

租税資料館賞受賞論文集

第 22 回（2013 年）

中卷

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞 第22回入賞作品

●上 巻

■論文の部

「DESにおける債務消滅益課税のあり方について」

稿 者 小林 則子 氏 (税理士／早稲田大学大学院院生)・・・上巻 (39)

「住居の所有関係別にみた消費税負担に関する考察」

(長崎大学経済学会『経営と経済』 93巻1・2号)

稿 者 笹川 篤史 氏 (長崎大学経済学部准教授)・・・上巻 (101)

「信託税制に関する一考察—いわゆる事業信託における課税上の問題について—」

稿 者 西川 昌孝 氏

(東京国税局品川税務署酒類指導官、筑波大学大学院院生)・・・上巻 (123)

「WTO法と税制の研究—国際課税制度の再考に向けて—」

(日本租税研究協会 『租税研究』 第750号・第751号)

稿 者 宮崎 綾望 氏 (京都産業大学法学部准教授)・・・上巻 (193)

「生命保険の金融的機能と課税上の課題—法人税法におけるオンバランス化への試み—」

稿 者 矢田 公一 氏 (国税庁長官官房税務相談官、筑波大学大学院院生)・・・上巻 (239)

■租税資料館奨励賞の部

「所得税法上の医療費控除に関する一考察」

稿 者 赤木 葉子 氏 (専修大学大学院 院生)・・・上巻 (313)

「金融機関に対する付加価値課税の検討」

稿 者 市澤 正昌 氏 (立教大学大学院 院生)・・・上巻 (437)

●中 巻

「独立企業原則の限界と修正—アドビ事件を題材として—」

稿 者 海老原 宏美 氏 (日本大学大学院 院生)・・・中巻 (3)

「組織再編税制改正に伴う諸問題—調整勘定の税務処理を中心に—」

稿 者 大芝 竜敬 氏 (早稲田大学大学院 院生) 中巻 (107)

「所得課税における控除の実態—マイクロシミュレーションによる分析—」

稿 者 金田 陸幸 氏 (関西学院大学大学院 院生) 中巻 (181)

「わが国の相続税の現状と課題—土地評価を中心として—」

稿 者 九之池 榮一 氏 (関西大学大学院 院生) 中巻 (225)

「消費税の私的消費に対する課税についての一考察」

稿 者 河野 益典 氏 (大阪経済大学大学院 院生) 中巻 (377)

「一般社団法人・一般財団法人を利用した相続税・贈与税の租税回避」

稿 者 坂井 玲央奈 氏 (新潟大学大学院 院生) 中巻 (447)

● 下 巻

「会社分割税制に関する一考察

—会社分割税制を基軸とした構造的問題点等の検討を中心に—」

稿 者 佐藤 潤 氏 (富士大学大学院 院生) 下巻 (3)

「推計課税の本質論に関する一考察—補充的代替手段説の検証を中心に—」

稿 者 田中 亨 氏 (関西学院大学大学院 院生) 下巻 (185)

「租税法における信義則—納税者と税務当局との安定した関係に向けて—」

稿 者 成澤 智絵 氏 (日本大学大学院 院生) 下巻 (243)

「租税条約上の企業の利得の解釈

—グラクソ判決における租税条約適合性を中心として—」

稿 者 馬場 広貴 氏 (青山学院大学大学院 院生) 下巻 (371)

「独立企業間価格算定における「幅」に関する一考察」

稿 者 藤井 麻央 氏 (立命館大学大学院 院生) 下巻 (469)

「所得税法における納税義務者—住所判定を中心として—」

稿 者 吉田 多恵子 氏 (関西大学大学院 院生) 下巻 (517)

独立企業原則の限界と修正

—アドビ事件を題材として—

海老原 宏美

－要旨－

1. アドビ事件は、日本法人であるアドビとその国外関連者の取引に係る移転価格税制（租税特別措置法 66 条の 4）の適用が問題になった事案である。アドビは多国籍企業であるアドビ・グループの一員であり、グループ内組織再編により、仕入販売会社から役務提供会社に事業内容を変更している。課税庁は、独立企業間価格の算定方法として再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法を適用したが、控訴審は、課税庁が挙げた比較対象取引について、機能、リスクを分析した結果、比較可能性がなく、課税庁が採用した算定方法は法令に定める算定方法に該当しないとして、課税処分を取消している。

控訴審判決は、法の解釈として妥当であると評価できるが、他方で、高度に統合された多国籍企業の取引に対して、いわゆる基本三法を中心とした算定方法（本稿では価格法と呼ぶ）が無効であることを再認識させた。今後、移転価格税制の基本概念である独立企業原則を、比較対象取引が見出し難い多国籍企業の内部取引にどう適用していくかという重い課題が残されたといえる。

しかし、この問題は、目新しいものではない。既に米国や OECD を中心に議論が重ねられてきている。そこで本稿では、改めて、独立企業原則の確立とその理念、独立企業原則の限界と批判、そうした批判等を受け行われてきた修正について、国際的な議論を整理し、わが国の今後の移転価格税制適用のあり方を考察する。

2. 独立企業原則は、早くから国際的租税回避対策の 1 つとされてきたが、実効性という面からそれが確立されたのは、1968 年、米国の内国歳入法典 482 条に係る財務省規則が価格法を定めた時といえる。同規則制定を主導したサリーの理論的説明では、独立企業原則とは、（それが不完全なものであっても）実在する市場に対する信頼を基礎とし、税の衡平（タックス・パリティー）を目的とするものとされる。また、対応的調整が前提とされており、制度の目的も、租税回避から、税の衡平を通じた国家間の適正所得配分に止揚されている。

3. 価格法を軸とする独立企業原則は、その後、実務、訴訟の両面で、比較可能な取引を見

いだせないという問題に悩まされることになる。理論面でも、国際租税法の精通者であるラングバインは、機能が統合された多国籍企業のグループ内取引は、市場取引とは異なる特質を有しているため、市場取引を前提とする独立企業原則は適用できないと指摘した。

4. こうした執行面、理論面の問題に対応するため、独立企業原則には修正が加えられ、1988年に公表された米国移転価格白書を契機として、利益分割法を中心とする利益法が重視されるようになっていく。利益法の考え方を代表して、OECD のヒュー・オルトは、利益分割法が独立企業原則と整合的であると説明している。一方、独立企業原則の対立軸とされてきたフォーミュラ方式の代表的論者であるアビ・ヨナは、両者の考え方が近似してきたとの認識を示したうえで、残余利益の分割要因として、有形資産、賃金、売上の 3 要素を用いるように提言する。

5. 本稿では、以上の整理を踏まえ、アドビ・グループのように高度に統合され、無形資産取引が絡む多国籍企業のグループ内取引には、利益法、特に残余利益分割法が最も妥当な独立企業間価格の算定方法であり、残余利益の分割要因としては、国際的合意を得易くする観点から、アビ・ヨナがいう 3 要素と各事案の持つ特殊な要因を、事案ごとにウェイトをつけて採用するという方法が望ましいとの結論を導いている。残余利益分割法については、国外資料の収集を含め多くの問題が存在するが、法令の認める算定方法の一つであり、指摘される問題を克服して有効な活用を図るべき時期が来ているように思われる。

目次

はじめに	1
第1章 アドビ事件	4
第1節 事案の概要	4
第2節 争点及び各当事者の主張	5
第1項 争点	5
第2項 課税庁の主張	6
第3項 納税者の主張	7
第3節 控訴審判決	7
第4節 残された問題	9
第2章 独立企業原則の確立	13
第1節 米国で独立企業原則が確立された経緯と背景	13
第1項 関連会社間の所得移転への対応策としての連結納税	13
第2項 独立企業原則の登場	15
第3項 実効ある独立企業原則確立のための試行錯誤	18
第2節 Surrey による独立企業原則の理論的説明	20
第3節 独立企業原則を国際的ルールとする契機となった Carroll 報告の考え方	22
第1項 国際課税ルールの成立と枠組み	22
第2項 Carroll 報告	23
第3項 国際課税ルールとしての独立企業原則	27
第4節 租税回避の排除から適正な所得配分への目的の純化	27
第3章 独立企業原則の限界	30
第1節 執行上の限界を指摘した GAO レポート	30
第2節 裁判所の困惑	33
第1項 Lilly 事案	33
第2項 Searle 事案	35
第3項 HCA 事案	36
第4項 Ciba-Geigy 事案	37
第5項 DuPont 事案	38
第6項 U. S. Steel 事案	39
第3節 Langbein による批判	41
第1項 取引コストアプローチを基礎とした多国籍企業論	41
第2項 独立企業原則への批判ー連続価格問題	44
第4章 独立企業原則の修正	47
第1節 米国移転価格白書	47

第1項	議会からの見直し要請	47
第2項	利益法の導入.....	48
第3項	独立企業原則の理論的修正	52
第2節	米国最終規則と1995年OECD移転価格ガイドライン	56
第1項	米国最終規則.....	56
第2項	1995年OECD移転価格ガイドライン	58
第3項	わが国を含む国際社会の米国への傾斜	60
第3節	フォーミュラ方式からの再接近.....	61
第1項	Avi-Yonahによる独立企業原則に対する批判.....	61
第2項	国際社会におけるフォーミュラ方式への対応.....	64
第3項	独立企業原則の利益法とフォーミュラ方式の接近	67
第5章	アドビ事件再考	75
第1節	比較対象取引の迫及と限界.....	75
第2節	独立企業間価格の算定方法－価格法と利益法	77
第3節	比較対象取引が見出せない場合の利益法適用のあり方.....	80
第1項	利益法の適用に係るわが国の現行制度	81
第2項	残余利益分割法の分割要因	84
おわりに		88
参考文献		91

はじめに

わが国の租税特別措置法 66 条の 4（以下「措置法 66 の 4」という）の第 1 項は、法人が国外関連者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（以下「国外関連取引」という）について、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、その国外関連取引は、独立企業間価格により行われたものとみなしてその法人の所得を計算することを求めている。この制度は移転価格税制とよばれ、国境をまたいで行われる関連者間取引における、わが国の課税権の確保が制度の目的と考えられている。

制度の中心となる独立企業間価格について、措置法 66 の 4 の第 2 項は、棚卸資産の販売又は購入の場合の算定方法として、④独立価格比準法、⑤再販売価格基準法、⑥原価基準法、⑦ ④から⑥までに掲げる方法（以下④から⑥までの方法を「基本三法」という）に準ずる方法その他政令で定める方法のいずれかの方法（以下⑦を「その他の方法」という）によるべきことを規定している。また、棚卸資産の販売又は購入以外の取引の場合は、④から⑦に掲げる方法と同等の方法によるべきこととされている。

なお、以下に述べるアドビ事件の対象年度においては、この④から⑦までの算定方法のうち、⑦のその他の方法は、④から⑥までの基本三法を用いることができない場合にかぎり、用いることができるとされていた。

この独立企業間価格の考え方は、問題となる国外関連取引が、独立した企業の間で行われる通常の取引条件にしたがって行われるとした場合に、その取引において支払われるべき対価の額を、独立企業間価格とするものと捉えることができる。これは、国外関連取引を独立企業の間で行われた取引に擬制することにより、税務上二国間の所得の配分を適正に行うことを定めた国際課税上のルールにもとづくものであり、「独立企業原則」とよばれている。

わが国において、移転価格税制の適用における独立企業間価格の算定方法が問題となった近年の訴訟事案に、アドビ事件（東京高裁平成 20 年 10 月 30 日判決）がある。日本法人であるアドビは、多国籍企業であるアドビ・グループの一翼を担っているが、米国本社が行った国際的な事業再編に伴い、グループ内で開発・製造されるソフトウェアを日本国内で販売する再販売会社から、アドビの国外関連者が日本国内で行う販売業務に対して役務を提供する、役務提供会社に事業形態を変更した。課税庁は事業再編後のアドビの国外関連取引について、「その他の方法」にあたる「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」によって更正処分を行ったが、本件の裁判では、裁判所が算定方法の合理性に係る立証責任を課税庁側に課し、課税庁の採用した算定方法は「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」にはあらないと判断した結果、課税庁の処分は違法とされ、それにより裁判は終結している。

しかし、この判決では、果たしてアドビの国外関連取引が独立企業間価格で行われていたのか、また、そうでなければ、アドビの国外関連取引における適正な独立企業間価格はどのように算定されるべきなのかという、移転価格税制上の要ともいえる問題に答えが出されていない。

アドビは、典型的な多国籍企業であるアドビ・グループの構成企業である。そこで、アドビの国外関連取引は、強い一体性を有するグループ全体の戦略の一部と位置づけられ、外部取引とは切り離された内部取引の形で行われている。こうした取引の性格は、現代の多国籍企業の特質といえよう。そして、アドビが再販売会社から役務提供会社に組織変更されたのも、多国籍企業としてのグループ全体の戦略の一環と捉えることができる。

したがって、アドビ事件は、グループ全体の戦略的事業方針によって、構成企業の事業内容を自由に決定し変更することができるという特徴を持つ、多国籍企業の内部取引に、移転価格税制をどのように適用すべきかという問題を象徴する事案であったといえる。課税庁の処分を違法とした控訴審判決は、独立企業間で行われる市場取引に比較対象取引を

求め、その取引価格をもとに独立企業間価格を算定するという、基本三法を中心とした従来の移転価格税制の考え方では、現代の多国籍企業の行動・戦略に十分に対応できないのではないかという懸念を生じさせる結果となっており、そこからは、グループとしての一体性の下で構築される多国籍企業の内部取引に対して、移転価格税制の基本概念である独立企業原則という考え方を、どのように当てはめていけばよいのかという問題が提起されるのである。

すでに、このような問題意識は、国際的に広く共有されているところである。そこから利益法への着眼点の移行が進んできており、さらには多国籍企業の構成企業の所得配分の方法として、フォーミュラ方式が改めて注目されるようになっている。

本稿は、こうした問題意識をもとに、第 1 章において、アドビ事件で提起された移転価格税制上の問題点を整理し、残された問題を確認する。この残された問題を考察するためには、改めて移転価格税制とは何かを問う必要があると考え、続く第 2 章では、移転価格税制の基本概念である独立企業原則という考え方が、国際的なルールとして確立された経緯を整理し、確立された独立企業原則の理念が「市場取引をもとにした課税の衡平（タックス・パリティー）の実現」であることを確認する。次に第 3 章では、一度確立された独立企業原則がやがて直面した限界について、そして第 4 章では、独立企業原則に対して行われた修正について整理し、独立企業原則の現状について考察する。なお、この第 2 章から第 4 章にかけての整理・考察にあたっては、移転価格税制の分野で常に先駆的な役割を担ってきた米国の議論を中心に検討する。わが国を含む国際社会が、若干のタイムラグはあるものの、基本的に米国の独立企業原則の考え方及び執行のあり方に追従してきていると考えられることが、その理由である。最後に第 5 章において、前章までの整理・考察をもとにアドビ事件について再び検討を行い、再考を通じて、今後のわが国の移転価格税制の運用のあり方に対する展望を示すこととしたい。

第1章 アドビ事件

第1節 事案の概要

米国カリフォルニア州サンホゼに本社をもつ Adobe Systems Inc. (以下「アドビ U.S.」
という) は、Portable Document Format (PDF)をはじめ、さまざまなコンピュータソフト
ウェア製品を開発し、世界各国で販売を行う多国籍企業である。その直接・間接 100%の資
本関係を通じたグループ企業で日本法人であるアドビ・システムズ株式会社(以下「アドビ」
という)は、平成4年の創業以来、アドビ U.S.から直接製品を仕入れ日本国内で販売する再
販売会社として、再販売機能を果たしてきた。しかし、その後アドビ U.S.等が行った国際
的な事業再編により、現在はグループ企業であり国外関連者にあたる P1 社および P2 社と
の間で業務委託契約を締結し、P1 社および P2 社が日本国内で販売するアドビ製品 (以下
「本件製品」という) について、日本国内の卸売業者、2 次販売業者及びエンドユーザーを
対象に、販売促進、新規に導入される本件製品の紹介、注文追跡、サポートサービス等を
提供する (以下「本件国外関連取引」という) サービス・プロバイダーとして機能するよ
うになった¹。

この結果、事業再編前は再販売会社として仕入・販売に伴う利益を得ていたアドビは、
日本国内のアドビ製品の純売上高の 1.5%の手数料及びアドビの役務提供に際して生じた直
接費、間接費及び一般管理費配賦額相当額を得る役務提供会社に変質した。

アドビは 1.5%の手数料額をベースに算定した所得額にもとづき法人税の申告を行った
が、これに対し課税庁は、本件国外関連取引について措置法 66 の 4 に規定する移転価格税
制を適用し、「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」により算定した独立企業間価
格にもとづく所得額により、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分 (以下「本件各処

¹ Adobe U.S.が行った国際的な事業再編の具体的内容については、太田洋・手塚崇史「アドビ移転価格事件
東京高裁判決の検討」International Taxation Vol.29 No.3 (2009) に詳しい。

分」という)を行った²。これに対してアドビは、本件国外関連者から同社が支払いを受けた対価の額は独立企業間価格に満たないものではなく、課税庁が独立企業間価格であると主張する金額は独立企業間価格でない旨を主張し、本件各処分の取消を求めて出訴した。

なお、課税庁が「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」を採用するにあたり比較対象取引として選定したのは、海外メーカーが製造したグラフィックソフトウェアを、国内の輸入業者から受注販売形式により仕入れ、顧客に販売する再販業者（以下「本件比較対象法人」という）の再販売取引（以下「本件比較対象取引」という）であった。

第2節 争点及び各当事者の主張

第1項 争点

本事案の主な争点は、①課税庁が採用した「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」の適用は、基本三法を用いることができない場合に限定されているが、本事案について、基本三法を用いることができないことを課税庁が立証しているか、②課税庁が用いた算定方法は「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」といえるか、③本件調査において課税庁に質問検査権限の行使に係る違法性があったかである。これらの争点のうち①については、第一審で課税庁が合理的な調査を尽くして立証したとされ、控訴審も第一審の判断を支持している。また③については、第一審判決では課税庁の行った各処分に違法性はないとされ、控訴審判決では取り上げられていない³。結局、第一審と控訴審の判断が分かれたのは、②の「課税庁が用いた独立企業間価格の算定方法が、再販売価格基準法に

² アドビは12月から事業年度を開始する11月決算会社であり、本件各更正処分の対象となったのは、平成11年12月1日から開始する3事業年度（平成12年11月期、平成13年11月期および平成14年11月期）である。

³ 控訴審では、②の争点について、課税庁の算定方法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法といえないとして課税庁の処分を違法としたため、③の争点について判断を行っていない。

準ずる方法と同等の方法といえるか」という点である。そこで以下、この点について、課税庁の主張、納税者の主張、控訴審判決の内容を整理する。

第２項 課税庁の主張

課税庁の主張の内容は、以下のとおりである。

本件国外関連取引におけるアドビの機能およびリスクを詳細に分析してみると、まずアドビの機能は、卸売業者を訪問し本件製品の販売促進や新製品の紹介・購入への誘導を行うこと、顧客からの質問やクレームに対するサポートサービス、本件製品のマーケティング、販売促進、宣伝広告の支援、卸売業者等に対する本件製品の操作についてのトレーニング等の役務提供を行うことと特定できる。一方、リスクについては、在庫リスク及び貸倒れリスクを負わないという特色がある。

そこで、こうした役務提供取引を行う比較対象取引を探したが見当たらず、棚卸資産の再販売取引に対象を広げて類似する機能・リスクを果たしている取引を探した結果、グラフィックソフトウェアの受注販売業者の取引が、機能・リスクの面で、本件国外関連取引と比較可能であると判断された。すなわち、当該受注販売業者は、契約内容は仕入販売であって役務提供と異なるものの、対象製品の注文取得、販売促進、顧客サービス等において、本件国外関連取引におけるアドビの機能と同一の機能を果たしており、一方、リスクの面でも当該受注販売業者は在庫リスクがなく、貸倒れリスクもほとんどない点でアドビと類似している。

本件国外関連取引が役務提供取引であり、本件比較対象取引が再販売取引であるという、法形式の差異はあるものの、このように具体的な機能・リスクが同一または類似であることから、当該受注販売業者の取引は比較対象取引と考えることができる。したがって、アドビが本件国外関連者から收受すべき対価の額は、「受注販売方式を採る再販売者の売上総利益率と同等の水準になるものと解される」と結論付けることができる。すなわち、本件

比較対象取引をもとに独立企業間価格を算定すること（具体的には、本件製品の国内における売上高に、本件比較対象取引における本件比較対象法人の売上総利益率を乗じることにより算定した金額）は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法にあたるといえる。

第3項 納税者の主張

納税者の主張の内容は、以下のとおりである。

本件比較対象取引は、役務提供取引と棚卸資産の売買を行う取引であり、役務提供取引のみを行う本件国外関連取引と本件比較対象取引を比較することはできない。比較対象とするためには調整が必要であるが、役務提供取引と棚卸資産の売買の間には大きな差があり、調整を行うことは不可能である。

また、対価の算定において、再販売価格基準法のように、原価とは無関係に算定される対価の部分があるならば、その部分はリスク負担に対する対価と位置づけられるべきである。アドビが収受する対価の額は、コスト＋純売上高の1.5%に設定されており、このようにアドビは「役務提供事業によって常に利益を確保できることが保証されているのであり、事業活動により損失を被るリスクを負担して（いない）」。

課税庁が行った本件国外関連取引と本件比較対象取引の機能・リスク面での比較は、「概括的であり抽象的」であって、課税庁が採用した算定方法は「再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法」ということはできない。

第3節 控訴審判決

控訴審は、再販売価格基準法は、再販売者が再販売取引において収受する利潤の額が、再販売者が果たす機能と負担するリスクが同様であるかぎり同水準となることに着目した独立企業間価格の算定方法であり、したがって、課税庁が用いた独立企業間価格の算定方

法が再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法といえるかを検討するにあたっては、本件国外関連取引と本件比較対象取引を、機能とリスクの側面から検討すべきであるとした。

この判断にもとづき、控訴審は、機能とリスクの観点から両者の取引を比較し、「本件国外関連取引は、本件各業務委託契約に基づき、本件国外関連者に対する債務の履行として、卸売業者等に対して販売促進等のサービスを行うことを内容とするものであって、法的にも経済的実質においても役務提供取引と解することができるのに対し、本件比較対象取引は・・・再販売取引を中核とし、その販売促進のために顧客サポート等を行うものであって、・・・果たす機能において看過しがたい差異があることは明らかである」との判断を行った。すなわち控訴審は、事実認定における両者の法形式上の異なりをもって、機能上の差異としている。

より詳細にみると、控訴審判決は、両者の取引における機能について、経済的側面から比較を行い、3つの点を指摘している。

第1に、課税庁は、本件国外関連取引と本件比較対象取引における機能面の差について、販売者固有の機能－商品の受発注および配送手続き、仕入れ金額の支払いおよび販売代金の受領等－の差異があるのみであり、これらは「事務処理作業に過ぎず・・・多大な利益が生じ得ることは想定しがたい」としているが、この点について控訴審は、「およそ一般的に価格設定にかかわる・・・上記要因等が単なる事務処理作業としてほとんど考慮する必要がないものとは言い難い」と指摘している。このように控訴審は、受注販売取引である本件比較対象取引について、販売者固有の機能の経済的な重要性を認め、これを、本件国外関連取引との「捨象できない差異」とあるとの判断を下している。

第2に、控訴審は、アドビと本件比較対象法人の収受する利益の構成内容について、グラフィックソフトウェアの販売を行っていない「(アドビの) 収受する手数料にはグラフィックソフトウェアの販売利益が含まれないことになるのに対し、本件比較対象法人の総売上利益率にはグラフィックソフトウェアの販売利益も含まれることになる」とし、本件比

比較対象法人が役務の提供とともに卸売業者として販売利益を得ることを、役務提供のみを行う本件国外関連取引との差異として指摘している。

第 3 に、控訴審は、国内売上高にはアドビが関与しないまま売却された本件製品の売上高も含まれるのであり、したがって、国内売上高に本件比較対象取引の売上総利益率を乗じることによって、合理的な独立企業間価格を算定できないとの判断を示している。

以上に加え控訴審は、リスク面における差異として事業リスクに着目し、アドビの受ける報酬額が必要経費の額を割り込むリスクを負担していないのに対して、本件比較対象取引はこうしたリスクを想定したうえで行われており、ここにリスク面での「基本的な差異」があるとした。

上述のとおり控訴審は、双方の取引の間に機能及びリスク面での類似性を見出すことは困難であるとして、課税庁が用いた独立企業間価格の算定方法は再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法とはいえず、本件各処分は違法であるとの判決を下したものである。

第 4 節 残された問題

控訴審判決は、独立企業間価格の算定方法が適法であることの立証責任が課税庁にあることを明確にしたうえで、課税庁が用いた算定方法について事実関係を検証して判断を行っている点で、正攻法の判決と評価することができる。

ただし、控訴審判決を是としたとしても、次の 3 点の問題が残されている。

第 1 は、本件について課税庁が用いた算定方法が違法だとしても、独立企業原則を基礎とする移転価格税制（措置法 66 の 4）の趣旨に照らして、本件国外関連取引に問題がないと言い切れない点である。本件国外関連取引について、異なる比較対象取引を用いることが可能かもしれない。あるいは比較対象取引がどうしても見いだせないのであれば、利益分割法のような比較対象取引の価格を用いない方法を適用すべきであるかもしれない。い

ずれにしても本件国外関連取引に対する移転価格税制適用の是非を明確にし、適用が必要であれば、どのような算定方法が最も適切かを検討する必要がある⁴。

第 1 の問題に関連し、第 2 の問題として、日本法人であるアドビが日本国内で果たす機能を、どのような視点からとらえるべきかという点があげられる。アドビは契約により役務提供会社とされているが、本件製品のマーケティング、販売促進、受注支援、クレーム処理といった、およそ再販売会社が果たす販売機能といわれるものの殆どを担当している。こうした機能に対する独立企業間の正当な対価を考えるうえで、同様の販売機能を果たしている仕入販売業者の利益と比較することは合理的と考えられるが、控訴審判決は主として契約の視点から機能をとらえ、アドビの機能を役務提供機能とし、本件比較対象法人の機能を再販売機能とすることにより、両者の比較可能性を否定している。控訴審の法解釈を正しいとするならば、業務委託契約という法形式を採用しさえすれば、すべての機能は役務提供機能ということになるのであり、それでは、独立企業原則に則り関連者間の取引と独立企業間の取引を、具体的な機能やリスクの側面から分析することで、関連者間取引と類似する独立企業間取引を明らかにし、独立企業間価格を算定することを求める、制度の主旨は無力化されるおそれがある。

この点は、多国籍企業の国際的事業再編に対する移転価格税制適用上の問題にも関連する。国際的事業再編は、情報通信技術を活用し多国籍企業の活動をネットワークにより統

⁴ 本件では課税庁が合理的な調査を尽くし基本三法と同等の方法を適用できないと主張立証したために、基本三法と同等の方法を適用できないことが事実上推定され、控訴審は「納税者が基本三法と同等の方法を適用できることにつき具体的に主張立証する必要があるものと解するのが相当」とした地裁判決を引用している。それにも関わらず、納税者による主張立証が行われないまま、控訴審は、課税庁の採用した基本三法に準ずる方法と同等の方法の適用を取り消している。そのため、独立企業間価格の算定方法として、基本三法と同等の方法及び基本三法に準ずる方法と同等の方法の双方の適用可能性が確定していない状態になっているとの指摘が、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ー移転価格税制における独立企業間価格立証の困難性ー」本庄資編『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』（大蔵財務協会 2011 年）によりなされている。

合すること等で事業活動の効率性を向上させることを目的とする⁵が、アドビ事件は、グループ内の一拠点に製品の受注機能を集約し、わが国を含め、各国の子会社をサービス・プロバイダーとすることによって、グローバル規模で事業活動の効率化を図った結果生じた問題⁶と考えられる。アドビは、事業再編の結果、従来とほぼ同様の機能を果たしながら、製品を仕入れて販売のマーゲンを得る再販会社から、手数料を受け取る役務提供会社に形式上変質した。控訴審判決のように契約の法形式を重視する立場を採ることによって、多国籍企業の事業再編に伴う移転価格税制の適用に、適切に対処することは難しいことになる。

第 3 に、移転価格税制が現代の多国籍企業の行動・戦略に十分対応していけるかという問題があげられる。本件では、多国籍企業の構成企業であるアドビの事業内容・収益内容が、グループの方針の下でどのようにも決定・変更できる点に、問題の本質があるように思われる。多国籍企業が、その構成企業の事業内容等を随意に変更できるのであるならば、多国籍企業が戦略的に行う 1 つ 1 つの選択の結果について、移転価格税制の適用の是非や適用のあり方を個別に検討することは、常に後追いとなり効率的でなく、問題の本質に踏み込むことも困難になる。多国籍企業の組織原理や行動原理を理解した上、国家間の所得配分の適正化を図るという移転価格税制の趣旨を最も合理的かつ効率的に実行する方法が求められる。

この第 3 の問題点については、制度面あるいは国際的な議論の場で対応が進められている。わが国が平成 23 年度の税制改正により、独立企業間価格の各算定方法に係る優先順位

⁵ 『OECD 移転価格ガイドライン 2010 年版』 社団法人 日本租税研究協会（2010 年）パラ 9.4 以下「2010 年ガイドライン」という。

⁶ 国際的事業再編の目的は、グループ企業内での資源・機能の有効再配分であり、各拠点に共通する経営資源や事業資源を、一か所または特定の箇所に集約することにより行われ、その結果「機能・リスク制限事業体」が生まれるとの説明が、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 2007 年 9 月）p.113 においてされている。

を撤廃し、最適法を導入したこともその一環といえよう⁷。また、OECD 移転価格ガイドラインも、2010 年に第 9 章を追加し、国際的事業再編に対する指針を提供するなどしている⁸。しかし、それでもなお、アドビ事件が示す、多国籍企業の行動原理に独立企業原則はどうか対応すべきか、という問題に、明確な答えが示されていない現状にある⁹。

このように、残された問題を考えると、アドビ事件は、わが国の移転価格税制がその限界を示したものと捉えることができる。これは、移転価格税制の基本的な概念である、独立企業原則の根幹に係る問題である。

そこで、第 2 章以下において、改めて独立企業原則の考え方が国際社会において、課税ルールとしてどのように確立してきたか、さらにその限界がどのように意識され、修正が行われてきたかを整理し、そうした作業を通じて、アドビ事件が残した問題に対して、今後

わが国がどのように対処していくべきかの指針を得ることとしたい。

⁷ 平成 23 年 10 月 1 日施行の措置法 66 条の 4 第 2 項及び同条 88 第 2 項の改正により、独立企業間価格は「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もっとも適切な方法により算定した金額をいう」とされた。

⁸ 2010 年ガイドラインに先立ち 2008 年には、『事業再編に係る移転価格上の側面－民間コメント募集のためのディスカッション・ドラフト』が公表されている。ここでは、事業再編後の関連者間取引の独立企業間価格の算定方法として、2010 年ガイドラインで記述のある独立価格比準法のほかに、原価基準法、再販売価格基準法、取引単位利益法を事業再編後の取引に適用する可能性について検討が行われていた（『事業再編に係る移転価格上の側面－民間コメント募集のためのディスカッション・ドラフト』経済協力開発機構 租税政策・税務行政センター（2008 年））。また、OECD は 2010 年ガイドライン公表後も、無形資産に関する検討を続けている。

⁹ アドビ事件では取り上げられていないが、国際的事業再編については組織再編に際して、機能、リスク及び無形資産の移転はあったのかを見極め、組織再編そのものに対して移転価格税制の適用を行うという別の問題がある。しかし本稿では、多国籍企業において再編を経由せずに当初から一体的な事業ストラクチャが構築される可能性があることを踏まえ、そのような再編時課税の問題については論じていない。

第2章 独立企業原則の確立

移転価格の操作は租税回避のためのもっとも単純な方法の一つであるとの認識は、第一次大戦期の米国の政策担当者間で広く共有されていたとみることができる¹⁰。このため、米国では1917年以降対策が講じられており、1930年代には独立企業原則の考え方が明確にされている。

米国で萌芽した独立企業原則は、第二次大戦後の1968年、財務省規則の制定によって実効ある制度として確立し、今日に至っている。また、財務省規則制定当時の財務副長官 Stanley S. Surrey による理論的説明からは、独立企業原則がなんであるかを理解することができる。

一方、国際課税ルール視点から歴史的経緯をたどれば、現行の OECD モデル租税条約 9 条の独立企業原則は、国際社会が米国の考え方を承認しあるいは後追いしてきたものと捉えることができる。

そこで以下、①米国で独立企業原則が確立された経緯と背景、②Surrey による独立企業原則の理論的説明、③独立企業原則を国際的ルールとする契機となった Carroll 報告、④租税回避の排除から適正な所得配分への目的の純化に焦点をあてて、独立企業原則確立の過程について整理する。

第1節 米国で独立企業原則が確立された経緯と背景

第1項 関連会社間の所得移転への対応策としての連結納税

米国は第一次世界大戦に参戦後、戦費および戦後処理費調達を目的として所得税率を引

¹⁰ Reuven S. Avi-Yonah 「The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in The Evolution of U.S. International Taxation」 (15, Virginia Tax Review 89 1995-1996) p.95.

き上げ¹¹、さらに事業に対して超過利潤税を課した¹²が、こうした租税負担増を軽減するために、企業が子会社を設立して所得分割を行う行為が目立つようになった。連邦政府はこの問題への対策として、1917年に戦時歳入法規則§41-77 および 78 を制定した。この規則は、「投資資本および課税所得をより公正に決定するために必要なときは」、内国歳入庁長官が、関連する企業に対して所得(return)を連結して申告するよう求める、とするものである¹³。連結納税により関連会社間の取引操作を無効にするものであるが、連結した所得は関連会社間に再配分する必要がある。この規定により内国歳入庁長官は、所得と所得控除を関連会社に配分する、一般的権限を与えられたとする指摘がある¹⁴。

この1917年規則はまた、当時すでに発生しつつあった親子会社間の内部取引価格操作による所得移転に対応するものであり、同年にアメリカ会計士協会(AIA)が財務省に対して行った提言を反映しているものと考えられている。AIAは、親子会社間の取引価格は商業ベースによらず恣意的に操作ができるために、課税ベースが浸食される可能性があることを指摘し、この問題の解決は、グループ会社の所得および投資資本を一体化する連結納税による方法と、親子会社間の取引価格を純粋な商業ベースで算定する方法の、いずれかによってなされるべきと提言している¹⁵。前者は、グループ会社を一体とみる点でフォーミュラ方式につながる考え方であり、後者は、グループの構成企業が、分離企業としてそれぞれ独立して適正な所得を計算する考え方である。AIAは、政府および納税者の双方にとって实际的、便宜的かつ公平であるとして、連結納税制度の導入を要請している。AIAの提

¹¹ 1903年法における法人税率は1%であるが、1917年10月3日法では4%の付加税が設けられ、1919年2月24日法では12%の税率が設けられたと、増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会2002年) p.163により、説明されている。

¹² 本庄資『アメリカの移転価格税制』(日本租税研究会2009年) p.2。

¹³ 「A Study of Intercompany Pricing, Discussion Draft Oct.18, 1988」(Treasury Department and Internal Revenue Service 1988) p.6 本論文ではこれを米国移転価格白書として引用し、以下これを「白書」という。

¹⁴ 前掲・白書 p.6。

¹⁵ 前掲・本庄 p.p.2-3。

言からは、1917 年当時すでに、親子会社間の取引価格が純粹に商業ベースでないという問題が、明確に意識されていたことが明らかであり、採用されなかったものの、対策の一つとして、すでに、独立企業原則の考え方が含まれていた点が注目される。

しかし、1917 年規則は国外に設立された属領法人（possessions corporations）を連結対象外としていたため、移転価格の操作による所得移転の手法は、米国企業の国外関連会社を巻き込んで拡大することになる¹⁶。1921 年の下院議会では、「子会社、特に外国子会社は、時として親会社の利益操作（milking）や親会社の勘定を不適切に操作する目的に利用されている」との報告がなされている¹⁷。

このため、1921 年、内国歳入法 240 条(d)が制定され、内国歳入庁長官は「(外国子会社を含め) 関連する営業または事業について、利得、利益、所得、所得控除、または資本を正確に分配または割り当てるために」、共通の支配下にある商業や事業を連結して申告することを義務付けることができることとされた。この規定は、外国子会社を対象に含み、「関連する営業または事業」と関連する企業の範囲を明確にし、「利得、利益、所得、所得控除、資本」を「正確に分配しまたは割り当てる」と制度の具体的主旨を明らかにしている点で、現在の IRC482 条の起源といわれている¹⁸。しかしこの段階では、連結した所得を親会社と外国子会社との間でどのように配分するのかという方法論が、未確定の状況にあった。

第 2 項 独立企業原則の登場

その後、1928 年には連結納税という手法をあらため、新たに現行の IRC482 条の第一文とほぼ変わらない IRC45 条が制定された。すなわち、「同一の者により直接または間接に所有または支配される 2 以上の商業または事業（省略）について、脱税を防止しこれらの商業または事業の所得を明瞭に反映するために必要と認める場合には、歳入庁長官はこれら

¹⁶ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.95、前掲・白書 p.6。

¹⁷ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.95, H.R.Rep.No.350, 67th Cong., 1st Sess. 14(1921).

¹⁸ 前掲・白書 p.6。

の商業または事業の間に、総所得、所得控除を分配、割当、または配分する権限を有する」とする規定である¹⁹。

IRC45 条の導入にあたって、米国議会はその目的を、「適切な防御策を政府に付与するために従来の規定を大幅に拡充」する必要があり、新たな条文は「(利益の付け替え、架空販売、その他「利益操作(milking)」のために頻繁に行われる方法による)脱税を防止し、真の租税債務を明確に反映することにある」と説明しており²⁰、この制度が脱税などの問題に対処するものであることが強調されている。

しかし 1928 年の制度制定時点における IRC45 条は、一般的な行為計算否認規定といえるものであり、真の租税債務を決定するための判断基準が、未だ明らかにされていない状態にあった²¹。判断基準としての独立企業原則の考え方は、1934 年の IRC45 条に係る規則の制定を待つこととなる。

1934 年、IRS は IRC45 条に係る規則を制定し、「支配下にある納税者の資産や事業から生じる真の純所得を、支配をうけない納税者を基準として算定することにより、支配をうけない納税者と支配下にある納税者をタックス・パリティーに置くこと」が IRC45 条の目的である、と IRC45 条の理念を明確に示している。また、同条を適用する際に用いる基準が、支配を受けない納税者同士が独立した企業として(at arm's length)取引を行うときの取引条件であることを定めている。ここに初めて、親会社と子会社の間の所得等の配分の基準として、独立企業原則の考え方が法令上明確にされたことになる。

ただし、独立企業原則が法令上整備されたことと、それが国際取引に十分に適用されることとは同じではない。1934 年の IRC45 条の規則制定当時は多国籍企業の数に限られてお

¹⁹ 現行 IRC482 条では、「商業または事業」に「組織」が追加され、「総所得、所得控除」に「税額控除その他の税の減免」が追加され、「歳入庁長官」が「財務長官または財務長官の委任を受けた者」に変更され、「権限を有する」が「することができる」に変更されている。

²⁰ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.96.

²¹ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.97.

り、この規則制定が国際取引に及ぼす影響は僅かであった。むしろ IRC45 条の主たる適用対象は国内取引であったといわれている²²。

この事情は、第二次世界大戦が終結し、米国企業の多国籍化が進むにつれ変化する。終戦直後に発足したトルーマン政権及びアイゼンハワー政権は、国際貿易の活性化は国際経済のみならず国内経済の維持にも貢献し、海外での生産性の向上は米国からの軍事支援の抑制にもつながるという考えの下に、米国企業の海外進出を奨励する政策を打ち出した²³。米国企業は次々と国外に子会社を設立して多国籍化を進めることとなったが、1960 年代になると、米国の多国籍企業が外国子会社に所得移転を行う問題が、課税の公平の観点からも米国の経済政策運営の観点からも、深刻な問題となってくる²⁴。1960 年代の初頭、米国財務省は、米国企業が移転価格を操作しタックスヘイブンの関連会社に所得を移転することにより課税の繰延を図っていること、また外国企業もその米国子会社の利益を操作し米国での課税逃れをしていることについて懸念を表明し²⁵、1961 年の下院の歳入委員会において、現行の IRC482 条（1954 年に IRC45 条から IRC482 条に改定されている）は米国の課税権を守るための機能を十分に果たしていないとの証言を行っている²⁶。

このように関連会社間の所得調整が必要とされる状況になったにも関わらず、IRC482 条

²² 前掲・増井(2002) p.164。

²³ Stanley I. Langbein 「The Unitary Method and The Myth of Arm's Length」(30 Tax Notes 625 February17, 1986) p.643. Langbein は、国外投資を優遇する両政権の考え方に対して、Surrey は国内源泉であるか国外源泉であるかに問わず、内国法人は同じ所得について同じように課税を受けるべきであるという考えを示していた (Stanly S. Surrey, 「Current Issues in the Taxation of Corporate Foreign Investment」(56 Colum. L. Rev. 815 1956)) と指摘しており、ここには、Surrey のタックス・パリティーの思想が読み取れる。

²⁴ また国内需要が高まるにつれて米国の国内金利は上昇し、内需の拡大は国外直接投資の活発化とあいまって次第に国際収支の赤字を加速することとなり、この傾向は 1950 年代後半には慢性的な状況となった。このような環境のもとで連邦政府は米国企業の国外所得に対する課税、さらには国外直接投資を促進する政策そのものの見直しを迫られたといわれる (Supra note Langbein (1986) p.643)。

²⁵ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.101.

²⁶ 前掲・白書 p.8。

の適用が十分でなかったのは、IRC482 条において独立企業原則の理念は明らかであっても、独立企業間価格の算定方法を含め、独立企業原則をどのように適用するかが明らかにされていなかったためと考えられる。そこで 1960 年代には、IRC482 条をより実効ある制度とするための法令の整備が検討されている。この検討の中心は、フォーミュラ方式に切り替えるか独立企業原則を維持するかを選択を含み、また、独立企業原則を維持すると決定した後は、具体的な独立企業間価格の算定方法をどうするかという点にあった。

第 3 項 実効ある独立企業原則確立のための試行錯誤

1962 年、下院歳入委員会(Ways and Means Committee)は、IRC482 条の適用にあたって「国内親会社と外国子会社の間で多種多様な取引が頻繁に行われる場合」には「公正価格の決定の困難性」が生じると指摘し、対策としてフォーミュラ方式の採用を提案した。すなわち、米国企業とその外国子会社の間で行われた有形資産の売買取引について、納税者が独立企業間価格を証明できない場合には、資産、賃金および取引の対象となった資産にかかる費用を基礎としたフォーミュラ（定式）により、課税所得を関連者に配分するというものである²⁷。これは Section 6 法案（H.R.10650）とよばれている²⁸。

Section 6 法案提出の背景には、IRC482 条が有効に機能していないといういらだちがある。1960 年代初頭まで、裁判所の判決では問題取引が独立企業間のもの（arm's length）として行われたか否かの判断に際して、関連者が「公正な価値を満額」受け取ったか、また取引価格が「公正かつ妥当」であったか、「価格が公正で利益が合理的といえるか」といった曖昧な基準が用いられており、結果として内国歳入庁が敗訴するケースが相次いでいた²⁹。

²⁷ 前掲・白書 p.9、supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.101.

²⁸ 前掲・白書 p.9 によると、その後の議会では、さらに「米国に帰属するものではない国外企業の資産、人員、事務所その他の施設が、当該企業の米国以外での活動に比してきわめて不適当と認められる場合には、当該外国企業には一切の所得を配分しない」とする法案も加えられた。

²⁹ 前掲・白書 p.p.8-9。

こうした問題から、具体的適用基準を欠いた IRC482 条では、制度の趣旨が生かされないとの認識が広まった³⁰。下院議会報告書は、IRC482 条は脱税を防止し明確な所得の反映を目的とするが、問題取引の公正な市場販売価格のみを頼りに課税所得を決定する作業は、困難かつ詳細な計算を必要とし問題が多いと指摘し、Section 6 法案の方法（すなわち、資産、賃金、費用からなるフォーミュラ方式）を用いることで、財務長官が国内企業とその外国子会社の間の売買取引について、関連者に適正に課税所得の配分を行うことが可能になると、法案提出の主旨を説明している³¹。

しかし、このフォーミュラ方式は、納税者団体のロビーイング活動により法制化されることなく廃案とされている。現行 IRC482 条の規定は、すでに租税回避を防止するに足りる十分な権限を財務省に与えているというのが、納税者による反対理由であった。独立企業原則の適用方法が曖昧であった当時の IRC482 条を取り巻く状況を考えれば、納税者は、資産、賃金その他一定の費用項目を基礎として、米国親会社に配分される課税所得を取引の事前に決められてしまうフォーミュラ方式の方が、納税者にとって厳しいと考えたものと思われる。

フォーミュラ方式を廃案とするにあたって、上院財政委員会は、「Section 6 法案の目的は、現行 IRC482 条の規則を改正することにより達成することが可能」であり、「財務省は（IRC482 条の）権限の下で、規則を制定し公布する可能性を検討し、国外所得の関与する所得や所得控除の配分に関する追加的な指針と方法を提供すべし」³²と財務省に指示を与えている。

この検討の結果、1968 年に施行された IRC482 条の財務省規則（以下「1968 年財務省規則」という）は、適正な所得配分の基準が独立企業間価格であることを明確にし、独立企業間価格の算定方法として、独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price Method:

³⁰ 前掲・白書 p.p.7-8。

³¹ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.102, H R Rep. No.1447, 87th Cong., 2d Sess.28 (1962)

³² Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.p.102-103, H.R. Rep. No.2508. 87th Cong. 2d Sess. 18-19

CUP)、再販売価格基準法 (Resale Price Method: RP)および原価基準法 (Cost Plus Method: CP)という3つの方法(以下、この3つの方法をあわせて「価格法」という)を示している。いずれも関連者間取引と比較可能な独立企業間の取引を基準として、問題取引の独立企業間価格を算定しようとするものである³³。このうち独立企業原則に最も忠実なのは独立価格基準法であり、再販売価格基準法および原価基準法は、比較対象企業のマークアップ率を参考にしている点で、利益法の要素を含んだものになっている。また、これらの方法が適用できない場合には、「何らかの適切な方法またはこれらの方法にもとづく方法 (variation)を使用しても良い」とし、第4の方法とよばれるその他の方法の適用を認めている。

このように、1968年財務省規則は、①独立企業原則の適用は独立企業間の価格を基準とすることを明確にしたこと、②独立企業間価格の算定方法を具体的に定めたこと、③算定方法として純粋な価格法だけでなく、利益法的要素を加え、さらにその他の方法も認めたこと等の特色を有している。

この1968年財務省規則により、独立企業原則は方法論を含めて確立したといえるが、独立企業原則の理論的裏付けについては、1961年から1969年にかけて財務副長官として財務省規則の整備にあたった、Stanley S. Surrey³⁴の考え方が参考になる。

第2節 Surreyによる独立企業原則の理論的説明

Surreyの問題意識は、一般に行われている市場取引と関連者間取引との間の課税の衡平あるいは同一取扱い(タックス・パリティー)を、どのようにして確保するかという点に

³³ 前掲・白書 p.11。

³⁴ Surreyは財務副長官就任以前と財務副長官退官後はHarvard Law Schoolの法学部教授であった。またSurreyは、わが国における第二次世界大戦後の税制導入について、米国が派遣したミッションの一員でもあった。

ある。税の実行にあたっては、原則として「税務当局は・・・日常の世界で営まれる市場取引をそのまま受け入れ」る。これに対して関連者間取引には、関連者という特殊性から市場を離れて自由に取引条件や取引価格が決定されるという問題がある。取引条件や取引価格が市場から乖離することで、税の世界において同一取扱いが確保できなくなり衡平が損なわれる。関連者間取引は、その意味で税務上「歪んだ」³⁵取引なのである。そこで、信頼できる市場取引をもとに関連者間取引から生じる所得を配分しなおすというのが **Surrey** の考え方である³⁶。**Surrey** は、「ほとんどの取引は市場という一般的な枠組みに支配されていると考えられ、関連者間の取引をその一般的な枠組みの中に入れようとすることは適切」であり、「独立企業基準により、支配関係にあるグループ内取引から生じる所得や費用の配分を調査し、・・・配分を調整することは理論として正しい」³⁷と述べている。**Surrey** は、これに対してフォーミュラ方式は、市場取引をレファレンスして関連者間に所得配分を行うという考え方が欠けている点に問題があると指摘する。

このように、**Surrey** の考え方は、市場取引に対する強い信頼を示すものである。そしてこの考えにおいて想定される市場は、完全競争市場を意味するものではない。また市場に加えられているさまざまな要素を問題にするものでもない。**Surrey** の言葉を借りると、「市場の不正や不公平さを正すことが（税務当局の）仕事ではない」³⁸ということになる。

のちの 1995 年に公表された **OECD 移転価格ガイドライン** は、「独立企業は、取引を選択する際に現実に選択可能な選択肢を比較し、当該取引よりも明らかに魅力的な選択肢が存在しないと判断した場合にのみ、その取引を行う」³⁹、「独立企業は、当該企業にとって利

³⁵ 前掲・2010 年ガイドライン パラ 1.3,1.4,1.7。

³⁶ 前掲・増井 (2002) p.172 は、この考え方は市場取引を正しい取引と考えることにより、独立企業間取引から生じる「真の課税所得」を算定しようとするものであると説明する。

³⁷ Stanley S. Surrey, 「Reflections on the Allocation of Income and Expenses among National Tax Jurisdictions」(10 Law & Policy International Business 1978) p.414.

³⁸ Supra note Surrey (1978) p.414.

³⁹ 前掲・2010 年ガイドライン パラ 1.34。

用可能な選択肢を考慮するとともに、各選択肢の比較に際しては、選択肢の間でそれらの価値に大きな影響を与えるものすべてを考慮する」⁴⁰と独立企業原則を説明しているが、これらの表現が、Surrey の独立企業原則の考え方を最も適切に示しているように思われる。すなわち、与えられた市場で独立企業であればどのように行動したかを考えることが、Surrey のいう独立企業原則の基本概念といえる。

一方、Surrey は、フォーミュラ方式を根底から否定するわけではない。Surrey は、全体利益を「公正」ないしは「適切」という基準で分割することを目的とするフォーミュラ方式は、「(独立企業原則の) 市場を基準とする考えから乖離する」⁴¹とし、フォーミュラ方式の問題は、市場取引を基礎にしない点にあると論じる。そのうえで Surrey は、「市場取引によって生じる利益に近似させるような分割要素を見出す」ことができれば、独立企業原則とフォーミュラ方式（あるいは利益分割法）は、「理論と目的において類似」とし、その目的を達成するには、いわゆるフォーミュラ方式とは異なる「何らかの仕組みを使う（必要がある）だろう」⁴²としている。

第3節 独立企業原則を国際的ルールとする契機となった Carroll 報告の考え方

第1項 国際課税ルールの成立と枠組み

国際課税ルールが国際的な場で最初に本格的に議論されたのは、1920 年代である。第一次世界大戦に参加した西欧各国が、戦後処理費調達等を目的として所得に対する課税を強化したことと、国際的な取引が活発化してきたことが、議論開始の背景にある。

直接のきっかけとなったのは 1920 年 6 月、国際商業会議所がその設立総会において、国際的二重課税の防止のための国際的な合意を図るよう、国際連盟に求めたことであった。

⁴⁰ 前掲・2010 年ガイドライン パラ 1.35。

⁴¹ Supra note Surrey (1978) p.415.

⁴² Supra note Surrey (1978) p.418.

これを受けて国際連盟は、国際課税ルールを原理原則から策定する作業を開始した。同財政委員会はまず、1921年に国際的に著名な4人の学術専門家を召集して、理論的側面からの検討を開始し、その後、主要国の税務行政の専門家によるパネル（技術専門家委員会）を編成し、実務面の調査・検討を行っている。こうした作業を通じて、1927年には技術専門家委員会としての報告書が作成されたが、この報告書では5つのモデル条約を含む国際課税ルールが示された⁴³。国際連盟1928年総会は、この技術専門家委員会の報告を受けて、国際課税ルールを原則了承するとともに、統一したモデル租税条約の策定を求めた。

その後、国際連盟は統一的モデル租税条約に向けて検討を重ね、1943年ロンドン・モデル条約、1946年メキシコ・モデル条約の形で検討を具体化させることにより、国際課税ルールのさらなる確立・深化を重ねている。この作業は第二次世界大戦後、主としてOECDに引き継がれて現在に至っている。こうした長年にわたる国際課税ルールに関する議論の成果が各国の国内法に採り入れられるとともに、モデル租税条約に準拠した2国間租税条約のネットワークが広がることで、現在の国際課税ルールが成立しているといえる。

第2項 Carroll 報告

1928年のモデル租税条約草案においては、法人の事業所得の配分について、具体的な方法は明らかにされていない。草案は恒久的施設を具体的に列挙し、恒久的施設の所在する国は当該国内で生じた所得についてのみ課税し、「加盟国の権限ある当局は配分のルールについて取極めを行うべきである」と勧告するのみであった⁴⁴。また、技術専門家委員会によ

⁴³ 徳永匡子「移転価格税制の成立と限界」(第18回日税研入選論文集 1994年 日本税務研究センター) p.73は、1928年に国際連盟総会で承認された国際課税ルールは、原則として源泉地国課税を制限する形で所得の分類に応じた居住地国と源泉地国の課税権の配分を図るものであり、またその実施方法としては2国間の租税条約交渉にゆだねることとし、5つのモデル租税条約草案が示されていたと説明する。

⁴⁴ Supra note Langbein (1986) p.631によると、当初案では「所得を独立して適切な形式で示す勘定がない場合は、加盟国の権限ある当局は配分のルールについて取極めを行うべき」とされていたが、最

る草案の審議段階では恒久的施設に関連会社が含まれており、かつ、当時欧州の数カ国で導入されていたフォーミュラ方式⁴⁵による所得配分が検討されている⁴⁶。しかし 1928 年の草案では、関連会社は恒久的施設の定義から除外され、フォーミュラ方式も採択されてない⁴⁷。

このため、恒久的施設や関連会社に関する事業所得の配分ルールの検討が必要となり、国際連盟は検討のための委員会を組織した。委員会は、アメリカ人弁護士、Mitchell B. Carroll にこれらの問題の調査及び検討を依頼し、Carroll は 1930 年から 1933 年にかけて 27 か国と米国の 3 州における事業所得の配分方法を調査し、その結果を報告書にとりまとめている⁴⁸。

なぜ Carroll が選ばれたかについては、Carroll が技術専門家委員会の米国代表委員である Adams の補佐として 1920 年代の作業に関わっていたことに加え、当時主要国の中で関連会社間の取引について経験と問題意識を有していた国が、米国と英国程度であったことが理由と考えられる⁴⁹。

終案では、独立した勘定に関する前半の記述は削除された。

⁴⁵ Supra note Langbein (1986) p.630 には、第一次世界大戦前にはオーストリア - ハンガリー帝国、ドイツ、スイスにおいてフォーミュラ方式による二重課税防止が制度化されており、中央ヨーロッパではフォーミュラ方式が唯一法制度として存在したとの記述がある。

⁴⁶ 前掲・徳永 p.74。このことから関連者間の事業の統一性を重視するならば、フォーミュラ方式により所得配分を図ることが適切であるとの考えが示されていたことが伺える。

⁴⁷ その理由として、前掲・徳永 p.p.74-75 は、フォーミュラ方式を実現するための多国間条約の締結が困難であると判断されたこと、また居住者概念について本拠地法説を採る欧州に対して設立準拠法説を採る米国の賛同が得られなかったことを指摘する。

⁴⁸ 本節におけるキャロルの報告書の内容の記述は、supra note Langbein (1986) p.632-633 を参照している。

⁴⁹ Supra note Langbein (1986) p.636 は、国際連盟が法人の事業所得の配分に対する検討を開始した当時、親会社と関連会社との間の所得配分について加盟国の経験は限定的であり、実際に 1928 年に行われた財政委員会の初会合においても、この問題を検討すべきという国際商工会議所の提案に対して国連は、影響がきわめて限定的であることの理由により、当初の検討対象からは除外したと指摘する。また、Langbein は、Carroll は親子会社間の所得配分方法として、①米国の IRC45 条に類似した対策、②英国のように国内法により親会社に直接課税する対策、③経済的一体性を基礎として企業全体の所得算定

Carroll の報告書をもとに起草された 1935 年の事業所得に関する条約案では、恒久的施設に帰属する事業所得について、第 3 条で、「独立の企業が、同一または類似する条件の下で、同一または類似する活動に従事しているとしたならば、取得したとみられる純事業所得が恒久的施設に帰属する。税務当局は恒久的施設の独立会計の価格または報酬を、独立の企業として(at arm's length) 取引したときの価値により修正できる」と定めている。

恒久的施設に対する事業所得の配分について、Carroll は、ほとんどの国々は支店に帰属する利益を支店の所在地において課税すべきことを法律上規定するにとどまり、配分の仕方に関する法制度を持つのは、ハンガリーと米国のウィスコンシン、マサチューセッツ、ニューヨークの 3 州のみであると報告している。次に、実務上の配分方法について、Carroll は、独立した帳簿による申告をもとに課税する方法、売上、資産など測定可能な要素について類似した企業との比較により所得を見積もる方法、資産、売上、賃金などの固定要素をもとに所得を配分する方法という 3 つの方法の存在を指摘している。

では、なぜこうした事実を踏まえて、Carroll は独立会計や分離企業アプローチを支持したのであろうか。報告書のなかで、Carroll はまず、課税権は国内の資産や源泉から生じる所得に限定されるべきであり、企業の全体所得をもとに当該国の恒久的施設に帰属する所得を算定するやり方は、この考えと整合性を持たないと指摘している。この指摘からは、Carroll が配分方法を考えるにあたって、本店と恒久的施設の間での事業の一体性を考慮していないことが伺えたとともに、1920 年代に行われた専門家委員会において当初提唱された居住地課税の考え方を、暗示的に支持していることがわかる。また、実際に居住地こそが事業の中核であるのだから、源泉地には事業や資産に見合った報酬を与え、残りの利益はすべて本店の居住地に帰属させるべきであるという考え方があり、この点から、独立会

を行う方法、④米国の州にみられるような連結会計を基に所得算定を行う方法という、4 つの具体的選択肢をあげているが、これは、当時関連会社間の所得移転の問題が顕在化していたのは米国と英国だけであることを示していると指摘している(supra note Langbein (1986) p.635)。

計や分離企業アプローチの考えは、国際商工会議所の支持を受けていたとの指摘がある⁵⁰。

Carroll はまた、独立会計は大多数の国が好んで用いる方法であり、産業界でも広く使われていると指摘している。しかし、当時すでに独立企業原則の概念を採用していたと思われる米国と英国を除き、多くの国が採用していた「独立会計」とは、現地支店の申告する所得と帳簿をもとに支店に帰属する所得を評価する方法であり、分離企業アプローチや独立企業原則とは概念的に異なるものである。この点について、Carroll の報告ではこれらの概念が明確に区別されていないとの指摘がある⁵¹。

独立会計と分離企業アプローチを支持する他の理由として、Carroll は、①国内法の下で外国の支店の所得を決定することは執行上困難であること、②各国の会計に関する法制度が同じではないこと、③フォーミュラ方式では各国の利益創出能力が適切に反映されないこと（利益が計上された国は、配分によりその利益を他国に奪われることを好ましく思わないこと）、④全体所得とその配分についてすべての国の合意を取り付けることは困難であることを指摘し、フォーミュラ方式の問題点をあげているが、こうしたフォーミュラ方式に対する見解は、1928 年の国際連盟総会の考え方を再確認する形になっている。

しかし独立会計や分離企業アプローチが、すぐさま独立企業原則に結びつくわけではない。恒久的施設との取引価格や報酬の修正方法として独立企業原則が規定された背景には、時期を同じくして検討されていた米国の IRC45 条（のちの IRC482 条）をめぐる動きの影響があったと思われる。先にみたとおり、米国では、1934 年に IRC45 条の規則に独立企業原則の概念が導入されている。Carroll の報告書にこの点を裏付ける明確な記述はないが、IRC45 条の規則と国際連盟による条文の起草の時期及び内容を比較すると、偶然とは考えられない一致がある⁵²のである。

⁵⁰ Supra note Langbein (1986) p.637.

⁵¹ Supra note Langbein (1986) p.635.

⁵² Supra note Langbein (1986) p.632.

第3項 国際課税ルールとしての独立企業原則

Carroll の報告を受けて 1935 年に起草された、事業所得に関する条約案の第 5 条には、関連企業条項として、関連会社の事業所得について、「一方の締約国の企業が他の締約国の企業の経営又は資本に支配的に参加している場合、又は、双方の企業が同一の支配下にある場合、結果として独立企業の間には設けられだろ商業上又は資金上の関係と異なる関係が存在する場合には、通常一方の企業の勘定に現れるべき利得や損失で、他の企業に振りかえられた利得や損失は、当該一方の企業の勘定に返還する」という、現在の OECD モデル租税条約第 9 条に極めて近い規定が盛り込まれている。この草案第 5 条は、1943 年ロンドン・モデル条約を経て 1946 年メキシコ・モデル条約に受け継がれている。なお、わが国が 1954 年に締結した日米租税条約には、このメキシコ・モデル条約の関連者間取引についての独立企業原則が、第 11 条として規定されているが、これは、以下に述べる 1963 年 OECD モデル租税条約を先取りしたものといえる。

OECD モデル租税条約については、1956 年に OECD 租税委員会が草案起草作業を開始し、1963 年に、二国間条約の締結や改訂のための OECD モデル租税条約草案を公表した。さらに 1977 年にはこの草案とコメンタリーが改訂し、OECD モデル租税条約とコメンタリーを公表している⁵³。

第4節 租税回避の排除から適正な所得配分への目的の純化

OECD モデル租税条約は、1963 年から 1977 年の間に、租税回避の排除から適正な所得

⁵³ 前掲・徳永 p.78 は、1963 年の OECD モデル条約草案のコメンタリーでは、独立の企業の間には設けられる条件は「通常の公開市場での取引条件」とされており、これは現在の条約まで引き継がれていると指摘する。現在の租税条約では、この部分は、コメンタリー第 9 条第 1 項 2 に該当する（『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』（川端康之訳 日本租税研究会 2011 年））。

配分の実施へと、その主たる目的を転換している。これは市場取引に引き戻すという独立企業原則の考え方からすれば、目的の純化と捉えることができよう。焦点は対応的調整であり、契機となったのは米国の動きであったが、その中心に **Surrey** の思想が認められる。

米国では 1968 年財務省規則の制定により独立企業間価格の算定方法が整備されたが、米国が一方的 (**unilateral**) に税制を執行することは、国際的な経済的二重課税の発生を意味する。**Surrey** はこうした経済的二重課税を排除するため、租税条約の相互協議を通じて相手国で対応的調整を行うことができるよう、**OECD** への働きかけを行った。**Surrey** はまた、国内法の整備も行っている。

1965 年当時のスピーチで **Surrey** は、「米国の独立企業原則を機能させるためには、**OECD** 租税委員会に、関連会社間の取引から生じる所得を配分するための国際的ルールを確立させる必要がある」とし、そのために「**IRC482** 条財務省規則を検討のたたき台として **OECD** に持ち込む所存である」ことを明らかにしている⁵⁴。

その後の作業部会による検討を経て、1977 年、**OECD** はモデル租税条約を改定⁵⁵し、第 9 条の 2 項として、「(第 9 条 1 項により) 一方の締約国においてすでに租税を課された当該一方の締約国の企業の利得を、他方の締約国が当該他方の締約国の企業の利得に算入して租税を課する場合」には、「当該一方の締約国は、当該利得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」と定め、対応的調整に係る条項を加えている。わが国は、当時、この第 9 条 2 項に「留保」を付しているが、モデル租税条約第 9 条 1 項と 25 条の相互協議規定の主旨から、対応的調整は可能という考え方を採ってきたところである。なお、わが国は第 9 条 2 項に対する留保を、2003 年日米租税条約の改訂に合

⁵⁴ **Supra** note Langbein (1986) p.647.

⁵⁵ また 1979 年には **OECD** 報告書「移転価格と多国籍企業」を公表し、1995 年に **OECD** 移転価格ガイドラインの当初版として租税委員会の承認を得、その後の増補や修正を経て、現在まで移転価格税制についての国際的指針となっている。この 1979 年の報告書では米国規制と同様に、価格法が独立企業間価格の算定方法として示されている。

わせて撤回している⁵⁶。

対応的調整という考え方が導入されたことで、各国の移転価格税制（独立企業原則）の適用は、単に租税回避を排除することに止らず、多国籍企業の所得を各国間に適正に配分することに、その目的を明確化あるいは純化したと考えることができる。

⁵⁶ 2003 年に改訂された新日米租税条約では、2 項として対応的調整が盛り込まれている。

第3章 独立企業原則の限界

独立企業原則は、1960年代後半から1970年代前半にかけて、多国籍企業の内部取引に対する国際的な所得配分のルールとして確立されたと思われたが、次第にほころびを露呈し、この原則が現実の取引に十分に機能しないことが明らかにされていく。その主たる原因は、多国籍企業の内部取引が単純な取引価格の操作という範疇を超えて複雑化したことや無形資産取引の増加により、外部市場に比較対象取引を見出すことが困難になったことにある⁵⁷。こうした独立企業原則の限界は、米国において、以下にみるとおり、①執行上の限界を指摘したGAOレポート、②IRC482条事案に判決を下す裁判所の困惑、③Langbeinに代表される経済学理論からの批判という形で、顕在化することとなった⁵⁸。

第1節 執行上の限界を指摘したGAOレポート⁵⁹

1981年、米国会計検査院（Government Accountability Office: GAO）は、下院歳入委員会の要請に応じ、IRC482条の執行に関するデータの分析とIRS関係者及び納税者への聞き取り調査を行って報告書（GAOレポート）を作成し、IRC482条の執行上の問題を検討するとともに、議会、財務省及びIRSへの提言を行った。GAOが指摘した問題点は、大きく以下の4点である。

⁵⁷ 飯守一文「移転価格税制の理論と執行上の問題点」本庄資編『国際課税の理論と実務 73の重要問題』（大蔵財務協会 2011年）p.731。

⁵⁸ 川端康之「移転価格税制—経済理論の浸透」租税法学会編『国際租税法の最近の動向』（有斐閣 1993年）p.75は、米国の移転価格問題は概括的には、1970年代以前は棚卸資産の価格操作であったものが1980年代以降は無形資産の外国子会社への移転という構図に変化したと当時の状況を説明している。

⁵⁹ 「By The Comptroller General: Report To The chairman, House Committee On Ways and Means Of The United States : IRS Could Better Protect U.S.Tax Interests in Determining The Income of Multinational Corporations」（1981年）以下「GAOレポート」という。

第 1 に、IRC482 条事案に対し、規則が想定する基本的な算定方法である独立価格比準法が殆ど使用されておらず、多くのケースで第 4 の方法といわれるその他の方法が使用されていることである。

GAO の調査に際して IRS が提出した 519 社（いずれも資産 25 億ドル以上）のうち、IRC482 条の適用を受けたのは 200 社（適用年度別にみると 403 件、更正所得の総額は約 2 億 7,750 万ドル）⁶⁰であったが、このうち独立価格比準法が適用されたのは、役務提供取引などを含めた件数ベースでわずかに 3%、金額ベースでも 3%に過ぎなかった。

資産取引について内訳をみると、有形資産取引では、独立価格比準法が適用されたのは、件数ベースで 15%、金額ベースで 2%であるのに対し、その他の方法が、件数ベースで 47%、金額ベースで 86%に適用されている。一方、無形資産取引では、独立価格比準法が適用されたのは件数ベースで 5%、金額ベースでは 4%であり、件数ベースで 71%がその他の算定方法を用いている。また 18 件は不明となっている。

こうした事実から、GAO レポートは、米国は価格法を 1968 年財務省条規則の中心として定めつつも、現実の独立企業原則の執行においては独立価格比準法をはじめとする価格法がわずかしこ採用されていないことが明らかであり、また、その理由として、関連者間取引に直接的に比較できる取引を市場に見出すことが、現実には極めて困難であったことがあげられるとしている。

GAO レポートの指摘する第 2 の問題点は、比較対象取引が見つからない場合、IRS や納税者は、IRC482 条財務省規則が定めるわずかな指針を手掛かりに自らの判断で独立企業間価格を「構築」⁶¹することを求められており、その結果、IRC482 条には、執行および実務面で、耐え難いほどの不透明さと負担が生じていたことである。

⁶⁰ このうち 19 件（総額約 2,100 万ドル）は外国子会社がダミー会社である等の理由から、482 条のもとで、独立企業間価格や safe haven ルールの適用によらず、100%の子会社利益が米国親会社に振り戻されたケースである（前掲・GAO レポート p.29）。

⁶¹ 前掲・GAO レポート digest i。

第 3 の問題点は、執行に関するものである。IRS 調査官は IRC482 条の執行にあたり、時間と労力をかけて問題取引に関する情報を収集したうえで移転価格問題の有無を把握し、さらに問題があると認めた取引について詳細な機能分析を行い、その分析をもとに比較対象取引を探し出すよう努めなければならない。そしてどうしても比較対象取引が見つからなければ、自らの最善の判断により独立企業間価格を算定することになるが、算定した独立企業間価格によって更正を行えるという確約はない。GAO レポートは、調査官が行う独立企業原則による課税を「高いリスクを伴う冒険」⁶²と表現し、こうした結果、調査官は「危ない橋を渡る」ことを避けるようになっており⁶³、IRC482 条では課税ベースの国外流出に十分に対応できない状況に陥っていると指摘した⁶⁴。GAO は「(IRC482 条を) 執行すべき潜在的取引は、非常に多いと判断するのが妥当であろう」⁶⁵と論じている。

GAO はさらに第 4 の問題点として、多国籍企業の数が増大し取引が複雑になっていることに対し、IRS の執行体制が十分に対応できていないと指摘する。多国籍企業数は、1962 年から 1972 年の 10 年間に 2,642 社から 4,388 社へと急増し、その外国子会社の数も、12,073 社から 29,221 社に膨れ上がった。また、米国籍の多国籍企業は、1968 年から 1974 年の 6 年間に 364 社から 666 社へと増加し、その外国子会社との取引も 240 億ドルから 1,040 億ドルへと拡大した⁶⁶。こうした数多くの多国籍企業が複雑な関連者間取引を行うのに対して、IRS は限られた人的資源で IRC482 条の執行にあたらなければならない。GAO レポートは、「多国籍企業が増加しさらに複雑化し続ける中で、(IRC482 条をめぐる) 問題は今後も厄介であり続けるだろう」と、この問題の重要性を論じている。

⁶² 前掲・GAO レポート p.41。

⁶³ 前掲・GAO レポート p.41。

⁶⁴ 前掲・GAO レポート p.46 によると、GAO レポートの調査対象となった 519 社の利益総額は約 435 億ドルであるが、IRC482 条による更正額は 2 億 7,750 万ドルであり、米国親会社の利益（約 318 億ドル）に対して増差は 0.9%である。

⁶⁵ 前掲・GAO レポート p.43。

⁶⁶ 前掲・GAO レポート p.4。

以上の問題点を踏まえて、GAO レポートは、問題の本質は「多国籍企業の事業活動の性格に独立企業原則が適合しない」⁶⁷という点にあると結論したうえで、具体的な提言として、実務上の見地から、①事前に定められた一定の割合を米国親会社に帰属させるような、概念的にはセーフヘイブン・ルールに類似したアプローチの導入、②利益分割法の拡充、③フォーミュラ方式の検討をあげている⁶⁸。GAO レポートは、特に、フォーミュラ方式について、この方法は租税条約上の問題など実行上の問題を有するものの、独立企業原則で生じる理論上および実務上の問題を解決する可能性がある⁶⁹として、フォーミュラ方式の独立企業原則に対する理論的優位性と、執行上のメリットを論じている。

第2節 裁判所の困惑

裁判においては、比較対象取引の存在を前提として価格法による独立企業原則を想定する IRC482 条の適用事件について、適切な比較対象取引が見つからないという事態が相次いで生じた。こうした場合に、裁判所は明確な判断基準を示すことができず、その処理に困惑することとなる。

以下に示す 6 事案は、いずれも 1968 年の米国での独立企業原則確立後に判決が示されたものであるが、明確な比較対象取引が見出せない中での独立企業原則の適用が、裁判所にとっても困難な作業であったことを示している。

第1項 Lilly 事案⁷⁰

⁶⁷ 前掲・GAO レポート p.46。

⁶⁸ 前掲・GAO レポート p.50。

⁶⁹ 前掲・GAO レポート p.p.51-53。

⁷⁰ *Eli Lilly & co. v. Commissioner*, 84 T.C. 996 (1985), *revised in part, affirmed in part and remanded*, Nos. 86-2911 and 86-3116 (7th Cir. August 31, 1988).

この事案は収益性の極めて高い製造無形資産が、タックスヘイブンに移転されたケースである。

Lilly U.S.は、1965年から1966年にかけて、米国の属領であるプエルトリコに子会社を設立し製造拠点を移転するとともに、収益性の高い製品の特許および製造工程に関する占有情報を、子会社株式との交換（すなわち現物出資）によって当該子会社に移転した。この取引後、Lilly U.S.は子会社が製造する製品の全てを購入して販売することになった。

IRSは、収益性の高い無形資産を、収益を認識しない取引で他社に移転することは、独立企業間の取引とは考えにくく、子会社は製造無形資産の所有者ではないとの見解にもとづき、当該無形資産から生じる収益はLilly U.S.に配分すべきとの更正を行った。

租税裁判所は、法的所有権を無視すべきでないとの理由から、無形資産は移転していないというIRSの主張を退けたが、交換取引における対価を問題視した。すなわち、子会社の株式は対価として十分でなく、独立企業間の取引であるならば、Lilly U.S.は収益性の高い無形資産を移転する対価として、自らの研究開発事業全般を継続するに足りる報酬を何らかの形で受けるべきであるとするものである。租税裁判所はこの見解にもとづき、1971年および1972年の関連者間取引について、無形資産に関連してLilly U.S.に配分される収益を増額すべきと判決した。判決は、Lilly U.S.が採用した再販売価格基準法を、比較対象取引が不適当であるとの理由で退けたうえで、裁判所独自の判断にもとづき、その他の方法にあたる利益分割法を適用したものであった。

これに対して連邦裁判所は、Lilly U.S.は、無形資産の移転の対価として、子会社の株式、米国市場での独占販売権、技術支援契約を獲得しており、さらに、Lilly U.S.が算定した移転価格水準でも現行の研究開発活動費は十分に賄えることなどを理由に、Lilly U.S.と子会社の取引は、独立企業間でも十分に成立しえる取引であるとの判断を示した。このため、連邦裁判所の判決は、Lilly U.S.の研究開発費について租税裁判所が割り当てた利益を、子会社に配分し直している。しかし、租税裁判所が行った利益分割法による所得配分の合理

性について、連邦裁判所は、「(利益分割法について) 疑う余地の無いほどに正確な方法は存在せず・・・(分割に対する) 判断は、事業についての情報をもとに、直感に頼らねばならない」とし、合算利益を利益分割法により配分するのは、「もともと不正確」な方法としたうえで、Lilly U.S.は利益分割の不合理性を証明しきれておらず、また、自ら行った利益の配分の正当性も明らかにしていないので、「証言と大量の文書記録を元に、適切な配分を行う義務を有する」裁判所が、判断を示さざるを得ない状況であるとし、租税裁判所が採用した利益分割法を基本的に支持した。

第2項 Searle 事案⁷¹

この事案もLilly事案と同様に、米国法人Searleが、収益性の高い主力製品（医薬品）の特許などを、プエルトリコに新設した製造子会社に現物出資により移転したケースである。移転後の子会社は、製造した医薬品を米国内の非関連者に販売し、Searleは子会社製品の販売管理、経営管理サービス、研究・開発活動の補助サービスなどの役務を提供し、手数料を収受する契約を締結した。

IRS は、子会社を製造委託会社とみなすことにより、IRC482 条を適用し、1974 年度と1975 年度の子会社の所得の 90%程度を、Searle に再配分する更正を行った。

これに対して Searle は、自らが欧州製薬会社から取得した無形資産に対し、純売上高の10%ないしは8%のロイヤルティーを支払うライセンス契約を締結しており、これらの取引が比較対象取引になると主張した。

租税裁判所は、比較対象取引に関する上述の Searle の主張に対し、当該ライセンス契約は FDA の承認を受ける以前のものであり、当時は米国市場で販売できない状況にあったため、比較対象取引としては採用できないと判示した。そのうえで裁判所は、特許等による所得が特許移転前の Searle の所得の 80%に相当していたことを問題とし、そのように収益

⁷¹ G.D. Searle and Co. v. Commissioner 88 T.C. 252, 376 (1987).

性の高い特許を新設会社の株式のみを対価として譲渡することは、独立企業間の取引であれば「大きな経営判断上の誤り」であり、したがって、譲渡に対して別途何がしかの対価が必要であるとした。ただし、対価はいかほどかを定めるに足る「具体的証拠はほとんど無い」ことから、最終的には「最善の判断」に拠らざるを得ないとし、問題となった 2 年間の課税年度について、子会社の純売上高の 25%相当額を Searle に配分すべきとの判決を下した。しかし、租税裁判所によって、この配分割合の具体的根拠は明らかにされていない。

第 3 項 HCA 事案⁷²

この事案は、役務提供とともに無形資産が移転する問題を扱ったものである。

米国の病院経営管理会社 Hospital Corporation of America (HCA) は、サウジアラビアの先進的病院の運営に関する交渉にあたり、ケイマン諸島に子会社を設立し、この子会社に、契約の交渉やその後の実際の病院運営を行わせた。HCA は、運営契約の交渉やスタッフの派遣、病院の運営に関して子会社に役務提供を行い、HCA のノウハウや経験、運営システムに関する知識その他の無形資産を、きわめて低い対価で子会社に提供した。

IRS は、子会社はダミー会社であるとして、子会社の収益のすべてを HCA に帰属させる更正を行った。租税裁判所は、子会社の役員は同時に HCA の役員ではあるものの、子会社は実際に契約交渉をおこなっており、たとえ僅かにせよ事業活動を行っているので、子会社には実体があるとして、IRS の主張を退けた。

一方、租税裁判所は、HCA の社員が無償で役務提供を行い、HCA の経験や専門知識、ブランド力や経営管理システムなどの無形資産を子会社に移転していることは、事実認定から明らかであるとして、HCA は、対価をほとんど収受することなく子会社に対してかなりの役務提供を行うとともに無形資産を使用させており、「著しい所得の歪みが生じてい

⁷² *Hospital Corporation of America v. Commissioner* 81 T.C. 520 (1983).

る」と判断した。しかし、裁判所は、HCA から子会社に提供された役務や移転された無形資産について、比較対象取引を見つけることができず、最終的に、「合理的な利益の配分を決定するに足りる証拠はほとんど記録されて（おらず）、手元にあるもので最善を尽くすよりほかはない」として、子会社の「利益獲得における最も重要な要素」は、HCA から子会社に提供された経験や専門知識であるとの判断により、1973 年の子会社の課税所得の 75% を HCA に配分した。この事案においても、裁判所による利益配分割合の具体的根拠は明らかにされていない。

第 4 項 Ciba-Geigy 事案⁷³

Ciba-Geigy 事案は、米国市場での除草剤の独占的な製造販売権について、米国の子会社がスイスの親会社に支払うロイヤルティーが独立企業間価格であるかどうかが争われたもので、米国からみるといわゆるインバウンド取引にあたる。

スイスを拠点とする Ciba-Geigy は、米国子会社に除草剤の独占的な製造販売権を許諾し、対価として純売上高の 10%相当額のロイヤルティーを受け取っていた。

IRS は、当該除草剤の特許化に至る研究開発過程で、スイスの親会社と米国子会社の共同事業(ジョイントベンチャー)が存在していたとし、米国子会社が親会社に支払うべき独立企業間のロイヤルティーレートを、実際のロイヤルティーレートである 10%よりも低く算定して更正を行った。

租税裁判所は、IRS のジョイントベンチャーに係る主張は、「ジョイントベンチャーに着目することにより、独立企業原則の趣旨を曲げるものだ」とし、さらに、研究開発の成果はスイスの親会社に帰属するものであり、除草剤の米国市場での成功は米国での販売努力の成果ではなく、親会社の研究開発努力の成果と考えるべきと判示した。

そのうえで、比較対象取引が問題とされた。租税裁判所は、Ciba-Geigy の記録には比較

⁷³ *Ciba-Geigy Corp. v. Commissioner* 85 T.C. 172 (1985).

対象とできる非関連者間取引が無いと判断し、無形資産取引について比較対象取引が無い場合に考慮すべき要素として、1968年財務省規則が定めた「競争者のオファー」をもとに、独立企業間価格を決定することとした。具体的には、1957-58年に同一製品の米国市場における非排他的製造販売権について DuPont が Ciba-Geigy に提案した、純売上高の 10%-12.5%という数値である。

当時、すでに除草剤の商業的成功は十分に予測できる状況にあり、この点は、実際に独立企業から 10%のロイヤルティーレートのオファーがあったことにより裏付けられること、一方、IRS が主張した 3-6%というレートは、当時の農業化学薬品業界の平均的なロイヤルティーレートであり、高い収益性が見込まれる問題の除草剤には適用できないことなどを根拠とし、租税裁判所は、10%という米国子会社が主張したロイヤルティーレートは、独立企業間価格として認められると判決した。

この判決では、「競争者のオファー」をもとに、比較対象取引の存在が認められている。ただし、この判決については、裁判所が採用した比較対象取引は問題取引の独占的な契約とは異なる非排他的な製造販売権であり、正確な比較対象取引ではないのではないかという指摘がなされている⁷⁴。

第5項 DuPont 事案⁷⁵

米国親会社である DuPont は、欧州市場における同社製品のスーパー・ディストリビューターとして、タックスヘイブンであるスイスに子会社を新設し、DuPont の欧州市場での取引のほとんどを取り扱わせた。これに対して IRS は、DuPont が子会社との取引価格を独立企業間の取引価格よりも意図的に低く設定し、子会社の収益の最大化を図ったとして、IRC482 条にもとづく更正を行った。

DuPont が採用した独立企業間価格の算定方法は、再販売価格基準法であった。裁判を通

⁷⁴ Supra note Avi-Yonah(1995-1996) p.p.126-127

⁷⁵ E.I. DuPont de Nemours & Co. V. United States 608 F.2d 445 (Ct. Cl. 1979).

して DuPont は、類似製品を販売する類似企業の平均的なマークアップ率である 19.5%から 38%という数値を根拠に、子会社の 26%の粗利益率は相当であると主張した。

租税裁判所は、納税者が主張に用いた 21 社は、製造された製品を販売するという点では子会社と類似しているものの、再販売価格基準法の適用について IRC482 条財務省規則で要求されている類似性を証明するデータは一切見当たらないとして、これらの企業と子会社との類似性を否定した。さらに、21 社のうち、納税者がスイス子会社に最も近いとした 6 社についても、販売コストが当該子会社の販売コストに比べて非常に高いことを指摘し、「役務提供に支出した額は、役務の程度の合理的指標となり、(納税者)は、この通常の仮定に対し反証を行っていない」とし、これら 6 社の再販売取引は、機能面において、当該子会社の取引とは異なると判断した。

そのうえで、租税裁判所は、「(裁判所が) 配分額を決定することは容易ではなく、IRC482 条は、財務長官に配分額を決定する権限を与えているので、(IRS の主張する) 金額は合理性の範囲内である」として、IRS の主張を全面的に支持した。裁判所が合理性の判断に用いたのは、IRS が提出した、機能的に類似した企業の営業支出に対する売上総利益の比率と、約 1,100 社の収益の対資本比率である。これは、1968 年財務省規則に定められたその他の方法にあたる⁷⁶。

第 6 項 U. S. Steel 事案⁷⁷

この事案は、寡占的取引に対する IRC482 条の適用の問題を扱った事案である。

U. S. Steel は、100%子会社としてリベリア国籍の海運会社を設立し、鉄鉱石をベネズエラから米国に輸送させていた。これに対し、IRS は、子会社から U. S. Steel に請求された輸送の対価が、独立企業間価格以上であるとして更正を行った。当該子会社が U. S. Steel

⁷⁶ Avi-Yonah は、この算定方法は独立企業原則に適合すると考えにくいのではないかと指摘している (supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.p.121-122)。

⁷⁷ *United States Steel v. commissioner* 617 F.2d 942 (2d Cir. 1980) rev'g T.C. Memo. 1977-140.

に請求する船積料は、U. S. Steel が、米国国内で生産する鉄鋼の価格と最終的に同額の鉄鋼の価格となるように設定されており、さらに、子会社は、輸送量が大幅に少ないにも関わらず、同額の料金を非関連者に対して請求していたという問題があった。

租税裁判所では IRS が勝訴したが、控訴裁判所は租税裁判所の決定を覆し、納税者勝訴としている。控訴裁判所は、まず、納税者勝訴とした理由について、IRS が、「一般的な文言による 482 条のもとで行う再配分を正当づけるために、必要とされる提示を行えなかったため」であるとし、所得移転の意図の有無に関わらず、納税者が問題取引に係る価格を「非関連者間の独立した取引における同一または類似の役務に対して支払われ、または支払われたであろう価格」と主張し得るかぎりにおいて、納税者は IRC482 条の適用を免れるべきであると判示した。

本件で問題となったのは、問題取引と納税者が提出した比較対象取引との比較可能性である。控訴裁判所は、これらの取引の間には当事者間の関係性から生じる輸送量の差、役務提供の継続性に関する差があり、また、U.S.Steel が鉄鋼価格を操作することによって子会社に利益移転を図りえる状況にあることを認めたうえで、問題取引と U.S.Steel が提出した比較対象取引との間には、なお比較可能性があると判断した。裁判所は、また、「独立した」当事者とは、競争市場においてのみ考えるものであり、U.S.Steel が寡占状態にある市場で、子会社が他の鉄鋼メーカーと取り交わした契約をもって独立企業間取引とはいえないという IRS の主張について、そのような主張を認めれば、「納税者に不公平な負担を課す」としてこれを退けている⁷⁸。

⁷⁸ 納税者の比較対象取引を認める理由について、控訴裁判所は租税裁判所の判事の言葉を引用し、U.S.Steel が子会社に支払った対価は、「年間 1,000 万トン以上の鉄鉱石を輸送する継続的な関係における妥当 (reasonable) な料金として、482 条による再配分が正当化されるかどうか」という点から検討されるべきであり、そうであれば「他の鉄鋼会社が(子会社)に支払った料金が (U.S.) Steel が支払った料金と同じであるという事実は関係がない」、厳密な意味で比較しうる取引が存在する業界はほとんどないのであり、厳密な比較対象取引を模索することは「経済的な現実を認識することにはなるだろうが、一般的な文言による制度に有害な度合いの経済的な精巧さを持ち込む (ことになり) …納税者は

この判決については、適切な比較対象取引がないという状況に際して、裁判所が、1968年財務省規則により価格法が制定される以前の、公正さや妥当性といった曖昧な基準に後戻りしたと解釈できるとの指摘がある⁷⁹。

第3節 Langbein による批判

独立企業原則については、理論面からも批判が行われるようになる。

独立企業原則は多国籍企業の取引の実態と理論的に整合しない、という批判を行った代表的論者として、Stanley I. Langbein があげられる。Langbein は当時の IRC482 条を巡る問題を経済学的な視点から分析し、連続価格問題を提起した。

第1項 取引コストアプローチを基礎とした多国籍企業論

Langbein は、R.H.Coase が 1937 年に発表した取引コストアプローチ⁸⁰の理論、およびそれを発展させて多国籍企業の形成理由を説明した Oliver Williamson や Richard Caves の理論をベースとして、独立企業原則は多国籍企業の内部取引に妥当しないと結論付けている⁸¹。

(IRS が) 自らの裁量で自由に配分を行う行為に対してセーフハーバー を与えられない」と判示している。

⁷⁹ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.116.

⁸⁰ R.H.Coase 「The nature of The Firm」(Economica New Series, Vol.4, No.16 1937)

⁸¹ Langbein が 1986 年に発表した論文「The Unitary Method and The Myth of Arm's Length」(30 Tax Notes 625 February 17, 1986) において独立企業原則の批判に用いたのは、Coase の取引費用アプローチや、Coase の理論を多国籍企業論に発展させ、主として市場と組織のヒエラルキーとの関係から、国際取引の内部化—企業の多国籍化—を説明した Oliver Williamson の理論、産業組織論の分野で特に著名な Richard Caves の理論である。本節は利益法導入以前の Langbein の主張をまとめることを主旨としているため、これらの経済学理論を紹介するが、Langbein はその後さらに S.Hymer の優位性論、P.J.Buckley や M.Casson 等が提唱した内部化理論、J.H.Dunning の OLI パラダイムなどの多国籍企業論をもとに、多国籍企業の一体性を詳細に論じた。これらの理論は、Stanley I. Langbein, 「A Modified

Coase 達の理論が着目するのは、市場における取引コストである。不完全市場では価格メカニズムを介して合理的な価格に到達するために、取引の対象となる財やサービスそのものの価格に加えて、契約等のために追加的なコスト（取引コスト）が発生する。取引コストアプローチでは、この点において市場取引は常に非効率となり、したがって、市場の非効率性を回避する目的で取引を内部化することを通じて、企業という市場に代わる別の経済システムが選択される⁸²と説明される⁸³。さらに内部化が国境をまたいで行われることによって、多国籍企業が誕生する。

たとえば、Caves は、取引の内部化による企業の多国籍化の具体的プロセスを、無形資産を中心に論じている。市場で無形資産を取引しようとする、取引当事者間での情報の偏在⁸⁴や無形資産のもたらす成果の不確実性⁸⁵によって、取引の成立が困難になるという問

Fractional Apportionment Proposal for Tax Transfer Pricing」(Tax Notes, February 10, 1992)に論じられている。

⁸² Supra note Coase.

⁸³ Coase は、労働力について、複数の契約を繰り返すのではなく長期的な契約で雇用することにより、取引コストを削減し、労働者に対してある一定の報酬を約束と同時に、「一定の範囲内で」事業者の指示に従うことに同意させる性格の契約を締結できることが、企業が組織される一因であると指摘する。また財や役務についても、製品を提供するために必要な財や役務の取引を内部化することにより、短期的な複数の契約から生じる取引コストを軽減することが可能になると論じる。この場合、財や役務の購買者である事業家とこれらの供給者は、長期的な関係を締結することによって将来の不透明さに対するリスクを回避できることになるが、その際に双方で取り交わされる契約は、供給者側が行うべきことの「限度」を定め資源配分を事業家の判断にゆだねる性格のものとなる。したがって、企業内部では、取引コストではなく管理コストが問題となる。Coase は事業家による管理コストから生じるリターンは企業の拡大とともに低下し、さらに企業の拡大には、やがて管理上の問題から限界が生じると論じている (supra note Coase)。

⁸⁴ 無形資産取引では、売り手が買い手に資産の価値を納得させるだけの情報を開示してしまえば、買い手はその資産の対価を支払うことなくその資産を利用することができてしまい、また買い手が、売り手が機会主義にその資産の価値を過大表示していると疑えば、買い手はその資産の価値を本来の価値よりも低く評価するだろうから、いずれの場合にも、売り手は市場で無形資産を売却することにより、当該資産の正味価値を回収することができない。リチャード・E. ケイビス『多国籍企業と経済分析』岡本康雄他訳 千倉書房（1992年） p.5 は、これを情報の偏在のもたらす問題であると説明する。また市場に情報が漏洩すると、資産のユニークな価値は資産にただ乗りするフリーライダーの出現により消散

題が生じる。Caves はこの問題を、「市場の失敗」⁸⁶と名付けた⁸⁷。市場の失敗は、無形資産の価値や希少性が高いほど顕著となる。Caves は、したがって、企業は無形資産を市場で取引することを避け、無形資産取引を内部化することを選択し、これによって、多国籍企業が生まれると説明する。

無形資産は、また、その公共財的な性格ゆえに利用を制限するといった意味での「容量(capacity)」上の制限をもたず⁸⁸、無形資産の活用によって限界費用をゼロに近づけることができる。このため、多国籍企業は、無形資産を各国の拠点で使いまわすことができるという利点を持ち、結果的に、無形資産の活用から多国籍企業は規模の経済を享受することができるのであり⁸⁹、この点もまた、無形資産の取引が内部化され企業の多国籍化が行われる一因となる。

さらに、Caves は、無形資産の活用を通じてその資産に関する情報を共有し活動を調整することにより生じるいわゆる暗黙知的要素⁹⁰は、無形資産にかかる技能や知識を不可分のものとする論じ⁹¹、無形資産の活用を通じて、多国籍企業内部で相乗効果が生まれることを指摘している。

取引費用アプローチを基礎として発展した多国籍企業論が示唆するのは、結局、多国籍

するという問題については、江夏健一・長谷川信次・長谷川礼『シリーズ国際ビジネス 2 国際ビジネス理論』中央経済社（2008 年）P.67 などにより、説明がなされている。

⁸⁵ 前掲・ケイビス p.5 は、成果の不確実性とは、無形資産の買い手はその資産を利用することにより期待した成果が得られるかどうかを保証されず、また成果を予測することもできないことを意味すると説明する。また無形資産の暗黙知的要素は、コンサルティング契約を必要とするが、こうした契約もまた取引費用を増加させることになるとの説明が、前掲・江夏＝長谷川＝長谷川 p.66 によりなされている。

⁸⁶ 前掲・ケイビス p.4。

⁸⁷ ケイビスの理論を中心に、経済学的な視点から多国籍企業の特殊性と無形資産取引の分析を行った国内の論文としては、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）。

⁸⁸ 前掲・ケイビス p.6。

⁸⁹ 前掲・江夏＝長谷川＝長谷川 p.66。

⁹⁰ 前掲・江夏＝長谷川＝長谷川 p.66。

⁹¹ 前掲・ケイビス p.7。

企業とは市場に「置き換わる」⁹²経済システムであるということであり、その結果、多国籍企業は独立企業に比べて、相乗効果や規模の経済などの一体性から生じる超過収益を享受するということである。Langbein はこの点について、「市場の構造と内部組織の構造は、あらゆる条件下で、どちらかを無作為に選択できる相互に代替可能な存在ではない」⁹³と説明し、ゆえに、多国籍企業の内部取引については、直接比較できる比較対象取引（独立基準価格）を市場に見つけることが、きわめて困難になると論じている⁹⁴。

第2項 独立企業原則への批判―連続価格問題

Langbein は、多国籍企業のように内部組織が市場に置換した状況では、市場価格を仮定する方法は無い⁹⁵とし、市場取引に置換する存在である内部取引を、市場取引で引きなおそうとする独立企業原則の理論的脆弱性を指摘した⁹⁶。Langbein は、多国籍企業を、関連者という複数の主体が、それぞれの機能に関連した流動資本、物理的資本、無形資産、労働力および役務などの生産要素を共有する関係（shared factor relationship）であると定義する⁹⁷。これに対して、独立企業原則では、このような関連者相互の関係を取引に細分化し、その取引に関わる生産要素を、どちらか一方の当事者に帰属させ、もう一方の当事者をそ

⁹² Supra note Coase.

⁹³ Supra note Langbein (1986) p.668.

⁹⁴ 増井良啓「移転価格税制の長期的展望」水野忠恒編著『21世紀を支える税制の論理 第4巻 国際課税の理論と課題』（税務経理協会 2005年）p.87は、このような内部組織の経済学的研究は、無形資産などに帰せられる超過収益を外部の取引との比較によって捉えることができないことを明らかにするものであり、これを独立企業原則の理論的なほころびとしている。

⁹⁵ 移転価格税制の適用において、比較対象取引を用いて市場価格により課税を行うことの妥当性について、前掲・中里（1994）p.p.438-440は、①多国籍企業における統合の利益・規模の利益の存在、②比較対象となる取引の不存在の二点を指摘し、企業グループ内部で取引を行う場合と、市場において取引を行う場合とで同等の扱いをすべきか否かという問題に対しては、理論的には否定的に解すべきであるとし、独立企業原則においてあるべき価格・所得配分は常に客観的に明らかにできるものではないため、移転価格課税から推計的要素を払しょくすることはできないと論じている。

⁹⁶ Supra note Langbein (1986) p.p.668 – 669.

⁹⁷ Supra note Langbein (1986) p.645.

の生産要素の外部の利用者とみなそうと試みる。Langbein は、この点にこそ、独立企業原則の最大の問題がある⁹⁸と論じる。

独立価格比準法が適用できないケースに対して独立企業原則を適用するために、関連者の機能分析を行い、市場取引で類似した機能を果たす取引当事者が稼得すべき収益をもとに、関連者間取引における価格を決定する再販売価格基準法や原価基準法⁹⁹が採られることがある。これについて、Langbein は、多国籍企業が取引を内部化することや無形資産を共有することによって生じる収益を、これらの方法で、関連者に適正に配分することはできないと指摘する。なぜならば、そのような収益は、取引の買い手と売り手という関係から生じるものではなく、多国籍企業という組織としての効率、規模の経済そして相乗効果といった、一体性から生じる超過収益だからである¹⁰⁰。

Langbein は、この結果、理論的には、多国籍企業の構成主体のすべてについて機能分析を行いその収益の合計を算定しても、算定結果と組織全体から生じる全体の収益との間には、独立企業原則では配分することのできない、多国籍企業の一体性から生じる超過収益が残ると指摘した。そして、Langbein は、この超過収益は関連者間の取引を非関連者間の取引とみなして課税する独立企業原則の下では恣意的に配分されることを免れず、その結果、算定された独立企業間価格は、多国籍企業が創出する超過収益の金額の幅の中で、いかようにも変化し、「正しい」独立企業間価格を決定することはできないと主張した¹⁰¹。こ

⁹⁸ Supra note Langbein (1986) p.645.

⁹⁹ Supra note Langbein (1986) p.669 は、これを、経済学的には限界費用に着目する考え方であると説明する。

¹⁰⁰ Langbein と同じく独立企業原則を批判した論者に C.E.McLure がいる。McLure の意見として、村上睦「移転価格税制とユタリータックス」『グローバル化と財政 シリーズ現代財政(4)』(1990 年)は、IRC482 条が想定しているのは、同一の支配下にあるという依存関係を利用して、関連者が恣意的に取引価格を操作する場合であり、この場合には独立企業原則を採用することが可能であるが、多国籍企業の一体性から生じる超過収益があり、合算した所得を科学的正確さで分析することが不可能な場合には、独立企業原則は意味を持たず、「独立企業間価格は見出しうるのではなく、創り出される（のであり）・・・ 創り出された価格に基いて所得が算定されることになる」という言葉を紹介している。

¹⁰¹ 前掲・増井(2002) p.173 は、独立企業原則は「組織形態に対する収益」を考慮しないと指摘し、独立

の問題は連続価格問題とよばれている¹⁰²。

GAO レポートや裁判例にみられる当時の IRC482 条の執行状況について、Langbein は、課税当局や裁判所が、IRC482 条が理念として定める、市場価格により独立企業間価格を算定する方法を選択できずにいる点を問題にしている。さらに、Langbein は、多国籍企業全体の所得を関連者に恣意的に配分する方法が選択されていると批判し、そうしたアプローチでは不確実性や執行上・訴訟上の負担が生じるだけであると指摘する。そのうえで、Langbein は、この状況を解決する唯一の方法は、フォーミュラ方式 (fractional method) をおいて他に無いと論じている。Langbein の言葉を借りれば、「フォーミュラ方式のアンチテーゼと定義される独立企業原則は、規範として成立しないことはおろか、概念としてさえも意味を持たない」¹⁰³ということになる¹⁰⁴。

企業原則のもとでは、超過収益をどのように配分すればよいかなんら手がかりも与えないと、この点を論じている。また Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.149 は、この超過利益によって競合他社は市場から追い出されるため、結果的に多くの場合で比較対象取引が見出せないことになり、独立企業間価格の算定には機能分析が必要となるが、そこでは機能に対して市場リターンを配分しても配分しきれない超過利益が残るため、「正しい」独立企業間価格を算定することは不可能になると論じている。

¹⁰² Supra note Langbein (1996) p.645 p.654-p.655.

¹⁰³ Langbein (1996) p.655.

¹⁰⁴ 岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点(一) (法学論叢 第 118 巻 第 3 号 京都大学法学会 1985 年) p.49 は、IRC482 条を巡る判例、学説上の主要な争点は、関連者を独立当事者に置き換えようとするタックス・パリティの考え方と、多国籍企業グループ全体を一体のものとして課税上考慮すべきであるとの考えの衝突の問題と結論し、「このことは、タックス・パリティの考え方だけでは、IRC482 条の適用による関連グループへの対応がうまくいかないことの現れである」と指摘する。

第4章 独立企業原則の修正

第1節 米国移転価格白書

第1項 議会からの見直し要請

1982年以降、米国議会はIRC482条に関する訴訟で明らかになった租税回避の問題に対して、いくつかの抜け穴をふさぐ対策¹⁰⁵を導入している。しかし、こうした改正でもなお、IRC482条をめぐる諸問題が解決されたわけではなかった¹⁰⁶。1985年、下院議会は、比較対象取引に依存する現行のIRC482条財務省規則のもとでは、関連者間取引に対して独立企業原則を適用した結果にばらつきが生じているとの見解を表明し¹⁰⁷、経済的一体性を有する関連者の間で行われる取引を課税上独立企業の取引として扱う、独立企業原則の理論そのものに対する疑問を表明した¹⁰⁸。こうした懸念にもとづき、下院議会は、1985年、IRC482条の「関連者の真の課税所得を反映する」という目的を達成するためには、独立価格比準法の適用に足りる比較対象取引がない場合は「焦点を変えたアプローチが必要である」¹⁰⁹との判断を示した。1968年以来、議会は初めて財務省とIRSに対して、独立企業原則の修正を求めたのである。

下院議会の指摘を受けて導入されたのが、所得相応性基準 (commensurate with income

¹⁰⁵ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.129によれば、この手始めは属領法人に対する租税優遇策の改正 (Tax Equity and Fiscal Responsibility Act §936(h)(5))である。この改正により属領法人により所有または貸付された無形資産に帰属する所得は、一定の場合を除き、当該法人の米国株主に帰属されることとなった。これはLilly事案やSearle事案を意識した改正である。次いで1984年、外国関連会社に対する非課税による無形資産の移転は、当該無形資産の売買とみなし、生産性、使用または処分に従い、当該資産の使用年数に渡り対価を支払うとする法改正 (Deficit Reduction Act of 1984, §367(d)(2)(A))が行われた。

¹⁰⁶ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.130.

¹⁰⁷ H.R.Rep.No.426, 99th Cong., 1st Sess. 423-424(1985)

¹⁰⁸ H.R.Rep.No.426, 99th Cong., 1st Sess. 423-424(1985)

¹⁰⁹ 前掲・白書 p.47。

standard) である。1986 年、米国は税制改正法の施行により、1968 年以来初めて IRC482 条に改正を施し、「無形資産の譲渡（またはライセンス）があった場合、当該譲渡またはライセンスに係る所得は当該無形資産に帰属する所得に相応するものとする」という規定を、IRC482 条の第 2 文として追加した。所得相応性基準は、Lilly 事案や Searle 事案のように、タックスヘイブンに収益性の高い資産を移転することによる所得移転の手法に対して、制度上の対策を講じたものといえる。

しかし、所得相応性基準の導入によって、裁判事案や統計データにみられるような、比較対象取引の欠如や第 4 の方法への逃避と呼ばれる問題など、独立企業原則に関する重要な問題がすべて解決できたわけではない。また、無形資産の価値に対応するだけの利益の配分を、無形資産の移転後に定期的調整という形で行うという所得相応性基準は、1968 年に価格法のもとで確立された独立企業原則に理論上適合するのかが不明瞭であることから、租税条約の相互協議を通じて対応的調整が行われず、国際的二重課税が生じるのではないかという、別の問題を抱えていた。

1986 年、下院議会は、「(IRC)482 条には重要かつ困難な課題が多く存在し」「IRS は関連会社間の価格決定ルールについて包括的な調査を行い、既存の規制を修正すべきか否かを慎重に検討すべき」¹¹⁰であるとし、独立企業原則の再考を求める勧告を、財務省と IRS に対して行った。この勧告を受けて財務省と IRS が 1988 年に公表したのが、移転価格白書（以下「白書」という）である。

第 2 項 利益法の導入

白書は、比較対象取引が見つけれない関連者間取引における独立企業原則の適用策として、利益法を提案するとともに、独立企業原則の理論を利益法を中心に再構築した点において、米国および国際社会の、その後の独立企業原則の適用の方向を決定付けた重要な

¹¹⁰ H.R. Conf. Rep.No.841 99th Cong., 2d Sess. II-638 (1986)

ものであった¹¹¹。

白書はまず、当時の IRC482 条財務省規則の適用状況と裁判例を検討し、IRC482 条財務省規則は独立企業原則の適用にあたり「比較可能な価格や取引を見つけ出すことに大きく依存しており、比較対象取引が見つけれない場合について（独立企業原則がどのように適用されるべきか）ほとんど指針を与えておらず」¹¹²、裁判例にみられるような「甚だしく濫用の可能性が高いファクトパターンを解決できていない」¹¹³との見解を示した。そのうえで、比較対象取引が見つからないという独立企業原則に係る問題は、所得相応性基準の適用範囲を超えて、広く一般的な問題であるとの判断を示している。

そこで、白書は、比較対象取引が見つからない関連者間取引に対して、独立企業原則を適用する方法を検討している。白書が具体的な検討の対象としたのは、裁判例において裁判所が採用した、利益分割法や、資産収益率(rate of return on assets) または営業利益に対する営業経費の比率(cost to income ratio)を用いる方法であった。

白書は、「非関連者は事業を取り極める際に潜在的な利益の取り分を考える」¹¹⁴ものであるから、利益分割法は独立企業原則の適用上適切な方法であるとし、そのうえで、裁判例で適用された利益分割は、明確な分割の基準が欠如していることが問題であるとしている。また、資産収益率等については、「比較対象取引がない場合、所得の配分と独立企業間価格の決定のための合理的な基礎を提供する」¹¹⁵との評価を示している。さらに白書は、裁判例において適用された独立企業間価格の算定方法を独立企業原則のもとで理論づけ、法制

¹¹¹ 米国における利益法の導入とその後の OECD の利益法の採用の関連性について、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」『税大論叢 67』（税務大学校 2010 年）p.433 は、米国において利益法は所得相応性基準を具体化させる方法として採用された一方、1995 年ガイドラインは利益法を価格法の延長として捉えていると説明している。

¹¹² 前掲・白書 P.12。

¹¹³ 前掲・白書 P.34。

¹¹⁴ 前掲・白書 P.43。

¹¹⁵ 前掲・白書 P.43。

化すべきであると結論づけ¹¹⁶、具体的には後述するミクロ経済学理論にもとづき、BALRM (Basic Arm's Length Return Method)、及び、BALRM と利益分割法の併用という、2 つの利益による方法¹¹⁷を示している¹¹⁸。

BALRM は、関連者が使用する資産や生産要素を明らかにし、これらに対して市場リターンを割り当てることにより、独立企業として獲得すべき営業利益を明らかにしようとする方法である¹¹⁹。関連者のうち、双方の関連者、またはどちらかの関連者が、製造特許や商標などの重要な無形資産を使用していない場合にのみ有効な方法とされている。

BALRM では、まず、機能分析を行い、双方の関連者が従事する取引を個々の機能に分解する。次に、分解した機能のうち、重要な無形資産を使用しない「測定可能な機能」¹²⁰を明らかにする。そして双方の関連者のうち、測定可能な機能だけを果たしている関連者について、同様の機能を果たし同様のリスクを負担している非関連者の情報をもとに、個々の機能に対する市場リターンを割り当てる。これにより、当該関連者の果たすすべての機能に対する市場リターン—すなわち、当該関連者が独立企業であったならば稼得すべき利

¹¹⁶ 前掲・白書 P.44。

¹¹⁷ 一般に利益法といわれる方法では、営業利益が用いられる。営業利益は売上総利益から販売費及び一般管理費を控除して算定されるが、飯守一文「利益法の適用」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務 73の重要問題』（大蔵財務協会 2010年）p.640は、この場合売上等の合理的な基準で販管費を個々の取引に配賦することが必要になり、この点が利益法における独立企業間価格の算定が恣意的になりやすいといわれる理由であり、また、販管費には経営効率の巧拙などが反映されることも、利益法が価格法よりも比較可能性が劣るといわれる原因であると論じている。

¹¹⁸ 白書は新たに BALRM を提案するとともに、正確(exact)な比較対象取引と不正確(inexact)な比較対象取引を用いた独立企業間価格の算定方法を示し、これらすべての方法において、市場取引においてリスクの負担者はその報酬を受けるべきであり、リスクの比較が重要であることを指摘している（前掲白書 p.p.87-94 p.p.103-105）。このリスクに対する白書の記述について、白書の考え方は関連者間の取引を一種の投資と考え、それとリターンの関係を整理するという方向で組み立てられており、リスク評価が重要とした点は意義があるが、リスク評価の方法や正確性に対して言及がされていないとの指摘が、前掲・川端 p.p.83-84によりなされている。

¹¹⁹ 前掲・白書 p.95。

¹²⁰ 前掲・白書 p.96。

益の合計一が決定され、取引から生じる残りの利益はもう一方の関連者に配分される¹²¹ことになる¹²²。

BALRM は、双方の関連者が、一般に市場取引では観察されないような複雑な機能を果たしている場合や重要な無形資産を所有している時には、適用することができないが、白書はこうした場合について、BALRM と利益分割法を併用することを提案する¹²³。

BALRM と利益分割法の併用では、まず、BALRM のみの場合と同様に、測定可能な機能について、非関連者の情報をもとに個々の機能に対する市場リターンが算定される。結果として、取引から生じる利益のうちには、これらの機能に割り当てられず、関連者のそれぞれが有する重要な無形資産に帰属させるべき、残余利益が残ることになる。白書はこの残余分を「重要な無形資産に対して市場が課すであろう、相対的な価値をもとに分割」¹²⁴することを提案している。すなわち残余利益分割法の提言といえる。しかし、白書は、相対的な価値を算定する方法を具体的に示してはいおらず、無形資産から生じる利益の分割は、「おおむね判断に頼る」¹²⁵ことになるだろうと指摘するにとどまっている¹²⁶。

白書は、こうした利益法は、フォーミュラ方式のように具体的にあらかじめ定められた定式により利益の配分を求めるものではなく、あくまでも市場における配分をベースにしていることから、フォーミュラ方式とは一線を画す方法であり、したがって、独立企業原

¹²¹ 前掲・白書 p.96。

¹²² 前掲・中里（1994）p.306 は、BALRM の発想の背後には、「企業とは、生産要素市場で調達した生産要素を投入して、生産活動を行い、生産した生産物を生産物市場で販売して収益を得る生産主体である考え方が存在する」と指摘している。

¹²³ 前掲・白書 p.99。

¹²⁴ 前掲・白書 p.101。

¹²⁵ 前掲・白書 p.101。

¹²⁶ この問題に対応するために、コーポレートファイナンスにおける CAPM(資本資産価格法)の利用が提唱された。前掲・川端 p.81 は、CAPM とは投資に対するリターンを無リスク利子率とリスク・プレミアムから構成されると考える理論であり、これによりリスク評価が可能になるが、CAPM はその一方で現実と矛盾しているとの批判している。

則に整合することを、明確に主張している¹²⁷。しかし、利益法は、機能や資産という一定のファクターに対して利益を割り当てることによって、取引から生じる合算利益を取引当事者に配分するという考え方において、一種のフォーミュラ方式と考えることができる。したがって、実質的には、BARLM や利益分割法という利益法の提案により、白書は米国における独立企業原則の適用に関して、一歩フォーミュラ方式に近づく考え方を示したものとみることができるように思われる。

第3項 独立企業原則の理論的修正

1. 経済理論による利益法の裏づけ

関連者それぞれの営業利益に着目する利益法は、価格法のように具体的な比較対象取引を市場に探し出し、比較対象取引の価格をもとに独立企業間価格を算定することを要求しない。また、利益法では、市場リターンという従来よりも穏やかな基準により独立企業原則が適用されるため、個別の比較対象取引が見つからない関連者間取引についても、利益法を用いることにより独立企業原則の適用が可能になるという利点を持つ¹²⁸。その一方で、白書のいう市場リターンをレファレンスする利益法によっても、依然として、Langbeinの指摘する、多国籍企業の取引から生じるはずの超過収益を配分できないのではないかという疑問が残る。この点について、白書は利益法の内容を、次のように説明する。

まず、関連者間取引と独立企業間取引におけるコストに一切の差がなく、双方が単一の生産要素にアクセス可能である場合には、超過収益の配分に係る連続価格問題は生じるこ

¹²⁷ 前掲・白書 p.p.59-60。

¹²⁸ 利益法に関する経済理論について、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・太田洋他編『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣 2011年）p.26は、独立企業原則は、本来は市場取引を重視するという考えに立脚するものの、推定課税の側面を有し税収確保が終局目的である移転価格課税を政策見地から採用されている制度としてみた場合、市場価格を絶対視することなく、利益に着目する方法を採用することも是認され、そこに経済理論が用いられる理由があると説明する。

となく、関連者や独立企業はそれぞれ市場で取引を行うだろうから、価格法によって独立企業原則が適用できる¹²⁹。一方、多国籍企業にしか使用できない技術が存在し支配的である状況では、多国籍企業は低いコストで生産することが可能になり、長期的に中小の企業は存続することができず、結果的に、独立企業間価格を入手することができなくなる。このような場合について、白書は、ミクロ経済学理論にもとづき、独立企業が効率的なコスト構造を用いた場合に獲得するだろう所得を関連者に割り当てることによって、適切な独立企業間価格が算定できると論じている¹³⁰。

白書が応用するミクロ経済学理論は、完全市場におけるゼロ利益理論である。ゼロ利益理論では、産業が競争的であり生産要素が均一で可動性を有するときには、超過利潤は長期的にゼロとなると説明される。すなわち、そのような市場では、企業の総収入は生産要素が獲得する収益の合計と等しくなるのであり、Langbein の指摘する超過収益は存在しない。白書は、このゼロ利益理論を用いることにより、関連者の生産要素を測定し、生産要素を市場で最適な形で使用した場合の収益を算定することにより、関連者間取引から生じる所得を、市場における配分をもとに関連者に割り当てることが可能になると説明するのである¹³¹。

2. 独立企業原則に対する新たな解釈

ゼロ利益理論に依拠する利益法の提案を通じて、白書は独立企業原則に対して、いくつ

¹²⁹ 前掲・白書 p.p. 82-83。

¹³⁰ 前掲・白書 p.83。

¹³¹ 前掲・白書 p.84。 前掲・中里(1994) p.306 は、白書の議論の最大の特徴は、「ミクロ経済学やコーポレート・ファイナンスにおける理論を国際租税法における法律問題の解決に用いようとする発想それ自体にある」と指摘する。前掲・川端 p.p.73-74, p.79,p.80 は、米国の独立企業原則におけるミクロ経済学やコーポレートファイナンスの応用について、これを評価しつつ、米国のアプローチはコーポレートファイナンスにおいても論争が多く、また法解釈ではないのではないかという批判があることを指摘するとともに、ゼロ利益理論では①市場の調整に時間がかかること、②不完全市場の扱いが不明確であるという批判があるとしている。

かの点で新たな解釈を与えたことになる。

まず、白書は、Surrey によって確立された独立企業原則を、マーケット・ベースド・アプローチ(market based approach)とよび、「市場が所得を分配するのと同じ形で（関連者間に）所得を分配する」ことが独立企業原則の目的であり、そうであるとすれば、「関連者は同様の状況下で非関連者が獲得するだろうリターンと同一（のリターン）を獲得すべき」という利益法の考え方も、Surrey の考えと整合的であると論じている。すなわち、白書は、取引について従来のように独立企業間取引の結果である価格によって独立企業間価格を決定するという考え方のみならず、関連者間取引に關与する生産要素に着目し、各々の生産要素が完全市場において稼得すべき利益を決定し関連者に配分するという利益法の考え方も、市場における配分を実現するという意味において、独立企業原則に整合するとの考えを明確に打ち出したのである¹³²。

つぎに、白書は、独立企業間取引は実在する市場取引にとどまらず、独立企業も多国籍企業のコストやテクノロジーにアクセスできると仮定したうえで、独立企業間取引を想定する考え方も、独立企業間取引にあたることを明確にしている。この点について白書は、「独立企業間取引を、独立企業が非関連者にとどまり取引を行う状況に限定すると、そのような取引が関連者の実際の関係を正確に反映しない場合、双方の貢献を反映させて所得を配分するという目的を達成できなくなり、・・・独立企業が関連者のコストや技術にアクセスできたとしたならば、独立企業間で行われただろ取極めも、独立企業間取引と考えることが必要」¹³³であると論じている。

こうして白書は、①市場における配分という考え方によって、関連者間取引から生じる

¹³² 前掲・増井(2002) p.175 は、この点について従来の独立企業原則の考え方は比較対象取引との比較により、価格というアウトプット側から適正所得を算定するものであったが、白書はミクロ経済学の知見を応用し、生産要素というインプット側から市場における収益に着目する方法も、独立企業原則と整合的であるとしたと説明する。

¹³³ 前掲・白書 p.81。

利益を関連者に配分し、②完全市場において行われるであろう独立企業間の仮想的取引を、比較の対象とする考え方を持ち込むことにより、実在する比較対象取引を見出すことができないような多国籍企業の一体的な取引についても、独立企業原則を維持し、従来の価格法によってもたらされた問題を乗り越えることができるとする。

白書は、独立企業原則に対してこうした新たな解釈を打ち出すことで、「当事者が関連しているか否かに関わらず、課税上の負担を同一にする」¹³⁴という独立企業原則の理念が達成される¹³⁵のであり、多国籍企業の一体性を理由に独立企業原則の問題を指摘した Langbein に対して、「独立企業間価格とは、それぞれの場所における独立企業としての活動や資産の貢献を反映させることを目的とするものであり、多国籍企業の存在理由は独立企業原則の適用の妨げにはならない」¹³⁶と反論している。

このように白書は、利益法の考え方と Surrey の考え方との理論的整合性を図ったものであるが、白書の展開する理論は、現実の市場取引を信頼し、市場取引において独立当事者の間で形成された実際の価格をそのまま受け入れるという、不完全市場を前提とした Surrey の考え方との間には一定の距離がある。利益法は、Surrey が理論の中心においた不完全市場の取引ではなく、完全市場における取引を前提にしており、この点について、「独立当事者間取引の意味を完全市場における取引と読みかえるものである」¹³⁷との指摘がある。また、利益法が着目する独立企業間価格とは、関連者間取引における価格ではなく、取引から生じる利益の適正な配分であり、この点でも、必ずしも Surrey の考え方と整合的であるとはいえない。

こうして、独立企業原則は利益法を中心に再構築されたが、完全市場をベースにした白

¹³⁴ 前掲・白書 p.82。

¹³⁵ しかしこの点について前掲・中里(2011) p.29 は、移転価格課税は企業グループ内取引に対する介入であり、企業があえて多国籍化を選択したにも関わらず市場取引と同一の取扱をする背後には、市場取引こそがあるべき取引であるという、抜けがたい「偏見」が存在すると指摘する。

¹³⁶ 前掲・白書 p.81。

¹³⁷ 前掲・増井(2002) p.175。

書による新たな理論は、白書そのものも認めるとおり、寡占市場における超過収益や無形資産取引の問題という、まさに連続価格問題が生じる状況を説明できないという課題を残すことになる¹³⁸。

第2節 米国最終規則と1995年OECD移転価格ガイドライン

第1項 米国最終規則

白書の公表により独立企業原則の理論を再構築した米国は、その後の議論を経て、1994年に、IRC482条に関する最終規則（以下「1994年財務省規則」という）を公表し、利益法を制度化するなどして、関連者間取引に対する独立企業原則の適用に柔軟性を確保するに至った。1994年財務省規則の主だった特長としては、以下の3点が指摘できる¹³⁹。

1点目は、比較可能性分析について、機能、契約条件、リスク、経済状況、資産や役務という具体的な判断基準を明示し、それぞれの判断基準における検討の仕方を明確にした点である。1994年財務省規則は、独立企業間取引と比較すべき市場取引との間の同一性は求めておらず、独立企業間取引の結果をもたらす信頼性のある尺度を提供するに足る類似

¹³⁸ 前掲・白書 p.85。前掲・増井(2002) p.177 は、ミクロ経済学にもとづく白書の分析をその後のIRC482条の規則改訂の理論的支柱としながらも、①寡占状態における超過利潤の存在を排除できず、論証の前提が欠ける、②市場収益率の積算という方法では実際には恣意的な運用しかできないのではないか、③独立当事者間から生ずると同じ租税負担を多国籍企業に強いることは、「事業決定の歪曲を最小にする」とすると指摘し、白書の議論には問題があると論じている。

¹³⁹ 本文中にあげた3点のほか、1994年財務省規則は、独立企業原則の適用と独立企業間価格の算定について、§1.482-1(e)に独立企業幅の規定を設けている。利益法において要求される比較対象性は、従来の価格法に比べて穏やかである。そこで比較対象分析によって比較対象取引が複数選定される場合があり、信頼性を有する複数の独立企業間価格からは独立企業間価格の幅が生じる。このような場合について、1994年財務省規則は、関連者間取引における内部取引価格が幅の範囲内である場合は、独立企業原則による調整は要求されず、当該価格が幅の範囲外であるときは、通常四分位の中心により価格の調整が行われることを定めた。この幅の概念は所得相応性基準にも適用される。

性を求めるにとどまり、具体的な差異がある場合には差異の調整を要求する¹⁴⁰。

2 点目は、最適法を導入した点である。最適法の導入については、すでに白書において、独立価格比準法が適用できない場合には他の方法について特に適用優先順位を持たせる必要はなく、経済的状況に最も適した算定方法を適用すべきではないかとの提言がなされていた。1994 年財務省規則は、客観性を有するデータと仮定にもとづき、事実と状況に即して最も信頼性を有する算定方法により、独立企業間価格を決定することを規定した¹⁴¹。

3 点目は、具体的な利益法の制度化である。1994 年財務省規則は、利益分割法について、関連者間取引における合算営業利益を比較対象取引における営業利益の割合をもとに分割する比準利益分割法(comparable profit split method)と、双方の関連者のルーティンの貢献について市場リターンを割り当てたあとに、残余利益を関連者の相対的な貢献をもとに分割する残余利益分割法 (residual profit method)を定めている¹⁴²。また、1988 年の白書の公表以来様々な批判や検討が行われた BALRM は撤回されたが、BARLM と同じくゼロ利益理論に依拠¹⁴³し、「類似の状況で類似の事業活動に従事している非関連者の客観的指標である営業利益(profit level indicator: PLI)をもとに独立企業間価格を算定する」¹⁴⁴利益比準法¹⁴⁵(comparable profit method: CPM)が導入された。なお、独立企業間価格の算定方法に

¹⁴⁰ §1.482-1(d)(1)(2).

¹⁴¹ §1.482-1(c)(1).

¹⁴² §1-482-6 では、§1-482-6(c)(2)として比準利益分割法が、同じく(c)(3)として残余利益分割法が定められている。比準利益分割法は、比準する企業のデータを使用して全体の損益を分割する方法であり、残余利益分割法では、通常の寄与分を関連者双方に帰属させた後の残余分は、無形資産の相対的な価値をもとに分割する。無形資産の相対的な価値を算定する方法として、公正市場価値を反映した外部市場指標、開発等に要した費用を資本化した後に減価償却費を控除した額を基礎とする方法、開発等に対する支出が常に行われているときは、直近の支出額を基礎とする方法などがあげられているが、この点について前掲・増井 (2002) p.p.182-183 は、指針としては有益であるが、具体的な計算や計算結果が分割比率として承認されるかは事案によって異なるのであり、「雲海に迷い込んだかのような印象に誘われる」と指摘する。

¹⁴³ 前掲・飯守 (2011) p.731。

¹⁴⁴ §1.482-5(a).

¹⁴⁵ 利益比準法は当初、比較対象取引との比較可能性を要求しない算定方法として導入された。しかし前

については、価格法、利益法のほかに、引き続き、その他の方法が設けられている。

第2項 1995年 OECD 移転価格ガイドライン

米国が IRC482 条に関する最終規則を制定した一年後、OECD は移転価格ガイドライン（以下「1995年ガイドライン」という）を公表した。1995年ガイドラインは、OECD モデル条約第9条について詳細に検討した1979年の「移転価格と多国籍企業」公表以来、OECD が移転価格問題について行った、数々の検討と米国の移転価格規則案に関する OECD の議論を踏まえた、独立企業原則に関する OECD 租税委員会の作業の集大成であり、わが国をはじめとする OECD 加盟各国の、移転価格問題に関する執行と実務や各国間の所得の配分に対する公式の指針である¹⁴⁶。

1995年ガイドラインは、利益法に関する考え方¹⁴⁷や比較対象分析の方法を明確にしているが、OECD の見解からは、OECD が米国の考え方を基本的に踏襲していることが伺える¹⁴⁸。

1995年ガイドラインは、独立価格基準法、再販売価格基準法そして原価基準法を伝統的な取引基準法とし、その他の方法として取引単位利益法を定めている。取引単位利益法について1995年ガイドラインは、「関連者の一方または双方が独立した企業とのみ取引を行

掲・飯守(2011) p.p.731 - 732 によれば、国外からの批判を受けた米国は、後に比較対象取引との企業単位での比較可能性を要件とするなどの修正を行った。

¹⁴⁶ 『新移転価格ガイドライン』 岡田至康監修 社団法人 日本租税研究協会(1998年)パラ13,14,16,17。

¹⁴⁷ 1988年に公表された白書は、①利益法と OECD が否定するフォーミュラ方式との差、②1979年ガイドラインが独立企業間価格の検証方法として全体利益に着目することも役立つとの見解を示している点を指摘し、利益法が OECD ガイドラインの独立企業原則に対する考え方と一致すると論じた。前掲・白書 p.60。1995年ガイドラインもこの点を確認する形となっている。

¹⁴⁸ しかし、OECD は、所得相応性基準を導入していない点では、米国最終規則と異なる。また、米国と OECD の関係に関して、前掲・小島 p.431 は、OECD は米国の考え方を踏襲し、経済状況や多国籍企業の行動の変化に対応するために、取引単位営業利益法の導入により新たなツールを獲得し、また後の最適法ルールの採用により柔軟性を高めるなど、OECD 移転価格ガイドラインにおける独立企業原則適用に係る指針は、その姿を変えてきていると指摘する。

った場合に稼得したであろう利益を推定し、また、関連者間取引において使用した資源の代償として独立企業間であったならば請求したであろう金額を推定するため、独立企業と関連者の利益率または利幅の比較が行われる」¹⁴⁹方法であると説明し、独立企業間では「利益が条件として設けられまたは課されている取引を開始する企業は通常見受けられない」が、「関連取引から生ずる利益は、当該取引が、独立企業が他の点では比較可能な状況において設けたであろう条件と異なる条件により影響を受けたか否かについて関連指標となり得る」¹⁵⁰と論じることにより、営業利益にレファレンスする取引単位利益法が、独立企業原則に整合するとするとの見解を明らかにしている。

1995 年ガイドラインは、関連者が果たした機能を分析することにより合算利益を関連者間で分割する取引単位利益分割法を、比較対象取引が見つけれない場合に独立企業原則の適用を可能にする方法¹⁵¹として明確に位置づけた。OECD は、取引単位利益分割法には、収入や費用の合算のための会計慣行や通貨の調整などが要求され、取引に関するコストを適正に把握することの困難性があることを認めている¹⁵²。また、利益分割にあたって、関連者双方の貢献の価値評価に使われる外部市場データは、問題取引との関連性が低く、算定結果が主観的になる可能性があることも認識している¹⁵³。こうした問題にもかかわらず、OECD は、取引単位利益分割法は、「独立企業においてはみられないような関連者の特殊でおそらくユニークな事実および状況を考慮に入れるという柔軟性を有している一方、独立企業が同様の状況にあった場合に合理的に行ったであろうことを反映するという範囲において、独立企業アプローチである」¹⁵⁴とし、関連者という特殊な関係ゆえに、関連者間で

¹⁴⁹ 前掲・1995 年ガイドライン パラ 1.16。

¹⁵⁰ 前掲・1995 年ガイドライン パラ 3.2。

¹⁵¹ 前掲・1995 年ガイドライン パラ 3.6。

¹⁵² 前掲・1995 年ガイドライン パラ 3.9。

¹⁵³ 前掲・1995 年ガイドライン パラ 3.8、3.9。

¹⁵⁴ 前掲・1995 年ガイドライン パラ 3.6。

市場取引とは異なる取引が行われる場合には、市場データをもとに利益を合理的に関連者間で分割することにより、独立企業原則との整合性が確保されとの見解を示している。

第3項 わが国を含む国際社会の米国への傾斜

米国以外の OECD 加盟各国は、1994 年財務省規則で法制化された利益比準法について、当初、この方法が独立企業原則に合致するかどうかの懸念を示していた。しかし、1995 年ガイドラインでは、取引単位での比較可能性の基準を明確にすることにより、ラストリゾートとしつつも、利益比準法と同様に、営業利益指標により独立企業間価格を算定する、取引単位営業利益法を導入した¹⁵⁵。また 2010 年版の OECD 移転価格ガイドラインでは、比較可能性を確保するために、取引単位利益法（取引単位利益分割法・取引単位営業利益法）に関する適用条件等を整備している。

さらに 2010 年の改訂では、利益法が広く使われている現状を反映し、伝統的取引基準法（価格法）と取引単位利益法の間に設けられていた適用優先順位を撤廃し、最適法を適用する仕組みへと変更が行われている。

こうした動きを受けて、わが国の措置法 66 の 4 も改正され、平成 16 年度税制改正では取引単位営業利益法をその他の方法として租税特別措置法施行令に規定¹⁵⁶し、また平成 23 年度税制改正では、独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直し¹⁵⁷や、これに伴う利益

¹⁵⁵ 前掲・1995 年ガイドライン パラ 3.52。しかし取引単位営業利益法のように、一定の比率により関連企業に対して利益を配分する方法については、比率の選択に恣意性が入り込む可能性があり、個々の企業の効率性など特殊な事情や市場の状況、経済努力を反映しないのであり、独立企業原則に反するものであると、前掲・村上（1990）p.p.113-114 は指摘する。また岡村忠生「国際課税」岩村正彦他編『岩波講座 現代の法 8 政府と企業』（岩波書店 1997 年）p.313 は、日本の制度について言及した中で、「推定課税を手続的規定に巧みに紛れ込ませており」、取引単位営業利益法の運用を、利益比準法のように行うことが可能であると指摘する。

¹⁵⁶ 租税特別措置法施行令 39 条の 12 第 8 項 2 号・3 号。

¹⁵⁷ 租税特別措置法 66 条の 4 第 2 項。

法の整備、独立企業間幅の明確化¹⁵⁸が行われている。

このように、国際社会は、米国が最初に導入した利益法へ傾斜する動きをとってきている。これは、多国籍企業の内部取引には同一の支配下にあるという関係を利用した一体的な取引があり、したがって、市場に比較対象取引を見出すことは極めて困難な場合があることを、国際社会が共通の理解とし、そのような内部取引に対しては利益法を採用することともまた独立企業原則に合致していることを、国際社会が合意したことの証と考えることができる。

第3節 フォーミュラ方式からの再接近

第1項 Avi-Yonah による独立企業原則に対する批判

米国と OECD 加盟各国は、比較対象取引を市場に見出すことができない関連者間取引に対して独立企業原則を適用する問題について、上述したとおり、利益法を導入し、利益法を中心とした理論を確立することにより対応を図ってきた。一方、今日に至るまで、独立企業原則には多国籍企業の一体性を無視する点において理論上根本的な誤りがあり¹⁵⁹、また独立企業原則は納税者および課税当局に多大な負担を課するものであるから、多国籍企業の内部取引に対する国際間の所得の配分はフォーミュラ方式によるべきであるとの意見が、米国を中心として根強く存在する¹⁶⁰。

¹⁵⁸ 租税特別措置法通達 66 条の 4 第 3 項 4 号。

¹⁵⁹ この点について具体的に生じる問題は①一体的取引及び②無形資産の取引に対する独立企業原則の適用の問題である。OECD ガイドラインもこれらの取引に独立企業原則を適用することは、きわめて困難であるとしている。前掲・2010 年ガイドライン パラ 1.11 6.13。

¹⁶⁰ たとえば、Robert S. McIntyre and Michael J. McIntyre 「Using NAFTA to Introduce Formulary Apportionment」 (Tax Note International, April 5, 1993) は、Walter Hellerstein の「(独立企業原則は) まるで不思議の国のアリスのように現実を空想に変えたものを真実の世界と偽る、みせかけの世界の営みである」という指摘を引用して独立企業原則の理論的問題を論じ、また GAO レポートをもとに多くの事案に対して執行が追いついていない状況を指摘するなどし、「独立企業原則は理論及び実践に

多国籍企業の活動を関連者の間で行われる取引と考え、これを独立した企業の間で行われる取引に擬制するという独立企業原則のアプローチでは、統合された企業活動から生じる超過収益の源泉を特定することができないというのが、フォーミュラ方式が支持される理由である。この点、フォーミュラ方式の主張は、独立企業原則の批判の上に成立しているといえる¹⁶¹。

Reuven S. Avi-Yonah は、1990 年代から現在まで一貫して、独立企業原則を批判しフォーミュラ方式の導入を提唱する代表的論者の一人である。Avi-Yonah は、多国籍企業の国際的な内部取引に独立企業原則を適用することから生じる弊害を、概ね次のように指摘する。

まず、理論的側面からの批判である。Avi-Yonah は、すでに 1980 年代に Langbein が取引コストアプローチをもとに指摘したように、多国籍企業の内部取引から生じる所得を独立当事者間の取引として、二国間に配分するという独立企業原則の概念は、そもそも、経済的に統合された構造を持つ多国籍企業の現実を反映していないとし、独立企業原則は、多国籍企業の一体性や相互依存性を無視し、その構成単位を独立企業と擬制する点で、非

においても基本的に欠陥がある」との批判を行っている。また、近年においても、グローバル経済における移転価格税制上の問題に関する米国下院議会の公聴会において、経済学者の Martin A. Sullivan は IRC482 条のもとで、不適切な利益移転が行われていることを指摘し、この点を課税の中立性の観点からの問題として論じたうえで、フォーミュラ方式の導入を提唱している (Testimony of Martin A. Sullivan, Ph.D., Economist and Contributing Editor, Tax Analysts, Hearing on Transfer Pricing Issues in the Global Economy, (Jul.22, 2010))。

¹⁶¹ たとえば前掲・村上 p.107 によれば、F・キースリングは、「主要な反対論の根拠は、独立会計が実際には分割できないものを別個に取り扱おうとしていることであ(り)・・・その結果が、必然的に恣意的且つ気まぐれなものとなる」と論じている。また Michael C. Durst は、Michael C. Durst 「It's Not Just Academic: The OECD Should Reevaluate Transfer Pricing Laws」(Tax Notes International January 18, 2010) p.253 において、多国籍企業グループの構成企業は互いに独立企業同士が取引をするように取引を行うとする独立企業原則の仮説は、多国籍企業グループの活動にあっては例外であり、決して原則ではないと論じている。前掲・岡村(1997)p.294,p.p.317-318 は、現在の国際課税制度は①納税者の居住地が決定できる、②独立企業原則によって所得の源泉地を決定できることを前提としているが、実際にはこれらは源泉地課税権に基づく企業レベル課税では成り立たないとし、純粋な源泉地主義課税のためのシステムであるフォーミュラ方式を導入すべきであるとの主張を行っている。

現実的であると主張する¹⁶²。さらに、多国籍企業には統合された組織としての経済的メリットがあり、内部取引からは独立企業間取引が獲得することのできない内部化による利益が生じるが、独立企業原則では多国籍企業の超過収益が適正に関連者に配分されない¹⁶³ため、独立企業原則により利益を関連者に分かつことは意味をなさず、独立企業原則によって二国間の所得配分は達成し得ない¹⁶⁴と批判する。

第 2 に、執行面の問題がある。Avi-Yonah は、独立企業原則では比較対象取引が見つからない場合には、事案ごとに事実を検討することが必要になり、制度が複雑化し、納税者や税務当局に多大な負担をもたらすことになると指摘する。また、複雑な制度の下では課税所得の決定に時間がかかり、納税者の予測可能性が損なわれるとともに、税務当局としても税収が長期間にわたり確定できない等の弊害があること¹⁶⁵を問題とする。

第 3 に、制度が歪みを生じさせるという批判である。Avi-Yonah は、独立企業原則の適

¹⁶² Supra note Avi-Yonah(1995-1996) P.148, Reuven S. Avi-Yonah, Kimberly A. Clausing and Michael C. Durst 「Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal To Adopt A Formulary Profit Split」 (Public Law And Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No.138, University of Michigan, 2008) p.4. なお自身の論文で、Avi-Yonah は取引の内部化に係る説明の根拠として内部化理論を用いているが、内部化理論もまた Coase の取引費用アプローチにもとづき取引の内部化を論じた点では、Langbein の引用した Williamson 等の理論と同様である。Avi-Yonah が指摘するこうした問題について、前掲・岡村(1985)は、独立企業原則は企業グループの一体性を無視することから、独立企業原則により所得の源泉地を確定して課税所得の配分を行うことは、課税管轄権間の衡平の観点からは問題があると論じている。

¹⁶³ 独立企業原則のもとでは、超過収益は無形資産から生じるものとして、関連者に配分されることとなるが、移転価格税制上、無形資産の範囲は必ずしも明確に特定されているわけではない。無形資産にはその定義上問題があり、超過収益のすべてを一定の無形資産に帰属させることには、納税者の予測可能性を害し、私的自治に対する不当な介入を生じさせるとの意見がある（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) p.p.698-703)。

¹⁶⁴ Supra note Avi-Yonah, Clausing and Durst p.p.4-5. また、supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.150 は、Langbein の提起した連続価格問題に対してなされた、「(独立企業も) 関連者のコストにアクセスできる」と仮定できるとする白書の反論について、「理論的にコストを定量化しておらず関連者に対するコスト配分を説明していない」点で、不十分であると批判している。

¹⁶⁵ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.151.

用が、軽課税国への事業活動の移転や所得移転を通じて、税率の高い先進国における課税所得を軽減しようという、人工的なタックス・インセンティブを多国籍企業に与える結果になっており、制度の濫用が生じていることを問題視する¹⁶⁶。

第 4 に、Avi-Yonah は、独立企業原則が導入された当初と現代の多国籍企業の事業活動の差を論じ、独立企業原則という考え方自体が、通信技術や輸送手段が発達した現代のグローバルな経済活動に合致していないという、新たな問題を指摘する。現代では、情報通信技術をはじめとするテクノロジーの発達によって、多国籍企業グループ内の管理支配はこれまで以上に強化されている。したがって、共通の支配という多国籍企業の持つ特性からは、事業効率の向上を通じて著しい経済的メリットが生まれるのであり、競争を通じて独立企業は市場からの退出を余儀なくされるから、多国籍企業の取引を独立企業間の取引に擬制するという独立企業原則の考え方は、もはや現代の経済活動の状況にはそぐわないという指摘である。Avi-Yonah は、多国籍企業が独立企業を陵駕する現代のグローバルな事業環境においても、なお、独立企業原則を適用するためのベンチマークとして使用するに足りる比較対象取引を市場に見出し得ると信じ続けるところに、現在の独立企業原則をめぐる様々な問題の根源がある¹⁶⁷とし、これを、独立企業原則の持つ本質的な問題と論じている。

第 2 項 国際社会におけるフォーミュラ方式への対応

フォーミュラ方式¹⁶⁸は、長年にわたり独立企業原則の問題を解決する代替的な方法とし

¹⁶⁶ Supra note Avi-Yonah, Clausing and Durst p.p.6-7.

¹⁶⁷ Supra note Avi-Yonah, Clausing and Durst p.p.6-9

¹⁶⁸ 米国の州税で導入されているユニタリー・タックスを中心に、フォーミュラ方式について、ユニタリー・ビジネスの概念、配分対象となる所得範囲、配分要素、定式の合理性を検討した論文として、岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点(二)完 法学論叢 119 巻 第 6 号 京都大学法学会 (1986 年)。

て支持されており、独立企業原則のアンチテーゼ¹⁶⁹の地位を獲得している。フォーミュラ方式では、関連者によって構成される多国籍企業を一つの統合された組織と捉えることにより、資産や賃金、売上高などの客観的な配分要素を基礎に、組織が行う一体的事業から生じる所得¹⁷⁰が関連者に配分される。グローバル化した経済において、所得の源泉を明らかにすることは困難である。フォーミュラ方式の支持者は、そのような状況下において多国籍企業の構成企業について独立企業原則を適用することには無理があり、また、設立地によって内国法人と外国法人と区分することは意味を持たないのであり、多国籍企業に対する課税システムとしては、組織全体の所得を定められた基準により構成企業に配分する、フォーミュラ方式が合理的であると主張する。フォーミュラ方式の例としては、米国の州税であるユニタリー・タックス¹⁷¹や、近年では欧州委員会が EU 圏の法人課税方式に対する指令案として採択した CCCTB（共通統合法人課税標準）¹⁷²が知られている。

フォーミュラ方式は、これまでみてきたとおり、多国籍企業という一体性を持つ組織の

¹⁶⁹ 前掲・増井（2005）p.88

¹⁷⁰ 一体的（ユニタリー）な事業について C.E.McLure は、Charles E.McLure, Jr., 「Defining a Unitary Business: An Economist's View」 (The State Corporation Income Tax, Hoover Institution, 1984)において、「それ以上区分すると、その所得が独立会計によって正確に示されることができなくなる企業ないしは企業グループの最小単位」と説明し、「二つの企業が独立に活動した場合に稼得される利益の合計よりも、関連者として統合される利益の合計のほうが著しく大きい場合、これらの企業はユニタリーである」としている。また前掲・岡村(1986)は、ユニタリー・ビジネスは基本的には「独立会計によっては適正な所得分割ができない事業の範囲」としたうえで、米国の Exxon 事案やカリフォルニア州の基準について、ユニタリー・ビジネスの範囲を分析している。

¹⁷¹ ユニタリー・タックスで用いられるマサチューセッツ方式は、資産、賃金、売上に同等のウェイトを置く。Avi-Yonah は、Kimberly Calusing and Reuven S. Avi-Yonah 「Reforming Corporate Taxation In A Global Economy: A Proposal To Adopt Formulary Apportionment」 (The Hamilton Project, The Brookings Institution, 2007) , p.12 において、この配分要素は暗示的な税を生み、企業は税率の高い場所で資産を所有し雇用を行うことに対して消極的になるという問題を指摘している。

¹⁷² CCCTB におけるフォーミュラでは、労働力（賃金と雇用数）、資産（固定資産とし、人為的に場所を変更できる無形資産および金融資産を除く）、売上の 3 つの「キー」をもとに、法人所得（配当および株式からのキャピタルゲインを除く）を関係諸国に配分される。なお所得の連結基準となるのは、50% 以上の議決権または 75% のオーナーシップである。

有り様を理論上反映した方法であることや、あらかじめ決定された定式をもとに各国の課税所得を決定するという制度上の簡明さ、定式を構成する配分要素の選択により、所得移転に対するインセンティブを排除できることなどを理由に支持されている¹⁷³。

しかし、フォーミュラ方式を全世界レベルで導入することに対しては、問題が指摘されている¹⁷⁴。OECD は 1979 年の報告書作成以来、一貫して、フォーミュラ方式に対して反対の立場を表明している。OECD は反対の理由として、フォーミュラ方式が多国籍企業の超過収益を配分する客観的基準とはいえないこと¹⁷⁵、フォーミュラ方式の導入には広範にわたる国際協調や各国の互譲が必要である傍ら、配分要素が租税回避のインセンティブになり得ることから、単一の課税を確保したうえで条約が目的とする二重課税を排除することが困難なこと¹⁷⁶、あらかじめ決定される定式は、構成企業間の機能やリスク面での具体的な差異を反映せず、恣意的になること¹⁷⁷、独立企業原則をはじめとする二国間租税条約

¹⁷³ Supra note Clausen and Avi-Yonah p.p.13-15.

¹⁷⁴ 実際に行われているフォーミュラ方式についての意見として、CCCTB や米国州税は共通の課税ベースを前提とし、フォーミュラは国家や域内の歳入配分ルールと位置づけられており、分割ファクターにも合意が得やすい背景があるが、全世界的にフォーミュラを導入する場合には、そのような前提が欠けていることとの指摘がある（青山慶二「国際租税を取り巻く環境変化と税制のあり方」土居丈朗編『シリーズ 現代経済研究 日本の税をどう見直すか』（日本経済新聞出版社 2010 年）p.226）。一方で前掲・増井(2005) p.89 は、NAFTA や EU が税制調和の一環として域内でフォーミュラ方式を採用する動きについて、将来的には米・欧・中などの経済ブロックごとにフォーミュラ方式が採用される動きになると、わが国が「域外の他国」になる危険性があると警告する。

¹⁷⁵ OECD は、別個の企業体アプローチでは、「統合された事業が生み出す規模の経済や広範な活動の相互関係を必ずしも説明しきれない」として独立企業原則では多国籍企業の一体性から生じる超過収益が適切に配分されないことを認めつつ、「関連者間における規模の経済または統合による利益を配分するための、広く受け入れられた客観的基準は存在しない」としている（前掲・2010 年ガイドライン パラ 1.10）。前掲・岡村(1986)は、定式配分法は独立企業原則を否定することから提案される方法であるとし、しかしながら、独立会計を否定したとき、多国籍企業の構成単位の所得獲得への真の貢献度を判断するうえで、定式による所得配分の合理性を争いうる確固たる基礎が欠落していることを、ユニタリー・タックスの本質的な問題であると論じている。

¹⁷⁶ 前掲・2010 年ガイドライン パラ 1.22-1.24。

¹⁷⁷ 前掲・2010 年ガイドライン パラ 1.25。

の規則に抵触する可能性¹⁷⁸があることを指摘している。さらに、為替レートの変動により名目上生じるコストの増減に対する利益配分の問題¹⁷⁹や、納税者のコンプライアンスコスト¹⁸⁰も具体的な問題として指摘されている。

第3項 独立企業原則の利益法とフォーミュラ方式の接近

1. フォーミュラによる残余利益分割法の提案

フォーミュラ方式への反対姿勢を崩さない OECD に対して、Avi-Yonah は、近年、新たに独立企業原則のもとでフォーミュラにより利益分割を行う妥協案を提案している¹⁸¹。具体的には、残余利益分割法における残余利益部分をフォーミュラにより分割する方法（以下「フォーミュラによる残余利益分割法」という）である¹⁸²。OECD 移転価格ガイドラインは、多国籍企業には組織としての一体性や規模の経済などから生じる超過収益があることを認めつつ、これを関連者に配分することについては沈黙している¹⁸³。これは、言い換えれば、多国籍企業の超過収益に対して独立企業原則は適用されていないことを意味する¹⁸⁴。そこで Avi-Yonah は、この問題を独立企業原則のもとで解決する方法として、フォーミュラによる残余利益分割法を提案するのである。

¹⁷⁸ 前掲・2010年ガイドライン パラ 1.30。

¹⁷⁹ 前掲・2010年ガイドライン パラ 1.27。 前掲・岡村(1986)は、全世界的に定式配分の適用する場合、定式は、各要素の持つ価値が、いかなる地域においても同等であることを前提とするため、最も顕著となる合理性の問題は、地域ごとの投資に対する利益率の差であると指摘する。

¹⁸⁰ 前掲・2010年ガイドライン パラ 1.27。

¹⁸¹ Reuven S. Avi-Yonah 「Between Formulary Apportionment and the OECD Guidelines: A Proposal for Reconciliation」(The John M. Olin Center for Law & Economics Working Paper Series Paper 102, University of Michigan Law School, 2009) . なお、この文献には頁数がふられていないため、以下この文献の脚注については、頁番号を付さない。

¹⁸² Langbein は白書の公表後に発表した文献で、残余利益分割法における残余利益の部分を資本と売上高によって分割するという、Avi-Yonah の提案と類似した提案を行っている。Supra note Langbein (1992) p.721.

