続税又は贈与税の負担を回避するという節税スキームが一般に紹介されており、課税の公平性の観点からも問題が指摘され、規定の改正の必要性が検討されていた。

このような状況を受けて、平成 12 年度の税制改正で、相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時から前 5 年以内に被相続人(贈与者)又は相続人(受贈者)のいずれかが法の施行地に住所を有している場合には、全世界財産に対して相続税又は贈与税の納税義務があると改正された。この改正により、上述のような租税回避行為を防止し、課税の公平性を保持しようとしたのである。しかし、この改正により租税法上の「住所」の定義が明確に規定されたものでもなく、納税義務の有無及び範囲を判断する際に重要となる「住所」の判定基準においても、なお不明確性、不確実性を残したままの改正となったが、上述の租税回避行為に対しては、被相続人(贈与者)又は相続人(受贈者)の両者に 5 年超という国外居住の住所要件を追加規定し、一定の縛りを設けることは出来たとの評価ができる。

本論文では、租税法における「住所(生活の本拠)」の判定について、判定基準及び住所の事実認定過程における判断要素を考察し、相続税法を中心に、租税法上の「住所」の意義、判定基準及び判断要素についての検討を行っていく。

本論文は、全 5 章で構成する。

第 1 章では、「住所」の定義について考察する。第 1 節では、私法上の「住所」の定義として民法における「住所」の定義を確認し、「住所」の解釈において対立する学説について論拠を考察する。第 2 節では、公法上の「住所」の定義について、住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法等について概観する。第 3 節では、第 2 節で検討した公法上の「住所」について判例により検討する。第 4 節において、本章の「住所」を総括する。

第 2 章では、租税法上の「住所」の意義について考察する。第 1 節では、地方税法上の「住所」の意義を考察する。第 2 節では、所得税法上の「住所」の意義を考察し、平成 18 年度の改正点について確認する。第 3 節では、相続税法上の「住所」の意義を考察し、平

³ 厚生労働省ホームページ「平成 13 年産業労働事情調査(経済のグローバル化に伴う企業活動と労働面の対応に関する調査)の概況」

<http://mhlw/go/jp/toukei/itiran/roudou/koyou/sangyo/01> (2011 年 1 月 15 日確認)

⁴ 東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決(贈与税決定処分取消等請求事件)TAINS Z888-1305。

成 12 年度の改正点について確認する。第 4 節では、所得税法と相続税法上の「住所」の意義について比較検討を行う。第 5 節において、本章を総括する。

第 3 章では、租税法上の借用概念である「住所」の解釈及び解釈論についての学説を考察する。第 1 節では、租税法の大原則である租税法律主義について確認する。第 2 節では、借用概念の解釈について、統一説⁵、独立説⁶及び目的適合説⁷の 3 つの学説を考察する。第 3 節では、借用概念である「住所」について租税法上の規定、判例及び学説を考察する。第 4 節において、本章を総括する。

第 4 章では、租税回避行為について概観し、事実認定による租税回避行為の否認とその隣接分野を考察する。第 1 節では、租税回避行為の意義を確認する。第 2 節では、租税回避行為の否認について学説を考察する。第 3 節において、本章を総括する。

第 5 章では、納税者が「住所」を国内に有するか否かを争点として争われた事件についての裁判例を検討する。第 1 節では日本から香港への住所移転により贈与税の負担を回避しようとしたとみられる「武富士事件」を採り上げ検討する。第 2 節では日本からシンガポールへの住所移転により所得税の負担を回避しようとしたとみられる「ユニマット事件⁸」を採り上げ検討する。第 3 節において第 1 節及び第 2 節の 2 つの判決における、「住所」の判定基準、事実認定過程及び判断要素等を比較検討することにより、両判決の判断過程における差異を検討し、本章を総括する。

「おわりに」では、本論文の総括を行い、租税法における「住所」の解釈、判定基準及び判断要素について租税法律主義の観点から、私見を述べて本論文の締めくくりとする。

⁵ 統一説とは、借用概念は他の分野で用いられているのと同じに解釈すべきであるとする説をいう。金子宏 前掲(注 1)108~109 頁、参照。

⁶ 独立説とは、借用概念を租税法独自の解釈が許されるとする説をいう。金子宏 前掲(注 1)108~109 頁、参照。

⁷ 目的適合説とは、借用概念は立法趣旨に照らして解釈すべきであるとする説をいう。金子宏 前掲(注 1)108~109 頁、参照。

⁸ 東京高裁平成 20 年 2 月 28 日(所得税決定処分取消等請求事件)TAINS Z888-1320。

第1章 住所の定義

「住所」とは、人が法の下に生活を送る上で種々の法律関係において必要となる概念である。さらに、「住所」は法律関係を処理する基準として数多くの法律において用いられ、種々の法律効果を与えられている。

租税法においても「住所」は、納税義務の有無を判断する重要な要素であり、納税義務者を規定する上でも、課税財産の対象範囲を規定する上でも重要な基準となるため、必要不可欠なものであると考える。しかし、租税法において「住所」は、その法文において明確な定義規定がなされていないため、私法である民法第22条に規定する「住所」(各人の生活の本拠)の定義を借用した借用概念であると位置付けられている⁹。

本章では「住所」の定義について考察をする。第1節では、租税法における「住所」の概念の前提として、民法上の「住所」(生活の本拠)の定義を確認し、学説を考察する。第2節では、租税法以外の公法分野における「住所」の定義及び解釈を確認する。第3節では、「住所」を巡って争われた事件の判例を基に、「住所」について検討する。第4節では、本章を総括する。

第1節 私法上の住所の定義

1. 民法における住所の定義と法律効果

民法第22条において「住所」とは、「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と規定している。「生活の本拠」とは、生活の中心的地方であり、生活の中心的地方は、人の生活を実質的に観察して決定され(実質主義)、形式的な基準によって形式的に決定される(形式主義)ものではないとされている¹⁰。

また、民法第23条第1項において「住所が知れない場合には居所をもって住所とみなす。」と規定している。さらに、日本に住所を有しない者については、その者が日本人又は外国人のいずれであるかを問わず、日本における居所をその者の住所とみなすことと規定している(民23条2項)。すなわち、居所とは、日本に住所が無いとき又は不明であるときにおいて、その者の居所が「住所」とみなされ、住所について認められる法律効果と同じ法律効果が与えられる場所のことをいい、具体的には人が継続的に住んでいるが、住所ほど場所との結びつきが密接でない場所のことである¹¹。辻正美教授は「居所が法律上意味を有するのは、その者の住所が知れない場合か、その者が日本に住所を有しない場合のい

⁹ 金子宏 前掲(注1)109~110頁、参照。

¹⁰ 石田穰『民法総則』悠々社(1992年)137頁、参照。

¹¹ 我妻栄『民法総則』岩波書店(1988年)97頁、参照。

ずれかだけである¹²。」と、「居所」の法律効果について述べている。

「住所」の法律効果は民法の総則に一括して規定されているわけではなく、それぞれの法律関係について民法中の関係部分並びに各種の法令に規定されている¹³。従って、各種の法律分野における法律上の住所は、それぞれの法律の立法趣旨に応じて個別に決定され、民法上の「住所」の規定はそれらの立法趣旨に反しない範囲で各種の法律上の住所に適用されると考えられる。

2. 「生活の本拠」の解釈

上記 1. で述べたように、民法に規定する「住所」である「生活の本拠」とは、生活の中心的場所であり、その中心的場所は、人の実質的な生活に基づいて決定され、形式的な基準によって決定されるものではない¹⁴。そうすると、形式的な戸籍法上の記載場所である本籍¹⁵や住民基本台帳法における住民票¹⁶の記載場所とは異なるものであると考えられる。しかし、「生活の本拠」という概念が抽象的であるがゆえに、学説においては「生活の本拠」の解釈について、(1)形式主義と実質主義、(2)主観説と客観説及び(3)単一説と複数説の対立する見解がある。

以下において、民法上の学説における「住所」である「生活の本拠」の解釈について考察する。

(1) 形式主義と実質主義

「住所」を判定する場合において、形式主義と実質主義という 2 つの考え方がある。旧民法においては、「住所」は本籍地にあるとする形式主義であったが、現在の民法第 22 条が規定する「生活の本拠」とは実質主義によるものであるとされている。

我妻栄名誉教授は「法律関係の統一明確を期する目的からいえば、形式的基準に従って劃一的に住所を定めること(形式主義)が適当である。しかし、今日のように、人々が各地に点在して活動し、営業・財産・祖先の祭祀・親族関係等の種々の生活関係が、各地に散在するようには、形式主義は到底維持することは出来ない。生活の実質的關係に基づいて、具体的に決定すること(実質主義)が妥当である。そして、その際、いかなる法律関係について住所を決定しようとするのであるかを常に念頭におき、その法律関係につ

¹² 辻正美『民法総則』成文堂(1999年)103頁、引用。

¹³ 我妻栄他『民法 1 総則・物権法〔第二版〕』勁草書房(2005年)59頁、参照。

¹⁴ 石田穰 前掲(注 10)137頁、参照。

¹⁵ 本籍とは「戸籍の筆頭に本籍として記載された場所現実の住所とは関係なしに、どこでも定めてよく、また変更(転籍)もできる。」を言う。新村出編『広辞苑〔第六版〕』岩波書店(2008年)2614頁、引用。

¹⁶ 「(住民基本台帳の作成)市町村長は、個人を単位とする住民票を世帯ごとに編成して、住民基本台帳を作成しなければならない。」(住基法 6 条)

いて最も関係の深い場所を住所とすることに努むべきである¹⁷。」と述べている。

筆者としても、人々の生活形態が多様化・複雑化した現代において、本籍地によって住所を決定する形式主義はもはや意味をなさないものであると考える。また、届出により形式的に記載される住民票の住所も、居住場所としての公的な証明機能を持ち住所を判定する上での有力な証拠となり得るが、実質的な住所である「生活の本拠」とは必ずしも一致するとは言えない。従って、実質的な生活関係に基づいて「住所」を判定する実質主義を採用することが妥当であると考え。また、通説も実質主義である。

(2) 主観説と客観説

「住所」を実質的な生活関係に基づいて判定する場合において、各人の「定住の意思」の取扱について学説が対立している。定住の事実のみにより住所を判定する考え方(客観説)と住所の判定に「定住の意思」を必要とする考え方(主観説)である。現在の学説は、客観説を採用するのが通説であり、判例がどちらの見解であるかは、明確ではないが、客観説を採用する傾向にあると考えられる¹⁸。

通説でもある客観説を採用する学説の理由としては、以下が挙げられる¹⁹。

- ①「定住の意思」なるものは必ずしも常に存在するものではないため、これを絶対的要件とすると、住所の実質を備えるものも住所と認めない恐れがあること。
- ②「定住の意思」は外部からは認め得ないことが多いため、第三者に不測の損害を及ぼす恐れがあること。
- ③民法第 22 条に規定する「生活の本拠」の文言には主観主義をとったと解釈すべき根拠がないこと。
- ④意思無能力者のためにいわゆる法定住所²⁰を設ける必要があるが、民法にこれに関する定めがないこと。

要するに「定住の意思」は住所を決定するにあたっての絶対的要件ではなく、他の諸事情とともに考慮されるべき 1 つの基準をなすものであると考えることが妥当であると考えられる²¹。

反対に主観説を採用する学説の 1 つとして、『定住の意思』は外部からは分からないが、住所として届け出たある一定の場所に一定期間住んでいるという定住の事実があれば、『定住の意思』は当然それにともなっていると思われるのであり、客観的要件を充足している場合には、主観的要件も充足されるという推定ははたらくと解釈すべきである。つまり、

¹⁷ 我妻栄 前掲(注 11)93 頁、引用。

¹⁸ 水本浩編『民法 I (総則)(1)』青林書院(1995 年)112 頁、参照。

¹⁹ 以下①~④まで 我妻栄 前掲(注 11)94~95 頁、参照。

²⁰ ドイツ・スイス・フランスなどの西洋諸国の立法は、任意住所と法定住所を設定している。谷口知平 他編『新版 注釈民法(1)総則(1) [改訂版]』有斐閣(2002 年)403 頁、参照。

²¹ 我妻栄 前掲(注 11)94 頁、参照。

定住の意思がないということ明らかにすれば、一定期間そこに住んでいても、そこは住所ではないと認定することが可能になるのである²²。」とする逆説的な見解もみられる。

筆者としては、「定住の意思」という主観的な要素は、客観的事実として具体化され現れるものだとも考えるが、やはり「定住の意思」という外部からは確認することが困難である主観的なものを主要な要素として「住所」を判定することには危惧があり、「住所」の判定は、定住の客観的事実に基づいて行い、主観的要素である「定住の意思」は客観的事実とともに考慮されるべき一要素だと考える。従って、「住所」を判定するにあたっては、客観説を採用することが法的安定性の観点からも妥当であると考えられる。

(3) 単一説と複数説

「住所」を判定する場合において、経済社会の急速な流動化とともに人々の生活形態も多様化・複雑化する中で、「住所」は1個に限られるのか又は複数あってもよいのかという問題が生じることとなる。これについての学説は、住所は生活の本拠の1つだけであるとする学説(単一説)と各種の生活関係ごとに住所を認める学説(複数説)が対立している。

学説上の流れとしては、従前は単一説が通説的見解であった。その論拠は、『生活の本拠』である本拠とは概念上1つしか在り得ない、2つ以上あればすべてが本拠とは言えない²³。」と説かれている。しかし、現在では複数説が通説となっている²⁴。

水本浩名誉教授は「まさに、今日の複雑な社会経済的生活関係では、多面的な生活関係のそれぞれの中心地は単一に決定できるものではない。問題となった法律関係について最も関係の深い場所をもって住所とするべきだとする見解、つまり、法律関係基準説が通説を占めるのも当然といえよう²⁵。」と述べている。

上述のように、複数説は「法律関係基準説」という言葉でも表現される。すなわち、民法上の学説で説かれる複数説とは、1つの法律関係について複数の住所を認めるという趣旨ではなく、異なる法律関係について、それぞれの法律関係ごとに「住所」を決定すべきであると理解することが出来る。「住所」は、私法関係以外の法律関係においても重要な意義を有するものである。従って、「住所」は各々の法律関係ごとにその立法趣旨に従い、個別具体的に判断するのが相当であると考えられる。なお、民法の学説においては複数説が通説とされているが、判例の見解は明確ではないとされている²⁶。

²² 石田喜久夫『口述民法総則〔第二版〕』成文堂(1998年)78頁、参照。

²³ 石田喜久夫 前掲(注22)78頁、参照。

²⁴ 水本浩編 前掲(注18)114頁、参照。

²⁵ 水本浩編 前掲(注18)114頁、引用。

²⁶ 石田穰 前掲(注10)139頁、参照。

第2節 公法上の住所の定義

公法の分野においても「住所」概念は、一定の法律関係を処理する基準として、種々の法律に用いられ重要な機能を果たしている。また、人の法律上の権利及び義務を決定する上でも「住所」という基準は重要な意義を有するものである。

以下において、公法上の「住所」の定義について、1. 住民基本台帳法、2. 公職選挙法及び3. 農地法を採り上げ確認する。

1. 住民基本台帳法における住所の定義と住民票の機能

住民基本台帳法第1条は、「この法律は、市町村(特別区を含む。)において、住民の居住関係の公証²⁷、選挙人名簿の登録その他の住民に関する事務の処理の基礎とするとともに住民の住所に関する届出等の簡素化を図り、あわせて住民に関する記録の適正な管理を図るため、住民に関する記録を正確かつ統一的に行う住民基本台帳の制度を定め、もつて住民の利便を増進するとともに、国及び地方公共団体の行政の合理化に資することを目的とする。」と規定している。

上記規定の「住民の居住関係の公証」を成すものが「住民票」であり、住民基本台帳法第7条において「住民票」に「住所」を記載することが規定されていることから、「住民票」は住民の居住関係である「住所」の存在を公に証明するものであると考えられる。

上記「住所」について、住民基本台帳法第4条は住民の「住所」に関する法令の規定の解釈として「住民の住所に関する法令の規定は、地方自治法第10条第1項に規定する住民の住所と異なる意義の住所を定めるものと解してはならない。」と規定し、単一説の立場に立って住所概念の統一を図っているものと解釈される²⁸。

しかし、地方自治法第10条第1項では「市町村の区域内に住所を有する者は、当該市町村及びこれを包括する都道府県の住民とする。」と規定するだけで、「住所」そのものについての具体的かつ明確な定義規定はなされていない。従って、住民基本台帳法における「住所」の定義については、民法上の定義規定を借用して解釈せざるを得ないと考える。つまり、「住民票」における住民の居住関係である「住所」の公証機能は、「住民票」に記載された「住所」と民法第22条に規定する「住所」である「生活の本拠」が一致しない場合においては、絶対的に有効なものではないと考えられる。

このことについて、和歌山県伊都郡高野口町(現在の橋本市)の住民訴訟において、当該地方公共団体の住民であるか否かが争われた事例で、和歌山地方裁判所昭和63年9月28

²⁷ 公証とは、特定の法律事実または法律関係の存在を公に証明する行為である。塩野宏『行政法Ⅰ〔第5版〕(行政法総論)』有斐閣(2009年)118頁、参照。

²⁸ 辻正美 前掲(注12)99頁、参照。

日判決は「住民基本台帳法による住民票は、住民の届出に基づいて市町村長が作成するものであり、高度の公証的機能を有するものと認めることはできるが、その記載は住民の生活の本拠を推認する重要な一資料にすぎず、その生活の本拠を確定する唯一の絶対的資料であると認めることはできない²⁹。」と判示している。

また、最高裁判所平成 11 年 1 月 21 日判決においても、住民票について「市町村長が住民基本台帳法 7 条に基づき住民票に同条各号に掲げる事項を記載する行為は、元来、公の権威をもって住民の居住関係に関するこれらの事項を証明し、それに公の証拠力をあたえたいわゆる公証行為であり、それ自体によって新たに国民の権利義務を形成し、又はその範囲を確定する法的効果を有するものではない³⁰。」と判示している。

上記 2 つの判決からも、「住民票」は、高度な公証機能を有するものではあると言えるが、これが直ちに種々の法律関係における法律要件としての「住所」を確定させる上での法的効果を有するものではないと考える。

2. 公職選挙法における住所の定義

公職選挙法第 9 条第 2 項は、「日本国民たる年齢満 20 年以上の者で引き続き三箇月以上市町村の区域内に住所を有する者は、その属する地方公共団体の議会の議員及び長の選挙権を有する。」と規定している。また、地方公共団体の議会の議員の被選挙権を有する者については、公職選挙法第 10 条第 1 項第 3 号及び同第 10 条第 1 項第 5 号において「都道府県の議会の議員については、その選挙権を有する者で年齢満 25 年以上のもの」及び「市町村の議会の議員についてはその選挙権を有する者で年齢満 25 年以上のもの」と規定している。つまり、地方公共団体の選挙権及び被選挙権の行使については、各人が「住所」を有する市町村区域内で行うことと規定されているのである。しかし、公職選挙法においても地方公共団体の選挙権及び被選挙権の行使場所としての重要な基準となる「住所」についての明確な定義は規定していない。

上記のことより、公職選挙法において「住所」について個別の定義規定を設けていないのであるから、公職選挙法における「住所」は、民法第 22 条に規定する「住所」の定義規定を借用し、「各人の生活の本拠」をその基準となる「住所」として解釈適用するものと考えられる。

3. 農地法における住所の定義

改正前の農地法(以下、「農地法」と言う。)は、「農地はその耕作者みずからが所有する

²⁹ 和歌山地裁昭和 63 年 9 月 28 日判決 判例時報第 1320 号 98 頁、引用。

³⁰ 最高裁第 1 小法廷平成 11 年 1 月 21 日判決 判例時報第 1675 号 48 頁、引用。

ことが最も適当である。」(農地1条)と認めており³¹、農地法第6条において「所有できない小作地」を以下のように規定していた。

- (1) 国以外のものは、何人も次に掲げる小作地を所有してはならない。
- ①その所有者の住所のある市町村の区域の外にある小作地
 - ②その所有者の住所のある市町村の区域内にある小作地でその住所のある都道府県について別表で定める面積(都道府県知事が農林水産大臣の承認を受け、その都道府県の区域を二以上の区域に分けて各区域の面積をその平均がおおむね別表のその都道府県の面積と等しくなるように定め、これを公示したときは、その面積)をこえる面積のもの
- (2) 前項の規定の適用については、小作地の所有者の世帯員が当該所有地の住所のある市町村の区域内で所有する小作地は、当該所有者が所有するものとみなす。
- (3)～(6) 省略。

つまり、小作地を自らが所有出来るか否かを判定するのは、当該小作地の所在する市町村に「住所」を有するか否かである(「住所」を有する場合であっても、所有出来る小作地には一定の面積制限が設けられている)。このように、農地法上も「住所」は農地買収等の種々の問題について重要な基準を担っている。しかし、農地法においても「住所」についての明確な定義は規定していない。学説の見解では、農地法第6条の規定における「住所」も民法第22条と同趣旨で「各人の生活の本拠」を指すものとされている³²。

第3節 判例における住所の意義

第2節において、公法上の住所の定義について、住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法を採り上げ確認してきたが、「住所」についての具体的・明確な定義規定を確認することが出来なかった。そこで、本節では、公法において「住所」として借用される民法第22条の「住所」である「生活の本拠」の公法上の解釈について判例を通して検討していく。

1. 公職選挙法に関する判例

(1) 「生活の本拠」の解釈

戦後、公職選挙法に関連して、学生の選挙権行使場所の基準となる「住所」について、「原則としてその寮・寄宿舎又は下宿先の所在地にある」という通達(昭21.5.22乙257号各地方局長宛地方局長通達)が出されていたが、その後、上記内容を変更し、「上記のよ

³¹ 林良平他編『逐条民法 特別法講座(第1巻)総則』ぎょうせい(1991年)80頁、参照。

³² 林良平他編 前掲(注31)80頁、参照。

うな学生・生徒でその学資の大半を郷里から仕送りを受け、休暇等に帰省する者の住所は、郷里にある」とした通達(昭 28. 6. 18 自丙選発 139 号自治庁選挙部長通達)が出されたことにより、寮又は寄宿舍で生活をしている学生の選挙権行使場所の基準としての「住所」が当該寮若しくは寄宿舍又は郷里にあるのかについて争われることとなった³³。

これについて、最高裁判所昭和 29 年 10 月 20 日判決では、「およそ法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り、その住所とは各人の生活の本拠を指すものと解するを相当とする³⁴。」と判示しており、公職選挙法における「住所」について民法第 22 条の「住所」である「生活の本拠」と同様の意義に解釈することを明らかにし、寮又は寄宿舍で生活をしている学生の「生活の本拠」は、実際に日常生活を送っている該寮若しくは寄宿舍であるとしている。

(2)主観説と客観説

公職選挙法上の「住所」について主観説を採用しているのか、客観説を採用しているのかについては、最高裁判所昭和 35 年 3 月 22 日判決は、選挙権の要件としての住所について、「公職選挙法第 9 条第 2 項の住所とは、その人の生活にもっとも関係の深い一般生活、全生活の中心を指すものと解すべく、私生活面の住所、事業活動面の住所、政治活動面の住所等を分離して判断すべきものではない³⁵。」と判示しており、客観説を採用していると考えられる。

(3)単一説と複数説

一方で、上記の最高裁判所昭和 35 年 3 月 22 日判決が、単一説をとるのか複数説(法律関係基準説)をとるのかについては、学説上も意見の分かれるところであり、判決の見解についても明確ではないとされる³⁶。

上記判決が複数説の立場をとる学説として、四宮和夫教授は「表面上は『生活の本拠』がどこにあるかを問題にするが、実質的には公職選挙法上の住所を公職選挙法の問題に従って判定したものと考えられ(法律関係基準説)、したがって、複数説が親しみやすい。このように判例では表面上は単一説をとりながら、実質は複数説に接近しつつある³⁷。」と述べている。

筆者としては、「住所」について、単一説を採用するとしても、複数説(法律関係基準説)を採用するとしても、公職選挙法における、選挙権行使場所としての「住所」は、公正な選挙という観点から 1 つであると考えられる。なぜなら、公職選挙法における「住所」を複数認めることは、複数の権利義務を生ずることとなり、重複立候補や重複投票等の弊害を生

³³ 水本浩編 前掲(注 18)116 頁、参照。

³⁴ 最高裁大法廷昭和 29 年 10 月 20 日判決 民集第 8 卷第 10 号 1907 頁、引用。

³⁵ 最高裁第 3 小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決 民集第 14 卷第 4 号 551 頁、引用。

