

租税資料館賞受賞論文集

第 21 回（2012 年）

下卷

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞 第21回入賞作品

●上 巻

■論文の部

「租税法と信託法の交錯—租税法上の信託の意義」

稿 者 泉 絢也 氏

(関東信越国税局課税第一部国税訟務官室国税実査官)・・・上巻(45)

「企業税務所得概念としての純資産増加説—税務会計における所得概念の変遷と形成」

(国際会計研究学会『国際会計研究学会年報』2010年度 2011年3月31日)

(社会関連会計学会『社会関連会計研究』第23号 2011年11月1日)

稿 者 上野 隆也 氏 (税理士、桃山学院大学大学院非常勤講師)・・・上巻(143)

「租税条約の自動執行力に関する考察」

稿 者 原 武彦 (東京不服審判所国税副審判官)・・・上巻(401)

■租税資料館奨励賞の部

「所得税法への給付付き税額控除の導入に関する研究

—低所得者及び有子低所得者への配慮の視点から」

稿 者 浅井 俊輔 氏 (立命館大学大学院 院生)・・・上巻(469)

「譲渡所得に対する二重利得課税方式の採用」

稿 者 浅野 祐二 氏 (立教大学大学院 院生)・・・上巻(527)

●中 巻

「関連者間の保険取引に係る課税問題についての一考察—支払保険料の損金性を中心に」

稿 者 芦原 亮 氏 (立命館大学大学院 院生)・・・中巻(3)

「中国進出日系企業に係る課税問題に関する一考察—移転価格税制を中心に」

稿 者 安達 友信 氏 (明治大学専門職大学院 院生)・・・中巻(55)

「投資ファンドの租税条約適格性に関する一考察」

稿 者 沖村 優輝 氏 (立命館大学大学院 院生)・・・中巻(125)

「法人以外の事業形態に対する課税に関する研究

—新たな事業体における「損益の帰属」の視点から」

稿 者 酒井 寛志 氏 (拓殖大学大学院 院生) 中巻(169)

「退職所得課税の問題点と解決策—新たな平準化措置の検討を中心として」

稿 者 竹之内 和紀 氏 (新潟大学大学院 院生) 中巻(263)

「日本の連結納税制度における適正な個別所得算出の意義に関する一考察」

稿 者 寺嶋 理 氏 (金沢大学大学院 院生) 中巻(349)

「移転価格税制の執行における無形資産の取扱いについて」

稿 者 中島 美佐 氏 (明治大学大学院 院生) 中巻(435)

●下 巻

「相続税課税方式の今日的あり方」

稿 者 中野 伸也 氏 (富士大学大学院 院生) 下巻(3)

「所得控除制度の再考」

稿 者 藤村 直未 氏 (立教大学大学院 院生) 下巻(125)

「法人課税信託における租税回避への対抗策

—外国信託を利用した複層化スキームによる租税回避への対抗策」

稿 者 扶持本 泰裕 氏 (千葉商科大学大学院 院生) 下巻(207)

「移転価格税制に係る一考察—クロス・ボーダーでの事業再編を中心として」

稿 者 茂木 裕晃 氏 (国士舘大学大学院 院生) 下巻(331)

「新しい減価償却制度の提案」

稿 者 山本 純子 氏 (神戸学院大学大学院 院生) 下巻(483)

租税資料館賞 第20回入賞作品 (2011年度未掲載分)

「応益課税としての固定資産税の検証」

稿 者 宮崎 智視 氏 (東洋大学経済学部准教授) 下巻(565)

佐藤 主光 氏 (一橋大学経済学研究科公共政策大学院教授)

(内閣府経済社会総合研究所『経済分析』 第184号 2011年1月)

相続税課税方式の今日的あり方

中野 伸也

論文要旨

中小企業における事業の承継が、事業の継続及び発展のうえで重要な課題となる中、中小企業における事業承継を円滑に行うことを目的として「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」が平成 20 年 5 月に成立した。これを端緒として、相続税における課税方式の見直しが議論されることとなった。それは、現行の法定相続分課税による遺産取得課税方式では、事業承継者に対して特例を設けると、特例を受けない他の共同相続人の税負担をも軽減してしまうためといわれている。しかしながら、政府税制調査会は、課税方式の方向性について、平成 24 年度税制改正大綱においても明示していない。

相続税の課税方式には、被相続人の遺産全体を課税物件とする遺産課税方式と、相続人等が相続等により取得した財産を課税物件とする遺産取得課税方式とがある。

我が国における相続税は、その時代の社会的状況、課税目的とともに課税方式を遺産課税方式から遺産取得課税方式へ、そして、現行の課税方式へと変更してきた。そして現在、事業承継の円滑化を図るために相続税の見直しが議論されている。我が国の相続税にはどのような役割が求められ、その課税方式は、今後はどうあるべきなのであろうか。

本稿では、課税方式の改正を検討しながら、現在における相続税の望ましいあり方について、以下の視点により考察した。

第一に、相続税の前提となる「相続」の意義について考察し、我が国において法的にも保証されていることを確認した。そのうえで、我が国における相続税の沿革を、当時の社会的状況を踏まえながら概観した。

第二に、必ずしも明確でないとされる相続税の課税根拠について検討した。現在においては、遺産の無償取得を担税力の増加とみて課税するとの説明が、相続税の課税根拠として正当化できると思われる。併せて、課税方式の類型である遺産課税方式及び遺産取得課税方式について概括し、法定相続分課税による遺産取得課税方式についても概括した。

第三に、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、イタリア、カナダ及びオースト

ラリアを中心に、諸外国の相続税及びその課税方式について研究し、相続税の世界的な動向を探った。相続税を廃止する国もある中で、相続税を維持しつつもその負担を軽減する流れにあるものと思われる。

第四に、我が国 独自の課税方式である法定相続分課税による遺産取得課税方式の問題について、以下の観点から考察した。まず、相続税負担における公平性についてである。個人主義が浸透してきた現在において、遺産総額を法定相続分により按分したものとして計算する現行課税方式では、必ずしも公平であるとは言えない場合がある。次に、事業承継税制についてである。事業承継者に対して税負担を軽減するような特例を設けると、本来特例を受けない他の共同相続人にもその効果が及んでしまうという問題を、小規模宅地等の特例を中心に確認した。そして、連帯納付義務についてである。現在において、連帯納付義務を追及するのが不合理である場合が少なくないと思われる。これらから、現行課税方式が現在の相続に対して必ずしも最適であるとはいえないことが明らかとなった。

以上の検討を踏まえ、現在における相続税の役割については、経済的格差の是正及び機会の平等という観点から富の集中を抑制し、相続人の権利意識の高まりや少子高齢化の進展といった社会的状況への対応が求められていると考察した。その役割に最も適合する課税方式は遺産取得課税方式であると結論づけた。そして、累進性のさらなる確保から贈与税との累積的課税についての提言を行った。

目次

はじめに	1
第 1 章 相続制度と相続税の沿革	5
第 1 節 相続権	5
第 2 節 相続税の生成	6
第 3 節 我が国における相続税法の沿革	8
第 1 項 遺産課税期（明治 38 年から昭和 25 年まで）	8
第 2 項 遺産取得課税期（昭和 25 年から昭和 33 年まで）	13
第 3 項 現行方式課税期（昭和 33 年以降）	16
第 2 章 相続税の原理	24
第 1 節 相続税の課税根拠	24
第 2 節 課税方式の類型	27
第 1 項 遺産課税方式	27
第 2 項 遺産取得課税方式	28
第 3 節 我が国における現行の課税方式	30
第 3 章 諸外国における相続税課税方式	33
第 1 節 遺産課税方式を採用している諸外国	33
第 1 項 アメリカ	33
第 2 項 イギリス	36
第 2 節 遺産取得課税方式を採用している諸外国	38
第 1 項 ドイツ	38
第 2 項 フランス	41
第 3 項 イタリア	45
第 3 節 相続税を廃止した諸外国	46
第 1 項 カナダ	46
第 2 項 オーストラリア	48

第4章 我が国における現行相続税法の問題点	53
第1節 相続税負担における公平性の問題	53
第1項 基礎控除に係る公平性の欠如	53
第2項 税額計算における公平性	56
第2節 事業承継税制の問題点	58
第1項 新事業承継税制について	59
第2項 居住用及び事業用宅地等の評価に対する特例の影響	62
第3節 連帯納付義務	65
第1項 最高裁昭和55年7月1日判決の検討	65
第2項 連帯納付義務の法的性格と問題点	71
第5章 課税方式の今日的あり方	80
第1節 相続税に求められる役割	80
第1項 相続を取り巻く社会的状況への対応	80
第2項 相続税の必要性	82
第2節 遺産取得課税方式の採用と課題	85
第1項 遺産取得課税方式への改正	85
第2項 遺産取得課税方式の課題	87
第3節 課税方式の改正へ向けて	88
第1項 遺産取得課税方式の課題への対応	88
第2項 贈与税との累積的課税へ向けた若干の提言	90
おわりに	97
参考文献	99

はじめに

中小企業の割合は、国内の企業全体に対して約 9 割を占めている。また、中小企業は、雇用の約 7 割を支えており、日本経済の基盤となっているといっても過言ではない。したがって、中小企業における事業の承継が、事業の継続及び発展のうえで重要な課題となる。そこで、平成 20 年 5 月、中小企業における事業承継を円滑に行うことを目的として「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（平成 20 年 5 月 16 日法律第 33 号。以下、「円滑化法」という。）が成立した。この円滑化法は、遺留分減殺請求による自社株式等の分散を防ぐための遺留分に関する民法の特例、事業承継の際の金融支援措置及び相続税負担の軽減を柱としている¹⁾。

自由民主党政権下において公表された平成 20 年度税制改正大綱（平成 19 年 12 月 13 日）では、上記円滑化法に併せて、取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度を創設するとされた²⁾。さらに、平成 20 年度税制改正大綱では、相続税の見直し、特に課税方式の見直しを検討するとしていた。すなわち、現在我が国で採用されている法定相続分課税による遺産取得課税方式から、純粋な遺産取得課税方式へと改めるというものであった。これは、現行の法定相続分課税による遺産取得課税方式では、事業の後継者に対する特例により、他の共同相続人の相続税負担をも軽減してしまい、本来特例を受けるべき者以外にもその軽減効果が及んでしまうという問題があるためである³⁾。

平成 21 年 9 月に誕生した民主党、国民新党及び社民党の連立政権は、平成 22 年度税制改正大綱（平成 21 年 12 月 22 日）において、格差是正の観点から相続税の課税ベース、税率構造の見直しについて平成 23 年度改正を目指し、併せて相続税の課税方式についても見直すとしていた。平成 22 年度税制改正大綱では課税方式について明言をしていないが、平成 19 年 12 月に民主党税制調査会が公表した税制改革大綱では、遺産課税方式への転換を検討すべきとしている。しかし、平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 10 日）では、格差の拡大と固定化の是正という観点から、基礎控除額及び税率構造の見直しをするに留まった。課税方式については、現行のまま維持することとされ、現在においても議論されているところである。

相続税の課税方式には、「遺産課税方式」及び「遺産取得課税方式」がある。遺産課税方式は、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方式であり、アメリカやイギリス等で採用されている。他方、遺産取得課税方式は、相続人等が相続又は遺贈により取得した財産を課税物件として課税する方式であり、ドイツやフランス等で採用されている。このように、相続税の課税方式は世界的に統一されていない。我が国においても課税方式の変更が議論されているのであるが、どの課税方式にするべきかは、上述のとおり意見が分かれている。これは、課税方式が相続税の課税根拠と関連するにもかかわらず、その課税根拠について、相続税は古くからある税であり、また、当初の課税根拠が明確でないうえ、それが今日において当てはまりにくく、決定的なものがないためである⁴⁾。それでは、我が国における相続税の課税方式は、どのような沿革を辿ってきたのだろうか。

我が国における相続税は、明治 38 年に日露戦争の戦費調達を目的とし、遺産課税方式を採用して創設された。創設当時の旧民法（明治 31 年法律第 9 号）には家督相続と遺産相続とがあったが、遺産課税方式が採られた理由は、単独による家督相続が多かったこと、また、租税徴収及び財産調査等の便宜を図ったことが挙げられる⁵⁾。その後、相続税は民法改正による家督相続の廃止に併せて改正されるが、課税方式は遺産課税方式のままであった。

第二次世界大戦後の昭和 25 年、シャープ勧告により、それまで遺産課税方式を採用していた我が国の相続税法を改正した。その内容は、遺産及び贈与財産の取得者ごとに、取得した財産の額に応じて課税する遺産取得課税方式を採用し、取得者ごとの一生を通じる累積課税制度とするものであった。この課税方式により、各相続人間で税負担が公平に分配されることになるとし、また、相続財産を分割した方が税額が少なくなることから、富をより広範に分割しようとする動機につながるとされた⁶⁾。しかしながら、納税者の住所変更への対応や書類の保存など税務執行上の難点を考慮して、昭和 28 年に再び相続税と贈与税の二本建てにし、一生累積課税制度は廃止されることとなった。さらに、当時必ずしも遺産分割の慣習が徹底しているとはいえなかったため、税務執行上、遺産分割の状況を確認することは極めて困難である反面、実際の遺産分割とは異なる申告が行われていたこと、遺産分割が比較的困難な農業用資産

や中小企業用資産等を少人数で相続した場合の税負担が相対的に重いものになること、相続税の負担が特に中小財産階層に重く、円滑な税務執行を困難にしていたこと等の批判があった⁷⁾。

遺産取得課税方式の批判を受け、昭和 33 年以降は、遺産取得課税方式を採りながら、相続税の総額を遺産の総額、法定相続人の数及び法定相続分により確定する法定相続分課税による遺産取得課税方式を採用することとなった。これにより、相続人が単独で相続した場合と各相続人が平等に相続した場合とで相続税の総額に変化が生じないため、仮装分割について検証する必要がなくなることとなった⁸⁾。それでも、以下のような問題が指摘されている。第一に、同程度の財産を取得したにもかかわらず、法定相続人の数により相続税額が異なることになるため、必ずしも相続人の財産取得額に応じた課税がなされず、水平的公平性が保たれていないことである。第二に、一人の相続人の申告漏れによって遺産総額に変更が生じるため、他の共同相続人にも附帯税が発生することである。第三に、上述のとおり事業承継等の各種特例が特例を受けていない他の共同相続人の税負担をも軽減することといった問題である。

以上のとおり、我が国における相続税は、その時代の社会的状況、課税目的とともに課税方式を変更してきた。そして現在、事業承継の円滑化を端緒として、相続税の見直しが議論されている。相続税を廃止する国も出てきている中、我が国の相続税法にはどのような役割が求められ、その課税方式は、今後どうあるべきなのであろうか。

本稿では、近年の社会的状況を踏まえ、相続税における課税方式の望ましいあり方について考察するものである。まず、第 1 章では、相続税の前提となる「相続」の意義がどのように解されているかを確認し、我が国において法的にも保証されていることを確認する。そのうえで、相続税がいかに創設され、我が国における相続税法がどのような沿革を辿ったのかについてまとめ、その史的変遷を明らかにする。第 2 章では、相続税の課税根拠について考察し、課税方式の類型について概括する。第 3 章では、諸外国の相続税及び課税方式についてまとめ、相続税の世界的な動向を探る。第 4 章では、我が国特有の課税方式である法定相続分課税による遺産取得課税方式の問題を、判例を踏まえながら考察する。第 5 章では、現在相続税に求められている役割について考察する。そのうえで、遺産取得課税方式への改正とその課題への対応を検

討する。

-
- 1) 佐藤悦緒『『中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律』の施行に当たって』税経通信 63 卷 11 号 68 頁以下（税務経理協会, 2008 年）を参照。
 - 2) 租税特別措置法（平成 21 年 3 月法律第 13 号）第 70 条の 7 ないし同法第 70 条の 7 の 4 において規定された。
 - 3) 佐藤悦緒ほか「事業承継政策をめぐる課題と相続税改革の方向性」国際税制研究 21 号 18 頁（納税協会連合会, 2008 年）。
 - 4) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139 号 22 頁（日本税務研究センター, 2008 年）。
 - 5) 大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢 9 号 134 頁以下（税務大学校, 1975 年）を参照。
 - 6) 神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャウプ使節団日本税制報告書』103 頁（勁草書房, 1983 年）。
 - 7) 税制特別調査会「相続税改正に関する税制特別調査会答申」1 頁（1957 年）。
 - 8) 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢 57 号 495 頁（税務大学校, 2008 年）。

第1章 相続制度と相続税の沿革

本章では、「相続」が我が国においてどのように解されているか考察する。そのうえで、相続税がいかに創設され、我が国における相続税法がどのような沿革を辿ったのかについてまとめ、その変遷を明らかにする。

第1節 相続権

相続税は、「相続」という制度を前提にする。そもそも相続という制度は、いったいどのようなものであろうか。相続とは、親の死亡により子が親の財産を引継ぐことをいうと一般に理解されているように思われる。すなわち相続とは、個人が死亡した際、その遺された財産を生存する他の個人が承継することをいい⁹⁾、その財産を承継する権利を「相続権」というのである。

論理的には、この相続権を否定し、被相続人の全ての財産を国庫に帰属させるということも考えられる。仮にそのような制度を採用した場合、人は相続を回避するため、生前贈与や売買を通じた実質的な贈与を行うようになるであろう。しかし、それすら禁止するとなると、国家の強度な介入により市場経済の円滑化が阻害されることになる¹⁰⁾。また、死後に財産の全てが国家に収用されてしまうとなれば貯蓄意欲の低下を招き、私有財産制度を揺るがしかねないことになり、好ましいことではない¹¹⁾。

相続を是認する根拠として、遺言制度及び特定の相続人から相続権を廃除する制度の存在から、被相続人の意思を重視する意思説と呼ばれる見解がある¹²⁾。これは、被相続人の意思で相続人や相続分を指定できる遺言相続が本来の形態であり、無遺言であったとしても、被相続人が一定の家族に財産を承継させたいと願うであろうと推測するという考えである。しかし、被相続人が相続人に財産を譲ろうと常に考えているとは限らず¹³⁾、また、法定相続が実態である我が国においては、相続権の根拠を説明しえない¹⁴⁾。結局、意思説のみで相続の根拠の全てを説明することはできないと思われる。

相続の根拠を、社会的な視点から説明する見解もある¹⁵⁾。中川善之助先生は、相続の根拠として以下の三つを挙げられている。第一は、遺産の中に含まれる相続人に属

する潜在的持分の清算である。これは、遺産は単独所有の形式を取り得るが、その形成には家族構成員の貢献によるものも含まれており、名義人の死亡により、一種の清算が行われるとするものである。しかし、相続一般において、そのような貢献を問題とせずとも財産の承継は生じるのであるから、それだけで根拠づけることはできないとの批判がある¹⁶⁾。第二は、有限家族における生活保障の実践である。すなわち、遺産は被相続人の死亡後、相続人の生活に資するために分配されなければならないとされる。これに対し、遺産には生活保障をはるかに超える資産をも含まれるとの批判がある¹⁷⁾。しかし、相続税法（平成 23 年 6 月 30 日法律第 82 号改正後。以下、「相税」と表記する。）における基礎控除（相税第 15 条）や未成年者控除（相税第 19 条の 3）、障害者控除（相税第 19 条の 4）等は、相続人の生活保障の観点を持っていると考えられ、現在においては定着していると思われる。第三は、一般取引社会における権利の安定確保である。第一及び第二の観点は、消極財産にはあてはまらない。しかし、取引の安全性を鑑みれば、債務は相続人に承継されなければならないとされる。

以上から、現代における相続権の根拠は、所有権に含まれる処分の自由の実質的確保に社会的機能を考慮して説明されることになると解される¹⁸⁾。すなわち、相続権は、相続財産の所有権の保証及び家族等の生活への社会的な配慮等からは是認される。そして、現行の民法（平成 18 年法律第 78 号改正後）において、相続人は、被相続人の一身に専属したものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継すると、第 896 条（相続の一般的効力）で規定されており、我が国において、相続権は法的にも承認されているのである。

第2節 相続税の生成

相続税がどのようにして生成されたかについて、井藤半彌先生は、シャンツの研究を次のようにまとめられている¹⁹⁾。相続税は、紀元前 7 世紀頃、エジプトにおいて、財産の所有変更の際に公課がかけられ、紀元前 4 世紀頃においても、この財産移転税に類する課税があった。また、西暦 6 年には、ローマにおいて、軍事費及び財政上の必要から 5%の相続税が課された。5 世紀から 9 世紀頃のフランク王国時代には、相

続 1 割税 (Erbschaftszehnt) という公課がかけられた。また、10 世紀頃には、遺産課税的な所有移転税 (Besitzwechselabgaben) が死亡税等の名称で徴収されていた²⁰⁾。

これは、その後、中世末期のイタリアで台頭しはじめ、16 世紀以降になってヨーロッパ諸国に普及した。当初は手数料の形をとり、印紙税、登録税、さらに発展して相続税という独自の租税となった。

我が国においても、相続税法 (明治 38 年法律第 10 号) が新設されるより以前は、不動産及び船舶の所有権を取得した場合に登録税を賦課するだけであった。しかし、相続により取得した場合においても登録税を課されたことから、相続財産に対する課税が行われているとも考えられ、相続税の創設へ向けて議論されることとなった。

相続税の創設に対する賛成論として、政府が法律によって相続を保証することで相続人が財産を取得するのであるから、その一部を政策に利用しても批難されないとする社会政策の立場や、遺産を所得税等の遺漏によるものとみなし、その補完税と捉える立場があった²¹⁾。

他方、相続税の課税は「家」の財産を細分する結果を招き、家族制度の伝統維持をよしとした時代にあつて、我が国古来の家族制度を変更するおそれがあるとしたのが、当時の最も有力な相続税反対論であった²²⁾。

しかし、明治 37 年に日露戦争が勃発したことに伴い、戦費調達を目的とした増税が先決となった。その第二次増税として相続税が創設され²³⁾、相続に際し、相続財産の一部に超過累進税率を適用して納税させることとした²⁴⁾。他の増税が戦時下における非常特別税法であったのに対し、相続税は恒久税として単行法により設立された。これは、単行法として設立することに対する反対意見があったものの、一刻も早く法案を成立させる必要性から、非常特別税法とする修正案を否決し、原案の永久税とすることを採用したことによる²⁵⁾。こうして、我が国においても相続税法が施行されることとなった。

第3節 我が国における相続税法の沿革

第1項 遺産課税期（明治 38 年から昭和 25 年まで）

相続税法の立法以前から、相続税の課税根拠について議論されていた²⁶⁾。相続税の創設時は、相続財産の取得という事実に着目し、相続による偶然に発生した所得であるとして課税を行うとする偶然所得課税説によるものであった²⁷⁾。

また、相続税の性格として、財産の移転という行為に対して課すのか、財産の取得という事実に対して課すのかという問題もあった。これは、登録税との二重課税ではないかとの疑問からであった。しかし、登録税は相続財産の移転を確保し、登録に際しての手数料とみるべきであって、相続税の課税根拠とは異なるとされた。

相続税を相続財産の取得に対して課する税とした場合、課税方式、すなわち遺産全体に課すか（遺産課税方式）、相続人の取得した財産に課すか（遺産取得課税方式）という問題があった。設立当初の相続税法は、旧民法（明治 31 年法律第 9 号）における相続制度であった家督相続及び遺産相続に対して、遺産課税方式を採用して課税することとされた²⁸⁾。これは、租税徴収及び財産調査等の便宜から、遺産課税方式を採用したようである。

旧民法では、一家として戸籍に登録されている親族の集まりを「家」と呼んだ。家では家長たる「戸主」が他の家族に対して強い権利を有しており、家の財産を独占的に支配していた²⁹⁾。この戸主の地位、すなわち「戸主権」を財産とともに相続することを家督相続という（旧民法第 986 条）。したがって、必然的に単独相続であった³⁰⁾。家督相続は、戸主の死亡だけでなく隠居、国籍の喪失等によっても開始する（旧民法第 964 条）。

他方、家族の死亡により財産を相続することを遺産相続という³¹⁾。家督相続が単独相続であったのに対し、遺産相続は共同相続であった³²⁾。

以下に、当時の相続税法（明治 38 年法律第 10 号）の特徴をまとめる³³⁾。

相続税の課税価格は、相続開始時に法施行地に存する相続財産の価額に、相続開始前 1 年以内に被相続人が贈与した法施行地に存する財産の価額を加えたものから、公課、被相続人の葬式費用及び債務を控除した額とされた（旧法第 3 条）。このとき、

課税価格が家督相続で 1,000 円、遺産相続で 500 円に満たない場合は課税しないとされた（旧法第 6 条）。また、軍人、軍属の戦死等による相続も課税しないとされた（旧法第 7 条）。これは、大日本帝国憲法下における兵役の義務（大日本帝国憲法第 20 条）によるものと考えられる。

相続税額については、まず、家督相続であるか遺産相続であるかに区分され、それぞれにおいて課税価格を各階級に区分し、さらに、被相続人と相続人との親疎によって区分された税率を適用することとなる（旧法第 8 条）。この課税価格の階級及び税率は、家督相続に有利に規定されていた。これは、上述の旧民法における家族制度に準拠したものといえる³⁴⁾。

相続税額の計算方法は規定されていたが、課税価格については、相続人、遺言執行者又は相続財産管理人（以下、本項において「相続人等」という。）により提出された相続財産目録及び控除されるべき金額の明細書（旧法第 11 条）を基に、政府が決定することとされた（旧法第 13 条）。結果、賦課課税方式により課税された。決定された課税価格に異議がある場合は、再審査を求めることができるとされた（旧法第 14 条）。また、不服がある場合は、行政訴訟をすることもできるとされた（旧法第 16 条）。

相続税は一括納付を原則としていたが、税額が 100 円以上の場合、担保の提供があれば 3 年以内の年賦延納もできるとされた（旧法第 17 条）。課税価格の計算にあたっては、旧法第 11 条で規定された明細書の提出が必要であるが、その提出がない場合、政府は相続人等に期間を決めて催告をすることができるとされた。また、催告に係る費用及び税金の 10 分の 1 を徴収することができるとされた。その際、相続人が 2 人以上のときは、そのうちの 1 人にだけすればよく、上記徴収金について連帯納付の責任を負わせることとされた（旧法第 22 条）。旧法第 22 条は、明細書の提出がない場合に課される徴収金に対して連帯納付の責任があるように思われる。しかし、明治 38 年 3 月に公布された施行規則第 14 条では、相続人が 2 人以上の場合は、遺産の分割によらず連帯して納付することとしているため、上記徴収金だけでなく、相続税の納付についても連帯納付の責任があると考えられる。

明治 38 年に新設された相続税法は単行法であったため、日露戦争終戦後も家督相

続及び遺産相続に対して課税されていた。しかし、家督相続の税率が高いとの批判があった。

そこで、相続税法の見直しが行われた。明治 43 年における改正（明治 43 年 3 月法律第 4 号）では、家督相続の税率の引下げ、公益事業に対する贈与又は遺贈財産の免除、頻次相続開始の場合の免税の範囲の拡張、年賦延納期間の延長などが行われた。

上記明治 43 年の改正で相続税法の整理が行われたが、その負担はなお一般に軽くなかった。特に家督相続に対しては、我が国における家族制度からみて、その税率をさらに軽減する必要があった。大正 3 年 3 月 30 日法律第 22 号において、家督相続の課税最低限を 1,000 円から 2,000 円とすること、家督相続において、課税価格が 3,000 円以下であるときは 1,000 円、5000 円以下であるときは 500 円を課税価格から控除すること、家督相続及び遺産相続ともに税率を軽減することなどの改正が行われた。

大正 11 年に信託法（大正 11 年 4 月 21 日法律第 62 号）が制定された。これを受けて、信託の利益を受ける権利の価格は政府の認めるところにより評定すること、委託者が他人に信託の利益を受ける権利を有せしめたときは、その時において、その権利を贈与又は遺贈したものとする事との改正が、同年に行われた。

大正 12 年 9 月 1 日、関東地方に大震災が発生した。政府は、震災地における納税者の救済のため、租税の賦課徴収に関して特別処分を行うこととし、緊急勅令により、震災地における大正 12 年度に納付すべき相続税の徴収を猶予することができるとした。これは、納税義務者の申請により、相続税額の多寡によらず、被害の状況に応じて 5 年以内の延納を認めるというものであった。また、上記延納を求める場合において、担保の提供を必要としないとされた。

大正 15 年（大正 15 年 3 月 27 日法律第 13 号）には、課税最低限を家督相続においては 2,000 円から 5,000 円へ、遺産相続においては 500 円を 1,000 円へと引上げる改正を行った。また、税率の引上げと同時に延納期間について 5 年以内から 7 年以内への延長、遺産相続とみなすべき贈与を推定相続人に対するもののみとする限定を廃止し、親族に対する贈与をすべて遺産相続とみなすこと、船舶の価格を時価により決定すること、受益者不特定又は存在しない信託については、所得税に準じ受託者に課

税することなどの改正が行われた。

昭和 2 年（大蔵省令第 6 号）には丹後震災、昭和 9 年には函館市の火災被害者に対する租税の免除猶予等に関する法律（昭和 9 年 3 月 28 日法律第 21 号）が制定され、納税猶予の特別処分がなされた。また、昭和 9 年においては、朝鮮における課税の調整を行うため、朝鮮における法令により相続税が課された後 5 年又は 7 年以内においてさらに相続の開始があった場合、相続税の全部又は一部を免除することとされた。

その後、緊迫した内外の情勢と必然的結果たる国家の財政需要の増大は、相当巨額の増税を必要とし、昭和 12 年には、臨時租税増徴法（昭和 12 年 3 月 30 日法律第 3 号）が制定されたほか、相続税についても増徴されることとなった。税率の引上げとともに、相続財産の価額中不動産等の価額の合計が 2 分の 1 を超える場合、年賦延納期間を 10 年以内とされた。このころから、相続税に富の集中抑制の機能があると考えられるようになった³⁵⁾。

昭和 13 年には、二つの面から相続税法の改正が行われた。一つは臨時租税増徴法の改正であり、家督相続及び遺産相続ともに税率が引上げられた。いま一つは、相続税法の全面的改正（昭和 13 年 3 月 31 日法律第 47 号）である。その主な改正は、以下のとおりである。第一に、被相続人が本法施行地に住所を有するときは相続財産の全部に対し相続税を課することとされた。第二に、相次相続の場合、原則として前の納付額を免除することとされた。第三に、納税義務者に関する規定を定め、相続人、受遺者及び受贈者は課税価格中自己の受けた利益の価額の占める割合に応じて相続税を納付する義務があることとされた。第四に、信託関係の規定を改め、実際に受益があった際に贈与がなされたものとみなすこととされた。

大正 12 年、昭和 2 年及び昭和 9 年の被害者に対する納税猶予が特別処分であったのに対し、昭和 14 年には、災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律（昭和 14 年 3 月 29 日法律第 39 号）が制定され、震災その他により甚大な災害があった場合において、災害による被害者の納付すべき国税及び災害による被害物件に対し課せられるべき国税につき勅令の定めるところにより軽減又は免除し、若しくは徴収猶予等を行うことができるとされた。

昭和 15 年の改正（昭和 15 年 3 月 29 日法律第 29 号）では、税率を改正し、臨時

租税増徴法で規定した税率を廃止した。また、課税価格が 5 万円以下の家督相続の場合には、被相続人の同居家族中に年齢 18 歳未満若しくは 60 歳以上又は不具廃疾者³⁶⁾1 人につき 1,000 円を控除し、課税価格が 3 万円以下の遺産相続の場合には、被相続人の親権に服し、被相続人と同居する子のうち年齢 18 歳未満又は不具廃疾者 1 人につき 1,000 円を控除するとし、扶養家族控除の制度を認めた。さらに、相次相続の免除期間の延長等の改正が行われた。

昭和 16 年の改正（昭和 16 年 3 月 31 日法律第 79 号）では、相続財産の価額中不動産の価額が相続財産の価額の 2 分の 1 を超える場合において、相続税額が 1,000 円以上であるときは、不動産による相続税の物納の申請をすることができるとされた。

昭和 17 年の改正（昭和 17 年 2 月 23 日法律第 53 号）では、戦費調達のため税率が引上げられたほか、扶養控除額の引上げも行われた。また、戦時災害国税免除法（昭和 17 年 2 月 27 日法律第 73 号）が施行され、戦時災害被害者に対して第一に租税の軽減又は免除、第二に申告、申請及び納期の特例、第三に徴収猶予をなすことができるとされた。

昭和 19 年の改正（昭和 19 年 2 月 15 日法律第 7 号）では、再び税率の引上げ、年賦延納の申請ができる限度額の引上げ、生命保険金受取人が相続人以外の者である場合においても遺贈があったものとみなし課税すること等の改正が行われた。

昭和 21 年の改正（昭和 21 年 9 月 1 日法律第 14 号）では、扶養控除額及び免税点の改正、戦死又は戦病死による非課税の規定の削除、連続贈与の場合における合算課税をする際の最低限度額の改正などが行われた。

昭和 22 年には、租税特別措置法及び相続税法の全面的改正が行われた。これは、憲法及び民法の改正により、全文を改正したもの（昭和 22 年 4 月 30 日法律第 87 号）である。これにより、家督相続の廃止及び贈与税の新設、申告納税制度の採用などが行われたが、課税方式についてはこれまでと同様に遺産課税方式によっていた。家督相続は廃止されたが、被相続人との親疎によって税率を区分する体系は維持されていた。

贈与税の課税価格は、一生を通じ累積して計算する一生累積課税方式が採られた。したがって、贈与税の基礎控除額も一生を通じての金額とされた（旧法第 29 条）。ま

た、贈与税の納税義務者は贈与者とされた（旧法第1条2項）。

旧法第43条では「相続税について納税義務がある者が2人以上あるときは、各納税義務者は、他の納税義務者の納付すべき相続税について、その受けた利益の価額を限度として、連帯納付の責に任ずる。」として、それまで無限責任だったものを相続により受けた利益を限度とする有限責任に軽減された³⁷⁾。

昭和23年の改正（昭和23年7月7日法律第107号）では、保険金、退職手当金等についての課税価格不算入限度額の引上げ、贈与に対する免税点の引上げ、宗教、慈善団体への贈与について課税価格に算入しない金額等の引上げ、年賦延納の申請ができる限度額の引上げ等が行われた。

以上が、遺産課税方式の採用時期における沿革である。

旧民法が我が国古来からの家族制度の維持に適合しているかどうかについての論争があったにせよ³⁸⁾、以上の期間における相続の多くが家督相続による単独相続であったこと、また、「個人」よりも旧民法における「家」を尊重し、その維持存続が必要だったことから、遺産課税方式は当時の時流に適合した課税方式であったのではないかと考える。

しかしながら、日本の無条件降伏により終結した第二次世界大戦後、憲法及び民法の改正により家督相続が廃止されたが、昭和22年の相続税法改正では、なお遺産課税方式が採られていた。それまでの租税徴収上の便宜³⁹⁾を踏襲したものと考えられる。

第2項 遺産取得課税期（昭和25年から昭和33年まで）

戦後間もない状況において、シャウプ使節団は、我が国の税制に関して昭和24年8月27日に勧告書を提出した。この勧告書において、相続課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を阻止し、併せて国庫に寄与させることにあり⁴⁰⁾、それまで遺産課税方式を採用していた我が国の相続税法を改正し、遺産及び贈与財産の取得者ごとに課税する取得税にするべきであると指摘した。また、相続税及び贈与税を個別に課税するそれまでの課税方式ではなく、合わせて課税すべきであるとも指摘した。この課税方式により、税負担を各相続人間により公平に分配されることになるとし、また、相続財産を分割した方が税額が少なくなることから、富

をより広範に分割しようとする動機につながるとした。さらに、それまでの相続税法は相続税及び贈与税で別個の累進税率となっていたので、生前贈与と遺贈とで税負担の不均衡が生じる場合があるが、一生を通じた累積課税方式とすることで、負担する総税額が変わらないことになる。そのため、シャウプ使節団の勧告する累積的な取得税は、中立的な租税であるとした⁴¹⁾。

これまでの我が国における相続税法の税率は、親疎の別により区分されていた。シャウプ勧告においては、親疎の別による区分を残すとすれば、相続財産が短期間に再び課税されるような場合、すなわち尊属に対する遺産には低い税率を、長期間再び課税されそうにならないような場合、すなわち子や孫には高い税率を適用することで、課税の度数による相続税負担の不公平に対しいくらかの措置を講じることができるとされた⁴²⁾。これによれば、相続財産を取得者よりも若い兄弟姉妹又はその他の親類から取得した場合は、税額が軽減されることとなる（年長者控除）⁴³⁾。同様に、配偶者に対しても、比較的低い税率が適用されることとなる。また、配偶者に対して税額を軽減するのは、上記理由以外に、相続財産の集積ないし保存は夫婦双方の協力の結果であるためとされた⁴⁴⁾。

未成年者の子供がいる場合、相続財産につき負担することになるのは、子供が自立するまで養育するのに要する費用である。したがって、基礎控除以外に、扶養者控除について追加の控除が必要であるとした⁴⁵⁾。

昭和 25 年の改正（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 73 号）では、上述のシャウプ勧告を受け、贈与税を廃止し、取得者ごとの一生を通ずる累積課税制度に改められた。これに併せて、基礎控除も一生を通じての控除額とされた（旧法第 17 条）。また、配偶者が取得した財産については、当該財産の価額からその 10 分の 5 を乗じた金額を控除するとされたが、一生累積課税方式のため、既にこの控除を受けたことがある者については重ねて控除しないとされた（旧法第 15 条）。そのほか、未成年者控除（旧法第 16 条）、年長者控除（旧法第 20 条）、相次相続控除（旧法第 19 条）等が規定された。

昭和 26 年（昭和 26 年 3 月 28 日法律第 40 号）には、保険金の非課税額及び更正の期間の改正が行われた。また、昭和 27 年の改正（昭和 27 年 3 月 31 日法律第 55 号）

では、基礎控除額の引上げ、税率の引下げ、保険金や退職手当金等における非課税範囲の拡張、未成年者控除額の引上げ、延納期間、申告及び納付期限の延長等が行われた。さらに、同年、アメリカ合衆国との行政協定が制定されたことに伴い、アメリカ合衆国軍隊の構成員等が一時的に日本に滞在するために有する財産を相続、贈与又は遺贈により取得した場合には相続税の課税価格に算入しない等の改正も行われた（昭和 27 年 4 月 28 日法律第 111 号）。

贈与については昭和 22 年法律第 87 号以降、そして、相続、遺贈又は贈与によって取得した財産についてはシャウプ勧告後の昭和 25 年 3 月 31 日法律第 73 号以降、取得者の一生を通じて課税する累積課税方式を採っていたが、納税者の度重なる住所変更への対応や書類の保存など執行上の難点等を考慮し、昭和 28 年の改正（昭和 28 年 8 月 1 日法律第 165 号）によって廃止されることになった⁴⁶⁾。その代わり、相続及び包括遺贈によって取得した財産についてはその都度相続税を、贈与及び特定遺贈によって取得した財産については 1 年間分を合算して課税することとし、再び相続税及び贈与税の二本建てとなった。これに併せて、累積による基礎控除の規定の削除及び控除額の引上げ、また、既に配偶者控除を受けたことがある者がさらに配偶者控除を受けることはできないとした規定が削除された。そして、同年の改正では、非課税財産の範囲の拡張、延納の条件緩和、年長者控除の廃止などが行われた。

昭和 29 年には、相続税の負担の軽減を目的とした改正（昭和 29 年 3 月 31 日法律第 39 号）が行われた。その内容は、保険金及び退職手当金等における非課税財産の範囲拡張、最低税率の引下げと税率における階級の改正、立木の評価が追加された。また、国際連合軍の構成員等の家族に対する相続税法の適用には昭和 27 年法律第 111 号を準用すること、海外居住者の未成年者控除の特例⁴⁷⁾についても追加された。

このように、昭和 28 年法律第 165 号で一生累積課税方式の廃止という改正があったものの、相続税の課税方式は、シャウプ勧告以降の昭和 25 年から後述する昭和 33 年改正まで、遺産取得課税方式を採用することとなった。これは、シャウプ使節団が、遺産課税方式を採用していたアメリカにおける税制と我が国のそれまでの相続税法とが似ていると感じ、脱税のやり口が発達しているといった、必ずしも満足のいかなかったアメリカでの経験からであったようである⁴⁸⁾。しかしながら、上述の昭和 28 年改

正の経緯からもわかるように、税務執行が困難であったほか、仮装分割の増加⁴⁹⁾や、分割が困難な農業用資産又は中小企業用資産等を相続した場合に税負担が重いものとなり⁵⁰⁾、納税者間で不公平となるなどの問題が浮彫りになってきた。

第3項 現行方式課税期（昭和 33 年以降）

昭和 25 年以降、シャープ勧告を受けて遺産取得課税方式を採用していたが、いくつかの問題があった。昭和 32 年の税制特別調査会の答申では、以下の三点について、それまでの相続税制度の欠陥を挙げている⁵¹⁾。第一は、必ずしも遺産分割の慣習が徹底しているとはいえない現状において、税務執行上、遺産分割の状況を確認することは極めて困難である反面、遺産分割の程度により税負担に大きな差異が生ずることから事実と異なるような申告が行われ、相続税の負担に不公平をきたしていることが相当多いように見受けられた点である。第二は、遺産分割が困難な農業用資産や中小企業用資産等を相続した場合には、単独若しくは少数の相続人によって相続されることになるため、その負担が相対的に重いものとなっていた点である。第三は、特に中小財産階層において相続税の負担がかなり重いものとなっており、納税者の誠実な申告と円滑な税務執行を困難にしていた点である。

そこで、相続税の課税方式についての理論的根拠、諸外国の課税体系について検討を行った上で、理論的に満足し得るような合理的な制度であっても、適正な執行が困難であるものは避けるべきであり、むしろ税制上においても執行上においても公正な負担を実現できるようなものが望ましいとされた⁵²⁾。そして、相続税分科会ではいくつか試案が作成され⁵³⁾、検討された結果、各相続人が相続により取得した財産を標準として課税する制度を採りながら、相続税の総額を遺産総額と相続人の数とにより決定できることが適当であるとされた⁵⁴⁾。

上記税制調査会の答申を受け、昭和 33 年の相続税改正（昭和 33 年 4 月 28 日法律第 100 号）では、課税体系として、遺産取得税体系を基礎とし、これに遺産税的な要素を取入れた。税額の計算については、遺産額を法定相続人が民法の法定相続分に従って相続したものと仮定した場合の合計額を相続税の総額とした。また、課税最低限の引上げ、税率軽減が行われ、配偶者控除及び未成年者控除は税額控除方式に改められ

た。さらに、一親等の血族及び配偶者以外の相続人が財産を取得した場合、その偶然性を鑑みて20%の税額加算制度が設けられた⁵⁵⁾。贈与税については、基礎控除の引上げとともに税率を合理化し、一定期間の贈与について累積して課税する制度を設けた。

昭和37年の改正(昭和37年3月27日法律第26号及び同年4月2日法律第67号)では、国税通則法(昭和37年4月2日法律第66号)の制定を受け、基本的な事項及び共通的な事項についての改廃が行われた。また、農家及び中小企業その他中小財産階層の負担軽減を図るため、基礎控除の引上げが行われた。

昭和39年の改正(昭和39年3月31日法律第23号)では、所得増加に伴う個人財産の増加、今後の経済発展の見通し、農業基本法(昭和36年6月12日法律第127号)に基づく農業の近代化と自立経営の育成の必要性等を考慮し、課税最低限を引上げることにされた。また、相続人が存在しない等の場合における特別縁故者への分与財産に関するみなす遺贈の規定が設けられた。さらに、農地等を推定相続人に贈与して農業経営を行わせる場合、その贈与税については納期限を延長することとし、当該贈与者が死亡したときは、その贈与農地等を相続財産に含めて相続税を課税するが、既に課税された贈与税額を相続税額とすることで、実質的に贈与税の課税がなかったことと同様とする特例制度が創設された。

昭和40年の改正(昭和40年3月26日法律第4号、同年3月31日法律第36号及び同年12月29日法律第156号)では、損害保険契約に基づいて支払いを受ける損害保険金に対する規定等についての整備がされたほか、生命保険金の非課税限度額が引上げられた。

昭和41年の改正(昭和41年3月31日法律第33号)では、遺産に係る基礎控除額の引上げのほか、相続税及び贈与税の税率緩和が行われ、課税対象の負担軽減が図られた。また、遺産に係る配偶者控除制度が新設された。これは、被相続人との婚姻期間が15年を超える配偶者が法定相続人のうちにいる場合、遺産に係る基礎控除のほかに婚姻期間の年数に応じた金額を遺産額から控除するというものであった。

昭和42年の改正(昭和42年5月31日法律第22号及び第23号、同年6月12日法律第36号及び同年8月1日法律第116号)では、配偶者の相続税について、従前の2分の1の税額控除を全額控除とされた。これにより、遺産額3,000万円以下で、

配偶者が法定相続分で相続した場合の相続税は課税されないこととなった。また、死亡保険金の非課税限度額を法定相続人の数に応じた金額に改正された。さらに、極めて少額な財産の取得者に対する税負担軽減を目的としていた取得財産に係る基礎控除（旧法第 17 条）は、課税体系の簡素化のために廃止された⁵⁶⁾。

昭和 46 年の改正（昭和 46 年 3 月 31 日法律第 20 号及び同年 5 月 31 日法律第 89 号）では、贈与税の配偶者控除の引上げ、相続税の遺産に係る配偶者控除の引上げが行われた。また、生命保険金及び死亡退職金の非課税限度の引上げも行われた。さらに、昭和 47 年の改正（昭和 47 年 3 月 31 日法律第 7 号及び同年 6 月 19 日法律第 78 号）では、配偶者に対する相続税額の軽減額の引上げが行われた。また、相続税について障害者控除制度及び物納の撤回制度が設けられた。そして、昭和 48 年の改正（昭和 48 年 3 月 31 日法律第 6 号）では、土地価額の高騰や居住用財産等の貯蓄増進に伴う相続税の負担軽減を目的とし、遺産に係る基礎控除及び遺産に係る配偶者控除の引上げ、贈与税の配偶者控除の引上げ等が行われた。

昭和 50 年の改正（昭和 50 年 3 月 31 日法律第 15 号）では、課税最低限の引上げ及び税率の改正が行われたほか、配偶者に対する相続税負担の軽減、未成年者控除及び障害者控除の引上げ、死亡保険金及び死亡退職金の非課税限度額の改正などが行われた。また、土地の評価について、土地評価審議会の設置も行われた。さらに、租税特別措置法において、農地に対する相続税の納税猶予制度が創設された。

昭和 55 年の改正（昭和 55 年 5 月 17 日法律第 51 号）では、「民法及び家事審判法の一部を改正する法律」（昭和 55 年法律第 51 号）の公布を受け、配偶者の法定相続分の引上げが行われたほか、寄与分の制度の創設等による改正が行われた。従前は、遺産が未分割である場合に、民法の規定による相続分に従って各共同相続人が相続財産を取得したものとして課税価格を計算することとされていたが、寄与分制度の創設により、上記相続分に寄与分を含めないで計算することとされた。

昭和 58 年には、租税特別措置法において、個人事業の用又は居住の用に供する小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例制度が設けられた。これに併せ、取引相場のない株式の評価についても改正が行われた。

昭和 59 年の改正（昭和 59 年 3 月 31 日法律第 5 号及び同年 8 月 10 日法律第 72 号）

では、住宅建設促進による内需拡大のため、2年間の時限措置として、住宅取得資金の贈与を受けた場合の贈与税額の計算の特例制度が設けられた。

昭和63年12月の改正（昭和63年12月30日法律第109号）では、税制の抜本改革が行われ、相続税については、課税最低限の引上げ、税率の緩和、配偶者の相続税負担の軽減措置の拡充、障害者控除の引上げ、死亡退職金等の非課税限度額の引上げ等が行われ、贈与税についても同様の改正が行われた。また、直系卑属の配偶者を養子とする等により法定相続人の数を増やし、税負担を軽減させるといった行為が見受けられたため、法定相続人の数に算入する養子の数を制限する措置が講じられた。

平成3年の改正（平成3年5月2日法律第69号及び同年10月4日法律第90号）では、土地に関する税負担の適正、公平を確保しながら土地政策に資するという観点から、相続税等の納税猶予の対象となる農地等の範囲から、三大都市圏の特定市の市街化区域農地に該当するものが除外されることになった。また、平成4年の改正（平成4年3月31日法律第16号及び同年6月26日法律第87号）では、土地評価の適正化による相続税等の負担調整を図る等の目的から、課税最低限の引上げ、税率適用区分の幅の拡大、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例制度における減額割合の引上げ等が行われた。

平成6年の改正（平成6年3月31日法律第23号）では、税率の適用区分が改正されたほか、遺産に係る基礎控除額が5,000万円と1,000万円に法定相続人の数を乗じた金額との合計に引上げられた。また、配偶者の負担軽減措置における最低保障額も1億6,000万円に引上げられた。さらに、小規模宅地等についての相続税の課税価格の特例制度における減額割合が改正され、適用対象となる宅地等の範囲に不動産等の貸付け等の用に供されていた宅地等が追加された。平成11年には、特例措置の適用対象となる小規模宅地等についての限度面積が改正された。

平成12年の改正（平成12年5月31日法律第160号）では、相続税の納税義務者の特例が設けられ、「相続又は遺贈により日本国外にある財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者（その者又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前5年以内において日本国内に住所を有したことがある場合に限られる。）は、相続

税を納める義務がある。」ものとする」とされた。また、相続税の延納の利子税の軽減措置などが行われた。

平成 13 年の改正（平成 13 年 6 月 15 日法律第 50 号他）では、特例措置の適用対象となる小規模宅地等についての限度面積要件が改正された。また、贈与税の基礎控除の金額を 110 万円とする改正等が行われた。さらに、平成 14 年の改正（平成 14 年 6 月 12 日法律第 65 号）では、特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例が創設されたほか、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例等が改正された。

経済社会の先行きに対する不透明感が深まる中、我が国の税制についても、少子高齢化やグローバル化などの急速な経済社会の変化に対応する必要がある。そのような中、税制調査会は、平成 14 年 11 月「平成 15 年度における税制改革についての答申 ―あるべき税制の構築に向けて―」を提出した。答申では、相続税及び贈与税について、高齢化の進展に伴い次世代への資産移転時期が大幅に遅れていることを指摘し、高齢者の保有する資産の有効活用により経済社会の活性化を図るべきであるとしていた⁵⁷⁾。

上記答申を受け、平成 15 年の改正（平成 15 年 3 月 31 日法律第 8 号）では、相続税及び贈与税の一体化措置として、相続時精算課税制度が創設された。これは、65 歳以上の親（贈与者）からの贈与により財産を取得した 20 歳以上の子（受贈者）は、受贈者の選択により、贈与時に贈与財産に対する贈与税を支払い、相続時にその贈与財産と相続財産とを合計した価額を基に計算した相続税額から既に支払った贈与税相当額を控除した額をもって納付すべき相続税額とすることができるというものである。贈与時に支払う贈与税は、非課税金額が累積で 2,500 万円、税率は一律 20% とされた。また、同年の改正では、税率構造の改正、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の改正等が行われている。

平成 16 年の改正（平成 16 年 6 月 9 日法律第 84 号ほか）では、特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例の改正、国等に相続財産を贈与した場合の非課税制度の改正等が行われた。

平成 18 年の改正（平成 18 年 3 月 31 日法律第 10 号）では、物納制度の改正が行われ、物納不適格財産の範囲の明確化、物納手続きの明確化等が行われた。

平成 19 年の改正（平成 19 年 3 月 30 日法律第 6 号ほか）では、信託に係る税制の整備、課税対象となる生命保険金等の範囲の見直し、配偶者に対する相続税額の軽減の見直し等が行われ、特定同族株式等に係る相続時精算課税制度が創設された。

平成 20 年の改正（平成 20 年 3 月 31 日法律第 9 号ほか）では、公益法人制度改革に伴い、特別の法人から受ける利益に対する課税が改正されたほか、人格のない社団又は財団等に対する課税の改正も行われた。また、国等に対して相続財産を贈与した場合等の非課税の拡充が図られた。

平成 21 年の改正（平成 21 年 3 月 31 日法律第 13 号）では、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（平成 20 年 5 月 16 日法律第 33 号）が制定されたことを受け、非上場株式等についての贈与税及び相続税の納税猶予の特例が創設され、これに併せ、特定同族株式等の贈与に係る相続時精算課税の特例が廃止された。また、農地等についての相続税の納税猶予制度の改正も行われた。また、平成 22 年の改正（平成 22 年 3 月 31 日法律第 13 号ほか）では、障害者控除が 85 歳に達するまでの年数に改められたほか、小規模宅等についての相続税の課税価格の計算の特例、非上場株式等に係る贈与税・相続税の納税猶予の特例についても改正が行われた。

平成 23 年の改正（平成 23 年 6 月法律第 82 号）では、連帯納付義務に関して、連帯納付義務を履行する際の延滞税が利子税に代えられたほか、連帯納付義務者にその履行を求める場合の手続き規定が整備された。

シャープ勧告を受け、昭和 25 年から我が国で採用された遺産取得課税方式は、遺産分割に係る税負担の問題等により、昭和 33 年に遺産課税方式の性格を併せもつ現行の課税方式へと変更され、現在に至る。しかし、平成 20 年に中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律の制定により、相続税の課税方式についての見直しが議論されることとなった。これは、現行の法定相続分による課税方式では、事業承継に関する特例が当該事業に関わらない相続人にも及ぶこと等による。

また、遺産取得課税方式の問題点として、昭和 32 年の税制特別調査会では、仮装分割や仮装未分割の問題が取上げられた。しかし、現在では、相続人の権利意識の高まりや、法定相続分課税による遺産取得課税方式を採用したことにより分割を仮装してまで税負担の軽減を図ろうとする意思が働かないとの見解がある⁵⁸⁾。

さらに、昭和 32 年の税制特別調査会において、遺産取得課税方式では、遺産分割が比較的困難な農業用資産や中小企業用資産を単独若しくは少数の相続人で相続した場合における税負担が重いものになるという指摘もなされた。しかし、法定相続分課税による遺産取得課税方式に変更された後も、不十分であるかもしれないが農地等に対して特例措置が講じられていることは、上記沿革のとおりである。すなわち、農業用資産や中小企業用資産に対する税負担の軽減は、社会の要請により求められ、政策的に実施されていると考えられる。

このように、現行方式が採用された昭和 33 年当時の問題が、現在においても同じように指摘できるとは限らない状況にある。

-
- 9) 中川善之助ほか『相続法（第 4 版）』3 頁（有斐閣, 2002 年）。
 - 10) 三木義一『相続・贈与と税』3 頁（一粒社, 2000 年）。
 - 11) 中川善之助『注釈民法 相続(1)』13 頁（有斐閣, 1967 年）。
 - 12) 内田貴『民法 IV 親族・相続』325 頁（東京大学出版会, 2010 年）。
 - 13) 三木・前掲注 10, 2 頁。
 - 14) 佐藤隆夫「現行相続法における相続権の根拠の意義」国学院法学 3 巻 2 号 4 頁（国学院大学法学会, 1966 年）。
 - 15) 中川・前掲注 9, 9 頁以下を参照。
 - 16) 内田・前掲注 12, 325 頁。
 - 17) 稲子恒夫ほか「相続と生活保障」民商法雑誌 40 巻 6 号 885 頁以下（有斐閣, 1959 年）を参照。
 - 18) 三木・前掲注 10, 3 頁。
 - 19) 井藤半彌「相続税の諸問題」彦根論叢第 46/47 巻 4 頁以下（滋賀大学, 1958 年）を参照。
 - 20) 野田裕康「ドイツ相続税の諸問題」二松学舎大学国際政経論集 8 巻 178 頁（二松学舎大学, 2000 年）。
 - 21) 大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢 9 号 116 頁（税務大学校, 1975 年）。
 - 22) 大村・前掲注 21, 128 頁。
 - 23) 大村・前掲注 21, 125 頁。
 - 24) 坂入長太郎『明治後期財政史（日本財政史研究 II）』296 頁（酒井書店, 1989 年）。
 - 25) 大村・前掲注 21, 152 頁以下を参照。
 - 26) 相続税法立法以前の課税根拠は、大村・前掲注 21, 131 頁以下を参照。
 - 27) 稲葉敏（編）『相続税法義解』20 頁（自治館明, 1906 年）。
 - 28) 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税（第 3 版）』21 頁（財經詳報社, 2010 年）。
 - 29) 道恒内弘人『ゼミナール民法入門（第 4 判）』39 頁（日本経済新聞社, 2008 年）。
 - 30) 中川善之助『民法事典』854 頁（青林書院新社, 1967 年）。
 - 31) 勝正憲『税』230 頁（千倉書房, 1940）。
 - 32) 中川・前掲注 30, 856 頁。
 - 33) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 1』101 頁以下（第一法規）を参照。
 - 34) 大村・前掲注 21, 134 頁以下を参照。
 - 35) 勝・前掲注 31, 228 頁。
 - 36) 心身に著しい障害がある者のことをいう。

-
- 37) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 2』2753 頁（第一法規）。
- 38) 大村・前掲注 21, 135 頁。
- 39) 大村・前掲注 21, 133 頁。
- 40) 神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャウプ使節団日本税制報告書』102 頁（勁草書房, 1983 年）。
- 41) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 103 頁。
- 42) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 104 頁。
- 43) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 110 頁。
- 44) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 104 頁。
- 45) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 105 頁。
- 46) 大蔵省主税局『昭和二十五年度以降の税制改正の概要』141 頁（大蔵省, 1956 年）。
- 47) 旧相続税法施行地にある財産を取得した者が、その取得時に同法施行地に住所を有せず、かつ、18 歳未満である場合で、当該相続に係る被相続人が死亡時にアメリカ合衆国に国籍又は住所を有していたときは、当該取得者を同法第 16 条 1 項（未成年者控除）の規定に該当するとされた。
- 48) 神戸都市問題研究所・前掲注 40, 102 頁。
- 49) 大蔵省財政史室（編）『昭和財政史 ―昭和 27～48 年度― 第 6 巻 租税』247 頁（東洋経済新報社, 1990 年）。
- 50) 税制特別調査会「相続税改正に関する税制特別調査会答申」1 頁（1957 年）。
- 51) 税制特別調査会・前掲注 50, 1 頁。
- 52) 税制特別調査会・前掲注 50, 3 頁。
- 53) 大蔵省財政史室（編）・前掲注 49, 247 頁以下を参照。
- 54) 税制特別調査会・前掲注 50, 3 頁。
- 55) 橋本守次『ゼミナール相続税法（新訂版）』19 頁（大蔵財務協会, 2011 年）。
- 56) 大蔵財務協会（編）『改正税法のすべて（昭和 42 年度版）』128 頁（日本税務協会, 1967 年）。
- 57) 税制調査会「平成 15 年度における税制改革についての答申 ―あるべき税制の構築に向けて―」10 頁（2002 年）。
- 58) 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢第 57 号 523 頁（税務大学校, 2008 年）。

第2章 相続税の原理

前章では、相続制度が我が国において法的に保証されていることを確認し、相続税の史的変遷について明らかにした。

ここで、本章では相続税の課税根拠について考察し、課税方式の類型について概括する。

第1節 相続税の課税根拠

相続は、個人の死亡により開始する（民法第 882 条）。第 1 章でも述べたように、被相続人の死亡に際し、相続によって遺された財産を生存する相続人が承継する。相続税は、相続人が財産を承継したという事実に見出し課税される（相続第 2 条）。しかしながら、相続税の根拠については、必ずしも明確でないことは以前から指摘されていることであり⁵⁹⁾、現在においても、相続税の意義について議論する際には、改めて検討されている。

相続税法の設立当初においては、課税根拠が六つ挙げられており、簡単にまとめると以下のようなになる⁶⁰⁾。

まず、一つ目は相続制限説である。相続制限説とは、相続人及び相続財産に一定の制限を設けて相続させ、相続されない財産は国庫に帰属させるというものである。ベンサムやミルがこのような主張をしたとされる⁶¹⁾。

二つ目は、報償説といわれる説である。報償説とは、国が相続を保証するための手数料として相続税を徴収するというものである。

三つ目は、相続参加説や国家共同相続説といわれるものである。これらは、被相続人の富の蓄積は国家を含めた社会から受けた利益によるものであり、国家も個人の相続の一部の分配を受ける権利を有するというものである。ドイツの国法学者ブルンチュリーらが主張したとされる⁶²⁾。

四つ目は、財産分配説といわれる説である。財産分配説は、財産の集中を妨げ、社会の貧富の差を調和するために、相続税を課税するというものである。

五つ目は、所得税補完税説といわれる説であり、これは、被相続人が生前受けた税

制上の特典その他租税の負担軽減や回避等により徴収しきれなかったものが遺産であり、相続開始を機会に一生を通じた所得税の清算をしようとするものである。

六つ目は、偶然所得課税説といわれる説である。偶然所得課税説とは、相続財産の取得という事実に着目し、相続人の立場からすれば将来の所得の源泉を取得したということになり⁶³⁾、これを一種の不労所得とみなし、その所得に対し、負担能力に応じて課税するというものである。

以上のような創設当初の課税根拠は、相続税法の改正及び課税方式の変更とともに、また、相続に対する考え方の変化とともに、若干の変化がみられる。

第1章で述べたように、相続税法の立法当初は偶然所得課税説によっていた⁶⁴⁾。その後、民法改正により家督相続が廃止された後に提出されたシャープ勧告では、富の集中蓄積を防ぎ、国庫に寄与させるとする財産分配説が主張された。

昭和33年に法定相続分課税による遺産取得課税方式へ変更する際の「相続税改正に関する税制特別調査会答申」では、理論的根拠に一致した意見がないとしつつ、相続人の不労財産取得による偶然の富の増加に対して課税する偶然所得税説や富の過度の集中を抑制するとの社会政策的な意味をもつとする財産分配説等を挙げている⁶⁵⁾。改正にあたっては、富の蓄積が個人の経済手腕によるもののほかに社会一般からの利益によるものであるから、その富の一部を社会に還元することにより富の集中を抑制するという相続参加説や、被相続人が受けた社会及び経済上の各種要請による税制上の特典その他租税の回避等による負担の軽減を清算するという所得税補完税説が重視されたようである。これ以降、富の集中を抑制するとの考えが長く続く。

21世紀を迎える頃になると、相続税の見直しにあたり、経済のストック化の進展や少子高齢化といった社会的状況の変化を考慮し、個人所得課税がフラット化する中で相続税における富の再分配機能を維持すべきであるとの指摘がなされるようになった⁶⁶⁾。平成11年に税制調査会が公表した「わが国税制の現状と課題 ―21世紀に向けた国民の参加と選択― 答申」では、相続税の課税根拠について、以下のものを挙げている。第一は、遺産の取得に担税力を見出して課税するというものである。第二は、個人所得課税を補完するものと捉え、その際に累進税率を適用することで富の再分配を図るとするものである。第三は、相続課税が経済社会上の各種の要請に基づく

税制上の特典や租税回避などの結果として軽減された被相続人の個人所得課税の負担を清算する役割を果たしているとするものである。第四は、公的な社会保障が充実してきている中で、老後扶養が社会化されることにより次世代へ引継がれる資産が減少しない分、資産の引継ぎの社会化を図っていく必要があるとするものである。さらに、事業承継への配慮や、若年・中年世代への早期財産移転による経済社会の活性化等も考慮するべきであるとの主張がなされるようになった⁶⁷⁾。

このような状況の中、税制調査会から平成 14 年 6 月に「あるべき税制の構築に向けた基本方針」が公表された。これは、少子高齢化やグローバル化の予想以上の進行など加速しつつある経済社会の構造変化に税制が対応するべく、中長期的観点から税制のあるべき姿をまとめたものである。この中で、相続課税を取り巻く環境について、以下のことを指摘している⁶⁸⁾。第一は、経済のストック化の進展により相続による資産移転の増加が見込まれることである。第二は、社会保障の充実による老後扶養における公的負担の役割が高まることから、相続財産の一部を社会へ還元する必要があることである。第三は、高齢化の進展の結果、相続により財産を取得する相続人も高齢化し、相続財産が相続人の経済的基盤を形成するという意味合いが変化してきていることである。そして、今後の相続税については、富の再分配機能の回復、少子高齢化や経済のストック化の進展を踏まえ、広い範囲に適切な負担を求めるべきであり、生前贈与の円滑化の観点から、相続税及び贈与税の調整について一体化を図る必要があるとの方向性が示された⁶⁹⁾。

また、平成 15 年 6 月には「少子・高齢社会における税制のあり方」が公表された。この中で税制調査会は、相続税による富の再分配機能の重要性を再確認した⁷⁰⁾。また、検討課題として、老後扶養の社会化の進展によって相続時に残された個人資産へ負担を求める必要性があるとの考えを示し、課税ベースの拡大に取り組む必要があるとした⁷¹⁾。以降、税制調査会は、格差是正や富の再分配機能の回復、高齢者の保有する資産について現役世代への早期移転による経済の活性化を図ること等を重視しているようである⁷²⁾。

しかしながら、税制調査会のそのような見解は、一見矛盾するように思われる。現役世代への資産の早期移転を重視するとして、生前贈与に対する課税が従前よりも軽

減されたならば、むしろ特定の個人に富が集中する可能性があり、より格差が拡大すると思われるためである。

それでは、現在において、相続税の課税根拠を十分に説明できるものは何であろうか。

上記の「わが国税制の現状と課題 ―21 世紀に向けた国民の参加と選択― 答申」における課税根拠のうち、被相続人の生前所得に対する清算課税とするものは、合理的な根拠とはいえないと考える。なぜならば、生前における申告を適法なものとしておきながら租税回避等があったと評価するものであって、租税回避等があることを前提とするならば、生前における申告が適正なものではないはずだからである⁷³⁾。また、死亡時に過年度の所得を把握して課税することと等しく、実質的に遡及課税を肯定することとなる。したがって、租税法律主義に反することになる⁷⁴⁾。

また、資産の引継ぎの社会化を図るとするものについては、老後扶養の財源として広く薄く負担を求めるとの意図がみられるのであり、やはり富の再分配機能と矛盾するのであって、正当化できないと思われる⁷⁵⁾。

結局、現在においては、遺産の無償取得を担税力の増加とみて課税するとの説明が、相続税の課税根拠として正当化できると考える⁷⁶⁾。

第2節 課税方式の類型

相続税の歴史は長く、様々な形態を経て現在に至るが、現在における課税方式の類型は、大きく遺産課税方式と遺産取得課税方式とに分類される。本節では、それらの課税方式における特徴を簡単にまとめる。

第1項 遺産課税方式

遺産課税方式とは、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方式である。

特徴としては、課税制度が簡便であり税務執行も容易であること、被相続人の一生を通じての税負担を清算するのに適していること、税負担軽減を目的とする遺産の仮装分割による申告を防ぎ、税負担の公平を図ることができること等が長所として挙げ

られる。他方で、財産取得者ごとの担税力に応じた課税ができないこと、相続人の数及び実際の財産取得に関係なく税負担が決定されるため、富の集中抑制には不十分であること等の短所がある⁷⁷⁾。

その理論的根拠について、上記の「相続税改正に関する税制特別調査会答申」では、個人の死亡及び相続という事実は、被相続人が生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等により蓄積した財産を把握し課税するのに最もよい機会であり、この機会に所得税又は財産税の後払いとして課税するとされている。また、個人が生存中に富の蓄積ができたのはその人の優れた経済的手腕に対し社会から財産の管理運用を信託されたことの結果とみることができるが、その相続人は当該個人と同様に優れた手腕を有するとは限らないから、財産の移転に際してその一部を当然社会に返還すべきであるともされている⁷⁸⁾。

しかしながら、前者について、合理的な根拠といえないことは第1節で述べたとおりである。

後者についても、憲法第29条において財産の所有権が保証されている以上、社会から財産の管理運用を信託されたということには矛盾があり、また、相続人が被相続人と同様の経済的手腕を有するとは限らないことが、遺産の一部を当然社会に返還することに合理的な根拠がないと思われる⁷⁹⁾。

したがって、今日において、遺産課税方式を合理化する理論的根拠はなく、徴税上の便宜でしかないと思われる⁸⁰⁾。

第2項 遺産取得課税方式

遺産取得課税方式とは、相続人その他の者が相続又は遺贈により取得した財産を課税物件として課税する方式である。

その特徴としては、財産取得者の取得財産による担税力に応じた課税が行われるため、公平な税負担が期待されること、遺産を分割した方が税負担が軽減されるため、富の集中抑制及び再分配を促進すること、民法の相続人平等の原則に合致した課税制度であること等が長所として挙げられる。他方で、現実と異なる遺産の仮装分割による申告が行われ、税負担の公平を欠くおそれがあること、遺産分割の実態把握が困難

な場合には、適正な税務執行が困難となること、事業用資産や農業用資産など分割が困難である財産は、税負担が相対的に重くなること等が短所として挙げられる⁸¹⁾。

遺産取得課税方式の理論的根拠は、遺産の偶然の帰属による不労所得に対する課税であり、遺産の取得という特殊の形態の所得税であるとされる。また、全ての個人は経済的に機会均等であることが望ましく、個人が財産を相続等により無償取得した場合に、その一部を徴課するのが適当であるとするものでもある⁸²⁾。

第1章でも述べたように、シャープ勧告に基づき、我が国においても遺産取得課税方式が採用された時期があった。しかし、遺産分割の慣習が徹底されておらず仮装分割等が多かった点、分割が困難な事業用資産や農業用資産等を相続した場合に税負担が相対的に重くなる点、中小財産階層において税負担がかなり重い点等を挙げ、理論的に満足し得るような合理的な制度であっても適正な執行が困難であるとの指摘がなされた。

しかし、現在においては、そのほとんどが妥当しないと思われる。今日の相続においては、相続人間で個人の権利が主張されるようになり、分割の慣習が確立してきていると思われる⁸³⁾。また、当時の税務執行において遺産分割状況を把握するのが困難であったとしても、現在におけるその水準ははるかに向上していると思われる⁸⁴⁾。

さらに、分割が困難な財産の取得によって税負担が相対的に重くなるのは、不合理ではなくむしろ公平であると思われる⁸⁵⁾。また、我が国における沿革からも明らかなおとおり、遺産取得課税方式を廃止してもなお、事業用資産や農業用資産等の相続に対して特例措置が施されてきたのであり、課税方式の変更によって解決されたわけではない。

そして、中小財産階層に対する重い税負担の問題は、課税方式が問題なのではなく、税率や基礎控除等の問題によるものと思われる⁸⁶⁾。

したがって、現在において、遺産取得課税方式を否定する理由がないばかりか、遺産取得課税方式による相続税だけが正当化できるとの意見もある⁸⁷⁾。

第3節 我が国における現行の課税方式

我が国における現行の課税方式は、第1章でも述べたように、昭和33年の改正（昭和33年法律第100号）によって採用された法定相続分課税による遺産取得課税方式といわれるものである。これによる税額計算の流れは、以下のようになる⁸⁸⁾。

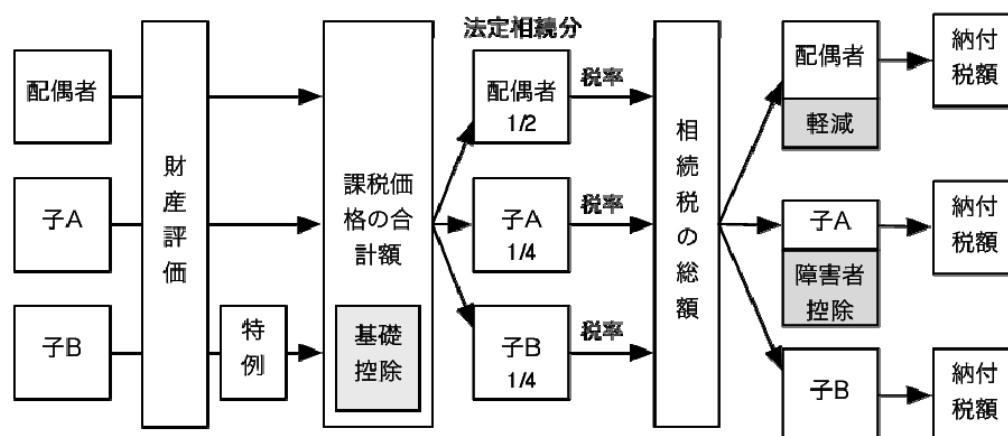


図1 我が国における現行の課税方式による税額計算の流れ

まず、各相続人等が相続又は遺贈により取得した財産について財産評価を行い、遺産総額を算出する。この遺産総額から非課税財産（相税第12条）や小規模宅地等に係る減額金額（租特第69条の4）を控除し、債務控除（相税第13条及び同法第14条）を行い、正味課税遺産額を算出する。これに、一定の生前贈与分（相税第19条）や相続時精算課税に係る贈与財産（相税第21条の15）を加算して課税価格の合計額を算出する。その合計額から、相続人の数⁸⁹⁾に応じた遺産に係る基礎控除額⁹⁰⁾を控除して課税遺産総額を算出する。

次からが、我が国独特の制度となる。上記の課税遺産総額を相続人が法定相続分（民法第900条、第901条）により取得したものとして按分し、これに超過累進税率を適用して、相続税の総額を算出する（相税第16条）。ここまでの、遺産課税的な仕組みといわれる。

その後、各相続人が実際に取得した財産の割合に応じて相続税の総額を按分し、実際に負担すべき税額を算出する（相税第17条）。この際、財産を取得した者が被相続

人の一親等の血族及び配偶者以外である場合は、100 分の 20 に相当する金額が加算される（相税第 18 条）。これから、配偶者に対する税額軽減（相税第 19 条の 2）、未成年者控除（相税第 19 条の 3）や障害者控除（相税第 19 条の 3）、相次相続控除（相税第 20 条）等の税額控除を行い、納付税額が算出されることとなる。

上述のとおり、税制調査会は、現行の課税方式へ変更する際、それまでの遺産取得課税方式の長所を残しつつ、その問題の解決を検討した。税制調査会は、相続税が、相続した財産の価額に応じ、相続人の個人的事情を考慮した上で負担が定められるべきであり、相続人の数が多い場合は少ない場合に比べて負担が軽く定められるべきであるとの要請を取入れつつ、相続税に生じている弊害や農業用資産及び中小企業用資産等を相続した場合の問題を概ね解消できるものとして、上記のような税額計算へ改正するとの結論に達した⁹¹⁾。

上記の税額計算から明らかなとおり、遺産を法定相続分により取得したものとして相続税の総額を算出するため、法定相続人の数が同じであるならば、遺産を相続人が単独で相続したとしても、共同相続人が平等に相続したとしても、相続税の総額に変化が生じないこととなる。そのため、仮装分割について検証する必要がある。また、遺産に係る基礎控除額における定額部分が、農業用資産等の分割が困難な財産の相続に対する税負担軽減効果を有する⁹²⁾。

他方で、申告後に発見された遺産がある場合には、課税遺産額が増加し、相続税の総額も増加するため、新たな遺産を取得しない相続人にも附帯税が発生するといった問題が生じる。このような現行課税方式の問題点については、第 4 章にて考察する。

59) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139 号 22 頁（日本税務研究センター、2008 年）。

60) 大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢 9 号 130 頁以下（税務大学校、1975 年）を参照。

61) 大村・前掲注 60, 130 頁。

62) 佐藤進「相続税の根拠とあり方」税研 52 号 7 頁（日本税務研究センター、1993 年）。

63) 桜井四郎「相続税制度に関する問題点（上）」財経詳報 128 号 1294 頁（財経詳報社、1957 年）。

64) 稲葉敏編『相続税法義解』20 頁（自治館明、1906 年）。

65) 税制特別調査会「相続税改正に関する税制特別調査会答申」14 頁（1957 年）。

66) 税制調査会「平成 12 年度の税制改正に関する答申」10 頁（1999 年）。

67) 税制調査会「平成 13 年度の税制改正に関する答申」12 頁以下（2000 年）を参照。

68) 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」15 頁（2002 年）。

-
- 69) 税制調査会・前掲注 68, 4 頁。
- 70) 税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」10 頁 (2001 年)。
- 71) 税制調査会・前掲注 70, 11 頁。
- 72) 税制調査会「平成 23 年度税制改正大綱」15 頁以下 (2010 年) を参照。
- 73) 奥谷健「相続税の課税根拠と課税方式」税法学 561 号 258 頁 (日本税法学会, 2009 年)。
- 74) 三木義一『相続・贈与と税』7 頁 (一粒社, 2000 年)。
- 75) 橋本守次『ゼミナール相続税法』9 頁 (大蔵財務協会, 2007 年)。
- 76) 奥谷・前掲注 73, 272 頁以下、三木・前掲注 74, 9 頁以下を参照。
- 77) 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税 (第 3 版)』9 頁以下 (財經詳報社, 2010 年) を参照。
- 78) 税制特別調査会・前掲注 65, 14 頁。
- 79) 奥谷・前掲注 73, 257 頁。
- 80) 佐藤・前掲注 62, 11 頁。
- 81) 岩下・前掲注 77, 11 頁。
- 82) 税制特別調査会・前掲注 65, 15 頁。
- 83) 三木・前掲注 74, 11 頁。
- 84) 金子宏「相続税の課税方式と負担水準 一地価の高騰と相続税負担のあり方」渡辺美智雄 (編)『相続税制改革の視点』167 頁 (ぎょうせい, 1987 年)。
- 85) 金子・前掲注 84, 167 頁、三木・前掲注 74, 13 頁。
- 86) 三木・前掲注 74, 13 頁。
- 87) 奥谷・前掲注 73, 274 頁。
- 88) 以下に挙げる相続税法、租税特別措置法、民法の条文番号は、それぞれ平成 23 年 6 月 30 日法律第 82 号、平成 23 年 8 月 30 日法律第 105 号、平成 23 年 6 月 24 日法律第 74 号による。
また、以下では、租税特別措置法を「租特」と表記する。
- 89) 相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったものとした場合における相続人の数とされる (相税第 15 条第 2 項)。
- 90) 5,000 万円+1,000 万円×法定相続人の数により算出される (相税第 15 条)。
- 91) 税制特別調査会・前掲注 65, 20 頁。
- 92) 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢第 57 号 495 頁 (税務大学校, 2008 年)。

第3章 諸外国における相続税課税方式

前章における相続税の課税根拠及び課税方式の類型の概括を踏まえ、本章では、諸外国の相続税及び課税方式についてまとめ、相続税の世界的な動向を探る。

第1節 遺産課税方式を採用している諸外国

本節では、相続税の課税方式に遺産課税方式を採用する国として、アメリカ及びイギリスを取上げ、それらの相続税についてまとめる。

第1項 アメリカ

アメリカ合衆国は、国家形態として連邦制を採用しており、連邦法と州法とがある。連邦法としては、相続税法にあたるものとして連邦遺産税（estate tax）及び連邦贈与税（gift tax）があり、その他に相続税（inheritance tax）を課す州もある。

遺産税は、被相続人の死亡により財産を移転する権利の行使に対して課される税であり、被相続人が納税義務者となる。実際には、死亡した被相続人に代わり、遺言執行人（executor）又は遺産管理人（administrator）が納税義務を負う。また、贈与税は、贈与により財産を移転する権利の行使に対して課される税であり、贈与者が納税義務者となる。

アメリカにおいて、死亡に係る財産に対する課税は、1862年に成立した相続税が最初であったが、その後の税収状況により1870年に廃止された。そして、1894年の歳入法では、死亡及び贈与による財産取得も所得税の対象とされたが、連邦憲法違反であるとの判決により1895年に廃止された。さらに、1898年には遺産税と相続税の中間的な法律が成立したが、1902年に廃止された⁹³⁾。現行の連邦遺産税の前身は1916年によるものであり、当時の財政需要から、遺産課税として立法された。また、連邦贈与税も同様に、大恐慌による財源確保から、1932年に導入された⁹⁴⁾。

その後、1976年の税制改革において、遺産税と贈与税とを統合することとなり、生前贈与及び死亡時の相続に累積的に適用される統一財産移転税率（unified transfer tax rate）と遺産税及び贈与税に累積的に適用される統一財産移転税額控除（unified

transfer tax credit) が設けられた。これは、贈与と相続をできるかぎり等しく扱い、租税回避を減らそうとするものである⁹⁵⁾。財産の移転にあたり、それが被相続人の死亡に伴ってなされた場合は連邦遺産税が課され、生存中になされた贈与によるものである場合には連邦贈与税が課される。

ここで、連邦遺産税の税額計算は、以下のように行われる（図 2）。まず、被相続人の遺産を死亡時における時価で評価し、総遺産額（gross estate）を求める。その総遺産額から各種費用及び債務控除（内国歳入法第 2053 条）、災害損失控除（内国歳入法第 2054 条）、慈善寄附控除（内国歳入法第 2055 条）、配偶者控除（内国歳入法第 2056 条）⁹⁶⁾等による金額が差引かれ、課税遺産額（taxable estate）が計算される。これに、1976 年以降に課税対象となった全ての贈与額を加算し、税率をかけて財産移転税額を算出する。ここから、生前の課税贈与額に対する贈与税額の控除、統一財産移転税額控除等がなされ、支払うべき遺産税額が算出される。

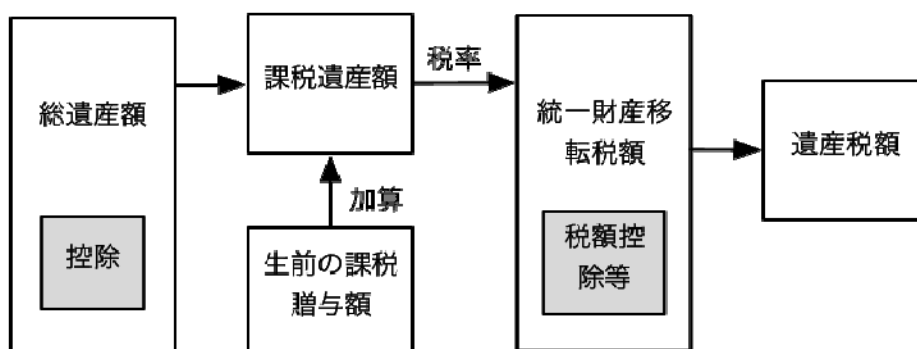


図 2 米国連邦遺産税の税額計算の流れ

他方、連邦贈与税の税額計算は、以下のように行われる（図 3）。まず、贈与する財産を時価で評価し、総贈与額を求める（gross gifts）。その総贈与額から年間控除、教育費及び医療費控除（内国歳入法第 2503 条）、慈善寄附控除（内国歳入法第 2022 条）、配偶者控除（内国歳入法第 2523 条）⁹⁷⁾等が差引かれ、当年度の課税贈与額を計算する。これに、前年度までの課税贈与額を加算し、税率を適用して、当年度までの累積贈与税額を算出する。ここから、前年度までに支払済みの贈与税額を控除し、さらに統一財産移転税額控除がなされ、当年度に支払うべき贈与税額が算出される。

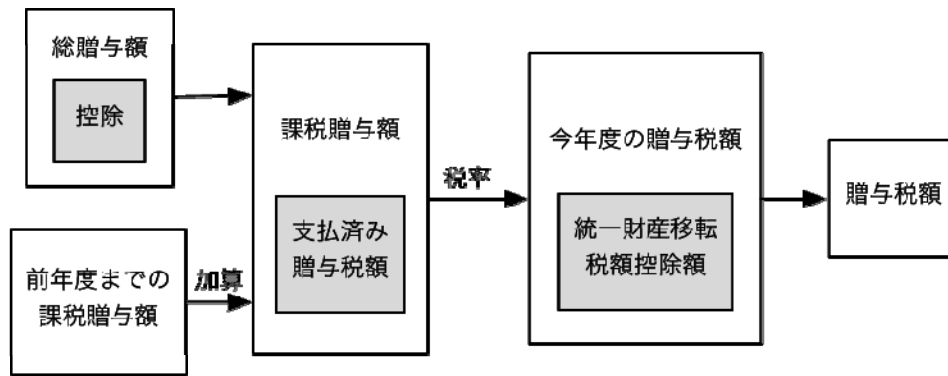


図 3 米国連邦贈与税の税額計算の流れ

1990 年代後半から、アメリカ経済の好況により財政余剰となり、連邦遺産税の改革あるいは廃止が議論されるようになった⁹⁸⁾。そこでは、所得税の補完的役割や富の再配分機能等により遺産税を支持する意見があった。他方で、小規模事業者及び農家等の流動性の低い資産を有する者に対する税負担の過重さ、制度の複雑さ及び効率の悪さを批判する意見もあった⁹⁹⁾。

ブッシュ元大統領は、人々の資産に二度課税することが公正であるとは思えないとし¹⁰⁰⁾、遺産税廃止を選挙公約としていた。遺産税廃止への動きの中、**Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001 (Public Law 107-16**。以下、「Act 2001」という。) が 2001 年に成立した。これは、2001 年から 2009 年まで、税率の引下げや贈与税及び遺産税が免除される課税贈与額及び課税遺産額の累計額 (applicable exclusion amount) (以下、「適用除外額」という。) の引上げを段階的に行い、2010 年には遺産税を課税しないというものである¹⁰¹⁾。しかし、2010 年 12 年 31 日までの時限法であるため、遺産税を廃止する恒久法が成立しなければ、完全な廃止とはならない。

上記法案を恒久化する法律が成立し、連邦遺産税が廃止されることとなれば、富の不平等が拡大することが予想される。そこで、現行遺産税の基礎控除の引上げ、遺産取得型の相続税の導入、相続及び贈与による資産取得に対する所得課税などの案が提案された¹⁰²⁾。結局、2010 年 12 月に成立した **Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act of 2010 (Public Law 111-312)** において、最高税率を 35%、適用除外額を 40,000 万円とする減税が採用され、連邦遺産税は今

後も存続されることとなった。

第2章でも述べたように、遺産課税方式の理論的根拠として富の集中抑制を挙げることができる。しかし、アメリカにおける近年の動向としては、富の集中抑制よりも、遺産税減税によって、廃止の場合とまではいかなくとも国内の富裕層を優遇する傾向にある¹⁰³⁾。

第2項 イギリス

イギリスにおける相続税の前身として最も古くからあるものは、1694年の遺言検認税 (probate duty) である¹⁰⁴⁾。これは、遺産のうち動産にのみ課されたものである。イギリスにおいて、動産の遺贈は遺産管理人によってなされるが、遺産管理人が法律上の地位を得るためには遺言又は遺産管理書の検認 (probate) を受ける必要があり、その際に課される印紙税の一部として創設されたとされる¹⁰⁵⁾。不動産については、その必要がなかったため、この税が課されることはなかった。

1780年には、遺産取得税である遺贈税 (legacy duty) が創設された。創設当初は、受遺者が遺産の受領の際、遺産管理人に提出する受取書に対して課された。したがって、遺産管理人が関与しない不動産は、遺贈税も課されないこととなる。また、受遺者と遺産管理人との間で受取書の授受を省略することで課税を免れることができたことから、1796年に改正され、遺産の取得自体に課税されることとなった¹⁰⁶⁾。

不動産には課税されないという遺贈税に対する批判を受けて、遺産として不動産を取得した際に課税する承継税 (succession duty) が1853年に創設された。これにより、動産と不動産とを問わず、遺産の取得に際し、遺贈税又は承継税によって課税されることとなった¹⁰⁷⁾。

遺言検認税が、遺産管理人の関与がない不動産について課税されないのと同様に、死因贈与についても遺産管理人を必要としなかったため、課税されなかった。また、生前贈与についても課税されていなかった。これらによる遁脱を防ぐため、計算税¹⁰⁸⁾ (account duty) が創設された¹⁰⁹⁾。

これまでの相続税制は、動産に比べ不動産を著しく優遇するものであった。そのため、相続税負担の不均衡に対して批判が多くあり、抜本的な改革が期待されていた。

しかし、上述のとおり、十分に複雑であったイギリスにおける相続税は、1898 年に導入された臨時遺産税（temporary estate duty）¹¹⁰⁾によって、さらに複雑なものとなった。これは、それまでの相続税に加えて、動産については遺産額が 130 万円¹¹¹⁾を超える場合、不動産については 1 人の相続人が取得した遺産額が 130 万円を超える場合に課税されるものである¹¹²⁾。したがって、臨時遺産税は、動産と不動産との間の相続税負担の不均衡を、さらに拡大させるものとなった。

このような背景により、ハーコート蔵相による相続税改革が 1894 年に行われる。すなわち、動産及び不動産における税負担の不均衡の除去のため、遺言検認税、計算税及び臨時遺産税を廃止し、新たに遺産税（estate duty）が創設された。さらに、その税率には、累進制が導入された¹¹³⁾。また、遺産取得税である遺贈税及び承継税については、税負担不均衡の除去を目的として、税率の改訂、課税範囲及び課税標準の修正が行われた¹¹⁴⁾。ハーコートによる改革後も遺産税及び遺産取得税（遺贈税及び承継税）が併存することになるが、第二次世界大戦後、遺産税の富の再配分機能が重視され、遺産取得税は 1949 年に廃止されることとなる¹¹⁵⁾。その遺産取得税の廃止理由は、複雑であるというものであった¹¹⁶⁾。

新たに創設された遺産税は、生前贈与すれば課税されなかったこと、農業資産や個人事業資産等の税率の低い資産へ投資することや信託を利用することで税負担の軽減を図ることができたことといった問題があった¹¹⁷⁾。このような問題への対処として、生前贈与を相続財産とみなす期間の改正等が行われたが、蓄積された富の移転に対して効率的に課税するという観点から、1975 年に資産移転税（capital transfer tax）が導入された¹¹⁸⁾。これは、生前贈与と死亡時における財産移転に対して一生涯を通じて課税される¹¹⁹⁾。資産移転税の導入以前から富の移転を受ける側への課税に変更するべきであるとの意見が多くあったが、資産移転税は旧法と同様に遺贈される財産の規模によって課税されることとなった¹²⁰⁾。1979 年に誕生した保守党政権は、一生涯を通じる課税を 10 年間の累積課税制度に変更する改正を 1981 年に行い、課税最低限の引上げとともに税負担の軽減措置を講じた¹²¹⁾。その後、1984 年には累積する期間を 7 年間とする改正等が行われたが、もはや旧遺産税を置き換えるものではなく、混乱をもたらすだけの継ぎ接ぎだらけのものとなっていた¹²²⁾。

そして、1984 年の資産移転税の修正という形で、1986 年に現行法となる相続税 (inheritance tax) が創設された。これは、贈与、生前のみなし贈与及び遺産に対して課税されるもので、課税方式には遺産課税方式が採用されている¹²³⁾。相続税額は、死亡前 7 年以内に行われた贈与の累積額¹²⁴⁾及び死亡に際し移転する資産の合計において、課税最低限 4,550 万円を超えるものに一律 40%の税率をかけて計算される。税額軽減としては、配偶者間贈与の非課税 (第 18 条)、結婚資金の贈与に対する軽減 (第 22 条)、慈善活動に対する贈与の非課税 (第 23 条)、事業用資産 (第 103 条ないし第 114 条) や農業用資産 (第 115 条ないし第 124 条) などの軽減等がある。

イギリスにおけるかつての相続税法は、沿革から明らかであるとおりに複雑なものであり、また、課税の公平性を欠くものでもあった。それらの点において、現行の相続税法は簡素化が図られ、財産の種類による税負担の不均衡も解消されている。他方、ハーコートによる相続税改革以降、遺産税に富の再分配機能が求められているが、現行の相続税法は、必ずしもその機能を果たしていないように思われる。生前贈与に対する税額が死亡時の税額に比べて低いことから、生前贈与による富の偏重が継承されやすくなっているためである¹²⁵⁾。

第2節 遺産取得課税方式を採用している諸外国

本節では、相続税の課税方式に遺産取得課税方式を採用するドイツ、フランス及びイタリアの相続税についてまとめる。

第1項 ドイツ

第1章でも述べたように、紀元前にエジプトにおいて生成したとみられる相続税は、ローマ帝国、フランク王国での課税を経て、16 世紀以降になってヨーロッパ諸国に普及した。野田裕康先生は、その後のドイツにおける相続税の変遷を以下のようにまとめられている¹²⁶⁾。17 世紀から 18 世紀にかけて、ドイツの領邦や都市で連帯金 (Kollationsgeld) という傍系親族への相続税が導入され、相続や遺言契約における印紙税のような役割を担っていた。19 世紀になると、ヨーロッパにおいて遺産取得

税的な相続税が導入され、ドイツにおいても、プロイセンが近代的な相続税を 1873 年に確立すると、他のドイツ領邦も続いた。

1906 年の財政改革では、相続税（遺産取得税）の基礎が統一されて帝国相続税（*Erbschaftssteuer*）となった。同時に各州でも徴税権や追加税の権利が認められた。当時の相続税は、課税対象となる相続関係を 4 段階の税クラスに区分し、配偶者や子、孫は非課税とされた。その後、1908 年には遺産税も賦課することが決まり、1919 年から課税された。しかし、税クラスの 6 段階への増加、税率の引上げ等により税負担が重いものとなったため、1922 年の財産税導入に伴い、遺産税は廃止されることになった。

1925 年には、資産課税評価の専門立法として評価法が成立し、相続税評価の基準となった。このとき、税クラスは 5 段階に縮小され、最高税率は 60%となった。

相続税は、第二次世界大戦後の 1945 年に再び州税となった。1974 年には、統一評価に基づく相続税法の改正が行われ、評価の改正、税クラスの減少、累進率の引上げ等が行われた。しかし、事業経営に対する負担軽減については実施されず、企業にとっては負担の重いものとなった。さらに、土地の課税標準は 1964 年以降、不動産に対する統一評価の評価替えを行わなかったため、他の資産との評価格差を引起こした。そして、1995 年、連邦憲法裁判所により、統一評価に基づく財産税及び相続税は違憲であるとの決定がなされた。この違憲決定は、財産税については、有価証券を所有する納税者の取消訴訟を審理していた財政裁判所が、土地と他の財産との評価の不均衡について違憲の疑義を申立てた事件である。また、相続税については、株価の下落を考慮されなかった納税者が、土地評価との不均衡を理由に憲法異議を申立てた事件である¹²⁷⁾。これを受けて、1997 年の改正（*Jahressteuergesetz 1997*）では、不動産の評価に必要都度評価方式が導入された。また、控除額や税率の変更、税クラスの簡素化が図られた。

現行法（*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378)*, das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) geändert worden ist）は、1997 年法の修正という形で制定されている。遺産取得課税方式を採用する

ドイツでは、死亡による取得（第 3 条）、生前贈与（第 7 条）、目的出捐（Zweckzuwendungen。第 8 条）¹²⁸⁾により財産を取得した者、及び家族のために設置された一定の要件を満たす財産を有する財団又は社団が納税義務を負う（第 1 条、第 2 条及び第 20 条）。

相続税及び贈与税の税額の算定は、以下のように行われる。まず、今回取得した財産と、同一の者から 10 年以内に取得した財産の累積との合計から、剰余共同制（第 5 条）¹²⁹⁾、遺産債務（第 10 条第 5 項）、非課税（第 13 条）、事業資産、農林業事業、資本会社の株式等の評価（第 13a 条）を控除した課税価格を算出する。この課税価格から、基礎控除（第 16 条）、特別扶養控除（第 17 条）がなされ、これに税率（第 19 条）をかけて税額を計算する。さらに、取得した財産に事業資産、農林業事業、資本会社の株式等が含まれる場合は税額が軽減される（第 19a 条）。ここで、基礎控除及び税率（第 19 条）は、被相続人又は贈与者（以下、本項において「被相続人等」という。）と取得者との関係により、以下の表 1 に示す 3 つのクラスに分類されて規定されている（第 15 条）。

表 1 課税クラスと基礎控除、税率

課税クラス	被相続人等との関係	基礎控除*1	税率
課税クラス I	配偶者、子及び継子、子及び継子の直系 卑属、両親及び祖父母（死亡による取得 の場合に限る）	220 万円～5,500 万円	7～30%
課税クラス II	両親及び祖父母（課税クラス I に分類され ない場合に限る）、兄弟姉妹、兄弟姉妹の 一親等の直系卑属、継親、子の配偶者、 配偶者の両親、離婚した配偶者	220 万円	15～43%
課税クラス III	その他全ての取得者及び負担付贈与	220 万円	30～50%

*1 為替レートは、1 ユーロ=110 円で換算

表 1 から、被相続人等との親疎の別により区別がなされており、被相続人の配偶者

や直系卑属等を優遇する規定となっていることが分かる。この被相続人等と取得者との人的関係を考慮して基礎控除や税率が規定されている点が、遺産取得課税方式の一つの特徴である。

遺産取得課税方式では、遺産が未分割の場合の取扱いが問題となる。しかし、ドイツにおいて、遺産が複数の相続人に移転すると、遺産は相続人共同体の合有財産となる（民法第 2032 条）。しかしながら、課税対象である財産の増加は合有持分権の取得により認定されるため、その後の遺産分割が相続税の計算に影響を及ぼすことはない¹³⁰⁾。すなわち、死亡による取得のうち相続による取得（第 3 条第 1 項第 1 号）の場合、遺産分割により実際に取得した財産ではなく、相続財産に対する相続分により課税されることとなる¹³¹⁾。

第2項 フランス

フランスでは、17 世紀頃、死亡を原因とする財産移転に対し登録税を課す 100 分の 1 税（centième denier）が創設された¹³²⁾。これは、直系相続では課税が免除され、債務控除を認めず、死亡税（relief）の課されない不動産に対し 1%の比例税率により課税するというものであった。

フランス革命後の 1797 年、相続税が法的に整備され、後に登録税法に整理統合された。この改正により、死亡を原因とする全ての動産及び不動産の移転に対し、直系相続も含めて課税されることになった。税率は比例税率であり、被相続人との関係により異なる税率が適用された。また、動産及び不動産によっても異なる税率が適用されていた。その後、1850 年には、動産及び不動産の分類課税を廃止する改正が行われている。

1901 年の相続税の改正では、比例税率から被相続人との関係に応じた累進税率を採用し、債務控除が認められることとなった。贈与税は、比例税率のままであった。この改正により、純粋な財産流通税から財産税へと変わった¹³³⁾。

1917 年においては、従来の相続税に加えて遺産税が創設された。これは、子供の数が 3 人以下又は子供を残さずに死亡した者には、子供の数の減少にしたがって高税率で課税し、また、遺産額に応じた累進税率を採用するというものであった。この子

供 3 人というのは、人口政策の見地から民族の維持に必要な数を定めたものであるとされる。上記の遺産税は 1922 年に廃止され、相続税についても被相続人の子供の数の減少に応じた税率の強化は行わないこととされたが、相続人又は受遺者の子供の数が 4 人以上である場合には税率が軽減された。1942 年には、単純な比例税率を採用していた贈与税について、相続に準じた取扱いとする改正が行われた。

これ以降、相続税の減税及び廃止論が繰り広げられるようになる。1949 年及び 1952 年には、アントワヌ・ピレー内閣により各種控除の充実によって減税が行われ、ド・ゴール元大統領の下でも配偶者及び直系への相続及び贈与における控除の見直しと税率の改正により減税が行われている。

他方、1956 年には、遺産全体に対し 1%ないし 5%の累進税率を課す特別無償移転税 (*taxe spéciale sur les biens transmis à titre gratuit*) が創設され、相続税と併せて課税された。この特別税は、相続税の計算において総相続財産から控除されなかったため、相続税の廃止が主張されるようになった。1959 年には、この特別税が廃止されたほか、配偶者及び直系の負担軽減、直系以外への相続及び贈与について累進税率から比例税率への変更、また、葬祭費の控除を認める改正が行われた。

1969 年には、配偶者及び直系の相続及び贈与について、一定額を超える部分に対する税率を創設することで累進性を強化し、兄弟姉妹についての控除額の引上げ及び障害者に対する特別控除の新設が行われた。特別税は 1959 年に廃止されたが、インフレによる中小規模財産に対する相続税負担が増大したこと、特別措置や租税回避行為による不公平感などから、相続税廃止が再び主張されるようになった。さらに、死亡を契機とした一時的な課税である相続税に代えて、保有資産に対して経常的に課税する富裕税の創設も主張されるようになった。その後のバール政権下で設置された資産課税検討委員会 (*commission de'étude d'un prélèvement sur les fortunes*) は、相続税は機会の平等を保障し社会的不平等を是正するために有用であるとしたうえで、税率やそのきざみ、特別措置により損なわれている累進性を回復する方向で維持すべきであることを答申した。また、委員会は富裕税の導入について、地方資産課税との重複及び執行の困難さを根拠として否定的な態度であった。しかし、1981 年に誕生したミッテラン政権によって、大規模資産税 (*Impôt sur les Grandes Fortunes*) と

いう、いわゆる富裕税が 1982 年に導入されることとなった。この富裕税を回避又は低い税率を受けるため、贈与分割 (donation-partage) が増加した。1989 年には財産連帯税 (Impôt de Solidarite sur la Fortune) が導入されている。

1990 年には、生前贈与を促進するための改正が行われている。それまでの相続税の計算は、生前贈与額を相続財産に加え、その総額について相続税額を計算し、支払い済みの贈与税額を控除する方式であったが、生前贈与促進のため、相続財産に加算する範囲を相続開始前 10 年間に限定することとなった。

1999 年の民法改正により、民事連帯契約 (Pact civile de solidarité。以下、「パクス」という。) が承認され、これに関連した相続税及び贈与税の改正が 2000 年に行われた。パクスとは、事実婚の届出及び登録制度であり、婚姻に準じた取扱いとするものである。しかしながら、パクスは相続とは無関係であり、パクスの一方当事者が死亡したとしても、他方の当事者に相続権は発生しない。したがって、他方の当事者に財産を移転させるためには遺贈等を用いることになるが、民法改正以前は他人に対する遺贈であり、相続税の負担が重いものとなっていた。2000 年の改正により、パクス当事者間の財産移転について、税法上も婚姻に準じた恩恵が与えられ、従来の他人への遺贈に比べ税負担が軽減されることとなった。

2004 年には、生前贈与をさらに促進するために、完全な所有権を贈与した場合につき 50%の税額を認める措置が講じられている。

フランスにおける現行法 (Code général des impôts, Version en vigueur au 27 décembre 2011) は、遺産取得課税方式を採用しており、各人が相続等により取得した財産を対象として相続税が課されている。すなわち、相続税の納税義務者は、相続、遺贈又は死因贈与により財産を取得した者である。

相続財産には、被相続人が死亡の日に有していた全ての財産が含まれるが、被相続人がフランスに課税上の住所を有する場合は、国内外を問わず全ての動産及び不動産が課税の対象となり (第 750 条の 3 第 1 項)、被相続人がフランスに課税上の住所を有しない場合は、フランス国内にある動産及び不動産についてのみ課税対象となる (第 750 条の 3 第 2 項) ¹³⁴⁾。相続財産は、原則として、相続開始日の市場価値により評価される。

相続財産のうち、被相続人又は相続人等の性質により非課税になるもの、財産自体の性質により非課税になるものがある。被相続人又は相続人の性質により非課税となるものには、被相続人が戦争又はテロの犠牲者である場合に、被相続人の直系親族、兄弟姉妹及びその卑属の相続分に適用される（第 796 条 II）。また、相続人等が国又は科学、教育、福祉、慈善活動を行う公施設法人への寄附や遺贈（第 1040 条）等を行った場合にも非課税となる。財産自体の性質により非課税となるものには、商工業、手工業、農業又は自由業の事業を行う会社の持分又は株式について、その価値の 2 分の 1 相当額（第 789A 条）、個人企業の経営に充てている有体又は無体の動産及び不動産について、その 2 分の 1 相当額（第 789B 条）、美術品や歴史的建造物（第 795 条第 1 項第 1 号）等がある。

基礎控除は、各相続人又は受遺者が相続又は遺贈により取得した財産の価額から控除される（第 779 条）。控除額は、被相続人との関係によって異なり、兄弟姉妹等と比べ、直系が優遇されている。税率も同様であり、被相続人との関係により規定されている。また、税率については、直系、兄弟姉妹については超過累進税率を採用し、その他には比例税率を採用している（第 777 条）のも特徴的である。

税額控除には、家族扶養控除及び戦争負傷者控除がある。このうち、家族扶養控除は、相続人等が 3 人以上の子を有する場合、一定の限度までその負担に帰する相続税全額が免除される（第 780 条）。

相続財産が未分割である場合は、法定相続割合に従って相続したものとして相続税額が計算される。相続税納付後に財産が実際に分割され、法定相続割合と異なる額を取得した場合には共同相続人間で清算するため、課税当局（納付税額）には影響がない¹³⁵⁾。

なお、2007 年法律第 2007 号（Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, JORF 22 août 2007）により、夫婦間相続あるいはパクスについての相続税が廃止されている¹³⁶⁾。

流通税として始まり、次第に財産税としての性格を持つようになったフランスにおける相続税は、一貫して登録税として課税されていること、また、人口政策と結びついており、被相続人との関係によって基礎控除や税率が異なることが特徴として挙げ

られる¹³⁷⁾。

遺産取得課税方式を採用した場合の基礎控除及び税率は、相続人と被相続人との関係等を考慮する必要があると考えるが、フランスにおける基礎控除及び税率は、傍系親族及び非親族間の負担が相対的に重く、中立性が阻害されているとの見解もある¹³⁸⁾。しかしながら、相続税の発達に伴い遺産取得の偶然性に着目されるようになったとすれば¹³⁹⁾、傍系の方がより偶然性が高くなり、その分経済力が増加していると解され、より担税力が増していると思われる。

第3項 イタリア

イタリアにおける相続税及び贈与税は、フランスと同様に、相続財産が登録される際に登録税として課税されていた。登録税は不動産の譲渡にのみ課されており、証券の無償譲渡は課税の対象となっていない。

そして、「経済再生のための第一措置 (primi interventi per il rilancio dell' economia. 以下、「廃止法案」という。)」(2001 年法律第 383 号) が制定された。これにより、相続税及び贈与税が廃止された。しかしながら、廃止法案は相続税・贈与税統一法典 (1999 年法律第 346 号) を廃止する方式を採用しておらず、廃止規定が挿入されているにとどまっている。すなわち、廃止されなかった規定については、現在においても適用可能となる¹⁴⁰⁾。現行制度は、配偶者、子、その他直系の 4 親等以内の関係者への贈与は課税されず、その他の贈与は、一定額を超える部分が登録税の課税対象となっている¹⁴¹⁾。

相続税及び贈与税の廃止の理由について、廃止法案は、公平と福祉を目的とするよりも効果的な他の社会保障制度や租税制度が拡大してきたことにより、資産生活者に対抗したものと捉えられる相続税及び贈与税が、それらに取って代わられたことを指摘している。また、管理と捕捉が容易な有体財産で構成されていた相続税及び贈与税の対象である従来の財産が、無体化及びグローバル化し、財産の構造変化が生じていることや、わずかな税収のために高い行政コストが発生していることも、経済的理由として挙げている¹⁴²⁾。

しかし、2006 年 12 月改正において、2007 年度財政法案 (法律 296 号) 等により、

遺産取得課税方式を採用し、相続税及び贈与税が導入されることとなった¹⁴³⁾。その基礎控除及び税率は、被相続人又は贈与者と財産取得者との関係により決まる（表2）。

表2 イタリアにおける基礎控除及び税率

被相続人等との関係	基礎控除*1	税率
配偶者、直系卑属、直系尊属	11,000 万円	4%
兄弟姉妹	1,100 万円	6%
直系 4 親等、傍系 3 親等内の親族	—	6%
その他	—	8%

*1 為替レートは、1 ユーロ=110 円で換算

第3節 相続税を廃止した諸外国

本節では、相続税を廃止した国としてカナダ及びオーストラリアを取上げ、その背景及び現況についてまとめる。相続税を廃止した国としては、他にオーストリア、ニュージーランド、スウェーデン、香港、シンガポール等がある。

第1項 カナダ

カナダでは、連邦制を採用している。その連邦政府が成立したのは 1867 年にまで遡る。このとき制定されたカナダ憲法である英領北米法では、課税権について、連邦議会の専属的立法権に含める（英領北米法第 91 条 3）一方で、州の目的上の歳入を徴収するために直接税を賦課する立法権限を州にも認めている（英領北米法第 92 条）¹⁴⁴⁾。

カナダにおいて、相続税の賦課徴収は、1892 年に州税として始まった¹⁴⁵⁾。1894 年には全ての州が相続税を立法化していたが、課税最低限や税率構造には、各州で相違があった。その後、1941 年に戦時下における歳入の必要性から自治領相続税法（Dominion Succession Duty Act）が制定されたことにより、連邦と州の両方で課税

された。自治領相続税法は、遺産全体の規模に基づく税率と、相続人の事情を考慮するため相続人の承継額に基づいた税率とを有する構造となっていた。しかし、1947年に制定された租税賃貸協定(Dominion-provincial Tax Rental Agreement)を受けて、連邦税の一部割当てを受ける代わりに州の相続税を廃止した。

1958年には自治領相続税法が廃止され、代わりに二重税率の必要のない連邦遺産税法(Estate Tax Act)が新たに成立した。しかしながら、1967年に公表されたカーター報告書(Report of the Royal Commission on Taxation)は、贈与税及び遺産・相続税について、課税単位としての家族内の移転を除き、全て承継者側で取得財産に所得課税する旨の提言をしている¹⁴⁶⁾。その後、連邦政府が死亡時に資本財産が処分されたものとみなして譲渡所得に課税する制度を1971年に導入したのに伴い、連邦遺産税の賦課徴収を廃止した。当時、特定の資産に対する優遇措置がなく、農家や中小企業などから事業継続が困難になるとの批判があったこと¹⁴⁷⁾、連邦、州ともに財源としての相続税の重要性が低下していたこと¹⁴⁸⁾等が廃止の理由として挙げられる。この連邦遺産税の廃止を受けて、多くの州で相続税の課税が再開されたが、1986年には全ての州で廃止された。

贈与税は1931年から連邦レベルで課税されていたが、1969年には遺産税と統合されており、州の相続税の廃止により贈与税も廃止されている。

現行の連邦所得税法(Income Tax Act R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.))では、遺言相続の場合は遺言執行者、無遺言相続の場合は遺産管理人又は受託者を被相続人の人格代表者として、被相続人の最終年度所得税申告書を提出しなければならないとしている(第150条(1)(b)、第150条(1)(d)及び第150条(3))。

また、譲渡所得は2分の1が課税対象となり、譲渡損失も2分の1が考慮される(第38条(a)、第41条(1))。両者を比較した際、譲渡所得が大きければ他の所得と合算されて通常の税率で課税され、譲渡損失が大きければ、過去3年又は将来無期限の正味譲渡所得から控除できる(第111条(1)(b))。死亡時の年度については、納税者は死亡の直前に各資本財産を処分し、当該死亡の直前における当該財産の公正市場価額に等しい収入を得たとみなされる(第70条(5)(a))。また、納税者の死亡の結果、当該納税者により処分されたものとみなされる財産を取得した者も、当該死亡時に当該死亡

の直前の公正市場価額に等しい原価でそれを取得したものとみなされる(第70条(5)(b))。

このように、カナダでは、相続等による財産取得についても連邦所得税法により課税されている。しかしながら、相続時のキャピタル・ゲイン課税と相続税とに一定の補完関係があるとしても、保有財産の増加益に課される所得税と、相続により移転する財産の価額を課税標準とする遺産税とには、必然的に違いが存在するはずであり、国際的な二重課税が生じる可能性がある¹⁴⁹⁾。

第2項 オーストラリア

オーストラリア憲法が制定されたのは、1901 年である。オーストラリアについても、カナダと同様に連邦制を採用しており、6 つの州、北部準州及び首都特別地域から構成されている。

オーストラリアがイギリスの植民地として成熟していくなか、故人の財産承継に関する法律等はなく、主に遺言によりなされていたが、それを植民地政府に預託し執行を依頼した際にいくらかの金額を支払ったのが、相続税の萌芽とみられている¹⁵⁰⁾。オーストラリアにおける相続税は、1914 年に遺産税賦課法 (Estate Duty Assessment Act)、同年にその税率を定めた遺産税法 (Estate Duty Act) の制定により導入された¹⁵¹⁾。1941 年には、遺産税の租税回避への対処のために贈与税が導入され、各州でも類似の課税が行われた。

当時、州税として遺産税体系、相続税体系を採る州があったが、さらにその両方式を採用する州もあった。相続人が被相続人の近親者であれば税率が低く設定されていたが、課税価格の計算上認められる課税除外や、親族関係の範囲等は州ごとに異なるものであった。

クイーンズランド州では、農業経営者等の強い不満を受け、また、老後の休息の場としての州の魅力を高めるべく、遺産税又は相続税の廃止が主張されるようになった。1975 年にクイーンズランド州が配偶者間承継を課税除外とすると、競争上の考慮から、他の州もこれに続いた。さらに、クイーンズランド州が遺産・相続税及び贈与税を 1977 年に廃止すると他の州も追随し、1979 年以降には連邦でも廃止された。これにより、1985 年までキャピタル・ゲインに対して課税されていなかったため、譲渡

所得課税も死亡時課税も存在しない状況となった。連邦政府は、遺産税法廃止について、富裕層の課税逃れの容易さ、類似の資力を有する納税者間での水平的公平性の問題、インフレ環境下における課税最低限及び課税除外の調整機能の欠如から、公衆の不満が大きくなったためと指摘している。

オーストラリアでは、現在、所得税賦課法（Income Tax Assessment Acts。以下、「ITAA」という。）があり、所得税率法（Income Tax Rates Act）等で規定されている税率を適用して課税される¹⁵²⁾。被相続人の死亡に際して、遺言執行者又は遺産管理者は、被相続人の死亡日までの所得に係る最終年度申告書を提出しなければならない（ITAA216条(1)(aa)）が、現行制度には、資産のみなし処分課税はない¹⁵³⁾。

廃止が主張されていた当時において、相続財産の不当な集中排除及び機会均等の促進等の観点から、相続税及び贈与税の必要性も主張されていた¹⁵⁴⁾。また、遺産・相続税がもつ再分配機能を考えると、オーストラリアにおいて遺産・相続税が課税されないうえに、富への課税もなされないことに対し、相続による富の不平等は能力等によるそれよりも受入れ難く、遺産税よりも分配を受けた遺産額により負担が定まる相続税を考慮すべきであるとの見解があった¹⁵⁵⁾。

他方、1985年に公表された税制改革草案白書では、資産移転課税を再び実施するならば相続税と贈与税を統合し、累進税率構造を有する生涯累積課税が望ましいとしながらも、それによる税収はあまり望めず、財源確保という観点からは連邦政府に魅力がないだろうとしている¹⁵⁶⁾。

オーストラリアには州相互の競争という我が国には存在しない要素があるため、一般的な示唆を導くべきではないが、制度の整合性が曖昧になり、ある集団に属する者のみが負担することになると、制度を維持するのが政治的に難しくなるのではないかと指摘がある¹⁵⁷⁾。

⁹³⁾ 以上の沿革は、川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 巻 22 頁以下（日本税務研究センター、2004 年）を参照。

⁹⁴⁾ 五嶋陽子「アメリカの遺産税・贈与税改革」経済貿易研究：研究所年報 31 号 43 頁（神奈川大学、2005 年）。

⁹⁵⁾ 長岡和範『アメリカの連邦税 入門』191 頁（税務経理協会、2002 年）。

-
- 96) 配偶者の取得した遺産は、金額について無制限に控除できる。
- 97) 連邦遺産税と同様に、金額について無制限に控除できる。
- 98) 五嶋・前掲注 94, 38 頁。
- 99) 川端・前掲注 93, 32 頁以下を参照。
- 100) ワシントン大学での大統領候補者討論会において、このような発言をしたとされる
(<http://www.debates.org/index.php?page=october-17-2000-debate-transcript>, 2011 年 6 月 29 日 10 時頃アクセス。)。
- 101) 最高税率は、2001 年の 55%に対して、2003 年は 49%、2004 年は 48%、2005 年は 47%、2006 年は 46%、2007 年から 2009 年までは 45%となる (Act 2001 Section 511(c))。また、適用除外額は、2001 年の 5,400 万円に対して、2003 年は 8,000 万円、2005 年は 12,000 万円、2006 年から 2008 年までは 16,000 万円、2009 年は 28,000 万円となる (Act 2001 Section 521(a)。以下、本節において、為替レートは全て 1 ドル=80 円で換算した。)。
- 102) 柴由花「相続税と所得税の統合 ―課税ベースからの考察―」横浜国際社会科学研究所 8 巻 57 頁 (横浜国立大学, 2003 年)。
- 103) 矢内一好「各国の相続税制の概要と問題点」税理 54 巻 2 号 124 頁 (ぎょうせい, 2011 年)。
- 104) 荒木知「英国相続税の歩み ―中性から 21 世紀へ」国際税務 29 巻 2 号 90 頁 (税務研究会, 2009 年)。
- 105) 土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税 ―自由主義段階から帝国主義段階へ―』249 頁 (東京大学出版会, 1975 年)。
- 106) 土生・前掲注 105, 251 頁。
- 107) 土生・前掲注 105, 252 頁。
- 108) 小野塚久枝『21 世紀における相続税改革』14 頁 (税務経理協会, 2003 年)。
- 109) 土生・前掲注 105, 250 頁。
- 110) 小野塚・前掲注 108, 15 頁。
- 111) 以下、本節において、為替レートは全て 1 ポンド=130 円で換算した。
- 112) 土生・前掲注 105, 260 頁。
- 113) 土生・前掲注 105, 268 頁。
- 114) 土生・前掲注 105, 270 頁。
- 115) 荒木・前掲注 104, 91 頁。
- 116) 佐藤進「資産課税の構造」税経通信 30 巻 3 号 10 頁 (税務経理協会, 1975 年)。
- 117) 小野塚・前掲注 108, 17 頁。
- 118) 荒木・前掲注 104, 92 頁。
- 119) 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 巻 103 頁 (日本税務研究センター, 2004 年)。
- 120) J.A. KAY & M.A. KING, THE BRITISH TAX SYSTEM, 3rd ed. 145 (Oxford University Press, 1983)。なお、第 4 版の訳書として、田近栄治訳『現代税制の経済学 イギリスの現状と改革』65 頁 (東洋経済新報社, 1989 年)。
- 121) 高野・前掲注 119, 103 頁。
- 122) C. WHITEHOUSE, P. VAINS AND L. NARAIN, REVENUE LAW : PRINCIPLES AND PRACTICE, 21st ed. 431 (LexisNexis, 2003)。
- 123) 高野・前掲注 119, 108 頁。
- 124) 生前贈与で累積される財産の割合は、死亡前 3 年以下の場合は 100%、3 年を超えて 4 年以下までは 80%、4 年を超えて 5 年以下までは 60%、5 年を超えて 6 年以下までは 40%、6 年を超えて 7 年以下までは 20%である (第 7 条(4))。
- 125) 小野塚・前掲注 108, 20 頁。
- 126) 野田裕康「ドイツ相続税の諸問題」二松学舎大学国際政経論集 8 巻 178 頁以下 (二松学舎大学, 2000 年) を参照。
- 127) この違憲決定については、谷口勢津夫「財産評価の不平等に関するドイツ連邦憲法裁判所の 2 つの違憲決定」税法学 535 号 153 頁以下 (日本税法学会, 1996 年)、中島茂樹「課税権と所有

- 権 —財産税違憲決定」自治研究 74 卷 12 号 119 頁以下（第一法規, 1998 年）、中島茂樹ほか「所有権の保障と課税権の限界 —ドイツ連邦憲法裁判所の財産税・相続税違憲決定」法律時報 68 卷 9 号 47 頁以下（日本評論社, 1996 年）、三木義一「財産権保障と課税権の限界 —ドイツ土地増加税論議を素材として」『現代税法と人権』167 頁以下（勁草書房, 1992 年）を参照。
- 128) 目的出捐とは、特定の目的に利用される、又は特定の目的のための利用に負担を伴い、取得者の利得が減少するような死亡による贈与又は生前贈与をいう。
- 129) 夫婦財産関係の一つであり、婚姻の解消の際、離婚又は死別、さらに配偶者が相続に参加するか否かにより財産の清算についての取り扱いが異なる（民法第 1363 条）。
- 130) 天野史子ほか「ドイツとフランスにおける遺産取得課税（下）」国際税務 29 卷 9 号 78 頁以下（税務研究会, 2009 年）を参照。
- 131) 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 卷 158 頁（日本税務研究センター, 2004 年）。
- 132) フランスにおける相続税の沿革については、首藤重幸ほか「補章 —フランスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 卷 188 頁以下（日本税務研究センター, 2004 年）を参照。
- 133) 小野塚久枝「相続税とは何か? —生成・発展の歴史（フランス）より、諸問題を整理する」東横学園女子短期大学女性文化研究所紀要 11 号 57 頁（東横学園女子短期大学女性文化研究所, 2002 年）。
- 134) ただし、財産の無償移転が行われた以前 10 年のうち 6 年以上フランスに課税上の住所を有していた場合には、国内外を問わずに課税対象となる（第 750 条の 3 第 3 項）。
- 135) 天野史子ほか「ドイツとフランスにおける遺産取得課税（上）」国際税務 29 卷 8 号 93 頁以下（税務研究会, 2009 年）を参照。
- 136) 中里実「フランスにおける相続税と贈与税」海外住宅・不動産税制研究会（編）『相続・贈与税制再編の新たな潮流』164 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）。
- 137) 首藤ほか・前掲注 132, 192 頁。
- 138) 篠原正博「フランスの資産課税」一河秀洋ほか（編）『資産政策と資産課税』279 頁（有斐閣, 1998 年）。
- 139) 小野塚・前掲注 133, 59 頁以下を参照。
- 140) 首藤重幸「補章 —イタリアにおける相続税の廃止」日税研論集 56 卷 224 頁（日本税務研究センター, 2004 年）。
- 141) 吉牟田勲「資産課税の国際比較」水野正一（編）『資産課税の理論と課題（改訂版）』350 頁（税務経理協会, 2005 年）。
- 142) Massimo Antonini, *Abolition of the Italian Inheritance and Gift Tax*, 42 EUROPEAN TAXATION 133-138 (International Bureau of Fiscal Documentation, 2002)。
- 143) 岩佐由加里「贈与税の在り方に関する研究 —租税回避行為の防止を念頭に置いて—」税務大学校論叢 61 号 437 頁（税務大学校, 2009 年）。
- 144) 一高龍司「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度」日税研論集 56 卷 46 頁（日本税務研究センター, 2004 年）。
- 145) カナダにおける相続税の沿革については、一高・前掲注 144, 47 頁以下を参照。
- 146) 一高・前掲注 144, 53 頁。
- 147) 篠原正博「相続税の存在意義 —オーストラリアおよびカナダの経験に学ぶ」『不動産税制の国際比較分析』290 頁（清文社, 1999 年）。
- 148) R.M.Bird, *Canada's Vanishing Death Taxes*, 16 OSGOODE HALL LAW JOURNAL, 144 (York University, 1978)。
- 149) 吉村政穂「カナダにおける相続時課税」海外住宅・不動産税制研究会（編）『相続・贈与税制再編の新たな潮流』232 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）。
- 150) 米原淳七郎「オーストラリアの資産課税」一河秀洋ほか（編）『資産政策と資産課税』342 頁以下（有斐閣, 1998 年）を参照。
- 151) オーストラリアにおける相続税の沿革については、一高・前掲注 144, 72 頁以下を参照。

-
- 152) 一高・前掲注 144, 71 頁。
- 153) 一高・前掲注 144, 83 頁。
- 154) 篠原・前掲注 147, 222 頁。
- 155) Peter Saunders, *An Australian Perspective on Wealth Taxation*, TAXATION ISSUES OF THE 1980S, PAPERS PRESENTED AT A CONFERENCE ORGANIZED BY THE CENTRE OF POLICY STUDIES, 407 (MONASH UNIVERSITY, 1983)。
- 156) REFORM OF THE AUSTRALIAN TAX SYSTEM : DRAFT WHITE PAPER 179 (AUSTRALIAN GOVERNMENT PUBLISHING SERVICE, 1985)。
- 157) 渕圭吾「オーストラリアの相続・贈与税」海外住宅・不動産税制研究会『相続・贈与税制再編の新たな潮流』264 頁 (日本住宅総合センター, 2010 年)。

第4章 我が国における現行相続税法の問題点

前章では、相続税の世界的な動向を探った。

本章では、再び我が国の相続税制度に視点を戻し、我が国特有の課税方式である法定相続分課税による遺産取得課税方式の問題を、判例を踏まえながら考察する。

第1節 相続税負担における公平性の問題

遺産課税方式を採用して創設された我が国における相続税法は、その後の民法改正により、遺産取得課税方式へと変更された。さらに、仮装分割、農業用資産や中小企業用資産等を相続した場合の重い税負担等の批判を受けて、現行の法定相続分課税による遺産取得課税方式へと変更されて 50 年以上経つ。その間、相続を「争続」あるいは「争族」とまでいわれるように、個人主義が浸透し、相続人間で個人の権利が主張されるようになった。そのため、納税者間における水平的公平性が保たれているかどうか重要となる。しかしながら、現行の課税方式では、基礎控除及び税額計算の点において必ずしも公平であるとはいえない。以下では、それぞれにおける公平性の問題について検討する。

第1項 基礎控除に係る公平性の欠如

第 2 章で明らかとなっており、現行課税方式において、相続又は遺贈により財産を取得した個人（相続第 1 条第 1 号）に係る相続税の納付税額は、課税価格に相当する金額の合計額（遺産総額）から非課税財産（相続第 12 条）や基礎控除額（相続第 15 条）等を控除して算出された遺産総額を、いわゆる法定相続人（相続第 15 条第 2 項及び同条第 3 項）が民法の定める相続分（民法第 900 条及び同法第 901 条）により取得したものとみなして計算し、その相続税の総額（相続第 16 条）を実際に取得した財産の価額により按分（相続第 17 条）することで算出される。

上記の計算過程において、遺産総額から控除される非課税財産の一部及び基礎控除の額は、民法の規定にはない法定相続人の数を基に計算されることになる。ここで、法定相続人の数とは、上述のとおり相続税法第 15 条第 2 項及び同条第 3 項において

規定されており、民法第 5 編第 2 章（相続人）に規定されている相続人の数を修正する形となっている。すなわち、相続人のうち、相続の放棄があった場合には、その放棄がなかったとした場合における相続人の数となる。そして、非課税財産においては、保険金の非課税限度額（相続第 12 条第 5 項）及び退職手当金等の非課税限度額（相続第 12 条第 6 項）が上記法定相続人の数を用いて計算され、500 万円×法定相続人の数及び実際に取得した金額のうち、いずれか低い金額までが非課税とされる。遺産に係る基礎控除額については、5,000 万円+1,000 万円×法定相続人の数が控除される。したがって、法定相続人の数により、控除される金額が異なることになり、納付税額にも影響することとなる。

例えば、相続人が全て被相続人の子であり、全ての者が 1 億円ずつ遺産を相続した場合を検討してみる。遺産総額は、1 億円×法定相続人の数であり、遺産に係る基礎控除額は、上述のとおり、5,000 万円+1,000 万円×法定相続人の数である。この設例における法定相続人の数と 1 人あたり相続税負担額の関係は、表 3 のようになる。

表 3 法定相続人の数と 1 人あたり相続税負担額の関係

法定相続人の数	1 人	2 人	3 人	4 人	5 人
遺産総額	1 億円	2 億円	3 億円	4 億円	5 億円
遺産に係る基礎控除額	6,000 万円	7,000 万円	8,000 万円	9,000 万円	10,000 万円
法定相続人 1 人あたりの基礎控除額	600 万円	3,500 万円	2,677 万円	2,250 万円	2,000 万円
相続税の総額	600 万円	2,500 万円	4,500 万円	6,500 万円	8,500 万円
法定相続人 1 人あたりの相続税額	600 万円	2,250 万円	1,500 万円	1,625 万円	1,700 万円

（出所）税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方 ―参考資料」66 頁

（2007 年）より作成

表 3 が示すように、法定相続人が 1 人の場合の相続と、5 人の場合の相続とでは、

遺産総額が増加しているため、相続税の総額が増加することには納得がいくと思われる。しかしながら、各相続人の相続税額についてみると、同じ1億円の財産を取得しているにもかかわらず、法定相続人の数が増えるにしたがって1人あたりの税負担が増加することとなる。これは、遺産に係る基礎控除額に定額部分があるため、財産を取得した法定相続人の数が増えるにつれて、1人あたりの基礎控除額が減少するためである。

次に、相続人が全て被相続人の子であり、遺産総額1億円を単独で相続した場合について検討してみる。ここで、財産を取得した者以外の法定相続人は、相続を放棄又は財産を取得しなかったものとし、遺留分については考えないものとする。この設例における法定相続人の数と単独相続した相続人の相続税負担額の関係は、表4のようになる。

表4 単独相続の場合の法定相続人の数と相続税負担額の関係

法定相続人の数	1人	2人	3人	4人	5人
遺産総額	1億円				
遺産に係る基礎控除額	6,000万円	7,000万円	8,000万円	9,000万円	10,000万円
相続税の総額	600万円	350万円	199万円	100万円	0円

表3とは逆に、単独相続の場合は、法定相続人の数が増えるにしたがって税負担が減少する。これは単独相続でなくとも、財産を取得しない法定相続人の数が取得した人数に比べて多いほど、同じ傾向になる。なぜならば、遺産に係る基礎控除額は法定相続人の数により増加するが、基礎控除の定額部分を分配する相続人の数が少ないため、1人あたりの基礎控除額が増加するからである。

上記のそれぞれの設例において、各相続は「法定相続人の数が異なる相続」とみることもでき、そのために個人の相続税額が異なるとの反論もあり得る。しかし、相続税の納税義務者は、相続又は遺贈により財産を取得した「個人」なのであり（相続第1条の3）、納税義務者個人ごとの担税力に着目して、公平であるか否かを検討する必要があると考える。したがって、上記の設例からは、個人の取得した

財産の価額に応じた課税ができておらず、水平的公平性が保たれていないこととなる。

以上の問題は、相続人のうちに養子がある場合に顕著となる。すなわち、子の配偶者や孫、孫の配偶者等を被相続人の養子として相続人の数を増やし、相続税の負担を回避する事例である。

第1章で述べたとおり、これがかつては多く見られたため、昭和63年12月法律第109号により現行法第15条第2項の規定が設けられ、法定相続人の数に算入する養子の数を制限し、対応策が採られることとなった。また、現行法第63条には、同法第15条第2項に規定する養子の数の範囲内においても、相続税の負担を不当に減少させる結果になると認められる場合は、税務署長は、その養子を相続人に算入しないで相続税の計算を行うことができるとの否認規定も設けられた。

しかし、当事者間に養子縁組をする意思がないときは当然無効であるが（民法第802条）、民法上有効とされる養子縁組について、税務署長がこの条文を根拠に否認することはないと考えられる¹⁵⁸⁾。判例においても、相続税等の軽減を目的として養子縁組をしたからといって、その養子縁組が無効となるものではないと判示されている¹⁵⁹⁾。また、親子としての精神的なつながりをもとうとする意思及びその効果として監護、教育、扶養又は相続のいずれか一つでも目的としているならば、養子縁組は有効であるとされるが¹⁶⁰⁾、相続発生後、数年して離縁しようとしたなど、親子関係を持つという意思がみられない場合は無効であるとされている¹⁶¹⁾。

養子縁組は、養親と養子の間に親子関係を発生させる制度である。しかし、本来の趣旨から外れた養子縁組が行われる原因の一つには、相続税における現行の課税方式が挙げられ、民法の養子制度に悪影響を与えていると思われる¹⁶²⁾。

第2項 税額計算における公平性

第1項でも触れたように、現行の課税方式では、被相続人の遺産を法定相続分により取得したものとみなして相続税額を計算し、それを実際に取得した財産の価額により按分する。したがって、相続人が実際に取得した財産の価額だけではなく、全ての相続人等が取得した遺産総額が明確であることが重要である。

しかし、申告期限までに遺産の全てが明らかにならない場合、また、他の共同相続

人の取得した財産が明らかにならない場合も考えられる。遺産分割の状況や財産の把握とは関係なく、複数の税理士に税務代理を依頼する場合が考えられるが、その際に、自己の知り得た相続に関する情報を守秘義務によって税理士相互間で通知することができず、一つの相続に対して異なる相続税の総額により申告が行われるということもあり得る¹⁶³⁾。いずれにせよ、その結果として、共同相続人のうち一人にでも申告漏れや評価の誤り等による修正が行われると遺産総額に変更が生じるため、当事者以外の他の共同相続人にも附帯税が発生することとなる。

その際に課される加算税については、国税通則法(平成22年3月31日法律第6号。以下、「税通」と表記する。)第65条に規定されており、同法同条第4項では、納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに、その修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由」があると認められるものがある場合には、納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額により計算した金額を控除して加算税を計算すると規定されている。

それでは、相続財産に含まれるかどうか不明であり、当該財産を相続税の課税価格に含めなかった場合、上記国税通則法第64条第4項に規定されている「正当な理由」となり得るであろうか。

一般に、客観的合理性を有していれば、権利を主張する範囲で課税価格に算入すべきであると考え¹⁶⁴⁾。これについて、判例では、「相続財産に属する特定の財産を計算の基礎としない相続税の期限内申告書が提出された後に当該財産を計算の基礎とする修正申告書が提出された場合において、当該財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足りる事実を認識して期限内申告書を提出したことを納税者が主張立証したときは、国税通則法第64条4項にいう『正当な理由』があるものとして、同項の規定が適用されるものと解すべきである。」とし、財産の帰属をめぐる係争中の場合には、当事者は自己のものとして争っている以上、当該財産を相続財産に含めて申告すべきであり、過少申告加算税が課されてもやむを得ないとされている¹⁶⁵⁾。また、他の相続人が相続財産の全容を明らかにしない場合でも、情報入手の努力の結果、相続財産の一部のみが判明し、その部分だけで遺産に係る基礎控除額を超える場合には、その判明した相続財産について申告しなければな

らないと判示されており、申告を怠った場合には、無申告加算税が賦課されることとなる¹⁶⁶⁾。

それでは、相続人が相続財産の隠蔽又は偽装を行った場合はどうであろうか。この場合、事実認定が重要となり、納税者自身が隠蔽又は偽装に基づき申告した場合には、重加算税が課されるものと解される¹⁶⁷⁾。しかし、他の共同相続人が隠蔽又は偽装した場合にはどうであろうか。現行の課税方式では、隠蔽又は偽装されていた財産が遺産総額に含まれるために過少申告分が生じる。この際、他の共同相続人に重加算税は課されないとされている¹⁶⁸⁾。しかし、そのような場合においても、過少申告加算税が賦課されることとなる。

また、相続税の計算上、相続又は遺贈により取得した財産のほかに、相続開始前 3 年以内に被相続人から贈与により取得した財産も加算の対象となることから、被相続人の生前に受けた贈与財産についても明確であることが必要となる。平成 15 年に相続時精算課税制度が創設されたことにより、贈与の回数の増加及び計算期間の長期化が想定されることから、同年の改正（平成 15 年 3 月法律第 8 号）において、他の相続人等に対して贈与税の申告内容を所轄税務署長に開示請求することができることとされた（相続第 49 条）。

しかしながら、自分が認識している財産を適正に申告した納税者に、加算税といういわば制裁を課すことに合理性はないと思われる¹⁶⁹⁾。

以上の問題は、遺産総額を法定相続分により按分したものとして計算する現行課税方式が原因であり、個人主義が浸透してきた現在において、申告漏れや評価の誤りに関係しない共同相続人の税負担が増加し、附帯税が課されることは到底受入れ難いことである¹⁷⁰⁾とともに、相続人間における公平性が保たれていないと思われる。

第2節 事業承継税制の問題点

はじめに述べたように、中小企業の割合は、国内の企業全体に対して約 9 割を占めている。また、中小企業は、雇用の約 7 割を支えており、日本経済の基盤となっている。したがって、中小企業における事業の承継が、事業の継続及び発展のうえで重

要な課題となる。そこで、平成 20 年 5 月、中小企業における事業承継を円滑に行うことを目的として「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（平成 20 年 5 月 16 日法律第 33 号）が成立した。

この円滑化法は、遺留分減殺請求による自社株式等の分散を防ぐための遺留分に関する民法の特例、事業承継の際の金融支援措置及び相続税負担の軽減を柱としている¹⁷¹⁾。このうち、相続税負担の軽減に対して、取引相場のない株式等に係る相続税及び贈与税の納税猶予制度が創設された（租特平成 21 年 3 月法律第 13 号）。

上記の納税猶予制度創設にあたり、相続税の見直し、特に課税方式の見直しが検討された。すなわち、現在我が国で採用されている法定相続分課税による遺産取得課税方式から、純粋な遺産取得課税方式へと改めるというものであった。これは、事業承継者に対して税負担の軽減をすると、当該事業承継者以外の共同相続人にもその効果が及んでしまうという問題があるためであった。

以下では、我が国における事業承継税制について概観し、その問題点について考察する。

第1項 新事業承継税制について

一般に「事業承継税制」と呼ばれる制度に対する税法上の定義はないが、小規模宅地等の特例（租特第 69 条の 4）、さらに、上述の取引相場のない株式等に係る相続税及び贈与税の納税猶予制度（租特第 70 条の 7 ないし第 70 条の 7 の 4）が事業承継税制にあたると思われる¹⁷²⁾。

事業承継を広く捉えれば、農地に対する相続税及び贈与税の納税猶予制度（租特第 70 条の 4 ないし第 70 条の 6）も事業承継税制の一部と考えられる¹⁷³⁾。まず、昭和 39 年 3 月法律第 24 号において、農業後継者が農地等の生前贈与を受けた場合、一定の要件の下にその年分の贈与税額のうち当該農地等の価額に対応する部分の税額については、納期限を贈与者の死亡の日まで延長することとされた（租特第 70 条の 4）。そして、昭和 50 年の改正（昭和 50 年 3 月法律第 16 号）により、農地等の相続において相続税の納税猶予の特例（租特第 70 条の 6）が創設されたことから、贈与税についても納税猶予とする特例に改正された¹⁷⁴⁾。

次いで、昭和 58 年税制改正（昭和 58 年 3 月法律第 11 号）により、取引相場のない株式の相続税評価の改正及び事業用小規模宅地等の特例などの制度化が図られた¹⁷⁵⁾。これは、昭和 55 年に発足した中小企業承継税制問題研究会により昭和 56 年に取りまとめられた「中小企業承継税制に関する報告書」を受けて実現した。取引相場のない株式評価についての改正は、以下の点についてである。第一点として、小会社の株式につき純資産価額方式と類似業種比準方式との併用方式により評価できるようになったことである。第二点として、類似業種比準方式につき類似業種の選択にあたって大分類、中分類、小分類の選択ができるようになったことである。第三点として、類似業種の株価について前年の平均株価を選択できるようになったことである¹⁷⁶⁾。

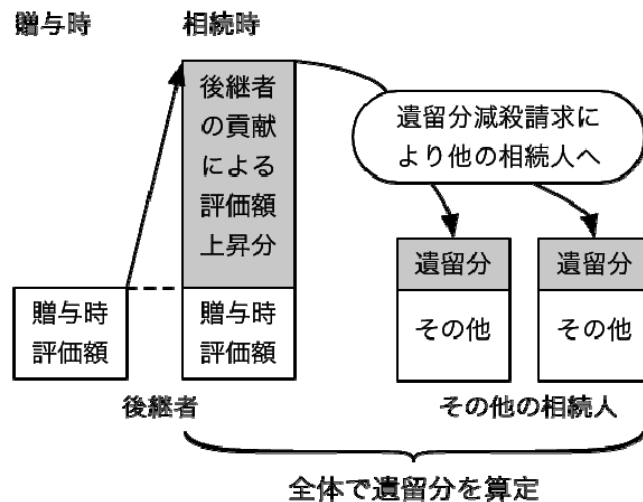
しかしながら、事業の承継にはさまざまな支障があり、後継者の能力等以外には、以下のような阻害要因がある¹⁷⁷⁾。

第一に、民法における遺留分制度（民法第 1028 条以下）が挙げられる。事業の承継を目的として、相続又は贈与等により事業の経営者から後継者に対して事業用資産又は当該企業の株式等を移転した場合でも、他の相続人から遺留分減殺請求によってその一部が失われる可能性がある。また、遺留分の算定は贈与時の評価額ではなく相続開始の時点における価額であるため（民法第 1029 条）¹⁷⁸⁾、生前贈与後に後継者の貢献により株式の価値が上昇すると相続時の遺留分減殺請求の価額も増えることとなる（図 4 参照）。

第二に、事業承継者は、事業上の債務整理や代償分割の際の支払い等、多額の資金を臨時的に必要とすることが多いが、その調達が困難である場合が少なくない。

第三に、事業を承継するにあたり、相続又は贈与等により取得する株式の多くは取引相場のない株式となるが、その評価額が大きくなり、相続税及び贈与税の負担が重くなる場合がある。

以上のような問題を対処するために成立したのが、上記円滑化法である。この立法により、生前に贈与された株式が遺留分から除外されることで、株式の分散が防止されることとなった。



(出所) 佐藤悦緒『『中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律』の施行に当たって』

税経通信 63 巻 11 号 70 頁 (税務経理協会, 2008 年) より作成

図 4 遺留分算定の影響

また、上記円滑化法を受けて、税法において、取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度（租特第 70 条の 7 の 2 ないし第 70 条の 7 の 4）及び株式等の生前贈与による事業承継を促進するための贈与税における納税猶予制度の創設（租特第 70 条の 7）、農地の永続的な確保と有効利用の徹底のための農地に係る相続税等の納税猶予制度（租特第 70 条の 4 ないし第 70 条の 6）の見直しが行われた¹⁷⁹⁾。この取引相場のない株式等に係る相続税及び贈与税の納税猶予制度は、円滑化法が定める中小企業者に該当する会社の経営者から後継者に対する非上場議決権株式又は出資の贈与又は相続について、一定の要件を満たす場合に、贈与税又は相続税の納税を猶予して、最終的には免除を認める制度である¹⁸⁰⁾。これは、中小同族会社の経営者の死亡又は引退等に伴う円滑な事業承継のためには、経営資源としての議決権株式の分散を防止して安定的な経営の継続を確保することが必要であり、また、地域経済の活力維持と雇用確保のためにも必要であるという考え方に基いている。

しかしながら、この制度は複雑であり、手続きが面倒であるとの問題がある¹⁸¹⁾。また、円滑化法には、事業承継の円滑化に併せて地域経済の活力維持や雇用の確保と

いった効果も期待されている¹⁸²⁾。しかし、贈与又は相続後、5年間という経営承継期間において（租特第70条の7の2第2項第六号）、雇用の8割を維持しなくてはならないとする事業継続要件（租特第70条の7の2第3項第二号）は、中小企業にとって極めて困難であり、経営悪化により事業継続要件を満たすことができなくなった場合に、さらに現金納付しなければならないのは問題であるとの指摘もある¹⁸³⁾。

事業承継に係る一般的な問題として、後継者の不足は上記円滑化法及び取引相場のない株式の納税猶予制度によっても解決はできない。仮に事業承継者が一親等の血族及び配偶者以外の者となった場合、遺贈に対する相続税額が2割加算（相税第18条）されるという問題がある¹⁸⁴⁾。現行法では、他人への遺贈は事業贈与と解され、譲受人には不労所得として租税負担を重課すべきであると解されているためであり¹⁸⁵⁾、現行の事業承継税制では、親族外承継について考慮されていないのである。

また、事業承継税制の中心的課題は、事業用宅地と取引相場のない株式に対する課税問題である。この2つの課題は、税制上において異なった取扱いがなされてきた。前者は小規模宅地等の特例という立法上の措置が講じられてきたのに対し（租特第69条の4）、後者は財産評価基本通達という国税庁の取扱いの中で手当てされてきたという違いである¹⁸⁶⁾。しかしながら、事業承継に対処するという政策により、国税庁の解釈指針を示すものに過ぎない財産評価基本通達によって相続税法第22条に定める時価が変わるということは理解し難いため、取引相場のない株式については正当な時価によって課税することとしたうえで、課税上配慮が必要であれば、立法により措置を講じるべきであるとの指摘がある¹⁸⁷⁾。

第2項 居住用及び事業用宅地等の評価に対する特例の影響

上述したとおり、昭和58年の改正により、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例が立法化された（租特第69条の4）。これは、処分に制約のある事業用又は居住用の小規模宅地に対して配慮し、特に事業用宅地については多くの者の社会的基盤として制約を受けること等により、課税価格の計算の特例として設けられた¹⁸⁸⁾。

一定の要件を満たす宅地について、この課税価格の計算の特例により、その評価額

が減額される。その割合は、相続開始の直前における被相続人等の事業の用又は居住の用などの宅地の区分により、以下の表 5 のようになる。

表 5 小規模宅地等の減額割合

区分	限度面積要件	減額割合
特定事業用宅地等	400 m^2	80%
特定同族会社事業用宅地等	400 m^2	80%
特定居住用宅地等	240 m^2	80%
貸付事業用宅地等	200 m^2	50%

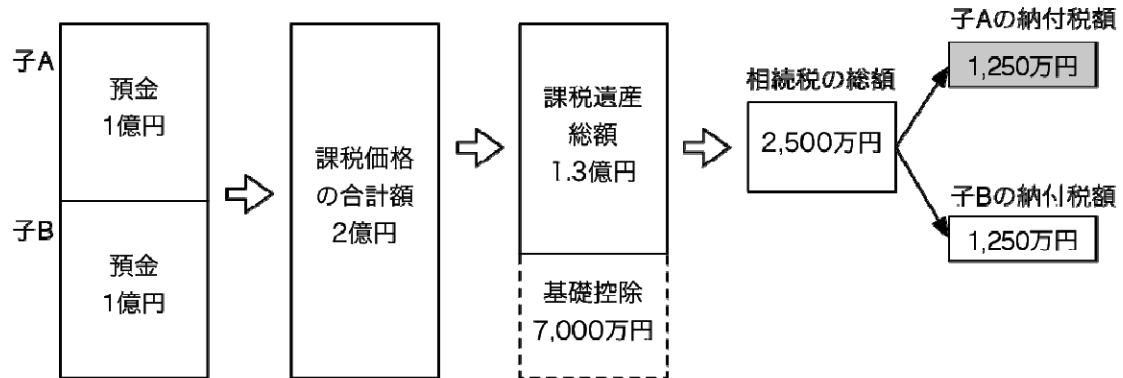
小規模宅地等の特例の前提として、被相続人が相続の直前において事業又は居住の用に供していたかが判断される¹⁸⁹⁾。判例においては、事業を始めるにあたり立体駐車場を建築中だったが、途中で死亡した場合には相続開始直前には事業に供していなかったとされ、特例が適用されなかった事例や¹⁹⁰⁾、相続開始直前に駐車場に供していた宅地で新事業のための建物を建築中であった場合、相続人の都合で事業を行わなかったとしても被相続人には事業再開の意思があったとして、特例が適用された事例¹⁹¹⁾などがある。現行課税方式をもって、遺産取得課税方式の性格を考慮すれば、相続開始時点のみならず、その取得時の状況によっても判断するべきであると考えられる¹⁹²⁾。なお、平成 22 年度の改正（平成 22 年 3 月法律第 6 号）により、申告期限まで事業又は居住の用に供しているかという要件も付されることとなった（租特第 69 条の 4 第 3 項）。

他方、小規模宅地等としての要件を満たせば大幅な減額が認められることとなるが、第 1 節でも述べたように、課税価格の合計額に変動が生じると、他の共同相続人にもその影響が及ぶことになる。

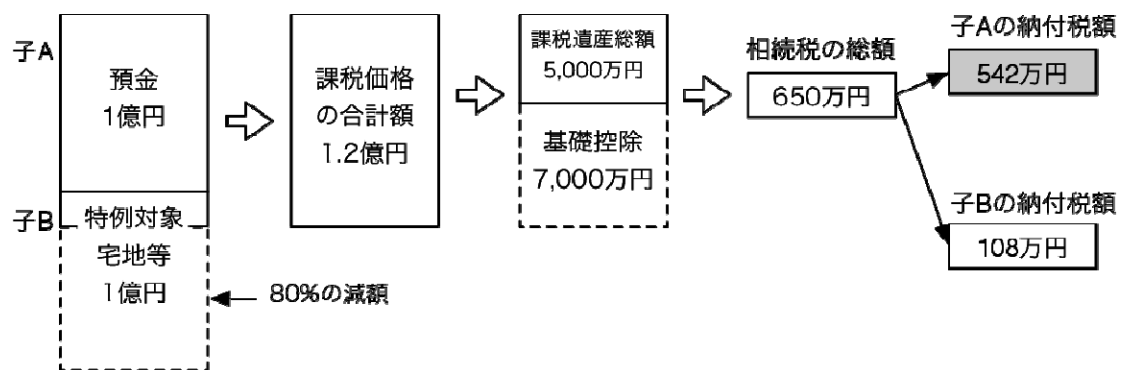
例えば、被相続人の子 2 人が、預金を 1 億円ずつ（子 A 及び B）相続した場合及び預金 1 億円（子 A）と特定事業用宅地等 1 億円（子 B）を相続した場合とを比較する。小規模宅地等の課税価格の特例による各相続人の納付税額の影響は、図 5 のよう

になる。

<子2人が預金1億円ずつ相続した場合>



<子2人が預金1億円と特例対象宅地等1億円を相続した場合>



(出所) 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方 一参考資料」67 頁 (2007 年) より作成

図 5 小規模宅地等の課税価格の特例による影響

子 B についてみると、特定事業用宅地等を相続しており、小規模宅地等の課税価格の特例を受けているので、預金 1 億円を相続した場合に比べて納付税額が減少しているのは当然である。しかし、子 A に着目すると、同じ預金 1 億円を相続しているにもかかわらず、子 B が小規模宅地等の課税価格の特例を受けたために、納付税額が 1,250 万円から 542 万円に減少することとなる。第 1 節でも述べたように、現行の課税方式では、遺産総額及び課税価格の合計額に変更が生じると、相続人全てに影響が及ぶ。そのため、上記設例のように、相続人の内 1 人にでも課税価格を減額するような特例を受ける者がいると、当該特例とは関係のない他の相続人にもその効果が及んでしま

う結果となる。

また、表 5 から明らかなとおり、この特例には限度面積要件が付されている。事業の種類又は規模によっては相当な土地を要する可能性があるが、特定事業用宅地等に係る限度面積は 400 平方メートルまでとされており、必ずしも公平であるとはいえない¹⁹³⁾。

第3節 連帯納付義務

我が国における現行相続税法は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯して納付する責任を有するとされている（相続第 34 条第 1 項）。この連帯納付義務の規定は、相続税法が創設された当時から存在している。

しかし、上記のように連帯納付の責任については規定されているものの、手続きに関する規定は見当たらないため、連帯納付義務の確定等について問題となる。

最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決の損害賠償等請求事件（民集 34 卷 4 号 535 頁）は、この連帯納付義務を確定する手続きについて争われた事件である。そこで、この事件を通して、連帯納付義務の問題点について考察する。

第1項 最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決の検討

この事件の事実の概要は、以下のとおりである¹⁹⁴⁾。

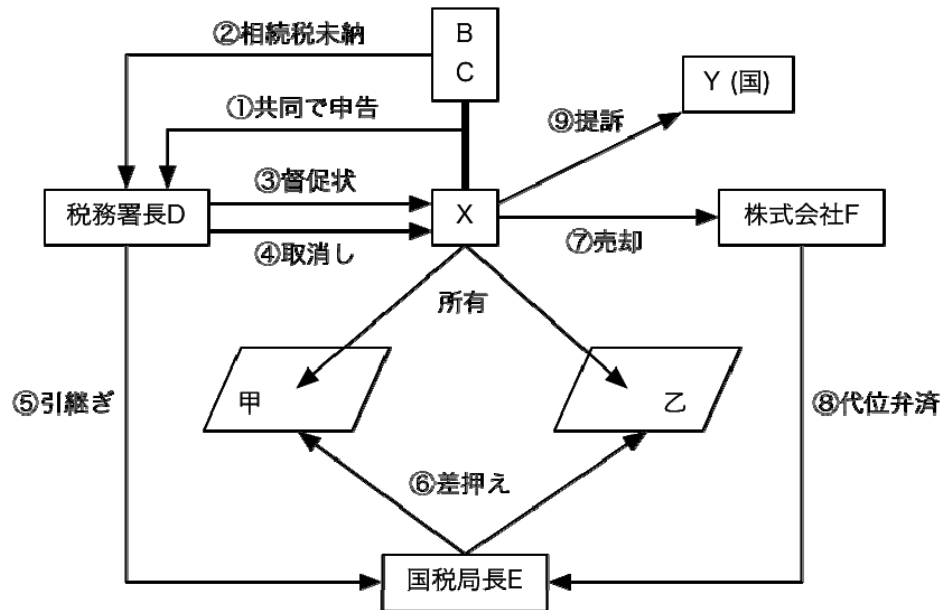


図 6 事件当事者間の関係を示した本件の概観図

被相続人 A は昭和 40 年 4 月 26 日死亡し、その長男 X (原告・被控訴人・上告人)、長女 B 及び養子 C が相続したので、X、B 及び C は昭和 40 年 10 月 26 日、所轄税務署長 D に対し、共同して相続税申告書を提出した。

D は、B 及び C が相続税を完納しなかったので、X に納税告知書及び督促状を送達した。しかし、X が異議申立及び審査請求をしたところ、上記納税告知を取消し、X に通知した。また、X に賦課決定通知書が送達されたことはない。国税局長 E は、X が相続税法第 34 条第 1 項により当該相続税及びそれに対する延滞税を連帯して納付する義務があるとして、これを徴収するため、昭和 46 年 10 月 6 日付けで X 所有の甲宅地を、昭和 47 年 2 月 21 日付で X 所有の乙宅地を差押えた。

昭和 48 年 3 月 19 日、X は乙宅地を訴外株式会社 F に売却した。F は、同日 E 国税局長に対し、上記差押えの原因とされている X の連帯納付義務の代位弁済として、B 及び C 分の相続税、延滞税及び滞納処分費の合計額を支払った。F は、当該代位弁済の求償権をもって、X に対する乙宅地の売買代金債務と対等額で相殺した。

X は、上記連帯納付義務は不存在であるなどと主張して、国 Y (被告・控訴人・被上告人) に過誤納金等の返還を求めて出訴した。

この裁判では、相続税法第 34 条の連帯納付義務の確定には、相続税の申告とは別

に確定手続きを必要とするか否かが争われた。

第一審（大阪地裁昭和 51 年 10 月 27 日判決、訟月 23 卷 1 号 15 頁）において、原告 X は、相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付義務は、第二次納税義務等と同様、他人の納付すべき税額を納付する場合に該当するが、税額確定のための特別の手続きが法定されていないため、手続き上共同相続人に連帯納付義務を追求できず、また、仮に上記の義務が国税を納付する義務（税通第 15 条第 1 項）と解すとしても国税通則法第 15 条第 3 項には含まれていないし、納付すべき税額を申告すべきもの（同法第 16 条第 2 項第一号）ともされていないから、賦課課税方式により確定されるものと解するほかはない。しかし、そのような決定通知書の送達のない場合には、連帯納付税額の確定はされていないと主張した。

他方、課税庁は、以下のように主張している。相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付の義務は、他の共同相続人の相続税申告によって当然確定し、申告によって確定した自己の相続税額を超えて他の共同相続人の相続税債務額まで納付すべき義務を特に法が定めた共同相続人に対する特別の義務であり、この点で民法における連帯保証債務に似た法律関係であるといえる。仮にそうでないとしても、連帯納付の義務は共同相続人らの共同申告によって確定するというべきであり、相続税法第 34 条第 1 項にいう「納付の責」には申告義務も含まれていると解せられる。したがって、同条同項の連帯納付の義務は申告納税方式により確定すると解すべきであるから、共同申告書の提出によりその申告人の連帯納付の義務も確定すると解すべきであるとした。

これらに対し、裁判所は、以下のように判示している。まず、相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付の義務も国税通則法第 15 条第 1 項にいう国税を納付する義務に当たると解すべきである。特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する国税は国税通則法第 15 条第 3 項に列举されているところ、相続税の連帯納付の義務は挙げられていないから、相続税の連帯納付の義務については、特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定するものと解することはできない。しかしながら、申告納税方式により確定すべき国税は、納税者が国税に関する法律の規定により納付すべき税額を申告すべきものとされている国税に限られる（税通第 16 条第 2 項第一号）が、相続税法の連帯納付義務を申告すべきものとしている法律の規定は存しないから、連帯納

付の義務は申告納税方式により確定するものと解することもできない。したがって、特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する国税でも、納税者が納付すべき税額を申告すべきものとされている国税でもない以上、相続税の連帯納付の義務は賦課課税方式により確定されるべきものである。以上から、相続税法第 34 条第 1 項の連帯納付の義務については賦課課税方式により確定し、本件においては、賦課決定通知書の送達がないから徴収することはできないとして、納税者の請求を一部認容する判決を下した。

これを受けた控訴審（大阪高裁昭和 53 年 4 月 12 日判決、行集 29 卷 4 号 514 頁）において、課税庁は、第一審での共同申告により連帯納付義務が確定するとの主張を撤回したうえで、以下のように主張している。第一に、相続税は、相続により財産を取得した者に対し、相続財産を引当てとして納付されることを予定しているものであって、実質的財産税といい得るものである。第二に、相続税は、被相続人が生存中に受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税法上の特典、その他租税の回避等の負担の軽減によって蓄積した財産を相続開始の時点で把握し、清算しようとするもので、被相続人の所得税の補完税としての機能を有するものである。第三に、連帯納付の義務は、同一の相続によって生じた相続税の全額を共同相続人等の連帯責任において清算しようとするものであり、これにより、富の特定人への集中を抑制するとともに所得税の補完税としての機能を果たさせようとしているものである。第四に、相続税法第 31 条（納税申告及びその特典）、同法第 32 条（更正の請求の特則）、同法第 33 条（納付）という構成上、同法第 34 条（連帯納付義務）は徴収権に関する規定であることが明らかであり、同法同条第 2 項の規定は固有の納税義務を負担する者に対する徴収処分の延長あるいは一段階として捉えるべきであり、国税通則法第 15 条等の賦課権に関する規定が適用されることはない。以上の理由から、連帯納付義務は、各相続人固有の納税義務の確定という事実に照応してその都度法律上当然に確定する義務であり、他に何らの確定手続きを要するものではないとした。

これに対して第一審原告 X は、課税要件事実と税額が客観的に明白な税目については、国税通則法が列举的に納税義務の成立と同時に特別の手続きを要せずに納付すべき税額が確定する旨定めているが（税通第 15 条第 3 項）、これらの税目でさえも、性

質上税額が本税完納まで予め定まらず、延滞期間に応じて自動的に定まる延滞税及び利子税を除いて、すべて通知ないし告知の手続きを徴収手続きに先行させているのであるから、連帯納付の義務の確定について行政庁の処分を要しないという解釈はとうていバランスのとれたものということとはできないとした。また、固有の納税義務と連帯納付の義務との関係は連帯債務ではなくして不真正連帯債務の関係にあると解せられているのであって、連帯納付の義務が連帯債務ないし連帯保証と同様のものであることを前提とする控訴人の主張は失当であるとした。

これに対し、裁判所は以下のように判示している。第一に、相続税法の法文の構成及び配列よりみると、連帯納付の規定は相続税債務が確定した後における納付についての規定、即ち徴収に関する定めであると解することができ、本来の租税債務と別個に確定手続きをとることを予想しているようにはみえない。第二に、連帯納付の義務者とされている者は、本来の納税義務者と同じ原因に基づき納税義務者となる共同相続人という身分関係者に限られ、かつ、その者の責任は相続により受けた利益の価額に相当する金額を限度とするものであり、さらに、相続税は、相続財産の無償移転による相続人の担税力の増加を課税根拠とするとはいえ、一面被相続人の蓄積した財産に着目して課される租税で、いわば被相続人の一生の税負担の清算という面を持っているのであるから、相続税法の規定による連帯納付義務者に民法上の連帯保証類似の責任を負わせ、相続税債権の満足を図っても、必ずしも不合理、不公平といえない。第三に、連帯納付義務は、法が相続税徴収の確保を図るため、共同相続人中に無資力の者があることに備え、他の共同相続人に課した特別の履行責任であって、その義務履行の前提要件をなす租税債権債務関係の確定は、各相続人の本来の納税義務の確定という事実に照応して、その都度法律上当然に生ずるものであり、その他になんらの確定手続きを要するものではないと解するのが相当である。以上から、課税庁は、本来の納税義務者との間で確定した租税債権に基づいて、直ちに連帯納付義務者に対し徴収手続きを執ることができるといわなければならないとし、課税庁の請求を認容した。

控訴審での判決を不服とした第一審原告 X は、以下のように主張して上告した。第一に、相続税法第 35 条は更正及び決定という税額確定に関する規定であり、同法第

55 条にも未分割遺産に対する課税の条文に税額確定に関する規定があるから、同法第 34 条が同法第 33 条の納付の条文の次にあるという法文上の位置からだけでは何ら相続税債務の確定した後における納付に関する規定であるとする根拠とはならない。第二に、遺産取得課税方式は、各相続人が取得した遺産を課税物件とするものであるから、相続人ごとに固有の相続税納税義務が成立し、事件として一個の相続であつても、数人の相続人があれば、相続税は相続人ごとに成立し、全体として数個の相続税が並存する関係に立つのであつて、この場合、連帯納付責任を負うのは、他人の納税義務の履行について、法が特に負担させた特別の義務ということになり、原判決が相続税を被相続人の蓄積した財産に着目して課される租税であるとして、ここに連帯納付義務の成立根拠を説くのは、現行相続税を遺産課税方式によるものとみるのであつて首肯できない。第三に、連帯納付責任のある者が納付すべき税額を確認するには、共同相続人の納付すべき相続税額及び自己が相続により受けた利益の価額を知らなければならないのに、連帯納付責任のある者には、制度上常に必ずしも共同相続人の納付すべき税額を知る機会が与えられていないことである。

これに対し、最高裁判所は以下のように判示している（最高裁昭和 55 年 7 月 1 日第三小法廷判決、民集 34 卷 4 号 535 頁）。すなわち、相続税法の連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であつて、その義務の履行の前提要件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等に固有の相続税納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものであり、連帯納付義務につき格別の確定手続きを要するものではないから、相続人等の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徴収にあたる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続きを行うことができるとし、控訴審判決を支持した。また、連帯納付義務について納税の告知を要しないとする立法態度は賢明なものとはいえないが、連帯納付義務者は、自己の納付すべき金額等を知り得ないわけではないから、納税の告知がないからといってその徴収手続きが違法となるものではないとの補足意見もあった。

一連の判決に対し、連帯納付義務の確定に特別の手続きを要するか否かについて、議論が分かれている¹⁹⁵⁾。特別の確定手続きを要するものとして、国税通則法第 15 条及び同法第 16 条の納付すべき税額についての確定方式の中にあつては、賦課課税方

式により確定するとする説（第一審判示）がある。また、申告納税方式によるものであるとする説¹⁹⁶⁾もある。これは、本来の納税義務の確定手続きに自ら加わっていない者について、相続税法第 34 条の規定を本来の納税義務者に対する徴収処分的一段階と一律に割切ることとはできないためとされる。また、納税義務の承継（税通第 5 条及び第 6 条）の場合には私法上も権利義務を承継することとされており、独立の確定行為を要しないと解すべきであっても、相続税法第 34 条第 1 項の場合には私法上の基礎を欠くものであるから、確定行為を要するものと解すべきであるが、納税義務者が本来の納税義務の義務額を超えて負うものであるためとされるものである。

他方、特別の確定手続きを要しないものとして、国税通則法は、賦課権と徴収権に区分して規定され、同法第 15 条及び同法第 16 条は賦課権に関する規定であり、徴収権の行使に当たって賦課権に関する規定の適用がされることはなく、相続税法第 34 条第 1 項の規定は徴収権に関する規定ということができ、また、本条の目的、性格等から、各相続人固有の納税義務という事実に対応して、その都度法律上当然に確定する義務であり、その他に何らの手続きを要しないと解するほかはないとする説がある（控訴審判示）。さらに、国税通則法の定める確定手続きは、本来の納税義務について、特にその内容である税額を明確にするために必要としている特別の手続きであるというべきであり、連帯納付義務については、形式上、国税通則法の適用はなく、また、実質的に考えても、連帯納付義務は本来の納税義務の成立及び確定を前提としてその徴収を図るための徴収手続きの一環に過ぎないから、国税通則法第 15 条及び同法第 16 条の規定を準用すべきものとは解されないとする説¹⁹⁷⁾がある。

上記の裁判以降の判例は、相続税の連帯納付義務について、相続人等の固有の納税義務が確定すれば、法律上当然に確定するとされている。

第2項 連帯納付義務の法的性格と問題点

相続税法の連帯納付義務について、前項の確定手続きの検討と併せて、その法的な性格についても議論が分かれている。すなわち、連帯納付義務を国税徴収法（平成 23 年 6 月法律第 74 号。以下、「税徴」と表記する。）第 32 条以下の第二次納税義務類似と捉えるもの¹⁹⁸⁾、民法における普通保証類似¹⁹⁹⁾又は連帯債務類似²⁰⁰⁾と捉えるも

のなどである。これらを簡単にまとめると、以下のようになる。

第二次納税義務に類似するとの見解は、以下の理由による。連帯納付責任は当事者の意思に関係なく法定の要件を満たすことにより当然に生じる義務である。しかし、本来の納税義務者と連帯納付義務者は独立した租税債務を有するにもかかわらず、連帯という構成を認めることは、本来の納税義務者に滞納処分をして徴収不足が生じると認められるという前提がなくても連帯納付義務者に履行を求めることができることとなって不合理である。したがって、民法の規定に類似性を求めるのではなく、税法独自の第二次納税義務制度に類似するものと考えべきであるとされる²⁰¹⁾。

民法規定の保証債務は、他人が主たる債務を履行しない場合に、その債務を他人に代わって履行するものである（民法第 446 条）。また、主たる債務に対して附従性を有し、保証人は主たる債務者に対して抗弁権を持つ（民法第 452 条及び第 453 条）。さらに、保証債務は補充性を有する。普通保証に類似するとの見解は、相続税の連帯納付義務には、民法の規定による保証人に対する国税通則法第 52 条第 6 項の規定が準用されるべきであるとの主張によるものである²⁰²⁾。

連帯債務に類似するとの見解は、連帯納付義務と民法規定の連帯債務とにおいて、独立した複数の債務であること、全部の給付を履行すべき義務を負うこと、誰か一人の全部給付があれば全ての債務が消滅すること等の共通性がみられるとの主張によるものである²⁰³⁾。

判例においては、以下のように解されている²⁰⁴⁾。連帯納付義務は、各連帯納付義務者が相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度としてその責任を負っている点で民法の連帯債務とは異なる。また、本来の納税義務者以外の者に納付義務を負わせる点で納税保証債務（税通第 50 条第 6 項）又は第二次納税義務（税徴第 32 条）に類似するが補充性を持たない²⁰⁵⁾点でこれらとも異なる。結局、主たる債務と連帯保証債務との関係に類似すると解するのが相当であるとしている。

創設当初は遺産課税方式であったことから、連帯納付が義務づけられているとしても問題はないと思われる。しかし、遺産取得課税方式を建前として掲げている現行の課税方式では、連帯納付義務は徴税上の便宜のためでしかなく、完納した納税者にとっては納得のいくものではないと思われる²⁰⁶⁾。少なくとも、連帯納付義務者に対する

手続きが規定されていない現行制度は、連帯納付義務者に対して不意打ちを与える可能性があり、望ましい制度とはなっていなかった²⁰⁷⁾。

連帯納付義務の通知に関して、最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決において指摘されてから時が経ち、平成 23 年 6 月 30 日法律第 82 号にてようやく改正されることとなった。その内容は以下のとおりである。

第一に、税務署長は、納税義務者について、相続税法第 33 条又は国税通則法第 35 条第 2 項（申告納税方式による国税等の納付）の規定により納付すべき相続税額のうち延納又は物納の許可の申請に係る相続税額があるときは、当該申請に係る相続税について連帯納付の責めに任ずる者（当該納税義務者を除く。）に対し、当該相続税額に相当する相続税について同項の規定の適用がある旨を通知するものとされた（相続税法第 34 条第 5 項）。

第二に、税務署長又は国税局長は、納税義務者の相続税について督促をした場合においてその相続税が督促に係る督促状を発した日から 1 月を経過するまでに完納されないときは、当該相続税について連帯納付義務者に対し、当該相続税が完納されていない旨その他の財務省令で定める事項を通知することとされた（相続税法第 34 条 6 項）。

第三に、税務署長は、前項の規定による通知をした場合において当該相続税を連帯納付義務者から徴収しようとするときは、当該連帯納付義務者に対し、納付すべき金額、納付場所その他必要な事項を記載した納付通知書による通知をしなければならないとされた（相続税法第 34 条第 7 項）。