¹⁸³ Supra note Avi-Yonah (2009).

¹⁸⁴ Supra note Avi-Yonah (2009).

多国籍企業の取引が一体的である場合には、市場に比較対象取引が見出すことができず、したがって、独立企業原則のもとでは取引単位営業利益法または取引単位利益分割法が適用されることになる。しかし OECD 移転価格ガイドラインは、米国の利益比準法と異なり取引単位営業利益法について、比較可能な取引を特定することを要請¹⁸⁵している。そこで実際には、多くの一体的な関連者間取引については、取引単位利益分割法が適用されることが予測される。OECD 移転価格ガイドラインも、取引単位利益分割法の長所として、一面的な方法が適切でないであろう高度に統合された事業活動に対する解決策となりうることをあげている¹⁸⁶。

取引単位利益分割法では、関連者のユニークではない貢献に対するリターンは、伝統的取引基準法（価格法）または取引単位営業利益法によって関連者に配分されるが、配分の後には残余利益が残る。Avi-Yonah の提案は、この残余利益部分を関連者の一体的な関係から生じる利益（超過収益）にとらえ、この部分にフォーミュラ方式を適用することにより、関連者間に分割しようとするものである。Avi-Yonah は、この方法は、研究開発活動から生じる無形資産に関して、OECD と米国の間に存在する見解のずれや、所得相応性基準の適用を免れるために行われる費用分担契約の問題の解決策にもなると指摘する¹⁸⁷。

Avi-Yonah が、OECD に対して、残余利益の分割要因として提案するのは、賃金、有形資産および売上 of 3 要素である¹⁸⁸。Avi-Yonah は、これらの要素を提案する理由として、実績と客観性をあげ、以下のように論じている¹⁸⁹。

賃金、有形資産、および売上の 3 要素を用いたフォーミュラは、長年にわたり米国の州税で採用されており、実績がある。また、米国や OECD は、金融業のグローバルディリー

¹⁸⁵ 前掲・2010 年ガイドライン パラ 2.68。

¹⁸⁶ 前掲・2010 年ガイドライン パラ 2.109。

¹⁸⁷ Supra note Avi-Yonah (2009)。

¹⁸⁸ Avi-Yonah は、米国に対しては、売上のみを分割要素とする方法を提案していた(supra note Avi-Yonah (2009))。

¹⁸⁹ Supra note Avi-Yonah (2009)。

ングに対する利益の分割のためにこれらの要素を採用している。さらに CCCTB に関する EU の議論でも、所得の配分について、これらの 3 要素が候補にあがっている。

賃金と売上は企業外部の当事者との取引である点で客観的である。有形資産は評価に依存することで主観的になる恐れはあるが、米国では有形資産を、利息を配分する際のフォーミュラにおいて用いており、この点で実績があるといえる。

残余利益の分割要因を議論する際に問題となりやすい無形資産について、Avi-Yonah は、①無形資産から生じる価値は、物理的・人的資源や市場から生じるものであり、これらがすでに上述の 3 要素に織り込み済みであること、②無形資産の価値を配分することは不可能であり、配分しようとするとき恣意的操作の余地が生じることを指摘し、これらを理由に無形資産を分割要因から除外すべきであると主張している¹⁹⁰。

Avi-Yonah は、独立企業原則の枠内でフォーミュラ方式を部分的に適用することによって、従来のフォーミュラ方式について OECD が指摘する、国際的な合意や調整の問題を、ある程度軽減できると考えているようである。さらに、Avi-Yonah は、この新たな提案にもとづき、OECD の批判に対して反論し、この提案が現行の制度よりも優れていると主張する¹⁹¹。

まず、フォーミュラ方式は恣意的であるという OECD の指摘に対し、Avi-Yonah は、超過収益を配分しない点で独立企業原則もまた恣意的であり、そもそも比較対象取引のない状況では、どのような算定方法も恣意的であることを免れないと論じる。そのうえで、フ

¹⁹⁰ Supra note Avi-Yonah (2009).

¹⁹¹ また Avi-Yonah 等は、現行の独立企業原則は、軽課税国への所得移転を生じさせる点において十分に恣意的であること、明確な基準が存在せず、理論的にも連続価格問題が存在する独立企業原則では、常に潜在的な二重課税が存在するのであり、現在の二国間条約では、紛争解決メカニズムによる仲裁が義務付けられておらず、対応的調整によって完全に国際的な経済的二重課税が排除されようとは限らないこと、そしてフォーミュラ方式で要求される相手国の情報収集は、すでに独立企業原則において利益分割法を適用する場合や調査の段階で必要とされていることなどから、OECD がフォーミュラ方式について指摘する、恣意性や国際的な経済的二重課税、コンプライアンスコストの問題は、独立企業原則にもとづく現在の制度でもすでに存在する問題であると論じている (supra note Avi-Yonah, Clausing and Durst)。

フォーミュラ方式が恣意的ではある点に変わりがないものの、多国籍企業の経済的実態を反映している点で、独立企業原則よりも優れていると主張する。

また、国際的な経済的二重課税の懸念に対しては、独立企業原則のもとで、すでに残余利益については実質的に二重課税が生じているのであり、フォーミュラによる残余利益分割法によって、現状より大きな二重課税の問題が生じるとは考えにくいと反論する。

さらに、二国間租税条約の抵触に関する問題について、Avi-Yonah は、独立企業原則のもとで残余利益を分割するためにフォーミュラを採用するのならば、租税条約には抵触しないと結論付ける。

2. 新提案の理論的裏付け

純粋なフォーミュラ方式とフォーミュラによる残余利益分割法の間の理論的な橋渡しとして、移転価格白書が公表され BALRM という新たな考え方が示された後に Langbein が発表した提案をあげることができよう。Langbein の提案は、多国籍企業グループの製品ラインごとの利益を、まず有形資産に対する市場のリターンによって各々の関連者に割り当て、残りの利益を、インプットの要素とアウトプットの要素のバランスを考慮し、事業資本と売上の割合によって関連者に配分する方法であった¹⁹²。

この提案は、①従来のフォーミュラのように企業全体の利益を観察するのではなく、製品ラインの利益に着目する点、②利益配分の第一のステップで、市場リターンによって利益の配分を行うという BALRM の考え方を取り入れた点、③利益配分の第二のステップ（残余利益の配分）で、多国籍企業グループの事業活動を「協業のゲーム」とみることにより、多国籍企業の構成主体である関連者が独立したプレーヤーであったならば、事業活動から生じる残余利益の分け前をどのように決定するかを考えた点¹⁹³において、自身が行った従

¹⁹² Langbein (1992).

¹⁹³ Langbein (1992) p.p.720-721, p.730.

来のフォーミュラ方式の主張を修正していることが特徴的である。

Langbein は、この提案は、多国籍企業のグループとしての事業活動に注目し、事業活動に対してそれぞれの関連者が投下した資本を回収するという考え方に基づくものであり、取引単位で関連者が支出したコストをもとに利益の分割を行う、残余利益分割法の考え方とは、一線を画すとしている。しかし、他方で、この提案はフォーミュラ方式の考え方を維持しているものの、残余利益の配分にゲーム理論を応用することにより、関連者が「独立企業として事業活動に参加したならば行うであろう」¹⁹⁴利益の配分を考えた点で、独立企業原則の考え方に接近したとみることができる。そうすると、Avi-Yonah のフォーミュラによる残余利益分割法の提案は、Langbein の修正案をもとに、独立企業原則にさらに一步接近した考えと位置づけることができよう¹⁹⁵。

3. 独立企業原則からの接近

¹⁹⁴ Langbein(1992) p.730.

¹⁹⁵ Avi-Yonah は従来、売上のみを配分要素とするフォーミュラ方式を提唱していた（岡村忠生訳「影を切る：合衆国国際課税制度改革の提案（原題：Reuven S. Avi-Yonah, 「Slicing the Shadow: A Proposal for Updating U.S. International Taxation」(Tax Notes 1511 March, 1993) (法学論叢 第 139 巻 第 1 号 京都大学法学会 1996 年) p.94)）。また OECD への提案を行う前に Avi-Yonah は、supra note Avi-Yonah, Clausing and Durst において、米国の移転価格税制について売上のみを分割要素とするフォーミュラによる残余利益分割法を提案している。具体的には、1. まず、多国籍企業グループの各事業の「活動」から生じる所得を、全世界所得から全世界費用を差し引くことにより計算する。ここでいう「活動」とは関連する複数の当事者が貢献する特定の商業ないしは事業の執行に関連する機能の集合体である。2. 次に残余利益分割法に従い、(1) まず多国籍企業がある国において負担した損金算入できる費用(tax deductible expense)に対する市場リターン（ルーティン所得）を各国に割り当て、(2) 次に残余利益を、グループの各国での売上割合により各国に分割する方法である。Avi-Yonah は、売上割合を用いる利点は、米国の州政府が適用するような、賃金、資産および売上による定式配分方法だと、企業は税金の高い場所で資産を所有し雇用を行うことに消極的になるため、内在的な税が生まれるが、販売は顧客の可動性が資産や雇用に比べて低いことから、設備や雇用に比べて課税に対する反応が鈍いことにあると説明している(supra note Avi-Yonah, Clausing and Durst p.15)。この Avi-Yonah 提案を検討した国内の論文として、駒宮史博「移転価格税制の簡素化について」租税研究（2010 年 10 月）p.p.288-312 がある。

フォーミュラによる残余利益分割法は、提案者である Avi-Yonah も認めているとおり、フォーミュラ方式から独立企業原則に対する和解案(reconciliation)である。長年にわたり全面的なフォーミュラ方式を主張してきた Avi-Yonah が、従来の主張に固執せず、フォーミュラ方式を独立企業原則に取り入れた方法を提案する背景には、Avi-Yonah が、1988 年の白書の公表を契機として修正を遂げた独立企業原則は、表面上は独立企業原則を標榜しつつも、実質的にはフォーミュラ方式に接近したと考えていることがある¹⁹⁶。

従来の価格法の理論は、不完全市場を前提とし、関連者間取引と市場取引を機能面から比較検討することにより、実際に存在する独立企業間取引の価格をもとに関連者間取引の独立企業間価格を算定することを求めていた。しかし、所得相応性基準の導入を発端として利益法を中心に再構築された独立企業原則は、コストに対して市場リターンを配分することにより、「独立企業の間で達成されたであろう結果と同じ結果」¹⁹⁷を求めようとするものである。ここでは、仮定に過ぎない完全市場を前提に、機能分析によって明らかにされた生産要素に対して市場リターンが配分されるが、取引に着眼して取引における価格をレファレンスするのではなく、生産要素に対する配分や、さらには無形資産の相対的価値をもとに利益を分割するという考え方は、全体利益を一定の要素をもとに関連者に配分するという、まさに、フォーミュラ方式の考え方に他ならない。

この点を、Avi-Yonah は、独立企業原則の定義の拡張¹⁹⁸と考える。拡張された定義のもとでは、独立企業間で達成されたと同様な「結果」であることが重要視される。その結果を比較対象取引によって検証することはできないのであり、Avi-Yonah は、独立企業間の市場取引において行われるであろう利益の配分、すなわち、市場における配分が行われたという結果をもたらすならば、フォーミュラ方式も独立企業原則と整合的であると主張する

¹⁹⁶ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.p.134-135.

¹⁹⁷ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.145.

¹⁹⁸ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.134.

さらに、優先順位が撤廃された現在の独立企業原則の適用においては、利益分割法が「独立企業間の結果を導き出す最も正確な方法」²⁰⁰として、価格法に優先して選択される場合も十分に考えられる。では、このような独立企業原則の実質上の変容をどのようにみるべきか。Avi-Yonah はこの点を、「独立企業原則とフォーミュラ方式は対極と捉えるべきではなく、独立企業原則とは、独立価格比準法に始まり、次第に、あらかじめ決定されたフォーミュラに接近して行く、価格決定方法の帯の上で捉えるべきである」と論じている²⁰¹。

4. 独立企業原則とフォーミュラ方式の接点

Avi-Yonah の新たな提案に対し、OECD のシニア・アドバイザーでありボストン法科大学の教授である Hugh Ault が、回答²⁰²を行っている。Ault の回答のポイントは、以下の2点である。

1 点目は、OECD として、多国籍企業が高度に統合され、無形資産の役割が増大した現在の多国籍企業の内部取引において、利益法、とりわけ残余利益分割法が重要な役割を果たすことを認識している²⁰³ことの確認である。

2 点目は、OECD が、残余利益を多国籍企業の統合された事業形態から生じる利益とし

¹⁹⁹ Supra note Avi-Yonah (1995-1996) p.p.134-135.

²⁰⁰ IRC§1.482-(c)

²⁰¹ Avi-Yonah は、フォーミュラ方式を移転価格算定方法の帯上で捉えるという考えについて、国際会議において米国財務省、英国内国歳入庁、OECD 租税委員会ならびにわが国の国税庁の高官が同意した見解として、Arnold and McDonnell の文献を引用している (Brian J. Arnold and Thomas E. McDonnell, Report on the Invitational Conference on Transfer Pricing: the Allocation of Income and Expenses Among Countries, 61 Tax Notes 1377, 1381 (1993))。また、前掲・岡村 (1997) p.313 は、価格から利益へというこうした一連の流れについて、多国籍企業の所得の源泉地確定ルールとしての独立企業原則は、すでに崩壊しており、独立企業原則というフィクションの真実は、国家間での税源争奪に他ならないと指摘している。

²⁰² Supra note Avi-Yonah (2009).

²⁰³ Supra note Avi-Yonah (2009).

てではなく、それぞれの当事者が持つ価値のあるユニークな無形資産や、それぞれの当事者が行うユニークな貢献に起因する利益として捉えるという点である²⁰⁴。

すなわち、Ault の考えによると、多国籍企業の内部取引に対して残余利益分割法は有効な手段となりうるが、その場合、個々の事案ごとに取引の「事後」に分割要因を決定し残余利益を分割することで、独立企業が同意しえたであろう利益分割の近似値を獲得し、市場における配分を実現することができるということになる。この点において、Ault の考えは、フォーミュラ方式のような「事前に決められたフォーミュラ」とは、一線を画している²⁰⁵。

しかし、Ault の回答は、Avi-Yonah が提案する 3 要素が、分割要因となりえないとは明言していない。この点については、フォーミュラもまた、市場における配分と同じ結果をもたらす場合には認められるとした、Surrey の考えとの共通点が認められる。

Ault の回答を得た Avi-Yonah は、独立企業原則とフォーミュラ方式の間の、長年にわたる如何ともし難い論争を解決に導くうえで、Ault の回答は、「希望が持てる」ものであると評価している²⁰⁶。残余利益分割法の考え方を、Ault の言うように、独立企業原則の枠内にあるとしたうえで、分割要因に対する双方の考え方の間に、接点を見出せると考えたのかかもしれない。

²⁰⁴ OECD 移転価格ガイドライン第 6 章（無形資産に対する特別の配慮）に係る改訂に関する公開草案では、無形資産を「有形資産や金融資産ではないもので、商業活動における使用上所有又は支配することができるものを指す」と定義し、無形資産の範囲からグループのシネジーを除外している（『OECD 移転価格ガイドライン第 6 章（無形資産に対する特別の配慮）及びその関連条項の改訂に関する公開草案』（仮訳）パラ 23）。

²⁰⁵ Supra note Avi-Yonah (2009). OECD は 2010 年の改訂により、前掲・2010 年ガイドライン パラ 2.132 において、配分キー（分割要因）の決定の指針を定めているが、この改訂においても、個別の事案ごとに事実と状況を反映させるという考えのもとに、具体的な基準または配分キーの規範的リストは設定されていない。このようにあらかじめ具体的な配分キーを定めないことは、事案の個別性を反映させることにはなるが、同時に恣意性や不確実性、執行・実務上の負担という従来から独立企業原則について指摘される問題を残すことになる。

²⁰⁶ Supra note Avi-Yonah (2009).

第5章 アドビ事件再考

第1節 比較対象取引の追及と限界

アドビ事件は、多国籍企業が行う一体的な取引に対して、価格法を適用するに足りる比較可能な取引を、市場に見出すことが極めて困難であることを示唆した事案である。

アドビの更正に際して調査を行った調査官(以下「P4 調査官」という)は、まず、基本三法と同等の方法(原価基準法と同等の方法)を適用するために、本件国外関連取引と同種のパッケージソフトウェアに関する役務提供取引から調査を着手し、その後、嗜好品や人材派遣会社などに調査を拡大していった。このように、徐々に取り扱う資産の種類や取引形態を広げて、比較対象取引を探そうと試みた調査手法は、第一審と控訴審が「国において合理的調査がなされた」と認めたとおり、合理性を有しておりかつ網羅的であると認められる。

基本三法と同等の方法を適用するに足りる比較対象取引が見つからないと判断したP4調査官は、つぎに、再販売会社に調査対象を移し、受注販売を行うグラフィックソフトウェアの再販売会社に比較対象取引を探そうと試みた。販売とは、自らが所有する品物を金銭に換える交換行為である²⁰⁷との定義がなされている。ならば、自ら商品を持たず在庫リスクのない受注販売方式では、再販売者の果たす機能は、販売よりもむしろ役務提供に近い、代理人としての売買の仲介機能となる。P4調査官はこの点に着目し、本件国外関連取引と受注販売による再販売取引とを比較することができると考えたと思われる²⁰⁸。このように

²⁰⁷ フィリップ・コトラー 『コトラーのマーケティング・マネジメント ミレニアム版』(ピアソン・エデュケーション 2001年) p.16。

²⁰⁸ 米国のIRC482条は、商品の所有権を有さない販売代理人の収受する利益をコミッションと定義したうえで、当該販売代理人を持って再販売価格基準法を適用する際の比較対象取引となり得るとの立場をとっている(Reg.1.482-3(c)(3)(ii)(D))。この点について、原審判決は米国の立場に近いとの指摘がある(藤枝純・南繁樹「移転価格税制における独立企業間価格の算定方法―アドビ事件」税研 2009.11 (No.148) (2009) p.134)。

P4 調査官は、取引の外観にとらわれることなく実質的な機能の類似性に着目して比較対象取引を追及したものといえる。

P4 調査官は、データベース、ウェブ情報、業界紙などの資料を用いて、グラフィックソフトウェアを販売している 26 社を把握し、その中から最終的にアドビと同様にパッケージソフトウェアを主力製品として取り扱っている 5 社を抽出した。同時に、別の情報ソースを利用し、一定の業種番号から売上高 3 億円以上の販売会社 150 社を抽出し、取引内容をもとに 3 社を選び出し、最終的にこれら 3 社がすでに抽出した 5 社に含まれること確認した。そして、選定した 5 社に実際に出向き、聞き取りを行ったうえで、本件比較対象取引を選定するに至っている。

P4 調査官は、綿密な調査によって比較対象取引を追求めたといえよう。しかし、選定された本件比較対象取引は、再販売業者として、輸入業者から商品を仕入れ、コンピューターゲーム制作会社、デザイン会社、専門学校等の教育機関(エンドユーザー)に販売する一方で卸売を行う、二次卸及び小売業者に相当する企業であった。本件国外関連取引において、P3 製品が本件国外関連者から国内の第三者である複数の卸売業者に販売され、その後に卸売業者から量販店や法人系リセラーを経由してエンドユーザーに販売されていたことを考慮すると、本件国外関連取引と本件比較対象取引の流通経路における立場は、必ずしも同じとはいえない。アドビは、一貫して、本件国外関連取引と本件比較対象取引はこの点を以て比較することができないと指摘しており、またこの点を捨象した第一審判決を問題とする意見がある²⁰⁹。

²⁰⁹ 川上英樹・前田圭・光内法雄「「移転価格課税」の納税者勝訴判決に関する考察」経理情報

2009.3.1(No.1208)(2009 年) p.29, p.36、中井稔「移転価格税制における役務提供の機能と評価」税務弘報 2009.10(2009 年) p.162。また、北村導人「移転価格税制に関する裁判例の分析と実務上の留意点(下) 税務事例 (Vol.41No.1 2001/1) (2009 年) p.47 は、本件国外関連取引と本件比較対象取引の機能・リスク面での差異を指摘し、第一審は、捨象または看過しえるだけの合理的理由を示していないとしている。山本英幸「移転価格課税における比較可能性」自由と正義 Vol.61 No.2(2010 年 2 月号)(2010 年)は、「再販売価格基準法で比較可能性の判断を緩めることができるのは、棚卸資産の

第2節 独立企業間価格の算定方法－価格法と利益法

このように、課税庁は、本件国外関連取引に対する比較対象取引を探し求めた結果、限界に直面することとなった。その理由を突き詰めれば、本件国外関連取引が、同一の支配下にあるという多国籍企業の一体性を前提とした取引であり、独立企業間では殆ど成立しえない取引であったからに他ならない。

国際的事業再編が本件事案の背景に存在することが認められるが、国際的事業再編は、多国籍企業グループ内に分散した機能や資源のうち各拠点に共通するものを特定の場所に集約することにより、企業グループ全体として資源や機能を有効的に再配分し、事業活動の効率化を図ることを目的として行われるのが通常である。当然の結果として、事業再編によって構築された事業活動の形態は、再編以前よりも統合され一体的なものとなる。

一体化された多国籍企業にとって重要なのはグループ全体の業績である。このような多国籍企業の持つ、一体性や相互依存性という特徴を考えた場合、市場において、本件国外関連取引に対する比較対象取引を見つけ得るとは、本来考えにくい²¹⁰。それにもかかわらず、再販売者の取引を比較対象取引としたところに、課税庁による更正の問題があったと認められる。事業再編後のアドビの組織や活動が、再編前となんら変化していないところに、アドビが再販売会社であった頃の幻影を見、その幻影にとらわれたのかもしれないとの指摘がある²¹¹。

類似性についてであって、機能やリスクの類似性ではない」と論じ、第一審判決を批判している。

²¹⁰ アドビのような事業再編後における役務提供取引に対して、同様な非関連者間取引を把握することは困難であり、かつ、公的市場などは存在しておらず、適当と認められる比較対象取引の選定は可能でなかったとの指摘が、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 2010.6（2010年）p.125 において行われている。

²¹¹ 中里実・太田洋他編『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣 2010年）P.119は、法形式を重視した控訴審判決を支持したうえで、課税庁はペーパーワークのみでアドビに落とされるべき利益が国外関連者

この幻影という点を仔細にみると、アドビ U.S.は、国際的事業再編を通じて、従来アドビが果たしていたいわゆる「販売機能」を本件国外関連者に吸収させたが、従来のアドビの販売機能のすべてが本件国外関連者に移転されたわけではないという問題がある。情報通信技術の発展に伴う通信ネットワークの活用により、商品の受発注は 24 時間世界中のどこでも処理することが可能であり、顧客データは世界中のどこにでも保存することができることを考慮すれば、アドビから本件国外関連者に移転されたのは、販売機能のうち、情報通信技術の活用により統合が可能な、商品の受発注以降の処理に係る、一部分に過ぎない²¹²とみることができる。販売機能のうち、顧客との直接的な接触を必要とする部分を国外に移転することは、通常困難である。課税庁が、裁判において、本件国外関連者の機能は「商品の受発注および配送手続き、仕入れ金額の支払いおよび販売代金の受領等」の事務処理作業すぎないと断じたこと²¹³は、この点を突いたものといえよう。アドビが、再販

に付け替えたことに対する問題意識から、実体としては再販売取引のままであるということで再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法で課税を行ったと説明している。

²¹² この点に関連して、前掲・川上＝前田＝光内 p.33 は、Adobe U.S.が国際的事業再編を通じて構築した事業形態は、経済のグローバル化によりサプライチェーンを効率化するための形態であるとし、控訴審判決はサプライチェーンの効率化がもたらす経済的効果と、その税務上の取り扱いに整合性を取らせるものであると指摘する。

²¹³ 控訴審においてアドビは、P1 社との契約に対して「P1 社の代理人ではない」旨を明記し、また P2 社との契約に対して「卸売り業者を訪問し、顧客を誘導する。」を「卸売業者および直接の顧客を訪問する。」に改めるなど、認定事実の付加・訂正を行っている。これらの変更は、アドビが国外関連者の PE と判断されることを回避するためではなかったかと思われる。太田洋、手塚崇史の両氏は、変更後の契約内容をもとに、アドビを本件国外関連者の代理人 PE と認定する可能性について検討し、仮にアドビが認定事実以上の行為を行っていなかった場合には、国内法にもとづく契約締結代理人、在庫保管代理人、注文取得代理人のいずれにも該当しないだろうと結論し、OECD で議論される「サービス PE」の概念を国内法に導入することを提言している（太田洋・手塚崇史「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」International Taxation Vol.29 No.3 (2009) p.p.56-58）。アドビを代理人 PE と認定し得るかという論点については、他に、前掲・青山 p.p.123-129、前掲・居波 p.126 に論じられている。また、前掲・川上＝前田＝光内 p.33 は、経済のグローバル化にともない多国籍企業はサプライチェーンの効率化を目指し、かつ PE 課税を免れるために、現地法人の役務提供会社を子会社として設立するのであり、課税庁が求めた課税形態は PE を認定した場合の課税形態に他ならないとの指摘を行っている。

売業者の行う主要な機能を果たしているとの主張である。

また、リスクについても、本件国外関連取引は、売買契約上、一定の利益が保証されており、アドビは企業家としてのリスクを負っていないように見える²¹⁴。しかし、本件のような収益構造を有するグループ企業では、全体の利益と個々の企業の利益が一体化し、相互依存的な利益構造が形成されているのが通例である。グループ全体の利益が落ち込めば、契約で保証されたアドビの収益も安泰ではないのである。

アドビ事件で問題となったソフトウェア製品は、顧客のニーズがグローバルで均一であり、ローカライズの必要性が低い。この点で、各国のマーケティング努力と当該市場における販売の成果が市場単位では直接的に結びつけにくい製品である。一方で、ソフトウェア製品は、各国のマーケティング活動から顧客のニーズを吸い上げ、その情報をベースに製品改良を繰り返すことで製品の市場ポジションを維持し向上させるという点で、ローカル市場のマーケティング上の貢献がグローバルの売上に反映されるという特徴を持つ。また各国のユーザーのニーズが均一であるということは、グローバル規模で売上が同時に、しかも急激に変化してライフサイクルが短いという製品特性を有する。このように、アドビの日本国内における販売サポート機能は、グループ全体の収益に密接に結びついており、当然に、全体の経営上のリスクもアドビに及ぶことになる。

課税庁は、機能、リスクの同一性の観点から、仕入れ販売業者の取引を比較対象取引として価格法を適用したのである²¹⁵が、アドビ・グループが、当事者の機能・リスクおよ

²¹⁴ アドビ事件における関連者の関係を事業リスクから分析した評釈として、村田守弘・藤澤鈴雄「移転価格税制適用事案の判例－アドビ事件（業務委託契約におけるリスク負担に対する裁判所の判断について）」NBL No.916(2009.11.1) 2009 年 p.24。

²¹⁵ OECD 移転価格ガイドラインは、実際に行われた取引を否認し、取引を再構築する例外的な場合として、①取引の経済的実質が取引の形式と異なる場合、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が、総合的に判断して、独立企業が商業的合理性にもとづき行ったであろう取極とは異なり、税務当局による適切な移転価格の決定を実務上妨げる場合をあげている（2010 年ガイドライン パラ 1.65）。この点について、前掲・小島 p.469、今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の立証－最近の裁判例を素材にして－」租税研究 715 号(2009)、居波邦泰「国際的事業再編に対する課税

びビジネスモデルの両面で、グループ企業が全体で一体的である、典型的な多国籍企業であることを考えると、これまで述べてきた独立企業原則の限界と修正の動きから判断して、課税庁は本件国外関連取引に対して、利益法の適用に目をむけるべきではなかったかと思われる。

さらに、これまでの検討および考察をもとに、より具体的には、利益分割法²¹⁶の適用が妥当するものとする。本件国外関連取引は、「独立企業であれば、取引における利益の創出について、各々の貢献の価値に比例して合算利益を分割すると仮定される」²¹⁷という、利益分割法に関する OECD の見解に、まさに合致する取引内容である。また、本件国外関連者その他のグループ構成企業との関係は明らかではないが、本件国外関連者はアドビという商標やブランドはもとより、グローバルなマーケティング活動の統括を通じて、各国市場から情報を吸い上げ、大ヒットする可能性があると同時にライフサイクルの短い製品の企画等に反映させていると考えられ、複数の無形資産を有していたものと推測される。一方で、アドビにも、販路や営業担当者を中心とする従業員の専門知識や経験といった無形資産が存在する。このため、本件に適用される利益分割法は、残余利益分割法が妥当であると考えられる。

第 3 節 比較対象取引が見出せない場合の利益法適用のあり方

にかかる問題点」 本庄資編『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』（大蔵財務協会 2010 年）は、それぞれ、再構築の概念を組み込むためには国内法上の規定が必要になるという認識を示している。また、OECD ガイドラインの否認規定と国内法の同属会社の行為計算否認規定との間の共通性を指摘する意見として、前掲・青山 p.p.121-122 がある。

²¹⁶ 日本法人にマーケティング資産があるととらえ、残余利益分割法の適用を指摘する意見として、前掲・中里＝太田(2010 年) p.123。

²¹⁷ 2010 年ガイドライン パラ 2.110。

第 1 項 利益法の適用に係るわが国の現行制度

本件国外関連取引に残余利益分割法を適用するとして、では、わが国の法制上、残余利益分割法をどのように適用すべきであろうか。

わが国では、先に述べたとおり、平成 23 年度改正の最適法の導入と併せて、利益分割法の具体的算定方法が法令により整備されている。その結果、取引単位営業利益法²¹⁸、比較利益分割法²¹⁹、寄与度利益分割法²²⁰、残余利益分割法²²¹が利益法として制度化されていることになる。

利益法のうち、まず、取引単位営業利益法は、比較対象取引の営業利益率などを用いて、独立企業間価格を算定する方法である。たとえば、国外関連取引の買い手が内国法人である場合には、買い手の再販売価格から、当該再販売価格に比較対象取引の営業利益の額の収入金額に対する割合を乗じた金額と販売費及び一般管理費の額の合計額を控除した金額を以て独立企業間価格とする²²²。

取引単位営業利益法の長所は、①独立価格比準法ほど取引上の差異によって受ける影響が少ないこと、②営業利益指標は粗利益に比べて機能差異に対して寛大であること、③関連企業の一方向のみの財務指標を調べればよいことである²²³。

このように、比較可能性に対する要件が価格法に比べて緩いため、基本三法が適用できない場合でも、企業単位の事業レベルで類似性が高い場合には、当該事業との比較も可能

²¹⁸ 租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項 2 号・3 号

²¹⁹ 租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項 1 号イ

²²⁰ 租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項 1 号ロ

²²¹ 租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項 1 号ハ

²²² 租税特別措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項 2 号

²²³ 前掲・2010 年ガイドライン、パラ 2.63、2.64。その一方で、取引単位営業利益法は、価格や売上総利益に重要な影響を及ぼさないような要因によって影響をうけるという短所を持つ。また、飯守一文「取引単位営業利益法」本庄資編『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会（2010 年）p.673 は、取引単位営業利益法では、片側検証しか行われないため、取引に関与したもう一方の関連者に、不適當に高い（または低い）収益を帰属させる可能性があるという問題を指摘している。

であり²²⁴、取引単位営業利益法は、市場取引との比較という移転価格税制適用上の客観性を維持しつつ、納税者に対する予測可能性の向上や執行の効率化を図れるという長所を有している²²⁵。実際、取引単位営業利益法の導入が検討された政府税制調査会の平成 16 年度税制改正に係る答申では、こうした点が期待されていたといわれ²²⁶、また、国税庁が公表した直近（平成 22 年度）の相互協議に係るデータでも、同年度国税庁が相互協議により処理した事案中、基本三法が適用された件数が 35 件、取引単位営業利益法が 75 件、利益分割法が 8 件、その他の特定されない方法が 17 件と報告²²⁷されており、取引単位営業利益法の適用頻度は極めて高い。

しかし、比較対象性に対する要求度合は緩いといえども、取引単位営業利益法は比較対象取引を必要とする。多国籍企業の内部取引には、独立企業間では取引されにくい無形資産が介在し、超過収益が生じている場合が多いことを考えると、実際に比較対象取引を見出すことは困難である。したがって、比較対象があるという前提にもとづく取引単位営業利益法は限界がある。事前確認制度において、取引単位営業利益法の適用頻度が高いことをどう考えるかという問題があるが、おそらく、当事者が納得できる水準で合意するのに、取引単位営業利益法が簡便で使用し易いためではないかと思われる。これに対して、大型課税事例では、利益分割法、とりわけ残余利益分割法が適用されることが多く、金額的には、移転価格税制適用案件のうち利益分割法の占める割合は非常に大きいとの指摘がある²²⁸。

比較対象が見いだせないことを前提にすると、利益分割法以外に選択肢は乏しいことになる。利益分割法は、関連者間取引において生じた合算利益を、独立企業間で期待される

²²⁴ 『別冊 移転価格税制適用にあたっての参考事例集』p.7。以下、「事例集」という。

²²⁵ 実際はセグメントごとの営業利益率が参照されることが多いとの指摘もある（前掲・駒宮 p.250）。

²²⁶ 前掲・飯守「取引単位営業利益法」（2010）p.673。

²²⁷ 平成 22 事務年度の「相互協議の状況」について なおこのデータでは、処理事案一件について複数の移転価格算定方法が使用された場合には、各算定方法が一件としてカウントされている。

²²⁸ 藤枝純「残余利益分割法をめぐる実務上の諸問題」金子宏編・租税法の発展（有斐閣 2010）p.679。

であろう利益の分割に近似させるような、経済的に合理的な基準によって関連者間に分割する方法である²²⁹。利益分割法の長所は、①事業活動が高度に統合され、一面的な算定方法が適切でない場合に対応できること、②関連者同士のユニークで価値ある貢献を反映できること、③いずれかの関連者に極端な利益が残ることがなく、独立企業原則の枠内で規模の経済や統合による効率性から得られる利益を合理的に分割できること²³⁰であり、多国籍企業の取引がこれまでみてきたとおり、グループ企業間で相互依存的な構造を持つことを考えると、最も適した算定方法ではないかと思われる。しかし、利益分割法には問題もある。利益分割法では問題取引から生じる合算利益を把握し、分割対象利益の計算や分割要因を特定するために、国外からも必要な財務諸表を入手しなければならないという困難さを伴うことである。また、分割要因の選択によって課税所得に大きなブレが生じるおそれがあるという問題もある²³¹。

利益分割法の手法を比較すると、施行令 39 条の 12 の第 8 項 1 号が定める利益分割法のうち、比較利益分割法は、独立企業間で行われる同種または類似の取引における利益等の配分の割合に応じて、国外関連取引から生じる利益等の分割を決定する方法である。独立企業原則に忠実な方法といえるが、この方法は、比較対象取引が存在しない場合には、データを入手できないことから、実務上ほとんど用いられていないとされる²³²。

つぎに、同じく施行令に定める寄与度利益分割法は、国外関連取引に係る合算利益を、その発生に寄与した程度を推測するに足る要因（支出した費用の額、使用した固定資産

²²⁹ 前掲・2010 年ガイドライン パラ 2.108。

²³⁰ 前掲・2010 年ガイドライン パラ 2.109－2.113。

²³¹ この点について、前掲・青山(2007) p.120 は、2006 年 9 月に訴訟上の和解で決着したグラクソ・スミスクライン事案を指摘し、高収益の無形資産に関する残余利益の分割が相互協議においても決着しづらいことを指摘する。

²³² 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（2009 年）p.656 は、比較利益分割法で比較対象とされるのは、ジョイントベンチャー類似の契約であるが、比較対象データの入手困難性から、実務的にはほとんど用いられていないと指摘する。

の価値など）に応じて双方の関連者に分割する方法である。寄与度利益分割法による利益の分割は、無形資産の介在を想定せず、ゼロベースで行われることとされている。比較対象取引に依存せず内部情報のみで適用できることが利点であるが、各々の関連者の寄与度の相対的価値を客観的に決定することは容易ではない。したがって、寄与度利益分割法の適用は、寡占市場における利益の分割や金融取引のグローバルトレーディングの例²³³等に限られるのではないかと考えられている。

第3に、同じく施行令に定める残余利益分割法は、2つの段階を踏んで、国外関連取引における合算利益を各々の関連者に分割する方法である。第1段階では、合算利益のうち各々の関連者に対する通常の利益の配分額を、基本三法や取引単位営業利益法により決定する。合算利益と通常の利益の差額として残余利益が生じるが、第2段階としてこの残余利益を、その発生に寄与した程度を推測するに足りる要因（支出した費用の額、使用した固定資産の価値など）に応じて双方の関連者に分割する。この残余利益はいわば超過利益であるが、その分割を通じて、国外関連取引から生じる利益のうち、無形資産等に起因する利益の配分を決定することになる。現代の多国籍企業の事業活動では、構成企業の各々がユニークな無形資産を各国の市場で醸成し所有していることが多いであろうから、複雑な関連者間取引については、多くの場合、残余利益分割法が最も適した算定方法になるものと考えられる。

第2項 残余利益分割法の分割要因

2010年に公表されたOECD移転価格ガイドラインは、残余利益の分割について「基準または配分キーの規範的なリストを設定することは望ましくない」²³⁴とし、独立企業間価格の決定を、取引事後の個々の分析にゆだねるとする考え方を採っている。これは、「利益の

²³³ 前掲・事例集、事例7。

²³⁴ 2010年ガイドライン パラ2.132。

分割」というフォーミュラに近い方法においても、事案毎の分析により独立企業が同様の状況あった場合に合理的に行ったであろう利益の配分を反映することによって、独立企業原則の要請する、市場における配分を維持しようとする OECD の考え方を示したものと思われる。

しかし、配分キー（分割要因）を決定しないことは、納税者や課税当局に対する過度な負担を強いる結果となり、また恣意性の介在を許し、法的安定性や予測可能性を損なう危険をもたらすおそれが強い。これらは、かねてから、移転価格税制の問題点として頻繁に指摘されてきている点である²³⁵。また、国際課税上のルールである独立企業原則の適用は、対応的調整によって完結されなければならないが、権限ある当局間で合意できる分割要因について、ある程度の共通理解が存在していなければ、多額の課税所得が関与すると予想される残余利益分割法の適用場面において、相互協議の合意が得られないことが懸念される²³⁶。

残余利益の分割要因をどのように決定するかは、難しい問題であるが、法令の中にその手掛かりを求めることができる。先の法人税法施行令 39 条の 12 は、分割要因として、支出した費用の額、使用した固定資産の価値などを例示している。また、法人税法施行令 176 条の 12 の第 7 号は、第 1 号から第 6 号に該当しないその他の場合について、事業により生ずる所得のうち、国内源泉所得とする部分を独立企業原則により計算するか、または利益

²³⁵ 金子宏教授は、独立企業間価格は幅のある概念であるため、課税庁による移転価格税制の適用が恣意的になりやすく、納税者の法的安定性と予測可能性が害される危険性があることから、解釈適用基準を明確化する必要性を指摘し、基準の作成にあたっては、私的取引における価格形成の実態を調査研究し、価格形成のファクターや各ファクターの持つウェイト・大きさを明らかにし、理論的にも支持しうるような独立企業間における価格形成のモデルを作成すべきである旨を論じている（金子宏『所得課税の法と政策』有斐閣(1996) p.364, p.p.373-374）。

²³⁶ 残余利益部分の分割について、米国の IRC482 条財務省規則(Reg.1.482-6(c)(3)(B))は、無形資産の公正価値を示す外部市場指標、無形資産の開発費を資本化して原価償却分を控除した金額などをあげている。この点について前掲・増井 p.181 は、指針としては有益であるが、具体的な計算や計算結果が分割比率として認められるかは事案によって異なるだろうと指摘する。

分割法により計算するとしており、利益分割法による場合の分割要因として、収入金額、経費、固定資産の価額その他その国内業務が当該事業に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因をあげている。このように、わが国の法人税法の考え方は、法人の利益を分割する要因として、支出した費用の額、使用した固定資産の価額さらには収入金額を想定しているものと考えることができる。これは先にみた Avi-Yonah の提案（賃金、有形資産、売上の 3 要素）と親和性を有する。

一方、わが国の移転価格税制に規定される残余利益分割法と Avi-Yonah が提案するフォーミュラによる残余利益分割法の提案の最も大きな相違点として、分割要因をあらかじめ固定するかないかという点があげられる。Avi-Yonah 提案に対する OECD の反対も、この点にあるように思われる。

アドビ事件が残した問題を見無視することは、多国籍企業の内部取引に対する移転価格税制の適用を無力化するおそれがあると認められる。アドビ事件に代表されるような多国籍企業の取引については、価格法から利益法への転換が求められているところであり、特に、多国籍企業の一体性が強化され、無形資産の内部取引が増加するとともに、残余利益分割法の適用場面が拡大するものと見込まれる。その際、最も問題となるのは分割要因を何にするかという点であるが、これまで採られている個別事案毎のアプローチは、理論的な健全さは認められるものの、膨大な作業や恣意的な判断をもたらすことが懸念される。

さらに、恒久的施設について、OECD は、OECD 承認アプローチ (Authorized OECD Approach) を公表し、これに伴い 2010 年には OECD モデル租税条約の第 7 条が改正され、第 9 条（特殊関連者条項）と同様に、恒久的施設に帰属する利得についても独立企業原則を適用することが明確化された。したがって、今後、独立企業原則の適用事案は関連会社間だけではなく恒久的施設の帰属所得計算を含め、大幅に拡大することが予想される。課税当局、納税者ともに限られたマンパワーで円滑に独立企業原則を適用していくうえで、対応的調整まで見据えた、効率的で当事者が納得できる仕組みが必要と考える。

こうしたことから、残余利益分割法における残余利益の分割要因について、Avi-Yonah の提案する賃金、有形資産および売上の 3 要素をあらかじめフォーミュラとして定める提案を真剣に検討すべきと考える。ただし、これらを基本的な分割要因とするとともに、個別事案毎の事情を織り込みながら分割要因を調整しつつ問題进行处理するという、独立企業原則に則ったアプローチを採用することによって、取引単位毎に利益法を適用するという従来からの考え方は維持でき、また一方で、予め主たる分割要因が明示されることで、納税者の予測可能性も高まるものと期待される。

おわりに

わが国では、1986年の税制改正により租税特別措置法66条の4として移転価格税制が制定された。導入の直接的な契機となったのは、日系自動車メーカーに対する米国IRC482条の発動といわれ²³⁷、わが国の企業に対して米国で移転価格税制が打たれることに対して、国際的な共通基盤にもとづき対等の立場で協議を行い、わが国に進出する米国企業に同様の税制を適用できるようにすることにより、米国の行き過ぎた課税をけん制する目的があった²³⁸とされる。導入当初、国内企業については租税回避の意図が顕著な事案にターゲットを当てて制度を適用することが意図され²³⁹、積極的な適用は手控えられていたように見受けられる。

しかし、移転価格税制はその後、執行上の改善から次第に適用件数を増加し²⁴⁰、特に、平成21年度の外国子会社配当益金不算入制度の導入以降は、水際で課税ベースの浸食を防ぐ制度として、現在、わが国の国際課税上きわめて重要なルールとなっている²⁴¹。

わが国で移転価格税制が創設されたのは、奇しくも米国が価格法の適用に行き詰り、利益法の確立を図った転換期に一致する。米国のIRC482条の変遷の経緯とわが国の制度の歴史を重ね合わせてみると、わが国はOECDでの議論やOECD移転価格ガイドラインの改訂を通じて、米国が辿ってきた思考錯誤を経験することなく、米国が暗中模索をしつつ勝ち得た成果を吸収し、国内の移転価格税制に反映させてきたとみることもできよう。わが国では税制の創設当初から事前確認制度が導入されていたことや、訴訟文化が米国とは異なることもあろうが、移転価格税制に関する裁判例はアドビ事件を含めてわずか4件²⁴²と

²³⁷ 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）p.p.233。

²³⁸ 前掲・駒宮「移転価格税制の導入」p.p.232-234。

²³⁹ 前掲・中里＝太田(2010) p.237。

²⁴⁰ 前掲・中里＝太田(2010) p.238。

²⁴¹ 前掲・中里＝太田(2010) p.95。

²⁴² アドビ事件のほかには、今治造船事件（H.19.4.10 最高裁決定）、日本圧着端子事件(H.22.1.27 大阪高

きわめて少ない。また移転価格税制は、納税者に対しては所得移転の防止、国家間においては二国間での適正な所得の配分という二つの顔を持ち、申告調整制度、事前確認制度さらには納税者の申し立てにもとづき二国間の協議が行われるという複雑な税制であるにも関わらず、比較的円滑な執行が行われてきたようにみえる。こうした背景には、米国からの学びがあるように思われる。

わが国の移転価格税制における独立企業原則の考え方をみると、①多国籍企業の内部取引における価格を「自由市場」における価格と比較することにより、その差分を租税債務の歪み²⁴³として認識し、②同様の状況下で非関連者間において行われた場合に成立すると認められる価格によって、租税債務の歪みを是正し²⁴⁴、③可能なかぎり対応的調整を求め又は実施することを独立企業原則適用の基本としており、これらの点で **Surrey** の考えに極めて忠実である。またこうした点は、今日までの **OECD** の立場とも共通している。

しかし、いかなる制度も修正を加えることなく、永遠に機能し続けることはできない。移転価格税制もまた多国籍企業の経済活動の変化とともに、動的に変化することを求められる有機的な制度である。わが国では移転価格税制は創設以来長年にわたり、価格法を中心として円滑に運用されてきたように思われるが、アドビ事件は、1968 年財務省規則制定以来、比較対象取引を前提として **IRC482** 条を執行していた米国が 1980 年代に味わった苦悩を、情報通信技術による統合の加速という背景のもとで、さらに鮮明な形で顕在化させた事案であったと思われる。

第 5 章で示したように、現代の多国籍企業の取引に独立企業原則を適用しようとする、独立企業間価格の算定方法として利益法、特に残余利益分割法の適用可能性を検討することが不可欠と考える。当然のことながら、残余利益分割法については、本文で示した分割要因の他にも、国外資料の収集の困難さなど多くの問題が存在することは事実である。し

裁)、タイパーツ貸付金利子事件(H.18.10.26 東京地裁)がある。

²⁴³ 荒巻健二「移転価格税制の創設」昭和 61 年改正税法のすべて（大蔵財務協会 1986 年）p.189。

²⁴⁴ 前掲・荒巻 p.199。

かし、移転価格税制を今後とも適正に執行するうえで、そうした困難さから目をそむけることはできない。アドビ事件は我々に、かつて米国が辿った価格法の限界と利益法への修正の意義を再確認させ、わが国の移転価格税制適用に係る将来への道筋を示唆したものと思われ、その意味で極めて意義深い事案であったと考える。

参考文献

【和文－刊行物】

- ・『新移転価格ガイドライン』（岡田至康監修 社団法人 日本租税研究協会 1998 年）
- ・『租税条約の解説 日米租税条約 2003 年 11 月 7 日署名』（日本租税研究協会 2009 年）
- ・『事業再編に係る移転価格上の側面－民間コメント募集のためのディスカッション・ドラフト』（経済協力開発機構 租税政策・税務行政センター 2008 年）
- ・『OECD 移転価格ガイドライン 2010 年版』（社団法人 日本租税研究協会 2010 年）
- ・『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』（川端康之訳 日本租税研究協会 2011 年）

【和文－書籍（著者 50 音順）】

- ・今井賢一他 『内部組織の経済学』（東洋経済新報社 1982 年）
- ・伊藤秀史編 『日本の企業システム』（東京大学出版会 1996 年）
- ・江夏健一・長谷川信次・長谷川礼編 『シリーズ国際ビジネス 2 国際ビジネス理論』（中央経済社 2008 年）
- ・金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣 1996 年）
- ・金子宏『租税法』[17 版]（弘文堂 2012 年）
- ・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）
- ・中里実・太田洋他編『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣 2010 年）
- ・P. J. バックレイ・M. カソン 『多国籍企業の将来』 [第 2 版]（清水隆雄訳 文眞堂 1993 年）
- ・フィリップ・コトラー 『コトラーのマーケティング・マネージメント ミレニアム版』（ピアソン・エデュケーション 2001 年）
- ・本庄資『アメリカの移転価格税制』（日本租税研究会 2009 年）

- ・増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会 2002 年）
- ・増井良啓・宮崎裕子 『国際租税法』[第 2 版] （東京大学出版会 2011 年）

【和文－論文等（著者 50 音順）】

- ・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 2007 年 9 月）111 頁－130 頁
- ・青山慶二「国際租税を取り巻く環境変化と税制のあり方」土居丈朗編『シリーズ 現代経済研究 日本の税をどう見直すか』（日本経済新聞出版社 2010 年）218 頁－226 頁
- ・荒巻健二「移転価格税制の創設」『昭和 61 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会 1986 年）186 頁－218 頁
- ・今村隆「移転価格税制における独立企業間価格の立証－最近の裁判例を素材にして－」（租税研究 715 号 2009 年）
- ・飯守一文「移転価格税制の理論と執行上の問題点」本庄資編『国際課税の理論と実務 73 の重要問題』（大蔵財務協会 2011 年）729 頁－744 頁
- ・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）639 頁－649 頁
- ・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）651 頁－661 頁
- ・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）671 頁－683 頁
- ・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 2010.6 2010 年）120 頁－140 頁
- ・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（下）」（税大ジャーナル 15 2010.10 2010 年）118 頁－138 頁

- ・ 居波邦泰「国際的事業再編に対する課税にかかる問題点」本庄資編『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』（大蔵財務協会 2011 年）895 頁－912 頁
- ・ 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）697 頁－716 頁
- ・ 太田洋・手塚崇史「アドビ移転価格事件東京高裁判決の検討」（International Taxation Vol.29 No.3 2009 年）43 頁－61 頁
- ・ 岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点(一)」（法学論叢 第 118 巻 第 3 号 京都大学法学会 1985 年）48 頁－64 頁
- ・ 岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点(二)完」（法学論叢 119 巻 第 6 号 京都大学法学会 1986 年）57 頁－91 頁
- ・ 岡村忠生訳「影を切る：合衆国国際課税制度改革の提案（原題：Reuven S. Avi-Yonah, 「Slicing the Shadow: A Proposal for Updating U.S. International Taxation」(Tax Notes 1511 March, 1993)）」(法学論叢 第 139 巻 第 1 号 京都大学法学会 1996 年)
- ・ 岡村忠生「国際課税」 岩村正彦他編『岩波講座 現代の法 8 政府と企業』（岩波書店 1997 年）285 頁－321 頁
- ・ 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－移転価格税制における独立企業間価格立証の困難性－」本庄資編『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』（大蔵財務協会 2011 年）1069 頁－1127 頁
- ・ 川上英樹・前田圭・光内法雄「「移転価格課税」の納税者勝訴判決に関する考察」（経理情報 2009.3.1 (No.1208) 2009 年）26 頁－37 頁
- ・ 川端康之「移転価格税制－経済理論の浸透」租税法学会編『国際租税法の最近の動向』（有斐閣 1993 年）73 頁－98 頁
- ・ 北村導人「移転価格税制に関する裁判例の分析と実務上の留意点（下）（税務事例 Vol.41No.1 2001/1 2009 年）40 頁－50 頁

- ・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」(税務大学校論叢 67 税務大学校 2010 年) 338 頁－499 頁
- ・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) 229 頁－253 頁
- ・駒宮史博「移転価格税制の簡素化について」(租税研究 2010 年 10 月) 288 頁－312 頁
- ・徳永匡子「移転価格税制の成立と限界」(第 18 回日税研入選論文集 1994 年 日本税務研究センター) 72 頁－90 頁
- ・中井稔「移転価格税制における役務提供の機能と評価」(税務弘報 2009.10 2009 年) 161 頁－168 頁
- ・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・太田洋他編『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣 2011 年) 21 頁－41 頁
- ・藤枝純・南繁樹「移転価格税制における独立企業間価格の算定方法－アドビ事件」(税研 2009.11 (No.148) 2009 年) 132 頁－134 頁
- ・藤枝純「残余利益分割法をめぐる実務上の諸問題」金子宏編 『租税法の発展』(有斐閣 2010 年) 679 頁－696 頁
- ・藤枝純「独立企業間価格の意義－アドビ事件」水野忠恒他編『別冊 Jurist No.207 租税判例百選 第 5 版』(有斐閣 2011 年) 136 頁－137 頁
- ・増井良啓「移転価格税制の長期的展望」水野忠恒編著『21 世紀を支える税制の論理 第 4 巻 国際課税の理論と課題』(税務経理協会 2005 年) 81 頁－97 頁
- ・村上睦「移転価格税制とユタリータックス」『グローバル化と財政 シリーズ 現代財政 (4)』(有斐閣 1990 年) 95 頁－124 頁
- ・村田守弘・藤澤鈴雄「移転価格税制適用事案の判例－アドビ事件(業務委託契約におけるリスク負担に対する裁判所の判断について)」(NBL No.916 2009.11.1 2009 年) 20 頁－27 頁

- ・ 山本英幸「移転価格課税における比較可能性」（自由と正義 Vol.61 No.2 2010 年 2 月号 2010 年） 34 頁－42 頁

【国税庁ホームページ】

- ・ 平成 22 事務年度の「相互協議の状況」について
http://www.nta.go.jp/kohyo/press/2011/sogo_kyogi/index.htm
- ・ 『OECD 移転価格ガイドライン第 6 章（無形資産に対する特別の配慮）及びその関連条項の改訂に関する公開草案』（仮訳）
http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/pdf/20120607_1_kariyaku.pdf
- ・ 『別冊 移転価格税制の適用にあたっての参考事例集』
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/pdf/bessatsu.pdf>

【英文一刊行物】

- ・ By The Comptroller General, Report To The chairman, House Committee On Ways and Means Of The United States 『IRS Could Better Protect U.S.Tax Interests in Determining The Income of Multinational Corporations』（1981）
- ・ Treasury Department and Internal Revenue Service 『A Study of Intercompany Pricing, Discussion Draft Oct.18, 1988』（1988）
- ・ Organization for Economic Co-operation and Development 『OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations』（OECD July, 2010）

【英文一書籍（アルファベット順）】

- 『Cahiers de Droit Fiscal International - Studies of International Fiscal Law Vol.96a 』 (International Fiscal Association, 2011)
- Reuven S. Avi-Yonah, Diane M. Ring and Yariv Brauner, 『Cases and Materials U.S. International Taxation (Second Edition)』 (Foundation Press 2005)

【英文－論文（著者アルファベット順）】

- Charles E. McLure, Jr., 「Defining a Unitary Business: An Economist's View」 『The State Corporation Income Tax』 (Hoover Institution 1984)
- Brian J. Arnold and Thomas E. McDonnell 「Report on the Invitational Conference on Transfer Pricing: the Allocation of Income and Expenses Among Countries」 (61 Tax Notes 1377, 1381, 1993)
- Kimberly Calusing and Reuven S. Avi-Yonah 「Reforming Corporate Taxation In A Global Economy: A Proposal To Adopt Formulary Apportionment」 (The Hamilton Project, The Brookings Institution, 2007) p.p.3-35
- Michael C. Durst 「It's Not Just Academic: The OECD Should Reevaluate Transfer Pricing Laws」 (Tax Notes International January 18, 2010) p.p.247-256
- Reuven S. Avi-Yonah 「The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in The Evolution of U.S. International Taxation」 (15, Virginia Tax Review 89, 1995-1996) p.p.89-159
- Reuven S. Avi-Yonah, Kimberly A. Clausing and Michael C. Durst 「Allocating Business Profits For Tax Purposes: A Proposal To Adopt A Formulary Profit Split」 (Public Law And Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No.138, University of Michigan, 2008) p.p.0-65
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1317327
- Reuven S. Avi-Yonah 「Between Formulary Apportionment and the OECD

Guidelines: A Proposal for Reconciliation」 (The John M. Olin Center for Law & Economics Working Paper Series Paper 102, University of Michigan Law School, 2009) <http://law.bepress.com/umichlwps/olin/art102>

- R.H.Coase, 「The nature of The Firm」 (Economica New Series, Vol.4, No.16 1937)
- Robert S. McIntyre and Michael J. McIntyre 「Using NAFTA to Introduce Formulary Apportionment」 (Tax Note International, April 5, 1993) p.p.851-856
- Stanley I. Langbein, 「The Unitary Method and the Myth of Arm's Length」 (30 Tax Notes 625 February17, 1986) p.p.625-681
- Stanley I. Langbein, 「Transaction Cost, Production Cost, and Tax Transfer Pricing」 (Tax Notes, September 18, 1989) p.p.1391-1413
- Stanley I. Langbein 「A Modified Fractional Apportionment Proposal for Tax Transfer Pricing」 Tax Notes, February 10, 1992) p.p.719-730
- Stanley S Surrey 「Reflections on the Allocation of Income and Expenses among National Tax Jurisdictions」 (10 Law & Policy International Business 1978) p.p.409-460

【米国政府ホームページ】

- Testimony of Martin A. Sullivan, Ph.D., Economist and Contributing Editor, Tax Analysts, Hearing on Transfer Pricing Issues in the Global Economy, (Jul.22, 2010) http://waysandmeans.house.gov/media/pdf/111/2010jul22_sullivan_testimony.pdf

組織再編税制改正に伴う諸問題

—調整勘定の税務処理を中心に—

大芝 竜敬

論文概要書

組織再編税制改正に伴う諸問題

—調整勘定の税務処理を中心に—

大芝 竜敬

〈本稿の目的〉

本稿は、我が国における組織再編税制のあり方について、検討したものである。近年、経済のグローバル化、著しい産業構造の変化等に対応するため、合併等の組織再編成が企業経営において、より重要なものになってきている。そこで、経済・企業経営の変化に伴い、我が国の法制度・会計制度においても、企業が組織再編成をより円滑に行えるよう対応が図られてきた。しかし、改正の結果、これまでの我が国における法人税法立法の流れから見て整合性が取れているか検討を要する点や、立法趣旨と創設された規定の関係が不明瞭になっている点などの問題があると考えられる。また、法人税法における解釈においても現行制度で整理されていない点があると考えられる。

このような問題点の中で具体的に、(1)我が国の組織再編税制の立法趣旨を明らかにした上で、制定された規定がその立法趣旨を具体化するために適切かどうかについて検討すること、(2)組織再編税制を改正していく上で創設された負債調整勘定の中でも特に、退職給与負債調整勘定及び(差額)負債調整勘定の創設の立法経緯とこれまでの我が国の法人税法における引当金の立法に関する取扱いを考え、法人税法において退職給付引当金の立法を再度認める、負債調整勘定に関する取扱いを再度考慮すべきであるということに関して検討すること、(3)組織再編税制の改正の中で創設された資産調整勘定と営業権の関係を整理し、法人税法における営業権の取扱いに関して検討することが本稿の目的である。

〈本稿の内容〉

本稿における論旨は、以下のとおりである。

我が国の組織再編税制においては、立法趣旨を具現化すべき適格要件の設定が適切になされているか疑問であると考えられる。立法趣旨から考えれば、資産に対する支配の継続性や投資の継続性が認められれば課税の繰延が行われるべきと考えられる。しかし、組織再編成の対価として株式以外の金銭等の交付を一切認めない現行制度はその立法趣旨に沿ったものとは言えないのではないかと。また、従業員引継要件などに関しても、その要件が資産に対する支配の継続性に関係する項目の中でなぜ重要なのか説明が不足していると考えられる。さらに、これらの要件を厳格に規定しすぎると立法趣旨を実現するうえでかえって障害が生じ、制度そのものの利用が難しくなる可能性があることも指摘できよう。現在の組織再編税制よりも幅広く株式以外の対価を認め、更に適格要件に関しても、従業

員引継要件の排除ないしは緩和を行うことについて、検討した。

平成 18 年度の税制改正により負債調整勘定が導入されることになったが、この中で退職給与負債調整勘定については、従来の退職給付引当金に類似する項目であるといえる。これまでの我が国の法人税法における引当金の取扱い、立法の流れを考えるとこの項目の創設は今までの税制改正の流れと逆行するものであると考えられる。そこで、これまでに引当金がどのようにして廃止されてきたのか、また負債調整勘定のような項目の創設がなぜ必要だったのか整理することで、現在の法人税法の立法上の問題点を指摘できると考え、検討を行った。また、法人税法 22 条 3 項 2 号に該当する費用において、法人税法においては債務確定要件が求められているが、22 条 3 項 1 号に該当する費用に関しては債務確定要件が求められているか定かではないことから、この退職給与負債が売上原価等 22 条 3 項 1 号に該当する費用と解釈できないかということについて論じた。さらに、企業会計上の負ののれん、法人税法上の(差額)負債調整勘定の取扱いが異なることに関して、どうしてこのような差異を生む必要があるのかという指摘を行った。

平成 18 年度の税制改正より資産調整勘定が制定されたが、この項目に関しては、従来から存在する営業権と重複する性質を持つ。これらの二つの項目の取扱いに関して、法人税法における整理が十分に説明されていないと考えられる旨の指摘を行った。そこで、これまでの法人税法における営業権の取扱いをふまえ、この二つの項目の整理を行い、他国の同様の項目との比較などをふまえ、営業権の新しい取扱いに関して検討した。資産調整勘定の創設に伴い、独立して取引される慣習のある営業権とのれんとの明確な区分が可能になったと考えられる。このような取扱いは、従来の営業権が独立した法的権利として識別されるものと超過収益力一般を表すものの二つの性質を持つものと解釈されてきた法人税法上の位置付けの複雑さを解消するものとなりえるといえる。そこで、営業権という項目に関して、法人税法上、非適格合併等の組織再編成が生じない場合においても、独立して取引されるものとそうでないものとして区別する取扱いを行うべき、という旨の検討を行った。

目次

第1章 組織再編成に係る法人税法改正	6
第1節 はじめに	6
第2節 法人税法以外の企業法制の整備	6
第3節 組織再編成に係る税制改正の流れ	6
1. 平成13年度税法改正	6
2. 平成18年度税法改正	7
第2章 組織再編税制について	9
第1節 我が国の組織再編税制	9
1. 組織再編税制について	9
2. 我が国の法人税法における組織再編税制の取扱い	9
3. 組織再編成の類型別の適格要件	12
第2節 我が国の組織再編成に係る取得企業の会計制度について	14
1. 取得の場合（パーチェス法）	14
2. 共同支配企業の形成	14
3. 共通支配下の取引	15
第3節 我が国の組織再編成に係る被取得企業の会計制度について	15
1. 投資の清算	16
2. 投資の継続	16
第4節 アメリカの組織再編税制について	17
1. アメリカの組織再編税制について	17
2. アメリカの組織再編税制の類型について	18
第5節 適格組織再編成に係る原理	21
1. 投資持分継続性(COI)原理	21
2. 事業目的原理	22
第6節 組織再編成に係る企業法制が企業活動に与える影響	23
1. 組織再編スキームと税法の関係	23
2. ステップアップ	24
第7節 種類株式について	25
第8節 まとめ	25
1. 我が国の組織再編税制における資産の支配に対する継続性、投資の継続性の要件の厳格性について	25
2. 従業員引継要件に関して	26
3. 特別な規定の存在	26

第3章 引当金に係る法人税法について	27
第1節 はじめに	27
第2節 企業会計における引当金について	27
第3節 法人税法における引当金について	27
1. 債務確定要件について	28
2. 費用収益対応の原則	30
3. 法人税法 22 条 3 項 1 号及び 2 号について	31
4. 引当金にかかる税法改正について	32
5. 退職給付引当金の改正理由	34
6. 負債調整勘定について	34
第4節 企業会計における企業結合に係る特定勘定の創設	35
1. 取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失 ...	36
2. 取得の対価の算定に反映されている場合	37
3. 具体的事例	37
4. 企業結合に係る特定勘定とその他の負債項目について	38
5. 小括	38
第5節 企業会計における負ののれんの取扱いに関する改正	38
第6節 法人税法と企業会計の関係	39
第7節 まとめ	40
1. 退職給付に関する法人税法の対応について	40
2. (差額)負債調整勘定について	41
第4章 営業権について	42
第1節 はじめに	42
第2節 一般的な営業権の意義について	42
第3節 企業会計における営業権	42
1. 識別可能な営業権	43
2. 企業会計におけるのれんの処理方法	43
第4節 法人税法の営業権	44
1. 営業権	44
2. 資産調整勘定について	46
第5節 海外の会計制度におけるのれん	47
第6節 小括	49
第7節 法人税法における親子会社の関係について	49
1. 連結納税制度	49
2. グループ法人税制	51
第8節 償却制度について	52

1. 企業会計におけるのれんの現状	52
2. 損金経理要件について	52
3. みなし損金経理要件	53
4. 法人税法における減損処理	53
5. 子会社株式の評価	54
6. 最近の減価償却の改正について	55
第9節 まとめ	55
1. 営業権及び資産調整勘定の整理について	55
2. 営業権及び資産調整勘定に関する問題点	56
第5章 法人税法と他の法制度等との関係について	58
第1節 はじめに	58
第2節 租税法と他の制度との関係	58
1. レボ取引	59
2. デリバティブ	60
3. リース取引	60
第3節 企業会計と法人税法の関係	62
第4節 国際的な税法改正の流れにおける他国の状況	65
第5節 まとめ	65
終わりに	67
参考文献	70

第1章 組織再編成に係る法人税法改正

第1節 はじめに

近年の経済状況の急速な変化に伴い、企業経営において合併等の組織再編成の重要性が一層高まっている。特に、昨今では、大企業のみならず、中小企業、特にベンチャー企業においても組織再編成が多用されることで、特にIT分野においては、新興企業が業界のトップに君臨する状況が見受けられる。また、さらに鉄鋼業のような伝統的な企業が上位を占めていた業界においても、世界のトップシェアを担う企業は合併等の組織再編成を企業経営として多用した、新興企業になった。一方で我が国においては、そのような組織再編成が行われることは他国の企業の経営に比べれば少ない。また、新興企業が大きくなるために十分な財務的基盤が必要になると考えられるが、その資金調達に関しては、いまだに新規上場が主な手段となっており、アイデア・事業を大企業に売却し、そこで大企業が事業を発展させていくようなケースは大変まれである¹。そのような、変化に対応するため、我が国の企業法制に関しても急速に整備が行われることになった。

第2節 法人税法以外の企業法制の整備

平成9年の合併手続きの簡素合理化、平成10年の自己株式の取得・償却要件の緩和、平成11年の株式交換・株式移転制度の導入、そして平成12年の会社分割制度の導入という改正が行われてきた²。このような改正に関して、企業にとって、その経済取引においてどのくらいの税負担をしなければならないのかという点は意思決定に影響を与える重要な要因であり、税法の整備が最も重要な法制の整備であるという指摘もできよう。そのような必要性から法人税法の改正が求められてきた。

第3節 組織再編成に係る税制改正の流れ

1. 平成13年度税法改正

平成13年度の税法改正により、いわゆる組織再編税制が導入されることになった。組織再編税制の導入により、組織再編成が適格組織再編成に該当する場合には、その組織再編成により移転する資産などの譲渡損益の計上の繰延べや各種引当金の引継ぎ等の処理を行うこととなった。この適格組織再編成とは、組織再編成の種類ごとに適格合併、適格分割、適格現物出資、適格事後設立(平成22年税法改正により廃止³。)と区分し、それぞれに適格

¹ 経済産業省未上場企業が発行する種類株式に関する研究会「未上場企業が発行する種類株式に関する研究会報告書」2011年 p.5-6

<http://www.meti.go.jp/report/downloadfiles/g111202a01j.pdf>

² 大蔵財務協会「平成13年版 改正税法のすべて」p.132

³ 大蔵財務協会「平成22年版 改正税法のすべて」p.358-359 参照。当該制度が廃止された理由については、あまり利用されていないこと及びグループ税制の創設により完全支配関係がある内国法人間で一定の資産の移転を行ったことにより生ずる譲渡損益はその資産のそのグループ外への移転の時まで繰り延べることとされ、これにより概ね代替されるためとされている。

となるための要件が定められている。

法人がその有する資産等の移転を行った場合には、その移転資産等の譲渡損益の計上を行うのが、法人税法における原則であるが、平成 13 年度の組織再編成に係る税制改正においては、この点を明確にしたうえで、特例として移転資産等の譲渡損益の計上を繰り延べる規定が設けられた。

平成 13 年度税法改正前の制度を、アメリカの税制と比べた場合に、「アメリカでは、現物出資、法人の合併、分割、営業譲渡等について、法人相互間では支配の継続性、株主と法人との関係では投資利益の継続性の考え方を基礎として譲渡所得の不認識、すなわち取得価額の課税繰延が広い範囲で認められてきたのに対し、我が国ではそのような取扱いは認められず、実現した譲渡所得は原則として課税の対象とされてきた」⁴ということで、両制度の比較において、大きな違いがあったが、この税法改正によってこのような差異を減少させることになる。

その他にも資本の部に関する見直し、みなし配当に関する制度導入が行われた。

ちなみに、平成 13 年度税法改正においては、「我が国の経済社会の構造変化に対応した税制を創設する等の趣旨により、従前の税制を抜本的に改めて、新しい組織再編に係る税制が創られましたが、今後、企業活動がさらに多様化・複雑化することを反映して、企業組織のあり方もさらに多様化・複雑化し、組織再編の形態、手法等が様々に変化していくことが想定される。このため平成 13 年度改正後の税制についても、これらの変化に対応して、随時、適切に見直しを行い、その時々企業の組織再編に相応しい税制を創っていく必要がある」⁵との指摘があり、今後の更なる改正に関しても言及している。

2. 平成 18 年度税法改正

法人が組織再編成によって複数の資産や負債を一体的に取得した場合の取扱いについては、平成 13 年度に創設された組織再編成に係る税制によって、その主要な効果を表すと考えられる適格組織再編成に係る取扱いが規定される一方、非適格組織再編成に係る取扱いについては従来からの営業譲受の場合の取扱いと基本的に同様になることから特段の規定は設けられなかった。そのような経緯から「非適格組織再編成や営業譲渡の場合の課税上の取扱いについては、規定が無く、実務に委ねられてきた」⁶と指摘されている。「他方、非適格組織再編成や営業譲受の場合の資産や負債の取扱い、とりわけ平成 15 年度から段階的に廃止された退職給与引当金の実務的な取扱いについてはその金額の大きさもあいまってその明確化をもとめる指摘等も見受けられた」⁷との意見もある。

平成 18 年度改正では、非適格組織再編成や営業譲受により移転を受けた資産及び負債の

⁴ 金子宏「租税法 第 8 版増補版」弘文堂 2002 年 p.321

⁵ 大蔵財務協会「平成 13 年版 改正税法のすべて」p.133

⁶ 金子宏「租税法 第 12 版」弘文堂 2007 年 p.359

⁷ 大蔵財務協会「平成 18 年版 改正税法のすべて」p.365

取得価額は個別時価を付すと共に、退職給付債務等に相当する負債を認識した上で、これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成の対価との差額について資産又は負債の調整勘定と計上することとされている。また、移転を受けた資産が営業権であるときは、独立した資産として取引される慣習のある営業権に限って、上記の時価純資産価額を計算する資産とするとして「独立した資産として取引される慣習のある営業権」という概念が新たに示された。また、「株式交換・株式移転税制を、組織再編税制の 1 つの類型として法人税法に移して本則化するなどの必要な改正を加えた」⁸こととなった。近年の税法改正によって、法人税法において引当金項目が縮小していたが、この税法改正によって、負債調整勘定という従来の退職給付引当金に類似する項目が創設されたといえよう。

⁸ 金子宏「租税法 第 13 版」弘文堂 2008 年 p.370

第2章 組織再編税制について

第1節 我が国の組織再編税制

1. 組織再編税制について

組織再編税制は、企業の組織再編成が円滑におこなわれるように設けられた制度であり、その主要な効果は、いわゆる適格組織再編成といわれる決められた要件を満たした組織再編成に関しては、その資産や株式の移動に関して損益を認識せずに、帳簿価額を引き継ぐというものである。我が国の法人税法においては、この帳簿価額を引き継ぐという会計処理方法は例外とされ、あくまで原則は非適格組織再編成といわれる損益を認識する方法である。つまり、我が国の組織再編税制の根本にある考え方は、「実態にあった課税を行うという税制の基本をふまえ、原則として組織再編成により移転する資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させるという基本的な考え方に基づき創られている」⁹と説明されよう。そして、このような制度が創設されたのは、「組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるときには、その資産等の譲渡損益の計上を求め、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということが出来るものであるときには、その資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることが出来る」¹⁰という考えによるものである。そのため、「適格組織再編成とされる要件は、上記のような状態が認められる場合を取り出すこととなる」¹¹と考えられる。

我が国の法人税法、アメリカの税法両者の考え方を見ると、アメリカの制度の方がより積極的に適格組織再編成を認めていると考えられ、それは後述する適格組織再編成に係る法規定の詳細を見ていくことにより明らかになる¹²。

2. 我が国の法人税法における組織再編税制の取扱い

組織再編税制においては、「移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる」¹³という移転資産等に対する支配の継続性と、「合併又は分割型分割に係る被合併法人又は分割法人の株主等においては、

⁹ 大蔵財務協会「平成13年版 改正税法のすべて」p.134

¹⁰ 大蔵財務協会「平成13年版 改正税法のすべて」p.134

¹¹ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p.333

¹² 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006年 p.110 参照。基本的には類似する考えの下、構築されているアメリカの組織再編税制と比較すると、我が国の組織再編税制に関しては、特に株式交換取引等を考える際に、いわゆる企業買収などの状況が十分に起こりうるが、制度が想定している効果に違いがあることも伺える。これに関しては、我が国の組織再編税制は「企業グループ内再編成が基本形であり、それに要件を追加する形で制度を構築してきた」という指摘がなされている。

¹³ 大蔵財務協会「平成13年版 改正税法のすべて」p.134

旧株の譲渡損益の取り扱いが問題となりますが、これについては、その株主等において従前の投資が継続していると認めときはその計上が繰り延べられる¹⁴という株主の投資の継続性という二つの継続性を検討する必要がある。

平成 12 年 10 月 3 日 税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」¹⁵によれば、「会社分割・合併等の組織再編成に係る法人税制の検討の中心となるのは、組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いと考えられるが、法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり、この点については、組織再編成により資産を移転する場合も例外ではない。

ただし、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更がないと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。

また、分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主の旧株(分割法人や被合併法人の株式)の譲渡損益についても、原則として、その計上を行うこととなるが、株主の投資が継続していると認められるものについては、上記と同様の考え方に基づきその計上を繰り延べることが考えられる¹⁶として、課税が繰り延べられるための要件に関して、まとめている。つまり、組織再編税制では、合併・分割等に伴う資産又は負債の移転は、時価による譲渡があったものとして資産等に移転した法人の各事業年度の所得を計算することが原則であるとして、特別な場合として組織再編税制の規定を設けている。

上記の考え方に関して、「法人段階での資産の移転に対する課税が、「検討の中心」とされていること、その反面で、株主段階での株式譲渡損益に対する課税繰延は、法人段階と「同様の考え方」に基づくものとされて、背後におかれていること。また、実際、実定法では、株主段階の繰延要件は、適格要件よりも緩やかになっている¹⁷と指摘されている。

株主段階において旧株の株式譲渡損益に関する課税繰延には投資の継続性が求められるが、その投資の継続性を認める法律の規定としては対価として株式の交付を受け、それを継続的に保有することが求められる(法法 2 条 12 号の 8、11、12、13、16、17、法令 4 条の 3 第 1 項、5 項、13 項)。合併の対価が合併法人の株式又は合併親法人株式のみの場合は、譲渡対価が合併直前の帳簿価額とされるので譲渡損益は発生しない(法法 24 条 1 項)。しか

¹⁴ 大蔵財務協会「平成 13 年版 改正税法のすべて」p.134

¹⁵ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.128 を参照。適格組織再編成に関する課税繰延の理論的根拠は、政府税調の資料である「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」の中に見ることが出来ると指摘されている。

¹⁶ 税制調査会「平成 13 年度の税制改正に関する答申」平成 12 年 12 月

税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」平成 12 年 10 月 3 日 第一 基本的な考え方 (3)

¹⁷ 岡村忠生「法人税法講義 第 3 版」成文堂 2007 年 p.334

し、金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産にあつては、当該法人のその交付の直前の当該資産の帳簿価額に相当する金額）の合計額が当該法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうち、その交付の基となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、みなし配当課税がなされる¹⁸（法法 24 条 1 項）。また、譲渡対価（みなし配当課税を受けた場合は配当とされた金額を除いた金額）と帳簿価額の差額につき譲渡損益を認識する（法法 61 条の 2 第 1 項）。内国法人が、旧株を発行した法人の合併により当該株式の交付を受けた場合又は旧株を発行した法人の適格合併により当該旧株を有しないこととなった場合その有価証券の譲渡に係る対価の額は、これらの旧株の当該合併又は適格合併の直前の帳簿価額に相当する金額とする（法法 61 条の 2 第 1 項 1 号、第 2 項）。

法人段階での課税繰延の要件は、合併法人の株式又は合併親法人株式のみが対価として交付され（法法 2 条 12 号の 8、11、12、13、16、17、法令 4 条の 3 第 1 項、5 項、13 項）、さらに組織再編成の類型で区分し、それぞれの区分において求められている課税繰延の形式要件を充たすことが求められる。この法人段階における資産に対する支配の継続性に関して、「日本の組織再編税制では、株式の保有のみを、適格要件における支配として認めている」¹⁹ということが分かる。つまり、資産に対する支配の継続性に関しては、様々な形態が考えられるが、株式の保有を前提とにおいて、組織再編税制を構築している。

したがって、平成 12 年 10 月 3 日 税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」にあるように、株主段階（被合併法人の株主）と法人段階（被合併法人）において設けられる課税の繰延の要件について、必ずしも資産の支配に対する継続性と投資の継続性の要件が分けられていない部分もあると考えられる²⁰。

また、法人税法が規定している適格組織再編成の種類は、会社法に決められている組織再編成の類型にのっとっている。このほかの取引においても支配の継続するものは想定されるが現行法上そのような場合には対応していない。その一方で、「アメリカ法は、税法の視点から、私法（州法）に依拠しない独自の要件を設定することで、取得組織再編成の適格範囲を、私法に依拠した A 型組織再編成からさらに拡大していた」²¹という経緯があるとされている。このような考え方は、私法に依拠しない税法に寄る独自の基準の創設ということだが、我が国の税法でもこのような取扱いが無いわけではなく、第 5 章にて後述するリース資産に関する取扱いなどで見受けられる制度設計と同様の性質を持つと考えられる。

¹⁸ 適格合併、適格分割型分割の場合において、被合併法人、分割法人の株主に、みなし配当課税は生じない（法法 24 条 1 項 1 号括弧書、2 号括弧書）。

¹⁹ 岡村忠生「法人税法講義 第 3 版」成文堂 2007 年 p.341

²⁰ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.261 参照。「我が国の分割税制では、株主段階と法人段階において、適格要件を区別していない」等の指摘がある。

²¹ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.184

3. 組織再編成の類型別の適格要件

適格組織再編成となるための課税繰延の形式要件について、組織再編成類型別にまとめると以下ようになり、法人税法上、組織再編成が適格になるためには、「企業グループ内再編成」と「共同事業再編成」のどちらかに該当しなければならない。これは、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」における「共通支配下の取引」と「共同支配企業の形成」と整合している規定である。

また、「企業グループ内再編成」においては、「完全支配関係(法法 2 条 12 号の 7 の 6)」のある当事者の間で行われる「100%企業グループ内再編成」と「支配関係(法法 2 条 12 号の 7 の 5)」のある当事者の間で行われる「50%超企業グループ内再編成」の 2 つがある。

(1) 企業グループ内再編成：100%企業グループ内再編成

100%企業グループ内再編成には、発行済株式の全部を保有するという完全支配関係以外の適格要件がない（法法 2 条 12 号の 8 イ、12 号の 11 イ、12 号の 16 イ、12 号の 17 イ）。

(2) 企業グループ内再編成：50%超企業グループ内再編成

50%超企業グループ内再編成には、1. 資産・負債引継要件、2. 従業員引継要件、3. 事業引継要件の 3 つが求められることになる（法法 2 条 12 号の 8 ロ、12 号の 11 ロ、12 号の 16 ロ、12 号の 17 ロ）。ちなみに、合併等においては資産・負債引継要件は挙げられていない（法法 2 条 12 号の 8 ロ）。

(3) 共同事業再編成

共同事業再編成の場合は、1. 資産・負債引継要件、2. 従業員引継要件、3. 事業引継要件、4. 株式継続保有要件、5. 事業関連性要件、6. 事業規模要件、7. 役員引継要件が必要とされる（法法 2 条 12 号の 8 ハ、法令 4 条の 3 第 4 号 1, 2, 3, 4 項等）。

ただし、分割型分割で、かつ分割法人の株主等の数が 50 人以上である場合には 4 の要件が要求されないことになっている（法令 4 条の 3 第 8 項 6 号イ）。

また、適格組織再編成の後に、さらに適格合併が見込まれている場合、当初の組織再編成の適格要件が緩和されている（法法 2 条 12 号の 8 のロ）。

(4) 非適格となる場合

適格要件を満たしていても、取引を非適格とする要件がある。これら非適格要件は、100%企業グループ内再編成にも適用がある。まず、適格組織再編成の対価は組織再編成を行う法人の株式に限定されている（三角合併は除く）。また、分割型分割のうち、分割継承法人の株式が株主の保有する分割法人株式数の割合に応じて交付されないもの、すなわち非按分型分割は、非適格取引である（法法第 2 項 12 号の 11）。

(5) 三角合併

いわゆる三角合併に関しても整備がなされ、平成 19 年度改正により、適格合併、適格分割または、適格株式交換の対価として合併法人等の 100%親法人の株式のみが交付される場合にも、適格組織再編成として認められることになった(法法第 2 項 12 号の 8、11、16)。

(6) みなし配当課税

みなし配当とは、会社法における剰余金の配当ではないものの、実質的な経済効果が配当と同様の取引において、配当による所得を得たとみなして課税を行う制度である。具体的には、法人の株主等である内国法人が当該法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうち、当該法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超える部分は、利益の分配または剰余金の分配とみなして(みなし配当)、受取配当等の益金不算入の規定の適用を受けることとされている(法法 24 条 1 項)。

①合併(適格合併を除く)

②分割型分割(適格分割型分割を除く)

③資本の払戻しまたは解散による残余財産の分配

④自己株式または出資の取得²²²³

⑤出資の消却

⑥組織変更

また、合併法人が抱合株式に対し当該合併による株式の割当て又は当該株式以外の資産の交付をしなかった場合にも同様の規定が適用される(法法 24 条 2 項)。また、合併法人の抱合株式に係る譲渡損益の規定の適用については、譲渡対価の金額は、当該抱合株式の合併の直前の帳簿価額に相当する金額とするとされた(法法 61 条の 2 第 3 項)。したがって、譲渡損益は生じないことになる。これは、「合併の前後を通じて被合併法人の資産・負債への投資が継続しているという考え方によるものである」²⁴とされている。

²² 法令 23 条 1 項 4 号ロにおいて、種類株式発行法人が自己の株式を取得した場合のみなし配当について規定されている。

²³ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.296-297 参照。元本である株式等の取得が予定されているものの取得(たとえば、上場会社等の公開買付期間中の証券取引所における自己株式の取得)に起因する部分は、益金不算入の対象とされず、益金に算入することとされた。(法法 24 条 3 項・法法 81 条の 4 の 3)

²⁴ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.296-297

第2節 我が国の組織再編成に係る取得企業の会計制度について

組織再編税制の主要な特徴として挙げられる規定は、いわゆる適格要件が認められた際には、被取得企業の資産の帳簿価額を引き継ぐことが出来るという点にある。法人税法における課税所得の計算に関しては、法法 22 条 4 項により企業会計と深い関係を持つものであるということが出来る。しかし、支配の継続や適格要件の設定に関して、法人税法と企業会計における立法趣旨が異なるため、全く同一の規定を設けることは出来ず、またそれが必ずしも求められるわけではない。しかし、資産の支配への継続性や投資の継続性が認められる場合について、企業会計と法人税法における所得計算において共通性が認められる部分もあると考えられ、その点に関しては同様の会計処理を求めることで企業の事務負担を減らすことにつながると考えられる。

組織再編成分野においては、企業会計と法人税制度において大きな乖離が生まれている。この分野における確定決算主義の廃止といった考えも示されているが²⁵²⁶、企業の事務負担を考え、両者の整理を行い、共通できる部分に関しては同じ取扱いをするべきであろう。企業会計の取得企業における組織再編成の取扱いについて、平成 20 年 12 月 26 日に企業会計基準委員会によって改正された企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」を参照する。企業結合に関する会計処理は共同支配企業の形成（同基準第 11 項）及び共通支配下の取引（同基準第 16 項）以外の企業結合は取得となり、それぞれの場合における会計処理は、以下ようになる（同基準第 17 項）。

1. 取得の場合（パーチェス法）

被取得企業又は取得した事業の取得原価は、原則として、取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定する。支払対価が現金以外の資産の引渡し、負債の引受け又は株式の交付の場合には、支払対価となる財の時価と被取得企業又は取得した事業の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。この会計処理が原則的なものとなっている。

2. 共同支配企業の形成

²⁵ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.268 参照。法人税の課税所得計算が、商法及び企業会計に基づいて行われることを、広く確定決算主義と呼ぶならば、組織再編税制の分野では、事実上、この広義の確定決算主義が廃止されたといっても過言ではないと指摘されている。

²⁶ 渡辺徹也「確定決算主義の再考」蓮井良憲先生・今井宏先生古稀記念「企業監査とリスク管理の法構造」法律文化社 1994 年 p.591-603 参照。「損金経理等の法人の決算上の処理方法を基礎として課税所得計算を行う原則」という狭義の意味において、確定決算主義を捉えた場合、確定決算主義廃止の対象とすべきであり、かつ実際にそうすることが可能であるのは一部の大企業に限られるのではと言及されており、また特に中小企業に対する影響を鑑みると、確定決算主義を存続させる意義があると指摘している。注 28 においても組織再編税制の分野における狭義の確定決算主義の廃止には言及していない。

ある企業結合を共同支配企業の形成と判定するためには、共同支配投資企業となる企業が、複数の独立した企業から構成されていること及び共同支配となる契約等を締結していることに加え、次の要件を満たしていなければならない。

- ①企業結合に際して支払われた対価のすべてが、原則として、議決権のある株式であること
- ②支配関係を示す一定の事実が存在しないこと

共同支配企業の形成において、共同支配企業は、共同支配投資企業から移転する資産及び負債を、移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上する。共同支配企業の形成において、共同支配企業に事業を移転した共同支配投資企業は次の会計処理を行う。

個別財務諸表上、当該共同支配投資企業が受け取った共同支配企業に対する投資の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定する。

3. 共通支配下の取引

企業集団内における企業結合である共通支配下の取引及び少数株主との取引は、共通支配下の取引により企業集団内を移転する資産及び負債は、原則として、移転直前に付されていた適正な帳簿価額により計上する。移転された資産及び負債の差額は、純資産として処理する。移転された資産及び負債の対価として交付された株式の取得原価は、当該資産及び負債の適正な帳簿価額に基づいて算定する。少数株主から追加取得する子会社株式の取得原価は、追加取得時における当該株式の時価とその対価となる財の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。

このように、各々の場合において、企業会計と法人税法における調整が、大きな枠組みに関しては図られていることが伺える。

しかし、現行の企業会計制度において共通支配下の取引においては、対価が必ずしも全て株式である必要は無い²⁷。これは、支配というものをどこまで広く認めるかということによって生まれる違いと考えられるが、法人税法上は資産の支配への継続性において、金銭等株式以外のものが交付されると継続性が認められないことになっており、極めて厳格かつ形式的に継続性の要件を定めている。また、法人税法において定めている従業員引継要件などは企業会計には見られない要件となっている。

第3節 我が国の組織再編成に係る被取得企業の会計制度について

被取得企業における企業会計における組織再編成の取扱いについては、平成 20 年 12 月

²⁷ 株式以外の対価が使われた場合に、その株式以外の対価に対応する部分について、売却益を認識することなどがある。

26 日に企業会計基準委員会によって改正された企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」を参照する。分離元企業の会計処理に関しては、移転した事業への投資が清算されたとみる場合と投資が継続しているとみる場合に分けて会計処理を設定している（同基準第 10 項）。また、被結合企業の株主に関する会計処理についても、被結合企業に関する投資が清算されたとみる場合と、投資が継続しているとみる場合に分けて会計処理を設定している。（同基準第 32 項）

1. 投資の清算

移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合には、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取った対価となる財の時価と、移転した事業に係る株主資本相当額²⁸との差額を移転損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。現金など、移転した事業と明らかに異なる資産を対価として受け取る場合には、投資が清算されたとみなされる（同基準第 14 項から第 16 項及び第 23 項を参照）。ただし、事業分離後においても、分離元企業の継続的関与があり、それが重要であることによって、移転した事業に係る成果の変動性を従来と同様に負っている場合には、投資が清算されたとみなされず、移転損益は認識されない。

株主に係る会計処理については、被結合企業に関する投資が清算されたとみる場合には、被結合企業の株式と引き換えに受け取った対価となる財の時価と、被結合企業の株式に係る企業結合直前の適正な帳簿価額との差額を交換損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価にて投資を行ったものとする。現金など、被結合企業の株式と明らかに異なる資産を対価として受け取る場合には、投資が清算されたとみなされる（同基準第 35 項から第 37 項及び第 41 項を参照）。ただし、企業結合後においても、被結合企業の株主の継続的関与があり、それが重要であることによって、交換した株式に係る成果の変動性を従来と同様に負っている場合には、投資が清算されたとみなされず、交換損益は認識されない。

2. 投資の継続

移転した事業に関する投資がそのまま継続しているとみる場合、移転損益を認識せず、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取る資産の取得原価は、移転した事業に係る株主資本相当額に基づいて算定するものとする。子会社株式や関連会社株式となる分離先企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該株式を通じて、移転した事業に関する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該事業に関する投資が継続しているとみなされる（同基準第 17 項から第 22 項を参照）。いずれの場合においても、分離元企業において、事業分離により移転した事業に係る資産及び負債の帳簿価額は、事

²⁸ 移転した事業に係る資産及び負債の移転直前の適正な帳簿価額による差額から、当該事業に係る評価・換算差額等及び新株予約権を控除した額をいう。

業分離日の前日において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した適正な帳簿価額のうち、移転する事業に係る金額を合理的に区分して算定する。

株主に係る会計処理については、被結合企業に関する投資がそのまま継続しているとみる場合、交換損益を認識せず、被結合企業の株式と引き換えに受け取る資産の取得原価は、被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額に基づいて算定するものとする。被結合企業が子会社や関連会社の場合において、当該被結合企業の株主が、子会社株式や関連会社株式となる結合企業の株式のみを対価として受け取る場合には、当該引き換えられた結合企業の株式を通じて、被結合企業（子会社や関連会社）に関する事業投資を引き続き行っていると考えられることから、当該被結合企業に関する投資が継続しているとみなされる（同基準第 38 項から第 40 項及び第 42 項から第 44 項を参照）。

この点に関して、法人税法では、株式の交付によってのみ、継続性を判断しているため、企業会計と法人税法の両者には若干の乖離がみられる。つまり、大きな枠組みとして投資の継続性、もしくは清算で判断する点は同じであるが、その継続性を認める範囲が株式の交付を絶対の条件にしている法人税法では厳しくなっている。この点に関しては、法人税法の規定が厳しすぎるという指摘²⁹もされており、今後の立法論的検討を要すると考えられる。

第 4 節 アメリカの組織再編税制について

1. アメリカの組織再編税制について

米国連邦税法上、組織再編成（組織変更、合併、買収等）に対して様々な非課税措置が設けられている。アメリカの非課税組織再編成の類型は主に内国歳入法 368 条に、以下のようによまとめられている。

A 型再編：法定の合併

B 型再編：株式による株式の交換

C 型再編：株式による資産の交換

D 型再編：資産による株式の交換

E 型再編：発行済み社債、株式の新社債、新株式への交換

F 型再編：法人名等の変更

G 型再編：破産又は会社更生法の適用に基づく資産移転

A 型再編から G 型再編それぞれに要件が定められているが、買収型の再編に関しては、判例上において、「①一定以上の持分及び支配権の割合が継続していること、②事業上の目的があること、③事業の継続性があること、④一連の取引を総合的にみた場合に、課税取

²⁹ 岡村忠生「法人税法講義 第 3 版」成文堂 2007 年 p.342

引となっていないことという4つの条件を満たす必要がある」³⁰とされている。

2. アメリカの組織再編税制の類型について

(1) A型再編

A型再編とは、会社法に従った合併による組織再編成のことを指す。歳入庁手続³¹より存続会社株式又はその親会社株式が少なくとも、組織再編成の対価の50%を超えなければならないとされており、消滅法人の株主が存続法人から受け入れた資産等については、帳簿価額を存続会社株式以外の対価(以下、「Boot」とする³²)の授受により認識された利益を限度として増額することになる。アメリカの組織再編成においては、株式以外の使用に関しても幅広く認められている。つまり、我が国の組織再編税制における適格合併制度と違い、Bootが使用された際には、Bootに関しては損益認識するも、課税の繰延を認めており、対価の柔軟性を認めた制度となっている。

Bootが組織再編成の対価として使用された場合の取扱いに関しては、内国歳入法356条に規定されている。Bootの損益認識に関しては以下のような場合があげられる³³。

- ①金銭やその他の資産
- ②内国歳入法355条(a)(3)(A)で規定されている存続会社株式(みなし配当に関する規定)
- ③短期間の手形及びその他負債
- ④新株予約権
- ⑤内国歳入法355条(a)(3)(B)で規定されている存続会社株式(5年以内に取得された株式に関する規定)

また、これらの取扱いに関しては、選択する組織再編成の形によって異なることになる。アメリカの法律においては、一律にBootが対価に用いられることによって、組織再編成における適格性が直ちに否定されるわけではないが、後述するC型再編ではBootの使用に関してA型再編より厳しい制限を設けている。

我が国の組織再編税制においては、金銭等の株式以外の資産が交付されないことを適格組織再編成として扱うための要件としている(法法2条12号の8, 11, 16)。このような取扱いに関して、非適格資産が交付されていても支配が継続することが考えられるケースや債務の移転は認めていることとの矛盾³⁴、種類株式を全て株式として取扱うことへの言及など

³⁰ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&Aの税務戦略」中央経済社2009年p.227

³¹ Revenue Procedures 77-37 (<http://www.pgdc.com/pgdc/story/rev-proc-77-37>)を参照。

³² 存続会社の親会社株式に関しても、三角合併が認められる組織再編成では使用が認められる。

³³ Boris I. Bittker「Federal income taxation of corporations and shareholders」William S. Hein & Co., Inc. 2006年p.347

³⁴ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂2007年p342を参照。債務の移転を認めていることとの矛盾について以下のように指摘されている。「日本では、金銭の交付が許されないにも関わらず、資産とともに債務を移転することは、適格性を失わせない。しかし、債務の引受は経済的に見て、移転を受けた法人が金銭を借り受け、これを移転をした法人に交付し、元の債務が返済

その取扱いに疑問が生じている

(2) B型再編

B型再編とは株式による株式の交換のことである。我が国における株式交換や株式移転はこのB型再編に該当するものと考えられる。買収する側は「議決権株式」を対価として使用する必要がある、買収後にターゲットの支配権（議決権の80%及びその他クラスの株式の80%）を得ている必要があるとされている（内国歳入法368条(c)）。つまり、現金等の議決権株式以外の対価の使用は許されないこととなる。

(3) C型再編

C型再編とは、存続会社又はその親会社の株式と被取得企業の実質的に全ての資産を交換する取引である。合併においては、全ての資産及び負債を引き継ぐことになるが、C型再編においては、必ずしも負債を引き継ぐ必要が無く、資産のみを取得することが可能である。ここで、実質的に全ての資産とは買収直前の純資産時価の90%以上及び総資産の時価の70%以上を取得するのであれば内国歳入庁は認めるとしている³⁵。また、交換される株式が議決権株式であることも要求されている。しかし、内国歳入法368(a)(2)(B)より、負債の引継ぎを現金の交付と捉え、資産を譲渡する企業の全資産の80%以上の市場価値を持つ議決権株式を交付すれば、課税の繰延を要求することとしている。A型再編と比べてBootの支払いには極めて厳しい制限がある（同368条(a)(2)(G)）。

(4) D型再編

D型再編とは、資産によって被取得企業の支配を得る組織再編成である。この組織再編成は買収や現物出資などの形で利用されることになる。このD型再編に関しては、支配の定義が異なっており、内国歳入法354条(b)(1)の(A)及び(B)の要件が満たされていれば、50%以上の持分を継続して持ち続けることが要件とされている。つまり、（議決権の50%及びその他クラスの株式の50%）を得ている必要があるということになる。

このようにA型再編からD型再編にいたるまでにその概略を説明してきたが、各組織再編成における適格要件が重複していないというわけではない。したがって、上述のA型再編に該当するような組織再編成において、同時にD型再編となる場合やC型再編としての適格要件を満たしながらD型再編としての適格組織再編成に該当する場合も考えられる。

されたのと同じ意味を持つ。そして多くの場合、納税者は、金銭交付にするか債務の移転にするかを、私法上(法形式上)、自由に選択できるであろう³⁴と指摘されている。このような状況から、金銭の交付を全く認めないことは必ずしも適当とは言えず、検討を要すると考えられる。

³⁵ Revenue Procedures 77-37 (<http://www.pgdc.com/pgdc/story/rev-proc-77-37>)を参照。

(5) 三角合併

A 型合併を行う際に対価として合併法人の株式ではなく親会社株式を交付した場合においても、追加条件を満たすことで非課税合併として認められることがあり、これを三角合併と呼ぶ。また、B 型再編、C 型再編においても三角型組織再編成があるが、合併についてみていくこととする。

三角合併には順三角合併 (Forward triangular merger) と逆三角合併 (Reverse triangular merger) があり、それぞれ、内国歳入法 368 条(a) (2) (D) と同 368 条(a) (2) (E) に適格要件が規定されている。

順三角合併とは、存続会社が消滅会社の株主に対して、存続会社自身の株式ではなく、存続会社の親会社の株式を交付する三角合併を指す³⁶。順三角合併において課税の繰延が認められるためには、実質的に全ての資産を取得すること、取得企業の株式は対価として交付しないこと、他の A 型再編において求められている要件を満たすことが必要である。

逆三角合併とは、合併の対象会社が存続会社となり、子会社を消滅会社とする吸収合併を行い、存続会社の株主に対して、当該消滅会社となる子会社の親会社の株式を対価として交付する三角合併を指す³⁷。逆三角合併において課税の繰延が認められるためには、存続会社が消滅会社の実質的に全ての資産を取得すること、存続会社の株主が支配権の要件（議決権の 80% 及び各クラスの株式の 80%）を満たす保有株式を親会社の議決権株式と交換することが必要とされている。

(6) 米国における特例

米国では、内国歳入法 338 条により、一定の要件を満たすことで、法形式は株式買収となるが、税務上のみ事業買収と同様に資産を市場価値で再評価し、第 5 節において後述する「ステップアップ」のメリットが得られる。この規定は「買い手のみの選択に基づいて行われ、買い手側では株式買収を税務上はあたかも事業買収のように取扱うというものである。この場合には、税務以外の面での煩雑さ、すなわち個々の資産の譲渡手続き等は回避することができるが、買い手が資産売却益に対する税金を負担することになるので、「ステップアップ」の意味がないケースが多いことになる。したがって、通常の内国歳入法 338 条はターゲットに欠損金があり認識しなければならない資産売却益を相殺できる場合や米国での課税がターゲット法人の売却益にたいして行われえないなどの場合で利用される」³⁸とされている。

(7) 内国歳入法 338 条(h) (10)

³⁶ 神田秀樹「会社法 第十三版」弘文堂 2011 年 p.321-322 参照。

³⁷ 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース・隼国際法律事務所「新会社法による M&A・企業再編の実務 Q&A」中央経済社 2006 年 p.277 を参照。

³⁸ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダー M&A の税務戦略」中央経済社 2009 年 p.224

内国歳入法 338 条(h) (10) とは、ある一定の条件を満たした時に買い手と売り手の双方の合意で行われ、被取得企業が資産を売却に伴い損益を認識しても、グループ企業として扱われ、損益を認識しないことが出来るという規定である。338 条(h) (10) も通常の同 338 条と同様に、実際には株式買収である取引を税務上は事業買収であるかのように取扱うことになる。この規定を選択するための条件は、以下の 3 つとなる。

- ①最初の取引から 12 ヶ月以内に 80%以上の議決権及び株式価値を取得すること³⁹。
- ②ターゲットは取引前に売り手の連結納税グループのメンバーである（ただし、連結納税していないが、条件を満たしているでも可能）こと、あるいは S 会社であること⁴⁰。
- ③取引が行われた日から 8.5 ヶ月以内に選択がなされること。この選択は変更不可能である（同 338 条(g) (1)）。

338 条(h) (10) の特徴については、「「実際に資産を売却したとしても事業主体レベルと株主レベルでの二重課税がない」というストラクチャーにのみ適用が可能で、同じ連結グループにいるか、ターゲットが S-Corporation (S 会社) の場合のみ適用可能である。同じ連結グループなら清算配当しても非課税、S 会社ならパススルーだからである」⁴¹と説明でき、連結グループ企業間の取引と類似するような取引における過重な課税の排除に資するものといえる。このような規定に関して、「法人段階における多重課税は排除されるべき、あるいは法人段階における 1 回課税の貫徹が行われるべきであるから、法人段階における 2 回課税排除を考えると、我が国に IRC338 条(h) (10) や 336 条 (e) （「連結申告することが出来るが、実際はそうしていない親子会社について、338 条(h) (10) と同じ扱いを認めたもの」⁴²）のような規定が無いのか問われる」⁴³との指摘がされていた。

この点に関して現在では、平成 22 年度の税制改正においていわゆるグループ法人税制が導入されたため、完全支配関係がある法人については対応が図られている。

第 5 節 適格組織再編成に係る原理

1. 投資持分継続性(COI)原理

アメリカで組織再編成において課税の繰延を認めるために満たすべき要件については、

³⁹ このような Revenue Ruling は元々 IRS で定められているものである。サウスカロライナ州はその規定を採択しており、州独自の規定ではない。

State of South Carolina Department of Revenue 「SC REVENUE RULING #09-4」
<http://www.sctax.org/NR/rdonlyres/745AE43F-CFCB-4B2D-9881-4EFC623455E3/0/RR094.pdf> p.2

⁴⁰ State of South Carolina Department of Revenue 「SC REVENUE RULING #09-4」
<http://www.sctax.org/NR/rdonlyres/745AE43F-CFCB-4B2D-9881-4EFC623455E3/0/RR094.pdf> p.2

⁴¹ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&A の税務戦略」中央経済社 2009 年 p.225

⁴² 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.247

⁴³ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.262

租税回避防止の一般的なコモンロー法則である事業目的法理(business purpose doctrine)、段階取引法理(step transaction doctrine)の二つ及び投資持分継続性(continuity of interest)原理という重要な概念に応じて通常区分される⁴⁴。前者二つの事業目的と段階取引については、税法全体に適用されている法理であるが、COI 原理に関しては、内国歳入法 351 条で規定されているような資産の移転に関して適用される原理である。組織再編税制に関してもこの原理が適用されており、投資持分が継続していない取引は、適格組織再編成とならず、課税繰延扱いが認められていない⁴⁵。つまり、投資が継続していないような取引においては、法人税法における一般の資産の売却取引となんら性質が異なるものではないので、適格組織再編成と認められない取引には通常の経済取引と同様の課税負担をかけ、課税の公平性を保つことが重要であると考えられているのである。

アメリカの税法におけるこのような立法趣旨は、我が国の組織再編税制において資産の支配の継続性を立法の際の検討の中心としていることとは異なっているものということもできる。両国間の組織再編税制の立法趣旨で、なぜこのような違いが生まれているのか検討する必要があるであろう。ただし、我が国の組織再編税制の立法趣旨においても、もちろん投資の継続性に関しては検討を行っているので、実定法レベルで違いを生む要素にはならないとも考えられる。

具体的に投資持分継続性要件を満たすための条件に関しては、各組織再編成の適格要件に落とし込まれていると考えられるが、それらの項目を検討していくと、我が国の組織再編税制の当該部分に係る規定と比べると幅広く投資の継続性を認めているといえる。この投資の継続性をどのように定義するかは株式以外の対価をどの程度認めるのかという点に大きく係わる問題である。投資の継続性をどのように適格要件にて表現するか、必ずしも適切な規定があるとは言えないが、少なくとも株式以外の対価を一律的に全て否定したりすることが合理的であるかどうかについては議論を要すると考えられる。

2. 事業目的原理

我が国の組織再編税制において規定されている従業員要件などは事業目的と関連するものというべきであろうが、アメリカの組織再編税制においてこのような従業員要件は求められていない。上述したように、適格組織再編成に関する課税繰延の理論的根拠は、税制調査会の資料である「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」を参照することができると考えられ、「50%超企業グループ内再編成の場合、資産・負債引継要件、従業者引継要件、事業継続要件が課されている。もっとも、「基本的考え方」によれば、これらの要件は、支配の継続の要請から直接に要求されているのではなく、組織

⁴⁴ Boris I. Bittker 「Federal income taxation of corporations and shareholders」 William S. Hein & Co., Inc. 2006 年 p.392

⁴⁵ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.56

再編成と売買を区別するために設定されていると読める」⁴⁶とされている。「ただし、「基本的考え方」には「組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要である」とされており、従業員要件がなぜ設定されているのか明らかでない」⁴⁷との指摘がなされている。

また、共同事業再編成における 7 つの要件に関しても、「従業者引継要件が含まれているため、厳密に言うと実定法は「基本的考え方」と同じではない」⁴⁸との指摘もある。

単なる資産の売却等に関しては、課税の繰延という法人税法上特別である取扱いを認めることもある組織再編成とは区別する必要がある。我が国の労働環境においては、従業員の解雇が難しく、事業の目的に関しては当然従業員要件が求められるという論理も成り立たないわけではないと考えられるが、組織再編成の結果、コストカットのため、従業員を削減することも考えられ、このような従業員引継要件が、組織再編税制に係る制度を利用しづらいものにする可能性も否定できない。このような要件が資産の支配への継続性を担保する要件として合理的であるかどうか、つまり、「組織再編成による資産等の移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということが出来るものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を繰延べることが出来る」⁴⁹というこの考え方を具現化した要件であるのかどうか論点となるのではないかと考える。

第 6 節 組織再編成に係る企業法制が企業活動に与える影響

1. 組織再編スキームと税法の関係

組織再編スキームは大きく分けると事業買収スキームと株式買収スキームの二つがあると考えられる。各々のスキームにおいて税務上得られる効果などに違いが生じ、一概にどちらのスキームが有利かは判断できない。税務上の効果がスキームの選択に及ぼす影響は非常に大きいと考えられ、双方の場合の税務上の影響を検討したい。

事業買収スキームにおいては、取得企業にとっては移転事業の税務上の簿価を上昇させること、つまり「ステップアップ」をすることができ、償却可能な資産（例えば営業権）を認識して償却することが出来れば買収後の課税所得を圧縮することが出来る。このような「ステップアップ」を行えることは、組織再編成の買手側が事業買収を行うメリットになりえる。また、組織再編成が生じた場合には様々な税務上のリスクがあるが、株式買収スキームを選択するとそのようなリスクも引き継ぐことになり、一方で事業買収スキームの場合にはそのようなリスクは移転しないことになる。

一方で株式買収スキームの場合、被取得企業に関しては、株主の変更と捉えられ、所有

⁴⁶ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.132

⁴⁷ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.132 注 23

⁴⁸ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.134 注 31

⁴⁹ 大蔵財務協会「平成 13 年版 改正税法のすべて」p.134

する各資産の帳簿価額について変更は無いため、「ステップアップ」を行うというメリットは得られない。しかし、被取得企業の課税所得において繰越欠損金、減価償却費や外国税額控除の余裕枠等がある場合には、原則としてそれらの控除枠を利用することが可能となる。また、事業買収のスキームを選択した際には資産の時価評価及び株式の時価評価の2段階で課税が行われる可能性があるが、株式買収スキームを選択すれば1段階での課税だけなので、納税者にとって有利といえ、そのような観点からは株式買収スキームが選択されると考えられる。

もちろん税務以外の企業法務の観点も組織再編スキームの選択に大きく影響を与え、事業買収の場合は法律上の権利関係を個別に継承する必要があるため、株式買収スキームを選択することに事務負担の観点からメリットを見出せるともいえる。このような点を考慮して上述したアメリカの制度が制定されているとも考えられる。

2. ステップアップ

組織再編成が生じた際に取得企業において移転事業の税務上の簿価を上昇させることを「ステップアップ」と呼ぶ。この「ステップアップ」を行い、税務上損金に算入できる無形固定資産などを認識、もしくは帳簿価額を増加させることが出来れば、その後の償却により、被取得企業の所在地国における税負担を軽減することが出来るなどのメリットがあり、組織再編成がおこなわれる際に大きな影響を持つ要因になると考えられる。例えば、被取得企業において、譲渡益に課税が生じる場合など、償却不可能の資産を認識することになれば、組織再編成が生じたときの税負担が重く、企業の経営判断に影響を及ぼすこともあると考えられる。また当該ケースでは、繰越欠損金の利用や含み損を持つ資産の利用などを行わなければ「ステップアップ」によるメリットは得られないであろう。このように「ステップアップ」に関する事項は非常に大きな影響を持つと考えられる⁵⁰。このような状況で無形資産、その中でも特に営業権に該当する項目は、当該項目の特性上、金額測定に関して争点となる可能性が高く、組織再編スキームやその対価の額などに大きな影響を与えると考えられる⁵¹。したがって、組織再編税制をどのように整備するかという点に加え、調整勘定をどのように扱うかなどといった点は、非常に重要な論点となるといえる。

⁵⁰ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&Aの税務戦略」中央経済社 2009年 p.87-88 を参照。ターゲットが複数の国で子会社を有している場合、ターゲット全体を株式買収スキームで取得して、譲渡益課税の回避できる国の資産のみを事業買収スキームで別途取得することもあると指摘されている。例えば米国は株式買収でも税務のみステップアップ可能（上述）であり、ブラジルは株式買収後に一定の合併でステップアップが可能であるなどの措置を設けている。

⁵¹ 青山慶二「国際租税を取り巻く環境変化と税制のあり方」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』日本経済新聞出版社 2010年 p.204-205 を参照。多国籍企業の企業活動において無形資産形成およびそのグループ内法人間での取引が、そのような取引に対する比較対象となるような第三者間取引が存在しないことも多いため、納税者と課税当局との間の紛争が絶えないことが指摘されている。

第7節 種類株式について

近年、種類株式の使用が組織再編成において問題となっている。特にベンチャー企業の投資などにおいては、議決権が無い種類株式や優先株式が使用されるケースが増えており、そのような場合に、適格組織再編成を認めるための株式に全ての種類の株式を含んでよいのかという点については、大きな問題となる。特に「議決権のない株式によっても支配があるとするには、強い疑問がある」⁵²との指摘もあり、株式以外の金銭等の交付と同時に、どこまでを株式に含めるのか検討する必要があるだろう。

第8節 まとめ

1. 我が国の組織再編税制における資産の支配に対する継続性、投資の継続性の要件の厳格性について

本論文においても再三指摘してきた、我が国の組織再編税制における資産に対する支配の継続性、投資の継続性の要件の厳格性、具体的には金銭等の株式以外の対価を用いた組織再編成に関して適格組織再編成と認めないことに関しては、以下のような指摘が出来ると考えられる。

(1) 実質的に資産に対する支配が継続していると考えられる場合も非適格となる点

現行法下において、「非適格資産の禁止は、株式による支配の継続を根拠とするものと考えられている」⁵³とされている。そして、現行の法人税法においては100%の支配をしていない場合でも、50%超の支配を行っていれば、追加の要件を規定することで組織再編成が適格と扱われる場合がある。つまり、例えば再編前に80%の支配があり、組織再編成の対価として一部金銭が使われ、60%になったとしても、50%超の支配に係る事業要件が満たされていれば、適格組織再編成として認めることに問題はないと考えられ、現在の取扱いが適切であるかどうかについては、検討を要すると考えられる⁵⁴。

(2) 納税者に選択の自由を与えている点

現行の規定では、株式以外の金銭等の対価を用いることで、納税者は非適格組織再編成を選択することが出来る状態にあるといえる。このため被取得企業が資産に含み損失を持つ場合には、納税者の望むようにその損失の実現を行うことが出来る⁵⁵。このような事例に

⁵² 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p343

⁵³ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p342

⁵⁴ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p342を参照。過半数支配が継続しているにもかかわらず、非適格資産の禁止の条件によって、組織再編成が非適格となることについて妥当性を問う指摘がなされている。

⁵⁵ 岡村忠生「法人税法講義 第3版」成文堂 2007年 p342を参照。米国での多くの訴訟では、移転資産の含み損失を計上しようとする納税者に対して、内国歳入庁が組織再編成（つまり、適

において、現行の我が国の制度下での、課税庁側の対応としては、組織再編成に係る包括的行為計算の否認規定(法人税法 132 条の 2)以外の方法を取るより他にないことになる。このような対応は、その執行に躊躇を及ぼす可能性も考えられる。

2. 従業員引継要件に関して

上述したように従業員引継要件に関しては、立法趣旨を表していると考えられる基本的考え方において明記されておらず、その要件を求めることによって、制度としても組織再編税制の利用が難しくなる可能性が指摘できる⁵⁶。このような従業員の引継を求めている制度として、事業承継に関する税制改正(措法 70 の 7 の 2)などが挙げられるが、当該税制においては制度創設の趣旨において、「事業承継を理由とした廃業が毎年約 7 万社にのぼるとともに、それにより失われる雇用が毎年 20~35 万人と推計されるようになり(2006 年版中小企業白書)、事業経営を次世代へ円滑に承継できる環境を整備することが一層重要な政策課題として認識されるようになりました」⁵⁷といったように雇用の維持を意識した制度であることを明確に言っているため、従業員引継に関する要件を設けることは理解できる。

しかし、組織再編税制においてはそのような趣旨を持った制度創設とは言えない。したがって、このような要件に関して制度を使いにくくするデメリットがあるのであれば緩和も考えられるのではないかと考えられる。

3. 特別な規定の存在

アメリカの組織再編税制において創設されている税制上有利な条件を引き継ぐことが出来る規定や法人において 2 重の課税を避けるような仕組みは我が国の制度には見られないものだといえる。しかし、企業が選択する法的枠組みが違うことで、経済的には同様の効果が得られる取引に異なる課税がおこなわれることに関して対応することも検討する必要があるだろう。

格組織再編成)に該当することを理由に否認しているとの指摘がある。

⁵⁶ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.36 参照。法人の経営上の理由から 2 割を越す従業員が解雇された場合などに、なぜそのような活動が税法の適格性の判断に影響を及ぼすのか、不明確であるとの指摘がなされている。

⁵⁷ 大蔵財務協会「平成 21 年版 改正税法のすべて」p.310

第3章 引当金に係る法人税法について

第1節 はじめに

平成18年度の税制改正により負債調整勘定が導入されることになったが、この中で退職給与負債調整勘定については、従来の退職給付引当金に類似する項目であるといえる。これまでの我が国の法人税法における引当金の取扱い、立法の流れを考えるとこの項目の創設は今までの税制改正の流れと逆行するものであると考える。そこで、これまでに引当金がどのようにして廃止されてきたのか、またこのような項目の創設がなぜ必要だったのか考えることで、現在の法人税法の立法上の問題点を指摘できると考えられる。

第2節 企業会計における引当金について

企業会計原則注解注18において、「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、損害補償損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当する。発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない」と引当金についての規定が定められている。

この規定より、企業会計においては、以下の4要件を満たすものについて、引当金の計上を求めているとされている。

- ①将来の特定の費用又は損失である
- ②その発生が当期以前の事象に起因する
- ③その発生の可能性が高い
- ④その金額を合理的に見積ることができる

引当金に関しては性質の違いに起因して、負債性引当金と評価性引当金の二つに分けられるとされている。さらに、負債性引当金に関しては、債務性があるものと債務性がないものの二つに分けられるとされている。具体的には、債務性のある負債性引当金としては、退職給付引当金が、債務性のない負債性引当金には修繕引当金が挙げられ、評価性引当金には貸倒引当金が挙げられる。

第3節 法人税法における引当金について

企業会計においては、引当金が設けられ、企業の財政状況・経営成績をなるべく正確に表すように努めている。一方で、法人税法の目的は適切な担税力に基づいた課税を行うことであり、そのような状況から引当金の取扱いに関して、企業会計と法人税法における取

扱いが乖離するということになった。つまり、「引当金及び繰延資産について、適正な計上を目指そうとする企業会計原則に対し、元来、保守的志向の強い商法においては、資産価値の不確かな繰延資産の計上を渋りながらも、引当金計上には積極的であった。他方、税法においては、租税収入の確保を図ろうとするため、理念どおりに繰延資産を計上しようとするが、引当金の計上には消極的姿勢を示すことになる」⁵⁸といった考え方の違いが顕在化することとなった。

また、法人税法において引当金を認識する際の基準に関しても、企業会計との違いが見受けられる。その基準に関しては、「企業会計の観点からは、将来の支出又は損失であっても、それが当年度の収益を生み出すのに役立っている場合には、その金額を引当金勘定に繰り入れると同時に、当年度の費用又は損失として計上することによって、費用と収益とを対応させ、期間損益を正確に把握・計算するための技術である。ところで、費用収益対応の観点から将来の支出又は損失のために引当金勘定を設定し、そこへの繰入額を当年度の費用又は損失として計上するためには、1 将来におけるその費用又は損失の発生が確実に予想されること、2 その費用又は損失の金額が相当に正確に予測できること、3 その費用又は損失が当年度の収益と対応関係に立っていること、の 3 つの要件を満たさなければならないと解するべきである」⁵⁹と説明されている。その理由に関しては、「これらの要件を満たさないにも関わらず引当金の計上を認めると、利益留保の実質を持つ引当金を認めることとなり、期間損益の計算が恣意的となり、ひいては所得金額が不当に減少することとなるからである。商法施行規則 43 条が「特定の支出又は損失に備えるための引当金は、その営業年度の費用又は損失とすることを相当とする額に限り、貸借対照表の負債の部に計上することが出来る。」と定めているのも、同じ趣旨からである」⁶⁰と説明されている。

このような 3 つの要件は後述する債務の確定のための 3 つの要件とも異なり、少なくとも法人税法 22 条 3 項 2 号に掲げられる費用項目に債務確定要件が定められており、別段の定めにおいて引当金を設定していることと整合するものと考えられる。

1. 債務確定要件について

法人税法 22 条 3 項 2 号において、「販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」を、損金に算入すべき項目の一つとしている。「この括弧書から、期間費用で債務の確定しないものは、償却費を除いて、損金算入を認められないことになる。これを債務確定要件と呼ぶ」⁶¹とされている。そこで、企業会計においては、負債性引当金の中にも債務性のあるものがあるとしており、その点について損金への算入が認められるのではないかという意見がある。

⁵⁸ 品川芳宣「引当金と繰延資産」中央経済社『税務引報』2006 年 5 月 p.120

⁵⁹ 金子宏「租税法 第 10 版」弘文堂 2005 年 p.318

⁶⁰ 金子宏「租税法 第 10 版」弘文堂 2005 年 p.318

⁶¹ 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂 2007 年 p.182

ただし、現行では、債務確定主義に関して、法人税法ではこの概念を厳格に解釈しており、引当金に関しては一律に禁止し、必要と考えられる項目に関して、別段の定めにおいて定めている。

一方で、法人税法 22 条 3 項 1 号においては、「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」について、損金に算入すべき項目の一つとしているが、退職給付引当金繰入額が売上原価を構成する場合の取扱について問題が生じる場合があると考えられる。

3 項 1 号に該当する費用に関しても債務確定要件が求められているかどうかについては、税法上明確にはされていない。従来は旧通達 2-1-4 において、「法第 22 条 3 項第 1 号(損金の額に算入される売上原価等)に規定する売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の計算の基礎となる費用は、別段の定めのあるものを除き、当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものに限るものとする」としていたが、昭和 55 年には改定され、以下のような通達 2-2-1 が創設された。

「法 22 条 3 項 1 号(損金の額に算入される売上原価等)に規定する「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価」(以下、売上原価等)となるべき費用の全部又は一部が当該事業年度終了の日までに確定していない場合には、同日の現況によりその金額を適正に見積もるものとする。この場合において、その確定していない費用が売上原価等となるべき費用かどうかは、当該売上原価等にかかる資産の判断若しくは譲渡又は役務の提供に関する契約の内容、当該費用の性質等を勘案して合理的に判断するのであるが、たとえその販売、譲渡又は提供に関連して発生する費用であっても、単なる事後的費用の性格を有するものはこれに含まれないことに留意する」とされている。

つまり、1 号の費用に関しても、従来債務の確定が必要としていたが、「実際問題としては原価計算においては、若干の見積的要素が入ることとなるので、これまでも全て否定している趣旨と考えることには問題がある」⁶²との理由から改正されることになった。ただし、「仮に売上原価のみについて債務の確定ということを除外したとすれば、原価計算上各種の経費を見積りによって計上することができることとなって第 2 号とのバランス上適当でないことになる」⁶³と同時に指摘されており、1 号の費用に関して、全く債務の確定を求めているというわけではないと考えられる。そこで、求めている債務の確定の程度について検討する必要がある。

従来、基本通達 2-2-12 において債務の確定とは、以下の 3 つの要件全てに該当するものとされていた。

- ①当該事業年度の終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
- ②当該事業年度の終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。

⁶² 武田昌輔編著「DHC コメンタール法人税法」第一法規 p.1121 の 3

⁶³ 武田昌輔編著「DHC コメンタール法人税法」第一法規 p.1121 の 3

③当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することが出来るものであること。

このような債務の確定に関連する裁判例として、大阪地判 57 年 11 月 17 日は、「法 22 項 1 号原価と債務の確定について法 22 条 3 項 2 号には、当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く旨の括弧書があるのに、同項 1 号にはこれがないので、1 号原価は、債務の確定を要しないのではないかという疑問が生じる。しかし、損金として計上するためには、少なくともその金額を見積る必要があるから、1 号原価についても、この金額見積りが可能な程度に債務の内容が特定していること、すなわち、見積りの前提となる債務発生の原因たる事実（債務発生項目）は確定していることが必要であり、この意味での債務の確定を要すると解するのが相当である」としている。つまり、旧基本通達 2-2-12 における②の要件は少なくとも必要であり、また、③の見積もりの要件も求められていると考えられるが、それ以上にどこまで債務の確定を求めているのか明確ではない。ただ、3 項 1 号の費用に該当するため、通達 2-2-1 が指すように、単なる事後的費用であるような項目に関して、原価に算入することは出来ず、契約内容や費用の確実性からみて原価に該当することが必要と考えられる。

退職給付金に関する金額の合理性に関しては、後述するが「繰入率につき客観的かつ合理的な経験値がある」「企業に対してある程度の拘束力を持つ」との考えも示されており、その費用としての項目の 3 項 1 号に該当する可能性があるため、退職給付金に関する費用計上も検討に値すると考えられる。

2. 費用収益対応の原則

費用収益対応の原則とは、企業会計において適切な経営成績を反映させるため、一会計期間に生じた収益に対応する費用については、当該期間に計上しなければならないという会計原則を指す。「損益計算においては、期間的経常収益からそれに対応する費用、つまりその収益を獲得するに要した費用を差し引かなければならない。別の言い方をすれば、次期移行の収益をあげるに役立つ費用は資産として次期に繰り越さなければならない」⁶⁴ということである。

費用収益対応の原則は、法法 22 条 4 項より、法人税法における所得計算の際にも考慮することが妥当と考えられる。東京高等裁判所昭和 48 年 8 月 31 日において、「法人税法上、損金に計上される額は、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の原価、費用および損失の額とすると定められているが（法法 22 条 3 項）、ある原価、費用および損失の額をどの事業年度に計上すべきかについては、益金と同様に、法人税法は、特例について定めているほかは（法法 62 条ないし 64 条）、原則的な基準について同法自体の中に明文の規定をおかず、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算するとしているにとどまる（法法 22 条 4 項）。そして、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準としては、原価については、それが収益と個別に対応するものであるので、原則として、収益と

⁶⁴ 中村忠「新稿現代会計学 9 訂版」白桃書房 2005 年 p.141

の個別対応の原則（いわゆる費用収益対応の原則）が採られており、費用および損失については、販売直接費のように収益と個別に対応するものを除いて、原則として、総体対応の原則（いわゆる期間対応の原則）が採られているといえる」と説明されている。

ここで、「費用のうち、売上原価のように特定の収益との対応関係を明らかに出来るもの（22条3項1号に該当する費用）は、当該収益と同じ年度に費用として計上すべきであり、一般の人件費や事務費のようにそれを明らかに出来ないもの（22条3項2号に該当する費用）は、それが発生した年度の費用として計上すべきものである」⁶⁵と説明されている。現在ではもちろん従来から製品やサービスの原価は正確に把握されており、原価に関しては、なるべく正確な計算が成されるように求められている。その原価の構成要素として人件費として退職給付費用に関する項目も該当すると考えられるが、費用収益対応の原則からすればそのような費用に関して、法人税法上も損金として認められるはずである。

3. 法人税法 22 条 3 項 1 号及び 2 号について

税法 22 条 3 項 1 号の規定によって、「当該事業年度の収益に対応する売上原価、完成工事原価等は、これをその事業年度の損金の額に算入すべきことを明瞭に規定している」⁶⁶とされている。そして、工事の請負に関して、「請負による収益に対応する原価の額には、その請負の目的となったものの完成又は役務の履行のために要した材料費、労務費、外注費及び経費の額の合計額のほか、その受注又は引渡しをするために直接要した全ての費用の額が含まれる（基通 2-2-5）」⁶⁷としている。ここで、労務費に退職給付に関する費用を認めることが出来ることも考えられる。当時は退職給付引当金に関して、契約等があればその金額の信頼性も確立できたと考え、そのため引当金の計上も認めているからである。ただし、一方で、22 条 3 項 2 号において債務の確定を要件としている点について、「沿革的には、引当金を立法技術の面から排除することを目的としたものであるが、要は、まだ発生していない費用を見積もりによって計上することを防止するためのものと解すべきである。そして、企業会計上の適正な基準によって計上されるものは、引当金は別に認められるべきである。なお、引当金については、別段の定めとして 6 項目認めている」⁶⁸と指摘されている。この点について当時は引当金を別に認めていたために混乱は少なかったと考えられるが、引当金が廃止された今においてはいま一度これら費用の取扱いについて検討する必要があると考えられる。

企業会計において、財務諸表等規則 84 条より、「会社の販売及び一般業務に関して発生した全ての費用は、販売費及び一般管理費に属するものとする」として、「販売手数料、荷造費、運搬費、広告宣伝費、見本費、保管費、納入試験費、販売及び一般管理業務に従

⁶⁵ 金子宏「租税法 第 17 版」弘文堂 2012 年 p.299-300

⁶⁶ 武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.57

⁶⁷ 武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.59

⁶⁸ 武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.58

事する役員、従業員の給料、賃金、手当、賞与、福利厚生費並びに販売及び一般管理部門関連の交際費、旅費、交通費、通信費、光熱費及び消耗品費、租税公課、減価償却費、修繕費、保険料及び不動産賃借料をいう」とされている。

つまり、「販売及び一般管理業務に従事していない従業員の給料、賃金、手当、賞与、福利厚生費並びに販売及び一般管理部門関連の交際費」以外に関しては、2号の費用を構成しないことになると考えられる。したがって、実際に製品の製造に当たる従業員の給料や手当に関しては原価を構成することになると考えられる。そうであれば、解釈上退職給付引当金の一部は法法22条3項1号費用として認められることになるであろう。そうであるならば退職給付引当金を費用として損金算入することも考えられる。

4. 引当金にかかる税法改正について

通説では、「債務確定要件を引当金計上の一律禁止と解釈し、別段の定めがある場合に限り、それが定める限度内で、引当金計上出来る（引当金法定主義）」⁶⁹とされていた。従って、一般的な引当金計上については、「所得税法37条1項括弧書および法人税法22条3項2号括弧書が、償却費以外の費用でその年度において債務の確定しないものを必要経費ないし損金の範囲から除いていることを根拠として、これを否定する説が有力である」ととらえられている⁷⁰。ただ、「企業会計の考え方にしたがって、費用収益対応の観点から当該引当金の勘定への繰入額のうち一定の金額を損金に算入することとしている」⁷¹とされている。

平成10年改正前においては、企業会計における主要な引当金は別段の定めによっておおむね認められていた。当時の認められていた引当金は、貸倒引当金、返品調整引当金、賞与引当金、退職給与引当金、特別修繕引当金、製品保証引当金の6種類であった。これらの引当金は、「企業が利益の有無にかかわらず引当金を計上するという会計慣行が確立していること、繰入率につき客観的かつ合理的な経験値があること、当期の収益に対応するその費用が翌期以降に支出されることが確実であること及び引当額が相対的に大きいため企業経理に相当影響することなどの要件を満たしていなければならない」⁷²とされていた。

しかし、平成10年の改正では、賞与引当金、特別修繕引当金、製品保証等引当金の規定を廃止され、退職給付引当金の縮減が実施され、さらに平成14年改正により、退職給与引当金が廃止された。これらの税法改正の理由としては、「課税ベースの拡大と税率の引き下げを基調として、1、見積もりの適正さに問題があること、2、賞与引当金や退職給与引当金は巨額であり、企業ごとの利用状況にも格差があるため、税負担の格差を生み出している恐れがあること、3、製品保証等引当金、返品調整引当金、及び特別修繕引当金は、特

⁶⁹ 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂 2007年 p.183

⁷⁰ 金子宏「租税法 10版」弘文堂 2005年 p.323

⁷¹ 金子宏「租税法 10版」弘文堂 2005年 p.319

⁷² 税制調査会「昭和46年8月 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」1971年8月 p14-15

定業種に限られていることが挙げられている」⁷³と説明されている。また、退職給与引当金の廃止に当たっては、「連結納税制度の採用に伴う法人税収の減少を緩和するため」⁷⁴という理由も指摘されている。

しかし、このような取扱いに関して、「債務確定要件を引当金の一律禁止と解し、引当金が 2 種類しか認められないとすることは、公正処理基準に反する状態となっていると思われる。言い換えれば退職給与引当金をはじめとする税法上今日では認められない引当金も企業会計上は計上しておかないと会社法や金商法の要請する制度会計に反する可能性がある。このため企業は必要な場合には損金算入なしに、いわゆる有税で引当金を計上せざるを得ないことになっている。もちろん、租税立法策として、引当金計上額の損金算入を認めないことは考えられる。しかし、そのためにはその旨の別段の定めが置かれるべきと考えられる」⁷⁵といった指摘がなされている。

また、「債務確定要件に公正処理基準を及ぼす考え方からは、債務要件が引当金の一律禁止であるとの解釈を見直し、有力説の主張するように、将来その費用が生ずることが確実にあり、かつその金額を正確に確認することが出来る場合には、費用の見積もり計上が許されるとすべきことになる。いずれにしても、債務確定要件は公正処理基準との調和的な解釈を追及すべきであるが、2000 年および 2002 年改正による引当金の縮減は、その余地を著しく、狭めている」⁷⁶と指摘され、「企業会計が膨大な追加引当てを要求することに対し、税法が、制度それ自体を廃止してしまうということも、極めて理解し難いものとなっている。このような矛盾する対立は、生涯給与総額に占める退職給与の割合が欧米と我が国では大幅に異なるのに、それを無視してそれぞれの会計処理だけを欧米に合わせれば足りるとした結果であるとも考えられる」⁷⁷といった指摘もなされている。

つまり、債務確定主義というものに対して、法人税法がその概念を厳格に解釈しており、その結果、別段の定めで認められている項目以外についても、法人税法上において引当金を認識するということは解釈上難しいであろう。しかし、これまでの経過においても退職給付に関する費用が製品などの原価を構成している場合の引当金計上を否定的に論じているものは見当たらず、原価を構成している項目に関しては債務確定主義を取っていないと解釈する余地があるので、その損金算入を認めることも検討できると考えられる。また、従来、引当金を別段の定めにおいて設定していた場合には問題も生じなかったと考えられるが、近年の改正のように引当金を廃止した場合には、上述したように 1 号、2 号の費用項目の例示とその費用の取扱いが整合したものになっているか改めて検討を要すると考えられる。

⁷³ 金子宏「租税法 10 版」弘文堂 2005 年 p.319, 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂 2007 年 p.184, 国税庁「平成 10 年版 改正税法のすべて」p.279,281,285,288 等を参照。

⁷⁴ 金子宏「租税法 10 版」弘文堂 2005 年 p.319

⁷⁵ 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂 2007 年 p.184

⁷⁶ 岡村忠生「法人税法講義 第三版」成文堂 2007 年 p.184-5

⁷⁷ 品川芳宣「引当金と繰延資産」中央経済社『税務引報』2006 年 5 月 p.120

5. 退職給付引当金の改正理由

退職給付引当金に関しては、かつて税法上認められていた項目である。その背景については「従業員に支給される退職給与金が、その支給される事業年度の損金の額に算入されることはいうまでもない。しかし、退職給与金の性質はその従業員の過去の全勤務期間に対する後払いとも考えられる」⁷⁸とされ、「労働協約に定められた退職金、就業規則に定められた退職給与金等は、その程度の差はあれ、企業に対して相当に強い拘束力を有することは事実である」⁷⁹といったような現状をふまえ、退職金に対する企業の負担を実際の課税に反映するために、このような項目が認められてきたということである。

退職給付引当金の改正の理由に関して、「平成 10 年度の税制改正前の退職給与引当金や賞与引当金などは、連結納税制度や法人税率の引下げに伴う税収減に対応するために廃止されたという経緯がある。当時の財政事情を主たる理由として措置されたものであり、結果として法人税法と企業会計との乖離が増幅することとなった」⁸⁰とされている。したがって、当時の政策的な論理があり税収確保が主な理由として改正が行われたのであれば、この項目を再度制定することの可能性も否定できない。

6. 負債調整勘定について

平成 18 年度の税法改正において、実質的に退職給付引当金に当たる退職給与負債調整勘定を計上するなど、それまでの改正の流れと異なる制度を設定することになった。また、(差額)負債調整勘定という企業会計上の負ののれんに該当するような項目に関しては、償却期間を 5 年にする等の制度設計をすることになっており、企業会計との乖離を進める方向になっている。負債調整勘定は退職給与負債調整勘定、短期重要負債調整勘定、(差額)負債調整勘定の 3 つからなる。

(1) 退職給与負債調整勘定

法人税法 62 条の 8 の 2 項の 1 号において退職給与負債調整勘定が定められており、その内容は、法人が、非適格合併等により非合併法人等から引継ぎを受けた従業者について、退職給与債務引き受けをした場合には、退職給与債務引受額を退職給与負債調整勘定の金額として計上し、退職給与引き受け従業者が退職等によりその法人の従業者でなくなった場合、又は退職給与引き受け従業者に退職給与を支給する場合には、退職給与負債調整勘定の金額のうちこれらの退職給与引き受け従業者にかかる部分の金額を減額しなければならず、減額すべきこととなった金額は減額すべきこととなった日の属する事業年度の益金

⁷⁸ 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.282

⁷⁹ 武田昌輔「立法趣旨 法人税法の解釈(平成 10 年度版)」財経詳報社 1998 年 p.283

⁸⁰ 日本税理士連合会 税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について ー平成 19 年度諮問に対する答申ー」2008 年 p.8

の額に算入しなければならないとなっている。

「平成 18 年度税制改正前においては、引き受けた退職給付引当金相当額は、事業譲受法人において益金の額に算入すべきものとされていた。しかし、平成 18 年度税制改正において、事業譲受により事業譲渡法人から引継ぎを受けた従業者に対して、将来の退職時に支払う退職給与の額につき、事業譲渡前における在職期間その他の勤務実績等を勘案して算定する旨を約し、かつ、これに伴う負担の引受けをした場合には、会計上の退職給付引当金に相当する金額は、退職給与負債調整勘定として計上することが認められた（法法 62 の 8②、法令 123 の 10⑦）」⁸¹と指摘されているように、当該項目の認識には算定や引受に関する約定が求められている。

(2) 短期重要負債調整勘定

また同条同項 2 号により、短期重要負債調整勘定が規定され、その内容は、法人が、非適格合併等により非合併法人等から移転を受けた事業に係る将来の債務で、その履行が合併の日からおおむね 3 年以内に見込まれるものについて、その履行に係る負担の引き受けをした場合には、当該債務の額に相当する金額を短期重要負債調整勘定の金額として計上しなければならない。短期重要債務見込額にかかる損失が生じた場合、または非適格合併等の日から 3 年を経過した場合には、当該短期重要債務見込額にかかる短期重要負債調整勘定の額のうち当該損失の額に相当する金額を減額しなければならない。減額すべきこととなった金額は減額すべきこととなった日の属する事業年度の益金の額に算入しなければならないとなっている。

(3) (差額)負債調整勘定

また、同条 3 項において負債調整勘定が定められており、内国法人が非適格合併等により当該非適格合併等に係る被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、当該非適格合併等に係る非適格合併等対価額が当該被合併法人等から移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たないときは、その満たない部分の金額は、負債調整勘定の金額とするとされている。

第 4 節 企業会計における企業結合に係る特定勘定の創設

企業会計基準において、企業結合が行われたときのみ発生する項目として企業結合に係る特定勘定という項目が設けられることになり、「取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、負債として認識する」⁸²とされた。企業結合に係る特定勘定の計上は、一定の費用又は損失を負債として認識した方が、「その後の投資原価の回収計算を適切に

⁸¹ 佐藤信祐「企業買収の税務 第 3 版」中央経済社 2009 年 p.59

⁸² 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」第 30 項

行い得る」と当該項目の創設理由が説明されている⁸³。すなわち、企業結合の条件交渉の過程で、被取得企業に関連して発生する可能性のある将来の費用又は損失が取得の対価に反映されている場合（取得の対価がそれだけ減額されている場合）には、被取得企業が企業結合日前に当該費用又は損失を負担したと考えられるので、これらの費用等を企業結合日以後の取得企業の業績に反映させない方が取得企業の投資原価の回収計算を適切に行うことができると考えられている。

当該負債（以下「企業結合に係る特定勘定」という。）の計上条件は以下のように定められ、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 63 項及び第 64 項を満たしている場合に限られる。なお、認識の対象となった事象が貸借対照表日後 1 年以内に発生することが明らかなものは流動負債として表示する（同指針第 451 項）。

1. 取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失

同指針第 63 項では、「取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失」は、企業結合日において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（ただし、当該企業結合に係る特定勘定に適用される基準を除く。）の下で認識される識別可能負債に該当しないもののうち、企業結合日後に発生することが予測され、被取得企業に係る特定の事象に対応した費用又は損失（ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないものに限る。）をいうとされている。

同指針第 374 項を参照すると、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の下で認識される識別可能負債に該当する場合には、当該識別可能負債として取得原価を配分しなければならないので、企業結合に係る特定勘定として認識することはできないことに留意する必要がある。なお、平成 15 年公表の企業結合会計基準では、「取得後短期間で発生することが予測される」ものとされていたため、平成 17 年公表の本適用指針では、企業結合日後 5 年以内に発生するものであることとされていた。そのような費用又は損失の発生は通常 5 年程度以内と考えられるものの、平成 20 年改正の企業結合会計基準を踏まえて、その後の投資原価の回収計算を適切に行うという観点から、平成 20 年改正の本適用指針では、このような限度期間は示さないこととした。

また、同指針第 63 項における「特定の事象に対応した費用又は損失（ただし、識別可能資産への取得原価の配分額に反映されていないものに限る。）」により、具体的な事象が特定されていない将来の営業損失については当該負債の認識の対象とはならないことと、特定の事象に対応した費用又は損失が識別可能資産への取得原価の配分額に反映されている場合には、資産の評価額がすでに減額されているため該当しないことに留意する必要がある。

⁸³ 企業結合会計基準第 99 項、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 372 項参照。

さらに「被取得企業に係る費用又は損失」とされているように、パーチェス法は取得企業の観点から会計処理を行うものであること、取得の対価の算定に反映される事象は、被取得企業に関連した費用又は損失と考えることが合理的であることから、取得企業に係る将来の費用又は損失は当該負債の対象とはならず、企業結合日後に発生する被取得企業に係る費用又は損失に限定されることとなる。

2. 取得の対価の算定に反映されている場合

同指針第 64 項において、「取得の対価の算定に反映されている場合」とは、次のいずれかの要件を満たしている場合をいうと定めている。

- ① 当該事象及びその金額が契約条項等（結合当事企業の合意文書）で明確にされていること
- ② 当該事象が契約条項等で明確にされ、当該事象に係る金額が取得の対価（株式の交換比率など）の算定にあたり重視された資料に含まれ、当該事象が反映されたことにより、取得の対価が減額されていることが取得企業の取締役会議事録等により確認できること
- ③ 当該事象が取得の対価の算定にあたって考慮されていたことが企業結合日現在の事業計画等により明らかであり、かつ当該事象に係る金額が合理的に算定されること（ただし、この場合には、のれんが発生しない範囲で評価した額に限る。）

このような取扱いを設けた理由について、企業結合に係る特定勘定に関して、実務上、企業結合条件の交渉の過程で当該事象に係る金額が対価の算定に反映されていたことが契約条項等から明らかな場合は少ないと考えられるとし、同指針第 64 項(1)、(2)及び(3)において、「その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合」の要件を示している。平成 17 年公表の本適用指針は(1)と(2)のいずれかの要件を満たしている場合とされていたが、平成 20 年の本適用指針改正で、同年改正の企業結合会計基準第 33 項を踏まえて、(3)の要件を満たす場合についても、「その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合」に含めることとしたとされている⁸⁴。

3. 具体的事例

同指針第 373 項によると、企業結合に係る特定勘定として負債計上する費用又は損失としては、例えば、以下のようなものが考えられるとしている。

- ・ 人員の配置転換や再教育費用
- ・ 割増（一時）退職金
- ・ 訴訟案件等に係る偶発債務

⁸⁴ 企業会計基準適用指針第 10 号 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針 375 項を参照。

- ・工場用地の公害対策や環境整備費用
- ・資産の処分に係る費用（処分費用を当該資産の評価額に反映させた場合で、その処分費用が処分予定の資産の評価額を超過した場合には、その超過額を含む。）

4. 企業結合に係る特定勘定とその他の負債項目について

企業結合日以後の企業結合に係る特定勘定の会計処理に関しては、同指針第 377 項によると 企業結合に係る特定勘定は、企業結合に係る「未決算勘定」としての性格が強いと考えられるので、当該負債の計上後に、引当金又は未払金など、他の負債項目としての認識要件を満たした場合には、当該負債から他の適当な負債科目に振り替える必要がある（同指針第 66 項参照）。したがって、例えば、当該負債の認識の対象が被取得企業に係る偶発損失の場合には、当該偶発損失が発生したとき、又は発生しないことが明らかとなったときに当該負債を取り崩し、また偶発損失引当金の要件を満たしたときに当該引当金に振り替えることになる。なお、当該負債は、取得の対価に反映されている場合（同指針第 62 項参照）を前提として計上されるため、暫定的な会計処理の対象外となる。

5. 小括

企業結合に係る特定勘定は法人税法における短期重要負債調整勘定に該当する項目であると考えられる。このような項目の創設からも分かるように、組織再編成が生じた場合において、適切に財政状況・経営成績を把握するためには、組織再編成前には計上されていなかった資産・負債及び損益項目についても、財務諸表上で認識する必要であり、適切な担税力を把握するためにも、同様に益金・損金項目を認識する必要があると考えられる。例えば、合併等の組織再編成が行われた場合に、その後の損益を適切に表すためには、のれんの測定をより現実 to 獲得しうる超過収益力と対応させることが望ましいと考えられる。また、組織再編成が行われた後に適切な課税が行われるためにも、同様に資産調整勘定などの調整勘定を適切に測定することが非常に重要であると考えられる。特に我が国の雇用状況においては、企業結合に係る特定勘定及び退職給付に係る債務を認識しないことには組織再編成における対価と事業の価値が著しく乖離し、ひいては資産調整勘定や営業権、のれんといった項目の金額測定支障をきたすものと考えられる。

一方で、企業結合に係る特定勘定や短期重要負債調整勘定といった項目は組織再編成が起こることによってはじめてその計上が行われるものであり、退職給付引当金のように被取得企業内で組織再編成が生じる前から社員と会社の契約によって存在していたものとは異なる性質であるということは指摘できよう。

第 5 節 企業会計における負ののれんの取扱いに関する改正

従来、企業会計においては、負ののれんを貸借対照表上に計上し、その後、償却する会計処理が取られていた。この取扱いに関しては、「想定された発生原因に合理性を見出す

ことは困難な場合が多いとして、取得後短期間で発生することが予想される費用又は損失について、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、その発生原因が明らかなことから、取得原価の配分の過程で負債として認識されるものと考え、残額については、承継した資産の取得原価の総額を調整する要素とみて、正の値であるのれんと対称的に、規則的な償却を行うこととしていた（企業結合会計基準第 111 項）」と説明されている。

しかし、現在では、負ののれんは、原則として、特別利益に計上する（同基準第 48 項）とされている。このような取扱いをしている理由として、「負ののれんの会計処理方法としては、想定される負ののれんの発生原因を特定し、その発生原因に対応した会計処理を行う方法や、正の値であるのれんの会計処理方法との対称性を重視し、規則的な償却を行う方法が考えられる（同基準第 110 項）」としながらも、「のれんは資産として計上されるべき要件を満たしているものの、負ののれんは負債として計上されるべき要件を満たしていない（同基準第 111 項）」ことを反映した取扱いである国際会計基準の取扱いに従い、一括利益認識の方法を採用することになった。

この取扱いについて税法と企業会計においては差異がみられるが、租税法においてはのれんと対照的に処理する方法で取扱いが規定されている。

現在の負ののれんの取扱いに関して、収益の計上できる要件を満たしているのかという点について、疑問があるとの指摘⁸⁵があるが、このような項目に関してもなぜ法人税法ではこのような規定を設けているのかという点に関して、説明があるべきと考えられる。

第 6 節 法人税法と企業会計の関係

企業会計と法人税法の課税所得計算においては、必ずしも同一の方法が用いられているわけではないものの「課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上、企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当であると考えられる」⁸⁶とされている。ただし、「企業の会計には、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の「利害調整機能」と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための「情報提供機能」の二つの機能がある。商法会計は、株主及び会社債権者の利益の保護を目的として利害調整と情報提供の二つの機能を有しており、証券取引法会計は、投資者の保護のための情報提供機能を有している。一方、税法は、税負担の公平、税

⁸⁵ 弥永真生「会社法からみた企業結合に関する会計基準（案）の問題点」『企業会計』2008 年 p.85-87 を参照。負ののれんが収益として計上される要件を満たしているかどうかの検討が行われておらず、コンバージェンスのためだけに会計処理が設定されている。また、負ののれんを認識不能な債務やバーゲンパーチェスと見ると、債務を認識しない問題、バーゲンパーチェスでは低廉取得で利益を認識しているという問題があると企業会計の観点から指摘し、また会社法上の配当可能額との関係における問題点を指摘している。

⁸⁶ 大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」1966 年

⁸⁷ 日本税理士会連合会 税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について 一平成 19 年度諮問に対する答申一」2008 年 p.1 http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/toushin_H19.pdf