³⁶ 石田喜久夫 前掲(注 22)81 頁、参照。

³⁷ 四宮和夫他『民法総則 [第 6 版]』弘文堂(2002 年)73 頁、引用。

む可能性を生じさせるからである。このような結果は、公職選挙法第 1 条³⁸が規定する立法目的にも反することになると考える。

2. 農地法に関する判例

(1) 「生活の本拠」の解釈

第 2 節でも触れたように、農地法においても「住所」は重要な機能を果たしている。農地法の目的は、農地所有者と耕作者とを一致させることにあり(農地 1 条)、「その所有者の『住所』のある市町村の区域」を基準として、その区域内の小作地所有の制限及び区域外の小作地保有を禁止(農地 6 条 1 項)しているため、「住所」の判定は、農地買収に関して、農地所有者にとっての利害関係を左右する重大な問題となるからである。

(2) 主観説と客観説

農地法における、農地買収に関する判例として、主観説を採用したとみられる最高裁判所昭和 26 年 12 月 21 日判決では、自作農創設特別措置法上の不在地主かどうか争われた事例において、農地所有名義者は常に在住はしてはいなかったが(その時点ではまだ海軍省に勤務しており所有農地区域には居住していなかったが、海軍省での残務整理が終了しだい自らも帰郷する意思を持っていた)、家族を帰郷させ家財道具も郷里に送りつけ、家族が当該農地を耕作している事実と本人自身の強い意思があるという点を考慮して、不在地主ではないと判断している³⁹。

一方で、農地所有地以外の市町村で金融業を営み、農地所有地には月に 2・3 回数日帰る者に対して、最高裁判所昭和 27 年 4 月 15 日判決では、地主は他所に住んで、日常生活を送っており、耕作地の所在する町において物資の供給を受け、選挙権を行使し、町民税を納付していたが、農地所有者本人の「生活の本拠」は農地所有地には存在しないと判断したのである⁴⁰。このことは、「住所」の確定において、本人の意思ではなく、その者の「生活の本拠」を客観的事実に基づき判断していると考えられ、客観説を採用したものと理解することができる。

(3) 単一説と複数説

上記(2)の 2 つの判決において、「住所」の判定につき、単一説を採用するのか複数説を採用するのかの判断は困難であり、学説上も意見が分かれているところである。しかし、農地法の立法目的が、農地所有者と耕作人を一致させることにあり、その所有者の住所の

³⁸ 「(この法律の目的)この法律は、日本国憲法の精神に則り、衆議院議員、参議院議員並びに地方公共団体の議会の議員及び長を公選する選挙制度を確立し、その選挙が選挙人の自由に表明せる意思によつて公明且つ適正に行われることを確保し、もつて民主政治の健全な発達を期することを目的とする。」(公選 1 条)

³⁹ 最高裁第 2 小法廷昭和 26 年 12 月 21 日判決 民集第 5 卷第 13 号 796 頁、参照。

⁴⁰ 最高裁第 3 小法廷昭和 27 年 4 月 15 日判決 民集第 6 卷第 4 号 413~414 頁、参照。

ある市町村の区域を基準として所有出来ない農地を規定していることから、農地法における「住所」は市町村の区域を基準として1つであると考えられる。

最高裁判所が、共に「住所」の判断基準について具体的に言及していないこと、また、農地所有者の住所意思が考慮されるか否かについては判断が分かれることからすると、農地法における「住所」の判断は、農地の有効かつ効率的利用という法政策上の趣旨を加味して個別具体的になされているものと考えられる。

第4節 総括

本論文第1章では「住所」の意義について、第1節で民法上の定義として、民法第22条において「住所」とは「各人の生活の本拠」と規定していることを確認し、民法上の対立する学説について考察した。まず、民法において「住所」を判定する際に、今日のように人々の生活形態が多種・多様化し、活動拠点が各地に点在している状況下においては、本籍や住民票等の記載された場所をもって形式的に各人の「生活の本拠」を決定することは出来ないことから、実質的な生活関係に基づいて「住所」を判定する実質主義が採用されていることを確認した。また、各人の「定住の意思」なる主観は外部から認識することが困難である等の理由から客観主義が採用され、経済社会の急速な発展や流動化及び交通移動手段の発達を論拠に、各人の「生活の本拠」は、単一に決定出来るものではなく、異なる法律関係ごとに、各々の法律関係の趣旨に照らして決定するとする複数説(法律関係基準説)が学説の多数である通説となっていることを確認した。

第2節においては、公法上の「住所」の定義として、住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法における「住所」の定義について概観したが、明確な定義規定はなされておらず、民法における「住所」の定義規定の概念を借用していることが確認できた。

第3節では、公法である公職選挙法及び農地法に関する判例を採り上げて内容について比較検討を行ったところ、それらの判例においても、「住所」を判定する上での統一的又は具体的な判定基準を確認することは出来なかったが、「住所」の意義については、民法第22条の定義規定を借用し「生活の本拠」を「住所」として判断していると理解することができた。

なお、民法上で対立する学説である、主観説と客観説及び単一説と複数説について、裁判所がいずれの立場をとるのかは、こちらも個々の判決における判断は様々であり、また明確にはされていない。そのため、公法における「住所」の判定は、その該当する法領域の立法趣旨や政策及び個々の事件の具体的内容や事実関係等から法律関係ごとに、民法第22条における「住所」の定義である「生活の本拠」について、個別具体的に判断せざるを得ないと考えられるが、公職選挙法及び農地法の各法律関係において、その立法目的

及び趣旨に従い、各々の法律における「住所」は1つであると考えられる。つまり、異なる法領域との関係において、各々の法律関係における「住所」が別個に存在することはあり得ても、1つの法律関係について複数の「住所」が認められるわけではないと考える。

公法である租税法上の「住所」の意義については、次章において概観し考察していく。

第2章 租税法上の住所の意義

租税法上、「住所」について明確な定義規定は設けられておらず、民法からの借用概念であるとされているが、租税法において、「住所」は納税義務の成立、納税義務者の範囲及び課税範囲等を決定する上で重要な機能を果たしている。本章では、公法である租税法の中から、「住所」の意義について、特に「住所」との関わりが深いと考える法律の中から、第1節では地方税法、第2節では所得税法及び第3節では相続税法を採り上げ、それぞれ「住所」の意義について概観し、「住所」である「生活の本拠」の判定基準についての考察を行う。第4節では、本論文第5章の判例研究で採り上げる、所得税法と相続税法における「住所」の相違点についての考察を行う。第5節では、本章を総括する。

第1節 地方税法上の住所の意義

1. 地方税法における納税義務者

地方税法は、都道府県又は市町村に「住所」を有する個人を道府県民税又は市町村民税の納税義務者として規定し(地法24条1項1号・同294条1項1号)、また、道府県民税及び市町村民税の賦課基準日は1月1日と規定している(地法39条・同318条)⁴¹。従って、賦課基準日の1月1日に道府県又は市町村に「住所」を有する個人は当該年度の道府県民税又は市町村民税の納税義務者となる。このように、地方税法における「住所」は納税義務を確定させる上で必要不可欠な要素であるが、この「住所」の定義について地方税法上は、明確な定義規定が設けられていない。

地方税法第294条第2項及び同第294条第3項において、個人住民税⁴²の納税義務者を以下のように規定している。

(市町村民税の納税義務者等)

地方税法第294条第2項

前項第1号の市町村内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、当該市町村の住民基本台帳に記録されている者をいう。

⁴¹ 三木義一他『実務家のための税務相談(民法編)』有斐閣(2004年)6頁、参照。

⁴² 個人の道府県民税(都民税を含む)及び市町村民税(区民税を含む)を合わせて一般に「個人住民税」と呼ばれている。住民に身近な行政サービスに必要な経費を、住民にその能力(担税力)に応じて広く分担させるものである。東京都主税局ホームページ「個人住民税」

http://www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/kojin_ju.html (2011年1月15日確認)

(市町村民税の納税義務者等)

地方税法第 294 条第 3 項

市町村は、当該市町村の住民基本台帳に記録されていない個人が当該市町村内に住所を有する者である場合には、その者を当該住民基本台帳に記録されている者とみなして、その者に市町村民税を課することができる。この場合において、市町村長は、その者が他の市町村の住民基本台帳に記録されていることを知ったときは、その旨を当該他の市町村の長に通知しなければならない。

また、道府県民税の納税義務者としての個人とは、地方税法第 24 条第 2 項において、以下のように規定している。

(道府県民税の納税義務者等)

地方税法第 24 条第 2 項

前項第 1 号、第 6 号及び第 7 号の道府県内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、その道府県の区域内の市町村の住民基本台帳に記録されている者（第 294 条第 3 項の規定により当該住民基本台帳に記録されているものとみなされる者を含み、同条第 4 項に規定する者を除く。）をいう。

上記規定のとおり、地方税法における「住所」は納税義務者を確定させる上で必要不可欠な要素であるが、本論文第 1 章でも述べてきたように、人々の生活形態が多種・多様化している現代において、住民基本台帳法に規定する、住民票に記載された「住所」と各人の「生活の本拠」は異なる場合があり、種々の法律適用の場面において問題となっている。

2. 地方税法における「住所」の意義

(1) 「住所」の意義

地方税法上、「住所」については、明確な定義規定が設けられていない。

地方税法に関して、日本に滞在居住していた外国人が、東京都特別区民税⁴³賦課期日に地方税法第 294 条(市町村民税の納税義務者等)に規定する「住所」を当該特別区に有していたか否かが争われた事例がある⁴⁴。これについて、東京地方裁判所昭和 45 年 3 月 9 日判決は「何を右の生活の本拠とみるかは、現在のように各人の生活が多方面にわたっている状況のもとにおいては、当該法令が住所を法律効果に結びつけている趣旨に照らし、当該

⁴³ 特別区民税とは東京 23 区における市町村民税であり、他の政令指定都市の区と異なり、「市町村民税」ではなく「特別区民税」という。港区ポータルサイト「特別区民税・都民税の概要」
<http://www.city.minato.tokyo.jp/kurasi/zeikin/juminzei/gaiyo/gaiyo/index.html> (2011 年 1 月 15 日確認)

⁴⁴ 竹内進「租税法における『住所』に関する考察」『税法学』第 560 号(2008 年 11 月)146 頁、参照。

法律関係に即して決すべきである。しかるところ、地方税法は、その 294 条 1 項⁴⁵、1 条 2 項⁴⁶、736 条⁴⁷により、東京都の特別区につき、当該特別区の区域内に住所を有する個人に対して均等割額および所得割額の合計額によって特別区民税を課することになっているが、同法がこのように個人に対する住民税について住民を課税要件⁴⁸と定めた趣旨は、所得割額による住民税を課税すべき特別地方公共団体を定めるとともに、当該特別地方公共団体の区域内に居住する住民にその担税力に応じてその地方公共団体の経費を負担せしめる趣旨と解すべきであるから、右の趣旨からみて、同法 294 条(市町村民税の納税義務者)にいう住所は、その人の一般的生活にもつとも関係の深い場所(全生活の中心)であると解するを相当とする⁴⁹。」と判示していることより、地方税法上も「住所」の概念として民法第 22 条に規定する「各人の生活の本拠」をその「住所」概念として借用していると考えられる。

(2) 「生活の本拠」の判断基準

上記判決が、「当該法令が住所を法律効果に結びつけている趣旨に照らし、当該法律関係に即して決定すべきである」とした上で、地方税法における、個人住民税について住民を課税要件と定めた趣旨が、地方公共団体の区域内に居住する住民にその担税力に応じてその地方公共団体の経費を負担させる趣旨であると解釈していることより、地方税法上の各人の「生活の本拠」とは、その者が最も身近に行政サービスを受けている地方公共団体の区域内であると考えられる。これは、住民税が地方公共団体の区域内の住民及び当該地方公共団体と何らかの密接な関係をもっている個人に対して、広く租税を課することを目的とするという、住民税の基礎にある負担分任思想(地方公共団体の住民等は当然に当該地方公共団体の経費を分担し合うべきであるとする考え方である。)とも合致するものである⁵⁰。

⁴⁵ 「(使用村民税の納税義務者等)市町村民税は、第一号の者に対しては均等割額及び所得割額の合算額によって、第三号の者に対しては均等割額及び法人税割額の合算額によって、第二号及び第四号の者に対しては均等割額によって、第五号の者に対しては法人税割額によって課する。」(地法 294 条 1 項)

⁴⁶ 「(用語)地方団体 道府県又は市町村をいう。」(地法 1 条 2 項)

⁴⁷ 「(特別区における特例) 第一条第二項の規定によつてこの法律中市町村に関する規定を特別区に準用する場合においては、第五条第二項中『一 市町村民税 二 固定資産税 三 軽自動車税 四 市町村たばこ税 五 鈷産税 六 特別土地保有税』とあるのは『一 特別区民税 二 軽自動車税 三 特別区たばこ税 四 鈷産税』と、同条第六項中『一 都市計画税 二 水利地益税 三 共同施設税 四 宅地開発税 五 国民健康保険税』とあるのは『一 水利地益税 二 共同施設税 三 宅地開発税 四 国民健康保険税』と読み替えるものとする。」(地法 736 条)

⁴⁸ 「課税要件(Steuertatbestand) とは、納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによつて納税義務の成立という法律効果を生じる法律要件のことである。」「前略…各租税に共通の課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率の 5 つがある。」金子宏 前掲(注 1)134 頁、引用。

⁴⁹ 東京地裁昭和 45 年 3 月 9 日判決 行集第 21 卷第 3 号 466 頁、引用。

⁵⁰ 金子宏 前掲(注 1)470 頁、参照。

①主観説と客観説

地方税法上の「住所」(生活の本拠)の判定は、上記判決からも、個人が住民税を負担すべき地方公共団体とは、当該個人の「定住の意思」という主観的要素に基づき判定される「住所」を管轄する地方公共団体ではなく、当該個人に関連する客観的事実より判定される当該個人の一般的生活にもっとも関係の深い場所(全生活の中心)である「住所」を管轄する地方公共団体であると考えられる。従って、地方税法上の「住所」は、客観説に基づき判定されるものと解釈する。

②単一説と複数説

上記判決が、地方税法上の「住所」(生活の本拠)の判定基準を「その人の一般的生活にもっとも関係の深い場所(全生活の中心)」としていることより、単一説を採用していると考えられる。

第2節 所得税法上の住所の意義

所得税の納税地は原則として住所地とされており(所法 15 条)、さらに、「住所」を国内に有するか国外に有するかにより「居住者」と「非居住者」の区分が決定され、それにより課税所得の範囲及び課税方法が決定されることとなる⁵¹。このように、所得税法上「住所」は課税範囲及び課税方法を決定するための重要な基準であるにもかかわらず、所得税法において「住所」そのものの定義は規定しておらず、所得税基本通達において「住所」の意義を定めているのみである。また、所得税法上「住所」である「生活の本拠」の判定基準についての具体的な規定も設けられていないことから、その判定について納税者と争いが生じる結果となっている。

1. 所得税法における居住者・非居住者の区分

所得税法において、納税義務者は、わが国の居住者であるか否かによって、無制限納税義務者と制限納税義務者とに区分され、居住者は無制限納税義務者として、所得の源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、すべての所得について納税義務を負うものと規定し(所法 5 条 1 項、同 7 条 1 項 1 号)、非居住者は制限納税義務者として、国内源泉所得についてのみ納税義務を負うものと規定している(所法 5 条 2 項、同 7 条 1 項 3 号)。ただし、居住者のうち、非永住者⁵²は、国内源泉所得およびそれ以外の所得で国内において支払われまたは国外から送金されたものについてのみ、納税義務を負うものと規定している(所法

⁵¹ 三木義一他 前掲(注 41)4~8 頁、参照。秋山友宏「国外居住者に対する所得税の納税義務の判断ポイント」『税理』第 51 巻第 8 号(2008 年 7 月)114 頁、参照。

⁵² 「居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。」(所法 2 条 1 項 4 号)

7条1項2号)⁵³。

この無制限納税義務者と制限納税義務者の区分について、金子宏名誉教授は「無制限納税義務者というのは、わが国に住所または居所を有するため、いわば人的にわが国の課税権に服し、国内に源泉があるか国外に源泉があるかを問わず、それに帰属する課税物件のすべてについて納税義務を負う者をいい(居住者のうち非永住者(2条1項4号)は国内源泉所得のほか、国内において支払われまたは国外から送金された所得)、制限納税義務者というのは、わが国に住所または居所はないが、財産や事業を有するため、その限度でいわば物的にわが国の課税権に服し、国内に源泉のある課税物件についてのみ納税義務を負う者をいう⁵⁴。」と述べ、課税権の帰属の主体によって、無制限納税義務者と制限納税義務者とを区分している。

所得税法第2条第1項では、無制限納税義務者と制限納税義務者を明確に区分するため、居住者、非永住者及び非居住者を以下のように規定している。

(定義)

所得税法第2条第1項第3号、第4号、第5号

三 (居住者) 国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。

四 (非永住者) 居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。

五 (非居住者) 居住者以外の個人をいう。

このように、国内における「住所」の有無及びその有する期間により無制限納税義務者となる居住者(非永住者を含む)と制限納税義務者となる非居住者とが区分され、それにより各人の課税所得の範囲が大きく異なることとなるため、所得税法における「住所」は課税範囲を決定するための重要な要素となるのである。

2. 所得税法における「住所」の意義

(1) 「住所」の意義

所得税法上、「住所」についての定義規定は設けられていないが、所得税法における「住所」の意義について、所得税基本通達2-1において以下のように定めている。

⁵³ 金子宏 前掲(注1)136頁、参照。

⁵⁴ 金子宏 前掲(注1)136頁、引用。

(住所の意義)

所得税基本通達 2-1

法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。

(注)国の内外にわたって居住地が異動する者の住所が国内にあるかどうかの判定に当たっては、令第 14 条《国内に住所を有する者と推定する場合》及び第 15 条《国内に住所を有しない者と推定する場合》の規定があることに留意する。

上記通達が定めているように、所得税法における住所の意義とは「各人の生活の本拠」であるとしていることから、民法第 22 条に規定する「住所」と同意義であることを明らかにしたものであり、その者の「生活の本拠」を「住所」とした上で、「生活の本拠」の判定については客観的事実に基づいて判定することを明らかにしている点で、本論文第 1 章で考察を行った民法上の学説における客観説に基づくことを明らかにしたものであると考えられる⁵⁵。

所得税法上の「住所の意義」について、神戸地方裁判所昭和 60 年 12 月 2 日判決は、「同法規が民法におけるのと同じ用語を使用している場合に、所得税法が特に明文をもってあるいはその趣旨から民法と異なる意義をもって使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同じ意義を有する概念として使用するものと解するのが相当である⁵⁶。」と判示し、その控訴審判決である大阪高等裁判所昭和 61 年 9 月 25 日判決でも、「所得税法 2 条 1 項 3 号にいう住所は民法 21 条にいう住所と同一の意義を有するものであることは、法の文言と趣旨に照らし、現行法体系上明らかであり、それは、所得税基本通達 2-1 の示すとおり、各人の生活の本拠であると言うべきである⁵⁷。」と判示している。

上記の両判決からも、所得税法上の「住所」は税法固有の概念ではなく、民法からの借用概念であり、所得税法上の「住所」の意義は民法第 22 条に規定する「住所」の概念を同一の意義を有する概念として借用し適用することとしていると理解することが出来る⁵⁸。

つまり、所得税法上の「住所」とは、所得税基本通達 2-1 で定めるところにより「各人の生活の本拠」であり、「生活の本拠」について所得税法が明文による定義規定を設けていないことから、所得税法固有の概念ではなく、民法からの借用概念であるから、所得税

⁵⁵ 後藤昇他編「所得税基本通達逐条解説」大蔵財務協会(2009年)17頁、参照。

⁵⁶ 神戸地裁昭和 60 年 12 月 2 日判決 判例タイムズ第 614 号 58 頁、引用。

⁵⁷ 大阪高裁昭和 61 年 9 月 25 日判決 訟務月報第 33 巻第 5 号 1297 頁、参照。

⁵⁸ 木村直人「居住者・非居住者の課税上の問題点」『税大ジャーナル』第 7 号(2008 年 2 月)124~125 頁、参照。

基本通達 2-1 に定める「生活の本拠」とは、民法第 22 条に規定する「生活の本拠」と同意義に解釈すべきであると考えられる。金子宏名誉教授も、租税法における借用概念の解釈適用について、「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⁵⁹。」として、租税法律主義の観点から同意義に解釈すべき旨を述べている。

(2) 「生活の本拠」の判定基準

所得税基本通達 2-1 において、「住所」とは「各人の生活の本拠」であり、「生活の本拠」の判定は客観的事実に基づいて行うことを定めているが、その判定基準については何ら定められていない。

所得税基本通達 2-1 に定める「住所」の判定基準について、神戸地方裁判所昭和 60 年 12 月 2 日判決は、「所得税法の解釈適用上当該個人の生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかは、租税法は多人数を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、客観的な事実、即ち住所、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判定するのが相当である⁶⁰。」と判示し、「生活の本拠」の判定基準として住所、職業、生計を一にする配偶者その他の親族及び資産の所在等の客観的事実を列挙していることより、これらが、「生活の本拠」を判定する際の一定の基準となるものと考えられる。

(3) 「生活の本拠」の判定における学説

「生活の本拠」の判定について、所得税基本通達は客観的事実によるものと定めているが、租税法の学説においては、民法上の学説である主観説を採用する学説と客観説を採用する学説が対立して存在している。

所得税基本通達 2-1 において、「生活の本拠」の判定は客観的事実によることを定めていること及び上記(2)の判決が列挙した判定基準において、定住の意思等の各人の主観的要素は考慮されておらず、客観的な事実のみを列挙していることから、「生活の本拠」の判定は、各人の「定住の意思」という主観的要素により「住所」を判定する主観説ではなく、種々の客観的事実により「住所」を判定する客観説に基づき判定するものと解釈することが出来る。これは、所得税法上の「住所」の判定において主観説を採用した場合、各人の意思によって国内の「住所」の有無及びその所在地等が判定され、それにより課税所得の範囲が左右される結果となると、租税要件に恣意性が介入する可能性があり、法的公平性の観点から問題があると考えられるからである⁶¹。さらに、本論文第 1 章でも述べたように「定住の意思」は通常外部から認識し得ない場合が多いため、法的安定性の観点からも

⁵⁹ 金子宏 前掲(注 1)109 頁、引用。

⁶⁰ 神戸地裁昭和 60 年 12 月 2 日判決 前掲(注 56)58 頁、引用。

⁶¹ 後藤昇他編 前掲(注 55)17 頁、参照。

問題があると考える。

また、本節の上記 1. 所得税法における居住者・非居住者の区分で述べた、非永住者の定義規定(所法 2 条 1 項 4 号)についても、平成 18 年度税制改正において、租税の公平性及び中立性の確保や租税回避行為への対応等の観点から見直しが行われ、非永住者の「意思」に関する規定が削除されている⁶²。改正前所得税法第 2 条第 1 項第 4 号は非永住者を「居住者のうち、国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて 5 年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人」と規定し、非永住者に該当するか否かの判定については、改正前所得税法施行令第 16 条において「①その者が日本の国籍を有しないこと。②その者が日本の国籍のほか外国の国籍を有し、かつ、その納税地の所轄税務署長に対し、国内に永住する意思はない旨を表明したこと。」と規定し、これらの者については、国内に永住する意思がないものと推定することとしていた⁶³。現行法においては「国内に永住する意思」の文言が削除され、「住所」の判定基準から個人の意思という主観的要素を排除していることより、客観的な事実に基づいて「住所」を判定(客観説)することにより、租税の公平性及び中立性を確保し、租税回避行為への対応を図ったものであると解釈できる。つまり、上記改正により、非永住者を判定するための「住所」の基準として、「国内に永住する」という個人の意思である主観的要素を判定基準から排除し、主観的要素により「住所」を判定する主観説ではなく、客観的事実を判定基準とする客観説を採用することを明らかにしたものと解釈することが出来る。

3. 所得税法における「住所」の推定規定

経済社会のグローバル化が進展し、人々の生活関係も国内・国外へと流動している現在において、所得税法上の「住所」を判定する場合に、各人の「生活の本拠」が国内にあるのか国外にあるのかを具体的に判定することは容易ではない状況となっているのが現状である。そこで、所得税法第 3 条第 2 項⁶⁴の委任を受けて、所得税法施行令第 14 条及び同第 15 条において、以下、「住所」の推定規定を設けている⁶⁵。

⁶² 青木孝徳他「改正税法のすべて《18年版》」大蔵財務協会(2006年)450~453頁、参照。

⁶³ 青木孝徳他 前掲(注 62)451~452頁、参照。

⁶⁴ 「(居住者及び非居住者の区分)前項に定めるもののほか、居住者及び非居住者の区分に関し、個人が国内に住所を有するかどうかの判定について必要な事項は、政令で定める。」(所法 3 条 2 項)

⁶⁵ 占部裕典「税法における『住所』の意義とその判断要素」『税理』第 51 巻第 2 号(2008 年 2 月)48 頁、参照。

(国内に住所を有する者と推定する場合)

所得税法施行令第 14 条

- 一 その者が国内において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。
- 二 その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等に照らし、その者が国内において継続して一年以上居住するに足りる事実があること。