第四に、税務署長は、前項の規定による通知を発した日の翌日から 2 月を経過する日までに、当該通知に係る相続税が完納されない場合には、当該通知を受けた連帯納付義務者に対し、国税通則法第 37 条の規定による督促をしなければならないとされた（相続税法第 34 条第 8 項）。

また、同改正において、連帯納付義務者が相続税法第 34 条第 1 項の規定により相続税を納付する場合における当該相続税に併せて納付すべき延滞税については、当該連帯納付義務者がその延滞税の負担を不当に減少させる行為をした場合を除き、原則として利子税にすることとされた（相続税法第 51 条の 2）。

以上のとおり、連帯納付義務者に対する手続き及びその負担について、改正される

こととなった。

しかしながら、他の共同相続人が延納許可を受けた場合、その共同相続人が延納税額を完納するまで、自己の相続税を納付した相続人は長期にわたり不安定な状態に置かれていることに変わりがない。本来の納税義務者が第 2 節で触れた納税猶予を受けていた者である場合、農地等の相続税の納税猶予は農業相続人の死亡等の日まで（租特第 70 条の 6 第 1 項）、取引相場のない株式等の相続税の納税猶予は経営承継相続人等の死亡の日まで（租特 70 条の 7 の 2 第 1 項）納税が猶予されるため、延納による場合に比べて連帯納付の責任が長く課されることになる可能性があり、さらに不安定なものとなり得る。なお、平成 24 年度税制改正大綱（平成 23 年 12 月 10 日）において、連帯納付義務の緩和措置として、申告期限等から 5 年を経過した場合あるいは納税義務者が延納又は納税猶予の適用を受けた場合には、連帯納付義務を解除している。

また、連帯納付の責任は相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度とされているが（相税第 34 条第 1 項）、相続開始から相当の年数が経過した後に連帯納付義務を履行しなくてはならないこととなった際に、相続財産の価額が連帯納付義務者の責には帰さない理由で相続時から著しく下落し、連帯納付義務者固有の財産から納付することとなる場合²⁰⁸⁾等、連帯納付義務を追及することが不合理である場合は少なくない²⁰⁹⁾。

納税者の意識は、自己の取得した相続財産とそれに対する相続税額の納付にあると思われる。したがって、連帯納付義務の根拠を現行の課税方式が有する遺産課税的な性格に求めるとしても²¹⁰⁾、相続税の徴収確保に求めるとしても、完納した納税義務者にとって連帯納付義務は、不合理な制度であると考ええる。仮に、共同相続人の中に被相続人の配偶者及び一親等の血族以外の者である受益者がいる場合、当該受益者の相続税額はいわゆる 2 割加算の規定（相税第 18 条）が適用されることとなる。当該受益者が完納しなければ、2 割加算された相続税額について連帯納付の義務が発生することとなり、より一層不合理な負担となる。

また、連帯納付義務を履行した相続人は、相続税を滞納した本来の納税義務者に対し求償権を取得することとなる（税通第 8 条及び民法第 442 条）。しかしながら、連

帯納付義務を履行することとなったのは、本来の納税義務者が資力を喪失しているためであり、連帯納付義務者が求償額に相当する金銭を取得できない可能性が高い²¹¹⁾。なお、本来の納税義務者が財産を費消するなどにより資力を喪失して相続税又は贈与税の納付が困難となったことによりなされた連帯納付について、求償権を放棄した場合は、本来の納税義務者に対して贈与があったものとはみなされない（相続税法基本通達 34-3）。

連帯納付義務は、相続人間の強い連帯関係を前提としている制度であり²¹²⁾、現在の家族の態様によっては必ずしもそのような前提があるとはいえない。応能負担原則の観点から、相続税の連帯納付義務は廃止することが望ましいと考える²¹³⁾。

158) 森田茂夫「相続税の負担減少を目的とした養子縁組の効力とその対応策」税理 44 巻 6 号 194 頁（ぎょうせい, 1998 年）。

159) 本事件は、養親の死後において養子の実母による後見人選任の申立てを却下した原審判に対する即時抗告審である。原審判では、本件養子縁組は専ら相続税を軽減させる目的を達するための便法としてなされたもので、養親と養子の間に社会通念上養親子と認められる関係の設定を欲する効果意思がなかったのであるから無効であるとされた。裁判所は、相続税軽減を目的とした養子縁組であったとしても、養親子関係を設定する効果意思を欠くものと認められない場合には、当該養子縁組が無効となるものではないと判示している。なお、家事審判規則には、後見人選任却下の審判に対して即時抗告できる規定はないが、未成年者が後見人もないまま放置される場合には、即時抗告を適法なものとして救済を認めるのが相当であるとしている（東京高裁平成 3 年 4 月 26 日決定、家裁月報 43 巻 9 号 20 頁）。

160) 森田・前掲注 158、196 頁。

161) 本事件は、実父母の代諾により祖父母の養子となった者が、養父死亡後に離縁の許可を求めた事案である。事実認定において、本件養子縁組は、相続税の負担を減少させる目的のための便法として仮託されたに過ぎず、当事者間に真に社会通念上の養親子関係の設定を欲する効果意思を有していたわけではないから無効であると判断されている（浦和家裁平成 9 年 5 月 7 日判決、家裁月報 49 巻 10 号 97 頁）。

162) 小池正明「相続税の遺産取得課税方式導入の検討課題」税務弘報 56 巻 6 号 61 頁（中央経済社, 2008 年）。

163) 岩下忠吾「相続税改革の検証」税研 102 号 37 頁以下（日本税務研究センター, 2002 年）を参照。

164) 中江博行「相続税の申告における課税財産の範囲」税理 40 巻 6 号 189 頁（ぎょうせい, 1997 年）。

165) 本事件の事実の概要は、以下のとおりである。相続人のうち原告 X を含む 2 人に持分各 2 分の 1 ずつ相続させる旨の公正証書遺言をしたところ、被相続人から相続人の一人が代表者である株式会社 A に売買を原因とする所有権移転登記がなされた後、被相続人が X に単独相続させる旨の自筆証書遺言をしたため、X が A に対して登記の抹消を求める訴えを提起していた。そこで、X は相続税の申告にあたり、この不動産は係争中であるから相続財産には含めずに申告した。その後、上記訴訟の第一審で X の請求が認容されたが、A は控訴した。その間、X は税務署から調査を受け、係官の指導を基に上記不動産を加えて修正申告したところ、税務署長 Y は、X らに過少申告加算税を賦課する旨の決定をした。本件は、X らが上記過少

- 申告加算税賦課決定処分取消しを求めた事件である（最高裁平成 11 年 6 月 10 日第一小法
廷判決、訟務月報 47 卷 5 号 1188 頁、判例タイムズ 1010 号 233 頁（判例タイムズ社, 1999 年）、
判例時報 1686 号 50 頁（判例時報社, 1999 年））。
- 166) 本事件の事実の概要は、以下のとおりである。相続財産を独占しようとした相続人 A が相続
財産の内容を明らかにすることを拒み続けたところ、原告 X らが調査を行ったが相続財産の
全てが明らかにならなかった。このような状況のまま申告期限が過ぎ、被告税務署長 Y の勧
めにもかかわらず、期限後申告を提出しなかった。そこで Y は相続税及び無申告加算税を賦
課する決定を行った。本件は、X らがこの処分を不服とした事件である（大阪高裁平成 5 年
11 月 19 日判決、税務訴訟資料第 199 号 834 頁）。
- 167) 当初認識していなくとも、当該財産を認識してから税務調査を受け、修正申告をする際に当
該財産を加算しない場合、隠蔽があったと判断されている（東京高裁平成 16 年 7 月 21 日判
決、税務訴訟資料第 254 号 196 頁。評釈には、品川芳宣「修正申告段階における隠ぺい・仮
装行為と重加算税の賦課要件」税研 118 号 85 頁（日本税務研究センター, 2004 年）がある。）。
- 168) 本件は、無記名定期預金のうち被相続人に帰属しない金額について遺産であるとした更正処
分を不服とした事件であり、事実認定において、請求人らのうち A のみが本件無記名定期預
金を管理していたため、仮装をしたのは A のみであるとされ、隠蔽されていた相続財産を了
知していなかった相続人に重加算税を賦課するのは相当でないとしたものである（昭和 62 年
7 月 6 日判決、裁決事例集 34 号 1 頁）。
- 169) 三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』237 頁（信山社, 2005 年）。
- 170) 岩下忠吾「相続税を検証する」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』97 頁（法律文化
社, 2003 年）。
- 171) 佐藤悦緒「『中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律』の施行に当たって」税経通
信 63 卷 11 号 68 頁以下（税務経理協会, 2008 年）を参照。
- 172) 小池正明「非上場株式に係る事業承継税制の諸問題」税法学 561 号 275 頁（日本税法学会,
2009 年）。
- 173) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 3』4136 頁（第一法規）は、農業経営の近代化
に資するため、農地の細分化防止及び農業後継者の育成を税制面から助成するために設けら
れたとするが、他方で、秋本照夫「農地課税及び農地評価の問題点」北野弘久ほか（編）『争
点 相続税法（補訂版）』285 頁（勁草書房, 1996 年）は、農地を宅地評価と同様に時価で評価
したのでは不当に高い評価になるため、時価課税主義の弊害を回避するためから創設された
としている。また、塩崎潤「三木教授の『相続税の抜本的改革への一視点』に対する共鳴と
別視点 ー今、簡単にシャープ流の遺産取得税方式に戻ることはむづかしいー」税経通信 54 卷
13 号 27 頁（税務経理協会, 1999 年）も、売買実例価格を基準として評価する方式ではなく、
低い収益を規準とする収益還元的な評価が適当であると考えて、特例を設けたとしている。
- 174) 武田・前掲注 173, 4136 頁以下を参照。
- 175) 田中治「相続財産の評価を巡る法的諸問題」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』53 頁
（法律文化社, 2003 年）。
- 176) 小池・前掲注 172, 278 頁。
- 177) 主要な阻害要因については、金子宏『租税法（第 16 版）』547 頁以下（弘文堂, 2011 年）を参
照。
- 178) 最高裁昭和 51 年 3 月 18 日判決の遺留分減殺請求事件（民集 30 卷 2 号 111 頁）は、相続人
が被相続人からの贈与により取得した金銭を特別受益として遺留分の算定の基礎となる財産
の価額に加える場合と受益額算定の方法について争われた事件であり、裁判所は、「右贈与
財産が金銭であるときは、その贈与の時の金額を相続開始の時の貨幣価値に換算した価額を
もって評価すべきものと解するのが、相当である。」と判示している。
- 179) 岸田貞夫ほか『現代税法の基礎知識』202 頁（ぎょうせい, 2011 年）。
- 180) 金子・前掲注 177, 550 頁。
- 181) これに対し、佐藤悦緒ほか「新事業承継税制の疑問と誤解を解く」税理 52 卷 10 号 129 頁（ぎ

- ようせい, 2009 年) は、民法の特例が相続法の根幹に触れるためであり、相当の手続きにより対応していかなければならないためとしている。
- 182) 田中治「事業承継税制のあり方」租税法研究 38 号 89 頁 (有斐閣, 2010 年)。
- 183) 佐藤ほか・前掲注 181, 132 頁の平川税理士の発言。
- 184) 岩崎政明「事業承継税制」日税研論集 58 号 21 頁 (日本税務研究センター, 2008 年)。
- 185) 岩崎・前掲注 184, 22 頁。
- 186) 小池正明「現行相続税制の実務上の問題点」日本租税理論学会 (編)『相続税制の再検討』85 頁 (法律文化社, 2003 年)。
- 187) 小池・前掲注 186, 85 頁。
- 188) 大蔵財務協会 (編)『改正税法のすべて (昭和 58 年度版)』177 頁 (日本税務協会, 1983 年)。
- 189) 三木・前掲注 169, 167 頁以下を参照。
- 190) 本事件の事実の概要は、以下のとおりである。被相続人 A が訴外 B 社を仲介人として訴外 C 社と宅地及び建設中の立体駐車場の譲渡契約を結び、代金支払後、B 社との間で業務委託契約を締結するなど開業準備を進めていたところ、訴外 D 社による C 社を債務者とする本件立体駐車場の引渡しを求める仮処分が認容されたため、本件立体駐車場の占有が D 社に移り、B 社は開業することができなくなった。その後、A 及び B 社による保全異議申立及び本件立体駐車場の引渡しの仮処分申請が認容されたため、B 社は営業を開始した。上記において、本件立体駐車場が D 社の占有にあった間に A が死亡したため、原告 X らが本件宅地及び本件立体駐車場を相続し、租税特別措置法第 69 条の 3 (平成 8 年 3 月法律第 17 号改正による経過措置) の適用があるものとして相続税の申告をしたところ、所轄税務署長 Y はこれを否定し増額更正処分を行った。本事件は、原告 X らが、当該更正処分を不服として出訴したものである。裁判所は、本件特例の適用の可否は、対象となる宅地の相続開始の直前における現実の利用形態により判断するべきであるところ、D 社からの仮処分により占有を失い、本件立体駐車場の営業を現実には開始できなかったのであるから、駐車場事業が事実上撤回困難な社会的、経済的状态になっていたとしても、本件宅地を現実には駐車場事業の用に供したものであるということはできないと判示している (東京高裁平成 9 年 5 月 22 日判決、行集 48 巻 5・6 号 410 頁。評釈には、品川芳宣「小規模宅地等の課税特例における事業の用に供された時期」税研 76 号 60 頁 (日本税務研究センター, 1997 年)、佐藤英明「増額更正の取消しを更正の請求にもとづく減額更正後に求める訴えの利益と還付加算金／租税特別措置法六九条の三における『事業の用に供されていた宅地』の意義」ジュリスト 1147 号 135 頁 (有斐閣, 1998 年) がある。)
- 191) 本事件の事実の概要は、以下のとおりである。被相続人が貸駐車場業を営んでいたところ、これを廃止し、訴外 A 社に土地を売却した。A 社は本件土地に地上 8 階建、1 棟事務所及び駐車場を建築し、被相続人に区分所有権を売却した。本件建物の建設中に被相続人が死亡したため原告が相続し、租税特別措置法第 69 条の 3 (平成 4 年 3 月法律第 14 号) の適用があるものとして相続税の申告を行ったが、所轄税務署長 Y はこれを否定し、更正処分及び過少申告加算税賦課決定を行ったため、原告が本訴を提起したものである。裁判所は、事業の用に供されていた宅地等は相続開始の直前において存在していなければならないが、相続開始の直前において、例えば当該宅地が事業の用に供されていなくても、相続開始の直前以前において事業をしていたが相続開始の直前には事業を中断し、相続後も再び事業を再開することが認められる場合には、特例を適用すべきであるとしている。また、相続後に再び事業を再開するか否かは相続人の事業承継の状況によるとの被告の主張に対し、本件租税特別措置法の趣旨からすれば、そのように解釈することに合理性が認められるが、相続後再び事業を再開するか否かは、あくまで相続時点において被相続人にそのような態度が認められるかどうかによって決すべきであると判示している (名古屋地裁平成 10 年 2 月 6 日判決、税務訴訟資料 230 号 384 頁。評釈には、品川芳宣「建築途上の事業用建物敷地に係る小規模宅地課税特例の適用」税研 83 号 108 頁 (日本税務研究センター, 1999 年)、佐野豊子『「小規模宅地等の減額特例」の適用に関する逆転判決」税理 41 巻 15 号 20 頁 (ぎょうせい, 1998 年) がある。)

-
- 192) 三木・前掲注 169, 168 頁。
- 193) 小池・前掲注 186, 86 頁、岩崎・前掲注 184, 21 頁。
- 194) 評釈には、高野幸大「判批」水野忠恒ほか（編）『租税判例百選（第 5 版）』140 頁（有斐閣、2011 年）等がある。
- 195) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 2』2769 頁以下（第一法規）を参照。
- 196) 碓井光明「租税判例研究 相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務に関する規定は、徴収に関する定めであるから、本来の納税義務につき租税債務が確定しているときは、その他になんらの確定手続きを要するものではない」税務事例 11 巻 2 号 25 頁以下（財經詳報社、1979 年）を参照。
- 197) 水野忠恒「相続税法三四条一項の連帯納付義務者の納付すべき税額は特別の手續を要することなく確定するか否かにつき争われた事例」判例時報 935 号 161 頁以下（判例時報社、1979 年）を参照。
- 198) 碓井光明「相続税法三四条一項の規定による連帯納付義務について、格別の確定手續を要しない」判例時報 1001 号 154 頁以下（判例時報社、1981 年）、石島弘「判例批評」民商法雑誌 84 巻 3 号 357 頁以下（有斐閣、1981 年）を参照。
- 199) 水野・前掲注 197, 160 頁以下を参照。
- 200) 飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」税務大学校論叢 1 号 251 頁以下（税務大学校、1968 年）を参照。
- 201) 碓井・前掲注 198, 156 頁、石島・前掲注 198, 368 頁、首藤重幸「贈与税の連帯納付責任をめぐる問題」税務事例研究 9 号 78 頁（日本税務研究センター、1991 年）。
- 202) 水野・前掲注 197, 163 頁、首藤・前掲注 201, 76 頁。
- 203) 飛岡・前掲注 200, 269 頁以下を参照。
- 204) 本事件の事実概要は、以下のとおりである。訴外 A 及び原告らは被相続人甲の共同相続人である。被告 Y 税務署長は、A 及び原告らの相続税につき、同人らの不動産に抵当権を設定して延納申請を許可した。その後、遺産分割協議等が成立したため、A 及び原告らは修正申告書を提出した。そして、原告らは、更正により減額となった相続税延納額全額を納付した。A は延納条件の変更申請をし、Y はこれを許可した。しかし、A が当該延納許可に係る分納税額の納付を怠ったことから、Y は当該延納許可を取消し、担保物件公売による充当後の滞納税額について、原告らに連帯納付責任額の督促処分をした。本件は、原告らが当該督促処分の取消しを求めた事件である（大阪地裁平成 13 年 5 月 25 日判決、訟務月報 48 巻 8 号 2035 頁。評釈には、三木義一ほか「共同相続人の延納と連帯納付義務」税経通信 57 巻 10 号 231 頁（税務経理協会、2002 年）がある。）。
- 205) 本事件は、本来の納税義務者からの徴収を怠った結果、徴収することができなくなった相続税について、連帯納付義務者に督促処分を行うことは国税徴収権の濫用にあたるとして、原告が当該督促処分の取消しを求めたものである。原告は、相続税の連帯納付義務は第二次納税義務に類似するものであり、第二次納税義務と同様の補充性があるのであって、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足があると認められる場合に限り、その不足見込額を限度として認められるべき旨を主張した。しかしながら、裁判所は、連帯納付義務の規定は国税通則法第 8 条の特則をなすものであるが、民法上の連帯債務ないしは連帯保証債務と同様に国税債権者である国との関係では補充性はないものと解されている（東京地裁平成 10 年 5 月 28 日判決（東京地裁平成 9 年（行ウ）第 2 号）、税理士情報ネットワークシステム（以下、「TAINS」と表記する。）Z888-0306、判例タイムズ 1016 号 121 頁（判例タイムズ社、2000 年）。）。
- 206) 三木義一『相続・贈与と税』227 頁（一粒社、2000 年）。
- 207) 金子・前掲注 177, 507 頁。
- 208) 本件は、相続開始から 10 年が経過しており、相続財産のうち不動産の価額が下落していた状況において、連帯納付義務の督促がなされたため、当該督促処分の取消しを求めたが棄却された事件である（大阪高裁平成 16 年 2 月 20 日判決（大阪高裁平成 15 年（行コ）第 15 号）、

TAINS Z888-0807。評釈には、品川芳宣「共同相続人の連帯納付義務の合憲性」税研 116 号 78 頁（日本税務研究センター、2004 年）がある。）。原告は、相続税法第 34 条第 1 項の規定が憲法第 13 条及び第 29 条に違反し、連帯納付義務の存在及び税額の告知をせよとなされた本件督促は憲法第 31 条に違反する旨を主張して本訴に及んだ。憲法第 13 条違反の有無について、原審（大阪地裁平成 15 年 1 月 24 日判決（大阪地裁平成 13 年（行ウ）第 80 号）、TAINS Z888-0739）では、原告は、相続税の連帯納付義務は旧憲法における家制度に基づいており、また、遺産取得課税方式では連帯納付義務を課する理論的根拠はないから廃止されるべきと主張したが、裁判所は「同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任であると解するのが相当」であり、「相続税の徴収確保という連帯納付義務の趣旨は」、遺産課税方式及び遺産取得課税方式の「いずれの課税方式においても妥当するものであるから、遺産取得税方式を採用したことから直ちに相続人等に連帯納付義務を課することが許されないことにはならない」と判示している。また、憲法第 29 条違反について、原告は、「取得した相続財産の価値を超える多額の税金の支払を請求するもので、原告の財産権ないし相続権を侵害するものであるから、その運用においても憲法 29 条に違反する。」と主張したが、裁判所は「単に相続財産の価額が下落した結果に過ぎず、相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務があることにより相続人の固有財産を侵害したとはいえないことは明らかである。」と判示した。

- 209) 日本弁護士連合会「相続税の連帯納付義務に関する意見書」2 頁（2006 年）。
- 210) 東京地裁平成 16 年 6 月 15 日判決（東京地裁平成 13 年（行ウ）第 264 号）、差押処分取消請求事件（TAINS Z888-0877）は、相続税債権の徴収にあたり連帯納付義務者に督促状を送付し、連帯納付義務者の所有する不動産を差押えた処分を不服とした事件で、裁判所は「本件差押に係る租税債務が、原告ら固有の納税義務ではなく、連帯納付義務に基づくものであることを考慮すると、本件差押処分を不当と感じるその心情は理解することができる。しかしながら、現行の課税制度は、相続税に関し、遺産取得税方式を建前としつつも、遺産の額を基に相続税の総額を算出するなど税額算出過程に遺産税方式を加味しているという意味において、純粋な遺産取得税の考え方を修正しており、課税の点から相続人間に公平な負担を図るのみならず、徴収（実質的負担）の面からも共同相続人間の公平を図り徴収を確保することを目的として規定されたものと解され、そのこと自体を不合理ということはできない。」と判示している。
- 211) 前掲注 204 の事件において、原告らは、課税庁が延納許可等に際し担保を取得しなかった違法性を主張するとともに、本来の納税義務者に対して求償することが事実上不可能な状況にある旨を訴え、課税庁の権利濫用を主張した。これに対し、課税庁側は、延納許可の前提となる担保について故意又は懈怠により喪失又は減少したわけではなく、また、国税の徴収に関して本来の納税義務者と連帯納付義務者との間の求償権行使に生じる障害についてまで考慮する必要がない旨の主張をした。裁判所では、上記求償権に関する明確な判断をなさなかったが、本件延納許可及び本件延納許可条件変更について徴収を著しく怠ったと認めることはできず、民法第 504 条を類推適用する根拠も見当たらないとし、原告らの権利濫用との主張を退けている。
- 212) 三木・前掲注 169, 216 頁。
- 213) 大矢良典「遺産取得税方式における連帯納付義務の虚構性」日本大学大学院法学研究年報 30 号 91 頁（日本大学大学院法学研究科、2000 年）。大矢良典先生は、特に相続税法第 34 条第 4 項の規定は廃止することが望ましいとし、また、連帯納付義務の制度を維持するならば、租税要件法定主義及び適正手続き（憲法第 31 条）の観点から、最低限、確定手続きに関する明文規定を設けるべきであると述べられている。

第5章 課税方式の今日的あり方

これまで、相続税の史的変遷、世界的な動向、我が国における現行課税方式の問題点について考察してきた。

本章では、相続税における将来の展望を探るにあたり、まず、現在相続税に求められている役割について考察する。その上で、遺産取得課税方式への改正とその課題への対応を検討する。

第1節 相続税に求められる役割

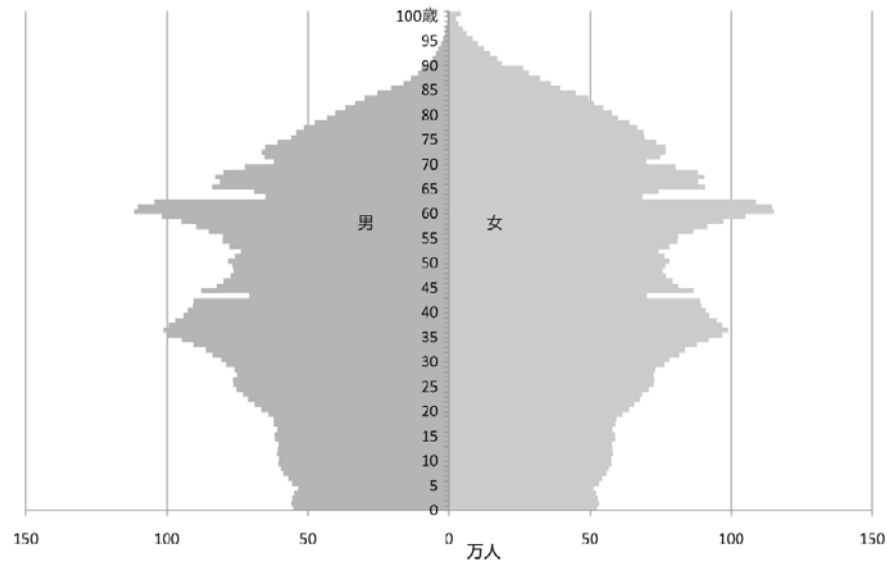
第1項 相続を取り巻く社会的状況への対応

税制調査会は、近年の資産課税を取り巻く環境について、経済のストック化の進展により、相続による資産移転の増加が見込まれること、社会保障の充実による公的な負担の役割が高まっていることから、相続財産の一部を社会へ還元する必要があること、高齢化の進展の結果、相続により財産を取得する相続人も高齢化し、相続財産が相続人の経済的基盤を形成するという意味合いが変化してきていること等を挙げている²¹⁴⁾。

平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日）では、課税件数の低下による相続税の再配分機能の低下を指摘しており、その機能を回復し、格差の固定化を防止する必要があるとしている²¹⁵⁾。しかしながら、格差の問題は、人々が置かれている経済状況に大きく左右されると考えていいと思われる²¹⁶⁾。

総務省統計局による我が国における人口ピラミッドをみると、たしかに高齢化及び少子化傾向にある（図 7）。

高齢者に対する社会福祉は、現在においても高い水準にあると考えられるが、高齢者が生きがいをもち、十分な医療や介護を受けられるためには、さらに手厚い福祉対策が必要である。そして、高齢化社会を賄うためには、膨大な財政負担が必要であり、租税によって充足しなくてはならない金額は、必然的に増大する²¹⁷⁾。また、社会保障は、若い世代から高齢層に対する所得移転という側面があり、高齢化が進むと若年層から高齢層に対する年齢階層間の所得移転が自然に膨らんでいく²¹⁸⁾。



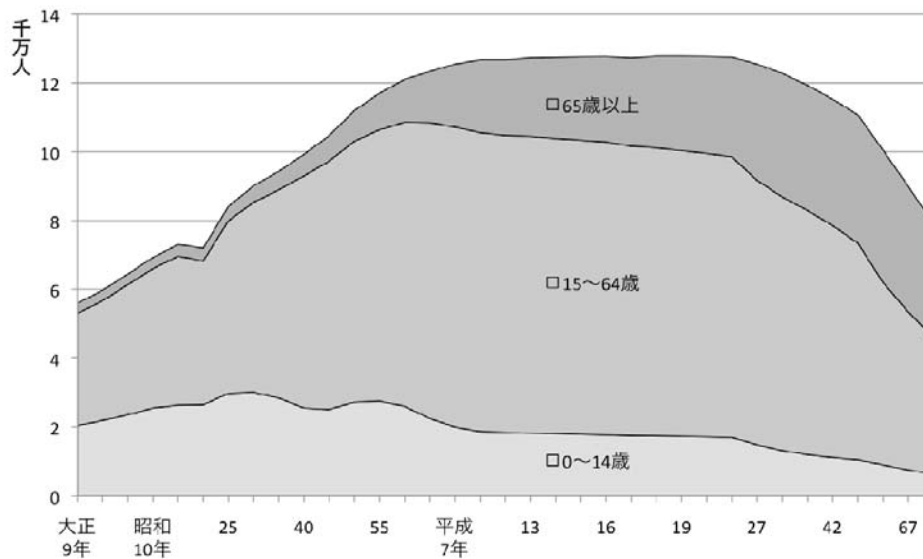
(出所) 総務省統計局「日本の統計 2011」より作成

図 7 我が国の人口ピラミッド

他方で、社会保障が充実するにつれて、子供の数が社会全体に望ましい水準を必ず下回るということは、世界的に共通するとされる²¹⁹⁾。また、急速な少子化の進展は、相続による資産集中の可能性を高めるとの指摘もある²²⁰⁾。

総務省統計局によれば、平成元年以降、総人口がさほど増加していないにもかかわらず、65 歳以上の高齢層の割合の増加及び 64 歳以下の年齢層の減少がみられ、将来的にその傾向が強まると予測されている（図 8）。したがって、相続税及び贈与税の持つ意義は、少子高齢化が進む今後において、世代間移転政策の要としてますます重要になると思われる²²¹⁾。

すなわち、現在における相続税の役割には、経済的格差の是正及び機会の平等という観点から富の集中を抑制しながら、相続人の権利意識の高まりや少子高齢化の進展といった社会的状況への対応が求められていると思われるのである。



(出所) 総務省統計局「日本の統計 2011」より作成

図 8 総人口の推移

第2項 相続税の必要性

我が国における相続は、伝統的に財産継承とともに身分継承に重点が置かれてきたが、憲法及び民法改正により財産の取得に重点が移行した。そして、シャープ勧告以降の相続税は、個人の尊重と平等の理念とに基づき、全ての者から無償取得した資産額に対して課税される税へと変質したとされる²²²⁾。すなわち、大きな財産を他者に無償で移転させ得ることに、担税力の根源である効用の存在を想定するのである²²³⁾。

平成 23 年度予算において、税収の全体に対し、消費税による税収は 13.2%である一方で、相続税のそれは 1.8%である²²⁴⁾。仮に、相続により他者の資産を自己の労働によらずに取得する不労利得に対して課税せず、その分を消費税率を上げる等によって税収を確保するとなれば、相続税の廃止は社会に大きな不公平感を生み出すと思われる²²⁵⁾。

また、相続税を、富裕税の一種と捉えて一部の高額遺産取得者にのみ課税するか、それとも不労利得課税の一種と捉えて広く課税対象とするかという問題がある。しかしながら、相続は、単なる財産や権利等の人から人への移転だけではなく、夫から妻へ、親から子へという血のつながりに根ざした財産の移転でもある²²⁶⁾。相続及び贈

与に対する課税目的が富の集中を抑制することにあるとしても、相続又は贈与が家族という共同体内の成員間移転にすぎないという本質にも、十分に配慮する必要があると思われる²²⁷⁾。高齢化により相続人自身が一定の資産を取得している状況において相続財産を取得するようになってきているのは確かであり、不労利得課税として課税対象を広げていくことも不合理とはいえない。しかし、寄与分等の不労利得とまではいえない相続分については非課税とするなどの措置が必要であると思われる²²⁸⁾。

「所得」を新たに流入してきた担税力を増加させる経済的利得とするならば、相続、遺贈又は贈与による財産の取得は、一種の所得となる²²⁹⁾。相続等による財産の取得を、そのような「所得」と捉えれば、相続税を廃止し、所得課税に含めて課税するという考え方もできる。現行所得税法（平成 23 年 8 月法律第 93 号。以下、「所税」と表記する。）では、相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものは、所得税の非課税所得とされている（同法第 9 条第 16 項）。これは、相続税法との二重課税を避けるためと解されている²³⁰⁾。

しかしながら、所得税は多くの場合、富が発生した際に課されるのに対し、相続税及び贈与税は富の移転の際に課されるのであって、これらを理論上同視してよいかは難しい問題である²³¹⁾。

所得の捉え方に対する見解には、各国の租税制度において一般的に採用されており、各人が収入等の形で新たに取得する経済的利得を所得とする取得型所得概念がある²³²⁾。さらに、取得型所得概念の下で、所得の範囲をどのように構成するかについて、制限的所得概念と包括的所得概念という考え方がある。

制限的所得概念とは、経済的利得のうち、反復的、継続的に生ずるもののみを所得として観念し、一時的、偶発的、恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方である²³³⁾。

他方、包括的所得概念の下では、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成することになるため、反復的、継続的利得ばかりでなく、一時的、偶発的、恩恵的利得も所得に含まれることとなる²³⁴⁾。我が国においても、所得の範囲は包括的に構成されている²³⁵⁾。そして、そのような経済的利得も他の利得と合算した上で、一本の累進税率表を適用する総合所得税の体系が採られているのであれば、相続税は不要となり得る²³⁶⁾。

しかし、上記非課税規定を廃止し、所得税法によって課税するとした場合、当該所得が現行所得税法の規定する所得区分のうち、いずれの所得とするのが妥当であるかについては、直ちに明らかとはならない。相続又は遺贈により取得した場合、対価のない無償取得であることから、一般に原価又は費用というものが想定されないため一時所得と考えられるが、現行の一時所得とすると妥当でないと思われる²³⁷⁾。なぜならば、一時所得によって課税すれば、2分の1課税が適用され（所税第22条第2項第二号）、大規模な相続財産に対する税負担が著しく軽減されることになるためである²³⁸⁾。

したがって、相続という特殊な原因によるものであることや現行の所得税法における所得区分等を踏まえると、直ちには所得課税になじまないと思われる²³⁹⁾。所得税制としては分類所得税的な体系を採り、他の所得と分類して「相続所得」にふさわしい税額計算方式により、他の所得とは異なる控除、税率によって所得税を計算するということが検討されるべきである²⁴⁰⁾。

そうすると、遺産による経済的利得は、通常の反復、継続的な金銭による所得と異なり、一時に高額の所得が財産という形態で取得されるものであるから、その特性にあった固有の控除や税率により所得税を課す必要があり、これが相続税を別途設ける根拠となる²⁴¹⁾。

その意味で、相続税は、制限的所得概念に基づく方式であり、包括的所得概念に立脚する所得税方式とは理論的に異なると思われる²⁴²⁾。実際、改正の経緯において、相続又は贈与による資産の取得を直接的に非課税所得しているのではなく、一時所得から除外する形で扱ってきたことから、恩恵的利得は所得に含めないとする制限的所得概念の影響を受けてきたものと思われる²⁴³⁾。

相続による財産移転に対し、遺産を子孫に残したいという人の自然な願望は容認されるべきであるとしても、人生の初期条件については同一であるべきとの公平観念によって修正又は制限を受けなければならないということは、社会に広く承認されていると考えられる。自己の能力や努力とは無関係である遺産によって資産を有することとなった者と、そうでない者とでは、人生の初期条件において不平等が生じているため、これを是正するとの目的と、通常の財産の譲渡とは異なる性格が内在することか

ら、所得課税とは異なる体系を有する相続税の制度的根拠があると考えられるのである²⁴⁴⁾。

世界的な動向として、相続税は軽減又は廃止の方向にあるが、上記の役割を鑑みれば、依然としてその意義は存在し、決して世界的な流れに同調する必要はないと思われる²⁴⁵⁾。

仮に、今後の所得税がフラット税率の下に課され、相続等により取得した財産に対しても所得税法により課税されることとなった場合、再分配機能は低下し、富の格差が拡大するばかりか、場合によっては巨大な富の集中が起こり得る。社会の安定を図るためには、それをある程度抑制する必要がある、累進税率による相続税は、今後も所得税の補完税としての意義を持ち続けられると思われる²⁴⁶⁾。

第2節 遺産取得課税方式の採用と課題

第1項 遺産取得課税方式への改正

それでは、相続税を課税するうえで、その課税方式はどうあるべきであろうか。

現行の所得税制を大転換し、制限的所得概念に基づく制度に再構成するとすれば、相続税制としては遺産課税方式がふさわしいといえる。すなわち、反復的、継続的に生ずる利得を対象とするものとして所得税を位置づけ、一時的、偶発的、恩恵的利得等については、当該利得者の死亡時に相続税により一括して課税するという制度に改めるというものである。

しかしながら、キャピタル・ゲインもロスも、発生した個々の時点においては所得課税の対象とはならないが、死亡時に遺産税によって生涯清算課税が行われることとなる。また、生前に資産投資を有効に行うことにより、富を増加させることが可能となるから、資産を持たないものとの経済格差が拡大することになるとの指摘がある²⁴⁷⁾。

さらに、これまでも述べられているように、遺産課税方式では、財産取得者ごとの担税力に応じた課税ができないばかりか、富の集中抑制には不十分であることから、本章第1節で述べた社会的状況にも対応できない。遺産に着目して課税することに、合理的な根拠を示すことができないとの批判もある²⁴⁸⁾。

他方で、水平的公平性は遺産額が同一の場合にのみ考慮すればよく、遺産総額に応じて累進税率を適用して課税すれば、全体としての累進効果が得られるとの指摘がある²⁴⁹⁾。しかしながら、遺産取得課税方式を採用すれば、遺産分割を促進し、相続等による財産取得者ごとの担税力に応じた課税ができるという点で、現在求められている相続税の役割に合致しており、純粋な遺産取得課税方式への改正が今日の社会へ最もよく適合すると思われる。

昭和 33 年の改正により現行の課税方式を導入したことが、税法が当時の遺産分割の状況に妥協したことを意味するとすれば²⁵⁰⁾、相続の現場において、相続人自らの権利を主張し、「争族」といわれるほど相続人間で利害が対立し、遺産分割を当然とするような現代における時代背景からは、遺産取得課税方式による課税が適合するのではないかと思われる²⁵¹⁾。それにより、相続人又は受遺者の取得した財産に担税力を見出して課税するという性格が、現行法よりも一層強くなるとと思われる²⁵²⁾。

現行課税方式の問題は、法定相続人の数による基礎控除及び相続人等が取得した財産を合計した遺産総額を基礎として按分する税額計算によるものと要約できる。これらは共に、現行課税方式の遺産課税的な性格に起因するものである。したがって、遺産取得課税方式のもとでは、現行課税方式と異なり、基礎控除及び課税価格の計算は財産取得者に着目した規定となることから、第 4 章で述べた問題点は解決できると思われる。また、遺産課税的な発想による連帯納付義務についても、各相続人等が取得した財産に対して独立に課税されることとなる遺産取得課税方式では、当該制度を理論的に設けることは困難であると思われる。

遺産取得課税方式へ改正すると、増税につながるとの批判があるが²⁵³⁾、納付税額の多寡は税率及び基礎控除をどのように規定するかによるものと思われる。したがって、増税をもって、現行課税方式を維持すべきであるとする根拠にはならないと考える。むしろ、遺産取得課税方式へ改正できれば、基礎控除を現代社会における相続人の生活保障的な要素を考慮して設定することができ、また、不労利得課税的な要素を強めるならば、配偶者等の共同生活者の基礎控除額を高くし、その他の純然たる不労利得者に対しては低く設定することも可能となるのである²⁵⁴⁾。

これは、日本国憲法が、単に課税物件の量的担税力だけの応能負担原則だけでなく、

課税物件の質的担税力をも考慮した応能負担原則を意図しているとみられることから導き出せる（憲法第 29 条）。すなわち、憲法理論における生存権的財産、投機的財産及び資本的財産等の区別に応じて担税力に差異が存在するのである²⁵⁵⁾。したがって、現行のような画一的な評価方法による課税ではなく、相続の態様にに応じて評価方法を区別すべきであると考え²⁵⁶⁾。例えば、居住用宅地など一定の生存権的財産については、継続して利用することを要件として税負担を軽減すべきであるし、商品としての土地や別荘地など投機的財産及び資本的財産等には、実勢価格で評価し課税する等が考えられる。

第2項 遺産取得課税方式の課題

遺産取得課税方式が今日の社会的状況へ最もよく適合するとしても、その導入にあたっては、いくつかの論点がある²⁵⁷⁾。

第一に、遺産取得課税方式では、税額計算方法等の基本構造が現行課税方式と大きく異なることになる。現行課税方式では、被相続人の配偶者及び一親等の血族以外の者が相続又は遺贈により財産を取得した場合、2割加算の対象となる（相続第 18 条）。これは、孫等に対する遺贈及び孫養子等の相続により、世代を飛び越すことによる相続税負担の軽減に対する措置も踏まえられている。遺産取得課税方式においても、そのような世代の飛び越しに対する対処が必要であると考え。それには、遺産取得課税方式を採用する諸外国のように、被相続人との関係によって基礎控除及び税率に差違を設けることが考えられる。しかしながら、近親者ほど税負担が軽減される規定になると考えられることから、直系卑属を養子とすることで税負担の軽減を図ることも予想され、現行法と同様に、民法の規定する養子制度に悪影響を及ぼすのではないかと懸念される。

第二に、相続人等が相続又は遺贈により取得した財産を基に税額計算されることになるから、法定相続人の数は考慮されないこととなる。したがって、現行課税方式における法定相続人の数を基にした基礎控除、生命保険金及び退職給付金等の非課税限度額の計算方法が、課税方式の変更とともに改正されることとなる。併せて、相続人等が相続又は遺贈により取得した財産に着目し、原則として遺産総額は考慮されない

ことになるため、法定相続分又は一定額まで非課税とした配偶者に対する税額軽減の規定（相税第 19 条の 2）も、見直しされることになると思われる。

第三に、遺産取得課税方式においては、第二の問題と同様に、納税義務者ごとに相続又は遺贈により取得した財産の価額を基礎として課税価格を計算することになるため、当該納税義務者の取得した財産が確定しなくてはならない。しかし、被相続人の遺言によって遺産の分割を禁止することが可能であるし（民法第 908 条）、また、協議によっていつでも遺産分割を行うことができることとされているから（民法第 907 条第 1 項）、申告期限までに納税義務者の取得した財産が確定するとは限らない。この点について、現行法では、民法の規定する法定相続分により取得したものとみなして課税価格等を計算するが（相税第 55 条）、遺産全体が必ずしも明らかにはならない遺産取得課税方式では、各相続人の課税価格が計算できないし、課税庁もその正確性を検証できないこととなる。

第四は、仮装分割及び仮装未分割の問題である。第 1 章で述べたとおり、昭和 33 年に遺産取得課税方式から現行課税方式に改正した理由の一つには、この仮装分割及び仮装未分割により税務執行が困難であったことが挙げられる。遺産取得課税方式に改正する際には、仮装分割及び仮装未分割への対応を、再び検討しなくてはならないと考える。

第3節 課税方式の改正へ向けて

第1項 遺産取得課税方式の課題への対応

ここで、遺産取得課税方式の導入に係る上述の論点について、その対応を検討する。

基礎控除及び税率をどの程度にするかは、租税政策に関わる問題であり、本稿でその具体的数字を推測することは難しい。しかしながら、そのあり方としては、被相続人と財産を取得した相続人との親疎により差違を設けるべきであると考ええる。これにより、課税物件に対する相続人の質的担税力をも考慮した課税ができると思われるためである。そうすると、上述のとおり養子の問題が浮上する。上記と同様の制度をもつフランスでは、養子は実子と同様に扱われるものの、直系卑属が養子となっている

場合には、養育期間など一定の要件を付している²⁵⁸⁾。我が国において採用する場合にも、養育期間など親子関係を持つ意思があれば当然満たすであろう要件を付することになると思われる。

本章第2節において、遺産取得課税方式へ改正した場合、生命保険金及び退職給付金に対する非課税限度額の計算方法も改正されることになる」と述べた。水平的公平性の阻害要因として、法定相続人の数による非課税限度額の計算が挙げられるのであるから、課税方式の改正にあたっては、取得者単位で個別に非課税額を設定するべきである²⁵⁹⁾。また、配偶者に対する税額軽減についても、基礎控除と併せて、財産取得者ごとに生活保障的な要素を考慮して設定するべきである²⁶⁰⁾と考える。

現行相続税法の未分割遺産に対する課税は、共同相続人が民法の規定する相続分に従って相続財産を取得したものとして、課税価格と税額の計算を行っている（相続第55条）。各相続人の具体的な取得財産が確定しないことから申告期限を延ばすことができないことは、遺産取得課税方式へ改正しても同様である。未分割遺産がある場合には、遺産の全体が明らかでないと、各相続人の課税価格を計算できず、課税庁もその計算が正確であるか検証できないこととなるから、相続人の全員が、全ての相続財産について申告することになると思われる²⁶⁰⁾。これは、遺産の分割は相続開始の時に遡ってその効力を生ずるのであり（民法第909条）、遺産が分割されるまで相続財産は共同相続人の共有に属することから（民法第898条）、必ずしも不合理ではないと考える。各相続人の税額は、現行法と同様に法定相続分に従って相続したものとして計算する。上記のとおり、民法上では遺産分割の遡及効の規定があるものの、当該法定相続分とは異なる分割がなされた場合には、他の相続人に対する求償権をもって解決を図ることとし、第3章で述べたフランスと同様に相続人間で清算するのがよいのではないかと考える。これにより、未分割遺産を第三者に対して譲渡した場合でも、当該第三者の権利を保護することができ（民法第909条ただし書き）²⁶¹⁾、税務執行においても簡素化が図れると思われる。

現行民法が相続人平等の原則の立場をとっているのであって、相続人により遺産を分割承継することが予定されている。しかしながら、仮装分割による税負担軽減の防止については考慮するべきである。これに対し、今日の課税庁における全国規模のコ

ンピュータの活用実態から、申告内容の確認と適正な税務執行により仮装分割による税負担軽減を是正することができるのではないかとの見解がある²⁶²⁾。また、未分割であるよりも分割をした方が特例を受けられるなどの有利な制度となれば、仮装未分割の問題は多く発生することはないと思われる²⁶³⁾。

以上から、遺産取得課税方式の導入に係る課題については、その解決が可能であり、課税方式の改正を阻害する絶対的な要因はないものと思われる。

第2項 贈与税との累積的課税へ向けた若干の提言

再分配政策は、税だけではなく社会保障によるものと両方ある。所得格差をジニ係数²⁶⁴⁾でみた場合に格差縮小に貢献しているのは、表 6 から分かるとおり、圧倒的に社会保障である²⁶⁵⁾。

表 6 所得再分配による所得格差是正効果（ジニ係数、等価所得）

調査年	ジニ係数				ジニ係数の改善度(%)		
	①等価当初 所得	②(①+社会保 障給付金－ 社会保険料)	③等価可処 分所得(② －税金)	④等価再分 配所得(③+ 現物給付)	再分配による改善度*1		
						社会 保 障 に よる改善度*2	税による 改善度*3
1996	0.3764	0.3273	0.3119	0.3096	17.7	13.7	4.7
1999	0.4075	0.3501	0.3372	0.3326	18.4	15.3	3.7
2002	0.4194	0.3371	0.3227	0.3217	23.3	19.9	4.3
2005	0.4354	0.3355	0.3218	0.3225	25.9	22.8	4.1
2008	0.4539	0.3429	0.3268	0.3192	29.7	26.2	4.7

*1 再分配による改善度=1－④/①

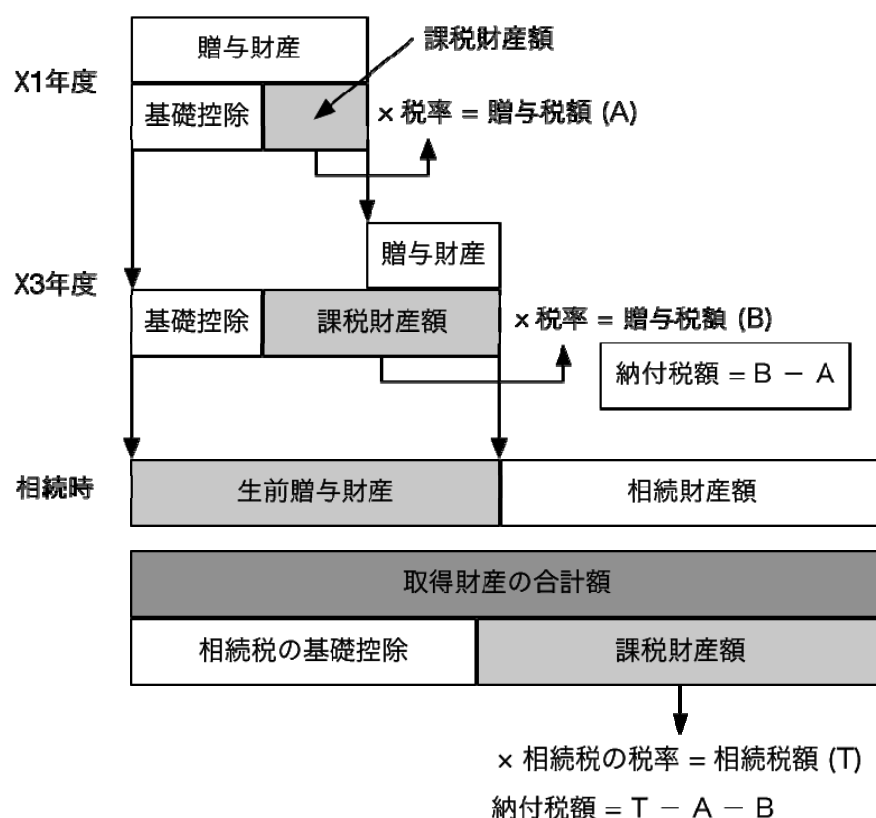
*2 社会保障による改善度=1－②/①×④/③

*3 税による改善度=1－③/②

注：1999 年以前の現物給付は医療のみであり、2002 年以降については医療、介護、保育である。

(出所) 厚生労働省政策統括官「平成 20 年 所得再分配調査報告書」16 頁 (2010 年) より作成

しかしながら、相続税の資産再配分機能を高め、累進性を確保するためには、課税ベースの拡大や税率区分の改正以外に、生前贈与と相続を統合した累積的課税が望ましいと思われる²⁶⁶⁾。すなわち、財産価額に変動が生じないとすれば、遺産相続だけが行われた場合の相続税額も、生前贈与だけが行われた場合の贈与税の総額も、財産の一部を生前贈与し、その他を相続により分与した場合の贈与税及び相続税の合計額も等しくなるのが望ましいと考える²⁶⁷⁾。ここで、一生累積課税方式の税額計算は、図 9 のように行われる。



(出所) 岩下忠吾『総説 相続税・贈与税 (第3版)』17 頁 (財経詳報社, 2010 年) より作成

図 9 一生累積課税方式の税額計算の流れ

かつて、我が国においても一生累積課税制度が採用されていた時期があった。第 1 章で述べたように、シャウプ勧告を受けて改正された昭和 25 年から昭和 28 年までで

ある²⁶⁸⁾。昭和 28 年改正の際、一生累積課税制度を廃止する理由について、納税者側の過去の財産取得に関する記録の保存や財産移転を立証するのが困難であったこと、また、税務執行においても、戦争の影響から適正な課税が困難であったことが挙げられている。しかし、現在における技術革新による事務管理及び処理能力によれば、累積課税制度を適用することは困難でないと思われる²⁶⁹⁾。

それは、平成 15 年の税制改正（平成 15 年 3 月法律第 8 号）により、相続時精算課税制度（相続第 21 条の 9 以下）が創設されたことから窺われる。現行の相続時精算課税制度は、その制度の適用を一度選択すると、特定贈与者と特定受贈者との間の贈与について暦年課税制度（相続第 21 条以下）の適用はなく、特定贈与者の相続時まで当該制度に拘束されることから、当該制度の年齢要件を排除すれば、一生累積課税に近似した制度になる²⁷⁰⁾。

しかしながら、相続時精算課税制度は、相続税と贈与税との制度の違いを前提としたものであって両者を統合したわけではなく、一定の要件を満たす贈与を贈与税から相続税の対象へと移したものであるとの指摘がある²⁷¹⁾。我が国において相続、遺贈及び贈与等につき、相続税、贈与税、所得税及び法人税のいずれかが課される。相続時精算課税制度は、これらのうち、従来は贈与税の対象であったものを相続税の対象として予納させるという分担の修正を行ったものといえる²⁷²⁾。

累積的課税の目的は、贈与が分割して行われた場合に、基礎控除や税率の低い部分がその都度利用されることを防止することにもある²⁷³⁾。

また、累積的課税は、財産移転の形態として相続と贈与の選択に中立的であるともいえる²⁷⁴⁾。長寿化が進むにつれて、贈与時期に関する中立性の確保の要請が高まってきている²⁷⁵⁾。生前贈与と相続とを一生累積して課税することで、相続及び贈与による資産移転の時期の選択に対する税制の中立性が確保され、生前贈与に対する税負担が合理的なものになると思われる²⁷⁶⁾。

累積的課税の導入にあたっては、生前に贈与された財産に関する情報の管理が必要となる。財産を贈与した者は、翌年の一定の時期までに贈与財産に関する資料を課税庁に提出し、他方、財産を受領した受贈者は、財産を取得した翌年の一定の時期までにその取得した財産に関する資料を課税庁に提出することを義務づけることとすれば、

移転財産についての資料を管理することができる。しかしながら、このような手続きを要求することになれば、納税者番号制度など納税者と財産とを紐付けするための何らかの方法を検討し、導入することが必要になると思われる²⁷⁷⁾。上述の平成 24 年度税制改正大綱では、「社会保障・税に関わる共通番号制度」の導入が平成 27 年に予定されているとして、税制上必要となる対応を図っていくとしている²⁷⁸⁾。

遺産取得課税方式による累積的課税には、物価変動の調整や利子率等、解決しなければならぬ複雑な問題が存在する。そうであっても、期間を限定した部分的累積課税は導入すべきであるとする²⁷⁹⁾。

仮に、税務執行上の困難を考えて期間累積課税とする場合においても、生前贈与財産につき、例えばフランスやドイツが採用している 7 年や 10 年といった現行の相続開始前 3 年以内よりも長い期間における贈与を相続税に取込むことが必要である²⁸⁰⁾。

214) 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」15 頁（2002 年）。

215) 税制調査会「平成 23 年度税制改正大綱」15 頁（2010 年）。

216) 小塩隆士ほか「所得の再分配のあり方 一格差社会と税制」税研 159 号 1 頁（日本税務研究センター、2011 年）。小塩隆士先生は、当初所得でみると格差は拡大しているが、税金等による調整後でみると格差は広がっておらず、むしろ貧困が広がっていると指摘している。

217) 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』273 頁（有斐閣、2010 年）。

218) 小塩ほか・前掲注 216, 4 頁。

219) 小塩ほか・前掲注 216, 6 頁。

220) 梅原英治「経済格差の拡大と相続税改革の課題」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』21 頁（法律文化社、2003 年）。

221) 一橋信之「相続課税とその経済効果」広島経済大学経済研究論集第 33 巻第 4 号 158 頁（広島経済大学、2011 年）。

222) 小野塚久枝『21 世紀における相続税改革』226 頁（税務経理協会、2003 年）。

223) 一橋・前掲注 221, 143 頁。

224) その他、所得税等が 32.6%、法人税等が 18.4%となっている（財務省「国税・地方税の税目・内訳」http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/001.htm（2011 年 12 月 18 日 20 時頃アクセス））。

225) 三木義一「相続・贈与税改革の論点」税研 102 号 31 頁（日本税務研究センター、2002 年）。三木義一先生は、「この不労利得は通常の利得に比べ巨額である。このような利得を取得する者を課税対象から外し、その分を消費者の負担に転嫁するのは社会的に不公平であろう。」と述べられている。

226) 新井隆一「税に愛を込めて」税研 24 号 2 頁（日本税務研究センター、1989 年）。

227) 神野直彦「“資産移転税”も抜本的見直しを」税務弘報 36 巻 3 号 15 頁（中央経済社、1988 年）。

228) 三木・前掲注 225, 32 頁、中江博行ほか「寄与分は、相続人の固有財産ではないのか」税研 110 号 56 頁（日本税務研究センター、2003 年）を参照。中江博行先生は、寄与分はあくまで遺産の一部であり、税法において相続により取得した財産に含まれるとし、「政策論として

は、被相続人の財産形成に少なからず寄与したものとして認定される寄与分について、相続税法上でも何らかの対応はすべきであろう。」と述べられている。

- 229) 金子宏「相続税の課税方式と負担水準 ―地価の高騰と相続税負担のあり方」渡辺美智雄（編）『相続税制改革の視点』168 頁（ぎょうせい, 1987 年）。
- 230) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法 2』327 頁（第一法規）。
- 231) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139 号 23 頁（日本税務研究センター, 2008 年）。
- 232) 金子宏『租税法（第 16 版）』172 頁以下（弘文堂, 2011 年）を参照。なお、他の類型には、各人の収入のうち効用あるいは満足の源泉である財貨やサービスの購入にあてられる部分のみを所得と捉え、蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する消費型所得概念がある。すなわち、人の 1 年間の消費総額を所得とし、それに累進税率を適用して税額を算出するものである。
- 233) 稲村健太郎「包括的所得概念における所得税と相続税の関係 ―年金二重課税事件を素材として―」東京経大会誌第 270 号 43 頁（東京経済大学, 2011 年）。
- 234) 稲村・前掲注 233, 43 頁。
- 235) 金子・前掲注 232, 174 頁。
- 236) 岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一（編）『資産課税の理論と課題（改訂版）』197 頁（税務経理協会, 2005 年）。
- 237) 一橋・前掲注 221, 144 頁。
- 238) 金子・前掲注 229, 168 頁。

仮に、子 1 人が遺産総額 1 億円を相続することとなった場合において、現行所得税法の一時所得及び相続税による税負担は、以下のとおりとなる。

$$\text{所得税：} \left\{ (1\text{億円} - 50\text{万円}) \times \frac{1}{2} - 38\text{万円} \right\} \times 40\% - 279.6\text{万円} = 1,695.2\text{万円}$$

$$\text{相続税：} (1\text{億円} - 6,000\text{万円}) \times 20\% - 200\text{万円} = 600\text{万円}$$

しかし、遺産総額が 10 億円の場合では、以下のとおりとなる。

$$\text{所得税：} \left\{ (10\text{億円} - 50\text{万円}) \times \frac{1}{2} - 38\text{万円} \right\} \times 40\% - 279.6\text{万円} = 19,695.2\text{万円}$$

$$\text{相続税：} (10\text{億円} - 6,000\text{万円}) \times 40\% - 4,700\text{万円} = 42,300\text{万円}$$

したがって、遺産総額が多いほど、一時所得による課税では、税負担が著しく減少することとなる。

- 239) 日本税理士会連合会税制審議会「高齢化社会における所得課税と資産課税のあり方について ―平成 14 年度諮問に対する答申―」8 頁（2002 年）。
- 240) 岩崎・前掲注 236, 197 頁。
- 241) 岩崎・前掲注 236, 194 頁。
- 242) 一橋・前掲注 221, 145 頁。
- 243) 柴由花「相続や贈与による資産の取得に対する所得課税をめぐる一考察」明海大学不動産学部論集第 13 号 61 頁（明海大学, 2005 年）。
- 244) 首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集 56 巻 11 頁（日本税務研究センター, 2004 年）。首藤重幸先生は、さらに「問題は、この不平等の是正を、どのような基準で考えてゆくか、すなわち相続段階での富の再分配基準を、どのように設定してゆくかである。この基準は、それぞれの国の特殊性や時代の変化のなかで個別的に考えられざるをえない。」と述べられている。
- 245) 首藤・前掲注 244, 7 頁。
- 246) 金子宏「相続税制度の構造的改革」税研 102 号 12 頁（日本税務研究センター, 2002 年）。金子宏先生は、「相続税の存在意義は、所得税の補完税であることにあり、と考える。相続による財産の取得も、外（そと）からの経済的価値の流入・帰属という点では、広義の所得の一つの類型である。」とし、「仮に一時所得もその全額が課税されるとしても、巨大な相続財産が他の所得並みの税負担ですんでしまうことに対しては、批判がありえよう。そこに、相続による財産の取得に対しては、所得税とは別の租税として相続税を課することの合理的

- 根拠があったと考えられる。」と述べられている。
- 247) 以上は、岩崎・前掲注 236, 195 頁以下を参照。
- 248) 三木義一『相続・贈与と税』5 頁以下（一粒社, 2000 年）を参照。
- 249) 橋本守次「相続税の遺産取得課税方式導入の問題点（上）」税務弘報 56 巻 10 号 72 頁（中央経済社, 2008 年）。
- 250) 森一七「改正相続税法の課税方式についての一考察」レファレンス 90 号 59 頁（国立国会図書館調査及び立法考査局, 1958 年）。
- 251) 岩下忠吾「相続税改革の検証」税研 102 号 37 頁（日本税務研究センター, 2002 年）。
- 252) 渋谷雅弘「予測される相続税の遺産取得課税方式への移行とその影響」税理 51 巻 3 号 95 頁（ぎょうせい, 2008 年）。
- 253) 藤本純也「遺産取得課税方式導入の影響を考えよう」税務弘報 56 巻 13 号 21 頁以下（中央経済社, 2008 年）を参照。
- 254) 三木・前掲注 225, 32 頁。三木義一先生は、累進税率の安易な引下げには賛成できないとし、その理由として「不労利得課税であるとすれば広く薄く始まってよいが、高額取得者にはその担税力にふさわしい負担を求めるのが憲法の要請だと考えられるからである。」と述べられている。
- 255) 北野弘久『税法学の実践論的展開』19 頁（勁草書房, 1993 年）。
- 256) 北野・前掲注 255, 21 頁。北野弘久先生は、バブル経済による地価高騰のもとで、政府の予定している相続税における画一的な課税最低限の引上げ措置だけでは対処できず、評価制度そのものを抜本的に見直す必要があると述べられている。
- 257) 税制調査会は、遺産取得課税方式への変更を行った場合に想定される課題について、税額計算の基本構造、未分割での申告、仮装分割・仮装未分割等への対応、連帯納付義務等の 8 つの点を挙げている（税制調査会「資料（相続税関係）」29 頁以下（2008 年）を参照。
<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k27kai27-1-3.pdf>, 2011 年 5 月 28 日 10 時頃アクセス。）。
- 258) 中里実「フランスにおける相続税と贈与税」海外住宅・不動産税制研究会『相続・贈与税制再編の新たな潮流』176 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）。
- 259) 小池正明「相続税の遺産取得課税方式の導入の検討課題」税務弘報 56 巻 6 号 62 頁（中央経済社, 2008 年）。
- 260) 小池・前掲注 259, 63 頁。
- 261) 最高裁昭和 38 年 2 月 22 日判決（民集 17 巻 7 号 1614 頁）は、共同相続により取得した不動産につき、被告らが無権限で単独相続したように登記したうえで、訴外会社と売買予約をし、所有権移転請求権保全の仮登記を経由したところ、原告らが当該仮登記の抹消を請求した事件である。原告らは当該登記の全部に対する抹消を請求したが、裁判所は、自己の持分について登記なしに第三取得者に対抗し得るものと解されるのであるから、原告らの持分に関する部分のみを抹消すると判示し、取引の安全性から第三者を保護する判断がなされたようである。本事件の評釈には、松岡久和「判批」『民法判例百選 I 第 5 版 新法対応補正版』118 頁（有斐閣, 2005 年）等がある。
- 262) 岩下・前掲注 251, 36 頁。
- 263) 松岡章夫ほか「相続税の課税方式の検討」税理 53 巻 15 号 63 頁（ぎょうせい, 2010 年）。
- 264) 伊東光晴（編）「現代経済学事典」353 頁（岩波書店, 2004 年）によれば、所得分配の不平等の程度を表す指標で、完全に平等であれば 0、完全に不平等であれば 1 となり、通常先進国では 0.3 台であるとされる。
- 265) 小塩ほか・前掲注 216, 3 頁。
- 266) 梅原・前掲注 220, 21 頁、金子・前掲注 246, 12 頁。金子宏先生は、「他の先進諸国は、最近、この制度に移行しつつある。コンピューターが発達し、税務行政も電子化しつつある今日では、この制度の執行は可能であると考えられる。」と述べられている。
- 267) 岩崎政明「相続税制改正の必要性」税経通信 40 巻 4 号 150 頁（税務経理協会, 1985 年）。

- 268) 当時における相続税の再分配効果について研究したものとして早見弘「相続税の再分配効果」一橋論叢 62 巻 6 号 702 頁（一橋大学, 1969 年）がある。早見弘先生は、昭和 25 年から昭和 28 年までの一生累積課税を採用していた時期に比べて、昭和 33 年以降の現行課税方式に変更後の方が分配修正効果が高いことについて、以下のように分析されている。すなわち、一生累積課税期間は、高度の累進税率の適用による財産分布の平等化効果よりも、遺産分割による富の集中抑制効果が強く働き、課税方式変更後は、遺産課税方式を加味したことによる課税庁の徴税効率の向上によるものとしている。また、神野直彦先生は、一生累積課税期間に再分配効果が発揮されなかったことについて、以下のように分析されている。すなわち、相続税の課税対象が農民を中心とする中小階層の相続財産であり、そのような階層では遺産分割が実施されなかった戦後の我が国の状況において、遺産取得課税方式の採用は、中小財産階層に相対的に重課された結果から、富の再分配効果を低下させることになったとしている（神野直彦「シャープ勧告の相続税・贈与税」日本租税研究協会（編）『シャープ勧告とわが国の税制』213 頁（日本租税研究協会, 1983 年））。しかしながら、相続人の権利意識の高まりや、分割が比較的困難な不動産に代わり相続財産として金融資産が増加してきている（国税庁「平成 21 年分の相続税の申告の状況について」http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2010/sozoku_shinkoku/index.htm, 2011 年 12 月 21 日 12 時頃アクセス。）のであるから、現在においては、必ずしも同様の結果になるとは限らないと思われる。
- 269) 岩下・前掲注 251, 40 頁。
- 270) 小池・前掲注 259, 62 頁。
- 271) 渋谷・前掲注 252, 98 頁。
- 272) 渋谷雅弘「相続税・贈与税の累積的課税」稲葉馨ほか（編）『行政法の思考様式』596 頁（青林書院, 2008 年）。
- 273) 渋谷・前掲注 272, 596 頁。
- 274) 井藤忠通「相続税制のあり方について」租税研究 506 号 27 頁（日本租税研究協会, 1991 年）。
- 275) 水野勝「相続税と贈与税の統合への取組み」税理 45 巻 13 号 4 頁（ぎょうせい, 2002 年）。
- 276) 岩佐由加里「贈与税の在り方に関する研究 一租税回避行為の防止を念頭に置いて」税務大学校論叢 61 号 472 頁（税務大学校, 2009 年）。
- 277) 岩下・前掲注 251, 40 頁、岩佐・前掲注 276, 473 頁。
- 278) 税制調査会「平成 24 年度税制改正大綱」13 頁（2011 年）。
- 279) 神野・前掲注 227, 18 頁。
- 280) 岩下・前掲注 251, 41 頁、梅原・前掲注 220, 21 頁。なお、税務執行上の困難以外にも検討すべき課題はある。渋谷雅弘先生は、累積的課税制度の導入にあたり、検討すべきこととして累積対象となる贈与、累積対象期間、法改正による税率等の変更、課税除外、贈与税還付、贈与財産の価格変動、特別措置等について考察されている（渋谷・前掲注 231, 599 頁）。

おわりに

所得税は、給与所得者であれば給与の取得時に源泉徴収されるし、消費税は、物品の購入時に税込み価格で支払いをする。その点でいえば、両税は納税者にとって身近な税であろうと思われる。

他方、かつての財閥が富の偏在によってもたらされたことを惹起せざるを得ないことから、相続税の存在は、国民に広く認識されていることと思う。しかしながら、相続自体が一生に数回あるかないかであろうから、相続税の概要についてさえ理解されていないように感じる。

このような状況の中、円滑化法を端緒として、相続税の課税方式の見直しが議論されることとなったが、政府からは、その方向性がいまだに明示されていない。

そこで本稿では、現在における相続税のあり方について、以下の視点から考察した。

第一に、我が国における相続税の沿革を、当時の社会的状況を踏まえながら概観した。旧民法における家制度を考慮し、遺産課税方式を採用して創設された我が国における相続税法は、戦後の日本国憲法の発布、民法の改正により個人主義へと転換し、シャウプ勧告を受けて遺産取得課税方式へと改正された。取得税ともいわれるシャウプ博士が目指した税制は理論的に優れてはいたが、戦後間もない我が国の状況においては、その実施が困難であったため、現行の課税方式へと改正されるに至った。

第二に、必ずしも明確でないとされる相続税の課税根拠について検討し、併せて課税方式の類型について概括した。相続税の創設当初からその課税根拠が議論されているが、現在においては、遺産の無償取得を担税力の増加と捉えて課税するとの説明が課税根拠を正当化されると思われる。そして、その根拠にもっともよく適合するのが、遺産取得課税方式であることを確認した。

第三に、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、イタリア、カナダ及びオーストラリアを中心に、諸外国の相続税及びその課税方式について研究し、相続税の世界的な動向を探った。相続による財産移転につき所得課税を行うことで相続税を廃止する国もある中で、世界的には、相続税を維持しつつもその負担を軽減する流れにある。

第四に、我が国独自の課税方式である法定相続分課税による遺産取得課税方式の間

題について、相続税負担における公平性、事業承継税制、連帯納付義務という観点から考察し、現行課税方式が現在の相続に対して必ずしも最適であるとはいえないことが明らかとなった。

以上の検討を踏まえ、現在における相続税の役割については、経済的格差の是正及び機会の平等という観点から富の集中を抑制し、相続人の権利意識の高まりや少子高齢化の進展といった社会的状況への対応が求められていると考察した。そして、その役割に最も適合する課税方式は遺産取得課税方式であり、累進性のさらなる確保から贈与税との累積的課税について提言した。

納税者番号制度の導入や贈与財産の価格変動に対する課税など、累積的課税の導入にあたっての論点については、本稿では深く考察できなかった。シャープ勧告による一生累積課税が廃止されてから半世紀以上が経ち、かつての社会的状況とは異なるといえるが、再度の導入にあたっては、執行面での考慮も必要であると思われる。

しかしながら、遺産取得課税方式の導入により、これまで指摘されてきた現行課税方式による水平的公平性の欠如を是正し、そして、累積的課税により、財産移転の形態及び時期に対する中立性を確保する必要があると考える。

旧民法の改正によって経済単位が家から個人に移行し、現在の相続を「争続」あるいは「争族」とまでいわれていても、現代社会を構成する単位の一つには家族があると思われる。相続は、その家族、ひいては社会の営みを承継することを目的とした、社会からの要請によるものではないだろうか。そうであるならば、本稿の提言によって、被相続人の相続人等に対する意思を汲んだ制度となるし、相続人等の質的担税力をも考慮された課税となることで、納税義務者の納得のいく相続税制度になると思われるのである。

参考文献

(単行本)

- [1] C.Whitehouse, P.Vains and L.Narain, Revenue Law : principals and practice, 21st ed. (Lexis-Nexis, 2003).
- [2] J.A.Kay and M.A.King, The British Tax System, 3rd ed. (Oxford University Press, 1983).
- [3] J.A.ケイ・M.A.キング (田近栄治訳)『現代税制の経済学イギリスの現状と改革』(東洋経済新報社, 1989 年).
- [4] 伊東光晴(編)『現代経済学事典』(岩波書店, 2004 年).
- [5] 稲葉敏(編)『相続税法義解』(自治館明, 1906 年).
- [6] 岩下忠吾『総説相続税・贈与税 (第 3 版)』(財経詳報社, 2010 年).
- [7] 内田貴『民法 IV 親族・相続』(東京大学出版会, 2010 年).
- [8] 大蔵財務協会(編)『改正税法のすべて (昭和 42 年度版)』(日本税務協会, 1967 年).
- [9] 大蔵財務協会(編)『改正税法のすべて (昭和 58 年度版)』(日本税務協会, 1983 年).
- [10] 大蔵省財政史室(編)『昭和財政史 —終戦から講和まで—』(東洋経済新報社, 1979 年).
- [11] 大蔵省財政史室(編)『昭和財政史 —昭和 27～48 年度— 第 6 巻租税』(東洋経済新報社, 1990 年).
- [12] 大蔵省主税局『昭和二十五年度以降の税制改正の概要』(大蔵省, 1956 年).
- [13] 小野塚久枝『21 世紀における相続税改革』(税務経理協会, 2003 年).
- [14] 勝正憲『税』(千倉書房, 1940 年).
- [15] 金子宏『租税法理論の形成と解明上巻』(有斐閣, 2010 年).
- [16] 金子宏『租税法 (第 16 版)』(弘文堂, 2011 年).
- [17] 岸田貞夫ほか『現代税法の基礎知識』(ぎょうせい, 2011 年).
- [18] 北野弘久『税法学の実践論的展開』(勁草書房, 1993 年).
- [19] 北野弘久ほか(編)『争点相続税法 (補訂版)』(勁草書房, 1996 年).
- [20] 神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料別巻 1 シャウプ使節団日本税制報告書』(勁草書房, 1983 年).

- [21] 坂入長太郎『明治後期財政史（日本財政史研究Ⅱ）』（酒井書店, 1989年）.
- [22] 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 1』（第一法規）.
- [23] 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 2』（第一法規）.
- [24] 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 3』（第一法規）.
- [25] 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法 2』（第一法規）.
- [26] 田島裕『イギリス法入門』（有斐閣, 1991年）.
- [27] 道恒内弘人『ゼミナール民法入門（第4版）』（日本経済新聞社, 2008年）.
- [28] 中川善之助『注釈民法相続（1）』（有斐閣, 1967年）.
- [29] 中川善之助『民法事典』（青林書院新社, 1967年）.
- [30] 中川善之助ほか『相続法（第4版）』（有斐閣, 2002年）.
- [31] 長岡和範『アメリカの連邦税入門』（税務経理協会, 2002年）.
- [32] 長澤彰彦『アメリカの連邦遺産税・贈与税』（中央経済社, 1992年）.
- [33] 橋本守次『ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会, 2007年）.
- [34] 橋本守次『ゼミナール相続税法（新訂版）』（大蔵財務協会, 2011年）.
- [35] 土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税 ―自由主義段階から帝国主義段階へ―』（東京大学出版会, 2003年）.
- [36] 三木義一『相続・贈与と税』（一粒社, 2000年）.
- [37] 三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』（信山社, 2005年）.

（書籍所収論文）

- [38] Peter Saunders, An Australian Perspective on Wealth Taxation, Taxation Issues of the 1980s, Papers Presented at a Conference Organized by the Centre of Policy Studies, 407 (Monash University, 1983).
- [39] 秋本照夫「農地課税及び農地評価の問題点」北野弘久ほか（編）『争点相続税法（補訂版）』280-294頁（勁草書房, 1996年）.
- [40] 伊藤昌司「相続の根拠」星野英一（編）『民法講座第7巻 親族・相続』341-366頁（有斐閣, 1988年）.
- [41] 岩崎政明「相続税を巡る諸問題」水野正一（編）『資産課税の理論と課題（改訂版）』179-206頁

(税務経理協会, 2005 年).

- [42] 岩下忠吾「相続税を検証する」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』88-105 頁（法律文化社, 2003 年）.
- [43] 梅原英治「経済格差の拡大と相続税改革の課題」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』3-24 頁（法律文化社, 2003 年）.
- [44] 金子宏「相続税の課税方式と負担水準 一地価の高騰と相続税負担のあり方」渡辺美智雄（編）『相続税制改革の視点』167-169 頁（ぎょうせい, 1987 年）.
- [45] 来栖三郎「相続法と相続税」雄川一郎（編）『公法の理論（中）』745-782 頁（有斐閣, 1976 年）.
- [46] 小池正明「現行相続税制の実務上の問題点」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』74-87 頁（法律文化社, 2003 年）.
- [47] 篠原正博「フランスの資産課税」一河秀洋ほか（編）『資産政策と資産課税』269-289 頁（有斐閣, 1998 年）.
- [48] 篠原正博「相続税の存在意義 一オーストラリアおよびカナダの経験に学ぶ」『不動産税制の国際比較分析』213-272 頁（清文社, 1999 年）.
- [49] 渋谷雅弘「相続税・贈与税の累積的課税」稲葉馨ほか（編）『行政法の思考様式』593-618 頁（青林書院, 2008 年）.
- [50] 神野直彦「シャープ勧告の相続税・贈与税」日本租税研究協会（編）『シャープ勧告とわが国の税制』165-218 頁（日本租税研究協会, 1983 年）.
- [51] 高野幸大「判批」水野忠恒ほか（編）『租税判例百選（第 5 版）』140-141 頁（有斐閣, 2011 年）.
- [52] 田中治「相続税制の再検討 一相続財産の評価をめぐる法的諸問題」日本租税理論学会（編）『相続税制の再検討』40-57 頁（法律文化社, 2003 年）.
- [53] 田中整爾「相続と登記」『家族法体系 IV（相続(1)）』238-255 頁（有斐閣, 1960 年）.
- [54] 中里実「フランスにおける相続税と贈与税」海外住宅・不動産税制研究会（編）『相続・贈与税制再編の新たな潮流』113-206 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）.
- [55] 渕圭吾「オーストラリアの相続・贈与税」海外住宅・不動産税制研究会（編）『相続・贈与税制の再編の新たな潮流』245-264 頁（日本住宅総合センター, 2010 年）.
- [56] 三木義一「財産権保障と課税権の限界 一ドイツ土地増加税論議を素材として」『現代税法と人権』167-186 頁（勁草書房, 1992 年）.

- [57] 柚木馨「共同相続財産の法的性質」『家族法体系 IV (相続(1))』153-173 頁 (有斐閣, 1960 年).
- [58] 吉牟田勲「資産課税の国際比較」水野正一 (編)『資産課税の理論と課題』279-395 頁 (税務経理協会, 2005 年).
- [59] 吉村政穂「カナダにおける相続時課税」海外住宅・不動産税制研究会 (編)『相続・贈与税制再編の新たな潮流』231-244 頁 (日本住宅総合センター, 2010 年).
- [60] 米原淳七郎「オーストラリアの資産課税」一河秀洋ほか (編)『資産政策と資産課税』337-352 頁 (有斐閣, 1998 年).

(雑誌論文等)

- [61]Massimo Antonini, Abolition of the Italian Inheritance and Gift Tax, 42 European Taxation 133-138 (International Bureau of Fiscal Documentation, 2002).
- [62]R.M.Bird, Canada's Vanishing Death Taxes, 16 Osgoode Hall Law Journal 132-145 (York University, 1978).
- [63]赤松晃「米国モデル相続税条約の示唆 ―遺産取得税方式の純化と国際課税の側面」租税研究 711 号 158-178 頁 (日本租税研究協会, 2009 年).
- [64]浅野幸治「相続の根拠としての意思説」フィロソフィア・イワテ 40 号 31-44 頁 (岩手哲学会, 2008 年).
- [65]天野史子「ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について」立命館法學 2008 年 4 号 1222-1325 頁 (立命館大学法学会, 2008 年).
- [66]天野史子ほか「日本の相続税の行方を探るドイツとフランスにおける遺産取得課税 (上)」国際税務 29 巻 8 号 86-95 頁 (税務研究会, 2009 年).
- [67]天野史子ほか「日本の相続税の行方を探るドイツとフランスにおける遺産取得課税 (下)」国際税務 29 巻 9 号 71-81 頁 (税務研究会, 2009 年).
- [68]新井隆一「税に愛を込めて」税研 24 号 2 頁 (日本税務研究センター, 1989 年).
- [69]荒木知「英国相続税の歩み ―中世から 21 世紀へ」国際税務 29 巻 2 号 90-92 頁 (税務研究会, 2009 年).
- [70]石川欽也「相続税法第 32 条に基づく更正の請求」税務事例 41 巻 8 号 26-30 頁 (財形詳報社, 2009 年).

- [71]石島弘「判例批評」民商法雑誌 84 巻 3 号 357-371 頁 (有斐閣, 1981 年).
- [72]一高龍司「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度」日税研論集 56 巻 45-102 頁 (日本税務研究センター, 2004 年).
- [73]伊藤忠通「相続税制のあり方について」租税研究 506 号 25-31 頁 (日本租税研究協会, 1991 年).
- [74]伊藤忠通「相続税制再考」奈良県立商科大学研究季報 2 巻 3 号 25-36 頁 (奈良県立大学, 1991 年).
- [75]井藤半彌「相続課税の理論的背景」財政経済弘報 670 号 6-10 頁 (財政経済弘報社, 1958 年).
- [76]井藤半彌「相続税の諸問題」彦根論叢 46/47 巻 3-20 頁 (滋賀大学, 1958 年).
- [77]稲子恒夫ほか「相続と生活保障」民商法雑誌 40 巻 6 号 885-899 頁 (有斐閣, 1959 年).
- [78]稲村健太郎「包括的所得概念における所得税と相続税の関係 一年金二重課税事件を素材として一」東京経済大学会誌 270 号 39-49 頁 (東京経済大学, 2011 年).
- [79]今村修「相続をめぐる所得課税について」千葉商大論叢 45 巻 1 号 69-75 頁 (千葉商科大学, 2007 年).
- [80]今村修「法定相続分課税方式の堅持を」千葉商大論叢 47 巻 1 号 1-8 頁 (千葉商科大学, 2009 年).
- [81]岩佐由加里「贈与税の在り方に関する研究 一租税回避行為の防止を念頭に置いて一」税務大学校論叢 61 号 389-476 頁 (税務大学校, 2009 年).
- [82]岩崎政明「相続税制改正の必要性」税経通信 40 巻 4 号 146-152 頁 (税務経理協会, 1985 年).
- [83]岩崎政明「事業承継税制」日税研論集 58 号 17-35 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).
- [84]岩崎政明「相続税改革の法学的検討」税経通信 63 巻 11 号 24-30 頁 (税務経理協会, 2008 年).
- [85]岩下忠吾「相続税改革の検証」税研 102 号 35-41 頁 (日本税務研究センター, 2002 年).
- [86]岩下忠吾「遺産取得課税方式への改革に伴う実務への影響」税経通信 63 巻 11 号 114-128 頁 (税務経理協会, 2008 年).
- [87]岩垂肇「相続の根拠と現代相続法の目標 —1— 相続権と扶養性と社会性」民商法雑誌 26 巻 4 号 1-13 頁 (有斐閣, 1951 年).
- [88]岩垂肇「相続の根拠と現代相続法の目標 —2— 相続権と扶養性と社会性」民商法雑誌 26 巻 6 号 360-367 頁 (有斐閣, 1951 年).

- [89]岩垂肇「相続の根拠（再論）」民商法雑誌 86 巻 4 号 544-4558 頁（有斐閣, 1982 年）.
- [90]上西左大信「事業承継税制の概要」税研 139 号 55-61 頁（日本税務研究センター, 2008 年）.
- [91]碓井光明「租税判例研究相続税法 34 条 1 項の連帯納付義務に関する規定は、徴収に関する定めであるから、本来の納税義務につき租税債務が確定しているときは、その他になんらの確定手続きを要するものではない」税務事例 11 巻 2 号 23-28 頁（財経詳報社, 1979 年）.
- [92]碓井光明「相続税法三四条一項の規定による連帯納付義務について、格別の確定手続きを要しない」判例時報 1001 号 154-158 頁（判例時報社, 1981 年）.
- [93]江平真一「相続税法における事業承継に関する一考察」地域経済政策研究 8 巻 159-160 頁（鹿児島国際大学, 2007 年）.
- [94]近江幸治「債権法改正と相続法」法律時報 83 巻 1 号 13-20 頁（日本評論社, 2011 年）.
- [95]大塚正民「相続および贈与に関する国際的課税の研究（その 3）日本の相続税と米国の遺産税との交錯」税法学 536 号 17-25 頁（清文社, 1996 年）.
- [96]大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢 9 号 106-159 頁（税務大学校, 1975 年）.
- [97]大矢良典「遺産取得税方式における連帯納付義務の虚構性」日本大学大学院法学研究年報 30 号 57-97 頁（日本大学大学院法学研究科, 2000 年）.
- [98]奥谷健「相続税の課税根拠と課税方式」税法学 561 号 255-274 頁（日本税法学会, 2009 年）.
- [99]小野木義徳「事業承継税制の拡充と相続税制」国土館大学大学院政経論集 12 号 153-178 頁（国土館大学政経学会, 2009 年）.
- [100]小野塚久枝「我国の相続税制度の特徴 — 仕組に関する国際比較から —」飯山論叢 10 巻 2 号 95-112 頁（東京工芸大学, 1993 年）.
- [101]小野塚久枝「相続税の役割と相続に対する人々の考え方：大日本帝国憲法下において」飯山論叢 11 巻 2 号 14-27 頁（東京工芸大学, 1994 年）.
- [102]小野塚久枝『『コーラン』にみる相続観と遺産相続制度：『コーラン』の規定とイスラーム教国の実態』東京家政学院大学紀要. 人文・社会科学系 41 巻 115-128 頁（東京家政学院大学, 2001 年）.
- [103]小野塚久枝「相続税とは何か？ — 生成・発展の歴史(フランス)より、諸問題を整理する」東横学園女子短期大学女性文化研究所紀要 11 号 51-67 頁（東横学園女子短期大学女性文化研究所, 2002 年）.

- [104]加賀美昭彦「相続税の課税方式に関する一考察 ―未分割遺産課税と連帯納付義務の問題点をめぐって」帝京大学大学院経済学年誌 14 号 229-264 頁（帝京大学大学院経済学研究科大学院生研究会, 2006 年）.
- [105]槽谷修「相続時精算課税制度の問題点」愛知淑徳大学論集. ビジネス学部・ビジネス研究科 篇 4 巻 81-98 頁（愛知淑徳大学, 2008 年）.
- [106]門広乃理子「相続と財産法理論 ―企画の趣旨」法律時報 83 巻 1 号 4-6 頁（日本評論社, 2011 年）.
- [107]金子宏「相続税制度の構造的改革」税研 102 号 12 頁（日本税務研究センター, 2002 年）.
- [108]川淳一「英国における相続財産管理 ―1―」法学 54 巻 3 号 459-519 頁（東北大学法学会, 1990 年）.
- [109]川淳一「英国における相続財産管理 ―2 完―」法学 54 巻 4 号 670-726 頁（東北大学法学会, 1990 年）.
- [110]川田剛「国際相続の現状と税務における課題」税理 54 巻 2 号 114-121 頁（ぎょうせい, 2011 年）.
- [111]川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 巻 21-43 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [112]北野弘久「相続税制論（徴税と納税の論理）」時の法令 1319 号 70-75 頁（財務省印刷局, 1987 年）.
- [113]北野弘久「相続税連帯納付義務の問題点」税経新報 529 号 18-22 頁（税経新人会全国協議会, 2006 年）.
- [114]北野弘久「相続税連帯納付義務の問題点（続）」税経新報 536 号 19-22 頁（税経新人会全国協議会, 2006 年）.
- [115]北野弘久「相続税連帯納付義務と課税庁の徴収懈怠」税経新報 540 号 45-48 頁（税経新人会全国協議会, 2007 年）.
- [116]小池正明「遺産取得課税方式を採用する場合の論点整理」税研 139 号 43-49 頁（日本税務研究センター, 2008 年）.
- [117]小池正明「相続税の遺産取得課税方式導入の検討課題」税務弘報 56 巻 6 号 58-66 頁（中央経済社, 2008 年）.
- [118]小池正明「相続税の課税方式の見直しに伴う論点」租税研究 710 号 73-103 頁（日本租税研

究協会, 2008 年).

[119]小池正明「非上場株式に係る事業承継税制の諸問題」税法学 561 号 275-294 頁 (日本税法学会, 2009 年).

[120]神戸正雄「相續税ノ課税方法 (一)」經濟論叢 7 卷 5 号 588-597 頁 (京都帝國大學法科大学, 1918 年).

[121]神戸正雄「相續税ノ課税方法 (二, 完)」經濟論叢 7 卷 6 号 747-755 頁 (京都帝國大學法科大学, 1918 年).

[122]神戸正雄「相續税改造の一案」經濟論叢 37 卷 2 号 153-169 頁 (京都帝國大學經濟學會, 1933 年).

[123]国府剛「アメリカ合衆国相続法 (相続法の比較)」比較法研究 32 号 29-52 頁 (比較法学会, 1971 年).

[124]小塩隆士ほか「所得の再分配のあり方 一格差社会と税制」税研 159 号 1-10 頁 (日本税務研究センター, 2011 年).

[125]小林登「未分割遺産に係る課税問題 (貸付金債権)」税務事例 41 卷 8 号 16-20 頁 (財形詳報社, 2009 年).

[126]五嶋陽子「アメリカの遺産税・贈与税改革」經濟貿易研究: 研究所年報 31 号 35-53 頁 (神奈川大学, 2005 年).

[127]桜井四郎「シャープ勧告と相続税」税と財 6 卷 10 号 16-18 頁 (日本税務協会, 1949 年).

[128]桜井四郎「シャープ勧告と相続税・贈与税について」税経通信 47 号 42-50 頁 (税務経理協会, 1949 年).

[129]桜井四郎「相続税制度に関する問題点 (上)」財経詳報 128 号 1293-1296 頁 (財経詳報社, 1957 年).

[130]桜井四郎「相続税制度に関する問題点 (下)」財経詳報 131 号 1349-1356 頁 (財経詳報社, 1957 年).

[131]佐藤悦緒『『中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律』の施行に当たって』税経通信 63 卷 11 号 66-77 頁 (税務経理協会, 2008 年).

[132]佐藤悦緒ほか「事業承継政策をめぐる課題と相続税改革の方向性」国際税制研究 21 号 5-24 頁 (納税協会連合会, 2008 年).

- [133]佐藤悦緒ほか「新事業承継税制の疑問と誤解を解く」税理 52 巻 10 号 129-142 頁（ぎょうせい, 2009 年）.
- [134]佐藤啓子「遺産分割と共有物分割」法律時報 83 巻 1 号 39-43 頁（日本評論社, 2011 年）.
- [135]佐藤進「資産課税の構造」税経通信 30 巻 3 号 8-14 頁（税務経理協会, 1975 年）.
- [136]佐藤進「相続税の根拠とあり方」税研 52 巻 9 号 3-12 頁（日本税務研究センター, 1993 年）.
- [137]佐藤隆夫「現行相続法における相続権の根拠の意義」国学院法学 3 巻 2 号 1-25 頁（国学院大学法学会, 1966 年）.
- [138]佐藤英明「増額更正の取消しを更正の請求にもとづく減額更正後に求める訴えの利益と還付加算金／租税特別措置法六九条の三における『事業の用に供されていた宅地』の意義」ジュリスト 1147 号 135-137 頁（有斐閣, 1998 年）.
- [139]佐藤義行「遺産分割を巡る相続税法上と所得税法上の諸問題」税法学 358 号 2-13 頁（清文社, 1980 年）.
- [140]佐野豊子「『小規模宅地等の減額特例』の適用に関する逆転判決」税理 41 巻 15 号 20-24 頁（ぎょうせい, 1998 年）.
- [141]塩崎潤「三木教授の『相続税の抜本的改革への一視点』に対する共鳴と別視点 ―今、簡単にシャープ流の遺産取得税方式に戻ることはむつかしい―」税経通信 54 巻 13 号 23-27 頁（税務経理協会, 1999 年）.
- [142]品川芳宣「小規模宅地等の課税特例における事業の用に供された時期」税研 76 号 60-63 頁（日本税務研究センター, 1997 年）.
- [143]品川芳宣「建築途上の事業用建物敷地に係る小規模宅地課税特例の適用」税研 83 号 108-111 頁（日本税務研究センター, 1999 年）.
- [144]品川芳宣「共同相続人の連帯納付義務の合憲性」税研 116 号 78-81 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [145]品川芳宣「修正申告段階における隠ぺい・偽装行為と重加算税の賦課要件」税研 118 号 85-88 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [146]品川芳宣「遺産取得課税方式へ変更した場合の実務への影響」税研 139 号 50-54 頁（日本税務研究センター, 2008 年）.
- [147]品川芳宣「事業承継税制と相続税改革の問題点」租税研究 703 号 15-30 頁（日本租税研究協

- 会, 2008 年).
- [148]篠原芳雄「改正相続税法の展望」税経通信臨時増刊号 135-136 頁 (税務経理協会, 1950 年).
- [149]柴由花「相続税と所得税の統合 ―課税ベースからの考察―」横浜国際社会科学研究所 8 巻 1 号 81-99 頁 (横浜国立大学, 2003 年).
- [150]柴由花「相続や贈与による資産の取得に対する所得課税をめぐり一考察」明海大学不動産学部論集 13 号 59-74 頁 (明海大学, 2005 年).
- [151]柴由花「スウェーデン相続税および贈与税法の廃止」土地総合研究 14 巻 2 号 21-31 頁 (土地総合研究所, 2006 年).
- [152]柴由花「連邦遺産税廃止の背景と包括的所得概念に基づく税制改革案の意義」明海大学不動産学部論集 14 巻 56-70 頁 (明海大学, 2006 年).
- [153]渋谷雅弘「相続税制の動向 -アメリカとドイツ」税 102 巻 47-54 頁 (日本税務研究センター, 2002 年).
- [154]渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 巻 155-185 頁 (日本税務研究センター, 2004 年).
- [155]渋谷雅弘「相続時精算課税適用者の死」税務事例研究 79 号 41 頁 (日本税務研究センター, 2004 年).
- [156]渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139 号 22-26 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).
- [157]渋谷雅弘「予測される相続税の遺産取得課税方式への移行とその影響」税理 51 巻 3 号 92-98 頁 (ぎょうせい, 2008 年).
- [158]渋谷雅弘「相続税法改正の動向」租税研究 712 号 40-59 頁 (日本租税研究協会, 2009 年).
- [159]島津留利子「遺産分割によって課税価格の合計額に変動がある場合の相続税課税 ―『相続税の課税原則』の検討を中心に」税務大学校論叢 51 号 221-298 頁 (税務大学校, 2006 年).
- [160]神野直彦「シャープ勧告における資産課税 ―相続税・贈与税を中心に」租税法研究 12 号 26-65 頁 (有斐閣, 1984 年).
- [161]神野直彦「"資産移転税"も抜本的見直しを」税務弘報 36 巻 3 号 13-20 頁 (中央経済社, 1988 年).
- [162]鈴木康文「少子高齢社会における相続税についての一考察」成城大学大学院経済学論文集 12 号 27-44 頁 (成城大学, 2010 年).

- [163]首藤重幸「贈与税の連帯納付責任をめぐる問題」税務事例研究 9 号 71-93 頁（日本税務研究センター, 1991 年）.
- [164]首藤重幸「研究にあたって」日税研論集 56 巻 1-3 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [165]首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集 56 巻 5-19 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [166]首藤重幸「補章 —イタリアにおける相続税の廃止」日税研論集 56 巻 221-227 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [167]首藤重幸ほか「補章 —フランスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 巻 187-219 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [168]高沢修一「農業相続人の事業承継に関する一考察」杏林大学研究報告教養部門 24 巻 79-85 頁（杏林大学, 2007 年）.
- [169]高沢修一「法定相続分課税方式における諸問題の検討 —シャウプ勧告 60 年目の再評価」経営論集 17 号 35-48 頁（大東文化大学経営学会, 2009 年）.
- [170]高田源清「税法における相続：相続税廃止の提唱」法政研究 29 巻 1/2/3 号 43-61 頁（九州大学, 1963 年）.
- [171]高田治樹『相続時精算課税制度』創設の趣旨とその背景」税務弘報 52 巻 7 号 144-153 頁（中央経済社, 2004 年）.
- [172]高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56 巻 103-154 頁（日本税務研究センター, 2004 年）.
- [173]高橋祐介「相続税の税額計算方式（課税方式）の現状と問題点」税研 151 号 33-39 頁（日本税務研究センター, 2010 年）.
- [174]瀧本美夫「相続税ノ理論上ノ根據如何」經濟學商業學國民經濟雜誌 1 巻 7 号 937-956 頁（神戸大学, 1906 年）.
- [175]田中治「事業承継税制のあり方」租税法研究 38 号 85-106 頁（有斐閣, 2010 年）.
- [176]谷口勢津夫「財産評価の不平等に関するドイツ連邦憲法裁判所の 2 つの違憲決定」税法学 535 号 153-174 頁（日本税法学会, 1996 年）.
- [177]谷野英雄「相続税課税の二つの問題 —政党をめぐる課税関係」税経通信 7 巻 4 号 125-133 頁（税務経理協会, 1952 年）.

- [178]玉田弘毅「共同相続に関する一考察」法律論叢 31 卷 3 号 103-151 頁（明治大学法律研究所, 1957 年）.
- [179]玉田弘毅「遺産『共有』の理論 —『遺産の分割』の性格を中心として」法律論叢 33 卷 5 号 19-40 頁（明治大学法律研究所, 1960 年）.
- [180]津島祐二ほか「平成 20 年度税制改正と今後の課題 —平成 20 年度税制改正大綱から—」税経通信 63 卷 3 号 50-64 頁（税務経理協会, 2008 年）.
- [181]飛岡邦夫「相続税の連帯納付義務に関する一考察」税務大学校論叢 1 号 251-330 頁（税務大学校, 1968 年）.
- [182]中江博行「相続税の申告における課税財産の範囲」税理 40 卷 6 号 189-195 頁（ぎょうせい, 1997 年）.
- [183]中江博行ほか「寄与分は、相続人の固有財産ではないのか」税研 110 号 55-59 頁（日本税務研究センター, 2003 年）.
- [184]中島茂樹ほか「所有権の保障と課税権の限界 —ドイツ連邦憲法裁判所の財産税・相続税違憲決定」法律時報 68 卷 9 号 47-55 頁（日本評論社, 1996 年）.
- [185]中島茂樹「課税権と所有権 —財産税違憲決定」自治研究 74 卷 12 号 119-126 頁（第一法規, 1998 年）.
- [186]仲間瑞樹「相続税、賦課方式の公的年金政策、経済成長」山口経済学雑誌 58 卷 6 号 907-918 頁（山口大学経済学会, 2010 年）.
- [187]中牟田智朗「相続税と贈与税の一体化について：相続時精算課税制度とシャープ税制の比較研究」近畿大学九州工学部研究報告 32 卷 103-112 頁（近畿大学, 2004 年）.
- [188]長澤則子「米国の遺産税と日本の相続税の検討事項」税理 54 卷 2 号 154-157 頁（ぎょうせい, 2011 年）.
- [189]成瀬満春「相続税の創設」大阪学院大学商学論集 13 卷 2 号 101-115 頁（大阪学院大学商学会, 1987 年）.
- [190]西野徹雄「相続税法の性格と同法第 34 条第 1 項の連帯納付義務に関する一考察」国士館法学 39 号 71-100 頁（国士館大学法学会, 2007 年）.
- [191]日本税法学会運営委員会「西ドイツ相続税法の邦訳 —1—」税法学 406 号 1-8 頁（清文社, 1984 年）.

- [192]日本税法学会運営委員会「西ドイツ相続税法の邦訳 —2—」税法学 407 号 1-13 頁 (清文社, 1984 年).
- [193]日本税法学会運営委員会「西ドイツ相続税法の邦訳 —3—」税法学 408 号 1-4, 45 頁 (清文社, 1984 年).
- [194]野田裕康「ドイツ相続税の諸問題」二松学舎大学国際政経論集 8 号 177-197 頁 (二松学舎大学, 2000 年).
- [195]橋本徹「先進主要諸国の相続税制の動向 (税制改革)」租税研究 470 号 22-32 頁 (日本租税研究協会, 1988 年).
- [196]橋本守次「相続税の遺産取得課税方式導入の問題点 (上)」税務弘報 56 巻 10 号 63-73 頁 (中央経済社, 2008 年).
- [197]橋本守次「相続税の遺産取得課税方式導入の問題点 (下)」税務弘報 56 巻 12 号 62-70 頁 (中央経済社, 2008 年).
- [198]橋本守次「相続税はどのように変わってきたか (第 1 回)いわゆる『シャープ税制』以後を中心として」税務 QA100 号 18-23 頁 (税務研究会, 2010 年).
- [199]橋本守次「相続税はどのように変わってきたか (第 2 回)いわゆる『シャープ税制』以後を中心として」税務 QA101 号 26-33 頁 (税務研究会, 2010 年).
- [200]橋本守次「相続税はどのように変わってきたか (第 3 回)いわゆる『シャープ税制』以後を中心として」税務 QA102 号 30-42 頁 (税務研究会, 2010 年).
- [201]橋本守次「相続税はどのように変わってきたか (第 4 回)いわゆる『シャープ税制』以後を中心として」税務 QA103 号 44-57 頁 (税務研究会, 2010 年).
- [202]発地喜久治「都市地域における農家の相続税納入と農地相続の実態」農政調査時報 346 号 13-23 頁 (全国農業会議所, 1985 年).
- [203]服部弘「法務と税務同時・連続して発生した相続と民法・税法における考え方」税理 50 巻 11 号 219-224 頁 (ぎょうせい, 2007 年).
- [204]林仲宣「未分割遺産の相続税申告における相続分の譲渡とその問題点」税理 39 巻 15 号 28-32 頁 (ぎょうせい, 1996 年).
- [205]林宜嗣「相続税改革の視点」租税研究 468 号 26-34 頁 (日本租税研究協会, 1988 年).
- [206]林眞義「フランスの相続税, 贈与税の概要」高田短期大学紀要 5 巻 77-110 頁 (高田短期大

学, 1987 年).

[207]早見弘「相続税の再分配効果」一橋論叢 62 巻 6 号 702-715 頁 (一橋大学, 1969 年).

[208]幡野弘樹「相続及び贈与・遺贈法改正, パクスの改正 一相続及び贈与・遺贈の改正に関する
2006 年 6 月 23 日法律第 728 号 (立法紹介)—(民事法)」日仏法学 25 巻 218-223 頁 (日仏法
学会, 2009 年).

[209]一橋信之「相続課税とその経済効果」広島経済大学経済研究論集 33 巻 4 号 139-160 頁 (広
島経済大学, 2011 年).

[210]平川忠雄「相続税・贈与税一体化議論の動向」租税研究 640 号 42-55 頁 (日本租税研究協会,
2003 年).

[211]福島四郎「相続の本質について —ドイツ法を通じてみた」関西大学法学論集 1 巻 1 号 72-88 頁
(関西大学法学会, 1951 年).

[212]福島四郎「相続財産の共有の性質・遺産分割の方法」民商法雑誌 33 巻 4 号 593-589 頁 (有
斐閣, 1956 年).

[213]福里盛雄「共同相続財産の法的性質に関する一考察」沖大論叢 4 巻 1・2 号 11-21 頁 (沖縄
大学, 1964 年).

[214]藤井裕久ほか「平成 20 年度税制改正と今後の課題 一民主党税制改革大綱から一」税経通信
63 巻 3 号 65-80 頁 (税務経理協会, 2008 年).

[215]藤川昭次郎「相続税の仕組みと農地相続の特例 (税務講座)」農業協同組合 31 巻 4 号 117-
124 頁 (全国農業協同組合中央会, 1985 年).

[216]藤澤穆「相続税改正の必要」経済学商業学国民経済雑誌 34 巻 4 号 529-552 頁 (神戸大学,
1923 年).

[217]藤田晴「取得課税のあり方 一相続税を中心に」税研 56 号 19 頁 (日本税務研究センター,
1994 年).

[218]藤本純也「資産取得課税方式導入の影響を考えよう」税務弘報 56 巻 13 号 21-29 頁 (中央経
済社, 2008 年).

[219]古林善祐『古代ギリシャ相続法の素描』福岡大学法学論叢 2 巻 1 号 109-169 頁 (福岡大学
研究推進部, 1957 年).

[220]前田知子「相続税の納税義務者」税理 54 巻 2 号 129-134 頁 (ぎょうせい, 2011 年).

- [221]前田泰「相続と第三者保護」法律時報 83 巻 1 号 44-50 頁（日本評論社, 2011 年）.
- [222]松岡章夫「未分割遺産に係る課税（寄与分に応ずる財産）」税務事例 41 巻 8 号 21-25 頁（財形詳報社, 2009 年）.
- [223]松岡章夫ほか「相続税の課税方式の検討」税理 53 巻 15 号 61-69 頁（ぎょうせい, 2010 年）.
- [224]松崎啓「相続税法の問題点 一相続税の配分に係る制度の不合理性」税経通信 52 巻 11 号 124-127 頁（税務経理協会, 1997 年）.
- [225]三木義一「相続税の基本原理の法的再検討」租税法研究 23 号 1-7 頁（有斐閣, 1995 年）.
- [226]三木義一「相続税の抜本的改革への一視点」税経通信 54 巻 10 号 26-32 頁（税務経理協会, 1999 年）.
- [227]三木義一ほか「共同相続人の延納と連帯納付義務」税経通信 57 巻 10 号 231-236 頁（税務経理協会, 2002 年）.
- [228]三木義一「相続・贈与税改革の論点」税研 102 号 29-34 頁（日本税務研究センター, 2002 年）.
- [229]三木義一「遺産取得税方式と法定相続分方式の差異」税研 139 号 38-42 頁（日本税務研究センター, 2008 年）.
- [230]三木義一「年金財源となる『相続税』相続税負担が重くなる『遺産課税方式』」Zaiten54 巻 4 号 14-19 頁（財界展望新社, 2010 年）.
- [231]三島浩光「相続税の計算と申告・納付」税理 54 巻 2 号 143-153 頁（ぎょうせい, 2011 年）.
- [232]水野忠恒「相続税法三四条一項の連帯納付義務者の納付すべき税額は特別の手續を要することなく確定するか否かにつき争われた事例」判例時報 935 号 160-163 頁（判例時報社, 1979 年）.
- [233]水野忠恒「欧米の相続制度と相続税制」租税研究 505 号 35-44 頁（日本租税研究協会, 1991 年）.
- [234]水野忠恒「フロントページ遺産取得課税方式への変更は社会環境の変化に伴う時代の要請」税理 51 巻 13 号 2-5 頁（ぎょうせい, 2008 年）.
- [235]水野忠恒ほか「見えてきた遺産取得課税方式と実務への影響」税理 51 巻 15 号 60-83 頁（ぎょうせい, 2008 年）.
- [236]水野忠恒「相続税の根拠と課税方式の変遷」税研 139 号 33-37 頁（日本税務研究センター, 2008 年）.

- [237]水野勝「相続税と贈与税の統合への取組み」税理 45 巻 13 号 2-6 頁 (ぎょうせい, 2002 年).
- [238]三谷道麿「相續税の本質」経済論叢 38 巻 5 号 1010-1025 頁 (京都帝國大學經濟學會, 1934 年).
- [239]宮脇義男「相続税・贈与税のあり方について 一新たな非営利法人制度を素材として」税務
大学校論叢 56 号 293-436 頁 (税務大学校, 2007 年).
- [240]宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税務大学校論叢 57 号 437-526 頁 (税務大学
校, 2008 年).
- [241]森一七「改正相続税法の課税方式についての一考察」レファレンス 90 号 50-59 頁 (国立国
会図書館調査及び立法考査局, 1958 年).
- [242]森泉章「遺産分割の効果について:遺産共有説・遺産合有説の再検討をかねて」商学論集 29 巻
4 号 158-195 頁 (福島大学経済学会, 1961 年).
- [243]森田茂夫「相続税の負担減少を目的とした養子縁組の効力とその対応策」税理 44 巻 6 号 192-
197 頁 (ぎょうせい, 1998 年).
- [244]八木匡「遺産動機と相続税の公平性」経済学論叢 59 巻 3 号 303-321 頁 (同志社大学経済学
会, 2007 年).
- [245]矢内一好「国際相続の税務」税研 139 号 27-32 頁 (日本税務研究センター, 2008 年).
- [246]矢内一好「在外財産に対する相続税の課税 (税務会計)」経理研究 296-308 頁 (中央大学経理
研究所, 2009 年).
- [247]矢内一好「各国の相続税制の概要と問題点」税理 54 巻 2 号 122-128 頁 (ぎょうせい, 2011 年).
- [248]山下和久「譲渡所得税と相続税」大阪府立大學經濟研究 53 巻 1 号 95-100 頁 (大阪府立大学,
2007 年).
- [249]山下輝彦「日本における相続の史的考察 一遺留分を中心に一」明治大学大学院紀要 5 巻 233-
244 頁 (明治大学大学院, 1967 年).
- [250]山本和義「納税猶予制度と遺産取得課税方式をシミュレートしてみよう (特集新しい事業承
継制度をもっと理解しよう)」税務弘報 56 巻 13 号 30-38 頁 (中央経済社, 2008 年).
- [251]横田種雄「未分割遺産と相続税課税をめぐる問題点」税務大学校論叢 10 号 125-149 頁 (税
務大学校, 1976 年).
- [252]吉田孝敏「相続税, その現状と問題点」税制研究 50 号 118-125 頁 (税制経営研究所, 2006 年).
- [253]吉田孝敏「相続税に対する検討 一政府税調答申を中心にして」税制研究 53 号 82-89 頁 (税

制経営研究所, 2008 年).

[254]吉田富士雄「わが国の相続税制の現状と改革の方向」租税研究 436 号 7-10 頁 (日本租税研究協会, 1986 年).

[255]領家裕司「相続税制における累積課税方式の研究 一相続時精算課税制度を中心に」北九州市立大学大学院紀要 20 号 203-303 頁 (北九州市立大学大学院, 2007 年).

[256]若江洋「手直しせられた農地相続税」あすの農村 6 号 86-88 頁 (日本共産党中央委員会, 1975 年).

(その他)

[257]Reform of The Australian Tax System : Draft White Paper (Australian Government Publishing Service, 1985).

[258]国税庁『平成 21 年分の相続税の申告の状況について』(2011 年).

[259]財務省『国税・地方税の税目・内訳』(2011 年).

[260]税制調査会『わが国税制の現状と課題 一21 世紀に向けた国民の参加と選択 一答申』(1999 年).

[261]税制調査会『平成 12 年度の税制改正に関する答申』(1999 年).

[262]税制調査会『平成 13 年度の税制改正に関する答申』(2000 年).

[263]税制調査会『少子・高齢社会における税制のあり方』(2001 年).

[264]税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』(2002 年).

[265]税制調査会『平成 15 年度における税制改革についての答申 一あるべき税制の構築に向けて 一』(2002 年).

[266]税制調査会『資料 (相続税関係)』(2008 年).

[267]税制調査会『平成 23 年度税制改正大綱』(2010 年).

[268]税制調査会『平成 24 年度税制改正大綱』(2011 年).

[269]税制特別調査会『相続税改正に関する税制特別調査会答申』(1957 年).

[270]日本税理士会連合会税制審議会『高齢化社会における所得課税と資産課税のあり方について 一平成 14 年度諮問に対する答申一』(2002 年).

[271]日本弁護士連合会『相続税の連帯納付義務に関する意見書』(2006 年).

所得控除制度の再考

藤村 直未

論文概要書

(本論文の目的と概要)

わが国では多額の累積債務を抱えている上、高齢化の進行により、社会保障費の拡大が確実であり、その財源をどのように調達するのが課題となっている。さらに、歴史的円高や、欧州債務危機等による市場不安の影響を受け、わが国の財政の現状は、一層厳しさを増している。

充実した社会保障制度を維持し、直面する様々な政策課題を克服するには、それを支える安定財源が不可欠である。所得税は、財源調達に基幹的な役割を担うとともに、所得再分配機能においても重要な役割を果たしている。しかしわが国の所得税は、累次の減税及び、各種控除の拡充が行われた結果、課税ベースが大幅に縮小し、税収確保の問題に加えて、所得税が本来果たすべき財源調達や所得再分配などの機能が低下している。そのため所得税の累進性を回復させる改革を行い、基幹税としての機能を取り戻す必要があると考えられる。

わが国では、およそ 15 年にわたって 5% に据え置かれてきた消費税の引き上げを巡り議論が過熱している。しかし所得税の税負担に歪みがあるままで、不本意な増税を行うことは近年深刻化している格差を拡大させる恐れがある。そのため各種税率の引き上げを行う前に、所得税を抜本的に改革することは、税制全体にとって極めて重要な課題だと考えた。

「平成 23 年度税制改正大綱」では、個人所得課税の所得再分配機能を回復するために「所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ」という改革の方向性が示された。近年、人的控除の税額控除化は課税ベースを拡大しながら、限界税率の高い高所得者の負担を相対的に増やす一方、限界税率の低い低所得者ほど負担軽減効果を大きくし、所得再分配機能を強化することができるとして、特に関心を集めている。そのため、政府の打ち出した所得控除改革の方向性が、所得再分配に有効な手段であるのかを明らかにしたいと考えた。

そこで、本論文では、所得控除を巡る議論を整理し、基礎的人的控除と給与所得控除の見直しが納税者に対してどのような影響を与えるのかを、シミュレーションにより検討し、「所得再分配機能の回復」という観点から、望ましい所

得控除制度のあり方を考察した。

(各章の概要)

第 1 章では、個人単位主義における、所得税の負担調整方法について整理し、その仕組みと社会政策的意図について検討した。その上で、わが国における、人的控除の税額控除化に対する議論を紹介した。

第 2 章では、まず、基礎的人的控除に焦点を絞り、その問題意識を明らかにした。次に、基礎的人的控除の今後の方向性を検討するために、5 つの基礎控除改革案を用いて、これらの改革が納税額にどのような影響を与えるのかをシミュレーションによって試算した。その上で再分配効果の検討を行った。

第 3 章では、「所得再分配機能の回復」という目的を果たすためには、基礎的人的控除の改革だけでは不十分だという結果を踏まえて、給与所得控除の検討を行った。まず、他の控除と比較して過大であると指摘されている、給与所得控除の問題意識を明らかにした。次に、給与所得控除の改革案を用いて、これらの改革が納税額にどのような影響を与えるのかをシミュレーションによって試算した。最後に、第 2 章と第 3 章の結果を総括し、基礎的人的控除と給与所得控除の改革を同時に行うことによってもたらされる、再分配効果の検討を行った。

第 4 章では、わが国の税制の今後のあり方を検討するには、諸外国の制度を参考にするべきだと考え、カナダ、イギリス、オランダの制度について検討した。これらの国々は、わが国とは異なる所得税の負担調整方法を採用しているため、制度を参考にするにはふさわしいと考えた。

第 5 章では、今までの議論を踏まえて、「所得再分配機能の回復」を実現するのに望ましい所得控除のあり方を検討した。その結果、基礎的人的控除の税額控除化、給与所得控除の上乗せと上限設定という両控除の改革を組み合わせることにより、再分配効果を高め、支援を必要としている中低所得者層に対して税を配分することができることが分かった。

わが国の財政状態を考えると、財源を効果的に徴収し、再分配していくことが必要である。そのため、所得税の制度設計上、応能原則を優先させ、高所得

者に結果的に有利になっている所得控除を見直し、移転型を視野に入れた税額控除への転換が求められると考える。また給与所得控除を他の所得とのバランスを重視しながら改革することによって、所得税の再分配効果を高めることができるため、今後積極的に見直す必要があると考えられる。

内容

はじめに	3
第1章 所得税における負担調整	5
第1節 世帯構成と税負担のあり方	5
第2節 税負担の調整方法	6
1 所得控除	6
2 給付なし税額控除	7
3 税率表におけるゼロ税率適用所得	8
4 給付付き税額控除	10
第3節 人的控除の税額控除化について	13
第2章 基礎的人的控除の検討	17
第1節 基礎的人的控除の問題意識	17
第2節 配偶者控除制度	19
1 配偶者控除の概要と問題点	19
2 配偶者控除廃止が引き起こす問題と今後の課題	21
第3節 扶養控除制度	23
第4節 移転型基礎控除制度	25
1 移転型基礎控除制度の概要	25
2 移転型基礎控除制度の導入による効果	29
第5節 基礎的人的控除の改革が納税額に与える影響	31
1 基礎的人的控除改革案に基づくシミュレーション	31
2 基礎的人的控除改革による効果	32
第3章 給与所得控除の検討	36
第1節 給与所得控除の概要	36
第2節 給与所得控除の問題点とその見直し	38
第3節 給与所得控除の改革が納税額に与える影響	42
1 給与所得控除改革案に基づくシミュレーション	42
2 給与所得控除改革による効果	44

3	基礎的人的控除及び給与所得控除改革による再分配効果	47
第4章	諸外国における税制との比較	50
第1節	カナダの給付なし税額控除制度	50
第2節	イギリスの所得控除制度	54
1	基礎控除	54
2	配偶者控除	55
3	障害者控除	56
4	イギリスにおける税制上の家族の取り扱いについて	57
第3節	オランダの税額控除制度	58
第5章	所得再分配機能回復のための所得控除のあり方	61
第1節	基礎的人的控除の見直し	61
第2節	給与所得控除の見直し	65
おわりに		67
参考文献		69

はじめに

わが国では多額の累積債務を抱えている上、高齢化の進行により、社会保障費の拡大が確実であり、その財源をどのように調達するのが課題となっている。さらに、歴史的円高や、欧州債務危機等による市場不安の影響を受け、わが国の財政の現状は、一層厳しさを増している。

充実した社会保障制度を維持し、直面する様々な政策課題を克服するには、それを支える安定財源が不可欠である。所得税は、財源調達に基幹的な役割を担うとともに、所得再分配機能においても重要な役割を果たしている¹。しかしわが国の所得税は、累次の減税及び、各種控除の拡充が行われた結果、課税ベースが大幅に縮小し、税収確保の問題に加えて、所得税が本来果たすべき財源調達や所得再分配などの機能が低下している。そのため所得税の累進性を回復させる改革を行い、基幹税としての機能を取り戻す必要があると考えられる。

わが国では、およそ 15 年にわたって 5% に据え置かれてきた消費税の引き上げを巡り議論が過熱している。しかし所得税の税負担に歪みがあるままで、不本意な増税を行うことは近年深刻化している格差を拡大させる恐れがある。そのため各種税率の引き上げを行う前に、所得税を抜本的に改革することは、税制全体にとってきわめて重要な課題だと考えた。

「平成 23 年度税制改正大綱」では、個人所得課税の所得再分配機能を回復するために「税率構造の見直しはもとより、高所得者に対しては結果的に有利になっている所得控除の見直しなどによる課税ベースの拡大、さらには、所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ」²という改革の方向性が示された。近年、人的控除の税額控除化は課税ベースを拡大しながら、限界税率の高い高所得者の負担を相対的に増やす一方、限界税率の低い低所得者ほど負担軽減効果を大きくし、所得再分配機能を強化することができるとして、特に関心を集めている。政府の打ち出した所得控除改革の方向性が、所得再分配に有効な手段であるのかを明らかにしたいと考えた。

そこで、本論文では、所得控除を巡る議論を整理することによって、わが国

¹ 鳴島（2009）2 ページ参照。

² 税制調査会（2010）10 ページ参照。

における所得控除制度の問題状況を明らかにする。特に、基礎的人的控除と呼ばれる、基礎控除・配偶者控除・扶養控除と、控除が過大だと考えられている給与所得控除に着目し、これらの見直しが納税者に対してどのような影響を与えるのかを、シミュレーションを行って検証する。そして、その結果を踏まえて、所得控除改革による再分配効果を検討し、「所得再分配機能の回復」という観点から、望ましい所得控除制度のあり方を考察していきたい。

第 1 章 所得税における負担調整

第 1 節 世帯構成と税負担のあり方

わが国の個人所得税では、課税単位を「個人」とした上で、家族構成など個人の生活上の事情を納税者の担税力の減殺要因とみて、様々な人的控除を設定している³。人的控除とは、「納税者の行った支出等には関係なく、納税者に関する一定の事情に応じて法定された金額を控除する」⁴ものとされ、そのなかでも、基礎控除・配偶者控除・扶養控除の 3 つを合わせて基礎的人的控除と呼ばれている。基礎的人的控除は、人が最低限生活するのに必要な所得に課税すべきではないという社会政策的考慮からもうけられていると考えられている⁵。

税負担のあり方を考えるにあたって、その前提となるのが課税単位の選択である。課税単位とは、所得税の税額を算定するための人的単位のことを指し、課税単位の種類は個人を単位とする方式（個人単位主義）と消費を共通に行う個人の集団を単位とする方式（消費単位主義）とに大別される⁶。課税単位の選択は、社会的及び経済政策的な問題を含むため、様々な観点から、多くの国々で議論になっている。

わが国が採用している個人単位主義は、各種の控除を通じて個々の納税者が有する事情を斟酌することができ、所得を有する男女が結婚しても所得税額に変化が生じない「婚姻中立性」に優れているが、合計所得額の等しい夫婦が等しい税負担を負うという「夫婦間の公平」をもたらさない。一方、消費単位主義は、合計した所得が同じである限り等しい税負担を負うことになるため、「夫婦間の公平」を保つが、単純に夫婦の所得を合算しただけでは結婚することによって税負担が増え、「結婚罰」を引き起こすため、「婚姻中立性」は阻害される⁷。

結果的に、どのような課税単位を選択するかは「個々人における公平の要請を重視するか、世帯間の公平の要請を重視するかによって考え方は異なる」⁸と

³ 税制調査会（2005）7 ページ参照。

⁴ 佐藤（2009）290 ページ引用。

⁵ 同上 291 ページ参照。

⁶ 同上 27 ページ参照。

⁷ 同上 29～30 ページ参照。

⁸ 田中（2005）49 ページ引用。

され、累進税制下では、公平・中立・簡素といった要請をすべて満たす課税単位はないと言える⁹。

ライフスタイルが多様化し、個人が尊重されるわが国の社会的情勢を配慮すると、個人を課税単位とする個人単位主義を維持することが適当であると考えられる。また、近年イギリスをはじめとする欧州諸国が消費単位主義から個人単位主義へと移行するなどし、国際的にみても多くの国が個人単位主義を採用している¹⁰。以上の点を踏まえて、本論文では個人単位課税を前提に議論を展開していく。

わが国の所得税制を考えると、個人単位を基本としながらも、扶養家族や配偶者などによる担税力の減殺要因に配慮した仕組みになっており、世帯を基準とした公平性が確保できるように設計されている。そしてわが国のように、個人単位主義を採用している場合は、各種控除の手法や水準の定め方によって税負担が決定される。

第2節 税負担の調整方法

ここでは、世帯の人員構成に係る負担調整措置として、所得税制で採用されている負担調整の手法について検討していく。調整方法として所得控除、給付なし税額控除、税率表におけるゼロ税率適用所得、給付付き税額控除を取り上げ、特に制度の仕組みと社会政策的意図に着目して論じていきたい。

1 所得控除

所得税はわが国のみならず、ほぼ全ての国で採用されている基幹税である。所得税が重視されるのは、これが人の担税力を最も端的に示すものと考えられているためである。そのため、所得税における負担のあり方を考える場合には、所得税の持つ「担税力に即した課税」ができるという利点を生かすことが重要となる¹¹。

⁹ 田中（2005）49 ページ参照。

¹⁰ 税制調査会専門家委員会（2010）60 ページ参照。

¹¹ 田中（2005）2 ページ参照。

担税力に即した課税を行うためには、最低生活費免税を行う必要があるとされ、それを合理的に行うには所得控除が最も妥当であると考えられてきた¹²。所得控除とは「様々な事情により納税者の税負担能力（担税力）が減殺されることを斟酌して、これを調整するため、所得から一定額差し引くもの」¹³であるとされる。

わが国の所得税は、現在 16 種類の所得控除と 8 種類の加算が設けられおり、この多様かつ複雑な所得控除制度が、課税最低限の調整を行う上で、重要な役割を担ってきた。しかし所得控除制度には問題点もある。それは、累進性を有する所得税制度において、所得控除が結果として高所得者有利になっている上、各種控除の拡大によって実質的な累進性が確保されていないということである。すなわち所得控除によって、税負担は全体的に軽減されているが、その効果は、高所得者に対して有利に働くばかりで、低所得者に対する恩恵は少ないということである。わが国では様々な所得控除を重ねることによって、減収という大きなコストを払いつつ、肝心の再分配効果は低下していると考えられる¹⁴。これが、所得控除による調整が抱えている、基本的な問題になっており、解決するためには各種控除を簡素化、集約化するべきであると考えられている¹⁵。

2 給付なし税額控除

税額控除とは、総所得金額から所得控除額を差し引いた残額に税率表を適用して得られた所得税額から、さらに控除する一定の金額のことを言う¹⁶。本論文では、課税最低限以下の低所得者に対して税額控除しきれない分を給付する仕組みを「給付付き税額控除（Refundable Tax Credit）」と呼ぶため、それと区別して、給付をしない仕組みのことを「給付なし税額控除（Non-Refundable Tax credit）」と呼ぶ。

所得控除と給付なし税額控除は税負担を軽減するという点で、その機能は類似している。しかし、ここで留意すべき点は両者の相違点である。まず、所得

¹² 田中（2005）5 ページ参照。

¹³ 税制調査会（2000）106 ページ引用。

¹⁴ 田近、八塩（2009）36 ページ参照。

¹⁵ 税制調査会（2002a）6 ページ参照。

¹⁶ 佐藤（2009）313 ページ参照。

控除とりわけ人的控除は、課税権が立ち入ってはならないという人の自由や権利性の議論に比較的馴染みやすいが、税額控除は補助金類似の金員を交付して一定の政策効果をあげる、という議論の方が比較的馴染みやすい¹⁷。そして、わが国が採用している累進税制のもとでは、所得控除は高所得者ほど有利であるのに対して、税額控除は、所得水準にかかわらず、税負担軽減額を一定とすることができるということである¹⁸。

税額控除の設定方法は、2通り考えられる。それは、税額控除の金額を定額にする場合と、所得控除に適当な税率を乗じて算定した額にする場合である。後者の方法はカナダで採用されている。カナダでは、所得控除（Amount）に最低税率（2010～2012年度は15%）¹⁹を乗じたものを税額控除（Credit）と設定している²⁰。この15%は最低生活費に配慮した負担減額であると考えられている。カナダでは経済状況により、所得控除の数値を変動させ、物価調整を行っている。税額控除の金額を定額にした場合は、その金額自体が最低生活費に対する配慮となる。一方、所得控除に適当な税率を乗じて算定した額を税額控除する場合は、所得控除の持つ最低生活費を保障するという意味を税額控除に含めることができる。

わが国の現行所得税制度は、累進税率構造のため、結果として高所得者ほど税負担軽減効果が大きい。所得控除を一律の給付なし税額控除に変更すると、限界税率の低い低所得者ほど負担軽減効果が大きくなる。しかし、給付なし税額控除の場合、課税最低限に満たない者には恩恵が及ばない。

3 税率表におけるゼロ税率適用所得

所得の多寡に拘らず、納税者に同じ減税額をもたらす手段として、「控除」の意味を込めて、最初の所得を一定額だけゼロ税率にする方法がある²¹。つまり、税率表にゼロ税率を適用する所得区分や税率不適用所得を設けるというもので、この方法を採用すると税額控除と同様の効果があるとされる。

¹⁷ 田中（2011）5ページ参照。

¹⁸ 同上5ページ参照。

¹⁹ Canada Revenue Agency HPを参照。

²⁰ 年金所得、教育、教科書、フィットネスに対する控除は除く。

²¹ 池上（2011b）3ページ参照。

金子（2009）は最低生活費控除を実体的に税額控除に切り換える 1 つの方法として税率表に第一税率としてゼロ税率を採用するという方法があることを指摘している。また、「この方法を用いると、最低生活費として保障される金額が明らかであり、また所得が大きくなるほどタックスベネフィットが大きくなるという問題が生じない」²²と主張している。

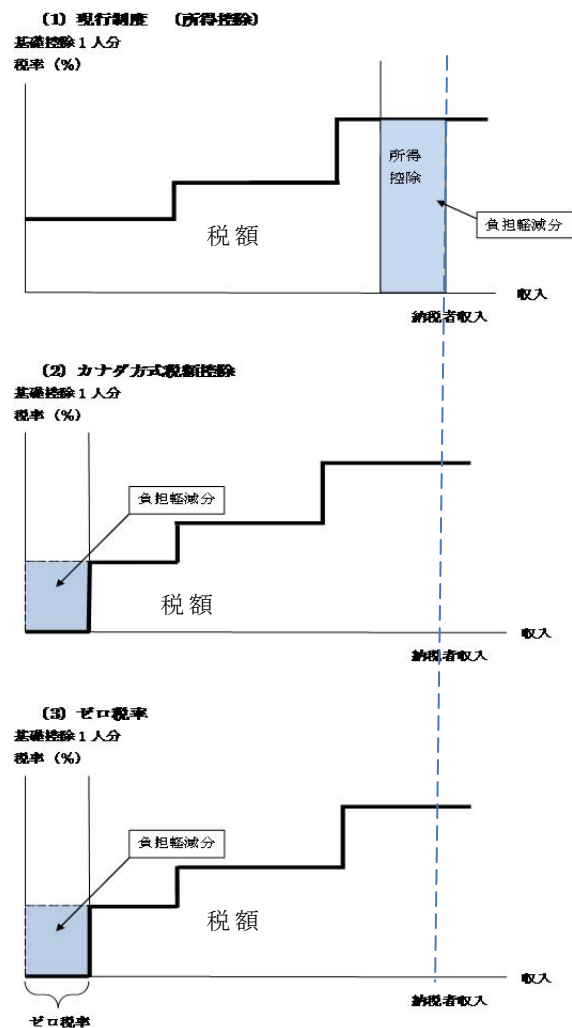
そして鎌倉（2009）は「税額控除は、確かに所得控除に比べると『担税力の減殺に対する調整』という概念と結びつきにくい。基礎的な人的控除を税額控除とすれば、控除額と基礎的な人的控除のもつ『最低生活費の控除』の機能との関連が希薄になる懸念がある。対処法としては、諸外国でも行われているように、税率表の第一ブラケットからの所得控除とするという選択肢も提案されている」²³と、このような控除の設定方法に肯定的な意見を述べている。

図表 1 で明らかなように、カナダ型の給付なし税額控除とゼロ税率を採用した場合では、1 人分の基礎控除による減税額は同じになる上、また、所得控除を用いた場合と異なり、所得水準にかかわらず、税負担軽減額を一定にすることができる。

²² 金子宏・谷口勢津夫・増井良啓（2009）7 ページ引用。

²³ 鎌倉（2009）128 ページ引用。

図表 1：税負担の調整方法による控除額の比較



(出所) 筆者作成。

4 給付付き税額控除

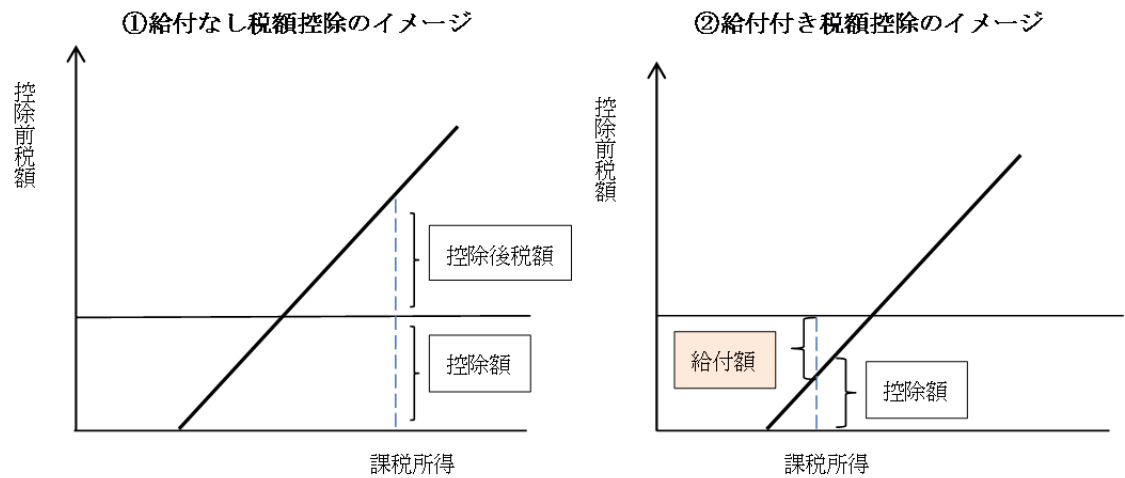
給付付き税額控除 (Refundable Tax Credit) とは、課税最低限以下の低所得者を課税の手続きに取り込み、「税額控除を基本として、控除額が所得税額を上回る場合には、控除しきれない額を現金で給付する」²⁴制度である。この制度は文字通り、社会保障給付と税額控除が一体化した仕組みである²⁵。

²⁴ 税制調査会 (2010) 16 ページ引用。

²⁵ 鎌倉 (2009) 105 ページ参照。

通常の給付なし税額控除との違いは、所得税額が少なく税額控除を使いきれない者や、課税最低限に達しないために納税していない低所得者に恩恵を与えることができる点である。このため給付付き税額控除は「負の所得税」と呼ばれることもある。給付付き税額控除は、すでに英米など多くの国々で採用されている。

図表 2： 給付なし税額控除と給付付き税額控除のイメージ



（出所）筆者作成。

図表 3： 諸外国で採用されている給付の仕方

相殺・給付の範囲	諸外国の採用事例
① 所得税額と相殺し、残りを給付。	オランダ
② 全額を給付。	アメリカ
③ 所得税額を超えて租税公課（社会保険料や地方所得税）と相殺するが、給付は行わない。	イギリス

（出所）鎌倉（2009）106 ページを参考に筆者が作成。

諸外国で採用されている制度を検討すると、給付の仕方は様々であり、①所得税額と相殺し、残りを給付②全額を給付③所得税額を超えて租税公課（社会保険料や地方所得税）と相殺するが、給付は行わない、という3つに大別する

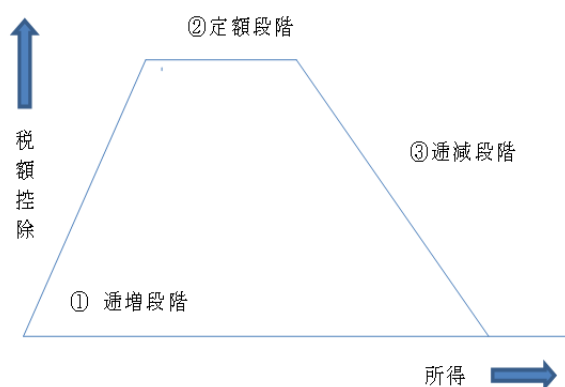
ことができる。③の場合、厳密には給付は行われていないが、「所得税の枠内での税額控除という伝統的な仕組みを超えているという観点から、日本では給付付き税額控除の一類型に含められる」²⁶ことが多いため、本論文ではこれらをまとめて「給付」と呼び、「給付付き税額控除」について論じることにする。

諸外国で導入されている給付付き税額控除は目的別に①勤労税額控除②児童税額控除③消費税逆進対策税額控除の3つに大別される²⁷。

第一の勤労税額控除は、労働者の勤労のインセンティブを高めつつ、低所得者支援を目的としている。一定以上の勤労を条件に一定割合の税額控除を受けることができる。このうち、税額控除しきれない低所得者には給付を行うというものである。例えばアメリカの勤労税額控除では、税額控除は所得の増加と共に増えた後、一定の所得で頭打ちになる。そしてそれを超えると逡減し、最終的には消失するという制度設計が行われている。勤労税額控除を導入している国は多く、アメリカの他に、カナダ、イギリス、フランスなど10か国以上にも及ぶ。

図表 4：勤労税額控除の仕組み

アメリカの勤労税額控除のイメージ



(出所) 鎌倉 (2010) 2 ページを参考に筆者が作成。

²⁶ 鎌倉 (2009) 106 ページ引用。

²⁷ 森信 (2010) 35～38 ページ参照。

第二の児童税額控除は、母子家庭の貧困対策や子育て家庭への経済支援を目的とするものである。一般的に、子供の数に応じて税額控除額が決定され、所得が一定額を超えると税額控除が逡減される制度になっている。諸外国では、それぞれ児童に関する伝統的な負担軽減措置としての扶養控除や児童手当とすみわけを行って活用している²⁸。少子化対策の一つとして、このような児童税額控除を採用している国は多く、アメリカ、カナダ、イギリス、オランダなどが挙げられる。わが国でも、子育て世帯への支援の一つとして導入が検討されている²⁹。

第三の消費税の逆進性対策税額控除は、消費税がもつ逆進性の緩和を目的とするものである。消費税の逆進性対策としては、生活必需品には軽減税率および、ゼロ税率を採用するなどという複数税率を導入することと、低所得者向けに「消費税負担分の一部還付」を目的として個人所得税の税額控除を設けることの2つが考えられている³⁰。例えば、カナダではこの2つの対策を併用しており、消費税の増税論が取りざたされている今、消費税の逆進性対策の観点からも給付付き税額控除は注目を集めている。

以上のように、給付付き税額控除は「社会政策的な意味を含む給付（家計補助金）の意味で設けられることがある」³¹とされ、手当や給付なしの税額控除と同様に、相対的に低所得者が有利となる制度であり、わが国でも様々な観点から導入が主張されている。しかしながら、この制度には、納税者の所得を把握する「納税者番号制度」が不可欠とされており、これにはプライバシー保護への不安から反発する声が強いため、導入に向けて乗り越える課題が多く残っている。給付付き税額控除は政府の目指す「社会保障と税の一体改革」の目玉となっており、今後の議論に注視すべきである。

第3節 人的控除の税額控除化について

わが国の所得税は、累次の減税及び、各種控除の拡充が行われた結果、課税

²⁸ 鎌倉（2010）2ページ参照。

²⁹ 森信（2008）47ページ参照。

³⁰ 池上（2006）27ページ参照。

³¹ 池上（2011b）23ページ引用。

ベースが大幅に縮小し、税収確保の問題に加えて、所得税が本来果たすべき財源調達や所得再分配などの機能が低下している。そのため所得税の累進性を回復させる改革を行い、基幹税としての機能を取り戻す必要があると考えられる。

「平成 23 年度税制改正大綱」では、個人所得課税の所得再分配機能を回復するために「税率構造の見直しはもとより、高所得者に対しては結果的に有利になっている所得控除の見直しなどによる課税ベースの拡大、さらには、所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へという改革」³²を進めるとした。さらに、所得再分配機能を高めていく手段として、「給付付き税額控除」の導入も構想している。今後は、納税者番号制度等の租税環境を整えた上で、税額控除・多くの先進国で導入されている「給付付き税額控除」と手当などの社会保障政策のベストミックスで「支えあう」社会を構築していくとし、人的控除の税額控除化に向けた議論が盛んに行われている³³。

これまで、人的控除については、日本国憲法第 25 条第 1 項による「健康で文化的な最低限度の生活を営む権利」は「すべての国民」に保障されるべきであるから、所得に関係なくすべての国民において「健康で文化的な最低限度の生活を営む」のに必要な費用に当たる部分は課税の対象にするべきではないとして、所得控除制度の意味とその重要性を支持する意見が根強くあった³⁴。田中（2011）は所得控除を支持する理由を挙げている。まず、所得控除が一見逆進性をもつように見えるのは、累進税率の反射であり、所得控除は高所得者への優遇を図る制度ではないということ。次に、所得控除は、単純に課税ベースを浸食しているものではなく、生存権を保障するために課税ベースから取り除かれているものであるため、人的控除の正当化の根拠との関係において、単純な課税ベースの浸食論は問題がある、ということだ³⁵。

その一方で税額控除および給付付き税額控除を容認する意見もある。金子（2011）は「人的控除の水準は、財政的事情さえ許せば、生活保護の水準に合わせるべきであろう。また、人的控除を所得控除から税額控除に切り換えて、所得控除による税額の減少額が所得の増加につれて累進的に増加するという問題

³² 税制調査会（2010）10 ページ参照。

³³ 同上 16 ページ参照。

³⁴ 新井（2010）12 ページ参照。

³⁵ 田中（2011）5～7 ページ参照。

を解消すると同時に、還付付き税額控除³⁶を採用して、控除額が税額を上回る場合には差額を還付すべきであろう³⁷と述べている。また、近年多くの OECD 諸国では、低所得者の税負担を軽減する目的で所得控除を税額控除へ転換している。例えば、2008 年の時点で、カナダ、イタリア、オランダ、ポルトガルは基礎的な人的控除に税額控除を採用している。その中でも、カナダとオランダは基礎的人的控除の全てを税額控除に切り替え、オランダ（社会保険料とも相殺可能）、アイスランド（地方所得税とも相殺可能）は基礎控除に給付付き税額控除を採用している³⁸。

わが国では多額の累積債務を抱えている上、高齢化の進行により、社会保障費の拡大が確実であり、その財源をどのように調達するのが課題となっている。しかしながら、所得税収は減少の一途をたどっている。（図表 5 を参照。）このような状況を踏まえると、基礎的人的控除を税額控除にすることは、課税ベースを拡大しながら、限界税率の高い高所得者の負担を相対的に増やす一方、限界税率の低い低所得者ほど負担軽減効果を大きくし、所得再分配機能を強化することができるのではないかと考える。

政府は、消費税の引き上げを行う代わりに、低所得者支援策として、現金給付と税額控除を組み合わせた、給付付き税額控除の導入を検討している。この制度は上記で記したように、課税最低限以下の納税者に対して税制を通して支援が行うことができる。しかしこの時、生活保護費との整合性をどのように配慮するかが課題となる。税額控除の設定金額にもよるが、控除額が納税額を上回る場合に、その差額を給付しても、一般的に支給されている生活保護費には到底及ばない³⁹。従って、給付付き税額控除に生活保護の役割を持たせることは困難であり、両方の制度にどのような意味を持たせ、役割を担わせるのが課題となる。むやみに給付付き税額控除導入すれば、ただのバラマキ政策となる可能性も高い。そのため、本論文では、基礎的人的控除を一律の給付なし税額控除に変更したとしても、当該控除はあくまで、納税額から減額するべきも

³⁶ 「Refundable Tax Credit」は「還付付き税額控除」とも呼ばれる。

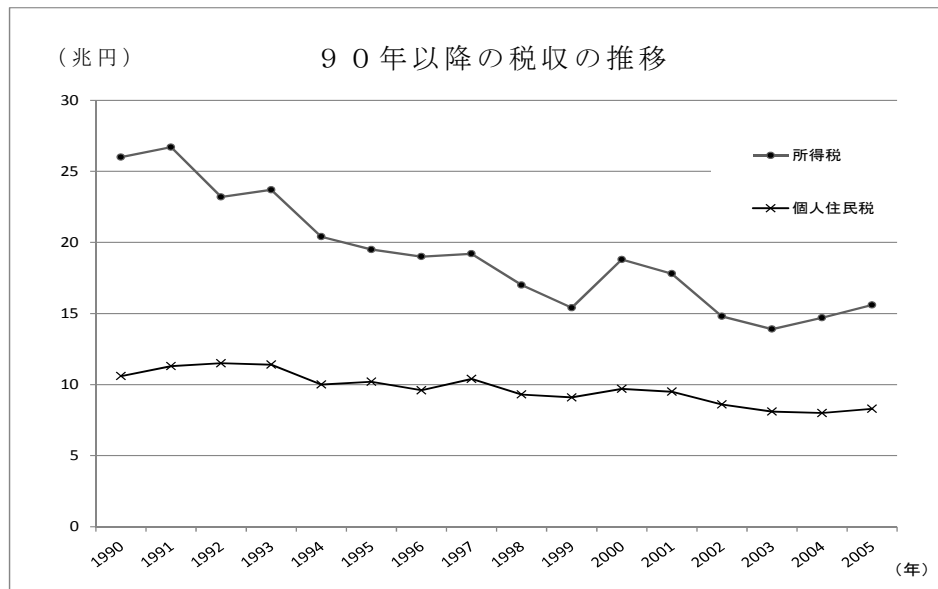
³⁷ 金子（2011）188 ページ引用。

³⁸ 鎌倉（2009）116～117 ページ参照。

³⁹ 例えば平成 22 年度における豊島区の生活扶助基準額は、標準 3 人世帯（33 歳男、29 歳女、4 歳子）の場合、月額 162,170 円である。

のと考え、以下の議論を進めていきたい。

図表 5：1990 年以降の各種税収の推移



(出所) 財務省ホームページ「主要税目の税収（一般会計分）の推移」を参考に筆者が作成。(2011 年 12 月 20 日参照。)

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/011.htm

第2章 基礎的人的控除の検討

ここでは、基礎的人的控除に焦点を絞り、その問題意識を明らかにすることによって、今後の方向性について検討する。

第1節 基礎的人的控除の問題意識

わが国の課税単位は、純粋な個人単位課税ではなく、個人単位で大枠が想定されつつも、世帯の状況に応じた負担調整措置が様々な形で盛り込まれている。鎌倉（2009）は、世帯に関する負担の調整として、代表的なものに以下の3つを挙げている。①納税者本人に認められる負担調整措置②配偶者を有する者に認められる負担調整措置③扶養児童を有する者に認められる負担調整措置、である。わが国では基礎控除、配偶者控除、扶養控除がこれにあたり、これらはまとめて基礎的人的控除と呼ばれる⁴⁰。これらの人的控除は、憲法25条の生存権を保障するための最低生活費控除であり、人が最低生活を送るために必要な所得には課税すべきではないという、社会政策的考慮から設けられていると考えられる⁴¹。

この基礎的人的控除について税制調査会（2000）は「世帯構成の変化、女性の社会進出、高齢化の進展などの社会の変化を踏まえ、公平・中立の観点などから、簡素化、集約化の余地がないか検討していく必要がある」⁴²と述べている。その中でも、配偶者に係る控除、とりわけ、配偶者特別控除については、男女共同参画社会の進展などを踏まえ、担税力の減殺を調整するといった所得控除の趣旨や他の基礎的な人的控除とのバランス、制度の簡明化などの観点から、見直す必要があるとしている⁴³。また、扶養控除については、さまざまな控除、加算措置によって、扶養親族の状況に応じた、きめ細かい配慮を行うことができる反面、その制度の複雑化が問題視されている⁴⁴。

基礎的人的控除の検討にあたっては、基礎控除、配偶者控除、扶養控除の間でのバランス、そして他の所得控除や、社会保障制度などとのバランスなどを

⁴⁰ 鎌倉（2009）114 ページ参照。

⁴¹ 佐藤（2009）291 ページ参照。

⁴² 税制調査会（2000）91 ページ引用。

⁴³ 同上 94 ページ参照。

⁴⁴ 同上 95 ページ参照。

踏まえる必要があると考える。

「平成 24 年度税制改正大綱」が、所得税について、「雇用形態や就業構造の変化も踏まえながら、所得再分配機能等を回復するため、社会保障と税一体改革において、税率構造を含む改革を進めるに先立ち、課税の適正化の観点等から、緊要と考えられる」⁴⁵と述べていることを踏まえ、本章では基礎的人的控除の改革が、再分配にどのような影響を及ぼすのかに着目して、議論を進めていきたい。

図表 6：基礎的人的控除制度の概要（2011 年度）

所得控除の種類		控除額
基礎控除		38 万円
配偶者控除	一般	38 万円
	老人控除対象配偶者（70 歳以上）	48 万円
配偶者特別控除		最高 38 万円（注）
扶養控除	一般の扶養親族	38 万円
	特定扶養親族 （16 歳以上 23 歳未満）	63 万円
	老人扶養親族（70 歳以上）	48 万円
	同居老親等加算	10 万円（加算）

備考：所得税は平成 23 年分の所得から適用される。

（注）本人の年間所得が 1000 万円以下でなければ適用されない。

（出所）財務省ホームページ「人的控除の概要（所得税）」を参考に筆者作成。

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/045.htm（2012 年 1 月 10 日参照。）

⁴⁵ 税制調査会（2011）5 ページ引用。

第2節 配偶者控除制度

1 配偶者控除の概要と問題点

わが国では、配偶者を有する者に認められる負担調整措置として配偶者控除が設けられている。配偶者控除は、1961年に家事労働による貢献度、共稼ぎ世帯や事業所得者とのバランスを考慮して創設されたものである⁴⁶。具体的には、納税者に控除対象配偶者（納税者と生計を一にする配偶者で年間の合計所得金額が38万円以下のもの）がいる場合には38万円の配偶者控除が受けられるという制度である⁴⁷。

配偶者特別控除は、1987年（昭和62年）の税制改正で導入された制度である。この制度は、パートで働く主婦の収入が103万円を超えた場合、配偶者控除が適用されなくなることから、かえって世帯全体の税引き後の手取り額が減少するという、手取りの逆転現象を防ぐために導入された⁴⁸。そのため、配偶者の所得が増加するにつれて次第に控除額が減少する段階的消失控除形式で採用されている。

しかし、「平成23年度税制改正大綱」では配偶者控除について「雇用機会均等の理念から、制度が働き方の選択に対してできる限り中立的で公正なものになるように見直すべきではないか、また、配偶者の家事労働には納税者本人にとっての経済的価値があり、配偶者の存在を担税力の減殺要因と捉えることは必ずしも適当ではないのではないか」⁴⁹と、その見直しに積極的な姿勢を示している。このように、配偶者控除や、配偶者特別控除については、以前から廃止論が取りざたされている。配偶者控除及び配偶者特別控除の廃止が議論される理由は大きく3つある。

第一に、水平的公平性、垂直的公平性が阻害されるためである。同じ所得を稼得している雇用者の共働き世帯と、片稼ぎ世帯を比較すると、前者の方が仕事に伴う費用（特に育児費、介護費）をより多く支出することになる。そのため、雇用者の共働き世帯のほうが片稼ぎ世帯よりも担税力が小さいことが一般的に指摘されている。この問題を踏まえると、同じ経済力を持つ納税者の税負

⁴⁶ 田中（2005）89ページ参照。

⁴⁷ 佐藤（2009）291ページ参照。

⁴⁸ 税制調査会（2000）92～93ページ参照。

⁴⁹ 税制調査会（2010）13ページ引用。

担は同じであるべきだという水平的公平を確保するためには、雇用者の共働き世帯の税負担を軽減すべきだという結論に結びつく。しかし、わが国の制度では配偶者控除、配偶者特別控除を設け、むしろ片稼ぎ世帯を優遇する措置がとられている。つまり、これらの控除制度により世帯間の水平的公平が阻害されている。さらに、累進税制のもとでは、高所得者ほど所得控除の減額効果が大きくなる。そのため、同じ片稼ぎ世帯であっても、夫の所得の違いで配偶者控除、配偶者特別控除の税負担軽減効果が異なる。従って、これらの控除制度によって、垂直的公平も妨げられていると言える。

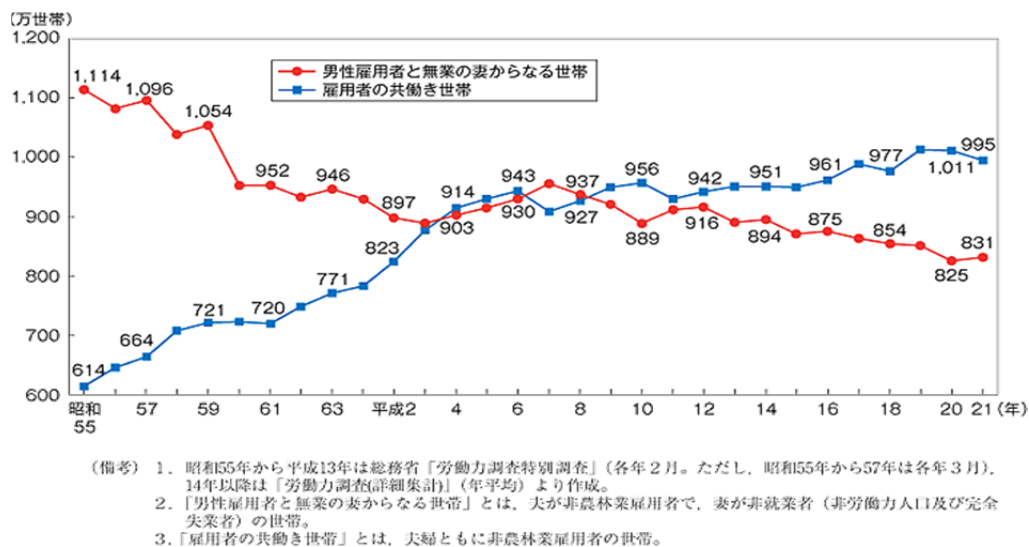
第二に、二重控除が生じる点である。就業している配偶者であっても、給与収入が103万円以下であるならば、自らは基礎控除の適用を受けて課税関係が生じない一方で、その者の配偶者である納税者本人は、その課税所得金額の計算上、配偶者控除等の適用を受けており、その意味でいわば二重の控除を享受する結果となっている⁵⁰。

第三に、適用状況やライフスタイルの変化が挙げられる。図表7で明らかにように、1997年以降、専業主婦世帯に比べ、雇用者の共働き世帯が増加している。今後さらに、専業主婦世帯は減少するものと考えられ、これらの世帯に対して配慮を行う必要性があるのかが議論になっている。さらに図表8を見ると、給与収入が高い世帯ほど、配偶者控除の適用割合は高くなることが分かる。累進税制の下では、所得控除により相対的に高所得者ほど税負担軽減効果が大きいにもかかわらず、配偶者控除の適用割合が高所得者ほど高いという状態は格差を拡大させる恐れがある。

このような状況を踏まえると、配偶者控除及び配偶者特別控除も、時代の変化と共にその役割を変化させ、今の社会に適応した制度に改革していく必要があると考える。

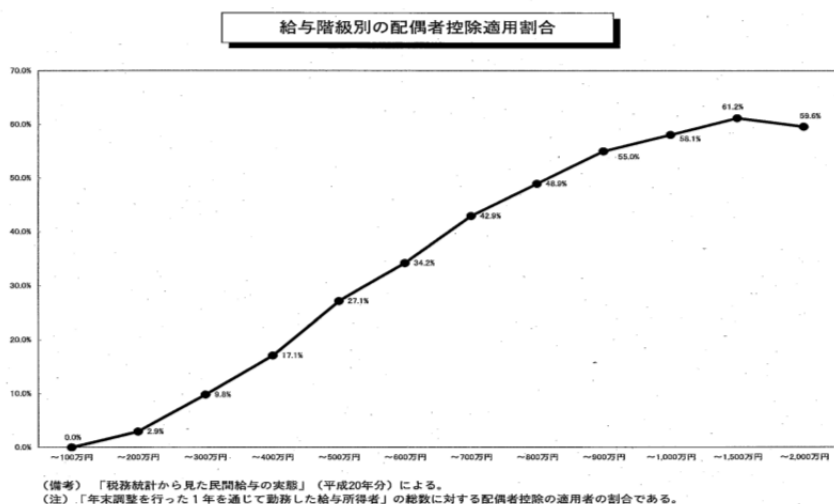
⁵⁰ 税制調査会（2000）94 ページ参照。

図表 7：雇用者の共働き世帯数と専業主婦世帯数の推移



(出所) 内閣府『平成22年度男女共同参画白書』20ページ引用。

図表 8：給与階級別の配偶者控除適用割合変化



(出所) 税制調査会(2010a) 64ページ引用。

2 配偶者控除廃止が引き起こす問題と今後の課題

配偶者控除は世帯間の公平性を阻害し、高所得者の専業主婦世帯ほどその適用が多いことから、制度自体の見直しを求める声が多い。飯野(1993)は「そ

もそも配偶者と扶養者との基本的な違いは何なのであろうか、それは、原則として配偶者は『外で』働けるのに対して、被扶養者は原則として『外で』働けないということである。したがって、『外で』働けるのに自由意思で働かない配偶者に控除を認める必要がないというのが個人単位課税の基本認識である」⁵¹と主張している。しかし「外で」働こうが、働くまいが配偶者に最低生活費を認めることは当然である。そのため、配偶者に対する控除を廃止することは望ましくないと考える。

その根拠として、配偶者控除の廃止により生じる問題を指摘する。そもそも配偶者控除の概要で述べたように、配偶者控除・配偶者特別控除は税制上の税負担の公平性を保つために導入された制度である。そのため沼尾（2008）は、「もっとも単に配偶者控除を廃止しただけで、垂直的公平性の確保や女性の就労促進に結びつくとは限らない。むしろ低所得者層への負担増を通じた社会不安の増大から、更なる少子化を引き起こす可能性もある。したがってそれに代わる対応を考える必要がある」⁵²と述べている。つまり、配偶者控除の廃止は、財源確保につながるとしても、その他の問題を引き起こす可能性があり、効果的ではない。

そもそも子育て中の母親の就労は、社会的問題としていつの時代も議論されてきた。わが国の場合、女性の就業状況は、徐々に高まる傾向にあるが、子育て期の30歳～45歳の就労が減り、子供が中学生以上になると90%近くが仕事を望み、フルタイムで働きたいという人も増えてくる。とはいえ、女性の雇用形態はパート、アルバイト、派遣、契約といった非正規労働者割合が50%以上を占め、正規労働者として働ける場所が少ないのが現状である⁵³。さらに、わが国の女性の就労状況は、欧米諸国と比較すると、特に子育て中の女性の就労率の低さが目立つ。その理由として、保育施設の不足など、育児への支援策が不十分であることが挙げられる。

また、配偶者控除・配偶者特別控除が問題視されている大きな原因として、企業の配偶者手当の支給要件が「103万円の収入」を基準にしている場合が多

⁵¹ 飯野（1993）48 ページ引用。

⁵² 沼尾（2008）33 ページ引用。

⁵³ 内閣府（2010）22 ページ参照。

いことや、社会保険の適用問題、いわゆる「130 万円問題」がある。これらの問題を、配偶者控除・配偶者特別控除の存在意義と同時に議論しない限り、問題の本質を解決することはできないと考える。

女性は、人生のなかで、結婚、出産、育児などライフスタイルの変化を余儀なくされることが多い。しかしわが国では、このようなライフスタイルの変化に応じて、女性が働き方を変えながら働き続けられる環境が、整備されているとはいえない。少子化の進行で、就労人口が減少しているわが国では、今後女性の就労が不可欠になる。女性の社会進出を促進することは、働いていない人に対する措置を廃止することで解消するわけではなく、多様なライフスタイルを尊重しながらも、男女共同参画を目指す社会を確立することが必要だと考える。そのためには保育所や老人ホームの整備など、就労と家事が両立できるような支援が今まで以上に必要であろう。

以上のことから、現実に多数の世帯に適用され、定着している配偶者控除は廃止すべきではないと考える。しかしながら、配偶者を有する納税者への配慮として、「配偶者控除と配偶者特別控除の 2 つを認めることは、納税者本人や扶養親族に係る配慮と比較してかなり大きい」⁵⁴と考える。また現在の経済状況や雇用者の共働き世帯の増加を考えると、「103 万円問題」が就業の妨げの直接的な要因になる可能性は低いと考え、配偶者特別控除は廃止すべきだ。また、「二重控除」問題は、個人単位主義の中で、できる限り世帯の公平性を確保するために解決していくべきだ。またこの問題は、扶養者に対する扶養控除においても生じることに留意したい。

第 3 節 扶養控除制度

ここでは、扶養控除の概要と問題点について検討する。扶養控除は、扶養親族に係る最低生活費に相当する部分を課税対象から除外するための控除である⁵⁵。わが国で、扶養児童を有する者に認められる負担調整措置として設けられている扶養控除制度には扶養親族、特定扶養親族、老人扶養親族の各控除があ

⁵⁴ 税制調査会（2000）94 ページ引用。

⁵⁵ 田中（2005）94 ページ参照。

り、最後の老人扶養親族には同居特別障害者加算、同居老親等加算もある。現在、納税者に扶養親族(納税者と生計を一にする親族で年間の合計所得金額が38万円以下のもの)がいる場合には、扶養親族1人あたり、原則として38万円の扶養控除が適用されている⁵⁶。

扶養控除制度の伝統的趣旨は「扶養者がいる家計といない家計とで『消費needs』が異なることに注目して、同額の所得税である場合、前者の担税力が後者よりも小さいと判断して税負担を和らげようとするものである」⁵⁷と考えられる。このように、子供の扶養が、担税力減殺要因になるという配慮から、租税理論上、扶養控除は絶対的に必要だとする意見が根強い。

その一方で、現行の扶養控除制度を疑問視する声もある。第一に、担税力調整をどこまで行うべきなのかということである。この議論について馬場(2005)は「所得が高まるにつれて扶養能力も高まるのである。現行のように一定額の所得控除方式を給与所得者の給与水準にかかわらずなく、すべての納税者に適用する根拠は乏しい」⁵⁸ことを挙げており、この種の担税力調整を高所得者層に対して行う意義は小さいと指摘している。

第二に、二重控除の問題である。就業している被扶養者であっても、収入が103万円以下の場合、本人の基礎控除と、その扶養者である納税者本人の扶養控除が適用され、世帯で二重の人的控除を享受することになる。つまり、扶養控除も、配偶者控除と同様に垂直的公平、及び水平的公平の妨げになる。

第三に特定扶養控除の見直しについてである。実際、「平成23年度税制改革大綱」において、現行の制度における23～69歳までの扶養家族へ一律適用されていることに対して「本来、成年者は基本的に独立して生計を立てるべき存在であることを踏まえれば、成年者を担税力の面で配慮が必要な存在として一律に扶養控除の対象に位置づける必要性は乏しい」⁵⁹として成年扶養控除の見直しを指摘している。

図表6で示したように、親族の個人的事情を斟酌して特定扶養控除や老人扶養控除等、様々な割増・加算措置を行っている結果、扶養控除は複雑な制度に

⁵⁶ 佐藤(2009)291ページ参照。

⁵⁷ 馬場(2005)10ページ引用。

⁵⁸ 同上10ページ引用。

⁵⁹ 税制調査会(2010)13ページ引用。

なっている。このような制度を整理し、特に養育費のかかる子育て世帯をどのように支援するのかが、今後も課題になるだろう。上記でも述べたように、扶養控除は課税対象から扶養者の最低生活費を除くための控除であるため、扶養控除は所得控除で調整するべきだという主張もある。しかし、税制調査会

(2002a)では、人的控除の改革案の一つとして「配偶者控除及び扶養控除を廃止する一方、児童の扶養について税額控除を設ける」⁶⁰ことを提案している。具体的には、本人の基礎控除のみとするとの考え方を徹底しつつ、別途、児童の養育に対し税額控除という形で配慮するものである。この場合、所得控除と異なり、所得の多寡にかかわらず同等の配慮が可能となる。

少子化対策として児童の扶養について税額控除を設ける案について田中(2005)は「仮に財政全体からみた場合の少子化に対する政策的措置として、児童の扶養に配慮する措置を設ける場合には、所得の多寡にかかわらず控除するという意味において、税額控除とすることも適当であると考え」⁶¹と扶養控除を税額控除化することに対して支持する意見を述べている。

扶養控除を巡る議論を整理すると、扶養者に対する税の減免措置を所得控除で行う必要性はそれほど感じられない。また、少子化対策の一環として税制を利用するには、税額控除で負担を調整した方が、世帯所得にかかわらず同様の税負担軽減措置を与えることができるため適していると考え。さらに、わが国の緊迫する財政状態を考えると、低所得者ほど、相対的に減税効果のある税額控除を用いて所得再分配効果を高め、さらに子育て世帯には手当や保育所の整備等の現物給付を用いることによって、支援を集中的に行うべきだと考える。

第4節 移転型基礎控除制度

1 移転型基礎控除制度の概要

本章では、ここまで、所得税の基礎的人的控除を巡る議論の中で、配偶者控除及び扶養控除制度では、配偶者もしくは扶養者の収入が103万円以下の世帯では二重の人的控除が適用され、世帯間の公平性が保たれない問題があること

⁶⁰ 税制調査会(2002a)8ページ参照。

⁶¹ 田中(2005)95ページ引用。

を指摘した。しかし、これらの控除を廃止するだけでは、税負担の歪みを解消することはできず、かえって他の課題が生じる懸念がある。

こうした人的基礎控除の問題の解決策として、まず基礎的人的控除（基礎控除、配偶者控除、扶養控除）を簡素化・集約化し⁶²、全ての人に同額の基礎控除を適用する。そして、その基礎控除に「移転型基礎控除」を導入するという方法がある⁶³。

基礎的人的控除の簡素化・集約化とは、個人単位課税を徹底し「家族の就労に対する中立性」や「世帯単位での税負担の公平」を図る観点から、配偶者控除・配偶者特別控除・扶養控除を廃止し、1人ひとりの基礎控除を取得し、世帯人員分の基礎控除を享受できるようにすることである⁶⁴。そして「移転型基礎控除」とは、被扶養者の所得が無い、少ないために基礎控除を控除しきれない場合は、その差額を、家族のいずれか（扶養者）の所得から差し引くことができる制度である⁶⁵。図表9で明らかなように、「移転型基礎控除」制度を導入すると、収入にかかわらず世帯の基礎控除額の総額は一致し、配偶者控除及び扶養控除の二重控除は解消される。移転型基礎控除は現在、オランダ、デンマークで導入されている⁶⁶。

金子（2009）では「個人単位主義の下でも、夫婦間で移転可能な特別控除（所得控除または税額控除）の制度を採用することにより、合計所得は等しいが、所得の配分の異なる夫婦間の税負担の均衡を図ることができる」⁶⁷として、移転型基礎控除には所得控除方式と、税額控除方式の2通りあり、どちらの場合においても公平性の確保につながると述べている。また、本来、所得控除は個人の税額から控除すべきであるが、基礎的人的控除は最低生活費を補てんするものであるために、同一生計内での控除の移転を認めても、あくまで個人単位課税が前提であることには変わりはないと考えられる⁶⁸。

一般的に、扶養者は夫であり、被扶養者は妻もしくは子供である場合が圧倒

⁶² 税制調査会（2002a）7ページ参照。

⁶³ 女性の能力発揮促進のための税制のあり方研究会（1996）140ページ参照。

⁶⁴ 同上 141ページ参照。

⁶⁵ 同上 141ページ参照。

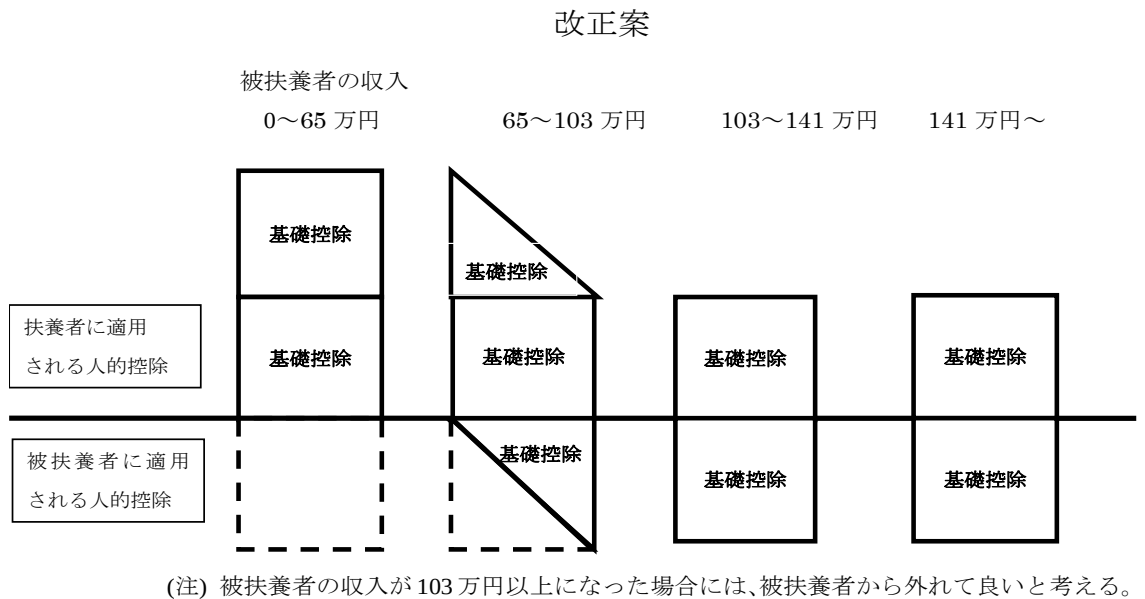
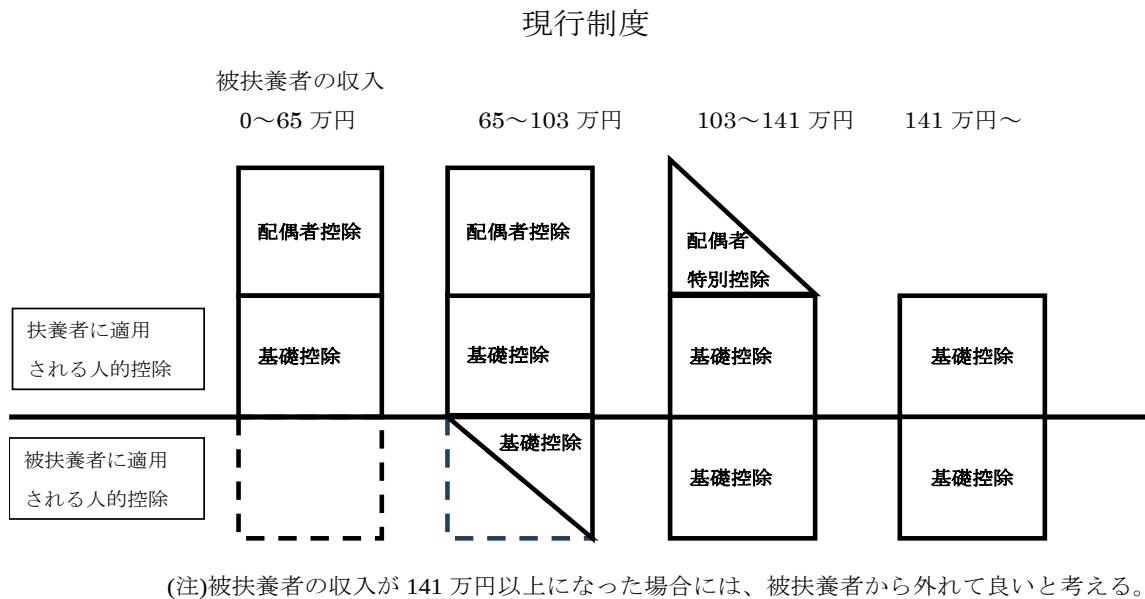
⁶⁶ 鎌倉（2009）118ページ参照。