制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である」⁸⁸⁹とされている。つまり、企業会計と法人税法の関係において、その結びつきを否定することはできず、かといってその性質上、課税所得の計算において全ての規定を企業会計に任せることもできない。

両者においては、処理を統一することが企業の事務負担の観点などから望ましいとも考えられるが、処理を統一することの利点・欠点を比較し、規定を決めていくことが望まれる。

第7節 まとめ

1. 退職給付に関する法人税法の対応について

退職給付に関する項目は、我が国の企業の財政状態・経営成績を適切に表すために非常に重要な項目と位置づけられる。我が国の企業においては多くの企業で退職給付制度を採用しており、その金額が企業の財政状態に与える影響は非常に大きなものになる。例えば、この項目を組織再編成が生じた際に認識しないとなると、のれんよりも負ののれんが財務諸表上において認識されるケースが増えるはずである。そのような状況では、適格組織再編成では組織再編成を優遇しておきながら、非適格組織再編成になった際に多くの課税が行われるケースが増えると考えられ、制度全体を考慮すれば、我が国における組織再編成を停滞させる可能性が考えられる。そのような背景もあり、「平成15年度から段階的に廃止された退職給与引当金の実務的な取扱いについては、その金額の大きさも相まって明確化を求める指摘等も見受けられる」⁹⁰ことから、平成18年度の税制改正により、非適格組織再編成に退職給与負債調整勘定が創設され、一定の要件を満たした金額については債務としての計上と認めることとなった⁹¹。このように一度廃止された特定の負債項目が企業活動に大きな影響を与えることが分かり、税制改正により非適格組織再編成が生じた場合において類似する項目が再度創設されたことが分かる。そこで、その影響力を鑑みるのであれば、法人税法において退職給付引当金の項目を再度、創設することも十分検討の対象になるのではないかと考えられる。

⁸⁸ 日本税理士会連合会 税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について ―平成19年度諮問に対する答申―」2008年 p.1

⁸⁹ 大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」1966年

⁹⁰ 大蔵財務協会「改正税法のすべて 平成18年版」p.365

⁹¹ 大蔵財務協会「改正税法のすべて 平成18年版」p.370-371、法法62の8第2項1号を参照。非適格合併等に伴い被合併法人等から引継ぎを受けた従業者につき退職給与債務引受けをした場合には、退職給与債務引受額を退職給与負債調整勘定の金額とすることとされた。当該金額の算定に関しては、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って算定され、かつ、その額につき明細書（法規別表16(10)）に記載がある場合の退職給付引当金の額に限るとされている。

特に、退職給付引当金の改正理由について、税収確保という点が説明されており、その他多くの方法によって、その目的を達成することもでき、立法論として、その改正の是非が問われている。また、解釈論としても、売上原価を構成する3項1号費用に関しては、3号2項費用と同じ債務確定主義が求められているとはいえない。また、財務諸表等規則から退職給付にかかる費用が3項1号の費用として認められる場合もあると考えられ、従来のように別段の定めにおいて引当金を認めていた頃には生じていなかった解釈上の問題が生じる恐れがある。現行の法律構成を立法上の問題、解釈上の問題また経済的な問題から再度検討することが望まれる。

2. (差額)負債調整勘定について

企業会計上のいわゆる負ののれんに関する取扱いに関して、法人税法においては、(差額)負債調整勘定を創設したが、なぜ現在のような取扱いになっているのかに関して、説明がなされていない。現在では、特段の理由説明がされずに、取扱いが決められているが、例えば、負ののれんがバーゲンパーチェスとしての性質を持つのであれば、現在のような取扱いが成される理由はないと考えられる。そのような利益は一時的に認識されるものであるからである。一方で、負ののれんが今後何年間にわたる負の超過収益力を表しているのであれば、そのような要因から生じる利益に関して、一時に課税を行うことはもちろん適切ではないと考えられる。負ののれんが収益の認識要件を満たしているのかどうかという点、また企業会計との相違が生まれる理由についても今後の更なる検討及び説明が望まれる。

第4章 営業権について

第1節 はじめに

平成18年度の税制改正より資産調整勘定が創設されたが、この項目に関しては、従来から存在する営業権と重複する性質を持ち、これら二つの項目の取扱いに関して、法人税法における整理が十分に説明されていないと考えられる。そこで、これまでの法人税法における営業権の取扱いをふまえ、これら二つの項目の整理、他国の同様の項目との比較等を行い、営業権の新しい取扱いに関して検討したい。

第2節 一般的な営業権の意義について

営業権は、無形資産であり、必ずしも営業権単体で取引が出来る性質の項目ではなく、具体的にどのようなものを表すのか必ずしも明確にされていない。そのため、営業権の意義について税法に関する裁判で争われている事例が少なからず見受けられる。

ただし、営業権の意義に関する諸説のうち、超過収益力説にもとづいたものを営業権と考えるのが一般的であると考えられる⁹²。

第3節 企業会計における営業権

企業会計においては、企業会計原則注解25において、「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、每期均等額以上の償却をしなければならない」とされ、貸借対照表の分類において「固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分しなければならない。建物、構築物、機械装置、船舶、車両運搬具、工具器具備品、土地、建設仮勘定等は、有形固定資産に属するものとする。営業権、特許権、地上権、商標権等は、無形固定資産に属するものとする」と規定されている。企業会計において、このほかに営業権を規定しているものはないが、営業権の具体的な定義等はなされていない。しかし、企業結合会計基準が出来てからは、取得した事業と対価の差額、つまり差額概念説に基づいてのれんを計上することになり、営業権とのれんをどのようにとらえるべきか検討する必要があると考えられる。

のれんを差額概念説に基づく超過収益力の計上ととらえると、営業権で資産の認識要件を満たしていない部分に関してはのれんに内包されるものと考えられる。また、企業会計において営業権は有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表上に計上されることとなり、自己創設のれんの計上は認めていない。つまり、取引があった場合に差額概念説に基づく以上の超過収益力が貸借対照表上に計上されることはなく、営業権を計上するためには、個別の資産としての認識要件を満たす必要がある。

つまり、「のれんは、会計上、企業を全体として評価した場合の企業価値と当該企業が保有する個別資産の合計額との差額として認識される。また、それは具体的な存在形態を

⁹² 安藤英義他「会計学大辞典第五版」中央経済社 2007年 p.1102

有しないので無形固定資産の範疇に属するが、それ自体を切り放して転売することができないという点で、特許権や商標権などとはその性質を異にするものである」⁹³という取り扱いで、単体で取引される権利が営業権として計上され、のれんとは区別されることになる。

1. 識別可能な営業権

識別可能な無形固定資産の測定は、取得企業が利用可能な独自の情報や前提等に基礎を置き、多面的かつ合理的に算定される。適用指針⁹⁴では、識別可能な無形固定資産を次のように、法律上の権利及び分離して譲渡可能なものと定めており、これら識別可能な無形固定資産の一部が営業権に該当するものと解される。

(1) 法律上の権利

企業結合会計基準第 29 項にいう「法律上の権利」とは、特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利をいう。特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利には、産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等が含まれる（適用指針 58 項）。

(2) 分離して譲渡可能なもの

分離して譲渡可能な無形資産とは、受け入れた資産を譲渡する意思が取得企業にあるか否かにかかわらず、企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、そのためには、当該無形資産の独立した価格を合理的に算定できなければならない。また、第 367 項を参照すると、分離して譲渡可能な無形資産であるか否かは、対象となる無形資産の実態に基づいて判断すべきであるが、例えば、ソフトウェア、顧客リスト、特許で保護されていない技術、データベース、研究開発活動の途中段階の成果（最終段階にあるものに限らない。）等についても分離して譲渡可能なものがある点に留意する（適用指針 58 項）。

2. 企業会計におけるのれんの処理方法

現在では、のれんは、資産に計上し、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって、定額法その他の合理的な方法により規則的に償却する。ただし、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、当該のれんが生じた事業年度の費用として処理することができる（企業結合に関する会計基準 32 項）となっている。

従来は、企業会計原則注解注 25 より每期均等額以上を償却しなければならないという条件と 5 年という税法の法定耐用年数を考慮して会計処理が行われていた。

のれんの会計処理方法としては、「その効果の及ぶ期間にわたり「規則的な償却を行う」

⁹³ 加古宜士「財務会計概論 第 8 版」中央経済社 2009 年 p.71

⁹⁴ 企業会計基準委員会「企業会計基準適用指針第 10 号 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」2008 年

方法と、「規則的な償却を行わず、のれんの価値が損なわれた時に減損処理を行う」方法が考えられる（企業結合に関する会計基 105 項）」など、その項目の性質上、どのような会計処理が適切か判断することが難しいが、「規則的な償却を行う」方法に一定の合理性があることや、子会社化して連結する場合と資産及び負債を直接受け入れ当該企業を消滅させた場合との経済的な同一性に着目し、正の値であるのれんと投資消去差額の会計処理との整合性を図るなどの観点から、規則的な償却を採用した。また、その償却期間についても、平成 9 年連結原則の連結調整勘定の償却に係る考え方を踏襲し、20 年以内のその効果の及ぶ期間にわたって償却することとした（企業結合に関する会計基準 107 項）」と説明されている。

また、「のれんは「固定資産の減損に係る会計基準」（平成 14 年 8 月企業会計審議会）の適用対象資産となることから、規則的な償却を行う場合においても、「固定資産の減損に係る会計基準」に従った減損処理が行われることになる（企業結合に関する会計基準 108 項）」とされている。

第 4 節 法人税法の営業権

1. 営業権

営業権は法人税法施行令 13 条において減価償却資産の無形固定資産の一つと掲名されている。しかし、さらに詳しく営業権に含まれる項目について考える際には、通達や裁判例を参照することになる。そして、それらを参照していくと、営業権は超過収益力を表すものであるという点⁹⁵と共に、法律などで定められている営業ができる権利をさすというものであるという点⁹⁶を指摘できる。

法人税基本通達 7-1-5 において、「タクシー業のいわゆるナンバー権のように法令の規定、行政官庁の指導等による規制に基づく登録、認可、許可、割当等の権利を取得するために支出する費用は、営業権に該当する」⁹⁷とされており、平成 6 年 10 月 17 日の国税審判所の裁決においては、「青ナンバー権等のような法令の規定、行政官庁の指導等による規制に基づく許可等の権利の取得のために支出される費用についても、事業を営む権利を取得するという固有の経済的価値を有すると認められることから、営業権に該当するものと解されている」と述べられている。

また、最高裁判所（第三小法廷）昭和 51 年 7 月 13 日判決においては「営業権とは、当該企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等を総合した、他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係である」とする原審の判断を支持しており、「法

⁹⁵ 最高裁判所（第三小法廷）昭和 51 年 7 月 13 日判決等参照。

⁹⁶ 国税審判所平成 6 年 10 月 17 日等、法人税基本通達 7-1-5 等参照。東京地裁昭和 55 年 2 月 26 日では、商品仲買人たる地位について営業権に含まれることを認めている。

⁹⁷ 岡村忠生「法人税法講義 第 3 版」成文堂 2007 年 p.94

人税法上、営業権の意義についての規定は存在しないが、商法上及び企業会計上は買い入れた営業権についてのみ資産性を認めていることから、法人が他の企業の営業の全部又は重要な一部を有償で承継取得した場合に発生する営業権を適正に算定した価額で資産計上することは、当然に認められている」として、有償で取得した場合の無形の財産的価値を有する事実関係においても営業権となりうることを認めている。ちなみに、この判決においては営業譲渡に関する事例を基に検討が行われているため、資産・負債について包括的な承継を求めている組織再編成に関しては、また別途、他の取扱いをすることも考えられる。

そして、国税不服審判所裁決にみられる最新の営業権に関する判断としては平成 22 年 6 月 30 日における「営業権とは、企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等を総合した、他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係をいい、合併や営業譲渡のように営業の全部又は一部の包括的移転に伴い実現し、資産計上されるものと解されている」としており、最高裁の意見を踏襲していることが分かる。

ここで、企業会計においては、差額概念にもとづくのれんが計上されるケースがあるが、のれんと法人税法上の営業権との関係をどのように捉えるか整理する必要が生じると考えられる。この点に関しては、平成 18 年度の税法改正により、非適格組織再編成の場合には資産調整勘定という項目が創設されることになり、また、法法 62 条の 8 が導入されたことに伴い、「営業権のうち独立した資産として取引される慣習のあるもの」という概念が新たに示された。従来、企業会計上の営業権及びのれんは、法人税法上、営業権として計上されていたが、このようになると、企業会計上ののれんが、法人税法上の資産調整勘定になると考えられ、営業権に計上されるのは、企業会計上は識別可能な営業権、法人税法上は独立して取引される営業権に限定されるものと考えられる。したがって、企業会計と法人税法の関係を考えれば、基本的には営業権同士が対応し、のれんと資産調整勘定が対応しているものと考えられる。

しかし、詳しくは後述するが、非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際の営業権の計上に関しては、超過収益力を当該項目の本質ととらえている法人税法上の営業権と企業会計における営業権や差額概念に基づくのれんでは、認識される項目が一致せず、損金経理要件等に関してどのように対応していくべきか、ということが論点になる。

また、企業会計上の営業権及び法人税法上の営業権、のれん及び資産調整勘定の各項目が常に合致するとはいえない。具体的には、財務諸表上は計上されるような営業権に関して、法人税法上は資産調整勘定に含まれることが考えられる。その場合に損金経理要件を求められるのか、営業権は全て損金算入することは出来るのかという問題や、資産調整勘定には損金経理要件を求めなかったために、のれんと資産調整勘定の帳簿価額が合致せずに、企業の事務負担が増えるのではないかという問題が生じる。この点について、現在の法人税法においては、どのような整理がされているのかという点に関して、説明が不足し

ていると考えられ、今後さらなる整理が必要になると考えられる。

営業権の取扱いに関しては、耐用年数を 5 年として、損金経理要件を設けて損金算入処理が行われることになる。この取扱いに関しては、従来の企業会計において用いられていた耐用年数と整合するものである。しかし、現在では企業会計における耐用年数に関して、改正が行われていたにも関わらず、据え置かれたままになっていることも指摘できよう。

2. 資産調整勘定について

平成 18 年度の税制改正により資産調整勘定という項目が創設されたが、その科目がどのような事象において計上されるのかは以下の通りである。

内国法人が非適格合併等⁹⁸により当該非適格合併等に係る被合併法人、分割法人、現物出資法人その他政令で定める法人から資産又は負債の移転を受けた場合において、当該内国法人が当該非適格合併等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額（当該資産（営業権にあつては、政令で定めるものに限る。）の取得価額の合計額から当該負債の額（次項に規定する負債調整勘定の金額を含む。）の合計額を控除した金額をいう。）を超えるときは、その超える部分の金額（当該資産の取得価額の合計額が当該負債の額の合計額に満たない場合には、その満たない部分の金額を加算した金額）のうち政令で定める部分の金額は、資産調整勘定の金額とすると規定されている（法人税法第 62 条の 8）。

ここで営業権に関し、法令第 123 条の 10 第 3 項より資産調整勘定を測定する際に、営業権という項目が計上されるためには独立して取引される慣習のある場合だけであるとされており、営業権は依然として、独立して取引されるものと、超過収益力を表すものを総称するものであるが、営業権が計上される場合が限定されたことが分かる。

しかし、この点に関して、差額概念としての資産調整勘定と独立して取引される営業権としての整理が常に適用されているわけではない。例えば、法法 62 条の 9 第 1 項により、内国法人が自己を株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人とする株式交換又は株式移転を行った場合には、当該内国法人が当該非適格株式交換等の直前の時において有する時価評価資産の評価益又は評価損は、当該非適格株式交換等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入するとされており、その時価評価資産に固定資産も含まれているため、営業権に関しても時価評価の対象となっているが、一方で、この取引から資産調整勘定の計上は行われず、このような営業権に関しては、独立して取引

⁹⁸ 適格合併に該当しない合併又は適格分割に該当しない分割、適格現物出資に該当しない現物出資若しくは事業の譲受けのうち、政令で定めるものをいう。法人税法施行令第 123 条の 10 より政令で定めるものは、分割、現物出資又は事業の譲受け（適格分割又は適格現物出資に該当するものを除く。以下この項において「非適格分割等」という。）のうち、当該非適格分割等に係る分割法人、現物出資法人又は移転法人の当該非適格分割等の直前において営む事業及び当該事業に係る主要な資産又は負債のおおむね全部が当該非適格分割等により当該非適格分割等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は譲受け法人に移転をするものとして規定されている。

される慣習のあるものという限定は適用されない。

また、法法 61 条の 11 第 1 項及び法法 61 条の 12 第 2 項により、連結納税の開始又は連結納税への加入を行った一定の内国法人において、連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損は、当該連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入するとされており、その時価評価資産に固定資産も含まれており、営業権に関しても時価評価の対象となっているが、このような場合の営業権に関しても、独立して取引される慣習のあるものという限定は適用されない。

このような非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際の営業権の取扱いに関しては、第 7 節においてさらに詳しく検討する。

資産調整勘定は、これを 60 ヶ月で除した額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額を減額し、損金として処理することとしている。この償却については、損金経理要件は求められていない。

第 5 節 海外の会計制度におけるのれん

海外における営業権との関係も比較すると、OECD においてはのれん (Goodwill) を「商売や事業が持つ収益獲得能力、立地、マーケティング組織、評判、顧客などの無形資産の価値から構成されているもの。事業が継続事業として譲渡されたときに、相手方に対価として移転するものである」⁹⁹としている。

一方、アメリカにおいては、のれんの明確な定義は存在しないが、「企業名、評判や他の要因により期待される持続的な収益」ととらえている¹⁰⁰と考えられる。米国財務会計基準書第 141 号¹⁰¹では、のれんの取扱いについて「取得資産と引き受けた負債に配賦された金額の純額を超える、被取得企業の原価の超過額である。のれんとして認識される価額は、のれんから分離した資産としての認識のための第 39 項 (現 A19 項) の基準に合致しない取得された無形資産を含む」と規定している¹⁰²。そして、同号 B313 項において、以下のようにのれんの 6 要素を整理し、この中で③と④の要素が「核になるのれん」であるとしている (同号 B316 項)。

①被取得企業の純資産の公正価値が簿価を超える額

⁹⁹ OECD 「Centre for Tax Policy and Administration Glossary of Tax Terms」

<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

¹⁰⁰ Holly Belanger 「Goodwill reconsider: IRS Narrows Its Definition for Like-Kind Exchange」

『What's news in tax』KPMG 2009 年 5 月 8 日号 p.2-3 を参照。

<http://us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/2009/May/Goodwill.pdf>

¹⁰¹ Financial Accounting Standards Board 「Statement of Financial Accounting Standards No. 141」

¹⁰² 秋山直「米国の無形資産会計」信山社 2005 年 p.69、Andrea Beretta Zanoni 「Accounting for Goodwill」Taylor & Francis Group 2009 年 p.1 参照。米国財務会計基準書では、将来の経済的利益の価値を表すもの、個々に特定できず、区別して認識することが出来ないものととらえていると考えられる。

- ②被取得企業によって認識されていなかったほかの純資産の公正価値
- ③被取得企業の継続企業要素の公正価値。例えば独占的利益を得る能力とか、潜在的競争者の市場参入に対する障壁など¹⁰³
- ④取得企業と被取得企業の純資産及び事業を結合することにより、期待されるシナジーとその他の便益の公正価値
- ⑤取得企業が提示された対価を評価する際に、間違って支払い対価が過剰評価であるもの
- ⑥取得企業の過大支払いまたは過小支払い

また、のれんと区別して認識する無形資産の例示に関して、以下のように列挙している。

- ①マーケティング関連の無形資産（同号 A31 項）
- ②顧客関連の無形資産（同号 A36 項）
- ③芸術的関連の無形資産（同号 A44 項）
- ④契約に基づく無形資産（同号 A46 項）
- ⑤技術に基づく無形資産（同号 A51 項）

そして、上記 5 つの例示のような取扱いの背景として、無形資産の認識に関しては二つ基準があり、そのうち一つの基準をみたせば資産となるとしている（同号 A19 項）。

- ①契約・法的規準(同号 A20 項)
- ②分離可能性規準(同号 A21 項)

のれんの測定に関しては、このように細かい規定が設けられているが、単純に差額に基づいて金額を出すのではなく、金額の配分等必ずしも客観的に決定できないプロセスも含むと考えられ、このような取扱いを整理することは非常に重要であると考えられる。

海外の規定を見る限りにおいては、我が国のように営業権とのれんの二つの項目が識別可能でない超過収益力を表すということではなく、のれん(Goodwill)という一つの項目にまとめられていると考えられる。また、のれんと区別して資産として計上できる無形資産については、積極的に無形資産として計上していくと考えられる。その際、上記した①契約・法的規準、②分離可能性規準という 2 つの規準の他に、将来の経済的利益が生まれる可能性やその資産の取得価格が測定できる信頼性も考慮する¹⁰⁴とされている。

このように、基本的な無形資産の計上条件としては、我が国の基準とほぼ同様のものとなっているが、その例示などからより積極的に無形資産をのれん以外の資産で認識しようとしていることが伺える。

米国会計基準及び国際会計基準の双方において、のれん(Goodwill)の償却処理は行わないことになっている。のれんの価値が損なわれた際にのみ減損処理の方法に基づいて、費

¹⁰³ 秋山直「米国の無形資産会計」信山社 2005 年 p.69

¹⁰⁴ Andrea Beretta Zanoni「Accounting for Goodwill」Taylor & Francis Group 2009 年 p.119

用計上することになる。海外の税法における取扱いとして、米国内国歳入法においては、のれんの償却は15年の期間において定額法により償却されることになる。この間、減損処理の影響を法人税法上の償却処理が受けることはないとされている。

第6節 小括

法人税法上、営業権という項目には裁判例等から、法的に権利として取引される性質のものと、企業の超過収益力という二つの性質を内包するものであるということが出来る。企業会計においては、超過収益力という性質に関しては差額概念を用いて測定したのれんとして取り扱い、その際に、独立して取引される法的権利などに関しては、別に資産として認識されることになっている。したがって、両者の関係が法法22条4項から重視され、損金経理も要求されていると考えると、従来は法人税法上の営業権という項目が、企業会計上の営業権及びのれんに対応していたものと考えられる。

ここで、法人税法において、資産調整勘定という項目が創設された結果として、非適格組織再編成が生じた場合には、従来の営業権に該当する項目は、資産調整勘定及び独立して取引される慣習のある営業権と区別されることになった。企業会計における営業権は、法律上の権利、もしくは分離して譲渡可能なものに限定され、営業権における損金経理要件を考えても、両者はほぼ同一の項目になると考えられる。また、のれんと資産調整勘定に関しては、金額は異なる可能性があるが、差額概念に基づく超過収益力を表す項目として、基本的には対応する科目となっていると考えられる。

しかし、いまだに非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際の営業権の取扱いに関しては、法人税法上の営業権に超過収益力を表す金額も内包されていることになり、企業会計との関係及び非適格合併等が生じた際の営業権との関係で検討を要すると考えられる。

第7節 法人税法における親子会社の関係について

現在、多くの企業で企業グループとして経済活動を行うことが一般的となっており、法人税法においても、そのような企業グループに対して適切な課税を行うための対応が取られてきた。また、従来の法人税法の規定に関しては、「関連会社間で所得を振り替えたり、別法人を設立して税額を節減しようとする誘因を、いくつも内在させている」¹⁰⁵という指摘がある。そこで、連結納税制度が導入され、上記のような問題の解決を図ることとなった。また、この制度が営業権、資産調整勘定の償却を考える際に大きな影響を持つことは、企業会計において連結財務諸表上、同様の項目が多額に計上されていることを考えれば容易に想像が付くであろう。

1. 連結納税制度

¹⁰⁵ 増井良啓「結合企業課税の理論」東京大学出版会 2002年 p.13

連結納税制度の導入までには各種税制が整えられ、「純粋持株会社税制の導入(平成 11 年)、および組織再編税制の整備(平成 13 年)に次いで、平成 14 年 7 月の法人税法の改正により、導入された」¹⁰⁶という経緯をたどっている。我が国の連結納税制度の概要について、「我が国の納税制度は、親会社と 100%子会社のみが、連結グループに参加することができ、また 100%子会社は全て連結グループに参加することができ、また 100%子会社は全て連結グループに参加しなければならない」¹⁰⁷と説明されている。連結開始事業年度の終了のときに有する時価評価資産(法令 122 条の 12 を参照)を当該事業年度の益金・損金に計上し、法 81 条の 4 以下、また租税特別措置法 68 条の 9 以下において規定されている様々な別段の定めに従った税務処理を行うことになる。

現在、法人税法 61 条の 11 において、時価評価する資産に固定資産を含めており、法令 13 条において営業権も固定資産に含まれている。ここで、平成 16 年度税制改正において組織再編成・連結納税における減価償却制度が整備されることになったが、それらの趣旨に関して「平成 16 年版 改正税法のすべて」¹⁰⁸より、「自己創設した営業権のように時価評価により計上された減価償却資産については、その帳簿価額の全額が評価益に相当する金額であることから、その帳簿価額の全額が損金総額とみなされることとなります」とされている。この規定から、「立案担当者が連結納税の開始・加入に係る時価評価の対象資産として営業権を念頭においていたのは事実であると考えられ、非適格株式交換・移転についても同様と考えられる」¹⁰⁹と営業権の取扱いについてとらえることができる。しかし、このような規定では連結子会社に関する超過収益力について、自己創設ののれん計上に当たる可能性もあり、検討を要すると考えられる。

また、平成 21 年 4 月 14 日日本公認会計士協会「連結納税制度を適用する場合の実務上の課題についての検討」¹¹⁰において、「連結納税においては、連結子法人が連結納税の開始・加入に伴い保有資産を時価評価する場合、時価評価の対象となる無形資産で、価値があれば時価評価資産として計上する(法 2 条 22 項、法令 13 条 8 号)。例えば、事業全体の価値から計算された「営業権」が考えられる」と記述されており、営業権は時価評価することになるという意見が述べられている。ただし、平成 23 年 8 月に日本公認会計士協会より公表された「平成 24 年度税制改正意見・要望書」¹¹¹においては、「(13) 組織再編税制及び連結納税制度の開始又は加入に当たり、時価評価対象資産に自己創設の営業権が含まれないことを明確にすることという項目において、「時価評価資産には「固定資産」が含まれるが(法人税法第 61 条の 11 第 1 項、第 62 条の 9 第 1 項)、その中に超過収益力とし

¹⁰⁶ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.369

¹⁰⁷ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.371

¹⁰⁸ 大蔵財務協会「平成 16 年版 改正税法のすべて」p.161

¹⁰⁹ 佐藤信祐「組織再編におけるのれんの税務」中央経済社 2008 年 p.209

¹¹⁰ 日本公認会計士協会「租税調査会研究報告第 18 号 連結納税制度を適用する場合の実務上の課題についての検討」2009 年 p.18

¹¹¹ 日本公認会計士協会「平成 24 年度税制改正意見・要望書」2011 年 p.10

での営業権が含まれるか否かが明らかでない」と指摘されており、現行の取扱いの曖昧さに対する問題が指摘し、是正を求めるという立場の意見が述べられている。日本公認会計士協会が公表している資料によれば、平成 21 年度から平成 23 年度の資料によってその立場が変わってはいるものの取扱いを明確にしようという意見が伺える。課税庁側において、このような営業権・資産調整勘定はどのように整理されているのか明確にすることが望まれる。

また、連結納税制度における営業権について、資産調整勘定との関係も問題となる。つまり、平成 18 年度の税制改正により、非適格組織再編成、事業譲渡において資産調整勘定が導入されたことに伴い、営業権については「独立した資産として取引される慣習のあるもの」に限定されることとなり¹¹²、このような規定は連結納税制度などにおいて生じる営業権にも適用されるのかという問題である。この論点について、「平成 18 年版 改正税法のすべて」¹¹³の資産調整勘定の制度の内容を説明する項において、「これによって営業権の一般的な概念を画したものではなく、あくまで、差額概念である資産調整勘定（あるいは(差額)負債調整勘定)を算定するためのものであるということに留意しておく必要があります」と説明している。そこで、「条文上も法人税法施行令第 13 条の定義規定を修正していないことから、非適格株式交換・移転、連結納税開始・加入に係る時価評価課税については、この規定は適用されないというのが条文上の解釈である」¹¹⁴と指摘されている。したがって、非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際など、営業権に関していまだに超過収益力を表す項目としてとらえる場合が、法人税法上存在することになる。ただし、このような項目を評価の対象にするのかという問題も含め、該当条文の解釈に関して、まだその取扱いが定まっていないとも考えられる。これらの場合における各項目の取扱いを整理し、法人税法内においてより整合性の取れた税務処理を検討することが望まれる。

2. グループ法人税制

平成 22 年度の改正では、完全支配関係のあるグループ法人相互間の取引に対する課税に関して、いわゆるグループ法人税制という規定が新たに導入された。これに伴い、完全支配関係法人間取引にかかる課税の繰延が行われることになった。

法法 62 条の 9 第 1 項により、内国法人が自己を株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人とする株式交換又は株式移転を行った場合、当該内国法人が当該非適格株式交換等の直前の時に有する時価評価資産について評価益又は評価損を所得の金額に算入するという規定が設けられている。このような規定に対して、平成 22 年度税制改正によって、当該株式交換又は株式移転の直前に、当該内国法人と当該株式交換に係る株式交換完全親法人又は当該株式移転に係る他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係があった場合の当該

¹¹² 法令 123 の 10 第 3 項を参照

¹¹³ 大蔵財務協会「平成 18 年版 改正税法のすべて」p.367

¹¹⁴ 佐藤信祐「組織再編におけるのれんの税務」中央経済社 2008 年 p.209-p.210

株式交換及び株式移転については、時価評価の対象から除くとの規定が新たに設けられた。

第8節 償却制度について

営業権の償却に関する規定は、企業の経営活動に大きな影響を及ぼすことになる。また、「インドやシンガポールのように、特許権や商標権といった無形固定資産については、償却を認める一方で、超過収益力そのものである営業権の償却は不可能という国もある」¹¹⁵との事例や、無形資産の評価に関する課税側と企業間での争いが多数起こっている¹¹⁶ことから分かるように営業権を含む無形資産の評価・償却の取り扱いには確立された方法はなく、大きな争点となっているといえる。また、「多くの国では、会計上合理的に配賦された買収価格から算出された営業権が税務上認識される営業権と一定の整合性を有するべきと考えられている」¹¹⁷と指摘されているように、この問題について企業会計において無形資産の測定が大きく取り上げられることになるため法人税法だけでは問題を解決できない部分もある。

企業会計制度など他の企業法制との調整も必要になるこの項目について、他の制度の変更に即時的に対応することは難しいといえる。しかし、当該関連税務処理の規定が企業に及ぼす影響は非常に大きなものであり、企業会計の中で特に損金経理を考慮し、この営業権の償却制度について、今後どのように取扱っていくべきか検討することは非常に重要であると考えられる。

1. 企業会計におけるのれんの現状

現在、企業会計におけるのれんの取扱いが大幅に変化している。我が国の会計制度では20年以内の期間において定額処理し、かつ減損処理が適用される場合には減損処理の対象となることとなっている。一方で、海外の企業会計制度においては、すでに一定期間における償却処理を廃止している会計基準もあり、その場合は減損処理のみにより、償却が行われることになる。

2. 損金経理要件について

法第31条（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）により、内国法人の各事業年度終了の時において有する減価償却資産につきその償却費として法第22条第3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（損金経理額）のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、

¹¹⁵ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&Aの税務戦略」中央経済社2009年 p.89

¹¹⁶ 前出 注49参照。

¹¹⁷ 新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&Aの税務戦略」中央経済社2009年 p.91

償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で逡減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（償却限度額）に達するまでの金額とするとされている。

つまり、償却資産に関して、法人税法上損金算入するためには、企業会計の確定した決算において費用として計上する必要があることを意味している。損金経理要件は我が国が会計制度において採用している確定決算主義の効果を実質的に機能させる制度である。引当金や減価償却のような内部取引に関して、税務上所得の計算に含めるために企業会計における処理も求めることで、事務負担の軽減や所得計算の正確性を担保出来るとされている。このような損金経理自体の便益については、第5章において整理する。

3. みなし損金経理要件

平成16年度の税法改正により、いわゆるみなし損金経理額に関する整備が整えられた。これは、内国法人が減価償却資産の価額として会計帳簿に記載した金額が、その償却限度額の計算の基礎となる取得価額又は帳簿価額に満たない部分の金額を損金経理額とみなすことにより、その満たない部分の金額についても、償却費として損金の額に算入することとされたものである¹¹⁸。具体的には、法法31条5項等で、内国法人の有する減価償却資産¹¹⁹につき、その価額として帳簿に記載されていた金額として政令で定める金額が、当該移転の直前に当該被合併法人の帳簿に記載されていた金額、同条第1項の規定の適用を受けた直後の帳簿価額その他の政令で定める金額に満たない場合には、当該満たない部分の金額は、政令で定める事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすなどの規定が設けられている。

つまり、時価評価により計上された減価償却資産については、その帳簿価額の全額が評価益に相当する金額であることから、その帳簿価額の全額が損金経理額とみなされる。このような規定は、非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際などに計上される営業権に関連するものである。

4. 法人税法における減損処理

我が国の企業会計制度において、平成14年に企業会計審議会から公表された「固定資産の減損に係る会計基準」によっていわゆる減損会計が導入された。従来、原則として資産の評価損に関しては、損金に算入しないものの、法法33条2項や法令60条において一定

¹¹⁸ 大蔵財務協会「平成16年版 改正税法の全て」p.160-161

¹¹⁹ 適格合併により被合併法人から移転を受けた減価償却資産や法法61条の11第1項（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）に規定する時価評価資産、同項に該当する減価償却資産その他の政令で定める減価償却資産に限るものをさす。

の場合における損金の算入を認めた規定もあるため、これらの関連条項との関係も検討する必要があると考えられる。現行の企業会計において採用されている減損の認識要件として将来キャッシュフローと帳簿価額を比較する方法については、税務の取扱いには存在しない考え方である。しかし、一概に現在のような会計基準における取扱いが法人税法上受け入れられないものだとしても、「その取込み方法は、現行の陳腐化償却¹²⁰、資産の評価損等の計上事由として明示する方法もあろうし、現行の資産の評価損計上方法を減損会計基準に適合させる方法もある」¹²¹と調整を図る方法もあると考えられる。ただし、アメリカの税法におけるのれんの取扱いについて減損による償却は考慮せず、一律 15 年の期間をもって償却している。このような考え方との比較検討のうえ、どこまで両者の結合を意識するのかを考える必要があるだろう。

現在の規定においては減損会計基準における減損損失の計上と法人税法上の資産の評価損等を比較すると、その認識要件などにおいて差異が見られる¹²²。その点について、「法人が減損会計基準に従って減損処理をした場合に、その損金算入の限度額はともかくとして、まず、その減損額が、陳腐化償却等の償却費として認められるのか、固定資産の評価損として認められるのか、あるいは、法人税法 22 条 3 項に言う損失として認められるのかが問題となる。特に、減損会計基準では減価償却費の遡及修正分もそれ以外の減損損失も区分することなく、一まとめにして減損処理するとしているので、一層問題となる」¹²³と両者の調整を図る際の具体的な問題点について指摘されている。

このように、現行の制度では調整が図られていないが、仮に、今後我が国の会計制度が国際会計基準にコンバージェンスしていくことになると、このような取扱いについて、さらに調整することが望まれる。

5. 子会社株式の評価

資産調整勘定の償却について考える際に、子会社株式についてどのように評価していくかという点も同時に考慮することは、企業の経済活動に対する影響を考えると重要である。法人税法においては個別の法人に対する課税を行うことが基本であり、個別財務諸表においては、子会社を連結に取り込んでものれんは計上されず、のれんの減損などは子会社株式の評価を通じて行うことが考えられるためである。ただし、企業会計において子会社株式の評価が時価で行われていない点や、子会社株式を企業会計上減損処理しても、減損会計という方法が租税法の処理としてなじまないということから企業会計と法人税法において、大きな隔たりがある。資産調整勘定、営業権の償却について、企業会計における連結財務諸表におけるのれんの償却が重要であることなどを鑑みれば、法人税法上も連結納税

¹²⁰ 平成 23 年度税制改正により廃止。

¹²¹ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」『税経通信』2002 年 11 月号 p.23

¹²² 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準」二 1、法法 33 条 2 項や法令 60 条などを参照。

¹²³ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」『税経通信』2002 年 11 月号 p.21

制度により対応することがより現実的な方法とも考えられる。

ただし、企業会計の分野において、特に金融商品の評価に関しては、資産・負債項目の評価を時価によって評価しない限りにおいては、企業の財政状態、経営成績を適切に表すことが難しくなり、一定の有価証券に関して、時価会計を導入することになった。また、「租税会計においても、デリバティブ取引を利用した租税回避を防止する必要があることも1つの理由となって、時価主義を主張する見解が強くなり、平成12年の法人税法の改正で、一定の範囲で時価主義が導入されることになった」¹²⁴と状況の変化も伺える。株式等の評価に関して、企業会計と租税法において目的が一致する場合には、これまでの原則であった権利確定主義の例外となるような取引が現れることになり、このような方法で対策を行うことも今後は検討される可能性も考えられる。このような法人税法における変化の可能性に関しては、5章においてさらに詳しく検討する。

6. 最近の減価償却の改正について

直近の税法改正においては、減価償却において250%定率法が認められていたものが、200%定率法に償却率を改める改正が行われている。「現状でも損金算入限度額まで減価償却が行われていないという指摘」¹²⁵があり、企業が会計上の損金経理を行えば、課税を減らすことが出来るということになっている。

ここで営業権に関して、損金経理を求めずに5年という短い償却期間を設けて、企業会計側では損金額を自由に計算できるようにすることは、税務における課税と企業会計における業績測定に大きな隔たりを生じさせる。一方で損金経理要件を求めれば、企業会計において損金処理しなければ、損金算入できないため、担税力に基づいた課税が出来るとも考えられる。

このような効果は、損金経理要件を設けた実質的な意味を考え、適切な処理であるのかどうか検討する必要があるだろう。また、現在設定されている5年という償却期間に関しても、それを維持して、組織再編成以外の取引との公平性が担保されているのか、検討を要する。

第9節 まとめ

1. 営業権及び資産調整勘定の整理について

従来、法人税法上の営業権と企業会計上の営業権は対応しており、損金経理要件を基に調整が図られていたと考えられる。しかし、平成15年に企業会計においてのれんという項目を創設したことにより、法人税法上の営業権と企業会計上の営業権及びのれんの項目が1対2として対応することになったと考えられる。

さらに、平成18年度の税制改正により資産調整勘定という項目が創設されることになり、非適格合併等が行われた場合に関しては、法人税法上、独立して取引される慣習のある営

¹²⁴ 金子宏「租税法 第16版」弘文堂2011年 p.289

¹²⁵ 大蔵財務協会「24年版 税法改正のすべて」p.110

業権と差額概念による超過収益力を表す項目として資産調整勘定が創設されることになった。その結果、非適格合併等が行われた場合に関して、法人税法と企業会計において、金額は異なる可能性はあるものの、企業会計上の営業権及び法人税法上の営業権とのれん及び資産調整勘定は対応することになったと考えられる。つまり、企業会計においても営業権は法律上の権利もしくは分離して譲渡可能なものであると考えられるため、独立して取引される慣習のある営業権と整合すると考えられる。また、差額概念としての超過収益力という点から、法人税法上の資産調整勘定と企業会計におけるのれんが整合することになったと考えられる。

2. 営業権及び資産調整勘定に関する問題点

一方で、非適格株式交換・移転が生じた際や連結納税を適用した際などの場合、いまだに資産調整勘定ではなく、営業権が超過収益力を表す項目として取り扱われ、企業会計との関係及び非適格合併等が生じた場合の法人税等の関係で、その整合性に関して、更なる検討がなされても良いのではないかと考えられる。また、そもそもこの営業権に関する処理に関して、どのような税務処理を想定している規定なのか不明瞭になっている。課税庁から、この連結納税制度及び資産調整勘定が創設に伴う不明確な規定について、今後のさらなる説明がなされることが望まれる。このような制度を整理することで、創設された制度が実質的に企業によって採用されやすくなり、その効果を発揮し始めるものと考えられる。その場合、現在の非適格合併等が行われた場合にとられている取扱いは大いに参考になるはずである。つまり、営業権に関しては独立して取引されるものに限り、認めそれ以外の差額概念で求められる超過収益力に関しては資産調整勘定もしくはそれに該当する項目を創設することが望まれるのではないかと考えられる。

また、通常の営業権及びのれんに関しては、損金経理要件を求めているにも関わらず、非適格株式交換・移転、連結納税の開始及び加入などの場合における営業権については、営業権を評価した時に益金の算入があるため、その後の営業権の償却に関しては損金経理が行われたとみなして、損金算入が可能であると考え、これまで損金経理要件が求められていた項目での取扱いとは若干異なる、みなし損金経理要件を使った税務処理が行われることになる。このような取扱いは、確定決算主義および損金経理要件の設定趣旨に沿うものであるのかどうか検討を要するものと考えられる。

従来、営業権に損金経理要件を求めていたため、担税力を反映した課税が行われていたものと考えられる。我が国の会計基準においては現在のところ、のれんに関して一定期間内における定額処理で償却することになっているが、資産調整勘定においては企業会計上対応する科目がないということで損金経理要件を外したことにより、そのような効果は得られなくなった。組織再編成に関して企業会計と法人税法における関係は崩れたといわれているが、「この資産調整勘定の金額は、企業結合会計における（正の）差額のれんに相

当するものといえる」¹²⁶との指摘もある。少なくとも営業権に関しては、企業会計と法人税法との調整が依然として保たれていると考えられ、そのためにも資産調整勘定と営業権の整理を行うことは非常に重要である。

我が国の企業会計においては、のれんの償却を20年以内の一定期間において償却することになっているが、法人税法においては5年間で均等償却することになっている。アメリカにおいては、このような営業権や資産調整勘定について米国会計基準や国際会計基準ではのれんは非償却になっているが、税務処理に関してアメリカ基準では一律15年で償却を行うことになっている。また、その他の国については、英国では、のれんの償却に関する損金算入は認められていない。我が国の法人税法における営業権の償却期間の短さは突出しているものと考えられるが、なぜこのような取扱いを行っているのか明確ではない。我が国の税制では投資促進のために、償却を早める規定をかなり多く使ってきたとの指摘¹²⁷もなされており、のれんに関する規定もそのような性質を持っているとも考えられるが、企業意思決定に大きな影響を及ぼすこの項目の取扱いに関して、組織再編成に関する取扱い全体を考慮して、制度を設計する必要があると考えられる。

最後に、これらの問題に関して、資産調整勘定・営業権の損金処理に関する論点に関してのみ考えれば足りるというのではなく、企業活動に対する影響を考慮すれば、関連する他の規定についても検討する必要がある。企業会計におけるのれんは、連結財務諸表において計上されるケースがほとんどである。昨今の経済情勢の下、企業会計における連結財務諸表上ののれんの減損が行われるケースも多い。そのような企業会計上ののれんに対する減損処理に対応するためには、子会社株式の評価損が更に柔軟に認められることでの対応や連結納税制度での対応が考えられる。しかし、「現在のところ企業会計の減損処理と法人税法における減損処理の統合がなされているとはいえない」¹²⁸という指摘もあり、抜本的に企業に対する影響を考えれば、このような点も考慮に入れて検討する必要があるであろう。

¹²⁶ 大蔵財務協会「平成18年版 改正税法のすべて」

¹²⁷ Christopher H. Hanna「Comparative income tax deferral The United States and Japan」Kluwer Law International 2001年 p.74

¹²⁸ 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税務経理協会『税経通信』2002年11月 p.17

第5章 法人税法と他の法制度等との関係について

第1節 はじめに

租税法は他の法制度等と密接に関わりを持ちながら改正が重ねられてきた。私法によって、規定された取引に関して課税を行うという関係から私法ととても強い関わりを持つ。また、企業会計と租税法の関係に関しては、法人税法 22 条 4 項を重要視し、両者の取扱いについて調整が図られてきた。しかし、この点に関して、「取引による経済的な効果は、減価償却や引当金のような内部取引の場合を除けば、私法により発生する。会計原則や仕訳に基づいて経済的な効果が発生するということは、基本的にありえない。会計原則は、私法によりもたらされた経済的效果を記述する技術でしかない」¹²⁹という指摘がなされており、近年両者における経済事象の取扱いにおいて、乖離がみられるケースも多くなってきた。企業会計の取扱いに基づいて全ての取引を課税することを租税法は意図しているわけではない。しかし、企業会計と法人税法の関係について、両者の持つ機能に従い、処理を統一化できる部分に関しては両者の調整を行い、一方で各々の制度において問題が生じる際には独自の処理を設けるなど柔軟に対応することで、企業の事務負担の軽減及び適切な課税・財務報告といった目的が達成されるものと考えられる。

近年、税法における企業活動への影響の大きさ等の理由から、従来の税法の体系では考えられなかった規定の創設を含めた税法改正が行われている。また、その改正の中では企業会計と整合する規定を創設することでなるべく企業の事務負担を減らすような調整も行われている。このように租税法と他の法制度との関係についてどのような調整が図られてきたのか整理することは、今後どのような改良がなされていくべきか考える際に重要であると考えられる。

第2節 租税法と他の制度との関係

租税法と私法の関係について、「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として司法上の法律関係に即して行われるべきである」¹³⁰と説明されているように、とても強い結びつきがある。一方で、「同じ経済実体を有する経済取引を、異なる私法上の概念とカラベルを使って行うことが容易になってきた」¹³¹という指摘もあるように、租税法と私法との関係を重視しては解決できない問題も十分に生じる可能性があると考えられる。

また、法人税法 22 条 4 項によって課税所得計算に関して、租税法において企業会計の概念が取り込まれている。さらに、会社法 431 条によって、会社法においても企業会計の概

¹²⁹ 中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣 2005 年 p.29

¹³⁰ 金子宏「租税法 第 17 版」弘文堂 2012 年 p.115

¹³¹ 中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣 2005 年 p.3

念が大いに取り込まれている。そして、「企業会計と商法の関係、所得課税ということで言えば、商法だって利益を計算して利益や剰余金の配当の規制をする。企業会計だって利益を計算してそれを報告する、所得課税だって所得というものを計算して税金をかける」¹³²という同一性に注目して、それぞれの概念を取り込むことによって、会計処理の安定を図ってきた。しかし、近年になって、上述したように、異なる形態の私法の取引を行うことへの対応のため、企業会計が会社法とも離れてきたことなどを受けて、税法独自の規定を設けなければならないケースが増えてきており、一方で各制度の調整が図られなくなってきたことも伺える。

しかし、各制度の調整を図ることで、企業の事務負担の軽減など、得られる便益も少ないと考えられ、そのような調整が図られてきた具体的規定を検討すると共に、どのような便益が得られるかといった理論を検討してみたい。

1. レボ取引

クロスボーダーレボ取引はグローバルな金融市場で取扱われるものであり、金融機関が外貨を獲得するためには非常に重要な取引である。「レボ取引とは、有価証券取引の1類型であり、一般的には、当初売買する債券などの有価証券と同種・同量の有価証券を当該一定価格で再売買する取引を言うものである。経済実態的には、有価証券の売主は資金の調達ができ、買主は低リスクで運用益が確保されることになる」¹³³とされている。この取引に関して、東京地裁平成19年4月17日に争われた裁判において、課税庁側はこの取引を私法の借用概念によらず、税法上の概念における貸付金の利子(所得税法161条6号)に該当する主張したが、判決でこの取引は貸付には該当せず、私法に従った取引として利子に該当しないという結論を下した。

そして、このような取引を阻害するべきではないという考えの下、平成21年度の税制改正において一定のクロスボーダーレボ取引から生じる差額の取扱いに関して、法161条6号において、「国内において業務を行う者に対する貸付金で当該業務に係るものの利子」に当該レボ取引から生じる差益を含めるとした上で、その差益に対して時限を設けず、非課税とすることにした(租税特別措置法第42条の2)。経済環境の変化を考えるとこのような取引に課税を行うことで、我が国の金融市場における取引が不利を被る可能性が大にあるため、対応を取らざるを得ない。この法人税法改正から本論文においても示唆が得られる。

つまり、私法の概念に捉われず、税法として固有概念に基づいて取引を捉える状況が増えているのではないかということ。また、税法が及ぼす経済的な波及効果を考えると、他国の租税法と比較し、自国で活動を行う企業が不利を負わないよう、他国の制度との関係

¹³² 中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣2005年p.5

¹³³ 新日本法規出版株式会社「レボ取引の法(売買・再売買)を重視し、利子源泉課税を取り消し」2007年4月30日号 <http://www.e-hoki.com/tax/taxlaw/3830.html>

を考慮した立法が求められているという指摘が出来ると考えられる。

2. デリバティブ

デリバティブ（金融派生商品）に関する税務処理を参照しても、本論文における示唆が得られる。「デリバティブ取引とは、金利、通貨の価格、商品の価格その他の指標の数値としてあらかじめ当事者間で約定された数値と将来の一定の時期における現実の当該指標の数値との差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引又はこれに類似する取引であって、財務省令で定めるものをいう」¹³⁴とされている。平成 12 年の税制改正において、デリバティブに関する規定が創設されたが、「改正前の制度においては、デリバティブ取引はいわゆるオフバランス取引として、その決済が行われるまで損益を認識しないものとされていましたが、従来、これを利用した租税回避の問題が多数指摘されてきました」¹³⁵という問題認識のもと、制度の創設がおこなわれた。そして、「企業会計においてデリバティブ取引が時価評価されることとなったことに合わせて、法人税制においても、事業年度終了の時に未決済となっているデリバティブ取引を決済したものとみなし、それによって算出される利益の額又は損失の額に相当する金額は益金の額又は損金の額に算入する」¹³⁶という規定を創設することになった。また、「ヘッジ会計の適用要件と税務上の適用要件はほぼ同一である。ただし、税務上の適用要件はヘッジ会計の適用要件にはふくまれていない帳簿記載要件が含まれている」¹³⁷という取扱いになっており、企業会計と法人税法の調整が図られている。

このように、ある取引に関して、時代の要請から、会計制度、税法を変えることは考えられる。この例では、本来であれば税務上では取り入れられてこなかった時価評価に関する課税が、税務上採用されることになった。また、デリバティブ取引に係る税法改正に関しては、会計上デリバティブ取引が時価評価されることに合わせて、法人税法上でもデリバティブの評価損益を益金または損金の額に算入するという取扱いになった。このように我が国の法人税法においても、時代の要請に合わせて、企業の経営活動に必要な税法改正は当然、採用されてしかるべきであると考えられ、さらに企業会計の目的である適切な財政状態・経営成績の表示のために創設した規定と同様の規定を設けることで、企業会計及び税法の両者の目的が同時に達成されることも少なくないと考えられる。

3. リース取引

法人税法において、一定の条件を満たしたリース取引に関しては、その法的性質によらず、資産の売買があったものとして扱うこととしている。このような取引は企業取引の実

¹³⁴ 法法 61 条の 5 第 1 項、法規 27 の 7 を参照。

¹³⁵ 大蔵財務協会「平成 12 年版 税法改正のすべて」p.173

¹³⁶ 大蔵財務協会「平成 12 年版 税法改正のすべて」p.173、法法 61 条の 5 第 1 項を参照。

¹³⁷ 税理士法人トーマツ「会社税務ハンドブック 第 3 版」中央経済社 2011 年 p.201

質を法的枠組より優先して考え、課税を行っているものといえ、そのような取扱いが法人税法においても認められる可能性を示している。

内国法人がリース取引を行った場合には、そのリース取引の目的となる資産の賃貸人から賃借人への引渡しの時に当該リース資産の売買があつたものとして、当該賃貸人又は賃借人である内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する(法法 64 条の 2 第 1 項)とされている。

そこで、売買として扱われるリース取引とは、資産の賃貸借(所有権が移転しない土地の賃貸借その他の政令で定めるものを除く。)で、次に掲げる要件に該当するものをいうとされている(法法 64 条の 2 第 3 項)。

①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること。

②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること。

これは、会計上において、リース取引を売買取引として取扱う(ファイナンス・リース取引として取扱う)ための要件である、いわゆるノン・キャンセラブルの要件及びペイアウトの要件に合致するものである¹³⁸。

また、法人税法施行令 131 条の 2 より、法法 64 条の 2 第 3 項(リース取引に係る所得の金額の計算)に規定する政令で定める資産の賃貸借は、土地の賃貸借のうち、法令 138 条(借地権の設定等により地価が著しく低下する場合の土地等の帳簿価額の一部の損金算入)の規定の適用のあるもの及び次に掲げる要件(これらに準ずるものを含む。)のいずれにも該当しないものとする。

①当該土地の賃貸借に係る契約において定められている当該賃貸借の期間(以下この項及び次項において「賃貸借期間」という。)の終了の時又は当該賃貸借期間の中途において、当該土地が無償又は名目的な対価の額で当該賃貸借に係る賃借人に譲渡されるものであること(法令 131 条の 2 第 1 項 1 号)。

②当該土地の賃貸借に係る賃借人に対し、賃貸借期間終了の時又は賃貸借期間の中途において当該土地を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること(法令 131 条の 2 第 1 項 2 号)。

この規定に関しても、ファイナンス・リース取引における「所有権移転ファイナンス・リース取引」と「所有権移転外ファイナンス・リース取引」を区別することと類似している¹³⁹¹⁴⁰。

¹³⁸ 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」第 5 項

¹³⁹ 企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」第 5 項

¹⁴⁰ 所有権移転外リース取引については法令 48 条の 2 第 5 項 5 号に定められている。

さらに、リース取引を賃貸借と捉えるか、売買と捉えるかという具体的な判断基準については、以下の規定によるとしている(法令 131 条の 2 第 2 項)。

資産の賃貸借につき、その賃貸借期間(当該資産の賃貸借に係る契約の解除をすることができないものとされている期間に限る。)において賃借人が支払う賃借料の金額の合計額がその資産の取得のために通常要する価額(当該資産を事業の用に供するために要する費用の額を含む。)のおおむね 100 分の 90 に相当する金額を超える場合には、当該資産の賃貸借は、法 64 条の 2 第 3 項 2 号の資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであることに該当するものとする。

このような具体的な判断基準に関しても、企業会計との調整が図られ、適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」第 9 項に示されている現在価値基準と合致する規定が創設されている。

さらに、企業会計と法人税法における損金経理要件に不整合が生じないよう以下の規定が設けられている。

法 64 条の 2 第 1 項の規定により売買があつたものとされた同項に規定するリース資産につき同項の賃借人が賃借料として損金経理をした金額又は同条第 2 項の規定により金銭の貸付けがあつたものとされた場合の同項に規定する賃貸に係る資産につき同項の譲渡人が賃借料として損金経理をした金額は、償却費として損金経理をした金額に含まれるものとする(法令 131 条の 2 第 3 項)。

このように、リース取引に係る取扱いに関して、企業会計と認識要件をほぼ同一にしているなど、法人の事務負担をなるべく軽減するような制度構成となっていることが伺える。上述したように法人税法と企業会計において共通性が認められる部分もあるため、このような調整を行い、なるべく企業の負担を減らすことは重要であると考えられる。

第 3 節. 企業会計と法人税法の関係

企業における会計に関する法律として、わが国では金融商品取引法、会社法、法人税法の 3 つがある。かつてはこの 3 者間の調整を行うために、幾度もそれぞれにおいて関係事項の改正が行われ、その 3 者間の関係は、トライアングル体制と称せられ、相互の調和が重視されてきた。しかしながら、最近においては、このようなトライアングル体制が崩壊したと思われるほど、3 者の会計処理は、調和よりも独自性が強調され、調整よりも乖離へと進んでいる。

特に、現在では金融商品取引法と会社法のそれぞれにおいて定められている会計制度は密接な関係があり、更に今後もその関係が深まることが予想されるが、法人税法はこれらとは異なるものとなっている。そこで、会社法と法人税法をつなぐ確定決算基準が問題となっており、この確定決算基準のあり方をめぐって様々な議論がなされている。

確定決算基準とは、法人税法 74 条 1 項は、法人は「確定した決算」に基づいて確定申告

書を提出しなければならない旨を定めており、これを確定決算主義という。ここに確定した決算とは、定時株主総会による計算書類の承認（会社法 438 条 2 項）または定時株主総会に提出された計算書類の取締役による内容の報告（同 439 条）のことである。

法人税の課税標準すなわち課税所得は、各事業年度の所得の金額である（法法 21 条）。この各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額である（法法 22 条 1 項）。また、「企業会計上の利益とは基本的には損益法、すなわち一定期間の間における収益からそれを得るのに必要な費用を控除する方法により算出される」¹⁴¹ため、企業会計上の利益と課税所得には関連性があるといえる。「しかし、課税所得の算定については、別段の定め及び資本等取引によって影響されるところが多く、かつ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容（解釈）いかんによって左右されることになる。そして、これらの影響等が、課税所得と企業会計上の企業利益との間に差異をもたらすことになる」¹⁴²とされ、両者の共通が認められる部分があると同時に、当然相違が生じる部分も存在することになる。

課税所得の計算方法を考えたときに商事財務諸表説、税務財務諸表説と結合財務諸表説という 3 つの計算方法に区分することができ、「現在では主に便宜上の観点から結合財務諸表説が支持されることになる。わが国の法人税法が採用している確定決算基準も、結合財務諸表説を具現したものにほかならない」¹⁴³とされている。つまり、企業会計上確定した利益から前述した差異を調整する方法によって課税所得を求めることで、企業の事務負担の軽減を図るということである。

ちなみに、結合財務諸表説に基づく会計制度も大きく分けてアメリカ型と日独型の二つの方法に分けることができる。「前者の場合には、課税所得計算において申告調整が容易であるため、商事上の利益金額と税務上の所得金額をことにしたいとする納税者（企業）にとっては便宜なものとなろうが、納税者（企業）の恣意的な利益（所得）と許すことになる。これに対し、日独型の場合には、課税所得計算における申告調整項目が極めて制限されることになるから、納税者（企業）の利益操作による利益を損なうことになろうが、利益（所得）計算の真実性や確実性が保障されることになる。したがって、このような両財務諸表のけん連関係を一層強化させていけば、各制度会計間における財務諸表の実質的な統一化と制度会計全体の合理化に寄与することも期待できる」¹⁴⁴と整理することができる。また、この二つの形式における特徴を更に説明すると、アメリカ型は確定決算基準のメリットを生かした上で、両者の独自性を強調したい場合などにメリットがあると考えられ、

¹⁴¹ 金子宏「租税法 第 16 版」弘文堂 2011 年 p.272

¹⁴² 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40 周年記念論文集 2008 年 p.213

¹⁴³ 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40 周年記念論文集 2008 年 p.223

¹⁴⁴ 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢 40 周年記念論文集 2008 年 p.224

日独型は両会計間の処理を一体化させれば、確定決算基準のメリットを最大限享受し、企業の事務負担の最小化に貢献するなどのメリットが考えられる。

このような確定決算基準には形式的意義と実質的意義の二つの意義があると考えられており、実質的には、「確定決算において採用した具体的な会計処理（選択し得る複数の会計処理がある場合にはその選択した会計処理）が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税務上も許容するものである限り、その会計処理（計算）を所得金額の計算上、みだりに変更してはならないこと（申告調整が許されないこと）を意味している」¹⁴⁵といえる。

しかし、今現在では損金経理要件を緩和するような動きも見られ、確定決算基準を採用しながら、その実質的な効果を減少させるような方法がとられ、確定決算基準が果たす機能を再認識し、その効果を今一度考え直す必要があると考えられる。つまり、「確定決算基準の根拠は、主として、その便宜性に求められるものであり、それが故に、その便宜性は、確定決算基準の機能としても重視されるものである。更に、確定決算基準が企業の恣意的な利益（所得）計算を抑制する機能を有しているから、確定決算基準は、利益（所得）計算の真実性や確実性の保障にも役立つこととなり、ひいては税収の安定化にも寄与することになる」¹⁴⁶ということをもう一度考慮し、現行の制度を再度検討することも考えられるのではないか。

このような確定決算基準の関係を考え、確定決算基準の採用する意義を便宜性のみでなく、安定性や真実性の確保にもあると考ええると、アメリカ型の確定決算基準制度を採用してはそのようなメリットを受けることができず、日独型の確定決算基準を採用するべきだと考えることになる。また、便宜性という点を考えても、アメリカ型の確定決算基準制度を採用することになると申告調整の段階において多くの処理を行う必要に駆られ、結局結合財務諸表説に基づいた財務諸表作成のメリットを更に減少させることになってしまうのではないかと考えられる。

ただし、昨今の急激な経済状況の変化に伴い、世界における確定決算基準の取扱いについても、今後どのように変遷していくか不明瞭ではある。EU においては、「税務会計と企業会計の各国の関係性について、完全に両者が依存しているものもなければ、完全に分離しているものもない」¹⁴⁷とされている。そこで、両者の一致度合いが高いと考えられるドイツにおいても「1999・2000・2002 年の改正において、日本の別段の定め該当する項目が増えてきた。これに関しては、会計制度の発展の影響もあると考えられるが、最大の理由は課税ベースを広げ税率を下げることにあるとされている。このように、企業会計との関

¹⁴⁵ 品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究学会 『税務会計研究』18号 2007年 p.30

¹⁴⁶ 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」中央経済社『税務引報』2003年7月 p.10
参照。各種引当金が創設されたことや損金経理要件が逐次緩和され、法人税法24条4項に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が尊重されるべきものとされたこと等に従来のトライアングル体制の下で、調整が図られてきたことを示していると指摘されている。

¹⁴⁷ Peter Essers, Theo Raaijmakers, Ronald Russo, Pieter van der Schee, Leo van der Tas
「The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts」Kluwer Law International 2009年 p.32

係で考えず、法人税法という分野で考えても、課税ベースを広げるなどの必要性から、企業会計との乖離は避けられないと考えられる。また、ドイツにおいて連結財務諸表に関しては IFRS を適用した財務諸表を求めているが、個別財務諸表においては、ドイツ国内の法律に関する会計制度の適用を求めている¹⁴⁸と現在の状況が説明されている。

確定決算基準という制度を採り、そのメリットを最大限享受しようと思うのであれば、損金経理要件等を用いて、最大限企業の 2 重の事務処理を減らすようにし、実質的な確定決算主義の機能が働くようにするべきだと考えられるが、一方で世界の会計及び税法に関する改正の早さに逐次迅速に対応できるのかという問題点も同時に考慮すべきこととなる。しかし、企業会計及び法人税法両者の調整は非常に重要な意味をもっており、制度が改定された後にも、その制度の推敲が検討されるべきなのではないかと考えられる。

第 4 節 国際的な税法改正の流れにおける他国の状況

今日において、法人税法においても国際化への対応を迫られるという改変の流れがある。企業の経営行動に大きな影響を与える法人税法の取扱いにおいて、たとえ、今までの我が国の法人税法では見られなかった取扱いであろうと、世界の標準と法人税法の取扱いが違うことで、我が国への投資の減少などを招き、結果的に我が国の法人税収減収などにつながる可能性があるからである。上述したレポ取引に関する税法改正もその一例といえる。

また、法人税の重い負担は二つに分けられ、一つは得た利益に対する課税が重いこと、もう一つは法人税法が複雑であるがために、それに対応するために負担がかかるという二つが指摘されており¹⁴⁹、その重い負担が企業の投資を減速させる影響が多くデータのより示されている¹⁵⁰。その中で、全世界的に税法の改革に迫られているという点は法人税法改正を考える上で欠かすことが出来ない要因であると考えられる¹⁵¹。

第 5 節 まとめ

上記のように、法人税法は企業経営に大きな影響を与えることから、我が国の法人税法では自国で活動する企業に悪影響を与えないよう対応が取られてきた。また法人税法及び企業会計における共通性に着目し、企業の事務負担が増えないように両者において調整が図られてきた。

¹⁴⁸ Peter Essers, Theo Raaijmakers, Ronald Russo, Pieter van der Schee, Leo van der Tas 「The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts」 Kluwer Law International 2009 年 p.33

¹⁴⁹ Iris Claus, Norman Gemmell, Michelle Harding, David White 「Tax reforms in open economies」 Edward Elgar Publishing 2010 年 p.24

¹⁵⁰ Iris Claus, Norman Gemmell, Michelle Harding, David White 「Tax reforms in open economies」 Edward Elgar Publishing 2010 年 p.25

¹⁵¹ Iris Claus, Norman Gemmell, Michelle Harding, David White 「Tax reforms in open economies」 Edward Elgar Publishing 2010 年 p.111

一般的には、「日本の方が私法の借用というか、私法に依存している程度が高い」¹⁵²との指摘がなされている。例えば、アメリカ税法においては、実質的に支配が継続しているが私法に依拠していない組織再編成に類似する取引についても適格組織再編成として取り扱うことが出来る。一方で我が国の法律においてそのような取り扱いはなされない。しかし、我が国においても税法独自の要件を設ければ、現在では事業譲渡と取り扱うことになる取引でも資産に対する支配の継続が達成されることもあるはずである。また、昨今の経済状況において、多くの事業譲渡が行われており、それに関する制度を整えることで我が国における組織再編成がさらに円滑に行われるようになるとも考えられる。しかし、そのためには支配の継続、投資の継続が何を指すのかさらに詳しく検討する必要があるだろう。アメリカの組織再編成の類型が私法に依拠している A 型再編から税法独自の規定を設けることで拡大していった¹⁵³ことを考えると我が国の組織再編税制においてそのような取扱いが今後検討されることが考えられる。

また、営業権や資産調整勘定の税務処理の問題に関しても、企業会計における営業権やのれんとの関係を再度検討することが望まれるのではないかと考えられる。上述したように企業会計と法人税法では企業の事務負担を減らすこと等のため、調整が図られてきた。また、現在の企業会計における減損会計は法人税法上、採用することが難しい制度ではあると考えられるが、従来から資産が陳腐化した場合などにも法人税法は対応してきた。企業会計及び法人税法の両者の調整に関しては困難も伴うと考えられるが、これまでの制度でも行われてきた調整の努力を継続することが望まれる。

¹⁵² 中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣 2005 年 p.3

¹⁵³ 渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年 p.184

終わりに

本論文においては、第 2 章において、我が国の組織再編税制とアメリカの税法における組織再編税制などの比較を通じ、現在の我が国の組織再編税制が内包する問題点などに触れた。第 3 章においては、我が国法人税における引当金の流れなどを確認し、現行の法人税法における引当金の取扱いの問題点等について触れた。第 4 章においては、我が国の法人税法における営業権の取扱いに関して、組織再編税制と共に創設された資産調整勘定との関係をふまえ、検討した。また、第 5 章において、税法と他の法制度等との関係に触れ、各々の制度間における調整を伴った制度の改正が求められる点について触れた。

我が国の組織再編税制における適格要件は、アメリカの組織再編税制において認められる要件と比べれば、かなり狭いものとなっている。特に組織再編成の対価として、株式以外の対価を用いることが出来ない点においては批判が大きい。金銭等の株式以外の対価が使用された場合にすぐに適格要件が否定されることは、投資の継続性という要件について厳格な規定を設けてしまっていると考えられる。このような形式的で厳格な制度にするのではなく、投資の継続性が客観的に認められる範囲に関しては、適格を認めるべきであると考えられる。また、従業員引継要件を設けることで企業が組織再編成を行う際に、適格要件を満たすことが過度に難しくなってしまう可能性に言及した。特に、従業員引継要件が資産の支配への継続性を考える際になぜ重要な要件となっているのか説明が必ずしも十分ではない。事業承継税制などでは、雇用の確保を立法趣旨としてうたっており、そうであるならば税制上そのような要件を設けることは否定できないが、組織再編税制にそのような雇用確保の立法目的はないはずである。したがって、適格要件において、この従業員引継要件を緩和することが望ましいのではないかと考えられる。

現在、退職給付に関する引当金制度は、法人税法上、廃止されている。しかし、これに伴い、法法 22 条 3 項 1 号及び 2 号の債務確定要件の有無から生じる法人税法における解釈上の問題点があると考えられる。つまり、法法 22 条 3 項 2 号のみに債務確定要件をもうけていると考えた場合において、従来であれば別段の定めにおいて、退職給付引当金を設定していたために、退職給付に係る費用を認識することができたが、現在では 1 号に該当する費用に関しては、解釈上、費用認識することができ、2 号に該当する費用に関しては、費用認識することが出来なくなるという問題である。このような点に関して、法人税法における整合性を持った規定を検討することが望まれる。我が国の企業においては、その給与体系から退職給付引当金の占める割合が高くなり、組織再編成において対価の測定をする際に、当該項目が及ぼす影響は非常に大きくなると考えられ、組織再編成において当該項目に関する負債項目の計上が求められた。このような現状をふまえ、改めて、退職給付引当金に該当する項目については、法人税法上、別段の定めにおいて創設するべきであると指摘した。そのような取扱いが法人税法において、企業に影響力の大きい事象に対応することになると共に、解釈上の問題点も解決することになると考えている。

第 4 章において、組織再編税制における資産調整勘定の導入によって、従来、営業権として取り扱われた項目に関して、改めて区分が設けられたと説明した。しかし、現行法において合併等の組織再編成が無い場合で、特に非適格株式交換・移転、連結納税制度適用の開始が生じた場合に認識される営業権に関して、制度がどのように整備されているのか明確でない。資産調整勘定及び独立して取引される慣習のある営業権という区分をおこなうことは、今後の参考になると考えられ、また現在の連結納税適用開始の際に生じる営業権の評価は、自己創設の営業権となるものとも考えられ、その取扱いをこのまま続けても良いのか検討を要する。また、このような取扱いについて、課税庁からの説明がなされるべきであると指摘した。

現在、営業権、資産調整勘定の償却に関しては償却期間 5 年という極めて短い設定となっている。現在のところ、企業会計において、のれんの償却は 20 年以下の一定期間における償却ということになっているが、このような償却期間の差異が出ている理由は定かではなく、今後の検討が必要と考えられる。また、償却処理に関しては、従来、法人税法が意図しているか否かに関わらず、損金経理要件を設けることで、たとえ償却期間が 5 年と 20 年で異なっていたとしても、担税力に応じた課税がなされていたと考えられる。資産調整勘定に関しては、その項目の性質上法人税法独自の項目とされ、損金経理要件が課される対象項目とはなっていないが、営業権についてはその項目の内容が明確になり、企業会計との整合性が保たれるのであれば、損金経理要件を残すことが望まれるのではないかと考えられる。そのためにも、資産調整勘定及び営業権を明確にする取扱いの整理が求められる。また、当該項目に関しては企業会計上において減損処理の適用が可能となっていることや、企業会計においては連結財務諸表上においてのれんが計上されることがほとんどであることを踏まえると、子会社株式の減損処理をどう取り扱うかということもあわせて検討することが必要であると指摘した。

平成 13 年度税制改正で組織再編税制が導入され、平成 14 年度には連結納税制度が、平成 18 年度の税制改正により調整勘定が創設された。また平成 10 年の税制改正より、法人税法における引当金の取扱いは大きく変化してきた。このように近年めまぐるしく営業権という無形資産、引当金という負債に類似する項目が大きく変わるようになってきた。営業権という項目の性質上、組織再編成や連結企業に関する取扱いも検討しなければならず、関連する法人税制度の設計は法人税法全体に大きく影響を及ぼしていることが伺えた。

第 5 章において、これまでの税法と他の法制度等との調整について、その重要性について述べた。これまでの税法改正において、特に企業会計制度との調整が図られ、各制度の目的を達成すると同時に、企業の事務負担がなるべく増えないような制度の創設が行われてきたことについて、その便益を具体的な規定を用いて検討した。また、現在の税法改正においては、他国の税法制度を考慮した上での調整や、取引を私法に依拠しない、税法独自の規定で捉えた上での適切な課税が求められていることにも触れた。

組織再編税制は国際的な調和等の様々な要因が関わり求められた制度であるが、新しい

税制が出ることによって、これまでの法人税法との間で整合性を失ってしまってはいけない。今後もこの分野に関して多くの研究が行われ、さらに洗練された制度になることが望まれる。

参考文献

- ・ Andrea Beretta Zanoni 「Accounting for Goodwill」 Taylor & Francis Group 2009 年
- ・ Boris I. Bittker 「Federal income taxation of corporations and shareholders」 William S. Hein & Co., Inc. 2006 年
- ・ Christopher H. Hanna 「Comparative income tax deferral The United States and Japan」 Kluwer Law International 2001 年
- ・ Holly Belanger 「Goodwill reconsider: IRS Narrows Its Definition for Like-Kind Exchange」 『What's news in tax』 KPMG 2009 年 5 月 8 日号
<http://us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/2009/May/Goodwill.pdf>
- ・ Iris Claus, Norman Gemmell, Michelle Harding, David White 「Tax reforms in open economies」 Edward Elgar Publishing 2010 年
- ・ OECD 「Centre for Tax Policy and Administration Glossary of Tax Terms」
<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- ・ Peter Essers, Theo Raaijmakers, Ronald Russo, Pieter van der Schee, Leo van der Tas 「The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts」 Kluwer Law International 2009 年
- ・ State of South Carolina Department of Revenue 「SC REVENUE RULING #09-4」 2009 年
<http://www.sctax.org/NR/rdonlyres/745AE43F-CFCB-4B2D-9881-4EFC623455E3/0/RR094.pdf>
- ・ 青山慶二 「国際租税を取り巻く環境変化と税制のあり方」 土居丈朗編 『日本の税をどう見直すか』 日本経済新聞出版社 2010 年
- ・ 秋山直 「米国の無形資産会計」 信山社 2005 年
- ・ 新井清光 「現代会計学 第 11 版」 中央経済社 2010 年
- ・ 安藤英義他 「会計学大辞典 第 5 版」 中央経済社 2007 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 12 年版 税法改正のすべて」 2000 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 13 年版 改正税法のすべて」 2001 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 16 年版 改正税法のすべて」 2004 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 18 年版 改正税法のすべて」 2006 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 21 年版 改正税法のすべて」 2009 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 22 年版 改正税法のすべて」 2010 年
- ・ 大蔵財務協会 「平成 24 年版 改正税法のすべて」 2012 年
- ・ 大蔵省企業会計審議会中間報告 「税法と企業会計との調整に関する意見書」 1966 年
- ・ 岡村忠生 「法人税法講義 第 3 版」 成文堂 2007 年
- ・ 加古宜士 「財務会計概論 第 8 版」 中央経済社 2009 年
- ・ 金子宏 「租税法 第 8 版増補版」 弘文堂 2002 年

- ・金子宏「租税法 第10版」弘文堂 2005 年
- ・金子宏「租税法 第12版」弘文堂 2007 年
- ・金子宏「租税法 第13版」弘文堂 2008 年
- ・金子宏「租税法 第16版」弘文堂 2011 年
- ・金子宏「租税法 第17版」弘文堂 2012 年
- ・神田秀樹「会社法 第十三版」弘文堂 2011 年
- ・経済産業省 未上場企業が発行する種類株式に関する研究会「未上場企業が発行する種類株式に関する研究会報告書」2011 年
<http://www.meti.go.jp/report/downloadfiles/g111202a01j.pdf>
- ・国税庁「平成10年版 改正税法のすべて」1998 年
- ・斎藤真哉「減損会計の税務論点」中央経済社 2007 年
- ・佐藤信祐「企業買収の税務 第3版」中央経済社 2009 年
- ・佐藤信祐「組織再編におけるのれんの税務」中央経済社 2008 年
- ・品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究学会 『税務会計研究』18号 2007 年
- ・品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」中央経済社『税務引報』2003 年7月
- ・品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税務経理協会『税経通信』2002 年11月
- ・品川芳宣「引当金と繰延資産」中央経済社『税務引報』2006 年5月
- ・品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税務大学校『税大論叢 40 周年記念論文集』2008 年
- ・新日本アーンストアンドヤング税理士法人「クロスボーダーM&A の税務戦略」中央経済社 2009 年
- ・新日本法規出版株式会社「レポ取引の法（売買・再売買）を重視し、利子源泉課税を取り消し」『税法最前線』2007 年4月30日号 <http://www.e-hoki.com/tax/taxlaw/3830.html>
- ・税制調査会「昭和46年8月 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」1971 年8月
- ・税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」税制調査会『平成13年度の税制改正に関する答申』2000 年12月
- ・税理士法人トーマツ「会社税務ハンドブック 第3版」中央経済社 2011 年
- ・税理士法人プライスウォーターハウスクーパース・隼国際法律事務所「新会社法によるM&A・企業再編の実務 Q&A」中央経済社 2006 年
- ・武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈(平成10年度版)」財経詳報社 1998 年
- ・武田昌輔編著「DHC コメンタール法人税法」第一法規
- ・中里実・神田秀樹「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務」有斐閣 2005 年
- ・中村忠「新稿現代会计学 9訂版」白桃書房 2005 年
- ・日本公認会計士協会「租税調査会研究報告第18号 連結納税制度を適用する場合の実務上の課題についての検討」2009 年
- ・日本公認会計士協会「平成24年度税制改正意見・要望書」2011 年
- ・日本税理士連合会・税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について ー平成19年度諮問に対する答申ー」2008 年

- ・増井良啓「結合企業課税の理論」東京大学出版会 2002 年
- ・弥永真生「会社法からみた企業結合に関する会計基準（案）の問題点」『企業会計』第 12 号 2008 年
- ・渡辺徹也「確定決算主義の再考」蓮井良憲先生・今井宏先生古稀記念『企業監査とリスク管理の法構造』法律文化社 1994 年
- ・渡辺徹也「企業組織再編成と課税」弘文堂 2006 年

所得課税における控除の実態*

—マイクロシミュレーションによる分析—

金田 陸幸

*本稿の分析で用いているデータセットは、統計法に基づいて、独立行政法人統計センターから総務省『全国消費実態調査』に関する匿名データの提供を受け、独自に作成・処理したものである。

論文要旨

各種の所得に対して課税される所得税は、消費税と同様に家計に最も大きな影響を及ぼす税の1つである。所得税は税収という点においても、規模が大きい税であることから、日本の税制において、重要な税であることは疑いようがない。

しかし所得税に関しては、所得再分配効果と財源調達機能が大きく低下していることが指摘されている。その原因の一つに各種控除が拡充されてきたことがあげられる。

日本の所得課税において、重要な役割を果たしているのが各種控除であり、過去の税制改革において控除は拡大されてきた。

しかし、控除に関しては様々な問題点が指摘されている。本稿では、既存研究で指摘されている控除の問題点に焦点を当て、1989年、1994年、2004年の3カ年の『全国消費実態調査』匿名データを用い、各種の控除の実態を明らかにすることを目的とする。

具体的には、以下の3点について検証を行った。

- ①各種の控除が各階級の課税ベースをどれほど侵食しているのか。
- ②各種の控除がどの程度の税負担軽減効果をもっているのか。
- ③控除額の変化を伴う税制改革によって、課税ベースや家計の税負担がどのように変化してきたのか。

まず、各種の控除が課税ベースを侵食している程度を明らかにするために、収入を得ている個人を対象にマイクロシミュレーションを行い、各種の控除が課税ベースを侵食する程度を階級ごとに推計した。さらに、実際の税制の下で計算される控除と、収入以上の控除を利用できるという仮定の下での課税ベース割合の比較や、各年の控除の課税ベース侵食の程度の比較を行うことで、課税ベースに関する控除の問題点について指摘した。

次に、各種の控除がどの程度の税負担軽減効果を持っているのかを示すために、等価可処分所得を得ている世帯を対象にしたマイクロシミュレーションを行った。所得階級ごとだけでなく、控除が対象とする世帯ごとに、控除廃止前後の収入に対する控除の割合や税負担率を比較することで、控除が各所得階級に対してどの程度の税負担軽減効果を持っているかを分析する。

さらに、各年の比較を行うことで、控除が家計へ与える影響がどのように変化してきたかについても考察を行う。

以下、主な分析結果について述べる。

各年で控除による課税ベース侵食の程度は大きく、2004年の収入に対する課税ベースの割合は約35%であることが明らかになった。さらに、収入以上の控除を利用できるという仮定のもとでは、課税ベースの割合はさらに小さく、実際の課税ベースの割合と比較すると、低収入階級だけでなく中収入階級でも控除を使い切ることができていないという実態が示された。

収入階級ごとに、収入に対する課税ベースの割合を推計した結果、同じ収入階級でも税負担をしている者としていない者がいることが分かった。それだけでなく、一部ではあるが、低い収入階級に属している者が税負担をしている一方で、高い収入階級に属する者が税負担をしていないということも確認できた。

世帯の等価可処分所得をベースにした分析では、給与所得控除と公的年金等控除では、高所得階級ほど税負担軽減効果が高いが、配偶者控除と扶養控除については、その傾向はみられず、最も低い所得階級に対してのみ税負担軽減効果が小さいことが明らかになった。

収入に占める控除の割合と税負担額の割合を用いて、各年で控除が家計に与える影響を比較したところ、2004年の影響が最も小さく、特に低所得階級に対する影響が大きく低下していることが示された。

目次

はじめに	4
第1章 既存研究と本稿の位置づけ	5
第1節 欧米諸国におけるマイクロシミュレーションの既存研究	5
第2節 日本における既存研究	7
第2章 全消匿名データとデータ処理の方法	8
第1節 収入データの確定	9
第2節 控除と税額の計算	9
第3章 所得課税の控除のマイクロシミュレーション	11
第1節 控除による課税ベース侵食の測定	11
第1項 分析手法	11
第2項 課税ベース割合の推計（1）	12
第3項 課税ベース割合の推計（2）	14
第2節 控除の税負担軽減効果の推計	15
第1項 分析手法	15
第2項 全世帯の分析	16
第3項 世帯別の分析	17
第4項 税負担率の分析	18
第4章 おわりに	19
参考文献	21

はじめに

各種の所得に対して課税される所得税は、消費税と同様に家計に最も大きな影響を及ぼす税の1つである。所得税は税収という点においても、規模が大きい税であることから、日本の税制において、重要な税であることは疑いようがない。

所得税に関する重要な仕組みとして、控除があげられる。控除には様々な役割があるが、各種の控除の存在によって、家計の世帯類型や経費を考慮に入れたうえで、所得税の税額が算出される。

しかし、控除に関して様々な問題が指摘されている。

第一に控除による所得税の課税ベースの侵食である。所得税の負担は、税率だけでなく、課税所得の大きさにも依存する。控除が拡大するほど、所得税の課税ベースが狭まり、所得税の負担が軽減される。課税ベースが狭いならば、十分な税収を得るためには、所得税の限界税率を上げる必要がある。しかし、税率を上げれば経済に様々なゆがみを与えかねない。また、課税ベースの侵食が大きいために、同程度の収入でも高い税率が課せられる者とそうでない者が生じ、水平的公平が達成できていないという指摘もある¹。

第二に控除の拡大は低所得者よりも高所得者に対して恩恵が大きいということである。日本の所得税制では、各種の控除が拡大してきた。しかし、控除を拡大したとしても、拡大前に所得が控除を下回る課税最低限以下の低所得者は、控除が拡大した部分を使い切ることができず、税負担はゼロのままとなる。一方、累進税率を持つ所得税制の下では、控除の拡大は限界税率が高い高所得者に対して税負担の軽減効果が大きいという指摘もある²。

本稿では、これらの問題点に焦点を当て、複数年のマイクロデータを用いて、マイクロシミュレーションを行い、①各種の控除が各階級の課税ベースをどれほど侵食しているのか、②各種の控除がどの程度の税負担軽減効果をもっているのか、③控除額の変化を伴う税制改革によって、課税ベースや家計の税負担がどのように変化してきたのかを明らかにする。

本稿は分析手法としてマイクロシミュレーションを用いる。マイクロシミュレーションとは、個票データ及び個票データに準ずるデータを用いたシミュレーション分析のことである。

これまで日本では、夫婦と子ども2人世帯や単身世帯などのモデル世帯を想定して、税・社会保障改革の影響を分析する研究が多くなされてきた。しかし、現実の日本の社会には多様な形態の家計が存在する。そのために、モデル世帯の選択には恣意性が伴う。さらに、この手法では、モデル世帯への影響は試算できるが、その他の世帯に対する影響を考慮に入れることができないという問題が生じる。

これに対してマイクロシミュレーションでは、社会に実在する様々な世帯形態を含め

¹ 森信（2002）7頁。

² 田近・八塩（2008）291頁。

たデータに基づいて分析できるため、分析対象とする経済主体の多様性（年齢、収入、世帯類型など）を考慮に入れて制度改革の影響を分析できる。また、政策によって恩恵を受ける者と負担が増える者を明確に判断できるという利点もある。

このため、欧米では、マイクロシミュレーションを用いた税・社会保障に関する研究が数多く行われている³。日本でも、マイクロシミュレーションを用いた研究は増えてきているが、データの利用制限が厳しいこともあり、欧米諸国に比べると既存研究ははるかに少ない。

一部の控除を除き、各種の控除は収入の種類や、世帯類型によって対象者が異なる。例えば、配偶者控除は配偶者がいる世帯でなければ適用されない。マイクロシミュレーションを用いることで、各種の控除が全ての個人や家計に与える影響だけでなく、対象とする個人（あるいは世帯）に限定して分析を行うこともできる。

本稿の構成は次の通りである。第1章では、既存研究を紹介し、本稿の位置づけについて述べる。第2章では本稿の分析で用いる『全国消費実態調査』匿名データの概要とデータ処理の方法について述べる。第3章では、所得税と住民税の控除に関するマイクロシミュレーションを行い、第4章で分析から得た結果をまとめ、結びとする。

第1章 既存研究と本稿の位置づけ

第1節 欧米諸国におけるマイクロシミュレーションの既存研究

欧米諸国では、Orcutt（1957）によってマイクロシミュレーションという分析手法が紹介されて以来、税・社会保障に関する研究を中心に、マイクロシミュレーションを用いた研究が数多くなされてきた。欧米の研究の成果をまとめたものとして、Harding（1996）、Gupta and Kaper（2000）、Mitton, Sutherl and and Weeks（2000）、Zaidi, Harding and Williamson（2009）などがある。

ここでは、近年行われている研究を中心に、マイクロシミュレーションを用いて税や社会保障制度を分析している既存研究を紹介する。

マイクロシミュレーションモデルを大きく分けると、（A）制度改革後の一時点での影響を分析する静的（static）モデルか、ある時点での制度改革が長期にわたって及ぼす影響を分析する動的（dynamic）モデルかということと、（B）労働供給や消費行動の変化を考慮に入れている（behavior）モデルか行動変化を考慮に入っていない算術的な（arithmetical）モデルかということによって分類できる⁴。

1990年代は、最も単純なモデルである静的算術的モデルによる分析が数多くおこなわれてきたが、現在、欧米諸国では、一か国を対象とした静的算術的モデルの研究はほとんど行われておらず、複数の国を対象とした静的算術モデル、behaviorモデル、動的モ

³ 海外では、税・社会保障のみならず、健康・医療や空間経済の分野でもマイクロシミュレーションが用いられている。

⁴ 各モデルの説明については矢田（2010）が詳しい。

デル、ミクロとマクロのモデルを組み合わせたモデルが主流となっている。

静的算術的モデルには、制度改革による行動の変化を考慮に入れていないということや、制度改革の長期の影響を推計することができないという問題が存在する。例えば、労働市場に関していえば、ある特定のグループに対して労働市場への参加を促すことを意図して制度改革が行われている場合もあるが、算術的モデルでは、労働供給の変化をとらえることができない。

そこで近年では、労働供給を考慮に入れた behavior モデルによる研究が数多く行われている。behavior モデルのサーベイを行っている論文として、Borguignon and Sparada (2006)、Creedy and Duncan (2002)、Creedy and Kalb (2005a,b) などがある。

特に、労働供給のモデルに関しては、離散選択型 (discrete choice) モデルを用いた研究が多く見られる。この手法は、労働時間を外生的にいくつかの選択肢として与え、モデル内の個人 (あるいは家計) はその選択肢の中から労働時間を選択するというものである。連続選択型モデルよりも非線形、非凸の予算制約への対処が容易で、固定費用の存在も考慮に入れたうえで分析できるというメリットがある。

例えば、Labeaga, Oliver and Spadaro (2008) では、労働者には離散選択型モデルを、年金所得者や学生などの非労働者には算術的モデルを用いて、スペインで 1999 年に行われた所得税改革の影響を効率性と厚生観点から分析している。さらに、仮想的な税制である 2 種類のフラットタックス (basic income-flat tax: BIFT と vital minimum-flat tax: VMFT) を導入した際の影響についても同様の分析を行い、1999 年の制度改革は経済の効率性にあまり影響を与えないが、BIFT のシミュレーションでは、最も貧しい家計の厚生が大きく上昇することを示している。

Creedy, Herault and Kalb (2011) では、オーストラリアの behavior マイクロシミュレーションモデルである MITTS を用いて、所得税の税率を 5% 引き上げる仮想的な所得税改革が家計の所得、厚生、政府の歳入に与える影響を分析している。

behavior モデルとともに、数多く行われている分析として動的モデルがあげられる。動的モデルのサーベイ論文としては Zaidi and Rake (2002)、Cassells, Harding and Kelly (2006)、Harding (2007) などがある。

Van Sonsbeek and Alblas (2012) では、時間とともに、就業状態の程度や労働供給が変化する可能性を考慮に入れた動的マイクロシミュレーションを用いて、オランダの就業不能給付の受給者数の長期的な推計を行っている。2000 年の制度加入率が継続すると、2040 年までに就業不能給付の受給者が労働者の 17~20% を占めることになるが、適用資格を厳しくすることでこの値は半分ほどまで減少するという結論を得ている。

また、behavior モデルと動的モデルを組み合わせたモデルの分析も行われている。

Lefevre and Orsini (2012) では、動的離散選択型モデルを用いて、4 つの制度改革 (①65 歳よりも前に年金を受給する際の給付額の減少、②年金受給年齢の引き上げ、③62 歳以降も働くことによる年金受給額の上昇、④早期退職年齢を 60 歳で一本化) によるベルギーの高齢労働者の労働供給の変化を分析している。改革①と改革③では平均退

職年齢はほとんど変化しないが、改革②と改革④では平均退職年齢が増加し、特に改革④では基本の制度と比べて退職年齢が 1.6 歳増加するという結果を得ている。

マイクロデータの整備がすすんでいる欧米では、仮想的な制度改革が与える影響を各国間で比較するような分析も行われている。Kalb and Thoresen (2010) では、オーストラリアとノルウェーの就学前の子どもがいる世帯を対象として、一方の家計支援策を他方のマイクロシミュレーションモデルに適用する場合と、両国の保育にかかる費用を減少させた場合の、労働供給の変化と制度の再分配効果について議論している。分析の結果、保育費用を減少させると、両国とも労働供給は増加するが不平等が促進されるという労働供給と所得再分配のトレードオフが存在することと、制度の入れ替えによって、ノルウェーは労働供給が大きく減少し、オーストラリアは再分配効果が大きく減少するということが示されている。

この他にも、マイクロシミュレーションモデルと応用一般均衡モデルを組み合わせて用いているモデルでの分析 (Magnani and Mercenier (2009)、Peichl (2009)) や財・サービスの消費のタイミングについて集計したマイクロデータを用いた分析 (Merz, Hanglberger and Rucha (2010)) がなされるなど、欧米では新たなマイクロシミュレーションモデルの開発や既存モデルの改良がおこなわれている。

第2節 日本における既存研究

ここでは、所得税の控除を分析対象とする日本の既存研究と、日本におけるマイクロシミュレーションの既存研究を紹介する。

所得税の課税ベースについて分析を行っている既存研究として、森信・前川 (2001)、森信 (2002)、望月・野村・深江 (2010) がある。

森信・前川 (2002) では、マクロ統計を用いて、日本の要素所得課税ベースが控除によって大きく侵食されていることを示している。

望月・野村・深江 (2010) もマクロ統計を用いて課税ベースの推計を行っているが、要素所得課税ベースのみならず、発生キャピタルゲイン及びロスを加えた包括的所得課税ベースや実現キャピタルゲイン及びロスを加えた包括的所得課税ベースの推計も行い、望ましい所得課税ベースの選択について分析している。

日本でもマイクロシミュレーションを用いて、所得税の制度改革を分析している既存研究がある。田近・古谷 (2003)、田近・古谷 (2005)、古谷 (2003)、田近・八塩 (2006)、田近・八塩 (2008)、白石 (2009)、北村・宮崎 (2012) などである。消費税について分析している既存研究としては八塩・長谷川 (2009) があげられる。

田近・古谷 (2003a) はマイクロシミュレーションモデル TJMOD (Tax Japan Model) を用いて、配偶者控除、配偶者特別控除を廃止した際の、税負担率の変化や所得税の税収の変化を分析している。さらに、当時の所得税制のもとでの限界税率と控除廃止後の限界税率を比較することで、配偶者控除、配偶者特別控除が既婚女性の労働供給に歪みを与えているかどうかを分析している。

田近・八塩（2008）では、田近・八塩（2006）の給付つき税額控除の還付を社会保険料負担の軽減で行う制度を導入すると、勤労世帯では税負担が微減し、年金世帯では微増する、つまり勤労世帯への所得の再分配が行われるという結果を得ている。さらに、若年の低所得者に対して還付を手厚くする制度を導入すると、低所得者の税負担は少なくなるものの、税負担が高所得者に偏りすぎるという問題点も指摘している。

白石（2009）は静的マイクロシミュレーション・モデルの JPITC を用いて、諸外国の給付つき税額控除を日本に適用した場合の個人や世帯に与える税負担の変化や実施に必要な財源を推計している。制度によって給付つき税額控除が適用される世帯類型や適用金額は異なる。しかし、収入の 1 割前後の補助がなされることから、税制による所得再分配政策が用いられうることを示唆している。

八塩・長谷川（2009）では、消費税率の引き上げが家計の税負担にもたらす効果を分析している。分析の結果、低所得者の負担軽減策としては食料品への軽減税率ではなく、所得税における給付つき税額控除を導入する方が効果的であるということを示している。

この他にも、児童手当や子ども手当が家計に与える影響を分析した研究（阿部（2003）、高山・白石（2010）、土居（2010））や医療保険改革の影響を分析した研究（古谷（2003）、阿部（2008））なども行われている。

以上の既存研究では、控除額が大きいために課税ベースが大きく侵食されていることは示しているが、所得階級別の課税ベースの侵食は示されていない。また、税制に存在する各種の控除のうち、どの程度が課税ベースの計算に使われているかを示しているわけではない。

そこで本稿では、所得税制における控除に焦点を当て、控除が課税ベースや家計に与える影響や税制改革によって控除の影響がどのように変化しているのかについて、マイクロシミュレーションを用いて分析を行う。

第 2 章 全消匿名データとデータ処理の方法

前章では、海外や日本で行われている既存研究を紹介した。本章では、本稿の分析に用いるデータと、分析のために必要なデータの処理方法について述べる。日本のマイクロシミュレーションの既存研究で用いられているデータには、総務省統計局『全国消費実態調査』（以下、全消）と厚生労働省『国民生活基礎調査』（以下、基礎調査）の個票データがあげられる。前章で紹介した既存研究は、基礎調査を用いているが、本稿では全消のデータを利用する。全消のデータは支出データが詳しいため、医療費控除を計算できるメリットがある。

また、一般に知られているように、個票データは利用制限が厳しい。そこで、比較的容易に利用できるマイクロデータとして匿名データがある。本稿では、1989 年、1994 年、2004 年の全消の匿名データ（以下、全消匿名データ）を用いる。

以下、全消匿名データのデータ項目は「」で表記する。なお、全消匿名データをそのまま分析に使うことはできないため、下記の処理を施した。

第1節 収入データの確定

第一に、収入のデータには、「年間収入」（年額）と、調査時期における平均の収入（2人以上世帯は9、10、11月の3か月平均、単身世帯は10月、11月の2か月平均の月額）である「収入総額」のデータが存在する。「年間収入」では世帯員ごとの収入が不明である。そのため、本稿の分析では、世帯の収入に関するデータとして「収入総額」を用いた。

ところが、「収入総額」データには事業所得が存在しないうえに、「勤め先収入」と「年金収入」以外の収入に関しては収入の一部しか記載されていない。そこで本稿の分析では、「収入総額」内の「勤め先収入」あるいは「年金収入」のデータを用いた。

「勤め先収入」データについては、世帯主と配偶者の収入は把握できる。しかし、その他の世帯員は、男女別の収入は分かるものの、同性の世帯員が2人以上いる場合の世帯員別の「勤め先収入」が分からない。

そこで、就業している世帯員へ優先的に「勤め先収入」を割り振り、就業している同性の世帯員が2人以上いる場合は、各年の厚生労働省『賃金構造基本統計調査』の「年齢階級別きまって支給する現金給与額」、「所定内給与額及び年間賞与その他特別給与額」を用いて産業別、年齢別、性別ごとにウェイト付けをおこない、各世帯員に収入を割り振った。

「年金収入」に関しては、世帯主、配偶者にかかわらず、世帯員別の収入が不明である。そこで、まず60歳以上の世帯員に優先して「年金収入」を割り振る。60歳以上の世帯員が2人以上いる場合、配偶者および女性の世帯員については各年の国民年金満額（1989年は55,000円、1994年は65,000円、2004年は月額66,208円）を受給していると考える。世帯主と男性の世帯員については「年金収入」を人数で等分した。

第二に、所得課税の各種控除を適用するために、「勤め先収入」「年金収入」データを年間収入に修正する処理を行う。まず、「年金収入」に関しては、「年金収入」に12を乗じることで年間年金収入とした。

続いて、「勤め先収入」に関しては、賞与も考慮に入れる必要があるため、『賃金構造基本統計調査』の「年齢階級別きまって支給する現金給与額」、「所定内給与額及び年間賞与その他特別給与額」を用いて男女別、年齢階級別、産業別に、現金給与額に対する賞与の割合を算出し、「勤め先収入」にその割合を乗じたものを年間賞与とした。「勤め先収入」データに12を乗じ、年間賞与を加えたものを年間給与収入とした。

以上より、年間年金収入と年間給与収入の合計を各世帯員の個人収入とする。

$$\text{個人収入} = \text{年間給与収入} + \text{年間年金収入} \quad (1)$$

第2節 控除と税額の計算

第三に、控除と税額を計算する。1989年の税制と1994年の税制では、控除額にほと

んど違いがなく、控除額の変化による課税ベースや家計への影響を見ることができないため、本稿では 1989 年のデータに 1988 年の税制を適用した。

各年の所得税、住民税の税制については、表 1～3 にまとめている。まず、年間年金収入から公的年金等控除を、年間給与収入から給与所得控除を計算する。ここでは、個人収入から給与所得控除と公的年金等控除を差し引いたものを個人所得とする。

$$\text{個人所得} = \text{個人収入} - \text{給与所得控除} - \text{公的年金等控除} \quad (2)$$

次に個人所得から所得控除を差し引くことで、課税所得を求める。本稿では、基礎控除、配偶者控除（特別）、扶養控除、勤労学生控除、老年者控除（2004 年分をもって廃止）、社会保険料控除、医療費控除を考慮に入れた。

社会保険料に関しては、財務省が課税最低限の計算に使用している簡易計算方式を用いて、計算したものを世帯の社会保険料とした⁵。また、各世帯員の社会保険料は、世帯の社会保険料に世帯の収入に対する世帯員の収入を乗じることで計算した。医療費控除に関しては、1989 年の場合は、1 か月の医療費の合計を表す「保険医療」から「保険医療用品・器具」を減じたものを 1 か月分の医療費控除の対象となる医療費と考えた。1994 年と 2004 年の場合は、「保険医療」から「保険医療用品・器具」と「健康保持用摂取品」を減じたものを 1 か月分の医療費控除の対象となる医療費と考えた。これらに 12 を乗じたものを年間の医療費とし、医療費控除を計算した。

勤労学生控除と老年者控除は個人の年齢や所得などから適用を判断した。配偶者控除（特別）と扶養控除は、世帯構成と各世帯員の収入のデータを用い、適用を判断した。

また、累進税率構造のもとでは、各種控除は限界税率が高い世帯員に対して税負担軽減効果が高いことが知られているので、合理的な家計は、税負担を軽減するように行動すると考えるべきである。そのため、以下の控除について次のような処置を行った。

まず、配偶者控除は最も所得の高い世帯員にだけ適用し、他に配偶者控除対象者がいる場合、その世帯員を最も所得の高い世帯員の扶養控除対象者として扱った。また扶養控除、医療費控除、社会保険料控除についても、最も所得の高い世帯員に適用することとした。すなわち、本稿で考慮する全ての所得控除は、次のように示すことができる。

$$\text{所得控除} = \text{基礎控除} + \text{配偶者控除} + \text{配偶者特別控除} + \text{扶養控除} + \text{勤労学生控除} + \text{老年者控除} + \text{医療費控除} + \text{社会保険料控除} \quad (3)$$

⁵ 具体的には、1989 年、1994 年の場合、収入が 500 万円以下の者は、収入に 0.07 を乗じた金額、収入が 500 万円超で 1000 万円以下の者には、収入に 0.02 を乗じたものに 25 万円を加えた金額、収入が 1000 万円超の者には、54 万円となるように計算される。2004 年の場合、収入が 900 万円以下の者は収入に 0.1 を乗じた金額、収入が 900 万円超で 1500 万円以下の者は収入に 0.04 を乗じて 54 万円を加えた金額、収入が 1500 万円超の者は 114 万円となるように計算される。社会保険料がゼロの世帯は、保険料未納世帯の可能性があるので、本稿は所得課税の控除がもつ再分配効果を測定することに目的があるので、このような処理を行った。

以上より、各世帯員の課税所得は次のように計算できる。

$$\text{課税所得} = \text{個人所得} - \text{所得控除} \quad (4)$$

課税所得に超過累進構造の税率を乗じることによって、所得税額、住民税額を計算できる⁶。なお、1999 年から所得税、住民税ともに定率減税が実施されているため、2004 年に関しては、定率減税も考慮に入れて計算を行った⁷。所得税の定率減税では税額の 20%分を税額から控除（上限 25 万円）する。住民税の定率減税では税額の 15%分を税額から控除（上限 4 万円）する。

計算した所得税、住民税、社会保険料を用いると個人可処分所得は次のように示すことができる。

$$\text{個人可処分所得} = \text{収入} - \text{所得税} - \text{住民税} - \text{社会保険料} \quad (5)$$

各世帯員の可処分所得を合計したものを世帯可処分所得とする。

第 3 章 所得課税の控除のマイクロシミュレーション

前章で処理が施された各年の全消匿名データに対し、所得税、住民税の税制を適用するマイクロシミュレーションを行うことによって、次の 3 点を検証する。

- ① 各種の控除が各階級の課税ベースをどれほど侵食しているのか。
- ② 各種の控除が低所得者の税負担を軽減する機能をどの程度もっているのか。
- ③ 控除額の変化を伴う税制改革によって、課税ベースや家計の税負担がどのように変化してきたのか。

第 1 節 控除による課税ベース侵食の測定

第 1 項 分析手法

まず、各種の控除が所得税、住民税の課税ベースをどれほど侵食しているのについて検証する。ここでは、各世帯の世帯員のうち給与収入か年金収入のどちらか一方、あるいは両方を得ている世帯員を分析対象とし、世帯員の数で等しくなるように、収入ごとに 10 階級に分類した。

また、控除の中でも金額が多いと考えられる給与所得控除と公的年金等控除は、対象とする収入が異なる。そこで、世帯員を給与収入が収入の半分以上を占める世帯員（給与所得者）と年金収入が収入の半分以上を占める世帯員（年金所得者）に分類して同様の分析を行う。

⁶ 住民税は前年課税であるが、前年と収入が変化していないと仮定して住民税額を算出した。

⁷ 所得税、住民税ともに定率減税は 2006 年をもって廃止された。

表4～6は階級ごとの収入区分と、全世帯員、給与所得者、年金所得者の世帯員数を示している。ここで全世帯員は給与所得者と年金所得者の合計である。

収入階級ごとに、収入額と所得税、住民税の控除額および課税ベースをそれぞれ計算し、各種控除がどれほど課税ベースを侵食しているのかを確認する。控除としては、前章のデータ処理で用いた給与所得控除、公的年金等控除および各種の所得控除（基礎控除、配偶者控除（特別）、扶養控除、勤労学生控除、老年者控除、医療費控除、社会保険料控除）を分析対象とする。

階級ごとに収入および各種控除の合計額を求め、各階級の収入額に対する控除額を控除割合として計算した。

$$\text{控除割合} = \text{各階級の控除額} / \text{各階級の収入額} \quad (6)$$

図1～3はそれぞれ1989年（税制は1988年）、1994年、2004年の各種控除別に控除割合を示したものである⁸。ここで、100%線上では控除額と収入額が一致している。なお、100%線からの距離を、「仮想的な課税ベース割合」として定義する。仮想的な課税ベース割合とは、下記の式で示される。

$$\text{仮想的な課税ベース割合} = (\text{各階級の収入額} - \text{各階級の控除額}) / \text{各階級の収入額} \quad (7)$$

控除額が収入額を上回れば、仮想的な課税ベース割合は、マイナスになることもある。「仮想的な」という表記を用いているのは、日本の実際の税制では、収入以上に控除が適用されることはない、つまり課税ベースがマイナスになることはないからである。仮想的な課税ベース割合とは、使い切れていない控除の割合ということである。

第2項 課税ベース割合の推計（1）

図1～3から、1989年、1994年、2004年のいずれの収入階級でも、控除割合が大きいことが分かる。各年の全世帯員の控除割合を見てみると、1989年では第Ⅰ階級と第Ⅱ階級、1994年では第Ⅰ階級～第Ⅲ階級まで、2004年では第Ⅰ階級～第Ⅴ階級までの控除割合が1を超え、仮想的な課税ベース割合がマイナスとなっている。これは、低収入階級で、また2004年には中収入階級でも、控除を使い切れていない世帯員が存在することを示唆するものである。

1989年と1994年に関しても、控除割合が1を超える階級は2004年よりも少ないが、決して控除割合が低いわけではない。実際、各年で最も収入が大きい第Ⅹ階級でも、控除割合は4割～5割ほど確認できる。

⁸ 勤労学生控除はほとんどの収入階級で値がゼロであったので、図から省略している。また、配偶者控除と配偶者特別控除はまとめて「配偶者控除」と表記している。なお、住民税においても同様の分析を行ったが、所得税と同じような傾向が見て取れたので、本稿では扱わない。

さらに、控除割合は給与所得者では比較的低いが、年金所得者では高い。特に低収入階級では年金所得者が多く、それに伴い全世帯員の控除割合も高くなっている。主な原因は給与所得控除に対して公的年金等控除の控除額が大きいことにある。図1から図3のほぼ全ての収入階級において、公的年金等控除は給与所得控除の2倍、あるいはそれ以上の割合に達している。公的年金等控除の存在によって年金所得者、ひいては年金所得者に多いと考えられる高齢者が給与所得者よりも控除の恩恵を受けているわかる。

ここまで、各年を通じた控除の傾向を示したが、以後は各年の所得税に関する控除割合の違いを世帯員の区分ごとに示す。図4～6はそれぞれ、各年の階級ごと収入額に対する所得税控除割合を世帯員の区分（全世帯員、給与所得者、年金所得者）ごとに示したものである。

図4の全世帯員では、どの階級においても2004年の控除割合が最も高く、次いで、第Ⅰ～第Ⅴ階級では1994年の控除割合が、第Ⅵ～第Ⅹ階級では1989年の控除割合が高いという結果を示している。

1989年と1994年の控除割合が中収入階級以上の階級で逆転している理由は控除割合の定義にある。控除割合は、定義上、控除額が多いか、あるいは収入額が少なければ高くなる。表1、表2から控除額は1994年の方が多いことが分かる。しかし表4、表5の階級別収入区分をみると、収入が少ない年金所得者の増加により、第Ⅰ階級を除く低収入階級の収入区分は1989年を下回るものの、第Ⅵ階級以降は階級の下限、上限ともに1994年の方が高いことが分かる。

つまり、低収入階級に関しては、控除額が増加したことと、収入が減少したことによって、1994年の控除割合が1989年の控除割合よりも高くなったが、高収入階級では控除額の増加を収入額の増加が上回ったために、1994年の控除割合が1989年の控除割合を下回るという結果となった。

同様に、2004年は配偶者特別控除の上乗せこそ廃止されたが、1994年よりも控除額が増加し、収入に関しても1994年より大きく低下しているだけでなく、第Ⅷ階級まではどの階級においても、1989年よりも収入区分の下限、上限が低いので、全収入階級で最も控除率が高いという結果を得た。

次に、主とする控除が異なる給与所得者と年金所得者を分けて、控除割合の推移を考える。

図5は給与所得者の控除割合を示したものであるが、図4との最も大きな違いは、低収入階級と中収入階級において控除割合が低いことである。これは、比較的大きな控除である公的年金等控除の対象となる年金所得者を除外したためである。

また、図4と異なり、1989年の控除割合と1994年の控除割合が2度交差している。これは、全世帯員の場合と同様に、第Ⅰ階級と第Ⅴ階級以上の階級に関しては、控除額の増加以上に収入が増加したためだと考えられる。給与所得者の場合も、割合こそ低くなっているものの、どの階級においても、2004年の控除割合が最も高いことが分かる。

図6は年金所得者の控除割合を示したものである。第Ⅸ階級と第Ⅹ階級で、1989年と

1994 年の控除割合の逆転がみられるものの、おおむね 1989 年、1994 年、2004 年の順に、控除割合が大きくなっている。

第 3 項 課税ベース割合の推計（2）

ここまで、仮想的な課税ベース割合を用いて議論を行ってきた。仮想的な課税ベース割合では、収入を上回る部分についても控除が適用されると仮定している。しかし、実際の日本の税制のもとでは、控除が収入以上に適用されることはなく、課税ベース割合は最小でもゼロである。

そこで、実際の所得税制のもとでの収入に対する課税ベースの割合（課税ベース A）と、控除が収入以上に適用される場合の仮想的な課税ベースの割合（課税ベース B）を比較することで、課税ベースの算出にどれほどの控除が用いられているのかを分析する。課税ベース A は、前章で示した（4）式の課税所得を階級ごとに合計したものを、収入額の合計で除することで得られる。また課税ベース B は（7）式と同様である。

表 7～9 は課税ベース A、課税ベース B とそれらの差を示している。課税ベースの差は、制度上存在するが、課税ベースの計算において実際には使用されていない控除の割合を示している。表 7～9 から、各年で、低収入の階級ほど控除を使い切れていない実態が確認できる。仮想的な課税ベース割合が低い階級は実際の課税ベース割合も低いからである。

また、各年において、課税ベース B がマイナスにも関わらず、課税ベース A がプラスの階級が存在することが分かる。これは、同じ収入階級でも、税負担をしている者と税を負担していない者がいるということである。

さらに、表 8 の第Ⅱ、第Ⅲ階級や表 9 の第Ⅲ～第Ⅴ階級のように、高収入階級の課税ベース B がマイナスであるのに、低収入階級の課税ベース A がプラスのような場合も見受けられる。課税ベース B がマイナスであるということは、階級内に税負担がゼロの世帯員が少なからず存在しているということであり、一方で課税ベース A がプラスであるということはその収入階級において税負担をしている者がいるということを示している。すなわち 1994 年と 2004 年に関しては、控除が存在しているために、収入の低いものが税を負担している一方で、収入の高いものが税を負担していないという結果が一部ではあるが確認できる。

各年を比較してみると、課税ベース A、B に関しては上述した控除割合の際と同様のことが言える。収入が低く、控除額が最も多い 2004 年において、課税ベース A、B が最も低い。1989 年と 1994 年に関しては、課税ベース A、B において第Ⅳ階級までは 1989 年が大きく、第Ⅴ階級以降では、1994 年の方が大きくなっている。これは、1994 年の階級において、低収入階級では控除額の増加の方が収入額の増加を上回り、高収入階級では控除額の増加を収入額の増加が上回った結果だと考えられる。しかしながら、全体の値を見てみると、課税ベース A は 1994 年の方が高いが、課税ベース B は 1989 年の方が高い。このことから、全体としては、収入額の増加よりも、控除額の増加の方が大

きいということがうかがえる。

課税ベース A と B の差に関しては、各年のほぼ全ての階級でプラスの値となっている。つまり、どの年においても、少なからず使い切れていない控除が存在することになる。また、その値はほとんどの階級で 1989 年、1994 年、2004 年の順に大きくなっている。課税ベース A、B のように、1989 年と 1994 年の逆転が起きない理由として、1994 年には控除額が大きくなったために、中収入階級でも控除を使い切ることができない世帯員が多くなり、その結果、実際の課税ベース割合との乖離が大きくなったということが考えられる。

最も課税ベース A が高い 1994 年においてさえ、収入の 43% ほど、そして、最も課税ベース A が低い 2004 年では、収入の 35% ほどの金額にしか課税されない。仮に、全ての控除を用いることができたとすると、課税ベースはさらに縮小し、2004 年においては、収入の 12% のみが課税ベースとして計算される。このことから、やはり各種控除の控除額は大きく、課税ベースを侵食する影響は大きいといえる。

課税ベースに関するもう一つの問題は、特に、2004 年において、課税ベース A、B の差が大きいことである。2004 年では、収入の 23% に当たる控除が用いられていない。さらに、特に控除を用いることができていないのは低収入の階級であるという問題が明らかとなった。

第 2 節 控除の税負担軽減効果の推計

第 1 項 分析手法

以上の議論では個人をベースに、控除による課税ベースの侵食割合と実際には用いられていない控除の割合を示した。

本来、低収入階級の税負担軽減が控除の目的の一つであると考えられる。しかし、控除が収入以上に適用されないという税制のために、低収入階級の者へ十分に控除が行き渡っていないことが分かった。

以下では、各年の所得税制において、控除を仮に廃止した場合のシミュレーション分析を行い、税負担の変化や収入に占める控除額の変化を用いて、どの所得階級が実際に各種控除の恩恵をどの程度まで受けているのかを示す。

控除による恩恵を分析するに当たって、配偶者控除や扶養控除などは、個人が控除の恩恵を受けていなくとも、世帯内の他の個人が控除を受けることで、世帯として恩恵を受けている可能性がある。

そこで以下では、既存研究にならい、世帯の等価可処分所得をベースに分析を行う⁹。

まず、各年の等価可処分所得を得ている世帯を、等しい世帯数で 10 の所得階級に分類した。

⁹ 等価可処分所得＝世帯可処分所得／ $\sqrt{\text{世帯人員数}}$

給与所得控除と公的年金等控除では収入の種類によって、配偶者控除や扶養控除は世帯類型によって対象となる世帯が異なる。これらの控除が社会全体にどのような影響を与えているのかを明らかにすることは重要だが、多くの控除は全世帯を対象としているのではなく特定の世帯を対象としているので、社会全体への影響だけでなく、対象世帯への影響を分析することにより、控除が与えている影響をより明確にすることができる。マイクロシミュレーションを用いれば、全世帯に対する分析だけでなく、各控除が対象としている世帯を取り出して分析することが可能である。

そこで、給与所得控除と公的年金等控除については、給与収入が世帯収入の半分以上を占める世帯を給与所得世帯、年金収入が世帯収入の半分よりも多い世帯を年金所得世帯と定義する。さらに、配偶者控除と扶養控除については、それぞれ配偶者控除の対象者がいる世帯を配偶者世帯、扶養控除の対象者がいる世帯を扶養親族世帯と定義する。

表 10～12 は各階級の等価可処分所得区分と世帯数を示している。ここで、全世帯とは給与所得世帯と年金所得世帯の合計である。また、表 13～15 は各年の所得税制のもとでの全世帯の所得階級ごと控除率、税負担額および税負担率を示している¹⁰。

次に、各年の税制の下で計算した控除率と所得税負担率を基準値として、各種控除を廃止した場合の控除率と所得税負担率を計測し、その変化を基準値からの差で示す。ここでは、給与所得控除、公的年金等控除、社会保険料控除、基礎控除、配偶者控除（配偶者特別控除も含む）、扶養控除、老年者控除を分析対象とした。

第2項 全世帯の分析

図7は1989年の全世帯の控除廃止による所得税控除率の変化を示したものである。給与所得控除を廃止した場合の控除率の変化が最も大きく、特に中所得階級への影響が大きいことが分かる。その他の控除に関しても、低所得階級か中所得階級の間に控除率の変化の絶対値が上昇し、その後減少に転じているので、1つの谷ができるような形になっている。

給与所得控除や公的年金等控除は、収入の増加に対して控除額の増加が少ない制度である。また、基礎控除は所得に影響を受けない定額の控除である。そのため、高い収入を得ている世帯ほど給与所得控除、公的年金等控除、基礎控除の控除率は低くなり、基準値との差も小さくなる。それゆえ、本来は低所得階級の所得控除率の変化が最も大きく、所得階級が上がるにつれてその変化は小さくなるはずである¹¹。

しかし図7では、控除によって異なるが、低所得階級から中所得階級にかけて、所得税控除率の変化が大きくなっている。これは、階級内で使い切れていない控除があるこ

¹⁰ 控除率＝控除額／収入額、税負担率＝税負担額／収入額である。所得税の控除率だけでなく、住民税の控除率も高いことから、住民税の課税ベースに関しても所得税の課税ベースと同様に、控除により大きく侵食されていることが分かる。

¹¹ 配偶者控除と扶養控除に関しては、配偶者控除や扶養控除を適用できる世帯を、階級ごとに調整していない。したがって配偶者控除と扶養控除の控除率や税負担率の変化は単に階級内の控除適用者数に依存している可能性がある。

とが原因だと考えられる。ある控除が廃止されたとしても、他の控除を利用できるため、控除廃止の効果を弱めていると考えられる。

公的年金等控除を廃止した場合の控除率の変化はそれほど大きくないが、年金所得世帯が低所得階級に偏っているため、公的年金等控除の影響を反映できていない可能性がある。

そこで、1988年の税制のもとで、各種控除が対象としている世帯への影響をより正確に把握するために、給与所得控除、公的年金控除、配偶者控除、扶養控除がそれぞれ対象としている世帯に絞って同様の分析を行う¹²。

第3項 世帯別の分析

給与所得世帯と年金所得世帯に関しては、給与所得控除、公的年金等控除、社会保険料控除、基礎控除、老年者控除を対象としている。配偶者世帯は配偶者控除を、扶養親族世帯は扶養控除を分析対象としている。

図8は1989年の給与所得世帯の控除率の変化である。

図7の全世帯と比較すると、給与所得控除を廃止後の変化の絶対値が大きくなっている。特に低所得階級でその傾向を見ることができる。さらに、給与所得控除を廃止した場合に、変化率の絶対値が最大となる所得階級も第Ⅲ階級から第Ⅱ階級に変化していることから、給与所得控除の廃止により、最も影響を受けるのは第Ⅱ階級ということになる。

図9は1989年の年金所得世帯の控除率の変化を示している。年金所得世帯の控除率の変化は全世帯や給与所得世帯と大きく異なっている。

第一に、公的年金等控除の変化の絶対値が大きいことである。全世帯では、公的年金等控除を廃止した場合、変化の絶対値は最大で6%程度であったが、年金所得世帯では、最大で45%弱の値をとる。最大値だけでなく、全階級で変化の絶対値が大きいことから、年金所得世帯にとって、公的年金等控除を廃止した場合の影響は非常に大きいと言える。

第二に、公的年金等控除以外の控除に関して、控除率の変化の絶対値が小さいことである。公的年金等控除の控除額が大きいため、その他の控除が廃止されたとしても、公的年金等控除が廃止分を補填することで、控除廃止による影響が緩和されている。このことから、年金所得世帯に対する公的年金等控除の影響が強いことがうかがえる。

図10では、配偶者世帯と扶養親族世帯の控除率の変化である。配偶者控除、扶養控除ともに、全世帯の場合とほとんど変化がない。これは配偶者世帯や扶養親族世帯の世帯数が階級間でそれほど偏っていないためである。

次に、控除対象世帯ごとに、1989年、1994年、2004年でどのように控除の影響が変化してきたのかを分析する。全世帯で分析すると、控除の影響を誤って判断してしまう可能性があることが分かったので、ここでは給与所得世帯の給与所得控除、年金所得世

¹²1994年と2004年に関しても同様の分析を行ったが、全世帯と控除対象世帯の差異という点においては、各年とも傾向が類似しているため、ここでは扱わない。

帯の公的年金等控除、配偶者世帯の配偶者控除、扶養親族世帯の扶養控除に限定して分析を行った。

給与所得控除の廃止による控除率の変化を示したのが図 11 である。値に違いがあるものの、1989 年、1994 年、2004 年の中所得階級以降の傾向はほぼ同じである。しかし、2004 年の低所得階級においては、他の年よりも変化の絶対値が大きく低下している。

2004 年の低所得階級には収入の低い者が多く、それに加えて、基礎控除や扶養控除が拡大したことで、給与所得控除廃止による影響が緩和されたと考えられる。

図 12 は公的年金等控除を廃止した場合の控除率の変化である。1994 年には公的年金等控除が拡大されたため、多くの階級で変化の絶対値が 1989 年を上回っている。

2004 年については、ある所得階級まで変化の絶対値が上昇し、その後減少するという点では他の年と同様である。しかし、1989 年や 1994 年よりも、変化の絶対値が最大となる所得階級が高く、第Ⅷ階級までのほぼ全ての階級で変化の絶対値が最も低い。

2004 年の公的年金控除の制度は 1994 年から変化していないが、給与所得世帯の場合と同様に、1994 年よりも収入が大きく低下したことと、各種の控除が拡大されたことによって、公的年金等控除の廃止による影響が緩和されたと考えられる。

図 13 は配偶者控除廃止による控除率の変化を示したものである。配偶者控除に関しては、税制の変化と同様に変化している。1989 年から 1994 年にかけては、配偶者特別控除が倍増したため、1994 年の変化の絶対値が最も大きく、2004 年にかけては、配偶者特別控除の上乗せ部分が廃止されたので、変化の絶対値が大きく低下している。

図 14 は扶養控除廃止後の控除率の変化である。控除額が最も大きい 2004 年に変化の絶対値が最も大きいことが分かる。

全ての控除に共通していることは、2004 年のみ、変化の絶対値が最大となる所得階級が高所得階級に変化しており、低所得階級の変化の絶対値が低下していることから、個々の控除が低所得階級に与える影響は小さくなっているということである。

第 4 項 税負担率の分析

控除廃止後の控除率の変化だけでなく、控除が廃止された場合の所得税負担率の変化を見ることで、控除がどの所得階級に有利に働いているのかを検証する。ここでの変化とは、控除率の場合と同様に、控除廃止後の税負担率と各年の税制の下での税負担率との差である。

図 15 は 1989 年の全世帯の控除廃止による所得税負担率の変化である¹³。

給与所得控除を廃止した場合に最も税負担率が増えている。さらに、高所得階級になるほど税負担率が増加している。仮に、所得税の税率が一定で、控除を全て使い切れているとすれば、所得階級が高くなるにつれて、税負担率の変化は減少していく。しかし、実際には低所得階級で使い切れていない控除が存在する上に、日本の所得税は累進税率を持つ制度であるため、控除額が大きい給与所得控除に関しては、所得階級が高くなる

¹³ 1994 年と 2004 年に関しては、1989 年と同様の傾向にあるので、ここでは省略する。

につれて税負担率の変化も大きくなる。

その他の控除に関しては税負担率がそれほど変化せず、階級間の違いもほとんどない。

図 16、17、18 はそれぞれ 1989 年の給与所得世帯、年金所得世帯、配偶者世帯・扶養親族世帯の税負担率の変化を図示したものである¹⁴。

図 17 の年金所得世帯に関しては、公的年金等控除の影響が全世帯の場合よりも大きく、給与所得控除と同様に、所得の増加とともに税負担率も増加している。公的年金等控除以外の控除に関しては、全世帯の場合よりも税負担率の増加が小さいことから、税負担率という点でも、年金所得世帯にとっては公的年金等控除の影響が大きいことが分かる。

次に、控除率の場合と同様に、控除対象世帯ごとに、税制改革を通して税負担率がどのように変化してきたのかを分析する。控除率の分析と同様に、給与所得世帯の給与所得控除、年金所得世帯の公的年金等控除、配偶者世帯の配偶者控除、扶養親族世帯の扶養控除に限定して分析を行った。

図 19、図 20 は給与所得控除を廃止した場合と公的年金等控除を廃止した場合の所得税負担率の変化である。いずれの年も、所得階級が高くなるにつれて、税負担率の変化が大きいという点では同様の傾向にある。給与所得控除や公的年金等控除は高所得者に対して、最も税負担軽減効果が大きいということである。

図 21、22 の配偶者控除、扶養控除の負担率の変化においては、給与所得控除や公的年金等控除とは異なり、低所得者から中所得者に対して、税負担軽減効果があることが分かる。

全ての控除に共通して、2004 年の税負担率の変化が小さい。つまり、以前と比較すると、控除を廃止した場合の家計の税負担への影響は小さいということである。所得が低いこと、税率がフラット化されたために税負担自体が少なくなったこと、さらに定率減税が実施されたことが原因としてあげられる。

第4章 おわりに

本章では、本稿で得られた分析結果を簡単にまとめ、今後の課題を述べることでむすびとする。

本稿では、全消匿名データによるマイクロシミュレーションを行うことで、所得税制における控除が課税ベースに与える影響、そして控除率と税負担率の変化を用いて、各種の控除が低所得者の税負担を軽減する効果を分析した。

第一に、控除による課税ベースの侵食を測定したところ、1989 年、1994 年、2004 年の全世帯員、給与所得者、年金所得者の全てにおいて、収入に対する控除額の割合が大きく、2004 年においては中収入階級でも使い切れないほどの控除が存在していることが分かった。

さらに、同じ年の同じ収入階級でも、給与所得者と年金所得者で所得税の控除割合が

¹⁴ 給与所得世帯と配偶者世帯・扶養親族世帯の税負担率の変化に関しては、全世帯とほぼ違いがない。

大きく異なり、公的年金等控除の金額が大きいことで、年金所得者に恩恵が大きいことが示された。

第二に、実際の税制の下での課税ベースと仮想的な課税ベースの差を示すことで、同程度の収入でも税負担をしているものと税負担をしていないものがあるだけでなく、一部ではあるが、収入の低い者が税を負担し、収入の高い者が税を負担していないという問題が発生していることを確認した。

税制改革によって控除額が増加するにつれて、実際に用いられていない控除の割合も大きくなっている。特に 2004 年には、使用されていない控除の割合は収入の 23%にも上った。それにもかかわらず、収入に対する課税ベースの割合は 35%ほどしかなく、控除が課税ベースを大きく侵食している実態を示した。

第三に、世帯の控除率と所得税負担率に関して、全世帯と控除対象世帯（特に、年金所得世帯）では、各種の控除が与える影響が異なるため、控除が対象とする世帯ごとに分析する必要性が示された。

1989 年、1994 年、2004 年の控除率の比較により、控除によって最も影響を受ける所得階級が変化していることと、個々の控除が低所得階級に属する家計に与える影響は、2004 年に最も小さくなっていることが分かった。

所得税の税負担率の変化を分析することで、給与所得控除と公的年金等控除は所得階級が高くなるにつれ、控除廃止後の税負担率も上昇することから、特に高所得階級の税負担軽減効果が大きいことを示した。一方で、配偶者控除や扶養控除に関しては高所得階級ほど税負担軽減効果が大きいということではなかった。

各年の比較を行うことで、2004 年の税負担率の変化が小さくなっていることから、税負担という点でも、控除が家計、特に低所得階級の家計に与える影響が小さくなっていることが示された。

最後に、いくつか課題を述べておく。

本稿の分析によって、控除が課税ベースを大いに侵食していることを示した。しかし、概算経費控除や最低生計費への課税の免除というような控除の役割を考えると、収入や所得から差し引かれる一定の金額に関しては、課税ベースの侵食と考えるべきではないかもしれない。そうであるならば、課税ベースを侵食していると考えられる部分にのみ焦点を当てて分析することが望ましい。たとえば、昨今の税制改正大綱で見直しが必要とされている配偶者控除や成年扶養控除の廃止や簡素化が課税ベースに与える影響や、給与所得控除の経費以外の金額を計算し、その金額によってどれほどの収入が課税ベースから除外されているのかを分析することなどが考えられる¹⁵。

また、控除は低所得階級ほど使い切れていないことを示したが、控除の廃止は少なからず低所得階級の税負担も増加させる。所得税の所得再分配機能を高めるためには、控除の廃止だけでなく、税額控除への控除形式の変更や社会保障給付なども含めた改革を考えていく必要がある。

¹⁵ 政府税制調査会「平成 23 年度税制改正大綱」13 頁。

本稿の分析では、静的算術的マイクロシミュレーションを用いているので、控除の廃止が個人あるいは家計の行動に影響を与えないことを前提としている。しかしながら、一般的に、制度の変更は経済主体の行動に影響を及ぼすと考えられるので、今後は経済主体の行動の変化を考慮に入れた behavior モデルを用い、公平性だけでなく効率性の観点からも控除の役割を考える必要がある。

参考文献

- Bourguignon, F. and Spadaro, A. (2006) , “Microsimulation as a Tool for Evaluating Redistribution Policies”, *Journal of Economic Inequality*, vol.4, Issue 1, pp.77-106.
- Cassells, R., Harding, A. and Kelly, S. (2006) , “Problems and Prospect for Dynamic Microsimulation: A Review and Lessons for APPSIM”, *NATSEM discussion paper*, No.63, University of Canberra.
- Creedy, J. and Duncan, A. (2002) , “Behavioural Microsimulation with Labour Supply Responses”, *Journal of Economic Surveys*, vol.16, No.1, pp.1-39.
- Creedy, J. and Kalb, G. (2005a) , “Discrete Hours Labour Supply Modeling: Specification, Estimation and Simulation”, *Journal of Economic Surveys*, vol.19, No.5, pp.697-734.
- Creedy, J. and Kalb, G. (2005b) , “Measuring Welfare Changes in Labour Supply Models”, *The Manchester School*, vol.73, No.6, pp.663-685.
- Creedy, J. and Herault, N. and Kalb, J. (2011) , “Measuring Welfare Changes in Behavioural Microsimulation Modeling: Accounting for the Random Utility Component”, *Journal of Applied Economics*, vol.14, No.1, pp.5-34.
- Gupta, A. and Kapur, V. (eds.) (2000) , *Microsimulation in Government Policy and Forecasting*, North Holland.
- Harding, A. (ed.) (1996) , *Microsimulation and Public Policy*, North Holland.
- Harding, A. (2007) , “Challenges and Opportunities of Dynamic Microsimulation Modelling”, *Plenary paper presented to the 1st General Conference of the International Microsimulation*, NATSEM, University of Canberra.
- Kalb, G. and Thoresen, O. T. (2010) , “A Comparison of Family Policy Designs of Australia and Norway Using Microsimulation Models”, *Review of Economics of the Household*, vol.8, issue 2, pp.255-287.
- Labeage, J.M., Oliver, X. and Spadaro, A. (2008) , “Discrete Choice Models of Labour Supply, Behavioural Microsimulation and the Spanish Tax Reforms”, *Journal of economic inequality*, vol.6, issue 3, pp.247-273.
- Lefebvre, M., Orsini, K. (2012) , “A Structural Model for Early Exit of Older Men in Belgium”, *Empirical Economics*, vol.43, No.1, pp.379-398.
- Maganani, R. and Mercenier, J. (2009) , “On Linking Microsimulation and

- Computable General Equilibrium Models Using Exact Aggregation of the Heterogeneous Discrete-Choice Making Agents”, *Economic Modeling*, vol.26, issue 3, pp.560-570.
- Merz, J., Hanglberger, D. and Rucha, R. (2010) , “The Timing Of Daily Demand for Goods and Services-Microsimulation Policy Results of an Aging Society, Increasing Labour Market Flexibility, and Extended Public Childcare in Germany”, *Journal of Consumer Policy*, vol.33, issue 2, pp.119-141.
- Mitton, L., Sutherland, H. and Weeks, M. (eds.) (2000) , *Microsimulation Modeling for Policy Analysis*, Cambridge University Press.
- Orcutt, G.H. (1957) , “A New Type of Socio Economic System”, *Review of Economics and Statistics*, vol.39, No.2, pp.773-797.
- Paulus, A. and Peichl, A. (2009) , “Effects of Flat Tax Reforms in Western Europe”, *Journal of Policy Modeling*, vol.31, issue 5, pp.620-636.
- Peichl, A. (2009) , “The Benefits and Problem of Linking Micro and Macro Models- Evidence from a Flat Tax Analysis”, *Journal of Applied Economics*, vol.14, No.2, pp301-329.
- Van Sonsbeek, J. M. and Alblas, R. (2012) , “Disability Benefit Microsimulation Models in the Netherlands”, *Economic Modeling*, vol.29, Issue.3, pp.700-715.
- Zaidi, A. and Rake, K. (2002) , “Dynamic Microsimulation Models: A Review and Some Lessons for SAGE”, *SAGE Discussion Paper*, No.2, London School of Economics.
- Zaidi, A., Harding, A. and Williamson, P. (eds.) (2009) , *New Frontiers in Microsimulation Modelling*, Ashgate.
- 阿部彩 (2003) 「児童手当と年少扶養控除の所得格差は正効果のマイクロ・シミュレーション」『季刊社会保障研究』第 39 巻 1 号、pp.70 - 82。
- 阿部彩 (2008) 「格差・貧困と公的医療保険：新しい保険料設定のマイクロ・シミュレーション」『季刊社会保障研究』第 44 巻第 3 号、pp.332-347。
- 北村行伸・宮崎毅 (2012) 「所得不平等と税の所得再分配機能の評価:1984－2004 年」Global COE Hi-stat Discussion Paper Series, No.230。
- 白石浩介 (2009) 「給付付き税額控除による所得保障」『会計検査研究』第 42 号 pp.11-28。
- 高山憲之・白石浩介 (2009) 「“こども手当 “導入効果のマイクロシミュレーション”」一橋大学経済研究所世代間問題研究機構 Discussion Paper Series No.454。
- 高山憲之・白石浩介 (2010) 「子ども手当の所得に与える影響のマイクロシミュレーション」 ESRI Discussion Paper Series No.245。
- 田近栄治・古谷泉生 (2003) 「税制改革のマイクロシミュレーション分析」『現代経済学の潮流 2003』東洋経済新報社、pp.28 - 36。
- 田近栄治・古谷泉生 (2005) 「年金課税の実態と改革のマイクロ・シミュレーション分

- 析」『経済研究』Vol56, No4, pp.304－316。
- 田近栄治・八塩裕之（2006）「税制を通じた所得再分配：所得控除にかわる税額控除の活用」『日本の所得再分配：格差拡大と政策の役割』東京大学出版会。
- 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』Vol.44 No.3。
- 土居丈朗（2010）「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 2 号、pp.137-153。
- 古谷泉生「公的年金等控除のマイクロ・シミュレーション」PRI Discussion Paper Series No.03A－24。
- 望月正光・野村容康・深江敬志（2010）『所得税の実証分析：基幹税の再生を目指して』日本経済評論社。
- 森信茂樹（2002）『わが国所得課税ベースの研究』日本租税研究会。
- 森信茂樹編著（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・前川聡子（2001）「わが国所得課税ベースのマクロ推計」『フィナンシャルレビュー』第 57 巻、pp.103-122。
- 八塩裕之・長谷川裕一（2009）「わが国家計の消費税負担の実態について」『経済分析』182 号、pp.27-47。
- 矢田晴那（2010）「政策分析ツールとしてのマイクロ・シミュレーションの研究」PRI Discussion Paper Series No.10A－04。

表 1 1988 年の所得税・住民税の税制

	所得税	住民税
給与所得控除	165 万円まで 40% 330 万円まで 30% 600 万円まで 20% 1,000 万円まで 10% 1,000 万円超 5 % 最低控除額 57 万円	同左
公的年金等控除	定額控除と定率控除の合計額 定額控除 80 万円 (65 歳未満の者 40 万円) 定率控除 定額控除後の年金収入に対し、 360 万円まで 25% 720 万円まで 15% 720 万円超 5 % 最低控除額 120 万円 (65 歳未満の者 60 万円)	同左
基礎控除	33 万円	28 万円
配偶者控除	33 万円	28 万円
配偶者特別控除	最大 16.5 万円	最大 14 万円
扶養控除	配偶者控除への上乗せがある 扶養控除 33 万円 うち、老人扶養親族 (年齢 70 歳以上) 39 万円 老人扶養親族のうち、同居している老 親等 46 万円	配偶者控除への上乗せがある 扶養控除 28 万円 うち、老人扶養親族 (年齢 70 歳以上) 29 万円 老人扶養親族のうち、同居している老 親等 33 万円
勤労学生控除	25 万円	24 万円
老年者控除	50 万円	24 万円
社会保険料控除	支払額の全額	同左
医療費控除	医療費のうち、所得金額の 5 %相当 額と 5 万円とのいずれか低い金額を 超える部分の金額 (最高 200 万円)	医療費のうち、所得金額の 5 %相当 と額と 5 万円のいずれか低い金額を 超える部分の金額(最高 200 万円)
税率表	300 万円以下 10% 600 万円まで 20% 1,000 万円まで 30% 2,000 万円まで 40% 5,000 万円まで 50% 5,000 万円超 60%	道府県 (標準税率) 130 万円以下 2 % 260 万円まで 3 % 260 万円超 4 % 市町村 (標準税率) 60 万円以下 3 % 130 万円まで 5 % 260 万円まで 7 % 460 万円まで 8 % 950 万円まで 10% 1,900 万円まで 11% 1,900 万円超 12%

備考) 財務省財務総合政策研究所『財政金融統計月報：租税特集』より作成。

表 2 1994 年の所得税・住民税の税制

	所得税	住民税
給与所得控除	165 万円まで 40% 330 万円まで 30% 600 万円まで 20% 1,000 万円まで 10% 1,000 万円超 5 % 最低控除額 65 万円	同左
公的年金等控除	定額控除と定率控除の合計額 定額控除 100 万円 (65 歳未満の者 50 万円) 定率控除 定額控除後の年金収入に対し、 360 万円まで 25% 720 万円まで 15% 720 万円超 5 % 最低控除額 140 万円 (65 歳未満の者 70 万円)	同左
基礎控除	35 万円	31 万円
配偶者控除	35 万円	31 万円
配偶者特別控除	最大 35 万円 配偶者控除への上乗せがある	最大 31 万円 配偶者控除への上乗せがある
扶養控除	扶養控除 35 万円 うち、特定扶養親族 (16 歳以上 23 歳未満) 50 万円 うち、老人扶養親族 (年齢 70 歳以上) 45 万円 老人扶養親族のうち、同居している老親等 55 万円	扶養控除 31 万円 うち、特定扶養親族 (年齢 16 歳以上 23 歳未満) 39 万円 うち、老人扶養親族 (年齢 70 歳以上) 36 万円 老人扶養親族のうち、同居している老親等 43 万円
勤労学生控除	27 万円	26 万円
老年者控除	50 万円	48 万円
社会保険料控除	支払額の全額 医療費のうち、所得金額の 5 %相当額と 10 万円とのいずれか低い金額を超える 部分の金額 (最高 200 万円)	同左 同左
医療費控除		
税率表	330 万円以下 10% 600 万円まで 20% 1,000 万円まで 30% 2,000 万円まで 40% 2,000 万円以上 50%	道府県 (標準税率) 500 万円以下 2 % 500 万円超 4 % 市町村 (標準税率) 160 万円以下 3 % 550 万円まで 8 % 550 万円超 11%

備考) 財務省財務総合政策研究所『財政金融統計月報：租税特集』より作成。

表3 2004年の所得税・住民税の税制

	所得税	住民税
給与所得控除	180万円まで 40% 360万円まで 30% 660万円まで 20% 1,000万円まで 10% 1,000万円超 5%	同左
公的年金等控除	最低控除額 65万円 定額控除と定率控除の合計額 定額控除 100万円 (65歳未満の者 50万円) 定率控除 定額控除後の年金収入に対し, 360万円まで 25% 720万円まで 15% 720万円超 5% 最低控除額 140万円 (65歳未満の者 70万円)	同左
基礎控除	38万円	33万円
配偶者控除	38万円	33万円
配偶者特別控除	最大 38万円 配偶者控除への上乗せはなし	最大 33万円 配偶者控除への上乗せがある
扶養控除	扶養控除 38万円 うち、特定扶養親族 (年齢 16 歳以上 23 歳未満) 63万円 うち、老人扶養親族 (年齢 70 歳以上) 48万円 老人扶養親族のうち、同居している 老親等 58万円	扶養控除 33万円 うち、特定扶養親族 (年齢 16 歳以上 23 歳未満) 45万円 うち、老人扶養親族 (年齢 70 歳以上) 38万円 老人扶養親族のうち、同居している老親 等 45万円
勤労学生控除	27万円	26万円
老年者控除	50万円	48万円
社会保険料控除	支払額の全額	同左
医療費控除	医療費のうち、所得金額の5%相当額と10万円とのいずれか低い金額を超える部分の金額(最高200万円)	同左
税率表	330万円以下 10% 900万円まで 20% 1,800万円まで 30% 1,800超 37%	道府県(標準税率) 700万円以下 2% 700万円超 3% 市町村(標準税率) 200万円以下 3% 700万円まで 8% 700万円超 10%

備考) 財務省財務総合政策研究所『財政金融統計月報：租税特集』より作成。

表 4 収入階級の分類（1989 年）

階級	階級別収入区分	全世帯員（人）	給与所得者（人）	年金所得者（人）
I	0～66 万円	5,367	2,405	2,962
II	66～125 万円	5,367	3,904	1,463
III	125～196 万円	5,367	4,294	1,073
IV	196～264 万円	5,367	4,319	1,048
V	264～338 万円	5,367	4,796	571
VI	338～412 万円	5,367	5,089	278
VII	412～489 万円	5,367	5,136	231
VIII	489～578 万円	5,367	5,238	129
IX	578～702 万円	5,368	5,291	77
X	702 万円以上	5,368	5,337	31
合計		53,672	45,809	7,863

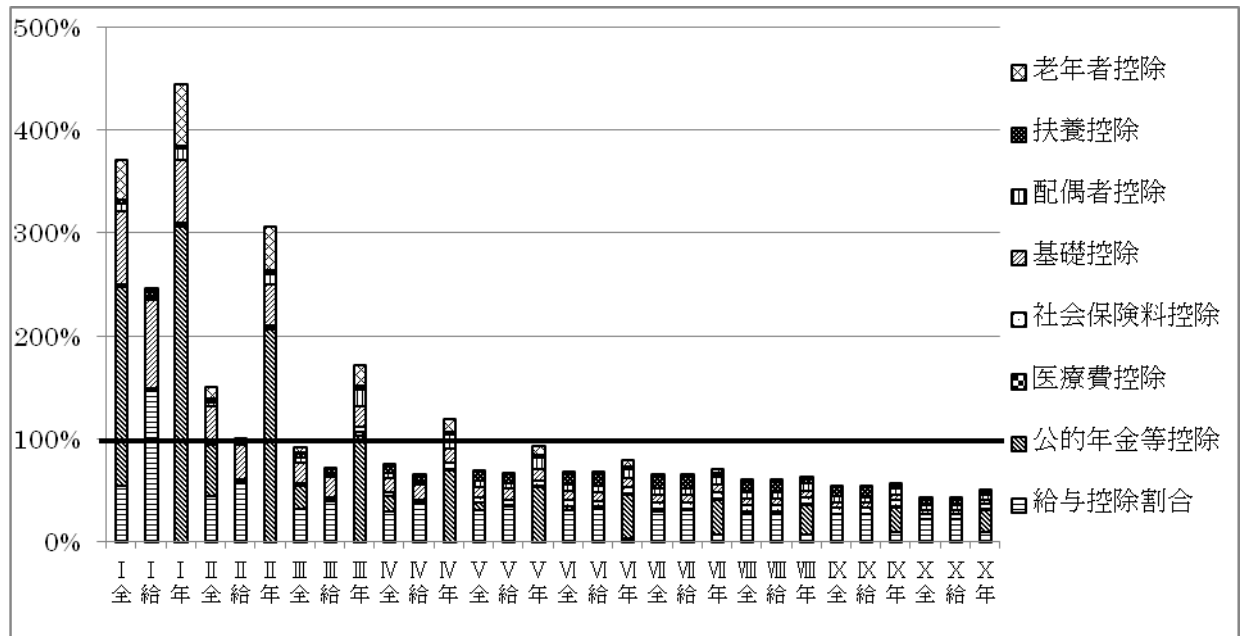
表 5 収入階級の分類（1994 年）

階級	階級別収入区分	全世帯員（人）	給与所得者（人）	年金所得者（人）
I	0～78 万円	6,353	2,727	3,626
II	78～110 万円	6,353	2,291	4,062
III	110～179 万円	6,353	3,925	2,428
IV	179～262 万円	6,353	4,982	1,371
V	262～352 万円	6,353	5,754	599
VI	352～453 万円	6,353	6,130	223
VII	453～549 万円	6,353	6,260	93
VIII	549～654 万円	6,354	6,317	37
IX	654～802 万円	6,354	6,340	14
X	802 万円以上	6,354	6,350	4
合計		63,533	51,076	12,457

表 6 収入階級の分類（2004 年）

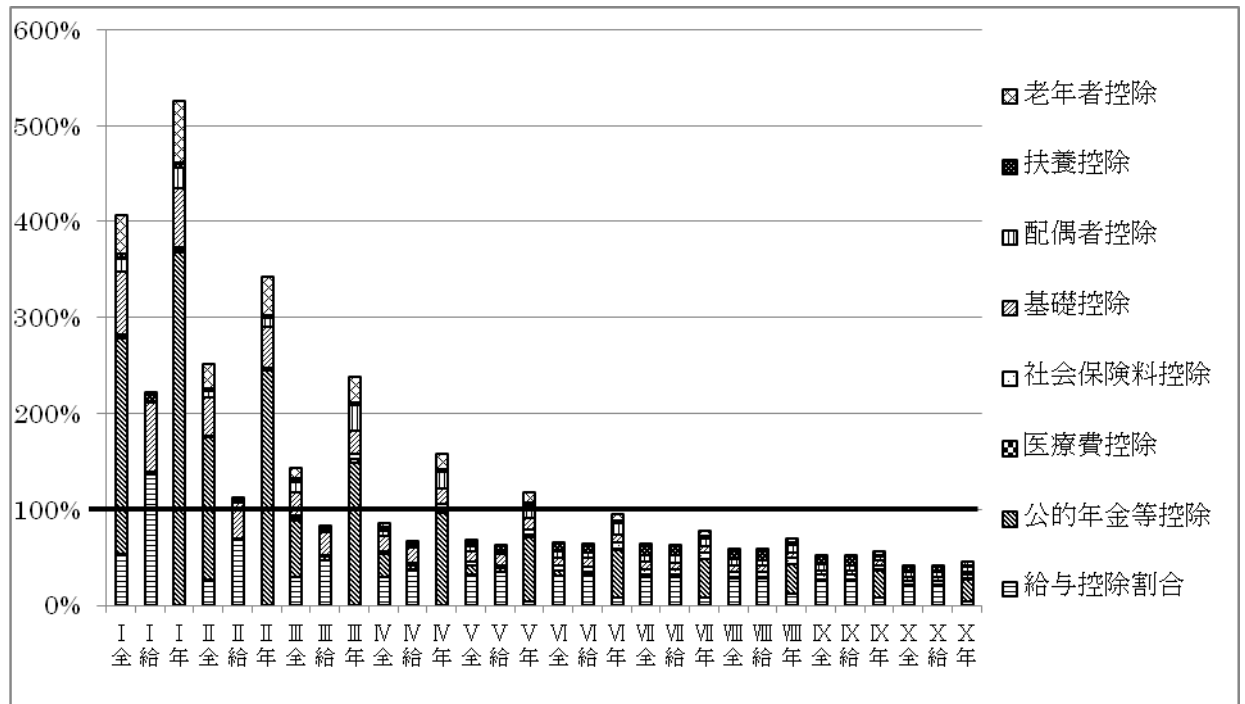
階級	階級別収入区分	全世帯員（人）	給与所得者（人）	年金所得者（人）
I	0～68 万円	6,375	3,400	2,975
II	68～79 万円	6,375	776	5,599
III	79～110 万円	6,375	2,274	4,101
IV	110～159 万円	6,375	3,342	3,033
V	159～232 万円	6,375	3,667	2,708
VI	232～333 万円	6,375	5,355	1,020
VII	333～448 万円	6,375	6,140	235
VIII	448～574 万円	6,375	6,333	42
IX	574～732 万円	6,376	6,362	14
X	732 万円以上	6,376	6,373	3
合計		63,752	44,022	19,730

