

租税法と信託法の交錯
—租税法上の信託の意義—

泉 絢也

要 旨

研究の目的

信託が行われた場合における課税物件たる所得の帰属について定める法人税法 12 条 1 項本文は、所得の帰属者を法的視覚から捉える所得課税の原則的ルールに変更をもたらす重要な規定として位置付け得ると考える。しかしながら、そこで用いられている「信託」なる用語の意義は、法人税法には明定されていない。所得税法や相続税法にも、信託の課税関係を律する規定(以下「信託課税関係規定」という。)が存在するが、少なくとも本法レベルにおいては法人税法と同様の状況にある。そうであるにもかかわらず、管見するところ、これまで、租税法上の信託とは信託法上の信託であることが当然の前提として議論されてきたように思える。

本稿は、租税法と信託法の交錯領域における租税法関係の法的安定性、さらには納税者の予測可能性に資することを目的として、租税法上の信託の意義を考察するものである。

研究の概要

(1) 私法上の信託の意義

信託という用語は元来多義的な概念であるが、信託法制定前においては、譲渡担保などの信託的行為こそが私法上の信託であると解されていた。信託法制定後においては、通常、信託といえは信託法上の信託を意味するとの理解が定着したものの、従来信託と観念されてきた信託的行為と信託法上の信託の関係に関して、私法の判例は必ずしも両者を明確に区別するような判示をしていない。加えて、近年、私法の判例は、要件(形式)面において信託法上の信託に類似する法律関係に対して、信託法上の信託であるか否かについて明確な判断を示さぬまま事案を解決し、しかも、信託法を直接適用しなくとも、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法的効果を認めている。かような信託を巡る私法領域における議論に鑑みると、①租税法上の信託の意義はいかなるものであるか(私法上の信託のうち、信託法上の信託と信託的行為のいずれを意味するのか、信託的行為以外の信託類似の法律関係は含まれるのか)、②仮に、租税法上の信託に信託類似の法律関係は含まれないとしても、形式と実質、要件と効果の両面において信託法上の信託に類似する信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか、といった疑問を提起し得る。

(2) 租税法上の信託の意義

租税法上の信託の意義はいかなるものであるかという上記①の疑問に関して、わが国信託法が信託の定義規定を設けるに至った背景・趣旨、信託法の特殊な法律関係及び法律効果に適應することを主眼として創設されたという信託課税関係規定の立法の沿革、実際に創設された信託課税関係規定の内容、位置付け及び規定振りに着目すれば、租税法上の信託とは信託法上の信託と同義であって、従来信託的行為や他の信託類似の法律関係は、租税法上の信託には含まれないと解される。

(3) 信託類似の法律関係に対する租税法の信託課税関係規定の適用可能性

仮に、租税法上の信託には信託類似の法律関係は含まれないとしても、かかる信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか、といった上記疑問②に対して、法の欠徴を補充するアプローチを用いて、信託類似の法律関係に対する信託課税関係規定の適用可能性を検討した。その結果、租税法上の信託とは信託法上の信託であるという前述の結論を前提とする限り、租税法律主義の原則が厳然と存在する租税法領域においては、要件面や効果面の類似性を強調したところで、かかる信託類似の法律関係に対して信託課税関係規定を(直接・類推)適用する余地を認めることは困難であるとの結論に至った。

(4) 結論

これまでの考察を前提とすれば、租税法上の信託の中心的意義は信託法上の信託であって、租税法上の信託が信託法以外の信託や信託類似の法律関係を包摂する概念であるとは考え難いことになる。したがって、従来の信託的行為も含めて、たとえ要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上の信託の要件に合致しない限り、信託課税関係規定の適用はないこととなるから、租税法の解釈論の場面における法的安定性や予測可能性は相当程度確保されていると評価できる。しかしながら、私法領域において、ある法律関係が信託法上の信託に該当するか否かの判断に窮する可能性があることから、課税の対象となる事実や法律関係の認定の場面における法的安定性や予測可能性は確保されているとは断じ得ないと考える。また、外国法を準拠法とする信託を考察の対象とした場合には、なお検討すべき課題の存在を指摘し得る点に留意する必要があるだろう。

目 次

はじめに	5
第1章 私法上の信託の意義	6
第1節 信託的行為の概念	8
1 譲渡担保(売渡担保)	9
2 隠れた取立委任裏書	10
3 取立のための債権譲渡	13
4 頼母子講(無尽講)の法律関係	13
5 その他	14
6 小括	15
第2節 信託法上の信託の概念	16
1 信託法の立法背景	16
2 信託法の基本理念及び信託の定義	17
第3節 信託法制定後における信託的行為を巡る判例の動向	23
1 譲渡担保(売渡担保)	23
2 隠れた取立委任裏書	26
3 取立のための債権譲渡	28
4 頼母子講(無尽講)の法律関係	33
5 その他	35
6 小括	37
第4節 租税法領域から観察した場合の問題点	40
第2章 租税法上の信託の意義	43
第1節 借用概念論一般	43
第2節 借用概念論に対する私見	44
第3節 信託課税関係規定創設の背景と規定の趣旨・内容	49
1 立法の背景	49
2 改正規定の趣旨・内容	51
第4節 租税法上の信託の意義	68
第3章 信託類似の法律関係に対する租税法の信託課税関係規定の適用可能性	75
第1節 一般的法原則に基づき得られる法的価値判断によるアプローチ	78
第2節 拡張解釈・類推解釈によるアプローチ	81
第3節 反対解釈によるアプローチ	83
第4節 小括	84
結びに代えて	84

はじめに

納税義務は、ある者に課税物件が帰属することによって成立する。すなわち課税物件の帰属した者が納税義務者となる。この課税物件の帰属については法律上の帰属に従うものと解するのが通説である¹。この点、信託が行われた場合における課税物件たる所得の帰属について定める法人税法12条1項本文は、「信託の受益者…は当該信託の信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなし、かつ、当該信託財産に帰せられる収益及び費用は当該受益者の収益及び費用とみなして、この法律の規定を適用する」としている²。この規定の趣旨は、所得の法律上の帰属を無視し、経済上の帰属に即して信託の受益者に課税するものであると解されている³。所得の帰属していない者に対して課税が行われることがあったならば、所得なきところ(所得の帰属なき者)に課税がなされたものとして当該課税処分は無効と解され得ることを考慮すると⁴、同条は、所得の帰属者を法的視覚から捉える所得課税の原則的ルールに変更をもたらす重要な規定として位置付けることができそうである。しかしながら、そこで用いられている信託なる用語の意義は、法人税法には明定されていない。所得税法や相続税法にも、信託の課税関係を律する規定(以下「信託課税関係規定」という。)が存在するが、少なくとも本法レベルにおいては法人税法と同様の状況にある⁵。

そうであるにもかかわらず、「税法は信託とは何かの定義規定を設けていないから、一般法にいう信託の規定に従って律することを前提としている」との見解にみられるように⁶、これまで、租税法上の信託とは信託法上の信託であることが当然の前提として議論されてきたように思える⁷。この点、租税法に信託課税関係規定が導入された大正11年当時にはなかった規定ではあるものの、例えば現行の法人税法2条29号ハは、「特定受益証券発行信託(信託法(平成18年法律第108号)第185条第3項(受益証券の発行に関する信託行為の定め)に規定する受益証券発行信託のうち、次に掲げる要件のすべてに該当するもの…をいう。)」とし、ここでいう「特定受益証券発行信託」についてわざわざ「信託法第185条第3項」を引用していることとの相違を強調するならば、法人税法が、明文で信託法における信託の定義規定たる信託法2条1項(旧信託法⁸1条)を引用していないことには何らかの意味があるのではないかといった疑問も想起される。

ところで、通説は、これまで租税法(概念)の解釈の場面において私法を尊重するとともに、租税法の適用(事実の認定、契約解釈、法律関係の解釈・確定)の場面においても私法を尊重することにより、法的安定性と予測可能性を確保する努力を行ってきた。とりわけ、租税法上の概念が、いわゆる私法からの借用概念と解される場合には、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解する」

¹ 金子宏『租税法〔第16版〕』159頁以下(弘文堂2011)。

² 所得税法13条1項本文にも同様の規定がある。

³ 金子・前掲注1、163頁。

⁴ 最高裁昭和48年4月26日第一小法廷判決(民集27巻3号629頁)。

⁵ 現行相続税法施行令1条の11は信託法3条各号に掲げる信託を引用している。

⁶ 小平敦＝白崎浅吉「信託本質論と税制」高木文雄＝小平敦編『信託論叢—その本質的展開を求めて—』283頁(清文社1986)。

⁷ 後掲注193、211、226、232の文献等参照。

⁸ 平成18年12月15日法律第108号による改正前のもの。

ことが、法的安定性の見地からは好ましいことが強調されてきたのである⁹(借用概念の統一説)。通説に従えば、法人税法 12 条 1 項の信託とは、私法(信託法)からの借用概念であると解されることから、信託法上の信託と同義に解することとなり、租税法領域における法的安定性や予測可能性は確保されるように思われる。

しかしながら、借用概念については、借用元の私法領域において当該概念の意義が明確でないケースがあり、かかる場合には、租税法領域における当該概念の意義も明確性を欠くこととなるのではないかといった指摘も存在するところである¹⁰。この点、租税法上の信託なる概念についてもかかる指摘の対象とされ得るのではなかろうか。なぜなら、租税法における信託なる概念は信託法からの借用概念であると解するとしても、私法領域において、信託なる概念の内包・外延が確立していなければ、連鎖的に、租税法領域における信託なる概念の意義についても明確さを欠くこととなるからである。このことに加えて、法人税法 12 条 1 項本文や所得税法 13 条 1 項本文の規定は所得の帰属に関する原則的ルールに変更をもたらす重要な規定であると位置付け得ることを考慮すると、より慎重に私法・租税法それぞれの法域における信託なる概念の意義と両概念の関係性を検討する必要があると思われる。

本稿は、かかる問題関心から、租税法と信託法の交錯領域における租税法律関係の法的安定性、さらには納税者の予測可能性に資することを目的として、租税法上の信託の意義を考察するものである。

第 1 章 私法上の信託の意義

冒頭で述べたとおり、租税法は信託なる用語の定義規定を設けていない。差し当たり、通説とされる借用概念の統一説に従うならば、租税法上の信託は、私法上の信託と同義であると解されることになりそうである(後述)。そこで、まずは本章において、私法上の信託の意義を検討することとする。

そもそも、信託なる用語は、「信じて託す」という字義通りの意味で日常的に用いられるほか、日本国憲法の前文において政治信託の意味で、国際連合憲章において信託統治の意味で用いられるなど多義的な概念であるが¹¹、信託法制定前に社会に存在していた信託(「信託行為」、「信託的行為」、「信託類似行為」、「民法上の信託」などと表現される¹²。)とは、ローマ法の信託(fiducia)の展開としてドイツ法学で提唱されたものである¹³。例えば、債権の取立てを委任す

⁹ 金子・前掲注 1、111 頁。

¹⁰ この点については、酒井克彦『ステップアップ租税法』52 頁以下(財経詳報社 2010)、渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』39 頁以下(有斐閣 2010)参照。

¹¹ 池田寅二郎「信託法案ノ概要」法学協会雑誌 38 卷 7 号 11 頁以下(1920)、谷口知平「日常生活における信託法理」信託法研究 2 号 4 頁以下(1978)、七戸克彦「信託法上の信託か、信託類似の他の法律関係か」法学研究 82 卷 1 号 712 頁(2009)。

¹² 本稿においては、原文の引用部分を除き「信託的行為」という表現を用いる。なお、「信託行為」という表現は、現在では、信託法上の信託を設定する行為の意味で用いられることに注意が必要である。

¹³ なお、信託法の素地は、信託法が制定されるずっと以前からわが国に存在していたと解されている(米倉明「信託法のわが国における素地」同『信託法・成年後見の研究』3 頁以下(新青出版 1998))。例えば、谷口知平教授は、「『信託』という語は、Trust、Treuhand の訳語として、外国伝来の概念と思われ勝ちであるが、…その名はなくてもその実は、極めて古くからわ

るために債権を譲渡したり、債権の担保のために所有権を移転する行為などのように、当事者の一方がある経済上の目的を達成するために、その手段として相手方に経済上の目的を超えるような権利を与え、その権利を当該経済上の目的の範囲内で行使させようとするもの—この場合、かかる目的は法律行為の要素をなすものではない¹⁴—が従来の信託、すなわち信託的行為の概念に合致する¹⁵。

19世紀後半のドイツにおいて、後述する譲渡担保や隠れた取立委任裏書の有効性をめぐって議論がなされていたが、ドイツの法学者であるコーラーは、譲渡担保・隠れた取立委任裏書にあっては、当事者間に何らかの権利変動の意思(担保設定意思ないし取立委任の意思)が存在している点において、権利変動の意思がまったく存在しない虚偽表示とは異なるとし、これを(verdecktes Geschäft)(隠れた行為、隠匿行為)と名付けて(simuliertes Geschäft)(虚偽行為)と区別した。さらに、レーゲルスベルガーが唱えた目的超過説によって、譲渡担保・隠れた取立委任裏書が脱法行為と評価されて無効とされる問題も克服されることとなる。すなわち、目的超過説によれば、脱法行為が社会的に許容できない目的そのものを意図しているのに対して、譲渡担保・隠れた取立委任裏書においては、社会的に許容された目的に対して、ただ単に過大な法形式が選択されたにすぎないと理解される。それゆえ、この場合には、外部関係においては、過大な法形式どおりの法律効果が発生するが、当事者間の内部関係においては、その法形式を限定された目的(ここでは債権担保・取立委任)のためだけに使用するという拘束が課されていると解すれば足りるのであり、これを脱法行為として無効と解する必要はないこととなる¹⁶。わが国においては、明治民法がドイツ法の流れを受けて発達した関係から、上記のようなドイツにおける信託(Treuhand, Fiduzia)の概念がわが国の学説に取り入れられたことを背景として¹⁷、判例に現れた譲渡担保(売渡担保)などもこれを中心として発達することとなる¹⁸。

他方、英米において発展した信託制度は、13世紀頃のイギリスのユース(use)の制度を起源とするものであり、受益者のために財産を領有する制度として一般化され、委託者と受託者の間の信託関係に基礎をおくところから信託(trust)とよばれる¹⁹。大阪谷公雄教授は、「英米法における信託の基本理念は、信託財産は受託者の名義ではあるけれども、受託者は受託者たるの地位によって直接にも間接にも利益を受けてはならないのであり、従って信託財産は…信託設

が国に存在する」とされ、その例として、社寺の境内地、町内の財産などを代表者等の名義で所有する関係を挙げられる(谷口知平「信託法理のわが法解釈への導入を望む」信託法研究8号2頁(1984))。

¹⁴ その理由として、浜上則雄教授は、「その場合その法律制度によって達成しようとする実際上の目的は、その法律制度を利用するに至った動機にすぎないからである」とされ、「当事者が企図する実際上の目的は法律行為の要素をなす目的…でない…我々は動機と原因とを厳密に区別しなければならない。」と述べられる(浜上則雄「譲渡担保の法的性質」阪大法学18号36頁(1956))。

¹⁵ 中川善之助ほか編『大系民法辞典〔第3版増補〕』554頁(青林書院1984)。

¹⁶ 七戸・前掲注11、724頁以下。

¹⁷ ドイツにおける信託の観念をわが国に紹介した文献として、岡松参太郎「信託行為ノ効力ニ関スル学説ヲ批評ス(一)〜(三・完)」内外論叢1巻4号95頁以下、5号129頁以下、6号131頁以下(1902)、曄道文藝「信託行為論」京都法学6巻6号138頁以下(1911)。

¹⁸ 大阪谷公雄「信託」同『総合判例研究叢書 民法(22)』73頁(有斐閣1963)。

¹⁹ 中川・前掲注15、554頁。

定行為に示された一定の目的に供するために受託者の固有財産とは独立した特殊性を附与された存在としての法的効果を形成される」ところ」に英米法の信託の特質があると理解される²⁰。

わが国信託法は、このような英米の信託法理を継受したものであるが、わが国においては、信託法制定までにドイツで発達した目的超過説による信託の概念が判例法として形成されていたことを考慮すると、信託法制定以後において、両者の関係はどのように整理されるのであろうかといった疑問が生じる。かかる疑問は、純私法的観点のみならず²¹、租税法的観点からも、興味深いものである。なぜなら、租税法上の信託とは私法上の信託からの借用概念であるから、租税法上の信託は私法上の信託と同義に解すべきであるという立場に立つならば、両者の関係は、租税法上の信託の射程範囲を検討するに当たり、極めて重要な問題となるからである。

そこで本章では、信託的行為の概念、信託法上の信託の概念及び両者の関係を検討することとする。

第1節 信託的行為の概念

上述のとおり、わが国における信託の概念は、信託法制定までの間はドイツにおける信託的行為の概念に基づいて発達したものである。わが国の明治民法がドイツ法を継受した関係から、ドイツにおける信託的行為の定義として用いられる目的超過説が、そのままわが国の学説として取り入れられ²²、判例もその影響を大きく受けることとなった²³。判例が、かかる目的超過説に従って信託であると認めてきた法律関係として、主として次のようなものが挙げられる。

²⁰ 大阪谷公雄「判例に現れた信託の観念」同『信託法の研究上 理論編』519頁(信山社1991)。

²¹ 大阪谷公雄教授は、「信託という観念は、恐らく我国に於ける程、混沌としたものはあるまい。というのは、我国に於ては独逸に於て発達した信託(Treuhand, Fiduzia)の観念が相当永い間行われていたところへ、英米法の信託(trust)の法理に立脚した信託法の制定を見た結果、それぞれの信託の観念自体の研究の外にこの両者の関係如何ということが重大な論議の種となるわけであり、しかもこの両者それぞれの観念の研究が、法系を異にする理由による」ものであるとされた上で、「少なくとも我国に於ては、この両者が如何なる関係にあるかを究明して更にこの両者を包含するに足る観念を樹立しなければ真の信託の観念を明にしたとは言い得ない」と説示される(大阪谷・前掲注20、493頁)。

²² 例えば、鳩山一郎『民法総論 後編』44頁以下(巖松堂書店1916)は、「虚偽表示ト相似テ大ニ異ルモノハ信託行為ナリ。例ヘハ債権取立ノ経済上目的ニ出テテ債権ヲ信託的ニ譲渡シ、或ハ債権担保ノ目的ノ為メニ所有権ヲ信託的ニ譲渡スルカ如シ。此場合ニ於テハ当事者ハ其経済上ノ目的ノ範囲内ニ於テ受託者ニ与ヘ、受託者ヲシテ之ヲ信託者ノ為メニ経済上ノ目的ノ範囲内ニ於テノミ行使セシムルコトヲ目的トスルモノナリ。其権利ヲ移転スルノ意思ナクシテ之ヲ移転スル意思表意ヲ為スモノニアラサレハ虚偽表示ニアラス仮装ニアラス〔下線筆者〕」とされる。また、川名兼四郎『日本民法総論』212頁以下(金刺芳流堂・武田芳進堂1912)、鳩山秀夫『法律行為乃至時効』124頁以下(巖松堂書店1912)、穂積重遠『民法総論下』60頁(有斐閣1922)も参照。

²³ 大阪谷・前掲注18、73頁以下、大阪谷・前掲注20、495頁。

1 譲渡担保(売渡担保)²⁴

譲渡担保とは、担保の目的たる権利(特に所有権)を債務者(設定者)が債権者に移転し、債務が弁済されると当該権利が設定者に復帰するが、債務不履行が生ずると、権利は確定的に債権者に帰属する(したがって債権は回収される。)という形式をとる担保方法である。譲渡担保の目的物が物(所有権)である場合には、その現実の占有(直接占有)の所在は、通常は設定者に留められているが、債権者に引き渡されることもある²⁵。財産権が移転する担保制度は、担保物の丸取りという債権者の暴利行為の危険性を内包するものであることから、民法の起草者は、担保物権としては、制限物権構成の2種(質権・抵当権)のみを認めることとし、旧来から広く行われていた財産権移転型の担保に関しては、「買戻し」の制度として、債権編の売買の章中に規定するに留めたという事情がある²⁶。したがって、譲渡担保は、民法典が定める担保権ではないこととなるが、担保権の実行手続のコスト削減、競売による目的物の安価な売却の防止又は機械等の企業動産や在庫商品などに対する動産抵当機能の享受など民法上の担保制度では賄えない経済的需要に応ずるものとして、古くから行われ、判例もその有効性を認めてきた²⁷。すなわち、譲渡担保は、債権担保のための権利(特に所有権)移転という構成をとっており、「担保」という経済的目的と「所有権移転」という法律上の形式との間に齟齬があることから²⁸、当初は譲渡担保の無効論²⁹も存在していたが、判例は、譲渡担保は一種の信託的行為として所有権を移転するものであり、当事者間に法律行為をなす意思が存在するため虚偽表示に当たらないとして、早くから譲渡担保の有効性を認めてきた。換言すれば、判例は、担保という目的のために所有権の移転という過分な手段をとる譲渡担保について、目的超過説に理論的基礎を置く信託的行為の理論を用いることで、「担保であること」と「所有権が移転すること」の一見矛盾するような行為の両立を認めてきたのである。

まず、大審院明治45年7月8日判決(民録18輯691頁)は、債権担保目的で(付随的には抵当権設定の便宜及び差押予防のため)売買の形式により所有権の移転がなされた事案につき、本件売買は、「売渡抵当即チ信託行為ノ一種ニ外ナラス信託行為ハ当事者カ其目的トスル所ヨリモ大ナル効カヲ生スヘキ意思表示ヲ為シタル場合ニ成立スルモノニシテ法律行為ヲ為ス意思存スル点ニ於テ虚偽ノ意思表示ト異ナリ公ノ秩序又ハ善良ノ風俗ニ反スルコトナキ有効ノ法律行為ナリ今之ヲ売渡抵当ニ付テ言ヘハ当事者ハ所有権ヲ移転スル意思ヲ有シ之ヲ表示スルモノニシ

²⁴ 「譲渡担保」と「売渡担保」を区別すべきとする見解もあるが、最近の最高裁判決は「売渡担保」という言葉を積極的な判示のなかで用いることはしていないこと及び両者とも「譲渡担保」として一律に処遇すべきであると解されることから(道垣内弘人『担保物権法〔第3版〕』297頁(有斐閣2008))、本稿においては、両者を区別することなく「譲渡担保」と表現することとする。

²⁵ 高木多喜男『担保物権法〔第4版〕』329頁(有斐閣2005)。

²⁶ 七戸・前掲注11、721頁以下。

²⁷ 内田貴『民法Ⅲ 債権総論・担保物権〔第3版〕』521頁(東京大学出版会2005)、森泉章＝武川幸嗣『民法入門 担保物権法〔第3版〕』192頁(日本評論社2005)、鳥谷部茂『非典型担保の法理』328頁(信山社2009)。

²⁸ 法的な「形式」と「実質」に齟齬があると表現されることもある。

²⁹ 所有権移転の意思がないにもかかわらず所有権移転を装うものであると捉え、虚偽表示(民94②)又は質権設定における占有改定の禁止(民345)・流質契約禁止(民349)を潜脱する脱法行為として無効であるとするものである。

テ虚偽ノ意思表示ニ非サルコト勿論ナリト雖モ其目的トスル所ハ之ニ依リ債権担保ノ実ヲ挙ケントスルニ在ルカ故ニ譲受人ハ此担保ノ目的ニ従ヒ其所有権ヲ行使セサルヘカラサル制限ヲ受ク」とした上で、「所有権ハ第三者ニ対スル外部関係ニ於テハ債権者ニ移転スルモ当事者間ノ内部関係ニ於テハ移転スルコトナク債務者ハ依然所有権ヲ有スルモノト為スヲ至当トス何トナレハ債権者ハ債権ノ弁済ヲ得サルトキ有効ニ目的物ヲ処分シ得ヘキ権能ヲ取得スルヲ以テ足レリトシ債務者ニ於テモ絶對的ニ所有権ヲ債権者ニ移転スル意思ヲ有スルモノト看ルヲ得サレハナリ唯此ノ如ク解スルトキハ所有権ノ所属ニ付キ内外ノ関係ヲ区別スルニ至ルト雖モ法律行為ノ効力ニ付キ人ニ依リテ権利関係ヲ異ニスルコト民法ニ其例乏シカラサレハ売渡抵当ニ付キ叙上ノ解釈ヲ為スモ決シテ不当ニ非サルノミナラス却テ能ク当事者ノ意思ニ合ヒ實際ノ事情ニ適スルモノト言フヘシ」と判示した。その後も、譲渡担保を「信託行為」と表現する判決が相次いで出現する³⁰。

この大審院明治 45 年 7 月 8 日判決は、譲渡担保の法律構成について、担保目的物の所有権移転の観点から、目的物の所有権は、内部関係(当事者間)においては移転せず外部関係(第三者との関係)においてのみ移転する外部的移転型(相対的権利移転説)を採用したものであるが、その背後には、契約自由の原則の尊重³¹と譲渡担保の法的効果を可能な限りその経済的目的に即応させるべきであるといった価値判断が垣間見えることに留意する必要がある。すなわち、同判決は、あくまで譲渡担保における所有権の移転は担保という「目的ヲ遂行スルニ必要ナル範圍内ニ於テ其ノ効力ヲ生スルモノト為ササルヘカラサル」ものであること及び「当事者ノ意思」に適合することを理由として、所有権の移転を当事者間と第三者との関係で相対的に捉える法的構成を採用したものであると理解できる。かように当事者の意思や経済的目的に適合した法的効果を認めるべきであるとする価値判断を強調するならば、法的構成(相対的権利移転説)の重要性は相対的に低くなることが予想される。実際、譲渡担保を巡る判例は、権利の相対的、関係的帰属を認めることは許されないとする学説の影響もあつたのであろうが、名義と実体との分裂の許されない財産権(当時の漁業権)の譲渡担保を可能にするため³²、流質型(少なくとも帰属型)を認めるため³³、あるいは、債務者が担保物を引き続き利用する目的で締結した賃貸借契約を有効とするため(そしてその解除を理由とする債権者の目的物引渡請求を認めるため)に³⁴、次第に、内部関係においても外部関係においても権利が移転するという内外共移転型(絶對的権利移転説)の構成を認めるようになる³⁵。

2 隠れた取立委任裏書

取立委任裏書とは、裏書人のために証券上の権利を行使する権限を被裏書人に与える目的を

³⁰ 例えば、大審院大正 6 年 1 月 25 日判決(民録 23 輯 24 頁)、大審院大正 8 年 12 月 9 日判決(民録 25 輯 2268 頁)、大審院大正 9 年 9 月 25 日判決(民録 26 輯 1389 頁)。

³¹ 四宮和夫『総合判例研究叢書 民法(17)』54 頁以下(有斐閣 1961)。この点については、椿寿夫「民法典に規定が無い概念序論」NBL760 号 24 頁(2003)も参照。

³² 大審院大正 4 年 12 月 25 日判決(民録 21 輯 2212 頁)。

³³ 大審院大正 5 年 9 月 20 日判決(民録 22 輯 1821 頁)。

³⁴ 大審院大正 6 年 1 月 25 日判決(民録 23 輯 24 頁)、大審院大正 6 年 11 月 15 日判決(民録 23 輯 2870 頁)。

³⁵ 四宮・前掲注 31、45 頁、54 頁以下。

もって、その旨の記載をなした裏書のことである³⁶。すなわち、手形・小切手の所持人は、譲渡裏書に「回収ノ為」「取立ノ為」「代理ノ為」その他単なる取立委任であることを示す文言を記載する方法で、被裏書人を代理人として手形債務者に対して手形・小切手上の権利を行使することができる(公然の取立委任裏書。手形 18①・小切手 23)が³⁷、実際の取引においては、取立委任の目的を付記する手数を省略するため、人的抗弁を免れるため、手形の割引によって満期前に対価を獲得するため、あるいは手形所持人が取立委任裏書の方法を知らないためなど種々の理由により、取立委任の目的であるが形式的には取立委任であることを示す文言の記載がない通常の譲渡裏書をすることが頻繁に行われるようになり、これは隠れた取立委任裏書(信託的裏書)と呼ばれた³⁸。隠れた取立委任裏書は、実質的には取立委任の目的で、形式的にはその旨を明示することなく通常の譲渡裏書の方式でなされるため、形式と実質に齟齬があることから³⁹、特に、手形債務者が対抗できる人的抗弁の範囲、取立て委任が解消された場合の効果、裏書人・被裏書人の破産の場合の処理、被裏書人を権利者と信じて手形を譲り受けた第三者の保護をどうするかといった点で難しい問題を生じさせる⁴⁰。

隠れた取立委任裏書について、判例は、当初は虚偽表示として無効と解していた⁴¹。他方、明治 32 年商法の起草者の一人である岡野敬次郎博士は、隠れた取立委任裏書について、信託的行為の一種として有効と解していた。すなわち、岡野博士は、「手形金額ノ取立ヲ以テ経済的ノ目的トシ其目的ヲ達スル為メ法律上ノ効果ニ於テ形式上著大ナル裏書ヲ為ス」ものであり、「取立委任ノ目的ヲ以テ所有権移転ノ裏書ヲ為ス場合ニ於テモ当事者ノ意思ハ真ニ被裏書人ヲシテ所有権ヲ取得セシメ又完全ナル債権者タラシムルニ在リ…余ハ単ニ信託行為ノ法律上ノ性質ヨリ推論シ当事者ノ真意手形ノ所有権ヲ移転スルニ在リトスルナリ…第三者ニ対シ形式ニ於

³⁶ 鈴木竹雄「取立委任裏書」末弘巖太郎＝田中耕太郎編『法律学辞典 第 3 卷』2093 頁(岩波書店 1936)。

³⁷ 昭和 7 年の現行手形法・昭和 8 年の現行小切手法制定前の明治 32 年商法の規定においても同様である(七戸・前掲注 11、721 頁以下)。

³⁸ 岡野敬次郎『日本手形法』225 頁以下(中央大学 1905)、松本烝治『手形法』279 頁(中央大学 1918)、松木太郎「隠れたる取立委任裏書の性質に関する判例の推移」法学新報 39 卷 2 号 102 頁(1929)、田中誠二『手形・小切手法〔新版〕』241 頁(千倉書房 1988)。

³⁹ かような見方に対しては、「取立委任の実質と譲渡裏書の形式とが相違するものと考え、そのいずれを重視すべきかという問題の提起の仕方は、次元をことにする経済目的と法律関係を混同するおそれのある発想であり、形式よりも実質を重視し、あるいは形式に対し実質による一定の制限を加える理論の立て方は、手形外の取立委任の法律関係を裏書による手形上の法律関係に持ち込むものとして手形の無因性の意味を曖昧にするおそれがある…法律効果の帰属主体と経済的効果の帰属主体は必ずしも同一であることを要しないのであって、観念的にはむしろ両者を分別すべきであるから、論理的な矛盾は生じない」、「必要なのは、手形の取立なる経済目的を達成するために手形上に裏書がなされているという事実虚心に着眼することである。手形取立のために裏書が、いわば法律的な手段としてなされている事実立脚するときは、この裏書を無効だと思えないかぎり、これによって経済目的と法律手段の対立は否定せられ、同時に実質と形式の相違なるものも解消せらるべきことになる」との見解もある(黒野恭成「取立のための譲渡裏書(隠れた取立委任裏書)の理論構成」愛知大学法経論集法律篇 79 号 105 頁以下、195 頁(1975))。

⁴⁰ 酒巻俊雄＝庄子良男『手形法・小切手法』157 頁以下(青林書院 1996)。

⁴¹ 大審院明治 39 年 10 月 13 日判決(民録 12 輯 1248 頁)。

テモ亦実質ニ於テモ所有者タルノ資格ヲ有スルナリ」との見解を示されていた⁴²。この岡野博士の学説の影響を受けたと思われる⁴³大審院明治41年11月12日判決(民録14輯1154頁)は、隠れた取立委任裏書の事案につき、「署名ノミヲ以テ裏書ヲ為シタル手形ハ爾後引渡ノミニ依リテ之ヲ譲渡スコトヲ得ルハ商法第457条第2項ニ規定スル所ナレハ右手形ノ所持人カ之ヲ他人ニ交付シタルトキハ即チ譲渡ノ効力ヲ発生セシムルノ意思ヲ表示シタルモノニシテ其实取立委任ノ目的ニ出テタリトスルモ是唯当事者間ニ或種ノ関係ヲ生スルニ止マリ法律上有効ナル譲渡ノ成立ヲ妨クヘキニ非ス随テ第三者カ其譲渡ヲ否認スルコトヲ得サルハ恰モ当事者間ノ目的或ル物件ヲ債権ノ担保ニ供スルニ在リテ而カモ其所有権移転ノ手続ヲ為シタル場合ニ所有権ノ移転ハ法律上有効ニシテ第三者之ヲ否認スルコトヲ得サルカ如シスノ如キ法律行為ハ法律ノ禁スル所ニアラサルノミナラス其効果ニ於テモ決シテ調和セサルモノニ非サル」と判示し、信託なる表現は用いていないものの、取立委任と手形譲渡の意思は両立せず無効であるとする上告人の主張を退けた。

その後、担保目的と思われる手形の譲渡を「信託的ノ譲渡」と認定した原判決を維持した大審院明治43年2月15日判決(民録16輯95頁)を嚆矢として、隠れた取立委任裏書を「信託的譲渡」として有効とする判例が相次いで出現する^{44,45}。なお、後述するが、その後の判例は、隠れた取立委任裏書における形式と実質の不一致をどのように説明するかについて、換言すれば隠れた取立委任裏書の法的性質をどのように解するかについて、主として、①譲渡裏書という形式を重視し、手形上の権利は被裏書人に移転する、すなわち裏書人は手形上の権利を信託的に被裏書人に譲渡したものとする信託譲渡説(信託裏書説。したがって、裏書人と被裏書人の間の取立委任の合意は、両者の人的な関係(人的抗弁)にすぎない。)と②実質を重視し、手形上の権利は被裏書人に移転せず、被裏書人は自己の名において裏書人の計算で手形上の権利を行使する権限が与えられているにすぎないとする権限授与説(資格授与説・資格裏書説)との間で混迷する⁴⁶。

⁴² 岡野・前掲注38、225頁以下。

⁴³ 小山賢一「隠れた取立委任裏書(一)」アルテス・リベラレス35号133頁(1984)。

⁴⁴ 大審院大正3年4月22日判決(民録20輯313頁)、大審院大正3年5月1日判決(民録20輯359頁)。

⁴⁵ 七戸・前掲注11、724頁。

⁴⁶ 蓮井良憲『手形法・小切手法要論』148頁以下(中央経済社1996)。なお、隠れた取立委任裏書の法的性質及びそこから導出される法的効果を巡る学説の議論については、本文で引用している文献のほか、青木徹二『改正手形法論』422頁以下(有斐閣1916)、鈴木竹雄「隠れた取立委任裏書と人的抗弁」鈴木竹雄＝大隅健一郎編『商法演習Ⅲ』231頁以下(有斐閣1963)、富山康吉「取立委任裏書」鈴木竹雄＝大隅健一郎編『手形法・小切手法講座 第3巻』247頁以下(有斐閣1965)、田中誠二『手形・小切手法詳論 下巻』558頁以下(勁草書房1968)、小松俊雄「隠れた取立委任裏書の法的性質」星川長七ほか編『法学演習講座7 手形法・小切手法〔第3版〕』247頁(法学書院1977)、大隅健一郎＝河本一郎『注釈手形法・小切手法』231頁以下(有斐閣1977)、平出慶道『手形法小切手法』417頁以下(有斐閣1990)、丹波重博『手形・小切手法概論』(法学書院1997)、後藤紀一『要論手形小切手法〔第3版〕』228頁以下(信山社1998)、関俊彦『金融手形小切手法〔新版〕』84頁以下(商事法務2003)、弥永真生『リーガルマインド手形法・小切手法〔第2版補訂2版〕』147頁以下(有斐閣2007)、田邊光政『最新手形法小切手法〔5訂版〕』174頁以下(中央経済社2007)など参照。

3 取立のための債権譲渡

債権者は、「みずから債権を取り立てる煩を避けるために、第三者に債権を譲渡して取立を依頼することも稀ではない。かような場合には、債権取立の代理権を与えるだけでも目的を達し得るわけだが、譲受人自身の名で取り立てることが便宜なので、譲渡手段に訴える」ことがある⁴⁷。この場合には、譲渡担保や隠れた取立委任裏書と同様、経済的目的(取立目的)と法的形式(権利移転)に齟齬が生じることとなる⁴⁸。

取立委任目的で行われる債権譲渡については、公然の取立委任裏書のような法制度すら存在しておらず、その有効性に争いが生じたものの⁴⁹、大審院明治41年12月7日判決(民録14輯1268頁)は、取立のためになされた債権譲渡につき、上告人が「債権取立ノ為ニスル譲渡ノ場合ニ於テハ当事者ノ意思ハ債権取立ニアリテ其表示スル所ハ債権譲渡ナリ即チ其意思ト表示トハ全然齟齬シー一致セス」、「手形法上裏書譲渡ノ場合ニ於テハ取立ノ為ノ裏書ナルモノアリ然レトモ此裏書ハ法律ノ明文ニ依リ其効果ヲ見ルヘキモ債権譲渡ニ於テハ取立ノ為ノ譲渡ヲ認メタル法文ナシ故ニ取立ノ委任ヲ為スニ当リ仮装シタル譲渡ハ虚偽ノ意思表示ニシテ信託行為ト云フヘキモノニアラス」と主張したのに対し、取立のための債権譲渡を「信託行為」と解した上で、相対的権利移転説を採用して、その有効性を認めた。すなわち、同判決は、「取立ノ為メニスル債権ノ譲渡ハ其外部ノ関係ニ於テハ即チ純然タル一箇ノ債権譲渡ニシテ譲渡人ト譲受人トノ間ニ債権ノ移転アリ前者ハ債権ヲ喪失シ後ハ其取得シタル債権ヲ行使シ得ヘキモノニシテ当事者間ノ意思ト其表示トハ相一致シ其間何等ノ虚偽ノ存スルモノニアラス唯其内部ノ関係ニ於テ譲渡ノ目的取立ニ在ルニ外ナラサルカ故ニ譲受人ハ譲渡人ニ対シテ其目的ニ副ハシムヘキノ義務アルノミ元来虚偽行為ハ仮装的ノモノニシテ此行為ニ於テ当事者ハ何レモ其真意ニ非サル表示ヲ為シ實際上ニ於テモ亦何等ノ法律行為ヲモ成立セシメサランコトヲ欲スルモノナリ従テ法律ハ之ヲ無効トスレトモ所謂信託行為ハ之ニ反シ内部ニ於ケルト外部ニ対スルト其関係ヲ異ニシ当事者ノ意思ト其表示トハ互ニ相一致シ外ニ対シテハ其意思表示ヲシテ法律上ノ効果アラシメンコトヲ欲スルモノナレハ虚偽仮装ノモノニアラサルコト勿論ナレハ従テ法律上之ヲ無効トスヘキニアラサルナリ」と判示している。その後は、取立のための債権譲渡を「信託行為」と解した上で、相対的権利移転説の立場に立った判決が続くこととなる⁵⁰。

4 頼母子講(無尽講)の法律関係

「講」とは、元々農漁村の人々が社寺の参詣などのために会合を開いて総額の金品を積み立てていくことを目的とする共同体をいうが、次第に金融を目的とする講が多くなり、現在では講といえば金融を目的とする頼母子講(無尽講)を意味する。頼母子講では、加入者(講員)が定期的に催される集会(講会)で、口数に応じた少額の金銭を払い込み、それを抽選や入札などの方法で決定されて少数の者に交付して金融を与えられ、講員全員が金融を受けるまで講会が開か

⁴⁷ 我妻栄『新訂債権総論』550頁(岩波書店1964)。

⁴⁸ 内田・前掲注27、204頁。

⁴⁹ 七戸・前掲注11、722頁。

⁵⁰ 例えば、大審院大正2年2月17日判決(刑録19輯209頁)、大審院大正6年12月8日判決(民録23輯2066頁)。

れる⁵¹。

頼母子講の法律関係の性質については、消費貸借説、組合説、無名契約説というように種々の説が対立するが、それぞれの事案に即して個別に決定すべきものとする判例がある一方で⁵²、例えば落札講員が掛戻債務の担保として差し入れた不動産について講主名義にしておく、あるいは掛戻金債権のみはこれを講主名義にしておくというように、ある部分的な関係について信託関係をもって構成しようとする判例も存在する⁵³。例えば、掛戻金の取立保管のため講員に対する債権を会主の名義にしていたところ、当該会主が営んでいた事業が破たんしたことから、講員が当該会主の委任を解いて新たな会主を選任し、当該債権をその新会主に移転した行為が、詐害行為(民 424)として取り消され得るかが争われた事案につき、大審院大正 5 年 11 月 22 日判決(民録 22 輯 2281 頁)は、「信託行為」により旧会主が「講員ヨリ交付ヲ受ケタル信託財産ヲ委任解除ニ因リ信託者タル講員ノ意思ニ従イ新会主タル被上告人ニ交付シタルモノニシテ其行為タルヤ豪モ他債権者ヲ害スルノ意思ニ出タルニ非ス唯信託行為ヨリ生スル義務ヲ履行シタルモノニ過キササルカ故ニ…詐害行為ヲ以テ論スベキモノニ非サル」と判示した⁵⁴。

5 その他

財産管理目的で所有権を移転する行為についても、判例は信託行為として有効なものとする。すなわち、大審院大正 6 年 2 月 28 日判決(民録 23 輯 322 頁)は、「共有ノ土地ヲ共有者中ノ或者ニ管理セシムル目的ヲ以テ其者ノ所有名義ト為スコトハ民法施行前ニモ行ワレタル所ニシテ当時之ヲ信託行為ト名称シテ有効ナリトシタル法規制度ハ存セサルモ之ヲ無効ナリトシタル法規ノ存セサル限りハ之ヲ法ニ反スルノ慣行ナリト謂ウヘカラス此ノ如キ信託的行為ハ当時者間ニ所有権移転ノ効ヲ生スルモノニ非サレハ上告人ノ援キタル如キ土地ノ売買又ハ質入ニ関スル法規ヨリ其無効ヲ推論スルコトヲ得ス」と判示している。また、大審院大正 9 年 4 月 19 日判決(民録 26 輯 542 頁)は、「係争地ハ東尻池町住民タル被上告人外五十余名ノ個人共有ナルモ其共有者ニ於テ被上告人兩名ニ管理ヲ托スルニ当リ或必要上之カ所有権ヲ譲渡シタルモノナレハ該譲渡ハ信託行為ニシテ法律上有効ノモノナルコト従来本院ノ判例トスル所ナリ」とし、この場合の信託行為については、「例ヘハ当事者ノ一方カ相手方ニ対シ或物ヲ寄託シ又ハ担保ニ供スルコトヲ目的トスル場合ニ於テ或便宜若クハ必要ヲ充タス為メ所有権移転ノ効果ヲ生スヘキ譲渡契約ヲ為スカ如キヲ謂フモノニシテ斯カル契約ヲ為スコトハ固ヨリ当事者ノ自由ナルヲ以テ縦令其目的ハ寄託又ハ担保ノ為メニ過キササルニセヨ当事者カ相互ノ関係ニ於テモ所有権移転ノ効果ヲ生セシムル意思ヲ以テスルトキハ勿論相互間ノ関係如何ニ拘ハラズ第三者トノ関係ニ於テ所有権移転ノ効果ヲ生セシムル意思ヲ以テ譲渡契約ヲ為ス以上ハ其意思表示ハ民法第 94 条ニ所謂虚偽ノ意思表示ニ該当セス」と判示する。このほか、家族の浪費を防ぐために、親族に寄託する趣旨においてその親族に自分の財産の所有権を移転するなど財産保全のために所有権