⁶⁷ 金子（2009）96ページ引用。

⁶⁸ 水野、植田、佐藤（2000a）77ページ参照。

的に多い。本論文では、移転型基礎控除導入の制度設計上、配偶者控除・配偶者特別控除・扶養控除を廃止し、すべてのひとに同額の基礎控除を適用することを提案しているため、移転型基礎控除の議論にあたっては、世帯の中で家族を扶養している者を扶養者、世帯の中で扶養されている者を被扶養者と呼ぶことで統一する。

図表 9：現行の所得控除制度と移転型基礎控除制度の比較



(出所) 税制調査会専門家委員会 (2010)「資料 (個人所得税 1)」58 ページを参考に筆者作成。

2 移転型基礎控除制度の導入による効果

移転型基礎控除制度を導入すると、収入にかかわらず、世帯の基礎控除額の総額は一致し、配偶者控除及び扶養控除の二重控除は解消されると言われている。ここでは、その効果を実際の数値で実証する。

移転型基礎控除を採用した場合の効果を調べるために、扶養者と被扶養者で構成されている夫婦2人世帯を想定し、移転型基礎控除制度の導入によって世帯が受ける基礎控除総額にどのような変化が生じるか比較した。移転型基礎控除は所得控除で導入した場合と税額控除で導入した場合の両方を調べた。

計算にあたって、基礎控除は所得控除 38 万円、税額控除 3.8 万円とし、給与所得控除及び所得税率は図表 11・12 で示した現行制度を用いて試算した。

まず、現行の所得税制度の場合、例えば被扶養者の給与収入が 80 万円であるとき、まず被扶養者の収入から給与所得控除 65 万円が差し引かれ、所得金額は 15 万円となる。このとき、控除しきれなかった基礎控除 23 万円（基礎控除 38 万円－15 万円）は考慮されない。その代わりに、収入が 103 万円（給与所得控除 65 万円＋基礎控除 38 万円）以下の配偶者がいる世帯には、配偶者控除 38 万円が夫の給与所得から控除される。従って、二重控除の問題が引き起こされる。

次に、配偶者控除・配偶者特別控除・扶養控除を廃止して、すべてのひに同額の基礎控除を適用し、移転型基礎控除制度を導入した場合を考える。控除所得控除方式・税額控除方式どちらの場合においても、図表 10 から分かるように、被扶養者の収入にかかわらず世帯で受けられる基礎控除額は等しくなる。すなわち、被扶養者の働き方により、世帯における控除額に変動はない。

以上の結果から、移転型基礎控除を所得控除、税額控除どちらの場合で採用しても、世帯の公平性が確保され、「家族の就労に対する中立性」や「世帯単位での税負担の公平性」が図れるという観点から、有意義な制度であると言える。

しかし遠藤（1997）は、「移転型基礎控除」は公平の観点から、また逆転現象を起こさないという点からは有効であるとする一方で、「このような制度にするには、給与所得者であっても、夫婦それぞれが確定申告をするか、夫が妻の

源泉徴収票を添付して確定申告するようにしなければならない」⁶⁹と指摘している。諸外国では、給与所得者も確定申告制度が採用されている場合が多いので、移転型基礎控除制度は導入可能であるが、「わが国では、源泉徴収が行われ原則として、確定申告を要しない給与所得者にとって、年末調整時までに相手配偶者の所得を正確に把握することは不可能である。なぜなら、該当者はパートタイマーであるから、その年が終了しなければ所得は確定しないから」⁷⁰だと述べている。つまり、移転型基礎控除制度を導入する場合は、給与所得者の納税制度の根本的な改革を行わなければならないという課題もある。

図表 10：被扶養者の年間給与収入による、世帯(2人)の基礎控除総額の変化

現行の所得税制度(所得控除)																						
被扶養者の収入	0	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100	103	105
配偶者控除	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	0
被扶養者の基礎控除	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	10	15	20	25	30	35	38	38
扶養者の基礎控除	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38
世帯の基礎控除総額	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	81	86	91	96	101	106	111	114	76

移転型基礎控除(所得控除)																						
被扶養者の収入	0	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100	103	105
被扶養者の基礎控除	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	10	15	20	25	30	35	38	38
被扶養者の控除残額	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	33	28	23	18	13	8	3	0	0
扶養者の基礎控除	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38
世帯の基礎控除総額	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76

移転型基礎控除(税額控除)																						
被扶養者の収入	0	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100	103	105
被扶養者の給与所得控除	0	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
課税所得	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	10	15	20	25	30	35	38	40
累進税額	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.25	0.5	0.75	1	1.25	1.5	1.75	1.9	2
基礎控除(税額控除)	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38
被扶養者の税額控除残額	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	35.5	33	30.5	28	25.5	23	20.5	19	18
扶養者の基礎控除(税額控除)	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38	38
世帯の税額控除総額	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76	76

(出所) 筆者作成。

⁶⁹ 遠藤（1997a）54 ページ引用。

⁷⁰ 同上 54 ページ引用。

第5節 基礎的人的控除の改革が納税額に与える影響

ここまで、わが国の基礎的人的控除を巡る現在の問題状況を明らかにしてきた。本節では、基礎的人的控除のあり方、さらには今後の方向性を検討するために、5つの基礎控除改革案を用いて、これらの改革が扶養者の納税額にどのような変化をもたらすのかをシミュレーションによって試算し、再分配効果の検討を行う。

1 基礎的人的控除改革案に基づくシミュレーション

〈ケース1〉…現行制度。基礎控除と配偶者控除を所得控除で導入した場合。

(各々38万円)

〈ケース2〉…配偶者控除を廃止して、基礎控除(所得控除38万円)のみにした場合。

〈ケース3〉…基礎控除と配偶者控除を税額控除化した場合。(各々3.8万円)

〈ケース4〉…移転型基礎控除を所得控除(38万円)で導入した場合。

〈ケース5〉…移転型基礎控除を税額控除(3.8万円)で導入した場合。

本節では、扶養者と年間収入80万円の被扶養者の2人世帯を想定し、基礎控除改革によって扶養者の納税額にどのような変化が生じるかを試算する。そのために、現行制度と4つの基礎控除改革案に基づいたシミュレーションを行った。なお、給与所得控除および、所得税率は現行制度を用いた。(図表11・12を参照。)そして、ここでは被扶養者の収入が80万円であると想定しているため、配偶者特別控除は関係しない。また、移転型基礎控除で用いる基礎控除とは、今までの議論を踏まえて、「配偶者控除・配偶者特別控除・扶養控除を廃止し、全ての人に同額の基礎控除を適用」していることを前提としたものとする。

シミュレーションの概要は上記の通りであり、それぞれ〈ケース1~5〉と表す。〈ケース3〉と〈ケース5〉で用いた税額控除の数値は、カナダで採用されている税額控除の設定方法を参考にした。カナダでは、所得控除に適当な税率(2010~2012年度は最低税率15%)を乗じた値を税額控除にする方法である。この15%は最低生活費に配慮した負担減額であると考えられている。カナダで

は経済状況により、この所得控除の値を変動させ、物価調整を行う。この方法では、最低生活費を保障するという意味を税額控除に含めることができる。そこで、このシミュレーションでは、現行の基礎控除 38 万円に 10% を乗じた額を税額控除として設定した。

図表 11：給与所得控除算定表
(2011 年度)

給与収入	控除率
180 万円以下	40% (注)
360 万円以下	30%
680 万円以下	20%
1000 万円以下	10%
1000 万円超	5%

(注) 65 万円に満たない場合は 65 万円。

図表 12：所得税率 (2011 年度)

課税所得	税率
195 万円以下	5 %
195 万円超 330 万円以下	10%
330 万円超 695 万円以下	20%
695 万円超 900 万円以下	23%
900 万円超 1800 万円以下	33%
1800 万円以上	40%

(出所) 諏訪園 (2011) 89 ページ、93 ページを参考に筆者作成。

2 基礎的人的控除改革による効果

以下では、図表 15 を参照しながら、扶養者と年間収入 80 万円の被扶養者の 2 人世帯を想定のもと、基礎控除改革が扶養者の納税額にどのような変化をもたらすかを考察する。〈ケース 2～5〉に記載した変動額は現行制度 (つまり、ケース 1 で試算された値) の納税額との差額である。つまり〈ケース 2～5〉で計算した納税額が、現行制度と比較してどのように変化したのかを示すことによって改革が与える影響の大きさを考察する。

〈ケース 2〉は現行制度と比較して、年間収入が 80 万円の被扶養者に対して適用されていた配偶者控除 38 万円が廃止されたことによって、課税所得が増加し、全世帯において増税となる。また、所得税は累進税率であるため、高所得者になるにつれて増税額は大きくなる。

〈ケース 3〉は現行制度と比較して、扶養者の収入が 450 万円未満で減税、450 万円以上で増税になる。またこの場合、扶養者の収入が 242.8 万円以下の世帯で納税額よりも税額控除額が大きくなり、実際は納税額が負の値になる。本論文では基礎控除を給付付き税額控除にすることは検討していないため、図表 15 ではこれらの世帯の納税額はゼロとしている。〈ケース 3〉が所得税の納税が免除される世帯が最も多く、低所得に優遇した制度であると考えられる。

〈ケース 4〉は移転型基礎控除の導入によって、現行制度で生じていた二重控除がなくなるため、課税所得は大きくなり全世帯で現行制度より増税になる。

〈ケース 5〉は移転型基礎控除制度を税額控除で導入している。そのため被扶養者の年間の給与収入が 80 万円であることから、基礎控除（税額控除）3.8 万円（基礎控除 38 万円×10%）のうち控除しきれなかった 3 万 500 円が扶養者から控除できる。この場合は現行制度と比較して、扶養者の収入が 387.5 万円未満で減税、同額以上で増税になる。また、扶養者の収入が 221.5 万円以下の世帯で納税額よりも税額控除額が大きくなり、実際は納税額が負の値になるが〈ケース 3〉と同様の理由でこれらの世帯の納税額はゼロとしている。

本論文で行ったシミュレーションでは、扶養者と年間収入 80 万円の被扶養者の 2 人世帯を想定している上、人的控除を税額控除化した場合の数値には検討の余地がある。そのことに留意した上で、以上の結果をまとめると、〈ケース 3〉と〈ケース 5〉のように、基礎控除を税額控除で導入すると所得再分配効果が大きいと考えられる。なぜなら、現行制度と比べて〈ケース 3〉の場合は年間収入 450 万円、〈ケース 5〉の場合は年間収入 387.5 万円世帯を境目にして、減税及び増税の効果を生むためである。特に〈ケース 5〉のように移転型基礎控除を税額控除で導入し、二重控除を避けることで、〈ケース 3〉よりも高所得者に対する増税額が大きくなる。

しかし、再分配効果を検討するにあたって、給与所得者数の構成比を考慮することが重要であると考ええる。国税庁（2011）「平成 22 年分 民間給与実態統計調査－調査結果報告－」によると、1 年を通じて勤務した給与所得者の 1 人当たりの平均給与は 412 万円であり、これを男女別にみると、男性 507 万円、女性 269 万円である。さらに、男性と女性を合計した給与階級別給与所得者の構成比を見ると年間給与額 300 万円超 400 万円以下の者が 18.1%と最も多く、

次いで 200 万円超 300 万円以下の者が 17.6%となっている⁷¹。つまり、基礎控除を税額控除及び移転型税額控除に変更しただけでは、再分配の効果が給与所得者の割合が最も多い、所得層の中間層には及ばず、かえってこれらの世帯に対して増税となり問題である。つまり、基礎的人的控除の改革だけでは、「所得の再分配機能の回復」という役割を果たすには不十分であるといえる。

図表 13：2010 年度（平成 22 年度）における給与階級別、給与所得者構成比

区分	全体に占める割合 (%)
100 万円以下	7.9%
100 万円超 200 万円以下	15.0%
200 万円超 300 万円以下	17.6%
300 万円超 400 万円以下	18.1%
400 万円超 500 万円以下	14.3%
500 万円超 600 万円以下	9.4%
600 万円超 700 万円以下	5.7%
700 万円超 800 万円以下	3.9%
800 万円超 900 万円以下	2.5%
900 万円超 1000 万円以下	1.6%
1000 万円超 1500 万円以下	2.8%
1500 万円超 2000 万円以下	0.6%
2000 万円超 2500 万円以下	0.2%
2500 万円超	0.2%

(出所) 国税庁(2011)「平成 22 年分 民間給与実態統計調査－調査結果報告－」18 ページを参考に筆者作成。(2012 年 1 月 8 日参照。)
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/minkan2010/pdf/001.pdf>

⁷¹ 国税庁 (2011) 18 ページ参照。

図表 14：基礎的人的控除改革案に基づくシミュレーション概要

	基礎的人的控除	給与所得控除
ケース 1	現行制度（基礎控除と配偶者控除、所得控除 38 万円）	現行制度
ケース 2	配偶者控除廃止（基礎控除のみ、所得控除 38 万円）	現行制度
ケース 3	税額控除化（基礎控除と配偶者控除、各々 3.8 万円）	現行制度
ケース 4	移転型基礎控除（所得控除 38 万円）	現行制度
ケース 5	移転型基礎控除（税額控除 3.8 万円）	現行制度

（注）給与所得控除の現行制度は図表 11 を参照。

図表 15：基礎的人的控除の改革による扶養者の納税額変化（単位：万円）

	ケース1 現行制度	ケース2		ケース3		ケース4		ケース5	
扶養者収入	①納税額	②納税額	変動額(②-①)	③納税額	変動額(③-①)	④納税額	変動額(④-①)	⑤納税額	変動額(⑤-①)
100	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
150	0.45	2.35	1.90	0.00	-0.45	1.20	0.75	0.00	-0.45
200	2.30	4.20	1.90	0.00	-2.30	3.05	0.75	0.00	-2.30
250	4.05	5.95	1.90	0.25	-3.80	4.80	0.75	1.00	-3.05
300	5.80	7.70	1.90	2.00	-3.80	6.55	0.75	2.75	-3.05
350	7.55	9.45	1.90	5.35	-2.20	8.30	0.75	6.10	-1.45
400	9.50	13.05	3.55	9.25	-0.25	10.75	1.25	10.00	0.50
450	13.25	17.05	3.80	13.25	0.00	14.75	1.50	14.00	0.75
500	17.25	21.05	3.80	18.85	1.60	18.75	1.50	19.60	2.35
550	21.25	26.85	5.60	26.85	5.60	22.75	1.50	27.60	6.35
600	27.25	34.85	7.60	34.85	7.60	30.25	3.00	35.60	8.35
650	35.25	42.85	7.60	42.85	7.60	38.25	3.00	43.60	8.35
700	44.05	51.65	7.60	51.65	7.60	47.05	3.00	52.40	8.35
750	53.05	60.65	7.60	60.65	7.60	56.05	3.00	61.40	8.35
800	62.05	69.65	7.60	69.65	7.60	65.05	3.00	70.40	8.35
850	71.05	78.65	7.60	78.65	7.60	74.05	3.00	79.40	8.35
900	80.05	87.65	7.60	87.65	7.60	83.05	3.00	88.40	8.35
950	89.05	96.71	7.66	97.85	8.80	92.05	3.00	98.60	9.55
1000	98.32	107.06	8.74	108.20	9.88	101.77	3.45	108.95	10.63

（注）小数第 2 位以下は四捨五入。

（出所）筆者作成。

第3章 給与所得控除の検討

ここまで本論文では、基礎的人的控除の現状を明らかにすることによって、それが抱える問題点を指摘してきた。そして、望ましい基礎的人的控除のあり方を検討するために、問題の解決策となるような改革案を示し、それに基づいたシミュレーションを行った。その結果、基礎的人的控除の改革だけでは、所得層の中間層が増税になるなど、「所得の再分配機能の回復」という役割を果たすには不十分であることが分かった。

そこで、本章ではこれまで他の控除と比較して過大だと指摘されてきた給与所得控除について、その概要とそれを巡る議論を検討することによって、あるべき給与所得控除のあり方を考察していきたい。その手段として、給与所得控除の改革案を示し、それに基づいたシミュレーションを行う。この結果から、給与所得控除の改革が納税額に与える影響を分析し、「所得再分配機能の回復」を実現するための制度のあり方を考察したい。

第1節 給与所得控除の概要

給与所得控除の意義	{ ① 勤務費用の概算控除 ② 他の所得との負担調整のための特別控除

給与所得の金額は給与等の収入金額から法定された給与所得控除の額を差し引いた残額となる。給与所得控除の金額は、給与収入がわかれば、自動的に計算される概算経費控除という形式をとっている。現行の控除率は給与収入の大きさに応じて段階的に通減する形をとっており、また65万円の最低控除保証額が設けられている。従って、図表16から分かるように給与所得控除の給与収入に対する比率は、給与収入の増大に伴って低下する。

給与所得にも他の所得と同様に必要経費が存在することは明らかである。それにもかかわらず、給与所得については事業所得のような実額による経費控除は認められてこなかった。なぜなら、確かに給与所得にも必要経費はあるが、

その範囲と金額について明確な基準を設けることは困難だからだと言える⁷²。
そのため、実額控除の代わりに概算経費控除の制度が採用された。

概算控除である給与所得控除の内訳は、勤務費用の概算控除と他の所得との負担調整のための特別控除だと考えられている⁷³。まず勤務費用の概算控除とは、事業所得について実額で必要経費の控除を認めているように、給与所得についてもそれを得るためには一定の支出（経費）が必要であることを認めたものである。しかしそれを実際に支出した額（実額）ではなく、法定の控除額で控除している。そして、他の所得との負担調整のための特別控除を設ける理由を田中（2005）は担税力の調整、捕捉率格差の調整、金利調整⁷⁴の3つ挙げている⁷⁵。

給与収入に対する税額を計算する際に、給与所得控除を補完するものが、特定支出控除である。特定支出控除は、勤務のための必要経費として、給与所得控除を上回る「特定支出」の全額を、給与所得控除に代えて実額で控除する制度である。「特定支出」として認められる支出は、通勤費、転勤に伴う転居費、職務のための研修費および資格取得費、単身赴任者の帰宅旅費の5項目に限定されている。いずれの場合も、給与所得者の証明書が必要である。これらの費用が、給与所得控除の金額を超過した場合、この超過金額が給与所得控除に上乘せされる。ただし、現行の給与所得控除制度における控除額の水準は高いうえ、条件が厳しいため、実際に使われる例は非常に少ない。

⁷² 金子（1991）14～15 ページ参照。

⁷³ 佐藤（2009）168 ページ参照。

⁷⁴ 佐藤（2009）171 ページ参照。

⁷⁵ 田中（2005）64 ページ参照。

図表 16：給与所得控除の給与収入に対する比率（2011 年度）

給与収入 (万円)	給与所得控除 (万円)	控除比率 (%)
100	65	65
200	78	39
300	108	36
500	154	31
700	190	27
1,000	220	22
1,500	250	17
2,000	270	14

（出所）諏訪園（2011）93 ページ、藤田（1992）107 ページを参考に筆者作成。

第 2 節 給与所得控除の問題点とその見直し

概算控除である給与所得控除の内訳は、勤務費用の概算控除と他の所得との負担調整のための特別控除だと考えられおり、このような特別控除を設ける理由を上記で挙げた。しかし、近年その性格や水準を巡って様々な議論がある。

税制調査会（2002）では給与所得控除について、「勤務費用の概算控除としての合理的な水準を見極めつつ、縮減を図る方向で検討する必要がある」⁷⁶と述べている。このように給与所得控除が問題となる理由は第一に、給与所得控除は、「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」の二つの性格を有しているが、就業者に占める給与所得者の割合が約 9 割となっている現状で、「他の所得との負担調整」を認める必要性は薄れてきているということである⁷⁷。第二に、現在の給与所得控除は、マクロ的に見ると、給与収入総額の 3 割程度が控除されているが、実際の給与所得者の必要経費は給与収入の約 6 %であるとの試算もあり、控除額が大きすぎると考えられるというこ

⁷⁶ 税制調査会（2002）9 ページ引用。

⁷⁷ 税制調査会（2011）5 ページ参照。

とである⁷⁸。図表 17 でもわかるように、主要国との比較においてもわが国の給与所得控除は明らかに大きい。

こうした議論を踏まえて、「平成 24 年度税制改正大綱」では、給与所得控除の上限設定と特定支出控除の見直しを提案している。具体的に、給与所得控除の上限設定とは、「給与所得者の必要経費が収入の増加に応じて必ずしも増加するとは考えられないこと、また、主要国においても定額又は上限があること等から、給与収入が 1,500 万円を超える場合の給与所得控除額については、245 万円の上限を設ける」⁷⁹というものである。また、特定支出控除の見直しとは、就労多様化を踏まえ、現在、特定支出の範囲から除外されているものを、特定支出の範囲に追加するというものである。両者は今後導入される可能性がある。

近年、景気の悪化に伴い、正規雇用者の割合が大幅に低下する一方で、パート・派遣労働者などの非正規雇用者の割合が急増するという雇用形態の多様化が進んでいる。伝統的には、給与所得は資産と勤労が結合した事業所得より担税力が低いと説明されてきた。しかし、長引く不況や不安定な経済状況を考えると、むしろ事業所得者より給与所得者の方が収入等の面で安定していると言える⁸⁰。そのため、現代社会においては、給与所得と事業所得の担税力の伝統的な説明は、もはや適当ではないと考えられる⁸¹。

さらに、藤田（1994）では「給与所得控除は給与収入に関する概算控除という形式をとっているが、単なる経費控除の意図で、これだけの高率の控除が認められていると解釈することはむずかしい」⁸²と述べている。実際に、図表 18 において 1989 年から 2011 年（平成元年から平成 23 年度）における給与所得に対する源泉所得税の推移をみると、給与所得控除額が他の控除額と比較してかなり大きいことがわかる。さらに、諸外国と比較しても給与所得控除の額は多い。諸外国では給付付き税額控除によって低所得者保護されていることもあり、簡単に比較することはできないが、課税ベースの縮小を食い止め、税制の歪みを解消するという観点からみると、税制調査会（2011）が提案するように、給

⁷⁸ 税制調査会（2011） 5 ページ参照。

⁷⁹ 同上 5 ページ引用。

⁸⁰ 田中（2005）66 ページ参照。

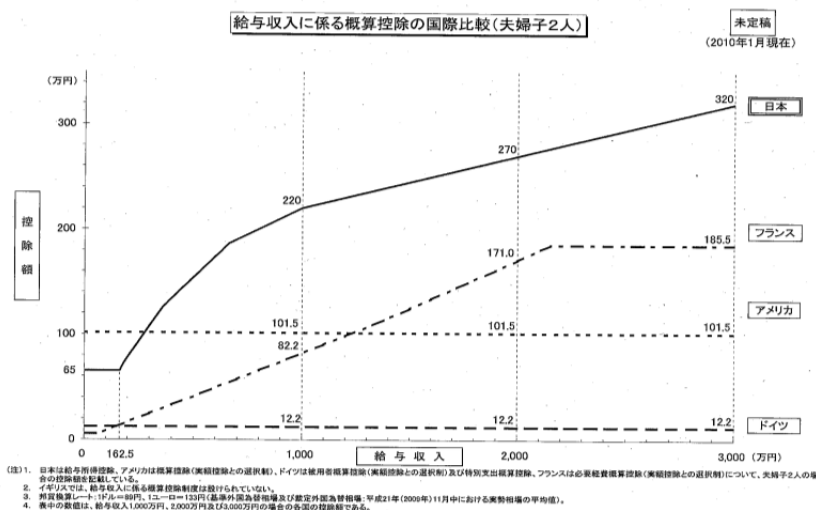
⁸¹ 同上 66 ページ参照。

⁸² 藤田（1994）108 ページ引用。

与所得控除に所得制限を設け、控除額を縮小させるという改正は適当であると考ええる。

制度設計上、給与所得控除額を減額する場合には、他の所得とのバランスを重視することを忘れてはならない。平成 17 年 6 月の「個人所得課税に関する論点整理」では捕捉率が給与所得と比較して低い事業所得について「売りあげ、必要経費の記帳に基づく申告納税の趣旨の重要性を再認識する必要がある。簡素な税制を構築する狙いから、事業所得に関しては、実額での必要経費は正しい基調に基づく場合のみを認めることとし、そうでない場合には一定の『概算控除』のみを認めるとの仕組みを導入することも考えられよう」⁸³と述べている。このように給与所得者が所得税納税者の大部分を占めており、所得税の大部分が給与所得からくるため、彼らの意向に背くような結果になることは避けるべきとも考えられる。従って、給与所得控除額の改革には他の所得とのバランスをどのように保つかが課題となる。

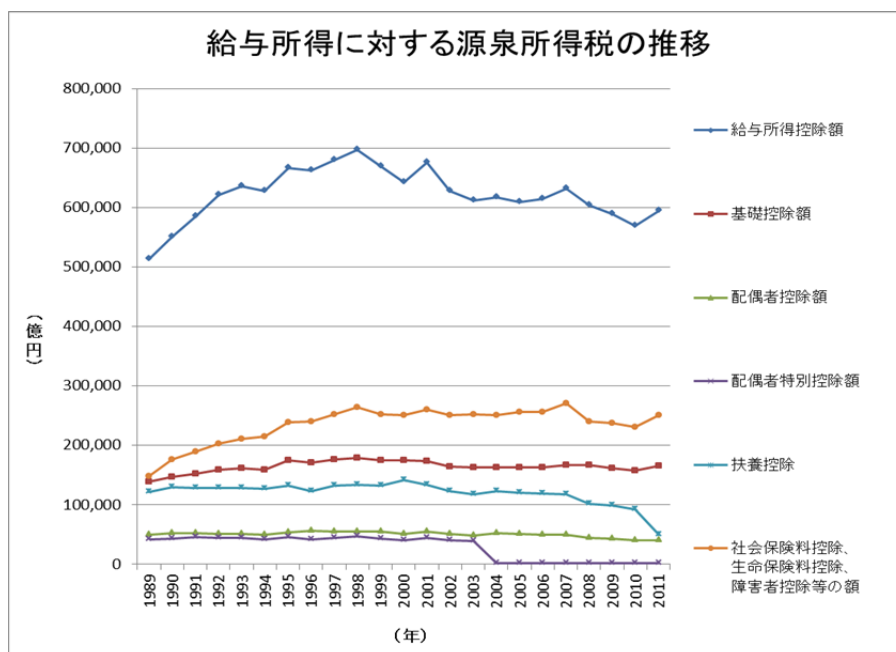
図表 17：給与収入に係る概算控除の国際比較（夫婦子 2 人）



（出所）税制調査会専門家委員会（2010）「資料（個人所得税 1）」30 ページより引用。

⁸³ 税制調査会（2005）「個人所得課税に関する論点整理」4 ページ引用。

図表 18：給与所得に対する源泉所得税の推移



(注) 1989 年から 2011 年（平成元年から平成 23 年）における源泉所得控除額の推移である。

(出所) 財務省主計局（平成元年～平成 23 年度）「租税及び印紙収入予算の説明」より筆者作成。

第3節 給与所得控除の改革が納税額に与える影響

ここまで、わが国の給与所得控除を巡る現在の問題状況を明らかにしてきた。本節では、給与所得控除の在り方、さらには今後の方向性を検討するために、給与所得控除改革によって扶養者の納税額がどのように変化するかをシミュレーションによって試算し、再分配効果の検討を行う。

1 給与所得控除改革案に基づくシミュレーション

〈ケース 6〉…現行制度（基礎控除と配偶者控除、所得控除 38 万円）に給与所得控除改革案を適用。

〈ケース 7〉…配偶者控除を廃止し（基礎控除のみ、所得控除 38 万円）、給与所得控除改革案を適用。

〈ケース 8〉…基礎控除と配偶者控除を税額控除化し（各々 3.8 万円）、給与所得控除改革案を適用。

〈ケース 9〉…移転型基礎控除(所得控除 38 万円)を導入し、給与所得控除改革案を適用。

〈ケース 10〉…移転型基礎控除（税額控除 3.8 万円）を導入し、給与所得控除改革案を適用。

図表 19：給与所得控除額の現行制度と改革案（2011 年度）

給与収入	現行	改革案
1 8 0 万円以下の部分	4 0 %	4 5 %
3 6 0 万円以下の部分	3 0 %	3 5 %
6 6 0 万円以下の部分	2 0 %	2 5 %
1 0 0 0 万円以下の部分	1 0 %	0 %
1 0 0 0 万円超	5 %	0 %

（出所）諏訪園（2011）89 ページを参考に筆者作成。

ここでは、第3章で提案した基礎的人的控除改革案に、図表19で示した給与所得改革案を組み合わせ、納税額を試算したい。シミュレーションの概要は上記の通りであり、それぞれ〈ケース6～10〉と表す。移転型基礎控除制度における基礎控除とは、第3章の議論を踏まえて、「配偶者控除・配偶者特別控除・扶養控除を廃止し、すべてのひとに同額の基礎控除」を適用していることを前提としたものとする。

本論文で提案する給与所得控除改革案は、扶養者と年間収入80万円の被扶養者の2人世帯を想定のもと、現行の給与収入660万円以下に適用されている給与所得控除を5%ずつ上乘せし、660万円を超える場合の給与所得控除額については216万円の上限を設けることというものである。(図表19を参照。)

給与所得控除については、給与所得者の必要経費が収入の増加に応じて必ずしも増加するとは考えられないこと等から、税制調査会(2011)では「給与収入が1,500万円を超える場合の給与所得控除額については、245万円の上限を設けることとする」⁸⁴と提案しており、今後導入される可能性がある。この意見を踏まえて、改革案を設定した。

給与所得控除改革案の設定理由は、第一に、わが国の給与所得者の平均収入は400万円弱であり、それをはるかに超えた収入660万円超の世帯では、必要経費を税制の中で配慮する必要性が少ないと考えたからだ。給与所得の場合、所得獲得のために必要な費用は、企業をはじめとする、雇用者から提供されている場合が多い。そのため、必要経費というのは仕事のために、給与所得者自身が購入した物と考えられ、所得の増加により逡増するとは考えにくい。そのため所得税の所得再分配機能を回復するためには、「平成24年度税制改正大綱」の提案よりも、給与所得控除の上限を低くするべきだと思ったからだ。

第二に、第2章でおこなったシミュレーションにより、基礎控除を税額控除及び移転型税額控除に変更しただけでは、再分配の効果が最も多くの割合を占める所得層の中間層には及ばず、かえってこれらの世帯に対して増税となり問題であることが明らかになった。つまり、基礎的人的控除の改革だけでは、「所得の再分配機能の回復」という役割を果たすには不十分であるといえる。そのため、このシミュレーションでは男性と女性を合計した給与階級別給与所

⁸⁴ 税制調査会(2011)5ページ引用。

得者構成比率が特に高い年間給与額 300 万円超 500 万円以下の者⁸⁵への配慮を手厚くするために上限設定に加えて、現行の給与収入 660 万円以下に適用されている給与所得控除を 5% ずつ上乗せした。

2 給与所得控除改革による効果

以下では、図表 21 を参照しながら、扶養者と年間収入 80 万円の被扶養者の 2 人世帯を想定のもと、基礎控除改革、及び給与所得控除改革が扶養者の納税額にどのような変化をもたらすかを考察する。〈ケース 6～10〉に記載した変動額は現行制度(つまり、ケース 1 で試算された値)の納税額との差額である。つまり〈ケース 6～10〉の納税額が、現行制度と比較してどのように変化したのかを示すことによって改革が与える影響の大きさを表す。

〈ケース 6〉は、現行制度と比較して扶養者の収入が 990 万円未満の世帯で減税、同額以上の世帯で増税になった。つまり、給与所得控除に所得制限をつけると、仮に 660 万円以下部分の給与所得控除額に 5% ずつ上乗せしても、高所得者の税負担を重く、低所得者の税負担を軽くする効果があることがわかる。

〈ケース 7〉は、全世帯において増税になる。

〈ケース 8〉は、現行制度と比較して扶養者の収入が 545 万円未満の世帯で減税、同額以上の世帯で増税になった。なお、この場合、扶養者の収入が 261 万 5 千円以下の世帯で納税額よりも税額控除額の方が大きくなり、実際は納税額が負の値になっている。本論文では基礎控除を給付付き税額控除にすることは検討していないため、納税額はゼロとしている。つまり、これらの世帯では所得税の納税が免除される

〈ケース 9〉は、現行制度と比較して扶養者の収入が 300 万円以下の世帯で増税、300 万円以上 840 万円未満の世帯で減税、840 万円以上の世帯で増税になった。これは、扶養者の収入が 300 万円以下の場合、移転型基礎控除の導入で二重控除が廃止されたことによる控除額の減少が、給与所得控除の上乗せによる控除額の増加よりも大きくなり、結果的に増税になったと考えられる。

〈ケース 10〉は、現行制度と比較して扶養者の収入が 538 万円未満の世帯で減税、同額以上の世帯が増税になった。なお、この場合扶養者の収入が 238 万

⁸⁵ 国税庁 (2011) 18 ページ参照。

5 千円以下の世帯で納税額よりも税額控除額の方が大きくなり、実際は納税額が負の値になっているが、〈ケース 8〉と同じ理由で納税額はゼロとしている。つまり、これらの世帯では所得税の納税が免除される。

図表 20：基礎的人的控除と給与所得控除改革のシミュレーション概要

	基礎的人的控除	給与所得控除
ケース 1	現行制度（基礎控除と配偶者控除、所得控除 38 万円）	現行制度
ケース 6	現行制度（基礎控除と配偶者控除、所得控除 38 万円）	改革案
ケース 7	配偶者控除廃止（基礎控除のみ、所得控除 38 万円）	改革案
ケース 8	税額控除化（基礎控除と配偶者控除、各々 3.8 万円）	改革案
ケース 9	移転型基礎控除（所得控除 38 万円）	改革案
ケース 10	移転型基礎控除（税額控除 3.8 万円）	改革案

（注）給与所得控除の現行制度については図表 11、給与所得控除改革案については図表 19、所得税率は図表 12 を参照。

図表 21：基礎的人的控除及び給与所得控除の改革による扶養者の納税額変化

（単位：万円）

	ケース1 現行制度	ケース6		ケース7		ケース8		ケース9		ケース10	
扶養者収入	①納税額	⑥納税額	変動額(⑥-①)	⑦納税額	変動額(⑦-①)	⑧納税額	変動額(⑧-①)	⑨納税額	変動額(⑨-①)	⑩納税額	変動額(⑩-①)
100	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
150	0.45	0.33	-0.13	2.23	1.78	0.00	-0.45	1.08	0.63	0.00	-0.45
200	2.30	1.80	-0.50	3.70	1.40	0.00	-2.30	2.55	0.25	0.00	-2.30
250	4.05	3.43	-0.63	5.33	1.28	0.00	-4.05	4.18	0.13	0.38	-3.68
300	5.80	5.05	-0.75	6.95	1.15	1.25	-4.55	5.80	0.00	2.00	-3.80
350	7.55	6.68	-0.88	8.58	1.03	3.60	-3.95	7.43	-0.13	4.35	-3.20
400	9.50	8.50	-1.00	11.05	1.55	7.25	-2.25	9.25	-0.25	8.00	-1.50
450	13.25	11.00	-2.25	14.80	1.55	11.00	-2.25	12.50	-0.75	11.75	-1.50
500	17.25	14.75	-2.50	18.55	1.30	14.75	-2.50	16.25	-1.00	15.50	-1.75
550	21.25	18.50	-2.75	22.30	1.05	21.35	0.10	20.00	-1.25	22.10	0.85
600	27.25	22.25	-5.00	28.85	1.60	28.85	1.60	24.25	-3.00	29.60	2.35
650	35.25	28.75	-6.50	36.35	1.10	36.35	1.10	31.75	-3.50	37.10	1.85
700	44.05	38.25	-5.80	45.85	1.80	45.85	1.80	41.25	-2.80	46.60	2.55
750	53.05	48.25	-4.80	55.85	2.80	55.85	2.80	51.25	-1.80	56.60	3.55
800	62.05	58.25	-3.80	65.85	3.80	65.85	3.80	61.25	-0.80	66.60	4.55
850	71.05	68.25	-2.80	75.85	4.80	75.85	4.80	71.25	0.20	76.60	5.55
900	80.05	78.25	-1.80	85.85	5.80	85.85	5.80	81.25	1.20	86.60	6.55
950	89.05	88.25	-0.80	95.85	6.80	96.93	7.88	91.25	2.20	97.68	8.63
1000	98.32	98.55	0.23	107.29	8.97	108.43	10.11	102.00	3.68	109.18	10.86

（注）小数第 2 位以下四捨五入。

（出所）筆者作成。

3 基礎的人的控除及び給与所得控除改革による再分配効果

本論文では、第3章で行ったシミュレーションの結果、基礎的人的控除の改革だけでは、所得層の中間層が増税になるなど、「所得の再分配機能の回復」という役割を果たすには不十分であることが分かった。そこで、第4章では第3章で行った基礎的人的控除改革に加えて、給与所得控除の改革案を示し、それに基づいたシミュレーションを行った。ここでは、第3章及び第4章の結果から、控除の改革が納税額に与える影響を分析し、「所得再分配機能の回復」にふさわしい制度のあり方を考察する。

上記の結果で特筆すべき点は、基礎的人的控除と併せて給与所得控除を改革すると、現行制度と比較して中低所得者に重点的に減税効果を与えることができるということだ。

具体的には、現行の給与所得控除制度はそのまま、基礎控除を税額控除(3.8万円)に転換すると、扶養者の収入が450万円以下の世帯は現行制度と比べて減税になる。しかし、同時に給与所得控除の改革案を用いると、扶養者の収入が545万円以下の世帯が現行制度と比べて減税になる。

同様に、現行の給与所得控除制度はそのまま、移転型基礎控除を税額控除方式(3.8万円)で導入すると、扶養者の収入が387.5万円以下の世帯は現行制度と比べて減税になる。しかし、同時に給与所得控除の改革案を用いると、扶養者の収入が538万円以下の世帯が現行制度と比べて減税になる。

つまり図表19に示したように、現行の給与収入660万円以下に適用されている給与所得控除を5%ずつ上乗せし、660万円を超える場合の給与所得控除額については216万円の上限を設けることという給与所得控除改革案は、減税になる世帯の収入を引き上げる効果がある。以上のことから、基礎的人的控除の改革だけでは不十分だった「所得再分配機能の回復」は給与所得控除を改革することによって、効果を高められることが分かった。

次に、図表24において、給与所得者の割合が特に多い年収300万円から550万円の世帯における、ケースごとの現行制度と比べた納税額変化を検討する。その結果、基礎控除と配偶者控除を各々3.8万円の税額控除で導入し、さらに給与所得控除の改革案を導入した場合が(つまりケース8の場合)、これらの世帯の納税額に対して最も減税効果があり、再分配効果を図るには最も望まし

い制度になっていると考える。現行の給与所得控除制度のままでは、増税になっていた所得層の中間層に対しても、給与所得控除の改革案を導入することで、減税効果を生じさせることができる。つまり、現行制度よりも中低所得者に対して重点的に減税効果を生み出すことができると言える。

本論文で行ったシミュレーションでは、扶養者と年間収入 80 万円の被扶養者の 2 人世帯を想定している上、人的控除を税額控除化した場合の数値や、現行の給与収入 660 万円以下に適用されている給与所得控除を 5% ずつ上乘せし、660 万円を超える場合の給与所得控除額については 216 万円の上限を設ける、という給与所得控除の改革案には検討の余地があり、考察にあたってそのことに留意する必要がある。しかしながら、以上の結果から、基礎的人的控除と給与所得控除を効果的に改革することによって、支援を必要としている中低所得者に対して税負担を軽減できると言える。また、基礎的人的控除を税額控除化するとその効果は最も大きくなり、この場合従来問題になっている配偶者控除を廃止しなくても、十分効果があると分かった。

図表 22：基礎的人的控除改革及び、給与所得控除改革が納税額に与える影響
(現行制度との比較)

	現行の給与所得控除	給与所得控除改革案 (上限 216 万円)
現行の所得控除制度 (基礎控除と配偶者控除、各々 38 万円)		扶養者収入 990 万円 未満の世帯で減税
税額控除制度 (基礎控除と配偶者控除、各々 3.8 万円)	扶養者収入 450 万円 未満の世帯で減税	扶養者収入 545 万円 未満の世帯で減税
移転型基礎控除制度 (税額控除方式) (税額控除 3.8 万円)	扶養者収入 387.5 万 円未満の世帯で減税	扶養者収入 538 万円 未満の世帯で減税

(注) 給与所得控除額改革案は図表 19 を参照。

(出所) 筆者作成。

図表 23：図表 29 で用いたケースの概要

	基礎的人的控除	給与所得控除
ケース 1	現行制度（基礎控除、配偶者控除、各々 38 万円）	現行制度
ケース 3	基礎控除と配偶者控除（各々税額控除 3.8 万円）	現行制度
ケース 5	移転型基礎控除（税額控除 3.8 万円）	現行制度
ケース 6	現行制度（基礎控除、配偶者控除、各々 38 万円）	改革案
ケース 8	基礎控除と配偶者控除（各々税額控除 3.8 万円）	改革案
ケース 10	移転型基礎控除（税額控除 3.8 万円）	改革案

（注）給与所得控除額改革案は図表 19 を参照。

図表 24：収入 300 万～550 万円世帯における納税額変化（万円）

	ケース1 現行制度		ケース3		ケース5		ケース6		ケース8		ケース10	
扶養者収入	①納税額	③納税額	変動額(③-①)	⑤納税額	変動額(⑤-①)	⑥納税額	変動額(⑥-①)	⑧納税額	変動額(⑧-①)	⑩納税額	変動額(⑩-①)	
300	5.80	2.00	-3.80	2.75	-3.05	5.05	-0.75	1.25	-4.55	2.00	-3.80	
350	7.55	5.35	-2.20	6.10	-1.45	6.68	-0.88	3.60	-3.95	4.35	-3.20	
400	9.50	9.25	-0.25	10.00	0.50	8.50	-1.00	7.25	-2.25	8.00	-1.50	
450	13.25	13.25	0.00	14.00	0.75	11.00	-2.25	11.00	-2.25	11.75	-1.50	
500	17.25	18.85	1.60	19.60	2.35	14.75	-2.50	14.75	-2.50	15.50	-1.75	
550	21.25	26.85	5.60	27.60	6.35	18.50	-2.75	21.35	0.10	22.10	0.85	

第4章 諸外国における税制との比較

ここまで、わが国における所得控除制度の現状と、その問題点を確認するとともに、基礎控除、給与所得控除を巡る議論を踏まえた改革案のシミュレーションを行うことによって、所得再分配に適した制度設計について考察してきた。

その中で、わが国の財政状態や、社会状況を考えると、控除の税負担軽減効果が所得の高い階層になるほど大きくなるという性質をもたず、低所得階層への経済的支援をより効果的に実施できる税額控除への転換が有効であることを指摘した。実際、OECD 諸国では低所得者への負担軽減政策の観点から、所得控除から税額控除への転換が行われている。また日本でも導入が議論されている給付付き税額控除を採用している国も多い。

そこで本章では、所得税における負担調整を、わが国とは異なる形で採用しているカナダ、イギリス、オランダの3カ国の制度を検証することによって、今後の所得税制度のあり方について考察したい。カナダは他の国に先駆けて、税額控除への転換を積極的に進めてきた。イギリスは所得再分配を重視して、所得控除に所得制限を付している。オランダは、わが国でも注目されている移行型基礎控除制度が導入されている。以上の特徴に特に着目して、議論を進めていきたい。

第1節 カナダの給付なし税額控除制度

カナダは1988年に税率構造のフラット化や課税ベースの拡大を中心とする大きな税制改正が行われた⁸⁶。このとき、所得控除から税額控除への転換が行われた。税額控除化の理由は「累進税率のもとでは、所得控除は高所得者に有利な仕組みであるとの批判に応えるもの」⁸⁷であった。基礎控除、婚姻および子供の扶養に対する税負担軽減の措置をすべて税額控除で行っている。しかし税額控除では課税最低限以下の低所得者保護にはならないため、所得控除、還付型の税額控除、手当など、様々な制度を併用して所得再分配を行っている。ここでは、カナダの給付なし税額控除制度について考察する。

⁸⁶ 鎌倉（2009）116ページ参照。

⁸⁷ 同上 116ページ引用。

図表 25：特定年度におけるカナダ個人基礎控除額の変化

単位：カナダドル	1996-1998		2000		2010	
	所得控除	税額控除	所得控除	税額控除	所得控除	税額控除
	Amount	Credit	Amount	Credit	Amount	Credit
基礎控除	6,456	1,098	7,231	1,229	10,382	1,557
配偶者（パートナー）	5,380	915	6,140	1,044	10,382	1,557
障害者扶養控除 （18 歳以上）	2,353	400	2,386	406	4,223	633
老年者控除 （65 歳以上）	2,482	592	3,531	600	6,446	967
障害者控除	4,233	720	4,293	730	7,239	1086

（出所）Karin Treff, Deborah Ort（2011）を参考に筆者作成。

カナダの税額控除の設定方法は他の国と大きく異なっており、所得控除（Amount）に所得税の最低税率を乗じたものを税額控除（年金所得、教育、教科書、フィットネス控除は除く）と設定している。2010～2012 年度の最低税率は 15%であるが、この最低税率は毎年変動し、これが高くなればなるほど税額控除額は大きくなる。カナダでは所得控除も景気の変動によって毎年変化させ、物価調整を行っている。この 15%は最低生活費に配慮した負担減額であると考えられている。具体的には、図表 26 で記されているように、例えば 2010 年度では所得控除（Amount）に 2010 年度の最低税率 15%を乗じた額が税額控除（Credit）の額になっている。

このように所得控除に最低税率を乗じた値を税額控除にする場合は、所得控除で最低生活費に関する考慮を行い、それに最低税率を乗じることによって、最低生活費に配慮した負担を税額から減額しているのである。つまり、この方法では最低生活費を保障するという意味を税額控除に含めることができる。

カナダではこの税額控除設定方法によって、基礎控除、婚姻および子供の扶養に対する税負担軽減の措置を一貫して税額控除で行っている。さらに、大学

などの教育機関の授業料、教育費、教科書代に対し、その人自身に十分な所得がなく所得から控除しきれない控除がある場合は、未控除部分の税額控除を両親、配偶者、パートナー、祖父母に移転することができる⁸⁸。また、請求がない場合には授業料、教育費、教科書控除は無期限に繰り越すことができる⁸⁹。

カナダの制度では、わが国で基礎的人的控除と呼ばれているものから、より細かい扶助費用まで、税額控除で負担軽減されている。その中には、所得制限が付されたものや控除しきれない分を広い範囲の家族に移転できるものが含まれている。これらのことから、税額控除の活用方法の広がりを感じられる。また、税額控除を採用すると、家族間で移転しても移転した者の所得によって控除額が変動しないため、移転型控除を導入しやすいことが理解できる。

カナダの税制は、税額控除の他に、所得控除、給付付き税額控除、手当など様々な制度を併用しているため、大変複雑な制度になっていることは課題である。しかし、わが国でもこのように、税制を利用して社会政策を行おうとする姿勢は、今後さらに重要になると考えられる。その場合、執行面での課題が生じてくる。カナダでは、社会保険番号（Social Insurance Number: SIN）や被扶養者番号（Dependent Identification Number: DIN）を用いるなど、納税者の所得情報や子供を含めた扶養者の情報を把握する手段が整っている⁹⁰。移転型控除を導入する際は、納税者番号制度等の法整備が不可欠である。

⁸⁸ 2010 年度においては 5,000 ドルを上回る額は移転することができない。

⁸⁹ Peter W. Hogg, Joanne E. Magee, Jinyan Li (2010) p.479 参照。

⁹⁰ 税制調査会（2009b）21 ページ参照。

図表 26: 2010 年度カナダの給付なし税額控除

(単位: カナダドル)

控除の種類	所得控除 (Amount)	税額控除 (Credit)
基礎控除	\$10,382	\$1,557
配偶者（パートナー）・扶養者	\$10,382（扶養家族の所得によって減少）	\$1,557
介護者	\$4,223（扶養家族の所得によって減少。上限 \$14,422）	\$633
障害者扶養控除（17歳以上）	\$4,223（扶養家族の所得によって減少。上限 \$5,702）	\$633
児童（18歳以下）	\$2,101	\$315
身体障害者	\$7,239	\$1,085
18歳以下の身体障害者の補助	\$4,223（子ども、付き添いの費用によって減る。上限\$2,473）	\$633
老年者	\$6,446（稼得者の所得の15%によって減少する。上限\$32,506）	\$966
年金所得	控除の資格がある所得は最大\$2,000	—
医療費	純所得の3%か\$2,024の小さい方	上限\$303
◎授業料（私学等）	全額	—
◎教育	フルタイム\$400/月・パートタイム \$120/月	—
◎教科書	フルタイム\$65/月・パートタイム \$20/月	—
学生ローン利子	全額	—
年金	全額（上限\$2,163）	上限\$324
養子縁組	全額（上限\$10,975）	上限\$1,646
勤労控除	\$1,051	\$157
フィットネス	全額（上限\$500）	—
公共輸送	全額	—

（出所）Peter W. Hogg, Joanne E. Magee, Jinyan Li（2010）pp.477-478 を参考に筆者作成。

第 2 節 イギリスの所得控除制度

イギリスはわが国と同様に、基礎控除を所得控除制度で採用している。イギリスの個人所得控除額は、納税者の年齢と各会計期間における総所得によって決定される。

ここでは、イギリスの主要な所得控除である、基礎控除、配偶者控除、障害者控除の 3 つを取り上げ、制度の概要と現状を検討する。特に、イギリスでは基礎控除が、わが国と比較して高額である代わりに、所得制限の付されている点、わが国で存在意義が常に議論されている、配偶者控除を廃止した点、さらに配偶者控除と障害者控除は移転可能である点に注視していきたい。

図表 27：課税所得に対する所得税率（2011-2012）

課税所得	税率
£ 35,000 未満	20%
£ 35,000 以上 £ 150,000 未満	40%
£ 150,000 以上	50%

（出所）HM Revenue & Customs HP を参考に筆者作成。

<http://www.hmrc.gov.uk/index.htm>（2011 年 12 月 26 日参照。）

1 基礎控除

イギリスでは基礎控除は所得控除で導入されている。イギリスの所得控除は、基礎控除、配偶者控除、障害者控除といった代表的なものの他に、いくつかがあるのみで、わが国と比較して所得控除の種類が少ない。基礎控除は年齢別に金額が区別されており、所得制限が設けられた逡減型の所得控除になっている。そのため、高所得者の負担が重い制度といえるが、その代り 2010 年度における 1 人あたりの基礎控除は 6,475 ポンドであるように、かなり高額に設定されている。

2010 年度において、イギリスの所得は以下の 3 点が改正された⁹¹。第一に、

⁹¹ Institute for Fiscal Studies（2011）p.76 参照。

収入が 100,000 ポンド以上の場合、1 ポンドにつき 50 ペンスずつ基礎控除が減額していくようになった。もしも収入が 100,000 ポンド以上であるならば、収入が十分高いとして、控除額はゼロになる。100,000 ポンドという所得制限は、年齢に関係なくあてはまる。第二に、150,000 ポンド以上の課税所得への適用税率が 50% になった。第三に、65 歳以上の納税者にも所得制限を設けた。つまり、納税者が 65 歳以上で収入が 24,000 ポンド以上 100,000 ポンド未満である時、基礎控除額 7475 ポンド（2011 年度）になるまで 1 ポンドにつき 50 ペンス減少するようになった。

このように、イギリスの税制は所得再分配機能を重視した設計になっており、基礎控除額をかなり高めに設定しているものの、基礎控除は収入に応じて通減するように設計されている。つまり、収入が十分に高い場合は年齢にかかわらず、控除自体がなくなるため、高所得者は重い負担を強いられている。

2 配偶者控除

イギリスでは、1990 年に個人単位課税を採用して以降、配偶者控除を所得控除から税額控除へ転換し、最終的に 2000 年に原則廃止された。そして現在はそれに伴う経過措置を取っている。

配偶者(パートナーを含む)控除は、年齢制限があり、納税していないと控除されない。もし、納税していない、もしくは納税額が多くないので、配偶者控除を控除しきれない場合には、納税者である配偶者やパートナーへ控除しきれなかった分を移転することができる。

配偶者控除は 2005 年 12 月 5 日より前に結婚していて、夫婦の片方が 1935 年 4 月 6 日より前に生まれている場合には、その夫婦の夫が配偶者控除を適用できる。配偶者控除額は夫の所得に由来し、このとき認められた配偶者控除の 10% 分を夫の納税額から控除される。もし、夫婦の片方が亡くなったり、離婚したりした場合には、その課税年度の配偶者控除までは適用される。

一方、2005 年 12 月 5 日より後に結婚して、夫婦(パートナーを含む)の片方が 1935 年 4 月 6 日より前に生まれている場合には、配偶者控除は必ずしも夫ではなく夫婦のうち所得の高い人の所得に由来し、所得の高い人から配偶者控除が控除される。これは、イギリスにおいて、課税単位および夫婦の扱いの変

化を反映していると考えられる。

2011 年度における、配偶者控除の上限は 7,295 ポンドで、最低額は 2,800 ポンドである。そしてこれらの控除の 10%分の配偶者控除を受け取ることができる。つまり、少なくとも 280 ポンドから 729.5 ポンドの税金が控除される。イギリスの配偶者控除はカナダの税額控除方式と同様に、所得控除にある一定の税率を乗じたものを税額控除する仕組みを採用している。2011 年度においては、収入が 24,000 ポンド以上になった場合に、配偶者控除と年齢に従った基礎控除は減少するが、2800 ポンドの 10% (280 ポンド) 以下には減少しない。

配偶者控除は、控除を受ける者が納税していない場合、あるいは、控除の全てを使い果たすことができないならば、使っていない控除を配偶者かパートナーへ移すことができる。つまり移転型の控除を税額控除方式で導入している。この使っていない控除を払い戻すことはできない。また、納税者は課税年度の前に移転するかどうかを選択しなければならない。

3 障害者控除

障害者控除の特徴は、他の所得控除と異なり年齢による扱いの変化や所得制限がないことである。

2011 年度の場合、障害者控除の適用が認められれば、基礎控除 7,475 ポンドと障害者控除 1,980 ポンドが控除される。このとき、障害者控除の一部もしくは全部を使い果たすことができないならば、控除しきれなかった分の控除額を配偶者もしくはパートナーへ移すことができる。つまり障害者控除は移転型所得控除を採用していることになる。さらに、もしも配偶者控除を適用することができるのであれば、障害者控除と同時に配偶者控除を配偶者もしくはパートナーへ移すことができる。

図表 28：イギリスの所得控除制度

所得控除	2010-2011	2011-2012	2012-2013
基礎控除 (1)	£ 6,475	£ 7,475	£ 8,105
基礎控除の所得制限	£ 100,000	£ 100,000	£ 100,000
基礎控除 (65 歳～74 歳) (1)(2)	£ 9,490	£ 9,940	£ 10,500
基礎控除 (75 歳以上) (1)(2)	£ 9,640	£ 10,090	£ 10,660
配偶者控除(夫婦の片方が 75 歳以上) (2)(3)	£ 6,965	£ 7,295	£ 7,705
年齢に関する控除の所得制限	£ 22,900	£ 24,000	£ 25,400
配偶者控除の最低額	£ 2,670	£ 2,800	£ 2,960
障害者控除	£ 1,890	£ 1,980	£ 2,100

(備考) (1) 2010 年度から、基礎控除が収入 100,000 ポンド以上のとき 1 ポンドにつき 5 ペンスずつ減額するようになった。これは年齢に無関係に当てはまる。

(2) 2010 年度の場合、(2) に該当する所得控除は、年齢に関する控除の所得制限 (22,900 ポンド) を超えた場合には、1 ポンドにつき 5 ペンスずつ減額される。さらに、2010-2011 年は収入が 100,000 ポンドを超えた場合、基礎控除 (65 歳～74 歳、75 歳以上) は基礎控除額 (6475 ポンド) よりもさらに減額される。

(3) 配偶者控除は税額控除である。配偶者控除の 10% の税負担が軽減される。

(出所) HM Revenue & Customs HP を参考に筆者作成。

<http://www.hmrc.gov.uk/index.htm> (2011 年 12 月 26 日参照。)

4 イギリスにおける税制上の家族の取り扱いについて

イギリスでは、1990 年以前は、夫婦は一つの課税単位として扱われていた。しかし 1990 年の新しいシステム導入に伴い、夫と妻をそれぞれ独立した課税単位にすることになった。つまり世帯単位課税方式から個人単位課税方式へと

移行したのである。しかし、このときは個人単位課税のなかで配偶者控除を設定しており、夫と妻のどちらでも利用することができた。個人単位課税への移行によって、性別による不平等はなくなったが、結婚しているかどうかでは扱いが異なり、不平等を招くようになった。この結果を受けて、1993年から2000年にかけて、配偶者控除等の額を減らしていき、最終的に廃止した。つまり結婚しているか否かによる税制上の区別を取り除いていったといえる。

イギリスでは2002年の「The Tax Act 2002」において、就労促進と子供の貧困の解決を目的とし、税額控除に係る改革が段階的に実施された。具体的には「子ども税額控除」(Child Tax Credit)と「勤労税額控除」(Working Tax Credit)が制定された。両者はいわゆる給付付き税額控除であり、低所得者対象の子育て支援策及び就労支援策としての役割を果たしている。

このように、イギリスの所得税は、この20年間で、結婚している夫婦への支援から子供への支援へと方向転換してきたのである⁹²。わが国でも、将来的にはこのような方向に改革されていくべきではないかと考える。

第3節 オランダの税額控除制度

オランダでは、2001年の所得税改革によって、それまでの総合課税制度を廃止して、資本所得を勤労所得などと分けて課税するという分離課税制度（ボックス・システム）が導入された。このときのもう一つ重要な改革が基礎控除や扶養控除などの所得控除を、全て税額控除（Tax Credit）へと転換したことと、所得税の最高税率の引き下げを行ったことであった⁹³。この際、7個あった所得控除が12個の税額控除に改組された。この改革の理由としては、所得再分配効果の強化、課税ベースの拡大、女性の社会進出の推進などが挙げられる⁹⁴。

オランダの税額控除の特徴として挙げられるのは、“no tax, no gain”の原則に基づき、税と社会保険料の範囲内でのみ税額控除を認めているという点である。

⁹² Institute for Fiscal Studies (2011) p.76 参照。

⁹³ 田近・八塩（2006）103 ページ参照。

⁹⁴ 大森（2011）18 ページ参照。

つまり、税と社会保険料（年金、長期医療保険等）⁹⁵は一体的に徴収されており、オランダの税額控除は所得税だけでなく社会保険料とも相殺されることが特徴である。これは、全額給付すると、特に低所得者の労働供給に負の影響があるため望ましくないという立場から導入されたものである⁹⁶。大森（2011）は「租税と一緒に徴収される社会保険料が約 30%と高率であり、再分配効果は大きいと考えられる。」と述べている⁹⁷。

オランダの税額控除は、一般税額控除、被用者税額控除等から成り立っている。一般税額控除は日本の基礎控除に、被用者税額控除は勤労促進型の給付付き税額控除に相当する。これらは全ての納税者が対象となっている。

オランダでは、配偶者に対する減免措置を講じていないが、その代わりにこの一般税額控除（2011 年は年間 1,987 ユーロ）が移転可能となっている。つまり、一方の配偶者の所得が少なく当該控除を使いきれない場合には、未使用分を他方の配偶者に移転させることができる。いわゆる移転型基礎控除が税額控除方式で導入されているのだ。

オランダが、このように配偶者控除を移転型控除で導入できているのは、そもそもの負担調整が税額控除で行われているためだと言える。税額控除を採用すると、家族間で移転しても移転した者の所得によって控除額が変動しないため、移転型控除を導入しやすいことが理解できる。世帯間の公平の確保や、二重控除の解消の観点から、わが国でも移転型基礎控除導入を巡る議論がある。しかし諸外国の制度を検討すると、この制度の導入には、まず基礎控除を税額控除化する必要があると考える。

オランダでは、給付付き税額控除が社会保険料から徴収されるということも特筆すべき点である。一般的に社会保険料は逆進性があると言われている。オランダの制度の場合、課税最低限以下の貧困層に対して社会保険料を減額して、いわば給付と同じ効果を与え、負担を調整している。

しかし、他国で導入されている、現金給付の給付付き税額控除は、貧困層に

⁹⁵ 短期医療保険及び被用者保険（年金の一部、失業保険等）については一体的に徴収されておらず、税額控除の対象ではない。

⁹⁶ 税制調査会（2009a）5 ページ参照。

⁹⁷ 大森（2011）18 ページ引用。

給付することに加えて、社会保険制度改革を行い、社会保障の給付水準を引き下げることによって、全体的な逆進性を解消するように制度設計することを目指している。そのため、給付付き税額控除であっても、両制度は大きく異なると考える。もし、わが国で給付付き税額控除を導入するのであれば、社会保障制度や生活保護制度との調整をどのように行うべきか、他の制度との整合性を図るための議論が必要である。

第5章 所得再分配機能回復のための所得控除のあり方

本論文では、ここまで、所得控除を巡る議論を整理することによって、わが国における所得控除制度の問題状況を明らかにしてきた。特に、基礎的人的控除と呼ばれる、基礎控除・配偶者控除・扶養控除に着目し、これらの見直しが納税者に対してどのような影響を与えるのかを、シミュレーションを行って検証した。本章ではその結果を踏まえて、所得控除の改革の今後の方向性を検討したい。

第1節 基礎的人的控除の見直し

充実した社会保障制度を維持し、直面する様々な政策課題を克服するには、それを支える安定財源が不可欠である。所得税は、財源調達に基幹的な役割を担うとともに、所得再分配機能においても重要な役割を果たしている。しかしわが国の所得税は、累次の減税及び、各種控除の拡充が行われた結果、課税ベースが大幅に縮小し、税収確保の問題に加えて、所得税が本来果たすべき財源調達や所得再分配などの機能が低下している。本論文では、所得税の累進性を回復させる改革を行い、基幹税としての機能を取り戻す必要があると考え、ここまで検討を重ねてきた。

「平成 23 年度税制改正大綱」では、個人所得課税の所得再分配機能を回復するために「税率構造の見直しはもとより、高所得者に対しては結果的に有利になっている所得控除の見直しなどによる課税ベースの拡大、さらには、所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ」という改革の方向性が示された。近年、人的控除の税額控除化は課税ベースを拡大しながら、限界税率の高い高所得者の負担を相対的に増やす一方、限界税率の低い低所得者ほど負担軽減効果を大きくし、所得再分配機能を強化することができるとして、特に関心を集めている。基礎控除を中心とした基礎的人的控除について、所得控除を用いるのか、税額控除を用いるのかの選択は、結局のところ応能原則を追及するのか、基礎控除を課税最低限と考えるのかの違いであると考え⁹⁸。わが国では多額の累積債務を抱えている上、高齢化の進行により、社会保障費の拡大が確実であり、その財源をどのように調達するのかが課題となっている。また世

⁹⁸ 阿部（2011）152 ページ参照。

代間格差も広がっており、このような状況を踏まえると、応能原則を優先させる必要がある。そのため、高所得者に結果的に有利になっている所得控除を見直し、税額控除への転換することは有効だと考える。

また本論文では、配偶者控除・扶養控除について、個人単位課税を徹底し「家族の就労に対する中立性」や「世帯単位での税負担の公平」を図る観点から、「移転型基礎控除」の導入についても論じた。仮に、移転型基礎控除を導入する場合も、税額控除を採用すべきだ。その理由は、移転型基礎控除の性質上、税額控除方式で導入した方が、所得再分配を効果的に行うことができる。さらに、控除額を世帯員の誰から控除しても、世帯全体の税負担額は同じ結果となり、制度が簡素化されるためである。第6章で検討した、カナダ、イギリス、オランダで導入されている移転型控除は、ほぼ税額控除であったことから、この制度の導入には、基礎的人的控除の税額控除化が不可欠であることが明らかである。

「所得再分配機能の回復」のための基礎的人的控除の改革を検討した結果、第3章で行ったシミュレーションによって、基礎的人的控除を税額控除及び移転型税額控除に変更しただけでは、再分配の効果が給与所得者の割合が特に多い、給与収入300万円～500万円の所得世帯には及ばず、かえってこれらの世帯に対して増税となることが分かった。本論文で行ったシミュレーションでは、扶養者と年間収入80万円の被扶養者の2人世帯を想定している上、人的控除を税額控除化した場合の数値や改革案には検討の余地がある。しかし、この点を留意しても、基礎的人的控除の改革だけでは、「所得の再分配機能の回復」という役割を果たすには不十分であると言える。そのため、再分配機能を回復させるには、基礎的人的控除の水準及び、他の所得控除に改革を共に行う必要があると考える。

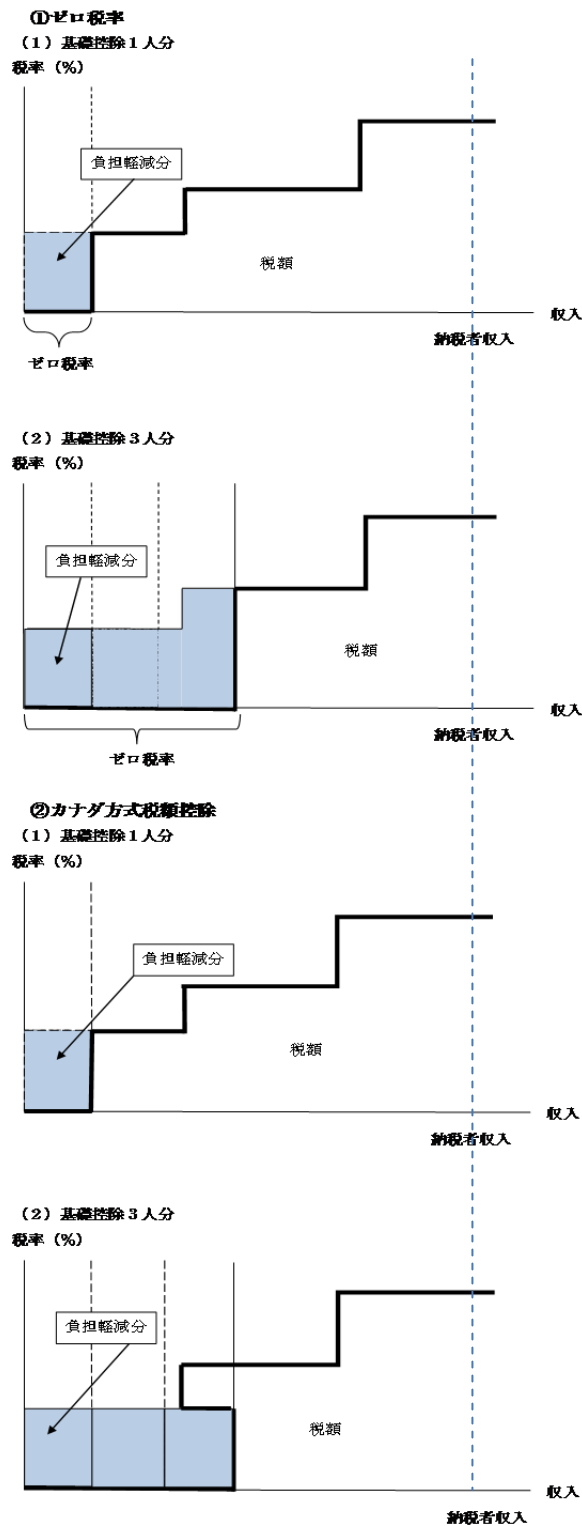
本論文では、基礎控除を税額控除化する場合、税額控除の設定方法が複数あることを紹介した。負担調整の方法として、金子（2011）鎌倉（2009）は税率表に第一税率としてゼロ税率を採用する方法を提唱している。その理由として、この方法では税額控除を採用するよりも「最低生活費の控除」の機能と関連づけたまま税額控除と同様の効果が得られることを挙げている。

しかし、ゼロ税率を採用した場合、図表29に示したように、家族の数によ

って適用される控除額が異なり、複数の税率表を作る必要がある。また、適用される控除額によっては、第一税率を超え、第二税率にまで影響を及ぼす可能性がある。例えば、わが国の現行の所得税制度で考えてみると、第一税率 5 % は 195 万円以下の所得に適用される。しかし、第一ブラケットの幅が狭いため、扶養者が多数いる場合には第一税率を超えてしまう可能性がある。つまり、第一税率をゼロ税率にするという方法では、必ずしも税額控除と同様の効果をもたせることはできない。

このような状況を考えると、ゼロ税率を適用する方法よりも、カナダで適用されているような、所得控除を用いて税額控除を設定する方が良いと考える。この制度の利点は 3 点考えられる。第一に、この方法によると、家族の人数に関わらず、最低税率分の税額控除が適用されるため、公平性が保たれる。第二に、所得控除制度のように課税ベースを浸食することなく、一人一人が控除できる税金の額が平等になる。第三に、税額控除を固定化するよりも、最低生活費に配慮した負担軽減を行えるため、最低生活費を保障するという意味を税額控除に含めることができる。従って、仮に人的控除を税額控除へ転換する場合には、カナダ型の税額控除を導入すると、現行制度に比較的馴染みやすいと考える。

図表 29：ゼロ税率制度・カナダ型の税額控除制度の比較



(出所) 筆者作成。

第 2 節 給与所得控除の見直し

「平成 24 年度税制改正大綱」では所得税について、雇用形態や就業構造の変化も踏まえながら、所得再分配機能等を回復するため、社会保障と税一体改革において、税率構造を含む改革を進める必要がある⁹⁹としている。わが国の給与所得控除は、給与収入に応じて逡増的に控除が増加していく仕組みとなっており、上限はない。しかし、給与所得者の必要経費が収入の増加に応じて必ずしも増加するとは考えられないこと等を踏まえ、給与所得控除額に上限を設けることを提案している。さらに金子（2009）は給与所得控除の性格が曖昧であることに触れ、給与所得控除を「もう一度整理して、はたして給与所得控除として求めておいていい金額はどのくらいかということを、実証的に検討してみるべき」¹⁰⁰だとし、給与所得控除を減額し、それを人的控除の増額に充てることを提案している。

本論文では、第 2 章で行ったシミュレーションの結果、基礎的人的控除の改革だけでは、所得層の中間層が増税になるなど、「所得の再分配機能の回復」という役割を果たすには不十分であることが分かった。そこで、第 3 章では第 2 章で行った基礎的人的控除の改革に加えて、給与所得控除の改革案を示し、それに基づいたシミュレーションを行った。その結果、現行の給与収入 660 万円以下に適用されている給与所得控除を 5% ずつ上乗せし、660 万円を超える場合の給与所得控除額については 216 万円の上限を設けることという給与所得控除の改革は、基礎的人的控除の改革だけでは不十分だった再分配効果を生むことが分かった。

論文で行ったシミュレーションでは、扶養者と年間収入 80 万円の被扶養者の 2 人世帯を想定している上、人的控除を税額控除化した場合の数値や、給与所得控除の改革案には検討の余地がある。

この点に留意した上で、給与所得者の割合が特に多い年収 300 万円から 550 万円の世帯における納税額変化に注目すると、基礎的人的控除の税額控除化により増税になっていた、給与収入 450～545 万円世帯に対して、基礎的人的控除の改革案と同時に給与所得控除の改革案を導入することで、減税効果を生む

⁹⁹ 税制調査会（2011）5 ページ参照。

¹⁰⁰ 金子（2009）5 ページ引用。

ことができることが分かった。

また、この給与所得控除の改革案を採用した場合、基礎的人的控除が現行制度のままだと、給与収入 600～700 万円世帯に最も高い減税効果を生むことになるが、それと同時に基礎的人的控除を税額控除化することによって給与所得者の構成比率が高い、収入 250～350 万円世帯へ最も高い減税効果を生む。

以上の結果から、基礎的人的控除と給与所得控除の制度設計を効果的に改革することによって、支援を必要としている中低所得者層に対して税を配分することができると言える。また、再分配効果は基礎的人的控除を税額控除化した場合に最も大きくなり、この場合、従来問題になっている配偶者控除を廃止しなくても、十分効果があるということも言える。

わが国の財政の現状は、歴史的円高や欧州債務危機の影響で、一層厳しさを増している。そのため、財源を効果的に徴収し、再分配していくことが必要である。このような状況を踏まえると、所得税の制度設計上、最低生活費保障よりも応能原則を優先させ、高所得者に結果的に有利になっている所得控除制度を見直し、人的控除を税額控除へ転換することが求められる。また給与所得控除は制度設計上、他の所得とのバランスを重視することを忘れてはならない。しかしながら、本論文で提案した給与所得控除改革案のように、控除の上乗せと上限設定を同時に行うことによって、給与所得者の構成割合が比較的高い層に対して減税効果を生むことができるため、有効な手段だと考える。

おわりに

本論文では、所得税の構造改革の論点の中で、所得控除を取り上げ、その問題点と今後の改革の方向性を検討した。特に基礎的人的控除と呼ばれる、基礎控除・配偶者控除・扶養控除と給与所得控除の見直しが納税額に与える影響を、シミュレーションを通して試算し、所得控除改革による再分配効果を検討の上、時代の変化に適合した、所得控除制度のあり方を考察した。

その結果、基礎的人的控除の税額控除化と給与所得控除の上乗せと上限設定という両者の改革を組み合わせることにより、「所得再分配効果の回復」が実現できることが明らかになった。特にこの場合、給与所得者の構成比率が最も高い、中間層以下の世帯に効果的減税することができるため、有効だと考える。

急速に進む少子高齢化のもとで安心できる社会保障制度を再構築することが日本の経済社会にとって最も重要な政策課題であることは論をいとまない。充実した社会保障制度を維持するためにはそれを支える安定財源が不可欠である。しかし、不本意な増税は近年深刻化している格差を拡大させる恐れがある。そこで政府が打ち出したのが「社会保障と税の一体改革」である。しかしこの政策が真に効果的なのか、疑問を感じる。

消費税の増税が規定路線となっているかの論調は、早急に安定的な財源を国民から求めようとする政府の思惑を感じずにはいられない。近年の税制改革では、当面の財政危機の克服と「現行制度の持続可能性」を強調しながら、ひたすらに収支尻を調整する近視眼的な調整が重ねられてきた。日本では少子高齢化に歯止めがかかる様子はなく、これからさらに公的年金・医療制度改革における給付削減・負担増が予想される。こうした状況の中で、税負担の公平、特に垂直的公平の確保を図る機能を担う、所得税の抜本的改革が何よりも求められていると考える。そのため、所得税の税負担を決める所得控除を再考することは、わが国の税制改革において現実的かつ意味のあることだと感じる。

「社会保障と税の一体改革」は格差是正や低所得者保護の役割を担うとして注目されているが、所得税による再分配機能や財源調達機能が低下した状態でこれを導入すると、効果が不十分となる可能性も高い。また、給付付き税額控除を導入する場合、生活保護費との整合性をどのように配慮するかが課題とな

る。そのため、基礎的人的控除を税額控除化したとしても、当該控除はあくまで、最低生活費に配慮した負担を納付税額から減額する役割を担うべきであり、低所得者保護という理由だけで基礎的人的控除に給付付き税額控除を採用するべきではないと考える。

わが国の緊迫した財政状態を考えると、財源を効果的に徴収し、再分配していくことが必要である。そのため、所得税の制度設計上、高所得者に結果的に有利になっている所得控除を見直し、税額控除への転換が求められると考える。また給与所得控除を他の所得とのバランスを重視しながら改革することによって、所得税の再分配効果を高めることができるため、今後見直す必要があると考える。

政府は、日本の危機的状況を直視した財政再建政策を打ち出す必要がある。一時的な効果を求めるのではなく、現役世代や次世代が重荷を一身に背負うことなく生活を営むことができるように、所得再分配のあり方を総合的に考慮した、適正な制度の構築が進むことを期待したい。

参考文献

- 青木玲子・Rhema Vaithianatan (2010)「少子化と世代間所得分配の政治経済学」『経済研究』第 61 巻第 2 号 117～153 ページ。
- 浅野洋 (2008)「税制から社会保障制度への新たな視点『所得控除額の繰越控除制度を創設すること』」『税研』第 23 巻第 6 号 82～85 ページ。
- 阿部徳幸 (2011)「『控除から手当へ』の税制改革についての検討」『税制研究』第 59 巻第 19 号 150～159 ページ。
- 新井隆一 (2010)「『子ども手当』と『扶養控除』」『税研』第 25 巻第 5 号 12 ページ。
- 飯野靖四 (1993)「税制における男女の不平等」『女性と社会保障』東大出版会。
- 池上岳彦 (2006)「税制改革のあるべき姿について」『税研』第 22 巻第 2 号 23～29 ページ。
- 池上岳彦 (2009)「学者が斬る(420)所得税・消費税の公平な抜本改革を」『エコノミスト』第 87 巻第 40 号 46～49 ページ。
- 池上岳彦 (2011a)「カナダの個人所得税における還付型税額控除」『立教経済学研究』第 64 巻第 3 号 23～50 ページ。
- 池上岳彦 (2011b)「所得税と税額控除—カナダの連邦税と州税を事例として—」第 523 回地方財政研究会、(地方財務協会。2 月 15 日) 報告資料 (未公刊)
- 池上岳彦 (2011c)「カナダにおける社会保障制度と税制」『健保連海外医療保障』第 91 号 28～36 ページ。
- 一圓光彌 (2011)「イギリスにおける社会保障と税制」『健保連海外医療保障』第 90 号 9～16 ページ。
- 埋橋孝文 (2007)『ワークフェア—排除から包摂へ?』法律文化社。
- 遠藤みち (1997a)「配偶者控除を考える—高齢社会に向けて所得控除のあり方とともに—」『税経通信』第 52 巻第 8 号 49～54 ページ。
- 遠藤みち (1997b)「配偶者控除を考える (2・完) —高齢社会に向けて所得控除のあり方とともに—」『税経通信』第 52 巻第 10 号 50～56 ページ。

- 遠藤みち（2002）「配偶者控除廃止の代替案と児童手当一人的所得控除は基礎控除と扶養控除一」『税経通信』第 57 巻第 13 号 202～208 ページ。
- 大熊一郎・地主重美編（1984）『福祉社会への選択』勁草書房。
- 大森正博（2011）「オランダの社会保障と財政」『健保連海外医療保障』第 91 号 15～27 ページ。
- 大蔵省財政金融研究所編『財政金融統計月報』各年版 国立印刷局。
- 大蔵省主税局編（1988）『所得税百年史』大蔵省主税局。
- 小川正雄（2010）「民主党・税制改革大綱と給付付き税額控除」『税制研究』第 57 号 88～94 ページ。
- 小塩隆士・田近栄治・府川哲夫（2006）『日本の所得分配』東京大学出版会。
- 尾畑葉子（2006）「わが国現行所得税における課税単位の検討」『日本大学大学院 法学研究年報』第 36 号 317～365 ページ。
- 貝塚啓明・財務省財務総合政策研究所（2008）『人口減少社会の社会保障制度改革の研究』中央経済社。
- 上村敏之（2008）「『税と社会保障の一体改革』に不可欠な視点」『税務弘報』第 56 巻第 4 号 105～111 ページ。
- 金子宏（1991）「所得税制改革の方向」『所得課税の研究』有斐閣 1～34 ページ。
- 金子宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣。
- 金子宏（1996）『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣。
- 金子宏（2001）『所得税の理論と課題』税務経理協会。
- 金子宏（2003）「総説―所得税における所得控除の研究」『所得控除の研究』日税研論集 第 52 号 3～24 ページ。
- 金子宏（2004）「所得税制の構造改革―少子・高齢化社会と各種控除の見直し」『ジュリスト』第 1260 号 235～241 ページ。
- 金子宏（2009）「個人所得課税の基本概念 所得税の構造上の問題点の検討と所得税制度の改革の動向--OECD 租税政策研究シリーズ 13 号『個人所得税の抜本的改革』（2006 年）の紹介と検討」『税研』第 24 巻第 4 号 82～122 ページ。
- 金子宏（2010）『所得税・法人税の理論と課題』日本租税研究協会編。

- 金子宏・谷口 勢津夫・増井 良啓（2009）「PERSON 所得税の過去・現在・未来」『税研』第 24 巻第 6 号 1～13 ページ。
- 金子宏（2011）『租税法 第 16 版』弘文堂。
- 鎌倉治子（2009）「諸外国の課税単位と基礎的な人的控除—給付付き税額控除を視野に入れて—」『レファレンス』第 706 号 103～130 ページ。
- 小西砂千夫（1997）『日本の税制改革』有斐閣。
- 駒村康平編（2010）『最低所得保障』岩波書店。
- 酒井克彦（2009）「配偶者控除及び配偶者特別控除についての一考察（上）」『税務弘報』第 57 巻第 14 号 95～101 ページ。
- 酒井克彦（2010）「配偶者控除及び配偶者特別控除についての一考察（下）」『税務弘報』第 58 巻第 1 号 175～181 ページ。
- 佐々木潤子（2010）「基礎的な人的控除のあり方—課税最低限を前提として—」『税法学』第 563 号 203～214 ページ。
- 佐藤進（1979）『日本の税金』東京大学出版会。
- 佐藤進・宮島洋（1990）『戦後税制史（第二増補版）』税務経理協会。
- 佐藤英明（2003）「配偶者控除および配偶者特別控除の検討」『所得控除の研究』日税研論集 第 52 号 133～159 ページ。
- 佐藤英明（2009）『スタンダード所得税法』弘文堂。
- 社会保障研究所（1993）『女性と社会保障』東京大学出版会。
- 女性の能力発揮促進のための税制のあり方研究会（1996）『女性の能力発揮促進のための税制のあり方研究会報告書』。
- 神野直彦・井手英策編（2006）『希望の構想』岩波書店。
- 神野直彦・池上岳彦編著（2009）『租税の財政社会学』税務経理協会。
- 財務省主計局（1989～2011）『税制改正の要綱 租税及び印紙収入予算の説明』各年版。
- 諏訪園健司（2011）『図説 日本の税制』財経詳報社。
- 関口智（2008）「日本の所得税・最適課税論・スウェーデンの二元的所得税：勤労所得と資本所得の視点」『税研』第 24 巻第 1 号 16～29 ページ。
- 高山憲之・白石浩介（2010）「米国型 EITC の日本への導入効果」『経済研究』第 61 巻第 2 号 97～116 ページ。

- 田近栄治・八塩裕之（2006）「税制を通じた所得再分配」『日本の所得分配』東京大学出版会 85～110 ページ。
- 田近栄治、八塩裕之（2008）「所得税改革—税額控除による税と社会保険料負担の一体調整—」『季刊 社会保障研究』第 44 巻第 3 号 291～306 ページ。
- 田近栄治、八塩裕之（2009）「格差是正と税額控除制度」『税研』第 24 巻第 6 号 32～38 ページ。
- 田中治（2011）「個人所得課税における所得控除と税額控除—その仕組みをめぐる問題—」『同志社法学』第 62 巻第 5 号 1～30 ページ。
- 田中康男（2005）「所得控除の今日的意義—人的控除のあり方を中心として—」『税務大学校論叢』第 48 号。
- 谷口勢津夫（2009）「個人所得課税の基本概念 人的控除」『税研』第 25 巻第 1 号 86～119 ページ。
- 玉井金吾・久本憲夫（2008）『少子高齢化と社会政策』法律文化社。
- 注解所得税法研究会編（2004）「注解所得税法」大蔵財務協会。
- 土居丈朗（2011）「社会保障の財源問題」『ジュリスト』第 1414 号 187～192 ページ。
- 土居丈朗（2010a）『日本の税をどう見直すか？』日本経済新聞出版社。
- 土居丈朗（2010b）「子ども手当導入に伴う家計への影響分析—JHPS を用いたマイクロシミュレーション—」『経済研究』第 61 巻 第 2 号 137～153 ページ。
- 内閣府男女共同参画局(2010)『平成 22 年度男女共同参画白書』
- 内閣府男女共同参画局(2011)『平成 23 年度男女共同参画白書』
- 中村良広（2011）「『持続可能な社会』と税制—配偶者控除見直し問題ふれて」『生活経済政策』第 171 号（通号 587 号）12～17 ページ。
- 鳴島安雄（2009）「所得税の財源調達機能と所得再分配機能のあり方についての一考察」『税務大学校論叢』第 61 号。
- 日本財政学会編（2009）『少子高齢化社会の財政システム』有斐閣。
- 日本総合研究所 調査部 経済・社会政策研究センター編（2003）『税制・社会保障の基本構想』日本評論社。

- 沼尾波子（2008）「世帯構成と税負担のあり方」『税研』第 24 巻第 1 号 30～36 ページ。
- 野口悠紀雄（1989）『現代日本の税制』有斐閣。
- 林健久（1965）『日本における租税国家の成立』東京大学出版会。
- 林正寿（2007）『アメリカの税財政政策』税務経理協会。
- 馬場義久（2005）「所得税制改革における控除制度の再検討」『税務弘報』第 53 巻第 5 号 8～15 ページ。
- 藤田晴（1992）『所得税の基礎理論』中央経済社。
- 星野泉（2008）「課税ベースと税率構造のあり方」『税研』第 24 巻第 1 号 37～43 ページ。
- 益子良一（2010）「所得税・改革の方向性の考察—社会保障・税共通の番号制度導入と給付付き税額控除等の問題点」『税制研究』第 57 号 102～108 ページ。
- 松原有里（2011）「所得税における損失」『税研』第 27 巻第 2 号 20～26 ページ。
- 水野忠恒・植田卓・佐藤英明（2000a）「税務審議『基礎的人的控除の簡素化』」『税研』第 16 巻第 2 号 71～78 ページ。
- 水野忠恒・植田卓・佐藤英明（2000b）「税務審議『基礎的人的控除の簡素化』」『税研』第 16 巻第 3 号 60～64 ページ。
- 宮島洋（1986）『租税論の展開と日本の税制』日本評論社。
- 宮島洋（2003）『消費課税の理論と課題』税務経理協会。
- 宮島洋（2009）「社会保障と税制—論点整理と問題提起—」国立社会保障・人口問題研究所編 『社会保障財源の制度分析』東京大学出版会。
- 森信茂樹（2007）『抜本的税制改革と消費税』大蔵財務協会。
- 森信茂樹（2008）『給付付き税額控除—日本型児童税額控除の提言—』中央経済社。
- 森信茂樹（2009）「先進国の標準税制としての給付付き税額控除」『税研』第 24 巻第 6 号 22～31 ページ。
- 森信茂樹（2010）「給付付き税額控除の具体的設計」『税経通信』第 65 巻第 4 号 33～41 ページ。

矢野秀利（2009）「ベーシック・インカムと社会保障への影響」関西大学『社会学部紀要』第40巻第2号 71～94 ページ。

〈答申、資料等〉

厚生労働省（2011）「平成22年賃金構造基本統計調査（全国）」。

税制調査会（2000）「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた参加と選択—」7月。

税制調査会（2002a）「あるべき税制の構築に向けた基本方針」6月。

税制調査会（2002b）「平成15年度の税制改革についての答申」12月。

税制調査会（2003）「平成16年度の税制改正に関する答申」12月。

税制調査会（2005）「個人所得課税に関する論点整理」6月。

税制調査会（2009a）「政府税制調査会海外調査報告（ドイツ、イギリス、オランダ）」税制調査会第5回スタディグループ提出資料 8月6日。

税制調査会（2009b）「政府税制調査会海外調査報告（アメリカ、カナダ）」税制調査会第5回スタディグループ提出資料 8月6日。

税制調査会（2009c）「最近の政府税調等の動向」10月。

税制調査会（2009d）「平成22年度税制改正大綱」12月。

税制調査会（2010）「平成23年度税制改正大綱」12月。

税制調査会専門家委員会（2010）「資料（個人所得税1）」第8回専門家委員会（10月19日）提出資料。

税制調査会（2011）「平成24年度税制改正大綱」12月。

男女共同参画会議影響調査委員会（2001）「第三回影響調査専門委員会議事録」7月。

男女共同参画会議基本問題・影響調査専門調査会（2011）「第三回女性と経済ワーキング・グループ」4月。

内閣府（2001）「1990年代における所得税改革の効果について」内閣府政策統括官 政策効果レポート No9。

〈英語文献〉

Gruber, Jonathan (2010) *Public Finance and Public Policy Third Edition*.

New York: Worth Publishers.

Head John G. and Richard Krever (2009) *Tax Reform in the 21st Century*.

New York: Kluwers.

Hogg, Peter W., Joanne E. Magee, and Jinyan Li (2010) *Principles of Canadian Income Tax Law, 7th Edition*. Toronto: Carswell.

Institute for Fiscal Studies (2010) *Dimensions of Tax Design The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press.

Institute for Fiscal Studies (2011) *Tax by Design, The Mirrlees Review*.
Oxford : Oxford University Press.

Treff ,Karin, and Deborah Ort (2011) *Finances of the Nation 2010*. Toronto :
Canadian Tax Foundation.

〈参考URL〉

HM Revenue & Customs HP

<http://www.hmrc.gov.uk/index.htm> (2011 年 12 月 26 日参照。)

Canada Revenue Agency HP

<http://www.cra-arc.gc.ca/menu-e.html> (2012 年 1 月 10 日参照。)

厚生労働省

「平成 23 年度における子ども手当の支給等に関する特別措置法の概要」

http://www.mhlw.go.jp/bunya/kodomo/osirase/dl/h23_gaiyou.pdf

(2011 年 12 月 26 日参照。)

国税庁ホームページ 「統計情報」

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>(2012 年 1 月 8 日参照。)

財務省ホームページ「人的控除の概要（所得税）」

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/045.htm (2011 年 12 月 20

日参照。)

法人課税信託における租税回避への対抗策
—外国信託を利用した複層化スキームによる
租税回避への対抗策—

扶持本 泰裕

論文要旨

平成 19 年 9 月 30 日に信託法が改正され、この新信託法により、限定責任信託、目的信託（受益者の定めのない信託）の創設、自己信託（委託者と受託者が同一の信託）の創設、いわゆる事業型信託を可能にする環境整備などが行われ、多様な信託の類型により信託の利用機会が大幅に拡大することになった。

そして、この信託法の改正を契機として、平成 19 年度税制改正により、信託に対する既存の課税上の取扱いが大きく見直され、従来の特定信託に対する信託段階での課税が大幅に拡充され、法人課税信託という新しい概念が創設されている。

この新しく創設された法人課税信託の場合、信託された営業所が国内にある場合には、当該法人課税信託に係る受託法人は、内国法人とされ（法人税法 4 条の 7 第 1 号）、信託された営業所が国内にない場合には、外国法人とされる（法人税法 4 条の 7 第 2 号）。そして、法人課税信託の引受けを行う内国法人、外国法人及び個人は、受託者として法人税の納税義務があり（法人税法 4 条 1 項 3 項 4 項）、特に外国法人の場合には、国内源泉所得を有する場合にのみ法人税の納税義務を負う（法人税法 4 条 3 項）。

ここで、法人課税信託が内国信託である場合には、信託の課税上特段問題は生じないと考えられる。しかし、法人課税信託が外国信託である場合には、信託という法形式を利用して国内源泉所得を海外への移転により国外源泉所得へと変更することにより、租税回避が可能性となる。つまり、この外国信託を委託者としてさらに国外の受託者に信託した場合、この複層化された信託の信託財産から生ずる収益は国外源泉所得となり、課税を免れることができるからである。特に委託者が指図権を留保し一定の支配力を有する場合には、信託財産及び信託財産から生ずる所得の海外移転を行うために、タックス・ヘイブンを利用する租税回避スキームが多く、諸外国においても委託者による信託の濫用に対して、委託者課税の制度を採用している。

このような法人課税信託において外国信託による租税回避を可能とする日本の信託税制の本質的な問題は、「法人課税信託」に該当する場合、受託者に対して課税されるにもかかわらず、委託者が現行の法人税法 12 条 2 項、所得税法 13 条 2 項において、信託の変更をする権限を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者は受益者とみなす、とされている「みなし受益者」に該当する場合、委託者に対しても課税されるので、受託者と委託者のいずれに課税するのが明らかにされていないことにある。

そして、さらに問題となるのは、租税回避を意図して信託を組成する場合に、「みなし受益者」に該当しないように信託が設定されるとき、「法人課税信託」の規定の適用によらず、あくまで「みなし受益者」概念を拡大解釈して委託者に対し課税することができる、という曖昧な法解釈を行うことにある。

したがって、本論文では、受託者及び信託財産を支配する委託者に対して、「みなし受益者」概念を拡大解釈して課税することはできないものとし、あくまでも明文に即し法人税法 2 条 29 の 2 に該当する信託は、受益者が存しない信託も含め、法人課税信託としての規定が適用されるものと結論する。

そして、本論文においては、法人課税信託における租税を回避する濫用的な外国信託スキームに対して、十分な法的安定性及び予測可能性を保障するため、このような濫用的な外国信託スキームをすでに多く経験し、信託の組成の場所や組成の準拠法によらず、裁判所の監督権と「者」の支配権が及ぶか否かという特別な判定基準で内国信託と外国信託を区分している米国の「グラントラスト」を採用すべきであると結論する。

目次

序論	頁
1. 本論文の目的及び問題の所在	4
2. 本論文の構成	13
第1章 信託の意義、本質及び課税	15
第1節 信託の方法（信託行為の形態）	15
第2節 信託の本質	16
第3節 信託の独自の機能（転換機能）	17
1-3-1 四宮説による転換機能	18
1-3-2 新井説による転換機能	18
1-3-3 転換機能の問題点	19
第4節 実質所得者課税の原則と信託課税	19
1-4-1 実質所得者課税の原則	19
1-4-2 実質所得者課税の原則と信託課税	21
第5節 従来（平成19年度改正前）の課税	21
1-5-1 従来（平成19年度改正前）の課税の基本的考え方	21
1-5-2 平成19年度改正前の本文信託及びただし書信託	22
1-5-3 平成19年度改正前の特定信託	23
第6節 信託法改正に対応した現在の信託税制	24
1-6-1 新信託法の概要	24
1-6-2 信託法改正に対応した現在の信託税制（法人課税信託以外）	25
1-6-3 信託法改正に対応した法人課税信託（信託段階・法人課税）	29
第7節 租税条約における信託の取扱い	32
第2章 法人課税信託に関する課税上の問題点	33
はじめに	33
第1節 国際法の変容と租税法	34
2-1-1 各国の国内法に規定する国際租税法	34
2-1-2 各国の国際租税法と国際法の関係	35
2-1-3 憲法にかかわらず居住地国基準を採用することの正当化理由	35
2-1-4 小括	36
第2節 信託における準拠法の問題	36
2-2-1 事実の概要	36

2-2-2 争点及び判示	37
2-2-3 判旨	37
2-2-4 小括	38
第3節 カナダ判例による外国信託の租税回避事案	38
2-3-1 「Thibodeau」の判例	38
2-3-2 「Garron」の判例	39
2-3-3 小括	53
第4節 外国信託における問題点	54
2-4-1 受益者等が存しない信託(目的信託)	54
2-4-2 事業の重要部分の信託で委託者の株主等を受益者とするもの〔重要事業の信託〕 (法人が委託者となる信託で一定のもの)	57
2-4-3 長期の自己信託等(法人が委託者となる信託で一定のもの)	58
第3章 諸外国の信託の課税ルール	61
はじめに	61
第1節 米国の信託の課税ルール	61
3-1-1 米国の基本的な信託税制	61
3-1-2 米国信託の種類及び受益者への分配の所得控除	64
3-1-3 グランタートラスト	67
3-1-4 米国の濫用的信託スキーム	74
第2節 英国の信託税制	81
3-2-1 英国信託税制の概要	81
3-2-2 英国信託税制における受託者課税	82
3-2-3 英国信託税制における受益者課税	84
3-2-4 英国信託税制における委託者課税	85
第3節 ドイツ信託税制	87
3-3-1 ドイツ信託法の概要	87
3-3-2 納税義務者、信託財産・信託収益の帰属の判定原則	87
3-3-3 信託収益に係る所得区分・課税標準及び税額の計算方法:金融所得一体課税	92
第4章 法人課税信託における外国信託を利用した租税回避に対する対抗策	95
第1節 信託行為の本質からの検討(信託行為と信託の実質)	95
第2節 日本において提唱される委託者からの離脱の有無の判断基準	96
4-2-1 「みなし受益者」概念の拡大解釈の是非	96
4-2-2 委託者課税信託構想を念頭に置いた4つの基準	97

4-2-3 金融法委員会「信託法に関する中間論点整理」	98
4-2-4 金融商品会計基準	98
4-2-5 小括	99
第3節 外国信託の租税回避への対抗策	99
参考文献	101

凡例

Internal Revenue Code (United States Code Title26)	IRC
Code of Federal Regulations	Reg.
Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005	ITTOIA 2005
Income Tax Act 2007	ITA 20007
Income and Corporation Taxes Act 1988	ICTA 1988
Inheritance Tax Act 1984	IHTA1984
Abgabenordnung (AO)	租税通則法
法の適用に関する通則法 7 条	通則法 7 条

序論

1. 本論文の目的及び問題の所在

現行の信託法は、そもそも大正 11 年に、当時社会問題とされていた高利貸的な「信託会社」の取り締まりを主目的として制定されたが、その後 85 年近く実質的な改正が行われず、社会・経済活動の進展や信託の実態を反映していなかったため、平成 19 年 9 月 30 日に信託法が改正され、この新信託法により、限定責任信託、目的信託（受益者の定めのない信託）の創設、自己信託（委託者と受託者が同一の信託）の創設、いわゆる事業型信託を可能にする環境整備などが行われ、多様な信託の類型により信託の利用機会が大幅に拡大することになった。

しかし、この新信託法においても、信託の本質が必ずしも明確にされておらず、信託の目的・構成・正否といった点において、明らかにされていない。

そして、この信託法の改正を契機として、信託税制についても、平成 19 年度税制改正により、信託に対する既存の課税上の取扱いが大きく見直されている。つまり、新しい信託税制においては、従来の特定信託に対する信託（受託者）段階での課税が大幅に拡充され、法人課税信託という新しい概念が創設されている。

ここで、本論文において信託税制の問題を取り上げる前に、租税回避の意義及び信託の内外区分基準の決定について言及する。

まず、租税回避とは、「私法上の選択可能な法形式の中から租税法の予定しない常識を破る法形式を選定して、結果として意図した経済目的を達しながら、税法の予定した法形式について定める課税要件の充足を免れ、ひいては税負担の減少又は排除をもたらすこと¹」をいう。

次に、信託の内外区分基準の決定は困難なものであり、日本においては、受益者等課税信託及び集団投資信託の場合、受益者の居住地によって内外区分しており、受益者が日本の居住者又は内国法人であるときには全世界所得課税されるが、受益者が非居住者又は外国法人であるときには国内源泉所得のみに課税されることとなる。そして、法人課税信託の場合には、受託者の営業所の所在地によって「内国法人」及び「外国法人」に区分しているが、米国のように「内国信託」及び「外国信託」の定義は存在しない。これに対して、米国においては設立地主義又は準拠法主義を採用しており、法人又はパートナーシップは、組成の場所や組成の準拠法により内外区分されるにもかかわらず、信託は組成の場所や組成の準拠法によらず、米国裁判所の監督権と「米国の者」の支配権が及ぶか否かにより内外区分されており、「内国信託」及び「外国信託」について条文上定義している。本論文においては、米国において規定されている信託の内外区分を参考に、「内国信託」及び「外国信託」について、次のように定義する。「内国信託」とは、米国で組成された信託をいい、米国の裁判所が信託の管理に対し主たる監督権を行使することができ、かつ、一又は複数の「米国の者」が信託のすべての重要な決定を支配する権限を有する場合に限るすべての信託をいう（IRC7701(a)(30)(E)）。また、「外国信託」とは、

¹ 本庄資・藤井保憲『法人税法 実務と理論』、弘文堂、2008 年、250 頁。

IRC7701(a)(30)(E)に規定する信託すなわち「内国信託」以外のすべての信託をいう(IRC7701(a)(31)(B))。

このように米国は、信託を独自の法的主体とするが、日本は信託を「契約」と考え、特に税法は信託を法的主体と見ていない。このような日本の信託税制には、次のような問題がある。

第一に、信託という法形式を利用することによる税制上の信託固有の問題として、委託者から受託者への信託財産の無償譲渡が認められることにある。つまり、信託の設定ではなく通常の取引であれば、次のような課税関係となる。まず、委託者が法人であれば法人税法 22 条により、無償譲渡として委託者に寄附金課税できるが、個人の場合には適正な譲渡とされるため課税することができない。これに対して、受託者が法人であれば無償譲受による受贈益として課税できるが、受託者が個人の場合、委託者が個人なら贈与税の対象となり、委託者が法人なら一時所得か給与所得として課税される。ただし、委託者と受託者が完全支配関係にあるグループ法人間での取引である場合には、委託者は寄附金の全額損金不算入及び寄附修正事由の規定が適用され、受託者は受贈益の益金不算入の規定が適用される。このように、信託において委託者から受託者への信託財産の譲渡益の実現を認識しないという信託固有の問題が存在しているが、本論文では取り上げない。

第二に、受益者等課税信託（受益者段階・発生時課税）については、実質課税の原則により課税がなされているため、内国信託については、受益者が非居住者である場合を除き、特に問題点は見当たらない。ただし、受益者が非居住者である場合には、増井良啓「信託と国際課税」『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』、日本税務研究センター、2011 年 12 月、242-244 頁によれば、非居住者である受益者の納税義務については国内源泉所得に限られるが、この場合に信託財産に属する資産及び負債は受益者が有するものとみなされるため、信託財産に属する資産の所在が日本国内にあるとして、受益者が日本国内に恒久的施設を有し、所得税法 164 条 1 項 1 号の「国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるものを有する非居住者」に該当するか、すなわち 1 号 PE を有しているかが問題となる。また、受託者が日本国内に所在しているため、非居住者である受益者が所得税法 164 条 1 項 3 号の「国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定めるもの（以下、「代理人等」という。）を置く非居住者（第 1 号に該当する者を除く。）」に該当するか、すなわち代理人 PE を有しているかが問題となる。これらの問題により日本の課税方式は、日本国内に PE がない場合、源泉徴収のみとなるが、PE が認定された場合には、申告納付（所得税法 166 条）により源泉徴収との調整が行われる（所得税法 214 条、所得税法 120 条 1 項 5 号）こととなるが、これらの受益者等課税信託の内国信託の問題については、本論文では取り上げない。

また、受益者が非居住者である場合の判例として、贈与税決定処分取消等請求事件（名古屋地方裁判所平成 20 年（行ウ）第 114 号平成 23 年 3 月 24 日裁判所ホームページ）がある。本件は、原告の祖父が米国ニュージャージー州法に準拠して、米国籍のみを有する原告を受益者とする信託を設定したところ、処分行政庁が、この信託行為につき、相続税法 4 条 1 項を適用して贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分をしたので、原告がその取消しを求める事案である。本件信託は、生命保険への投資を内容とする信託いわゆる生命保険信託であり、信託財産全てが一時払の保険料として払い込まれ、被保険者の死亡時又は保険期間満了時まで保険金を受領できないため、受益者は信託設定

により直ちに信託から利益を得ることはできないこと及び原告は信託契約において第一次的には受益者とされているが、信託の裁量により分配を受け得るのみであり、限定的指名権者の指名により、原告以外の者が分配を受けることも可能であることから、原告は本件信託の設定に関し、相続税法 4 条 1 項の「受益者」とは認められず、処分行政庁の課税処分は違法とされている。この受益者が非居住者である場合の準拠法による問題については、本論文では取り上げない。

さらに、外国信託の場合には、受益者が非居住者又は外国法人である場合に、さらに受益者が委託者として国外において信託を設定することによって複層化し、国内源泉所得を国外源泉所得に変更した場合には、日本において課税ができない可能性がある。また、受益者が居住者である場合には、増井良啓「信託と国際課税」『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』、日本税務研究センター、2011 年 12 月、241-242 頁において、委託者及び受託者が非居住者であるために、当該信託財産から生じた所得に対して、外国と日本の両方で課税が重複して行われるいわゆる国際的二重課税の問題が考えられる。この場合に、外国の税制と日本の税制がともに当該信託財産から生じた所得が受益者に帰属するものとして取扱っている場合には、国外において課税された外国源泉税は、日本において、所得の金額の計算上、外国税額控除の対象になると考えられる。しかし、外国の税制が信託を法的主体(entity)として課税する場合には、日本において外国税額控除を認めるか否かが問題となる。ただし、これらの受益者等課税信託の外国信託の問題についても、本論文では取り上げない。

なお、平成 23 年 8 月 2 日に日本公認会計士協会により「事業体に対する課税形態と実務上の問題点について」租税調査会研究報告第 23 号が報告されており、この報告書の 24 頁において、この受益者等課税信託における実務上の処理における問題点として、受益者が複数存在する場合の当該受益権が質的に異なっている場合の受益者の課税関係が取り上げられている。受益権が「量的(金額)」に分割されている場合には、特に問題とならない。しかし、受益権が「質的(権利内容)」に分割されている場合で、さらに技術的に信託受益権の権利内容を金額で測定できない場合など収益及び費用、資産及び負債を合理的に按分できない場合には、適切な課税関係が実現できるか問題となる、と述べられている。この点について、法人税法施行令 15 条 4 項及び法人税基本通達 14 - 4 - 4 は、単に受益権の権利の内容に応じ帰せられるものとされている。これは、特に知的財産権などの無形資産が信託財産である場合が考えられるが、本論文では取り上げない。

第三に、宣言信託については、この宣言信託が海外で行われた場合には、海外において国外の法律に基づき契約書が作成されるため、このような海外の法律に準拠する信託に対して、日本の税法では課税できないばかりでなく、そもそも国外と国外の取引であるから国外源泉所得として課税できないおそれがある。しかし、この問題は本論文では取り上げない。

第四に、本論文において主として取り上げる法人課税信託は、法人税法 2 条 29 号の 2 において、①受益権を表示する証券を発行する旨の定めのある信託(受益証券発行信託)(特定受益証券発行信託を除く)、②受益者等が存しない信託(目的信託)、③法人が委託者とする信託で一定のもの、④投資信託(集団投資信託に該当するものを除く)⑤特定目的信託が規定されており、このうち③については、租税回避を防止するため、(a)事業の重要部分の信託で委託者の株主等を受益者とするもの(重

要事業の信託)、(b)長期の自己信託等、(c)自己信託等で損益分配割合が変更可能であるもの、の3つに類型化して規定されている。しかし、この(a)の「事業信託」は日本では認められることとなったが、米国のIRSはそもそもビジネストラストを認めていないため、米国において、日本の事業信託はそもそも「信託」とみなされない。

また、この法人課税信託の場合、信託された営業所が国内にある場合には、当該法人課税信託に係る受託法人は、内国法人とされ(法人税法4条の7第1号)、信託された営業所が国内にない場合には、外国法人とされる(法人税法4条の7第2号)。そして、法人課税信託の引受けを行う内国法人、外国法人及び個人は、受託者として法人税の納税義務があり(法人税法4条1項3項4項)、特に外国法人の場合には、国内源泉所得を有する場合にのみ法人税の納税義務を負う(法人税法4条3項)。

ここで、法人課税信託が内国信託である場合には、信託の課税上特段問題は生じないと考えられる。しかし、法人課税信託が外国信託である場合には、大きく2つの問題が生ずる。

まず、信託という法形式を利用して国内源泉所得を海外への移転により国外源泉所得と変更することにより、租税回避が可能性となる。つまり、この外国信託を委託者としてさらに国外の受託者に信託した場合、この複層化された信託の信託財産から生ずる収益は国外源泉所得となり、課税を免れることができるからである。特に委託者が指図権を留保し一定の支配力を有する場合には、信託財産及び信託財産から生ずる所得の海外移転を行うために、タックス・ヘイブンを利用する租税回避スキーム(scheme)が多く、諸外国においても委託者による信託の濫用に対して、委託者課税の制度を採用している。

このような法人課税信託において外国信託による租税回避を可能とする日本の信託税制の本質的な問題は、「法人課税信託」に該当する場合、受託者に対して課税されるにもかかわらず、委託者が現行の法人税法12条2項、所得税法13条2項において、信託の変更をする権限を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者は受益者とみなす、とされている「みなし受益者」に該当する場合、委託者に対しても課税されるので、受託者と委託者のいずれに課税するのが明らかにされていないことにある。この点、本庄資「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年、918頁においても、「受益者課税信託の「みなし受益者」(委託者)課税と法人課税信託の受託者(外国法人とされる場合)との優先適用順位は、必ずしも明確でない。」と指摘されている。

そして、さらに問題となるのは、租税回避を意図して信託を組成する場合に、「みなし受益者」に該当しないように信託が設定されるとき、「法人課税信託」の規定の適用によらず、あくまで「みなし受益者」概念を拡大解釈して委託者に対し課税することができる、という曖昧な法解釈を行うことにある。

つまり、佐藤英明教授は、佐藤英明「収益留保型信託等について」、租税研究、2010年11月、138-139頁において、平成19年法はそれ以前の実質主義的委託者課税を放棄し、受益者不存在の場合には法人課税信託によって一定の代替課税としている理由を、新信託法145条1項において「信託行為においては、委託者がこの法律の規定によるその権利の全部又は一部を有しない旨を定めることができる」とされ、委託者の権限は任意規定として、信託への関わりを小さくでき、委託者の地位は旧法よりも全般

的に各信託とのかかわりは弱まり薄れたからであるとする。そして、現行法はその反対に実質主義的な受益者課税の原則を拡大したと見る余地があり、この「受益者」というものを経済的・実質的な観点から「みなし受益者」として膨らませ、実質主義的な受益者課税の方は拡大する、と述べている。

しかし、現行の「みなし受益者」の規定は、法人税法 12 条 2 項、所得税法 13 条 2 項において、信託の変更をする権限を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者は受益者とみなす、とされているのみであり、「受託者及び信託財産を支配する者」又は「委託者」に対して、「みなし受益者」課税ができるという文言はどこにも存在せず、委託者を少しあるいは大幅に退かせた現行法は、その反対に実質主義的な受益者課税の原則を拡大したと見る佐藤英明教授の見解は、「みなし受益者」概念を曖昧に解釈し、現行の「みなし受益者」の規定を超え、むしろ旧法の「みなし受益者」概念のように「みなし受益者」を拡大解釈していると考えられる。

なぜなら、信託法 145 条の委託者の地位について、新井誠教授は、新井誠『信託法 第 3 版』、有斐閣、2008 年、195 頁において、「自益信託の場合は、受益者として委託者が信託関係に留まるからであり、決して委託者が委託者として留まっているものではないことに留意を要する。」と述べ、また「受託者は受益者との間で各種の義務・責任を負うものと基本的に構成するのであれば、重ねて委託者との間でも義務・責任を負うものとする必要性は乏しく、かえって法律関係を複雑なものとするものと考えられる。」と述べており、委託者は受益者として受託者及び信託財産を支配することは、十分に考えられる。

また、信託法 145 条 2 項において、信託行為においては、委託者も異議を主張する権利、取消権、損失てん補又は原状回復請求権等の権利の全部又は一部を有する旨を定めるとされており、委託者の権利を縮小したわけではない。

この点、占部裕典教授は、「みなし受益者」概念の解釈に関して、占部裕典「信託税制への提言」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年、544 頁において、「「受益者としての権利を現に有するもの」「信託の変更権限を現に有し、かつ、その信託財産の給付をうけることとされている者」の解釈が今後問題となりうるであろう。施行令や通達等において一定の範囲は示されているが、改正法のもとでどの程度のものを射程距離に置くはひとつの解釈問題として重要である」と述べている。この文言は、法人税法 12 条 2 項・所得税法 13 条 2 項より詳細に規定する施行令（所得税法施行令 52 条 1 項～3 項、法人税法施行令 15 条 1 項～3 項）や通達等（法人税法基本通達 14-4-8）の範囲を問題視しているが、そもそもこれらの規定には、「受託者及び信託財産を支配する者」又は「委託者」の文言はどこにもないため、占部裕典教授の立場からも受託者及び信託財産を支配する委託者に対して、「みなし受益者」概念を拡大解釈して課税することは想定されていないと考えられる。

さらに、米国では、2010 年 3 月 30 日に IRC7701(o)において「Condification of economic substance doctrine（経済実質原則の法典化と行政罰）」が規定され、コモン・ローの国でありながら、これまでの連邦最高裁判例を明確にして条文として規定することで成文化しているため、わが国においても「みなし受益者」概念の文理解釈によるのではなく、明文規定に基づいて課税関係を考えるべきである。

したがって、本論文では、受託者及び信託財産を支配する委託者に対して、「みなし受益者」概念を

拡大解釈して課税することはできないものとし、あくまでも明文に即し法人税法 2 条 29 の 2 に該当する信託は、受益者が存しない信託も含め、法人課税信託としての規定が適用されるものと結論する。

そして、法人課税信託における外国信託を利用した租税回避スキームに対抗する場合に、次の記述を参考にする。本庄資教授は、本庄資『アメリカ法人税制』、日本租税研究協会、2010 年、420-421 頁において、FATF2008 年対日相互審査報告や米国国務省 INSCR (International Narcotic Control Strategy Report) における指摘のように、日本のマネーロンダリング対策は不十分であり、日本の信託法改正により、受益者の存在しない信託、事業信託及び自己信託は、米国の観点から、米国税の租税回避・脱税のために利用されるバルナラビリティのある「外国信託」であると見られる。したがって、日米間の信託スキーム、特にアメリカからみて濫用的信託スキームとされるパッケージ・スキームに対して、平成 19 年度税制改正において、租税回避を防止する税制を明確化すべきであった、と述べている。

また、本庄資教授は、本庄資「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年、929 頁において、「日本では、日本居住者がオリジナル委託者であり、実質的に信託財産を支配できる受託者連続型信託又は委託者連続型信託のような連鎖による「外国信託」スキームに対して、法形式主義から実質主義の原則によって信託財産に対する委託者の支配に着眼し、委託者に課税するシステムにしなければ、受託者を法人とみなす法人課税信託制度は、受託者が委託者となり、さらに次ぎの受託者へバトンタッチが行われる場合に、解釈の疑義のない「スキームへの対抗策」となり得るか否か、検討しなければならない。」、と述べている。

したがって、これらの記述を参考にして、本論文においては、法人課税信託における外国信託を利用した租税を回避する濫用的な信託スキームに対して、内国信託と外国信託を区分する米国の「グラントータラスト」を採用すべきであると結論する。

なぜなら、このグラントー・トラスト・ルールは、委託者が、信託財産の全部又は一部に対して一定の権限、経済的利益又は支配を留保する場合、委託者が資産の所有者とみなし、委託者の支配離脱性の観点から、コモン・ローの国であるにもかかわらず、あえて成文化されており、租税法律主義のもと成文法を建前とするわが国にとって、このような成文化は法人課税信託による濫用的外国信託スキームに対抗するために必要であるからである。

また、このような米国国務省 INSCR による日本の不十分なマネーロンダリング対策に対して指摘があるように、わが国は海外送金に対して一定の情報を把握しているが、この海外送金に対して一定の金融取引税は課されず、また国外にいる受託者に対して実際に課税の実行可能性が困難な状況においては、濫用的な信託スキームについて、受託者及び信託財産を支配する委託者に対して、課税することは許容されるべきであると考えられる。

さらに実務上、実績のない委託者からの実質的離脱性としての基準を用いることは、その基準の実行可能性の観点から問題となることが考えられる。

したがって、このような租税回避を防止し、信託における各種の経済上の取引や事実の租税効果について、十分な法的安定性及び予測可能性を保障するため、法人課税信託における租税を回避する外国信託に対して、濫用的な外国信託スキームをすでに多く経験し、特別な判定基準で内国信託と外国

信託を区分している米国の「グラントーラスト」を採用すべきであると考える。

次に、法人課税信託の場合においては、信託による管理・支配を通じて、日本の移転価格税制を回避するため、日本の課税上の取扱いが不明瞭な外国信託が利用される可能性があり、この問題点については、藤井保憲「移転価格税制と法人課税信託」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010年、238-239頁において指摘されている。法人課税信託に対する移転価格税制は、平成19年度税制改正で特定信託に対する移転価格税制が統合されたものであり、受託法人が移転価格税制の適用対象となる「法人」となり、また国外関連者についてもみなし株式の保有関係等を通じて、一般の法人の場合と同様に取り扱われる。ここで、法人課税信託の受託法人に対する移転価格税制の適用の問題は、法人の固有業務と切り離して、当該法人の所得のうち法人課税信託に係る所得のみを対象とするため、固有の業務を行う法人と当該外国法人との間では、原則として移転価格税制が適用されず、信託による支配を通じて、移転価格税制を回避することが可能となる点にある。

つまり、内国法人等が国外関連者との取引の間に、内国信託を介在させる場合には、内国信託と国外関連者との間に特殊の関係がなければ、内国信託と国外関連者の間の取引において、移転価格税制は適用できない。また、国内法人等と国外関連者との取引の間に外国信託を介在させる場合には、国外の法人課税信託と国外関連者との間の取引は、そもそも国外と国外の取引（外外取引）であるから、この取引において移転価格税制は適用できない。仮に、このような租税回避を防止するため、国内の移転価格税制における国外関連者の範囲を改正した場合、内国信託については、この改正によって移転価格税制を適用できると考えられるが、外国信託の場合には固有業務を行う法人を国外関連者の範囲に含めたとしても、そもそも国外と国外の取引であるから移転価格税制の適用は回避されることとなる。

このように、法人課税信託の受益権は株式又は出資とみなし、法人課税信託の受益者は株主等に含まれるものとされるため、法人課税信託と法人はその特性が非常に類似しているにもかかわらず、居住概念において異なる取扱い、すなわち受託法人の全体所得のうち信託の受託法人には移転価格税制を適用し、固有業務を行う法人には移転価格税制が適用されないこと、及び外国信託を利用することにより租税回避が可能となるようなループホールについては、実質的に委託者が管理支配している場合が多く、このような管理支配という観点からその防止策を検討し、各国の税法及び租税条約の適用の可否、その適用による二重課税、租税条約オーバーライドといった国内と国外における課税上の取扱いの相違による問題が生ずる前に、委託者から国外の法人課税信託に信託財産が移転した時点で、委託者に対して課税する必要があると考えられる。つまり、信託が、一方の国において構成員課税の事業体として取り扱われるが、他方の国において団体課税の事業体として取り扱われるという課税上の取扱いが国によって異なる「ハイブリッド事業体」の問題が生じてしまうからである。このような法人課税信託において、信託による管理・支配を通じ日本の移転価格税制を回避する問題については、今後の課題として本論文では取り上げない。

また、同様にタックス・ヘイブン対策税制においても、法人課税信託における委託者の管理・支配を通じて、日本の課税上の取扱いが不明瞭な外国信託を利用し、その適用を回避されるおそれがある。

なぜなら、この法人課税信託に対するタックス・ヘイブン対策税制は、平成 19 年度税制改正で特定信託に対するタックス・ヘイブン対策税制が統合されたものであるため、特定信託に相当する信託の受託法人はその営業所等が国内にあるか国外にあるかにより内国法人又は外国法人に含まれることになったからである。このような法人課税信託において、信託による管理・支配を通じ日本のタックス・ヘイブン対策税制を回避する問題については、今後の課題として本論文では取り上げない。

さらに、印紙税について、(1)契約信託の場合、信託契約書は、印紙税法上の信託行為に関する契約書（第 12 号文書）すなわち信託法第 3 条第 1 号に規定する信託契約を証する文書（信託証書を含む）に該当し、信託財産の価額にかかわらず、1 通又は 1 冊につき印紙税額は 200 円とされるが、(2)遺言信託及び(3)信託宣言（自己信託）の場合には、契約ではないため印紙税はかからない。この税額は、通常実務的に作成される継続的取引の基本となる契約書（第 7 号文書）例えば売買取引基本契約書、特約店契約書、代理店契約書、業務委託契約書、銀行取引約定書などのように特定の相手方との間において継続的に生ずる取引の基本となる契約書（その契約書に記載された契約期間が 3 か月以内であり、かつ、更新に関する定めのないものは除く）に該当する場合に、1 通又は 1 冊につき印紙税額が 4 千円とされるのと比較して、かなり僅少な金額となっている。また、信託受益権の譲渡は、信託受益権が債権に該当することから、債権譲渡又は債務引受けに関する契約書（第 15 号文書）に該当し、譲渡金額に関わらず、1 通又は 1 冊につき印紙税額は 200 円とされるため、仮に譲渡する財産が不動産等の場合に、仮に信託ではなく通常の譲渡であるならば、不動産等の譲渡、地上権又は土地の賃借権の設定又は譲渡、消費貸借、運送に関する契約書（第 1 号文書）にあたり、契約金額に応じて印紙税額が 1 通又は 1 冊につき 200 円から 60 万円とされているのと比較しても、かなり僅少な金額となっている。

このような問題について、現実には危惧される日本経済新聞社の報道記事がある。2011 年 1 月 21 日、NEC は中国パソコン最大手のレノボ・グループと合弁会社を設立し、NEC のパソコン事業を合弁会社に移すことを発表した。この合弁会社には、中国レノボ・グループが過半数となる 51%を出資する。また、2011 年 1 月 24 日、麒麟ホールディングス（HD）は中国食品大手の華潤創業と清涼飲料事業で提携し、合弁会社を新設すると発表した。この合弁会社には、華潤創業が過半数となる 60%を出資する。

このように海外企業が日本企業との合弁会社の過半数の株式を取得する場合、海外企業が意思決定機関を通じ、受託者の営業所を国外とする信託を設定することができる。このようなケースでは、受託者の営業所が国内にないため外国法人とされ（法人税法 4 条の 7 第 2 号）、法人課税信託の引受けを行う外国法人は、受託者として法人税の納税義務はあるが（法人税法 4 条 1 項 3 項 4 項）、国内源泉所得のみが課税対象となる（法人税法 4 条 3 項）。さらに、外国信託を複層化しこの外国法人を委託者として、さらに国外の受託者に信託をした場合には、この複層化された外国信託の信託財産から生ずる収益は国外源泉所得となり、日本の課税庁はこのような信託に対して課税することができないと考えられる。

このような法人課税信託の外国信託を利用したループホールの問題の所在は、法形式と経済的実態

が異なる取引において、法形式を重視するかそれとも経済的実態を重視するかにより、諸外国の法制度の取り扱いが異なる点にある。この点、2007 年国際租税協会（International Fiscal Association : IFA）京都総会において「ある者への所得の帰属の衝突」（Conflicts of the attribution of income to a person）が議題として取り上げられ、①両国が所得を異なる者に帰属させる場合の「帰属の衝突」、及び②国内法に基づく所得帰属、beneficial owner 概念及び条約の特典を受ける権限の関係の明瞭化が議論されている。わが国において、法人課税信託における外国信託によるループホールは、租税法に解釈原理として内在する実質主義の考え方のうち、「者」への所得の帰属についての実質所得者主義を確認した規定である実質所得者課税の原則の意義をどのように捉えるか、という問題に起因すると考えられる。この実質所得者課税の原則の意義については、法律的帰属説と経済的帰属説の 2 つの見解が示されているが、現在の日本の学説では、法律的帰属説が有力となっている。しかし、上述のような外国信託を利用した租税回避を図るスキームについては、法形式主義により一連の取引に分断することによって、合法的な取引として認められることになり、法律的帰属説ではこのようなスキームに到底対抗することができない。したがって、本論文では経済的帰属説による租税回避スキームへの対抗策を検討することとする。

そこで、まずこのような外国信託による租税回避スキームに対する研究方法として、法人課税信託ではないが、委託者が信託を管理支配した判例として関係性がある、近時（2009 年）にカナダで争われた *Garron and Garron, Trustees of the Garron Family Trust v. The Queen*, [2009] TCC 450（「Garron」）を取り上げる。この判例においては、5 つの争点があげられているが、このうち最も重要なのは、一般原則（general principal）のもと、信託はカナダ居住者（resident in Canada）であるかという争点である。そして、カナダにおいては、従来信託の居住地は、受託者の所在地であるとされ、このリーディング・ケースである *Thibodeau Family Trust v. The Queen*, 78 DTC 6376.（「Thibodeau」）の判例は法形式を重視し、信託契約の定めに従って信託の居住地を決定したが、2009 年の「Garron」の判例は、外国信託を利用して委託者が受託者を支配することにより租税回避が行われた事案であり、信託の居住地は受託者の居住によって決定されるのではなく、信託の実際の「管理支配の中心」（“central management and control”）によって決定されるべきであり、租税条約（treaty）における信託の居住者においても同様であると判示している。つまり、この「Garron」判例において、租税裁判所（Tax court of Canada）は「Thibodeau」判例の信託の居住地に関する基準を否定している。

次に、各国の信託税制として米国、英国及びドイツを研究する。まず、米国においては、グラントー・トラスト・ルールを採用しており、委託者その他の所有者が、信託の所得又は資産を支配又は管理（dominion and control）する権限を留保するすべての信託を、グラントー・トラスト（Grantor Trusts）として規定しており（IRC671～679）、信託の支配による濫用的タックス・スキームに対して有効な制度であると考えられる。つまり、国際的な租税回避の防止のため、米国は受託者を支配（コントロール）できる委託者に着限した信託税制によっている。

次に、英国においては、委託者への利益帰属主義ルール（benefit to settlor rules）があり、継承的財産処分（settlement）に適用されると、継承的財産処分所得の一部又は全部を委託者の所得とみなして

課税がなされ、租税回避規定（Anti-Avoidance Rule）として条文において適用要件が明文化されている。

さらに、ドイツにおいては、現在の信託財産（元本）及び信託財産から生ずる所得は経済財（Wirtschaftsgüter）と呼ばれ、租税通則法第 39 条第 1 項は、経済財は所有者に帰属するとして、帰属について規定しており、同条第 2 項で経済財に対して事実上の支配（tatsächliche Herrschaft）をなすときは、経済財に対する作用を所有者から経済的に排除することができるように、当該経済財は当該所有者以外の者に帰属すると例外規定を置いている。このように、ドイツでは「経済的所有」といわれる概念が条文において規定されている。

このような研究を行う上で、近年重要視とされているのが在外資産の捕捉である。委託者の所有財産が国外にある場合には、在外資産の捕捉が困難となり、日本の課税庁は実質的に課税できないと考えられる。なぜなら、在外資産の把握方法としては、資料情報制度、質問検査権、租税条約の情報交換制度などがあるが、課税権の直接的な行使である質問検査権には国際法上の様々な制約もあり、また、預金のような金融資産については瞬時に国外への送金が可能性となるからである。そのため、わが国では、「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」により、金融機関が依頼を受けて 100 万円を超える海外送金をした場合には、金融機関が税務署へ「国外送金等調書」を提出する報告義務が課されている。しかし、在外資産を直接に把握することができなくても、日本が各国と結んでいる TIEA（情報交換協定）により、在外資産が存在している国との間で受託者により管理されている資産から生ずる収益の情報を交換し、日本が情報を入手することができるか問題となる。

つまり、在外資産を利用した外国信託の場合には、外外取引となり国際的な租税回避がおこなわれることも考えられ、対抗策として国内法の定めによる国外送金等についての法定調書の提出や租税条約による情報交換規定が考えられるが、その実効性を確保することができるかが問題となるのである。このような外国信託を用いた濫用的信託スキームとされるパッケージ・スキームの存在や FATF2008 年対日相互審査報告や米国国務省 INSCR（International Narcotic Control Strategy Report）における指摘のように、日本のマネーロンダリング対策は不十分である。

したがって、本論文は、信託税制について平成 19 年度税制改正により新しく創設された法人課税信託において、国内源泉所得を海外への移転により国外源泉所得とする租税裁定（tax arbitrage）としての自助行為（self-help）が、外国信託という法形態を委託者が管理・支配（management and control）することによって税法のループホールを享受する租税回避（tax avoidance）に変容することへの対抗策について研究する。

2. 本論文の構成

まず、第 1 章において、法人課税信託が、信託法の改正を契機として、平成 19 年度税制改正により新しく創設されていること、及び法人課税信託における外国信託の租税回避スキームへの対抗策のた

めに、本論文において信託の本質を、信託利益の享受主体及び委託者からの支配離脱性の有無を基準として信託を自益信託と他益信託に理念的に区分する「新債権説」の立場をとるため、わが国における信託法及び信託税制を概観する。

次に、第2章において、本論文において主に取り上げる法人課税信託の税制上の問題点について検討する。つまり、法人課税信託における外国信託の問題の所在について、わが国の税法と外国信託における国際法上の問題、準拠法によるわが国の判示、海外における外国信託の判示、想定される外国信託スキームを考察し、この外国信託を利用した租税回避の問題点を明らかにすることとする。

さらに、第3章において、法人課税信託における外国信託を利用した租税回避スキームへの対抗策の参考として米国、英国、ドイツの税制を概観する。まず米国は、グランター・トラスト・ルールを採用しており、委託者その他の所有者が、信託の所得又は資産を支配又は管理（*dominion and control*）する権限を留保するすべての信託を、グランター・トラスト（*Grantor Trusts*）として規定しており（IRC671～679）、信託の支配による濫用的タックス・スキームに対して有効な制度であると考えられる。次に英国は、委託者への利益帰属主義ルール（*benefit to settlor rules*）があり、継承的財産処分所得の一部又は全部を委託者の所得とみなして課税がなされる。さらにドイツは、現在の信託財産（元本）及び信託財産から生ずる所得は経済財（*Wirtschaftsgüter*）と呼ばれ、租税通則法第39条第1項は、経済財は所有者に帰属するとして、帰属について規定しており、同条第2項で経済財に対して事実上の支配（*tatsächliche Herrschaft*）をなすときは、経済財に対する作用を所有者から経済的に排除することができるように、当該経済財は当該所有者以外の者に帰属するとして例外規定を置いているからである。

最後に、第4章において、法人課税信託における外国信託を利用した租税回避に対する対抗策を述べる。本論文では、この外国信託を利用した租税を回避するスキームに対して対抗するには、信託を事実上管理支配する委託者に対して課税することが望ましいと考える。したがって、このような経済的な帰属の観点から、①信託行為の本質、②日本において提唱される委託者からの離脱の有無の判断基準、③外国信託の租税回避への対抗策に分けて、結論する。

第1章 信託の意義、本質及び課税

第1章においては、法人課税信託が、信託法の改正を契機として、信託に対する既存の課税上の取扱いが大きく見直されて、平成19年度税制改正により新しく創設されていること、及び法人課税信託における外国信託の租税回避スキームが、委託者の支配力で操作されることに鑑みて、本論文において信託の本質を、信託利益の享受主体及び委託者からの支配離脱性の有無を基準として、信託を自益信託と他益信託に理念的に区分する「新債権説」の立場をとるため、日本における信託法及び信託税制を概観する。

第1節 信託の方法（信託行為の形態）

信託 (trust²) とは、「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）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法律関係を創設すること³」 (arrangement) をいう（信託法2条1項）。この信託における契約の当事者は、委託者、受託者、受益者、信託財産である。まず、委託者 (settlor) とは、信託法3条に掲げる3つの方法により信託をする者をいう（信託法2条4項）。次に、受託者 (trustee) とは、信託行為の定めに従い、信託財産に属する財産の管理又は処分及びその他の信託の目的の達成のために必要な行為をすべき義務を負う者 (a person) をいう（信託法2条5項）。さらに、受益者 (beneficiary) とは、受益権⁴ (beneficial interest) を有する者 (a person) をいう（信託法2条6項）。最後に、信託財産 (trust property) とは、受託者に属する財産であって、信託により管理 (administer) 又は処分 (dispose) をすべき一切の財産をいう（信託法2条3項）。

そして、信託は、(1)契約信託、(2)遺言信託、(3)信託宣言（自己信託）のいずれかの方法によって設定する（信託法3条）。まず、(1)「契約信託⁵」とは、特定の者との間で、当該特定の者に対し財産の譲渡、担保権の設定その他の財産の処分をする旨並びに当該特定の者が一定の目的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旨の契約 (agreement)（以下「信託契約 (trust agreement⁶)」という。）を締結する方法をいう（同法3条1号）。すなわ

2 英訳については、法務省 HP『日本法令外国語訳データベースシステム』の「信託法」を参照している（以下、第1章第1節及び第2節において同じ。）。

3 本庄資・藤井保憲・前掲注(1)、238頁。

4 受益権 (beneficial interest) 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 (distribution claim as a beneficiary)」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 (right) をいう（信託法2条7項）。

5 新井誠『信託法 第3版』、有斐閣、2008年、118頁。

6 agreement は contract と同義で用いられることもあるが、契約よりも広く一般に合意を意味する場合が多く、また trust contract と訳した場合には、米国の trust と同義でないことが明確になり、さらに英米法の信託もその大多数は委託者と受託者の合意によって始まるため、「信託契約」の英訳には trust agreement があてられた。（樋口範雄「信託法・信託業法の英訳の意義」、信託246号、2011年5月、11頁。）

ち、委託者と受託者との間の信託契約締結を通じて信託を設定する形態である⁷。次に、「遺言信託⁸」とは、特定の者に対し財産の譲渡、担保権の設定その他の財産の処分をする旨並びに当該特定の者が一定の目的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旨の遺言（will）をする方法をいう（同法 3 条 2 号）。すなわち、委託者が単独行為である遺言を通じて信託を設定する形態である⁹。さらに、「信託宣言（又は「自己信託」）¹⁰」（declaration of trust）とは、特定の者が、一定の目的に従い自己の有する一定の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自らすべき旨の意思表示を公正証書その他の書面又は電磁的記録¹¹で当該目的、当該財産の特定に必要な事項その他の法務省令で定める事項を記載し又は記録したものによってする方法をいう（同法 3 条 3 号）。すなわち、委託者による生前の単独行為によって信託を設定する形態である¹²。

第 2 節 信託の本質

信託行為の本質については、旧信託法立法当初より現在に至るまで、多数の学説がある¹³。

まず、「債権説（通説）」の立場からは、信託は、①委託者が財産権の完全権を受託者に与え、②受益者のためにその財産を信託目的に従って管理・処分すべき債務を、受託者に負わせる制度をいう¹⁴。旧信託法は、信託について、「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、定義していたが（旧信託法 1 条）、この旧信託法 1 条によると、その基本構造である信託行為は、①物権的効力すなわち「財産権の移転その他の処分（所有者からの隔離）」と、②債権的効力すなわち「一定の目的に従う管理処分」という 2 つの構成要素から成立していることになる¹⁵。この「債権説」は、わが国の民法が立脚するパンデクテン体系が採用する物権・債権の峻別の視点すなわち、フランスそしてドイツに代表される大陸法の視点から、信託行為を、財産権（信託財産）の法律上の完全な移転（「物権的効果」）及び受益者の受託者に対する債権的請求権（「債権的効果」）の有機的結合を、基本的枠組みとしている¹⁶。この「債権説」の立場からは、受託者が課税関係の中心となり、受益者は分配時を含む債権的請求権が実現する時点で課税される¹⁷。

7 新井誠・前掲注（5）、118 頁。

8 新井誠・前掲注（5）、118 頁。

9 新井誠・前掲注（5）、118 頁。

10 新井誠・前掲注（5）、119 頁。

11 電子的方式、磁気的方式その他の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものとして法務省令で定めるものをいう（信託法 3 条 3 号）。

12 新井誠・前掲注（5）、119 頁。

13 新井誠・前掲注（5）、40 頁。

14 四宮和夫『信託法〔新版〕』、有斐閣、1989 年、59 頁。

15 新井誠・前掲注（5）、41 頁。

16 新井誠・前掲注（5）、42 頁。

17 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、238 頁。

次に、「実質的法主体性説」の立場は、大陸法と異なり、本来、物権・債権の峻別という思想を持たない英米法の考え方に即して、①信託財産の実質的法主体性の強調（信託財産の独立性の強調）、②受託者の管理者的性格の承認（受託者の所有者としての性格の否定）、③受益権の物的権利性の承認つまり、物権的効力（受益権の単なる債権性の否定）を骨子とする¹⁸。この「実質的法主体性説」によれば、受託者は単なる導管であり、受益者を課税の中心に置くという考え方が導かれる¹⁹。

さらに、「新債権説」の立場は、近年の新しい信託学説として、従来の通説たる「債権説」を再構成している²⁰。この「新債権説」は、債権説が英米法のトラストの特徴を十分に把握していなかった点を修正すべく、①信託利益の享受主体と②委託者からの支配離脱性の有無を基準（メルクマール）として、信託を自益信託と他益信託に理念的に区分している²¹。ここで、自益信託とは、「受託者の財産の管理・処分が同一人である委託者兼受益者の利益のためになされる²²」信託をいい、他益信託とは、「受託者のおこなう財産の管理・処分が委託者本人の利益のためではなく、それ以外の第三者である受益者の利益のためになされる²³」信託をいう。この両者は、委託者の支配（コントロール）が及ぶか否かによって、その性質が大きく相違している。つまり、自益信託は委託者が自分自身のための財産管理機構の創設を目的としており、信託財産は依然として委託者の実質的な支配圏内に留められているのに対し、他益信託は信託設定者たる委託者はその内容を自らコントロールするということではなく、設定後の具体的な運用は原則的に受託者の裁量に委ねられている²⁴。したがって、自益信託と他益信託の区分が必要となるのは、このように両者の性質が大きく異なっているにもかかわらず、共に信託制度の枠組みの中に渾然一体となっており、同一の規範で律することが困難であると考えられるためである²⁵。

第3節 信託の独自の機能（転換機能）

信託は、本質的に受託者による他者のための財産管理としての機能を有しているが、わが国の民法においても、他者のための財産管理の手段として委任、代理、寄託等の定めが複数ある²⁶。そのため、わが国において信託の存在意義について、民法におけるこれらの定めと異なる信託の独自性を裏付ける機能として、「転換機能」を指摘する必要がある²⁷。つまり、信託の特性を利用することによって、その財産権ないし財産権者の状況を実質的に失うことなく、財産権者の様々な

18 新井誠・前掲注（5）、45 頁。

19 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、239 頁。

20 新井誠・前掲注（5）、60 頁。

21 新井誠・前掲注（5）、67 頁。

22 新井誠・前掲注（5）、68 頁。

23 新井誠・前掲注（5）、67 頁。

24 新井誠・前掲注（5）、68 頁。

25 新井誠・前掲注（5）、72 頁。

26 新井誠・前掲注（5）、82 頁。

27 新井誠・前掲注（5）、82 頁。

目的追求に応じた形に転換することを可能にする転換機能が存在するのである²⁸。

1-3-1 四宮説による転換機能

四宮説によればこの転換機能は、いかなる状況の転換に関するものかによって、次の4つの類型に分類されている²⁹。

まず、「権利者についての転換」に関するものとして、①「権利者の属性の転換」すなわち、財産権者の財産管理力・経済的信用力・自然人性を転換する機能である（特別障害者扶養信託、合同運用指定金銭信託、貸付信託等）³⁰。そして、②「権利者の数の転換」すなわち、財産権の帰属主体が複数である場合、又は法人格のない団体である場合に、これを単一主体としたり、調整者を創り出したりする機能（単一主体化）、あるいは、逆に、単一の権利者を複数にする機能（分散化）である（公益信託、事業信託（ビジネス・トラスト）、担保付社債信託、土地信託）³¹。

次に、「財産権についての転換」に関するものとして、③「財産権享受の時間的転換」すなわち、将来における自己・近親者・被用者の生活に備えること等を目的として、財産権の利益享受の時点を未来に延期させる機能である³²。さらに、④「財産権の性状の転換」すなわち既存の財産権がもっている性状を別のものに転換し、あるいは財産権を、債務を含む包括財産へと転換させる機能である³³。

1-3-2 新井説による転換機能

新井説によれば、この転換機能（民法上の財産管理制度では実現不可能な機能）は、さらに次の4つの機能へ細分化することができる³⁴。

まず、①「財産の長期的管理機能」すなわち、信託財産を長期間にわたって委託者の意思の下に拘束する機能であり、信託契約又は遺言信託³⁵のいずれによっても、発揮することができる機能である³⁶。この機能は、(a)意思凍結機能³⁷、(b)受益者連続機能³⁸、(c)受託者裁量機能³⁹、(d)利

28 四宮和夫・前掲注（14）、14頁。

29 四宮和夫・前掲注（14）、15頁。

30 四宮和夫・前掲注（14）、16頁。

31 四宮和夫・前掲注（14）、20頁。

32 四宮和夫・前掲注（14）、28頁。

33 四宮和夫・前掲注（14）、29頁。

34 新井誠「信託法の展望—あるべき姿を求めて」新井誠『信託法制の展望』、日本評論社、2011年、484頁。

35 長期的管理機能として、英米においては特に遺言信託が遺産の長期的拘束のための制度とされている。（新井誠・前掲注（5）、85頁。）

36 新井誠・前掲注（5）、85頁。

37 意思凍結機能とは、信託設定当時における委託者の意思は、委託者が意思能力・管理能力の喪失あるいは死亡という主観的事情（個人的事情）の変化に抗して、長期間にわたって持続（維持）するという機能をいう。（新井誠・前掲注（5）、85頁。）この機能は、安全性、確実性、持続性という信託の特質から、高齢社会における財産管理制度として、信託の非常に財産が委託者の属性から離れて受託者に移転しているからである。（新井誠・前掲注（34）、485頁。）

益分配機能⁴⁰の4つに細分化できる⁴¹。

次に、②「財産の集団的管理機能」すなわち、不特定多数の委託者から拠出された財産を、1つのまとまった集団として、一括して管理・運用する「集団信託⁴²」にみられる、複数の委託者の信託財産に対して一括的に管理・運用する機能である⁴³。

さらに、③「私益財産から公益財産への転換機能」すなわち、私益財産を公益財産へと転換する機能であり、「公益信託」の設定を通じて具体的に実現される⁴⁴。

最後に、④「倒産隔離機能」(bankruptcy remote)すなわち、資産流動化・証券化のスキームにおいては、ある特定の資産を他の資産から分離して、これをビークル(器ないし受け皿)(vehicle)へ移転するが、この特定資産は、資産の元の所有者すなわち移転者(オリジネーター)や実際の資産管理者の破産の脅威から隔離されていることが必要となるため、信託を利用する⁴⁵。すなわち、委託者が経済的に破綻した場合には、その所有財産は当然に破綻処理手続の中で処理されることとなるが、信託としてその所有財産を分離しておくことにより、倒産隔離機能が生ずることとなる⁴⁶。

1-3-3 転換機能の問題点

この信託の「転換」機能は、課税面では、納税主体、所得帰属(形式と実質、法的帰属と経済的帰属)、課税繰延等の複雑な問題を生じることになる⁴⁷。

第4節 実質所得者課税の原則と信託課税

1-4-1 実質所得者課税の原則

わが国の税法は、原則として各納税義務者に帰属する所得を課税物件としており、この所得の

38 受益者連続機能とは、委託者によって設定された信託目的を長期間固定しつつ、その信託目的に則って、信託受益権を複数の受益者に連続して帰属させる機能をいう。この機能により世代間にわたる受益権の継承である「後継ぎ遺贈型の財産承継」も可能になる。(新井誠・前掲注(5)、87-88頁。)

39 受託者裁量機能とは、受託者が幅広い裁量権を行使して、信託事務の処理を行う機能をいう。英米では、裁量信託(discretionary trust)すなわち受託者に完全な裁量権を与える信託の形態が一般的であり、実務的にも非常によく利用されている。(新井誠・前掲注(5)、94頁。)

40 利益分配機能とは、当該信託の元本ならびに収益(すなわち信託から生ずる「利益」)を、すべて終局的に受益者に対して帰属させることを目的としている機能をいう。(新井誠・前掲注(5)、96頁。)

41 新井誠・前掲注(5)、85頁。

42 集団信託は、わが国の信託実務の特徴の最大要素の1つであり、合同運用指定金銭信託(貸付信託、金銭信託、個人年金信託等を含む)として、その中心を占めている。(新井誠・前掲注(5)、96頁。)

43 新井誠・前掲注(5)、96頁。

44 新井誠・前掲注(5)、102頁。

45 新井誠・前掲注(5)、103頁。

46 新井誠・前掲注(5)、103頁。

47 本庄資・藤井保憲・前掲注(1)、239頁。

帰属に関して、法人税法 11 条及び所得税法 12 条は、実質所得者課税の原則を規定している⁴⁸。ここで課税物件とは、「課税の対象とされる物・行為又は事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなす⁴⁹」ものであり、課税要件⁵⁰の一つである⁵¹。そして、納税義務は、課税物件のある者に帰属することによって成立するため、課税物件の帰属した者が納税義務者となる⁵²。この実質所得者課税の原則は、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って、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、この収益は、これを享受する法人（者）に帰属するものとして、法人税法（所得税法）が適用される（法人税法 11 条、所得税法 12 条）。これは、租税法に解釈原理として内在する実質主義の考え方のうち、所得の帰属についての実質所得者主義を確認した規定であり、収益の帰属について名義と実体、形式と実質が一致しない場合には、実体又は実質を重視してその帰属を判定して課税すべきとするものである⁵³。

しかし、この実質所得者課税の原則の意義については、「法律的帰属説」すなわち課税物件の法律上すなわち私法上の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して課税物件の帰属を判定すべきであるとする考え方⁵⁴、及び「経済的帰属説」すなわち課税物件の法律上すなわち私法上の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきであるとする考え方⁵⁵、の 2 つの見解が示されている。

この 2 つの学説について、金子宏教授は、「文理的にはどちらの解釈も可能である。しかし、経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味で、法律的帰属説が妥当である⁵⁶」と述べられている。

また、水野忠恒教授は、「法的安定性や予測可能性を保障するという見地からは、法律的帰属説の方が適正であるという意見が強い。経済的帰属説については、実際にも、収益の運用を誰がなしたかということは税務署には認定が難しいということや、納税者にも帰属者の判定の予測がつかないといった批判がある。私見では、いずれの説が妥当であるかということは、所得の種類によって異なるのではないかと考えられる⁵⁷」と述べられている。

本論文では、法人課税信託における外国信託を利用した租税回避を図るスキームに対抗する場

48 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、34 頁。

49 金子宏『租税法（第 16 版）』、弘文堂、2011 年、157 頁。

50 課税要件とは、それが充足されることによって納税義務が成立するための要件をいう。（金子宏・前掲注（49）、72 頁。）

51 金子宏・前掲注（49）、138 頁。

52 金子宏・前掲注（49）、159 頁。

53 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、34 頁。

54 金子宏・前掲注（49）、161 頁。

55 金子宏・前掲注（49）、161 頁。

56 金子宏・前掲注（49）、161 頁。

57 水野忠恒『租税法（第 5 版）』、有斐閣、2011 年、296 頁。

合、経済的帰属説の立場を取ることにする。なぜなら、このようなスキームは、法形式主義により一連の取引に分断することによって、合法的な取引として認められるため、法律的帰属説では、このようなスキームには到底対抗できないからである。

1-4-2 実質所得者課税の原則と信託課税

信託の当事者は、信託財産の委託者、信託財産を引き受けて信託業務を行う受託者、信託の利益を享受する受益者の三者であるが、信託の利益の帰属について、この実質所得者課税が問題となる⁵⁸。

法人税法 12 条 1 項、所得税法 13 条 1 項は、信託の受益者（受益者としての権利を現に有するものに限る。）は当該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すと規定している。この規定は、実質所得者課税の考え方が貫かれており、最終的に利益が帰属する者を所得者としている⁵⁹。そして、受益者は、信託を変更する権限を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者とされ、同条 1 項の受益者とみなすと規定されている（法人税法 12 条 2 項、所得税法 13 条 2 項）。

ただし、この信託の受益者課税の考え方の例外として、集団投資信託、退職年金等信託、特定公益信託等又は法人課税信託の信託財産に属する資産及び負債並びに当該信託財産に帰せられる収益及び費用については、この限りでない（法人税法 12 条 1 項ただし書き、所得税法 13 条 1 項ただし書き）。

第 5 節 従来（平成 19 年度改正前）の課税

1-5-1 従来（平成 19 年度改正前）の課税の基本的考え方

平成 19 年度改正前の信託税制は、課税の中立・公平を基本理念として、①受益者が信託財産を実質的に有しているものと見られるもの（一般的な信託の機能をそのまま有しているもの）と、②一般的な信託の機能以外の機能を併せて有している結果、受益者が信託財産を実質的に有しているとはみられないものとに大別されており、それぞれの信託類型に応じて、課税関係が定められている⁶⁰。

まず前者①については、受益者が信託財産を自ら保有している実質に鑑みて、信託財産に帰属する収益（収入及び支出）については、受益者が自ら信託財産を有するものとみなして課税関係

58 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、35 頁。

59 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、35 頁。

60 『改正税法のすべて 平成 19 年度版（2007）』、大蔵財務協会、2007 年、287 頁。

が構築されている⁶¹。

次に後者②については、次の3つの課税関係が構築されている⁶²。まず、(a)受益者は投資家としての性格が強く、個々の受益者と信託財産との結びつきが希薄であるが、一方で信託の利益が受託者にとどまらず受益者に帰属するから、受託者段階での課税は行わず、受益者（投資家）への分配段階で課税されるもの（貸付信託・証券投資信託）、次に、(b)受益者が信託財産を自ら有している実質があるとは言い難いが、一方で年金という仕組みの（課税上も含めた）特殊事情を踏まえて、受託者段階での課税は行わず、受益者（年金受給者等）への分配段階で課税されるもの（年金資産に係る信託）、さらに、(c)信託段階で法人税課税が行われるとともに、受益者（投資家）への分配段階で二重課税の調整を行った上で課税されるもの（資産流動化法上の特定目的信託・一部の投資信託）である⁶³。

1-5-2 平成19年度改正前の本文信託及びただし書信託

(1)「受益者段階・発生時課税」（いわゆる本文信託）

信託財産に帰せられる収入及び支出については、①受益者が特定している場合には、その受益者が、②受益者が特定していない場合又は存在していない場合には、その信託財産に係る信託の委託者がその信託財産を有するものとみなして、課税される（旧所得税法13条1項本文、旧法人税法12条1項本文）。すなわち受益者又は委託者は当該信託の信託財産に属する資産、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、費用は当該受益者又は委託者の収益、費用とみなして課税が行われることになる⁶⁴。上述した信託行為の本質における債権説の立場からは、信託財産は管理権・処分権のみならず、名義も含め法律上完全に受託者に移転しているので、法律的には信託財産からの利益等は受託者に帰属することになる⁶⁵。

しかし、信託財産は受益者のために管理処分すべきであるとの債権的拘束力に基づき、受益者が受託者に対する債権的請求権を有するという経済的帰属の考え方により、受益者が特定している場合、受益者に収益が帰属すると考えられ（経済的帰属説）、この課税方法はパス・スルー課税として分類されるものである⁶⁶。

ただし、受益者にのみ課税とすると、受益者が特定していない等の場合に課税ができないことになるため、このような場合には、信託は委託者が将来の受益者のため積み立てられる

61 前掲注（60）、287頁。

62 前掲注（60）、288頁。

63 前掲注（60）、288頁。

64 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、240頁。

65 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、240頁。

66 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、240頁。

ものであるか又は委託者の支配から完全に離脱していないものとみて、委託者に帰属するものとして課税される⁶⁷。

(2)「受益者段階・受領時課税」（いわゆる「ただし書き」信託）

集団投資信託等に係る信託の信託財産に帰せられる収入及び支出については、本文の規定を適用しないこととされている（旧所得税法 13 条 1 項ただし書き、旧法人税法 12 条 1 項ただし書き）。すなわち集団投資信託等に対して受益者が信託収益の分配を受けるまで課税の繰り延べが認められており、信託の収入及び支出を発生時に受益者又は委託者に帰属させることはできないが、一方で当該利益は受託者に帰属しないことが条文中で明確にされている（旧法人税法 12 条 3 項）⁶⁸。したがって、このただし書き信託については、収益発生段階では課税が行われず、現実には受益者に配分されたときに受益者の所得として初めて課税が行われることになる（1 回限り課税）⁶⁹。

これは、信託の受益者が多数であり発生段階での収益の帰属処理が難しいこと、また比較的短期間で信託の収益が受益者に分配されること等を勘案し、受益者段階・受領時課税として収益計算期間の満了後、現実には受益者に信託収益が分配されるまで課税の繰延べができるのである⁷⁰。

このただし書き信託の対象となるのは、集団投資信託（合同運用信託⁷¹、一定の要件に該当する投資信託、外国投資信託、一定の要件に該当する特定受益証券発行信託）、退職年金等信託（厚生年金基金契約、国民年金基金契約、適格退職年金契約等による契約に係る信託）又は特定公益信託等である（旧法人税法 12 条 1 項ただし書き、旧法人税法 12 条 2 項）。

1-5-3 平成 19 年度改正前の特定信託

さらに、(1)及び(2)の例外である「信託段階・法人課税」（いわゆる特定信託）は、平成 12 年の資産流動化法及び証券投資信託・証券投資法人に関する法律の改正に対応して、資産の流動化媒体として特定目的会社のほかに特定目的信託が導入されたことに伴い、法人税法が改正され創設された制度であり、信託の受託者である法人を納税義務者とし、特定信託に対する受託者段階で課税がなされる⁷²。特定信託⁷³とは、特定投資信託と特定目的信託を合わせたものであり、特定

67 本庄資・藤井保憲・前掲注 (1)、240 頁。

68 本庄資・藤井保憲・前掲注 (1)、241 頁。

69 本庄資「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年、913 頁。

70 本庄資・藤井保憲・前掲注 (1)、241 頁。

71 合同運用信託とは、信託会社（信託業務を営む金融機関を含む。）が引き受けた金銭信託で、共同しない多数の委託者の信託財産を合同して運用するもの（委託者非指図型投資信託及びこれに類する外国投資信託を除く。）をいう（法人税法 2 条 26 号）。

72 本庄資・藤井保憲・前掲注 (1)、242 頁。

信託の受託者である内国法人に対しては、各特定信託の各計算期間の所得について、各特定信託の各計算期間の所得に対する法人税を課する（旧法人税法 7 条の 2）。

そして、当該計算期間に係る利益の分配の額が、当該計算期間の分配可能所得の金額として、政令で定める金額の 100 分の 90 に相当する金額を超えていること等一定の要件を満たす場合は、当該計算期間の所得の金額の計算上、当該政令で定める金額を限度として損金の額に算入する（旧租税特別措置法 68 条の 3 の 3）。これは資産流動化のための導管型法人税制の枠内で、法人格を有する投資法人及び特定目的会社と法人格を有さない特定信託の間の課税の中立性を維持するために、課税上の取扱いを同一にしたものとされている⁷⁴。

また、特定信託の納税義務者は、特定信託の受託者である内国法人（旧法人税法 7 条の 2）及び外国法人（旧法人税法 4 条 2 項）であり、法人税の課税標準は、各特定信託の各計算期間の所得の金額として法人税を課することとされている（旧法人税法 7 条の 2、旧法人税法 10 条の 2、旧法人税法 82 条の 2、旧法人税法 145 条の 2）。

さらに、特定信託の各計算期間の所得の金額は、法人の各事業年度の所得の金額の計算の規定に準じて計算した金額とされ（旧法人税法 82 条の 3、旧法人税法 145 条の 3）、税率も普通法人と同様である（旧法人税法 82 条の 4、旧法人税法 145 条の 4）。

第 6 節 信託法改正に対応した現在の信託税制

1-6-1 新信託法の概要

従来の信託法は、80 年以上実質的な改正が行われず、この間に社会・経済活動が多様化し、信託の利用が各方面で進んだことにより、旧信託法の制定当時では想定されていなかった形態での信託の活用が図られるようになった⁷⁵。そこで、このような変化に対応するため、平成 18 年 12 月に信託法が改正され、平成 19 年 9 月 30 日に施行されている。

この新信託法により、①目的信託（受益者の定めのない信託）の創設、②自己信託（委託者と受託者が同一の信託）の創設、③いわゆる事業型信託を可能にする環境整備がなされ、多様な信託の類型が可能となり信託の利用機会が大幅に拡大している⁷⁶。この新信託法で認められたもののうち、①「目的信託」（purpose trust）は、受益者を特定しない信託であり、旧信託法下では公益信託⁷⁷のみが、その設定を認められていたが、新たに公益性を有しない信託すなわち公益信託以外

73 特定信託とは、投資信託及び投資法人に関する法律（以下「投資信託法」という。）第 2 条第 3 項に規定する投資信託律のうち、次に掲げる信託以外のもの及び資産の流動化に関する法律第 2 条第 13 項に規定する特定目的信託をいう。

① 投資信託法第 2 条第 4 項に規定する証券投資信託

② その投資信託の受益証券の発行に係る募集が、投資信託法第 2 条第 13 項に規定する公募により行われ、かつ、主として国内において行われるものとして政令で定めるもの

74 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、242 頁。

75 前掲注（60）、289 頁。

76 前掲注（60）、290 頁。

77 公益信託とは、「受益者ノ定ナキ信託ノ内学術、技芸、慈善、祭祀、宗教其ノ他公益ヲ目的トスル」信託（公益信託ニ関スル法律 1 条）であり、主務官庁の許可を受けなければ効力を生じないもの（公益信託ニ関スル法律 2 条）をいう。

の信託も認められている（信託法 258 条～261 条）⁷⁸。この「目的信託」には、契約による場合と遺言による場合がある⁷⁹。遺言による信託の場合、委託者は信託が発効した時には死亡しているので、民法では相続人が委託者の地位を承継すると解されてきたが、改正信託法では相続人は委託者の地位を承継しないとされている⁸⁰。次に、②「自己信託」（「信託宣言」）（declaration of trust）とは、委託者自身が受託者となって、その後自己所有のまま自己の財産を信託する制度であり、新たに認められている⁸¹。これにより、委託者と受託者が同一人となるが、この者は信託されない所有物（通常の所有権の対象物）と信託された所有物（受託者としての所有権の対象物）の両者を所有することになる⁸²。さらに、③「事業型信託」（事業信託）（business trust）とは、「特定の事業そのもの（事業経営権）を信託の対象とすること⁸³」をいい、「広い意味では、事業経営を目的とするか事業経営と関連のある信託⁸⁴」をいう。新信託法においては、事業型信託の利用可能性を高める環境整備として、受託者の権限の明確化、負債の信託、受託責任の限定、受益証券発行、多数決による受益者の意思決定などを規定している⁸⁵。

1-6-2 信託法改正に対応した現在の信託税制（法人課税信託以外）

信託法の改正を契機として、平成 19 年度税制改正では、信託に対する既存制度の課税上の取扱いも含め大きく見直しが行われている⁸⁶。新しい信託税制では、信託について課税方法の相違により、①受益者等課税信託（受益者段階・発生時課税）、②集団投資信託、退職年金等信託及び特定公益信託等（受益者段階・受領時課税）、③法人課税信託（信託段階・法人課税）の 3 種類に区分している⁸⁷。

(1)受益者等課税信託（受益者段階・発生時課税）

信託の受益者（受益者としての権利を現に有するものに限る。）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、法人税法の規定を適用する（法人税法 12 条 1 項本文）。そして、この受益者等課税信託は、集団投資信託、退職年金等信託、特定公益信託等又は法人課税信託のいずれにも該当しない信託をいう（法人税法 12 条 1 項ただし書き）。法

78 新井誠・前掲注（5）、400 頁。

79 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、243 頁。

80 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、243 頁。

81 新井誠・前掲注（5）、135 頁。

82 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、243 頁。

83 新井誠・前掲注（5）、157 頁。

84 四宮和夫・前掲注（14）、23 頁。

85 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、243 頁。

86 前掲注（60）、290 頁。

87 前掲注（60）、292 頁。

人税法 12 条 1 項本文に規定されるこの受益者等課税信託は、これまでのいわゆる本文信託に相当する信託であり、従来と同様に、受益者段階・発生時課税が適用され、信託課税の原則は受益者・発生段階課税であるという考え方が改正後も一貫して採用されている⁸⁸。

ただし、新しい条文においては、受益者の範囲を明確にし、また受益者の判断基準を設けており、判断にあたっての実質基準を導入している⁸⁹。つまり、信託の受益者について「受益者として権利を現に有する者に限る」を括弧書きで加え（法人税法 12 条 1 項本文）、受益者の範囲を明確にしており、また、「信託を変更する権限を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者は、受益者とみなす」（法人税法 12 条 2 項）として、受益者の判断基準が設けている⁹⁰。

なお、従来（平成 19 年度改正前）は形式基準により、受益者が特定していない場合又は存在していない場合、委託者に課税することとされていた（法人税法 12 条 1 項 2 号）が、改正後は、実質基準を導入し、受益者と同等の地位を有する者すなわち委託者がみなし受益者として取り扱うこととされている⁹¹。ただ、このような場合は、法人課税信託として規定されている「受益者（受益者とみなされる者すなわちみなし受益者を含む）が存在しない信託」に該当することとなり（法人税法 2 条 29 号の 2 ロ）、法人課税信託の範囲に含まれることになる⁹²。

さらに、受益者等課税信託から損失が生じる場合、信託損失に係る適正化措置が導入され、法人税については、受益者等の信託損失のうち信託金額を超える部分の金額（一定の場合は信託損失の全額）を損金の額に算入しないとの措置が講じられており（租税特別措置法 67 条の 12、同法 68 条の 105 の 2）、また所得税については、受益者等の当該信託に係る不動産所得の損失についてそれが生じなかったものとみなす措置が講じられている（同法 41 条の 4 の 2）⁹³。

(2) 集団投資信託、退職年金等信託及び特定公益信託等（受益者段階・受領時課税）

集団投資信託とは、①合同運用信託、②投資法人法 2 条 3 項に規定する投資信託のうち証券投資信託及び国内公募等投資信託、並びに、③外国投資信託、及び④特定受益証券発行信託（上場特定受益証券発行信託を含む）をいう（法人税法 2 条 29 号）。この集団投資信託は、従来のいわゆる「ただし書き」信託に相当するものであり、ただし書きで本文信託（受益者等課税信託）から除外されている⁹⁴。これらの信託は、受益者（投資家）が不特定多数であ

88 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、243 頁。

89 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、243 頁。

90 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、243 頁。

91 前掲注（60）、293 頁。

92 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、244 頁。

93 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、244 頁。

94 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、244 頁。

り、大量の資金が集積され、計算期間が比較的短く、かつ収益の大部分が各計算期間に配分される、という共通性があるため、信託の収益は、法人税法 12 条 3 項で受託者の段階では課税されず、分配された段階で受益者に課税される⁹⁵。つまり、受益者段階・受領時課税として従来どおり課税繰延べが認められている⁹⁶。

また、退職年金等信託及び特定公益信託等についても、集団投資信託等ではないが、集団投資信託等と同様に、受益者段階・受領時課税が適用される（法人税法 12 条 3 項）⁹⁷。そして、従来のただし書き信託に比べて、平成 19 年度改正においては、(a)「合同運用信託」の範囲の適正化、(b)「特定受益証券発行信託」概念の創設、(c)「集団投資信託」の併合及び分割、として次のように措置が創設されている⁹⁸。

(a)「合同運用信託」の範囲の適正化

合同運用信託とは、信託会社が引き受けた金銭信託で、共同しない多数の委託者の信託財産を合同して運用するものをいう（法人税法 2 条 26 号）。この合同運用信託は、信託収益が受益者に現実に分配された段階で、初めて課税されるため、親族など実質的に共同性が認められる委託者同士が、「共同しない多数の委託者」として法形式のみを整え、合同運用信託を設定して課税の繰延べを図ることを防止するため、「委託者が実質的に多数でないもの」すなわち特殊関係者のみが委託者であるものを合同運用信託の範囲から除外することとしている⁹⁹。

なお、この要件により、合同運用信託に該当しない信託は通常、受益者等課税信託（受益者段階・発生時課税）に該当するものと考えられる¹⁰⁰。

また、この「委託者が実質的に多数でない信託」とは、信託の効力が生じた時において、当該信託の委託者（当該信託の委託者となると見込まれる者を含む）の全部が、委託者の 1 人（委託者の親族、事実上婚姻関係と同様の事情にある者、使用人、支配法人等の特殊関係者のみの場合を含む）における信託をいう（法人税法施行令 14 条の 2 第 1 項）。

(b)「特定受益証券発行信託」概念の創設

新信託法により、これまで貸付信託、投資信託及び特定目的信託に限られていた受益権の証券化すなわち受益権を表示する証券の発行が、一般の信託に認められることになって

95 金子宏・前掲注（49）、430 頁。

96 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、244 頁。

97 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、244 頁。

98 前掲注（60）、292 頁。

99 前掲注（60）、303 頁。

100 前掲注（60）、303 頁。

いる（信託法 185 条～215 条）。そこで、新しい信託税制は、受益証券を発行する信託について、過度な課税繰延べが生じないものとそうでないもの、の 2 つに区別している¹⁰¹。つまり、①「特定受益証券発行信託」として、集団投資信託に含めて受益者段階・受領時課税を行い（法人税法 2 条 29 号ハ）、②その他の受益証券発行信託については、法人課税信託に含めて信託段階・法人課税を行う（法人税法 2 条 29 号の 2 イ）のである。これは、第一に受益者の有する受益権は、割合的単位に細分化され、転々流通することが想定されること、第二に受益者が信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなすことは、実態上適当でなく、実務上計算が困難なことが想定されること等を理由としている¹⁰²。

ここで「特定受益証券発行信託」に該当する要件とは、①信託事務の実施につき、税務署長の承認を受けた法人（以下、「承認受託者」という。）が、信託会社、信託業務を兼営する金融機関又は資本金の額又は出資金の額が 5,000 万円以上である法人のいずれかの法人に該当すること（法人税法 2 条 29 号ハ、法人税法施行令 14 条の 4 第 1 項 1 号）、②信託の各計算期間終了の時における未分配利益の額のその時における信託の元本総額に対する割合（以下、「利益留保割合」という。）が 1,000 分の 25 を超えない旨の信託行為における定めがあること（法人税法 2 条 29 号ハ(2)、法人税法施行令 14 条の 4 第 11 項）、③計算期間が一年を超えないこと（法人税法 2 条 29 号ハ(4)）である。

(c) 「集団投資信託」の併合及び分割

新信託法により、信託の併合及び分割の手続きが定められ（信託法 151 条～162 条）、これに伴い、集団投資信託の併合及び分割が行われた場合で、旧信託の受益者に新たな信託の受益権のみが交付された場合の課税の繰延べの規定が整備されている¹⁰³。すなわち、法人が集団投資信託の併合により新たな信託の受益権のみの交付を受けた場合、旧受益権の譲渡損益の計上を繰り延べるものとされている（法人税法 61 条の 2 第 15 項）¹⁰⁴。

また、法人が集団投資信託の分割（金銭等交付分割を除く）により承継信託の受益権その他の資産の交付を受けた場合には、旧受益権のうち信託の分割により承継信託に移転した資産及び負債に対応する部分の譲渡を行ったものとみなすこととされ、この場合における譲渡原価及び譲渡対価は、旧受益権のその信託の分割の直前の分割純資産対応帳簿価額とする（すなわち譲渡損益の計上を繰り延べる）こととされている（法人税法 61 条の 2 第 16 項）¹⁰⁵。

101 前掲注（60）、297 頁。

102 前掲注（60）、297 頁。

103 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、245 頁。

104 前掲注（60）、305 頁。

105 前掲注（60）、306 頁。

1-6-3 信託法改正に対応した法人課税信託（信託段階・法人課税）

平成 19 年度改正により、新しい信託税制においては、従来の特定信託に対する受託者段階での課税が大幅に拡充され、新しい概念として創設された法人課税信託に統合されている¹⁰⁶。この法人課税信託は、法人税法 2 条 29 号の 2 において、①受益権を表示する証券を発行する旨の定めのある信託（受益証券発行信託）（特定受益証券発行信託を除く）、②受益者等が存しない信託（目的信託）、③法人が委託者とする信託で一定のもの、④投資信託¹⁰⁷（集団投資信託に該当するものを除く）、⑤特定目的信託¹⁰⁸と規定されている。

このうち④投資信託（集団投資信託に該当するものを除く）及び⑤特定目的信託については、従来から特定信託とされていたが、改正により法人課税信託の一類型とされ、これまで通り信託段階・法人課税とされている¹⁰⁹。