図1 階級ごと収入総額に対する控除割合（1989年所得税）



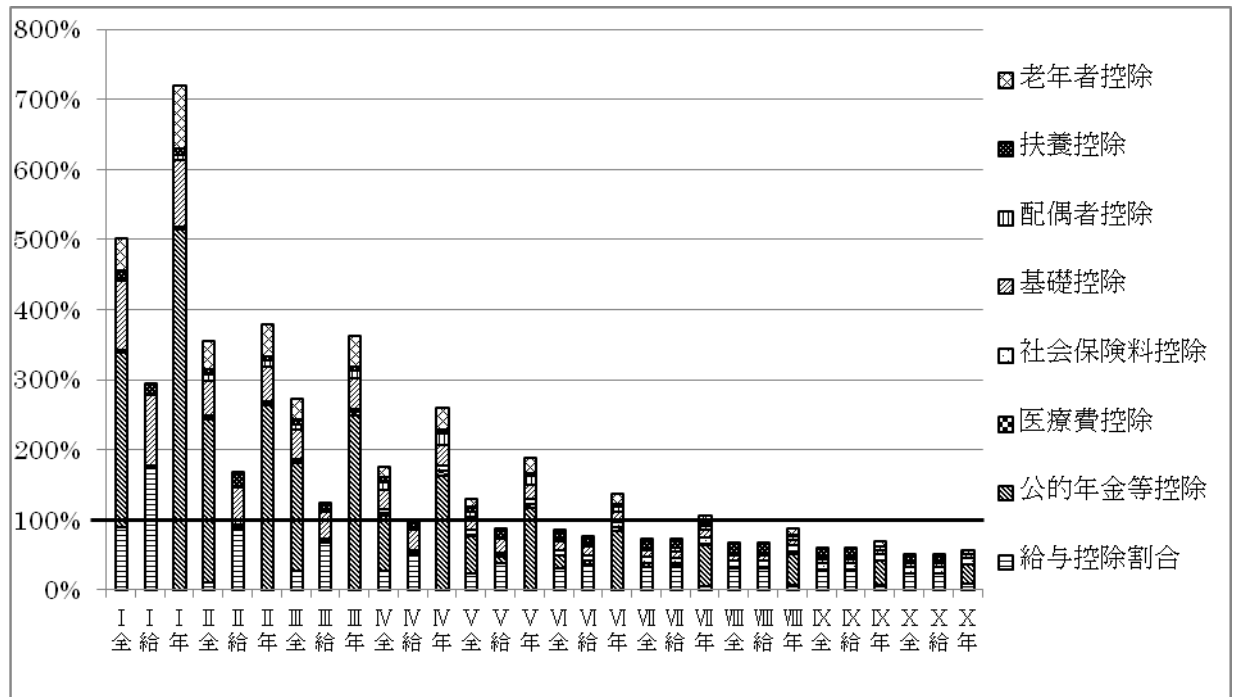
備考)「全」は全世帯員、「給」は給与所得者、「年」は年金所得者の階級を表している。

図2 階級ごと収入総額に対する控除割合（1994年所得税）



備考)「全」は全世帯員、「給」は給与所得者、「年」は年金所得者の階級を表している。

図3 階級ごと収入額に対する控除割合（2004年所得税）



備考)「全」は全世帯員、「給」は給与所得者、「年」は年金所得者の階級を表している。

図4 各年の階級ごと収入額に対する所得税控除割合（全世帯員）

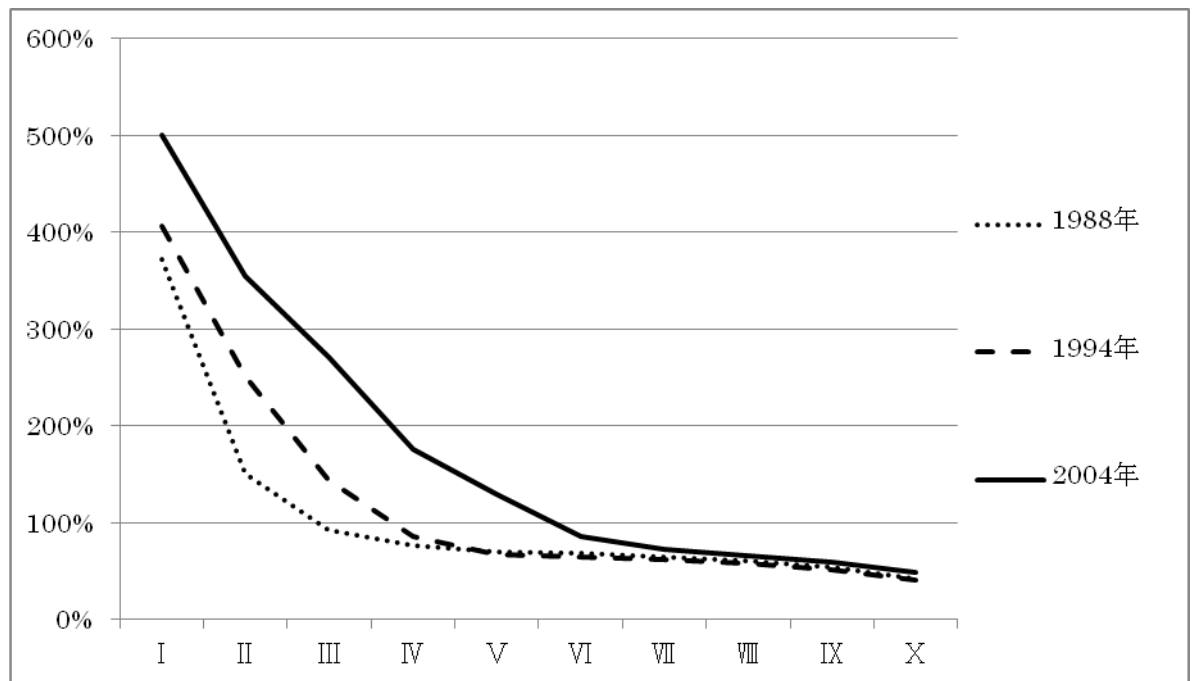


図5 各年の階級ごと収入額に対する所得税控除割合（給与所得者）

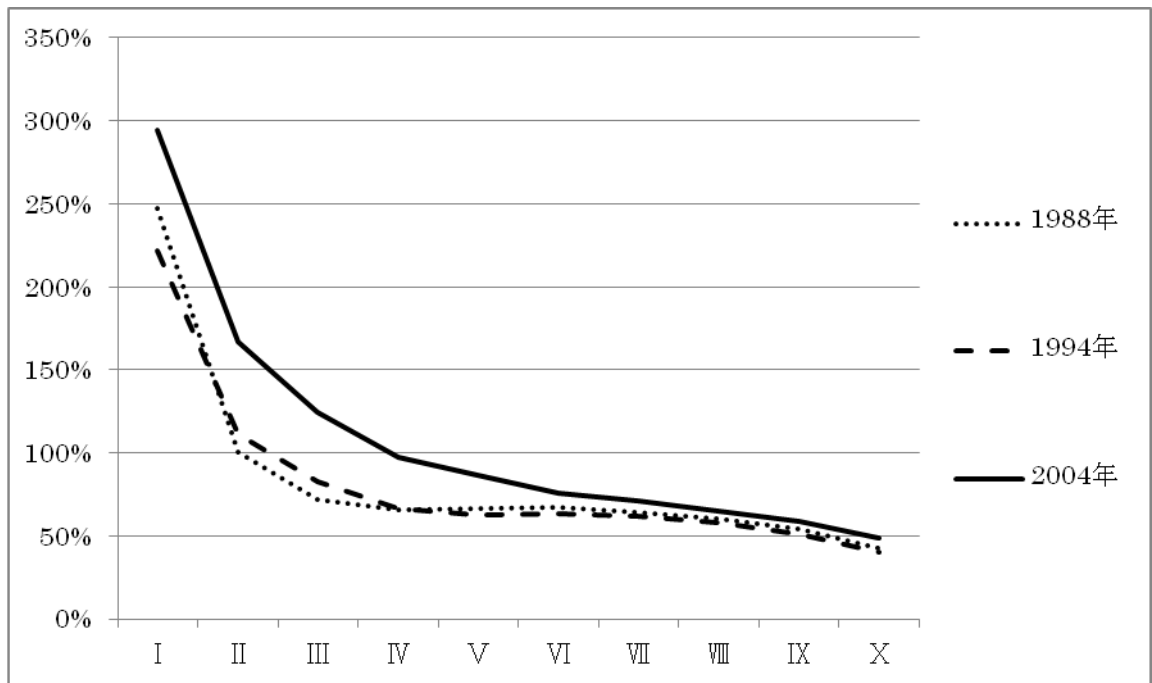


図6 各年の階級ごと収入額に対する所得税控除割合（年金所得者）

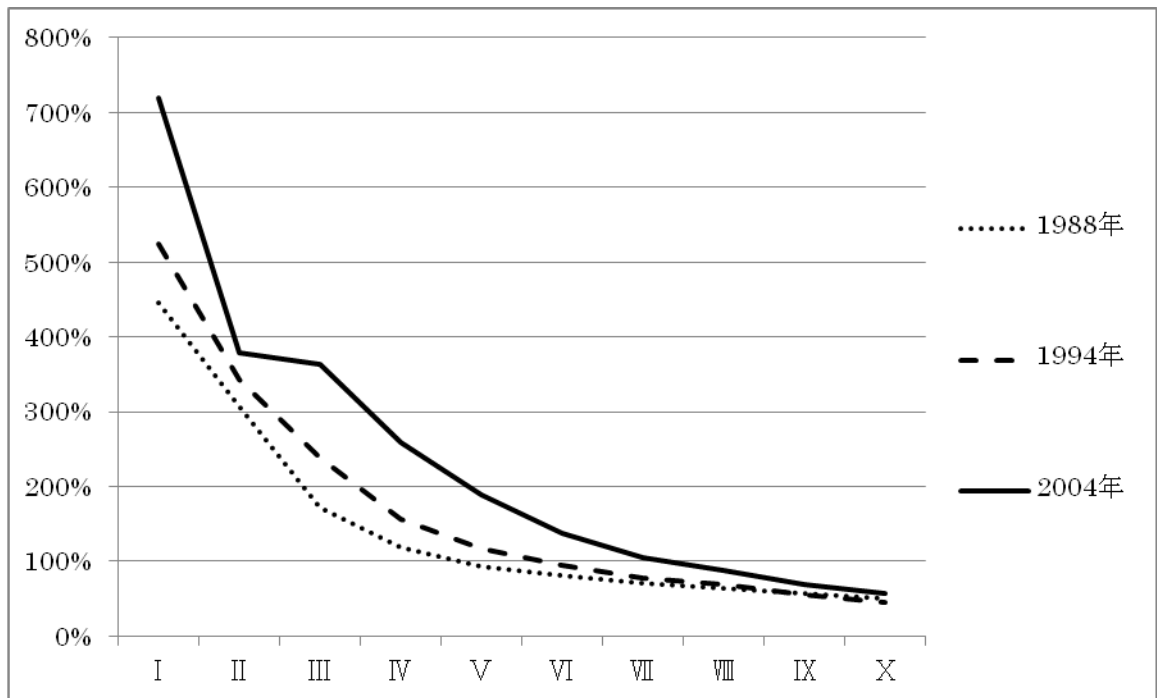


表 7 実際の課税ベース A と仮想的な課税ベース B の差 (1989 年所得税 : 全世帯員)

階級	課税ベース A	課税ベース B	A-B
I	0.000	-2.721	2.721
II	0.081	-0.505	0.586
III	0.268	0.083	0.186
IV	0.316	0.241	0.075
V	0.329	0.309	0.020
VI	0.329	0.323	0.006
VII	0.356	0.354	0.002
VIII	0.399	0.398	0.001
IX	0.460	0.459	0.001
X	0.577	0.577	0.000
全体	0.410	0.345	0.064

表 8 実際の課税ベース A と仮想的な課税ベース B の差 (1994 年所得税 : 全世帯員)

階級	課税ベース A	課税ベース B	A-B
I	0.000	-3.062	3.062
II	0.009	-1.504	1.513
III	0.147	-0.430	0.576
IV	0.308	0.146	0.162
V	0.370	0.325	0.045
VI	0.368	0.354	0.014
VII	0.381	0.376	0.005
VIII	0.422	0.420	0.002
IX	0.486	0.485	0.001
X	0.597	0.596	0.001
全体	0.432	0.325	0.108

表 9 実際の課税ベース A と仮想的な課税ベース B の差 (2004 年所得税 : 全世帯員)

階級	課税ベース A	課税ベース B	A-B
I	0.000	-4.007	4.007
II	0.000	-2.550	2.550
III	0.004	-1.718	1.721
IV	0.085	-0.754	0.838
V	0.156	-0.288	0.444
VI	0.249	0.145	0.104
VII	0.297	0.278	0.019
VIII	0.352	0.349	0.002
IX	0.414	0.414	0.000
X	0.515	0.515	0.000
全体	0.349	0.122	0.228

表 10 等価可処分所得を用いた所得階級の分類（1989 年）

階級	階級別等価可処分所得区分	全世帯	給与所得世帯	年金所得世帯	配偶者世帯	扶養親族世帯
I	0～145 万円	3,403	2,142	1,261	2,175	1,985
II	145～181 万円	3,403	2,692	711	2,876	2,402
III	181～208 万円	3,404	2,979	425	2,937	2,624
IV	208～233 万円	3,404	3,087	317	2,924	2,666
V	233～259 万円	3,404	3,191	213	2,921	2,670
VI	259～287 万円	3,404	3,191	213	2,931	2,658
VII	287～321 万円	3,404	3,241	163	2,933	2,569
VIII	321～366 万円	3,404	3,259	145	2,923	2,466
IX	366～434 万円	3,404	3,287	117	2,954	2,249
X	434 万円以上	3,404	3,339	65	2,933	1,598
全体		34,038	30,408	3,630	28,507	23,887

表 11 等価可処分所得を用いた所得階級の分類（1994 年）

階級	階級別等価可処分所得区分	全世帯	給与所得世帯	年金所得世帯	配偶者世帯	扶養親族世帯
I	～148 万	3,788	1,152	2,636	2,328	1,355
II	148～205 万	3,788	2,374	1,414	2,831	2,100
III	205～243 万	3,788	3,288	500	3,049	2,787
IV	243～276 万	3,788	3,506	282	3,196	2,930
V	276～308 万	3,788	3,596	192	3,165	2,949
VI	308～343 万	3,788	3,676	112	3,188	2,897
VII	343～388 万	3,789	3,697	92	3,163	2,771
VIII	388～444 万	3,789	3,726	63	3,242	2,661
IX	444～532 万	3,789	3,755	34	3,200	2,299
X	532 万以上	3,789	3,776	13	3,237	1,603
全体		37,884	32,546	5,338	30,599	24,352

表 12 等価可処分所得を用いた所得階級の分類（2004 年）

階級	階級別等価可処分所得区分	全世帯	給与所得世帯	年金所得世帯	配偶者世帯	扶養親族世帯
I	0～105 万円	3,772	1,239	2,533	2,219	1,811
II	105～144 万円	3,772	1,172	2,600	2,790	1,516
III	144～181 万円	3,772	1,703	2,069	2,872	1,668
IV	181～220 万円	3,772	2,666	1,106	2,843	2,354
V	220～259 万円	3,772	3,251	521	3,022	2,745
VI	259～295 万円	3,772	3,501	271	3,096	2,858
VII	295～338 万円	3,772	3,641	131	3,133	2,856
VIII	338～394 万円	3,772	3,709	63	3,109	2,707
IX	394～483 万円	3,773	3,750	23	3,042	2,420
X	483 万円以上	3,773	3,762	11	3,032	1,850
全体		37,722	28,394	9,328	29,158	22,785

階級	所得税 控除率	住民税 控除率	所得税負担 額（万円）	住民税負担 額（万円）	税負担額 （万円）	所得税 負担率	住民税 負担率	税負担 率
I	0.930	0.900	0.706	0.741	1.447	0.004	0.004	0.008
II	0.845	0.796	4.874	3.858	8.732	0.015	0.012	0.026
III	0.760	0.714	9.587	7.399	16.986	0.023	0.018	0.042
IV	0.701	0.660	13.756	11.056	24.812	0.029	0.024	0.053
V	0.654	0.617	17.998	14.967	32.965	0.034	0.028	0.063
VI	0.616	0.582	22.485	19.205	41.690	0.038	0.033	0.071
VII	0.572	0.541	29.394	24.676	54.070	0.045	0.038	0.083
VIII	0.536	0.509	38.329	30.915	69.243	0.052	0.042	0.094
IX	0.492	0.469	51.822	40.490	92.312	0.061	0.048	0.108
X	0.414	0.397	96.584	67.141	163.726	0.085	0.059	0.145
全体	0.587	0.557	28.555	22.046	50.601	0.049	0.037	0.086

表 13 1988 年税制のもとでの税負担額および負担率（全世帯）

表 14 1994 年税制のもとでの税負担額および負担率（全世帯）

階級	所得税 控除率	住民税 控除率	所得税負担 額（万円）	住民税負担 額（万円）	税負担額 （万円）	所得 税負担 率	住民税 負担率	税負担 率
I	0.958	0.952	0.169	0.159	0.327	0.001	0.001	0.002
II	0.875	0.843	3.568	2.476	6.044	0.011	0.008	0.018
III	0.760	0.725	10.561	6.620	17.182	0.023	0.014	0.038
IV	0.691	0.660	16.284	11.048	27.332	0.030	0.020	0.050
V	0.638	0.610	21.958	15.804	37.762	0.036	0.026	0.062
VI	0.591	0.566	29.532	21.007	50.539	0.043	0.031	0.073
VII	0.549	0.526	39.371	26.853	66.223	0.051	0.035	0.086
VIII	0.508	0.487	52.725	35.029	87.755	0.060	0.040	0.099
IX	0.465	0.447	71.171	46.012	117.183	0.070	0.045	0.115
X	0.390	0.376	127.762	76.223	203.985	0.094	0.056	0.150
全体	0.563	0.540	37.314	24.125	61.439	0.055	0.035	0.090

表 15 2004 年税制のもとでの税負担額および負担率（全世帯）

階級	所得税 控除率	住民税 控除率	所得税負担 額（万円）	住民税負担 額（万円）	税負担額 （万円）	所得税 負担率	住民税 負担率	税負担 率
I	0.966	0.965	0.007	0.008	0.015	0.001	0.001	0.001
II	0.963	0.963	0.190	0.160	0.349	0.001	0.001	0.002
III	0.930	0.934	1.201	0.750	1.952	0.004	0.003	0.007
IV	0.843	0.847	4.261	2.515	6.776	0.011	0.007	0.018
V	0.765	0.765	8.660	5.012	13.672	0.018	0.010	0.028
VI	0.703	0.700	13.223	7.999	21.223	0.023	0.014	0.037
VII	0.650	0.644	18.382	12.175	30.558	0.028	0.018	0.046
VIII	0.602	0.594	25.382	17.377	42.759	0.034	0.023	0.057
IX	0.544	0.535	36.828	25.161	61.989	0.041	0.028	0.070
X	0.453	0.443	70.646	47.494	118.140	0.058	0.039	0.097
全体	0.645	0.640	17.880	11.866	29.747	0.032	0.021	0.053

図7 控除廃止による所得税控除率の変化（1989年全世帯）

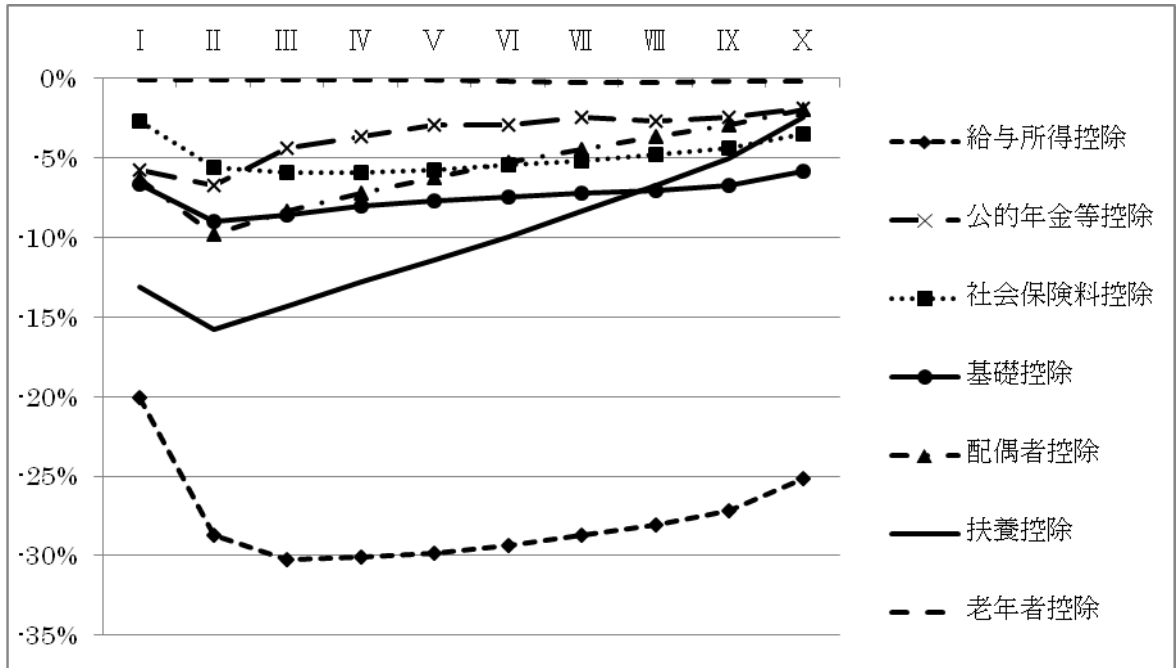


図8 控除廃止による所得税控除率の変化（1989年給与所得世帯）

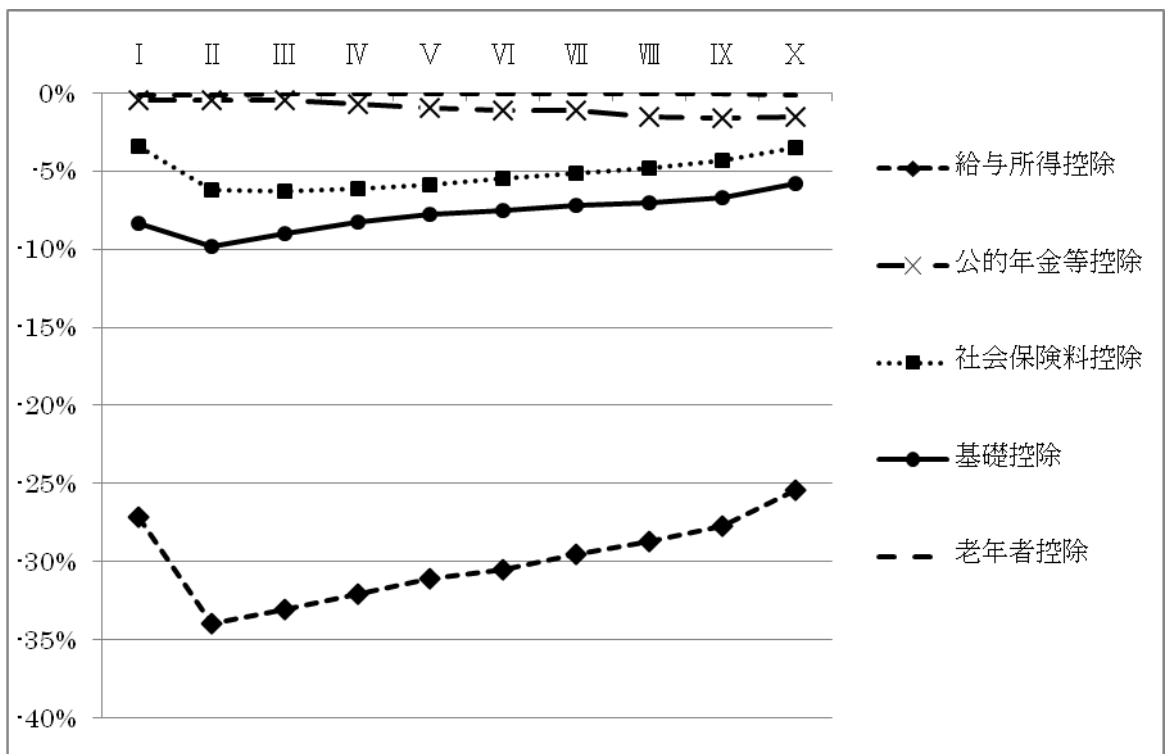


図9 控除廃止による所得税控除率の変化（1989年年金所得世帯）

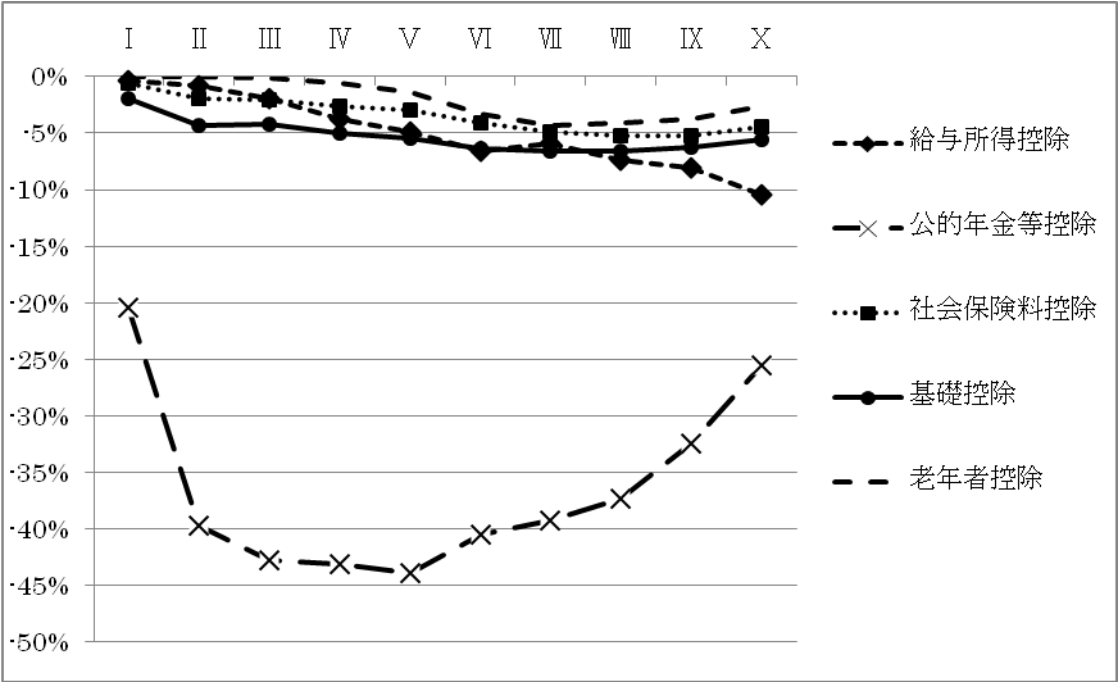


図10 控除廃止による所得税控除率の変化（1989年配偶者世帯、扶養親族世帯）

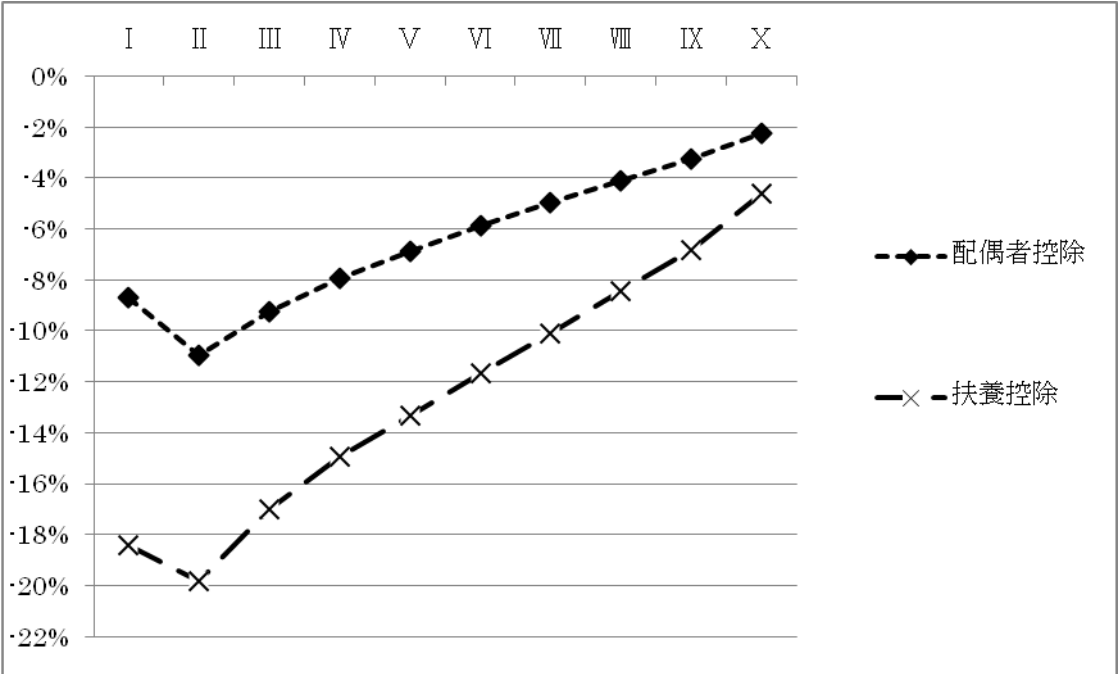


図 11 給与所得控除廃止による控除率の変化（給与所得世帯）

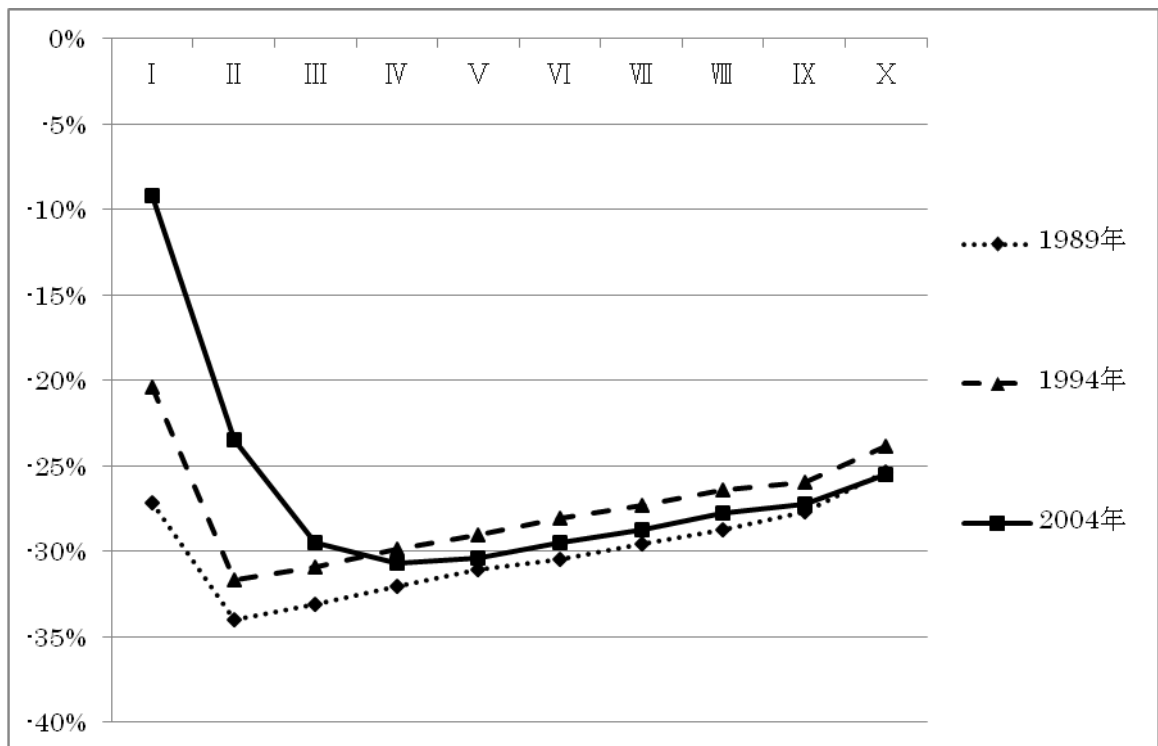


図 12 公的年金等控除廃止による控除率の変化（年金所得世帯）

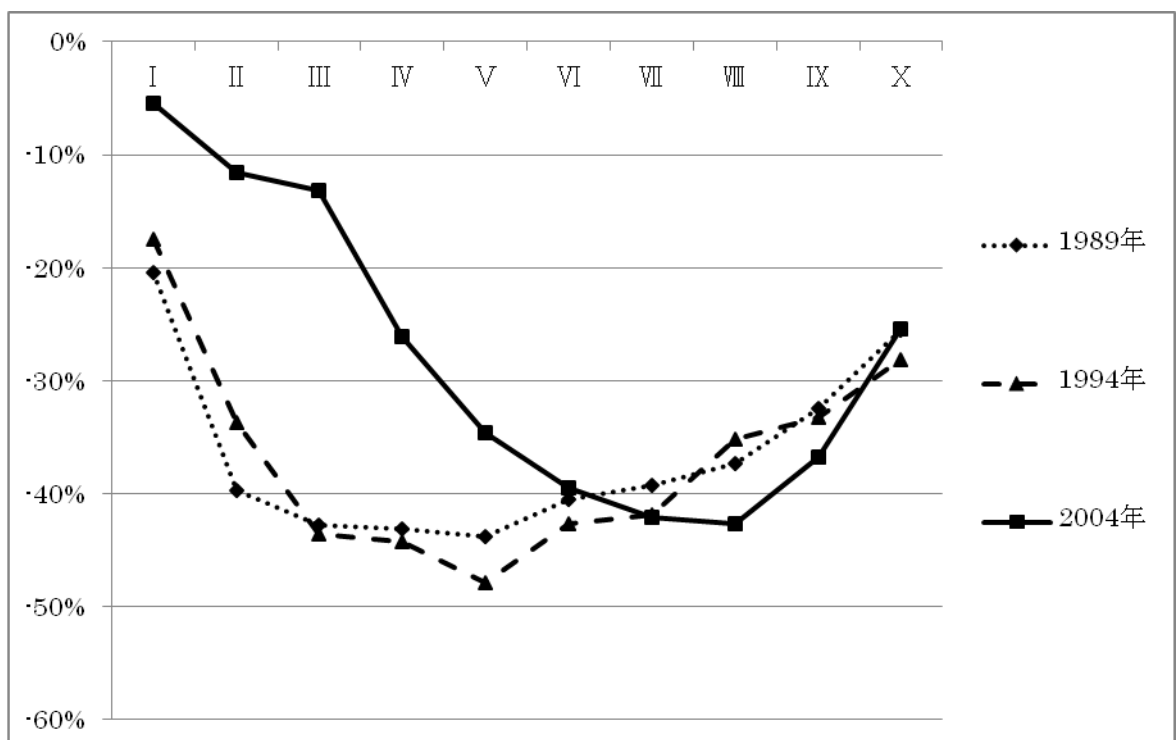


図 13 配偶者控除廃止による控除率の変化（配偶者世帯）

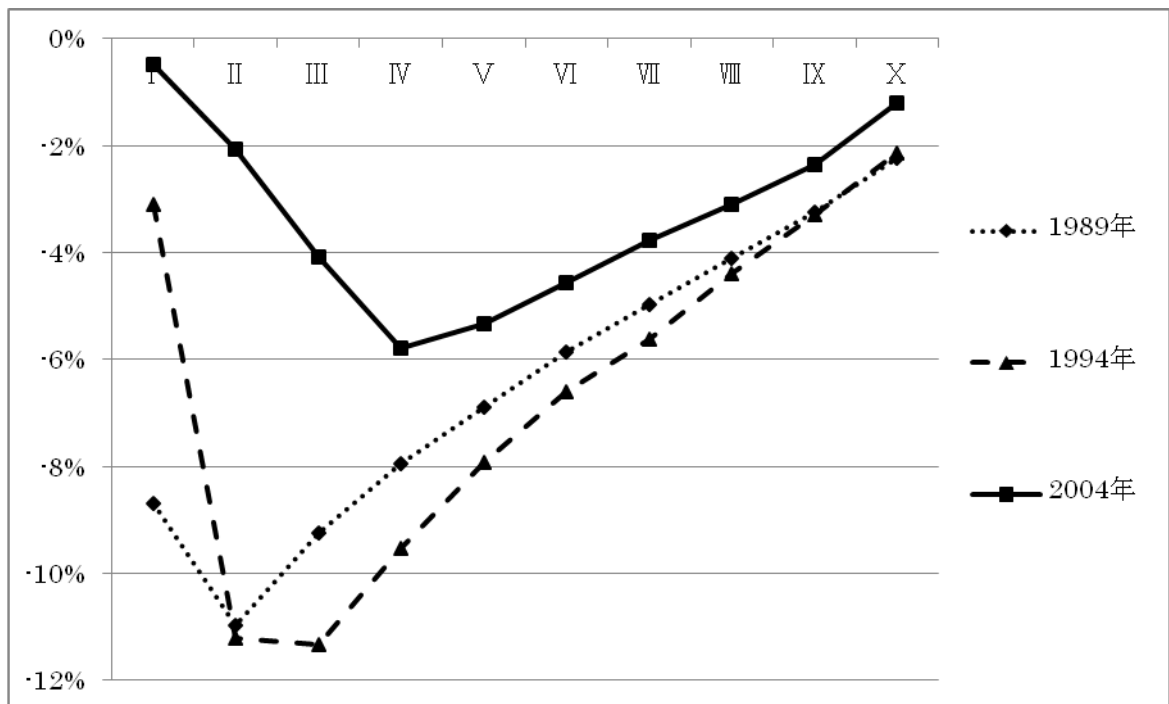


図 14 扶養控除廃止による控除率の変化（扶養親族世帯）

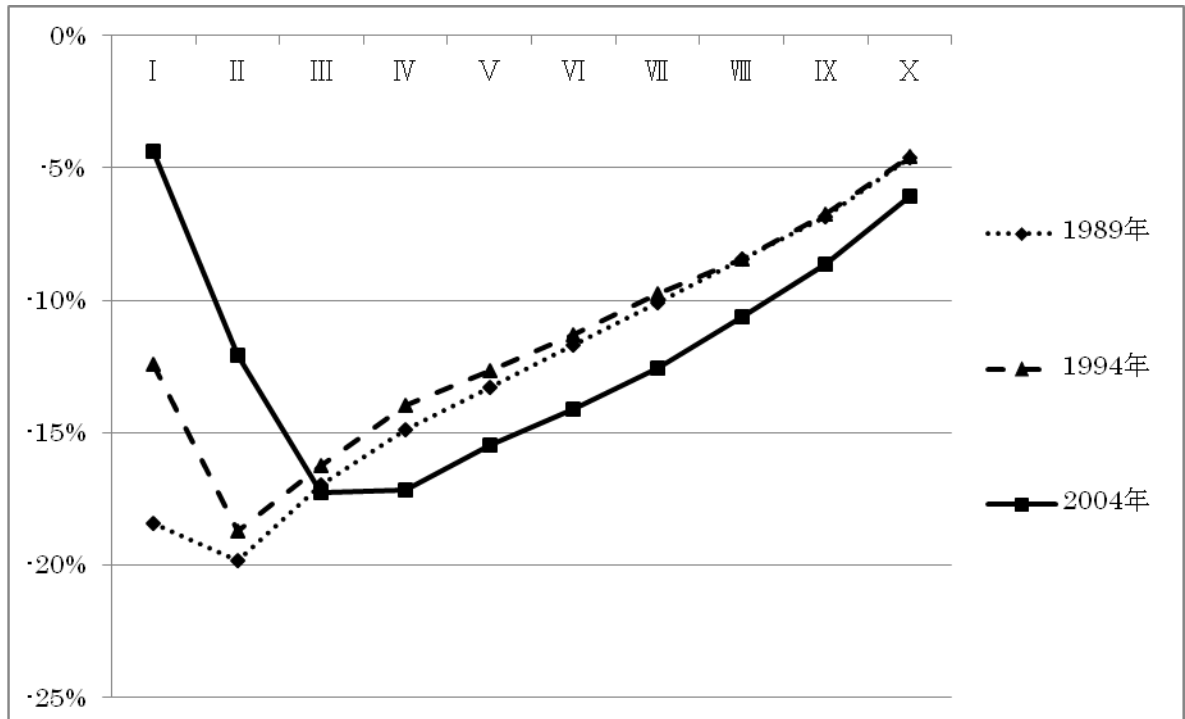


図 15 控除廃止による所得税負担率の変化（1989 年全世帯）

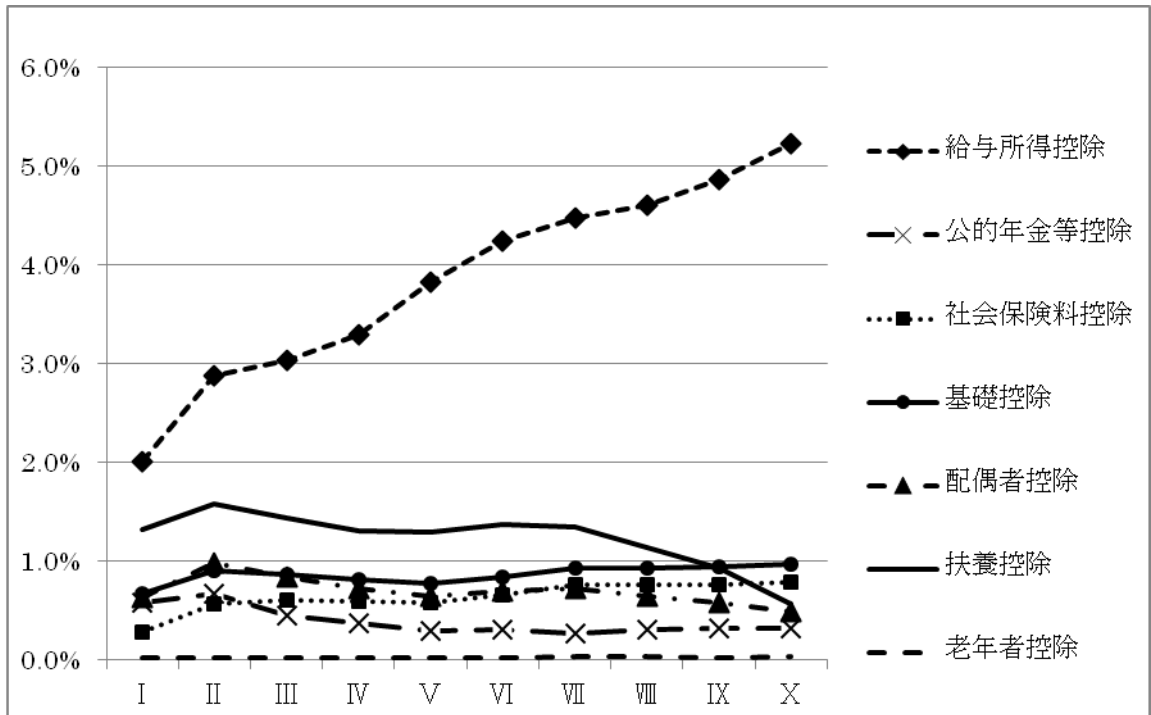


図 16 控除廃止による所得税負担率の変化（1989 年給与所得世帯）

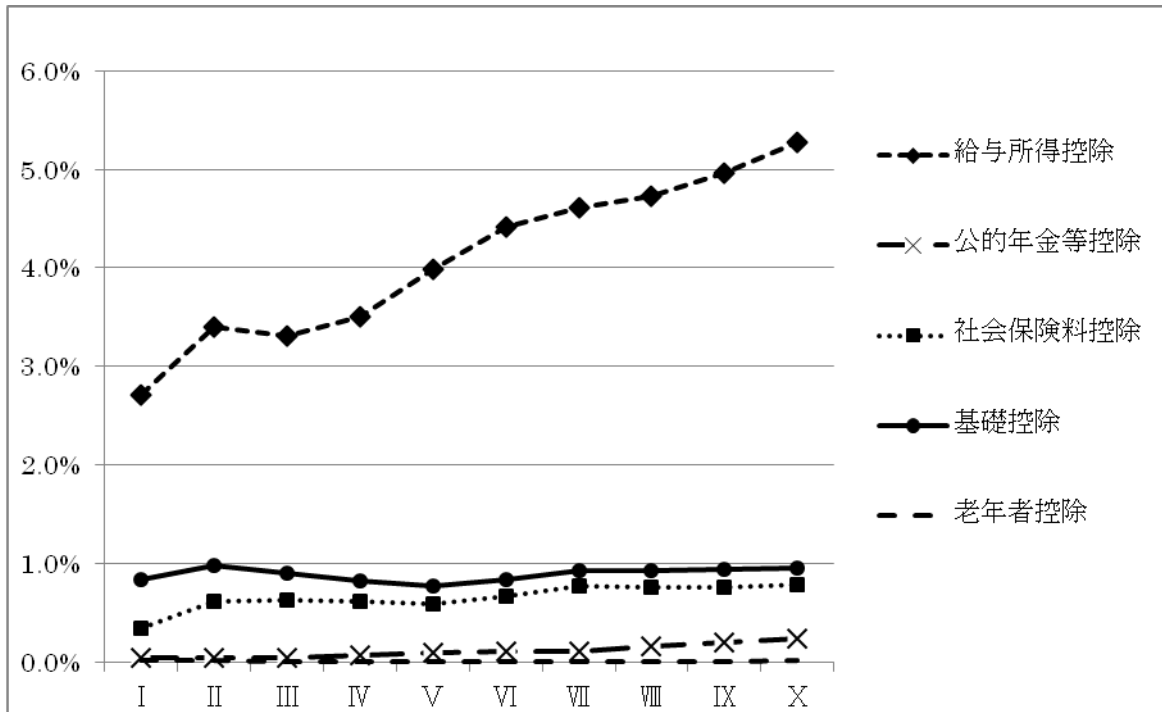


図 17 控除廃止による税負担率の変化（1989 年年金所得世帯）

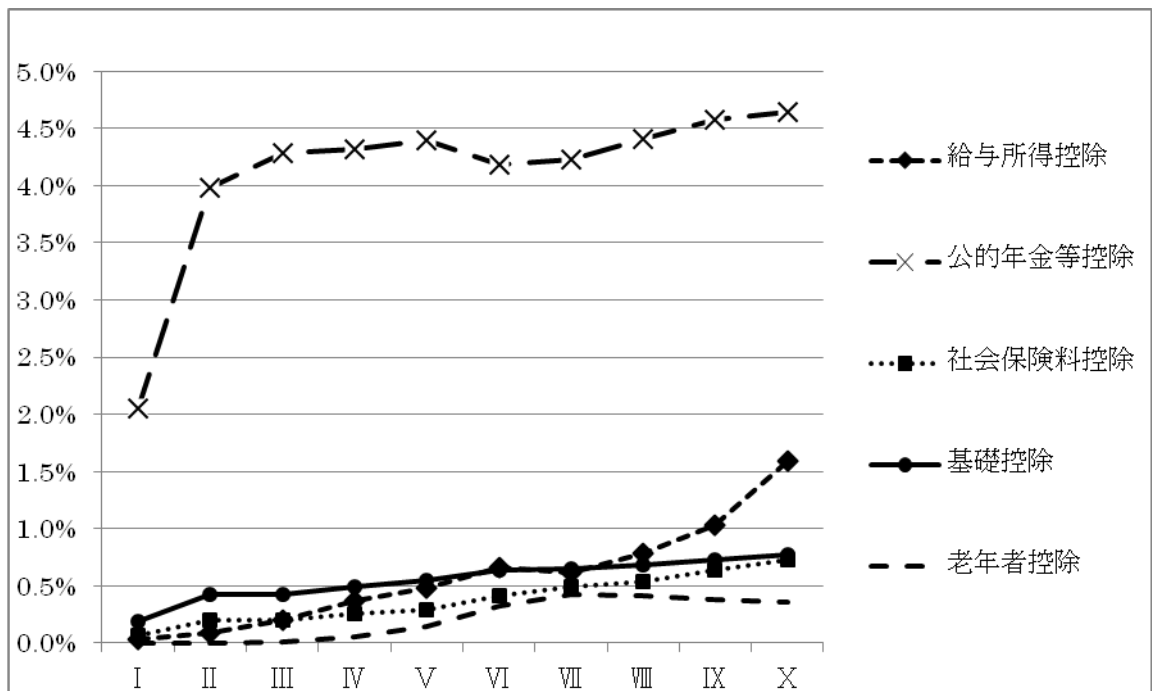


図 18 控除廃止による税負担率の変化（1989 年配偶者世帯、扶養親族世帯）

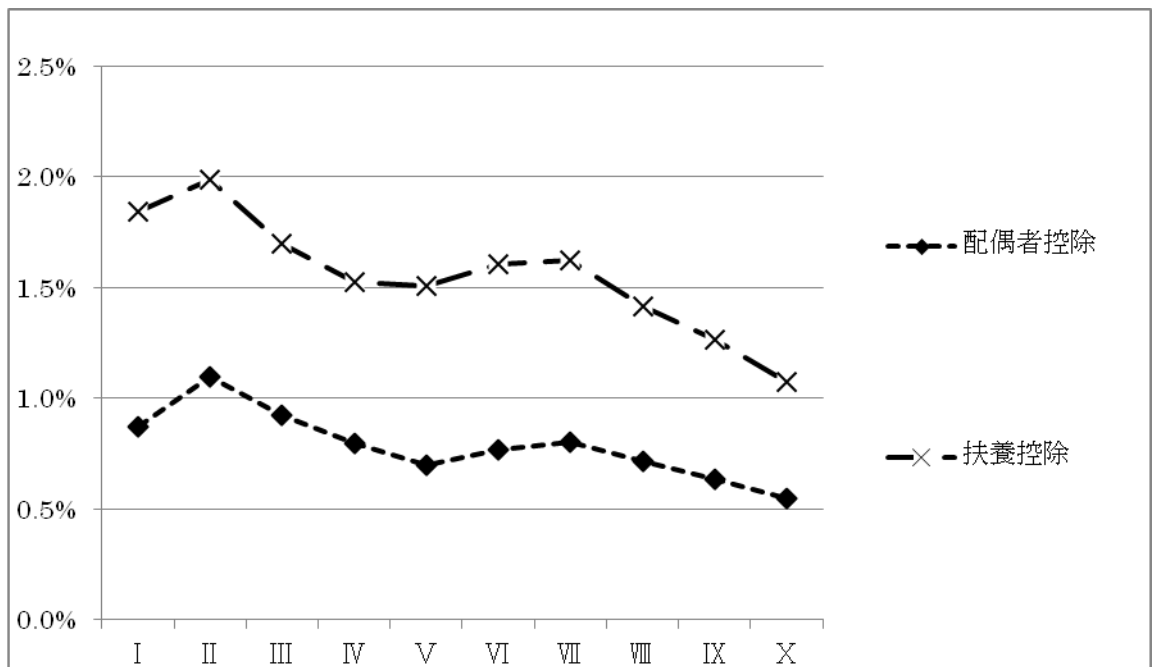


図 19 給与所得控除廃止による所得税負担率の変化（給与所得世帯）

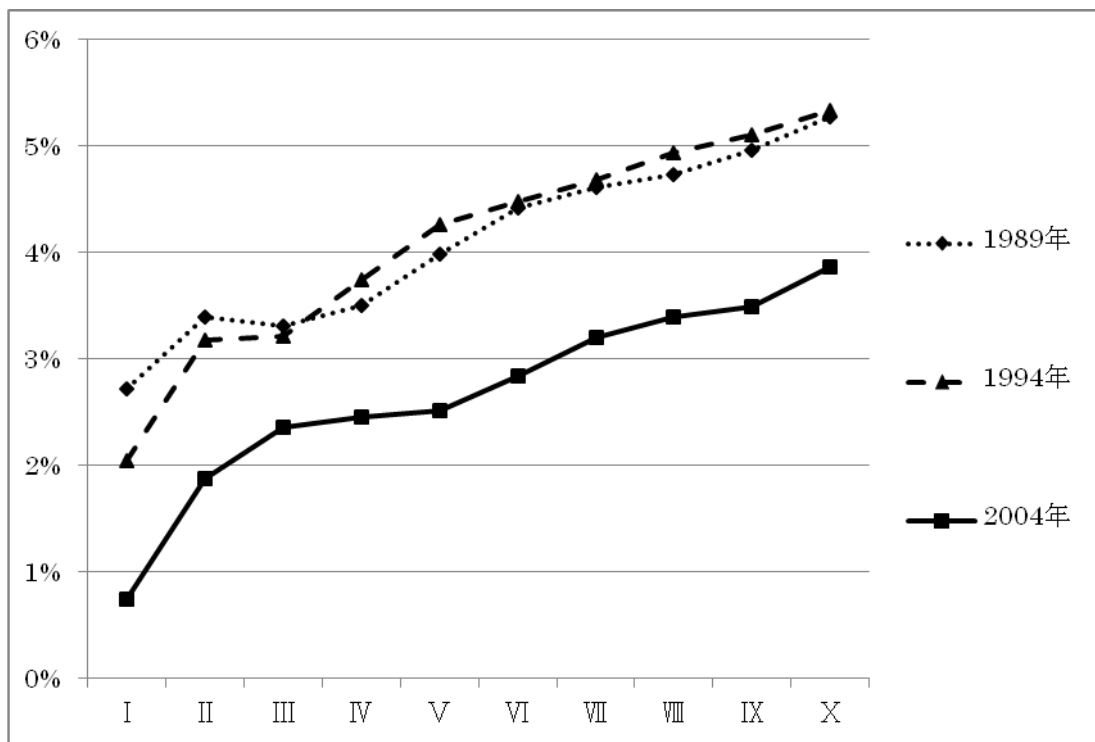


図 20 公的年金等控除廃止による所得税負担率の変化（年金所得世帯）

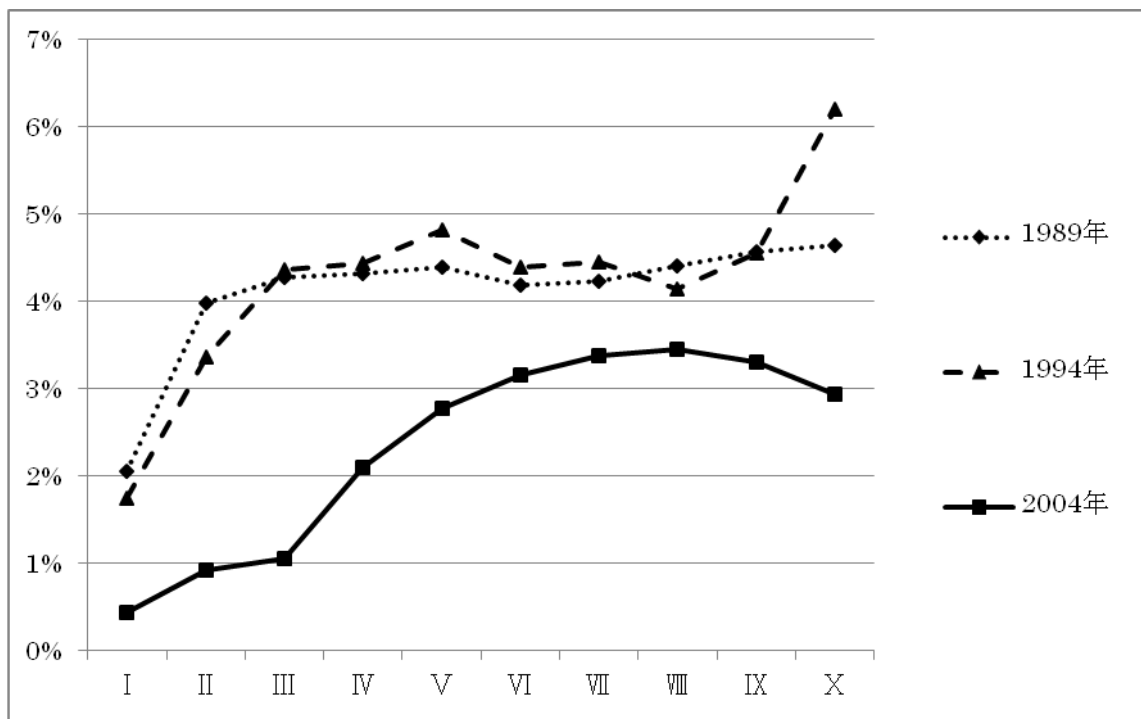


図 21 配偶者控除廃止による税負担率の変化（配偶者世帯）

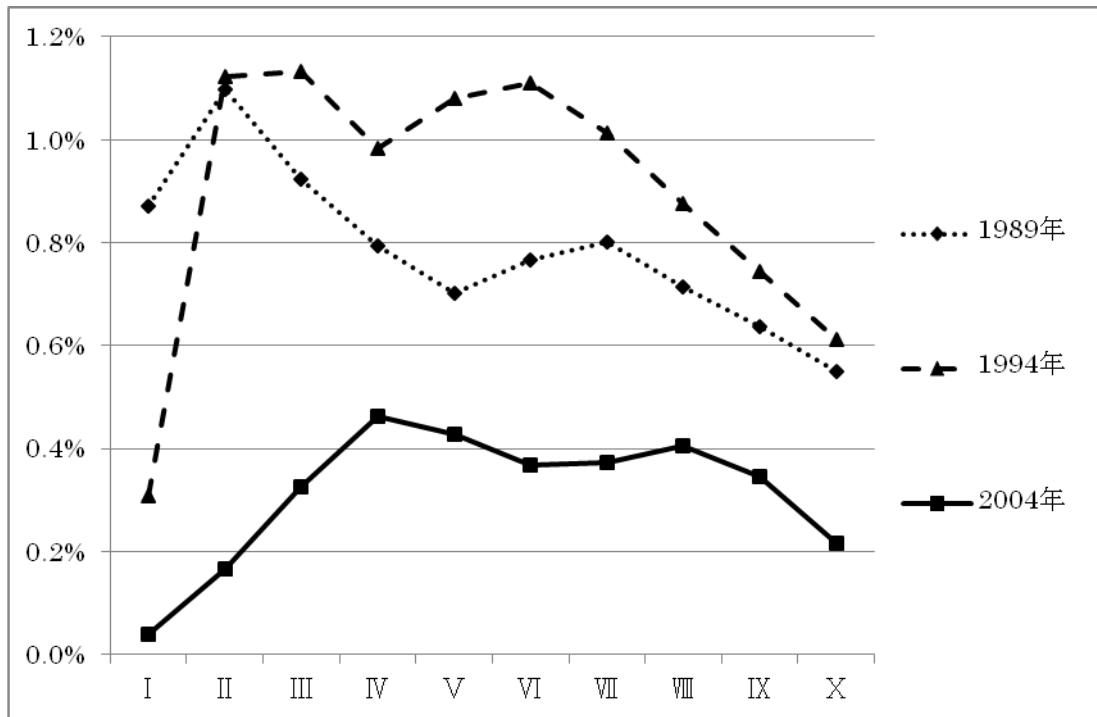


図 22 扶養控除廃止による税負担率の変化（扶養親族世帯）



わが国の相続税の現状と課題

—土地評価を中心として—

九之池 榮一

論文要旨

わが国の相続税の現状と課題 —土地評価を中心として—

九之池 榮一

本論文では、わが国の相続税の現状を土地評価を中心に、成り立ちから基本的な内容を明確にしたうえで、1990 年前後のバブル期に起きた、地価と評価の乖離が引き起こした問題を検証し、その問題点について考察する。

わが国の戦後の税制の基礎になったシャープ勧告は、間接税中心の税制から、包括的所得税論をベースにする総合所得税である、直接税中心の税制を選択し、その税制構築過程で、租税原則の公平・中立・簡素の基本的な対立を念頭に置きながら、恒久的で一体的で公正な税制を目指し作成していた。

相続税については、それまでの遺産税方式から、遺産取得税方式の「一生累積課税」の取得税が勧告され、勧告に忠実な相続税法が成立した。相続に際し、財産の無償譲渡が行われたとして、被相続人に所得税を課し、相続税は所得税を支払った後の財産に課税されることになった。しかし、昭和 28 年税制改正で、相続に際し財産の無償譲渡が行われたとする、みなし譲渡課税の制度は廃止された。その後昭和 33 年の税制改正で、法定相続分課税方式による遺産取得税方式が制度化され現在に至っている。

相続税の課税状況の変遷を、国税庁統計情報の相続税の長期時系列データを使って表してみると、平成の相続税の課税状況は、バブル期をピークにして課税価格・相続税額ともに下降気味であったが平成 17 年以降は横這いとなっている。被相続人の課税価格は、1 億円超 5 億円未満が圧倒的に多く、日本の相続税のほとんどの問題はこの層が抱えている。

バブル期のピークは地価の高騰が原因と思われるが、相続財産の土地の評価は、戦前の時価標準率から賃貸価格倍数方式を経て、現在、路線価方式と固定資産税評価額倍率方式が採用されている。

路線価方式に基づいて、一定地点を定め相続財産と相続人を仮定し、各年の路線価より土地評価を行い、遺産額を算定し相続税額を計算して表すと、遺産総額、相続税総額ともに急激に変化している。

相続税の評価額は、過大評価を防止する安全性の確保の点からの評価であったが、実勢価額との格差を利用した節税策が行われた。バブル期にはさらに、相続直前に借入金で土地等を取得することによる相続税の租税回避が行われ、取得した土地等を相続後に譲渡することで借入金を返済するという、相続と譲渡を絡ませたものが行われた。この租税回避の対応策として、相続開始前 3 年以内に取得した土地を取得した場合に、その取得価額を相続税の課税価格にする、いわゆる「3 年しぼり」の規定が施行されたが、地価の急激な下落により、相続時の地価が取得価額より低くなり、相続税が相続財産の時価を上まわる事態が生じ、歪が顕在化したため規定は廃止された。

租税回避に利用された相続により取得した財産の譲渡は、譲渡所得の計算上、被相続人の取得日、取得価格を引き継いだものとみなす、とされている。相続税においては、相続取得財産を時価評価で相続することとして課税をし、所得税においては、相続取得財産を被相続人の取得価格とみなすとして計算している。この相続税による取得価格と譲渡所得による取得価格の違いが租税回避に利用された。

これは、昭和 28 年度の改正で、みなし譲渡課税の制度が廃止されたことによる。廃止の理由は、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることになった、とされている。

しかし、みなし譲渡所得を廃止したのであれば引き継がせる譲渡所得はなく、引き継がせる譲渡所得課税もない。みなし譲渡課税は被相続人の清算課税であり、被相続人の債務であったが、延期した被相続人の課税は債務になるのか。

本論文では、この譲渡課税を被相続人の清算所得課税として取り扱い論究した。相続財産の譲渡所得には、被相続人の清算所得と相続人の譲渡所得が混在している。そして、被相続人の清算所得税には、債務控除がない。

目次

はじめに	6
第1章 相続税の概要	8
第1節 相続税の変遷と課税根拠	9
第1項 わが国の相続税の変遷	9
第2項 相続税・贈与税の課税根拠	13
第3項 相続税の課税方法の特徴	16
第2節 相続税の租税原則	18
第1項 租税原則の概要	18
第2項 資産課税と租税原則	22
第3節 日本の相続税	24
第1項 シェアアップ勧告の資産課税	24
第2項 シェアアップ勧告後の相続税	27
第3項 日本の相続税・贈与税の課税制度	30
第2章 相続税と土地評価	34
第1節 相続税の課税状況	36
第1項 戦後から高度経済成長期の相続税の変遷	36
第2項 高度経済成長の終焉から昭和の終わりまでの相続税の変遷	44
第3項 平成時代の相続税の変遷	51
第2節 相続税の土地評価の変遷	60
第1項 戦前の土地評価	60
第2項 戦後の土地評価	67
第3項 平成の土地評価	70
第3節 一定地点における相続税の推移（仮定事例を設定して）	75
第1項 相続税の土地評価	75
第2項 課税遺産総額の計算と相続税の改正	83
第3項 相続税総額の計算	90
第3章 土地評価の判例の動向	94
第1節 いわゆる「3年しほり」の規定の創設	95
第1項 租税特別措置法 69 条の 4 の背景	95

第2項	租税特別措置法 69 条の 4 の規定	98
第3項	租税特別措置法 69 条の 4 の歪み	100
第2節	3 年しばり事件－大阪地裁の判決	102
第1項	3 年しばり事件の概要	102
第2項	納税者（原告）・課税庁（被告）の主張	104
第3項	裁判所の判断	106
第3節	「3 年しばり」を巡る判断	110
第1項	大阪地裁判決の内容	110
第2項	相続税土地評価と公平	112
第3項	「3 年しばり」の検証	113
第4章	土地相続と相続税制－譲渡所得税との調整－	116
第1節	資産課税と所得税論	117
第1項	資産課税	117
第2項	所得税論	119
第2節	土地の譲渡課税	124
第1項	土地増価税と臨時利得税	124
第2項	不動産譲渡課税	127
第3項	シャープ勧告後の譲渡課税	131
第3節	相続財産と譲渡所得	135
第1項	譲渡課税の取得費	135
第2項	相続財産の譲渡所得の取得価格	138
第3項	資産課税の課題	140
おわりに		143
<参考文献>		147

はじめに

日本では、1980年代の終わりから1990年代の初めにかけてバブルと呼ばれる経済現象が起こった。この時期、地価は高騰し資産の移転である相続にも多大な影響を与えた。相続税土地評価と地価の乖離を利用し、相続時に借入による資産の取得と譲渡を絡ませることにより、租税回避を行う事例が起きた。

本論文は、この時の経緯を検証するとともに、相続税と譲渡所得税との関係を、それぞれ成り立ちから概観し、検討したうえで論究する。

第1章では、まず、わが国の相続税の変遷を概観する。特に戦後のわが国の税制の基となった、シャープ勧告税制の①恒久的かつ安定的な租税制度の確立、②全体が一つの完結した租税体系、③税制改正全般を通じて課税の公平と簡素、の3つの特徴を検討し、勧告が目指したものを考察する。そして、相続税・贈与税の課税根拠を論じ、相続税の課税方法の特徴について明らかにする。

次に、シャープ勧告の特徴の1つである「課税の公平と簡素」の基礎にある、租税原則について論じ、資産の保有と移転の課税根拠における租税原則について述べる。

最後にシャープ勧告の資産課税について、財産税基準を調整した再評価基準を最小限度の基準として、地租・家屋税、土地譲渡税、富裕税、贈与、資産所得、取得税（相続税）を関連づけた「ワン・セットの租税制度」について考察した後、勧告後の相続税の変遷を概観し、現在の日本の相続・贈与の課税制度と方向性について述べる。

第2章では、まず、相続税の課税状況の変遷を、国税庁統計情報の相続税の長期時系列データを基に、戦後から現在を、①戦後から高度経済成長期、②高度経済成長の終焉から昭和の終わりまで、③平成の時代、の三つの期間に分けて、それぞれ、被相続人の価格階級別人数、財産種類別人数、財産種類別人数構成比と、相続人の階級別相続税課税価格、種類別取得財産価格、取得財産種類別構成比を、図に作成して提示し概観した。

次に、相続財産において大きなウエイトを占める土地について、その評価方法を、導入時の状況や、戦後の財産税、富裕税、取得税（相続税）との関係、さらにバブル現象による租税特別措置法のいわゆる「3年しぼり」の制定から、現在の地価公示価格と相続税評価額との適正化が図られていった過程など、導

入時から現在まで検証する。

最後に、一定地点を設定し、財産評価通達に基づく土地の路線価を各年ごとに調べ、実際に相続財産を各年評価し、各年の遺産額と相続税額を計算することにより、バブル現象が相続税にどのような影響を与えたのかを表してみる。

第3章では、まず、土地評価について、昭和63年12月に施行された「相続の取得財産で、被相続人が相続開始前3年以内に取得した土地等は、相続税評価額でなく、被相続人の取得価額を相続税の課税価格にする。」という、いわゆる「3年しぼり」といわれた当時の租税特別措置法69条の4の規定について、その背景や規定の内容、そして歪みを明らかにする。

次に、相続財産である土地に対し、「3年しぼり」の適用の適否について争われた、平成7年の大阪地裁判決の概要や、納税者、課税庁のそれぞれの主張に裁判所がどのように判断したのかを認識する。

最後に、大阪地裁の「3年しぼり事件」の判決の内容を検討し、租税原則と照らし合わせ、租税特別措置法69条の4の規定を検証する。

第4章では、第3章で起こった相続税と譲渡所得税との問題と関係を明らかにするため、まず、資産の取引、保有、移転の各段階において課税される税である資産課税について各段階を概観した後、所得課税の枠組みとされている資産の譲渡について要約し、包括的所得税であるシャープ勧告の「原点」としての機能を確認する。そして、包括的所得税論を含む所得税論について論じる。

次に、土地の譲渡課税について、大正期の初めに次代の課税項目にと検討された土地増価税と、土地の譲渡が初めて課税された臨時利得税の導入を見た後、不動産譲渡課税の紆余曲折の経緯を概観し、現在の土地譲渡課税が総合課税の枠組みから離れ、分離課税が適用されている経緯を検証する。

最後に、譲渡所得の取得費について、現在の、昭和27年12月31日以前所有資産の取得費は、昭和28年1月1日の相続税評価額を取得費とする、の本則に代えて、租税特別措置法31条の4により、譲渡価格の5%を概算取得費として算定するまでの経緯を検討し、相続財産の譲渡における取得価格について、相続税と譲渡所得税との問題と関係を論じた後、資産課税の課題について論究する。

第1章 相続税の概要

相続税は世界的にみても古くからある租税の一つであるが、近代相続税の性質と役割が確立されたのは中世ヨーロッパであった。

アダム・スミスは1776年の『諸国民の富』の中で以下のように述べている。まず、当時の状況について「財産がひきつづき同一の人に所有されているあいだは、どのような永続的な税がそれに向けられても、その意図は、その財産の基本価値を少しでも減少させ、あるいは取り上げるのではなく、そこから生じる収入の一部を取り上げるにすぎない。

しかし財産の持主が変わるばあい、つまり財産が死んだ人から生きている人は、あるいは生きている人から生きている人へ移るばあいには、その基本価値の一部を必然的に取り上げるような税が、しばしば、その財産に向けられてきた¹。」としている。

その理由について、「死んだ人から生きている人へのあらゆる種類の財産の移転と、生きている人から生きている人への不動産すなわち土地や家屋の移転とは、その性質上、公然で周知のものであるか、あるいは長く隠しておけない取引である。したがってそのような取引には、直接に課税できる²。」と述べている。また、「貨幣の貸しつけによる、生きている人から生きている人への、貯えまたは動産の移転は、しばしば秘密の取引であり、つねに秘密にできる。したがってそれは容易に直接には課税できない³。」とも言っている。

そして「死者から生者への財産の移転にたいする税は、直接にも終極的にも、財産の移転を受ける人にかかってくる⁴。」と述べている。

¹ アダム・スミス (2001) p.193

² アダム・スミス (2001) p.194

³ アダム・スミス (2001) p.194

⁴ アダム・スミス (2001) p.202

第 1 節 相続税の変遷と課税根拠

第 1 項 わが国の相続税の変遷

泉（1951）に基づいて、ヨーロッパにおける相続税をみると、以下のように記述されている。「ローマ共和国において一時行われ、その後ローマの帝政時代になって再び起こり、ローマ帝政時代数百年通じて存在した。その後相続税はイタリア都市国家において行われ、17 世紀から各国で実施されるようになった。すなわち、オランダにおいては、一部を 16 世紀の終わりから、他を 1621～1670 年間に、イギリスでは 1694 年に、フランスでは 1703 年に、オーストリアでは 1759 年に、ノルウェー、デンマークでは 1792 年に、スイスでは 1798 年に、それぞれ相続税を施行した⁵。」

日本の相続税は明治 38 年（1905）の創設時より、遺産税方式で昭和 24 年（1949）まで長期に継続されてきた。

明治 37 年 12 月召集の第 21 回帝国議会に、日露戦争戦費調達のため、「政府ハ第二次増税計画ヲ為スニ当リ非常特別税法案ト共ニ相続税法案ヲ第二十一回帝国議会ニ提出シタル⁶」として「非常特別税法中改正法律案」と共に提出された。相続税法を「非常特別税法中改正法律案」の中に含めずに、別法案として提出したのは、「相続税ヲ非常特別税法中ニ規定セスシテ単行法ト為シタルハ之ヲ一時非常ノ租税ト為サスシテ将来永久ノ制度ト為スヲ相当ト認メタルニ依ル⁷」と、当初から恒久税を意図して、日露戦争戦費調達の審議をする議会に提出されたためである。

制定された相続税は、当時の諸外国の制度と比べ、旧憲法のもと民法上の家族制度（戸主制度）に即応して、家督相続と遺産相続とに税率等で負担の差を設けた遺産税であった。その理由として、「我が民法は相続に家督相続及遺産相続の二種を認め、前者に於いては財産の承継と共に家族扶養の義務を伴はしむるに反し、後者に於いては単に財産の承継のみを為さしむるものなるが故に、相続税に於いても家督相続に就ては其の課税価格の最低限を高くし、其の税率

⁵ 泉（1951） p.7

⁶ 『明治三十七八年戦時財政始末報告』（1909） p.220

⁷ 『明治三十七八年戦時財政始末報告』（1909） p.220

を低くする等、遺産相続と区分したるものにして、畢竟我国固有の家族制度を尊重せしものに外ならざるなり。⁸⁾と記されている。

明治 38 年（1905）の相続税導入以来、ほとんど毎年のように改正され、昭和 22 年（1948）民法相続編の改正に伴い相続税法も全面改正されたが、遺産税形態は維持されようとしてきた。

戦後の相続税法は、昭和 22 年 4 月 28 日成立、日本国憲法施行の日から施行された⁹⁾。昭和 21 年 1 月 15 日の税制改正要綱（未定稿）¹⁰⁾においても、昭和 21 年 7 月 10 日の税制改正に関する法律案要綱¹¹⁾においても、当初は家督相続と遺産相続の区別をしていたが、成立した相続税法では、家督相続と遺産相続の区別を無くした。これは、昭和 21 年 11 月 6 日付「日本の相続税及び贈与税に対する原則と勧告（GHQ シャベル氏）」メモの「家督相続人の相続財産を優遇し、且つ死亡の際における経済力の衡平な分散を妨げてゐる¹²⁾。」の指摘に基づくものと思われる。

昭和 24 年 5 月、コロンビア大学のカール・シャウプ博士を団長とするシャウプ税制使節団が税制の全般的な調査をおこなうため¹³⁾、来日した。

昭和 24 年 9 月 15 日、「シャウプ勧告」（第一次）の本文が発表になった。英文 6 万字、日本文で 17 万字にのぼる報告書で、2 編 14 章からなっており、さらに、10 月 3 日、付録 2 編 4 章が追加され、第一次勧告の全文がそろった¹⁴⁾。

シャウプ勧告の特徴は 3 つある。第 1 は「勧告」が恒久的かつ安定的な租税制度の確立を目ざしていること、第 2 は「勧告」全体が一つの完結した租税体系になっていること、第 3 は税制改正全般を通じて課税の公平に非常な配慮を払っていること¹⁵⁾、である。

第 1 については、「勧告」の序文のなかで、「本使節団の主要な目的は、日本

⁸⁾『明治大正財政史 第七巻』（1938）p.213

⁹⁾『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.607

¹⁰⁾『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.35～39

¹¹⁾『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.55～59

¹²⁾『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.198

¹³⁾『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.372

¹⁴⁾『昭和財政史終戦から講和まで第 8 巻』（1977）p.3

¹⁵⁾『昭和財政史終戦から講和まで第 8 巻』（1977）pp.6～8

における恒久的な租税制度の構図を画くことである¹⁶。」と述べられている。

このことは、後年シャウプ博士が来日したとき、次のように述べている。「私は、マッカーサーのこの仕事における役割を説明しておくべきでしょう。(中略) ドッジ調査団がインフレを抑制した以上は、日本の租税収入に恒久的基盤を提供するため、税制調査団が必要であるというのが彼の考えでした¹⁷。」(ETV 8 税制改革〔昭和 61 年 10 月 8 日放映〕NHK)

恒久的租税制度の確立とは、近代的な税制の確立である。シャウプ使節団は将来の日本税制として、戦前からの継続で間接税を中心とした税制と、所得税を中核にすえた直接税を中心とした税制の、二通りの選択があると考えており、最終的には、直接税中心の税制を選択した。このことを「勧告」は序文においてはっきり述べている¹⁸。

「長期計画としては、二種類の型がありえた。すなわち、われわれは、注意深く保存された資料および困難な問題についての理性的な分析によらずに、所得、富および事業活動といった外形基準によってやや粗っぽい租税制度を勧告することもできた¹⁹。」この「やや粗っぽい租税制度」は間接税中心の税制である。

第 2 については、「勧告」は序文のなかで、「ここにわれわれが勧告しているのは、ワン・セットの租税制度であって、相互に関連のない多くの孤立した諸措置ではない。一切の重要な勧告事項はもちろん、細かい勧告の多くも、相互に関連をもっている。もし、重要な勧告事項の一部が採用されないとすれば、他の部分は、その結果価値を減じたり、場合によっては有害なものとさえなるう。(中略) 例えば、われわれは、国税としての所得課税において法人所得についての二重課税を避け、同時に恒久的な租税回避を防止するような租税制度を立案した²⁰。」と述べられている。

「ワン・セットの租税制度」とは、個々の租税間の相互関連性を利用することで、個々の税制の実際の運営に当たって、相互にチェックしあえる仕組みである。例えば、所得税と富裕税、相続税と不動産税（地租、家屋税等）は相互

¹⁶ シャウプ税制研究会編（1985）p.3〔I・i〕

¹⁷ 井上編（1988）p34

¹⁸ 『昭和財政史終戦から講和まで第 8 巻』（1977）pp.6～7

¹⁹ シャウプ税制研究会編（1985）p.3〔I・i〕

²⁰ シャウプ税制研究会編（1985）p.4〔I・ii〕

にチェックできるようになっている。また、資産再評価の評価額は、不動産課税の個人の評価の査定基準を使って過度の評価倍率設定を阻止するようになっている。

第3については、「勧告」は序文のなかで、「われわれは、商工業者及び相当な資産を持っているすべての納税者が記帳を励行し、公平ということに関するかなり複雑な問題について慎重に論証することによって得られる近代的な制度を勧告することを目指すことにした²¹。」と述べられている。

また、本文で「いかなる租税制度も、それが公平なものでなければ成果をあげられるものではない。また、納税者によってそれが公平なものであることが認められるものでなければならない。租税の公平とは、一面、法に則して税務行政が行われることであり、他面、税法が公平に制定されるということである²²。」とし、「公平ということは、『公正』ということについての一般国民の深くかつ広範な認識を税制が満足させなければならないことを意味する²³。」としている。

そして、「このような具体的な勧告を作成するに当って、われわれは簡素と公平との間の基本的な対立を常に念頭においてきた。しばしば公平の一層の追求を犠牲にして簡素化にかたよることがあったが、両者の間の合理的な均衡をはかることに努めた²⁴。」と述べている。これは、「生まれて始めて直接税を納める多くの個人のためには、両者択一に迷った場合、簡素を選ぶべきだというのがわれわれの見解である²⁵。」と苦慮の後が窺える。

直接税中心の税制を構築するため、所得税について「現在の高い税率と多くの脱税は相俟って悪循環を発生させている²⁶。」として、「日本の最高税率は、現在の納税者の協力および税務執行のレベルに照らしてあまりにも高すぎるというのがわれわれの結論である²⁷。」とのもとに、税率の累進度が85%まであったものを最高税率55%で止め、新たに、富裕な者の純財産に毎年低率の課税

²¹ シャウプ税制研究会編（1985）pp.3～4〔I・i〕～〔I・ii〕

²² シャウプ税制研究会編（1985）p.38〔I・16〕

²³ シャウプ税制研究会編（1985）p.39〔I・17〕

²⁴ シャウプ税制研究会編（1985）p.40〔I・18〕

²⁵ シャウプ税制研究会編（1985）p.40〔I・18〕

²⁶ シャウプ税制研究会編（1985）p.75〔I・46〕

²⁷ シャウプ税制研究会編（1985）p.106〔I・78〕

を行い、所得税の最高税率の引き下げによって生ずる間隙を埋め合わせる効果をもつ「富裕税」を提唱した。また、日本の戦後の高インフレーションに対応するための固定資産の再評価と、所得税、法人税、相続税の三税に波及する効果を持つ、キャピタル・ゲイン全額課税・キャピタル・ロス全額控除を勧告した。シャウプ勧告は、恒久的かつ安定的で、完結した体系もつ、公正で簡素な租税制度の確立を目指したものといえる。

そして昭和 25 年（1950）、シャウプ勧告に基づく税制改正により相続税は遺産取得方式が採用された。また、贈与税も吸収して、相続、遺贈または贈与による財産の取得は、その一生を通じて取得財産の価額を累積して課税する「一生累積課税」を採用した。相続に際し、財産の無償譲渡が行われたとして、被相続人に所得税を課し、相続税は所得税を支払った後の財産に課税されることになった。

被相続人の死亡の際、被相続人の納めるべき所得税を清算した後、相続が行われるとの考え方で、清算の際には財産の再評価が行われたため²⁸、相続税と所得税および再評価税の 3 税同時課税が行われた。

その後、昭和 28 年（1953）改正において一生累積課税が廃止され、昭和 33 年（1958）の相続税改正において、「法定相続分課税方式による遺産取得税方式」が制度化された。

戦後の日本の相続税の課税は、シャウプ勧告による一生累積課税方式による遺産取得税以来、基本的に遺産取得課税方式によっている²⁹。

第 2 項 相続税・贈与税の課税根拠

私有財産制度の社会では、個人に属していた財産に係る権利義務は、その個人の相続の開始に伴いその相続人が包括的に継承することになっている。

個人に蓄積された財産は、本人の勤労、貯蓄、相続・贈与、国家・社会から受ける利益等により蓄積されたものである。個人に蓄積された財産が巨大となり、結果として、一部の個人に富の偏在をもたらすことがある。この偏在した

²⁸ 「贈与税および相続税を有効に実施するため、あらゆる種類の資産は、相続または贈与によって譲渡される際に正確に評価されることが必要となってくる。」『シャウプ使節団日本税制報告書』（シャウプ勧告の研究）（1984）p.236

²⁹ 岩下（2010）pp.2~3

富を個人が相続することにより、さらに富の偏在を強めることへの対応として、国家が相続権を主張して富の一部を国庫に帰属させ富の偏在を是正し、社会に還元するために相続税を課税するという考え方がある。

シャープ勧告では、この点について、「相続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抑制し、あわせて国庫に寄与せしめるにある³⁰。」としており、この趣旨に沿った提言となっている。

これに対して、財産継承を本旨とする現代の相続において、相続により相続人が取得する財産は、無償による富の帰属、すなわち所得であるから個人所得税を補完する必要がある、そのため相続税を課税するという考え方がある。

岩下（2010）は、被相続人の遺産あるいは相続人が継承する財産に対して相続税を課税する根拠を、次のように整理している。

(1) 社会還元説（国家共同相続税）

被相続人の富の蓄積は国家を含めた社会一般から受けた利益であり、相続開始を機会に国が相続権を主張し蓄積された富を相続税として課税し、社会に還元すべきとする説。

(2) 所得税補完説（還元所得税説）

遺産は、被相続人が生前受けた税制上の特典や租税の負担軽減又は回避等により蓄積されたもので、相続開始を機会に所得税を課税し一生を通じた所得税の清算をするという説。

(3) 社会政策説

富は広く公平に分配されるべきであり、社会に存する富の分配の不公平を是正し、公平を期するため相続税を課税するとする説。

(4) 財産の無償取得に対する所得課税説

遺産の無償による取得に担税力を見出して課税するものであり、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものである。累進税率を課税することにより富の再配分を図るという説。

(5) 偶発的所得説

相続開始という偶発的な事実による財産の取得は、一種の不労所得であり、これに担税力があるとして相続税を課税するという説。

³⁰ シャープ税制研究会編（1985）p.172〔Ⅱ・143〕

上記の根拠の[1]と[2]は被相続人を対象としており、[3]は富の偏在を是正するという社会を対象とし、[4]と[5]は相続人を対象としている。

マスグレイブは相続税の根拠として、以下の5つの考え方を示している。

1. 社会は、死亡時に納税者の財産を処分する権利を制限したいと望むかもしれない。社会は、個人に対してその生涯にわたって自分の財産を使用することができるが、死亡とともにその権利は停止するか削減され则认为る。
2. 社会は、次の世代にわたるときに、財産を譲渡する権利をよりきびしく制限しようと望むかもしれない。
3. 社会は、遺産という形で、すなわち、なんらの「努力」もなしに財産を得る個人の権利を制限したいと望むかもしれない。
4. 社会は、富のより平等な分配を実現するという一般的な目的をもつかもしれない。相続の制度は、富の集中を招く最も大きな要因の一つである。
5. 最後に、この目的は、死亡時の移転に対して別個の税を課するのではなく、所得税を改正して、所得税のもとで納税者の所得の一部として遺産の受領を含めることによって、所得の増分主義を完全にすることである。

31

このようなマスグレイブの考え方は、先の（1）から（5）の課税の根拠と次のような対応関係にある。

1. の「死亡とともに自分の財産を使用することができる権利は停止するか削減される」は、社会還元説（国家共同相続税）の「被相続人の富の蓄積は国家を含めた社会一般から受けた利益であり、社会に還元すべき」。
2. の「次の世代にわたるときに、財産を譲渡する権利をよりきびしく制限しよう」は、財産の無償取得に対する所得課税説の「遺産の無償による取得に課税する」。
3. の「なんらの「努力」もなしに財産を得る個人の権利を制限したい」は、偶発的所得説の「相続開始という偶発的な事実による財産の取得は、一種の不労所得」。
4. の「富のより平等な分配を実現するという一般的な目的」は、社会政策

³¹ マスグレイブ（1983） p.597

説の「富は広く公平に分配されるべきであり、社会に存する富の分配の不公平を是正」。

5. の「死亡時の移転に対して別個の税を課するのではなく、所得の増分主義を完全にすること」は、所得税補完説（還元所得税説）の「遺産は、被相続人が生前受けた税制上の特典より蓄積されたもので、一生を通じた所得税の清算をする」。

岩下（2010）によれば、贈与税の課税根拠は、以下のようにまとめることができる。

相続の開始により取得した財産に対し相続税が課税されるのであれば、生前において、将来相続人となる者や親族に対して財産を贈与することにより相続税の課税を合法的に回避することができ、相続又は遺贈と同様の財産利益を受けることができる。これは、相続税の課税制度の存在理由を失うこととなり、贈与を受けた者と受けざる者との税負担の不公平を招くことになる³²。

そこで、財産の生前贈与に対して、将来の相続税課税を補完する目的で贈与税が設けられている。贈与税は将来課税される相続税と密接な関係があり、贈与による財産の移転が将来の相続税の課税回避や軽減につながると認められる場合に、将来の相続税の前取りとして課税する性格を持つもので、基礎控除は低額に抑えられ、高い税率構造になっている。

第3項 相続税の課税方法の特徴

相続税は、自然人である個人の死亡により、その遺された財産に課税する「遺産課税方式」と、自然人である個人の死亡による財産の取得に対して、課税する「遺産取得課税方式」がある。

1 遺産課税方式

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法であり、明治38年（1905）から昭和24年（1949）まで日本の相続税で採用されていた。またアメリカ³³、イギリスなどで採用されている。この課税方式は、社会

³² 岩下（2010）pp.12～13

³³ 2010年にアメリカの連邦遺産税は1年間廃止されていたが、2011年になって連邦遺産税は復活した。

還元説、社会政策説及び所得税補完説をベースとしている。日本の相続税は明治 38 年（1905）の創設時より遺産税方式で、昭和 24 年（1949）まで長期に継続されてきた。

遺産課税方式は、遺産の総額に対し課税するもので財産税の性質をもっている。

長所… ①人の一生を通じて租税負担を清算することに適している。

②遺産の仮装分割等による不当な租税負担の軽減を防ぎ、税務執行上容易である。

短所… ①遺産取得者の担税力に応じた課税ができない。

②遺産分割の方法による税額の変動は生じないため富の分割推進は図れない。

2 遺産取得課税方式

遺産取得課税方式は、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法であり、昭和 25 年以降の日本のほか、ドイツ、フランスなどで採用されている。岩崎（2005）によれば、この課税方式は、無償取得に対する所得税課税説、偶発的所得説をベースとしている。日本では昭和 25 年シャウプ勧告に基づく大改正において、財産無償取得税の観念の強い遺産取得税が導入された。すなわち、相続、遺贈及び贈与に因り取得した財産に対して、これを一本として相続税を課した³⁴。

その後昭和 33 年の改正において、相続及び遺贈に対しては相続税を課し、贈与税は贈与による取得に対してのみ課すことになった。

遺産取得課税方式は、遺産取得者の取得額に応じて課税するもので、所得税の補完税としての性質をもっている。

長所… ①遺産取得者の担税力に即した課税が実現できる。

②相続人が多いほど租税負担が軽減するため、遺産分割が促進され富の集中を抑制できる。

短所… ①仮装分割により租税負担の不当な軽減を図ることができる。

②遺産分割の実態の把握が容易でないため税務執行が困難になる³⁵。

³⁴ 岩崎（2005） p.183

³⁵ 岩崎（2005） p.186

第 2 節 相続税の租税原則

第 1 項 租税原則の概要

国の税体系は複数の税制が組み合わされており、社会経済の発展とともに複雑化する。このため、租税は制度設計やその運用における原則が必要になる。租税原則を巡ってはこれまでに様々な議論がなされてきた。

18 世紀後半のイギリスのアダム・スミスは「国富論」第 5 編第 2 章第 2 節で、①公平性、②明確性、③便宜性、④徴税費最小、の 4 つの原則をあげている。

玉岡（2008）によれば、ドイツのアドルフ・ワグナーは、(1)財政政策、①租税の十分性 ②課税の可動性、(2)国民経済、①正しい税源の選択 ②正しい税種の選択、(3)公平、①課税の普遍性 ②課税の平等性、(4)税務行政、①明確 ②便宜 ③徴税費最小、の 4 大原則・9 小原則をあげている³⁶。

このように、ワグナーの(3)公平は、スミスの①公平性であり、(4)税務行政の原則は、②明確性、③便宜性、④徴税費最小、であり、(1)財政政策と(2)国民経済は、財政と経済に租税が及ぼす影響に関する原則である。

また、アメリカのマスグレイブは、次の 6 つの重要な項目を示している。

- ① 税負担の配分は公平でなければならない。各人は「公平な分担」を支払わなければならない。
- ② 効率的な市場における経済的決定に対してできるだけ干渉を小さくするような税が選ばれるべきである。このような干渉は、最小限にとどめることが求められる「超過負担」をもたらす。
- ③ 投資意欲を促すといった目的のために租税政策が用いられるとき、できるだけ税体系の公平に対して干渉が加わらないようにすべきである。
- ④ 税構造は、安定と成長のための財政政策の適用が容易になるようなものでなければならない。
- ⑤ 税体系は公正かつ非恣意的な税務行政を可能にし、納税者に理解されるものでなければならない。
- ⑥ 徴税側および納税者側の負担する費用は、他の目的と両立する範囲で、で

³⁶ 玉岡（2008） pp.111～115

できるだけ低くしなければならない³⁷。

マスグレイブの租税原則は、①はスミスの「公平」であり、④は「便宜」であり、⑤は「明確」であり、⑥は「徴税費最小」である。また、②と③はワグナーの「財政政策」「国民経済」に通じるものがある。

このように、租税原則は分配面と経済的効率面に集約され、「公平」と「中立（効率）」の原則となり、これに徴税上の「簡素」を加えた 3 つが、現代の租税原則として認められている。

1. 公平の原則

公平の原則は、税負担を求める時に納税者間での公平な配分を求めるものである。強制力を伴う徴税に対する国民の理解を得るためには、負担配分の公平性は特に重要である。

アダム・スミスの租税原則では、「すべての国の臣民は、できるだけ各人の能力に比例して、すなわち、各人がそれぞれその国の国家の保護のもとで享受する収入に比例して、政府を支えるために拠出すべきである。・・・いわゆる課税の公平または不公平は、この原則を守るか無視するかにかかっている³⁸。」（公平性）と述べられており、マスグレイブでは、「税負担の配分は公平でなければならない。各人は「公平な分担」を支払わなければならない。」（公平性）とされる。

それでは、租税負担における公平性とは何か。政府によって支給される公共財から受ける利益に応じて税を支払うのが公平である、というのが利益説であり、利益説に基づいて税を支払う原則を応益原則という。他方、各人の税を支払う能力に応じて税を支払うのが公平である、というのが能力説であり、能力説に基づいて税を支払う原則を応能原則という。応能原則に基づく税負担の公平性を見る尺度として、「水平的公平」と「垂直的公平」の概念がある。

水平的公平は、担税力（経済状況）の等しい者は同じ額の税を支払う、ということ、垂直的公平は、担税力（経済状況）の異なる者は異なる税を支払う、ということである。

³⁷ マスグレイブ（1983）p.288

³⁸ アダム・スミス（2001）p.133

所得で担税力（経済状況）を見ることができると考えた場合、所得の等しい人は同じ額の税負担を負うのが公平であるというのが、水平的公平の考え方である。これに対し、所得が同じでも世帯人員が異なれば担税力が異なる。担税力が異なれば異なる税負担を負うのが公平であるというのが、垂直的公平である³⁹。そのため、日本の所得税では、所得が同じでも世帯人員によって課税所得が異なるように設計されている。

2. 中立（効率）の原則

木下（2005）を要約すると、中立（効率）の原則は、経済活動が課税により阻害されることをできるだけ少なくすることであり、市場の資源配分への影響が少ないほど望ましいという考え方である。これは、課税前の市場の状況が効率的になっているという前提がある。個人に対する課税の場合は、消費支出、労働供給量に対して課税の影響ができるだけ少ないことが求められる。たとえば、あまりにも高い税金は個人の労働意欲が阻害される。個人の労働・余暇選択に中立的であり、消費財選択についても中立的であるべきである⁴⁰。

資本主義経済のもとでは、財、サービスの価格や量が市場で決定される。税は、市場で達成される効率的な均衡点を喪失させることになる。望ましい税は、課税によって生じる影響をできるだけ小さなものに止めることが求められる。これが、市場において達成される効率性にできるだけ影響を及ぼさない、という意味で、効率性の原則または中立性の原則と言われる。

需要の価格弾力性が低い財・サービスは、価格が低いことで消費が拡大するわけではなく、価格が上昇しても消費するもので生活必需品がこれに当たる。したがって、消費行動に影響を及ぼさない消費課税は生活必需品に対するものということになる。しかし、中立性の原則に基づく必需品課税は、公平性の原則のうち垂直的公平の考え方とトレード・オフ（二律背反）の関係にある。担税力を所得で計ると、生活必需品に対する支出が占める割合は低所得者ほど高くなる。つまり、生活必需品課税の税負担率は、低所得者ほど高くなるという逆進的傾向を示す。これは、担税力を消費支出で計る場合も同じである。

³⁹ 玉岡（2008） pp.115～123

⁴⁰ 木下（2005） pp.5～6

垂直的公平に関する考え方では、一般に担税力に対する負担率は高所得者ほど高くなる累進的構造が望ましいとされているため、逆進的負担構造になる生活必需品課税は支持されない。複数の租税原則の間には多くのトレード・オフの関係が存在する⁴¹。

3. 簡素の原則

「簡素」の原則とは、①税制が簡素でわかりやすいこと、②自己の税負担の計算が容易であること、③納税者にとっての納税コストが安価であること、④執行側の徴税コストが安価であること、である。

この①と②は、アダム・スミスの租税原則の「それぞれの個人が支払わなければならない税は確定的でなければならず、恣意的であってはならない。支払時期、支払方法、支払額は、すべて納税者にも他のだれにも、はっきりして、わかりやすくなければならない⁴²。」（明確の原則）であり、マスグレイブの租税条件の「税体系は公正かつ非恣意的な税務行政を可能にし、納税者に理解されるものでなければならぬ。」（明確性）である。

また③と④は、アダム・スミスの租税原則の「すべての税は、国民のポケットから取り出される額も、ポケットの外にとどめられる額も、国庫に納入される額をできるだけわずかしこ超えないように工夫されなければならない⁴³。」

（最小徴収費の原則）であり、マスグレイブの租税条件の「徴税側及び納税者側の負担する費用は、他の目的と両立する範囲で、できるだけ低くしなければならない。」（費用最小）である。徴収費には、狭義では税務当局が徴税にかかる費用を税務行政費用と呼んでこれを言い、広義では納税者の納税にかかる費用を納税協力費用と呼んでこれを含んだものをいう。

簡素の意味は、①税制全般の仕組みと、②個々の税目自体の仕組みという両方の捉え方ができる。①ならば、日本の現在の税制は、国税・地方税ごとに多数の税があり、簡素ではなく、税制全般の仕組みの簡素なら、単税制度を採用すれば簡素な仕組みとなる。②ならば、たとえば所得税の課税所得の計算が1

⁴¹ 玉岡（2008） pp.131～141

⁴² アダム・スミス（2001） p.133

⁴³ アダム・スミス（2001） p.135

枚の表で計算でき簡素といえる。

日本の所得税の所得控除制度は種類も多く、金額も一律ではないので解りにくく、簡素といえない制度である。しかし、納税者個々のそれぞれの事情に合わせ、控除を選択することは、それぞれに合わせた担税力の大小を調整していることになる。このように控除制度を使って納税者ごとの担税力を調整し、負担配分の公平性を達成している。この控除制度を縮小・廃止すれば、簡素は達成できるが負担配分の公平性は阻害される。

第2項 資産課税と租税原則

資産課税とは資産の取引、保有、移転の各段階において課税される税である。資産の取引に対する課税とは、資産の売買に対する課税であり、不動産取得税、有価証券取引税がこれに当たる。また、印紙税や登録免許税のように、資産の取引や移転に関する文書の作成、登記、登録、免許等に対する課税も含まれる。

資産の保有に対する課税とは、資産（主として土地・建物等の不動産）の保有に対する課税であり、固定資産税、地価税等である。

資産の移転に対する課税とは、遺産や贈与として資産の移転に対する課税であり、相続税、贈与税である⁴⁴。

資産課税は種々のものがあるが、資産の保有に関する課税と、資産の移転（相続税・贈与税）に関する課税の、課税根拠における租税原則について述べる。

1. 資産保有の根拠

（1）資産の保有課税に能力説による根拠があるとするのは、所得を担税力の主要な指標とすれば、資産の保有自体にも担税力がある、というものである。

しかし、資産の保有自体に担税力があるとしても、現実には各種の資産のうち、土地、建物など一部の資産に対し課税され、その他の資産は課税されていないなど、資産ごとに課税が異なっている。

また、包括的所得税の執行においては、資産所得を確実に捕捉する体制が不完全であるため、収益的所得やキャピタル・ゲインについては不完全にしか課税されないことが指摘される。そこで資産の保有課税は所得税制度の下で、資

⁴⁴ 水野（2005） p.2

産所得に対する不完全な課税を補完するのに有効である、とする考え方もある。

これに対して、包括的所得税の下で、資産所得に対する不完全な課税を補完することについては、収益やキャピタル・ゲインが生じる資産は妥当するが、生じない資産に対する課税の理由にはならない、という問題点が指摘される。そうであれば、能力説に基づく根拠は、固定資産税など個別の資産課税に対してではなく、富裕税のような一般的資産課税について根拠をあたえるものとも考えられる。

(2) 資産の保有課税に便益説による根拠があるとするのは、政府により公共サービスの供給により、不動産の価値が高められる。このため、その所有者は所有する不動産に対する税の支払いの形で、その費用を負担しなければならない、というものである。

これに対して、確かに資産保有者は公共サービスの供給による便益を受けるが、2 倍の資産所有者が 2 倍の公共サービスを受けるとは言えない。また、その税収は、道路や警察・消防などの直接、間接に資産価値を高める公共支出に充てられるだけでなく、教育のような資産価値を高めることと関係の薄い公共支出にも充てられる。つまり、政府の公共サービスによる便益と、支払う資産課税の対応が正確ではない。費用を便益の享受者に支払わせるのは、資産課税より使用料システムのほうが適切である。という反論がある。。

2. 資産移転（相続税・贈与税）の根拠

資産の移転課税に便益説による根拠があるとするのは、政府は個人の財産権を保護し、被相続人から相続人への財産の移転を保証し管理する。このような政府のサービスに対する代償として課税するのが相続税である。というものである。これに対して、そのようなサービスは政府の基本的役割であり、一般的収入で支出されるべきもので、特別な相続税によって支出されるべきではない⁴⁵。という反論がある。

⁴⁵ 水野（2005） pp.9～17

第3節 日本の相続税

第1項 シャウプ勧告の資産課税

シャウプ勧告の遺産・贈与に対する課税は新しい構想のもとに勧告された。従来の相続税と贈与税の二つの形態を、相続税または遺産取得税に統合するものである。提案された取得税は次のようなものである。

「財産等の継承に対する課税の主たる目的の一つは、根本において、不当な富の集中蓄積を抑制し、あわせて国庫に寄与せしめるにある。このためのもっともよい租税形態の一つとして『取得税』がある。取得税は、贈与と遺産の受領者に対する累積税である。これは特定の個人の受領する贈与および遺産の総額に応じて課税する累進税である。その適用の方法は、贈与税の場合に類似している。すなわち、贈与または遺産を受けた場合、それ以前に受領した贈与と遺産の課税総額にそれを加えて、現行税率によりこの総額に対して税額を算出する。同時に従前の累積総額に対して現行税率で税額を算出し、両税額の差額が今回納税すべき税額となるのである⁴⁶。」と述べ、取得税の長所として次の4点をあげる。

- ① 取得税は、租税負担が各相続人により公平に分配されることになる。
- ② 取得税は、相続税より広範に富を分散することになる。
- ③ 取得税は、相続税と贈与税を組み合わせたものより簡単である。
- ④ 取得税は、贈与が生前でも死後でも租税総額には何ら変わらない。

そして、「取得税は、死亡時における財産の移転に適用される限り、単なる遺産継承税であり、（中略）生前の贈与に適用される限り、それはいわゆる贈与税に類似している。それゆえにわれわれが日本に対し勧告する取得税は、この周知の両税を組合わせたものであり、新しい課税形態を実施するにあたり何ら危険をともしないものではない⁴⁷。」と勧告した。

日本の相続税は家督相続の慣習があったため、遺産課税方式で、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方法であった。しかし「勧告」は、遺産取得課税方式を勧告した。相続人その他の者が相続または遺贈により取得した財

⁴⁶ シャウプ税制研究会編（1985）pp.172～173〔Ⅱ・143～Ⅱ・144〕

⁴⁷ シャウプ税制研究会編（1985）pp.173～174〔Ⅱ・144～Ⅱ・145〕

産を課税物件として課税する方法を採用し、なおかつ贈与税を一体化させた。

贈与税の一体化については、従来の相続および贈与税法では、税率は別個の税率構造であったため、贈与者は、生前贈与と死後の遺贈を使い分け組み合わせることにより、贈与税および相続税を最小限にできることを「勧告」は指摘している⁴⁸。

次に「富裕税」について、個人の資産総額から負債を差引いた純資産に、低率の課税を行う「富裕税」は、他の税の実施に際し有利となる、と述べている。勧告では、「例えば、所得税の調査官が、年度当初における納税者の純資産額と翌年度当初の純資産額を比較した場合、両者の差額は、その年中に受け取った贈与額または遺産額であるか、同年中の所得額から個人的消費を差引いた残額であるか、もしくは資産自体の価値の変動額を表すにちがいない。このようにして毎年納税者の貸借対照表を作成すれば、かれの贈与および所得の申告が正確であるか否かを照査する上に、すぐれた手段となるであろう⁴⁹。」と、他の税の実施に際し有利となることが述べられている。そして、「このようにして三つの税の密接な関係上、納税者が、贈与、資産または所得の何れかの申告を怠れば（中略）説明せねばならない⁵⁰」と他の税との関係を述べている。

また、「贈与税および相続税を有効に実施するために、あらゆる種類の資産は、相続または贈与によって譲渡される際に、正確に評価されることが必要になってくる。これらの評価をデーターとして利用すれば」よいと、取得税の課税の際に、種類および評価のデーターとして把握することを提案している。

富裕税の資産評価については「他の諸税との関係上、不動産の再評価が必要になってきつつある。（中略）最初は概算でよいが、年を加えるごとに正確に地租および家屋税の目的のために再評価しなければならない。（中略）富裕税の施行上必要となるような小規模の評価の追加は比較的容易にできるだろう⁵¹。」と、地租・家屋税の評価を基準にすることを提唱している。

日本の戦後の高インフレーションに対応するための、固定資産の再評価の勧告は、「土地については再評価基準として財産税基準を平均土地物価指数で調整

⁴⁸ シャープ税制研究会編（1985）p.174〔Ⅱ・145〕

⁴⁹ シャープ税制研究会編（1985）pp.113～114〔Ⅰ・86～Ⅰ・87〕

⁵⁰ シャープ税制研究会編（1985）p.114〔Ⅰ・87〕

⁵¹ シャープ税制研究会編（1985）p.112〔Ⅰ・85〕

したものを用いる⁵²。」としたうえで、「資産の再評価によって一度新しい基準が定められたら、その基準は、一切の税—国税、都道府県税および市町村税—について最小限度の基準として用いられなければならない⁵³。」と、資産の再評価基準をこれからの税のための最小限度の基準、と捉えることを勧告している。

資産の譲渡に際しては、「ある資産が処分された場合、キャピタル・ゲインは、受け取った金額（贈与または遺贈の場合は、市場価格）からその資産のいわゆる「基準額」を控除して算出される。一般に、この『基準額』とは、納税者がその資産を取得するに要した費用である⁵⁴。」と、資産の譲渡の際の取得価額を「基準額」と表現している。

地租および家屋税の評価については、「地租・家屋税の目的上妥当な価額の決定を促進するために、キャピタル・ゲインの算出基準額を地租・家屋税の目的上定められる価額と一致させることが望ましい⁵⁵。」と、土地の評価について、地租・家屋税の最初の再評価額を土地譲渡のキャピタル・ゲインの計算の「基準額」（取得価格）とすることを示唆している。

シャープ勧告の資産課税を要約すると、以下のようにまとめることができる。

- I) 土地について、財産税基準を平均土地物価指数で調整したものを再評価基準とする。
- 2) 再評価基準を最小限度の基準として、地租・家屋税の再評価額を決定する。
- 3) 地租・家屋税の評価額は、土地譲渡の計算の「基準額」（取得価格）となる。
- 4) 地租・家屋税の評価額は、富裕税の資産評価の基準となる。
- 5) 富裕税の申告は、贈与、資産または所得の申告漏れを防ぐ。
- 6) 富裕税の申告は、取得税の課税の際に、種類・評価のデーターとして把握できる。

資産について、取得、保有、移転、譲渡の評価を各々関連づけた「ワン・セットの租税制度」で、個々の租税間の相互関連性を利用することで、個々の税制の実際の運営に当たって、相互にチェックしあえるようになっている。

⁵² シャープ税制研究会編（1985）p.345〔Ⅲ・C22〕

⁵³ シャープ税制研究会編（1985）p.350〔Ⅲ・C27〕

⁵⁴ シャープ税制研究会編（1985）p.316〔Ⅲ・B18〕

⁵⁵ シャープ税制研究会編（1985）p.322〔Ⅲ・B25〕

第2項 シャウプ勧告後の相続税

日本は、昭和24年（1949）のシャウプ勧告に基づく相続・贈与税は、昭和25年の大改正において、財産無償取得税の觀念の強い取得税として導入された。すなわち、相続、遺贈および贈与により取得した財産に対して、これを一本として累積課税の取得税を課した。

大蔵省主税局は、昭和22年（1947）税制改正に際し受けた、昭和21年11月6日付「日本の相続税及び贈与税に対する原則と勧告（GHQ シャベル氏）⁵⁶」のシャベル勧告を念頭に置き、ショベル勧告の未実現事項である親族等関係に基づく差別税制の廃止と、相続税と贈与税の統合を、シャウプ勧告が問題点として取り上げるであろうと予想していた。

相続税と贈与税の統合を提唱することは予想していたが、あくまで遺産税方式に基づくものと考えており、遺産取得方式に基づく勧告であるとは予想していなかった。シャウプ勧告は、連邦遺産税がわずかな富裕層にしか課税されず、富裕層の富は主として有価証券など分割可能な資産で構成される、アメリカの状態を念頭に置いていたといわれている。

神野（1984）を要約すれば、第二次世界大戦後の日本では、財閥や地主が戦後改革で解体されたため、広汎に存在する農民を中心とした旧中間層の相続財産が、相続税の課税対象の大半を占めており、家族的経営のための「家の財産」は分割が困難であった。このため、戦後民法の均分相続規定にも関わらず、当時中間層をなしていた農家や中小商工業者が家族的経営を維持するため遺産分割できず、単独相続かそれに配偶者が加わるぐらいの遺産分割しか行われなかった。このため議会では、昭和25年3月11日の大蔵委員会、3月15日の本会議で不満が噴出した。

議会の反応は、シャウプ勧告に基づく相続税法案は先進的制度には評価を与えたが、中小資産階層に過酷な負担を強いる点を問題視し、保守・革新を問わず強い反発を示した。しかし、シャウプ勧告に忠実な相続税法が成立した。

政府は昭和28年8月7日の閣議により税制調査会を設置した。シャウプ勧告以来、はじめて税制を審議する場が公に設けられた。この税制調査会答申は、シャウプ税制の修正過程の中で、わが国が自前の税制をどのように構築しよう

⁵⁶『昭和財政史終戦から講和まで第7巻』（1977）p.198

としているか、「具体的には、直接税中心から間接税の比率を引き上げる⁵⁷。」の方向性を明示した⁵⁸。

日本の昭和 25 年前後の相続税の実態は、相続税納税者の 95%以上が遺産総額 50 万円以下の中小資産階層で、単独相続が多く相続一件当たりの相続人員が著しく少なかった。

分割可能な資産を多く持つ富裕層では、遺産取得税方式の遺産分割効果が作用して、遺産分割を実施し、相続税負担の軽減を図ることができた。しかし、農家や中小商工業者などは遺産分割とは無関係な相続税負担になり、重く課税されることになったため、税制改正後、特に農民層から激しい抵抗が生まれた。それは、農民層が新民法の均等相続制のもとで農地の分散を防ぎ、農業を維持する方策として、生前贈与を盛んに活用していたからである⁵⁹。

また、徴収面では、贈与の累積課税の実効上の難点があった。つまり、納税者も住所移転する。その度に書類が点々と移っていく。何十年も書類を保存することは税務署として不可能である⁶⁰。ということであった。

このため、昭和 28 年 11 月「税制調査会答申書」を受けた昭和 28 年改正において、中小資産・農民層の反発と税務執行面での困難のため一生累積課税を廃止し、相続および包括遺贈は遺産取得方式で相続発生時課税に、特定遺贈および贈与は 1 年合算で受贈者課税（贈与税）に改正した。そして、相続税は相続及び相続に準ずる包括遺贈、被相続人から相続人への遺贈に対し相続税を課し、その他の遺贈及び贈与に対しては贈与税を課すことになり、原則として相続および贈与のたびに課税する従来の制度に戻った。

次に問題となったのが富裕層による偽装分割の問題である。このことは、昭和 32 年 12 月に税制特別調査会が提出した「相続税制度改正に関する答申」のなかで、「わが国財産相続の現状は、必ずしも分割の慣習が徹底しているとはい

⁵⁷ 「・・・わが国における直接税殊にその約 6 割を占めている所得税は、勤労大衆の負担を重くして生産、勤労の意欲を阻害するとともに貯蓄心を減退せしめており、・・・また間接税については、・・・広く国民一般に負担を及ぼすような間接税の新設又は増徴をおこなうことも、負担の調整を図るためには或る程度やむを得ないと考えられる。」「税制調査会答申書」（昭和 28 年 11 月）『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977）p.14

⁵⁸ 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977）pp.9～14

⁵⁹ 神野（1984）pp.51～64

⁶⁰ 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977）pp.78～80

えない。また、税務執行上では、相続財産の現状のもとでは遺産分割の状況を確認することは極めて困難であるため、時に税務執行の行き過ぎがいわれる反面、現行の相続税制度が遺産分割の程度により相続税負担に大きな差異を生ずることから、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る現状である⁶¹。」と指摘している。

また、同じ答申のなかで農民層・中小事業者層に関しては、「遺産を分割することが困難な農業用資産や中小企業用資産その他の資産を相続した場合には、その財産が分割困難なため、単独又は少数の相続人によって相続することとあいまって、その負担は相対的に重いものとなっている⁶²。」と述べている。

そしてこれらを改めるため、昭和 33 年（1958）の相続税改正において、相続税に遺産課税と遺産取得課税の二つの課税方式を取り入れた、「法定相続分課税方式による遺産取得税方式」が制度化された。具体的な内容は「要綱」によって次のように示された。

「1. 方針 相続税負担の適正を図るため、遺産取得税体系を維持しつつ、相続税の総額は遺産額及び法定相続人の数により決定できるような体系をとるとともに、相続税の課税最低限の引き上げ及び税率の緩和により中小の財産階層の負担を大幅に軽減するものとする⁶³。」

このように遺産取得課税の建前を維持しながら、すべての相続人の納める相続税総額を、遺産総額と法定相続人の数とその法定相続分によって決定する、法定相続分課税方式による遺産取得税の現行制度が設けられた。これにより相続税額は、単独相続でも均分相続でも無関係に、同一の負担となった。このため、広汎な遺産分割が困難な農民や中小自営商工業者が、相対的に重課される事態は解消された。以後、相続税の抜本的制度改正は行われていない。

⁶¹ 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977）p.259

⁶² 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977）p.259

⁶³ 『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻』（1977）p.259

第3項 日本の相続税・贈与税の課税制度

1. 相続税の課税制度

遺産課税方式と遺産取得課税方式は表裏の関係にある課税方法であるが、日本の相続税法は、民法の法定相続分により遺産分割がなされたものと仮定して相続税額の総額を計算し、それを実際の遺産取得分に按分して課税する。法定相続分課税による遺産取得課税方式で遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷制度をとっている。まったく異なる性質の課税方式の折衷であるので、不整合が生じる。

第一に、富の再配分を促進する遺産取得課税方式を基調としているが、遺産取得者の担税力に即した課税の実現からは後退している。なぜなら、法定相続分課税方式では、相続税の総額が法定相続分により決定され、固定されるため、法定相続人の数が多いほど、基礎控除等の控除を活用することにより相続税の総額を軽減することが可能である。これは、実際に受けた相続分が大きい者ほど、大きな負担軽減効果を受けることができる。

第二に、事業継承の相続税の軽減策として、租税特別措置法上、相当の優遇措置が定められており⁶⁴、被相続人が事業者の場合と非事業者の場合では、租税負担の格差が生じる。確かに、事業用資産がなければ経営が成り立たない農業や中小企業の事業主にとって、純粋な遺産取得税方式では継承者一人が重い相続税を負担し、事業用資産を手放したり事業継承が困難になるから、優遇措置に合理性あるが、遺産取得課税の所得税の補完税としての性質からは、事業者と非事業者（特に勤務給与者）の所得捕捉率に格差⁶⁵があるなら、事業継承の優遇措置は事業者と非事業者のトータルな意味での所得課税の不公平を助長していることになる。

第三に、遺産取得課税は、富の再配分や集中排除の効果があるとされるが、それは同一階層内の再配分、有資産階層内の再配分を促進する意味で、有資産者から無資産者への再配分にならない⁶⁶。

⁶⁴ たとえば、小規模宅地の負担軽減措置は住居用宅地より事業用宅地が優遇されている。

⁶⁵ クロヨン・トーゴーサンと呼ばれるもの。給与者・事業者・農業者の所得捕捉率をそれぞれ、9割・6割・4割または10割・5割・3割とするもの。

⁶⁶ 岩崎（2005）pp.187~188

以上のことから、日本の相続税は遺産取得課税を基調としているとしているが、純粹の遺産取得課税ではなく、逆に遺産課税的要素が見受けられる。

2. 贈与税の課税制度

第一に、贈与税は相続税の補完税の性質をもっているとされるが、日本の課税制度で整合していない面もある。贈与税が相続税の純粹な補完税とすれば、遺産相続だけが行われた場合の相続税額も、専ら生前贈与により財産分割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により分与し、残りの部分を遺産相続した場合の贈与税と相続税の合計額も、すべて等しくなければならない。この考え方に基づいて考案されたのが、昭和 24 年（1949）のシャウプ勧告に示された相続税及び贈与税の「一生累積課税制度」である。

この制度では、相続税と贈与税は統合され、相続、遺贈、贈与等により無償で財産を取得した者に対して、その一生を通じて取得した財産の価額の総額を課税標準として、相続税を課税することとされていた。しかし、昭和 28 年（1953）の相続税法改正により、一生累積課税制度は、記録の保存や税務調査の困難を理由に廃止され、相続税と贈与税の課税体系になった。さらに、基礎控除額は相続税の 50 万円に対して贈与税の 10 万円と差が設けられ、課税段階は、相続税と贈与税はほぼ同一とされたが、税率は、贈与税のほうが相続税より一律 5% 高く設定された。以後、贈与税重課の傾向であった。

平成 15 年（2003）改正により贈与税の税率は 6 段階の超過累進税率に軽減され、相続税の税率及び課税段階と同一に調整されるとともに、相続時精算課税制度が導入されることにより、部分的に相続税・贈与税の一体課税が復活した。しかし、相続時精算課税は受贈者の選択制であり、この選択は受贈者である兄弟姉妹が贈与者である父母との間で、それぞれバラバラに行使できるなど、不公平を助長する面がある。

第二に、現行の相続税法に基づく贈与税は、法定相続人に対する生前贈与に対してだけ課税される制度ではない。死因贈与以外の贈与によって財産を所得した個人（法定相続人以外の者も全て）贈与税の納税義務者とされる。この納税義務者からみれば、課される贈与税は贈与税であって、相続税の補完税として機能しているとはいえない。

また、相続税額の計算では、相続財産の取得者が、遠い血縁者や遺贈を受けた第三者の場合、税額が2割加算されるが、贈与税の計算には、そのような調整はない。租税負担は贈与税のほうがはるかに重いことを考えると、近い血縁者に対する贈与と遠い血縁者・第三者に対する贈与に差が設けられていない。これは、近い血縁の法定相続人の贈与税の負担が重いことになり、相続時精算課税制度の適用の選択をしない限り、贈与税は相続税の補完税にはならない⁶⁷。

現行の贈与税の制度は、相続税の補完税というより、それとは別の、贈与財産あるいは受贈利得に対する固有税の要素がみられる。

3. 相続税・贈与税の課税制度の方向性

平成22年12月9日に行われた平成22年度第19回 税制調査会の議事録の中で、神野専門家委員会委員長は次のように述べている。「相続税には大体3つぐらいの課税をするときの根拠があって、1つは所得税とは違って無償の移転です。市場を通さない移転所得、相続という移転所得を得るので、その担税力に応じた課税をする必要があるというのが一つの根拠です。

もう一つは、富の集中を排除するという意味から、富の再分配機能を高める。それから、もう一つの根拠は、1世代に1回の課税。つまり、その人が将来、様々な公共サービスの利益を得ながら蓄積した富を死亡時に清算していくという考え方と、3つぐらいあるかと思います。」

これは、最初は「財産の無償取得に対する所得課税説」であり、次は「社会政策説」であり、最後は「所得税補完説（還元所得税説）」と「社会還元説（国家共同相続税）」である。「無償取得に対する所得課税説」は遺産取得課税方式の根拠であり「社会政策説」・「所得税補完説」・「社会還元説」は遺産課税方式の根拠である。日本の現行相続税は遺産取得課税方式を基調として遺産課税方式と折衷制度を取っていることになっているが、現実の相続税の課税根拠は遺産課税方式を基調として遺産取得課税方式を折衷しているのではないか。これは先に述べた「日本の相続税は遺産取得課税を基調としているとしているが、純粹の遺産取得課税ではなく、逆に遺産課税的要素が見受けられる。」を裏付けている。

⁶⁷ 岩崎（2005）pp.189~191

贈与税に関しては、同議事録の中で「見直しの方向性（若年世代への資産移転）として、若年世代に資産の移転を早めていくという観点から、暦年課税や相続時精算課税制度について緩和を図っていくべきではないかという主張。それと一方で、先ほど御説明しましたように、贈与税というものは相続税の補完税なので、そのループホールを開いてしまうと余りにも副作用が大きいという意見と、2つ出ているということです。」と述べている。

しかし平成23年度税制改正大綱では「② 改革の取組み 相続税について、課税ベースの拡大・税率構造の見直しを図れば、死亡時点まで資産を保有することに伴う税負担が高まるため、そのこと自体によっても生前贈与を促す効果があります。こうした相続税の負担の適正化と併せて贈与税を緩和すれば、そうした生前贈与はより一層促進されることになります。こうした観点から、子や孫などが受贈者となる場合の贈与税の税率構造の緩和、受贈者に孫を加えるなど相続時精算課税制度の対象範囲の拡大を行い、高齢者の保有資産の若年世代への早期移転を促し、消費拡大や経済活性化を図ります⁶⁸。」となっている。これは贈与を「相続税の課税回避や軽減という弊害」と捉えるか、「若年世代への資産移転」と捉えるか、ということであり、税制改正大綱では、贈与を若年世代への資産移転と捉えたことになる。今後、「相続時精算課税制度の対象範囲の拡大」等により、相続税・贈与税の一体課税が進んでいくことも考えられる。

⁶⁸ 平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日）p.17

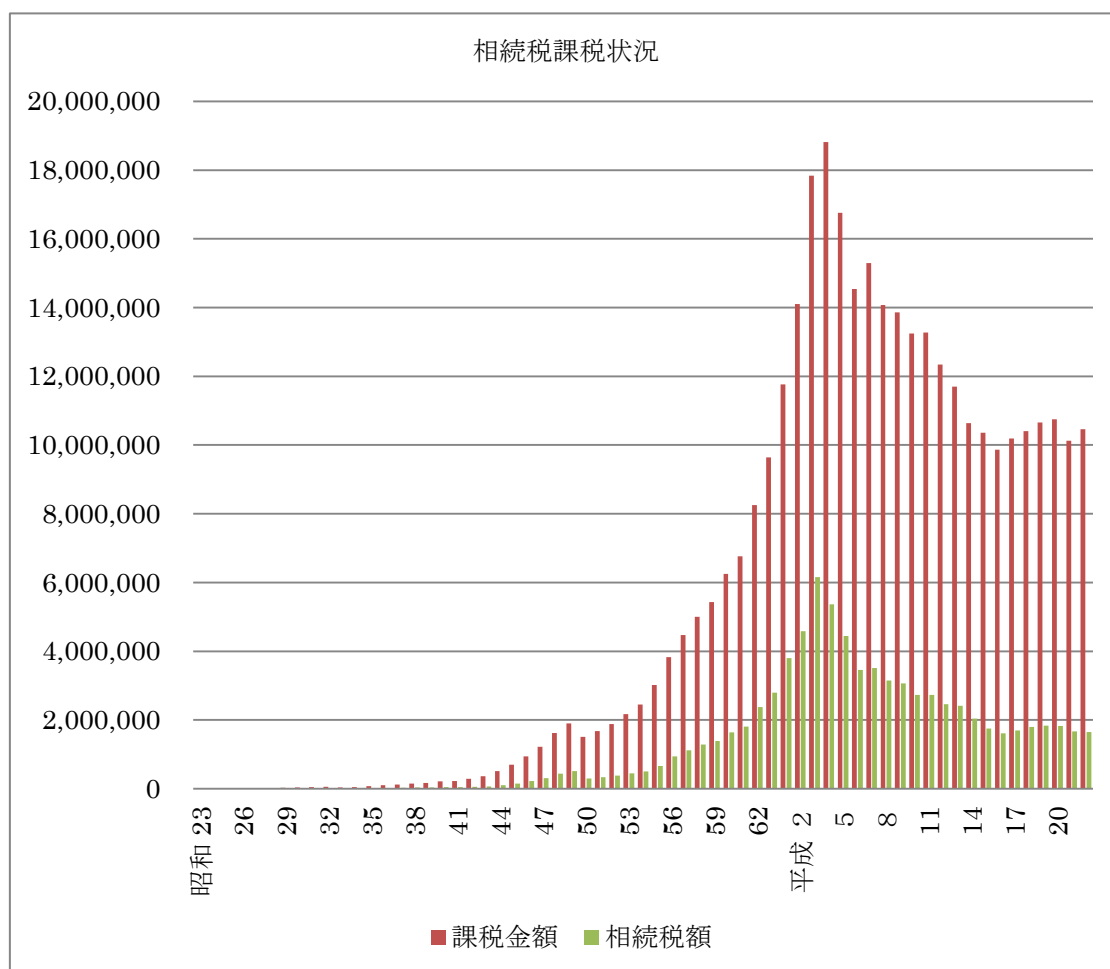
第2章 相続税と土地評価

昭和22年、日本国憲法の制定に伴って民法が改正され、家督相続制度が廃止されたことで相続は遺産相続のみとなった。その後シャープ勧告に基づき昭和25年に相続税の全文改正が行われ、相続税制度が根本的に改革された。相続税法は、昭和33年の税制改正により、法定相続分課税方式が採り入れられて以降、基礎控除の引き上げ、遺産に係る配偶者控除の新設等があったが、基本的な税制の制度は変わらず現在に至っている。

わが国の昭和23年から平成22年までの相続税の推移は以下の通りである。

図1 昭和23～平成22年相続税課税状況

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成24年10月22日取得

図 1 を見れば、日本の戦後の高度成長が始まったころから、昭和 48 年の狂乱物価「第 4 次中東戦争による原油価格の大幅な上昇（オイルショック）」と呼ばれた高度経済成長の終焉まで相続税が増加する。一旦減少した後、平成のバブルの頂点まで急激に増加し続けるが、その後は急激に減少し、近年は課税価格・相続税額の水準が安定している。

本章では、相続税が根本的に改革された昭和 22 年、あるいは法定相続分課税方式が採り入れられた昭和 33 年から今日まで、相続税はどの様に推移してきたのか、戦後の高度経済成長を通じて、また「バブル経済」と呼ばれた時期を通じて、相続税はどのような問題を提示してきたのかを検証し、現在の相続税を検討してみる。

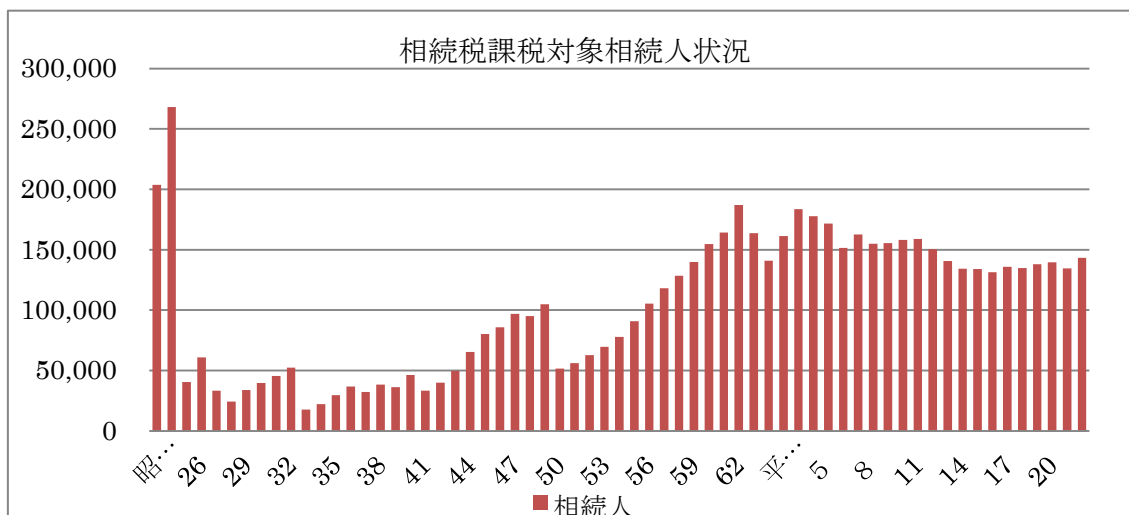
第 1 節 相続税の課税状況

第 1 項 戦後から高度経済成長期の相続税の変遷

昭和 23 年から平成 22 年まで 62 年間の相続人の推移は以下の通りである。

図 2 昭和 23～平成 22 課税額のある相続人数

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

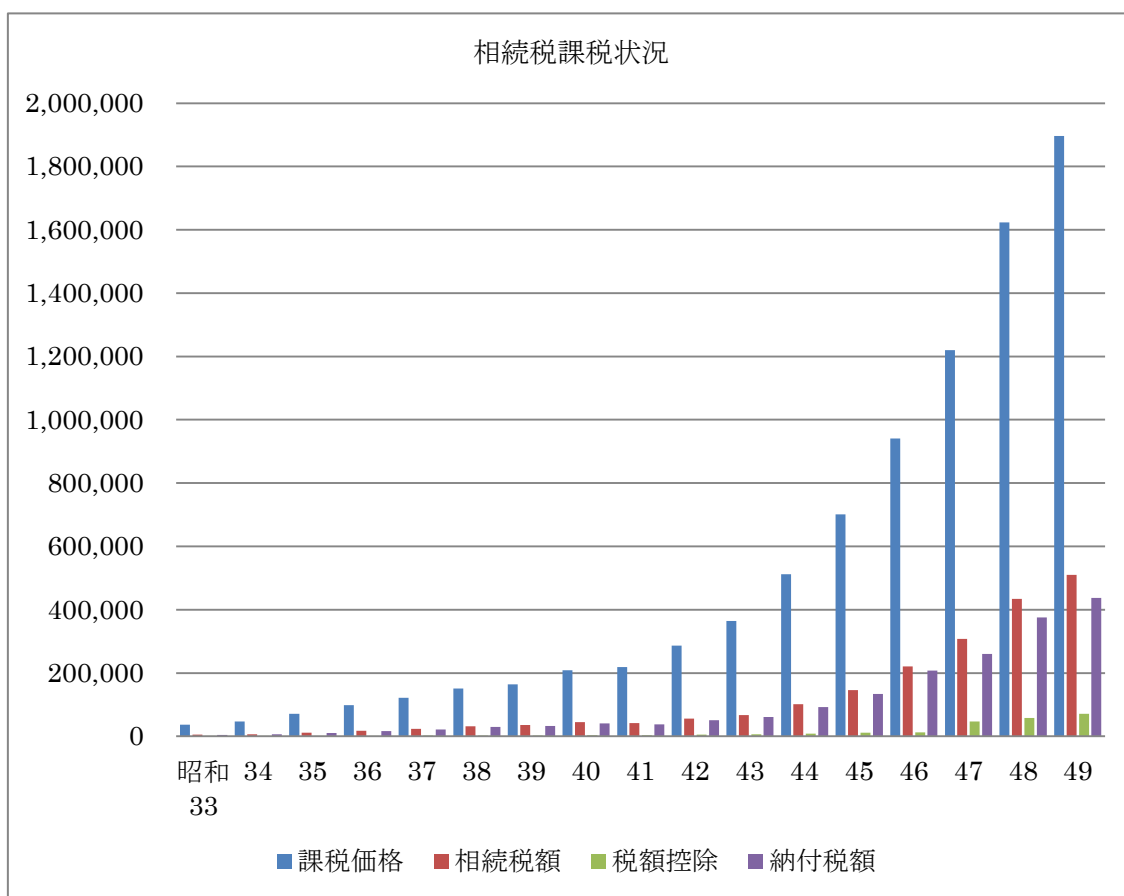
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 12 日取得

まず、図 2 で相続人の推移を見ていくと、昭和 25 年に急激に減少しているが、これは昭和 24 年の税制改正で遺産税方式から遺産取得方式に変更されたのと同時に、①基礎控除を 5 万円から 10 万円に引き上げ、②課税価格に算入しない少額贈与額を 3 千円から 2 万円に引き上げ、③課税価格に算入しない保険金、退職金、手当金については 5 万円から 10 万円に引き上げ、などが行われたためであり、遺産取得者は増加したが課税対象者は減少する結果となった。

また、昭和 33 年の減少は、税制改正で遺産取得税方式から法定相続分課税方式へと移行したことと、基礎控除が 5 万円から 150 万円 + 30 万円 × 法定相続人数に拡大したため、と思われる。これ以降、相続人は高度経済成長とともに増加してゆきオイルショックとともに減少したが、その後バブル期に向かって急激に増加して行き、バブル崩壊とともに減少し現在に至っている。次に、戦後から現在を、①戦後から高度経済成長期、②高度経済成長の終焉から昭和の終わりまで、③平成の時代、の三つの期間に分けて、相続税の内容を概観する。

図 3 昭和 33～49 年相続税課税状況

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

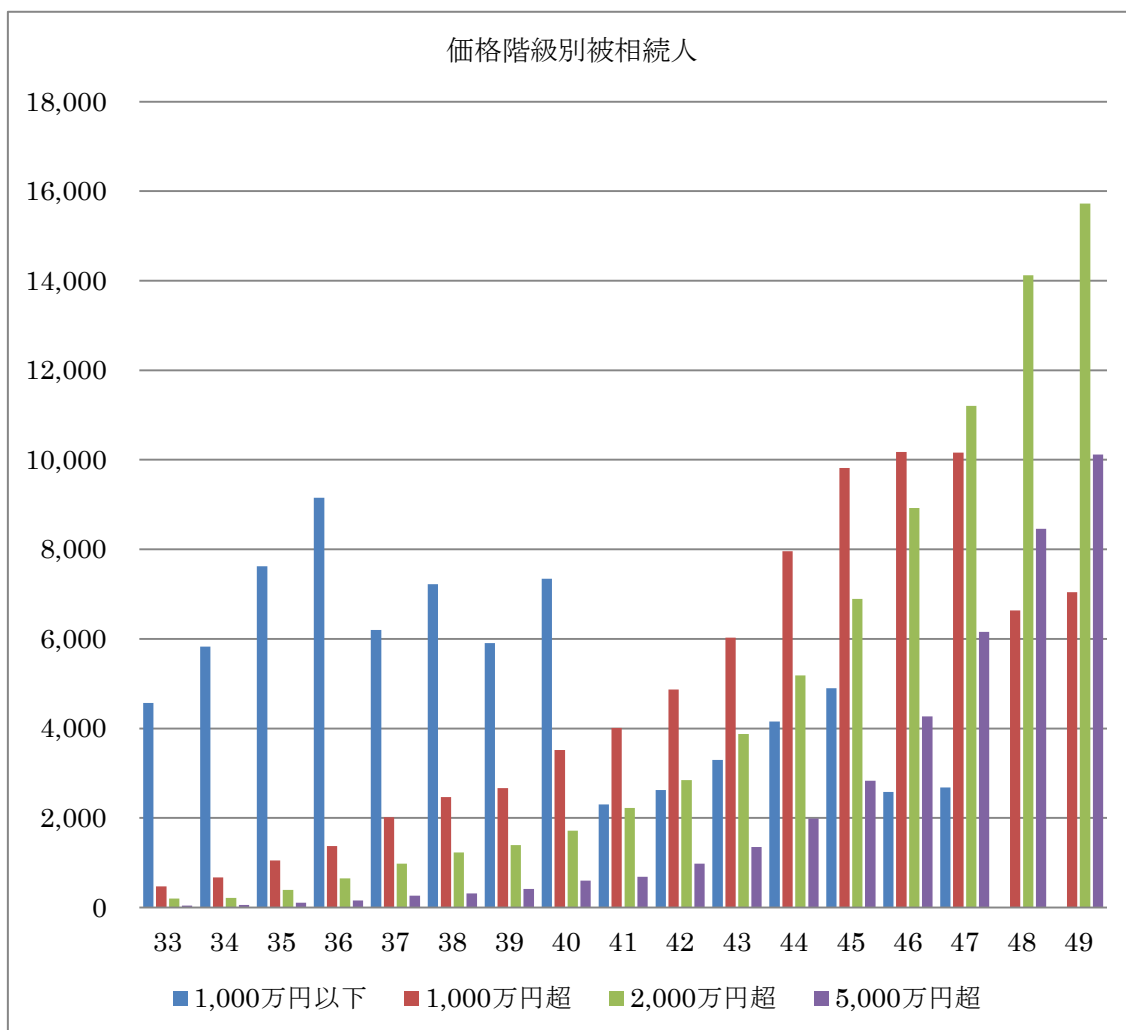
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 12 日取得

図 3 は昭和 33 年から昭和 49 年までの 17 年間の課税状況の推移である。図を見れば、相続税の課税価格は、昭和 33 年 36,743 百万円から 49 年の 1,896,613 百万円と 50 倍以上、相続税額は、5,373 百万円から 509,887 百万円と約 95 倍、納付税額は、4,670 百万円から 437,654 百万円と約 95 倍増加したことがわかる。課税価格は非課税財産・債務等を控除した価格で、財産の取得価格ではない。

昭和 33 年の改正では、配偶者控除が合計課税価格 3,000 万円に対応する法定相続税額の 2 分の 1 を限度とされ、未成年者控除とともに設けられた。その後、昭和 42 年に合計課税価格 3,000 万円に対応する法定相続税額と、2 分の 1 ではなく全額が限度とされ、昭和 47 年には障害者控除が創設された。このため、税額控除の額が徐々に増加してきたことが図を見てわかる。

図 4 昭和 33～49 年相続価格階級別被相続人

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

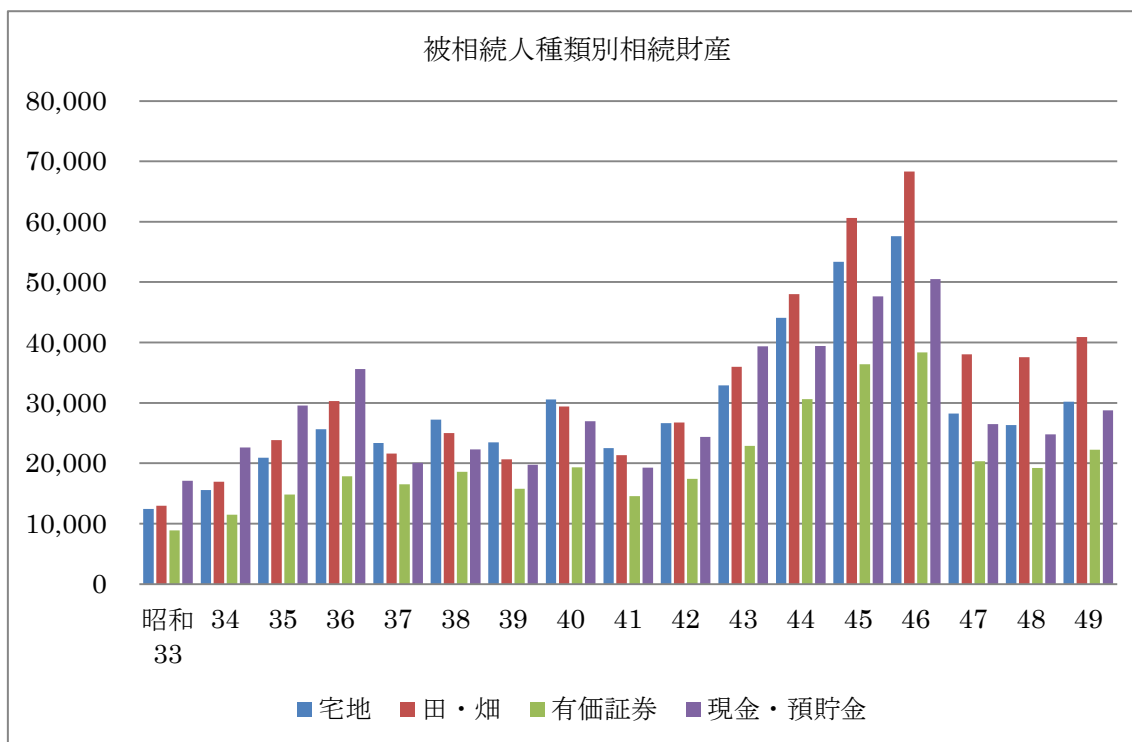
図 4 は昭和 33 年から 49 年までの相続における被相続人の課税価格階級別の推移である。図を見れば、昭和 30 年代は被相続人の課税価格は 1,000 万円以下が主流であったものが、40 年代以降、高額な被相続人が増加して行く。

昭和 33 年以前の年度は、単独相続が多く相続一件当たりの税額が高かったため、被相続人納税対象者が多かったが、昭和 33 年の税制改正で遺産取得税方式から法定相続分課税方式に変更したため、法定相続分に分割し税額計算されることで税額が減少し、かつ、各種控除、特に配偶者控除の増額により、被相続人納税対象者が激減した。

被相続人の主な種類別相続財産の推移は以下の通りである。

図 5 昭和 33～49 年財産種類別の被相続人数の推移

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

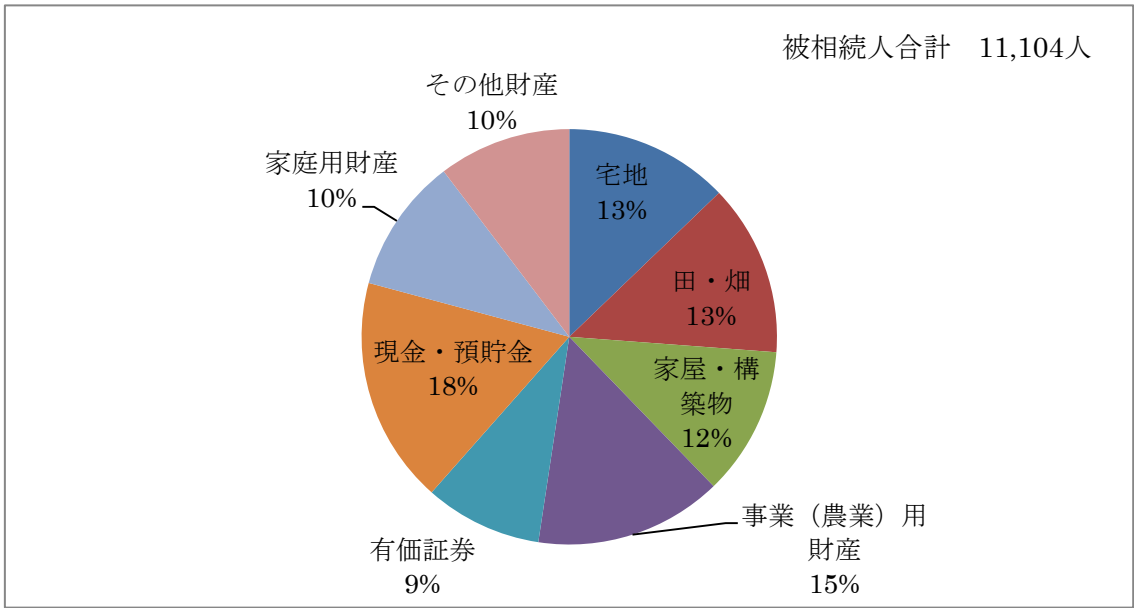
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 11 月 6 日取得

図 5 を見ると被相続人の財産は、昭和 30 年代は①現金・預貯金、②田・畑、③宅地、④有価証券の順であったものが、昭和 40 年代は後半にかけて①田・畑、②宅地、③現金・預貯金、④有価証券と変化している。

図 6・図 7 は、昭和 33 年と昭和 49 年の被相続人が、どのような相続財産の構成であったのかを示したものである。この図を比較すると、昭和 33 年時の被相続人の宅地の所有割合は 13%で昭和 49 年時は 14%、家屋・構築物は 12%から 13%、有価証券も 9%から 10%とほとんど同じであるが、田・畑の所有割合も 13%から 19%、に上昇したことがわかる。

逆に事業（農業）用財産の所有は、昭和 33 年時には 15%あったものが、昭和 49 年時には 7%に低下、現金・預貯金も 18%から 10%に低下している。被相続人の課税価格は、昭和 30 年代は 1,000 万円以下がほとんどであったものが、昭和 40 年代の約 10 年間で、2,000 万円超、5,000 万円超が主流となった。