⁵¹ 金子宏ほか編『法律学小事典〔第 4 版補訂版〕』328 頁(有斐閣 2008)。

⁵² 大審院明治 44 年 12 月 8 日判決(民録 17 輯 759 頁)。

⁵³ 大阪谷・前掲注 18、78 頁以下。

⁵⁴ 同判決に対しては、「英米法系の信託概念に立脚しているように読める」とする見解もある(七戸・前掲注 11、739 頁)。

を移転する行為⁵⁵、自ら財産の売却又は担保に供することをなすよりも、他人にその行為を委託することが便宜なため、他人に当該財産の売却等の処分代理権限を授与することに代えて、当該財産の所有権を移転する行為⁵⁶が、信託法制定前の判例において、信託的行為として認められたことがある⁵⁷。

6 小括

これまでみてきたように、信託法制定前の私法の判例において信託と観念されていたものは、まさに目的超過説によって説明される法律関係(信託的行為)であったことは明確である。この点、大阪谷公雄教授は、信託法制定までに判例に現れた目的超過説に従う信託(信託的行為)の要素として、次の5点を挙げられる⁵⁸。

- ① 少なくとも外部関係において財産権(本権に限る。)が受託者に移転せらるること。この移転には設定的移転も含まれる。
- ② 目的物に対する占有の移転は要素ではない。
- ③ 財産権の移転は一定の目的を達する手段としてなされ、従ってその移転に伴う法律効果はこの目的到達に適合することを究極の目的として創造せられること。但し、相対的権利移転説をもって一応の基準とする⁵⁹。
- ④ 一定の目的は委託者、受託者又は一定の第三者の経済上の利益を図ることにある⁶⁰。したがって一定の目的には公益を増進することを目的とするものは判例には現れていない。
- ⑤ 受託者が一定の目的を達するための積極的な作為義務を負担することは要件ではない⁶¹。

⁵⁵ 大審院大正8年12月3日判決(民録25輯2199頁)。

⁵⁶ 大審院大正11年10月16日判決(評論11巻刑法329頁)。

⁵⁷ 大阪谷・前掲注18、79頁以下、大阪谷・前掲注20、499頁以下。

⁵⁸ 大阪谷・前掲注18、96頁以下。

⁵⁹ 信託法制定までの判例の態度について、大阪谷教授は、「我国に於ては初期に於ける有力なる学説が相対的権利移転説を支持したに由るのであるか、判例の大勢は、信託法制定迄は、相対的権利移転説を執って譲らなかった」とされた上で、相対的権利移転説について、権利の分属という観念が不当であるとの指摘があることを挙げられ、そうであるにもかかわらず判例が相対的権利移転説を採用した理由としては、「その理論構成が何等間然するところがないという風な信念に基づいたものではなく、専ら信託の核心であるところの、当事者の企図した一定の目的に適合せしむる法律効果を形成する手段として最も適當であるとの考慮」があったと論じられる(大阪谷・前掲注20、508頁)。

⁶⁰ 一定の目的が何人の利益を目的とするのかという点について、大阪谷教授は、「判例は何等の制限を設けていない様である」と述べられる(大阪谷・前掲注20、508頁)。なるほど、譲渡担保のように債権者たる受託者の利益を目的とするもの、隠れた取立委任裏書や取立のための債権譲渡のように委託者のみ又は(委託者が取り立てられた債権の一部を委託者の受託者に対する債務の弁済に充当する場合など)委託者と受託者双方の利益を目的とするもの、財産保全のために所有権を移転する行為などのように第三者の利益を目的とするものも、判例は信託的行為として認めている。

⁶¹ 一定の目的を遂行するために信託の受託者が何等かの積極的な行為を必要とするか否かという点について、大阪谷教授は、「判例は何等の明確なる態度を示していない」とされる(大阪谷・前掲注20、508頁)。なるほど、譲渡担保において債権者たる受託者は、あくまで担保という目的で担保物の権利の移転を受けたのであって、担保物の直接の占有が債権者たる受託者であろうと、債務者たる委託者であろうと、受託者が担保という目的を遂行するために何らかの積極的な行為をなすべき義務を負担しているとは解されないであろう。他方、隠れた取立委

大阪谷教授は、これらを総合して、信託法制定までに判例に現れた「目的超過説に従う信託」(信託的行為)とは、「或人(委託者)が他の人(受託者)に対し、自己又は他人(受託者たる他人及び第三者を含む)の経済上の利益を図る一定の目的を以て、その目的を超過するには法律上必要としないところの財産権の移転を為し、その他人をしてその一定の目的に適合する法律効果の下にその財産権を保有せしむること」と定義される⁶²。

第2節 信託法上の信託の概念

1 信託法の立法背景⁶³

わが国において、初めて法文上に「信託」の文字が表れたのは、明治33年に公布された日本興業銀行法である。同法9条4号には、同銀行の営業種目の一つとして、「地方債証券、社債券及株券ニ関スル信託ノ業務」が掲げられ、続いて制定された明治43年営業税法1条、明治44年朝鮮銀行法17条、大正3年台湾銀行法5条、大正5年北海道拓殖銀行法7条においても類似の形で信託なる文言が用いられたものの、単にその営業をなし得ると規定されたにすぎず、信託の概念・性質あるいは実質的意味についての議論はされなかったばかりか⁶⁴、ここでいう信託業務は実際にはほとんど営まれておらず⁶⁵、明治38年に制定された担保附社債信託法の制定によって、信託条項はようやく機能し始めることになる。担保附社債信託法は、日露戦争後に経済復興が進められる中で、外資導入を目途として、担保附社債の発行を容易ならしめ、その運用を円滑にする目的で制定されたのであるが、同法は英米にならって担保権の享有行使に信託法理を応用している⁶⁶。もっとも、担保附社債信託法は物上担保権の信託のみを採用したものであったし、ここでも成文法上信託の概念は明らかにされなかった。この担保附社債信託法は、大正11年に信託法が制定されたことにより、純然たる特別信託法の立場を採ることとなるが⁶⁷、信託理論を採り入れた最初の成文法であると位置付けることができる⁶⁸。

任裏書や取立のための債権譲渡は債権の取立という目的を遂行するために、何らかの積極的な行為をなすべき義務を負担することとなる。

⁶² 大阪谷・前掲注20、512頁。

⁶³ 以下、信託法制定の背景及び経緯については、山田昭『信託立法過程の研究』(勁草書房1981)、同「信託立法史論補遺」加藤一郎＝水本浩編『民法・信託法理論の展開』531頁以下(弘文堂1986)及び同編著『日本立法資料全集2 信託法・信託業法(大正11年)』(信山社1991)に拠るところが大きい。

⁶⁴ 富田仁『信託の構造と信託契約』37頁(酒井書店2006)。

⁶⁵ 板橋菊松「英国の信託合法化と日本の信託法制観」信託法研究3号14頁、17頁(1979)、田中實＝雨宮孝子「いわゆる『信託宣言』の問題について」復刊信託100号44頁(1974)。

⁶⁶ 池田・前掲注11、10頁以下、同「担保附社債信託法」末弘巖太郎＝田中耕太郎編『法律学辞典 第3巻』1811頁以下(岩波書店1936)。また、当時の司法省参事官(平沼騏一郎氏)による同法案についての説明からも、同法が思い描く信託が英国の信託であったことは明らかである(板橋・前掲注65、18頁以下参照)。この点については、麻島昭一『日本信託業発展史』(有斐閣1969)、同『日本信託業立法史の研究』(金融財政事情研究会1980)も参照。

⁶⁷ 池田・前掲注66「担保附社債信託法」、1811頁以下。信託法上の信託と担保附社債信託法上の信託との関係について、池田博士は、信託法は「信託設定行為即ち信託行為の本体より立言し」、担保附社債信託法は「その効力の方面より筆を起したまでであって、信託の本質については全然同一の観念に立脚している」とされる(池田・前掲注66「担保附社債信託法」、1826頁)。

⁶⁸ 担保附社債信託法上の信託立法史上における同法の意義は、この点に止まらない。すなわ

その後、日露戦争後における都市化の進展により、都市部に集積した零細商工業者等が明治末期の不況期に経営難や生活難に陥って資金融通を求めたものの、当時は、担保等のもたない下級階層に対する適当な資金融通機関がなく、信託の観念も知らずに信託会社の名称を用いる高利貸資本(質屋、無尽会社、銀行類似会社など⁶⁹)が隆盛を極めた。このような社会経済状況を背景として、下級金融機関を整備し、高利貸資本の取締りを行う一方、本来の信託(業務)についてはその発達を保護するための信託立法の気運が高まっていった⁷⁰。そして、社会経済情勢の変化の影響を受けて、法案の内容は紆余曲折を余儀なくされたものの、大正11年2月18日に第45回帝国議会に信託2法案(信託法案と信託業法案)が提出され、同議会で成立するに至った⁷¹。

2 信託法の基本理念及び信託の定義

旧信託法1条は、「本法ニ於テ信託ト称スルハ財産権ノ移転其ノ他ノ処分ヲ為シ他人ヲシテ一定ノ目的ニ従ヒ財産ノ管理又ハ処分ヲ為サシムルヲ謂フ」という信託の定義規定を有しているが、信託法において採用された信託の基本理念を理解するに当たっては、立案の中心人物である池田寅二郎博士の見解が参考となる。すなわち、池田博士は、信託法の基本理念について、「英国ニ於ケル観念ヲ基礎トシテ受託者ハ信託財産ヲ享有シ受益者ノ為ニ之ヲ管理処分スル債務ヲ負ウモノトスル主義」を採用したものであると述べられるが、これは受託者が形式的・外形的権利(あるいは普通法上の権利)を有し、受益者が実質的・内容的の権利(あるいは衡平法上の権利)を有すると解するような「二重領有ノ観念ハ我民法ノ原則ニ重大ナル変革ヲ及ボスモノニシテ特別ノ必要ニ迫ラサル限り之ヲ避クルヲ可トスル」との考えに基づくものである⁷²。

かように、信託法で採用された信託という概念は、信託財産は受託者に完全に移転し、受益者は受託者に対して信託の利益を請求する債権を有するという債権説にその理論的基盤を有するものであり、受益者の有する権利を物権として捉える物権説は採用されなかったのであるが、これは、英米法の信託の特異性とわが国における既存の法規範(物権・債権の峻別⁷³、所有権の

ち、山田昭氏は、「司法官僚は、信託の観念を全体的に明確化し、司法上の疑義をとり除く必要を痛感していたため、外資導入の必要上局部的に採用された信託法理につき、さらに適用の拡充—一般信託法の制定を一を希求し、この願望が、のちに信託法の制定をもたらす一つの原動力を形成した」と評される(山田・前掲注63『信託立法過程の研究』、269頁)。

⁶⁹ 大蔵省銀行局編『庶民銀行概観』100頁(大蔵省銀行局1917)は、当時の信託会社の実態につき、「近時信託会社ト称スルモノ簇生シ其数六百ニ近シ然レトモ其固有ノ意義ニ於ケル信託会社ハ僅ニ二三ニ止マリ其大半ハ信託業等ノ名称ノ下ニ他ヨリ寄託金ヲ受ケ之ヲ貸付等ニ運用シテ利益占ムルモノニシテ全ク銀行類似会社ト目スベキモノナリ」と述べている。

⁷⁰ 池田寅二郎博士は、信託法及び信託業法の立法の必要性に関して、「社会上経済上ノ必要ニ因リテ既ニ大ニ発達シ来タリタル信託業ハ大体ニ於テ其助長大成セシムルノ方針ヲ執ルヘキハ固ヨリ論ヲ俟タスト雖モ又一面ニ於テ其弊害ヲ予防スルカ為ニ相当ノ取締ヲ為ササルヘカラサルハ蓋又当然ノコト」とし、「同時ニ所謂信託ノ私法上ノ権利関係ヲ明確ニシ關係当事者ノ利益ヲ相当ニ保護シ以テ信託ノ目的ヲ達成セシムルコトニ法律上ノ保障ヲ与フルコトハ信託ノ発達上頗ル緊急ノ事項」であると説明されている(池田・前掲注11、10頁以下、13頁以下)。

⁷¹ 大正11年4月21日公布、大正12年1月1日施行。

⁷² 池田・前掲注11、23頁以下。

⁷³ 物権と債権の峻別という問題に関して、米倉明教授は、「当面の文脈でいえば、物権でもない、さりとて債権でもない、両性質を備えたような中間的性質の権利は認めないという意味だ

絶対性、物権法定主義⁷⁴など)との調和を重視した結果であるといえよう。ただし、債権説を基調に受益者の有する権利を理解するとしても、そのことから演繹的に信託法によるすべての法律効果が導かれるわけではないことに留意する必要がある⁷⁵。

かかる信託法上の信託においては、信託財産に係る排他的・絶対的な権利—例えば所有権であれば、それは民法上の所有権と何ら変わる所がない⁷⁶—が受託者に移転し、受託者は一定の信託目的のために信託財産を管理・処分することとなる⁷⁷。排他的・絶対的な権利が受託者に移転するからこそ、受託者による管理・処分が円滑に行われるのであるが、その反面、受益者を保護する必要性が生じる。とりわけ、受託者が信託目的に反する行為を行った場合や破産した場合などにおける、受益者の救済はいかになされるべきかが問題となる。この点、信託法は受益者に対する物権的救済を認めるという点に特色を有する⁷⁸。すなわち、信託財産の所有権は

と受け取ってよいであろう。…しかし、そうだとすると、わが民法176条によると、意思表示の内容しだいによって物権はいかような内容のものとしても作り出せると解しうる余地がある。もっとも、物権法定主義…によって、第三者に対してはそのように作出した物権を主張することは当然には許されないけれども、当事者間ではさしつかえないと解することができよう。あるいは善意の第三者の保護については、同94条2項の類推適用をはかることも考えられてよいのではないかと述べられる(米倉・前掲注13、16頁以下)。

⁷⁴ なお、信託法上の信託による自由な受益権の創造が物権法定主義と実質的に抵触することはないことについては、能見善久「信託と物権法定主義—信託と民法の交錯—」佐藤進=斎藤修編『現代民事法学の理論 上巻』29頁以下(信山社2001)参照。

⁷⁵ この点、大阪谷公雄教授は、「わが信託法の立案者は英米信託法理に対する深い理解の故に、英米信託法において認められた受益者保護の精神とその法的効果を忘却することなく、信託法の随所にそれを織込んで」とされ、例えば「英米法における信託財産の変形物に対する追及効の法則…は信託法第14条によって表明され、衡平法上の善意取得に関する法則…は信託法第31条によって、多少の変形された状態において取入れられ、又受託者の債権者の信託財産に対する執行権の制限の法理はわが信託法第16条によって表現され、信託財産たる債権に対する相殺…禁止の法理はわが信託法17条によって表明されている」と述べられる(大阪谷公雄「日本における信託学説の展望」同『信託法の研究上 理論編』259頁以下(信山社1991)。これらの諸規定と池田博士が主張される債権説とは矛盾を来たすかのように思える。この点、大阪谷教授は、池田博士は、信託法におけるこれらの諸規定について、受益権が債権たることの本質に影響を及ぼさない特別の効力であると理解することで、債権説と調和せしめようとしたのではないかと推察される(大阪谷・同書260頁)。

⁷⁶ 例えば、池田寅二郎博士は、「信託ノ関係ニ於キマシテハ…其所有権ハ受託者ニ帰属スルモノデアリマスガ、其受託者ノ有スル所ノ所有権ノ性質ニ付テハ、全ク民法上ノ所有権ト毫モ変ル所ハ無イノデアリマス、法律上ノ性質ハ全ク変ハルモノデハナイ」と説明される(第45回帝国議会衆議院信託法案外4件委員会(大正11年3月4日)における同氏の発言)。

⁷⁷ 四宮和夫教授は、「信託財産の『管理又ハ処分』は、受託者の職務権限の象徴的例示にすぎない。」とされ、「信託目的が要求し、または信託行為によって認められるなら、受託者の職務権限は、信託された財産の『管理』『処分』を基礎としつつも、それを越えて、権利取得行為や債務負担行為にも、そしてさらに訴訟行為にも、及ぶものというべきである。すなわち、受託者の職務権限は、信託された財産を基礎とする広義の管理権である」と説示される(四宮『信託法〔新版〕』207頁(有斐閣1989))。

⁷⁸ もっとも、受益者の信託財産に対する権利は物権的であるものの、完全に物権と同視することができるものではない。すなわち、「信託財産を不法に侵害している者に対して、受益者は妨害排除を請求できるわけではない。これは信託財産の名義人である受託者がすることになる。その意味で、受益者の信託財産に対する支配は間接的であることにも注意しなければならない」のである(能見・前掲注74、34頁)。

形式的には受託者に帰属するとともに、受託者は一定の信託目的のために信託財産を管理・処分することとなるのであるが、受託者は、信託財産の管理・処分をするに当たって、5つの重要な行為基準に従わなければならない。第一に、受託者は信託目的の範囲内ではもっぱら信託財産(受益者)の利益のために行動すべきで、信託財産から利益を受けるような事態に身を置いてはならない義務(忠実義務)(旧信託 22・信託 30)がある。第二に、受託者自ら信託事務を処理すべく、その処理を他人の裁量に任せてはならない義務(自己執行義務(旧信託 26・信託 28 条)がある。第三に、—第二の基準のコロラリーとして—受託者数人ある場合には、受託者を数人として指名した委託者の意思を尊重して、数人共同して行為しなければならない義務(合手的行動の義務)(旧信託 24・信託 79)がある。第四に、善良な管理者の注意をもって信託事務を処理すべき義務(善管注意義務)(旧信託 20・信託 29)がある。第五に、受益者数人ある場合は、公平に信託事務を処理すべき義務(公平義務)(信託 33)がある⁷⁹。

他方、受益者は、受託者(実質的には信託財産)に対する給付請求権すなわち債権を有する(旧信託 19・信託 2⑦)一方で、信託財産への不法な強制執行等に対する異議権(旧信託 16②・信託 23⑤)、受託者破産の際の取戻権(旧信託 16・信託 25①)、受託者による信託の本旨に反する処分に対する取消権⁸⁰(旧信託 31・信託 27)を有するなど物権的色彩を帯びた権利をも有する。さらに、信託財産の管理、処分、滅失、毀損その他の事由により、受託者が得た財産は信託財産に属する(旧信託 14・信託 16)といった信託財産の物上代位性が認められていることから、受託者のもとにある信託財産が処分又は毀損されたりして、その代金や損害賠償金など他の財産に転化した場合でも、受益者はその転化した財産を信託財産であると主張することができる。しかも、抵当権などの物上代位と異なり(民 304、350、372)、信託における物上代位においては、物上代位の生じる原因が限定されておらず、かつ、代位物が一般財産に組み込まれる前の差押も要件とされておらず、受益者の権利は強力に保護されている。

また、信託財産については、受託者の相続財産を構成せず(旧信託 15・信託 74)、受託者個人の債権者による信託財産の差押は禁止され(旧信託 16・信託 23①。この意味において、受益者は受託者の一般債権者に対しては、「優越的な地位」が与えられる。しかも、信託財産が金銭の場合であっても、受益者は受託者の一般債権者に対して信託財産であることを主張できる⁸¹)、信託財産に属する債権と受託者個人の債務又は他の信託財産に属する債務の相殺は禁止され(旧信託 17・信託 22)、信託財産が所有権以外の権利である場合に受託者が個人として又は他の信託財産の受託者としてその目的たる財産を取得したときにおける混同は排除される(旧信託 18・信託 20)など、その独立性が確保されている⁸²。

かように、信託法上の信託においては、債権説を基軸とし、形式上は受託者が信託財産の所有権を有するのであるが、受益者にあつては、受託者を通じて信託の利益を享受できるような法的保護が与えられ、信託財産にあつては、受託者の固有財産とは別個独立のものとして取り

⁷⁹ 四宮・前掲注 77、230 頁。

⁸⁰ このことは、受託者の信託財産に対する所有権に加えられた信託目的による制限を、第三者に対しても主張できることを意味する。つまり、受益者は信託財産を受託者のもとに返還すべきことを処分の相手方に請求できるに過ぎず、受益者自身に返還することを請求できるわけではない(能見・前掲注 74、30 頁)。

⁸¹ 能見・前掲注 74、30 頁。

⁸² 四宮・前掲注 77、181 頁以下、315 頁以下、能見・前掲注 74、30 頁以下。

扱われるなど、あたかも受益者にも所有権が分属するような法的効果が認められるのである。すなわち、受益権の法的性質論は債権説からの説明に親しむものであるが、「この場合、そこでの債権は、実定信託法の諸規定のもとでの債権であり、民法あるいは私法の視点から債権として位置付けられた受益権が物権化していると捉えることが可能」なのである^{83,84}。

いずれにせよ、旧信託法1条は信託の定義を規定しているのであるから、信託法上の信託の概念を理解するに当たっては、かかる信託法の基本理念に対する理解の下、同条の解釈を中心としたアプローチを採ることとなろう⁸⁵。この点、四宮和夫教授は、旧信託法1条を基礎として、信託法上の信託とは「ある者(委託者)が法律行為(信託行為)によって、ある者(受託者)に財産権(信託財産)を帰属させつつ、同時に、その財産を、一定の目的(信託目的)に従って、社会のためにまたは自己もしくは他人—受益者—のために、管理・処分すべき拘束を加えるところに成立する法律関係」であると定義付けられ、かかる定義から、信託の特色を次の諸点にまとめられる⁸⁶。

⁸³ 小賀野晶一「信託の設定」金融・商事判例1261号27頁(2007)。なお、信託法2条1項は、「この法律において『信託』とは、次条各号に掲げる方法のいずれかにより、特定の者が一定の目的(専らその者の利益を図る目的を除く。同条において同じ。)に従い財産の管理又は処分及びその他の当該目的の達成のために必要な行為をすべきものとするをいう」と規定し、2条7項は「この法律において『受益権』とは、信託行為に基づいて受託者が受益者に対し負う債務であって信託財産に属する財産の引渡しその他の信託財産に係る給付をすべきものに係る債権(以下「受益債権」という。)及びこれを確保するためにこの法律の規定に基づいて受託者その他の者に対し一定の行為を求めることができる権利をいう」と規定していることからすれば、新しい信託法も債権説を基調にしているものと解することができる(寺本昌広『逐条解説新しい信託法〔補訂版〕』25頁(商事法務2008)参照)。

⁸⁴ 能見善久教授も、「とりわけ重要なのは、信託の受益権が『物権に近い保護』(物権的保護)を受けるために、信託によって新たに『物権』を作り出すに等しい現象が生じていることである。このような現象が『債権と物権』の区別に基本的な構造とする民法の世界と整合性を保ちうるのかを検討することは、民法および信託法の両方にとって学問的に興味深い問題である」と述べられる(能見・前掲注74、30頁以下)。

⁸⁵ 信託法における信託の意義について、池田寅二郎博士は、「本法ニ於キマシテ信託ト称スルハ、第1条ニ於テ其ノ大体ノ基本觀念ヲ定メマシテ、尚ホ其外第4条、第7条、第9条、第15条、第16条、以下幾多ノ法文ニ於キマシテ、本法ニ於ケル信託行為並ニ信託ト云フモノノ性質ハ詳細ニ定メテ居ルヤウナ次第デアリマス、デアリマスガラ、本法ノ適用ヲ受ケマスル信託ト云フモノハ、ソレ等ノ規定ニ依リマシテ定メラレテ居リマス所ノ、其性質ヲ具備致シマスモノニ付キマシテハ、詰リ本法上ノ信託トシテ取扱ハレル次第デアリマス」と説明される(第45回帝国議会衆議院信託法案外4件委員会(大正11年3月4日)における同氏の発言)。

⁸⁶ 四宮・前掲注77、7頁以下。また、四宮教授は、公益を目的とする信託以外の信託(私益信託)について、「私益信託は信託行為だけで成立するが…信託行為の成立には、…原因行為(基本的信託行為)と処分行為(または処分の効果発生)を必要とする」とされ、基本的信託行為の存在が認められるためには、「当事者が信託関係を設定するに相当な意思表示をしなければならない。むろん、『信託』の語を使わなくても、信託設定の趣旨がうかがえるものであればよい」と述べられる(四宮・同書106頁)。

なお、四宮教授のかような見解に対し、道垣内弘人教授は、どのような場合に信託設定の趣旨(信託設定意思)がうかがえるのかについて積極的な定義に乏しいことを指摘され、旧信託法1条の文言からすれば「財産権が移転されること」と「受託者が信託目的にそった管理・処分の権限を有し義務を負う」という2つの要件が満たされるとき、その法律関係は信託法上の信託であるという大村敦志教授の見解(大村敦志「遺言の解釈と信託」『実定信託法研究ノート』37頁(トラスト601996))を前提とされた上で、ここでいう「受託者が信託目的にそった管理・

- ① 特定された財産を中心とする法律関係であること⁸⁷。
- ② 受託者が財産権の名義者となること。
- ③ 受託者に財産の管理・処分の権限が与えられること⁸⁸。
- ④ 受託者の管理・処分の権限は排他的であること。
- ⑤ 受託者の権限は自己の利益のために与えられたものではなく、それは他人のために一定の目的に従って行使されなければならないこと。
- ⑥ 法律行為によって設定されること。

ところで、信託の定義は、信託の母国とされる英米の学者によっても、完全にこれをなすことが困難であることを指摘されていたにもかかわらず、わが国信託法はあえて信託の定義規定を設けたのであるが^{89,90}、このことは、およそ信託の要素を具備しない事業を営む信託会社と称する高利貸資本の取締りを当初の目的として信託立法が進められていたことに起因する。信託会社の名称を用いる高利貸資本を取り締まるとしても、肝心の信託の定義を明確にしておかなければ、取締りの目的が達成できないと考えられたのである。

また、信託法制定前において、既に信託の概念が社会に存在し、それが信託業の発展に伴って、徐々に発達していたものの、担保附社債信託法を除いて信託に関する実体規定が存在していなかったため、信託なる概念が明確ではなく、本来信託とされない業務を営むものまで信託業と称するなど、今後有効に活用すべき信託制度の健全なる発展・育成の妨げになりかねないこと、あるいは信託を巡る法律関係の解釈が曖昧になっていたことも、信託の定義規定を設け

処分の権限を有し義務を負う」という要件に合致しているか否かを判断するためには、受益者に物権的救済を認めるべきか否かの実質的な判断が必要となるが、そのメルクマールとしては、分別管理義務を中心に考えていかなければならない」と論じられる(道垣内弘人「信託の設定または信託の存在認定」道垣内弘人ほか編『信託法理と民法法理』6頁以下(有斐閣 2003))。

⁸⁷ もっとも、代理が特定された財産事務処理に関するときは、信託と極めて類似することとなるが、その場合にも、代理人の行為の効果は当然に本人個人に及ぶのに対し、受託者の行為の効果は、信託財産に及びはするが、直接的には利益帰属主体たる受益者に及ぶものではない(四宮・前掲注 77、7頁以下)。

⁸⁸ 信託は、受託者が目的物の名義と管理権とを持つという事務処理者の対外的地位の面と、目的物に関して管理・処分すべき権利義務を特定人(委託者・受益者)に対して負担するという事務処理の対内的関係(委任に準ずる関係)を含む(四宮・前掲注 77、8頁)。なお、四宮教授は、受託者に財産権の名義が移されるが、受託者は積極的に行為すべき権利義務を有しない受働信託について、①名義信託(受託者は受益者が信託財産について各種の行為をなすことを認容する義務を負うに止まるもの)と②受託者が委託者又は受益者の指図に従って管理・処分することになっている信託に区別され、前者についてはせいぜい形式的資格の授与と同じような法律関係を実質的権利者・名義者間に発生させるものであり、信託法上の信託ではないとされ、後者については受託者がともかく管理・処分権を有するのであるから、信託法上の信託に該当し得ると論じられる(四宮・同書 9頁)。

⁸⁹ 大阪谷・前掲注 75、256頁、遊佐慶夫『信託法提要』18頁(有斐閣 1919)、河合博「信託の定義(一)」法学協会雑誌 51 卷 11 号 46 頁以下(1933)。

⁹⁰ ただし、法案作成の過程で信託の定義規定が削除されたこともあった。すなわち、大正 7 年 10 月 20 日付草案及び大正 7 年 11 月 1 日付草案においては、「財産ノ移転其ノ他ノ処分ハ信託ノ目的ヲ以テ之ヲ為スコトヲ得」と規定することにどまり、信託とは何かについて明言していない。この点については、信託の定義を定めることに難渋し、ついにこれを放棄せざるをえなくなったためではないかと推察されている(山田・前掲注 63『信託立法過程の研究』、126 頁)。

るに至った要因である。前者について、わが国の信託業は米国の信託会社及びその営業を輸入したのであるが、米国と異なり信託に関する一般法を有しなかったわが国においては、委任・準委任、寄託請負等に属する業務のみを営むものまで信託業の名称を用いるなど信託の観念を曖昧にさせる状況にあり、このことが特別の財産制度にして私法上特殊の権利関係を生ずる点において存在価値のある信託の意義を没却することとなるとの懸念があったのである⁹¹。後者について、例えば、第45回帝国議会における衆議院信託法案外4件委員会(大正11年2月28日)において、(法人格を有しない)学会の財産(不動産)について、その会長名義で登記していた場合に、その会長が亡くなったときは、法規になんら律するものがないがために、当該不動産は、本来学会の財産であるにもかかわらず、相続人の財産になるといった問題が生じ、争いが生ずることもあり、解釈のみならず立法をもって、かかる信託関係を保護する必要がある旨の指摘がなされている⁹²。この点は、池田寅二郎博士も、信託法制定前において「日常経験スル事項ニシテ信託的關係ヲ構成スルモノ決シテ少ナカラサル」と言えども、「其発達ハ頗ル遅々タルモノアリ即チ部局的事例ニ止マリ未タ一般的ノ財産制度トシテ利用セラルルノ域ニ達セザリシ」とされ、従来の信託的關係についても信託法上の信託を利用する余地が存すると述べられるところである⁹³。信託法の制定によって、他人の利益のために財産を所有する者は、その財産の管理処分について、当該他人に対してある種の義務を負うこととなるのであるが、信託にこのような法的効果を認めて、紛争の解決に資するため、さらには信託(業)の発展育成のためにも、信託の定義を明らかにする必要があるためであったのであろう。例えば、信託法案とともに政府から議会に提出された「信託法案説明書」においては、次のような記載がある。すなわち、「我国ニ於テモ信託的現象ハ實際ニ於テ諸般ノ關係上既ニ多ク存在スト雖未タ一般ノ財産權トシテ利用セラルルノ域ニ達セザリシカ信託業ト共ニ信託会社ノ制度米国ヨリ輸入セラルルニ及ヒ信託其ノモノノ範圍モ亦急速ニ拡張セラレツツアリ然ルニ信託ハ特殊ノ法律關係ヲ生スル財産制度ニシテ我民法、商法ノ法則ヲ以テシテハ未タ当事者ノ關係ヲ律スルニ充分ナラス而カモ其ノ法律關係ハ頗ル広汎複雑ニシテ到底判例ノ規定定ルヲ俟ツヘキニ非ス成分法ノ制ヲ採レル我国ニ於テ殊ニ然リトス左レハ此ノ時ニ当テ所謂信託ノ私法上ノ権利關係ヲ明確ニシ關係当事者ノ利益ヲ相当ニ保護シ以テ信託ノ目的ヲ達成セシムルコトニ法律上ノ保障ヲ与フルコトハ信託ノ発達上頗ル緊急ノ事項タリ」とする⁹⁴。

かように、信託法制定前において信託の概念が社会に存在していたこと及び信託を巡る私法

⁹¹ 池田・前掲注11、3頁以下。

⁹² そこでは、「自分ノ財産ニシテ一自分ノ財産ニ非ザルモノヲ、之ヲ自分名義デ登記シテ置ク、金銭ヲ自分名義デ他人ニ預金シテ置クト云フヤウナ關係ハ、實際ニ行ハレテ居リマス、是ガ信託ナンデアリマス、併シナガラ法規ニ何等律スルモノガナイガ為ニ、普通ノ所有物ト同ジニナツテ、遂ニ其権利關係ガ錯綜シテ争ヲ生ズル」、そこで信託の観念を定めた旨が述べられている(同委員会における山内確三司法次官(当時)の発言)。

⁹³ 池田・前掲注11、11頁以下。また、池田博士は、わが国において主として論議される信託とは、委託者が受益者を兼ねるもの、すなわち財産の所有者が自己のために信託を設定する場合に着眼するものであり、その実例たる譲渡担保や取立目的の債権譲渡・手形裏書を判例も信託法理を用いて論じているとされた上で、わが国の信託法が範とする英米の信託法理からすればわが国における従来の「信託行為」は単にその一部分に止まるものであるとされる(池田・同書17頁以下)。

⁹⁴ 大正11年3月25日付官報号外58頁以下。

上の法律関係を明確にする必要性があることが十分意識された上で、旧信託法1条に信託の定義規定が設けられたことに鑑みれば、信託法の制定により、従来信託と観念されてきた信託的行為と信託法上の信託との関係は明らかなものとなることが期待できそうである。

第3節 信託法制定後における信託的行為を巡る判例の動向

信託法制定後における信託的行為に対する判例の態度は以下のとおりである。

1 譲渡担保(売渡担保)

信託法制定後の大審院連合部大正13年12月24日判決(民集3巻555頁)は、10年間均一年賦弁済を約した原告(債務者)が、第一年度の年賦金しか支払わないため、債権者が譲渡担保の目的物である建物を取り壊したところ、原告が、本件建物の所有権は内部的には移転していないから被告の行為は原告の所有権を侵害するものであるとして損害賠償を請求した事案につき、「凡権利ハ一定ノ権利者ニ属スルカ又ハ属セサルカ二者其ノ一ヲ出テサルヲ原則トシ権利カ利害関係人ノ異ナルニ従ヒ其ノ所属ヲ異ニシ或者ニ対シテハ甲カ権利者タリ他ノ者ニ対シテハ乙カ権利者タリト云フカ如キハ異例ニ属ス」とした上で、「当事者カ法律行為ヲ為スニ当リ異例ノ事態ハ通常其ノ生セシメサル所ナルカ故ニ債権担保ノ目的ヲ以テスル財産権譲渡ノ場合ニ於テ当事者ハ或ハ内部関係ニ於テモ外部関係ニ於テモ財産権ヲ譲受人ニ移転スルノ意思ヲ以テ譲渡ヲ為スコトアリ或ハ内部関係ニ於テハ財産権ヲ移転セス外部関係ニ於テノミ之ヲ移転スルノ意思ヲ以テ譲渡ヲ為スコトアリト雖其ノ何レナルヤ当事者ノ意思明ナラサル場合ニ於テハ其ノ意思ハ内外共ニ財産権ヲ移転スルニ在リト推定スルヲ相当トス」と判示した。

すなわち、譲渡担保における目的物の所有権について、外部的移転型と内外共移転型のいずれであるかは当事者の意思によるが、当事者の意思が不明なときは内外共移転型と推定するという(推定的な)絶対的権利移転説を採用したのである。判例のこのような態度は、信託財産は受託者に絶対的に移転し、受託者は受益者のためにこれを管理処分する債務を有するとする信託法の基本理念(債権説)と親和性を有するものである。

ところが、その1年後の大審院大正14年12月23日判決(新聞2525号9頁)は、二重譲渡担保設定に関する刑事事件においてではあるが、被告人が、第一譲渡担保設定契約は、「受託者ハ共同受益者ノ一人タル場合ヲ除クノ外何人ノ名義ヲ以テスルヲ問ハス信託ノ利益ヲ享受スルコトヲ得ス」とする旧信託法9条により無効である以上、第二譲渡担保設定契約が有効に生ずる余地があるから、被告人の行為は詐欺罪を構成しないと主張したのに対し、「売渡担保契約ヲ信託法上ヨリ観察スルトキハ債権者ハ受益者タルト同時ニ受託者タルノ地位ニ在ルヲ以テ該契約ハ同法ニ所謂信託行為ニ該当セサルコト明カナリト雖モ売渡担保契約ノ民法上有効ナルコト論ヲ俟タサル」と判示して、譲渡担保は信託法上の信託に該当しない(しかしながら民法上は有効な法律行為である)とする態度を示した。

この論点に関する最初の民事判例である大審院昭和19年2月5日判決(民集23巻53頁)も、基本的には上記大審院大正14年12月23日判決の立場を承継する。すなわち、同判決は、譲渡担保の債権者である上告人が本件譲渡担保は旧信託法9条に違背して無効の契約であると主張した事案につき、「信託法第1条第4条及第9条ノ解釈ニ依レハ同法ニ信託ト称スルハ財産権ノ移転其ノ他ノ処分ヲ為シ他人ヲシテ一定ノ目的ニ従ヒ財産ノ管理又ハ処分ヲ為サシムルヲ謂ヒ受託者ハ信託行為ノ定ムル所ニ従ヒ信託財産ノ管理ヲ為スコトヲ要シ共同受益者ノ一人タ

ル場合ヲ除クノ外何人ノ名義ヲ以テスルヲ問ハス自ラ信託ノ利益ヲ享受スルコトヲ得サルモノナリ故ニ信託ニ於テハ信託財産ハ委託者ト受託者トノ間ハ勿論第三者ニ対スル關係ニ於テモ受託者ニ絶対ニ移転スルモノニシテ其ノ信託財産ヲ受託者カ他人(受益者)ノ為ニ管理又ハ処分スヘキモノタルコトハ信託成立ノ一要件ナリ」と判示した。その上で、同判決は、譲渡担保の場合には、その内容は当事者の約旨によって外部的移転型と内外共移転型となり得るが、前者にあっては当事者間では目的物の財産権が移転しない点で信託法上の信託と全く異なり、後者にあっては目的物の財産権が絶対的に譲受人に移転する点は信託と同一であるが、「譲受人ノ財産権ニ対スル管理又ハ処分ハ自己ノ債権担保ノ為ニ之ヲ為スモノナルニ反シ信託ニ於テハ譲受人ハ他人ノ為ニ管理又ハ処分ヲ為スモノナルヲ以テ此ノ点ニ於テ亦両者ハ觀念ヲ異ニス」として、結局譲渡担保はいずれの型の場合においても「信託法ニ所謂信託ニ該当セサルモノト解スルヲ相当トス」と判示した。

かように、信託法制定後の判例は、譲渡担保は信託法上の信託に該当しないことを明言したのであるが、判例は、その後も譲渡担保について「信託」なる表現を用いる⁹⁵。これらの判例の態度を整合的に理解しようとするならば、その後の判例が表現するところの「信託」とは、信託法制定前における目的超過説に基づく信託の概念(信託的行為)を意味するものと解することとなる⁹⁶。判例は、信託法上の信託と信託的行為とは一応区別されるべき概念であると捉えているのである。

なお、四宮和夫教授は、上記大審院大正14年12月23日判決が「信託法上ヨリ觀察スルトキハ債権者ハ受益者タルト同時ニ受託者タルノ地位ニ在ル」ことを理由に譲渡担保は信託法上の信託でないとしている点について、「目的物に関する管理処分は債務者に帰属し、また債権者が移転を受けた財産権を担保の目的以外に行使してはならぬ義務に対応して、債務者は債権者に対してそのような行為をしてはならぬことを要求する権利を有するわけであるから、債務者もまた受益者と考えなければならない。…譲渡担保が信託法9条の精神に反しないのは、まさにそのためである」との見解を示される⁹⁷。他方、四宮教授は、譲渡担保は信託法上の信託から区別されるべきであるとされ、その理由として、「譲渡担保権者が共同受益者の1人たる受託者と異なるのは、共同受益者の1人となった受託者は、信託財産の管理者と受託者個人というまったく異なる2つの資格において、受託者であり受益者であると考えられるのに対し、譲渡担保権者の場合には、受託者としての地位と担保権者の地位が不可分に結合して1つの財産上の地位を構成している」点を摘示される⁹⁸。

譲渡担保における受益者が譲渡担保権者(受託者)であるか、あるいは譲渡担保設定者(委託者)であるか、それともその両者であるのかといった点については、個々の譲渡担保の内容によっ

⁹⁵ 例えば、大審院判決としては、大審院昭和4年5月28日(評論18諸法455)、大審院昭和5年10月8日判決(評論20民18)、大審院昭和8年4月26日判決(民集12巻767頁)、大審院昭和9年8月3日判決(民集13巻18号1536頁)などがあり、最高裁判決としては、最高裁昭和29年6月11日第二小法廷判決(民集8巻6号1055頁)、最高裁昭和49年11月6日大法廷判決(刑集28巻9号393頁)、最高裁昭和56年2月19日第二小法廷決定(税資124号246頁)などがある。

⁹⁶ 大阪谷・前掲注20、521頁。

⁹⁷ 四宮・前掲注31、48頁。

⁹⁸ 四宮・前掲注31、49頁。

て異なり得るし、旧信託法 1 条を虚心に読む限り、譲渡担保も信託法上の信託に該当すると解され得ることから、譲渡担保の信託法上の信託該当性については学説にも対立がみられる⁹⁹。しかしながら、譲渡担保においては、債権者の有する債権を担保する目的でなされるものであるから、担保権者はまさに担保権者としての利益を享受することが予定されている¹⁰⁰。また、立案担当者は、信託法上の信託について「信託ヲ受ケル人、即チ委託者ヨリ財産権ノ移轉ヲ受ケル者ハ其財産権ノ所有者ニハナリマスケレドモ、其財産ト云フモノハ之ヲ自己ノ為ニ取得スルノデハナイ、必ズソレニハ受益者ト云フモノガアリマシテ、信託ノ利益ヲ取得スル者ノ為ニ管理スルト云フノガ、此所ニ規定シテ居リマス信託ノ骨子デアル」とした上で、譲渡担保については、譲渡担保権者(受託者)自身が有する債権の弁済を受けるために担保目的物(信託財産)を取得する点で信託法上の信託には該当しないとの見解を示している¹⁰¹。これらの点を考慮すれば、譲渡担保を信託法上の信託としない判例の態度や四宮教授の見解は妥当であると解される¹⁰²。したがって、この点において、信託法制定後における譲渡担保と信託法上の信託の関係は明確なものとなったと解されよう。

⁹⁹ 学説の対立については、大阪谷公雄「売渡担保と信託」同『信託法の研究上 理論編』589 頁以下(信山社 1991)参照。なお、譲渡担保は信託法上の信託に該当しないとする立場として、嘉山幹一「他理権」法曹会雑誌 4 巻 2 号 20 頁(1926)、細矢祐治『信託法理及信託法制』26 頁、334 頁以下(文雅堂 1926)、三淵忠彦『信託法通釈』21 頁以下(大岡山書店 1926)、同「信託法及信託業法」末弘巖太郎編『信託法及信託業法・陪審法・河川法』19 頁(日本評論社 1928)、黒岩島「信託譲渡の法律的意義」銀行研究 20 巻 4 号 547 頁以下(1931)、入江真太郎『全訂信託法原論』120 頁以下(巖松堂書店・大同書院 1933)、伊藤正己「売渡担保は信託なりや」法学協会雑誌 63 巻 2 号 192 頁(1935)、呉文炳『信託論』36 頁(日本評論社 1936)、浜田徳海『信託法概論』95 頁(自治館 1934)、南信一郎「信託と類似法律行為」信託協会会報 15 巻 3 号 32 頁(1941)、松本崇「信託法と担保法との交錯する領域」判例タイムズ 480 号 50 頁(1983)、竹内俊雄『譲渡担保論』15 頁(経済法令研究会 1987)、田中實＝山田昭＝雨宮孝子『改訂信託法』23 頁(学陽書房 1998)、米倉・前掲注 13、139 頁以下、角紀代恵「譲渡担保と信託」『信託法と民法の交錯』28 頁以下(トラスト 60 1998)、山下良「譲渡担保の史的考察」日本大学大学院法学研究年報 34 号 294 頁(2004)、中野正俊『信託法講義』13 頁(酒井書店 2005)、加藤雅信『新民法大系Ⅳ 契約法』537 頁(有斐閣 2007)などがある。信託法上の信託に該当するとする立場として、遊佐・前掲注 89、22 頁、同『信託法制評論』15 頁以下(巖松堂書店 1924)、岩田新『信託法新論』7 頁以下、101 頁以下(有斐閣 1933)がある。また、信託法上の信託に該当するが信託法 9 条に違反するから無効であるとする立場として、青木徹二『信託法論全〔第 2 版〕』353 頁以下(財政経済時報社 1926)がある。