(国内に住所を有しない者と推定する場合)

所得税法施行令第 15 条

- 一 その者が国外において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。
- 二 その者が外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可をうけており、かつ、その配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

上記のように、所得税法施行令第 14 条第 1 項及び同第 15 条第 1 項では、継続して 1 年以上居住することを必要とする職業を有することを条件として、居住の期間と職業との関係を基準に「住所」の推定基準を規定している。さらに、所得税法施行令第 14 条第 2 項及び同第 15 条第 2 項において、国籍、生計を一にする親族等の存在、国内における職業及び国内における資産の有無等を基準として、その者の「住所」を推定することを規定しているのである⁶⁶。

第 3 節 相続税法上の住所の意義

相続税法において、納税義務者は「住所」を国内に有するか否か及び国籍要件によって、無制限納税義務者として、相続若しくは遺贈⁶⁷(死因贈与を含む。以下同じ。)又は贈与(死因贈与を除く。以下同じ。)により取得した財産のすべてについて相続税又は贈与税の納税義務を負う者(相法 1 条の 3 第 1 号・同 1 条の 3 第 2 号・同 2 条 1 項・同 1 条の 4 第 1 号・同 1 条の 4 第 2 号・同 2 条の 2 第 1 項)と、制限納税義務者として、相続若しくは遺

⁶⁶ 占部裕典 前掲(注 65)48 頁、参照。

⁶⁷ 「(法)遺言によって財産を贈与すること」を言う。また、遺言とは、「①死に際にのこすことば。いごん。ゆいごん。②(法)自己の死亡後の財産や身分に関する一定の方式に従った単独の意思表示で、死亡によって効力を生ずるもの。」新村出編 前掲(注 15)155 頁・141 頁、引用。

贈又は贈与により取得した財産で国内にあるものについてのみ相続税又は贈与税の納税義務を負う者(相法1条の3第3号・同2条2項・同1条の4第3号・同2条の2第2項)⁶⁸に区分される。

このように相続税法上「住所」は、課税範囲等を決定するための重要な基準であるにもかかわらず、相続税法において、「住所」そのものの定義規定は設けられていない。このため、民法第22条の「住所」の定義規定を相続税法において借用概念として使用するに際して、その「住所」である「生活の本拠」の意義及び判定についても種々異なる解釈や判断がなされる結果となっているのが現状である。

本節においては、相続税法における「住所」の意義を中心に考察していくものであるが、本論文第5章の判例研究で採り上げる事例との関連から、とくに、相続税法上に規定される贈与税について主に採り上げ考察を行っていくこととする。

なお、相続税法は、無制限納税義務者と制限納税義務者の区分を、相続税及び贈与税の節税対策として利用し、贈与財産を海外に移転させる等する納税者が増加したことから、税制調査会「平成12年度税制改正に関する答申」において、「相続税については、国際化等の経済社会状況への対応も求められており、税制の信頼を高める観点から海外への資産移転による租税回避行為の防止等についても必要な措置を検討する必要がある⁶⁹。」と答申され、平成12年度の税制改正において、無制限納税義務者の範囲を拡大させる改正がなされているため、改正前と現行法との比較も含め概観していくこととする。

1. 相続税法における納税義務者

(1)平成12年度改正前

平成12年度改正前相続税法第1条の2において、納税義務者を以下のように規定していた。

(贈与税の納税義務者)

相続税法第1条の2

以下に掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。

- 一 贈与(贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。)に因り財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 贈与に因りこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

⁶⁸ 金子宏 前掲(注1)488~509頁、参照。

⁶⁹ 内閣府ホームページ・税制調査会「平成12年度の税制改正に関する答申」
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichod1.html> (2011年1月15日確認)

上記規定の第 1 号に掲げる者を「無制限納税義務者」、第 2 号に掲げる者を「制限納税義務者」としてそれぞれ区分している⁷⁰。

(2)平成 12 年度改正後

相続税法は、税制調査会「平成 12 年度税制改正に関する答申」により答申された内容を受けて、海外への資産移転による租税回避行為の防止等に対する措置として、旧租税特別措置法第 69 条を設置した。この改正により、改正前は無制限納税義務者と制限納税義務者の区分は所得税法と同様に納税義務者の「住所」が基準とされていたが、海外への資産移転による租税回避行為等の問題を考慮して、無制限納税義務者の区分には「住所」の基準の他、国籍要件も一部加味されることとなった⁷¹。

なお、上記の旧租税特別措置法第 69 条の規定は、平成 15 年度の税制改正により、相続税法第 1 条第 4 項の本法に含まれ⁷²、以下のように規定されている。

(贈与税の納税義務者)

相続税法第 1 条の 4

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。

- 一 贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 贈与により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの(当該個人又は当該贈与をした者が当該贈与前 5 年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。)
- 三 贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの(前号に掲げる者を除く。)

このように、改正後においては、上記規定の第 1 号及び第 2 号に掲げる者を「無制限納税義務者」とし、さらに、無制限納税義務者のうち第 1 号に掲げる者を「居住無制限納税義務者」、第 2 号に掲げる者を「非居住無制限納税義務者」とし、第 3 号に掲げる者を「制限納税義務者」として区分することとしたのである⁷³。すなわち、改正前相続税法第 1 条の 2 第 2 号に規定する制限納税義務者に、国籍要件が加味され、日本国籍をもつ一定の者は制限納税義務者から無制限納税義務者へと区分されることとなったのである。

また、納税義務者を無制限納税義務者と制限納税義務者とに区分した上で、相続税法で

⁷⁰ 加藤千博編『相続税法基本通達逐条解説〔平成 22 年版〕』大蔵財務協会(2010 年)36 頁、参照。

⁷¹ 松原有里「エステート・プランニング―相続・贈与税の国際課税をめぐる基本問題―」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣(2007 年)658 頁、参照。

⁷² 金子宏編 前掲(注 71)658 頁、参照。

⁷³ 水野忠恒『租税法〔第 4 版〕』有斐閣(2009 年)673 頁、参照。

はこれらの者の課税財産の範囲を、相続税法第 2 条の 2 において以下のように規定している。

(贈与税の課税財産の範囲)

相続税法第 2 条の 2

第一条の四第一号又は第二号の規定に該当する者については、その者が贈与により取得した財産の全部に対し、贈与税を課する。

2. 第一条の四第三号の規定の該当する者については、その者が贈与により取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し、贈与税を課する。

つまり、平成 12 年度の法改正による旧租税特別措置法第 69 条は、相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した者が日本国籍を有する場合について特例を定め、日本国籍を有する者については、その者が法施行地に「住所」を有していない場合でも、財産取得前 5 年以内に法施行地に「住所」を有していた場合は、非居住無制限納税義務者として国外財産を相続税又は贈与税の課税対象に含めることし、財産の所在地を問わず取得した全財産を課税対象としたのである。また、その者が財産取得前 5 年以内に法施行地に「住所」を有していなかった場合についても、被相続人(贈与者)又は相続人(受贈者)のいずれかが法の施行地に住所を有している場合には、非居住無制限納税義務者として区分され、相続若しくは遺贈又は贈与により取得した全財産に対して相続税又は贈与税の納税義務があると改正されたのである⁷⁴。

この改正により、法施行地に「住所」を有するか否かの他に、「国籍」という新たな要件が加えられることとなり、これにより、日本国籍を有する国外居住者に対しては 5 年という期限付きではあるが、税制調査会「平成 12 年度税制改正に関する答申」において措置の検討が必要とされた、「無制限納税義務者・制限納税義務者の区分を相続税及び贈与税の節税対策として利用し、贈与財産を海外に移転させる等の従来の節税対策」に対して、一定の制限を設けることにより租税回避行為の防止に必要な措置を講じたものであると理解できる。

2. 相続税法における「住所」の意義

(1) 「住所」の意義

所得税法と同様に、相続税法においても「住所」そのものの定義規定は設けられてはならず、「住所」の意義として相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 において以下のように定めている。

⁷⁴ 三木義一他 前掲(注 41)6 頁、参照。

(「住所」の意義)

相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5

法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないものとする。

上記通達が定めるように、相続税法に規定する「住所」とは「各人の生活の本拠」を指すものであり、この「生活の本拠」とは相続税法が「住所」についての明確な定義規定を設けていない以上、借用概念として民法第 22 条に規定する「生活の本拠」と同一の意義を有すると解釈するのが妥当であると考えられる。

このような借用概念の解釈適用の妥当性については、前節 2. 所得税法における「住所」の意義の(1)において採り上げたとおり、借用概念は他の法分野で解釈されているものと同じ意義に解釈するのが、租税法律主義に掲げられる法的安定性の要請に合致しており、私法上の概念を借用する場合には、他の法律において別意に解釈することを法規の明文又はその趣旨から明らかな場合を除き、その借用した概念は私法上と同じ意味に解釈するのが、法的安定性の観点からも妥当であるとされている⁷⁵。

増田英敏教授も「そもそも租税法律主義の厳格な統制下に置かれる租税法領域においては、立法者は民法からその文言を借用することを予定しているのであるから、民法と同意義に解することにより初めて租税法律主義の要請との整合性が維持されるのである。借用概念に租税法独自の意義を追加するというのであれば、租税法固有の意義を追加することを租税法独自に明文の規定により定めることが租税法律主義によって要求される⁷⁶。」として、租税法律主義の観点から私法上と同じ意義に解釈すべき旨を述べている。

なお、借用概念の解釈について、租税法上 3 つの対立した見解(統一説、独立説及び目的適合説)があるとされているが⁷⁷、これについては、次章の第 3 章において詳しく考察していく。

(2)「生活の本拠」の判定基準

相続税法における「生活の本拠」は、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 が定める通り、客観的事実に基づいて判定されるものと解釈されるが、その判定基準については明確な定めが設けられていない。

つまり、相続税法が法文をもって「生活の本拠」についての判定基準を明確に規定して

⁷⁵ 金子宏 前掲(注 1)109 頁、参照。

⁷⁶ 増田英敏「海外での株式譲渡と住所の認定(ユニマット事件)―東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決―」『TKC 税研情報』第 18 巻第 2 号(2009 年 4 月)17 頁、引用。

⁷⁷ 金子宏 前掲(注 1)108 頁、参照。

ならず、また、通達においても取扱いを定めていないのであるから、前節で確認した「住所」の判定に関する裁判の判決が示すとおり、各人の「生活の本拠」を判定するための客観的事実とは、住所、職業、生計を一にする配偶者その他の親族及び資産の所在等であると考えられる。

なお、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-6 は、国外勤務者等で相続又は贈与により財産を取得した時において法施行地を離れている者につき以下のように「住所」を判定することを定めているので確認していく。

(国外勤務者等の住所の判定)

相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-6

日本の国籍を有している者又は出入国管理及び難民認定法別表第二に掲げる永住者については、その者が相続若しくは遺贈により財産を取得した時において法施行地を離れている場合であっても、その者が次に掲げる者に該当する場合(一の三・一の四共-五によりその者の住所が明らかに法施行地外にあると認められる場合を除く。)は、その者の住所は、法施行地にあるものとして取り扱うものとする。

(一) 学術、技芸の習得のため留学している者で法施行地にいる者の扶養親族となつている者

(二) 国外において勤務その他の人的役務の提供をする者で国外における当該人的役務の提供が短期間(おおむね一年以内である場合をいうものとする。)であると見込まれる者(その配偶者その他生計を一にする親族でその者と同居している者を含む。)

(注) その者が相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時において法施行地を離れている場合であっても、国外出張、国外興業等により一時的に法施行地を離れているにすぎない者については、その者の住所は法施行地にあることとなるのであるから留意する。

上記通達の定めは「住所」、「職業」、「生計を一にする配偶者その他の親族」及び「資産の所在」等の客観的事実により「生活の本拠」を判定した上で、その者が相続若しくは遺贈又は贈与によって財産を取得した時において、法施行地を離れ国外に居住している場合に適用される個別具体的な判定基準である。

つまり、上記のような留学者及び国外勤務者であっても、それらの「生活の本拠」が客観的事実により判定した場合において明らかに法施行地にはないと判断されるのであれば、上記通達の定めは適用する余地がないということになる。

(3) 「生活の本拠」の判定における学説 一主観説と客観説一

相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 において、「住所」の判定は客観的事実によるものと定めているのは、所得税法と同様に相続税法上も、「住所」の判定において主観説を採用した場合、各人の意思によって国内の「住所」の有無及びその所在地等が判定され、そ

れにより課税所得の範囲が左右される結果となると、租税要件に恣意性が介入する可能性があり、法的公平性の観点から問題があると考えられ⁷⁸、また、「定住の意思」は通常外部から認識し得ない場合が多いため、法的安定性の観点からも問題があること等を理由に、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 において、『生活の本拠』は客観的事実によって判定するものとする」と定めることにより、相続税法上も「住所」の判定において客観説を採用することを明らかにしていると理解できるが、租税法の学説上は主観説と客観説とが対立している。以下において、主観説を支持する見解と客観説を支持する見解をそれぞれ確認することとする。

①主観説を支持する見解

酒井克彦教授は「住所を有することは法律行為ではないものの、意思を要することには疑いがない。このことを考えると、住所をどこに有するかという意思が住所判断の基本的出発点となるという理解はわかりやすいように思われる⁷⁹。」と述べ、また、『住所』を生活の本拠と捉えるということは、納税者がそこを生活の本拠と考えているかという点から判断されるのが基本であると考えている。したがって、『住所』の認定に当たっては、住所意思あるいはその一部を構成する定住の意思を客観的事実から判断して生活の本拠たる全生活の中心を認定すべきである・・・(後略)⁸⁰。」と述べ、「住所」の判断は納税者の居住意思である主観的な要素によるものだとして主観説を支持している。

②客観説を支持する見解

大淵博義教授は「事実認定による『事実の確定』プロセスにおいて、定住の意思の主観的要素は、生活の本拠の認定において補充的要素として機能するが、その意思の認定は純粹な主観的意思の有無によって機能するのではなく、当該意思があるために、外部から認識できる生活実情として居住意思が認められるという場合に機能すると解すべきである⁸¹。」と述べ、主観的要素は「住所」の認定において、外部から認識出来る場合に補充的要素にとどまるものとして客観説を支持している。

増田英敏教授も「定住の意思を住所の判定要件とすることは、意思を客観的に確認することは困難であるから、住所認定の客観化のための障壁となる。したがって、住所を認定していくに当たっては、客観的事実によるべきであるとする客観説が通説とされる理由は意思の客観的認定の困難さにあるということが出来る⁸²。」と述べ、納税者の意思である主

⁷⁸ 後藤昇他編 前掲(注 55)17 頁、参照。

⁷⁹ 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(上)―所得税法 2 条 1 項 3 号にいう『住所』概念―『税経通信』第 63 巻第 1 号(2008 年 1 月)58 頁、引用。

⁸⁰ 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(下)―所得税法 2 条 1 項 3 号にいう『住所』概念―『税経通信』第 63 巻第 3 号(2008 年 3 月)45 頁、引用。

⁸¹ 大淵博義「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の「住所」の認定(2)―武富士事件判決を素材として―『税務事例』第 40 巻 第 5 号(2008 年 5 月)4 頁、引用。

⁸² 増田英敏 前掲(注 76)16 頁、引用。

観的要素は客観的に確認することが困難であるとして、客観説を支持している。

竹内進准教授は主観説について、「租税法主義の下において受け入れることのできない基準である。なぜなら、その地に定住する意思といった納税者の内面の意思は、外部からは容易に判断することが常に可能なものとはいえないことから、このような基準を『住所』を認定するための客観的事実と同価値として取り扱うことは、法的安定性の見地から認めることは出来ないと考える⁸³。」と述べ、法的安定性の観点から主観説を批判し、客観説を支持している。

筆者としては、主観的要素である「定住の意思」は外部からは認識することは困難であること、また、意思とは取り巻く状況や事情等により容易に変化し得る可能性を含んでいるとも考えられることから、その判断は容易なものではなく、法的安定性の観点からも問題があると考え。従って、外部からも認識することが可能である客観的事実により「住所」を判定する客観説に賛同するものであり、客観的事実として、「定住の意思」が外部からも確認出来る場合に限り、「住所」を判定するための基準としての1つの要素となり得るものであると考える。

(4) 「生活の本拠」の判定における学説 — 単一説と複数説 —

相続税法基本通達1の3・1の4共-5において、「同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないものとする」と定めていることより、納税義務者各人につき「住所」は法施行地において一箇所であり、「住所」の個数については単一説を採用していると解釈できるが、学説上は単一説と複数説とが対立している。以下において、単一説を支持する見解と複数説を支持する見解をそれぞれ確認することとする。

① 単一説を支持する見解

大淵博義教授は「住所複数説に立つと、日本と外国に住所を有することになるが、そうすれば、日本では国内財産と国外財産のすべての財産に対して課税され、また、外国でも、日本の国内財産を含むすべての世界財産に対して相続税又は贈与税が課税されることになる。ところが、日本の相続税法では『在外財産に対する相続税額又は贈与税額』のみを税額控除の対象としていることから、日本国内にある財産に対して外国で課税された相続税額又は贈与税額は相続税法上の『在外財産に対する相続税額又は贈与税額』には該当せず、相続税額等の外国税額控除の対象にはならないという、二重課税の調整の決定的な不合理が生ずることになる⁸⁴。」と述べ、住所複数説を採用した場合には二重課税の調整において問題があるとして、単一説を支持している。

三木義一教授も「税法における住所は課税権限の分配のための基準であり、これを複数

⁸³ 竹内進 前掲(注44)151頁、引用。

⁸⁴ 大淵博義「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の『住所』の認定(1)―武富士事件判決を素材として―」『税務事例』第40巻第4号(2008年4月)3頁、引用。

で解し得ることになると、地方税法などはその前提が覆ってしまう。つぎに、国内税法ではなく、国際間の相続・贈与税について検討すると、なおさら不合理な結果となる。なぜなら、相続・贈与税について複数の住所を認めると、国際間の調整はより一層困難になってしまうからである⁸⁵⁾。」と述べて、国内・国外にわたり住所を複数有することには問題があるとして単一説を支持している。

②複数説を支持する見解

酒井克彦教授は「所得税法なのか相続税法なのかによっても住所概念は異なることがあり得ると思うのである。これこそが、民法学説が強力に支持する複数説の意味するところであると言えよう。・・・(中略)・・・相続税法上の事例においては、相続税法の目的を意識した上で住所の認定がなされなければならないと考える。さすれば、所得税法と相続税法上の住所認定に差異があっても問題はないのではないのかも知れない⁸⁶⁾。」と述べ、民法上の学説では複数説が通説となっていること、各税法においてその趣旨及び目的に沿って「住所」認定がなされるべきであることを理由として、複数説を支持している。

筆者としては、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 が「同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないものとする」定めていることから、相続税法上、国内に有する「住所」は 1 つであると理解する。また、国内と国外に複数の「住所」を認定することは、二重課税等を生じさせることとなり問題があると考えられる。複数の「住所」を認めた上で外国税額控除⁸⁷⁾等により所定の課税財産又は課税所得については税額の控除を認めるというような方法も考えられなくもないが、上記で大淵博義教授が述べているような二重課税調整の決定的な不合理が生じる場合もあり問題が残る。

また、所得税法と相続税法における「住所」を個別に認定するか否かについては、これらの両通達が「住所」の意義として定める(所基通 2-1、相基通 1 の 3・1 の 4 共-5)「住所」としての「生活の本拠」は民法第 22 条に規定する「生活の本拠」の概念を借用概念として使用した上で「生活の本拠」については客観的事実により判定するものであるとして、所得税法上の「住所」と相続税法上の「住所」は同意義であり、借用概

⁸⁵⁾ 三木義一「税法における『住所』概念—東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決を素材にして—」『税経通信』第 62 巻第 13 号(2007 年 10 月)47 頁、引用。

⁸⁶⁾ 酒井克彦 前掲(注 80)41 頁、引用。

⁸⁷⁾ 国際的⁸⁷⁾二重課税を排除するためには、2 つの方法がある。1 つは、国家の課税権を属人的にとらえて、自国の国民や法人の所得につき、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度(これを全世界所得課税主義)をとったうえで、外国政府に納付した所得税ないし法人税の税額(これを外国税額という)を自国の所得税ないし法人税の税額から控除する方法である。この方法を「外国税額控除」ないし「税額控除法」といい、この方法のもとで自国の税額から外国税額を控除することを「外国税額控除」という。いま 1 つは、課税権を属地的に捉えて、国外に源泉のある所得を課税の対象から控除する方法である(この方法の基礎になっている制度原理を領土内所得課税主義という。)この方法を「国外所得免除法」ないし「免除法」という。各国は、この 2 つの方法のいずれか、またはその折衷方式を用いて国際的⁸⁷⁾二重課税を排除している。金子宏 前掲(1)423~424 頁、参照。

念の解釈適用上の法的安定性及び予測可能性の観点からも、個別に「住所」を認定するものではないと考える。

第4節 所得税法と相続税法上の住所の比較

所得税法及び相続税法の両法律において、その納税義務者を法施行地に「住所」を有するか否か等により、制限納税義務者と無制限納税義務者とに区分し、それぞれの課税範囲を定めていることを確認してきたが、所得税法と相続税法では、「住所」の判定にどのような差異があるのかを確認していくこととする。

1. 所得税法及び相続税法上の「住所」の意義

所得税法及び相続税法上の「住所」とは、それぞれの基本通達において、「各人の生活の本拠」であると定められており、両法律において、「住所」についての定義規定が設けられていないことから、民法第22条に規定する「住所」の借用概念であり、これについて相違はない。

2. 所得税法及び相続税法上の「生活の本拠」の判断基準

所得税法及び相続税法のそれぞれの基本通達が「生活の本拠」については、客観的事実に基づいて判定することと定めている。このことについて、いずれも相違はなく、「生活の本拠」の判断基準として客観説を採用することを両法律の基本通達において明文により明らかにしたものだと考えられる。

3. 所得税法と相続税法上の「住所」の相違についての学説

所得税法と相続税法における「住所」の相違について、占部裕典教授は「所得税法と相続税法における相違は、所得税法が『現在まで引き続いて一年以上居所』を有する個人を『住所』を有する個人とを同格に扱い、同じ法律効果を賦与しているのに対して、相続税法はそのような規定を有しない。『居所』とは客観説にたてば、その者の当該生活の本拠地として、生活関係の中心をなしているか否かということになるが、相続税法は『居所』を課税管轄権の要素とは考えていないのである。相続税法における『住所』の概念は相続税や贈与税の本質から、所得税法とは異なるとする見解も予想されうることであるが、このような税目の特徴に基づいた相違はこの『居所』の文言の有無にあるのであり、『住所』の定義に存するのではないことに留意をすべきである。贈与税という税目の特徴なり、

贈与税の創設の趣旨が『住所』の法解釈に影響を与えることはない。相続税法と所得税法における『住所』の定義は同じであると解さざるを得ない⁸⁸⁾。」と述べている。

また、増田英敏教授は『住所』概念が民法からの借用概念であることは先に確認した。借用概念である以上、所得税法における住所も相続税法における住所もその概念において差異がないものと解すべきである。仮に所得税法が独自に住所を定義している場合には、その住所概念は所得税法に限定されていると理解されるべきである。しかし、所得税法や相続税法といった個別税法が住所について独自の定義規定を定めていないのであるから、民法からの借用概念として同義に解することになることをまずここで確認しておく⁸⁹⁾。」と述べ、所得税法及び相続税法が「住所」についての定義規定を設けていない以上、両法律における「住所」とは、民法第 22 条に規定する「住所」の借用概念として、民法と同意義に解釈すべきであるとしている。

このように上記の両教授の見解からも、所得税法及び相続税法における「住所」の概念民法第 22 条の借用概念と同意義であると理解でき、筆者も両法律の「住所」に相違はないと考える。

第 5 節 総括

本章においては、租税法上の「住所」の意義について、地方税法、所得税法及び相続税法の「住所」の意義についてそれぞれの法律ごとに条文を確認し、その解釈についての考察を行ってきた。

第 1 節では、地方税法上の「住所」の意義は、地方税法第 294 条が、住民を課税要件とし、地方公共団体の区域内に居住する住民にその担税力に応じて経費を分担させる趣旨であると解釈出来ることより、各人の一般的生活にもっとも関係の深い場所(全生活の中心)であることを確認した。また、住民税を負担すべき地方公共団体は、「定住の意思」という主観的要素に基づき判定されるのではなく、客観的事実より判定される居住の実態に基づき判断され则认为、客観説を採用していると考えられること、また、「住所」の個数については「住所」の意義が「全生活の中心」とされていることより、単一説を採用していると考えられると述べてきた。

第 2 節では、所得税法上の「住所」の意義は、所得税基本通達 2-1 が定めるところにより、「各人の生活の本拠」であることから、民法第 22 条に規定する「住所」の借用概念であることを確認した。また、借用概念は、法的安定性の観点から、他の法分野で使用されているのと同じ義に解釈するのが妥当であることを理解した。「住所」の判定基準につい