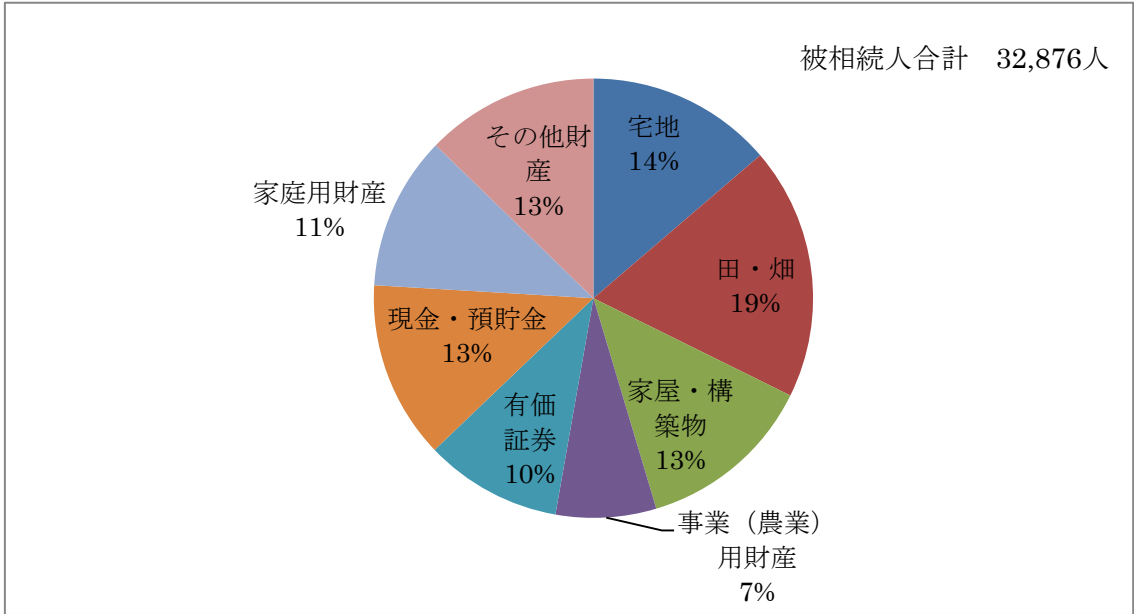
図 6 昭和 33 年財産種類別に見た被相続人の構成比



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 7 昭和 49 年財産種類別に見た被相続人の構成比

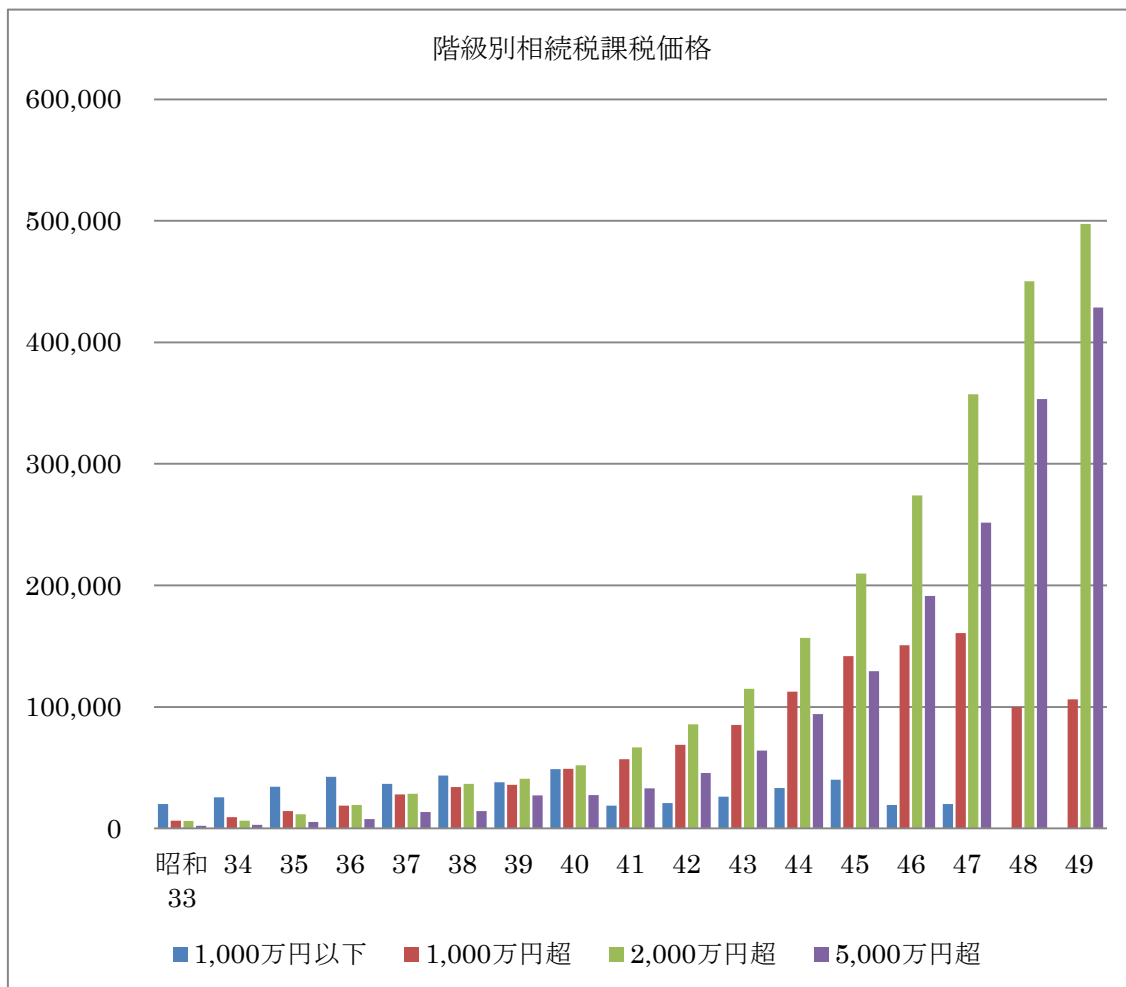


出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 8 昭和 33～49 年度階級別相続税課税価格

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

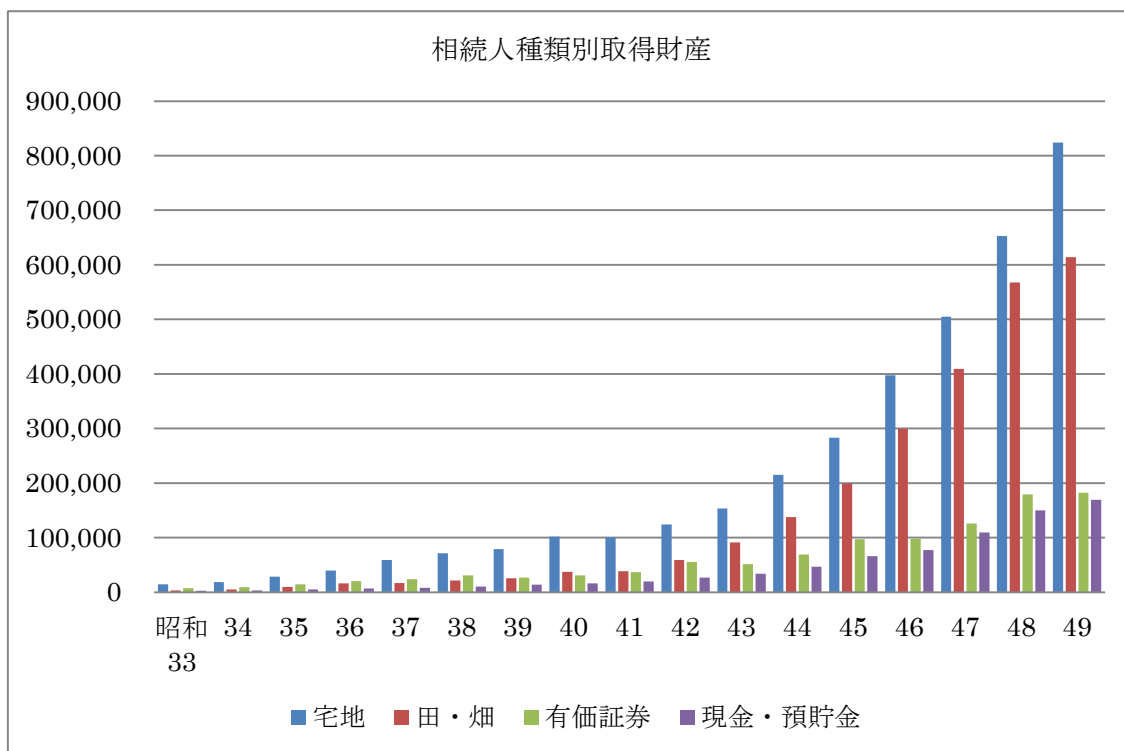
図 8 は昭和 49 年までの相続における被相続人の階級別相続税課税価格⁶⁹の推移である。図を見ると昭和 30 年代半ばまでは、相続人の控除後遺産総額は 1,000 万円以下が主流であったが、昭和 40 年以降被相続人の課税価格は 2,000 万円超が主流となり、5,000 万円超も同様に増加してきたことわかる。

図 4 と図 8 で種類別の取得価格を比較すると、特に昭和 40 年代の 2,000 万円超と 5,000 万円超の階級の被相続人の上昇に比して、課税価格は極端に上昇している。これは、種類別相続財産価格の比較から、宅地、田・畑の価格が高度経済成長と共に上昇し、課税評価に反映された結果である。

⁶⁹ 昭和 33 年制度化された法定相続分課税方式の基礎控除前合計課税価格。

相続人の主な取得財産価格（課税価格ではない）の推移は以下の通りである。

図 9 昭和 33～49 年財産種類別の相続人取得財産価格の推移 単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

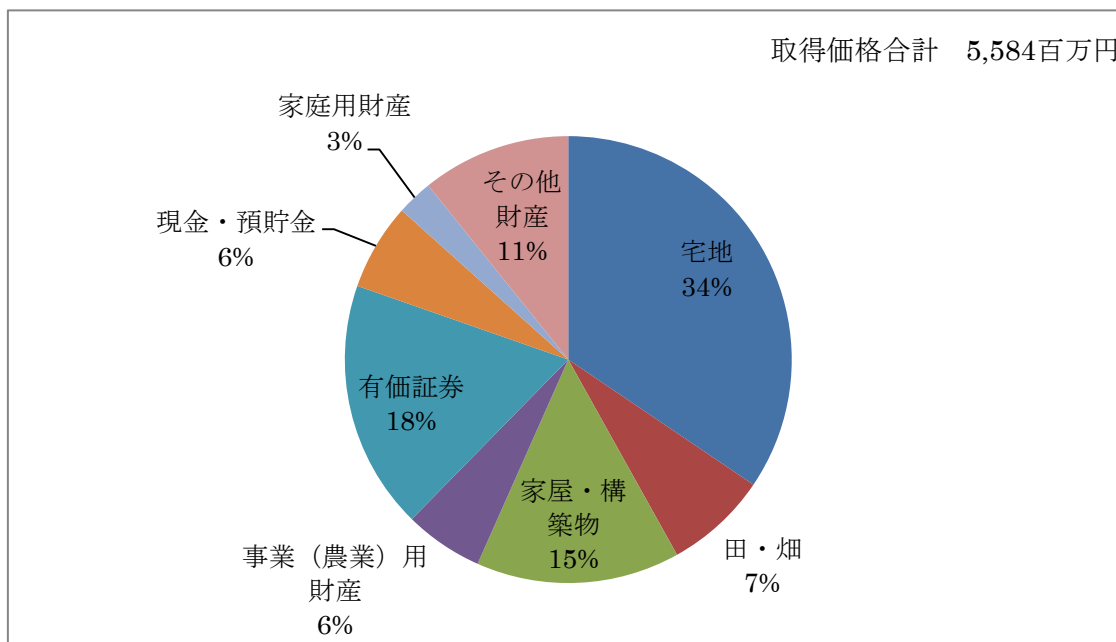
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 11 月 6 日取得

図 9 を見ると相続人の取得価格では①宅地、②田・畑、③有価証券、④現金預貯金の順位で、しかも宅地・田畑と有価証券・現預金の格差は非常に大きい。

図 10・図 11 は、昭和 33 年と昭和 49 年の相続人の相続財産の取得価格を種類別に構成比で示したものである。この図を比較すると、宅地のは、昭和 33 年の 34%が昭和 49 年には 41%と上昇し、田・畑も 7%から 31%と上昇、預貯金は 6%から 8%に上昇した。逆に、家屋・構築物は、昭和 33 年には 15%であったものが昭和 49 年には 3%と、事業（農業）用財産も 6%から 1%と、有価証券も 18%から 9%とそれぞれ低下している。

この時期の階級別の被相続人と課税価格を図 4 で見ると、昭和 30 年代当時から中間層をなしていた農家や中小商工業者が、当時家族的経営を維持するため遺産分割できず、課税価格 1,000 万円以下の相続がいくに多く課税されていたかわかる。

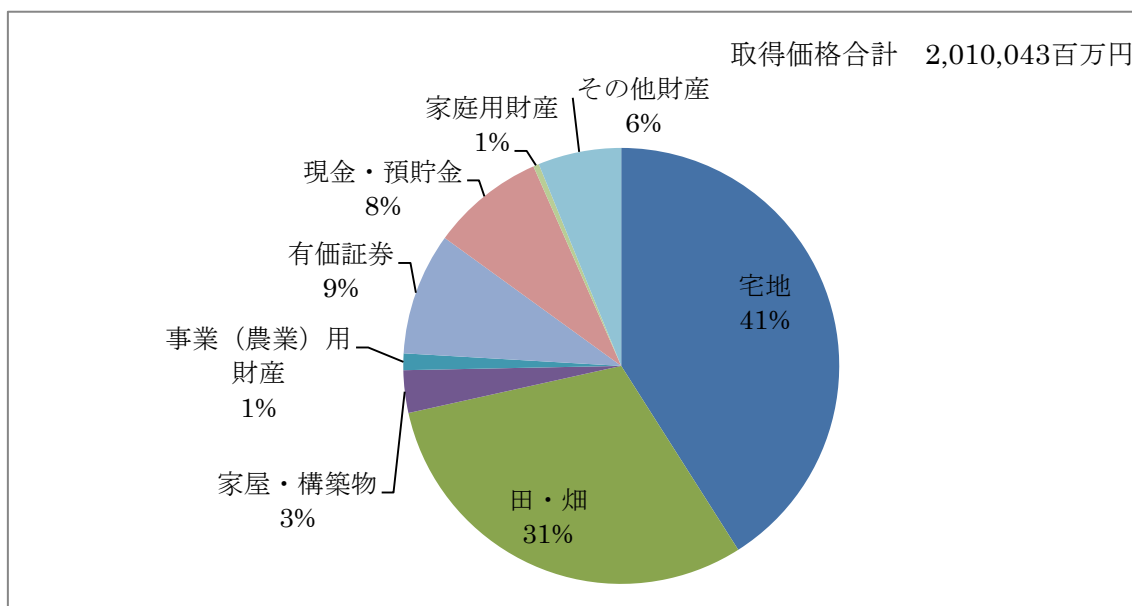
図 1 0 昭和 33 年財産種類別の相続人取得財産価格



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 1 1 昭和 49 年財産種類別の相続人取得財産価格



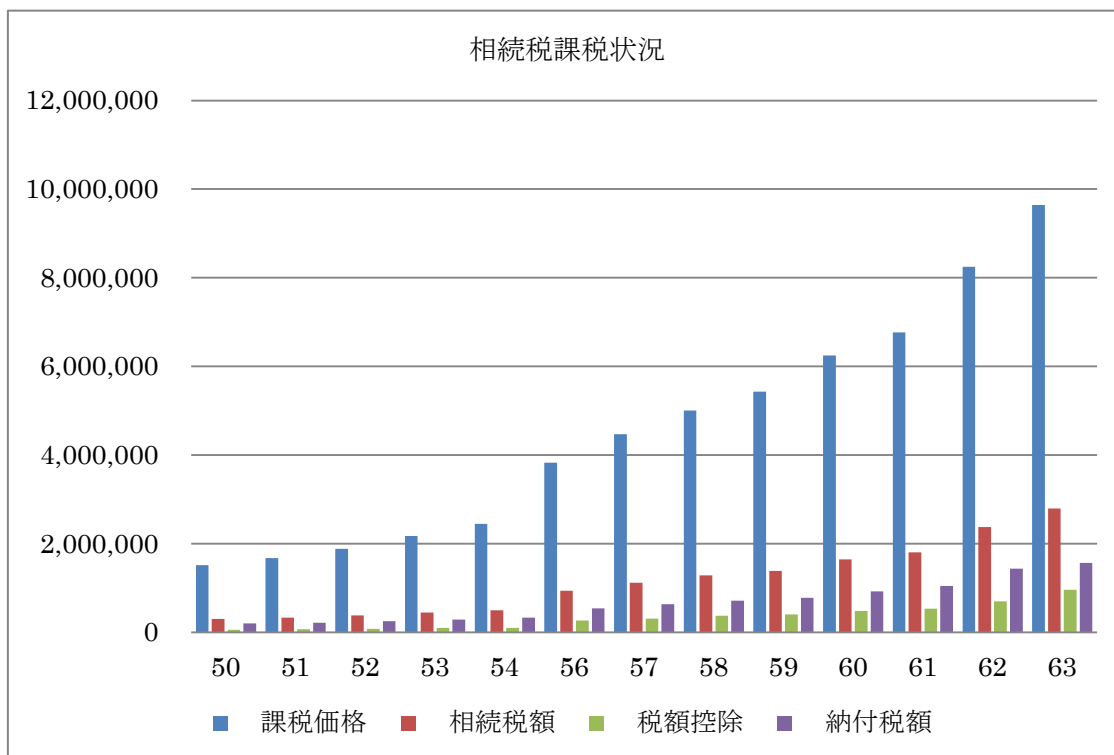
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

第2項 高度経済成長の終焉から昭和の終わりまでの相続税の変遷

図1-2 昭和50年～63年相続税課税状況

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

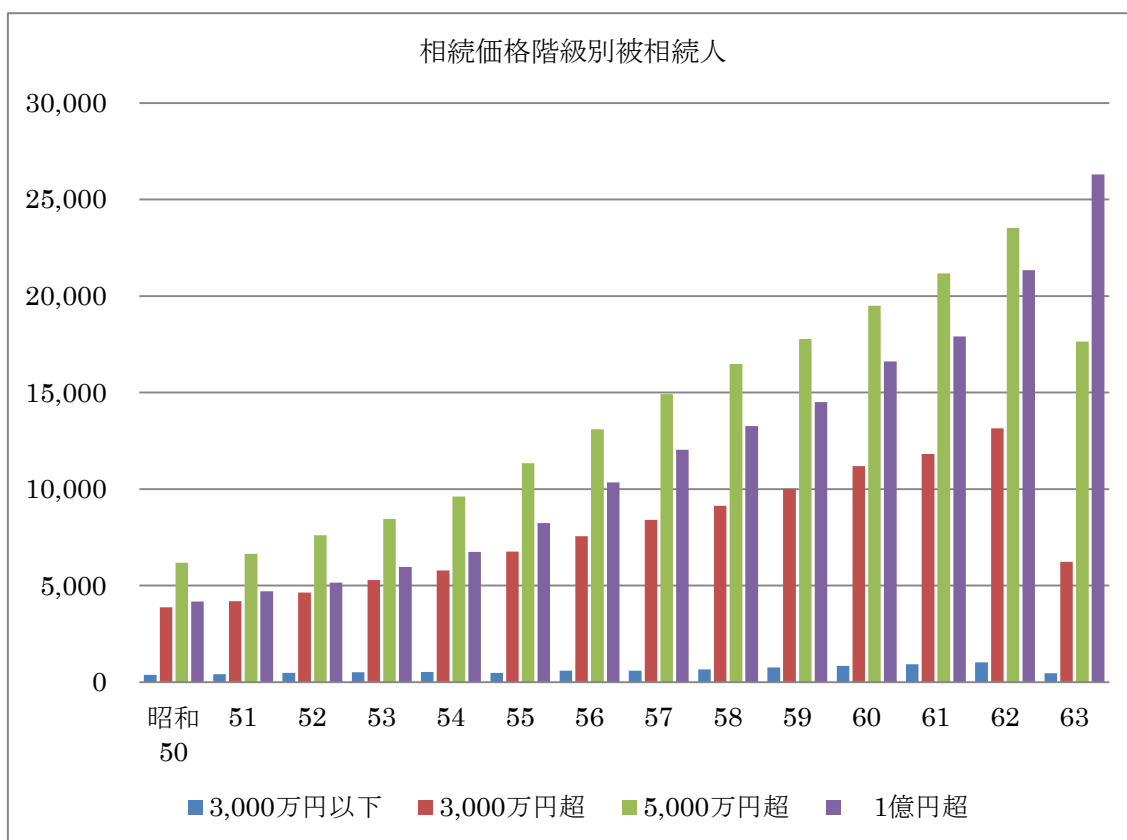
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成24年10月12日取得

図1-2は昭和50年から昭和63年までの14年間の課税状況の推移である。図を見れば、相続税の課税価格は、昭和50年1,512,097百万円から昭和63年9,647,996百万円と、約6.4倍に、相続税額は、298,812百万円から2,793,188百万円と約9.3倍以上、納付税額は、197,312百万円から1,562,850百万円と約8倍に上昇している。

昭和49年課税価格1,896,613百万円、相続税額509,887百万円、納付税額437,654百万円であったものが、翌昭和50年には、それぞれ前年対比で80%、59%、45%まで減少した。この時期には高度経済成長の時代は終わり低成長の時代が始まったと言われたが、相続税に関しては、昭和52年には課税価格、納付税額が、昭和53年には相続税額が、それぞれ昭和49年水準に戻ったが、以後昭和の終わりまで一貫して上昇している。

図 1 3 昭和 50 年～63 年度相続価格階級別被相続人

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

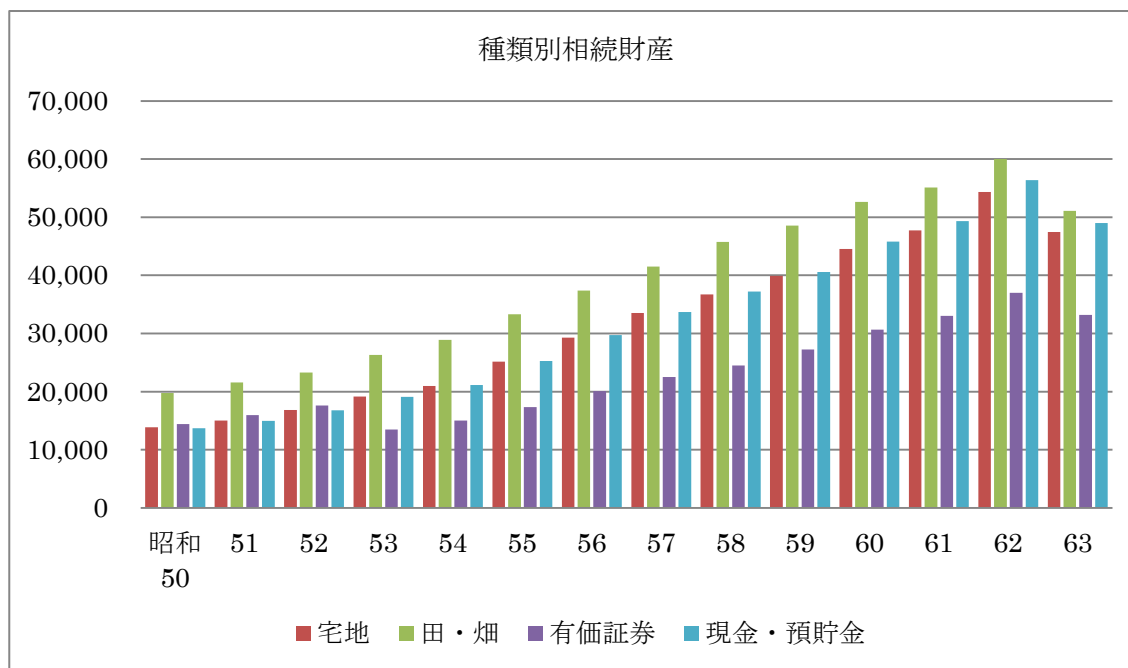
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

図 1 3 は昭和 50 年から 63 年までの相続における被相続人の課税価格別の推移である。図を見れば、3,000 万円以下は昭和 50 年の 378 人が昭和 62 年には 1,017 人と約 2.7 倍に、3,000 万円超は 3,867 人から 13,140 人と約 3.4 倍に、5,000 万円超は 6,173 人から 23,522 人と 3.8 倍以上に、1 億円超は 4,169 人から 26,299 人と 5 倍以上に増加した。

被相続人は、5,000 万円超が昭和 50 年には全体の 42.3%と中心を占め、以後昭和 62 年の 39.8%まで 5,000 万円超を中心に上昇してきた。しかし、昭和 63 年に前年比で 3,000 万円超が 58%、5,000 万円超が 25%低下したが、1 億円超は 23%上昇したことは、昭和 63 年の相続税の大改正で、みなし財産の非課税限度、基礎控除、配偶者の軽減、税額控除などが 2 倍に引き上げられたためである。

主な相続財産の種類別に見た被相続人数の推移は以下の通りである。

図 1 4 昭和 50～63 年財産種類別の被相続人数の推移 単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

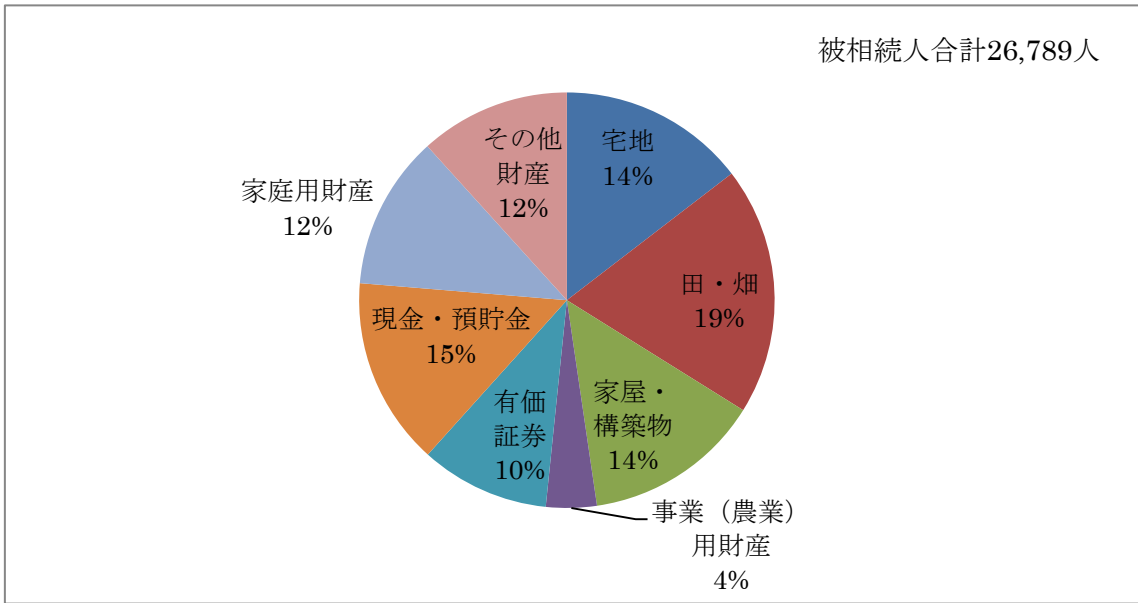
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 11 月 6 日取得

図 1 4 を見ると昭和 50 年代初め被相続人の財産構成は、宅地、有価証券、預貯金はほぼ同水準あったが、その後有価証券の伸びが相対的に低かったことがわかる。

図 1 5・図 1 6 は、昭和 55 年と昭和 63 年の被相続人が、どのような相続財産の構成であったのかを示したものである。これを見ると、昭和 50 年と昭和 63 年の被相続人の相続財産の構成はほとんど変わっていないことがわかる。

それにも拘わらず、相続の課税価格が 6.4 倍に増加したのは、宅地、田・畑の課税評価が増加したためと思われる。なぜなら、有価証券や現金・預貯金の財産評価は貨幣換算が容易であるのに対して、宅地や田・畑の財産評価は路線価評価や倍率評価など容易に貨幣換算ができない財産であり、同じ財産であっても年度によって評価が変わる。つまり評価額の変動は、種類別財産構成は同じであっても土地の評価により課税価格が増加したことになり、そのまま課税価格に反映されるからである。

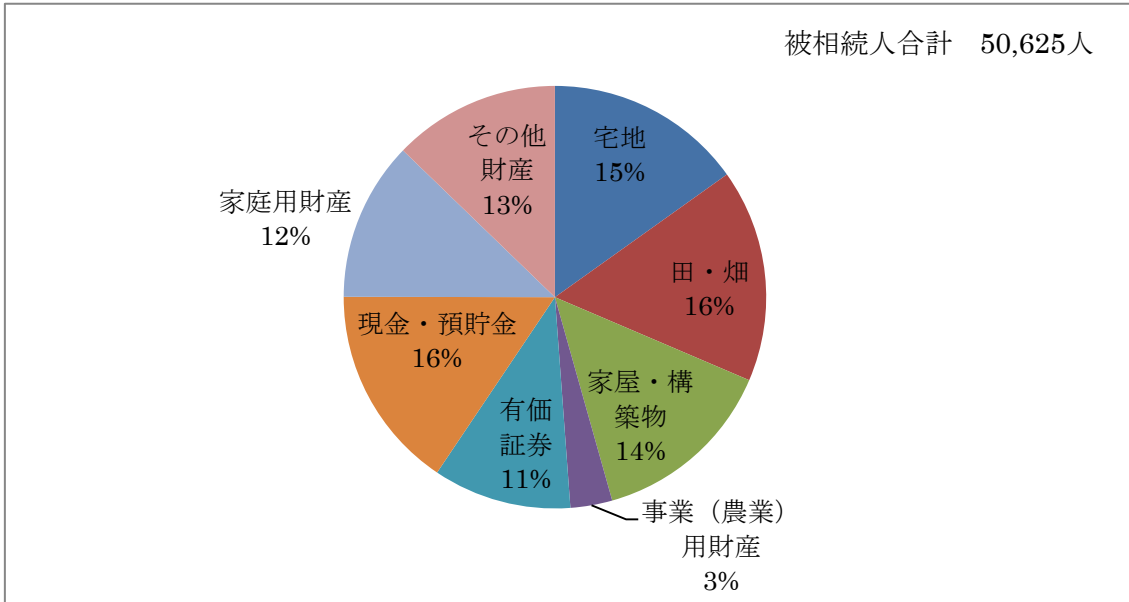
図 1 5 昭和 55 年度財産種類別に見た被相続人の構成比



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 1 6 昭和 63 年度財産種類別に見た被相続人の構成比

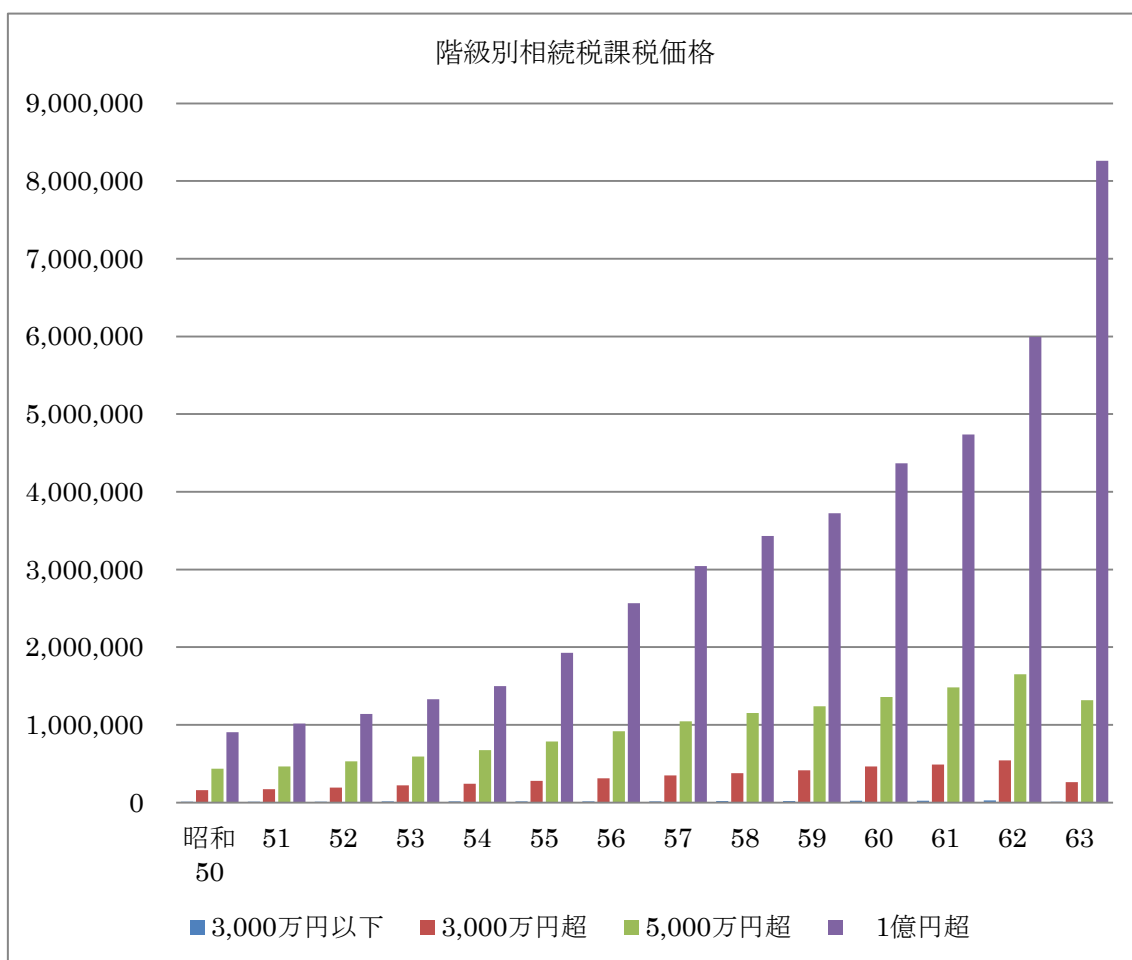


出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 1 7 昭和 50 年～63 年階級別相続税課税価格

単位：百万円



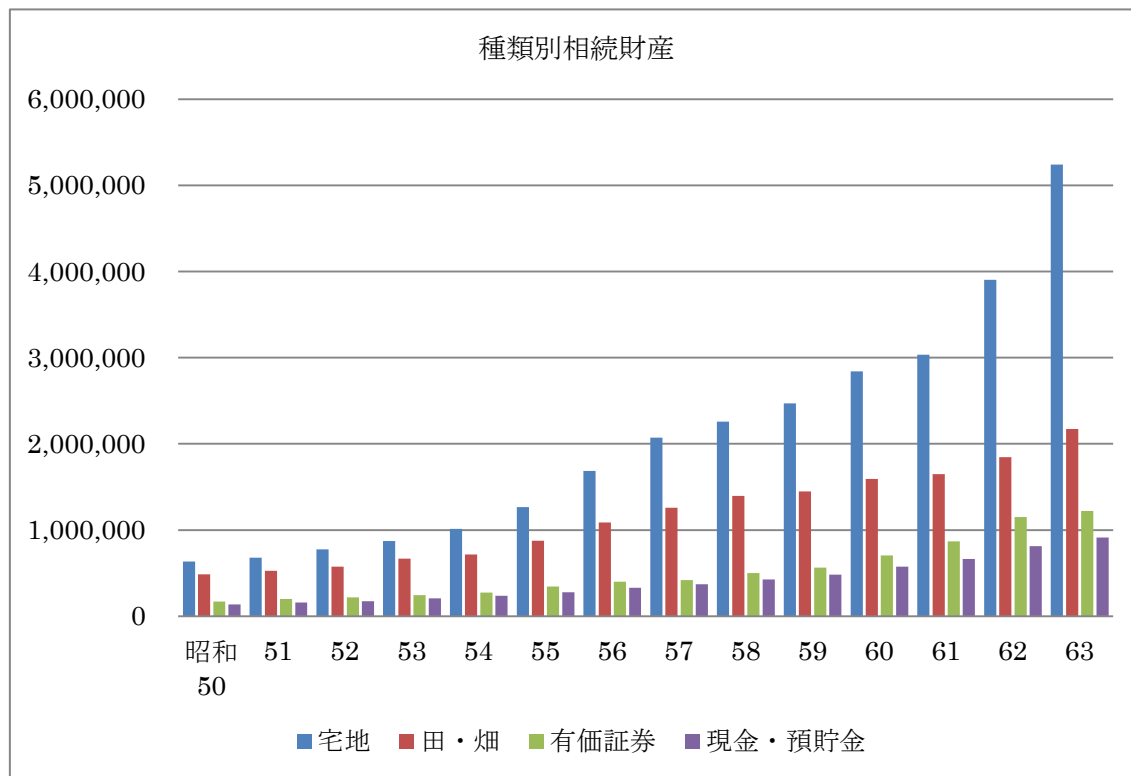
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

図 1 7 は昭和 50 年から 63 年までの相続における階級別相続税課税価格の推移である。図を見て、昭和 50 年と昭和 63 年を比較すると、課税価格 5,000 万円以下が、昭和 50 年 169,317 百万円から昭和 63 年 571,813 百万円と 5 倍以上の上昇、1 億円以下が 436,091 百万円から 1,650,013 百万円と約 3.8 倍の上昇であるのに対して、1 億円超は 903,149 百万円から 5,995,339 百万円と 6.6 倍以上の上昇をし、昭和 63 年は 8,261,818 百万円と 9.25 倍に上昇している。

相続人の主な取得財産価格の推移は以下の通りである。

図 1 8 昭和 50～63 年財産種類別の相続人取得財産価格の推移 単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

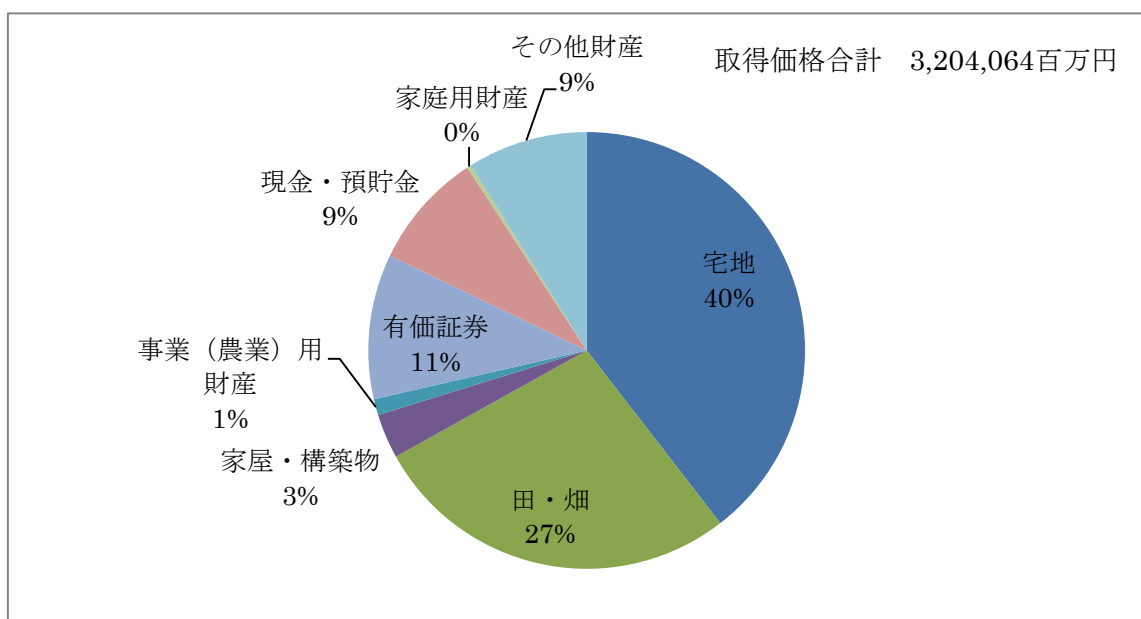
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 11 月 6 日取得

図 1 8 を見ると金額ベースでは、昭和 50 年代初めには宅地と田畑は近い水準であったが、昭和 63 年までに宅地の価格だけが非常に増大している。

図 1 9・図 2 0 は、昭和 55 年と昭和 63 年の相続人の取得財産価格を種類別に示したものである。これに図 9 を加えて見ると、宅地の取得価格比は、昭和 49 年では 41% で、55 年には 40% で変化はないが、昭和 63 年には 49% と、相続財産価格の約半分を占めるまで増加している。田・畑は昭和 49 年 31%、昭和 55 年 27%、昭和 63 年 20% と一貫して減少している。これに比べて、有価証券、現金・預貯金は 9% から 11%、8% から 9% へとほとんど変動がない。

高度経済成長の終焉から昭和の終わりまでの相続財産の取得価格構成は、宅地が増加し、田・畑が減少しているのに対して、有価証券、現金・預貯金の比率は大きな変動がないことがわかる。

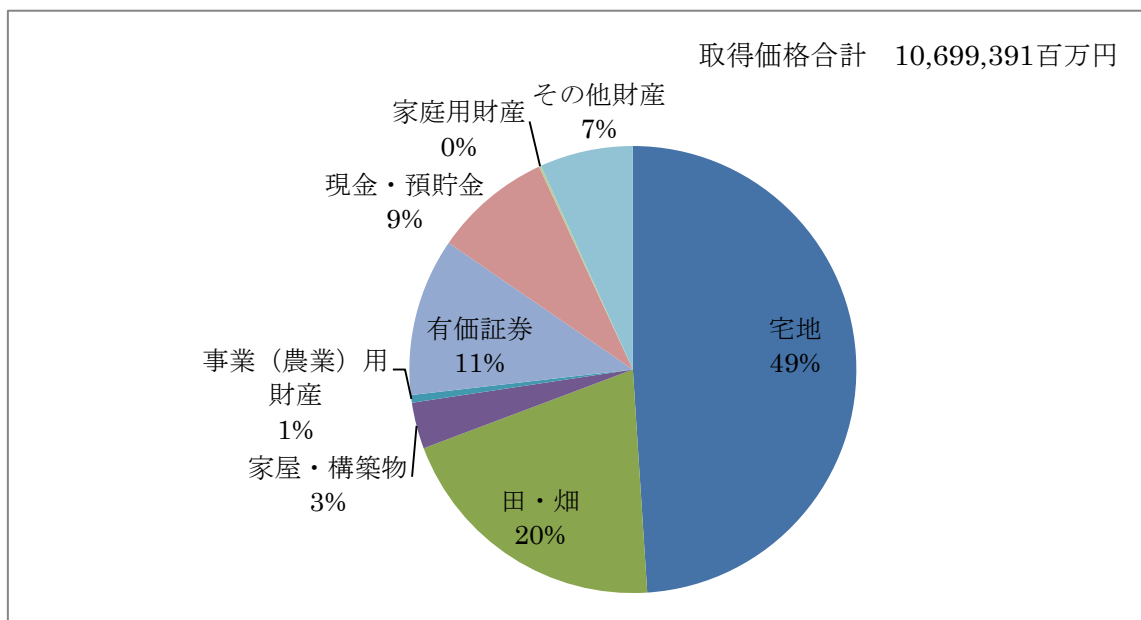
図 1 9 昭和 55 年度財産種類別の相続人取得財産価格



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

図 2 0 昭和 63 年財産種類別の相続人取得財産価格



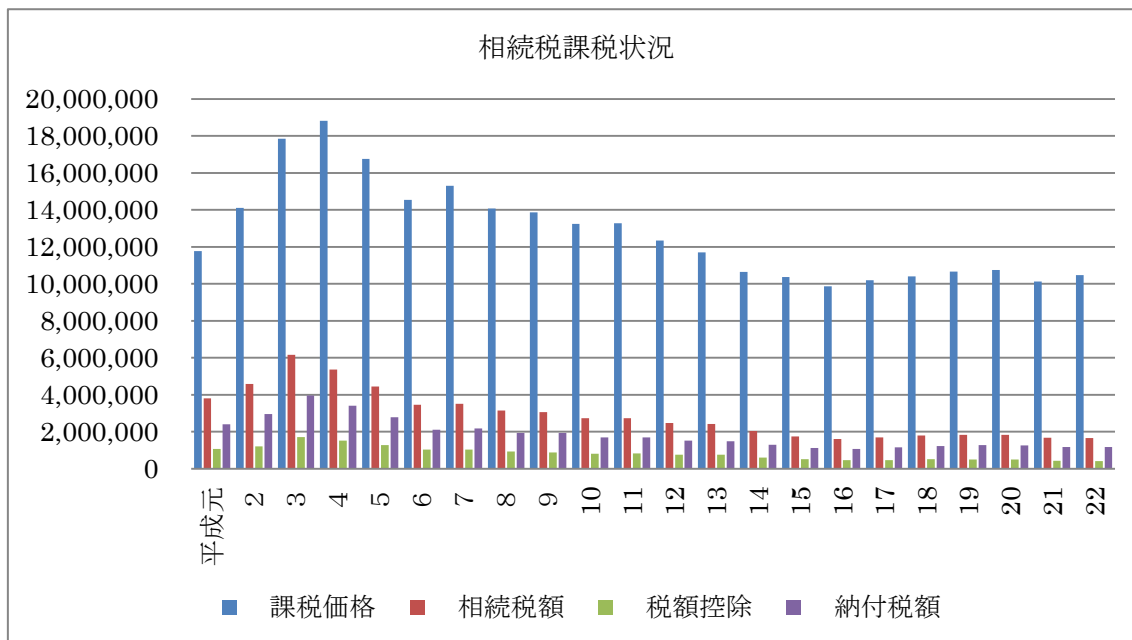
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 16 日取得

第3項 平成時代の相続税の変遷

図2-1 平成元～22年相続税課税状況

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

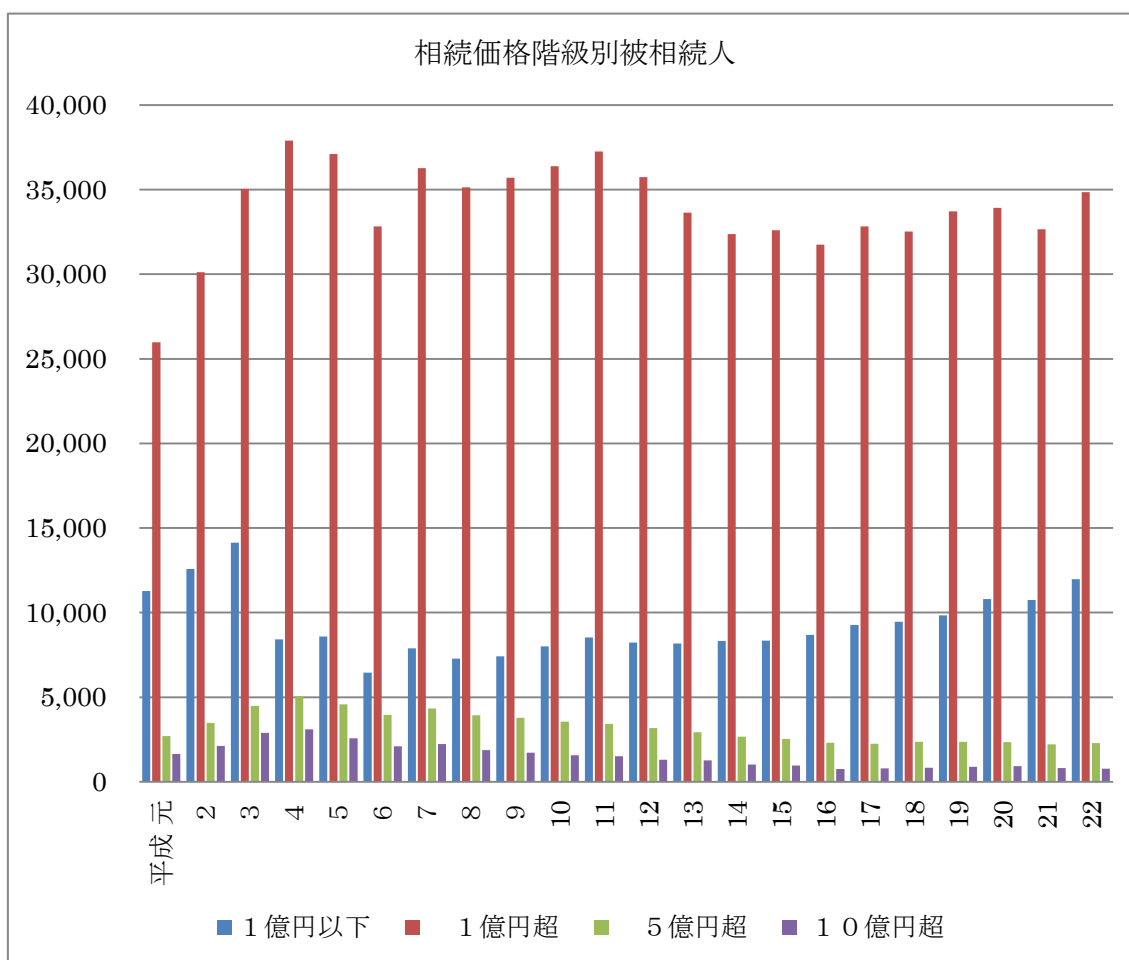
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成24年10月12日取得

図2-1は平成元年から平成22年までの22年間の課税状況の推移である。図を見ると、課税価格は平成4年まで上昇し、その後平成16年まで順次低下し、その後一定の水準で推移してきたことがわかる。ピークが一般的に言われているバブルに時期と異なるのは、財産評価（主に路線価）と申告期限との2重のタイムラグがあるためである。ピークである平成4年度の相続税課税価格の合計額は18,820,149百万円であったが、一番低かった平成16年は9,861,773百万円で、平成4年の52.4%の水準となった。

相続税額は、平成4年に5,364,840百万円であったものが、平成16年には1,607,472百万円で約30%の水準まで低下している。税額控除も特に配偶者控除は相続税額に比例するため、平成4年1,513,098百万円と平成16年の相続税額に匹敵する額であったが、平成16年は465,409百万円と30%強であり、これにより納付税額は、平成4年3,409,878百万円から平成16年1,065,058百万円と31.2%まで落ち込んだことがわかる。

図 2 2 平成元～22 年相続価格階級別被相続人

単位：人



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

図 2 2 は平成元年から 22 年までの相続における被相続人の課税価格別の推移である。図を見れば、平成の被相続人のほとんどは、相続価格 5 億円以下であることが解る。この間の被相続人推移を見ると、1 億円以下は平成元年 11,275 人であったものが、平成 3 年にピークの 14,131 人となり、平成 16 年 6,460 人に減少、平成 20 年に 1 万人台に回復し、平成 22 年は 11,970 人となっている。1 億円以下だけがピーク時が 1 年早い。

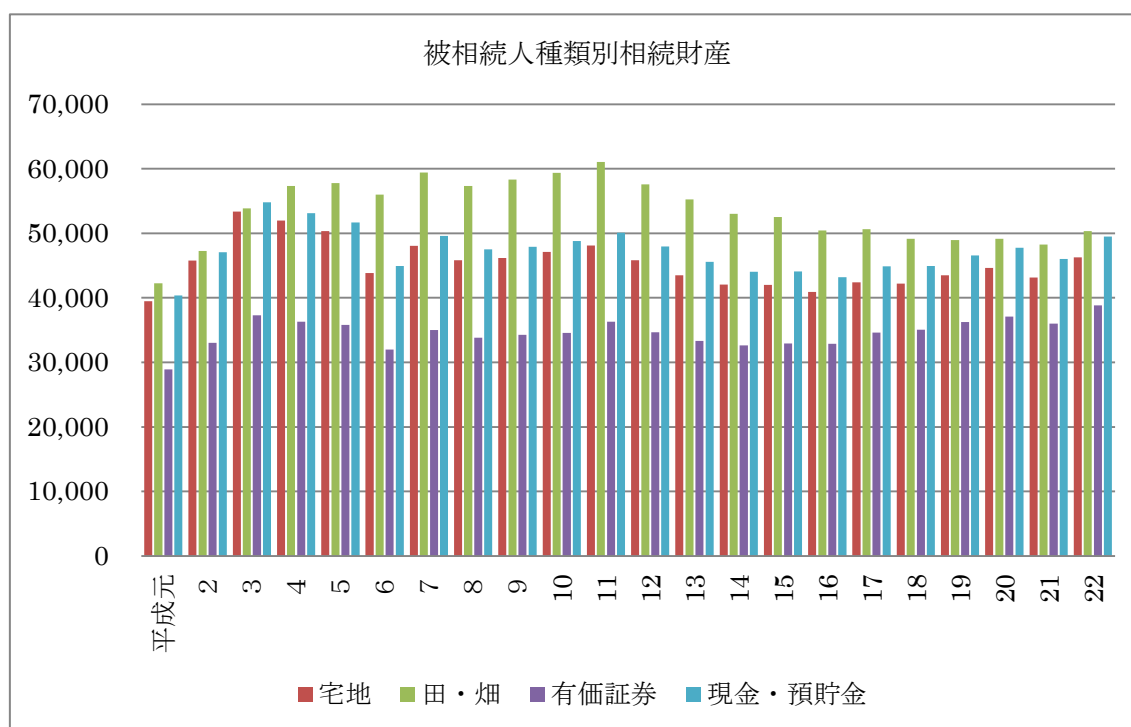
1 億円超は平成元年 25,982 人であったものが、平成 4 年にピークの 33,790 人となり、平成 16 年 31,775 人に減少、以後 30,000 人代で推移し平成 22 年は 34,848 人となっている。5 億円超は平成元年 2,703 人であったものが、平成 4

年にピークの 5,042 人となるが、平成 16 年には 2,300 人に減少し、平成 22 年は 2,295 人と近年は 2,000 人台で推移している。10 億円超は平成元年 1,644 人であったものが、平成 4 年にピークの 3,110 人となり、平成 16 年には 755 人に減少し、それ以降 1,000 人以下で推移している。

被相続人の主な種類別相続財産の推移は以下の通りである。

図 2 3 平成元～22 年財産種類別の被相続人数の推移

単位：人



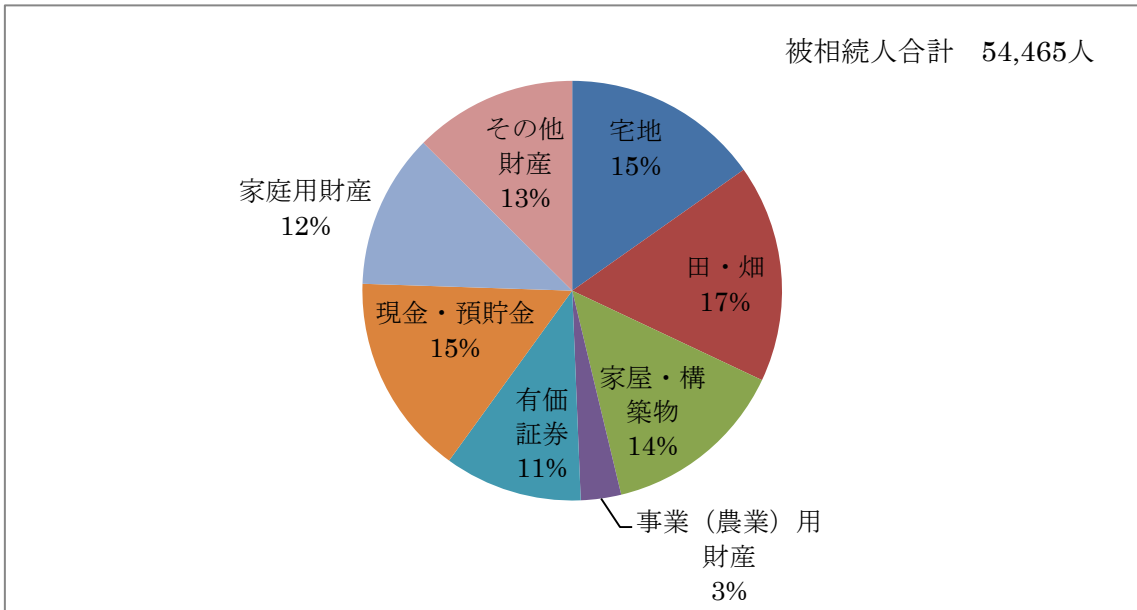
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 25 日取得

被相続人の主な種類別相続財産は上記のとおりであるが、バブルのピーク時と最下落時の種類別相続財産を見てみる。

図 2 4 と図 2 5 はそれぞれ、平成 4 年と平成 16 年の相続財産の種類別に被相続人の構成比を表したものである。これを比較すると、土地（宅地・田畑）は 32%、家屋・構築物は 14%、現金・預貯金は 15%と変わりがなく、有価証券が 11%から 12%に微増しただけである。被相続人の相続財産の種類の比率は、バブルのピーク時も最下落時もほとんど変わらないことが解る。

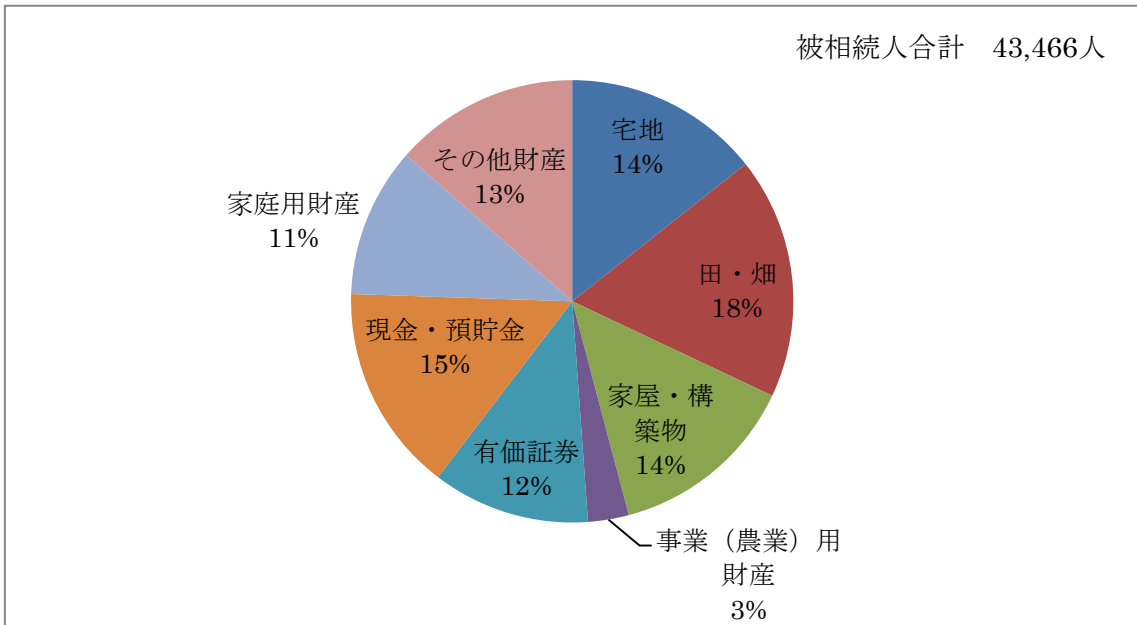
図 2 4 平成 4 年財産種類別に見た被相続人の構成比



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 31 日取得

図 2 5 平成 16 年財産種類別に見た被相続人の構成比

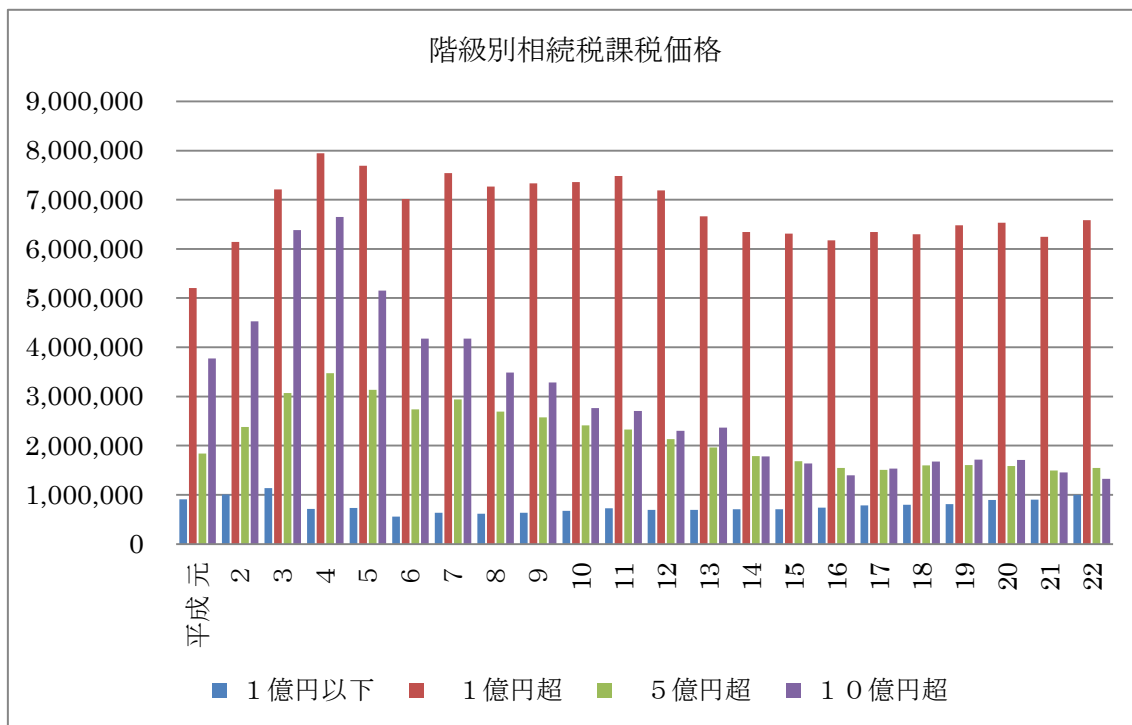


出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 31 日取得

図 2 6 平成元～22 年階級別相続課税価格

単位：百万円



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 15 日取得

図 2 6 は平成元年から 22 年までの相続における階級別相続税課税価格の推移である。図を見れば、図 2 2 と同じく平成の被相続人の課税価格は、相続価格 5 億円以下であることが解る。

この間の階級別課税価格の推移を見ると、1 億円以下は平成元年 906,923 百万円であったものが、平成 3 年にピークの 1,138,081 百万円となり、平成 16 年 737,162 百万円に減少、1 兆円以下で推移していたが、平成 22 年に 1,002,457 百万円となった。1 億円以下だけが被相続人数と同じくピーク時が 1 年早い。

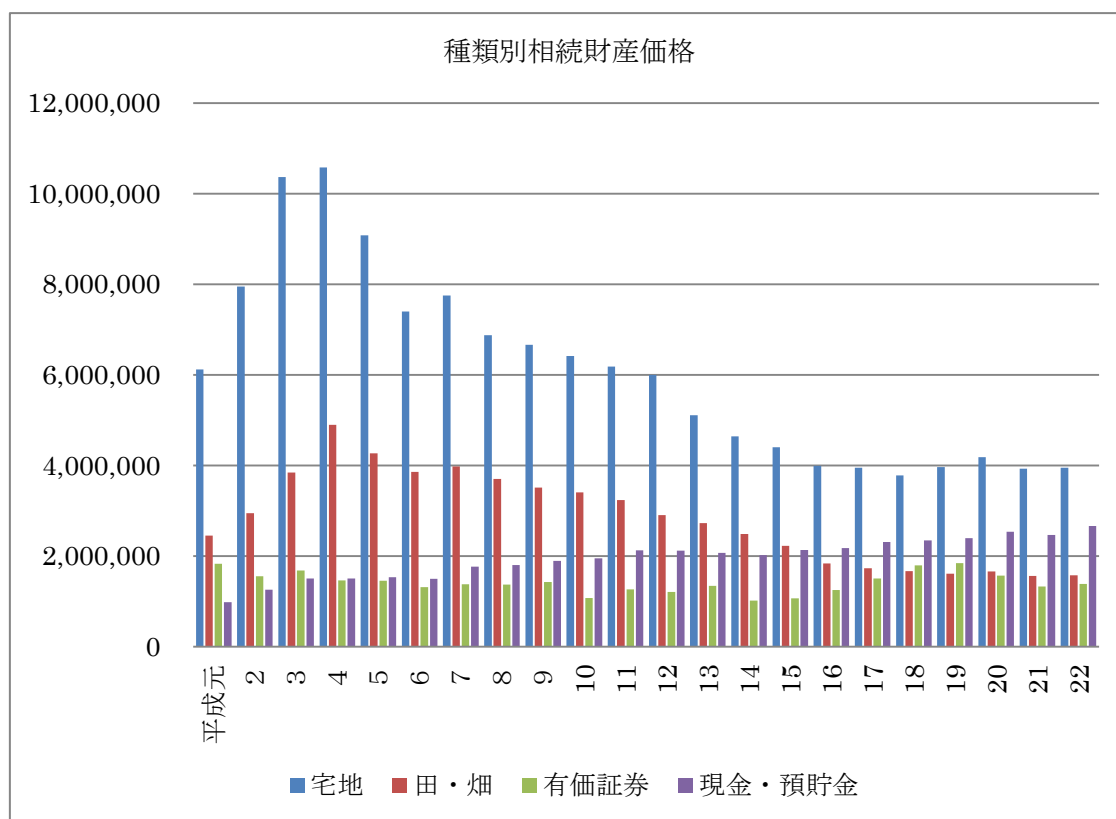
1 億円超は平成元年 5,203,547 百万円であったものが、平成 4 年にピークの 7,948,293 百万円となり、平成 16 年 6,172,692 百万円に減少し、平成 22 年は 6,583,419 百万円と 6 兆円代で推移している。

5 億円超は平成元年 1,842,872 百万円であったものが、平成 4 年にピークの 3,475,566 百万円となり、平成 16 年 1,544,741 百万円に減少し、以後 1 兆 5 千億円前後で推移し、平成 22 年は 1,546,848 百万円となっている。

10 億円超は平成元年 3,771,260 百万円であったものが、平成 4 年にピークの 6,648,965 百万円となり、平成 16 年 1,396,590 百万円まで減少し、その後 1 兆 5 千億円前後で推移していたが平成 22 年は 1,325,256 百万円と減少している。

相続人の主な取得財産価格の推移は以下の通りである。

図 2 7 平成元～22 年財産種類別の相続人取得財産価格の推移 単位：百万円



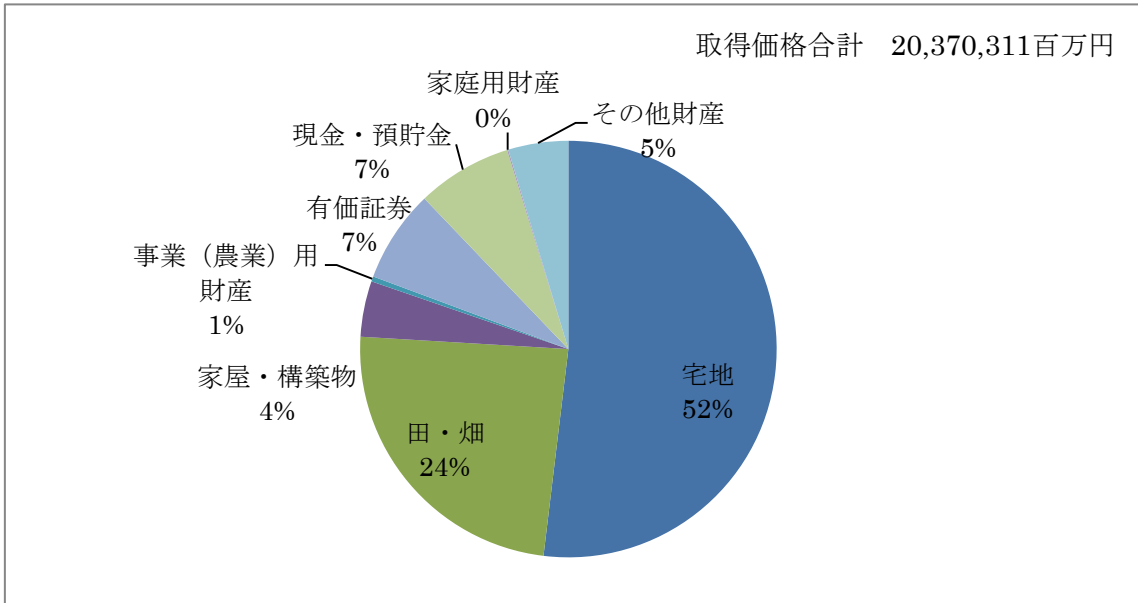
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 25 日取得

近年、現預金の構成比が宅地を上回っている。相続人の取得財産価格では従来どおり宅地の比率が高いが、バブル期の 4 割以下に落ちている。

図 2 8 と図 2 9 はそれぞれ、平成 4 年と平成 16 年相続人の取得財産価格を種類別に示したものである。平成 4 年の相続人の種類別取得価格では、宅地の構成比は 52% と半分以上を占め、取得価格は 10,573,776 百万円であったが、平成 16 年は 37% と 15 ポイントも下落し、取得価格も 5,990,220 百万円と半分近く下落していることが解る。

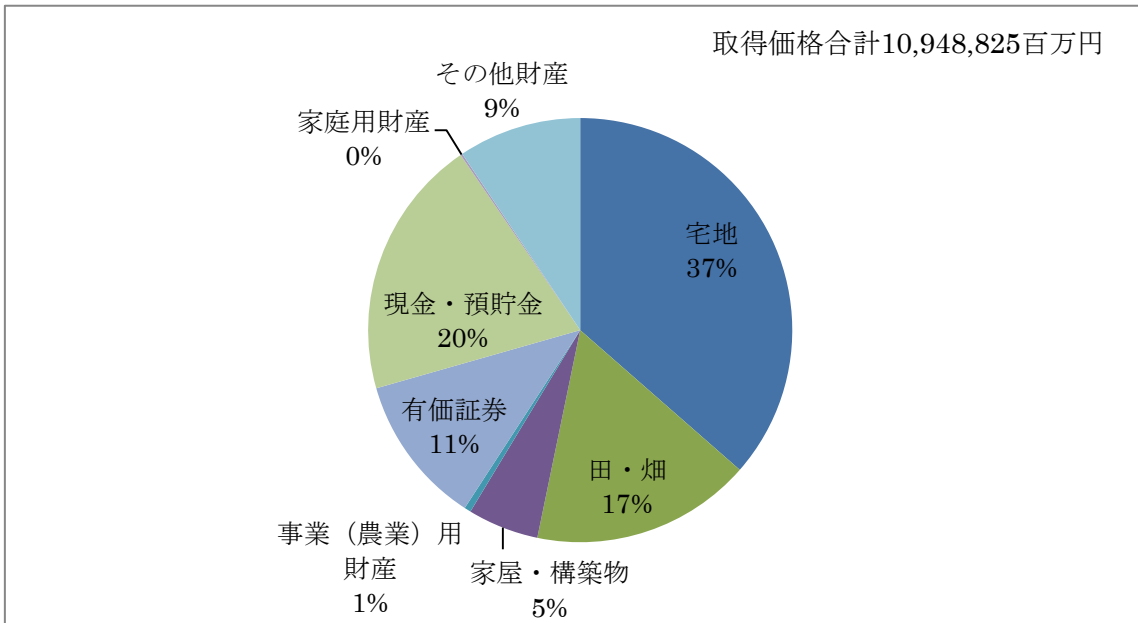
図 2 8 平成 4 年財産種類別の相続人取得財産価格



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 31 日取得

図 2 9 平成 16 年財産種類別の相続人取得財産価格



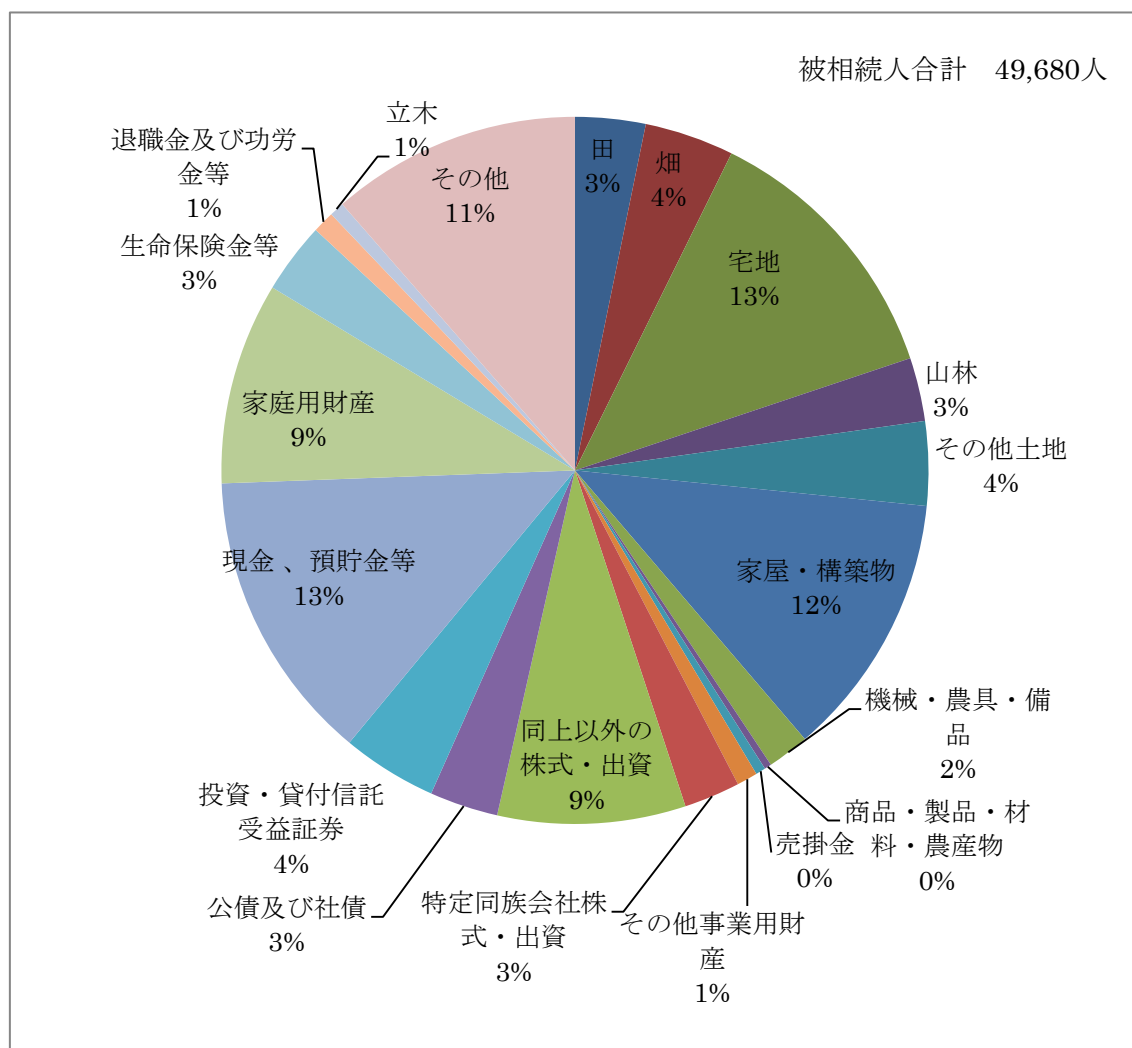
出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 31 日取得

相続税について、昭和 33 年から平成 22 年までを、国税庁統計情報長期時系列データを基に、被相続人の財産および相続人の取得財産を、種類別、取得価格別、課税価格別等に分け概観してきた。

最後に平成 22 年の被相続人の種類別財産・取得価格別の構成比を提示する。

図 3 0 平成 22 年度被相続人種類別相続財産

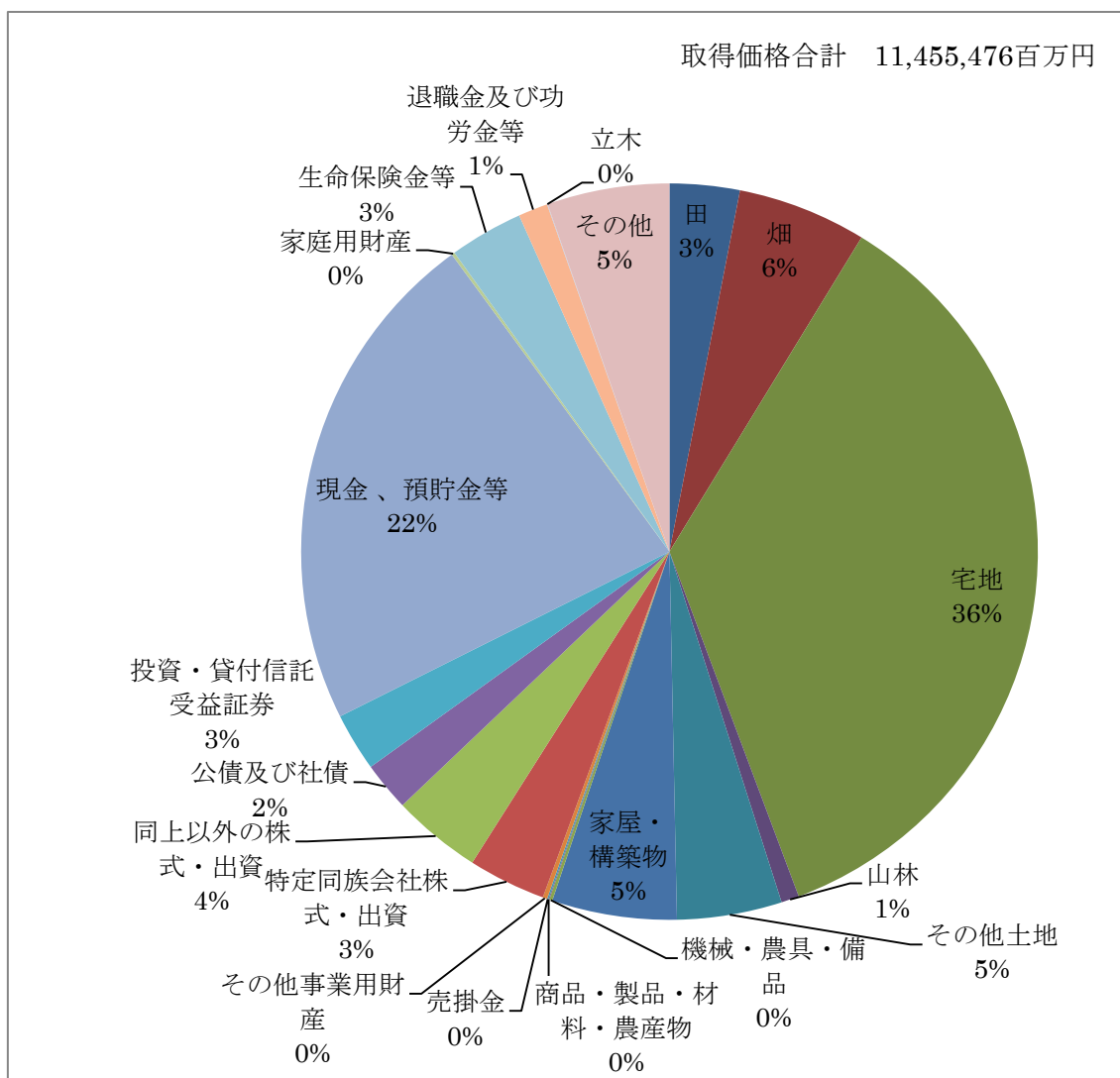


出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 17 日取得

被相続人の財産構成は、図 6 の昭和 33 年と比較すると、宅地が 13% から 13%、家屋等が 12% から 12% と同じであるが、田畑は 13% から 7%、現金・預貯金は 18% から 13%、有価証券は 9% から 16% と変化している。不動産は宅地・家屋等に変化はないが、田畑が減り、金融資産にも変化がみられる。

図 3 1 平成 22 年相続人種類別取得財産価格



出所：国税庁統計情報長期時系列データより作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 10 月 17 日取得

相続人の取得財産価格の構成は、図 7 の昭和 33 年と比較すると、宅地が 14% から 36%、田畑他が 19% から 9%、家屋等が 13% から 5%、有価証券は 10% から 9%、現金・預貯金は 13% から 22% と変化している。被相続人の相続財産の種類構成比には大きな変化はないが、相続人の取得財産価格の構成比は劇的に変化している。宅地は 2.5 倍になり、現金・預貯金も 1.7 倍近くになっている。逆に家屋は約 38% まで低下している。特に宅地についてはバブル期があったことも考えると、土地評価が大きく影響したものと考えられる。

第 2 節 相続税の土地評価の変遷

第 1 項 戦前の土地評価

資産税において評価が実施されるのは、直接現金取引が行われず、金銭以外の物等が移転または取得されたりする場合である⁷⁰。相続税法では、「財産の取得の時ににおける時価」（相続税法 22 条）と定めているが、これは時価の評価時点が特定されているだけで、具体的な時価の基準は明らかでない⁷¹。

相続税および贈与税の「土地評価の価額」は、「相続又は遺贈（当該相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものに係る贈与を含む。）により取得した財産の価額」（相続税法 11 条の 2）である。課税標準の価額としては、相続税法 22 条で「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の評価は、当該財産の取得の時ににおける時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定している。

したがって、相続開始前または受贈前の「財産の価額」は税額計算の基礎にはできないし、相続又は贈与による取得後に、何等かの理由により価額が下落しても、税額計算の基礎は相続時または贈与時の価額である。

そして、財産評価基本通達総則 1 の 2 では「時価の意義」を次のように規定している。「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（相続、遺贈若しくは贈与により財産を取得した日若しくは相続税法の規定により相続、遺贈若しくは贈与により取得したものとみなされた財産のその取得の日又は地価税法第 2 条《定義》第 4 号に規定する課税時期をいう。以下同じ。）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」

「取得の時ににおける時価」とは、相続または遺贈の場合は、被相続人または遺贈者の死亡の日、また、贈与の場合は、贈与により財産を取得した日において、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認め

⁷⁰ 村井(1984)p.1～2

⁷¹ 村井(1984)p.4

られる価額、をいう。相続・贈与の「土地評価の価額」にもこれが適用される。

時価について、これ程、明確かつ詳細に示された有権解釈（評基通）は、他に例がないから、どうしても、この評価通達に依存せざるを得なくなる。他によるべき有権解釈がないため、全税目を通して相続税財産評価通達への過度の依存というべき現状がみられる⁷²。

日本の相続税法は、明治 38 年（1905）の日露戦争の戦費調達のため、非常特別税と同時に恒久的租税⁷³として遺産税方式で導入された。

当初帝国議会に提出された相続税法案での「土地評価の価額」は、土地に就ては賃貸価格の二十倍⁷⁴とし、また賦課の方法として「課税価格は政府之を決定し、之を相続人・遺言執行者又は相続財産管理人に通知す。⁷⁵」として衆議院に提出した。しかし課税価格の評定は、審議の結果、土地・建物の評定について⁷⁶とする修正事項がついた。

これは主に地方出身議員から、「土地には、水害地、旱魃地などがあり、こうした個々の土地の条件は売買価格には反映されるが、賃貸価格には反映されない⁷⁷」との意見が出され支持されたものである。これに対して、都市出身議員から「市街地では土地の売買価格が収益との対比で高くなり過ぎており、売買

⁷² 村井(1984)p.5～7

⁷³ 『明治大正財政史第七巻』（1938） p.220

⁷⁴ 「第五 課税価格の評定 相続財産の価格は相続開始のときの価格に依るを本則と為すと雖も、其の価格を知り得ざることあるべきを以て、土地・建物・船舶・地上権・永小作権・定期金に就ては左の如く特に価格評定の方法を設けたり。

（一） 土地に就ては賃貸価格の二十倍、建物に就ては其の十倍を以て其の価額とす。」「明治大正財政史第七巻」 p.208

⁷⁵ 「明治大正財政史第七巻」 p.212

⁷⁶ 「政府提出の相続税法案は衆議院に於て審議の末、之に対し多少の修正を加えたり。今其の修正事項を挙げれば左の如し・・・

（二）相続財産たる土地及建物の価額を其の賃貸価格を標準として評定するは、却って其の実際の価額を知り難き虞あるを以て、右規定は之を削除し、土地及建物に関しては相続開始の時の売買価格に依ることと為せしこと」『明治大正財政史第七巻』（1938） p.214

⁷⁷ 井上・藤井(1998)p.361

価格を基準にすると負担が過重になる。⁷⁸⁾との反論が出された。

わが国最初の公的な土地評価は、地租税の導入であったが、地価を記載した地券を発行するに当たって、記載する地価（売買価格）をどう決定するか、という点について試行錯誤が続き、土地の管理を地券から土地台帳に移行する、地租改正に向かうことになる⁷⁹⁾。

当初、地券が発行され所有権が認められた⁸⁰⁾ため、地券により土地売買が可能となり、前述の、都市・地方出身議員の売買価格高騰の認識が起こってくるのである。筆者の手元にある地券にも裏面に売買記録⁸¹⁾がある。

こうして議会で審議された相続法案は、
「相続税法案ハ議會ニ於テ些少ノ修正ヲ経タリ其重ナル事項ヲ挙クレハ左ノ如シ・・・

二 土地建物ノ価格ハ賃貸価格ヲ標準トシテ評定ストノ規定ヲ削リタルコト⁸²⁾

として、議案を修正し衆議院で可決、貴族院可決を経て、明治 38 年 1 月 1 日法律第十号として相続税法が公布され、同年 4 月 1 日より施行された。

制定された相続税法では土地および建物の評定は、「第四条 相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル⁸³⁾」と規定された。新たに公布された相続税法には、財産の評定について、船舶・地上権・永小作権・定期金の評定方法は規定しているが、土地建物の評定の記載がなく評定方法がわからない。

当初の政府案では、「土地に就いて賃貸価格の二十倍」として「収益還元法」ともとれる具体的な方法を提示していた。また衆議院の修正事項では「相続開始の時の売買価格に依る」として「時価法」ともとれる指針を提示している。しかし制定された相続税法では、いずれの方法も言及せず、これらに代わる評定方法を提示していない。

相続税は、わが国最初の制度であったため、政府は、施行に関して慎重な注意を要するとともに、相続税の課税価額の算定は困難を極めるとの認識をもって

⁷⁸⁾ 井上・藤井(1998)p362

⁷⁹⁾ 井上・藤井(1998)p363

⁸⁰⁾「日本帝国ノ人民土地ヲ所有スルモノハ必ス此券状ヲ有スルヘシ」明治 12 年 12 月 1 日発行地券裏面に記載

⁸¹⁾ 明治 12 年 12 月 1 日発行地券 明治 13 年 9 月 8 日売買

⁸²⁾『明治三十七八年戦時財政始末報告』p.222

⁸³⁾『明治大正財政史第七巻』(1938) p.216

いた⁸⁴。相続税法に土地建物の評価の方法は示されず指針がなかった。

相続税での土地評価については、明治 38 年 1 月相続税法公布直後に、各税務監督局長に対して以下の大蔵大臣訓示⁸⁵を行い、税法制定の趣旨の徹底を図るとともに、主として、課税価格の計算の評定が中心的な論点であった。この訓示を見れば、政府がいかに相続税の施行に際し注意を払い、課税価格の計算を意識しているかがよくわかる。これは、つまり

- ①日頃から、管区の各人の資産の増減に注意し、できれば価格計算を前もって行うように、
 - ②相続開始後は、財産目録が添付してある届出であれば、大きな不正がなければ届出た価格で決定するように、
 - ③課税価格の決定は、大まかに実額が掴めればよく、細かい点を取り上げて計算するようなことはしないように、
- と、訓示していることになる。

第一の訓示は、相続税施行時には所轄税務署が、地租税のため土地台帳を管理しており、土地の分割、譲渡、移転も、把握していたことを示している。筆者の手元にある、土地分筆届および土地台帳謄本⁸⁶にも税務署名が記載されている。このため、各人の資産の増減を管理することができた。また土地の売買代金に基づく登録税も把握していたため、土地価格の推計が出来たものと思われる。

第二の訓示は、届出の財産目録の添付書類に大きな不正がなければ、そのま

⁸⁴『明治大正財政史第七巻』（1938）p.224

⁸⁵「相続税ニ関スル大蔵大臣ノ訓示

第一 税務署ニ於テハ常ニ各人ノ資産ノ増減ニ注意シ出来得ヘクンハ其ノ価額ヲ推算シ置キ相続税賦課上ノ参考ト為スヘシ

第二 相続開始シタル場合ニ於テ財産目録ヲ添付シ其ノ旨届出ヲ為シタルトキハ甚シキ不正アリト認メラルル場合ノ外ハ成ルヘク届出ノ価額ニ依リ課税価格ヲ決定スルコトニ注意スヘシ

第三 課税価格ノ決定ヲ為スニ当リテハ大体ニ於テ其ノ実額ヲ得ムコトヲ期シ徒ニ些細ノ点ニ関スル計算ニ重ヲ置クカ如キコトナキヲ要ス」『明治大正財政史第七巻』（1938）p.224

⁸⁶ 昭和 6 年 12 月 23 日 玉造税務署発行

ま認めるように指示しており、賦課の方法は、法の上では政府決定の賦課方式としているが、実際は、自己申告方式と変わらないことを示している。

相続税法の制定に伴って、相続税の賦課徴収の手続きなどの規定が必要であるため、明治 38 年 3 月 23 日勅令第六十八号として施行規則が公布された。しかし、この施行規則にも土地評価の具体的な評定方法は示されていない。

それでは、実際には相続における土地評価はどのようにされていたのだろうか。前述の「条文の『時ノ価格』は、時価と同義と解され、また時価は市場における取引価格（市価）をいうものと解された⁸⁷。」とされているが、価格評定の議論の経緯をみると「時価と同義」とは言い難い。

このため、実際の土地評価は、「第十一条 相続人ハ相続開始ヲ知リタル日より遺言執行者又ハ相続財産管理人ハ就職ノ日より三箇月以内ニ相続財産ノ目録及相続財産ノ価額中ヨリ控除セラルヘキ金額ノ明細書ヲ政府ニ提出スヘシ⁸⁸・・・」と、相続人等が自分で評価計算して目録に記載し、明細書を政府に提出するように規定している。これでは、相続人・遺言執行人・相続財産管理人は明確な評定方法のないまま、評価計算をしなければならない。

その上で、賦課方法について、「第十三条 課税価格ハ政府之ヲ決定ス 課税価格ヲ決定シタルトキハ政府ハ之ヲ相続人、遺言執行者又ハ相続財産管理人ニ通知スヘシ⁸⁹」と規定している。この結果、相続財産の土地、建物については、個々にその評価の事務が税務官署に委ねられることとなった⁹⁰。

相続税法の執行をすることになった税務官署は、土地評価のため標準率⁹¹を各税務署で採用し、以後、時価標準率が土地評価の軸になっていく⁹²。標準率は、明治 42 年 7 月 7 日付けの主税局長から税務監督局長にあてた通牒により、法施行後 4 年程度の間に、すでに、各税務署において土地建物の時価標準率が

⁸⁷ 河沼(1928)p.129

⁸⁸ 『明治大正財政史第七巻』(1938) p.221

⁸⁹ 『明治大正財政史第七巻』(1938) p.221

⁹⁰ 井上・藤井(1998)p.363

⁹¹ 「五、土地、建物、立木等については適正な評価につき当局で便宜上予め標準率を作成し、これによって算出することになってゐる。」高木(1941)p.215～216

⁹² 井上・藤井(1998)p.374

作成されていたことがわかる⁹³。

時価標準率は、実務的には、宅地であれば標準となる土地の、1 坪当たり金額を把握し等級を定め、それが適用できる範囲を特定して市町村ごとに時価標準表を作成する。特定の土地の 1 坪当たりの時価が知りたいければ、その土地がどの適用範囲に入っているか探せば金額を知ることができる⁹⁴。

筆者の手元にある、大阪市内における昭和 2 年の相続届⁹⁵の相続財産目録を見ると、各土地の評価は、それぞれの坪当たり単価に面積を乗じて価格を計算している。これは、昭和 2 年（1927）当時には市町村毎から地域単位まで、時価標準率による土地評価の計算方法が確立していたことが窺われる。相続税施行後 20 年余り経ったころには、前述した「大蔵省訓示」の第一である「各人の資産の増減に注意し、価格計算を前もって行い、相続税賦課上の参考とするよう」が実施されていたことがわかる。

当時の時価標準表が、現在の相続税財産評価基準と異なるのは、土地の時価額評定のための一資料にすぎなかったからであるが、土地価額の評価の均衡の点では、隣接する税務署相互間および税務官署相互間の均衡を保つよう作成するため重要な位置を占めていた。

賃貸価格が地租の評定とされたのは明治 43 年（1910）の宅地地価修正法であるが、賃貸価格が課税標準とされていたわけではない。賃貸価格が地租の課税標準として採用されたのは、昭和 11 年（1936）の賃貸価格改訂法により改訂される⁹⁶。

全国の土地に付された賃貸価格を、相続税において時価標準率を実際に適用する段階で、活用するようになるのは、昭和 13 年（1938）からである⁹⁷。昭和 13 年の支那事変特別税として改訂された相続改正法（昭和 13 年 3 月 31 日法律 47 号）では、「相続財産の価額、相続財産に加算すべき贈与の価額並びに相続財産の価額中から控除すべき公課及び債務は相続開始当時の現況による」

⁹³ 「局ト局トノ境界点ニ在ル税務署ノ土地建物時価標準率ハ相互ノ税務署ヲシテ一応協商セシメ爾後ハ改定ノ都度協商ヲ遂ケシメ課税ノ権衡ヲ保ツコト」
井上・藤井(1998)p.377

⁹⁴ 井上・藤井(1998)p.377

⁹⁵ 昭和 2 年 9 月 3 日付相続届 玉造税務署提出

⁹⁶ 高津(1984)pp.70～71

⁹⁷ 高津(1984)p.70

と規定して現況により「財産の価格」を評価することとしたが、この現況主義は「時価主義」とは異なると解される⁹⁸。「相続当時の現況」としたのは、各税務署で実際に行われていた、標準率で推計した価格を適用する方法を容認したものである。

それは、昭和 16 年（1941）当時において、「相続財産の算定一金銭以外の相続財産の決定は、その課税範囲のそれ以上に複雑である。先づ経済原則として相続財産となった当時、即ち相続開始時に於ける時価によることには問題はない⁹⁹。」としながらも、各所轄税務署に標準率による算出方法が整備されていたことを示している。

昭和 20 年 8 月 15 日の「終戦」から昭和 27 年 4 月 28 日の「サンフランシスコ平和条約」発効まで日本は連合国の占領下におかれた。

大蔵省は、昭和 21 年 1 月 15 日付で税制改正案要綱（未定稿）¹⁰⁰を作成し、以後検討を加え 7 月 1 日の省議決定を経て 7 月 10 日「税制改正に関する法律案要綱」が最終成案となった。相続税については「税率」「課税最低限」「年賦延納許可の税額限度」それぞれを引き上げる改定がおこなわれた。

しかし、昭和 21 年 10 月 21 日に連合国最高司令官総司令部と、税制についての第一回会談（司令部側、経済科学局内国歳入課 H. シャベル、主税局側局長、国税第一課長、渡辺事務官）が行われ、「司令部の側からするきわめて積極的なものがあつた¹⁰¹」といわれる昭和 22 年度の税制改正について、11 月 6 日付で「日本の相続税及び贈与税に対する原則と勧告（GHQ シャベル氏）¹⁰²」が提示された。

「（1）家督相続に対する優遇、（2）低位な累進税率、（3）生前贈与などに対する課税の不備、という三つの欠点を挙げ¹⁰³」ていた。

⁹⁸ 石島(1996)p.4

⁹⁹ 高木(1941)p.214

¹⁰⁰ 「国庫収入ノ増加ヲ図リ戦後ニ於ケル財政ノ適正ナル運行ニ資スルト共ニ経済諸情勢等ノ推移ニ応ジ公正ナル国民負担ノ実現ニ依リ健全ナル戦後国民生活ノ確保ヲ期スル等ノ為当面前必要ナル税制ノ改正ヲ行フコト」『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977） p.55

¹⁰¹ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977） p.188

¹⁰² 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977） p.198

¹⁰³ 神野(1984)p.30

これを受け、昭和 21 年 12 月 21 日付で「改正相続税試案」が提示され¹⁰⁴、翌昭和 22 年 2 月 22 日付「税制改正に関する法律案要綱」を経て、相続税法が改正公布全文改正され、相続財産の評価については¹⁰⁵、「相続当時の時価」に改正された。これにより「財産の価額」は、「現況主義の規定」により現行法と同じ「時価によること」とされた。しかし、現実の評価事務（評価通達）は、昭和 21 年（1946）の財産税法による評価額を基に一定倍数を乗じて評価する方法であった¹⁰⁶。昭和 24 年 5 月 10 日、日本の税制を検討するためシャウプ使節団が来日、8 月 27 日付「シャウプ使節団日本税制報告書」が提示された。

第 2 項 戦後の土地評価

日本の戦後の財政経済の整理建直しのために、政府は国民の全財産を課税対象とする臨時税を「財産税法」（昭和 21 年 11 月 20 日施行）として成立させた。

財産税の施行に当たり最も問題となったのは、「財産捕捉の問題」とともに、個々の財産の価格をいかにして適正に評価するかという「財産評価の問題」であった。わが国の相続税は明治 38 年（1905）に設けられたが、財産評価については、戦前に相当長い経験を重ねてきた。しかし、財産評価に関する税法および酒税当局の、税務執行通牒の定めは簡単で、評価方法の具体的細目や実施は、税務監督署（財務局）以下の地方機関に委ねられていた。財産税の課税を行ううえで、財産評価の適正を期することは必須の要件となり、財産評価は既存のものに比べ格段に整備された内容となった¹⁰⁷。

¹⁰⁴ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）p.216

¹⁰⁵ 「九 相続税法（昭 22・4・28 法 87）」

第三十七条 第三十三条、第三十四条第一項及び第三項並びに前二条に定めるものの外、相続財産の価額は、相続開始当時の時価により、相続財産の価額から控除すべき債務の金額は、相続開始当時の現況による。

第三十三条、第三十四条第一項及び第三項に定めるものの外、贈与財産の価額は贈与の時における時価による。』『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）p.600

¹⁰⁶ 高津(1984)p.72

¹⁰⁷ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）pp.330～331

当時の「相続税法」（明治 38 年法律第 10 号）では財産評価に関する規定は第 4 条の規定しかなかったが、「財産税法」は 1 章 12 カ条の規定を設け、土地、家屋、有価証券から、事業用・家庭用動産、家畜にいたるまで評価方法の基準を定めた¹⁰⁸。財産税において定められた評価方法は、相続税および富裕税において継承され、その後種々改訂されたものの、今日の評価方法の原型はこの財産税の評価において形成された。

財産税の賦課は、その後の「所得税法」（昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号）における譲渡所得、山林所得の計算や、「資産再評価法」（昭和 25 年 4 月 25 日法律第 11 号）の個人資産の再評価の計算のベースに利用された¹⁰⁹。財産税法における土地および家屋の評価については、地租法または家屋税法による課税標準として土地台帳、家屋台帳に登録された賃貸価格を基準として、一定の倍数を乗じ算出した金額で画一的に評価を行う方法を採用した。

この倍数は、六大都市、郡の区域ごとに、その区域内の基準となる土地または家屋の時価の、賃貸価格に対する基準倍数を先ず定める。これに準拠して、それぞれ、区、市、郡などの倍数決定区域ごとの基準倍数および最高倍数・最低倍数を、不動産評価委員会に諮問して財務局長が定めるが、実際の基準倍数は、最高倍数、最低倍数の範囲内で税務署長が定めることになっていた¹¹⁰。

税務署管内において、倍数決定地域内に、更に状況の類似した数地帯を設けて、その地帯の終戦前後の土地、借地権、家屋の売買実例、精通者意見等を斟酌したうえ、基準の土地、借地権、家屋の価額を評定し、この評定価額に対する賃貸価格の倍数を以って、その地帯の倍数とする。この倍数は、物件のある所轄税務署で発表し、各町村役場で倍数台帳の謄本を備え付け、一般納税者の閲覧に開放することとした¹¹¹。

財産税の評価は、従来、税務署が個々に評価していた方式に代えて、主税局自身が評価方法の具体的細目まで極力定型化し定め、評価に使用する基礎的数字まで主税局で算出する方法で、画一的であったが、恣意性の排除を図り、全国的に統一した評価が実施された。全国の土地評価について、中央において各

¹⁰⁸ 竹内（1946）pp.72～73

¹⁰⁹ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）p331

¹¹⁰ 竹内（1946）pp.74～75

¹¹¹ 竹内（1946）p.75

財務局管内の最高値の価格を基準として、それを柱にして各財務局が管内各地の土地評価を行うことによって、全国的な評価水準の均衡保持を図る方法が、財産税評価によって始まり、その後、踏襲され今日に至っている¹¹²。

昭和 24 年（1949）のシャープ勧告に基づく昭和 25 年（1950）の大改正において、相続・贈与税は取得税として導入された。評価については、「古くから評価に関する規定は極めて簡単であり、殆んど大部分の財産の評価については、税務行政運営の実際に委ねられている。改正相続税法においても、評価に関する規定は、殆んど全部舊法を踏襲し、後述の如く、単に二、三の箇所において評価の倍数乃至割合を変更しているに止まり、全文僅かに五箇条に過ぎない¹¹³。」と、従来のように各税務署の判断に委ねるとし、評価通牒については富裕税を参照されたいとしている¹¹⁴。このことは、取得税と富裕税の評価は、同じ評価通牒に基づいて評価することを前提としていたものである。

富裕税法の財産評価の規定は僅か六ヶ条しかない。「これは、富裕税の納税義務者が一応数万人位と推定されるし、法律で評価の規定を設けると却って実情に結果に副わない結果となるとも考えられるので、相続税法と略々同様の評価規定を設けるにとどめたものである¹¹⁵。」との理由からである。富裕税法における土地の評価については、課税時期の通常取引価額によって評価することになっているが、実際は財産税の申告する場合の宅地の価額の評価要綱と同様の方法であった¹¹⁶。

富裕税は昭和 25 年（1950）から 27 年（1952）までの 3 年間の実施で、昭和 28 年（1953）の税制改正で廃止された。廃止の理由としては、昭和 36 年（1961）の税制調査会の答申のなかで、①不表現資産の把握が困難であったこと、②無収益資産に対する課税から生ずる納税状況が良好でなかったこと、③実施上煩雑な手続きを要したこと等の理由により、負担調整と税制簡素化のため廃止されたとしている¹¹⁷。

¹¹² 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻』（1977）pp.332～333

¹¹³ 泉（1951）p.138

¹¹⁴ 泉（1951）p.138

¹¹⁵ 泉（1951）p.138

¹¹⁶ 泉（1951）p.346

¹¹⁷ 石倉（1995）pp.237～238

取得税は、富裕税と同じ昭和 28 年税制改正により相続税と贈与税に分かれたが、評価方法は、それまでの財産税法の評価方法を踏襲した「賃貸価格倍数方式」を採用した。昭和 30 年（1955）、国税庁通達「宅地の評価について」により、市街地の宅地は「路線価方式」に、それ以外の全地目については「賃貸価格倍率方式」が導入され、昭和 39 年（1964）、「賃貸価格倍率方式」から「固定資産税評価額倍率方式」に変更された。

第 3 項 平成の土地評価

日本の戦後は長い間地価上昇が続いた。殊に、昭和 60 年（1985）から平成 2 年（1990）までの 5～6 年は、日本経済のいわゆる「バブル成長」と共に、市街地の土地価格の急騰が起こった時期である。この時期は、地価の急騰がその財産価値を急激に膨らませ、相続税負担を急激に増加させた時期でもある。

この相続税負担の急増は、その負担回避の知恵をいろいろ生んだ。最も古典的なのは「財産は金で残すより土地で残せ」である。土地等の相続税の財産評価は、税金の負担を伴うので過大評価は慎まなければならないから、時価の幅の中で保守的に低く評価することを常としてきた。これが財産評価における、いわゆる「財産評価上の安全性の原則」と呼ばれる考え方を生んだ。

昭和 62 年 12 月に相続開始し、昭和 63 年 6 月に申告した相続事案は、評価額の乖離を利用した節税策の典型であったが、昭和 61 年（1981）の税制調査会答申で節税策を指摘されており、同答申を受けて、昭和 63 年 12 月 30 日公布、施行された税制改正で租税特別措置法のいわゆる「3 年しぼり」が制定され、昭和 63 年 12 月 31 日以後の相続から適用となった。

平成元年 2 月 22 日、土地基本法が成立した。この基本法では、① 土地についての公共の福祉優先（第 2 条）、② 適正な利用および計画に従った利用（第 3 条）、③ 投機的取引の抑制（第 4 条）、④ 価値の増加に伴う利益に応じた適切な負担（第 5 条）、の 4 つを基本理念と定め、土地問題解決に向けた各施策を総合的に推進して、適正な地価を導こうとした。また、第 15 条に税制上の措置として、「国および地方公共団体は、土地についての基本理念にのっとり、土地に関する施策を踏まえ、税負担の公平の確保を図りつつ、土地に関し、適正な税制上の措置を講ずるものとする。」と規定した。さらに、第 16 条で公的

土地評価について、「国は、適正な地価の形成及び課税の適正化に資するため、土地の正常な価格を公示するとともに、公的土地評価について相互の均衡と適正化が図られるように努めるものとする。」¹¹⁸と規定した。

こうして、相続税の土地評価についても、地価公示や固定資産税における土地評価という他の公的土地評価との均衡化・適正化が図られるようになる。

相続税土地評価の路線価は平成 4 年（1992）を境に、その評価基準を公示価格の 7 割から 8 割に引き上げるとともに、評価時点を前年の 7 月 1 日から当年 1 月 1 日を基準日とする調整がされ、適正化が図られるようになった¹¹⁹。

地価高騰の対策としてとられた各措置の大部分は、平成 3 年（1991）の税制改正で採用され、平成 4 年に施行されたが、その時、既に地価の下落が始まっていた。

地価下落時の事案である大阪地裁判決の原因となったのは、平成 3 年 8 月 7 日被相続人の死亡により開始された相続によるもので、この時点で、取得価額 23 億 5109 万 5000 円の土地総額が、土地の鑑定評価額 11 億 2897 万 1000 円と、半値以下になっていた。この申告については、平成 5 年 2 月に相続人が不動産鑑定書を添付し、更正の請求を提出して地価下落を提示している。

地価高騰対策の各措置が施行された平成 4 年には、不動産鑑定額が取得時の半値に下落している地点があったことになる。しかし、平成 7 年（1995）の大阪地裁判決まで、いわゆる「3 年しぼり」は変更されることはなかった。

国税当局も平成 4 年 4 月の「事務連絡」で、「先般、国土庁から公表された平成四年の地価公示価格によると地価下落の著しい地域も見受けられることから」と、地価下落を認識しており、土地の評価額が地価を上回った場合に適切に対応するように、つまり、土地等の財産評価では評価額に固執せず、売買実例価額や地価公示価格で評価された場合には、容認するよう通達している。

節税策と評価割合に関しては、平成 3 年 12 月 19 日の「平成 4 年度の税制改正に関する答申」を受けて、平成 4 年分から相続税評価額は、評価割合を地価公示価格の 8 割に引き上げ、評価時点を当年 1 月 1 日時点に変更した。

公示価格の 8 割が相続財産の評価割合として、時価に対する「評価の安全性」

¹¹⁸ 土地基本法 最終改正：平成 11 年 12 月 22 日法律第 160 号

¹¹⁹ 石島（1996）p.14

の許容範囲内で適切であるかどうか、つまり、地価公示価格の 8 割で評価すれば、節税策や金融資産等との不公平の問題などから見て、妥当といえるかどうかは判定できない。しかし、地価公示価格を実勢価格とすると、これを基準に相続財産の評価を行うことは、相続税の適正化を図り、実勢価格と相続税評価額との乖離を防止するためには必要であり、かつ、有効な措置といえた。

平成 8 年度の政府税制調査会答申で、「この特例を直接地価動向と結びつけて議論することは適當ではないが、最近では、相続開始直前に土地等を取得して相続税の負担軽減を図ろうとする行為は見受けられなくなっていることから、この特例は、廃止の方向で検討することが適當である」とした。

答申は、租税特別措置法 69 条の 4 の措置について、地価動向と無関係であるような表現をしているが、この措置は、地価公示価格と相続税評価額との適正化が図られていったこと、地価が下落して、時価と相続税評価額の乖離を利用した節税策が使えなくなったことで、本件特例の存在意義が存しなくなり¹²⁰、平成 8 年 4 月 1 日から施行された改正措置法により、租税特別措置法 69 条の 4 の規定は廃止された。

租税特別措置法 69 条の 4 の規定は廃止されたが、附則 19 条において経過措置がとられ、平成 7 年 12 月 31 日以前の相続について、特例規定は従来の課税関係を維持するとしながら、平成 3 年 1 月 1 日から平成 7 年 12 月 31 日までの相続における特例適用土地については、特例適用しない場合の価格(路線価等)の 70%の税額を適用できることとし、平成 8 年 9 月 30 日まで更正の請求ができるとした。現在の租税特別措置法 69 条の 4 は「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」となっている。

¹²⁰ 石島 (1996) p.19

表 1 相続税等における土地評価の沿革の概説

年	課税手続	財産評価の 根拠規定	評 価 方 法		参 考
明 38 年 (創設)	賦課課税 制度 納税者 財産の明 細等を提出 税務署長 課税価格 等を決定	「相続財産 の価格は相 続開始の時 の価額によ る。」(第 4 条)。	○個別課税方式 売買実例、賃貸価格、 精通者意見を基に個 別に評価		明 6 年…地租改正条 例 大 15 年…土地賃貸価 格調査法 昭 6 年…地租法 昭 11 年…土地賃貸価 格改定法
昭 22 年	申告納税 制度	「相続財産の 価額は、相続 開始当時の時 価により、… よる。」(第 37 条)。	○賃貸価格倍率方式 賃貸価格×倍数 (注) 倍数は、売買実 例、精通者意見を基 に毎年評定		
昭 25 年 全文改定		「相続、遺贈 又は贈与に より … よ る。」(第 37 条)。			昭 25 年…シャウプ 勧告
昭 30 年		財産を取得し た財産の価額 は、当該財産 の取得の時に おける時価に より、…よ る。」(第 22	○路線価 方式 (市街地 の宅地) (注) 売 買実例、 精通者意	○賃貸価 格倍率方 式(左の宅 地を除く 全地目)	昭 30 年「宅地の評価 について」国税庁 通達 路線価方式の導入 昭 36 年…固定資産評 価 制度調査会答申

		条)。	見を基に 毎年評定		
昭 39 年		○「時価とは、 …財産の現況 に応じ、不特 定多数の当事 者間で自由な 取引が行われ る場合に通常 成立すると認 められる価額 をいい、…よ る。」(相続税 財産評価通 達)。	(注)路線価、倍率は、 売買事例、地価公示価 格(昭和 46 年分以降)、 精通者意見を基に毎年 評定。	○固 定 資 産 税 評 価 額 倍 率 式 等(左の宅 地を除く 全地目)	昭和 39 年…「相続税 財産評価基本通 達」国税庁通達 昭和 44 年…地価公示 法

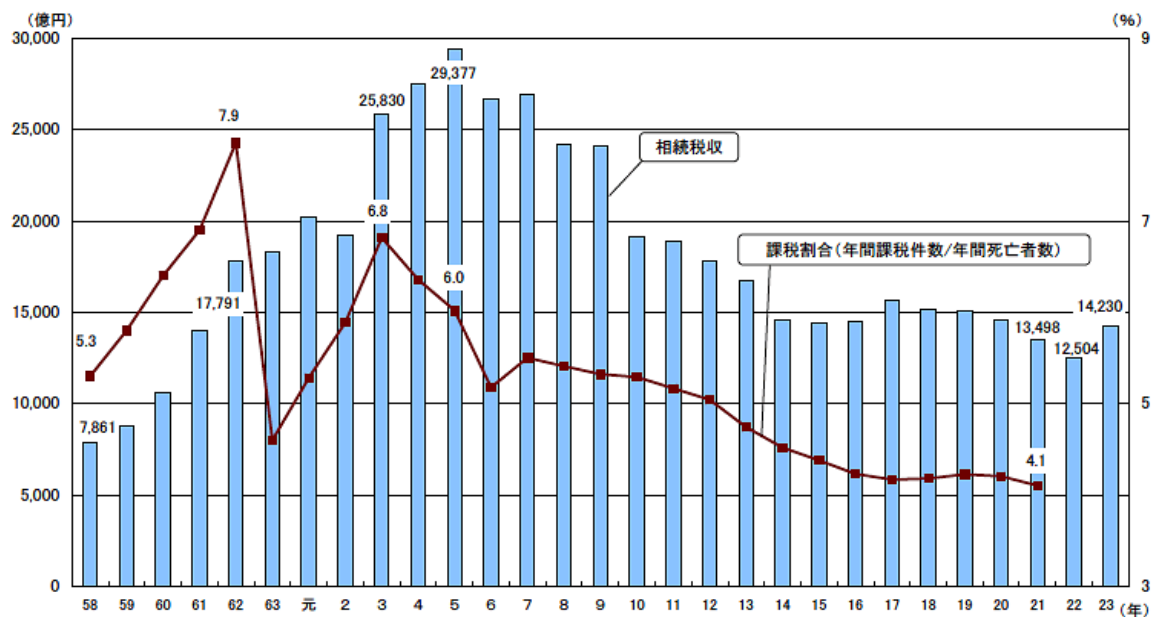
出所：佐々木・角田・武藤(1999)「専門家のための全解土地税制Ⅲ」 pp227 より作成

第3節 一定地点における相続税の推移（仮定事例を設定して）

第1項 相続税の土地評価

我が国の相続税の税収と課税割合の推移は、以下の通り示されている。

図3-2 相続税の課税割合及び税収の推移



（注1）相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（平成22年度以前は決算額、平成23年度は予算額）。

（注2）課税件数は「国税庁統計年報書」により、死亡者数は「人口動態統計」（厚生労働省）による。

出所 財務省ホームページ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/135.htm 平成

24年10月28日取得

図3-2において、税収の平成5年までの上昇については、地価の上昇で説明がつく。平成6年からの減少傾向は、バブル崩壊後の地価下落と平成6年度改正による基礎控除引上げ、小規模宅地の特例の拡大等による相続税減税によるもの、と考えられる。

そこで本稿では、一定点の土地を定め、仮定事例を設定して、実際に相続財産を評価し相続税を計算することにより、相続税がどのように推移してきたのかを表してみる。

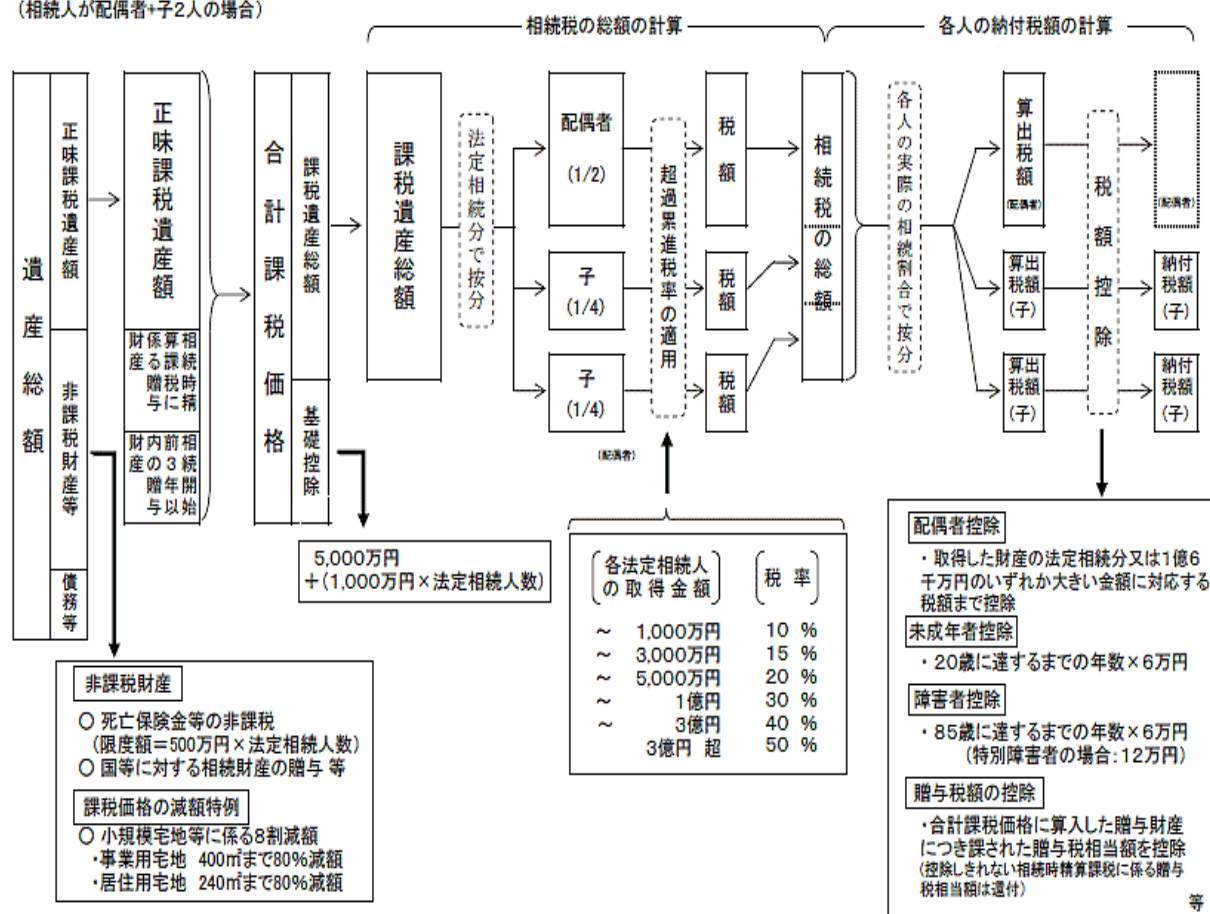
そして、地価の変遷が相続税の財産評価にどのように影響を与えたのか、課

税特例や減税がどのように影響したか、を考察する。

日本の相続税は「法定相続分課税による遺産取得課税方式」で遺産課税方式と遺産取得課税方式の折衷制度をとっている。そのなかで租税構造や評価方法はどのようなものか、日本の相続税の仕組みを簡単に見てゆく。図33は相続税の仕組みの簡略図である。

図33 相続税の仕組み

(相続人が配偶者+子2人の場合)



(注) この図のなかで、評価方法である「小規模宅地等の課税の特例」は、最初の遺産総額から、非課税財産として計算する際に減額特例を受ける。基礎控除は合計課税額から、課税対象となる遺産総額を計算する過程で控除される。税率は、相続税の総額を計算する過程で適用される。

出所： 財務省ホームページ

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/135.htm 平成24年10月28日取得

この表にそって、初めに遺産総額を計算するため、土地評価を行い、遺産総額を決定する。

1. 仮定土地の設定と評価

まず相続税の計算を行うにあたり相続財産として、一定点の土地を設定しなければならない。土地の対象要件については、次の3点を考慮する。

- ① 都市部で普通商業・併用住宅地区であること。これはこの地区が、普通の市民の多数が仕事し生活しており、平均的であると共に相続税改正の影響を受けやすいからである。
- ② 近隣に、大規模商業施設または新駅等のインフラ施設が、新設あるいは撤去していないこと。これは、地価が近隣の影響を受けることを排除するためである。
- ③ 対象地点を含む地域が大きく変化していないこと。これは、このままで長期間の推移を見るため、社会情勢に合わせて緩やかに変化していることが望ましいからである。

これらの要件で適合する対象地点を考察したところ、筆者の自宅付近が適合しているように思えたので、この地域を対象地点とする。

＜対象地点及び条件設定＞

対象地点 大阪市阿倍野区阪南町5丁目25番付近

条件設定 相続人 配偶者 子2人

財 産 土 地 宅地 500 m²

正面は6車線道路に面し、裏面は住宅地に面する。

内 事業用 160 m² 居住用 340 m²

建 物 事業用建物 固定資産税評価額 1,000万円

事業用建物は道路面に面している。

居住用建物 固定資産税評価額 500万円

居住用建物は住宅地に面している。

相続財産は、土地・建物のみで、生前贈与はない。

＜対象地点の概略＞

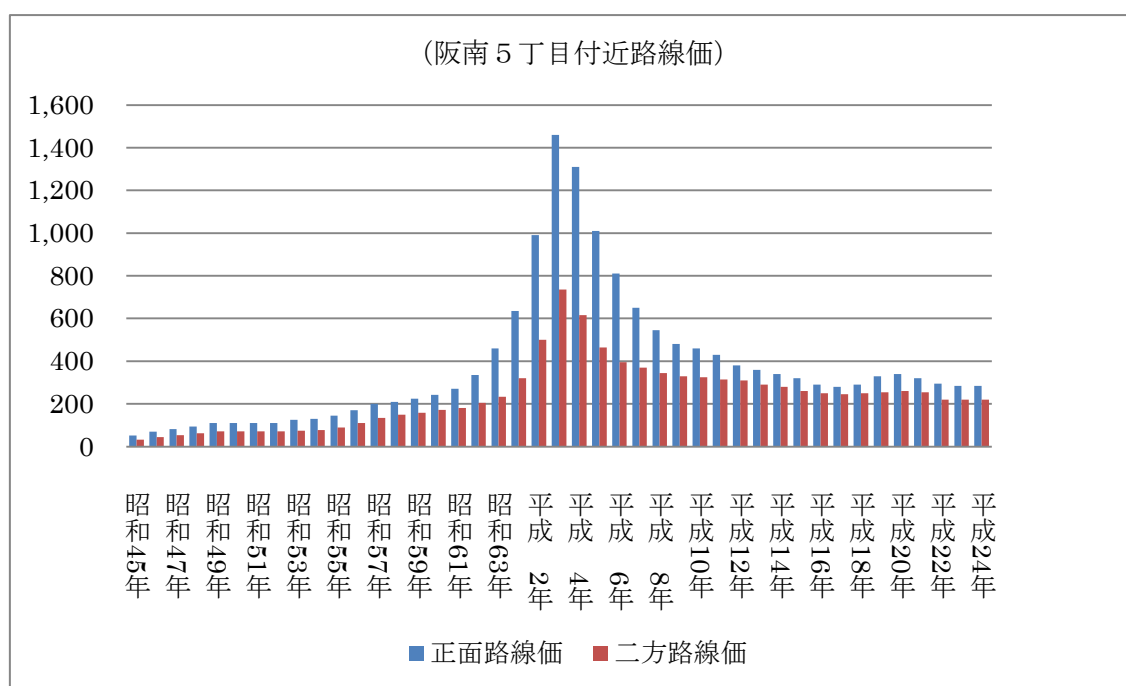
阿倍野区は、上町台地の南の高台に位置し、古くから大阪南部の交通の要衝として栄え名所・史跡も多く、住宅・商業の町として発展してきた。周辺一帯

は、活気ある商業地を形成しているが、区域全体としては、比較的閑静な住宅地として発展してきた¹²¹。筆者の自宅付近は、昭和 15 年大阪で初期の区画整理を行い住宅地として基盤の目のように整備され、戦時の大阪大空襲時も焼け残った地域で、戦後緩やかに発展してきた場所である。対象場所は地下鉄駅から 10 分圏内の普通商業・併用住宅地区で、駅前に商業地区があるが大規模商業施設はない。対象地区は 6 車線道路と住宅地道路に面した住宅地である。以上の条件で、相続財産の評価、相続税の計算を行う。

1. 仮定土地の路線価

まず始めに、土地の評価から行う。国税庁は財産の評価について財産評価基本通達を定め、土地の評価を公表しており、本件仮定土地は路線価地域である。道路二面に接しているため、二つの路線価が必要である。土地評価は正面路線価を基準にして、二方路線の影響加算を行う。

図 3 4 昭和 45～平成 24 年正面路線価・二方路線価推移表 単位 千円



備考 各年路線価より筆者作成。

¹²¹ 阿倍野区ホームページ (阿倍野区の概略)

<http://www.city.osaka.lg.jp/abeno/page/0000001131.html> 平成 24 年 11 月 13 日取得

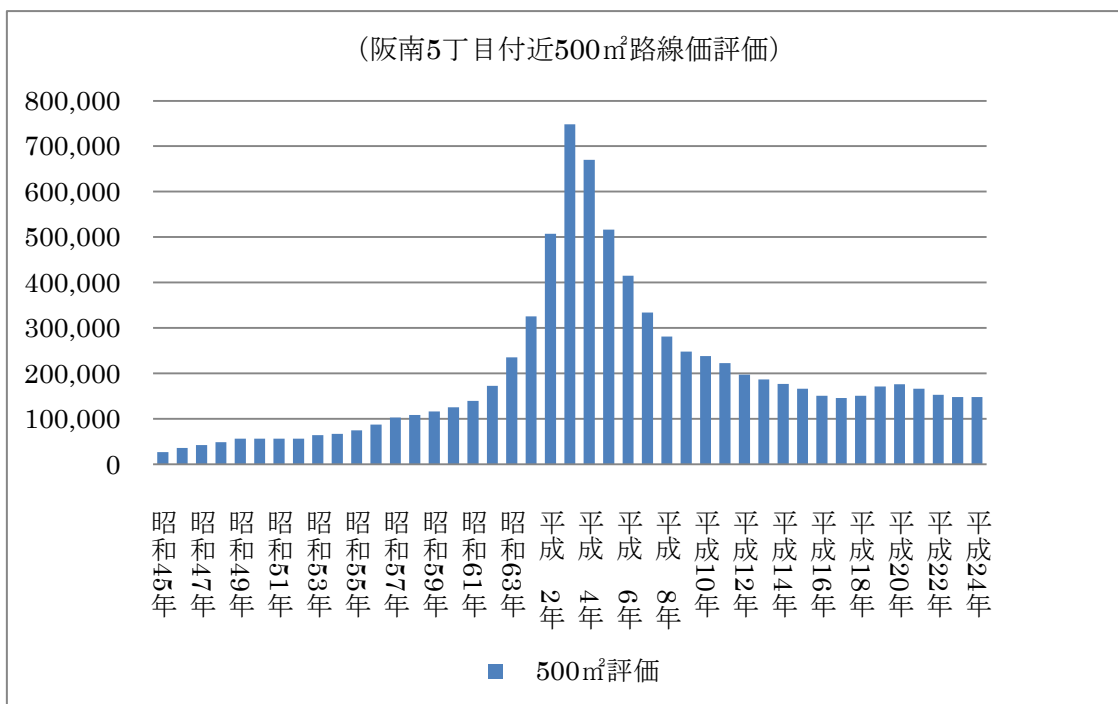
図3-4は、仮定した土地の昭和45年から平成24年までの相続税財産評価¹²²における㎡あたりの価格¹²³である。図で見ると日本の相続税の課税状況と同じく、平成3年を頂点とした山形になっている。

正面路線価は、昭和45年、㎡単価52,000円であったものが、平成3年、1,460,000円まで上昇し、平成24年には285,000円まで下落している。二方路線価は、昭和45年、㎡単価33,000円から、平成3年、735,000円まで上昇し、平成24年には220,000円まで下落している。また、各影響加算率で修正した㎡単価は、昭和45年、53,650円であったものが、平成3年、1,496,750円になり、平成24年には286,000円となっている。

2. 仮定土地面積500㎡の評価額

次に、正面路線価に奥行通減率、二方路線影響加算率等で修正した価格の、500㎡の土地評価額を表すと図3-5のようになる。

図3-5 仮定した財産の相続税土地評価額 単位 千円



備考 各年路線価より筆者作成。

¹²² 納税協会連合会（1970～2012）『昭和45年分～平成24年分路線価図』清文社

¹²³ 昭和45年～47年の路線価は3.305785㎡単価であるため、1㎡単価に換算した。

図で見ると仮定した財産の土地評価額は、昭和 45 年、26,825,000 円であったものが、平成 3 年 748,375,000 円と 20 年間で約 28 倍となったが、その後、評価は下がり、平成 23 年には 148,000,000 円と、ピーク時の 20%以下となっている。平成 23 年の価格は、昭和 61 年 140,025,000 円と、昭和 62 年 172,625,000 円の間であり、相続税土地評価は 25 年前の水準にある。また、昭和 45 年から比較すると、40 年間で土地評価は 5.5 倍となったことが分かる。

3. 小規模宅地の課税の特例の推移

次に、相続における土地の財産評価には、小規模宅地等の課税の特例による減免がある。これは、一定規模以下の土地で、事業用または居住用または貸付け用に供している場合は、一定割合を減額するものである。

小規模宅地の軽減は、昭和 50 年の個別通達¹²⁴ではじめて実施された。これは、昭和 48 年のオイルショック後の物価上昇にともなって、地価が高騰し、相続税負担の軽減が求められたためである。事業または居住の用に供されていた宅地の評価については、200 ㎡までの評価を 80%とする、とされていた。

それが、昭和 58 年度相続税改正により制度として創設、小規模宅地等の課税の特例として、200 ㎡までの事業用宅地 40%減額、不動産貸付 40%減額、居住用宅地 30%減額で、制度として創設され、昭和 63 年の抜本改正以後、表 2 のように推移してきた。

表 2 小規模宅地等の課税の特例の推移

区 分		昭和 58 年～ (制度創 設)	昭和 63 年～	平成 4 年～	平成 6 年～	平成 11 年～	平成 13 年～	平成 22 年 4 月～
事業用 宅地	減額割合	40%	60%	70%	80%			
	適用対象	200㎡				330㎡	400㎡	

¹²⁴ 昭和 50・6・20・直資 5-17《個別通達》「事業又は居住の用に供されていた宅地の評価について」

区 分		昭 和 58 年 ~ (制度創 設)	昭 和 63 年 ~	平 成 4 年 ~	平 成 6 年 ~	平 成 11 年 ~	平 成 13 年 ~	平 成 22 年 4 月 ~
	面 積							
不 動 産 貸 付	減 額 割 合	40%	60%	70%	50%			
	適 用 対 象 面 積	200m ²						
居 住 用 宅 地	減 額 割 合	30%	50%	60%	80%			
	適 用 対 象 面 積	200m ²					240m ²	

出所： 財務省ホームページ

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/145.htm 平成 24 年 10 月
29 日取得

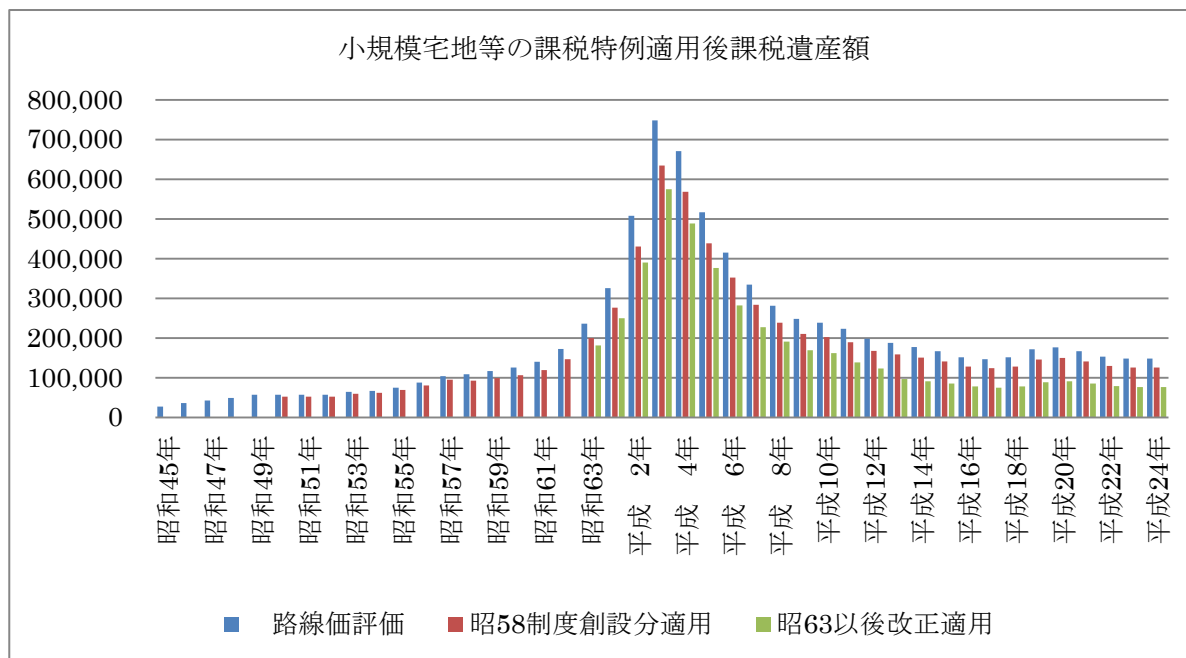
本稿では、仮定した事例の土地評価額の計算上、小規模宅地の課税の特例¹²⁵の適用を、それぞれ、① 小規模宅地課税の特例がなかった昭和 50 年時適用¹²⁶以前(路線価同等)、② 昭和 58 年制度創設以後、昭和 63 年抜本改正以前、③ 現実に即しその後の改正を適用したもの、とそれぞれ小規模宅地の課税の特例の割合を計算した土地評価額を比較する。

¹²⁵ 昭和 49 年まで小規模宅地の課税の特例はなく、昭和 50 年個別通達により評価減。

¹²⁶ 昭和 50 年改正より 63 年まで改正がなかったため、昭和 50 年時を適用。

4. 小規模宅地の課税の特例適用

図 3 6 小規模宅地の課税の特例改正適用後課税遺産額比較表 単位：千円



備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図 3 6 は土地を、路線価と、小規模宅地の課税の特例を適用した課税遺産額を比較したものである。特例は昭和 58 年の制度創設時と、昭和 63 年改正時の制度を用いる。図をみると、仮定した財産の土地（事業用 160 m²、居住用 340 m²）の評価額は、昭和 50 年の 20%減額個別通達では、路線価評価と特例適用後の課税遺産額の差には大きな影響はないが、昭和 58 年に「小規模宅地等の課税の特例」が制度として創設され改正されるにつれて、路線価評価と特例適用後の課税遺産額の差は大きく影響されている。

平成 3 年の評価額は、路線価評価計算の 748,375,000 円が、制度創設分適用計算では 15.2%減の 634,622,000 円となり、改正適用計算では 23.2%減の 574,752,000 円となった。

平成 24 年では、昭和 50 年時適用前計算の 148,000,000 円が 63 年改正前計算では同じく 15.2%減の 125,504,000 円となり、改正適用計算では 48.64%減の 76,013,000 円となる。平成 24 年度改正適用評価額は、昭和 58 年制度創設までの個別通達時代の昭和 55 年 68,747,000 円と 56 年 80,730,000 円との間に相当し、30 年以上前の水準と同等となる。

第2項 課税遺産総額の計算と相続税の改正

相続税の昭和63年改正以後平成22年までの改正は以下のとおりである。

表3 相続税の主な改正の内容

区 分	抜本改正前	抜本改正(昭和63年12月) (昭和63年1月1日以 降適用)	平成4年度改正 (平成4年1月1日以 降適用)
(1) 遺産に係る基礎控除	2,000万円	4,000万円	4,800万円
定額控除	400万円×法定相続	800万円×法定相続	950万円×法定相続
法定相続人数比例	人の数	人の数	人の数
控除			
(2) 税 率	10% 200万円以下	10% 400万円以下	10% 700万円以下
	15 500万円 "	15 800万円 "	15 1,400万円 "
	" 900万円 "	" 1,400万円 "	" 2,500万円 "
	20 1,500万円 "	20 2,300万円 "	20 4,000万円 "
	" 2,300万円 "	" 3,500万円 "	" 6,500万円 "
	25 3,300万円 "	25 5,000万円 "	25 1億円 "
	" 4,800万円 "	" 7,000万円 "	" 1億5,000万 "
	30 7,000万円 "	30 1億円 "	30 円 "
	" 1億円 "	" 1億5,000万 "	" 2億円 "
	35 1億4,000万 "	35 円 "	35 2億7,000万 "
	" 円 "	" 2億円 "	" 円 "
	40 1億8,000万 "	40 2億5,000万 "	40 3億5,000万 "
	" 円 "	" 円 超	" 円 超
	45 2億5,000万 超	45 5億円	45 4億5,000万
	" 円	" 5億円	" 円
	50 5億円	50	50 10億円
	" 5億円	"	" 10億円
	55	55	55

	(9段階)		
(3) 配偶者に対する相続 税額の軽減	配偶者の法定相続分又は 1億6,000万円のいずれ か大きい金額に対応する 税額まで控除	同 左	同 左
(4) 死亡保険金の非課税 限度額	同 左	同 左	同 左
(5) 死亡退職金の非課税 限度額	同 左	同 左	同 左
(6) 税額控除 未成年者控除 障害者控除 特別障害者控 除	同 左	同 左	同 左 85歳までの1年につき6万 円 85歳までの1年につき12 万円

出所 財務省ホームページ

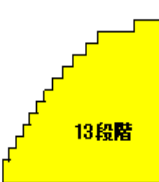
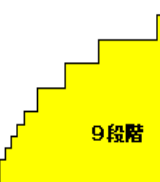
http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/144.htm 平成24年11
月25日取得

第1項で土地の評価を計算してきたが、次に図3-3に従って、正味課税遺産
額、合計課税価格を計算すべきであるが、今回の財産の設定は、土地と建物の
みで、贈与関係もないことから、基礎控除を計算して課税遺産総額を決定する。

1. 基礎控除等（課税最低限）及び税率

課税最低限及び税率は、昭和 63 年度に相続税抜本改正により引上げられ、以下のように推移してきた。

表 4 最近における相続税の主な改正（イメージ図）

区 分	昭和63年12月改正前	昭和63年12月改正 (昭和63年1月1日以降適用)	平成4年度改正 (平成4年1月1日以降適用)	平成6年度改正 (平成6年1月1日以降適用)	平成15年度改正(現行) (平成15年1月1日以降適用)
税率構造 (イメージ図)					
基礎控除等	2,000万円 + 400万円 × 法定相続人数 (3,200万円)	4,000万円 + 800万円 × 法定相続人数 (6,400万円)	4,800万円 + 950万円 × 法定相続人数 (7,650万円)	5,000万円 + 1,000万円 × 法定相続人数 (8,000万円)	同 左 〔 相続時精算課税 制度の創設 〕
年 分	昭和62年	平成3年	平成5年	平成14年	平成20年
課税割合	7.9%	6.8%	6.0%	4.5%	4.2%
負担割合	17.4%	22.2%	16.6%	12.1%	11.6%

(注1) 基礎控除の（ ）内は、法定相続人が3人（例：配偶者＋子2人）の場合の額である。

(注2) 課税割合は、課税件数／死亡者数であり、負担割合は、納付税額／合計課税価格である。

出所： 財務省ホームページ

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/143.htm 平成24年10月29日取得

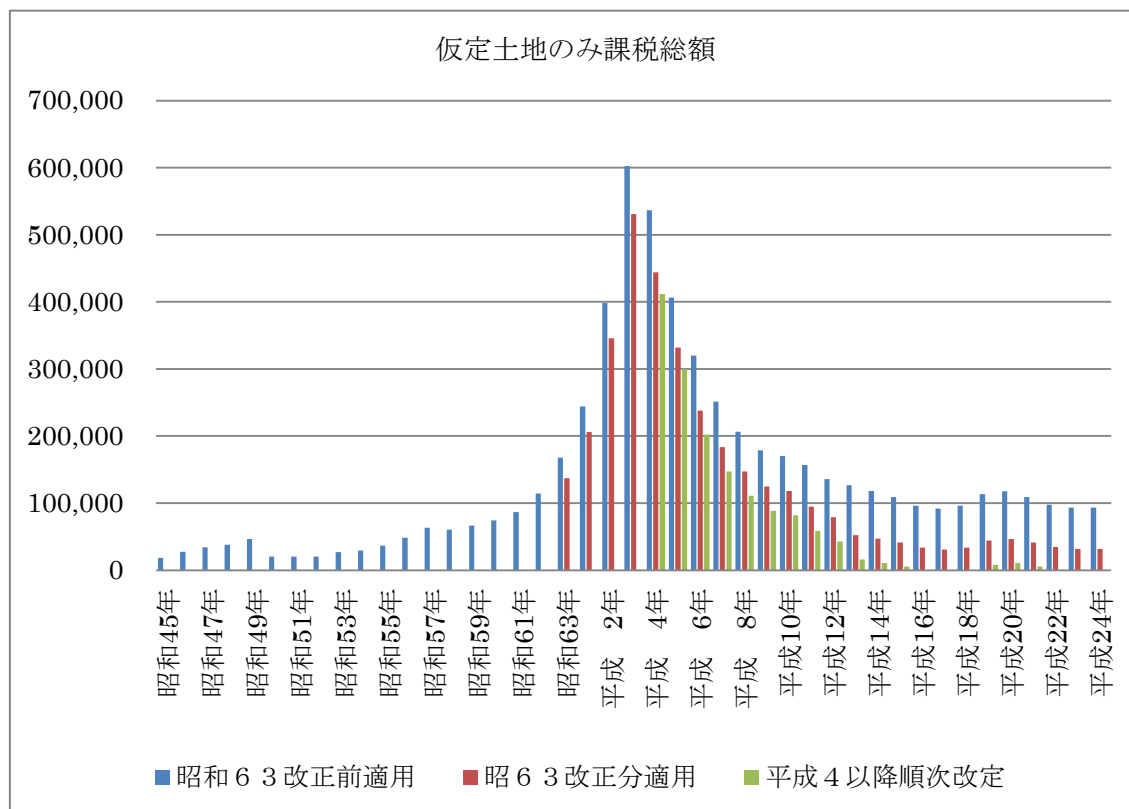
基礎控除等（課税最低限）及び税率は、昭和50年の改正以後昭和63年まで13年間改正がなかったが、表4で見るとおり、昭和63年度の相続税抜本改正から4回改正が行われ、基礎控除等は、2,000万円＋400万円×法定相続人数から、5,000万円＋1,000万円×法定相続人数に増加し、税率は、最高税率が75%から50%に下がり、税率構造が14段階から6段階に減少したことが判る。

2. 課税遺産総額（土地のみ）

本来土地は、建物が無いと小規模宅地の課税の特例を受けられないが、ここまで土地評価を見てきたので、土地だけで小規模宅地の課税の特例を受けたこととして、基礎控除等後の遺産総額を計算したものを表してみる。

図 3 7 仮定土地の各改正適用の課税遺産総額比較

単位：千円



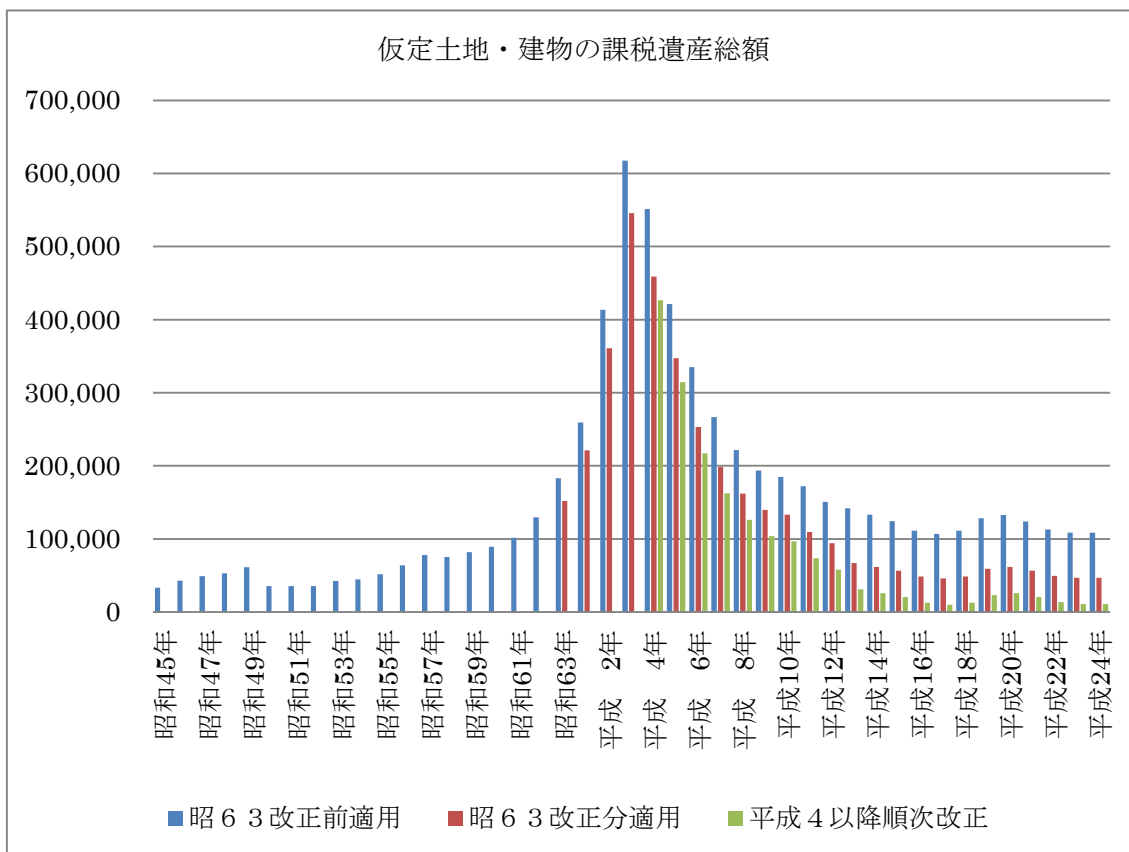
備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図 3 7 は各年の路線価を、昭和 63 年改正前、昭和 63 年改正、平成 4 年以後の改正をそれぞれ小規模宅地課税の特例、基礎控除等が、そのまま適用されたものとして計算したものである。図をみると、平成 3 年では、昭和 63 年改正前を適用すると課税遺産総額は 603,622,000 円であるものが、小規模宅地の課税特例と基礎控除等の改正により 530,752,000 円と約 12% 減額となる。平成 4 年では、昭和 63 年改正前を適用すると課税遺産総額は 536,478,000 円であるが、昭和 63 年改正を適用すると 530,752,000 円と 17% 以上の減額となり、平成 4 年改正を適用すると 411,533,000 円と 23% 以上の減額となっており、バブル期の急激な上昇に対応したものである。しかし、平成 16 年以降土地のみで計算すると基礎控除等に達しない年があることがわかる。

3. 課税遺産総額（土地・建物）

次に、本来の計算である図5の土地に建物（事業用1,000万円、居住用500万円）を加えて相続財産とし、課税遺産総額を計算する。

図38 仮定土地・建物の小規模宅地課税特例適用の課税遺産総額 単位：千円



備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図38は、図37に建物価格1,500万円をそれぞれ加えたものであり、同じく昭和63年改正前、昭和63年改正、昭和63年以後の改正をそれぞれ小規模宅地課税の特例、基礎控除等が、そのまま適用されたものとして計算したものである。図38をみると、昭和63年改正前を適用すると平成24年度の土地・建物の課税遺産総額は、108,504,000円で、昭和61年の101,741,000円と昭和62年の129,386,000円の間となり25年前の水準となる。

平成4年より順次改正されたため、平成17年では課税遺産総額は10,050,000円であり、平成24年でも11,013,000円である。平成24年を昭和63年改正前で適用すると、課税遺産総額は108,504,000円となり、課税遺産総額の差は97,491,000円となる。

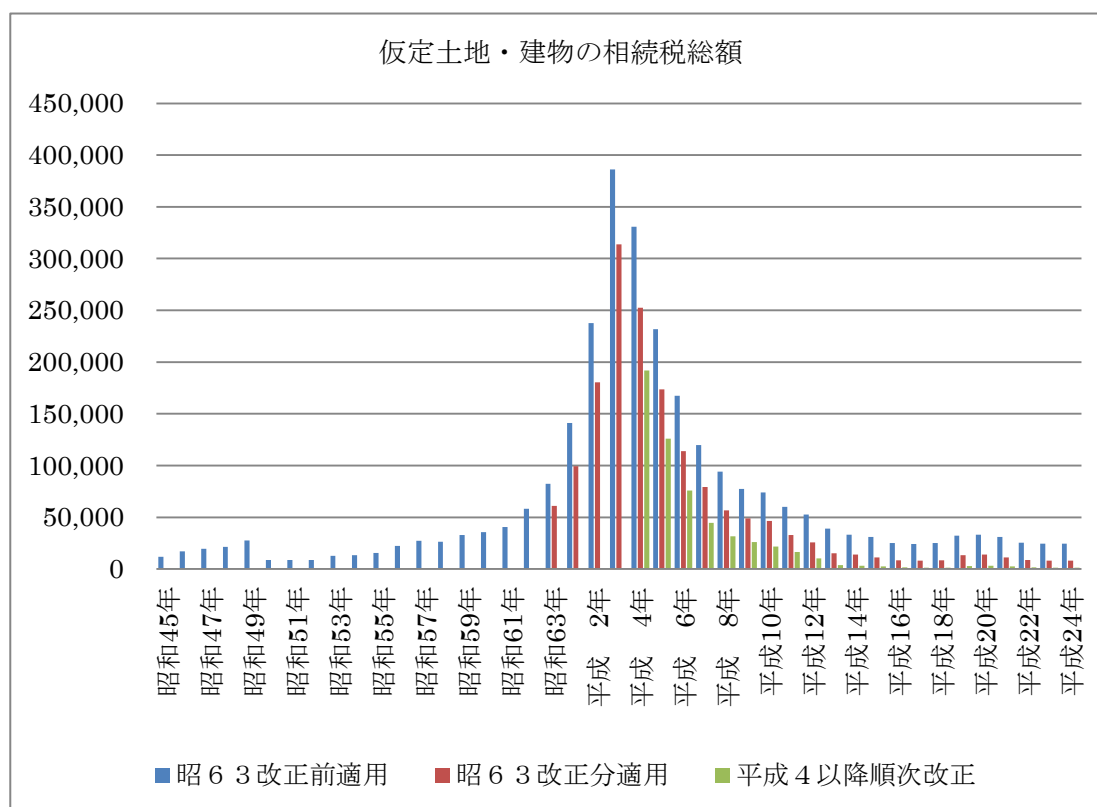
第3項 相続税総額の計算

次に、遺産総額を法定相続分に按分をして金額を求め、税率を乗じて相続税額の総額を計算する。課税遺産総額を法定相続分に按分し、前述の税率表に基づいて計算する¹²⁷。

1. 相続税の総額

図39 仮定土地・建物の相続税総額

単位 千円



備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図39は、昭和63年改正前、昭和63年改正、平成4年以後の改正を、それぞれ税率構造がそのまま適用されたものとして、仮定土地・建物の相続税総額を計算したものである。図を見ると、昭和50年に、個別通達の80%評価と課税最低限の引上げと課税最低限の引上げと取得価額の引上げとで、税額が下がり、その後、財産評価である小規模宅地の課税の特例の改正と、税額計算である相続税の改正で相続税総額が大幅に下がっている。