¹⁰⁰ 角・前掲注 99、29 頁。

¹⁰¹ 第 45 回帝国議会衆議院信託法案外 4 件委員会(大正 11 年 3 月 4 日)における政府委員(当時、司法省民事局長であった池田寅二郎博士)による発言。また、遊佐慶夫博士は、「司法省ノ当初ノ立案ニ於テハ、保証信託(所謂売渡抵当)ニ関シ、多少ノ規定ヲ掲ゲテモ見タラシイガ、其レハ公表サレズニ案ノママ消エテ終ッタ。而シテ其等ノ規定ガ削除サレテモ、他ノ規定ニ別段ノ変更ガ来ナカッタ所カラ見レバ之ヲ信託外ノモノトシテ放任シタモノト見ナケレバナラヌ様デモアル」とされる(遊佐・前掲注 99『信託法制評論』、15 頁)。ただし、博士は、譲渡担保に対しては信託財産が受託者の相続財産を構成しないと旧信託法 15 条の適用はされないなど、譲渡担保は一般の信託と趣きが異なるものであることを認めつつ、「成法ノ解釈ハ立法当時ノ事情ヤ当局者ノ個人的信念ナドニ拘束サル可キモノデハナイ。常ニ解釈当時ノ客観的事情ニ因テ、解釈サレナケレバナラヌモノデアル。…新法 1 条ノ信託ノ定義的規定ニ照シテ見テモ、之ヲ信託カラ除外スルコトハ出来ヌ」との見解を示される(遊佐・同書、15 頁以下)。

¹⁰² もっとも、「信託法上の信託として譲渡担保を設定することもまた、契約自由の原則からは当然に認められる」とする見解もある(七戸・前掲注 11、731 頁以下)。

2 隠れた取立委任裏書

信託法制定後最初の大審院判決は徹底した信託譲渡説の立場を採ったが¹⁰³、この立場は、信託財産は受託者に完全に移転し、受託者は受益者のためにこれを管理処分する債務を有するとする信託法の基本理念(債権説)と親和的である。他方、判例は、一時的ではあるが、抗弁の当然の承継を説明するために、裏書人は被裏書人に対して単に手形上の権利を行使すべき権限(資格)を付与したものにすぎず、依然として裏書人が実質的な権利者であるとする権限授与説の立場に立つ^{104,105}。もっとも、いずれの説によったとしても、手形債務者と隠れた取立委任裏書の裏書人との間に人的な抗弁事由が存在している場合には、手形債務者は被裏書人による請求も拒むことができるとする結論において大審院の判決は一貫していたといえる¹⁰⁶。

ところで、昭和期に入ると、隠れた取立委任裏書・取立のための債権譲渡に係る訴訟行為につき、旧信託法 11 条違反の訴訟信託を主張する事案が増加する¹⁰⁷。前掲大審院大正 14 年 12 月 23 日判決が、譲渡担保について、信託法上の信託に該当しないことから旧信託法 9 条の適用はなく、民法上有効なものである旨判示していたことを考慮すると、譲渡担保と同じ信託的行為の一種である隠れた取立委任裏書についても、旧信託法 11 条違反により無効とされることはないとの判断がなされることも予想されたのであるが、大審院昭和 6 年 4 月 23 日判決(評論 20 卷諸法 316 頁)は、「信託法第 11 条ハ信託行為カ訴訟行為ヲ為サシムルコトヲ主タル目的トシテ為サルヘキコトヲ禁スルノ趣旨ナルヲ以テ信託行為ニシテ此ノ如キ目的ヲ有スル場合ニ於テハ該信託行為ヲ構成スル法律行為ハ総テ之ヲ無効ナラシムルノ法意ナリト解スヘク」として、訴訟行為をなさしめる目的でなされた隠れた取立委任裏書は、旧信託法 11 条に照らして無効になると判示した。同判決が、隠れた取立委任裏書を信託法上の信託であると解した上で旧信託法 11 条を直接適用したのか、あるいは信託法上の信託ではないと解した上で旧信託法 11 条の法意に照らして、同条を適用した場合と同様の法律効果を認めたのかについては判然としない。この点、七戸克彦教授は、判例においては「信託法上の信託には該当しないが、しかし信託類似の法律関係について、…信託法上の条文の個別的類推適用が肯定されている」とい

¹⁰³ 大審院大正 14 年 7 月 2 日判決(民集 4 卷 388 頁)。

¹⁰⁴ 大審院大正 15 年 6 月 1 日判決(民集 5 卷 593 頁)、大審院昭和 5 年 8 月 5 日判決(刑集 9 卷 534 頁)。

¹⁰⁵ 高窪利一『現代手形・小切手法』173 頁(経済法令研究会 1979)。

¹⁰⁶ 鳥山恭一「隠れた取立委任裏書と訴訟信託」奥島孝康＝宮島司編『商法の判例と論理』473 頁(日本評論社 1994)。

¹⁰⁷ 七戸・前掲注 11、734 頁。なお、旧信託法 11 条は、濫訴健訟の弊害及び弁護士代理の原則の潜脱防止等を目的としたものと説明されるが、この規定に違反する「信託行為」は強行法規に反するものとして無効となる(最高裁昭和 36 年 3 月 14 日第三小法廷判決・民集 15 卷 3 号 44 頁)。ただし、現在の学説はほぼ一致して、旧信託法 11 条の趣旨は、弁護士代理の原則が適用される場合も含めて、他人間の紛争に介入することが本来許されない場合に、信託の形式を利用してこれを実現させることは公序良俗に反し得ることを認め、そのような信託を禁止することにあると解している(鳥山・前掲注 106、482 頁)。この点に関する議論については、田中實「訴訟信託について」法学研究 32 卷 4 号 5 頁以下(1959)、四宮和夫「信託法 11 条にいう訴訟行為の意義」民商法雑誌 45 卷 4 号 477 頁以下(1962)、田辺光政「訴訟信託禁止の意義をめぐる学説」河本一郎ほか編『商事法の解釈と展望』465 頁以下(有斐閣 1984)など参照。

う理解を示される¹⁰⁸。ここでは、判例は、必ずしも信託法上の信託に該当しない信託的行為(信託に類似する法律関係)に対しても、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることができると理解し得る点が注目される。

なお、隠れた取立委任裏書の法的性質に対するその後の判例の態度は、隠れた取立委任裏書について、手形上の権利は、通常の裏書におけると同様裏書人から被裏書人に移転し、取立委任の合意は単に当事者間の人的抗弁事由に止まるものとした最高裁昭和31年2月7日第三小法廷判決(民集10巻2号27頁)が「手形行為の効力は、原則として、当事者の具体的意思如何にかかわらず行為の外形に従って解釈せらるべきである」との一般論を説示して以降、信託譲渡説で確定することとなる¹⁰⁹。

ところで、隠れた取立委任裏書は信託法上の信託に該当するののかといった点に関しては、最高裁昭和44年3月27日第一小法廷判決(民集23巻3号601頁)が、訴訟目的の裏書の手形抗弁がいかなる性質のものかが争われた事案につき、上記最高裁昭和31年2月7日判決を引用し、「裏書人が自己の有する手形債権の取立のため、その手形上の権利を信託的に被裏書人に移転するものと解すべきであるところ…、信託法11条は訴訟行為をなさしめることを主たる目的として財産権の移転その他の処分をなすことを禁じ、これに違反する行為を無効とするのであるから、本件のように隠れた取立委任のための手形の裏書が訴訟行為をなさしめることを主たる目的としてなされた場合においては、たんに手形外における取立委任の合意がその効力を生じないのとどまらず、手形上の権利の移転行為である裏書自体もまたその効力を生じえないものと解するのが相当である〔下線筆者〕」と判示している。同判決に対しては、隠れた取立委任裏書を信託法上の信託に該当するとの見解を示したものと見方もできる一方で、同判決が、あくまで「信託的」という表現を用いていることを考慮すれば、隠れた取立委任裏書は信託法上の信託そのものではないという理解が判決の前提にあるとも解し得る。

なお、同判決には大隅健一郎裁判官の補足意見が付されている。すなわち、大隅裁判官は、「手形の隠れた取立委任裏書は、裏書人が、譲渡裏書の形式により、被裏書人に手形上の権利者たる形式的資格とともに、自己の名をもって裏書人の手形上の権利を行使する権限(いわゆる授權、エルメヒテイグンク)を与えるものと解するのが、妥当であると考え。それが最もよく当事者の追求する経済的利益に適合するのはもとより、これによってなんら第三者の利益ないし公共の利益を害するところはないからである」として、自説である権限授与説が妥当であるとした上で、「たといそれが直接には信託法にいわゆる信託に当たらないとしても、この種の裏書が訴訟行為をなさしめることを主たる目的とするものである場合には、同法〔筆者注：旧信託法〕11条の禁止に触れるものと解すべきことは、同条の立法の趣旨に照らして明らかであると考え。それゆえ、私のような見解をとっても、本件…隠れた取立委任裏書は同条の類推適用により無効と解せられる」と述べられる。したがって、隠れた取立委任裏書が信託法上の信託の概念に合致するか判然としない判決ではあるものの、多数意見・補足意見いずれにしても、結論は同じこととなる。この点は、同判決の調査官解説においても、「判例、通説のとり手形上の権利の信託的譲渡という法律構成によれば、それは信託行為であって、信託法上の信託とい

¹⁰⁸ 七戸・前掲注11、734頁。なお、四宮和夫教授も、同判決は旧信託法11条を類推適用したものであると理解される(四宮・前掲注77、143頁)。

¹⁰⁹ 七戸・前掲注11、736頁。

う概念に厳密に合致するかどうかの点には若干の疑念はあるが、その行為が訴訟行為をさせることを主たる目的としてされた場合に信託法 11 条の適用があるとされることは殆ど異論がない」と述べられているところである¹¹⁰。その後の判例では、隠れた取立委任裏書が、信託法上の信託に該当するか否かに直接言及したものはないが¹¹¹、学説においては隠れた取立委任裏書は信託法上の信託に該当すると明言するものもある¹¹²。

以上によれば、隠れた取立委任裏書は信託法上の信託に該当すると解される余地が残されているものの、両者の関係はいまだ不明確な点が残されている状況にあると整理できよう。また、仮に隠れた取立委任裏書が信託法上の信託に該当しないとしても、判例は、信託法の条文の個別的類推適用又は法意に照らして、隠れた取立委任裏書に対して信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることがあると解することができよう。

3 取立のための債権譲渡

大阪谷公雄教授は、取立のための債権譲渡を巡る判例は、信託法制定後およそ 10 年近くはこれを信託法上の信託に該当しないという見解を有していたのではないかと推察され、その理由として、取立のためにする債権譲渡につき、信託法制定前の判例は、当事者間では権利は移

¹¹⁰ 吉井直昭「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 44 年度 115 頁。

¹¹¹ 七戸・前掲注 11、737 頁。

¹¹² 例えば、前田庸教授は、隠れた取立委任裏書では、「裏書人から被裏書人に対する譲渡裏書がなされ…被裏書人をして、満期まで手形を保管させ、満期に取立てのために手形上の権利を行使して、または満期前に手形を処分して、その取立金または処分代金を裏書人に交付せしめる」とされ、隠れた取立委任裏書は、「信託法 1 条による信託の定義にそのままあてはまるといわなければならない」と述べられ(前田庸『手形法・小切手法』380 頁(有斐閣 1999))、植田淳教授は、かかる前田教授の解釈論に対して、「法形式と法実質とが、くいちがう典型例としてのかくれた取立委任裏書に、その調整手段としての信託法理を直接適用して、この問題を解決したものであり、ある意味で、理想的な信託とその他の制度との共存例である」として賛意を示される。また、四宮和夫教授は、「債権譲渡・手形裏書どちらの場合についても、…次の 3 つの態様を認めるべきだとおもう。すなわち、①譲受人に対する債務の担保のために、したがって譲受人の利益のためになされた場合は、譲渡担保の一種と考えられる。②取り立てた債権の目的物を譲受人がさらに管理しまたは第三者に処分することが予定されている場合には、譲渡人の処分権の競合を認めるべきではないから、信託法上の信託と解すべきである…③それ以外の場合には、譲渡人のために債権の満足ないし金銭化が実現されればよいのだから、譲渡人にも取立ないし処分の権能の残存する『授権』と形式的資格(Legitimation)授与の結合と解するのが、当事者の意思に適合しよう。」とされる(四宮・前掲注 77、12 頁以下)。そのほか、隠れた取立委任裏書を信託法上の信託と解する見解として、南・前掲注 99、34 頁以下、小山賢一「隠れた取立委任裏書」西原寛一＝服部栄三編『判例手形法小切手法』284 頁(商事法務研究会 1969)、倉沢康一郎「隠れた取立委任裏書」法学セミナー 415 号 111 頁(1989)、同『手形判例の基礎』175 頁(日本評論社 1990)、安達三季生『手形・小切手法の民法的基礎』198 頁以下(信山社 1997)などがある。

他方、隠れた取立委任裏書は信託法上の信託に該当しないとする見解もある。例えば、長谷川雄一教授は、「信託譲渡説のいわゆる信託は 1 つの比喩にすぎず、信託法にいわゆる信託が存在するのではない。それは、裏書人の手形取戻しを可能にし(信託法 16 条参照。)、また裏書人に対する人的抗弁で対抗することができるようにするための、説明の方便にすぎない。手形行為によって信託関係が生ずることができるとする根拠はまったくない。そこに信託として考えることができる法律関係は存在しない」と述べられる(長谷川雄一『基本商法講義 手形法・小切手法 [第 3 版]』201 頁(成文堂 2000))。

転しないが第三者との関係では権利が移転するという相対的権利移転説に立脚していたが、信託法制定後の判例は、債権譲渡の通知の後に生じた譲渡人に対する相殺事由をもって債務者は譲受人に対抗できるかが問題となった事案につき、権限授与説を採用して債務者の主張を認めた大審院大正 15 年 7 月 20 日判決(民集 5 卷 636 頁)を嚆矢として、権限授与説に立った法律構成に転じることとなった点を挙げられる¹¹³。その後の判例は、権限授与説の立場から、債権譲渡人より特に許諾を得ない限り、さらにその債権を第三者に譲渡することを得ないとし¹¹⁴、債権譲受人の取り立てたる金銭の所有権は、当然に、債権譲渡人の所有に帰するとする効果を認める判示をなす¹¹⁵。ところが、判例が権限授与説に立脚して取立の目的に適合する法律効果の創造に努力して来たのは、信託法制定後およそ 10 年ばかりであって¹¹⁶、その後、取立委任の目的でなされる譲渡裏書の場合には手形債務者は裏書人に対する対抗事由をもって被裏書人に対抗することを認めた大審院昭和 9 年 2 月 13 日判決(民集 13 卷 133 頁)や取立の目的をもって債権が譲渡されたときの当該債権の譲受人は譲渡人に対しその目的の範囲を超越して債権を行使することができない義務を負担すべきも当該債権自体は譲受人に移転するから、譲受人が債務者に対してなした免除の意思表示は債務者において当該債権の譲渡の目的を知ると否とにかかわらずその免除は有効であると判示した大審院昭和 9 年 8 月 7 日判決(民集 13 卷 1588 頁)など、信託譲渡説の立場を採用する判決が登場する。

かように判例は、取立のための債権譲渡の法律関係につき、「債権の帰属には変更を生せず、譲受人に自分の名で債権を取り立てる権限だけを与える」型¹¹⁷(権限授与説)と「債権を譲受人に譲渡し、譲受人をして、取立のためにのみ行使する債務を負担させる」型¹¹⁸(信託譲渡説)という 2 つの型があることを認めたのであるが¹¹⁹、前者の場合には、真の意味の債権譲渡では

¹¹³ 大阪谷・前掲注 20、533 頁。

¹¹⁴ 大審院昭和 2 年 4 月 5 日判決(民集 6 卷 193 頁)。

¹¹⁵ 大審院昭和 9 年 4 月 23 日判決(刑集 13 卷 503 頁)。

¹¹⁶ 大阪谷・前掲注 20、533 頁以下。

¹¹⁷ 我妻・前掲注 47、551 頁。なお、取立権限だけの授与がなされた場合の法的効果について、判例上、次の諸点が明らかにされている(遠藤浩編『基本法コンメンタール 債権総論 [第 4 版]』150 頁 [中馬義直執筆] (日本評論社 2005))。①債務者は譲渡通知後に取得した譲渡人に対する債権で相殺することができる(民 468②適用なし)、②譲渡人は譲渡後においてもなおその債権を処分する権能を失わない、③譲受人は自己の名で訴えを提起できるが、債権を処分する権限はなく、この取立権限を第三者に譲渡することはできない、④訴訟上の取立行為をさせるために譲渡がなされた場合に、譲受人が訴訟上の請求の放棄をしたときは、譲渡人がその後譲渡契約を解除しその債権を第三者に譲渡しても、放棄の既判力はこれらの者に及ぶ。

¹¹⁸ 我妻・前掲注 47、551 頁。なお、債権自体が信託的に譲渡された場合の法的効果について、判例上、次の諸点が明らかにされている(遠藤・前掲注 117、150 頁)。①譲受人の債務者に対する免除は有効であり、ただ譲渡人に対する信託違反の責任を負うにと止まる、譲受人は取立という目的を逸脱して第三者に譲渡してもその譲渡は有効である、③譲渡人はその債権を行使・処分する権限を失うし、また、理由なく譲渡を解除することはできない、④債務者は、譲渡の通知後に取得した反対債権で相殺することはできない(民 468②適用あり)。

¹¹⁹ 前掲大審院大正 15 年 7 月 20 日判決は、「取立ノ為ニ債権カ譲渡セラレタルニ当リ如何ナル権利関係ヲ生スヘキヤハニ当事者ノ意思ニ依リ決スヘキ事実問題ニシテ当事者ノ意思明ナラサル場合ニ於テハ単ニ取立ノ為ニ譲渡セラレタル一事ニ依リ直ニ同当事者間ニ債権譲渡ノ意思アルモノト推断スルコトヲ得ス却テ当事者ノ目的カ債権ノ取立ヲ為スニ存スル以上単ニ譲受人ニ同人ノ名ヲ以テ債権ヲ行使スルノ権能ヲ授与スルノ方法ニ依リテ其ノ目的ヲ達シ得ルカ故

なく、いわゆる譲受人は債権そのものは取得しないで、ただ自己の名において債権の取立をする権能を取得するにすぎない。したがって、譲渡人は債権の処分権を失うことはなく、譲受人が取立をなすまでは、自ら取立をすることができるし、債務者に対して免除をすることができるし、さらには債務者と和解をすることもできる¹²⁰。また、債務者は、譲渡の通知を受けた後でも、譲渡人に対して相殺を對抗しうべき事由を生じたときは、これによって譲受人に対して相殺をもって對抗し得る¹²¹。その反面、債権の譲受人は、取立目的の範囲内では、債務者に対して債権者としての権利を行使することができるが¹²²、譲渡人の許諾がなければ、さらに第三者に債権を譲渡し又は取立権能を授与することはできない¹²³。他方、後者の場合には、譲受人は譲渡人に対し目的の範囲を超えて債権を行使してはならない債務を負担するが、譲渡された債権は譲渡人から譲受人に移転するものであるから、譲受人は、対外関係においては債権者としてすべての権利を行使することができる。したがって、譲受人がなす債務者に対する免除¹²⁴、債務者との和解¹²⁵及び取立目的を逸脱した第三者への譲渡¹²⁶は有効である。また、譲受人としては譲渡人が債権の取立又は免除をすることを拒む権利を有しておらず、譲渡人のなした免除は有効である^{127,128}。債権が譲受人に譲渡されるか否かという形式面に着目するならば、前者よりも後者の方が、信託法が基調とする債権説に親和的であろう¹²⁹。実際、第45回帝国議

ニ当事者ノ意思ハ寧ロ此ノ如キ権能ヲ与フルニ在リト解スヘク從テ譲受人カ譲受ニ係ル債権ヲ行使スルニ當リテモ譲渡人ハ尚其ノ債権ニ付処分権ヲ失ハサルモノナレハ債務者カ譲渡ノ通知ヲ受ケタル後ト雖譲渡人ニ対シ相殺ヲ對抗シ得ヘキ事由ヲ生シタルトキハ譲受人ニ対シテモ之ニ依リ相殺ヲ主張シ得ヘキモノト解スヘシ」と判示し、取立のためにする債権譲渡には、上記2つの型があることを認める。

¹²⁰ 前掲大審院大正2年2月17日判決。

¹²¹ 前掲大審院大正15年7月20日判決。

¹²² 大審院大正4年11月9日判決(民録21輯1845頁)。

¹²³ 前掲大審院昭和2年4月5日判決。

¹²⁴ 前掲大審院昭和9年8月7日判決。

¹²⁵ 大審院昭和17年9月1日判決(法学12巻316頁)。

¹²⁶ 大審院昭和17年6月8日判決(新聞4782号19頁)。

¹²⁷ 前掲大審院大正6年12月8日判決。

¹²⁸ 於保不二雄『法律学全集20 債権総論』296頁以下(有斐閣1972)。

¹²⁹ なお、取立のための債権譲渡の法的性質が権限授与説と信託譲渡説のいずれであるかについて、判例は、基本的には当事者の意思表示の問題として捉えており、その意思が不明である場合には、前者の類型を原則とすべきとしたが、この点については、当事者は取立のために債権を譲渡するとしているにもかかわらず、取立権のみの授与と認定することが可能であるかなどの疑問も呈されており、学説の大勢は後者の類型を原則とすべきとするものである。すなわち、我妻栄博士は、取立てのための債権譲渡の法律関係につき、信託的な債権譲渡と捉える信託譲渡説又は取立権限の授与と捉える権限授与説といった2つの型があることを認め、いずれも有効であるとした判例の「根本的な態度は正当」であるとされるものの(我妻・前掲注47、551頁)、山田誠一教授は、「取立権限の授与という法実質を過不足なく表現する法形式が存在するかどうかの問題となる…債権者の債権を、取立権限を授与された者が自己の名で取り立てることを可能にする法形式は、債権譲渡以外にないように思われる…残された課題は、取立権限の授与という法実質と債権譲渡という法形式の調整を試みる前に、取立権限の授与という法実質を承認する必要性が、現在果たしてあるのかどうかを問うことではないか…信託的な債権譲渡という法形式とは別に、債権譲渡という法形式を用いざるを得ず、しかも、譲渡人が債権者であるという取立権限の授与という法実質の意義は何かという問いである」とされ、取立権限の授与という構成に疑問を提起される(山田誠一「取立てのためにする債権譲渡」『法形式と

会衆議院信託法案外4件委員会(大正11年3月3日)において、当時司法省民事局長であった池田寅二郎博士は、「従来ノ取立ノ為ニスル債権ノ信託的譲渡ノ如キハ結局訴訟行為マデ行カナケレバ目的ヲ達セヌ場合ガ多イノデスガ、〔筆者注：信託法11条は〕ソレ等ハ禁ズルト云フ趣旨ニ受取ッテ宜シウゴザイマスカ」という鈴木富士彌委員の質問に対し、「仰セノ通り完全ニ権利ヲ取立ル為ニ信託ヲスルト云フコトハ、是ハ最モ能ク行ハレテ然ルベキ事デアリマス、其結果其権利行使ノ方法トシテハ或ハ普通ノ民法上ノ手続ヲスル、ソレデ目的ヲ達セザル場合ニ於テ訴訟スルト云フノハ、毫モ差支ナイノデアリマス」と答弁している。両氏は、取立のための債権譲渡が信託法上の信託に該当することを前提として質疑応答をなされているように解されるのである。

ところで、信託譲渡説を採用した前掲大審院昭和9年8月7日判決の直後に、取立のための債権譲渡は信託法上の信託であることを明言する判例が現れた点は注目される。すなわち、取立てのための債権譲渡が旧信託法11条違反により無効となるかが争われた事案につき、大審院昭和9年11月16日判決(新聞3785号12頁)は、「然レトモ所持人カ裏書ニ依リテ手形ノ取立ヲ委任スルコトヲ得ルハ既ニ明文ノ存スルノミナラス取立ノ目的ヲ以テ手形ノ完全裏書ヲ為スコトハ固ヨリ之ヲ妨ケス独リ民法上ノ債権ノミ此理ニ漏ルル筈無キカ故ニ取立ノ目的ヲ以テスル債権譲渡ノ如キ畢竟信託法第1条所定ノ一場合ニシテ其ノ有効ナルハ多言ヲ要セス」と判示したのである。しかしながら、同判決をもって、判例上、取立のための債権譲渡は信託法上の信託であることが確定したと結論付けるのは早計であろう。すなわち、大阪谷公雄教授は、同判決が取立のための債権譲渡を信託法上の信託と解した理由について十分な説明がなされていない点及び信託法上の信託とすれば、信託法の諸規定の及ぼす効果はどうなるか、ことに従来の判例によって示された法的効果との関連をどう処理するかについて何ら言及していない点を指摘された上で、取立のための債権譲渡を巡る判例が、取立てのため債権譲渡の法律構成について変転極まりない態度を示したのは、「他人をして債権の取立をなさしむるには、委任、代理、の法的構成をとるに十分であるにも拘らず、その目的を達するに必要な範囲を超えて、債権自体の譲渡という法的構造をとるために生ずる法律効果の矛盾、取立目的によく適合せしめんと試みた努力の現れ」であると理解される¹³⁰。

法実質の調整に関する総合研究I』174頁以下(トラスト601998)。同じく取立権限の授与という構成に疑問を投じる見解として、近江幸治『民法講義IV 債権総論〔第3版補訂〕』289頁(成文堂2009)も参照。

なお、取立のための債権譲渡の法的性質及びそこから導出される法的効果を巡る学説の議論については、本文で引用している文献のほか、山木戸克己「取立のためにする債権譲渡」柚木馨＝谷口知平＝加藤一郎編『判例演習 債権法1』124頁以下(有斐閣1963)、柚木馨＝高木多喜男『判例債権法総論〔補訂版〕』339頁以下(有斐閣1971)、山本進一「債権譲渡」谷口知平＝加藤一郎編『新版・民法演習3 債権総論』144頁以下(有斐閣1979)、奥田昌道『現代法学全集18II 債権総論下』457頁以下(筑摩書房1987)、同『債権総論〔増補版〕』457頁(悠々社1992)、水本浩『債権総論』242頁以下(有斐閣1989)、菅野佳夫「特殊な債権譲渡とは、どういふ法律問題か」椿寿夫編『講座・現代契約と現代債権の展望 第1巻 債権総論(1)』119頁以下(日本評論社1990)、林良平ほか編『債権総論〔第3版〕』526頁以下〔高木多喜男執筆〕(青林書院1996)、船越隆司『債権総論』410頁以下(尚学社1999)、加藤雅信『新民法大系III 債権総論』329頁以下(有斐閣2004)、平野裕之『プラクティスシリーズ債権総論』510頁以下(信山社2005)など参照。

¹³⁰ 大阪谷・前掲注20、538頁以下。なお、四宮和夫教授は、同判決が取立のための債権譲

なるほど、これまでの判例をみる限り、取立のための債権譲渡の法的効果と信託法が適用された場合の法的効果(特に受益者保護の効果)の類似性という面においては、両者には隔たりがあるように思える。例えば、前掲大審院昭和9年8月7日判決は、取立目的で債権を譲り受けた者が行った債務者に対する債務免除は(取立という目的から明らかに逸脱したものであるにもかかわらず)有効であるとし、また大審院昭和17年6月8日判決(新聞4782号19頁)は、取立目的で債権を譲り受けた者が行ったその当該債権の譲渡は、(取立という目的から明らかに逸脱したものであるにもかかわらず)有効であるとしている。すなわち、これらの判決は、受託者たる譲受人が取立目的に反して債権の処分を行ったにもかかわらず、受益者たる譲渡人の取消権(旧信託法31条)を認めなかったのである。

以上によれば、取立のための債権譲渡は信託法上の信託に該当すると解される余地が残されているものの、両者の関係はいまだ不明確な点が残されているといえよう。なお、取立のための債権譲渡においては、あくまで取立目的のために債権の真正譲渡が行われるという点を重視するならば、上記隠れた取立委任裏書の場合と同様に¹³¹、取立のための債権譲渡に対しても、信託法の個別的類推適用又は信託法の条文の法意に照らして、信託法を適用した場合と同様の法律効果が認められると解する余地があろう¹³²。

渡を信託法上の信託としたのは、「単に、問題の行為を有効とするため」であったとされ、判例がはたして一般に信託法上の信託と考えているか否かは必ずしも明らかではないとされる(四宮・前掲注77、12頁)。

¹³¹ この点、我妻栄博士は、取立のための債権譲渡に対する旧信託法11条の適用問題につき、「信託法は『信託ハ訴訟行為ヲ為サシムルコトヲ主タル目的トシテ此ヲ為スコトヲ得ズ』と定める…だから、この禁止に触れる場合には、右のいずれの法律関係によるときでも、無効である」と述べられる(我妻・前掲注47、551頁)。

¹³² 例えば、山田誠一教授は、取立のための債権譲渡について、債権の取立てという目的を反映した法律関係を実現することが当事者の意図であるから、「受託者が信託の本旨に反してした信託財産の処分について、相手方が悪意または重過失の場合は、受益者がその処分を取り消すことができるという規律(信託法31条)を、重要視すべきである。すなわち、譲受人が、取立て目的に反してした処分について、相手方が悪意または重過失であれば、譲受人は、取り消すことができるということである」と論じられる(山田・前掲注129、172頁以下)。なお、加藤雅信教授は、「取立てのための債権譲渡は…“債権を移転し、取立目的で債権の管理または処分をなさしむ”こととなり、信託法2条1項の定義に該当するのみならず、債権者が信託法8条の信託の利益を享受するわけでもないので、信託法に違反することもない、と考えられる。このように考えると、取立てのための債権譲渡はドイツ法的な概念である信託的行為であると同時に、信託法上の信託にも該当することになる。要するに、ドイツ的な信託的行為は広い概念であって、信託法上の信託はその一部をなすものである」とされ、取立のための債権譲渡は信託法上の信託に該当し得ると明言される(加藤・前掲注99、537頁)。

他方、「取立の目的を以ってする債権譲渡は往々にして弁済の為めになさるゝ。勿論この場合『弁済の為めの単純な債権譲渡』をしても目的は達せらるゝ。然し『取立のための譲渡』として取立ての目的を達した上で弁済に充当する方が債権者(譲受人)の地位を明瞭に且少なくとも心理的に一安全ならしむる利益を有する…故にかゝる場合には譲受人は単に原債権者の実質上代理人と同様の地位に立ってその計算の上に行動するのではなく、独立の経済的利益を有することになる」という見解があることを考慮すると(我妻栄「判研」法学協会雑誌46巻9号192頁(1928))、譲渡担保におけるのと同様に取立のための債権譲渡についても「受託者が純粋な財産権帰属権者としては行動できず、そこからの利益は得られない」ことから、「受託者が信託目的にそった管理・処分の権限を有し義務を負う」という信託の成立要件を充足するののかといった問題が生じ得るのではないかとも思われる(なお、取立のための債権譲渡の多くは、取り

4 頼母子講(無尽講)の法律関係

信託法制定前において、例えば落札講員が掛戻債務の担保として差し入れた不動産について講主名義にしておく、掛戻金債権のみはこれを講主名義にしておくといった頼母子講の部分的な法律関係について、目的超過説に基づく信託の観念に該当するとする判例がみられたことは既述のとおりである。信託法制定後においても、頼母子講の法律関係につき「信託」という表現を用いる判例¹³³がみうけられるが、それが信託法上の信託を意味しているのか、あるいは目的超過説に基づく信託的行為を意味しているのかは必ずしも判然としない。

この点、大審院昭和6年5月5日判決(新聞3273号7頁)は、被上人(相続人)の先代(被相続人)が無尽講の債権を自己の個人債権として行使する権利を当該無尽講員一同の合意によって付与されていた事案につき、「本件ノ如ク講員全体ヨリ自己ノ名ヲ以テ講員ニ対スル債権ノ取立ヲ為スコトヲ委任セラレタル場合ニ於テハ当該権利ヲ行使スルコトハ元来委任ニ基クモノナレハ受任者ノ死亡ニ因リ茲ニ委任ハ終了シ其ノ相続人ハ委任者タル講員全体トノ関係ニ於テハ最早委任事務タル債権ノ取立ヲ為スノ権利ナシト雖其ノ債権タルヤ債務者タル講員トノ関係ニ於テハ被上人先代ノ一己ノ債権ナルヲ以テ相続人タル被上人モ上告人トノ関係ニ於テハ相続ニ因リ自己ノ債権トシテ之ヲ行使スルコトヲ得ルモノト解スヘキモノトス」と判示している。すなわち、受任者の死亡によって、その相続人が無尽講の債権を相続し、債務者との間では、その相続人が自己の債権として権利行使できる旨判示したのであるが、旧信託法15条が「信託財産ハ受託者ノ相続財産ニ属セス」と規定していることからすれば、少なくとも同判決は、本講の法律関係を信託法上の信託とは捉えていないといえよう。

また、頼母子講の落札金掛返債務について、債権者を講世話人個人名義となし、準消費貸借契約を締結し、その担保のために抵当権を設定していたところ、講世話人が死亡し、その相続人が同債権とともに抵当権を第三者に譲渡し、かつ、その旨の債務者への通知及び登記をした事案につき、大審院昭和15年8月17日判決(民集19巻1481頁)は、「相続人カ擅ニ其ノ譲渡ヲ為シ且第三者カ悪意ニテ譲受ケタルカ如キ特別ノ事情ナキ限り第三者ハ其ノ権利ヲ取得シ右抵当権ヲ実行シ得ヘキモノトス」と判示した。同判決に対して、戒能通孝博士は、「判例集上に現れた所によれば、本件の参照条文として、民法第94条、信託法第3条・第31条・第42条の援用あり、而して若し此等の条文の援用が、判例集の編輯者の私見に止らず、本件判旨と何等かの関係があるのであるとするならば、その意味は要するに、民法94条第2項に所謂『前項ノ意思表示ノ無効ハ之ヲ以テ善意ノ第三者ニ対抗スルコトヲ得ズ』その他大体に於て善意者保護を目的とする信託法の前記各条規が、本件にも適用ありとする結果、本件債務者は譲受人に対し、講債権たることを以て対抗し得ずとするのではなからうか。」とされ、「本判旨に対する参照条文に信託法の規定の並べられて居ることは、所謂組合的無尽講のやうに、解釈上信託関係の構成される場合にも、信託法の適用を肯定せんとするのであつて、仮に判旨が其の趣旨

立てた金員の全部又は一部を自己の所有に収めるものであるから、旧信託法9条に違背し、無効となるとする見解として、嘉山・前掲注99、21頁)。

¹³³ 大審院大正15年10月10日判決(評論16巻民法424頁)、大審院昭和8年3月31日判決(新聞3546号17頁)、大審院昭和10年3月13日判決(大審院裁判例9巻民66頁) 大審院昭和10年9月20日判決(評論24巻民法908頁)。

なりとせんか、此点は信託行為の理論上、極めて重要な判例であるとともに、原則的には寧ろ是認せらるべき見解であると云はねばならぬ」と論じられる¹³⁴。また、中野正俊教授は、「本件判旨をみるかぎり、たとえ判例集の参照条文として信託法の規定…の記載があるとしても、…信託法上の信託関係が存在することを肯定するものではない」とされつつも、「しかし、頼母講は、本件の事実関係をみるかぎり、…講と講世話人との関係について、法律上信託関係の存在を前提として構成し得るものといえるであろう。…上告理由のように、本件債権は、頼母講の債権であり、借用証書の名宛人である講世話人に帰属する個人債権ではなく、講の世話人が講の代表者としての資格において信託的に管理しているにすぎないのである。その結果、講の世話人たる受託者が死亡したときは、講世話人は死亡に基づいて受託者としての任務は終了するものであり(信託法 42 条)、講債権は相続人の相続財産となるものではないのである(信託法 15 条)」と述べられる¹³⁵。

また、四宮和夫教授は、世話人(講の惣代)が辞任したときは、その権能(講金取立権)は消滅する旨判示して旧信託法 44 条と同じ効果を認めた大審院昭和 10 年 3 月 13 日判決(法学 4 卷 10 号 122 頁)や頼母講の業務執行者が破産した場合には業務執行権は消滅するとして、旧信託法 42 条 1 項と同じ効果を認めた最高裁昭和 51 年 7 月 1 日第一小法廷判決(判時 832 号 48 頁)に関して、いずれの法律関係も信託法上の信託であるとはいえないものの、「実質が信託関係である以上、…ひとまず信託法上の信託(その特殊な形態)と認め…権利能力のない社団の場合と同じように、背後にある実体を考慮して、修正をはからなければならない…その意味では、信託法の規定をそのままに適用すべきではない」と述べられる¹³⁶。ここでは、頼母子講の法律関係につき、信託法上の信託に該当しないとしても、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めるべき場合があり得ることが主張されている点は注目される。

なお、学説には、端的に頼母子講の法律関係を信託法上の信託と解する見解や少なくとも信託法を類推適用すべきという見解があり¹³⁷、信託法案とともに政府から議会に提出された「信託法案説明書」中においても、頼母子講の法律関係について、信託法上の信託に該当する余地があると考えられていたことが看取できるような記載もあるものの¹³⁸、頼母子講の法的性質は必ずしも一様でないことを考慮すれば¹³⁹、個別の事実関係に左右される問題であると思われる。

¹³⁴ 戒能通孝「判評」民事法判例研究会編『判例民事法(20) 昭和 15 年度』338 頁以下(有斐閣 1942)。

¹³⁵ 中野正俊『信託法判例研究〔新訂版〕』242 頁以下(酒井書店 2005)。

¹³⁶ 四宮・前掲注 77、22 頁。

¹³⁷ 大阪谷・前掲注 20、541 頁以下。また、加藤一郎＝鈴木禄弥編『注釈民法(17) 債権(8)』387 頁〔荒川重勝執筆〕(有斐閣 1969)も参照。なお、昭和 6 年 2 月 18 日の法曹会決議は「表面上債権及抵当権ヲ取得セシムトハ意義明瞭ナラサルモ普通ノ権利譲渡ヲ為スニ非スシテ総代ニ頼母講講員ノ債権及抵当権ヲ移転スルト同時ニ総代ヲシテ之ヲ管理スルノ義務ヲ負ハシメ從テ総代ハ講員ノ利益ノ為ニ之ヲ行使スル任務ヲ有ストノ意義ナラハ信託法ニ所謂信託行為アリタルモノトス」としている(法曹会雑誌 9 卷 4 号 128 頁以下(1931))。

¹³⁸ 大正 11 年 3 月 25 日付官報号外 58 頁。

¹³⁹ 例えば、大審院大正 15 年 10 月 10 日判決(評論 16 卷民法 424 頁)は、「無尽講ノ総代ト称スル者ノ性質ハ必スシモ一定不動ノモノニ非スシテ其ノ地位如何ハ畢竟スルニ講契約ニヨリ定マルモノトス從テ所謂無尽講ノ債権債務ナルモノニ付テモ講総代ハ単ニ受任者トシテ之ヲ処理スルノ権限ヲ有シ自己ノ権利義務トシテ之ヲ取扱フコトヲ得サルコトモアルヘク或ハ講員トノ關係ニ於テモ講総代其ノ者ノ債権タリ又債務タルコトモ之ナキニ非ス而シテ前者ノ場合ニ在リ

以上によれば、頼母子講の法律関係は信託法上の信託に該当すると解される余地が残されているとも考えられ、両者の関係はいまだ不明確な点が残されているといえよう。

5 その他

信託法制定後においても、財産管理目的のための所有権移転が「信託行為」として表現した判例が現れているが¹⁴⁰、そこでいう「信託行為」が、信託法上の信託を意味しているのか、あるいは目的超過説に基づく信託的行為を意味しているのか、明らかではない。なお、大審院昭和12年12月28日判決(民集16巻2086頁)は、財産管理目的のための所有権移転が信託法上の信託であり、信託法においては消極信託は認められないことから無効であるとする上告理由に対して、「原審ハKカ其ノ所有ニ属セシ本件土地ヲHニ寄託スル目的ノ下ニHニ対シ本件土地ヲ譲渡(信託的譲渡)スルト同時ニKノ請求次第何時ニテモ之ヲ同人ニ返還シ同人又ハ其ノ指定人ノ名義ニ移転登記ヲ為スコキ旨ヲ約セシメ依テ原判示ノ如ク売買ヲ原因トシテHニ対シ本件土地ノ所有権移転登記ヲ經由シタル事実ヲ確定セルコト判文上明ナリ而シテ如上目的ノ下ニ譲受人ヲシテ目的物ノ返還債務ヲ負担セシメテ此ノ者ニ対シ目的物ノ所有権ヲ譲渡シ得サル理ナクスル譲渡契約ヲ以テ常ニ虚偽ノ意思表示ト解セサル可カラサルモノニアラサルカ故ニ原審カ右譲渡ハ所謂信託的所有権譲渡ノ一場合ニ該リ之ニ依リ本件土地ノ所有権カHニ移転セルモノト断シタルハ相当」であるとして上告を棄却した。大阪谷公雄教授は、同判決が、信託法上の信託であるかどうか明言していないものの、信託法においては消極信託は認められないため無効であるという上告理由に対して判示したものであるから、「判例としては、消極信託は信託法上の信託ではないが、なおこれとは別に信託行為なるものが存在し得ることを判示したものと解するならば、その意義が深い」とされ、そうであるとすれば「信託法上の信託は受託者が積極的な管理処分義務を負担する積極信託に限られるが、目的超過説による信託においては、かかる積極的な管理処分義務を負担しない消極信託も認める得ることを判示したものである」と論じられる¹⁴¹。

ところで、入会団体以外の権利能力なき社団の構成員が有する権利は、登記能力のない入会権ではなく、通常の所有権であるから、登記がなければ第三者に対抗できないこととなり、このことが原因で、実際には代表者等の個人名義での登記がなされることが多い。この場合、当該代表者等が所有権を有していなければ、当該登記は、実体関係に合致しない無効な登記となってしまう。かかる問題を乗り越えるためには、構成員が代表者等に不動産を信託的に譲渡する方法があり得る¹⁴²。例えば、大審院昭和11年2月10日判決(大審院裁判例10巻民27頁)

テハ落札金支払ノ債務ト講総代ノ落札人ニ対スル債権トヲ以テ彼此相殺シ得サルヤ論ナキモ後ノ場合ニ在リテハ必スシモニ相殺ニ適セサルモノト為スノ理由アルヲ見ス然リ」と判示し、大審院昭和10年9月20日判決(評論24巻民法908頁)は、「講ノ落札者ノ掛戻債務ニ対スル債権ハ講会ノ規約ニヨリ或ハ未落札者ニ属スルコトアルヘク又或ハ信託的ニ管理人ニ属スル場合モ有ルヘク各講会ニヨリテ必シモ一様ナラス」と判示している。

¹⁴⁰ 大審院大正15年9月9日判決(新聞2630号11頁)、大審院大正15年12月17日判決(民集5巻854頁)、大審院昭和11年2月10日判決(大審院裁判例10巻民27頁)。