⁸⁸⁾ 占部裕典 前掲(注 65)30~31 頁、引用。

⁸⁹⁾ 増田英敏 前掲(注 76)13 頁、引用。

ては、所得税基本通達 2-1 において「生活の本拠」の判定は客観的事実に基づいて判定すると定めていることから、客観説に基づくことを明らかにしたものであると解釈出来るが、学説上は主観説と客観説が対立しているため、それぞれの学説の見解について確認した。

第 3 節では、相続税法における「住所」の意義は、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 が定めるところにより「各人の生活の本拠」であり、民法第 22 条に規定する「住所」である「生活の本拠」と同一の意義を有すると解釈するのが妥当であると考えられ、このような借用概念の解釈適用については、個別の法律上において別意に解釈することを法規の明文又はその趣旨から明らかな場合を除き、私法上と同意義に解釈するのが、租税法律主義である法的安定性及び予測可能性の観点から最も妥当であると理解した。また、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 において、「生活の本拠」は客観的事実により判定し、同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないと定められていることより、客観説により「住所」を判定し、「住所」の個数については単一説を採用しているものと解釈出来るが、「生活の本拠」の判定については、学説において主観説と客観説及び単一説と複数説とが対立しているため、それぞれ学説の見解について確認した。

主観説を採用した場合、各人の意思により「住所」認定され、課税所得の範囲が左右される結果となると、租税要件に恣意性が介入する可能性があり、法的公平性の観点から問題があると考えられること、また、「定住の意思」は通常外部から認識し得ない場合が多いため、法的安定性の観点からも問題があること等の理由から、客観的事実により「住所」を判定する客観説が通説となっていることを確認した。

また、「住所」の個数については、複数説を採用した場合には二重課税等の問題が生じること、所得税法及び相続税法の両通達の定める「住所」の意義が同意義であると解釈できることより、法的安定性及び予測可能性の観点から、所得税法及び相続税法の両法律において個別の「住所」を認定するべきものではないとの意見を述べてきた。

第 4 節では、所得税法と相続税法における「住所」の意義の相違について確認を行ったが、両法律の基本通達において「住所」の意義として定めている内容に相違はなく、また別意に解釈すべき理由も見出すことは出来ないことから両法律の「住所」は同意義であり、「住所」に相違はないと理解した。

次章では「租税法上の住所の解釈」として、本章でも触れてきた、租税法における「借用概念」の解釈について学説上の異なる 3 つの見解(統一説、独立説及び目的適合説)⁹⁰について確認するとともに、租税法の根幹でもある租税法律主義について概観し、借用概念における「住所」の解釈について考察していくこととする。

⁹⁰ 金子宏 前掲(注 1)108 頁、参照。

第3章 租税法上の住所の解釈

租税法における「住所」とは、民法第22条に規定する「住所」の定義を借用した借用概念であるということを本論文第1章及び第2章で確認してきた。本章では、租税法における借用概念の解釈について、学説上の異なる3つの学説(統一説、独立説及び目的適合説)⁹¹について概観し確認する。第1節では、租税法の基礎となる租税法律主義の意義及び内容についての確認を行い、租税法律主義と税務通達の関係について考察する。第2節では、借用概念の解釈について、上記の統一説、独立説及び目的適合説の各学説の内容を確認し、その論拠について考察する。第3節では、租税法における借用概念としての「住所」の租税法上の解釈について考察する。第4節では、本章を総括する。

第1節 租税法律主義

1. 租税法律主義の意義と沿革

租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであり、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。すなわち、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という⁹²。

租税法律主義は、1215年のイギリスのマグナ・カルタの制定以降、1629年の権利請願、1689年の権利章典を経て、近代法治国家の確立において、先導的・中核的役割を果たしてきており、憲法原則としても承認されるようになった⁹³。わが国において租税法律主義は、明治憲法以来、憲法典の中で明文化され、法律によってより厳格な意味内容を持つとされている⁹⁴。

日本国憲法第84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定し、また、日本国憲法第30条においても「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定しており、これらの憲法の規定は租税法律主義によることを要求しているものである⁹⁵。

2. 租税法律主義の機能

租税法律主義の機能は、「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにあ

⁹¹ 金子宏 前掲(注1)108~109頁、参照。

⁹² 金子宏 前掲(注1)68頁、参照。

⁹³ 品川芳宣『租税法律主義と税務通達〔第2版〕』ぎょうせい(2004年)10頁、参照。

⁹⁴ 水野忠恒 前掲(注73)7頁、参照。

⁹⁵ 品川芳宣 前掲(注93)10頁、参照。

る」とされる⁹⁶。金子宏名誉教授は租税法律主義の機能について、「すなわち、今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係を持っているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる意思決定をもなしえない。・・・(中略)・・・その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。したがって・・・(中略)・・・今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果(タックス・エフェクト)について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えなければならない⁹⁷。」と述べており、租税法律主義の主たる機能として租税効果についての法的安定性と予測可能性を挙げている。北野弘久名誉教授も「租税法律主義とは租税の領域における法的安定性と法的予測可能性とを担保する法的手段であるといえよう。この租税法律主義の自由権的機能は、行政権の肥大・優越した現代国家においてこそ、重要な意味をもつ⁹⁸。」と述べている。

また、水野忠恒教授も「経済の複雑化した今日においては、経済活動を行うにあたって租税に対する考慮(tax consideration)が重要となっていることから、納税者である国民に、先立って、租税の影響(tax effect)を知らしめ、それを経済・経営判断の要素とする必要性が高くなっている。今日の租税法律主義の意義としては、経済活動等に対する法的安定性や予測可能性を保障することが重要であり、そのため、課税要件法定主義や課税要件明確主義が重視される⁹⁹。」と述べており、納税者の経済活動等に対する法的安定性や予測可能性を保障するための要件として課税要件法定主義及び課税要件明確主義の重要性を指摘している。

3. 租税法律主義の内容

租税法律主義の内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」及び「手続的保障原則」が挙げられ、これらの他に、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」も、租税法律主義の内容であるとされる¹⁰⁰。以下において、上記それぞれの内容について概観していく。

(1) 課税要件法定主義¹⁰¹

課税の作用は国民の財産権の侵害であるから、課税要件(それが充足されることによって納税義務が成立するための要件)のすべてと租税の賦課・徴収の手続きは法律によって規定

⁹⁶ 金子宏 前掲(注 1)70 頁、参照。

⁹⁷ 金子宏 前掲(注 1)70 頁、引用。

⁹⁸ 北野弘久編『現代税法講義 [5 訂版]』法律文化社(2009年)16 頁、引用。

⁹⁹ 水野忠恒 前掲(注 73)7 頁、引用。

¹⁰⁰ 金子宏 前掲(注 1)70 頁、参照。

¹⁰¹ 金子宏 前掲(注 1)70~71 頁、参照。

されなければならない。この原則を課税要件法定主義という。

この点で最も問題になるのは、法律と行政立法(政令・省令等)との関係である。課税要件法定主義の要請からすると、法律の根拠なしに政令及び省令等で新たに課税要件に関する定めを設けることは出来ない(法律の留保の原則)。また、法律の定め違反する政令及び省令等が効力をもたないことも明らかである(法律の優位の原則)。

(2)課税要件明確主義¹⁰²

法律又はその委任のもと、政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続きに関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねないからである。この原則を課税要件明確主義という。

したがって、租税法において行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解釈すべきであり(もっとも、租税手続法の分野では、徴収緩和のために自由裁量を認める必要のあることが少なくない)、また不確定概念(抽象的・多義的概念)を用いることにも十分に慎重でなければならない。

(3)合法性の原則¹⁰³

租税法は強行法であることから、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も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。この原則を合法性の原則という。この原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、わが国においても戦前から一貫して判例法上承認されてきたところである。その根拠は、このように解釈しなければ、租税法の施行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取り扱いが異なることとなり、税負担の公平が維持出来なくなる、ということにある。

したがって、法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されない。また、納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税者の間で和解や協定等をすることも許されないのである。

(4)手続的保障原則¹⁰⁴

租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続きで行われなければならない。また、それに対する争訟は公正な手続きで解決されなければならない。この原則を手続的保障原則という。

(5)遡及立法の禁止

租税法律主義の機能が国民の経済社会における法的安定性と予測可能性にあることに鑑

¹⁰² 金子宏 前掲(注 1)73 頁、参照。

¹⁰³ 金子宏 前掲(注 1)75~76 頁、参照。

¹⁰⁴ 金子宏 前掲(注 1)76~77 頁、参照。

み、国民に対して遡及して新たに納税義務を課するような立法措置は許されないことを意味する¹⁰⁵。

人々は、現在妥当している租税法律に依拠しつつ(現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ)各種の取引を行うのであり、後になってその信頼を裏切るとは、租税法律主義が担保する予測可能性と法的安定性を害することになる。このことから、憲法第 84 条は遡及立法を禁止する趣旨を含んでいると解釈するべきである¹⁰⁶。

(6)納税者の権利保護

納税者の権利保護は、当該法令に関し、租税法の解釈等に関して税務官庁と納税者とが対立した場合には、公正な第三者機関によって裁かれることが保障されていなければならないことを意味する¹⁰⁷。

租税法律主義は、租税の確定と徴収が、法律の根拠に基づき法律に従って行われることを要求している。したがって、違法な租税の確定又は徴収が行われた場合には納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければならない。このような租税法律関係に関する争訟(租税に関する法的な紛争)を租税争訟というが、租税争訟は納税者の権利保護の観点から、きわめて重要な意味をもっており、租税争訟制度の確立は、租税法律主義の不可欠の要素である¹⁰⁸。

4. 租税法律主義と税務通達

租税法律主義の下、租税の賦課及び徴収は法律の根拠に基づき行わなければならない。しかし、今日の租税行政が通達行政と言われるように、租税法の解釈及び適用の多くは税務通達の定めるところに従って行われているのが現状である。この、税務通達は租税法の法源¹⁰⁹である、憲法・法律・命令・条例・規則等の国内法源と条約・交換公文等の国際法源には含まれていない。すなわち、税務通達は法源ではなく、法的拘束力を持つものではない¹¹⁰。

通達は、上級行政庁が下級行政庁の権限行使を支持する為に発せられるものであり、国家行政組織法第 14 条第 2 項において、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」と規定されている。すなわち、租税に関する税務通達は、国税庁長官が租税法の執行について、関係諸機関及び職員に命令又は示達するために発せられ

¹⁰⁵ 品川芳宣 前掲(注 93)18 頁、参照。

¹⁰⁶ 金子宏 前掲(注 1)104 頁、参照。

¹⁰⁷ 品川芳宣 前掲(注 93)22 頁、参照。

¹⁰⁸ 金子宏 前掲(注 1)803 頁、参照。

¹⁰⁹ 「租税に関する法の存在形式を租税法の法源という。」金子宏 前掲(注 1)93 頁、引用。

¹¹⁰ 金子宏 前掲(注 1)93~103 頁、参照。

るものであり、納税者に対しては法的拘束力を持たない¹¹¹。しかし、国家公務員法第 98 条第 1 項は、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職業上の命令に忠実に従わなければならない。」と規定し、さらに、同法第 82 条第 1 項において、「この法律若しくは国家公務員倫理法又はこれらの法律に基づく命令に違反した場合においては、その職員に対し懲戒処分として、免職、停職、言及又は戒告の処分をすることができる。」と規定していることから、税務職員には税務通達の厳格な遵守義務が課せられていることとなる¹¹²。すなわち、税務通達は、納税者に対しては法的拘束力を持つものではないが、租税行政を行う諸機関及び職員に対しては拘束力を持つものだと理解することが出来る。

租税法律主義と税務通達の関係について、品川芳宣教授が「税務通達が課税実務において重要な役割を果たしており、また、納税者の予測可能性の上でも重要な機能を有していることに鑑みれば、税務官庁側が税務通達に反した課税処分等を行えば、納税者の予測可能性を侵害し、租税法律主義の機能さえおぼつかなくなる¹¹³。」と述べていることから、税務通達は、租税法律主義である法的安定性及び納税者の予測可能性を担保する観点から、租税行政を行う上で遵守されなければならないと考えられる。

第 2 節 租税法上の借用概念の解釈

他の法律分野から借用した概念である借用概念を租税法においてどのように解釈し、適用するのかという点については、租税法の学説においても意見の分かれているところであり、また判例上も判断が分かれているところである。

本節においては、租税法における借用概念の解釈について、統一説、独立説及び目的適合説の 3 つの学説を確認し、考察を行っていく。

1. 借用概念と固有概念

租税法において用いられる概念は、借用概念と固有概念の 2 種類に分類することが出来る。借用概念とは、租税法において独自の定義規定を設けておらず、私法等の他の法分野で用いられている概念を租税法が課税要件に取り込む場合のその概念をいい、借用概念の例としては、利益の配当の支払いをする者は源泉徴収義務を負う旨の規定(所法 181 条)における「配当」の概念や、相続によって財産を取得した者は相続税を課される旨の規定(相

¹¹¹ 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」『税理』第 43 巻第 14 号(2000 年 11 月)4 頁、参照。田中治「税務通達の読み方」『税研』第 138 号(2008 年 3 月)22~24 頁、参照。

¹¹² 鈴木涼介「租税行政における Q&A の法的性格とその意義」『税研』第 153 号(2010 年 9 月)107 頁、参照。

¹¹³ 品川芳宣 前掲(注 111)6 頁、引用。

法1条の3)における「相続」の概念がそれである。一方、固有概念とは、他の法分野においては用いられていない概念で租税法が定義規定を設けている租税法独自の概念をいう（なお、社会学・経済学・自然科学等、他の学問分野で用いられている概念と同じ概念を租税法において用いている場合は、借用概念ではなく固有概念となる）¹¹⁴。

租税法においては、同法が私法上の法律関係を前提に課税要件を構成しているところから、特に私法上の概念を課税要件規定に取り込む借用概念が多く用いられている¹¹⁵。

2. 借用概念の解釈における学説

租税法において多く用いられる借用概念について問題となるのは、それを借用元である私法等の他の法分野で用いられているのと同意義に解釈すべきか、それとも徴収確保や租税の公平負担等の租税法独自の観点から異なる意義に解釈すべきなのか又は租税法独自の意義を付加して解釈すべきなのかという解釈の問題であるが、この借用概念の解釈についてわが国では、3つの学説があるとされている¹¹⁶。下記において(1)独立説、(2)統一説及び(3)目的適合説の3つの学説の内容をそれぞれ確認する。

(1) 独立説

独立説とは、租税法上使用する概念を他の法分野から借用する場合においても、租税法独自の概念を形成すべきであり、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¹¹⁷。独立説はわが国では1930年代において有力であった考え方であるが、現在では、納税者の経済生活における法的安定性や予測可能性確保の観点から問題があるとして、学説及び判例上において支持されていない¹¹⁸。

この学説の根拠としては、税収確保及びその対としての公平な課税「租税法律の目的」の考慮を要請する考え方¹¹⁹であるとされている。また、清永敬次名誉教授も「借用概念について、私法上等で既に与えられている意味内容と同じものとして税法上これを解する必要は必ずしもないとする考え方は、恐らく経済的実体において同じものを同様に扱うことが担税力を基礎とする公平課税の上から必要であり、そのためには借用概念であっても税法独自の意味内容をこれに与えることが許されなければならない、とするものであろう¹²⁰。」と独立説の根拠について述べている。

¹¹⁴ 金子宏 前掲(注1)108頁、参照。

¹¹⁵ 増田英敏「借用概念の解釈と租税回避の意図－住所認定をめぐる注目裁判例を素材に－」『税務事例』第42巻第5号(2010年5月)41頁、参照。

¹¹⁶ 金子宏 前掲(注1)108~109頁、参照。

¹¹⁷ 金子宏「租税法と私法－借用概念及び租税回避について－」租税法学会編『租税法と私法』有斐閣(1978年)4頁、参照

¹¹⁸ 水野忠恒 前掲(注73)24頁、参照。

¹¹⁹ 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」『税法学』第539号(1998年5月)114頁、参照。

¹²⁰ 清永敬次『税法〔第7版〕』ミネルヴァ書房(2007年)41頁、引用。

独立説の代表論者として、租税法の私法からの独立と租税法独自の概念及び原理の樹立の必要性を一貫した研究テーマとしていたとされる田中勝次郎氏が挙げられるが¹²¹、田中勝次郎氏は「いかに税法の独立論を唱えるからといって、必要以上に民事法の概念を離脱することは許されない。要は、税法の真意を確かめ、もし、それが税法の真の意味であるならば、法安定性の原則も法明瞭性の原則も顧慮する必要はない。税法の真の意味に向かって邁進すべきである。しかし、そのためには一步退いて、果たしてそれが税法上是非とも必要な法安定性を犠牲にしてまでもこれを尊重しなければならないほど重要な問題であるかどうかを検討した上で、どうしても税法の精神の方を尊重しなければならないという結論に達したとき、はじめて民事法上の法概念とは異なった法概念の存在を認めなければならないという意味に解すべきものとする¹²²。」と述べていることから、極端な独立説ではなく、後述する(3)の目的適合説に近いものであったとの評価をすることができる¹²³。

筆者としては、借用概念として他の法分野からの概念を租税法が使用する場合においても、租税法の法令の趣旨に沿って独自の概念としてその意義を解釈するべきであるとする独立説の考え方は、私法上の経済取引の結果として納税義務を負うこととなる納税者側の立場からすれば、経済活動を行う上での法的安定性や予測可能性が確保されず問題があると考えられる。

(2) 統一説

統一説とは、法秩序の一体性と法的安定性の観点から、租税法上借用する概念を他の法分野で使用されている意義と同意義に解釈するべきであるとする考え方である¹²⁴。現在の学説及び判例(神戸地裁昭和 60 年 12 月 2 日判決¹²⁵・大阪高裁昭和 61 年 9 月 25 日判決¹²⁶・名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決¹²⁷)において、納税者の経済活動における法的安定性や予測可能性確保の観点から統一説が支持されているところであり、通説とされている¹²⁸。

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、私法との関連で見ると、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、そ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

¹²¹ 金子宏 前掲(注 117)9 頁、参照。

¹²² 田中勝次郎『法人税法の研究』税務研究会(1965 年)733 頁、引用。

¹²³ 金子宏 前掲(注 117)4 頁、参照。

¹²⁴ 金子宏 前掲(注 117)10 頁、参照。

¹²⁵ 神戸地裁昭和 60 年 12 月 2 日判決 前掲(注 56)58 頁、参照。

¹²⁶ 大阪高裁昭和 61 年 9 月 25 日判決 前掲(注エラー! ブックマークが定義されていません。)¹²⁹⁷ 頁、参照。

¹²⁷ 名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決 判例タイムズ第 1204 号(2006 年)224 頁、参照。

¹²⁸ 水野忠恒 前掲(注 73)24 頁、参照。

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は好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう¹²⁹。」と述べ、法的安定性の観点から統一説を支持している。

増田英敏教授も他の法領域からの借用概念の解釈について、「他の法分野で用いられる意義と同意義に解することは、租税法律主義の機能である法的安定性に寄与するからである。借用概念に租税法独自の意義を付加することは、借用概念とされながら固有概念の性質をも混合させることになり、法的安定性ばかりか予測可能性の確保をも阻害する結果を招く¹³⁰。」とし、法的安定性及び予測可能性の観点から統一説を支持する見解を述べている。

また、中川一郎教授は「法律用語においては、概念が形成されると、その概念にはすべての法域において同一の意味が与えられるべきである。各法域が同一用語のもとに相異なる意味内容を恣意的に与えるならば、法律用語は無秩序になり、混乱を招くであろう。これは税法においても同じである。従つて租税法が既成法概念を使用する場合には、租税法自体においてこの概念に別異の意味を与えるような定義規定は設けるべきでなく、もし、その必要があるならば、既成法概念と同一用語を使用すべきでなく、新語を使用し、定義規定を設けるべきである。従つて既成法概念を使用しながら、別異の意味を与えるような定義規定さえ設けられていない場合には、当然同一の意味内容に解釈しなければならないのである¹³¹。」と述べ、法秩序の一体性確保と法的安定性の観点から統一説を強く支持し、租税法独自の意義を与える場合には憲法が要請する租税法律主義により新たな定義規定を設けることの必要性を指摘している。

筆者としても、租税法律主義の機能である法的安定性や予測可能性の観点からも、借用概念は租税法上において明文の定義規定が存在しないのであれば、他の法分野で定義され使用されている意義と同意義に解釈するのが妥当であると考ええる。

(3) 目的適合説

目的適合説とは、租税法においても目的論的解釈(論理解釈)¹³²が妥当すべきであり、借用概念の意義はそれを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする考え方である¹³³。すなわち、租税法律が経済的事象ないし状態を把握する限りにおいて、当該経済的事象ないし状態は、当該租税法律の目的に応じて、当該租税法律にあてはめなければならないと考えられ、その場合、税法以外の規律は、当該税法以外の規律への

¹²⁹ 金子宏 前掲(注 1)109 頁、引用。

¹³⁰ 増田英敏 前掲(注 115)46 頁、引用。

¹³¹ 中川一郎『税法の解釈及び適用』三晃社(1961年)217～218 頁、引用。

¹³² 「法律の規定全体の趣旨や目的から問題としている条文の正しい意味を理解しようとする法律解釈の方法である。」伊藤義一『税法の読み方 判例の見方〔改訂新版〕』TKC出版(2008年)52 頁、参照。

¹³³ 金子宏 前掲(注 117)4 頁、参照。

結合が当該租税法の目的に適合している場合のみに基準となるとされる¹³⁴。

目的適合説の最も代表的な学説は¹³⁵、田中二郎名誉教授の「元来、私法の規定は、・・・(中略)・・・当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。そこに用いられている諸概念も、もともと、そのような見地において用いられているものと解される。ところが、租税法は、当事者間の利害調整という見地とは全く別個に、これを課税対象事実又はその構成要件として、これらの規定又は概念を用いているのであるから、同じ規定又は概念を用いている場合でも、常に同一の意味内容を有するものと考えべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、・・・(中略)・・・また、別個の観点からその意味を理解すべき場合もあることを否定しえない。規定の表現又は概念を示す文言に囚われることなく、その経済的意義の理解が必要とされるゆえんである¹³⁶。」との見解がその根拠を示しているものである。これに対して、金子宏名誉教授は租税法における借用概念について目的論的解釈が必要なことを否定するものではない¹³⁷とした上で、「目的適合説をとった場合に、借用概念についてとかく自由な解釈が行われやすく、その結果として租税法主義のそもそもの狙いである法的安定性と予測可能性がそこなわれる危険性のあることは否定できない¹³⁸。」と述べ、目的適合説を採用した場合において法的安定性及び予測可能性が損なわれる可能性を指摘している。このことから、筆者としては、目的適合説を採用した場合において法的安定性と予測可能性が損なわれる危険性が否定できないのであれば、租税法上借用する概念は他の法分野で使用されている意義と同義に解釈すべきであるとする考え方である統一説を採用することが最も妥当であると考え。又は、借用概念に合目的的に租税法独自の意義を加味するのであれば、納税者に法的安定性と予測可能性を保障するため、租税法主義によりその旨を租税法の明文規定により規定する必要があると考える。

上記において(1)～(3)の異なる 3 つの学説を確認してきた。租税法が私法上の経済取引を対象として租税を課し、また租税の納付を求めることを規定する法律であることから¹³⁹、租税法の中には私法上の経済取引に関する民法上の概念や用語を用いて、借用概念として使用していることが多いのが現状である。これらの借用概念の解釈は納税者が経済活動を行う上での意思決定にも重要な影響を持つものであるため、借用概念の解釈にあたっては法的安定性及び予測可能性の観点からもより慎重に行わなければならないと考える。

¹³⁴ 加藤義幸「借用概念について—最近の判例を通して—」『税法学』第 560 号(2008 年 11 月)21 頁、参照。

¹³⁵ 金子宏 前掲(注 117)10 頁、参照。

¹³⁶ 田中二郎『租税法〔第 3 版〕』有斐閣(1990 年)126~127 頁、引用。

¹³⁷ 金子宏 前掲(注 117)11 頁、参照。

¹³⁸ 金子宏 前掲(注 117)11 頁、参照。

¹³⁹ 山田二郎『税法講義 I 〔第 2 版〕』信山社出版(1995 年)34 頁、参照。

第3節 借用概念としての住所の解釈

租税法において用いられている「住所」概念が民法第22条に規定する「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」とする「住所」の定義規定からの借用概念であることはすでに述べてきたが、本節では、この借用概念である「住所」が所得税法及び相続税法上でどのように解釈されているのかを確認し考察していくこととする。