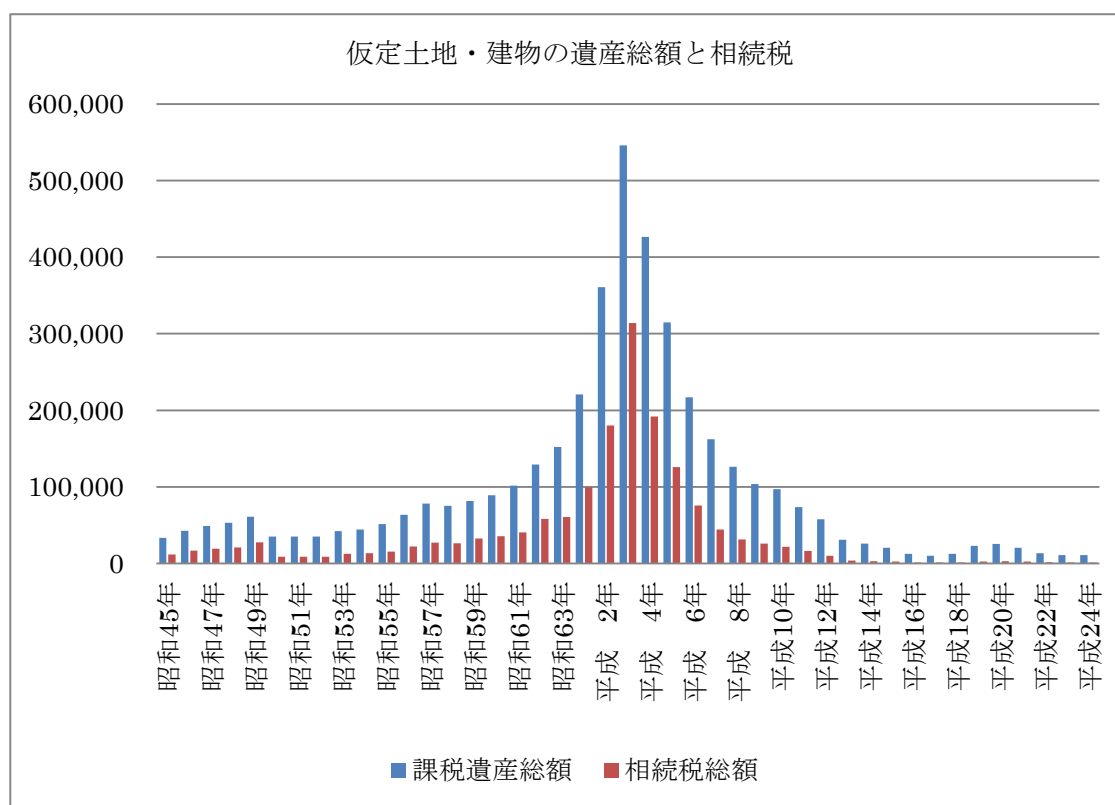
¹²⁷ 昭和49年までは昭和41年改正分、昭和62年までは昭和50年改正分適用、昭和55年、配偶者相続分民法改正につき改正適用、以後は前掲一覧表を適用。

バブルの頂点の平成 3 年を見れば、小規模宅地課税の特例や基礎控除・税率変更がなければ、相続税総額 386,014,000 円であるが、改正により 313,807,000 円と約 19 %の減額になる。平成 4 年では、昭和 63 年改正前を適用すると相続税総額は 330,887,000 円であるが、昭和 63 年改正を適用すると 252,468,000 円と約 24%の減額となり、平成 4 年改正を適用すると 191,940,000 円と約 42%の減額となっており、バブル期の急激な上昇に対応したものである。相続税の急激な増加は、事業や居住に多大な影響を及ぼすため、それぞれの改正は必要だったといえる。

2. 遺産総額と相続税総額

図 4 0 仮定土地・建物の課税遺産総額と相続税総額

単位 千円



備考 各年路線価・税制より筆者作成。

図 4 0 は条件設定した相続財産・相続人で、各改正を適用しながら計算した課税遺産総額と相続税総額を表したものである。

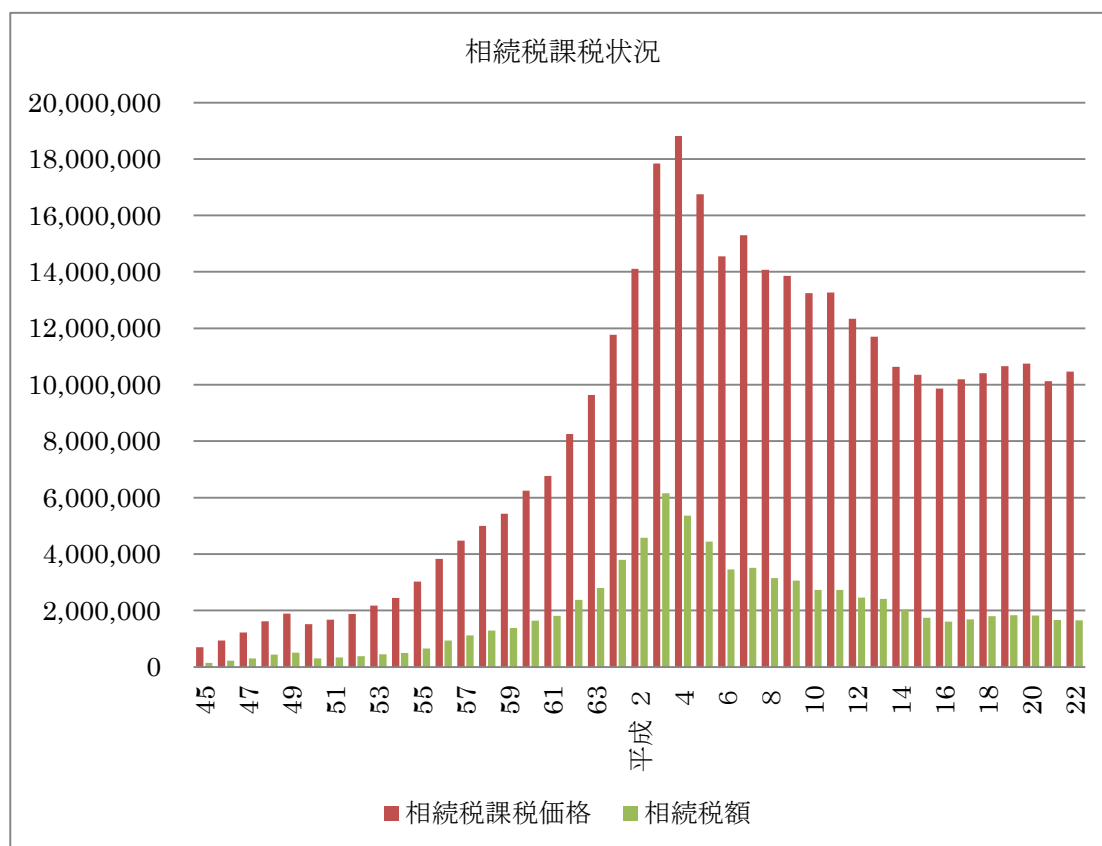
図を見ると、昭和 45 年時点では課税遺産総額は 33,426,000 円で、相続税総額は 11,699,000 円と、課税遺産総額に対する相続税負担割合は 35%であった

ものが、平成 3 年はそれぞれ、545,752,000 円と 313,807,000 円で負担割合は 57.5%まで上昇したが、その後、平成 17 年には 100,50,000 円と 1,256,000 円で 12.5%まで下落し、平成 24 年は、課税遺産総額 11,013,000 円と相続税総額 1,377,000 円で平成 17 年と同じく負担割合 12.5%となっている。昭和 45 年の相続税総額は 11,699,000 円であり、基礎控除等（課税最低限）の引き上げと税率改定が行われた昭和 50 年の相続税総額は 8,808,000 円であり、いずれも平成 24 年の 1,377,000 円より高額となっている。

同一土地建物・同一相続人で条件設定した相続財産・相続人を、各改正を適用しながら計算した相続税総額は、昭和 45 年を基準にすると、平成 3 年は 26.82 倍になるが、平成 17 年は 10.7%、平成 24 年 11.77%になる。平成 24 年から過去 10 年間は、昭和 45 年～平成 24 年の 43 年間で最も低い負担割合である。

図 4 1

単位 百万円



出所 国税庁ホームページ 長期時系列データ相続税より作成

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> 平成 24 年 1 月 10 日取得

図 4 1 は昭和 45 年から平成 22 年までの、日本の相続税課税価格と税額控除前相続税額を表したものである。なお、この相続税額は税額控除前の金額であるため、図 3 2 の相続税収とは一致しない。図 4 0 と図 4 1 を比較してみると昭和 45 年から平成 6 年までは相似性があるが、以後は図 4 0 の下落が大きい。これは、都市部の住宅地の特徴なのかは判断できない。地価の変遷は相続税財産評価の路線価に反映されたが、相続税の財産評価の時期や申告時までにタイムラグを生じさせ、かつ課税特例や減税のタイミングが遅れたため、実際の納税時に現実の地価との乖離が生じた。

仮定した土地の評価をした相続財産の課税遺産総額や相続税総額を見ても、急激な上昇と減少は相続税負担に耐えられるものではない。これは、日本の相続税課税価格と税額控除前相続税額を見ても同様である。それぞれが頂点である平成 3 年前後の時代には、相続に関する多くの事象が起こったものと思われる。

第3章 土地評価の判例の動向

いわゆる3年しほり事件～時価と相続税評価額の逆転現象

相続税の財産評価基準で、土地は、売買実例価額・公示価格・精通者意見価格等を基として、その仲値の範囲で国税局長が評定することになっているが、昭和30年の路線価方式導入以後は地価公示価格の7割で評価してきた。その結果、土地の相続税の評価額（路線価など）は実勢価額（実際の取引価額、以下同じ）と比較すれば最低3割は低いということになり、財産は現預金ではなく土地で残せとなったのである。

特に、昭和60年代のように1年で地価が2倍に上昇となるような時期には、相続税の評価基準（路線価など）作成の評価の時点（前年7月1日）と、その評価基準を実際に適用する時点（相続開始時又は贈与のとき）では、現実の時価が大幅に上昇していて、土地の相続税評価額は実勢価額の2～3割という事態が起こった。この実勢価額と評価額との格差を利用する方法は、さらに借入金を取り入れることにより、財産が土地ばかりでも債務控除を利用することで、効果的に相続税の課税価格を減少させることができた。

本来、相続税の評価額は、過大評価を防止する安全性の確保の点からの評価であったが、実勢価額との格差を利用した節税策が、社会良識の許容の限界を超え、節税防止と是正策が講じられるようになり、租税特別措置法69条の4¹²⁸の創設となった¹²⁹。

¹²⁸ 旧租税特別措置法69条の4は平成8年4月1日廃止になり、現在の租税特別措置法69条の4は「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」になっているが、この章では、租税特別措置法69条の4で記述する。

¹²⁹ 高津（1996）pp296～297

第 1 節 いわゆる「3 年しばり」の規定の創設

第 1 項 租税特別措置法 69 条の 4 の背景

昭和 62 年の税制改正で導入が決定された租税特別措置法 69 条の 4 の規定（昭和 63 年 12 月施行）は、昭和 61 年 10 月の税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」に基づいて設けられた。

答申では規定の背景について次のように述べている。「相続税課税における土地の評価基準は、課税上の評価であること、評価の安全性等の見地から、公示価格や市場価格に比べてある程度低い水準となることは理解できるが、現状における評価水準は、これを考慮してもなお開きのあるものもあり、殊に、最近地価上昇の著しい特定地域において、その傾向が強いとの指摘があった。また、借入金で土地を取得することにより、相続税の負担の軽減を図る例が見受けられるとの指摘もあった。したがって、負担の公平の見地から、土地の評価については、急激な負担増を招かないように配慮しつつ、引き続きその適正化を図る必要がある。また、相続直前に借入金で土地等を取得することによる相続税の負担回避の問題については、制度面を含め、何らかの対応策を検討すべきである¹³⁰。」

答申が述べている「借入金で土地を取得することにより、相続税の負担の軽減を図る例が見受けられる」とはどのようなものか。節税事案を紹介する。

平成 4 年の東京地裁判決相続税更正処分等取消請求事件（平成 2 年（行ウ）第 177 号平成 4 年 3 月 11 日判決）の事案である。この事案は、平成元年に所轄税務署が行った、昭和 62 年 12 月 19 日被相続人死亡による相続税の更正処分に対し、平成 2 年に相続人が提訴したものである。

被相続人は、昭和 62 年 9 月 9 日から入院しており、入院中に相続人 2 人が代理として、分譲開始されたマンションを分譲予定価格の 7 億 5850 万円で購入する契約を締結した。同時に購入したマンションを、月額 116 万 4,000 円で賃貸する契約を販売会社と締結、さらに、販売会社の関連会社から、購入資金と購入雑費として 8 億円を借入れ、元本返済 3 年据え置きとする金銭消費貸借契約を締結した。

¹³⁰ 「税制の抜本的見直しについての答申」税制調査会昭和 61 年 10 月 p.74

その後、昭和 62 年 12 月 19 日に被相続人が 95 歳で死亡、相続人は翌年 1 月 22 日に遺産分割協議をして各相続人の共有とした。そして、同年 1 月 30 日と 2 月 3 日に販売会社と、当該マンションの売却に関する一般媒介契約を締結し、同年 4 月上旬から 7 月下旬にかけて総額 7 億 7,400 万円で売却し、借入金 8 億円の大部分を売却金で返済した。

各相続人は、相続税の申告について、評価通達に基づいて当該マンションの価額を 1 億 3,170 万 7,319 円として課税価格に算入し、借入金 8 億円を相続債務として課税価格から控除して、法定申告期限内の昭和 63 年 6 月 20 日に申告した。これに対して所轄税務署が、平成元年 4 月 26 日、当該マンションの価格は購入価格の 7 億 5,850 万円と評価し更正処分をおこなった。そこで、各相続人は平成元年 5 月 22 日、国税不服審判所に異議申し立てを行い、平成 2 年 6 月 18 日の審査請求破棄を経て、提訴した。

これに対して東京地裁は、当該マンションの価額の評価について以下のように判断した。「相続税法 22 条は、相続財産の価格は、特別に定める場合を除き、当該財産の取得の時における時価によるべき旨を規定しており、右の時価とは相続開始時における当該財産の客観的な交換価格をいうものと解するのが相当である。」として、相続税法 22 条の時価は「客観的な交換価格」であるとする見解を示した。

そのうえで、「しかし、客観的な交換価格というものが必ずしも一義的に確定されるものではないことから、課税実務上は、相続財産評価の一般的基準が評価通達によって定められ、そこに定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。」と、評価通達の存在意義を述べた。

その理由として、「これは、相続財産の客観的な交換価格を個別に評価する方法をとると、その評価方法、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価価額が生じることを避け難く、また、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等からして、あらかじめ定められた評価方式によりこれを画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であるという理由に基づくものと解される」と述べ、その趣旨を、「納税者間の公平」、「納税者の便宜」、「徴税費用の節減」と述べている。

その一方で、「しかし、他方、右通達に定められた評価方式によるべきであるとする趣旨が右のようなものであることからすれば、右の評価方法を画一的に適用するという形式的平等を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかな場合には、別の評価方法によることが許されるものと解すべきであり、このことは、右通達において『通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の評価は、国税庁長官の指示を受けて評価する。』と定められていることから明らかなものというべきである。」と、画一的な適用による公平性の欠如に対しての対応も述べている。

そして、「そもそも、本件の場合のように、被相続人が相続開始直前に借り入れた資金で不動産を購入し、相続開始直後に右不動産が相続人によってやはり当時の市場価格で他に売却され、その売却金によって右借入金が返済されているため、相続の前後を通じてことがらの実質を見ると当該不動産がいわば一種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎないとも考えられるような場合についても、画一的に評価通達に基づいてその不動産の価格を評価すべきものとする、他方で右のような取引の経過から客観的に明らかになっているその不動産の市場における現実の交換価格によってその価額を評価した場合に比べて相続税の課税価格に著しい差を生じ、実質的な租税負担の公平という観点からして看過し難い事態を招来することとなる場合があるものというべきであり、そのような場合には、前期の評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情がある場合に該当するものとして、右相続不動産を右の市場における現実の交換価格によって評価することが許されるとするのが相当である。」と述べている。つまり、実質は相続不動産が一種の商品として、一時的に相続前後を挟んで所有したに過ぎないことから、資産ではなく経済活動の商品であると解釈している。

商品であるとすればその財産は在庫ということになり、相続財産の評価において、他の棚卸商品と同じように評価しなければならず、商品在庫として一時的に所有したものを、市場を通じた購入原価を基にした商品在庫評価ではなく、評価通達の著しく低い評価で計上することは、「公平」を害している。

そして、「右認定のような事実関係からすれば、本件はまさにそのような場合に該当するものといわなければならない」と、結論づけた。

第2項 租税特別措置法 69 条の 4 の規定

昭和 63 年 12 月に施行された、租税特別措置法 69 条の 4 の規定の概要は次の通りである。

個人が相続または遺贈（死因贈与を含む。）により取得した財産のうちに、被相続人が相続開始前 3 年以内に取得または新築（以下「取得等」という。）した土地等（その付属設備または構築物を含む）がある場合には、その土地等または建物等については、相続税評価額でなく被相続人がその土地等または建物等を取得したときの取得価額をもって相続税の課税価格に算入する。

また、個人で相続または遺贈により財産を取得した者が、相続税法 19 条（相続開始前 3 年以内の贈与財産の相続財産への加算）の規定により相続開始前 3 年以内に被相続人から贈与により取得した財産がある場合には、この贈与により取得した財産が被相続人において相続開始前 3 年以内に取得等した土地等または建物等であるときは、その土地等または建物等については、相続税評価額ではなく被相続人がその土地等または建物等を取得したときの取得価額をもって相続税の課税価格に算入する。

ただし、被相続人の居住の用に供されていた土地等または建物等や収用等に伴い所得した代替資産等はこの特例措置の対象外とする¹³¹。

つまり、被相続人が相続開始前 3 年以内に取得または新築した土地等または建物等については、被相続人の居住の用に供されていた土地等または建物等一定のものを除き、課税価格に算入する価額は、相続税法 22 条（評価の原則）の規定にかかわらず、それらの取得価額とされた。

これは、節税対処策として設けられた措置で、いわゆる「相続税の 3 年しぼり」の特例と呼ばれ、不動産を実態に適合した正当な評価をするために創設されたものであって、相続税の回避を防止し、バブル経済期の地価高騰を抑制することを企図しており、時価が上昇していることを前提としている。

しかし、この「3 年しぼり」の措置は、不動産の相続税評価と実勢価額との乖離があれば、借入金によらずとも金融資産の売却により、不動産を取得する場合についても、同様の負担軽減効果があることから、このような場合についても措置の対象に含めることが必要であるとされ、借入金を利用して不動産を

¹³¹ 青木（1997） p.137

取得したことを課税要件とはしていない¹³²。

土地等または建物等（不動産）の課税価格は、取得後 3 年間は、地価が高騰しようとして下落しようとしてかかわらず、取得価額に固定された。

この措置は、借入金を利用した相続開始直前の不動産取得による節税策を、事実認定や財産評価に係る法解釈論で是正するには、限界があるとの認識のもとに設けられた¹³³。

立案にかかわった国税庁においても、この「3 年しぼり」の措置は「不合理」な面があることは理解されていた。なぜならこの措置は、時価上昇の下で、3 年以内は相続税評価額が、取得価額より低いことを前提に設けられているからである。

「3 年しぼり」措置は、取得価格である実勢価額と乖離して、低く評価される相続税評価額との差額相当分を圧縮する、という節税行為を防止するために設けられたものであるが、3 年以内の相続税評価額が、取得価額より高くなった場合はどうするのか。

地価下落時において、3 年以内の取得価額が相続税評価額より低くなれば、3 年超保有している土地等よりも、3 年以内に取得した土地等の評価の方が低くなり、相続時に、取得価格である実勢価額よりも高い評価額を適用することとなり、「土地等の評価は税負担を伴うので過大評価は慎まなければならないから、時価の幅の中で保守的に低く評価すること。」という原則に反する。

また、価格上昇時に 1 年で 2 倍になったように、価格下落時に実勢価格が急激に下落し、3 年以内に取得価格の半値近くになった場合には、取得価格で評価するほどの財産価値はなく、相続財産の価値に比して過大な税負担を強いられることになる。

時価と相続税評価額との差額を圧縮する節税行為は、「評価の安全性」が安全でなく不合理であることに起因しているのである。

¹³² 石島（1996）p.11

¹³³ 石島（1996）pp.12～13

第3項 租税特別措置法 69 条の 4 の歪み

租税特別措置法 69 条の 4 は、相続税法 22 条の時価主義の原則の例外という形式をとりながら、実質は取得価格を、財産評価基本通達に定める路線価等による評価に代わる合理的な評価額として位置付けていると見ることができる。

しかし、相続開始時の不動産の実勢価格が取得時に比べて下落している場合に、租税特別措置法 69 条の 4 を適用し取得価格を課税価格とすれば、不動産の相続は、他の資産の同額の資産価値のある財産を相続した場合に比べて、税負担が過大となり、租税特別措置法 69 条の 4 によって課税の実質的な公平を図ろうとしたことが、逆に、課税の不公平を生じさせる。

さらに、地価の下落が急激かつ著しい場合には、相続により取得した不動産の価値以上のものを、相続税として負担しなければならないという、不合理な事態が起こり得る。租税特別措置法 69 条の 4 の立法趣旨や立法目的に照らすと、これが適用されることにより、著しく不公平で不合理な結果が生じる事案について予定していたとは思えない。

もし、租税特別措置法 69 条の 4 が、このような事案についてまで適用されるとすれば、財産を相続した相続人は、相続により取得した財産以上の財産的価値を相続税の名の下に収奪されることになる。

これは、租税回避行為に対する制裁等として、租税を賦課することを目的としている場合でない限り、合理性を欠いている¹³⁴。

租税特別措置法 69 条の 4 は、昭和 50 年代後半から 60 年代において地価が急激に高騰した際、土地の相続税評価額と実勢価格が大きく乖離したことで、それを利用した相続税対策が横行し、これを制限する目的で、昭和 63 年 12 月の税制改正により新たに制定されたものである。

当時は、土地の相続税評価額と実勢価格との乖離を利用した相続税対策が、半ば常識化しており、制定された際の反響は大きかった。

しかし、制定の議論から施行の時期には急上昇中であった土地の実勢価格は、東京圏、大阪圏とも平成 2 年をピークに、平成 3 年に入って下落を始めた¹³⁵。

平成 5 年の基準地価(全国 3 万か所)は、平成 2 年に比べると、東京圏で 24%、

¹³⁴ 中島 (1996) p.78

¹³⁵ 青木 (1997) p.137

大阪圏で 43% の下落となっている。また、相続税の路線価は、全調査地点（35 万地点）の平均値である平均路線価で、平成 5 年は、平均 18.1% の下落で、東京圏 20.6%（都区部のみ 23.1%）、大阪圏 23.9%、名古屋圏 16.6% の下落であり¹³⁶、その後も下落の一途を辿った。

国税庁は、平成 4 年 4 月、この地価下落傾向に「事務連絡」¹³⁷を内部通達し、「先般、国土庁から公表された平成 4 年の地価公示価格によると地価下落の著しい地域も見受けられることから、年の途中で路線価に基づく土地の評価額がその土地の「時価」（仲値レベルの価額）を上回った場合の対応として、下記に十分留意の上適切に対応するよう職員に周知徹底願いたい。」と柔軟に対応することを指示した。

これは、平成 4 年にかなりの下げ幅で地価が下落し、路線価が時価を上回る、いわゆる「逆転現象」が生じたことを認めたものである。

この時期は、相続開始時の不動産の実勢価額が、取得の時に比べて下落しているため、租税特別措置法 69 条の 4 の特例が適用され、その取得価額（3 年以内の取得価額）が相続税の課税価格になったときは、相続財産としては、不動産を相続した場合は、不動産以外の資産で同額の資産価値をもった財産を相続した場合に比べて、税負担が過大になった。

¹³⁶ 吉牟田（1993）pp.17～18

¹³⁷ 「路線価等に基づく評価額が「時価」を上回った場合の対応等について」
国税庁 資産税課長 資産評価企画官

第2節 3年しばり事件－大阪地裁の判決

第1項 3年しばり事件の概要

平成3年より地価が急落していたが、相続税の不動産評価は、租税特別措置法69条の4の規定を適用していた。その結果、適用の対象となる不動産の相続をする場合、実際の財産の評価額に比べて相続税の負担が著しく過大になってしまう。それが、平成7年の大阪地裁判決となった¹³⁸。

本件は、相続財産である土地に対し、租税特別措置法69条の4（相続開始前3年以内に所得等をした土地等または建物等についての相続税の課税価格の計算の特例）を適用の適否について争われたものである¹³⁹。

大阪地裁 平成6年（行ウ）第79号平成7年10月17日判決

<判示事項>

相続開始前3年以内に被相続人が取得した土地については、その取得価格を相続税の課税価格に算入すべき価額とする旨を定めた租税特別措置法69条の4を適用してされた相続税の更正処分を違法とした事例

<判決要旨>

相続開始前3年以内に被相続人が取得した土地については、その取得価格を相続税の課税価格に算入すべき価額とする旨を定めた租税特別措置法69条の4を適用してされた相続税の更正処分につき、同処分においては、同条を適用してされた相続税額が相続不動産の相続開始時における実勢価格（現実の取引価格。以下同じ）をも上回る結果となっていることが認められるところ、前記規定は、地価の急激な高騰によって生じた不動産の実勢価格と路線価との開差を利用して行われる租税回避を阻止し、税負担の実質的公平を図ることを目的とするものであり、地価の急激で著しい下落により相続開始時における不動産の実勢価格が取得価格を下回り、前記規定を適用すると相続により取得した不動産の価値以上のものを相続税として負担しなくてはならないという著しく不合理な結果を来す場合にまで、その適用が予定されているとはいえないから前記

¹³⁸ 青木（1999）p.141

¹³⁹ 中島（1996）p.78

規定を適用することはできないとして、更正処分を違法とした事例¹⁴⁰

この事案は、平成 5 年に所轄税務署が行った、平成 3 年 8 月 7 日被相続人死亡による相続税の更正処分に対し、平成 6 年に相続人が提訴したものである。

被相続人は、不動産業を営んでいたが事業地の移転を計画、買換えをするため土地を譲渡し、売却金額に加え借入をして、平成 2 年 3 月から 9 月までの間（いずれも相続開始前 3 年以内）に土地を合計 21 億 8,032 万 3,998 円で取得した。この譲渡については税務署に買換特例適用申告を提出し受理されている。

平成 3 年 8 月 7 日被相続人の死亡により相続人が相続により相続財産を取得した。相続人は平成 4 年 2 月 6 日、課税価格 23 億 5,109 万 5,000 円、納付税額 13 億 9,036 万 6,500 円として所轄税務署に申告した。

しかし、翌平成 5 年 2 月 5 日、相続人が不動産鑑定書を添付し、土地の鑑定評価額を基に、課税価格 11 億 2,897 万 1,000 円、納付税額 5 億 5,663 万 5,000 円とする更正の請求を所轄税務署に行ったところ、所轄税務署は、平成 5 年 3 月 16 日、更正すべき理由がない旨の処分をし、相続人に通知した。

相続人は、平成 5 年 5 月 13 日、処分不服として、所轄税務署に異議申立てを行ったが、所轄税務署は、平成 5 年 8 月 11 日、異議申立てを棄却した。

所轄税務署は、平成 5 年 8 月 13 日、課税価格 24 億 1,030 万 2,000 円、納付税額 14 億 3,181 万円とする更正処分を行い、相続人に通知した。

これは租税特別措置法 69 条の 4 の計算特例（以下「本件特例」という。）の規定に従って、被相続人が土地を取得した時の価格を課税価格とし、さらに措置法施行令 40 条の 2 項 3 項の規定に基づいて、造成価格を加算した額を課税価格としたものである。

相続人は、平成 5 年 9 月 10 日、国税不服審判所長に審査請求の申立をしたが、同所長は、平成 6 年 6 月 23 日、審査請求を棄却する旨の裁決をし、裁決書が相続人に送達されたため提訴した。

¹⁴⁰ 行裁集 46 卷 10・11 p.942 (p.70)

第2項 納税者（原告）・課税庁（被告）の主張

1) 納税者（原告）の主張

納税者（原告）は次のように主張した。

平成2年4月、不動産総融資に対する総量規制導入に伴って、いわゆるバブルがはじけ、不動産の実勢価格は急降下を始めたが、路線価は平成4年まで引き上げ続けたが、実勢価格は公示価格を下回るまでになった。

相続税法は、相続税における不動産の価格を時価によって評価すべきものとしている（同法 22 条）ところ、右のような状況において本件特例を適用すれば、実勢価格以上の高価で土地を評価することになることは明白であり、このような事態は相続財産の公平かつ正確な評価を求めている相続税法の予定するところではなく、本件特例の立法目的および立法趣旨の基礎となっていたところの実効的に個人財産を正当に評価ことができるという状況は消滅し、本件特例はその存在意義を失い、適用場面を失ったものである。

本件においては、本件特例を適用した場合の本件土地の課税価格である取得価格は、本件相続開始時における同土地の時価をはるかに上回っていた状況にあったから、本件特例を適用すれば実勢価格以上の高値で土地を評価することにより原告に著しい不利益を与えることになるのであって、これは財産権の保障を定めた憲法 29 条に違反する。

また、原告が本件相続によって取得した純資産の本件相続開始時における価額は、11 億 2,897 万 1,080 円であるところ、本件更正処分による相続税額は、14 億 3,181 万円であって、原告が実際に相続によって取得した財産以上の金額の税金が課されることになる。これは、何らかの原因によって財産を取得した者が、法の規定に従ってその一部を国に納付するという憲法 30 条の予定する税金の本質に反するばかりか、あたかも没収にも匹敵するものであって、憲法 29 条の私有財産制を根底から覆すことにもなる。

相続税についての土地の評価に関しては、相続税法 22 条に規定する時価によって評価すべきものとしているところ、税務処理の実情は、過去長年土地の時価よりも税務署の算出する路線価が下回っていたために、路線価に基づく申告が続いていたが、地価が下落し始めると、路線価が時価を上回るようになってきたため、税務当局も平成 4 年 12 月ころから、実勢価格による申告更正も

やむを得ないものとして処理している。すなわち、相続開始前 3 年以内取得の者については、本件特例を適用した場合、土地価格下落前の高い評価額で土地を評価されることになるのに対し、相続開始前 3 年超の取得の者については申告時の実勢価格で評価されることになる。土地価格の下落が続いている現状において、後者が前者に対して著しく有利なことは明白で、納税者間に著しい不平等が生じることとなり、これは憲法 14 条に違反するものである。

したがって、本件においては、相続税法 22 条により、相続時の時価によって本件土地を評価すべきであり、本件土地の時価合計は原告が更正の請求において主張した 9 億 5,820 万円であるから、本件各処分のうち、原告が更正の請求において主張する課税価額および納付すべき税額を超える部分は取消されるべきである¹⁴¹。

2) 課税庁（被告）の主張

課税庁（被告）は次のように主張した。

昭和 60 年代に入り、地価の高騰の著しい特定の地域において、不動産の実勢価格と相続税評価額との乖離に着目して、借入金により不動産取得を行うという形での租税回避行為が横行し、租税負担の公平上看過し得ない問題となっていた。

本件特例は、右のような社会現象を契機として、相続開始前の借入金による不動産取得に限らず、例えば、金融資産の売却等による不動産の取得をも念頭に置き、不動産の実勢価格と相続税評価額との乖離に基づく相続税の負担回避行為を抑制する趣旨・目的をもって創設されたものである。なお、右の租税負担回避行為の抑制は、究極的には、総合土地対策の一環として借入金により投機目的での土地を購入する事態を抑制することになり、いわゆる土地の仮需要を抑制することによって土地の適正な供給につながるものである。

そして、納税者において、かかる相続税の負担回避の意図がなくとも、相続財産を不動産の形に変えたものとそうでない者との間で、相続税の負担の公平を図る必要があることも当然であるから、一律に不動産を取得した者に適用する法を制定することにより究極には租税負担の公平を目指したものと考えられる。相続開始の 3 年以内の不動産の取得とそれ以前の取得とに区別したのは、

¹⁴¹ 行裁集 46 卷 10・11 pp.946～949（pp.74～77）

前記立法趣旨から 3 年以内の不動産の取得については相続税の負担回避行為がおおむね右の期間内になされるであろうことを想定したものと解され、このような区別を設けることには合理性が認められるから、本件特例は憲法 29 条、14 条に違反するものではない。

本件においては、被相続人は、11 億 4,000 万円を借入れて、平成 2 年 3 月から同年 9 月にかけて本件土地を合計 22 億 4,862 万 3,998 円で取得しているが、取得当時、土地価額は依然として上昇していたものである。

取得当時における路線価により本件土地を評価すると、合計 5 億 314 万 1200 円となるから、11 億 4,000 万円の借入を行い、さらに 11 億 862 万 3,998 円の積極財産（手持資金）を減少させて 5 億 314 万 1,200 円の財産を取得したことになり、その差額は、結果として他の相続財産から控除されることになり、相続税の課税価格が浸食され、相続税の税負担を不当に回避することになる。

また、相続税の納付の面では、現行法上原則として物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額によることとされ、課税価格計算の基礎となった当該財産の取得価額により、収納することを保障しているのであるから（相続税法 43 条 1 項）、当該財産の取得価額をもって相続税の課税価格としている本件特例に不合理性は存しない。

さらに、相続開始前 3 年以内に取得した土地の時価が著しく下落した場合でも、被相続人が当該土地を売却し、その売却代金で他の土地を購入することも可能であり、そうすれば、相続開始時には新たに購入した土地の取得価額（下落後の取得価額）で評価されることとなり、土地を時価以上に評価されるという問題はある程度回避されるし、買換資産が見つからず、売却代金を現金または預貯金で相続したとしても、その現金または預貯金の金額がそのまま課税価格となるから、何ら相続財産の評価に問題を来すものではない¹⁴²。

第 3 項 裁判所の判断

大阪地裁は次のように判断した。

まず、相続税の課税価格について、「財産の価額は、当該財産の取得の時、すなわち相続時における時価によることとされており、ここにいう時価とは、当

¹⁴² 行裁集 46 卷 10・11 pp.949～952（pp.77～80）

該財産の客観的な交換価値、すなわち通常取引価格と解される。¹⁴³」と、課税価格は、通常取引価格である時価とする時価主義であるとした。

次に、時価主義の原則について「この時価主義の原則は、相続税が相続又は遺贈を原因として取得した財産に担税力を認めて課される税であるから、その相続時における時価、すなわち通常取引価格の合計を課税価格とすることが最もその趣旨にかなうという理由によるものである。」¹⁴⁴と、取得した財産に担税力を認めて課される税であるから、時価を課税価格とすると、その理由を示した。そして、「各財産の通常取引価格は必ずしも一義的に確定されるものではないから、国税庁においては、相続税財産評価に関する基本通達を定め、内部的な取扱いを統一するとともに、これを公開し、納税者の申告・納税の便に供し、もって申告及び課税事務の公平、迅速で円滑な運用に資することとしているのである。評価基本通達のこのような性格に照らすと、相続税に係る財産の評価に当たっては原則として同通達によるべきものということができる。」¹⁴⁵と、財産評価基本通達の性格を述べ、財産評価は原則として、同通達によるべきものであることを述べた。その上で、「しかしながら、同通達に従って課税価格を算定することが負担の実質的公平を損なう等著しく不合理な結果になると認められる特段の事情がある場合には、同通達によらず、他の適正、妥当な合理的と認められる方法により評価すべきものと解される。」¹⁴⁶と、すべての評価を同通達で評価するものではないことを述べている。

租税特別措置法 69 条の 4 の特例については、昭和 60 年代の地価急騰と相続税回避の状況を示した上で、「短期間における地価の急騰という異常な社会経済現象の出現により、評価基本通達に基づく不動産の評価額がその通常取引価格、すなわち本来の相続税法 22 条にいう「時価」を的確に反映していないという事態に立ち至り、ついに放置できず、税負担の実質的公平を図るために本件特例が設けられたというのであるから、これは相続税 22 条の時価主義の原則の例外という形式をとりつつ、その実質は評価基本通達に定める路線価等による評価額に代わる合理的に評価額として取得価額を位置付けているものとみ

¹⁴³ 行裁集 46 卷 10・11 p.953 (p.81)

¹⁴⁴ 行裁集 46 卷 10・11 p.953 (p.81)

¹⁴⁵ 行裁集 46 卷 10・11 pp.953～954 (pp.81～82)

¹⁴⁶ 行裁集 46 卷 10・11 p.954 (p.82)

ることができる。」¹⁴⁷と、その立法の趣旨と目的と性質を述べている。

しかしその後、いわゆるバブル経済が崩壊し、地価の異常な高騰は終息し、その後は一転して地価の下落が始まり、地価高騰時と同じく、路線価等が実勢価格を的確に反映していないとの批判が出ているが、このような状況は、本件特例創設当時は予想し得ないことであった¹⁴⁸。と述べている。

本件特例立法後の地価の動向と本件特例として、「当該不動産の実勢価格が取得時に比べ相続開始時において下落している場合には、本件特例を適用し、取得価額をもって課税価格とするならば、相続開始時の資産価値を基準とする限り、不動産の相続については、他の資産により同額の資産価値の財産を相続した場合に比べて税負担が過大になり、本件特例によって課税の実質的公平を図ろうとしたこととは逆の意味での課税の不公平が生ずることがあり、殊に地価の下落が急激かつ著しい場合には、相続により取得した不動産の価値以上のものを相続税として負担しなければならないという極めて不合理な事態さえ起るのである。」¹⁴⁹と、本件における特例の不合理を示している。

憲法との関係については、「本件特例は地価の急激な高騰による租税回避行為を阻止することを目的として立法されたものであるところ、当時の情勢に照らすと、立法は時機にかなったもので、その目的も極めて正当であり、かつ、現時点においては一応沈静化しているとはいえ、地域的な差異もあり、地価についての今後の動向はなお予断を許さないものがあることを考えると、本件特例がその立法目的との関連で著しく合理性を欠くことが明らかであるとまではいえず、したがって、本件特例の法令自体を憲法違反であるとすることはできない。」¹⁵⁰と、租税特別措置法 69 の 4 自体は憲法違反ではないと判断している。

しかし、「前記認定の本件特例の立法のいきさつやその立法目的に照らすと、そもそも本件特例は、これを適用することにより前記（本件事案）のような著しく不公平、不合理な結果が生じるような事案についてまでこれが適用されることを予定していたとは考えられないのである。もし、本件特例が右のような事案（本件事案）についてまで適用されるべきものとすれば、右土地のような

¹⁴⁷ 行裁集 46 巻 10・11 pp.956～957 (pp.84～85)

¹⁴⁸ 行裁集 46 巻 10・11 p.957 (p.85)

¹⁴⁹ 行裁集 46 巻 10・11 p.957 (p.85)

¹⁵⁰ 行裁集 46 巻 10・11 pp.957～958 (pp.85～86)

財産を相続した相続人は、相続により取得した財産以上の財務的価値を相続税の名の下に国家に収奪されることになるのであるが、このようなことは本件特例が租税回避行為に対する制裁等として租税を賦課することを目的としているような場合でもない限り、まったくその合理性を欠き、到底許されるものではない。」¹⁵¹と、強い表現で不合理を指摘し、「到底許されるものではない」とまで述べている。そして本件については、「本件特例を（二）の事案（本件事案）のような場合にまで無制限に適用することについては憲法違反（財産権の侵害）の疑いが極めて強い。」¹⁵²と示した。

また、物納の申請に関しては、「申請期限の定めがある（相続税法 42 条 1 項）ほか、これは税務署長の許可によりことになっているところ、申請に係る財産が担保権の目的となっている等の場合には、管理又は処分するのに不相当として事実上許可を得ることはできないのであって、必ずしも容易に物納をなし得るとはいえないし、本件特例を適用した場合、発生する租税債務の額が同一であるにもかかわらず、物納をなし得る場合とそうでない場合との間においても実質的な税負担が大きく異なることからすれば、この点に関する被告（課税庁）の主張も理由がないというべきである。」¹⁵³と、物納の収納価格を提示しての合理性を退けた。売却による買換え、若しくは売却代金保有に関しても、「相続開始前 3 年以内に取得した土地の時価が著しく下落した場合でも、被相続人が当該土地を相続開始前に売却し、その売却代金で時価が下落した他の土地を購入し、あるいはその売却代金を現金又は預貯金の形態で保有した状態において相続すれば、課税価格の圧縮を図ることができる旨主張するが、将来不確定の時機に発生する相続税負担軽減のみの目的で、右のような不動産の買換えや売却することは一般に期待し難いから、右主張も採用できない。」¹⁵⁴と退けた。

そして、「本件相続に係る課税価格は 11 億 2,952 万 2,000 円、納付すべき相続税額は 5 億 5,698 万 9,300 円であると認められるから、本件更正処分のうち、それぞれ右の金額を超える部分は取り消されるべきである。」¹⁵⁵と判決した。

¹⁵¹ 行裁集 46 卷 10・11 p.958 (p.86)

¹⁵² 行裁集 46 卷 10・11 p.958 (p.86)

¹⁵³ 行裁集 46 卷 10・11 pp.961～962 (pp.89～90)

¹⁵⁴ 行裁集 46 卷 10・11 p.962 (p.90)

¹⁵⁵ 行裁集 46 卷 10・11 pp.953～963 (pp.81～91)

第3節 「3年しばり」を巡る判断

第1項 大阪地裁判決の内容

大阪地裁は、まず、相続税の課税価格について、課税価格は通常取引価格である時価とするという、相続税法 22 条の時価主義の原則を確認した。時価主義については、取得した財産に担税力を認めて課される税であるから、時価を課税価格とすると、その理由を示した。つまり、時価を課税価格とするのは、担税力があるからだ、と言っている。

次に、課税価格は時価であるが、課税価格計算のため国税庁が財産評価基本通達を定めたことは、相続財産の通常取引価格は、客観的に評価確定できないものが多くあるので、内部の取扱いを統一するとともに、公開して、納税者の申告・納税の根拠として、申告及び課税事務の公平、迅速で円滑な運用をするためであり、このため財産評価は原則として、同通達によることを述べている。しかし、同通達に従って課税価格を算定すると、負担の実質的公平を損ない著しく不合理な結果になる場合には、同通達によらず、他の適正、妥当な合理的な方法で評価すべきものと理解されるところとした。

要約すれば、相続税の課税価格は、相続税が取得した財産に担税力を認めて課される税であるから、通常取引価格である時価である。しかし、各財産の通常取引価格は必ずしも一義的に確定されるものではないから、相続税財産評価に関する基本通達を定め、財産評価は原則として同通達によるべきものとしたうえで、著しく不合理な結果になると認められる事情がある場合には、同通達で評価するものではない。ということである。

旧租税特別措置法 69 条の 4 の特例については、昭和 60 年代の地価急騰と相続税回避の状況から、課税価格が本来の相続税法 22 条にいう「時価」を的確に反映しなくなり、その状態を放置することができなくなったため、税負担の実質的公平を図る目的で設けられたものであるとする。租税特別措置法 69 条の 4 の特例は、相続税法 22 条の時価主義の原則の例外という形式ではあるが、実質は評価基本通達に定める路線価等による評価に代わる合理的な評価として位置付けている。

裁判所が本件特例の法令自体を「立法目的との関連で著しく合理性を欠くこ

とが明らかであるとまではいえず」として憲法違反と判断しなかったのは、「現時点においては一応沈静化しているとはいえ、地域的な差異もあり、地価についての今後の動向（高騰する可能性）はなお予断を許さないものがあることを考える」ことによる。

つまり、地価高騰が招いた、租税回避を目的とした節税策の防止を目的に立法された特例であるから、法令自体を憲法違反と判断しなかった、ということである。しかし、租税特別措置法 69 条の 4 の特例は、立法のいきさつやその立法目的に照らすと、適用することで著しく不公平、不合理な結果が生じるような事案についてまで、適用されることを予定していたとは考えられない。もし、適用されれば、本件のような財産を相続した相続人は、相続で取得した財産以上ものを相続税の名の下に国家に収奪されることになるので、合理性を欠き、到底許されるものではないとまで述べている。

また、課税庁は、物納財産の収納金額については、「原則として物納財産の収納価額は、課税価格計算の基礎となった当該財産の価額によること」とし、課税価格計算の基礎となった当該財産の取得価額により収納することを保障しているから、不合理性が存しないとしたが、抗弁として妥当性は認めがたい。物納は、申請に関しては、申請期限の定めがあるほか、税務署長の許可によることになっており、また、担保権の目的となっている等の場合や、管理又は処分するのに不相当として事実上許可を得られない場合がある。

物納はあくまで、納付すべき相続税額を、延納によって金銭で納付することを、困難とする事由がある場合に認められる制度であり、その納付を困難とする金額を限度として認められる。現実には、物納手続きは極めて煩雑であり、物納申請件数が増加する中で、収納決定に要する期間も長期化していたため、物納制度をもって本件特例を正当化しえない。

最後に、課税庁は、「相続開始前 3 年以内に取得した土地の時価が著しく下落した場合でも、被相続人が当該土地を売却し、その売却代金で他の土地を購入することも可能であり、また、売却代金を現金又は預貯金で相続したとしても、そのまま課税価格となるから相続財産の評価に問題を来すものではない。」ことを理由に、本件特例の合理性を主張した。

しかし、裁判所は、将来不確定の時機に発生する相続税負担軽減のみの目的

で、右のような不動産の買換えや売却することは一般に期待し難い、として採用できないとしたが、これも妥当な判断であると思う。

本判決は、要するに、相続によって取得した全財産をもってしても、相続税額に足りない結果をもたらすような事態は、著しく不合理である、といっているのである。

第2項 相続税土地評価と公平

「借入金で土地を取得することにより、相続税の負担の軽減を図る例が見受けられる」、といわれた節税を図った事案である平成4年の東京地裁の、相続税更正処分等取消請求事件の判決では、評価通達が存在理由として「納税者間の公平」、「納税者の便宜」、「徴税費用の節減」をあげている。

望ましい税制のためのルールとして、これまでいくつかの「租税原則」が示されてきた。代表的なものの一つはアダム・スミスの四原則である。これは、①公平性、②明確性、③便宜性、④最少徴税费、と訳され、納税者側と徴収側の両方にとって、税制のわかりやすさや簡便さを重視したものとされている¹⁵⁶が、裁判所が示した「公平」「便宜」「節減」は、アダム・スミスの「租税原則」に合致している。

租税原則は、社会経済の発展に伴い税制が経済活動に及ぼす影響が重視され、アメリカの財政学者マスグレイブは、経済活動に対する中立性、つまり市場を通じて実現される効率性を阻害しないことを租税原則に加えた。そして今日では、租税原則は「公平」「中立」「簡素」に集約されている。

租税が各種政策目的の手段として用いられることについては、租税の中立性の重要性から議論のあるところであるが、現実には、土地対策として各措置法が制定され、政策手段として幅広く用いられている。それは、わが国では伝統的に租税法を行政作用法の一部として取り扱われてきており、それを理論的に支えてきた権力関係説¹⁵⁷から派生してくる宿命的なものであり、「租税権力は、われわれの経済体系の性格を決定する権力である」といわれるゆえんである¹⁵⁸。

¹⁵⁶ 林（2011） pp.35～36

¹⁵⁷ 金子（2009） p.34

¹⁵⁸ 品川（1996） p.7

土地税制の政策判断は、現下の経済情勢に合目的・合理的でなければならないが、政策判断は、多くの価値観が競合するなかで行われるため、常に合目的・合理的とは限らず、時機に応じて立法化されるとは限らない。それでも、「公平」「中立」「簡素」の租税原則は、税制において常に意識されなければならない。

課税する場合、最も大切なことの一つは公平性を保つことである。相続税の節税を図った平成4年の東京地裁判決の事案は、相続財産として、資産を商品在庫のように一時的に所有したものを、市場を通じた購入原価ではなく、評価通達の著しく低い評価で計上することで、「納税者間の公平」を害しているとされた。租税特別措置法69条の4が制定された当時は、この規定により相続税の課税の公平が実現したことは事実としてある。

相続直前に金融資産を処分して土地等を取得することにより、土地の実勢価額と相続税評価額の乖離を利用して財産評価を低くする節税策は、何十年も前から行われており、それが顕著になったことで制定されたものである。しかし、租税特別措置法69条の4の特例創設によって、不動産の財産評価上の優位性を排除し課税の公平を保とうとしたことは、結果として、地価の下落時には反対に課税の不公平を生じさせる結果となった。節税策を実務上可能な方法で、容易に的確に捕捉することを優先させたため、形式的に措置法の要件に該当すれば、明らかに節税目的でない土地の取得であっても、また、地価の変動を考慮することなく自動的に規定が適用されたので、課税の公平性が阻害されることもあったのではないかと思われる。

第3項 「3年しほり」の検証

大阪地裁 平成6年（行ウ）第79号平成7年10月17日判決で、納税者の主張はおおむね支持されている。

相続財産の価格は、「相続税法22条」により「当該財産の取得の時における時価によるべき」旨を規定している。明治38年1月に制定された相続税法でも、土地及び建物の評定は、「第四条 相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル」とされ、相続税の導入時から現在まで、財産取得時の価格は取得の「時における時価」である時価主義が大原則である。この原則からすれば、「被相続人が相続開始前3年以内に取得した土地等については、取得価格をもって相続

税の課税価格に算入する」という租税特別措置法 69 条の 4 は、原則から外れている。

大阪地裁の判断も、相続税の課税価格は、通常取引価格である時価主義であるとした。時価主義の原則に理由については、取得した財産に担税力を認めて課される税であるからと示している。また、時価の算定を原則として財産評価基本通達によるのは、通常取引価格は一義的に確定されないもので、取り扱いを統一し、公開し、深刻・納税の公平に資することとしているため、としながらも、すべての評価を同通達で評価するものではない、と述べている。

そして、租税特別措置法 69 条の 4 の特例は、相続税法 22 条の時価主義の原則の例外の形式を取りながら、実質は財産評価基本通達に代わる合理的な評価額として位置づけるものと見ることができる、と例外の形式だが実質は基本通達の位置づけであるとした。そのうえで、この準通達の性格を持つ「いわゆる 3 年しぼり」を「無制限に適用することについては憲法違反（財産権に侵害）の疑いが極めて強い。」とまで言わせた。

租税特別措置法 69 条の 4 の特例は、バブル経済期に地価が高騰する傾向の中で、租税回避を防止するため、不動産の実態に適合した正当な評価をするため創設されたものである。しかし、地価の下落傾向のときにおいては、その適用に問題があることは当初から予測されていた。

そういう意味では、この特例は拙速の感が否めない。立法の仕方としては、地価が下落した時の措置を同時に規定するなどの工夫が必要であったといえる。

この特例が設けられた背景にある節税策は、地価高騰も一つの理由ではあるが、それより、実勢価格と相続税評価額との間に大きな乖離が存在したことが大きな要因である。

相続税評価額は、昭和 61 年 10 月の税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」で述べられているように、「相続税課税における土地の評価基準は、課税上の評価であること、評価の安全性等の見地から、公示価格や市場価格に比べてある程度低い水準となること」で評価されてきた。この「評価の安全性」に過度に配慮したことと、その基準時点との時間的隔たりが存在したことにある。したがって、いわゆる「3 年しぼりの特例」の創設ではなく、相続税の評価水準を「評価の安全性」の許容範囲内で引き上げ、時価に近づけることで、

節税策を封じることが可能であったかもしれない。

裁判所も「相続により取得した財産以上の財務的価値を相続税の名の下に国家に収奪されることになるのであるが、・・・まったくその合理性を欠き、到底許されるものではない。」と述べているように、相続した財産の実際の価額より、相続税額のほうが高額になることの異常さに、気づかなかったとは思えない。

地価下落時の財産評価において、取得後 3 年超の土地等には、評価額、売買実例価額、公示価額の、いずれかの価額で評価しても容認するのに対して、取得後 3 年以内の土地等には、形式的、画一的に、取得価額しか評価を認めない「3 年しほり」を適用する不合理に、有効な手段を講じることはできなかったのだろうか。本件は、地価下落が引き起こした税務問題の一つである。

第4章 土地相続と相続税制－譲渡所得税との調整－

被相続人が借入金により不動産を取得し、相続人が不動産を売却することにより、売却代金で借入金を返済する。そして売却代金と取得費との差益を譲渡所得として所得税の申告をする。この行為に異常なことはなく適法である。しかし、この間に相続税の申告があり、相続課税の問題が起こった。

第3章で見てきたように、本来、当該資産の取得費と借入金は同額であるが、相続税の申告において、資産は財産評価されることで低い遺産額となり、借入金は同額評価され遺産額よりも高い債務と認識される。この差額を利用して相続税の租税回避がおこなわれた。これに対処するため、資産評価を取得費とする「いわゆる3年しぼり」の規定が設けられた。

しかし「3年しぼり」は相続税法の財産評価の原則である「当該財産の取得の時における時価」から外れるもので、結果として裁判において、「無制限に適用することについては憲法違反（財産権に侵害）の疑いが極めて強い。」とまで言わせることとなった。なぜこのようなことになったのか。相続税の課税体系に問題があったのか、それとも、譲渡所得の所得税の課税体系に問題があったのか。相続に譲渡を絡ませることにより起きた事例である。

本章では、資産課税と譲渡所得税を概観し、相続税と譲渡所得税との問題を考察し、関係を明らかにすることで本論文を終える。

第 1 節 資産課税と所得税論

第 1 項 資産課税

資産課税とは資産の取引、保有、移転の各段階において課税される税である。資産の取引に対する課税とは、資産の売買に対する課税であり、不動産取得税、有価証券取引税等であり、印紙税や登録免許税のように、資産の取引や移転に関する文書の作成、登記、登録、免許等に対する課税も含まれる。資産の保有に対する課税とは、資産（主として土地・建物等の不動産）の保有に対する課税であり、固定資産税、地価税等である。資産の移転に対する課税とは、遺産や贈与として資産の移転に対する課税であり、相続税、贈与税である。

水野（2005）によれば、税体系を所得、消費、資産に対する課税の三つに分類する考え方がある。税体系を分類する基準は、税の転嫁の有無による分類（直接税か間接税）、個人の税負担能力に対する課税、物や行為に対する分類（人税と物税）など、分類するのに何を課税ベースにするかという問題がある。直接税と間接税に区分する方法は税の転嫁の有無を基準にしたもの、または人税と物税に分類したものである。

日本の消費税は財・サービスの各取引段階で付加価値を課税ベースにする税で消費課税に分類されている。消費税は付加価値を課税ベースとして事業者が納付するが、その税が価格に転嫁され最終的には消費者が負担する税である。また、資産から生ずる所得は、所得に対する課税であるのに資産課税に分類される。このように、所得、消費、資産に対する課税の分類は基準があいまいなところがある¹⁵⁹。

1. 資産保有課税

個人及び法人が保有する資産に対して、その資産価値に課税するものである。保有する資産の種類別に、課税か非課税、課税最低限、税率の水準等、に異なる課税をするものと、保有する純資産総額（資産総額から負債総額を控除）に対する課税をするものに大別される。前者は分類財産税であり、後者は一般純資産税で、通常、富裕税と呼ばれている。日本の税制は分類財産税として、地

¹⁵⁹ 水野（2005） p.3

価税、固定資産税、都市計画税、特別土地保有税、自動車税、軽自動車税等がある。

2. 資産取引課税

資産の取得、資産の取引に関する書類の作成・登記等にかかる課税である。資産の取得・取引に対する課税は、不動産取得税、自動車取得税、有価証券取引税があり、資産取引に関する書類に対する課税は、印紙税、登録免許税がある。

3. 資産移転課税

個人の資産の相続および贈与に対する課税であり、相続税と贈与税がある。相続税は、死亡した者の財産の相続、遺贈、死因贈与に対して課税される。相続税には、相続等による財産取得者に対し取得した財産価値を課税物件とする遺産取得課税と、被相続人の遺産額を課税物件とする遺産課税がある。日本の相続税制度は、遺産取得課税を基礎として、それに遺産課税を加味したものとなっている。贈与税は、死因贈与以外の贈与により財産の取得者に対して課税される。贈与税は相続税の補完税としての役割があり、相続税負担の回避を防ぐ目的がある¹⁶⁰。

4. 資産譲渡課税

資産の譲渡は所得課税の枠組みとされている。なぜ資産課税の枠組みではないのか。土地についてみれば、土地の取得から土地の保有・使用・移転を経て土地の譲渡に至って、初めて土地のキャピタル・ゲインが顕在化する。途中の保有や移転に係る課税は、あくまで紙上の評価に係るもので現実の価格ではない。現実の価格は取得と譲渡の時だけである。なぜ、土地の取得から譲渡までを一つの課税体系とはしないのだろうか。

水野（2005）を要約すれば、資産譲渡による資産価値の値上がり分（キャピタル・ゲイン）に対する課税は、厳密には資産課税ではなく所得課税であるが、資産に関した課税という意味で資産課税に含めることもできる。資産の取引、

¹⁶⁰ 水野（2005） pp.4～6

保有、移転に対する課税を資産に対する課税（狭義の資産課税）と呼び、資産から生ずる所得に対する課税（譲渡課税）を含めたものを資産に対する課税（広義の資産課税）と呼んで区別しておく¹⁶¹、となる。

資産の譲渡所得税の経緯について、首藤（2005）を要約すると、昭和 24 年 9 月の第一次シャウプ勧告は、近代的累進所得税を有効にするためキャピタル・ゲインの全額課税と譲渡損失の全額控除が必要であるとした。このシャウプ勧告を採用した昭和 25 年のキャピタル・ゲイン課税に関する税制改正では、①キャピタル・ゲインの全額課税、②平均課税、③譲渡資産の再評価、④相続・贈与等へのみなしキャピタル・ゲイン課税など、キャピタル・ゲイン課税と同時に、公平公正な課税に不可欠の平均課税や譲渡資産の再評価などの調整措置も導入された¹⁶²。

首藤（2005）によれば、「当時においては、歴史的には分類所得税から包括的所得税に進んでゆかざるを得ない所得ベース課税理論史の先端に位置し、カナダの『カーター報告』（1966）とならぶ包括的所得税に立脚する租税理論としての統一性と体系性、さらに包括的所得税を採用する国のモデルであるアメリカでの租税制度の現実的ゆがみを改革する情熱をもってなされたシャウプ勧告は、その勧告により実現した我が国の租税制度が、その後に大幅な修正を受けながらも、不公平税制の是正が問題となるたびに立ち返るべき有力な『原点』として機能してきた¹⁶³。」と述べている。戦後のシャウプ勧告は、わが国の租税制度において、「原点」として機能してきており、現在も機能しているということである。

第 2 項 所得税論

所得は、労働、資本や土地などの生産要素への報酬から成り立っている。個人所得への総合課税（包括的所得税）とは、そうした報酬をすべて合算して課税する仕組みである。アメリカの所得税や日本でもシャウプ勧告のゴールとし

¹⁶¹ 水野（2005） p. 2

¹⁶² 首藤（2005） pp.126～127

¹⁶³ 首藤（2005） p.127

ているものは、この総合課税である¹⁶⁴。個人の所得には、給与・賃金等の「勤労所得」と利子・配当・株式譲渡益（以下「金融所得」）、不動産所得、土地譲渡益等の「資本所得」がある。勤労所得と金融所得を含む資本所得を合算して課税する総合所得のあり方は、代表的なものとして包括的所得税論、支出税論、最適課税論との3つの考え方がある¹⁶⁵。

1. 包括的所得税論

包括的所得税論は、米国の経済学者サイモンズによって唱えられ、「2時点間における経済力の増加、つまり消費＋資産（価値）の純増加分」を課税所得と定義する。定義の明快さから、分類所得税的な考え方に代わり、わが国を含めほとんどの先進国で総合課税制度が採用されている¹⁶⁶。

所得税の課税対象となる「所得」について包括的な把握を行うもので、担税力の指標として、経済資源を利用し得る能力（経済力）に着目し、一年間の経済力の増加に寄与するあらゆる種類の所得を区別なく合算し、総合課税が望ましいとするものである。この経済力の増加は、現在の経済資源の利用に資する分（消費）と将来の経済資源に資する分（貯蓄の蓄積・保有資産の価値増加）を問わず、すべての経済力の増加である。

担税力として、一定期間内の経済力の増加を測るに当たり、所得の多寡のみが問題であり、所得の種類や実現のタイミングは斟酌しない。包括的所得税は、源泉の異なる勤労所得、事業所得、資産所得等が、発生時点で等しく課税ベースに算入される。このため、フレンジベネフィット、帰属家賃、未実現キャピタル・ゲイン及び社会保障給付等も、経済力を増加させることから、課税ベースに含まれる。このように課税ベースを漏れなく広く捉えることで、水平的公平の達成を目指すとともに、包括的所得に対し累進税率を適用することで、垂直的公平の達成を目指している¹⁶⁷。しかし、この制度は実際には様々な問題が生じる。所得は、一年間を通じて労働や資本が得る報酬であるが、それを課税所得として確定しようとする、理論の包括性と実際の課税技術とのギャップ

¹⁶⁴ 田近（2002） p.23

¹⁶⁵ 森信（2002） p.40

¹⁶⁶ 森信〔2002〕 p.40

¹⁶⁷ 平成12年7月税制調査会

から生じる大きな問題に直面する。

2. 支出税論

支出税論は英国の経済学者カルドアによって提唱され、基本的には包括所得税との比較において議論される。変動する各年の所得でなく、長期的に見て平均化された経済力に近似している消費支出を課税ベースとした個人に対する直接税として、累進課税の適用も想定されている¹⁶⁸。直接税と間接税という大きな違いはあるが、消費一般に広く負担を求めることは、支出税は付加価値税（消費税）と共通点がある。

一年間の経済力の増加分に対して課税する包括所得税と異なり、支出税は、一生の間の所得を担税力の指標として用いる。そして一生の間の所得は、各年の消費を一生にわたって積み上げたものにほぼ一致することに着目し、各期間の消費を課税ベースとする。つまり、一生にわたって自分が労働によって得た所得と親などから受け取った遺産・贈与の額の価値と、一生にわたって自分が消費する額と子供などに与えた遺産・贈与の額の価値は等しい。消費課税は一生の観点から見ると一つの消費税であると見ることができる¹⁶⁹。

支出税の課税ベースの算定には、個人の日々の消費額を逐一記録させ、それらを積み上げる形で適正な申告を求めることは不可能である。そのため、各期間において包括的所得税と純貯蓄（期末の資産残高から期首の残高を控除した額）を算出し、その差額を消費とみなして申告する方法が提唱されている。但し、純貯蓄の算出のためには、各年において個人の貯蓄や借入を完全に把握しなければならないこと等から、支出税には実行可能性に難点があり、実施に移された例はほとんどない¹⁷⁰。

3. 最適課税論

最適課税論は課税による負の誘因効果（ディストーション）、所得分配効果、徴税コスト、リスクの存在といった所得の異質性に着目し、社会的厚生を最大

¹⁶⁸ 森信（2002）p.41

¹⁶⁹ 「遺産・贈与の取り扱いは、別建ての資産移転税を組み合わせる等の対応が必要である。」田近（2002）p.23

¹⁷⁰ 平成12年7月税制調査会

化する形で異なる種類の所得に対する課税方法を求める考え方である。

所得を利子、配当、株式等譲渡損益の金融所得と勤労所得とに大別した場合、所得の特性を踏まえ、時々の経済状況下でどの観点を重視するかによって、両者をいかに課税するかは変わり、両者を分離して課税することを評価する結論のなり得る場合もある。例えば、資源配分の効率性の観点を重視した場合、貯蓄行動が課税による影響を受けやすいとすれば、勤労所得の課税より金融所得の課税を軽くすることが適当となる。他方、所得配分の公平性の観点を重視した場合、金融所得の格差が勤労所得の格差より大きいとすれば、金融所得の課税より勤労所得の課税を軽くすることが適当となる¹⁷¹。

これが、分類所得税制度の再評価につながった。金融資産から生じる金融所得と実物資産から生じる所得を合わせた「資本所得」を、「勤労所得」と分離して定率の比例税率で課税する「二元的所得税」は、この一種であると北欧の学者によって位置づけられている¹⁷²。

わが国の税制の基本的な考え方は以下の通りである。「税制調査会においては、所得課税について、基本的にはすべての所得を合算し、それに累進税率を適用する総合課税論をベースに従来議論してきている。現実の税制においては、一定の金融所得について分離課税が導入されてきたが、その意義については、把握体制が十分でない下で実質的な公平を確保するための方策であると考えられてきている。これに対して、資源配分の効率性と所得分配の公平性の観点を考慮し、最も経済的に合理的な課税体系を求める最適課税論からは、貯蓄が課税によって影響を受けやすいとの仮定の下で、金融所得については、分離課税を導入することが適当であるとされる（金融システム改革と金融関係税制—金融課税小委員会中間報告—（抄）平成9年12月税制調査会金融課税小委員会）。」

最適課税論は、課税による資源配分の効率性や所得分配の公平性等の観点を考慮し、両者の調整を図りつつ、望ましい課税のあり方を模索する議論である。資源配分の効率性のみを重視した場合は、消費と貯蓄の選択、労働と余暇の選択という納税者の経済活動が、課税により攪乱的影響を受けない条件を満たすのは、定額の一括税が最適であるとの結論が導きだされる。しかし、個人の経

¹⁷¹ 平成9年12月税制調査会金融課税小委員会

¹⁷² 森信（2002）p.42

済状況を一切考慮しない人頭税は公平性の観点から問題がある。効率性と公平性の価値判断の置き方で最適な税の結論は変わる。

最適な所得税の議論では、効率性重視の立場からは、労働、資本、土地等の生産要素は、それぞれの供給の価格弾力性が異なることを前提に、税率を差別化した分類所得税が望ましいとする立場がある（平成 12 年 7 月税制調査会）。

一方、効率性に加え垂直的公平の観点も考慮する立場もある。これは、効率性と公平性の基準につき、社会的厚生をどのように評価するかによって結論が変わる。例えば、低所得者の厚生を重視する最適な所得税制は、すべての家計を平等に位置づける場合に比べて、課税後の所得が平準化されるが、課税による資源配分が大きく歪むことになる。

最適課税論は、納税者の効用や社会構成のとらえ方により、得られる結果が異なることから、現実の政策決定には難しい面もあるが、適切な税制は様々な条件の下で変わり得ることを示唆している¹⁷³。

¹⁷³ 平成 12 年 7 月税制調査会

第2節 土地の譲渡課税

第1項 土地増価税と臨時利得税

不動産等の譲渡に伴う課税は、戦時中の昭和17年2月公布の所得税改正により、個人臨時利得税に追加される形で導入された。

明治20年7月に施行された所得税法には、「資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高・・・アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ¹⁷⁴」と資産や營業から生じる所得に課すもので、資産の譲渡に課税する税法は存在しなかった。そのため、明治44年12月に、日露戦争後の財政整理の一大要綱である、税制整理事業のため設けられた臨時制度整理局が、税制整理案の中に新税の参考として「土地増価税」の法案を起草した¹⁷⁵。

所得税の整理案は、明治43年(1910)の第26回帝国議会に、第二次租税整理案の一つとして提出されたが、議会の審議中に政府が撤回したため成立しなかった。この結果、各種租税のなかで所得税のみ整理ができなかった。このため、第27回議会に殆ど同一の整理案を提出したが否決された。これを受けて、明治44年12月、政府は「臨時制度整理局」を設置して、所得税を中心に租税整理し、第28回帝国議会に前年と同一の所得税改正案を、衆議院に提出したが再び否決された。大正2年3月の第30回帝国議会で、所得税と營業税の減税の改正法を衆議院に提出し、修正を加えられて所得税法は改正した¹⁷⁶。尚、この所得税改正には「土地増価税」は含まれていない。

土地増価税は、土地の所有権の譲渡があった場合、譲渡価格が取得価格を超過するとき、増価(超過)額に課税する。と規定している。そして、取得価格・譲渡価格は共に登録税課税標準価格を第一とし、相続の場合は課税をしないこ

¹⁷⁴ 「所得税法(明治二十年三月二十三日勅令第五號)

第一條 凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百圓以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ」『明治大正財政史 第七卷』(1938) p.978

¹⁷⁵ 「・・・此の新税は他日国家の歳計上税源を要する時機に於ては、適當なる税種となりと認めしを以て、之が実行の方法に就ては精密なる研究を遂げ、参考として法案を起草したり。」『明治大正財政史 第六卷』(1938) p.192

¹⁷⁶ 『明治大正財政史 第六卷』(1938) pp1.98～200

ととしている¹⁷⁷。課税は、実際の売買価格で課税するのではなく、課税標準価格を基に課税するが、資本利得（キャピタル・ゲイン）に課税することには変わりなく、現在の譲渡所得課税と考えは同じである。しかし、新税として「之が実行の方法に就ては精密なる研究を遂げ」て草案したことは、これが税体系として適切であると「臨時制度整理局」が判断したのであろう。しかし、いずれにしても、「土地増価税」は採用されなかった。

昭和の時代に入り、昭和 6 年（1931）の「満州事変」勃発、に始まる軍事費の増大は、昭和 10 年（1935）度予算において、「かくて、急激な軍事費の膨張は、一般行政費及び補助費を歳出総額のわずかに三割に満たないものに圧縮した¹⁷⁸」状態であった。昭和 10 年 3 月 30 日に「臨時利得税」が公布された。これは、法人は利得に課税し、個人は営業の利得に課税するもの¹⁷⁹であった。

政府が臨時利得税を創設した理由は、「・・・時局の影響を受け景気好転しつ

¹⁷⁷「第 1 土地増価税

1 帝国内本法施行地に在る土地に付所有権の譲渡ありたる場合に於て、譲渡価格が取得

価格を超過するときは、其の超過額即ち増加額に付譲渡人に土地増価税を課すること。

2 所得価格は左の方法に依り之を定むること。

(イ) 所有権取得の登記を為したるものに在りては登録税課税標準価格、登記を為さざるものに在りては政府の評定したる取得当時の価格、取得時不明のものに在りては政府の評定したる譲渡前二十年に於ける価格に依り、夫々取得原価を定む。

・・・・・・

3 譲渡価格は左の方法に依り之を定む

(イ) 移転の登記を為したるときは登録税課税標準価格、登記を為さざるときは政府の評定価格、土地取得後其の土地に付所有権以外の権利を設定登記したるときは、其の設定なきものとして政府の評定したる価格に依り、夫々譲渡対価を定む。

・・・・・・

4 左の場合には土地増価税を課せざること。

(イ) 相続其の他の無償名義に依り所有権の譲渡ありたりとき」

『明治大正財政史 第六卷』（1938）pp.192

¹⁷⁸『昭和財政史第五卷一租税一』（1957）p.302

¹⁷⁹「臨時利得税法（昭和十年三月二十九日法律大二十号）

第三条 臨時利得税ハ左ノ利得ニ付之ヲ賦課ス

一 法人ノ利得

ニ 営業収益税法第三条ニ掲グル営業（鉱業又ハ砂鉄業ヲ含ム）ニ因ル個人ノ利得」

『昭和財政史第五卷一租税一』（1957）p.315

つある産業に対し新に若干の賦課を行うことに依り公債発行額の減少に資すると共に災害等の対策に要する経費の支弁をも幾分容易ならしめんとす¹⁸⁰」というものであった。つまり、時局の影響で利益の出ている産業に課税して、公債の減少と災害経費にあてる、としているが、実際は軍事費の増大に対応するためである。当初、昭和 12 年（1937）度限りとして創設された臨時利得税は、修正を受けながら、結局終戦まで課徴され、戦費を賄う重要財源の一つとなった¹⁸¹。これが、臨時利得税の成立の過程と性質である。

昭和 14 年 2 月、第 74 議会衆議院本会議に支那事変特別税法中改正法律案、臨時利得税法中改正法律案、臨時租税措置法中改正法律案の三法案が提出された。当時の石渡蔵相は、これら 3 法案の趣旨説明の中で「臨時利得税は、時局の好影響に因る所の利得を課税対象といたすのでございますが、・・・又個人の船舶、鉱業権等の譲渡による利益に付ては、従来課税して居なかったのでありますが、事変後相当多額の利得を収めつつある者が少なくございませぬので、往年の戦時利得税の場合と同様、之に課税することとし、・・・¹⁸²」と述べている。つまり、事変に乗じて多額の利益を得た者が相当いるので、個人の船舶、鉱業権等の譲渡利益に課税すると言っている。

多額の利益を得たのなら、なぜ利益に課税をしないのか、「多額の利益を得た者が相当いるので、利益に課税する。」ではないのか。なぜ、「多額の利益を得た者が相当いるので、船舶、鉱業権等の譲渡に課税する。」のか、石渡蔵相が利得税に触れたのは、増税案に対する議員の、「この増税案が増収見込額約二億円としたことに、何を目標に定めたか」の質問に、「実際の問題と致しましては臨時利得税、物品税を中心として、それを主としたる増税を致したい¹⁸³。」の答弁である。石橋蔵相が説明のなかで、「往年の戦時利得税」の場合と同様、と述べた「往年の戦時利得税」とはなにを指すのか。

戦時利得税は、世界大戦の影響に依り増加した利得に対して戦時中臨時的に賦課したもので、大正 7 年 3 月に創設された。大正 5 年より創設の計画をたて、大正 6 年 6 月召集の第 39 回特別議会には、「本税の如き国民の負担に重大なる

¹⁸⁰ 『昭和財政史第五巻一租税一』（1957）p.303

¹⁸¹ 『昭和財政史第五巻一租税一』（1957）p.314

¹⁸² 『昭和財政史第五巻一租税一』（1957）pp.469～470

¹⁸³ 『昭和財政史第五巻一租税一』（1957）p.476

関係を有する法案を、短期の特別国会に提出するは適当ならず」と提出を中止、同年 12 月召集の第 40 回通常議会に提出した¹⁸⁴。提出した戦時利得税法案の大綱の中で、船舶等の設備の売却に因る個人の利得が定められている¹⁸⁵。

これについて、「而して、所得税法上一時の所得として課税せざるところなるも、此等の所得が戦争の影響に依る利得中最も顕著なるものなることは明らかなる事実なる¹⁸⁶」と、本来、所得税法の体系からは一時所得であるが、戦争の影響による利益が大きいため戦時の利得として課税する、とその課税根拠を示している。昭和 14 年 2 月の石橋蔵相の説明は、事変に乗じて多額の利益を得た者が相当いるので、課税すると言っているのは、戦時利得税の課税根拠を踏襲しているものと考えられる。しかし、それなら、「戦時利得税」は創設時より「売却に因る個人の利得」に課税したが、なぜ「臨時利得税」は昭和 10 年の創設時に「譲渡による利益」の課税を導入しなかったのか。

第 2 項 不動産譲渡課税

昭和 14 年（1939）の臨時利得税については、『改定譲渡所得の実務』（1969）の「序」の中で、国税庁資産税課長山内宏が「譲渡所得に対する課税制度は、昭和 14 年に臨時利得税として船舶または鉱業権若しくは鉱業設備の譲渡による利得に対して課税されることとなってから、現行の課税制度に至るまで、実に多くの紆余曲折を経ている¹⁸⁷。」と記述している。「実に多くの紆余曲折を経ている。」という紆余曲折を見て行く。

昭和 17 年 1 月第 79 議会に所得税中改正法律案外 12 件の増税法案を提出された。当時の賀屋蔵相は説明の中で次のように述べている。「・・・個人の臨時利得税につきましては、・・・又、不動産の譲渡に因り利得を得る者に対し課税致しませぬことは、負担の衡平の見地から見ましても適當でないと認められま

¹⁸⁴ 『明治大正財政史 第七巻』（1938）p.172

¹⁸⁵ 「戦時利得税法案の大綱を説明すれば左の如し。

（2）課税の範囲を左の如く定むること。

（ハ）船舶（製造中の船舶を含む）・鉱業権・砂鉄権及鉱業又は砂鉄業に関する設備の売却に因る個人の利得」『明治大正財政史 第七巻』

（1938）p.173

¹⁸⁶ 『明治大正財政史 第七巻』（1938）p.173

¹⁸⁷ 高島巖・横田種雄（1969）p.3

すので、船舶、鉱業権等の譲渡利得と同様に、此の課税を致すことと致しました¹⁸⁸。」これにより、臨時利得税の中の譲渡利得課税に新たに不動産が加えられた¹⁸⁹。不動産の利得に課税する根拠として、「課税しませぬことは、負担の衡平の見地からみて適当でないと認められますので」としている。これは導入時の正しい課税根拠といえるのであろうか。

もともと昭和 10 年（1935）に公布された「臨時利得税」は、「公債発行額の減少に資すると共に災害等の対策に要する経費の支弁をも幾分容易ならしめんとす」が導入の理由であった。それが、昭和 14 年（1939）の「臨時利得税法中改正法律案」では、「往年の戦時利得税の場合と同様」と「臨時利得税」を「戦時利得税」と同じとすり替えている。「臨時利得税」の立法趣旨は「公債発行額の減少に資すると共に災害等の対策に要する経費の支弁」ではなかったのか。本来は、別に「戦時利得税」を創設するか、「臨時利得税」を改変して「戦時利得税」として戦時特別税としての性格を持たせるべきではなかったのか。「戦時利得税」で、船舶・鉱業権等の売却に依る所得を課税の対象にしたのは、戦争の影響による利益が大きいため戦時の利得として課税するというのが、課税根拠である。

昭和 14 年の「臨時利得税法中改正法律案」で、個人の船舶、鉱業権等の譲渡による利益に新たに課税する根拠として、事変後相当多額の利得のある者が少なくないので、往年の戦時利得税の場合と同様に課税する、というのが課税根拠であった。では、昭和 17 年（1942）の「臨時利得税の増税法案」で「不動産の譲渡に因り利得を得る者に対し課税」する根拠は、往年の戦時利得税の場合と同様に「戦争の影響による利益が大きいため戦時の利得に課税する」というのであろうか。船舶、鉱業権等の譲渡利得に課税するのは、事変後相当多額の利得のある者に対して、「此等の所得が戦争の影響に依る利得中最も顕著なるものなることは明らかなる事実なる」ためである。この船舶、鉱業権等の譲

¹⁸⁸ 『昭和財政史第五巻一租税一』（1957）p.632

¹⁸⁹ 「今次の直接税中心の税制改正の主要な内容は、次のとおりである。

第四 臨時利得税

- 三、譲渡利得課税の対象に不動産、不動産上の権利の譲渡を加えるとともに、譲渡利得金額からの控除額を二千円から五千円に引き上げる。」

『昭和財政史第五巻一租税一』（1957）p.636～643

渡利得と「課税致しませぬことは、負担の衡平の見地から見ましても適当でない」と認められます」の「不動産の譲渡に因り利得を得る者」とは果たして同等なのか、疑義が残るところである。

同じ様に、明治 44 年（1911）に設置された「臨時制度整理局」が参考として起草した、不動産の譲渡利得に課税する「土地増価税」は、「此の新税は他日国家の歳計上税源をを要する時機に於ては、適当なる税種となりと認めしを以て、之が実行の方法に就ては精密なる研究を遂げ、参考として法案を起草したり。」と精密なる研究を遂げたといっているが、昭和 17 年の不動産の譲渡利得課税の導入に精密なる研究を遂げたのであろうか。それとも、単に戦費調達のための導入が目的だったのか。これが、わが国で不動産の譲渡に課税されることになった始まりである。

昭和 20 年 8 月 15 日、戦争が終わった。終戦後、最初の「税制改正案大綱」は昭和 20 年 10 月 30 日にまとめられた¹⁹⁰。この改正案の中では「臨時利得税」は、法人利得税は法人税に統合し、個人利得税は廃止すること¹⁹¹になっていた。また、11 月 12 日に提出された「戦後通貨対策委員会第三部会意見書」の中でも、個人利得税は廃止すること¹⁹²とされた。

ところが、昭和 21 年 1 月 15 日付「税制改正案要綱（未定稿）」では、不動産の譲渡所得に対し所得税を課税し、個人臨時利得税は之を廃止することと変更されている。この理由として、昭和 21 年 1 月 15 日付「税制改正案要綱（未

¹⁹⁰「税制改正大綱（昭和二十、十、三十）」

第一 方針

国庫収入ノ増加ニ因リ戦後ニ於ケル財政ノ均衡ヲ図ルト共ニ悪性インフレーションヲ防止シテ国民経済ノ再建ヲ促進セシムル為左ノ方針ニ依リ当面必要ナル税制ノ改正ヲ行フモノトス」『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.26

¹⁹¹「四 臨時利得税

法人臨時利得税ヲ廃止シテ之ヲ法人税ニ統合シ個人臨時利得税ハ之ヲ廃止スルコト」

『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.28

¹⁹²「戦後通貨対策委員会第三部会意見書

第二 財産税ノ創設並ニ他租税政策

三、其ノ他租税政策

（ハ）臨時利得税ハ個人臨時利得税ハ廃止スルコト又法人臨時利得税ハ之ヲ廃止シ法人勢ニ統合スルコト」『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.33

定稿)」で方針として、直接税は分類所得税に主眼を置き、個人の資産所得に重課しつつ勤労所得者及び少額所得者の負担を軽減すること¹⁹³としているためである。これが、わが国で不動産の譲渡所得を所得税の課税体系に組み込んだ最初の税制改正案である。その後、昭和 21 年 4 月 1 日の税制改正案要綱（未定稿）¹⁹⁴、昭和 21 年 7 月 10 日の税制改正に関する法律案要綱¹⁹⁵、昭和 21 年 12 月 5 日の改正所得税試案¹⁹⁶、が提出された。

しかし、当初、「直接税ニ在リテハ分類所得税ノ増徴ニ主眼ヲ置キ個人ノ資産所得ニ重課シツツ」と分類所得税を主眼に置くとしていたのが、GHQ 司令部との話し合い¹⁹⁷の後、シャベル・バロン連名の総合所得税一本建案を GHQ 司令部提案として、主税局長宛 2 月 4 日付の覚書「一般税制改正についての勧告」を経て¹⁹⁸、所得税法（昭和 22 年 3 月 31 日 法 27）が施行した¹⁹⁹。

¹⁹³ 「税制改正案要綱（未定稿）（昭二十一、一、一五）

第一 方針

- ニ 直接税ニ在リテハ分類所得税ノ増徴ニ主眼ヲ置キ個人ノ資産所得ニ重課シツツ勤労所得者及少額所得者ノ負担ヲ軽減スルコトトシ法人税ニ付テモ或程度ノ増徴ヲ行フノ外地租、家屋税及営業税ニ付相当ノ増徴ヲ行フコト

第二 要領

一 所得税

（三）其ノ他

- （1）不動産等ノ譲渡所得ニ対シ分類所得税ヲ課税シ昭和二十一年四月十六日以後譲渡シタル分ヨリ適用スルコトトシ譲渡利得ニ対スル臨時利得ヲ廃止スルコト

四 臨時利得税

- （ニ）個人利得税ハ之ヲ廃止スルコトトシ不動産等ニ対スル譲渡所得ニ対シテハ新ニ分類所得税ヲ課税スルコト」「昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）」（1977）pp.35～39

¹⁹⁴ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.49

¹⁹⁵ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.55

¹⁹⁶ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）p.208

¹⁹⁷ 「『口述資料』はこの点について、「分類所得税、総合所得税というふうな問題については、これはそう簡単には参りません。いろんなやり方を研究してみましたが、ことに一番困るのは、給料を全部比例税率で課税すると源泉所得税の場合どうなるかという問題があります。」「総合所得税一本やりにすることに反対しておりました。」「たびたび摂政いたしました但結局年末調整なんかの問題は簡単に片づくだろうというのでとうとう司令部から押し切られるようになりました」（前尾繁三郎）と述べ、総合課税一本建案採用のプロセスを明らかにしている。』

『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）pp.237～238

¹⁹⁸ 『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）pp.237～238

明治 20 年（1887）に所得税が設けられて以来、土地・家屋等の譲渡による所得は、一時的、偶発的に生じた所得として所得税の課税対象とされなかった。営利の事業に属さない一時の所得を課税外におくことは、明治 20 年の所得税創設以来一貫して採られてきた原則であった²⁰⁰が、大正 7 年（1918）の戦時利得税や昭和 14 年（1939）の臨時利得税の導入の経緯、戦後の昭和 21 年（1946）から昭和 22 年（1947）の譲渡課税の導入の混乱を見れば、国家の財政の困窮時に導入されていったことが解る。

第 3 項 シャウプ勧告後の譲渡課税

昭和 24 年 9 月に発表された「シャウプ勧告」では、変動所得について「印税所得、譲渡所得、その他一年内にその全額が収入されるような特定の浮動性所得は将来数年にわたって繰り越される²⁰¹」と、一時的な変動所得は高額所得に適用される累進課税受けて、過大な税負担になるため、所得を平均化させる調整を述べた。譲渡所得について、「われわれの勧告は、譲渡所得の全額課税、譲渡損失の全額免除ということに基づいている。」と述べ、「増加する所得に対する厳格な理論に従えば、納税者の資産の市場価値の一年内の増加額は、毎年これを査定し課税するものとなる²⁰²。」と、包括所得税の考えを述べた上で、「しかし、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者が、その資産を売却して、所得を現金または他の流動資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされている²⁰³。」としている。

また、「この換価が適当な期間内に行われる限り、課税はただ時期を若干遅ら

199 「七、所得税法（昭和二二・三・三一 法二七）

第二章 課税標準及び税率

第九条 所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計金額（以下所得金額という）による。

七 不動産、不動産上の権利、船舶、鉱業若しくは砂鉱業に関する権利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の譲渡に因る所得は、その年中の総収入金額から当該資産の取得価格、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の十分の五に相当する金額」

『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）pp.558～561

²⁰⁰ 佐々木・角田・武藤（1999）p.45

²⁰¹ 吉岡・兼村・江川（1984）p.238

²⁰² 『日本税制報告書シャウプ勧告附録』（1949）p.50

²⁰³ 『日本税制報告書シャウプ勧告附録』（1949）p.50

せられたにすぎず基本原則は何等害されない²⁰⁴。」と、たとえ一年内の増加でなくても、数年内で行われれば原則は害されないとしている。しかし、「資産所得に対する課税を無制限に延期すれば納税者は本来ならば、課せられるべき税負担の相当部分を免れることができるから、無制限延期はこれを防止する必要がある²⁰⁵。」とし、「これを防止するもっとも重要な方法の一つは資産が贈與または相続によって処分された場合に、その増加を計算してこれを贈與者または被相続人の所得に算入せねばならないものとするものである²⁰⁶。」と、相続または贈与による移転の際に、資産増加分を被相続人または贈与者の所得に算入して課税する、と述べている。

これについて、「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移轉された場合、その時までその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである²⁰⁷。」と勧告している。これを受け、政府は昭和 25 年 1 月 17 日「税制改正に関する基本要綱」を閣議決定し、「税制改正関係法案」を第七国会に提案、小さな修正を受けたのみで原案可決された²⁰⁸。法案には、再評価法が含まれていたため、資産の売却または処分まで保留された資産の再評価課税が適用されることで、これが、相続または贈与における被相続人または贈与者の、資産の再評価税と譲渡所得税、相続人または受贈者の相続税または贈与税という 3 種類の課税が行われるため、3 税同時課税と言われた。

シャープ税制成立後、昭和 28、29 年に大規模な税制改正が実施され、シャープ税制が最も重視した所得税の総合課税原則が大きく手直しされた。これに伴い、譲渡所得は、5 年間の平均課税から、15 万円控除後の半額課税となった。半額課税については、譲渡所得は外的条件によるものであっても、長年に亘る未実現利益の累積額が一挙に実現したものであり、所得発生は各年に宿してきたものである。暦年課税を建前としている所得税法上、このような所得を他の

²⁰⁴ 『日本税制報告書シャープ勧告附録』(1949) p.50

²⁰⁵ 『日本税制報告書シャープ勧告附録』(1949) pp.50～51

²⁰⁶ 『日本税制報告書シャープ勧告附録』(1949) p.51

²⁰⁷ 吉岡・兼村・江川(1984) p.239

²⁰⁸ 『昭和財政史終戦から講和まで第 8 巻租税(2)・税務行政』(1977)p.173

所得と同列に論ずることはできない。また、所得税は累進税率を採用しているため、長年蓄積された未実現利益が実現したときに累進税率の対象になると高い税率による税負担を強いられるため問題がある。これらの考え方が半額課税の理論的根拠であった。その後、昭和 39 年（1964）に、所有期間 3 年以内譲渡の短期譲渡所得制度が施行され、取得 3 年前後の課税のバランスの問題が生じ、譲渡所得の半額課税制度の問題点とされた。

税制調査会は昭和 42 年 6 月 30 日に土地税制特別部会を設け、「土地税制のあり方についての答申」をとりまとめた。この答申の中で、個人の長期保有土地の譲渡所得の課税を分離比例課税に改めることを答申した。その理由として、今後の土地供給の中心は大都市周辺の個人の長期保有土地であり、早期供給の促進のため、譲渡所得の課税を時限的に分離比例課税に改め、あわせて、軽減税率を導入し、土地売却に伴う税負担額を明確化する、というものであった²⁰⁹。これを受け昭和 44 年（1969）度の土地税制の改正が行われた。これにより、譲渡所得の半額課税制度による総合課税で、辛うじて保たれていたシャープ勧告の中心である、所得税の総合課税原則が崩れることになった。

昭和 44 年度税制改正で導入された個人の譲渡所得に対する分離課税制度は、昭和 50 年 12 月末までとされていたため、昭和 50 年度の土地税制の改正で、譲渡所得 2,000 万円以下は分離課税のままとし、2,000 万円超の部分に 4 分の 3 総合課税を求める改正を行い、総合課税原則の枠組みの中に一部復帰した。その後、昭和 55 年度改正で、4,000 万円超 8,000 万円以下 2 分の 1、8,000 万円超 4 分の 3 総合課税の改正を経て、昭和 57 年度税制改正で、4,000 万円超の 2 分の 1 総合課税となった。

ところが、昭和 63 年度改正では、「東京都心部に端を発した急激な地価高騰は、経済の円滑な運営と社会の安定にとって重要な問題である。」との昭和 62 年 10 月閣議決定の「緊急土地対策要綱」で、「土地対策に関する需要の適正化、供給の円滑化の観点から、・・・、一定額の特別控除後の譲渡所得に対して軽減税率により分離課税する²¹⁰」と、総合課税の枠組みから離れ、またもや、所得税の総合課税原則が崩れることになった。以後、現在まで租税特別措置法第 31

²⁰⁹ 高島・横田（1967）pp.391～400

²¹⁰ 佐々木・角田・武藤（1999）pp.21～22

条《長期譲渡所得の課税の特例²¹¹》として分離課税が適用されている。

²¹¹ 「（分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産の範囲）

31・32 共－1 措置法第 31 条第 1 項又は第 32 条第 1 項（同条第 2 項において準用する場合を含む。）の規定により分離課税とされる譲渡所得の基因となる資産は、次に掲げる資産に限られるから、鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。）、温泉を利用する権利、借家権、土石（砂）などはこれに含まれないことに留意する。（平 19 課資 3－5、課個 2－15、課審 6－9 改正）（1）

土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその付属設備若しくは構築物（以下「土地建物等」という。）」 国税庁ホームページ

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/shoto/ku/sochiho/710826/sanrin/sanjyou/soti31/01.htm#a-312-1> 平成 24 年 12 月 20 日取得

第3節 相続財産と譲渡所得

第1項 譲渡課税の取得費

譲渡所得は、資産の譲渡による収入金額からその資産の取得費と譲渡に要した費用を控除し、その残額から譲渡所得の特別控除を控除して計算する（所得税法 33 条 3 項）。資産の取得費については、譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする。（所得税法 38 条）と定められている。

また、個人が昭和 27 年 12 月 31 日以前から引き続き所有していた土地等又は建物等を譲渡した場合には、長期譲渡所得の金額の計算上控除する取得費に限り、その譲渡価額の 5%相当額が実際の取得費に代えてその取得費とすることができる（租税特別措置法 31 条の 4）ことになっている。

相続又は贈与等により取得した土地等又は建物等の譲渡所得の計算については、その被相続人、その贈与したものより引き続き所有していたものとみなされている（所得税法 60 条）。そして、相続又は遺贈により取得した資産を譲渡した場合は、当該資産をその取得の時における価格に相当する金額により取得したものとみなす（所得税法 60 条 2 項）とされている。

つまり、相続により取得した財産を譲渡した時は、譲渡所得の計算上、被相続人の取得日、所得価格を引き継いだものとみなす、ということである。具体的には、被相続人が昭和 27 年 12 月 31 日以前に取得した資産は、譲渡価格の 5%を取得費とみなし、昭和 28 年 1 月 1 日以後に取得した資産については、被相続人の取得価格を取得費とする、となる。

相続税における相続人の取得価格は、相続税法 22 条で「この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」とされ、「相続・遺贈により取得した財産の価格は時価」で財産評価をして相続税を納税している。

相続税においては、相続取得財産を時価評価で相続することとして課税をし、所得税においては、相続取得財産を被相続人の取得価格とみなすとして計算している。この違いが租税回避に利用された。以下ではこの根拠について検討す

る。

相続した資産の譲渡の取得費についての推移は次のとおりである。わが国で初めて土地譲渡の課税を示唆した大正 2 年の「土地増価税」では、土地の譲渡の取得費は「登録税課税標準価格」としている。これは、相続と違い個人間の私的取引を把握するのは難しく、所有権移転登記の際には、登記申請書に課税価格と登録税が明記され、かつ、申請書が権利書となるため把握がしやすい。

当時の相続税の評価額と登録税課税標準価格との相関性については、相続税法の財産価格は「第四条 相続財産ノ価額ハ相続開始ノ時ノ価額ニ依ル」と時価評価で課税され、登録税法では不動産に関する登録税は不動産価格を課税標準としている²¹²。これらから相続税法の土地評価と登録税法の土地の課税標準は同じ土俵のうえにあるとみることができる。

土地増価税は施行されなかったが、昭和 17 年（1942）の臨時利得税の導入時には、相続不動産の譲渡時の所得費については詳しい資料が見つからない。しかし、旧税法下であるので土地増価税を参考にすることは考えられる。

昭和 21 年、臨時利得税は廃止された。同年 11 月 12 日法律第 52 号として財産税が成立、全国民の財産を時価評価して課税することになった²¹³。この臨時の財産税の賦課のために広く財産評価が行われることとなったため、譲渡所得の計算上控除する取得価格を、昭和 21 年 3 月 3 日の財産税評価額によって計算することとして、所得税法上はじめて譲渡所得の課税が行われることとなった²¹⁴。具体的には、「譲渡所得が新たに課税の対象に取り入れられた際、取得

²¹² 法律第六號（昭和二年三月二十九日）

登録税法中左ノ通改正ス

第二条 不動産ニ関スル登記ヲ受クルトキハ左ノ區別ニ従ヒ登録税ヲ納ムハシ
一 相続ニ因ル所有権ノ取得 不動産価格 千分ノ五

『明治大正財政史 第七卷』（1938）p.362

²¹³ 財産税法案要綱（昭和二十一、七、二六）

一 総則

（一） 納税義務者

昭和 21 年 3 月 3 日午前零時において、この法律の施行地に住所を有したは 1 年以上居所を有してゐる個人。

四 財産の評価

（一） 各財産の評価は原則として調査機関における時価によること

『昭和財政史終戦から講和まで第 7 巻租税（1）』（1977）pp.166～168

²¹⁴ 佐々木・角田・武藤（1999）『平成 11 年度版専門家のための全解土地税制 I』p.45

価格の基準として昭和 21 年（1946）に一般的に課税された財産税の評価額を採用して、その評価額の 5%増しの金額をもって、譲渡所得計算の取得価格とした²¹⁵」ものである。しかし、「相続、遺贈又は贈与の場合のみなし譲渡の規定はなく、相続人又は受贈者が引き続き資産を有しているものとして取得価格を引き継ぐものとされていた。²¹⁶」

昭和 25 年（1950）シャープ勧告に基づく税制改正で、譲渡所得は、「財産税評価額を引き続き取得価格計算の基礎に取り入れた²¹⁷」課税とされた。しかし、相続、遺贈または贈与の場合にはみなし譲渡課税の制度が設けられ、相続の場合にも被相続人に対して譲渡所得が課税されることとされた。これは、相続又は贈与の時までの利益は被相続人や贈与者等に既に帰属しており、資産がその者の支配から離れた際に、課税の清算を行う考え方に立ったものである。

その後、昭和 27 年（1952）に至り、「相続の場合には、本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることとし²¹⁸」た。その後、昭和 27 年 12 月 31 日以前から引き続いて所有していた資産である場合、譲渡所得の計算上控除する取得費は、昭和 28 年 1 月 1 日の相続税評価額と同日以後に支出した設備費および改良費の合計額とされた（所得税法 61 条 2）。

高島・横田（1969）によれば、「元来、昭和 28 年 1 月 1 日の相続税評価額を採用した理由は、戦後のインフレによる名目所得に対する課税排除のため、昭和 36 年まで続いた資産再評価法²¹⁹の身代わりとして同法の申告手続きや計算上の複雑性を排除する趣旨からであったのですが、再評価差額に対する 6%の再評価税が免除されたこと以外には、あまり簡素合理化に役立ってはいないと認められます²²⁰。」と記述してある。なお、資産再評価法は、昭和 28 年 1 月 1 日付で全面改正され、昭和 28 年 1 月 1 日前を旧法、以後を新法と呼んで区別

²¹⁵ 税制調査会（1961）pp.367～368

²¹⁶ 税制調査会（1961）pp.368～369

²¹⁷ 税制調査会（1961）p.368

²¹⁸ 税制調査会（1961）p.369

²¹⁹ 資産再評価法（最終施行日平成 20 年 10 月 1 日）は現在も施行されており、主に「企業再建整備法」「金融機関再建整備法」に使用されている。

²²⁰ 高島・横田（1969）p.81

していた。

上記の記述にある「複雑性」は「昭和 28 年 1 月 1 日前に取得された資産の譲渡所得の計算に当たって、その取得価額（財産税の調査期間—昭和 21 年 3 月 3 日—前取得の資産については、財産税評価額）を資産再評価法により再評価し、その再評価額を基に譲渡所得を計算する一方、再評価額と実際の取得価額又は財産税評価額との差額に相当する再評価額に対しては、別に再評価税を課税することとしている²²¹。」というものであった。

その後、所得税法本則（所得税法 61 条 2）では、納税者自ら譲渡所得の金額を計算する場合に、税務署へ照会しなければその評価額は判明せず手間もかかるという理由から、昭和 44 年度改正で、長期譲渡所得の金額に対する税負担額の明確化をねらいとして、譲渡価格の 5%を概算取得費として算定できるようにされ現在に至っている。

第 2 項 相続財産の譲渡所得の取得価格

現在、相続税においては、相続取得財産を時価評価で相続することとして課税をし、譲渡所得税においては、相続取得財産を被相続人の取得価格とみなすとして計算している。

譲渡所得税の原型である大正 2 年（1913）の参考土地増価税では、取得価格は登録税課税標準（不動産価格）とされ、当時の相続税法の取得財産価格は、相続開始の時の価額とされた。不動産価格と相続時の価額は、相続時に所有権移転登記をしておれば、同じ価額になったはずである。つまり相続財産の取得価格と土地増価税の取得価格は同じ、と想定していたことになる。臨時利得税の場合は資料が少なく解らない。

昭和 25 年シャープ勧告に基づく税制改正で、譲渡所得は、「財産税評価額を引き続き取得価格計算の基礎に取り入れた²²²」課税とされた。相続、遺贈または贈与の場合にはみなし譲渡課税の制度が設けられ、相続の場合にも被相続人に対して譲渡所得が課税されることとされた。これは、相続または贈与の時までの利益は被相続人や贈与者等に既に帰属しており、資産がその者の支配から

²²¹ 税制調査会（1961）p.367

²²² 税制調査会（1961）p.368

離れた際に、課税の清算を行う考え方に立ったものである。その後、相続の場合には、本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることとし現在に至っている。

「相続までの利益は被相続人に帰属し、相続の際に課税の清算を行う」というのは、包括所得税論に基づく総合課税の考え方である。被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡時に課税することは、被相続人の清算課税を相続人に引き継がせることである。

これに関連して、昭和 54 年（1979）の京都地裁の判決では、「所得税法は、相続（限定承認を除く。）による資産の所有権移転の場合における譲渡所得税を繰り延べ、その後、当該資産が相続人の支配を離れて他に移転する機会をとらえて、被相続人の取得の時以来清算されることなく蓄積されてきた資産の値上がり益すなわち被相続人の取得の時の客観的価値と相続人の譲渡の時の客観的価値との増差分を課税の対象とすることとしているのであるから、右増差分の算出上、譲渡による収入金額から控除すべき『資産の取得に要した金額』は被相続人の取得の時において当該資産の客観的価値を構成する費用と認められるものでなければならないというべきである²²³。」（昭和五四・二・二三京都地方四九（行ウ）二一）と相続財産の取得費について述べている。つまり、被相続人の譲渡所得税を繰り延べて、相続人の譲渡の時に清算するということである。

昭和 36 年（1961）の税制調査会が「当面の税制改正に関する答申」で記述しているように、基本は、相続の場合にも被相続人に対して、譲渡所得が課税されることである。それが、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して、被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて、譲渡所得の課税の延期を認めることとしたわけである。

相続の際にのみなし譲渡課税が被相続人に行われれば、その課税額は被相続人が支払うべき公租公課であるから、相続人は債務として控除することになる。では、繰り延べて清算された被相続人の譲渡所得税は、被相続人の債務として、相続人の相続のいつどこで控除するのか。

相続財産の譲渡による譲渡所得には、昭和 36 年の税制調査会が答申の中で

²²³ 国税課税関係判決要旨集－Ⅱ－p.2071・85

「被相続人の譲渡所得の課税の延期を認めることとし」といい、京都地裁が判決の中で「相続による資産の所有権移転の場合における譲渡所得税を繰り延べ」といっているように、被相続人の死亡の時の、相続人の課税遺産額と被相続人の取得費との差額に対する清算譲渡所得と、相続人の相続開始の時の課税遺産額による取得費と譲渡金額との差額の譲渡所得との、二つの譲渡所得がある。しかし、被相続人の債務である譲渡所得税に関しては、相続人は債務控除を受ける制度がない。

第3項 資産課税の課題

現在の資産課税では、相続財産の譲渡による譲渡所得課税における、被相続人の債務である繰り延べられた清算譲渡所得税に関して、相続人は債務控除を受ける制度がないが、債務控除を受けることがある場合について考察する。

まず、相続による移転の価格は、相続人が土地評価を行い正味課税遺産額を算定しているので、正味課税遺産額とする。路線価等の評価額としない理由は、土地評価には現在、租税特別措置法 69 条の 4 による「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」があるため、同じ土地であっても相続税の課税が変わるため、正味課税遺産額を資産移転価格とした。

最初に、小規模宅地の事例から見ていく。相続人 2 人が土地を 2 筆に分け、同じ評価額の土地を相続する。1 人は居住用の小規模宅地等の課税の特例が使え、もう 1 人は使えない。当然相続税は特例適用者のほうが低い。相続後に同時に土地を譲渡すると、譲渡所得税は被相続人の取得費を引き継ぐため同じである。これでは非適用者に不公平感が残る。

清算譲渡所得税の債務控除が受けられる場合には、特例適用者は低い資産移転価格で清算譲渡所得税を債務控除し、低い資産移転価格で取得費を引き継ぐ。非適用者は高い資産移転価格で清算譲渡所得税を債務控除し、高い資産移転価格で取得費を引き継ぐ。譲渡が行われれば、譲渡所得税は同じであるが、相続の債務控除の額が違うため、不公平感が是正できる。

次に、隣接する同規模の居住用宅地を、同じ年度にそれぞれ相続した 2 人の相続人が、同時に譲渡した場合を見ていく。正味課税遺産額は同一年度のため同じである。譲渡所得の単価も同じである。しかし、それぞれの被相続人の取

得の時期が違うため譲渡所得に差が出てくる。これでは一方に不公平感が残る。

清算譲渡所得税の債務控除が受けられる場合には、同じ資産移転価格で、それぞれの被相続人の取得費との差額で、清算譲渡所得税を債務控除として受けるため不公平感が是正される。

最後に、第3章で見た節税策を使った場合を見ていく。被相続人は、マンションを7億5850万円で購入したので、これが取得費である。各相続人は、相続税の申告について、評価通達に基づいて当該マンションの価額を1億3,170万7,319円として課税価格に算入したので、これが資産移転価格である。資産移転価格と被相続人の取得費との間に差額が出ないため、清算譲渡所得税が発生せず債務控除もない。当該マンションを総額7億7,400万円で売却したので、取得費である資産移転価格1億3,170万7,319円との差額の、6億4,229万2,681円が譲渡所得となり、譲渡所得課税を受けることになる。

東京地裁は、相続税評価通達の意義を認めているが、評価通達に基づいた評価方法で評価されたこの事案について、「当該不動産がいわば一種の商品のような形で一時的に相続人及び被相続人の所有に帰属することとなったに過ぎないとも考えられる」ことを理由として、「実質的な租税負担の公平という観点からして看過し難い事態を招来することとなる場合」には、「評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情がある場合に該当するものとして、右相続不動産を右の市場における現実の交換価格によって評価することが許されるとするのが相当である。」と相続評価を取得費に合わせようとしているように思える。

この事例は、資産の取得と移転と譲渡がほぼ同時に行われたため、相続税の体系のなかで対処しきれず、相続財産を「一種の商品」と捉えることで対応している。相続財産の譲渡所得には、清算所得と譲渡所得の二つがあることを認識し、被相続人の清算所得、相続人の相続、相続人の譲渡所得とそれぞれの原則を適用すれば解決できたかもしれない。この適用が可能であれば、「いわゆる3年しぼり」の特例も必要なかったのではないか。

では、債務控除を受けるとすればどこで受けることになるのか考えてみる。

第一に、相続税の申告において、被相続人の清算譲渡所得税を被相続人の債務とし、控除することが考えられる。しかし、現行相続税法では、「控除すべき債務は、确实と認められるものに限る。」とされ、債務控除される公租公課は

確定債務となっている。被相続人の清算譲渡所得税は未実現キャピタル・ゲインに、譲渡所得税を仮計算するもので確定債務ではない。このため、相続税の課税体系には入れられない。

第二は、譲渡所得は所得税の体系であるので、譲渡の際に所得税の申告において、被相続人の清算譲渡所得税を被相続人の債務とし、控除することが考えられる。譲渡したためキャピタル・ゲインが顕在化し、金額も確定する。この場合債務控除であるので、全所得から控除する個人的支出控除となることが望ましい。しかし、現行所得税では、個人単位課税を原則としており、納税者の被相続人の債務控除を受け入れる体系になっていない。

第三は、被相続人の清算所得課税の考え方を廃止することで、被相続人の債務は発生しないことになる。被相続人の清算所得課税は、包括的所得税論を基にする総合所得税の考え方から生まれているが、未実現キャピタル・ゲインである被相続人の清算所得は課税できるのか。そこに担税力はあるとは思えない。

そのうえで、資産課税を取得から譲渡まで一体とした課税体系にすることである。京都地裁が、「被相続人の取得の時の客観的価値と、相続人の譲渡の時の客観的価値との増差分を、課税の対象とすることとしているのである」と述べているように、取得の時の客観的価値と譲渡の時の客観的価値の増差への課税が資産課税である。資産の保有も移転もこの間に起こることで、評価によって課税されおり、課税を受けることで評価額で移転したと思われる。

資産の一体課税は、譲渡によりキャピタル・ゲインが顕在化し、担税力もある一体の資産課税で考えれば、被相続人の蓄積されてきた資産の値上がり益は、毎年の評価による保有課税によって課税されているとし、相続人は評価による移転課税によって、相続財産を取得し資産移転価格を取得費とし取得日とする、と考えられる。しかし現行の資産課税は、取得と保有と移転で、譲渡は所得課税の体系に入っている。

現行の租税体系は、シャープ勧告から始まり、その考え方は包括的所得税論による総合所得税がベースにある。しかし、現状の租税体系を見ると、最適課税論による分類所得税に向かっているように思われる。資産課税の一体課税が受け入れられるには、最適課税論による分類所得税の体系が構築されなければならない。

おわりに

本論文では、わが国の相続税の現状を土地評価を中心に、成り立ちから基本的な内容を明確にしたうえで、1990年前後のバブル期に起きた、地価と評価の乖離が引き起こした問題を検証し、その問題点について考察してきた。

第1章では、わが国の相続税の変遷を、シャウプ勧告を中心に検証した。

わが国の戦後の税制の基礎になったシャウプ勧告は、間接税中心の税制から、包括的所得税論をベースにする総合所得税である、直接税中心の税制を選択し、その税制構築過程で、租税原則の公平・中立・簡素の基本的な対立を念頭に置きながら、恒久的で一体的で公正な税制を目指していた。

相続税については、それまでの遺産税方式から、遺産取得税方式の「一生累積課税」の取得税が勧告され、勧告に忠実な相続税法が成立した。相続に際し、財産の無償譲渡が行われたとして、被相続人に所得税を課し、相続税は所得税を支払った後の財産に課税されることになった。

しかし、当時の日本での取得税の対象者は一部の富裕層ではなく、95%以上が遺産総額 50 万円以下の家族的経営の農家や中小商工業者であり、単独相続が多く重い税負担となったため激しい抵抗が生まれた。このため成立3年後に、中小資産・農民層の反発と税務執行面での困難のため一生累積課税を廃止し、従来の制度に戻った。その後、単独相続の税負担の軽減のため、法定相続分課税方式による遺産取得税方式が制度化された。

シャウプ勧告税制は、公平・中立・簡素の原則を配慮しながら、各税目が関連し相互にチェックし合う、緻密で完成度の高い理想的な税制を目指し作成されたものだと思う。けれども実際の執行面では、現実の社会のさまざまな状況や、国民各々の状態や思惑などが絡み合い、改正せざるを得なくなった。しかし、勧告を放棄したのではなく、勧告後、最初の税制調査会答申は、「シャウプ税制の修正過程の中で、わが国が自前の税制をどのように構築しようとしているか」の方向性を明示しているが、あくまで修正過程の中であった。

現在の相続税は遺産取得税方式となっているが、現実の法定相続分課税方式は、遺産課税方式を基調として遺産取得課税方式を折衷していると思われる。また贈与を「相続税の課税回避や軽減という弊害」と捉えるか、「若年世代への資産移転」と捉えるか、という考え方があるが、現在の贈与税は若年世代へ

の資産移転と捉えられてきている。

今後贈与と相続は「相続時精算課税制度の対象範囲の拡大」等により、相続税・贈与税の一体課税が進んでいくことも考えられる。

第2章では、相続税の課税状況の変遷を、土地評価を中心に検討してみた。

国税庁統計情報の相続税の長期時系列データを使って表したものでは、平成の相続税の課税状況は、バブル期をピークにして課税価格・相続税額ともに下降気味であったが平成17年以降は横這いとなっている。被相続人の課税価格は、1億円超5億円未満が圧倒的に多く1位である。これは、日本の相続税のほとんどの問題はこの層が抱えていることになる。

被相続人の相続財産の種類の比率は、バブルのピーク時も最下落時もほとんど変わらないが、取得した財産価格で見ると、平成時代を通じて宅地が1位であるが、特にバブルのピーク時は圧倒的である。財産価格の構成比をみると、バブルのピーク時の宅地は半分以上であるが、現在は3分の1近くまで低下している。これは、土地の評価が大きく影響しているものと考えられる。

土地の評価は、戦前の時価標準率から賃貸価格倍数方式を経て、現在、路線価方式と固定資産税評価額倍率方式が採用されている。平成2年の土地基本法の制定により、相続税の土地評価についても、地価公示や固定資産税における土地評価という他の公的土地評価との均衡化・適正化が図られるようになった。現在、相続税土地評価の路線価は公示価格の8割で、評価時点は当年1月1日を基準日とすることになっている。また居住用や事業用の宅地については、減額の特例により一定面積まで減額されている。

この路線価方式に基づいて、一定地点を定め相続財産と相続人を仮定し、昭和45年から平成24年まで各年の路線価より土地評価を行い、遺産額を算定し相続税額を計算した。これによると、最低値の平成17年と最高値の平成3年を比較すると、遺産総額は54倍、相続税総額は約250倍となった。この急激な変動で相続に関する多くの事象が起こった。

第3章では、昭和63年12月に施行された租税特別措置法69条の4の規定について、その歪みを明らかにした。

相続税の評価額は、過大評価を防止する安全性の確保の点からの評価であったが、実勢価額との格差を利用した節税策が行われた。バブル期にはさらに、

相続直前に借入金で土地等を取得することによる相続税の租税回避が行われ、これにより裁判が行われた。この裁判で東京地裁は「当該不動産がいわば一種の商品のよう」だとして、納税を命じた。また、この租税回避の対応策としていわゆる「3年しぼり」の規定が施行された。

この規定は、相続開始前3年以内に土地を取得した場合に、その取得価額を相続税の課税価格にするものであるが、地価の急激な下落により、相続時の地価が取得価額より低くなり、相続税が相続財産の時価を上まわる事態が生じたため裁判となった。この裁判で大阪地裁は「財産を相続した相続人は、相続により取得した財産以上の財務的価値を相続税の名の下に国家に収奪されることになるのである・・・その合理性を欠き、到底許されるものではない。」として、納税者の主張を支持した。「3年しぼり」は租税回避を防止するため、不動産の実態に適合した正当な評価をするため創設されたものであるが、地価下落のときには適用に問題があることは当初から予測されていた。そういう意味では、この特例は拙速の感が否めない。立法の仕方としては、地価が下落した時の措置を同時に規定するなどの工夫が必要であったといえる。

第4章では、相続税と譲渡所得税との問題と関係を明らかにし論究した。

日本の譲渡所得税は、その濫觴を大正初期の土地増価税に持つ。土地増価税は公布されなかったが、大正7年に戦時利得税として船舶等の売却に課税し、昭和14年に臨時利得税に船舶、鉱業権が追加され、昭和17年に「負担の衡平の見地から適当でない」ため不動産の譲渡に対し初めて課税が行われ、昭和22年に譲渡所得として所得税法が施行された。

相続・贈与と譲渡所得の取り扱いについて、シャウプ勧告では「譲渡所得および損失に関するわれわれの勧告で重要な一つの部分は、生前中たると死亡によるとを問わず、資産が無償移轉された場合、その時までにその財産につき生じた利得または損失は、その年の所得税申告書に計上しなくてはならないということである。」と述べられており、相続・贈与の際には清算利得を申告し課税することとされた。昭和25年シャウプ勧告に基づく税制改正で、相続、遺贈または贈与の場合にはみなし譲渡課税の制度が設けられ、相続の場合にも被相続人に対して譲渡所得が課税されることとされ、相続税は所得税を支払った後の財産に課税されることになった。しかし、昭和28年税制改正でみなし譲渡

課税の制度は廃止された。

これについて、昭和 36 年の税制調査会が答申の中で「本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡課税を廃止して被相続人の取得価格を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることになった。」と述べている。

しかし、みなし譲渡課税を廃止したのであれば、「相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認める」の、引き継がせた被相続人の譲渡所得の課税は、何の課税に当たるのか。本来なら、みなし譲渡所得を廃止したのであれば引き継がせる譲渡所得はなく、引き継がせる譲渡所得課税もない。みなし譲渡課税は被相続人の清算課税であり、被相続人の債務であったが、延期した被相続人の課税は債務になるのか。

現在の相続財産の譲渡は、被相続人の取得価格を引き継いで、何かの譲渡課税が延期され、それが債務であるのかもわからない状態といえる。

「本人の意思に基づかぬ資産の移転であり、しかも、相続税負担も相当重いので、相続の際のみなし譲渡所得の課税額の納付を、譲渡が行われ担税力が出るまで、相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めること」であれば、引き継いだのは被相続人の清算課税であり、債務であるので性質がわかる。

第 4 章では、この譲渡課税を被相続人の清算所得課税として取り扱い論究した。相続財産の譲渡所得には、被相続人の清算所得と相続人の譲渡所得が混在している。そして、被相続人の清算所得税には、債務控除がない。

＜参考文献＞

- 青木恵一（1999）「3年しぼり」『税理』Vol.40 No.15。
- 青木晶彦（2012）「経済発展と制度進化の5つの局面：中国・日本・韓国（朝鮮）」『経済セミナー』No.667。
- 安藤 実（2005）「相続税の史的考察」『相続税制の再検討』所収、日本租税理論学会。
- 石倉文雄（2005）「富裕税創設の是非と効果」『資産課税の理論と課題改訂版』（水野正一編、税務経理協会）第11章。
- 石倉 弘（2003）『課税標準の研究〔租税法研究第2巻〕』信山社。
- 石島 弘（1989）「負担付贈与規制通達により問い直される相続税法上の〔時価〕」『税理』Vol.32 No.11。
- 石島 弘（1993）「平成五年分路線価の実情と更正の請求をめぐる問題点」『税理』Vol.36No.15。
- 石島 弘（1996）「相続税の課税標準と公的土地評価の一元化－大阪地裁平成7年10月17日判決を契機に」『税法学』Vol. 535 所収、日本税法学会。
- 石島 弘・井出 真・関根 稔・中田勇雄・三木義一（1995）「相続税更正処分取消し判決をめぐって〔第二部：判決文をみて〕」『税務弘報』Vol.43 No.14。
- 泉美之松（1951）『相続税・富裕税の実務』税務経理協会。
- 井上一郎編（1988）『シャウプの税制勧告（新聞資料編）』霞出版社。
- 井上一郎・藤井保憲（1998）「相続税における土地の時価評価」『税大論叢』31号所収、税務大学校。
- 岩崎正明（2005）「相続税を巡る諸問題」『資産課税の理論と課題改訂版』（水野正一編、税務経理協会）第9章。
- 岩下忠吾（2010）『総説相続税贈与税第3版』財経詳報社。
- 金子 宏（2009）『租税法第14版』弘文堂。
- 河沼高輝（1928）『現行相続税法釈義』自治館。
- 北野弘久（1992）「土地税制」『消費税の実態・資産課税』所収、日本租税理論学会。
- 木下和夫（2005）「租税構造の理論と課題」『租税構造の理論と課題改訂版』

- (木下和夫編、税務経理協会) 第 1 章。
- 吉良 実 (1989) 「所得税法 60 条 1 項 1 号の「贈与」と負担付贈与」『民商法雑誌』 Vol. 100 No. 1。
- 神野直彦 (1984) 「シャープ勧告における資産課税」『資産税の諸問題 (租税法研究第 12 号)』所収、有斐閣。
- 高津吉忠 (1984) 「相続税における土地評価のあゆみ」『資産税の諸問題 (租税法研究第 12 号)』所収、有斐閣。
- 高津吉忠 (1996) 「相続税におけるいわゆる 3 年しばりの特例は著しく不合理な結果を来す場合にまで適用することはできないとして更生処分を取り消した例」『税理』 Vol.39 No.3。
- 桜井良治 (1998) 『日本の土地税制』税務経理協会。
- 佐々木幸男・角田元幸・武藤健造 (1999) 『平成 11 年度版専門家のための全解土地税制Ⅰ』税務研究会出版局。
- 佐々木幸男・角田元幸・武藤健造 (1999) 『平成 11 年度版専門家のための全解土地税制Ⅱ』税務研究会出版局。
- 佐々木幸男・角田元幸・武藤健造 (1999) 『平成 11 年度版専門家のための全解土地税制Ⅲ』税務研究会出版局。
- 佐藤 進・宮島 洋 (1990) 『戦後財政史 (第二増補版)』税務経理協会。
- 品川芳宣 (1996) 「経済環境の変化と法のあり方～大阪地裁判決を踏まえて～」『税理』 Vol.39No.2。
- 首藤重幸 (2005) 「キャピタル・ゲイン課税を巡る諸問題」『資産課税の理論と課題改訂版』(水野正一編、税務経理協会) 第 7 章。
- シャープ税制研究会編 (1985) 『シャープの税制勧告』霞出版社。
- 砂川良和 (2005) 「土地税制の改革をめぐる諸問題」『資産課税の理論と課題改訂版』(水野正一編、税務経理協会) 第 6 章。
- スミス,A (杉山忠平訳 岩波書店2001年) 『国富論』第5編第2章第2項 [第1項と第2項への付録。土地、家屋、および貯えの基本価値にたいする税] (AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS)。
- 高木壽一 (1941) 『日本財政・税制の構成』ダイヤモンド社。

- 高島巖・横田種雄（1969）『改定譲渡所得の実務』帝国地方行政学会。
- 高橋 靖（2005）「資産評価を巡る問題点（土地）」『資産課税の理論と課題改訂版』（水野正一編、税務経理協会）第10章（1）。
- 竹内 貢（1946）『財産税を分析する』産業経済新聞社。
- 田中 治（2005）「相続税財産の評価をめぐる法的諸問題」『相続税制の再検討』所収、日本租税理論学会。
- 田近栄治（2002）「資本所得課税の展開と日本の選択」『フィナンシャル・レビュー』Vol.65 財務省財務総合政策研究所。
- 玉岡雅之（2008）「現代の租税原則と公平性—租税原則(1)」「中立性—租税原則(2)」『入門財政学』中央経済社。
- 谷岡治雄（2005）「二元的所得税論について—所得課税における累進課税「崩壊」論—」『相続税制の再検討』所収、日本租税理論学会。
- 中島孝一（1996）「3年しほり事件～いわゆる時価と相続税評価額の逆転現象」『税理』Vol.39 No.16。
- 馬場義久（2008）「北欧型二元的所得税の限界」『金融所得課税の基本問題』（証券税制研究会編、日本荘園経済研究所）第3章。
- 林 宏昭（2008）「簡素、徴税費と納税協力費—租税原則(3)」『入門財政学』中央経済社。
- 林 宏昭（2011）『税と格差社会 いま日本に必要な改革とは』日本経済新聞出版社。
- 平田敬一郎（1949）『日本税制報告書シャウプ勧告附録解説』日本経済新聞社。
- 堀口和哉（1999）「旧措置法六九条の四（いわゆる「三年しほり」の特例）の合憲性」『ジュリスト』No.1160。
- マスグレイブ,R.A・P.B,マスグレイブ(木下和夫監訳 有斐閣 1983年)『財政学』第22章〔相続税〕(PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE)。
- 松沢 智・山本守之「相続税更正処分取消し判決をめぐって〔第一部：対談〕」『税務弘報』Vol.43 No.14。
- 松村富之助（1959）『相続税法』税務経理協会。
- 水野正一（2005）「資産課税の理論と課題—資産課税の概念と根拠—」『資産課税の理論と課題改訂版』（水野正一編、税務経理協会）第1章。

水野忠恒（2011）「相続税の意義と根拠」『相続税・贈与税の諸問題 日税研論集』Vol. 61 所収、日本税務研究センター。

緑川正博（1999）「負担付贈与」『税理』Vol.40 No.15。

村井 正（1984）「資産税における評価」『資産税の諸問題 租税法研究』第 12 号所収、有斐閣。

森信茂樹（2002）「二元的所得税とわが国への政策的インプリケーション」『フィナンシャル・レビュー』Vol.65 財務省財務総合政策研究所。

安島和夫（2010）『相続税法一理論と計算一五訂版』税務経理協会。

吉岡健次・兼村高文・江川雅司（1984）「シャウプ使節団日本税制報告書」『シャウプ勧告の研究』時潮社。

吉田富士夫（1981）『相続税法〔昭和56年度版〕』税務経理協会。

吉牟田勲（1993）「相続開始前 3 年以内取得土地・建物等の取得価額課税の再検討」『税理』Vol.36No.15。

< 参考資料 >

日本経済新聞社（1949）『日本税制報告書シャウプ勧告附録』。

大蔵省編（1909）『明治三十七八年戦時財政始末報告』大蔵省。

大蔵省編纂（1938）『明治大正財政史第六卷』財政経済学会。

大蔵省編纂（1938）『明治大正財政史第七卷』財政経済学会。

大蔵省昭和財政史編集室編（1957）『昭和財政史第五卷一租税一』東洋経済新報社。

大蔵省財政史室編（1977）『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。

大蔵省財政史室編（1977）『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。

大蔵省財政史室編（1997）『昭和財政史昭和 27～48 年度第 6 巻租税』東洋経済新報社。

大蔵省財政史室編（1997）『昭和財政史昭和 27～48 年度第 15 巻資料（3）租税・国債』東洋経済新報社。

財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）『昭和財政史昭和 49～63 年度第

4 卷租税』東洋經濟新報社。

財務省財務総合政策研究所財政史室編（2003）『昭和財政史昭和 49～63 年度第 9 卷資料（2）租税・国債』東洋經濟新報社。

国税庁課税部審理室『税務訴訟資料第 214 号』（1997 年 1 月）。

国税庁『（自昭和22年至平成7年）国税課税関係判決要旨集－Ⅱ－』。

国税庁『（自昭和22年至平成7年）国税課税関係判決要旨集－Ⅳ－』。

最高裁判所事務総局行政局監修『行政事件裁判例集第 46 卷第 10・11 号』（1996 年 9 月）。

税制調査会（1961）『当面の税制改正に関する答申』大蔵省印刷局。

税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（1986 年 10 月）。

税制調査会金融課税小委員会（1997 年 12 月）。

平成22年度第19回 税制調査会議事録（2010年12月9日）。

平成22年度第21回 税制調査会議事録（2010年12月13日）。

平成 23 年度税制改正大綱（2010 年 12 月 16 日）。

消費税の私的消費に対する課税についての一考察

河野 益典

概 要

本稿では、消費税において現在課税が不十分と思われる私的消費について、その範囲及び課税方法について検討する。

初めに、私的消費の概念を EU の付加価値税を参考に定義づける。

個人事業者及び法人が支出する経費について、所得税法においては、家事費及び家事関連費が事業関連性のないまたは薄いものとして認識されているという点、法人税法においては、事業目的でない経費としての私的消費の概念がないという点を踏まえて、私的消費の範囲を検討する。

消費税の私的消費に対する課税は、平成 2 年度の改正法案に織り込まれたが審議未了廃案となった。この時期には具体的に議論されていたが、その後、わが国においては議論されていない。

この私的消費に対する課税は、EU を始め、付加価値税が採用されているほとんどの国において、わが国よりも幅広く課税が行われている。2010 年に発表された VAT に関するグリーンペーパーでは、継続して議論を行う必要がある旨が発表されているように、この私的消費に対する課税については、私的用途に供する時期とその評価が困難であるため、EU の付加価値税においてもまだ課題が残っている。

なお、イギリスと韓国そしてカナダの 3 カ国の私的消費に対する課税を個別に確認し、わが国における私的消費の範囲の参考とする。

私的消費の具体的な範囲については、先行研究でもすでに行われているフリンジ・ベネフィットと交際費のほか、独自に寄附金をその範囲に含めて検討する。

私的消費に対する課税の問題点は、次のような例示により提起される。

例えば、レストランで食事をする場合には、その食事をする人が最終の消費者になると考えられる。この食事という消費行為に対して支払われる対価には、一個人が自らの所得から支払う対価と、事業者が事業者の経費として支払う対価との二つがある。その対価に対してその消費を行う者（食事をする人）が得られる便益は同じである。しかし、事業者がその対価を支払う場合には、その事業者の仕入税額控除を通じて消費税の負担が消滅することになり、一個人が自らの所得から支払い負担する場合とでは、両者の消費税の負担が異なり、ここに税負担の不公平感が生じている。

この不公平感を解消するためには、事業者が行う一定の課税仕入れを私的消費と捉え、これに消費税の課税を行うことが必要である。

消費税の税率は、平成 26 年 4 月 1 日に 6.3%（地方消費税込 8%）、平成 27 年 10 月 1 日に 7.8%（地方消費税込 10%）となることが予定されている。

税率が増加した場合には、税負担の不公平感は、さらに拡大することになり、私的消費に対する消費税の課税は早急に議論されるべき課題である。

本稿は、私的消費の範囲を確認したうえで、私的消費に対する課税方法を具体的に検討する。私的消費に対する課税は、すでに一部の私的消費の範囲を消費税法4条4項のみなし譲渡による課税により行っているが、幅広い私的消費の範囲をカバーできていないため、一個人の消費者と事業者に従事する消費者との税負担の不公平感が残ったままとなっている。

消費税法は、所得税法や法人税法とは課税体系が異なり所得金額に課税しないため、フリンジ・ベネフィットの供与や交際費の支出について課税するには、消費税法の課税方法を改めて検討する必要がある。

定義した私的消費の範囲について課税するにあたっては、その内容に応じて、課税標準からのアプローチであるみなし譲渡による課税と、税額控除からのアプローチである仕入税額控除の制限による課税のどちらのアプローチにより課税すべきかを比較検討する。

消費税の私的消費に対する課税は、消費税の趣旨である、広く消費に課税するために必要なものであり、本稿はその課税範囲と方法について検討している。

目 次

はじめに	1
1 私的消費に対する課税の現状	3
(1) 私的消費とは	3
ア 私的消費の定義	3
イ 私的消費の概念、家事費との関係	5
(2) 消費税の課税要件の見地から	8
(3) 控除対象仕入税額について	10
(4) 平成2年度税制改正要綱	11
(5) その後の改正等	13
ア 仕入税額控除について	13
イ 税制調査会等	14
(6) 欧州付加価値税指令	15
ア 私的消費の範囲の考え方	15
イ EC 付加価値税共通化第6次指令	15
ウ その後の付加価値税共通化制度について	15
エ グリーンペーパー	16
(7) 国単位でみた私的消費に対する課税の範囲	17
ア イギリスにおける取扱い	18
イ 韓国における取扱い	19
ウ カナダにおける取扱い	20
小括	20
2 フリンジ・ベネフィット、交際費及び寄附金について	23
(1) フリンジ・ベネフィット	23
ア 関連通達との検討	25
イ 食事代	29
ウ 福利厚生施設等の利用とされるものについて	31
小括	31
(2) 交際費	33
ア 概要	33
イ 交際費に対する法人税課税の諸外国との比較	34

ウ	交際費の事業性について	35
エ	租税特別措置法の位置付け	36
小括		37
(3)	寄附金	37
小括		39
3	私的消費に対する課税方法の検討	40
(1)	みなし譲渡の位置付け	40
ア	個人事業者におけるみなし譲渡	42
イ	役員におけるみなし譲渡	45
ウ	諸外国の制度との検討	46
(2)	私的消費に対する課税についてのアプローチ	48
ア	消費税の法的性格	49
イ	具体例による検討	51
ウ	対価による調整と税額による調整	51
エ	中小事業者等のケース	52
(3)	私的消費に対する課税のまとめ	54
おわりに		56

参考文献等リスト

はじめに

消費税の負担者は誰か、という問題に対しては最終消費者であるとの1つの見解がある。しかし、最終的に消費される行為に対して支払う対価について、一個人の所得から負担するいわゆる消費者が負担する場合と、間接的に事業者が負担するような、いわば消費者が事業者の立場を借りて負担をするような場合とでは、その消費を行う者が得られる便益は同じであるにもかかわらず両者の税負担が異なっており、税負担の不公平が生じている。

本稿は、この不公平を解消するために、事業者が行う課税仕入れのうち、その事業者の従業員等が消費をしているとみられるものについて仕入税額控除の制限を加えようと試みるものである。

消費税法は、法人及び個人事業者を納税義務者とした上で、これらの事業者が行う資産の譲渡等に対して課税を行うこととされており、その事業者が行う課税仕入れについては仕入税額控除を認めている。

消費税は、概念的に最終消費者が負担するとされる性格を持つとされており、一般消費者が物品の購入やサービスを享受した場合には、その価額に含まれる消費税相当額をそのまま負担することになるが、事業者が課税仕入れとして行う場合には、その価額に含まれる消費税相当額は仕入税額控除を経由することにより、その事業者において負担されないこととなる。

消費税は、人が物品の購入やサービスの提供を受ける個人の消費に担税力を見いだして課税される租税であるとされていることから、一個人が消費する飲食や物品の購入について課税することを目的としている。

しかし、事業者が支出する交際費や役員及び従業員に対する現物給付等は、実際にはその職務に従事している一個人が消費行為を行っているにもかかわらず、その支払いを行う者が事業者であるために、仕入税額控除が行われ、事実上負担が消滅することになる。

問題とする課税仕入れについての仕入税額控除の制限については、少なくとも諸外国における VAT や GST 等においてはかなりの国で実施されている。もちろん、各国の諸事情による政策もあろうが、根本的には上記の不公平を解消する目的があると思われる。現在の日本の消費税法において導入されていない理由は残念ながら明確になっていない。

しかし、過去に検討された事実があることや、消費税の税率改定や軽減税率の導入が検討されている現在においては、この議論を無視することには疑問がある。

消費税率（地方消費税を含む）については、平成 26 年 4 月に 8%、平成 27 年 10 月に 10%と税率が上がることが予定されている。

事業者という媒体を通じて行われる、個人的な支出の要素の強い課税仕入れに対しても今までと同様に仕入税額控除が行われる場合には、事業者が積極的に交際費や現物給付等を利用し、その結果、事業者に従事する消費者と一般消費者との不公平感が更に増加する可能性がある。

なお、本稿の趣旨と同様の検討は、フリンジ・ベネフィット課税や交際費課税の側面からアプローチがなされている論文や事業者に焦点を当てて述べられた論文等の先行研究¹により行われている。消費税法は事業者を納税義務者としていることを踏まえ、本稿の検討は、改めて各税法と消費税法との法体系を確認し、所得税法及び法人税法と考え方を同調できる部分とそうでない部分とを洗い出すことを通じて行う。

消費税法が消費税法 28 条の課税標準に対し同法 30 条の仕入れに係る消費税額を控除することにより納付税額を算出する方法を採用していることから、その法的性格を考慮する場合にどのように課税することが望ましいのかを併せて検討したい。

¹ 本稿における先行研究の主たるものとして、吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題―課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に―」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター（1995 年 3 月）、山本守之「課税対象取引と課税対象外取引」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター（1995 年 3 月）、山田裕士「消費税の課税対象と「消費」に関する一考察―フリンジ・ベネフィット及び交際費と消費税」税大論叢 31 号（1998 年 6 月）、沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について―仕入税額控除を制限する必要性―」明治大学会計論叢 2 号（2007 年 3 月）、佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について―95%ルールの見直しと交際費等支出課税―」税大ジャーナル 8 号（2008 年 6 月）、沼田博幸「消費課税における事業目的についての一考察―事業者の消費に対する課税を中心として―」明治大学会計論叢 7 号（2012 年 2 月）がある。

1 私的消費に対する課税の現状² について

私的消費に対して消費税の課税を行う方法を検討することが本稿のテーマである。そこで、私的消費の概念を明らかにし、既に導入されている各国における私的消費に対する課税の方法がどのようになっているかを、歴史的背景から順を追って考察を行う。

(1) 私的消費とは

ア 私的消費の定義

「私的消費」という言葉は現在の日本の税法には定義がなく、一般的に自家消費と同様の概念で用いられることがある。

本稿においては、「私的消費」は自家消費を含んだ広い概念としての「事業者自身の消費」として捉えている。

具体的な範囲は、EU の付加価値税で規定されている概念を考慮する。

EC 付加価値税共通化第 2 次指令 (67/228/EEC) 11 条 4 項において、「納税義務者またはその関係者の私的用途に供され得る消費³」という表現がある。そして、その後の EC 付加価値税共通化第 6 次指令 (77/388/EEC) 第 17 条 6 項において、付加価値税の控除を認めない経費として「厳密には事業上の経費ではない支出、奢侈的経費、娯楽遊行費又は接待費等の支出⁴」とされたものがあり、同指令の公式説明で「通常の事業過程で発生した経費であっても、私的消費としての性格を帯びるものがあり、このような経費を事業目的と私的目的に...⁵」とある。

つまり事業経費の中に「事業目的の経費」と、「事業目的でない経費」とに区分し、その事業目的でない経費を私的なものと表現している。そして、その事

² 消費税の課税に関しては、保税地域から引き取られる課税貨物がその対象となるが、本稿における考えが最終的に準用されるものであり、本稿においては触れないこととする。

³ 吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題―課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に―」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター・64 頁 (1995 年 3 月)

この原文は「...used for the private needs of the taxable person or of his staff」である。

B.J.M.Terra & Avokat Julie Kajus, A guide to the sixth VAT directive, commentary to the value added tax of the European Community Volume B, 822(1991)

なお、private use を非事業目的の利用とし、事業者・従業員が家事消費として、あるいは法人が役員への贈与として物品を利用することなどをいうとしているものもある。橋下徹『欧米諸国の間接税』15 頁 (清文社・1988 年)

⁴ 吉牟田・前掲注 3・63 頁～65 頁を参照。また、「厳密には事業上の経費ではない支出」とは、例として宿泊施設、レストラン、食料、飲料、娯楽及び旅客運送に対する支出であって、これらの活動を主たる又は従たる事業目的としない事業により生じざる支出であり、「奢侈的経費」とは金額や性質が通常の事業運営支出を構成しないもの及び建物内の調度品として通常備え付けられない物品への支出をいう。

⁵ 吉牟田・前掲注 3・38 頁

業目的でない経費（＝私的な経費）について、奢侈品や娯楽に対する支出、交際費等が例示されている。

例示されるような交際費⁶についても、事業目的かどうかに限らず、接待かどうかという線引きで判断することから様々な争いがある。

当時のイギリスの裁判で、納税者が販売代理店に対して無償で提供した食事や宿泊設備が接待（business entertainment）に該当するかどうかについて争われた事例についての判決⁷においては、納税者であるシャクリー社（Shaklee International）は、従業員 12 人ほどで原則として自社で営業活動を行わず、代わりに販売代理店が営業活動を行うことで利益を上げる連鎖取引という特殊な事業形態を採用していた。具体的には、自社の下にピラミッド型に販売代理店を設置する商法であったため、複数の販売代理店に対して教育を行うことが必須であり、効率的にその教育を行うために食事や宿泊設備を提供していたことが事実として確認されている。食事や宿泊設備の提供が本当に必要なものであったかどうかについても、必要であったことが認められている。

取り扱う商品が食品やビタミン剤、化粧品などであり、特にビタミン剤のような特定の商品については、正確な知識を持って販売することが要求されるため、研修がその会社にとっての最重要事項であったとされる。

これらのことを踏まえると、その食事や宿泊設備の提供は、その研修を維持するために必要であったことが明らかであり、接待と判断されるものではなかった。

しかし、その販売代理店側の立場で考えた場合、その研修期間のすべての時間において研修が行われていた訳ではなく、その中途においては販売代理店に自由な時間があったと考えることができる。本判例は、この会社側からみた事業必要性の点と、販売代理店側からすればすべての時間が研修でない以上、少なからず接待を受けている意識があるはずであるという点が争点となっていた。

本判決では、納税者側に接待の意図があったかどうかについて、その意図はなかったものの、一部においては納税者側において接待の事実があったことを認めたこともあり、最終的には納税者敗訴となっている。

しかし、判決内では、納税者側からは明らかに食事や宿泊設備の提供は事業上の経費であり、提供を受けた側がどう感じるかまで争点にすることには疑問

⁶ Business Entertainment＝交際費、接待とされるが、純粋な事業なのか、接待なのかが大きな問題となる。事業関連性の有無で判断するものではなく、事業関連性が高くとも接待かどうかの判断により仕入税額からの除外が決定される。

⁷ *Customs and Excise Commissioners v Shaklee International and another*, court of appeal, civil division [1981], Simon's Tax Cases 776 LexisNexis

があるとする意見もでている。

判決では、本事例の食事や宿泊設備の提供について、納税者側が主張する事業関連性を否定はしていない。しかし、事業関連性があったとしても、利用者側の私的用途に供され得る点が問題視された。このように、納税者側の意図にかかわらず、利用者の私的用途に供される場合には接待費と判断されることになる。

また、交際費については、その意図や目的が何であるかという点以外にも、金額の大小が問題となる部分もある⁸。日本においても交際費の法人税課税については曖昧な部分が多く、同様に金額の大小が問題となる点は同様であるが、交際費に対して消費税を課税する場合には、私的用途の点について更なる議論が必要となる。

なお、これらの経費に関するものだけでなく、同第6指令17条7項において、付加価値税の控除を認められない資本財に対しても控除否認規定があり、レジャー用ボート、個人用航空機、乗用車、オートバイの購入費や維持費をその範囲としている。乗用車については、教習車やレンタカー、販売店の棚卸資産に該当するもの等は除かれている⁹。これらの資産については、私的消費に利用されるものとして定義づけられていたようであり、このような資本財についても私的消費の範囲に含められている。

本稿における私的消費については、上記を踏まえ、既に先行研究が進められているフリンジ・ベネフィットと交際費のほか、個別項目として寄附金を加味したものを中心に行う。

イ 私的消費の概念、家事費との関係

法人¹⁰は、その性質上、すべての取引に対して会計処理が行われ財務諸表が作成される。定款に記載される法人の目的だけでなく、営業外とされる取引もすべてその法人の行為となる。たとえば、交際費は、事業に関連ある者に対する支出であるし、寄附金については、諸説あるものの、完全に事業関連性が排除されているわけではない。事業という概念から考えると、私的消費の概念がないわが国の法人においては、その行為がすべて事業として行われるものとさ

⁸ Queen Mary & Westfield College, The Reasonable Business Expenses Rule, THE CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION, *PhD Candidate Centre for Commercial Law Studies*, 63

⁹ 吉牟田・前掲注3・39頁、67頁～69頁 後のEC付加価値税共通化第12次指令案により具体的に除くものが定められた。

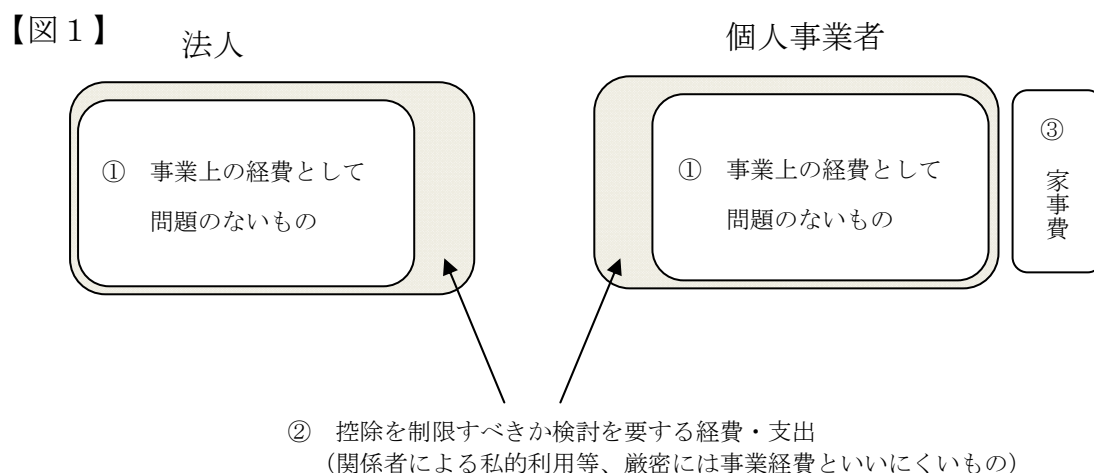
¹⁰ 消費税の納税義務者には、会社法に規定される株式会社等の営利法人の他、人格のない社団等や国、地方公共団体等も法人とみなされ、その範囲となるが、本稿においては説明上、一般営利法人を対象として考えることとしている。

れている¹¹。そこに事業目的外の経費という概念自体が存在しない。EU 諸国においては、法人の関係者の私的目的の利用や、厳密には事業上の経費といえないものという意味で、私的な消費の概念が定着しているが、日本において定義づけられたものではなく、その考え方にも乏しい。

現在の日本の法人税法にはこのような私的消費という概念はないことが問題である¹² という意見があり、また、この私的消費を単に事業目的外の消費¹³ と表す文献もある。

個人事業者の場合には、事業者としての行為と消費者としての行為とが混合されることがあるが、所得税法上は、家事費及び家事関連費とに区別することで、事業体としての個人と、生活主体の個人とに分離することとしており、少なくとも消費者としての家事消費を課税仕入れから除外することは可能となっている。この家事費の部分は、事業の枠外にある概念である。

ここまでの整理をすると次のようになる。



上記図 1 において、まず、③の家事費部分については、そもそも「事業とし

¹¹ 消費税法基本通達 5-1-1 法人が行う資産の譲渡等がすべて事業として、に該当すると確認している。しかし、この私的消費を考えるに当たっては、例え売上高に貢献するような事業目的といえるものであったとしても、事業者自身が消費するようなものを中心に事業目的外（私的消費）として考えていく。

¹² 吉牟田教授の意見に法人税法でも法人の私的消費という概念はなく、事業経費としての否認（交際費等、寄附金、役員賞与等）があるとしている。吉牟田・前掲注 3・82 頁

¹³ 山田裕士「消費税の課税対象と「消費」に関する一考察－フリンジ・ベネフィット及び交際費と消費税」税大論叢 31 号 98 頁（1998 年 6 月）においては、事業目的外の消費（私的消費）という表現がある。また、日本国内で消費税の私的消費についての議論が行われた際には、「事業用消費」という文言が用いられているが、これも私的消費の表現の一つであるとする。

て」に該当せず課税仕入れに該当しないとされている¹⁴。

個人事業者の家事費に関しては、所得税法 45 条家事関連費等の必要経費不算入等の規定により、事業所得等の必要経費には算入されないことになっており、消費税法においてもこの所得税法の考え方により事業関連性を捉えることができる¹⁵。しかし、このうち家事関連費¹⁶については、その区分が争われることが多く、消費税法もその影響をそのまま受けることとなっている。最近の判例では、弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性¹⁷について争われた事例がある。所得税法における家事費の区分は争いも多く困難であるが、その所得税法における区分により、消費税法においても事業の枠外とすることができる。

次に、③以外を①と②とし、共に事業に関連性をもつ経費として区分する。このうち②が、検討を要する私的消費にあたる部分であり、フリンジ・ベネフィット、交際費、寄附金等といった、事業関連性を持つとされながらも、その私的な要素が多いのではないかと考えられる部分である。

法人であっても個人であっても、事業関連性の高いもの低いものという考え方は存在しており、そこに統一見解として一線を引いていないだけであるともいえる。消費税法上、その事業関連性を独自に線引きすれば、私的消費部分を切り離すことは可能となるが、法人税法、所得税法及び租税特別措置法とは関連性が高いため、それぞれの税法の取扱いとの関連性を検討することが必要である。

¹⁴ 消費税法 2 条 1 項 12 号に規定する課税仕入れの定義を受け、同基本通達 5-1-1 によりこの考え方が定着している。

¹⁵ 消費税法においては、「事業として」という概念自体が基本通達 5-1-1 や 11-1-1 等に拠っており法令上明確ではなく、所得税法との関連性を表すものもない。この「事業として」については、所得税法における「業務」と「事業」の用語とは別物として取り扱われるが、課税仕入れの定義に含まれる「事業として」を「事業として以外」とに区分する必要がある部分を、所得税法の事業所得、山林所得、雑所得における必要経費の範囲を準用することが妥当であると考えられる。

¹⁶ 所得税法施行令 96 条においては、業務の遂行上必要であり、かつ、その必要部分である部分を明らかに区分することが出来る場合のその必要部分に限り必要経費の算入を認めている。客観的な基準を設けることが困難であると思われ、所得税法基本通達 45-2 においては、業務の遂行上必要な部分が 50%以上かどうかという定率による区分がなされている。しかしこのような割合がどこまで実態と照らし合わせて判断する際に有効かどうかには疑問が残るところである。

¹⁷ 東京地裁平成 23 年 8 月 9 日 TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 25472529 本判例は平成 24 年 9 月 19 日において東京高裁により弁護士の必要経費について地裁の法令解釈を誤りとし、一部逆転しているが、未だ継続する見込みとなっている。この判例のように家事費及び家事関連費と必要経費の区分については多くの議論がある。