(1)法人課税信託の受託者に対する課税

法人課税信託の引受けを行う内国法人、外国法人及び個人は、受託者として法人税の納税義務があり（法人税法 4 条 1 項、3 項、4 項）、各法人課税信託の信託財産等（法人課税信託の信託資産等以外の資産及び負債並びに収益及び費用）に帰せられる所得に対しては、受託者の固有財産等（法人課税信託の信託資産等以外の資産及び負債並びに収益及び費用）に帰せられる所得とは区分して、それぞれ別の者に帰属するものとして法人税が課税されることとされている（法人税法 4 条の 6）。すなわち、法人は法人課税信託を受託した場合には、新たにもう 1 つ別の法人を設立したのと同じことになる¹¹⁰。さらに、会社でない受託法人すなわち法人課税信託の受託者である法人は、会社とみなされる（法人税法 4 条の 7 第 3 号）。そのため、法人課税信託の受託者である受託法人は、当該法人課税信託の効力が生ずる日に設立されたものとし（法人税法 4 条の 7 第 7 号）、信託の終了があった場合、解散があったものとされる（法人税法 4 条の 7 第 8 号）。

なお、法人課税信託の信託された営業所、事務所その他これらに準ずるもの（以下「営業所」という。）が国内にある場合には、当該法人課税信託に係る受託法人は、内国法人とされ（法人税法 4 条の 7 第 1 号）、信託された営業所が国内にない場合には、外国法人とされ

106 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、245 頁。

107 投資信託及び投資法人に関する法律（以下、「投資法人法」という。）2 条 3 項に規定する投資信託のことであり、この法律において「投資信託」とは、委託者指図型投資信託及び委託者非指図型投資信託をいう。

108 資産の流動化に関する法律（以下、「資産流動化法」という。）2 条 13 項に規定する特定目的信託のことであり、この法律において「特定目的信託」とは、この法律の定めるところにより設定された信託であって、資産の流動化を行うことを目的とし、かつ、信託契約の締結時において委託者が有する信託の受益権を分割することにより複数の者に取得させることを目的とするものをいう。

109 前掲注（60）、313 頁。

110 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、247 頁。

る（法人税法 4 条の 7 第 2 号）。また、信託の併合は合併とみなし、併合前の受託法人は被合併法人に含まれ、併合に係る新たな信託の受託法人は合併法人に含まれるものとされ（法人税法 4 条の 7 第 4 号）、信託の分割は分割型分割に含まれるものとする（法人税法 4 条の 7 第 5 号）。

さらに、法人課税信託の受益権は株式又は出資とみなし、法人課税信託の受益者は株主等に含まれるものとする（法人税法 4 条の 7 第 6 号）。なお、法人課税信託の収益の分配は資本剰余金の減少に伴わない剰余金の配当（すなわち配当）とみなし、元本の払戻しは資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当（すなわち資本の払戻し）とみなされる（法人税法 4 条の 7 第 10 号）。

(2)法人課税信託の範囲

法人課税信託の範囲には、①受益証券を発行する信託すなわち従来の特定期信託と最も異なっている信託であり、前述した「特定受益証券発行信託」に該当しない場合、法人課税信託として信託段階・法人課税となるもの¹¹¹、②受益者等が存しない信託すなわち新信託法において、受益者の定めのない信託（目的信託）が定められており、これに対応するものであるもの¹¹²、例えば新信託法では、遺言により設定された目的信託等では、委託者の相続人は原則として委託者の地位を承継しないこととされている（信託法 147 条、信託法 3 条 2 号）。そのため、このような受益者等が存しない信託においては、信託財産に属する資産の帰属する者が存在しないが、信託財産から所得は生ずることとなるから、これに課税しないことは適当でないため、法人課税信託として法人税を課税することとされたのである¹¹³。

さらに、この受益者等が存しない信託については、信託設定時に信託財産が委託者から受託者に無償で移転すると捉えられるため、信託設定時に、委託者に対しみなし譲渡課税が行われ（所得税法 6 条の 3 第 7 号）、受託者は信託財産相当額の受贈益に対する法人税課税が行われることになる¹¹⁴。なお、受益者等が存しない信託において、その後に受益者等が存することとなった場合には、受益者等への受益権の移転について非課税（受託者の清算所得及び受益者等の受贈益のいずれも非課税）としている（法人税法 64 条の 3 第 3 項）¹¹⁵。これは、信託設定時に受託法人に対して課税しているため、受益者等に再度課税することは適当ではないと考えられるからである¹¹⁶。しかし、信託終了時の残余財産の移転に係る受贈益については帰属権利者に対し課税することとなる¹¹⁷。こうした措置は、受益者の定めのない信託に

111 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、245 頁。

112 前掲注（60）、308 頁。

113 前掲注（60）、308 頁。

114 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、246 頁。

115 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、246 頁。

116 前掲注（60）、322 頁。

117 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、246 頁。

あつては、財産に係る権利の帰属が次々移転することへの対応が必要となる¹¹⁸。

さらに、新信託法による信託規制の大幅な緩和と多様な信託の種類の制度創設が、信託の利用機会が大幅に拡大される一方、こうした仕組みを組み合わせることにより、租税回避のおそれがある¹¹⁹。そのため、租税回避のおそれのある典型的なケースとして、いわゆる事業型信託のうち次の3類型について、法人が委託者となる信託で一定のものを法人課税信託として規定している¹²⁰。

(a)事業の重要部分の信託で委託者の株主等を受益者とするもの（重要事業の信託）

法人が、事業の全部又は重要な一部（その譲渡につき株主総会の特別決議を要するものに限る。）について信託を設定し、かつ、信託の効力発生時において、当該法人の株主等が取得する受益権に対する割合が50%を超えるものとして該当することが見込まれる場合には、法人課税信託とされる（法人税法2条29号の2ハ(1)）。

これは法人が本来行っている事業が信託され、その収益が受益権を通じて法人の株主等に交付された場合には、以前の信託の場合と異なり法人税が課税できないこととなるからである¹²¹。

ただし、不動産の信託など、その信託財産に属する金銭以外の資産の種類がおおむね従来と同一である場合等は除くこととされている（法人税法2条29号の2ハ(1)、法人税法施行令14条の5第2項）。

(b)長期の自己信託等

その信託の効力が生じた時又は信託契約に定められた存続期間の定めの変更の効力が生じた時（以下、「効力発生時等」という。）において、委託者である法人又はその特殊関係者¹²²が受託者である「自己信託等」であり、かつ、効力発生時等においてそれ以後の存続期間が20年を超えるものとされている場合には、法人課税信託とされる（法人税法2条29号の2ハ(2)）。

これは、長期間継続する事業を自己信託等により行う場合、継続企業を前提とする通常の営利法人と同様の事業を行っているにもかかわらず、受益者にその収益が帰属すると、その事業に係る法人税の課税機会が失われてしまうからである¹²³。

118 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、246頁。

119 前掲注（60）、309頁。

120 前掲注（60）、309頁。

121 前掲注（60）、309頁。

122 法人税法施行令14条の5第3項参照

123 前掲注（60）、310頁。

(c)自己信託等で損益分配割合が変更可能であるもの

信託の効力が生じた時において委託者である法人又はその特殊関係者をその受託者と、その特殊関係者をその受益者とし、かつ、その時においてその特殊関係者である受益者に対する収益の分配の割合の変更が可能である場合には、法人課税信託とされる（法人税法 2 条 29 号の 2 ハ(3)）。

これは、自己信託等で受益権を子会社等に取得させ、損益の分配を操作することで、事業の利益を子会社等に付け替える場合には、赤字の子会社等に黒字の信託の利益を帰属させ損益通算により、法人税を回避することを防止するためである¹²⁴。

第 7 節 租税条約における信託の取扱い

日米租税条約 3 条 1(e)において記載された「法人以外の団体」には、遺産、信託財産及び組合を含むことが議定書で明記されている¹²⁵。

この日米租税条約は、日本信託及び外国信託を同条約上の「者」とすると定めているが、①信託について締約国の「居住者」としてその租税条約の適用を認めるのか、②信託自体を構成員課税とする団体として取り扱うのか、米国と日本における信託税制が相違しているため、条約の適用関係の明確化、さらに内国信託と外国信託の区分基準について、税法上、その準拠法主義をとるか、委託者、受益者又は受託者のいずれの居住性によって判定するかを明らかにする必要がある¹²⁶。

さらに、国際課税の領域では、外国信託は、集団投資媒体として利用されており、その課税上の取扱いについて適切なガイドラインすなわち外国信託をどのように取り扱うかを明確化しなければならない¹²⁷。

124 前掲注（60）、312 頁。

125 本庄資・藤井保憲・前掲注（1）、248 頁。

126 本庄資『新日米租税条約解釈研究』、税務経理協会、2005 年、288 頁

127 本庄資・前掲注（126）、288 頁

第2章 法人課税信託に関する課税上の問題点

はじめに

第2章では、本論文において主として取り上げる法人課税信託の税制上の問題点について検討する。

つまり、法人課税信託における外国信託の問題の所在については、本論文の序論において概観したが、本章においては、このようなわが国の税法と外国信託における国際法上の問題、準拠法によるわが国の判示、海外における外国信託の判示、想定される外国信託スキームを考察し、この外国信託を利用した租税回避の問題点を明らかにすることとする。

まず、第1節において国際法の変容と租税法について述べる。各国の国内法において、クロスボーダー取引（cross-border transactions）に対して租税法で規定する課税権の範囲は、各国の「居住者」概念の相違、「国内源泉所得」の範囲の相違、居住地国の人的課税管轄と源泉地国の物的課税管轄の競合によって衝突するので、居住地国と源泉地国との間において衝突する課税権の配分は、国内法で行うことはできず、多国間租税条約又は二国間租税条約のような国際租税条約（International Tax Treaties）によって行われることになる。したがって、外国信託における租税回避スキームを考察する上で各国の国際租税法と国際法の関係を確認する必要がある。

次に、第2節において信託における準拠法の問題について述べる。日本法は、信託を契約と捉えているが、信託契約の各当事者である①委託者、②受託者、③受益者、④信託財産において、当事者が国外にいる場合など、渉外的な信託契約の問題が実際に生じた場合には、日本法と外国法のどちらが適用されるのか、信託における準拠法が問題となる。そこで、この信託契約において準拠法が問題となった判例を取り上げることにより、国際法における外国信託の問題の所在を明らかにする。

さらに、第3節において実際の外国信託の租税回避事案を、2009年にカナダで争われた判例を用いて考察する。カナダにおいては、「Thibodeau」判例により信託の居住地を決定した。従来信託の居住地は、法形式を重視し、信託契約の定めに従って受託者の所在地であるとされてきたが、2009年の「Garron」判例は、外国信託を利用して委託者が受託者を支配することにより行われた租税回避について、信託の居住地は受託者の居住によって決定されるのではなく、信託の実際の「管理支配の中心」（“central management and control”）によって決定されるべきであり、租税条約（treaty）における信託の居住者においても同様であると判示した。

最後に、第4節において法人課税信託における外国信託の問題点を、本庄資「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年、927-931頁からスキームの事例を引用し、それぞれの税制を検討する。

第1節 国際法の変容と租税法¹²⁸

この節では、各国の国内法において、クロスボーダー取引に対する租税法における課税権の範囲が、各国の「居住者」概念の相違、「国内源泉所得」の範囲の相違、居住地国の人的課税管轄と源泉地国の物的課税管轄の競合によって衝突するため、外国信託における租税回避スキームを考察する上で各国の国際租税法と国際法の関係を確認する。

日本国憲法において、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」（憲法 30 条）とされ、租税基本原則である租税法律主義¹²⁹と租税公平主義¹³⁰のもと、米国と同様に「国民」の納税義務のみが規定され（国籍基準）¹³¹、日本の「国民」に対する課税権は憲法で保障されている（憲法 30 条）。しかし、日本は所得税法、法人税法及び租税特別措置法において、米国以外の多くの国と同様に、「国民」のみでなく「国民以外の者」（外国人）にも納税義務を課し、「外国人」（外国法人を含む。）に対する課税権は、憲法の規定を経ずに規定されている¹³²。

したがって、国内税法の外国人に対する課税権は、明文上憲法であるとはいえず、国際法¹³³（International Law）で認められた主権国家の租税高権（課税権を含む各国の主権の権能）に根拠を求めなければならない。

2-1-1 各国の国内法に規定する国際租税法

各国の国内法において、クロスボーダー取引（cross-border transactions）に対して租税法で規定（以

128 本庄資「国際法の変容と租税法－国際租税法の変遷－」本庄資『関連法領域の変容と租税法の対応』、財経詳報社、2008 年、248-250 頁。

129 租税法律主義は、日本国憲法において、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」（憲法 84 条）規定され、租税は公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない、法律の根拠に基づくことなしには、国家租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという原則をいう。（金子宏・前掲注（49）、69 頁。）

130 租税公平主義とは、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則をいう。（金子宏・前掲注（49）、78 頁。）

131 米国は、居住の如何にかかわらず自国民に対してその全世界所得に課税する例外的な国であり、Cook v. Tait 事件判決（1924）において、連邦最高裁判所は、合衆国市民でありかつメキシコの居住者に対して、米国が納税者の全世界所得に対して課税することは、合衆国連邦憲法にも国際法にも反するものではないと判示している。なお、ここにいる市民とは、合衆国で出生又は帰化し、その管轄権に服する一切の者をいう（Reg1.1-1(c)）（リチャード・L・ドーンバーグ『アメリカ国際租税法』、清文社、2001 年、15 頁。）（本庄資「居住者概念」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年、162-163 頁。）

132 米国において、ある市民が合衆国市民権を放棄し、かつ租税回避がその主たる目的の一つであれば、この納税義務者の租税が、非居住者に適用される租税（IRC871）を超える場合、10 年間、合衆国源泉所得に対し合衆国市民又は居住者と同様に課税される（IRC877）。（リチャード・L・ドーンバーグ『アメリカ国際租税法』、清文社、2001 年、19 頁。）

133 国際法上の法源として、形式的法源すなわち、法の存在形式を示すものであり、法の妥当性と効力（広義の拘束力）の淵源となるものと、実質的法源すなわち、特定の法規の要因を構成するものが存在する。（森田章夫「国際法の存在形態」中谷和弘・植木俊哉・河野真理子・森田章夫・山本良『国際法 第2版』、有斐閣、2011 年、81 頁。）

下、「国際租税法¹³⁴」という)する課税権の範囲は、各国の「居住者¹³⁵」概念の相違、「国内源泉所得」の範囲の相違、居住地国の人的課税管轄と源泉地国の物的課税管轄の競合によって衝突するので、居住地国と源泉地国との間において衝突する課税権の配分は、国内法限りでこれを行うことはできず、多国間租税条約又は二国間租税条約のような国際租税条約(International Tax Treaties)によって行われることになる。

2-1-2 各国の国際租税法と国際法の関係

各国の国内税法に規定された国際租税法が、一定の類型化されたルールとして徐々に複数の国々で受け入れられた各国の国際租税法が、国際慣習法というべき国際法を国際社会で一種の共通のルールとして形成することを認めざるを得なくなる。

国内法における慣習法を法源として認めざるを得ないように、「慣習国際租税法(Customary International Tax Law)が国際法の一部といえるか」という命題がある。

2-1-3 憲法にかかわらず居住地国基準を採用することの正当化理由

国際法は、「国籍」と「領土」という基本概念から、主権国がその人的管轄権に基づき「国籍」基準でその領土内外で発生した所得に対してその国民に課税する権限を有すること(無制限納税義務)、その物的管轄権に基づき「領土」基準でその領土内で発生した所得に対して外国人(外国法人を含む。)にも課税する権限を有すること(制限納税義務)を認めている。

日本の国内税法(所得課税)に規定される国際租税法は、多くの国の税法と同様に、単なる「国籍」基準でなく「居住地国」基準を、単なる「領土」基準でなく所得の「源泉地国」基準を採用している。

「慣習国際租税法」概念及び国際法の一部として国際租税法を認める場合、日本は憲法の国無基準から国際慣習法に従って居住地国基準に変更したものと解し、人的管轄権を自国民については縮小し、国民であっても非居住者である場合には制限納税義務者とし、外国人については拡大し、居住者である場合には無制限納税義務者とすることを正当化することができる。

OECDモデル条約や国連モデル条約では、国籍基準でなく居住地国基準による「課税上の住所¹³⁶」(Fiscal Domicile)概念を用いて、国際法の一部として租税条約における課税権の配分ルール(居住

134 国際租税法とは、国際取引(cross-border transactions)に対する租税に関する法をいう(本庄資『国際租税法(四訂版)』、大蔵財務協会、2005年、25頁。)

135 米国においてある納税者が、市民であるか否かの判定は困難ではないが、居住の判定は居住の定義に依拠する。つまり、ある個人が、(1)合衆国への適法な入国(例えば、「グリーン・カード」基準)、(2)合衆国での「実質的存在」、(3)居住者として扱われるべき第一年度の選択の3つの基準のいずれかを充足する場合に、居住者とされる(IRC7701条(b))。(リチャード・L・ドーンバーグ『アメリカ国際租税法』、清文社、2001年、15頁。)

136 日本における課税上の住所の問題について参考となるのは、根岸英人「国際課税における死亡税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年、848-850頁。

地国の課税権と源泉地国の課税権の配分規定）の確立を反映している。

このように各国の国際租税法は、本来は単なる国内法であるが、多くの国々で共通に採用されるルールを規定することによって、一種の「慣習国際租税法」としての国際法の一部になったと説明することが可能になるのである。

2-1-4 小括

外国信託における租税回避スキームに対する各国の国内租税法における課税権の範囲は、各国の「居住者」概念の相違、「国内源泉所得」の範囲の相違、居住地国の人的課税管轄と源泉地国の物的課税管轄の競合によって衝突する。OECD モデル条約や国連モデル条約では、国籍基準でなく居住地国基準による「課税上の住所」（Fiscal Domicile）概念を用いて、国際法の一部として租税条約における課税権の配分ルール（居住地国の課税権と源泉地国の課税権の配分規定）の確立を反映している。日本の国内租税法は、憲法の規定を経ずに「国民以外の者」である外国人（外国法人）に対する課税権を規定されており、居住地国と源泉地国との間において衝突する課税権の配分は、国際租税条約（International Tax Treaties）によって行われることになるに留意しなければならない。

第2節 信託における準拠法の問題

日本法は、信託を契約と捉えているが、信託契約の各当事者である①委託者、②受託者、③受益者、④信託財産において、当事者が国外にいる場合など、渉外的な信託契約の問題が実際に生じた場合には、日本法と外国法のどちらが適用されるのか、特に外国信託における準拠法が問題となるため、この節にて平成22年に信託契約の準拠法が争点となった東京地裁の判決を取り上げる。

2-2-1 事実の概要

信託契約において準拠法が問題となった判例として、東京地方裁判所平成22年2月10日裁判所ホームページ（平成16年（ワ）18443号：著作権民事訴訟損害賠償請求事件）がある。この判例は、本件は、原告Xの著作権等管理事業者が、韓国の楽曲について韓国法人訴外A（著作権信託管理等を目的とする会社である）又は韓国の著作権者らから著作権の信託譲渡を受けたと主張し、いわゆる通信カラオケ事業者（音響機器のリース及び販売等を目的とする株式会社）である被告Yに対し、著作権（複製権、公衆送信権）侵害に基づく損害賠償請求（民法709条、著作権法114条3項）又は不当利得返還請求（民法703条）及び遅延損害金の支払を求める事案について判断したものである。

2-2-2 争点及び判示

日本法も韓国法も共に信託を「契約」ととらえているため、本件で問題となった著作権信託譲渡は、実務上これらの法を準拠法として「契約」が締結される。したがって、契約に定める信託関係に及ぼす影響については、債権的法律行為の効力等について定める、法の適用に関する通則法7条¹³⁷により、当事者の選択した地の法が準拠法となると解されるから、適用される準拠法は当該契約の定めに従うことが判示されている。

つまり、東京地裁平成22年2月10日判決は、(i) A・X 契約の解除及び(ii) A の解散により、原権利者・A 契約及び A・X 契約における信託が終了したことを前提に、(iii) 原信託の延長としての法定信託が存続すること及び(iv) 原権利者・A 契約に関する楽曲の一部について X に損害賠償請求権が帰属することを認めた。

2-2-3 判旨¹³⁸

(i) A・X 契約の解除について、通則法7条により、A・X 契約は準拠法を日本国法と定めておりわが国の法律が準拠法となり、A による契約解除は旧信託法59条が適用され、同契約は解除により終了したと認めるのが相当である。

(ii) A の解散について、原権利者・A 契約は準拠法を韓国法と定め、A・X 契約は準拠法を日本国法と定めており、通則法7条又は法例7条1項により、当事者がそれぞれ選択した各国の法律が準拠法となる。したがって、A の解散後、各契約は、いずれも信託の目的不達成に至り（旧信託法56条、韓国信託法55条）、信託終了事由と認めるのが相当である。

(iii) 残存信託財産の帰属（X に当該楽曲の著作権の帰属）について、(i) 及び(ii) を前提に、(ア) 信託終了の場合、財産の帰属主体については、信託行為において、帰属権利者の定めあるとき、その指定された者とされ（旧信託法62条、韓国信託法60条）、信託財産が帰属権利者への移転まで信託関係の存続とみなされ（いわゆる「法定信託」）（旧信託法63条、韓国信託法61条）、従前の信託関係が存続すると解するのが相当であり、受託者の職務権限は、その範囲内の残務処理、信託財産の帰属権利者（受益者）への移転、對抗要件の具備、完了までの信託財産の保存、適切に収益を上げることと限定されると解される。（イ）本件著作権侵害に基づく損害賠償請求権は未収財産であり、原権利者・A 契約では原権利者、A・X 契約では A が受益者で、『残存信託財産中に未収財産のある原信託の受益者』であり、帰属権利者であるから、各契約の信託終了は、残存信託財産の帰属権利者へ移転するまで、原信託の延長としての法定信託が存続すると解する。（ウ）この法定信託において、受託者の具体的な信託清算事務の内容等は、帰属権利者が X に対し、訴訟の使用料相

137 当事者による準拠法の選択について、通則法7条は、「法律行為の成立及び効力は、当事者が当該法律行為の当時に選択した地の法による。」と規定している。

138 野村美明「韓国楽曲著作権の信託譲渡」『ジュリスト 平成22年度 重要判例解説』、有斐閣、2011年4月、353-355頁。

当額の損害賠償請求権の行使及び訴訟追行の意思表示ある場合に限り、Xに著作権侵害に基づく損害賠償請求権が帰属し、かつこれを行行使できる。

(iv) Xへの損害賠償請求権の帰属の有無において、(ア) 争いなく成立した原権利者・A契約及び確認書Bにより存在する楽曲については、信託終了後、信託清算事務として、Xに著作権侵害に基づく使用料相当額の損害賠償請求権が帰属すると認めるのが相当である。(イ) (ア)は共作の楽曲であり、法例7条1項により、当事者が選択した国の法律が準拠法となり、原権利者・A契約は準拠法を韓国法と定め、他の共有者の同意なく当該著作権の信託譲渡が認められないところ（韓国著作権法45条1項）、共有者の同意の証拠がなく、信託譲渡は許されず、著作権侵害に基づく損害賠償請求権が帰属すると認めることができない。

2-2-4 小括

この判例によれば、日本法及び韓国法は共に信託を「契約」とされているから、通則法7条又は法例7条1項によって、当事者がそれぞれ選択した各国の法律が準拠法となっており、この準拠法に基づいて契約の解除、法人の解散、信託財産の帰属が判示されているため、このような法律効果の帰属については、準拠法が非常に重要な意味を持つ。つまり、外国信託を設定するにあたり、信託契約を国外の法律に準拠して締結した場合には、外国の法律に準拠することになるから、私法上の法形式を重視し法律的な帰属に基づく場合には、信託財産や所得の帰属はすべて国外となり、わが国は外国法に準拠して契約を締結する外国信託に対して課税できないという問題が生じる。したがって、実質的な所得に対する課税は、経済的帰属に基づいて行うべきであると考えられる。

第3節 カナダ判例による外国信託の租税回避事案

この節では、実際のカナダ判例における外国信託の租税回避事案を考察する。カナダの従来のリーディング・ケースである「Thibodeau」判例は法形式を重視し、信託契約の定めに従って受託者の所在地であるとされてきたが、2009年の「Garron」判例は、外国信託を利用して委託者が受託者を支配することにより行われた租税回避について、信託の実際の「管理支配の中心」（“central management and control”）によって決定されるべきであり、経済的帰属の観点から判示していると考えられるため、次のように考察する。

2-3-1 「Thibodeau」の判例

カナダにおいては、従来は信託の居住地に関する基準とされる「Thibodeau」の判例¹³⁹によって、

139 Thibodeau Family Trust v. The Queen, 78 DTC 6376.

信託の居住地（Trust resident）が、受託者の所在地（trustee resident）であるとされてきた¹⁴⁰。

この「Thibodeau」の判例は、カナダに 1 人の受託者、バミューダに 2 人の受託者という事実関係においてカナダ法人株式を売却した事例であり、信託契約（trust document）によって、受託者の裁量（discretion）による事項について、受託者の多数決（majority decision）によって決定することができることと定められていたために、信託の居住地（Trust resident）は、バミューダであると認定された¹⁴¹。

税務当局は、カナダとバミューダの両国の居住者であるとして重複居住認定を主張したが、この管理支配地基準に依拠した主張は採用されず、税務当局の主張が敗れている¹⁴²。

2-3-2 「Garron」の判例

信託の居住地は、信託契約の定めによると判示したこの「Thibodeau」の判例に対し、2009 年の「Garron」の判例¹⁴³は、信託の居住地は、信託の「管理支配の中心」（central management and control）であると判示している。つまり、この「Garron」判例において、租税裁判所は、「Thibodeau」判例により、受託者の居住地（residence of a trustee）がいつでも信託の居住地（residence of a trust）であると決定することの決定的な要因（deciding factor）と結論することを否定している。

1. 背景（Background）

1988 年に、PMPL 持株会社（以下、「PMPL」という）の株式構造の組織再編成（reorganization）の間に、カナダの受益者と 2 つの信託が、個別の居住者によってセントヴィンセントのカリブの島に定住していた。それぞれの信託の唯一の受託者は、バルバドス居住の法人であった。組織再編成の一部として、信託が新たに法人登録されたカナダの法人の株を引き受け、今度はその法人が PMPL の株を引き受けた。これらの取引は、ごくわずかの対価でなされた。

2000 年に、PMPL の独立当事者間の売却の一部として、信託は、信託が持株会社において保有していた株の過半数を処分し、450,000,000 ドル以上のキャピタル・ゲイン（Capital gains）が実現された。このキャピタル・ゲインに対する潜在的な税額は、法令のセクション 116 で控除する方法に従い免税とされた。

2000 年の課税事業年度に提出された所得税申告書において、信託は、所得と資本に対する税金（Taxes on Income and Capital）すなわち租税条約（"Treaty"）に関して二重課税の回避（Avoidance of Double Taxation）と会計回避（Prevention of Fiscal Evasion）の防止のためにカナダとバルバドス

140 浅妻章如「信託等の entity と国際課税：居住概念等を足掛かりとして」、租税研究、2011 年 10 月、195 頁。

141 浅妻章如・前掲注（140）、196 頁。

142 浅妻章如・前掲注（140）、196 頁。

143 Garron and Garron, Trustees of the Garron Family Trust v. The Queen, [2009] TCC 450 この判例はまだ確定していない。（浅妻章如・前掲注（140）、194 頁。）

の間の合意に従って免税を要求して、源泉預かり（源泉徴収）の還付（return）を求めた。

この免税は、租税条約の第 14 条 4 項¹⁴⁴の規定に基づいたが、税務当局はこの免税が適用されない見解を取り、そして利益（gains）に関してそれぞれの信託に対して評価を出し、さらに同じ利益に関して 4 つのカナダ人居住者を評価した。これらすべての者は、1988 年の組織再編成の前に、直接あるいは持株会社を通じて、PMPL に関心を持っていたので、このグループは集合的に「その他の上訴人」と呼ばれる。この「その他の上訴人」に出された評価は、一度ならず同じ利益に課税する意図はないので、保護の基準のみとされた。そして、口頭弁論で、税務当局の弁護士が信託に出された評価が、これらの評価に優先されるべきであることを明確にした。

この評価のすべてが控訴され、上訴が共通の証拠と一緒に行われた。

2. 事実 (Facts)

(A) 序論 (Introduction)

1992 年 PMPL が、自動車産業の製造と組立部品の事業に行うカナダ法人のために、持株会社として法人登録された。この PMPL は同様に、主な子会社のために、工具を生産している小企業の株を持っていた。主な子会社は、Progressive Moulded Products 社 ("Progressive") で、その他は、Progressive Tools Limited 社 ("Tools") と呼ばれた。その他の上訴人は、Andrew Dunin、Myron Garron 及び Berna Garron で、また信託は Garron 家族信託と呼ばれた。

1998 年の組織再編成の直前に PMPL の株は、Dunin 氏及び残りの他の上訴人によって 100% 所有されていた持株会社によって等しく所有されていた。

1998 年の組織再編成は、(1) 既存株主が、償還可能な撤回できる優先株を、一定値 (fixed value) で普通株を転換し、(2) 新しい普通株が、ごくわずかの対価で、以前の普通株主の他の子供たちと子孫のために発行される点で、典型的な財産凍結 (estate freeze) に類似していたが、新しい普通株が子供たちと他の子孫で独占的に保有されなかったため、税務当局の弁護士が財産凍結ではなかったことを強調し、「非凍結 ("non-freeze")」の用語がより正確であるとした。

この組織再編成での主なステップは、次のとおりである。まず、PMPL の普通株の所有者は、これらの株を一定値の優先株に転換した。次に、PMPL の新たに発行された普通株が、その時ごくわずかの対価で新たに法人登録されたカナダの持株会社に発行された。そして、信託はごくわずかの対価で持株会社の株をそれぞれ引き受けた。結果として、持株会社は信託によって 100% 保有された。

2000 年に PMPL は、およそ 532,000,000 ドルと評価された PMPL の独立当事者間取引 (arm's length transaction) において売却された。そして、信託は売却の一部として、持株会社の大多数の

144 原文は、4. Gains from the alienation of any property, other than those mentioned in paragraphs 1, 2 and 3 may be taxed only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

株を処分した。

(B) 主要な取引 (The principal transactions)

1990 年までに、Progressive によって続けられたプラスチックの鋳造ビジネスは苦闘しており、法人の社長、Myron Garron (Garron 氏) は、その総支配人として会社に加わるように、Andrew Dunin (Dunin 氏) に接近した。10 年間でビジネスは急激に成長し、Progressive は主要な自動車会社、特にゼネラル・モーターズに対する重要な供給元になっていた。

Dunin 氏が 1990 年に Progressive に加わったとき、Garron 氏は会社の株式の所有権を彼に約束し、その合意の下で、Dunin 氏は事業の収益によって、普通株の最高 50%を得た。そして、この合意を促進するため、PMPL は 2 つの運営上の会社、Progressive と Tools の株を持つために 1992 年に法人登録された。

1996 年までに、PMPL の株の 50%が Dunin 氏によって保有され、残りの 50%は Garron ホールディングス・リミテッド (Garron Holdings Limited : GHL) によって保有された。この GHL の株主は、Garron 氏と彼の配偶者である Berna Garron であり、Garron 家族信託として知られていた家族信託であった。そして、Garron 夫妻は信託の受託者であった。

さらに、Garron 氏と Dunin 氏の長引いた困難な交渉の後に、非常に包括的な新しいアレンジメント (arrangement) が 1998 年 4 月に実行された。そのステップが、組織再編成の一部として次のように試みられた。Dunin 氏は、PMPL の彼の普通株 n1 を、新たに法人登録された持株会社、Dunin ホールディングス社 (Dunin Holdings Inc. : DHI) に移した。Dunin 氏は DHI の唯一の株主であった。その時、DHI と GHL によって等しく所有された PMPL の普通株は、決議において償還可能な優先株に転換された。償還金額は、転換の直前に、普通株の公正市場価格と等しかった。

その金額は、PMPL によって決定されるはずであり、50,000,000 ドルに設定された。評価が、税務当局又は法廷によって、正しくないと決定された場合、償還金額は調整を必要とした。PMPL の無議決権の普通株が、2 つの新たに法人登録されたカナダの会社、1287325 の Ontario 社 (「325」) と 1287333 の Ontario 社 (「333」) に、わずかの対価で発行された。325 に発行された株は、333 に発行された株よりわずかに重要な参加権を持っていた。325 の株が、Summersby Settlement (Dunin 家族信託) に発行され、そして 333 の株が、Fundy Settlement (Garron 家族信託) に、共にごくわずかの対価で発行された。これらの理由を通じて n1 である「普通株」は、収益参加権で普通株あるいは特別株を説明するために使われる。

1998 年 12 月頃に Dunin 氏は、PMPL を買う権利を望まず、有望な買い手として、スイスの会社によって所有されていた Sarna Knuststoff Holding AG (「Sarna」) の代表者に、売却交渉を行って 400,000,000 ドルを提案した。結局、Sarna 取引は 1999 年 6 月頃に失敗したが、デューデリジェンスにより PMPL の価値は、およそ 500,000,000 ドルと見積もられた。その後、ニューヨークに本拠地を置く持分会社、Oak Hill Capital Partners, L.P. (「Oak Hill」) が関心を示して、およそ 532,000,000

ドルで最終的に買入れして、2000 年 8 月に完了された。対価は、50,000,000 ドルの額について、買い手の持分株式で支払われ、残りは、cash. n2 で支払われた。n2 と 50,000,000 ドルの株式の対価は、Dunin 氏と Summersby によって、あるいは Dunin 氏と Summersby のために、等しく保有された。Dunin 氏の利益は、DHI が PMPL の株を、買い手が所有する会社の株式と交換することによってもたらされた。

(C) Summersby と Fundy (Summersby and Fundy)

Summersby と Fundy は、それぞれ 1998 年 4 月 2 日に取消不能信託として設定された。Summersby の受益者は、Dunin 氏、彼の配偶者、子供たちと他の子孫であり、どんな信託も彼らのいずれかの利益のために設定された。Fundy の受益者は、Garron 氏、彼の配偶者、子供たちと他の子孫であり、どんな信託も彼らのいずれかの利益のために設定された。信託証書に従って、所得あるいは元本の分配が、1 人以上の受益者に対して受託者の裁量でいつでも行われることができた。信託証書の期日あるいは受託者によって選択される期日の前から、80 年と定義された「分配期日」で、信託不動産は次のように分配されるはずである。まず、Summersby に関して、もし Dunin 氏は生きているなら、信託財産は彼に分配されるはずであり、もし彼が死亡している場合には、その信託財産は彼の子孫に分配されるはずである。次に、Fundy に関して、信託財産は Garron 氏と彼の配偶者の子孫に分配されるはずである。信託契約書のそれぞれが、いつでも受託者を解任し、そして交替させる能力を持っている信託保護者¹⁴⁵ (protector) の任命を提供する。

さらに、信託契約書のそれぞれの下で、信託保護者はある年齢、すなわち Summersby の場合には 35 歳、Fundy の場合には 40 歳に達した大多数の受益者によっていつでも交替させられるかもしれない。信託証書はそれぞれ、信託保護者がその権限に関して十分な裁量を持っていることを明示する。それぞれの信託の唯一の受託者は、St. Michael 信託株式会社、「(St. Michael)」であり、この St. Michael は、バルバドスにおいて法人登録及び認可され、バルバドスの中央銀行によって規制される。

信託によって引き受けられた取引として、まず Summersby による取引を要約する。1998 年 4 月ごくわずかの対価で 325 を買収し、2000 年 8 月、240,366,978 ドルの現金収入による Oak Hill への 325 の大多数の株を売却した。Summersby は 25,000,000 ドルと評価された株式の所有権を保持した。2000 年 8 月、売却から受け取られた現金の収入が、UBS (バハマ) 社で銀行預金口座に預金され、325 の保有株式が、Summersby と同じ受益者と一緒に新しい信託に分配された。その信託の受託者は、St. Michael であった。2000 年遅くに Summersby によって受け取られた現金の収

145 信託財産の管理運用にあたるのは受託者であり、当然信託義務を負ってその職務を果たすことになるが、受託者に加えて、別の個人を指名し、一定の行為をする権限を委ねる場合がある。この指名された個人を、通常、信託保護者 (protector) と呼ぶ。(樋口範雄「イギリスの明示信託に関するノート」『イギリス信託法の現状—ペナー教授に学ぶ』、トラスト 60、2008 年、12 頁。) なお、この信託保護者は、プロテクターと呼ばれることもある。(奥平旋「プロテクターの役割」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年、474 頁。)

入とその実働収益のおよそ 90 パーセントは、新しい信託すなわち同じか類似の Sandfield Settlement に分配された。この Sandfield の受託者は、Abacus Bank and Trust 社であり、Sandfield は投資所得においてバルバドスで免税されていたため、バルバドスで国際的な信託として認められた。

次に Fundy による取引を要約する。1998 年 4 月ごくわずかの対価で 333 を買収し、2000 年 8 月 217,118,436 ドルの現金収入で 333 の株を売却した。2000 年 8 月売却から受け取られた現金の収入は、Barclays 銀行（バルバドス）に預金された。2000 年遅くに Fundy によつての受取現金とその実働収益のおよそ 90 パーセントが同じか、あるいは類似の受益者を Fundy として新しい信託すなわち同じか類似の Tidal 2000 Trust に分配された。この Tidal 2000 のストラクチャーは、Sandfield に類似していた。2001 年頃に Fundy の財産は、トロントの Guardian Capital Advisers 社の Doug Farley によつて監視された投資マネージャーのチームによつて管理されるようになった。

投資は、いつも直接的に、Summersby と Fundy によつてなされず、ある時点で、英領バージン諸島で法人登録された会社（BVI）によつてなされた。そして、Summersby と Fundy は、それらの会社で普通株と優先株を所有した。上記の投資のほかに、Summersby によつて受け取られた現金収入部分は、Dunin 氏の要請で、Dunin 氏と彼の家族の利益のために他の信託に移された。また、資金は不動産投資に使われ、これらの不動産は、Dunin 氏の家族の個人な使用、そして投資目的のために所有されている。

(D) 1998 年の組織再編成時における PMPL の価値（Value of PMPL at time of 1998 reorganization）

上訴人と被告は、PMPL の普通株を一定値で優先株に転換された 1998 年 4 月 6 日に、PMPL のすべての株の公正市場価格についてそれぞれ証拠を持っていた。税務当局の評価専門家は、PMPL のすべての株を 102,000,000 ドルで決定したのに対して、上訴人の評価専門家は 50,000,000 ドルという意見であった。この両方の専門家の評価は、次の独立当事者間交渉のために使った評価よりはるかに低く、上述した 1998 年 12 月の Dunin 氏による Sarna への提示は 400,000,000 ドルであり、1999 年 8 月に、デューデリジェンスにより Progressive が 5 億ドルより大きい株式価値を達成することができたと報告書に明記されている。

その大きな相違の理由について、税務当局の専門家は、PMPL は過度期に該当する会社であったことをあげたのに対し、上訴人の専門家は PMPL のビジネスチャンスが過小に強調し、この営業分野でリスクを過大に見積もっている。

租税裁判所は、上訴人の専門家の意見に関して、独立性についての懸念があり、1998 年 4 月 6 日時点の PMPL のすべての株の公正市場価格が、50,000,000 ドルより十分が大きかったと結論した。

(E) その他の事実 (Other facts)

Oak Hill への売却で信託によって実現された利益 (gains) は、バルバドスにおいて所得税の適用を受けなかった。所得がその年に分配された場合を除き、Summersby と Fundy は 1 年の実働収益 (キャピタル・ゲインではない) が、バルバドスで所得税の適用を受けた。そして、2000 年に信託はごく一部を除く投資の収入のすべてを分配した。

1998 年の組織再編成で作られた PMPL の優先株は、PMPL とその保有者 (DHI と GHL) の選択で償還可能であった。しかしながら、もし保有者の 1 人が他によって求められた株の償還に反対したなら、優先株はその時弁済されない。その代わりにすべての優先株は、固定配当を蓄積し始める。

前に述べたとおり、税務当局は PMPL のすべての株を獲得するために、仮説的なオプションの値に関してジョンソン氏からの証拠を紹介した。そのオプションは 2,400,000 ドルから 21,600,000 ドルの範囲で評価された。この証拠は、信託によって獲得された普通株が発行された時に重要な価値を持っていた、という税務当局の議論を支持するために提供された。租税裁判所は、信託によって獲得された株の価値のために、オプションの値が代理権であるという税務当局によって提案された飛躍が作られることに懸念があり、もし PMPL の優先株がすぐに償還可能で、そして撤回できる (あるいは配当を負担する) なら、もっと良く類推を理解することができたとした。

ジョンソン氏が、オプションを評価することにおいて、1 つの重要な仮定は、オプションを行使することができた時間の長さである。

3. 争点 (Issue)

この「Garron」の判例では、5 つの争点¹⁴⁶ (issue) があげられたが、最も重要な争点は、争点 1 (Issue 1) であり、一般原則 (general principal) のもと、信託はカナダ居住者 (resident in Canada) であるか、バルバドス居住者 (resident in Barbados) であるか、という信託の居住地の問題である。そして、この争点 1 は、(A) 条約免税の概観、(B) 信託はバルバドスの居住者か、(C) 信託はカナダの居住者か、という 3 つの観点に整理されているので、以下においてこれら 3 つの観点と結論を考察する。

(A) 租税条約免税の概観 (Overview of treaty exemption)

146 Issue 1 - Are the Trusts resident in Canada under general principles?
Issue 2 - Are the Trusts resident in Canada by virtue of section 94?
Issue 3 - Does s. 75(2) apply to the Other Appellants?
Issue 4 - Does the GAAR apply?
Issue 5 - Should sale proceeds be reallocated by virtue of section 68?

上诉人（appellant）は、信託がカナダ－バルバドス租税条約（Canada-Barbados Income Tax Agreement）第 14 条 4 項で提供された免除（exemption）の権利があることを具申する。

この第 14 条 4 項では、1 項 2 項 3 項を除き、財産の譲渡（alienation）から生ずる収益（gain）は、譲渡人（alienator）が居住者である締約国においてのみ租税を課することができる、と規定されている¹⁴⁷。そして、「締約国の居住者」は、条約の適用上定義されており、第 4 条 1 項において、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいう、とされている¹⁴⁸。

そのため、租税裁判所は、「カナダの居住者」と「バルバドスの居住者」は租税条約に応じて解釈されるべきであり、信託が居住地によって、あるいは他のリストされた基準の 1 つによって、カナダにおいて納税義務がある場合には、それぞれの信託が条約の適用上、「カナダの居住者」であるとし、このことは、バルバドスにおいて信託が居住者であるかどうかの決定においても同じであるとする。

(B) 信託は、バルバドスの居住者か (Are the Trusts resident in Barbados?)

上诉人は条約の適用上、信託がバルバドスの居住者であることを具申する。しかし、課税庁の税務当局は、租税条約における居住タイプブレイク条項（residence tie-breaker provision）が、今まで合法的管轄者（competent authorities）の契約書（agreement）によって合意されていなかったことを指摘して争点とせず、租税裁判所も信託がバルバドスに居住しているかどうかを、上訴の根拠にしなかった。

ただし、上诉人からバルバドス居住性に関して提出された証拠すなわちバルバドス人法務官からの証言は有用であった。このバルバドス人法務官は、信託の居住性に関してバルバドスに法令がなく、バルバドスの判例もないにもかかわらず、判例法の下で、信託の支配と管理（control and administration of the trust）がその場所で居住受託者（resident trustees）によって行使されるという仮定の上で、信託の居住が受託者の居住地に対する言及によって決定されるという意見であった。

つまり、第一に、この法務官は、バルバドスにおいて法人登録・認可されて、バルバドスの中央銀行によって規制される St. Michael 信託株式会社（以下、「St. Michael ("St. Michael")」とする）は、それぞれの信託の唯一の受託者であり、この St. Michael がその受託義務と矛盾しない方法で受託者としての義務を行使したという仮定及び St. Michael がバルバドスに管理と信託

147 原文は、Article XIV (Gains from the Alienation of Property) 4. Gains from the alienation of any property, other than those mentioned in paragraphs 1, 2 and 3 may be taxed only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

148 原文は、Article IV (Fiscal Domicile) 1. For the purposes of this Agreement, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the law of that State, is liable to taxation therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature.

の施行の唯一の支配を持っていたという根拠に基づいていたと述べた。しかし、この法務官は、これについての独立した調査を行っておらず、これが判例ではなかった場合に、自分の意見を異にすることができることを認めた。

第二に、この法務官は、判例法テスト (common law test) について、2 人の立案者を参照した。一つは、バルバドスが、カナダの「Thibodeau」決定及びカナダの施政方針において述べられた原則に従うであろうことを示唆した。もう一つは、関連性が疑わしい Stanley & Clarke からの抜粋、オフショア税務計画¹⁴⁹ (Offshore Tax Planning) を参照した。しかし、租税裁判所は、これは判例法テストではなく、居住性の立法のテスト (legislative test of residence) に対する言及であると批評した。

したがって、租税裁判所は、バルバドス人法務官の意見と租税裁判所の実情調査報告に基づいて、信託が、租税条約の適用上、信託はバルバドスの居住者であるという上訴人の見解の正当性についての重大な疑問があるとしている。

(C) 信託は、カナダの居住者か (Are the Trusts resident in Canada?)

(1) 概観 (Overview)

カナダの居住性を決定することにおいて、租税条約の第 4 条 1 項の適用上、信託が、居住地あるいは他に載っている基準の 1 つによる根拠は、法令上納税義務があるか否かにかかわらず、考慮されなければならない。

課税庁の税務当局は、信託が居住地を理由に、法令上納税義務があることを具申する。しかし、法令上、関連用語の「居住者 (resident)」の定義がないため、居住が一般的な原則に従って解釈されなければならない。

(2) 当事者 (訴訟当事者) の見解 (Positions of the parties)

上訴人は、法令の適用上、信託は一般原則の下でカナダの居住者ではないということを提示する。そして、上訴人は、最初に信託の居住が受託者の居住によって決定され、信託の実際の管理と支配が適切な成立要件ではないことを具申する。

つまり、上訴人によれば、適切な司法当局である連邦裁判所が決定した「Thibodeau」は、信託がその受託者が居住する管轄区域において、居住者であることを確定しており、この「Thibodeau」の法廷が、歴史的に法人の居住を決定することにおいて、適用された管理支配の中心テスト (central management and control test) が信託に適用できない、と結論したことを具申する。そして、上訴人は、代案において、信託の管理と支配が St. Michael と実際に一緒に

149 Offshore Tax Planning (London: Butterworths, 1986)

あったという証拠が立証することを具申する。

これに対して、税務当局は、Summersby Settlement (Dunin 家族信託) (以下、Summersby とする) と Fundy Settlement (Garron 家族信託) (以下、Fundy とする) が、それぞれ Dunin 氏と Garron 氏によって支配されたこと、つまり、St. Michael は、Summersby と Fundy に関して、Dunin 氏と Garron 氏自身又は Dunin 氏と Garron 氏のために、なされた決定を実行する従順な受託者であり、信託が会社のために受け入れられた管理支配の中心テストの後に、カナダの居住者とみなされるべきであると具申した。

税務当局の弁護士は、「Thibodeau」の法廷が傍論で管理支配の中心テストを却下したことを認めたが、「Thibodeau」の裁判所が、実際に Thibodeau 家族信託がカナダの居住者でなかったという結論においてこの要因を考慮したことを指摘し、そして、「Thibodeau」が「奇妙な ("odd")」判例であることを示唆した。

また、税務当局は英国における「Wensleydale¹⁵⁰」と「Smallwood¹⁵¹」の 2 つの Special Commissioners の 2 つの決定を参考にしていた。

(3) 信託の居住の適切なテストは何ですか？ (What is appropriate test of trust residence?)

分析のための適切な出発点は、当事者（訴訟当事者）によって言及された「Thibodeau」、「Wensleydale」と「Smallwood」決定であるが、租税裁判所は次のような理由で、これらの決定のいずれもたくさんの援助令状ではないと結論した。

最初に、租税裁判所は、「Thibodeau」において、同じく信託がカナダの居住者であったという調査結果を支持するであろう特定の事実が何もなく、意図的に制限された事実によって決定されているため、上诉人の具申で、「Thibodeau」が単に受託者の居住に基づいた信託の居住のテストを決定するということには、同意しなかった。そして、税務当局は、「Thibodeau」について、2 人の他の受託者がバミューダの居住者であったにもかかわらず、カナダの居住の 1 人の受託者が効果的に Thibodeau 家族信託を支配した、と論じた。さらに、租税裁判所は、「Thibodeau」が、受託者の居住が常に信託の居住（居所）を決定する要因であるという命題であると結論することは、不適當であるとした。

ここで、特に受託者が彼らの受託義務に従うと推測されるべきであるという「Thibodeau」で

150 Wensleydale's Settlement Trustees v. Inland Revenue Commissioners, [1996] STC (SCD) 241

151 Smallwood and Smallwood, Trustees of the Trevor Smallwood Trust, et al v. Commissioners for Revenue and Customs, [2008] UKSPC SPC0069 この Smallwood 事件は、年度の一部 (part of a year) につき居住者 (resident) であった者は、通年 (whole year) で譲渡収益税 (Capital gains tax) の課税を受けるという譲渡収益税に関する規則により、年度の一部につき居住者であったことを理由に課税を受けている。そして、年度の途中に、条約相手国であるモリシャスの居住者が受託者に選任され、利益を挙げたケースであり、実質的な事業の管理地 (place of effective management) は英国であるという事実に基づき、二重居住者に関する規定 (dual residence provision) が適用されている。(John F Avery Jones 「租税条約に係る最近の論点 (Some Current Tax Treaty Issues)」 IFA 日本支部・日本租税研究協会共催 Dr. Avery Jones 来日記念講演、2012 年 2 月、45-46 頁。)

受け入れられた議論が、「Thibodeau」より少し前の「Robson Leather¹⁵²」において連邦の控訴院によって拒否されている。この「Robson Leather」の決定は、「Thibodeau」で参照されなかった。この「Robson Leather」は、居住ではなく、独立当事者間取引（arm's length dealing）についての判例である。争点は、1人の受託者が他の受託者がいたにもかかわらず、信託の事実上の支配（de facto control）を有していたかどうかだった。つまり、受託者ロブソン氏が、常に他の2人の共同受託者の退職（retirement）を要求する究極の権限（ultimate power）を有していたことから、ロブソン氏が事実上及び法律上の目的で、信託を支配し、それにより Robson Leather を支配したとされている。そして、予審裁判所は、その株式のみの支配（居住がない）は、必ずしも決定的ではなく、それは「独立当事者間」（arm's length）の問題を決定することにおいて、考慮される要因である、と警告を加えている。したがって、租税裁判所は、「Thibodeau」の裁判官が表明した反対の意見に関して、すべての場合に、受託者がその受託義務に従うであろうと想定することは意味をなさず、特定の事実と状況は考慮される必要があり、「Thibodeau」決定は居住が管理と支配の中心テストによって決定されるべきであるという税務当局の見解を拒否する理由がないとする。

また、「Wensleydale」と「Smallwood」について、税務当局の弁護士がこれらの決定で適切であった居住のテストが、判例法（common law）よりむしろ立法テストであったことを認めただけども、法廷が管理支配の中心テストによって影響を与えられたため、決定が適切であることを示唆する。しかし、租税裁判所は、信託の居住の適切な判例法テストの決定において、これらの決定は援助（assistance）にならないとする。では、信託の居住の問題はどのように取り組まれるべきか。

租税裁判所は、実際、法人において開発された居住のための司法のテストが、同じく信託に当てはまるべき非常に妥当な理由として、次の2つをあげている。

第一に、このテストを法人に適用する根拠は、信託において同様に適用できるからである¹⁵³。つまり、信託と法人の間には、法律上の性質に有意差はあるが、税金居住（tax residence）を決定することについての観点から、その特性は非常に類似しているからである。

第二に、信託と法人において居住の類似のテストを採用することが、税法の適用における一貫性（consistency）、予測性（predictability）と公正（fairness）について重要な原則を促進するからである。つまり、法廷が法人より信託において居住のまったく異なったテストを開発することに決める良い理由がなく、法人のために確立された居住の租税裁判所が創ったテスト（judge-made test）が、適切であるような修正を伴い、信託に同様に適用されるべきだからである。

152 Robson Leather Company Ltd. v. MNR, 77 DTC 5106

153 このテストを採用する理由において、カナダの税法で最も引用された節の1つとして、De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe, [1906] AC 455 が取り上げられている。また、Kelly C.B. and Huddleston B. in the Calcutta Jute Mills v. Nicholson 及び the Cesena Sulphur Co. v. Nicholson ((1876) 1 Ex. D. 428)も参照されている。

そのテストは「管理支配の中心が実際にとどまる場所 ("where the central management and control actually abides.")」である¹⁵⁴。

これらの上訴において適用可能なスキーム (scheme) の下で、受託者の関与がある特定の目的のために必要であるという承認にかかわらず、信託は課税の対象であり、本質的にそれはハイブリッド¹⁵⁵ (hybrid) である (s 104(1), (2))。

租税裁判所は、セクション 104 が信託の居住を決定するのを援助しないという「Thibodeau」に同意し、また「Thibodeau」が決定されたとき、有効であった立法案が今より目的がそれほどはっきりしていなかったと述べた。

1988 年に施行されたこのサブセクションは、信託に対する法律の言及を提供するために改正され、「別段の定めを除き、受託者への言及を含むために読まれるべきである」とされた。

したがって、租税裁判所は、これらの理由から、法令の適用上信託の居住を決定することにおいて、管理支配の中心テストが適用されるべきであると結論する。そして、「管理と支配の中心」は一貫性 (consistency) と確信 (certainty) を促進するという長所を持っており、法人と信託のテストが、同じぐらい類似の状況が認められることは望ましいと述べている。

(4) 管理と支配は何を意味しますか？ (What does management and control mean?)

管理と支配テストをこの判例の事実に適用する前に、他の法廷がどのように問題に取り組んだかを考えることは有用であり、この管理と支配テストは今まで法人の状況で応用されただけである。この領域での租税裁判所の決定の再検討は、取締役が株主又は他の人たちの重要な影響力の下にあるかもしれないが、管理と支配が通常取締役会において存在することが判明したことを示唆する。これは適切な少数のカナダの決定から明白である¹⁵⁶。

そして、信託の状況において租税裁判所の決定に関しては、「Smallwood」を考慮に入れることが適切である。この「Smallwood」の判例は、彼と彼の家族の利益のために英国の居住者、Smallwood 氏によって作られた信託を必要とし、信託による株の売買に対する英国の租税を回避するために、受託者が短期間 Mauritius 社に変更した。信託は、適切な租税条約における免税の権利があったとしたが、Special Commissioners は、「実質的な事業の管理地 ("place of

154 受託者がカナダの居住者である場合、信託からの所得がカナダで課税対象であったと結論した以前のカナダの決定が多くある。McLeod v. Min. of Customs & Excise, [1917-27] CTC 290, 1 DTC 85 (SCC), MNR v. Royal Trust Co., [1928-34] CTC 129, 1 DTC 243 (PC), and MNR v. Holden, [1928-34] CTC 127, 1 DTC 234 (PC). しかし、いずれの弁護士もこれらの決定を参照しなかった。

155 ある国において「課税上透明な事業体」(fiscally transparent entity) とされる事業体が、他の国においては納税義務者とされることがある。すなわち、一方の国において構成員課税の事業体として取り扱われるが、他方の国においては団体課税の事業体として取り扱われるもの、のように 課税上の取扱いが国によって異なる事業体を「ハイブリッド事業体」という。(本庄資・前掲注 (126)、290 頁)

156 Birmount Holdings Ltd. v. The Queen, 78 DTC 6254 また、英国では Wood v. Holden, [2006] EWCA Civ 26, [2006] STC 443

effective management")」(POEM) のテストにより、居住を決定するための条約タイブレーク (treaty tie-breaker) の申請を拒否した。なぜなら、低レベルの決定が Mauritius 社の受託者によってなされたにもかかわらず、効果的な管理は英国に残されていたことが判明したからであり、Special Commissioners も信託の管理が Mauritius 社に移されたが、「重要な」決定は英国でなされたと述べた。この Special Commissioners の決定は、受託者の選択が純粋に税金に操縦された決定であった信託の効果的な管理の成立要件に役立つが、この決定は租税裁判所の高等裁判所によって無関係な根拠で覆され、さらなる控訴は係争中である。

(5) これらの上訴に対する陳述 (Application to these appeals)

租税裁判所は、全体としての証拠に基づいて、St. Michael が、Dunin 氏と Garron 氏、あるいは彼らのために行動をしているアドバイザーによって、信託に関して管理上のサービスを提供するよう選ばれており、その役割は必要な書類を実行し、付随的な管理上のサービスを提供するであったとする。つまり、St. Michael の役割に関するアレンジメントは、おそらく書かれていなかったけれども、それは信託保護者メカニズム (protector mechanism) すなわち受託者である St. Michael を交替させる信託保護者 (protector) の能力を通して効果的に実施できたのである。

そして、信託の管理に必要なすなわち、PMPL の信託の所有権の売買、売買で受け取った現金の収入の授与、受益者に配当をすること、そして信託の税負担を最小にするための適切な行動をとることを含む意思決定の一般的な性質は、信託の開始時点で理解されているであろう。全体構造が多数の信託と法人を伴うようであるため、特に税金 (taxes) に言及する。

このように、租税裁判所が、St. Michael の役割が限定されていたと結論することにおいて考慮に入れた要因は、次の 5 つである。

第一に、信託の締結直後に、準備された受託者の意思決定の内部的な覚書から、St. Michael の役割が、信託契約書による規定よりも限定されるであろうという理解があったことは、明らかである。特に、この覚書は、St. Michael が PMPL の売却に関してのみ管理上の能力で行動し、Dunin 氏又は Garron 氏の親族の同意なしに分配しないであろうことを示唆する。

第二に、現金収入の投資の取り扱い方法に関して、極めて少しの証拠しかなかったが、すべての証拠は、それぞれ Summersby と Fundy のために Dunin 氏と Garron 氏の指示の下にあったことを示唆しており、またその証拠は投資戦略を調整するため、St. Michael によって管理された信託は受益者が利用した投資顧問をしばしば利用していたことが明らかにされた。つまり、受益者が、投資顧問を信託に選び、その投資顧問に指示ができ、その投資顧問は受託者の承認なしに、投資要因の範囲でこれらの指示に従うことができた。要するに、受益者は事実上投資活動を指示することができた。

第三に、Summersby と Fundy によって実行された税金戦略 (tax strategies) については、

Thorsteinssons がおそらくプロの投資顧問チームを調整することで主導的な役割を果たし、税務顧問として信託、Dunin 氏及び Garron 氏に対して、租税極少化計画 (tax-minimization plans) をチームにより開発した。

第四に、上訴人は、事実上 St. Michael が信託を管理することにおいての能動的な役割を果たした、という彼らの意見を支持するであろう証拠書類を提出しなかった。

第五に、税務当局によって紹介された文書証拠は、一般に上の結論すなわち、St. Michael の役割が限定されていたという結論と矛盾しない。特に、St. Michael が、合意の実行及び管理上の経理、税金の問題以外で、信託の問題において関与していた文書証拠は、極めて少ししかなかった。さらに、考慮されるのは、St. Michael が、1988 年から 2002 年まで、会計事務所の部門であったということである。

したがって、租税裁判所は、証拠全体に基づいて、Summersby と Fundy の両方の信託の管理と支配が、カナダすなわち Summersby の場合には Dunin 氏、Fundy の場合には Garron 氏に置かれており、Dunin 氏と Garron 氏は、彼らが指示した投資顧問を通じて、直接・間接に信託に関して実質的な決定をした個人であると結論した。

また、租税裁判所は、「Smallwood」決定において、Mauritius 受託者が短期間にただ一つの株の売買を実行するためだけに、適所に配置されたことは重要であり、「Smallwood」は、実質的な事業の管理地に関係しており、それは適切な条約のタイプブレーク条項で使われた一期間であった。そのテストは、管理と支配に非常に類似しているように思われる。したがって、これらの理由により租税裁判所は、信託の管理支配の中心がカナダに置かれ、条約の適用上、信託がカナダの居住者であったと結論した。

租税裁判所は、この結論はこれらの上訴を処分するのに十分であるが、他の争点の若干について意見を述べるとしている。

争点 2 : 94 条のもとで、信託はカナダ居住者であるか。

税務当局は、94 条 1 項(c) が信託に適用される場合、信託がカナダの居住者であるとみなされるから、上訴人は、租税条約免税の権利がないことを具申する。

上訴人は、全世界所得の納税義務のある者を除き、租税条約の適用上、者 (person) はカナダの居住者ではないことを具申する。

租税裁判所は、本質的に、94 条 1 項のみなし居住者条項は、課税標準を決定するのに使われる算式の一部であり、94 条 1 項(c) の下で納税義務がある信託が、その「居住 (residence)」という限定された理由によって課税されるのではなく、94 条 1 項(a),(b) の受益者と貢献テスト (beneficiary and contribution test) の必要条件を満たすから、94 条 1 項(c) の下において信託は納税義務があるとなることがいっそう正確であるとする。

したがって、租税裁判所は、租税条約が一般原則の下で、居住者より限定された課税範囲の適用を受ける「締約国の居住者」を含むとは起草されていないから、この理由で、税務当局の具申を却下し、みなし居住者条項は適用されないものとする。さらに、この結論を考慮に入れて、租税条約第 4 条 1 項での「居住」に対する言及が、今まで物理的要因以外の要因によって決定された居住を含むことができるかどうか考慮する必要はないとする。

争点 3 : s. 75(2)は、他の上訴人に対して適用されるか。

租税裁判所は、租税条約が、同様なもう 1 つの帰属ルールに対する言及において、詳細なオーバーライド条項 (override provision) を含んでいるから、租税条約 14 条 4 項での免税が、他の上訴人への s. 75(2)に優先されると結論する。

争点 4 : GAAR は適用されるか。

税務当局は、評価のすべてを支持し、代わりの議論として所得税法 245 条¹⁵⁷ (GAAR) のに訴えた。この GAAR は (1) 定義された「税制上の優遇措置 (tax benefit)」の確認、(2) 定義された「回避取引 (avoidance transaction)」の確認、(3) 誤用 (misuse) あるいは立法の規定の濫用 (abuse) の認定、の 3 ステップの分析を必要とする。

税務当局は、信託により実現された利益についてカナダの税金を避けるために、主に 1988 年の組織再編成に関係しているステップがそれぞれ企てられ、信託と他の上訴人が税制上の優遇措置を得たことを具申する。そして、信託の継承、325 と 333 の設立、PMPL の株式構成の組織再編成及び 325 と 333 の株に関する信託による申し込みは、税務当局によって回避取引であると考えられた。

最初に、税務当局は、s. 94 のような租税回避 (anti-avoidance) の規則を避けるために、租税条約 14 条 4 項の免税を使うことは、租税条約の濫用 (abuse) であることを具申する。

しかし、租税裁判所は、租税回避の条項による法令の下での課税取引が、必ず条約の誤用 (misuse) 又は濫用 (abuse) を該当することは意味をなさず、特に「租税回避防止条項 ("anti-avoidance provision")」が、法令における広範囲の条項に対する言及でよく使われることを指摘した。

さらに、租税裁判所は、税務当局の見解が OECD のモデル二重課税防止条約 (Model Double Taxation Convention) に対する言及で 1977 年の OECD コメンタリー (commentary) に違反す

157 カナダの所得税法 245 条は、一般的租税回避防止規定 (GAAR, General Anti-Avoidance Rule) とされており、段階的取引以外の取引をも包括的に適用対象としている広汎な包括否認型の規定であり、この包括否認型のうち、特に取引が濫用に当たるか否かを基準とする濫用基準を採用している。この濫用基準を採用したものとしては、ドイツの租税通則法 42 条などがある。(今村隆「主要国の一般的租税回避防止規定」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年、669 頁。)

るという上訴人の弁護士に同意し、そのコメンタリーの Para.7 は、租税条約が租税回避の援助を意図しないことを確認するが、国内の租税回避法令を考慮に入れるために条約が改正されるべきであることを示唆する。

また、租税条約において信託は、特別なルールがなく租税条約第 3 条(1)(c)で「者」と定義され、信託がこれらの原則の下バルバドスでのみ居住者である場合、租税条約 14 条 4 項が適用される。税務当局は、この租税条約 14 条 4 項は二重課税のある状況に限定されるべきであることを具申する。たとえ税務当局が、租税条約 14 条 4 項がセクション 94 に優先すると考えられた場合、課税標準がひどく損なわれても、これは租税条約が濫用されたとする十分な根拠がない。

したがって、租税裁判所は、条約の起草者が、もしカナダにおいてセクション 94 が条約に優先するべきであることを意図していたなら、これが特に条約で言及されたとし、税務当局はこれらの理由で、これらの上訴における回避取引が、租税条約の濫用における結果となることを確定しなかった。

争点 5：売却収入がセクション 68 によって再配分されるべきですか？

税務当局は、信託が PMPL の売却から収益の不当な部分を受け取ったことを具申する。上訴人は Oak Hill への売却収入の配分が妥当であったことを具申する。上訴人は同様にセクション 68 がただ、納税者間ではなく、信託財産間の金額の調整にだけ使われることができたことを具申する。税務当局の書面による具申は、これらの争点を完全には取り上げていない。

4. 結論 (Conclusion)

上記の結論の結果として、(a) Summersby Settlement と Fundy Settlement の上訴は退けられる。そして(b) Andrew Dunin、Myron Garron、Berna Garron の上訴と Garron 家族信託は許される。そしてそれらの評価は、収益の部分がそれらの収入に含められるべき 325 と 333 の売却で Summersby Settlement と Fundy Settlement によってどんな収入も受けなかった根拠の再考及び再評価のために税務当局に戻って指名されるであろう。

2-3-3 小括

カナダの従来のリーディング・ケースである「Thibodeau」判例は法形式を重視し、信託契約の定めに従って受託者の所在地であるとした。しかし、2009 年の「Garron」判例において、租税裁判所は、信託の居住地の問題について、証拠全体に基づき外国信託を利用する 2 つのオリジナル信託 Summersby (Dunin 家族信託) と Fundy (Garron 家族信託) の管理と支配が、委託者のカナ

ダ人居住者である Dunin 氏と Garron 氏にそれぞれ置かれており、彼らが指示した投資顧問を通じて、直接・間接に信託に関して実質的な決定をしたと結論し、租税条約のタイプブレーク条項（双方居住者の振分け）のテストが、管理と支配に非常に類似していることから、信託の管理支配の中心がカナダに置かれ、租税条約の適用上、信託がカナダの居住者であったと結論した。

この判例は、法人課税信託ではないが、受託者及び信託財産を支配する委託者に対して、信託の実質的な管理支配を理由に課税しており、法人課税信託における外国信託を利用した濫用的スキームへの対抗策として参考になる判示であると考えられる。

第4節 外国信託における問題点

日本において、信託は受益証券発行信託のように、受益権を表示する証券を発行した場合には、特定受益証券発行信託を除き、法人課税信託とされ出資として取り扱うが、発行しない場合には特に規定されていない。そのため、国内源泉所得は、発行者ベースで規定されている。

そして、日本の税法において、内国信託及び外国信託の定義はない。これに対して、米国においては裁判管轄で外国信託を決めており、さらに税法で規定がなされている。これは、米国が外国信託を用いた租税回避を経験しているからである。

法人課税信託においては、信託された営業所が国内にある場合、その受託法人は内国法人とされ（法人税法4条の7第1号）、営業所が国内にない場合には外国法人とされる（法人税法4条の7第2号）が、設立準拠法主義のもと日本の信託法に基づいて信託が設定された場合には内国信託となり、外国の信託法に基づいて信託が設定された場合には外国信託とされるのであろうか。

このような前提となる問題を踏まえて、外国信託に対する日本の信託税制の問題点を、信託税制の分類に即して、①受益者等が存しない信託（目的信託）、②法人が委託者とする信託で一定のもの（事業の重要部分の信託で委託者の株主等を受益者とするもの〔重要事業の信託〕）、③法人が委託者とする信託で一定のもの（長期の自己信託等）について、本庄資教授の論文である本庄資「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年、927-931頁より、スキームの事例を引用しながら、それぞれの税制を検討することとする。

2-4-1 受益者等が存しない信託（目的信託）

スキーム1¹⁵⁸⁾

「個人Xが弁護士である他の個人Yに信託契約により自己の所有財産である土地及びビルを信託財産として譲渡し、あえて受益者を特定しない。この場合において、(1)所有財産が国内にある場合、(2)所有財産が国外にある場合の2つに分けて検討する。このオリジナル信託は、日本の信託税制上、「受益者が特定しない信託」として法人課税信託となり、受託者は個人Yで

158 本庄資・前掲注（69）、927-929頁。スキーム3-2、3-3を参考にしている。

あるが、法人税法上内国法人として取り扱われる。

弁護士の助言により別の信託契約において、個人 X は、個人 Y のカウンターパート Z を受託者とする外国信託 1 をタックス・ヘイブンに組成する。個人 Y は、受託法人たる内国法人として信託財産 ((1)国内の資産である土地及びビル、(2)国外の資産である土地及びビル) を外国信託 1 に信託する。この段階において、個人 Y は内国法人として委託者となり、外国信託 1 は受託者となるため、この信託契約により設定された信託は、日本の税制上法人課税信託とされるが、法人課税信託制度上外国法人とされる。

そして、個人 X 又は外国信託 1 (若しくは受託者 Z) は、弁護士の助言に基づき、信託契約により同じタックス・ヘイブンにおいて外国信託 2 (受託者 W は Z のパートナー) を組成する。

さらに、外国信託 1 又は受託者 Z は、信託契約により、その信託財産を外国信託 2 に譲渡する。この段階において、信託財産の法的所有権は、外国信託 1 から外国信託 2 に移転しているので、オリジナル信託財産 ((1)国内の資産である土地及びビル、(2)国外の資産である土地及びビル) からの収益は、外国信託 2 又は受託者 W に帰属する。

このスキームでは、プロモーターは、受託者を法人とみなし、受託者の営業所等の所在地が国外の場合には外国法人とされる制度のループホールを逆に利用して、「外国法人の国外源泉所得」として日本は課税できないと主張する。

このようなスキームに対し、(a)「受託者連続型信託等」課税ルールの適用の可否、(b)法人課税信託とする取扱いをする場合、外国信託 1 又は外国信託 2 あるいは受託者 Z 又は受託者 W に外国法人としての課税ができるとして、税務執行を可能にする法定調書提出義務の委託者別・受益者別、同様に受託者別の整備の充分性、(c)その不提出について民事上・刑事上の制裁の規定がない場合のチェックの有効性が問題となる。

事例検討 1:

(1)所有財産が国内にある土地及びビルの場合

このスキームでは、まず日本のオリジナル信託は、「受益者」を特定していないから、法人課税信託における「受益者等が存しない信託 (目的信託)」に該当する。

このスキームのような法人課税信託においては、信託された営業所が国内にある場合には、当該法人課税信託に係る受託法人は、内国法人とされ (法人税法 4 条の 7 第 1 号)、信託された営業所が国内にない場合には、外国法人とされる (法人税法 4 条の 7 第 2 号)。そして、法人課税信託の引受けを行う内国法人、外国法人及び個人は、受託者として法人税の納税義務があり (法人税法 4 条 1 項 3 項 4 項)、特に外国法人の場合には、国内源泉所得を有する場合にのみ法人税の納税義務を負う (法人税法 4 条 3 項)。ここで、外国信託 2 においては、受託者の営業所は国外であるから外国法人とされ、この外国信託 2 の信託財産から生ずる収益は国外源泉所得であるから、日本の課税庁はこの外国信託 2 に対して課税することができないと考え

られる。

また、信託税制は受益者連続型信託、すなわち信託法第 91 条（受益者の死亡により他の者が新たに受益権を取得する旨の定めのある信託の特例）に規定する信託、同法第 89 条第 1 項（受益者指定権等）に規定する受益者指定権等を有する者の定めのある信託その他これらの信託に類するものとして政令で定めるもの、として一定の課税ルールの規定がなされている（相続税法第 9 条の 3 第 1 項）が、このような受益者等が存しない信託においては、その後に受益者等が存することとなった場合、受益者等への受益権の移転については非課税（受託者の清算所得及び受益者等の受贈益のいずれも非課税）としている（法人税法 64 条の 3 第 3 項）ため、複層化された外国信託の受益権が移転する場合に受託者連続型信託についての課税ルールが必ずしも明確にはなっていないため、日本の課税庁は課税することができない。

なお、この受益者等が存しない信託において受益者等が存することとなった場合の特例として、①受益者等が存しない信託の効力が生ずる場合において、当該信託の受益者等となる者が当該信託の委託者の親族として政令で定める者（以下「親族」という）であるとき（相続税法 9 条の 4 第 1 項）、②受益者等の存する信託について、当該信託の受益者等が存しないこととなった場合（相続税法 9 条の 4 第 2 項）、③ ①及び②の規定の適用がある場合において、これらの信託の受託者が個人以外であるとき（相続税法 9 条の 4 第 3 項）、これらの規定により①及び②の受託者に課される贈与税又は相続税の額については、当該受託者に課されるべき法人税その他の税の額に相当する額を控除することとされている（相続税法 9 条の 4 第 4 項）。

さらに、同様のケースで信託財産が金融資産の場合や無形資産・知的財産権の場合が考えられるが、本論文では取り上げない。

そして、法定調書の提出義務については、信託の受託者でこの法律の施行地に当該信託の事務を行う営業所等を有するものは、当該事由が生じた日の属する月の翌月末日までに、財務省令で定める様式に従って作成した受益者別（受益者としての権利を現に有する者の存しない信託にあっては、委託者別）の調書を当該営業所等の所在地の所轄税務署長に提出しなければならないとされている（相続税法 59 条第 2 項）が、法人課税信託による複層化した外国信託スキームの場合には、委託者別・受益者別と同様に受託者別に、十分に整備されていない。

この点、平成 24 年度税制改正大綱において、国外財産調書制度の創設等が閣議決定され、その年の 12 月 31 日において価額の合計額が 5 千万円を超える国外に所在する財産（以下「国外財産」という。）を有する居住者は、当該財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した調書（以下「国外財産調書」という。）を、翌年 3 月 15 日までに、税務署長に提出しなければならないこととされ、また過少申告加算税等の特例についても決定されているが、信託に関する受益者別（委託者別）調書が十分に整備されているとは言えない。

また、法定調書の不提出については、国外財産調書において罰金刑があるのみで、民事上・刑事上の制裁の規定がないために、有効なチェックができないと考えられる。

(2)所有財産が国外にある土地及びビルの場合

また、所有財産が国外にある場合には、在外資産の捕捉が困難となり、日本の課税庁は実質的に課税できないと考えられる。なぜなら、在外資産の把握方法としては、資料情報制度、質問検査権、租税条約の情報交換制度などがあるが、課税権の直接的な行使である質問検査権には国際法上の様々な制約もあり、また、近時の情報通信による e-business の発達及び金融ビッグバンによって、金融資産特に預金については瞬時に国外へ送金されてしまう¹⁵⁹。そのため、わが国では、「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」により、金融機関が依頼を受けて 100 万円を超える海外送金をした場合には、金融機関が税務署へ「国外送金等調書」を提出する報告義務が課されている。

さらに、在外資産を直接に把握することができなくても、在外資産が存在している国との間で受託者により管理されている資産から生ずる収益の情報を交換することが、日本が各国と結んでいる TIEA（情報交換協定）により、日本が情報を入手することができるか問題となる。

2-4-2 事業の重要部分の信託で委託者の株主等を受益者とするもの〔重要事業の信託〕 (法人が委託者となる信託で一定のもの)

スキーム 2¹⁶⁰：

日本の居住者である個人 X は、台湾において恒久的施設を設けずに、独立代理人を通じて商品の販売事業を行い、この事業で年間 20 億円の利益が生じている。この台湾の利益は、日本における国外源泉所得であり、この所得に対する課税を回避するために事業信託の利用を検討し、弁護士の助言により、個人 X は台湾事業を自己信託（信託宣言）とし、自己の台湾における代理人 P に信託することとした。現行の信託税制において、この信託は受託者に対して法人課税がなされる「法人課税信託」に該当するが、自己信託の委託者 X と区別して受託者を X1 とした場合、台湾事業を受託した時、信託された「営業所」が受託者 X1 の台湾の代理人 P であるというポジションをとる。この場合には、信託された営業所が国内にないので、受託者 X1 は「外国法人」（法人税法 4 条の 7 第 2 号、所得税法 6 条の 8 第 2 号）というポジションをとる。その結果、台湾の事業所得は、日本における外国法人の国外所得であり、日本はこの所得に課税できないといい、日本の居住者でありながら、個人 X は国外所得に対する日本の全世界所得課税を免れる。このような租税回避のスキームに対して、対抗策はあるか。

159 田井良夫「貿易・直接投資政策と外国税額控除・国外所得免除制度の選択」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年、1219 頁。

160 本庄資・前掲注（69）、925 頁。スキーム 2 を参考にしている。

事例検討 2:

このスキームでは、個人 X は日本の居住者であるから、本来台湾における商品の販売事業から生ずる年間 20 億円の利益を含む全世界所得に対して課税されるはずである。しかし、恒久的施設を設けず、独立代理人を通じて事業を行っているから、OECD モデル租税条約からは PE（代理 PE）に該当しないし、そもそも日本と台湾との間には租税条約もない。

そして、委託者である個人 X は台湾事業を自己信託（信託宣言）とし、台湾における自己の代理人 P に信託することにより、日本の信託税制における「法人課税信託」を選択している。つまり、台湾事業を法人化しその法人が、事業の全部又は重要な一部について信託を設定し、かつ、信託の効力発生時において、当該法人の株主等が取得する受益権に対する割合が 50%を超えるものとして該当することが見込まれるように、信託を設定する。このような法人課税信託のもとにおいては、信託された営業所が国内にない場合には、外国法人とされ（法人税法 4 条の 7 第 2 号）、特に国内源泉所得を有する場合にのみ法人税の納税義務を負う（法人税法 4 条 3 項）。

このスキームでは、受託者たる台湾の代理人 P の営業所が国外であり外国法人とされ、台湾における商品の販売事業から生ずる利益は国外源泉所得であるから、日本の課税庁はこの外国信託に対して課税することができないと考えられる。

2-4-3 長期の自己信託等（法人が委託者となる信託で一定のもの）

スキーム 3 ¹⁶¹:

個人 X は、弁護士である他の個人 Y を受託者とする信託契約により、自己の所有資産である土地及びビルを信託財産として、信託に移転することを考えた。この信託契約では、受益者を特定しないが、個人 X は自益信託として「みなし受益者」とされるため、納税義務を課されることを回避したいと考え、個人 Y の助言により法人課税信託とされる方法を検討した。自己信託、事業信託でもなく、単に「受益者が存在しない信託（目的信託）」による法人課税信託でもなく、まず自己所有資産を運用することを目的とする一人株主の会社 A を設立し、自己の所有資産を現物出資して、これらを会社 A の財産とする。その後、会社 A が特殊関係者である子息 B を受託者とし、存続期間 25 年とする信託契約により、会社 A の事業と会社 A の所有財産を信託することにした。この場合には、法人課税信託に該当するものとして、その事業及び信託財産から生ずる収益に対して受託者 B が納税義務を負うことになるから、この段階で個人 X は、納税義務を免れると考えた。次に、受託者 B は、香港に居住しているため、日本居住者ではないことから、この法人課税信託につき、受託者 B は外国法人とされる。しかし、問題

161 本庄資・前掲注（69）、929 頁。スキーム 3-4 を参考にしている。

の収益は日本の国内源泉所得になるので日本で課税されるという点を回避するため、いったん香港居住者 B に帰属するはずの収益をさらに国外源泉所得に変更する必要があるという弁護士の助言により、X は香港において B の妻を受託者とする信託契約により外国信託を設定し、オリジナル法人課税信託（受託者 B）がこの外国信託（受託者 B の妻）に法人課税信託から信託された X の事業及び信託された財産を移転することにした。この複層化信託スキームで、プロモーター（弁護士）は、日本の国内源泉所得は、オリジナル法人課税信託に帰属せず、すでに香港において外国信託に信託されているので、その段階で外国信託に帰属する収益は、香港源泉所得であって、委託者は外国居住者 B、受託者は外国居住者 B の妻、信託された事業及び財産はオリジナルには日本にあるとしても、外国法人とされる（法人課税信託）に法的に帰属する「事業及び財産」は外国信託に法的に帰属している以上、日本の課税を受ける理由はないと主張する。

日本は、このようなステップ取引を全体としてとらえ一体の取引とみて、なお、オリジナルな委託者 X が実質的に外国居住者 B 及び外国居住者 B の妻を直接又は間接に支配するなどの認定（事実認定）により個人 X を受益者とみなし、受益者課税の原則を適用することができるか。また、日本は、オリジナルな法人課税信託を認めるが、香港の外国信託を実体のない「仮装信託」「架空信託」と認定（事実認定）して、外国居住者 B に対する受託者課税を行うことができるか。さらに、日本は、外国信託を認め、これも X が委託者となり、外国居住者 B の妻が受託者である法人課税信託であることを理由に、法人課税信託又は受託者 B が日本国内源泉所得の源泉である事業及び財産を委託者として外国信託に移転していたとしても、外国信託に帰属したオリジナル日本国内源泉所得は、香港源泉所得でなく、依然として国内源泉所得であると主張して、複層化信託スキームにおける帰属収益の源泉地の決定のルールを明確化にして日本で課税することができるか。

このケースと異なり、この香港の外国信託の委託者が個人 X でなく、オリジナル法人課税信託又は B として設定する場合にも、受託者 B の妻を外国法人とするこのような外国信託を日本税制上の法人課税信託として扱うのか否か、という問題について検討する必要がある。

事例検討 3:

このスキームでは、個人 X が自己の所有資産を現物出資して会社 A を設立し、この会社 A が委託者となって、受託者である A の特殊関係者（子息）B との間で、存続期間 25 年とする信託契約を締結している。日本の信託税制においては、その信託の効力が生じた時又は信託契約に定められた存続期間の定めの変更の効力が生じた時において、委託者である法人又はその特殊関係者が受託者であるすなわち「自己信託等」であり、かつ、効力発生時等においてそれ以後の存続期間が 20 年を超えるものとされている場合には、法人課税信託とされる（法人税法 2 条 29 号の 2 ハ(2)）ため、このスキームでは、委託者は「法人課税信託」を選択している。

そして、納税義務を負う受託者 B は、香港に居住し日本居住者ではないため外国法人とされ、さらに日本のオリジナル信託が、個人 X により設定されている外国信託（B の妻が受託者）との間で信託契約を締結し、個人 X の事業及び信託された財産を移転している。このように複層化された外国信託スキームにより、日本の国内源泉所得は外国信託に信託されているので、香港源泉所得として国外源泉所得に変更されており、日本の課税庁は課税することができないと考えられる。

さらに日本は、このようなステップ取引を全体としてとらえ一体の取引とみることに消極的であるため、このような委託者 X が実質的に支配する場合に租税回避を図られる可能性がある。

第3章 諸外国の信託の課税ルール

はじめに

第3章では、法人課税信託における外国信託を利用した租税回避スキームへの対抗策の参考として米国、英国、ドイツの税制を概観する。まず、米国はグランター・トラスト・ルールを採用しており、委託者その他の所有者が、信託の所得又は資産を支配又は管理（*dominion and control*）する権限を留保するすべての信託を、グランター・トラスト（*Grantor Trusts*）として規定しており（IRC671～679）、信託の支配による濫用的タックス・スキームに対して有効な制度であると考えられるからである。次に、英国には委託者への利益帰属主義ルール（*benefit to settlor rules*）があり、継承的財産処分（*settlement*）に適用されると、継承的財産処分所得の一部又は全部を委託者の所得とみなして課税がなされるからである。さらに、ドイツにおいては、現在の信託財産（元本）及び信託財産から生ずる所得は経済財（*Wirtschaftsgüter*）と呼ばれ、租税通則法第39条第1項は、経済財は所有者に帰属するとして、帰属について規定しており、同条第2項で経済財に対して事実上の支配（*tatsächliche Herrschaft*）をなすときは、経済財に対する作用を所有者から経済的に排除することができるように、当該経済財は当該所有者以外の者に帰属すると例外規定を置いているからである。

第1節 米国の信託の課税ルール

3-1-1 米国の基本的な信託税制

私法上の有効な信託（*trust*）は、分離した法的主体（*a separate legal entity*）を創設する「合法的な信託アレンジメント（*a legitimate trust arrangement*）」であり、このアレンジメントの当事者の義務、権限及び責任については、州法（*local law*）及び信託契約（*trust agreement*）によって決定される¹⁶²。つまり、「信託」は、資産が他者のために信託受託者に移転されるときに設定され、グランター・トラスト（*a grantor trust*）を除きその所得税の計算上分離した納税義務の主体（*a taxable entity*）とされる法的主体（*a legal entity*）である（IRC641）¹⁶³。

このエンティティ（*entity*）である「信託」を創設する契約当事者は、(i) 委託者、(ii) 受託者、(iii) 受益者及び(iv) 信託財産（*corpus*）であり、信託の組成により資産の法的権原（*legal title*）は受託者（*a trustee*）に無税で移転され、受託者は当該資産を受益者（*beneficiary*）という他の者のために「信託」を管理し、「信託財産」の法的権原を保有し、独立の「支配権」を行使し、受益者は実際に衡平法上の所有権（*コモン・ロー上の権原を除く*）のすべての利益を有

162 本庄資「外国信託による脱税・租税回避スキームの対抗策」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年、855頁。内国歳入庁（IRS）は、多様な信託アレンジメントのうち、税法上の要件を満たす信託を「合法的な信託アレンジメント」として認めている。

163 本庄資「ブッシュ政権の租税政策 ―エンティティ・アプローチ（その1）―」税経通信、2006年11月、163頁。

するものとされる¹⁶⁴。

1. 信託に対する課税方法（一般原則）

米国において、「信託」は税法上IRCサブチャプターJにより、納税義務の主体(a taxable entity)すなわち納税義務者とされており、信託の課税所得(taxable income)は、グラントーラストを除き個人(individual)と同様の方法で課税所得が計算され、受託者¹⁶⁵(fiduciary)により納付される(IRC641(b))¹⁶⁶。これは、連邦所得税における信託課税が、①信託財産の元本の分配は受益者における所得課税の対象とならず、②「信託」を法人課税の対象としないという2つの基本的な原則によるからである¹⁶⁷。

そして、「内国信託」(a domestic trust)の場合には、受け取るすべての所得に対し、全世界所得課税の原則により、その源泉のいかんを問わず課税され、「外国信託」(a foreign trust)の場合には、非居住外国人(a nonresident alien individual)と同様に課税される(IRC641~683)¹⁶⁸。ただし、小規模事業信託(electing small business trust)の一又は複数のS法人の株式から成る部分については、別の分離した信託として取り扱われ、一定の修正を受ける(IRC641(c))¹⁶⁹。

2. 信託に対する導管としての課税（導管性）

「信託」の本質は、導管(conduit)として機能する導管型事業体(conduit entity)とされ、原則として納税義務者とされるが、その課税所得を受益者に分配する場合には、「分配可能な純所得」¹⁷⁰(distributable net income : DNI)の金額を限度として受益者に対する分配を所得控除

164 本庄資・前掲注(162)、856頁。

165 IRC641(b)の原文は fiduciary が用いられており、他人のために行為する義務を課される個人又は組織をいう「受任者」のことを意味する(本庄資『アメリカ法人税制』、日本租税研究協会、2010年、399頁。)。この fiduciary は、受託者、遺言執行者、法定遺産管理人、管財人、後見人など他者から特別な信任を得た者であるから(本庄資『アメリカの租税政策』、税務経理協会、2007年、445頁。)、以下「受託者」として記述する。

166 本庄資・前掲注(162)、856頁。なお、IRC641(b)の原文は、The taxable income of an estate or trust shall be computed in the same manner as in the case of an individual, except as otherwise provided in this part. The tax shall be computed on such taxable income and shall be paid by the fiduciary.

167 佐藤英明『信託と課税』、弘文堂、2000年、22頁。

168 本庄資・前掲注(162)、856頁。

169 本庄資・前掲注(162)、856頁。

170 当期の「分配可能な純所得」とは、次の修正により算定される信託の課税所得をいう(IRC643(a))。

(1)分配の所得控除(Deduction for distributions) : IRC651及び661によりいかなる控除も考慮に入れない(No deduction)。

(2)人的控除(Deduction for personal exemption) : IRC642(b)によりいかなる控除も考慮に入れない。

(3)キャピタル・ゲイン及びキャピタル・ロス(Capital gains and losses) : 資本資産(capital assets)の売却・交換からの収益は、当該収益が信託財産に配分され、かつ、(A)当期に受益者に支払われ、貸方記入され、又は分配されることとされるものでなく、あるいは(B)IRC642(c)の目的のために支払われ、恒久的に留保され、又は使用されるものでない限り、除外される。資本資産の売却・交換からの損失は、当該損失が資本資産の売却・交換からの

することができる¹⁷¹。

つまり、IRC651において、信託契約が所得の全部を当期に分配すべき (to be distributed currently) ことを規定し (IRC651(a)(1))、かつ、一部の金額を支払い、別に恒久的に留保し、又はIRC642(c) (慈善等の目的のための控除) に規定する目的のために使用することを規定していないすべての信託について、当該信託の課税所得の計算上、当期の所得のうち当期に分配すべきこととされる金額を所得控除することが認められ (IRC651(a)(2))、当期に分配されることとされる所得の金額が当期における信託の「分配可能な純所得」を超える場合には、所得控除は分配可能な純所得の金額に制限される (IRC651(b))¹⁷²。

すでに摘発された濫用的スキームでは、「利益の分配」を重要視し、分配されるべき利益を圧縮するために、信託の所得を過大な費用の所得控除で減少させ、残る利益を「受益者」という名の他の信託や他の事業体への分配として所得控除することによってIRSに申告すべき信託の課税所得さらに受益者の課税所得を減少させ、ゼロとしている¹⁷³。

3. 外国信託の利用に伴い課税を困難 (hard-to-tax) にする問題

米国では、受益者が国内において信託を通じて得た利益に関して適正に申告する限り、信託に課税する必要がないとするが、米国の納税者が「外国信託」 (a foreign trust) を通じて利益を得る場合には、米国の財産が外国の受託者に対して無税で譲渡されるばかりでなく、その信託財産から生じる利益についても捕捉が困難になり、課税が困難になる¹⁷⁴。

そこで、米国納税者が資産を譲渡する外国信託は、一人以上の米国受益者を有する場合、「グラントートラスト」 (a grantor trust) として取り扱い、外国信託が稼得する所得は、グラ

収益で、当期に受益者に支払われ、貸方記入され、又は分配されることとされるものの計算上考慮に入れられる範囲を除き、除外されるものとする。

(4)異常配当及び課税株式配当 (Extraordinary dividends and taxable stock dividends) : 受託者が配当が信託財産に配分されることを決定したことを理由に善意で受益者に支払わず又は貸方記入しない異常配当又は課税株式配当から成る総所得項目が除外される。

(5)免税利子 (Tax-exempt interest) : IRC103 (州債・地方債の利子) が適用される免税利子が含まれる。

(6)外国信託の所得 (Income of foreign trust) : 外国信託について、(A) 国外源泉所得 (IRC265(a)(1) (一定の所得控除の否認) の規定がなければ当該所得に配分されるべき支出につき控除できる金額を減算する) が含まれ、(B) 国内源泉所得が IRC894 (租税条約により免除される所得) にかかわらず算定され、(C) 外国信託には para.(3)は適用されない。

(7)濫用的取引 (Abusive transactions) : 濫用的取引を防止する財務省規則の制定権を財務長官に付与する。

171 本庄資『アメリカの租税政策』、税務経理協会、2007年、440頁。

172 本庄資・前掲注(162)、856-857頁。当期の所得のうちIRC651により信託によって当期に分配されることとされる金額は、実際に分配されたか否かを問わず (whether distributed or not)、当該所得が分配されることとされる受益者の総所得 (gross income) に算入されるものとする (IRC652(a))。この金額が分配可能な純所得を超える場合、各受益者に分配されることとされる所得の金額が全受益者に分配されることとされる所得の金額に占める割合と同じ割合 (same ratio) に相当する分配可能な純所得の金額を各受益者の総所得に算入するものとする (IRC652(a))。IRC652(a)の金額は、受益者の段階でも信託の段階における性質と同じ性質 (same character) をもつものとする (IRC652(b))。(本庄資・前掲注(162)、857頁。)

173 本庄資・前掲注(162)、857頁。

174 本庄資・前掲注(162)、858頁。

ンター・トラスト・ルールにより、連邦税法上は信託ではなく委託者に対して課税されるため、信託は課税上分離した納税義務の主体と認識されず、信託所得はこれが他の当事者に分配されるか否かにかかわらず、委託者に課税される¹⁷⁵。

3-1-2 米国信託の種類及び受益者への分配の所得控除

1. 連邦税法における信託の種類¹⁷⁶

連邦税法では、次のような種類の信託が規定されている。

- (1)清算信託 (Liquidating Trusts) ¹⁷⁷
- (2)適格取消可能信託 (Qualified Revocable Trust : QRT) ¹⁷⁸
- (3)一信託として取り扱われる複数信託 (Multiple Trusts treated as One) ¹⁷⁹
- (4)墓地永久供養信託 (Cemetery Perpetual Care Trusts) ¹⁸⁰
- (5)委託者留保購入年金信託 (Grantor Retained Annuity Trust : GRAT) 及び委託者留保ユニトラスト (Grantor Retained Unitrust : GRUT) ¹⁸¹
- (6)適格私宅信託 (Qualified Personal Residence Trust : QPRT) ¹⁸²
- (7)慈善リメインダー信託 (Charitable Remainder Trusts) ¹⁸³

175 本庄資・前掲注(162)、858頁。

176 本庄資『アメリカ法人税制』、日本租税研究協会、2010年、45-47頁。

177 清算信託 (Liquidating Trusts) とは、組織に移転される資産の清算 (liquidating) 及び分配 (distributing) を主目的として組成され (organized)、組織の活動が目的の達成のため合理的に必要な場合に、信託として取り扱われる組織をいう (Reg. §301.7701-4(d))。この信託を判定する基準は、信託の目的である。

178 適格取消可能信託 (QRT) の受託者 (trustee) 又は関連遺産財団の管理人 (executor of an estate) が関連遺産財団の一部として課税されることを選択する場合、所得税の適用上、QRT は、分離した信託 (separate trust) としてではなく、死者 (decedent) の遺産財団の一部として取り扱われる (IRC645(a))。適格取消可能信託 (QRT) とは、死者が委託者として有していた権限 (power in the grantor) の結果として死者が所有するものとみなされる信託又は信託の一部分をいう (IRC645(b)(1))。

179 委託者又は遺言者は、複数の受益者のために一文書 (secretary) をもって複数の信託を設定することができ、その所得は信託ごとに別々に課税されるが、信託の委託者が実質的に同一 (substantially the same grantor or grantors) であり、かつ、主たる受益者が実質的に同一 (substantially the same primary beneficiary or beneficiaries) であり、かつこのような信託の主目的が租税回避 (avoidance of the tax) である場合には、所得税の適用上、複数信託 (2 or more trusts) は一信託 (1 trust) として取り扱われる (IRC643(f))。

180 墓地永久供養信託は、墓地 (gravesites) の維持 (maintenance) と供養 (care) のために墓所に分配される金額を分配可能な純所得 (DNI) の限度内で控除する (aggregate) ことができる (IRC642(i))。永久供養ファンド信託 (Perpetual Care Fund Trust) ともいう。墓地の所有者、相続人及び大衆はこの信託の受益者とされないから、この分配はその所得に算入されず、この分配された金額は、墓地会社 (cemetery corporation) の通常の所得として課税される (IRC61、652、662)。

181 GRAT 及び GRUT については、家族に対する信託の移転に通常適用される評価ルールは、適格持分 (qualified interest) には適用されない。適格持分には、(a)毎年支払われる明示金額 (前年の支払金額の 120 % 以下の金額) を受け取る権利、(b)毎年支払われる金額 (信託財産の一定割合である金額、前年支払われた割合の 120% 以下の割合を限度として決定される) を受け取る権利、又は(c)信託の他の持分のすべてが(a)若しくは(b)の支払である場合における不確定でない残余持分 (remainder interest) が含まれる (IRC2702(b), Reg. §25.2702-3)。

182 家族に対する信託の移転 (transfer) に通常適用される評価ルール (Valuation rules) は、QPRT には適用されない (IRC2702(a)(3)(A)(ii))。QPRT は、住宅所有者がその子女に住宅を将来贈与し、予定年数の間、その住宅に引き続き居住する権利を留保する撤回不能信託である (IRC2702)。

(8)別居手当信託 (Alimony Trusts) ¹⁸⁴

(9)交換ファンド信託 (Exchange Fund Trusts) ¹⁸⁵

(10)小事業信託 (Small Business Trusts) ¹⁸⁶

2. 受益者への分配の所得控除 (導管型事業体の特性) ¹⁸⁷

米国の連邦税法上、信託は (i) シンプル・トラスト (Simple trust) と (ii) コンプレックス・トラスト (Complex trust) に区分され、異なるルールが適用される (Reg. §1.651(a)-1~1.651(a)-4、Reg. §1.661(a)-1) ¹⁸⁸。

(1) シンプル・トラスト (Simple trust)

シンプル・トラスト¹⁸⁹とは、受託者が現実に分配するか否かを問わず、信託証書 (trust instrument) により、当期に信託が得た所得の全額 (all of its income) を受益者に分配すべきものであり (1.651(a)-1(a))、かつ、一部の金額を支払い、別に恒久的に留保し (permanently set aside)、又は信託契約において慈善等の目的のための控除¹⁹⁰ (charitable, etc., purposes) に関する条項 (IRC642(c)) に規定する目的のために使用することを規定していないすべての信託をいう (IRC651(a), Reg. §1.651(a)-1, Reg. §1.651(b)-1) ¹⁹¹。つまり、このシンプル・トラストにおいて

183 慈善以外の受益者がいる場合、所得税、遺産税及び贈与税の適用において、信託の残余持分の贈与に係る慈善寄附金控除の適用は、慈善リメインダー職入年金信託 (Charitable remainder annuity trust : CRAT) (IRC664(d)(1)) 及び慈善リメインダーユニットラスト (Charitable remainder unitrust : CRUT) (IRC664(d)(2)) の2種類の信託に限り、認められる (IRC664(e))。他のすべての信託では、残余持分の贈与については、慈善寄附金控除は、否定される。

184 IRC682 の別居手当信託は、離婚 (divorce) を予想して設定されたものでないものをいい、離婚又は別居の時に設定される別居信託の選択を排除している (Reg. §1.71-1, 1.682(a)-1~1.682(c)-1)。この別居手当信託の受益者は、通常の信託ルールにより、分配可能な純所得 (DNI) を限度として、課税される。

185 信託への資産の移転は、当該資産の売却その他の処分として取り扱われず、信託への資産の移転者 (transferor) は、所得税の適用上、通常損益を認識する必要はなく (IRC683)、(a)信託への移転の結果、直接・間接に移転者の持分の転換を生じ、かつ、(b)譲受者が不動産投資信託 (REIT) である場合、信託は投資会社として取り扱われる (Reg. §1.351-1(c)(1))。

186 小事業信託は、個人 (individual)、遺産財団 (estate) 又は一定の免税団体のみを受益者とする信託である。このような信託の持分は購入によって取得できず、この信託は選択小事業信託 (electing small business trust) として取り扱われることを選択する必要がある。免税信託、CRAT、CRUT 及びサブチャプターS信託は、一般に、小事業信託となる資格がない (IRC1361(e))。小事業信託は、S法人の株式を保有することができる。信託のうち又は複数のS法人の株式から成る部分は、信託が保有するS法人株式に帰すべき所得税の計算上、分離した信託として取り扱われ、信託所得のうちこの部分は、遺産財団及び信託の最高税率 (通常の所得には35%、純キャピタル・ゲインには15%) で課税される。

187 本庄資・前掲注 (176)、47頁。

188 本庄資・前掲注 (176)、399頁。

189 このシンプル・トラストは、「単純信託」と訳されることもある。(占部裕典『信託課税法～その課題と展望～』、清文社、2001年、44頁。伊藤公哉『アメリカ連邦税法 (第4版)』、中央経済社、2009年、546頁。)

190 慈善寄付附金控除 (charitable contributions deductions) については、本庄資『アメリカ法人税法講義』、税務経理協会、2006年、207頁及び本庄資・前掲注 (176)、86頁を参照。

191 本庄資・前掲注 (176)、47頁。なお、IRC651 の原文は、(a) Deduction.-In the case of any trust the terms of which- (1) provide

は、原則として信託は所得を留保することができない¹⁹²。そのため、シンプル・トラストは、受託者が現実に課税年度末の後（after the close of the taxable year）まで分配しなくても、受託者が当期に受益者に分配する義務を負う所得の金額を、信託の分配可能純所得（distributable net income : DNI）の限度内で控除することができる（IRC651, Reg. §1.651(b)-1, 1.652(a)-2(a)）¹⁹³。

そして、当期の所得のうち IRC651 により、シンプル・トラストの受益者に分配されるべき所得の金額は、課税年度中に分配されるか否かにかかわらず、DNI を限度として、受益者の総所得（gross income）に算入される（IRC652(a), Reg. §1.652(a)-1～1.652(c)-4）¹⁹⁴。なお、信託の委託者（grantor）、受益者（beneficiary）又はこれらの関連者である米国の者（a United States person）に対し、直接又は間接（directly or indirectly）にローンをする外国信託（foreign trust）は、シンプル・トラストとして扱われれない（IRC643(i)(1), IRC643(i)(2)(D)）¹⁹⁵。また、このシンプル・トラストは、グランタートラストではなく、グランタートラストとしてみなされない¹⁹⁶。

(2) コンプレックス・トラスト（Complex trust）

コンプレックス・トラスト¹⁹⁷とは、シンプル・トラスト以外のすべての信託をいう¹⁹⁸（Reg. §1.661(a)-1）。このコンプレックス・トラストは、信託が得た所得を留保し、後の年度に分配することが認められているため、その現年分配の課税関係の決定において、信託所得に加えて元本が分配された場合にその元本に相当する部分の分配を所得課税の対象から除く計算規定が必要とされる¹⁹⁹。

まず、このコンプレックス・トラスト又は遺産財団（estate）は、(1)課税年度の所得のうち当期に受益者に分配されるべき金額、及び(2)課税年度に支払い、税額控除又は分配すべき資産の金額、の総額を分配可能な純所得（DNI）の限度内で控除することができる（IRC661(a), Reg. §1.661(a)-1～1.661(c)-2）²⁰⁰。ただし、この分配が特定の金額（specific dollar amount）を受け取

that all of its income is required to be distributed currently, and (2) do not provide that any amounts are to be paid, permanently set aside, or used for the purposes specified in section 642(c) (relating to deduction for charitable, etc., purposes), there shall be allowed as a deduction in computing the taxable income of the trust the amount of the income for the taxable year which is required to be distributed currently.

192 佐藤英明・前掲注（167）、26 頁。

193 本庄資・前掲注（176）、47 頁。

194 本庄資・前掲注（171）、445 頁。

195 本庄資・前掲注（176）、47 頁。

196 本庄資・前掲注（176）、399 頁。

197 このコンプレックス・トラストは、「複雑な信託」（占部裕典『信託課税法～その課題と展望～』、清文社、2001 年、44 頁。）、また「複合信託」（伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第 4 版）』、中央経済社、2009 年、546 頁。）と訳されることもある。

198 本庄資・前掲注（176）、47 頁。

199 佐藤英明・前掲注（167）、27 頁。なお、収益を留保しうるコンプレックス・トラストにおける租税回避を防止するため、課税関係の決定はシンプル・トラストにおけるように単純ではない。

200 本庄資・前掲注（176）、47 頁。なお、IRC661 の原文は、Deduction for estates and trusts accumulating income or distributing corpus
(a) Deduction

る権利 (right) 又は受け取ったもの以外の特定の資産 (specific property) を受け取る権利を満たす (satisfaction) ためになされる場合は、この限りではない (1.661(a)-2(f), IRC661(a))²⁰¹。

次に、このコンプレックス・トラスト及び遺産財団において分配を受けた受益者は、同様に次の 2 種類すなわち(1)現実に分配されたか否かを問わず、遺産財団又は信託の所得のうち当期に受益者に分配されるべき金額 (IRC662(1))、(2)課税年度に適正に支払われ、税額控除又は分配されるべき他のすべての金額 (IRC662(2), Reg. §1.662(a)-1~1.662(b)-2) に分けて課税される²⁰²。

つまり、コンプレックス・トラスト及び遺産財団において分配を受けた受益者は、「二重課税」を合理的に排除するため、信託において控除可能な分配額のみが課税されるから、分配可能な純所得 (DNI) の金額の他に元本も分配されている場合には、分配額のうち所得課税の対象から除かれる「元本」部分を決定する必要がある²⁰³。

3. フィデュシャリー (fiduciary) の責任²⁰⁴

フィデュシャリー (fiduciary) とは、受託者 (trustee)、遺言執行者 (executor)、法定遺産管理人 (administrator)、管財人 (receiver)、後見人 (guardian) など他者から特別な信任を得た者をいう (IRC7701(a)(6), Reg. §301.7701-6, 301.7701-7)²⁰⁵。

ある者が、代理人、中間介在者又は導管として所得を受け取り、この所得を他者に支払う場合、その所得については受領者が課税されるので、フィデュシャリー申告は不要である²⁰⁶。

3-1-3 グランタートラスト

(1) グランター・トラスト・ルールの概要

グランタートラスト (Grantor Trusts) とは、委託者その他の所有者 (grantor or another person) が、信託の所得又は資産を支配又は管理 (dominion and control) する権限を留保するすべての

In any taxable year there shall be allowed as a deduction in computing the taxable income of an estate or trust (other than a trust to which subpart B applies), the sum of—

(1) any amount of income for such taxable year required to be distributed currently (including any amount required to be distributed

which may be paid out of income or corpus to the extent such amount is paid out of income for such taxable year); and

(2) any other amounts properly paid or credited or required to be distributed for such taxable year;

201 本庄資・前掲注 (176)、47 頁。

202 本庄資・前掲注 (171)、445-446 頁。

203 佐藤英明・前掲注 (167)、27 頁。

204 本庄資・前掲注 (171)、445 頁。

205 本庄資・前掲注 (171)、445 頁。

206 本庄資・前掲注 (171)、445 頁。

信託をいう²⁰⁷。このグランター・トラスト・ルールにおいては、委託者が、信託財産の全部又は一部に対して一定の権限（power）、経済的利益（benefit）又は支配（dominion and control）を留保する（retain）場合、委託者が資産の所有者とみなされる²⁰⁸（IRC671～677）。そして、信託の所得については、信託は課税上分離した主体として無視されるため、委託者は当該資産が生ずる所得（income）、所得控除（deduction）及び税額控除（credit）に基づいて課税されることとされるが（Reg. §1.671-2）、信託の残余部分については、通常の信託所得課税ルールの対象となる（Reg. §1.671-1）²⁰⁹。

なお、外国信託（Foreign trusts）に資産を直接又は間接に移転する「米国の者（A United States person）」は、当該信託の米国受益者（a United States beneficiary）がいる場合、当該資産の所有者として取り扱われるため（IRC679）、信託のすべての経費と所得は、所有者に帰属し、所有者が申告しなければならず、所有者と信託の取引から生ずる所得控除及び損失は無視される。信託との資産の非課税交換はなく、信託に移転された資産のベースは、減価償却のためステップアップされない（Revenue Ruling 85-13; 1985-1 C.B. 184）²¹⁰。

(2) グランター・トラスト・ルールの適用範囲（Grantors and others treated as substantial owners; scope）

グランター・トラスト・ルールが適用される信託のケースは、IRC673～679に規定されている（Reg. §1.671-1）。

1. 復帰権²¹¹（Reversionary interests）（IRC673）

委託者が信託設定時に信託財産の現在価値（value）の5%²¹²を超えて、信託財産（元本）（corpus）又は信託財産（元本）からの所得が委託者に復帰する権利（reversionary interest）を有している場合には、委託者が信託の所有者（owner）とみなされる（IRC673(a））²¹³。ただし、IRC673(a)の例外として、受益者（beneficiary）が委託者の直系卑属（lineal

207 本庄資「外国信託による脱税・租税回避スキームの対抗策」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年、858頁。

208 本庄資・前掲注（207）、858頁。すべての「取消可能な信託」（revocable trust）はグランター・トラストであり、IRC671、673、674、675、676、又は677に含まれるグランター・トラストの定義に該当する「取消不能な信託」（irrevocable trust）は、グランター・トラストとして取り扱われる。なお、revocable trust は撤回可能信託、irrevocable trust は撤回不能信託と訳されることもある。

209 本庄資・前掲注（171）、446頁。

210 本庄資・前掲注（176）、341頁。

211 占部裕典『信託課税法～その課題と展望～』、清文社、2001年、56頁。復帰権的権利と訳されることもある。（伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第4版）』、中央経済社、2009年、553頁。）

212 1986年のIRC改正前は、「10年ルール（10-year rule）」つまり、信託設定後10年以内に効力を生ずる復帰権を有している場合とされていたが、信託期間を操作することにより、容易に潜脱することができたため、1986年においてこの「10年ルール」に代わり「5%ルール」に改正された。（Joint Committee on Taxation, General explanation of the Tax Reform Act of 1986, 1246-1248）（佐藤英明・前掲注（167）、27頁。）

213 占部裕典・前掲注（211）、56頁。なお、委託者の復帰権の現在価値は、委託者が有する裁量（discretion）を最大に行使したと仮定することにより決定する（松永和美「米国の信託の税制について」、信託238号、2009年5月、49頁。）

descendant) であり、かつ信託財産の一部に関する現在の権利 (present interests) のすべてを有する場合において、受益者が21歳以下で死亡した場合には、信託財産 (portion) が委託者に復帰される、とされている場合には、委託者は所有者とみなされない (IRC673(b))²¹⁴。

2. 受益内容の変更権限 (Power to control beneficial enjoyment) (IRC674)

委託者は、信託財産 (元本) 又は信託財産 (元本) からの所得の受益の享受 (beneficial enjoyment) が、(対立当事者 (相反当事者) (adverse party) の承認 (approval) 又は同意 (consent) なく) 委託者又は非対立当事者 (非相反当事者)²¹⁵ (nonadverse party) 又はその両方によって行使されうる処分権限 (power of disposition) に従うような信託財産の一部の所有者として取り扱われる (IRC674(a))²¹⁶。

ただし、この包括的なIRC674(a)の例外規定 (exception) として、IRC674(b),(c)及び(d)に広範囲にわたって、委託者課税信託とはならない権限を列挙している (IRC1.674(a)-1)。

まず、IRC674(b)については、その権限を誰が保有していても委託者課税信託の適用要件とはならない権限である²¹⁷。条文上、次のように詳細に規定されている。

- ① 委託者は、法的な扶養義務 (legally obligated to support or maintain) がある場合がなければ、受託者 (受託者又は共同受託者として代理する委託者を含む) の裁量で、委託者の配偶者 (spouse) 以外の扶養親族の扶養 (support or maintenance) のためにその所得が用いられ又は分配されたとしても、その所得は委託者に帰属しない (IRC674(b)(1), 677(b))²¹⁸。
- ② 委託者が復帰権 (Reversionary interest) を有している場合に、IRC673の下で委託者が信託の所有者 (owner) とみなされる期間経過後にのみ生じる出来事 (event) による所得の受益内容 (beneficial enjoyment) に影響を与える権限 (IRC674(b)(2))²¹⁹。
- ③ 委託者が処分権限を遺言 (will) によってのみ執行 (行使) されうる権限 (power exercisable) を有するにすぎず、委託者又は非対立当事者の裁量により所得を蓄積する (accumulate) 権限を有しない場合には、例外として委託者は課税されない (IRC674(b)(3))²²⁰。
- ④ 寄付金控除 (charitable contribution) の対象となるような目的への信託財産 (元本)

214 佐藤英明・前掲注 (167)、47 頁。

215 IRC672(a)によると、対立当事者とは、信託に関して有する権限の行使又は非行使によって反対の影響を受ける実質的な受益権を有する者をいう。非対立当事者とは、対立当事者以外の者をいうと定義されている。グラントーは、その権限の行使について対立当事者の同意を要する場合には 674 条の適用を受けずに権限を留保することができる。(松永和美「米国の信託の税制について」、信託 238 号、2009 年 5 月、71 頁。)

216 佐藤英明・前掲注 (167)、47 頁。

217 佐藤英明・前掲注 (167)、49 頁。

218 占部裕典・前掲注 (211)、57 頁, 59 頁。

219 佐藤英明・前掲注 (167)、47 頁。

220 占部裕典・前掲注 (211)、59 頁。

(corpus) 又は所得の分配 (allocate) に関する権限²²¹ (IRC674(b)(4))

- ⑤ 受益者への一定の信託財産 (元本) 分配 (distribute) 権限であり、(A) 一つは、「信託証書 (trust instrument) に定められた合理的で明確な基準²²² (reasonably definite standard)」までに限られた権限の場合であり、(B) もう一つは、信託財産 (元本) が別々の信託 (separate trust) を構成しているかのように、信託財産 (元本) の持分比率 (proportionate share) に応じて所得の受益者 (income beneficiary) に対して分配される場合である²²³ (IRC674(b)(5))。
- ⑥ 一時的に所得を留保する権限であり、一つは、(A) ある受益者に分配されるべき所得を一時的に留保しうるが、その留保所得は当該受益者、当該受益者の遺産 (estate) 若しくは代理人 (appointee) に分配されるか、又は、(B) 信託終了時 (on termination of the trust) 若しくは留保された所得により増加した信託財産の分配と同時に、信託証書において撤回不能な (irrevocably) 特定された持分 (share) に応じて、当該所得の受益者に分配しなければならない場合である (IRC674(b)(6))²²⁴。
- ⑦ 所得 (収益) 受益者が行為無能力者 (disability) 又は未成年 (under the age of 21 years) である間は、信託財産 (元本) の所得を留保する権限である²²⁵。(IRC674(b)(7))。
- ⑧ 信託財産に帰属する収益と支出を、信託財産 (元本) と所得とに分配する (allocate) 権限である (IRC674(b)(8))²²⁶。

次に、IRC674(c)については、権限の保有主体を問わないIRC674(b)と異なり、委託者を兼ねる受託者が行使できず、また、受託者の過半数が委託者の意思 (wishes of the grantor) に従う関連・従属的な当事者 (related or subordinate parties) である場合も保有することができない権限である²²⁷。法はこの要件を満たす受託者を独立的な受託者 (independent trustee)、「独立した受託者 (independent trustee)」と呼んでいる²²⁸。

この場合、権限の行使に他人の同意が必要とされておらず、このような独立した受託者は、委託者課税信託とされることなく、自らの裁量によって、信託の所得を受益者に分配し若しくは割当て又は留保し、又は、当該受益者が収益受益者であるか否かにかかわらず、

221 佐藤英明・前掲注 (167)、48 頁。

222 「合理的で明確な基準 (reasonably definite standard)」とは、例えば受益者の「教育、生活の維持、若しくは健康 (education, support, maintenance, or health)」「合理的な生活の支援や慰問 (reasonable support and comfort)」「慣れ親しんだ生活水準の維持 (maintain his accustomed standard of living)」「緊急の必要性 (meet an emergency)」であるが、「受益者の楽しみ、希望又は幸福 (pleasure, desire, or happiness of a beneficiary)」は、「合理的で明確な基準」に限られないとされている (Reg. §1.674(b)-1(b)(5)(i))。(佐藤英明・前掲注 (167)、49 頁。)

223 佐藤英明・前掲注 (167)、48 頁。

224 佐藤英明・前掲注 (167)、49 頁。

225 占部裕典・前掲注 (211)、59 頁。IRC674(b)(7)の場合には IRC674(b)(6)と異なり、所得 (収益) 受益者が、留保された所得を最終的に受け取ることが確保されなくてもよいとされている。(佐藤英明・前掲注 (167)、49 頁。)

226 佐藤英明・前掲注 (167)、49 頁。

227 佐藤英明・前掲注 (167)、49 頁。

228 佐藤英明・前掲注 (167)、49 頁。

受益者に元本を分配する権限を保有することができるが、そのような権限の行使が、信託法上の一般的な受託者の義務に制限されていることは当然である²²⁹。

3. 委託者の利益のために行使されうる管理支配権限 (administrative powers) (IRC675)

委託者は、次のように信託の管理支配権が受益者のためではなく、主として委託者のために行使されうるような場合、信託の部分について所有者として取り扱われる (IRC675)。

第一は、委託者又は非対立当事者 (非相反当事者) (nonadverse party) が、対立当事者 (adverse party) の同意を得ず、適正な対価 (adequate consideration in money or money's worth) 以下で信託財産又は信託財産からの所得を取引する権限を有している場合である (IRC675(1))。

第二に、委託者又は非対立当事者 (非相反当事者) (nonadverse party) が、十分な利子 (interest) 又は担保 (security) がなく、直接又は間接に信託財産 (元本) 又は所得から借入れを行う権限を有している場合である (IRC675(2))²³⁰。

第三に、委託者が直接又は間接に信託財産又は所得から借入れを行い、課税年度の開始時より前に利息を含む借入れを弁済 (completely repaid) していない場合は、委託者はその財産の所有者として取扱われる (IRC675(3))²³¹。ただし、委託者又は委託者に従う関連・従属的な当事者 (related or subordinate trustee) のいずれでもない独立した受託者が貸付けを行う場合、十分な利子と担保がある貸付けは除くこととされる (IRC675(3))²³²。

最後に、委託者が、受託者としての資格 (fiduciary capacity) ある者である受託者の同意なく、特定の管理権限 (power of administration) を行使する場合である (IRC675(4))²³³。この特定の管理権限とは、株式の議決権 (voting of stock) の行使²³⁴ (IRC675(4)(A))、信託財産の投資²³⁵ (investment) (IRC675(4)(B))、又は、信託財産と等価交換をする権限をいう (IRC675(4)(C))。

4. 撤回可能信託 (Power to Revoke) (IRC676)

委託者若しくは非対立当事者又はその両者によって、信託財産のある部分に対する受益権原 (title) を委託者に復帰させる権限 (the power to revest) が行使される場合、委託者は当該信託財産の所有者として取扱われる (IRC676(a))²³⁶。

229 佐藤英明・前掲注 (167)、50 頁。

230 佐藤英明・前掲注 (167)、51 頁。占部裕典・前掲注 (211)、60 頁。

231 佐藤英明・前掲注 (167)、51 頁。

232 佐藤英明・前掲注 (167)、51 頁。

233 占部裕典・前掲注 (211)、60 頁。

234 議決権による支配 (voting control) の観点から、委託者と信託の保有する株式が重要である場合に限る。(佐藤英明・前掲注 (167)、51 頁。)

235 議決権による支配の観点から、委託者と信託の保有する株式が重要である法人の株式等 (stocks or securities) が信託財産である場合に限る

236 佐藤英明・前掲注 (167)、41 頁。

5. 委託者に利益を与える信託 (Income for Benefit of Grantor) (IRC677)

対立当事者の同意を得ず、委託者若しくは非対立当事者又は両者の裁量 (discretion) に
よって、(1) 委託者又は委託者の配偶者 (grantor's spouse) に分配されるかもしれない場
合 (IRC677(a)(1))、(2) 将来、委託者又は委託者の配偶者に分配されるために保持され
又は留保されるかもしれない場合 (IRC677(a)(2))、(3) 委託者又は委託者の配偶者の生
命保険にかかる保険料 (premiums) の支払いとして利用されるかもしれない場合 (IRC677
(a)(3)) には、委託者はその所得のもとになる信託財産の部分の所有者として取り扱われ
る (IRC677(a))²³⁷。

6. 受託者支配信託 (beneficiary-controlled trust) (IRC678)

委託者以外の者で、(1) 信託財産 (元本) 又は所得を自らに投資しうのような権限を
行使できる者 (IRC678(a)(1))²³⁸、又は (2) そのような者が権限の一部を放棄し又は修正
した後に、なお残る権限がIRC671～IRC677の委託者課税信託の要件を満たす場合には
(IRC678(a)(2))、その者は信託財産 (portion) の所有者として取り扱われる (IRC678(a))
²³⁹。

また、当該信託がすでに委託者課税信託である場合、IRC678の要件を満たす者がいて
も、重ねて信託財産の所有者とみなされることはないが (IRC678(b))、扶養のための信
託及び権限に関しては、IRC678(b)と同様に、現実を受領した部分についてのみ課税され
る旨の特則がある (IRC678(c))²⁴⁰。

(2)外国グランタートラスト

グランタートラストは、信託の悪用による租税回避を防止する規定として機能するが、
多様な非課税スキームにグランタートラストが利用されることがあり、特に外国信託を利用
した租税回避・脱税スキームについて、米国が最も対処に腐心した結果、実質的に信託
の存在を否定する外国グランタートラスト (Foreign Grantors Trusts) 制度を設けている²⁴¹。

この外国グランタートラストは、①アウトバウンド外国グランタートラストと②インバ
ウンド外国グランタートラストの2つに大別される²⁴²。

237 佐藤英明・前掲注 (167)、41 頁。占部裕典・前掲注 (211)、58 頁。

238 占部裕典・前掲注 (211)、350 頁。

239 佐藤英明・前掲注 (167)、52 頁。この受託者支配信託は、委託者以外の者が実質的な所有者として取り扱われる場
合であり、リーディング・ケースの名称を用いて、Mallinckrodt Trust と呼ばれる。(松永和美「米国の信託の税制に
ついて」、信託 238 号、2009 年 5 月、50 頁。)

240 佐藤英明・前掲注 (167)、52 頁。

241 本庄資・前掲注 (171)、446 頁。

242 本庄資・前掲注 (176)、47 頁。

①アウトバウンド外国グランター・トラスト（「一人以上の米国受益者を有する外国信託」）
（IRC679）

外国信託（foreign trust）（IRC6048(a)(3)(B)(ii)に規定する信託を除く）に資産（property）を直接・間接に移転する（transfer）「米国の者」（United States person）は、当期に当該信託のいかなる部分もその米国受益者（United States beneficiary）が存在する場合には、当期に当該資産に帰せられる部分の所有者として取り扱われ（IRC679(a)(1)）、当該資産により生じた所得は当該移転者に対して課税される（IRC679(a)）²⁴³。

米国の者が外国信託の委託者であり、かつ、外国信託に資産を移転する場合、当該信託は、（A）信託契約（信託条項）（terms of trust）により、信託の所得又は信託財産（元本）のいかなる部分も、課税年度中、「米国の者」に、又は「米国の者」のために支払われ又は蓄積（留保）されず（IRC679(c)(1)(A)）、かつ、（B）当該信託が当期に終了する（terminate）場合、当該信託の所得又は当該信託の信託財産（元本）のいかなる部分も、「米国の者」に、又は「米国の者」のために支払われない場合（IRC679(c)(1)(B)）を除き、課税年度に米国の受益者（United States beneficiary）を有するものとみなされる（IRC679(c)(1)）²⁴⁴。

このIRC679(c)(1)の適用上、外国法人（foreign corporation）、外国パートナーシップ（foreign partnership）又は外国信託若しくは外国遺産財団（foreign trust or estate）に支払われ又はそれらのために蓄積（留保）される金額は、（A）外国法人がIRC957(a)に規定する被支配外国法人（controlled foreign corporation）である場合、（B）「米国の者」が外国パートナーシップのパートナーである場合、（C）外国信託又は外国遺産財団が米国受益者を有する場合、「米国の者」又は「米国の者」のために支払われ又は蓄積（留保）されるものとみなされる（IRC679(c)(2)）²⁴⁵。

財務長官（secretary）は、このIRC679を実施するために必要な財務省規則（regulations）の制定権が付与されている（IRC679(d)）²⁴⁶。

②インバウンド外国グランター・トラスト

外国グランター・トラストの利用による租税回避を防止するため、米国のグランター・トラスト・ルールは、別段の定めがない場合には、一般に外国の者に所有されるとみなされ

243 本庄資・前掲注（207）、858 頁。このルールは、外国信託へ資産譲渡者に多くの内国信託に適用されるグランター・トラスト・ルールを適用するものであり、米国の者（米国の市民若しくは居住者、内国法人、遺産財団若しくは信託を含む）に適用される。（本庄資・前掲注（176）、47 頁。）

244 本庄資・前掲注（176）、47 頁。

245 本庄資・前掲注（207）、858 頁。

246 本庄資・前掲注（207）、858 頁。

ない信託の部分については適用されない(IRC672(c),(f), IRC665(d)(2), IRC901(b)(5), IRC643(h))²⁴⁷。

グラントー・トラスト・ルール（サブパートEに規定されているIRC672(f)(1)）は、米国の市民（citizen）若しくは居住者（resident）又は内国法人（domestic corporation）の所得の計算上、直接・間接に考慮に入れる金額が生じる時にのみ適用される（Reg. §1.672(f)-1）。

主たる目的が租税回避（avoidance of United States tax）である計画（plan）に従って、受益者が外国信託から資産を受け取る場合、Reg. §1.643(h)-1(b)を除き、米国の者に支払われた金額で外国信託から直接・間接に生ずるものは、その支払者が委託者でない場合、外国信託が直接支払ったものとみなされる（Reg. §1.643(h)-1）。

3-1-4 米国の濫用的信託スキーム

濫用的信託スキームは、導管の性質を利用して用いられる場合、所得分配と法外な経費により租税が回避されるため、米国では、この濫用的信託スキームを内国信託スキームと外国信託に区分し明らかにしている²⁴⁸。

(1) 濫用的内国信託スキーム

IRC に把握されている濫用的内国スキームとして典型的なものは、①事業信託（Business trust）、②設備・サービス信託（Equipment or service trust）、③家族の住居信託（Family residence trust）、④慈善信託（Charitable trust）、⑤資産保護信託（Asset protection trust）がある²⁴⁹。

このうち、①事業信託（Business trust）については、現在の事業を信託に移転するスキームで、（i）人格のない事業組織（an unincorporated business organization）、（ii）ピュア・トラスト（a pure trust）といわれ、納税者がその事業の支配を放棄する外観を装うが、納税者が支配する受託者その他の事業体を通じ、引き続き日常活動を行い、事業所得の流れを支配するスキームであり、課税上の取扱いにおいてこのようなアレンジメントに対しては、租税上の救済を与えないとされる²⁵⁰。裁判例においては、多様な概念（経済的実質の欠如、仮装取引、所得移転など）を用い、事業所得は納税者に課税すべきであるとし、このようなアレンジメ

247 本庄資・前掲注（176）、48 頁。外国信託について、「信託に課される租税」（taxes imposed on the trust）には、外国又は米国属領が課する所得税の金額で、適正に配分されるものが含まれ（IRC665(d)(1)）、財務省規則により、委託者又は他の者がサブパート E（グラントー・トラスト）（IRC672(f)を除く）に基づき信託のすべての部分の所有者として取り扱われるすべての外国信託について、「信託に課される租税」には、信託所得について委託者又は他の者に外国又は米国属領が課する所得税の配分される金額が含まれる（IRC665(d)(2)）。（本庄資・前掲注（207）、859 頁。）

248 本庄資・前掲注（176）、338 頁。

249 本庄資・前掲注（207）、860 頁。本庄資・前掲注（176）、338 頁。

250 本庄資・前掲注（176）、338 頁。

ントはグラントラストであり、法人とみなすという判示するものもある²⁵¹。

また、慈善信託 (Charitable trust) については、このスキームは、納税者が自称慈善信託に資産又は所得を移転し、寄附控除を行い、慈善信託又は慈善団体はこの納税者又はその家族のために私的経費、教育費又は遊興飲食費を支払い、慈善信託はこの支払を税務申告書において慈善控除として計上するスキームである²⁵²。課税上このような慈善団体については、その適格性のない場合があり、IRS の免除認定がない場合があり、寄附者がその寄附から私的利益を受ける場合には、慈善寄附控除それ自体が認められない²⁵³。

(2) 濫用的外国信託スキーム

この濫用的外国信託は、金融秘密を厳守し、信託にはほとんど課税せず、又は全く課税しない国・地域 (オフショア金融センター、タックス・ヘイブンといわれ、最近米国では、オフショア秘密管轄 (Offshore Secret Jurisdictions : OSJ) と呼ばれる) において組成される²⁵⁴。このアレンジメントに共通のスキームは、いくつかの信託等の事業体に課税されるべき資金をフロースルーして、究極的に法的に無税でオリジナル所有者に分配されるか又は無税で入手できるようにするスキームであり、財務省・IRS は、これらのアレンジメントの所得全額に対して課税するように措置している²⁵⁵。

IRS が摘発した濫用的外国信託スキームについて、通常用いられる外国パッケージ・スキームは、①資産管理会社 (Asset Management Company : AMC) : 第 1 ステップ、②事業信託 (Business Trust) : 第 2 ステップ、③外国信託 1 (Foreign Trust One) : 第 3 ステップ、④外国信託 2 (Foreign Trust Two) : 第 4 ステップ、⑤資産保護信託 (Asset Protection Trust : APT) : 第 5 ステップからなり、このようなエンティティによるステップ取引²⁵⁶が仕組まれていることが明らかにされている²⁵⁷。

このパッケージ・スキームのステップ取引について、本庄資「外国信託による脱税・租税回避スキームの対抗策」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年、869 頁を参考にして、次に述べる。

まず、第 1 ステップとして、納税者は、タックス・プロモーターの助言により資産管理会社 (AMC) を設立し、納税者を役員とする AMC は内国信託となり、タックス・プロモーター又はその職員がこの信託の受託者となり、納税者が自己の資産や事業を支配していない外観を作る。

251 本庄資・前掲注 (176)、338 頁。

252 本庄資・前掲注 (176)、339 頁。

253 本庄資・前掲注 (176)、339 頁。

254 本庄資・前掲注 (207)、868 頁。

255 本庄資・前掲注 (176)、339 頁。

256 ステップ取引の内容については、脚注 223 を参照。

257 本庄資・前掲注 (207)、860 頁。

次に、第 2 ステップとして、納税者は事業信託を組成する。

そして、第 3 ステップとして、タックス・ヘイブンに外国信託 1 を組成し、AMC がその受託者となり、米国の国内源泉所得である事業信託の所得を外国信託 1 に分配する。この外国信託 1 は、所得の源泉地が米国であり、かつ、米国受託者が存在するため、外国信託 1 は米国 IRS に申告すべきこととなる。

さらに、第 4 ステップとしてタックス・ヘイブンに外国信託 2 を組成し、外国信託 1 のすべての所得を外国信託 2 に分配して、外国信託 1 又はプロモーターの職員が外国信託 2 の受託者となる。ここで、外国信託 2 の受託者である外国信託 1 の受託者である AMC の役員である納税者は、外国信託 2 が外国信託 1 の受託者の管理下にあるという理由で、実質的に外国信託 2 を支配する。そして、仮に、外国信託 2 の受託者が外国人（プロモーターの職員）である場合には、納税者はタックス・プロモーターから受託者の意思決定を左右する権限を与えられる。このいずれの場合も、納税者はみせかけと異なり、外国信託 2 を実際に支配する。

最後に、第 5 ステップとして納税者はまず外国信託 2 の一部として又は別の信託の一部として、資産保護信託（APT）を組成する。そして、納税者は自己の資産全部（現実に米国内に所在する住宅その他の資産を含む）全部を、この資産保護信託に移転する。

タックス・プロモーターは、第 4 ステップの段階で、受託者と所得源泉は共に外国にあるので、外国信託 2 には米国税の申告義務はなく、タックス・ヘイブンで組成されている信託を誰が支配しているかを IRS が決めることは不可能であると主張する。

しかし、租税裁判所はこの取引の経済的実質をみて、このような信託を無視し、未済の税金に充当するために納税者の資産としてその資産の売却を命ずる。

(3) 濫用的タックス・スキームにより外国資金へのアクセス

濫用的信託スキームなどの濫用的タックス・スキームに参加した納税者が、その脱税又は租税回避によって外国に移転した所得や外国に留保した資金へのアクセス方法、つまり、IRS が摘発した納税者の外国資金（offshore funds）を米国への還流方法（外国銀行口座の利用を含む）は、外国銀行口座の開設が重要な役割を担っている²⁵⁸。

IRSの法執行活動により明らかにされた代表例には、①タックス・ヘイブンの銀行口座を開設し、この口座で発行させたデビットカード又はクレジットカードを使用して米国国内で現金を引き出し、日常の経費を支払うもの、②国際事業法人（an international business corporation : IBC）を設立し、外国銀行口座を通じて外国信託からIBCに資金を移転し、米国でローンは課税されず税務申告に記載されないため、IBCから納税者に詐欺的ローンを行い、米国の納税者

258 本庄資・前掲注（176）、340 頁。

に資金を電信送金する²⁵⁹。これらの代表例は、ともにタックス・ヘイブンを介在して行われているため、IRSがこれらの取引の納税者を突き止め、若しくは納税者の所得であることを証明することが非常に困難になる²⁶⁰。

(4) 濫用的信託スキームに対抗する法解釈と事実認定

信託が合法的に利用される場合、信託財産の生ずる所得は、税法規定、信託の種類及び信託契約に応じて、3つの事業体（信託、受益者、信託に財産を移転した事業体）のいずれかに課税される²⁶¹。財務省・IRSは、合法的な信託とは、（i）納税者の私的経費・教育費等を控除できる費目に変型せず、（ii）所得及び資産又は取引の実質を無視して租税回避をしないものと考え、濫用的信託アレンジメントの課税上の取扱いの適正化については、次のような米国で確立した原則により、立法、行政及び司法の協力で行われている²⁶²。

1. 実質主義課税（Substance over Form Controls Taxation）

「実質主義」原則とは、租税回避行為については取引の「実体」が納税者の選択した私法上の「法形式」と異なる場合において、当該取引の「法形式」と異なる「実体」である「他の法形式」を事実認定できるとき、実質主義はこの事実認定した「他の法形式」に従って税務上の効果を決めるべきであるという考えをいう²⁶³。この実質主義理論（Substance Over Form Doctrine）は、2002年3月に米国連邦議会上院財政委員会で開催されたタックス・シェルター問題に関する公聴会の資料「Joint Committee on Taxation, Background and Present Law Relating to Tax Shelters」における米国の濫用的タックス・シェルターの否認に係る判例法理の5つのタイプの1つとされている²⁶⁴。

259 本庄資・前掲注（207）、870 頁。

260 本庄資・前掲注（207）、870 頁。

261 本庄資・前掲注（176）、341 頁。

262 本庄資・前掲注（176）、341 頁。

263 本庄資「タックス・シェルター対抗措置」本庄資『タックス・シェルター事例研究』、税務経理協会、2004 年、378 頁。

264 居波邦泰「国際的租税回避の類型化」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年、617 頁。この公聴会資料では、5つの類型すなわち①偽装取引理論（Sham Transaction Doctrine）、②経済的実質理論（Economic Substance Doctrine）、③事業目的理論（Business Purpose Doctrine）、④実質主義理論（Substance Over Form Doctrine）⑤ステップ取引理論（Step Transaction Doctrine）が取り上げられている。

そして、本庄資・前掲注（263）、379-380 頁によれば、「ステップ取引」原則とは、形式的に別個のステップごとの取引を結合することにより取引の「実体」を正確に反映すると認められる場合、課税上単一の取引として取り扱われるべきであるという考えをいい、一般に実質主義の適用にはステップ取引原則が採用される。判例は、(a)バインディング・コミットメント・テスト、すなわち第一ステップで納税者が後のステップに続くことを約束している場合にのみ、別個のステップの統合を認める（Commission v. Gordon, 391 U.S.83 (1968)）、(b)エンド・リザルト・テスト、すなわちステップが特定の結果を生じたため最初から意図された単一のスキームの一部であると認められる場合に、別個のステップを組み合わせて単一の取引とする、(c)ミューチュアル・インターデペンデンス・テスト、すなわち客観的

米国最高裁判所（Supreme Court of the united states）は、課税上この実質主義の原則を一貫して適用しており、次に4つの判例を取り上げる²⁶⁵。まず、Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935) XIV-1 C.B. 193では、濫用的信託アレンジメントは、仮装取引（a sham transactions）とみなされ、IRSは連邦税の課税上、この信託及び取引を無視して差し支えないとした²⁶⁶。つまり、個別的否認規定がない場合、実質主義の適用により租税回避行為の税効果を否定してその取引の実体として他の法形式を認定し、当該他の法形式の税効果が生ずるとした²⁶⁷。次に、Markosian v. Commissioner, 73 T.C. 1235 (1980) では、租税裁判所は信託契約の当事者が信託及び関係文書の要件を遵守せず、これを支える文書や移転された資産に対する委託者の関係が信託の組成後も実質的に異ならないので、当該信託は仮装信託であると判示した²⁶⁸。さらに、Zmuda v. Commissioner, 731 F.2d 1417 (9th Cir. 1984) では、事業信託の所得及び資産、設備信託における設備、家族住居信託における住居、外国信託における資産は、すべて所有者に直接帰属するものと判示された²⁶⁹。最後に、Lucas v. Earl, 281 U.S. 111 (1930) では、所得の譲渡は課税要件事実を移転せず、所得に対しては、これを現実に稼得した者に課税されるとした²⁷⁰。

2. 委託者を信託の所有者として取り扱われる場合（グランタートラスト）

事実の解釈に基づいて1つの取引がつくり出す法的関係が一連の取引の完了なくしては効果がないといえるほど相互依存の関係にあるか否かを問題にする3つの適否の判定基準を認める。また、「事業目的原則」とは、納税者は租税回避以外に取引を行う事業目的を有することが必要であるという考えをいい、この原則もグレゴリー判決で明確にされている。この原則は、①租税回避以外の事業目的の有無についての事実認定、及び②税法の非課税規定や軽減規定の立法の趣旨・目的に照らして適用範囲を厳格に解釈して、この立法の趣旨・目的と全く関係のない「租税回避のみを目的とする取引」又は「租税回避以外の事業目的のない取引」を適用範囲から除外する解釈技術を結合するものである。この Gregory 判決以後、この原則は多様な法人取引（例えば企業分割、企業買収、非課税設立、分配、支配権の取得等）の要件とされ、個人タックス・シェルターにおける（Goldstein v. Commissioner, 364 F.2d 734 (2nd Cir. 1996), 285 U.S. 1005 (1967)) などでも採用される。さらに「経済実体原則」とは、納税者の選択した取引の経済実体の有無についての事実認定とその取引の経済実体がない場合に「当事者の真実の意思」を追求して経済実体に照らしてこれを認定し得る法形式の取引を行うことを意図したかを確認して経済実体に応じた税効果を生ずるものとする考えをいい、IRS は特定のタックス・シェルター取引のタックス・ベネフィットに対抗するため、成文法にないスタンダードとしてこの原則を採用してきた。

265 本庄資・前掲注（176）、341頁。

266 本庄資・前掲注（176）、387頁。この Gregory 判決はリーディング・ケースとなっており、納税者が100%所有法人の有する含み益のある証券を、配当課税を回避する方法で抜き取るために、①100%所有法人に含み益のある証券を現物出資することにより子会社を新設させて、②その子会社の納税者に対してスピンオフを行わせて、③この子会社を清算させてその清算分配により、納税者が当該含み益のある証券を受け取るという一連の取引を行った。裁判所は納税者の選択した「法形式」でなくこの取引の「実体」として「他の法形式」（100%所有法人から納税者に対する含み益のある証券の分配）という事実認定を行って、この取引の税効果は納税者の選択した「子会社の清算によるキャピタル・ゲインの課税」でなく「通常の所得の課税」であると判示している。このケースにおける「実体」の事実は物証や人証によって立証されるべきである。しかし、それが困難な場合には、当事者の真実の意思を追求し契約の解釈と事実認定を合わせて「実体」を認定しなければならない。（本庄資・前掲注（263）、379頁。）

267 本庄資・前掲注（263）、378頁。

268 本庄資・前掲注（176）、387頁。

269 本庄資・前掲注（176）、387頁。

270 本庄資・前掲注（176）、341頁。

グラントー・トラスト・ルールは、委託者その他の所有者が、信託の所得又は資産を支配し又は管理する権限を留保する場合、課税上の所得者は当該信託財産の所有者として取り扱われる（IRC671～677）²⁷¹。

3. グラントートラスト以外の信託の課税

信託が仮装信託ではなく、グラントートラストでない場合には、信託はパス・スルー事業体ではないため、信託は納税義務の主体としてその所得に対し課税され、納税者の識別番号を取得して申告しなければならないが、信託は導管型事業体であるから、その利益の分配を損金計上することができ、この場合受益者に対する分配を様式K-1により情報申告しなければならない、受益者は自己の税務申告書において分配された所得を申告しなければならない（IRC641, 651, 652, 661, 662）²⁷²。

4. 信託への資産の移転に対する贈与税等

信託へ資産が移転された場合には、連邦贈与税の適用上完全な贈与と認識され、贈与税が課されるか否かにかかわらず、所有者が信託に付した信託財産の使用又は信託財産からの所得を死亡の時まで留保する場合、資産の譲渡者が死亡した時には、当該資産は連邦遺産税が課される（IRC2036(a)）²⁷³。

5. 真正な慈善による慈善控除

真正な慈善は有効な慈善控除の請求によりベネフィットを受けるが、免税される慈善信託（a charitable trust）は、税法において定義されており、アレンジメントが税法の定義の要件を満たさない場合には、免税慈善信託にならず、信託の慈善の支払が所有者又はその家族の利益のためである場合、信託による慈善支払は慈善寄附として控除できない（Fausner v. Commissioner, 55 T.C. 620 (1971)）²⁷⁴。

6. 外国信託に関する特別規定

外国信託に関するアレンジメントについては、米国委託者又は米国受益者がいる場合、特別規定があり、外国信託への資産の移転又は外国信託からの分配の受取を申告しない

271 本庄資・前掲注（176）、384 頁。

272 本庄資・前掲注（176）、341 頁。

273 本庄資・前掲注（176）、387 頁。

274 本庄資・前掲注（176）、388 頁。

「米国の者」は、取引のグロス価値の35%に相当するペナルティを課され、また外国信託への支払に対して源泉徴収税が課され、さらに外国信託への含み益のある資産の移転には消費税が課される（IRC6048, 6677, 1441, 1446, 1491）²⁷⁵。

7. 私的費用（Personal, living, and family expenses）の所得控除

私的費用（例えば住宅維持費、教育費、私的旅費、通信費など）の所得控除は、税法に別段の規定がない限り認められず（IRC262）、裁判例は、「控除できない私的費用は信託の利用により控除できる費用に変型することはできない」と判示している（Schulz v. Commissioner, 686 F. 2d 490 (7th Cir. 1982) ; Neely v. United States, 775 F. 2d 1092 (9th Cir. 1985) ; Zmuda v. Commissioner, 731 F. 2d 1417 (9th Cir. 1984)）²⁷⁶。

(5) 免税団体を利用する濫用的租税回避取引の IRS への通報

財務省・IRSは、税務執行を支援するため、情報収集方法の充実を図っており、第三者通報を様式13909（Tax Exempt Organization Complaint（Referral）Formを定め、IRS EO Classification（MC4910DAL1100Commerce Street Dallas, TX75242）に連絡するか、IRS Office of Tax Shelter Analysisのホットラインに送信するように、国民に呼びかけている²⁷⁷。

(6) 濫用的タックス・スキームに対する刑事訴追

IRS-CI（犯罪捜査局）は、2009-2013年『IRS戦略プラン』に基づき「年度業務計画」（Annual Business Plan : ABP）においてFY2010犯罪捜査作戦の優先順位を定め、富裕層個人や濫用的タックス・スキームのプロモーターの犯すオフショア脱税と戦う包括的国際戦略や内国信託・外国信託スキームのパッケージによる濫用的租税回避と戦うことがIRSコンプライアンス戦略のなかで重要な地位を占めている²⁷⁸。そして、近年IRS-CIが摘発する「濫用的タックス・スキーム」は、多様なフロースルー事業体（信託、LLC、LLP）、国際事業会社（IBC）、名義人、外国金融口座、オフショア・クレジットカード、オフショア・デビットカード、その他類似の金融証券などが、課税所得及び資産の性質と所有者を隠すために利用される、複雑なマルチ・レイヤリング取引となっている²⁷⁹。

そして、プロモーターサイドの法律家は、法形式主義（form over substance）によりステップ

275 本庄資・前掲注（176）、342 頁。

276 本庄資・前掲注（176）、388 頁。

277 本庄資・前掲注（176）、342 頁。

278 本庄資・前掲注（207）、877 頁。

279 本庄資・前掲注（207）、877 頁。

取引に分断して「契約を尊重せよ」というスローガンの下に税額の排除又は実質的に減少させるアレンジメントを擁護しているが、このような濫用的タックス・スキームを摘発するためには、日本の学説では有力とされる法的帰属説では到底対抗できないため、米国において実質主義（substance over form）課税の考えで対抗し、IRS-CIはIRSの他の業務部局や司法省租税局等ともパートナーシップを組んで摘発に努めている²⁸⁰。

第2節 英国の信託税制

3-2-1 英国信託税制の概要

英国法において、「信託」の法的な定義は存在しないといわれる²⁸¹。しかし、英国は、信託の準拠法及びその承認に関するハーグ条約²⁸²に加盟しており、この条約を国内法²⁸³として採択している²⁸⁴。

このハーグ条約第2条において、信託は「この条約の適用上、『信託』とは、委託者たる者が生存中の行為によって又は死亡を原因として設定する法律関係であって、財産が受益者のため又は特定の目的のため受託者の管理のもとに置かれるものをいう。

信託は、以下の特徴を有する。

①信託財産は、独立のファンド（基金）を構成し、受託者の固有財産には属さない。

②信託財産は、受託者名義又は受託者のために第三者の名義になる。

③受託者は、信託条項又は法律により課せられる特別の義務に従い、信託財産を管理・使用・処分する権限と義務を有しており、これらについて責任を負う。

委託者が一定の権利及び義務を自己に留保していること及び受託者自身が受益者としての権利を有することは信託の存在と必ずしも矛盾しない。²⁸⁵」と定義している。

英国の個人信託は多様な目的・態様で用いられ、様々な法的設計があり、租税法においては、これらをいくつかの類型に整理し定義することによって、課税ルールを設計している²⁸⁶。この信託を分類するにあたり、①信託の成立（設定）方法、及び②信託の使用目的、の主たる2つの分類基準がある²⁸⁷。

280 本庄資・前掲注（207）、877-878頁。

281 占部裕典『英国の信託税制』、トラスト60、2007年、463頁。

282 Hague Convention on the Law Applicable to Trusts and on Their Recognition（Hague Convention） このハーグ条約の目的は、①信託の準拠法の決定に関する統一ルールを定めること、及び②加盟国の他の法制度に基づいて設定された信託を承認し、自国の法制度と同じ扱いをすることである。（島田真琴「イギリスにおける信託制度の機能と活用」慶應法学第7号（2007：3）、216-217頁。）

283 Recognition of Trusts Act 1987

284 島田真琴「イギリスにおける信託制度の機能と活用」慶應法学第7号（2007：3）、216頁。

285 占部裕典・前掲注（281）、463頁。

286 藤谷武史「イギリス信託税制」、信託243号、2010年8月、29頁。

287 占部裕典・前掲注（281）、465頁。

まず、①信託の成立（設定）方法による分類によれば、(a)明示信託（express trusts）、(b)復帰信託（resulting trusts）、(c)みなし（あるいは構成）信託（constructive trusts）、(d)制定法信託（statutory trusts）の4つに分類される²⁸⁸。このうち、明示信託とは、委託者が意識的な形で誰かに利益をあげたい場合に用いる信託をいう²⁸⁹。また復帰信託、みなし信託は、財産の法的な権原はある者に、衡平上の受益的な享有権は、別の者に存する場合に、衡平裁判所との関係によって設立される信託である²⁹⁰。

次に、②信託の使用目的による分類によれば、私的信託と公益信託に分類され、受益権の本質により、固定的信託と裁量的な信託に分類することができ、さらに継続的に受益権が保有されている信託は、その中心的なものとして、(a)固定収益信託（収益保有信託²⁹¹あるいは占有権利信託（interest in possession trust）、(b)裁量信託²⁹²（discretionary trust）、(c)累積扶養信託（accumulation and maintenance trust）の3つの信託に分類される²⁹³。

英国信託税制の基本的な課税原則は、受託者課税及び受益者課税であり、それぞれについて以下で説明する²⁹⁴。

3-2-2 英国信託税制における受託者課税

1. 受託者課税原則

信託において、受託者はその所得を法的に取得しうる権利を有しているため、受託者のフィディシャリー（fiduciary）的な能力によりそれを受領することができ、さらに政策的には、ファンドから生ずる所得が配分されずに累積されることにより、資本（capital）に転化され所得税を回避しうることができるから、受託者に所得税を課すことが必要となる²⁹⁵。

そこで、英国信託課税において受託者は、その所得について受益的な権利を有していな

288 占部裕典・前掲注（281）、465頁。

289 樋口範雄「イギリスの明示信託に関するノート」『イギリス信託法の現状－ペナー教授に学ぶ』、トラスト60、2008年、3頁。

290 占部裕典・前掲注（281）、465頁。

291 収益保有信託とは、受益者が信託財産の収益部分について実質的な権利を有しており、受託者も信託上の義務を負って信託財産を管理しているような信託をいう。（新井誠「現代イギリスにおける信託の活用法－税制の観点を顧慮しながら－」イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』、清文社、1994年、52頁。）

292 裁量信託とは、委託者の設定した信託目的に基づく受益者及び受益権の具体的内容が最終的には特定しておらず、信託設定後、受託者がその裁量権を行使して受益者及び受益権の具体的内容を特定する信託をいい、受益者が特定するまでは信託財産は名義上のみならず、実態上も受託者の管理下に服し、しかも受託者の広範な裁量権の行使によって初めて受益者が特定する。（新井誠「現代イギリスにおける信託の活用法－税制の観点を顧慮しながら－」イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』、清文社、1994年、52頁。）

293 占部裕典・前掲注（281）、466頁。

294 占部裕典・前掲注（211）、37頁。

295 占部裕典・前掲注（211）、38頁。

い場合であっても、「利益を受け取る者」(the person receiving or entitled to the profits)として、分類所得課税のもとそれぞれの規定の適用を受け、20%の基本税率(basic rate)による所得税が課税される(ITTOIA 2005, s 8他)²⁹⁶。そして、受託者の総所得及び受託者の納税額を算定する場合には、信託所得は受託者個人の所得には合算されず、明確に区別される²⁹⁷。

なお、この受託者課税とされる確定的な収益受益権者が存在しない累積扶養信託(accumulation and maintenance trusts)及び裁量信託(discretionary trust)(ITA 2007, s 479(a), 480)については、付加税率(additional rate)制度すなわち、受託者段階での基本税率に加えて、特別な上乘せ税率(special rate)が適用され、配当所得については22.5%(配当税率10%と合わせて計32.5%)、それ以外の所得については20%(基本税率20%と合わせて計40%)となる(ITA 2007, ss 479-483)²⁹⁸。

ただし、受託者は個人(individual)ではないので、個人のみに適用される高税率又は付加税率(higher rate or the additional rate)による所得税の課税は行われない(Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA 1988), s 1(2))²⁹⁹。また、受託者課税の例外として、受益者に直接的に信託所得が帰属している場合には、信託課税上、受託者は原則的に所得税の納税義務を負わないと解され、所得税を課されることはない³⁰⁰。

さらに、信託所得の配分前に、既に特定の者の所得となっている金額あるいは委託者の所得として取り扱われるべき金額が、適正に受託者によって費用として支出されている場合には、その金額は控除され、賦課される(ICTA1988, s 686(2)(d))³⁰¹。

2. タックス・プール (tax pool)

「タックス・プール (tax pool)」とは、受託者課税を前提に、受託者において課税された所得が受益者への裁量的な分配時に再度課税されることを避けるため、裁量信託の受託者が、受益者に対して裁量的に信託の所得を支払う場合(信託元本の払出しである場合は除く)、裁量的な支払額を特別税率50%(trust rate)によってグロス・アップ(grossed up)した金額が、実際の裁量的な支払額とされ(ITA 2007, s 494(2))、あたかも受益者がすでにその所得税額(=グロス・アップ後の額×税率50%)を支払ったように取り扱われる(ITA 2007,

296 Matthew Hutton, *Tolley's UK Taxation of Trusts*, 21th ed. (2011), p.62 [5.4], [5.5]. 藤谷武史・前掲注(286)、30頁。なお、受託者課税は、この他、ITTOIA 2005 section 230, 245, 271, 332, 338, 348, 352, 371, 404(1), 425, 549, 554, 581, 611, 616, 685 and 689で「利益を受け取る者」として規定されている。

297 占部裕典・前掲注(211)、38頁。

298 藤谷武史・前掲注(286)、31頁。しかし、特別税率の例外として、裁量信託・累積信託が、障害を持つ者(disabled person)や一定の(少なくとも一方の親と死別している)未成年者(minor)のために設定されている場合には、この特別税率の適用はない(ただし受託者から毎年の申告が必要となる)。(Matthew Hutton・前掲注(296), p.111[7.53].)

299 占部裕典・前掲注(211)、38頁。Matthew Hutton・前掲注(296), p.62 [5.5].なお、受託者は、同様の理由により人的控除の適用もない。藤谷武史・前掲注(286)、30頁。

300 占部裕典・前掲注(211)、38頁。

301 占部裕典・前掲注(211)、39頁。

s 494(1)) 制度である³⁰²。

この「タックス・プール (tax pool)」は、受託者に課税される金額は、(A) ITA 2007, s 494に規定された裁量的に支払われたものとして取り扱われる所得税額の合計金額と (B) その事業年度において利用可能な (available) 受託者の「タックス・プール」の金額の差額 (AはBより多額) に課税がなされるものをいい (ITA 2007, s 496)、裁量信託に適用される³⁰³。そして、タックス・プール (tax pool) は、実際に裁量信託から払い出された額について、確実に特別税率 (40%) での所得税賦課徴収を確保する機能を有するが、適用税率が下がった場合には、過去からのタックス・プールの累積額は使われないままになることも生じうる³⁰⁴。

なお、2003年以来英国歳入関税庁において議論されている「信託税制の現代化提案」すなわち、信託が所得を受領した年度に受益者に払い出した場合、受託者段階での特別税率による課税を行わずに、受益者に対するパス・スルー課税 (所得の種類も継承され、受益者段階で各税率が適用される) を行うという提案において、“income streaming”の導入とタックス・プール制度の廃止が検討されている³⁰⁵。

3-2-3 英国信託税制における受益者課税

受託者が信託の管理費用 (administration expenses) 及び租税を支払い、その残額が受益者の所得として帰属する場合、その所得は受益者に対し所得税が課税される³⁰⁶。つまり、信託の定めにより所得 (の一部) が受益者に確定的に与えられている①収益保有信託については、当該収益部分については受託者への課税は行われず、受託者から税務当局への (受益者名・住所の) 情報申告を経て、受益者に課税される (残余の収益については、原則どおり受託者に課税される)³⁰⁷。したがって、源泉徴収で課税関係が終了しない場合には、受益者が自ら申告する必要がある³⁰⁸、受領した金額は、受託者が支払った基本税額を考慮するために、基本税率でグロス・アップされる³⁰⁹。

そして、受益者が所得に権利を有している場合、すなわち受託者が受益者に所得を支払う義務を負っている場合、受益者がその所得に絶対的な権利を保有している場合、あるいは受益者が受益者のベネフィットのために所得を用いることを要求する権利を保有して

302 藤谷武史・前掲注 (286)、31 頁。Matthew Hutton・前掲注 (296)、p.114 [7.60].

303 <http://www.hmrc.gov.uk/trusts/income-tax/tax-pool.htm>

304 藤谷武史・前掲注 (286)、31 頁。

305 藤谷武史・前掲注 (286)、32 頁。Matthew Hutton・前掲注 (296)、p.7 [1.18].

306 占部裕典・前掲注 (211)、40 頁。

307 藤谷武史・前掲注 (286)、31 頁。

308 藤谷武史・前掲注 (286)、31 頁。Matthew Hutton・前掲注 (296)、p.63 [5.7].

309 占部裕典・前掲注 (211)、40 頁。Matthew Hutton・前掲注 (296)、p.102 [7.20].

いる場合には、その所得に権利を保有している (absolutely entitled) といわれる³¹⁰。これに対し、受益者が所得に権利を有していない場合、すなわち受益者が所得に対して権利を取得し、かつその権利を取り消すことができない場合には、その所得は受益者の所得としてのみ取り扱われることとなる³¹¹。

3-2-4 英国信託税制における委託者課税

英国においては、「委託者への利益帰属主義」のもと、委託者に課税される。したがって、委託者の管理支配による経済的帰属を考える上で、参考となるので以下において考察する。

英国においては、(a)委託者に権利が残存あるいは復帰する場合、(b)配偶者や一定の親族に所得及び一定の利益を供与する場合には、「委託者への利益帰属主義ルール (benefit to settlor rules)」のもとで委託者に課税される (Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA) , s 624)³¹²。この信託所得課税における「委託者への利益帰属主義ルール」は、信託のみを対象としたものではなく、贈与、和議等を含む広範囲な「継承的財産処分³¹³ (settlement)」に適用される³¹⁴。

この継承的財産処分とは、(一つ又は複数の)財産の処分 (any disposition or dispositions of property) をいい、信託証書 (instrument)、口頭 (parol)、あるいは法律の規定 (operation of law) のいずれかによりなされる、又は処分が複数の異なる方法により行われるかどうかを問わない (Inheritance Tax Act 1984 (IHTA1984) s 43(2))³¹⁵。

この「委託者への利益帰属主義ルール」が、この継承的財産処分に適用されると、継承的財産処分所得の一部又は全部を委託者の所得とみなして課税がなされるという法的な効果が生ずるが、これは主体のもとに最初に所得が生じ、それから法による譲渡により委託者のもとに譲渡されたと考えられる³¹⁶。

この租税回避規定 (Anti-Avoidance Rule) は極めて複雑であるが、(1)委託者の未成年子女が、委託者の継承的財産処分から所得を得る場合に適用されるルール (ITTOIA, s 629, ICTA1988, ss 663, 664)、(2)委託者及び委託者の配偶者が、継承的財産処分に権利を有する場合 (現実にベネ

310 占部裕典・前掲注 (211)、40 頁。

311 占部裕典・前掲注 (211)、41 頁。

312 占部裕典・前掲注 (281)、473 頁。占部裕典・前掲注 (211)、61 頁。

313 「継承的財産処分」等には、①短期継承的財産処分、②委託者の未成年の独身子女の利益のための継承的財産処分、③委託者 (又は委託者の配偶者) が権利を保持する取消可能な継承的財産処分及びその他の継承的財産処分、④累積所得を資本の形態に転換する行為がある。(占部裕典「「信託—イギリス居住信託の所得税、キャピタル・ゲイン税の取扱」 (諮問案) の内容」イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』、清文社、1994 年、228 頁。)

314 占部裕典・前掲注 (211)、47 頁。

315 Matthew Hutton・前掲注 (296) , p.169 [9.2]. 占部裕典・前掲注 (281)、463 頁。占部裕典「イギリス信託課税の概要と特徴」イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』、清文社、1994 年、121 頁。

316 占部裕典・前掲注 (211)、47 頁。

フィットが与えられたかどうかは問わない) に適用されるルール³¹⁷ (ITTOIA, s 624, ICTA1988, ss 674A)、(3)委託者、委託者の配偶者又は委託者の未成年子女が継承的財産処分からキャピタルの支払い又はベネフィットを享受している場合に適用されるルール³¹⁸ (ITTOIA, s 633, 641, formerly ICTA1988, ss 677, 678, FA1988 Sch10)、の三つに大きく分類できる (ITTOIA, s 619) ³¹⁹。

1. 未婚の未成年子女のための親による継承的財産処分 (ITTOIA, s 629, ICTA1988, ss 663, 664)

まず、未婚の未成年子女 (unmarried minor child) のための継承的財産処分から生じた所得は、委託者の生存中は、委託者の所得として取り扱われるが (ITTOIA, s 629(1), ICTA1988, ss 663, 664)、そのような受託者のための「撤回できないキャピタル継承的財産処分」のもとで、そのような所得が累積している場合に、その所得は委託者のものとしては取り扱われず、ファンドからの支払いについては累積額まで、委託者の所得として取り扱われる³²⁰。

2. 委託者が権利を保持している継承的財産処分 (ICTA1988, ss 674A)

この継承的財産処分のうち、現在使用されている ICTA1988, ss 674A に規定されるのは、委託者の権利が残存している継承的財産処分であり、特に契約捺印証書を用いた継承的財産処分の利用を規制することを目的としている³²¹。

つまり、委託者が 1989 年 3 月 14 日後に設定した継承的財産処分であり、かつその財産 (property) についての権利を完全に (absolutely) 手放していない場合には、その財産からの所得は所得税においては、委託者のものであるとして、課税されると規定し (ICTA1988, ss 674A)、また夫婦単独課税が採用された 1990 年 4 月 6 日からは、1989 年 3 月 14 日前に設定した継承的財産処分であっても、その所得が委託者の配偶者に支払われる場合には適用される³²²。

3. キャピタル・ベネフィットの収受 (ICTA1966 ss 677~678)

この規定の目的は、委託者が継承的財産処分の所得を保有していた場合に適用されうる税率よりも低税率で課税されるような「継承的財産処分」から、何らかのベネフィットを委託者が得る

317 委託者又は委託者の配偶者が、継承的財産処分に権利を有する場合の規定には、(1)委託者の権利が残存している継承的財産処分 (ICTA1988, ss 674A)、(2)ファンドが復帰する場合の復帰継承的財産処分 (ICTA1988, ss 672)、(3)委託者が裁量的受託者である場合の継承的財産処分 (ICTA1988, ss 674)、(4)未配分所得を持つ継承的財産処分 (ICTA1988, ss 673)、(5)委託者に対する超過的な納税義務の賦与がある (ICTA1988, ss 683) があるが、現在使用されている規定は ICTA1988, ss 674A [委託者の権利が残存している継承的財産処分] である。(占部裕典・前掲注 (211)、49-51 頁。)

318 Simon's Taxes, LexisNexis、2008 年、C4 166-171

319 占部裕典・前掲注 (281)、473 頁。

320 占部裕典・前掲注 (211)、49 頁。

321 占部裕典・前掲注 (211)、49 頁。

322 占部裕典・前掲注 (211)、49 頁。

ことを制限するため、迂回防止規定として“Capital sums”（キャピタルの総額）という課税ルールが存在する³²³。この Capital sums には、貸付金（loan）又は貸付金の返済（repayment of loan）として支払われた総額、所得以外のものとして支払われた額などを包含する（ITTOIA, s 634, 638, ICTA1988, s 677(9)）³²⁴。この課税ルールは、受託者の手元に未分配所得があり、委託者との間の金銭貸付等の形式により、この利益を実質的に委託者に払い出す場合に、未分配所得額を上限としてキャピタルの総額を委託者の所得に含めて課税するというルールである（ITTOIA 2005, ss 633-642）³²⁵。ただし、委託者課税ルールが適用される場合であっても、「利益の受領」に基づき受託者の所得税納税義務（ITTOIA 2005, s 646(8)）により、受託者は申告納税を行う必要がある³²⁶。

この結果、条文上は委託者課税と受託者課税の二重課税が生じる可能性がある。このため、税務当局は、条文上根拠がないが、委託者が自らの申告において受託者が支払った税額を控除することを認めている³²⁷。

第3節 ドイツ信託税制

3-3-1 ドイツ信託法の概要³²⁸

ドイツの信託³²⁹に関する租税法制は、総則に相当する租税通則法の規定と、特則に相当する特別法すなわち信託関連業法に含まれている租税関係規定の二つに大別され、このうち総則に関する規定は、信託財産や信託から生ずる信託収益の納税主体すなわち人的帰属の問題と信託収益の帰属者の所得区分と課税標準の計算に関する問題を対象とする。

信託の課税物件（Steuerobjekt）である信託財産及び信託収益の帰属については、租税通則法第39条第2項第2文において定められており、また信託収益の受益者は所得税法所定の所得区分が問題となるが、これについては2009年から施行された金融所得一体課税が重要となる。

3-3-2 納税義務者、信託財産・信託収益の帰属の判定原則

信託課税の前提として、ドイツの伝統的な考え方は、信託に関して民法及び商法の私法上の根

323 占部裕典・前掲注（211）、51頁。

324 占部裕典・前掲注（211）、52頁。

325 藤谷武史・前掲注（286）、35頁。

326 藤谷武史・前掲注（286）、35頁。Matthew Hutton・前掲注（296）、p.63 [5.10].

327 藤谷武史・前掲注（286）、35頁。Matthew Hutton・前掲注（296）、p.51 [4.34].

328 岩崎政明「ドイツの信託税制：租税通則法所定の一般原則を中心に」、信託245号、2011年2月、87頁。

329 ドイツにおいて「信託が成立する」ことの意味は、通常「追及効」ではなく主として「倒産隔離」に求められており、日本における「信託の成立」より狭い意味でこの言葉が用いられている。このドイツにおける倒産隔離を伴う信託は「真正の」又は「法的意味での信託」と呼ばれ、倒産隔離効が与えられるか否かに関わらず、財産管理を目的とする委任契約にあたる「広義の信託」と区別される。（吉永一行「ドイツ判例法における信託成立要件としての「直接性原則」—わが国における信託法理の射程についての研究序説—」『京都産業大学法学会40周年記念論集』、京都産業大学法学会、2007年、188-189頁。）

拠規定を必要とし、この私法上の法規範によって、信託の法的性質が決定された上で課税制度が組成される³³⁰。そのため、ドイツ法において財産が受託者に移転し受託者が一定の目的のために財産を管理するという法制度はある限られた範囲で存在するが³³¹、ドイツ法には信託（Trust）という法制度はない³³²。つまり、ドイツにおいては、信託は固有の法概念ではなく、私法上も税法上もいくつかの適用条文が存在するのみであり、信託の課税の取扱いについては、あまり詳細には規定されていない³³³。

英国の信託の組成の仕方は、信託財産は *nobodies' property* といわれるように、帰属主体について細かく定めておく必要はないと考えるが、ドイツ法の思考では、信託財産及びその損益について帰属を決定しなければ権利義務を確定できないため、両者は整合的でない³³⁴。

そして、ドイツ民法典（BGB）においては、信託は「契約」とされたが、他の契約と性質を異にするため詳細な規定は設けられず、物権変動につき公信主義が採用され、登記と所有権が分離することなく、登記して初めて財産の所有者となる³³⁵。

第一次世界大戦前後、ドイツ課税当局は信託の利用を観察し、私法上の形式的な帰属ではなく、事情により信託を租税回避とみなして、経済的利益の帰属者を実質的に判断した上でその者に課税するようになり、信託を含む一定の場合には、私法上の権利義務関係とは離れて、租税法独自に帰属を判定するための解釈方法—利得・資産の帰属判定原則としての経済的観察方法（Die wirtschaftliche Betrachtungsweise）が考案された³³⁶。

この経済的観察方法（Die wirtschaftliche Betrachtungsweise）に関する諸規定は、第二次世界大戦後、（新）租税通則法（Abgabenordnung：AO）に吸収され、信託財産・信託収益の帰属に関する原則規定も租税通則法に取り入れられて、現在の条文では第 39 条になっており、現在の信託財産（元本）及び信託財産から生ずる所得は経済財（Wirtschaftsgüter）と呼ばれ、租税通則法第 39 条において経済財の帰属について規定されている³³⁷。

（1）帰属の判定原則

330 岩崎政明・前掲注（328）、88 頁。

331 藤原正則「ドイツ法 遺産承継と信託的譲渡」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年、192 頁。

332 藤原正則「ドイツにおける遺産承継—「信託的」譲渡を中心に」新井誠編著『高齢社会とエステイト・プランニング』、日本評論社、2000 年、186 頁。

333 渡邊幸則「ドイツにおける裁量信託の課税について」『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』、信山社、2000 年、211 頁。

334 岩崎政明・前掲注（328）、88 頁。第一次世界大戦前、ドイツの立法当局者や法学者は、イギリスにおける信託制度をドイツ私法に取り込むために、ドイツ法に適合する法律構成に修正する必要があった

335 岩崎政明・前掲注（328）、88 頁。

336 租税回避が主たる目的ではないが、自分の所有物ではないという外観を作り出すため財産分散の必要性があったため、特にユダヤ人の資産家が財産を分散するための手法として信託を利用した。（岩崎政明・前掲注（328）、88 頁。）

337 岩崎政明・前掲注（328）、89 頁。

信託関係においては、委託者と受託者³³⁸と受益者という三者の関係があり、それぞれの法律関係に応じ信託財産や信託収益の帰属が判定されるが、ドイツにおいては、信託財産から生じた収益について受益者が存在する場合、受益者に分配される³³⁹。

租税通則法（Abgabenordnung：AO）第 39 条第 1 項は、経済財（Wirtschaftsgüter）は、所有者（Eigentümer）に帰属するとして、「帰属（Zurechnung）」について規定している³⁴⁰。

そして、第 39 条第 2 項では、第 1 項の規定にかかわらず、次の諸規定を適用するとして例外を定めている³⁴¹。まず同条第 2 項第 1 号の第 1 文において、所有者以外の者が、通常の場合に通常の利用期間につき、経済財に対する作用（Emwirkung）を所有者から経済的に排除する（ausschließen）ことができるように、経済財に対して事実上の支配（tatsächliche Herrschaft）をなすときは、当該経済財は当該所有者以外の者に帰属すると例外規定を置いている³⁴²。これは、「経済的所有」といわれる概念であり、同条第 1 項において、原則として経済財は私法上の所有者に帰属するとしているが、その例外の一般規定として、同条第 2 項の第 1 号の第 1 文がその原則を定めているのである³⁴³。次に、同条第 2 項第 1 号の第 2 文において、信託関係（Treuhandverhältnis）の場合には当該経済財は信託者（Treugeber）に、譲渡担保（Sicherungseigentum）の場合には担保権者（Sicherungsgeber）に、自主占有（Eigenbesitz）の場合には自主占有者（Eigenbesitzer）に帰属すると規定している³⁴⁴。これらの規定は、民法において財産は受託者に帰属するため信託者は何も所有していないはずであるが、民法上の法律関係は無視して租税法において経済財は信託者に帰属することとされている³⁴⁵。

さらに、同条第 2 項第 2 号において、2 以上の者の総有（gesamteigentum）に属する経済財は、

338 ドイツ法において、コモン・ローの受託者に比較し得る者として、「遺言執行者」が該当する。この遺言執行者は、目的物に関する被相続人の遺言による指図（*letztwillige Anordnungen*）を執行するだけの単なる清算執行者ではなく、被相続人が遺言書（*letztwillige Verfügung*）の実行に代えてあるいは並行して、「管理」遺言執行すなわち長期間にわたる遺産管理を委託される者である。ドイツ法の遺言執行とコモン・ローの受託者の両者は、その機能において法律構成が根本的に相違する。ドイツ法上、相続人に指定された者は、遺言執行により負担を課されているときでも、遺産に属するすべての権利の保有者の地位にあり、相続人かつ所有者である「受遺者」は所有権を有するが、管理処分権については遺言執行者が有するものとされる。（ハイン・ケッツ、新井誠監訳（三菱信託研究会訳）「トラストとトロイハント イギリス・アメリカとドイツの信託機能の比較」、勁草書房、1999 年、102-103 頁。）（藤原正則・前掲注（331）、197 頁。）

339 岩崎政明・前掲注（328）、89 頁。

340 中川一郎『77 年 AO 法文集（邦訳）＝租税基本法』、税法研究所、1979 年、46 頁。なお、原文は、§39 Zurechnung (1) Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen. なお、この Eigentümer は民法上の所有権者を指す用語である。（岩崎政明・前掲注（328）、89 頁。）

341 中川一郎・前掲注（340）、46 頁。

342 中川一郎・前掲注（340）、46 頁。なお、原文は、1. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen.