¹⁴¹ 大阪谷・前掲注20、543頁。同様の示唆を与える判決として、大審院昭和25年11月16日判決(民集4巻11号567頁)参照。

¹⁴² 七戸・前掲注11、741頁以下。

は、信徒の浄財により建築された建物が出納役名義で登記されていた事案につき、「本件建物ノ所有権ニシテ真実前記ノ如キ人格ナキ団体ニ属スルモノナリトセハ何人カ適当ナル者ニ其ノ所有権ヲ信託的ニ譲渡スルニ非サレハ實際之カ管理ヲ為スコト困難ナルヲ通常ト為ス左レハ同シク所有ト云フモ其中ニハ単純ナル所有関係ノ外尚スノ如キ信託的所有関係モ亦存シ得ルモノト云ハサルヘカラス」と判示する。しかしながら、ここでいう信託的譲渡が、信託法上の信託か、あるいは信託的行為であるかは判然としない。

また、権利能力なき社団の登記名義人となった旧代表者がその地位を失い、新代表者が選任されたため、新代表者が、旧代表者に対して当該社団が所有する不動産の所有権移転登記を求めた事案につき、最高裁昭和 47 年 6 月 2 日第二小法廷判決(民集 26 卷 5 号 957 頁)は、「権利能力なき社団の構成員全員の総有に属する社団の資産たる不動産については、従来から、その公示方法として、本件のように社団の代表者個人の名義で所有権の登記をすることが行なわれているのである。これは、不動産登記法が社団自身を当事者とする登記を許さないこと、社団構成員全員の名において登記をすることは、構成員の変動が予想される場合に常時真実の権利関係を公示することが困難であることなどの事情に由来するわけであるが、本来、社団構成員の総有に属する不動産は、右構成員全員のために信託的に社団代表者個人の所有とされるものであるから、代表者は、右の趣旨における受託者たるの地位において右不動産につき自己の名義をもって登記をすることができるものと解すべきであり、したがって、登記上の所有名義人となった権利能力なき社団の代表者がその地位を失ってこれに代る新代表者が選任されたときは、旧代表者は右の受託者たる地位をも失い、新代表者においてその地位を取得し、新代表者は、信託法上の信託における受託者の更迭の場合に準じ、旧代表者に対して、当該不動産につき自己の個人名義に所有権移転登記手続をすることの協力を求め、これを訴求することができるものと解するのが相当である」と判示した。同判決が、「信託法上の信託における受託者の更迭の場合に準じ」と判示し、「受託者ノ更迭アリタルトキハ信託財産ハ前受託者ノ任務終了ノ時ニ於テ新受託者ニ譲渡サレタルモノト看做ス」と規定する旧信託法 50 条を直接適用していない点に鑑みれば、同判決は、権利能力なき社団における代表者名義の財産の法律関係は、信託法上の信託に該当しないと解しているように思える。他方、信託法上の信託の規定に準ずる取扱いが認められている点は注目される。なお、権利能力なき社団を巡る法律関係について、信託法を応用できるか否かという点については、学説も様々である¹⁴³。

¹⁴³ 末弘巖太郎博士は、「人格なき社団所有の土地・建物が法律の形式上甲なる一社員の個人名義になっている場合について起こりうべき各種の問題を、信託法法規の類推によって処理することを考えてみると、まず第一に、当該の土地・建物が甲のその他の一般的個人財産とは別個の存在を有する独立の財産たることはもとよりいうまでもない。したがってそれが甲の相続財産に属せざるはもちろん…(〔筆者注：旧信託法〕15条)、甲の個人的債権者はかかる財産に対して強制執行をなしえない。なされたる強制執行に対しては社団の名において異議を主張しうる…(〔筆者注：旧信託法〕16条)。…甲が当該の土地・建物を信託目的に違反または抵当権の目的としたならば、第三者が悪意または重大なる過失によりて知らざる場合に限り人格なき社団よりその取消を請求しうるものと解せねばならぬ…(〔筆者注：旧信託法〕31条)」とされる(末弘「信託法外の信託」『民法雑記帳 下巻』79頁以下(日本評論社1980))。

なお、権利能力なき社団に信託法理を応用することについて、積極的な見解として、川島武宣『民法(三)』290頁以下(有斐閣1951)、大阪谷公雄「信託・寄託・組合」谷口知平=加藤一郎編『民法演習IV 債権各論』159頁以下(有斐閣1959)、大賀祥充「権利能力なき社団と信託

ところで、信託法制定前において、家族の浪費を防ぐために、親族に寄託する趣旨においてその親族に自分の財産の所有権を移転するなど財産保全のために所有権の移転をなす関係が信託に該当するとする判例があることは上述のとおりであるが、信託法制定後においては、このような法律関係を信託法上の信託と明言する判例が現れている¹⁴⁴。

6 小括

大阪谷公雄教授は、以上のような信託法制定後における信託的行為を巡る判例の研究を通じて、「判例は、或る種の行為はこれを信託法上の信託となし、或る行為は信託法上の信託に非ずとし、また或る場合には、全然かかる見解を示すことなくただ漫然と『信託』という表現をなすに止まっているのであるが、…両者の区別を明確にするに足る説明をなしていない」と指摘された上で、ただ次の諸点については明瞭になったと論じられる¹⁴⁵。

- ① 判例は信託法制定後においても、旧信託法1条にいう「信託」の観念のほかに、なお、民法上有効な信託の観念すなわち従前の目的超過説による信託の観念の存在する余地のあることを認める。
- ② かかる民法上の「信託」の観念においても、判例はその一定の目的に適合する法律効果を創造することに努力するのみならず、常にこれらの効果を演繹するに足る何らかの一定の実定法上の基本理念すなわち相対的権利移転、絶対的権利移転、あるいは授權理論というが如きものをもって説明しようと試みるけれども、その企ては必ずしも成功したとはいいがたく、その基本理念は変転極まりないこと。
- ③ その基本理念の動揺にもかかわらず、一定の目的に適合した法律効果を創造せんとする努力は、判例の一貫した方針ともいえるべく、しばしば、抽象的な実定法的基本理念をもっては演繹することのできない法律効果が顕出せられ、従って、その法律効果の面から見るときは、信託法の諸規定の持つ特異な性格に、極めて類似性を帯びるに至っていること。

さらに、大阪谷教授は、信託法上の信託と信託的行為の相違点として次の諸点を挙げられた上で、「判例は、かくの如くして、わが国における信託の観念を2つの対立した存在のものとして放任している。そしてその理由とするところは、③及び④の区別に基づくものようであると述べられる¹⁴⁶。

- ① 両者は共にある一定の経済上の目的を達する手段として、その目的を超過することとなるところの財産権の移転がある人(委託者)から他の人(受託者)に対してなされる。
- ② 両者共に右の財産権の移転は一定の目的到達の手段であるから、その移転に伴う法律効果は、この目的到達に適合することを究極の目的として創造され、その法律効果を形成する基礎たる理論構成については種々な見解が認められるが、これに拘泥しない。
- ③ 一定の経済上の目的は従来目的超過説による信託においては委託者、受託者又は一定の

法理」法学研究 36 巻 2 号(1963)、野口昌宏「権利能力なき社団と信託法理」日本法政学会法政論叢 14 号 69 頁以下(1978)などがある。消極的な見解として、例えば、星野英一「いわゆる『権利能力なき社団』について」同『民法論集 第1巻』309 頁(有斐閣 1960)、森泉章「権利能力なき社団に関する研究」同『団体法の諸問題』97 頁以下(一粒社 1971)などがある。

¹⁴⁴ 大審院昭和 13 年 9 月 21 日判決(民集 17 巻 1854 頁)。

¹⁴⁵ 大阪谷・前掲注 20、545 頁以下。

¹⁴⁶ 大阪谷・前掲注 20、555 頁以下。

第三者の経済上の利益を図ることであるが、信託法上の信託においては、委託者又は第三者の利益を図ることであって、受託者のみの利益を図る目的をもっては信託は成立しない。

- ④ 目的超過説による信託においては、受託者が一定の目的を達するために積極的な作為義務を負担することは要件ではないが、信託法上の信託においてはこれが要件とされる。

なるほど、形式面・要件面に着目すれば、判例は、信託法制定後においても、信託法上の信託とは別に信託的行為の観念が存在すること認めていると解されるし、譲渡担保は信託法上の信託に該当しないとした前掲大審院大正 14 年 12 月 23 日判決及び大審院昭和 19 年 2 月 5 日判決並びに取立のための債権譲渡を信託法上の信託とした前掲大審院昭和 9 年 11 月 16 日判決を除き、問題となる法律関係(信託的行為)が信託法上の信託に該当するか否かという点については、必ずしも判然としない説示をなしていた。また、法律効果という面に着目すれば、必ずしも、信託法上の信託に分類されない信託的行為に対しても、信託法の条文の類推適用あるいはその法意に照らして、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認める判例も存在した。かかる判例の態度はいかに理解すべきであろうか。

この点、大阪谷公雄教授は、上述した信託的行為と信託法上の信託との相違点を仔細に検討された上で、結論として、目的超過説による信託的行為と信託法上の信託とは、本質上、何等の区別のないものであるとされる一方、両者は、その形成されるべき法的効果において、全く同一であるべきことを意味するものではなく、信託法の立法事情等を勘案すれば現行信託法の諸規定は、そのまま、目的超過説における信託に適用せられるべきではないと述べられる^{147,148}。

また、大阪谷教授は、「信託」¹⁴⁹とは、「本来、信託の発生の当時の法秩序が許容しない—しかし、その法秩序それ自体が非難に価する何物かを持つ—法的効果を享受するために、当事者が当時としては許容される範囲の法技術をもって手段とし、しかもその法技術を制約する信託目的を当事者の意思として内在せしめ、これによって法秩序の欠点を修正しようとするところに発生する。その当事者の意思—信託目的—に適合する法的効果は、立法によって承認せられるまでは、もっぱら慣習法的存在として裁判所の承認と協力によって発展せしめられる。従って、信託目的の多様性に相応して、その法的効果も、多様性、変化性が承認されねばならず…しかも、その信託目的に適合する法律効果は、通常は、当事者が手段とする既存の実定法概念をもっては規整し得ないものを含むが故に、ここに新たなる法概念の定立への努力が試みられる。相対的権利移転、授權、などの法概念はこれの現れである。しかし、いかに新たなる法概念と

¹⁴⁷ 大阪谷・前掲注 20、557 頁。

¹⁴⁸ なお、信託法上の信託と信託的行為との関係については、「〔筆者注：目的超過説に基づく〕民法の契約的信託は、…信託法上の信託と類似しているが、信託法上の信託は英米法の影響により信託関係による受託者の義務の高度性あるいは第三者である受益者の債権的権利の強化という点において相違を示す。しかしながら、両者の類似性は、民法上の契約的信託をより広義のものとして、信託法上の信託契約を包含する概念として位置づけることができるようなものである…信託法上の契約も一般法としての民法上の信託契約に包含されるのであり、その契約は民法上の信託契約という契約の一類型として構成され、その実質は複合契約あるいは混合契約であり、その契約の基礎は民法上の契約一般と同様に当事者の意思の合致により成立すると捉えることができる」との見解もある(富田・前掲注 64、224 頁以下)。かかる論点については、末弘巖太郎「寄託と信託」同『民法講話 下巻』262 頁以下(岩波書店 1927)も参照。

¹⁴⁹ ここでいう「信託」とは、信託的行為と信託法上の信託を包摂する上位概念としての信託法理あるいは本質的意味における信託であろうか。

いえども、それ自体、又一个の固定化した存在であるが故に、信託目的の多様性からくる法律効果の多様性をすべて包摂し得るか否かは疑問である」とされ、かかる「信託」は、「当事者の企図する一定の経済上の目的を達成せしめる法律効果を創造するために、むしろ既存の実定法概念から演繹される法律効果を一定の目的に従って修正するところにその本態が存在し、しかもその修正の原動力となるものは、信託目的について存する当事者の意思内容の実現とその実現せらるべき効果の対世的効力をいづこにとどめるべきかについて、正義と衡平の理念をもって調和せしめんとする自然法的理念に存するのであろう」と述べられる¹⁵⁰。大阪谷教授が述べられるところの「正義と衡平の理念」に関して、わが国においても、基本的には契約自由の原則や当事者意思の尊重といった自律的規範が認められる一方、公共の福祉、信義誠実あるいは衡平といった他律的な規範によっても規律される場所であり、信託法理という規範を通じて私的自治の原則を修正することが妥当であるかなどといった議論はあるとしても、「或る大前提を基礎として演繹的に理論的展開をして法律効果を定めるという方法以外に、衡平法的な考え方によって法律関係を定めて行くという方法も一応考慮に入れられてよいのではあるまいか」¹⁵¹という見解は一考に値すると思われる¹⁵²。

かかる信託法理について、谷口知平教授は、「信託法理というのは、所有権に含まれる広い管理処分権能を一定の目的のために行使せしめて、個人や大衆の財産的精神的利益、私益や公益を実現する法理、所有権行使を私益や公益の目的によって拘束し、その目的の確保を可能にする法理」であり、実際の日常生活において行われており、また利用されるべきものであるとされ、「現実の個人や大衆の目的意思を離れ、社会的実質的に公平・正義の感覚に従えば、Aに帰属すべき利益が制定法上の秩序あるいは形式的にBの権利とされている場合に、そのAに帰属すべき利益を、BあるいはBよりその形式上の権利を取得した第三者Cに対しても追及して引渡しを請求することを認める法技術、換言すればAのその利益を追求する物権的な保護を認める法技術であり、ただ、CがAよりの追求を免かれるのは、CがAの保有する利益を知らず(善意)、かつ有償に、何らかの対価を払って取得した場合に限るという法理」であると説示される¹⁵³。

また、四宮和夫教授は、信託的行為と信託法上の信託の上位概念として「法律行為による信託関係」を観念された上で、かかる「法律行為による信託関係」は、「厳格法における法的技術の貧困と法制度に附着する方式・制限とに対する自救行為として誕生し、当時与へられた法制度自体を利用せんとするものである」、「新たな経済的目的を達成するために厳格法における法的技術の貧困と法制度に附着する諸種の方式・制限とを救済・回避する必要上、経済的目的を超過する法的効果を生ずる既存の法制度を利用するもので、法的効果を経済的目的に近接せしめんとする運動力を有する」とされ、信託的行為に属する法律関係のすべてが信託法の規律の対象とする信託に属するか否かは問題となるものの、信託的行為は「信託関係たる点においては信託法上の信託とことなることなく、従って、たとへ信託法上の信託に属すると考へざる法

¹⁵⁰ 大阪谷・前掲注 20、567 頁。

¹⁵¹ 大阪谷公雄「担保の目的を以てする債権の信託譲渡とその再譲渡」同『信託法の研究下 実務編』363 頁(信山社 1991)。

¹⁵² ただし、かような大阪谷教授の見解に対し、理論的に詰めなければならない点がおお残されていることを指摘するものとして、道垣内弘人『信託法理と私法体系』8 頁(有斐閣 1996)参照。

¹⁵³ 谷口・前掲注 11、4 頁。

律関係についても信託法の認めるごとき法的効果の一部を類推適用すべきこととなるであらう」と論じられる¹⁵⁴。

これらの見解にみられる信託法理という高次の概念の存在を前提に、判例の態度を再度検討すれば、判例が、信託的行為を巡る法律構成において変転を重ねたことや必ずしも信託法上の信託に該当しない信託的行為に対して、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めてきたことにも首肯できるものがある。

第4節 租税法領域から観察した場合の問題点

前節において考察したとおり、信託法上の信託と信託的行為の関係について、私法の判例の態度は決して明瞭なものとはいえない。そして、かかる判例の態度は、租税法領域の側から眺めた場合にも、決して満足のいくものではなく、かつ、ある種の不安を抱かせるものである。なぜなら、租税法上の信託なる概念の意義を私法上の信託の概念と同義であると解するとしても、私法上の信託(あるいは信託を巡る法律関係を整理し、信託の保護・育成に寄与するという使命を受けた信託法における信託)の意義が確立されていないとすれば、租税法領域における法的安定性や納税者の予測可能性は確保されないこととなるからである。私法の判例は、必ずしも信託法上の信託に該当しない信託的行為に対して、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認める可能性があるという事実によっても、かかる不安は助長される。

他方、信託法上の信託と信託的行為の関係について、信託という用語は、信託的行為を含めた広義の信託を意味する場合と信託法上の信託を意味する狭義の信託を意味する場合があるものの、信託法は、信託の意義を限定し、明確にするために、旧信託法1条に信託の定義規定を設けたのであるから、信託法制定以後においては、信託法上の信託(狭義の信託)こそが信託と称されるべきであり、従来 of 信託的行為(広義の信託)については別の適当な名称を付すべきである、という見解がある¹⁵⁵。この点、法律用語辞典等においても、従来 of 信託的行為は「かつては信託とよばれていたが、信託法…の制定によって信託の観念が明確にされるようになってからは、信託法上の信託とは区別する意味で、信託行為又は信託的行為とよんでいる」¹⁵⁶、「かつて民法関係の学説や判例の上で、信託行為ないしは信託的行為の観念がひろく用いられたことがある。しかし、実は、信託そのものではなく、いわゆる譲渡担保的諸契約の場合であった。…このような特定の経済目的を達するために、それをオーバーするような法的権利を与えてしまうことを『信託的』と表現したわけである。たしかに、当事者間の形式的権利変動に実質的・内部的制限のかかる点において、信託と共通するところはあるが、もともと債権者自身(受託者に相当する)の利益のために考案された仕組みであって、他人のために財産を管理する制度として発達した信託とは、本質的に異なるものといわなければならない」¹⁵⁷、「元来、広い意味での信託的行為…を信託とも称していたが、信託法が施行されて以来は信託法上の信託にかぎら

¹⁵⁴ 四宮和夫「信託行為と信託(5・完)」法協 59 卷 7 号 61 頁以下(1931)(同『信託法の研究』(有斐閣 1965)所収)。

¹⁵⁵ 三淵・前掲注 99「信託法及信託業法」、1 頁。

¹⁵⁶ 中川・前掲注 15、554 頁。

¹⁵⁷ 田中＝山田＝雨宮・前掲注 99、23 頁。

れるようになった」¹⁵⁸といった解説がなされている。なるほど、信託法の制定趣旨の一つとして、信託法制定前における信託を巡る法律関係の解釈の曖昧さという問題の解決に寄与することを挙げることができること、及び信託法制定後の私法における判例や学説を概観する限り、特段の事由がなければ、信託とは信託法上の信託であることが当然の前提として議論されてきたように思えることからすれば、これらは一般的な説明としては、おおむね的を射たものと思われる。しかしながら、判例は必ずしも両者の関係を明確に区別するような判示をなしてきたわけではない点はこれまで述べてきたとおりである。

加えて、近年においては、救済法理としての信託法理が注目され、当事者が明示的に信託契約を締結する意思を有しているとは思われない、かつ、従来の目的超過説に基づく信託的行為の範疇に組み入れられるものではない法律関係に対しても、信託法上の信託に該当するか否か又は信託法(理)を適用すべきではないかといった議論がなされていることを考慮すると、信託法上の信託の外延についてはいまだ明らかになっていない部分があると解され、このことから連鎖して、信託を巡る租税法律関係の法的安定性や予測可能性も決して磐石なものとはいえない面がある。例えば、公共工事の前払金である預金が破産財団に帰属するかが争われた事案につき、東京地裁平成 11 年 11 月 29 日判決(判時 1753 号 44 頁)は「厳密な意味でまさしく信託に該るといえるかはさて措き、少なくとも、信託とみてもそれが許容されるような法的関係が認められることから、信託法 16 条の趣旨を類推適用し、本件預金については、受託者に相当する破産会社の破産によって、これが破産財団に帰属することはないものと解するのが相当である〔下線筆者〕」と判示し¹⁵⁹、同様の事案につき、名古屋地裁豊橋支部平成 12 年 2 月 8 日判決(民集 56 卷 1 号 31 頁)¹⁶⁰は、「少なくとも実質的にみて信託関係と解される法的関係が認められることから、信託法 16 条の趣旨を類推適用して、本件預金については、受託者に相当する破産会社の破産によって、これが破産財団に帰属することはないものと解するのが相当である〔下線筆者〕」と判示している。両判決とも、問題となる法律関係が信託法の信託に該当すると断言せずに、信託法理による解決を認めている点は注目される。また、弁護士が債務整理事務に伴い委託者から受領した金銭を預け入れるために弁護士個人の名義で開設した普通預金口座に係る預金債権の帰属が争われた事件につき¹⁶¹、最高裁平成 15 年 6 月 12 日第一小法廷

¹⁵⁸ 末川博編『全訂 法学辞典〔改定増補版〕』558 頁(日本評論社 1978)。

¹⁵⁹ 控訴審である東京高裁平成 12 年 10 月 25 日判決(判時 1753 号 38 頁)においては、問題となる法律関係が信託法上の信託であることを認める判示がなされている。

¹⁶⁰ ただし、上告審である最高裁平成 14 年 1 月 17 日第一小法廷判決(56 卷 1 号 20 頁)は、問題となる法律関係について、「信託契約が成立したと解するのが相当」であるとし、旧信託法 16 条を参照して、公共工事の前払金は、受託者である建設会社(請負者)の破産によって、その破産財団に組み入れられることはない」と判示している。道垣内弘人教授は、同判決の影響により、「現在では、ある種の法律関係を『信託である』と性質決定するに際して、以前ほどの障害があるとは感じられなくなってきたのではないかと述べられる(天野佳洋ほか「座談会 預金の帰属をめぐる最新判例と実務対応」〔道垣内弘人発言〕金融法務事情 1686 号 15 頁(2003))。

¹⁶¹ なお、預金の帰属問題と信託法理という論点に関連して、保険代理店が収受した保険料が専用口座に保管された場合の預金債権につき、信託法理の適用可能性に言及する見解もある(弥永真生「判研」ジュリスト 995 号 110 頁(1992)、天野佳洋ほか・前掲注 160〔天野佳洋発言〕、15 頁、渡辺博己「専用普通預金口座の預金者と預金破綻時の預金の帰属」金融法務事情 1690 号 73 頁(2003)、道垣内・前掲注 86、26 頁、伊藤栄寿「判研」名古屋大学法政論集 200 号 347 頁(2004)など参照)。

判決(民集 57 卷 6 号 563 頁)の法廷意見は、依頼人である委託者と弁護士との契約を委託契約と捉えた上で、当該口座に係る預金債権の帰属者は弁護士であるとの結論を導いているが、深澤武久裁判官及び島田仁郎裁判官の補足意見は、「会社の資産の全部又は一部を債務整理事務の処理に充てるために弁護士に移転し、弁護士の責任と判断においてその管理、処分をすることを依頼するような場合には、財産権の移転及び管理、処分の委託という面において、信託法の規定する信託契約の締結と解する余地もあるものと思われるし、場合によっては、委任と信託の混合契約の締結と解することもできる。〔下線筆者〕」として、信託構成の余地があることを述べている¹⁶²。

かように、私法の判例は、必ずしも従来の信託的行為に該当しない法律関係で、形式面・要件面において信託法上の信託に類似するものに対して、信託法上の信託であるか否かについて明確な判断を示さずに事案を解決し、しかも、信託法を直接適用しなくとも、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることがあり得るのである。かように判例が、かかる信託類似の法律関係について、部分的にはあるが信託法を適用した場合と類似の法律効果を付与することがあることを考慮すると、信託類似の法律関係は、形式面・要件面のみならず、その法律効果という実質面においても、信託法上の信託に接近していると理解することができる。これらのことを考慮すると、差し当たり租税法上の信託は私法(とりわけ信託法)上の信託であると解したとしても、租税法の信託課税関係規定を巡る法的安定性や予測可能性は、必ずしも確保されないのではないかという不安を払拭できない。

かような信託を巡る私法領域における議論に対して、租税法的観点から観察を行うならば、①租税法上の信託の意義はいかなるものであるか(例えば、租税法上の信託とは、私法上の信託のうち、信託法上の信託と信託的行為のいずれを意味するのか、信託的行為以外の信託類似の法律関係は含まれるのか)¹⁶³、②仮に、租税法上の信託には信託類似の法律関係は含まれないとしても、形式と実質、要件と効果の両面において信託法上の信託に類似する信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか、といった疑問が惹起される。そこで、かかる疑問について、次章以下で検討を行うこととする。

¹⁶² 続けて同意見は、「会社の資産は、弁護士に移転する(同法〔筆者注：旧信託法〕1条)が、信託財産として受託者である弁護士の固有財産からの独立性を有し、弁護士の相続財産には属さず(同法15条)、弁護士の債権者による強制執行等は禁止され(同法16条1項)、弁護士は信託の本旨に従って善管注意義務をもってこれを管理しなければならず(同法20条)、金銭の管理方法も定められており(同法21条)、弁護士は原則としてこれを固有財産としたりこれにつき権利を取得してはならない(同法22条1項)など、法律関係が明確になるし、債務者が債権者を害することを知って信託をした場合には、受託者が善意であっても債権者は詐害行為として信託行為を取り消すことができる(同法12条)のである。これらの規定が適用されるならば、授受された金銭等をめぐる紛争の生ずる余地が少なくなるものと考えられる。」と述べている。

¹⁶³ この点、比較法的観点から、租税法における信託法上の信託と信託的行為(譲渡担保)の取扱いについて研究するものとして、村井正「信託および譲渡担保における帰属」関西大学法学論集 31 卷 2=3=4 号 25 頁以下(1981)、同『租税法と私法』130 頁以下(大蔵省印刷局 1982)がある。なお、中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法—〔オンデマンド版〕』332 頁以下(2004)も参照。

第2章 租税法上の信託の意義

第1節 借用概念論一般

冒頭で述べたとおり、租税法の信託課税関係規定のその重要性にもかかわらず、租税法は信託なる用語の定義規定を設けていない。したがって、租税法上の信託の意義については、解釈により明らかにされる必要がある。

通常、租税法で用いられている用語の意義の解釈については、いわゆる借用概念論を巡る議論に沿って考察されることが多い。すなわち、金子宏教授は、租税法が用いている概念の中には、2種類のものがあるとされ、1つは、「他の法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」とされ、もう1つは、「他の法分野で用いられておらず、租税法が独自に用いている概念」であり、これを固有概念とされる。そして、借用概念の解釈に当たっては、「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、別意に解すべきことが租税法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」とされ、固有概念の解釈に当たっては、「法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地からきめるべきである」と述べられる¹⁶⁴。このうち、借用概念について「別意に解すべきことが租税法の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、法的安定性の見地から、原則として私法におけると同じ意義に解すべき」とする見解は、借用概念の解釈における統一説とよばれるものである。借用概念の解釈については、統一説の他に、租税法が借用概念を用いている場合であっても、それは原則として独自の意義を与えられるべきとする見解(独立説)や、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、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見解(目的適合説)がある¹⁶⁵。

独立説として、例えば、田中勝次郎博士は、極端な民商法依存主義を批判し、税法の独立性を強調される。すなわち、田中博士は、「立法上も解釈上も真実の価値の捕捉を主眼とすべきであり…従って、解釈上は、真実の事物の状態を捕捉することを目的とした経済的観察…を強調するということになる」と論じられる¹⁶⁶。ただし、ここでいう経済的観察という点については、「その意味は必ずしも明瞭ではなく、個々の場合について、果たして経済的観察に適合するかどうかということを検討してこれを決しなければならない…従って、名を経済的観察にかりて、法文の文字を遠く離れた解釈をし、これがため納税者の利益を不当に侵害することのないように注意しなければならない」という留保を付されていることを見逃してはならない¹⁶⁷。

¹⁶⁴ 金子・前掲注1、111頁以下。

¹⁶⁵ 金子宏「租税法と私法」同『租税法理論の形成と解明 上巻』388頁以下(有斐閣2010)〔初出1978〕。

¹⁶⁶ 田中勝次郎『法人税法の研究』671頁(税務研究会1965)。

¹⁶⁷ 田中・前掲注166、671頁。

また、目的適合説として、田中二郎博士は、「租税法のなかに私法の規定を引用したり、私法上の概念を用いたりしている場合には、特別の規定を設けていない以上、租税法のもとでも、一応は、私法上の規定又は概念をその本来の意味において理解してよいであろう。…しかし、これを絶対的な原則とする考え方には、にわかには賛成しがたい。元来、私法の規定は、私的自治の原則を前提として承認し、原則として、その補充的・任意的規定としての意味をもつものであり、当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。そこで用いられている諸概念も、もともと、そのような見地で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からは全く別個に、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らるべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、従って、私法上のそれに比して、時にはより広義に、時にはより狭義に理解すべき場合があり、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得ない。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」と述べられる¹⁶⁸。

第2節 借用概念論に対する私見

借用概念論に関する私見は次のとおりである。

まず、課税の前提となる事実として私的取引行為を想定する租税法は、課税要件中に直接、間接に私法概念を取り込まざるを得ない宿命にある。そして、仮に、租税法規中の概念が私法概念を借用しているものと解される場合には、当該租税法概念に対して借用元の私法概念の意義と異なる意味合いを付与していること、あるいは借用した私法概念の私法における意義を修正していることが明文又はその趣旨から導き出される場合は別として、租税法規は、借用した私法概念のその文言のみならず、私法領域において与えられている意味内容を含めて借用したものと解されるといった観点¹⁶⁹又は法的安定性・予測可能性が確保され得るといった観点から、当該租税法概念の意義は借用元の私法における意義と同義であると解することが自然な解釈であり、租税法律主義の要請にも合致すると解される。したがって、借用概念の解釈における統一説の立場に基本的に賛同するものである。

しかしながら、統一説に対しては、借用元における当該私法概念の意義の不明確性という観点から問題を提起し得る。すなわち、私法における同義に解するといっても、当該私法概念の意義や法的効果等について私法における判例・学説が確立していない場合もあり、そのような場合には租税法における法的安定性や予測可能性は確保され得ないのではないかといった問題である。かかる問題は、租税法が、私法概念を借用する場合に、当該私法概念の意義の不確定性など当該私法概念の私法上における問題点をも取り込んでしまうことに起因するものである¹⁷⁰。

¹⁶⁸ 田中二郎『租税法〔第3版〕』126頁以下(有斐閣1990)。

¹⁶⁹ ただし、租税法が他の分野から概念を借用することの意義(特に借用内容・借用範囲)については、一般的及び個別的双方の視点から、より深い議論が求められるであろう。

¹⁷⁰ なお、統一説に対しては、このような借用元における概念の意義の不明確性のほか、借用元の不明確性、国内取引と国外取引に関する用語を説明する際の理論的整合性、立法時にお

このような統一説が抱える問題点に加えて、筆者は、そもそも借用概念論自体にも留意しなければならない側面があると考え。すなわち、「租税法規において用いられている法概念、典型的に場合分けして考察することによって、その解釈をより精密に構築して」いくために提唱されたと推察される¹⁷¹借用概念論が一人歩きをし、さも直截的な裁判規範であるかのような装いをまとうようなことは避けられねばならないということを指摘しておきたい。当然であるが、借用概念、固有概念(あるいは一般概念¹⁷²)といった概念は、法定概念ではなく講学上の概念であり、これらの概念やこれらの概念を巡る学説それ自体が直截的に裁判規範となり得るものではないと考える¹⁷³。したがって、以下のような解釈手順を機械的に実施することは妥当でない。

租税法概念 → 借用概念又は固有概念への振分け

借用概念 → 統一説＝当該租税法概念は借用元の私法と同義であると理解

なぜなら、直截的には裁判規範となり得ない借用概念という一種の講学上の整理概念によって、租税法で用いられている用語の意義を一義的に決定することは妥当でなく、もし法定概念ではない借用概念・固有概念というような曖昧な側面を有する基準(フィルター)を通じて、租税法上の用語の意義を確定することに固執するならば、導出された結論に理論的脆弱性を取り込んでしまうおそれがあるからである¹⁷⁴。ややもすると、目的のための手段であった借用概念

る他の法令における概念の借用の否定、という観点から批判がなされている(小林淳子「国外取引に対する租税法の適用と外国法人の分割に関する諸問題」税務大学校論叢 45 号 233 頁以下参照(2004))。

¹⁷¹ 中里実「地方税法 73 条の 7 第 2 号の『法人の合併』という借用概念の解釈」ジュリスト 698 号 143 頁(1979)。なお、金子宏教授は、租税法に用いられている概念の解釈に当たって、借用概念と固有概念という区別を用いた理由について、「租税法の解釈に関する錯綜した議論を多少とも整理し、またいわゆる実質課税の原則を根拠として租税法に自由な解釈をもち込むことに対して歯止めをかけることに役立つのではないかと考えたからである」とされ、さらに、「一部に、他の学問分野や社会経済生活において用いられている概念を租税法が用いた場合に、それをも借用概念と呼ぶむきがあるが、借用概念という言葉を用いた場合には、租税法上の概念はすべて借用概念であるということになってしまうであろう。これは、明らかに、借用概念という言葉の乱用であり、借用概念という言葉を使うそもそもの理由が、他の法分野—特に私法—において用いられているのと同様の概念を租税法が用いた場合に、他の法分野における同じ意義に解さなければならないかどうか、を論ずるためである、ということの無理解に由来するものである」と述べられる(金子・前掲注 165、386、397 頁)。

¹⁷² 借用概念論は、一般的には、租税法で用いられている概念を借用概念と固有概念に二分して展開されるが、最近ではこれらのほかに一般概念の存在を認める見解も現れている(東京高裁平成 14 年 2 月 28 日判決・訟月 48 卷 12 号 3016 頁、名古屋地裁平成 17 年 6 月 29 日判決・訟月 53 卷 9 号 2665 頁、東京地裁平成 19 年 4 月 17 日判決・判時 1986 号 23 頁。酒井・前掲注 10、52 頁以下。なお、谷口勢津夫教授は、借用概念の機械的適用がもたらす弊害を回避する文脈の中で一般概念の存在に論及される(谷口「言行不一致」佐藤英明編著『租税法演習ノート〔第 2 版〕』318 頁以下(弘文堂 2008))。

¹⁷³ なお、借用概念という言葉(あるいは私法概念の「借用」という表現)が、最近では裁判例においても用いられるようになった点につき、金子・前掲注 1、112 頁。

¹⁷⁴ 借用概念の定義に関する金子教授の論調も最近では若干変化している。すなわち、借用概念について、以前は「他の法分野で用いられ、すでにはっきりした意味内容を与えられている

論がその目的を逸脱するばかりか、正しい法解釈から乖離することにもなりかねない¹⁷⁵。換言すれば、ある租税法概念の解釈に当たって、まず、当該租税法概念が借用概念・固有概念のいずれに分類されるかといった機械的な振分け作業を行い、借用概念であれば借用元の法分野における意義と同義に解すべきといった解釈手順は、論理の筋道が逆転しているばかりか、およそ正しい法解釈から遊離してしまう危険性を孕むものである。したがって、租税法主義を重視するならば、以下のような解釈手順にも問題があることは明白であろう。

ある租税法概念は借用概念である。

↓

借用概念は借用元の他の法分野における意義と同義に解すべきである。

↓

したがって、当該租税法概念は、借用元の法分野における概念と同義に解すべきである。

借用概念・固有概念は法定の概念ではなく、借用概念であるか、固有概念であるかは、後述する解釈プロセス①の結果であると考えられるし、これらの用語を用いる論者の定義や射程範囲の採り方によってその結果は異なり得るものである。このことを考慮すれば、借用概念・固有概念という講学上の概念への振分け作業を租税法概念の解釈の出発点に位置付けた上で、かかる振分け作業に執着すること、あるいはかかる振分け作業の結果に従って租税法概念の意義を機械的に定めることは妥当でない。かかる点において、上記論理手順はその入口から崩壊する可能性を内包しているのである。そして、後述する解釈プロセス②を軽視することも妥当でない。仮に、租税法規が、ある法分野で用いられている概念を取り込むに当たって、借用元における意味内容に付加修正を加えている場合にはそれは借用概念ではない、したがって「借用概念は借用元の他の法分野における意義と同義に解すべきである」という上記論理式の間部分分は正当であるといった整理をすとしても、結局は解釈プロセス②をその前提として組み込まなければならないこととなる。

筆者は、租税法概念の解釈に当たっては、まず、当該租税法概念がどのような又はいずれこの概念を念頭に置いたものであるかを検討し、その検討の結果として、例えば、他の分野の概念を借用していると解されるのであれば、借用した他の分野の概念のその文言のみならず、当該他の分野において与えられている意味内容を含めて借用したものと解されるから、当該租税法

概念である」と説明されていたが(金子宏『租税法〔第13版〕』104頁(弘文堂2008))、第14版以降においては「すでにはっきりした意味内容を与えられている」という記述が削除されている(金子宏『租税法〔第14版〕』105頁(弘文堂2009))。なお、第16版においても第14版と同様の記述がなされている(金子・前掲注1、110頁)。

¹⁷⁵ この点、植松守雄「税法上の実質主義について」税経通信23巻10号136頁(1968)は、「借用概念、固有概念という考え方に頼るときは、両者の区別が必ずしも明確ではありませんが、もし何らかの基準で、ある税法上の用語をそのいずれかに該当するものと決め、一旦借用概念と決めた以上これを機械的に適用するという解釈態度をとるとすると、具体的ケースにマッチしない、正しい法律解釈から遊離する場合が生ずる虞があるのではないかと主張される。なお、植松氏のこのような見解は統一説の理解に対する誤解に基づく可能性があることを指摘するものとして、中里・前掲注171、143頁参照。

概念の中心的意義としては借用元である当該他の分野における意義が据えられるべきであると考える。他方、社会一般で用いられている概念(一般概念)を念頭に置いていると解されるのであれば、当該租税法概念の中心的意義としてはその社会一般の通念における意義が据えられるべきであるとする。この場合において、租税法が対象とする事実や事象は極めて広範なものであり、私法、公法といった法分野、会計などの専門分野から社会一般に至るまであらゆる方面に亘っていること及びそれぞれの概念における借用の度合いは租税法規の目的に応じて程度の差があり得ることを等閑視することはできない。したがって、私法という法分野からの借用概念を私法におけると同義に解することが法秩序の一体性や法的安定性につながる事が確かである一方、私法から借用した概念であっても租税法規の目的に応じて概念の付加修正が行われることもあり得るし、あるいは、私法のみならず公法、会計等の分野で用いられている概念・社会一般で用いられている概念を租税法規に取り込むこともあり得るのである。そして、後者の場合における租税法概念の解釈に当たっても、それぞれの分野や社会一般における当該概念の意味内容を当該租税法概念の中心的意義に据えるべきであると解される。かような文脈からすれば、租税法概念の解釈プロセスで重要なことは次の2点であると解することとなる。

【解釈プロセス①：中心部分の確定】

ある租税法概念が、私法、公法、会計など各種の分野から社会一般に至るまで、どのような又はいずれこの概念を念頭に置いたものであるか、あるいは租税法独自に定めている概念であるかを検討する。

【解釈プロセス②：周辺部分の確定】

ある租税法概念が、私法、公法、会計など各種の分野から社会一般におけるいずれかの概念を念頭に置いたものである場合には、それぞれの分野又は社会一般におけるその概念の意義と全く同義であると解されるのか、あるいは、それぞれの分野又は社会一般におけるその概念の意義を当該租税法概念の中心的意義に据えつつも、目的適的な意味合いを付加あるいは必要な修正を施していると解する余地があるのかを検討する。そして、かかる余地があるならば、その中心からの乖離が認められる程度(解釈の幅)を検討する。

他方、ある租税法概念が、租税法が独自に用いている概念と解される場合には、租税法的観点からかかる租税法概念の意義を検討する。

実際の解釈に当たっては、①②の両プロセスとも、租税法律主義の枠内において、文理、文脈、規定の趣旨・位置付け、法構造・法秩序、着眼する担税力の程度、立法の沿革などといった観点からの検討が有益であろう。上記のような解釈プロセスに従ったとしても、明文の形式で他の法令における概念を引用している場合やそうでなくとも社会一般において定着した法令用語を用いている場合など他の法令における概念を借用していることが明らかである場合には、解釈プロセス②でいうところの中心からの乖離(解釈の幅)が認められる余地は皆無あるいは極めて少ないものとなる。このように解することによって、統一説が掲げる租税法律主義＝法的安定性の要請に答えるという目的を果たせることとなるのである。例えば、租税法が、明文で他の法令の条項を引用しその概念を用いている場合のほか、「質権」・「抵当権」など社会一般

において定着した他の法令における用語や「匿名組合契約」のような他の法令上の技術的概念をそのまま用いている場合には、原則として当該他の法令における用語の意義と同じに解すべきと考える。なぜなら、このような場合に法域間の概念の相対性¹⁷⁶を認めることは、直截的に租税法律主義に反するか、又は取引社会における通念に著しく反することになり、やはり租税法律主義に反する可能性があるからである¹⁷⁷。

繰り返しになるが、筆者は、借用概念という枠組みを用いて議論を進めることの意義を肯定するとともに、租税法律主義がその理論的基礎をなす統一説の考え方に基本的に同調するものである。筆者も、租税法が他の法分野から借用した概念を用いている場合には、当該租税法概念の意義を解釈するに当たっては、原則として借用元である他の法分野における意義をその中心に据えるべきであると解するものである。しかしながら、そのように解する理由は、決して当該租税法概念が借用概念であるからといったものではなく、端的に、租税法律主義に求められるものである¹⁷⁸。ある租税法概念が借用概念であるか否かは解釈プロセス①の結果であって、講学上における議論や整理の場面においては別としても、租税法で用いられている概念を解釈するに当たって、借用概念、固有概念のいずれに該当するかを論結することは必ずしも必要とされるものではないのである。借用概念論は、わが国租税法における解釈論の深化・発展及び広く租税法律主義の意識付けに寄与するといった観点から極めて有意義なものであり、今後においても議論の土台・対象とすべきであると考えているが、借用概念論を論じる場合には、借用概念であるか、固有概念であるかといった振分け作業に終始することが、逆に本質的な問題から乖離する危険性と隣合せにあることを忘れてはならないと考える¹⁷⁹。このことに、借用概念論や統一説それ自体は、租税法で用いられている概念がどこから借用されたものであるか否かを判断する基準を提供するものではないことを考慮すると、ある租税法概念の解釈に当たっては、借用概念論に関する一般的な議論の検討に終始することなく、より具体的に、租税法律主義の枠内において、問題となる租税法上の概念の字義や位置付け、文脈、規定の趣旨、立法の沿革、租税法規の性質等の観点から個別的に考察を行うことが肝要であると考えている。したがって、次節において、租税法における信託の意義について、具体的に検討することとする。

¹⁷⁶ 法令上の言葉も日常用語の意味で使われているのであるから、原則として同じ言葉は同じ意味で使われているものと考えてよいが、時として法令の趣旨、目的、前後関係などから少しずつ異なった内容を表すものとして使われていることがあり、このことを「概念の相対性」という(田島信威『最新法令の読解法—やさしい法令の読み方—〔第3版〕〕381頁(ぎょうせい1997))。

¹⁷⁷ 村井正「租税法における『借用概念』の問題点」同『現代租税法の課題』50頁以下(東洋経済新報社1973)、同『租税法と取引法』27頁以下(比較法研究センター2003)。

¹⁷⁸ 金子宏「市民と租税」同『租税法理論の形成と解明 上巻』21頁(有斐閣2010)〔初出1966〕は、借用概念に関する判例を吟味されたのち「これらの判決が共通して概念の統一的理解の立場をとっている実質的な根拠は、租税法律主義＝法的安定性の要請にあるとあってよいであろう」と述べられる(また、同「租税法律主義について」税経通信20巻5号26頁(1965)も参照)。

¹⁷⁹ 具体的事案の解決に当たっては、借用概念を巡る議論を前提としつつも、かかる観念的な議論に終始することなく、個々の概念の解明作業を行うことこそがより重要となる。この点については、今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル16号1頁以下(2011)も参照。なお、目的適合説、あるいは目的論的解釈の観点から借用概念論を論じる学説について、今村・同論文、3頁以下参照。