1. 所得税法及び相続税法上の借用概念としての「住所」の解釈

前章で確認してきたように、所得税法及び相続税法における「住所」の意義は、民法第22条に規定する「住所」の概念からの借用概念である。

所得税法上の「住所」とは、所得税基本通達2-1が定めるところにより「法に規定する『住所』とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。」とされている。また、所得税法施行令第14条及び同第15条において「住所」を判定するための推定規定が設けられている。相続税法上の「住所」とは、相続税法基本通達1の3・1の4共-5が定めるところにより「法に規定する『住所』とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないものとする。」とされている。上記のとおり、所得税法及び相続税法における「住所」は、それぞれの基本通達により、「住所」である「生活の本拠」を客観的事実により判定することを定めて、本論文第1章及び第2章で考察してきた「住所」についての学説である客観説を採用することを明らかにし、さらに、相続税法基本通達においては「生活の本拠」は同一人について法施行地に一箇所しかないことを定め、「住所」について単一説を採用することを明らかにしていると考えられる。

前節で述べたように、租税法において、私法と同じ用語を借用概念として使用している場合には、租税法が特に明文により私法上とは別の意義を持つ概念として規定又はその趣旨から明らかに私法上とは異なる意義をもって使用していると解釈すべき特別の事情がある場合を除き、それを私法上と同じ意義に解釈するべきであるとする統一説が法的安定性及び予測可能性の観点からも妥当であると考えられ、そこで、所得税法及び相続税法において民法からの借用概念である「住所」とは、民法第22条に規定する「住所」である「生活の本拠」をもって、その「住所」とする旨をそれぞれの通達で明確に定めて、明らかにしているものと理解することが出来る。

2. 判例上の「住所」の解釈

借用概念の解釈についての判例においても、名古屋地方裁判所平成16年10月28日判決で「憲法84条の租税法律主義の重要な機能は、国民に対して経済活動における法的安

定性と予測可能性を与えることにあるから、その観点からすれば、租税法に用いられる概念は、基本的には他の国法のそれと整合する意味内容が与えられるべきであり、租税法における目的論的解釈の名の下に、一般法の概念と矛盾・抵触するものであってはならない。そうすると、租税法は国民の私的経済活動ないし経済現象を課税対象とするものであるが、これらについては、第一次的に私法によって規定されているから、その意味内容も、まず私法によって解釈されなければならない¹⁴⁰。」として、租税法律主義である法的安定性と予測可能性の観点から、租税法における概念は私法上のそれと同意義に解釈すべきことを判示している。これはすなわち、判例上も租税法における借用概念の解釈について私法上の意義と同意義に解釈し適用しようとする統一説を採用していると考えられる。

3. 学説上の「住所」の解釈

中里実教授は所得税法における「住所」の解釈について、「原則として、民法に従って、所得税法上における住所の解釈がなされるのであり、租税法独自の観点から、『住所』の解釈がなされるわけではないという点に留意しなければならない。また、住所の有無に関する事実認定も、基本的には、私法上の判断として行うべきであり、租税法独自の判断として行うべきではない¹⁴¹。」と述べて、借用概念である「住所」の解釈については民法上の意義と同意義に解釈するとして統一説を支持している。さらに、同教授は租税法における「住所」の事実認定の問題にも触れ、これについても原則として借用元の私法上の判断を採用することとしている。このように、租税法における借用概念としての「住所」は意義の解釈の問題の他に、課税要件としての「住所」の事実認定の判断の問題をも含んでいるのである。

これに対して、酒井克彦教授は、「私法上の概念を借用すること自体は、予測可能性や法的安定性に合致し、恣意的な課税を排除するという意味では有用となることの方が多いと理解している。ただ、住所を『生活の本拠』と理解することは妥当であると考えられるが、問題は生活の本拠の理解を民法の議論に無限定に従わなければならないかということ、そこには陥穽が隠されていると思われるのである。住所概念の理解にあたっては、法律の目的に適合した解釈が要請されるのであって、租税法の観点から結節が考慮されなければならないと考える¹⁴²。」と述べており、統一説について法的安定性や予測可能性の観点からは妥当であるとしながらも、借用概念の解釈は各法律の目的に照らし、合目的的に解釈されるべきであるとした目的適合説に近い見解を示している。

¹⁴⁰ 名古屋地裁平成16年10月28日判決 前掲(注127)224頁、参照。

¹⁴¹ 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』第62巻第14号(2007年11月)20頁、引用。

¹⁴² 酒井克彦 前掲(注80)46頁、引用。

筆者としては、借用概念は統一説が学説上も判例上も通説であり、これが租税法律主義の法的安定性及び予測可能性の観点からみれば最も妥当であると考えられ、租税法における借用概念としての「住所」の意義も租税法が明文によるみなし規定等の特別の規定を設けていない以上は民法の解釈に従うべきであると考えられる。しかし、民法の解釈に従うべきだとしても、民法第 22 条に規定する「住所」である「生活の本拠」という概念は民法上も主観説・客観説や単一説・複数説等の対立する学説が存在し、租税法において統一説を採用し解釈する場合に混乱が生じること等の問題がある。このようなことから、租税法における「住所」はその基本通達(所得税基本通達及び相続税法基本通達)により、住所である「生活の本拠」を客観的事実により判定することを定めて、客観説を採用することを明らかにし、さらに、相続税法基本通達においては「生活の本拠」は同一人について法施行地に一箇所しかないことを定めて、単一説を採用することを明らかにすることにより、租税法上の「住所」の解釈について一定の基準を設けたものであると考える。

「住所」の事実認定の問題に関しては、次章及び第 5 章の判例研究において考察していくこととする。

第 4 節 総括

本章では、租税法上の借用概念の解釈について 3 つの学説を採り上げてその論拠を確認するとともに、租税法における「住所」の概念についての考察を行った。

第 1 節では、借用概念を解釈する上で重要となる租税法律主義の機能と内容についてそれぞれ概観し、租税法律主義と税務通達の関係について確認した。租税法律主義は、租税を賦課・徴収する上において、納税者の経済活動に対する租税効果の法的安定性及び予測可能性を担保する機能を有するものであり、それを保障するための要素として、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」及び「手続的保障原則」の原則が掲げられ、これらの他、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」も租税法律主義の内容であることを確認した。また、租税法律主義と税務通達の関係については、税務通達は租税法の法源ではないが、租税法律主義である法的安定性及び納税者の予測可能性を担保する観点から、租税行政を行う上で遵守されなければならないと述べた。

第 2 節では、租税法において多く用いられる借用概念について、問題となるその解釈の考え方を独立説、統一説及び目的適合説の 3 つの学説を採り上げて、その内容をそれぞれ確認し、その論拠についての考察を行った上で、租税法律主義の法的安定性及び予測可能性の観点から、統一説が学説及び判例の通説となっていることを確認した。

第 3 節では、租税法上の借用概念である「住所」の概念が所得税法及び相続税法においてどのように解釈されているのかを概観した。租税法において「住所」はその基本通達で

ある所得税基本通達及び相続税法基本通達において「生活の本拠」は客観的事実により判定すること、さらに、相続税法基本通達においては「生活の本拠」は法施行地に一箇所であることを定めていることを確認し、借用概念は統一説が学説上も判例上も通説であり、これが租税法律主義の法的安定性及び予測可能性の観点からみれば最も妥当であると考えられることより、租税法における借用概念としての「住所」の意義も租税法が明文によるみなし規定等の特別の規定を設けていない以上は民法の解釈に従うべきであると考えるところの私見を述べた。

次章では、第5章で採り上げる判例研究が租税回避行為と関連して議論されており、租税回避の意思が「住所」の事実認定に関してどのように取り扱われるのかという問題も重要な論点となっているので、租税回避行為について概観し、その意義及び内容について考察していくこととする。

第4章 租税回避行為

わが国では近年、経済のグローバル化の急進とともに国際的租税回避の事案が租税に関する問題としてクローズアップされてきている中で、租税回避行為の取り扱いについても関心が高まっている。本論文の判例研究で採り上げる「武富士事件」及び「ユニマット事件」も国際的租税回避の一例であるとされているため、租税回避行為の扱いは、上記の判例を検証するうえでも重要であると考えられる。

本章第1節では、租税回避の意義とそれに類似する行為の意義・内容を確認し、第2節では、租税回避行為があった場合に、租税法上でこれを否認出来るか否かについて学説を確認し考察する。さらに、第3節では、本章を総括する。

第1節 租税回避行為の意義

1. 租税回避行為の意義

わが国の租税法には、租税回避又は租税回避行為を定義した規定は存在しない¹⁴³。したがって下記において学説における意義を確認する。

租税回避の意義について金子宏名誉教授は、「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したものであり、これらの活動ないし現象は第一次的には私法の規律するところであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済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¹⁴⁴。」と定義している。すなわち、租税回避行為とは、私的経済取引の観点からは合理性がないにも関わらず、通常用いることのない法形式を用いることにより、意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながらも、当該経済的目的ないし経済的成果に対応する租税負担を減少又は排除することである。

また、租税回避行為について清永敬次名誉教授は、「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

¹⁴³ 北野弘久編 前掲(注98)26頁、参照。

¹⁴⁴ 金子宏 前掲(注1)114~115頁、引用。

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¹⁴⁵。」と述べている。また、北野弘久名誉教授は租税回避行為を、「納税者が、①通常行われぬ異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する¹⁴⁶。」ことと述べている。すなわち、各学説により表現こそ異なっているが、税制審議会における平成9年度の「租税回避について」の諮問に対する答申において、その意義はおおむね次に掲げるすべての要件に該当するものとされている¹⁴⁷。

- (1) 私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること
- (2) 通常の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること
- (3) (1)及び(2)の結果として租税負担を減少又は排除していること

このように、租税回避行為は、租税法において予定していない取引形態であるが、私法上許容されている法形式を納税者が選択することにより、租税法において通常予定している取引と同様の経済的効果を実現し、その結果として租税負担が減少又は排除されるのである。すなわち、私法上許容されている法形式である以上、租税回避行為は合法であると考えられる。

2. 租税回避行為と類似する行為

租税負担の軽減又は排除をもたらすという点において、租税回避行為と類似する行為がある。類似する行為として(1)仮装行為、(2)節税及び(3)脱税(租税逋脱)が挙げられるので、以下においてそれぞれの内容と租税回避行為との相違点を確認することとする¹⁴⁸。

(1) 仮装行為

仮装行為とは、意図的に真の事実又は法律関係を隠ぺいしないし秘匿して、それとは異なる事実又は法律関係が存在するかのごとく偽り、架空の外観を作り出す行為のことである¹⁴⁹。その典型的な例としては通謀虚偽表示(民94条)¹⁵⁰である。仮装行為は、租税回避行為が納税者の用いた私法上の取引行為が有効であるという点において、租税回避行為とは

¹⁴⁵ 清永敬次 前掲(注120)46頁、引用。

¹⁴⁶ 北野弘久『税法学原論〔第6版〕』青林書房(2007年)132頁、引用。

¹⁴⁷ 以下(1)~(3) 日本税理士連合会 web サイト・税制審議会『「租税回避について」の諮問に対する答申—平成9年度諮問に対する答申—』

http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/toushin_H9.pdf (2011年1月15日確認)

¹⁴⁸ 大江晋也「租税回避行為と同族会社の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』財経詳報社(2007年)132頁、参照。

¹⁴⁹ 金子宏 前掲(注1)129頁、参照。

¹⁵⁰ 「(虚偽表示)相手方と通じてした虚偽の意思表示は、無効とする。2 前項の規定による意思表示の無効は、善意の第三者に対抗することができない。」(民94条)

相違する行為である。

仮装行為について、金子宏名誉教授は「仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係でなく、隠ぺいしないし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。これは、特段の規定をまつまでもなく、課税要件事実の外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って認定されなければならないことの、当然の理論的帰結である¹⁵¹。」と述べ、課税要件事実の認定にあたっては、仮装された外観や形式ではなく、その真の実体や実質によりなされなければならないとしている。

また、清永敬次名誉教授は仮装行為について「納税者はそれによって真の法律関係を形成する意思を有せず、したがって一定の経済的効果(収入金額や所得の取得など)や法的効果等の発生が考えられないから、このような行為は通常課税上なんらの意義も有しない。このような仮装行為によって当事者の真の意図した法律行為が隠されている場合は、所得税等においてはその隠されている法律行為ないしそれによって形成される法律関係が課税のための基礎をなすことになる。先に述べた租税回避の場合、そこで選択される法形式なり取引形式は当事者が真にこれを意図したものであり、そこには真の法律関係が形成されるのであるから、租税回避行為は右のような仮装行為とはこれを区別しなければならない¹⁵²。」と述べている。すなわち、仮装行為は一定の経済的効果や法的効果等の発生を伴わない行為であり、一定の経済的効果や法的効果等の発生を伴う租税回避行為とは本質的に相違するものである。また、意図的に事実を偽る行為である仮装行為はその行為自体に違法性があると考えられ、当該仮装行為により作り出された虚偽の事実又は法律関係はそれ自体が無効であると考えられる。

(2) 節税

節税とは、租税法規が予定している範囲において、租税負担の軽減を図る行為である¹⁵³。

節税について、武田昌輔名誉教授は「節税とは、税法の規定及び取扱通達などにおいて定められている範囲において、できるだけ租税負担を軽減することである。税法の規定及び取扱通達に適合しているのであるから、それが認められるのは当然である¹⁵⁴。」と述べている。すなわち、納税者が租税法規において認められた選択肢の範囲において、最も租税負担が軽減される方法等を選択する行為であり、租税法規上も認められた行為であり、合法であるとされている。

また、金子宏名誉教授は「節税が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であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用い

¹⁵¹ 金子宏 前掲(注1)129頁、引用。

¹⁵² 清永敬次 前掲(注120)50頁、引用。

¹⁵³ 金子宏 前掲(注1)115頁、参照。

¹⁵⁴ 武田昌輔「租税回避行為(3)―租税回避と節税―」『税務事例』第39巻第2号(2007年2月)75頁、引用。

て税負担の減少を図る行為である¹⁵⁵。」として、節税と租税回避行為との相違について述べている。しかし、一方で同名譽教授は「もっとも節税と租税回避の境界は、必ずしも明確ではなく、結局は社会通念によって決めざるをえない¹⁵⁶。」とも述べており、課税実務上、その境界線を判断することが容易ではないことを指摘し、そのような場合には社会通念に基づいて判断するとしている。筆者としても、両者の境界線の判断が容易でない場合においては、社会通念によって判断せざるを得ないのであると考えるが、判断の基準となる「社会通念」自体が不確定な概念であり、このような概念を判断の基準とすることは、判断に恣意性が介入する危険性が否定出来ず、問題が残ると考える。

節税と租税回避行為は、租税負担を軽減させる行為が、租税法規が予定している範囲のものであるか否かについての相違はあるが、両者ともに合法であると考えられるという点では共通している。

(3) 脱税(租税逋脱)

脱税(租税逋脱)とは、課税要件の充足の事実の全部又は一部を秘匿する行為である¹⁵⁷。

脱税(租税逋脱)について、金子宏名譽教授は「脱税が課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である¹⁵⁸。」と租税回避行為との相違について述べている。また、清永敬次名譽教授は「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¹⁵⁹。」と両者の相違を納税義務の成立及び行為の手段の2点からそれぞれ述べている。つまり、脱税(租税逋脱)は偽りその他不正な行為という違法な手段によって租税負担を免れる行為であり、違法行為であるが、一方で、租税回避は課税要件の充足そのものを回避する手段により租税負担を免れる行為である点において両者は相違する行為である。

このように脱税(租税逋脱)は、租税負担を免れるための違法な行為であり、このような行為を行った場合は、国税通則法第 68 条により、その者に対して重加算税が課されることとなる¹⁶⁰。また、脱税を行った場合には脱税犯とし処罰の対象となる(例えば、所法 238

¹⁵⁵ 金子宏 前掲(注 1)115 頁、引用。

¹⁵⁶ 金子宏 前掲(注 1)115~116 頁、引用。

¹⁵⁷ 金子宏 前掲(注 1)115 頁、参照。

¹⁵⁸ 金子宏 前掲(注 1)115 頁、引用。

¹⁵⁹ 清永敬次 前掲(注 120)46 頁、引用。

¹⁶⁰ 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」『日税研論集』第 14 卷(1990 年 6 月)9~10 頁、参照。

条以下・法第 159 条以下)¹⁶¹。一方、租税回避行為は、このような処罰の対象とはならない行為である。

第 2 節 租税回避行為の否認

租税回避行為は、租税法が予定している範囲の法形式(取引形式)とは異なる法形式を納税者が選択することで、租税法が通常予定している法形式を選択した場合と同様の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、通常の法形式による場合の租税負担を軽減又は排除する行為である。このような租税回避行為が行われた場合において、納税者が用いた私法上の法形式を租税法上もこれを容認して当該法形式に即して課税を行うべきか、又は当該法形式が私法上は有効なものであることを前提としつつも、租税法上はこれを無視して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が生じる¹⁶²。

わが国の租税法には、租税回避行為の一般的否認規定は存在しないが、各税法において租税回避行為に対する個別規定が設けられているので、一定の租税回避行為について否認規定がある場合には、該当する租税回避行為を否認し、通常の法形式に置き換えて課税することになるのであるが、問題となるのは、租税回避行為の否認規定が設けられていない場合の取り扱いである。このような、明確な否認規定が設けられていない租税回避行為に対して、これを否認出来るとする学説(否認肯定説)と否認出来ないとする学説(否認否定説)があるとされている¹⁶³。

1. 租税回避行為の否認の意義

租税回避行為の否認とは、租税回避行為があった場合に、納税者が用いた法形式を租税法上は無視し、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取り扱うことをいう¹⁶⁴。

この場合に、租税回避行為について否認規定がある場合は、当該租税回避行為を否認して、通常の法形式に置き換えて課税することについては疑問の余地はないのであるが、否認規定がない場合に、当該租税回避行為を否認することが出来るか否かについては、学説において見解が分かれているところである。

¹⁶¹ 川田剛「租税回避－節税・脱税との接点－租税回避と類似概念との関係」『税経通信』第 58 巻第 6 号(2003 年 5 月)48 頁、参照。

¹⁶² 金子宏 前掲(注 1)114~116 頁、参照。

¹⁶³ 大江晋也 前掲(注 148)129 頁、参照。

¹⁶⁴ 金子宏 前掲(注 1)116 頁、参照。

2. 租税回避行為の否認の可否

租税回避行為があった場合に、当該租税回避行為を否認する個別否認規定がない場合においても、否認出来るとする学説(1)否認肯定説と否認出来ないとする学説(2)否認否定説が対立して存在しているので、それぞれの学説を確認する¹⁶⁵。

(1)否認肯定説

田中二郎名誉教授は「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、現実には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¹⁶⁶。」と述べ、租税回避行為があった場合には、個別否認規定の有無にかかわらず租税法の立法趣旨に沿って、租税公平主義¹⁶⁷の観点から当然に納税者が用いた法形式の形式に対応する課税を行うのではなく、それにより発生する経済的効果や法律的效果の実質に即した課税要件が充足されたものとして課税を行うべきであるとして、租税回避行為は否認すべきとしている。

また、松沢智教授は「『租税回避行為』とは、当事者において、真実その有効な法律効果の発生を期待するため、私法上は適法であるが、そこに社会通念と一致しない経済的に異常不合理性が認められ、その結果租税回避に結びつくため税法上否認しうる¹⁶⁸。」と述べて、租税回避行為があった場合に、納税者が用いた法形式が、経済的側面から異常性や不合理性が認められるようなものである場合には、租税法上これを否認出来るとしている。すなわち、私法上は有効な法形式であっても、当該法形式が通常の経済取引の形態からみて、明らかに不合理であり異常である場合の租税回避行為は合法的なものであるとは言えないのであり、当該租税回避行為は違法性を帯びているものだと考えられる。

¹⁶⁵ 大江晋也 前掲(注 148)129 頁、参照。

¹⁶⁶ 田中二郎 前掲(注 136)89 頁、引用。

¹⁶⁷ 「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。」金子宏 前掲(注 1)77 頁、引用。

¹⁶⁸ 松沢智『新版租税実体法〔補正第 2 版〕—法人税法解釈の基本原則—』中央経済社(2003 年)22 頁、引用。

(2)否認否定説

金子宏名誉教授は、「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る、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る。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¹⁶⁹。」と述べて、租税法律主義の観点から、租税回避行為の否認規定がない場合には、これを否認することは認められないとしている。

また、北野弘久名誉教授も「租税回避行為は理論上は分別して概念できるが、現代の発達した社会においては現実には分別することがきわめて困難であり、もし、法の個別的否認規定がないのに、実質課税の原則ということで租税回避行為の否認を認めることは、租税法律主義の法的安定性・法的予測可能性が極度におかされることとなるからである。かくて、ある行為が理論上は租税回避行為に該当する場合であっても、それを否認する法の個別規定がないかぎり、それは、結局、実定税法上は節税行為(適法行為)になると解すべきである¹⁷⁰。」と述べており、金子宏名誉教授と同様に租税法律主義の観点から、租税回避行為の否認規定がない場合は否認出来ないとしている。

すなわち、私法上有効であり容認されている法形式を用いた租税回避行為は、租税法律主義の法的安定性や予測可能性の観点から、これを法律の根拠なしに否認することは認められないのである。したがって、否認否定説によると、租税回避行為を否認する場合には、個別の否認規定を設けることを要件としていると考えられる。なお、学説においては、租税法律主義の観点から、否認否定説が通説となっており、租税法上明文による個別否認規定が存在しない場合、租税回避行為の否認は行えないことと解釈されている。

筆者としては、私法上は有効な法形式の採用による租税回避行為は、租税法律主義の観点から法律による否認規定がない場合において、これを否認することは法的安定性や予測可能性を阻害することとなり認められないとする否認否定説を支持する。しかし、私法上は有効な法形式であっても、当該法形式が通常の経済取引の形態からみて、明らかに不合理であり異常である場合の租税回避行為までも容認してしまうこととなると、租税負担の公平性及び法の秩序が確保出来ず問題があると考えられる。したがって、法の秩序を確保するという観点からも、このような明らかに不合理であり異常な法形式を採用した租税回避行為を否認する個別規定がない場合には、それぞれに対応する個別規定を設けることが必要であると考えられる。

¹⁶⁹ 金子宏 前掲(注 1)118 頁、引用。

¹⁷⁰ 北野弘久 前掲(注 146) 133 頁、引用。

第3節 総括

本章では、租税回避行為の意義とそれに類似する行為の意義についての確認を行い、租税回避行為の否認に対する学説について否認肯定説及び否認否定説について考察した。

第1節では、租税回避行為の意義を確認した。租税回避行為とは、学説により、その表現こそ異なるが、概ね次の(1)～(3)の要件に該当するものであることを理解した。(1)私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること、(2)通常取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること及び(3)(1)及び(2)の結果として租税負担を減少又は排除していること。

また、租税回避行為に類似する行為として、仮装行為、節税及び脱税の意義及び内容を概観し、これらの行為が租税回避行為とは異なるものであることを確認した。

第2節では、租税回避行為が行われた場合において、納税者が用いた私法上の法形式を租税法上もこれを容認して当該法形式に即して課税を行うべきか、又は当該法形式が私法上は有効なものであることを前提としつつも、租税法上はこれを無視して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が生じることを述べた。また、これについては、各税法において租税回避行為に対する個別規定が設けられているので、一定の租税回避行為について否認規定がある場合には、該当する租税回避行為を否認し、通常法形式に置き換えて課税することになるのであるが、問題となるのは、租税回避行為の否認規定が設けられていない場合の取り扱いであることを理解した。このような、明確な否認規定が設けられていない租税回避行為の否認の可否について、否認肯定説と否認否定説の2つの学説についてそれぞれ確認し、考察を行った。

否認肯定説では、租税回避行為があった場合には、否認規定の有無にかかわらず租税法の立法趣旨に沿って、租税公平主義の観点から、当然に納税者の用いた法形式の形式に対応する課税を行うのではなく、それにより発生する経済的効果や法律的效果の實質に即した課税要件が充足されたものとして課税を行うべきであるとして、租税回避行為は否認すべきとされていることを確認した。また、否認否定説では、私法上有効であり容認されている法形式を用いた租税回避行為は、租税法律主義の法的安定性や予測可能性の観点から、これを法律の根拠なしに否認することは認められないとされていることを確認した。

最後に私見として、租税法律主義の観点からは否認否定説が妥当であると考えられ、これを支持すると述べたうえで、私法上は有効な法形式であっても、当該法形式が通常経済取引の形態からみて、明らかに不合理であり異常である場合の租税回避行為までも容認してしまうと、租税負担の公平性及び法の秩序が確保されず問題があると考えられるとの指摘を行い、このような租税回避行為を否認する個別規定がない場合には、それぞれに対応する個別規定を設けることが必要であるとの考えを述べた。

第5章 判例研究

租税法において納税者の「住所」を判定することは、納税義務を成立させる上で重要なことであることは、すでに述べてきた。本章では、所得税法及び相続税法において、「住所」がどのような基準で判定されることとなるのかについて判例を採り上げ研究を行う。