343 岩崎政明・前掲注（328）、90 頁。

344 中川一郎・前掲注（340）、46 頁。なお、原文は、Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen. このうち、譲渡担保については、現在わが国でも租税法上第 39 条第 2 項第 1 号の規定は、民法の基本的な考え方と違う財産の帰属関係を、租税法上定めており、信託もその一類型として取り上げられている。（岩崎政明・前掲注（328）、90 頁。）

345 岩崎政明・前掲注（328）、90 頁。

分割された帰属が課税上必要である限り、関与者に持分（zugerechnet）に従って帰属すると規定している³⁴⁶。

ただし、この租税通則法第 39 条は、単に資産の帰属に言及しているだけであり、収入の帰属に関しては何ら言及していない³⁴⁷。つまり、原則として、労働する又は財産を投下するにより、経済的取引への参加を通じて収入を獲得する主体が重要とされるのであり、収入はその者に帰属することとされる。³⁴⁸

ドイツ民法典において総有には持分はないが、課税において必要がある場合には、民法とは別に租税法上持分を定めその持分に応じて課税物件の帰属を判定することを規定している³⁴⁹。

(2) 信託財産・信託収益の帰属

上述のように信託において、信託財産及びその所得についても、「経済財」という概念に含まれ、租税通則法第 39 条第 2 項第 1 号第 2 文において、信託財産は信託者に帰属するものとして取り扱うとされていることから、財産の帰属関係は明確であり、この信託者は、財産の抛出者である³⁵⁰。

そして、租税通則法第 39 条第 2 項第 1 号によれば、信託者の財産からの運用益については、本来信託者に収受されるべきものではあるが、信託に基づき他の受益者が収受している場合、第 39 条第 2 項第 1 号第 1 文の経済的所有の原則によって、受益者が経済的にその収益を管理支配しているから、租税法上はその収益は受益者に帰属するものとして取り扱われる³⁵¹。

つまり、信託における課税関係について、信託財産に帰属する収入・支出について、受益者が特定している場合には受益者が、受益者が特定していない場合又は存在していない場合には、信託者がその信託財産と信託収益を享受するものとみなされることになる³⁵²。

このように、ドイツにおける信託の課税については、信託の内容を実質的に観察してその取扱いがなされるため、委託者又は受益者が信託財産について、法律上又は事実上の支配を行なっている場合、信託財産及びその収益は委託者又は受益者に帰属するものとして取扱われる³⁵³。

つまり、ドイツにおける信託は、税務上その存在を無視され、いわゆる導管として考えられており³⁵⁴、このドイツの信託課税の原則の取扱いは、日本の本文信託（旧所得税法 13 条 1 項本文、

346 中川一郎・前掲注（340）、47 頁。なお、原文は、2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

347 K・タイプケ、木村弘之亮訳『所得税・法人税・消費税－西ドイツ租税法－』、木鐸社、1988 年、75 頁。

348 K・タイプケ・前掲注（347）、75 頁。

349 岩崎政明・前掲注（328）、90 頁。

350 岩崎政明・前掲注（328）、91 頁。

351 岩崎政明・前掲注（328）、92 頁。

352 岩崎政明・前掲注（328）、92 頁。

353 渡邊幸則・前掲注（333）、213 頁。

354 渡邊幸則・前掲注（333）、213 頁。

旧法人税法 12 条 1 項本文) の取扱いと全く同じである³⁵⁵。また、判例においても、設定者が任意に取り消し得る信託及び設定者又は受益者が信託財産によって生ずる収益の分配の時期及び金額を決定し得る権利を有する信託については、信託自体の存在を認めないこととされており、信託終了時において信託財産が委託者に帰属されることとなっている信託についても同様に取扱われる³⁵⁶。さらに、受益者が受託者に対して、自己に有利になるように影響力を行使できる権利を有する場合には、受益者が設定者であるものとみなされて課税を受けることとされる³⁵⁷。

しかし、設定者が任意に取り消すことを得ない裁量信託³⁵⁸については、所得税及び法人税において独自の課税主体となることが認められており、法人税法第 1 条第 1 項第 5 号に規定されている目的財産 (Zweckvermögen) 又は権利能力のない財団は、法人税の納税義務者であるとされ、同法第 2 条においては、財産の集合であってその設定者の所有に帰せられないが、それから所得が発生するものを Vermögenmasse と定義してこれを納税義務者としているため、このような信託を Vermögenmasse として扱われるのである³⁵⁹。

したがって、ドイツの無制限納税義務者が海外に信託を設立し、この国外の信託に対し資産を移転し、その資産の管理を受託者に委ねた場合には、海外所在の Vermögenmasse として扱われる³⁶⁰。そして、取消し不能の海外信託については、信託自体が所得の帰属者であり、その所得は国内源泉所得に限られる (対外課税法 (Aussensteuergesetz) 第 15 条)³⁶¹。この規定は、外国の同族財団³⁶² (Familienstiftung) の設立者がドイツ居住者である場合にその所得をその設立者に帰属させ、若しくは受益者が定められている場合は、ドイツ居住者である受益者に対しその受益分に対応して課税を行なうものである³⁶³。ただし、この場合において、設立者又は受益者が法的に受益の権利を有することが必要か、又は単なる事実上の受益の期待でも足りるかどうかについては明文の規定はない³⁶⁴。

355 岩崎政明・前掲注 (328)、92 頁。

356 渡邊幸則・前掲注 (333)、213 頁。

357 渡邊幸則・前掲注 (333)、213 頁。判例によれば、単に資産を移転しその管理を他人に委ねただけでは、裁量信託のように目的財産としては認識されず、設定者が当該財産の処分権を有し、又はその財産によって財産的受益を享受できる場合については、依然として設定者の所有に属するものとして扱われる。

358 裁量信託においては、受託者は、信託の本旨にしたがって信託財産を管理するにすぎず、受益者も受託者に対して全く又はほとんど監督又は指示の権限をもたないから、信託元本又は利息について処分権を有するとはいえない。また、信託の解散を請求する権利もない。この取消し不能の信託にかかわる財産は、特別財産 (Sondervermögen) であり、法人格のない Vermögenmasse である。(渡邊幸則・前掲注 (333)、214 頁。)

359 渡邊幸則・前掲注 (333)、214 頁。

360 渡邊幸則・前掲注 (333)、214 頁。

361 渡邊幸則・前掲注 (333)、214 頁。

362 同族財団とは、設立者、その家族及び子孫が当該財団の清算価値の半分以上を受益する権利を有する財団と規定されている。また、一般にドイツの裁判所は、信託を財団として取り扱うことはないが、信託は財団 (Stiftung) に類似しており、取消し不能の海外信託については、判例において対外課税法 (Aussensteuergesetz) 第 15 条の適用を認めている。これは信託を目的財産として認識したものであり、その限度において財団と類似する取扱いとなっている。(渡邊幸則・前掲注 (333)、215 頁。)

363 渡邊幸則・前掲注 (333)、215 頁。

364 渡邊幸則・前掲注 (333)、215 頁。

3-3-3 信託収益に係る所得区分・課税標準及び税額の計算方法:金融所得一体課税

ドイツにおいて、法人の場合、信託により生じた収益は益金として法人税の課税対象となるが、個人の場合には、その信託収益の所得区分³⁶⁵として、通常「資本財産所得」(Einkünfte aus Kapitalvermögen)という類型に含まれることが多いと解される³⁶⁶。

その信託収益が、金融資産の運用益(利子、配当又は有価証券の譲渡益)を源泉とする場合、信託者又は受益者は「資本財産所得」の帰属者となるため、所得税法(Einkommensteuer)では、原則として金融機関において納税義務者によりあらかじめ開設された特定口座によって納付がなされ、納税義務者の税務認識番号によって一括管理される資本財産所得に係る収入金額に対して25%の税率により源泉徴収され、納税関係は完了する³⁶⁷。

例外的に、有価証券の譲渡損が見込まれるような場合、納税義務者としては、課税年度が開始する前に、所轄税務署長に対し、自己の保有する金融資産を税務認識番号によってすべて一括して届出を行うことにより、当該金融資産に係る資本財産所得について、総合課税による申告納税を選択することができる³⁶⁸。

(1) (新) 資本財産所得(Vermögenseinkünfte)の計算と納税及び一律源泉分離課税制度の導入

これに対して2009年以降、利子所得、配当所得及び有価証券の譲渡所得をすべて資本財産所得に含めて金融所得を一体的にとらえ、原則として、他の所得から分離して一律25%の税率による源泉徴収納付をすることになった³⁶⁹。

他方、不動産に係る譲渡損益については、所得税法に譲渡所得という所得区分がなく、同法第

365 ドイツの所得税法(Einkommensteuergesetz)においては、7つの所得類型を採用しており、1.農林業所得(Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft)、2.営業(事業)所得(Einkünfte aus Gewerbebetrieb)、3.独立的労働所得(Einkünfte aus selbständiger Arbeit)、4.非独立的労働所得(Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)、5.資本財産(資本財)所得(Einkünfte aus Kapitalvermögen)、6.賃貸所得(Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)、7.所得税法22条に限定列举するその他の所得(sonstige Einkünfte im Sinne des § 22)、の7つの所得区分が規定されている(所得税法2条1項)。(K・ティプケ・前掲注(347)、28頁。)(谷口勢津夫「ドイツの不動産キャピタルゲイン課税の理論と制度—居住用建物・不動産の譲渡益課税を中心に—」『欧米4か国におけるキャピタルゲイン課税制度の現状と評価』、日本住宅総合センター、2008年、52頁。)

そして、所得区分によって課税標準等又は税額等の計算が異なり、その所得税の対象となる所得(Einkünfte)は、1.農林業所得、2.営業(事業)所得及び3.独立的労働所得については、財産在高比較(Bestandsvergleich)による「利益(Gewinn)」とされており(所得税法2条2項1号)、4.非独立的労働所得、5.資本財産(資本財)所得、6.賃貸所得及び7.所得税法22条に限定列举するその他の所得については、超過額計算(Überschußrechnung)による「収入の必要経費超過額(Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)(所得税法8条、9条、9a条)」とされている(所得税法2条2項2号)。前者の所得は「利益所得」、後者の所得は「超過額所得」と呼ばれる。(谷口勢津夫「ドイツの不動産キャピタルゲイン課税の理論と制度—居住用建物・不動産の譲渡益課税を中心に—」『欧米4か国におけるキャピタルゲイン課税制度の現状と評価』、日本住宅総合センター、2008年、52頁。)(岩崎政明・前掲注(328)、92頁。)

366 岩崎政明・前掲注(328)、92頁。

367 岩崎政明・前掲注(328)、93頁。

368 岩崎政明・前掲注(328)、93頁。

369 ただし、例外として、前述のように、納税義務者がすべての金融資産を税務署長に対して一括届け出でしていることを条件に、総合課税を選択することもできる。(岩崎政明・前掲注(328)、93頁。)

23 条所定の短期譲渡の不動産について生じた譲渡損益のみが例外的に総合課税の対象となり、それ以外の不動産について生じた譲渡損益については課税対象から除外されて非課税となる³⁷⁰。

したがって、金融資産に係る譲渡損益と不動産に係る譲渡損益とは所得税法上全く異なる取扱いとなる³⁷¹。ただし、REIT に関する取扱いは、この例外として、不動産から生ずる収益ではあるが、金融商品と同等に取り扱われることとされる³⁷²。

(2) 配当にかかる「部分所得課税方式」(Teileinkunfteverfahren) の導入

ドイツでは、配当課税については、法人税と所得税との二重課税排除の方法として、以前は 100%インピュテーション方式(法人税株主帰属方式)が採用されていたが、この制度は EU 域内国における投資の中立性を害し、マーストリヒト条約違反であると批判され、2002 年 1 月 1 日開始事業年度から廃止されている³⁷³。

それに代えて、所得税法上導入されたのが、配当所得半額課税方式(一種の配当所得控除方式)すなわち、所得税法上は、配当所得につき、法人税との二重課税を排除するため、その 50%についてだけを課税所得として総合課税をするという制度になった。そして、2009 年度ドイツ所得税法改正により、金融所得一体課税の導入に伴って変更が加えられ、配当所得の計算にあたって、課税所得から控除される部分の所得の割合が 40%だけとなり、60%を資本財産所得に算入することとなった³⁷⁴。これは、2008 年度の法人税法改正における普通法人に対する法人税率が 15%の比例税率(州税としての営業税を含めると約 30%の負担率)に改正されたことを受けている³⁷⁵。つまり、資本財産所得という統一した所得区分が法律上は用いられているが、その内容に応じて、利子所得、配当所得若しくは有価証券の譲渡所得という三つの種類があり、個別に異なる計算方法が採用されるのである³⁷⁶。

そうすると、このうち利子所得は利子収入金額となり、配当所得は配当収入金額から有価証券に係る負債利子額を控除した残額の 60%の金額となる。また、有価証券の譲渡所得は、譲渡収入金額から取得価額、譲渡費用及び譲渡損失を控除した残額となって、これらの合計額から法定の資本財産所得控除額を控除した残額が資本財産所得額となる³⁷⁷。

370 岩崎政明・前掲注(328)、94 頁。

371 岩崎政明・前掲注(328)、94 頁。

372 岩崎政明・前掲注(328)、94 頁。

373 岩崎政明・前掲注(328)、94 頁。

374 岩崎政明・前掲注(328)、94 頁。なお、居住者及び非居住者に支払われる配当には、26.375%の資本収益税(源泉税)が課されるが、一定の要件を満たす非居住法人への配当の場合には、その 40%相当額が還付されるため、実質的な源泉税率は 15.825%となる。そして、EU 域内法人への配当の場合には、一定の要件を満たせば、税率は 0%となり、また租税条約締結国に所在する非居住者への配当の場合には、該当する租税条約が適用され税率が軽減される可能性がある。(トーマツ『ドイツの税制と投資 Tax and investment profile Germany 2009』、2009 年、42 頁。)

375 岩崎政明・前掲注(328)、94 頁。

376 岩崎政明・前掲注(328)、94 頁。

377 岩崎政明・前掲注(328)、94 頁。

このように、資本財産所得の内訳として、利子所得、配当所得及び譲渡所得のうち、相対的に最も税負担が大きいのは、実額による必要経費が生じない利子所得となるから、デリバティブ等の金融技術を使って、利子に相当するものを配当に転換又は譲渡所得に変換するという動きが出てくるかもしれない³⁷⁸。そうした租税回避が行われた場合には、一般論としては、租税通則法第42条により、当該租税回避行為は否認されるのであろう³⁷⁹。

これによって課税の取扱いも定めているが、本来、信託の内容は多様であることに鑑みれば、このような業法による法的対応ではループホールが生ずるおそれがあるため、近い将来においては、日本と同様、信託一般に関する課税原則を構築する必要があるのではないかと推測される³⁸⁰。

378 岩崎政明・前掲注（328）、95頁。

379 岩崎政明・前掲注（328）、95頁。

380 岩崎政明・前掲注（328）、96頁。

第4章 法人課税信託における外国信託を利用した租税回避に対する対抗策

本章では、第2章において取り上げた法人課税信託における外国信託を利用した租税回避の問題点に対する対抗策を述べる。本論文においては、この外国信託を利用した租税を回避するスキームに対して対抗するには、カナダの *Garron* 判例、米国のグランタートラスト、英国の委託者への利益帰属主義ルール（benefit to settler rules）及びドイツの租税通則法第39条第2項のように、信託を事実上管理支配する委託者に対して課税することが望ましいと考える。したがって、このような経済的な帰属の観点から、①信託行為の本質、②日本において提唱される委託者からの離脱の有無の判断基準、③外国信託の租税回避への対抗策、に分けて結論する。

第1節 信託行為の本質からの検討（信託行為と信託の実質）

本論文においては、法人課税信託における外国信託を利用した租税回避については、信託財産が委託者から実質的に離脱しているかどうかが問題の本質であると考えするため、信託設定の有効性を含む信託行為の有効性は、当該信託が信託としての実質を具備しているか否かを重要な基準とし、信託財産が委託者から離脱（すなわち財産権の移転）しているかどうかに着目して、信託行為の本質について信託を「自益信託」と「他益信託」の2つを理念的に区別する新井誠教授の新債権説の立場をとる³⁸¹。

つまり、委託者の支配（コントロール）が受託者及び信託財産が及ぶか否かによって、自益信託すなわち受託者の財産の管理・処分が同一人である委託者兼受益者の利益のためになされる信託と他益信託すなわち受託者の行う財産の管理・処分が委託者本人の利益のためではなく、それ以外の第三者である受益者の利益のためになされる信託に区別する。

この点、占部裕典教授は、「自益信託」と「他益信託」の二分論において信託税制を完全な導管理論で割り切ろうとする見解は、信託の本質にも反し、所得課税の基本原則すなわち所得概念、課税時期等にも歪みをもたらすとの批判的な見解をとる³⁸²。

しかし、法人課税信託における外国信託を利用した租税を回避する濫用的な信託スキームに対しては、一定の要件を満たす場合に限り、受託者及び信託財産を支配する委託者に対して課税すべきであると考えられるため、このような濫用的外国信託スキームに限り、信託財産の委託者からの実質的離脱性の観点から、信託を「自益信託」と「他益信託」の2つを理念的に区別する必要があると考える。また、占部裕典教授も、「外国信託においては、受益者が自己の居住地を簡単に変更することから、恣意的な租税回避よりも税制面での不利益が生ずる可能性も高い³⁸³」と述べており、このような濫用的外国信託の場合に限り、「自益信託」と「他益信託」を分けて考えることは、許容されると考える。

381 新井誠・前掲注（5）、129頁。

382 占部裕典・前掲注（211）、65頁。

383 占部裕典・前掲注（211）、367頁。

第2節 日本において提唱される委託者からの離脱の有無の判断基準

このような法人課税信託における外国信託を利用した租税を回避する濫用的な信託スキームに対して、信託を「自益信託」と「他益信託」の2つを理念的に区別する場合、問題となる自益信託においては、①「みなし受益者」概念の拡大解釈の是非、②委託者課税信託構想を念頭に置いた4つの基準、③金融法委員会「信託法に関する中間論点整理」における委託者からの実質的離脱性、④金融商品会計基準における委託者からの実質的離脱性を検討して、法人課税信託における濫用的外国信託スキームへの対抗策を検討する。

4-2-1 「みなし受益者」概念の拡大解釈の是非

佐藤英明教授は、佐藤英明「収益留保型信託等について」、租税研究、2010年11月、138-139頁において、平成19年法はそれ以前の実質主義的委託者課税を放棄し、受益者不存在の場合には法人課税信託によって一定の代替課税としている理由を、新信託法における委託者の地位の変更ににより、委託者の地位は旧法よりも全般的に各信託とのかかわりは弱まり薄れたとしている。つまり、信託法145条1項において、「信託行為においては、委託者がこの法律の規定によるその権利の全部又は一部を有しない旨を定めることができる」と規定されているため、委託者の権限は任意規定であり信託行為の定め方次第で信託への関わりを小さくできるからであり、また日本の信託の実情が少し変わり、委託者は信託財産に強力なコントロールを及ぼして信託財産は実質的に委託者のものと考えていいというような理解を必ずしもストレートには許さない実情になっているとしている。

このように、委託者を少し、あるいは大幅に退かせた現行法は、その反対に実質主義的な受益者課税の原則を拡大したと見る余地があり、この「受益者」というものを経済的・実質的な観点から「みなし受益者」として膨らませ、実質主義的な受益者課税の方は拡大する、と述べている。

しかし、現行の「みなし受益者」の規定は、法人税法12条2項、所得税法13条2項において、信託の変更をする権限を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者は受益者とみなす、とされているのみであり、委託者を少しあるいは大幅に退かせた現行法は、その反対に実質主義的な受益者課税の原則を拡大したと見る佐藤英明教授の見解は、「みなし受益者」概念を曖昧に解釈し、現行の「みなし受益者」の規定を超え、むしろ旧法の「みなし受益者」概念のように「みなし受益者」を拡大解釈していると考えられる。

なぜなら、信託法145条の委託者の地位について、新井誠教授は、新井誠『信託法 第3版』、有斐閣、2008年、195頁において、「自益信託の場合は、受益者として委託者が信託関係に留まるからであり、決して委託者が委託者として留まっているものではないことに留意を要する。」と述べ、また「受託者は受益者との間で各種の義務・責任を負うものと基本的に構成するのであれば、

重ねて委託者との間でも義務・責任を負うものとする必要性は乏しく、かえって法律関係を複雑なものとするものと考えられる。」と述べられており、委託者は受益者として受託者及び信託財産を支配することは、十分に考えられる。

また、信託法 145 条 2 項において、信託行為においては、委託者も異議を主張する権利、取消権、損失てん補又は原状回復請求権等の権利の全部又は一部を有する旨を定めることができるとされており、委託者の権利を縮小したわけではない。

さらに、占部裕典教授は、「みなし受益者」概念の解釈に関して、占部裕典「信託税制への提言」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年、544 頁において、「「受益者としての権利を現に有するもの」「信託の変更権限を現に有し、かつ、その信託財産の給付を受けることとされている者」の解釈が今後問題となりうるであろう。施行令や通達等において一定の範囲は示されているが、改正法のもとでどの程度のものを射程距離に置くはひとつの解釈問題として重要である」と述べている。この文言は、法人税法 12 条 2 項、所得税法 13 条 2 項より詳細に規定する施行令（所得税法施行令 52 条 1 項～3 項、法人税法施行令 15 条 1 項～3 項）や通達等（法人税法基本通達 14-4-8）の範囲を問題視しているが、そもそもこれらの規定には、「受託者及び信託財産を支配する者」又は「委託者」の文言はどこにもないため、占部裕典教授の立場からも受託者及び信託財産を支配する委託者に対して、「みなし受益者」概念を拡大解釈して課税することは想定されていないと考えられる。

そして、この点、米国では、2010 年 3 月 30 日に IRC7701(o)において「Condification of economic substance doctrine（経済実質原則の法典化と行政罰）」が規定され、コモン・ローの国でありながら、これまでの連邦最高裁判例を明確にして条文として規定することで成文法化しているため、わが国においても「みなし受益者」概念の文理解釈によるのではなく、明文規定に基づいて課税関係を考えるべきである。

したがって、本論文では、受託者及び信託財産を支配する委託者に対して、「みなし受益者」概念を拡大解釈して課税することはできないものとし、あくまでも明文に即し法人税法 2 条 29 の 2 に該当する信託は、受益者が存しない信託も含め、法人課税信託としての規定が適用されるものと結論する。

4-2-2 委託者課税信託構想を念頭に置いた 4 つの基準

本論文においては、受託者及び信託財産を支配する委託者に対しては、法人課税信託における濫用的な外国信託スキームに限り、信託財産の委託者からの実質的離脱性の観点から、課税すべきとする必要があると考える。この点において、新井誠教授は、新井誠『信託法 第 3 版』、有斐閣、2008 年、130 頁において、信託財産の委託者からの離脱の有無について、税法の立場からの委託者課税信託構想を念頭に置いた佐藤英明教授による次の 4 つの基準（メルクマール）が、より細かな検討として参考となると述べている。

佐藤英明教授は、佐藤英明「遺産承継にかかわる信託税制に関する若干の考察」新井誠編著『高齢社会とエステイト・プランニング』、日本評論社、2000年、174-177頁によれば、米国連邦所得税における委託者課税信託制度の内容を参照し、わが国においても近い将来に出現する可能性が高い租税回避、特にさまざまな形の所得分割に対処するため、その信託の設定行為を租税法上否認し、委託者が信託財産を所有するものとみなして課税関係を決定すべきであるから、委託者課税信託とされる範囲は、①委託者が信託を撤回しうる場合、②委託者が信託終了時に信託元本の返還を受け取る又は受け取り得る場合、③委託者が信託収益を直接又は間接的に享受しうる場合、④委託者が信託からの受益の内容等をコントロールしうる場合という4つを挙げている。

本論文においては、米国税法を参考とするこの信託財産の委託者からの支配離脱性の有無を判断する基準は、法人課税信託における外国信託を利用した租税を回避する濫用の信託スキームに対して、信託の複層化により国内源泉所得が国外源泉所得へと変更される前に、委託者に課税することができるため、非常に有効な基準として参考になると考える。

4-2-3 金融法委員会「信託法に関する中間論点整理」

金融法委員会「信託法に関する中間論点整理」（平成13年6月12日）24-27頁は、「導管的利用に係る信託」と「担保目的による信託」の双方に当てはまるべきものとして、「真正な」信託の構成要素を考える際の基準（メルクマール）として、①当事者の意思、②目的物に関する利益及びリスクの移転、③目的物に対する支配の移転、の3つをあげている。

まず、当事者の意思については、契約に至る経緯、当事者の契約締結の動機等に関連性を有する諸要素として、判断基準となる。

次に、目的物に関する利益及びリスクの移転については、①委託者による信託財産の買取義務・追加信託義務の有無、②信託財産の入替えに関する規定等の有無及び内容、③委託者による信託契約中における表明・保証及び賠償義務に関わる条項の内容、④委託者による信託契約の解約権、などが具体的に考慮される。

さらに、目的物に対する支配の移転については、①信託財産の入替えに関する規定、②委託者による信託契約の解約権の要素が考慮される。

4-2-4 金融商品会計基準

金融商品会計基準においては、金融資産の譲渡に係る支配の移転として、金融資産の契約上の権利に対する支配が他に移転したとき、信託財産の委託者からの支配離脱性が、金融資産の支配の移転の3要件として具体化されている（金融商品会計基準58項(1)-(3)）。まず、①譲渡された金融資産に対する譲受人の契約上の権利が譲渡人及びその債権者から法的に保全されていること、②譲受人が譲渡された金融資産の契約上の権利を直接又は間接に通常の方法で享受できること、③譲渡人

が譲渡した金融資産を当該金融資産の満期日前に買い戻す権利及び義務を実質的に有していないこと、の3つである。

4-2-5 小括

このような法人課税信託における外国信託を利用した租税を回避する濫用的な信託スキームに対して、委託者からの実質的離脱性としての基準を検討することは重要である。ただし、現実に税法としての実績がない基準を用いることには、租税回避を防止し、信託における各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性を保障することにならない恐れがある。そのため、次節のように諸外国の税制からその対抗策を考えることとする。

第3節 外国信託の租税回避への対抗策

本庄資教授は、本庄資『アメリカ法人税制』、日本租税研究協会、2010年、420-421頁において、FATF2008年対日相互審査報告や米国国務省 INSCR（International Narcotic Control Strategy Report）における指摘のように、日本のマネーロンダリング対策は不十分であり、日本の信託法改正により、受益者の存在しない信託、事業信託及び自己信託は、米国の観点から、米国税の租税回避・脱税のために利用されるバルナラビリティのある「外国信託」であると見られる。したがって、日米間の信託スキーム、特にアメリカからみて濫用的信託スキームとされるパッケージ・スキームに対して、平成19年度税制改正において、租税回避を防止する税制を明確化すべきであった、と述べている。

また、本庄資教授は、本庄資「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年、929頁において、「日本では、日本居住者がオリジナル委託者であり、実質的に信託財産を支配できる受託者連続型信託又は委託者連続型信託のような連鎖による「外国信託」スキームに対して、法形式主義から実質主義の原則によって信託財産に対する委託者の支配に着眼し、委託者に課税するシステムにしなければ、受託者を法人とみなす法人課税信託制度は、受託者が委託者となり、さらに次ぎの受託者へバトンタッチが行われる場合に、解釈の疑義のない「スキームへの対抗策」となり得るか否か、検討しなければならない。」、と述べている。

したがって、これらの記述を参考にした上で、本論文においては、法人課税信託における外国信託を利用した租税を回避する濫用的な信託スキームに対して、内国信託と外国信託を区分する米国の「グラントー・トラスト」を採用すべきであると考ええる。

なぜなら、このグラントー・トラスト・ルールは、委託者が、信託財産の全部又は一部に対して一定の権限、経済的利益又は支配を留保する場合、委託者が資産の所有者とみなし、委託者の支配離脱性の観点から、コモン・ローの国であるにもかかわらず、あえて成文法化されており、租税法律主義のもと成文法を建前とするわが国にとって、このような成文法化は法人課税信託による濫用的外国信託スキームに対抗するために必要であると考えられる。

また、米国国務省 INSCR に、日本のマネーロンダリング対策は不十分と指摘されており、わが国は、海外送金に対して一定の情報を把握しているが、この海外送金に対して一定の金融取引税は課されず、また国外にいる受託者に対して実際に課税の実行可能性が困難な状況においては、濫用的な信託スキームにおいて受託者及び信託財産を支配する委託者に対して、課税することは許容されるべきであると考えられる。

さらに、実績のない委託者からの実質的離脱性としての基準を用いることは、その基準の実行可能性の観点から問題となることが考えられる。

したがって、このような租税回避を防止し、信託における各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性を保障するため、法人課税信託における租税を回避する外国信託に対して、濫用的な外国信託スキームをすでに多く経験し、特別な判定基準で内国信託と外国信託を区分している米国の「グラントラスト」を採用すべきであると結論する。

参考文献

- 1 . 飯塚真「米国信託法における忠実義務と"no further inquiry"準則」早稲田大学大学院法学研究科 法研論集第 115 号、成文堂、2005 年 9 月
- 2 . 梅辻雅春「タックス・シェルターの原理的手法別類型」本庄資『タックス・シェルター事例研究』、税務経理協会、2004 年
- 3 . 大崎満『移転価格税制－日本と欧米の制度比較－』、大蔵省印刷局、1988 年
- 4 . 織田有基子「イングランドの秘密信託とハーグ信託準拠法条約」『イギリス信託法の現状－ペナー教授に学ぶ』、トラスト 60、2008 年
- 5 . 勝田信篤「信託宣言－米国信託法の現状からの示唆」『私法』、日本私法学会、有斐閣、2008 年
- 6 . 金子敬明「フランス信託法の制定について」、『千葉大学法学論集第 22 巻第 1 号』、2007 年
- 7 . 金子宏・岡正晶・道垣内弘人・佐藤英明「信託法制と信託税制の改革」、税研、2007 年 5 月
- 8 . 神谷高保「イングランド信託法の下での受託者（含取締役）の利得・報酬に関する準則と日本の信託法」『イギリス信託法の現状－ペナー教授に学ぶ』、トラスト 60、2008 年
- 9 . 久保野恵美子「擬制信託、復帰信託と家族の住居」『イギリス信託法の現状－ペナー教授に学ぶ』、トラスト 60、2008 年
- 10 . クリスティアン・ラルメ「フランス信託法の制定－2007 年 2 月 19 日の法律」、信託 235 号、2008 年 8 月
- 11 . K・ティプケ、木村弘之亮訳『所得税・法人税・消費税－西ドイツ租税法－』、木鐸社、1988 年
- 12 . さくら総合事務所『SPC&匿名組合の法律・会計税務と評価』2010 年
- 13 . 佐藤哲治・灰谷健司・山本和義・安島和夫・杉岡映二「信託の活用と税」『TKC タックスフォーラム 2008』、TKC 会報 8 月特別号、2011 年
- 14 . ジョイント・フォーラム（The Joint Forum）「特別目的事業体に関する報告書」（Report on Special Purpose Entities）、2009 年
- 15 . ジョディ・ブレイゼック『アメリカにおける非課税法人の設立手続と税務』、ダイヤモンド社、1992 年
- 16 . スティーヴン・L・シュウォーツ、ブルース・A・マルケル、リサ・L・ブルーム『米国セキュリティタイゼーション概説』、レクシスネクシス・ジャパン株式会社、2007 年
- 17 . スティーブン H. ジフィス『アメリカ法辞典』学生援護会、1991 年
- 18 . 須藤一郎「タックス・シェルターの手法別類型」本庄資『タックス・シェルター事例研究』、税務経理協会、2004 年
- 19 . 高橋研「§15 信託税制と国際課税」渡辺淑夫『国際税務の疑問点』、ぎょうせい、2010 年
- 20 . 角紀代恵「ペナーを読む」『イギリス信託法の現状－ペナー教授に学ぶ』、トラスト 60、2008 年
- 21 . ドウワイト・バーリンゲーム 大西たまき訳「米国フィランソロピー税制と信託制度を含むブランド・ギビング」、信託、2006 年 5 月

- 22 . トーマツ『ドイツの税制と投資 Tax and investment profile Germany 2009』、2009 年
- 23 . 中吉徹郎「知的財産法—1（特許法）」『最高裁 時の判例VI（平成 18 年～平成 20 年）』、ジュリスト増刊、有斐閣、2010 年 12 月
- 24 . 中田英幸『ドイツ信託法理—日本信託法との比較』、東北大学出版会、2008 年
- 25 . 中田裕康「非営利法人制度と信託法の改正」、ジュリスト（No.1414）、有斐閣、2011 年 1 月
- 26 . 中田裕康「わが国における信託法制の発展と改革」、税研、2007 年 3 月
- 27 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「受託者の義務（1）」、ジュリスト（No.1429）、有斐閣、2011 年 9 月
- 28 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「受託者の義務（2）」、ジュリスト（No.1413）、有斐閣、2011 年 10 月
- 29 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託財産（1）」、ジュリスト（No.1407）、有斐閣、2010 年 9 月
- 30 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託財産（2）」、ジュリスト（No.1409）、有斐閣、2010 年 10 月
- 31 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託財産（3）」、ジュリスト（No.1413）、有斐閣、2010 年 12 月
- 32 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託財産（4）」、ジュリスト（No.1416）、有斐閣、2011 年 2 月
- 33 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託財産（5）」、ジュリスト（No.1418）、有斐閣、2011 年 3 月
- 34 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託財産（6）」、ジュリスト（No.1421）、有斐閣、2011 年 4 月
- 35 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託財産（7）」、ジュリスト（No.1424）、有斐閣、2011 年 6 月
- 36 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託財産（8）」、ジュリスト（No.1426）、有斐閣、2011 年 7 月
- 37 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託の設定（1）」、ジュリスト（No.1397）、有斐閣、2010 年 4 月
- 38 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託の設定（2）」、ジュリスト（No.1402）、有斐閣、2010 年 6 月
- 39 . 能見善久・道垣内弘人・沖野眞己・藤田友敬・井上聡・田中和明「信託の設定（3）」、ジュリスト（No.1404）、有斐閣、2010 年 7 月
- 40 . ハイン・ケッツ、新井誠監訳（三菱信託研究会訳）「トラストとトロイハント イギリス・アメリカとドイツの信託機能の比較」、勁草書房、1999 年
- 41 . 早川眞一郎「「ハーグ子奪取条約」断想—日本の親子法制への一視点」、ジュリスト（No.1430）、

有斐閣、2011 年 10 月

- 42 . 平川忠雄『新しい信託の活用と税務・会計』、ぎょうせい、2007 年
- 43 . ベルンド・ゲッツェ『独和法律用語辞典〔第 2 版〕』、成文堂、2010 年
- 44 . 堀口和哉「信託法の改正と租税法」本庄資『関連法領域の変容と租税法の対応』、財經詳報社、2008 年
- 45 . 増井良啓「外国子会社配当益金不算入制度の導入と租税条約」『国際商取引に伴う法的諸問題（16・完）報告書』、トラスト 60、2010 年
- 46 . 水野忠恒「日本の法人税の現状と課題」、税研、2007 年 5 月
- 47 . 矢内一好「米国等における Tax Amnesty と Economic Substance Doctrine の動向」、租税研究、2011 年 7 月
- 48 . 矢内一好「米国の外国信託課税と信託に対する租税条約の適用」、租税研究、2006 年 9 月
- 49 . 山川博樹『移転価格税制―二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に―』、税務研究会出版局、2007 年
- 50 . 山川博樹『我が国における移転価格税制の執行―理論と実務―』、税務研究会出版局、1995 年
- 51 . リチャード・L・ドーンバーク『アメリカ国際租税法』、清文社、2001 年
- 52 . レニー R. ロース、新井誠訳「ニューヨークの検認後見裁判所から見たアメリカの信託実務」、信託、2006 年 11 月
- 53 . 芦部信喜『憲法（第四版）』、岩波書店、2009 年
- 54 . 伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第 4 版）』、中央経済社、2009 年
- 55 . 雨宮孝子「米国の公益信託」、信託、2006 年 5 月
- 56 . 奥村眞吾『詳解 信託法の活用と税務』、清文社、2008 年
- 57 . 奥平旋「プロテクターの役割」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
- 58 . 沖野眞己「撤回可能信託」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 59 . 沖野眞己「米国の信託法制」、信託、2006 年 5 月
- 60 . 加本亘「芸能人・職業運動家に対する国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 61 . 河原秀樹「負債と資本、ハイブリッド・インスツルメントの問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 62 . 河原秀樹「法人税法による Debt / Equity 認定基準と関連企業グループ間における支払利子損金算入制限規定創設の必要性について」、租税資料館賞第 20 回奨励賞の部入賞作品
- 63 . 角紀代恵「信託と債権者」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 64 . 角田伸広「移転価格課税紛争解決手段に関するわが国の選択肢」本庄資『移転価格税制執行の理

- 論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 65 . 角田伸広「国際的課税紛争の国内裁判所による解決とその限界」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 66 . 角田伸広「事前確認手続の課税処分との比較による有効性の考察」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 67 . 角田伸広「相互協議手続の現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
 - 68 . 角田伸広「移転価格での二重課税に関する紛争解決手段の選択」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
 - 69 . 関口博久「所得税念と所得分類」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 70 . 関口博久「租税条約ネットワーク拡大の必要性」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
 - 71 . 関口博久「相税条約の特典制限」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 72 . 関口博久「直接投資と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
 - 73 . 関口博久「日本の租税条約の現状」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
 - 74 . 関口博久「法人概念とパススルーエンティティ概念（ハイブリッド・エンティティおよび逆ハイブリッド・エンティティ）」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 75 . 関口博久「貿易収支の現状からみた移転価格問題」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
 - 76 . 関根美男「法人税の課税根拠と多様化する事業形態に対する課税ルール」、租税資料館賞第 19 回論文の部入賞作品
 - 77 . 岩崎政明「UK-REIT（イギリス型不動産投資信託）の導入と課税制度の特色」、租税研究、2007 年 12 月
 - 78 . 岩崎政明「2008-2009 年度ドイツ企業税法・個人投資所得一元課税制度のねらい」、租税研究、2008 年 12 月
 - 79 . 岩崎政明「ドイツ企業税制・投資所得税制改革の分析ーメルケル政権における企業競争力強化税制のねらいー」『金融所得課税の基本問題』、日本証券経済研究所、2008 年
 - 80 . 岩崎政明「ドイツの信託税制：租税通則法所定の一般原則を中心に」、信託 245 号、2011 年 2 月
 - 81 . 岩崎政明「不動産取得税の課税における私法上の法形成と租税法の解釈ードイツ連邦憲法裁判所 1991 年 12 月 27 日決定に係るマインケ博士の評釈ー」『エコノミア第 45 巻第 2 号（通巻第 122 号）』、横浜国立大学経済学会、1994 年
 - 82 . 岩崎政明「信託税制ー支え合い社会のための信託税制の展望」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
 - 83 . 喜多綾子「信託課税における所得計算ルールの課題と理論的検討」、立命館法学 2010 年 3 号（331 号）

- 84 . 吉永一行「ドイツ判例法における信託成立要件としての「直接性原則」ーわが国における信託法理の射程についての研究序説ー」『京都産業大学法学会 40 周年記念論集』、京都産業大学法学会、2007 年
- 85 . 吉村典久「ドイツにおける租税上の合意に関する判例の展開」碓井光明、小早川光郎、水野忠恒、中里実編著『公法学の法と政策（上）』、2000 年
- 86 . 吉村政穂「カナダ信託税制」、信託 244 号、2010 年 11 月
- 87 . 久保野恵美子「受益者の利益を代表する制度」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 88 . 居波邦泰「OECD モデル租税条約コメンタリー」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 89 . 居波邦泰「Schneider 判決の検討」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 90 . 居波邦泰「移転価格と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 91 . 居波邦泰「移転価格税制と過少資本税制」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 92 . 居波邦泰「移転価格訴訟の現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 93 . 居波邦泰「過少資本税制の理論と問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 94 . 居波邦泰「金融所得に係る課税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 95 . 居波邦泰「国外関連者の範囲」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 96 . 居波邦泰「国外関連取引の範囲」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 97 . 居波邦泰「国際的事業再編に係る移転価格税制の適用」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 98 . 居波邦泰「国際的事業再編に対する課税に係る問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 99 . 居波邦泰「国際的租税回避の類型化」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 100 . 居波邦泰「国内源泉所得の範囲」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 101 . 居波邦泰「事業所得課税と投資所得課税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 102 . 居波邦泰「無形資産と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 103 . 居波邦泰「無形資産の国外関連者への移転等に係る課税のあり方ーわが国への所得相応性基準の導入の検討ー」、税大論叢 59 号

- 104 . 居波邦泰「無形資産取引の国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 105 . 金子敬明「"irreducible core of trusteeship"の概念について」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
- 106 . 金子宏『租税法（第 14 版）』、弘文堂、2009 年
- 107 . 金子宏『租税法（第 16 版）』、弘文堂、2011 年
- 108 . 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘『ケースブック租税法』弘文堂、2010 年
- 109 . 金融法委員会「信託法に関する中間論点整理」（平成 13 年 6 月 12 日）
- 110 . 駒宮史博「移転価格課税における相互協議による対応的調整の法的性質」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 111 . 駒宮博史「国際課税における国際金融所得の取扱い」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 112 . 五味雄治・本庄資『和英対訳法人税法』租税資料館、2010 年 4 月.
- 113 . 鴻常夫・北沢正啓『英米商事法辞典』商事法務研究会、1998 年
- 114 . 今村隆「主要国の一般的租税回避防止規定」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 115 . 根岸英人「国際課税における死亡税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 116 . 根岸英人「相続税における居住ルール」、租税資料館賞第 20 回奨励賞の部入賞作品
- 117 . 佐藤英明「19 年改正の概観と受益者等課税信託について」、租税研究、2010 年 9 月
- 118 . 佐藤英明「信託と税制シリーズ：第 1 回 19 年改正の概観と受益者等課税信託について」、租税研究、2010 年 10 月
- 119 . 佐藤英明「信託と税制シリーズ：第 2 回 法人課税信託について」、租税研究、2010 年 10 月
- 120 . 佐藤英明「信託と税制シリーズ：第 3 回 収益留保型信託等について」、租税研究、2010 年 11 月
- 121 . 佐藤英明「信託税制の沿革ー平成 19 年改正前史」『信託税制の体系的研究ー制度と解釈ー 日税研論集 vol 62』、日本税務研究センター、2011 年
- 122 . 佐藤英明「新信託法の制定と 19 年信託税制改正の意義」『信託税制の体系的研究ー制度と解釈ー 日税研論集 vol 62』、日本税務研究センター、2011 年
- 123 . 佐藤英明『信託と課税』、弘文堂、2000 年
- 124 . 佐藤英明「他益信託と課税ー平成 19 年改正後の信託税制」『税務事例研究 109 号』、2009 年
- 125 . 佐藤正謙「自己信託を利用した金銭債権の流動化・証券化取引に伴う法的諸問題～実体法上の論点を中心に」、事業再生と債権管理、2010 年 7 月
- 126 . 裁判所ホームページ 判例検索システム <http://www.courts.go.jp/search/jhsp0010?hanreiSrchKbn=01>
- 127 . 山下友信・神田秀樹『金融商品取引法概説』、有斐閣、2010 年

- 128 . 山川博樹「過少資本税制と移転価格税制」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 129 . 山川博樹「国内法（移転価格税制と過少資本税制）と租税条約」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 130 . 山川博樹「日本の移転価格税制の概要」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 131 . 山川博樹「日本の移転価格税制の概要」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 132 . 山本守之『企業組織再編の税務 合併・分割・現物出資・事後設立』、税務経理協会、2001 年
- 133 . 四宮和夫『信託法（新版）』、有斐閣、1989 年
- 134 . 市野初芳「主権免税と国富ファンドの取扱い」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 135 . 寺本昌広『逐条解説 新しい信託法（補訂版）』、商事法務、2008 年
- 136 . 寺本振透「準拠法と国際裁判管轄をめぐる諸問題」、ジュリスト（No.1405）、有斐閣、2010 年 8 月
- 137 . 寺本振透「知的財産信託」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
- 138 . 渋谷雅弘「受益者連続型信託等について」『信託税制の体系的研究－制度と解釈－ 日税研論集 vol 62』、日本税務研究センター、2011 年
- 139 . 小島俊朗「移転価格課税と寄附金課税」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 140 . 小島俊朗「移転価格課税における国内的救済手続と国際的救済手続」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 141 . 小島俊朗「移転価格税制とタックス・ヘイブン対策税制」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 142 . 小島俊朗「国際的課税紛争の訴訟以外の解決」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 143 . 小島俊朗「日本における移転価格紛争の現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 144 . 小島信子「移転価格税制における独立企業間価格の算定に係る「レンジ」の採用について」、
- 145 . 松永和美「米国の信託の税制について」、信託 238 号、2009 年 5 月
- 146 . 松田直樹「コーポレート・インバージョン」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 147 . 松田直樹「国際的組織・事業再編成等が惹起する課題」、租税研究、2011 年 3 月
- 148 . 沼田博幸「所得課税から消費課税への転換による輸出促進政策」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 149 . 織田有基子「アメリカ統一信託法典における裁判管轄と準拠法」大塚正民・樋口範雄編著『現代

- アメリカ信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 150 . 新井誠「現代イギリスにおける信託の活用法―税制の観点から―」イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』、清文社、1994 年
- 151 . 新井誠「信託法の展望―あるべき姿を求めて」新井誠『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
- 152 . 新井誠『信託法 第 3 版』、有斐閣、2008 年
- 153 . 森信夫「移転価格課税における経済分析の必要性」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 154 . 森信夫「事前確認手続における経済分析の必要性」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 155 . 森田章夫「国際法の存在形態」中谷和弘・植木俊哉・河野真理子・森田章夫・山本良『国際法 第 2 版』、有斐閣、2011 年
- 156 . 神作裕之「信託の基礎的変更―変更・終了および併合・分割」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 157 . 神谷高保「受託者としての地位」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 158 . 須藤徹『アメリカの税法（改訂六版）―連邦税・州税のすべて』、中央経済社、1998 年
- 159 . 須藤徹『米国のパートナーシップ―事業形態と日米の課税問題』、中央経済社、1994 年
- 160 . 須藤一郎「国際課税における税務仲介者の役割及びそのあり方に関する考察」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 161 . 水野忠恒「アメリカ信託税制」『創立 20 周年記念論文選集』、トラスト 60、2007 年
- 162 . 水野忠恒「信託税制のその後」、税研、2009 年 7 月
- 163 . 水野忠恒「受益者等課税信託（個人信託）の課税問題」『信託税制の体系的研究―制度と解釈― 日税研論集 vol 62』、日本税務研究センター、2011 年
- 164 . 水野忠恒『租税法（第 5 版）』、有斐閣、2011 年
- 165 . 杉原高嶺『国際法学講義』、有斐閣、2011 年
- 166 . 杉村良夫「国際的（法的）二重課税と国際的（経済的）二重課税の排除」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 167 . 成田武司「相続税法における信託課税規定の射程の検討」、租税資料館賞第 19 回奨励賞の部入賞作品
- 168 . 青山慶二「帰属主義（OECD の事業所得の PE 帰属をめぐる議論を含む）」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 169 . 青山慶二「恒久的施設の範囲」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 170 . 青山慶二「国連モデル租税条約の課題」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 171 . 税理士法人山田&パートナーズ『信託―実務のための法務と税務』、財經詳報社、2008 年

- 172 . 折原誠・寺本恵「レギュレーション9の概要」、信託、2006年5月
- 173 . 占部裕典「裁量信託及び受益者連続型信託の課税関係ーイギリス信託課税からの示唆ー」『神戸学院法学第25巻第2号』、神戸学院大学法学会、1995年
- 174 . 占部裕典「「信託ーイギリス居住信託の所得税、キャピタル・ゲイン税の取扱い」（諮問案）の内容」イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』、清文社、1994年
- 175 . 占部裕典「イギリス信託課税の概要と特徴」イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』、清文社、1994年
- 176 . 占部裕典「信託税制について」、信託245号、2011年2月
- 177 . 占部裕典「信託税制への提言」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011年
- 178 . 占部裕典『英国の信託税制』、トラスト60、2007年
- 179 . 占部裕典『信託課税法～その課題と展望～』、清文社、2001年
- 180 . 川口幸彦「信託法改正と相続税・贈与税の諸問題」、税大論叢57号、2008年6月
- 181 . 川田剛「日本における国際的租税回避否認規定」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年
- 182 . 川田剛・ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所『ケースブック 海外重要租税判例』、財経詳報社、2010年
- 183 . 浅妻章如「タックスヘイヴン対策税制が租税条約に違反しないとした例」、ジュリスト (No.1399)、有斐閣、2010年4月
- 184 . 浅妻章如「フランス信託税制」、信託242号、2010年5月
- 185 . 浅妻章如「信託等のentityと国際課税：居住概念等を足掛かりとして」、租税研究、2011年10月
- 186 . 増井良啓「信託と国際課税」『信託税制の体系的研究ー制度と解釈ー 日税研論集 vol 62』、日本税務研究センター、2011年
- 187 . 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』、東京大学出版会、2008年
- 188 . 太田達也・秋元秀二・諸星健司・須藤一郎「徹底討論・グローバル企業再編の税務 コーポレート・インバージョン&信託税制篇」、International Taxtion 11月号、税務研究会、2007年
- 189 . 太田達也・秋元秀二・諸星健司・須藤一郎「徹底討論・グローバル企業再編の税務 三角合併篇」、International Taxtion 10月号、税務研究会、2007年
- 190 . 大橋時昭「相互協議を巡る諸問題ー移転価格課税に係る協議を中心としてー」、税大論叢44号
- 191 . 大城隼人「IAS/IFRSの適用とその税務上のインプリケーション」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年
- 192 . 大城隼人「外ー外取引の把握に関する問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010年
- 193 . 大城隼人「文書化の法定」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011年
- 194 . 大塚正民「アメリカ信託法の歴史的展開と現代的意義」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ

- 信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 195 . 大野雅人「EU 法と加盟各国の税法及び租税条約との抵触」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 196 . 大野雅人「OECD 移転価格ガイドラインにおける独立企業間価格算定方法」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 197 . 大野雅人「OECD 移転価格ガイドラインの概要」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 198 . 大野雅人「欧州主要国の移転価格税制の概要」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 199 . 大野雅人「国際的税務協力の必要性和具体的方法」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 200 . 大野雅人「事前確認手続の現状と課題」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 201 . 谷口勢津夫「ドイツの不動産キャピタルゲイン課税の理論と制度－居住用建物・不動産の譲渡益課税を中心に－」『欧米 4 か国におけるキャピタルゲイン課税制度の現状と評価』、日本住宅総合センター、2008 年
- 202 . 谷口勢津夫「公益課税信託」『信託税制の体系的研究－制度と解釈－ 日税研論集 vol 62』、日本税務研究センター、2011 年
- 203 . 池原季雄『国際信託の実務と法理論』、有斐閣、1990 年
- 204 . 池田良一『ドイツ進出企業の会計・税務・会社法・経営』、税務経理協会、2010 年
- 205 . 中川一郎『77 年 AO 法文集（邦訳）＝租税基本法』、税法研究所、1979 年
- 206 . 猪野茂「インバウンド取引に関する課税制度の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 207 . 猪野茂「国外情報アクセスの現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 208 . 猪野茂「租税条約に基づく情報交換制度の現状と課題」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 209 . 猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の課題」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 210 . 猪野茂「日本における推定課税の現状と課題」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 211 . 辻富久「英国の租税回避スキームの開示制度」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 212 . 天野佳洋「信託と業法」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
- 213 . 田井良夫「移転価格操作と国際収支統計」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務

- 協会、2010 年
- 214 . 田井良夫「国際的二重課税の発生と防止方法及び排除方法」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 215 . 田井良夫「集团的投資媒体概念と投資家概念」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 216 . 田井良夫「貿易・直接投資政策と外国税額控除・国外所得免除制度の選択」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 217 . 田井良夫『国際的二重課税の排除の研究』、税務経理協会、2010 年
 - 218 . 田中英夫『英米法辞典』、東京大学出版会、2008 年
 - 219 . 田中佳織「外国直接投資の現状からみた移転価格問題」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
 - 220 . 田中佳織「租税条約の適用対象」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
 - 221 . 田中佳織「非永住者概念」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 222 . 田中和子「国際金融と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
 - 223 . 田中和明「受益者の定めのない信託を利用した日本版チャリタブル・トラスト」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
 - 224 . 渡辺徹也「受益者等が存しない信託に関する課税ルール」『信託税制の体系的研究－制度と解釈－ 日税研論集 vol 62』、日本税務研究センター、2011 年
 - 225 . 渡邊幸則「イギリスの信託と我国の課税」イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』、清文社、1994 年
 - 226 . 渡邊幸則「イギリス及びフランスの信託税制についての現地調査報告」イギリス信託・税制研究会『イギリス信託・税制研究序説』、清文社、1994 年
 - 227 . 渡邊幸則「ドイツにおける裁量信託の課税について」『税法の課題と超克 山田二郎先生古稀記念論文集』、信山社、2000 年
 - 228 . 土屋重義「移転価格税制と外国税額控除制度」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
 - 229 . 土屋重義「移転価格税制と所得税制」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
 - 230 . 土屋重義「居住地国課税と源泉地国課税の理論と政策」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 231 . 島田真琴「イギリスにおける信託制度の機能と活用」慶應法学第 7 号（2007：3）
 - 232 . 島田征夫『国際法（全訂補正版）』、弘文堂、2011 年
 - 233 . 藤井恵「人的役務提供と国際課税上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
 - 234 . 藤井恵「人的役務提供と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年

- 235 . 藤井保憲「トリート・ショッピングの類型化とその防止方法」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 236 . 藤井保憲「移転価格税制と組織再編税制」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 237 . 藤井保憲「移転価格税制と法人課税信託」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 238 . 藤井保憲「移転価格税制と連結納税制度」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 239 . 藤井保憲「金融機関の金融仲介機能と移転価格操作」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 240 . 藤井保憲「国外所得課税・国外所得免税の正当化と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 241 . 藤井保憲「国際的組織再編成と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 242 . 藤井保憲「使用地主義と債務者主義」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 243 . 藤井保憲「連結納税と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 244 . 藤原正則「ドイツにおける遺産承継－「信託的」譲渡を中心に」新井誠編著『高齢社会とエステイト・プランニング』、日本評論社、2000 年
- 245 . 藤原正則「ドイツ法 遺産承継と信託的譲渡」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
- 246 . 藤谷武史「イギリス信託税制」、信託 243 号、2010 年 8 月
- 247 . 藤田英理子「移転価格税制と NAFTA、EC 条約、EPA 等との関係」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 248 . 藤田英理子「租税条約と FTA、EPA の関係（特に無差別待遇・濫用防止）」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 249 . 藤田英理子「電子商取引に関する国際課税の理論と執行上の問題」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 250 . 道垣内弘人「信託の定義・信託の設定」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
- 251 . 梅澤典男「日本版 ESOP の制度概要」新井誠・神田秀樹・木南敦『信託法制の展望』、日本評論社、2011 年
- 252 . 伴忠彦「タックス・ヘイブン対策税制の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 253 . 伴忠彦「海外子会社配当非課税制度について企業が考慮すべきこと」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 254 . 伴忠彦「有害な税の競争及び有害税制の排除」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、

2011 年

- 255 . 飯守一文「移転価格税制の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 256 . 飯守一文「外国政府規制に対する対応」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 257 . 飯守一文「機能分析とリスク分析」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 258 . 飯守一文「取引単位営業利益法」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 259 . 飯守一文「人的役務提供に関する移転価格税制の課税問題」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 260 . 飯守一文「日本における移転価格調査の現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 261 . 飯守一文「日本における独立企業間価格算定方法の現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 262 . 飯守一文「日本の移転価格税制の執行の現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 263 . 飯守一文「無形資産取引に関する移転価格税制の課税問題」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 264 . 飯守一文「利益分割法」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 265 . 飯守一文「利益法の適用」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 266 . 樋口範雄「アメリカ信託法の新たな動き」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 267 . 樋口範雄「イギリスの公益信託に関する覚え書き」『イギリス信託法の現状－ペナー教授に学ぶ』、トラスト 60、2008 年
- 268 . 樋口範雄「イギリスの明示信託に関するノート」『イギリス信託法の現状－ペナー教授に学ぶ』、トラスト 60、2008 年
- 269 . 樋口範雄「受益者に対する受託者の責任と免責」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 270 . 樋口範雄「受託者の義務」大塚正民・樋口範雄編著『現代アメリカ信託法』、有信堂高文社、2002 年
- 271 . 樋口範雄「信託法・信託業法の英訳の意義」、信託 246 号、2011 年 5 月
- 272 . 樋口範雄『現代アメリカ信託法ノートⅡ』、弘文堂、2003 年
- 273 . 樋口範雄・佐藤智晶「統一信託法典のその後」、信託 235 号、2008 年 8 月
- 274 . 武田昌輔「信託課税 (1)－信託課税の沿革－」、税務事例、2007 年 11 月

- 275 . 武田昌輔「信託課税（２）－税制理解のための基礎知識－」、税務事例、2007 年 12 月
- 276 . 武田昌輔「信託課税（３）－信託法と課税の概要等－」、税務事例、2008 年 1 月
- 277 . 武田昌輔「信託課税（４）－法人課税信託－」、税務事例、2008 年 2 月
- 278 . 武田昌輔「信託課税（５）－法人課税信託・国税通則法等－」、税務事例、2008 年 3 月
- 279 . 伏見俊行「開発途上国の移転価格課税に対する対応」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 280 . 平成 17 年度 特許庁産業財産権制度問題調査研究報告書「知的財産の流通・流動化に係る制度的諸問題の調査研究報告書」、知的財産研究所、2006 年 3 月
- 281 . 平野嘉秋『パートナーシップ税制の法的構造に関する一考察－日米比較を中心として－』、税務大学校論叢 23 号、1993 年
- 282 . 平野嘉秋『新しい証券税制と株式制度』、大蔵財務協会、2003 年
- 283 . P・P・ワイデンブルック、カレン・C・バーク『アメリカ法人税法』、木鐸社、1996 年
- 284 . 別冊ジュリスト 139 号『英米判例百選（第三版）』、有斐閣、1996 年 11 月
- 285 . 保井久里子「租税条約締結国との実効的情報交換」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 286 . 法務省 HP『日本法令外国語訳データベースシステム』「信託法」
- 287 . 本庄資「外国税額控除と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 288 . 本庄資「OECD モデル TIEA の生成とその影響」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 289 . 本庄資「アウトバウンド課税制度の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 290 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンおよびオフショア金融センターを利用する国際的脱税・租税回避の現状と諸問題」、本庄ゼミ OB 会特別講義、2010 年
- 291 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 1 回）オフショア・タックス・ヘイブンの現状と問題点」、租税研究、2010 年 10 月
- 292 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 2 回）オフショア金融センター（OFC）の現状と問題点」、租税研究、2010 年 11 月
- 293 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 3 回）オフショア・タックス・ヘイブンを利用するダークサイドに対する国連等の対応」、租税研究、2010 年 12 月
- 294 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 4 回）オフショア・タックス・ヘイブンに関するアメリカの基本戦略の変化」、租税研究、2011 年 1 月
- 295 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 5 回）カリブ海のオフショア・タックス・ヘイブンおよび OFC の税制等と国際的タックス・プランニング」、租税研究、2011 年 3 月
- 296 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 6 回）ヨーロッパのオフショア・

- タックス・ヘイブンおよび OFC の税制等と国際的タックス・プランニング」、租税研究、2011 年 5 月
- 297 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 7 回）アジア・太平洋のオフショア・タックス・ヘイブンおよび OFC の税制等と国際的タックス・プランニング」、租税研究、2011 年 8 月
- 298 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 8 回）実効税率引下げ競争に利用されるサンドイッチ・スキームのメッカ、オランダはタックス・ヘイブンか」、租税研究、2011 年 9 月
- 299 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 11 回）スイスの税の競争力～EU と魅力ある税制を競う秘密管轄スイスはタックス・ヘイブンか～」、日本租税研究協会会員懇談会資料、2011 年 11 月
- 300 . 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税（第 13 回）～EU 珠玉のタックス・ヘイブン“ベネルックス”～」、日本租税研究協会会員懇談会資料、2012 年 3 月
- 301 . 本庄資「タックス・シェルター概論」本庄資『タックス・シェルター事例研究』、税務経理協会、2004 年
- 302 . 本庄資「タックス・シェルター対抗措置」本庄資『タックス・シェルター事例研究』、税務経理協会、2004 年
- 303 . 本庄資「タックス・ヘイブン対策税制と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 304 . 本庄資「ブッシュ政権の租税政策－エンティティ・アプローチ（その 1）－」、税経通信、2006 年 11 月
- 305 . 本庄資「ブッシュ政権の租税政策－エンティティ・アプローチ（その 2）－」、税経通信、2007 年 1 月
- 306 . 本庄資「移転価格税制と国外所得免除制度」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 307 . 本庄資「移転価格税制の本質」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 308 . 本庄資「移転価格税制適用外の移転価格操作とマネーロンダリング」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 309 . 本庄資「開発途上国の移転価格課税」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 310 . 本庄資「外国信託による脱税・租税回避スキームの対抗策」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 311 . 本庄資「居住者概念」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 312 . 本庄資「銀行・金融機関および金融取引に関する国際課税の問題点」本庄資『国際課税の理論と

- 実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 313 . 本庄資「公式配分方式」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 314 . 本庄資「国外所得免除方式と全世界所得課税・外国税額控除方式の選択」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 315 . 本庄資「国際課税の基礎用語 受益者 (beneficiary) と受益所有者 (beneficial owner)」税研、2010 年 5 月
- 316 . 本庄資「国際課税の基礎用語 租税条約」税研、2006 年 9 月
- 317 . 本庄資「国際的租税回避防止ルールの一必要性と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 318 . 本庄資「国際法と各国の移転価格税制または OECD 移転価格ガイドラインとの関係」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 319 . 本庄資「国際法の変容と租税法―国際租税法の変遷―」本庄資『関連法領域の変容と租税法の対応』、財経詳報社、2008 年
- 320 . 本庄資「国内租税法と租税条約」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 321 . 本庄資「所得帰属と beneficial owner 受益所有者概念」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 322 . 本庄資「証券化と租税条約」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 323 . 本庄資「情報の非対称性と文書化の必要性」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 324 . 本庄資「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 325 . 本庄資「政府と納税者との合意と政府間の合意」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 326 . 本庄資「租税条約オーバーライド」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 327 . 本庄資「租税条約と国内法等との関係」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 328 . 本庄資「租税条約の適用範囲（人的範囲を除く）」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 329 . 本庄資「相続税の租税条約の必要性」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 330 . 本庄資「日本における質問検査権と立証責任の問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 331 . 本庄資「納税者と税務当局との対決関係から協力関係への転換のための税務仲介者の役割」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 332 . 本庄資「比較法の適用」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 333 . 本庄資「費用分担契約」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 334 . 本庄資「米国における国際的租税回避否認規定」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協

- 会、2011 年
- 335 . 本庄資「米国における独立企業間価格算定方法の現状と問題点」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 336 . 本庄資「米国の移転価格税制の概要」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 337 . 本庄資「米国モデル程税条約」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 338 . 本庄資「役員報酬の国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 339 . 本庄資「有形資産の譲渡および貸借取引の国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 340 . 本庄資「有形資産取引に関する移転価格税制の課税問題」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 341 . 本庄資「利益比準法」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 342 . 本庄資『アメリカ税制ハンドブック』、東洋経済新報社、1987 年
- 343 . 本庄資『アメリカの移転価格税制』、日本租税研究協会、2009 年
- 344 . 本庄資『アメリカの移転価格税制の執行』、日本租税研究協会、2009 年
- 345 . 本庄資『アメリカの租税政策』、税務経理協会、2007 年
- 346 . 本庄資『アメリカ法人税制』、日本租税研究協会、2010 年
- 347 . 本庄資『アメリカ法人税法講義』、税務経理協会、2006 年
- 348 . 本庄資『国際課税の理論と実務（第 6 巻） 国際租税計画』、税務経理協会、2000 年
- 349 . 本庄資『国際租税法（四訂版）』、大蔵財務協会、2005 年
- 350 . 本庄資『新日米租税条約解釈研究－基礎研究－』、税務経理協会、2005 年
- 351 . 本庄資『租税回避防止策』、大蔵財務協会、1998 年
- 352 . 本庄資・藤井保憲『法人税法 実務と理論』、弘文堂、2008 年
- 353 . 本田光宏「OECD における「税務仲介者」の位置付けについて」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 354 . 本田光宏「租税条約の統一的な解釈・適用」本庄資『租税条約の理論と実務』、清文社、2008 年
- 355 . 本田光宏「多国籍企業の国際的租税計画と移転価格」本庄資『移転価格税制執行の理論と実務』、大蔵財務協会、2010 年
- 356 . 木村弘之亮「1 等賞のドイツ税制改革案－所得税と社会保障の統合ならびに法人税の全廃－」、税経通信、2011 年 11 月
- 357 . 木村俊治『外国法人の税務 多様な事業体、租税回避、審査請求・訴訟の問題解明』、中央経済社、2009 年
- 358 . 野村光明「韓国楽曲著作権の信託譲渡」『ジュリスト 平成 22 年度 重要判例解説』、有斐閣、2011 年 4 月

- 359 . 弥永真生『リーガルマインド会社法』、有斐閣、2006 年、
- 360 . 溜池良夫『国際私法講義（第 3 版）』、有斐閣、2005 年
- 361 . 林麻里子「信託のパス・スルー課税について－FASIT 導入に至るまでの米国の導管制度を参考に－」、日本銀行金融研究所、金融研究、2001 年 1 月
- 362 . 鈴木竹男『会社法』、弘文堂、1993 年
- 363 . 脇本利紀「国際的徴収共助の必要性と執行上の課題」本庄資『国際課税の理論と実務』、大蔵財務協会、2011 年
- 364 . 渚圭吾「アメリカ信託税制の諸問題」、信託 239 号、2009 年 8 月
- 365 . 渚圭吾「国際課税と通商・投資関係条約の接点（上）－1920 年代の国際連盟における議論を素材として」、ジュリスト（No.1406）、有斐閣、2010 年 9 月
- 366 . 渚圭吾「国際課税と通商・投資関係条約の接点（下）－1920 年代の国際連盟における議論を素材として」、ジュリスト（No.1408）、有斐閣、2010 年 9 月
- 367 . 澤木敬郎・道垣内正人『国際私法入門（第 6 版）』、有斐閣、2006 年
- 368 . 「知的財産の信託に関する緊急提言」、経済産業省、2003 年 3 月
- 369 . 「金融商品に関する会計基準」、企業会計基準委員会、2008 年 3 月
- 370 . 『OECD モデル租税条約 2010 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』、日本租税研究協会、2011 年
- 371 . 『改正税法のすべて 平成 19 年度版（2007）』、大蔵財務協会、2007 年
- 372 . 『租税条約関係法規集〈平成 23 年版〉』、納税協会連合会、2011 年
- 373 . 『平成 23 年 2 月 税制主要参考資料集』、財務省主税局、2011 年
- 374 . Birmount Holdings Ltd. v. The Queen, 78 DTC 6254
- 375 . Code of Federal Regulations
- 376 . Commission v. Gordon, 391 U.S.83 (1968)
- 377 . De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe, [1906] AC 455
- 378 . Garron and Garron, Trustees of the Garron Family Trust v. The Queen, [2009] TCC 450
- 379 . George V. Zmuda and Walburga Zmuda, Petitioners-Appellants, v. Commissioner of Internal Revenue, Defendant-Appellee, 731 F.2d 1417 (1984)
- 380 . Goldstein v. Commissioner, 364 F 2 d 734 (2 nd Cir. 1996), 285 V.S. 1005 (1967))
- 381 . Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, 293 U.S. 465 (1935)
- 382 . Hague Convention on the Law Applicable to Trusts and on Their Recognition
- 383 . <http://www.hmrc.gov.uk/trusts/income-tax/tax-pool.htm>
- 384 . John F Avery Jones「租税条約に係る最近の論点 (Some Current Tax Treaty Issues)」IFA 日本支部・日本租税研究協会共催 Dr. Avery Jones 来日記念講演、2012 年 2 月
- 385 . Joint Committee on Taxation, General explanation of the Tax Reform Act of 1986,
- 386 . Kelly C.B. and Huddleston B. in the Calcutta Jute Mills v. Nicholson

- 387 . Louis Markosian and Joan P. Markosian, Petitioners v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent, 73 T.C. 1235 (1980)
- 388 . Lucas, Commissioner of Internal Revenue, v. Earl, 281 U.S. 111 (1930)
- 389 . Matthew Hutton, *Tolley's UK Taxation of Trusts*, 21th ed. (2011)
- 390 . McLeod v. Min. of Customs & Excise, [1917-27] CTC 290, 1 DTC 85 (SCC)
- 391 . MNR v. Holden, [1928-34] CTC 127, 1 DTC 234 (PC)
- 392 . MNR v. Royal Trust Co., [1928-34] CTC 129, 1 DTC 243 (PC)
- 393 . Recognition of Trusts Act 1987
- 394 . Revenue Ruling 85-13; 1985-1 C.B. 184
- 395 . Robson Leather Company Ltd. v. MNR, 77 DTC 5106
- 396 . Simon's Taxes, LexisNexis, 2008 年
- 397 . The Cesena Sulphur Co. v. Nicholson ((1876) 1 Ex. D. 428)
- 398 . Thibodeau Family Trust v. The Queen, 78 DTC 6376.
- 399 . UNIFORM TRUST CODE (統一信託法典)
- 400 . Wood v. Holden, [2006] EWCA Civ 26, [2006] STC 443

移転価格税制に係る一考察
—クロス・ボーダーでの事業再編を
中心として—

茂木 裕晃

【論文要約】

1.本論文の目的及び問題点の所在

多国籍企業による国際間での事業再編に対する移転価格税制の適用可能性を我が国の国内法及び租税条約の観点から検討し、今後の対策について提言することを目的とする。事業再編に対する課税は新しい国際税務のテーマであり、そのアプローチは国際間で未だ確定していない。事業再編の意義、課税対象の特定、課税所得の算定方法を明らかにする必要がある。

2. 事業再編に対する国際的な動向

移転価格税制に関する国際的な規範である OECD 移転価格ガイドラインでは、事業再編とは多国籍企業による国境を越えた機能、資産又はリスクの移転として定義されている。移転価格税制は、関係者間の「取引」を適用対象としており、それは事業再編についても該当する以上、事業再編における「取引」を特定する必要がある。OECD 移転価格ガイドラインでの「取引」は、基本的に私法上の取引を指すものの、例外的にその条件が再構成されることもある。事業再編における取引としては、①何らかの価値あるものの移転及び②既存の取極めの終了又は実質的な変更が該当する。①、②のいずれについても、OECD 移転価格ガイドラインは重要な概念（無形資産、継続事業及び事業再編で発生する損失等）についての定義を定めてず、各国間で解釈が分かれる可能性がある。事業再編で発生する各「取引」に係る独立企業間価格を算定するためには、①比較可能な独立企業間での「取引」を選定し、②その「取引」での価格を参照することになる。しかしながら、そのようなアプローチが適用することが難しい「取引」（無形資産の譲渡、事業再編による損失の補償）があり、どのように独立企業間価格を算定すれば良いのか、現在の OECD 移転価格ガイドラインは十分な指針を与えていない。

事業再編に対する移転価格税制の適用についての明確なルールを有する国は、多いとは言えない。その中で、ドイツや米国は体系的な国内法を有しており、我が国もこれを参考とすべきである。

3. 我が国の国内法及び租税条約の観点からの検討

我が国の国内法は、OECD 移転価格ガイドラインをモデルとしてこれに整合するように設計さ

れている。国内法には事業再編に係る規定は存在しないが、OECD が用いたアプローチ(①「取引」を特定し、その比較対象取引を選定し、適切な独立企業間価格算定方法により独立企業間価格を算定する)を用いることになる。しかしながら、我が国の国内法は「取引」の意義について、私法上の契約を基本的にそのまま受け入れており、OECD 移転価格ガイドラインが規定する、取引の再構成というアプローチは採用できない。また、事業再編で発生した「取引」のうち、無形資産の譲渡や事業再編で発生する損失について独立企業間価格を算定することは難しく、法令の改正が必要となっている。

移転価格課税は国際的な二重課税を発生させるため、我が国の企業の国外関連者がその所在地国で事業再編について移転価格課税を受けた場合は、対応的調整を検討しなければならない。我が国の権限のある当局は、租税条約を根拠規定とする相互協議での合意を通じて対応的調整を行う。しかしながら、相互協議で相手国と合意に達するためには、事業再編に対する移転価格税制の適用について、国内法又は租税条約の規定が整備されている必要がある。現状の国内法又は租税条約の規定内容では、相手国の主張する課税手法を受け入れることができず、相互協議が合意に至らず、国際的な二重課税が排除されない可能性がある。

4. 事業再編への対策

事業再編への対策として、我が国は国内法について、①取引概念の定義、②資産概念の定義、③所有概念の定義、④「譲渡」と「使用許諾」の識別及び④新しい独立企業間価格算定方法に関する規定を整備する必要がある。また、国際的な二重課税を排除するためには、租税条約において事業再編についての具体的な取扱いについて、相手国と合意する必要がある。そのような規定を整備するためには、事業再編における実態についての情報を入手する必要がある。現在は、我が国には移転価格文書化義務を定める規定がないが、今後はこれを導入する必要がある。規定を整備したとしても、納税者の予測可能性を確保するためにはなお不十分であり、事前確認の実施により対応する必要がある。

目次

はじめに	1
本論文の目的及び背景	1
問題点の所在	3
本論文の構成	4
本論文に係る先行研究	5
第 1 章 移転価格税制の概要	8
第 1 節 移転価格税制の趣旨	8
第 2 節 我が国の移転価格税制の導入目的	9
第 3 節 移転価格税制に係る国内法の特徴	12
第 1 款 国内法の構成	12
第 2 款 他の国内法との関係	13
第 4 節 租税条約及び OECD 移転価格ガイドラインとの関係	14
第 1 款 租税条約との関係	14
第 2 款 OECD 移転価格ガイドラインとの関係	16
第 5 節 小括	18
第 2 章 事業再編に対する国際的な動向	19
第 1 節 本章の構成	19
第 2 節 事業再編に対する移転価格税制の適用ルールの新設	20
第 1 款 機能及びリスクの移転によるタックス・プランニング	20
第 2 款 タックス・プランニングへの対応策検討	21
第 3 款 OECD 移転価格ガイドライン第 9 章の概要	21
第 3 節 事業再編に係る課税対象の特定	32
第 1 款 独立企業原則における取引の位置付け	32
第 2 款 取引の意義	34
第 3 款 事業再編に係る取引の特定	37
第 4 節 事業再編に対する独立企業原則の適用	47
第 1 款 独立企業原則の適用手順	47
第 2 款 事業再編自体に係る比較対象取引の選定	48
第 3 款 何らかの価値あるものの移転に係る比較対象取引の選定	49
第 4 款 既存の取極めの終了又は実質的な再交渉に係る比較対象取引の選定	52
第 5 款 何らかの価値あるものの移転取引に係る独立企業間価格算定方法	53
第 6 款 既存の取極めの終了又は実質的な再交渉に係る独立企業間価格算定方法	56
第 5 節 事業再編に対する各国の動向	57
第 1 款 IFA による報告	57
第 2 款 ドイツの事業再編に係る法令の特徴	60

第 3 款	米国の所得相応性基準の概要	68
第 6 節	小括	73
第 3 章	我が国の国内法及び租税条約の観点からの検討	76
第 1 節	本章の構成	76
第 2 節	事業再編に対する現行国内法の適用可能性	76
第 1 款	移転価格税制の適用対象	76
第 2 款	取引の特定	77
第 3 款	独立企業原則の適用	97
第 4 款	アドビ事件の検討	101
第 3 節	相手国課税に対する対応的調整	103
第 1 款	対応的調整と相互協議	103
第 2 款	相互協議の意義とその限界	106
第 3 款	事業再編に対する移転価格課税についての合意可能性	108
第 4 款	減算調整の方法	109
第 4 節	小括	109
第 4 章	事業再編への対策	112
第 1 節	本章の構成	112
第 2 節	国内法の改正	112
第 1 款	取引概念の定義	112
第 2 款	資産概念の定義	115
第 3 款	「法的所有概念」と「経済的所有概念」の取扱い	116
第 4 款	「譲渡」と「使用許諾」の識別	117
第 5 款	資産価値評価方法	118
第 6 款	移転された資産の損金算入に係るルール	122
第 7 款	事業再編に係る情報提供の義務化	122
第 3 節	租税条約の改正	123
第 4 節	事前確認の実施	124
第 5 節	小括	125
おわりに		127

凡例

1. 法令等は、平成 24 年 1 月 30 日現在のものである。

2. 法令等につき、以下の略号を使用している。

(我が国)

法法	法人税法
租法	租税特別措置法
租令	租税特別措置法施行令
租則	租税特別措置法施行規則
租通	租税特別措置法関係通達(法人税法編)
事務運営指針	「移転価格事務運営要領」(事務運営指針)
参考事例集	「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」

(OECD)

OECD モデル租税条約	「Model Tax Convention on Income and on Capital」
OECD 移転価格ガイドライン	「Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations」
PE 報告書	「Report on the Attribute of Profits to Permanent Establishments, 17 July 2008)」

(ドイツ)

国法	Aussensteuergesetz
財令	Funktionsverlagerungsverordnung
財通	Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung)

(米国)

IRC	Internal Revenue Code
TR	Treasury Regulation

3. 法令等の番号の記載例を以下に示す。

租法 66 の 4②ーイ……租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号イ

はじめに

本論文の目的及び背景

本論文は、多国籍企業によるクロス・ボーダーでの事業再編に対する移転価格税制の適用可能性を我が国の国内法¹及び租税条約の観点から検討し、今後の対策について提言することを目的とする。

世界経済は相互依存を強めており、我が国も例外でない。特に、中国やアセアンを含むアジア諸国との間でのヒト・モノ・カネ・企業の動きは拡大傾向にあり²、国際間で最終製品のみならず、中間材や部品なども取引されている。この取引において重要な役割を果たしているのが、複数の国に拠点を持つ多国籍企業である。多国籍企業は、様々な目的のため海外に事業を展開する。その中で最も単純なものは、製造業による低賃金労働力の確保であり³、ほかにも、進出先の国での優遇税制を含む外国企業の招致政策、後述する移転価格税制上のタックス・プランニング等が挙げられる。多国籍企業は、進出先の対象となる各国での投資条件を比較し、最も有利な条件の国へと移動する。

このような多国籍企業の国際間での資本移動は、利潤最大化という観点からは合理的であるが、特に企業が撤退する国において様々な問題を生じさせることがある。多国籍企業が撤退する国では、例えば生産拠点が移転され国内工場が閉鎖されれば、国内での労働需要が減少するという問題(いわゆる「産業空洞化」)が発生するであろう⁴。産業空洞化が一時的であり、新たな投資によって新しい産業が登場するのであれば、影響はそれほど大きくないかもしれない。アウトバウンドの投資とインバウンドの投資が均衡している国では、多国籍企業の移転問題が与える影響は、均衡していない国よりも相対的に小さいであろう。我が国の場合、アウトバウンドの投資はインバウンドの投資を上回っており⁵、多国籍企業による国際間の移動は大きな影響を与

¹ 本論文では、租税に関する我が国の法律、政令、省令及び通達等を総称する意味で使用する。

² 伊藤元重『ゼミナール国際経済入門 3 版』日本経済新聞社 2005 年、2 頁。

³ 同上、456 頁。

⁴ 同上、480 頁。

⁵ 財務省の対外及び対内直接投資に関する統計では、平成 12 年度から 16 年度までの 5 年間

えるものと考えられる。

多国籍企業の国際間での移動(特に撤退)は、関係国での所得を減少させ、国家の税収をも減少させることとなる。多国籍企業の海外移転に悩む国々は、その対策を検討してきた。税制面では、外国からの投資を惹きつけるための税率の引下げ、外国からの受取配当の免税等、どちらかといえば、多国籍企業にとって有利な政策が実施される一方⁶、自国からの撤退に対してはこれを抑制しようとする傾向にある。特に、各国は、多国籍企業の移転価格税制上のタックス・プランニングの手段として実施される機能・リスク・資産の国際間での移転に注目し、移転に対する適正な対価を得ていない場合、税務上適正な対価が支払われたものとして課税する姿勢を示しつつある。これが、事業再編に対する移転価格税制適用の問題である。各国の事業再編に対する課税の検討は、移転価格税制における独立企業間価格算定に関する国際的な共通ルールである「独立企業原則」を「逆手に取った」租税回避行為を防止しようとするものである。すなわち、多国籍企業間での取引における所得(グループ全体での所得)は、独立企業原則に基づき、「より多くの機能を果たし、多くのリスクを負担し、多くの資産を保有する」者へ相対的に多く配分される。多国籍企業間において、税率が低い国へ多くの機能・リスク・資産を配分すれば、税率の低い国へより多くの所得を配分し、グループ全体での税負担を最小化することができる。

実際、我が国でも事業再編が行われていることを示す事件(アドビ事件)が発生している。アドビ事件は、「アクロバット」等のパソコン用ソフトウェアで知られる米国企業 Adobe Systems Inc. の日本子会社であるアドビシステムズ株式会社(以下、「アドビ」という。)が国外関連者へ提供する役務について、日本の税務当局が、取引が独立企業間価格で行われていないとして課税し、それに対してアドビが取消しを求めた税務訴訟である。裁判では、税務当局が採用した独立企業間価格算定方法が「再販売価格基準法に準ずる方法」に該当するかどうかが主な争点となり、一審では税務当局が勝訴したが、控訴審にて納税者が勝訴し、税務当局が上告しなかったため納税者勝訴が確定した。本件については、多くの実務家により裁判での立証の観点からの研究

での対外直接投資が合計 16.4 兆円であったのに対して、対内直接投資は 13.6 兆円であった。

⁶ 我が国でも、経済産業省を中心に海外の子会社が留保する所得の還流促進を目的とする外国子会社からの受取配当免税が提唱され、平成 21 年度税制改正において実現した。

が行われているが、本論文にとって重要なのは、むしろ、訴訟での争点にはならなかった事業再編としての一面である。すなわち、アドビは、従来はソフトウェアの販売業務を行っていたが、販売機能を国外関連者へ移転する事業再編を実施し、事業再編後は国外関連者に対する販売仲介を行うようになった。事業再編の前後でアドビの収益率は大きく変わっている。すなわち、事業再編前は 10%前後の営業利益率を計上していたところ、事業再編後はわずか 1.5%程度へと大きく減少している⁷。居波氏は、アドビ事件は我が国における事業再編の例であるとし、事業再編自体について独立企業間の対価が支払われたかどうかを検討する余地があると述べている⁸。また、事業再編自体の対価が十分に支払われていた可能性も否定できないものの、税務当局が事業再編自体について課税をせず、事業再編後の取引について課税を行った理由として、①アドビ事件での事業再編で国外親会社に移転された「機能」は、日本子会社が保有していた販売用無形資産であると認められるが、これが具体的にどのようなものであり、また、その評価額がいくらであるのかを、比較対象取引を選定することで算出することは、極めて困難であること、②第1時点(事業再編時)での「機能」に係る独立企業間価格と第2時点(事業再編後)での役務提供取引に係る独立企業間価格には相互依存的な関係が見受けられることから、第2時点での役務提供取引に係る独立企業間価格が高額(事業再編前と同程度)であれば、第1時点の「機能」に係る独立企業間価格の算定は不要になること、③平成11年～13年という時期に、国際的事業再編において販売用無形資産が国外関連者に移転したとしても、これにその対価を收受すべきとする商慣行が確立しているかどうかについて訴訟において立証できるか否か不確かであることの三点を挙げている⁹。

問題点の所在

事業再編に対する課税は、新しい国際税務のテーマであり、そのアプローチは、国際間で未

⁷ 居波邦泰「アドビ事案に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(上)」『税大ジャーナル』14号 2010年、123頁。

⁸ 同上、126頁。

⁹ 同上、126-127頁。

だ確定していない。そもそも、事業再編とは何を指すのか、多国籍企業の国際間での移動全般を指すのか、それともその一部を指すのか、明確でない。多国籍企業が各国間を移動する目的には、税務以外の経済的利益を追求するものもあれば、純粋に税務コストの削減を狙ったもの、これらが混合したものがあると推測されるが、これらのうちいずれを対象とするのか、目的に関わらずすべてを対象とするのか、といった点も明らかにされなければならない。課税対象に係る課税所得をどのように算定するのかという点も解決しなければならない。事業再編は複数の国が関係する経済的事象であり、課税アプローチが各国間で整合していない場合、同一の所得に対する二重課税が発生し、国際貿易に悪影響を与える。

事業再編に対する移転価格税制の適用は、経済協力開発機構（以下、「OECD」という。）の租税委員会を中心に検討されてきた。各国間での議論の結果、2008 年にディスカッション・ドラフトが発表され、パブリック・コメントを受けて、2010 年には OECD 移転価格ガイドラインの第 9 章が新設されるに至った。2008 年に、ドイツが事業再編に対する課税ルールを導入しており、事業再編に対する移転価格課税の問題の重要性は急速に高まっている。我が国としても、各国の動向を踏まえた上で、この問題に対する課税方針を固める必要がある。

本論文の構成

本論文は、この事業再編への課税問題を考察するものである。事業再編は、比較的新しい国際課税の問題であることもあってか、我が国では十分な議論が行われているとは言い難い。これまでの研究は、OECD をはじめとする外国で行われたものが中心となっている。そこで、まずは、OECD 移転価格ガイドラインにおける事業再編の意義及びその課税アプローチを分析し、そのようなアプローチの問題点も明らかにした上で、我が国での受入可能性を、我が国の国内法及び租税条約等に基づき検討した。検討の結果判明した諸問題を解決するため、国内法及び租税条約の改正の方向性を提言する。

第 1 章では、移転価格税制の趣旨、我が国での導入目的、国内法の概要及び租税条約又は OECD 移転価格ガイドラインと我が国の国内法との関係について論じている。第 2 章及び第 3

章では、事業再編の意義とそれに対する移転価格税制の適用方法について、OECD 移転価格ガイドライン、我が国の国内法及び租税条約等の観点から考察している。事業再編は、我が国ではまだ存在しない概念であり、その研究はOECDを中心とする諸外国の方が先行しており、また、我が国は、加盟国として OECD 移転価格ガイドラインを遵守する義務があることから、まずは OECD での議論を取り上げ、その内容を踏まえた上で、我が国の現行の国内法で事業再編に対して移転価格課税を行うことができるかどうか、逆に我が国の多国籍企業が外国で移転価格課税を受けた場合に対応ができるのかどうか、その際にどのような問題があるか検討した。その対策について、最後の第4章で検討している。

なお、移転価格税制に類似する国際税務の重要テーマとして、恒久的施設(Permanent Establishment, 「PE」)¹⁰に対する課税の問題があるが、本論文は、このテーマの分析を対象としていない。

本論文に係る先行研究

上述のように、事業再編は国際課税の中でも新しいテーマであり、我が国でこの問題を取り扱った研究は、筑波大学の青山教授、税務大学校の居波氏及び保井氏によるもの等に限られている。海外での研究には、OECD 移転価格ガイドライン¹¹をはじめ、国際的な租税学会である International Fiscal Association(以下、「IFA」という。)の報告書、Kroppen、Hannes、Wrightらによるものがある。それらで中心となるものはOECD 移転価格ガイドラインであり、事業再編という概念の定義、事業再編での機能・リスク・資産の移転の状況、事業再編自体に係る対価の発

¹⁰ PE とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいい(OECDモデル租税条約5①)、事業の管理の場所、支店、事務所、工場、作業場、鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所等が含まれる(OECDモデル租税条約5②)。PEに帰属する所得の算定は、独立企業原則に基づき行われる(OECDモデル租税条約7②、OECDモデル租税条約7コメンタリー パラグラフ22)。

¹¹ OECD 移転価格ガイドラインは、基本的に OECD モデル租税条約第9条(特殊関連企業条項)についての解釈であり移転価格税制に係る加盟国間での共通ルールを定めるものであるが、事業再編の目的、その経済的効果、機能・リスク・資産の移転の状況、独立企業原則の適用可能性等につき、各国の税務当局、学者及び実務家による研究・意見を反映しており、研究資料としても重要である。

生可能性、事業再編後の関連者間取引に対する独立企業原則の適用等を論じている。Kroppen 等の研究は、OECD 移転価格ガイドラインの論点のうち、国際間での機能・リスク・資産の移転の状況、対価の発生可能性を中心としている。我が国の研究は、海外の動向の紹介を中心としているが、居波氏は、我が国での少ない¹²移転価格税制に関する税務訴訟の一つであるアドビ事件について、多くの論者と異なり¹³、この事件においてクロス・ボーダーでの事業再編が行われていた点を指摘し、事業再編自体に対する課税可能性について論じている。

本論文では、事業再編に対する我が国での移転価格税制の適用可能性を取り扱うため、現行の我が国での移転価格税制の検討も必要である。我が国の移転価格税制に係る研究は膨大にあり、このうち、移転価格税制の導入の背景、制度の趣旨、その他の国内法又は租税条約との関係、税務上の資産概念（特に無形資産の概念）及び無形資産に対する所得相応性基準¹⁴の適用等が本論文に関係している。移転価格税制の導入の背景及び制度の趣旨については、国税庁による公表資料（『税制改正のすべて』）をはじめ、東京大学の金子名誉教授、東京大学の中里教授、名古屋経済大学の本庄教授、国税庁の山川氏及び新潟大学の駒宮教授によるもの等がある。その他の国内法又は租税条約と移転価格税制に係る国内法との関係については、東京大学の金子名誉教授、名古屋経済大学の本庄教授、大阪大学の谷口教授及び麗澤大学の羽床教授等によるもの等がある。資産概念については、東京大学の金子名誉教授、東京大学の中里教授及び名古屋経済大学の本庄教授によるもの等がある。無形資産に対する所得相応性基準の適用については、税務大学校の居波氏及び国税庁の飯守氏によるもの等がある。

本論文は、事業再編に対する課税の可能性について、我が国の租税法の基礎的な理論の観点からも検討を行っている。租税法の基本原則である「租税法律主義」及び「租税公平主義」については、東京大学の金子名誉教授及び慶応大学の佐藤教授の研究等を参照した。我が国の

¹² アドビ事件を含め、現時点では 4 件である。

¹³ この裁判での論点は、我が国の税務当局が独立企業間価格を算定するために使用した独立企業間価格算定方法の妥当性であり、これについての裁判所の判断について論じたものが多い。

¹⁴ 無形資産の価値は、当該無形資産に帰属する所得に相応していなければならないとする無形資産の評価基準である（IRC § 482）。詳細は、第 2 章第 5 節第 3 款を参照のこと。

法人税法における課税所得算定に係る基本規定である法人税法第 22 条については、東京大学の金子名誉教授、同志社大学の占部教授、学習院大学の淵教授及び中央大学の大淵教授の研究等を参照した。

第1章 移転価格税制の概要

第1節 移転価格税制の趣旨

移転価格税制は、親子会社・兄弟会社等の関連企業の間での取引価格を操作することによる租税回避を防止するための税制である。

関連企業間での取引では、相互に独立した当事者の間の取引(独立企業間取引)において通常設定される対価(独立企業間価格)とは異なる対価で取引が行われる傾向にある¹⁵。このように独立企業間価格と異なる対価で取引が行われる場合、取引当事者間では、通常の場合と比べて、所得が一方の当事者に移転する¹⁶。特に、このような取引が国境を越えて行われた場合、所得の国際的移動が生じ、国家の税収が増加又は減少することになる¹⁷。しかも、各国の所得に対する税率は一樣でないことから、関連企業にとっては国際間での所得配分はグループ全体の損益に重要な影響を与える。すなわち、取引価格を操作することにより、税率の高い国の所得を減らし、その分を税率の低い国へ移転すれば、合算での所得は変わらないものの、税金は減少する。合理的な企業であれば、可能な限り税金を少なくしようとするであろう。

このような国際間での取引価格の操作による所得移転に対抗するため、関連企業間での取引が独立企業間価格と異なる価格で行われることにより所得が海外へ移転した場合は、税務上、独立企業間価格で取引が行われたものとみなして¹⁸移転した所得に対する課税を行うこととしている。つまり、移転価格税制は、関連企業を設立せず独立企業との間で取引を行う企業と関連企業間で取引を行う企業との間の税務上の公平性(タックス・パリティ)を実現する制度であると

¹⁵ 金子宏『租税法 第16版』弘文堂 2011年、458頁。

¹⁶ 同上。すなわち、独立企業間価格よりも低い価格で取引が行われた場合、取引の売手の所得は減少し、買手の所得は増加する。独立企業間価格よりも高い価格で取引が行われた場合、所得配分は逆になる。

¹⁷ 金子宏・前掲注(15)、458頁。

¹⁸ 我が国の移転価格税制は、実際の取引を独立企業間価格で行うことを強制するものではなく、税務上そのように行われたものとみなす規定振りとなっている。したがって、移転価格課税が行われる場合、納税者は実際に関連企業との間で対価の差額を調整する必要はない。米国のように、実際の取引自体を独立企業間価格で行うことを求める国もある。このような国では、移転価格課税が行われた場合、対価を修正する必要があると、新たに配当又は出資が行われたものとみなされる(これを二次調整の問題という)。

言える¹⁹。

ここで注意しなければならないのは、取引の動機は移転価格税制の課税要件ではない点である。つまり、移転価格税制は、価格操作による所得移転を防止することを目的とする税制ではあるものの、そのような所得移転の意図が納税者にあったか否かを問うものではないということである。納税者の意図が何であれ、「結果として」所得移転が生じていれば課税が行われる。逆に、納税者が所得移転を意図していたとしても、結果として、所得移転が生じていなければ課税はされない。

なお、我が国の移転価格税制は、国際間での取引のみに適用され、国内取引には適用されないが²⁰、国内取引においても、法人によって所得に対する税率が異なる場合²¹、取引価格を操作することにより、国際間での取引と同様の効果が生ずる。このため、移転価格税制を国内取引に対しても適用する国もある。また、我が国の移転価格税制は、法人間での取引にのみ適用され、基本的に²²、個人企業が行う取引には適用されない²³。この点についても国際間で違いがあり、個人が関係する取引に対しても移転価格税制を適用する国がある。

第2節 我が国の移転価格税制の導入目的

我が国の移転価格税制は、国内法及び各国との間で締結した租税条約の中の特殊関連企業

¹⁹ 我が国の租税特別措置法の規定には趣旨が記載されていないが、米国の財務省規則には移転価格税制の目的として、税務上の公平性が明記されている（TR § 1.482-1(a)(1)）。

²⁰ その理由としては、①制度の主要な目的が国際的所得移転を防止することにあつたこと及び②国内取引をも対象とする場合には、法人所得の計算に関する基本的仕組みを再検討する必要があり、そのため制度化に長期間を要することが挙げられている（金子宏「移転価格税制の法理論的検討—わが国の制度を素材として—」樋口陽一・高橋和之編『現代立憲主義の展開 下』有斐閣 1993 年、449 頁）。

²¹ 我が国の法人税でも、法人の種類によって適用される税率は異なる。例えば、普通法人であっても中小法人とそれ以外の法人に適用される税率は異なる。米国のように、法人所得に対しても累進税率を適用する国では、所得の配分によって合計での税額が大きく変わる事となる。

²² 移転価格税制の適用を免れるため、法人間の取引に個人を形式的に介在させる場合は、法人間で取引が行われたものとみなして適用される（租令 39 の 12⑨及び⑩）。

²³ 個人企業による国外関連取引の例が少なく、個人企業による国外への所得移転の例が少ないためであると説明されている（金子宏・前掲注（20）、449 頁）。しかしながら、現時点でもこのような経済状況にあるのかどうか確認が必要であると思われる。

条項から構成されている。このうち国内法は、昭和 61 年の税制改正において導入された²⁴。これは、米国やフランス、ドイツ等の導入時期と比べて遅れている²⁵。導入以前では、日本の税務当局は、移転価格税制はタックス・ヘイブンに設立した関連会社を介在させることにより租税回避を図るような場合に限定して適用されるべきであり、通常の国際間の取引に対して適用することは不適切であると考えていた²⁶。こうしたなかで我が国が移転価格税制を導入した契機は、米国において我が国の自動車会社のグループ企業が移転価格課税を受けたことであると言われている²⁷。

日本のトヨタ、日産及びホンダの 3 社は、米国子会社を経由して自動車製品を米国市場に輸出していたが、その米国子会社との取引が独立企業間価格で行われていないとの指摘を米国内国歳入庁より受けた。所得移転金額は、3 社合計で千億円単位に上った²⁸。上述のように、日本の税務当局は、移転価格税制は極めて限定された地域との取引についてのみ適用されるべきであると考えており、米国内国歳入庁が日米間の取引に対して移転価格税制を適用したことは衝撃であった²⁹。米国が安易に移転価格税制を適用することを牽制するためには、我が国としてもこれに対抗する必要があると考えられた³⁰。

移転価格税制に係る規定を国内法に導入するに先立ち、既存の国内法の規定で対応が可能であるか否か検討された。すなわち、課税所得計算の一般規定である法人税法第 22 条、寄附金税制、同族会社の行為計算の否認規定、タックス・ヘイブン対策税制又は我が国が締結していた租税条約に含まれる特殊関連企業条項³¹を適用することで所得移転に対抗できるとする意

²⁴ 一方、租税条約における特殊関連企業条項は国内法の導入前から存在していた。

²⁵ 米国では、第一次大戦時の世界大戦超過利益税に係る高い累進税率を免れるための節税テクニックに対抗するため、まず連結納税制度が 1918 年に導入され、続いてこの規定をベースとして 1928 年に IRC § 45 が導入され、移転価格税制が誕生した。後に § 45 は改正され、現在の § 482 となっている。フランスでは 1935 年に、ドイツでは 1972 年に導入されている（小畠信史、清水孝『移転価格の税務と管理』税務経理協会 1996 年参照）。

²⁶ 駒宮史博「移転価格税制の導入」金子宏編『租税法の発展』有斐閣 2010 年、233 頁。

²⁷ 同上、230-234 頁。

²⁸ 同上、232 頁。

²⁹ 同上、233 頁。

³⁰ 同上、234 頁。

³¹ OECD モデル租税条約の移転価格税制に係る規定である。第 1 項では、商業上又は資金上

見もあった³²。法人税法第22条第2項は、有償・無償の資産の譲渡や役務の提供、資産の譲受け等の取引が時価で行われたものとして取引に係る益金を算定することを定める規定であり、我が国の税務当局は、寄附金課税を併せて適用することで価格操作に対抗してきた。しかしながら、この規定は、時価の算定方法自体を定めるものではなく、時価に関する情報を入手できる場合には適用できるが、明確な時価が存在しない場合には適用が困難であるという弱点があり、国際間の継続的取引に適用することは困難であるとされた。寄附金税制には、一定の限度での損金算入が認められていることや課税を行った後に二重課税を排除するための対応的調整が基本的にできないという欠点もあった。同族会社の行為計算の否認規定は、税務当局に合理的でない行為又は計算を否認する権限を与えているが、国際取引を行う企業は同族会社に限定されず、多国籍企業グループが行う関連者間取引を網羅することができないという点で不十分であった。タックス・ヘイブン対策税制は、取引相手国が軽課税国である場合に限って適用可能であり、日米間取引などには適用できず、不十分であった。租税条約の特殊関連企業条項は、関連者間取引が独立企業間価格で行われていないために所得移転が生じた場合において所得移転部分に対する課税を認めている。我が国では、租税条約は国内法に優先して適用されることになっており、国内法で移転価格税制を導入せずとも租税条約を根拠規定として課税ができるという意見があった。しかしながら、①この特殊関連企業条項は、いわゆる「may clause(～できることを定める容認規定)」であって、「shall clause(義務規定)」ではなく、条約締結国に移転価格課税を義務付けるものではないこと、②この規定の趣旨は、条約締約国がその国内法によって移転価格課税を行ったとしても、他方の条約締約国がそれを容認する点にあることから、国内法によることなく条約上の規定を根拠に移転価格課税を行うことはできないと判断された³³。

の関係において、関連者間で独立企業間のものと異なる条件が設けられ又は課されている場合、そのような条件がないとしたときに得るであろう所得について課税ができると定める。第2項では、第1項の課税についての対応的調整を定める。

³² 同上、234-237頁。同様のことは国税庁『昭和61年改正税法のすべて』でも述べられている。

³³ 駒宮史博・前掲注(26)、236頁。この租税条約と国内法との関係に関する説は、小松芳明教授が唱えていたものである(小松芳明『国際租税法講義 増補版』税務経理協会1998年、22-23頁)。

以上のように既存の国内法や租税条約の規定では所得移転を十分に防止することができないため、移転価格税制に係る国内法が新たに導入された。

第3節 移転価格税制に係る国内法の特徴

第1款 国内法の構成

移転価格税制に係る国内法は、大きく①単体納税を行う法人に係る規定と②連結納税を行う法人に係る規定に分かれる。①・②ともその内容は同様である。①は、法律である租税特別措置法第66条の4及び第66条の4の2並びに政令である租税特別措置法施行令第39の12及び第39条の12の2並びに省令である租税特別措置法施行規則第22条の10及び第22条の10の2並びに租税特別措置法関係通達(法人税編)第66条の4及び移転価格事務運営要領から構成されている。

上記の各規定のうち、法令である租税特別措置法、租税特別措置法施行令及び租税特別措置法施行規則は、移転価格税制の意義、適用対象及び独立企業間価格算定方法を定めているが、課税要件を網羅しているわけではない。例えば、独立企業間価格算定方法を選定するためには、適切な比較対象取引を選定できるか否か判定する必要があるが、その判定基準は、通達である租税特別措置法関係通達又は移転価格事務運営要領において定められている。移転価格税制での最重要テーマである無形資産取引については、法令にはほとんど規定がなく、無形資産の範囲、独立企業間価格算定方法の選定その他の事項が、通達又は移転価格事務運営要領で定められている。

我が国の租税法の基本原則である「租税法律主義」³⁴(その一部である「課税要件法定主義」)

³⁴ 金子教授は、「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という。」と説明している。租税法律主義は、憲法第84条(「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と定められている)を根拠規定としている。租税法律主義には、「課税要件法定主義」(課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならないとする原則)、「課税要件明確主義」(法律又はその委任のもとに政

は、課税要件³⁵のすべてと租税の賦課及び徴収の手続を法律によって規定することを要求している³⁶。移転価格税制の重要事項の多くが、法律でなく、法源³⁷ですらない通達に定められていることは、確かに課税要件法定主義の観点から好ましいことでなく、手続面で問題があることは否定できない。しかしながら、我が国の移転価格税制に係る通達は、税務当局が独自に定めたものというよりも、移転価格税制に係る国際的な合意事項である OECD 移転価格ガイドラインを反映したものであり、税務当局が恣意的に定めたものではないことから、通達の内容自体に問題があるとは言えない。後述するように、我が国は OECD 移転価格ガイドラインを遵守しその内容を国内法に反映させる義務があり、通達がその役割の一部を果たしていることになる。通達は法源ではないため裁判所を拘束することはないが、その内容が適正である以上、裁判官の判断に重要な影響を与えるものと考えられる。したがって、本論文のテーマである事業再編に対する移転価格税制の適用可能性を検討するに当たり、通達の規定を法令と同様の判断材料とした。

第2款 他の国内法との関係

移転価格税制に係る国内法(租税特別措置法第 66 条の 4)は、多国籍企業による国際的な所得移転に対抗するための防止策として、法人税法第 22 条(課税所得計算方法)、37 条(寄附金)、132 条(同族会社の行為計算の否認)、租税特別措置法第 66 条の 6(タックス・ヘイブン対策税制)等の他の国内法との比較検討を経て導入された。当然のことながら、租税特別措置法第 66 条の 4 と他の国内法は相互に関係しており、特に法人税法第 22 条との相互関係は事業

令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとする原則)、「合法性の原則」(課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとする原則)及び「手続的保障原則」(租税の賦課・徴収の行使は適正な手続が行われなければならないとす、それに対する争訟は公正な手続で解決しなければならないとする原則)から構成されている(金子宏・前掲注(15)、69・71・72・73・74・75・76・77・78 頁)。

³⁵ それが充足されることによって納税義務が成立するための要件。

³⁶ 金子教授は、課税要件法定主義の要請により、法律の根拠なしに政令や省令等により課税要件に関する定めをなしえないこととされていると述べている(金子宏・前掲注(15)、72 頁)。

³⁷ 租税法に関する法の存在形式をいう。法源には、憲法、法律、命令、条例及び規則等の国内法源並びに条約及び交換公文等の国際法源が含まれる。

再編への移転価格税制の適用を検討する上で重要である。

法人の所得計算の一般規定である法人税法第 22 条は、収益や費用の具体的な算定方法を定めるものではないため、それだけで国外関連取引に係る課税所得を算定することはできない。租税特別措置法第 66 条の 4 は、独立企業間価格の算定方法を定める特別法であり、法人税法第 22 条による課税所得計算を補完する役割を果たす。一方、移転価格税制に固有でない課税要件については、一般法である法人税法第 22 条を参照する必要がある、この意味で租税特別措置法第 66 条の 4 は法人税法第 22 条に依存している。例えば、我が国の移転価格税制は、国外関連者との「取引」に対して適用される。しかしながら、この「取引」という概念について、移転価格税制は、具体例を挙げているものの、直接的に定義していない。法人税法第 22 条も、法人の「取引」（資本等取引を除く取引）に対して適用される。後述するように、法人税法第 22 条に係る「取引」の意義につき、過去の裁判において検討され、学説も蓄積もされてきた。移転価格税制における「取引」が法人税法第 22 条の「取引」と同義であるか否か、規定上は明らかでない。しかしながら、①異なるとする規定も存在せず、同一の用語について複数の意味があると積極的に解釈する根拠はないこと及び②移転価格税制が法人税法第 22 条を補完するための特別規定として導入された経緯を鑑みても、その射程が異なるとは考え難いことから、これらの規定における「取引」の意義が異なると解する理由はない。本論文では、これらの規定に係る「取引」を同義として取り扱う。

第4節 租税条約及び OECD 移転価格ガイドラインとの関係

第1款 租税条約との関係

条約と国内法との関係については、二元論と一元論の対立がある。二元論とは、条約と国内法は全く別箇独立の法秩序であり、条約が国内関係に妥当するには国家の受容による「変形」を必要とするといひ、一元論は、条約と国内法が同一の妥当根拠をもつ統一された法秩序を構成するという。一元論は、条約優位説と国内法優位説に分かれる³⁸。我が国がこのいずれを採

³⁸ 本庄資「租税条約と国内法等との関係」本庄資編著『租税条約の理論と実務』清文社 2008

用しているかについては、明治憲法以来の歴史的経緯から、一元論・条約優位説を採用しているとの見方もあるが、条約が国内法よりも不利な規定を含む場合、国内法への変形をせずに、国内関係にそのまま適用することについて疑義があり、そのような条約を適用するためには国内法の制定が必要であるとする見解がある³⁹。後者の見解は、純粋な二元論ではなく、条約をその内容等に応じて、①自動執行条約と②実施の国内法の制定を必要とする条約に区分するものである⁴⁰。このような条約と国内法との考え方は、租税条約と国内租税法との間でも変わらない⁴¹。

上記の考え方を租税条約第 9 条(特殊関連企業条項)と我が国の移転価格税制に適用する場合、租税条約第 9 条が自動執行条約に該当するか否かを判断する必要がある。この点につき、金子教授は、特殊関連条項の性格については自動執行説(自己執行的な規定であり、国内立法としての移転価格税制がなくても、締約国は、直接この規定に基づいて、特殊関連企業間の価格操作を是正することができる)と国内立法必要説(特殊関連企業の所得を計算しなおすためには、国内立法措置が必要である)との対立があると指摘した上で、無差別条項(一方の締約国の企業で、その資本が他方の締約国の居住者によって所有ないし支配されているものは、当該一方の締約国によりその国の企業よりも重い税負担を課されてはならないとするものであり、「非居住者被支払企業差別禁止条項」と呼ばれる。OECD モデル租税条約第 24 条第 5 項に規定がある。)及び租税法律主義(この規定はきわめて不明確であるから、それを補充し執行するための明確な国内立法なしに、この規定のみに基づいて特殊関連企業間の価格操作を是正することは、憲法 84 条の定める租税法律主義の一つである課税要件明確主義に反し許されない)を根拠として、国内立法必要説を支持している。また、谷口教授は、金子教授の説のうち、無差別条項違反を理由とする説明については妥当でないとし⁴²、また、課税要件明確主義の違反に

年、217 頁。

³⁹ 同上。後述する谷口教授も同様のことを指摘している。

⁴⁰ 本庄資・前掲注(38)、217 頁。

⁴¹ 同上。

⁴² その理由として、①租税条約の債務者差別禁止条項(OECD モデル租税条約第 24 条第 4 項に規定があり、ある締約国の企業が他方の締約国の居住者へ支払った利子、使用料その他

についてはこれに同意した上で、さらに、条約の承認に対する国会の関与が通常の立法よりも簡略化されている点を重視し、租税条約が課税制限規範として適用される場合は課税要件法定主義の目的・機能が損なわれることはないが、課税根拠規範として適用される場合は課税要件法定主義が損なわれることになるため、租税条約を根拠として移転価格課税を行うことは、課税要件法定主義の観点からも問題があると指摘している⁴³。

このように、学説では国内立法必要説が通説となっている。また我が国の税務当局も、国内立法必要説を支持している。本論文も国内立法必要説を支持する。

なお、国内立法必要説は、租税条約と国内法の乖離を容認するものではない。我が国の憲法は条約の誠実な遵守を定めており⁴⁴、国内法が条約に適合していない場合、速やかにこれを改正する義務がある。

第2款 OECD 移転価格ガイドラインとの関係

OECD 租税委員会が作成した移転価格ガイドラインは、OECD モデル租税条約第 9 条(特殊関連企業条項)について、その適用条件や独立企業間価格の算定方法等について、租税委員会による検討結果を示すものである⁴⁵。

OECD 移転価格ガイドラインは、1979 年に初めて作成された後、何度か改訂された。現在のものは、2010 年 7 月に改訂されたものである。OECD 移転価格ガイドラインは、全部で 9 つの章より構成され、それぞれ、独立企業原則(第 1 章)、独立企業間価格算定方法(第 2 章)、比較可能性分析(第 3 章)、移転価格に関する紛争の回避及び解決のための税務執行上のアプローチ

の支払金の所得の決定を、債務者の企業が自国の他の居住者へ支払ったとした場合の条件で行うとする内容となっている)の適用範囲から特殊関連企業条項が除外されているのに非居住者被支配企業差別禁止条項には違反すると解釈するのは無理があること及び②仮に非居住者被支配企業差別禁止条項違反を根拠として特殊関連企業条項の国内適用可能性を否定できるのであれば、特殊関連企業条項について国内適用可能性のみを否定するよりも、むしろ条約規定としての効力そのものを否定する方が論理一貫していることを挙げている(谷口勢津夫「移転価格税制に関する租税条約と国内法との関係」『甲南法学』37 巻 3 号 1997 年、162-163 頁)。

⁴³ 谷口勢津夫・前掲注(42)、168-173 頁。

⁴⁴ 憲法 98②。

⁴⁵ OECD モデル租税条約 9 コメンタリー パラグラフ 1。

(第 4 章)、文書化(第 5 章)、無形資産に対する特別の配慮(第 6 章)、グループ内役務提供に対する特別の配慮(第 7 章)、費用分担取極め(第 8 章)及び事業再編に係る移転価格の側面(第 9 章)についての実務上の取扱いが定められている。本論文の中心テーマである事業再編についてのガイドラインである第 9 章は、2010 年 7 月の改訂において新たに追加された。

OECD 移転価格ガイドラインは、条約ではなく各国を拘束するものではない⁴⁶。しかしながら、同ガイドラインを作成した OECD 租税委員会では各国税務当局の専門家同士による意見交換が行われており、我が国の国税庁もこうした租税委員会の活動に積極的に参加していること⁴⁷や、OECD は加盟国に対して合意事項に基づいて移転価格税制の執行を行うよう奨励していることから⁴⁸、「加盟国は特に留保、所見等を付さない場合 OECD の勧告に従う義務を有するものと解される」⁴⁹。

したがって、我が国を含む OECD 加盟国は、移転価格税制に係る国内法を同ガイドラインと整合させるよう努力することが求められている⁵⁰。我が国は、過去の OECD 移転価格ガイドラインの改訂を受け、国内法を改正してきた。例えば、1995 年に改訂された OECD 移転価格ガイドラインは、従来のガイドラインでは認められていなかった取引単位営業利益法の使用を容認した。我が国の国内法でも取引単位営業利益法は認められていなかったが、2004 年 4 月 1 日から開始する事業年度よりその使用が認められた。事業再編も、OECD 移転価格ガイドラインに追加された新しいテーマであり、現在の我が国の国内法には該当する規定がない。ガイドラインの内容

⁴⁶ ただし、OECD は、加盟国に対して租税条約の締結及び改訂に当たっては、OECD モデル租税条約及びそのコメンタリーに従うように勧告している(1997 年 10 月 23 日の理事会勧告)。また、2004 年 3 月 30 日に発効した日米租税条約は、その一部である交換公文において、日米両国の税務当局が移転価格の調査及び事前確認審査を行う際には OECD 移転価格ガイドラインを尊重すべき旨を定めている。

⁴⁷ 国税庁 website 情報。以下の URL を参照。
<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/oecd.htm>

⁴⁸ OECD 移転価格ガイドライン 序文パラグラフ 16。

⁴⁹ 本庄資「国際法と各国の移転価格税制または OECD 移転価格ガイドラインとの関係」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年、121 頁。

⁵⁰ 実際のところ、我が国の移転価格税制は、OECD 移転価格ガイドラインと整合的である。もっとも、OECD 移転価格ガイドラインに定めがないルールを加盟国が国内法に定めることができないわけではなく、例えば、OECD が今もおお否定的である「所得相応性基準」を我が国が国内法に導入することは問題ないとする向きもある(居波邦泰「移転価格と租税条約」本庄資編著『租税条約の理論と実務』清文社 2008 年、420 頁)。

をよく見極めた上で、国内法を適宜改正する必要がある。

第5節 小括

国外関連取引に係る取引価格の操作による国際的な所得移転を防止することを目的とする移転価格税制は、米国による課税を契機として国内法へ導入された。

国内法は法律、政令、省令、通達及び移転価格事務運営要領から構成されており、このうち通達及び移転価格事務運営要領には多くの重要規定が置かれている。

移転価格税制に係る国内法は、他の国内法、特に法人税法第 22 条と相互に補完する関係にある。

我が国では租税条約が国内法よりも上位に置かれているが、積極的な移転価格課税を行うためには租税条約だけでは不十分であり、国内法の整備が必要である。OECD モデル租税条約の中の特殊関連企業条項の解釈である OECD 移転価格ガイドラインについても、我が国はこれを遵守する義務を負っており、国内法を適宜改正してきた。

2010 年に OECD 移転価格ガイドラインに追加された事業再編は、移転価格税制における新しいテーマであり、これに相当する規定は、現在の我が国の国内法には存在しない。我が国としては、その内容をよく見極めた上で現状の国内法でどの程度対応が可能か検討し、必要に応じて国内法を改正する必要がある。

第2章 事業再編に対する国際的な動向

第1節 本章の構成

本章では、国際間での事業再編に対する移転価格税制の適用についての国際的な動向を考察し、その問題点の有無を確認する。事業再編は、移転価格税制における新しいテーマであり、我が国の国内法には直接的な規定がなく、先行する海外での研究を参照する必要がある。その中でも中心となるのは、OECD 移転価格ガイドラインである。上述のように、我が国としてはこれを遵守するため、ガイドラインの改正内容を国内法に反映させる義務がある。OECD 移転価格ガイドラインの事業再編に係る論点は、多岐に亘り非常に複雑となっているが（本章第 1 節第 3 款参照）、その中から①事業再編における課税対象、②その独立企業間価格の算定という論点に絞って規定内容を確認し、我が国がその内容を国内法に導入するに当たって留意すべき問題点がないかどうか考察する。

第 1 節では、事業再編に対する移転価格税制の適用に関する国際的な議論の経緯を確認する。事業再編を利用したタックス・プランニングの状況及びこれに対する OECD⁵¹による対策の沿革について述べ、その成果物である OECD 移転価格ガイドライン第 9 章の要点を考察している。

第 2 節及び第 3 節では本章の中心テーマである、事業再編に対する移転価格税制適用のフレームワークについて考察する。具体的には、事業再編における①課税対象の特定及び②課税所得算定方法について、OECD 移転価格ガイドライン第 9 章の内容の分析を行っている。

第 4 節では、諸外国の事業再編への移転価格税制適用についての動向を検討する。ドイツや米国を除き、各国は、未だ事業再編に対して移転価格税制を適用するための国内法を整備していないが、関連者間取引のもう一方の当事国の見解を整理することは、我が国での移転価格税制適用の検討において有益である。

最後に、以上の分析を踏まえ、事業再編への移転価格税制の適用についての問題点をまとめていく。

⁵¹ 事業再編は、移転価格税制に係る新しいテーマであり、その研究において中心的な役割を果たしているのは OECD の租税委員会である。租税委員会は、6つの部会に分かれており、このうち、第 6 部会が移転価格税制を担当している。

第2節 事業再編に対する移転価格税制の適用ルールの新設

第1款 機能及びリスクの移転によるタックス・プランニング

多国籍企業グループによる機能及びリスクの移転を利用することによる租税負担軽減スキームは、OECD が事業再編に係るガイドライン作成プロジェクトに着手する以前より存在していた。OECD によると、典型的な事業再編は、1990 年代半ば以降見られるようになった⁵²。また、事業再編の一つとして位置付けることができる、「ライセンス・カンパニー」の設立スキーム（低税率国へ設立した会社へグループ内の無形資産を集約し、当該会社から各グループ会社へライセンスさせることにより所得を低税率国へ留保するスキーム）は、タックス・ヘイブン対策税制上の問題点として、20 年以上前の OECD の報告書でも指摘されていた⁵³。

我が国においても、機能・リスクそのものを低税率国へ移転し、移転後の機能・リスクに基づく独立企業間価格で取引を行うことにより、移転価格税制を遵守することと多国籍グループの税負担最適化を同時に達成することを可能とするスキームが利用されてきた⁵⁴。

当時の OECD 移転価格ガイドラインでは、多国籍企業が機能・リスクを移転することを想定した規定がなく、機能・リスクが一定であることを前提として独立企業間価格を算定せざるを得なかった。言わば、「静的な」算定アプローチのみが採用されていたと言える。したがって、このようなタックス・スキームが租税回避行為の否認⁵⁵という移転価格税制の問題とは別の問題を惹起する可能性があるものの、移転価格税制の観点からこれを防止することは困難であった。

⁵² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.2。

⁵³ OECD, "International Tax Avoidance and Evasion" 1987, p 25。

⁵⁴ 例えば、大河原健編著『実践 国際税務マネジメント』中央経済社 2003 年、110-115 頁参照。

⁵⁵ 租税回避とは、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」をいう（金子宏・前掲注(15)、117 頁）。「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを、租税回避行為の否認と呼ぶ」（金子宏・前掲注(15)、118 頁）。事業再編が租税負担の軽減以外の事業上の目的を有していない場合、租税回避行為として取り扱われる可能性がある。ただし、前述のように、事業再編は租税負担以外の事業上の理由（低賃金労働の利用等）を伴うことがある。

第2款 タックス・プランニングへの対応策検討

OECD は、2005 年 1 月に事業再編に係るプロジェクトを立ち上げた。OECD の組織のうち、第 1 作業部会及び第 6 作業部会から構成される合同チームが編成された。新プロジェクトは、事業再編を移転価格税制の観点から検討し、2008 年にその検討結果をまとめた報告書を提出することを予定していた⁵⁶。また、本プロジェクトには、OECD 外の民間部門のメンバーも幅広く参加した。民間から技術的及び事実的問題に関する意見を得るため、学識経験者、産業界の代表及びコンサルタントからなる非公式の会合が設定された⁵⁷。

OECD は、予定どおり、2008 年 9 月 19 日付けで、「事業再編に係る移転価格税制上の側面：民間コメント募集のためのディスカッション・ドラフト(Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Discussion Draft for Public Comment)」と題するディスカッション・ドラフトを公表した。ディスカッション・ドラフトは、4 つの論点ノート(①リスクに関する特別の考慮、②事業再編自体に対する独立企業間対価、③事業再編後の関連者間取引の報酬及び④実際に行われた取引の認識)より構成されており、その構成は現在の OECD 移転価格ガイドライン第 9 章と同様である。

ディスカッション・ドラフトに対しては、民間部門よりコメントが寄せられ、それらの検討・反映を経て、OECD は、ガイドラインの内容を最終化し、移転価格ガイドラインに追加した。

第3款 OECD 移転価格ガイドライン第 9 章の概要

第1項 第 9 章の構成

2010 年 7 月、OECD は、移転価格ガイドラインを更新し、事業再編に対する移転価格税制適用のためのガイドラインを第 9 章として新設した。第 9 章は、序論、第 1 部(リスクに関する特別

⁵⁶ Tamu N. Wright, "Arm's-Length Principle Improperly Used To Address Restructurings, Practitioners Say", *Tax Management Transfer Pricing Report* Vol.16, No.13, 2007, p526、Isabel Verlinden and Ian Dykes, "Final OECD Guidance on Restructurings: A Precious Balance", *Tax Management Transfer Pricing Report* Vol. 19, No.8, 2010, p521 参照。

⁵⁷ OECD, "Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Discussion Draft for Public Comment", 2008, paragraph12。

の考慮)、第2部(事業再編自体に対する独立企業間対価)、第3部(事業再編後の関連者間取引の報酬)及び第4部(実際に行われた取引の認識)より構成されている。中心となるものは、第2部であり、事業再編における独立企業間での対価について論じられている。第1部及び第4部は、第2部における論点の一部について指針を与えており、第3部は、事業再編後の取引における独立企業間の対価、当該対価と事業再編に係る対価の関係について論じている。

第2項 序論

序論では、OECD 移転価格ガイドラインにおける事業再編の定義及び事業再編の典型例等が述べられている。事業再編とは、多国籍企業による機能、資産又はリスクの国境を越えた再編であると定義される⁵⁸。事業再編は、価値ある無形資産の国境を越えた移転や既存の取極めの終了又は実質的な再交渉を伴うかもしれない⁵⁹。1990 年半ば以降、無形資産や潜在的利益を伴うリスクの集中化が見られた⁶⁰。典型的な事業再編の例としては、①本格的販売会社(full-fledged distributor)⁶¹からリスク限定的販売会社(limited-risk distributor)⁶²又はコミッションア(commissionaire)⁶³への転換、②本格的製造会社(full-fledged manufacture)⁶⁴から契約製造会社(contract manufacture)⁶⁵又は受託製造会社(toll-manufacture)⁶⁶への転換及び③グ

⁵⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.1。

⁵⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.1。

⁶⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.2。

⁶¹ マーケティング、商品の調達、在庫管理、販売及び顧客サポートその他の機能を自社にて果たし、事業に伴うリスクをすべて負担する販売会社のことをいう(Valerie Amerkhail, Alan W. Granwell, "Transfer Pricing and Business Restructuring", *IBFD database article*, 2009, paragraph 2.3)。

⁶² 本格的販売会社と同じ機能を果たすが、その負担するリスクが、契約等により、業界の標準的なレベルに限定されている販売会社をいう(Valerie Amerkhail, Alan W. Granwell・Supra Note(61), paragraph 2.3)。

⁶³ 自らの名で販売活動を行うが、在庫や販売債権を保有せず、販売債権の一部を対価として受け取る販売仲介者であり、限定された機能に係るリスクを負担する(Valerie Amerkhail, Alan W. Granwell・Supra Note(61), paragraph 2.3)。

⁶⁴ 研究開発及び製造に係るすべての機能を果たし、機能に係るリスクを負担し、価値ある無形資産や有形資産を保有する(Valerie Amerkhail, Alan W. Granwell・Supra Note(61), paragraph 2.1)。

⁶⁵ 顧客からの製造指示に基づき、原材料等を調達し、製造活動を行い、在庫を保有し、完成した製品を顧客へ販売する。負担するリスクが委託を受けた製造活動に限定されており、無形資

ループ内の中央拠点への無形資産の移転が挙げられている。

第3項 第1部:リスクに関する特別の考慮

第1部では、第2部以下で取り扱われる問題に関連する、リスクについての一般的指針が与えられている。関連者間でのリスク配分について、OECD 移転価格ガイドラインは、まずは当事者間での契約上の取極めに基づいて判断することになるとしている⁶⁷。しかしながら、関連企業間の契約上で主張されているリスク配分が、当該取引の経済的実質に適合しない場合、税務当局にはこれに異を唱える権利があり⁶⁸、経済的実質に基づき当事者間での取極めを税務上は否認する可能性がある。リスク配分の判断に当たっては、契約条件のみでなく、①関連企業の行動が契約上のリスク配分に適合しているか否か、②関連者間取引におけるリスク配分が独立企業間のものとなっているか及び③リスク配分の結果はいかなるものかという点についても検証が必要である⁶⁹。

①について、OECD 移転価格ガイドラインは、独立企業間において通常はあり得ない契約条件の変更が関連者間取引では行われることがあると指摘している。すなわち、独立企業間の取引においては、当事者間の利害関係の相反によって、通常は互いに契約条件を守ろうとし、契約条件が事後に無視され又は修正されるのは、それが両当事者の利益になる場合のみである。しかしながら、このような利害対立は関連企業の場合には存在しないかもしれず、契約条件が守られているかどうかの検討が重要である⁷⁰。

②について、関連者間取引におけるリスク配分が独立企業間取引での配分に類似していることを示す、実在する比較対象取引を選定できる場合、当該取引でのリスク配分は、独立企業間

産や有形資産の保有も限定されている(Valerie Amerkhail, Alan W. Granwell・Supra Note(61)、paragraph2.1)。

⁶⁶ 基本的に契約製造会社と同様であるが、在庫を保有しない点が契約製造会社と異なる(Valerie Amerkhail, Alan W. Granwell・Supra Note(61)、paragraph2.1)。

⁶⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.11。

⁶⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.12。

⁶⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.12。

⁷⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.13。

のものとして取り扱われる⁷¹。一方、そのような比較対象取引を選定できない場合、関連者間取引の取極めが実在する独立企業間での取引で見られないということだけをもって、当該取極めが独立企業間のものでないと結論付けられるわけではなく、この状況では、関連者間でのリスク配分が類似の状況において独立企業間で合意されたと期待されるものであるか否かを決定することが必要となる⁷²。どのような配分が独立企業間で合意されたと期待されるかという点について、OECD 移転価格ガイドラインは、「リスクのコントロール」及び「リスク負担のための財務能力」の二点を判断基準として挙げている⁷³。リスクのコントロールとは、リスクを引き受けるという意思決定並びにリスク管理を行うか否か及びどのようにリスク管理を行うかについての意思決定を行う能力である⁷⁴。関連者間取引の当事者のうち相対的にリスクをコントロールしていない方の者に当該リスクが配分されている場合、税務当局は、当該リスク配分に異を唱える可能性がある⁷⁵。ただし、いずれの当事者にとってもコントロールできないリスクがあり、そのようなリスクについては、コントロールはリスク配分が独立企業間のものであるか否かを決定する有用な要素ではない⁷⁶。次に、関連者間取引においてリスクを負担する者が、そのために必要な財務能力を有しているか否かを検討しなければならない。リスクを負担する財務能力を有しない当事者に契約上割り当てられている場合、独立企業間であれば、当該リスクが当該当事者に割り当てられることになったのかという点に関して疑義が生じる可能性がある⁷⁷。

③について、OECD 移転価格ガイドラインは、関連企業間のリスク配分は譲渡人及び譲受人にとって肯定的及び否定的効果をもたらすとしている。すなわち、一方では、移転の結果として、潜在的な損失及び潜在的な負債が譲受人にシフトするかもしれず、他方では、移転されたリスク

⁷¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.18。

⁷² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.19。

⁷³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.20。

⁷⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.23。また、リスクをコントロールするためには、日常的なリスクのモニター及び管理を実施する必要はなく、これらを外注することが可能であるとしている(OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.24)。

⁷⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.22。

⁷⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.28。

⁷⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.30。

に伴う期待利益が譲渡人ではなく譲受人によって実現されるかもしれない⁷⁸。つまり、リスクを単独で移転する場合、関連者のいずれについてより多くの所得が配分されるか一義的に決定することは困難である。また、重要な問題の一つは、リスクが経済的に重要なものであるか否か、つまり、それが重要な潜在的利益を創出するか否か、そして、そのリスクの再配分が潜在的利益の重要な再配分を説明できるか否かを評価することであり、リスクが重要でないと評価された場合、当該リスクの再配分は、所得配分に影響を与えない⁷⁹。

第4項 第2部:再編自体に対する独立企業間対価

第2部では、事業再編に対して独立企業間においていかなる対価が発生するかという点について論じられている。

事業再編の理解(パラグラフ 9.50 から 9.64)

OECD 移転価格ガイドラインは、事業再編における条件が独立企業間のものであるか否かの判断は、一般に比較可能性分析を実施することで行うとしており⁸⁰、独立企業間で行われた事業再編で関連者間での事業再編と比較可能なものを選定できる場合には、その独立企業間での事業再編に係る条件を参照することになる⁸¹。そのような比較対象取引を選定できない場合、それ自体を根拠として事業再編が独立企業間の条件で行われていないと結論付けられるわけではなく、①事業再編前後の機能、資産及びリスク、②事業再編の事業上の理由及び事業再編による期待便益及び③当事者によって現実に利用可能な選択肢を検討することにより、類似の状況で独立企業であれば同様の条件で合意したと期待できるか否かを判断する⁸²。

①は、事業再編において行われた取引内容を特定する作業である。この分析では、通常、再編前後の機能、資産及びリスクを特定することになる。再編前の取極めにおける再編対象会社

⁷⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.40。

⁷⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.41。

⁸⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.50。

⁸¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.51。

⁸² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.52。

の権利義務を評価し、再編後の当該権利義務の変更点を評価することが重要とされている⁸³。再編対象会社の権利義務を評価するに当たっては、独立企業間の取引で見られる経済原則が再編対象会社の権利義務に反映されているか否かを検討しなければならない。比較可能な状況における独立企業間での権利義務関係を示す証拠が存在しない場合には、両当事者が互いに独立企業として取引を行っていたならばどのような権利義務があったかを決定する必要がある⁸⁴。

②は、事業再編の目的の特定作業である。グローバル化した経済における競争の激化、規模の経済による効果、専門化の必要性及び効率化とコスト削減等への対応のため、多国籍企業は、製造、研究及び販売等の機能を集権的に管理しなければならないことが指摘されている⁸⁵。事業再編の効果として予想されるシナジーの増加やその前提について納税者が再編時に文書化を行うことが推奨されるとしている⁸⁶。事業再編が期待されるシナジーの増加によって動機付けられていることは、再編後に多国籍企業グループの利益が実際に増加することを意味するわけではない⁸⁷。

③は、事業再編を行うことがそれぞれの関連者が有する他の選択肢と比べて有利であったか否かを検証する作業である。独立企業は、ある潜在的取引の条件を評価する際、当該取引を現実的に利用可能な他の選択肢(other options realistically available)と比較し⁸⁸、他に明らかに魅力的な選択肢がある場合には、当該潜在的取引を行わない⁸⁹。事業再編時には、その条件を受け入れること以外に、明らかにより魅力的であろう現実的に利用可能な一つ又は複数の選択肢(場合によっては当該事業再編を行わないという選択肢を含む。)がある場合、独立企

⁸³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.54。

⁸⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.56。ただし、そのような評価をするに当たっては、後知恵の使用を回避することに注意が払われなければならないとも述べられている。

⁸⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.57。

⁸⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.57。

⁸⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.58。

⁸⁸ ただし、すべての可能性について網羅的に検討する必要はなく、明らかにより魅力的な選択肢があるかどうかについて検討すれば良いとしている(OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.64)。

⁸⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.59。

業であれば、事業再編の条件に合意しなかったかもしれない⁹⁰。また、関連者間取引に係る報酬も、代替的な構築の下で稼得できたであろう利益を参照して調整する必要があるかもしれないとしている⁹¹。したがって、事業再編について関連者が取り極めた条件は、独立企業間取引での条件に引き直される可能性がある。その際、関連者間グループ全体ではなく、個々の関連者にとって事業再編が経済的に合理的であったどうかを検討する必要があるとしている。すなわち、機能、資産又はリスクの国境を越えた事業再編の動機が多国籍企業グループのレベルでの健全な商業上の理由であることは、それが、個々の事業再編対象会社の観点から独立企業間のものであるかという問題の答えにはならない⁹²。

事業再編による潜在的利益の再配分（パラグラフ 9.65 から 9.73）

事業再編は、潜在的利益の関連者間での再配分を伴うことがある。再配分に対して対価が発生するか否かは、事業再編に対する移転価格税制適用上の重要論点である。この点について、OECD 移転価格ガイドラインは、独立企業は、事業上の取極めの変更が潜在的利益又は期待将来利益の減少をもたらすときに必ずしも報酬を受け取るわけではなく、独立企業原則は、事業体の将来利益に係る期待が単に減少したことに対して報酬を要求するものではないとしている⁹³。むしろ、何らかの価値あるもの（権利その他の資産）の移転又は既存の取極めの終了若しくは実質的な再交渉があったか否か、当該移転、終了又は実質的な再交渉が、比較可能な状況における独立企業間であれば補償されるものであったか否かが問題であるとしている⁹⁴。

潜在的利益は、単に、事業再編前の取極めが永久に継続したならば発生したであろう利益や損失と解釈されるべきではなく、事業体が再編時点で識別可能な権利その他の資産を有しない場合、当該企業は、対価の対象となる潜在的利益を有していないとしている⁹⁵。他方で、再編時

⁹⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.61。

⁹¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.60。

⁹² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.63。

⁹³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.65。

⁹⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.65。

⁹⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.67。

点で重要な権利その他資産を有する事業体には、相当程度の潜在的利益があるかもしれず、それに対して適切な報酬が与えられなければならないとしている⁹⁶。

事業再編の対価(パラグラフ 9.74 から 9.122)

事業再編の結果どのような対価が発生するかという点について、将来に期待される利益が減少したというだけでは対価は生じず、何らかの価値あるもの(権利その他の資産)の移転又は既存の取極めの終了若しくは実質的な再交渉があったか否かを判定し、それらの発生が認められた場合、比較可能な状況において独立企業が補償を行ったか否かを検討する必要があるとしている⁹⁷。つまり、事業再編の結果、いずれかの関連者の利益が事業再編前における期待と比べて減少したとしても、それが、①何らかの価値あるものの移転又は②既存の取極めの終了若しくは再交渉を伴わない限り、対価は生じないことが述べられている。

①の価値あるものが何を意味するのか、OECD 移転価格ガイドラインは定義していない。例として、有形資産、無形資産及び継続事業を挙げている。ここで、無形資産には、OECD 移転価格ガイドライン第 6 章に定める商業上の無形資産(特許、ノウハウ、商標及び商号等)のほか、契約上の権利も含まれる⁹⁸。継続事業とは、機能を果たす経済的に統合された事業部門を意味しており⁹⁹、継続事業の価値は、これを構成する個々の要素の合計額と一致するとは限らず、全体として評価する必要がある¹⁰⁰。

②について、OECD 移転価格ガイドラインは、再編費用(資産の償却、雇用関係の終了等)、転換費用(既存の事業を他の顧客ニーズに合わせるための費用等)又は潜在的利益の消失といった損害が発生する場合において、独立企業間での対価が発生するか否かを検討している¹⁰¹。その判断基準として、a 当事者間での取極めにおける補償条項の有無、b 補償条項の有無自体

⁹⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.67。

⁹⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.65。

⁹⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.91。

⁹⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.93。

¹⁰⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.94。

¹⁰¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.100。

が独立企業間のものであるか否か、c 商事法又は判例法での補償の権利についての規定内容及び d 独立企業間であれば契約の終了又は再交渉で損害を被る当事者に対して他方の当事者が進んで補償を行ったと考えられるか否かを挙げている¹⁰²。つまり、出発点としては、関連者間での契約に定められている、契約条件を変更する場合の補償に関する取極めの内容を検討するものの、その取極めをそのまま受け入れるのではなく、当該取極め自体が独立企業のものであるか否かを検討する必要がある。関連者間での取極めが独立企業間のものであるか否かの判断は、まずは比較対象取引となる第三者間取引での条件を参照することとし、そのような取引が選定できない場合、契約時又は終了若しくは再交渉時における、当事者の権利その他の資産を考慮して行うべきであり、また、当事者にとって現実的に利用可能な選択肢も精査すべきであるとしている¹⁰³。さらに、契約が途中で終了することについて補償が生じるか否かは、リスク配分の問題であり、OECD 移転価格ガイドライン第 9 章第 1 部にて述べたリスク配分の考え方に基づき、リスク配分が独立企業のものであるかどうかを判断することになる¹⁰⁴。つまり、比較対象取引が選定できる場合は、当該情報に基づいて判断し、それが選定できない場合は、リスクのコントロール、リスク負担のための財務能力の観点から判断する。独立企業であれば、自らコントロールできないリスクを何の補償もなしに進んで引き受けようとはしない¹⁰⁵。既存の取極めの終了又は実質的な再交渉の条件が独立企業間のものであるか否かを評価するには、適用可能な商事法によって与えられる補償請求権を行使する可能性が重要な判断基準となる場合がある¹⁰⁶。

第5項 第 3 部:再編後の関連者間取引の報酬

第 3 部では、事業再編後の関連者間取引への独立企業原則の適用について論じられている。独立企業原則は、事業再編後の取引と、当初からそのような形で構築されていた取引とで、異な

¹⁰² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.103。

¹⁰³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.106。

¹⁰⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.111。

¹⁰⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.112。

¹⁰⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.115。

る形で適用されるものではなく、そうするべきでもないとしている¹⁰⁷。ただし、事業再編後に取引を行う場合と初めて取引を行う場合とでは、差異がある。例えば、長年の本格的販売会社がリスク限定的販売会社へ転換された場合と、リスク限定的販売会社を新たに設立する場合とでは、市場への浸透活動の必要性において差異があり、比較可能性分析及び独立企業間報酬の算定に影響を与えるかもしれないとしている¹⁰⁸。また、事業再編の対価と事業再編後の対価との間に相互関係が認められる場合もあり¹⁰⁹、事業再編の対価を放棄する代わりに事業再編後の対価を調整することを例として挙げている¹¹⁰。さらに、事業再編の結果、ロケーション・セービング¹¹¹による利益が享受される場合、そのような利益の関連者グループでの配分は、通常、各当事者の機能、資産及びリスク並びにそれぞれの交渉力によって決定されるとしている¹¹²。

第6項 第4部: 実際に行われた取引の認識

第4部では、第3部までのOECD移転価格ガイドラインにおける関連者間取引の条件の認識についての考え方がまとめられている。いかなる移転価格分析においても重要な出発点は、検証対象の関連者間取引を正しく特定し、性格付けることであり¹¹³、そのためには関連者によって実際に行われた取引における契約の条件を検討する必要がある¹¹⁴。関連者間での取引の条件が独立企業間のものと異なり、そのために所得配分が異なる場合、税務当局は関連者の所得配分を調整することができる。その場合、関連者間での取引の条件は、基本的には当事者の主張に基づき認識する。しかしながら、①取引又は取極めの経済的実質がその形式と異なる場合又は②比較可能な状況において独立企業であれば、関連企業が行ったようには、取引又は取極めの性格付け又は構築をしないと考えられ、かつ当該取引又は当該取極めについて、信頼

¹⁰⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.123。

¹⁰⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.129。

¹⁰⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.139。

¹¹⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.140。

¹¹¹ 多国籍企業がその活動場所を人件費、不動産コスト等の費用が低い場所へ移転することにより得る利益をいう(OECD 移転価格ガイドライン 9.148)。

¹¹² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.149。

¹¹³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.161。

¹¹⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.164。

できる独立企業間価格を算定できない場合に限り、当事者の主張する取引の条件について、税務当局が異を唱えることが認められる可能性がある¹¹⁵。これらは、改訂前の OECD 移転価格ガイドラインにおいても存在したパラグラフ 1.65 の内容と同じである。

①について、取引又は取極めの経済的実質は、取引又は取極めの経済的及び商業的な事情、実務上及び事業上の観点からの目的及び効果、当事者の行動（当事者によって遂行された機能、使用された資産及び引き受けられたリスクを含む）といった、すべての事実と状況を精査することにより決定するとしている¹¹⁶。

②について、取極めが独立企業であれば採用したものか否かの検証は、当該取極めによって採用された結果が、独立企業の通常の商業的行動に起因するであろう結果と適合するか否かにより行うとしている¹¹⁷。その際、現実的に利用可能でより魅力的な選択肢が存在していたか否かを検証することは、取極めが独立企業のものであるか否かの判断に関係する¹¹⁸。そのような選択肢を関連者が有していたか否かについて判断するに当たり、事業再編についてのすべての関連する条件、当事者の権利その他の資産、事業再編自体の対価、事業再編後の取極めに係る報酬及び多国籍企業グループへの参加から生じる商業的状況に対して注意を払う必要がある¹¹⁹。また、事業再編についての商業上の合理性を評価する際、それぞれの取引が経済的に相互に関係する場合、それらを個別に見るのではなく、一体として見る必要がある¹²⁰。なお、事業再編に係る取極めが税務上の便益を得る目的によって動機付けられているという事実は、それ自体では、当該取極めが独立企業間のものではないことを意味しない¹²¹。

OECD 移転価格ガイドライン第 9 章の概要は、以上である。これらの中で、本論文にとって最も重要なものは、第 2 部である。以下、事業再編においていかなる対象に対して移転価格税制を適用するのか、どのように独立企業原則を適用するのかという点につき、考察する。

¹¹⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.168。

¹¹⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.170。

¹¹⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.174。

¹¹⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.175。

¹¹⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.176。

¹²⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.177。

¹²¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.181。

第3節 事業再編に係る課税対象の特定

第1款 独立企業原則における取引の位置付け

事業再編に係る課税対象を特定するためには、「取引」の内容を検討しなければならない。移転価格税制においては、一般的に、「取引」の特定が重要である。以下、OECD 移転価格ガイドラインの定める「独立企業原則」の内容に基づき、この点を確認する。

「独立企業原則」は、OECD 加盟国が合意した、税務上移転価格を決定するために使用すべき国際的な基準であり¹²²、その解釈は、OECD モデル租税条約第9条第1項において記載されている¹²³。OECD モデル租税条約第9条第1項では、「商業上又は資金上の関係において、双方の企業の間、独立の企業の間、に設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利益となったとみられる利益であってその条件のために当該一方の企業の利益¹²⁴とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利益に算入して租税を課することができる。」と規定されている。つまり、関連者との商業上又は資金上の関係において得ている利益が独立企業間での利益に等しいかどうかを検証し、それと比べて利益が減少している場合には、当該減少部分に対する課税権が認められている。ここで重要な点は、①商業上又は資金上の「関係」及び②関連者間に設けられている「条件」が検討対象となっており、「取引」という表現が使用されていないことである。「関係(relation)」という単語

¹²² OECD 移転価格ガイドライン 用語集。独立企業原則については、その内容の複雑さと執行の難しさを批判する意見が発展途上国を中心に見られ、国連では OECD 移転価格ガイドラインとは別の簡易な移転価格税制の執行に関するルール作りが進められている。また、域内の法人税課税ベースの共通化(the Common Consolidated Corporate Tax Base, “CCCTB”)を目指す欧州連合においても、独立企業原則に基づく移転価格税制の執行が困難である点やコストが膨大にかかる点が問題視されている(Commission of the European Communities, “Commission Staff Working Paper Company Taxation in the Internal Market”, 2001, pp255-283—

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdfより入手)。しかしながら、数々の批判に関わらず独立企業原則に代わる関連者間での所得配分基準で国際的に認められたものは現時点では存在しないことから、本論文では独立企業原則に基づく議論を展開している。

¹²³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.6。

¹²⁴ 原文(英文)では「profit」が使用されている。この「profit」というキーワードは、多くの場合、「利得」と翻訳されているが、本論文では「利益」という訳語を統一して使用している。

は、「複数の者又は物の繋がり方 (way in which one person or thing is related to another)」を意味する¹²⁵。商業的又は資金上の複数の者又は物の繋がり方という表現が「取引 (transaction)」を指すのか、又は別の意味を持つのか、文言上は明らかでない。「関係」は「取引」を意味するという見解があり¹²⁶、一方では、「関係」は、「取引」とは同義ではなく、したがって、移転価格税制とは、関連者間での「取引」の有無に関わらず、関連者間での所得配分を独立企業間の配分に合わせるように調整することを認める税制であるとする見解も存在する¹²⁷。

OECD モデル租税条約第 9 条第 1 項のコメンタリーでは、「本条は、取引が独立企業間の条件以外の条件により特殊関連企業の間(親会社と子会社の間及び共通の支配下にある会社の間)で行われた場合に、租税に関し利益に対して行い得べき調整を取り扱う」¹²⁸と述べられており、「取引」という表現が用いられている。OECD 移転価格ガイドラインの規定には、関連者間の「取引」の存在を前提とするものが見られる。例えば、比較可能性分析に関するパラグラフ 1.33 では「独立企業原則の適用は、一般に、関連者間取引の条件と独立企業間取引の条件との比較の上に成り立っている」と述べられており、「取引」が独立企業原則と強く結びついていることが示されている。OECD 移転価格ガイドラインでは、「取引」に関する用語(「関連者間取引」、「伝統的取引基準法」、「取引単位営業利益法」等)が多用されている。一方、「取引」の有無に関わらず所得を配分する方法である「公式配分方式」は、独立企業原則と異なるものであり、これを採用することはできないと明記されている¹²⁹。したがって、「関係」は「取引」と同義であると解さ

¹²⁵ Oxford 英英辞典。

¹²⁶ 本庄教授は、OECD モデル租税条約第 9 条第 1 項について、「独立企業 (independent enterprises) 間取引では、その商業上および金融上の取引条件は、市場力 (market forces) によって決定されるが、関連企業 (associated enterprises) 間取引では、その商業上および金融上の取引条件は、必ずしも直接外部市場力によって影響されない」と述べられ、「取引」という表現を使用されている(本庄資「移転価格税制の本質」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年、3 頁)。

¹²⁷ Brian J. Arnold, Thomas E. McDonnell, "Report on the invitational conference on transfer pricing: The allocation of income and expenses among countries", *Tax Notes*, Vol.61, No.11, 1993, p1379。

¹²⁸ OECD モデル租税条約コメンタリー第 9 条 パラグラフ 1。

¹²⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.16-1.32。これに対して、独立企業原則と公式配分方式は相反する概念でないとする向きもある(Brian J. Arnold, Thomas E. McDonnell ・ Supra Note (127), p1381)。OECD は、公式配分方式を否定しているものの、例えば米国の

れる。

以上のように、独立企業原則は、関連者間での「取引」の条件を独立企業間での「取引」の条件と比較し、その差異のために所得が減少している場合に、当該減少部分に対する課税権を認めるルールであり、独立企業原則の適用対象は、関連者間での「取引」である。

第2款 取引の意義

次に、事業再編における「取引」を特定する前に、そもそも「取引」とは何か検討しなければならない。OECD 移転価格ガイドラインは、「取引」の意義に関する規定を置いていない。通常、「取引」は、「売買取引」のような私法上の「契約」に相当する意味で使われているが¹³⁰、ここでの「取引」が契約に限定した意味で使われているのか、又はこれと異なる概念であるのか明らかにする必要がある。

OECD 移転価格ガイドラインは、「独立企業間取引においては、一般に契約条件によって、責任、リスク及び便益をどのように当事者間で配分するか、明確に又は暗黙的に示される。」と述べている¹³¹。契約条件が取引の内容把握の基礎であることから、取引は私法上の契約と同義であるか、又は同義でないとしても極めて近い意味を持つと解される。

一方で、OECD 移転価格ガイドラインは、税務当局による関連者間取引の調査は実際に納税者によって行われた取引に基づき実施されるべきであるとしつつも、例外として、納税者が実際に行った取引を否認して他の取引に再構成することを認めている¹³²。すなわち、パラグラフ 1.65 では例外的なケースとして、①取引の経済的実質がその取引の形式と異なる場合及び②取引の内容と形式は同じであるが、取引に関連した取極めが、総合的に判断して、商業的合理性のある形で行動する独立企業が行ったであろう取極めとは異なり、かつ、実際の仕組が税務当局

州の中には、この考え方に近い「ユニタリー・タックス」を採用しているものがある(カリフォルニア州など)。公式配分方式は、独立企業原則よりも所得配分の計算方法は明快であるが、その配分基準について各国間の合意を得ることが難しい点が弱点とされている。

¹³⁰ Transaction(取引)とは、「複数の人の間で売買を行うこと」とであるとされる(Oxford 英英辞典)。

¹³¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.52。

¹³² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.64。

による適切な移転価格の決定を実務上妨げる場合が挙げられている。同パラグラフの内容は、事業再編に係るパラグラフ 9.168 から 9.187 でも採用されている。

①については、取引又は取極めの経済的実質について、取引又は取極めの経済的及び商業的な事情、実務上及び事業上の観点から、その目的、効果及び当事者の行動（当事者によって遂行された機能、使用された資産及び引き受けられたリスクを含む）といった、すべての事実と状況を精査することによって決定される、としている¹³³。その具体例として、借入企業の経済的状況を考慮すると、独立企業間ではそのような形式での投資は期待できない場合において、金利付きの負債による関連者への投資が、その経済的実質に基づき税務上は出資として扱われることが挙げられている¹³⁴。具体例では経済的実質の検討過程が明らかでないが、当事者間での取引が形式上は貸付けであるものの、債務者の財務状況を考慮するとそのような貸付けに対する返済は期待できず、これを知る貸手がそのような貸付けを行うことは独立企業間では想定できず、通常は貸付けではなく出資が行われていたと思われる状況を意図しているのであろう。②については、具体例として、長期契約に基づき、一括払いで、当該契約の条件として将来の研究結果から生じる知的財産が無制限に付与される場合が挙げられている。このような取引について、税務当局は当該契約の条件を継続研究契約として調整することが適切であると述べられている。知的財産が付与される取引自体は独立企業間で想定され、したがって取引の内容と形式が一致するものの、一定の金額を一括払いしただけで無制限に付与される、という取引の条件が独立企業間の取引では想定できず、通常は期間に制限を設けるか又は追加での対価が支払われるため、実際に支払われた対価以上の所得が発生したと考えられる状況を意図しているのであろう。①と②は、当事者の契約条件が商業的合理性を欠いており、独立企業間では存在しないと思われる場合には、独立企業間での通常の条件に再構成することを認める点で共通する。

次に、ある取引の条件が商業的合理性を欠くか否かについての判断基準を明らかにする必

¹³³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.170。

¹³⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.65。

要がある。まず、OECD 移転価格ガイドラインは、信頼できるデータによって関連者間の取引に係る比較対象取引が存在することが示される場合、関連者間での取引に商業的合理性があるとする。一方、そのようなデータが入手できないという事実だけでは、当事者の取引が商業的合理性を欠くと結論付けることはできないとする¹³⁵。関連者間について独立企業間での比較対象取引のデータを入手することがしばしば困難であることは、OECD 移転価格ガイドラインも認めている（例えば、パラグラフ 1.13 参照）。データを入手できない場合、別の手段で商業的合理性の判定を行うことになる。OECD 移転価格ガイドラインは、この判定基準を明示していないものの、独立企業原則の適用は、独立企業が明らかにより魅力的な選択肢が見られるときには、取引を行わないであろうという考え方に基づいており、「現実的に利用可能な選択肢」についての検討は、関連企業によって採用された取極めが、商業上合理的に行動する独立企業によって採用されたであろう取極めと異なるか否かについての問題にも関係しうるとしている¹³⁶。この「現実的に利用可能な選択肢」が商業的合理性の重要な判定基準であると理解して良いであろう。

それでは「現実的に利用可能な選択肢」を考慮するとはどのような意味か。関連者がある取引を選択するに当たって、選択肢は無数にあると考えられるが、OECD 移転価格ガイドラインはそのような選択肢をすべて比較検討することを要求しているわけではない。「明らかに」より魅力的である選択肢が現実的に存在する場合、それを考慮することを求めている¹³⁷。「明らかにより魅力であること」及び「現実的に存在すること」の意義について、OECD 移転価格ガイドラインでは説明されていないため、その解釈を巡って税務当局と納税者の間で見解の相違が生ずる可能性がある。なお、いわゆる「後知恵」の使用には、OECD 移転価格ガイドラインはこれを禁止していることから、注意しなければならない。

以上をまとめると、OECD 移転価格ガイドラインでの「取引」は、基本的には私法上の契約に相当するが、私法上の契約が商業的に合理的でない場合、商業的合理性に基づき契約条件が再構成されると解される。ただし、商業的合理性をどのように判断するかについては、十分な説

¹³⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.11・9.172。

¹³⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.175。

¹³⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.64。

明がされていない。

なお、事業再編以外の分野に目を向ければ、OECD は、取引を私法上の契約に束縛されない税法独自の概念として捉える姿勢を明確に示している。OECD は、法人内の PE 間の取引に係る所得配分について報告書（「恒久的施設への利益帰属に関する報告書（Report on the Attribute of Profits to Permanent Establishments, 17 July 2008）」2008 年 7 月 17 日、「PE 報告書」）を公表している。同報告書では、PE 間の取引（法人内部での取引）は、関連者企業全体に法的な影響を及ぼさず¹³⁸、法的拘束力のある契約書等といったものは必然的に存在せず¹³⁹、内部取引の認識は、PE の会計記録及び内部文書を基礎資料とし、機能・事実分析によって内部文書の妥当性を検証することにより行うとしている¹⁴⁰。内部文書は、一定の条件を満たす場合において、その法的効力の有無に関わらず、効力が認められる¹⁴¹。PE 報告書では、どのように機能・事実分析を通して取引を認識するのか必ずしも明確に説明されていないが、「経済的実質」の判定が重視されているものと思われる。

第3款 事業再編に係る取引の特定

第1項 事業再編の意義

事業再編に係る取引を特定するためには、まずは OECD 移転価格ガイドラインに定める事業再編が何を意味するのか確認する必要がある。OECD 移転価格ガイドラインでは、事業再編とは、「多国籍企業による機能、資産又はリスクの国境を越えた再編（the cross-border

¹³⁸ PE 報告書、パート I パラグラフ 210。

¹³⁹ PE 報告書、パート I パラグラフ 210。

¹⁴⁰ PE 報告書、パート I パラグラフ 212。

¹⁴¹ PE 報告書 パート I パラグラフ 216。一定の条件として、①当該文書が、機能・事実分析で明らかにされた、当該企業内で行われている活動の経済的実質に一致していること、②内部取引に関して文書化された取極めが、全体として見たときに、商業的合理性のある形で活動を行う比較可能な独立企業が採用したであろう取極めと異ならないか、又は異なるとしても、納税者の文書で示された構造が、税務当局による適切な移転価格の算定を実務上妨げないこと及び③例えば、リスクと機能を分離するような形でリスクが移転している旨を主張することによって、納税者の文書で示された内部取引が OECD 承認アプローチの原則に違反しないことが挙げられている。これらのうち、①及び②は OECD 移転価格ガイドラインでの取引の認識とも整合している（OECD 移転価格ガイドラインでは、上述のように、①又は②が満たされる場合、納税者が主張する取引を税務上否認できるとしている）。

redployment by multinational enterprise of functions, assets and/or risks)」であると定義されている¹⁴²。

「機能」、「資産」及び「リスク」の意義については、OECD 移転価格ガイドラインでは、直接的な定義規定が置かれていない。その代り、具体例として、「機能」については、設計、製造、組立、研究開発、役務の提供、購入、販売、市場開拓、宣伝、輸送、資金管理及び経営が、「リスク」については、マーケットリスク、資産、工場及び設備への投資や使用に伴う損失のリスク、研究開発が失敗するリスク、為替や金利の変動による損失リスク及び信用リスクが、「資産」については、有形資産、無形資産が挙げられている¹⁴³。また、無形資産には「営業上の無形資産(Trade intangible)」と「マーケティング上の無形資産(Marketing intangible)」が含まれ、営業上の無形資産としては特許、ノウハウ、デザイン及び型式が、マーケティング上の無形資産には商標、商号、顧客リスト、販売網、ユニークな名称、記号及び写真等が例として挙げられている¹⁴⁴。

「機能」、「資産」及び「リスク」のうち「資産」の再編(redployment)は、通常、再編の対象となる関連者間における譲渡又は使用許諾の形式を伴うと考えられる。譲渡又は使用許諾はいうまでもなく契約の一種であり、「資産の再編」は取引に該当する。

一方、「機能」や「リスク」の再編は、新たな製造契約若しくは販売契約等の締結、既存の製造契約若しくは販売契約等の改定又はこれらの契約の終了という形式を伴うと考えられる。「資産の再編」と同様に、これらも契約の一種であることは間違いないが、「資産の再編」と異なる点は、①資産が売買や請負等の契約の直接的な対象であるのに対して、機能やリスクはそれ自体が契約の直接的な対象ではなく、売買契約や請負契約等の条件であるということ及び②資産の再編と比べて、機能やリスクの再編では再編の対象となる関連者間で契約が締結されず、第三者との間の契約という法形式を取るように仕組まれる可能性が高いことである。

契約においては、当事者がどのような役割(機能)をそれぞれ果たし、想定される危険(リスク)を負担するかといった条件が取り極められる。機能やリスクの再編とは、ある契約における当事

¹⁴² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.1。

¹⁴³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.39・1.43・1.46。

¹⁴⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.3・6.4。

者の役割や危険負担を新たに取り極めること又は変更することであり、取引条件の設定又は変更に該当する。OECD 移転価格ガイドラインにおいても、機能分析(どのような機能が関連者の間で果たされ、どのようなリスクが負担されているかを特定する作業)の一環として契約条件の分析が行われなければならないと規定されており¹⁴⁵、機能やリスクが契約の条件と同一か又は極めて近い概念であることが示されている。

取引条件を新たに取り極めるか又は変更する場合、契約は関連者間において締結されるときがあるが、関連者間では契約が締結されないときもある。例えば、従来より関連者間で売買や請負の取引があり、当該取引に係る条件を変更するか又は取引を終了する場合、関連者間で契約が締結される。しかしながら、例えば、我が国の内国法人が顧客との間で製品を販売する取引を行っていたところ、自分で販売することに代えて別の国に所在する関連者に行わせることとした場合、契約は当該内国法人と関連者の間では締結されず、第三者である顧客との間でのみ締結される場合があると想定される¹⁴⁶。関連者間で契約が締結されていない以上、「取引」が行われたとは言えず、したがって移転価格税制は適用できないことになる。関連者間では、独立企業間では想定できない形式の契約が仕組まれる可能性があり、移転価格税制の適用を免れるため、関連者間では契約を結ばないスキームが組まれることが想定される。そのようなスキームに対しては、書面以外の関連者間での契約の成立を示す事実の有無や契約内容自体の合理性を問う必要がある¹⁴⁷。例えば、上述の例に即して言えば、内国法人と関連者間では製品の販売について何の契約書も取り交わされていないものの、引き続き内国法人が関連者のために販売機能を果たしている場合は、内国法人と関連者間で取引に関する申入れと承諾が行われていることが推定される。また、契約の成立を認定できないとしても、関連者を内国法人の PE として認定できるかもしれない。しかしながら、そのような事実も存在しないとすると、内国法人と関連者

¹⁴⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.52。

¹⁴⁶ 内国法人と顧客との間では既存の契約を終了させることが取り極められ、一方、国外関連者と顧客との間では新たに売買契約が締結される。

¹⁴⁷ OECD 移転価格ガイドラインでは、取引の契約の条件は、契約書以外にも当事者間で交わされた連絡又は通信文書に見いだされることがあり、書面化された条件が存在しない場合、当事者の行動や、独立企業間の関係を一般に決定する経済原則から推定されなければならない、と規定されている(OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.52)。

の間で契約が締結されたと推定することは困難であると思われる。独立企業間においても、ある製品を互いに独立した企業が同一の顧客へ販売することは頻繁にあり、そのような場合において、後から販売を開始した企業と前から販売を行っていた企業との間で契約が締結されるとは考えられない。それにも関わらず、関連者間での契約の存在を認定するためには特別な規定が必要と思われるが、OECD 移転価格ガイドラインにはそのような規定は置かれていない¹⁴⁸。

以上をまとめると、事業の再編においては常に関連者間での「取引」が発生するわけではなく、資産の再編が行われる場合、関連者間において契約が新たに締結される場合、既存の契約条件の変更が行われる場合又は既存の契約が終了する場合に限定されているということになる。OECD 移転価格ガイドラインにおいても、事業再編は、「価値ある無形資産の国境を越えた移転 (cross-border transfers of valuable intangibles)」や「既存の取極めの終了又は実質的な再交渉 (the termination or substantial renegotiation of existing arrangements)」を伴う可能性があるが、常にそうとは限らないと規定されている¹⁴⁹。また、独立企業原則を事業再編に適用する際、問題は、「何らかの価値あるもの」の移転又は「既存の取極めの終了若しくは実質的な再交渉」があったか否か、当該移転、終了又は実質的な再交渉が、比較可能な状況における独立企業間であれば補償されるものであったか否かであるとも述べられている¹⁵⁰。OECD 移転価格ガイドラインの規定の意図は曖昧であるものの、事業再編すべてを移転価格税制の対象とするわけではなく、「何らかの価値あるもの」の移転又は「既存の取極めの終了又は実質的な再交渉¹⁵¹」に限定することを示唆しているものと思われる。

¹⁴⁸ なお、OECD 移転価格ガイドラインでは、事業再編によって発生する損失の補償負担を契約の当事者以外の者が行う可能性について言及されている (OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.116-9.122)。この規定は、実質的な損失負担を誰が行うべきであるかを論じたものであり、再編取引の当事者が誰であるかを特定するものではないと解釈する。

¹⁴⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.1。

¹⁵⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.65。

¹⁵¹ 上述のように、機能やリスクの再編は、新しい取極めの成立を伴うこともある。例えば、内国法人が製造機能を海外に移転するために工場を閉鎖し、製造委託契約を内国法人と国外関連者との間で締結する場合が考えられる。この場合においても、再編対象である内国法人で再編に伴う損失が発生する。その点では、新しい取極めの成立は、「既存の取極めの終了又は実質的な再交渉」と変わらない。OECD 移転価格ガイドラインは、新しい取極めの成立において発生した損失についても移転価格税制を適用するの否が明らかにしていない。

次に、「何らかの価値あるもの」の移転及び「既存の取極めの終了又は実質的な再交渉」とは具体的にどのような取引を含むのか検討することになるが、その前に、これらの取引を一つの取引として捉えるべきか、又は複数の取引として認識すべきか検討する必要がある。OECD 移転価格ガイドラインでは、この点が明らかにされていない。事業再編が一つの契約書の中で取り極められる場合があることや事業再編の構成要素が互いに密接に関連していることを考慮すると、これらを一つの取引として考えることも可能である。しかしながら、「事業再編は、何らかの価値あるもの（例えば、価値ある無形資産）についての国境を越えた移転を伴うかもしれないが、常にそうとは限らない」¹⁵²と述べられているように、事業再編の構成要素は常に一体で発生するとは限らず、個別にしか発生しないときもある。また、両方の取引が発生する場合であっても、これらの取引は相互に関連しているものの、それぞれに区分することができる。以上の点を考慮すると、これらの構成要素を個別の取引として認識することになると考えられる¹⁵³。なお、後述するように、複数の取引の対価を一体で検証する必要がある場合があるが（独立企業間価格算定の取引単位の問題）、それは、取引の認識自体をどの単位で行うかということとは別の問題である¹⁵⁴。

第2項 何らかの価値あるものの移転

「何らかの価値あるもの」とは、「権利その他の資産」である¹⁵⁵。次に、「権利その他の資産」、特に「資産」が何を指すのか、OECD 移転価格ガイドラインでは規定されていない。その代わり、資産の移転の典型的な例として、有形資産、無形資産及び継続事業が挙げられている。有形資産の例としては、製造設備及び原材料等の棚卸資産が挙げられている。無形資産の例として挙

¹⁵² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.48。

¹⁵³ 米国では、複数の私法上は独立した取引を一つの「取引」として取り扱う「ステップ取引原理（Step Transaction Doctrine）」が法理として存在する。

¹⁵⁴ 事業再編における独立企業間価格算定の取引単位の問題については、OECD 移転価格ガイドラインは、経済的に相互に関係している複数の取引については一体で検証するべきであり、相互に関係しない複数の取引は個別に検証すべきであるとしている（OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.177）。

¹⁵⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.65。パラグラフによっては（例えば 9.62）、「権利その他の資産又は継続事業」であるとの記述もあるが、継続事業は「特定の機能を遂行し特定のリスクを負担する能力を束ねた資産」であり（パラグラフ 9.93）、資産に含まれる。