第3節 信託課税関係規定創設の背景と規定の趣旨・内容

前節で述べたとおり、私見は、租税法概念の解釈に当たって、まず、「ある租税法概念が、私法、公法、会計など各種の分野から社会一般に至るまで、どのような又はいずれこの概念を念頭に置いたものであるか、あるいは租税法独自に定めている概念であるかを検討する」ことが妥当であると考え。この点、租税法は、信託なる用語を用いるに当たり、信託法の信託の定義規定たる信託法2条1項(旧信託法1条)の規定を引用しているものでもなく、独自に信託なる用語の定義規定を設けているわけでもない。他方、信託なる用語は、「信じて託す」という字義通りの意味のほか、日本国憲法の前文において政治信託の意味で、国際連合憲章において信託統治の意味で用いられるなど多義的な概念であるし、前章で考察したとおり、信託法制定前においては目的超過説に基づく信託的行為、信託法制定後においては信託法の信託こそが私法上の信託と観念され、しかも、私法の判例は、信託法制定後においても、信託法上の信託の観念のほか、民法上有効な信託の観念すなわち従前の信託的行為の観念の存在する余地のあることを認めている。それでは、租税法の信託課税関係規定は、いずれの意味における信託を念頭に置いているのであろうか。この点については、租税法における信託課税関係規定が創設された背景を考察する必要がある。

1 立法の背景

わが国租税法に信託なる語が登場したのは営業税法¹⁸⁰が最初である。明治43年の改正により、営業税の課税業目中に信託業が追加され、周旋業、代理業、仲立業、問屋業等と同様にその報償金額と従業者数を課税標準として営業税が課されることとなった。しかしながら、当時は、信託業ばかりか、信託なるものの意義及び範囲について深い議論はなされておらず、いかなるものをもって信託業と言い得るかについては極めて不明瞭な状況であった。

ただし、立法関係者は、営業税法の課税業目に信託業を加えるに当たり、信託業の範囲についてなんら展望を有していなかったわけでもなさそうである。すなわち、菅原通敬氏は、「政府に於ては、信託業なるものゝ定義を定め、信託会社に対して独立したる一本の課税を為さんとの意思であった、此の意思に基き営業税法を改正〔筆者注：信託業を営業税法の課税業目に加える改正〕したのであった、而して『他人の信任に依り自己の名を以て財産の管理処分を為すを業とする者を信託業とす』と云ふことに信託業の定義を定め、収税官吏其他にも通達して取扱ふて居った」とされ、「信託なるものゝ意義が法制上にも学説上にも何等定まるものがなかったのみならず、信託業なるものゝ理解が殆ど社会に認識せられざる時代に於て、信託業に対して『他人の信任に依り自己の名を以て財産の管理処分を為すを業とする者』と定義したるは、…立案者の脳裏には当時既に信託業に対する理解のありしことを知ることが出来る」と述べられる¹⁸¹。また、矢部俊雄氏は、「従来営業税法上の信託業とは『他人の信託に依り自己の名義を以て他人の財産を管理処分するを業とする者』を謂ふと云ふことに其の解釈が一定されて居った。即ち文言のものは姑く措き、其の意義の存する所は当に今日の如き厳格なる意味に於ける信託の業務を狙はむとするの趣旨であったことは充分之を窺ひ知ることが出来る」とされ

¹⁸⁰ 現行の事業税の前身であり、明治29年に創設された外形標準によって課税される国税である。

¹⁸¹ 菅原通敬「信託業と営業税」信託4年1号12頁以下(1922)。

る¹⁸²。このほか、營業税法に規定する信託業の意義に関する注目すべき見解として、次のようなものがある。すなわち、武本宗重郎氏は、營業税法に規定する信託業とは、「他人の信託に依り自己の名を以て財産の管理処分を為すを業とする者を言ふ。『他人の信託に依り』とは他人より一定の限度に其の効力を制限することの特約を付し財産権の設定又は移転を受くるを言う」とされ、この場合の「他人の信託に依り」行われる行為には、前章で検討した取立委任裏書が含まれると解説されている¹⁸³。信託法制定前に示されたものであるが、取立委任裏書のような信託的行為が、租税法上の信託に含まれると明言する見解は非常に珍しい。

いずれにせよ、營業税法が信託業を課税業目に加えた点については、「唯信託業に対し、報償金額を課税標準として課税することを定めたるに過ぎずして、未だ信託関係の実体に触れたるものに非ず」¹⁸⁴といった評価がなされているばかりか、実際に信託業として課税されることも稀であったようである。私法領域において信託あるいは信託業なる用語の内包・外延が判然としない状況で、營業税法がかかる用語の定義規定を設けずに課税業目に加えたことは、やや先走りの印象も否めないであろうか。この点は、菅原通敬氏が、「營業税法は今日あることを予期して、十余年前既に改正せられて居るのであると言ひ度いが、実は然らずして、信託業の課税に関する改正營業税法は、予期に反して今日迄殆どその適用を見ることなく、空文になりて居ったが、信託業法の制定に依り始めて其の当初の目的通り適用が出来ることになる」とされ、「營業税法の改正は一般信託法規の制定に先んじ過ぎたのである。營業税法の改正は、一般信託業に課税せんとする意思に出たものであることは勿論であるが、担保附社債信託法に依る信託会社に課税せんとすることが其の目的の重なるものであったに相違ない。然るに担保附社債信託は、総て皆特殊銀行其の他の銀行の兼営する所となつて、之が為め独立の信託会社なるものが一つも出来ないと云ふ変象を呈することになつたので、信託会社に対する課税と云ふものゝ実現を見る事が出来なかつたのである、これは營業税法の罪にあらずして担保附社債信託法の不明なるの致す所」と論じられるところである¹⁸⁵。

ところで、信託又は信託業なるものの意義については、信託法及び信託業法の制定により、立法的な解決が図られた。この際、營業税法については、従前より信託業に対する課税方法が定まっていたので、信託法及び信託業法の制定に伴う直接的な改正は不要であると判断された¹⁸⁶。他方、信託法及び信託業法の制定に伴い、改正が迫られた税法が4つある。すなわち、信託法案及び信託業法案の提出に伴って10件の法案¹⁸⁷が帝国議会に提出されたが、そのうち、税法に関するものは所得税法中改正法律案、相続税法中改正法律案、登録税法中改正法律案、印紙税法中改正法律案の4つである。これらの法案の提出に当たって、当時の政府委員から次

182 矢部俊雄「信託会社と營業税」財務協会雑誌3巻2号228頁(1923)。この点については、武本宗重郎『改正營業税法積義』147頁(文盛堂1915)も参照。

183 武本・前掲注182、145頁。。

184 原田宗蔵「信託税制の沿革と今後の改善私案」信託協会会報2巻3号13頁以下(1928)。

185 菅原・前掲注181、11頁、35頁。

186 菅原・前掲注181、11頁、細矢祐治「信託と諸税」会計13巻3号83頁(1923)、遊佐・前掲注99『信託法制評論』、134頁。

187 担保附社債信託法中改正法律案、不動産登記法中改正法律案、非訟事件手続法中改正法律案、所得税法中改正法律案、相続税法中改正法律案、登録税法中改正法律案、印紙税法中改正法律案、日本興行銀行法中改正法律案、台湾銀行法中改正法律案、北海道拓殖銀行法中改正法律案。

のような説明がなされている¹⁸⁸。すなわち、「〔筆者注：これらの法案は〕総テ信託法ノ制定ニ伴ヒマシテ改正ヲ要スルノデアリマス、今回信託法ノ制定ヲ致シマスルニ付キマシテ、信託ト云フ法律行為ガ認メラルヽコトナリマシタノデアリマスルガ、然ルニ現行ノ所得税法ニ於キマシテ、信託ト云フ行為ヲ予想シテ居ラヌノデアリマス、ソレガ故ニ愈々信託行為ガ行ハレマスルト云フト、或ハ現行税法ニ依ッテ二重課税トナリ、或ハ課税漏トナリ或ハ課税ノ権衡ヲ得ナイト云フ不都合ヲ生ズルノデアリマス、ソレ故ニ此税法中ニ改正ヲ致シマシテ、此不都合ノ無イヤウニ致シタイト云フノデアリマス」とする。

前章で考察したとおり、信託法は、信託財産の法律上の帰属者は受託者であるものの、信託の利益の享受者は受益者であることを予定している、あるいは信託財産の所有権を有さない受益者に対して物権的救済を認めるなど従来の私法規範では理解されにくい一面を有している。かかる特殊な法律関係を予想して創られていない租税法をそのまま信託に適用すると様々な不都合が生じることから、租税法は改正を余儀なくされたのである。

2 改正規定の趣旨・内容

信託法が制定された場合に、仮に租税法が所要の法整備を行わなかったとしたならば生じ得る不都合とはどのようなものであったのであろうか。また信託課税関係規定の導入によってかかる不都合がどのように解消されたのであろうか。これらの疑問に対し、信託課税関係規定創設の法案とともに政府から議会に提出された「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」（各法案の適用について将来疑義が生じること防ぐための各法案の要領が記載された説明書）に記載されている内容をまず参照した上で、租税法における信託課税関係規定の趣旨及び改正内容を検討する¹⁸⁹。

(1) 所得税法

イ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」による説明

(イ) 法案の骨子

一 信託財産ハ信託法上ニ於テハ受託者ノ有スルモノナレトモ其ノ財産ヨリ生スル所得ハ結局受益者ニ帰属スヘキモノナルヲ以テ経済上ノ実質ヨリ見レハ受益者ハ直接其ノ財産ヲ所有スルト同一ノ利益ヲ収ムルモノナリ故ニ所得税ヲ課スル場合ニ於テハ受益者カ信託財産ヲ所有スルモノト看做シテ受益者ニ課税シ受託者及委託者ニ対シテハ課税セサルコトニ定メタリ

¹⁸⁸ 第45回帝国議会衆議院本会議(大正11年2月28日)における神野勝之助氏(当時の大蔵次官)の発言。また、第45回帝国議会貴族院本会議(大正11年3月14日)において当時の国務大臣高橋是清氏は「今回信託法ガ新ニ制定セラルルコトナリマシテ、信託ナル法律行為ガ法制上認メラルルコトトナリマシタ、然ニ此現行ノ税法ニ於キマシテハ信託ナル行為ヲ予想シテ居リマセヌカラ、愈々信託行為ガ行ハルルコトトナリマス、現行税法ニ依レバ或ハ二重ノ課税トナルモノモアリ、或ハ課税漏レトナルモノモアリ、若クハ課税ノ不権衡ナルモノガ生ズルコトトナリマスノデ、茲ニ此各税法中改正法案ヲ提出イタシマシテ、是等ノ缺点ノ無イヤウニ致サウト存ジテ、此改正ノ要点ヲ先ヅ申上ゲムト存ジマス…」と述べている。

¹⁸⁹ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」については、大正11年3月25日付官報号外63頁以下に掲載されている。

(ロ) 受益者が信託財産を有するものとみなすことによる効果

二 受益者カ信託財産ヲ有スルモノト看做ス結果トシテ左ノ如キ効果ヲ生ス

(イ) 信託財産ヨリ生スル収益ハ一旦其ノ財産所有者タル受託者カ取得スルモノナルヲ以テ現行所得税法ニ依レハ受託者ニ対シ所得税ヲ課シ更ニ受益者ハ受託者ヨリ収益ノ引渡シヲ受クルガ故ニ受益者ニモ亦其ノ収益ニ対シ所得税ヲ課スルノ外ナシ即チ同一ノ収益ニ対シ二重ニ課税スルコト、ナルモ改正案ニ依レハ受益者ニ対シテノミ課税スルコト、ナリテ実際ニ適合ス

(ロ) 受益者カ受託者ヨリ受クル所得ハ受益権ナル一種ノ債権ヨリ生スルモノナルヲ以テ現行税法ニ依レハ信託財産ノ種類如何ヲ問ハス其ノ入金全部ニ対シ課税スルコト、ナリ受益者カ直接其ノ財産ヲ所有スル場合ニ比較シテ甚タ不均衡トナルモ改正案ニ依レハ受益者カ直接信託財産ヲ有スルモノト看做スヲ以テ信託財産カ田畑ナルトキハ前3年ノ平均ニ依リ所得ヲ算定シ株式ナルトキハ配当金中ヨリ4割ヲ控除シ、社債ナルトキハ第二種所得税ヲ課シテ第三種所得税ヲ課セス国債ナルトキハ其ノ利子ニ対シテ第二種所得モ第三種所得モ免除スル等総テ一般ノ場合ト同一ニ取扱ハレ課税ノ公平ヲ得ルコト、ナル

(ハ) その他

三 以上ハ本改正法案ノ原則ナレトモ受益者カ不特定ナル場合又ハ未タ存在セサル場合ニ於テハ受益者ニ課税スルコト能ハサルヲ以テ此ノ場合ニ於テハ受託者ヲ受益者ト看做シテ課税スルノ例外ヲ置キタリ

四 此ノ例外ノ場合ニ於テハ受託者固有ノ所得ト受益者ト看做サレタル為ノ所得トハ何等ノ関係ナキモノナルヲ以テ之ヲ合算セス又受託者ノ同居家族ノ所得トモ合算スルコトナク信託ノ所得ノミヲ別個ノモノトシテ税率ヲ適用スルコト、シ若シ同一受託者ノ手ニ数個ノ信託アルトキハ之レ又合算セスシテ各別ニ課税スルノ規定ヲ置キタリ

五 又右ノ如ク受託者ヲ受益者ト看做シテ課税スル場合ニ於テ受託者カ法人ナルトキハ法人ノ所得即チ第一種ノ所得トシテ課税スヘキカ如クナルモ此ノ場合ノ所得ハ受託者タル法人ノ資本金ノ運用ニ依リ生シタルモノニアラサルヲ以テ現行法ニ依リ超過所得又ハ留保所得等ヲ算定スルコトヲ得ス又受託者ハ受益者ニ代ッテ納税セシムルノ趣旨ヲ以テ課税スルモノニシテ受託者カ真ノ担税者ニアラサルヲ以テ受託者カ個人ナルト法人ナルトニ依リ課税ヲ異ニスヘキ理由モナシ故ニ受託者カ法人ナルトキト雖之ヲ個人ノ所得ト看做シテ課税スルコトニ定メタリ

六 受託者ニ対シテ課税スルハ前述ノ如ク便宜ノ規定ニ外ナラサルヲ以テ仮令受託者カ公益法人等ニシテ普通ノ場合ニ於テ所得税ヲ課セラレサル者ナルトキト雖此ノ受益者ノ代理人タル觀念ニ於テ課税スヘキ所得税ハ結局受益者ノ負担ニ転嫁スヘキモノナルヲ以テ受託者カ公益法人ナル場合モ課税スルコト、定メタリ

七 信託ニ関スル所得ノ算定ニ付テハ受託者ヨリ其ノ信託ニ関スル計算書ヲ提出セシムルノ必要アルカ為メ之ニ関シテ現行法ニ於ケル棒給、又ハ配当金等ノ支払者ヨリ提出セシムル支払調書ニ準シ関係法文ニ対シ夫々改正ヲ加ヘタルモノナリ

ロ 改正法の内容

第 3 条の 2

- 1 項 信託財産ニ付生スル所得ニ関シテハ其ノ所得ヲ信託ノ利益トシテ享受スヘキ受益者カ信託財産ヲ有スルモノト看做シテ所得税ヲ賦課ス
- 2 項 前項ノ規定ノ適用ニ付テハ受益者不特定ナルトキ又ハ未タ存在セサルトキハ受託者ヲ以テ受益者ト看做ス此ノ場合ニ於テハ受託者カ本法其ノ他ノ法令ニ依リ所得税ヲ課セラレサル者ナルトキト雖尚所得税ヲ賦課ス
- 3 項 受託法人ナル場合ニ於テ前項ノ規定ニ依リ所得税ヲ課スヘキ所得ハ之ヲ個人ノ所得ト看做ス

第 16 条の 2

- 1 項 第 3 条ノ 2 第 2 項第 3 項ノ規定ニ依リ所得税ヲ課スヘキ所得ハ之ヲ受託者固有ノ所得ト区分シテ所得金額ヲ定ムニ以上ノ信託アル場合ニ於テハ尚各信託毎ニ之ヲ定ム
- 2 項 第 15 条第 2 項、第 16 条、第 20 条第 2 項及第 23 条第 2 項ノ規定ハ前項ノ所得ニ付之ヲ適用セス

第 56 条¹⁹⁰中「前項ノ支払調書」ヲ「第 1 項又は前項ノ支払調書又は計算書」ニ改メ同条第 1 項ノ次ニ左ノ 1 項ヲ加フ

信託ノ受託者ハ命令ノ定ムル所ニ依リ各信託ニ付計算書ヲ政府ニ提出スヘシ

第 57 条¹⁹¹中「前条第 1 項ノ支払調書」ヲ「前条第 1 項又ハ第 2 項ノ支払調書又ハ計算書」ニ改ム

第 75 条¹⁹²中「第 56 条第 1 項」ヲ「第 56 条第 1 項又ハ第 2 項」ニ、「支払調書」ヲ「支払調書又ハ計算書」ニ、「第 56 条第 2 項」ヲ「第 56 条第 3 項」ニ改ム

¹⁹⁰ 旧所得税法 56 条第 1 項は「第三種ノ所得ニ属スル棒給給料歳費年金恩給退隠料賞与若ハ此等ノ性質ヲ有スル給与ノ支払ヲ為ス者又ハ利益若ハ利息ノ配当若ハ剰余金ノ分配ヲ為ス法人ハ命令ノ定ムル所ニ依リ支払調書ヲ政府ニ提出スヘシ」と規定し、同条 2 項は「前項ノ支払調書ヲ提出シタル者ニ対シテハ命令ノ定ムル金額ヲ交付スルコトヲ得」と規定している。

¹⁹¹ 旧所得税法 57 条は「税務署長又ハ其ノ代理官ハ調査上必要アルトキハ納税義務者、納税義務アリト認ムル者又ハ前条第 1 項ノ支払調書ヲ提出スル義務アル者ニ質問スルコトヲ得」と規定している。

¹⁹² 旧所得税法 75 条 1 項は「正当ノ事由ナクシテ第 56 条第 1 項ノ規定ニ依リ政府ニ提出スヘキ支払調書ヲ提出セス若ハ不正ノ記載ヲ為シタル支払調書ヲ提出シタル者ハ千円以下ノ罰金ニ処ス」と規定し、同条 2 項は「前項ノ規定ニ依リ処罰セラレタル者ニ対シテハ其ノ提出ニ係ル支払調書ニ付第 56 条第 2 項ノ規定ニ依リ金額ヲ交付セス」と規定している。

(イ) 受託者に対する課税の問題点

信託法によれば、信託財産の所有権は受託者に属するものであるから、信託の利益は一旦受託者の所得となる。したがって、受託者が個人である場合、まず受託者に対して所得税を課すべきと解される。しかしながら、信託法の受託者は、信託財産の管理又は処分を行うこととなるものの、信託の利益についてはすべて受益者に引き渡すべきであるから、受託者は信託の利益を享受することができない。かかる受託者に対して所得税を課するとすれば、経済的には同一のものであると見られる利益に対して、受託者と受益者の段階で二重の課税をなすことになり、甚だ不都合である。この点、受託者が得る利益は直ちにこれを受益者に引き渡すのであるから受託者の差引所得は零であるという見解もあったが、受益者に信託財産から生じた利益を

193 本稿における所得税法の改正の趣旨及び改正法の効果に関する叙述部分は、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」のほか、渡邊善蔵「信託と租税(上)」財務協会雑誌 1 巻 6 号 1 頁以下(1922)、同「信託と租税」会計 14 巻 2 号 47 頁以下(1924)、同『所得税法資本利子税法釈義』47 頁以下(自治館 1927)、同「信託に関する租税の話」信託協会会報 5 巻臨時号 120 頁以下(1931)、原田宗蔵「信託ニ関スル所得税及営業税問題」信託 6 年 1 号 6 頁以下(1924)、同「信託と所得税及営業税」税 2 巻 1 号 13 頁以下(1924)、同「信託税制論(続き)」税 5 巻 9 号 4 頁以下(1927)、原田・前掲注 184「信託税制の沿革と今後の改善私案」、14 頁以下に拠るところが大きい。なお、そのほか、次に掲げる文献等も参照している。これらの文献等においては、規定の解釈という点で多少の異説が存在するものの、改正の趣旨及び改正法の効果という点について、おおむね同様の説明がなされている。藤澤弘『国税全解 第一巻』171 頁以下(日本租税学会 1922)、細矢・前掲注 186「信託と諸税」、87 頁以下、細矢・前掲注 99『信託法理及信託法制』、950 頁以下、同「信託税制概論(二)」会計 18 巻 5 号 41 頁以下(1926)、矢部俊雄「信託と所得税(一)(二完)」会計 12 巻 4 号 103 頁以下、12 巻 5 号 89 頁以下(1923)、菅原通敬「信託利益と所得税」信託 4 年 4 号 1 頁以下(1923)、遊佐・前掲注 99『信託法制評論』、134 頁以下、青木・前掲注 99、408 頁以下、呉文炳『経済問題としての信託』215 頁以下(叢文閣 1926)、三淵・前掲注 99『信託法通釈』、443 頁以下、大原武「信託と税」関西信託時報 56 号 11 頁以下(1928)、同「信託と税 その 13」関西信託時報 68 号 5 頁以下(1929)、著者不明『信託と租税』3 頁以下(三井信託 1929)、勝正憲『所得税の話』298 頁以下(千倉書房 1930)、田中勝次郎『所得税法精義』95 頁以下(巖松堂書店 1930)、北崎進「信託課税制度に関する若干の問題」信託協会会報 6 巻 6 号 58 頁以下(1932)、入江・前掲注 99、477 頁以下、濱田徳海「信託と其の税制(三)」税 11 巻 11 号 25 頁以下(1933)、中村継男『法人所得及所得税』249 頁以下(税務懇話会 1936)、大蔵省編纂『明治大正財政史 第 6 巻』1154 頁以下(財政経済学会 1937)、松本寅俊『個人所得税』164 頁以下(第一書房 1939)、平田敬一郎「信託と改正税法に就て」信託協会会報 14 巻 6 号 54 頁以下(1940)、岩尾一編『コンメンタール篇 所得税法(I)』48 頁以下(日本評論新社 1953)、上田啓次『信託制度とその利用』219 頁以下(産業経済社 1956)、小島多計司「信託財産課税について」税経通信 15 巻 1 号 101 頁(1960)、岡崎一郎「信託に関する課税関係」税経通信 17 巻 5 号 76 頁以下(1962)、吉牟田勲「信託財産をめぐる税務」税経通信 19 巻 3 号 164 頁以下(1964)、吉国二郎＝武田昌輔『法人税法 [法令解説篇]』12 頁以下(財経詳報社 1976)、小平＝白崎・前掲注 6、222 頁以下、植松守雄「所得税法の諸問題 第 30 回」税経通信 44 巻 3 号 23 頁以下(1989)、占部裕典「信託課税における受益者課税・委託者課税の再検討」総合税制研究 2 号 20 頁以下(1993)、同『信託課税法—その課題と展望』1 頁以下、30 頁以下(清文社 2001)、イギリス信託・税制研究会編『イギリス信託・税制研究序説』278 頁以下 [渡邊幸則執筆] (清文社 1994)、佐藤英明「信託税制の沿革—平成 19 年改正前史」日税研論集 62 号 5 頁以下(2011)、武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』1131 頁以下(第一法規加除式)、武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法』953 頁以下(第一法規加除式)。

引き渡すということは、受託者が一旦稼得した所得の処分、つまり受託者に所得は生じているが、その所得は特別の法律関係によってこれを受益者に引き渡すのであって、当初から受託者に所得が生じていないとはいえないし、「現行法では一定の期間内に於ける収入金其儘を或は其の収入金から『収入を得るに必要な経費』を控除したるものを所得と云ふので、苟も収入があり、而して其の収入より必要の経費を控除して残額がある以上は所得なしと云ふことを得ない。受託者が受益者に交付すべき金額は決して収入を得るに必要な経費であるとは言ふを得ないから、どうしても受託者に対して所得税を課せなければならぬ」と考えられたのである¹⁹⁴。要言すれば、受託者に所得税を課さなければならない一方で、信託財産より生ずる利益を享受すべき受益者に対して所得税を課さなければならないこともまた当然であり、仮に租税法上何らの手当もしないとすると、経済的に見れば同一の所得に対して二重の課税をなすこととなる。このような事態を回避するために所得税法を改正すべしということとなったのである。

受託者が法人である場合には少し趣を異にする。なぜなら、法人の所得は総益金より総損金を控除して算出されるものであるから、受託者が信託財産より得た利益は、総益金に算入されるものの、受益者に対して引き渡す金額は総損金に算入されるから、差引所得は生じないこととなる。したがって、受託者が法人である場合にはとりたてて改正の必要はないという見解も成り立ちそうであるが、受託者が信託財産から生じた利益を直ちに受益者に引き渡さない場合には、収入があった事業年度において所得があるとして課税しなければならないし、資本金の計算にも影響が生じる。したがって、受託者が法人であっても、やはり所得税法の改正が必要であると解された。

(ロ) 受益者に対する課税の問題点

受益者に対する所得税の問題についても、改正の必要性が生じた。それは、「信託の経済的観察が基礎となるのであるが、信託の受益者は信託財産の利益を取得するものであるから、実質上に於ては自己が直接其の財産を所有すると選ぶ所がないのである。換言すれば自己所有の財産を他人に管理せしむるも同様である故に所得税の課税は財産の所有者に対するものと、受益者に対するものとは同一にならなければ権衡を得ない」¹⁹⁵という価値判断が働くことに起因する。すなわち、「法律上に於ては、受益者が受託者より受くる所得と云ふものはどうしても信託財産により直接取得するものとは云へない。即ち信託行為に依り発生する所の受益権より生ずるものであるから、現行所得税法〔筆者注：旧所得税法 14 条 1 項 6 号¹⁹⁶〕の所謂『その他の所得』として計算しなければならぬ事にな」¹⁹⁷り、収入金から必要経費を控除した金額が所得となるのであるが、受託者より受ける信託の収入金を得るために受益者自身が要する経費というものはほとんど計算するに足らないものであるから、かかる収入金がほとんどそのまま受益者の所得として計算されることになる。当時は、対象財産を直接所有する場合、例えば対象財

¹⁹⁴ 渡邊・前掲注 193 「信託と租税(上)」、5 頁。

¹⁹⁵ 渡邊・前掲注 193 「信託と租税(上)」、6 頁。

¹⁹⁶ 旧所得税法 14 条 1 項柱書きは「第三種ノ所得ハ左ノ各號ノ規定ニ依リ之ヲ算出ス」と規定し、給料、田畑、山林、配当等以外の所得については、その第 6 号において「總収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル収入豫算年額」と掲げている。

¹⁹⁷ 渡邊・前掲注 193 「信託と租税(上)」、6 頁。

産が株式ならば配当金から4割を控除した金額について課税され、公社債ならばその利子は第二種所得税として課税され第三種所得税は課税されず、国債であれば課税を免れる、田畑であれば前3年間毎年の総収入金額から必要経費を控除したものの平均により算出した収入予算年額をもって所得とするなどとされていたのであるが、信託の受益者がこれらに係る利益を受けられる場合には、このような取扱はなされずに、単に受託者から引き渡される金額のほぼ全額がそのまま課税されることとなる¹⁹⁸。したがって、「元来信託の所得関係を経済上の実質から見れば受益者が財産を所有して、その管理を受託者に依頼してあると同様であるのに、以上のような課税関係になっては」¹⁹⁹、財産を直接所有する場合に比し、極めて権衡を失する結果が生ずるため、信託に関する所得税の特例を設ける必要があると考えられた。

(ハ) 改正法の趣旨と効果

A 原則(受益者課税)

上記(イ)及び(ロ)に掲げる問題点・不都合を解消することを目途として、所得税法の改正が行われたのであるが、注目すべきは旧所得税法3条の2第1項に「信託財産ニ付生スル所得ニ関シテハ其ノ所得ヲ信託ノ利益トシテ享受スヘキ受益者カ信託財産ヲ有スルモノト看做シテ所得税ヲ賦課ス」というみなし規定が導入されたことである²⁰⁰。信託法上、信託財産の所有者(財産

¹⁹⁸ 旧所得税法3条は次のように規定している。

「所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス

- 第一種 甲 法人ノ超過所得
- 乙 法人ノ留保所得
- 丙 法人ノ配当所得
- 丁 法人ノ清算所得

戊 本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有セサル法人ノ本法施行地ニ於ケル資産又ハ營業ヨリ生スル所得

第二種 甲 本法施行地ニ於テ支拂ヲ受クル公債、社債、銀行定期預金又ハ定期預金ノ性質ヲ有スル銀行預金ノ利子

乙 第一条ノ規定ニ該当セサル者ノ本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配当、剰余金ノ分配又ハ利益若ハ剰余金ノ処分タル賞与若ハ賞与ノ性質ヲ有スル給与

第三種 第二種ニ属セサル個人ノ所得」

¹⁹⁹ 渡邊・前掲注193「信託に関する租税の話」、143頁。

²⁰⁰ 「信託財産ニ付生スル所得」とは、信託財産の管理処分による一切の利益を包含するが、信託財産そのものを取得することは対象外である。例えば、委託者が100万円を受託者に信託し、10年後に元利共に第三者(受益者)に与えるという場合には、100万円を運用等することにより10年間の間に生ずる利子その他の収益、受益者が元金100万円の所有者であるとみなしてその受益者の所得となることを規定しているのが旧所得税法3条2第1項であり、元金100万円を受益者が取得することは同条文の規定するところではなく、所得税法一般の取扱いに従うことである。したがって、信託財産そのものを取得した場合、受益者が法人であれば、取得年度の総益金に算入し、受益者が個人であれば、原則的には一時の所得として所得税の課税対象とならない(渡邊・前掲注193「信託と租税(上)」、6頁)。また、「其ノ所得ヲ信託ノ利益トシテ享受スヘキ受益者」とし、受益者の前に長い肩書を付しているが、かかる肩書の意味は、次のとおりである。すなわち、信託法の受益者には、信託財産の管理処分により生じる収益のみを受ける者と信託財産たる元本を受ける者に分けられる。先の例でいえば、元金100万円から生じる利子その他の収益を受ける受益者(収益帰属者)と、元金である100万円そのものを取得する受益者(元本帰属者)が別々の者であった場合に、元金100万円から生じる利子について

権者)はあくまで受託者であるが、同項は、信託に係る収益及び費用は直接的に受益者に帰属するものとして課税するといういわゆる導管理論を採用したのである²⁰¹。いわば「名義上の法律関係を無視して実体に即する考へ方を探り、現実にはその財産自体を受益者が有するものと看做して課税する」とこととされたのであるが²⁰²、かかるみなし規定は2方面においてその働きを認めることができる。すなわち、第一に、受託者は、信託法上は信託財産の所有者であるが、所得税法上は所有者と認められないこととなり、他方受益者は、信託法上は信託財産の所有者ではないが、所得税法上は所有者とみなされる。したがって、所得税は、受託者ではなく受益者に課されることとなる(受託者課税の回避・受益者課税の原則の実現＝二重課税の回避)²⁰³。第二に、単に二重課税を回避して受益者に課税を行うのであれば、受益者の所得は受益権より生ずるものであるから、いわゆる「その他の所得」として計算される、すなわち受託者から引き渡される金額のほぼ全額がそのまま課税されることとなる。そこで、受益者が信託財産を直接所有するものとみなして、信託財産が土地なら土地、株式なら株式の所得計算法を適用して、財産を直接所有する者との権衡を保つこととしている(受益者直接稼得性の付与＝課税の公平

は、元本帰属者ではなく収益帰属者が元金100万円を所有するものとみなしてその収益帰属者に課税を行うことである(渡邊・同論文、6頁)。

²⁰¹ なお、佐藤英明教授は、信託税制でいうところの導管理論について、「信託自体は導管に過ぎないからその収益については信託自体(あるいはその管理を行う受託者)には課税をしない」という意味と「信託(法律上は受託者)に帰属する収益・費用は直接受益者(不在の場合は委託者)に帰属するものとして課税する」という意味において区別され、現行所得税法13条1項本文、法人税法12条1項本文の規定の内容は後者の意味における導管理論であると理解されている(佐藤英明『信託と租税』188頁(弘文堂2000))。また、吉牟田勲教授は、「導管理論は、“受益者は導管にすぎず”、委託者と受益者の間で財産権は動き、受託者はパイプないその世話役といった考え方である」と説明され(吉牟田勲「信託税法一税立法の立場から」高木文雄＝小平敦編『信託論叢—その本質的展開を求めて—』291頁(清文社1986))、高橋祐介教授は、「信託法の文献で、導管という言葉は、①信託レベルで決定された所得種類がそのまま受益者に引き継がれるという意味…と、②特に現年分配所得につき信託レベルで税が課されない(二重課税排除)という意味…で使われているようである」と述べられる(高橋「事業体課税—アメリカ法を題材にして」税法学559号178頁(2008))。

²⁰² 平田・前掲注193、57頁。

²⁰³ かように旧所得税法3条の2第1項は受益者課税の原則を樹立声明したのであるが、受益者課税の原則を採用したことは、至極当然のことであったとの見解がある。すなわち、原田宗蔵氏は、「此の規定は受益者が信託財産を有するものと看做すの点に於て、擬制立法たるの観は存するけれども之を信託の本質と、所得税制上に於ける所得総合課税の大原則とに照らして考ふるときは、寧ろ彼此一貫前後照応した本然立法と認むるのが至当であると思ひます、然るに或る論者は財産の形式的名義人たる受託者に課税する方が徴税上簡易確實であり、又一面には自ら財産処理の煩累より免れんが為に信託したのに拘らず、受益者に課税するは信託当事者の意図にも反すと唱へますが、徴税上の簡易と云ふ点は暫く別として其の確實と云ふ点と当事者の意図に反すると云ふ点とは、深く論ずる迄もなく当らぬと思はれます。加ふるに所得税制の要諦たる総合課税主義と租税原理の根本観念たる応能負担なる第原則との連結調和した中心的大視点から窺ひますれば、当然受益者課税主義に依らねばならぬ必然性を具有するものと認められます」(原田・前掲注193「信託税制論(続き)」、4頁以下)、あるいは「受益者が信託財産を有するものと看做して課税するの原則は、信託の法理と租税の原理とを能く調和したる課税観念と認む。故に今後も此の原則を保持発達せしむべきこと」と評価される(原田・前掲注184「信託税制の沿革と今後の改善私案」、14頁以下)。

の確保)²⁰⁴。なお、受益者が信託財産の所有者とみなされる場合の租税法上の具体的な効果は次のとおりである²⁰⁵。

- ① 原則として、委託者は課税されない、受託者も課税されない、受益者のみ課税される。
- ② 税法施行地に住所又は1年以上の居所を有しない者でも、税法施行地にある信託財産から信託の利益を受ける場合は所得税が課税される²⁰⁶。
- ③ 受託者が、信託財産により生じた利益を、受益者に直ちに引き渡すことなく留保しておく場合でも、受益者は課税され、その課税された利益が現実に受益者に引き渡される時には課税しない。
- ④ 受益者が受託者に支払う報酬は、受益者の必要経費とされる。
- ⑤ 受益者が法人である場合の信託の利益に係る所得計算方法は、その法人の事業年度中に受託者の収入したるものをすべて受益者の総益金に加え、受託者の支出したるものをすべて受益者の総損金に加え、受託者が受益者に交付しない利益については、受益者の留保金となる。
- ⑥ 受益者が個人である場合の信託の利益に係る所得の計算方法は、すべて受益者たる個人が信託財産を直接所有する場合と同一に取り扱う。例えば、信託財産が配当であれば、前年4月から本年3月までの配当総額から4割が控除され(受託者に対する報酬は差し引かれない)、公社債ならば第2種所得税の対象となり、国債ならば免税となり、田畑ならば前3年の平均収入予算年額により所得を算定することとなる。

B 例外(受託者課税)

信託財産より生ずる所得については、信託の経済的側面の観察を基礎として、受益者が信託財産を有するものとみなし、受益者に所得税を課することが原則であるものの、受益者が未存在又は不特定である場合には、受益者に課税することが困難となることから、改正法は、受託者を受益者とみなして課税する旨規定している(旧所法3条の2②)²⁰⁷。すなわち、未だ存在せざる者を納税者とすることはできないし、不特定の者に対しても課税することは困難であるから、かかる場合には受託者をもって受益者とみなして課税することとした。受託者に課税すれば結局その負担は受益者に転嫁することとなるから²⁰⁸、受託者に対して不当の負担を強いるこ

²⁰⁴ 渡邊・前掲注193「信託と租税(上)」、8頁以下。

²⁰⁵ 渡邊・前掲注193「信託と租税(上)」、9頁以下。

²⁰⁶ 改正前の所得税法によれば、受益者を所有者とみなさなければ、受益者の所得は受益権より生ずるものであり、受益権は権利者の住所にあるということになり、課税されないこととなる。この点も、受益者の所有とみなすこととした理由の1つとされている。

²⁰⁷ なお、ひとつの信託に、存在している受益者といまだ存在していない受益者があるとき、あるいは特定の受益者と不特定の受益者があるときについては、存在している又は特定されている受益者が享受すべき信託の利益についてそれぞれその受益者に課税し、いまだ存在していない又は特定されていない受益者が享受すべき信託の利益についてのみ受託者に課税すべきこととなる。

²⁰⁸ 旧信託法36条1項は、「受託者ハ信託財産ニ関シテ負担シタル租税、公課其ノ他ノ費用又ハ信託事務ヲ処理スル為自己ニ過失ナクシテ受ケタル損害ノ補償ニ付テハ信託財産ヲ売却シ他ノ権利者ニ先チテ其ノ権利ヲ行フコトヲ得」と規定する。信託財産に関する租税公課や信託財産の管理上当然発生する費用は、信託関係の存続する限り経常的に発生する費用であり、かつ信託財産それ自体の負担すべき費用であって、これらは、いわば信託財産自体に由来する権利に対応する義務として、旧信託法16条の「信託事務ノ処理ニ付生シタル権利」に対応する義

とにはならない。ただ受益者の固有所得と合算することをえないから、真に担税力に適応した課税とは言いえないところもあるが、受益者に対して直接課税しえないから、やむをえず例外を設けたのである。すなわち、旧所得税法 3 条の 2 第 2 項を設けた趣旨は、信託財産の帰属関係にその根拠を有するのではなく、単にやむを得ない便宜策にすぎないのであって、決して受託者を真の納税者とみなすというものではない。実際は受益者に対して課税すべきであるが、便宜上受託者を受益者とみなして課税するものであるから、受託者に課税する段階において受託者固有の事情をもってその課税方法を左右すべきでないこととなる。そして、その当然の結果として、受託者が一般の所得につき免税となるべき法人(公益法人)であっても、この場合の所得については所得税が課されることとなる。なぜなら、この場合における受託者たる法人に対する課税は、その法人に負担せしむるの趣旨ではなく、あくまで受益者の代理人として課税するというものにすぎないからである。旧所得税法 3 条の 2 第 2 項但書はこの点を明らかにするため、「受託者カ本法其ノ他ノ法令ニ依リ所得税ヲ課セラレサル者ナルトキト雖尚所得税ヲ賦課」する旨を規定している。

さらに、旧所得税法第 3 条の 2 第 2 項の受託者課税主義の趣旨が単に受益者の代位課税にほかならなるとすれば、受託者が個人であるか、法人であるかを区別する必要はないこととなる。したがって、改正法は、受益者が未存在又は不特定の場合において受託者に課税するときは、その受託者が法人であるとしても個人の所得とみなして所得税を課することとしている(旧所法 3 条の 2③)。信託財産より生ずる利益は受託者の固有資本には関係がないから、第 1 種所得として資本金を計算する必要もないのである。個人の所得とみなすことの論理的帰結として、その場合の所得は第二種の所得、税率は超過累進税率となり、決定は調査委員会の決議による、納期は 4 期に区分するというように一般の個人の所得と同様の取扱いとなる。加えて、かかる場合には、受託者固有の所得とは合算すべきではないから、第 16 条の 2 の規定が創設された。

C 支払調書

信託に関する所得算定上、受託者からその信託に関する計算書の提出を求めることは、あたかも配当金、賞与、給料等についてその支払調書の提出を求めることと同様に、課税上必要であると考えられたことから、受託者にその提出義務があることを定め(旧所法 56 条②)、かつその趣旨の貫徹を期するために所定の改正を加えている(旧所法 57、75)²⁰⁹。

(2) 相続税法

イ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」による説明

一 現行相続税法ニハ財産ヲ贈与シテ相続税ノ課税ヲ免レムトスルモノヲ防カムカ為メニ二三ノ規定アリ而シテ信託ニ依リ委託者カ他人ヲ受益者ト為スコトハ恰モ其ノ財産ヲ贈与スル

務に含まれるものである。したがって、これらの費用は信託財産の機関たる受託者が信託財産の中から支弁すれば足りるものであるが、受託者が個人として債務を負担し、固有財産の中から支弁することも可能である。旧信託法 36 条 1 項は、受託者個人が債務を負担し、これを支弁する場合のことを指している(松本崇＝西内彬『特別法コンメンタール 信託法・信託業法・兼営法』206 頁(第一法規 1962))。

²⁰⁹ この改正に伴う所得税法施行規則の改正については、大蔵省・前掲注 193、1157 頁参照。

ト同一ノ結果ヲ来スカ故ニ相続税法ニ於テハ之ヲ贈与ト同一ニ取扱フノ必要アリ故ニ

(イ) 委託者カ其ノ相続開始 1 年内ニ信託ニ依リ他人ニ受益権ヲ与ヘタルトキハ現行相続税法第 3 条ヲ適用シテ其ノ受益権ノ価格ヲ相続財産ニ加算シテ相続税ヲ課スルコト

(ロ) 受益権ヲ与ヘラレタルモノカ委託者ノ推定相続人又ハ分家ノ戸主若ハ家族ナルトキハ現行相続税法第 23 条ヲ適用シ遺産相続ノ開始アリタルモノト看做シテ相続税ヲ課スルコト尤モ其ノ信託財産カ不動産又ハ船舶ナルトキハ現行相続税法ノ例ニ準シ相続税ヲ課セスシテ登録税ニ於テ重キ課税ヲ為スコト

(ハ) 而シテ受益権ノ価格ハ条件付権利又ハ存続期間ノ不確定ナル権利等ト同一ノ算定方法ニ依ルコト

等ノ改正ヲ加フルコトトセリ

ロ 改正法の内容

第 5 条²¹⁰中「存続期間ノ不確定ナル権利」ノ下ニ、「信託ノ利益ヲ受クヘキ権利」ヲ加フ

第 23 条の 2

信託ニ付委託者カ他人ニ信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ有セシメタルトキハ其ノ時ニ於テ信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ贈与又ハ遺贈シタルモノト看做シ第 3 条、第 23 条及前条ノ規定ヲ適用ス但シ不動産又ハ船舶ノ帰属スヘキ権利ニ付テハ前条ノ規定ヲ適用セス