（２）消費税の課税要件の見地から

消費税の課税要件¹⁸ は、①納税義務者「事業者」であり、②課税物件「国内において事業として行う資産の譲渡等」、③課税物件の帰属「国内において資産の譲渡等を行う事業者」、④課税標準「課税資産の譲渡等の対価の額」、⑤税率平成 24 年 4 月現在「4%」である。

租税法律主義における課税要件明確主義からすれば、事業者のみが法の適用を受ける。そのため、事業者以外の一般消費者に法の適用は及ばない。

法の適用が及ぶのは納税義務者であり、その納税義務者は消費者から価格の一部として消費税を受け取り、その受け取った分を国庫に納付する役割を果たしている¹⁹。

納税義務者と担税者とが一致していることを立法者が予定している租税が直接税と呼ばれ、一致しないものが間接税と呼ばれる一般的な解釈がある。その意味で、消費税は一般的には間接税と呼ばれ、消費税の立法趣旨が、担税者を納税義務者ではないものを想定して作られていることを表している。その一致は予定している程度であって法的根拠によるものではない²⁰。

このように担税者を考察すれば、担税者は一般的には消費者を指すように思えるが、事業者が担税者であったとしても、租税法律主義の見地からは問題を生じるものではない。税を誰が負担するかについては、あくまで考え方であって、消費税の場合には、転嫁を予定していると表現されるように、税の負担の一部または全部を、取引価額を調整することで、その相手方に移すことを想定されている²¹。しかし、転嫁は経済条件によって正常に機能するかしないかは不明確であり、そもそもこの話は経済学的な要素であり、事業者が担税者で会ったとしても問題はない。

本来消費とは、物の使用やサービスを利用すること等であり、経済学的には生産に対する意味として捉えられる。

法人は自然人ではないが、その法人の役員や従業員等がその物の使用等を行う場合には、その法人が私的消費を行っているとする見方ができる。

¹⁸ 課税要件とは、納税義務の成立要件のことであり、①納税義務者②課税物件③課税物件の帰属④課税標準⑤税率の 5 つの要件から構成されており、これらが充足されることにより納税義務が成立する。水野忠恒『租税法（第 5 版）』8 頁（有斐閣・2011 年）

¹⁹ 沼田博幸「消費課税における事業目的についての一考察―事業者の消費に対する課税を中心として―」明治大学会計論叢第 7 号 36 頁（2012 年 2 月）

²⁰ 金子宏『租税法（第 17 版）』12～13 頁（弘文堂・2012 年）最近では、担税力を、所得や保有する財産という風に直接的に捉えるものを対象として課される租税を直接税、消費や取引という風に間接的に捉えるものを間接税と呼ぶことが多いとされる。

²¹ 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』7 頁（大蔵財務協会・2007 年）

消費税の負担者については、「最終消費を行う者（事業者及び消費者）に税負担を求める」とする考え方と、「最終消費者（事業者以外の消費者を指す）が負担する」とする考え方²² とがある。本稿においては、後者のような消費者のみに限定せず、前者のような消費税の負担者を特定しない「最終消費を行う者（事業者及び消費者）」と幅広いベースで捉え、事業者（個人事業者及び法人）を消費税の負担者の範囲に含める。

課税対象を所得、消費、財産という分類でその担税力を見た場合、一般に消費税は逆進的であるとされる。これは現在の消費税における単一税率による広い課税ベースに対し行われる議論である。言い換えれば、贅沢品であるか生活必需品であるかにかかわらず同様に課税されるところに問題を置いている。この議論は、消費の対象となる物やサービスの種類に対して行われる²³。

もともと消費税は、物品・サービスの消費に対して広く、薄く、公平に課税するという趣旨を持ち、さらに広く薄く負担を求めるという間接税の役割を担っているのであるから、あらゆる対象者に対して水平的公平という側面を持っている²⁴。

しかし、消費者と事業者を並列にみた場合、例えば同じ食事という行為があった場合にこの水平的公平は本当に消費税において保ち得ているのかという疑問がある。消費に対して担税力があるという前提に立てば、同じ消費に対しては同じ課税を行うことが正当化される²⁵。

同じ消費行為を行う者は、対価を支払う一般的な最終消費者に限られる必要はない。従業員等への給付を目的として対価を支払う事業者に対して消費税の負担を求めることではじめて平等であると考えられる。

²² 山本守之「消費税の納付及び税務行政」宮島洋編著『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題』184頁（税務経理協会・2003年）

²³ この逆進性の問題を軽減税率の導入により解決とする様々な意見があり、国会でも議論がされているようであるが、消費税の価格転嫁が不透明な日本においてはその効果に疑問がある。なお、生活必需品に対する軽減税率の適用が、消費者に対する心理的效果はあっても、逆進性緩和の根本的解決になっていないとする意見がありこれを支持している。西山由美「「良い租税」としての消費税の条件」租税研究 733号 168頁（2010年11月）

²⁴ 公平には2つの原則的な考え方があるとされ、1つが水平的公平、もう1つが垂直的公平である。水平的公平は、同様な状況にある者は、同様に課税されなければならないという原則であるとされる。なお、垂直的公平は、異なった状況にある者は、異なって課税をされなければならないという原則であり、累進課税を意味するとされる。水野・前掲注18・12頁。なお、本稿との関連性はないが、筆者は、複数税率（軽減税率）の採用による垂直的公平については、消費税が消費に係る対価に対して課税するものである以上、高額な場合にはその高額な対価に対して課税されるのであるから、この垂直的公平を取り入れる必要はないと考えている。

²⁵ 増田英敏・林仲宣編『はじめての租税法』23頁（成文堂・2011年）

この公平の在り方こそが、本稿において事業者にも消費税を負担させるという根底となる考え方となっている。

（３）控除対象仕入税額について

課税仕入れは、消費税法 2 条 12 号において、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう」とされており、役務の提供からは、所得税法 28 条 1 項の給与所得に規定する給与等を対価とする役務の提供が除かれることとされている。

この課税仕入れに係る消費税額²⁶については、原則として、非課税売上げ²⁷に対応するものを除き、一定の帳簿及び請求書等の保存の要件を満たす上でその仕入税額を控除するとされている。

非課税売上げに対応する仕入税額は、その計算上除外される。

しかし、課税売上げの貢献度合が低い、またはない、と考えられる私的消費については、何らかの売上げとの対応関係により仕入税額の計算に含まれる。売上げとの関連性が低い場合には、他の課税仕入れと同様に仕入税額の計算に含める必要はない。

消費税の課税要件は資産の譲渡等であり、そのうち非課税とされるものを除いて、税額が算出される。また、消費税法上、税額控除規定が 3 つ用意²⁸されており、消費税法 30 条「仕入れに係る消費税額の控除²⁹」、同 38 条「売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除」、同 39 条「貸倒れに係る消費税額の控除等」が用意されている。税額控除規定は、課税要件の枠外に置かれていることから、控除するかどうかは強制されていない。しかし、これらの税額控除の規定を適用しない場合には、その事業者において不利益が生ずることになる。特に 30 条の規定については権利規定なのかどうかの議論があるが、消費税が前段階税額控除を前提にしていることから、強制はされていないとしても控除が予定されていると考えることが妥当である。38 条 39 条の規定は、法令の中でおよそ明確な規定³⁰ となっているが、法 30 条の範囲を定める課税

²⁶ 消費税法において、仕入税額控除の対象となるものは、消費税法 2 条 1 項 15 号の課税貨物の引取りに係る消費税額も対象として含むものであるが、本稿においては触れないこととする。

²⁷ 消費税法 6 条非課税の規定の適用を受ける資産の譲渡等

²⁸ 平成 9 年に「第 40 条小規模事業者に係る限界控除」が廃止されているため、平成 24 年現在は 3 つである。

²⁹ 同 31 条から 37 条は、この 30 条の特例規定である。

³⁰ 39 条本文の貸倒れの範囲は、消費税法施行令 59 条貸倒れの範囲等及び消費税法施行規則 18 条に規定されている。なお、法人税法では貸倒引当金に関しては同施行令 96 条に規定されるが、貸倒損失に関しては法人税基本通達 9-6-1 等にあるのみである。

仕入れの定義がやや不明確であり、通達に依っているところが多分にあり、その解釈が困難となっている。

この課税仕入れについては、施行令等に規定はなく、すべて基本通達にその取扱いを定めているに過ぎない。たとえば、基本通達 11-1-1 において個人事業者においては、家事消費又は家事使用をする目的のものは事業として行われるものではないから、課税仕入れに該当しないとしており、基本通達 11-1-2 において、雇用契約等に基づく従業員の労務に対して行う給料の支払いも課税仕入れに該当しないとしている。また、事業として行われるもので、フリンジ・ベネフィットの性格が強いような経費についても通達において規定されている。

なお、消費税法 60 条 4 項においては、国、地方公共団体等に限って、補助金や寄附金などの特定収入による課税仕入れについての仕入税額控除の制限規定が置かれている。これは、事業者が消費行為をするわけではないが、課税売上げが生じない部分について仕入税額控除の制限を行うものである³¹。あくまでも特殊な事業者に限定している規定であり、本稿の対象とはならない。

（４）平成 2 年度税制改正要綱

政府税制調査会の「平成 2 年度税制改正答申（平元.12.19）」においては「交際費等に係る仕入税額控除の制限等を講ずるといった考え方については、制度の公平性を高めると共に、税負担のバランスを確保する等の視点から、積極的に評価しうると考えられる」と説明されている³²。

また、自由民主党平成元年 12 月 19 日の「平成 2 年度税制改正大綱」の第二具体的施策において「消費税に対する国民の理解を深め、一層の定着を図る見地から、以下の各般の措置を講ずることとする」という見直しが行われており、消費者の立場から指摘された制度上の問題点の是正として、事業者免税点制度や簡易課税制度等の見直しが挙げられている³³。

³¹ この規定は、補助金のように課税されない収入が多分にある国等の立場の特殊性から、このような規定が置かれているように思われる。大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』390 頁（税務経理協会・2010 年）によれば、ある市が補助金や寄付金を集めた 10 億円で美術館を建設した場合のその建設費に係る仕入税額控除は、そのまま控除してしまうと税負担なしに還付が発生してしまうことから、その美術館を消費者と同じ立場に置き換えて仕入税額控除をできないようにするという趣旨であるという。ここでいう消費者と同じ立場というのは、その市（事業者）が負担すべきという意味であると思われる。このように、事業者が負担すべき仕入税額について規定がないわけではない。

³² 吉牟田・前掲注 3・77 頁

³³ なお、この時点で同様の消費者の立場から指摘されたものについては、事業者免税点制度、簡易課税制度等の見直し、中間申告・納付回数の増加があるが、その後、年度を重ねるごとに改正が行われている。しかし、逆進性の緩和として食料品への非課税及び特別低税率の設定が

以下、事業者が行う個人消費と同様の性質を有する事業用消費についての仕入税額控除の制限について記載された、消費税法及び租税特別措置法の一部を改正する法律案要綱は次のとおりである。

租税特別措置法 86 条の 4 において、「事業者が支払った交際費等に係る課税仕入れに係る消費税額又は課税貨物の引取りに係る消費税額については、仕入れに係る消費税額の計算の基礎となる課税仕入れ等の税額に含まれないものとする」、同 86 条の 5 において、「事業者が支払った乗用自動車の購入費、賃借料等（その乗用自動車を販売等の用途に供する目的で購入する場合等を除く。）に係る課税仕入れに係る消費税額又は課税貨物の引取りに係る消費税額の 2 分の 1 相当額については、仕入れに係る消費税額の計算の基礎となる課税仕入れ等の税額に含まれないものとする³⁴」とし、この改正は、平成 2 年 10 月 1 日以降に行われる課税仕入れ等について適用する旨が、具体的には大綱に続く平成 2 年 1 月 12 日における要綱において閣議決定されている。これについては、平成 2 年 1 月 22 日の日本租税研究会での尾崎護主税局長の説明が現段階での最後の詳細なものとなっている^{35 36}。

その説明によると、旅費や福利厚生費についてもその対象とすることは考えられながらも、一旦は改正要綱の 2 項目に絞ったものとされている。

また、平成 2 年 3 月に上記の一部改正法案が提出されたが、平成 2 年 6 月 26 日に国会が閉会³⁷ し、審議未了廃案となった経緯がある。

提言されているがこれも未だ改正には至っていない。ここで問題になるのが、本稿において取り上げているものについては、その後一切の議論が政府税調内等で行われた形跡がないことである。

³⁴ 尾崎護編著『消費税法詳解』371 頁（税務経理協会・1990 年）筆者要約 交際費等については、租税特別措置法に規定する交際費等の損金不算入と同様の定義が置かれていた

³⁵ 尾崎・前掲注 34 においても、巻末資料として消費税法及び租税特別措置法の一部を改正する法律案要綱の中に記載があるだけで、書籍の中に解説は一切触れられていない。

「仕入税額控除、事業者の場合にはすべての仕入れというのが控除の対象になる…。所得税を払った後の自分の所得で家族を連れて食べに行くとそれは消費税が負担させられる。企業がレストランで食べた費用というのは、事業にとっては負担にならないというのはおかしいじゃないか…。企業の行う消費であっても、企業のコストでなく消費だというように考えてしまっている…。それから…重役がお乗りになるようなもの、そういうようなものも一種の社用の消費というんでしょうか、そのように考えて仕入控除を認めないというやり方をとっております。一般の消費と社用費用とのアンバランス、不公平感というものに対処しようということでございます。」（筆者一部抜粋）と日本租税研究会で説明されている。

³⁶ 吉牟田・前掲注 3・77 頁のほか、佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について－95%ルールの見直しと交際費等支出課税－」税大ジャーナル 8 号（2008.6）169 頁

³⁷ 平成 2 年 6 月 22 日に衆議院において、消費税法及び租税特別措置法の一部を改正する法律案において、「事業者の事務負担に配慮しつつ、制度の公平性をより～省略～交際費等の支出及び乗用自動車の購入費等に係る課税仕入れ等については、仕入税額控除を制限する措置等を講じております。」との山崎拓議員の説明がある。この議事においては、消費税法に対する反対意

この経緯には、非課税範囲の拡大、飲食料品の軽減税率の適用の問題と見合う形で双方が行われなかったとする吉牟田教授の見解がある³⁸ ³⁹。当時の資料によれば、初年度においては、非課税範囲の拡大で 520 億円の減収、飲食料品の小売段階非課税及び軽減税率の創設で 3,260 億円の減収が予想され、この仕入税額控除の制限により 2,910 億円の増収が見込まれていた⁴⁰ とされる。

なお、租税特別措置法による改正は、法人の支出する交際費が租税特別措置法によって定められているところに合わせた格好となっている。しかし、損金不算入規定としての交際費の取扱いが租税特別措置法から消滅することがあったとしても、消費税法においては恒久的に制度化されるべきものであり、消費税の改正要綱において考えられるべき本規定は租税特別措置法にそぐわないと考える。

（５）その後の改正等

その後の消費税の主な改正等については、次のとおりである。

ア 仕入税額控除について

消費税の納付税額は、課税資産の譲渡等の対価の額の合計額を課税標準とした税額から、課税仕入れに係る消費税額を控除して算出する。その課税仕入れに係る消費税額の把握の方法については、仕入れの事実を記載した帳簿又は仕入先から交付を受けた請求書等の保存を税額控除の要件とする帳簿方式（＝アカウンタ方式）を採用していた。

しかし、平成 6 年 9 月 22 日の税制改革大綱（施行は平成 9 年 4 月 1 日）にお

見が多数でいたが、この件に関しての反対意見は見受けられなかった。平成 2 年 6 月 22 日衆議院議事録 国会会議録検索システム

なお、平成 3 年 5 月 1 日に提出された「消費税法の一部を改正する法律案」が平成 3 年 10 月 1 日に施行されたが、ここでの見直しについては「飲食料品については、意見の一致が見られず、（平成 3 年）十月まで協議する」と、平成 2 年 6 月まで国税庁長官であった水野勝氏の著書においても、飲食料品の取扱いが最後まで焦点とはなっていたが、10 月 23 日に与野党の両院合同協議会が解散したことで、意見の一致を見ないまま終結したことが述べられている。水野勝『税制改正五十年一回顧と展望』608～609 頁（大蔵財務協会・2006 年）

³⁸ 吉牟田・前掲注 3・78～80 頁

³⁹ ほかに、税額控除の制限の候補として交際費等と乗用自動車だけが取り上げられたのかは必ずしも明確ではないが、欧州等における状況を参考としたものと考えられる。沼田・前掲注 19・33 頁

⁴⁰ なお、通常の想定される年度においては、非課税範囲の拡大で 1,480 億円、飲食料品関連の創設で 9,870 億円の減収、仕入税額控除の制限では 2,830 億円の増収が見込まれている。平成 2 年 5 月 14 日の予算案の議事において、8,520 億円の減収の説明として明らかにされている。「平成 2 年度の税制改正に関する答申」内の資料「平成 2 年度の税制改正（内国税関係）による増収見込額」租税研究 484 号 138 頁（1990 年 2 月）、平成 2 年 5 月 14 日衆議院議事録 国会会議録検索システム

いて、制度の信頼性の観点から、自己記帳により作成された帳簿に加え、請求書、領収書、納品書その他取引の事実を証する書類のいずれかの保存を求める請求書等保存方式を採用することとし、現在に至っており、仕入税額控除の適用要件はより厳格なものとなっている。他にも、簡易課税制度のみなし仕入率と適用上限についての見直しが行われているが、交際費等の仕入税額控除については議論が行われていない。

イ 税制調査会等

前述の平成 6 年 9 月 22 日付の税制改革大綱の「引き続き進めるべき改革の課題」の消費税に関するものに次の二点が挙げられている。一点目は、消費税及び地方消費税の逆進性緩和のための飲食料品に対する軽減税率の採用問題についてであり、これまでの議論の経緯を踏まえつつ、引き続き検討するとしている。二点目は、事業者の仕入れのうち、事業用消費⁴¹ に対応する部分の仕入税額控除についてであり、そのあり方について引き続き検討を進めるというものである。

しかし、平成 7 年 12 月 15 日付の平成 8 年度税制改正大綱においては引き続き検討した案は出しておらず、平成 8 年 6 月 21 日付消費税率に関する意見（税制調査会）においても触れられていない。

平成 12 年の中間答申においては、仕入税額控除の「今後のあり方」について、「今後、消費税制度全体の見直しを行う際には、仕入税額控除方式のあり方について・・・制度の信頼性・透明性の観点から、検討を行うことが重要です。その際、ヨーロッパ諸国のようなインボイス方式については、制度の信頼性・・・についてどう考えるかという問題があります」というヨーロッパ諸国との比較検討がされており、平成 17 年度の税制改正に関する答申（平成 16 年 11 月 25 日）においても、インボイス方式の採用についての検討が行われるにとどまっている⁴²。

個人消費と同様の性質を有する事業用消費についての仕入税額控除に関して

⁴¹ 平成 2 年度税制改革大綱時より、個人消費と同様の性質を有する事業用消費という使い方がなされている。この事業用消費という表現は、本稿における私的消費と同じ意味である。

⁴² 平成 18 年度の税制調査会の答申では、消費税の問題そのものが取り上げられていない。沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について－仕入税額控除を制限する必要性－」明治大学会計論叢第 2 号 16 頁（2007 年 3 月）

また、近年にもこの議論は見られず、平成 22 年 12 月 2 日に税制調査会専門家委員会によって開催された平成 22 年度の「税目ごとの論点の深掘り」に関する議論の中間報告では「課税の適正化」について議論されており、事業者免税点、簡易課税制度、95%ルールのほか、インボイス方式の導入や軽減税率、法人設立後の 2 年間の免税事業者となる現行制度についての見直しが必要であるとされている。しかし、本稿における論点は触れられていない。

は、消費税の改正項目として取り上げるべきとする位置付けは変わらないはずで、議論が進まない理由が特に見当たらない。政策的に見送られているのかどうかも不明である。

（６）欧州付加価値税指令

付加価値税については、欧州付加価値税がベースとなって発展を遂げていると思われることから、私的消費に対する欧州付加価値税の考え方や沿革を整理することとする。

ア 私的消費の範囲の考え方

最終行為を行う事業者に対して負担させるような、例えば、従業員に対して支給する食事代に係る支出、従業員や取引先に対して行う接待費関連の支出などを、事業関連外支出という考え方で捉えることが EU 諸国においては既に実行されている⁴³。

そこで、EC 時代から現在の EU における取扱いの変化を確認する。

イ EC 付加価値税共通化第 6 次指令

1967 年 4 月 11 日付で付加価値税の原則について EC 第 1 次指令が採択された。その後 1977 年に採択された EC 付加価値税共通化第 6 次指令（1979 年発効）は、欧州連合で統一された共通の付加価値税制度としての根幹を担うものとなった⁴⁴。

同指令 17 条 6 項において「この指令の発効の日から 4 年以内に、理事会は、委員会の提案に基づいて、会合一致をもって、付加価値税の控除の認められない経費を決定する⁴⁵」とされており、1983 年 3 月に提案された第 12 次付加価値税共通指令案において、詳細な控除否認規定が設けられている。

第 12 次指令案においては、レジャー用ボート、乗用車、業務用旅行費用、宿泊・食事・飲料の支出、交際費及び交際施設の支出、娯楽・奢侈支出が仕入税額控除否認の支出項目としてあげられている⁴⁶。

ウ その後の付加価値税共通化制度について

2006 年 11 月 26 日付の付加価値税の共通制度についての指令⁴⁷ (2006/112/EC) が、前述の第 6 次指令が改正されたものとして発効されている。

⁴³ 納税者が個人的必要のために購入した場合等には租税回避の防止と国庫収入維持の観点から、必要な制限がおかれるべきとの考え方から始まっている。山田・前掲注 13・99 頁

⁴⁴ 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース・天野史子『欧州付加価値税ハンドブック 27 カ国の VAT 税制と実務問題』25 頁（中央経済社・2009 年）

⁴⁵ 吉牟田・前掲注 3・63 頁

⁴⁶ 吉牟田・前掲注 3・63 頁以下において詳細に述べられている。

同第3章に公平な控除のための規制⁴⁷ が設けられており、176条において、控除ができない付加価値税の統一見解が示されている。具体的には、「EU諸国は、VAT委員会の提案に従って、満場一致で付加価値税が控除できない支出を決定する。付加価値税（VAT）は、事業上の経費ではない、例えば奢侈的経費、娯楽遊興費または接待費のような支出を控除することはできない⁴⁹」としている。

また、同指令に従い、「その決定された支出について、承認日以降、各加盟国は1979年1月1日の国内法において除外規定を設けるべきである⁵⁰」と各国において仕入税額控除の制限規定を設けることを要求している。しかし、共通制度の指令が各国で統一的に浸透しているわけではなく、あくまでも各国ごとにその取り決めが行われている。

なお、消費税法4条4項のみなし譲渡と同様の規定がEU第6次指令26条に規定されており、事業者が、事業用として既に仕入税額控除を行った資産の購入やサービスの供給を受けたものを、その事業者（役員や従業員を含む）の個人的な使用目的で行った場合には、その資産の譲渡やサービスの供給があったものとみなして課税することとしている⁵¹。

エ グリーンペーパー

2010年12月に、より簡素で、より強力かつ効率的なVAT制度に向けた、VATの将来に関する、いわゆるグリーンペーパー⁵² が公表されている。

同ペーパーによると、税額控除については「インプットVATを税額控除する権利は、税が事業者にとって中立的であることを保障する上で基本的なものである。VATの税額控除が認められる範囲が重要であるが、VATがいつどのように税額控除されるかも重要である⁵³」とした上で、税額控除の範囲と時期について問題がある点を、次の2点としている。

⁴⁷ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 現在の税額控除についての考え方の基礎となるものと位置づけられている。

⁴⁸ Council, id., CHAPTER 3 Restrictions on the right of deduction

⁴⁹ Id., art 176

⁵⁰ Ib id.

⁵¹ Id., art 26

⁵² グリーンペーパー（GREEN PAPER Brussels, 1.12.2010 COM (2010) 695 final, On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system）沼田博幸「EUにおけるVATの最近の動向についてーグリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意ー」租税研究749号208～309頁（2012年3月）の仮訳を参照している。

このグリーンペーパーは、現在の問題点を、非常に複雑な制度の見直しの必要性や、現状に合わせた変化、クロスボーダー取引におけるVATの取扱い等であるとし、その他にも、中立性の確保の問題として、非課税の範囲や税額控除についての点を指摘している。同300頁

⁵³ 沼田・前掲注52・308頁 インプットVATは仕入税額を表す。

① 事業目的で購入し、税額控除された資産を、その資産の経済的耐用年数内に非事業目的（私用目的）に転用した際の取扱い

② 事業目的と非事業目的で使用される場合の使用割合の決定について、定率（flat rate）での制限により解決をしているが、経済的な真実に合致したものであることが必要であること

②については、定率⁵⁴での計算が提言されているが、承認申請による計算等も考えられる。しかし、人数や金額等の基準があるものは別として、EU 諸国における非事業用のものとされる事業に関連が乏しいものについては、何らかの基準が必要であり、その場合には定率による方法しかないようにも思われる。

なお、このグリーンペーパーの作成に携わった欧州委員会のスタッフが作成した解説用のスタッフペーパーによれば、事業目的で購入した資産について、事後的に非事業目的への転用があった場合には、取得時の税額控除の調整が問題となるが、EU 各国での取扱いが異なっている現状を改善するために合理的な調整規定を導入しようとしているとされている⁵⁵。

日本の消費税法では、非事業目的の資産という概念は未だなく、仕入税額控除の調整はされていない。そのため、現段階ではこのグリーンペーパーの意見を取り入れる段階にないが、非事業目的の資産について仕入税額控除の制限を行うことを考える際にはこのグリーンペーパーの提言が参考となる。

（７）国単位でみた私的消費に対する課税の範囲

諸外国においては、私的消費に対する課税は既に定着しており、大半の国において仕入税額控除の制限がなされている。また、交際費についても、事業性や営利性の観点から制限がされている国が多い。動産や不動産といった固定資産の取扱いについても定めている国がある。以下、付加価値税の第１世代として EU⁵⁶ からはイギリス、第２世代として韓国、そして第３世代とされる GST

⁵⁴ 定率について、筆者は何％を事業割合とするかについての意見は模索中であるが、線引きを行う手段としては簡素であり、最終的な手段として用いることに異論はない。

⁵⁵ 沼田・前掲注 19・21～22 頁

⁵⁶ 例えばフランスにおいては、車等の移送手段の購入（旅客サービス業者を除く）及びその燃料代や、旅行費用、役員及び従業員用の住居やホテル代のほか、アルコール飲料の広告等が仕入税額控除の制限を受ける。省エネ促進のためや個人的使用の色彩が強いもの、アルコール消費の誘因が好ましくないという趣旨により規定されており、税収確保が目的ではないかとしている。鈴木正司「フランスの仕入税額控除と計算例」税務弘報 60 巻 29 頁（中央経済社・2012 年 8 月）この点について、フランス大蔵省の担当官によれば、私的費用であるかどうかの判定が困難であり、税務調査上の観点からという問題と税収面で大幅な減収となるため仕入税額控除を認めないとされている。山本守之「消費税の担税者と仕入税額控除」日本租税理論学会編『租税理論研究叢書 10 消費税法施行一〇年』64 頁（法律文化社・2000 年）なお、ドイツは

圈からはカナダをピックアップしてその取扱いを確認する。

ア イギリスにおける取扱い⁵⁷

イギリスにおいては、仕入税額控除から除外されるものとして、①レンタカー、②購入車両、③建物の装飾品、④接待費、⑤芸術品、骨董品、コレクター収集品及び古物の5つの項目が掲げられている。

上記①及び②により、車両についての取扱いが規定されており、レンタカー代については仕入税額の50%が制限され、購入の場合には原則として仕入税額控除ができない。ただし、メーカーや販売業者の棚卸資産及びレンタカー業者の購入の場合、障害者用の車等の一定のものについて仕入税額控除はできる。車両の使用には一部私的消費があるとして課税が行われている。

③の建物の装飾品について、事業目的で建設または改装した建物に装飾品を設置する場合には、その物が建物と一体とされるものでない限り、仕入税額控除はされない。

事業目的の建物自体はその事業に必要なことは明らかであるが、装飾品等については、必ずしもその事業性は明確ではない。

④の接待費について、その本質は接待を受ける人が無料でそれを楽しむものであるとし、その事業上の娯楽を接待と定義づけている。

しかし、その接待である娯楽やもてなしといったものが、現金と引き換えであったり、あるいは当事者間を拘束するようなものであったり、お互いに商品やサービスの提供等と引き換えに提供されるようなものであるならばこの対象とはならない（仕入税額控除の制限を受けない）とし、接待費の範囲を明確にしている。

原則として、事業者が得意先に対して商品の販売またはサービスの提供等のために、事業に関連して娯楽を行う場合には、その販売または提供等に関して生じる仕入税額は、控除の対象とならないものと規定している。

最後に、⑤の芸術品、骨董品、コレクター収集品や古物は、いわゆる嗜好品であり、その事業者の趣味の領域のものである。たとえ、その品々が取引先等に対して好印象を与える等の事業の結びつきがあったとしても、割り切った形で課税をすることとしている。

仕入税額控除の制限範囲が狭く、交際費支出についても仕入税額控除を認めている。吉牟田・前掲注3・75頁

⁵⁷ Keith M Gordon & Ximena Montes Manzano, Tiley & Collison's UK Tax Guide 2011-12, pp2486 (2011) Input tax excluded from credit.

イ 韓国における取扱い

韓国の付加価値税においては、韓国の付加価値税法 17 条 2 項⁵⁸ において仕入税額控除されない項目が列挙⁵⁹ されており、①事業と直接関連がない支出に係る仕入税額、②非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する仕入税額、③接待費及びこれと類似した費用として大統領令が定める費用の支出に関連した仕入税額が挙げられている。

付加価値税の課税体系及び仕入税額の性質からすると、これら①から③のような事業関連性に乏しいものは、仕入税額控除を認める必要がないとされているが、画一的に②の非営業用小型乗用自動車⁶⁰ の購入（維持）と③の接待費等のすべてを否定することには問題があるとする意見がある⁶¹。この部分では定率による解決が図られても良いと思われるが、政策的に 100%の私的目的利用とされている。

なお、②と③については、1977 年の導入当初においては控除可能であったが、1981 年から控除が出来ないこととなっており、その時の政策によって変わることを表している。

①の事業に直接関連のない支出に対する仕入税額については、福利厚生費に関するもの、ゴルフ会員権等の取得に関連するもののほか、弁償及び被害復旧に関連するもの、不動産の新築、購入、賃借関連のもの、受託支払等に関連するもの、事業場の新設・移転に関するもの、寄贈用財貨の取得に関連するものがある⁶² とされる。どこまで事業との関連性があるといえるのか、という点に

⁵⁸ <http://www.geocities.co.jp/WallStreet/9133/target.html>（平成 25 年 1 月 10 日現在）「韓国 WEB 六法」第 17 条 2 項次の各号の仕入税額は、売上税額から控除しない。2. 事業と直接関連がない支出に対する買入税額 3. 非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する買入税額 3 の 2. 接待費及びこれと類似した費用として大統領令が定める費用の支出に関連する買入税額

⁵⁹ 仕入税額の制限をするこの規定は制限的列挙規定なのか例示規定なのかについては、判例上、制限的列挙規定とされている。金完石（高正臣訳）「韓国の附加価値税における仕入税額控除－仕入税額不控除を中心として－」立命館法学 311 号 80～83 頁（2007 年）また、奢侈品に対する課税としては別途特別消費税法が導入されている。高正臣「韓国付加価値税法の研究」大阪府立大学博士学位論文 26 頁（2002 年 3 月）例として、特別消費税の例としては、宝石や高級品で 200 万ウォンを超える部分に対して 20%が課税される。鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008 年版）』43 頁（国立国会図書館調査及び立法考査局・2008 年 10 月）

⁶⁰ タクシー会社以外の VAT 事業者が所有する定員 9 人以下の乗用自動車をいう。韓国・ソウル韓国・ソウル KPMG 三最会計法人「韓国での事業活動における FAQ」International Taxation 24 巻 4 号 33 頁（税務研究会・2004 年 4 月）

⁶¹ 金・前掲注 59・79 頁

⁶² 韓国・前掲注 60・33 頁 VAT 基本通則によるもの。なお、受託支払等に関連するものとは、受託者が、委託者の負担すべき経費等を支払った場合にはその仕入税額は控除できないとするものである。VAT 基本通則 17-0-10「旅行業の仕入税額控除の範囲」旅行斡旋役務の提供に直接関連のない運送・宿泊・食事等に伴う仕入 VAT は売上 VAT から控除されないと規定している。

については、福利厚生費やゴルフ会員権の取得に関するもののほか、不動産に関連するものまで含まれるという点で、かなり広範囲に渡って仕入税額の否認がなされている。

ウ カナダにおける取扱い

カナダにおいても、仕入税額控除については幅広く制限されており、その考え方は、営利活動のための仕入れかどうかを主な基準として判断されている。

まず、飲食費及び交際費については、それが事業に関連したものであっても50%相当については、仕入税額控除が制限されており、食事やスポーツ、娯楽施設を主目的としたクラブの会費などの、個人事業者や法人の役員、株主等が私的利用しているとみられる課税仕入れについては、その全額が制限されている⁶³。飲食費や交際費については、定率の50%により営利活動に必要なかどうかの線引きをしている。

更に動産については、営利、非営利の用途変更の場合について規定されており、EU のグリーンペーパーに提言されている共用資産の問題点を次のように解決している。

動産の例として車両を考えてみると、取得時において50%以上が営利活動に使用される場合には、その車両に係る仕入税額は全額が控除され、50%以上が非営利活動に使用される場合には、その全額が控除されないこととされている。そして、この営利活動と非営利活動の使用割合が逆転する場合には、その逆転した時点で税額調整が行われる。

50%以上が営利活動に使用されていたものが、50%以上を非営利活動に使用した場合には、その時点の売却時価によりみなし譲渡課税が行われ、逆に、50%以上が非営利活動に使用されていたものが、50%以上を営利活動に使用した場合には、取得価額と売却時価のうち少額な方の仕入税額控除ができる⁶⁴。50%という定率によって、どちらを主としているかを捉えており、営利、非営利共用資産の使用期間中の利用状況に応じて税額調整が行われている。

小括

私的消費に対する消費課税についての現状を歴史的背景と諸外国における取り扱いを含めて考察してきた。諸外国の付加価値税においては私的消費に対す

⁶³ 知念裕『付加価値税の理論と実際』172頁（税務経理協会・1995年）

⁶⁴ 知念裕・前掲注63・172頁 なお不動産に関しては172～173頁 不動産の場合には90%以上を営利活動に使用される場合には全額控除され、10%未満の場合にはまったく控除されない。そして10%以上90%未満の場合には、使用割合を用いて仕入税額を計算することとされている。また、不動産に関しては、営利活動の割合が10%以上増加または減少する場合には調整規定が働くことにより、常に実態に合わせた控除額を保つことになっている。

る課税がなんらかの形でなされているが、わが国の消費税法においては後述するみなし譲渡の規定を除いてなされていない⁶⁵。

これら私的消費に対する課税の議論は消費税法の施行当初に検討されて以降、その存在はあまり表に出てきていないが、理由は定かではない。当初の検討時においては、食料品の軽減税率と見合って、その財源としての意味もあって実施されなかったのであろうとする意見⁶⁶がある。

私的消費に対する課税は水平的公平の観点から、別枠と捉えて実施すべきものである。しかし、軽減税率の検討は垂直的公平の問題を考えるものであり、また、当時の検討では税收減についての話が主として展開されている。

私的消費に係る支出が課税仕入れとして当該法人及び個人事業者において仕入税額控除された場合には、実質的な消費税の負担者が消滅してしまう現状を現行制度の不足と捉え、軽減税率の検討とは別枠で早期に実施すべきと考える。

私的消費に係る仕入税額が、事業者の負担すべきものかどうかを、その事業者の売上げに対して転嫁されるべき税額であるかどうかというアプローチから検討した⁶⁷。消費税法において価格の転嫁は想定された考え方に過ぎず、立法上のものではないが、この想定を元に前段階税額控除が行われている。事業者の行う私的消費が課税売上げとの対応関係がある場合に限り仕入税額を控除するのであって、その対応関係が弱い場合には控除をする理由がなくなる。既に導入されている各国も政策的な理由を除き、どこまで事業関連性があるのかの判断が多分に含まれている。

しかし、事業関連性だけでなく、フランスやドイツのように旅行費用やホテルの宿泊費⁶⁸など、いわゆる出張経費として認識されるようなものについて課税されるような、事業関連性だけで判断されないものもある。ホテルの宿泊費を例にした場合、豪華なスイートルームに宿泊する場合と、格安のビジネスホ

⁶⁵ 本文のほか、中国においては、使用期限が1年超の機械設備等で2,000元以上のものや、使用期限が2年超で生産が経営の主要な部分に属さない物品等の固定資産の購入は仕入税額控除がされない。中国税制研究グループ『中国の税制』63頁（大蔵財務協会・2004年）

⁶⁶ 吉牟田・前掲注3・81頁 その他政策的措置の感否めないとの意見もある。佐藤・前掲注36・170頁

⁶⁷ 価格転嫁については消費税法上の規定はないが、消費税法施行による影響の大きな問題であり、立法趣旨としては重要な要素と考える。

⁶⁸ フランスにおいては、スタッフのためのホテルの宿泊費、通勤費を除いた旅行費用が対象となり、ドイツにおいては、所得税において控除可能な場合を除く旅行費用やホテルの宿泊費が対象とされている。沼田・前掲注19・26頁～27頁 フランスでは宿泊費については事業遂行上必要なものであっても最終消費であると考えて仕入税額の対象とせず、接待費、レストラン等の支出については事業遂行上適切なものであれば中間消費であると考えて仕入税額の対象としている。山本守之『税金力』191～192頁（中央経済社・2009年）

テルに宿泊する場合とではその享受するサービスには差がある。しかし、その個人が宿泊という恩恵を直接享受するところに一線を引いて課税する考え方になじみの薄い私的用途の概念がある。

固定資産のような資本財に対する支出以外の私的消費は、その消費、使用は基本的に自然人である個人が行うこととなる。それは、個人事業者が一般消費者の立場で行う消費と法人の役員及び従業員が行う消費が該当すると考える。

その支出パターンは次の 5 区分となる。

①法人から役員への支出、②法人から従業員への支出、③個人事業主自身の支出、④個人事業主から従事者への支出、⑤法人の事業と関連性のない支出（①～④の支出に該当するものを除く）となる。

なお、補足であるがその支出が金銭で行われるものや、消費税法における非課税取引に該当するものなどの、課税仕入れとならないものについては、仕入税額控除が生じないため考慮する必要がない。

固定資産等の資本財に対する支出については、船や飛行機といった高額なものや、高級な装飾品などの一般的に贅沢品と思われるようなもののほか、例えば役員が通勤に使うような車などについても私的消費の概念がある。

日本の所得税法や法人税法においては、これら私的消費に関連する支出について、フリンジ・ベネフィットの問題や交際費課税、寄附金課税の規定が存在する。フリンジ・ベネフィットの問題は、役員や従業員の給与課税等の問題であり、交際費は租税特別措置法において、法人が支出するものに一定の制限を加えている。この 2 つは対象となる税制は異なるが、消費や使用を行う者が一個人に該当する部分については共通している。寄附金も一部に交際費と似た部分がある。

所得税法や法人税法、租税特別措置法において定められる、給与所得課税や交際費課税、寄附金課税に関連する規定が私的消費の範囲を定めるに当たっての参考になり得るかどうかを次章以降で検討したい。

2 フリンジ・ベネフィット、交際費及び寄附金について

フリンジ・ベネフィットと交際費及び寄附金について、個人事業者または法人の役員及び従業員が一個人として私的消費を行う場合の考察を行う。私的消費に関連する支出については、法人税法と所得税法において何らかの規定がある。それぞれの趣旨や現行法の取扱いを検討し、私的消費として消費税の課税を行うことについて、法人税法と所得税法との取扱いと連動させることができるのか、単独で消費税の課税を行うこととなるのか等について考察する。

(1) フリンジ・ベネフィット

所得税法においては、所得を、消費型（支出型）所得概念⁶⁹ 及び取得型（発生型）所得概念⁷⁰ とする考え方があり、消費型所得概念には、消費を所得と捉えているあたりに消費税法の考え方との類似性がみられるが、消費型所得概念が採用されることはほとんどない⁷¹。

現在は取得型所得概念における包括的所得概念が一般的に支持を受けた考え方となっている。この取得型所得概念は、所得は現金による利得のみでなく経済的利益（現物給付や債務免除益等）による利得を含めて所得を構成する⁷²。この取得型所得概念においては、現物給付はいずれも消費にあたる⁷³。

フリンジ・ベネフィット⁷⁴ は、税法上明確な定義がないが、主として、金銭以外のすべての経済的価値を有する利益または利得である⁷⁵ といわれる。給与所得の範囲においては、金銭による給与以外により支給される給与や現物給与を指す。そもそも、給与所得については、所得税法 28 条 1 項において「俸給、

⁶⁹ 各人の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務手の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方をいう。金子・前掲注 20・174 頁

⁷⁰ 各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得とする考え方をいう。金子・前掲注 20・175 頁

⁷¹ 金子・前掲注 20・175 頁

⁷² 金子・前掲注 20・176 頁～177 頁

⁷³ 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正版）』156 頁（弘文堂・2010 年）

⁷⁴ フリンジ・ベネフィットに関して主として参考としたのは、石島弘『課税権と課税物件の研究〔租税法研究第 1 巻〕』209～241 頁（信山社・2003 年）、碓井光明「フリンジ・ベネフィットの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』165～187 頁（有斐閣・1991 年）、植松守雄・注解 所得税法研究会編『五訂版 注解 所得税法』489～502 頁（大蔵財務協会・2011 年）、金子・前掲注 20・209～210 頁また、フリンジ・ベネフィットのメルクマールは①それが事業のために必要かどうかの判断（事業との直接の関連性や企業の便宜にかなっているかどうか）②給与の性格を有していないかどうかの判断（従業員の職務の対価にあたらないかどうか）③個人の資質の向上に過ぎないものかどうかであるとする見解がある。水野・前掲注 18・154 頁

⁷⁵ 石島・前掲注 74・209 頁

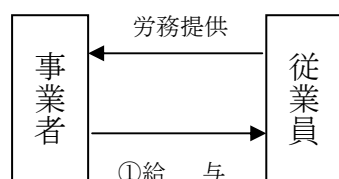
給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう」とされ、金銭でなければならないとはならず、性質でもって判断する⁷⁶。

所得税法で問題となるフリンジ・ベネフィットは、金銭以外のすべての経済的価値を意味し、所得を包括的に捉えようとする場合に考慮すべき概念⁷⁷であり、その経済的価値の測定が困難である⁷⁸。その理由としては、付随的な利益として所得課税になじまないものや、換金性に乏しいものである場合、その経済的利益を評価することが難しい⁷⁹からである。

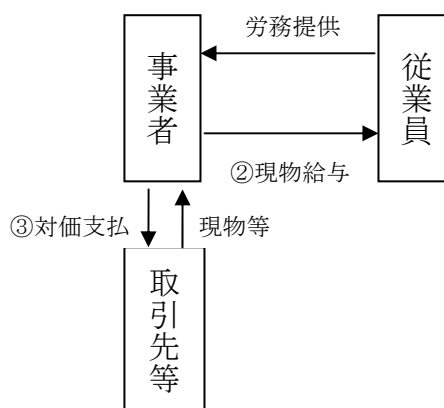
わが国では、原則として通達によってフリンジ・ベネフィット課税が行われている。現在だけでなく、将来にかけても給与所得者間において税負担の不公平感が広がることが懸念されたとの指摘もある⁸⁰。

フリンジ・ベネフィットに対する課税の問題と、本稿における仕入税額控除の関連性がどこにあるのかを、少し図解を参照に整理をしておきたい。

【図 2】



【図 3】



⁷⁶ この給与所得の規定は、給与を例示的に列記し、給与所得の概念のメルクマールを挙げ、直接的に概括的に定義する方法を採っておらず、包括的に捉えることとしている。植松・前掲注 74・469 頁

⁷⁷ 石島・前掲注 74・209 頁

⁷⁸ 消費税においても同様の問題が生じるといわれている。水野・前掲注 18・737 頁

⁷⁹ 碓井・前掲注 74・166 頁 なお、フリンジ・ベネフィットは、評価が困難なものや、換金性や選択性に乏しいもの、受給者と支給者にとっての経済的価値が異なるもの等の個別的に異なる特質を有しているため、その評価は困難であるとする意見がある。石島・前掲注 74・257 頁

⁸⁰ 石島・前掲注 74・240 頁 所得課税についての研究のものであるが、筆者は今後フリンジ・ベネフィットにおける不公平感が消費税法にも仕入税額が控除できるかどうかの差として表れると懸念する。

図2にあるのは、事業者と従業員との雇用関係を表したものであるが、消費税法においては、従業員が事業者に対して行う労務という役務の提供は課税の対象とならないことと同時に、事業者においてもその対価として支払う給与①については課税仕入れとはされない。

図3は、給与を金銭以外の物で給付するような場合を例示している。この場合、従業員に対する現物給与②については、図2①と同様の位置付けであるため、消費税の課税関係は生じない。なお、フリンジ・ベネフィット課税はこの②に対して行われるものである。本稿において検討を行うのは、仕入先等に対する対価支払③の部分である。従業員に対する支払ではなく、第三者たる取引先等に対する支払いをどのように捉えるのかという点が問題となる。

なお、図3における取引先等については、様々なものが考えられるが、食事の提供、福利厚生施設の運営を例に後で検討する。

従業員等に対してフリンジ・ベネフィットを供給する事業者は、その従業員等から対価を得ない場合には、その供給は原則として消費税の課税の対象とはならない。

しかし、給与という概念が、金銭で支出するものに限らず、勤務の対価としての性質を持っている限りは広く給与所得に含まれる⁸¹とされていることから考えると、事業者の支出は、金銭による給与に問題は生じないが、金銭以外での支払はその源泉に課税仕入れとなるものが存在するため、ここに問題が生じることとなる。

現在の消費税法では、フリンジ・ベネフィットを享受する従業員等を最終消費者と捉えていないため、その従業員等の消費行為に対して課税できていない。ここに課税できないと、消費税の公平性は欠けたままとなる⁸²。

消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額とされており、対価の額には、金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額が含まれる。このように、消費税法上も経済的利益の概念をおく規定があるが、これは事業者側が対価として受けるべきものについての規定であり、給与所得側の所得概念である経済的利益とは別物である。

ア 関連通達の検討

消費税基本通達において、現物給付する行為そのものの取扱いとその給付する資産の取得について触れている部分がある。現物給付については、所得税法36条の収入金額に含まれるものとされており、具体的には所得税基本通達

⁸¹ 金子・前掲注20・210頁

⁸² 石島・前掲注74・254頁

36-15 において物品その他の資産を無償又は低い価額により譲渡したことによる経済的利益等を指すとしている。

これらの経済的利益が給与の一環として従業員に付与される場合には、給与所得としての課税が生ずることになる。この経済的利益の付与に関して、消費税法基本通達 5-1-4 においては、給与の支払いに代えて行われるものではなく、単に現物を給付することとする場合のその現物の給付は、代物弁済に該当しないとしている。

もともとの給与が金銭支給である旨が労使の間に結ばれていた場合に、その支給ができないことによる弁済であれば、代物弁済に該当し、その経済的利益が非課税となるものでない場合には、課税資産の譲渡等に該当する。逆に言えば、弁済的性格を有しない給付である場合には、消費税の課税の対象に含まれない。

代物弁済として課税の対象とされる例示として、本来 40 万円の給料を支払うことになっている場合に、金銭による支払が出来ないことにより 40 万円相当の現物で払うようなケースなどが挙げられる。このようなケースは戦後によくあったようである。しかし、一般に、現物給与はこの代物弁済に該当せず、課税の対象とはしないという考え方をしており、実際に代物弁済になるという決め手はなかなか難しいのではないかと消費税の創設・導入事務にも携わった方の意見がある⁸³。

給付する資産の取得について、基本通達 11-2-3 でその取得が事業としての資産の譲り受けであれば、課税仕入れに該当する旨を示しており、所得税法で給与として課税されるものか非課税とされるものかを考慮することなく、消費税法単独でその取引を考慮することとなっている。

なお、通達においては、資産の譲り受けについてのみが明示されているが、資産の借り受けや役務の提供を受ける場合においても同様の取扱いが想定されていると考えられる。

この基本通達 11-2-3 における「事業として」という概念に着目し、若干の検討を加えたい。

例えば、従業員全員を福利厚生として社員旅行へ連れて行った場合、金銭的に高額であるか等の要件を充たせば、従業員に対してフリンジ・ベネフィット課税は行われず、所得税法上は給与課税されない。また、消費税法上においては基本通達 11-2-3 により、その旅行代金の全額が課税仕入れとなる。

⁸³ 大島・前掲注 31・4 頁

このような社員旅行については、個人に対する利益の帰属や程度の不明確⁸⁴とされるフリンジ・ベネフィットであるが、その企業にとっては事業としてのものである。

その旅行が社会通念上からみて高額な場合には給与課税がされることとなるが、このように給与課税がなされたとしても、それは事業としてという概念に反対するものではなく、その旅行代金についてはやはり全額が課税仕入れになると思われる。

消費税法において、「事業として」についての定義は法令上明確とはなっておらず、法 2 条 1 項 8 号の資産の譲渡等の定義に使用されており、その意義は通達にのみ明示されている⁸⁵。基本通達 5-1-1 によれば、反復、継続、独立して行われることをいうとされており、その注書において、個人事業者の生活用資産の譲渡が「事業として」に該当しない旨及び法人が行う資産の譲渡および貸付け並びに役務の提供は、そのすべてが「事業として」に該当する旨の記載がある。

裁決例においても、例えば、「法人はそれ自体が事業を行う目的で設立されることからすれば、法人が行う資産の譲渡等は、そのすべてが事業として行われたものに該当することになると解される⁸⁶」と宗教法人が行った絵画の譲渡についても課税対象である旨を表しており、一般に関連性がないとされるものでも課税対象に取り込んでいることからすれば、通達での表現であるとしてもこれが一般的解釈であるといえる。

課税仕入れの定義における、「事業として」も上記と同様の解釈をすれば、法人の行うものはすべて事業経費として取り込まれることになる。

しかし、役員のみで行うような旅行費用の場合には、必ずしも同様の取扱いが行われない。関連税法を確認すると、所得税法においては、基本通達 36-30「役員だけを対象として当該行事の費用を負担する場合を除き…」と、所得税法においては全額が給与課税され、また、法人税法においても、役員が受けた経済的利益は損金不算入扱い（臨時的費用となるため）とされることになる。

⁸⁴ 植松・前掲注 74・495 頁

⁸⁵ 改正税法のすべてにおける、消費税の創設の解説においても、「課税の対象は、事業として行われるものに限られます。従って個人事業者が生活用資産を譲渡しても、課税対象とはなりません。」との記載にとどまっている。『昭和 63 年改正税法のすべて』251 頁（大蔵財務協会・1988 年）

⁸⁶ 平成 19 年 11 月 26 日裁決「宗教法人が行った絵画の譲渡について「事業として」行われる資産の譲渡等に該当すると認定した事例」TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 26012164

課税仕入れは、消費税法 2 条 12 号において、「事業者が、事業として他の者から・・・役務の提供を受けること」と規定されており、この役務の提供からは給与等を対価とするものを除く⁸⁷ のであるから、旅行会社に支払う旅行代金は課税仕入れではないかとの疑念が残る。少なくとも消費税法基本通達 11-2-3 では、使用人等に対するものとされており、役員が除外されているともいえなくはないが法的根拠に乏しい。実体が役員に対する給与（役員賞与の認定）とされるものをどのように捉えるのかという点に問題がある⁸⁸。

認定される役員賞与、つまり実態が役員の個人的使用であると考えられる場合であっても、旅行会社は法人と契約しており、その旅行代金には消費税が含まれている。

現実問題、法人の役員が行った旅行が高額な旅行である場合や、私的要素の強い旅行である場合には、役員賞与として認定されることがある。

個人的費用が役員賞与となる場合としての事例として、法人が役員の長男の結婚披露宴パーティの披露宴費用を支出する場合には、例えその招待者に法人の取引先等が多数含まれていたとしても役員賞与とされるというものがある。役員賞与となる理由は、法人が負担する合理的な理由がないということとされる。しかし、このような認定賞与が行われた場合に関連する課税仕入れを否認することは法的根拠に乏しいと思われる。

なお、このような問題は、個人事業者の場合にはそもそも事業外とされる、いわゆる家事消費の概念があるため、「事業として」の概念が所得税法における判断基準をそのまま消費税法に活用できる部分がある。

個人事業者の旅行に関する平成 7 年の名古屋高裁⁸⁹ の判決を検討する。個人事業者である X とその事業専従者である Y が一緒に行く旅行は、事業に従事する者のみで構成された旅行に該当するが、その旅行代が必要経費となるかが争

⁸⁷ 消費税法基本通達 11-1-2 給与等を対価とする役務の提供「給与等を対価とする役務の提供とは、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき給与等を対価として労務を提供することをいうのであるが、この場合の給与等には、俸給、給料、賃金、歳費、賞与及びこれらの性質を有する給与のほか、過去の労務の提供を給付原因とする退職金、年金等も該当することに留意する」法人が従業員に対して支払う給与が課税仕入れにならないことを表している通達であり、第三者に対する課税仕入れにまで影響を及ぼすのかは疑問が残る。

⁸⁸ 認定賞与は、本来、役員の労務の対価が認められてはじめて賞与として認定されるべきものであるが、いわば法人が役員等に経済的利益を与えたにすぎないということから、認定賞与となるのであって、明らかに労務の対価であることを認定した上で認定賞与とするものではない。法人が与えた経済的利益がたまたま役員等に対するものであった場合に認定賞与となり損金不算入となるとしている。武田昌輔「総説」財団法人日本税務研究センター『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』2 頁（財経詳報社・2004 年）

⁸⁹ 名古屋高裁平成 5 年(行コ)第 31 号 平成 7 年 3 月 30 日判決 TK C 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 28020284

点となったものである。

高裁は、その旅行を「社会通念上使用者が使用人の慰安旅行として一般的に行っていると認められる旅行ではなく、サラリーマンの家族が行ういわゆる家族旅行と異なるものではない」としており、「その費用をもって、業務の遂行上必要なものであったとはいえず、業務について生じた費用には該当しない」としている。この判決は妥当であり、事業上の必要経費を構成しない旅行費用は課税仕入れとされない。

このように、個人事業者においては、必要経費とならない経費は家事費とされ、消費税法上も「事業として」に該当せず、課税仕入れから除外される。

イ 食事代について

会社が従業員のために提供する食事代は、代表的なフリンジ・ベネフィットの1つである。

通常、食事は会社の職務のためではなく、従業員個人の生活上の支出であり、極論を言えば生命の維持に必要なものであり、会社が提供しなければ、各従業員は家から弁当を持参するか、外食に行く、あるいは何かを買って社内で飲食をするものである⁹⁰。

社員食堂などは、使用者の便宜（時間の短縮や従業員の手間省略など）を図るものとして利用されるときも、従業員が負担すべき生活上の支出であることには違いがないため、職務の性格上欠くことのできないものとまではいえない⁹¹。

食事代として金銭を支給する場合には、事業者において課税仕入れが生じないため議論の必要はない。事業者が弁当を支給する場合や、社員食堂の提供等については、その支給や提供の相手先である事業者に対する課税仕入れが生じる。

使用者が役員、使用人に支給する食事については、所得税法 36 条の収入金額に関する所得税基本通達 36-38 において、使用者が役員又は使用人に対し支給する食事については、その提供に際して必要な金額の全額を給与所得として課税するとしている。

⁹⁰ 食事代は、レストランでの飲食と、弁当を購入し社内で飲食する場合、社員食堂が用意されている場合とでは、企業の提供するものや対価の支払時期が異なる。レストランでの飲食は、食事とその場所に対して対価が即時に支払われる。弁当を購入した場合には食事そのものに対しては対価を即時支払うが、場所については社内の場所を提供する点では対価が明確ではない。また、社員食堂を用意する場合には、材料のほか、食堂施設という場所や社員が委託先が行う食事の提供までもが範囲となるため、課税仕入れの対価の額やその評価が更に不明確となる。

⁹¹ 水野・前掲注 18・152 頁

しかし、役員や使用人に支給する食事は、次の二つの要件をどちらも満たしていれば、給与として課税されないと所得税法基本通達 36-38 の 2 にある。

その要件とは、役員や使用人が食事の価額の半分以上を負担していることと、食事の価額から役員や使用人が負担している金額を控除した残額が 1 か月当たり 3,500 円（税抜き）以下であることとされている。これは、所得税法において会社負担分が一定限度までであれば、差額のフリンジ・ベネフィットたる経済的利益については少額不追求として課税しないとしているものである。

仮にこの所得税法の基本通達により給与課税がなされた場合、その食事代は消費税法上どのように取り扱われるかが問題となる。

食事の提供に関しては、どのような形態であるかにかかわらず、その提供を受けた従業員等から代金を徴収している場合には、その徴収額に低額譲渡の概念はないため、その事業者の課税の対象とされる。

法人が弁当業者と契約を結び、代表して弁当を購入した場合には、所得税法上の評価は、所得税法基本通達 36-38 により、購入価額に相当する金額とされる。この購入価額は、消費税法上も課税仕入れとして取り扱われる現実の対価となるため、所得税法の評価と一致することになる。従業員から一切の食事代を徴収しない場合、所得税法上はこの評価額を給与所得として課税するが、消費税法上は、課税仕入れとして取り扱われる⁹²。この取扱い、消費税法がフリンジ・ベネフィットに対して課税できていないことを表しており、給与の一部を食事代に振り替えることで、食事代の税負担が消滅してしまうことに問題が生じる。また、従業員のほか、役員に対するものについても同様に取り扱ってよいのかどうかという点については、役員に対する贈与はみなし譲渡として課税されるが、従業員に対する贈与には課税がされないという点で異なっている。

食事に係る課税仕入れについては、上記のような区別により判断すると、決して業務遂行上でのみ必要な費用ではなく、生活する上で必須の費用といえることから、生活費に準ずる費用との認識が出来る。そのため、所得税法におけるフリンジ・ベネフィット課税の問題に関わらず、この食事に係る課税仕入れについては、提供の相手が役員、従業員であるかを問わず仕入税額を制限すべき

⁹² 国税庁「No.6471 従業員の食事代の負担など」によれば、事業者が負担することになる直営給食施設の維持費用、例えば原材料の購入代金や水道光熱費、委託給食施設の運営費は課税仕入れとなり、直営給食施設の費用のうち施設の従業員に支払う給与は課税仕入れに該当しませんというように、給食施設がある場合の取扱いを中心に説明がなされているが、いわゆる弁当代の支給等についてのものは掲載されていない。<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6471.htm>（平成 25 年 1 月 10 日現在）

であり、その制限により一般消費者との公平感が保たれることになる。

ウ 福利厚生施設等の利用とされるものについて

従業員が利用する福利厚生に係る経費については、法人税法上も所得税法上も損金または必要経費として認識される。また、所得税法上、これら福利厚生として従業員が享受する経済的利益については、どこまでをその従業員個人の所得とすべきかの判断が困難であることや少額不追求の趣旨等によりその多くは課税除外とされている。

食事を提供する食堂もこの福利厚生施設等に含まれる。

この福利厚生施設等に係る課税仕入れは、当該従業員に食事や食事場所の提供というサービスの提供を行うためのものである。この課税仕入れには、運営中の諸経費に係る課税仕入れのほか、その施設の購入または建設費用も含まれる。これに対し、食事代に係る課税仕入れは、購入される食事という物、または製造された物の無償または有償による譲渡である。

福利厚生施設等については、資本財である施設自体が課税仕入れとなるため、その利用によって、従業員が享受する経済的利益を測定することが困難であり、全体の経済的利益を各従業員に割り当てることも困難である。

現在の所得税法のフリンジ・ベネフィットに対する課税の方法からすれば、従業員ごとの給与所得の計算をすることが必要となるが、現実には困難であることから、そのフリンジ・ベネフィットには課税が行われていない。

施設が利用されていることに違いはないのであるから、消費税法上、施設の利用額を「資産の譲渡等の対価」として捉え、事業者の課税売上高に含めて計算すればよいのであるから、課税技術上の問題点はないとする意見がある⁹³ が、その評価が困難である以上、実際に課税することが難しい。

小括

通達における検討は他にもあるが、本稿においては現物給与に関する疑問点を中心に、2点だけの検討としている。

フリンジ・ベネフィット課税について、現在は所得税法からのアプローチすなわち、給与所得に該当するかどうかの判断を主として議論がされている。

実際に支出する事業者の取扱い、法人の場合には法人税法 22 条各事業年度の所得の計算、個人事業者の場合には所得税法 37 条必要経費において定められている。フリンジ・ベネフィットは、給与課税されるかどうかに関わらず、支出する事業者の販売費及び一般管理費等に該当するため、損金または必要経費

⁹³ 山田二郎『租税法の解釈と展開（2）』152～153 頁（信山社出版・2007 年）

として取り扱われる。所得税法及び法人税法においては事業者に対するフリンジ・ベネフィットを課税する規定がない。しかしフリンジ・ベネフィットについて消費税を課税するには、事業者に対して課税することになる。

平成8年11月における法人課税小委員会報告において、法人経費の支出を放置することが租税負担の公平を損ねるのではないか、という議論のもと、福利厚生費支出の損金算入の制限が提案されている。また、平成9年1月の政府税制調査会答申においても、交際費の中に含まれるフリンジ・ベネフィットに関する問題等を含めて、法人課税における経費の見直しが必要であるとされている⁹⁴。

先行研究においても、恣意的経理が可能な同族法人等においては、このフリンジ・ベネフィットを租税回避行為として利用される危険性があることを指摘する意見があり⁹⁵、また、同族法人でなくとも、給与体系に課税仕入れとなるフリンジ・ベネフィットを組み込むことで、税負担が消滅してしまうことも考えられることから早急な対処が必要である。

また、個人的費用なのか労務の対価なのかといった判断基準と、業務遂行上でのみ必要とする費用と生活する上で必ず支出する費用の区別をすることにも意義があるとする意見もある⁹⁶。

なお、フリンジ・ベネフィットに関する課税仕入れについて、今回検討した旅行費用や食事代は通達による解釈しかなく不十分である。他では、通勤手当の取扱いでは、所得税法に規定する給与所得とその非課税の考え方と、消費税法基本通達11-2-2通勤手当は一致していない。

先に述べたように、給与課税された旅行費用についての旅行代の仕入税額を否認するような扱いや、食事の提供においても所得税基本通達36-38以下を適用して、給与所得であるとして所得税が課税されたものに係る食事代等の仕入税額控除を否認しようとするようなこと⁹⁷があってはならない。

上記のような旅行費用や食事代についての否認例は、現行の消費税法では正

⁹⁴ 酒井克彦『所得税法の論点研究』256頁（財経詳報社・2011年）

⁹⁵ 山田・前掲注13・97頁

⁹⁶ 村越未和「フリンジ・ベネフィット課税の強化に関する一考察」会計検査研究29号216頁（2004年3月）食事代については、船員法によって提供される、業務遂行上の必要性が高いもののほか、旅費に含まれるもの、宿直手当、日直手当、深夜勤務者に支給する金銭での夜食代、残業者に支給する食事等、所得税法においては通達によって非課税規定が置かれており、生活する上で必ず支出する費用にどこまで寄っているのかを区別することが困難なものがある。

⁹⁷ 税務第一線では、食事代について所得税基本通達を適用して仕入税額控除を否認しようとする向きがあると指摘している。山本守之『Q&A 消費税の可否判定と仕入税額控除〔新版〕』248頁（税務経理協会・2011年）

しい課税かどうかの疑問が残る。否認するためには私的消費に対する消費税の課税の範囲を明確にする必要がある。

（２）交際費

ア 概要

交際費については、諸外国において仕入税額控除の制限の対象となっている場合が多い。そこで、まずは日本と諸外国における交際費との比較を行う。その結果、現在の交際費の範囲をもって仕入税額控除の制限とすることについての問題点等の洗い出しを行い、租税特別措置法に規定される現状についても考察する。

交際費等は、租税特別措置法 61 条の 4 において、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの⁹⁸とされる。

そもそも交際費は、濫費を抑制し、経済の発展に資する狙いによる公共政策目的と、自己資本充実策の一環という産業政策目的とが併存して設けられた制度⁹⁹である¹⁰⁰。

濫費を抑制する必要があった背景は、「役員及び従業員に対する給与が、旅費、交際費等の形で支給される一方で、役員、従業員の私的關係者に会社の経費で接待をすると、事業関係者に対しても、事業上の必要を超えた接待をする傾向が生じていた¹⁰¹」ためであるとされ、企業の使う膨大な交際費に対しては課税を強化する必要が繰り返し指摘されてきた¹⁰²。

⁹⁸ 交際費の規定をどのように読み取るのかについて、①支出の相手方が、事業に関係ある者等であること、②支出の目的が接待等を意図するものであること、③接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であって、かつ、それらの行為のために支出するものであることを要件とするという 3 要件説がある。今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 10 号 34～35 頁（2009 年 2 月）

⁹⁹ 末永英男編著『「租税特別措置」の総合分析－租税法、租税論、会計学の視点から－』151 頁（中央経済社・2012 年）

¹⁰⁰ 現在の交際費は、本来、冗費、濫費の防止と抑制を趣旨とし、社用族と呼ばれる人種を産み出す時代背景や企業の資本蓄積を促進することを目的としてきたものであるが、現在は資本蓄積という目的は既に失せており、政策税制の色彩が強い制度として存在しているとする意見がある。林仲宣・四方田彰・角田敬子『交際費税務に生かす判例・裁決例 53 選（第 2 版）』3 頁（税務経理協会・2011 年）、山本守之『交際費の理論と実務（四訂版）』17 頁（税務経理協会・2009 年）参照

¹⁰¹ 末永・前掲注 99・150 頁 昭和 31 年の臨時税制調査会より

¹⁰² 例えば、昭和 49 年の衆議院本会議では、1 日あたり 36 億円の交際費が社用族によって飲み食いされ、ゴルフの接待を受けているとの話が議論を呼んでいる。

交際費は、法人税法 22 条 3 項により損金算入が原則である。しかし、昭和 29 年の租税特別措置法において大企業を対象に、損金算入に限度額が設けられ、その後、昭和 57 年の改正により資本金 5,000 万円超の法人¹⁰³ が支出する交際費については損金不算入とされた¹⁰⁴。また、平成 21 年度の税制改正でも定額控除限度額が 600 万円に引き上げられるなど、交際費の課税に関する議論は継続して行われている。

なお、平成 22 年度の交際費の支出額は 2 兆 9,359 億円であるとされている¹⁰⁵。現行法の交際費には、課税仕入れに該当する接待費もあれば、香典代のようにそもそも課税仕入れに該当しない金銭による支出も含まれる。平成 2 年当時の交際費の額は約 6 兆円であり、現在はその約半分となっている。当時の仕入税額控除の制限による増収額が 2,830 億と試算されていたことからすると、当時の消費税率 3%と現在の税率 5%（地方消費税を含む）とは異なるが、少なくとも当時の増収額の半分以上の増収が見込めることになる。

イ 交際費に対する法人税課税の諸外国との比較

交際費に対する法人税の課税について、イギリスのように、交際費自体が主たる事業目的に直結したものではないとして原則として全額損金不算入とされている¹⁰⁶ ように、結果として日本と同じ課税を行う国もある。また、韓国においては、接待費等の名目にかかわらず、類似する性質の費用で、法人が業務と関連して支出した金額については、一定の限度額を超える部分について損金不算入としている¹⁰⁷。

しかし、ドイツにおける交際費課税は、取引の通念に照らし相当と認められる交際費については 70%の損金算入を認め、残りの 30%は損金不算入とされている。この部分については私的な生活費がある、言い換えれば、その対象となる個人の家計の節約ができていると考えられている¹⁰⁸ が、ドイツは交際費につ

¹⁰³ 資本金 1,000 万円以下の法人は年 400 万円、資本金 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人は年 300 万円の定額控除がある。

¹⁰⁴ 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念（第 2 版）』206 頁（中央経済社・2004 年）

¹⁰⁵ 統計資料は、国税庁 <http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2010/pdf/06.pdf>（平成 25 年 1 月 10 日確認）より抜粋。なお、資本金 1 億円以上の法人の支出額は 6,428 億円であり、1 億円未満の法人の支出額は 2 兆円を超えており、黒字法人と欠損法人の割合は半々となっている。実際の課税対象となっている損金不算入額は 1 兆 1,703 億円である。

¹⁰⁶ 山本・前掲注 100・30 頁

¹⁰⁷ 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法（第 7 版）』25 頁（中央経済社・2011 年）基準の 1 つに、年間約 1,200 万ウォン（中小企業は 1,800 万ウォン）というような定額による限度額を設けている。

¹⁰⁸ なお、事業所所在地外の接待施設や宿泊施設に関する支出、狩猟や乗馬、ゴルフや釣りのための支出やヨットの保持使用のための支出はその全額が損金不算入として取り扱われる。山

いての仕入税額控除の制限を設けていない。その点、フランスにおける交際費は、事業目的上必要であることを証明することを前提に原則損金算入として取り扱われる¹⁰⁹が、仕入税額控除は認められない。

このように、とりあげた4カ国においては、交際費と法人課税との関係は様々であるが、交際費の中身を重視したドイツやフランスにおいては、交際費の判断の際に私的消費(に類するもの)の線引きがなされているといえる。これは、日本の交際費の考え方にはないものとなっており、参考にしたい部分である。

ウ 交際費の事業性について

平成12年7月税制調査会中期答申では、「法人が支出する経費の中には、事業遂行上通常必要としないものも含まれているおそれもある¹¹⁰」という意見があり、これは交際費に対する課税の問題で必ず議論となる部分である。

法人税法は、法人の支出する経費をまず損金とした上で別段の定め及び租税特別措置法により、損金算入限度額を定めている。

交際費の課税の理由を端的にあげれば、第1に企業的意思によって恣意的に支出できること、第2にその支出額をある程度自由に決定できること、第3に利益処分によらず、会社の役員等も参加して費用化できること、第4に高級料亭等における接待供応等については、社会的な批判があること等があるとする見解がある¹¹¹。

交際費の恩恵を受ける対象者は、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に、その法人の役員、従業員が含まれる¹¹²。一消費者の側面を持つすべての関連者が交際費の支出の対象となっているため、事業遂行上、通常必要としない私的消費の概念が入り込みやすい。

また、第4の部分については、事業関連者と、一般の消費者との差を、銀座等の高級店での飲食に充てられる「法人円」と、基礎的な食料品等の購入に充てられる「個人円」と置き換え¹¹³、特に事業関連者が大企業の関連者である場合に、大きな不公平感が生じるとされる。大企業に対しては、支出する交際費

本・前掲注100・28頁

¹⁰⁹ なお、過大な支出や事業目的外の狩猟及び釣りの支出やヨットや別荘の保持使用のための支出については、損金不算入とされている。山本・前掲注100・29頁

¹¹⁰ 山本・前掲注104・207頁

¹¹¹ 武田・前掲注88・17頁

¹¹² 租税特別措置法関係通達61の4(1)-22「措置法第61条の4第3項に規定する「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する」

¹¹³ 山本・前掲注100・21頁

について一切の損金算入が認められない（飲食費等の例外¹¹⁴を除く）ことにより、法人課税上の不公平感は解消されている。しかし、この交際費支出に係る仕入税額は控除の対象となっており、消費税法上の問題が新たに生じている。

この租税特別措置法による交際費に該当する支出かどうかの判断、また、法人税法 34 条役員給与の損金不算入の規定により、役員に対する定期同額給与以外の給与に該当するかどうかの判断等、その支出した中身が何であるかに注目して処理を行うことが実務上において必要となる。法令に規定され、あるいは、判例や通達をもとに交際費の意義が構成されている。

エ 租税特別措置法の位置付け

租税特別措置法は、担税力等で同様の状況にあったとしても、何らかの政策目的の実現のために、税負担を軽減または加重することを内容とする措置である¹¹⁵。交際費は、損金不算入規定を置く点で、加重することを目的とした租税重課措置に該当する。そのため、隠れた補助金というような批判を受ける対象となるものではない。一般的には、減税による租税誘因措置については一部の富裕層を優遇している等の議論が行われるが、交際費のような租税重課措置に対しては積極的な議論がされにくく、その制度は大きく変化しない。そのため、交際費を自己資本の充実のための産業政策目的からみた場合、戦後 60 年以上経過した今、既にその目的は達成しているとされる。

反面、公共政策目的である濫費の抑制は、交際費等の支出がわが国において根強い習慣となっているため、その目的は達成できていないとされる¹¹⁶。

政策目的から離れ、交際費の私的消費部分に対して課税するという趣旨であれば、法人税法 22 条の別段の定めとすることも考えられる^{117 118}。しかし、現在は租税特別措置法による課税が行われており、その交際費等の定義をそのま

¹¹⁴ 租税特別措置法 61 条の 4 交際費等の損金不算入のうち 3 項 2 号に規定する飲食その他これに類する行為のために要する費用であって、施行令 37 条の 5 に規定する 5,000 円以下のものをいう。

¹¹⁵ 金子・前掲注 20・84 頁

¹¹⁶ 末永・前掲注 101・158～159 頁

¹¹⁷ 末永・前掲注 101・160 頁 法人税法 22 条 3 項及び公正処理基準（同条 4 項）基本原理と位置付けた上で損金算入を認め、濫費抑制といった公共政策目的の観点に制度上の担保を置くというのであれば、…本法においてこれらの観点を具有した留意的規定を「別段の定め」として置くというのも 1 つの考え方であろう」との考え方を参考にしている。また、同書においては、形式的な基準を廃して実質的な基準に移行するのも 1 つの考え方であるとしている。なお、昭和 28 年法案では法人税法 9 条 8 項に盛り込まれる案もあったが廃案となっている。山本・前掲注 100・1 頁

¹¹⁸ これまで租税特別措置法として継続されているが、本法にこの措置を入れる場合には 5 割ぐらいが冗費で 5 割ぐらいを必要経費として認めるべきであろうが、税務官庁は税收減に敏感で消極的であろうとの見解がある。武田昌輔『法人税回顧六〇年』87 頁（TKC 出版・2009 年）

ま消費税法における規定の参考にすることはできない。

なお、平成2年に廃案となった消費税の交際費等に関する法案は租税特別措置法であった。しかし、消費税の交際費等に係る仕入税額控除の制限は、政策目的の実現を図るものではなく、一消費者との課税の公平の観点から、消費税法において恒久的な法律とすべきである。

小括

法人税法（租税特別措置法）では、交際費に対する課税は、法人税の課税強化という観点からすれば税収確保に貢献している。しかし、大企業に対しては全額損金不算入とし、中小企業においては、一定の金額を超えるもの¹¹⁹を不算入とする線引きがされている。

消費税法では、交際費を私的消費の部分があると捉えて法人に対して課税を行う場合、租税特別措置法による大企業と中小企業との取扱いを区分する必要はなく、企業規模の大小に関わらず同様の規定を置くべきと考える。消費税の負担をすべき使用・消費したところで税負担が生じるべきであるという視点からは、大企業と中小企業に何ら変わりはないはずであり、大企業と中小企業とを同一に取り扱うべきである¹²⁰。

消費税法において、交際費の私的消費に対する課税は、企業規模の大小に関わらず行われるべきものであり、法人と個人事業者の区別も必要はない。

なお、少額不追及の考え方を取り入れる場合には、現在の一人あたり5,000円以下の飲食費の取扱いが参考になる。また、交際費とされるもののうち、現金及び現金等価物等による支出や、渡し切り交際費のような、そもそも課税仕入れにならないものについてはこの議論の余地はない。

（３）寄附金

寄附金と交際費は、隣接した経費といわれることがあるが、交際費について仕入税額控除の否認を設けるのであれば、寄附についても設けることが考えられるのではないか、という視点から考察をする。

一般に「寄附¹²¹」といえば、公共性・公益性の高い事業や機関に対して行われるものを想像し、最近では東日本大震災に関連して数多くの寄附行為が出回

¹¹⁹ 資本金1億円以下の法人は、定額控除限度額（600万）に達するまでの金額に対しては10%の損金不算入とされる。

¹²⁰ 交際費支出の中身を区分して課税すべきか、定率による基準で課税すべきか、といった点も改めて考慮する必要がある。

¹²¹ 寄附は正しくは「寄付」であり、税法用語として「寄附金」という言葉が使われているようである。本稿においては、統一の観点から「寄附」としている。

った。世界的にも寄附は、福祉施設・団体に大きく貢献していると思われる。このような、①金銭による寄附、②物による寄附（贈与）に該当するような寄附のほか、法人税法 37 条に規定する寄附金の損金不算入の取扱いにおいては、③経済的利益の無償の供与を含めることで、法人税法上の寄附金は、一般的な寄附以外だけでなく独自の範囲を取り込んでいる。

交際費も寄附金も共に贈答、贈与という表現により類似した支出形態の似かよった部分がある。寄附金については、事業性があるかどうか、損金性をもつものかどうかについての区分は困難である¹²²。

そもそも寄附金の事業関連性については、非事業関連説（事業関連性や費用性のない支出であるとする見解）と事業関連説（事業関連性や費用性のある場合もあり得るとする見解）という事業関連性の側面からのアプローチを行うものの¹²³ があるとされるが、筆者としては、匿名性のある寄附であるならばともかく、法人が支出する寄附については、事業関連性が薄いか濃いかは別として、なんらかの事業関連性をもった支出であると考ええる。

なお、所得税法においては 78 条において寄附金控除¹²⁴ の取扱いがあるが、法人税法と異なり、どの所得の必要経費ともならない。所得税法においては、事業関連性のない個人的な支出として位置づけられている。そのため、個人事業者の行う寄附は検討の対象とはならない。

寄附を消費税法上から見た場合、金銭あるいは物による寄附については、その寄附に対する対価を収受しないため、その寄附行為は資産の譲渡等には該当しない¹²⁵。また、その寄附の相手先から何かを享受した対価として支出するものでもないため、課税仕入れにも該当しない。

検討の余地を残すのは、金銭で行う寄附以外で、物品を購入し寄附をするような場合のその物品の購入の課税仕入れについてである。寄附の相手先にかかわらず、その購入自体が課税仕入れとなる。

法人が贈与を行い、その贈与の相手方が役員である場合には消費税法上みなし譲渡として課税とされるため手当がされているが、従業員の場合には給与課

¹²² 水野・前掲注 18・410 頁

¹²³ 今村・前掲注 98・35～36 頁 違うアプローチとしての非対価説（寄附金は利益処分であり対価性がない支出であるとする見解）が通説なのではないかとする意見もある。

¹²⁴ 措置法 41 条の 18 政治活動による寄附をした場合をした場合の寄附金控除の特例又は所得税額の特別控除などの取扱いも含む。なお、寄附金控除は対象が公益的な寄附金に狭く限定されており、納税者が自らの判断で何らかの公益的な寄附を行うような「望ましい」とされるような行為を税制面から後押しし、その支出にインセンティブを与えているのが趣旨であると考えられる。佐藤・前掲注 73・306 頁～307 頁

¹²⁵ 消費税法基本通達 5-2-14 対価性のある場合には資産の譲渡等に該当することがある。

税によりその従業員に対して所得税が課税され、関係取引先等であれば交際費の損金不算入によりその法人に対して課税されるが、その物品の購入に係る仕入税額はいずれも控除されるため消費税の負担が減少する。

しかし、寄附に該当するような一個人の消費者に対する贈与である場合¹²⁶には、その消費者において最終消費があるにもかかわらず、そこに税負担がないこととなる。一個人への寄附が慈善事業に類するようなものであれば、そこに課税しないというような政策的配慮も考えられるが、寄附金と交際費の線引きは贈与の相手先との関係で判断される。

消費税法の観点からは、最終消費の移転という点では同一であるため、交際費についての課税と同様に、寄附についても検討の余地がある。

小括

寄附金について、事業関連性からアプローチを試みた。金銭による支出はそもそも課税仕入れとならないため議論の対象とならず、物による寄附が検証の対象となる。寄附行為が行われた場合には、その支出先である寄附を受けた者が使用・消費をすることになるが、寄附により物を譲り受けることになるので対価を支払う機会がなく、また、寄附を行う側のその物の課税仕入れについては仕入税額の対象となるため、最終的にどこにも税負担はないこととなる。この場合に、寄附をする事業者において負担すべきかどうかという議論となるが、慈善的な寄附行為と、いわゆる寄附金課税の対象となるような関連会社間で行われる寄附行為とは区別して考慮する必要がある。

¹²⁶ 法人や個人事業者を相手に寄附を行う場合には、その相手先において最終消費となるかどうかはわからない。

3 私的消費に対する課税方法の検討

個人事業者の自家消費については消費税法の枠外とするために、消費税法 4 条 4 項においてみなし譲渡の規定を置いている。なお、フリンジ・ベネフィットに対する課税の一部ともいえる法人の役員に対する資産の贈与についても同様となっている。

最終的にフリンジ・ベネフィットや交際費、寄附金等に対して課税を行うとする場合には、新たな仕入税額の制限規定を設けるほか、消費税法 4 条 4 項のみなし譲渡の範囲を拡大する方法がある。

消費については、即時消費・利用されるものと、資本財として消費・利用されるものとで大きく区分し、課税標準として課税する方法と、課税仕入れについて控除された税額を調整する方法の 2 つのアプローチのどちらが好ましいかを、重要となる対価の概念と併せて検討する。

なお、免税事業者や簡易課税制度を利用する事業者がいることを踏まえ、できる限り公平な課税を模索する。

(1) みなし譲渡の位置付け

消費税法 4 条 4 項では、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなすという表現で、みなし譲渡を消費税の課税の対象に取り込んでいる。

個人事業者の場合には、家事のために消費し、又は使用した場合にはその消費または使用を譲渡とみなし、法人の場合には、資産をその役員に対して贈与した場合にはその贈与という対価のない取引を対価のある譲渡とみなしている。

みなし譲渡の規定は、消費税の課税の対象要件を満たすものではないが、限定列举項目として例外的な位置付けで課税することとされている¹²⁷。

この規定がどのような経緯で創設されたかの詳細な議論は、筆者の調べる限りにおいては存在せず、単に消費に負担を求める税としての性格上課税するものである¹²⁸。

この消費に負担を求める税としての性格上課税するという表現は、言い換えれば一消費者としての個人や役員が負担すべき消費税を、その手前の個人事業者と法人に負担を求めている。消費者に負担を求めることの例外としての位置

¹²⁷ 課税仕入れに該当しない物（例：身体障害者用物品等）をみなし譲渡した場合には、資産の譲渡等とみなされ、非課税に該当する場合には課税されることはない。しかし、非課税売上高として課税売上割合の計算上考慮される。

¹²⁸ 大蔵省主税局税制第 2 課編『消費税法のすべて』14 頁（大蔵省印刷局・1988 年）、ほかに「昭和 63 年改正税法のすべて」においては、対価を得て行われるかどうか、というタイトル内で「課税の対象は原則として対価を得て行われる取引に限られるが、次の行為は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡とみなされます」とされるのみである。

付けとして事業者に消費税を負担させている¹²⁹。

その事業者の本来課税の対象とならないものを課税範囲に取り込むことで、入り口でその事業者が対象となる資産について仕入税額控除を行っていたとしても、出口で課税することにより、結果として仕入税額控除を制限していることとなっている。

私的消費に対する課税は、現行のみなし譲渡規定の範囲広げるか、別段の方法として、仕入税額控除を制限する、または課税仕入れの範囲を制限するといった方法を考えていく必要がある。範囲を広げるという意味では、このみなし譲渡の規定が適用されるのは物の譲渡や自家消費に限定されており、無償による資産の利用や役務の提供についてはこの対象とはなっていない¹³⁰。

現段階では、このみなし譲渡については消費税の課税ベースを広く構成するという観点からは適切なことである¹³¹ とする意見があるように、とりあえずの範囲の私的消費部分の課税を取り込んでであると解釈することができる。

しかし、立法上は対価に対して課税すると表現されており、消費に対して課税する仕組みとしては明確とはなっていない。そのため、対価を伴わない取引に対してはみなし譲渡を除き課税されない点が課税ベースを制限している¹³² とすれば、消費という事実に着目して課税すべきである。

なお、消費税法におけるみなし譲渡は、法人税法は 22 条、所得税法は 40 条により、取引相手を限定せずに、無償低額による資産の譲渡から所得が発生することを前提に時価課税することとしていることと比較すると、合理性に乏しい¹³³ 部分があり、所得税法や法人税法のみなし譲渡とは性格を異にしているところがある。

¹²⁹ 消費税の担税力について①消費そのもの、②消費支出(消費者の購買能力)、③事業者の販売能力、④事業者が付加した付加価値の 4 つを考えることができるが、考え方からは④の付加した付加価値である。田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏『租税法の発展』274～277 頁(有斐閣・2010 年)

¹³⁰ みなし譲渡規定は、個人事業者又は同族会社の役員等のその立場を利用した恣意的経理に対する租税回避の防止を意図した規定であるとも解されるが、フリンジ・ベネフィットに対する課税であるとも考えられるとする。しかし、その範囲が一部のため議論の余地があるとしている。山田・前掲注 13・96 頁

¹³¹ 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター・11 頁(1995 年 3 月)

¹³² 岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」税務弘報 60 巻 2 頁(中央経済社・2012 年 12 月)現在の課税ベースの現状は制限的所得概念が支配した所得税の時代と似ており、包括的課税として明確化することが適切であるとする。この考え方を一部借用し、筆者としても、本稿の課税ベースの拡大について、包括的に個人消費を課税ベースとするという考え方に同意する。

¹³³ 石島弘「消費税“みなし規定”の問題点」税務弘報 37 巻 16 頁(中央経済社・1989 年 5 月)

ア 個人事業者におけるみなし譲渡

個人事業者の場合、その取引や所有資産をすべて家事用と事業用とに区別することとしており、課税の対象の入り口である「事業として」に該当しないものは、資産の譲渡等にも課税仕入れにも該当しない。しかし、個人事業者が課税されるべき資産の譲渡等を自らに対して行う場合には、対価がなくとも課税する必要がある¹³⁴。

そのため、個人事業者における家事費（消費者の立場としてのもの）は、事業という概念の枠外にあるものであり、当然に仕入税額控除からは除外されるべきものである。課税仕入れの定義が、このような私的消費を一步手前の段階で消費税法の枠から排除している。

消費税法においては「事業として」とはどこまでの範囲を表すのかが通達による、継続、反復、独立したものとの解釈しかなく、不明確な部分がある¹³⁵。

個人事業者の場合、購入時において事業のためのものか家事のためのものかを判断する必要がある点で法人と異なる。そのため、購入時点では事業用のものであったとしても、最終的に家事目的で消費する場合には、最終消費者となる。このような場合に、その資産の税額控除を認めてしまうと、純粋に家事用として購入する一般の消費者との課税の公平を図ることができない。

また、棚卸資産については所得税法 39 条¹³⁶ において自家消費の場合の総収入金額算入が規定されており、この考え方をそのまま消費税法に用いたと思われる。

次に用途を変更する場合について検討する。

個人事業者の所有する資産の用途変更（転用）については、課税仕入れを経由して所有する資産（以下「事業用資産」）及び課税仕入れを経由せずに所有する家事用資産（以下「家事用資産」）との間の転用並びに事業用資産について、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れを経由して所有する資産（以下「課税業務用資産」）及びその他の資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れを経由して所有する資産（以下「非課税業務用資産」）との間の転用とがある。

後者の課税業務用資産と非課税業務用資産との間の転用については、どちらからの転用であるかによって、消費税法 34 条及び 35 条によりその仕入税額控

¹³⁴ 水野忠恒『消費税の制度と理論（租税法研究双書 1）』111 頁（弘文堂・1989 年） 例えば、使用人である家族構成員に対して給与に代えて商品の自家消費を行う場合に仕入税額控除がされてしまうようなことが考えられるとしている。

¹³⁵ 本稿においては、この「事業として」の通達解釈は深く触れないものとする。

¹³⁶ 所得税法 39 条 たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入

除は調整される¹³⁷。

前者の事業用資産と家事用資産との間の転用については、それぞれ取扱いが次のようになる。

事業用資産から家事用資産への転用は、この法4条によりみなし譲渡とされる。しかし、逆に家事用資産から事業用資産への転用については何ら定めがない。個人事業者においては、事業者の立場と消費者の立場というように二面性を持つが、同一の個人であるため取引は生じない。

所得税法上は、このような家事用資産から事業用資産へ転用を行った場合には、たとえ取引がなかったとしても、家事の用に供していた期間の減価の額を取得価額から控除することで簿価を算出し、償却を通じ必要経費に算入することが可能となっている。しかし、仕入れや購入が事業者が生じないため、消費税法の取扱いがないこととなる。この点については整合性を欠いている。

例えば、個人事業者が事務所内に接客用の応接セットを購入した場合、その応接セットの購入は課税仕入れとなるが、その応接セットを自宅に持ち帰った場合には家事用への転用となるため、みなし譲渡として時価課税が行われる。通常、購入時の価額に対しては使用後の時価の方が低価な評価となるが、少なくともその時価部分の消費税を課税することで、購入時の仕入税額の一部に対して課税することができる。

問題となるのは、その後、再度事業用として必要となったためその資産を事務所内に持ち込んだ場合には、課税仕入れとはならないため仕入税額控除は出来ない¹³⁸。しかし、その後再度自宅に持ち帰った場合には事業用資産の転用としてみなし譲渡規定が適用されることになり二度三度課税されることとなってしまう。このような場合、一度みなし譲渡の対象となった資産については、みなし譲渡規定から除外するような立法が必要である¹³⁹。

なお、事業用と家事用との両方に使う自動車のような、いわゆる家事共用資産の取得については、合理的な基準により購入時点で課税仕入れに係る支払対価の額を計算するものとされている¹⁴⁰が、その使用割合が購入時から大きく変

¹³⁷ 原則として3年の間の転用が調整の対象となっている。その対象となる期間は、消費税法における帳簿等の保存期間の7年間に延ばすことが考えられる。

¹³⁸ 所得税法上は、評価した額を減価償却資産の簿価として計上することにより必要経費に算入することができる。

¹³⁹ この疑問と同種の見解がある。熊王征秀「消費税におけるみなし譲渡」税理 52 巻 2009 年 11 月号 84 頁（ぎょうせい・2009 年）

¹⁴⁰ また、課税仕入れに係る資産を一時的に家事使用しても、当該家事使用についてはこのみなし譲渡の規定の適用はないとされ（消費税法基本通達 11-1-4）、事業の用に供しているものを、家事のためにも利用する場合の、その使用部分を明確に区分できない資産に係る利用は使用に

わる場合にはどのようにするのかも明確となっていない。

仮に課税仕入れとその家事用への用途変更が同一年内(同一課税期間)であれば、消費税の申告計算上、仕入税額の対象から除くことができるが、年度をまたぐような場合に発生する問題である。

次に個人事業者が自家消費を行う場合の評価について検討する。

自家消費は対価がない取引である。対価という課税標準がないために、例外的にみなし規定を設けている。この自家消費をした場合、時価で計上することを基本としているが、通達において、仕入価額以上で、かつ、時価の 50%以上の金額でもって認めるとしている¹⁴¹。

この取扱いは、所得税法の取扱いを用いていると思われ、通常の販売価額での課税をすべきである¹⁴² とする考え方があるが、消費税法も同様の趣旨からの課税を行うべきかどうか問題となる。

所得税法も消費税法も、時価相当額をそれぞれ課税標準に含めるとしているが、棚卸資産の場合にはそれぞれ通達上で特例が定められている。おおまかにまとめると、いずれも仕入金額¹⁴³ 以上であることを前提に、時価の 70%以上とする所得税法と 50%以上とする消費税法となっている。

なお、所得税法の場合には、個人の自己消費について所得税法 39 条の規定により総収入金額にその時価を算入することとし、通達において、棚卸資産の場合には、通常の販売価額の 70%以上の価額を算入すればよいとされている。一般の棚卸資産については、差益率がおおむね 30%以下であると考えられたところから付けられたものであり、通常は小売価額でなければ入手できないところを、卸価額で入手するのであれば、原価と時価の 70%との価額とに差額があるのであれば、これを経済的利益として課税しているのではないか¹⁴⁴ というような意見がある。

何故消費税法が 50%以上としているかの根拠は不明確であるが、所得税法が原価と時価の差額に対して課税することに対し、消費税法は仕入価額以上であることを第一の目的として、原価と時価との差額に対しての課税を重要視していないことを表しているともいえる。

消費税法 28 条 1 項 2 号では、個人が消費又は使用の時における当該消費し、

は該当しないとされている。(消費税法基本通達 5-3-2)

¹⁴¹ 例えば、仕入価額 80 時価 110 の場合、仕入価額 80 以上で、かつ、時価 50%の 55 以上であることを要件としているため、80 をみなし計上することを要求している。

¹⁴² 酒井・前掲注 94・271 頁

¹⁴³ 所得税法上は取得価額である。

¹⁴⁴ 大島隆夫・西野襄一『所得税法の考え方・読み方』307～310 頁(税務経理協会・1987 年)

又は使用した資産の価額に相当する金額を課税資産の譲渡等の対価の額とみなして、消費税の課税標準に加えることとしている。ここでは、消費又は使用の時における価額とされているため、いわゆる時価がいくらかということになるが、棚卸資産の場合には通常の販売価額、そうでない場合には時価の算定が必要となっている。

イ 法人におけるみなし譲渡

次に、法人におけるみなし譲渡について検討する。

消費税法4条4項2号においては、法人が資産をその役員に対して贈与した場合における当該贈与を、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなすとされている。

この2号の規定も、同1号の規定と同じく消費に負担を求めるものであり、その消費とは法人が行った課税仕入れの部分である。そもそも、1号の個人事業者のケースと異なり、法人が行う仕入れ（取得）については家事用資産の概念はないため、いずれも課税仕入れとなることが入り口となる。

ここで問題となっているのは、現在の法4条4項2号では、資産の貸付け及び役務の提供に関する事項が触れられていないことである。

役員に対する無償による資産の貸付けや役務の提供をしてもこの2号に当てはまらない¹⁴⁵とすることは少し甘いのではないか、という意見に対して拡張解釈を避けたという意味である¹⁴⁶と回答している。これ以上深く触れられていないが、譲渡以外に範囲を広げる場合には、対価とみなすものを何にするのか、そしていくらにするのかの評価が困難だったからと思われる。

法人の役員に対する贈与に関しては、法人税法と所得税法で次のように取り扱われる。

法人税法においては、贈与であっても低額譲渡であっても時価による譲渡とされており、時価と対価（贈与の場合は0）との差額について、相手が役員に対する場合には役員賞与として損金不算入、従業員に対する場合には給与となり損金算入とされる。また、雇用関係がない場合には寄附金課税が行われる。

所得税法においては、個人の所得に対して課税が行われる。ここでいう所得とは、一般に各人が収入等の形で新たに取得する経済的(価値)利得¹⁴⁷を指す。そのため、役員が法人から贈与を受けた場合には、新たな経済的利得を獲得して

¹⁴⁵ 消費税法基本通達5-3-5

¹⁴⁶ 木村剛志元国税庁消費税課長の意見 大島・前掲注31・33頁

¹⁴⁷ 金子・前掲注20・175頁 取得型（発生型）所得概念（accrual type concept of income）を引用している。

いるのであるから、これに給与所得として課税する¹⁴⁸。また課税するに当たってはその価値を測定することが必要であるが、所得税法においては、その物を取得する時における価額としている。

なお、法人が資産を役員に譲渡した場合において、その対価の額が当該譲渡の時における当該資産の価額に比し著しく低いときの低額譲渡については、その価額に相当する金額をその対価の額とみなしている。

消費税法上のみなし譲渡規定は、原則として時価課税をすることとされており、法人の役員に対する贈与と同じ課税を行う意味で必要な規定となっている。

法人が行う贈与及び低額譲渡については、その対象となる資産をその役員が使用するという行為に繋がるものであり、最終的に一般消費者と同様に消費することになる。

そこで、役員自身に課税することに代えて法人がその対価相当額を時価として課税することとしている。この贈与及び低額譲渡は実質的に役員に対する給与の性質をもっているといえるため、そもそも付加価値を構成する支出であるから、その無償取引に対しては適正価額で課税すべきであると言える¹⁴⁹。

無償である贈与の場合にはみなし譲渡規定により、低額譲渡である場合には課税標準について定める消費税法 28 条の但し書きにより時価相当額を課税標準に含める、とすることで補完している。

しかし、役員以外の者に対して行う低額譲渡や役員及び役員以外の者に対して行う役務の提供については、この規定に含まれないことから、課税漏れが生じている¹⁵⁰。

ウ 諸外国の制度との検討

このみなし譲渡規定については、各国において導入されている。

なお、EU における付加価値税共通制度第 16 条においては、「一部又は全部が前段階税額控除の対象とされた事業用の資産を、その課税事業者またはその従業員が個人的に利用した場合や、より一般的にその事業目的以外のためにこれらの事業資産を使用した場合には、無償で譲渡した場合であっても有償による譲渡があったものとみなされる。しかし、事業用のサンプルまたは少額の贈

¹⁴⁸ 雇用関係がない場合には、一時所得として課税がされる。

¹⁴⁹ 水野・前掲注 134・115 頁

¹⁵⁰ 法人税法は、法人税法 22 条 2 項により、無償による資産の譲り受けに係る収益の額を課税標準の所得金額に含めている。消費税は無償取引を原則として課税対象から除外しているために、みなし規定をおいているが、消費税法の課税標準を明確に補足することを放棄した結果として、強引にみなし規定をおいているに過ぎないのではないか、とする意見がある。石島・前掲注 133・17 頁

答品としての利用する場合には、これらの対象となる資産の譲渡とみなされない」とされており、事業から外れる課税仕入れについての対処を求める旨が記載されている¹⁵¹。そして、各国においてそれぞれの規定がおかれている。

これを受けて、イギリスの場合には、無償による資産の譲渡については、事業遂行上の資産の譲渡である場合に限り、市場価格による譲渡があったものとみなすとしている。ただし、試供品としての贈与や 50 ポンド以下の商品や生産物の贈与については課税しない¹⁵²。

消費税法上のみなし譲渡を確認したが、計算方法としては、資産の譲渡等とみなすことで課税標準額に含めることとして計算がなされている。市場価格を評価額とし、そこに新たな課税を行うという考え方¹⁵³ が反映されている。

イギリスの場合には、日本のみなし譲渡と異なり、みなし販売等として、対象者にその私的利用を行う従業員を含め、事業用資産の個人使用や、サービスの個人利用にも課税している¹⁵⁴。これは、EU 第 6 次指令においては、資産の譲渡及び役務の提供について、16 条及び 26 条¹⁵⁵ に規定がされており、仕入税額控除の対象となった資産を事業者自身または従業員に対して無償で譲渡する場合等の事業目的外の用途に使う場合、そして、無償による役務の提供を事業者自身または従業員に対して行う場合には、有償による譲渡または役務の提供とみなすとしているものを受けた規定と考えられる。

なお、EU 以外の例えば韓国においては、自家供給、個人的供給、事業上の贈与や廃業時の残存資産がみなし譲渡とされており¹⁵⁶、仕入税額に対する課税と別枠でこのみなし譲渡規定が存在している。自家供給とは、自己の事業に関連して取得した資産を、自己の事業のために直接消費する場合等をいい、個人的供給とは、事業と関係なく個人目的で消費する場合や顧客や不特定多数の人

¹⁵¹ Council, id., art16 この 16 条は資産の譲渡の範囲に含めるものとして規定されているが、17 条が加盟国間で資産を移転する場合についてもみなし譲渡として規定されている。天野・前掲注 44・74 頁より引用

¹⁵² Gordon & Manzano, *supra* note57, at 2352, 2439.

¹⁵³ 日本のみなし譲渡がこの考え方を採用しているのか、または、所得税法及び法人税法の規定を準用した結果、現在の方法になったかは定かではない。

¹⁵⁴ Gordon & Manzano, *supra* note57, at 2439-2443. なお、みなし販売等の表現は税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法（第 2 版）』152 頁（中央経済社・2008 年）のものを引用している。

¹⁵⁵ 16 条はみなし譲渡の規定であり、課税対象取引を規定する中で、資産の譲渡とみなす取引について記載されている。なお、26 条は 3 章として役務の提供に関する取扱いを規定する中で、役務の提供とみなす範囲を定めている。Council, id., art 16, art26

¹⁵⁶ 三逸会計法人「韓国の附加価値税」月刊国際税務 31 巻 60 頁（中央経済社・2011 年 7 月）また、韓国以外の例えば中国の増値税においては、自家製品等を集団福利のためや個人のために自家使用する場合、自家製品や購入物品等を現物出資、現物配当、無償贈与する場合等に適用される。中国税制研究グループ『中国の税制』55 頁（大蔵財務協会・2004 年）

に贈与または低額で譲渡する場合等をいう¹⁵⁷とされている。自家供給だけでなく、事業上の第三者への贈与について課税範囲に含めることは、実際に消費を行う者に対して課税できないケースまでも想定しており参考にすべきである。

財貨に対する付加価値税の課税標準について、金銭により対価を受ける場合にはその対価とするが、不当に低い対価の場合や、対価を受けない場合においては、その財貨の時価を課税標準とする¹⁵⁸ことは、ほぼどの国の消費税（付加価値税）でも共通となっている。

（２）私的消費に対する課税についてのアプローチ

私的消費に対する課税については、二つのアプローチが考えられる¹⁵⁹。

一つは、私的消費とされる課税仕入れに係る消費税額を、その事業者の仕入税額控除に含めないとする方法により、その事業者に結果として負担させる方法である。この場合には、課税仕入れの範囲に含めない方法と、あるいは法 32 条¹⁶⁰のような税額としての調整（控除）が考えられる。

日本の仕入税額は、インボイス方式ではなく、帳簿に基づくいわゆるアカウント方式により計算されるため、課税仕入れに含めない方法を採用することができる。しかし、課税仕入れ定義を変更するよりは、その仕入税額を否認するための立法の方がその後の範囲の拡大等を考慮しても、法的安定性の点で優位である。

もう一つは、新たに私的消費に対する課税が発生したと考えると課税標準額に含める方法である。消費税法は、消費を認識する手段として、前段階での対価に対して課税する方法を採用しているため、消費に対して課税するには資産の譲渡等の対価の額が必要となるが、その対価の額がないため現行のみなし譲渡と同様の課税を行うこととなる。みなし譲渡の規定が、私的消費に対する課税をカバーしていることから考えるとスムーズに入ることもできる。このみなし譲渡の規定は、その消費に相当する時価を課税標準額に加算する方法を採るが、

¹⁵⁷ 三逸会計法人・前掲注 167・61 頁

¹⁵⁸ 税理士法人トーマツ・前掲注 107・66 頁

¹⁵⁹ フリンジ・ベネフィットに対する付加価値税の取扱いとして課税方法が 2 つある。1 つは事業者が購入したフリンジ・ベネフィットの価格を売上高に含めて課税し、フリンジ・ベネフィットの仕入税額控除を行う方法と、もう 1 つは、仕入税額控除を認めない方法である。そして事業者が付加価値税額を負担する立場に立つため、経済上の観点からは仕入税額控除を認めない方法が望ましいとする意見がある。知念・前掲注 63・44～45 頁

¹⁶⁰ 仕入れに係る対価の返還等の特例と同じく、課税仕入れ等の税額から控除し、その後に課税売上割合を乗じて、控除対象仕入税額を計算する方法。なお、平成 2 年に廃案となった際の課税方法も、課税仕入れ等の税額に含めないとするものであった。

消費税法 39 条 3 項¹⁶¹ のように、課税標準額に対する消費税額とみなして別途加算する方法も考えられる。

消費税法が想定する消費や使用という課税の対象となるべきものの性質については、その場で消費されるサービスや、消費される消費財のような即時性の強い性格のものと、消費するというよりは長期的に利用できる資産などの資本財のような即時性の弱い性格のものがある。前者はその消費の測定はその場で計算しやすいが、後者はその測定が困難である。付加価値税が規定しているみなし譲渡に類する規定もこの両者を使い分けている。

そこで、消費税の法的性格からの妥当性を検証する。

ア 消費税の法的性格

消費税法においては、消費という行為があることを前提に、課税資産の譲渡等の対価の額を課税標準とし課税する。時間的な制約のある役務の提供、例えばレストランでの食事、交通費、光熱費などその役務の提供を受けている時間やその時間に行われる各種サービスなどはその時点で、実際に消費が行われ課税関係が終了する。しかし、資産の譲渡について課税することについては、その譲渡時点では消費の有無は認識できないが、他に課税方法がないこともあり、その資産がその後において消費するであろうという前提で容認される。

事業者が消費をするという私的消費に対して課税する場合、この課税時期のタイミングは、上記例示のようなレストランでの食事の場合、消費を行う個人事業者や役員等が即時消費を行うため、その役務の提供を受けた時が課税時期である。これが、役員が私用で使う物を法人が贈与するというみなし譲渡については、法人が購入した時点で課税仕入れが生じているが、実際にその物が更に役員へ移転するというもう一つの課税時期が生じる。

このように、私的消費に対して課税を行う場合、その私的消費はどちらの時点で発生するのかにより区分することが必要となる。

現行のみなし譲渡規定が、個人事業者の自家消費も法人の役員への贈与のいずれも物の移転がある場合に限り捕捉し課税していることは、その移転時において新たに消費が発生していると考えていることの表れである。

これに対し、レストランでの食事などの即時最終消費が行われる役務提供のようなものは、その時点で課税関係が終了しているため、事後的に仕入税額の調整をすることが本来の消費税の課税趣旨に沿った課税となる。

¹⁶¹ 消費税法 39 条「貸倒れに係る消費税額の控除等」3 項の貸倒回収に係る消費税額（申告書においては控除過大調整税額と表現される）については、課税標準額に対する消費税額に別途加算する方法をとっている。

消費税法は法人税法や所得税法のような所得課税の税法と異なり、あくまで課税標準は課税資産の譲渡等に限定され、仕入税額控除は税額控除規定の一つとして位置づけられている。また、消費税法では仕入れの概念を法人税と所得税のように主として費用収益の対応によって算出せずに、資本財の購入は直ちに仕入れとして控除され、償却の概念もないという点で大きく異なる¹⁶²。

この仕入税額控除は、消費税法 30 条において「…課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除する」と規定されているが、法的位置付けが曖昧となっており、税額控除としての特例にすぎないとする意見と仕入税額控除として当然の権利であるとする意見が学者間でも分かれている¹⁶³。

前段階税額控除方式という立法上の前提を否定する可能性があり、単に特例として言い切ることに疑問が残り、消費税法 30 条 7 項にいう帳簿及び請求書等の保存の不備により実際に控除が否認されることがあるため、権利とも言い切れない。確かに控除ができない場合には、消費者と当該事業者とで二重に課税されることになるともいえるため権利であるともいえるが、法体系上からは権利規定とは言い切れず、他の税法と同様の税額控除の枠を超えるものではない。あえて表現するなら、課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等の保存を求めた上で、さらに宥恕規定¹⁶⁴ を設けてまでその保存を求めていることから、事業者に対して仕入税額控除の立証責任を押しつけ、その責任を全うすることを期待しているような規定であると考ええる。

なお、免税事業者や簡易課税制度を利用する課税事業者にとっては、本来の仕入金額そのものから仕入税額を算出する機会が失われており¹⁶⁵、この意味でも仕入税額控除は、課税標準とまったく別物の位置付けとなっている¹⁶⁶。

¹⁶² 水野・前掲注 134・102 頁

¹⁶³ 一例を紹介すると、仕入税額控除は事業者に無条件で与えられた権利ではなく、前段階で消費税を支払った事実が証明されたものについてだけ認めるものであるため、特例にすぎないとする意見（多田雄司）と、累積課税の排除は消費税の生命ともいえるべきものであり、正しい税額を追及する上では過大な仕入税額控除も過少な仕入税額控除も許されない（田中治）とする意見である。山本・前掲注 56・71 頁

なお、田中教授においては、仕入税額控除の存在理由について、計算の便宜等の技術的理由によるものと考えれば、事業者にとっての特典ではなく権利と言うべきであるとしている。田中・前掲注 129・277～278 頁

¹⁶⁴ 消費税法 30 条 7 項において、「ただし、災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合は…」として宥恕規定がおかれている。

¹⁶⁵ 消費税法 9 条 4 項及び同法施行規則 11 条 1 項に規定する「消費税課税事業者選択届出書」を提出する場合を除く。

¹⁶⁶ 所得税法でいう収入と経費、法人税法でいう益金と損金のような関連性がないところに問題点が残るが本稿においてはまずは仕入税額控除がされることを前提としておく。

イ 具体例による検討

即時性の強い性格の消費として、例えば飲食を伴う交際費について課税を行うとする。このような課税については、その消費段階の支払われる対価について課税すべきであり、サービスの提供側であるレストランに対価を支払い、食事をする接待客やその事業者の従業員等がその消費行為を行う。このような行為は対価の支払いと消費する時点が同一であり、その飲食行為以外に新たな消費が生じることはない。このことから、新たに課税する概念はすぐわず仕入税額の範囲内で調整することが妥当と考えられる。

また、法人が購入した資産を、その法人が利用する場合やその法人の従業員が消費使用する場合などを考えてみる。このような資産の移転については、即時に消費されることが保証されず、時期のずれることが想定される。

法人の購入した資産が棚卸資産である場合には課税仕入れに含め仕入税額控除の計算が行われる。そしてその後、用途を私的消費に切り替えた場合に調整することになる。

用途変更が同一課税期間である場合の経理処理は、通常仕入れから除外し、その他の諸経費への勘定科目への振替を行うことが一般的であると思われる。そのため、私的消費に係る課税仕入れをその範囲から除くことで、その私的消費に対する課税を行うことができることになる。経理処理のアプローチからはこの方法が望ましいように思う。しかし、その贈与により新たな消費が発生すると考える場合には、現行のみなし譲渡の方法により課税する方が妥当である。

なお、用途変更が同一課税期間でない場合については後述する。

ウ 対価による調整と税額による調整

私的消費に対する課税について、一つ目に、新たに消費が発生すると考えるものについては、その時価を課税資産の譲渡等の対価の額に含める方法と、課税標準額に対する消費税額に直接加算する方法¹⁶⁷ とが考えられ、二つ目に、即時消費される交際費のような私的消費に課税する場合には、課税仕入れに係る支払対価の額から除く方法と、控除対象仕入税額から除く方法とが考えられる。そこで、それぞれを対価で調整するか税額で調整するかを検討したい。

一つ目の新たに消費が発生すると考える場合には、先ほど述べたように、現行のみなし譲渡の方法による課税が妥当である。

現行のみなし譲渡は、その時価相当額を課税資産の譲渡等の対価の額とみなして課税標準額に含める方法を採用している。このような計算の場合、その額

¹⁶⁷ 消費税法 39 条貸倒れに係る消費税額の控除 3 項に規定する控除過大調整税額の取扱いと同様に考える。

が課税売上割合に含まれ、その課税期間中の他の仕入税額控除の計算に影響を与えることになる。新たな課税が生じている場合には課税売上割合に含むことが可能なこの方法が好ましい。

なお、他の仕入税額に影響を与えない課税方法として税額を別途加算する方法がある。課税標準額に対する消費税額は、所得税法や法人税法のように課税所得によって適用される税率が異なるものではなく、仮に複数税率が導入されたとしてもそれぞれに税率を乗じて計算することが想定されるから、税額に別途加算することも可能である。しかし、新たに消費が生じたと考える場合には、その課税期間中の課税売上割合に含まれない点で合理性がない。あくまで、消費税法 39 条貸倒れに係る消費税額の控除の適用があった後の控除過大調整税額のような調整に用いられるように、過去の修正に類似する場合について課税方法として用いられることが妥当である。

二つ目の即時消費される交際費のような私的消費に課税する場合には、改めて課税を行う必要がないため、課税仕入れ側からのアプローチを検討する。

課税仕入れから除く場合とその税額を除く場合とでは、計算過程こそ異なるものの、課税売上割合により計算された結果の税額を用いる限り結果は同じとなる。日本以外の国においてはインボイス方式が採用されており、仕入税額控除の計算は税額が基準となっており、仕入税額を調整することで問題はない。立法上も課税仕入れのような定義された範囲に除外規定を設けるのではなく、現行法の課税仕入れの解釈のままに、新たに税額による調整を立法する方が簡素である。

現在の日本の仕入税額控除は帳簿方式によって行われており、交際費にしても厚生費にしても、原則として帳簿を備え付けることとされている現状においてはその対価は把握できる。即時に消費されるものに対する課税は、課税仕入れに係る支払対価の額から除外することも課税仕入れ等の税額を除外することも可能であるが、課税仕入れそのものの定義に除外規定を設けるよりも課税すべきものを新たに加える形で課税仕入れ等の税額に加減算する方が良い。

エ 中小事業者等のケース

一部の中小事業者には消費税法 9 条「小規模事業者に係る納税義務の免除」または同 37 条「中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例」が適用される場合がある。以下、法人が役員に物を贈与する例により検討する。

中小事業者においては、継続する各課税期間の消費税の計算が、消費税法 9 条小規模事業者に係る納税義務の免除と消費税法 37 条中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例の規定により異なっている。

例えば、棚卸資産の購入時においては、事業用と認識していたものを、課税

期間をまたいで、その事業者が役員に贈与する場合にはどうなるかを、仕入れ時と贈与時のそれぞれの課税期間で、①課税事業者と免税事業者であった場合、②簡易課税と本則課税であった場合に分けて考える。

①のケースでは、棚卸資産の場合、事業者が課税仕入れ時に免税事業者であった場合には仕入税額控除を行わないが、課税事業者となった課税期間において消費税法 36 条納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整により、課税仕入れ等の税額とみなされた額が新たに控除されることとなる。この課税事業者となった期間においてその贈与を行う場合には、私的消費に対する課税が必要となる。

また、事業者が課税仕入れ時に課税事業者であった場合には仕入税額控除が行われるが、翌課税期間が免税事業者である場合にも同法 36 条により仕入税額控除から控除する調整が行われる。そのため、免税事業者となった後にその贈与を行う場合には、計算の機会がないことになるが、課税事業者であった課税期間中の課税仕入れであったとしても、既に仕入税額控除の計算の対象から外れているため、結果として新たに課税をする必要はないことになる。

しかし、棚卸資産でない資産を私的消費した場合には話が変わってくる。

免税事業者であった課税期間に購入した資産を課税事業者である課税期間に贈与を行う場合、そもそも仕入税額控除の対象となっていないのであるから、否認をする必要性がないので問題はないが、課税事業者であった課税期間に仕入税額控除を行った資産につき免税事業者である課税期間に贈与を行う場合には調整する余地がないこととなり、不公平が生じることとなる。

このケースに対して課税を行うには、課税仕入れのあった時期しかないが、その課税仕入れのあった課税期間に贈与がない以上課税する機会は失われることになり、結果として免税事業者と課税事業者との不公平感を増加させる結果になる。

②のケースでは、簡易課税制度により仕入税額控除を計算した場合、課税仕入れが考慮されないので、簡易課税である課税期間に購入し、本則課税である課税期間に贈与をした場合、課税仕入れに係る消費税額を実額により計算する機会を失っており、申告上控除の対象となったみなし仕入れ率により計算された税額は課税仕入れを反映させたものではないため、課税すべき税額はいくらかになるのかというところも問題となる。

個人事業者及び法人である事業者について、消費税法上は簡易課税制度を利用する事業者について帳簿の記録に関する保存を要求していないが、所得税法

と法人税法において帳簿等の保存を要求されており¹⁶⁸、その課税仕入れの支払対価の額の把握はできるため、仕入税額の否認による方法も可能となる。

なお、簡易課税における事業区分は、第一種から第五種まで分かれており、棚卸資産の贈与である場合には第二種、製造物であれば第三種、自己所有の固定資産の贈与であれば第四種というようにそれぞれのみなし仕入れ率を乗じて仕入税額控除の計算を行う仕組みとなっている。簡易課税制度が適用される課税期間のみなし譲渡については、更に仕入税額が再計算されることから、仕入れ時の支払対価の調整という意味合いは失われる。現在のみなし譲渡に関する法の適用に問題がないとするならば、新たに贈与時に消費が生じているとする解釈の中で課税していることを意味している。

（３）私的消費に対する課税のまとめ

本稿において、私的消費は、そもそも仕入税額を控除すべきでないとするレストランでの飲食代などの即時消費されるものと新たに消費が発生するためこれに課税するという現行のみなし譲渡に代表されるものとに区分している。

新たに消費が発生していると認識する場合には、消費税を課税すべきであるが、対価が存在しない場合には課税することができないため、みなし譲渡規定により課税されている。

資本財として利用される車両や建物の場合、その事業者内での私的利用¹⁶⁹について、新たに消費があると認めた場合にはこのみなし譲渡規定により課税することが妥当であると考ええる。車両については、既に紹介したとおり、過去に日本でも課税が検討されていたが、当時は課税仕入れ等の税額に２分の１を含めないとする定率による課税であった。仕入れ時の用途及びその後の用途がどうなるかを厳密に判断せず一律に課税するというものであったが、法人税法の損金性についてはその全額が認められていることを考慮すれば、あくまで政策的な課税であったと思われる。現在の日本の税法、特に法人税法上にこのような私的利用の考え方が浸透していない段階では消費税法が介入するのには時期尚早であると判断する。

¹⁶⁸ 法人税法 150 条の 2、所得税法 231 条の 2 に規定する帳簿の備付け義務がある。なお、所得税法 231 条の 2 は平成 26 年以降において不動産所得、事業所得、山林所得を生ずべき業務に係る帳簿の保存が求められるため、個人事業者全体をカバーすることになる。

¹⁶⁹ 事業者内での私的利用について、ここでは消費税の納税義務者である事業者として用途変更を行う場合と考え、個人事業者の自家消費のように、個人事業者から一消費者たる個人への用途変更は含まない。ただし、日本において明確な私的利用の範囲は存在していないことに留意する。

即時に消費され、または使用されるようなものと位置づけたレストランでの飲食代や旅行代などは、所得税法、法人税法ともに事業上の経費とされる¹⁷⁰。これらの経費については、その個人が事業上の時間的、場所的拘束を受けるとしても、その従事する個人が消費したものと位置づけ、その消費に対して課税することは、他の個人との課税の公平を保つ点で必要である。

このレストランでの飲食代や旅行代について、以下において交際費とフリンジ・ベネフィットの供与とに区分して検討してきた事項をまとめる。

交際費は、個人事業者が支出する場合と法人が支出する場合とでは取り扱いが異なる。法人が支出する交際費は、租税特別措置法 61 条の 4 により損金不算入とされるが、個人事業者が支出する交際費については同様の規定はない¹⁷¹。

しかし、現行の租税特別措置法 61 条の 4 に規定する交際費の取扱いを参考に、個人事業者及び法人の両方を対象とした交際費に関する取扱いを消費税法上に恒久的な規定をおくことを提言する。

個人事業者と法人が支出する従業員等に対するフリンジ・ベネフィットの供与については、その供与を受ける従業員や役員において新たな消費が生じるという観点でみた場合にはその評価が困難である。仮に評価ができる、または政策的に定率による評価方法等を定める場合には、みなし譲渡に含める課税が妥当である。しかし、その評価は容易ではなく、現に所得税法においてフリンジ・ベネフィット課税が法令によって確立していない状況を考えると、評価を必要としない即時に消費されると考えられる直接的なものに限って課税することが妥当と思われる。

そのため、所得課税とは別に消費税法上でフリンジ・ベネフィットの範囲を定め課税し、その範囲は、その供与を受ける個人と他の一般消費者とを比較し、消費や利用という行為が同じであるものを限定的に列挙する方法が考えられる。

個人事業者に対しては所得税法、法人に対しては法人税法がそれぞれ適用されており、消費税法に引用できる部分がないかを検討したが、私的消費に対する消費税の課税は、消費税法独自の私的消費の概念による立法が好ましい。

その私的消費の概念により、個人事業者と法人がその事業主自身や従事する従業員等に対して支出する私的消費については、他の一般の消費者との課税の公平の観点から消費税を課税するべきである。

¹⁷⁰ レストランでの食事代や旅行代が、役員や従業員等の給与として課税されたとしても、その事業者にとっては経費となる。また、金銭以外の給付についても源泉徴収の対象となる。消費税の課税は、所得税や法人税が課されるかどうかによって左右されるものではない。

¹⁷¹ 本稿は個人事業者の支出する交際費について所得税を課税すべきとの議論をするものではないが、筆者は何らかの定率による課税があっても良いと考える。

おわりに

私的消費に対する消費税の課税については、わが国以外のほとんどの国で行われており、その私的消費の範囲は各国で異なっている。欧州においては、グリーンペーパーに提言されるように事業目的と非事業目的との用途変更があった場合の税額控除等の問題が未だ残っている。

本稿では、私的消費の範囲を明確にするために、私的消費の諸外国における認識を確認した。さらに、フリンジ・ベネフィットと交際費、寄附金について関連するものを検討した。消費税法では、これらの項目を消費税法基本通達で課税仕入れに該当するかどうかを示しているが、筆者としてはその範囲について疑問がある。

また、この私的消費に対する消費税の課税は、消費税法の導入時に消費税法4条4項のみなし譲渡規定により行われているが、その後の議論は進んでいない。

平成26年4月に予定される消費税の増税は、事業者には消費税負担の軽減を今まで以上に意識させる。今の消費税法では、「事業として」の範囲が広く、事業者が行うフリンジ・ベネフィットの供与や交際費の支出となる課税仕入れが仕入税額控除されることにより消費税負担の軽減が生じてしまう。

例としてあげられることが多い個人事業者及び法人が支出する飲食代は、一般消費者が支出する飲食代とに消費税負担の差が明らかに生じる。消費税負担の軽減を目的として支出されることがないように、このような私的消費に対してはしっかりと課税すべきである。

また、私的消費に対する消費税の課税方法については、現在みなし譲渡による課税が行われている。課税標準に対して、むやみにみなし規定を混入することは好ましくない。しかし、消費税法が取引の対価に課税するという方法を採用している以上、新たな消費を認識する形で課税するのであれば、みなし譲渡の範囲を拡大するしかない。

しかし、即時消費され、または使用されるものに対しては、その支出額である課税仕入れに係る支払対価の額をもとに仕入税額控除を制限できるため、みなし譲渡の範囲を拡大するよりも導入しやすいと考える。

この私的消費に対する消費税の課税の議論が、本格的に行われる場合には、車両と交際費に関するものが議論された平成2年の経緯を踏まえて行われることが予想される。

車両やその他の資本財は、利用期間に応じた利用に課税されるものであるため、課税仕入れを行った時に私的消費となるものかどうかの判断が難しく、その評価も困難である。まずは、日常的に一般消費者が消費する飲食代等を中心

とした交際費やフリンジ・ベネフィットの供与の中から私的消費の範囲を定義付けた上で、事業者に対してこの私的消費に対して課税することを優先すべきと考える。

筆者としては、事業者と一般消費者との不公平感の改善がまず必要と考える。

今後ますます存在感が増大する消費税において、本来の消費税の趣旨とされる広く消費に対して課税されることを期待し、本稿における検討が私的消費に対する課税の議論の一助になれば幸いである。

(参考文献)

- 秋山高善「消費税法第36条の趣旨の探求を通じた消費税法の再検証の必要性」
税研146号138頁～142頁（2009年7月）第31回日税研究賞入選論文集
- 石弘光『消費税の政治経済学』（日本経済新聞出版社・2010年）
- 石島弘『課税権と課税物件の研究（租税法研究第1巻）』209～288頁（信山社・2003年）
- 石島弘「フリンジ・ベネフィット課税の問題」金子宏編著『所得税の理論と課題』（税務経理協会・1996年）
- 石島弘「フリンジ・ベネフィットー現物給与の検討を中心としてー」租税法研究17号（1989年）
- 石島弘「消費税“みなし規定”の問題点」税務弘報37巻13～20頁（中央経済社・1989年5月）
- 今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル10（2009年2月）
- 岩下忠吾・熊王征秀・上西左大臣「消費税の課題と展望」税研155号1頁～14頁（2011年1月）
- 碓井光明「フリンジ・ベネフィットの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』165～203頁（有斐閣・1991年）
- 浦東久男「消費税法の課税対象と非課税取引・輸出免税措置について」財団法人納税協会連合会『総合税制研究4』1～21頁（清文社・1996年3月）
- 占部裕典『地方公共団体と自主課税権』265～271頁（慈学社出版・2011年）
- 大島隆夫、木村剛志『消費税法の考え方・読み方（5訂版）』1～116頁、237～295頁、390頁（税務経理協会・2010年）
- 大島隆夫・西野襄一『所得税法の考え方・読み方』税務経理協会（1987年）
- 大蔵省主税局税制第2課『消費税法のすべて』（大蔵省印刷局・1989年）
- 大淵博義『交際費課税の拡大化と寄附金との判別の基準』MJS判例研究会講演レジュメ（出典 <http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>）（2007年9月）
- 尾崎護編『消費税法詳解』61～71頁、369～371頁（税務経理協会・1990年）
- 尾崎護『平成2年度税制改正要綱について』租税研究485号（1990年）
- 金子宏『租税法（第17版）』（弘文堂・2012年）
- 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』3～88頁、264～299頁（有斐閣・2010年）
- 金子宏「総論」『消費税』日税研論集30号・日本税務研究センター・（1995年3月）
- 鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008年版）』（国立国会図書館調査及び立法考

査局・2008年10月)

韓国・ソウルKPMG 三最会計法人「韓国での事業活動におけるFAQ」International Taxation 24 巻 4 号 32～36 頁 (税務研究会・2004年4月)

北野弘久『税法問題事例研究』109～112 頁 (勁草書房・2005年)

木村剛志『実務家のための消費税実例回答集 (7訂版)』114～115 頁、496～501 頁、513 頁、561～565 頁、597 頁、604～606 頁、638～641 頁、966～969 頁 (税務研究会出版局・2008年)

木村剛志・前田忠章・大森正嘉編『消費税法基本通達の徹底解明』83～91 頁、286～291 頁 (ぎょうせい・1997年)

熊王征秀「消費税におけるみなし譲渡」税理 52 巻 2009 年 11 月号 82～89 頁 (ぎょうぜい・2009年)

K・ティプケ著 木村弘之亮・吉村典久・西山由美 監訳『所得税・法人税・消費税－西ドイツ租税法－』289～351 頁 (木鐸社・1988年)

高正臣訳 金完石「韓国の附加価値税における仕入税額控除－仕入税額不控除を中心にして－」立命館法学 第 311 号 79～118 頁 (2007 年第 1 号)

高正臣「イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56 巻 (通巻 797 号) 166 頁～178 頁 (2001 年 12 月)

高正臣「韓国附加価値税法における課税の対象外となる事業の譲渡について」経済研究 47 巻 2 号通巻 196 号 85～114 頁 (2002 年)

高正臣「韓国付加価値税法の研究」大阪府立大学博士学位論文 26 頁 (2002 年 3 月)

湖東京至「フランス付加価値税法」関東学院法学 11 巻 173～265 頁 (2002 年 3 月)

財団法人大蔵財務協会『昭和 63 年改正税法のすべて』(大蔵財務協会・1988 年)

財団法人大蔵財務協会『平成 3 年改正税法のすべて』(大蔵財務協会・1991 年)

財団法人大蔵財務協会『裁決事例集 (第 78 集)』237～251 頁 (大蔵財務協会・2010 年)

酒井克彦『所得税法の論点研究』133～144 頁、230～257 頁 (財經詳報社・2011 年)

佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について－95%ルールの見直しと交際費等支出課税－」税大ジャーナル 8 号 (2008 年 6 月)

佐藤孝一監修『最近の税務訴訟』345～351 頁 (大蔵財務協会・1997 年)

佐藤英明『スタンダード所得税法 [補正版]』(弘文堂・2010 年)

品川芳宣『増補改訂版 重要租税判決の実務研究』490～496 頁 (大蔵財務協会・2005 年)

末永英男編著『「租税特別措置」の総合分析－租税法,租税論,会計学の視点から－』1～17頁、147～162頁（中央経済社・2012年）

須田忠行「みなし役員給与（認定賞与）」税理 52 卷 43～50 頁（2009 年 11 月号）

税制調査会「平成 2 年度の税制改正に関する答申・平成 2 年度の税制改正の大綱・平成 2 年度税制改正の要綱」租税研究 123～138 頁（1990 年 2 月）

税制調査会「平成 12 年 7 月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－」230～247 頁

税理士法人トーマツ編『アジア諸国の税法〔第 7 版〕』（中央経済社・2011 年）

税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法〔第 2 版〕』（中央経済社・2008 年）

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース編『中国税法全書 2008－2009 年版』455～467 頁、666～671 頁（東洋経済新報社・2008 年）

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』（中央経済社・2009 年）

大作七郎編『平成元年版 消費税の取扱いと申告の手引』（清文社・1989 年）

武田昌輔「総説」財団法人日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討 理論と実践』（財經詳報社・2004 年）

武田昌輔『法人税回顧六〇年～企業会計との関係を検証する～』（TKC 出版・2009 年）

武田昌輔監修『DHC コメントール消費税法』3101～3220 頁（第一法規・1989 年）

田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏編『租税法の発展』273～294 頁（有斐閣・2010 年）

谷口勢津夫『税法基本講義（第 2 版）』169～173 頁、244 頁（弘文堂・2011 年）

知念裕『付加価値税の理論と実際』161～185 頁（税務経理協会・1995 年）

注解所得税法研究会編 植松守雄『注解所得税法（5 訂版）』（大蔵財務協会・2011 年）

中国税制研究グループ『中国の税制』50～67 頁（大蔵財務協会・2004 年）

椿隆編『回答実例 消費税質疑応答集』20～21 頁、547～613 頁（大蔵財務協会・2004 年）

TKC 税務研究所編『詳解・消費税 消費税の全貌と会計実務（二次改訂）』（TKC 税務研究所・1989 年）

中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂『租税法概説』（有斐閣・2011 年）

成道秀雄『新版 税務会計論（第 3 版）』（中央経済社・2011 年）

西山由美「消費税の中長期的論点－EU 付加価値税からの示唆－」東海法学第

39 号 107～118 頁（2007 年 12 月）

西山由美「消費税率の引上げ～望ましい制度設計のあり方」税理 55 巻 18 頁～24 頁（2012 年 1 月）

西山由美「消費税の課題－複数税率とインボイスの問題を中心として－」租税研究 719 号 16 頁～27 頁（2009 年 9 月）

西山由美「「良い租税」としての消費税の条件－EU 付加価値税 30 年の検証を踏まえて－」租税研究 733 号 155～168 頁（2010 年 11 月）

西山由美「消費税の引き上げを前提とした場合の諸問題」租税研究 745 号 59～69 頁（2011 年 11 月）

西山由美 鈴木雅博「EU 等における付加価値税から学ぶこと」税研 161 号 1 頁～8 頁（2012 年 1 月）

西山由美「EU 付加価値税の現状と課題－マーズ・レビューを踏まえて－」財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』平成 23 年第 1 号（通巻 102 号）（2011 年 1 月）

沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について－仕入税額控除を制限する必要性－」明治大学会計論叢第 2 号（2007 年 3 月）

沼田博幸「消費課税における事業目的についての一考察－事業者の消費に対する課税を中心として－」明治大学会計論叢第 7 号（2012 年 2 月）

沼田博幸「EU における VAT の最近の動向について－グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意－」租税研究 749 号 278 頁～320 頁（2012 年 3 月）

橋本徹『欧米諸国の間接税－EC 型付加価値税と売上税－』（納税協会連合会・1988 年）

林仲宣『所得税法・消費税法の論点 判例・裁決例からみた法解釈の実際』46～73 頁、140～206 頁（中央経済社・2005 年）

林仲宣・四方田彰・角田敬子『交際費税務に生かす判例・裁決例 53 選（第 2 版）』（税務経理協会・2011 年）

増井良啓「租税法の形成における実験 国税庁通達の機能をめぐる一考察」東京大学 21 世紀 COE プログラム第 6 回シンポジウムより加筆（2006 年 3 月）

増田英敏 林仲宣編『はじめての租税法』22～25 頁、88～90 頁、143～152 頁（成文堂・2011 年）

松沢智『新版租税実体法〔補正第 2 版〕』283～308 頁（中央経済社・2003 年）

水野忠恒『消費税の制度と理論（租税法研究双書 1）』101～121 頁（弘文堂・1989 年）

水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』（有斐閣・2011 年）

水野忠恒「消費税の構造－インボイス型・仕入れ控除型・帳簿型付加価値税の

比較一」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター・(1995 年 3 月)

水野勝『税制改正五十年一回顧と展望一』605～609 頁(大蔵財務協会・2006 年)

三逸会計法人「韓国の附加価値税」月刊国際税務 31 巻 58～65 頁(中央経済社・2011 年 7 月)

宮島洋編著 木下和夫・金子宏監修『21 世紀を支える税制の論理 第 6 巻 消費課税の理論と課題〔二訂版〕』(税務経理協会・2003 年)

村井正『租税法と取引法』330～339 頁(清文社・2003 年)

村越未和「フリンジ・ベネフィット課税の強化に関する一考察」会計検査研究 29 号 203～217 頁(2004 年 3 月)

森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』(清文社・2000 年)

森信茂樹『抜本的税制改革と消費税―経済成長を支える税制へ―』(大蔵財務協会・2007 年)

八ツ尾順一「実質課税原則におけるみなし規定の法理と類型」税理 52 巻 30～35 頁(2009 年 11 月号)

山田二郎『租税法の解釈と展開(2)』211～257 頁(信山社出版・2007 年)

山田裕士『消費税の課税対象と「消費」に関する一考察―フリンジ・ベネフィット及び交際費と消費税』税大論叢 31 号(1998 年 6 月)

山本守之『税金力 時代とともに「税」を読む』(中央経済社・2009 年)

山本守之『Q&A 消費税の課否判定と仕入税額控除〔新版〕』(税務経理協会・2011 年)

山本守之『交際費の理論と実務(四訂版)』(税務経理協会・2009 年)

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)

山本守之「課税対象取引と課税対象外取引」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター・(1995 年 3 月)

吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題―課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に―」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター・(1995 年 3 月)

渡辺智之「欧州委員会グリーンペーパーの含意」税務弘報 60 巻 123～131 頁(中央経済社・2012 年 7 月)

Alan Dolton & Robert Wareham, Tolley's VAT Cases, 201-207,534-535 (2008)

B.J.M,Terra & Avokat Julie Kajus, A guide to the sixth VAT directive, commentary to the value added tax of the European Community Volume B,819-823,842-844,923-932 (1991)

Keith M Gordon & Ximena Montes Manzano, Tiley & Collison's UK Tax Guide
2011-12, (2011)

Queen Mary & Westfield College, The Reasonable Business Expenses Rule, THE
CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION, *PhD Candidate Centre for Commercial
Law Studies*

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common
System of value added tax, Official Journal of the European Union

一般社団法人・一般財団法人を利用した
相続税・贈与税の租税回避

坂井 玲央奈

要旨 「一般社団法人・一般財団法人を利用した相続税・贈与税の租税回避」

平成 20 年度に、明治時代から存続してきた公益法人制度の抜本的改革が行われた。改正前は、主務官庁許可主義の下で不透明な行政運営による問題点が指摘されていたが、この改正によって、それらの問題点は改善された。法人格の付与と公益性の判断が分離され、設立の登記によって法人格を取得できる（準則主義）ようになり、改正前までは、社団法人・財団法人の区分しかなかったものが、三区分に分かれることとなった。このような改正により、新たな法人形態として一般社団・財団法人が設立できるようになり、徐々に一般社団・財団法人は増加してきており、今後一般的な法人類型になると推測される。また、一定の要件を満たさなければ、公益法人等として、収益事業課税、軽減税率、みなし寄付金等の税制上の優遇を受けることはできない、という制度となった。このように改正されたことから、成道秀雄氏は、一般社団・財団法人を租税回避に利用することは難しくなると述べておられる。

しかし、筆者は、この一般社団・財団法人を利用した新たな租税回避の可能性が高まるのではないかと考える。そして、これらの法人は、準則主義により容易に設立することが可能となったこと、また、今後、相続税の基礎控除の引下げや税率構造の見直しなどによってその増税がなされる見込みであることから、それらを利用した相続税・贈与税の回避行為が行われる可能性が高まると考える。

それは、個人の所有する財産を一般社団・財団法人に移転し、親族間で理事を交代することによって、課税されることなく、実質的な財産の承継が行われる可能性が高まるのではないかと考える。一般社団・財団法人には、持分の定めがなく、出資者が存在しない、という特徴があることから、一般社団・財団法人が所有する財産は、それらを実質的に支配している個人の相続財産を構成せず、相続税が課税されることはない。こうした取扱いを濫用して、一般社団・財団法人に移転された財産を、親族間で理事を交代することによって、代々専属的に管理支配することで、相続税・贈与税の負担を永続的に回避することが可能となってしまう。

この家産世襲の問題については、平成 16 年の内閣官房行政改革推進事務局・非営利法人ワーキンググループで議論されたが、それ以降本格的に政府内で検討された形跡はないし、また、平成 20 年度税制改正においても何の規制も加えられていない。こうした租税回避は課税の公平の観点から問題があるにもかかわらず、研究の希薄域に置かれている。そこで、このような相続税・贈与税を回避するための一般社団・財団法人を「家産世襲的な社団・財団」と位置づけ、それらに対しては、ドイツの税制を参考に、30 年ごとに相続税を課税する、ということを提案する。しかし、30 年経過前に、その「家産世襲的な社団・財団」

が別の一般社団・財団法人に財産を移転することで、世襲の認定を避け、その 30 年ごとの課税を受けることを回避することも考えられるので、その対応策についても提言する。

本論文の構成は次の通りである。

第 1 章、第 1 節では、一般社団・財団法人の位置づけを確認するため、新たな公益法人制度について整理する。第 2 節及び第 3 節では、法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置として、相法 64 条 1 項、65 条及び 66 条 4 項の規定を概観した上で、それらの適用関係を整理し、問題点を指摘する。

第 2 章、第 1 節では、営利法人と非営利法人の定義を確認し、第 2 節では、相法 64 条 1 項が適用された裁判例を整理し、第 3 節では、相法 66 条 4 項が適用された裁判例を確認する。持分の定めのない法人の場合、出資や株式という概念が存在しない、ということから可能となる租税回避について指摘する。

第 3 章、第 1 節では、持分の定めのない法人である一般社団・財団法人に財産の移転があった時、また、移転した後の問題点を指摘し、第 2 節では、その一般社団・財団法人の解散時の問題点を指摘する。

第 4 章では、一般社団・財団法人が租税回避の道具として利用されることに対処するための解決策を提言する。具体的には、家産的な社団・財団法人へ 30 年ごとに相続税を課税する。そして、その 30 年課税の適用を受ける前の、家産的な社団・財団へその財産の移転があった場合、その移転に対しては相続税を課税する、という制度の導入を提言する。

はじめに	1
凡例	3
第 1 章 公益法人税制の概要と相続税法 64 条 65 条 66 条の適用関係	4
第 1 節 公益法人制度について	4
(1) 公益法人制度の改正	4
(2) 公益法人制度の概要	5
(3) 公益法人に対する法人税制の概要	7
(4) 一般社団法人・財団法人の設立・機関等について	7
第 2 節 法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置	9
(1) 納税義務者	9
(2) 会社に対して財産を贈与・遺贈した場合（相続税法 64 条）	9
(3) 公益法人や人格のない社団等に対して財産を贈与・遺贈した場合（相続 法 65 条、66 条）	11
(4) 相法 66 条 4 項の適用関係	14
第 3 節 個人から公益法人等に対する贈与とその課税関係	20
(1) 個人から公益法人に財産を寄付した場合の取扱い	20
(2) 生前寄付・遺言による寄付と課税関係	21
(3) 相続人による相続財産の寄付	23
第 4 節 措置法 40 条と 70 条及び相続税法 66 条 4 項の適用条件	25
第 5 節 小括	25
第 2 章 相続税法 66 条 4 項の適用範囲	27
第 1 節 営利法人と非営利法人の違い	27
第 2 節 相法 64 条が適用された裁判例	28
(1) 否認の対象とされなかった裁判例	28
(2) 否認の対象とされた裁判例	29
(3) 相法 64 条 1 項が適用された裁判例から	33
第 3 節 相法 66 条 4 項が適用された裁判例	34
(1) 相法 66 条 4 項の適用を巡る裁判例	34
(2) 相法 66 条 4 項の適用要件	36
第 4 節 措法 40 条が取り消された裁判例	37
第 5 節 小括	39

第3章 一般社団法人を利用して相続税・贈与税の租税回避の想定事例	40
第1節 想定事例に基づく課税関係とその問題点	40
(1) 一般社団法人・一般財団法人に財産の移転時の問題	41
(2) 一般社団法人・一般財団法人に財産を移転後の世襲による実質的な財産承継の問題	47
第2節 一般社団法人・一般財団法人の解散時の問題	50
第3節 小括	53
第4章 想定事例への解決策	55
第1節 一定期間毎の課税	55
(1) 先行研究から	56
(2) 一定期間ごとの法人への相続税等の課税	58
第2節 新しい一般社団法人・一般財団法人への財産の移転に対する課税	64
(1) 非営利型法人の課税関係と非営利型法人以外の法人の課税関係	65
(2) 財産の名義人に過ぎない一般社団法人・一般財団法人の課税関係	68
(3) 中間型の一般社団法人・一般財団法人	69
(4) 一般社団法人・一般財団法人に財産の移転があった場合の課税関係	69
(5) 「家産世襲的な社団・財団」への一定期間ごとの課税 ～具体的な解決策～	70
(6) 「家産世襲的な社団・財団」が解散し、残余財産を分配した場合	72
第3節 小括	72
おわりに	74
参考文献	76

はじめに

平成 20 年度に 100 年余りにも渡った公益法人制度が改正された。この改正により、従来から指摘されていた問題点が改善された。税制面でも公益法人等が租税回避として利用されないための制度として評価する意見がある。しかし、筆者は新たな、一般社団・財団法人を利用した相続税・贈与税の租税回避が今後拡大するのではないかと考える。

一般社団・財団法人については、自由な活動を促進するため準則主義で設立することが可能となり、実施する事業の目的にも制約が無くなり、また、行政庁の監督も受ける必要が無くなった。また、相続税については、①基礎控除の縮小、②最高税率の引き上げ、③死亡保険金の非課税対象の縮小等により、増税される見込みであるため、親族間の直接的な相続については、相続税の増税に伴い、負担が大きくなる。このような状況のもとで、一般社団・財団法人を設立し、そこに個人が所有する財産を移転し、親族を理事に就任させるケースが増えてくるのではないかと考えられる。

一般社団・財団法人への財産の移転時には、現行法上、何らかの課税が行われる可能性がある。贈与の場合、その贈与者又はその親族等の相続税又は贈与税が不当に減少すると認められるときは、その法人を個人とみなして相続税又は贈与税が課税される。贈与者に対しても、みなし譲渡所得課税が行われる。譲渡の場合は、譲渡者に対して、譲渡所得課税がされる。このように、移転時には、何らかの課税が行われることになる。しかし、その後は、理事の世襲による交代があつたとしても、現行法上、相続税の課税は予定されていないため、一般社団・財団法人に移転された財産を永続的に管理支配していけば、代々家族での財産の承継が無税で可能となる。

つまり、実施する事業の目的も制限がなくなり、例えば一般社団・財団法人を資産管理会社として、家族の資産管理を行うことも可能となったことで、理事に親族が就き、その交代により実質的に支配権が承継されたとしても、一般社団・財団法人は持分の定めのない法人であることから、その法人の財産は、誰の個人財産としても現れることはなく、相続税を課税されることはない。

相続税の増税により、納税義務者は現在より多くなると見込まれており、直接的な親族間の相続より、移転時の課税のみで済む一般社団・財団法人を通じた実質的な財産の承継が行われるのではないかと予想される。しかし、これでは、課税の公平性の面から問題がある。そこで、本論文ではこの問題について、解決策を提言する。

具体的には、ドイツの家族財団に対して、30 年ごとに相続税を課税するという制度を参考に、我が国においても、「家産世襲的な社団・財団」に該当する場合には、一定の期間ごとに相続税を課税する、という制度を取り入れるものである。しかし、この「家産世襲的な社団・財団」の判断基準をどう定めるかが問題である。平成 16 年 3 月 16 日の内閣官房行政革新推進事務局の非営利法人ワーキング・グループでの議論の中でも、「家産世襲的な社団・財団」が相続税・贈与税の回避のため利用される可能性があること、そして、その判

断基準を設けることは難しいとの意見が出されているが、それ以降この種の議論が本格的に行われた形跡はない。また、平成 20 年度の公益法人制度改革においても「家産世襲的な社団・財団」への規制は織り込まれていない。

本論文では、「家産世襲的な社団・財団」に対する相続税の課税制度の設計にあたり、ドイツの制度を参考にしながら、課税の対象とすべき「家産世襲的な社団・財団」の判断基準の明確化を試みている。

自由な活動を促進するため、現在のような公益法人制度に改正されたわけだが、これを利用して相続税の租税回避が行われなければならない。しかし、適正な活動を行っている法人に対して課税することになってしまえば、過度な負担となってしまうし、使いづらい制度となってしまう。本論文では、これらのことを踏まえ、持分の定めのない法人である一般社団・財団法人を利用した租税回避の防止措置を考察するものである。

本論文の構成は次の通りである。

第 1 章、第 1 節では、一般社団・財団法人の位置づけを確認するため、新たな公益法人制度について整理する。第 2 節及び第 3 節では、法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置として、相法 64 条の同族会社の行為計算の否認規定、相法 65 条の持分の定めのない法人から特別な利益を受けた者に対する課税及び相法 66 条 4 項の持分の定めのない法人に対する課税等の規定を概観した上で、それらの適用関係を整理し、問題点を指摘する。

第 2 章、第 1 節では、営利法人と非営利法人の定義を確認し、第 2 節では、営利法人である同族会社を利用した租税回避について、相法 64 条 1 項が適用された裁判例を整理する。第 3 節では、非営利法人である持分の定めのない法人を利用した租税回避について、相法 66 条 4 項が適用された裁判例を確認する。持分の定めのない法人の場合、出資や株式という概念が存在しないため、その持分の定めのない法人が所有する財産は、誰の個人財産も構成しないため、持分の定めのある法人と比較して、租税回避として利用されやすいということを示した。

第 3 章、第 1 節では、持分の定めのない法人である一般社団・財団法人に財産の移転があった時、また、移転した後の問題点を指摘し、第 2 節では、その一般社団・財団法人の解散時の問題点を指摘する。一般社団・財団法人に財産を移転する時には、何らかの課税が生じるが、その後の理事の交代時には、課税されないため、実質的な財産の承継が無税で可能となってしまう点である。

第 4 章では、一般社団・財団法人が租税回避の道具として利用されることに対処するための解決策を提言する。具体的には、「家産的な社団・財団」へ 30 年ごとに相続税を課税する。そして、その 30 年課税の適用を受ける前の、家産的な社団・財団へその財産の移転があった場合、その移転に対しては相続税を課税する、という制度の導入を提言する。

<凡例>

所得税法…所法

法人税法…法法

相続税法…相法

相続税法施行令…相令

租税特別措置法…措法

租税特別措置法施行令…措令

第1節 公益法人制度の概要と相続税法 64 条、65 条及び 66 条の適用関係

平成 20 年度の公益法人税制の改正があり、移行期間が終わろうとしている現在、徐々にその法人数が増加し、今後一種の法人形態として一般的な類型となるであろう、一般社団・財団法人について、これらの法人が「持分の定めのない法人」であることを利用した相続税・贈与税の負担の回避が今後行われる可能性が高まるのではないかと予想される。