げられているのは、上述の営業上の無形資産及びマーケティング上の無形資産である。継続事業とは、「機能を果たす経済的に統合された事業部門」であり、継続事業の移転は、特定の機能を遂行し特定のリスクを負担する能力を束ねた資産の移転を意味する¹⁵⁶。継続事業と通常の資産との相違点は、継続事業が当該能力を含む点であり、継続事業の価値は、これを構成する個々の要素の価値の合計に一致するとは限らない¹⁵⁷。このような能力は超過収益力をもたらすものであり、いわゆる「のれん」に相当すると解される。「資産」についての一般的な定義がOECD 移転価格ガイドラインで定められていないことは、問題である。その解釈を巡って、各国間で見解が相違し、国際的二重課税が生ずる可能性がある。

また、資産の定義が存在し、その存在を認識することができたとしても、取引を認識するためには当該資産が元々誰のものであったかという点も明らかにする必要がある(資産の帰属の問題)。OECD 移転価格ガイドラインは、無形資産の帰属について、法律上の所有権だけでなく経済的な所有権が存在することについて言及している¹⁵⁸。また、商標や商号その他マーケティング上の無形資産を法的に所有していない販売者がマーケティング活動を行う場合、その活動内容が自己の販売活動において通常負担されるレベルを超える場合には、販売活動の通常の対価に加えて追加的利益を得る場合があることを指摘している¹⁵⁹。しかしながら、そのような販売者の貢献が無形資産の価値をどれだけ高めたかを認識することは難しいとも述べている¹⁶⁰。このように、どのように「経済的所有者」を特定するべきであるかという点について、OECD 移転価格ガイドラインは具体的な指針を与えていない。法的所有と経済的所有の関係(いずれが優先するのか)についても規定がない¹⁶¹。これらの点についても追加の指針が必要であろう。実際、

¹⁵⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.93。

¹⁵⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.94。

¹⁵⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.3。

¹⁵⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.38。

¹⁶⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.39。

¹⁶¹ 米国の財務省規則では、法的に保護される無形資産(特許権等)の法的所有者は、移転価格税制上の無形資産の所有者となることが規定されている(TR § 1.482-4(f)(3)(ii)(A))。法的に保護されない無形資産(ノウハウ等)については、法的所有者が存在せず、無形資産の開発者が移転価格税制上の無形資産の所有者となる。複数の者が無形資産を共同で開発する場合、§ 1.482-7T に規定する費用分担契約に該当する場合を除き、開発に係る直接費及び間接費を

OECD は、移転価格ガイドラインの改訂とほぼ同時期に無形資産に関する新しいプロジェクトを開始しており、無形資産の定義も検討対象に含まれている¹⁶²。

なお、所有について、「法的所有概念」と「経済的所有概念」が存在する背景には、資産を真に支配する者が必ずしも法的な権利者に一致していないことがあると考えられる¹⁶³。つまり、そもそも法的な権利が存在しない資産（ノウハウ等）はもとより、法的な権利が存在する資産についてすら、真実の支配者が自己以外の名目的な権利者を設定しておき、資産から生ずる所得に対する課税を免れることが起こるということである。この場合、真実の支配者が合理的経済人であるとする、直接所有するときと比べて税務メリットがある者（軽減税率が適用されている法人、繰越欠損金を有する法人等）を名目的な所有者とするはずである。「法的所有」と「経済的所有」のいずれが優先するかという点について OECD 移転価格ガイドラインは明確な指針を示していないが、国際的には形式と実質が一致しない場合は実質が優先するという法理（substance-over-form principle）が存在する。国際的な租税学会である IFA によると、「法的所有」と「経済的所有」の関係については、「法的所有」の重要性を主張する国（米国、ブラジル及びカナダ等）、「経済的所有」の重要性を主張する国（オーストリア等）及び両方を対等に扱う国（オーストラリア、ベルギー及び日本等）に分かれている¹⁶⁴。しかしながら、「法的所有」の重要性を主張する国も、法的な所有権の形式が経済的実質と大きく異なる場合は、経済的実質を優先させるとしており、これらの国々の意見の対立はさほど大きくないようである¹⁶⁵。

さらに、資産の「移転」の意味も検討する必要がある。事業再編において資産が移転する場合、

最も多く負担した者が単独の所有者となり、他の開発者は補助者となる（TR § 1.482-4(f) (3) (ii) (B)）。

¹⁶² OECD, "Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD Project", 2011, p4。

¹⁶³ 中里教授は、広告宣伝費の支出によって無形資産が形成される事例において、費用の負担者、収益取得者及び私法上の権利者が異なる可能性を指摘している。すなわち、①費用の負担者、収益取得者及び私法上の権利者がすべて一致するケース、②支出負担者と収益取得者が一致するが、私法上の権利者が異なるケース、③収益取得者と私法上の権利者は一致するが、支出負担者が異なるケース及び④支出負担者と私法上の権利者は一致するが、収益取得者が異なるケースを挙げている（中里実『金融取引と課税—金融革命下の租税法—』有斐閣 1998 年、117-122 頁）。

¹⁶⁴ Toshio Miyatake, "General Report", *Cahiers de droit fiscal international*, Vol.92A, 2007, p25。

¹⁶⁵ Ibid。

その法形式としては、「譲渡」又は「使用許諾」が想定される。「譲渡」に該当する場合、資産の移転時において資産に対する対価の請求権が発生し、所得も生ずる。一方、資産が「使用許諾」される場合、資産の所有権は移転せず一定の期間における「使用」の対価だけが発生し、所得は複数の事業年度に繰り延べられることになる¹⁶⁶。したがって、「移転」の私法上の性質は所得の期間配分に影響する。納税者は対価支払の形式を自由に選択でき¹⁶⁷、所得の発生を遅らせるために¹⁶⁸、また移転先の関連者の資金負担を軽減するために、対価の後払いを選択する可能性がある。私法上の契約の条件を決定することは当事者の自由であり、移転価格税制も私法上の取引を対象とする以上、納税者の決定した条件は尊重されるべきである。しかしながら、事業再編で移転される資産の中には、例えば継続事業のように、通常は「使用許諾」されずむしろ「譲渡」される資産もある。そのような資産までもが使用許諾される場合、私法上の契約条件をそのまま尊重するのか、税務上は再構成するのかという問題が生ずる。OECD 移転価格ガイドラインは、この問題についてそれ以上言及していないが、経済合理性が認められない私法上の取引条件を再構成するとしていることから、このような場合は譲渡取引として取り扱うことになると思われる。

第3項 既存の取極めの終了又は実質的な再交渉

既存の取極めの終了又は実質的な再交渉を網羅的に特定することは、理論上は可能であるが、わずかな取引条件の変更をも含めるとその範囲が非常に広がるため、実務上は困難である。OECD 移転価格ガイドラインは、すべての取引条件の変更を常時追跡するよう求めているわけではなく、それによって当事者に何らかの「再編費用」、「転換費用」又は「潜在的利益の消失」

¹⁶⁶ 飯守氏は、無形資産の使用の対価はロイヤルティの形式を取ることが通常であり、無形資産の譲渡は一括払いで行われるのが通常であると指摘している（飯守一文「米国移転価格税制の検討と若干の提言」『筑波ロージャーナル』9号2011年、5-6頁）。

¹⁶⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.141。

¹⁶⁸ 資産を譲渡する場合、移転元法人が収益を一時に計上するのに対して、移転先法人の費用化は複数期間に亘る。一方、使用許諾する場合、移転元法人の収益も複数年度に亘って計上され、グループとしての所得計上を繰り延べることができる。

といった損失が生じるか否かを特定するよう求めている¹⁶⁹。

「再編費用」及び「転換費用」について、OECD 移転価格ガイドラインは定義規定を置かず、その例示をしている。「再編費用」としては資産の償却費及び雇用契約の終了により発生する費用が、「転換費用」としては既存の事業を他の顧客ニーズに合わせるために発生する費用が挙げられている。これらの費用に関する設例¹⁷⁰では、関連企業間での製造契約により、製造会社が新たな製造ユニットに投資することを求められ、最低 5 年間製造契約が継続する前提で損益計画を立案し投資を行ったものの、実際には契約が 3 年で終了する。製造設備の減価償却は中途であり、その設備を転用することもできない。この場合、製造者には償却費の負担又は設備を廃棄する追加損失(再編費用)が発生する。また、製造活動の停止により人員を整理する場合、退職費用等も負担することになる。仮に新しい製造契約を締結することに成功したとしても、既存の設備を転用する費用負担が生ずることがある(転換費用)。

潜在的利益とは、将来期待利益を意味し¹⁷¹、単に再編前の取極めが永久に継続したならば発生したであろう利益や損失と解釈されるべきでないとしている。再編時点で識別可能な権利その他の資産を有しない事業体には潜在的利益がなく、権利その他の資産を有する事業体には相当程度の潜在的利益があるかもしれない¹⁷²。この点について、設例¹⁷³では販売会社が自己のリスクにおいて、一定の種類の取引に関する長期契約に基づき事業を行っており、海外の関連企業のために事業を行う低リスクの販売会社に転換することを受諾又は拒否できる選択肢が与えられているケースが挙げられている。そこでは、当該販売会社は、事業再編後の予想利益を過去の実績利益と比較し、明らかに不利な事業再編については、何らかの対価を得ることなしに同意しようがないとしている。これらの規定内容より、潜在的利益とは、事業を継続的に行う権利等に裏付けられた将来利益に対する請求権であり、いわゆる「商権」の一種であると解される。「商権」は、OECD 移転価格ガイドラインの無形資産には含まれていないが、何らかの価値を持

¹⁶⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.100。

¹⁷⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.110。

¹⁷¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.66。

¹⁷² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.67。

¹⁷³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.71-9.73。

つものであり、潜在的利益の移転は、既存の取極めの終了又は変更による損失というよりも、むしろ無形資産の移転として分類すべきでなかったかと思われる。何らかの権利が存在しない場合、独立企業間では、事業再編によって再編の対象となる当事者間で潜在的利益の移転があったとしても、そのような潜在的利益に関する契約が締結されるとは想定できず、そもそも取引が存在しないことになる。

事業再編により、再編の対象となった法人で何らかの費用が発生したとしても、それが事業再編に由来するものであるのか、それとも無関係なものであるのか判断する基準が必要である。「損失」の定義がなく、その例示が限定的にしか示されていないことは、「資産」と同様に、各国間での見解の相違と二重課税の発生を惹起する恐れがある。

なお、OECD 移転価格ガイドラインでは、関連者間での「既存の取極めの終了又は実質的な再交渉」における「再編費用」や「転換費用」だけを論じているが、このような費用は関連者間で契約が締結されていた場合だけでなく、事業再編時に「新たに」契約を締結する場合においても発生する¹⁷⁴。そのような場合において補償を検討する必要があるのか否かガイドラインは述べていない。機能やリスクを移転する法人で損失が発生している点が既存の契約の変更と変わらないことを考慮すると、補償を請求する必要があると考えられるが、一方では、移転元の法人は機能を移転したと言っても移転先の関連者との間で引き続き取引を行う以上、移転で発生した費用は事業再編後の取引によって回収すべきであるとも考えられる。独立企業間においても、製造委託をする場合に製造活動をやめることによって発生する費用の補償を製造委託先へ求めるような契約が締結されるとは想定し難いからである。いずれにせよ、OECD 移転価格ガイドラインは、「既存の契約の変更」だけに限定していることは説明不足の感が否めず、指針を追加する必要があると思われる。

¹⁷⁴ 前掲注 151 参照。

第4節 事業再編に対する独立企業原則の適用

第1款 独立企業原則の適用手順

独立企業原則は、関連者間取引の条件を、独立企業間で同様の取引が行われるとした場合に設定されるであろう条件と比較し、条件が異なるために関連者間での所得配分が独立企業間のものと異なる場合に差額部分についての課税権を認める。前節では、事業再編において移転価格税制の対象となる取引について検討した。次に、関連者間での取引の条件を独立企業間の取引の条件と比較することになる。

それでは、関連者間の取引に関する「条件」とは何を指すのであろうか。OECD 移転価格ガイドラインは、条件には価格が含まれるがこれに限るものでないとしている¹⁷⁵。上述のように、独立企業原則は、関連者間での取引の条件が独立企業間での取引の条件と異なる場合の所得配分の乖離について課税権を認めるルールであることから、取引の条件は、所得に影響を与えるものの一般を含むものと解される。所得に影響を与える要素としては様々なものが考えられるが、OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業原則の適用は独立企業間取引の条件と関連者間取引の条件との比較の上に成り立つと述べられており、比較すべき重要な要素として、①資産又は役務の特徴、②機能分析、③契約条件（責任、リスク及び便益の配分）、④経済状況、⑤事業戦略の5つが挙げられている。比較要素は、これらに限定されているわけではないが、少なくとも5つの要素は、取引の条件に該当すると解される。取引の条件のうち、所得の計算に直接的に結び付くものは価格や利益であるから、独立企業原則の適用の手順としては、価格又は利益以外の条件（資産の特徴、取引での機能及びリスクの負担状況等）が関連者間取引のものと同等である独立企業間取引を選定し、両取引間で価格又は利益を比較することになる¹⁷⁶。

価格又は利益以外の条件を比較する方法としては、①関連者間取引の条件を所与としてこれと同等の条件で行われる独立企業間取引を選定する方法又は②逆に独立企業間取引の条件

¹⁷⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.7。

¹⁷⁶ ガイドラインは、関連者間取引と独立企業間取引の価格や利益を比較するため、これに重要な影響を与える要素についての比較可能分析と差異の調整を求めている（OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 1.33）。

を所与として関連者間取引の条件の一部を再構成する方法(この場合、条件を再構成したことによる価格又は利益への影響を考慮する必要がある)の二つが考えられる。前節において述べたように、OECD 移転価格ガイドラインは、①の方法を原則としつつも、関連者間取引の条件に商業的合理性が認められず適切な独立企業間取引を選定できない場合に限定して、②の方法を使用することも容認している。価格又は利益の比較は、比較対象取引に適合する独立企業間価格算定方法を用いることにより実施する。なお、事業再編の目的が税務以外の要素にあることは、取引条件が独立企業原則に適合することを意味しない。OECD 移転価格ガイドラインは、グローバル化した経済における競争の激化、規模の経済による効果、専門化の必要性及び効率化とコスト削減の必要性を挙げているものの¹⁷⁷、取引の目的は、取引の条件が独立企業原則に適合するか否かを決定しないとしている¹⁷⁸。したがって、他の取引と同様に、事業再編における取引についても、納税者の意図に関わらず、独立企業原則を適用することになる。

以下、事業再編における各取引について、価格又は利益以外の条件の比較について OECD 移転価格ガイドラインの内容を検討し、次に、価格又は利益を比較するための独立企業間価格算定方法について検討する。

第2款 事業再編自体に係る比較対象取引の選定

OECD 移転価格ガイドラインは、関連者間での事業再編について適切な独立企業間取引が選定できる場合は、それらの条件を比較するとしている¹⁷⁹。しかしながら、事業再編は、関連者間に固有の取引であり、独立企業間ではこのような取引は行われなかったことから、比較対象取引を選定することは、困難である。OECD 移転価格ガイドラインも、この点を認めている¹⁸⁰。

事業再編という単位での比較対象取引が選定できない以上、もっと小さな単位で比較対象取

¹⁷⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.57。

¹⁷⁸ 事業再編に係る取極めが税務上の便益を得ることを目的としている事実は、それ自体では取引の条件が独立企業間のものではないとする結論を正当化しないとしている(OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.181)。その反対解釈として、事業再編が税目的以外で行われたとしても、それ自体は取引条件が独立企業原則に適合するという結論を正当化しないと言える。

¹⁷⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.50。

¹⁸⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.52。

引を選定することになる¹⁸¹。事業再編における取引の特定とは、結局のところ、何らかの価値あるものの移転、既存の取極めの終了又は実質的な再交渉に収斂することは既に述べた。それぞれの取引について、比較対象取引の選定方法を検討する。

第3款 何らかの価値あるものの移転に係る比較対象取引の選定

事業再編に係る OECD 移転価格ガイドライン第9章は、何らかの価値あるものの移転に係る比較対象取引の選定方法について十分な規定を置いていない。したがって、一般的な比較対象取引の選定方法に係る規定も参照した上で判断することになる。比較対象取引は、「実在する取引」であることが原則である。「実在する取引」に係る条件は、経済合理性に基づき「想定された取引」の条件よりも信頼性が高いためである。OECD 移転価格ガイドラインは、実在する比較対象取引を①内部比較対象（関連者間取引の一方の当事者と独立企業との間で行われる取引又は②外部比較対象取引（関連者間取引のいずれの者も関わっていない第三者間での取引）に区分し¹⁸²、内部比較対象取引は、外部比較対象取引と比べて、選定が容易であり信頼性も一般的に高いとしている。外部比較対象取引は、データベース等の情報源（主にそれらは公開情報である）から入手される。その信頼性は、内部比較対象取引よりも一般的に低いが、情報源の範囲が内部比較対象取引よりも広いという利点がある。まずは、内部比較対象取引を選定し、それが不可能である場合において、外部比較対象取引を選定することになる¹⁸³。

事業再編において移転される有形資産、無形資産及び継続事業その他の資産に係る比較対象取引の選定（特に外部比較対象の選定）は、関連者間での取引がユニークであるほど困難となる。有形資産、例えば製品や原材料等の棚卸資産の取引については、信頼できる市場価格が入手できる場合があり、そのような情報が入手できなかったとしても、取引条件に係る比較可

¹⁸¹ OECD 移転価格ガイドライン第9章では、事業再編における取引単位の考え方についての規定が置かれていないが、一般的には、独立企業間価格は取引ごとに算定するべきであると規定されている（OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 3.9）。なお、後述するドイツの移転価格税制では、原則として、取引単位を一つとすることが規定されており、OECD 移転価格ガイドラインと異なっている。

¹⁸² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 3.24。

¹⁸³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 3.4。

能性(特に資産又は役務の特徴)を緩和し、そのような条件の相違の影響を受けにくい独立企業間価格算定方法を選定することで、比較対象取引を選定できる場合がある。一方、無形資産取引(特に価値のある無形資産の取引)については、その内容の独自性のため、比較対象取引を選定することが困難であるとしている¹⁸⁴。無形資産の比較可能性を判断するための要素として、無形資産からの予想収益、その権利が行使できる地理的な場所、譲渡される権利により製造される製品の輸出制限、譲渡される権利の排他性、資本投資、当該市場に必要な立ち上がり費用及び開発作業、サブライセンスの可否、使用者の販売網及びライセンスの使用者が所有者の当該財産の更なる開発へ参加する権利の有無等が挙げられている¹⁸⁵。このような膨大な要素についての比較可能性をすべて満たす取引を選定することが困難であることは、直観的にも明らかであり、情報入手可能性の観点からも極めて困難である。継続事業についても、同様のことが言える。継続事業は、有形資産及び無形資産を含む事業体であり、そもそも市場での取引対象ではない。無形資産や継続事業については、内部比較対象取引(継続事業については内部比較対象取引も想定し難い)が存在しない限り、比較対象取引が選定できない場合がある。

比較対象取引が選定できない場合、上述のように、経済合理性に基づき、関連者間取引の条件を独立企業間の条件に再構成する方法の適用が例外的に認められている。例えば、関連者間での私法上の契約では無形資産を譲渡したことになる場合において、価値ある無形資産の譲渡は、独立企業間では起こり得ず、独立企業間であれば使用許諾という形式が用いられたと考えられるとして、関連者間取引を使用許諾取引に再構成するといった方法である。実際、価値ある無形資産の譲渡は商業的に合理的でないとする向きもある¹⁸⁶。しかしながら、無形資

¹⁸⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.26。

¹⁸⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.20。

¹⁸⁶ 2008 年 9 月 19 日に OECD が公表した事業再編に係るディスカッション・ドラフトでは、「一部の国では、価値ある商号のような重要資産(crown jewels)の売却は、売手にとって不利益が大きすぎるため、適切な価格を見いだすことはできず、したがって、そのようなことは、会社が特定の事業からの撤退を決めたこと又は売手に現実的に利用できる選択肢がなかったことを証明できる場合を除き、独立企業で行われる可能性は低いと考えている。」と述べられている(OECD, “Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Discussion Draft for Public Comment”, 2008, paragraph 216)。この記述は、ディスカッション・ドラフトを受けて作成された OECD 移転価格ガイドライン第 9 章には見られないものである。

産の譲渡が独立企業間でまったく行われないわけではなく、継続事業も、独立企業間で売買されることがある(M&A 等)。実際に行われた無形資産の譲渡を税務上否認することは、極めて困難であると思われる。

無形資産取引についての比較対象取引が選定できない場合、取引の単位を個別の無形資産取引に置くのではなく、関連する有形資産取引と一体で一つの取引単位とし、そのような単位で比較対象取引を選定することが、代替手段として考えられる。この方法を採用する場合、無形資産取引に係る比較可能性を直接的に検討しなくても良いため、比較対象取引を選定できる場合がある。OECD 移転価格ガイドラインは、理想としては、独立企業間の条件の最も正確な近似値を得るためには個別の取引単位で独立企業原則を適用すべきであるとしつつも、個々の取引が密接に結びついているか又は継続しているため個別には適正に評価できない場合があり、そのときは複数の取引をまとめて評価するべきであるとしている¹⁸⁷。そのような場合の例として、商品又は役務の長期的な提供契約、無形資産の使用に関する権利及びそれらと密接に関連する一連の製品の取引が挙げられている。無形資産取引に関する規定である OECD 移転価格ガイドライン第 6 章においても、例えば、商品及び無形資産を含めて包括的価格を算定する場合があることが述べられている¹⁸⁸。無形資産が使用許諾される場合、附随して他の取引が発生することが想定される。しかしながら、無形資産が単独で譲渡され、他に取引が発生しない場合、この方法は、使用できない¹⁸⁹。

以上のように、現行の OECD 移転価格ガイドラインでは、無形資産取引や継続事業の移転取引に係る比較対象取引の選定に関する指針は十分であるとは言えない。内部比較対象取引が存在しない場合又は他の取引との一体検証ができない場合、比較対象取引を選定することは困難である。

¹⁸⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 3.9。

¹⁸⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.17。

¹⁸⁹ したがって、無形資産の移転が、「譲渡」に該当するのか、又は「使用許諾」に該当するのかという問題は、独立企業間価格算定方法の選定の観点からも、極めて重要である。

第4款 既存の取極めの終了又は実質的な再交渉に係る比較対象取引の選定

事業再編による契約条件の変更により当事者間で損失が発生した場合の比較対象の選定について、OECD 移転価格ガイドラインは、関連者間の取引条件を前提としてこれと比較可能な独立企業間の取引を選定するよりも、むしろ関連者間取引自体の条件を独立企業間の条件に再構成する方法を用いているとしている。すなわち、終了又は実質的な再交渉の対象となる取極めが正式に書面化されている場合、分析の出発点としては補償条項等が規定されているかといった検討を行うべきであるとしているものの¹⁹⁰、関連企業間の契約条件をそのまま受け入れることは妥当でなく、終了又は再交渉がなされた契約が補償条項を規定していなかったという事実だけでは、必ずしもそれが独立企業間のものであることを意味するわけではないとしている¹⁹¹。OECD 移転価格ガイドラインは、取引の条件が独立企業間のものであるか否かの判定基準として、①当事者にとって現実的に利用可能な選択肢を精査する方法又は②補償についての商事法又は判例法での取扱いを参照する方法を挙げている。

①について、OECD 移転価格ガイドラインは、状況によっては、独立企業間であったとしても、契約の終了又は実質的な再交渉を受け入れること以上に明らかに魅力的な現実的に利用できる選択肢がない場合もあれば、契約を終了するためには何らかの補償が要求される場合もあるとしている¹⁹²。そして、契約が当初長期間に亘って継続することになっていたにも関わらず、これを途中で終了させることは、契約当事者に財務上のリスクを生じさせ、そのようなリスクについて合理的な独立企業であれば契約時において考慮するとしている¹⁹³。そのようなリスクについての合理的な配分について、OECD 移転価格ガイドライン第9章第1部の考え方を適用するとしている¹⁹⁴。すなわち、独立企業であれば、自らコントロールできないリスクを、何の補償もなしに引き受けることはなく、契約の早期終了というリスクをコントロールできない独立企業であれば、そのようなリスクが顕在化した場合の補償条項を事前に取り極めるか、或いは、そのようなリスク

¹⁹⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.104。

¹⁹¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.105。

¹⁹² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.108。

¹⁹³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.109。

¹⁹⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.111。

に備えて契約期間中に対価を高めに設定するものと考えられる¹⁹⁵。また、リスクを当事者間で分担する場合もある¹⁹⁶。どのような場合にリスクが分担されるか、OECD 移転価格ガイドラインは述べていないが、リスクをコントロールする能力が当事者の双方にある場合やいずれもコントロールできないリスク¹⁹⁷が顕在化した場合が想定される。

②について、OECD 移転価格ガイドラインは、適用可能な商事法又は判例は、特定の種類の契約（例えば販売契約）を終了する場合に期待できる補償及び条件に関する有用な情報を与えることがあり、そのようなルールの下では、契約で求償権が規定されていたか否かに関わらず、契約を終了させられる方の当事者が補償を請求する権利を有するかもしれないとしている¹⁹⁸。実際に、例えばEUでは、販売契約（commercial agent 契約）を解除する場合に、一定の補償金を支払うことを法令で定めている国（ベルギー、デンマーク、英国等）がある¹⁹⁹。

上記のアプローチのうち、①をいわば経済的アプローチ、②を法律的方法アプローチと呼ぶことができるであろう。契約の終了又は実質的な再交渉により発生する損失負担に係る関係者間での取極めは、これらのアプローチに基づき合理的な内容に再構成される。このような再構成が可能である場合、再構成後の取引の条件が独立企業間の条件として取り扱われることは、言うまでもない。

第5款 何らかの価値あるものの移転取引に係る独立企業間価格算定方法

OECD 移転価格ガイドラインでは、関係者間取引に係る独立企業間価格の算定のため、①独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method, CUP 法）、②再販売価格基準法（Resale Price Method, RP 法）、③原価基準法（Cost Plus Method, CP 法）、④利益分割法（Profit Split Method, PS 法）及び⑤取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method,

¹⁹⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.112。

¹⁹⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.112。

¹⁹⁷ 例えば経済情勢、金融及び株式市場の状況、政治的環境、社会的傾向や趨勢、競争、原料や労働力の利用可能性等が挙げられている（OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.28）。

¹⁹⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 9.115。

¹⁹⁹ Heinz-Klaus Kroppen, José Carlos Silva, “General Report”, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol.96a,2011,p48。

TNMM)が定められている。各算定方法には、それぞれ長所及び短所があり、関連者間取引と独立企業間取引との間の比較可能性の程度に応じて、最も適切な方法を使用することとされている²⁰⁰。複数の方法を選定できる場合、伝統的取引基準法(CUP法、RP法、CP法の総称である)は、その他の方法よりも優れているとされている²⁰¹。

すなわち、CUP法は、関連者間取引の価格と独立企業間取引の価格を比較する方法であり、適正に適用される場合、最も直接的かつ信頼のおける方法であるとされている²⁰²。しかしながら、価格は資産の僅かな差異でも影響を受けることがあり、そのような差異の調整を適切に実施できない場合、算定結果の信頼性に影響を与える²⁰³。RP法、CP法は、価格ではなく粗利を比較する方法であり、価格ほどは製品の差異の影響を受けにくい、取引において果たす機能の差異の影響を受けやすい²⁰⁴。PS法は、関連者間の合算利益を適切な指標で分割する方法であり、取引の両方の当事者を考慮することができる利点²⁰⁵やユニークであるため比較対象取引を選定し難い関連者間取引に対しても適用できる利点を有するが²⁰⁶、適切に合算利益を分割するための情報(両方の当事者の財務情報)の入手が難しいという弱点がある²⁰⁷。TNMMは、営業利益に着目する方法であり、CUP法ほど製品の差異の影響を受けず、またRP法やCP法ほど機能の差異の影響を受けないこと²⁰⁸及び取引の一方の当事者(より機能が単純な側の者)だけを対象とすれば良く、実務的であること²⁰⁹が長所とされる。一方、営業利益は、価格や粗利に影響を与えない要因(新規参入企業の脅威、競争上の地位、事業戦略、経営の効率性、代替商品の脅威、コスト構造の変化及び資本コストの差異)の影響を受けること²¹⁰、取引時点で独立企業間

²⁰⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.2。

²⁰¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.3。

²⁰² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.14。

²⁰³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.15・2.16。

²⁰⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.23・2.25・2.41。

²⁰⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.109。

²⁰⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.112。

²⁰⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.114。

²⁰⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.62。

²⁰⁹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.63。

²¹⁰ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.71。

の営業利益に係る情報を入手することが困難であること²¹¹及び取引の一方だけに着目するため信頼性に問題がある場合があること²¹²等が弱点とされている。

無形資産取引の価値評価については、上記の各独立企業間価格算定方法の長所・短所に加えて、特別な留意が必要である²¹³。その理由として、無形資産取引はその比較対象取引を選定することが困難であること及び取引時点において価格の算定が困難であることが挙げられている²¹⁴。無形資産の比較可能性要素の数がいかに多く、それを満たすことが困難であるかについては既に見た。比較対象取引を選定することが難しい場合、無形資産の価値を単独で算定することに代えて、他の有形資産取引と一体で価値を検証する方法が紹介されている²¹⁵。また、特に価値のある無形資産に係る取引(特に取引の両方の当事者が無形資産を保有する場合)に対してはPS法を適用することも述べられている²¹⁶。しかしながら、これらの方法を使用したとしても、十分に信頼性のある価値評価ができない場合がある。その問題に対しては、無形資産の予想収益に基づき価値を評価する方法を使用すること²¹⁷又は価格を算定する上で根本的な前提条件を変更するような大幅な予見されない変化が生じた場合において価格算定取極めの再交渉を行うこと²¹⁸が、対策として挙げられている。

事業再編における有形資産、無形資産又は継続事業の取引に係る独立企業間価格算定について、上記の一般的な方法と基本的に異なる点はない。ただし、事業再編においては無形資産や継続事業の移転のように価値評価が困難な取引が想定されることに留意しなければならな

²¹¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.65。

²¹² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 2.66。

²¹³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.1。

²¹⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.13。

²¹⁵ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.25。ここでは、ブランド靴に係るブランドの価値を、ブランドのない靴の価値と比較することにより算定する方法が、紹介されている。すなわち、ブランド靴の価値(それは有形資産である靴の価値とブランドの価値の合計である)からブランドのない靴の価値(それは有形資産である靴の価値である)から差し引くことで、ブランドの価値を間接的に算定できる。

²¹⁶ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.26。

²¹⁷ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.29。これは、資産の価値評価等の実務において頻繁に使用される方法の一つである「インカム・アプローチ」を指していると思われる。

²¹⁸ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.31。ただし、これはいわゆる「後知恵」の利用に繋がる可能性がある。ガイドラインは、比較可能な状況で独立企業が価格調整に応じる場合に税務当局が価格修正を行うことを認めるとしている(パラグラフ 6.34)。

い。無形資産が単独で譲渡される場合、伝統的取引基準法又は TNMM のいずれも適用できず、また、PS 法の適用も、極めて困難である²¹⁹。一般的な独立企業間価格算定方法が選定できない場合、上述の予想収益に基づく価値評価や価格調整を実施することになる。そのためには、予想収益をどのように算定するか、価格調整が独立企業で行われることを証明するために必要となる情報(比較可能性の判断基準)は何かといった点についての詳細な判断基準が、実務上必要となる。しかしながら、OECD 移転価格ガイドラインは、そのような基準を定めていない。このままでは、各国で解釈の相違が生ずる可能性がある。

第6款 既存の取極めの終了又は実質的な再交渉に係る独立企業間価格算定方法

既存の取極めの終了又は実質的な再交渉において損失が当事者に発生する場合、当事者間の取極めをそのまま受け入れるのではなく、独立企業間の条件に再構成されることは上述した。そのような再構成は、損失負担に係る独立企業間価格の算定に関連する情報(補償条項の有無)を同時に提供することになる。しかしながら、独立企業間価格を算定するためには、補償の有無を決定するだけでは十分でない。補償額を算定する必要がある。OECD 移転価格ガイドライン第 9 章は、補償の対価の算定方法を特に定めていない。したがって、上述の一般的な独立企業間価格算定方法から適切な方法を選定することになる。

OECD のこのような姿勢に対して、従来の独立企業間価格算定方法では事業再編について意味のある情報を提供できないとする批判がある²²⁰。確かに、上述の独立企業間価格算定方法は、PS 法を除き、比較対象となる独立企業間取引での価格又は利益を使用するものであり、損失負担額についての情報が比較対象取引から得られない場合、適用できないであろう。損失を合理的に当事者間で配分するのであれば、新しい指針が必要である。すなわち、対象額を損失の発生額とするのか、あるいは一定のマークアップも付すのか、配分の基準をどのように判断

²¹⁹ PS 法は、無形資産が関連する取引(例えば無形資産が使用されている製品取引)の合算損益を分割する方法であり、無形資産が単独で取引される場合に用いることは、困難である。

²²⁰ Andreas Bullen, "The Arm's Length Principle and Commercially Irrational Omissions: Failure To Renegotiate or Terminate Adverse Controlled Agreements", *International Transfer Pricing Journal*, Vol.18, No.4, 2011, p251。

するのかといった点を明らかにすることになる。

現状の OECD 移転価格ガイドラインでは、損失負担の金額について各国間で見解が相違する可能性がある。

第5節 事業再編に対する各国の動向

第1款 IFA による報告

本節では、事業再編に対する各国の動向を考察する。OECD 移転価格ガイドラインは、加盟国の事業再編に対する見解を反映しているが、そのすべてが織り込まれているわけではない。取引の相手国の見解を理解することは、我が国での事業再編に係る移転価格税制適用の検討においても有益である。

国際的な租税法学会である IFA は、2011 年の報告書 (*Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol.96a)において、各国の事業再編に係る移転価格税制の整備状況を説明している。その報告書によると、IFA へ報告を行った国のうち 66%が、OECD 移転価格ガイドラインの規定をそのまま適用するか、又はその内容を国内法へ適用する義務を負っており、24%の国(ドイツ、フランス、イスラエル、韓国及びノルウェー等)は事業再編に適用される独自のルールを有する²²¹。一方、10%の国は、移転価格税制の適用において独立企業原則を採用していないか(コスタリカ、実態としてはブラジルも含む)、又は事業再編に対して移転価格税制を適用していない(ロシア及びチリ等)²²²。

IFA によると、事業再編に係る課税対象、比較対象取引の選定及び独立企業間価格算定方法の選定に係る各国の見解は、以下のとおりである。

まず、課税対象であるが、事業再編における移転対象である、機能、リスク及び資産のうち、機能又はリスクについては、これが無形資産を伴わずに単独で移転された場合には対価が生じず課税は行われたいとする国(オーストリア、エストニア、アイルランド、イスラエル、イタリア、ル

²²¹ Heinz-Klaus Kroppen, José Carlos Silva・Supra Note (199), pp23-24。

²²² Ibid, p24。

クセンブルグ、オランダ、ノルウェー、日本、ロシア、スウェーデン、コスタリカ及びウクライナ)、不確実性があるとしつつもこれに同調する国(アルゼンチン、チリ、ハンガリー、韓国、ペルー、ルーマニア及びセルビア)、一定の条件では対価が発生するとする国(南アフリカ、フランス及びベルギー)に分かれた²²³。米国は、①移転を拒むための権利を有していたこと及び②独立企業であれば移転について対価を要求したと考えられることを対価発生の要件としている²²⁴。ドイツでは、機能の移転自体が移転価格税制の適用対象となっており、機能に附随するリスクの移転も課税対象となり得る²²⁵。一方、資産の移転については、少数の国(コスタリカ及びニュージーランドは、特許の移転だけに限定して課税するとしている)を除き、課税対象とすることで一致している²²⁶。ただし、資産の移転のうち、特に無形資産の移転取引の特定について、多くの国が困難を伴うと考えている²²⁷。事業再編における潜在的利益の減少については、多くの国が資産に該当しないとしているが、少数の国は資産として取り扱うとしている²²⁸。潜在的利益とは異なる概念である、事業機会(Business Opportunity)が資産に該当すると考える国もある²²⁹。継続事業については、多くの国がその移転取引を課税対象とするとしているものの、米国やベルギーを除き、継続事業の定義や課税要件を明らかにしている国はなかった²³⁰。契約の終了又は変更により生ずる損失の補償については、法令により、一定の契約(代理人契約等)が解除された場合の補償を定める国もあるものの、その範囲は限定的である²³¹。

次に、比較対象取引の選定については、多くの国が、無形資産取引(特に一括で譲渡する取引)についての比較対象取引の選定は困難であるとしている²³²。また、OECD 移転価格ガイドラインが例外(①経済的実質が形式と異なる場合又は②経済的実質と形式は一致するが、独立企

²²³ Ibid, pp34-36。

²²⁴ Ibid, p37。

²²⁵ Ibid, p37。

²²⁶ Ibid, pp38-39。

²²⁷ Ibid, p39。

²²⁸ Ibid, pp39-40。

²²⁹ Ibid, pp40-41。

²³⁰ Ibid, pp43-44。

²³¹ Ibid, pp48-49。

²³² Ibid, p41。

業間と異なる条件で取引が行われており、そのままでは独立企業原則を適用できない場合)として認める関連者間取引の条件の再構成については、ほとんどの国が、いわゆる「実質主義 (substance-over-form principle)」に基づき、経済的実体のない事業再編は否認される²³³。一方、関連者間取引の条件が独立企業間のものと整合するかどうかを判定する基準として OECD 移転価格ガイドラインが掲げる「現実的に利用可能な選択肢」については、そのような概念は法令に定めがなく、これを用いることができないとする国が、多数であった²³⁴。

最後に、独立企業間価格算定方法については、無形資産の価値評価について、CUP 法や CP 法といった従来の独立企業間価格算定方法を適用することは困難であり、その他の算定方法が必要であるとしている²³⁵。その他の算定方法として、いわゆる「インカム・アプローチ」が挙げられ、「所得相応性基準」の必要性を主張する国(米国、ドイツ、オランダ)も見られた²³⁶。継続事業の価値評価としては、インカム・アプローチの一種である「ディスカウント・キャッシュ・フロー法」を用いる国が多く、CUP 法やいわゆる「マーケット・アプローチ」を用いる国も見られた²³⁷。契約の終了や実質的な再交渉により生ずる補償については、具体的な算定方法は表明されていない²³⁸。

IFA は、事業再編における機能又はリスク資産の移転先の国が、事業再編に係る対価の発生について、移転元の国と異なる見解を示す可能性を指摘する²³⁹。すなわち、機能又はリスクの移転につき、移転元の国では特に対価性があると考えていないところ、移転先の国では高い価値を生み出す資産として評価される場合があり得る。逆に、移転元の国が機能又はリスクを高い価値のある資産として評価するところ、移転先の国はその資産価値を認めず、損金算入も認めない可能性がある。これは、国際的な二重課税を発生させる。実際、我が国にとって機能又はリ

²³³ Ibid, p50。

²³⁴ Ibid, p51。

²³⁵ Ibid, p41。

²³⁶ Ibid, pp41-42。

²³⁷ Ibid, pp45-46。

²³⁸ Ibid, pp48-49。

²³⁹ Tamu N. Wright, "IFA's 2011 Paris meeting to address cross-border restructurings", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.20, No.9, 2011, p365。

スクの主要な移転先の一つである中国は、事業再編に係る特別なルールを定めていないが、機能又はリスクを受け入れる際に中国企業がその対価を支払うことに対して否定的であると述べられている²⁴⁰。事業再編に係る議論は、主に機能又はリスクの移転元の国々が中心となっており、移転先の国は、そもそも事業再編に対するルールの導入に積極的でない。この点は、我が国の事業再編に対する移転価格税制の適用の検討において、国際的二重課税を排除する観点から、極めて重要である。

事業再編への移転価格税制の適用につき、最も明確な国内法を有するのはドイツ及び米国である²⁴¹。最後に、これらの国の国内法の特徴を考察する。

第2款 ドイツの事業再編に係る法令の特徴

ドイツは、機能の移転による潜在的利益の国外移転に対抗するため、2007 年に国際取引税法 (Aussensteuergesetz) を改正し、事業再編における機能移転の対価に係る独立企業間価格を算定し、当該価格で取引が行われたものとして課税するルールを導入した。2008 年には事業再編に係る財務省令 (Funktionsverlagerungsverordnung) が制定され、2010 年には事業再編に係る財務省通達 (「Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung)」) が発遣されている。国際取引税法、財務省令及び財務省通達 (以下、これらを総称して「ドイツ国内法」という。) を適用した結果として生ずる所得調整額が、他の税法の規定、例えば法人税法 (Körperschaftsteuergesetz) の「隠れた利益の配分及び隠れた寄附 (die verdeckte Gewinnausschüttung und die verdeckte Einlage)」等の規定を適用した場合の所得調整額を超える場合、ドイツ国内法の規定の適用結果が優先される²⁴²。

²⁴⁰ Maggie Han, Hongxiang Ma and Huaishi Zhou, "Branch Report" (China, People's Republic of), *Cahiers de droit fiscal international*, Vol.96a, 2011, pp210-211.

²⁴¹ Heinz-Klaus Kroppen, José Carlos Silva・Supra Note (199), p25.

²⁴² 財通パラグラフ 8。

国際取引税法は、機能の再編取引に係る独立企業間価格の算定を求めている²⁴³。機能とは、「ある企業の、特定の事業所又は部門に属する人員によって遂行される、類似する事業上の職務」²⁴⁴であると定義されている。機能は、企業の組織上の要素であるが、必ずしも独立した事業上の単位である必要はない²⁴⁵。ただし、特定の収益及び費用を特定の機会及びリスクとともに配分するため、ある程度の事業上の独立性を有する必要がある²⁴⁶。つまり、機能は、支店や事業部門といった、企業の正式な組織でなくても良いものの、その損益を算定することが可能な程度の組織でなければならない。

機能の再編は、機能を移転した企業がある活動を終了する場合又は当該活動が制限される場合に認識する²⁴⁷。機能の再編を示す重要な指標としては、再編対象である企業における人員の減少及び販売債権の減少が、具体例として挙げられている²⁴⁸。機能の再編は、それが一時的に発生する場合であっても認識することとされており²⁴⁹、再編が一度に発生するのではなく、5年以内の期間に亘って段階的に発生する場合、これらを一つの再編取引として認識することになっている²⁵⁰。ただし、機能が制限される場合であっても、それが独立企業原則に基づいている場合（例えば、製造活動をグループの親法人で集中管理し、実際の製造を各子法人に指示して行わせるケース。親法人は、役務に対する対価を原価基準法に基づき算定し、子法人へ請求している。子法人への発注は、物流上の観点や各子法人の製造能力の観点から決定されており、子法人の製造能力の最大化を実現している。）、機能の再編は、認識しない²⁵¹。また、機能の制限に重要性がなければ、機能の再編を認識しない²⁵²。移転から5年間の期間において、機能の移転元の企業の収益が、再編前の直近事業年度（1年間の期間がなければならない）と比べて、

²⁴³ 国法 § 1。

²⁴⁴ 財令 § 1(1)、財通パラグラフ 14。

²⁴⁵ 財令 § 1(1)、財通パラグラフ 14。

²⁴⁶ 財通パラグラフ 18。

²⁴⁷ 財通パラグラフ 22。

²⁴⁸ 財通パラグラフ 23。

²⁴⁹ 財令 § 1(2)、財通パラグラフ 25。

²⁵⁰ 財令 § 1(2)、財通パラグラフ 26。

²⁵¹ 財通パラグラフ 59。

²⁵² 財通パラグラフ 48。

年額百万ユーロを超える金額で減少する場合、重要性があるとされる²⁵³。

機能の重複は、機能の再編と区別される。機能の重複とは、他の企業がある企業と同じ機能を果たすようになったものの、当該企業では引き続き当該機能を制限されることなく果たしている状態をいう²⁵⁴。機能の再編から5年以内に機能の制限が発生しなければ、機能の再編はなかったものとして取り扱われる²⁵⁵。機能の重複の発生後5年以内に機能が制限された場合、その時点で(機能の重複が生じた時点まで遡及しない)、機能の再編を認識する²⁵⁶。ただし、機能の重複から5年以内に機能の制限が発生し、納税者が機能の重複と制限との間に直接的な関係がないことを立証した場合、機能の再編は認識されない²⁵⁷。例えば、ドイツ法人が従来活動していなかったアジア市場で子会社に販売活動を行わせ(機能の重複)、その後、欧州市場の崩壊によりドイツ法人がドイツで事業活動を制限された場合、重複と制限の間に直接的な関係は認められない。機能の重複と制限が同じ原因による場合、直接的な関係が推定される²⁵⁸。

ドイツの企業が従来行っていなかった機能を新たに外国の企業に行わせることは、機能の再編に該当しない²⁵⁹。契約を通常に解除又は満了する場合も、機能の再編には該当しない²⁶⁰。

納税者は、機能再編の法的な構成を自由に決定することが可能であり、その意思決定が独立企業原則に整合する限り、税務当局も、これを尊重する必要がある²⁶¹。納税者の意思決定を立証するためには、事前に作成された契約書を当局へ提出することが、推奨されている²⁶²。

機能の再編に係る独立企業間価格は、原則として、全体を一つの取引単位(移転パッケージ)として算定される²⁶³。この点が、ドイツ国内法の大きな特徴である。移転パッケージは、再編の対象となる機能、当該機能に係る機会、リスク、資産及び便益並びに再編において提供される役

²⁵³ 財通パラグラフ 49。

²⁵⁴ 財令 § 1(6)、財通パラグラフ 42。

²⁵⁵ 財令 § 1(6)。

²⁵⁶ 財令 § 1(6)、財通パラグラフ 45。

²⁵⁷ 財令 § 1(6)、財通パラグラフ 46。

²⁵⁸ 財通パラグラフ 46。

²⁵⁹ 財通パラグラフ 57。

²⁶⁰ 財通パラグラフ 60。

²⁶¹ 財通パラグラフ 97。

²⁶² 財通パラグラフ 97。

²⁶³ 国法 § 1(3)、財通パラグラフ 29。

務より構成される²⁶⁴。機能の再編前において、移転パッケージは、法的又は経済的に移転元企業に帰属していなければならない²⁶⁵。帰属先の判定基準としては、①移転元企業は費用を負担し、再編の潜在的利益の観点から独立企業間の対価を受けていないこと及び②機能の再編前において、移転元企業はすべての資産、少なくとも重要な資産（特に無形資産）及び潜在的利益を実現させるための人員を支配していることが挙げられている²⁶⁶。OECD 移転価格ガイドラインがこれらの取引を統合することを義務付けていないのに対して（むしろ、個々の取引単位で独立企業間価格を算定することが OECD 移転価格ガイドラインの原則である）、ドイツ国内法ではこれらの取引を一つの取引単位として規定している。

移転パッケージでの独立企業間価格算定の原則については、3 つの免除規定が設けられている。すなわち、①納税者が機能の再編が重要²⁶⁷な無形資産及び便益を伴わないことを立証する場合²⁶⁸、②移転パッケージの個々の要素の価格の合計が移転パッケージに係る独立企業間価格と同一であると納税者が立証した場合²⁶⁹又は③移転価格文書を通じて納税者が少なくとも一つの重要な無形資産が機能の再編に含まれていることを立証し、それが正確に特定される場合²⁷⁰、移転パッケージでの評価は免除される。なお、機能の移転を受けた法人が、第三者との間で取引を行わず専ら移転元の法人のために当該機能を果たし一定の対価を受け取る場合（つまり、例えば製品を製造してもそれを自ら顧客に販売するのではなく、移転元法人へすべて販売し、移転元法人が第三者へ販売するようなケース。委託加工契約などがこれに該当する。）、①の免除規定を満たすものとして取り扱われる²⁷¹。移転パッケージでの評価が免除される場合、

²⁶⁴ 国法 § 1(3)、財令 § 1(3)、財通パラグラフ 28。

²⁶⁵ 財通パラグラフ 28。

²⁶⁶ 財通パラグラフ 28。

²⁶⁷ 機能の再編時において、無形資産及び便益は、①移転された機能の遂行においてそれが必要であり（定性的基準）、かつ、②無形資産の独立企業間での対価の合計が移転パッケージに含まれるすべての資産及び便益の価値の合計の 25%を超えている（定量的基準）場合、重要性があると判断される（財令 § 1(5)、財通パラグラフ 38）。

²⁶⁸ 国法 § 1(3)、財通パラグラフ 71。

²⁶⁹ 国法 § 1(3)、財通パラグラフ 72。

²⁷⁰ 国法 § 1(3)、財通パラグラフ 74。

²⁷¹ 財令 § 2(2)、財通パラグラフ 66。

移転パッケージを構成する各取引単位でその独立企業間価格を算定することになる²⁷²。

移転パッケージの価値は、まずは、通常の独立企業間価格算定方法(独立価格比準法、再販売価格基準法又は原価基準法)により算定することとされており、これらの方法が適用できない場合、「仮想独立企業テスト(Der hypothetische Fremdvergleich)」を適用する²⁷³。通常の独立企業間価格算定方法を適用して独立企業間価格を算定する場合、関連者間で行われる機能の再編取引と比較可能な独立企業間での機能の再編取引を選定する必要がある。十分な比較対象取引又は部分的に十分な比較対象取引を選定することは、一般に不可能であり²⁷⁴、原則として、「仮想独立企業テスト」を独立企業間価格算定方法として用いることになる²⁷⁵。

「仮想独立企業テスト」においては、機能の再編取引における移転元企業にとっての最低の価格と移転先企業の最高の価格を算定し、原則として、その幅の中位値を以って独立企業間価格とする²⁷⁶。例えば、移転元企業にとっての最低価格が 100、移転先企業にとっての最高価格が 150 である場合、中位値 125 が移転パッケージの独立企業間価格となる。なお、移転元企業にとっての最低価格が移転先企業にとっての最高価格を上回る場合もあり得るが、それは事業再編によりかえって損益が悪化することが事前に予測されていることを意味している。この点について法令で特に規定されていないが、「健全で誠実な経営者(ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter)」であればそのような取引は行わないという前提を置いているものと思われる。移転元企業の最低価格及び移転先企業の最高価格から構成される幅は、潜在的利益に基づき算定する²⁷⁷。移転元企業にとっての最低価格は、移転する機能から将来において利益が得られるものと期待される場合、潜在的利益の喪失額に対する対価と再編のための費用の合計額となる²⁷⁸。移転元企業が機能を海外へ移転しなければならない理由がある場合(例えば、顧客より機能の海外移転を迫られていた場合)、最低価格は、不要となる資産の清算価値(再編のため

²⁷² 国法 § 1(3)、財通パラグラフ 69。

²⁷³ 国法 § 1(3)、財令 § 2(1)、財通パラグラフ 61。

²⁷⁴ 財通パラグラフ 62。

²⁷⁵ 財通パラグラフ 63。

²⁷⁶ 国法 § 1(3)、財通パラグラフ 129。

²⁷⁷ 国法 § 1(3)。

²⁷⁸ 財令 § 7(1)、財通パラグラフ 116。

の退出費用を考慮する)となる²⁷⁹。したがって、最低価格が負の値になる場合がある²⁸⁰。移転元企業が再編対象となる機能について損失を計上するものと期待される場合、最低価格は、期待される損失額と再編のための費用のうちいずれか(絶対額が)小さい方の額(つまり負の値)となる²⁸¹。移転先企業にとっての最高価格は、移転された機能から移転先企業が得る将来の潜在的利益の額である²⁸²。最高価格の算定では、取得した移転パッケージの償却額の影響を考慮する必要がある²⁸³。

移転パッケージの価値の源泉は、機能に帰属する潜在的利益(将来の損益予測)である。すなわち、機能の再編により潜在的利益が移転する場合、移転元企業の「健全で誠実な経営者」は、適正な対価の支払を受けずにそのような再編に同意することではなく、一方、移転先企業の「健全で誠実な経営者」は喜んで対価を支払うものとされている²⁸⁴。潜在的利益の価値評価においては、移転元企業と移転先企業の両方について機能リスク分析を実施しなければならず²⁸⁵、また、「実際に明らかに有利な選択肢」、場所の優位性及び期待されるシナジー効果が将来の利益への期待や価格設定に与える影響を考慮しなければならない²⁸⁶。潜在的利益の価値は、再編対象となる機能に係る税後利益を、適正な期間(資本化期間)に亘って集計し、それらを適正な割引率で現在価値に引き直すことにより算定される²⁸⁷。

機能に係る税後利益は、財務上の数値から作成する(直接法)²⁸⁸。そのような数値は、一定の税務会計又は財務会計の基準(ドイツ民法、ドイツ所得税法、国際会計基準又は米国会計基準等)に基づき作成された年間の損益予算から入手することになっている²⁸⁹。また、事業上の慣習

²⁷⁹ 財令 § 7(2)、財通パラグラフ 120。

²⁸⁰ 財通パラグラフ 120。

²⁸¹ 財令 § 7(3)、財通パラグラフ 121。

²⁸² 財令 § 7(4)、財通パラグラフ 124。

²⁸³ 財通パラグラフ 125。

²⁸⁴ 財令 § 1(4)、財通パラグラフ 30。

²⁸⁵ 財令 § 3(2)、財通パラグラフ 83。

²⁸⁶ 財通パラグラフ 85。

²⁸⁷ 国法 § 1(3)、財令 § 1(4)、財通パラグラフ 30・84。これは、いわゆる「インカム・アプローチ」に該当する。

²⁸⁸ 財通パラグラフ 31。

²⁸⁹ 財通パラグラフ 31。

に整合しているのであれば、直接法の代わりに間接法を使用して数値を計算することも認められている²⁹⁰。ここで、税金とは、予算又は実績値において計上され、又は支払われた税金から減税額の予測値又は実績値を差し引いた純額を指す²⁹¹。納税者が法人の場合、その株主への配当時に発生する個人所得税を考慮する必要はない²⁹²。一方、納税者が非法人企業である場合、個人所得税を考慮しなければならない²⁹³。納税者が、税後利益の計算において個人所得税を考慮する場合、割引率の算定においても個人所得税の影響を考慮しなければならない²⁹⁴。

資本化期間は、技術のサイクル、製品のサイクル、特許の期間及び販売契約の期間その他の指標に基づき決定される²⁹⁵。移転パッケージの構成要素の間で資本化期間に差がある場合、その中で最も長いものを使用する²⁹⁶。信頼できる具体的な期間を算定できない場合、無限の期間を使用する²⁹⁷。再編の対象となった機能が継続事業や独立した事業単位に該当する場合、一般的に無限の資本化期間が適用される²⁹⁸。

割引率は、ベース金利となるリスクフリー・レートに適正なプレミアムを加算することにより決定される²⁹⁹。リスクフリー・レートの投資期間としては、再編の対象となる機能が存続すると予測される期間又は重要な無形資産の有効耐用期間を使用する³⁰⁰。プレミアムは、移転元企業及び移転先企業のリスク評価を考慮した上で決定される³⁰¹。市場レートのデータから類似する状況での情報を入手できる場合、これを使用し、入手できない場合は、将来利益の期待値等を考慮の上で決定する³⁰²。また、上述のように、機能から得られる税後利益が企業の株主が支払う税金

²⁹⁰ 財通パラグラフ 32。

²⁹¹ 財通パラグラフ 33。

²⁹² 財通パラグラフ 34。

²⁹³ 財通パラグラフ 35。

²⁹⁴ 財通パラグラフ 36。

²⁹⁵ 財通パラグラフ 110。

²⁹⁶ 財通パラグラフ 110。

²⁹⁷ 財令 § 6。

²⁹⁸ 財通パラグラフ 109。

²⁹⁹ 財令 § 5。

³⁰⁰ 財令 § 5、財通パラグラフ 105。

³⁰¹ 財令 § 5。

³⁰² 財通パラグラフ 106。

により減少する場合、その影響を割引率に反映させる必要がある³⁰³。

移転パッケージの価値評価は、機能の再編が発生した時点での将来損益の見積りに依存している。損益の実績値が見積りから乖離した場合、移転パッケージの事後的な価値も当初の価値から乖離する。ドイツ国内法では、一定の要件を充足する場合に移転パッケージの価格調整が求められている。価格調整は、移転パッケージの価格が一定の確定額となっている場合において、機能の再編後 10 年以内に実際の税後損益に基づき算定した移転パッケージの価値が再編時に算定した最低価格と最高価格の幅に収まらないとき、実施される³⁰⁴。例えば、事業再編時に算定した移転パッケージの価格幅が 100 から 150 であり、中位値 125 で取引を実施したところ、移転先企業で事後的に算定した価値が 150 を超えるか、又は 100 を下回る場合が該当する。これは、後述する米国の「所得相応性基準」に相当するルールである。価格調整は、移転先法人の最高価格を再計算し、再計算後の最高価格と当初の最低価格の中位値を計算することにより実施する³⁰⁵。例えば、当初の最低価格が 100、最高価格が 150 である場合、再計算後の最高価格が 200 であれば再計算後の中位値は 150 となり、再計算後の最高価格が 50 であれば 75 となる。ただし、納税者が自ら契約で価格調整条項を定めている場合、その条件が独立企業原則に適合しているときは、契約における価格調整条項がドイツ国内法の規定に優先する³⁰⁶。したがって、契約での価格調整の実施期間が 10 年よりも短い場合、当該期間を超える期間においては、価格調整は行われなくなる³⁰⁷。移転パッケージの価格が、利益又は売上高を基準とするロイヤリティとして計算される場合、価格調整は実施しない³⁰⁸。対価がロイヤリティとして支払われる場合、事業再編後の各事業年度における対価が独立企業間価格であるかどうかを検証することになる。また、納税者は、反証を行うことにより価格調整を実施しない権利を与え

³⁰³ 財通パラグラフ 108。

³⁰⁴ 国法 § 1(3)、財令 § 10、財通パラグラフ 136・138。

³⁰⁵ 財通パラグラフ 139・143。

³⁰⁶ 国法 § 1(3)、財通パラグラフ 137。

³⁰⁷ 財通パラグラフ 137。

³⁰⁸ 財令 § 9、財通パラグラフ 136。

られている³⁰⁹。反証のため、機能の再編時には長期的で安定した損益が移転元法人で計上されることが予測されたこと、いかなる重要な不確実要素も存在しなかったこと及び実際の損益が第三者であっても予測しないような後発事象の影響を受けたことを証明する必要がある³¹⁰。

以上のように、ドイツ国内法では事業再編に係る独立企業間価格算定のための体系的な規定が整備されている。そこでは、事業再編において移転される「機能」の定義、比較対象取引の選定及び独立企業間価格算定方法の決定といった、OECD 移転価格ガイドラインでは必ずしも明示的な規定が置かれていない論点について、詳細な規定が定められている。事業再編の価格算定における取引単位を原則として一つとして取り扱っている点、権利の有無に関わらず潜在的利益を事業再編の対価の基礎としている点は、OECD 移転価格ガイドラインとは整合しない、ドイツ国内法独自の手法である。そのような点について、ドイツ国内法が OECD 移転価格ガイドラインに違反していると批判する論者³¹¹が見受けられるが、ドイツ国内法は、OECD 移転価格ガイドラインをその論拠としており³¹²、整合する点も多くある。例えば、「実際に利用可能な明らかに有利な選択肢」概念は、独立企業原則では、取引が経済的合理性に基づき行われることを定めるものであるが、同様の内容は OECD 移転価格ガイドラインでも規定されている。我が国での事業再編に対する移転価格税制の適用について検討する上でも、ドイツ国内法の規定内容を参考とすべきである。特に、取引価格の事後的な調整について、我が国でもこれを導入すべく検討する必要があると考える。

第3款 米国の所得相応性基準の概要

米国は、ドイツのような体系的な事業再編を対象とする移転価格課税ルールは有していないが、無形資産の移転については、無形資産が生み出す所得に相応する対価の支払を要求する

³⁰⁹ 財通パラグラフ 141。

³¹⁰ 財通パラグラフ 141。

³¹¹ 例えば、Heinz-Klaus Kroppen, Stephan Rasch, and Axel Eigelshoven "Germany's Draft Law on Business Restructurings", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol. 15, No.22, 2007 を参照。

³¹² 財通では、多くの箇所で、OECD 移転価格ガイドラインの規定が、引用されている。

所得相応性基準を定めている。

米国の内国歳入法典第 482 条の第 2 文では、「無形資産の移転(又は使用許諾)においては、当該移転又は使用許諾に係る所得は当該無形資産に帰属する所得に相応しなければならない。」と規定されている。この条文は、一般に「スーパー・ロイヤルティ条項」と呼ばれており、1986 年³¹³に導入されたものである。また、米国の財務省規則は、無形資産に対する移転価格課税ルールの細目を定めている。

無形資産とは、「①特許、発明、方式、工程、意匠、様式、ノウハウ、②著作権、文学作品、音楽作品、芸術作品、③商標、商号、ブランドネーム、④フランチャイズ、ライセンス、契約、⑤方法、プログラム、システム、手続、キャンペーン、調査、研究、予測、見積り、顧客リスト、芸術データ及び⑥その他の類似項目(あるものの価値がその物理的属性でなく、その知的内容又は他の無形資産から派生している場合、上記の各項目に類似しているとみなされる。)より構成されるあらゆる資産であり、個人が提供する役務からは区分される相当の価値を有するもの」であると定義されている³¹⁴。この具体例は、OECD 移転価格ガイドラインにおけるものよりも詳しく、米国が無形資産を重視していることが窺われる。

無形資産取引を含む関連者間における「取引(Transaction)」について、「あらゆる売買、譲渡、リース、ライセンス契約、貸付け、前払い、寄付、又はあらゆる資産(有形資産又は無形資産、不動産若しくは動産のいずれかを問わない)若しくは金銭に対する権益、それを使用する権利の移転をいう。取引は、実際に行われたものであるが、その条件が正式に文書に記載されているか否かは問わない。取引には、他の納税者の利益のため、又は他の納税者に代わって行う役務の提供が含まれる。」とする規定が置かれている³¹⁵。米国の国内法では、事業再編に係る重要概念である「取引」が税法固有の概念であることは明らかであり、この規定に基づき事業再編においていかなる「取引」が発生したか判断することになる。

無形資産取引に係る独立企業間価格算定方法として、独立取引比準法、利益比準法、利益

³¹³ これと同じ時期に、我が国では、移転価格税制に係る国内法が、導入されている。

³¹⁴ TR § 1.482-4(b)。

³¹⁵ TR § 1.482-1(i)(7)。

分割法及びその他の方法が定められている³¹⁶。無形資産の独立企業価値は、一次的には、これらの算定方法に基づき決定される。しかしながら、既述のように、関連者間での無形資産取引に係る比較対象取引を選定することは、容易ではない。そこで、比較対象取引が選定できない場合は、「現実の利益の経験値(actual profit experience)」を無形資産の収益に反映させることとした³¹⁷。すなわち、一次的な方法で算定された独立企業間価値は、事後的に修正される。米国の連邦議会は、「非関連者間の契約上のアレンジメントならば、無形資産の収益性が予想と異なる場合にこのアレンジメントを調整する措置を講じないままで長期契約を締結することはない」という思想に基づき、「現実の利益の経験値」は、「予想した利益の経験値(anticipated profit experience)」のベスト・インディケーションであり、関連者間のライセンス契約を再交渉可能なアレンジメントであるとみなし、無形資産に帰すべき所得の実質的な変化を反映させるよう移転価値を定期的に調整することは独立企業原則に一致すると考えた³¹⁸。

財務省規則 § 1.482-4(f)(2)(i)では、定期的調整に関する一般ルールが定められている。無形資産が一年以上の期間に亘る契約により移転される場合、各課税年度における対価は、無形資産に帰属する所得に相応するように調整される。調整は、独立企業原則及び財務省規則 § 1.482-1 に整合していなければならない。財務省規則の事例では、無形資産の使用許諾を受けた関連者の利益が一定の値となるようにロイヤルティ率を算定し、必要に応じて調整することが説明されている³¹⁹。定期的調整を実施するか否か決定するに当たり、無形資産が使用される全期間に亘って、すべての関連する事実及び状況が考慮されなければならない。過去の事業年度での無形資産の対価が独立企業間価値であったとしても、後続する年度での調整は行われる。定期的調整は、取引が行われた課税年度が期間制限の適用上オープンとなっているか否かに関わらず、後続する年度において実施される。

定期調整には免除規定が用意されている。財務省規則 § 1.482-4(f)(2)(ii)では、5つのパタ

³¹⁶ TR § 1.482-4(a)。

³¹⁷ 本庄資『アメリカの移転価格税制』日本租税研究協会 2009 年、32 頁。

³¹⁸ 同上。

³¹⁹ TR § 1.482-4(f)(iii)。

ーン別に免除の要件が定められている。まず、関連者間取引におけるものと実質的に同一の無形資産が非関連者へ移転された場合、当該取引に基づき、独立取引比準法が適用される。初年度に支払われた対価が独立企業間価格であれば、後続年度での調整は行われない。第二に、比較可能な環境下での比較可能な無形資産の移転に基づく独立取引比準法を適用することにより、独立企業間価格を算定できる場合、6つの要件³²⁰のそれぞれが満たされるときは、調整は行われない。第三に、独立取引比準法以外の独立企業間価格算定方法により独立企業間価格を算定する場合で、4つの要件³²¹のそれぞれが満たされるときは、いかなる調整も行われない。第四に、異常事象に係る要件³²²のいずれかが満たされる場合、いかなる調整も行われない。最後に、上記の第二の免除規定又は第三の免除規定のいずれかが、相当の期間対価の支払

³²⁰ ①関連者が契約書において各課税年度での対価の額を定めており、実質的な定期的対価を支払うことが契約で定められている初年度での対価が独立企業間価格であり、当該契約が調査対象となっている課税年度についても有効であること。

②比較可能な非関連者間での契約が存在し、その中で対価の変更、再交渉又は契約の解除が認められていないこと。

③関連者間取引に対して、有効期間や上記②の規定の規定に関して比較可能な非関連者間取引が存在すること。

④関連者間での契約では無形資産の使用が特定の分野又は目的に限定され、その限定が産業の慣習及びその他の非関連者間での制限に整合していること。

⑤予測し得ない事象によるものを除き、関連者間での契約が履行された後で譲渡人が果たす機能に重要な変更がないこと。

⑥無形資産の利用により実際に稼得された利益又は削減された費用の合計額が、調査対象年度及びそのすべての過去年度において、非関連者間契約についての比較可能性が検討された時点で予測された利益又は削減された費用の80%以上120%以下であること。

³²¹ ①各課税年度についての対価を定める契約書が作成され、当該契約書が調査対象の課税年度において有効であること。

②関連者間契約において実質的な定期的対価の支払が要求されている初年度での対価が独立企業間価格であり、これを裏付ける移転価格文書が契約の履行と同時に作成されていること。

③予測不可能な事象による変化を除き、関連者間契約の履行以来、譲受人による機能に実質的な変更がないこと。

④調査対象となる年度及びその過去年度において無形資産より譲受人が実際に得た利益及び節約した費用が、契約が締結された時点で予測された利益又は節約された費用の80%以上120%以下であること。

³²² ①関連者が制御できず、契約を締結した時点では予測できなかった異常な事象のために、実際の利益又は節約された費用の合計額が予測収益又は費用節約額の80%未満又は120%超であること。

②そのような異常な事態がなければ、上述の第二の免除規定又は第三の免除規定に定める要求事項のすべてが満たされていること。

が要求されてから 5 年間に亘る期間において満たされる場合、その後の年度においてはいかなる調整も行われない。

米国の所得相応性基準は、対象を無形資産取引に限定しており、ドイツ国内法と比べるとその射程範囲は狭いが、ルールが詳細かつ具体的であり、免除規定もよく整備されている。財務省規則に定める無形資産が非常に広範な概念であること及びドイツ国内法でも移転パッケージの構成要素のうち無形資産が特に重視されていることを考慮すると、米国のルールは、ドイツのものと比べて同等の効果をもたらすであろう。

米国が所得相応性基準を導入した当初は、ドイツを含む OECD 加盟諸国は、これを「後知恵」の利用であるとして批判した。現在でも、OECD 移転価格ガイドラインでは「後知恵」の利用は認められていないものの³²³、無形資産の価値は事前には予測が困難であり、その対策として事後的な価格調整が必要であるとされている³²⁴。米国の移転価格税制は、試行錯誤を経て形成されてきており³²⁵、米国固有の問題に限定されない移転価格税制執行上の課題を解決する糸口となり得ること及び米国の移転価格税制を当初は批判した OECD も結局はこれと類似するルールを後年において導入してきたこと³²⁶を鑑みると、今後、所得相応性基準を導入する国がドイツ以外にも現れるものと予測され³²⁷、我が国としても検討する必要があると考える。

³²³ 例えば、OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 3.73 を参照。

³²⁴ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.28-6.35。

³²⁵ 米国の移転価格税制の歴史については、本庄資「国際法の変容と租税法－国際租税法の変遷－」本庄資編『関連法領域の変容と租税法の対応』財経詳報社 2008 年及び本庄資『アメリカの移転価格税制』日本租税研究協会 2009 年を参照。

³²⁶ 例えば、米国が、上述の利益比準法を導入した際、OECD は、利益比準法を適用するための比較可能性の検討が十分でないと批判していた。しかしながら、OECD は、1995 年での OECD 移転価格ガイドライン改訂において利益比準法に類似する方法である取引単位営業利益法を「最後の手段」として導入した。OECD は消極的であったものの、実際には、取引単位営業利益法は頻繁に使用された。その後、2010 年での改訂では、いわゆる「ベスト・メソッド・ルール」が導入され、取引単位営業利益法を他の算定方法と同等に取り扱うことが正式に認められた。

³²⁷ 本庄教授は、大部分の国が、移転価格税制について米国と比べて後発国であり、米国が経験した独立企業間価格算定方法適用の問題点を後発国も経験し、米国の解決策を受け入れざるをえなくなるであろうと指摘している（本庄資『アメリカ法人税制』日本租税研究協会 2010 年、232 頁）。

第6節 小括

本章では、国際間での事業再編、つまり機能、リスク又は資産の移転における移転価格税制の適用について、OECD 移転価格ガイドライン第9章の規定を中心に検討した。

独立企業原則は、関連者間の「取引」を適用対象としており、このルールは、事業再編についても該当する。したがって、事業再編における「取引」を特定する必要がある。事業再編における取引としては、①何らかの価値あるものの移転及び②既存の取極めの終了又は実質的な再交渉が該当する。再編における取引が関連者間ではなく、第三者との間で締結される場合、「取引」が存在せず、移転価格税制を適用できない可能性がある。①は、基本的に従来の OECD 移転価格ガイドラインが対象としてきた取引であるが、無形資産取引については、無形資産の意義が明確でなく、取引の認識を巡って国際間で見解の相違が生ずる可能性がある。特に、OECD 移転価格ガイドラインが初めて検討対象とした継続事業の移転取引については、継続事業の概念についての説明が不十分である。資産の移転を認識する前提として、資産が元々誰に帰属していたかという判断も必要であるが、無形資産の帰属については「法的所有概念」と「経済的所有概念」が存在し、対立している。資産の「移転」の意味も重要である。それが「譲渡」を意味するのか又は「使用許諾」を意味するのかによって、「取引」に係る所得の期間配分が異なるからである。基本的には、契約で定められた形式がそのまま税法上も用いられることとなるが、継続事業についての「使用許諾」契約が結ばれるといった、独立企業間で想定し難い形式が仕組まれている場合、私法上の形式が再構成される可能性がある。②についても、事業再編の対象となった法人で発生する損失についての定義が明確でないため、これを認識することが難しい場合がある。なお、OECD 移転価格ガイドラインでは、「既存の契約」に係る損失の取扱いしか検討されていないが、事業再編により「新規の契約」が締結される場合でも同様の損失が発生する可能性がある。その取扱いについて、追加の指針が必要である。

独立企業原則は、ある一定の条件で行われる関連者間取引の利益を同じ条件で行われる独立企業間の取引と比較し、差異があるために所得移転が生じている場合において、差額部分についての課税権を認めている。独立企業原則を関連者間取引に適用するためには、適切な比

較対象取引を選定し、独立企業間価格算定方法を決定する必要がある。

OECD 移転価格ガイドラインは、比較対象取引を内部比較取引又は外部比較取引に分類し、それぞれの比較対象取引の選定方法を定める。関連者間取引のうち、無形資産取引については、しばしば比較対象取引の選定が困難であり、特別な考慮が必要とされる。比較対象の選定が困難である場合の対策として、他の関連する取引と一体で比較する方法を OECD 移転価格ガイドラインは挙げている。このような選定方法は、事業再編における、上記①及び②の取引についても適用される。①について問題となるのは、無形資産が単独で譲渡される場合があることである。特に継続事業が譲渡される場合、比較対象取引の選定は困難である。②について、OECD 移転価格ガイドラインは、比較対象となる独立企業間取引の選定よりも、むしろ関連者間取引の条件自体の合理性を重視している。そのためのアプローチとして、他の現実的に利用可能な選択肢の検討又は法令若しくは判例法の参照が挙げられている。

独立企業間価格算定方法としては、伝統的取引基準法(CUP 法、RP 法、CP 法)、PS 法及び TNMM が定められており、OECD 移転価格ガイドラインは、その中から最も適切なものを選定することを定める。特に、無形資産取引について比較対象取引を選定できない場合には PS 法の適用を検討するとしている。しかしながら、上記①の取引のうち、無形資産取引や継続事業の譲渡取引について、PS 法も含めて、これらの算定方法を適用することは困難である。OECD 移転価格ガイドラインは、無形資産の価値評価方法として、予測される収益に基づく評価方法についても言及している。そのような評価方法は、会計での資産評価等において使用されているが、算定方法の詳細について OECD 移転価格ガイドラインは言及しておらず、各国で見解の相違が生ずる可能性がある。上記②の取引についていかなる独立企業間価格算定方法を使用するか、OECD 移転価格ガイドラインはほとんど何も規定していない。損失の補償金額の評価に対して従来の独立企業間価格算定方法を適用することは困難であり、各国間での見解の相違による国際的二重課税を防止するためにも、算定方法が明示される必要がある。

以上のように、OECD 移転価格ガイドラインの事業再編に対する移転価格税制の適用方法に係る指針には、明瞭性に欠け不十分な点が、少なからずある。各国が事業再編に対して実際に

移転価格課税を行うためには、国内法で定めを置く必要があると考えられる。

事業再編への移転価格税制の適用について、多くの国は未だ国内法を定めていない。IFAによれば、多くの国が無形資産の移転がない限り、単に機能やリスクが移転しただけでは課税所得は発生しないと考えている。事業再編により生ずる損失の負担についても、法令により定めのある一部の場合を除き、否定的な意見が主流である。比較対象取引の選定については、無形資産や継続事業の移転取引について困難であるとする意見が多く、多くの国から寄せられている。また、OECD 移転価格ガイドラインが提唱する現実的に利用可能な選択肢の適用については、否定的な意見が多く見られた。独立企業間価格算定方法については、無形資産等の価値評価のため、インカム・アプローチの採用を主張する意見が見られ、所得相応性基準の導入が必要であるとする意見も少数ながらあった。

ドイツや米国では、事業再編に係る国内法が整備されている。特に、ドイツ国内法は事業再編に係る体系的な規定を有しており、我が国もこれを参考とすべきである。

第3章 我が国の国内法及び租税条約の観点からの検討

第1節 本章の構成

前章では、事業再編に対する移転価格税制の適用について、OECD 移転価格ガイドライン第9章の内容を中心に検討した。OECD 移転価格ガイドラインは、移転価格税制に係る国際的な規範であり、また、日米租税条約の交換公文で OECD 移転価格ガイドラインに基づく執行を約束しており、我が国の国内法に大きな影響を与える。

本章では、OECD 移転価格ガイドラインの国内法への影響を考慮した上で、現行の国内法を前提として事業再編に対する移転価格税制の適用可能性を検討する。第2節では、前章で考察した事業再編における課税対象の特定、比較対象の選定及び独立企業間価格算定方法の決定について、国内法の観点から再度検討を行う。

移転価格課税がもたらす国際的二重課税の排除の観点からは、相手国課税に対する対応的調整についても検討する必要がある。第3節では、我が国の法人とその国外関連者との間で行われた事業再編につき相手国が移転価格課税を行う場合において、我が国が対応的調整を実施することが国内法及び租税条約の観点から可能であるか否か検討する。

第2節 事業再編に対する現行国内法の適用可能性

本節では、事業再編に対する我が国の現行の国内法による移転価格課税の可能性について検討する。ここでは、事業再編に係る課税対象の特定、比較対象取引の選定及び独立企業間価格算定方法の決定につき、OECD 移転価格ガイドラインの検討結果も踏まえ、検討する。

第1款 移転価格税制の適用対象

租税特別措置法第66条の4第1項は、「法人が、昭和六十一年四月一日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に

保有する関係その他の政令で定める特殊の関係(次項及び第五項において「特殊の関係」という。)のあるものをいう。以下この条において同じ。)との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行つた場合に、当該取引(当該国外関連者が法人税法第百四十一条第一号 から第三号 までに掲げる外国法人のいずれに該当するかに応じ、当該国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得に係る取引のうち政令で定めるものを除く。以下この条において「国外関連取引」という。)につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。」と規定しており、法人がその国外関連者(上記条文では「特殊の関係」との間で行う、資産の販売、資産の購入、役務の提供「その他の」「取引」が適用対象であることが明示されている。ここで使用されている「その他の」という法令上の文言は、例えば、「A、B その他の C」という表現で使用される場合において、C の例として A 又は B が挙げられていることを意味する³²⁸。つまり、「資産の販売、資産の購入、役務の提供」は「取引」の例であり、したがって、すべての「取引」が移転価格税制の適用対象であるとの解釈が成り立つ。

以上のように、我が国の移転価格税制に係る国内法は、「取引」を適用対象としている。第 2 章で見たように、OECD 移転価格ガイドラインもこの点で同様である。次に、我が国の移転価格税制に係る国内法での「取引」概念の内容を考察し、事業再編が「取引」に該当するか否か検討する。

第2款 取引の特定

第1項 取引の意義

租税特別措置法第 66 条の 4 は、「取引」の意義について特に規定を置いていない。この「取引」がいかなる意味を持つか、我が国に移転価格税制が導入された昭和 61 年の『改正税法のすべ

³²⁸ 長野秀幸『法令読解の基礎知識』学陽書房 2008 年、47 頁。

て』³²⁹においても特に述べられていない。第 1 章で述べたように、本論文では、ここでいう「取引」は、法人税法第 22 条第 2 項でいうところの「取引」と同義であると解釈する。

各事業年度の所得の金額の計算規定である法人税法第 22 条は、国際間での関連者間取引を含むすべての取引に対して適用される一般規定である。法人税法第 22 条第 2 項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」として、別段の定めがある場合を除き、「資本等取引以外の取引」から生ずる収益より益金を算定すると定めている。税務当局は、この「資本等取引以外の取引」を広く解釈し(特に「無償による資産の譲渡又は役務の提供」の規定を根拠に収益認定する例が過去に見られた)、37 条(寄附金)と組み合わせて適用することでしばしば租税回避に対抗してきた³³⁰。

法人税法第 22 条の「取引」の意義の解釈について、今村教授は、①簿記上の取引であるとする説(簿記取引説)、②税法上の固有概念であるとする説(固有概念説)及び③私法上の取引行為すなわち法律行為であるとする説(借用概念説)に分類している³³¹。

簿記取引説を支持するのは、大淵教授及び谷口教授である。また、国税庁による『昭和 40 年改正税法のすべて』では、ここでいう「取引」は、簿記上の取引であると解説されている。大淵教授は、後述するオープンシャ事件に関する論文において、「「取引」自体の意味は、企業の資産、負債、資本の増減をもたらす会計事象、すなわち、簿記の 5 要素である資産、負債及び資本、収益、費用(損失)に変動を及ぼす会計事象を意味するものであり、それゆえに、法人税法上の「取引」の字句は「簿記上の取引」の借用概念と解すべきことになる。」と述べている³³²。その根

³²⁹ 立法の趣旨や内容についての国税庁による解説であり、立法の意図の根拠として頻繁に引用される資料である。なお、『昭和 61 年改正税法のすべて』では、「適用対象取引」についての記述はあるが、「取引」自体の意味についての説明はない。

³³⁰ 法人税法 22 条 2 項に係る解釈の一つである「二段階説」は、無償取引を、通常の対価で行う取引と受領した対価の相手方への贈与という二つの行為に分解する考え方である。この考え方は、立法の趣旨であるとされている(金子宏『所得課税の法と政策』有斐閣 1996 年、344 頁)。

³³¹ 今村隆『課税訴訟における要件事実論』日本租税研究協会 2011 年、76-77 頁。

³³² 大淵博義「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 第 3 回」『税経通信』2006

拠として、「法人税法上の課税所得金額の計算構造は、企業利益の金額に「別段の定め」に基づく税務調整を加えて算定する、いわゆる確定決算主義が採用されている以上、「簿記上の取引」に該当しない取引が企業利益の算定において介在する余地はない。また、税法固有の目的からの企業会計上の収益、費用及び損失の確認又は修正である「別段の定め」も「簿記上の取引」がその前提とされているといつてよいであろう。」³³³として、法人税法第 22 条第 4 項における公正妥当な会計処理の尊重を挙げている。谷口教授は、「取引」は、収益を生み出すものとされている以上、収益と同じく会計上の概念である会計的取引（簿記・会計上の取引）を意味すると解される。しかも法人税法 22 条 2 項で、資産の販売、資産の譲渡、役務の提供および資産の譲受けという、他社との取引が「取引」の例示として定められていること、「取引」が株主との取引を意味する資本等取引との対比で定められていること、などからして、会計的取引のうち外部取引を意味するものと解される。」³³⁴と述べ、会計上の取引が法人税法第 22 条の「取引」であるとしつつも、基本的にはそれは外部取引を意味しており、私法上の取引と重なる部分があるとしている。

固有概念説は、武田教授、松沢教授及び今村教授が支持している。武田教授は、法人税法第 22 条における「取引」は、商法の「取引」（資産、負債及び資本の増減並びに収益、費用及び損失などの原因となる事項）を基底におきながらも、税法独自の内容を持っていると解するべきであると述べている³³⁵。具体的には、「取引」は企業を中心とする対外的価値の流入及び流出の原因となる事実を指すものと解されるが、このほか例えば、減価償却費及び貸倒れ等の内部的評価を含むとしている³³⁶。松沢教授は、法人税法第 22 条の「取引」は、「一般に商法三二条の規定する日々の取引其の他財産に営業を及ぼすべき一切の事項（法律行為・不法行為・天災等）

年 5 月号、48 頁。

³³³ 同上。

³³⁴ 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂 2010 年、316 頁。

³³⁵ 武田昌輔「課税所得の基本問題（中）－法人税法二十二条を中心として－」『判例時報』952 号 1980 年、4 頁。

³³⁶ 同上。

と解されているが、税法的評価をなした取引と解すべきである」と述べている³³⁷。今村教授は、「法人税法は、所得を包括所得概念に基づき純資産の増加に当たるものすべてを所得としてとらえていると考えられる（純資産増加説）。さらには、「取引」には無償による役務提供の場合のように、所得の発生しない場合も「収益」として認識するものであり、税法上の純資産増加説や無償役務の提供の場合に所得を擬制するものであり、税法上の固有概念と考えるべきである。」と述べ³³⁸、基本的には法人税法第 22 条の「取引」は、税法上の固有概念であるとしている。他方で、「取引」には、対外的な取引の場合と内部的な計算の場合があり、内部的な計算に、準備金の取崩益や資産の評価益が含まれ、その意味では簿記取引説も取り入れるべきであるが、対外的な取引の場合は、単なる簿記上の取引ではなく、納税者の行為として評価されるものであることが必要である³³⁹とも述べ、簿記取引説も妥当性があるとしている。

借用概念説は、金子教授、占部教授及び淵教授が支持している。金子教授は、法人税法第 22 条における「取引」は法的取引を意味すると解するべきであると述べている³⁴⁰。占部教授は、やはりオープンシャ事件に関する論文において、法人税法 22 条 2 項における「無償による資産の譲渡」とは、法的な意味での取引あるいは取引行為である必要はないとの主張は誤りであると述べている³⁴¹。淵教授も、オープンシャ事件に係る論文において、法人税を含めた所得課税の仕組みは、通常、私法上の取引に依存しており、取引を伴わない資産の経済的価値の増減は、例外的に法によって認められた範囲内でのみ考慮されるとし³⁴²、「取引」の基準として、①原則として、経済的価値を喪失した者の、経済的価値を取得した者に対する「直接的な行為」が必要であり、②例外的に「直接的な行為」が不要である場合もあるが、その際には、移転する部分の経済的価値が、「具体的利益」ないし「具体的増加分」、すなわちその他の部分とは分離した独立

³³⁷ 松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』中央経済社 1999 年、137 頁。

³³⁸ 今村隆・前掲注(331)、77 頁。

³³⁹ 同上。

³⁴⁰ 金子宏・前掲注(15)、276 頁。

³⁴¹ 占部裕典「法人税法 22 条 2 項の適用範囲について～オープンシャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」『税法学』551 号 2004 年、11 頁。

³⁴² 淵圭吾「オープンシャホールディング事件に関する理論的問題」『租税法研究』32 号 2004 年、27 頁。

の資産あるいは利益となっていないと述べている³⁴³。

裁判でも、「取引」の意義について、判決内容は、定まっていない。オープンシャ事件では、海外子会社の第三者割当による有利発行増資につき、オープンシャホールディングと第三者割当を受けた海外グループ会社との間で、無償による資産の譲渡があったか否かが争点となった³⁴⁴。一審では、「取引」が成立するためには経済的価値を喪失した者による経済的価値を取得した者に対する「直接的行為」が必要であり、例外的に「直接的行為」が必要でない場合でも、移転する部分の経済的価値が「具体的利益」ないし「具体的増値分」として分離独立した資産となっている必要があるとし、本件ではいずれの要件も充足されていないとして課税処分を取り消す判決が下された。一方、控訴審では、「取引」を「関係者間の意思の合致に基づいて生じた法的及び経済的な結果を把握する概念」であるとし、関係者間での意思の合致があったものとして、「取引」の存在を認めた。最高裁でも、控訴審のこの判断は、認められた。今村教授は、一審は「取引」の意義について借用概念説を取り、控訴審及び最高裁は固有概念説を取っているものと考えられると述べている³⁴⁵。上述の「取引」の意義に係る学説の多くは、この事件の判決について論じており、賛否両論がある。最高裁の判決は一般的に他の判決にも影響を与えられているものの、これを批判する意見が散見されるため、本件の最高裁の判決が今後判例として引用されるか否かは明らかでない。

本論文としては、上記の説のうち、借用概念説を支持する。我が国の租税法の最高権威である金子教授は、租税法が用いる概念を他の分野で用いられている概念（借用概念³⁴⁶）と租税法が独自に用いている概念（固有概念）の 2 つに分類する。借用概念の解釈については、他の法分野で用いられているのと同じ意義に解釈するべきであるとする説（統一説）と徴収確保又は公

³⁴³ 同上、39 頁。

³⁴⁴ 第三者割当増資により、オープンシャホールディングの当該子会社への持分は大きく（100% から 6.25%）減少した。税務当局は、オープンシャホールディングは当該増資を了承することで株式の資産価値を譲渡したとして、資産の譲渡取引を認定した。これに対して、オープンシャホールディングは、何ら取引に該当する行為を行っていないと主張した。

³⁴⁵ 今村隆・前掲注（331）、77 頁。

³⁴⁶ 金子教授の借用概念は、固有概念以外の概念すべてを含む。上述の今村教授は、固有概念以外の概念として簿記取引説と借用概念説を用いており、それらは金子教授の借用概念に相当する。

平負担の観点から異なる意義に解すべきであるとする説(独立説)があり、金子教授は、統一説が租税法律主義つまり法的安定性の要請に合致しており望ましいとして支持している。金子教授の説は、現状の通説となっており、本論文もこれを支持する。「取引」概念が税法以外の法分野(例えば商法)において使用されていることは、明らかである。それにも関わらず固有概念であると主張するためには、税法上の規定を定める必要があろう。したがって固有概念以外の概念であると解するのが妥当である。次に、簿記取引説と借用概念説(いずれも固有概念説以外の説である)については、いずれの解釈も成り立ち得ると考える。また、谷口教授が指摘するように、簿記取引説に基づき法人税法第22条の「取引」の意義を解釈するとしても、それは会計上の取引のうち外部取引であり、私法上の取引と基本的には同義であると考えられる。しかしながら、簿記取引説は、法人税法第22条第4項が公正なる会計慣行について言及していることを根拠としているが、公正なる会計慣行が簿記、つまり会計原則と同義であるかどうかについては議論がある。中里教授は、我が国の法人税法は、公正なる会計慣行、商法及び法人税法という三段階の所得算定構造を採用しているのであって、会計原則が法人税法上意味を持つとしても、商法のフィルターを通した上でのことであるに過ぎないと述べており³⁴⁷、会計原則をそのまま法人税法の所得計算に反映させることを否定している。企業会計原則を中心とする会計理論の内容は、税法においてそのまま使用するに十分ではないとする向きもある。例えば、収益の認識について、会計は割賦販売等の特殊販売にしか基準を示してこなかった経緯があり、法人税法(通達を含む)の方が遥かに具体的な取扱規定を定めてきたとする説がある³⁴⁸。収益に係る会計基準が包括的でない点については、比較的最近公表された会計研究でも述べられている³⁴⁹。簿記上の取引がいかなる意義を持つかという点が明確でなければ、その内容を法人税法に取り込んだとしても意味をなさない。一方、私法上の取引、つまり契約等の法律行為が経済効果を発生させ、そ

³⁴⁷ 中里実「みなし譲渡と時価主義」『日税論研集』50号 2002年、100頁。

³⁴⁸ 新井益太郎「公正処理基準」富岡幸雄編『税務会計体系第1巻税務会計原理』ぎょうせい 1984年、215-216頁。

³⁴⁹ 日本公認会計士協会「会計制度委員会研究報告第13号 我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告)―IAS第18号に照らした結果―」。

れが所得の源泉となることから³⁵⁰、私法上の取引が法人税法と強く結びついていることは確かである。以上の理由から、簿記取引説よりも借用概念説の方が妥当であると考え。なお、この結論は、現状の税法の規定を前提とする「取引」の解釈論であって、現状の税法の規定が十分であると主張するものではない。明確な規定がないことは事実であり、学説及び判例が統一されていない状況は、租税法律主義(課税要件明確主義)の観点から好ましいとは言えない。金子教授は、租税法における法形成のあり方として、もっと立法が重視されるべきであると述べ、借用概念の解釈や租税回避等の否認の問題において、法的安定性と公平負担原則を両立させるためにも解釈による解決には限界があり、立法による解決をするべきであるとしている³⁵¹。法人税法第 22 条における「取引」の解釈をめぐって裁判所の判決が分かれていることは、正に解釈の限界と立法の必要性を示している。したがって、現状の「取引」がいずれの意味を持つにせよ、立法によって明確化されるべきであると考え³⁵²。いかなる立法が行われるべきか、第 4 章にて検討する。

以上、我が国の移転価格税制における「取引」は、私法上の取引を意味するとの結論に至った。それは、OECD 移転価格ガイドラインにおける「取引」の意義と基本的に一致している。問題は、OECD 移転価格ガイドラインが私法上の取引に商業的合理性が認められない場合に限定して認めている取引の再構成であり、次に検討する。

第2項 取引の再構成

OECD 移転価格ガイドラインは、例外的に、私法上の取引を「現実的に利用可能な選択肢」に基づき再構成する可能性があるとしている。この再構成を我が国で実施する場合、その方法は二つある。つまり、①私法上の取引を税務上無視する方法(税務上の否認)と②私法上の取引の内容自体を真実の法律関係に基づいて再認識する方法(いわゆる私法上の否認)である。こ

³⁵⁰ 中里実「「租税法と私法」論再考」『税研』114号 2004年、76頁。

³⁵¹ 金子宏「租税法と私法」『租税法研究』6号 1978年、31頁。

³⁵² 立法が行われる場合、「取引」は税法固有の概念となる。

のうち、①については、税務上の否認を認める学説³⁵³とこれを認めない学説³⁵⁴があり、過去の裁判ではそれぞれの学説を支持する判決が出ているが、近時、税務上の否認はその税務上の根拠規定が必要であるとする説が有力となっている。本論文もこの説を支持し、根拠規定がない限り、税務上の否認はできないと判断する³⁵⁵。

なお、租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項³⁵⁶では、独立企業間価格は、取引の区分に応じて定める各独立企業間価格算定方法から、取引の内容及び国外関連者の果たす機能その他の事情を勘案して、国外関連取引が独立企業間で通常の条件で行われるとした場合の対価を算定するために最も適切な方法を選定することにより算定するとしている。この「通常の条件で行われる」という文言の中の「条件」が価格以外を含むと解釈するのであれば、OECD 移転価格ガイドラインと同様に、国内法が国外関連取引の再構成を認めていると解釈することができる。一方、「条件」が価格だけを意味するのであれば、再構成が認められているとは解釈できない。ここでいう「条件」が何を指すのか法令では定めがない。我が国の移転価格税制が OECD 移転価格ガイドラインの内容と整合することを鑑みれば、この条件は OECD 移転価格ガイドラインの条件と同義であると解すべきかもしれない。その場合、第 2 章で述べたように、価格以外に、資産又は役務の内容、機能、リスクの配分関係等が含まれる。また、「条件」の意味を借用概念として租税法以外の分野での用法で解釈する場合も、「条件」は価格以外の要素を含むと解するのが自然

³⁵³ 租税負担の公平性の観点を重視する立場から、いわゆる「実質主義」に基づき、租税回避行為を税務上否認できるとする説である。例えば、田中二郎教授がこの説を唱えている。

³⁵⁴ 租税法主義の目的である法的安定性を重視する立場から、租税法の規定がない限り、租税回避行為を税務上否認することはできないとする説である。例えば、金子教授はこの説を唱えている。

³⁵⁵ 居波氏も、OECD 移転価格ガイドラインにおける再構成の問題について、我が国では商業的合理性や経済的実質に基づき関連者間取引を否認することは困難であると述べている（居波邦泰「国際的事業再編に対する課税に係る問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務－73 の重要課題』2011 年大蔵財務協会、908-909 頁）。

³⁵⁶ 原文では、「前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう。」となっている。本規定の内容は、平成 23 年度の税制改正で変更された。「通常の条件」という文言は、税制改正で追加されたものである。

である。しかしながら、従来の租税特別措置法の条文では価格以外の「条件」について言及していなかったこと及び価格以外の要素を「条件」に含めることは法律の趣旨の大きな変更を意味しそれは詳細に規定されて然るべきであるが特に明らかにされていないことを鑑みると、上記規定が価格以外の「条件」の再構成を認めると解釈することは違和感を禁じ得ない。また、再構成が認められるとしても、どのように再構成するのか明らかでない。前章で述べたように、「取引」の再構成の方法について OECD 移転価格ガイドラインを参照するとしても、「現実的に利用可能な選択肢」といった不明確な概念を採用することは、課税要件明確主義の観点から問題がある。その内容は立法により明確化すべきであろう。本論文では、上記規定は国外関連取引の再構成を認める趣旨であるとも解釈できるものの、その内容が不明確であることから、この文言を根拠規定とする関連者間取引の再構成はできないと解釈する。

次に、②について、このアプローチを用いること自体は、少なくとも一般論としては、税法上の問題はないとする結論で一致している。しかし、税務当局がどの程度真実の法律関係を認定又は解釈することができるかという点については意見が分かれている。納税者の主張に関わらず税務当局による事実認定が可能であるとする説と納税者の主張する法律関係が誤りないし仮装でない限りそのような認定又は解釈はできないとする説が対立している。私法上の否認の対象となる取引は、契約自体が真実存在しないもの（第 1 類型）、契約が虚偽表示により無効であるもの（第 2 類型）及びそれ以外のもの（第 3 類型）に区分される³⁵⁷。このうち、第 1 類型及び第 2 類型については、立証の問題はあるものの、そのような取引が無効であることは私法上も明らかであり、論争の対象ではない。また、OECD 移転価格ガイドラインの再構成とは関連がない。問題は、第 3 類型である。私法では、契約の成立は、当事者の効果意思に基づき表示意思が形成され、これが外部へ表示され、表示された意思が合致する、というプロセスを経ると説明されている³⁵⁸。契約が有効に成立しても、当事者が定めなかった契約条件を事後的に補う必要が生じる。また、当事者がある事項について合意していても、合意内容が不明確で意味がはっきりしな

³⁵⁷ 占部裕典「租税回避に対する新たなアプローチの分析」『税法学』546 号 2001 年、28 頁。

³⁵⁸ 内田貴『民法 I 第 4 版 総則・物件総論』東京大学出版会 2008 年、46-47 頁。

い場合もある。このようなとき、契約の解釈によって契約内容を確定することになる³⁵⁹。この契約の解釈は、基本的には当事者により、争いがある場合には裁判官によって行われる³⁶⁰。契約の解釈を税務当局が行うことについて、これを肯定する説と否定する説が対立している。

肯定説は、中里教授及び今村教授が主張している。それらは契約当事者の真実の効果意思に基づき取引を認識しようとするものである。中里教授は、取引の私法上の効力が無効となる場合は相当限定されているとしつつ³⁶¹、租税法においても、他の法分野におけると同様に、当事者の表示をそのまま尊重して法律関係を考えるのではなく、私法上の事実認定・契約解釈の原則に従い、あくまでも当事者の私法上の真の合意内容(真の法律関係)に即して課税関係を考えていくべきであると述べている³⁶²。私法上の真の合意内容の認定に当たっては、取引が何らかの事業上の利益をもたらす可能性、権利とリスクの移転、金員の支払の真実性、支払の対価性及び取引の当事者の役割等を考慮するべきであると述べている³⁶³。今村教授は、租税法における契約の解釈は民法上の解釈と異なるところはないとした上で³⁶⁴、当事者に租税回避目的がある場合には、それが真実の法律関係を判定する上で重要な間接事実になると述べている³⁶⁵。私法上の取引の目的がすべて租税回避であるか、又は事業目的(租税回避以外の目的)よりも租税回避目的の方が大きい場合、当事者の主張する法律関係が真実の法律関係と異なるとする推認が働く述べている³⁶⁶。

否定説は、谷口教授、占部教授、大淵教授、金丸氏及び岡村教授が主張している。谷口教授は、法実質主義は、私法の分野では私的自治の原則からの要請であろうが、租税法の分野では、そのような私法に従って形成された法律関係に準拠して課税関係を形成すべきであるという、私的關係準拠主義を前提にして成り立つ考え方であり、課税要件事実の認定については、論理

³⁵⁹ 同上、269-270 頁。

³⁶⁰ 同上、269-270 頁。

³⁶¹ 中里実「「租税法と私法」論再々考」『税研』115 号 2004 年、84 頁。

³⁶² 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上)」『ジュリスト』No.1169 1999 年、125 頁。

³⁶³ 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(下)」『ジュリスト』No.1171 2000 年、91-92 頁。

³⁶⁴ 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」『税理』Vol.43、No.3、2000 年、208 頁。

³⁶⁵ 同上、208-209 頁。

³⁶⁶ 同上、209-211 頁。

的には、課税の基礎となる私法上の法律関係をまず専ら私法の観点から認定し、その上でそれをそのまま課税要件事実として受け入れる、というような判断構造が観念されるべきであって、租税法独自の価値判断が混入する予定はないと述べている³⁶⁷。また、今村教授の租税回避目的を重視する見解を「租税回避目的混入論」であって認められないと述べている³⁶⁸。占部教授は、契約の意味についての解釈は当事者の間で争いがある場合にのみ許されるのであり、税務当局がそのような作業を行うことは原則として許されないと述べている³⁶⁹。大淵教授は、私的自治の原則における法形式の選択可能性という点を考慮し、納税者の選択した、ある法律行為を経済的成果が同一の他の法律行為に置き換えて納税者に有利又は不利となる税法規定を適用することについては、納税者にとって有利となる取扱いの場合に限り、許容されると述べている³⁷⁰。金丸氏は、契約の成否及び解釈のいずれについても租税法独自の価値判断が介入する余地はないとし³⁷¹、租税回避目的がある法律行為についてもそれを無効とする理由はないと述べている³⁷²。岡村教授は、米国のように、課税要件規定を民事法に依拠しない完結的なものに作り直す必要があると述べており³⁷³、私法上の法律行為をそのまま税法上の事実認定に用いること自体に問題があると指摘している。しかしながら、現行の制度がそのようになっていない以上、米国のような実質主義を導入することは租税法律主義の観点から問題があると述べている³⁷⁴。

肯定説は、私法上の取引における真実の事実認定について新しい提案を行っており、それは傾聴すべきである。しかしながら、私法上の取引に関する事実認定を行っているにも関わらず、私法のルールではなく税法独自の観点を持ち込んでいるとする否定説の指摘は適切であろう。

³⁶⁷ 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造－外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として－」『租税法研究』32号 2004年、62－63頁。

³⁶⁸ 同上、64-65頁。

³⁶⁹ 占部裕典「租税回避行為論再考－外国税額控除枠の利用にかかる法人税更正処分等取消請求控訴事件を素材として－」『税法学』548号 2002年、28－29頁。

³⁷⁰ 大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界～最近の課税事例にみる混迷化の本質～」『税理』Vol.44 No.4 2001年、49頁。

³⁷¹ 金丸和弘「フィルムリース事件と「事実認定による否認」」中里実、神田秀樹編著『ビジネス・タックス』有斐閣 2005年、411-413頁。

³⁷² 同上、416頁。

³⁷³ 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」『税法学』543号 2000年、26-27頁。

³⁷⁴ 同上。

それは実質的に税務上の否認を行うことと同義である。したがって、本論文は、否定説を支持する。否定説にも問題がないわけではない。岡村教授による、そもそも私法上の取引をそのまま税法の事実認定に用いること自体に問題があるとする指摘は、極めて適切である。特に、関連者間での契約は、OECD 移転価格ガイドラインも指摘するように、通常の第三者間では有り得ないような条件が設定され易いという問題があることに留意する必要がある。租税公平主義³⁷⁵の観点から、そのような租税法上の不備を放置しておくことは、許されない。岡村教授が主張しているように租税法の仕組みを根本的に変更するか否かは検討が必要であるが、少なくとも立法を行い、租税回避を防止することが必要である。

なお、金子教授は、「納税者が行ったと主張する、税負担の免除・軽減をもたらす私法上の行為ないし取引が、私法上の真実の法律関係に合致しているように見える場合であっても、疑問のある場合には私法上の真実の法律関係に立ち入って、その行為が本当に行われたか否か、行われなかったとした場合に真実にはどのような行為が行われたのかを認定しなければならないことはいうまでもない」と述べている³⁷⁶。ただし、何が真実の法律関係であるかの認定はきわめて慎重に行われるべきであるとも述べている³⁷⁷。肯定説・否定説のいずれを支持しているわけでもないが、私法上の否認について消極的であることが窺われる。

以上より、現在の我が国の国内法では、OECD 移転価格ガイドラインが例外的に認める私法上の取引の再構成は許されないと解釈する。しかしながら、我が国の国内法は OECD 移転価格ガイドラインに国内法を整合させる義務があり、これと乖離した状態をそのまま放置することも許されない。

³⁷⁵ 「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」をいう（金子宏・前掲注（15）、78 頁）。租税公平主義は、租税法律主義と並ぶ、租税法の全体を支配する基本原則である（金子宏・前掲注（15）、69 頁）。

³⁷⁶ 金子宏・前掲注（15）、122 頁。

³⁷⁷ 同上、122-123 頁。

第3項 事業再編における取引の特定

我が国の国内法における「取引」は、私法上の契約を意味しており、基本的に OECD 移転価格ガイドラインにおける「取引」概念と一致する。したがって、事業再編が機能、資産又はリスクの再編であるという前提において「取引」を特定する場合、第2章における結論と同様に、①何らかの価値あるもの（資産）の移転及び②既存の契約の終了又は実質的な再交渉が該当することになる。一方、関連者間で契約が締結されことなく事業再編が行われる場合、「取引」は特定されない。第2章でも指摘したように、私法上の形式を仕組むことにより、移転価格税制の適用を免れた上で事業再編を行うことができる。例えば、内国法人がある製品の製造機能を国外関連者である別の製造者へ移転する場合において、顧客との契約を解除し、新たに国外関連者と顧客が契約を結ぶというスキームを仕組むとき、内国法人において製造機能の移転に伴う損失が発生しそれを自ら負担したとしても、関連者間での取引は存在せず、当該内国法人と顧客との間、つまり独立企業間での取引だけが存在することとなり、移転価格税制を適用できない。契約書が交わされていないにもかかわらず、それ以外の証拠資料から当事者間での申込みと承諾があったと推定される場合、契約が成立する。したがって、「取引」の実態を仮装・隠蔽するような形式については、事業再編における事実を精査することで解決できる。関連者間での「取引」の存在を認定できない場合でも、PE の存在を認定できれば、課税が行われる可能性がある。しかしながら、関連者間で契約が成立したことを示す事実が存在しない場合、「取引を認定することはできず、移転価格税制は適用されないことになる。なお、移転価格税制の適用を免れるために独立企業を経由して取引を仕組むスキームに対しては、租税特別措置法第66条の4第5項³⁷⁸、租税特別措置法施行令第39条の12第9項³⁷⁹及び第10項³⁸⁰がその防止規定として置かれて

³⁷⁸ 「法人が当該法人に係る国外関連者との取引を他の者（当該法人に係る他の国外関連者及び当該国外関連者と特殊の関係のある内国法人を除く。以下この項において「非関連者」という。）を通じて行う場合として政令で定める場合における当該法人と当該非関連者との取引は、当該法人の国外関連取引とみなして、第一項の規定を適用する。」となっている。

³⁷⁹ 「法第六十六条の四第五項 に規定する政令で定める場合は、同項 の法人と同項 の非関連者（以下この項及び次項において「非関連者」という。）との間の取引の対象となる資産が同条第五項 の当該法人に係る国外関連者に販売、譲渡、貸付け又は提供されることが当該取引を行つた時において契約その他によりあらかじめ定まつている場合で、かつ、当該販売、譲渡、貸

いるものの、この規定の対象は、資産の取引に限定されている。機能やリスクは、資産ではないため、現行の規定の対象外となる。

何らかの価値あるもの（資産）の移転及び既存の契約の終了又は実質的な再交渉は、一つの私法上の契約において発生する可能性があるものの、それぞれ独立しており、税務上も個別の取引として取り扱われることになる。

契約の内容は、基本的には、当事者間で作成された契約書に基づいて特定することになるが、常に契約書が作成されるとは限らない、契約書が作成されなかったとしても、当事者の意思の一致があれば契約は成立する。意思の一致の認定は、契約書以外の何らかの証拠資料によって行われる。逆に、契約書が作成されたとしても、その証拠としての価値（証明力）に問題があり、他の資料の証明力の方が高い場合は、他の資料に基づき契約の認定が行われる。証拠資料が存在する場合、特段の事情がない限りその記載どおりの法律行為がなされたものと認定することは可能であるとされている³⁸¹。このような契約内容特定のアプローチは、OECD 移転価格ガイドラインの規定と整合している。資産の移転及び既存の契約の終了又は実質的な再交渉について具体的な「取引」を特定するためには、当事者が作成した契約書に依存するだけでは不十分であり、証拠資料を解釈する必要がある³⁸²。そのためには、第 2 章において検討したように、資産や損失の定義が必要である。また、「取引」に係る所得の期間配分を決定するためには、資産の「移転」が「譲渡」に該当するのか、又は「使用許諾」に該当するのか特定することも重要であ

付け又は提供に係る対価の額が当該法人与当該国外関連者との間で実質的に決定されていると認められる場合及び同項の当該法人に係る国外関連者と非関連者との間の取引の対象となる資産が同項の法人に販売、譲渡、貸付け又は提供されることが当該取引を行った時において契約その他によりあらかじめ定まっている場合で、かつ、当該販売、譲渡、貸付け又は提供に係る対価の額が当該法人与当該国外関連者との間で実質的に決定されていると認められる場合とする。」となっている。

³⁸⁰ 「法第六十六条の四第五項の規定により国外関連取引とみなされた取引に係る同条第一項に規定する独立企業間価格は、同条第二項の規定にかかわらず、当該取引が前項の法人と同項の当該法人に係る国外関連者との間で行われたものとみなして同条第二項の規定を適用した場合に算定される金額に、当該法人与当該国外関連者との取引が非関連者を通じて行われることにより生ずる対価の額の差につき必要な調整を加えた金額とする。」となっている。

³⁸¹ 占部裕典「最近の裁判例にみる「租税回避行為の否認」の課題－実体法的・証拠法的視点から－」『税法学』553号 2005年、286頁。

³⁸² 特別な税法上の規定がない限り、私法上の通常の解釈をするべきであり、税法独自の解釈を持ち込むことは許されない。

る。そこで、我が国の国内法における資産概念、損失に関する取扱内容及び「譲渡」と「使用許諾」の区分について考察する。

第4項 資産概念

移転価格税制に限らず、我が国の法人税法には資産の意義に係る規定が存在せず、その構成要素である棚卸資産、固定資産、繰延資産、有価証券等が列挙されるに留まっている。法人税法が依拠する「公正なる会計慣行」の中心である企業会計原則や財務省規則においても資産自体の意義は定義されていない³⁸³。移転価格税制では、有形資産については規定が置かれていないが、無形資産については措置法通達に定めがあり、著作権、工業所有権等（工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの）のほか、顧客リスト、販売網等の重要な価値のあるものを含むとされている³⁸⁴。ここで、無形資産としての「重要な価値」を有するかどうかは、国外関連取引の内容や法人及び国外関連者の活動、機能及び市場の状況等を十分に検討することにより判断される³⁸⁵。つまり、「重要な価値」を有するものは何でも無形資産に該当する可能性がある。問題は、「重要な価値」をどのように定義するかということであるが、その点についての定めはなく、その解釈を巡って税務当局と納税者の間で見解の相違が生ずる可能性がある。

資産の意義に係る学説も分かれている。金子教授は、所得税法上の資産について、「譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれる」と述べている³⁸⁶。ここでは、資産は、財産に係る権利、つまり私法上の権利として捉えられている。一方、中里教授は、資産とは、「投資（＝現在

³⁸³ 本庄資「有形資産取引に関する移転価格税制の課税問題」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』2010年 大蔵財務協会、711頁。ただし、武田教授は、会計学における「資産に共通する本質は、将来の期間に利用し得る価値を表しているという点にある」と指摘している（武田隆二『最新 財務諸表論 <第8版>』中央経済社 2002年、247-248頁）。

³⁸⁴ 租通 66 の 4(3)-3。その内容は、OECD 移転価格ガイドラインと同等である。

³⁸⁵ 参考事例集 事例 10。

³⁸⁶ 金子宏・前掲注(15)、219頁。ただし、この解釈を移転価格税制をも含む租税法一般について適用できるか否かは明らかにされていない。

の支出)の見返りとして、将来のキャッシュフローをもたらすもの³⁸⁷」であるとしている。さらに、経済理論的に考えた場合の無形資産の本質についての考え方は有形資産と同様であるとした上で、「資産があるから所得が生ずる(stock が flow を産み出す)のであり、無形資産も所得を産み出す資産である。無形資産は、それを保有する企業に対して、それが無い場合よりも多くの所得をもたらす。逆に、より多くの所得が産み出されることにより、無形資産の存在も確認できる」と述べている³⁸⁸。ここでは、資産は、経済学上の概念として捉えられている。資産は投資の見返りであり、キャッシュ・フローをもたらすものであり、逆にキャッシュ・フローがもたらされていることから資産の存在を確認できるとする中里教授の説は、上述の移転価格事務運営要領に述べられている「重要な価値のあるもの」という規定内容と整合する³⁸⁹。

金子教授の説は、資産を私法上の権利として捉えている点で明快であるが、移転価格税制の国内法の規定とは必ずしも整合しない(例えば、顧客リスト、販売網などは私法上の権利に該当しない)。移転価格税制上の「資産」の意義は、私法上の権利の概念よりも広く定義される必要がある。一方、中里教授の説は、移転価格税制の規定に整合しており、一般的な定義としては妥当であるとする。当然のことながら、この定義だけでは内容が抽象的であり、課税要件明確主義の観点から問題があるため、これを補足する規定が必要である。

³⁸⁷ 中里実「移転価格課税と経済理論：実務における経済理論の利用可能性」中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久編著『移転価格税制のフロンティア』有斐閣 2011 年、36 頁。

³⁸⁸ 同上。

³⁸⁹ このように、資産の概念を経済学的に捉える見解に対しては、批判がある。岩倉教授は、現在の租税特別措置法通達及び事務運営要領の定めは、非常に広範な資産を「無形資産」とし、課税当局が抽象的な把握を行うことを許容しかねず、また、企業が超過収益を上げている場合に、それが無形資産以外の要因(例えば為替変動その他の外的な要因)によるものであるにも関わらず、無形資産によるものとして課税が行われてしまう可能性がある」と指摘している(岩倉正和「移転価格税制—無形資産の扱いを中心に」金子宏編『租税法の発展』有斐閣 2010 年、702 頁)。これに対して、無形資産の定義を明確に定めることは困難であり、また意味もないとする見解もある(飯守一文「無形資産に関する移転価格税制の課税問題」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年、731 頁)。租税法主義の一つである課税要件明確主義は、税務当局の裁量による課税を許容する不確定概念を用いてはならないとしており、岩倉教授が指摘するとおり、現行の租税特別措置法通達や事務運営要領による資産の定義は課税要件明確主義に必ずしも整合していないと考えられる。資産の定義を明確にすることが困難であるとしても、その具体例を詳細に示す必要がある。具体例の内容は必要に応じて都度更新するとしても、取引が行われた時点において例示にないものについて資産として認定することは許されない。

金子教授、中里教授のいずれの説に依拠するにせよ、それらの説のいずれかを税法に反映させる必要がある。本庄教授は、移転価格税制において、資産の意義を、経済学的な借用概念として捉えるのか、私法・企業会計上の借用概念として捉えるのか、又は税法上の固有概念として捉えるのかを明確にすることが税務執行上必要であると述べている³⁹⁰。ご指摘のとおり、もはや借用概念に依存することは限界に来ており、税法上の資産概念の定義が必要であると考え

る。

次に、資産の帰属の認識について検討する。第2章でも述べたように、資産がそもそも誰に帰属するのが明らかでなければ移転自体を認識できない。

無形資産に関する移転価格事務運営要領では、「無形資産の使用許諾取引等について調査を行う場合には、無形資産の法的な所有関係のみならず、無形資産を形成、維持又は発展（以下「形成等」という。）させるための活動において法人又は国外関連者の行った貢献の程度も勘案する必要があることに留意する。なお、無形資産の形成等への貢献の程度を判断するに当たっては、当該無形資産の形成等のための意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において法人又は国外関連者が果たした機能等を総合的に勘案する。この場合、所得の源泉となる見通しが高い無形資産の形成等において法人又は国外関連者が単にその費用を負担しているというだけでは、貢献の程度は低いものであることに留意する。」³⁹¹と規定されている。

この条文の中の「無形資産の形成等のための貢献」については、これを経済的所有とする解釈が存在する。羽床教授は、平成13年6月に移転価格事務運営要領が発遣された直後の論文において、この規定は無形資産について経済的所有権を認めたものであると述べている³⁹²。山川氏も、我が国の税務当局は、無形資産の所有権について、法的な所有関係のみならず、経済的所有権を認識する必要があるという考え方を取っていると述べ、さらに、無形資産を法的に所有しない者が無形資産への重要な経済的貢献を行った場合、移転価格課税の文脈上は経済的

³⁹⁰ 本庄資・前掲注(383)、712-713頁。

³⁹¹ 事務運営指針 2-12。

³⁹² 羽床正秀「移転価格事務運営要領の制定について」『国際税務』Vol.21 No.8 2001年、20頁。

所有権が法的権利に優越するとも述べている³⁹³。確かに、「無形資産の形成等のための貢献」という文言は、OECD 移転価格ガイドラインの規定を念頭においたものと推測されるが、少なくとも、「経済的所有」という文言は用いられていない。移転価格事務運営要領の参考事例集では、この規定について具体的な取引事例を挙げて解説をしているが、やはり「経済的所有」という用語は使用されていない³⁹⁴。税務当局担当者によるこの規定の解説の中には、「経済的所有」という文言を使用していないものも見られる³⁹⁵。また、我が国の法制上は「経済的所有」という概念を受け入れることは難しいとする指摘もある³⁹⁶。この規定を導入した背景には、OECD 移転価格ガイドラインでの経済所有権の議論があったことを考慮すると、直接的な表現が使用されていないにせよ、この規定が経済的所有概念を定めると解するべきであるかもしれない。しかし、経済的所有という表現を用いなかったのはなぜなのか、この表現を明記することは不都合があると税務当局が判断したからなのか、という疑問点があり、そのような目的論的解釈を行うことは妥当でないと考える。経済所有概念をこの規定で定めるということであれば、直接的にそのような表現を使用する必要がある。法的所有と経済的所有の優先順位についても、山川氏は、経済的所有が優先すると述べているが、これも文言上は明確でなく³⁹⁷、規定上で明示する必要がある。現状の規定では、無形資産の生み出す所得の帰属について議論することはできても³⁹⁸、これを以

³⁹³ 山川博樹『移転価格税制－二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に－』税務研究会 2007 年、262-263 頁。

³⁹⁴ 参考事例集 13・14 参照。

³⁹⁵ 上野嘉一「「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の改正について」『国際税務』Vol.26 No.6 2006 年、33-34 頁。

³⁹⁶ 飯守一文・前掲注(389)、736 頁。

³⁹⁷ 岩倉教授は、我が国の税務当局は、無形資産の法的所有者が日本に存在するか外国に存在するかに応じて、経済的所有権の適用を使い分けるというダブル・スタンダードを用いている可能性があると指摘している(岩倉正和・前掲注(389)、704-705 頁)。

³⁹⁸ 所得の帰属を定める規定としては、移転価格事務運営要領 2-12 は、他の法人税法の規定と比べて要件が詳細であり、課税要件明確主義の観点から優れていると考える。所得の帰属について、法人税法第 11 条は、「実質所得者課税の原則」を定めているが(所得税法第 12 条等においても同様の規定が置かれている)、何を以って帰属を判定するかという点が明確でなく、学説でも「法的帰属説」と「経済的帰属説」が対立している(金子宏・前掲注(15)、160-162 頁)。このうち、「法的帰属説」が通説となっているが、法的な形式と実質をどのように峻別するのか、明確でない。法人税法第 11 条において、移転価格事務運営要領のような規定を追加で設けるべきはないかと考える。

って無形資産の経済的所有自体を特定し、取引を認識することには限界があると考える。

以上のように、我が国の国内法は体系的な資産概念を有さず、例示を置いているだけである。したがって、事業再編において例示にない資産が移転された場合、当事者がその移転について書面での取極めを定めていないときは、これを資産の移転取引として認定できない可能性がある。また、資産の認定が可能であったとしても、それを移転した者が資産の経済的所有者（真実に資産を支配する者）でありながら法的所有者でなく、法的所有者が別に存在する場合、やはり「取引」を認定できない可能性がある。

第5項 損失の定義

我が国の国内法には、OECD 移転価格ガイドラインが例示する、再編費用、転換費用及び潜在的利益その他の損失を定義する規定は存在しない。したがって、例えば、我が国の法人がその国外関連者へ機能及びリスクを移転することに伴い損失を計上した場合、どの範囲までの損失が国外関連者との「取引」において発生したのか、それと無関係な費用が発生していないかといった問題を判断する上で支障が生ずる可能性がある。特に、潜在的利益は、第2章で述べたように、極めて不確定な概念であり、OECD 移転価格ガイドライン、国内法のいずれにも定義されていない状態では、その喪失による損失を認識し、測定することは極めて困難であると考えられる。したがって、現状では、個別の事例ごとに発生した費用のうち明らかに納税者に帰属すべきでないものを特定するしかないであろう。どのような費用が明らかに納税者に帰属すべきでないかという点については、納税者の事業活動の内容、国外関連者との事業活動の状況、社会通念により判断するしかないであろう。これらの損失負担について移転価格税制を積極的に適用するのであれば、損失の意義について立法により明示する必要があると考える。

第6項 「譲渡」と「使用許諾」の判定

事業再編における資産の移転が「譲渡」されたのか、又は「使用許諾」されたのかという判断

は、「取引」が私法上の契約である以上、契約の取極めに基づき判断することになる³⁹⁹。しかしながら、関連者間でそのような取極めをしていなかった場合、契約以外の証拠に基づき判定することとなる。そのためには、これらの概念を識別する必要がある。

移転価格税制を含む法人税においては、「譲渡」又は「使用許諾」のいずれについても定義規定は置かれていない⁴⁰⁰。所得税法においても法令上の規定はないものの、判例及び学説では、「譲渡」とは、有償であるが無償であると問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念であり、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納及び現物出資等が、それに含まれるとされている⁴⁰¹。「使用許諾」(一般には「ライセンス」という用語が使われることが多い)は、特許や著作権等の知的財産の取引において頻繁に使用されており、民法上の非典型契約に含まれる。例えば、我が国の特許法は、特許権者は、その特許権について専用実施権を設定することができ⁴⁰²、他人に専用実施権を許諾できる⁴⁰³と定める。ここでは、法的な権利の使用を他人に認めることが規定されている。

それでは、「譲渡」は法的な権利の移転を伴う取引であり、「使用許諾」は権利の移転を伴わない取引であると区分することができるであろうか。上述のように、移転価格税制での資産、特に無形資産には「特許権」のような法的権利だけでなく、「ノウハウ」等の法的権利ではないものも含まれている。法的な権利に基づく整理では、「ノウハウ」等の移転はすべて「使用許諾」になってしまう。しかしながら、移転元が当該「ノウハウ」をもはや使用せず、一方移転先が永久的に使用している状態においても、「使用許諾」として取り扱うべきであるのか疑問である。

この点は立法によって明らかにするべきであると考える。

³⁹⁹ 契約における取極めが独立企業間の条件に一致していないと思われる場合であっても、我が国の現状の国内法では私法上の取引条件を再構成することは許されていないことから、それを税務上も尊重されることになる。

⁴⁰⁰ 移転価格事務運営要領では、関連者間での無形資産の使用取引は、当事者間で取極めがない場合、譲渡があったと認められるときを除き、使用許諾取引として取り扱われることとされている(事務運営指針 2-13)。したがって、「譲渡」か「使用許諾」かが明らかでない取引は、基本的には使用許諾取引として取り扱われる。しかしながら、そもそも「譲渡」の定義が明らかでないため、「譲渡」か「使用許諾」という議論に決着が着いたわけではない。

⁴⁰¹ 金子宏・前掲注(15)、219頁。

⁴⁰² 特許法 77①。

⁴⁰³ 特許法 77④。

第3款 独立企業原則の適用

第1項 国内法での独立企業原則の内容

我が国の国内法は、独立企業原則という用語を用いず、法人と国外関連者の取引価格が独立企業間価格と異なることにより生じた所得移転金額に課税する規定振りとなっている⁴⁰⁴。そのような計算は、「取引」における納税者の意図に関わらず実施される（したがって、事業再編が税務以外の商業的な目的を持つものであっても、独立企業間価格を算定しなければならない）。前述したように、その独立企業間価格は、「取引」の区分に応じて定める各独立企業間価格算定方法⁴⁰⁵から、「取引」の内容及び国外関連者の果たす機能その他の事情を勘案して、国外関連取引が独立企業間で通常の条件で行われるとした場合の対価を算定するために最も適切な方法を選定することにより算定するとされており、独立企業間価格の算定のためには適切な比較対象取引を選定する必要がある。以上の内容は、OECD 移転価格ガイドラインが定める独立企業原則と基本的に同様である。

第2項 比較対象取引の選定

我が国の移転価格税制での比較対象取引選定方法は、OECD 移転価格ガイドラインと同様であり、比較可能性を考慮の上で内部比較取引又は外部比較取引を選定することになっている。事業再編に係る比較対象取引選定の問題点は、第2章にて検討した結果と同様である。

事業再編における「取引」のうち、無形資産の移転取引や継続事業の譲渡取引については、内部比較取引がない限り、比較対象となる独立企業間の「取引」を選定することは、困難である。これらの「取引」は、その内容の独自性により類似する独立企業間での取引が限られており、かつ、継続的に売買が行われる棚卸資産取引などとは異なり、スポット的・臨時的な取引であり、入手できる情報ソースも限定されている。限られた情報から信頼性のある比較対象取引を選定

⁴⁰⁴ 租法 66 条の 4①。

⁴⁰⁵ いわゆる「寄与度利益分割法」（租令 39 の 12⑧ーロに規定する独立企業間価格算定方法）を除き、すべての独立企業間価格算定方法は比較対象となる独立企業間の取引に基づき独立企業間価格を算定することになっている。

することは、困難である。

事業再編により生じる損失の負担について、公開情報から、第三者間の負担割合についての実在する情報を入手することは、困難である。実在する取引についての情報が入手できない場合、関連者間取引と同様の契約の条件変更によって何らかの損失が取引の一方の者において発生した状況における補償額を推定し、これを比較対象取引とすることになる。我が国の国内法では、実在する「取引」から独立企業間価格を参照できない場合、合理的方法で独立企業間を算定することは認められている⁴⁰⁶。OECD 移転価格ガイドラインに規定されている補償の有無を判断する二つの方法（現実的に利用可能な選択肢による方法、商事法又は判例による方法）のうち、前者は我が国の国内法には定めがなく、これを用いることはできないと考えられる。そこで、契約の終了や変更において何らかの損失が発生した場合、私法上のルールに照らして補償が生じるかどうか以下検討する。

契約はその継続性及び期間により、①単発的契約、②継続的契約で期間の定めのあるもの、③継続的契約で期間の定めのないものに区分される。①は契約の履行により、②は期間満了により、③は解約申入れにより終了する。①を終了させることについては特に問題がない。継続的取引関係を終了させることは、本来は自由であり、契約の終了によって契約の当事者において何らかの費用が発生したとしても補償が生じることはない。しかしながら、不動産賃貸借契約⁴⁰⁷のように、正当な事由なしに更新を拒絶したり解約の申入れを行うことを禁ずる規定が置かれるものもあり、契約の継続性への要請が配慮されている。一般の商取引においても、継続的取引関係の解消は、一方の当事者の死活問題であり、これを認めなかった判決もある⁴⁰⁸。また、我

⁴⁰⁶ 例えば、租税特別措置法第 66 条の 4 第 2 項に定められる「基本三法に準ずる方法」を用いて独立企業間価格を算定する場合、市場取引相場等の指標（それは必ずしも実際にこの価格で取引が独立企業間で行われていることを意味しない）を比較対象取引とすることが認められている。

⁴⁰⁷ 借地借家法第 6 条は、正当の事由があると認められる場合を除き、更新拒絶ができないとしている。

⁴⁰⁸ 札幌高裁判決昭和 62 年 9 月 30 日。この事件では、3 カ月前に通知すれば総代理店契約の更新拒絶を認めるとする約定が当事者間であったにも関わらず、「契約を存続させることが当事者にとって酷であり、契約を終了させてもやむを得ないという事情がある場合」でなければ更新を拒絶できないと判示された。

が国の民法では権利の行使及び義務の履行においては信義則に従うこととされており、これに反する契約の更新拒絶又は解約の申入れは無効となる可能性がある⁴⁰⁹。ただし、どのような場合に無効となるのか、特に商取引については明らかでない。

契約の取極めは基本的に守られなければならないが、契約締結時の事情がその後大きく変化したことにより当初の契約内容のままで履行させるのでは公平に反する場合、契約改訂が認められることがある(事情変更の原則)⁴¹⁰。事情変更とは、履行が不能ではないが、契約通り履行させることが公平に反すると感じられるような事態が後発的に生ずることであり、その要件としては、①予見しえない事情の変更、②事情変更が当事者の責めに帰することができない事由に基づくこと、③契約通りの履行を強制することが信義則に反することが挙げられる⁴¹¹。法律が実質的に事情変更の原則を取り込んだ例は、借地借家法などに見られる。また、当事者が契約の中に、事情変更に備えた特約を加える場合もある。しばしば見られるのは、建設請負契約や国際取引においてである⁴¹²。ただし、我が国の最高裁は、事情変更の原則の適用には厳格な態度を取っており、適用肯定例は下級審に限られている⁴¹³。事業再編は、例えば急激な為替レートの変動等の要因により、従来の場所では事業の継続ができない場合に実施されることがある。この場合、事業を行う場所の変更を望む側にとっては契約を変更する十分な理由があろうが、相手方の事情も考慮する必要もあり、契約の継続が公平を欠くとは言い切れないであろう。

以上のように、私法では契約の終了又は変更の有効性は、当事者の間の信義則、公平その他の観点から判断され、一義的にこれを決定することは困難である。契約の終了又は変更により生じる損失の補償は、契約の終了又は変更が私法上有効か否かに依存する。有効である場合、損失負担をその相手方に求めることは期待できないであろう。一方、無効であれば、そのよ

⁴⁰⁹ OECD 移転価格ガイドラインが例示する、相手に長期契約を前提で設備投資をさせながら、途中で契約解約の申入れをするケースは、信義則上の問題が存在するかもしれない。

⁴¹⁰ 内田貴『民法Ⅱ 第3版 債権各論』東京大学出版会 2011年、75-78頁。

⁴¹¹ 同上。

⁴¹² 同上。例えば、石油製品については、原油価格の変動を考慮し、価格の変更が契約で定められる商習慣が見られる(あずさ監査法人編『業種別アカウンティング・シリーズ5 商社の会計実務』中央経済社 2010年、188頁)。

⁴¹³ 内田貴・前掲注(410)、75-78頁。

うな損失は債務不履行による損害によるものとして取り扱われる。民法は、損害額を相手方に請求することを認めている⁴¹⁴。

以上のように、事業再編における契約の終了又は変更により生ずる損失の負担について、実在する独立企業間の取引から情報を入手することは困難であり、また、私法のルールに照らしてその補償額を合理的に算定することで比較対象取引を選定することも困難である。

第3項 独立企業間価格算定方法の選定

我が国の移転価格税制では、独立企業間価格算定方法は、まず棚卸資産取引に係る算定方法と棚卸資産以外の取引に係る算定方法に分けられる⁴¹⁵。棚卸資産取引に係る算定方法は、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④基本三法に準ずる方法、⑤利益分割法、⑥取引単位営業利益法及び⑦⑤又は⑥の方法に準ずる方法が含まれる⁴¹⁶。棚卸資産取引以外の取引に係る算定方法は、上記①から⑦の方法と同等の方法とされており⁴¹⁷、その内容は同様である。事業再編においては、資産の移転取引又は既存の契約の終了又は実質的な再交渉が行われることとなるが、これらの取引のうち有形資産取引以外の取引については、上述の独立企業間価格算定方法のいずれを選定するのか明らかでない。

無形資産は、一般的に市場で取引される対象ではなく⁴¹⁸、市場価格やその販売に係る利益に関する情報を入手することは困難である。上述の独立企業間価格算定方法は、独立企業間の取引における価格又は取引に係る利益に関する情報を利用するものであり、無形資産の価値評価に適していない。利益分割法は、そのような情報を入手できない場合でも適用可能であるが、関連者間取引における無形資産に帰属する合算利益を算定できることが前提条件となっている。そのような帰属計算について、我が国の国内法は何も定めを置いていない。移転価格事務運営

⁴¹⁴ 民法 415。

⁴¹⁵ 租法 66 の 4②一。

⁴¹⁶ 租法 66 の 4②、租令 39 の 12⑧一、二、三及び四。

⁴¹⁷ 租法 66 の 4②二。

⁴¹⁸ 無形資産には、販売目的のソフトウェア等(これは棚卸資産に該当する)も含まれるが、移転価格税制において重要であるのは、販売目的でない無形資産である。

要領の参考事例集は、個々の取引における独立企業間価格の算定についての具体的な指針を定めるものであるが、無形資産の価値評価自体については何も規定していない。継続事業の移転についても同様のことが言える。

契約の終了又は変更により生じる損失の負担についても独立企業間での取引を選定することは困難であり、私法上の取扱いについても一義的には定まらないことは前述した。また、仮に、比較対象取引が選定できる場合でさえ、いずれの独立企業間価格算定方法を使用することになるのか明らかでない。すなわち、比較対象取引における損失負担額を参照することが、価格を直接比較する独立価格比準法と同等の方法に該当するのか、又はコストに対する利益(利益が生じない場合も含む)を比較する原価基準法と同等の方法に該当するのか、明らかでない。

以上のように、事業再編における取引は、我が国の移転価格税制が従来想定していた範囲を超えており、既存の独立企業間価格算定方法で独立企業間価格を算定することは困難である。新しい立法が必要である。

第4款 アドビ事件の検討

以上の検討結果に基づき、アドビ事件での事業再編としての面について検討する。この事件が我が国の数少ない移転価格課税に関する税務訴訟の一つであることやその概要については既に述べたが、機能の海外移転に対する移転価格税制の適用可能性について具体的に検討する。

日本法人アドビは、平成10年12月1日から平成11年11月30日までの事業年度では、その米国親会社より、日本国内で販売されたプロフェッショナル向けコンピューター用グラフィックソフトウェア製品及びそのその他のソフトウェア製品を仕入れ、販売していた。この事業年度において、アドビは10%程度の利益を得ていたとされている。翌年の平成11年12月1日から平成13年11月30日までの2事業年度においては、米国親会社がケイマン諸島に設立した Limited Partnership(ケイマン LP)が日本で販売活動を行うこととなり、アドビはその販売された製品についての販売促進及びマーケティング支援等の役務提供を行い、役務の原価に1.5%の利益を

加えた金額を対価として受け取るようになった。資本関係も変更されており、アドビは上述のケイマン LP が 100% 保有するオランダ法人の 100% 子会社となっていた。平成 13 年 12 月 1 日からはケイマン LP が清算され、代わりに新たなアイルランド法人が上述の米国親会社により設立され、アイルランド法人が日本国内での販売を行うことになった。アドビは、このアイルランド法人に対してケイマン LP に対するものと同様の役務を提供した。

以上のように、アドビの機能は、再販売から役務提供へと変更されている。事業再編に対して移転価格税制を適用するためには、まず、いかなる資産の移転があったか、関連者間での契約の実質的な再交渉によりアドビに損失は生じなかったかという観点からの検討が必要である。

まず、資産の移転であるが、有形資産についてはアドビの事業再編時点でアドビが在庫として保有していたソフトウェアがケイマン LP へ移転したと推測される。事業再編後にアドビが在庫を保有していたか否かについて判決は明示していないが、税務当局が更正処分を行うに際して採用した比較対象取引として在庫保有リスクが小さいものが選定されていることから、事業再編後は在庫を保有していなかったのではないかと考えられる。いずれにしても、在庫の移転については争点となっていないことから、適切な対価で移転されたものと推測される。アドビより国外関連者へ移転された無形資産として考えられるものは、「顧客リスト」又は「販売網」である。これらは、租税特別措置法通達 66 の 4(3)-3 において、無形資産の例として挙げられている(ただし、事業再編が行われた平成 11 年 12 月 1 日時点ではこの通達は規定されていなかった)。アドビが再販売会社として顧客網を形成し、それをケイマン LP に移転したのであれば、その移転の対価につき移転価格税制を適用する余地がある。ただし、事業再編が行われた当時は顧客網が無形資産に含まれるとする規定はなく、その移転を「取引」として認定することは困難であったと考えられる。

次に、事業再編による損失の発生については、アドビは、関連者との取極めにより、再販売者から役務提供者となったものの、その活動⁴¹⁹は再販売者としての活動とほとんど差異がなく、再

⁴¹⁹ 判決文では、①既存のアドビ製品の販売促進及び新規のアドビ製品の紹介及び説明のために、卸売業者を訪問して顧客等を誘導し、②アドビ製品のマーケティング費用を負担し、マーケテ

編費用や転換費用は生じていないと推測される。一方、販売機会の喪失、つまり潜在的所得の喪失については、アドビと米国親会社との間で再販売についてどのような契約が締結され、その中で契約期間や途中での契約条件の変更についてどのような取極めがあったのか、それを変更したことについて私法上どのように取り扱われるか検討することになる。私法においても契約の継続性は要請されているところであり、信義則に反するような契約の解約又は変更の申入れは許されない場合がある。しかしながら、高い利益を上げていたとはいえ、リスクも大きい事業から利益率が低い安定した事業へと契約条件を変更することが信義則に反すると言えるかどうか難しいところであり、仮に反するとしても私人間で争いがない事項について税務当局が認定を行うことは税務上の否認を行うことと同じであり、問題がある。

独立企業間価格の算定についても解決すべき問題がある。顧客リスト、販売網、潜在的所得に係る独立企業間価格をどのように算定するか、平成 11 年 12 月時点では(現在も)、十分な税務上の規定は存在しない。その状況で税務当局が価値評価を実施することはほぼ不可能であったと考えられる。

税務当局は、事業再編自体について課税することは見送り、事業再編後の役務提供取引に課税対象を絞ったと推測される。以上の検討は、居波氏の指摘と整合する。

第3節 相手国課税に対する対応的調整

第1款 対応的調整と相互協議

本節では、我が国の内国法人とその国外関連者が事業再編を行い、それに対して国外関連者の所在地国が移転価格課税を行った場合での対応的調整について検討する。対応的調整とは、「二国間による利益の配分を一貫したものとするため、当初の課税国の税務当局によって行われた第一次調整に対応して、他方の国の関連者の租税債務に対してその国の税務当局によ

イング資料を作成し、マーケティング活動を行い、③本件国外関連者による日本でのアドビ製品の販売促進及び宣伝活動を支援し、④卸売業者、ディーラー及びエンドユーザーに対しアドビ製品のトレーニングコースを提供し、⑤顧客に対しサポートサービスを提供するなどの役務提供行為を行ったと記載されている。

り行われる調整」⁴²⁰、つまり移転価格課税により生ずる国際的な二重課税を排除するための調整である。クロス・ボーダーでの関連者間取引について取引の当事国の一方が移転価格課税を行うと国際的な二重課税が発生する。例えば、我が国の内国法人が、そのドイツ子会社に対して製品を販売し、ドイツ子会社が、当該製品をドイツで販売するとしよう。内国法人は、ドイツ子会社へ製品を 100 で販売し、ドイツ子会社は、それを 120 で販売しているとする。この取引について、ドイツの税務当局が、ドイツ子会社の製品仕入れに係る独立企業間価格は 90 であり、それよりも 10 だけ高い価格で仕入れたことによりドイツから我が国へ所得が 10 移転しているとして課税処分を行ったとしよう。このとき、その所得は、実際には、我が国の法人の所得として課税を一度受けていることから、企業グループ全体でみれば同一の所得に対して我が国及びドイツ両国で課税が行われたことになる。これが国際的な二重課税（同一の者に対する二重課税である「法的二重課税」と区別するため、「経済的二重課税」と呼ばれる）である。この経済的二重課税を解消するためには、我が国で内国法人に対して所得を 10 だけ減額する調整が行われる必要がある。これが、対応的調整である。

OECD モデル租税条約第 9 条第 2 項は、移転価格課税が独立企業原則に従って適正に行われた場合に対応的調整を行うとしており⁴²¹、それは「対応的調整条項」と呼ばれ、我が国が締結した多くの⁴²²租税条約でも定められている。対応的調整条項が租税条約にない場合でも、一方の締約国による移転価格課税を原因とする経済的二重課税を「条約の規定に適合しない課税」

⁴²⁰ OECD 移転価格ガイドライン 用語集。

⁴²¹ 「一方の締約国において租税を課された当該一方の締約国の企業の利益を他方の締約国が当該他方の締約国の企業の利益に算入して租税を課する場合において、当該一方の締約国が、その算入された利益が、双方の企業の間で設けられた条件が独立の企業の間で設けられたであろう条件であったとしたならば当該他方の締約国の企業の利益となったとみられる利益であるときは、当該一方の締約国は、当該利益に対して当該一方の締約国において課された租税の額について適当な調整を行う。この調整に当たっては、この条約の他の規定に妥当な考慮を払うものとし、両締約国の権限のある当局は、必要がある場合には相互に協議する。」と定められている。

⁴²² 我が国は、かつてはこの対応的調整条項の導入を留保していたが、1989 年に署名・発効した新日印租税条約よりこの条項を導入し、1992 年の OECD モデル租税条約の改訂の際に留保を撤回した。現在でも、イタリア、オーストリア、スイス、スペイン、ドイツ、ニュージーランド、フィンランド及びベルギー等の国との租税条約には対応的調整条項がない。対応的調整条項がない租税条約は、古いものが多い。

であるとの解釈を両締約国が共有しているのであれば、それは、相互協議の対象となる⁴²³。相互協議での合意事項は、国内法での定めには拘わらず実施されなければならないこととされており⁴²⁴、対応的調整が実施される。相互協議に係る OECD モデル租税条約第 25 条のコメンタリーでは、移転価格課税により生ずる経済的二重課税は相互協議の対象となると明記されている⁴²⁵。我が国は、このコメンタリーに留保を付しておらず、同様の解釈を取っていると判断できる。また、過去の判決⁴²⁶及び学説⁴²⁷は、移転価格課税は相互協議の対象となる「条約の規定に適合しない課税」に該当するとしている。

対応的調整は、相手国が移転価格課税を行ったことにより当然に実施されるものではない。

OECD モデル租税条約第 9 条コメンタリーは、対応的調整は、相手国による移転価格課税が独

⁴²³ 駒宮史博「移転価格課税における相互協議による対応的調整の法的性質」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年、818-821 頁。

⁴²⁴ OECD モデル租税条約 25②。

⁴²⁵ OECD モデル租税条約 25 コメンタリー パラグラフ 10。

⁴²⁶ 東京高裁平成 8 年 3 月 28 日判決(平成 7 年(行コ)第 39 号行政処分取消等請求控訴事件)。この裁判では、1980 年代に米国が日系自動車メーカーに対して移転価格課税を行ったことに対して我が国が相互協議を通じて対応的調整を実施したことにつき、当時の日米租税条約に対応的調整条項がなく、また相互協議条項では経済的二重課税排除についての規定がなかったことから、経済的二重課税排除のための相互協議を行う義務があったかどうか、又はそのような権限があったのかが争われた。一審では「条約の規定に適合しない課税」について判断することなく、相互協議が適法であると判示したが、控訴審では、対応的調整条項がない以上それを実施しなかったからといって直ちに条約違反となるわけではないとしつつも、日米租税条約の主たる目的が国際的な二重課税排除であり移転価格税制の規定を設けながらその結果生ずる経済的二重課税を放置したとは考え難いこと、OECD 租税委員会の報告書でも移転価格による経済的二重課税が租税条約の精神に反すると述べていることから、経済的二重課税は相互協議の対象となり得ると判示された。

⁴²⁷ 金子教授は、我が国の移転価格税制に係る国内法と租税条約の中の特殊関連企業条項との関係について、国内法は特殊関連企業条項を執行する規定であるとする「条約執行説」に基づき、国内法的に違法である課税は特殊関連企業条項にも違反するため、「条約の規定に適合しない課税」に該当すると述べている(金子宏・前掲注(20)、447-448 頁)。一方、谷口教授は、「条約執行説」は移転価格課税が適法である場合を説明できないとした上で、租税条約の特殊企業条項は経済的二重課税の排除のために両締約国間での課税権を配分することにより締約国の国内法を制限するものであるから(「制限効果説」)、締約国は移転価格課税による経済的二重課税を排除する義務があるのであり、租税条約での対応的調整条項はこれを確認する規定であると述べている(谷口勢津夫・前掲注(42)、180-185 頁、200-210 頁)。倉内氏や羽床教授も、同様の見解を述べている(倉内敏行「相互協議の対象について―「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察―」『税務大学校論叢』27 号 1996 年、170 頁、羽床正秀「租税条約上の相互協議を巡る諸問題―法的側面からの考察による実務上の指針として―」『国際税務』Vol.12 No.7 1992 年、8・10・17 頁)。

立企業間の所得を正確に反映しているとその国が考える場合にのみ行われるべきであるとしている⁴²⁸。適切な調整の額とその性質に関して両国間で争いがある場合には、OECD モデル租税条約第 25 条に規定される権限のある当局による相互協議が実施されるべきであるとしている⁴²⁹。租税条約実施特例法第 7 条第 1 項は、相手国が課税を行った場合、権限のある当局間での租税条約に基づく合意が行われたことにより、我が国の居住者又は内国法人の所得を減額するとき、税務署長は更正の請求に基づき更正をすることができる、と規定している。

事業再編について相手国が移転価格課税を行った場合、我が国は当該相手国との間で相互協議を通じて独立企業原則に基づく所得配分を決定し、対応的調整を実施することになる。

第2款 相互協議の意義とその限界

相互協議は、「租税条約の規定に適合しない課税」が締約国間で行われた場合において、その解決を図るための締約国間の権限のある当局間の協議であり、租税条約を根拠規定とする。OECD モデル租税条約第 25 条は、第 1 項⁴³⁰において「租税条約の規定に適合しない課税」が行われた場合における納税者による相互協議の申立てについて定め、第 2 項⁴³¹では納税者による相互協議の申立てを受けた個別事案での権限のある当局間での二重課税排除のための努力義務及び合意事項の実施について定め、第 3 項⁴³²では条約の解釈又は適用に関して生ずる

⁴²⁸ OECD モデル租税条約 9 コメンタリー パラグラフ 6。

⁴²⁹ OECD モデル租税条約 9 コメンタリー パラグラフ 11。

⁴³⁰ 「一方の又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受けたと認める者又は受けることになる者又は認める者は、当該事案について、当該一方の又は双方の締約国の法令に定める救済手段とは別に、自己が居住者である締約国の権限のある当局に対して又は当該事案が前条 1 の規定の適用に関するものである場合には自己が国民である締約国の権限のある当局に対して、申立てをすることができる。当該申立ては、この条約の規定に適合しない課税に係る措置の最初の通知の日から 3 年以内に、しなければならない。」と規定されている。

⁴³¹ 「権限のある当局は、1 の申立てを正当と認めるが、自ら満足すべき解決を与えることができない場合には、この条約の規定に適合しない課税を回避するため、他方の締約国の権限のある当局との合意によって当該事案を解決するよう努める。成立したすべての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない。」と規定されている。これは、納税者の申立てに基づく個別事案についての相互協議を定めるものである。

⁴³² 「両締約国の権限のある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める。両締約国の権限のある当局は、また、この条約に定めのない場合における二重課税を除去するため、相互に協議することができる。」と規定されている。これ

困難又は疑義を合意によって解決する努力義務を定める。また、第 4 項では権限のある当局が外交ルートを通じず直接通信できること、第 5 項では相互協議で解決ができない事案を仲裁に付託できることが定められている。我が国の国内法では、国税庁の執行通達の一環である「相互協議の手続について(事務運営指針)」が相互協議の具体的な手続を定めている。そこでも、相互協議の根拠規定が租税条約であることが示されている。

権限のある当局は、相互協議において、合意に向けて努力する義務が課せられている。これは、必ず合意しなければならないわけではないことを意味しており、相互協議で合意できない場合もあることがわかる。権限のある当局が合意できる範囲については、租税条約、我が国の国内法のいずれにおいても定めがない。羽床教授は、合意の範囲については、①権限のある当局は租税条約に適合しない課税の回避等のために協議を行うことを求められているのであるから、当該目的を達成するために必要であれば、仮にそれが国内法に抵触する事項であったとしても合意できるとする説、②権限のある当局は、条約が直接的に適用される場合に限り国内法をオーバーライドする合意ができるとする説及び③権限のある当局は、国内法の規定に反する事項については合意できないとする説の 3 つがあり、このうち①は租税条約に適合しない課税の排除という名の下に国内法が不当に無視されかねないので採用できず、③は租税条約の直接的な適用ができないことになり、租税条約に国内法が優先することとなり、我が国の租税条約を尊重する立場と矛盾しており、採用できず、結局②が妥当であると述べている⁴³³。猪野氏も、国会承認を要しない相互協議において、納税者の権利義務に影響する合意を行う場合には、条約及び国内法の規定に基づいてのみ、これを行うことが可能であり、相互協議においては、租税条約や国内法の規定と異なる課税となるような合意をすることができないと述べている⁴³⁴。租税法律主義の観点から、権限のある当局が法令の定めに基づかず、一種の政治交渉を行うことは許されない。これらの指摘は妥当であると考える。

は、個別事案ではなく、条約自体の解釈又は適用についての相互協議である。

⁴³³ 羽床正秀『国際課税と政府間協議』大蔵財務協会 2002 年、206-207 頁。

⁴³⁴ 猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の課題」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の課題』大蔵財務協会 2011 年、1039 頁。

第3款 事業再編に対する移転価格課税についての合意可能性

相互協議で権限のある当局が合意するためには、租税条約又は国内法に何らかの定めが必要であることを前提に、事業再編に関する相手国による移転価格課税についての相互協議の合意可能性について検討する。

まず、課税対象となる「取引」の認識について、我が国と相手国で齟齬が生ずる可能性がある。特に、無形資産の移転については、国内法、租税条約のいずれにおいても無形資産の意義に関する規定は存在しない。相手国の法令での無形資産の範囲が我が国の国内法の範囲と異なる場合⁴³⁵、我が国が「取引」として認識しないものについての移転価格課税が相手国で行われ、相互協議の対象となる可能性がある。その場合、我が国の権限のある当局としては、そもそも相手国の主張する関連者間取引は我が国の国内法では「取引」に該当せず、租税条約の定めもないことから、「取引」自体が存在しないとの見解を主張せざるを得ず、相互協議は合意に至らないであろう。事業再編での契約の終了又は実質的な再交渉の結果生ずる損失についても、相手国は OECD 移転価格ガイドライン又はその国の法令での定めに基づき、関連者間での損失の負担についての取極めが「現実的に利用可能な選択肢」に照らして合理的でないと判断し、関連者間取引の条件を再構成する場合に問題が生ずる。我が国の国内法にはこのような再構成を可能とする法令はなく、租税条約の定めもないことから、やはり我が国の権限のある当局としては取引自体が存在しないと主張せざるを得ない。

独立企業原則の適用についても問題が発生する可能性がある。無形資産の価値評価について、例えばドイツは「所得相応性基準⁴³⁶」を導入しているが、我が国の国内法ではこの基準はなく、日独租税条約にも規定がない。したがって、ドイツが所得相応性基準により無形資産の価値を再評価し課税を行った場合、我が国の権限のある当局としては、そのような算定方法を認める対応的調整を実施することはできないであろう。

⁴³⁵ 例えば、「事業機会」が資産に該当するという見解を持つ国もある。本論文第2章第4節参照。

⁴³⁶ 米国も所得相応性基準を採用しているが、我が国と米国は交換公文において OECD 移転価格ガイドラインに基づく執行を行うことを約束しており、所得相応性基準は日米間の取引では適用が制約されると理解されている（居波邦泰・前掲注（50）、411 頁）。

以上のように、相手国での事業再編に係る移転価格課税について相互協議で合意するためには、資産の定義、関連者間取引の条件の認定、移転価格の計算等につき、現状の租税条約及び国内法の規定は不十分であり、今後必要に応じて立法を行う必要があると思われる。

第4款 減算調整の方法

我が国が相手国の移転価格課税が独立企業原則に適合すると同意できる場合において、さらに解決すべき問題がある。事業再編において相手国から我が国への資産の移転があった場合、我が国としては資産の損金算入をどの期間で実施するか決定する必要がある。すなわち、相手国は移転した所得に係る課税を一事業年度で行うのに対して、我が国は複数事業年度で減算することとなる。OECD 移転価格ガイドラインは、関連者間での所得配分をどの期間で行うかという点について指針を示していない。事業再編時の対価の一部を事業再編後の対価に含めることを論じている点に見られるように、OECD 移転価格ガイドライン第9章は、所得の期間配分については重きを置いておらず、これを参照することはできない。我が国の移転価格税制における無形資産の中には、例えば顧客リストのような法人税法や会計基準に償却期間の定めのないものが含まれており、それらをどの期間で償却するか判断するためのルールがない。相手国に合わせ一事業年度で損金算入を認めることは資産⁴³⁷の移転取引が行われたとする前提条件と整合しない。資産の償却方法に係るルールを追加する必要がある。

第4節 小括

第3章では、事業再編について、①我が国が移転価格税制を適用し課税をすることができるか否かという点及び②逆に相手国が移転価格課税を行った場合に経済的二重課税を排除するための対応的調整を行うことができるか否かという点を検討した。

①については、我が国の国内法に基づく移転価格課税の検討においても、OECD 移転価格ガイドラインと同様に、事業再編において行われる「取引」を特定した上で、その比較対象取引を

⁴³⁷ 資産は、通常一事業年度よりも長い期間に亘り使用収益される。

選定し、適切な独立企業間価格算定方法により独立企業間価格を算定するという手続を実施することになる。何らかの資産の移転は取引として移転価格税制の適用対象となる。しかしながら、我が国の国内法では資産の定義がなく、具体例が列挙されるに留まっているため、具体例に挙げられていない資産の移転自体を認定できない可能性がある。移転の前提となる資産の帰属の認識も「法的所有」と「経済的所有」をどのように判定するのか明らかでない。また、資産の移転が認められる場合、契約で条件が明確化されていないとき、所得の発生時期を決定するため、移転が「譲渡」に該当するのか、又は「使用許諾」に該当するのか判定する必要が生ずるが、その判断基準は明確でない。比較対象取引の選定においても、特に無形資産取引については情報入手が困難である場合があることが想定される。また、既存の独立企業間価格算定方法では無形資産の価値を評価することが困難である。事業再編における契約の終了又は実質的な再交渉の結果生ずる損失の負担についても問題がある。課税対象を特定するためには、事業再編と発生した損失の関連性を判断をする必要があるが、そのような関連性を判断するための定めがない。比較対象となる独立企業間での損失負担に関する実際の情報を入手することは困難であり、私法上のルールから損失の負担の可否を一律に決定することもできず、比較対象取引を選定できない可能性がある。また、既存の独立企業間価格算定方法では損失負担額をどのように算定するのか明らかでない。また、事業再編における契約が関連者間ではなく、第三者との間で締結される場合、我が国の国内法においても、関連者間での「取引」が存在しないために、移転価格税制が適用できない可能性があり、防止策が必要である。

②については、我が国が対応的調整に応じるためには相互協議で相手国の権限のある当局との間で独立企業原則の適用について合意する必要がある。相互協議の合意の可能性は、租税条約又は我が国の国内法の規定の範囲によって決定される。相手国と我が国の間で資産の定義、関連者間取引の条件の再構成、独立企業間価格算定方法の内容について重要な相違がある場合、我が国は相手国の移転価格課税を受け入れる合意はできない。その結果、経済的二重課税は解消されない。

以上のように、事業再編について我が国の国内法では、積極的な課税においても対応的調整

においても限界があると言える。我が国の課税権を確保し、また国際間での経済的二重課税を排除するためには、現状の問題点を解決すべく立法を行う必要があると考える。

第4章 事業再編への対策

第1節 本章の構成

第4章では、第3章の検討結果を受けて、事業再編に対する我が国の課税権の確保及び相手国課税に対する対応的調整を可能とするための対策を検討する。その方法として、国内法及び租税条約の改正並びに事前確認の実施を提言する。

第2節 国内法の改正

第1款 取引概念の定義

我が国の移転価格税制が「取引」を適用対象としていること、その「取引」について、簿記取引説、固有概念説及び借用概念説の異なる解釈があることは第3章で述べた。このような論争は、結局のところ、法令で取引概念が定義されていないことが原因である。本論文では、このうち借用概念説を支持する。ただし、それは今後も借用概念を使用すべきであると主張するものではない。租税法が所得計算の基礎を私法上の取引に置いていることは異論のないところであるが、中里教授が指摘しているように、租税法が必ず私法上の取引をそのまま受け入れなければならないわけではなく、必要に応じてこれを修正すべきであると考ええる。私法上の取引を絶対視する論者は、私的自治の原則により公序良俗に反しない限り私法上の取引はどのような条件でも締結できること、特に関連者間取引は一種の自己取引であり第三者間では有り得ない条件が成立しその条件の変更も自由にできることを見落としており、租税回避を目的として仕組まれた私法上の取引を尊重することは、租税公平主義にも反することになる。また、OECD 移転価格ガイドラインでは私法上の取引を、例外的に再構成することを認めており、我が国としては OECD 移転価格ガイドラインと整合するよう国内法を改正することが求められている。さらに、取引の射程を移転価格税制以外の分野まで広げると、第2章において述べたように、OECD は、企業内の PE 間で行われ法的な効力は持たない、内部取引の認識について議論しており、そこではもはや私法上の契約に基づき取引を認識するというアプローチは通用しない。岡村教授が指摘されているように、租税法が取引について独自の定義規定を設ける必要があると考える。第2章にお

いて述べたように、米国の財務省規則では、移転価格税制上の「取引」を定義する規定を置いている。米国は、いわゆる「コモン・ロー」の国であり、税務上の概念についての成文規定が存在しなくとも、裁判所の判例が法源として機能する。その米国ですら、「取引」について成文規定を置いていることは、裁判所の法解釈に任せるだけでは十分でないと米国の連邦議会が判断したことを示している⁴³⁸。成文法の国である我が国で「取引」の定義についての立法が必要であることは、明らかである。

取引の定義は、移転価格税制に限定した問題ではなく、法人税法第22条の問題であることから、その内容を決定するためには、本論文が対象としない分野の問題も併せて検討する必要がある、具体的な案を提示することは難しい作業である。ここでは、①基本的には私法上の契約を「取引」とすることを明記し、②一定の要件に該当する場合は、税務上は取引の条件を再構成するものとし、③事業再編が行われる場合は、関連者間で私法上の契約が締結されていないときであっても、税法上は関連者間での取引の存在を認定できるようにすることを提案する。

②の一定の要件とは、租税回避に該当する場合を想定している。そのような要件は、租税回避の「意図」の有無を問うことなく⁴³⁹、客観的に判断ができるように具体的に定められるべきである。例えば、先ほどのアドビ事件に即して考えると、「販売会社」が単に顧客への請求機能だけを国外関連者へ移転し、その他のすべての機能を「役務提供者」として果たすとする契約を私法上締結する場合、税務上はそのような契約が締結されていないものとみなす、といった規定である。我が国の移転価格税制に係る国内法では、議論の中心は価格の操作に対する対策に力点が置かれており、価格以外の「取引」の条件の操作については十分な立法が行われてきたとはいえない。価格以外の条件をも立法の対象とすることは、確かに困難な作業を伴う。このような規定は、実態に応じて設定せざるを得ず、量も膨大にならざるを得ない。規定を策定する側にとっ

⁴³⁸ 本庄教授は、米国の連邦議会は、判例によって独立企業原則の解釈をさせておくと、立法者の意図がそのとおりに実現できないことに気づき、立法措置が必要であると考えようになったと述べている(本庄資・前掲注(327)、203頁)。

⁴³⁹ 納税者の「意図」は、極めて主観的な問題であり、「意図」の有無を課税要件とすることは、納税者及び課税庁のいずれの観点からも恣意性が入り易く、租税法律主義の観点から妥当でない。

ても、それを運用する側にとってもコンプライアンスの作業負担が増える可能性が高いことは否定できない。しかしながら、客観的な規定を置くことなく、不確定概念（例えば租税回避の「意図」の有無）を含む簡潔な規定だけでこの問題に対処するよりは、税務当局及び納税者のいずれの観点から見ても、ベターなのではないかと考える。本論文では事業再編における「取引」が複雑であることを考察してきた。その複雑性は、今後さらに増していく可能性がある。複雑な「取引」を無理に単純化して捉えることには限界があり、無理に単純化した規定で個別事例に対処する場合、解釈を巡って課税庁及び納税者間で見解の相違が生じ、そのために双方とも膨大な作業を要することになる。

すべての要件を法律で定めることは現実的でないことから、法律の委任の下、命令又は通達において定めることを提案する。現在でも、移転価格事務運営要領は参考事例集で個別の取引を想定してその取扱いを規定しており、これをさらに細分化することが必要である。

また、そのような規定を設けるためには、租税回避の実態を税務当局が把握する必要がある。米国等の諸外国では、いわゆる「タックス・プロモーター」に対して販売した租税回避スキーム商品の報告を義務付けており、これを我が国でも導入することを提案する。タックス・プロモーターとしては濫用的であると判断された商品がこれに対抗する立法により失われる反面、立法化されなかった商品について課税されるリスクが小さいことを確認できる。

③については、機能やリスクの再編があった場合、当該事業再編について、私法上の契約の有無に関わらず、税法上は対象となった関連者間で取引が行われたものとみなすという趣旨の規定を定める必要があると考える。確かに、関連者が互いに連絡を取ることなく、機能の再編が結果として発生する場合（例えば、ある内国法人である販社が顧客との販売契約を終了したところ、たまたま新規顧客開拓を行っていた国外関連者である販社が当該顧客との間で販売契約を締結した、といったケースが該当する）も想定されるが、契約関係を立証する資料が存在しない状況で一部の「悪質な」ケースだけを対象として税法上の「取引」を認定することは極めて困難であるとする。多くの、いわば「無実の」ケースについても移転価格税制を適用せざるを得ない。

第2款 資産概念の定義

我が国の税法では資産概念の定義がなく、場合によっては資産の移転が行われながら、これを認識できない場合があると指摘した。資産、特に無形資産の定義については、これを厳密に定めることは難しくあまり意味がないとする指摘がある⁴⁴⁰。確かに、資産概念は広く、これを法令の条文だけで網羅的に規定することは困難であり、個別の事例による補足が必要である。しかしながら、個別の事例を列挙することは万能ではない。列挙されていない資産の取引が発生した場合、概念についての定義があれば、従来の事例に漏れがあったことを早期に発見することが期待できる。したがって、概念の定義を定めることは有用であると考ええる。

税法上の資産概念の定義について、中里教授は、第3章で述べたように、「資産」とは、投資の見返りとして、将来のキャッシュ・フローをもたらすものであり、資産の価格は、将来キャッシュ・フローの現在価値となると述べている⁴⁴¹。この中里教授の説は、我が国の移転価格事務運営要領の規定とも整合しており、資産概念の基礎として用いるべきである。

しかしながら、これだけでは過去の投資実績に基づく単なる将来損益見込みも資産に含まれてしまう可能性がある。第2章で述べたように、OECD 移転価格ガイドラインは権利等の裏付けのない単なる将来損益見込みは潜在的利益ではなく、対価が生じるものではないとしている。資産の価値評価では将来に対する期待を反映せざるを得ず、それがすべて権利等に裏付けられているとは限らないことから、OECD が提唱するように権利の裏付けのある将来損益見込みとそれがないものを明確に区分できるのかどうか疑問もある。しかしながら、OECD としては各国が勝手な見込みに基づき課税を行うことについて一定の歯止めをかけようとしているのであろう。そのような事態になれば国際的な二重課税が発生することは明らかであり、OECD の意図は尊重されるべきである。本論文は、中里教授の提唱する基準以外に、譲渡可能性、継続的な利用

⁴⁴⁰ 飯守一文・前掲注(389)、731-732 頁。また、OECD 租税委員会で移転価格税制を担当していた Silberstein 氏は、現在実施中の無形資産に関するプロジェクトにおいても無形資産の厳密な定義を定めることはないであろうと述べている(Kevin A. Bell, "New OECD Intangibles Project to Address Partial Transfers of Related-Party Rights", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.11, 2010, p658)。

⁴⁴¹ 中里実・前掲注(387)、36 頁。

可能性及び支配⁴⁴²を資産性の判定基準として提案する。また、中里教授の提唱する「キャッシュ・フローをもたらすもの」の内容は明確化されなければならない。それは、例示を積み重ねるしかないであろう。

上述のように、資産の定義は一般的であり必ずしも明確ではないことから、具体的な例示は必要である。事業再編において取引の対象となる典型的な資産についての情報を収集し、それらを例示に加えていくことになる。

第3款 「法的所有概念」と「経済的所有概念」の取扱い

第2章及び第3章において述べたように、移転価格税制における資産の帰属に関して「法的所有概念」と「経済的所有概念」の対立がある。OECD 移転価格ガイドラインにおいても、この論点についての明確な結論は出ていないものの、事業再編における取引を認定するためには、我が国の国内法において資産の所有をどのように取り扱うのか明らかにする必要がある。

「経済的所有」が議論されている根本的原因是、私法上の所有概念のみに依存して税法上の取扱いを定めること自体であるとする。移転価格税制における資産には、「法的な所有権」に基づく権利以外の価値あるもの（ノウハウ等）が含まれており、そもそも私法上の権利に基づき資産の帰属を認識するアプローチには限界がある⁴⁴³。所有を税法上の固有概念として捉える必要があるものであり、「法的」「経済的」の意義を峻別することは本質的な問題ではなく、「税法固有の」所有概念を定義すれば足りるのである⁴⁴⁴。税法上の固有概念として所有を定義すれば、

⁴⁴² 国際会計基準では、無形資産とは「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」とされ（IAS38⑧）、識別可能性があり、支配を有し、将来の経済的便益が期待される場合に認識される。識別可能性の基準として、分離可能性、譲渡可能性が挙げられている（IAS38⑫）。支配とは、対象となる資産から生ずる将来の経済的便益を獲得する権利とそれらの便益を他者が利用することを制限することができる能力の双方を含む（IAS38⑬）。企業会計の考え方を税法でそのまま適用できるかどうかは検討の余地があるが、多いに参考とするべきである。

⁴⁴³ 飯守一文・前掲注（389）、736頁。

⁴⁴⁴ 中里教授は、「経済的な権利」の帰属と「法的な権利」の帰属とを一致させるべきか否かということに移転価格税制に即して行うことは不適切であり、移転価格税制はそもそも私法上合意された価格を否定する制度であるのであるから、価格付けの適正さを判断するに際して法的な権利の帰属に縛られる必要性は必ずしもないと述べている（中里実・前掲注（163）、121頁。「経済的所有概念」の使用については、岩倉教授のようにこれを批判する意見もあるが（岩倉正和・前

その範囲のうち私法上の所有概念と一致しない部分が「経済的所有」として位置付けられることになる。

そのような税法上の所有の判定基準として、①過去の資産形成及びその後の維持のための活動を行った事実及び②そのような活動に伴うリスクの負担の2点が考えられる。①は、資産形成とその管理のための努力を自ら行ったか否かを判定する趣旨であり、第三者からの購入による取得も含む。この判定により、タックス・ヘイブン国に設立したペーパー・カンパニーに資産を形式上所有させるといった租税回避は防止できる。しかしながら、資産の形成を他者に委託することは第三者間取引でも見られることから⁴⁴⁵、そのような活動を実施しただけで資産の所有権を認定することは妥当でない。その活動を実施することに伴うリスク（研究開発が失敗するリスク等）を自ら負担することも条件とする必要がある。

実際のところ、現在の移転価格事務運営要領 2-12 でも上記のような判定基準が、既に規定されている。すなわち、無形資産の形成等の貢献は、そのために行った意思決定、役務の提供、費用の負担及びリスクの管理において果たした機能を総合的に勘案することとされている。現状の規定で不足していると思われる点としては、法的所有以外の所有概念が明記されていないこと及び法的所有とそのような税法上の所有との優先順位が明記されていないことである。現在の規定を改正し、税法上の資産の所有概念を明確化すべきである。その場合、法的所有との優先順位は自ずと明らかになる（税法上の規定が優先する）。

第4款 「譲渡」と「使用許諾」の識別

事業再編における「譲渡」と「使用許諾」を識別するためには、移転元が対象となる資産に対する支配を留保しているか否かという観点に着目することが考えられる。つまり、移転先法人が

掲注(389)、これは税法上でのみ通用する概念であって、私法上の所有概念を否定するものではない（高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」『税務大学校論叢』49号 2005年、56頁）。

⁴⁴⁵ 例えば、製薬業界では新製品の開発は重要な無形資産を生み出すが、他者のために研究開発を受託する企業（Contract Research Organization, 「CRO」と呼ばれる）が存在する。我が国にも、そのような企業があり、業界団体（日本 CRO 協会）を組織している。

資産について排他的な権利を有していることが契約等の取極めにより明らかとなっており、移転元法人がもはや当該資産を使用することができない場合、「譲渡」を認識し、そうでない場合は「使用許諾」として取り扱うということである。このように「譲渡」と「使用許諾」を区別すれば、仮に納税者が課税の繰延べのため、通常「譲渡」される資産について「使用許諾」契約を結んだとしても、対抗することが可能となる。例えば継続事業が移転される場合、移転先法人では受け入れた継続事業を自らの組織として業務規定を定めるであろうことから、移転元法人はもはや移転した継続事業に対する支配を失っていると考えられ、「使用許諾」として契約を結んでいたとしても、税務上は「譲渡」として取り扱うことになる。