ハ 検討²¹¹

²¹⁰ 旧相続税法 5 条 1 項は「条件付権利、存続期間ノ不確定ナル権利又ハ訴訟中ノ権利ニ付テハ政府ノ認ムル所ニ依リ其ノ価格ヲ評定ス」と規定する。

²¹¹ 相続税法における改正の趣旨及び改正法の効果については、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」のほか、渡邊善蔵「信託と租税(下)」財務協会雑誌 2 巻 2 号 11 頁以下(1922)、渡邊・前掲注 193「信託と租税」、67 頁以下、渡邊・前掲注 193「信託に関する租税の話」、153 頁以下、同「税制雑記(二)」信託協会会報 9 巻 5 号 101 頁以下(1935)、原田・前掲注 193「信託税制論(続き)」、11 頁以下、原田・前掲注 184「信託税制の沿革と今後の改善私案」、16 頁以下、同「信託関係税法雑題」信託協会会報 2 巻 4 号 19 頁以下(1928)、なお、そのほか、次に掲げる文献等も参照している。細矢・前掲注 186「信託と諸税」、85 頁以下、細矢・前掲注 99『信託法理及信託法制』、934 頁以下、同「信託税制概論(一)」会計 18 巻 4 号 50 頁以下(1926)、同「信託と諸税(下)」税 11 巻 9 号 34 頁以下(1933)、同「信託と税務問題(二)」税 17 巻 8 号 16 頁(1939)、遊佐・前掲注 99『信託法制評論』、141 頁以下、三淵・前掲注 99『信託法通釈』、465 頁以下、青木・前掲注 99、428 頁以下、著者不明・前掲注 193『信託と租税』、24 頁以下、大原武「信託と税 その 28」関西信託時報 82 号 5 頁(1931)、同「信託と税 その 30」関西信託時報 84 号 3 頁(1931)、入江・前掲注 99、482 頁以下、奈良梵夫「信託に於ける相続税関係」税 11 巻 1 号 13 頁以下、11 巻 2 号 22 頁以下(1933)、濱田徳海「信託と其の税制(八)」税 12 巻 8 号 10 頁以下(1934)、大蔵省編纂『明治大正財政史 第 7 巻』242 頁以下(財政経済学会 1938)、河沼高輝『現行相続税法釈義』151 頁以下(自治館 1938)、窪田好秋「信託と相続税の課税(一)(二)」税 16 巻 7 号 27 頁以下、16 巻 8 号 31 頁以下(1938)、同「信託受益権に対する相続税の課税～(三)」税 16 巻 11 号 75 頁以下、16 巻 12 号 42 頁以下(1938)、17 巻 1 号 72 頁以下(1939)、北野弘久『コンメンタール相続税法』54 頁〔村井正執筆〕(勁草書房 1974)、イギリス信託・税制研究会編・前掲注 193、278 頁以下、橋本守次『ゼミナール相続税法』394 頁以下(大蔵財務協会 2007)、武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法』1085 頁以下(第一法規加

信託法によれば、受託者が信託財産の所有権を有するのであるが、受託者は他人のためにその所有権を有しているのであって、信託財産から生ずる利益を自ら享受することは許されない性質のものである。このことから、信託法は、信託財産が受託者の相続財産を構成しないことを規定している(旧信託 15)²¹²。したがって、信託財産については、受託者との関係でいえば相続税の問題を生じない。また、あくまで信託財産の所有権は受託者にあることから、信託財産自体は委託者・受益者など受託者以外の者の相続財産を構成することもない。信託財産がその所有権者たる受託者の相続財産を構成しないことの帰結として、信託財産そのものは、信託が終了し、元本受益者あるいは帰属権利者(信託終了の際に信託財産の帰属すべき者)の所有に帰するまでは、相続税の課税の対象とならないこととなる。他方、(信託行為をもって、「相続せしめない」という特別の定めを置いた場合は別であるが)受益者が信託の利益を享受する権利は、一種の財産権であって相続財産となることは当然のことである。信託受益権は、その受益者の享受すべき利益によって、信託の存続期間中信託財産から生ずる収益を享受することができる権利(収益受益権)、信託が終了した場合に信託財産それ自体を受けることができる権利(元本受益権)及びこれらを併せた権利(収益元本受益権)の3種に分類することができるが、いずれもそれぞれの受益者の相続財産となる²¹³。

これらのことは、債権説を基調とする信託法が構成する法律関係から当然導かれる結果であって、特に相続税法を改正する必要はない。しかしながら、受益権というものは、無形の権利であるから他の財産に比してその金銭的評価を行うことが極めて困難であり、「評価の困難な斯かる権利の価格を納税者各人各様の見積方に委すときは課税の衡平が得られないのみならず、遂には意見の相違に因り徒らに官民意思の疎通を欠き紛議を醸す虞れなしとせざる」²¹⁴と考えられた。そこで、旧相続税法 5 条に「条件付権利、存続期間ノ不確定ナル権利、信託ノ利益ヲ受クヘキ権利又ハ訴訟中ノ権利ニ付テハ政府ノ認メル所ニ依リ其ノ価格ヲ評定ス」という規定が設けられたのである。いかに「評定」すべきかが問題となるが²¹⁵、元本を受ける権利と、収

除式)。

²¹² この点について、池田寅二郎博士は、「信託ト云フモノハ…委託者ノ為ニ〔筆者注：信託財産を〕管理処分スル所ノモノデ、其利益ヲ自分ノ物ニスルコトヲ許サレナイ性質ノモノデアラカラ、其受託者ガ死亡シタト仮定シマスレバ、其信託財産ト云フモノハ、其受託者ノ相続財産ニ属セズト云フコトガ即チ信託ノ本質カラ来ルノデアリマス」と述べられる(第 45 回帝国議会衆議院信託法案外 4 件委員会(大正 11 年 3 月 4 日)における同氏の発言)。

²¹³ この点、松本重威主税局長(当時)は、「受益者ガ相続ヲ開始シタ場合ニハドウナルカト云フコトヲ申上ゲマスレバ、受益者ハ信託財産ハ有シテ居リマセヌケレドモ其利益ヲ享有スル所ノ権利ヲ持ッテ居リマスカラ相続開始ノ場合ニ於キマシテハ、其ノ権利ガー之ヲ詳シク申セバ其元本ガ帰属権デモ、又ハ其受益権デモ、各々之ヲ相当価格ニ見積ッテ課税スルコトニ致シテ居リマス」と説明している(第 45 回帝国議会における衆議院信託法案外 4 件委員会(大正 11 年 3 月 3 日)における発言)。

²¹⁴ 窪田・前掲注 211「信託受益権に対する相続税の課税」、76 頁。

²¹⁵ この点について、窪田・前掲注 211「信託受益権に対する相続税の課税」、76 頁は、「政府の認める所に依り其の価格を評定すると謂っても其所に自ら一定の道義的拘束があつて其れは決して納税者の意思を制肘するものではない。従つて納税者は相続税の申告に当つては其の独自の計算方法に依つて適当な価格を算定して申告すべきで、政府に於いても其の価格の評定に当つては社会一般が認めて之ならば妥当だという価格を評定しなければならないもので政府は如何なる価格をでも自由勝手に評定し得るといふものではないこと勿論である」と述べられる。

益を受ける権利との合計は、信託財産そのものの価額と一致すべきであるから、収益を受ける権利については、年々の収益状態とその年数により相応に見積もるべきであり、元本を受ける権利については、信託財産の価額から収益を受ける権利の価額を控除すればよいこととなる。しかして、相続税法においては、所得税法のように受益者が直接に信託財産を有するとみなすような規定は設けられず、信託財産の種類、性質、信託行為の内容、受益権の内容、信託期間の長短その他種々の事情を斟酌して、適当な評定価格を定めることとされたのである。

この点について、立法論としては、2つの課税方法が議論の対象となった。即ち、一つは、所得税法のように受益権の基本たる財産権自体を被相続人が有していたものとみなして課税する方法、いま一つは受益権としてこれに課税する方法が考えられたものの、旧相続税法5条は後者の課税方法を採用した。その理由について、原田宗蔵氏は、「甲の主義〔筆者注：前者の方法〕に依るとしてもその価格算定の方法は、普通単純なる所有物件に対する例に依らず、能く信託の本旨に照して其の享受する利益の資源たる価値の上から観た物件価格を算定せなければなりません、然るに信託の形態なるものは千態萬様で常に一率ではありませんから、之を標準とした算定方法を定めることは頗る複雑困難たるを免れない、故に当該信託の形態に依て価値付けられた既成の受益権なるものを一括的に見て其の価格を評定する方が観念上容易であると思はれます、現制は乃此の理由に基づいて乙主義〔筆者注：後者の方法〕を採用したと云って宣かろうと考へられます」と述べられる²¹⁶。

ただし、相続税法の改正の主たる趣旨は、次に述べるとおり、信託による相続税の合法的課税回避を防止する点にある²¹⁷。当時の相続税法は、相続が開始された場合に相続財産となるべきものを、他人に贈与することによって、相続税を免れようとするのを防ぐために、相続開始前1年以内にされた贈与に係る財産をも相続税の課税標準に算入する規定を設け、また受贈者が推定相続人であればその贈与を相続とみなす旨の規定を設けていた(旧相法3、23)。そして、「信託制度を通ずれば、殆んど総ての権利より生ずる利益を、其等の権利を自ら享有することなく享受することが出来る」²¹⁸のであるから、信託法上の信託を利用することにより「信託ノ利益ヲ受クヘキ権利ヲ有セシメタル」こと—この場合の「権利ヲ有セシメタルトキ」には、信託の設定行為によって受益権を有せしめたる場合のみならず、信託行為の内容の変更により委託者が他人を受益者となしたる場合を含む—は、当該他人に信託財産を贈与することと結果において異なる所がないこととなる。例えば、ある人がある財産を推定相続人に贈与すれば、遺産相続が開始したものとみなされ(旧相法23①)、また推定相続人でなくとも、その贈与が相続開始前1年以内になされたものであれば、贈与財産の価格をも相続財産の価格に算入することとなる(旧相法3①)。そこで、このような課税を免れるために、贈与という法律手段ではなく信託法上の信託を利用することが懸念された。つまり、贈与するはずであった者を委託者、贈与を受けるはずであった者を受益者、贈与するはずであった財産を信託財産とする信託を設定すれば、財産を贈与するのと同じの経済目的を達成しながら、相続税の課税を回避することがで

²¹⁶ 原田・前掲注193「信託税制論(続き)」、12頁。

²¹⁷ 原田・前掲注193「信託税制論(続き)」、11頁は、旧相続税法5条中における信託受益権の価格評定方法のごときも、信託を利用した相続税の合法的課税回避規定を補完するための機能を有するにすぎないとされる。

²¹⁸ 濱田徳海「信託と其の税制(七)」税12巻4号11頁(1934)。

きる。それでは、旧相続税法 3 条及び 23 条が空文となり、課税の権衡を保持することはできない。そこで、相続税法は信託行為による授益を一種の贈与とみなして課税の対象とする。これが、信託法の制定に伴う相続税法改正の主眼点である。なお、信託行為に別段の定めがあるときを除き、受益者として指定された者は「当然信託ノ利益ヲ享受」するのであるが(旧信託 7)、受益者が受益権を放棄した場合には当該受益者との関係においては、相続税法の適用はないことは勿論である²¹⁹。

(3) 登録税²²⁰

イ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」による説明

- 一 信託ニ関スル登録ニ付テハ信託其ノモノノ登記又ハ登録ト信託ニ因ル財産権移転ノ登記又ハ登録トノ二様アリ而シテ信託其ノモノノ登記又ハ登録ニ付テハ比較的軽キ税率ヲ課スルコトトシ信託ニ因ル財産権移転ノ登記又ハ登録ニ付テハ普通財産権移転ニ依ル比較的重キ登録税ヲ課スルコトト為セリ但シ不動産又ハ船舶ニ付テハ信託行為ニ依リ其財産ノ贈与ヲ為スモ相続税ヲ課セサル様同法第 23 条ニ於テ規定スルコトトナリ居ルヲ以テ其補充トシテ登録税ニ於テハ高キ税率ヲ課シ恰モ普通ノ場合ニ於テ不動産又ハ船舶ヲ贈与シタルトキト同様ノ課税ヲ為スコト、セリ
- 二 信託ニ依ル財産権ハ先ツ委託者ヨリ受託者ニ移転シ次テ委託者〔ママ〕ヨリ受益者ニ移転スルヲ以テ普通ナラハ其ノ財産権ノ移転アル毎ニ登録税ヲ課スヘキモノナレトモ受託者カ財産権ヲ取得スルハ受益者ノ為ニ取得スルモノニシテ他日之ヲ受益者ニ移転スルハ当初ノ目的ヲ遂行スルニ過キス実質上ヨリ見レハ前後通シテ一回ノ移転アルニ過キササルヲ以テ信託ニ因ル財産権移転ノ登録税ハ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於テ課税シ受託者ヨリ受益者ニ移ス場合ハ課税セサルコトト為シタリ尚又左ノ場合ハ形式的ニハ財産権ノ移転ヲ生スヘキモ実質的ニハ権利ノ移転ナキモノト認メ登録税ヲ課税セサル除外例ヲ認メタリ
- (イ) 委託者カ信託行為ニ依リ信託財産ヨリ生スル収益権ハ勿論帰属権ヲモ有シ信託利益ノ全部ヲ享受スヘキ場合ハ単ニ受託者ヲシテ自己ノ財産ノ保管ヲ為サシムルニ過キス実質的ニ権利ノ移転ナキヲ以テ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於テハ登録税ヲ課セサルコト
- (ロ) 受益者又ハ帰属権利者カ財産権ヲ取得スルハ前ニ述ヘタルカ如ク事実上ニ於テハ受託者ヲシテ保管セシメアル財産ヲ取戻スニ過キササルモノト認メ受益者又ハ帰属権利者カ財産権ヲ取得スル場合ニ於テハ登録税ヲ課セサルコト
- (ハ) 受託者更迭ノ場合ハ形式的ニハ財産権ノ移転ヲ生スヘキモ其ノ更迭ハ単ニ管理者ノ変更ニ過キシテ実質的ニハ権利ノ移転ナキモノト認メ新受託者カ財産権ヲ取得スル場合ニ於テハ登録税ヲ課セサルコト

²¹⁹ なお、不動産又は船舶の帰属すべき権利に関しては、旧相続税法 23 条の適用を排除しているが、これは同条がこれら以外の財産に対してのみ適用される関係上、その権衡から定められたものである。要は不動産及び船舶に関しては、比較的高率の登録税が課せられているからにほかならない。

²²⁰ 現行の登録免許税の前身であり、明治 29 年に創設され、昭和 42 年の改正により、登記・登録のほか免許等にも課税されることとなり、登録免許税と改称された。

ロ 改正法の内容

第2条第1項²²¹第4号²²²中「第3号」ヲ「第3号ノ2」ニ改メ同項第3号ノ次ニ左ノ一号加フ

- 3ノ2 信託財産ヲ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於ケル受託者ノ所有権ノ取得
不動産価格 千分ノ六十
但神社、寺院、祠宇、佛堂及民法34条ニ依リ設立シタル社団又ハ財団法人カ帰属
権利者ナルトキハ不動産価格ノ千分ノ三十

同条第1項第13号ノ次ニ左ノ一号ヲ加フ

- 13ノ3 信託ノ登記 不動産価格 千分ノ五

第3条第1項²²³第4号²²⁴中「第3号」ヲ「第3号ノ2」ニ改メ同項第3号ノ次ニ左ノ一号ヲ加フ

- 3ノ2 信託財産ヲ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於ケル受託者ノ所有権ノ取得
船舶価格 千分ノ五十

同条第1項第7号ノ次ニ左ノ一号ヲ加フ

- 7ノ2 信託ノ登記 船舶価格 千分ノ三

[以下省略]

第19条²²⁵ニ左ノ各号ヲ加フ

- 6 登記又ハ登録スヘキ信託財産ニシテ委託者カ信託行為ニ依リ信託利益ノ全部ヲ享受ス
ヘキノヲ委託者ヨリ受託者ニ移ス場合ニ於ケル財産権取得ノ登記又ハ登録
7 信託ニ付受益者又ハ帰属権利者ノ財産権取得ノ登記又ハ登録
8 信託ノ受託者更迭ノ場合ニ於ケル新受託者ノ財産権取得ノ登記又ハ登録

前項第6号ノ規定ハ当該信託財産ニ付受益者変更ノ登記又ハ登録ヲ受クル場合ニハ之ヲ適用
セス此ノ場合ニ於テハ信託財産ハ其変更ノ登記又ハ登録ノ時ニ於テ受託者ニ移転シタルモノ
ト看做シ登録税ヲ課ス

ハ 検討²²⁶

²²¹ 登録税法2条1項は「不動産ニ関スル登記ヲ受クルトキハ左ノ区別ニ従ヒ登録税ヲ納ムヘシ」と規定する。

²²² 登録税法2条1項4号は「第1号乃至3号以外ノ原因ニ因ル所有権ノ取得 不動産価格 千分ノ三十五」と規定する。

²²³ 登録税法3条1項は「船舶ニ関スル登記ヲ受クルトキハ左ノ区別ニ従ヒ登録税ヲ納ムヘシ」と規定する。

²²⁴ 登録税法3条1項4号は「第1号乃至3号以外ノ原因ニ因ル所有権ノ取得 船舶価格 千分ノ二十五」と規定する。

²²⁵ 登録税法19条は「左ニ掲クルモノニハ登録税ヲ課セス」と規定する。

²²⁶ 登録税法における改正の趣旨及び改正法の効果については、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改

登録税とは、財産権の得喪、変更又は職業上の資格等を官簿に登録する場合に課税される租税であるが²²⁷、信託法の制定に伴って登録税を改正しなければならない理由は2つある。1つは、信託財産が委託者の手を離れて、最後にその財産を取得すべき受益者の手に移るまでの間に、1回限りの移転登録税を課するに止めようとする点にある。すなわち、通常、信託財産は、委託者から受託者に移転し、その後受託者から受益者に移転するのであり、二度の所有権移転がなされる。すると、登録税法の改正を行わないとするならば、登録税が二度課税されることとなる。しかしながら、信託を経済的に観察すると、受託者は受益者の代理人たる地位にあるものであって、受託者が信託財産の所有権を取得するのは受益者のためである。したがって、受託者から受益者への所有権の移転は、代理人がその管理する財産を本人に返還することと同様であるし、かかる移転は信託の目的を達成するために行われるのであって、これをもって特別な財産権の移転として課税すべきではない。このように、信託の場合に登録税を課税すべきは、信託財産の所有権が委託者から受託者に移転されたとき1回で十分であると考えられたことから、登録税法の改正が求められたのである。

もう1つの改正理由は、旧信託法3条1項が「登記又ハ登録スヘキ財産権ニ付テハ信託ハ其ノ登記又ハ登録ヲ為スニ非サレハ之ヲ以テ第三者ニ対抗スルコトヲ得ス」と規定したことに基づくものである。すなわち、同条によれば、信託財産の財産権移転の登記のほかに、信託財産であることの登記がなされることとなる。かかる信託の登記には課税する必要がないのではないかという意見もあったが、「財産権の移転の手数料的の意味から云っても、又所有権の保存とか、華族世襲財産の創設等の如く、其の財産上の権利保全を受くる性質から見ても、登録税を課するのが当然であらう。即ち信託財産は受託者の固有財産と全然区別せられて、特別の場合の外、信託財産に対し強制執行又は競売等を受ることがないのであるから(信託法第16条)財産保全の上に有力なる効果があるもので、之を第三者に対抗する為に、登記又は登録を為す場合に、相当の課税をすることは、一般の場合に於ける登録税との権衡上寧ろ当然と云ふべき」と解された²²⁸。しかしながら、当時の登録税法には、かかる信託そのものの登記(信託登記)に対して登録税を課する規定がないため、改正を迫られたのである。

しかして、財産権が委託者より受託者に移転する場合にのみ受託者が財産権を取得するもの

正ノ要領」のほか、渡邊・前掲注211「信託と租税(下)」、15頁以下、渡邊・前掲注193「信託と租税」、73頁以下、渡邊・前掲注193「信託に関する租税の話」、151頁以下、原田宗蔵「信託税制論」税5巻7号13頁以下(1927)に拠るところが大きい。なお、そのほか、次に掲げる文献も参照している。細矢・前掲注186「信託と諸税」、97頁以下、細矢・前掲注99『信託法理及信託法制』、995頁以下、同「信託税制概論(五)」会計19巻1号56頁以下(1926)、同「信託関係登録税並に同改正登録税法案評論(一)(二完)」会計20巻2号43頁以下、20巻3号45頁以下(1927)、同「信託関係諸税の概説」明大商学論叢24巻3号1頁以下(1938)、同「信託と税務問題(一)」税17巻7号18頁(1939)、遊佐・前掲注99『信託法制評論』、142頁以下、三淵・前掲注99『信託法通釈』、469頁以下、王金海「信託と登録税」銀行研究20巻4号128頁以下(1931)、入江・前掲注99、483頁以下、濱田徳海「信託と其の税制(六)」税12巻3号23頁以下(1934)、大蔵省編纂・前掲注211、349頁以下。

²²⁷ 登録税の課税の根拠について、渡邊・前掲注193「信託に関する租税の話」、157頁は、「財産権を取得する程の者には担税力があると見て居る点もあるし登記・登録に依て権利資格を証明し得る利益を目標とする様な点もあるし、登記・登録の手数料的意味も多分に加はっている」とされ、その課税の根拠は単純ではないと述べられる。

²²⁸ 渡邊・前掲注193「信託に関する租税の話」、158頁。

として登録税を課し、受託者より受益者に移転する場合にはこれを課税しないこととされた。受託者から受益者への所有権の移転は「形式上財産権の移転あるも実質上は其の移転なきもの」²²⁹と解されたのである。さらに、委託者より受託者に対し財産権を移転する場合においても、委託者が信託行為により信託の利益全部を享受すべき場合には、委託者から受託者への財産権の移転については、委託者自身が信託の収益権と信託財産の帰属権の両方を有し、形式上受託者に財産権を移転するも実質上は単に受託者をして信託財産を管理せしむるに過ぎないことから、実質上は財産権の移転なきものとして登録税を賦課しないこととされた。また、信託の継続中、受託者が更迭されて、新受託者が代わって信託財産を取得するような場合には課税しないこととされた。これは信託の設定に当たって、既に受託者の財産権取得の登記又は登録に対し、課税していることに着目して、重複課税を避けた結果である。

(4) 印紙税

イ 「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」による説明²³⁰

信託行為ニ関シ作成スル証書ハ現行印紙税法ノ所謂財産権ノ得喪ヲ証明スルモノナルヲ以テ印紙税納付ノ義務アルコト勿論ナリ

而シテ右証書ハ印紙税法ニ特別ノ規定ナキヲ以テ此ノ際税法ヲ改正セサルニ於テハ同法第 2 条ニ依リ万分ノ五ノ割合ヲ以テ印紙税ヲ納付セサル可ラサルコト、ナルモ元来信託行為ニ依ル財産権ノ得喪ハ普通ノ売買、贈与等ニ依ル財産権ノ得喪ト異ナリ其ノ移転ハ単ニ形式ニ止マリ其实質ニ於テハ受託者ハ受益者ノ為ニ管理スルニ過キス又受益者ハ其財産ヨリ生スル収益ヲ收受シ又ハ将来其財産ヲ取得スル権利ヲ得ルニ過キス殊ニ委託者ガ受益者タル場合ニ在リテハ実質上ニ於テハ何等財産権ノ移転ナシスクノ如ク其实質ニ於テ売買、贈与等ト異ナルニ拘ハラス之ヲ同一視シテ証書ノ記載金高ヲ標準トシ万分ノ五ノ税率ニ依リ課税スルハ酷ニ失スルノ嫌アリ而シテ信託行為ハ其实質寄託又ハ定期金ノ契約ニ類似スルモノナルヲ以テ之トノ権衡上三銭ノ定額税ト為スコトニ致シテアリマス尤モ受託者カ信託財産ノ管理処分上作成スル証書ハ各其ノ種類ニ従ヒ現行印紙税法ニ依ル印紙ノ貼用ヲ要スルハ勿論デアリマス

ロ 改正法の内容

²²⁹ 細矢・前掲注 186「信託と諸税」、99 頁。

²³⁰ 原田・前掲注 226「信託税制論」、12 頁以下は、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」における印紙税の説明部分について、「是れ全く信託の本領に適合した卓説で、此の観念を他の税法にも發揮せられたならば世上恐くは信託税制に対する批判なきを得たであらうと思はれます」と称賛される一方、登録税の改正については、「司法当局の不動産登記法中改正案に釣込まれて、其の賢明に尺退の跡を留めた観あるを惜むのであります。…移転と信託との複式課税制を立て而かも移転に対しては比較的軽く課税するの理由を高唱して居ります。此の如く税務当局が、登録税に関しては印紙税に於ける単一輕課の類例を用ひずに、司法当局の複式登記制に順応した規定を設けたのは、蓋し司法当局の複式説が強硬であった為めなのと、他面には又税務当局自からも、斯く兩々課税することが他の事由に基づく移転の場合に比して権衡を保つのと、も一つには、斯く課税せざれば信託に事寄せて所謂合法的脱税の弊を生ずるの虞があるから、之を防止するの意図に出たものと察せられます。併し冷静に信託の本旨に直面して考へますれば、先づ司法当局の複式説が根本に於て当を得ないのではありますまいか。」と述べられる。

第4条²³¹中「一 使用貸借、賃貸借、雇用、寄託、定期金ニ関スル契約証書、印紙税、三銭」ノ次ニ左ノ如ク加フ
一 信託行為ニ関スル証書 印紙税 三銭

ハ 検討²³²

印紙税法においては、信託法の制定に伴って、「信託行為ニ関スル証書」²³³には印紙税 3 銭を課する旨の規定が加えられたにすぎない。信託法は、法律行為によって発生した信託を前提としているのであるが、信託を設定する当事者の行為は、信託法において「信託行為」とよばれている²³⁴。例えば、旧信託法 4 条は、「受託者ハ信託行為ノ定ムル所ニ従ヒ信託財産ノ管理又ハ処分ヲ為スコトヲ要ス」とし、受託者の義務の内容は、かかる信託行為の定めるところによって決せられる旨を規定している。信託行為に関する証書の具体例としては、信託設定の契約書、信託証書、念書等があげられるが、これらは、いわゆる財産権の得喪変更を証明する書類であるから、印紙税法の適用を受けるのは当然のことである。この場合、信託に関する証書が印紙税法に特に規定されていなければ、一般の例により、証書 1 通ごとにその記載金額 5 円以上のものに限り記載金額の 1 万分の 5 の割合の印紙税を納めることとなる。従来担保付社債信託契約において作成される信託証書についても、かかる取扱いによっていた。しかしながら、信託行為による財産権の得喪変更は普通売買、贈与、賃貸借等による財産権の得喪変更と異なり、形式的なものであって、しかも委託者が受益者たる場合はその実質において財産権を受託者に管理させることにほかならない。また、受託者が財産権を取得するのも受益者の利益のためにするものであるし、受益者においても直ちにその財産権を享有するものでもなく、ただ受益者は、信託財産から生ずる収益を享受し、将来その財産権を取得するにすぎない。信託法においては、信託財産に係る財産権移転の効果を享受するのは、実質的には受託者ではなく、受益者なのである。したがって、信託行為による財産権の得喪変更は通常の売買、贈与、賃貸借

²³¹ 旧所得税法 4 条は「左ニ掲クル証書、帳簿ニ関シテハ証書ハ一通毎ニ帳簿ハ一冊一年以内ノ附込ニ対シ下ニ定ムル所ノ印紙税ヲ納ムヘシ」と規定する。

²³² 印紙税法における改正の趣旨及び改正法の効果については、「信託法ノ制定ニ伴フ税法改正ノ要領」のほか、渡邊・前掲注 211「信託と租税(下)」、19 頁以下、渡邊・前掲注 193「信託と租税」、77 頁以下、原田・前掲注 226「信託税制論」、10 頁以下に拠るところが大きい。なお、そのほか、次に掲げる文献も参照している。細矢・前掲注 186「信託と諸税」、102 頁以下、細矢・前掲注 99『信託法理及信託法制』、953 頁以下、同「信託税制概論(六)」会計 19 卷 2 号 57 頁以下(1926)、細矢・前掲注 211「信託と諸税(下)」、36 頁、細矢・前掲注 226「信託関係諸税の概説」、1 頁以下、遊佐・前掲注 99『信託法制評論』、146 頁以下、三淵・前掲注 99『信託法通釈』、476 頁以下、入江・前掲注 99、487 頁以下、濱田・前掲注 226、23 頁以下、濱田徳海「信託と其の税制(九)」税 12 卷 9 号 24 頁以下(1934)、大蔵省編纂・前掲注 211、952 頁以下。

²³³ なお、「信託行為ニ関スル」という部分の意義については、「信託の設定其の変更、消滅に付ての」と云ふ意味である。信託行為其のものに関する証書を云ふのであるから、信託行為の定むる所に従て、受託者が財産の管理処分を為す場合の行為に関するものを含まない。それ等は普通の取引に於ける印紙税を納むべきである」と解されている(渡邊・前掲注 211「信託と租税(下)」、19 頁以下)。例えば、信託財産の管理処分上作成する証書である信託不動産の賃貸証書、売渡証書の類は、信託行為そのものに関する証書ではないから、単にそれぞれの証書の性質に従って、印紙税法の定める所により、相当の印紙を貼付することとなる。

²³⁴ 四宮・前掲注 77、83 頁。

等とその性質を異にするものであり、証書記載金額に従って印紙税額を逡増せしめることは、過重な負担を強いるものである。かような理由から、かかる信託行為に関する証書について、証書記載金額にかかわらず一律に 3 銭の印紙税を課する規定が印紙税法に設けられたのである²³⁵。

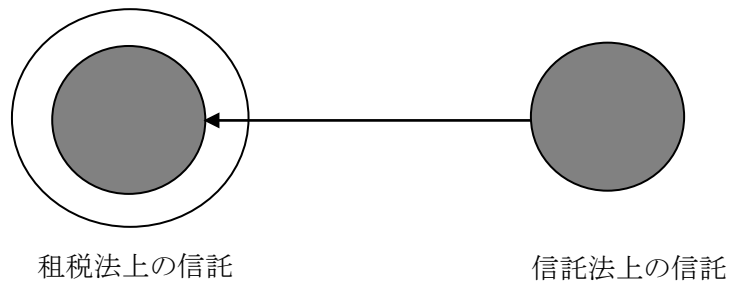
第 4 節 租税法上の信託の意義

前節において、租税法の信託課税関係規定創設の背景と立法趣旨及び規定の内容・効果を確認したところであるが、本節では、これらを踏まえて租税法上の信託の意義を考察する。

第 1 節で述べたとおり、私見は、租税法で用いられている概念の解釈に当たって、ある租税法概念が、私法、公法、会計など各種の分野から社会一般に至るまで、どのような又はいずこの概念を念頭に置いたものであるか、あるいは租税法独自に定めている概念であるかを検討するプロセスを重視するものである。それでは、租税法上の信託なる概念は、どのような又はいずこの概念を念頭に置いたものであろうか。この点、大正 11 年に信託法が制定されたことに伴って、租税法における信託課税関係規定が創設されたという立法の沿革を看過することはできないであろう。すなわち、前節において考察したとおり、租税法は、信託財産の法律上の帰属者は受託者であるものの、信託の利益の享受者は受益者であることを予定している、あるいは信託財産の所有権を有さない受益者に対して物権的救済を認めるといった信託法が規律する法律関係・法律効果の特殊性及びかかる特殊性を基因として生じる課税上の問題・不都合に対応するために、信託課税関係規定を創設するに至ったのである。このことを論拠として、租税法における信託とは信託法上の信託を念頭に置いた概念であると解することができる。ここに、信託法上の信託と租税法上の信託が接合され、租税法上の信託なる概念の意義を解釈するに当たり、信託法上の信託の意義がその中心に据えられることとなる。

²³⁵ 3 銭とした理由については、あまり深い意味はなく、「信託は恰も寄託や定期金契約等と類似するものであるから 3 銭でよろしい。之に対して信託財産価格の萬分の 5 の税率を適用するのが酷であると云ふに過ぎない」からと解されているが、他方で、3 銭とした第 1 の根拠について、「信託行為に因て財産が委託者から受託者に移るのは形式的であつて、實質上は財産権の移転がないものと見るべきであると云ふ点にある。成る程委託者が受益者となった場合はそれでよからう。然し他人を受託者とした場合に於ては、さうはいかね…相続税や登録税では、受託者と云ふものは受益者のために財産を管理処分するもので、受託者は恰も受益者の代理人たる地位に於て信託財産を所有するものと見るのである。それがまた信託の實質的觀察として当を得たものであると信ずる。であるから委託者から受託者に財産が移るときに、贈与ありと認めて相続税を貸し登録税を課するのである。即ち其の時に實質的に財産は移転したものと認むるのである。然るに印紙税の際は實質的移転を認めないとなれば、聊か歩調が揃はないと云はざるを得ない。が然しそれは立法論である」といった見解も示されていた(渡邊・前掲注 193 「信託と租税(上)」、19 頁以下)。

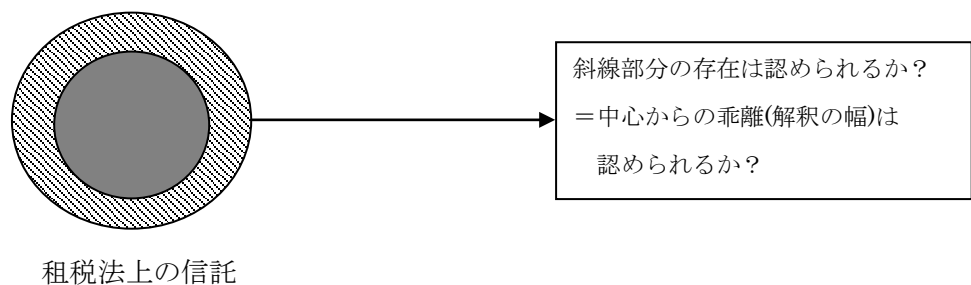
【解釈プロセス①(中心部分の確定)】



しかしながら、租税法における信託の中心的意義は信託法上の信託と同義であると解しても、租税法は、少なくとも本法レベルにおいては、租税法上の信託とは信託法上の信託であると明言はしていないこと²³⁶及び逆に明文で信託法の条文(信託法上の信託の意義を定める条文以外の条文)を引用する規定が存在することに加えて²³⁷、前章で考察したとおり、信託なる用語が多義的な概念であること、信託法制定前においては目的超過説に基づく信託的行為こそが民法上の信託と観念されていたこと及び民法領域においては要件(形式)面と効果(実質)面において信託法上の信託に類似する法律関係が観念され得ることを考慮すれば、その中心からの乖離、すなわち租税法上の信託には、信託法上の信託以外の信託又は信託類似の法律関係も含まれると解する余地もあるのではないかといった疑問が生ずる。

そこで、上記解釈プロセス②に沿った検討を行うこととなる。すなわち、租税法上の信託なる概念は信託法上の信託の概念を念頭に置いたものと解されるが、租税法上の信託とは、信託法上の信託と全く同義であると解すべきなのか、あるいは、信託法上の信託なる概念をその中心的意義に据えつつも、租税法の観点から目的適合的な意味合いを付加あるいは必要な修正を施していると解する余地があるのか、また、かかる余地があるならば、その中心からの乖離の程度(解釈の幅)はいかほどであるのかを検討する。

【解釈プロセス②(周辺部分の確定)】



この点については、前章において述べたとおり、信託の定義の困難性にもかかわらず、わが国信託法があえて信託の定義規定を設けたこと及び設けるに至った種々の要因に思いを致す必要がある。すなわち、わが国信託法が信託の定義規定を設けたことには相応の理由があった

²³⁶ 既述のとおり、現行相続税法施行令1条の11は信託法3条各号に掲げる信託を引用している。

²³⁷ 例えば、現行法人税法2条29号ハ、39条2項、現行国税通則法7条の2第1項乃至第3項、第5項、9条の2、38条1項4号。

のであるが、それは、信託法制定前においては、信託なる概念の不明確性ゆえに、およそ信託の要素を具備しない事業を営む信託会社と称する高利貸資本が跋扈していたが、これらを取り締まるとしても、肝心の信託の定義を明確にしておかなければ、取締りの目的が達成できないと考えられたこと、信託法制定前において既に信託の概念が社会に存在していたものの、信託なる概念の不明確性が今後有効に活用すべき信託制度の健全なる発展・育成の妨げとなるおそれがあると考えられたこと、あるいは信託なる概念の不明確性ゆえに信託を巡る法律関係の解釈が曖昧になっていたことに由来するのである。

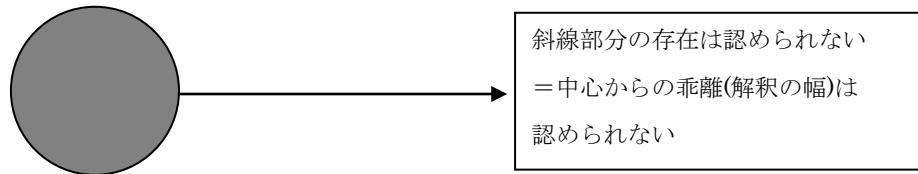
租税法における信託の中心的意義に信託法上の信託の意義を据える以上、信託を定義すること自体が困難であるという見解の存在を承知しながら、しかも法案作成の過程で信託の定義規定が削除されるという経過を辿りながらも²³⁸、わが国信託法があえて信託の定義規定を設けるに至ったという立法事情を看過して、租税法における信託なる用語の解釈論を進めることは点頭しがたい。また、信託法案と共に提出された信託業法案を含めた 11 法案すべてにおいて、信託なる用語の独自の定義規定を設けていない事実にも目を向ける必要がある。これらの点からすれば、信託法のみ信託なる概念の定義規定を設けることとし、信託を巡るそれぞれの法域における法律関係は、いわば信託法というフィルターを通して、それぞれの法域に投影されることが予定されていたと解することが自然であると考えられる。そのことが周知の事実であったからこそ、信託法以外の 11 法案中においても、信託なる概念について、独自の定義規定を設けなかったと推察しても大過ないのではなかろうか。このような事情に加えて、前節における考察で明らかになったように、租税法においては、信託法の特異な法律関係及び法律効果に対応すべく信託課税関係規定が創設されたこと、さらに、実際に創設された規定の内容、位置付け及び規定振りを考慮すると、租税法上の信託を信託法上の信託以外の信託と解する余地があると認めることは困難であると解される^{239, 240}。

²³⁸ 脚注 90 参照。

²³⁹ 租税法上の信託は信託法上の信託と同義であるといった結論を法的安定性の見地あるいは借用概念論から単純に導き得るものなのかという点が気にかかるが、本稿における検討により、少なくともかかる結論の妥当性が確認されたと考える。

²⁴⁰ 同様に、租税法上の信託が信託法上の信託より狭い概念と解釈する余地についても、明文の規定がない限り、原則として認められないであろう。なお、いわゆる生命保険信託や退職年金信託は租税法上の信託に含まれないというような解釈論が成り立ち得るか否かという問題がある。この点について、筆者は、租税法律主義の原則がある以上、明文の規定なしに、租税法上の信託なる概念から生命保険信託や退職年金信託を排除するような解釈論は採用し難いと考えられる。これらの信託に対して信託課税関係規定以外の規定が適用される余地があるか、適用される場合にどのような法律効果が生じるか、規定間の優先関係はどのように考えるかなど更なる考究が必要であるが、差し当たり、用語の解釈の問題として処理できるものではなく、規定の適用の問題として処理すべきものではないかと考えている。

【解釈プロセス②(周辺部分の確定)】



租税法上の信託＝信託法上の信託

この点を明確するために、租税法の信託課税関係規定の考え方の出発点(根本方針)とされた所得税における改正法の基本的考え方を3つの段階に分けて、再確認してみよう²⁴¹。

ステップ① 形式面への着目(信託法の創設に伴い、租税法上何ら手当てをしない場合)

イ 信託財産の所有権者(財産権者)＝受託者

旧信託法 1 条は、「本法ニ於テ信託ト称スルハ財産権ノ移転其ノ他ノ処分ヲ為シ他人ヲシテ一定ノ目的ニ従ヒ財産ノ管理又ハ処分ヲ為サシムルヲ謂フ」と規定している。すなわち、信託法で採用された信託という概念は、信託財産は受託者に完全に移転し、受益者は受託者に対して信託の利益を請求する債権を有するという債権説にその理論的基盤を有する。

ロ 信託の利益＝信託財産

旧信託法 14 条は、「信託財産ノ管理、処分、滅失、毀損其ノ他ノ事由ニ因リ受託者ノ得タル財産ハ信託財産ニ属」すると規定している(信託財産の物上代位性)。すなわち、法律上、信託の利益は信託財産に属することとなる。

ハ 所得の帰属＝法律上の帰属

民法においては、民法典に正面から書かれていないものの法的拘束力を有するとされる、いわば民法の条文にない原則・概念・制度が存在するといわれることがある²⁴²。すなわち、「意思無能力者の行為は無効である」あるいは「契約は当事者が自由に行える」といった民法の条文にない原則や「権利能力なき社団」あるいは「譲渡担保」などといった民法の条文にない概念・制度の存在が認められている。租税法領域においても、いくつかの租税法の条文に明示さ

²⁴¹ 渡邊善蔵氏は、「現行法の当初の起草に当たっては、第一に所得税を問題として、委託者課税か、受託者課税か、受益者課税かを考へ、受益者課税を正当なりと決定して『受益者が信託財産を有するものと看做して所得税を賦課す』と先づ一石を下したのである。而して他の税は総て着手の一石を基礎として、相続税に於ても登録税に於ても受益者を以て信託財産の所有者と見ると云ふ考方を基本とした」とされ、「この考方を基本として…委託者から受託者に〔筆者注：信託財産が〕移る際に於て実質的に所有権の移転があると見るべきであって、受託者から受益者に移転するのは、所有者本人の手に返すだけに過ぎないことになる。従て登録税や相続税は、委託者より受託者に移す場合に課税すべきであると言はざるを得ないことになる。これが現行法の当初の根本方針なのである」と述べられる(渡邊・前掲注 211「税制雑記(二)」、101 頁)。

²⁴² この点については、星野英一ほか「条文にない民法の『原則』」法学教室 152 号 11 頁以下(1993)、椿寿夫＝中舎寛樹編『解説 条文にない民法〔第 3 版〕』(日本評論社 2006)、椿・前掲注 31、17 頁以下など参照。

れていない原則が存在するが、信託を巡る課税関係を考察する場面においては、「所得の帰属は法律上の帰属に従う」という租税法規に明示なき原則が関係してこよう²⁴³。

二 結論

私法上の法律関係について、上記イ及びロより、信託の利益の法律上の帰属者は受託者となる。かかる私法上の法律関係と租税法上の法律関係を結ぶ架橋的役割を果たすのが上記ハの租税法規に明示なき原則である。すなわち、上記ハにより、租税法においては、信託の利益について、その法律上の帰属者である受託者に課税するという結論が導かれる。

ステップ② 実質面への着目(①の結論への疑問)

信託法の法形式に着目すれば上記①のような結論が導かれるのであるが、前章で考察したような信託の実態・経済的効果に着目すれば、かかる結論は受け入れがたい。

すなわち、信託法上、信託財産の所有権(財産権)は形式的には受託者に帰属することとなるが、受託者は、信託財産の管理・処分をするに当たって、一定の信託目的に拘束されるとともに、信託の利益を享受することもできないし、5つの重要な行為基準(忠実義務、自己執行義務、合手的行動義務、善管注意義務・公平義務)に従わなければならない。法律上、信託の利益を享受することが予定されているのは受益者であり、受益者は、受託者(実質的には信託財産)に対する給付請求権(債権)を有するとともに(旧信託 19・信託 2⑦)、信託財産への不法な強制執行等に対する異議権(旧信託 16②・信託 23⑤)、受託者破産の際の取戻権(旧信託 16・信託 25①)、受託者による信託の本旨に反する処分に対する取消権(旧信託 31・信託 27)を有するなど物権的色彩を帯びた権利をも有する。さらに、抵当権などの物上代位の場合よりも強力な形で信託財産の物上代位性が認められている(旧信託 14・信託 16)。また、信託財産については、受託者の相続財産を構成せず(旧信託 15・信託 74)、受託者個人の債権者による差押は禁止され(旧信託 16・信託 23①)、信託財産に属する債権と受託者個人の債務等との相殺は禁止され(旧信託 17・信託 22)、受託者個人の財産等との混同は排除される(旧信託 18・信託 20)など、その独立性が確保されている。