第1節では、贈与税決定処分について、第2節では所得税決定処分についてそれぞれの判例を採り上げ、それぞれの納税者が「住所」を国内に有するか否かについて、それぞれ判定基準の検討を行うこととする。また、第3節においては、第1節及び第2節の判例との比較を含めて、本章を総括する。

第1節 武富士事件

(東京高等裁判所平成20年1月23日判決)

本件は、日本から香港に移住し、国外財産の贈与を受けた者が、当該贈与日に日本国内に住所を有していたか否かについて争われた事件である。なお、本件贈与時における平成11年度当時の相続税法(相法1条の2)では、贈与があった場合において、受贈者が日本国内に住所を有しない場合には、贈与により取得した財産のうち国外財産については、日本国内において課税の対象とはされていなかった。

贈与税決定処分の大きさ及び第1審の東京地方裁判所(平成19年5月23日判決・納税者勝訴)と、その控訴審である東京高等裁判所(平成20年1月23日判決

・国側勝訴)とでは、事実認定に関してはほぼ同様の認定事実を示しているにもかかわらず、判断が分かれたことから世間の関心を呼び、租税法における「住所」の判断基準について議論されるきっかけとなった事件である。したがって、租税法における「住所」の意義及びその判断基準について、本件を採り上げ検討することとする。

東京高等裁判所 平成20年1月23日判決¹⁷¹ 平成19年(行コ)第215号

(原判決取消・被控訴人上告)

東京地方裁判所 平成19年5月23日判決¹⁷² 平成17年(行ウ)第396号

(請求認容・被告控訴)

¹⁷¹ 東京高裁平成20年1月23日判決 TAINS Z888-1305

¹⁷² 東京地裁平成19年5月23日判決 TAINS Z257-10717

1. 事実の概要

(1) 事実関係¹⁷³

X(原告・被控訴人・上告人。以下「X」という。)は、亡父 B(平成 18 年 8 月 10 日死亡。以下「B」という。)及び母 C(以下「C」という。)から、平成 11 年 12 月 27 日付けの株式譲渡証書(以下「本件贈与契約書」という。)により、A 社(オランダ王国における有限責任非公開会社。以下「A 社」という。))の出資口数各 560 口、160 口(合計 720 口、以下「本件出資」という。)を取得した(以下、「本件贈与」という。)。なお、A 社の総出資口数は 800 口(本件贈与前において B が 560 口及び C が 240 口をそれぞれ所有していた。)である。

X は本件贈与日に香港に居住しており、日本に住所を有していないこと及び本件出資が国外財産であることより、相続税法(平成 11 年法律第 87 号による改正前のもの。以下「旧相続税法」という。)第 1 条の 2 第 1 号により納税義務を負わないとして、本件出資に対する贈与税の申告をしていなかったところ、Y 税務署長(控訴人・控訴人・被上告人。以下「Y」という。)は、本件贈与について、平成 17 年 3 月 2 日付けで、X に対し贈与税の課税価格を 1,653 億 603 万 1,200 円、納付すべき贈与税額を 1,157 億 290 万 1,700 円とする平成 11 年分贈与税の決定処分(以下、「本件決定処分」という。)及び納付すべき加算税の額を 173 億 5,543 万 5,000 円とする無申告加算税賦課決定処分(以下、「本件賦課決定処分」という。)を行った。

これに対して、X は、本件贈与日に日本に住所を有しておらず、旧相続税法第 1 条の 2 第 1 号により本件贈与に関しての納税義務はなかったとして、Y が行った本件決定処分及び本件賦課決定処分を不服とし、異議申し立て及び審査請求を経て出訴した。

(2) 当事者の主張¹⁷⁴

① X の主張

- イ. 旧相続税法第 1 条の 2 第 1 号の「住所」は、民法第 22 条に規定する「住所」の意義と同様に各人の生活の本拠を指すものと解釈され、さらに、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 は、「『住所』とは、各人の生活の本拠をいうのであるがその生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定するものとする。」と明定している。このことより、X が租税回避の目的を有していたかという主観的事実は、X の住所を判定する上でそもそも論点ですらなく、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か及び資産の所在等の客観的事実により判定すると、本件贈与日における X の住所は日本国内にはなく、香港にあった。
- ロ. 相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-6 は、国外において勤務その他の人的役務の提供をする日本国籍を有する者で国外における当該人的役務の提供が短期間(おおむね 1

¹⁷³ TAINS 前掲(注 171)、参照。

¹⁷⁴ TAINS 前掲(注 171)、参照。

年以内である場合をいうものとする。)であると見込まれる者の住所は、法施行地にあるものとして取り扱うと定めるのであるから、1年を超える期間、日本国外で勤務その他の人的役務を提供した日本国籍を有する者の住所は、日本にはないものとして取り扱われると、合理的に解釈される。また、上記定めは、所得税基本通達3-3¹⁷⁵とも整合性を有している。上記のことより、Xの香港での自宅アパートメントの契約期間が当初より2年間であり、その後2年間の契約更新をしていること等からも、Xの香港滞在期間は当初より1年以上が予定されており、実際にXは3年以上にわたり香港に居住していたのであり、本件贈与日におけるXの住所は日本国内にはなく、香港にあった。

ハ. Xは本件贈与日を含む課税年度につき、本件香港自宅を自宅と考え、香港政庁に所得税を納税し、日本で所得税及び地方税を納付していないが、この事実についてYは何ら咎めだてしていない。このことより、本件贈与日におけるXの住所は日本国内にはなく、香港にあった。

以上のこと等により、Xは、本件贈与日におけるXの「住所」は香港にあり、日本国内には「住所」を有していなかったと主張している。

② Yの主張

イ. 相続税法基本通達1の3・1の4共-5に定める「住所」とは、各人の生活の本拠であり、生活の本拠であるか否かは客観的事実によって判定する旨規定されているが、これは、民法上の生活の本拠についての客観説を採ることを明らかにしたにすぎず、居住者の主観面を考慮することを排除するものではない。

ロ. 各法域においてその目的に応じた固有の住所が存在すると解釈される。したがって、贈与税に関する住所の認定に当たっても、贈与税が、贈与によって財産が移転するのを機会にその財産に対して課税される租税であり、相続税の補完税としての性質を持ち、相続税のみが課税されるとした場合には、生前に財産を贈与することにより、相続税の負担を容易に回避することができることとなるため、このような税負担の回避を封ずることを目的としていることが考慮されてしかるべきである。このことより、Xが贈与税を回避する目的で香港に住所を移転したことは、贈与税における「住所」の認定において、十分に考慮されなければならない。

ハ. 日本出国日(平成9年6月29日)から香港出国日(平成12年12月17日)までの期間(以下「本件滞在期間」という。)について、Xに対し、所得税の課税処分を行わなかったことは、Xの所得税法上の住所が国外にあったと認定したことを意味するものではない。また、所得税が期間税であるのに対し、贈与税は随時税であること等、租税としての性

¹⁷⁵ 「(国内に居住することとなった者等の住所の推)国内又は国外において事業を営み若しくは職業に従事するため国内又は国外に居住することとなった者は、その地における在留期間が契約等によりあらかじめ1年未満であることが明らかであると認められる場合を除き、それぞれ令第14条第1項第1号又は第15条第1項第1号の規定に該当するものとする。」(所基通3-3)

質や課税体系を異にするものであるから、所得税における住所と贈与税における住所は必ずしも同一ではない。

以上のこと等により、Yは、Xの香港への渡航が贈与税を回避する目的であったという主観面を考慮し、Xの本件贈与日における「住所」は日本国内にあったと主張している。

(3) 第1審判決要旨¹⁷⁶(請求認容・被告控訴)

法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり(最高裁判所大法廷昭和29年10月20日判決)、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであって(最高裁判所第三小法廷昭和35年3月22日判決)、一定の場所がその者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるをえないところからして、一般的には住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的な事実に基づき、総合的に判断するのが相当である。これに対して、主観的な居留意思は、通常、客観的な居住の事実に基づき具体化されるであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居留意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。

Xは本件滞在期間中、香港に住所を設け、同期間中の約65%に相当する日数は香港に滞在し起伏寝食しており、日本国内には本件滞在期間中の26%に相当する日数しか滞在していないのであり、その他の諸事情を考慮してもなお、本件贈与日においてXが日本国内に住所すなわち生活の本拠を有していたと認定することは困難である。また、Xの香港滞在の目的の1つに贈与税の負担回避があったとしても、現実に納税者が香港自宅を拠点として生活をした事実が消滅するわけではないのであるから、納税者が贈与税回避を目的としていたか否かが、納税者の生活の本拠の判定に決定的な影響を与えるとは解し難く、Yの主張は、Xの租税回避意思を過度に強調したものであって、客観的な事実と合致するのであるとはいえないと判示し、本件決定処分は本件贈与日において国内に「住所」を有する者に対してなされたものとはいえず、これを前提とする本件賦課決定処分とともに違法であり、いずれも取消すこととして、Xの請求を認容した。

2. 判決要旨¹⁷⁷(原判決取消・被控訴人上告)

(1) 住所の解釈について

法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特

¹⁷⁶ TAINS 前掲(注172)、参照。

¹⁷⁷ TAINS 前掲(注171)、参照。

段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり(最高裁判所大法廷昭和 29 年 10 月 20 日判決)、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであって(最高裁判所第三小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決)、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否及び資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居留意思を総合して判断するのが相当である。なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない。

(2) 生活の本拠の認定について

X の本件滞在期間中の日本滞在日数の割合は 26.2%であり、これは 4 日に 1 日以上を占め、その間は X の本件滞在期間前の住所であり、両親である B 及び C 並びに弟 D(以下「D」という。)が居住する本件杉並自宅に起居していた。他方、X の本件滞在期間中における香港滞在日数の割合は 65.8%であり、その間は本件香港自宅に起居していた。すなわち、本件滞在期間の約 3 分の 2 の日数を本件香港自宅において生活していたことになるが、X は、本件贈与日以前に公認会計士から本件贈与の実行に関する具体的な説明を受け、本件贈与後は定期的に国別滞在日数を集計した一覧表を基に香港に戻るよう指導される等していたことから、本件贈与以前から香港に居住していれば多額の贈与税を課されないこと及び贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識した上で、本件贈与日以後の国内滞在日数が多すぎないように注意を払い滞在日数を調整していたものと認めるのが相当であることからすると、本件事実関係の下では、香港における滞在日数を重視し、これを日本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素をして本件香港自宅と本件杉並自宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当でないというべきである。これらの事実、X の職業活動等及び資産の所在等の客観的事実及び外部から客観的に認識することができる X の居留意思を総合して考慮しても、X の香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとは認められず、本件滞在期間中の X の生活の本拠は、それ以前と同様に本件杉並自宅にあったものと認めるのが相当であり、他方、本件香港自宅は、X の香港における生活の拠点であったものの、X の生活全体からみれば、生活の本拠ということはできないものというべきである。また、X の平成 11 年度の所得税について賦課決定処分がされていない事実によって、Y が X の住所が日本国外にあったと判断していたことになるとは認めることが出来ない。

控訴審(東京高等裁判所)は、上記(1)及び(2)のように判示し、本件決定処分及び本件賦課決定処分は、本件贈与日において国内に「住所」を有する者に対してなされたものであり適法であるとして、原判決を取消し、X の請求を棄却した。

3. 検討

本件は、贈与税の課税要件として本件贈与日に、X が日本国内に住所を有するか否かが争われた事件である。第 1 審判決と控訴審判決は、認定事実をほぼ同じくしながら、第 1 審判決が、客観的事実を主要な判断要素として X の住所を認定し、X は本件贈与日に日本国内に住所を有していなかったとして X の贈与税の納税義務を否認したのに対し、控訴審判決は、X の主観的な居住意思と X の租税回避目的を住所判断の要素として取込み、これらを、客観的事実と同列に主要な判断要素として X の住所を認定し、X は本件贈与日に日本国内に住所を有していたとして X の贈与税の納税義務を肯定した。

上記のように、本件は、第 1 審判決及び控訴審判決が、「住所」の判断について、ほぼ同様の事実関係を示し、事実を認定しているにもかかわらず、全く反対の結論を導き出している。両判決の結論について、以下において、本件の主たる論点における第 1 審判決と控訴審判決の相違点を比較しながら、住所を認定する際の判断基準とその要素を検討することとする。

(1) 住所の判定基準について—主観説と客観説からの検討—

第 1 審判決は、「住所」の判断は客観的な事実に基づき、総合的に判断するのが相当であり、主観的な居住意思は補充的な考慮要素にとどまるものと解釈されると判示している¹⁷⁸。つまり、第 1 審判決は、住所である「生活の本拠」の解釈について、本論文第 1 章で考察した客観説を採用したものであると考えられる。これは、学説及び判例における通説であるとされており、また、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共 5 においても、住所の判定は客観的事実によることが明定されていることとも合致している。他方、主観的な居住意思は住所判断の補充的な考慮要素であり、主たる判断基準ではないとしているのである。これに対して、控訴審判決は、「住所」の判定は客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当であると判示している¹⁷⁹。つまり、控訴審判決は、客観的事実に居住者の居住意思という主観的な要素を客観的事実と同様に住所判定の考慮要素としているのである。このことより、控訴審判決は、納税者の居住意思が住所判定の重要な要素であるとしており、主観説を採用していると考えられる。

竹内進准教授は、控訴審判決について、『納税者の意思』といった主観的な要素を、間接事実によって認定することにより相続税法独自の『住所』概念を示している。しかし、租税法律主義の下において受け入れることのできない基準である。なぜなら、その地に定住する意思といった納税者の内面の意思は、外部から容易に判断することが常に可能なものとはいえないことから、このような基準を『住所』を認定するための客観的事実と同価

¹⁷⁸ TAINS 前掲(注 172)、参照。

¹⁷⁹ TAINS 前掲(注 171)、参照

値として取り扱うことは、法的安定性の見地から認めることができないと考える¹⁸⁰。」と述べ、主観的要素を間接事実により認定し、客観的事実と同価値として取り扱うことは認められないとしている。

また、大淵博義教授は「事実認定による『事実の確定』プロセスにおいて、定住の意思の主観的要素は、生活の本拠の認定において補充的要素として機能するが、その意思の認定は純粋な主観的意思の有無によって機能するのではなく、当該意思があるために、外部から認識できる生活実情として居住意思が認められるという場合に機能すると解すべきである¹⁸¹。」と述べており、主観的要素である「居住意思」を、第1審判決の判示する「補充的な考慮要素」とする場合には、外部から認識できる生活実情として居住意思が認められる場合でなければならないとしている。これは、控訴審判決が判示するところの「居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思」であると考えられるが、控訴審判決は、Xの住居、職業活動及び資産の所在等の外部から客観的に認識することが出来る事実を検討した上で、これらの事実によりXには香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとは認められないと判示し、居住者の意思を主たる判断基準として採用し、居住者の意思は補充的な考慮要素にとどまるものであるとした第1審判決とは逆の判断を下したのである。

しかし、住所の判定基準に、外部からは確認することが困難である納税者の主観的な居住意思を主要な要素として組み込むことは、法的安定性の観点からは問題があると考えられ、また、相続税法基本通達1の3・1の4共-5においても、住所としての「生活の本拠」は客観的事実によることが明定されているのであるから、租税法律主義を原則とする租税法の下で、納税義務の有無を決定させる課税要件事実の判定基準として、納税者の主観的な居住意思をその主要な要素として採用することは出来ないと考える。したがって、筆者は、客観説を採用していると考えられる、第1審判決を支持する。

(2) 住所の認定過程について—租税回避目的と借用概念解釈からの検討—

① 租税回避目的と住所認定についての検討

第1審判決は、Xの職業上の地位と現実にそれらの業務に従事していた事実は、贈与税を回避するために作出された外形に過ぎないとは認められず、Xの香港滞在に租税回避目的があつたとしても、現実に香港自宅を拠点として生活をした事実が消滅するわけではなく、租税回避目的が生活の本拠の判定に決定的な影響を与えるものではないと判示している¹⁸²。すなわち、第1審は、租税回避目的は「住所」の認定過程において決定的な影響を与える要素にはなり得ないとして、「住所」を、客観的事実に基づいて総合的に判断し認定

¹⁸⁰ 竹内進 前掲(注44)146頁、引用。

¹⁸¹ 大淵博義 前掲(注81)4頁、引用。

¹⁸² TAINS 前掲(注172)、参照。

したものであると考えられる。さらに、第1審判決は、租税回避目的が存在したとしてもなお、本件の客観的事実関係からは、Xの住所は日本国内ではなく香港であったと判示しているのである¹⁸³。

これに対し、控訴審判決は、香港に居住していれば贈与税の負担を回避できること及び贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識した上で、香港における滞在日数を調整していたと認めるのが相当であると判示している¹⁸⁴。つまり、Xの香港への出国及び滞在は、租税回避目的であると認定した上で、香港及び日本における滞在日数を形式的に比較し、その多寡を主要な考慮要素としてX住所を判断するのは相当ではなく、その他、Xの居住意思及び香港における職業活動等を考慮してもなお、Xの住所は香港ではなく日本国内にあったと判示したのである¹⁸⁵。すなわち、Xは租税回避目的で香港における滞在日数を調節していたのであるから、香港及び日本における滞在日数という客観的事実は、「住所」判定の主要な考慮要素とはならないとしたのである。

占部裕典教授は「事業目的での出国であろうと租税回避目的での出国であろうと、『生活の本拠』の有無の判断において考慮すべき要素としては全く異なるところはないのである。租税回避行為は、特別な回避否認規定が存しない以上許されていると解され・・・(中略)・・・このような意図をことさら強調して、事実認定のレベルで用いることは許されるべきではない¹⁸⁶。」と述べ、「住所」を認定する上での、事実認定において租税回避目的を考慮することは許されないとしている。

第1審判決が、Xの香港滞中に租税回避目的があったとしても、現実にXが香港自宅を拠点として生活をした事実が消滅するわけではないと判示したように¹⁸⁷、滞在目的が事業目的であれ租税回避目的であれ、そこに生活実体が存在したという事実には相違はないのであるから、納税者の滞在目的によって認定事実が異なることはないと考えられるのである。

さらに、中里実教授は、租税法における事実認定の在り方について、「(前略)事実認定は、慎重に、あくまでも私法上の事実認定・契約解釈の原則にしたがって行われるべきである。課税庁による事実認定・法律構成の『創造』のようなことが行われれば、それは租税法律主義に正面から違背するものであり納税者の予測可能性を奪う点で、納税者の権利が害されるからである。換言すれば、『租税法独自の観点からの事実認定』なる概念ないし手法は、租税法上は存在し得ないのである¹⁸⁸」と述べており、事実認定は私法上の事実認定の原則

183 TAINS 前掲(注 172)、参照。

184 TAINS 前掲(注 171)、参照。

185 TAINS 前掲(注 171)、参照。

186 占部裕典 前掲(注 65)49 頁、引用。

187 TAINS 前掲(注 172)、参照。

188 中里実「事実認定・私法上の法律構成による『否認』と重加算税」『税研』第 109 号(2003 年 5 月)90 頁、引用。

にしたがって行うべきであり、納税者の租税回避目的や租税回避行為等の租税法独自の観点から租税法独自の概念を用いて行うような事実認定は、租税法律主義に反する行いであり、許されるものではないとしている。

また、占部裕典教授は、控訴審判決について「租税回避目的(さらにはその認識)を過度に評価し、租税回避目的と多くの認定事実の評価を関連付けることによって原判決取消との結論を導いているといえよう。しかし、『租税回避目的』あるいは『租税回避の意図』といった主観的な要素を課税要件事実の認定や評価に持ち込み、その『生活の本拠』の判断においてことさら主要な要素として強調することは許されない¹⁸⁹。」と述べ、租税回避目的という主観的な要素を、課税要件事実の認定過程に持ち込み、それを「住所」である生活の本拠の主要な判断要素とした控訴審判決に苦言を呈している。

筆者としても、控訴審における事実認定は、事実認定過程において「租税回避目的」という主観的要素のフィルターを意図的に通したことにより客観的事実が屈折し、客観的事実を「住所」の判断基準としての主要な考慮要素として、現実に存在する事実から導かれた第1審における事実認定の結果としての判決を取消してしまうこととなったのではないかと考えるが、租税法律主義の下、事実認定の過程に「租税回避目的」という租税法独自の概念を持ち込み、租税法独自の観点から事実認定を行うようなことは許されるべきではないと考える。

また、竹内進准教授は、控訴審判決が「住所」の判断基準として判示した、居住者の「居住意思」の範囲について、『『反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り』の解釈として、納税者の主観的意図に租税回避の意思を含めて、特段の事由を広く解釈することは、租税法律主義が予定する課税要件明確主義の見地から妥当ではないと考える¹⁹⁰。』と述べている。すなわち、租税法律主義の課税要件明確主義の観点からすると、「租税回避の意思」は居住者の「居住意思」には含まれないのであるから、Xの香港滞在は、租税回避目的によるものだと認定し、Xの居住事実の判定にも租税回避目的を主要な考慮要素として、住所の認定を行った控訴審判決は妥当なものであったとは言えないのであり、筆者としては、第1審判決を支持する。

② 借用概念である「住所」の解釈についての検討

第1審及び控訴審判決はともに「住所」の解釈について、反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心であると判示している¹⁹¹。

¹⁸⁹ 占部裕典「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定～東京高裁平成20年1月23日判決の検討～」『税理』第51巻第5号(2008年4月)89頁、引用。

¹⁹⁰ 竹内進 前掲(注44)151頁、引用。

¹⁹¹ TAINS 前掲(注172,172)、参照。

上記の「特段の事由」に関して、竹内進准教授は、租税法主義の観点から、『別意に解すべきことが租税法規定の明文またはその趣旨から明らかな場合』のみに認められることになる。したがって、租税法の規定において、何ら別意に解する明文規定が存しないことから例外的に主観的意思を読み込むことはできないと解する¹⁹²。」と述べている。

一方で、品川芳宣教授は、第 1 審判決について、「本件においては、このような結論が導き出されることを予定して極めて計画的な租税回避が行われているのであるが、このような場合に、従前の解釈論等を単純に適合させることに疑問なしとしない。・・・(中略)・・・本件滞在期間中、香港での滞在ができるだけ多くなるように仕組まれていたようである。そうであれば、本件においては『住所』の判定において、従前の解釈論や判定方法に拘泥することなく、特段の事情が一層強く考慮されるべきであると考えられる¹⁹³。」と述べて、本件のように租税回避が目的と認められるような場合の住所の判定においては特段の事情が強く考慮されるべきであるとして、特段の事情に租税回避目的を含めており、上記の竹内進准教授とは反対の見解を示している。しかし、租税法において何ら別意に解する明文規定がないのにも関わらず、納税者の租税回避目的が認められれば、それをもって特段の事情により、「住所」の定義解釈を拡大解釈し、租税法独自の解釈に変更することは、租税法主義の機能である法的安定性及び予測可能性を損なうものであると考えられるため、賛同し難く、筆者としては、竹内進准教授の見解に賛同する。

(3) 租税法における住所の個数について—単一説と複数説からの検討—

租税法における住所の個数について、Y は第一審において、「各法域においてその目的に応じた固有の住所が存在すると解される¹⁹⁴」と主張し、さらに、控訴審において、「仮に、香港に X の住所があったとしても、法律上の『住所』は、法律の趣旨等を考慮して、法律問題ごとに相対的に定められるべきものであるから、そのことから直ちに日本に住所があったことが否定されるわけではない(住所複数説)¹⁹⁵。」として、住所複数説を採用することを明らかにした主張を新たに追加している。

相続税法上の「住所」は、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共 5 が「法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないものとする。」と定めていることから、単一説採用することを明らかにしているものと考えられるが、この相続税法基本通達の内容について Y は、「これは本邦内における住所の個数について定めているにすぎず、本邦内と本邦外の住所を有す

¹⁹² 竹内進 前掲(注 44)151 頁、引用。

¹⁹³ 品川芳宣「国外財産の贈与における受贈者の『住所』の認定—武富士事件—」『税研』第 135 号(2007 年 9 月) 83 頁、引用。

¹⁹⁴ TAINS 前掲(注 172)、引用。

¹⁹⁵ TAINS 前掲(注 171)、引用。

る場合については何ら言及していない¹⁹⁶。」と複数説を主張している。しかし、このように解釈すると、本邦内以外であれば複数個の場所を「生活の本拠」とすることが可能であるが、このような「住所」の複数とは本論文第2章でも既に述べてきたが、複数の権利義務を生じさせ、二重課税等の問題を生じさせることとなり認められず、主張自体が不合理であると思われる。そもそも、民法学説の唱えるところの「住所」の複数説とは、各法領域において、各々の法律の趣旨に沿った住所を認めるとするものであり、各法領域内の「住所」の複数までも認めるものではないと解釈されるのであり、各法領域の「住所」についてはそれぞれに法律の趣旨に従い定義されるべきである。従って、納税者に納税の義務を課する租税法において、複数の義務を生じさせるような解釈論は採用することが出来ないと考えられる。