このような考え方は、既に法人税法のリース取引の規定において導入されている。資産の賃貸借取引のうち、①賃貸借期間の中途において契約を解除をできないかこれに準ずる事情があり、②賃借人がその賃貸借資産がもたらす経済的な利益を実質的に享受し、その資産の費用を実質的に負担する場合、当該賃貸借取引は税務上のリース取引となり、リース取引は売買取引として取り扱われる⁴⁴⁶。同様の考え方を賃貸借以外の関連者間取引においても導入することで、「譲渡」と「使用許諾」を峻別することができると考える。

第5款 資産価値評価方法

現在の移転価格税制は、基本的に市場で売買される資産について、その市場での取引価格又は利益に関する情報に基づき価値評価を行うものであり、市場での取引が通常行われない資産についての価値評価を可能とするものではない。そのような代表的な資産が無形資産である。無形資産の価値評価は、移転価格税制よりもむしろ経済学・会計学⁴⁴⁷において確立されている。その方法は大きく、①マーケット・アプローチ、②コスト・アプローチ又は③インカム・アプローチに

⁴⁴⁶ 法法 64 の 2①及び③。

⁴⁴⁷ 実務上制度化された評価方法として、我が国には経済産業省のブランド価値評価方法、弁理士会による知的財産の評価方法などが存在する。これらも上記の一般的な価値評価方法の考え方に基づいている。

分けられる⁴⁴⁸。マーケット・アプローチは、無形資産の価値を類似する無形資産の取引価格から類推する方法である⁴⁴⁹。売買取引比較法、ロイヤルティ免除法、利益差比較法及び概算法が含まれる⁴⁵⁰。この方法には、必要な情報が容易に入手できない場合が多いという弱点がある⁴⁵¹。コスト・アプローチは、無形資産の公正時価とその負債の時価を個々に評価し、差額から無形資産の価値を算定する方法である⁴⁵²。コスト・アプローチは、同じコストをかけることにより同じ無形資産を複製できると考えられている熟練労働力やソフトウェア等の評価に適しているが、商標権や特許権のようなコストとその価値が対応しない資産には不向きであるとされている⁴⁵³。インカム・アプローチは、無形資産の価値をそれが生み出す経済的便益の現在価値を合計することにより算定する方法である⁴⁵⁴。インカム・アプローチは、他の算定方法と比べて適用可能性が広く、無形資産の原則的な評価方法である⁴⁵⁵。しかしながら、計算の主要素である将来利益、将来期間及び割引率を適正に算定することが困難であるという弱点がある⁴⁵⁶。

これらの価値評価方法は、例えば企業買収の際の価値評価等でも頻繁に用いられており、その有用性は高い。しかしながら、これらの評価方法の問題点は計算の主要素に恣意的な主観が入りやすい点である。企業買収のような私法上の取引目的での価値評価が恣意的に行われるとしても、それをそのまま受け入れるか否かは契約当事者の自由である。しかしながら、国民財産の侵害規範である租税法がこのような恣意的な算定方法をそのまま使用することは、課税要件明確主義の観点から問題である。仮にこれらの価値評価方法に基づき無形資産の評価を税務当局が行い、その価値評価について訴訟となった場合、税務当局は価値評価の前提とした条件の妥当性を立証しなければならない。それは事実上不可能であり、また、納税者に立証責任を

⁴⁴⁸ 枘谷克悦『企業価値評価の実務』清文社 2003 年、277 頁。

⁴⁴⁹ 同上、278 頁。

⁴⁵⁰ 同上、278-280 頁。

⁴⁵¹ 同上、278 頁。

⁴⁵² 同上、226 頁。

⁴⁵³ 同上、278 頁。

⁴⁵⁴ 同上、280 頁。

⁴⁵⁵ 同上、280-281 頁。

⁴⁵⁶ 居波邦泰「無形資産と租税条約」本庄資編著『租税条約の理論と実務』清文社 2008 年、307 頁。

負わせるべきであると思われる。これらの価値評価方法を独立企業間価格算定方法の中に追加するのであれば、算定の上で重要な要素(将来キャッシュ・フローの推計方法、割引率の計算法及び資産の有効期間の決定方法等)について法令で定めを置く必要があろう。そのような規定を導入するに当たっては、既に詳細な規定を置いているドイツ国内法を参考とすべきである。しかしながら、そのような基準を明確かつ一義的に定めることは、同様の価値評価を導入している会計基準でも採用されていないことから⁴⁵⁷、極めて難しいと思われる。実際、ドイツ国内法の価値評価に関する規定は詳細であるが、事前の見積りが実際の結果からは乖離する可能性があることを否定せず、事後的な調整を要求している。

最近の独立企業間価格算定方法に関する議論では、無形資産の価値を取引時点において決定するアプローチ(事前的アプローチ)の限界から、これを補完するものとして、無形資産の価値評価の修正を取引以後において行う方法(事後的アプローチ)が必要であるとの向きが見られる。その代表的な方法が、所得相応性基準である。その内容は、第 2 章において既に見たとおりである。

我が国への所得相応性基準の導入について、飯守氏は、「所得課税は、事前的还是事後のアプローチかの区別如何にかかわらず、取引時点において稼得されるであろう収益(より正確には、稼得されるべきと予測される)収益ではなく、取引から稼得された実際の収益に課され、また課されるべきものである⁴⁵⁸」とし、「事後のアプローチは、独立企業原則と非整合的などでは決してなく、実際、多くの現存する課税ルールとも整合的である。したがって、所得相応性基準及び定期的調整は独立企業原則と整合的であるべきである。そろそろ事後のアプローチが用いられるべきでないという発想を変える時期に来ているのではなかろうか。」と述べている⁴⁵⁹。居波氏は、所得相応性基準のメリットとして、「非常に困難である無形資産の譲渡又は使用許諾時点におけ

⁴⁵⁷ いわゆる減損会計では、固定資産のキャッシュ・フローの評価期間を固定資産の経済的残存使用年数と 20 年のいずれか短い方とすると定めているが、キャッシュ・フローの予測方法や割引率の具体的な算定方法については固有の事情を勘案して合理的に算定するとしている(「固定資産の減損に係る会計基準」及び「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」参照)。

⁴⁵⁸ 飯守一文・前掲注(166)、42 頁。

⁴⁵⁹ 同上、43 頁。

る予想収益に基づく絶対額としての評価を回避して、その後の当該無形資産からの実際利益という客観的なデータによって当該無形資産に帰属する所得を算定することが可能となる」⁴⁶⁰点を指摘し、我が国でも米国やドイツのようにこのルールの導入が必要となる可能性は十分にあると述べている。

所得相応性基準は、事後的アプローチであり、それは、確かに後知恵の利用に該当するであろう。しかしながら、事後的なアプローチは所得相応性基準だけに見られるわけではない。原則として、関連者間取引と同じ期間に企図され又は実行された比較対象取引の条件は、比較可能性分析において最も信頼できるとされているが⁴⁶¹、そのような情報を入手することは困難な場合がある。そのような場合に、納税者が関連者間取引の条件が独立企業原則に合致していたことを証明するために、税務申告書作成作業の一環として、事後的に取引の結果を検証するかもしれないと OECD 移転価格ガイドラインで述べられている⁴⁶²。これは、事後的な価格調整の必要性を示唆している。また、無形資産の価値評価については、事後的な見直しが必要となる可能性があることが明記されている⁴⁶³。居波氏が指摘しているように、所得相応性基準の導入メリットは大きく、これによって無形資産の価値評価を明確かつ一義的な基準で実施することが可能となり、課税要件明確主義の要請を満たすことができる。この点では、前述のインカム・アプローチ等の方法を導入するよりも望ましい。後知恵が問題とされている理由は、それが事後的な評価方法を用いるからではなく、納税者の予測可能性を損なうからであると考ええる。事後的評価方法が客観的に定められているのであれば、納税者の予測可能性が損なわれることはない。本論文は、まず、一次的な評価としてインカム・アプローチ等の方法を使用し、事後的には所得相応性基準で調整をするという、二本建てでの価値評価方法を提案する。

所得相応性基準の導入には課題がある。OECD 移転価格ガイドラインが所得相応性基準を認めていないとすると、我が国としては OECD 移転価格ガイドラインを遵守する義務がある以上、

⁴⁶⁰ 居波邦泰・前掲注(50)、419 頁。

⁴⁶¹ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 3.68。

⁴⁶² OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 3.70。

⁴⁶³ OECD 移転価格ガイドライン パラグラフ 6.28-6.35。

国内法がこれに抵触する問題が生ずる。OECD 移転価格ガイドラインは国内法に所得相応性基準を導入すること自体を否定するものではなく、OECD 移転価格ガイドラインに基づき移転価格税制の執行を行うと交換公文で定めている日米間の取引以外については適用可能であるとする向きもある⁴⁶⁴が、取引相手国によって課税ルールが大きく異なるというのは奇妙であり、そのようなルールが独立企業原則に基づく課税と言えるのかどうか疑問がある。執行上の問題点も大きいと考えられる⁴⁶⁵。導入するのであれば、一律適用することとなろう。そのためには、OECD 移転価格ガイドラインは、OECD モデル租税条約と異なり留保を付すことができないとする指摘もあるが⁴⁶⁶、我が国が所得相応性基準は OECD 移転価格ガイドラインに抵触しないと考える旨を国際的に明示する⁴⁶⁷ 必要があると考える。

第6款 移転された資産の損金算入に係るルール

相手国による事業再編に対する移転価格課税が行われ我が国が対応的調整に応じる場合、何らかの資産を保有することがあり、その償却方法(耐用年数)を定める必要がある。法人税法で新たに資産概念を定義し、その事例を追加する際は、償却方法も併せて規定することになる。理論的には、資産の経済的利用可能期間で資産の取得価額を配分することとなるが、利用可能期間を正確に求めることは困難であることから、類似する既存の資産の償却年数を参考に決定することになる。

第7款 事業再編に係る情報提供の義務化

上述のように、事業再編について国内法を改正する場合、新たに追加する規定は個別的な事情を考慮した具体的な取扱いを定めるものでなければならない。そのためには、事業再編でい

⁴⁶⁴ 居波邦泰・前掲注(50)、420 頁。

⁴⁶⁵ 所得相応性基準の適用を免れたいと考える納税者としては、無形資産取引を行う際に米国の関連者を経由する取引を仕組むであろう。

⁴⁶⁶ 水谷年宏「国際課税をめぐる最近の状況について－OECD 移転価格ガイドライン改定を中心として－」『租税研究』743 号 2011 年、121 頁。

⁴⁶⁷ 例えば、OECD モデル租税条約第 9 条のコメントリーにおいて、留保を付すなどが考えられる。

かなる取引に関する情報収集が欠かせない。そのような情報収集は、税務当局が税務調査を通じて入手することもできるが、時間と労力がかかることを考慮すると、取引の全体像を知る納税者又はタックス・プロモーターより入手することの方が効率的であり、かつ、効果も上がると思われる⁴⁶⁸。

我が国では、平成 22 年の税制改正で移転価格文書化規定が導入されたが、それは通常の棚卸資産の売買取引を想定した内容となっており、事業再編のような臨時的な取引に関する情報を網羅していない。また、文書作成は義務化されてもいない。今後は義務化を検討する必要があると考える。その場合、諸外国がそうであるように、文書化義務の履行と引き換えに何らかのメリット⁴⁶⁹をも与える必要がある。

第3節 租税条約の改正

我が国の事業再編に係る国内法が相手国の法令との間で整合していない場合、国際的な二重課税が発生するリスクがある。二重課税を防止するためには、相手国との間で事業再編についての具体的な取扱いについて合意する必要がある。租税条約の特殊関連企業条項の規定は、OECD モデル租税条約をベースとしているが、抽象的であり具体的な取扱いに踏み込んでいない。我が国は、日米租税条約については、交換公文で移転価格税制の執行は OECD 移転価格 OECD 移転価格ガイドラインに基づき実施する旨を取極めている。日米間以外の租税条約についても交換公文等で取扱いを明確することが望ましい。また、事業再編についての取扱いが相手国に応じて異なることは望ましくなく、極力 OECD 移転価格ガイドラインの規定に準拠した内容で合意するように努める必要がある。

⁴⁶⁸ 居波氏は、事業再編に対する対策の一つとして文書化の義務化を挙げられている(居波邦泰「アドビ事件に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(下)」『税大ジャーナル』15号 2010年、126-129頁)。

⁴⁶⁹ 米国や中国は、関連者間取引について移転価格文書化を納税者が適切に行う場合、更正処分に係るペナルティを免除している。何のメリットも与えずに義務だけを課すことは、納税者が適切な文書化を実施するインセンティブがなく、効果が薄くなる可能性がある。

第4節 事前確認の実施

国内法の改正及び租税条約の改正に加え、事前確認（以下、「APA⁴⁷⁰」という。）の実施を提案したい。APAとは、「税務署長又は国税局長が、法人が採用する最も合理的と認められる独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容について確認を行うこと」であり⁴⁷¹、国内法では移転価格事務運営要領の第5章がこれを規定している。事前確認には、国外関連取引の一方の側の国の当局のみに確認を求めるもの（ユニラテラル APA）、二つの国の当局に確認を求めるもの（バイラテラル APA）及びそれ以上の国の当局に求めるもの（マルティラテラル APA）がある。APA に従った取引価格算定を納税者が行っている限り、税務当局による移転価格課税リスクを排除することができる。角田氏は、国外関連取引に対して課税処分を行う場合の税務当局と納税者の負担が重く、税務当局と納税者双方が独立企業間価格の算定を促す手続として事前確認の有意性を指摘している⁴⁷²。すなわち、税務当局は、移転価格課税を行うに際して実際に取引が行われた時点から数年後に独立企業間価格の証明が求められるが、時間の経過により必要な情報を収集することは困難である。また、課税処分の適法性の立証責任は税務当局が負担するが、税務当局と実際に取引に関わっている納税者との間では情報の不均衡があり、立証責任を負わない納税者に対して事実に関する解明義務を負わせない限りそのような立証を十分に果たすことは難しい。我が国の国内法ではそのような解明義務を納税者へ負わせるための文書化規定が十分でない。一方、納税者としても、独立企業間価格の立証が困難である状況は、将来年度についての予測可能性の確保の観点から問題であり、決して満足できるものではない。APA では税務当局は納税者に対して必要な情報の提供を要請できることとなっており、納税者による事実解明を期待できる。一方、納税者としても将来事業年度についての予測可能性を確

⁴⁷⁰ 米国をはじめ、多くの国では Advance Pricing Agreement という用語を使用している。我が国は、Advance Pricing Arrangement という用語を使用している。

⁴⁷¹ 事務運営指針 1-1。

⁴⁷² 角田伸広「事前確認手続の課税処分との比較による有効性の考察－課税処分前後での事前確認手続の利用可能性－」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』大蔵財務協会 2011 年、1015-1028 頁。

保することができる。APA の申出の件数は年々増加する傾向にある⁴⁷³。事業再編についても APA の実施が必要であるとする。

注意すべきなのは、APA は国内法又は租税条約の規定に基づくものであって、これらの規定がない事項を含む取引についての確認は期待できないという点である。APA を実施するためには、国内法及び租税条約の規定の整備が必要であり、それらが十分でない状況では APA を納税者が申し出たとしても、確認することは困難である。国内法及び租税条約において事業再編の取扱いが明示的に定められれば、APA は事業再編に係る課税についての納税者の予測可能性を担保する有効な手段として機能する。

APA での確認の要点としては、①事業再編における発生取引の特定、②再編に係る関連者間での取極めの妥当性の確認、③独立企業間価格算定方法の決定及び④独立企業間価格の算定が挙げられる。これらの論点は、基本的には国内法や租税条約の規定により明確化されるべきであるが、個別案件での解釈においては納税者と税務当局間で見解に齟齬が生ずる可能性は排除できない。APA を実施することで、そのようなリスクを排除できる。

なお、ベルギーや米国などは、事業再編に係る不確実性の排除のため、APA の申出を受け入れる模様である⁴⁷⁴。

第5節 小括

事業再編への対策として、我が国は国内法において、①取引概念の定義、②資産概念の定義、③所有概念の定義、④「譲渡」と「使用許諾」の識別及び④新しい独立企業間価格算定方法に関する規定を整備する必要がある。また、国際的な二重課税を排除するためには、租税条約において事業再編についての具体的な取扱いについて、相手国と合意する必要がある。

そのような規定を整備するためには、事業再編における実態についての情報を入手する必要

⁴⁷³ 国税庁の発表では、平成 22 事務年度(平成 22 年 7 月 1 日から平成 23 年 6 月 30 日まで)での相互協議を伴う事前確認の申出は 135 件であった。

⁴⁷⁴ Tamu N. Wright, "IFA's 2011 Paris meeting to address cross-border restructurings", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.20, No.9, 2011, p363。

がある。現在は、我が国には移転価格文書化義務を定める規定がないが、今後はこれを導入する必要がある。

規定を整備したとしても、納税者の予測可能性を確保するためにはなお不十分であり、APAの実施により対応する必要がある。

おわりに

本論文では、事業再編についての移転価格税制の適用可能性について、OECD 移転価格ガイドラインの規定を参照し、我が国における執行の可能性と今後の対策を検討した。

本論文は、事業再編という概念すら明確でないトピックについての一般的な移転価格税制の適用について検討するものであり、個別の案件についての詳細な検討は行うことができなかった。今後は、事業再編の類型（製造企業又は販売企業の機能リスクの移転、無形資産の集約、調達拠点の集約等）やその発生頻度を定量的に分析し、それらの中から重要性の高いものについて、具体的な取引に即して考察したい。

また、事業再編は、クロス・ボーダーでの関連者間の機能、リスク又は資産の移転であるが、機能やリスクの海外への移転は、法人自身が海外へ異動してしまうことによっても実施できる。すなわち、法人の海外移住である。通信の発達により、国境を超える事業活動の可能性は広がっており、実際に移住する法人は今後増えるものと思われる。法人の海外移住は、関連者間での取引ではないことから、移転価格税制では対抗することができない。これとは別に、いわゆる「出国税」の導入について検討する向きがある。出国税の導入についても移転価格税制の規定の整備と併せて検討する必要がある。

さらに、事業再編といわゆる組織再編税制の関係についても検討する必要がある。法人の合併や分割は、事業再編と併せて実施される場合があり、そのときいずれの税制が優先して適用されるか検討する必要がある。現在のところ、我が国の組織再編税制では基本的に国境を超えるものについては税制適格として取り扱っておらず⁴⁷⁵、非適格な組織再編では時価課税が行われそれは移転価格税制とも整合することから、大きな問題はない。しかしながら、今後我が国が国内取引についても移転価格税制を適用する可能性もないわけではないことから、これらの関係を整理する必要がある。現在の我が国の組織再編税制の規定は、会社法に大きく依存しており、組織再編の概念自体についての規定が存在せず、事業再編との相違が明らかでない。組

⁴⁷⁵ 現物出資については、国境を超えるものであっても適格要件を満たすものは非課税扱いとなる（藤井保憲「移転価格税制と組織再編税制」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年、181-184 頁）。

織再編税制について、移転価格税制との相違点を意識しながら、分析を進めていきたい。

最後に、現状の移転価格税制の根本である独立企業原則自体の見直しの可能性についても検討したい。事業再編に対する独立企業原則を前提とする移転価格税制の執行は、膨大な法令（特に通達における具体的な事例）の整備を必要とし、執行のコストが高くなることが想定される。納税者のコンプライアンスに係るコストも増加することが予想される。そのような税務当局及び納税者双方のコスト負担を避けるためには、独立企業原則に代わる所得配分基準（例えば公式配分方式）を検討する必要があるかもしれない。現時点では代替的な配分基準を支持する意見は主流であるとは言えない。しかしながら、独立企業原則に基づく執行コストがそれによって得られる税収を相殺してしまうほどに上るのであれば、効率の良い配分方法を検討する必要性が生ずると考える。本論文は、独立企業原則を前提として事業再編への移転価格課税を論じたが、別の方法による考察も今後行っていきたい。

参考文献

国内の文献－あいうえお順

(単行本)

1. 井原宏『国際取引法』有信堂 2008 年
2. 今村隆『課税訴訟における要件事実論』日本租税研究協会 2011 年
3. 内田貴『民法Ⅰ 第4版 総則・物件総論』東京大学出版会 2008 年
4. 内田貴『民法Ⅱ 第3版 債権各論』東京大学出版会 2011 年
5. 小島信史、清水孝『移転価格の税務と管理』税務経理協会 1996 年
6. 金子宏『租税法 第16版』弘文堂 2011 年
7. 金子宏『所得課税の法と政策』有斐閣 1996 年
8. 金子宏『所得概念の研究』有斐閣 1995 年
9. 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣 1996 年
10. 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣 2010 年
11. 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣 2010 年
12. 小松芳明『国際租税法講義 増補版』税務経理協会 1998 年
13. 谷口勢津夫『税法基本講義』弘文堂 2010 年
14. 谷口勢津夫『租税条約論－租税条約の解釈及び適用と国内法－』清文社 1999 年
15. 中里実『国際取引と課税－課税権の配分と国際的租税回避－』有斐閣 1994 年
16. 中里実『金融取引と課税－金融革命下の租税法－』有斐閣 1998 年
17. 中里実『タックスシェルター』有斐閣 2002 年
18. 中村利雄『法人税の課税所得計算＜改訂版＞－その基本原理と税務調査』ぎょうせい
1990 年
19. 中村秀雄『国際動産売買契約法入門』有斐閣 2008 年
20. 丹羽重博編著『やさしい法学(第三版)』法学書院 2006 年
21. 濱田明子『国際的所得移転と課税－移転価格税制の本質－』法令出版 2010 年

22. 羽床正秀『国際課税問題と政府間協議』大蔵財務協会 2002 年
23. 本庄資『国際的租税回避－基礎研究－』税務経理協会 2002 年
24. 本庄資『アメリカの移転価格税制』日本租税研究協会 2009 年
25. 本庄資『アメリカの移転価格税制の執行』日本租税研究協会 2009 年
26. 本庄資『アメリカ法人税法講義』税務経理協会 2006 年
27. 本庄資『国境に消える税金』税務経理協会 2004 年
28. 本庄資『新日米租税条約解釈研究－基礎研究－』税務経理協会 2005 年
29. 本庄資『国際租税計画－わが国企業の外国課税の重要課題（国際課税の理論と実務）』税務経理協会 2000 年
30. 本庄資『ゼミナール国際租税法』大蔵財務協会 2002 年
31. 本庄資『国際租税法－四訂版』大蔵財務協会 2005 年
32. 本庄資『国際的脱税・租税回避防止策』大蔵財務協会 2004 年
33. 本庄資『アメリカ法人税制』日本租税研究協会 2010 年
34. 本庄資、藤井保憲『法人税法 実務と理論』弘文堂 2008 年
35. 本庄資編著『租税条約の理論と実務』清文社 2008 年
36. 本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年
37. 本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』大蔵財務協会 2011 年
38. 本庄資編著『関連法領域の変容と租税法の対応』財経詳報社 2008 年
39. 松沢智『新版 租税実体法－法人税法解釈の基本原則－』中央経済社 1999 年
40. 松田直樹『租税回避行為の解明－グローバルな視点からの分析と提言－』ぎょうせい 2009 年
41. 村井正『租税法－理論と政策－』青林書院 1987 年
42. 山川博樹『移転価格税制－二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に－』税務研究会 2007 年
43. 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』弘文堂 2006 年

(単行本論文)

1. 赤松晃「国際課税の基本的な仕組み」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣 2007 年
2. 浅妻章如「国際租税回避－タックス・ヘイヴン対策税制(CFC 税制)について－」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣 2007 年
3. 新井益太郎「公正処理基準」富岡幸雄編『税務会計体系第 1 巻税務会計原理』ぎょうせい 1984 年
4. 飯守一文「無形資産取引に関する移転価格税制の課税問題」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年
5. 居波邦泰「国際的事業再編に対する課税に係る問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』大蔵財務協会 2011 年
6. 居波邦泰「無形資産取引の国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務－73 の重要課題』大蔵財務協会 2011 年
7. 居波邦泰「移転価格と租税条約」本庄資編著『租税条約の理論と実務』大蔵財務協会 2008 年
8. 居波邦泰「国際的事業再編に係る移転価格税制の適用」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年
9. 猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の課題」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』大蔵財務協会 2011 年
10. 岩倉正和「移転価格税制－無形資産の扱いを中心に」金子宏編『租税法の発展』有斐閣 2010 年
11. 金子宏「移転価格税制の法理論的検討－わが国の制度を素材として－」樋口陽一・高橋和之編『現代立憲主義の展開 下』有斐閣 1993 年
12. 金丸和弘「フィルムリース事件と「事実認定による否認」」中里実、神田秀樹編著『ビジネス・タックス』有斐閣 2005 年
13. 駒宮史博「移転価格税制の導入」金子宏編『租税法の発展』有斐閣 2010 年

14. 駒宮史博「移転価格課税における相互協議による対応的調整の法的性質」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年
15. 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣 2007 年
16. 田中治「租税訴訟において法の趣旨目的を確定する意義と手法」伊藤滋夫編『租税法の要件事実』日本評論社 2011 年
17. 本庄資「国際法の変容と租税法－国際租税法の変遷－」本庄資編『関連法領域の変容と租税法の対応』財経詳報社 2008 年
18. 藤井保憲「国際的組織再編成と租税条約」本庄資編著『租税条約の理論と実務』大蔵財務協会 2008 年
19. 藤井保憲「移転価格税制と組織再編税制」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年
20. 本庄資「国際法と各国の移転価格税制または OECD 移転価格ガイドラインとの関係」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年
21. 本庄資「有形資産取引に関する移転価格税制の課税問題」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会 2010 年
22. 吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣 2007 年

(雑誌論文)

1. 青山慶二「多国籍企業の事業再編成と独立企業原則」『租税研究』695 号 2007 年
2. 青山慶二「相互協議と移転価格税制」『租税研究』665 号 2005 年
3. 飯守一文「米国移転価格税制の検討と若干の提言」『筑波ロージャーナル』9 号 2011 年
4. 伊川正樹「譲渡所得の起因となる「資産」概念－増加益清算課税説の再考－」『名城法学』57 巻 1・2 号 2007 年
5. 居波邦泰「アドビ事件に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(上)」『税

大ジャーナル』14号 2010年

6. 居波邦泰「アドビ事件に係る国際的事業再編の観点からの移転価格課税の検討(下)」『税大ジャーナル』15号 2010年
7. 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」『税理』Vol.42 No.14 1999年
8. 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(2)」『税理』Vol.42 No.15 1999年
9. 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(3)」『税理』Vol.43 No.1 2000年
10. 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」『税理』Vol.43 No.3 2000年
11. 今村隆「譲渡所得課税における契約解釈の意義」『ジュリスト』No.1271 2004年
12. 上野嘉一「「移転価格事務運営要領(事務運営指針)」及び「連結法人に係る移転価格事務運営要領(事務運営指針)」の改正について」『国際税務』Vol.26 No.6 2006年
13. 占部裕典「法人税法22条2項の適用範囲について～オウブンシャホールディング事件における第三者割当増資を通して～」『税法学』551号 2004年
14. 占部裕典「最近の裁判例にみる「租税回避行為の否認」の課題－実体法的・証拠法的視点から－」『税法学』553号 2005年
15. 占部裕典「租税回避に対する新たなアプローチの分析」『税法学』546号 2001年
16. 占部裕典「租税回避行為論再考－外国税額控除枠の利用にかかる法人税更正処分等取消請求控訴事件を素材として－」『税法学』548号 2002年
17. 大橋時昭(訳)「移転価格、対応的調整及び相互協議手続」『国際税務』臨時増刊号 1986年
18. 大淵博義「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 第1回」『税経通信』2006年3月号 2006年
19. 大淵博義「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 第2回」『税経通信』2006年4月号 2006年
20. 大淵博義「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 第3回」『税経通信』2006年5月号 2006年

21. 大淵博義「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 第 4 回」『税経通信』
2006 年 6 月号 2006 年
22. 大淵博義「法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開 第 5 回」『税経通信』
2006 年 7 月号 2006 年
23. 大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界～最近の課税事例にみる混迷化の本質
～」『税理』Vol.44 No.4 2001 年
24. 岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典 482 条(1)」『税法学』404 号 1984 年
25. 岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典 482 条(2)」『税法学』405 号 1984 年
26. 岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典 482 条(3・完)」『税法学』406 号 1984 年
27. 岡村忠生「租税回避行為の規制について」『税法学』553 号 2005 年
28. 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」『税法学』543 号 2000 年
29. 金子宏「総説－譲渡所得の意義と範囲－」『日税論研集』50 号 2002 年
30. 金子宏「所得の人的帰属について 実質所得者課税の原則」『自由と正義』Vol.58 No.1
2007 年
31. 金子宏「租税法と私法－借用概念及び租税回避について－」『租税法研究』第 6 号 1978 年
32. 金子宏「相互協議(権限のある当局間の相互協議および合意)と国内的調整措置－移転価
格税制に即しつつ－」『国際税務』Vol.11 No.12 1991 年
33. 金丸和弘「フィルムリース事件と「事実認定による否認」」『ジュリスト』No.1261 2004 年
34. 川端康之「米国内国歳入法典 482 条における所得配分(一)－関係理論から見た「所得創
造理論」－」『民商法雑誌』101 巻 2 号 1989 年
35. 倉内敏行「相互協議の対象について－「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考
察－」『税務大学校論叢』27 号 1996 年
36. 国税庁 調査課「関係会社間の移転価格に関する OECD 理事会勧告」『租税研究』357 号
1979 年
37. 五味雄治、芹沢繁生「関係会社間の移転価格に関する OECD 理事会勧告書をめぐって」

『租税研究』359号 1979年

38. 齊藤明「法人税法二二条二項の解釈をめぐる判例の意義」『租税法研究』8号 1980年
39. 末崎衛「私法上の法律構成による否認」についての一考察」『税法学』550号 2003年
40. 須長周一(翻訳)「移転価格と多国籍企業 OECD 租税委員会報告書 1979」『国際税務』臨時増刊号 1986年
41. 租研・国際課税問題研究委員会「OECD 移転価格ガイドライン案についての租研意見」『租税研究』542号 1994年
42. 租研・国際課税問題研究委員会「OECD 移転価格ガイドライン第Ⅱ部事務局草案についての租研意見」『租税研究』547号 1995年
43. 高久隆太「移転価格課税における無形資産の使用により生じた利益の帰属及びその配分」『税務大学校論叢』49号 2005年
44. 武田昌輔「課税所得の基本問題(上)―法人税法二十二条を中心として―」『判例時報』949号 1980年
45. 武田昌輔「課税所得の基本問題(中)―法人税法二十二条を中心として―」『判例時報』952号 1980年
46. 谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造―外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として―」『租税法研究』32号 2004年
47. 谷口勢津夫「移転価格課税に関する租税条約と国内法との関係」『甲南法学』37巻 3号 1997年
48. 中里実「移転価格税制」『ジュリスト』No.1104 1997年
49. 中里実「みなし譲渡と時価主義」『日税論研集』50号 2002年
50. 中里実「租税法と私法」論再考」『税研』114号 2004年
51. 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上)」『ジュリスト』No1169 1999年
52. 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(下)」『ジュリスト』No1171 2000年
53. 中里実「租税法と私法」論再々考」『税研』115号 2004年

54. 中里実「事実認定による「否認」と、契約の読み替え」『税研』113号 2004年
55. 羽床正秀「移転価格事務運営要領の制定について」『国際税務』Vol.21 No.8 2001年
56. 氷見野良三「移転価格税制に関するOECD新ガイドライン案と米国482条最終規則について」『租税研究』539号 1994年
57. 平石雄一郎「移転価格問題に対する税制上の規制」『租税法研究』10号 1982年
58. 渚圭吾「オウブンシャホールディング事件に関する理論的問題」『租税法研究』32号 2004年
59. 細川健「ライセンス契約とノウハウの課税上の問題点(その1)―名古屋高等裁判所平成18年2月23日判決(一条住宅研究所事件)を題材に―」『税務弘報』2007年4月号 2007年
60. 松沢智「私法上の取引と租税回避行為―法的所得概念の確立―」『租税法研究』第6号 1978年
61. 水谷年宏「国際課税をめぐる最近の状況について―OECD 移転価格ガイドライン改訂を中心として―」『租税研究』743号 2011年
62. 保井久理子「事業再編に係る移転価格税制を巡る動き」『税大ジャーナル』13号 2010年
63. 大和順子(著)・岡田至康(監修)「OECD 諮問委員会(BIAC)を巡る最近の状況―事業再編に係る移転価格上の側面」『国際税務』Vol.30 No.8 2010年
64. 山本守之「交際費・寄附金の課税要件からの一考察」『租税研究』658号 2004年
65. 渡辺勲「OECD 移転価格税制ガイドラインの全面改訂について」『租税研究』551号 1995年
66. 渡辺徹也「イギリスにおける最近の租税回避事件とRamsay原則の動向」『税法学』553号 2005年

外国の文献－ABC 順

(雑誌論文及び雑誌記事)

1. Ali Qassim,"OECD Should Clarify Methods Of Valuation, Definition of Intangibles",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.23,2011
2. Amy S. Elliot,"OECD Official Highlights Business Restructurings",*Tax Notes International*, Vol.52,No.4,2008
3. Andreas Bullen,"The Arm's Length Principle and Commercially Irrational Omissions:Failure To Renegotiate or Terminate Adverse Controlled Agreements",*International Transfer Pricing Journal*, Vol.18, No.4,2011
4. Brian J. Arnold, Thomas E. McDonnell,"Report On The Invitational Conference On Transfer Pricing: The Allocation Of Income And Expenses Among Counties",*Tax Notes*, Vol.61, No.11,1993
5. Chaid Dali-Ali and Simon Langlois,"OECD Discussion Draft on Business Restructurings; Is the OECD on the Right Track to Achieving Its Objectives?",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.17, No.13,2008
6. Charles Gnaedinger,"Treasury Official Comments on OECD Business Restructurings Project",*Tax Notes International*, Vol.53, No.11, 2009
7. David D. Stewart,"Restructuring Transactions Violated Antiavoidance Rule, Court Rules",*Tax Notes International*, Vol.59,No.10,2010
8. Erik Kamphuis and Xueyuan Zhang,"Game Theory, BATNA Insightful When Analyzing Options Realistically Available in Business Restructurings",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.13,2009
9. Gareth Green, Richard Newby and Timothy Sarson,"Branch Report" (United Kingdom),*Cahiers de droit fiscal international*, Vol.96a,2011
10. Hartmut Wolter,"Branch Report" (Germany),*Cahiers de droit fiscal international*,

Vol.96a,2011

11. Heinz-Klaus Kroppen, Stephan Rasch, and Axel Eigelshoven,"Germany's Draft Law on Business Restructurings",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.15, No.22,2007
12. Heinz-Klaus Kroppen and José Carlos Silva,"General Report",*Cahiers de droit fiscal international*, Vol.96a,2011
13. Isabel Verlinden and Ian Dykes,"Final OECD Guidance on Restructurings: A Precious Balance",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.8,2010
14. James Macky and Damian Preshaw,"Branch Report" (Australia) ,*Cahiers de droit fiscal international*, Vol.96a,2011
15. Jérôme Törner Monsenego,"Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Profit Potential",*Tax Notes International*, Vol.59, No.3,2010
16. Jobst Wilmanns, Ludger Wellens, and Loek De Preter,"OECD's New Approach to Business Restructuring: A German View",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.17, No.17,2009
17. Kevin A. Bell,"Germany's Commensurate-With-Income Law seen As Breaching Arm's -Length Standard, Violating EU Law",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.16, No.14,2007
18. Kevin A. Bell,"Former OECD Official Suggests Multi-Step Approach for Intangibles",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.14,2010
19. Kevin A. Bell,"Australia Developing Paper on Restructuring, Rulings Panel to Decide Course of Action",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.16, No.19,2008
20. Kevin A. Bell,"Germany's Price Adjustment Provision 'In Line With Arm's Length Standard,' Official Says",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.16, No.24,2008

21. Kevin A. Bell,"Practitioners Say OECD Restructuring Discussion Draft Would Inject Tax Collections' 'Business Judgment' Into Audits",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.17, No.10,2008
22. Kevin A. Bell,"OECD Delegates Debate How to Price Business Restructurings, Taxpayer Representatives Bemoan Non-Recognition Proposal",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.4,2009
23. Kevin A. Bell,"Changes to Restructuring Examples Debated During OECD Consultation",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.5,2009
24. Kevin A. Bell,"Fears Over German Restructuring Rules Abate,Potential ECJ Challenge Looms",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.17, No.9,2008
25. Kevin A. Bell,"OECD Draft Does Not Permit 'Gratuitous' Challenges to Restructurings, McDonald Says",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.3,2009
26. Kevin A. Bell,"Transfer of Mere Profit Potential Not Taxable, U.S. Treasury Official Says",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.3,2009
27. Kevin A. Bell,"OECD Working Party Reviewing Proposed Restructuring Documentation Requirements",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.9,2009
28. Kevin A. Bell,"PE Bears Cost of External Reinsurance When Risk Transferred, OECD Clarifies",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.17, No.8,2008
29. Kevin A. Bell,"Draft German Restructuring Guidance Broadly Defines 'Business Function",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.8,2009
30. Kevin A. Bell,"Complex Issues Addressed by Arm's-Length Standard, Silberztein Says, Providing Update on OECD Projects",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.9,2009
31. Kevin A. Bell,"U.S. Delegate to OECD Working Party Says Explicit List of Intangibles

- Unlikely", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.16,2010
32. Kevin A. Bell,"OECD to Meet With Taxpayers Nov.9 On Scope of New Intangibles Project", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.13,2010
33. Kevin A. Bell,"New OECD Intangibles Project to Address Partial Transfers of Related-Party Rights", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.11,2010
34. Kevin A. Bell,"OECD Working Party To Craft New Analytical Framework for All Intangibles", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.18,2011
35. Kevin A. Bell,"OECD Likely to Adopt Multi-Step Analysis for New Intangibles Project", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.19,2011
36. Kevin A. Bell,"OECD Working Party, Taxpayers Wrestle With How to Value Intangibles", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.23,2011
37. Kevin A. Bell,"OECD Working Party, Taxpayers Wrestle With How to Define Intangibles", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.20, No.14,2011
38. Laurent Leclercq and Patrick Seroin,"Branch Report"(France), *Cahiers de droit fiscal international*, Vol.96a,2011
39. Lee A. Sheppard,"Xilinx and the Future of Transfer Pricing", *Tax Notes*, Vol.123, No.11,2009
40. Lee A. Sheppard,"Xilinx and the Future of Transfer Pricing,Part2", *Tax Notes*, Vol.127, No.1,2010
41. Lee A. Sheppard,"OECD Explores the Trouble With Intangibles", *Tax Notes International*, Vol.56,No.1,2009
42. Lee A. Sheppard,"Cross-Border Use of Losses of Subsidiaries and Branches", *Tax Notes*, Vol.123, No.9,2009
43. Lee A. Sheppard,"Inbound Transfer Pricing as Beggar Thy Neighbor", *Tax Notes*, Vol.123, No.8,2009

44. Lee A. Sheppard, "Boots on the Ground: IRS Official Expands Contract Mfg. Comments", *Tax Notes*, Vol.119, No.4, 2008
45. Lee A. Sheppard, "Treasury Officials Discuss Reform, Contract Manufacturing", *Tax Notes*, Vol.118, No.11, 2008
46. Lee A. Sheppard, "Restructuring Revisited in OECD Intangibles Project", *Tax Notes International*, Vol.62, No.11, 2011
47. Lisa M. Nadal, "OECD Official Previews Discussion Draft on Business Restructurings", *Tax Notes International*, Vol.51, No.12, 2008
48. Maggie Han, Hongxiang Ma and Huaishi Zhou, "Branch Report" (China, People's Republic of), *Cahiers de droit fiscal international*, Vol.96a, 2011
49. Markus Schneider, "Recent Developments Concerning the Rules on the Transfer of Business Functions", *International Transfer Pricing Journal*, Vol.18, No.2, 2011
50. Martha Kessler, "OECD Draft on Reorganizations Not Aimed At Abusive Transactions, OECD Official Says", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.17, No.13, 2008
51. Martin A. Sullivan, "Transfer Pricing Abuse Is Job-Killing Corporate Welfare", *Tax Notes*, Vol.128, No.5, 2010
52. Michael C. Durst, "Making Transfer Pricing Work for Developing Countries", *Tax Notes*, Vol.129, No.10, 2010
53. Michael C. Durst, "Congress: Fix Transfer Pricing and Protect U.S. Competitiveness", *Tax Notes*, Vol.128, No.4, 2010
54. Mitchell.J.Tropin, "Germany to Issue Circular Addressing Business Restructuring, Practitioner Says", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.15, No.12, 2006
55. Mitchell.J.Tropin, "German Draft Addresses Function Transfers, Would Add Commensurate with Income Rule", *Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.15, No.20, 2007

56. Mitchell.J.Tropin,"German Legislature Approves Bill Introducing 'Commensurate With Income,' Other Changes",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.16, No.7,2007
57. Molly Moses,"OECD Splits Restructuring Group; Transfer Pricing Draft to Come in 2008",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.16, No.22,2008
58. Molly Moses,"Business, Not Tax, Must Drive Restructurings, Practitioners Say",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.17, No.2,2008
59. Molly Moses,"Practitioners Discuss Intangibles Migration Under OECD Restructuring, Other Provisions",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.17, No.11,2008
60. Molly Moses,"Germany Adopts Amendment Providing Additional Exception to Transfer of Functions",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.23,2010
61. R. William Morgan and Thomas E. Meyer,"Risks, Intangibles, and Business Restructurings",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.8,2009
62. Reuven S. Avi-Yonah,"Xilinx and the Arm's-Length Standard",*Tax Notes*, Vol.123, No.10,2009
63. Richard T. Ainsworth and Andrew Shact,"Transfer Pricing, Business Restructurings, and Intangibles:Case Studies From the U.K. and the U.S.",*Tax Notes International*, Vol.60, No.10, 2010
64. Rick Mitchell,"OECD Should Not Follow U.S. Approach To Make-Sell Rights, TEI Official Says",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.14,2010
65. Rita McWilliams,"OECD Releases Comment Letters On Requested Scope of Intangibles Project",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.11,2010
66. Robert Ackerman, Diana Organista, and Carlos M. Mallo,"Intangible Property Migration: Germany's Recent Draft Administration Principles on Transfer of Business Functions",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.22,2010
67. Roland Bien,"Federal Tax Court Affirms Relief for Restructring",*Tax Notes International*,

Vol.60,No.1,2010

68. Sean F. Foley, Christian Looks, and Georg Hirsch,"A Prescription for Double Taxation? Restructurings and the New German Exit Charge Mechanics",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.9,2009
69. Stefan Waldens, Ron Dorward, and Hubert Stadler,"German Tax Reform 2008: New Challenges for Function Transfers",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.16, No.11,2007
70. Steven P. Hannes , "Transfer Pricing Discussion Group Comments on OECD Business Restructurings Draft",*Tax Notes International*, Vol.53, No.11,2009
71. Tamu N. Wright,"Arm's-Length Principle Improperly Used To Address Restructurings", Practitioners Say",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.16, No.13,2007
72. Tamu N. Wright,"New German Transfer Pricing Rules Require More Guidance, Practitioners Says",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.17, No.10,2008
73. Tamu N. Wright, "IFA Panelists Identify Recharacterizations, Asset Transfers as Major Restructuring Issues",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.20, No.10,2011
74. Tamu N. Wright,"IFA's 2011 Paris meeting to address cross-border restructurings",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.20, No.9,2011
75. Tamu N. Wright,"IFA Panelists Debate Divergent U.S., U.K. Efforts Against Offshore Intangibles Shifting",*Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol.19, No.9,2010
76. Thomas M.Zollo,"Branch Report"(United States of America),*Cahiers de droit fiscal international*, Vol.96a,2011
77. Toshio Miyatake,"General Report",*Cahiers de droit fiscal international*, Vol.92A,2007
78. Valerie Amerkhail, Alan W. Granwell, "Transfer Pricing and Business Restructuring",*IBFD database article*,2009
79. Xinyu Chen,"Risk Analysis: A Potential Risks",*Tax Management Transfer Pricing*

新しい減価償却制度の提案

山本 純子

論文要旨

新しい減価償却制度の提案

本論文の目的は、より実務的に簡便で、かつ多種多様に選択可能な実態に近い減価償却方法について研究し、制度上導入できる減価償却方法を提案することである。

減価償却方法は多数ある。具体的には定額法、定率法をはじめ、級数法、倍率法、定額定率中間法、生産高比例法、複利還元法、複利法、年金法、減債基金法、また、積分法等をはじめとする新しい償却方法も多数提案されている。しかし法人税法上、法定償却方法とされているのは定額法、定率法および生産高比例法に限られている。これ以外の償却の方法については国税局長の承認を条件として認められているが、承認申請の手続きはかなりの事務的な手数を要し、実際に承認される例は少ないため、各企業の実態に合った償却ができないのが現状である。

ここで、償却方法が満たすべき要件としては、①汎用性(あらゆる要償却総額に対応)、②外部証拠依拠性(恣意性の排除)、③明確性・簡便性、④実務実効性、⑤変化への対応性、⑥整合性(会計事実と計算に乖離がない)、⑦早期回収性(投下資本回収の早期実行)、が挙げられる。この要件に照らすと、現行の法定償却方法が優れているとはいえない点が多い。また、法定償却方法が複数あり、選択および変更が可能な点も問題として捉えられる。つまり、現行の減価償却制度における問題点は、前述の整合性が欠如しているという問題のみではなく、汎用性の欠如や恣意性の排除不足も挙げられる。

そこで、法定償却方法に捉われることなく、会計上考えうる様々な減価償却方法を検討し、償却額や残存価額の比較を行うことにより、企業にとってより実態に近く、事務的負担も少ない減価償却方法について考察した上で、上記要件を満たし、なおかつ、税法上および企業会計上、導入が現実的な方法を探し出す。特に、定率法と定額法の間隔的な償却が可能となる級数法を応用した減価償却方法に着目し、用いる数列の公差を1以外にすることにより、実態との整合性を高めるという新しい減価償却方法を提案する。

本来、級数法は初項 N (N :耐用年数)、公差 -1 の等差数列を用い、初項から末項($=1$)までの総和を分母、各項を分子として、償却率を算出する方法である。本稿では、公差 -1 を様々な変化させることで、償却の過程を定額法や定率法に類似したものに近づけることが可能であることを示す。この方法を「公差選択式級数法」と呼ぶ。つまり、定額法か定率法の選択という議論ではなく、償却方法を唯一「公差選択式級数法」と定めることにより、償却方法の変更による恣意性を排除することができる。また、公差を一定の範囲内で企業が自由に選択可能であるとすれば、実態に合った償却方法を客観的に行うことが可能となる。法人税法における度重なる減価償却改正に終止符を打つためにも、「公差選択式級数法」の導入検討の必要性を提案する。

論文要旨

本論文の目的は、より実務的に簡便で、かつ多種多様に選択可能な実態に近い減価償却方法について研究し、制度上導入できる減価償却方法を提案することである。

減価償却方法は多数ある。具体的には定額法、定率法をはじめ、級数法、倍率法、定額定率中間法、生産高比例法、複利還元法、複利法、年金法、減債基金法、また、積分法等をはじめとする新しい償却方法も多数提案されている。しかし法人税法上、法定償却方法とされているのは定額法、定率法および生産高比例法に限られている。これ以外の償却の方法については国税局長の承認を条件として認められているが、承認申請の手続きはかなりの事務的な手数を要し、実際に承認される例は少ないため、各企業の実態に合った償却ができないのが現状である。

ここで、償却方法が満たすべき要件としては、①汎用性(あらゆる要償却総額に対応)、②外部証拠依拠性(恣意性の排除)、③明確性・簡便性、④実務実効性、⑤変化への対応性、⑥整合性(会計事実と計算に乖離がない)、⑦早期回収性(投下資本回収の早期実行)、が挙げられる。この要件に照らすと、現行の法定償却方法が優れているとは言い難い点が多い。また、法定償却方法が複数あり、選択および変更が可能な点も問題として捉えられる。つまり、現行の減価償却制度における問題点は、前述の整合性が欠如しているという問題のみではなく、汎用性の欠如や恣意性の排除不足も挙げられる。

そこで、法定償却方法に捉われることなく、会計上考える様々な減価償却方法を検討し、償却額や残存価額の比較を行うことにより、企業にとってより実態に近く、事務的負担も少ない減価償却方法について考察した上で、上記要件を満たし、なおかつ、税法上および企業会計上、導入が現実的な方法を探し出す。特に、定率法と定額法の中間的な償却が可能となる級数法を応用した減価償却方法に着目し、用いる数列の公差を1以外にすることにより、実態との整合性を高めるという新しい減価償却方法を提案する。

本来、級数法は初項 N (N :耐用年数)、公差 -1 の等差数列を用い、初項から末項($=1$)までの総和を分母、各項を分子として、償却率を算出する方法である。本稿では、公差 -1 を様々な変化させることで、償却の過程を定額法や定率法に類似したものに近づけることが可能であることを示す。この方法を「公差選択式級数法」と呼ぶ。つまり、定額法か定率法の選択という議論ではなく、償却方法を唯一「公差選択式級数法」と定めることにより、償却方法の変更による恣意性を排除することができる。また、公差を一定の範囲内で企業が自由に選択可能であるとすれば、実態に合った償却方法を客観的に行うことが可能となる。法人税法における度重なる減価償却改正に終止符を打つためにも、「公差選択式級数法」の導入検討の必要性を提案する。

はじめに

本論文の目的は、より実務的に簡便で、かつ実態に近い減価償却方法について研究し、制度上導入可能な減価償却方法を提案することである。

減価償却方法は多数ある。具体的には定額法、定率法をはじめ、級数法、倍率法、定額定率中間法、生産高比例法、複利還元法、複利法、年金法、減債基金法、また、積分法等をはじめとする新しい償却方法も多数提案されている。しかし法人税法上、法定償却方法とされているのは定額法、定率法および生産高比例法に限られている。これ以外の償却の方法については国税局長の承認を条件として認められているが、承認申請の手続きはかなりの事務的な手数を要し、実際に承認される例は少ないため、各企業の実態に合った償却ができないのが現状である。実際に、グローバル展開している企業では、真の製造コストを把握するために、各国の税法に縛られない全世界共通の償却方法を採用する必要があるため、税のメリットは捨てても会社独自の償却方法を選択する会社が多くなっており、税法上の減価償却が実務上は意味を成さないと捉えられていることもある。

償却方法が満たすべき要件としては、①汎用性(あらゆる要償却総額に対応)、②外部証拠依拠性(恣意性の排除)、③明確性・簡便性、④実務実効性、⑤変化への対応性、⑥整合性(会計事実と計算に乖離がない)、⑦早期回収性(投下資本回収の早期実行)、が挙げられる。この要件に照らすと、現行の法定償却方法が優れているとは言い難い点が多い。また、法定償却方法が複数あり、選択および変更が可能な点も問題として捉えられる。つまり、現行の減価償却制度における問題点は、前述の整合性が欠如しているという問題のみではなく、汎用性の欠如や恣意性の排除不足も挙げられる。

そこで、定額法および定率法といった法定償却方法に捉われることなく、会計上考えうる様々な減価償却方法を検討し、償却額や残存価額の推移を比較することにより、企業にとってより実態に近く、事務的負担も少ない減価償却方法について考察する。上記の要件を満たし、なおかつ、税法上および企業会計上、導入が現実的な方法を探し出す。新しい減価償却方法の導入により、企業がより実態に適合した減価償却を行い、恣意性の排除のみならず逆基準性をも排除する減価償却方法の導入を目指す。

本論文の構成は、次のようである。第1章では明治から昭和における減価償却制度の沿革を述べ、第2章では、平成元年以降の減価償却制度の改正を論じる。第3章では、企業会計、会社法および税法上における減価償却の定義、また減価償却の分類について述べ、従来検討比較されてきた各減価償却方法の特徴について考察する。第4章では、減価償却のあるべき姿を考え、より理想的な新しい減価償却方法および減価償却制度を提案する。

目 次

はじめに	1
第1章 減価償却制度の沿革	4
第1節 戦前までの沿革	4
第2節 昭和20年度～昭和35年度	7
第3節 昭和36年度～昭和39年度	11
第4節 昭和40年度～昭和58年度	13
第5節 昭和59年度～昭和63年度	16
第2章 平成元年度以降の税制改正	19
第1節 平成元年度～平成18年度	19
第2節 平成19年度税制改正前に寄せられた要望	22
第3節 平成19年度改正	24
第4節 平成19年度改正の解説	28
第5節 平成20年度改正	30
第6節 平成23年度改正	33
第3章 減価償却方法の検討	35
第1節 企業会計における減価償却	35
第2節 会社法における減価償却	38
第3節 税法上の減価償却制度の特徴	39
第4節 減価償却方法の分類	41
第5節 期間配分による減価償却の計算方法	43
第6節 生産高配分による方法、利子基準による方法、その他の方法の計算方法	47
第4章 新たな減価償却方法	51
第1節 税法上の減価償却方法が満たすべき条件	51
第2節 新たな減価償却制度および償却額の計算	53
第3節 末項が1以外の場合および耐用年数長短による適合性の検討	58
おわりに	63
参考文献	64

第 1 章 減価償却制度の沿革

第 1 節 戦前までの沿革

減価償却の概念は明治時代に初めて問題視されることとなった。明治 20 年に創設された所得税法では減価償却の概念を必要としなかった。明治 32 年に法人課税が始まるが、減価償却費は損金にならなかった。明治時代の沿革は表 1-1 のとおりである。

表 1-1 明治時代の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度
明治 8 年	第一国立銀行が半季利益金割合報告で減価償却を計上する。第四国立銀行においても営業報告で 10% の減価償却が計上された。
明治 10 年	「郵便汽船三菱会社簿記法」において、船舶について 5% の定率法による償却が行われた。
明治 20 年	所得税法が創設されたが、減価償却に関する概念はない。
明治 32 年	法人に対する所得課税が始まったが、減価償却について触れるところはない。
明治 33 年	日本絹綿紡績株式会社事件の判決(明治 33 年 11 月 14 日)で、減価償却を認められないとした。
明治 36 年	日本郵船株式会社事件、東洋汽船株式会社事件の判決(明治 36 年 7 月 10 日)が減価償却を認めた。明治 36 年 12 月 27 日の主税局長通牒で税法上初めて減価償却の損金算入を認める。
明治 40 年	減価償却の問題が大蔵省内で議論される。

(注) 明治時代には耐用年数の概念がなく、大正 7 年以降に耐用年数の概念が登場する。

(資料) 高寺(1974)、成田(1985)(1998)、磯辺(1998)。

日本の減価償却の起源は明治初期にあると考えられる。明治 6 年に日本最初の株式会社として設立された第一国立銀行が減価償却の考え方を初めて経理に取り入れた¹。第一国立銀行の検査役となったアラン・シャンドは「第一国立銀行検査報告書」(明治 8 年 3 月)の中で減価償却を行う必要があることを説いた。明治 8 年 7 月付「第 4 回半季実際考課状」に載っている「半季利益金割合報告」に「営業用戻シ入(減価償却)」が計上された²。

減価償却費の計上はやがて各国立銀行に伝わった。大部分は創業費だけの償却を計上し、固定資産の減価償却は後回しにすることが多かった。償却率は、最初に設立された第一国立銀行が純益金の 1/15 とかなり高率であるのに対して、第二期(明治 9 年～16 年)に新設された国立銀行の減価償却は大半が後期へ繰り延べられただけでなく、一般に低率であった³。

¹ 明治 5 年 1 月発行の加藤斌訳『商家必用』(原書は 1861 年)が減価償却の概念を日本に伝えた。片野(1977)、pp.112-113。また明治 6 年 12 月に最初の洋式簿記書である『銀行簿記精法』(大蔵省)が刊行された。

² 片野(1977)、pp.113-119。

³ 高寺(1974)、p.56-57。第二期に新設された国立銀行の中には減価償却の強制を喜ばないものがあった。

明治 10 年 6 月に国立銀行報告差出方規則が制定され、各国立銀行が減価償却を表す用語として使用していた「戻シ入」「消却」「償却」が「償却」に統一された。明治 10 年 7 月制定の「郵便汽船三菱会社簿記法」は、船舶に年率 10%の定率法を採用した。東京海上保険会社は、明治 13 年 3 月の「第一季報告」において、創業と同時に家屋の減価償却を認識していた。当時、通常の企業では利益処分による減価償却を計上するのが一般的であった。

明治 20 年に所得税が創設されるが、必要経費には資本的支出を含まないものとしており、減価償却の規定がない。個人企業は多額の固定資産を所有していないので、減価償却費を計上することもなく、課税上の問題は提起されなかった。明治 32 年に法人所得に対する課税が始まったが、資産に対する評価減と経費としての現金支出を損金とした。税務当局は、減価償却費を損金と認めると、評価損との二重計上になるとして減価償却を認めなかった。厳密には当時の税務当局者が減価償却を知らなかったという方が事実に近いという意見もある。沼田(1982)は、税務当局者のみならず商法学者すらも減価償却を知らなかったとしている。

法人課税が始まり、減価償却費の損金性が問題になった。紡績業と海運業にとっては機械・船舶・建物などの減価償却費が損金算入になるかどうかは大きな問題となっていた。明治 33 年以降、減価償却費が損金に含まれると主張する会社側が、損金算入を拒む税務当局を相手として、相次いで行政訴訟を起こした。明治 33 年 11 月に宣告された日本絹綿紡績株式会社事件の判決が代表的なものである。その判決は、減価償却費は現実に費消したものでないから損金性がなく利益処分であること、時価に比して下落した部分は評価減であるとした。

明治 36 年 7 月に日本郵船株式会社事件の判決が減価償却(船舶は半期 2%の定額法)を損金とすることを認めた。同日の東洋汽船株式会社事件の判決も償却費の損金算入を認めた。この結果、明治 36 年 12 月 27 日の主税局長通牒で税法上初めて減価償却を損金として認めた⁴。しかし、当時の商法の規定による時価を付すことが実際には困難であるため、財産評価の便法として減価償却の手法を認めた。費用配分としての減価償却を認めたというよりも資産の評価損を認めたといえる。

明治 39 年に大蔵省内の税法審査委員会が減価償却の問題を公式に議論し、船舶運送業の船舶及び倉庫業の倉庫の減価は経費として所得より控除すべきとした整理案をまとめた⁵。次いで税法整理案審査委員会が税法審査委員会の整理案を原案として審議を行い、控除の範囲を拡張して動力により運転する機械の減価を経費と認めることにした。

個人所得において船舶、倉庫、機械の減価を経費とみなして所得より控除することを認める、法人所得においては固定資本に対する減価積立金を損金とみなすことを認めるとする所得税整理案が議会に提出されたが、成立しなかった⁶。度重なる税法改正案に減価償却制度が盛り込まれるが、財政上の理由から、法案は否決された。こうした経緯を背景にして、減価償却の損金

⁴ 木村(1965)は、日本減価償却の認識は明治 30 年代海運会社の訴訟事件を媒介として展開したとするが、高寺(1974)は、これは史実にも論理にも反すると批判している。

⁵ 大蔵省(1957)、pp.1016-1048。当時、法人においては船舶・倉庫の減価償却費は総益金から控除していたが、個人においては減価償却費を所得から控除できなかった。

⁶ 減価償却費は経費ではないが、経費と同一視すると認識していた。神森(2005)、p69。

算入を法律改正ではなく、通達で認めることになった。

表 1-2 大正時代～戦前の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
大正 7 年	- 主秘第 177 号で税法上の減価償却の取扱いを明確にする。 - 固定資産堪久年数に応じて減価償却歩合表により計算する。また償却方法、償却限度額の算定、残存価額等について規定した。	固定資産堪久年数に応じて減価償却歩合表により計算
大正 9 年	「所得税法施行上取扱方心得」で利益処分による減価償却も認める。	
昭和 2 年	主秘第 1 号が発せられ、減価償却の規定が整備された。具体的な内容は、大正 7 年 7 月主秘第 177 号とほぼ同じ。	
昭和 12 年		堪久年数表の改正(新設 27 項目及び経済的陳腐化を取り入れる。)
昭和 13 年		時局産業用固定資産の堪久年数を著しく短縮
昭和 14 年	「臨時租税措置法」の特別償却制定	
昭和 17 年	「会社固定資産償却規則」公布	「会社固定資産償却規則」により全面的改正

(資料) 新井(1987)、武田昌輔『DHC コンメンタール法人税法』。

大正時代、昭和戦前の沿革は表 1-2 の通りである。大正 7 年 7 月 19 日付主秘第 177 号主税局長通牒は、初めて税務上の減価償却を認めて、正式に堪久年数表を定めた。野田(1989d)によれば、固定資産堪久年数が固定資産の評価減損と組み合わせて示されており、評価損に重点が置かれていたと思われる。通牒の概要は以下の通りである⁷。

- ①減価償却の算出方法は定率法を原則とし、残存価額は定率法のみ取得価額の 10%とした⁸。
 - ②各事業年度の償却不足額の繰り越しと充足については、会社が自由に行うことができた。
 - ③堪久年数を資産の種類ごと(例えば、事務所住宅用資産、工場倉庫用建物、同附属物、煙突、船舶、各種の機械など)に分けて堪久年数を定めた。機械装置は約 60 の種類に分けられた。
 - ④堪久年数表にない資産については事実認定をして堪久年数を決定することとした。また、堪久年数を適用するのに不適當な場合があった時には上級官庁に稟議すべきものとした。
- 英国等の一部を除くと、最も早い時期に定率法を採用した。残存価額を取得価額の 10%とした

⁷ 新井(1987)、pp.23-24 及び白石(1982)、pp.122-146。堪久年数は一般に公表されていないが、事実上は解説書等において示されていた。

⁸ 定額法では残存価額の定めがない。未償却残高が取得価額の 10%に達すると償却停止となり、耐用年数が無意味になる。例えば耐用年数を 10 年に定めても、9 年が経過すると償却が終了する。この問題は昭和 17 年の改正によって解決された。

理由は不明である。堪久年数の対象資産の範囲は広く、個々の資産の堪久年数を詳細に定めている。堪久年数は経済的陳腐化を考慮せず、物理的年数(物理的に使用に堪えうる年数)を基に定められたものであると考えられる。しかし物理的年数をどのように測定したのかは不明であり、経済界から技術的陳腐化、経済的陳腐化による堪久年数短縮の強い要望が業界から出た。大正9年に「所得税法施行上取扱方心得」が出され、減価償却を利益処分としても認めた。減価償却を損金処理するかあるいは利益処理する当時の会計実務を税法も容認した。昭和2年主秘第1号通牒(大正7年主秘第177号の改訂版)が公布され、初めて減価償却の認否について一応の基準が示されることとなった。減価償却費が直接損金の額に算入する旨が定められた。

昭和12年に約20年ぶりに堪久年数の大幅な改正が行われた。経済的陳腐化を堪久年数に初めて織り込んだが、堪久年数の算定方式についての考え方は示されていない。白石(1995)によれば、この時期になると、減価償却を資産評価の観点から考えることはなくなっていたが、投下資本回収を主目的とする考え方も採用していない。

昭和13年に、固定資産の更新を早め利益圧縮により課税の繰り延べと特定産業の保護・育成を目的として、金属鉱業など時局産業用の固定資産について堪久年数の短縮・割増償却が行われた。昭和14年に特別償却制度が新設された。30業種にわたり、事業用の建物(工場用以外のもを除く)、機械その他の設備と船舶について、新設、増設又は製造した資産の取得価額の1/3を3年間に均等償却し、残りの2/3を普通償却することを認めた⁹。

昭和17年に、会社経理統制令の耐用年数は税法上の耐用年数に統一され、税法上の耐用年数が整備された¹⁰。固定資産を有形固定資産と無形固定資産に大別し、有形固定資産を建物、構築物、機械及び装置など6種類に分類した。

残存価額は、坑道と無形固定資産は0として、その他のものは10%を原則とした。堪久年数の名称を耐用年数に改められた。機械装置以外の有形固定資産については個別資産別に耐用年数を定め、機械装置については事業別に一本化した平均耐用年数(総合耐用年数)を設けた¹¹。無形固定資産の減価償却は昭和初頭から認められていたが、特許権、商標権、意匠権、実用新案権、水利権、漁業権、営業権、試作研究費及び開発費特許権などの無形固定資産に初めて耐用年数を設けた。度重なる増税の緩和と内部留保の充実を主たる理由として、固定資産の耐用年数を平均2割短縮した。減価償却費の計算方法は、原則として有形固定資産については定額法又は定率法、無形固定資産については定額法と定めた。

第2節 昭和20年度～昭和35年度

昭和20年度から昭和35年度までの沿革は表1-3のとおりである。昭和20年度に大企業について申告予納制度が採用されたことに伴い、昭和20年9月に内部通達の一部が「法人各税の

⁹ 新井(1987)、pp.24-25。

¹⁰ 昭和17年9月に会社経理統制令の適用を受ける会社の固定資産の償却を定めた「会社固定資産償却規則」が公布された。昭和17年の改正については、新井(1987)、p.25及び白石(1995)、pp.171-179を見よ。

¹¹ 総合耐用年数がどのように算定されたのか明らかではない。野田(1989d)、p.22。

取扱」として公表された。その中に固定資産の減価償却費の損金算入についての細かい規定と計算の基礎となる耐用年数が含まれていた。

表 1-3 昭和 20 年度～昭和 35 年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
昭和 20 年度	・ 資本金 500 万円以上の法人について申告納税を行うに伴い、法人税の取扱いを公表する。 ・ 鉱業用固定資産に生産高比例法を認める。 ・ 耐用年数 1 年未満の固定資産の損金算入を認める。 ・ 利益処分による減価償却は翌期首に帳簿価額を減額したときのみ認める。	
昭和 22 年度	・ 法人税法全文改正により、減価償却の取扱いは法令として明記された。 ・ 定率法以外の償却方法が認められなかった。 ・ 償却不足額の繰越しを否認した。	法人税法施行細則で耐用年数表を公表した。
昭和 23 年度	間接法による償却が認められた。	
昭和 24 年度	・ 国税庁から修繕費の取扱が出される。「企業会計原則」の公表。 ・ 法人税基本通達公表。	シャウプ勧告が、大蔵省税務担当部局に専門家を置いて耐用年数を検討すべきであると指摘した。
昭和 25 年度	・ シャウプ勧告により減価償却の計算に関する整備。概算申告制度の廃止。 ・ 定率法・定額法の選択が認められた。翌期首に帳簿価額を減額しない場合でも利益処分による減価償却が認められた。	
昭和 26 年度	画期的改正(減価償却資産の範囲の明確化など 7 項目)。	・ 耐用年数が全面的に改正される。 ・ 効用持続年数による。 ・ 機械・装置について設備別に定める。 ・ 機械・装置について総合耐用年数と分別耐用年数の二本建ての耐用年数。
昭和 32 年度	租税特別措置法により多くの特別償却を規定。	

(資料) 吉田(1989)、新井(1987)、武田昌輔『DHC コンメンタール法人税法』。

昭和 22 年に法人税に申告納税制度が全面的に採用された。減価償却費の損金算入に一定の制限を設けるため、同年 8 月に法人税法施行細則で減価償却が認められる固定資産の範囲、損

金算入される償却額及び耐用年数が初めて法制化され、法人税法上の減価償却制度が確立した。

減価償却費の損金算入が認められる固定資産は、建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、鉱業権、営業権等であり、通達では認められていた開発費が除かれた。減価償却の損金算入範囲額の計算は、個々の資産ごとではなく、建物等・無形固定資産は種類ごと、機械等は事業ごと、かつ、耐用年数の異なるものについては異なるごとに行わなければならない。有形固定資産は定率法で計算した金額、無形固定資産は定額法で計算した金額による。通達では有形固定資産について定額法も認めていたが、定率法が有利であるとして定額法が削除された。残存価額は通達と同様に、取得価額の 10%とされた。少額減価償却資産の限度額は、通達では 100 円未満であったが、法人税法施行細則では 1,000 円未満とされた。

耐用年数の実態調査にかなりの時間がかかるので、暫定措置として、戦時中に政策的に短縮されていた耐用年数を正常に戻すことに重点が置かれた。松隈(1959)によれば、基幹産業については 5 割程度、その他の産業については 2 割程度を目途に耐用年数が延長された。

大蔵省は、昭和 22 年度の耐用年数の改正は暫定的なもので、実情に即した耐用年数を定める必要があると考えていた。そして昭和 24 年のシャウプ勧告は、定額法だけでなく、資産の種類に応じて異なる減価償却の方法を選択できるようにすること、大蔵省が償却方法の変更を許可する一般的条件を通達で示すこと、大蔵省は償却資産の方法を研究し、固定資産の耐用年数の決定等に関して専門知識を持ったスタッフを採用することを勧告した。

大蔵省は耐用年数を改訂する作業に着手して、昭和 26 年度に減価償却資産の範囲や償却方法に関する改正の他、法定耐用年数について重要な改正を行った¹²。耐用年数以外の改正内容は下記のとおりである。

- ①減価償却資産の範囲を明らかにした。また、無形固定資産の範囲から試験研究費及び開発費を削除して、繰延費用とした。
- ②総合償却法と分別償却法のいずれかを選択することが認められた。
- ③従来の定率法、定額法、生産高比例法及び取替法が認められた。
- ④新規取得機械等の割増償却制度が創設された。
- ⑤青色申告書を提出する法人については、償却不足額の 5 年間の繰越しが認められた¹³。
- ⑥鉄筋コンクリート造建物等の堅牢資産については、税務署長の承認に基づけば残存価額(取得価額の 10%)に到達した後 1 円まで償却が認められた。
- ⑦少額減価償却資産の限度額を 1,000 円から 1 万円に引き上げた。新設・拡張資産が損金算入の対象から除外された。

当時、残存価額の引き下げが問題となっていた。市丸(1951)によれば、昭和 26 年度の耐用年数の改正に当たって、残存価額の 5%への引き下げやゼロにする要望があったという。5%にすると定率法の場合に最初の 3、4 年の償却額が非常に多くなること、ゼロにすると定率法で

¹² 武田(1991)、p.135 及び吉国(1996)、pp.136-142。

¹³ 昭和 25 年度に欠損金の繰越しが 1 年から 5 年に延長されたことに伴い、普通償却の場合の償却不足額にも 5 年間の繰越制度が復活した。

は償却率が算出できないこと、という理由から、残存価額は従来どおりに 10%に据え置かれた。

耐用年数に関する改訂の概要は次のようである。

- ①効用持続年数が採用された。
- ②耐用年数が 20%程度短縮された。
- ③機械及び装置の事業別の総合耐用年数が製造設備別の耐用年数に改められた。
- ④耐用年数を相当詳細に定めた。機械・装置を設備別に細分して定め、家屋などについても若干細分した。101 の事業別に 101 の耐用年数を製造設備別に 431 の耐用年数を定めた。
- ⑤機械及び装置について総合耐用年数と分別耐用年数の二本建ての耐用年数となった。
- ⑥個別的企業の実態に即応するため、国税庁長官による耐用年数短縮の承認制度を設けた。

昭和 26 年に大蔵省主税局は「固定資産の耐用年数の算定方式」を発表した。企業会計の耐用年数論を基礎として、当時の状況を踏まえて、新たな耐用年数の概念を明らかにした。その後の耐用年数はこの算定方式における耐用年数の考え方を基礎としている。昭和 26 年当時の算定方式を改めなかったために、長期間にわたり耐用年数の全面的見直しは実施されなかった。

「固定資産の耐用年数の算定方式」の概要は次のようである¹⁴。

- ①固定資産の耐用年数は通常の効用持続年数による。この効用持続年数は、通常考えられる維持補修を加える場合において、本来の用途用法により現に通常予定される効用をあげることができる年数(有効使用期間)である。
- ②効用持続年数は、企業設備の後進性などから考えられる程度の一般的陳腐化を織り込んだものである。
- ③将来の事情変化による特別な陳腐化、不適応等が生じた場合は特別償却を行い、これらの事情は効用持続年数には織り込まない。
- ④通常の効用持続について、設備更新を伴う経済的陳腐化や新製造方法の出現などが現実になっている限り、今回の耐用年数改訂に織り込む。
- ⑤効用持続年数は現況を基準とする技術及び素材の材質等によって定める。
- ⑥効用持続年数は、普通の場合・作業条件により使用される場合に考えられる年数である。
- ⑦機械設備の総合償却年数については、中庸と認められる標準的設備(モデル・プラント)を選び、その平均年数を基にして機械設備全体の資産価額構成割合から総合平均年数を算出する。

効用持続年数は、固定資産の通常の効用という物理性を基本として取替・大修繕によって更新すべきという経済性を取り込んでいる。物理的耐用年数及び陳腐化・不適応による経済的耐用年数を統一した概念が効用持続年数である。

一方、企業設備の近代化を図る狙いから、特別償却制度が昭和 26 年から次々と新設された。昭和 26 年度、27 年度の特別償却は法人税負担の大幅な軽減を通じて企業設備の更新に大きな役割を果たした¹⁵。特別償却制度の整理合理化が必要であると強調され出したが、基本的には

¹⁴ 「固定資産の耐用年数の算定方式」は、稲村・安間(1959)、pp.359-396 による。

¹⁵ 泉美之松氏の発言による。伊東(1977)、p.25。昭和 26 年度には新規取得機械等の割増償却制度、昭和 27 年度には重要機械の取得時 2 分の 1 償却制度、試験研究用機械設備用の特別償却制度が創設された。

特別償却制度が維持され、特に昭和 32 年に多くの特別償却が規定された。

第 3 節 昭和 36 年度～昭和 39 年度

昭和 26 年度以降、減価償却資産の耐用年数の新設と短縮が毎年のように行われたが、耐用年数の実質的な改正は実施されなかった。しかし昭和 30 年代に入り、機械設備の経済的陳腐化が速いので耐用年数が技術革新の状況を反映していないとして、産業界から耐用年数の短縮を求める強い要望があった。大蔵省は昭和 33 年頃から耐用年数の改訂作業を進め、税制調査会第一次答申(昭和 35 年 12 月)は耐用年数を平均 20%程度短縮することを勧告した。

表 1-4 昭和 36 年度～昭和 39 年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
昭和 36 年度	・ 経済的耐用年数を考慮した改正作業。 ・ 償却不足額の繰越制度を廃止。	経済的耐用年数を考慮した改正作業。機械装置を中心に約 20%短縮。
昭和 39 年度	・ 償却可能限度額を取得価額の 5%とする。 ・ 償却方法の選定に弾力性を持たせ、種類ごとに選択可。	・ 機械・装置について 15%程度短縮、無形減価償却資産について約 20%短縮。 ・ 機械・装置の分別耐用年数を廃止し、総合耐用年数に一本化した。

(資料) 吉田(1989)、新井(1987)、武田昌輔『DHC コンメンタール法人税法』。

昭和 36 年度の改正の狙いは社内留保の充実に資することである¹⁶。基本方針は、製造方法ないし製造設備の多様化に対応して製造設備を細分化すること、耐用年数の算定の基礎となる標準的設備(モデル・プラント)を現在の技術水準で相当高度の設備を選定すること、陳腐化、自動化などを織り込むほか、機械設備の稼働率向上を勘案することである。

- ①耐用年数表の機械装置関係において新しい方法による製造設備の種類を新設するとともに、個別的事情に即するため製造設備区分を細分化した(改正前 596 項目から改正後 959 項目)。
- ②耐用年数がほぼ全面的に短縮され、機械装置の耐用年数は根本的に最も大幅に改訂された。耐用年数は平均して約 22%程度短縮され、概して中小企業に多い製造設備の短縮割合が多い。
- ③不安定期にある製造設備で特別に耐用年数が短い設備について、一定期間経過後は通常の耐用年数によることを明らかにした。
- ④特別償却制度の適用を受ける船舶等の耐用年数を特別償却制度との関連を考慮しつつ短縮した。

当時、日本租税研究協会は、標準耐用年数のみを法定化し、法定の範囲内で企業が自主的に耐用年数を採用すること、償却可能限度額の引き下げ(取得価額の 5%)などを提言した。さらに昭和 39 年度税制改正に関して、耐用年数の短縮、耐用年数の自主的決定、残存価格の 5%へ

¹⁶ 改正内容については、泉(1961)、pp.801-802 及び吉国(1996)、pp.309-313 を見よ。

の引き下げ、償却不足額の繰越制度の存続、償却資産の編入限度の引き上げ、特別償却の拡大・存置を意見表明した。主要 30 業種団体の圧倒的に強い意見は、自主償却制度を前提に、耐用年数を 20%程度短縮するとともに、特別償却制度は補完制度として存置すべきであるとした¹⁷。しかし償却の弾力化は、企業の裁量下にある特別償却制度と耐用年数のガイドライン化をいかに統合するののかという問題と膨大な減収という財源問題から、実施に至らなかった¹⁸。

税制調査会『昭和 39 年度の税制改正に関する臨時答申』（昭和 38 年 12 月）は、開放経済への移行に備え、企業の内部留保の充実と設備の更新に資するため、機械設備を中心に耐用年数を平均 15%程度圧縮すること、取得価額の 5%まで償却を認めることなどを答申した。

税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（昭和 38 年 12 月）は、固定資産の範囲及び減価償却資産と非減価償却資産の区分を政令等で明らかにすること、少額減価償却資産の基準を概ね取得価額 3 万円に引き上げること、固定資産の取得価額について付随価額の扱いを政令等で明らかにすること、償却不足額の繰越制度は是正する方向で検討すること、減価償却資産の種類等に応じて適する償却方法を選択することを認めること（型・特殊工具など）、残存価額を一律に引き下げる方向で検討するが、定率法の残存価額は現行どおり 10%とすること、法定耐用年数を標準耐用年数に改めることは問題であり、現行どおり法定耐用年数とすること、業種を一本化するような簡易な耐用年数とする方向で検討すること、などを答申した。

昭和 39 年度の改正内容は次のようである¹⁹。武田(1964)によれば、企業の内部留保と企業設備の更新を図る施策として税率の軽減なども考えられるが、むしろ耐用年数の短縮によって企業設備の更新に重点を置くことになった。

- ①耐用年数を機械装置及び無形固定資産を中心に平均 15%程度短縮した。建物については、原則として短縮しなかった。
- ②設備の種類を約 1,000 区分から 379 区分へと 1/3 に整理し、簡易耐用年数表を採用した。分別耐用年数を適用する企業が少ないので、分別耐用年数を廃止して総合耐用年数一本とした。
- ③製造設備の種類及び資産の種類の異なるごとに異なる償却方法（定率法または定額法）を採用することを認めた（従前はすべての固定資産について定率法または定額法を選択する）。
- ④有形減価償却資産の償却可能限度額を取得価額の 5%（改正前 10%）としたこと。但し、定率法を計算する場合の残存価額は、従来通り 10%である。
- ⑤取得価額 3 万円未満の固定資産は固定資産として計上しないことを認めた（改正前 1 万円）。少額重要資産及び少額多量資産は損金算入の対象から除外された。

¹⁷ 日本租税研究協会(1989)、pp.181-183 を見よ。大蔵省財政史室(1990)は、企業側が自主償却を望んだのは償却費を調整して利益変動を小さくしたいためであると述べている。大蔵省財政史室(1990)、p.410。

¹⁸ 税制調査会『長期税制のあり方についての答申』（昭和 46 年 8 月）は、平均的な耐用年数を標準として一定の範囲内での自主償却を選択する方法を検討するべきであるとの結論に達したと述べた。答申については、財政研究所(1983)、pp.338-339 を見よ。吉牟田勲氏は、昭和 47 年度に輸出割増償却が廃止され増収になることが償却の弾力化が提案された背景にあると発言している。日本租税研究協会(1985)、p.43。武田(1989)は、法定耐用年数で算定された額は減価償却限度額を示しているの、標準耐用年数を設定することは無益であると述べている。例えば、標準耐用年数を 10 年とし、8 年～12 年の幅を持たせると、税法上は限度額としては 8 年が耐用年数となる。武田(1989)、p.15。

¹⁹ 武田(1964)、pp.94-98、白石(1982)、pp.202-205 及び吉国(1996)、pp.380-383 による。

- ⑥償却不足額の繰越期間を3年(改正前5年)に短縮した(繰延資産の償却も同様)。
- ⑦無形固定資産の範囲を若干広くして、水道施設利用権等を加えた。
- ⑧金型、特殊工具等については、生産高比例法に準ずる方法によって償却することを認める。
- ⑨坑道に定額法及び定率法、鉱業権に定額法の採用を認めた(現行は生産高比例法に限る)。

自動機等の高度な機械装置のスクラップ価格が相対的に低下していることから、償却可能限度額が取得価額の5%に引き下げられた。この改正で残存価額とは別に償却可能限度額を設けたことが重要である。残存価額を据え置いた趣旨について、『改正税法のすべて(昭和39年度版)』は残存価額を5%に引き下げると償却額が大幅に増加することになって財源上問題があり、特に定率法では初期償却が大きくなり制度上適切ではないと説明している²⁰。吉牟田(1994)は、残存価額が高すぎるという批判に応えながら税収減を小さくする方法として、残存価額とは別に償却可能限度額という概念を取り入れた、と述べている。昭和39年度以降、残存価額と償却可能限度額の二本立てが続く。

企業の内部留保を充実することで企業減税を行い、開放経済への移行に備えるために、機械装置の耐用年数が昭和36年度に続き昭和39年度に改訂された²¹。奥原(1964)は、自由化に伴い国際競争が激しい業種で耐用年数の短縮率が大きいこと、資産の種類を1/3に減らすと同時に分別耐用年数を廃止し簡易耐用年数を採用したことが特徴であるが、経済界が要望した標準耐用年数が採用されなかったのは遺憾であると述べている。

第4節 昭和40年度～昭和58年度

昭和40年度に法人税法の全文改正が行われたが、減価償却制度は昭和39年度の改正において概ね整備合理化が図られたため、主として政令または省令において規定されていた事項について体系の整備が図られた。昭和40年度以降は制度の簡素化を目的とした改正が中心である。

昭和40年度の改正内容は次のようである。

- ①減価償却の範囲が明らかにされた。
- ②減価償却資産の取得価額について整備が図られ、合併または出資により受け入れた資産の取得価額が明確にされた。
- ③償却費は損金経理をしたものに限り認め、簿外売上等で取得した資産についてのみなし償却制度の適用が廃止された。
- ④残存価額を一表として耐用年数省令において定めるなどの整備が図られた。

一方、耐用年数については、昭和39年12月の長期答申は、昭和39年度の改正で主要諸国と比較しても遜色がない程度に短縮されたので当面現行の耐用年数は維持するのが適当である

²⁰ 償却年数は定率法で約20%程度縮小され、減収が大きくなる。武田(1991)は、残存価額に達した後も使用されている減価償却資産に償却を認めず廃棄時に残存価額を損金に算入するのは実態に即していないので、使用されている限りは償却を行うようにして、法定耐用年数経過後に取得価額の5%まで償却を継続できるようにしたと述べている。武田(1991)、p.220。

²¹ 昭和36年度及び昭和39年度の耐用年数短縮、償却可能限度額の引き下げの背景には、昭和33年頃からの産業界の好況により、多額の減価償却額を吸収する余力が業界に出たことがある。沼田(1982)、p.220。

が、技術進歩のテンポが急速であるため実態に即して耐用年数を定める必要があると述べた²²。

表 1-5 昭和 40 年度～昭和 58 年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
昭和 40 年度	・ 法人税法の全文改正 ・ 償却費は損金経理をしたものに限る。	耐用年数等に関する省令の制定
昭和 41 年度		建物の耐用年数が工場用建物、倉庫等を中心に 15%程度短縮。
昭和 42 年度	会社計算と税務計算の一致等、税制簡素化の観点から大幅な改正(6 項目)。	
昭和 43 年度	制度の簡素合理化	
昭和 45 年度		「耐用年数の適用等に関する取扱通達」耐用年数等の取扱い全面改正
昭和 46 年度		通達「機械装置の細目と個別年数」
昭和 47 年度	増加償却割合の 2.5%から 3.5%への引き上げ	
昭和 48 年度	対象となる無形固定資産の追加。船舶の減価償却を 1 隻ごとに償却方法を選定できることとされた。資本的支出か修繕費かに関する規定。	
昭和 49 年度	耐用年数の短縮、陳腐化による一時償却の承認並びに増加償却制度から青色申告要件が廃止。	半導体集積回路等の設備について、耐用年数の短縮が行われる。
昭和 55 年度	法人税基本通達の改正により資本的支出と修繕費に関する通達の一連の見直し。	
昭和 50 年度 ～58 年度		昭和 50、52、53、54、56、58 年に、耐用年数等の改正が若干行われた。

(資料) 吉田(1989)、武田(1991)、米山・坂元(2004)、大蔵財務協会編『改正税法のすべて』(各年度版)。

昭和 40 年度の改正で、償却方法を変更する場合には税務署長の承認を受けなければならないことになった。税法上継続性の原則が要求され、企業利益と課税所得との関係に関する基本原則が確立された。償却費を損金経理したものに関し認めると継続性の原則を要求することから、企業の恣意性を徹底的に排除するという現行の減価償却理論が確立したと考えられる。

税制調査会『昭和 41 年度の税制改正に関する答申』は、企業の内部留保の充実に資するため、昭和 26 年度以来改訂されていない建物の耐用年数を工場用建物や倉庫等に重点を置いて 15%程度圧縮することを答申し、昭和 41 年度に建物を中心に耐用年数の改訂が行われた。建物についても一般的陳腐化が認められるので、建物の耐用年数が全面的に改正された。

²² 昭和 39 年 12 月の長期答申については、財政研究所(1983)、p.336 を見よ。

税制調査会『税制簡素化についての第一次答申』（昭和 41 年 12 月）は、減価償却資産の償却範囲額について企業の償却計算をできる限り基礎とする方向で、措置を講じることが望ましいとした。昭和 42 年度の税制改正では、企業会計と税法の調整を行い、税制を簡素化するために減価償却制度について次のような大幅な改正が行われた²³。

- ①減価償却資産の償却方法について、定額法、定率法又は生産高比例法以外の償却の方法が国税局長（改正前は国税庁長官）の承認を条件として選択できることとなった。
- ②耐用年数の短縮及び増加償却において、基準の緩和、手続きの簡略化が行われ、特に操業度の上昇による増加償却は、事実を明らかにする資料の備え付けを条件として届出制とする。
- ③営業権の償却方法が改正され、任意償却ができることとなった。
- ④期中取得資産の 2 分の 1 簡便償却の範囲に機械装置、車両運搬具及び工業所有権を追加した。
- ⑤技術の進歩等により著しく陳腐化した減価償却資産は、国税局長の承認を受けた場合には、使用可能期間を基礎として計算した未償却残額と帳簿価額との差額を一時償却できる。
- ⑥普通償却の償却不足額の繰越しが認めない。

かねてより強く望まれていた減価償却に関する税法上の取扱いが簡素化され、相当広範な規模にわたって簡素合理化されたことにより、企業の事務処理負担を大幅に軽減された点が大きく評価されたが、耐用年数表は変更されなかった。

税制調査会『税制簡素化についての第二次答申』（昭和 42 年 12 月）は、償却方法の事業所別選定、無形減価償却資産について特別な償却方法の選定を答申し、昭和 43 年度の改正が行われた²⁴。2 以上の事務所を有する法人は事務所ごとに異なる償却方法を選定できるようになり、償却方法の選定単位が弾力化された。特許権など陳腐化の著しいものもあることから、無形固定資産についても国税局長の承認を受けて、法定償却方法（定額法）以外の特別な償却方法を選択できるようになった。

昭和 45 年度の税制改正では、29 の特定設備の耐用年数の見直しが行われ、簡素化と弾力化が図られた²⁵。また、即時償却が認められる少額減価償却資産の限度額が 5 万円（改正前 3 万円）未満に引き上げられた。吉国（1996）は、工具、器具及び備品等の相当部分について償却費計算の手数が不要になり、企業の事務簡素化に資する効果は相当大きいと考えられると述べている。

昭和 20 年度以降の限度額の推移は表 1-6 のとおりである。少額減価償却資産の限度額の幾度の引き上げにもかかわらず、更なる引き上げの要望が起こり、昭和 63 年度には 20 万円まで引き上げられた。

昭和 49 年度の改正では、物価の上昇及び経済規模の拡大等を考慮して、損金算入される少額減価償却資産の取得価額を 10 万円（改正前 5 万円）未満に引き上げた。また少額重要資産の制度が廃止された。何をもって業務の性質上基本的に重要であるとみるかの判定が実務上難し

²³ 武田（1991）、p.135。大蔵財務協会編『改正税法のすべて（昭和 42 年度版）』、pp.78-84。他に、税制簡素化の見地から、少額多量資産と新設・拡張資産は少額であれば損金算入が認められた。

²⁴ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（昭和 43 年度版）』、p.67 及び吉国（1996）、pp.456-458。

²⁵ 法定耐用年数が定められている以上、取扱いによる弾力化には限界があり、基本的には減価償却資産の実態と法定耐用年数とのギャップは耐用年数の短縮承認制度に依存することになる。米山・坂元（2004）、p.434。

いだけでなく、煩雑であることから、廃止に至った。

表 1-6 即時償却が認められる少額減価償却資産の限度額の推移

年 度	金 額
昭和 20 年度	100 円
昭和 22 年度	1,000 円
昭和 26 年度	1 万円
昭和 39 年度	3 万円
昭和 45 年度	5 万円
昭和 49 年度	10 万円
昭和 63 年度	20 万円
平成 10 年度	10 万円
平成 15 年度	中小企業のみ 30 万円、平成 18 年度、20 年度、 22 年度に延長される。

(資料)大蔵財務協会編『改正税法のすべて(各年度版)』大蔵財務協会。

当初の取得価額が 5 万円未満の減価償却資産で、帳簿価額の残っているものがある場合、3 年以内に任意償却できることとされた。また、陳腐化等の理由による耐用年数の短縮承認等の制度から青色申告要件が廃止された。青色申告書を提出していない法人を特例制度の対象としても弊害は少ないとされ青色申告要件が廃止された。

租税特別措置の整理合理化が昭和 51 年度税制改正から本格化し、昭和 51 年度に公害防止用設備を除く特別償却の償却割合が一般的に引き下げられた²⁶。大蔵省主税局は、減価償却資産の法定耐用年数は資産の物理的寿命に経済的陳腐化を加味して客観的に決められるべきであるとして、見直しの必要性を認めなかった²⁷。加速償却は租税特別措置として限定的に行われたが、かなりの数の特別償却が縮小・廃止された。

昭和 55 年度に、租税特別措置の整理合理化の一環として、公害防止用設備などの特定設備等の特別償却について、償却割合の引き下げと対象設備の範囲の縮減が行われた。低開発地域等における工業用機械等の特別償却、中小企業者等の機械の特別償却などについても、租税特別措置の整理合理化の一環として、償却割合の引き下げが行われた。

法人税基本通達の改正により、資本的支出の例示が新設された。修繕費の意義が明らかになるとともに、修繕費に該当するものと認められる費用が例示された。それ以降は耐用年数の見直しが若干行われる程度にとどまる。

第 5 節 昭和 59 年度～昭和 63 年度

耐用年数の全般的な改訂が機械装置については昭和 39 年度に、建物等については昭和 41 年度に行われた後は耐用年数の全般的な見直しは行われなかった。耐用年数が実情からかけ離れ

²⁶ 税制調査会『昭和 51 年度の税制改正に関する答申』（昭和 50 年 12 月）は租税特別措置の見直しのリストを掲げている。縮減合理化措置の 1 つが特別償却、割増償却の償却率の引下げ等である。

²⁷ 財務省財務総合政策研究所財政史室(2003)、p.243。税制調査会『財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』（昭和 55 年 11 月）、p.26。

つつあるとして、昭和 59 年以降、耐用年数の改訂議論が活発になった。

表 1-7 昭和 59 年度～昭和 63 年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
昭和 59 年度		日本租税研究協会減価償却問題研究会「わが国の減価償却制度の現状と改革に関する基本的方向」が耐用年数の検討方針を提案した。
昭和 60 年度		耐用年数の部分的な見直しが示される。
昭和 63 年度	少額減価償却資産の限度額を 20 万円に引き上げた。	税制調査会『税制改革についての中間答申』（昭和 63 年 4 月）が、資産の使用実態に応じて見直しが必要であると答申した。

(資料) 柳田 (2009)、宮森 (2008)、野田 (2010)、大蔵財務協会編『改正税法のすべて』（各年度版）。

昭和 59 年 11 月に、日本租税研究協会減価償却問題研究会は報告書「わが国の減価償却制度の現状と改革に関する基本的方向」を公表し、減価償却制度が抱える諸問題として耐用年数など 6 項目の制度改正を訴えた²⁸。

- ①耐用年数の全般的見直し
- ②残存価額の合理化
- ③償却制度の弾力化
- ④少額資産の損金算入限度の引き上げ
- ⑤資本的支出の取扱いの合理化
- ⑥確定決算主義から申告調整主義への見直し

耐用年数に関しては、技術革新や需要構造の変化等による経済的陳腐化を耐用年数の算定要素にする新たな「耐用年数の算定方式」を策定して、全減価償却資産の耐用年数の全面的見直しを提言した。残存価額は、実状に合うように引き下げるか企業の合理的見積額によることを認めるよう要請した²⁹。償却可能限度額を 1%に引き下げる方式も考えられるが、全耐用年数期間内における規則的な費用配分からは残存価額の引き下げを実施するべきであるとした。償却制度の弾力化については、耐用年数の上下 2 割幅程度の上限と下限を設けて、企業に耐用年数の選択を認めて、減価償却の弾力化を図ることを提言した。昭和 49 年以後の物価上昇等と事務簡素化を考慮して、少額減価償却資産の損金算入限度額の相当大幅な引き上げを提言した。

日本租税研究協会減価償却問題研究会が耐用年数の全般的な見直しを提言したのに対して、村山調査会の中間報告「税制改革に向けて－現行税制の現状と問題点の分析を中心にして－」（昭和 60 年 10 月）は耐用年数の部分的な見直し論を展開した。耐用年数を政策手段として利用

²⁸ 報告書については、『租税研究』第 422 号、1984 年 12 月、pp.29-40 を見よ。

²⁹ 残存価額を 5%にする、残存価額を 10%のままにして償却可能限度額を 1%にするなどの意見があり、集約して「合理的見積額による残存価額」という諸外国と同じ表現となった。日本租税研究協会 (1985)、p.34。

する場合の問題や現行の耐用年数の下で企業の設備投資の水準が高いことから、技術的進歩による陳腐化の状況に配慮しつつ個別の資産の耐用年数を見直すことは必要であるとしても、耐用年数の一律短縮等の措置を講ずることは適当でないと考えた。

税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（昭和 61 年 10 月）は、耐用年数、残存価額、償却可能限度額、少額減価償却資産について次のように述べている。

まず耐用年数については、平均使用年数と法定耐用年数との間にはある程度の乖離がみられるが、現段階で法定耐用年数を必ずしも大幅に見直す状況にはないので、今後は個別に見直しを行うのが適当である判断した。さらに、資金の早期回収等の政策的観点から耐用年数の見直しを行うことは法定耐用年数の考え方になじまないとした。

耐用年数を法定耐用年数ではなく、一定の範囲内で企業が自主的に決定できるようにガイドライン化することに対しては、一般的、平均的な耐用年数を画一的に定め、例外的な事情がある場合は個別承認で短縮を認める方が公平かつ合理的であるので、現行制度を維持するべきであるとした。自由償却制度については、費用の適正な期間配分という減価償却制度の趣旨から、企業が利益操作を可能にする制度は認めるべきではないとして拒否した。

残存価額が取得価額の 10%とするのはスクラップ価額としては過大であり引き下げるべきであるという指摘に対して、残存価額はスクラップ価額の観点からのみで決められるものではなく、現行の定率法では残存価額の引き下げると償却額が著しく前倒しされることになり、取得価額の適正な期間配分という減価償却制度の趣旨に合わないとし、現行制度の維持が適当であるとした。償却可能限度額については、資産の使用実態に即して更に償却を続けることを認めてもよいのではないかとこの指摘があったとだけ述べている。

少額減価償却資産の限度額については、減価償却制度の趣旨や税収への影響に配慮しつつ、企業の事務負担の軽減も踏まえて、見直しを検討してもよいという指摘があったと述べた。

昭和 63 年度に少額の減価償却資産として取得価額を一時に損金の額に算入できるものの限度額が 20 万円(改正前 10 万円)未満に引き上げられた³⁰。昭和 49 年度以来 10 万円未満に据え置かれてきたが、かなりの物価上昇があったことや税制の簡便化を図ることが適当であるとする見地から、限度額が引き上げられた。

税制調査会『税制改革についての中間答申』（昭和 63 年 4 月）は、『税制の抜本的見直しについての答申』の考え方を基本的に引き継ぎ、適宜、資産の使用実態に応じて耐用年数を見直すこと、少額減価償却資産の限度額を引上げることを答申した。しかし政府は耐用年数の短縮に対してはあくまで慎重な姿勢であり、投資環境の全般的な改善という視点から減価償却制度を見直すことは議論していない。

³⁰ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて(昭和 63 年度版)』、p.357。

第2章 平成元年度以降の税制改正

第1節 平成元年度～平成18年度

税制調査会『法人課税小委員会報告』（平成8年11月）は、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるという基本方針に沿って議論した。検討項目の1つが会計処理の選択制の抑制・統一性であり、その中で減価償却が取り上げられた。主税局の提出資料が掲げた論点は、適正な期間損益計算と償却費の計上方法、耐用年数の見直し、建物に係る定額法、少額減価償却資産の即時損金算入、営業権の任意償却である³¹。

表2-1 平成元年度～平成18年度の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度	耐用年数
平成5年度		耐用年数表第五が廃止され、別表第二に移行。
平成10年度	建物について定額法のみ。その他償却限度額、少額減価償却資産及びリース資産に関する見直し。一括償却資産の損金算入制度の創設。簡便償却の廃止。	建物の耐用年数短縮。
平成12年度	ソフトウェアを繰延資産から無形資産へ変更。	ソフトウェア、耐用年数についても規定。
平成13年度	適格組織再編成における減価償却資産の移転がなされた場合の取扱が規定された。	電子計算機の耐用年数の短縮。

（資料）柳田（2009）、宮森（2008）、野田（2010）、大蔵財務協会編『改正税法のすべて』（各年度版）。

品川（1997）によれば、減価償却制度の沿革は税法から企業会計への歩み寄りの歴史である。昭和40年度に損金経理処理が課され、昭和42年度に商法との調整で営業権が任意償却化され、特別の償却方法の承認制度が設けられた。一転して、『法人課税小委員会報告』は税法の独自性を強調した。法人課税小委員会の石弘光委員長は、税法を企業会計と切り離すと割り切ったと述べている³²。リース取引等と減価償却を搦めた節税が横行していることが背景にある。

『法人課税小委員会報告』の要旨は次のようである。建物は、長期安定的な使用であること、使用形態が生産性や収益性に大きく左右されないこと、主要諸外国が定額法によることを論拠して、償却方法を定額法に限ることが適当であり、構築物についても同様の観点から検討する。機械及び装置は初期段階で生産性の高い資産に更新されるものが少なくないので、従来どおり定率法を認めるのが適当であるとした。営業権は、性格からみて一時の償却を行うことは適当

³¹ 吉牟田（1996）、p.42。

³² 石・山本（1997）、p.18。藤曲（1998）は、平成10年度改正を企業会計や商法等の調和という従来の基本的原則を変更した改正であると述べている。藤曲（1998）、p.74。

であるとは言い難いので、均等償却に改めるべきである。

耐用年数については、建物及び構築物の償却方法を定額法に改める機会に、費用配分の期間としては余りに長期の資産は耐用年数を短縮することも考えられるとした³³。償却可能限度額について、現行の耐用年数が短か過ぎる資産があるとも考えられるので、耐用年数経過後も資産を使用している場合に備忘価額まで償却を認めることには慎重に対応する必要があると述べている。一方、残存価額については検討していない。山本(1997)は、法人課税小委員会が残存価額のあり方を検討せず、償却可能限度額のあり方を議論するに終始した、と述べている。

少額減価償却資産については、多額の償却費が一時に計上される結果、法人税の課税ベースがかなり狭められている場合があると考えられるほか、事務処理機器の普及により資産の管理や償却計算がかなり迅速に行われるようになってきていること等を考慮すれば、総額制限を設ける等何らかの見直しを行う必要があるとした。但し、事務負担に配慮する観点から、現行の取扱いを維持すべきであるとの意見があると付記している。

リース資産の減価償却のあり方については、ファイナンス・リース取引の実態を踏まえ、所要の見直しを行うことが適当であり、併せてファイナンス・リースに関する課税上の取扱いについて、法制上の整備を図る必要がある。

平成 10 年度に、法人税の課税ベースの適正化の観点から、減価償却の改正が行われた。平成 10 年度の改正内容は、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成 10 年度版)』によると、次のようである。

- ①建物の償却方法は定額法のみによることとされ、平成 10 年 3 月 31 日以前に取得されたものは、従来どおり定額法又は定率法の選択適用とする³⁴。
- ②建物の耐用年数を概ね 10%から 20%程度短縮し、最長のものでも 50 年を限度とする。
- ③少額減価償却資産の取得価額基準を 20 万円未満から 10 万円未満に引き下げる³⁵。20 万円未満の資産については、事業年度ごとに一括して 3 年間で損金算入する方法を選択できる。
- ④事業年度の途中で事業の用に供した機械装置等に認められている初年度 2 分の 1 簡便償却制度を廃止する。
- ⑤営業権の償却方法を任意償却から 5 年間均等償却に改める。
- ⑥ファイナンス・リースに該当するリース取引の賃貸資産で、非居住者又は外国法人の国外において行われる業務の用に供される資産の償却方法は、リース期間定額法とする(国外リース資産の償却方法の創設)。

³³ 石弘光氏は、耐用年数の短縮は償却方法の定額法への一本化とセットで議論されたと発言している。法定耐用年数の短縮を実態調査から議論したのではない。石・山本(1997)、pp.13-14。

³⁴ 構築物は従来どおり定率法を選択できることとなった。藤曲(1998)が述べるように、建物と建物付属設備・構築物との区分が一層重要になる。

³⁵ 改正の趣旨は、量の制限がないので課税ベースを著しく狭めていること、法人税の負担軽減手段として利用される場合があること、主要国では例を見ないこと、事務処理機器の普及により資産の管理等が迅速に行われていること、である。大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成 10 年度版)』、p.290。『法人課税小委員会報告』では、1 台 20 万円未満のパソコンを数百台購入しても一時損金算入されるような事態に対処するため、量の制限を重視しており、取得価額基準の引き下げは考えていない。石・山本(1997)、p.16。

平成 10 年度の改正により、償却方法の変更によって毎期の償却額に大幅な違いが生じることが是正されるが、諸外国の減価償却制度を考慮して建物を定額法に限定したことに対しては、批判がある。山本(1997)は、建築基準法の度々の改正で建物が短期間に陳腐化する実態や主要国との建築資材の違いなどの事情をどう考えるのかという疑問があると述べている。

少額減価償却資産の取得価額基準の引き下げは、20 万円未満とした昭和 63 年の物価水準と比較すると、理解しがたいという意見がある。藤曲(1998)が述べるように、資産の種類を問わず 10 万円以上 20 万円未満のものを一括して 3 年間償却する措置と取得価額基準により少額資産の残存価額がゼロにする考えは企業会計にはない。また、取得価額基準により同一種類資産に複数の償却方法が存在することになり企業会計上は合理的ではない。

企業会計において、平成 11 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から、ソフトウェアを資産として計上する場合は無形固定資産として処理することとされた。平成 12 年の税制改正では、無形固定資産の範囲にソフトウェアが追加された³⁶。平成 12 年 4 月 1 日以後に取得するソフトウェアについては、税務上の資産区分が従来の繰延資産から無形固定資産に変更された。この改正により、ソフトウェアの取得形態の別によって費用の処理方法を区分することなく、取得に要した費用を原則として資産計上し、利用目的に応じて償却することになった。

償却方法は残存価額「0」による定額法によって行うこととなった。ソフトウェアの耐用年数は、複写して販売するための原本については 3 年、その他のものについては 5 年とされ、開発研究用のソフトウェアの耐用年数は 3 年とされた。技術の進歩に準じ時代に適合した改正であるが、近年の技術進歩が多岐に渡っていることから、改正すべき点は多い。

平成 15 年度には、3 年間に限り中小企業を対象に少額減価償却資産の取得価額基準が 30 万円未満に引き上げられた。また、中小企業の経営基盤を強化するために、中小企業に対する研究開発税制の配慮、同族会社の留保金課税の見直しなどが行われた。

少額減価償却資産の取得価額基準の引き下げは中小企業の経営基盤強化の一環である。大武(2003)によれば、消費税の事業者免税制度及び簡易課税制度の適用上限が引き下げられたことに伴い、事務処理のためにパソコンその他を導入せざるを得ない場合もあり、事務負担に配慮する措置である。少額減価償却資産の特例は、平成 18 年度に損金算入額の上限を 300 万円とした上で延長され、さらに平成 20 年度、平成 22 年度に延長された。

また研究開発税制の抜本改正が行われ、試験研究用機械及び装置について 50%の特別償却制度が創設され、普通償却と合わせると初年度に 94%程度(定率法)の償却が可能となった。

様々な技術進歩及び企業経営をめぐる環境変化に対応して、減価償却制度の抜本的な見直しが必要であるとして、残存価額・償却可能限度額の廃止、耐用年数の短縮などの要望が出された。しかし、平成19年度の大幅な改正まで減価償却制度に関する大きな改正はなく、法人税制において残された大きな課題の1つとなっていた。

³⁶ 従来は購入又は外注制作の場合は資産計上、自社制作の場合は即時損金算入としていた。ソフトウェアに関する改正については、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成 12 年度版)』pp.207-208 を見よ。

第2節 平成19年度税制改正前に寄せられた要望

平成19年度税制改正前に経済産業省、経済界などから改正の要望が財務省に寄せられていた。以下では、どのような要望があったのかを見てみよう。

経済産業省は『平成16年度税制改正に関する経済産業省意見』（平成15年8月）で、旧式な過剰設備を廃棄し新規更新投資を促すことは国際競争力の確保につながるとして、企業のキャッシュフローを改善するために、残存価額(10%)の引き下げ及び償却可能限度額(95%)の引き上げを要望した³⁷。さらに『平成18年度税制改正に関する経済産業省意見』（平成17年8月）で、減価償却制度を国際的に遜色のない制度に見直すべきであるとして、償却可能限度額を100%（備忘価額1円）まで償却可能とすること、残存価額を適正な期間損益配分という点を考慮しつつ引き下げることを要望した。

経済産業省は平成18年6月に「新経済成長戦略」をまとめ、償却可能限度額を撤廃し、取得価額の全額償却を可能とすること、法定耐用年数を諸外国に劣らないように短縮すること、制度を柔軟かつ簡素なものとするを挙げた³⁸。『平成19年度税制改正に関する経済産業省意見』（平成18年8月）は、償却可能限度額を撤廃し、全額償却可能とするとともに、償却年数を諸外国に劣らないものに見直すこと、企業にとって使いやすい制度に改めることを内容とする抜本の見直しを要望した。

日本経団連は「平成16年度税制改正に関する提言」（平成15年9月）において、諸外国では耐用年数に沿って100%まで償却できるので、残存価額を少なくとも2～3%程度に、また償却可能限度額を備忘価額に早急に改めるべきであると提言した³⁹。日本経団連の税制委員会企画部会が行った調査では、78.2%の企業が100%の償却を認めるべきであるとしており、その理由は、「除去コストの上昇を考慮すると設備に価値がない」（73.9%）、「設備のスクラップ価格が低下している」（43.3%）などである。

「平成17年度税制改正に関する提言」（平成16年9月）では、複雑な耐用年数表や残存簿価の存在など国際的に見劣りがするので、少なくとも償却可能限度額の適正化が不可欠であるとした。「平成18年度税制改正に関する提言」（平成17年9月）では、企業の競争力の向上、国際的イコールフットINGの確保、制度の簡素化・合理化の観点から、耐用年数表の分類の大括り化、償却可能限度額の引上げなどの見直しを行なうことが必要である。とりわけ、償却可能限度額を100%償却できるよう早急に見直すべきである。

³⁷ 残存価額を引き下げるべき事由（主要42社）は、除去コストの上昇により設備に価値がないこと、スクラップ価格が低下していること、固有設備のため売却が困難であること、などが多い。

³⁸ 耐用年数の特例措置の手続きに膨大なコストがかかり、陳腐化を理由とした申請が困難であり、特例制度が実質有効に利用されていないと指摘している。経済産業省（2006）、p.271。

³⁹ 「平成15年度税制改正に関する提言」（平成14年9月）では、損金経理要件を撤廃した上で、残存価額を2～3%程度に、償却可能限度額を備忘価額に改めること、法定耐用年数の簡素化・短縮か加速度償却を一般的制度とすることを提言した。

さらに「平成 19 年度税制改正に関する提言」(2006 年 9 月)は、償却可能限度額の撤廃と法定耐用年数の短縮を提言した。残存価額を残す合理的な根拠はなく、資産の除却時に一時的に損失計上が余儀なくされることから企業の設備更新の足枷にもなっているとして、償却可能限度額は早急に撤廃し、100%の減価償却を認めるべきであるとした。

使用期間を基礎として法定耐用年数を決めることには無理があり、国際的なイコールフッティングや経済の活性化の観点から踏まえて、法定耐用年数の短縮や償却カーブの見直しを図るべきである。併せて、耐用年数区分の大括り化や、耐用年数の短縮に係る手続きの柔軟化などを進めるべきである⁴⁰。

日本租税研究協会企業会計との乖離問題専門部会「減価償却制度の見直しにかかる提言」(平成16年11月)は、納税者が自ら見積もる減価償却制度(資産の区分を大括りにして、資産の分類毎に一定の範囲で耐用年数を規定する)、残存価額・償却可能限度額をゼロまたは備忘価額の1円とすること、税務上の減価償却が相当な償却である限り、確定決算主義を維持すべきであること、を提言した。

日本租税研究協会の意見調査(2006年7月～8月実施)によれば、残存価額のあり方について「現行の残存価額10%については先進主要国並に0%とすべき」が78.4%と圧倒的に多数であった⁴¹。また、償却可能限度額が95%であることについては、全体の92.8%が「先進主要国並に100%とすべき」と答えていた。法定耐用年数のあり方について「国際競争力等の観点から、先進主要国の法定耐用年数より長くなっているものを中心に見直すべき」が41.5%、ついで「耐用年数の実態に合わせて全面的に見直すべき」が39.8%であり、「現行の耐用年数で大きな支障はないので、実態から著しく乖離した耐用年数に限って見直すべき」は14.8%にすぎず、圧倒的多数が法定耐用年数は実態と乖離していると考えていた。また、耐用年数区分についても、「大幅に簡素化すべき」を72.9%が支持していた。さらに、「我が国の減価償却制度は、経済的使用可能期間に基づき費用配分する仕組みとなっているが、これをアメリカやドイツと同じように、投下資本の早期回収の観点から加速度償却を導入し、経済的使用可能期間より短い期間での償却を認めるべき」には約半数の44.5%が賛成していた。

日本商工会議所は『平成18年度税制改正に関する要望』(平成17年9月)で、法定残存価額および償却可能限度額の見直し、法定耐用年数の短縮など、減価償却制度の改善を行うことを要望した。『平成19年度税制改正に関する要望』(平成18年9月)では、要望の内容が具体的になり、法定残存価額を廃止し償却可能限度額を撤廃すること、法定耐用年数を短縮すること、耐用年数区分を簡素化することを要望した。

日本税理士会連合会は『平成15年度・税制改正に関する建議書』(平成14年6月)において、法定耐用年数と実際の利用年数は著しい乖離しており、経済的耐用年数を重視して法定耐用年

⁴⁰ 日本経団連は「平成 18 年度税制改正に関する提言」(2005 年 9 月)で、償却資産に係る固定資産税の問題を取り上げた。「平成 21 年度税制改正に関する提言」(2008 年 9 月)では、償却資産に係る固定資産税の廃止・縮減、償却資産税の課税標準を法人税法上の減価償却の計算方法に合致すべきであると提言した。

⁴¹ 『租税研究』第 686 号、2006 年 12 月、p.11 による。

数を全面的に見直す必要があると述べ、残存価額を取得価額の5%相当額として定めて、償却可能限度額も備忘価格の1円まで償却できるように引き上げるべきであるとした。また、物価の上昇、事務の簡素化、償却資産の多様化、消費拡大の見地から、少額減価償却資産及び繰越資産の損金算入限度額を30万円未満に引き下げるとともに、10万円以上20万円未満の一括償却資産の損金算入制度を廃止するべきであるとした。

日本公認会計士協会は『平成16年度税制改正意見・要望書』（平成15年8月）及び『平成17年度税制改正意見・要望書』（平成16年8月）において、耐用年数の見直しと短縮承認制度の弾力化、有形固定資産の全額を償却可能（備忘価額を残す）とすることを要望した。

以上の要望は、償却可能限度額あるいは残存価額の廃止、法定償却年数の短縮、機械・装置等の分類の大括り化の3点に大きくまとめることができる。

第3節 平成19年度改正

自由民主党・公明党税制調査会『平成18年度税制改正大綱』（平成17年12月）は、最近の償却資産の使用の実態や諸外国の制度を踏まえ、企業の国際競争力や財政への影響に配慮しながら、減価償却制度を総合的に見直すことを検討するとした。さらに平成18年6月に自由民主党税制調査会では中長期の税制改正の議題を示す『これまでの議論の整理(主なポイント)』をまとめた。経済活性化策の先行実施を念頭に、減価償却制度の見直し（償却可能限度額・残存価額の取扱い、法定耐用年数と実際の使用年数、制度の簡素・柔軟性など）を明記した。

財務省は短期的に数千億円の減収になるとして減価償却制度の見直しに慎重であったが、税制調査会では減価償却制度が主な論点の1つとされ、償却可能限度額の引上げ、耐用年数の短縮、分類の大括り化が議論された。両税制調査会の足並みが揃い、減価償却制度の見直しが平成19年度税制改正で本格的に議論されるようになった⁴²。

税制調査会『平成19年度の税制改正に関する答申』（平成18年12月）は、「経済活性化を目指して」と副題が付されているように、経済活性化の観点から減価償却制度と留保金課税制度のあり方を検討した。そして、国際的なイコールフットィングを確保し、日本経済の成長基盤を整備するため、減価償却制度に関して以下の内容を答申した⁴³。

- (1) 償却可能限度額を撤廃する。
- (2) 新規取得資産の残存価額を廃止し、償却率を国際的に遜色のない水準に設定する。
- (3) 法定耐用年数・設備区分は、使用実態を十分把握した上で、簡素化などを行う必要がある。
- (4) 技術革新のスピードが早く、実態としても使用年数の短いものは、早急に法定耐用年数を短縮する。

次いで、自由民主党・公明党税制調査会『平成19年度税制改正大綱』（平成18年12月）は、

⁴² 『日本経済新聞』（朝刊）、2006年10月2日の記事によれば、財務大臣が財政再建重視の谷垣禎一氏から見直し論者の尾見幸次氏に代わったことから、減価償却制度の見直しの動きが強まったようである。

⁴³ 他に、固定資産税の償却資産については、資産課税としての性格を踏まえて、現行の評価方法を維持するとした。自由民主党・公明党税制調査会『平成19年度税制改正大綱』は現行の評価方法を維持するとした。

設備投資を促進し、生産手段の新陳代謝を加速することにより、国際競争力の強化を図る観点から、次のように述べた。

(1) 平成 19 年 4 月 1 日以後に取得する減価償却資産について、残存価額を廃止する。この場合の定率法の償却率は定額法の償却率(1/耐用年数)を 2.5 倍したものとする。

(2) 償却可能限度額を廃止する。

①平成 19 年 4 月 1 日以後に取得する減価償却資産については、耐用年数経過時点に 1 円(備忘価額)まで償却できる。

②定率法で計算した減価償却額が一定金額を下回るときに、定率法から定額法に切り替えて減価償却費を計算する⁴⁴。

③平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産については、償却可能限度額まで償却した事業年度等の翌事業年度以後 5 年間で均等償却できる。

(3) フラットパネルディスプレイ製造設備、フラットパネル用フィルム製造設備、半導体用フォトリソ製造設備の法定耐用年数を短縮する。

(4) 平成 20 年度税制改正に向け、減価償却資産の使用実態を調査・分析を進め、耐用年数や資産区分の見直し、耐用年数の短縮特例制度の手続簡素化を検討する。

税制改正大綱で、新規取得資産について 250%定率法の導入、既存減価償却資産は償却限度額まで償却し、翌事業年度以降 5 年間で均等償却するという具体的な内容が明らかになった。また耐用年数および資産区分に関する改正が、税制改正大綱のとおり平成 19 年度と平成 20 年度に行われた。

財務省『平成 19 年度税制改正の大綱』(平成 19 年 1 月)を経て、閣議決定の『平成 19 年度税制改正の要綱』(平成 19 年 1 月)では、改正の内容は次のようになった。

(1) 平成 19 年 4 月 1 日以後に取得する減価償却資産は、償却可能限度額及び残存価額を廃止し、耐用年数経過時点に 1 円(備忘価額)まで償却できる。

(2) この場合の定率法の償却率は定額法の償却率(1/耐用年数)の 2.5 倍とし、特定事業年度以降は残存年数(耐用年数から経過年数を控除した年数)による均等償却に切り換えて 1 円まで償却できる⁴⁵。

(3) 平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産は、償却可能限度額まで償却した事業年度等の翌事業年度以後 5 年間で 1 円まで均等償却できる。

(4) 次の 3 設備の法定耐用年数を短縮する。フラットパネルディスプレイ製造設備を 5 年(現行 10 年)、フラットパネル用フィルム材料製造設備を 5 年(現行 10 年)、半導体用フォトリソ製造設備を 5 年(現行 8 年)とする。

⁴⁴ これにより、定率法を採用している場合も、耐用年数経過時点に 1 円(備忘価額)まで償却できる。この一定金額とは、耐用年数から経過年数を控除した期間内に、帳簿価額を均等償却すると仮定して計算した金額であるが、モデルケースを用いて、耐用年数ごとに一定の割合を定めておく。

⁴⁵ 特定事業年度とは、償却中の事業年度における残存価額について、耐用年数経過時点に 1 円まで均等償却した場合の減価償却費が定額法の減価償却費を上回ることになった場合の当該事業年度である。

平成 19 年度税制改正の趣旨は、大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成 19 年度版)』によれば、グローバル化が進む中で税制の国際的なイコールフットイングが確保することが重要であるということである。平成 19 年度税制改正の内容は次のようである。

表 2-2 平成 19 年度以降の減価償却制度の沿革

	会計制度および税法上の制度・耐用年数の改正
平成 19 年度	・ 償却可能限度額及び残存価格の廃止。 ・ 耐用年数経過時点で備忘価額 1 円を残して償却。 ・ 定率法を定額法償却率の 250%とする。 ・ 3 設備の法定耐用年数の短縮。 ・ 資本的支出を行った場合の取扱い(資本的支出を本体資産と異なる資産である) ・ リース取引(所有権移転外ファイナンス・リース取引を売買取引とみなす)
平成 20 年度	・ 耐用年数及び資産区分の見直し ・ 耐用年数の短縮特例制度の手続簡素化

(1) 減価償却資産の償却方法の改正

①平成 19 年 4 月 1 日以後に取得する減価償却資産について、残存価額が廃止された。

②この場合の定率法は 250%定率法を採用する。計算方法は次のとおりである⁴⁶。

- ・ 調整前償却額 $\geq$ 償却保証額

償却限度額 = 未償却額 (= 期首帳簿価額) $\times$ 定率法の償却率

- ・ 調整前償却額 < 償却保証額

償却限度額 = 改定取得価額 $\times$ 改定償却率

- ・ 特定事業年度とは、調整前償却額 < 改定取得価額 $\times$ 改定償却率(定率法の償却率による償却額 < 残存年数による均等償却額)となる事業年度をいう。

(2) 減価償却資産の償却方法の選定

①原則

平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産の償却方法について、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得をされたものと区分された上で、資産の種類ごと等に償却方法を選定し、確定申告書の提出期限までに、採用する償却方法を記載した「減価償却資産の償却方法の届出書」を納税地の所轄税務署長に届け出る。

②みなし選定

「旧定額法」、「旧定率法」又は「旧生産高比例法」を選定している場合において、平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産で、同日前に取得されたとしたならば、平成 19 年 3 月 31 日以前に取得をされた資産と同一の区分に属するものについては、上記①の

⁴⁶ 調整前償却額は定率法の償却率による償却額をいう。償却保証額は取得価額に保証率を乗じたものをいう。改定取得価額は調整前償却率が最初に償却保証額を満たさなくなったときの未償却残高をいう。

届出書を提出していないときは、それぞれが選定していた償却方法の区分に応じた選定をしたとみなされ、それぞれ「定額法」、「定率法」又は「生産高比例法」を適用する。

③法定償却方法

「減価償却資産の償却方法の届出書」の提出をしていない場合で、上記②に該当しないとき、平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産の償却方法は、法定償却方法を適用する。

(3)資本的支出

①原則

資本的支出を行った場合には、資本的支出を取得価額として、資本的支出を行った減価償却資産と種類及び耐用年数を同じくする減価償却資産を新たに取得したものとして、新定額法又は新定率法等により償却費の額を計算する。

②平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産に資本的支出を行った場合の特例

従来どおり資本的支出を行った事業年度に既存の減価償却資産の取得価額に資本的支出の金額を加算できる。

③250%定率法を採用している減価償却資産に資本的支出を行った場合の特例

資本的支出を行った事業年度の翌事業年度開始の時に、資本的支出の対象となった旧減価償却資産の帳簿価額と資本的支出により取得したものとされた減価償却資産(追加償却資産)の帳簿価額との合計額を取得価額として一の減価償却資産を取得したものとすることができる。

④同一事業年度内に複数の資本的支出がある場合の特例

資本的支出を行った事業年度の翌事業年度開始の時に、定率法を採用している追加償却資産(上記③の適用を受けるものを除く)のうち種類及び耐用年数が同じものの帳簿価額の合計額を取得価額として一の減価償却資産を取得したものとするすることができる。

(4)償却可能限度額の廃止

①平成 19 年 4 月 1 日以後に取得した減価償却資産の残存価額が廃止されるとともに、償却可能限度額も廃止され、備忘価額 1 円まで償却できることになった。

②平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した減価償却資産の残存価額及び償却可能限度額が存置される。但し、償却可能限度額に達した減価償却資産は翌事業年度以後 5 年間で備忘価額 1 円まで均等償却ができる特例が設けられた。

(5)耐用年数の短縮

半導体用フォトレジスト製造設備、フラットパネルディスプレイ製造設備又はフラットパネル用フィルム材料製造設備の法定耐用年数を 5 年に短縮する。

(6)リース資産等の減価償却

①所有権移転外リース取引で賃借人が取得したリース資産はリース期間定額法による。

②賃借人が賃貸料を損金経理した場合、その金額は償却費として損金経理した金額に含まれるとした。

③リース賃貸資産については、採用している償却方法に代えて旧リース期間定額法を選定できる特例が設けられた。

第4節 平成19年度改正の解説

償却可能限度額については、経団連と経済産業省などの関係省庁が行った「減価償却資産の除却状況調査」(2005年8月調査)がある。除却時の売却価額は取得価額のわずか0.34%相当額に過ぎない一方、減価償却資産の除却に要した処分費用は取得価額の3.3%相当額に達しているとの結果であった⁴⁷。除却時の処分費用の合計額はスクラップ価額の合計額の約10倍に相当する。資産除去債務の考慮など処分費に対する対策は検討の余地を残しているが、平成19年度の改正によって減価償却制度がより実態に近づくと同時に、諸外国の制度と足並みを揃えた。

従来、定率法の償却率は残存価額に向けて毎年同一の償却率で償却を行うという考え方であったが、新定率法(250%定率法)の償却率で償却していくと耐用年数経過時点で取得価額全額(備忘価額1円を除く)を償却できない。耐用年数経過時点で取得価額の全額(備忘価額1円を除く)を達成する仕組みが必要になる。小原(2007)によれば、アメリカの2倍償却法等の例に倣って、残存耐用年数による均等償却の方が有利になる時点から均等償却に乗り換えることとされた。このため新定率法では、耐用年数前半は定率法的償却(通減法)、耐用年数後半は定額法的償却(均等法)を行うことになる。定額法的計算を導入することにより、耐用年数経過時点で取得価額全額(備忘価額1円を除く)を償却できる。飯尾(2008)は、新定率法は耐用年数全期にわたり期首末償却残高に一定の償却率を乗じるという定率法の計算特性を保持しているとはいえないとし、定率定額併用法と呼称するのが適切であると述べている。

新定率法が250%とした理由は明らかではないが、藤川(2008)が指摘するように、200%とすれば償却率は旧定率法とほぼ同じになる。200%の場合には、耐用年数8年の償却率は0.25となり、旧定率法の償却率と同じになる。同様に、耐用年数10年の償却率は0.2となり、旧定率法の償却率とほぼ同じになる。償却率を従来よりも引き上げるためには、250%とする必要がある。

減価償却に関しては、費用配分とする会計学的な説明と投資資金の回収というコストリカバリーとするファイナンス論的説明がある。今回の制度見直しの狙いは、早期に減価償却の計上を可能として、キャッシュフローを増やし設備投資を促進することである⁴⁸。平川(2007)は、新規取得資産については、コストリカバリー方式が導入されたと述べている。

従来、法定耐用年数は、減価償却の公平を確保し、適正な費用配分計算という会計上の要求を達成するための期間であった。改正で耐用年数が短縮されたのは、効用持続期間が短縮しているためではなく、投資資金の早期回収を図り内部留保を高めるためである。さらに特別償却

⁴⁷ 製造業を中心に1,011社、設備96万台を調査した結果、実際に売却できた資産は3.8万台で、除却台数全体の5.3%である。経済産業省(2006)、p.268。

⁴⁸ 経済産業省『平成19年度税制改正について』(平成19年2月)は、設備投資が約7,000億円、GDPが約1兆円増加すると述べている。

や割増償却等が租税特別措置で規定されており、投下資本の早期回収、内部留保の充実等に資するよう配慮されている。法定耐用年数は設備投資の促進などの経済政策的見地に基づく期間となり、減価償却の目的は適正な費用配分であるとする従来の考え方とは乖離している。成道(2009)は、250%定率法と法定耐用年数の短縮を合わせれば、実質的にアメリカと同等の財政償却であると述べている⁴⁹。

新定率法では、耐用年数の途中まで定率法で償却し、その途中から残存耐用年数による均等償却をする考え方を採用したので、資本的支出を行った場合の取扱いが問題となる。資本的支出については、原則として本体資産と種類及び耐用年数を同じくする新たな資産を取得したものとしてみなして別途償却する規定が設けられた⁵⁰。本体資産と資本的支出を別途に計算して、それぞれ取得日から法定耐用年数経過時に1円まで償却できる。資本的支出を本体資産の取得価額に単純に合算して償却を行うことはできない。

資本的支出を本体資産と別管理することで、企業の事務負担が増えることが予想される。そこで、本体資産が新定率法を採用している場合に限り、次の特例が設けられている。資本的支出のあった事業年度の翌事業年度に本体資産の帳簿価額と資本的支出の帳簿価額との合算額を取得価額と考えて、新たに資産を取得したものとして、減価償却をすることができる。岡本(2010)が述べるように、翌事業年度の期首にそれぞれの帳簿価額を合算することで、取得価額そのものを変える特例である。資本的支出を別管理することによる事務負担増と本体資産と合算して償却することによる税負担増を比較考量して、いずれの方法を採用するかを決めることになり、対象資産の整備計画や管理上のコストを勘案する必要である⁵¹。

この改正により、資本的支出を新規取得資産として計上(原則)または既存資産の取得原価に算入(特例)のいずれかを選択することが認められ、法人税法上柔軟化が図られた。その半面、企業や資産によって様々な形状形態が認められることとなり、一度選択した償却方法の変更は認められないものの、会計処理上恣意性が介入する余地ができたと見ることができる。

資本的支出に該当するものであるかどうかの判定については、資本的支出の区分を明瞭にすることが難しく、常に議論がある。そのため、国税庁通達は資本的支出と修繕費を例示するとともに、具体的区分が困難な場合のために一種の特則を定めている。しかし、現実的にはすべての状況を規定することは難しく、企業側の判断にゆだねているケースが多い。資本的支出の金額判定と併せて、処理方法についてまでも企業側で選択が可能になったことから、今回の改正については資本的支出に関して、各企業における判断の自由度が増したといえる。

また資本的支出は原則として新たな資産の取得として取り扱われるが、もともと資本的支出は既存の減価償却資産の改良のために支出したものであるため、実質的には新たな資産の取得ではない。中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例は適用できないなど、取

⁴⁹ アメリカ税法では、財政償却として200%定率法や150%定率法があり、投資資金の早期回収のため実態とかけ離れた法定耐用年数が決定される傾向にある。成道(2009)、p.28。

⁵⁰ 資本的支出を本体資産と異なる資産であると扱うことで、本体資産が旧定率法を採用している場合でも、資本的支出のみ新定率法を採用することは可能である。

⁵¹ 平川(2007)、p.89 及び松本(2008)、p.62。

扱いに留意が必要となり、税務上の取扱いは繁雑化しているといえる⁵²。

リースについては、企業会計が所有権移転外ファイナンス・リース取引を基本的に売買処理に一本化することに変更されたことを踏まえて、税制上も売買処理とする変更が行われた。所有権移転外ファイナンス・リース取引を売買取引とみなし、リース資産の償却方法をリース期間定額法による。会計上賃借料として処理していても税法上は償却費として扱うことになったが、この措置によって新会計基準が適用されない中小企業などで申告調整が基本的に不要となると考えられる⁵³。

第5節 平成20年度改正

平成19年度税制改正において、法定耐用年数や資産区分については、使用実態を踏まえた見直しを行うとともに、法定耐用年数の短縮特例の手續簡素化について検討するとされた。平成20年度の税制改正において、項目数が多い別表第二(機械装置)について資産区分の整理を行うとともに、法定耐用年数の短縮特例について手續の簡素化を行うなどの見直しが行われた。

耐用年数区分の変更と耐用年数の変更は、既存の減価償却資産にも平成20年4月1日以降に開始する事業年度から適用される。

(1) 法定耐用年数及び資産区分の見直し

- ①別表第一「機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表」の構築物の中に農林業用のものなどが追加された。
- ②別表第二「機械及び装置の耐用年数表」の機械及び装置の区分について390区分から55区分(細目を合わせると104区分)に改正された。
- ③別表第四「生物の耐用年数表」にキウイフルーツ樹及びブルーベリー樹が追加されたほか、法定耐用年数の見直し等が行われた。
- ④旧別表第五「汚水処理用減価償却資産の耐用年数表」と旧別表第六「ばい煙処理用減価償却資産の耐用年数表」が統合され、新たに別表第五「公害防止用減価償却資産の耐用年数表」に改正された。
- ⑤旧別表第七「農林業用減価償却資産の耐用年数表」は、資産区分の見直しにより、別表第一及び別表第二に統合・整理されて、削除された。
- ⑥旧別表第十一「平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産の残存割合表」が、別表第九とされ、同表の「別表第四に掲げる生物」の欄が改正された。

(2) 耐用年数の短縮特例制度の手續簡素化

本特例の適用を受けた減価償却資産について軽微な変更があった場合、本特例の適用を受けた減価償却資産と同一の他の減価償却資産の取得した場合等には、改めて承認申請をすることなく、変更点等の届出により短縮特例の適用を受けることができる。

⁵² 措置法通達67の5-3は、資本的支出が中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例を適用できないとしている。

⁵³ 小原(2007)、p.16。

大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成 20 年度版)』によれば、資産区分が多い機械装置の資産区分は日本標準産業分類の中分類を基本に大括り化された。このため、設備の名称が「〇〇業用設備」と規定されている。

耐用年数を判断する際の重要な点は機械装置の属する設備が業用設備のいずれに該当するかの判断である。耐用年数の適用等に関する取扱通達 1-4-2 の基本的な考え方を踏まえて、4 つの判定基準が設けられている⁵⁴。最終製品に基づく判定基準(1-4-3)、中間製品に係る一定の設備についての判定基準(1-4-4)、自家用設備についての判定基準(1-4-5)、複合的なサービス業に係る設備についての判定基準(1-4-6)である。

このうち最も基本的な基準は第 1 の最終製品に基づく判定基準である。設備がどの業用の設備に該当するかは、法人の業種で判定するのではなく、原則として、設備の使用状況等からいずれの業種用の設備として通常使用しているかによって判定する。そして、当該設備がいずれの業種用の設備として通常使用しているかは、設備に係る製品のうち最終製品に基づき判断する。最終製品に係る設備が業用設備のいずれに該当するかの判断は、原則として日本標準産業分類(中分類)によるとされている(平成 20 年 12 月 26 日付耐用年数の適用等に関する取扱通達 1-4-3)。石田(2009)が述べるように、判断のポイントは最終製品で判断すること、日本標準産業分類によるということである。

改正前は一物一耐用年数の考え方であったため、設備がどの特掲された設備に該当するかを判断していたが、改正後は当該設備がどの業種用の設備に属するかを判断する⁵⁵。このため、改正前は一の設備に対して一の耐用年数が適用されていたが、改正後は当該設備の使用状況等からいずれの業種用の設備として通常使用しているかの判断によって該当する設備の種類が異なることになり、一の設備に対して複数の耐用年数が想定される結果となる。同様の機械装置であっても、使用状況等によって同一区分の業用設備として判定されないこともある。

改正前の機械装置は大半が「〇〇設備」と定められていたが、改正後は「△△業用設備」に括られた。このような耐用年数の定め方の違いは次のようである⁵⁶。改正前は、機械装置のような総合減価償却資産はそれぞれの設備ごとにモデル・プラントを想定し、それを構成する個々の資産の個別耐用年数を総合した耐用年数が算定されていた。改正後は、モデル・プラントを設定して耐用年数を求めるのではないので、一の業用設備の中に業種ごとの様々な設備が含まれることになる。それらの設備の使用実態調査の結果得られた耐用年数区分ごとの平均使用年数と一資産当たりの平均取得価額を使用して加重平均により算出したものが業用設備の耐用年数

⁵⁴ 藤原(2009)、pp.201-208。改正前の耐用年数の適用等に関する取扱通達 1-4-2 は、最終製品を製造する機械装置の種類・名称または業種名の判定は、特に定めるものを除き、日本標準産業分類を参考にして行うとしていた。改正前の耐用年数の適用等に関する取扱通達については、米山・坂元(2004)を見よ。

⁵⁵ 岡本(2010)、p.88。中間製品が相当程度の規模を占める場合は中間商品に係る設備について耐用年数を適用する。

⁵⁶ 平成 20 年 12 月 26 日付課法 2-14 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明における耐用年数の適用等に関する取扱通達 1-4-2 の解説による。耐用年数の短縮申請を行う場面では、改正前のモデル・プラントに基づく旧耐用年数省令における資産区分を見なければならないので、旧資産区分やモデル・プラントの考え方は残っている。

になる⁵⁷。ある区分における一の業用設備について新たなモデル・プラントが設定されているわけではない。一の業用設備の中には様々な設備が含まれているが、改正後の資産区分は業用区分で一括りにしているので、含まれる個々の設備の中身は異なるものの同じ耐用年数を適用することになる。

大括り化によって、複数の業用設備に関係する製品の製造業や複雑な製品の製造業などは、業用設備の判定が難しくなった。通達が改正され、各種の判断を示していた取扱いが削除されているため、業用設備の判断がより難しくなったと思われる⁵⁸。一方、総合償却を採用することで、個別償却の場合と比べて早期償却が可能になることがいわれていたが、光田・則貞(2008)が述べるように、今回の大括り化によって総合償却による耐用年数を適用することのメリットが薄れるケースが出る。

耐用年数に関しては昭和 26 年度改正後に大改正が行われており、吉牟田(2004)は耐用年数の基本的性格が効用持続年数であるとは説明しがたいと述べていた。伴(2010)、成松(2010)から判断すれば、法定耐用年数に関して効用持続年数の考え方は変わらないようである。経済産業省「平成 20 年度税制改正について」(平成 19 年 12 月)の説明によれば、将来における事情の変化、その他異なる特別の事情がある場合には、耐用年数の短縮制度や増加償却として別途の手続をとることになる。耐用年数の算定方式は従来どおりと思われる。

経済産業省のアンケート調査(2005 年、対象約 150 社)によれば、耐用年数の短縮特例を利用している企業は全体の 2 割弱にとどまる⁵⁹。制度を利用しない理由の多くは、「適用したいが手続きが煩雑なため」と回答している。「陳腐化のため制度を利用したいが、税務当局に説明することが困難であり、かつ、否認されるリスクが高いため申請を断念する」と回答するケースが多い。露天式立体駐車設備、無人駐車管理装置、自動改札装置など、改正前には短縮特例の申請が多かった資産の耐用年数が短縮された。岡本(2010)は、短縮特例申請の手続の省略に資することになったと述べている。但し、改正によって耐用年数が長くなったことを理由に短縮特例の申請はできない。資産が特殊な条件に該当して法定耐用年数を適用することが合理的でなく、実際の耐用年数が著しく短いことが明らかになったときに限り耐用年数が短縮される。

また、耐用年数については、国際競争力強化、償却資産の早期費用化等のための法定耐用年数の短縮化が図られたものが大部分であるが、その一方、食料品製造設備のようにその用途・実態に合わせて延長されたものもある⁶⁰。例えば、自動車など輸送機器の製造設備は、耐用年数 7~13 年の 15 区分が、改正後はすべて 9 年に統一されたことにより、耐用年数が短縮されたもの、長期化されたものが混在している。電気機械器具製造業は 8~12 年の 8 区分が、すべて 7 年に統一され大幅な短縮が図られた。

経団連と経済産業省などの関係省庁が行った使用年数調査(2005 年 8 月)によれば、機械・

⁵⁷ 経済産業省「平成 20 年度税制改正について」(平成 19 年 12 月)、p.42。

⁵⁸ 鹿志村(2009)、p.26。

⁵⁹ 経済産業省(2006)、p.270。陳腐化を理由として短縮特例を利用したという回答はない。

⁶⁰ 『日本経済新聞』(朝刊)、2007 年 12 月 6 日付けの記事によれば、390 区分のうち 5 割強の約 200 区分の耐用年数が短くなるが、逆にサービス業や食料品製造業などの約 100 区分は法定年数が長くなる。

装置の平均法定耐用年数は 10.1 年であるが、実際使用年数は 16.5 年で、実際の平均使用年数は平均耐用年数の約 1.6 倍であった⁶¹。税制調査会の場合での財務省関係者の発言をみると、財務省は現行の法定耐用年数は実際の使用年数より大幅に短いとして、法定耐用年数の短縮に消極的であるように思われる。経済産業省(2006)は、主な設備の多くが欧米等に比べて法定耐用年数が長く、特に米国、韓国と比較すると、ほぼ全ての設備で日本の法定年数が最も長いと述べ、投下資本の回収を早めて企業の競争力を高める観点から、法定耐用年数の短縮が必要であると主張した⁶²。結果として、約 5 割強の区分において耐用年数の短縮が図られることとなった。

今回の改正で、資産区分の簡素化・柔軟化が図られた。例えば自動車など輸送機器の製造設備はブレーキやエンジンなど部品ごとに 15 区分(7~13 年)に分かれていたものが 1 区分に、また、電気機械器具製造業は 8 区分(8~12 年)であるが、すべて 7 年に統一され大きな簡素化が図られた。しかし、アメリカの 3 区分(業種別 48 区分)や韓国の 26 区分に比べると、まだ複雑であるといえるため、今後さらなる簡素化が必要であるという声がある。

主要企業の平成 20 年税制改正に伴う減価償却の増加額をみると、日経平均株価に採用されている企業を中心とする 20 社の合計額は 832 億円である⁶³。各企業にとっては会計上の利益を押し下げる要因となった。たとえば、東芝では、耐用年数短縮の影響額が予想連結純利益の 12%に相当する。日本ゼオンは大型テレビや携帯電話など液晶向け製造工程で、耐用年数を 8 年から 5 年に短縮する装置を拡大し、減価償却費の増加分(58 億円)のうち、3 分の 2 に当たる 39 億円が年数短縮による費用影響額となった。今回改正による減価償却費の増加額は、保有設備の全額を損金算入できるようになった平成 19 年度改正の前期業績への影響額(同じ 20 社合計で 1751 億円)に比べると約 5 割減るが、2 年間を通して減価償却の税制改正が企業および税収に与えた影響が大きかったことが伺える。

今回の改正が基本的には減価償却制度の簡素・合理化が主眼であり、減税が目的ではないためである。鈴木(2009)が述べるように、耐用年数が延長されたとしても、新定率法が採用されることで、平成 19 年度改正前と比較して、不利になったとは必ずしも言い切れない。

第 6 節 平成 23 年度改正

250%定率法はアメリカの 150%定率法や 200%定率法よりも高率であることから、損金経理要件の中で、250%定率法が使いこなせていないというのが実態であった⁶⁴。平成 22 年 11

⁶¹ 製造業を中心とする 530 社を対象として 146 施設区分に関する調査結果である。なお、資本的支出の実態、技術革新の動向など経済的減価等を勘案していない。資本的支出により平均使用年数が法定耐用年数より長くなる。この問題については、鈴木・小畑・山本(2007)、pp.16-17 を見よ。

⁶² 国際比較調査(委託調査)によれば、主要製造業種における 99 の同一設備を調査した結果、約 8 割の設備(80 設備)で、日本が主要国中最も長い耐用年数となっている(他の国と同一の耐用年数を含む)。日本の耐用年数が国際的に短い設備は、化学薬品による影響、腐食等が考慮されている化学関連の製造設備など一部である。経済産業省(2006)、p.268。

⁶³ 『日本経済新聞』(朝刊)、2008 年 7 月 3 日付けの記事による。

⁶⁴ 阿部泰久経団連経済基盤本部長は、経団連の主要企業、メーカーのうち 250%定率法を使っているのは半分ぐらいであると述べている。阿部・山本・藤曲(2010)、p.134。

月 4 日の政府税制調査会の議事録によれば、250%定率法は課税繰り延べ措置であるため、低金利下では効果は限定的であるほか、企業は利益確保のために償却限度額を使いきれない例も多いと指摘している。また、労働集約型産業においては、設備投資が相対的に少ないので、償却の速い減価償却制度によるメリットが小さい。

経済産業省は平成 22 年 12 月 8 日に減価償却の圧縮(2,000 億円程度)と繰越欠損金の使用制限(2,000 億円程度)を政府税制調査会に提示した。定率法では、耐用年数 10 年の設備を購入した場合、1 年目に取得価額の 25%を償却できるが、経済産業省は 20%に減らし、減価償却できるペースを現行の世界最速から英米並みに 2 割緩和する案である。『平成 23 年度税制改正大綱』(平成 22 年 12 月)は、法人税率 5%引き下げの代替財源のための課税ベースの拡大として減価償却制度を見直した。具体的には、平成 23 年 4 月 1 日以後に取得する減価償却資産の定率法の償却率は、定額法の償却率($1 / \text{耐用年数}$)を 2.0 倍した数(現行 2.5 倍した数)として、改定償却率及び保証率についても所要の整備を行う。250%定率法はやや加速しすぎであるとする議論があり、課税ベースの拡大の一環として 200%とした。

第3章 減価償却方法の検討

第1節 企業会計における減価償却

企業会計の目的は、適正な期間損益計算に基づき、企業の経営成績と財政状態を企業の利害関係者である株主や債権者、そして従業員などに提供することにある。

会計理論上、減価償却を設備資産減価の配分の手続とみる見解が古くから一般的であり、ペイトン、リトルトンなどが配分方法論を説いた。現在でも、桜井(2010)、広瀬(2007)にみられるように、減価償却は、有形固定資産の取得原価を適正な期間損益計算を行うために、耐用年数にわたり配分する手続き(原価配分)であると定義される。減価償却の目的は、①費用配分目的(期間損益計算目的)、②貸借対照表価額決定目的および③投下資本回収目的の3つであることがある⁶⁵。しかし、②および③はあくまで減価償却の機能を通じて結果的にもたらされる効果であって、減価償却の目的ではない。減価償却の中心的な目的は、有形固定資産の取得原価を資産の利用期間に配分することを通じて、各期間の利益を適切に算定することにある。

会計理論においては、有形固定資産を企業が保有する将来の用益潜在性を具体的に表現するものと考え、減価償却は設備資産のもつ期待将来用益の減少であるという考え方がある⁶⁶。武田隆二(2008)は、有形固定資産は生産への貢献度に応じて給付能力が減少するものとみて、給付能力の減少に応じた固定資産の取得原価を各期間に割り当てることにより、正しい期間損益計算が可能となると説明している。給付能力を配分した結果、期間損益計算が行われるとする。

この理論は、有形固定資産には物的属性と価格属性の2側面があり、物的属性は給付能力、価格属性は取得原価により代表されることを前提として展開される。資産取得時において、給付能力は取得原価と照応関係にあるが、利用または時の経過により生ずる給付能力の減少(減価現象)の大きさを認識できないため、一定の減価償却法により計算された金額を減価償却費として、この減価償却費が減価現象と照応関係にあるとみなす。

資産の減価原因は、濱田(1996)によれば、次のものが挙げられる。固定資産に生ずる減価原因は種々であるが、実際には、これらの減価原因が相複合して現れることが一般的である。

(1) 経常的減価

営業遂行の結果、必然的に生ずる減損を指し、経営上生ずる物質的・機能的減価である。

①物質的・技術的減価(使用・時の経過)＝通常減価

使用や時の経過により、固定資産は消耗摩耗して固定資産の価値が減少するが、この減価は物質的損耗などに基づく減価で、一般の固定資産に発生する通常減価である。朽廃は時の経過に従い固定資産使用の有無または繁閑に関係なく生ずる減価である。

②機能的・経済的減価(陳腐化・不適応化)＝通常減価

⁶⁵ 加古(2008)、p.62。黒澤(1983)は、取替資金説を否定して費用配分説をとることが妥当であるとしても、自己金融に対する減価償却の資金的効果が企業にとって無視できない重要な問題であることを指摘している。黒澤(1983)、pp.120-124。

⁶⁶ 清水(1980)、pp.196-197。ラーデン、ヤング、ベアソンが19世紀に用役学説を説いた論説を発表した。本書では、「用益」ではなく「用役」を用いている。

固定資産は、物理的には利用が十分可能であっても、企業の外的・内的事情で技術の発達などによって経済的便益を喪失することがある。この減価要因には、継続的使用が経済的に不利になる陳腐化と、経営方針の変更、生産方式の改善、規模の拡大、工場の増設などによって固定資産の継続的利用が不適当になる不適応化がある。

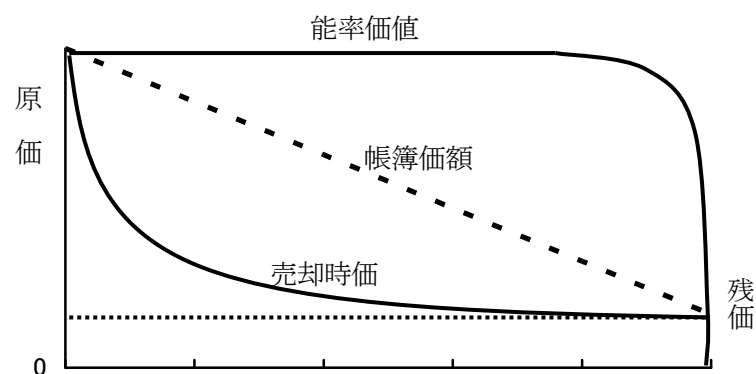
(2) 偶発的減価＝偶発減価

天災、その他の突発的事故などによる減価で、減価の発生が全く偶発的で予想できないものをいう。

固定資産の全体的な利用価値は、耐用期間の終期に至るまでの期間中途では、通常ほとんど変化しない。固定資産の利用によって部分的な物質消耗が累積して一定の段階に達すると、急激に固定資産使用価値が失われる。馬場(1967)は、固定資産を調達時に一挙に費用に計上することも、逆に廃棄時に全額費用に計上することも不合理であるので、用益期間の全期間に固定資産減価を配分させる方法が考え出されたとし、各期間の負担すべき額を積極的に根拠づけるという内容はないとしている。

太田(1953)、沼田(1968)、成田(1985)によれば、減価現象を能率価値および売却時価の両面から、次のようなグラフに示すことができる⁶⁷。

図 3-1 能率価値・売却時価・帳簿価額の関係



能率価値は廃棄に至るまでほとんど変化しないが、一度の使用により中古品になるので、売却時価は最初の使用時に激減する。減価償却は能率価値と売却時価のいずれにも関係なく行われるので、帳簿価額は償却の方法により様々な形に減少する。例えば定額法であれば、図 3-1 のように直線で表される。償却の結果として求められる帳簿価額は、資産の能率価値を示すものでもなく、売却時価を表すものでもない⁶⁸。減価償却の計算方法は会計技術的なものである。

連続意見書第三『有形固定資産の減価償却について 第一：企業会計原則と減価償却』1(1960 年)の貸借対照表原則五の 2 項は、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、その取得原価を当該固定資

⁶⁷ 沼田(1968)によれば、この図はヘンリー・フロイドの *Value for Rate-making* が掲げたものである。

⁶⁸ 太田(1965)は、減価償却は評価方法ではないという議論があると述べている。太田(1965)、p.71。

産の耐用期間にわたり、一定の減価償却方法によって各事業年度に配分し、無形固定資産及び繰延資産は、有償取得の対価を一定の償却方法によって各事業年度に配分しなければならない。」と述べている。企業会計上の減価償却は、費用配分の原則に基づいて有形固定資産の取得原価を耐用期間における各事業年度に配分することである。

また、連続意見書同項 2(1960 年)は、減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行い、毎期の損益計算を正確に算出することであると述べている。このため、減価償却は、計画的、規則的に実施されなければならない、計画的かつ規則的償却を正規の減価償却と位置付けた。利益に及ぼす影響を顧慮して減価償却費を任意に増減することは、正規の減価償却に反し損益計算を歪めるため許されないとしている⁶⁹。

企業会計原則の注 20 は表 3-1 のような減価償却方法を挙げ、このうち企業が最も適した方法を選択することが認めている。それ以外に企業が最も適した減価償却方法であれば、それによることも可能である。但し、継続性の原則に従い、いったん選択した減価償却方法は継続して適用することが求められる⁷⁰。黒澤(1976)は、企業会計原則上、減価償却の計算方法について意見の一致がなかったとしても、費用配分が恣意的であってはならないという点では意見が一致していると述べている。いずれの計算方法によるとしても、どの方法を使用したかを明示し、かつその方法を継続的に適用しなければならない継続性の原則が重要視されている⁷¹。

表 3-1 企業会計原則上の減価償却方法

償却名	内 容
定額法	固定資産の耐用期間中、每期均等額の減価償却費を計上する方法。
定率法	固定資産の耐用期間中、毎期期首未償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法。
級数法	固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術級数的に提言した減価償却費を計上する方法。
生産高比例法	固定資産の耐用期間中、每期当該資産による生産または用益の提供の度合いに比例した減価償却費を計上する方法。

(注) 同種の物品が多数集まり全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことで全体が維持される固定資産については、部分的取替に要する費用を収益的支出として処理する方法(取替法)を採用することができる。

(資料) 税務研究会編『企業会計規則集(平成 17 年度版)』税務研究会出版局、2005 年。

継続性の原則を守りながらも、企業独自の償却を推奨すべであるという主張が古くから存在

⁶⁹ 連続意見書の目的は企業会計原則に規定する減価償却を商法および税法の規定に反映させることにあった。昭和 37 年の商法改正に「相当の償却」として正規の減価償却の考え方が反映された。税法も正規の減価償却を反映し、商法規定を踏まえて、任意適用による恣意性防止の見地から、償却限度額に対する償却過不足額の改正や耐用年数の改正を行った。木下(2011)、p.137。

⁷⁰ 企業会計原則④一般原則五、注 3。鈴木(2005)は、企業が経済的な使用期間を一番知っているのも、企業が使用期間の幅の中で減価償却方法を決めるのが一番良いと述べている。

⁷¹ 川田(2010)は、その方法の範囲内であれば、耐用期間を自己の都合に合わせて短縮させることも可能であると述べている。川田(2010)、p.77。

する⁷²。企業会計審議会『税法と企業会計との調整に関する意見書』（1966 年）も、企業会計の側から継続性を重視した企業の自主的判断を尊重すべきであると指摘している。宮上(1984)は、固定資産の価値低下要因の多様さを踏まえ、耐用期間の見積りおよび減価償却方法の選択はケースバイケースで決定されるべきであり、画一的・固定的な減価償却方法は貸借対照表真实性及び明瞭性の原則に反すると述べている。

日本公認会計士協会「減価償却に関する会計処理および監査上の取扱い」（2007 年 4 月）は、減価償却は固定資産の適正な原価配分を行うことにより、損益計算を適正ならしめることを主たる目的とするものであるので、合理的に決定された一定の方式に従い、每期計画的、規則的に実施されなければならないと述べている⁷³。この企業会計上の正規の減価償却は、一般に公正妥当と認められる減価償却の基準に基づき、自主的に行われるべきものであると考えられている⁷⁴。

さらに、「中小企業の会計に関する指針(平成 22 年版)」では、固定資産の減価償却は、経営状況により任意に行うことなく、定率法、定額法その他の方法に従い、每期継続して規則的な償却を行うとする。但し、法人税法の規定による償却限度額をもって償却額とすることができると記されており、企業主体の規則的な償却を行うことを原則としている⁷⁵。

第 2 節 会社法における減価償却

昭和 37 年の商法改正前は、営業用固定資産についてその取得原価の評価に関する時価以下主義を定めるのみで、法文上減価償却に言及する条項は一切なかった。このため、償却費の計上については会社の任意であると解釈される余地があり、会社の経理実務においては配当政策の都合などにより償却額を増減して会社の業績操作を行うなど、適正な期間損益計算を歪める経理操作が横行していた⁷⁶。

改正後は原価主義評価を原則としたうえで、相当の償却を強制して企業会計上の減価償却計算思考に合致した規制を行った。会社法は計算規則第 5 条で「償却すべき資産については、事業年度の末日において、相当の償却をしなければならない」と規定されているにとどまり、会社法およびそれに基づく法務省令に、会計処理に関する具体的な規定がほとんどない。「相当の償却」をするとは、計画的に、合理的な一定の償却方法によって、耐用年数にわたって償却することを意味すると考えるのが定説であり、償却は規則的に行うことが求められる⁷⁷。

また、会社法 432 条は、株式会社の会計は一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従

⁷² 横浜地裁昭和 51 年 3 月 26 日判決(判例集未掲載)、大阪高裁平成 2 年 1 月 30 日判決(判例集未掲載)は、企業会計上の減価償却費の計上については強制規定を置かず、法人の自主的判断に委ねられていると判示している。判決については、民・商法と税法研究会(2005)、p.813 による。

⁷³ 今後 IFRS による時価主義会計の導入により大きく変化する可能性がある。今日の企業会計は、伝統的な取得原価主義・収益費用アプローチによる利益測定から、時価評価主義・資産負債アプローチによる投資意思決定情報提供へとシフトしつつある。石川(2008)、p.73。

⁷⁴ 税務研究会(1999)、p.2003。

⁷⁵ 大城(2005)は、中小会社会計基準の減価償却を具体的に考察している。大城(2005)、pp.5-6。

⁷⁶ 田中(1996)、p.167。

⁷⁷ 「相当の償却」に関する議論については、弥永(2009)が詳しい。

うべきであると定めている⁷⁸。企業会計原則は、その前文となる「企業会計原則の設定について」の二1において、企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものとされている。会社法に規定する「相当の償却」も正規の減価償却に一致する。

「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とは、企業会計審議会が公表する「企業会計原則」を始めとする会計基準であると考えられ⁷⁹、会社法でいう「相当の償却」も、基本的には企業会計原則と同様、適正な費用配分を目的とすると解される⁸⁰。

企業会計基準の内容は基本的事項に限定されており、網羅的ではない。また、企業会計原則以外にも、中小企業の会計はより簡便な「中小企業の会計に関する指針」に基づくことが適当とされているなど様々である。「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」が企業会計原則のみで完結するものではない。江頭(2010)は、個々の会社にとっての「一般的に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の内容を最終的に決定するのは、裁判所の役割になると述べている。

企業会計および会社法における減価償却は、固定資産の取得原価を耐用年数にわたり配分する方法であり、每期一定の方法を継続適用すべきものであるという要件以上は必要としていない。企業会計原則および会社法等は減価償却の方法の詳細を具体的に規定していない。

山本(2000)は、実務家として苦慮することは、会計慣行を要約したとされる企業会計原則や商法の計算規定が簡潔すぎて、現実の計算では何も導き出すことができない場合が少なくないと述べている。会社法では「相当の償却」を行わなければならないが、正規の減価償却制度そのものが必ずしも明らかにはなっていない。耐用年数や残存価額についても適正に見積ることを要求しているが、具体的なものではない⁸¹。企業会計原則および会社法の規定では実務上、不十分であるが、税法における耐用年数省令等が詳細で、かつ、具体的なものである。その結果、税法においては詳細に定めがあるため、実務上は税法の規定に依拠して処理が行われている⁸²。

しかし税効果会計を前提とすれば、従来の会計実務が変更される可能性がある。税法における残存価額の撤廃は課税所得計算上有利になるので、多くは税法にしたがい会計処理が行われると考えられる。しかし、税効果会計を前提にすれば、残存価額は個々の資産によって異なりうるので、個々の資産の特殊性を考慮して企業が合理的判断を主体的に下すことが望ましい⁸³。

第3節 税法上の減価償却制度の特徴

法人税法の目的は、租税公平主義の要請に対応して、法人の担税力に応じた課税を実現する

⁷⁸ 田中(1996)は、商法と税法との接点に関する問題点は、①償却方法変更の際の継続性の問題、②税法の特別償却が商法上の相当の償却に該当するか、という2点であると述べている。

⁷⁹ 江頭(2010)、pp.572-573。

⁸⁰ 会社法は每期相当の償却を強制している点に法的規制としての意義がある。この点で企業会計原則と相違する。渡部(2007)、p.363。

⁸¹ 山本(2000)、p.276。

⁸² 柳(2008)、p.104 及び出口(1990)、p.123。この点は逆基準性として問題視されており、後述する。

⁸³ 小林(2007)、p.183。「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」にしたがって耐用年数を決定する会計慣行も、税効果会計を前提とすれば、見直さなければならない。但し、企業が耐用年数を合理的に見積もることができない場合は税務上の耐用年数を参考にしなければならない。小林(2007)、p.184。

ことにある。企業会計の目的は法人税法の目的とは大きく相違する⁸⁴。法人税法 22 条 4 項は、法人の益金及び損金の額は、「一般に公正妥当と認められる会計基準」に従って計算されるものである旨を規定している。課税所得と企業利益は、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にした。『改正税法のすべて(昭和 42 年版)』の解説によれば、企業が用いている会計処理の基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示した。

減価償却費については別段の定めを設け、償却費として経理した金額のうち損金算入する金額は、選定した償却方法に基づき政令で定めるところにより計算した金額までとするとして限度額を設けている。鈴木(2005)は、税務上は画一性の原則に基づいて一定の償却限度額を定めていると述べている。

法人税法における減価償却制度の特徴を要約すると、以下のようになる。

1. 減価償却計算に必要な耐用年数、残存価額、償却方法などを定め、会社が個別に耐用年数や残存価額を見積もることを認めない。
2. 法人は償却方法をあらかじめ選定して届け出なければならない。届け出た償却方法を変更するには税務署長の承認が必要である。
3. 償却費として損金経理しなければ、償却費の損金算入を認めない。なお、決められた限度額以内であればどの程度償却するかは会社の任意である(任意償却)。
4. 政策的に多額の償却を認める制度(特別償却制度)が設けられている。

税法上の減価償却の目的は、企業会計と同様に、固定資産の取得原価を各事業年度に配分し、各事業年度の損益計算を適正に行うことに意義がある。減価償却は人為的に費用を見積もるため、見積額に法人の恣意性が介入することは避けられない。高井(1985)は、税法上の減価償却が真の経済的減価償却でなければ、償却方法によって異なった実効税率で課税していることになり、課税の中立を阻害する。正しい経済的償却方法は提案されていないと述べている。税務上は、取得原価の配分の方法を定めているというよりは、損金算入限度額を決定する計算方法を定めていると捉えることができ、金額を確定的に計算することが重要であると考えられる。

法人税法は、減価償却に必要な要素である固定資産の範囲、取得価額、耐用年数、残存価額、および償却方法を詳細に法定している。成松(2010)が述べるように、法人税法上の減価償却は、企業会計上の減価償却に比べると画一的で弾力性に乏しい。

また、租税特別措置法において特別償却について定めているが、特別償却は普通償却の他に政策的な目的により償却額を増額しようとするものである⁸⁵。また、特別な事由が生じた場合における弾力的な規定として割増償却なども挙げられる。

法人税法は確定決算主義を採るので、あくまで会社法のいう「相当の償却」を尊重した減価償却制度を構築すべきである。政策として必要である場合には租税特別措置法の特別償却制度等によるべきである。税法上、特別償却制度等を整備することにより、普通償却の計算方法から

⁸⁴ 増田(2008)、p.110。

⁸⁵ 武田(1990)、p.145。

政策的な要素を排除し、企業会計と同様に適正な期間損益計算を行うことができる⁸⁶。特別償却の会計方法として、①通常の減価償却と同様の方法以外に、②引当金の形で特別償却準備金に繰入れる方式、および③利益剰余金の処分として特別償却準備金を積み立てる方式の3通りが認められているが、特別償却は法人税の軽減により国策に合致した設備投資を促進する目的で設定された制度であり、適切な期間損益計算の遂行を目的とする正規の減価償却とは全く異なる。したがって適切な期間損益計算のための会計処理方法としては、期間損益に影響しない③の方式を採用するのが妥当である⁸⁷。

法人税法上は各法人の公平性を維持しながら、画一的に税額を確定するための償却手続を詳細に定める必要があるが、継続性の原則も重要である。しかし現状では、度重なる税制改正により企業会計における減価償却方法の継続性を保つことが困難な実情にある⁸⁸。

また、法人税法が認められている償却方法は原則として、定額法、定率法、生産高比例法に限られるが、これら以外の方法でも級数法や複利償却法など、承認を受ければ選定することができる。原則的に用いられる定額法と定率法は費用の配分方法について両極端であり、このため企業がその選択をしたにも関わらず、後々になって償却方法の変更をせざるを得なくなる悪循環を招いていると考える。

さらに、定率法が耐用年数の初期に多額の償却を行うことができるのに対して、定額法は決算期ごとに一定額を計上するものである。この2つの方法を巧みに利用すれば、費用の金額をコントロールする「会計政策」を実行することも可能となる。伊藤(2010)が述べるように、減価償却による費用配分は合法的な会計政策の宝庫ともいえる。

第4節 減価償却方法の分類

まず、最も詳細に減価償却計算方法を体系付けたケスターの分類について見る。ケスターは、*Accounting, Theory and Practice*(1925)において4つの系列の計算方法に大別し、具体的な計算方法を示した⁸⁹。ケスターの減価償却方法は考えられうる方法を当時の会計実践を通して分類したものである。

1. 個別的基準による比例法

(1)直線法、(2)作業時間法、(3)用役生産高法、(4)総合耐用年数法

2. 統一的な変動法

(5)逓減的定率法、(6)未償却高変動率法、(7)任意的逓減法

3. 複利法

(8)減債基金法、(9)年金法、(10)単位減価法

⁸⁶ 米国は減価償却を適正な費用配分制度というよりも投下資本の回収制度と考えている。日本と欧米の減価償却制度を比較する際には普通償却と特別償却を一体として考えなければならない。本庄(2004)、p.110。

⁸⁷ 成松(2010)、p.162。

⁸⁸ 中村(1960)は、減価償却制度自体が歴史に翻弄されていることを指摘し、時代ごとの減価償却制度とその経済効果について詳細に考察している。

⁸⁹ 増谷(1965)、p.243-244による。

4. その他の方法

(11)維持法、(12)取替法、(13)50%法、(14)再評価法、(15)保険法、(16)総収益法

日本の企業会計原則連続意見書第三(昭和35年6月)における分類は次のようであるが、ケスターの分類と対照的である。企業会計においては公平性を保つために、客観的に評価が可能とされる、期間配分および生産高配分に減価償却の方法を限定している。

1. 期間を配分基準とする方法(耐用年数法)

(1)定額法、(2)定率法、(3)級数法、(4)償却基金法、(5)年金法(公益企業のみ)

2. 生産高を配分基準とする方法(生産高比例法)

表 3-2 減価償却方法分類一覧表

	ケスターの分類	企業会計原則 (連続意見書)	飯尾(2005)	高井(1985)	佐藤信吉(1977)
タイム・ファクター	[個別的基準による比例法] 直線法 作業時間法 用役生産高法 総合耐用年数法	定額法 定率法 級数法	定額法 定率法 級数法 倍率法 定額定率中間法	定額法 定率法 級数法 2倍定率法	Lewin 法 年次数総和方式 等差数列に基づく新方式 等比数列法に基づく新方式
プロダクト・ファクター	[統一的な変動法] 逓減的定率法 未償却高変動率法 任意的逓減法	生産高比例法	生産高比例法	生産高比例法 内部利益率法 単位価格産出配分法	
利子基準	[複利法] 減債基金法 年金法 単位減価法	(償却基金法) (年金法)(注)	複利還元法 複利法 年金法 減債基金法	減債基金法 年金法	
その他の方法	維持法 取替法 50%法 再評価法 保険法 総収益法		積分法	割引評価法 現在価格評価法	

(注) 連続意見書において、年金法は利子を原価に算入する方法であるため、一般の企業においては適用されていないが、利子を原価に算入することが法令等によって認められている公益企業においては、この方法を用いることが適当であると述べられている。

これら以外にも多種多様の減価償却方法および分類が提案されている⁹⁰。飯尾(2005)は、定額法、定率法、級数法、生産高比例法、倍率法、定額定率中間法、複利還元法、複利法、年金法、減価基金法、積分法を挙げている。高井(1985)は、定額法、定率法、級数法、生産高比例法、2倍定率法、減価基金法、年金法、内部利益率法、単位価格産出配分法、割引評価法、現在価格評価法を提案している。太田(1962)は、レウイン(Lewin)の混合法、コール(Cole)の提案、ロメール(Lemaire)の級数法、利益比例法を、佐藤信吉(1977)は、Lewin法、年次数総和方式、等差数列に基づく新方式、等比数列法に基づく新方式を挙げている。

増谷(1965)によれば、数多くある償却方法は、タイム・ファクターによる方法(期間配分)、プロダクト・ファクターによる方法(生産高配分)、利子基準による方法に分類できる。この分類が、現在の企業会計において適用されている減価償却方法およびそれ以外の方法を分かりやすく分類している。以下、①耐用期間配分、②生産高配分、③利子基準による方法、④その他の方法の4分類により、各減価償却方法を解説する。主に吉牟田(1994)、水越・角谷(1980)、黒田(1977)などを参考にした。

第5節 期間配分による減価償却の計算方法

減価償却費の算定の基礎となる固定資産の価値減少・低下要因は多種多様であり複合的に作用して現れるため、減価償却費の算定にあたりすべての要因を吟味することには限界がある⁹¹。そのため、固定資産の恣意的な評価を排除し計画的に減価償却を行うために、耐用期間にわたって配分する方法が、税法上および企業会計上において主に用いられている。

(1)定額法(直線法)

定額法は、資産の耐用年数にわたり、固定資産の総償却額を每期一定金額ずつ償却する方法である。直線法、直線式償却法、均等償却法ともいう。期間配分法の最も代表的なものであり、企業会計原則および税法上も定額法が認められていることから、日本でかなり一般化している方法であり、諸外国では特に広く用いられている。

減価が耐用期間中の経過とともに平均的に発生するものと想定して、固定資産費用を每期均等化しようとするものである。定額法は、固定資産利用度に著しい変化がない場合、資産の給付可能総量が時の経過に比例して減少していくと考えられる場合、あるいは利用による減価を測定するための客観的基準を求め得ない場合に用いられる。毎年定額の償却が行われることから、価値低下が比例的(直線的)な資産に適合する⁹²。

計算が簡単であること、費用均等化により期間比較等が簡単になることなど技術的な長所を挙げることできるが、次のような限界もある。固定資産の利用度すなわち操業度に著しい変