要するに、信託においては、信託財産の所有権(財産権)は受託者に帰属し、信託の利益は、法律上、第一次的には信託財産の所有者たる受託者に帰属するものの、受託者は信託の利益を享受することができないし、信託財産は受託者の固有財産から分離されている。すると、信託とは、信託の利益の「法律上の帰属者」と「経済上の帰属者」又は「法律上の第一次的帰属者」と「法律上の第一次的享受者」が別人であることが予定されている法律関係であると解することもできる。

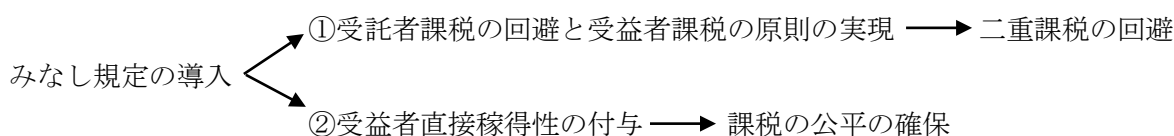
このことから上記①の結論に対して、次のような疑問・不都合が想起される。すなわち、法律上、第一次的に受託者に帰属する信託の利益は、受託者が享受することなく、受益者に引き渡されることが予定されているのであるから、かかる信託の利益について、その第一次的帰属者である受託者に課税し、さらに第二次的帰属者である受益者にも課税を行うとすれば、受託

²⁴³ 逆にいえば、旧所得税法 3 条の 2 第 1 項は、かかる租税法規に明示なき原則が存在することの一証左であるという見方もできよう。なお、当時は、現行所得税法 12 条のような規定すら存在していなかった。

者の担税力の観点から問題視されるばかりか、経済的には同一のものであるとみられる利益に対して、受託者と受益者の段階で二重の課税をなすことになり好ましくない。また、受益者に課税するといっても、受益者は、信託の利益を信託財産から直接取得するのではなく受託者(受益権)を通じて取得する構成となり²⁴⁴、信託財産を直接所有する者との間で信託の利益に対する租税上の取扱いに関して不公平が生じ得る。

ステップ③ 信託課税関係規定の創設

ステップ②に掲げられた疑問・不都合に対応するため、所得税法の改正が迫られたのであるが、注目すべきは旧所得税法 3 条の 2 第 1 項に、「信託財産ニ付生スル所得ニ関シテハ其ノ所得ヲ信託ノ利益トシテ享受スヘキ受益者カ信託財産ヲ有スルモノト看做シテ所得税ヲ賦課ス」というみなし規定が導入されたことである。この規定は、課税上受託者を存在しないものとみなすいわゆる導管理論をベースにしたものであると解される。改正法の趣旨は、信託財産は受託者の所有に属するが、信託の利益は受託者ではなく結局受益者の手に帰するものであるから、受託者には課税せずに、受益者のみに課税するといった①二重課税の回避と、受益者は受益権なる抽象的の権利から所得を得るのではなく、信託財産から直接に利益を収める者として、財産を直接所有する者と同様の課税を行うといった②課税の公平の確保にある。



以上、ステップ①からステップ③の順に確認したところによれば、旧所得税法 3 条の 2 第 1 項がまさに信託法における特殊な法律関係や法律効果に対応するために創設されたものであるということは、規定創設の沿革、規定の内容及び位置付けから明白である。

同項が、信託法における特殊な法律関係や法律効果に対応するという使命の基に創設されたものであることは、同項がみなし規定とされたことから読み取ることができよう。すなわち、信託財産は私法上受託者に帰属することが明らかであるから、たとえ信託の利益を享受するのが受益者であったとしても、租税法上は受益者が信託財産を有する、というような解釈は成り立たない。かかる事情から、旧所得税法 3 条の 2 第 1 項には、みなし規定という立法技術が採用されたものとする。

かかる見解の妥当性は、所得の帰属に関する通則規定である現行所得税法 12 条が「帰属するものとみなして」ではなく「帰属するものとして」という表現を用いていることとの相違を強調することにより、一層際立たせることができよう。なぜなら、「みなす」という表現は、「本

²⁴⁴ この結果、信託の利益を得るために受益者自身が要する経費というものはほとんど計算するに足らないものであり、受託者から渡される信託の利益の額のほとんどそのままが受益者の所得として計算されることになると考えられた。また、当時は、対象財産を直接所有する場合、例えば田畑であれば前 3 年間毎年の総収入金額から必要経費を控除したものの平均により算出した収入予算年額をもって所得とするとされていたのであるが、受益者が取得する信託の利益については、かかる取扱いはなされずに、ほぼ全額がそのまま課税されることとなると考えられた(渡邊・前掲注 193「信託と租税(上)」、6 頁)。

来性質の違うものを一定の法律関係においては同様に扱おうとするときに使われるもの」で、いわば「法令適用上の擬制」であるが、「するものとする」という表現は、行政機関に対して一定の行為を義務付けるような場合や法文上の語感からつけられる場合もあるものの、「解釈上の疑義があるような場合について、解釈のまぎれを避けるため、法文上その関係を明らかにするような場合に使われるもの」で、念のために設けられるものであり、「法律関係の確認」、あるいは「制度的に、そのように決める」、「みなす」というように「擬制的にそのように扱う」ことをしなくとも、「本来そのように扱っておかしくない性質をもっているのに、制度としてそのように決める」、という意味で用いられることもあるからである²⁴⁵。このことを前提に現行所得税法 12 条の規定振りを考察すると、同条が予定する状況、つまり「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する」ような状況の下においては、「収益が實際上名義人に帰属せず、実質所得者によって享受され、その享受する者に帰属しているわけであるから、『みなす。』という必要はなく、税制上は、名義人でなく、実質所得者に帰属するものと定めればよい」ため²⁴⁶、同条は、「みなす」ではなく「とする」と規定していると理解することができる。他方、旧所得税法 3 条の 2 第 1 項においては、私法上は受託者が信託財産を有していることを前提とする限り、租税法上は受益者が信託財産を有するものと取り扱うためには、「みなす」という表現を用いざるを得なかったのである。

かように旧所得税法 3 条の 2 第 1 項が信託法における特殊な法律関係や法律効果に即応することを企図して創設されたものであるということは、規定創設の沿革、規定の内容、位置付け及び規定振りから明白である。そして、所得税法以外についても、例えば、旧信託法 15 条により信託財産は受託者の相続財産を構成しないこと及び他益信託の設定が民法上の相続・贈与ではないことは明らかであるものの、経済的にみれば相続・贈与と類似の効果が生じていることに着目して、相続税法は、受託者が有する信託財産に関する特別の規定を設けない一方、信託行為による授益については一種の贈与とみなして課税の対象とする旧相続税法 23 条の 2 を設けたことは前節で述べたとおりである。旧登録税法や印紙税法についても同様のことがいえよう²⁴⁷。

²⁴⁵ 荒井勇『税法解釈の常識』115 頁以下(税務研究会出版局 1975)、田島信威『問答式・法令用語入門』78 頁以下、116 頁以下(ぎょうせい 1989)、同『最新法令用語の基礎知識〔改訂版〕』81 頁以下、98 頁以下(ぎょうせい 1997)。なお、租税法上のみなし規定の意義・種類等については、忠佐市「みなし課税・推定課税と租税法理論」税務弘報 20 卷 6 号 7 頁以下(1977)、浦東久男「税法における『みなす』規定とその効果の及ぶ範囲—所得税法 56 条の定める必要経費の特例等を素材として—」総合税制研究 7 号 1 頁以下(1999)、武田昌輔「税法におけるみなし規定の検討」会計 174 卷 5 号 740 頁以下(2008)、八ツ尾順一「実質課税原則における『みなし規定』の法理と類型」税理 52 卷 14 号 30 頁以下(2009)参照。

²⁴⁶ 荒井勇『税法条文の読み方—条文解釈の手引—〔改訂版〕』130 頁(東京教育情報センター 1996)。

²⁴⁷ 現行の信託課税関係規定について、「信託財産から生ずる収益(自益信託であると他益信託であるとを問わない)に対する課税関係と、他益信託の設定があった場合における課税関係について規定を設けている。前者は主として所得税、法人税であり、後者は贈与税、相続税の課税規定である。これらの規定は、いずれも信託の経済的実質面を重視し、それを根拠とするものであるが、ある意味においては、信託自体の不透明な面を税法の擬制によって明確にしているとも解することができる。」「信託財産の実質的支配関係をどうみるか…それは税法の解釈原理で

以上、わが国信託法が信託の定義規定を設けるに至った背景・趣旨、信託法の特殊な法律関係及び法律効果に適應することを主眼として創設されたという信託課税関係規定の立法の沿革に加えて、実際に創設された規定の内容、位置付け及び規定振りを顧慮すれば、租税法が、信託の意義について、その独自の観点から目的適合的な意味合いを付加あるいは必要な修正を施していると解する余地があると認めることは困難であると解される。したがって、租税法上の信託とは信託法上の信託(狭義の信託)と同義であって、信託法制定前において私法上の信託と観念されていた信託的行為(広義の信託)や他の信託類似の法律関係は、租税法上の信託には含まれないと解される。これが、筆者が前章で提起した疑問①(租税法上の信託の意義はいかなるものであるか。例えば、租税法上の信託とは、私法上の信託のうち、信託法上の信託と信託的行為のいずれを意味するのか、信託的行為以外の信託類似の法律関係は含まれるのか。)に対する解答である。

第3章 信託類似の法律関係に対する租税法の信託課税関係規定の適用可能性

前章における考察により、租税法上の信託とは信託法上の信託(狭義の信託)を意味し、従来の信託的行為(広義の信託)や他の信託類似の法律関係は租税法上の信託に含まれないという結論に達したが、筆者が第1章で提起した疑問②(仮に、租税法上の信託には信託類似の法律関係は含まれないとしても、形式と実質、要件と効果の両面において信託法上の信託に類似する信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか)は存置されたままである。

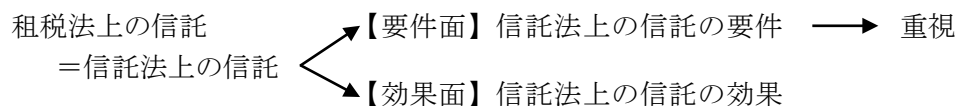
この点、かかる疑問②は、私法の判例が、要件(形式)面において信託法上の信託に類似する法律関係に対して、信託法を直接適用しなくとも、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることがあり得ることから生じたものであることに着目すれば、かかる疑問に対しては消極的な解答を用意せざるを得ない。すなわち、要件(形式)面において信託法上の信託に類似する法律関係で、かつ、信託法上の信託と類似の法律効果を認められる一効果(実質)面においても信託法上の信託に類似する一法律関係があったとしても、かかる法律関係に対して租税法の信託課税関係規定を適用する余地があると認めることは困難であると解される。なぜなら、「類推」とは「ある事物に当てはまることを、類似したところをもつ他の事物に当てはめること」をいい、「法の規定していない事態に、法の規定している事態との類似を理由として、その法を適用することを類推適用といい、そのような解釈方法を類推解釈という」のであるが²⁴⁸、ある法律関係に対して信託法の規定を類推適用していること自体が、かかる法律関係が信託法上の信託ではないことを宣明していると解されるからである。問

ある実質所得者課税の原則に従ってみれば、現行所得税法および法人税法の『信託財産の所有者を受益者とみなす』という規定は積極的に設ける必要がないといえよう。しかし、…『信託財産』を含めて、信託の実質をどうみるかについては本質的な問題と、現行法制上の疑念があることは否定し得ない。これが明確になるまでは、その解釈上生ずるであろう疑義を、税制側の擬制規定を設けることによって解決しているとみるのが妥当であると考え。」という見解がある(小平＝白崎・前掲注6、269、283頁)。かかる見解によるならば、租税法の信託課税関係規定は、いまだ考究すべき点は多数存するものの、信託の法律関係の一領域を担当する法規として一定の評価を与えることができるであろう。

²⁴⁸ 竹内昭夫ほか編『新法律学辞典〔第3版〕』1455頁(有斐閣1989)。なお、民法における類推を巡る問題を概観するものとして、椿寿夫「民法における類推適用」法律時報62巻7号72頁以下(1990)参照。

題となる法律関係が信託法上の信託に該当するならば、端的に信託法が適用されるはずであって、いかに信託法と類似の法律効果が認められるとしても、信託法が直接的に適用されない以上、当該法律関係は信託法上の信託ではないと整理されるのである。もちろん、ある法律関係が信託法上の信託か、あるいは信託法上の信託と類似の法律関係であるかについて、判断に窮する場合もある。このことは、例えば、権利能力のない財団に関する法律関係につき、信託法を類推適用すべきとする四宮和夫教授の見解²⁴⁹に対して、『信託法の類推適用』と言わず、『権利能力のない財団の法律関係は信託そのものであり、信託法の規定を適用すべきである』²⁵⁰と言い切ってもよいのではないか」という見解が示されていることなどからも窺うことができるし²⁵⁰、第1章第4節で紹介した、ある法律関係が信託法の信託であるか否かについて極めて曖昧な判示をする裁判例からも感得できるところである²⁵¹。

ある法律関係が信託法上の信託であるか否かの判断の困難性の問題は、課税の対象となる事実の認定、法律関係の解釈・確定の場面において議論されるべきであって、厳密に言えば前租税法問題として解決されるべきものであると解される。本稿においてはかかる前租税法問題にはこれ以上深く立ち入らないこととするとしても、租税法上の信託は信託法上の信託と同義であるという理解を前提とすると、租税法主義の建前上、問題となる法律関係について認められる私法上の法律効果がいかに信託法のそれに類似するとしても、あくまで信託法上の信託に該当しないのであれば、租税法の信託課税関係規定の適用はないこととなる。ここでは、租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かを判断するに当たって、信託法上の信託の要件に該当するか否かという要件面の同一性に力点を置いたアプローチが採用されることとなる。その際には、信託法が認める法律効果を享受できるか否かという効果面については、原則として問題とはならないように思える。なぜなら、信託法上の信託の要件に合致すれば、信託法の規定する法律効果が生じることが当然の前提であり、要件面と効果面の同一性という二段階のアプローチをわざわざ観念する必要性に乏しいからである。



しかしながら、私法の判例・学説においては、信託法上の信託に類似するものの、信託法上の信託の要件に合致しない法律関係に対しても、信託法の条文を個別的に類推適用することがあることと比較すると、要件面だけに力点を置くような租税法における取扱に対しては、やや硬直的な印象も受けよう。課税の対象となる事実や法律関係の認定のステージとされる私法領

²⁴⁹ 四宮和夫『民法総則〔第3版〕』97頁(弘文堂1982)。

²⁵⁰ 植田・前掲注112「信託法理と民商法」、88頁、植田・前掲注112「信託法理の適用および類推適用について」、185頁。

²⁵¹ なお、中野正俊教授は、「個々の具体的な紛争事件の解決たる裁判において事実を確定して各々の法律を解釈し適用することになると、面倒な問題が生じることがある。けだし、事実の確定は裁判官の判断によることになっているので、事実の確定によっては、たとえば信託と考えられる事例を寄託や代理と混同して確定されることになれば、適用されるべき法律やその条文が違ってくるからである。…同様な法制度間はその類似性が強度であればあるほど、裁判官のテクニックが問われるのである。」と述べられる(中野・前掲注135、8頁)。

域において、信託類似の法律関係に対して信託法の類推適用が認められることがあるならば、類推適用が認められる信託法の条文及びその条文が規定する法律効果の種類如何によって、租税法領域においても、かかる信託類似の法律関係に対して信託課税関係規定を適用した場合と同様の法律効果を認めるべきであるという見解も成り立ち得るのではなからうか。そこで、租税法主義の原則の枠内で、解釈論において、かかる見解が正当視される余地があるのか否か考察することとするが、このことは法の欠缺が発見された場合の対処法を巡る議論に通ずると思われる。

本稿におけるこれまでの考察によれば、租税法には信託的行為など信託類似の法律関係に関する規定が欠缺していることとなるが、法の規定がないということは、「その点について法の規範がないということ意味するわけではなく、法の規定がある部分との対比において、どのようにしてそこに法規範を見出すかという問題であり、『法の欠如』は法規範の不存在ではなく、そこにも当然に何らかの法規範が存在するのであって、ただその存在するところの法規範が何であるかが、一定の論理的操作をまっしてはじめて発見されるにすぎない」とものと考えられる²⁵²。したがって、かかる場合においては、目視できない法規範を探求する、いわゆる欠缺を補充する作業を行うことが求められる。ここでは、実際にいくつかの具体的なアプローチを検討してみよう²⁵³。

²⁵² 団藤重光『法学入門〔増補〕』312頁(筑摩書房1986)。なお、法の欠缺の類型については、石田穰『法解釈学の方法』29頁以下(青林書院新社1976)参照。

²⁵³ 裁判官は、法の欠缺が存在する場合でもそれを理由として裁判を拒否することは許されず、この場合、裁判官は条理に基づき裁判をしなければならない(民事裁判に関してはあるが、明治8年太政官布告103号3条は、「民事ノ裁判ニ成文ノ法律ナキモノハ習慣ニ依リ習慣ナキモノハ条理ヲ推考シテ裁判スヘシ」と規定している。)。この点、石田穰教授は、民法における条理の法源性に関する叙述部分であるが、条理とは「実定法秩序に内在する基本的な価値判断」とされ、「裁判官は、法律などに欠缺が存在する場合、すなわち、法律などから直接裁判の決定基準を導き出しえない場合でも法律などと調和した裁判を行うべきであり、これと矛盾する裁判を行ってはならない。このような見地からいえば、実定法に内在する基本的法的価値判断とは、法律などに調和した法的価値判断といい換えることができるであろう」と述べられる。そして、「法律などに調和した法的価値判断」として、①法律などの類推解釈から得られる法的価値判断、②法律などの反対解釈から得られる法的価値判断、③一般的法原則に基づき得られる法的価値判断、④①から③によって問題を処理できない場合に裁判官が自己の裁量により行う法的価値判断、の4つを摘示される(石田穰『民法総則』30頁以下(悠々社1992))。なお、条理の意義については、末弘巖太郎「法源としての条理」同『民法雑記帳 上巻』41頁以下(日本評論社1980)、野田良之「明治八年太政官布告第百三号第三条の『条理』についての雑観」『法学協会百周年記念論文集 第1巻』243頁以下(有斐閣1983)、杉山直治郎「明治八年布告第百参號裁判事務心得と私法法源(一)~(五・完) —ヂェニー先生の古稀を祝して—」法学協会雑誌49巻9号1頁以下、49巻10号35頁以下、49巻11号1頁以下、49巻12号50頁以下(1931)、50巻1号54頁以下(1932)、石田穰「条理」中川善之助監修『現代法学事典3』61頁以下〔別冊法学セミナー増刊〕(日本評論社1973)、萩大輔「民事裁判の基準としての条理について」鹿児島大学社会科報告1巻101頁以下(1954)、川崎武夫「条理にもとづく裁判」法政論叢10巻1頁以下(1959)、同「私法における一般条項と条理」谷口知平編集代表『法解釈の理論』〔恒藤先生古稀祝賀記念〕267頁以下(有斐閣1960)、村上一博「明治期における『条理』裁判とフランス法の影響」法律論叢67巻1号321頁以下(1994)、本多康作「判決文における『条理』の意味—法認識の客観性に関する一試論—」神戸法学年報23号67頁以下(2007)、同「法認識の客観性—戦後法解釈論争と法認識—」神戸法学雑誌57巻2号(2007)など参照。また、租税法の世界においては、所得税基本通達や法人税基本通達の前文において、通達適用

第1節 一般的法原則に基づき得られる法的価値判断によるアプローチ

一般的法原則に基づき得られる法的価値判断の意義について、石田穰教授は、「ある法的命題の法律効果を『ある者を保護する』『ある者を保護しない』というレベルまで抽象化した場合のその法律効果を基本効果とよんでみよう。一般的法原則とは、当該法的命題において法律効果を附与するために最も重要とされる法律要件の構成要素を法律要件とし基本効果を法律効果とする法的命題である。そして、一般的法原則に基づき得られる法的価値判断とは、一般的法原則の法律要件に該当する事件につきその事件を処理できるように基本効果を具体化して得られる法的価値判断である。一般的法原則に基づく法的価値判断の場合には、ある法的命題の法律要件と法律効果の双方が変更されて当該法的命題がある事件に押し及ぼされるのである。」とされ、一般的法原則に基づき得られる法的価値判断においては、ある法的命題の法律要件と法律効果の双方に変更が加えられることとなる点を指摘される(後述する類推解釈は、法律要件に変更が加えられるものの、法律効果については変更が加えられない点において、一般的法原則に基づき得られる法的価値判断と相違がみられる。)²⁵⁴。

石田教授の理解に従うならば、信託類似の法律関係に対する租税法の信託課税関係規定の適用問題について、一般的法原則に基づき得られる法的価値判断による解決を試みることは難しいこととなる。なぜなら、法律要件・法律効果に変更が加えられるような解釈操作は租税法律主義の建前上許されないからである。しかしながら、仮に、旧所得税法3条の2第1項が確認規定であると解することができるならば、同項が認める法律効果(受託者課税の回避と受益者課税の実現及び受益者直接稼得性の付与)を抽象化し、抽象化後の法律効果(基本効果)を付与するために最も重要とされる法律要件の構成要素を探求するような作業も租税法律主義の枠内のもので許容する余地があるかもしれない。かかる場合には、旧所得税法3条の2第1項から抽出した一般的法原則に基づいて、同項を適用した場合と同様又は類似の法律効果が享受できる可能性が生じよう。

例えば、吉国二郎氏は、「信託は、財産権は受託者に委託され、その管理、処分等は受託者が行なうのであるが、その信託財産は受託者の固有財産とは区分され、もっぱら信託の目的に従って運営されるものをいうのである。しかして、その信託の利益はもっぱら受益者がこれを受けるものとされている。これは…実質課税の原則からいえば、まさに法律上の名義人と実質の享受者を異にするものである。形式的にこれを解すれば、信託財産について生じた利益は一応受託者に生じ、それが受益者に移されるものということもできよう。しかし、信託という特殊な制度は、財産の所有および管理とその収益とを分離するものであつて、その実質的な利益をすべて受益者に享受せしめようとする趣旨のものであるから、租税法上の実質主義はまさにこのような場合に適用されてしかるべきものである。」と論じられる²⁵⁵。ここでいう「実質主義」について、同氏は、会社がその会社の重役等の名義をもって株式を取得した場合の課税関係を

の際に条理を勘案することが述べられているし、「課税庁においては、法の欠如は許されないとする解釈の下では、条理によって税法の解釈を行い課税することになる」とする見解もある(武田昌輔「税法における『社会通念』の効用」公益法人38巻10号6頁以下(2007))。

²⁵⁴ 石田・前掲注253、31頁。

²⁵⁵ 吉国二郎『法人税法』190頁(財経詳報社1965)。

例に出され、「このようななんらかの意味で法律の二重の構成によつて本来直接帰属すべきものが一部曲折して帰属した場合には、法律本来の趣旨からいえば、実質的に直接帰属したと考えられる所得者をもつて課税の目的とすべきものと考えられる。通常いわれる所得税はその真実の所得者、すなわち経済的利益の帰属する者に課すべしという、いわゆる実質主義の原則とは分析すればかような意味を持つものではないかと考えられる。」という理解を示される²⁵⁶。また、「信託財産の実質的支配関係をどうみるか…それは税法の解釈原理である実質所得者課税の原則に従ってみれば、現行所得税法および法人税法の『信託財産の所有者を受益者とみなす』という規定は積極的に設ける必要がないといえよう。」という見解も見受けられる²⁵⁷。

しかしながら、「信託財産より生ずる利益は当然受託者の所得となるものにして唯之を受益者に引渡すべき債務を負担するものである。即ち受託者は所得の直接権利者であり、随て之に関する租税其他の公課は受託者に於て負担すべきは当然であり、又此の義務あるかために受託者は之等の負担、費用の補償に付き優先権を与へられてゐるのである(信託法〔筆者注：旧信託法〕第36条)」という見解を展開するならば²⁵⁸、信託法自体は、信託の利益に係る納税義務者は受託者であることを当然の前提としていると解することもでき、そうであれば明文の規定がないところで信託の利益に係る納税義務者を受益者と解することとの整合性という問題に直面することとなろう。また、そもそも、株式の単なる名義人にすぎない「会社の重役等による名義株の所有」と信託財産の名義のほか信託財産の管理又は処分をなす権限を有する「信託の受託者による信託財産の所有」に関する私法上及び租税法上の法律関係を同列に扱うことが可能であるかについては、もう少し丁寧に検討する必要があると思われる。

仮に、信託についてその法的な形式よりも実質を重視した上で、所得税は「所得の法律上の第一次的な帰属者」、「所得の経済上の第一次的な帰属者」若しくは「所得の法律上の第一次的な享受者」のいずれに課税すべきであるかという観点から又は現行所得税法12条及び法人税法11条という明文の規定の存在若しくは両条が確認規定であると位置付けられることを根拠として²⁵⁹、信託の利益を享受し得ない信託の受託者に対して信託の利益に係る所得税を課する

²⁵⁶ 吉国・前掲注255、188頁以下。

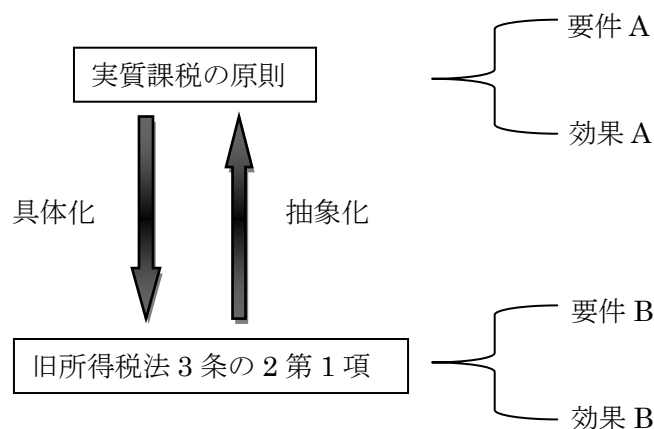
²⁵⁷ 小平＝白崎・前掲注6、283頁(ただし、続けて「しかし、…『信託財産』を含めて、信託の実質をどうみるかについては本質的な問題と、現行法制上の疑念があることは否定し得ない。これが明確になるまでは、その解釈上生ずるであろう疑義を、税制側の擬制規定を設けることによって解決しているとみるのが妥当であると考えられる。」と述べられている)。なお、吉牟田勲教授も、「『信託課税の原則の規定』(所得税法13条、法人税法11条)も、…現在では、“受益者課税”の原則部分は、…税法の内在的基本原則という考え方が成立する部分で、この規定がなくても当然このようになると解されるとするのが一般的である。したがって、この規定は、①証券投資信託等の帰属課税の例外を規定した部分と、②受益者不存在等の委託者課税…を規定した部分が、實際上、意味があると考えられる。」と論じられる(吉牟田・前掲注201、288頁(清文社1986))。

²⁵⁸ 呉・前掲注193、217頁。また、北崎進「新税法に依る信託課税の検討」信託協会会報11巻3号60頁(1937)も参照。なお、旧信託法36条の解釈については、脚注208参照。

²⁵⁹ 最高裁昭和37年6月29日第二小法廷判決(裁時359号1頁)は、所得税法12条について、「従来所得税法に内在する条理として是認されて来た右原則をそのまま成文化した確認的規定であり、これによって所得税法が初めて右原則を採用した創設的規定ではないと解する」と判示した福岡高裁昭和34年3月31日判決(高刑集12巻4号337頁)の判断を是認している。最高裁昭和39年6月30日第三小法廷判決(税資42号486頁)も、「実質課税の原則なるものは、

ことはできないという見解を解釈論において展開することがあり得るとしよう。かかる見解によれば、旧所得税法3条の2第1項が「みなし規定」とすることで達成しようとしたひとつの法律効果である「受託者課税の回避・受益者課税の原則」を解釈論の範囲内で実現することに成功するかもしれない。しかしながら、信託財産の法律上の帰属者は受託者である、あるいは信託自体は権利義務の帰属主体たり得ない一方、受託者は権利義務の帰属主体であるという明白なる事実を捨象して、同項が「みなし規定」とすることで達成しようとしたもうひとつの法律効果である「受益者に対する直接稼得性の付与」を解釈論の範囲内で実現可能であるかという点については、より慎重な検証が求められるのではないかと考える²⁶⁰。

【実質課税の原則と旧所得税法3条の2第1項】



繰り返しになるが、仮に旧所得税法3条の2第1項から実質課税の原則という命題を導出することができたとしても、上図のとおり、両者は要件・効果とも異なるものであるから、租税法律主義の建前上、信託の法律関係に対して、その導出された実質課税の原則をそのまま適用

租税制度における最も古くかつ重要な、公平負担の原則の一面として、法律上の明文の有無にかかわらず、何人の承認をも受くべき基本的な条理であるばかりでなく、既に本件行為時の所得税法第4条により税法上の原則として承認されているところであって、所論所得税法第3条の2〔筆者注：現行所得税法12条〕、等の法条は、ただこれを一層明確にした、いわば確認的な規定に過ぎず、所論のような創設的な規定ではない。」と判示した広島高裁昭和36年4月28日判決(下刑集3巻3=4号224頁)の判断を維持している。また、両条を確認規定と理解する立案担当者の見解として、市丸吉左エ門「改正法人税法解説」財政経済弘報394号7頁(1953)、林大造「改正所得税法解説」財政経済弘報395号7頁(1953)参照。昭和38年12月付け税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」12頁においても確認規定である旨が記されている。

²⁶⁰ かかる問題については、民法上の任意組合から組合員が受ける分配等に係る所得税法上の取扱と比較検討することも有益である(植松守雄「所得税法の諸問題 第83回」税経通信48巻10号46頁以下(1993)、同「所得税法の諸問題 第85回」税経通信48巻13号24頁以下(1993)参照)。逆に、任意組合の分配等に係る所得税法上の所得区分の問題については、信託に関して信託課税関係規定の存在があることと対比して、検討することも必要であると考え。なお、任意組合の分配等に係る所得区分を巡る議論については、植松守雄「所得税法の諸問題 第13回」税経通信42巻11号35頁以下(1987)、同「所得税法の諸問題 第14回」税経通信42巻12号47頁以下(1987)、酒井・前掲注10、253頁以下など参照。

することは容認されないのではないかと考える。また、仮に、同項から抽出した実質課税の原則の法規範性を認めるとしても、あるいは現行所得税法 12 条を根拠とするとしても、信託類似行為に対して旧所得税法 3 条の 2 第 1 項を適用した場合と同一の法律効果(特に、受益者に対する直接稼得性の付与という効果)を認めることができるか否かという点については、十分な論証を行う必要がある。

第 2 節 拡張解釈・類推解釈によるアプローチ

次に、拡張解釈と類推解釈というアプローチについて考えてみよう。拡張解釈とは、「法令の規定の文字を、それがふつう意味するところより若干ひろげて解釈」する方法であり²⁶¹、類推解釈とは「似かよったことがらのうち、一方についてだけ規定があって、他方については、明文の規定がない場合に、その規定と同じ趣旨の規定が他方にあるものと考えて解釈」する方法である²⁶²。両者は、「ある条文中の言葉が直接表わしていない周辺の事項についても同じ扱いを広げようとするときに用いられる」こととなる点で類似性を有するが²⁶³、「類推解釈はその言葉と同種または同性質の事項にまで広げるのに対し、拡張解釈はあくまでもその言葉の意味を広げ」るものと解される点で異なるものである²⁶⁴。そして、「一般論として言えば、類推解釈による方が拡張解釈によるよりも、広い範囲に同じ扱いが及ぶこととなる²⁶⁵。なお、両者の境界線の画定の難しさという問題²⁶⁶やこのことから派生して拡張解釈・類推解釈といった抽象的な解釈論よりも個別論点に応じて制定法秩序の枠内に収まる解釈であるかを論じることが重要ではないかといった問題もあるが²⁶⁷、一般的には、罪刑法定主義の原則が支配する刑事法領域においては、拡張解釈は許されるが類推解釈は許されないといわれている。刑罰法令について類推解釈を認めれば、書いていない事柄についても、罰則を解釈で創設してしまうことになるからである。かかる見解は、「拡張解釈というのは、いわば立法者の真意あるいは刑罰法規の目的の枠の範囲内にあると判断して解釈するものであるのに対して、類推解釈はこの枠の外

²⁶¹ 林修三『法令解釈の常識』87頁(日本評論社 1975)。

²⁶² 林・前掲注 261、128頁。

²⁶³ 澤木敬郎ほか編『ホーンブック法学原理』89頁(北樹出版 2006)。

²⁶⁴ 澤木・前掲注 263、89頁。

²⁶⁵ 澤木・前掲注 263、89頁。

²⁶⁶ 拡張解釈と類推解釈は紙一重あるいは隣接している場面が多いことを指摘する見解として、椿寿夫「まとめ—類推適用論覚書」椿寿夫＝中舎寛樹編『解説 類推適用からみる民法』288頁以下(日本評論社 2005)、また両者が実質的にどれだけ違うかは極めて疑わしいとする見解として、平野竜一「法学における理論の役割」58頁『岩波講座 現代法 15』(岩波書店 1966)がある。なお、両者を適切に区別している判例を紹介するものとして、広中俊雄『民法解釈方法に関する十二講』10頁以下(有斐閣 1997)参照。

²⁶⁷ この点、刑事法領域における拡張解釈と類推解釈の問題につき、篠田公穂教授は、「当該解釈が許された拡張解釈の枠内にあるかどうかは、結局のところ、罪刑法定主義の本旨に立ち戻って考察するほかなく、…罪刑法定主義のもっとも重要な機能は、『人権保障機能とそれを担保するための予測可能性』であると考えられるところから…、通常指摘される『成文の言葉の可能な意味の範囲内』にあるかどうか、あるいは、『各本条の予想する法的な犯罪定型の範囲内』にあるかどうかということも、究極的には、それが、法律に規定された言葉の意味内容として、国民に予想可能な範囲内にあるか否かという実質的判断にもとづいて決せられるべきであると思う。」と述べられる(大塚仁ほか編『大コンメンタール刑法 第 1 巻 [第 2 版]』43頁 [篠田公穂執筆] (青林書院 2004))。

にあると考えられる場合である〔傍点筆者〕〕という理解に根差すものであると考えられるが²⁶⁸、租税法主義を重んじる租税法領域においても、かかる見解が妥当しよう。

この点は、租税法主義と租税公平主義が鋭く対立する場面であると捉えることもできる。すなわち、類推解釈を認め得る実質的理由は、「同じような法理由の存する事項は同じような法的取扱を受けるのが妥当である」という点にあると考えられ²⁶⁹、例えば、末弘徹太郎博士は、「元来、法の権威はその規定する内容が『正義』に合致するということよりはむしろ同様のことに対しては同様の法的取扱いを与うべきであるという『公平』の要請によって保持されているのであって、司法政策上類推が価値を有するのはそれがためである」と述べられるが²⁷⁰、租税法領域においても、租税公平主義の見地より「同様の担税力を有する者には同様の課税がなされるべきである」という規範を導くことができる。ここに、文理解釈の拠り所となる租税法主義と類推解釈の拠り所となる租税公平主義の衝突現象を観念し得る(ただし、「同じような法理由の存する事項は同じような法的取扱を受けるのが妥当である」という規範を、「法的安定性の要求」と評価するならば²⁷¹、租税法主義の内部における価値判断の優劣の問題と視することもできようか。)

しかしながら、租税法が国民の財産権を侵害する規範であることに照らせば、少なくとも、原則として納税者にとって不利な類推解釈を行うことは許されないと考えることもできよう²⁷²。また、「同様の担税力を有する者には同様の課税がなされるべきである」といった規範

²⁶⁸ 田島・前掲注 176、396 頁。木村亀二教授も、拡張解釈と類推解釈の共通点については、「どちらも、法益保護の目的とか法律の精神を基礎としてなされるところの目的論的解釈である」とされ、両者の相違点については、「刑法の規定する条文の言葉の意味の限界をこえた場合が類推解釈であり、これに反して、法規の言葉のふつうの意味よりひろいが、その言葉の可能な意味の限界内にとどまる場合を拡張解釈と解すべき」であるとされる(木村亀二編『体系 刑法辞典』71 頁〔木村亀二執筆〕(青林書院 1966))。

²⁶⁹ 奥田昌道「類推」末川博編『民事法学辞典 下巻』2103 頁(有斐閣 1964)、我妻栄＝横田喜三郎＝宮沢俊義『岩波法律学小事典』1136 頁(岩波書店 1937)、倉沢康一郎「類推」慶応義塾大学法学教育研究会『法学新講』164 頁(慶応通信 1967)、石田・前掲注 253、31 頁、田島・前掲注 176、396 頁、佐久間毅『民法の基礎 1 総則〔第 3 版〕』132 頁(有斐閣 2008)。

²⁷⁰ 末弘徹太郎「解釈法学における法源論について」同『民法雑記帳 上巻』273 頁(日本評論社 1980)。

²⁷¹ 川崎武夫『法哲学と法解釈学〔増補版〕』283 頁(晃洋書房 1975)。

²⁷² 納税者に有利な類推解釈であるか、不利な類推解釈であるかといった点が、租税法領域において、類推解釈を許容するか否かのひとつの判断要素となり得るかといった問題を提起することもできる。この点については、刑事法領域における議論も参考となろう。例えば、瀧川春雄教授は、「被告人に有利な類推解釈(たとえば、緊急避難の要件を法の明文よりもゆるやかに解釈して、貞操や名誉に対する危難についても刑法 37 条を適用するような場合)は、ゆるされてよい。かような類推解釈は、個人の自由の保障に奉仕するという意味において、罪刑法定主義の精神からは許容せられるべきものであろう。このような考え方を、個人的利益を偏重し、社会的利益を無視し、社会保護・法益保護を無視すると非難するならば、現在の刑法のよってたつ社会地盤をまったく無視した非難といわねばならない。」と論じられる(木村亀二編『体系刑法辞典』61 頁〔瀧川春雄執筆〕(青林書院 1966))。また、木村亀二教授は、刑事法領域において類推解釈は許されないとされつつも、「類推解釈が全面的にゆるされないか、または、一定の限度においてゆるされないかについては、さらに解釈によって決定しなければならない。」とされ、許されない限度に対する見解を、①いかなる場合にも許さないと解する見解、②法類推(個々の法律ではなく法の根本原理から出発して、法律に規定されていない

は、基本的には立法の段階における指導原理であり、解釈論の場面で、法律の文言から大きく離れてまでかかる規範を強調することが許容されるとは考えにくい。租税法領域で類推解釈が認められるのは、それを認めないと著しく課税の公平を害する、あるいは租税法規の文言からの乖離の程度がそれほど大きくないなどいくつかの諸条件が絡み合った極めて限定的な場合に限られるのではなかろうか。そして、租税法主義の要請をより強調する立場に立つならば、類推解釈は採用しえないばかりか、拡張解釈でさえ、許容し得ないこととなる²⁷³。もちろん、拡張解釈・類推解釈それ自体は、あくまで論理解釈の結果としてカテゴライズされるものであるから、租税法領域においても論理解釈が許容される以上、拡張解釈・類推解釈は租税法領域においても許容される手法であり、要は、個々の場面における論理解釈が果たして租税法主義の原則の許容する範囲内に収まるか否かの問題と捉えることもできる。すると、信託類似の法律関係に対して租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かといった問題場面においては、上述のとおり、規定の沿革や趣旨等から、租税法上の信託を信託法上の信託の範囲を越えた広義の信託と解する見解は否定せざるを得ないのであるから、かかる場面で拡張解釈・類推解釈の可能性を検討するといった敗者復活的な手法を認めることは、自家撞着に陥っているとみることもできよう。したがって、類推解釈・拡張解釈といったアプローチによる問題解決も採用し得ないと解される。

第3節 反対解釈によるアプローチ

最後に反対解釈というアプローチを考えてみよう。反対解釈とは、「ある法令の規定をもととして、その規定にあることが書いてあることは、その裏として、それと逆の場合には逆の効果が生ずるといような趣旨の規定をも含んでいると解釈する」方法である。もう少し具体的にいえば、「ある法令の中に、Aという事項については、それに関する行政庁の処分を履行しない

事実に対して法秩序の精神に基づいてその根本原理を類推適用すること)は許さないが、法律類推(個々の法律から出発し、その精神に基づいて、法規範の言葉からみて規定せられていない事実に対して法律を類推適用すること)は許すと解する見解、③「被告人に不利な類推」は許さないが、「被告人に有利な類推」は許すとし、その適用範囲は各則たると総則たるとによって区別しないと解する見解、に分けられ、「罪刑法定主義の原則が個人自由その他の人権を保障し保護することを基本とすることから成立する当然の結論であって、もっとも合理的なもの」として③の見解を支持される(木村亀二・前掲注 268、71 頁)。また、木村亀二編『刑法 総論』1 頁以下〔木村亀二執筆〕(青林書院 1955)も参照。なお、刑事法領域における類推解釈を巡る学説・判例については、大野真義『罪刑法定主義』288 頁以下(世界思想社 1980)、大塚・前掲注 267、39 頁以下など参照。

²⁷³ この点、東京地裁昭和 39 年 7 月 18 日判決(民集 27 卷 10 号 1351 頁)及びその控訴審・東京高裁昭和 43 年 5 月 29 日判決(民集 27 卷 10 号 1364 頁)は、譲渡担保による不動産の取得に対し、不動産取得税における信託課税関係規定の類推適用を認めている。しかしながら、上告審・最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決(民集 27 卷 10 号 1333 頁)は、「地方税法 73 条の 7 第 3 号は信託財産を移す場合における不動産の取得についてだけ非課税とすべき旨を定めたものであり、租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではないから、譲渡担保による不動産の取得についてはこれを類推適用すべきものではない。」として破棄自判している。また、借地権の設定に際し授受される権利金の所得分類が争われた事案につき、最高裁昭和 45 年 10 月 23 日第二小法廷判決(民集 24 卷 11 号 1617 頁)は、租税法領域においても類推解釈が認められる余地があることを明らかにしている。なお、租税法規の類推解釈を巡る学説については、松沢智「税法の類推解釈について」法律のひろば 24 卷 6 号 49 頁以下(1971)参照。

場合には、当該行政庁は直接強制をすることができるということを規定しているが、Bという事項に関する行政庁の処分については何らこういうことを規定していないというような場合は、立法者が、Bという問題について、直接強制の規定を設けなかったのは、積極的にこれを認めない趣旨であったにちがいないというように解釈する」方法である²⁷⁴。「一つの条文から反対解釈と類推解釈によって、相反する結論を得ることは、つねに可能である」との見解もあるが²⁷⁵、租税法律主義の要請が根底に流れる租税法領域においては、類推解釈よりも反対解釈の方が親和的な解釈手法として位置付けられると考える²⁷⁶。罪刑法定主義の原則を重んじる刑事法領域では、罰則の欠如は問題となっている行為につき犯罪の成立を否定する趣旨であると解されることとなるが²⁷⁷、租税法領域においても同様のことがいえよう。すなわち、租税法に規定がない事項については、類推解釈を採用する積極的な論拠がない限り、反対解釈が採用されやすいこととなる。かかる解釈によれば、租税法は、信託法上の信託に該当する法律関係に関する規定を設けている一方、信託類似の法律関係について規定を設けていないのであるから、かかる法律関係については租税法の信託課税関係規定の適用はないこととなる。かかる結論は、これまで考察した信託課税関係規定の創設の沿革や趣旨、規定の内容とも適合的である。

第4節 小括

しかして、要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上の信託の要件(=租税法上の信託の要件)に合致しない限り、租税法の信託課税関係規定は直接適用されないばかりか、類推解釈が許容される、あるいは類推適用が認められることもないとの結論に達する。ここでは、信託類似の法律関係に対する信託課税関係規定の適用の有無を判定するに当たって、信託法上の信託の要件に合致しないという要件面の不適合性が重視され、効果面の同一性・類似性は検討の対象とはされないように思える。