課税要件明確主義の観点からも、本邦内の住所の個数を定めているのなら、本法外の住所の個数についても言及するべきである。

占部裕典教授は「課税要件明確主義の下、借用概念としての『住所』が前提にある以上、相続税法あるいは所得税法独自の『住所』の法解釈を展開することはできない。個別租税法ごとに、その税目の本質や特徴に着目して個別に『住所』の定義を変えるべきであるとする法理論的な要請(立法論的に『住所』を要件にするか否かはともかく)も見出すことはできないし、またそのような法解釈を要請していると解すべき(あるいは、そのようなことが窺われる)個別(別段の)規定等も存しないのである¹⁹⁷。」と述べているように、借用概念は租税法において、私法上と同じ用語を借用概念として使用している場合には、租税法が特に明文により私法上とは別の意義を持つ概念として規定又はその趣旨から明らかに私法上とは異なる意義をもって使用していると解釈すべき特段の事由がある場合を除いては、それを私法上と同じ意義に解釈するべきであるとする統一説が法的安定性及び予測可能性の観点からも妥当であるとされているのであり、「法律上の『住所』は、法律の趣旨等を考慮して、法律問題ごとに相対的に定められるべきものである¹⁹⁸」として、借用概念である「住所」の解釈に租税法独自の解釈を持ち込もうとするYの主張は租税法律主義の観点からは認められないと考えられる。

一方で、酒井克彦教授は「所得税法なのか相続税法なのかによっても住所概念は異なることがあり得ると思うのである。これこそが、民法学説が強力に支持する複数説の意味するところであると言えよう。・・・(中略)・・・相続税法上の事例においては、相続税法の目的を意識した上で住所の認定がなされなければならないと考える。さすれば、所得税法

¹⁹⁶ TAINS 前掲(注 171)、引用。

¹⁹⁷ 占部裕典 前掲(注 65)46 頁、引用。

¹⁹⁸ TAINS 前掲(注 172)、引用。

と相続税法上の住所認定に差異があっても問題はないのではないのかも知れない¹⁹⁹。」と述べて、Yの主張を支持するような見解を示しているが、筆者としては、これらの両通達(所得税基本通達2-1、相続税法基本通達1の3・1の4共-5)が「住所」の意義として定める「生活の本拠」は、民法第22条にいう「生活の本拠」の概念を借用概念として使用した上で、「生活の本拠」については客観的事実により判定するものであると明定していることより、所得税法上の「住所」と相続税法上の「住所」は同意義であり、借用概念の解釈適用上の法的安定性及び予測可能性の観点からも、それぞれ個別に「住所」を認定するものではないと考える。

¹⁹⁹ 酒井克彦 前掲(注80)41頁、引用。

第2節 ユニマット事件 (東京高等裁判所平成20年2月28日判決)

本件は、日本からシンガポールに住所を移転させ、居住していた者が、海外で株式譲渡を行った時において、所得税法の納税義務者の要件となる「住所」を日本国内に有していたか否かが争われた事件である。

また、本件は、同じく、相続税法の納税義務者の要件となる「住所」の所在地を巡って争われた「武富士事件」とは異なり、第1審及び控訴審判決が共に納税者の租税回避目的の意図について認定する旨を判示しているにも関わらず、「住所」の判定は客観的事実に基づき総合的に判断した上で、本件株式譲渡時において納税者の「住所」は日本国内にはなかったとして、納税者の請求を認容した事件であることから、「武富士事件」と比較検討する上でも興味深い事件であり、下記において検討することとする。

東京高等裁判所 平成20年2月28日判決²⁰⁰ 平成19年(行コ)第342号

(控訴棄却・確定)

東京地方裁判所 平成19年9月14日判決²⁰¹ 平成18年(行ウ)第205号

(請求認容・被告控訴)

1. 事実の概要

(1) 事実関係²⁰²

本件は、行政庁(被告及び控訴人。以下「Y」という。)が、平成13年分の所得税に係る確定申告書を提出しなかったX(原告及び被控訴人。以下「X」という。)に対し、同年に株式を譲渡した譲渡所得があるとして、同年分の所得税に係る決定処分(以下「本件決定処分」という。)及び無申告加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件決定処分と併せて「本件決定処分等」という。)をしたところ、Xは上記株式の譲渡時に日本国内に住所を有していなかったことを理由に納税義務を負う居住者ではないと主張し、Yに対し本件決定処分等の取消しを求め、異議申し立て及び審査請求を経て出訴した事案である。

所得税法は、「居住者」(非永住者を除く。)については、係るすべての所得について所得税を課すと規定しており(所法7条1項1号)、また、所得税法第2条第1項第3号において、「居住者」を「国内に住所を有する個人、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう」と規定していることより、Xが平成13年1月12日当時(本件株式譲渡契

²⁰⁰ 東京高裁平成20年2月28日判決 TAINS Z888-1320

²⁰¹ 東京地裁平成19年9月14日判決 TAINS Z257-10776

²⁰² TAINS 前掲(注200)、参照。

約の実行日、以下「本件譲渡収入日」という。）、「国内に住所を有する個人」に該当するか否かが争点である。

(2) 当事者の主張²⁰³

① Xの主張

イ. Xのシンガポール渡航は、特別顧問契約や投資業務等の事業活動のためであり、租税回避が目的ではない。さらに、Xのシンガポール渡航後の業務は、シンガポール渡航前の日本での業務の継続ではなく、シンガポールにおいて業務を行うことには合理性がある。

ロ. Y主張の各不動産及び株式等に関しては、Xが日本に居住しなければ行えないような業務は存在せず、また、日本に居住しなければその使用、収益若しくは処分又は管理等が困難である資産には該当しない。

ハ. 本件株式譲渡の時期がシンガポールへの転居直後になったことは、Xの支配することの出来ない諸々の事情が重なった偶然であり、シンガポールの居住者となったことが租税回避の目的であったことを示す理由にはなり得ない。

以上のこと等により、Xは、Xのシンガポールへの渡航及び滞在について、所得税を回避する目的はなかった等と主張し、Xの本件譲渡収入日における「住所」はシンガポールにあったと主張している。

② Yの主張

イ. 所得税法における「住所」の判断については、経済活動の本拠を示す職業及び資産の所在が重要な要素である。また、租税回避の意図が存在する場合には、Xの住所を判定するに当たり、納税者の作為が反映するような滞在期間の長短や滞在形態を重視する必要はなく、他方で被控訴人の主観的な意思表示は、このような意図が存在しない場合よりも、より重要な要素として考慮される必要があり、それらの各要素を踏まえた総合判断によって判断すべきである。

ロ. Xの職業は、日本を出国した平成12年12月以降のシンガポール滞在中も、日本において行っていた、インターネットによる株式トレーディング取引の延長として、同国においても同様の取引を継続して行っていたものであり、Xの職業上、その生活の本拠はシンガポールに移転していない。

ハ. 日付を遡らせて作成された、平成13年3月21日作成の平成12年12月4日付けの特別顧問契約書等は、将来の税務調査に備えて、Xのシンガポールでの業務の必要性を仮装し、Xの住所が同日にはシンガポールに移転しているとの外形作出が目的であった。

ニ. Xは本件譲渡収入日当時、国内に不動産、自動車等の資産を多く所有していたのに対

²⁰³ TAINS 前掲(注200)、参照。

し、シンガポールには預金のみであり、資産の所在という観点からも、Xの住所は引き続き日本国内にあった。

ホ. Xはシンガポール転出手続後も、国内に滞在可能な場所を多数有していたにもかかわらず、国内滞在期間中の殆どをホテルや宿泊施設を備えた会員制スポーツクラブ(以下、「ホテル等」という。)に宿泊していたことは、Xが意図的に国内に住所といい得る特定の場所がないとの外形作出が目的であったと推認される。

ヘ. 仮に、Xが本件譲渡収入日において国内に住所を有すると認められないとしても、Xのシンガポールへの渡航及び滞在は同地における居住の外形を整え、そのように仮装するためなどの一時的かつ短期の滞在及び出国と認められ、また、本件株式譲渡に係る香港への渡航は、単に租税回避を目的とする一時的かつ短期の出国であったと認められることより²⁰⁴、Xは同日において、国内に引き続いて1年以上「居所」を有していたのであり、いずれにしても、所得税法第2条第1項第3号に規定する「居住者」に該当する。

以上のこと等により、Yは、Xのシンガポールへの渡航及び滞在が所得税を回避する目的で外形を作出したものである等と主張し、Xの本件譲渡収入日における「住所」は日本国内にあったと主張している。

(3) 第1審判決要旨²⁰⁵(請求認容・被告控訴)

日本国内において納税者の住所といい得る場所は存在せず、他方、シンガポールにおいて賃借していた住居の賃貸借契約期間等の諸事情を勘案すると、むしろシンガポールに存在したものと認めるのが相当であり、Xの職業の観点からも、シンガポールで株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したと見ることが可能であること、日本国内において生計を一にするXの家族又は親族は存在しなかったこと及び日本国内に存在する資産についても、Xが日本に居住しなければその使用、収益若しくは処分又は管理等が困難であるとはいえないこと等を総合的に考慮すると、本件譲渡収入日、Xが日本国内に住所を有していたと認めることはできない。

また、Xが我が国における所得税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものと窺う余地もあり得るが、他方、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族及び資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判定した結果、本件譲渡収入日において、Xが日本国内に住所を有していたと認めることができないことは上記のとおりであり、そうである以上、Xが日本国内に真実の住所を有していたにもかかわらず、シンガポールに住所があるように偽装したと認めることはできず、この限りにおいて、Xが租税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない。

²⁰⁴ シンガポールにおける課税制度においては、シンガポールの居住者につき課税対象とされる所得は、シンガポールにおけるすべての国内源泉所得及びシンガポールに送金されたすべての国外源泉所得である。増田英敏『リーガルマインド租税法〔第2版〕』成文堂(2010年)221頁、参照。

²⁰⁵ TAINS 前掲(注201)、参照。

したがって、本件譲渡収入日において、X が日本国内に住所を有していたことを前提とする本件決定処分及び本件賦課決定処分は、その前提が認められないから違法であり、いずれも取消すこととして、X の請求を認容した。

2. 判決要旨²⁰⁶(控訴棄却・確定)

(1) 住所の解釈について

住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり(最高裁判所第三小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決)、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである(最高裁判所第三小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決)。そして、一定の場所がその者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住所、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判断するのが相当である。これに対し、主観的な居居意思は、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。

(2) 生活の本拠の認定について

住民票の記載上、X の住所は平成 12 年 12 月 4 日をもってシンガポールに転出しことになっているが、X のシンガポール及び日本の各滞在日数については有意の差はない。しかしながら、X のシンガポール及び日本での滞在場所及び住居の賃貸借契約等の状況からすると、X の住所は日本国内には存在せず、むしろシンガポールに存在したものと認めるのが相当である。X の特別顧問契約等を締結したそもそもの意図は、当該契約等の締結により協力又は提携関係を築き、X の関係会社等において収益を上げること等が主たる目的であり、X の職業の観点からも、シンガポールで株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したと見る事が可能であること、日本国内において生計を一にする X の家族又は親族は存在しなかったこと及び日本国内に存在する資産についても、X が日本に居住しなければその使用、収益若しくは処分又は管理等が困難であるとはいえないこと等を総合的に考慮すると、本件譲渡収入日に X が日本国内に住所を有していたと認めることはできない。

(3) 租税回避目的について

また、X が我が国における所得税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものと窺う余地もあり得るが、特別顧問契約等に関する契約書の日付を遡らせて作成したことについては、租税回避の目的でしたものとまでいうことはできない。また、シンガポールではなく香港にて本件譲渡契約の締結及び履行をしたこと自体は、わが国における

²⁰⁶ TAINS 前掲(注 200)、参照。

租税回避の目的の有無とは関係がないものである。

(4) 国内に引き続いて居所を有する期間について

「国内に引き続いて居所を有する期間」について所得税基本通達 2-2²⁰⁷の規定は、居住者の該当性についての判断要素として相当であると認められる。そうするとその間に在外期間が含まれる場合には、在外期間中も、国内にそれまで生計を一にしていた配偶者その他の親族を有し、再入国後生活する予定の居住場所を保有している又は生活用動産を預託して再入国後直ちに従前と同様の生活をする事ができる状態にあるなど、一時的な出国であることが必要になると解釈される。

X が国内において、ホテル等に一定期間継続して宿泊している場合、同所をもって居所と認める余地はあるが、在外期間中においてホテル等を居住場所として保有していたということはできず、X が本件譲渡収入日に国内に引き続いて1年以上居所を有していたと認めることはできない。

控訴審(東京高等裁判所)は、上記(1)～(4)のように判示し、本件譲渡収入日においてXの住所は日本国内には存在せず、また、本件譲渡収入日に国内に引き続いて1年以上居所を有していたとも認めることはできないのであるから、本件譲渡収入日において、X が日本国内に住所を有していたことを前提とする本件決定処分及び本件賦課決定処分は、その前提が認められないから違法であり、いずれも取消すこととして、Yの控訴を棄却した。

3. 検討

本件の争点は、株式譲渡時のXの住所は国内にあったか否かである。また、控訴審判決においては、Xが「国内に引き続いて1年以上『居所』を有していた」とするYの主張について、所得税基本通達 2-2を住所認定の判断要素として相当とし、検討を加えている。

また、武富士事件の控訴審判決とは異なり、租税回避目的があったと窺う余地があると判示しつつも、住所の判断は客観的事実に基づき総合的に判定され、Xが租税回避を目的としていたか否かは、Xの住所認定の判断要素とはされなかった。

下記において、本件の住所認定に係る主要な判断要素の検討を行うこととする。

(1) 住所の解釈と借用概念

第1審及び控訴審判決共に、住所とは、「各人の生活の本拠」であると判示している。これは、所得税法上の「住所」概念は、民法第22条に規定する「住所」の借用概念であることを前提としているものであると考えられる。租税法における借用概念の解釈につい

²⁰⁷ 「(再入国した場合の居住期間)国内に居所を有していた者が国外に赴いていた期間(以下この項において「在外期間」という。)中、国内に、配偶者その他生計を一にする親族を残し、再入国後起居する予定の家屋若しくはホテルの一室等を保有し、又は生活用動産を預託している事実があるなど、明らかにその国外に赴いた目的が一時的なものであると認められるときは、当該在外期間中も引き続き国内に居所を有するものとして、法第2条第1項第3号及び第4号の規定を適用する。」(所基通 2-2)

ては、本件と同様に所得税法上の「住所」の解釈を巡って争われた、神戸地方裁判所昭和60年12月20日判決において「所得税法2条1項3号は、『居住者』とは、国内に住所を有し、または、現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいうと規定している。ところで、同法が、民法におけるのと同じ用語を使用している場合に、所得税法が特に明文をもってその趣旨から民法と異なる意義をもって使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同じ意義を有する概念として使用するものと解するのが相当である。従って、右の所得税法の規定における『住所』の意義についても、右と同様であって、所得税法の明文またはその解釈上、民法21条の定める住所の意義、即ち各人の生活の本拠と異なる意義に解すべき根拠をみだし難いから、所得税法の解釈においても、住所とは各人の生活の本拠をいうものと言わなければならない²⁰⁸。」と判示し、民法上の住所概念と同様に解釈すべきとして統一説を採用している。これは、租税法における法的安定性と予測可能性の観点から借用概念については統一説を採用することが通説とされていることとも合致している。また、中里実教授も「所得税法2条1項3号の『住所』や『居所』の概念は借用概念であることにかわりはなく・・・(中略)・・・原則として、民法に従って、所得税法における住所の解釈がなされるのであり、租税法独自の観点から『住所』の解釈がなされるわけではないという点に留意しなければならない²⁰⁹。」と述べて、租税法における借用概念は統一説により解釈すべきことを指摘しており、筆者としても統一説を採用することに賛同する。

(2) 住所の判定基準について－主観説と客観説からの検討－

第1審及び控訴審判決において、住所の判定基準については、「租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的事実に基づき、総合的に判断するのが相当であり、主観的な居留意思は、補充的な考慮要素にとどまるものと解される²¹⁰。」と判示され、客観説が採用されている。筆者も、主観的な意思は外部から確認することが困難であり、また、恣意性が介入する可能性があるため、租税法上、主観説を採用することは、法的安定性の観点から問題があるため、住所の判断は客観説を採用すべきであると考えている。

(3) 住所の認定と租税回避目的

第1審及び控訴審判決共に、「Xが我が国における所得税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものと窺う余地もあり得る²¹¹」として、Xの租税回避目的の意図の存在を認める旨を判示したが、Xの住所の認定は客観的事実に基づいて行い、租税回避の目的はその有無によって住所の認定が左右されるものではないとして、Xの住所の認

²⁰⁸ 神戸地裁昭和60年12月20日判決 前掲(注56)58頁、引用。

²⁰⁹ 中里実 前掲(注141)20頁、引用。

²¹⁰ TAINS 前掲(注201,201)、引用。

²¹¹ TAINS 前掲(注201,201)、参照。

定において採用しなかった。これは、前節の「武富士事件」の控訴審判決とは異なり、住所認定における事実認定過程において、租税回避目的という要素を組込むという、租税法独自の事実認定は採用できないとしたものであると考えられる。

租税法独自の事実認定を許容してしまうと、納税者の租税回避目的や意図が認定されれば、それを前提として事実認定がなされることとなり、同様の認定事実であっても、租税法独自の判断要素の採用によって、その評価が大きく異なる結果となり、課税要件事実も租税回避目的の有無により異なってしまうことになるのである。つまり、租税法独自の事実認定を許容することは、租税法の大原則である租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性とを侵害することになると考える。また、課税要件明確主義の観点からも許されるものではないと思われる。また、中里実教授も「所得税に関する『住所』の概念に関する事案においては、納税者の租税支払額減少の意図等とは一応は独立に、私法の観点から、客観的に住所の認定をすべきであるということになる²¹²。」と述べ、所得税法における「住所」の認定は、納税者の租税回避の目的や意思とは切り離して独立して行うべきことを指摘している。

(4) 所得税基本通達 2-2 の適用判断について

所得税法第 5 条第 1 項において「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。」と規定し、所得税法第 2 条第 1 項第 3 号は居住者を「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」と規定している。また、居所とは、民法第 23 条において「住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。」と規定されている。すなわち、「国内に住所を有するか」、もしくは「現在まで引き続いて一年以上居所を有するか」の、二つの要件のいずれかに該当する個人であるならば、所得税の納税義務者となる²¹³。控訴審において Y は、X が「国内に引き続き一年以上居所を有している」として居住者に該当すると主張しているが、これについて控訴審判決は、「所得税基本通達 2-2 の規定は、居住者の該当性についての判断要素として相当であると認められる²¹⁴。」と判示した上で、それぞれの判定要素を検討し、X が本件譲渡収入日に国内に引き続いて 1 年以上居所を有していたと認めることはできないと判断している。これは、所得税基本通達 2-2 に定める各判定要素により、配偶者その他生計を一にする親族の存在及び再入国後起居する予定の家屋等の保有の有無等を客観的事実に基づき個別に認定してなされた判断であり妥当であると考えられ、筆者もこれに賛同する。

本件判決について、上記(1)~(4)で検討した通り、両判決は妥当であると考えられる。

²¹² 中里実 前掲(注 141)20 頁、引用。

²¹³ 増田英敏 前掲(注 76)12 頁、参照。

²¹⁴ TAINS 前掲(注 200)、引用。

第3節 総括

本章では、判例研究として、相続税法上の「住所」を巡って争われた「武富士事件」及び所得税法上の「住所」を巡って争われた「ユニマット事件」の両事件について検討を行った。

第1節では、武富士事件についての判例研究をおこなった。本件においては、第一審及び控訴審判決共にXの「住所」の判断について、ほぼ同様の事実関係を示し、事実を認定しているにもかかわらず、全く反対の結論を導き出している。これは、第1審判決が、Xの住所を主に客観的事実に基づいて認定し、主観的要素はその補充的要素にとどまるものとし、租税回避目的という主観的事情については、租税回避目的の有無が生活の本拠の有無の認定には決定的な影響を与えるものではないと判断し、各認定事実を評価したのに対して、控訴審判決は、Xの租税回避目的という主観的事情を、住所判定の基準としての客観的事実と同列に主要な判定要素と判断し、Xに租税回避目的があることを前提に認定事実の評価を行っていることによるものであると考えられる。つまり、第1審判決と控訴審判決の認定事実に対する評価の違いが、全く反対の結論へと繋がったのであると考える。

しかしながら、租税法律主義に基づいて課税を行う租税法において、外部からは認識し難く、また、恣意性介入の可能性もある納税者の主観的な意図を、課税要件事実の認定において容易に用いることは許されないのであり、納税者の租税回避目的や行為については、それが、異常不合理であり、課税の公平性や徴収確保を著しく損なわせるものであるならば、個別の否認規定を設けるべきであり、課税要件事実の認定において評価されるべき問題ではないのではないかと筆者は考える。租税回避の否認について、八ツ尾順一教授も「安易に、法律の拡大解釈や歪曲した事実認定によって租税回避を否認する試みが行われるならば、租税法上の重要な原則である『租税法律主義』を否定することになるのである²¹⁵。」と述べ、租税法律主義の観点から、租税法独自の解釈や事実認定による否認を否定している。このようなことから、筆者は、租税回避目的の存在を前提として、認定事実を評価し「住所」を判断した控訴審判決ではなく、租税回避目的の有無が生活の本拠の有無の認定には決定的な影響を与えるものではないと判断し、客観的事実に基づいて各認定事実を評価して「住所」を判断している第1審判決を支持する。

第2節では、ユニマット事件についての判例研究をおこなった。本件においては、第1審及び控訴審判決が共に、Xのシンガポールへの移住は、租税回避の意思を窺う余地があると認定しながらも、居所、職業、生計を一にする親族の存否及び財産の所在等の客観的事実を、各々認定し、客観的事実に基づいて、Xの住所の認定をしている。また、Yの主

²¹⁵ 八ツ尾順一「租税回避の事例研究〔4訂版〕—具体的事例から否認の限界を考える—」清文社(2008年)6頁、引用。

張した「居所」の判定についても、所得税基本通達 2-2 に定める客観的事実に基づいてその判定が行われている。本件における、客観的事実に基づく両判決の X の「住所」についての判断は、所得税法の通達の定め合致するものであり、また、租税法が掲げる租税法主義に照らしても妥当なものであると考え、筆者もユニマツト事件の両判決に賛同する。

おわりに

本論文では、租税法における「住所」の意義について考察を行ってきた。

租税法における「住所」はその法文で定義が規定されていないことから、私法である民法第 22 条に規定する「住所」の意義の借用概念であるとされるものである。この借用概念である「住所」は、所得税法及び相続税法において、納税者の納税義務を成立させる重要な課税要件であり、日本国内(本邦内)に「住所」を有するか否かにより課税範囲が大きく異なることから、その意義の解釈や所在地の判定は納税者及び課税行政庁両者にとって重要な意味をもつものとなる。

第 1 章では、私法である民法及び公法である住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法における「住所」の意義を、民法第 22 条に規定する定義(「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」)の解釈を中心に学説の考察を行った。民法上、かつては、本籍地により「住所」を判定する形式主義であったが、現在は生活の実質及び実体により判定する実質主義が採用され、「住所」とは「生活の本拠」であるとされている。また、「定住の意思」という主観的要素により「住所」を判定する主観説と「住所」は客観的事実に基づき判定するとする客観説の対立、各人の「住所」は 1 つであるとする単一説と各々の法律関係ごとにその趣旨に照らし判断するとする複数説との対立があるが、民法上の通説では客観説及び複数説が採用されている。これは、人の主観的意思は外部からは確認が困難であること、人々の生活形態が多様化し生活圏が国内外に拡大する中で「生活の本拠」を一箇所に決めることが困難であり、各人の「生活の本拠」である「住所」は、問題となる各法律関係ごとに、各々の法律関係の趣旨に照らして判断するものであることが理由となっている。しかし、公法において「住所」の判定に複数説を採用することは、複数の権利義務を発生させることとなる等の問題があり、本章で確認した、住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法の各法律においては、各法律の目的及び立法趣旨に照らし、単一説を採用することが妥当であると述べてきた。

第 2 章では、租税法における「住所」の意義について、所得税法及び相続税法を中心に考察を行った。「住所」の意義について、所得税基本通達 2-1 は「法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。」と定め、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 は「法に規定する『住所』とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないものとする。」と定めていることから、租税法の根幹である租税法律主義の機能である法的安定性及び予測可能性の観点から、「住所」の判定については客観主義を採用し、個数については単一説を採用することを、明らかにしていると理解することが出来た。