⁹⁰ 片野(1965)は、減価償却方法の一般的な類型として、取替法もしくは廃棄法、生産高比例法、時間法の3つを挙げ、水越・角野(1980)は、定額法、逓減法、逓増法、生産高比例法、取替法の5つに分類している。

⁹¹ フーゼマンは、①使用による減耗、②実体減耗による価値低下、③自然的損耗による価値低下、④破壊(災害等)による価値低下、⑤技術的陳腐化による価値低下、⑥経済的陳腐化による価値低下、⑦期限の到来による価値低下、⑧調達価格の低下による価値減少、⑨誤った投資のためおこった価値減少、の9つの減価要因を挙げている。宮上(1984)、pp.66-67。

⁹² 吉牟田(1994)、p.153。

化が予想される場合、あるいは実際の減価を測定するための何らかの具体的な基準が求められる場合には、定率法による償却額は必ずしも妥当とはいえない。また定率法に比し、当該資産に対する修繕費の増大を考慮しない結果、漸次固定資産費用が大きくなる。

適正利益の算定、比較可能な情報をもたらす最も標準的な方法として一般に推奨されているが、資本回収の早期化の要請には対応できず、日本では普及度は定率法よりも劣る⁹³。設備資産の耐用年数の後半に生ずる修繕費や能率の低下などと減価償却費との均衡が保たれないし、常に設備資産の取得価額とその後の大修繕や拡張に伴い付加された価額とを確認しておかなければならない。木内(1973)が述べるように、未償却額と処分価額との関係からみて除却損失がかなり多額に計上されるということについても注意が必要である。

(2) 定率法

定率法は、固定資産の取得原価を每期同一の減価償却率によって償却費を計上する方法で、加速償却法の1つである。初年度における固定資産の取得価額、または次年度以降においてはその未償却残高に一定率を乗じることによって、毎事業年度の償却費を算定する。一般に各国で最も多く利用されている。

初期の年度ほど大きな減価償却費が計上されて、未償却残高が急速に減少することから、定率法は加速償却法の一種である。固定資産の給付提供能力が、時の経過につれて次第に低下する場合、全耐用期間中同じ給付能力を維持するために逡増的に修繕維持費の計上が必要となる場合、不適応化・陳腐化の可能性が多く投下資本の早期回収を図らなければならない場合などに適する償却方法である。技術発展の激しい企業は定率法が好ましいとされている⁹⁴。

定率法の妥当性の根拠は、修繕維持費は耐用期間の経過に従って次第に増加する傾向にあるから、償却費を逡減することが毎期の固定資産費用を均等化させることである。しかしこの考え方には批判が多い。固定資産の耐用期間を決定するに際して一般に正常な修繕維持費の支出が前提されており、また年々の償却費と修繕費の合計が每期ほぼ均等にすることが期間計算上妥当かどうか問題である。逡減する減価償却費のみを取り上げた場合には、比較可能な情報を提供させようという要請には適合しにくく、適正利益の計算方法としても問題がある⁹⁵。

定率法については逡減償却そのものの可否が問題である。資産のほとんどは年数が経過したとしても能率にほとんど変化はなく、また能率が次第に減退するとしても減退の程度は定率法の計算と一致しない。もう1点は、太田(1962)が述べるように、逡減割合が幾何級数的であって、極めて急激であることである。また、残存価額がゼロ又はマイナスとなる場合に計算ができない点も問題点として指摘されている⁹⁶。

財務償却の立場からは、定率法の方が早く償却が行われるので、財務上有利である。また、インフレ会計の立場からも、取得年度に近く償却を行ってしまう定率法が望ましいとされる。

⁹³ 神戸大学会計学研究室(2007)、pp.873-874。

⁹⁴ 斎藤(1995)、p.144。

⁹⁵ 沼田(1966)、pp.88-90。

⁹⁶ 飯尾(2007)、p.77。この問題点を解消する減価償却方法として、積分法を提案している。

税務上も、損金算入額が早く大きい定率法の方が、法人税が早く減税されるので有利である⁹⁷。

木内(1973)は、定額法を推奨したシュミットと定率法を推奨したシュマーレンバッハの意見を詳細に対比している。シュミットは、毎年の資産利用程度が不変であることを前提として、定率法の使用を否定した。一方、シュマーレンバッハは、定率法では減価償却率に誤算があっても長期のうちに是正できること、定率法の欠点である償却曲線の急降は、維持費や改良費を償却資産の金額に加算することにより緩和できると主張した。また、修繕費の発生時に定率法における減価償却率の自動的調整作用が有効であることを強調した。定率法が資産の利用とは無関係または利用以外の理由により漸次に損耗する資産に適用するものであるのに対し、定額法は使用可能性が発明や破損などにより急激に失われるものに適用するのがよいとした⁹⁸。

表 3-3 定額法、定率法、級数法の算式比較

定額法	取得額を A_0、耐用年数を u、残存価額を A_u、償却率を r とすれば、 $A_u = (1 - ur)A_0$ と表すことができ、 $\text{償却率 } r = \frac{1}{u} \times \left(1 - \frac{A_u}{A_0} \right) \quad \text{で求められる。}$ $A_u = 0$ として各耐用年数における法定償却率が定められている。
定率法	取得減価を A_0、耐用年数を u、残存価額を A_u、償却率を r とすれば、 $A_u = (1 - r)^u A_0$ と表すことができ、 $\text{償却率 } r = 1 - \left(\frac{A_u}{A_0} \right)^{1/u} \quad \text{で求められる。}$
級数法	取得減価を A_0、耐用年数を u、経過年数を n、残存価額を A_u とすれば、減価償却費は $\text{減価償却費} = (A_0 - A_u) \times \frac{u - n}{u(u+1) / 2}$

(3) 級数法

級数法は、耐用年数から経過年数を差し引いた残存耐用年数を分子とし、その期までの残存耐用年数の合計を分母とした数値に、取得原価から残存価額を引いた要償却額を乗じて、その期の減価償却費を算出する償却法であり、加速度的減価償却法の 1 つである。

償却期間の早い時期に大きく償却することで利益を圧縮できるという特徴がある。つまり、定率法と同じく逓減残高償却法の一種である。償却資産の耐用年数を 1 から当該耐用年数までの各年度の年数を合計した数値を分母とし、各年度の期首における残存耐用年数を分子とした

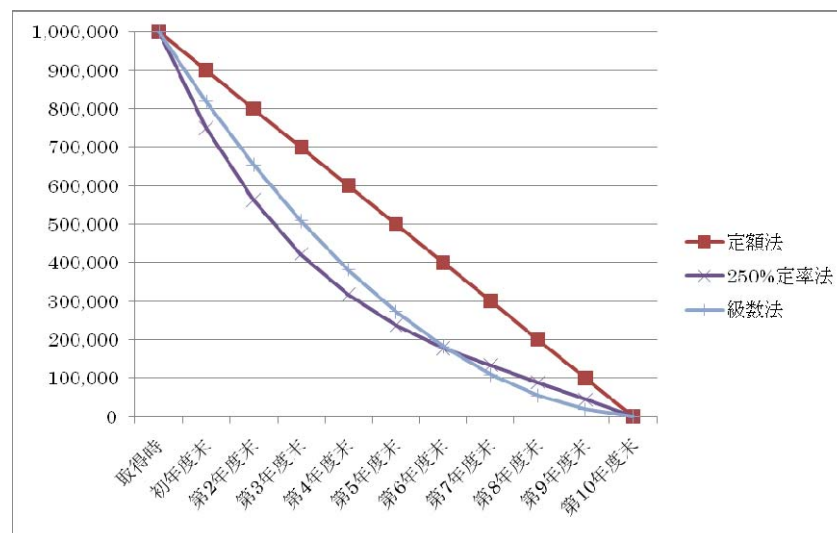
⁹⁷ 吉牟田(1994)、p.153。木内(1973)は、定額法は税負担軽減という企業経営の実務的な要求から強く支持されていると考えられると述べ、定率法のメリットである金融的效果とインフレ効果について論じている。

⁹⁸ 木内(1973)は、収益要素としての減価償却費の計算方法を詳細に比較検討している。

割合を償却率として、毎年、それを償却可能範囲額(＝取得価額－残存価額)に乗じて減価償却費を算定する方法である⁹⁹。

木内(1973)は、算術級数的通減法(級数法)はかなり通減度の高い減価償却費を計上するから幾何級数的通減法(定率法)の場合とよく似ているが、計算に際して対数表を用いる必要がなく、また減価償却費が等差的であることを考えると、却って部分的には定額法の特徴をも具備した方法であるとして、級数法を評価している。

定額法・定率法(250%定率法)および級数法について、取得価額 100 万円、耐用年数 10 年の資産の未償却残高の変化をグラフにすると以下の通りである。級数法は定率法よりも通減率が急激ではなく、特に前半年度においては定額法および定率法の間値にて推移している。



級数法は、現在の日本の実務ではそれほど一般的に使用されていない。税法上、定額法と定率法が法定償却法として定められているが、各企業の実情により、級数法を適用することが適当であると考えられるときは、所轄税務署長の承認により採用することができる。

一方、企業会計原則では級数法を認め、その注解の中で「固定資産の耐用期間中、每期一定の額を算術的に通減した減価償却費を計上する方法」と定義付けている。この規定から、計算の基礎となる級数(数列)として、公差がマイナスの等差級数を表していることが読み取れるが、末項が N (＝耐用年数)であることを読み取ることはできない。飯尾(2006)は、通減算術級数は、末項が N 、公差 -1 、項数 N のものだけに限られないとして、二乗数列法や階差原数列法についても言及しているが、計算方法に関する解説に留まり、その評価については言及していない。

初項が 1、末項が N 、公差 -1 、項数 N の等差級数が一般的に級数法と呼ばれているものであり、アメリカのコールがこの方法を最初に提案した¹⁰⁰。フランスのルメールはより簡単な算術級数法を提案している。定額法による償却額を耐用年数の中間年(つまり耐用年数 5 年であれば 3 年目)の償却額として、これを基に公差を設けて各年の償却額を割り出す方法である¹⁰¹。

⁹⁹ 武田隆二(2008)、pp.406-407。

¹⁰⁰ *Fundamentals of Accounting*(1921 年)において定率法の代用として述べている。太田(1966)、p.60。

¹⁰¹ 太田(1966)、pp.60-61。

しかし、計算機やパソコンの普及により、数式を与えれば簡単にその解が得られるので、コールが提案した方法による計算の方がより容易に計算が可能となっている。さらに、公差を変化させることにより、逓減率を簡単に調整することができるため、多種多様の資産の逓減実態に合った償却方法を選択することも可能である。これについては次章にて詳しく述べる。

(4) 倍率法(2倍定率法、250%定率法など)

定額法償却率の2倍または2.5倍の比率で未償却価額に乗じて減価償却額を計算するものである。初期の計算方法は定率法と同様であるが、定額法による償却率を基に計算した償却率を用いる点が定率法と異なる。定率法以上に償却期間の早い時期に大きく償却することで利益を圧縮できるという特徴があり、平成19年4月1日より採用された250%定率法が該当する。

倍率法により償却を最後まで行くと耐用年数経過時点における償却累計額が要償却総額とならないので、償却率を定額法の2倍や2.5倍に固定できない。飯尾(2005)は、旧定率法のように耐用年数別にR(2倍や2.5倍などの倍率となる定数)を求めて、それを使っていくのが妥当ではないかと述べている。この問題点を解消するために、平成19年改正の250%定率法では、償却保証額に満たない償却限度額となってからは、改定取得原価と改定償却率を用いて残存簿価1円まで償却することとしている。

(5) 定額定率中間法

定率法と定額法による償却額から中間値をとる方法である。定額法償却額と定率法償却額との平均値をとるLewin法が古くから紹介されている。定額法と定率法の組み合わせを3分の1と3分の2にする等、任意の組み合わせができる点も特徴であり、定額法の比率を大きくするほど逓減率はなだらかになる¹⁰²。

佐藤(1977)は、新たに等差数列法に基づく方式、等比数列法に基づく方式を紹介している。等差数列に基づく方式は第1期末の償却額を耐用年数と総減価額とを用いて数式化し、残りの償却額を等差又は等比級数により計算する方法であり、いかなる耐用年数の資産においても定額法と定率法の中間値を常に取り取る。また、等差数列法に基づく方式は特に計算が簡単であるとして、企業会計への導入可能性に言及している。しかし、等差数列法に基づく方式はパターンが幾通りにも考えられ汎用性が高すぎるため、一方式を限定するまでに各企業および各個別資産についてかなりの検討・調整が必要となる。また、一方式を限定した場合には、適合資産が限定されることとなり不公平が生じることが考えられる。

第6節 生産高配分による方法、利子基準による方法、その他の方法の計算方法

固定資産から期待される生産量を定め、各年の生産量を定めてこれに比例して減価償却費を計算する方法をいう。シュマーレンバッハ(1956)は、減価償却の配分過程として、生産高に比例する方法を第一義的な計算方法として取り扱っているとみることができる¹⁰³。

しかし、生産高を厳密に測定することができる固定資産はごく少数に限られており、すべて

¹⁰² 太田(1962)、p.235 及び木内(1973)、p.99。

¹⁰³ 増谷(1965)、pp.256-257。シュマーレンバッハ著『11版・動態貸借対照表』1956年、p.107。

の資産に適用することは不可能である。シュマーレンバッハは、耐用年数と利用との間に事実上の依存性があり、設備からくる費用の額が使用の程度に依存するときは、耐用年数を設備の利用度に広げて解釈している¹⁰⁴。このことから、この方法だけでは減価償却制度を体系づけることはできず、タイム・ファクター(期間配分)による方法に頼らざるを得ない。

(1) 生産高比例法

生産高比例法は、資産を使用して生産活動などを行う場合に、予想される総活動量に対するその期の活動量の割合に応じて減価償却費を算出する方法である。車輛や航空機、鉱業用資産など、減価が主として使用に比例して発生すると思われるものに用いる。活動量については、利用時間に比例して計上するもの(航空機のエンジンや精密機械等)と、生産数量に比例して計上するもの(鉱業権、坑道等の鉱業用固定資産)がある。

予想される総活動量を分母に、当期の活動量を分子として、取得原価から残存価額を引いた要償却額を乗じて、その期の減価償却費を算出する。減価償却費は以下の数式で求められる。

減価償却費＝当期の活動量／予想される総活動量×(取得原価－残存価額)

税法上では、償却限度額を次の計算式で定め、対象として、鉱業用資産についての採掘量を基準としたもの、外航船舶についての特別な償却方法として承認を受けた場合の走行料数法が認められている。

償却限度額＝(鉱業用減価償却資産の取得価額/その資産の耐用年数(注)の期間内におけるその資産の属する鉱区の採掘予定数量)×その事業年度におけるその鉱区の採掘数量

(注)資産の属する鉱区の採掘予定年数が資産の耐用年数より短い場合には、採掘予定年数。

生産高比例法を適用する際の前提は、第1に減価が主として固定資産の利用に比例して発生するとみなしうることであり、第2に当該資産の総利用可能量が物量的に確定できることである¹⁰⁵。したがって、生産高比例法を適用できる資産の範囲が、期間を配分基準とする場合に比して著しく狭く、実務上、鉱業用減価償却資産(機械装置、坑道等)の償却の方法に適用が認められているに過ぎない。

使用が終わるまでの予定総量が判明するものは、予定総量を実績量に応じて償却するので生産高比例法が妥当であるといえる¹⁰⁶。

(2) 未償却残高法(自由償却法)

税法上は営業権(無形固定資産)についてのみ認められている。残存価額は関係なく、取得価額(既に損金に算入された償却金額がある場合は、その損金算入額を控除した残額)を償却限度額とする方式(法令 48①五)として規定されている。

(3) 減量率等法

取得価額に減量率を乗じて計算する方法である。但し、定率法とは異なる特別な償却率を用いる。漁網、映画用フィルム、活字に常用される金属等の償却については、所轄国税局長の認

¹⁰⁴ 増谷(1965)、pp.256-257。

¹⁰⁵ 富岡(2004)、p.222。

¹⁰⁶ 吉牟田(1994)、p.154。

定を受けた償却率を取得価額に乗じて計算した金額を償却限度額として償却する減量率等法が認められる(法令 50)¹⁰⁷。これらの資産は、法定耐用年数を基礎として償却するよりも、その使用回数に応じて減耗が生じるので、特別な減耗率を使用する方が合理的であるとされるため税法上の適用が認められている¹⁰⁸。

利子基準による方法は、減価償却方法のうち固定資産への投下資金あるいは回収資金に関する利子計算を減価償却費計算に含めた方法である。償却基金法、年金法、複利法(複利償却法)を総称し、広義で複利償却法といわれることもある。中村(2003)は、この方法は一般的に数式が煩雑で極めて実用性の乏しい減価償却方法であると述べている。

減量率等法は逓増減価償却方法であるものが多い。減価償却のもつ投下資本回収性に着目すると、逓減方式による減価償却方法がより優れているといえ、それゆえ逓増方式である当該方法はこれまで重要視されなかったと考えられる¹⁰⁹。

(4) 償却基金法

償却基金法は、每期一定額の減価償却費を計上すると同時に、それと同額の資金を償却基金として企業外部に投資し、さらにそれから生ずる利息を償却基金に繰り入れると伴に、同額の減価償却費を計上する方法である。

$$M = ((\text{基礎価格} - \text{残存価格}) \times r) / (1 + r)^n - 1$$

Mは償却基金繰入額、rは利率である。

この方法では、毎年度の負担は同額であるが、利子収入をその年度の利益とせず、それだけ直ちに資産の償却に充てるので、実際の償却額は漸次増加する。毎年度損失として負担する償却費の総額は定額法の場合に比して少額で、その差額は基金の生み出した利子に相当する。しかし、定額法の場合には償却の結果回収された流動資産は営業の資金として利用されるため、間接的に営業利益増加の原因となるものであり、定額法が不利益であるとは言い切れない¹¹⁰。

償却基金法の特徴は、逓増法であることと、償却基金を企業の外部に蓄積して更新のための準備を可能にすることとの2点にあるが、毎期の減価償却費の逓増を不当とする多くの企業にとっては償却基金法は有利であるといえない。また企業の外部に特定の基金を保有して、利息を稼得するよりも、自己の経営内部に回収資金を再投資して、利殖の源泉とした方が有利であると判断する経営者もあるであろう¹¹¹。

(5) 年金法(公益企業のみ)

要償却総額(取得価額－残存価額)に減価基金係数を乗じた積に、初年度利子額を加えた価額を各年度の償却額とする。償却額は全耐用期間にわたり定額であり、償却費合計額が要償却総額を超過する。そこで、償却額から前期末資産残高に対する利子額を控除した差額をもって、

¹⁰⁷ 吉牟田(1994)、p.156 及び小松(1993)、p.95。この制度については、河手(1986)、pp.77-83 が詳しい。

¹⁰⁸ 柳(2008)は、映画用フィルムを例に経過月数ごとの償却率を示している。柳(2008)、pp.111-112。

¹⁰⁹ 飯尾(2006b)、p.107。本書では複利係数を利用した逓減方式である減価償却方法を提唱している。

¹¹⁰ 太田(1966)、pp.61-62。

¹¹¹ 黒澤(1977)、p.206。

各期の純減価償却額とする¹¹²。償却費合計が要償却費総額を超えることとなるので、利子を原価に算入することが法令等で認められている公益事業にのみ適用されるものとしている。なお、現行企業会計原則は年金法を償却方法から除外した¹¹³。

償却基金法と同じく利子を加味する減価償却方法であるが、逓増法でなく定額法の一つである。企業の外部に償却基金を保有する代わりに、企業の内部に資金を投資したものとみなし、固定資産に対する投下資本利子を含む減価償却費を年々計上する方法である。黒澤(1977)によれば、純償却費に利子を加えた減価償却費は一定であるが、利子を除く純償却費は逓増する。

(6) 複利法

要償却総額(取得価額－残存価額)に減債基金係数を乗じた積に、初期時点後期間の複利合計係数を乗じた複利利子を加えた価額を減価償却額とするものである。

(7) 減債基金法

要償却総額に減債基金係数を乗じた額を純償却額とし、これに対する経過期間の複利利子額を加えた額を減価償却額とするものである。

数式で表すと、複利法、年金法、減債基金法は償却算出式が同一で、各期の償却額も同一となるので、同一の減価償却方法である。

(8) その他の方法

取替資産、すなわち、軌条、まくら木その他多量に同一の目的のために使用される減価償却資産で毎事業年度使用に耐えられなくなった資産の一部がほぼ同数量ずつ取り換えられるものについては、所轄税務署長の承認を受けて取替法の選定が認められる。

当初の投下資産については取得価額の 100 分の 50 に達するまで定額法または定率法による償却費の損金算入を認めるとともに、使用に耐えられなくなったため、その事業年度において種類および品質を同じくするこれに代わる新たな資産と取替えた場合におけるその新たな資産の取得価額を損金に算入する方法をいう(令 49 条 2 項)。

税法の取替法は資本投下後しばらくの間すなわち耐用年数の半分の年数ぐらいまでは、取替が生じないので、廃棄が始まる頃すなわち取得価額の 2 分の 1 に達するまで通常の償却を認めているところに特色がある。

積分法は、定額法、定率法等、既存の減価償却方法を関数化し、期間ごとの定積分を行うことにより、より厳密に規則的な減価償却額を求める方法である。飯尾(2007)は、等差第三階差原級数をはじめ数種類の関数を用いて償却額率を導き、償却額を比較している。積分法では、定率法、定額法を始めとして、どの関数を用いるかを前提としない¹¹⁴。

¹¹² 飯尾(2006)、p.105。

¹¹³ 吉牟田(1994)、p.155。太田(1953)は、英国では償却基金法と同様の結果となる方法として年金法が用いられていると述べている。太田(1953)、p.50。

¹¹⁴ 飯尾(2007)は、同様に償却額率を導き償却額を求める方法として、調整定率法を紹介しているが、積分法同様に関数を定義することが前提となる。

第4章 新たな減価償却方法

第1節 税法上の減価償却方法が満たすべき条件

税務上、減価償却費を確定的かつ画一的に計算しなければならない。確定的かつ画一的を含め減価償却に必要な条件は、外部証拠依拠性、明確性、簡便性、実務性などである。

成道(2009)が述べるように、税法上の減価償却については、規則的でなければならず、償却額を操作する余地があってはならない。成松(2010)は、見積額に法人の恣意が介入することは避けられないが、課税の公平維持の観点から、恣意性はできるだけ排除しなければならず、また、大量、回帰的な税務行政や企業実務の簡素化にも配慮する必要があると、税務行政側及び企業側における簡素性及び実務性が必要であることを述べている。

増谷(1965)は、税務計算上の減価償却が管理会計上の減価償却と一致するという点で、企業会計原則の単一性の原則を満たすことも必要としている。同様に、新井(1980)は、経済的にみた現実性と、当該企業の定めた減価償却政策を明らかに反映するものでなければならぬとした上で、選択された方法が明瞭に理解され、類似の資産のすべてに同一方法が適用されなければならないと述べている。これに関連して企業会計の側面からもみると、金子(2010)は、費用収益対応の原則を厳格に貫こうとすれば、減価償却費の算定にあたっては、各年度の減価償却額を実地に確認しなければならないが、実際問題として困難であるので、減価償却額を大まかに測定するための何らかの合理的で体系的な方法が考案される必要があるとしている¹¹⁵。

飯尾(2005)は、現行の減価償却の問題点を考慮した上で、今後、新しい減価償却方法が備えるべき条件として、次の4つを挙げている。

- ①残存価額がゼロやマイナスのケースも含めてあらゆる要償却総額に対応できること、期中取得時の厳密な計算も行えること
- ②各会計年度における償却額が計画的に計算できる、すなわち、償却費計算に恣意性が働く余地を排除すること
- ③計画値と実績値に乖離がないことの方が珍しいが、会計事実(資産の減価額)と計算(減価償却額)になるべく乖離がないこと
- ④企業にとっては競争力維持、強化のため、技術革新速度の速い産業社会において、投下資本の早期回収に貢献する方法であること

佐々木(2009)は、耐用年数の見積もりや残存価額の予測変化に対して柔軟に対応できるかどうかという要件も重要であると述べた上で、旧定率法の償却率が250%定率法と比較して、残存価額がゼロである場合を除けば、耐用年数の見積もりや残存価額の予測変化に対しても柔軟に対応でき優れているとしている。

これらの議論を踏まえると、税法上の減価償却方法が備えるべき条件を以下の7つにまとめ

¹¹⁵ 使用可能期間における減価償却費は正確を期して見積もったとしても、近似値の境を脱することはできない。したがって、測定できないリアルな減価償却費と推定計算による「近似法」としてのマネタリーな減価償却費との間の偏差をできるだけ少なくすることが必要である。増谷(1965)、p.80。

ることができる。

①汎用性

あらゆる要償却総額に対応可能であること。残存価額割合が 0%であっても、多額の撤去費用をマイナスの残存価額として計算しても、数学的に計算が可能であること。

②外部証拠依拠性

償却費計算に恣意性の働く余地が排除されており、各会計年度における償却費が計画的に計算可能であること。

③明確性・簡便性

償却方法が客観的に理解しやすく、誰もが理解し計算を行うことが可能であること。

④実務実効性

税法上の償却方法として採用した場合に、法律として整備可能であること。また採用した償却方法を企業が実務上処理可能であること。

⑤変化への対応性

耐用年数の変更や取得価額の変更、また技術の進歩や経済情勢などの時代背景の変化にも対応できる償却方法であること。

⑥整合性・単一性

計画値と実績値になるべく乖離がない、つまり、計画的に行った減価償却計算と減価の実態を表す会計事実と乖離が少ないこと。

⑦早期回収性

企業経営上、競争力維持、強化のため、投下資本回収の早期実行が可能であること¹¹⁶。

上記のうち、特に整合性については、現行の法人税法の問題点として指摘が多い点である。実際に、グローバル展開している大手会社では、どこで製造すればコストが一番安いのかを判断する際に、各国の税法に縛られない全世界共通の償却方法を採用する必要があるため、税のメリットは捨てても会社独自の償却方法を選択する会社が多くなっている¹¹⁷。

さらに、税法上も継続性の原則を重視し、減価償却方法の変更を認めないとする必要があると考える。定額法および定率法の選択の余地や、経済情勢の変化に伴う税制改正の必要がなくなるように、単純かつ客観性が重視され、各業種や資産に合った通減的な償却を行うことができる償却方法を次節において検討する¹¹⁸。

企業が最初に特定の減価償却方法を採用した場合、資産の耐用年数が尽きるまで、その方法を用いるのは理論上当然であり、会計原則のうち継続性の原則が強く要請している。継続性の原則の要請にもかかわらず、実際には最初に定率法を採用した企業が経営政策上、耐用期間の

¹¹⁶ 沼田(1966)、pp.87-88。定率法をはじめ算術級数法を含んだ通減償却法全体の最大の特徴は、保守主義の原則に適合しているということである。耐用年数より早く資産を廃棄した場合に、定額法より定率法の方が未償却残高は少ないため、廃棄損失の負担が小さい。定率法は定額法に比して保守的な方法である。

¹¹⁷ 座談会における金子裕子氏の発言である。阿部・金子・藤曲(2012)、pp.98-99。

¹¹⁸ 鹿志村(2011)は、平成19年から平成23年の減価償却制度の改正について、実務的に混乱する部分を整理、解説している。

途中で定額法へ変更する場合がある。減価償却に関連する様々な要素を考慮した上で、極めて慎重に減価償却方法を選択しなければならない。これを踏まえ、佐藤(1977a・b)は、定額法と定率法の間に入る償却方法が実務上重要であるとして、従来あった Lewin 法と年次数相和法(一般的な級数法)に加えて、等差数列法および等比数列法を用いた償却方法を研究している。しかしこれらの方法は、複数の公式を用いるだけでなく、それらを満たす必要条件がいくつもあり、一般的に理解することが困難であるため、実際の法整備は困難になると考えられる。

そこで、級数法における残存価額の推移が、定額法および定率法を用いた残存価額のほぼ中間値をとることに注目し、級数法を活用した新たな減価償却方法を検討する。さらに、計算理論が一般に理解しやすいこと、及び数列の公差を変化させることにより逓減率を調整することができることから、定額法および定率法の両方を廃止し、汎用性を高めた級数法のみを法定減価償却方法とすることを提案する。

第2節 新たな減価償却制度および償却額の計算

一般的に級数法は、初項 1、末項 N、公差 -1、項数 N の数列を用いて、その割合に応じて償却を行うものであるが、本論で提案する「公差選択式級数法」は公差を選択可能とした級数法である。公差を変化させることにより逓減率を簡単に調整できるため、多種多様の資産の逓減実態に合った償却方法を選択することが可能である。具体的な償却額の計算方法は次の通りである。

最も一般的な級数法においては、耐用年数 N 年の資産について、初項 N、末項 1、公差 -1、項数 N の数列を考えると、n 項目の数値は、

$$[A_n] = 1 + (N - n)$$

である。

例えば、耐用年数 10 年の資産について、n 年目の数値 $[A_n]$ は、

$$[A_n] = 1 + (10 - n)$$

同じく、耐用年数 10 年の資産について公差 -1 の等差数列の場合、その数列 $\{A_{10}\}$ は、

$$\{10, 9, 8, 7, 6, 5, 4, 3, 2, 1\}$$

である。

また、数列 $\{A_n\}$ の初項 $[A_1]$ から末項 $[A_n]$ までの合計値 $[S A_n]$ は、耐用年数 N 年の資産については、

$$[S A_N] = \frac{1}{2} \times (N + 1) \times N$$

である。

耐用年数 10 年の資産については、

$$[S A_{10}] = \frac{1}{2} \times (10 + 1) \times 10 = 55$$

となる。

高井(1993)が解説している級数法の計算式では、第 1 期における償却額 D_1 を確定し、第 2

期以降は D_1 から公差 d ずつを減少させて、各期の償却額を求めるとしている。

$$D_2 = D_1 - d$$

$$D_3 = D_2 - d = D_1 - 2d$$

$$D_n = D_1 - (n-1)d$$

$$D_N = D_1 - (N-1)d$$

と定義した上で、最終期の償却額 D_N が公差 d と等しいとすると、

$$d = D_1 - (N-1)d$$

$$D_1 = d + (N-1)d$$

$$D_1 = N \cdot d$$

そして、各期の償却額は、要償却額 $(C - S)$ に、期首残余耐用年数の総和 $n(n+1)/2$ を分母とし、第1期から順次残余耐用年数を分子とする償却率を乗じたものである(C :取得価額、 S :残存価額)。

また、 $d=0$ 、すなわち公差が0で数列の値が減少しないとすると、

$$D_2 = D_1 - d = D_1 - 0$$

$$D_n = D_1 - (n-1)d = D_1 - 0$$

$$C - S = n \cdot D_1$$

$$D_1 = (C - S) / n$$

したがって定額法と同一になり、級数法の公差を0にすることで、定額法を級数法の一種に含めることも可能である。級数法の公差を限りなく0に近づけることで、限りなく定額法に近いものにすることができる。

本来、級数法は、初項や末項および公差について様々な数値をとることが可能であるが、一般的に減価償却方法として級数法を取り上げる場合には、分かりやすくするため、末項を d とすることが多い。そこで、仮に、末項を d または1として、公差 $-d$ を10、1、0.1、0.01の各ケースを比較検討する。

まず、末項 d の数列の場合には、耐用年数10年の資産について次のようになる。

公差 d	10.00	1.00	0.10	0.01
1年目	100.000	10.000	1.000	0.100
2年目	90.000	9.000	0.900	0.090
3年目	80.000	8.000	0.800	0.080
4年目	70.000	7.000	0.700	0.070
5年目	60.000	6.000	0.600	0.060
6年目	50.000	5.000	0.500	0.050
7年目	40.000	4.000	0.400	0.040
8年目	30.000	3.000	0.300	0.030
9年目	20.000	2.000	0.200	0.020
10年目	10.000	1.000	0.100	0.010
合計	550.000	55.000	5.500	0.550

各ケースにおいて末項が公差により変化するため、合計値に対する各年分の割合(級数法における要償却額に乘じる償却率)は、公差をいくら変化させても、それぞれ同じ通減の仕方になる。

例えば、1年目は各ケースとも以下のように同一値となり、2年目以降も同様である。

$$\frac{100}{550} = \frac{10}{55} = \frac{1}{5.5} = \frac{0.1}{0.55}$$

級数法に基づく償却法を用いようとする、分母を合計値、分子を各年の数値とした割合を要償却額に乗じて、各年分の償却額を求める。この数列を用いると、公差を変更させることには全く意味がない。

一方、末項を1と固定させた数列の場合には次のようになる。

公差d	10.00	1.00	0.10	0.01
1年目	91.000	10.000	1.900	1.090
2年目	81.000	9.000	1.800	1.080
3年目	71.000	8.000	1.700	1.070
4年目	61.000	7.000	1.600	1.060
5年目	51.000	6.000	1.500	1.050
6年目	41.000	5.000	1.400	1.040
7年目	31.000	4.000	1.300	1.030
8年目	21.000	3.000	1.200	1.020
9年目	11.000	2.000	1.100	1.010
10年目	1.000	1.000	1.000	1.000
合計	460.000	55.000	14.500	10.450

合計値に対する各年分の割合は公差によって変化することになり、逓減の度合いを変化させることが可能である。

例を挙げれば、1年目における各ケースの要償却額に乗じる償却率の値は、

$$\frac{91}{460} (=0.197) \cdot \frac{10}{55} (=0.181) \cdot \frac{1.9}{14.5} (=0.131) \cdot \frac{1.09}{10.45} (=0.104)$$

となり、公差が少なくなるにつれ、償却率が減少することが分かる。

この公差dの変化を利用して様々な資産に対応した級数法の償却を行うことができる。新しい級数法においては、上記数列の合計値に対する各年分の割合を要償却額に乗じることにより、各年分の償却額を計算する。数式化すると、次のようになる。

まず、耐用年数N年、公差－dとした場合のn年目の数値[A_n]は

$$[A_n] = 1 + d (N - n)$$

同じく、公差－dとした場合の数列の合計値[S A_N]は、

$$[S A_N] = \frac{1}{2} \times d (N+1) \times d N$$

これらを用いてn年分の償却額を求めると、

$$(C - S) \times \frac{[A_n]}{[S A_N]} = (C - S) \times \frac{1 + d (N - n)}{\frac{1}{2} \times d (N+1) \times d N}$$

となる。

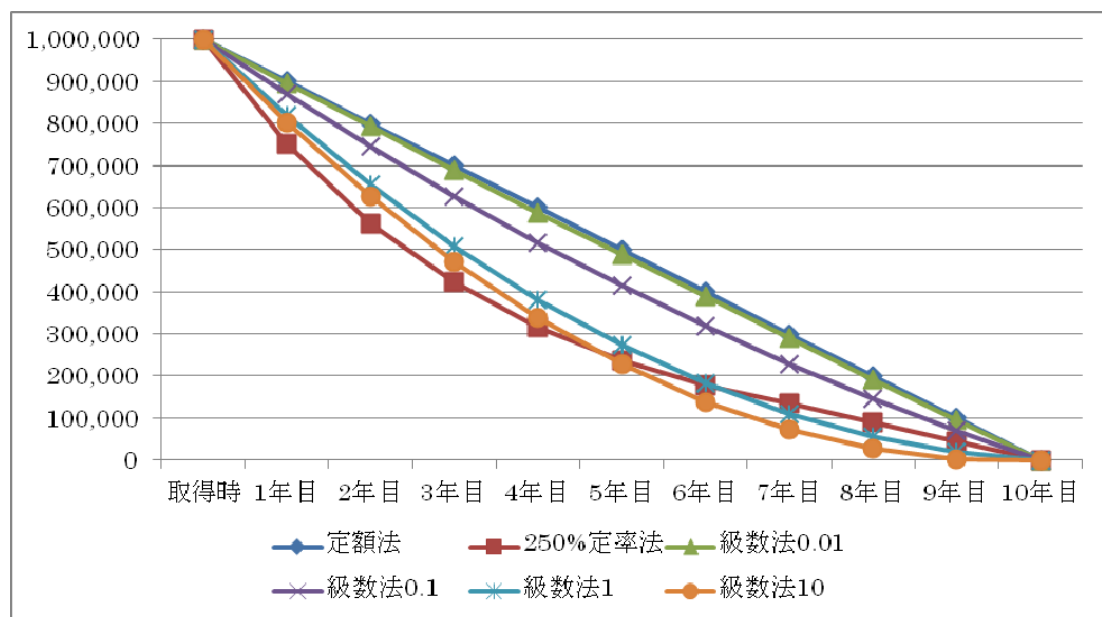
この公式を用いてdを企業ごとまたは資産ごとに償却前に決定し、この公式に基づいて各年度分の減価償却費を計算すればよい。公式を用いることで償却率の一覧表も不要となり、実務

上も非常に簡単である。この償却方法は、末項を1と固定して公差を設定し償却割合を計算する点で、従来の級数法と逆の発想をとっており、従前は検討されていなかった償却方法である。

耐用年数10年で100万円の資産を例にとると、残存価額の減少過程は図4-1のようである。公差を10および1とした場合の級数法の曲線は250%定率法の曲線に近いが、初期段階での急激な償却は比較的緩やかになる。また、級数法における公差を0に近づければ定額法に近づき、公差を0.01とした場合には定額法とほとんど同じ償却額になる。

図4-1 定額法・定率法・公差選択式級数法(4パターン)の残存価額の比較

(取得価額100万円、耐用年数10年の場合)



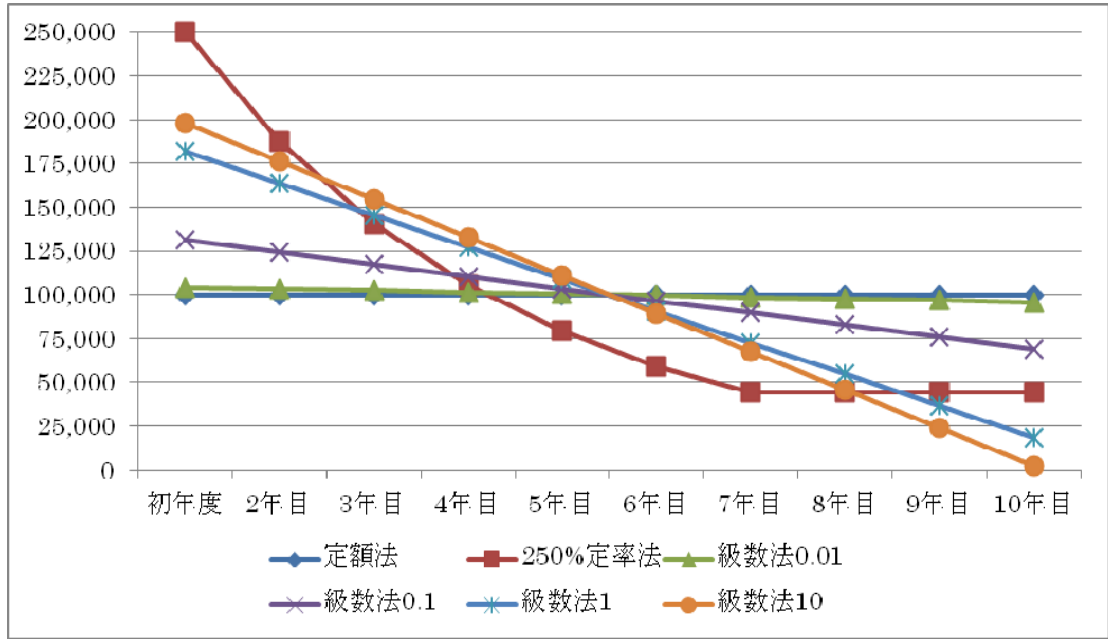
(注)級数法の後の数値は公差を示す。よって「級数法1」は従来の級数法である。

	定額法	250%定率法	級数法0.01	級数法0.1	級数法1	級数法10
取得時	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
1年目	900,000	750,000	895,694	868,966	818,182	802,174
2年目	800,000	562,500	792,344	744,828	654,545	626,087
3年目	700,000	421,875	689,952	627,586	509,091	471,739
4年目	600,000	316,407	588,517	517,241	381,818	339,130
5年目	500,000	237,306	488,038	413,793	272,727	228,261
6年目	400,000	177,980	388,517	317,241	181,818	139,130
7年目	300,000	133,485	289,952	227,586	109,091	71,739
8年目	200,000	88,902	192,344	144,828	54,545	26,087
9年目	100,000	44,319	95,695	68,967	18,182	2,174
10年目	1	1	1	1	1	1

次に、償却額の変化を見ると、級数法は公差が一定であるため、様々な公差について償却額は直線的に減少する。図4-2から、250%定率法の後半の償却額が一定となっているので、

250%定率法よりもより逓減的な償却方法であるといえる。また、耐用期間の中間年度、例えば耐用年数9年の資産における5年目などにおいては、どの公差をとったとしても償却額が必ず同額となる。以上からも、公差選択式級数法は計画的に各資産に対応した償却を行うことができ、公差の変更を認めないとすると、恣意性が排除された公平な償却方法である。

図 4-2 定額法・定率法・公差選択式級数法の償却額
(取得価額 100 万円、耐用年数 10 年の場合)



	定額法	250%定率法	級数法0.01	級数法0.1	級数法1	級数法10
初年度	100,000	250,000	104,306	131,034	181,818	197,826
2年目	100,000	187,500	103,349	124,138	163,636	176,087
3年目	100,000	140,625	102,392	117,241	145,455	154,348
4年目	100,000	105,468	101,435	110,345	127,273	132,609
5年目	100,000	79,101	100,478	103,448	109,091	110,870
6年目	100,000	59,326	99,522	96,552	90,909	89,130
7年目	100,000	44,495	98,565	89,655	72,727	67,391
8年目	100,000	44,583	97,608	82,759	54,545	45,652
9年目	100,000	44,583	96,650	75,861	36,364	23,913
10年目	99,999	44,318	95,694	68,966	18,181	2,173

また、級数法は、残存価額がゼロやマイナスである場合においても償却額の計算が可能であり、汎用性の条件も満たしている。整合性については、企業ごと及び資産ごとに公差を選択することにより実態に合ったものとなり、会計上、計上すべき償却額との乖離も少なくすることができる。生産高を基準とした方法が利用できない場合であっても、様々な企業や資産形態や資産ごとの減耗度合いに適合させることができる上に、公差の変更がなければ、唯一の方法で最後まで償却が行え、客観性をも保つ償却を行うことができるという点でも、特に優れている。

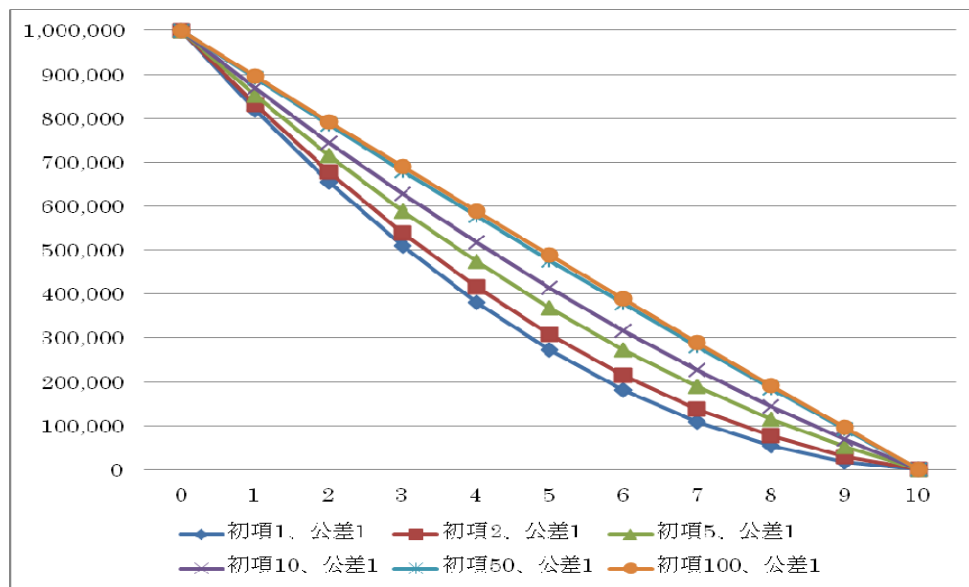
最後に、変化への対応性については、公差の範囲を指定することにより社会情勢の変化に対

応させることも可能である。また、取得価額および耐用年数の変更にも、級数法であれば対応が可能であるので、変化への対応性も満ちし、上記の 7 要件すべてを満たす減価償却である。

第 3 節 末項が 1 以外の場合および耐用年数長短による適合性の検討

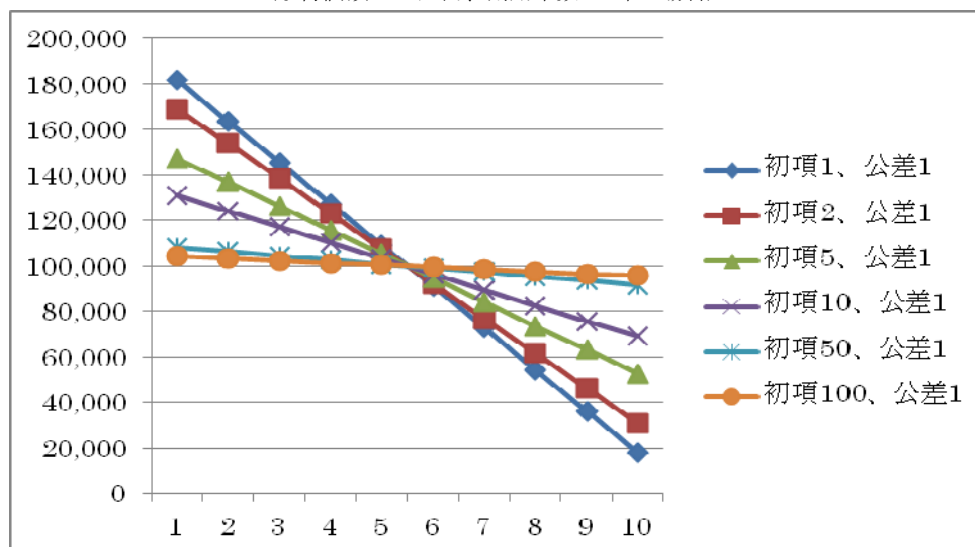
ここまで、末項 1 の等差数列について見てきたが、末項を 1 以外にした場合に残存価額、償却額はどうなるかを考察する。図 4-3、図 4-4 から、公差を 1 として末項を変化させると、公差を変化させたとき同様に逓減の傾きを変化させることができることが分かる。

図 4-3 公差選択式級数法において初項を変化させた場合の残存価額
(取得価額 100 万円、耐用年数 10 年の場合)



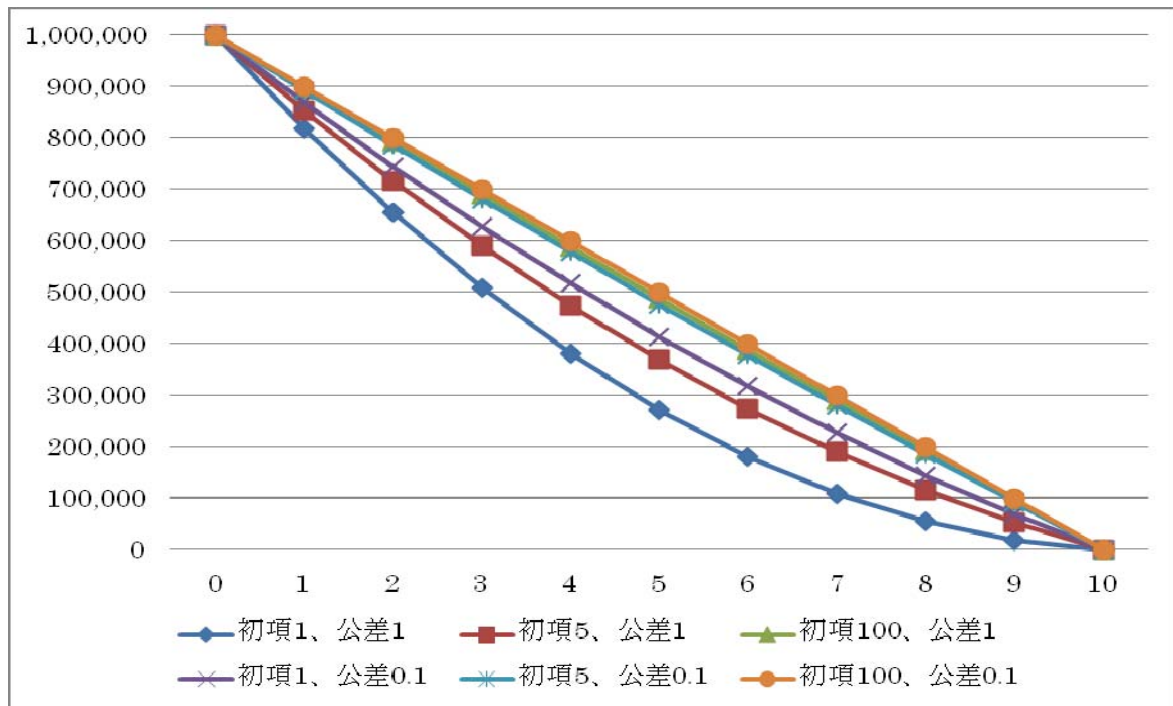
(注)横軸 0 が取得時の値、以後 1 年後、2 年後、…、10 年後の値を表す。

図 4-4 公差選択式級数法において初項を変化させた場合の償却額
(取得価額 100 万円、耐用年数 10 年の場合)



償却額のグラフからもわかるように、初項を変化させることにより、公差を変化させたとき同様に一定の傾きで減少率を変化させることができる。したがって、公差を変化させることができれば、初項を変化させる必要がない。確認のため、初項および公差の両者を変化させたものを比較する。

図 4-5 公差選択式級数法において初項を変化させた場合の残存価額
(取得価額 100 万円、耐用年数 10 年の場合)



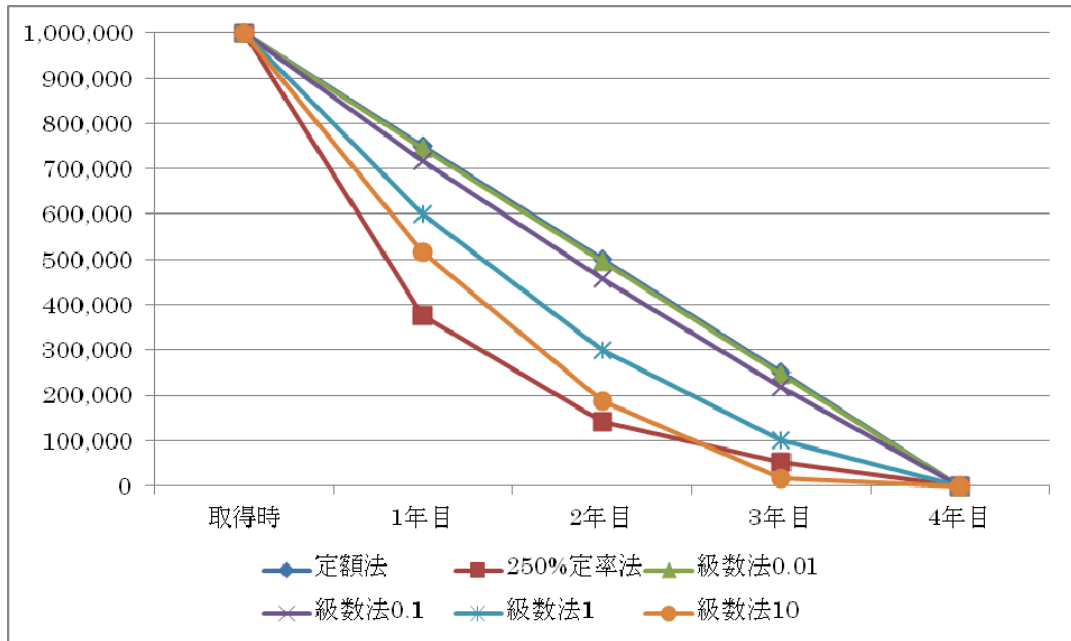
(注) 横軸 0 が取得時の値、以後 1 年後、2 年後、…、10 年後の値を表す。

初項または公差のいずれか一方を選択可能とすることにより、あらゆる通減率の償却額計算を行うことができる。償却方法が複雑化されることはなく、企業が一定の公差を資産ごとに選択することにより、各企業の各資産に適合したあらゆる償却を行うことができる。

次に、耐用年数の長短による償却方法の適合性について検証する。ここまでは、耐用年数 10 年の資産について考察してきたが、耐用年数が短い 4 年の資産と、耐用年数が長期である 50 年の資産の償却過程について見る。

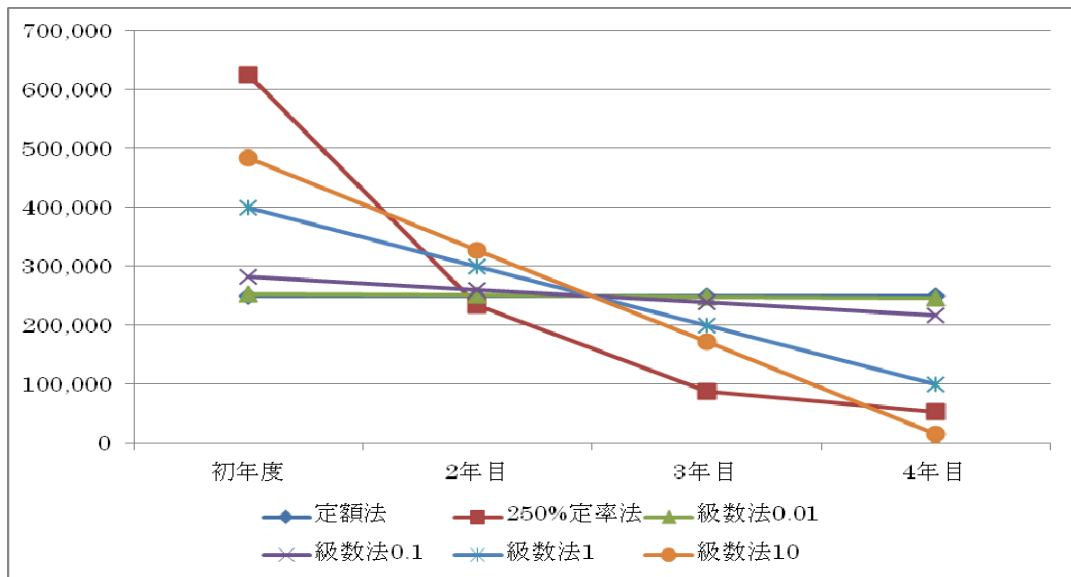
耐用年数が 4 年についての償却過程を示したものが図 4-6 である。いずれの級数法についても、残存価額は定額法および 250% 定率法のほぼ中間地点を通過して推移している。

図 4-6 定額法・定率法・公差選択式級数法の残存価額(取得価額 100 万円、耐用年数 4 年の場合)



次に償却額の変化について見る。図 4-7 の 2 年目における 250%定率法と級数法 10 を比較すると、初年度の償却額が極端に多額となるという 250%定率法の問題が改善されている。この点で、公差選択式級数法は、従来の償却方法よりも大幅な改善が期待できる償却方法である。

図 4-7 定額法・定率法・公差選択式級数法の償却額(取得価額 100 万円、耐用年数 4 年の場合)



また、耐用年数が長期間(例えば耐用年数 50 年)の資産について考察する。図 4-8 における級数法 1 および級数法 10 について、耐用年数の後半にかけては、250%定率法と比較して、遞減が大きい。償却額の変化を図 4-9 で示すと、250%定率法は耐用年数の後半は、残存率が保

証率を下回り定額法での償却を行うため、「定率法」と言いながらも期間の多くを定額法により償却する。しかし、級数法を利用した場合は一定の通減幅で最後まで償却を行うことができる。

図 4-8 定額法・定率法・公差選択式級数法の残存価額(取得価額 100 万円、耐用年数 50 年の場合)

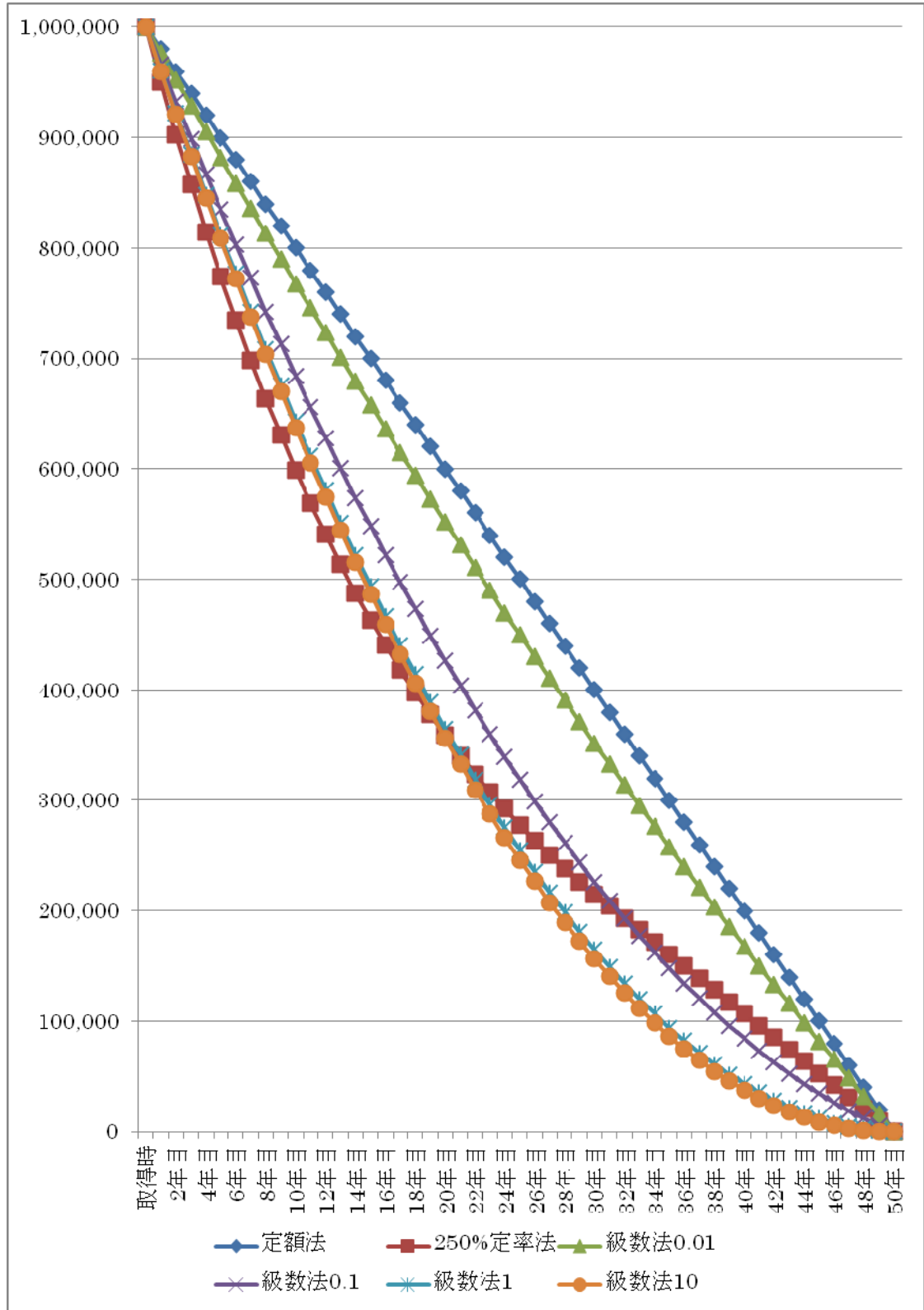
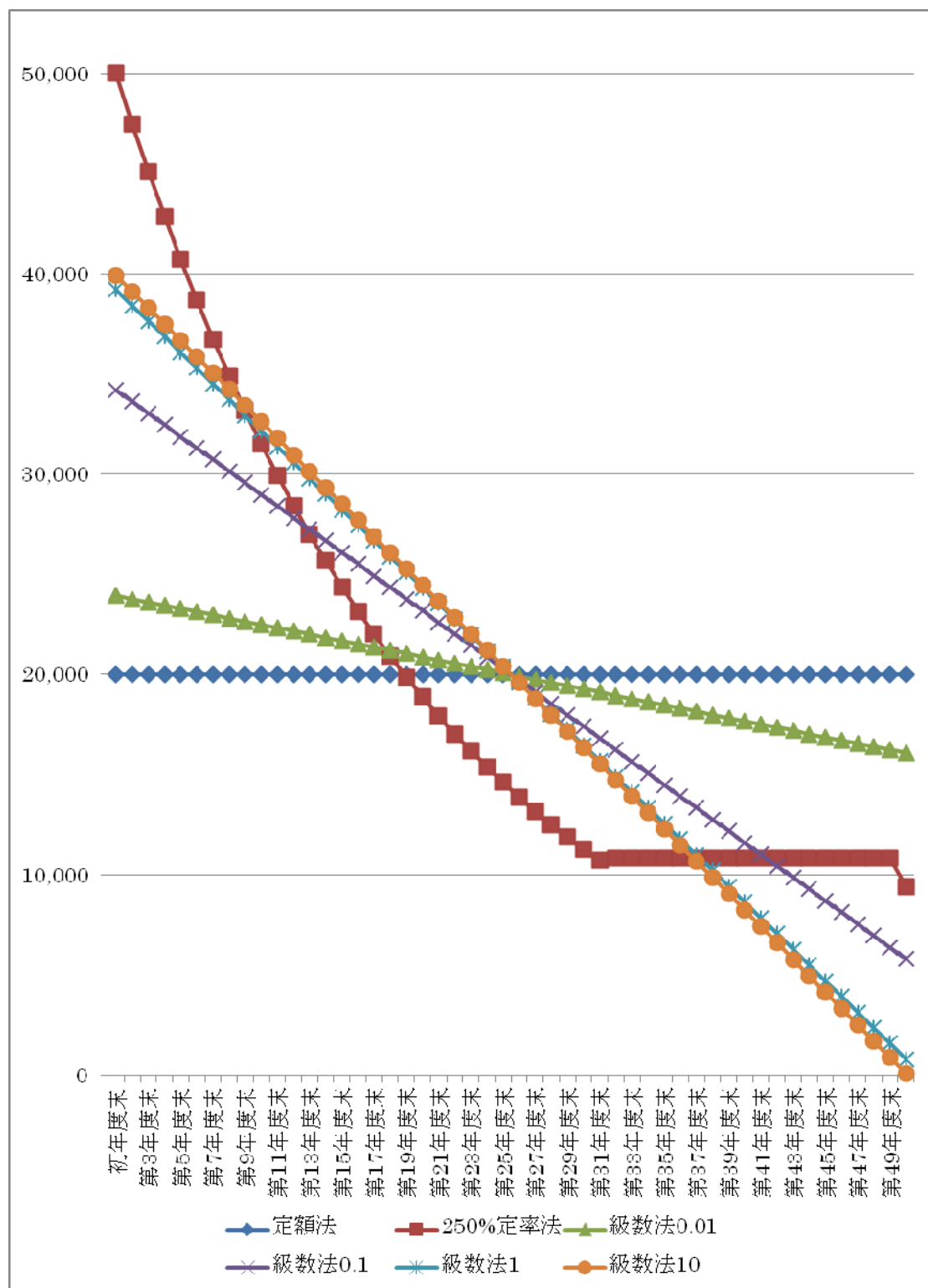


図 4-9 定額法・定率法・公差選択式級数法の償却額(取得価額 100 万円、耐用年数 50 年の場合)



以上から、公差選択式級数法はあらゆる資産に適合した償却を、客観的かつ通減的に行うことができる方法である。

定額法および定率法を選択する余地があることが現行制度の大きな問題である。河本(2004)

が述べるように、企業は収益状態が悪くなると、償却負担を軽くして配当をしやすくするために定額法を採用し、収益力が向上してくると早い時期に償却費が多くなる定率法に変更して、内部留保の充実を図ろうとする。そこで、償却方法を唯一、公差選択式級数法のみに限定することにより、償却方法の選択および変更の余地がなくなり、恣意性が排除され、外部証拠依拠性の条件が満たされる。

また、級数法は逓減法であるため、早期回収性の条件も満たす。成松(2009)が述べるように、級数法は計算が複雑であり、実務ではほとんど用いられていない。しかし現在ではコンピューター利用が普及しているので、級数法は計算が困難な方法ではない。従来型の定率法の計算式 $D = B \times r$ (但し、 $r = 1 - N\sqrt{(S/C)}$ 、 B : 未償却残高) では、見積要素である耐用年数(N)と残存価額(S)の2つが確定すれば、コンピューター等の利用により償却額を簡単に算定できる¹¹⁹。むしろ、償却率・改定償却率・保証率の表を用いて計算を行う現行の定額法や定率法の方が、膨大な表の数値を参照することにより、計算の手数を要しているように思える。耐用年数と選択した公差が確定すれば、公差選択式級数法は算式に当てはめるだけで計算が容易であり、明確性・簡便性及び実務実効性の条件も満たしている。

さらに、汎用性については、公差を1のみならず、一定の範囲内で選択可能とした場合、各産業および各資産に適合した逓減的な償却を行うことが可能となる。政策的な制限が必要な場合であっても、公差の範囲を指定することにより、基本となる算式を変更することなく時代に応じた償却方法を制限することができる。

今後、定額法・定率法の両者を併用し続けることにより、減価償却は複雑の途をたどると思われる。償却方法の一本化を図り、各企業にとって公平かつ容易な償却を行うために、全く新しい減価償却方法「公差選択式級数法」を提唱した。

¹¹⁹ 佐々木(2009)、p.211。なお、取得価額 C は独立した第三者との取引対価であるので確定値とする。

おわりに

本論では、減価償却方法の変更による恣意性介入や、計画的に行う減価償却値と実態の減耗の度合いの乖離などを大きな問題点として捉え、より実務的に簡便で、かつ実態に近い減価償却方法について研究し、制度上導入可能な減価償却方法を提案した。

数多くある減価償却方法にも関わらず、法人税法上、法定償却方法とされているのは定額法、定率法および生産高比例法のみである。時代ごとに、耐用年数や残存価額の検討および改正は繰り返されてきたが、他の償却方法についての検討がなされていない。この点に着目し、既存の減価償却の長所短所を比較検討した。その結果、法定償却方法である定率法と定額法の中間的な償却が可能となる級数法を活用することにより、これまでの問題点を解消できると考え、新しい減価償却方法を提案した。

本稿で提案した「公差選択式級数法」は、公差 -1 を様々に変化させることで、償却の過程を定額法や定率法に類似したものに近づけることが可能であり、償却方法を唯一この方法のみと定め、公差の変更を認めないことにより、償却方法の変更による恣意性を排除することができる。しかし、公差の変更を認めないとすれば、企業実態や資産の使用状況の変化に応じて償却方法の変更があった際に対応できなくなり、実務上、公差の変更をどこまで認めるのかという制約を設ける必要がある。

また、資産の使用状況との整合性を保つことを目的として公差を自由に選択できるようにしているが、償却方法の変更による恣意性を排除することができたとしても、資産取得時の公差決定において無数の償却方法が選択できるので、その時点では利益操作が可能となる。それらの兼ね合いについては、一層の議論が必要である。

理論上だけでなく、実務上の問題も加味して新しい減価償却方法の提案を行ったが、企業実態のデータ比較を行うことができなかったため、これについても今後の研究課題としたい。

さらに、公差選択式級数法は、従来通り償却率表を用いた減価償却計算の方法をとると、計算が複雑で手数を要することとなり、簡便性が失われる。企業の事務処理は電子化が当然とされる時代を迎え、税務申告についても e-Tax による電子申告の導入など、コンピューターを利用したサービスも定着し始めている。減価償却の計算について、償却率表を用いて定義した法律でなく、数式を用いて定義する法改正及びシステム構築を行うことが急務である。電子化を活用したシステムが構築できれば、減価償却方法を数式で示すことにより、公差選択式級数法のみならず、あらゆる減価償却方法を容易に導入することができる。今後、数式を用いた規定や条文の作成方法を研究するべきである。

参 考 文 献

- [1] 阿部泰久・山本守之・藤曲武美「特別鼎談法人税改革の行方―23年度改正と今後」『税務弘報』第59巻第3号、2011年3月。
- [2] 阿部泰久・金子裕子・藤曲武美「新春座談会―＜未処理法・確保法＞法人税改正の棚卸し、税率・減価償却・欠損金等の実務」『税務弘報』第60巻第1号、2012年1月。
- [3] 新井益太郎「減価償却制度―沿革―」『日税研論集』第5号、1987年12月。
- [4] 相京博士「法人税法22条4項と会社法」『税法学』第558号、2007年12月。
- [5] 新井益太郎「減価償却制度の改正と貸倒引当金制度の採用―法人税法の取扱に関する最近の通達二つ」『企業会計』第16巻第7号、1964年7月。
- [6] 新井益太郎『減価償却の理論』同文館、1980年。
- [7] 新井益太郎「減価償却をめぐる諸問題」『経済学部論集』(成蹊大学)、第22巻第1号、1991年10月。
- [8] 新井益太郎「償却資産をめぐる諸問題」『租税研究』第555号、1996年1月。
- [9] 飯尾孟秋「減価償却方法に関する研究」『大阪商業大学論集』第1巻第1号、2005年6月。
- [10] 飯尾孟秋「減価償却方法としての積分法」『大阪商業大学論集』第1巻第3号、2006年1月。
- [11] 飯尾孟秋「減価償却方法としての複利係数法」『大阪商業大学論集』第2巻第1号、2006年7月。
- [12] 飯尾孟秋「減価償却方法としての積分法に関する若干の考察」『大阪商業大学論集』第2巻第3号、2007年1月。
- [13] 飯尾孟秋「新定率法を提案する」『企業会計』第59巻第3号、2007年3月。
- [14] 飯尾孟秋「改正税法の新減価償却方法を評する」『大阪商業大学論集』第3巻第1号、2007年7月。
- [15] 飯尾孟秋「定率逡減法の詳細」『大阪商業大学論叢』第4巻第1号、2008年6月。
- [16] 飯田昭雄「減価償却制度の活用」『税経通信』第62巻第8号、2007年6月。
- [17] 五十嵐邦正『基礎財務会計(第7版)』森山書店、2003年。
- [18] 石川純治『変わる社会、変わる会計:激動の時代をよむ』日本評論社、2006年。
- [19] 石川純治『変貌する現代会計:その形と方向』日本評論社、2008年。
- [20] 石川純治『変わる会計、変わる日本経済:「情報会計」の時代』日本評論社、2010年。
- [21] 石川純治「企業会計の今日の変容―その形と方向―」『三田商学研究』第47巻第1号、2004年4月。
- [22] 石田嘉男「減価償却資産等に係る税務上の取扱い―改正を踏まえた留意点」『租税研究』第714号、2009年4月。
- [23] 石弘光・山本守之「新春対談法人税改革今後の方向」『税務弘報』第45巻第1号、1997年1月。

- [24] 磯竹克人「事例にみる 23 年度改正案経過措置の適用パターン」『税務弘報』第 59 巻第 6 号、2011 年 6 月。
- [25] 泉美之松「法人税関係の税制改正について」『企業会計』第 13 巻第 5 号、1961 年 5 月。
- [26] 磯辺喜久男「創設所得税法概説—明治 20 年の所得税法誕生物語—」『税務大学論叢』30 号、1998 年 6 月。
- [27] 市丸吉左衛門「固定資産の耐用年数の改訂と減価償却の方法の改正について」『産業経理』第 11 巻第 7 号、1951 年 7 月。
- [28] 伊東光晴監修、エコノミスト編集部編『戦後産業史への提言—産業政策』毎日新聞社、1977 年。
- [29] 伊藤甫「昭和 48 年度改正税法詳解改正耐用年数省令解説」『税理』第 16 巻第 7 号、1973 年 6 月。
- [30] 伊藤甫(等)共編『耐用年数実務要覧』新日本法規出版、1970 年。
- [31] 伊藤邦雄『ゼミナール現代会計入門(第 8 版)』日本経済新聞出版社、2010 年。
- [32] 稲村香一郎・安間昭雄編『税務減価償却便覧』税務経理協会、1959 年。
- [33] 今井敬（日本租税研究会）「税制に関する租研意見」『租税研究』第 696 号、2007 年 10 月。
- [34] 今井敬（日本租税研究会）「税制に関する租研意見」『租税研究』第 684 号、2006 年 10 月。
- [35] 今井敬（日本租税研究会）「税制に関する租研意見」『租税研究』第 672 号、2005 年 10 月。
- [36] 浮田聡「減価償却理論に関する一考察」『国際商科大学論叢商学部編』第 31 号、1985 年 3 月。
- [37] 内倉滋「250%定率法について—関数化による特質の把握と提起しうる問題点」『経理研究』（中央大学）、No.52、2009 年 2 月。
- [38] 浦野晴夫『会計原則と確定決算主義』森山書店、1996 年。
- [39] 浦野晴夫『アメリカ減価償却論：税法上の総合償却の会計学的考察』中央経済社、1988 年。
- [40] 江頭憲治郎『株式会社法(第 3 版)』有斐閣、2009 年。
- [41] 大石敬「計算例で理解する減価償却制度改正のポイント」『税務弘報』第 55 巻第 4 号、2007 年 4 月。
- [42] 大蔵財務協会編『改正税法のすべて(各年度版)』大蔵財務協会。
- [43] 大蔵財務協会編『実務対応型耐用年数表と減価償却関係法令通達集』大蔵財務協会、2009 年。
- [44] 大蔵省編『明治大正政史第 6 巻内国税(上)』東洋経済新報社、1957 年。
- [45] 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで第 7 巻、租税(1)』東洋経済新報社、1977 年。

- [46] 大蔵省財政史室編『昭和財政史―終戦から講和まで第8巻、租税(2)、税務行政』東洋経済新報社、1977年。
- [47] 大蔵省財政史室編『昭和財政史―昭和49～63年度第4巻租税』東洋経済新報社、1998年。
- [48] 大倉雄次郎『新会社法と会計』税務経理協会、2007年。
- [49] 大倉雄次郎『税務会計入門:理論と税務処理』森山書店、20019年。
- [50] 大坂良宏「わが国における株式会社の発展に達する一考察―その制度的成立と減価償却―」『経営論集』(明治大学)、第34巻第1号、1986年7月。
- [51] 大澤幸宏「平成19年度税制改正後の減価償却制度について―資金的支出の取扱いを中心に」『租税研究』第704号、2008年6月。
- [52] 大城建夫「税務会計における減価償却制度の見直し問題」『産業総合研究』(沖縄国際大学)、第13号、2005年3月。
- [53] 大住達雄『商法の会計理論』同文館出版、1970年。
- [54] 太田哲三「固定資産の耐用年数」『産業経理』第10巻第12号、1950年12月。
- [55] 太田哲三『新版会计学』千倉書房、1953年。
- [56] 太田哲三『会计学(新稿)』千倉書房、1964年。
- [57] 大武健一郎「平成15年度税制改正について」『租税研究』第641号、1993年3月。
- [58] 大成利広「経済的減価償却論に関する一考察」『東亜大学経営学部紀要』第18号、2003年3月。
- [59] 大橋英五『独占企業と減価償却』大月書店、1985年。
- [60] 岡村忠生『法人税法(第3版)』成文堂、2007年。
- [61] 岡本和宏「減価償却資産等に係る税務上の取扱い」『租税研究』第727号、2010年5月。
- [62] 興津裕康「松本剛著『減価償却制度論』」『會計』第119巻第1号、1981年1月。
- [63] 奥田芳彦「平成10年度税制改正事項―償却資産」『租税研究』第584号、1998年6月。
- [64] 奥原時蔵「耐用年数改訂の意義」『税理』第7巻第7号、1964年6月。
- [65] カール・S・シャウプ著、柴田弘文・柴田愛子訳『シャウプの証言：シャウプ税制使節団の教訓』税務経理協会、1988年。
- [66] 甲斐国雄「償却資産の評価と申告の留意点」『税理』第14巻第1号、1971年1月。
- [67] 加古宜士『財務会計概論(第7版)』中央経済社、2008年。
- [68] 鹿志村裕「Q&A業種別にみた減価償却の最新実務製造業」『税理』第52巻第6号、2009年5月。
- [69] 鹿志村裕「制度改正の変遷と概要」『税務弘報』第59巻第6号、2011年6月。
- [70] 片野一郎『日本・銀行会計制度史(増補版)』同文館出版、1977年。
- [71] 金子宏『租税法(第15版)』弘文堂、2010年。
- [72] 神森智「会計、商法および税法における減価償却―わが国におけるその歴史的変遷」『松山大学論集』第17巻第2号、2005年6月。

- [73] 川田剛『会計と税務のズレ!』千倉書房、2010年。
- [74] 川田剛「減価償却制度改革の残された課題」『税務弘報』第55巻第14号、2007年12月。
- [75] 河手博「誤りやすい減価償却資産の税務」『税理』第21巻第3号、1978年3月。
- [76] 河手博『減価償却の税務(現代税務全集/日本税理士連合会編:6)』ぎょうせい、1984年。
- [77] 河原一夫『法人税実務と会計原則(改訂新版)』ぎょうせい、1978年。
- [78] 関西学院大学会計学研究室編『最新会計学総論』、中央経済社、2006年。
- [79] 木内佳市『減価償却論』同文館、1957年。
- [80] 木下徳明「会計実務―企業会計基準第24号適用開始に伴う留意点(その1)減価償却関連事項を中心に」企業会計、第63巻第2号、2011年2月。
- [81] 木村和三郎『減価償却論(新版)』森山書店、1965年。
- [82] 国村道雄「わが国企業の減価償却政策―実証」『産業経理』第43巻第2号、1983年7月。
- [83] 黒澤清『近代会計学(普及版4訂)』春秋社、1974年。
- [84] 黒澤清『日本会計学発展史序説』雄松堂書店、1982年。
- [85] 黒澤清『会計学の基礎(改訂新版)』千倉書房、1983年。
- [86] 黒澤清『日本会計制度発展史』財経詳報社、1990年。
- [87] 黒澤清『新企業会計原則解説』税務経理協会、1975年。
- [88] 黒澤清[ほか]著『解説企業会計原則:原文並びに訳文(改訂版)』中央経済社、1964年。
- [89] 経済産業省編『新経済成長戦略』経済産業調査会、2006年。
- [90] 河野惟隆「法人税法減価償却の新規定」『税経通信』第63巻第6号、2008年6月。
- [91] 河野惟隆「法人税法の新減価償却制度の定率法」『税務会計研究』第20号、2009年9月。
- [92] 河野惟隆『法人税法・所得税法の経済学』税務経理協会、2004年。
- [93] 神戸大学会計学研究室編『会計学辞典(第6版)』同文館出版、2007年。
- [94] 小原昇「平成19年度税制改正(法人税関係)について」『租税研究』第691号、2007年5月。
- [95] 小原昇・佐々木浩「平成19年度の法人税関係(含む政省令事項)の改正について」『租税研究』第693号、2007年7月。
- [96] 小林秀行『詳解 企業会計基準』ダイヤモンド社、2007年。
- [97] 小林弘知「「これからの減価償却方法」についての一考察～国際競争力のある担税力に応じた公平な減価償却方法～」『CUCpolicystudiesreview』(千葉商科大学)、第12号、2006年12月。
- [98] 小林弘知「グローバリゼーションと減価償却制度」、日本租税理論学会編『グローバリゼーションと税制』法律文化社、2008年。
- [99] 駒崎清人「新法人税通達のすべて新通達逐条解説減価償却資産の償却関係」『税理』第9巻第2号、1966年2月。
- [100] 小松芳明『法人税法概説(5訂版)』有斐閣、1993年。

- [101] 小森瞭一『現代減価償却論』中央経済社、1969年。
- [102] 小森瞭一「最近のわが国減価償却制度の変更とその日米比較」『経済学論叢』(同志社大学)、第54巻第2号、2003年3月。
- [103] 小山威倫「税務上の引当金と減価償却制度の改善に対する問題点」『経済研究論集』(広島経済大学)、第9巻第4号、1986年12月。
- [104] 財政研究所編『項目別税制調査会答申集』財経詳報社、1983年。
- [105] 財務省「減価償却制度の改正」『税理』第51巻第14号、2008年11月。
- [106] 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度第4巻租税』東洋経済新報社、2003年。
- [107] 斎藤静樹『財務会計・財務諸表分析の基礎(第5版補訂2)』有斐閣、2007年。
- [108] 齋藤稔、齋藤力夫『税務会計の理論と実務』税務経理協会、1995年。
- [109] 桜井久勝『財務会計講義(第11版)』中央経済社、2010年。
- [110] 桜井巳津男「減価償却制度の改正に伴う経過的取扱い」『税理』第7巻第9号、1964年8月。
- [111] 桜井巳津男「新法人税通達逐条解説(続)」『税理』第9巻第3号、1966年3月。
- [112] 佐々木昭久「企業会計から見た新減価償却制度に関する一考察—法人税法の新定率法について—」『千葉商大論叢』(千葉商科大学)、第47巻第1号、2009年9月。
- [113] 佐藤信吉『商業数学』春秋社、1949年。
- [114] 佐藤信吉「定額法と定率法の間に入る新償却方式」『企業会計』第29巻第12号、1977年(a)。
- [115] 佐藤信吉「個別減価償却の新しい諸方式」『千葉商大論叢』第15巻第3号、1977年(b)。
- [116] 品川芳宣「特集／法人税改革の視点を検証する3会計処理の選択肢の抑制(統一化)」『税経通信』第52巻第1号、1997年1月。
- [117] 清水宗一『資産会計論:資産の費用化に関する研究』森山書店、1980年。
- [118] 清水哲雄「減価償却論の展開」『朝日大学経営論集』第18巻第1号、2003年9月。
- [119] シャウプ使節団『日本税制報告書』GHQ、1949年。
- [120] 白石雅也「昭和50年度改正税法詳解改正耐用年数省令解説」『税理』第18巻第7号、1975年6月。
- [121] 白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革—耐用年数を中心とした一考察」『税務大学校論叢』15号、1982年11月。
- [122] 末永英男『法人税法会計論(第5版)』中央経済社、2010年。
- [123] 菅原計『税務会計学通論(第3版)』白桃書房、2010年。
- [124] 鈴木尚之「改正耐用年数の適用について」『税研』第143号、2009年1月。
- [125] 鈴木英信・小畑良晴・山本守之「鼎談実務家からみた減価償却制度のあり方」『税務弘報』第55巻第4号、2007年4月。
- [126] 鈴木豊『法人税法の3つの課税原則:判例・裁決例の検討と課税比較』中央経済社、2005

- 年。
- [127] 鈴木義夫「減価償却論の新展開」『明大商学論叢』(明治大学)、第 60 巻第 7 号、1978 年 3 月。
 - [128] 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』1963 年 12 月。
 - [129] 税制調査会「昭和 41 年度の税制改正に関する答申」『自治研究』第 42 巻第 2 号、1966 年 2 月。
 - [130] 税制調査会編『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』大蔵省印刷局、1969 年。
 - [131] 税制調査会『財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』1980 年 11 月。
 - [132] 税制調査会編『税制の抜本的見直しについての答申(昭和 61 年 10 月)』大蔵省印刷局、1986 年。
 - [133] 税制調査会編『税制の抜本的見直しについての答申・報告・審議資料総覧』大蔵省印刷局、1987 年。
 - [134] 税制調査会『法人課税小委員会報告』1996 年。
 - [135] 税務会計研究学会「固定資産の減価償却制度に関する提言」『税務弘報』第 52 巻第 2 号、2004 年 2 月。
 - [136] 税務研究会編『企業会計規則集』税務研究会出版局、2000 年。
 - [137] 曾根隆寛「日本における減価償却の研究－歴史的変遷と税制との関連を中心として」『商学論叢』(日本大学大学院)、第 22 号、1997 年 5 月。
 - [138] 高井家治『税務減価償却の研究』追手門学院大学経済学部、1987 年。
 - [139] 高木尚文「減価償却について」『明治学院論叢』(明治学院大学)、第 90 号、1964 年 4 月。
 - [140] 高寺貞男「税務減価償却政策の始祖－会計今昔物語」『企業会計』第 17 巻第 11 号、1965 年 11 月。
 - [141] 高寺貞男『明治減価償却史の研究』未来社、1974 年。
 - [142] 高寺貞男「減価償却会計の導入と定着」『経済論叢』(京都大学)、第 117 巻第 4 号、1976 年 4 月。
 - [143] 高寺貞男「定額減価償却の源流は発見されたか」『産業経理』第 44 巻第 2 号、1984 年 7 月。
 - [144] 高橋恭『会計数理(理論と実務会計学便覧: 15)』評論社、1960 年。
 - [145] 高山朋子『現代減価償却論』白桃書房、1983 年。
 - [146] 竹下昌三「法人税法における減価償却方法の変更」『岡山商大論叢』(岡山商科大学)、第 30 巻第 3 号、1994 年 12 月。
 - [147] 武田昌輔「昭和 39 年度の法人税の改正」『産業経理』第 24 巻第 5 号、1964 年 5 月。
 - [148] 武田昌輔『近代税制の沿革』ぎょうせい、1983 年。

- [149] 武田昌輔「減価償却制度－税法上の減価償却との関連について－」『企業会計』第 41 巻第 4 号、1989 年 4 月。
- [150] 武田昌輔『立法趣旨法人税法の解釈』財経詳報社、1991 年。
- [151] 武田昌輔「税法上の減価償却制度の規制緩和について」『税研』第 112 号、2003 年 11 月。
- [152] 武田昌輔編『DHC コンメンタール法人税法』第一法規。
- [153] 武田隆二『最新財務諸表論(第 11 版)』中央経済社、2008 年。
- [154] 武田隆二『法人税法精説(平成 17 年版)』森山書店、2005 年。
- [155] 武田隆二『会計学一般教程(第 6 版)』中央経済社、2004 年。
- [156] tax ML 著;関根稔[ほか]編集『徹底解明会社法の法務・会計・税務』清文社、2006 年。
- [157] 田中里美「2007 年税制改正と減価償却」『商学研究論集』(明治大学大学院)、第 28 号 2008 年 2 月。
- [158] 田中久夫『商法と税法の接点(3 訂版)』財経詳報社、1996 年。
- [159] 田杉競「減価償却と租税」、田杉競ほか編『日本経済と財政金融政策』有斐閣、1960 年。
- [160] 土田秋雄「無形固定資産の評価とその税務」『税理』第 28 巻第 14 号、1985 年 11 月。
- [161] 角ヶ谷典幸「有形固定資産の減価償却論－会計的接近法と経済的接近法を巡って」『商学論集』(福島大学)、第 71 巻第 1 号、2002 年 8 月。
- [162] 出口敏正『固定資産の税務と経理(新訂 16 版)』税務研究会出版局、1990 年。
- [163] 土井国誉「企業課税の問題点－税制調査会長期税制に関する答申及び明年度税制改正案をめぐって－」『産業経理』第 25 巻第 2 号、1965 年 2 月。
- [164] 床井睦子「減価償却の計算と方法」『産業経理』第 55 巻第 2 号、1995 年 7 月。
- [165] 富岡幸雄『税務会計学原理(中央大学学術図書：56)』中央大学出版部、2003 年。
- [166] 富岡幸雄『税務会計学講義=Tax accounting(新版)』中央経済社、2008 年。
- [167] 中田信正「税法における減価償却制度の改正の方向について－投資税額控除も含めて－」『企業会計』第 40 巻第 2 号、1987 年 2 月。
- [168] 中田信正『税務会計要論(16 訂版)』同文館出版、2008 年。
- [169] 中野勲「減価償却にかんする理論的考察－一定率法の根拠－」『国民経済雑誌』(神戸大学)、第 159 巻第 5 号、1989 年 5 月。
- [170] 中村忠・成松洋一『税務会計の基礎：企業会計と法人税』税務経理協会、1998 年。
- [171] 中村萬次『減価償却政策』中央経済社、1960 年。
- [172] 成田修身『減価償却の史的展開』白桃書房、1985 年。
- [173] 成田修身「日本における減価償却の認識と生成・確立過程」『会計学研究』(日本大学)、第 10 号、1998 年 3 月。
- [174] 成松洋一『新減価償却の法人税務(第 2 版)』大蔵財務協会、2009 年。
- [175] 成松洋一『法人税セミナー(四訂版)』税務経理協会、2010 年。

- [176] 成道秀雄「現行減価償却制度に思うこと」『税研』第4号、1986年3月。
- [177] 成道秀雄「減価償却方法の選択、変更と継続性」『企業会計』第41巻第4号、1989年4月。
- [178] 成道秀雄「減価償却制度における会計・税務の現状と問題点」『税務弘報』第52巻第9号、2004年7月。
- [179] 成道秀雄「減価償却課税制度の見直しの論点」『税研』第128号、2006年7月。
- [180] 成道秀雄「減価償却と減損損失の課税上の論点」『租税研究』第721号、2009年11月。
- [181] 日本公認会計士協会東京会編『相違点でみる会計と税務実務ポイント Q&A』清文社、2010年。
- [182] 日本税理士会連合会『中小企業の会計に関する指針(平成22年版)』2010年4月26日。
- [183] 日本租税研究会「税制に関する租研意見」『租税研究』第672号、2005年10月。
- [184] 日本租税研究会「税制に関する租研意見」『租税研究』第684号、2006年10月。
- [185] 日本租税研究会「税制に関する租研意見」『租税研究』第696号、2007年10月。
- [186] 日本租税研究協会編『税制改革の基本方針』日本租税研究協会、1961年。
- [187] 日本租税研究協会編「討論減価償却資産をめぐる税制改革」『租税研究』第423号、1985年1月。
- [188] 日本租税研究協会編『租研四十年の歩み』日本租税研究協会、1989年。
- [189] 日本租税研究協会企業会計との乖離問題検討部会「減価償却制度の今後の検討課題」『租税研究』第651号、2004年1月。
- [190] 日本租税研究協会企業会計との乖離問題専門部会「減価償却制度の見直しにかかる提言」『租税研究』第662号、2004年12月。
- [191] 日本租税研究協会償却問題研究会『わが国の減価償却制度の現状と改革に関する基本的方向』1984年。
- [192] 沼田嘉穂『減価償却の理論と実務』同文館、1982年。
- [193] 沼田嘉穂『減価償却の知識(日経文庫;47)』日本経済新聞社、1964年。
- [194] 沼田嘉穂『固定資産会計(改訂版)』ダイヤモンド社、1968年。
- [195] 野田秀三「わが国における減価償却の実態分析」『租税研究』第477号、1989年7月。
- [196] 野田秀三『減価償却の理論と実務』税務経理協会、2010年。
- [197] 則枝征克「昭和49年度改正税法詳解改正耐用年数省令解説」『税理』第17巻第7号、1974年6月。
- [198] 畠中瞳「減価償却の計算要素」『商経論叢』(九州産業大学)、第35巻第4号、1995年3月。
- [199] 馬場克三「技術革新と減価償却—経済的寿命の問題」『ビジネスレビュー』第11巻第1号、1963年9月。
- [200] 馬場克三「戦後日本の減価償却論をふりかえる」『企業会計』第26巻第1号、1974年1月。

- [201] 馬場克三「高寺貞男著『明治減価償却史の研究』」『経営史学』第10巻第2号、1975年11月。
- [202] 馬場克三『減価償却論(改訂増補版)』千倉書房、1956年。
- [203] 濱沖典之「減価償却費の損金性に関する税法の規定及び税務当局の判断の史的変遷」『社会情報学研究』(呉大学)、第9号、2003年12月。
- [204] 濱沖典之「法人課税における減価償却費の損金性に関する史的考察」『社会情報学研究』(呉大学)、第10号、2004年12月。
- [205] 濱沖典之『法人税における減価償却費の史的研究』泉文堂、2005年。
- [206] 濱田弘作、斎藤幹朗、佐々木昭久[共]『制度会計原理』中央経済社、1996年。
- [207] 伴充「減価償却資産等に係る税務上の取扱いについて」『租税研究』第726号、2010年4月。
- [208] 番場嘉一郎他「座談会減価償却制度についてー改正税法の償却規定をめぐって」『産業経理』第24巻第8号、1964年8月。
- [209] 久野秀男「日本減価償却生成史の実証研究(1)」『学習院大学経済論集』第7巻第2号、1971年3月。
- [210] 久野秀男「日本減価償却生成史の実証研究(2)」『学習院大学経済論集』第8巻第1号、1971年7月。
- [211] 久野秀男「日本減価償却生成史の実証研究(3)」『学習院大学経済論集』第8巻第3号、1972年3月。
- [212] 久野秀男「日本減価償却生成史の実証研究(4)」『学習院大学経済論集』第9巻第2号、1972年12月。
- [213] 平石雄一郎「欧米先進諸国における減価償却制度の動向」『租税研究』第420号、1984年10月。
- [214] 平川忠雄「平成19年度税制改正について」『租税研究』第692号、2007年6月。
- [215] 平田敬一郎・忠佐市・泉美之松編『昭和税制の回顧と展望(上巻・下巻)』大蔵財務協会、1979年。
- [216] 広瀬義州『財務会計(第7版)』中央経済社、2007年。
- [217] 藤川祐輔「税法における定率減価償却法の問題点」『流通科学研究』(中村学園大学)、第8巻第1号、2008年9月。
- [218] 藤田昌也「減価償却論覚書」『経済学研究』(九州大学)、第60巻第3・4号、1994年10月。
- [219] 藤浪英也「改正減価償却制度の研究」『白鷗大学論集』第22巻第1号、2007年9月。
- [220] 藤野信雄「問われる減価償却制度の意義と今後のあり方」『税理』第48巻第15号、2005年12月。
- [221] 藤曲武美「減価償却」『税理』第41巻第3号、1998年3月。
- [222] 藤曲武美「償却資産の範囲と償却方法」『税研』第112号、2003年11月。

- [223] 藤原貴人「法人税基本通達等の一部改正について～耐用年数の適用等に関する取扱通達関係～」『税理』第 52 巻第 14 号、2009 年 11 月。
- [224] 古谷一之「平成 23 年度税制改正案について」『租税研究』第 737 号、2011 年 3 月
- [225] 不破貞春「減価償却の目的，効果」『企業会計』第 16 巻第 6 号、1964 年 6 月。
- [226] 堀口和哉「明治三二年の所得税法改正の立法的沿革」『税務大学校論叢』28 号、1997 年 3 月。
- [227] 堀之内建二「改正法人税基本通達逐条詳解第 7 減価償却資産の償却等」『税理』第 23 巻第 10 号、
(ア) 1980 年 9 月。
- [228] 本庄資『アメリカ法人税制』日本租税研究協会、2010 年。
- [229] 本庄資『アメリカ法人税法講義』税務経理協会、2006 年。
- [230] 本庄資「欧米主要国の減価償却制度」『租税研究』654 号、2004 年 4 月。
- [231] 前川聡子「平成 19 年度減価償却制度見直しの影響－資本コストでみた企業の投資にかかる負担の変化－」『国際税制研究』第 18 号、2007 年 5 月。
- [232] 前川聡子『企業の投資行動と法人課税の経済分析』関西大学出版部、2005 年。
- [233] 前田庸『会社法入門(第 11 版補訂版)』有斐閣、2008 年。
- [234] 前山誠也「無知のヴェールと減価償却」『神戸外大論叢』(神戸市外国語大学)、第 55 巻第 4 号、2004 年 9 月。
- [235] 前山誠也「級数法の迷路・・・不明の世界の減価償却」『神戸外大論叢』(神戸市外国語大学)、第 57 巻第 1～5 号、2006 年 6 月。
- [236] 前山誠也「ノート 壊れたアルゴリズム－級数法における分数計算－」『神戸外大論叢』(神戸市外国語大学)第 58 巻第 1 号、2007 年 9 月。
- [237] 益子久幸「減価償却会計は限界が二つある－2007 年度税制改正、財務内容の改善が設備投資行動に与える影響、会計、会社法、税法の視点－」『総合政策論集』(東北文化学園大学)、第 6 巻第 1 号、2007 年 3 月。
- [238] 増谷裕久『減価償却会計』中央経済社、1965 年。
- [239] 松井富佐男「減価償却概念の形成過程について」『静岡産業大学国際情報学部研究紀要』第 6 号、2004 年 2 月。
- [240] 松井富佐男「減価償却の基礎概念の成立について－19 世紀後半から 20 世紀中葉までの減価償却観を中心にして－」『静岡産業大学国際情報学部研究紀要』第 7 号、2005 年 2 月。
- [241] 松井富佐男「減価償却の意義と税務会計上の問題点」『静岡産業大学情報学部研究紀要』第 8 号、2006 年 3 月。
- [242] 松井富佐男「減価償却の本質に関する一考察」『静岡産業大学情報学部研究紀要』第 9 号、2007 年 3 月。
- [243] 松井富佐男「減価償却の財務的機能について－節税効果の分析を中心に」『静岡産業大

学情報学部研究紀要』第12号、2010年3月。

- [244] 松隈秀雄監修、日本租税研究協会『戦後日本の税制』東洋経済新報社、1959年。
- [245] 松本重明「資本的支出と償却」『税研』第138号、2008年3月。
- [246] 松本剛『減価償却制度論』森山書店、1991年。
- [247] 松吉定男「減価償却方法」『山口経済学雑誌』(山口大学)、第28巻第3・4号、1978年3月。
- [248] 三上清隆「償却方法別シミュレーション」『税務弘報』第59巻第6号、2011年6月。
- [249] 峯村信吉『近代会計学原理』白桃書房、1966年。
- [250] 峯村信吉『会計学の基本問題:会計理論と会計的利益の概念』有斐閣、1969年。
- [251] 宮上一男『現代の会計Ⅱ－正規の貸借対照表作成の諸原則－』世界書院、1984年。
- [252] 宮澤清「減価償却に関する一考察」『経済学研究』(獨協大学)、第48号、1987年7月。
- [253] 宮森俊樹『減価償却・リースの税務詳解:図解・事例による計算と処理の留意点(第2版)』中央経済社、2008年10月。
- [254] 民・商法と税法研究会編『民法・商法と税務の接点(改訂増補版)』税務研究会出版局、2005年。
- [255] 村山調査会『税制改革に向けて－現行税制の現状と問題点の分析を中心として－』1985年。
- [256] 毛利敏彦「会計上の利益と減価償却法との関係」『商経学叢』(近畿大学)、第27巻第2号、1980年12月。
- [257] 毛利敏彦「減価償却論考」『商経学叢』(近畿大学)、第37巻第1・2・3号、1990年11月。
- [258] 森文人「減価償却資産等に係る税務上の取扱いについて－耐用年数の改正とその基本的な考え方」『租税研究』第716号、2009年6月。
- [259] 森田政夫「減価償却制度改正に係る検討課題」『税務弘報』第55巻第5号、2007年5月。
- [260] 八坂筑紫「減価償却をめぐる法規問題－米独税法の比較－」『税理』第6巻第12号、1963年11月。
- [261] 八杉昌利「昭和54年度改正税法詳解改正耐用年数省令」『税理』第22巻第7号、1979年6月。
- [262] 弥永真生『コンメンタール会社計算規則・商法施行規則(第2版)』商事法務、2009年。
- [263] 柳裕治『税務会計論』創成社、2008年。
- [264] 柳田仁「法人税法上の減価償却に関する基礎的考察－その意義および平成19・20年度の改正点ならびに今後の課題－」『国際経営論集』(神奈川大学)、第37号、2009年3月。
- [265] 柳瀬唯夫「平成20年度経済産業省の概算要求における税制改正要望について」『租税研究』第696号、2007年10月。

- [266] 山口忠昭「減価償却の基本問題―資産の最適寿命に関する検討」『京都学園大学論集』第15巻第1号、1986年7月。
- [267] 山口 忠昭「減価償却と資本コストの問題に関する考察―定額法・複利償却法を中心として」『京都学園大学論集』第15巻第3号、1987年3月。
- [268] 山下和久「減価償却制度の見直し」『大阪府立大学経済研究』第54巻第2号、2008年9月。
- [269] 山下徳夫「減価償却資産の耐用年数等に関する省令の一部改正」『税理』第21巻第8号、1978年7月。
- [270] 山下元利「昭和40年度の税制改正の概要」『自治研究』第41巻第6号、1965年6月。
- [271] 山下宜子「平成20年度税制改正のポイント(2)減価償却制度」『税経通信』第63巻第5号、2008年5月。
- [272] 山下勝治『會計學一般理論』千倉書房、1959年。
- [273] 山田庄三郎「わが国の耐用年数・償却制度の改善合理化が必要」『租税研究』第477号、1989年7月。
- [274] 山田浩「減価償却の理論と現実」『商学論叢』(日本大学大学院)、第31号、2007年3月。
- [275] 山本守之「減価償却・役員給与・最近の判例」『租税研究』第699号、2008年1月。
- [276] 山本守之『検証・法人税改革』税務経理協会、1997年。(図書館へ依頼中)
- [277] 山本守之『体系法人税法(平成19年度版)』税務経理協会、2007年。
- [278] 山本守之『税務形式基準と事実認定』中央経済社、2000年。(270頁)
- [279] 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念(第2版)』中央経済社、2004年。
- [280] 床井睦子「減価償却の計算と方法」『産業経理』第55巻第2号、1995年7月。
- [281] 弓削忠史「確定決算主義と法人税法22条4項について」『税法学』第553号、2005年6月。
- [282] 吉国二郎総監修、大島隆夫・市丸吉左エ門・武田昌輔編『戦後法人税制史』税務研究会、1996年。
- [283] 吉田和生「減価償却方法の選択についての覚え書」『産業経理』第49巻第3号、1989年10月。
- [284] 吉牟田勲『新版法人税法詳説(平成6年度版)』中央経済社、1994年。
- [285] 吉牟田勲「減価償却制度改革の際の基本的論点」『租税研究』第420号、1984年10月。
- [286] 吉牟田勲「税制調査会法人課税小委員会の議論の状況(Part II)～一応の議論を終わり九月から報告案の検討へ～」『税研』第69号、1996年9月。
- [287] 米山鈞一「減価償却と企業財務」『税理』第2巻第4号、1959年4月。
- [288] 米山鈞一・坂元左『減価償却の税務と耐用年数のすべて(14訂版)』税務経理協会、2004年12月。
- [289] Littleton、AnaliasCharles 著、片野一郎訳『リトルトン会計発達史(増補版)』同文館、

1978 年。

- [290] 若杉明『法人税法と課税所得の計算』税務経理協会、2001 年。
- [291] 渡辺進「法人税法における減価償却」『産業経理』第 27 巻第 10 号、1967 年 10 月。
- [292] 渡邊徹也「減価償却制度の改正について」『税研』第 133 号、2007 年 5 月。
- [293] 渡辺充「減価償却制度－残存価額－」『日税研論集』第 5 号、1987 年 12 月。
- [294] 渡辺淑夫『法人税法:その理論と実務—平成 21 年度版—』中央経済社、1979 年。
- [295] 渡辺淑夫・山本清次編『法人税基本通達の疑問点(4 訂版)』ぎょうせい、2009 年。
- [296] 渡邊芳樹「平成 19 年度税制改正における減価償却制度の見直しと実務上の留意点」『会計・監査ジャーナル』第 19 巻第 9 号、2007 年 9 月。

租税資料館賞 第20回入賞作品

(2011年度未掲載分)

応益課税としての固定資産税の検証

宮崎 智視・佐藤 主光

(内閣府経済社会総合研究所『経済分析』 第184号)

応益課税としての固定資産税の検証*

宮崎 智視**

佐藤 主光

〈要約〉

本稿では、現行の固定資産税の応益性を、実証分析と試算により検証する。具体的には、「Benefit View」に従い、固定資産税が応益課税であるのか否かを検証した。その上で、地方分権が進み支出と固定資産税収とが完全にリンクした場合、応益性がどこまで確保されるのかとの点を明らかにしている。

数値計算の結果、現行の固定資産税は、居住者（＝住宅消費者）にとって応益課税となる一方、住宅所有者（＝住宅供給者）には応益課税でない可能性が示された。これは、地方の課税自主権が認められていない現行制度下では、固定資産税収と公共サービスとが完全にリンクしていないため、公共サービスが完全に資本化しないことが一因と考えられる。一方、予算制約上公共サービスと固定資産税収とを関連付けたケースにおける数値計算からは、住宅所有者の税負担が公共サービスにより減殺され、住宅所有者にとっても応益課税となり得ることが示された。

地域別で比較をするならば、現行制度を前提とした場合、居住者の負担は都市圏ほどゼロに近くなる。さらに、固定資産税収と公共サービスがリンクしたケースでは、住宅所有者の純便益が正になる地域も散見された。とりわけ都市圏では、住宅所有者の負担がより大きく相殺されるという意味で固定資産税が「応益課税」として強く機能することは勿論、公共サービスの水準が、「Benefit View」からみた場合に過少になるとの結果を得た。

固定資産税は、現状では居住者にとって応益課税である一方、住宅所有者にとっては応益課税ではない。しかしながら、本稿の分析は、地方分権が進展し、地方の財政責任が徹底された場合には、住宅所有者にとっても応益課税となり得ることを示すものである。

JEL Classification : H22、H71、H72

Key Words : 固定資産税、応益原則、Benefit View

* 本稿を作成するに当たり、赤井伸郎（大阪大学）、浅子和美（一橋大学）、井堀利宏（東京大学）、岩田真一郎（富山大学）、小川光（名古屋大学）、金本良嗣、国友直人（ともに東京大学）、中野英夫（専修大学）、中村和之（富山大学）、林正義（東京大学）、原田博夫（専修大学）、古川章好（中京大学）、水田健一（名古屋学院大学）、湯田道生（中京大学）の各先生方、および第62回日本財政学会、経済研究会（名古屋学院大学）、第12回公共選択学会、空間経済学研究会（名古屋大学）、住宅政策研究会（東京大学）と富山大学経済学セミナーの参加者の方々より有益なコメントを頂いた。記して感謝の意を表したい。また、本誌の匿名の2名の査読者の方から頂いたコメントは、本稿の分析・記述をより精緻なものとする上で非常に有用であった。合わせて謝意を示したい。なお、本研究は、一橋大学グローバルCOEプログラム「社会科学の高度統計・実証分析拠点構築」と（財）全国銀行学術研究振興財団の助成を受けており、宮崎は科学研究費補助金・若手研究（B）（研究課題番号：21730263）の助成を受けている。

**宮崎 智視：東洋大学経済学部。連絡先：〒112-8606 文京区白山 5-28-20 東洋大学経済学部

Tel: 03-3945-7411（経済学部事務室）、E-mail: t_miyazaki@toyo.jp

佐藤 主光：一橋大学大学院経済学研究科。E-mail: satom@econ.hit-u.ac.jp

Is Property Tax a Benefit Tax? The Case of Japanese Regions

By Tomomi MIYAZAKI and Motohiro SATO

Abstract

This paper examines whether or not the property tax in Japan functions as a benefit tax through the empirical investigation and simulation.

The simulation given the current Japanese local public financial system reveals that while the property tax is a benefit tax for the residents (or the consumers of rental housing market), it is not so for the landlords (or the supplier of rental housing market). One of the reasons is that all of the local public services do not necessarily capitalize because the property tax revenue is not perfectly linked with public service under the current Japanese local tax system, which does not give local governments latitude on levying taxes. Therefore, we simulate the case which is assumed to have perfect linkage between local property tax revenue and public service. It is then established that the property tax becomes also a benefit tax for landlords if local governments are given the latitude on levying taxes. Moreover, comparing the results among regions, the property tax tends to function as a property tax in the urban area in both cases

To sum up, the benefit view of property tax does not apply to landlords under the current system in Japan. The property tax, however, can turn to be a benefit tax once fiscal decentralization proceeds so that local governments are more fiscally responsible for own expenditures that generates clear linkage between the public services and the property tax burden.

JEL Classification : H22, H71, H72

Key words : Property Tax in Japan, Benefit Principal of Taxes, Benefit View

1. はじめに

地方分権改革の機運が高まって久しい。その流れの中で、地方税制の改革も求められている。とりわけ、市町村の基幹税としての、固定資産税の役割を強化すべきとの主張が根強く聞かれる。たとえば、土居（2000）は、便益の及ぶ範囲が限定される地方公共財の供給と対応させるならば、応益原則を満たし、かつ地域間で移動しない生産要素である土地に対する固定資産税を中心に地方税体系を設計すべきと主張している。また、井堀（2007）は、住民が地方公共サービスの受益を税として反映できることから、地方分権が進んだ状況では、固定資産税を有益な税として活用できると提言している。以上の議論は、固定資産税が、地方税の原則の一つである、応益原則を満たし得ることを根拠としている。

尤も、現在の固定資産税が応益課税であるのかについては、疑問が呈せられることが多い。たとえば佐藤（2005）は、固定資産税の **Benefit View**（応益説）の前提である地方政府の課税自主権が制限されているため、**Benefit View** の成立する余地が小さく、現状では応益課税でない可能性を指摘している。井堀（2007）は、地域間の独自性を発揮するために、固定資産税率の設定を自治体に委ねるべきと提言している。佐藤（2005）や井堀（2007）の指摘を踏まえるならば、地方の課税自主権が制限されているため、現行の固定資産税は応益課税ではない可能性が高いと考えられる。

日本の先行研究では、下山（2004）と林（2004）が、固定資産税の「応益性」に関する検証を大阪府下のデータで行い、林（2004）は都道府県データも用いて検証を試みている。ところで、固定資産税が応益原則を満たすのかについては、第2節でも整理するように、資本化仮説を根拠に、所有者サイドの負担を検証することが重要ではあるが、一方で居住者の負担も検証する必要もある。しかしながら、下山（2004）と林（2004）では、居住者サイドへの効果を計測していない。すると、居住者側の負担まで考慮する形で固定資産税の応益性を検証した実証研究は、日本では存在しないことが分かる¹。

以上を踏まえ、本稿では、日本の地域（＝46道府県）データを用いて、固定資産税が応益課税であるのか否かを検証する。具体的には、計量分析とそれに基づいた数値計算により、固定資産税に関する「**Benefit View**」で想定される状況が成立するのかを明らかにする。加えて、地方自治体に固定資産税率の決定権を付与し、支出と固定資産税収とを完全にリンクさせたフォーミュラを作成し、改めて数値計算を行い、**Benefit View** の成否を再度確認する。

第2節では、数値計算のフォーミュラを提示する。続く第3節においては、最初に日本の46道府県のデータを用いた実証分析を行う。その上で、第2節で提示したフォーミュラを基に、実証分析で得られた係数を用いて数値計算を行う。数値計算の結果、現行制度下

¹ 海外の実証研究では、Carroll and Yinger (1994)が、ボストンの147地域をサンプルとした分析によって **Benefit View** について検証している。Carroll and Yinger (1994)は、固定資産税負担の多くが資産価格（課税後収益率）の下落という形で、供給サイド（＝住宅所有者側）が一部負担することを示しており、厳密な意味で **Benefit View** が成立しないことを示した。

では、居住者の純税負担は全国および地域別でもゼロに相当近くなる一方、住宅所有者の純便益は負となることが示される。そこで、固定資産税収と公共サービス（＝ここでは道府県内の、市町村の公共投資ないしは公債費を除いた歳出額）とをリンクさせたフォーミュラを前提とした数値計算を試みた。その結果、住宅所有者の純負担は多くの地域でゼロに近くなる上、いくつかの地域では純便益が正になった。これは、居住者にとっては現状でも固定資産税が応益課税となる一方、住宅所有者にとっては地方の課税自主権を強化した場合に応益課税となるのみならず、公共サービスの水準が「Benefit View」から見た場合に過少になる地域もあることを示すものである。第4節は本稿の結論部分である。

2. フォーミュラの説明

最初に、賃貸住宅の資産価格関数を基に、住宅所有者の負担を示すフォーミュラを説明する。ここでは、Oates (1969)などで用いられる、素朴な資産価格関数を基に議論する²。

賃貸住宅の資産価格関数を

$$V = V(t, g) \quad (1)$$

とおく。ここで、 V は賃貸住宅の資産価格（＝賃貸住宅価格の割引現在価値、課税後収益率）であり、 t は固定資産税率（＝実効税率）、 g は公共サービスの水準をそれぞれ示す。

以下では、住宅消費者（＝居住者）は公共サービスの水準に応じて自由に地域間移動すると仮定する。簡単化のため、企業活動は捨象する。あわせて計量分析も住宅資産価格のみに着目する。なお、この段階では、固定資産税の増加に応じて公共サービス水準は変化するものの、両者は完全にはリンクしていない。

ここで、固定資産税率を一単位変化させると、 V は以下のように変化する³。

$$\frac{dV}{dt} = V_t + V_g \frac{dg}{dt} \quad (2)$$

(2) 式の関係は、住宅所有者の純便益（純負担）を示す。ここで、 V_t は負、 V_g は正、

² 本稿では、実証分析と数値計算に主眼を置いている。また、フォーミュラの参考にした Carroll and Yinger (1994)も、ミクロ的な基礎づけはあるものの、地方公共財の最適供給条件を示すために用いているのであり、資産価格関数を導出するためには用いていない。以上の理由から、(アドホックではあるが) Oates (1969)で想定された、素朴な資産価格関数を用いた。なお、ミクロ的な基礎付けを持った住宅の資産価格関数の導出については、Yinger (1982)や Yinger et al. (1988)などを参照のこと。

³ 賃貸住宅は資産価格の割引現在価値であり、住宅所有者は将来的な負担に関心があることから、固定資産税率ではなく、固定資産税負担の割引現在価値で計算することも考えられる。実際に、Carroll and Yinger (1994)では、固定資産税収の割引現在価値で微分をしている。尤も、Carroll and Yinger (1994)は、対数を取らないモデルで住宅の資産価格関数を推計し、数値計算を試みている。一方本稿では、対数線形モデルで推計を行い、そこで得られた推定値と実際の数値とをフォーミュラに当てはめ、固定資産税の純負担・純便益を算出しており、Carroll and Yinger (1994)とは違う方法で分析をしている。すると、対数線形の計量モデルと整合的にするためには、経済理論に基づいたフォーミュラを算出する段階で、賃貸住宅の資産価格を固定資産税率で微分することが必要であると考えたため、税率で微分をしている。

$\frac{dg}{dt}$ は正になると考えられる。 V_t の符号が負になる理由は、固定資産税の増加が住宅所有者の負担となり、賃貸住宅の収益性を低下させるためである。これは、固定資産税の「直接効果」と解釈される。一方、ここでは固定資産税率が上昇すると、それに伴い公共サービスが増加し、その結果住宅の資産価格が上昇すると考えられる。(2) 式の右辺第 2 項はこの効果を捉えるものである。これは、固定資産税の「間接効果」と解釈される。

第 3 節では、以上の関係を利用し、数値計算を試みる。数値計算の結果、 $\frac{dV}{dt}=0$ となるならば、資本化仮説が成立していると解釈される。すなわち、固定資産税の間接効果が直接効果を完全に打ち消し、住宅所有者が税負担を免れることになり、Benefit View 成立のための必要条件の一つが成立していることになる。尤も、固定資産税と公共サービスの増加が完全にリンクしていない (=ハード・バジェットではない) ならば、右辺第 2 項の間接効果は、直接効果を打ち消すほどには大きくないと考えられる。このとき、 $\frac{dV}{dt}<0$ となり、固定資産税率の上昇により資産価格が下落することのみが観察されるだろう。

次に、居住者の負担について説明する。本稿では、賃貸住宅資産の割引現在価値を、Yinger et al. (1988) および Carroll and Yinger (1994) に従い、以下の (3) 式で求めた。

$$V = \frac{pH}{(r+t)} \quad (3)$$

ここで、 p は賃貸住宅の価格 (=賃料)、 H は賃貸住宅の数 (=世帯数)、 r は金利をそれぞれ示す。

(3) 式は、

$$\frac{pH}{r} = \left(\frac{r+t}{r} \right) V$$

と書き換えられる。これは、居住者の支払賃料の現在価値を示す。この式を固定資産税率 t について微分して整理すると、

$$\frac{\partial}{\partial t} \left[\frac{pH}{r} \right] = \frac{V}{r} + \left(\frac{r+t}{r} \right) \frac{dV}{dt} \quad (4)$$

を得る。ところで、公共サービスが資本化し賃貸住宅の資産価格が上昇することは、居住者にとっては生活環境の改善につながる。アメニティの改善は、彼（彼女）が支払っても良いと思う賃料 (=支払意志賃料) を増加させることとなる。これは、

$$\frac{\partial}{\partial g} \left[\frac{pH}{r} \right] \frac{dg}{dt} = \left(\frac{r+t}{r} \right) V_g \frac{dg}{dt} \quad (5)$$

という関係式で捉えられる。(4) 式と (5) 式より、居住者に帰着する固定資産税の純負担額 (Net tax burden, NTB) は、以下の (6) 式のように定義される。

$$NTB = \frac{\partial}{\partial t} \left[\frac{pH}{r} \right] - \frac{\partial}{\partial g} \left[\frac{pH}{r} \right] \frac{dg}{dt} \quad (6)$$

(6) 式は、固定資産税率が変化した時に、税負担と公共サービスの増分がともに支払賃料に及ぼす効果を示す。(6) 式は、(4) 式と (5) 式で与えた関係を用い、さらに (2) 式

を代入すると、

$$NTB = \frac{V}{r} \left(1 + \left(\frac{r+t}{t} \right) \frac{t}{V} V_i \right) \quad (7)$$

と書き換えられる。

もし、第3節の数値計算の結果、(7)式の値がゼロになるならば、Benefit Viewのもう一つの必要条件（＝居住者が負担を完全に免れる）が成立していると解釈する。これは、税負担が増加したとしても、固定資産税によりファイナンスされた公共サービスが居住者の賃料への支払意志額を増加させるため、両者が相殺しあうことでネットの税負担（NTB）がゼロになり、居住者が負担を免れるためである。

3. 実証分析と数値計算

第2節で説明した住宅所有者の純便益（純負担）と居住者の純負担を、実際のデータを基に計測するためには、賃貸住宅の資産価格関数の推定が不可欠である。第3節では、最初に賃貸住宅の資産価格関数を推定する。次に、実証分析で得られた係数を基に、住宅所有者の純便益と、居住者の純負担とを数値計算により求める。

3.1 資産価格関数の推定

本節では、固定資産税の資本化仮説について検証した Oates (1969)、およびその応益性を検証した Carroll and Yinger (1994)のフレームワークを参考に、理論モデルの賃貸住宅資産価格を被説明変数とした資産価格関数を推定する。

最初に、資産価格関数は

$$V_{it} = V(T_{it}, G_{it}, L_{it}, A_{it}) \quad (8)$$

という関係で表される。ここで、 i は地域（＝道府県）、 t は時点をそれぞれ示す。 V_{it} は賃貸住宅資産の資産価格、 T_{it} は土地と家屋分の固定資産税実効税率、 G_{it} は市町村公共サービス、 L_{it} は土地、そして A_{it} は地域の生活環境や居住環境を表す変数である。まず、固定資産税実効税率（ T_{it} ）については、土地と家屋分の税收から求めている⁴。 L_{it} は宅地面積を用いる。

公共サービスの「質」を示す変数としては、一つには、林（2003a）や赤木（2004）などに従い、ストックである（市町村主体）社会資本を用いる⁵。但し、社会資本については、

⁴ 賃貸住宅の資産価格が被説明変数であるため、土地だけではなく家屋まで含めた方が望ましいと考えたため、土地+家屋分の実効税率を計測し、 T_{it} に用いた。

⁵ 市町村主体社会資本は、石川（2000）の社会資本のデータを加工・延長推計し算出した。詳細は、補論1を参照のこと。なお、社会資本については、赤木（2004）などのように土地・住宅の評価に対してより直接的な影響を与える生活基盤型のみに限定する方法も考えられる。しかしながら、本稿で用いた石川

フローの公共投資の決定において、この分野の多くの先行研究が指摘するように、道府県の生産量や所得が要因となっていると考えられる。すると、道府県の生産量や所得と密接に関連する住宅の資産価格についても、林（2003b）や岩本（2006）などで指摘された、社会資本の生産性分析で観察される逆方向への因果関係が生じ、同時性に起因する内生性が生じる可能性が考えられる。この点については、3.2 節において、内生性の有無や操作変数の妥当性等を確認した上で、操作変数を用いた推計により対処する。

もう一つには、Oates（1969）や Carroll and Yinger（1994）に従い、フローの市町村歳出額（公債費を除く）を用いる。尤も、歳出額を用いた場合には、税収と政府支出とがリンクしているため、税率が上昇すると歳出が増加して資産価格が上昇する効果と、歳出が増加し資産価格が上昇することで税収が増える効果の、二つの効果が識別できないことが懸念される。この点については、社会資本同様、3.2 節で示すように、内生性のチェックと操作変数の妥当性を検証した上で、適切な操作変数を用いた推計を試みることで対応する。

A_{it} については、Wassmer（1993）、Carroll and Yinger（1994）や赤井・大竹（1995）などを参考に、生活環境や居住環境を示す変数である、人口密度、木造家屋比率、持家比率（全住宅に占める持ち家の比率）、義務教育の生徒当たり教員数、人口当たり刑法犯認知件数を加える⁶。また、都市化の指標として地方交付税交付金依存度を、地域の産業構造や所得水準の指標として第1次産業比率と第2次産業比率を、それぞれ用いる⁷。また、地方債の資本化の程度を見るために、地方債比率（＝地方債÷地方税収）を用いる。これは、いわゆる地方債の「食い逃げ効果」を見るために加えられる。

実際の推定では（8）式を対数変換した以下の（9）式を用いる。

$$\log V_{it} = a_1 \log T_{it} + a_2 \log G_{it} + a_3 \log L_{it} + a_4 \log A_{it} + \alpha_i + \lambda_t + \varepsilon_{it} \quad (9)$$

ここで、 α_i は個体属性に関する固定効果（以下、固定効果と省略）、 λ_t は年次ダミー変数であり、 ε_{it} は（9）式の攪乱項を表す。理論上、 a_1 と a_3 は負、 a_2 は正となる。アメニティ変数については、木造家屋比率、地方交付税交付金依存度、地方債比率については負、人口密度と義務教育の生徒当たり教員数については正であることが見込まれる。また、持ち家比率については、ある程度の所得のある人が持ち家に居住することを踏まえると正の符号が期待される一方、道府県データでは地方圏ほど住宅の私有が多いとも考えられることから、負の符号についても想定する。第1次産業比率と第2次産業比率については、当

（2000）および公的固定資本形成のデータは分野別に区分できないため、この方法は採用しなかった。

⁶ 全住宅に占める持ち家の比率ではなく、賃貸住宅の比率を用いることも考えられる。しかしながら、補論1でも説明するように、本稿では賃貸住宅の資産価格を推計する際に賃貸住宅数を用いている。このため、賃貸住宅比率を用いる場合、被説明変数と説明変数とで同じ変数を用いることになり、推計上好ましくないことになる。このため、代替し得る変数として、持ち家比率を用いた。

⁷ アメニティ変数の候補としては、地方税の税収や製造業事業所数などを用いることも考えられる。まず、地方税収については、直接資産価格に影響をしないと考えられない上、地方債比率や地方交付税交付金依存度の加工で用いているため、特段用いる必要がないと考え、変数に加えていない。次に、製造業事業所数については、『工業統計表』における産業分類が、1998年までの調査結果での分類と2003年の調査時点のものとは違っている。以上の理由から、これらの変数は推定式に加えていない。

該産業の生産量が多いところは地方圏が多く、その分「都市化」が進んでいないと解釈されるため、負になると解釈する。人口当たり刑法犯認知件数については、それが地域のアメニティを引き下げる一方、河合（2004）などでも言及されているように、時期による刑事司法政策のスタンスの変化が反映され、当該犯罪の摘発に当局が力を入れる以前では暗数となっていた犯罪が認知されるようになっただけの変化が、このデータの通時的推移に影響している可能性も否めない。すると、社会経済情勢の代理変数とも考えられ、正の符号を取る可能性も考えられる。このため、正と負の二つの符号を想定する。

推定期間は、住宅・土地統計調査（旧住宅統計調査）が行われる期間に対応させるため、1983年、1988年、1993年、1998年、2003年の計5ヵ年を対象とする。対象とする地域は、東京都および東京都内の市区町村を除く46道府県である。ここで、他の道府県と違って、東京都23区の固定資産税は基礎自治体たる特別区ではなく東京都が徴収しているため、徴税主体と公共サービスの供給者が異なる。さらに、東京都は賃貸住宅の資産価格が突出して大きい一方、市町村公的固定資本形成がそれ程大きくないことから、住宅所有者の純便益が著しく大きな値を取るようになる。すると、東京都の数値は異常値とも判断され得る。以上の理由から、東京都を除いて推定をし、そこで得たパラメーターを基に数値計算をすることが分析に一貫性があると考えたため、東京都を予め除外した。

ところで、ヘドニック関数自体は、個々の経済主体の最適化行動を前提としている。さらに、赤井・大竹（1995）でも言及されているように、集計（地域）データでは、おのこの個人や地域の特性による歪みが生じる可能性が否定できない。以上の理由から、赤井・大竹（1995）など、ヘドニック・アプローチを用いたいくつかの先行研究では、地域別かつ個標データを用いたクロスセクション分析を試みている。しかしながら、地域別かつ個標レベルのデータを用いて、固定資産税の経済効果を分析することは相当難しいと考えられる。さらに、全国を対象として集計されたデータの中で、税収が土地・家屋に分けられるものは、道府県レベルでしか得られない。また、日本全国を対象に、市町村ないしは個標レベルのデータを用いたパネル推計は困難である一方、道府県データではパネル推計が可能との利点もある。以上を踏まえるならば、道府県レベルのデータを用いて、固定資産税率が（理論的に地代に相当する）賃貸住宅の資産価格に与える影響を検証することで、地域内の居住者・所有者の受益と負担を求めることが一次近似的に取り得る方法であると考えられる。

尤も、固定資産税は市町村が徴収し、また分析の柱の一つとなる資本化仮説では、自由な人口移動が前提とされている。確かに、固定資産税の意思決定は市町村であり、実際に超過課税や課税標準の評価は市町村単位で実施されている上、同じ都道府県内でも市町村の財政状況などにより固定資産税は大きく異なる。また、地方政府の政策決定プロセスがBenefit Viewの背景にはあるが、市町村単位での政策決定プロセスは道府県データでは扱えないとの批判もあろう。さらに、同じ道府県でも都市部と中山間地域では行政サービス水準や地域特性は大きく異なり、公共サービスによる地域間の人口移動は市町村を基準と

すべきと考えられる。

まず、第1点目については、超過税率を設定する余地こそ幾分かはあるものの、現状では市町村に税率設定の裁量はほとんどない。また、計量モデルの中で歳入・歳出の内生性こそ考慮しているものの、本稿では、現行の地方税制度を前提として、税率がどのような政策決定プロセスで決定されるのかといった市町村の行動規範までは考慮していない。あくまで、地方政府に税率決定の裁量が制限されている現状で、「Benefit view」の状況が成立するのか否かをファクト・ファインディングによって明らかにすることが意図である。以上の点を考慮するならば、固定資産税の意思決定者が市町村であることは、それほど決定的な要因にはならないと考えられよう。

さらに、県内の市町村間で実効税率を比較してみたい。以下では、埼玉県・千葉県・神奈川県・愛知県内の市を取り上げる。これら4県の場合、人口100万人以上の政令指定都市が県庁所在地であり、さらに神奈川県では川崎市も政令指定都市に含まれる。その一方で、人口が少ない、ないしは経済規模が小さな市も相当存在している。このため、県庁所在地とそれ以外の市での財政力格差は、相当大きなものとなろう。すると、財政力格差が実効税率の差に反映されることは、ほかの地方と比べてもより深刻であると考えられるため、上記4県を対象とした。

しかしながら、2003年度を対象に散布図でみた場合、実効税率の差はほとんど存在しない⁸。さらに、表3-1に示したように、2003年度の、46道府県間と、上記4県の同一県内の市とを対象に、固定資産税実効税率の変動係数を計測した結果、4県内の市間では、平均して0.1前後、最も大きな千葉県でも0.2程度である。一方、道府県間では0.318（2003年度、サンプル期間全体では0.326）となる。表3-1の結果は、市町村間での実効税率の格差が特に深刻と考えられる地域であっても、道府県レベルほどには税率の格差が深刻ではないことを示唆するものであり、統計的な面からも、同一県内の市間での実効税率のばらつきは大きくないことを裏付けるものである。以上の点から、同一道府県内での税率の差は、少なくとも実効税率ベースではそれほど深刻とはならないと考えられる。

表3-1 固定資産税実効税率の変動係数の比較（2003年度の46道府県間と県内市部）

	変 動 係 数
46 道府県	0.318 (サンプル期間全体:0.326)
愛知県内の市	0.120
神奈川県内の市	0.118
埼玉県内の市	0.207
千葉県内の市	0.095

⁸ 紙幅の都合上、これらの図表は割愛した。関心のある読者は、筆者まで問い合わせたい。

第2点目の人口移動については、サンプルが1年単位であれば、行政サービス水準や地域特性が大きく異なる道府県内の市町村間での移動が頻繁と考えられ、道府県データを用いることではそれが捕捉できなくなる。しかしながら、本稿のデータは5年おきのものである。すると、道府県をまたぐ移動が起こる可能性は十分に考えられ、ゆえに公共サービスの違いによる人口移動も捕捉が可能となろう。

以上の理由から、道府県レベルのデータを用い、かつ自由な人口移動を想定するフレームワークを用いることが正当化されよう。

3.2 推定結果

(9) 式の推定に際しては、基本的に最小二乗法 (OLS) を用いる⁹。ただし、以下の理由から、(9) 式を OLS により推定する場合には、同時性に起因する内生性の問題が生じる可能性が考えられる。まず、(9) 式の変数のうち、 V_{it} には賃貸住宅の割引現在価値を用いているが、この計測では、 T_{it} を分母において現在価値を計算している。すると、 T_{it} を説明変数に用いることは、そのままの形では実効税率の弾性値を計測しているのか、それとも V_{it} のうち T_{it} の占める比率を計測しているのかが区別できない可能性が生じる。次に、公共サービスについても、3.1 節で示したように、公共投資・歳出双方ともに内生性が疑われる。最後に、人口当たり刑法犯認知件数については、沓澤・山鹿・水谷・大竹 (2007) で示されたように、地価との同時性が考えられる。以上の理由から内生性の問題が生じているとするならば、当該説明変数と攪乱項とが相関することで、当該変数の推定値が一致性を持たない可能性が考えられる。

以上の内生性の問題については、2段階最小二乗法 (2SLS) を用いることによって対処する。ここで、内生性の疑われる、固定資産税実効税率と市町村公共サービス、および人口当たり刑法犯認知件数については、Durbin-Wu-Hausman 検定 (以下、DWH 検定と表記) を行った。まず、三つの変数すべてが内生変数でないことを帰無仮説として、F 検定をする。その結果、F 統計量は社会資本を用いたケースで 14.085、歳出を用いたケースで 11.133 となるため、両方のケースで帰無仮説は問題なく棄却される¹⁰。すると、双方とも、三つの変数のうち少なくとも一つが内生変数である可能性が考えられる。この結果を踏まえ、各変数について DWH 検定を行い、再度内生性を確認した¹¹。まず、固定資産税実効税率を

⁹ すべての推定式で Breusch-Pagan test を行った結果、均一分散の帰無仮説が棄却されなかったため、係数の標準誤差については不均一分散の修正を行っていない。

¹⁰ DWH 検定を行う場合、内生性の疑われる変数を操作変数の候補に回帰して当該変数を被説明変数とする式の残差を求めることになる。当然ながら、この段階の推定では各内生変数を、本稿で示したすべての操作変数に回帰して残差を求めている。

¹¹ 固定資産税実効税率の内生性の検定にあたっては、二つのケースともに、以下の手続きで進めた。まず、第1段階では、固定資産税実効税率を被説明変数として、(8) 式の外生変数に、固定資産税実効税率、市町村公共サービス、人口当たり刑法犯認知件数と住宅資産価格の一期前の値、および人口当たり離婚件数、金融機関店舗数と病床数を加えて推定し、残差を求める。第2段階では、(8) 式に、第1段階で求めた固定資産税に関する推定式の残差を加え推定する。ほかの二つの変数の内生性の検定にあたっては、第1段階の推定式の外生変数に、固定資産税実効税率を加えたほかは、固定資産税実効税率の内生性の検定と同じ手続きで検定を行った。

被説明変数とする式の残差を、(9)式に加えて推定した。ここでは、残差の係数の p 値は社会資本を用いたケースで 0.008、歳出を用いたケースで 0.031 となり、双方共に固定資産税実効税率に内生性が疑われることが分かった。一方、市町村主体社会資本を被説明変数とする式の残差ないしは市町村歳出を被説明変数とする式の残差を(9)式に加えた場合は、残差の係数の p 値は社会資本のケースで 0.865、歳出のケースで 0.038 となるなど、社会資本を用いたケースでは内生変数でないことが棄却されない一方、市町村歳出については内生性が疑われる結果となった。人口当たり犯罪発生率を被説明変数とする式の残差を(9)式に加えた場合については、残差の係数の p 値は社会資本を説明変数としたケースで 0.000、歳出を説明変数としたケースで 0.002 となるなど、帰無仮説が棄却された。以上の結果から、双方のケースとも、固定資産税実効税率と人口当たり犯罪発生率について内生性が疑われることから、被操作変数は固定資産税実効税率と人口当たり犯罪発生率とすることは同じであるが、公共サービスについては、市町村歳出を説明変数とするケースにのみ、被操作変数とする。操作変数としては、すべての外生変数と固定効果および年次ダミー変数のほか、被説明変数である賃貸住宅資産価値の一期前の値、固定資産税実効税率の一期前の値、公共サービス(市町村社会資本ないしは市町村歳出)と人口当たり犯罪発生率の一期前の値に加え、その他に公共サービスや人口当たり犯罪発生率との関連が強いと考えられる変数として、人口当たり離婚件数、金融機関店舗数と病床数の三つの変数を加えた^{12・13}。

推定結果を表 3-1 に示す。まず、最小二乗法の場合、固定資産税実効税率は有意に負に推定される一方、市町村主体社会資本は有意に正に推定された。一方、市町村歳出は期待された符号こそ得られたものの、係数は有意に推定されなかった。双方とも、人口密度は有意に正に推定された。人口が集まり、都市化が進展していることが、賃貸住宅の価値を高めることが分かる。また、地方債比率、持ち家比率、第一次産業比率および第二次産業比率は有意に負に推定された。持ち家比率は、賃貸住宅の資産価格が低い地方圏ほどそれが高いことを示すとの結果を反映していると考えられ、地方圏の代理変数と解釈されることが分かる。また、人口当たり刑法犯認知件数は有意に正に推定された。同変数は、本稿のフレームワークの中では、社会経済情勢の代理変数と解釈することが適切であると考

¹² 市町村社会資本を説明変数としたケースについては、市町村社会資本が被操作変数であるほかの二つの変数とも相関係数が比較的大きいことから、市町村社会資本の一期前の値も操作変数として用いた。

¹³ 人口当たり離婚件数、金融機関店舗数と病床数の三変数を加えた理由は以下の通りである。まず、内生性の疑われる変数のうち、公共サービスと人口当たり刑法犯認知件数の二変数は、当該地域のアメニティを示す変数である。次に、人口当たり刑法犯認知件数は、社会経済情勢の代理変数との側面もあるが、固定資産税実効税率についても、実効税率の計算で「時価」を用いていることから、地価の変動という、社会経済情勢の変化が多少なりとも反映されていると考えられる。すると、都市・地域生活環境の指標となる一方、社会経済情勢の推移を示すような変数が、新たに追加される操作変数の基準となるものと考えられる。以上の点を踏まえ、上記の条件を満たし得る変数である、「人口当たり離婚件数、金融機関店舗数と病床数」という三変数を、追加的な操作変数として選択した。また、これらの三変数を加えない場合、社会資本を用いたケースで、人口当たり刑法犯認知件数について操作変数の弱相関の問題が生じ、かつ市町村歳出を用いたケースでは、固定資産税実効税率、市町村歳出、および人口当たり刑法犯認知件数の係数が有意に計測されなかった。なお、本文中でも言及している通り、これらを含めた過剰識別制約の検定の帰無仮説が棄却されないことから、選択した操作変数は妥当である。

えられよう。

表 3—2 (9) 式の推定結果

被説明変数：賃貸住宅の割引現在価値、推定方法：最小二乗法（OLS）と 2 段階最小二乗法（2SLS）、
サンプルの大きさ=OLS では 230、2SLS では 184

	社会資本を公共サービスとした推定		歳出額を公共サービスとした推定	
	OLS	2SLS	OLS	2SLS
固定資産税実効税率	-0.259 *** (0.031)	-0.381 ** (0.165)	-0.261 *** (0.031)	-0.509 ** (0.222)
市町村社会資本ストック	0.078 * (0.057)	0.096 (0.089)		
市町村歳出額（公債費除く）			0.055 (0.122)	1.161 * (0.709)
人口当たり刑法犯認知件数	0.070 ** (0.037)	0.650 *** (0.229)	0.066 ** (0.037)	0.599 ** (0.276)
宅地面積	-0.122 (0.341)	-1.952 ** (0.945)	-0.115 (0.332)	-2.673 ** (1.343)
地方債比率	-0.059 * (0.037)	-0.104 * (0.075)	-0.055 * (0.037)	-0.188 ** (0.113)
人口密度	1.138 *** (0.222)	1.082 ** (0.486)	1.130 *** (0.223)	1.555 *** (0.573)
地方交付税依存度	0.126 *** (0.047)	0.073 (0.082)	0.129 *** (0.048)	0.088 (0.092)
持ち家比率	-3.559 *** (0.326)	-3.821 *** (0.580)	-3.506 *** (0.333)	-3.339 *** (0.737)
木造家屋比率	0.451 *** (0.108)	0.396 *** (0.219)	-0.439 *** (0.108)	0.440 ** (0.246)
義務教育・生徒当たり教員数	0.473 * (0.302)	0.471 (0.478)	0.465 * (0.303)	0.468 (0.537)
第 1 次産業比率	-0.083 ** (0.053)	-0.009 (0.107)	-0.859 * (0.056)	0.150 (0.168)
第 2 次産業比率	-0.212 ** (0.102)	-0.083 (0.166)	-0.196 ** (0.102)	-0.208 (0.205)
定数項	-0.009 *** (2.054)	11.222 ** (5.663)	-0.079 (2.354)	-1.917 (8.467)
R^2	0.997	0.992	0.997	0.989
部分 F 統計量 (IV) (p 値)	3.16***【固定資産税実効税率の式】 (0.004) 2.19**【犯罪認知件数の式】 (0.040)		3.32***【固定資産税実効税率の式】 (0.003) 2.36**【歳出額の式】 (0.027) 2.49**【犯罪認知件数の式】 (0.020)	
過剰識別制約条件 (p 値)	2.706 (0.745)		2.079 (0.721)	

注：***は 1%、**は 5%、*は 10%の有意水準で帰無仮説が棄却されたことを示し、括弧内の数値は係数の標準誤差を示す。なお、推定では固定効果と、OLS で 4 ヶ年分、2SLS を用いた推定では 3 ヶ年分の年次ダミー変数が含まれている（報告結果は省略）。過剰識別制約条件の値は、過剰識別制約条件の検定に関するカイ二乗統計量を示し、社会資本を用いた推定の場合には自由度 5、歳出額を用いた推定では自由度 4 のカイ二乗分布に従う。部分 F 統計量 (IV) は、2SLS における、操作変数に対する被操作変数（内生変数）の説明力を示す部分 F 統計量の値であり、【 】はおおのこの内生変数を示す。被操作変数＝固定資産税実効税率と人口当たり刑法犯認知件数（社会資本の場合）、固定資産税実効税率、市町村歳出額および人口当たり刑法犯認知件数（歳出額の場合）。操作変数＝固定効果と年次ダミーおよびすべての外生変数と、被説明変数と被操作変数のおおのこの 1 期前の値（社会資本の場合には、1 期前の社会資本の値も操作変数に用いた）、および人口当たり離婚件数、金融機関店舗数と病床数。

次に、同じく表 3-1 より、操作変数を用いた結果について説明する。最初に、操作変数の、おのおのの内生変数に対する説明力を示す部分 R^2 (partial R^2) を基に計測された、部分 F 統計量 (partial F statistics) を基に操作変数の弱相関 (以下、weak IV と表記) の問題の有無を確認した¹⁴。その結果、各ケースの部分 F 統計量の p 値は、いずれも 0.05 を下回っており、操作変数の内生変数への説明力が弱くないことが分かる。ゆえに、weak IV の問題は生じていないと判断される。次に、選択した操作変数が妥当であるのか否かを確認するため、過剰識別制約の検定結果を確認する。すると、二つのケースともカイ二乗検定の p 値は十分大きいため、帰無仮説が棄却されず、選択した操作変数が妥当であることが分かる。推定の結果、操作変数を用いた固定資産税実効税率 a_1 の係数は、双方とも有意に負に推定された。但し、公共サービスの係数 a_2 は、歳出の場合には有意に正に推定され、かつ OLS よりも大きな数値となったものの、社会資本の場合には正ではあるものの有意に推定されなかった¹⁵。また、人口当たり刑法犯認知件数については、操作変数を用いた場合でも有意に正に推定された。ほかの変数では、人口密度と木造家屋比率が有意に正、地方債比率と持ち家比率および宅地面積が有意に負に推計された。

3.3 数値計算

まず、(9) 式は、

$$\frac{d \log V}{d \log T} = a_1 + a_2 \frac{d \log G}{d \log T}$$

と書き換えられるが、この式は

$$\frac{1}{V} \frac{dV}{dT} = \frac{1}{T} \left(a_1 + a_2 \frac{d \log G}{d \log T} \right) \quad (10)$$

と表現される。これは住宅所有者の純負担を示す、(2) 式に相当することがわかる。次に、消費者の純負担を示す (7) 式に上式を当てはめると、

$$\frac{NTB}{V} = \frac{1}{r} \left(1 + a_1 \left(\frac{r + T}{T} \right) \right) \quad (11)$$

となる。(11) 式は、住宅資産価格一単位当たりでの純負担を示すものであり、実際の数値はパーセント表示する。それに伴い、(10) 式も%表記するために、右辺を固定資産税実効税率 T_{it} (第 2 節の表記では t) で割り引いた。

以下の数値計算では、実証分析で求められた数値を当てはめることにより、①固定資産税の税率を自治体が自由に設定できない、現行制度下のケース (= 公共サービスの増分を

¹⁴ Weak IV の判定については、Cameron and Trivedi (2005) や Greene (2008) でまとめられた、内生性が疑われる変数が複数存在する場合の判定方法のうち、部分 F 統計量を基に判定する方法を採用した。

¹⁵ 社会資本を用いた推計については、操作変数から社会資本の 1 期前の値を除いた場合でも結果は変わらなかった。

固定資産税収ではすべて賄わないケース、ケース 1)、②固定資産税の税率を、自治体の裁量で設定できるケース（＝公共サービスの増分を固定資産税収ですべて賄うケース、ケース 2）の二つに分けて分析を行う。

数値計算は、2SLS で得られたパラメーターを用いて行う¹⁶。すなわち、表 3-1 より社会資本を公共サービスの変数とした推定では $a_1 = -0.381$ 、 $a_2 = 0.096$ 、歳出を用いた場合には $a_1 = -0.509$ 、 $a_2 = 1.161$ を、それぞれ (10) 式と (11) 式に代入する。二つのケースとも、ここまでの作業は同じである。

但し、住宅所有者の純税負担に影響する $\frac{d \log G}{d \log T}$ の値については、ケース 1 とケース 2 とで扱いが違ふ。まず、ケース 1 では、フローの公共投資ないしは市町村歳出を被説明変数とした公共サービス支出関数を推計し、そこで得られた $\log T_{it}$ の係数を代入して算出する。ケース 2 では、別のフォーミュラを基に算定し、それを基に $\frac{d \log G}{d \log T}$ を計算する。

3.3.1 ケース1（現行制度下のケース）

公共サービス支出関数の推定式は、以下の通りである。

$$\log GE_{it} = b_1 \log T_{it} + b_2 \log V_{it} + b_3 \log L_{it} + b_4 \log A_{it} + \alpha_i + \lambda_t + \varepsilon_{it} \quad (12)$$

ここで、 GE_{it} は市町村の公共サービス（市町村主体公共投資（＝公的固定資本形成）ないしは公債費を除く市町村歳出額）であり、 V_{it} は賃貸住宅の現在価値である。なお、当然ながら、 b_1 の符号は正になると仮定する。ところで、3.2 節で述べたように、公共投資政策ないしは市町村の歳出決定には、所得に関わる要因が影響を与えることが考えられる。この点を考慮し、賃貸住宅の資産価格 V_{it} を説明変数に加えた¹⁷。(12) 式には、固定資産税実効税率と賃貸住宅の現在価値のほか、地域の財政要因を示す変数として、地方債比率と地方交付税依存度、人口密度、および第 1 次産業比率と第 2 次産業比率の対数値をそれぞれ加えている。

¹⁶ 内生性への対処をした係数の方が少なくとも一貫性を持ち信頼し得る上、選ばれた操作変数も妥当であることから、2SLS による結果を基に数値計算を行う。

¹⁷ V_{it} には、当期の公共サービスが増加することで、将来の資産価格の上昇を見越して、当期の住宅資産の価格が増加するとの逆方向への因果関係もあると考えられる。このため、固定資産税実効税率と賃貸住宅資産価格を内生変数として、DWH 検定を 3.2 節と同様の手続きで行った。その結果、公共投資を被説明変数とするケースでは、F 統計量が -2.062 となり内生性がないとの帰無仮説が棄却されなかった。一方、歳出額を被説明変数とするケースの F 統計量は 11.211 となり、内生性が疑われ、さらに個別に DWH 検定を試みた場合には、賃貸住宅資産価格には内生性が疑われない一方、固定資産税実効税率の残差の係数の p 値は 0.025 となった。固定資産税実効税率に内生性が疑われたため、市町村歳出額のケースについては 2SLS 推定を試みた。その結果、第 1 段階の式の F 統計量は 24.85 であり、内生変数が 1 つの場合には第 1 段階の式の F 統計量が 10 以上という、Staiger and Stock (1997) の weak IV の判定基準より、weak IV の問題は生じておらず、かつ過剰識別制約検定の p 値も 0.115 であることから、操作変数の選択も妥当である。なお、ここでの操作変数は、すべての外生変数と固定効果および年次ダミー変数、固定資産税実効税率の 1 期前の数値を基本的に用いた。その上で、追加的な操作変数については、固定資産税実効税率（固定資産税収／（家屋課税標準＋SNA 宅地地価））の算出で用いた諸変数に関連する要因である、住宅の特性ないしは時勢の推移を示す変数であることを基準として選択した。具体的には、宅地面積と人口当たり刑法犯認知件数の、各実数の 1 期前の値、および木造家屋比率と持ち家比率である。以上のことから、数値計算では、公共投資のケースで OLS、歳出のケースで 2SLS の係数を、それぞれ用いている。

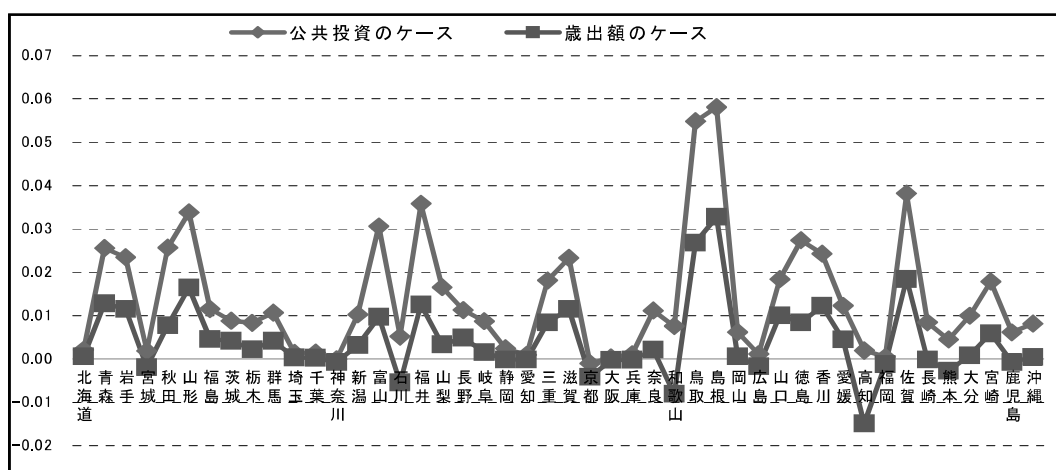
住宅所有者の負担は、2SLS 推定で得られた $b_1 \left(= \frac{d \log GE}{d \log T} \right)$ の値を、(10)式の $\frac{d \log G}{d \log T}$ に代入することで算出した。数値は、公共投資の場合 0.017 (OLS の結果)、歳出額の場合には 0.194 (2SLS の結果) を、それぞれ用いた¹⁸。居住者の純負担については、固定資産税実効税率 T_{it} の標本平均値を用いるほか、当該変数の数値が地域別で得られることから、1998 年度の数値を用いて、地域別での値も計測した¹⁹。計算に当たって、 r の値は賃貸住宅資産価格の割引現在価値を算出する時に用いる金利である 0.04 を用いた。

その結果、表 3-2 に示したように、居住者の純負担は公共投資の場合に 0.00621%、歳出の場合に 0.00166% (ともに標本平均値による数値) とゼロ%に近くなる一方、住宅所有者の純便益の値は-7.587%と-5.675%と、負になることが明らかとなった。また、地域別の居住者の純負担の計測結果は、図 3-1 に示した通りである。いずれの地域でも、数値はほぼゼロ%に近いものの、地方圏ほど数値が大きく、大都市圏ほど値が小さくなる傾向にある。中には負になる府県も散見されるが、これは、居住者に (わずかながらでも) 便益が発生していることを示すものである。以上より、居住者の純負担がほぼゼロという、Benefit View の居住者側の必要条件が満たされているとの結果が得られたため、現行の固定資産税は居住者にとって応益課税であることが示唆された。

表 3-3 数値計算の結果 (ケース 1)

	公共投資のケース	歳出額のケース
生産者の純便益	-7.587	-5.675
消費者の純負担	0.00621	0.00166

図 3-1 居住者の純負担の地域別の数値 (ケース 1、単位: %)



¹⁸ 推定結果は紙幅の都合上割愛した。詳細は、筆者に直接問い合わせたい。

¹⁹ 2003 年度の数値を利用することも考えられるが、2001 年度以降の地方圏を中心とした公共投資削減の影響もあって、2003 年度には相対的に都市圏の公共投資額や歳出額が大きくなっている。一方、2001 年度以前には地方圏の公共投資額や歳出額が相対的に大きいと考えられることから、2003 年度のデータを用いた場合にはそれ以前のデータの結果との違いが生じることが懸念される。このため、二番目に年が近い 1998 年度のデータを基に数値計算をしている。

しかしながら、住宅所有者の税負担は負に計測され、Benefit View のもう一つの必要条件は成立しない。これは、地方に課税自主権がない現行制度下においては、固定資産税の増加がすべて公共サービスの増加に結びつくとは限らず、そのために資産収益の低下（＝供給サイドへの後方転嫁）が観察されることを示唆するものである。このため、固定資産税収を、すべて公共サービスの財源として用いることを想定するフォーミュラを新たに算定し、再計算を行う。

3.3.2 ケース2（固定資産税率の設定を、自治体に完全に委ねたケース）

固定資産税の設定を、自治体に完全に委ね、公共サービスの増額をすべて固定資産税収で賄うとの想定をおいたケースについては、以下のような手続きで $\frac{d \log G}{d \log T}$ を求める。

まず、公共サービスの増加はすべて固定資産税収と財政移転から賄われると仮定すると、

$$GE = t * PTB + S \quad (13)$$

となる。ここで、GE は市町村の公共投資ないしは歳出額、t は固定資産税実効税率、PTB は固定資産税の課税ベース（＝土地＋家屋＋償却資産）、S は中央政府からの財政移転をそれぞれ表す²⁰。言うまでもなく、t は (9) 式の T に相当する。また、GE については、実際の推定と数値計算ではフローのデータを用いるため、GE で表記している。いま、固定資産税率を上昇させ、さらに $\frac{t}{PTB} \frac{dPTB}{dt} = c_1$ とおくと、

$$\frac{dGE}{dt} = (1 + c_1) PTB \quad (14)$$

という式が得られる。(14) 式の c_1 については、(9) 式の左辺を土地＋家屋＋償却資産とした住宅資産価格関数を計測し、その固定資産税実効税率の推定値を用いる。なお、このモデルについても、これまでの推計同様に、内生性をチェックする DWH 検定を行った。その結果、三変数の場合には帰無仮説が棄却されたものの、第1段階で求めた固定資産税実効税率に関する推定式の残差の係数の p 値は社会資本の場合に 0.230、歳出額の場合には 0.261 となり、被説明変数を土地・家屋・償却資産の合計額としたケースでは、固定資産税実効税率が内生変数でないことが確認された。ゆえに、数値計算では、OLS の推定値である -0.318（社会資本の場合）と -0.324（歳出額の場合）を、 c_1 の値としてそれぞれ代入する²¹。

次に、 $\frac{d \log GE}{d \log t}$ については、以下の式で求める。

$$\frac{d \log GE}{d \log t} = \frac{dGE}{dt} \frac{t}{GE} \quad (15)$$

まず、右辺の $\frac{dGE}{dt}$ については、(14) 式の値を代入して求める。これによって求められた $\frac{d \log GE}{d \log t}$ を、(10) 式の $\frac{d \log G}{d \log T}$ に代入し、地方分権下における固定資産税率の上昇が賃

²⁰ 現実には、固定資産税は土地・家屋・償却資産に課税される。現実との整合性を保つため、改革時の数値計算での課税ベースは、土地・家屋・償却資産とする。

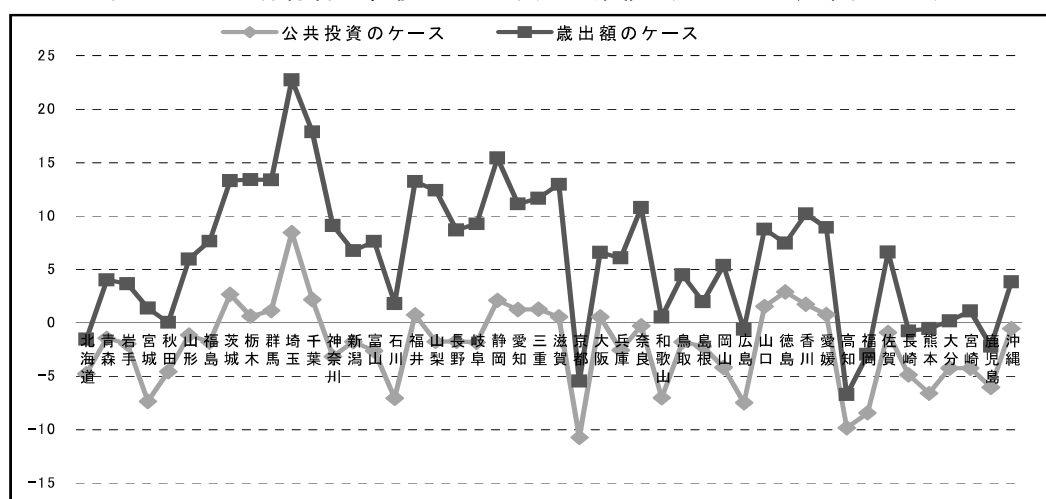
²¹ なお、紙幅の都合上、推定結果の詳細は割愛した。詳細は、筆者に直接問い合わせたい。

貸住宅の資産価格に与える影響を分析する。

なお、ケース2の数値計算については、まず標本平均値による数値を算出し、その次に各道府県の数値を計測する。標本平均値による数値計算では、(14)式のPTBおよび(14)式のtとGEとには標本平均値を用い、各道府県について計算する場合は1998年度の、各道府県の数値をそれぞれ代入して算出する。

その結果、 $\frac{d \log V}{d \log T}$ の標本平均値による数値計算の結果は、公共投資の場合に-0.729となった。地方に限界的財政責任を付与し、固定資産税率の設定を委ね、かつ固定資産税収と公共サービスの増加をリンクさせた結果、住宅所有者の純便益はケース1と比較して減殺されることが示された。図3-2にあるように、地域別に見た場合には、大都市圏ほど便益が正となる。

図3-2 所有者の純便益の地域別の数値（ケース2、単位：%）



歳出額の場合、 $\frac{d \log V}{d \log T}$ は、ケース1のマイナスから9.065と正に転じ、中には純便益が10%を超える県も散見される。これは、以下のように解釈される。まず、公共サービスが資本化することにより負の部分が相殺されるが、このことは、第2節のフォーミュラの説明からも分かるように、固定資産税が、所有者にとっても応益課税となることを示すものである。また、資本化仮説について検証した林（2003a）や赤木（2004）などでは、公共サービスの地代への限界便益が正である場合には、公共サービスが当該地域において「過少」との解釈を行っている。以上の理論的な解釈を踏まえるならば、一部の地域で正になることは、固定資産税収と公共サービスとが完全にリンクした場合には、供給者の税負担が相殺されるという意味で固定資産税が応益性を満たすだけでなく、当該地域で公共サービスが「過少」になることを示すものと考えられる。とりわけ、図3-2の数値計算の結果からは、地域別に見た場合には大都市圏の公共サービスが相対的に過少になることを示していることが分かる²²。

²² 数値計算の頑健性を見るため、2003年度のデータを基に数値計算を行った。「傾向」は本稿と同じであ

4. 結論と今後の課題

本稿では、固定資産税に関する「Benefit View」の検証を通じて、現在の日本の固定資産税が応益課税であるのか否かについて探った。その結果、現行制度下では、居住者にとって応益課税となり得るものの、住宅所有者には税負担による資産価格の減少のみが観察され、応益課税とではない可能性が示された。しかしながら、地方の課税自主権を強化し、公共サービスと固定資産税収とをリンクさせたケースでの数値計算からは、公共サービスの資本化を通じ、住宅所有者の便益が減殺され、地域によっては便益が正になり、公共サービスへの需要が大きくなることも示された。

とりわけ、公共サービスの水準が経済規模に比して過少であると考えられる大都市圏では、地方の課税自主権を強化し、固定資産税と公共サービスとが完全にリンクした場合には、住宅所有者の負担が相殺される意味で固定資産税が「応益原則」を満たすことは勿論、公共サービスの水準が、「Benefit View」から見た場合に過少になるとの結果を得た。また、現状でも、居住者の純負担は、大都市圏ほどゼロに近づく意味で応益課税となるとの結果を得ている。以上の結果は、現状では勿論、地方分権が進んだ後にも大都市圏ほど公共サービスからの受益が大きくなることを示唆するものである。

しかしながら、本来固定資産税を徴収している市町村のレベルにおいて、今回の結果があてはまるのかを確認することは必要とされよう。先行研究でも、林(2004)や石川(2005)などは都道府県データを用いており、本稿も「一次接近」として道府県データを用いたものの、市町村データでの分析は不可欠である。また、推定結果からは、資産価格の低下という形で住宅所有者側に税負担が及んでいることが示された。すると、固定資産税が資本課税となって、供給サイドに影響を与えている可能性も考えられる。資本課税であるのか否かについては、Wassmer(1993)などのように、「New View (Capital Tax View)」の検証を通じ明らかにすることができる。以上の点は今後の課題である。

補論 1. データセットの説明

固定資産税課税標準のデータは、まず土地については、公示地価を基に推計される内閣府『国民経済計算年報』の県別宅地資産価格を用いた。これは、被説明変数の計算で用いている、時価である賃貸住宅の価格(＝家賃)と整合的にするためである。また、公示地価を用いることで、時価評価額の比率の地域差にも対応が可能となる。次に家屋については、総務省『固定資産の価格等の概要調書(以下、『概要調書』と省略)』の固定資産税評価額のうち家屋分を用いる。また固定資産税収は総務省『地方財政統計年報』のデータを用いた。固定資産税実効税率については、以下の(A.1)のように求めた。

るが、ケース2の所有者の純便益(公共投資の場合)は、大都市圏で平均値よりも小さくなっている。2000年以降、地方圏の公共投資が削減された一方、大都市圏の公共投資は増加している。このため、大都市では1998年度と比較すると2003年度の公共投資規模がより大きいことから、数値が小さくなったと考えられる。以上の結果の詳細は、直接筆者に照会されたい。

$$\text{実効税率} = \frac{(\text{固定資産税収（土地 分）} + \text{固定資産税収（家屋分）})}{(\text{宅地資産価格（土地）} + \text{固定資産税課税標準（家屋）})} \quad (\text{A.1})$$

面積については、総務省『概要調書』の民有地面積のうち、宅地として登録されているものの総数を用いた。また、賃貸住宅の現在価値を計測する時に用いた家賃は、総務省の『住宅・土地統計調査』の、都道府県別の1ヶ月あたり家賃（家賃50円未満を含む）のデータを、賃貸住宅数については、同調査の、借家数の総数をそれぞれ用いた。人口密度については、『住民基本台帳』のデータを、『国勢調査報告』の面積で除して求めた。木造家屋比率については、総務省『住宅・土地統計調査』の、木造家屋数を全家屋数で割って求め、持ち家比率は、同調査の、持ち家数を全家屋数で割って求めた。刑法犯認知件数は警察庁『警察白書』のデータを用い、また義務教育生徒数と教員数は、文部科学省『学校基本調査報告』の、小学校と中学校の児童数と教員数をそれぞれ合計し求め、比率を算出した。公的固定資本形成、および第1次産業と第2次産業生産額、県内総生産（県内総支出）は、内閣府『県民経済計算年報』のデータを用い、第1次産業と第2次産業比率は、各産業の生産額を県内総生産で割って算出した²³。

市町村の社会資本は、以下の手続きで推計した。まず、石川（2000）で作成された、都道府県別社会資本を、 G_{all} とおく²⁴。次に、総務省『行政投資実績』の、「投資主体別資金負担別投資実績」の、市町村投資額に占める市町村資金負担分を、「市町村投資額」とみなす。そして、それを当該都道府県の総投資額で割ったものを、「市町村投資率」（Cityratio）とおく。最後に、この「市町村投資率」を先の都道府県別社会資本に掛け合わせることで、以下の式のように、市町村主体社会資本（公共サービス） G を求める。

$$G = G_{all} * \text{Cityratio} \quad (\text{A.2})$$

数値計算で用いた市町村の公共投資は、以下の手続きで推計した。まず、内閣府『県民経済計算年報』の、「一般政府公的固定資本形成」の都道府県別データを、 GI_{all} とおく。次に、先に求めた市町村投資率（Cityratio）を、この公的固定資本形成に掛け合わせることで、市町村公的固定資本形成（公共サービス）を求める²⁵。

$$GI = GI_{all} * \text{Cityratio} \quad (\text{A.3})$$

²³ 2003年の数値については、1990年暦年価格の実質値が得られず、1995年暦年価格の数値しか得られない。このため、1998年の実質値（1990年暦年価格）に、1999年以降の県内総支出の変化率（1995年暦年価格）を接続し、補完して求めた。また、岡山県の83年度の数値については、1990年暦年価格の実質値が得られない。このため、平成8年度版の同書（1985年暦年価格）における82年度から83年度の変化率を90年実質値に接続し補完して求めた。以上の手続きは公的固定資本形成についても同様である。

²⁴ なお、石川（2000）は、1997年までしかデータが存在しない。このため、都道府県別社会資本のデータは、石川（2000）と同じ要領で、2003年まで延長推計している。

²⁵ ここで、行政投資のデータには用地費が含まれている。しかしながら、用地費は資本化されると考えられない。このことから、用地費を除いた公的固定資本形成のデータを用いるために、上の方法で変数を加工した。別の方法として、行政投資のデータから『建設業務統計』の用地費のデータを引くことで、公的固定資本形成に相当する部分を算出することも考えられる。しかしながら、同統計の、都道府県内の市町村データについては、道路や単独事業など一部のデータしか得られない。このため、本稿ではこの方法を採用しなかった。

また、各都道府県内の、市町村の歳出額（公債費を除く）、市町村の地方債発行額、および市町村の地方交付税交付金依存度の算出に用いた、市町村の地方税、地方交付税交付金、地方譲与税のデータは、いずれも『地方財政統計年報』のものを使用した。歳出額は、市町村の歳出合計から公債費を除いて求めた。なお、地方交付金交付税依存度は宮崎（2004）で示された方法を基に計算した。詳細は、宮崎（2004）を参照されたい。

補論 2. 賃貸住宅の割引現在価値の計算方法

本稿では、賃貸住宅資産の割引現在価値（V）を、Yinger et al. (1988)および Carroll and Yinger (1994)に従い、以下の（A.4）式で求めた。

$$V = \frac{pH}{(r + t)} \quad (\text{A.4})$$

ここで、p は賃貸住宅の価格（＝家賃）、H は賃貸住宅の数、r は金利、t は土地と家屋にかかる固定資産税の実効税率を示す。賃貸住宅の価格と数のデータは、総務省の『住宅・土地統計調査』から取った。t は土地と家屋の固定資産税の実効税率を用いる。また、r は、0.04 の想定で計算した²⁶。

参考文献

- 赤井伸郎・大竹文雄（1995）「地域間環境格差の実証分析」日本経済研究 第 30 号、pp.94-137
- 赤木博文（2004）「事業分野別生活基盤型の公共投資の効率性—資本化仮説による実証分析—」『生活経済研究』第 19 巻、pp.75-89
- 石川達哉（2000）「都道府県別に見た生産と民間資本および社会資本の長期的推移—純資本系列による β Convergence の検証—」『ニッセイ基礎研究所調査月報』第 15 巻、pp. 1-39
- 石川達哉（2005）「家屋および土地の資本コストと税制による deadweight loss」『住宅土地経済』No.55、pp.28-39
- 井堀利宏（2007）『『小さな政府』の落とし穴—痛みなき財政再建路線は危険だ—』日本経済新聞社
- 岩本康志（2006）「公共投資は役に立っているのか」大竹文雄編著 『応用経済学への誘い』日本評論社、115-136
- 河合幹雄（2004）「安全神話崩壊のパラドックス」岩波書店
- 沓澤隆司・山鹿久木・水谷徳子・大竹文雄（2007）「犯罪発生の地域的要因と地価への影響に関する分析」『日本経済研究』第 56 号、pp.70-91
- 佐藤主光（2005）「地方の自立と財政責任を確立する地方税制改革へ向けて：機能配分の観点から」『フィナンシャル・レビュー』第 76 号、pp.45-75
- 下山朗（2004）「固定資産税の応益性—大阪府下データを用いた実証分析—」『関西学院経済学研究』第 35 号、pp.87-106

²⁶ これは、1983 年から 2003 年までの長期金利の年平均値に相当する。

- 土居丈朗 (2000) 「地方交付税の問題点とその改革」『エコノミックス』3、pp.70-79、東洋経済新報社
- 林正義 (2003a) 「社会資本と地方公共サービス—資本化仮説による地域別社会資本水準の評価—」『経済分析』 第 171 号、pp.30-48
- 林正義 (2003b) 「社会資本の生産効果と同時性」『経済分析』 第 169 号、pp.88-107
- 林宜嗣 (2004) 「応益課税としての固定資産税の評価」『経済学論究』58 (3)、pp.267-285
- 宮崎智視 (2004) 「財政移転、公共投資と地域経済の効率性」『日本経済研究』第 48 号、pp.58-75
- Cameron C. A. and P. K. Trivedi (2005) *Microeconometrics: Method and Applications*. Cambridge University Press.
- Carroll, R. J. and J. Yinger (1994) “Is the Property Tax is a Benefit Tax? The Case of Rental Housing,” *National Tax Journal* 47 (2), pp.295-316.
- Greene, W (2008) *Econometric Analysis*. Sixth Edition, Pearson Education.
- Oates, W. E. (1969) “The Effects of the Property Taxes and Local Public Spending on the Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis,” *Journal of Political Economy*, 77, pp.957-971.
- Staiger, D. and Stock, J. H (1997) “Instrumental Variables Regression with Weak Instruments,” *Econometrica*, 68 (5), pp.1055-96.
- Wassmer, R. W (1993) “Property Taxation, Property Base, and Property Value: an Empirical Test of the “New View”,” *National Tax Journal* 46 (2), pp.135-160.
- Yinger, J., H. S. Bloom., A. Borsch-Supan., and H. F. Ladd (1988) *Property Taxes and House Values: The Theory and Estimation of Intrajurisdictional Property Tax Capitalization*. Academic Press.

租税資料館賞論文集 第 21 回（2012 年）下巻

平成 25 年 2 月 1 日発行

発行所

公益財団法人 租税資料館

発行者

諸岡 健一

〒164-0014 東京都中野区南台 3-45-13

電話 03-5340-1131

FAX 03-5340-1130

Email: sozeishiryokan@nifty.com

<http://www.sozeishiryokan.or.jp>