結びに代えて

第1章において、信託とは多義的な概念であるが、信託法制定前においては、譲渡担保などの信託的行為こそが私法上の信託であると解されていたこと、及び信託法制定後においては、通常信託といえは信託法上の信託を意味すると解することに一理あるものの、私法の判例は必ずしも両者の関係を明確に区別するような判示をなしてきたわけではないことを確認した。

加えて、近年においては、救済法理としての信託法理が注目され、当事者が明示的に信託契約を締結する意思を有しているとは思われない、かつ、従来の信託的行為の範疇に組み入れられるものではない法律関係に対しても、信託法上の信託に該当するか否か又は信託法(理)を適用すべきではないかといった議論がなされていることに論及した。そして、私法の判例は、要件(形式)面において信託法上の信託に類似する法律関係に対して、信託法上の信託であるか否

²⁷⁴ 林・前掲注 261、125 頁。

²⁷⁵ 加藤一郎『民法における論理と利益衡量』18 頁(有斐閣 1974)。

²⁷⁶ 反対解釈から導き出された結論の妥当性については、常に反省を要するとの見解もある(林・前掲注 261、125 頁、向井健「法の解釈」慶応義塾大学法学教育研究会『法学新講』158 頁(慶応通信 1967))。

²⁷⁷ 団藤・前掲注 252、145 頁。

かについて明確な判断を示さぬまま事案を解決し、しかも、信託法を直接適用しなくとも、信託法を類推適用すること等により、信託法を適用した場合と同様の法律効果を認めることがあり得ることを指摘した。そして、かような信託を巡る私法領域における議論を踏まえて、①租税法上の信託の意義はいかなるものであるか(例えば、租税法上の信託とは、私法上の信託のうち、信託法上の信託と信託的行為のいずれを意味するのか、信託的行為以外の信託類似の法律関係は含まれるのか)、②仮に、租税法上の信託には信託類似の法律関係は含まれないとしても、形式と実質、要件と効果の両面において信託法上の信託に類似する信託類似の法律関係に対して、信託課税関係規定の適用はあり得るのか、といった疑問を提起した。

第2章において、租税法は信託法における信託の定義規定を引用していないものの、わが国信託法が信託の定義規定を設けるに至った背景・趣旨、信託法の特殊な法律関係及び法律効果に適応することを主眼として創設されたという信託課税関係規定の立法の沿革に加えて、実際に創設された信託課税関係規定の内容、位置付け及び規定振りを考慮すれば、租税法上の信託の中心的意義には信託法上の信託が据えられるべきであって、かつ、その中心からの乖離を認めること、すなわち、信託法上の信託をその中心に据えつつも、租税法独自の観点から目的適合的な意味合いを付加あるいは必要な修正を施していると解する余地があると認めることは困難であるとの結論に至った。したがって、上記疑問①に対しては、租税法上の信託は信託法上の信託(狭義の信託)と同義であって、信託法制定前において私法上の信託と観念されていた信託的行為(広義の信託)や他の信託類似の法律関係は、租税法上の信託には含まれないという解答が妥当であるとした。

第3章において、法の欠陥を補充するアプローチを用いて、信託類似の法律関係に対する信託課税関係規定の適用可能性を検討したものの、租税法上の信託とは信託法上の信託であるという第2章の結論を前提とする限り、租税法律主義の原則が厳然と存在する租税法領域においては、要件面や効果面の類似性を強調したところで、かかる信託類似の法律関係に対して信託課税関係規定を(直接・類推)適用する余地を認めることは難しいとの結論に至った。したがって、上記疑問②に対しては、たとえ信託的行為など要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上の信託の要件に該当しない限り、租税法の信託課税関係規定の(直接・類推)適用はないという解答が妥当であるとした。

これまでの考察を前提とすれば、租税法上の信託の中心的意義は信託法上の信託であって、租税法上の信託が信託法以外の信託や信託類似の法律関係を包摂する概念であるとは考え難いことになるから、従来の信託的行為も含めて、たとえ要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上の信託の要件に合致しない限り、信託課税関係規定の適用はないこととなる。したがって、ある法律関係について租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かといった問題は、その法律関係が信託法上の信託の要件に該当するか否かという問題に収斂されるといえそうである。ここでは、租税法が信託法上の信託という概念を借用しているとしても、「租税法上の信託＝信託法上の信託」という等式が成り立つ限りにおいて、租税法の解釈論の場面における法的安定性や予測可能性は相当程度確保されていると評価できよう。そして、かかる評価は現行法においても妥当する。本稿においては、信託税制の理論的支柱として位置付けられる旧所得税法3条の2第1項を中心に考察を進めてきたが、同項はその後の改正を経て、現行所得税法13条1項又は法人税法12条1項として、今

なお生き続けている条文である。条文の記載振りに変遷はあったものの、同項が規律する信託税制の根幹たる導管理論は、約 85 年ぶりとなる信託法の改正²⁷⁸に伴い所要の整備が図られた平成 19 年度税制改正後の信託課税関係規定においても維持されている²⁷⁹。したがって、本稿における結論は、現行法においても妥当するものとする。しかしながら、以下の 2 つの留意点を指摘しておきたい。

1 点目は、租税法上の信託＝信託法上の信託と解するとしても、私法領域において、ある法律関係が信託法上の信託に該当するか否かの判断に窮する可能性があることを考慮すると、課税の対象となる事実や法律関係の認定の場面における法的安定性や予測可能性は確保されているとは断じ得ないことである。そして、租税裁判において信託法の信託該当性が争点となる事案が発生した場合には、信託法というルールブックに基づいて（信託法の規範に照らして）事案の解決がなされるであろうから、その意味では、かかる租税裁判例は、（租税裁判であったとしても）信託法の信託の内包・外延を明らかにする裁判例の一つとして位置付けられることとなる²⁸⁰。もちろん、将来裁判所でなされる解釈を待つようなことはせずに、立法的解決を図ることも考えられる。

2 点目は、本稿は、外国法を準拠法とする信託（以下「外国信託」という。）について、とりわけ日本法を準拠法とする信託（以下「国内信託」という。）と区別して、考察の対象としていないことである。もちろん、租税法は外国信託の定義規定を設けておらず²⁸¹、外国信託と国内信託とで取扱いを別にするような規定も存在しないことから、そもそも信託課税関係規定は外国信託をも射程範囲に含めているのかといった問題もある²⁸²。

²⁷⁸ 新しい信託法が旧来からの債権説を維持している点については、脚注 83 参照。

²⁷⁹ 齋地義孝「信託法の制定等に伴う税制上の措置(所得税関係)」財務省『平成 19 年度 税制改正の解説』74 頁以下参照。

²⁸⁰ 例えば、七戸克彦教授は、譲渡担保が信託法上の信託に該当するか否かを論じる文脈の中で、譲渡担保について、狭義の信託には該当しないものの、広義の信託に該当するという理解の下、譲渡担保による不動産の取得は、信託により委託者から受託者に信託財産を移転する場合における不動産の取得を非課税とする地方税法 73 条の 7 第 3 項が類推適用されるため、不動産取得税が課税されないと判示した東京地裁昭和 39 年 7 月 18 日判決(民集 27 卷 10 号 1351 頁)及びその控訴審である東京高裁昭和 43 年 5 月 29 日判決(民集 27 卷 10 号 1364 頁)を引用される(七戸・前掲注 11、736 頁)。なお、この事件を題材として、譲渡担保の課税上の取扱いについて論じるものとして、泉絢也「譲渡担保を巡る課税上の取扱い—不動産取得税における『不動産の取得』の意義と借用概念論を中心として—」*Accord Tax Review* 2 号 22 頁以下(2011)参照。

²⁸¹ なお、法人税法は、「外国投資信託」については定義規定を設けている(法人税法 2 条 26 号)。外国投資信託の意義については、平川雄士「借用概念論に係る国際的企業租税実務上の諸問題」金子宏編『租税法の発展』364 頁(有斐閣 2010)参照。

²⁸² なお、租税法上、外国信託と国内信託を区分する基準について、佐藤英明教授は、「外国信託を観念する必要性は、信託自体を受益者・委託者とは別のものとして扱う局面において存する」ことから、「信託自体の属性、特に信託財産の所在、受託者の所在、実際に信託の管理・運用を決定している場所等を重視して判断すべきであろう。信託の準拠法は確かに信託自体の属性ではあるが、信託の経済的実質と乖離した国において信託を創設すること自体は相対的に容易であることに鑑みれば、それ以外の要素に比して重視されるべきではないと考えられる。」と述べられる(佐藤・前掲注 201、188 頁)。また、柴由花「米国の信託課税と外国信託を区分する基準—所得概念からの考察—」信託研究奨励金論集 25 号 25 頁(2004)、『国際信託税制研究』179 頁以下、238 頁以下(トラスト 60 1997)も参照。なお、信託に涉外的な要素が含

この点、米国ニュージャージー州法を準拠法とする外国信託に係る信託行為及び受益者が、相続税法(平成19年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。)4条1項に規定する「信託行為」及び「受益者」に該当するか等が争われた事案につき、名古屋地裁平成23年3月24日判決(裁判所ウェブサイト)は、当該信託が外国法を準拠法としている点については特段の考慮を示さずに、同項の解釈問題を処理している。このことからすると、同判決は、租税法上の信託は外国信託を包含する概念であるという理解を前提としていると解される。筆者もこのような理解に与するものであるから、本稿においては、外国信託と国内信託の区別に論及してこなかったばかりか、国内における立法事情や信託法の議論を手掛かりに検討を進めてきた結果、国内信託を念頭に置いた論調となっている。したがって、日本の信託法上の信託の要件に合致すれば、当然に日本の信託法の規定する法律効果が生じることを当然の前提としていたし、そうであるからこそ、ある法律関係に対して租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かという問題の解決に当たっては、要件面と効果面という二段階のアプローチをわざわざ観念する必要性に乏しいと考え、日本の信託法上の信託の要件に該当するか否かという要件面に力点を置いたアプローチが採用されること、及びその際には日本の信託法が認める法律効果を享受できるか否かという効果面については、原則として問題とはならないことを容認してきたのである。

しかしながら、租税法の信託課税関係規定が積極的に外国信託を排除していない以上、租税法上の信託は外国信託を包摂する概念であるという見解を議論の出発点とするとしても²⁸³、外国信託の場合には「日本の信託法上の信託の要件に合致すれば、当然に日本の信託法の規定する法的効果が生じる」という前提が崩れることとなる。すなわち、原則として、外国信託に対して日本の信託法が適用されることはないであろうから、たとえ日本の信託法の要件に合致する外国信託であったとしても、日本の信託法の規定する法律効果とは異なる法律効果が生じる場合が起こり得る。外国信託に対して租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かという問題に関して、単に要件面のみを重視するならば、日本の信託法の規定する法律効果と異なる法律効果を生じる外国信託であっても、日本の信託法上の信託の要件に合致する限り、日本の租税法の信託課税関係規定の適用を肯定することとなる。しかしながら、租税法の信託課税関係規定が日本の信託法の規律する特殊な法律関係あるいは日本の信託法が適用された場合の特殊

まれている場合の私法及び租税法の問題点を検討するものとして、島田真琴「国際民事信託の設定に関する諸問題」慶応法学9号117頁以下(2008)参照。

²⁸³ この点、中里実教授は、「ごく一般的にいて、日本の租税法律において用いられている概念は、外国法上の概念を含むことが明文で排除されているか、あるいは、外国法上の概念を排除することが一見して明らかでない場合を除いては、外国法上の概念をも含むと解すべきである。この点は、基本的に実務においても認められているといえよう。」と述べられる(中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャル・レビュー94号11頁(2009))。また、浦東久男教授は、「租税管轄権に関する規定、確定手続・徴収手続に関する規定等については、原則的に、わが国の法概念のみを意味しており、課税要件を算出する過程については、外国の法概念も含めて理解すべきであろう。」とされる(浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法の概念は含まれるか」税法学536号14頁(1996))。なお、わが国租税法上の信託に外国信託が含まれるか否かについては、植松守雄「所得税法の諸問題 第35回」税通44巻9号37頁以下、佐藤・前掲注201、179頁以下、230頁以下、増井良啓「信託と国際課税」日税研論集62号227頁以下(2011)、本並尚紀「外国の信託制度を利用した租税回避への対応—外国投資信託に対する課税関係を中心に—」税務大学校論叢71号452頁以下(2011)も参照。

な法律効果に対応する形で創設されたことに照らせば、かかる結論は妥当でない。日本の信託法上の信託の要件に合致すれば、当然に日本の信託法の規定する法律効果が生じるといった前提が崩壊している以上、外国信託に対する租税法の信託課税関係規定の適用問題については、要件面のみならず効果面の適合性をも判定するという二段階のアプローチをもって臨むこととなるのではなかろうか。しかも、外国信託に対しては日本の信託法の適用がない以上、外国信託における租税法上の信託該当性の判定に際しては、日本の信託法のフィルターを通す—租税法上の信託該当性の判断を日本の信託法に一任する—ことができないこととなる。この結果、外国信託における租税法上の信託該当性の判定問題については、次のように場合分けした上で考察を進める必要があるように思える²⁸⁴。

【要件面】

- ① 日本の信託法上の信託の要件に合致
- ② 日本の信託法上の信託の要件に合致しないものの類似
- ③ 日本の信託法上の信託の要件に全く合致しない

【効果面】

- ④ 日本の信託法が規定する法律効果と合致
- ⑤ 日本の信託法が規定する法律効果と合致しないものの類似
- ⑥ 日本の信託法が規定する法律効果と全く合致しない

この場合、外国信託のうち①④の組合せに該当するものに対して租税法の信託課税関係規定の適用があると考えerことは妥当であろう。

逆に、(③⑥の組合せに該当するものは論外として、それ以外の)③又は⑥を含む組合せに該当する外国信託に対して租税法の信託課税関係規定の適用があると考えerことは妥当でないと思われる。わが国の信託法上の信託の要件からかけ離れた外国信託(そもそも、そのような外国信託を「信託」とよぶことが妥当か否かという問題もある。)に対して、わが国の信託法が認める法律効果と類似の法律効果が生じるという理由のみをもって、当該外国信託に対してわが国租税法の信託課税関係規定を適用することは妥当でないと解されるし、同様に、要件面に同一性・類似性が認められたとしても、法律効果の面ではまったく同一性が認められない外国信託に対して、わが国租税法の信託課税関係規定を適用することも妥当でないと解されるからである。

すると、①⑤、②④、②⑤の組合せに対して租税法の信託課税関係規定の適用があるのかといった問題が残ることとなる。仮に、②④、②⑤の組合せに該当する外国信託に対して租税法の信託課税関係規定の適用があったとした場合、従来信託と観念されてきた信託的行為など要件面と効果面の両面において信託法上の信託に類似する法律関係であっても、あくまで信託法上

²⁸⁴ 日本の租税法上の信託の概念に外国信託が含まれるか否かという概念論の場面において、要件面と効果面に分けて考察を進めることは奇異に感じるかもしれない。この点については、租税法が他の法分野で用いられている概念を借用することの意義に関する議論を突き詰める必要があるだろう。

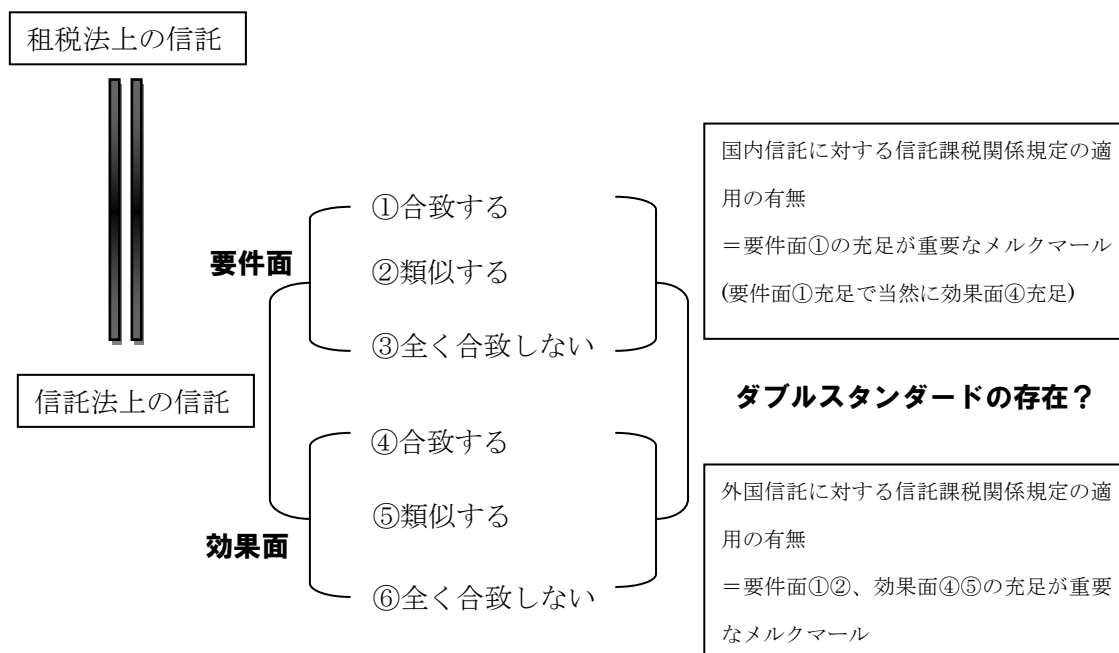
の信託の要件に該当しない限り、租税法の信託課税関係規定の(直接・類推)適用はないという本稿における結論は再考を迫られるかもしれない。また、例えば、日本の信託法上の信託に該当しない信託的行為であっても、かかる信託的行為が外国法を準拠法とするものであれば、要件面と効果面の類似性を理由として租税法の信託課税関係規定が適用される事態が起り得るのかといった疑問も惹起される。さらに、外国信託を念頭に置いた場合には、信託課税関係規定が、租税法上の信託＝信託法上の信託であると明言していないことが、信託課税関係規定の解釈・適用問題に対して、何らかの影響を及ぼすのではないかという疑念が再燃するように思われる²⁸⁵。

もちろん、国内信託と外国信託では租税法の信託課税関係規定の解釈・適用問題の解決に際して、それぞれ採用するアプローチが異なる、言い換えれば、国内信託においては、ある法律関係が信託法上の信託の要件に合致するか否かという要件面の適合性を租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かの重要なメルクマールとする一方、外国信託においては、要件面の同一性・類似性の程度のみならず効果面の同一性・類似性の程度を租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かの重要なメルクマールとするといったダブルスタンダードの存在を認めることを正当化できるならば、かかる疑問の解消への道筋も見えてこよう。他方、このような状況をダブルスタンダードと捉えること自体が妥当でないという見解もあり得ようし、そもそも、租税法における概念論の考察場面において、借用概念の借用元における要件・効果を持ち出して考察を進めることの妥当性についても検討すべきであるとも思える。

²⁸⁵ 例えば、租税法が信託法における信託の定義規定を明示的に引用した場合、租税法上の信託とはわが国信託法の適用がある信託に限定され、外国信託は包摂されないこととなる。かかる租税法上の信託に外国信託を含めるとするような理論は、類推解釈(あるいは類推適用)に分類されるものであり、かかる理論を正当化するためにはそれなりの高いハードルを乗り越えなければならない。あるいは、租税法が信託法から信託という概念を借用することの意義は、租税法上の信託の範囲について、必ずしもわが国信託法の適用がある信託に限定する点にあるのではなく、わが国信託法が適用されない信託であってもわが国信託法と同一又は類似の法形式及び法律効果を有する信託であれば租税法上の信託に包摂するという点にあると解することができるならば、かかるハードルは幾らか低くなるのではなからうか(両者とも、わが国信託法というフィルターを使用しているが、そのフィルターの中身が異なる点に留意する必要がある)。他方、租税法が信託法における信託の定義規定を明示的に引用しない場合、租税法上の信託とは外国信託を包摂する概念であるという立論が概念論のレベルで比較的成り立ちやすいのではないかと考える。

このような試論を検討する余地もあると思われる。もっとも、信託課税関係規定の立案担当者にかかる点まで考慮していたとは思われないし、立案担当者の主観的意図がどうあれ、実定法上かかる試論が成り立ち得るのかについて、深慮ある検討が求められよう。

【国内信託と外国信託に対する信託課税関係規定の適用判定のメルクマール】



また、②又は⑤を含む組合せに該当する外国信託に対して、租税法の信託課税関係規定の適用があるとした場合、要件面と効果面それぞれにおいて求められる類似の程度がいかなるものであるのかといった問題が生じよう。この点については、例えば、「国外取引に対してわが国の租税法を適用するに際して疑義があるものは、まず、租税法における用語の本質的構成要素は何かということを検討し、その上で、その用語の概念に該当するの否かの判断基準を創り、その国外取引に対してその規定を適用できるの否かを判断するということになると考えられる〔下線筆者〕」という論者の見解と接続することによって²⁸⁶、問題解決を図ることが考えられる。

かかる論者は、「本質的構成要素」の意義について、「わが国の租税法が基本的に国内取引を対象として創られていることからすると、その対象とされている国内取引を観ることによって、その用語に租税法の規定が読み込んだ概念を明らかにすることができるものと考えられる。この判断基準は、その租税法の規定が何を目的とするものであるかということ踏まえて決められる必要があるが、具体的には、判断対象に応じて個々に検討するほかはない。」とされ、「一般論としては、租税法における概念が、他の法令等における概念と異なっているもの、例えば、法人税の計算において申告調整の対象となる『寄附金』や『交際費』といった法人税法上その範囲を明確にしているようなものは、租税法に固有の考え方がより明確となっているため、租税法が何をもちその本質的な構成要素と考えているのかという判断基準が明確で、その判断が比較的容易であるといえるが、他方、租税法における概念が、他の法令等における概念を対象に創られたため、両者の概念もほぼ同じであると考えられるもの、例えば、『合併』や『分割』などについては、租税法自身が何をもち本質的な構成要素としているのかを判断することが

²⁸⁶ 小林・前掲注 170、367 頁。

難しいと想定される。この場合には、租税法が対象としている行為や事実に関して規定を設けている他の法令におけるその行為や事実の意味内容を尊重しつつ、租税法及びその租税法の規定の趣旨を踏まえて、租税法におけるその用語が示す本質的構成要素を明らかにした上で、国外取引に適用可能な判断基準を創るほかはないと考えられる。そして、国外取引に対してわが国の租税法を適切に適用していくためには、この判断基準の蓄積と継続的な検証が非常に重要となると考えられる。〔下線筆者〕と述べられる²⁸⁷。

かかる見解に従うならば、信託法上の信託の意義を尊重しつつ、租税法及び租税法の信託課税関係規定の趣旨を踏まえて、租税法上の信託なる用語が示す本質的構成要素を明らかにし、租税法上の信託該当性に関する判断基準を創った上で、外国信託に対して租税法の信託課税関係規定の適用があるのか否かを検討することとなる。そして、租税法上の信託は日本の信託法上の信託と同義であるという本稿における結論を前提とすると、租税法上の信託＝日本の信託法上の信託なる概念は、本質的構成要素とそれ以外の構成要素に分割されることになる。すると、本質的構成要素以外の構成要素において日本の信託法上の信託に合致しない外国信託であっても、本質的構成要素において日本の信託法上の信託に合致するのであれば、このような日本の信託法上の信託に類似する外国信託に対して、租税法の信託課税関係規定の適用があるという主張が成り立ち得ると考えられる。そして、かかる主張が成り立ち得るならば、外国信託に対して日本の租税法の信託課税関係規定の適用があるか否かという問題について、本質的構成要素の同一性をメルクマールとして判定が行われることとなるから、かかる本質的構成要素の探求と同一性の検証が重要な作業となる。

しかしながら、そこで行われる作業は類推適用・類推解釈の場面で用いられる手法に近接しているように思われる。再述すれば、「ある事物に当てはまることを、類似したところをもつ他の事物に当てはめること」を類推といい、「法の規定していない事態に、法の規定している事態との類似を理由として、その法を適用することを類推適用といい、そのような解釈方法を類推解釈という」のであるが、ここでいう類推適用に関して、佐久間毅教授は、次のように述べられる²⁸⁸。

「類推適用とは、ある事態 A に対して規定 X が用意されているときに、事態 A のものではない—したがって、直接には規定 X の要件に該当しない—が本質的な点では事態 A と同一であると考えられる事態 B について、規定 X を適用して事態 A と同じように扱うことである。…

²⁸⁷ 小林・前掲注 170、273 頁以下。この点については、「合併については、私法上の『合併』等の借用概念と解したうえで私法上合併として認められるために重要と思われる要素が何かを見つけ出したうえで、そのような要素を備えている外国法に基づく組織上の行為は法人税法上の合併に該当するというような解釈手順が用いられているようであり、それなりに実務上の先例の集積がある」、「そもそも日本の国内租税法において使用されている会社組織上の行為に関する語(たとえば、『配当』とか『合併』など)は、借用概念であると解されるのが通常であり、かつそれは日本における語の通常の意味にしたがうという意味で日本法からの借用概念と解することを原則としつつ、外国の会社組織法に基づく会社組織上の行為であっても、日本法上の会社組織上の行為との類似性があるものはそれに含まれると解するというアプローチがこれまではとられてきたように見える。」という見解もある(増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第2版〕』250、255 頁以下(東京大学出版会 2011))。

²⁸⁸ 佐久間・前掲注 269、131 頁。

類推適用においては、次のことが最も重要となる。すなわち、規定 X が予定する事態 A と、いま問題としている事態 B とが、本質的な点で同一であること、それゆえ、同じ法律効果をもって律するのが適当であるかどうかを判断することである。単に少し似たところがあるだけでは、類推適用はできない。そして、事態 B が規定 X の予定する事態 A と本質的に同一であると考えてよいかどうかを判断するには、規定 X が事態 A についてどのような根拠から法律効果を付与しているのかを明らかにする必要がある。これを明らかにした後に、事態 B についてもその根拠が妥当するかを考えて、類推適用の当否を判断することになる。〔下線筆者〕

例えば、「本人と一定の関係にある他人(代理人)が、本人のために意思表示をすることによって、その効果を直接本人に帰属させる制度」を代理といい²⁸⁹、代理人が「客観的には代理権の範囲内にあるけれども、それを本人の利益のためではなく、自己または第三者の利益をはかるために悪用する行為」を代理権の濫用というが²⁹⁰、かかる代理権濫用の事案につき、最高裁昭和 42 年 4 月 20 日(民集 21 卷 3 号 697 頁)は、「代理人が自己または第三者の利益をはかるため権限内の行為をしたときは、相手方が代理人の右意図を知りまたは知ることをうべかりし場合に限り、民法 93 条但書の規定を類推して、本人はその行為につき責に任じないと解するを相当とする」と判示している。すなわち、判例は、代理権濫用行為も代理権の範囲内の行為として有効である(その結果として、本人に効果が帰属する)と解しつつ、心裡留保に関する民法 93 条但書を類推適用して、相手方が代理人の権限濫用を知っていた場合、または一定の注意をすれば知ることができた場合には、本人は当該行為の無効を主張できるとしたのである²⁹¹。ここで心裡留保とは、「表意者が、表示行為に対応する真意のないことを、知りながらする単独の意思表示」をいい²⁹²、心裡留保の意思表示も原則有効であるが(民 93 本)、「相手方が表意者の真意を知り、又は知ることができたとき」は無効となる(民 93 条但)。すると、代理権濫用の場合には、代理人には本人に効果を帰属させる意思があるから²⁹³、その意味では、代理人が、自己または第三者の利益を図る意思を内心に留保することは、心裡留保ではないこととなり、民法 93 条但書を直接適用することはできないこととなる²⁹⁴。このような事情があるからこそ、最高裁昭和 42 年判決は、「民法 93 条但書の規定を類推」して事案の解決を図っているのである。そして、佐久間教授の上記見解に従うならば、代理権濫用に対して民法 93 条但書を類推適

²⁸⁹ 四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第 8 版〕』307 頁(弘文堂 2010)。

²⁹⁰ 山本敬三『民法講義 I 総則〔第 2 版〕』378 頁(有斐閣 2005)。

²⁹¹ 道垣内弘人「代理に関わる類推適用など(1)」法学教室 298 号 27 頁(2005)。

²⁹² 四宮＝能見・前掲注 289、198 頁以下。

²⁹³ 代理行為の要件及び効果を規定する民法 99 条は、「代理人がその権限内において本人のためにすることを示してした意思表示は、本人に対して直接にその効力を生ずる。」としており、代理権濫用の場合は、本人のためにならないのであるから、やはり真意に合致しない意思表示がなされており、心裡留保に該当するのではないかといった見解も考えられる。しかし、同条にいう「本人のために」というのは、その行為の効果を本人に帰属させようとするのであって、そのことを「示す」というのは、自分は代理人であり、この行為の効果は A に帰属します、と示すことである。すなわち、同条にいう「本人のために」とは「本人の利益のために」とは異なるものである(道垣内・前掲注 291、28 頁)。

²⁹⁴ 三林宏「代理人の権限濫用行為と 93 条ただし書」椿寿夫＝中舎寛樹編『解説 類推適用からみる民法』26 頁以下(日本評論社 2005)。

用するという事は、「民法 93 条但書が予定する事態と、代理権限の濫用が行われている事態とが、本質的な点で同一であり、それゆえ、同じ法律効果をもって律するのが適当である」との判断が必要となる。具体的には、「民法 93 条但書が心裡留保についてどのような根拠から法律効果を付与しているのかを明らかにする必要がある、これを明らかにした後に、代理権限濫用についてもその根拠が妥当するかを考えて、民法 93 条但書の類推適用の当否」を検討することになる。この問題について、道垣内弘人教授は、佐久間教授の上記見解を前提として、「民法 93 条但書が心裡留保についてどのような根拠から法律効果を付与しているか」を考察されているが、その際に、民法 93 条の規律根拠について山本敬三教授の次の見解を基礎にされた上で²⁹⁵、かかる規律根拠が代理権濫用の場面にも妥当するかを検討されている²⁹⁶。

- | |
|--|
| <p>1 原則 原則として、心裡留保があっても、意思表示の効力は妨げられない(民 93 本)。つまり、有効である。これは、次のような考慮にもとづく。</p> <p>(1) 信賴原理 相手方は表示を信じるほかないため、その信賴を保護する必要がある。</p> <p>(2) 帰責原理 表意者は、わざわざ真意とは異なる表示をしている以上、不利益をこうむってもやむをえない。</p> <p>2 例外 ただし、相手方が表意者の真意を知り(悪意)、または知ることができたときは(善意有過失)、その意思表示は無効とされる(民 93 但)。このような場合には、相手方の信賴を保護する必要はないためである。</p> |
|--|

道垣内教授は、「信賴原理」が代理権濫用の場面にも妥当することは明らかであるとし、問題は、代理権濫用の場面に帰責原理が当てはまるか、及び例外として相手方が悪意・有過失のときには保護に値しないかにあるとされ、まず「例外」の取扱いに関して、代理権濫用を「客観的には代理権の範囲内にあるけれども、それを本人の利益のためではなく、自己または第三者の利益をはかるために悪用する行為」として定義する背景として、代理権が濫用されている場合において契約に応じない義務・注意をする義務を相手方に課することができるのは、代理人の行為が、単なる善管注意義務違反の域を超え、背任的といえる場合だけである、という判断が存在するとされる。そして、相手方の行為が背任的な場合に該当すれば、そのことについて悪意の相手方は、背任の片棒を担ぐような者であり、保護に値しないし(刑法 247 条参照)、注意をすればそのことがわかった場合にも、やはり保護を否定すべきこととなる、とされた上で、代理権濫用とされる場面をこのように定義することによって、「相手方が悪意・有過失のときには保護に値しない」ということが肯定され、民法 93 条但書の趣旨が代理権濫用の場面にも妥当することとなる、と論じられる²⁹⁷。次に、道垣内教授は、「帰責原理」について、代理人は、真意と表示との不一致を認識しつつ、あえてそのような意思表示をしたのであり、保護の必要性がないものの、保護されないことによって損害を被るのは本人であるから、本人が保護を受

²⁹⁵ 山本敬三『民法講義 I 総則〔第 2 版〕』137 頁(有斐閣 2005)。

²⁹⁶ 道垣内・前掲注 291、29 頁。

²⁹⁷ 道垣内・前掲注 291、29 頁以下。

けられないことを正当化する必要があるが、この点は、本人が、濫用のおそれのある代理権限を代理人に付与し、代理人によってなされる代理行為が有効なものであるという外観を作出した、という点に正当化理由を求められる、とされる²⁹⁸。

以上のような考察を経て道垣内教授は、「心裡留保の基礎となっている『信託原理』は、代理権濫用についても妥当する。『帰責原理』は、そのままでは妥当せず、結局、B〔筆者注：代理人〕に一定の代理権を授与したという点に求められることになる。例外の規律は、代理権の濫用を代理人が背任的行為をした場合、すなわち、『客観的には代理権の範囲内にあるけれども、それは本人の利益のためではなく、自己または第三者の利益をはかるために悪用する行為』をした場合に限定することによって、代理権濫用についても妥当する」と整理され、「代理権濫用については、民法 93 条の予定する事態、すなわち心裡留保の事態と形式的に類似すると考えることができ、かつ、民法 93 条の規律の根拠が妥当すると、一応は説明できそうである」と結論付けられる²⁹⁹。

類推適用及びその具体的方法・作業³⁰⁰に関する上記のような理解を前提とすると、外国信託に対する租税法の信託課税関係規定の適用問題に際し、前述の「租税法における用語の本質的構成要素は何かを探求する」、「租税法が対象としている行為や事実に関して規定を設けている他の法令におけるその行為や事実の意味内容を尊重しつつ、租税法及びその租税法の規定の趣旨を踏まえて、租税法におけるその用語が示す本質的構成要素を明らかにした上で、国外取引に適用可能な判断基準を創る」といったアプローチは、類推適用における「本質的同一性に着目する」点及び「本質的同一性の判断に際してある法規が予定する事態についてどのような根拠から法律効果を付与しているのかを明らかにする」といった手法を採ることとなる」点において、類推適用を行う場合と似通っているように思える。類推適用について佐久間毅教授は、「民法は、人びとの利害関係の調整を目的としており、同じような生活関係は同じように扱うことが、人びとの平等という理念に適合する。また、法が起こりうる紛争に予めすべて備えておくことは、不可能である。そのため、類推適用が認められなければ、人びとの利害対立を調整す

²⁹⁸ 道垣内・前掲注 291、30 頁。ただし、道垣内教授は、表意者の帰責性を認める理由が、民法 93 条但書の本来の場合とは異なることに注意が必要とされる。

²⁹⁹ 道垣内・前掲注 291、30 頁以下。ただし、道垣内教授は、「いろいろと無理をしていることはたしかであって、だからこそ」上記最高裁昭和 42 年判決において、大隅健一郎裁判官による次のような意見が付されることになった、と摘示される。すなわち、大隅裁判官は「おそらく多数意見も、代理人の権限濫用行為が心裡留保になると解するのではなくして、相手方が代理人の権限濫用の意図を『知りまたは知ることをうべかりしときは、その代理行為は無効である。』という一般理論を民法 93 条但書に仮託しようとするにとどまるのであろう。すでにして、一般理論にその論拠を求めるのであるならば、…権利濫用の理論または信義則にこれを求めるのが適当ではないかと考える。」とされる。

³⁰⁰ 類推解釈における具体的作業について、石田穰教授は、「まず、法律のある規定の定立に際し立法者あるいは準立法者の予想した事件(=法律要件)の利益状況(=構成要素)を明らかにする。そして、立法者あるいは準立法者はどの利益=要素を重視して右の事件に一定の結論=法律効果を付与したか、を解明する。この作業も立法者意思あるいは準立法者意思の探求により行なわれる。次に、問題となっている当該事件の利益状況を分析し、これを立法者あるいは準立法者の予想した事件の利益状況と対比させる。この対比において、当該事件の利益状況に、立法者あるいは準立法者の予想した事件において最も重要とされる利益=要素があれば、当該事件の当該規定に準じて処理する。」と説示される(石田・前掲注 252、36 頁以下)。

る準則がないことになってしまう。そこで民法では、同じような事柄を同じく扱う手段である類推適用が広く認められている」のに対し、「個人の人権を守るために罪刑法定主義が憲法上定められている刑法では、法律の規定に直接にはあたらないけれども、よく似た事態だから同じように扱おうというようなことは許されない」と摘示される³⁰¹。この点、租税法律主義の要請が強く働く租税法においても、類推適用や類推解釈に対して消極的にならざるを得ないことは第3章において論じたとおりである。

また、「本質的構成要素」を採求するアプローチを採用するとしても、租税法規の趣旨を尊重するという題目の下、租税法規の法律効果の面を重視することで、その租税法規の元々の法律要件を歪曲することは許されないことを忘失してはならない。このことは、借用概念の解釈に当たって注意を要する事項である。すなわち、租税法上の信託は信託法上の信託と同義であるという検討結果を放置し、租税法の信託課税関係規定が有する法律効果を享受するにふさわしい租税法上の信託とはいかなるものであるかといった視角から、租税法上の信託なる概念の要件を新たに創出するがごときは、租税法律主義に抵触する危険な考え方である。

かかるコンテキストにおいては、租税法上の人格なき社団の意義を巡る次のような議論が想起される。すなわち、租税法上の人格なき社団の意義について、石倉文雄教授は、「従来の学説における『権利能力なき社団』の要件があいまいであるのは、結局は、要件を解釈上構成する方法が適当でないからではあるまいか。すなわち、わが国の従来の学説は、まず要件を抽象的に論じ、ついで効果を論じてきた。しかし、要件は、効果のほうから遡って考察されるべきである。右に述べた諸効果を認めるのにふさわしい団体はどのようなものか、という見地からこそきめられるべきである。」という星野英一教授の見解と自説を関連付けつつ³⁰²、「税法上、ぬえ的団体を人格なき社団とするか否かは、法人課税として処理するか、個人課税として処理するかについての問題であって、…この点にこそ最大の実益がある。どのような基準で、人格なき社団の成立を認定するかということが、法人課税の納税義務者となるか、個人所得税の納税義務者となるかという、法律効果の完全な違いとなって現れるのである。法律効果の差という点から見れば、局面は全く異なるが、星野教授説と同じ脈絡で判断しているとも言えよう。法人課税とするか個人課税とするかという法律効果の面からも、人格なき社団の成立要件を考えるという手法が、4要件〔筆者注：最高裁昭和39年10月15日第一小法廷判決(民集18巻8号1671頁³⁰³)で示された権利能力なき社団の成立に関する4つの要件〕という法律要件の側から人格なき社団の成立要件を考えるという手法とともに、とられなければならない。税法上ではこの点が特に重要である。」とされる³⁰⁴。かような石倉教授の見解に対し、酒井克彦教授は、「法律効果の側面から権利能力なき社団を捉える見解は、およそ私法上の私的紛争の局面や

³⁰¹ 佐久間・前掲注269、132頁。

³⁰² 星野・前掲注143、279頁以下。

³⁰³ 同判決は、権利能力なき社団の成立要件として「団体としての組織をそなえ、そこには多数決の原則が行なわれ、構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、しかしてその組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定しているものでなければならない」と判示した。

³⁰⁴ 石倉文雄「税法適用関係における人格なき社団—熊本ねずみ講についての二つの対立する判決に関連して—」石島弘ほか編『税法の課題と超克』16頁〔山田二郎先生古稀記念〕(信山社2000)。

私人間の法的規律を考える上では規範性を有するメルクマールかもしれないが、財産権の侵害規範ともいわれる租税法において、そもそも課税に合わせた結論先にありきのような法的構成が馴染むとはとても思えない。」として、消極的な見解を示される³⁰⁵。筆者も酒井教授の見解に与したい。

信託の意義に関していえば、信託法が規定する法律効果の面から信託法上の信託の要件を考察することは考え得るが、租税法が規定する法律効果の面から租税法上の信託の要件を導くことは、解釈論が走りすぎているように思える。法律効果の面から法律要件を導くアプローチを容認することは、租税法で用いられている用語の解釈にあたって、私法準拠の立場に固執する場合に比して租税法に軸足を置いた終局的な解決が期待できる、あるいは個々の事情や担税力に応じた個別対応が期待できるなどといった点において魅力を有するものであり、いわゆる固有概念の解釈が問題となる場面など、場合によってはかかるアプローチを採用することが妥当と考えられる場面もあろう。しかしながら、「租税事件の場合、具体的妥当性の概念を裸で持ち出しても、租税法律主義がある以上、適切な事案の解決指針とはなり得ない」ことからすれば³⁰⁶、租税法で用いられている概念の解釈論の場面においてかかるアプローチを重視することには、慎重にならざるを得ない。かかる文脈からすれば、「本質的構成要素」を探求するアプローチによる解決を図ることの妥当性如何の点については、かかるアプローチが実定法規の解釈の枠内に収まるものであるのかという総論的な議論のみならず、具体的な事例への当てはめとその検証を包摂した議論を重ねる必要があると思われる。

いずれにせよ、租税法上の信託の意義については、日本の信託法上の信託の内包・外延を巡る議論に加えて、信託課税関係規定の外国信託への適用可能性を含めた広範で深遠な議論が求められる³⁰⁷。ただし、その際には、英米法の信託と大陸法の信託という、法域の異なる信託の概念それぞれの研究が求められるであろうし³⁰⁸、さらには租税法における準拠法を巡る議論や外国の概念、外国私法の取扱などといったより大局的視野からの研究が求められよう³⁰⁹。

³⁰⁵ 酒井・前掲注 10、240 頁。

³⁰⁶ 弘中聡浩「我が国の租税法規の国際取引への適用に関する一試論」西村あさひ法律事務所編『グローバル化の中の日本法』378 頁〔西村利郎追悼先生追悼論文集〕(商事法務 2008)。

³⁰⁷ 外国信託に対する課税問題に関して、中里実教授は、「国際私法的に考えれば、設立準拠法があつて信託か法人かがまず決まり、それを日本の民法なり信託法上どう認めるか、という 2 段階のステップを踏むことが必要であると思う。したがって、『民法や信託法ではどう扱っているか不明であるが、日本の法人税法や相続税法では外国法人あるいは信託として扱う』といった大胆な結論にはならないはずである。…ただ、法人の場合は認許手続きが必要であるが、信託には法人格がないわけであるから、認許は必要ない。例えば、アメリカで成立した信託が、日本の信託法上の信託の要件を満たせば、日本の信託法上の信託であるとして日本の所得税法、法人税法、相続税法における信託とみなすという解釈は可能であると思われる。なぜなら登記などの問題とはなりにくいからである。」と述べられる(中里実「各国の信託税制—英米法制と大陸法制を比較しながら—」信託 190 号 53 頁(1997))。

³⁰⁸ 渡邊幸則弁護士は、「海外の信託及び信託類似の制度に対する税法上の取り扱いを論ずるに当たっては、まず信託の基礎とされているコモン・ロー上のトラストが我が国においてどの様に取り扱われるべきかについて検討しておかなくてはならない。コモン・ロー上のトラストは我が国の信託とは必ずしも同一ではないから、これを信託類似の制度といってもおかしくない面がある。」と述べられる(『国際信託税制研究』238 頁〔渡邊幸則執筆〕(トラスト 60 1997))。

³⁰⁹ この点については、外国の事業者がわが国租税法上の法人に該当するか否かが争われた事

件を巡る議論が有益な視点を提供してくれよう(酒井克彦「米国 Limited Liability Company からの分配金に対する課税(1)(2) 一租税法上の法人概念と米国における法人該当性一」比較法制研究 29 号 31 頁以下(2006)、31 号 1 頁以下(2008)参照)。ただし、信託法には民法 35 条 1 項の外国法人の認許に関するような規定は存在しないことに注意する必要がある。