第3章では、租税法における「住所」が、民法第22条に規定する「住所」の定義規定からの借用概念であるということより、借用概念及びその解釈について考察を行った。租税法における借用概念は統一説、独立説及び目的適合説の3つの学説があるが、租税法主義が掲げる法的安定性及び予測可能性を担保する観点から、借用概念は、その借用元である民法に規定する定義と同意義に解釈するとする統一説が通説として採用されている。

第4章では、本論文第5章の判例研究で検討した「住所」の所在地(日本国内に「住所」を有するか否か)を争点として争われた2つの事件が、租税回避を目的として、国外に「住所」を移転させたものであるとされることより、租税回避行為の意義及びその否認について考察した。租税回避行為は、租税負担の軽減又は排除をもたらすという点において偽装行為や脱税(租税逋脱)と類似するものであるが、偽装行為が私法上無効であり、脱税(租税逋脱)が租税法上違法な行為であるのに対し、租税回避行為は私法上の取引として有効に成立しているものであり、個別否認規定がないものについては租税法上も合法である点で相違するものである。したがって、個別否認規定がない場合に、租税回避行為を否認することは、租税法主義に反することであり出来ないと考えられる。通説も租税法主義の観点から、否認出来ないとする否認否定説が採用されている。

第5章では、上述した2つの事件として、「武富士事件」及び「ユニマット事件」を判例として、それぞれ検討を行った。「住所」の所在地(日本国内に「住所」を有するか否か)を争点として争われた両事件における主要な判断要素は、租税法上の借用概念である「住所」の解釈、「住所」の判定基準に客観的事実の他に主観的要素を主要な要素として考慮するか否か及び納税者の租税回避目的が「住所」を判断する上で重要となる事実認定の過程においてどのように扱われるかの3点であると考えられる。まず、「住所」の解釈については両判決ともに民法に規定する「住所」と同意義に解釈する統一説を採用していると考えられる。次に、主観的要素についてであるが、「武富士事件」の控訴審である東京高等裁判所(平成20年1月23日判決)は、これを客観的事実とともに主要な考慮要素としているのに対し、他の裁判所は補足的要素にとどまるものとしている。最後に、租税回避目的の事実認定過程における取扱いであるが、こちらも「武富士事件」の控訴審以外の裁判所が、租税回避目的の存在が認められる旨を判示しながらも、事実認定過程においては考慮せず、「住所」の判断においても、影響を与えるものではなく、また、その有無によって「住所」の認定が左右されるものではないとしている。一方、「武富士事件」控訴審は、租税回避目的を前提として事実認定を行った上で認定事実を評価し、「住所」の判断をしたものと考えられる。しかし、租税法主義に基づいて課税を行う租税法において、外部からは認識し難く、恣意性介入の可能性もある納税者の主観的な意図を、課税要件事実の認定において用いることは問題があり、また、納税者の租税回避目的や行為についても、課税要件事実の認定において考慮又は評価されるべき問題ではないと思われる。なぜなら、事実認定は、

住居や職業等の具体的な客観的事実に基づき行われ、現に存在する事実を認定するものであり、租税法独自の概念や解釈により行われるものではないと考えるからである。大淵博義教授も「武富士事件」の控訴審判決について、「本件控訴審判決のように、租税回避行為(広義)はすべからず異常不合理であり許されないという誤った前提認識の下で、事実認定と税法の解釈適用が行われることにより、誤った事実の確定と税法の解釈適用が展開されることになる²¹⁶。」と述べ、租税回避行為を前提とする判決を批判している。租税回避行為については、異常不合理であり、課税の公平性や徴収確保を著しく損なわせるような行為は、個別の否認規定を設けて否認するべきであるのではないかと筆者は考える。

なお、2000(平成12)年の租税特別措置法の改正で、相続税の無制限納税義務者の範囲が若干拡大された。この改正は、武富士事件を契機として、同様の国境を越えた租税回避の問題に対応するためであると考えられる。この改正により、相続または遺贈により日本国外にある財産を取得した個人で、その財産を取得した時点において日本国内に住所を有しない者のうち、日本国籍を有する者でかつ相続開始前5年以内に日本に住所を有していたことがある場合には、国内・国外を問わず、取得した財産のすべてに対して、わが国の相続税の無制限納税義務を負うことになった。これにより、5年という期限付きではあるが、個別の否認規定はなくとも、上記のような租税回避行為に対して一定の歯止めをかけることが出来ることとなったのである。しかし、武富士事件等の改正前の国境を越えた租税回避行為に対しては後手に回った改正と言わざるを得ない。

「武富士事件」は、現在上告中であるが、今年2011年1月21日に最高裁判所第2小法廷(須藤正彦裁判長)において、上告人及び被上告人双方の主張を聴く口頭弁論が開かれることとなった²¹⁷。これにより、納税者が勝訴することとなった場合には、「還付加算金」として多額の国民が納付した税金が流出する可能性もあり、租税回避行為については、法律の拡大解釈による課税要件事実の認定によって対応するのではなく、個別否認規定を創設する等の法律の整備により対応するべき問題であると考え、今後の最高裁判所の判決が注目される場所である。

本修士論文審査提出後の2011年2月18日、「武富士事件」の上告審裁判で、最高裁判所第2小法廷(須藤正彦裁判長)は、「上告人は、本件贈与を受けた時において国内(法施行地)に住所を有していたと言うことはできず、『課税処分は違法』である。」として、原審(東京高等裁判所平成20年1月23日判決)を破棄し、処分を取り消す判決を言い渡した。これにより、上告人である納税者の逆転勝訴が確定した²¹⁸。

²¹⁶ 大淵博義 前掲(注81)6頁、引用。

²¹⁷ 日本経済新聞「日本経済新聞(2010年11月13日)」、参照。

²¹⁸ 産経新聞ホームページ「産経新聞Web版」(2011年2月18日)、参照。

最高裁判所第2小法廷は、「住所」について過去の判例を踏まえ、「相続税法にいう住所とは、反対の解釈をなすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である²¹⁹。」と判示し、「住所」である「生活の本拠」は客観的事実により判定することとしている。さらに、「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない²²⁰。」とも判示している。

そして最後に、最高裁判所第2小法廷は「相続税法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が『住所』概念の解釈適用の問題となっている。本件のような租税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、立法によって対処すべきである²²¹。」と判示した。筆者としても、相続税法がその通達により定めていることからしても、「住所」である「生活の本拠」は客観的事実に基づいて判定すべきであり、また、借用概念である「住所」の解釈に、租税法独自の解釈論を持たむことによる拡大解釈は、租税法律主義の観点からも認められないものであると考える。既に述べてきたことではあるが、租税回避行為についても、納税者の租税回避行為が租税法における租税負担の公平性や法の秩序を著しく損なわせるような場合には、最高裁判所第2小法廷が判示するとおり、それに対応する個別否認規定等を設けるなど立法により対処すべき問題なのである。上記のようなことから、最高裁判所第2小法廷の判断は妥当なものであり、筆者も賛同するものである。

<http://sankei.jp.msn.com/affairs/news/110218/tr11021815110006-n1.htm>
(2011年2月24日確認)

²¹⁹ 最高裁第2小法廷平成23年2月18日判決

最高裁判所ホームページ「贈与税決定処分取消等請求事件」『判例検索システム』6頁、参照。

http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=02&hanreiNo=81080&hanreiKbn=01 (2011年2月28日確認)

²²⁰ 前掲(注219)7頁、参照。

²²¹ 前掲(注219)7頁、参照。

参考文献等一覧

【単行本】

- 五十嵐清、泉久雄、鍛冶良堅、甲斐道太郎、稲本洋之助、川井健、高木多喜男
『民法講義 1 総則〔改訂版〕』有斐閣(1987年)
- 石田喜久夫 『口述民法総則〔第二版〕』成文堂(1998年)
- 石田穰 『民法総則』悠々社(1992年)
- 伊藤真 『民法 I 総則・物権(伊藤真の条文シリーズ 1)』弘文堂(2007年)
- 伊藤義一 『税法の読み方 判例の見方〔改定新版〕』TKC出版(2008年)
- 遠藤浩、河合健、原島重義、広中俊雄、水本浩、山本進一編
『民法(1)総則〔第4版増補補訂2版〕』有斐閣(2002年)
- 加藤千博編 『相続税法基本通達逐条解説〔平成22年版〕』大蔵財務協会(2010年)
- 金子宏編 『租税法の基本問題』有斐閣(2007年)
- 金子宏、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘
『ケースブック租税法〔第2版〕』弘文堂(2007年)
- 金子宏 『租税法〔第十五版〕』有斐閣(2010年)
- 川田剛 『節税と租税回避―判例にみる境界線―』税務経理協会(2009年)
- 北野弘久・小池幸造・三木義一編
『争点相続税法』勁草書房(1995年)
- 北野弘久 『税法学原論〔第6版〕』青林書房(2007年)
- 北野弘久編 『現代税法講義〔5訂版〕』法律文化社(2009年)
- 清永敬次 『租税回避の研究』ミネルヴァ書房(1995年)
- 清永敬次 『税法〔第7版〕』ミネルヴァ書房(2010年)
- 後藤昇、阿部輝男、北島一晃編
『所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会(2009年)
- 佐藤英善、首藤重幸
『行政法と相続税法の課題と展望―新井隆一先生古稀記念―』成文堂
(2000年)
- 塩野宏 『行政法 I〔第5版〕(行政法総論)』有斐閣(2009年)
- 品川芳宣 『租税法律主義と税務通達〔第2版〕』ぎょうせい(2004年)
- 四宮和夫、能見善久
『民法総則〔第6版〕』弘文堂(2002年)

- 関根稔、間瀬まゆ子編
『相続をめぐる民法と税法の理解－民法(相続編)を逐条的に事例解説－』
ぎょうせい(2009年)
- 租税法学会編 『租税法と私法』有斐閣(1978年)
- 田中勝次郎 『法人税法の研究』税務研究会(1965年)
- 田中二郎 『租税法〔第3版〕』有斐閣(1990年)
- 谷口知平、石田喜久夫編
『新版 注釈民法(1)総則(1)〔改訂版〕』有斐閣(2002年)
- 谷口豊 『新版 相続税法〔第2版〕』税務経理協会(1997年)
- 辻正美 『民法総則』成文堂(1999年)
- 中川一郎 『税法の解釈及び適用』三晃社(1969年)
- 中里実 『タックスシェルター』有斐閣(2002年)
- 中里実、神田秀樹編
『ビジネス・タックス』有斐閣(2005年)
- 中村利雄、岡田至康
『法人税法要論〔平成20年版〕』税務研究会出版局(2009年)
- 日本税務研究センター編
『同族会社の行為計算の否認規定の再検討－租税回避行為との関係を含めて－』財経詳報社(2007年)
- 橋本守次 『ゼミナール相続税法』大蔵財務協会(2007年)
- 林良平、藤原弘道、川村俊雄編
『逐条民法 特別法講座(第1巻)総則』ぎょうせい(1991年)
- 一杉直 『所得税法の解釈と実務－所得税関係主要判例解説－』大蔵財務協会
(2009年)
- 平井一雄編 『民法I(総則)』青林書院(2002年)
- 広瀬義州 『財務会計〔第10版〕』中央経済社(2010年)
- 藤田晴 『所得税の基礎理論』中央経済社(1992年)
- 本庄資 『国境に消える税金』税務経理協会(2004年)
- 本庄資、須藤一郎、梅辻雅春
『タックス・シェルター事例研究』税務経理協会(2004年)
- 本庄資、藤井保憲 『法人税法－実務と理論－』弘文堂(2008年)
- 増田英敏 『リーガルマインド租税法〔第2版〕』成文堂(2010年)
- 松坂佐一 『民法提要 総則〔第三版・増訂〕』有斐閣(1986年)

- 松沢智 『新版租税実体法〔補正第2版〕－法人税法解釈の基本原則－』
中央経済社(2003年)
- 松田直樹 『租税回避行為の解明－グローバルな視点からの分析と提言－』
ぎょうせい(2009年)
- 三木義一、関根稔、占部忠敬
『実務家のための税務相談(民法編)』有斐閣(2004年)
- 三木義一、前田謙二、江草貞治
『よくわかる国際税務入門』有斐閣(2008年)
- 水野忠恒 『租税法〔第4版)』有斐閣(2009年)
- 水本浩 『民法I(総則)(1)(序論・第1条～第89条)』青林書院(1995年)
- 水本浩編 『民法I(総則)(1)』青林書院(1995年)
- 村井正編 『教材 国際租税法〔新版)』慈学社(2006年)
- 八ツ尾順一 『租税回避の事例研究〔第4訂版)－具体的事例から否認の限界を考える－』清文堂(2008年)
- 山田二郎 『税法講義I〔第2版)』信山社出版(1995年)
- 山田二郎 『実務租税法講義－憲法と租税法－〔実務法律広義7)』民事法研究会
(2005年)
- 山本守之 『租税法の基礎理論』税務経理協会(2008年)
- 我妻栄 『民法総則』岩波書店(1988年)
- 我妻栄 『民法1 総則・物権』一粒社(1992年)
- 我妻栄、有泉亨 『民法1 総則・物権法〔第二版)』勁草書房(2005年)
- 渡辺充 『判例に学ぶ租税法』税務経理協会(2003年)

【雑誌・論文】

- 青山慶二 「国際課税の基礎知識－非住所・外国法人の課税制度」
『TKC 税研情報』第16巻第6号(2007年12月)
- 秋山友宏 「国外居住者に対する所得税の納税義務の判断ポイント」
『税理』第51巻第8号(2008年7月)
- 伊川正樹 「相続税法における『住所』の意義」
『税務QA』第74号(2008年5月)
- 井上利之 「租税回避とその否認」
『税務事例』第37巻第1号(2005年1月)
- 今村隆 「租税回避行為の否認と契約解釈」
『税理』第42巻第14号(1999年11月)

- 今村隆 「租税回避行為の否認と契約解釈(2)」
『税理』第42巻第15号(1999年12月)
- 今村隆 「租税回避行為の否認と契約解釈(3)」
『税理』第43巻第1号(2000年1月)
- 今村隆 「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」
『税理』第43巻第3号(2000年2月)
- 占部裕典 「租税回避に対する新たなアプローチの分析」
『税法学』第546号(2001年12月)
- 占部裕典 「租税回避行為論再考－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』第548号(2002年12月)
- 占部裕典 「税法における『住所』の意義とその判断要素」
『税理』第51巻第2号(2008年2月)
- 占部裕典 「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定－東京高裁平成20年1月23日判決の検討－」『税理』第51巻第5号(2008年4月)
- 占部裕典 「租税法における『住所』の意義とその判断基準・考慮要素」
『同志社法学』第60巻第1号(2008年6月)
- 大淵博義 「私法上の法形式否認の法理とその限界～最近の課税事例にみる混迷化の本質～」『税理』第44巻第4号(2001年3月)
- 大淵博義 「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開(4)」『税経通信』第62巻第13号(2007年10月)
- 大淵博義 「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開(5)」『税経通信』第62巻第14号(2007年11月)
- 大淵博義 「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の『住所』の認定(1)－武富士事件判決を素材として－」『税務事例』第40巻第4号(2008年4月)
- 大淵博義 「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の『住所』の認定(2)－武富士事件判決を素材として－」『税務事例』第40巻第5号(2008年5月)
- 大淵博義 「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の『住所』の認定(3・完)－武富士事件判決を素材として－」『税務事例』第40巻第6号(2008年6月)
- 奥谷健 「税法における『住所』の意義」
『税務QA』第65号(2007年7月)
- 加藤義幸 「借用概念について－最近の判例を通して－」
『税法学』第560号(2008年11月)
- 川田剛 「租税回避－節税・脱税との接点－租税回避の基本概念」
『税経通信』第58巻第4号(2003年4月)

- 川田剛 「租税回避－節税・脱税との接点－租税回避と類似概念との関係」
『税経通信』第58巻第6号(2003年5月)
- 川田剛 「租税回避－節税・脱税との接点－明確な否認規定がなくても否認できるか」『税経通信』第58巻第7号(2003年6月)
- 川田剛 「相続税、贈与税における『住所地』が問題となった事例－武富士事件－」『税務事例』第39巻第12号(2007年12月)
- 川田剛 「国外での株式譲渡時における住所地が問題とされた事件－ユニマツト事件」『税研』第148号(2009年11月)
- 木村直人 「居住者・非居住者の課税上の問題点」
『税大ジャーナル』第7号(2008年2月)
- 酒井克彦 「永遠の旅人と『生活の本拠』(上)－所得税法2条1項3号にいう『住所』概念－」『税経通信』第63巻第1号(2008年1月)
- 酒井克彦 「永遠の旅人と『生活の本拠』(中)－所得税法2条1項3号にいう『住所』概念－」『税経通信』第63巻第2号(2008年2月)
- 酒井克彦 「永遠の旅人と『生活の本拠』(下)－所得税法2条1項3号にいう『住所』概念－」『税経通信』第63巻第3号(2008年3月)
- 堺澤良 「租税回避と住所認定」
『税務事例』第41巻第8号(2009年8月)
- 佐藤英世 「選挙法の住所」
『別冊ジュリスト(行政判例百選I〔第5版〕)』第181号(2006年5月)
- 佐藤正勝 「武富士事件と租税法上の住所の意義－住所の判定要素と関連理論の考察－」『税大ジャーナル』第10号(2009年2月)
- 品川芳宣 「国外財産の贈与における受贈者の『住所』の認定－武富士事件－」
『税研』第135号(2007年9月)
- 品川芳宣 「国外財産を贈与した場合における受贈者の『住所』の認定」
『T&A master』第229号(2007年10月)
- 首藤重幸 「相続税法における住所」
『税務事例研究』第104号(2008年7月)
- 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』第560号(2008年11月)
- 鈴木涼介 「租税行政におけるQ&Aの法的性格とその存在意義」
『税研』第153号(2010年9月)
- 竹内進 「租税法における『住所』に関する考察」
『税法学』第560号(2008年11月)

- 武田昌輔 「租税回避行為の意義と内容」
『日税研論集』第14巻(1990年6月)
- 武田昌輔 「租税回避行為(1)－実質課税の原則との関連－」
『税務事例研究』第38巻第12号(2006年12月)
- 武田昌輔 「租税回避行為(3)－租税回避行為と節税－」
『税務事例』第39巻第2号(2007年2月)
- 田中治 「税務通達の読み方」
『税研』第138号(2008年3月)
- 谷口勢津夫 「借用概念と目的論的解釈」
『税法学』第539号(1998年5月)
- 中里実 「事実認定・私法上の法律構成による『否認』と重加算税」
『税研』第109号(2003年5月)
- 中里実 「『租税法と私法』論再考」
『税研』第114号(2004年3月)
- 中里実 「『租税法と私法』論再々考」
『税研』第115号(2004年5月)
- 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』第62巻第14号(2007年11月)
- 中里実 「相続税廃止論者が見落としていること」
『税研』第142号(2008年11月)
- 中西良彦 「海外での株式譲渡と住所・居所の認定」
『税理』第51巻第13号(2008年10月)
- 古谷文子 「海外居住者への贈与と『生活の本拠』の判定」
『税理』第50巻第12号(2007年9月)
- 増井良啓 「海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件」
『税研』第148号(2009年11月)
- 増田英敏 「海外での株式譲渡と住所の認定(ユニマット事件)」
『TKC 税研情報』第18巻第2号(2009年4月)
- 増田英敏 「借用概念の解釈と租税回避の意図－住所認定をめぐる注目裁判例を素材に－」『政務事例』第42巻第5号(2010年5月)
- 間瀬まゆ子 「『生活の本拠』の判定」
『税務弘報』第56号第2号(2008年2月)
- 松岡章夫 「国外居住者に対する相続税の納税義務の判断ポイント」
『税理』第51巻第8号(2008年7月)

- 松原圭吾 「租税回避行為の否認に関する一考察」
『税法学』第 553 号(2005 年 5 月)
- 三木義一 「税法における『住所』概念－東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決を素材にして－」『税経通信』第 62 巻第 13 号(2007 年 10 月)
- 諸坂佐利 「住民票への記載」
『別冊ジュリスト(行政判例百選 I [第 5 版])』第 181 号
(2006 年 5 月)

【判決】

- 最高裁判所第 2 小法廷昭和 26 年 12 月 21 日判決 最高裁判所民事判例集第 5 巻第 13 号
最高裁判所第 3 小法廷昭和 27 年 4 月 15 日判決 最高裁判所民事判例集第 6 巻第 4 号
最高裁判所大法廷昭和 29 年 10 月 20 日判決 最高裁判所民事判例集第 8 巻第 10 号
最高裁判所第 3 小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決 最高裁判所民事判例集第 14 巻第 4 号
最高裁判所第 1 小法廷平成 11 年 1 月 21 日判決 判例時報第 1675 号
最高裁判所第 2 小法廷昭和 63 年 7 月 15 日判決 税務訴訟資料第 165 号
大阪高等裁判所昭和 61 年 9 月 25 日判決 税務訴訟資料第 153 号、訟務月報第 33 巻 5 号
東京高等裁判所平成 20 年 1 月 23 日判決 TAINS Z888-1305、判例タイムズ第 1283 号
東京高等裁判所平成 20 年 2 月 28 日判決 TAINS Z888-1320、判例タイムズ第 1278 号
東京地裁昭和 45 年 3 月 9 日判決 行政事件裁判例集第 21 巻第 3 号
神戸地方裁判所昭和 60 年 12 月 2 日判決 税務訴訟資料第 147 号
判例タイムズ第 614 号
和歌山地裁昭和 63 年 9 月 28 日判決 判例時報第 1320 号
神戸地方裁判所平成 14 年 10 月 7 日判決 税務訴訟資料第 252 号
名古屋地方裁判所平成 16 年 10 月 28 日判決 判例タイムズ第 1204 号
東京地方裁判所平成 19 年 5 月 23 日判決 TAINS Z257-10717、税務訴訟資料第 257 号
東京地方裁判所平成 19 年 9 月 14 日判決 TAINS Z257-10776、税務訴訟資料第 257 号

【その他参考資料】

- 青木孝徳他 『改正税法のすべて《18 年版》』大蔵財務協会(2006 年)
- 井内正和、池内学、市谷諭史、杉本佑介、長倉哲也、針原亮、森川明彦編
『実務税務六法－法令－〔平成 22 年版〕』新日本法規(2010 年)
- 井内正和、池内学、市谷諭史、杉本佑介、長倉哲也、針原亮、森川明彦編
『実務税務六法－通達－〔平成 22 年版〕』新日本法規(2010 年)

- 永井憲一、浅倉むつ子、安達和志、井田良、柴田和史、広渡清吾、水島朝穂編
『新六法〔平成 22 年度版〕』三省堂(2009 年)
- 新村出編
『広辞苑〔第六版〕』岩波書店(2008 年)
- 日本経済新聞
『日本経済新聞』(2010 年 11 月 13 日)
- 日本公認会計士協会
『平成 23 年度税制改正意見・要望書』(2010 年 6 月)
- 日本税理士連合会編
『税務六法 法令編 I〔平成 22 年度版〕』ぎょうせい(2010 年)
- 日本税理士連合会編
『税務六法 法令編 II〔平成 22 年度版〕』ぎょうせい(2010 年)
- 日本税理士連合会編
『税務六法 通達編〔平成 22 年度版〕』ぎょうせい(2010 年)
- 日本税理士連合会
『平成 23 年度・税制改正に関する建議書』(2010 年 6 月)
- 外務省ホームページ
『海外在留邦人数統計』(2011 年 1 月 15 日確認)
<http://www.mofa.go.jp/mofaj/took/tokei/hojin/>
- 厚生労働省ホームページ
『平成 13 年産業労働事情調査(経済のグローバル化に伴う企業活動と労働面の対応に関する調査)の概況』
(2011 年 1 月 15 日確認)
<http://www.mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/koyou/sangyo/01>
- 最高裁判所ホームページ
『判例検索システム』「贈与税決定処分取消等請求事件」
(2011 年 2 月 28 日確認)
http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=02&hanreiNo=81080&hanreiKbn=01
- 産経新聞ホームページ
『産経新聞 Web 版(2011 年 2 月 18 日)』
(2011 年 2 月 28 日確認)
<http://sankei.jp.msn.com/affairs/news/110218/trl11021815110006-n1.htm>
- 東京都主税局ホームページ
『個人住民税』(2010 年 1 月 15 日確認)
http://www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/kojin_ju.html
- 内閣府ホームページ・税制調査会
『平成 12 年度の税制改正に関する答申』
(2011 年 1 月 15 日確認)
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichod1.html>
- 日本税理士連合会 web サイト・税制審議会
『「租税回避について」の諮問に対する答申ー平成 9 年度諮問に対する答申ー』(2011 年 1 月 15 日確認)
http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/toushin_H9.pdf
- 港区ポータルサイト
『特別区民税・都民税の概要』(2011 年 1 月 15 日確認)
<http://www.city.minato.tokyo.jp/kurasi/zeikin/juminzei/gaiyo/gaiyo/index.html>

租税資料館賞論文集 第20回(2011年)中巻

平成24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>