本論文では、持分の定めのない法人のうち、改正により準則主義により設立することが可能となった一般社団・財団法人に着目して税制上の問題点をあげ、解決策を提言する。その前提として本章、第1章では、一般社団・財団法人の位置づけを確認するため、新たな公益法人制度について整理する。

そして、第2節及び第3節では、法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置として、相法 64 条 1 項の同族会社の行為計算の否認規定、相法 65 条の持分の定めのない法人から特別な利益を受けた者に対する課税及び相法 66 条の持分の定めのない法人に対する課税等の規定を概観した上で、それらの適用関係を整理し、問題点を指摘する。具体的には、「家産世襲的な社団・財団」にいったん移転された財産については、その後、実質的な財産世襲が行われても、相続税や贈与税を課税する、という規定が存在せず、課税されないので、課税の公平の観点から問題である、ということである。

第1節 公益法人制度¹⁾について

(1) 公益法人制度の改正

我が国の公益法人制度は、平成 20 年度に改正されたが、それまでは、明治 29 年の民法制定以来 100 年余年にわたり、制度の抜本的見直しは行われてこなかった。

今後、我が国の社会において民間非営利活動が果たすべき役割はますます重要となり、公益法人は、これら非営利の活動を担う代表的な主体として、歴史的に一定の大きな役割を果たしてきている。しかし、公益法人制度に関しては、その運営、指導監督、ガバナンス等の在り方について、批判²⁾があり、これを受けて公益法人制度の抜本的改革が行われた³⁾。

¹⁾ 朝長英樹『公益法人税制』（法令出版株式会社、2008）。

国税局 HP <http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/koekihojin.pdf>

内閣府 税制調査会 HP <http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/k17kai.html>

を参考にした。閲覧日平成 24 年 11 月 16 日

²⁾ 第一にもはや活動をしていない休眠法人が少なくなく、公益法人という公的なお墨付きを得て税制上の優遇措置が適用されているため、「買収」等によって役員に就任した者による目的外事業の実施や、税制上の特典を利用した収益事業の実施など、悪用されるおそれがあった。第二に、公益とは言えない活動をしている公益法人が少なくなかった。第三に、公益法人の中には、官庁から制度的に事務や事業の委託を受ける等、行政を代行する機能を果たしているものがある（行政委託法人という）。これらの法人について、役員の天下り先になったり、公的な補助金が不正に使用されたり、あるいは役員に高額な報酬が支払われる等の問題が指摘されていた。（内田貴『民法 I [第4版]』212 頁（東京大学出版会、2008）。

平成 18 年 6 月に、公益法人に関する新たな法律である「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（一般社団・財団法人法）」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（認定法）」及び「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（整備法）」（以下、これら三つの法律を「公益法人関連三法」という。）が公布され、平成 20 年 12 月 1 日より新しい公益法人制度がスタートしている。この改革によって、準則主義により法人格が容易に取得でき、また、明確に定められた基準による公益認定を民間有識者が行うことで、民間非営利部門の一層の発展が期待されている。

（２）公益法人制度の概要

平成 20 年の公益法人制度改革の対象となった法人は、旧民法 34 条の適用を受けていた社団法人・財団法人及び中間法人についての制度であり、学校法人や宗教法人、社会福祉法人等はその対象外であった。公益法人制度改革の対象となった法人は、公益法人の全体⁴からみると、かなり限定的であった。その対象となった社団法人・財団法人については、次のような違いがある。

図表 1、社団法人・財団法人の違い

	社団法人	財団法人
定義	一定の目的の下に結合した人の集合体	一定の目的の下に拠出され統合されている財産の集まり
概要	社員が存在し、社員総会により法人の意思が決定され、社員の出捐する会費をもって運営される	社員が存在せず、寄附行為によって定められた設立者の意思に基づき、基本的財産の運用益をもって運営される

また、以前は法人の設立は主務官庁の許可が必要であり、公益性の判断は主務官庁の裁量により判断しており、法人格の付与と税制上の優遇措置が連動していた。

新制度では、法人格の付与と公益性の判断が分離され、設立の登記によって法人格を取得することができることとなった。また、一般社団法人・財団法人のうち、認定法に定められた基準⁵を満たしていると認められるときは、公益認定を受けて公益社団・財団法人と

³税制調査会平成 19 年 10 月「公益法人制度の抜本的改革に向けて（論点整理）」。

⁴ 公益法人のうち主な法人と法人数は、学校法人が 7.875 法人（平成 18 年 4 月 1 日現在）、社会福祉法人が 18.453 法人（平成 18 年 3 月 31 日現在）、宗教法人が 183.200 法人（平成 17 年 12 月 31 日現在）、医療法人が 41.720 法人（平成 18 年 3 月 31 日現在）、厚生保護法人が 163 法人（平成 19 年 4 月 1 日現在）、特定非営利活動法人が 31.116 法人（平成 19 年 3 月 31 日現在）、公益法人が 24.893 法人（平成 18 年 10 月 1 日現在）。最も多いのは宗教法人であり、その次に特定非営利活動法人（NPO 法人）、その次に多いのが、公益法人であった。

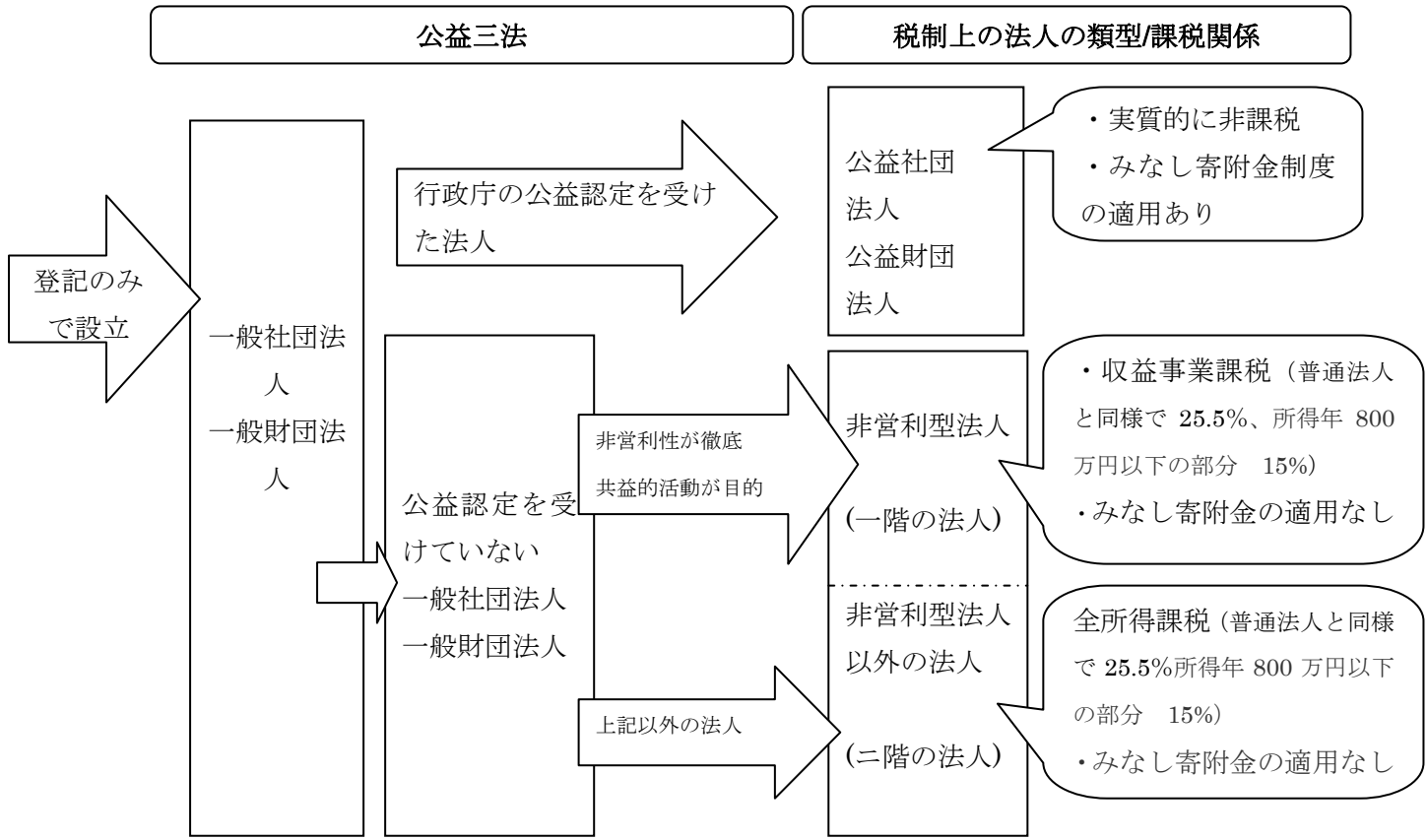
⁵ 学術、技芸、慈善その他の公益に関する公益法人認定法別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの（公益法人認定法 2 四）。

なる。

一般社団法人・財団法人については行政庁⁶による監督はなく、事業の公益性の有無に関わらず登記のみで設立できるが、剰余金の分配はできない。一方、公益性を認定された法人・非営利型法人については、税制上一定の優遇措置が与えられる。公益法人税制の改革により、公益法人について三段階に分かれることとなった。関係図を示すと図表 2 のようになる。

社団法人・財団法人は、公益法人改革法の施行に伴い、平成 20 年 12 月 1 日以後は特例社団法人・特例財団法人である一般社団法人・一般財団法人（以下「特例民法法人」という。）となり（整備法 40、42）、施行日以後 5 年間の移行期間中に、移行の認定を受けて公益社団法人・公益財団法人となるか、移行の許可を受けて通常の一般社団法人・一般財団法人に移行しなければ、解散したものとみなされることとなる（整備法 44～46）。移行期間はその施行日平成 20 年 12 月 1 日から平成 25 年 11 月 30 日となっており、現在は移行期間中である。

図表 2、公益法人制度と公益法人に対する法人税制の関係図



⁶ 行政庁とは、法人の事務所所在地や事業活動区域等が複数の都道府県にまたがる等の場合には内閣総理大臣、それ以外の場合には都道府県知事をいう（整備法 47）。

(3) 公益法人に対する法人税制の概要

・非営利型法人の定義⁷

＜非営利が徹底された法人＞その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であってその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの

＜共益的活動を目的とする法人＞その会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であってその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの

この非営利法人の定義を満たしている法人については、非営利型法人に該当して収益事業を行う場合に限り法人税の納税義務が生ずることとなり（法法4①ただし書）、満たしていない法人については、非営利型法人に該当しない法人（以下、「営利型法人」という。）として、普通法人としての課税が適用される。なお、非営利型の要件を満たさなくなった場合には、二度と非営利型に戻ることはできない。

また、公益認定を受けた公益社団法人・財団法人については、収益事業の範囲から公益目的事業を除くため、実質的に非課税扱いとすることとなる。また、みなし寄附金制度⁸については、公益社団法人・財団法人については適用されるが一般社団法人・財団法人については適用されない。このような税制上の取り扱いとなった。

(4) 一般社団法人・一般財団法人の設立・機関等について

①一般社団法人⁹

＜設立＞

- 1、 設立は社員2名以上、財産保有制限なし
- 2、 定款は設立時社員が作成、交渉人の認証必要

＜機関＞

- 3、 理事は必須

⁷ 法人税法2条9号の2のイ、ロ

⁸ みなし寄附金制度とは、公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額を、その収益事業にかかる寄附金の額とみなして、通常の寄附金に含めて寄附金の損金算入限度額の計算を行う制度のこと（法法37⑤）。

⁹

機関設計の選択肢/規模	大規模一般社団法人	左記以外の一般社団法人
社員総会＋理事	×	○
社員総会＋理事＋監事	×	○
社員総会＋理事＋監事＋会計監査人	○	○
社員総会＋理事＋理事会＋監事	×	○
社員総会＋理事＋理事会＋監事＋会計監査人	○	○

- 4、 社員総会は必須
- 5、 理事会、監事の設置は任意（理事会、会計監査人を置く場合は監事必置）
- 6、 理事等は、社員総会の決議によって選任
- 7、 会計監査人の設置は任意（負債 200 億円以上の法人（大規模法人）は必置）
- 8、 理事、監事、会計監査人はいずれも再任可

<その他>

- 9、 計算書類等の作成、事務所への備置き及び閲覧等による社員及び債権者への開示が必要
- 10、 貸借対照表（大規模法人は貸借対照表及び損益計算書）の公告（インターネットも可）が必要
- 11、 一般社団法人相互のほか、一般財団法人との合併が可能
- 12、 休眠法人の整理、裁判所による解散命令の制度あり
- 13、 定款で基金制度の採用が可能

②一般財団法人¹⁰

<設立>

- 1、 設立には 300 万円以上の財産の拠出が必要
- 2、 定款は設立者が作成、公証人の認証が必要

<機関>

- 3、 理事は必須
- 4、 評議員、評議員会、理事会、監事は必置
- 5、 評議員の選解任方法は、定款で定める
- 6、 理事等は評議員会の決議によって選任
- 7、 会計監査人の設置は任意（負債 200 億円以上の法人（大規模法人）は必置）
- 8、 理事、監事、評議員、会計監査人はいずれも再任可

<その他>

- 9、 計算書類等の作成、事務所への備置き及び閲覧等による社員及び債権者への開示が必要
- 10、 貸借対照表（大規模法人は貸借対照表及び損益計算書）の公告（インターネットも可）が必要
- 11、 一般財団法人相互のほか、一般社団法人との合併が可能

¹⁰

機関設計の選択肢/規模	大規模一般財 団法人	左記以外の一 般財団法人
評議員＋評議員会＋理事＋理事会＋監事	×	○
評議員＋評議員会＋理事＋理事会＋監事＋会計監査人	○	○

- 1 2、 休眠法人の整理、裁判所による解散命令の制度あり
- 1 3、 二期連続して純資産額が 300 万円未満となった場合は解散

平成 20 年度の公益法人税制の改正により、このような制度概要となった。従来の公益法人等は、3 段階に分かれることとなり、課税関係も異なってくる。従来指摘されていた問題点も改善された。第 3 章でこの公益法人税制の改正の対象であり、準則主義により設立することができることとなった、一般社団・財団法人を利用した相続税・贈与税の租税回避について事例を通して検討していく。

第 2 節 法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するための措置

(1) 納税義務者

相続税・贈与税の納税義務者は、相続税法上、「個人」と定められているため、遺贈又は個人からの贈与により財産を取得した「法人」に対しては、原則として相続税・贈与税が課されることはない。しかし、遺贈や贈与は、個人のみならず、会社その他の法人や人格のない社団等に対してされることもあり得ることから、相続税・贈与税負担の回避を意図した法人等への遺贈や贈与が行われることが懸念される。そこで、現行相続税法は、こうした租税回避を防止するため措置を講じている。具体的には、同族会社の行為計算の否認規定（相法 64 条）や人格のない社団や公益法人に対する贈与等があった場合の課税（相法 66 条）等があげられる。以下では、この相法 64 条、65 条及び 66 条の規定を確認していく。

(2) 会社に対して財産を贈与・遺贈した場合

（同族会社等の行為又は計算の否認等）

第六十四条 同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。

法人を介した相続税・贈与税負担の回避を防止する措置として、所得税法や法人税法などと同様に、相法 64 条に、同族会社等¹¹の行為又は計算の否認規定がある。この規定は、

¹¹ 同族会社等とは、会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く）の 3 人以下並びに特殊の関係がある個人（法令④）又は法人（法令②）がその会社の発行済株式の総数又は総額（その会社が有する自己の株式又は出資を除く）の 100 分の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有するその他政令で定める場合におけるその会社をいう。（相法 64③、法法 2 ①10、所法 157①二、法令 4）

同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他関係者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより課税価格を計算することができる¹²、という規定である。

一般的に、多数の資本主によって構成されている非同族会社の場合には、利害関係者相互の牽制が作用するため一部の資本主が会社の意思決定に任意に行う可能性は少ないが、同族会社等の場合には会社の意思決定が一部の資本主の意図により左右されるので、租税回避行為を容易に行うことが可能である。これを防止し、租税負担の適正化を図る必要があることから、この規定を設けている。

次に、相続税又は贈与税の負担を不当に減少させるときとはどのような状態のことをいうのか検討していく。相続税法のこの不当性の判断については、これまで必ずしも明確なものはないが、法人税における不当性の判断と基本的には類似しているものと考えられる。法人税の負担を不当に減少させるという、この不当性の判断についてこれまでの裁判例の流れをみると大別して次の二つに区分することができるように思われる¹³。

1つ目の考え方は、非同族会社であった場合なし得ない行為計算であり、その行為により、法人税を減少する結果となったか、を基準とするものであり、2つ目の考え方は、その行為計算が経済的、実質の見地から不自然、不合理であるか、という点を基準とするものである。相法 64 条の適用の可否が争われた裁判例では、同族会社の行為が必要であり、株主の単独行為は否認の対象とはならない。したがって、主要株主からの財産の死因贈与・

¹² 安島和夫『相続税法 理論と計算 [五訂版]』220 頁（税務経理協会、2010）。

¹³ 武田昌輔『DHC コンメンタル相続税法』3574 頁（第一法規）。一つ目は、「非同族会社では通常なし得ないような行為計算を否認して、非同族会社が通常なすであろうような行為計算」に引き直すという裁判例である。これは、不当性の一般的基準をもっぱら非同族会社の行為計算に求め、非同族会社においてはなし得ず、同族会社なればこそはじめてなし得るような行為計算をすることにより、法人税を減少することになればこれを否認するという非同族会社の行為計算をすることにより、法人税を減少することになればこれを否認するという非同族会社の行為計算を中心とした基準によってその判断をしようとする考え方である。

二つ目の裁判例としては、「負担を不当に減少させる結果になると認められるか否かは、もっぱら経済的、実質の見地において当該行為計算が純経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるか否かを基準として判定すべきものであり、同族会社であるからといって、この基準を超えて広く否認が許されると解すべきでないと同時に、非同族会社についても、右基準に該当する限り否認が許されるものと解すべきである」、「ことさら不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免れる結果を招来したものした場合には、税務署長はかような行為計算を否認し、経済的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為計算に従って課税しうるもの」、「その判断の基準は、当該行為又は計算が経済的観察において実情に合目的に適したものであるかどうか、経済的事情からみて正常か異常か、合理的でないかにあるべきであって、民法上の形式方法として適法正当であることは判断に持ちうべきものではない¹³」というものである。これらの裁判例は、不当性の判断を、法人税軽減という動機をもっぱら経済的、実質的に観察することによって決めようとするものである。

低価買入等は、否認の対象となるが、同族会社の株主である被相続人が生前会社に対してなした債務免除は、否認の対象とならない¹⁴。

(3) 公益法人等に対して財産を贈与・遺贈した場合¹⁵

公益法人等を介した租税回避を防止するための措置は所得税法や法人税法には存在せず、相続税法固有のものである。

(イ) 特別の法人から受ける利益に対する課税

第六十五条 持分の定めのない法人（持分の定めのある法人で持分を有する者がいないものを含む。次条において同じ。）で、その施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属等について設立者、社員、理事、監事若しくは評議員、当該法人に対し贈与若しくは遺贈をした者又はこれらの者の親族その他これらの者と前条第一項に規定する特別の関係がある者に対し特別の利益を与えるものに対して財産の贈与又は遺贈があつた場合においては、次条第四項の規定の適用がある場合を除くほか、当該財産の贈与又は遺贈があつた時において、当該法人から特別の利益を受ける者が、当該財産（第十二条第一項第三号又は第二十一条の三第一項第三号に掲げる財産を除く。）の贈与又は遺贈により受ける利益の価額に相当する金額を当該財産の贈与又は遺贈をした者から贈与又は遺贈により取得したものとみなす。

後述する、相法 66 条 4 項は、持分の定めのない法人¹⁶に対して財産の贈与があつた場合で、贈与者等の親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となる場合には、その法人を個人とみなしてその法人に贈与税又は相続税を課すこととしている。しかし、これにより相続税等の不当減少をカバーできない場合があると考えられている。

そこで、相法 65 条では、相法 66 条の規定の適用がある場合を除き、その法人の施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における残余財産の帰属等について特定の者に特別な利

¹⁴ 浦和地判平成 12 年 5 月 12 日、訟月 47 卷 10 号 3106 頁。

¹⁵ 以下、下線は筆者による。

¹⁶ 「持分の定めのない法人」とは、主なものとしては、一般社団法人、一般財団法人、持分の定めのない医療法人、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人等がある。

(1) 定款、寄附行為若しくは規則（これらに準ずるものを含む。以下(2)において「定款等」という。）又は法令の定めにより、当該法人の社員、構成員（当該法人へ出資している者に限る。(2)において「社員等」という。）が当該法人の出資に係る残余財産分配請求権又は払戻し請求権を行使することができない法人

(2) 定款等に、社員等が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻し請求権を行使することができる旨の定めはあるが、そのような社員等が存在しない法人

(昭和 39 年 6 月 9 日付直審(資)24・直資 77 通達 13)

益を与える持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合は、その利益を受けた特定の者が、その財産の贈与又は遺贈したものから直接贈与又は遺贈により取得したものとみなすこととしている。この規定は、個人が、持分の定めのない法人に対して財産を贈与又は遺贈することで、相続税等を回避することを、防止することを目的とする規定である。

(ロ) 持分の定めのない法人に対する課税

第六十六条四項 持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合において、当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と第六十四条第一項に規定する特別な関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるときは、当該法人を個人とみなして、これに贈与税又は相続税を課する。この場合においては、贈与により取得した財産について、当該贈与をした者の異なるごとに、当該贈与をした者の各一人のみから財産を取得したものとみなして算出した場合の贈与税額の合計額をもつて当該社団又は財団の納付すべき贈与税額とする。

この相法 66 条 4 項の持分の定めのない法人に対する財産の贈与又は遺贈に係る課税は、持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合において、その贈与又は遺贈によりその贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と特別な関係がある者（以下「贈与者の親族等」という。）の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるときは、財産の贈与又は遺贈を受けた公益を目的とする事業を行う法人を個人とみなして贈与税又は相続税が課税される。この規定の趣旨としては、持分の定めのない法人に贈与等があつた場合においても、贈与者等の親族がこれらの社団等に関する権限を有し、実質的に贈与財産を取得すること等による贈与税等の課税回避を防止するため、というものである。

(ハ) 相法 65 条と相法 66 条の適用関係

公益法人等に対し贈与・遺贈をした財産から個人が特別な利益を受ける場合について、相法 65 条と相法 66 条の措置の重複適用が生ずることになるが、まず相法 66 条が優先的に適用され、その適用がない場合にはじめて相法 65 条 1 項が適用される。相法 65 条と相法 66 条の相違点は、相続税・贈与税の納税義務者を誰に置いているか、という点である。相法 65 条は、納税義務者は受益者である個人であり、課税の対象となる利益の価額は受益者が与えられた特別な利益の実態に評価することとされる。これに対し、相法 66 条は、納税義務者は公益法人自身であり、課税対象は贈与・遺贈により法人が取得した財産の価額そのものである（公益法人通達 20）。

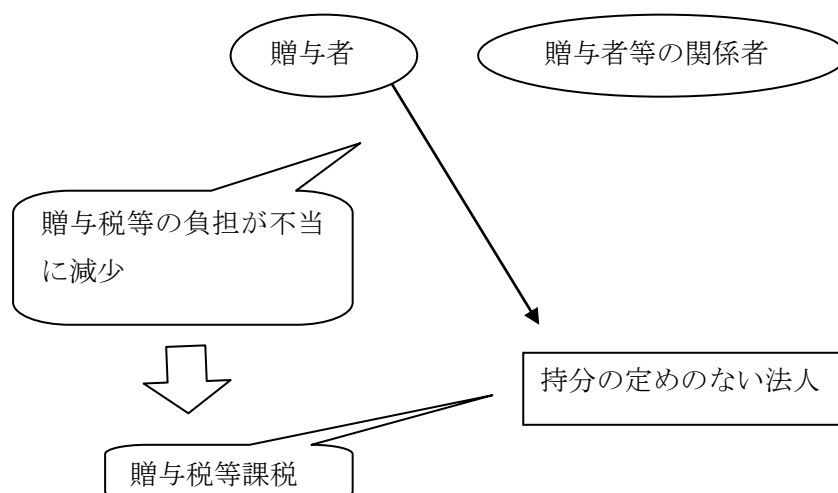
持分の定めのない法人が、当該法人に対する財産の贈与等に関して、当該贈与等をした者及びその者の親族その他これらの者と相法 64 条 1 項に規定する特別な関係がある者以外

の者で当該法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族その他これらの者と相法 64 条 1 項に規定する特別の関係がある者に対し特別の利益を与えると認められる場合には、当該特別な利益を受ける者に対して相法 65 条が適用される。

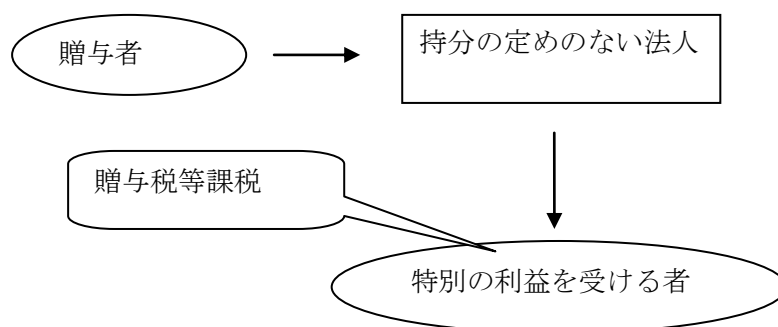
相法 65 条は、持分の定めのない法人から特別な利益を受ける者は、相続税・贈与税を課すという規定であるが、この規定が適用されるのは、相法 66 条の適用がなかった場合であり、一高龍司教授は、法人を介した濫用は、贈与者とその親族らの関係者との間で生じうるであろうこと、相法 65 条 1 項は法人を導管としてかなり露骨な態様で（仮装か、それに近い態様で）利用する場合でないと適用が困難であるとし、現実には、65 条 1 項の適用を受ける者のほとんどは、相法 66 条 4 項の適用を受けるであろう¹⁷、と述べておられる。つまり、相法 65 条の適用を受ける者は既に相法 66 条 4 項の適用を受けているのであり、その場合は、相法 65 条は適用されない。

図表 3、相法 66 条 4 項、相法 65 条 1 項のイメージ図

相法 66 条 4 項のイメージ



相法 65 条 1 項のイメージ (相法 66 条 4 項の適用がない場合に適用される。)



¹⁷ 一高龍司「相続税と租税回避」日税研論集 Vol.61 74 頁（2011）。

（４）相法 66 条 4 項の適用関係

（２）（３）で確認してきたように、会社を利用した相続税・贈与税の租税回避については、相法 64 条、65 条及び 66 条が存在する。これらの条文の中で、公益法人制度の改革の対象であった一般社団・財団法人に、資産の贈与又は遺贈があった場合において、その贈与者又はその親族その他関係者らの相続税又は贈与税が不当に減少すると認められるときには、相法 66 条 4 項が適用される。

相法 64 条は、その対象が普通法人である同族会社である場合に、行為計算が不自然・不合理であったときに適用される。また、相法 65 条は、相法 66 条の適用がない場合にはじめて適用される。第 2 章で、一般社団・財団法人が株式会社等の普通法人と比較して「持分の定めのない法人」であることから、相続税の回避として利用されやすいことを論証していくが、ここでは、一般社団・財団法人に財産の贈与又は遺贈があった場合に適用される相法 66 条 4 項の適用要件について検討していく。

（イ）相続税又は贈与税の負担が不当に減少すると認められるとき

相法 66 条 4 項にある「相続税又は贈与税の負担が不当に減少すると認められるとき」、とは、どのような場合を指すのかは、相法 66 条 4 項の規定からは必ずしも明確であるとは言えない。そこで、どのような場合にこの相法 66 条 4 項が適用されるのか、相令及び基本通達に詳細に規定されている。以下では相令及び基本通達を整理する。

（a）相令 33 条 3 項の要件

贈与又は遺贈により財産を取得した持分の定めのない法人が、次に掲げる要件を満たすときは、相法 66 条 4 項の「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められない」ものとされている。

相令 33 条 3 項

一 その運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その役員等のうち親族関係を有する者及びこれらと次に掲げる特殊の関係がある者（次号において「親族等」という。）の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも三分の一以下とする旨の定めがあること。

イ 当該親族関係を有する役員等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ロ 当該親族関係を有する役員等の使用人及び使用人以外の者で当該役員等から受ける金銭その他の財産によつて生計を維持しているもの

ハ イ又はロに掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

ニ 当該親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者のほか、次に掲げる法人の法人税法第二条第十五号（定義）に規定する役員（（１）において「会社役員」という。）又は使用人である者

- (1) 当該親族関係を有する役員等が会社役員となつて他の法人
- (2) 当該親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第二条第十号 に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎にした場合に同号 に規定する同族会社に該当する他の法人
- 二 当該法人に財産の贈与若しくは遺贈をした者、当該法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族等に対し、施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を与えないこと。
- 三 その寄附行為、定款又は規則において、当該法人が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人（持分の定めのないものに限る。）に帰属する旨の定めがあること。
- 四 当該法人につき法令に違反する事実、その帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装して記録又は記載をしている事実その他公益に反する事実がないこと。

(b) 相令 33 条 3 項 1 号が満たされていなくても、相法 66 条 4 項が適用されない場合

相法 66 条 4 項に規定する「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき」であるかの判定は、原則として、贈与等を受けた法人が上記相令 33 条 3 項に掲げる要件を満たしているかどうかにより行うものとされている

しかし、通達には①当該法人の社員、役員等及び当該法人の職員のうちに、その財産を贈与した者若しくは当該法人の設立に当たり財産を提供した者又はこれらの者と親族その他相令 33 条 3 項 1 号に規定する特殊の関係がある者が含まれていない事実があり、かつ、②これらの者が、当該法人の財産を運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がないと認められる場合には、当該法人からその贈与等を行った者に特別の利益を与えることは想定しにくいことから、(同号の要件を満たさないときであっても) 同項 2 号～4 号までの要件を満たしているときは、相法 66 条 4 項に規定する「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき」に該当しないものとして取り扱うこととされている（昭和 39 年通達 14）。

(c) 将来における可能性

相続税等の不当減少の判定は、相法 66 条 4 項の規定の趣旨を踏まえ、その贈与があった時点の事実関係に基づいて行われ、将来における可能性をも考慮して行われなければならない。「将来における可能性」とは、その法人の事業運営が将来にわたり適正に行われるかどうかによって判定され、相令 33 条 3 項 1 号に基づき、その法人の「運営組織が適正であるかどうか」の判定の基本としている。

(d) 法人の運営組織が適正であること

「法人の運営組織が適正であること」については、昭和 39 年通達 15 においてその取扱いが定められており①定款等に定める事項、②事業運営が適正であること、③事業が社会的存在として認識される程度の規模を有していること（社会的規模要件）が、その判定の柱となっている。

この①の要件について、法人の事業運営の憲法というべき定款等に定める事項として役員その他の機関の構成、その選任方法その他の事業の運営の基礎となる重要な事項についてその取扱いが定められている¹⁸。

②の要件については、事業運営が適正であることが示されている。これは、法人の運営組織が適正であるためには、定款等に定めるべき事項が定められていたとしても、その事業の運営及び役員等の選任等が、法令及び定款等に基づき適正に行われていることが必要であることによる。

③の要件として、事業が社会的存在として認識される程度の規模を有している場合には、広く地域社会に認識されており、その事業運営についても事業実態が伴うとともに、地域社会住民の監視のもとに置かれていること等を考慮し、事業が社会的存在として認識される程度の規模を有していると認められる事業について、例示されている。

以下では、これらの通達を確認する。

贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて（昭和 33 年 6 月 9 日付 直審（資）24、直資 77）

その運営組織が適正であるかどうかの判定

15 法施行令第 33 条第 3 項第 1 号に規定する「その運営組織が適正である」かどうかの判定は、財産の贈与等を受けた法人について、次に掲げる事実が認められるかどうかにより行うものとして取り扱う。

(1) 次に掲げる法人の態様に応じ、定款、寄附行為又は規則（これらに準ずるものを含む。以下同じ。）において、それぞれ次に掲げる事項が定められていること。

イ 一般社団法人

(イ) 理事の定数は 6 人以上、監事の定数は 2 人以上であること。

(ロ) 理事会を設置すること。

(ハ) 理事会の決議は、次の(ホ)に該当する場合を除き、理事会において理事総数（理事現在数）の過半数の決議を必要とすること。

(ニ) 社員総会の決議は、法令に別段の定めがある場合を除き、総社員の議決権の過半数を

¹⁸ 公益認定を受けた公益社団法人及び公益財団法人については、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律に基づき第三者委員会において認定を受け、その監督の下に置かれること等を考慮し、「定款等に定める事項」の要件を判定の基礎とはしないこととして取り扱われている。

有する社員が出席し、その出席した社員の議決権の過半数の決議を必要とすること

・
・

(2) 贈与等を受けた法人の事業の運営及び役員等の選任等が、法令及び定款、寄附行為又は規則に基づき適正に行われていること。

(略)

・
・

(3) 贈与等を受けた法人が行う事業が、原則として、その事業の内容に応じ、その事業を行う地域又は分野において社会的存在として認識される程度の規模を有していること。この場合において、例えば、次のイからヌまでに掲げる事業がその法人の主たる目的として営まれているときは、当該事業は、社会的存在として認識される程度の規模を有しているものとして取り扱う。

(略)

・
・

(e) 特別の利益を与えているか

法人の事業の運営に関して、特定の者に特別の利益を与えることは、相法 66 条 4 項の規定の趣旨から相続税等の負担を不当に減少させる結果となると認められることから、相令 33 条 3 項 2 号において、相続税等の負担が不当に減少させる結果とならないと認められる場合の判定要件の一つとして定められている。

前記昭和 39 年通達 16 においては、特別の利益を受ける対象者の範囲を示すとともに、事実上どのような場合が特別の利益を与えることになるかについて具体的に例示している。以下がその通達である。

前掲 39 年通達

(特別の利益を与えること)

16 法施行令第 33 条第 3 項第 2 号の規定による特別の利益を与えることとは、具体的には、例えば、次の(1)又は(2)に該当すると認められる場合がこれに該当するものとして取り扱う。

(1) 贈与等を受けた法人の定款、寄附行為若しくは規則又は贈与契約書等において、次に掲げる者に対して、当該法人の財産を無償で利用させ、又は与えるなどの特別の利益を与える旨の記載がある場合

イ 贈与等をした者

ロ 当該法人の設立者、社員若しくは役員等

ハ 贈与等をした者、当該法人の設立者、社員若しくは役員等（以下 16 において「贈与等

をした者等」という。)の親族

ニ 贈与等をした者等と次に掲げる特殊の関係がある者(次の(2)において「特殊の関係がある者」という。)

(イ) 贈与等をした者等とまだ婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

(ロ) 贈与等をした者等の使用人及び使用人以外の者で贈与等をした者等から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの

(ハ) 上記(イ)又は(ロ)に掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

(ニ) 贈与等をした者等が会社役員となっている他の会社

(ホ) 贈与等をした者等、その親族、上記(イ)から(ハ)までに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎とした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人

(ヘ) 上記(ニ)又は(ホ)に掲げる法人の会社役員又は使用人

(2) 贈与等を受けた法人が、贈与等をした者等又はその親族その他特殊の関係がある者に対して、次に掲げるいずれかの行為をし、又は行為をすると認められる場合

イ 当該法人の所有する財産をこれらの者に居住、担保その他の私事に利用させること。

ロ 当該法人の余裕金をこれらの者の行う事業に運用していること。

ハ 当該法人の他の従業員に比し有利な条件で、これらの者に金銭の貸付をすること。

ニ 当該法人の所有する財産をこれらの者に無償又は著しく低い価額の対価で譲渡すること。

ホ これらの者から金銭その他の財産を過大な利息又は賃貸料で借り受けること。

ヘ これらの者からその所有する財産を過大な対価で譲り受けること、又はこれらの者から当該法人の事業目的の用に供するとは認められない財産を取得すること。

ト これらの者に対して、当該法人の役員等の地位にあることのみに基づき給与等を支払い、又は当該法人の他の従業員に比し過大な給与等を支払うこと。

チ これらの者の債務に関して、保証、弁済、免除又は引受け(当該法人の設立のための財産の提供に伴う債務の引受けを除く。)をすること。

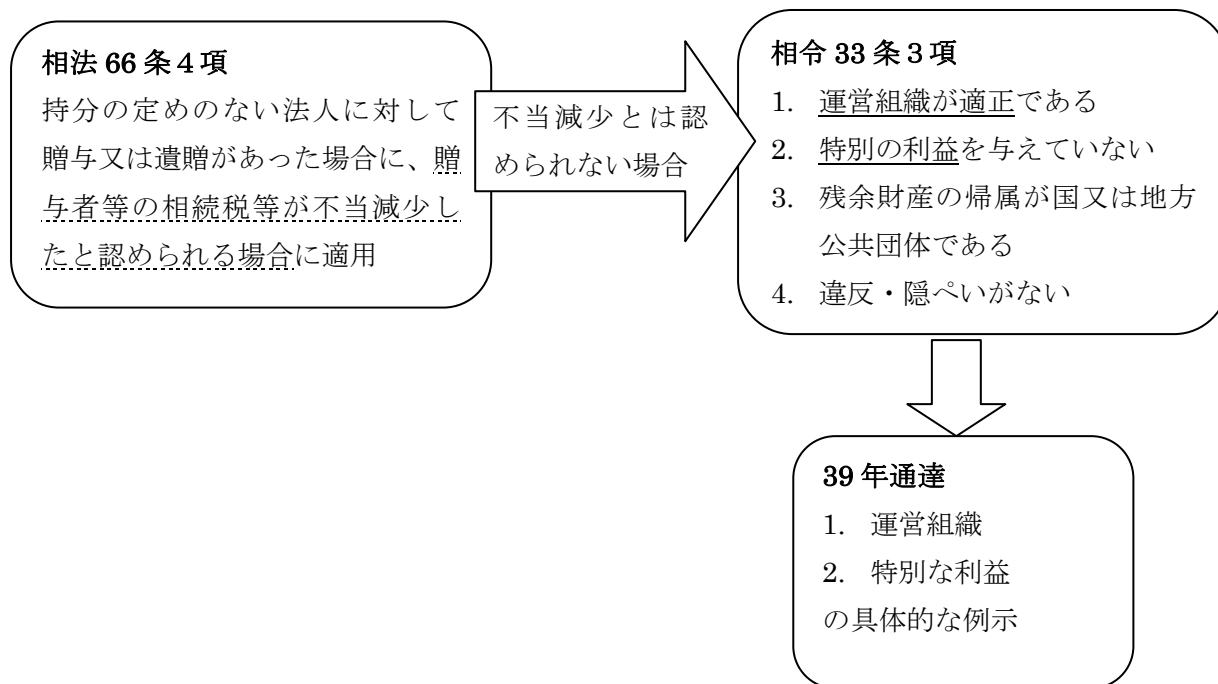
リ 契約金額が少額なものを除き、入札等公正な方法によらないで、これらの者が行う物品の販売、工事請負、役務提供、物品の賃貸その他の事業に係る契約の相手方となること。

ヌ 事業の遂行により供与する利益を主として、又は不公正な方法で、これらの者に与えること。

(ロ) 相法 66 条 4 項、相令 33 条 3 項及び 39 年通達

これらの規定の関係を示すと次の図のようになる。

図表 4、相法 66 条 4 項、相令 33 条 3 項及び 39 年通達の関係¹⁹



このように、相法 66 条 4 項の適用を巡る規定は、相令と通達に詳細に掲げられ、しっかりと整っていると思われる。これは、持分の定めのない法人の場合、租税回避に利用されやすいことから、それを利用した相続税の租税回避を防止するためである。持分の定めがない法人に財産を移転し、その法人が財産を所有することで、課税が及ばないこととなるので、その移転について、贈与又は遺贈時に課税しようとするものである。

相法 66 条 4 項は、持分の定めのない法人に対して贈与又は遺贈があった場合において、その贈与者又はその親族等の相続税・贈与税が不当に減少したと認められるときに適用さ

¹⁹ 相令 33 条 3 項各号に掲げる要件を満たしていないと認められる法人に対して財産の贈与等があった場合においても、当該財産の多寡からみて、それが社会的一般においてされている寄附と同程度のものであると認められるときは、法 66 条 4 項の規定を適用しないものとして取り扱われる（昭和 39 年通達 18）。

また、相法 66 条 4 項の規定を適用すべきかどうかの判定は、贈与等のあった都度、その贈与等の時を基準としてその後に生じた事実関係やその贈与等をした者と当該持分の定めのない法人との関係等をも総合的に勘案して行うこととされている（昭和 39 年通達 17 前段）。贈与等により財産を取得した法人が、財産を取得した時には相令 33 条 3 項の要件を満たしていない場合においても、当該財産に係る贈与税等の申告書の提出期限又は更生若しくは決定の時までに、当該法人の組織、定款、寄附行為又は規則を変更すること等により同項各号に掲げる要件を満たすことになったときは、当該贈与等については法 66 条 4 項の規定を適用しないこととして取り扱われる（昭和 39 年通達 17 後段）。

れる。そして、相令 33 条 3 項の要件を満たす場合には、不当減少しているとは認められず、相法 66 条 4 項は適用されない。また、通達においては、その相令が規定している具体例が記載されている。

第 3 節 個人から公益法人等に対する贈与とその課税関係

(1) 公益法人に財産を寄附した場合の取扱い

公益法人への財産寄附の態様と課税関係をまとめると下記に示すとおり、寄附の時点に応じて①生前寄附、②遺言による寄附、③相続人による相続財産の寄附がある。そして各々のケースについて、公益法人が既存か新設かに分けられる。そして、各々の課税関係については一定の要件を満たすか満たさないかで課税の有無が決まってくることとなる。

図表 5、公益法人への財産寄附の態様と課税関係²⁰

		個人側 (所得税・③相続税) ○原則 / ●例外	公益法人側 (相続税) ○原則 / ●例外
① 生前寄附	既存の公益法人に対する贈与	○譲渡所得税(所法 59①) ●非課税(措法 40①)	○課税なし(法 1 の 3、 1 の 4)
	公益法人設立のための財産の提供	○譲渡所得税(所法 59①) ●非課税(措法 40①)	●贈与税(相法 66④)
② 遺言による寄附	既存の公益法人に対する遺贈	○譲渡所得税(所法 59①) ●非課税(措法 40①)	○課税なし(相法 1 の 3、1 の 4)
	公益法人設立のための遺言による財産の提供	○譲渡所得税(所法 59①) ●非課税(措法 40①)	●相続税(相法 66④)
③ 相続人による相続財産の寄附	既存の特定公益法人に対する相続財産の贈与	○譲渡所得税(所法 59①) ●非課税(措法 40①)	○課税なし(相法 1 の 3、1 の 4) ●贈与税(相法 66④)
		○相続税(相法 1 の 3) ●非課税(措法 70)	
	公益法人設立のための相続財産の提供	○譲渡所得税(所法 59①) ●非課税(措法 40①)	
		○相続税(相法 1 の 3)	

²⁰岩谷宗圓「宗教法人に対する贈与と相続税法 66 条 4 項」第 1 回税に関する論文、入選論文集を参考にした。

（２）生前寄附、遺言による寄附と課税関係

（イ）個人の課税関係

財産を無償により法人に譲渡した場合には時価により譲渡があったものとして所得税が課され、これを「みなし課税」という（所法 59①一）。

しかし、国、地方公共団体又は公共法人に対して財産を寄附した場合は一定の手続きを行うことを条件として「みなし課税」を適用しないという特例がある（措法 40①）。

（国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税）

第四十条 国又は地方公共団体に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合には、所得税法第五十九条第一項第一号の規定の適用については、当該財産の贈与又は遺贈がなかつたものとみなす。公益社団法人、公益財団法人、特定一般法人（法人税法 別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人で、同法第二条第九号の二 イに掲げるものをいう。）その他の公益を目的とする事業（以下この項から第三項まで及び第五項において「公益目的事業」という。）を行う法人（外国法人に該当するものを除く。以下この条において「公益法人等」という。）に対する財産（国外にある土地その他の政令で定めるものを除く。以下この条において同じ。）の贈与又は遺贈（当該公益法人等を設立するためにする財産の提供を含む。以下この条において同じ。）で、当該贈与又は遺贈が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること、当該贈与又は遺贈に係る財産（当該財産につき第三十三条第一項に規定する収用等があつたことその他の政令で定める理由により当該財産の譲渡をした場合において、当該譲渡による収入金額の全部に相当する金額をもつて取得した当該財産に代わるべき資産として政令で定めるものを取得したときは、当該資産（次項及び第三項において「代替資産」という。）が、当該贈与又は遺贈があつた日から二年を経過する日までの期間（当該期間内に当該公益法人等の当該公益目的事業の用に直接供することが困難である場合として政令で定める事情があるときは、政令で定める期間。次項において同じ。）内に、当該公益法人等の当該公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであることその他の政令で定める要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたものについても、また同様とする。

この規定については、措令 25 条の 17 の 2 項に、更に適用を受けるための要件が明らかにされている。

措令 25 条の 17 の 2 項

- 一 当該贈与又は遺贈が、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること。
- 二 当該贈与又は遺贈に係る財産又は法第四十条第一項 に規定する代替資産が、当該贈与又は遺贈があつた日から二年を経過する日までの期間（同項に規定する期間をいう。）内に、当該公益法人等の当該贈与又は遺贈に係る公益目的事業の用に直接供され、又は供される見込みであること。
- 三 公益法人等に対して財産の贈与又は遺贈をすることにより、当該贈与若しくは遺贈をした者の所得に係る所得税の負担を不当に減少させ、又は当該贈与若しくは遺贈をした者の親族その他これらの者と相続税法第六十四条第一項 に規定する特別の関係がある者の相続税若しくは贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められること。

この三の要件については、更に措令 25 条の 17 の 3 項において、詳細に定められ、救済規定が置かれている。

つまり、公益法人等のうち、非課税承認の要件を満たすものに対する財産の贈与又は遺贈は、三の不当減少要件の規定の適用については施行令 25 条の 17 の 3 項の規定を満たす場合には、所得税又は贈与税若しくは相続税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められている。

措令 25 条の 17 の 3 項

- 一 その運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの（以下この項及び次項において「役員等」という。）のうち親族関係を有する者及びこれらと次に掲げる特殊の関係がある者（次号及び次項において「親族等」という。）の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも三分の一以下とする旨の定めがあること。
- イ 当該親族関係を有する役員等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- ロ 当該親族関係を有する役員等の使用人及び使用人以外の者で当該役員等から受ける金銭その他の財産によつて生計を維持しているもの
- ハ イ又はロに掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの
- ニ 当該親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者のほか、次に掲げる法人の法人税法第二条第十五号 に規定する役員（（1）において「会社役員」という。）又は使用人である者
 - （1） 当該親族関係を有する役員等が会社役員となつている他の法人

(2) 当該親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第二条第十号 に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎にした場合に同号 に規定する同族会社に該当する他の法人

二 その公益法人等に財産の贈与若しくは遺贈をする者、その公益法人等の役員等若しくは社員又はこれらの者の親族等に対し、施設の利用、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を与えないこと。

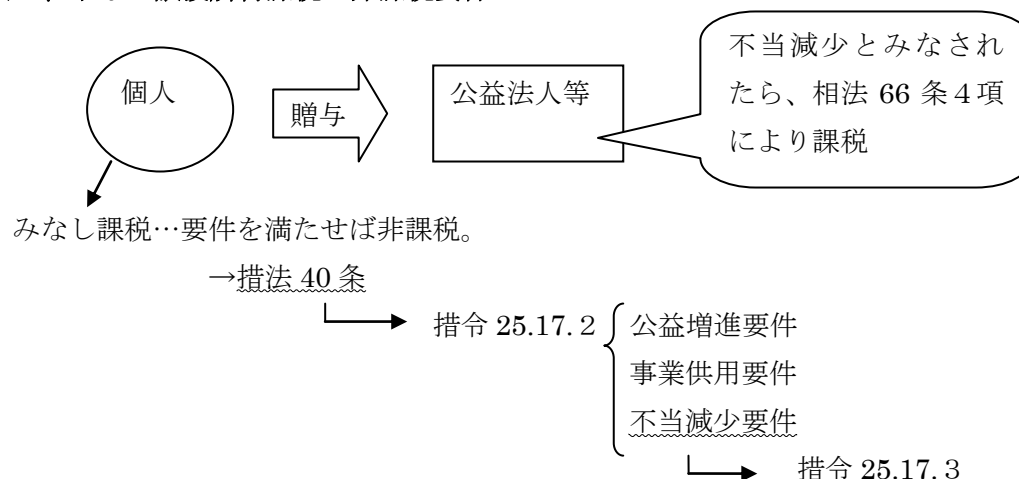
三 その寄附行為、定款又は規則において、その公益法人等が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は他の公益法人等に帰属する旨の定めがあること。

四 その公益法人等につき公益に反する事実がないこと。

(ロ) 公益法人の課税関係

公益法人に対し財産の贈与があった場合、第2節で確認したように、その贈与により贈与者や贈与者の特別関係者の相続税・贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合には、相法 66 条 4 項により、当該公益法人は個人とみなされて贈与税が課税される。

図表 6、みなし譲渡所得課税の非課税要件



(3) 相続人による相続財産の寄附

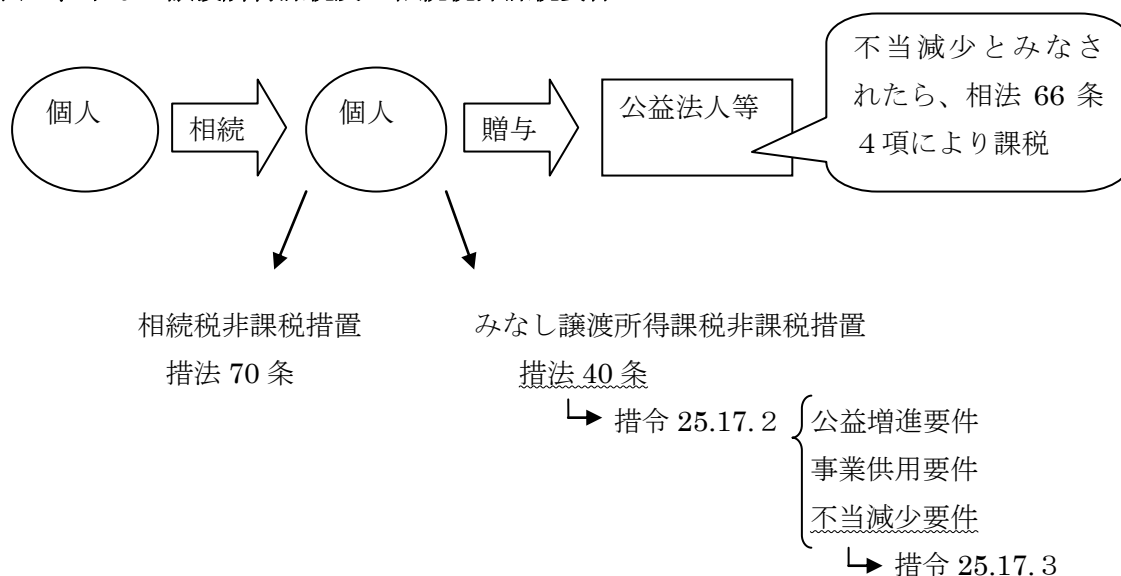
生前寄附、遺言による寄附は本人の意思で行われるものだが、相続人が相続財産を寄附する場合もある。次の要件を満たすことにより寄附した財産の相続税は非課税とされている（措法 70①）。

(国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等)

第七十条 相続又は遺贈により財産を取得した者が、当該取得した財産をその取得後当該相続又は遺贈に係る相続税法第二十七条第一項又は第二十九条第一項の規定による申告書(これらの申告書の提出後において同法第四条に規定する事由が生じたことにより取得した財産については、当該取得に係る同法第三十一条第二項の規定による申告書)の提出期限までに国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人のうち、教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるものに贈与をした場合には、当該贈与により当該贈与をした者又はその親族その他これらの者と同法第六十四条第一項に規定する特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合を除き、当該贈与をした財産の価額は、当該相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入しない。

この条件を満たさない場合は、財産を寄附する相続人側において、相続税課税され更に不動産等の財産の寄附がみなし課税になり譲渡所得課税が発生することになる。また、財産の寄附を受けた公益法人側において個人をみなされ贈与税が課税される。そして、相続人が相続財産を寄附する場合、既設の特定の公益法人でなければ相続税の非課税規定の適用はないし、相続人側に譲渡所得課税、さらに、公益法人側に贈与税課税が発生する。

図表 7、みなし譲渡所得課税及び相続税非課税要件



第4節 措法 40 条及び 70 条並びに相法 66 条 4 項の適用要件

上述のように、措法 40 条及び 70 条が適用されるための要件は、①寄付の相手が国、地方公共団体又は政令で定める特定の公益法人であること、②贈与等が教育、科学の復興、文化の向上、社会福祉への貢献その他の公益の増進に著しく寄与すること、③贈与等をした財産を贈与等の日以後 2 年以内に公益事業の用に供されるか又は供される見込みであること、④公益法人に贈与することにより、その贈与者等の所得税、相続税・贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められること、である。

一方、相法 66 条 4 項の適用要件は、持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があった場合において、当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と特別な関係がある者の相続税又は贈与税が不当に減少する結果となると認められるとき、である。

措法 40 条及び 70 条…不当減少していない場合に適用

相法 66 条 4 項…不当減少している場合に適用

措法に規定する④の規定については、この要件を満たさず贈与者等の相続税又は贈与税が不当に減少すると認められるときには、贈与者側で措法 40 条及び 70 条は適用されず、課税を受け、相法 66 条 4 項も適用され課税を受ける。「不当減少要件」を満たさず、かつ、措法 40 条で言えば、施令 25 条の 17 の 3 にある規定、また、相法 66 条 4 項で言えば、相令 33 条 3 項にある①役員の構成が適正か、②特別の利益の享受がないか、③残余財産の帰属は国又は地方公共団体又は公益法人であるか、④公益に反する違反がないか、というこれらの要件を満たさなければ、生前・遺言による贈与であれば寄付した個人の側でみなし譲渡所得課税され、公益法人側で、相法 66 条 4 項により個人とみなされ相続税又は贈与税が課せられる。相続した財産を寄付する場合には、財産を相続し、その財産を寄付になるのでその個人に相続税及び、みなし譲渡所得課税が課され、公益法人側では、相法 66 条 4 項により、個人とみなされ相続税又は贈与税が課されるということになる。

第 1 節で整理した公益法人制度改革の対象である一般社団・財団法人に財産の贈与又は遺贈があった場合において、その贈与者又はその親族その他関係者らの相続税又は贈与税が不当に減少したと認められるときには第 2 節で整理した相法 66 条 4 項が適用され、その一般社団・財団法人を個人とみなして相続税又は贈与税を課することとなる。そして、贈与者側についても、①公益増進要件、②事業供用要件、③不当減少要件を満たさなければ、措法 40 条の要件を満たさずみなし譲渡所得課税がされ、また、それが相続人の相続財産の寄附の場合には、措法 70 条の要件も満たさないこととなり、相続税も課されることとなる。

第5節 小括

平成 20 年の公益法人税制改正で、以前から問題が指摘されていた公益法人税制が改正さ

れた。本論文の研究対象である、一般社団・財団法人については、この税制改正で新たに設けられた類型である。これらの一般社団・財団法人に財産の贈与又は遺贈があった場合において、一定の要件を満たす場合には、第2節（2）に記載した相法 64 条ではなく、第2節（3）以下に記載した相法 66 条4項又は 65 条が適用される。

そして、措法 40 条及び 70 条の要件を満たさない場合には、これらの非課税規定は適用されずに贈与者側で課税される。本章では、これらの要件などを述べてきた。

第2章では、持分の定めのある法人と持分の定めのない法人との違いを整理し、その違いから課税がおよぶ範囲を確認する。そして、措法 40 条及び 70 条の適否が争われた裁判例を含めて相法 66 条4項の適用関係について、述べていく。

第2章 相法 66 条 4 項の適用範囲

第2章では、営利法人と非営利法人の違い、そして、非営利法人は持分の定めのない法人であることから、可能となる租税回避について、持分の定めのある法人と、持分の定めのない法人とでは、取引の相手先として、どのような課税関係の違いがあるか検証する。第1節では、営利法人と非営利法人の定義を確認し、第2節では、営利法人である同族会社を利用した租税回避について、相法 64 条 1 項が適用された裁判例を整理する。第3節では、非営利法人である持分の定めのない法人を利用した租税回避について、相法 66 条 4 項が適用された裁判例を確認する。

第1節 営利法人と非営利法人の違い

(イ) 営利²¹法人

営利とは、株主に対して剰余金や残余財産の分配を行うことである。営利法人は、株式会社、合名会社、合資会社、合同会社に分けられる。

(ロ) 非営利²²法人

非営利とは、その構成員に対して剰余金や残余財産の分配を行わないことである。非営利法人は、社団法人、財団法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人等がある。

(ハ) 持分の定めのない法人²³とは

(1) 定款、寄附行為若しくは規則（これらに準ずるものを含む。以下 13 において「定款等」という。）又は法令の定めにより、当該法人の社員、構成員（当該法人へ出資している者に限る。以下 13 において「社員等」という。）が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができない法人

(2) 定款等に、社員等が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができる旨の定めはあるが、そのような社員等が存在しない法人

(ニ) 非営利法人＝持分の定めのない法人

非営利法人は、構成員に対して剰余金や残余財産の分配を行わない法人であり、持分の定めのない法人であるということが分かる。持分の定めがない法人である非営利法人は、営利法人とは異なり、すべての所得が法人税の課税対象とはならず、また、持分の定めがないということは、いったん法人に拠出された財産は拠出者に返還されることはなく、その法人に帰属され続けることを意味する。つまり、持分の定めのない法人が所有する財産については、実質的にある個人がその財産を支配していてもその個人の財産を構成しない

²¹ 内田貴『民法 I（第4版）』213 頁（東京大学出版会、2008）。

²² 内田・前掲注（21）213 頁。

²³ 昭和 39 年 6 月 9 日付 直審(資) 24、直資 77 「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」。

ということになる。

相法 66 条 4 項は、上述した非営利法人の特徴から持分の定めのない法人に財産を移転し、相続税・贈与税の負担の回避を防止するための措置が講じられているが、以下ではこの相法 66 条 4 項が適用された裁判例及び、同族会社である営利法人に財産を移転し一定の場合に適用される相法 64 条が適用された裁判例を比較し、財産を移転する場合やその他の取引において、非営利法人と営利法人について、両者を比較してどのように課税関係が異なるのか考察していく。また、相法 66 条 4 項の適用関係を考察する際は、相続税・贈与税負担の不当減少要因の有無が適用要因の一つとされている措法 40 条及び 70 条が適用された裁判例も見ていく。

第 2 節 相法 64 条が適用された裁判例

相法 64 条 1 項は、「同族会社の行為又は計算で、これを容認した場合にその株主・社員・親族その他の者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果になる場合は、税務署長はその行為計算にかかわらず、その認めるところにより、相続税・贈与税の課税価格を計算することができる。」と規定している。この相法 64 条 1 項が適用された判決、裁判例は、現在までに、①浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決²⁴、②大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決²⁵、大阪高裁平成 14 年 6 月 13 日判決²⁶、③大阪地裁平成 15 年 7 月 30 日判決²⁷、大阪高裁平成 16 年 7 月 28 日判決²⁸、④平成 16 年 3 月 30 日判決²⁹がある。以下では、これらの裁判例から相法 64 条 1 項の適用範囲を整理していく。

（1）否認の対象とされなかった裁判例

イ、被相続人が生前に同族会社へ行った債務免除行為（浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決³⁰）

1. 事実の概要

被相続人 A は、株式会社 B（A が死亡する前は、A が代表取締役をし、社員全員が身内の者（原告 X ら）である同族会社）に対し、昭和 50 年 2 月 1 日、貸金等約 2,248 万円を債務免除した。その半年後の昭和 50 年 7 月 31 日、A は死亡し、原告 X ら 6 名が相続人となり、上記債務免除額を課税価額より控除し、相続税の申告を行った。

これに対し Y 税務署長は、相続税法 64 条 1 項を適用して、貸金等約 2,248 万円を分割して各相続人の課税価格に算入する更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。こ

²⁴行裁集 32 巻 2 号 280 頁、訟月 27 巻 5 号 1005 頁、判時 1016 号 52 頁。

²⁵訟月 47 巻 10 号 3106 頁。

²⁶税資 252 号順号 9132 頁。

²⁷税資 253 号順号 9402 頁。

²⁸税資 254 号順号 9708 頁。

²⁹裁決事例集 67 巻 718 頁。

³⁰浦和地判昭和 56 年 2 月 25 日判決（行集 32 巻 2 号 280 頁。）

れに対し、Xらは、提訴に及んだ。

2. 判決要旨

同族会社の行為又は計算の範囲について、「相続税法 64 条 1 項にいう『同族会社の行為』とは、その文理上、自己あるいは第三者に対する関係において法律的效果を伴うところのその同族会社が行う行為を指すものと解するのが当然である。そうだとすると、同族会社以外の者が行なう単独行為は、その第三者が同族会社との間に行なう契約や合同行為とは異なつて、同族会社の法律行為が介在する余地のないものである以上、『同族会社の行為』とは相容れない概念」であり、「『同族会社の行為』が第三者の単独行為を含むものとは解されないし、いわんや、Y 主張のような『同族会社とかかわりのある行為』という茫濃たる内容の解釈が許されるものではない。」と判示した。

相法 64 条による否認の対象となる「同族会社の行為」について、「同族会社以外の者が行なう単独行為は、その第三者が同族会社との間に行なう契約や合同行為とは異なつて、同族会社の法律行為が介在する余地がないものである以上、『同族会社の行為』とは相容れない概念であるといわざるをえない。」と判示し、相法 64 条 1 項の適用を否認した。

(2) 否認の対象とされた裁判例

ロ、被相続人と同族会社との地上権設定契約（大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決³¹⁾

1. 事実の概要

原告 X らは平成 3 年 6 月 14 日、駐車場経営を事業目的とする S 社を設立した。同日、S 社は当時 83 歳であった N（原告 X らの父）との間で、N 所有の宅地に駐車場事業に供する目的で地上権³²⁾設定契約（地代年額 3,684 万円、期間 60 年）を結んだ。

³¹⁾ 大阪地裁平成 12 年 5 月 12 日判決（訟務月報 47 巻 10 号 3106 頁。）

³²⁾ 横井秀明『図解による法律用語辞典』278 頁

a、地上権

工作物（主として建物、そのほか橋・池・トンネルなど）竹木を所有するために他人の土地を使用する物件（256 条～269 条の 2）。甲の土地を乙が借りて家建てる場合などの、乙のその土地に対する権利である。ただし、現在このような借地は地上権を設定して行われることはほとんどなく、一般に地上権と呼ぶものも多くは賃借権であるにすぎない。

b、地上権と賃借権との違い

賃借権は、乙の甲に対する権利（債権）であつて、地上権のような直接その土地に対する権利（物件）でなく、効力が弱いので、地主がその方を好むからである。もっとも、建物を建てるための賃借権は、建物保護法（明治 42）や借地法（大正 10）、借地借家法（平成 3）で地上権と同じ取扱いを受けて保護されているから、両者の違いは現在ではあまり大きくない。現在残っている両者の大きな違いは、地上権の場合には、地上権者が自由にその権利を他人に譲渡したり、土地を又貸ししたりすることができるのに反し、賃借権の場合には、原則として地主の承諾が必要で、それが得られないときは裁判所に承諾に代わる許可を申し立てなければならない点である（借地借家法 19 条）。地上権の存続期間は、当事者が自由に定め得るが、建物の所有を目的とする地上権の場合には、30 年未満の期間は定められないことになっている。また、建物の所有を目的とする地上権で当事者が期間を定めなかった場合には、30 年の期間となることが借地借家法で定められている。地上権者が約束の地代の支払いを 2 年分以上を延滞すると、地主は地上権の消滅を請求することができる（266 条・267 条）。

1 週間後の平成 3 年 6 月 20 日、N は死亡し相続が開始した。S 社は相続開始の 10 日後 6 月 30 日、二階建駐車場の建設を発注し、駐車場経営を始めた。なお、S 社は、平成 6 年 8 月末に至るまで本件地上権にかかる地代の支払いのため大幅な営業損失を生じていた。

X は相続税申告に際し、本件宅地につき、相続税法 23 条に基づき、本件宅地等につき、相法 23 条に基づき、更地価額から地上権割合 90%を控除して時価を算定、申告した。

これに対し Y 税務署長は、本件地上権設定契約は、相法 64 条 1 項の「同族会社の行為計算」に当たるため、本件土地について現実の状態を基礎として時価を算定するのではなく、賃借権が存在する状態を想定したうえで課税価格を算定すべきだとして、X に対して増額更正処分をした。

2. 判決要旨

イ. 第一審

相法 64 条 1 項の適用の基準として、「経済的な観点からみて、通常の経済人であれば採らないであろうと考えられるような不自然、不合理なもの」と示し、本件については、駐車場経営という利用目的に照らすと、本件宅地等の使用権限を賃借権ではなく、極めて強固な利用権が設定されたことは極めて不自然であることや、本件地上権の内容も、営業収益と比較して余りにも高額に設定された地代の支払のために S 社が大幅な営業損失が生じている点及び N の年齢を考えると、経済的合理性を全く無視したものであるといわざるをえないことに徴するならば、本件地上権設定契約は、通常の経済人であれば到底採らないであろうと考えられるような不自然・不合理な取引であるということができ、とした。相続税又は贈与税の課税価格を「通常の経済人であれば採ったであろうと認められる行為又は計算に基づいて」計算することができるとし、「本件地上権の設定は、通常の経済人の取引行為としては不自然、不合理なものであって、同族会社の株主等の相続税の負担を軽減することを目的として行われたものであるといわざるを得ないのであり、また、このように不自然、不合理な本件地上権設定契約の締結は、同族会社であったからこそ可能であったと考えられるから、本同族会社と被相続人間の本件地上権の設定につき相法 64 条 1 項の規定を適用することに何ら妨げはないものというべきである。」と判示した。

ロ. 控訴審

相法 64 条第 1 項の趣旨は、「特に同族会社が租税負担回避行為に利用されやすいので、これを放置すれば実質的な税負担の公平を図ることができないとして、実質的な税負担の公平を図るために設けられた規定である。」とし、また、評価通達 6 項に基づく評価によらないことについて、「地上権については、相法 23 条によって評価方法が定められているので、相法 64 条 1 項によって設定行為を否認しない限りは、相続税法 23 条を適用して評価しなければならない。したがって、相法 22 条の枠組みの範囲内で、地上権を前提としながら評価通達 6 項によって実質的公平を図った評価をすることはできないので、本件宅地等の評価について評価通達 6 項を適用することは困難である。」として、相続税法 64 条 1 項

の適用を認容し、「X らの相続税についての更正に際し、相続税法 64 条 1 項を適用して、S 社と N との間で締結した本件地上権設定契約を否認することができる。」と判示した。

ハ、 被相続人と同族会社との地上権設定契約（大阪地裁平成 15 年 7 月 30 日判決、大阪高裁平成 16 年 7 月 28 日判決）

1. 事実の概要

上記ロと同様に被相続人と同族会社間で締結された駐車場経営を目的とする地上権設定契約がなされたものである。被相続人 D（当時 95 歳）が所有する宅地に舗装工事等を行い、鉄骨造りの本件駐車場を設置した後、被相続人と同族会社間において駐車場設備所有を目的として、地代を 1,680 万円（過去 3 年の路線価の平均値による評価額の 6 パーセント相当額）、存続期間を 60 年とする地上権設定契約の締結し、地上権設定登記もした。そして、その後約 10 ヶ月後に相続が開始し、原告 X らは、本件土地の相続税評価額は自用地としての価額の 80%に相当する金額であるとして、平成 5 年 2 月 22 日、相続税の申告を行った。

その後、本件土地の相続税評価額は更地価額から相法 23 条の地上権割合 90%を控除した価額であるとして更正の請求を行った。被告 Y 税務署長は、相法 64 条 1 項を適用して否認し、地上権の設定ではなく、通常行われるとする賃借権の設定に置き換えて課税価格を計算し、更正処分、過少申告加算税賦課決定処分を行った。

2. 判決要旨

イ、第一審

相法 64 条 1 項の趣旨は、「私法上許された法形式を濫用することにより、租税負担を不当に回避し又は軽減することが企図される場合には、実質的にみて、租税負担の公平の原則に反することになるので、このような行為又は計算を租税回避行為として、税法上相対的に否認して本来の实情に適合すべき法形式の行為に引き直して、その結果に基づいて課税しようとするものである。」とし、「その行為又は計算が単に結果において相続税又は贈与税の軽減をきたすということのみによってこれを決すべきではなく、当該行為又は計算が、経済的・実質的にみて経済人の行為として、不自然・不合理なものと認められるか否かにより判断すべきである」とした。また、「被相続人と I 社との間の地上権設定契約は I 社が同族会社であるが故に締結されたものというほかなく、I 社等の社員である原告らの相続税の負担を不当に減少させる目的で行われたといわざるを得ないことから、被告が相続税法 64 条を適用したことは適法であり、本件地上権が I 社に貸し渡され、堅固な構築物が建築されていることに照らすと、相当地代通達の取扱いに準じ、本件土地の自用地としての価額から同通達で定める算式に基づいて算出された借地権価額を控除した金額により本件土地を評価した本件更正処分は相当である。」と判示した。

ロ、控訴審

原審判決を支持した上、相法 64 条 1 項について、「同族会社が少数の株主ないし社員に

よって支配されており、所有と経営が結合しているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことに鑑み、そのような行為や計算が行われた場合、税負担の公平を維持するため、これを正常な行為や計算に引き直して更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。」とし、控訴を棄却した。

二、取引価格を時価の 13 倍での売買契約行為 (国税不服審判所平成 16 年 3 月 30 日裁決³³)

1、事実の概要

甲（三男・原告）、乙（長男・原告）は、丙（被相続人）の子である。A 社は、甲、乙（ともに取締役）、丙（代表取締役）らで発行株式総数の 95.5%を有する同族会社である。A 社は、平成 2 年に土地及び建物（以下「本件土地等」という。）を銀行からの借入金を原資として約 18 億円で取得した。平成 12 年、債務超過状態であった同族会社の再建と相続税対策のため、丙が同族会社から本件土地等を本件借入金残高で譲り受けることで A 社の本件借入金残高を肩代わりすることとし、同族会社と被相続人との間で本件土地等について売買契約の締結がなされ（売買価格は 16 億 5,200 万円、売買代金の支払は、同族会社の銀行からの借入金債務を承継することで充当。）、6 億円余りの相続税額を零にした。

Y 税務署長は、丙の相続開始時の本件土地等の相続税評価額は 1 億 2,416 万円であり、時価と著しく乖離する売買価額で被相続人と同族会社が交わした当該取引について、売買価額が相続税評価額の約 13 倍という異常に高額なもので、通常の経済人が合理的根拠をもって行った行為ではないことから、相続税の課税価格を相法 64 条第 1 項の規定を適用して、課税価格約 12 億円とし、約 5 億 5000 万円の相続税決定処分を行った。

2、判決要旨

財産評価基本通達に基づき算定した本件売買契約締結時点における不動産の時価は 1 億 2416 万 8000 円にすぎず、通常の経済人間の取引においてはその時価を主要な基準として代金額が決定されるにも関わらず、A 社及び丙は、本件売買契約の代金額を不動産の時価ではなく本件借入金債務残高の金額を基準として決定して、結果として時価の 13 倍を超える金額の 16 億 5200 万円を本件売買契約の代金額として定めたことにより、本件売買契約に基づく代金支払債務相当額と時価の差額（約 15 億円）に係る相続税につき甲らの負担が相当額減少することになったものと認められ、丙と A 社との間で締結された本件売買契約は、相法 64 条 1 項の要件である、「経済的、実質的見地において純経済人の行為として不自然・不合理なもの」で、丙らの相続税の負担を不当に減少させる結果ももたらすものであることは明らかであるとした。「当該売買価額の決定は、経済人の行為として殊更不自然・不合理なもので、利害関係を共通しない経済人当事者の間では通常行われえなかったものといわざるを得ず、売買代金債務のうち本件土地建物の時価を超える部分の金額については、債務控除が過大となり、同族会社の株主である請求人の相続税を不当に減少させるものと

³³ 裁決事例集 67 巻 718 頁。

認めるのが相当である。」とし、Xらの相続税についての更正に際し、相法 64 条 1 項を適用して、本件売買契約を否認することができるとした。

（３）相法 64 条 1 項が適用された裁判例から

イ～ニの裁決、裁判例から相法 64 条 1 項は、その行為又は計算の不当性の有無からその適用が判断される。その不当性は、「経済的、実質的見地において、当該行為又は計算が純経済人の行為として不自然、不合理なものと認められるか否かを基準として判断すべき」であり、この判断基準に照らし、その株主、親族その他関係者らの相続税・贈与税を不当に減少させる結果をもたらすと認められる場合に適用される。...

これらの裁決、裁判例は普通法人である同族会社を利用した相続税・贈与税の負担を回避しようとした例であり、同族会社との取引によって、被相続人の財産評価額を下げ、相続税の課税価格を軽減しようといわれたものであると推測できる。

また、被相続人が普通法人に財産を遺贈した場合には、①受遺者である法人に対しては、受贈益課税が行われ（法法 22②）、②遺贈が現金以外の財産である場合は、遺贈者から受遺者に譲渡があったものとみなされて（みなし譲渡）、相続税の課税に先立って、遺贈者に対して譲渡所得が課税される（所法 59 条）、③同族会社が資産の遺贈を受けたことによって株式の価額が増加した場合には、その株主や親族は遺贈者から遺贈を受けたものとみなされ、相続税が課される（相法 9、相基通 9－2）。このように、法人への贈与又は遺贈によって、受遺者である法人には法人税、遺贈者には譲渡所得税、受遺者である法人の株主である親族には贈与・相続税が課される結果、法人と個人を通じての課税額の合計額は、遺贈財産に応じる相続税額を上回るばかりでなく、場合によっては各税の税額の合計額が、贈与財産の価額自体を上回るケースも稀でない³⁴。個人から普通法人への贈与により、相続税の軽減しようとする意図に反して、実際には逆に税額が増加する結果になる場合もある。また、法人を介在させたことによる寄付金課税に伴う法人税も考慮に入ればこのスキームによるメリットはあまりないと考えられる³⁵。

上記の裁決及び裁判例についても、イについては、債権免除額分だけ個人の財産は減少するが、会社の純資産は増加する。そのため、株主である被相続人の株式の価値は上がることとなり、その分相続税は増して課税される、ロ及びハについては、地上権を設定し土地の評価額を下げたが、地上権は被相続人の財産を構成するから、その分だけ相続税が増して課税される。二については、土地及び建物を被相続人が買い取り、銀行からの借入金の債務は、被相続人が承継することで被相続人財産は債権免除分だけ控除される。しかし、会社の純資産は増加するため、株主である被相続人の株式の価値は上がり、相続税は増し

³⁴ 山田熙「相続税法上の同族会社の行為計算の否認」税務事例研究 59 号 59 頁（2001）。

³⁵ 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－」税大論叢 61 号 448 頁（2011）。

て課税される。

このように、普通法人を介して被相続人の財産の評価額を低くしても、その被相続人のその会社の持分がある限り、その被相続人の個人財産を構成することになり、それを相続又は贈与するので、相続税又は贈与税が課税される。したがって、上述したように同族会社である普通法人を介して相続税の負担を回避しようとしてもあまり意味がないように思われる。

しかし、公益法人等は持分の定めがなく、出資者が存在しないため、その法人に内部留保された利益や財産は相続財産を構成しない。また、公益法人等に対しては一定の場合を除き収益事業課税となり、要件を満たせば譲渡所得課税も免除される。このように公益法人等に対する遺贈は、相続税対策としてメリットがあるので、公益法人等に財産を移転した場合において、贈与者又はその親族等の相続税・贈与税が不当に減少するときはその公益法人を個人とみなして相法 66 条 4 項が適用される。以下では、相法 66 条 4 項が適用された裁判例を見ていく。

第 3 節 相法 66 条 4 項が適用された裁判例

相法 66 条 4 項の適用の可否をめぐる争われた裁判例は、昭和 50 年までに一審及び控訴審を合わせて 7 件が存在し、それ以降は存在しない。そして、そのほとんどが医療法人に対してのものである。以下では、これらの裁判例から、どのような場合に相法 66 条 4 項が適用されるのか整理していく。

(1) 相法 66 条 4 項の適用を巡る裁判例

イ、財団法人への生前の寄附について、相法 66 条 4 項が適用されるか争われた裁判例³⁶

1、事実の概要

本件の争点は、故人 O から財団法人 X1（原告・控訴人）への生前の寄附（3350 万円相当）に対する相法 66 条 4 項の適用の可否である。X1 は、O の遺志に従いその生前の寄附、訴外 N 社株式 5 万株と現金により、工業技研に関する研究等の助成を図り工業等の発達に資する目的で設立された。X1 の寄附行為上、X1 の理事等役員と評議員の過半数が寄附行為者の以外の学識経験者でなければならず、実際、N 社（O の子 X2 が代表取締役、O が当初監査役・後に取締役会長）の役員らに加え、O 若しくは X2（原告・控訴人）の友人又は知人であった大学教授等が就任していたが、O 又はその親族はいなかった。なお、N 社が故人 O の偉勲をたたえるために社内に銅像を建立することを決めたことに X1 も賛同し、昭和 38 年中に計 120 万円（訴外 T 社からの同額の寄附金を充てた）を N 社に支出することを決め、実際に N 社は 450 万円を費して同社敷地内に建立した。

³⁶原審東京地判昭和 47 年 11 月 20 日、控訴審昭和 50 年 9 月 25 日。

2、判決要旨

イ、原審

相法 66 条 4 項の適用は、だれにどれだけの相続税等の負担の減少をきたしたかが確定的に明らかになる必要はないとし、また財団の規模、役員の構成から X2 による X1 の私的支配を認定し O による X1 への財産提供が X2 らの相続税・贈与税の負担が不当に減少する結果になると認められるとして相法 66 条 4 項の適用を肯定した。

ロ、控訴審

役員の構成から私的に支配しているとは言えず、胸像建立は財産上の利益を受けるという性質のものではない、また、事業規模が小さいことは私的支配の決定因とはならないとした。「他に特段の事情—例えば O 家のものが、助成した結果完成した工業的権利を独占的に取得しているとか、事業費以外の支出経費をその利益において計上しているとかの事実—の認められない本件にあっては、控訴人は O 家のものの私的支配をうけているとは客観的に認められない」として、相法 66 条 4 項の適用を違法とした。

ロ、医療法人に対する寄付に対して相法 66 条 4 項の適用の可否が争われた裁判例³⁷

1、事実の概要

原告 X は、昭和 28 年 10 月 7 日に設立された資産の総額 642 万 9260 円の医療法 39 条 1 項による財団形態の医療法人である。

被告税務署長 Y は、相法 66 条 4 項に基づき、X に対し昭和 32 年 8 月 20 日付で X の昭和 28 年分の贈与税を 221 万 6250 円とする旨の決定（以下「本件決定」という。）をした。

X は Y に対し本件決定を不服として再調査請求をしたところ、Y は同年 9 月 30 日これを棄却する旨の決定をした。さらに、X は右決定を不服として、Y に対し審査請求をしたところ同被告は昭和 44 年 9 月 11 日これを棄却する旨の審査決定（以下「本件審査決定」という。）をした。

2、判決要旨

当該処分の理由付記が不十分であるという原告の主張に対して、当該処分がどのような理由でされたかを被処分者において知り得る程度のもので足りるとし、「負担が不当に減少する結果となると認められる場合」という用語の不明確性については、社会経済現象の実態に即応する用語を使用することも避けられない、その規定の意味内容が客観的に認識できる場合には、その課税要件が不明確であるとはいえないとした。

また、贈与時における役員の構成、寄附行為等から相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合に該当するとして、相法 66 条 4 項の適用を肯定した。

³⁷東京地判昭和 49 年 9 月 30 日判決。

ハ、宗教法人への土地の移転に対して相法 66 条 4 項の適用の可否が争われた裁判例³⁸

1、事実の概要

審査請求人 X は、宗教法人であるが、贈与税の申告をしなかったところ、原処分庁は、昭和 49 年 11 月 2 日付で、贈与を受けた財産の価額を 4,691,458 円、納付すべき税額を 1,500,000 円とする決定処分及び無申告加算税の額を 150,000 円とする賦課決定処分をした。

X は、これに対し、同年 12 月 26 日付で、異議申立てをしたところ、異議審理庁（A 税務署長）は、昭和 50 年 3 月 10 日付で、贈与を受けた財産の価額を 4,510,457 円、納付すべき税額を 1,410,000 円及び無申告加算税の額を 141,000 円とする異議決定をした。X は、異議決定を経た後の原処分について、なお不服があるとして審査請求をした。

当該土地は、明治以来請求人の寺領であったが、昭和 23 年自作農創設特別措置法（昭和 27 年法律第 230 号により廃止）第 3 条の規定により国に買収され、同 36 年農地法第 36 条（農地、採草放牧地等の売渡の相手方）の規定により国から売渡しを受けたものである。従って、国の売渡しは当然原所有者たる X に対してなされるべきものであったが、たまたま前住職 C の手違いから、同人名義の錯誤登記をした。そこで、同人は、昭和 48 年 6 月 5 日付で請求人に寄付し、名実ともに原所有者である X に返したのである。従って、本件土地は、手続的には贈与の形式を採っているが、実質的には錯誤登記の是正に過ぎない、と請求人は主張し、この当該土地の贈与について相法 66 条 4 項の適用が争われた。

2、裁判の要旨

当該土地の売渡しを受けたのは C であると認められ、売渡しを受けた代金を請求人が負担したと認めるに足る証拠資料はないから、所有者は実質的にも C と認められる。さらに請求人の会計と住職個人の家計とは混然一体となって、いわゆるどんぶり勘定となっているのが実態である、そして駐車場として貸し付けられた事実もあり、宗教目的以外の用に供し又は供されたということが認められるとして相法 66 条 4 項の適用が肯定された。

(2) 相法 66 条 4 項の適用要件

イ～ハの裁判例やその他の裁判例から、「負担が不当に減少する結果となると認められる場合」という文言の不明確性については、日々変化する社会事象に対して対応するためにはやむを得ないとして、租税法律主義に反しないとされている。そのため、相法 66 条 4 項の適用は、相続税等の不当な減少があると認められる場合に限り適用される。

そして、「私的支配が客観的に明白である」とは、個別通達、施行令及び裁判例の具体的要素を考慮して総合的に行わなければならない。それは、①役員の構成、②財産管理等の状況、③法人の財産の額、④法人の事業の規模、⑤法人と出資者との関係、⑥法人財産の支出の状況などを具体的に考慮すべきであるということが出来る³⁹。

³⁸国税不服審判所昭和 50 年 9 月 30 日裁判。

³⁹水野忠恒「医療法人の設立と課税関係」税務事例研究 45 号 67 頁（1998）。

つまり、相法 66 条 4 項は、当該法人が「私的支配」されていると認められる場合に適用され、その「私的支配」されているかどうかとは、上記①～⑥からみて、運営組織が適正かどうか、贈与者又はその親族その他特殊な関係者に特別な利益を与えるかどうかということが基準となる。この基準を「私的支配基準」と呼ぶことにする。

しかし、相法 66 条 4 項は、「法人に対し財産の無償移転があったときは、これにより相続税又は贈与税の負担が不当に軽減されるおそれがあると認められる場合に限り⁴⁰⁾適用できると言われていることから、現実にはそのような利益を受けたことまでは必ずしも要求しない。だとすれば、相法 66 条 4 項は、包括的、予防的であり、使われ方によっては、贈与者（遺贈者）の財産ではなく、当該法人自身の財産の移転に過ぎないものや、ごく間接的な利益まで含めて特別な利益と見られ、本来個人間の財産移転のみ扱うべき相続税法が、曖昧な私的支配を根拠にあたかも法人格を無視するが如く、過剰に適用される懸念も生まれうる⁴¹⁾。また、相法 66 条 4 項の解釈・適用次第では本来的に、正当に非課税であるべき公益法人等への寄附・贈与までもが課税に服する（つまりは、贈与者の公益増進という目的と受贈者である公益法人の公益活動の妨害という二つの弊害が存在する。）ことになるおそれがある⁴²⁾。これらの指摘があるように、相法 66 条 4 項の適用は認定の余地の多い極めて包括的な規定であることから、「私的支配基準」が満たされているか、また課税の結果についての影響を考慮したうえ、綿密な調査と慎重な配慮のもとになされるべきものである。

相法 66 条 4 項は、「私的支配基準」を満たし、私的支配されていると認められるときに適用されるわけであるが、その要件として第 1 章で整理したように、通達及び施行令に詳細に規定されている。この要件から分かるように、公益法人を租税回避として利用されないように厳しい要件となっている。

第 4 節 措法 40 条が取り消された裁判例

第 1 章で整理したように、措法 40 条及び 70 条の適用要件である 3 つ目の「不当減少要件」は、贈与者その親族らの所得税又は相続税及び贈与税が不当に減少される結果となると認められるときには適用されないというものであるが、この要件を満たさない場合、みなし譲渡所得課税がされ、また相続税が課される。そして、この不当減少していると認められる場合には、相法 66 条 4 項の適用要件も満たし、相法 66 条 4 項が適用される。以下では、「不当減少要件」が満たされなくなったことにより措法 40 条が取り消され、課税された裁判例を見ていく。また、この要件は、将来の可能性を含む概念であると考えられることから、贈与又は遺贈の時を基準として行うのみではなく、将来の可能性も考慮して行わなければなら

⁴⁰⁾東京地判昭和 37 年 5 月 23 日行集 13 卷 5 号 856 頁。

⁴¹⁾一高・前掲注 (17) 77 頁 (2011)。

⁴²⁾岩谷・前掲注 (20) 53 頁。

ない。

「不当減少要件」を満たさないとされ、措法 40 条の適用が取り消され、課税された裁判例

43

1、事件の概要

原告 X は、昭和 61 年 4 月 11 日、千葉県習志野市津田沼所在の宅地 262.36 平方メートル（以下「本件土地」という。）のうち、X の共有持分である 3 分の 1 を、本件土地の共有者ととともに、私立専修学校の校舎の敷地の用に供するため、学校法人 A 学園（以下「A 学園」という。）に贈与した（以下「本件贈与」という。）。A 学園は、昭和 61 年 3 月 31 日、私立専修学校の設置を目的として設立認可を受け、同年 4 月 11 日、設立の登記をした学校法人であり、専門学校「B」（以下「B」という。）及び専門学校「C 専門学校」（以下「C 専門学校」という。）を設置し、これを運営している。本件土地は、昭和 61 年 4 月に B が開校して以来、同校の校舎の敷地の用に供されている。X は、昭和 62 年 6 月 5 日、本件贈与について本件特例の承認に係る申請書を被告に提出し、被告 Y は、平成 2 年 3 月 9 日付け直資 2-126 をもって、本件贈与について措法 40 条 1 項の規定に基づく譲渡所得の非課税の承認をした（以下「本件承認」という。）。

Y が、上記の X による学校法人に対する不動産の贈与について、租税特別措置法 40 条 1 項後段の規定に基づく譲渡所得の非課税の承認を取り消す旨の処分をしたのに対し、X が、上記処分は被告が裁量判断を誤り、又は与えられた裁量権を逸脱したものであること等から違法である旨主張して、その取消しを求めている事案である。

2、判決要旨

従業員の給与の支払が遅れたことを契機に、A 学園の資金繰りに問題が生じたことが表面化したことから、関係者が調査したところ、平成 12 年に、丙が同学園の資金を私的に費消し、理事会及び教職員にも秘密にしていたことが判明した。

X の弟丙は、昭和 62 年 4 月ころから平成 2 年 5 月ころまでの間に、A 学園 B 理事長乙名義の普通預金口座から、それぞれ預金を引き出し、約 2,160 万円を私的な服飾品等の購入や飲食に費消するなどしたことを認めている。また、A 学園は、丙及びその妻である戊が、平成 7 年 4 月から平成 11 年 3 月までの間、A 学園の資金 2,640 万円を私的に費消して横領したとして、両名を刑事告訴した。以上のことから財務の管理、会計処理、学校運営のいずれの面においても、改善、是正を要する状況にありながら、十分な措置が講じられなかったことが認められ、同学園の運営が、寄附行為に基づいて適切に行われているということとはできないから、本件処分の時点において、同学園の運営組織は適正でなかったというべきであるし、また、X の弟であり、同学園の理事長に在職していた丙は、同学園から多額の貸付けを受けていたのみならず、多額の資金を私的に費消し、同学園の財産の運用及び

43 東京地判平成 15 年 2 月 13 日判決

事業の運営に関して特別の利益を受けていたものであり、さらに、これらの事実は、A学園について公益に反する事実が存在するものとも評価すべき事柄であるとも認められる。これらの事実から、贈与者である原告の所得に係る所得税の負担を不当に減少させる結果とならないとの同条2項3号所定の要件に該当しなくなる事実が生じたものというべきであるから、本件贈与については、措法40条が取り消される。

この裁判例から分かるように、贈与時の時点において措法40条の要件が満たされていたとしても、数年後、数十年後にその要件が満たされていなければ、所得税が不当に減少していると認められることから、措法40条は取り消される。措法40条2項及び3項には、公益目的事業の用に供される前に要件を満たさなくなった場合には、措法40条が満たさなくなり、その贈与をした個人に所得税を課すこと。また、公益目的事業の用に供された後、要件を満たさなくなった場合には、公益法人を個人とみなしてその公益法人に所得税を課すことを規定している。この裁判例の場合、校舎の敷地であったことから公益目的事業の用に供された事実があることから、学園を個人とみなして所得税を課税したと考えられる。

相法66条4項の適用については、贈与時において、将来の可能性も考慮してその適用要件に照らし、その適用の可否を判断する。この裁判例の場合、措法40条が取り消されたのは贈与時から十数年経っている、措法40条の要件である「不当減少要件」が満たされていないと判断されれば、措法40条が取り消されて課税を受ける。一方、相法66条4項については、贈与時による判定によらなければ適用されない。

第5節 小括

持分の定めのある法人との取引で、その行為が不自然・不合理なものであり、かつその贈与者又は親族等の相続税又は贈与税が不当に減少すると認められるときには相法64条が適用され、その贈与を受けた法人を個人とみなして相続税又は贈与税課税することとしている。また、これらの要件を満たさない場合においても、法法22条2項により、受贈法人において、法人税が課される。そして、持分の定めのある法人の財産は、その法人の株主の財産として、株式に反映される。事業承継等の際にはその株式を、親族等にその株式を相続することで、相続税が課税される。

一方、持分の定めのない法人に財産を贈与又は遺贈した場合については、持分の定めのある法人に財産を贈与又は遺贈した場合と異なり、株主や出資者は存在しないので、その法人の財産の評価額として、現れることはない。このような持分の定めのない法人の特性を利用した租税回避を防止するために、相法66条4項は、詳細な要件を設けて、それを阻止している。

第3章では、想定事例を通じて、相法66条4項が適用されない場合について検討し、また、持分の定めのない法人を利用した租税回避について考えていく。

第3章 一般社団法人・一般財団法人を利用した相続税・贈与税の回避

第2章までにおいて、公益法人制度の概要から一般社団法人・財団法人は準則主義により容易に設立が可能となったこと、法人を利用した相続税・贈与税の負担の回避を防止する規定である、相法64条、65条及び66条の適用関係を確認した。また、株式会社等の普通法人よりも、持分の定めのない法人を利用した方が、租税回避できる可能性が高いと指摘した。持分の定めのある普通法人である株式会社等の場合、財産の移転によりその普通法人の純資産が増加し株式等の評価額が上がれば、その分その株主又は出資者の相続財産は増加する。これに対して、持分の定めのない法人の場合、財産の移転により、その法人の純資産が増加しても、誰の個人財産も構成しない。このような持分の定めのない法人の特徴を利用した租税回避を防止するため、相法66条4項が存在する。

ここで、相法66条4項と相令33条3項の及び通達の確認をすると、相法66条4項は、持分の定めのない法人への贈与により、贈与者又はその親族その他特別な関係がある者の相続税・贈与税が不当に減少する結果であると認められるときに適用される。ただし、相令33条3項の要件を満たしていれば、相法66条4項は適用されない。相令33条3項の要件は、端的に述べると、①その運営組織は適正か、②特別な利益を与えていないか、③解散した場合の残余財産の帰属は、国又は地方公共団体又はその法人であるか、④仮装・隠ぺいがないことであり、この要件を満たしていれば、相法66条4項は適用されない。また、通達には、運営組織が適正か、特別な利益を与えていないか、の詳細な基準、例示が示されている。このように、相法66条4項の規定はしっかりと整備されており、相続税・贈与税が不当に減少しないと認定される為には、厳しい適用除外要件を満たさなければならない⁴⁴。

しかし、この厳しい要件を設けた相法66条4項であるが、この規定は法人への贈与時の課税に係るものであり、贈与後の課税の関する定めがないため、相続税・贈与税の負担の回避が可能となってしまう。そこで、第3章では、具体的に事例を想定して相続税・贈与税の負担の回避が可能となる場合を考察する。第1節では、持分の定めのない法人である一般社団法人・財団法人に財産の移転があった時、また、移転した後の問題点を指摘し、第2節では、その一般社団法人・財団法人の解散時の問題点を指摘する。

第1節 想定事例に基づく課税関係とその問題点

(1) では、一般社団法人・財団法人に財産の移転があった時、次に(2)では、一般社団法人・財団法人に財産を移転した後、の2つに分けてそれぞれの問題点を指摘する。

⁴⁴ 佐々木克典「設立時の課税関係と基金」『一般社団法人・財団法人、信託の賢い利用と周辺の税務』旬刊速報税理 2012.8.21号6頁(2012)。

(1) 一般社団法人・財団法人への財産の移転時の問題

(A) 一般社団法人・一般財団法人に財産を贈与により移転した場合

【事例1 贈与時は適用除外要件を満たしていたが、その後満たさなくなった場合】

＜想定事例＞

ある個人 S が一般社団法人を設立し、自らの財産をその一般社団法人へ贈与した。その贈与時点において、相令 33 条 3 項及び通達の要件を満たし、更に措法 40 条の 3 要件も満たしており、適正なものであり、公益目的の事業の用に供していた。しかし、その後、役員が私的に流用し、親族等に特別な利益を与えた場合、又は、親族等の役員を占める割合が 3 分の 1 以下でなくなった場合。

＜課税関係＞

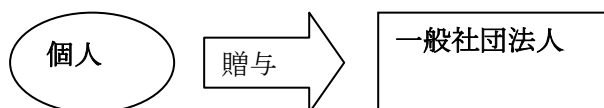
第 2 章で所法 59 条のみなし譲渡所得課税の適用除外要件を定めた、措法 40 条の適用が取り消された裁判例をとりあげ、①公益増進要件、②事業供用要件、③不当減少要件のどれかひとつでも満たさなくなった場合には、譲渡者側でみなし譲渡所得課税が行われることを確認した。その裁判例では、役員が金員を私的に流用しており、さらに贈与により取得した土地を公益の目的に使用していなかったことが発覚し、③の不当減少要件を満たさなくなり、その贈与者その他親族の関係者に特別な利益を与えたとして所得税が課税された。

措法 40 条 2 項及び 3 項には、公益目的事業の用に供される前に要件を満たさなくなった場合には、措法 40 条が満たさなくなり、その贈与をした個人に所得税を課すこと。また、公益目的事業の用に供された後、要件を満たさなくなった場合には、公益法人を個人とみなしてその公益法人に所得税を課すことを規定している。

したがって、贈与時に措法 40 条の適用の要件をみたし、不当減少に当たらないとしても、何十年後かに、要件が覆され、不当減少要件を満たさなくなった場合の当該事例では、この一般社団法人を個人とみなして所得税を課すこととなる。

図表 8、贈与後、不当減少要件を満たさなくなった場合

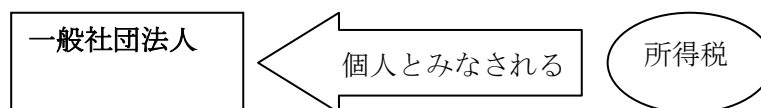
【贈与時】



要件を満たし、適正な運営組織であり、かつ特別な利益も与えていない。

- ・措法 40 条により、個人に対しては、非課税。
- ・一般社団法人にも相法 66 条 4 項は適用されない。

【その後】公益の事業の用に供していたが、資産を私的に流用し、要件を満たさなくなった。



措法 40 条が取り消され、一般社団法人を個人とみなして所得税が課される。

<問題点>

措法 40 条は公益の用に供する場合にのみ適用されるのであるから、公平性の面からも、その贈与による資産を公益の用に供さなかった場合や、私的に流用した場合は、措法 40 条は取り消され課税されるべきである。この事例において特に問題点はなく、公平性の面からも適正な取り扱いであると言える。

相法 66 条 4 項の適用の有無については、その贈与時に将来の可能性をも含めて検討しなければならない。贈与時に不当減少していると認められず、今後もその可能性はないと判定されれば、たとえ、何十年後かにこの事例のように、不当減少したと認められ、措法 40 条が取り消され、所得税が課税されても、それが贈与時ではないため、相法 66 条 4 項は適用されないと考えられる。

【事例 2 青色欠損金を有する一般社団法人を買収した場合】

<想定事例⁴⁵⁾>

ある個人 S が多額の青色欠損金を有する一般社団法人を買収し、この一般社団法人に自らの財産の贈与を行った。その結果、相続税・贈与税が不当に減少したと認められることから、相法 66 条 4 項が適用された。

<課税関係>

平成 20 年度改正前は、遺贈や贈与により取得した財産の価額が、法人税の各事業年度の益金の額に算入される場合には、相続税又は贈与税は課されない(旧相法 66 条 1 項括弧書)こととなっていた。このことにより、法人税よりも高率である相続税や贈与税の負担を免れ得ることがあった。平成 20 年の改正後は、この除外規定は削除され、広く相続税や贈与税が課されることとなった⁴⁶⁾。平成 20 年度の改正前は、益金の額に算入され法人税が課される場合には、相続税・贈与税が課されないこととなっていたが、改正後は、相続税・贈与税を優先的に課し、そこから受贈益にかかる法人税額を控除する、ということとなった。

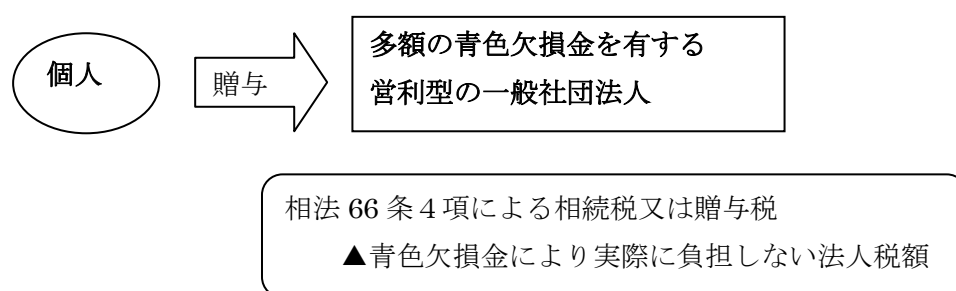
改正後によって、相令 33 条 1 項には、相続税や贈与税から受贈益に係る法人税額を控除すると定められており、青色欠損金の繰越控除の適用により法人税の納付税額が発生しな

⁴⁵⁾ 白井一馬「租税回避防止税制①…相続税法 66 条 4 項」『一般社団・財団法人、信託の賢い利用と周辺の税務』旬刊速報税理 2012.8.21 号 10 頁(2012)。を基に作成。

⁴⁶⁾ 朝長・前掲注(1) 227 頁。

い場合でも、受贈益に対する法人税として計算された金額を相続税又は贈与税の額から控除できる。このことから、多額の青色欠損金を保有する、非営利型以外（以下「営利型」という。）の一般社団法人を買収し、財産をその営利型の一般社団法人に贈与した場合に、その贈与に係る贈与税額から実際には負担しない法人税額を控除して税負担の軽減を図ることができる。

図表 9、欠損金を保有している場合



<問題点>

改正により、法人税ではなく、優先的に相続税・贈与税が課税されることとなり、上記のような取引を通じて税負担の軽減を行うことは難しくなったと言える。しかし、このように多額の青色欠損金が存在する一般社団法人を買収し、財産を贈与すれば、実際に負担しない法人税を課税額から控除することができ、通常よりも税負担を軽減することが可能である。このような方法で租税回避を図り通常の相続・贈与よりも課税額が軽減されることは、課税の公平性の面からも問題である。

(B) 一般社団・財団法人へ財産を有償譲渡（適正な時価又は、低額譲渡）により移転した場合

相法 66 条 4 項の適用は、持分の定めのない法人に財産の贈与又は遺贈があった場合、であるということが前提である。そのため、相法 66 条 4 項は、持分の定めのない法人に財産の譲渡があった場合には適用されない。譲渡した場合には、譲渡者側において譲渡所得課税されるためである。そのため、相法 66 条 4 項の適用要件である運営組織の適正性や、特別な利益を与えていないか等は問われない。贈与又は遺贈の場合は相法 66 条 4 項の厳しい適用除外要件があるのに対して有償譲渡の場合は、運営組織の適正性や特別な利益を与えていないか、等の要件を問題視されないことには疑問がある。以下では、有償譲渡した場合の事例を想定して課税関係を検討する。

【事例 3 一般社団法人への土地の低額譲渡】

<想定事例>

個人 J が、一般社団法人 P を設立し、J 所有の土地を法人 P に対して有償譲渡した。た

だし、法人 P は、その購入代金を個人 J に支払ったが、その支払対価が時価よりも著しく低額であった。

＜課税関係＞

個人 J から法人 P への低額譲渡であるため、法人 P の税務上の仕訳は以下のようになる。

土地 500 現預金 200（売買価格）

受贈益 300

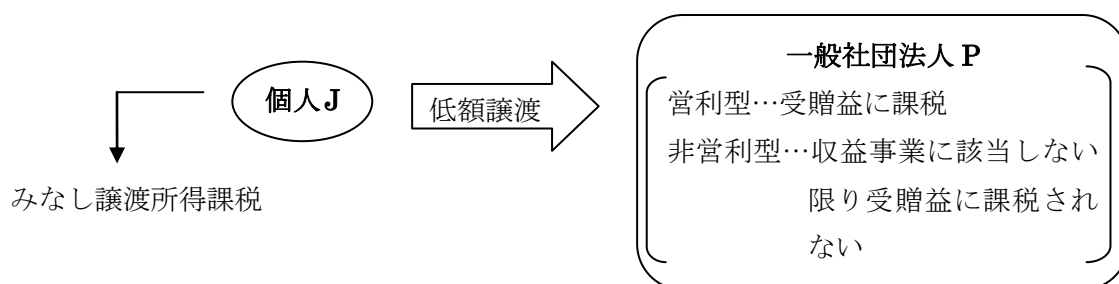
〔法人 P が非営利型以外の法人に該当する場合〕

売り手である個人 J については、所得税法条の時価の 2 分の 1 未満で売った場合、「みなし譲渡所得課税」（所法 59、所令 169）され、買い手である法人 P については、受贈益部分 300 は、法法 22 条 2 項により、法人税の課税所得金額の計算上、益金の額に算入される。

〔法人 P が非営利型の法人に該当する場合〕

非営利型の法人に該当する場合には、収益事業課税となるため、当該取引が収益事業に該当しない限り、時価と売買価格の差額である受贈益には課税されない。

図表 10、個人から一般社団法人への低額譲渡



＜問題点＞

資産の低額譲渡を受けた法人が営利型法人に該当すると、受贈益は法人税の課税所得金額の計算上、益金の額に算入されるが、それが、非営利型法人に該当すると、収益事業に該当しない限り、受贈益には法人税は課税されない。また、措法 40 条の要件が満たされた場合は、みなし譲渡所得課税は行われない。更に贈与には該当しない限り、相法 66 条 4 項による課税は受けない。租税回避又は節税目的で非営利型に該当するように定款に定めておき、低額譲渡により、財産を移転することが可能である。

【事例 4 一般社団法人への株式の有償譲渡⁴⁷⁾】

＜想定事例＞

甲株式会社（同族会社）のオーナー A は、一般社団法人乙（非営利型法人）に甲株式会社の株式を有償譲渡した。また、その株式の購入資金については、オーナー A に対して、一旦、

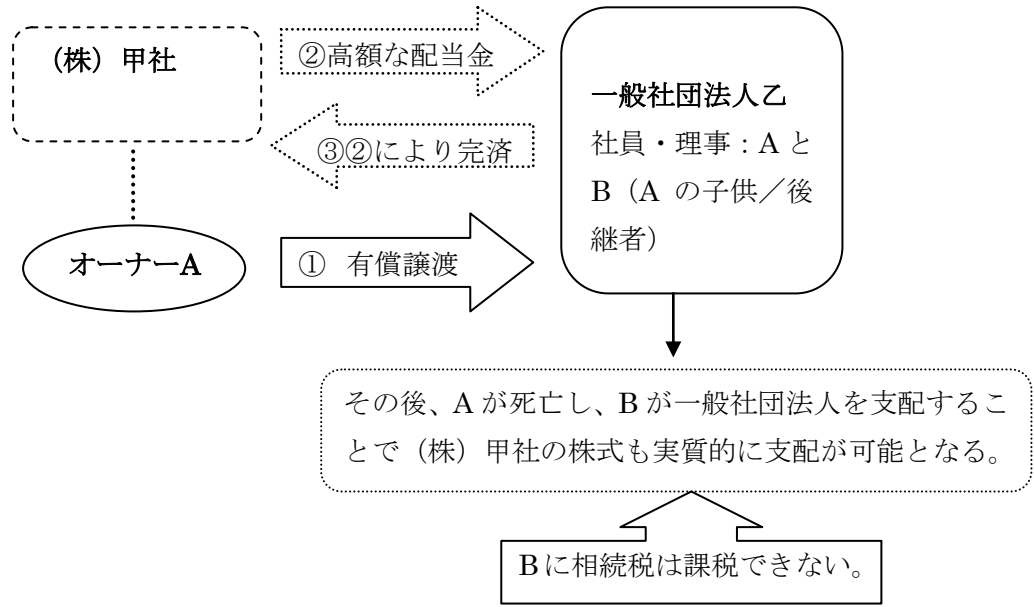
⁴⁷⁾ ＜想定事例＞＜課税関係＞については、ハッ尾順一「一般社団法人の利用」税務事例 Vol44 No9 (2012) 63 頁参照。

未払いの状態となるが、甲株式の高額な支払配当金によって、返済し、完済した。（一般社団法人乙の社員は A と B（A の子供/後継者）で、理事も A と B になる。）

<課税関係>

当該株式の譲渡に際しては、20%のキャピタルゲインが発生する。持分の定めのない一般社団法人乙は、甲株式会社の株式を保有していたとしても、また、B が乙の社員・理事であったとしても、B が同株式を直接に保有している状態ではないことから、一般社団法人乙及び甲株式会社について、相続財産として B に相続税を課することはできない。B は一般社団法人乙を支配し、それによって、実質的に、甲株式会社もコントロールすることが可能となる。

図表 11、株式の適正時価による有償譲渡



<問題点>

- イ、A から一般社団法人へ贈与した場合
- ロ、A から一般社団法人へ譲渡した場合（上記の想定事例）

図表 12、比較表

	A に対する課税	一般社団法人に対する課税
イ 贈与	適用除外要件を満たさなければ所法 59 条によりみなし譲渡所得課税	適用除外要件を満たさなければ相法 66 条 4 項により贈与税
ロ 有償譲渡	株式譲渡益課税（20%） 申告分離課税	財産の購入行為であり、課税なし

この表からわかるように、全体的に見て、イの A から一般社団法人へ贈与した場合には、

措法 40 条の 3 要件（①公益増進要件、②事業供用要件、③不当減少要件）を満たさなければ、遺贈者 A は、所法 59 条によりみなし譲渡所得課税がされる。また、一般社団法人側では、贈与者又はその親族らの相続税・贈与税が不当減少とみなされた場合は、その一般社団法人に相続税・贈与税が課される。

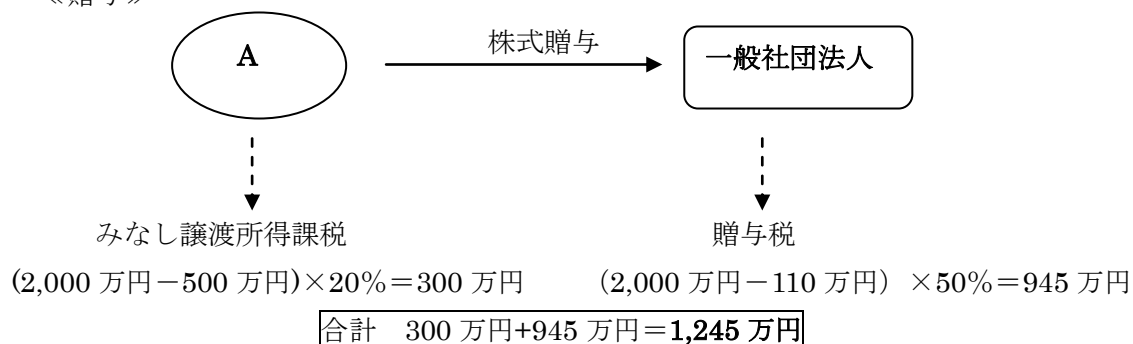
一方、ロの A から一般社団法人へ譲渡した場合には、譲渡者 A に対して株式譲渡益課税 20% されるだけで課税関係が完了する。

前者の贈与の場合、相法 66 条 4 項は、贈与者又はその親族等の相続税又は贈与税が不当に減少していると認められるときに適用される。そして、不当減少しているかの判定は運営組織が適正か、特定の者に特別な利益を与えていないか、により判断される。例えば、贈与した場合、運営組織が適正でなく、特定の者に特別な利益を与えている、と判断されたら、A にはみなし譲渡所得課税が、一般社団法人には相続税・贈与税が課される。しかし、譲渡の場合、贈与の場合の判断基準は関係なく運営組織が適正でなくても、特定の者に特別な利益を与えていても、A に対する譲渡所得課税だけで済むのである。贈与と有償譲渡という移転の法形式が違いにより課税額も異なってくる。

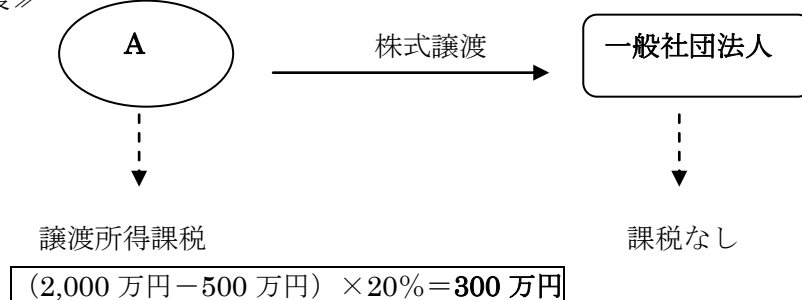
上記の想定事例では、一般社団法人は甲株式の高額な支払配当金を、株式購入資金に充てており、その資金を特別に調達する必要がない。租税回避又は節税目的で、贈与ではなく、有償譲渡により一般社団法人へ財産を移転する方法を選択する可能性がある。

図表 13、例：時価 2000 万円の株式を贈与又は譲渡する場合（必要経費が 500 万円の場合）

《贈与》



《譲渡》



このように、適正な時価で譲渡をされた場合、贈与又は遺贈ではないことから相法 66 条 4 項の適用要件である運営組織や特別な利益等の点については問題視されない。

贈与した場合と譲渡した場合とでは、贈与した場合の方が、譲渡した場合と比較して、一般社団法人への贈与税の課税額分である 945 万円が、より多く課税される。相法 66 条 4 項では適用除外要件の充足が困難であるので、はじめから同条項の適用を避けるためには、譲渡という法形式を選択して、一般社団法人へ財産を移転すればよい。そして、贈与又は譲渡によって、一度一般社団法人の所有となった財産についても、そのままにしておく大きな問題が生じうる。以下では、その問題について考察していく。

(2) 一般社団法人・一般財団法人に資産を移転後の世襲による実質的な財産承継の問題

【事例 5 株式を保有する一般社団法人の世襲（事例 4 の続き）】

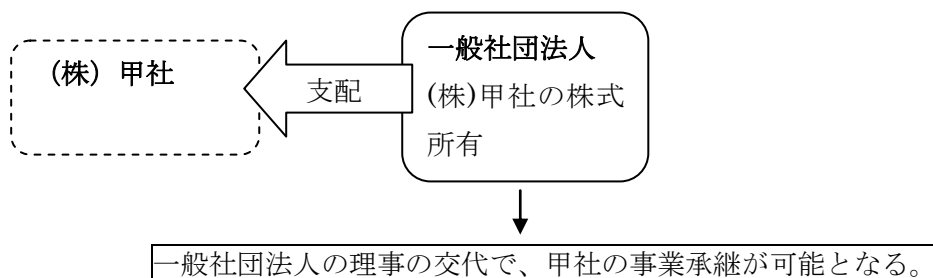
<想定事例>

事例 4 の続きであるが、オーナー A（社員・理事）からの譲渡により、甲株式はそれ以降、一般社団法人が所有することになる。そして、その後、A が死亡し、一般社団法人は B（A の子、社員・理事）が支配することになる。（社員が 1 人であっても一般社団法人の解散事由にならない。）

<課税関係>

A の死亡により、一般社団法人は B が支配することになる。そしてその一般社団法人は甲株式を保有している。一般社団法人を B が支配することで、B が一般社団法人だけではなく甲株式会社についても、一般社団法人を支配している B がコントロールできる。このように、実質的には事業承継が可能となっているが、この場合、B が直接甲株式を保有しているわけではないので相続税は課税されない。

図表 14、理事の交代による実質的な事業承継



<問題点>

理事の交代によって、一般社団法人を、その実質的な支配を可能とすることができる。つまり、一般社団法人が同族会社の株式を保有することによって、理事の交代によって、課税されることなく、相続税・贈与税が課されることなく、事業承継が可能になるということである。理事を B から更に次の世代の親族へ交代する際も、同様に無税で実質的な事業承継が可能となる。

【事例6 一般社団法人への土地の譲渡】

＜想定事例＞

ある個人 T が一般社団法人を設立した。そして、その一般社団法人に事例4のように株式を譲渡しておき、高額な配当金を支払う。その後、T 所有の土地を一般社団法人に譲渡し、その支払対価は株式の高額な支払配当金で完済する。一般社団法人の理事等を T の親族 O にした。

＜課税関係＞

土地を一般社団法人に譲渡し、移転すれば実質的に T の親族が支配することができる。持分の定めのない一般社団法人は、土地は適正な価格により譲渡されており、また、O が乙の理事であったとしても、譲渡された土地を直接に保有している状態ではないことから、相続財産として O に相続税を課することはできない。また、T については、土地の譲渡であることから譲渡所得として所得課税される。

＜問題点＞

この場合も、事例4と同様に一度財産を一般社団法人が所有することとなれば、理事等の交代により無税で実質的な相続・贈与が可能となり、課税されるのは譲渡時の T への譲渡所得のみである。通常、個人から個人へ何回か贈与又は相続を行えば、その回数分だけ贈与税又は相続税が課税される。この場合と比べて、課税額が大きく変わってくるのである。

【事例7 一般社団法人の内部留保金(不動産を営む場合)⁴⁸⁾】

＜想定事例＞

不動産を営む一般社団法人に土地を所有させ、第三者に貸し付け、不動産管理料を徴収し、法人税を納付した後の残額を一般社団法人に留保させる場合。

＜課税関係＞

不動産を営む場合、収益事業ということとなり、法人税が課税される。しかし、持分の定めのない一般社団法人は、法人内部に留保金が存在しても誰の個人財産も構成しない。そのため、一般社団法人の内部にある留保金は理事等が交代する度に無税で相続が可能となる。

ただ、その一般社団法人内の留保金を理事や役員等が横領した場合には、源泉所得税納税告知処分を受け、重加算税や源泉所得税にかかる不納付加算税が課せられると考えられる。

＜問題点＞

事例5と6と同様に、いったん一般社団法人が所有することとなった財産は誰の個人財産も構成しないため、その一般社団法人内にある留保金も、一般社団法人の理事を K から他の親族に交代することによって、無税で実質的な承継が可能となる。また、これを代々

⁴⁸⁾ 伊澤武志「不動産管理会社としての利用」旬刊速報税理 2012/8/21号 18頁(2012)。

繰り返すことで、無税により家産世襲が事実上可能となるのである。

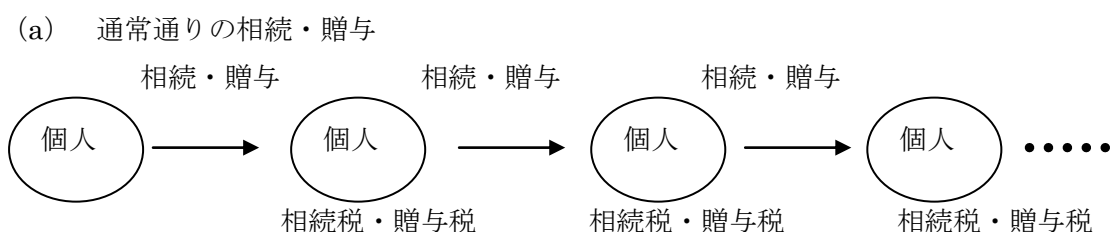
【事例 5～7 から】

贈与又は遺贈を受けた法人に持分の定めがある場合は、贈与又は遺贈により増加した個人の持分の額に対して適切に課税がなされ、相続税・贈与税を課す機会がある。しかし、贈与又は遺贈を受けた法人が持分の定めがない場合は、贈与財産を反映する持分は存在せず、他の受益者の持分となって顕在することもない。こうしたことを利用した持分の定めのない法人への贈与又は遺贈により相続税・贈与税の負担の回避を図ることを防止するために相法 66 条 4 項が存在する。相法 66 条 4 項は、持分の定めのない法人に対して贈与又は遺贈があり、贈与者またはその親族の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する場合に当該法人を個人とみなし相続税又は贈与税を課すこととしている。

しかしながら、相続・譲渡により、一般社団・財団法人に財産が移転した場合、その贈与時や譲渡時に課税されるが、その後は親族間で理事の交代があっても、課税されることはない。その一般社団・財団法人の内部の財産は誰の財産も構成することはないからである。

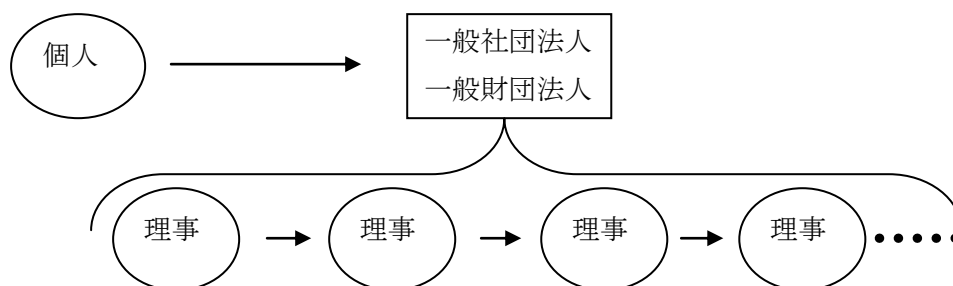
通常、親から子、子から孫、孫からひ孫…のように相続・贈与する際は、その都度課税される。一方で一般社団・財団法人に財産を贈与又は譲渡により移転してしまえば、理事の交代でその支配権は親から子、子から孫、孫からひ孫…へ実質的に相続が可能である。このように、通常通り親族間で代々、相続・贈与を行っていく場合に比べて、一般社団・財団法人に財産を移転し、理事の交代により実質的な財産の管理支配を行っていけば税負担の軽減を図ることができる。下に (a) 親族間で直接的に相続又は贈与が行われる場合、(b) 一般社団法人に移転した場合、を図に表した。

図表 14、事例 5～7、世襲的問題



相続税・贈与税が、相続・贈与がある都度、課税される。

(b) 一般社団・財団法人に移転した場合



理事の交代により無税で財産の実質的な承継（管理・支配）が可能となる。

このように、例えば山や土地等の財産を一般社団・財団法人に移転し、管理することで、一般社団・財団法人の財産とする。その財産は、誰の個人財産としても現れて来ることはない。一度、一般社団・財団法人に移転する際、譲渡であれば、譲渡所得税が課され、一定の場合の贈与であれば、みなし譲渡所得課税と相続税・贈与税が課される。しかし、一度、一般社団・財団法人の所有となった財産については課税が及ばない。上述したように、親族間で直接的に相続又は贈与が代々繰り返し行われた場合、その都度、相続税又は贈与税が課税されることになる。しかし、移転時に何らかの課税がされたとしても、一般社団・財団法人に移転された財産については、その後の理事の交代で実質的に承継が行われたとしても、課税されないのである。

宮脇義男氏も一般社団・財団法人に事業用資産や同族会社株式を移転させることにより、これらの資産に対しては、代々相続税の負担なしに資産を引き継がせることも可能となろう、と指摘し、相続税・贈与税の根本的な見直しが必要とする可能性さえ有していると述べている。

そして上記のようにして一般社団・財団法人を利用して課税を免れることが合法的に可能であるというのは、今後、このようにして一般社団・財団法人に財産を移転して、代々相続税・贈与税が課税されずに引き継がれる可能性があるということを意味している。

持分の定めのない一般社団・財団法人を準則主義により容易に設立が可能となったことは、上記のような相続税・贈与税の回避スキームが容易にできることとなったと言える。また、今後、相続税の増税がなされる動きであることから相続税の負担の回避の誘因が強くなっている。

第2節 一般社団法人・一般財団法人の解散時の問題

【事例8 一般社団法人・一般財団法人の残余財産の分配】

<想定事例>

ある個人 K が一般社団法人を設立し、自らの財産を移転した。その後、その一般社団法

人が解散する際、残余財産を分配する。

<課税関係>

一般社団法人については、残余財産の分配は定款で禁止されているが、定款で特定の帰属を規定しなければ、社員総会で社員に分配可能（一般法 239①②）⁴⁹となっているので、一般社団法人の解散時に K へ残余財産や株式を取得することになれば課税される可能性もある。しかし、現行税制下では、解散時において残余財産がない場合や、解散しない場合は課税されることはない。

<問題点>

一度、一般社団法人が所有することとなった財産は、誰の個人財産も構成しないから、課税が及ばないと述べた。しかし、その一般社団法人が解散する場合、その一般社団法人の内部にある財産を残余財産として、分配するときは、その分配を受けた者 K に課税される。この場合、K に対する残余財産の分配が、所得税法⁵⁰上、いずれの所得区分に該当する

⁴⁹一般法 239 条 残余財産の帰属は、定款で定めるところによる。

2 前項の規定により残余財産の帰属が定まらないときは、その帰属は、清算法人の社員総会又は評議員会の決議によって定める

⁵⁰ (1) 所得区分の意義

所得税は、個人の担税力に応じた課税を行う上で最も優れた租税といえるが、その担税力は所得の大きさだけで決まるものではなく、所得の性質を考慮する必要があると考えられている。所得税法には、担税力に応じた課税を図ることを目的として、所得を 10 種類に分類し、それぞれの性質に応じた所得金額の計算方法や課税方法を定めている。所得は、その性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提にたつて、公平負担の観点から、各種所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである。そして、所得は、勤労性所得、資産勤労結合所得、資産性所得の 3 種類に大別でき、一般に勤労所得は身体が資本であることから、勤労性所得は担税力が最も低いといわれる。一方、資産性所得は所得を得るための制限は少なく、土地、株式、利子等に見られるように、その制約は少ないと考えられることから、担税力が高いとみなされる。

(2) 配当所得

配当所得とは、法人（公益法人や人格のない社団等を除く。）から受ける剰余金の配当（協同組合等からの剰余金の分配を含む。）、利益の配当、基金利息ならびに投資信託（公社債投資信託及び公募公社債運用投資信託を除く。）及び特定受益証券発行信託の収益の分配にかかる所得（適格現物分配にかかる剰余金の配当等を除く。）をいう。配当所得は、その性質上、会社の株主または社員が株式または出資の割合に応じて会社から支払を受ける利益の配当である。

(3) 給与所得

給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下「給与等」という。）にかかる所得をいう。これは、いわゆるサラリーマンの対価の所得であり、従属労働の対価である。また、給与所得には、「経済的利益」も含まれる。

(4) 退職所得

退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与にかかる所得をいう。退職手当とは、雇用関係ないしそれに類する関係の終了の際に支給される退職所得をいい、一時恩給とは、普通恩給を受けることのできる年限に達しないで退職する場合に支給される給与をいう。「これらの性質を有する給与」の例としては、退職給与規程が改正され従来の在職年数を打切計算することになったため支給される給与や、従業員から役員に昇任したため、従業員であった期間に対応して打切支給される給与などがある。また、退職所得は、①過去の勤務関係の終了に基づくこと、②退職時に一時的に支払われるものであること、という基準を挙げられる。老後の生活保障というよりも、給与の後払いという

のかが明らかにされていない。

そこで、以下では、この残余財産の分配に係る所得の区分について検討していく。【事例 8】での想定事例では、一般社団法人の活動状況を示していないが、仮に、それが単なる財産の名義人であり、相続税・贈与税の課税を逃れるために設立され、公益活動を営んでいない場合を想定してみたい。そのような一般社団法人が解散した場合の残余財産の分配に係る所得は、何所得に分類されるのかが問題である。まず、その残余財産の分配に係る所得は、相法 65 条の適用を受けるか検討してみる。相法 65 条は、特別の法人から受ける利益に対する課税であるが、この規定は贈与又は遺贈があった場合に、相法 66 条の適用がないときに、要件を満たしていれば適用される。この事例においては、贈与又は遺贈があったときではなく、解散時における残余財産の分配についての問題を想定しているため、相法 65 条の適用の前提条件から外れ、所得税法上のいずれかの所得に分類されることになる。

次に、残余財産の分配に係る所得が何所得に分類されるのか検討する。まず、配当所得に該当するかについてであるが、一般社団法人は持分の定めのない法人であり、株式や出資という概念は存在しない。配当所得の定義から明らかなように、公益法人から受けるものは、配当所得に該当しないと解される。

その社団・財団から得た所得が、理事としての職務執行の対価として支給されたものであれば、一般に給与所得に該当する。ただし、過去の勤務に基因して一時的に支給される性格をもっているのであれば、退職所得に分類される。一般社団法人の解散に伴い退職により一時に受ける給与に該当すれば、給与所得ではなく、退職所得に該当することになる。

性格が強くなるのではないかと考えられる。

(5) 一時所得

一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。これらは、包括的所得概念の考え方の影響のもとで、課税所得に含まれている。また、一時所得に分類されると 50 万円控除と 2 分の 1 課税によって、有利な課税を受けることとなる。

(6) 雑所得

雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。公的年金等とそのほかの雑所得とからなる。公的年金等とは、①各種社会保険制度および各種共済組合制度に基づく年金、②恩給および過去の勤務に基づき使用者であった者から支給される年金、③確定拠出年金制度または確定給付企業年金制度に基づいて支給される老齢給付金、適格退職年金契約に基づいて支給を受ける退職金等のことである。また、その他の雑所得とは、利子所得から公的年金等までのいずれにもあたらない所得で、他の種類の所得のように統一的なメルクマークがなく積極的に定義することは不可能である。事業に該当しない場合の動産の貸付による所得、著作権・特許権等の使用料、原稿料、講演料、金銭の貸付による利息、営利を目的として行われる不動産・有価証券等の継続的売買から生ずる所得、政治献金収入等、性質の異なる種々の所得がこれに含まれる。

また、残余財産の分配にかかる所得が理事としての職務執行の対価としての性質を有していないとみなされる場合は、上記の給与所得又は退職所得のいずれにも該当しない。労務の対価としての性質を有しないものであれば、一時所得に該当する可能性もある。一時所得の場合、課税上、有利な取扱いとなる。

以上のように、残余財産の分配に係る所得は、給与所得または退職所得、若しくは一時所得に該当するものと考えられ、解散時の実態に合わせて、区分していく必要がある。

第3節 小括

上述してきたように、一つ目に、一般社団法人・財団法人への財産の移転時の問題、二つ目に、一般社団・財団法人に財産を移転した後の世襲による実質的な財産承継の問題、そして、三つ目に、一般社団・財団法人の解散時の問題について言及してきた。

一つ目の問題については、一般社団・財団法人に財産を贈与した場合と譲渡した場合とに分けて考察した。贈与の場合の問題点としては、相法 66 条 4 項が適用されても、その財産の贈与先が多額の青色欠損金の保有する場合は、その贈与に係る贈与税から実際には負担しない法人税を控除した税負担で一般社団・財団法人へ資産を移転することができる点である。

譲渡した場合の問題点としては、相法 66 条 4 項が適用される状況、具体的には、運営組織が適正でなく、特定の者に特別な利益を与えている、と判断される状況であったとしても譲渡に係る譲渡者への譲渡所得課税が行われるのみである、という点である。

贈与という法形式をとった場合で、贈与者又はその親族等の相続税・贈与税を不当に減少すると認められる状況である場合には、贈与者側及び受贈者側で課税される。譲渡という法形式をとった場合で、運営組織の適正性が欠けていたりや誰かに特別な利益を与えているという状況であっても、譲渡者側で課税が行われるだけなので、贈与という法形式をとった場合と、譲渡という法形式をとった場合との課税額は、仮に移転が行われる状況が同様であっても、一般社団・財団法人に課せられる相続税・贈与税分の差が生じる。相法 66 条 4 項の適用除外要件である「不当に減少しない」という厳しい要件をクリアしなければ課税されるという危険な贈与という法形式をとらず、譲渡という法形式をとることで、状況が同じであるにも関わらず、課税を軽減することが可能となるのである。

二つ目は、一般社団・財団法人に財産を移転した後の問題であり、その移転時においては、課税されたとしても、その移転後は、一般社団・財団法人の理事の交代により、課税されることなく、実質的な財産承継が可能となる、ということである。一般社団・財団法人は持分の定めのない法人であり、一般社団・財団法人の所有する財産は誰の個人財産も構成しない。このことを利用して、一般社団・財団法人へ財産を移転し、その後の相続・贈与については、課税されることなく、事業承継や財産の承継をすることが可能になってしまう。

相法 66 条 4 項は、持分の定めのない法人に財産の贈与又は遺贈があった場合において、その財産の贈与又は遺贈された財産に対して、持分の定めのない法人に移転してしまうと、誰の持分も構成しないから、課税を確保するために、その資産の贈与又は遺贈について相続税・贈与税を課すという趣旨の規定である。しかしながら、一般社団・財団法人が所有することとなった財産については、一度相法 66 条 4 項が適用されたとしても、その後の理事の交代による実質的な財産承継が行われても、それに対しては課税が及ばないのである。第 4 章では、このように一般社団・財団法人が租税回避のために利用されないようにするための対応策について検討を行う。

第4章 租税回避への対応策

第3章では、一般社団・財団法人を利用して、相続税・贈与税の負担の回避が図れることを、事例を通して検証した。それは、一般社団・財団法人が持分の定めのない法人であることから可能となる。一般社団・財団法人への財産の移転時には何らかの課税がされたとしても、その後は、現行制度上課税されることは予定されていないのである。このように、一般社団・財団法人を利用すれば、相続税・贈与税の負担の回避が図れるのである。

平成16年3月16日の内閣官房行政改革推進事務局、非営利法人ワーキング・グループ⁵¹における、議事録の中には、家産世襲財団については、相続税・贈与税の回避のためにこのような財団は大いに使われるのではないか、という指摘があり、しかし、このような家産世襲財団を区別する方法を導き出すことは難しいのではないか、という意見もあった。そこでは、目的を制限する、財団の存続期限を設ける、公序良俗に反していないか、等の点を、家産世襲財団を排除する方法として挙げていたが、最終的な結論を出すという議論まで進んでいなかった。

第4章では、一般社団・財団法人が租税回避の道具として利用されることに対処するための方策を提言する。

第1節 一定期間ごとの課税

個人からの贈与又は譲渡により一般社団・財団法人が所有することとなった財産に対しては、その移転時の課税のみであり、それ以降は、その一般社団・財団法人がその財産を所有している限り、理事の世襲による交代を通じて実質的な財産承継が行われたとしても、個人の相続財産になることはないので、課税が及ぶことはない。

移転時において、譲渡の場合は、譲渡者側で譲渡所得課税が行われ、贈与の場合は、不当減少とみなされたら、一般社団・財団法人側で相続税・贈与税が、贈与者側でみなし譲渡所得課税がそれぞれ行われる。このように、一般社団・財団法人に財産を移転するときは、課税されるのであるが、その後は、理事の世襲による交代があっても相続税・贈与税が課されることなく、実質的な財産承継が可能なのである。この方法によれば、移転時の課税のみで済むので、親族間で代々行われる直接的な相続と比較すると、かなりの税負担の軽減を図ることができる。

一般社団・財団法人が準則主義により容易に設立することができるようになったこと、更に、今後高額資産家に対する相続税・贈与税の課税が強化されることになれば、相続税・贈与税の負担の回避への誘引が強くなり、一般社団・財団法人を設立して、財産を移転し、相続税・贈与税の負担の回避を図ろうとする者が多数でてくるものと予想される。

⁵¹行政改革推進事務局 HP 閲覧日 H24.12.26

<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/wg.html>

税理士、石井幸子氏や国田修平氏等は、一般社団・財団法人が持分の定めのない法人であり、出資者が存在しないという特徴を生かした、相続税・贈与税の回避としての利用法を紹介している⁵²。

しかし、このように、一般社団・財団法人を利用した租税回避を全てそのまま認めてしまってもいいのだろうか。これに対して、親族間で行われる直接的な相続と比較すると、課税の公平の面からも黙認することができないような場合には、何らかの対抗措置を講ずるべきではないかと考える。

（１） 先行研究から

宮脇氏⁵³は、先行研究において、２つの方法を提案している。１つ目は、定期的な期間ごとに一般社団法人・一般財団法人に相続税等を課す方法であり、２つ目が、ある個人の相続があった時に、実質的にその個人が支配している一般社団法人・一般財団法人の財産をその個人に帰属するものとみなされた持分を相続財産として相続税の課税価格に取り込み課税する方法である。２つ目の方法は、財産の所有権や持分の法律関係とは切り離して、税務上の一種のみなし規定（legal fiction）を導入するものであるといえる。

１つ目の世襲的な法人に対する課税については、ドイツやイギリスの法人への課税方式を導入し、定期的な期間ごとに法人に相続税等を課す方法を紹介している⁵⁴。

ドイツでは、一定範囲の家族の利益のために設立された財団、その目的が一定範囲の家族の利益のために財産確保に傾注することである社団を家族財団といい（ドイツ相続税法１条１項４号）、その家族財団の財産は、ドイツ相続税法９条１項４号に従い、３０年ごとに相続税を課されることになっている⁵⁵。

また、イギリスでは、承継（相続）権を有する者のために、または承継権以外の任意の理由によりその者のために、信託に付されている場合等を「承継的財産設定」と定め、それが設定されてから１０年ごとに相続税が課税される⁵⁶。

このような諸外国の税制も踏まえて宮脇氏は、我が国でも家産世襲的な法人に対して一定周期ごとに相続税を課税する方法を提案している。

そして、２つ目の方法としては、一定の要件⁵⁷の下で法人を実質的に支配している個人が

⁵² 石井幸子「一般社団・財団法人、信託を組み合わせた利用法」、国田修平「資産家は一家に一社の一般社団法人」旬刊速報税理 2012.8.21 号 3 頁（2012）。

⁵³ 宮脇義男「相続税・贈与税のあり方について－新たな非営利法人制度を素材として－」税大論叢 56 号（2009）。

⁵⁴ 宮脇・前掲注（53）434 頁。

⁵⁵ 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集 56 号 163 頁（財）日本税務研究センター（2004）。

⁵⁶ 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集 56 号 137-150 頁（財）日本税務研究センター（2004）。

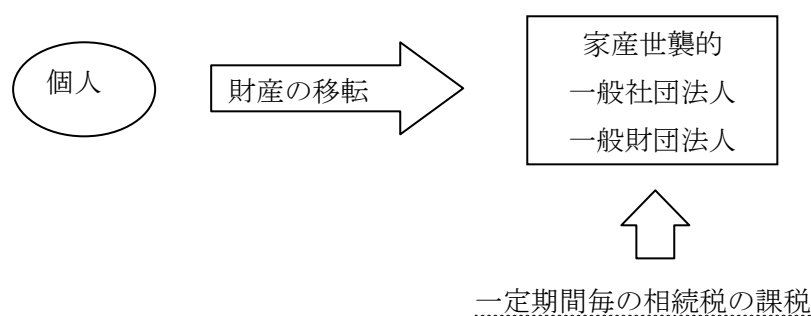
⁵⁷ 例えば、法人からの高額な報酬やフリンジベネフィットを受けている同族役員が存するかどうか等を挙げている。

存する状態にあるかどうかを判定し、その個人について相続が発生した場合には、その個人に帰属するものとみなされた持分を相続財産として相続税の課税価格に取り込む方法も考えられる⁵⁸としている。

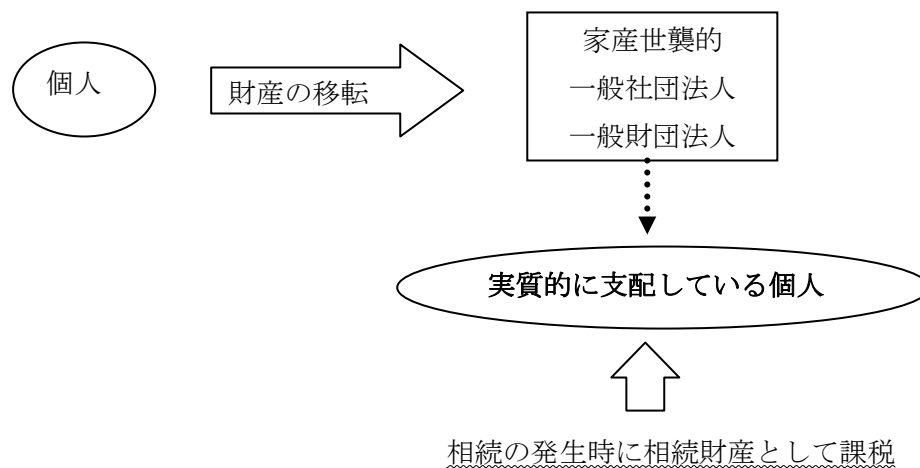
この2つ目の方法は、一般社団・財団法人を実質的に支配している個人の相続が発生した場合、その一般社団・財団法人の財産をその個人の財産として相続財産として課税する方法である。

図表 15、2つの方法

- ・ 1つ目の方法：世襲的な社団・財団法人に対しての課税



- ・ 2つ目の方法：実質的に支配している個人に対しての課税



我が国には、法人を利用した相続税・贈与税の回避を防止するために、相法 64 条の同族会社の行為計算の否認規定や、相法 66 条 4 項で、持分の定めのない法人に贈与又は遺贈があった場合において、その贈与者又はその親族等の相続税・贈与税が不当に減少したと認められる場合には、その贈与等を受けた持分の定めのない法人を個人とみなして相続税・贈与税を課すという規定が存在している。

⁵⁸宮脇・前掲注（53）434 頁。

この場合において、相法 64 条や、66 条 4 項の適用があった場合に、相続税・贈与税の納税義務者となるのは、その贈与等を受けた法人を個人とみなして、その法人に相続税・贈与税を課すのであり、その支配している個人や、贈与者等ではない。また、財産の名義人は、一般社団・財団法人であり、実質的に支配している個人がいたとしても名義上はその一般社団・財団法人である。

相法 64 条や、66 条 4 項と一貫性を持たせるという意味からも、一般社団・財団法人の財産を個人の財産とみなして課税するという方法ではなく、1 つ目の方法である、一般社団・財団法人に対する一定期間ごとに課税する、という方法の方が望ましいと考える。他の相続税の条文と、納税義務者を合わせることからも、1 つ目の方法を取り入れて、家産的な社団・財団については、当該法人を個人とみなして、一定期間ごとに相続税・贈与税を課税するべきだと考える。

以下では、1 つ目の方法である、一定期間ごとの一般社団・財団法人に対する課税について、その対象や基準等について詳細に考えていく。

(2) 一定期間ごとの法人への相続税等の課税

一定期間ごとに一般社団・財団法人への相続税を課税する、という方法を我が国に導入するとした場合、(a) どのような一般社団・財団法人を対象とするのか、(b) その期間として、何年ごとの周期で相続税を課すべきなのか、(c) いかなる税率を適用すべきかが問題となるので、ここではこれらの点を検討する。本論文では、家族の財産を管理・支配し、代々、相続税・贈与税の負担を回避することを目的としているような一般社団・財団法人を「家産世襲的な社団・財団」と呼ぶことにする。

この方法の具体的要件を考察する前に、家族財団への課税が相続税法に規定されているドイツの制度について確認する。ドイツ相続税法 1 条 1 項 4 号⁵⁹によれば、本質的に一大家族又は特定の数家族の利益のために設立された、財団 (Stiftung) の財産は、30 年ごとの間隔で課税される⁶⁰。ドイツ対外取引法 15 条 2 項⁶¹に規定される「家族財団」とは、財団の定

⁵⁹ドイツ相続税法 1 条 (課税対象) 1 項 4 号

主としてひとつの家族または特定の複数家族のために設置された財団財産又は、その目的が主としてひとつの家族又は特定の複数家族のために財産を統合しておくことにある社団財産について、第 9 条 1 項 4 号に定める時点から 30 年毎

⁶⁰ドイツ相続税法 9 条 (税の成立) 1 項 4 号

第 1 条 1 項 4 号の場合、財産が最初に財団又は社団に移転したときから 30 年毎。財産が最初に財団又は社団に移転したときが 1954 年 1 月 1 日以前の場合、税は 1984 年 1 月 1 日にはじめて成立する。税が 1984 年 1 月 1 日にはじめて成立する財団又は社団においては、30 年の間隔はこの時点を基準とする。

⁶¹ドイツ対外取引税法

15 条 設立者、受益権者および遺産取得権者の納税義務

この法律の施行地外の管理支配地および住所を有する、家族財団の財産および所得は、設立者が無制限納税義務を負う場合は設立者に、その他の場合は受益権者又は遺産取得権を有する無制限納税義務者に、その持分に応じて帰属する。このことは、相続税に妥当しない。

款に従い設立者、その親族およびこれらの者の卑属が 50%以上の受益権又は遺産取得権を有する財団である。相続税・贈与税法における家族財団には、この受益権又は遺産取得権の額に関して対外取引法 15 条 2 項を満たさなくとも、①当該家族が 25%超の受益権又は遺産取得権を有すること、②追加のメルクマーク、「本質的な」家族の利益が裏付けられ、「本質的な家族の利益」が肯定されうる場合には、家族財団と判断される。ここで重要なことは、家族が定款に従って当該実際に配当された金額に関して、50%超の（特別な場合には 25%超の）受益権を有するということである。

そして、このドイツ相続税法 1 条 1 項 4 号にある「本質的」および「利益」という不確定概念について、なお、包摂のできる法律要件要素は提示されていないという指摘がある。また、木村弘之亮氏によれば、ドイツでも、相続税法 1 条 1 項 4 号の導入後（論文が書かれた 1998 年現在）13 年経過したが、相続税法 1 条 1 項 4 号の意味における家族財団の概念が今日なお未知の新分野であることが明らかである、と指摘している。また、木村氏は、相法 1 条 1 項 4 号の意味における家族財団は、重要な原則として家族の利益によって特徴付けられている財団である、と述べておられる。また、家族財団であるとする判断基準は、

- ① 財産設立時における定款に基づく宣言された意思、
- ② 財産の移転が相続税義務を回避するための道具として設立されたか、
- ③ 定款上の責務が実務の業務遂行によって実現されたこと、
- ④ 家族の遺産取得権および受益権が斟酌されること、

を挙げている。設立者が財団を用いて、拠出した財団財産を家族の所有物として保有し、生活水準を確保しているとき、それが家族財団である。家族財団によって遂行された活動が、どの程度まで家族の利益に資するかという点について審理を受けなければならない、としている⁶²。

つまり、ドイツ相続税法 1 条 1 項 4 号は、家族財団を、家族の所有物として保有しそれによる利益を受けているときに家族財団であると判断し、課税を受ける。その財団の定款、受益権、遺産取得権が家族財団と判断する要素となる。

このドイツの制度を参考にして、(a) 対象と、(b) 期間及び (c) 適用税率について検討していく。

(a) 対象

一般社団・財団法人の中には、本来の事業のために運営されている法人も存在する。本来の活動目的のためにのみ、適正に運営され、資産が利用されていれば、問題はない。しかし、今後は家族の財産管理を主目的とするような「家産世襲的な社団・財団」の数も増えてくることが予想される。

家族財団とは、設立者、その親族およびこれらの者の卑属が 50%超の受益権又は遺産取得権者を有する、そうした財団をいう。

⁶²木村弘之亮「相続税の客体としての家族財団ードイツ相続税法 1 条 1 項 4 号の解釈をめぐってー」法学研究 71 巻第 1 号 84-85 頁（1998）。

一般社団法人は、行政庁の監督は受けず、実施する事業の制約もないため、例えば、資産管理会社としての利用も可能となる。一般社団法人に財産を移転し、あるいは賃貸するなどして、子を一般社団法人の理事に就かせれば、家族で財産の管理が可能となる⁶³。また、一般財団法人についても、行政庁の監督は受けないし、その設立者が、財団の目的を定款に定めれば、その設立者の監視から離れた後でも実行される。さらに、評議員の選任方法として、親族の中から一定の者を評議員として選任することを定めることができる⁶⁴。一般財団法人では、定款に定めた目的は、原則として変更は禁止されているため、定款に定めていれば、株式を永続的に所有する安定株主とすることもできる。そして、一般財団法人には出資者が存在しないため、一般財団法人が保有する会社の株式が増加しても、設立者の財産の増加につながらない。

このようにして、一般社団・財団法人を利用した相続税・贈与税の回避が可能であることが理解できる。このように家族の財産を保有しており、代々の相続税・贈与税を回避していると認められる一般社団・財団法人には、適正な課税が必要であると考ええる。

また、公益法人制度は、自由な活動を促進するという趣旨の下で改正が行われた、ということも踏まえれば、本末転倒とならないように、適正な課税をしなければならない。本来の事業を行っている一般社団・財団法人に、過度の課税をすることとなれば、事業運営の妨害になってしまうし、多大な負担となってしまう。

そこで、重要となってくるのが、「家産世襲的な社団・財団」をどのように判定するのかである。一定期間ごとの相続税・贈与税の課税の対象となるべき一般社団・財団法人は、代々の財産の承継にかかる相続税・贈与税の負担を回避していると認められる法人である。

しかし、一般社団・財団法人を、この「家産世襲的な社団・財団」であると判断するのは難しい。ドイツ相続税法1条1項4号にある、家産世襲的な社団・財団の課税要件である、「主としてひとつの家族または特定の複数家族のために設置された」は明確性を欠くという指摘がされている⁶⁵。

以下では、この「家産世襲的な社団・財団」の判定基準を検討していく。「家産的な社団・財団」の中には三種類の一般社団法人・一般財団法人が存在すると考えている。一つ目は、「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」であり、山や土地を所有している場合を想定している。二つ目は、「その資産で事業を行う一般社団・財団法人」であり、その資産で美術館や絵画展を行っている場合を想定している。三つ目は、「本来の事業資産と家産的な資産が存在する一般社団・財団法人」であり、正常な事業活動を行っているが、家産的

⁶³国田修平「資産家は一家に一社の一般社団法人」旬刊速報税理 2012.8.21 号 3 頁 (2012)。

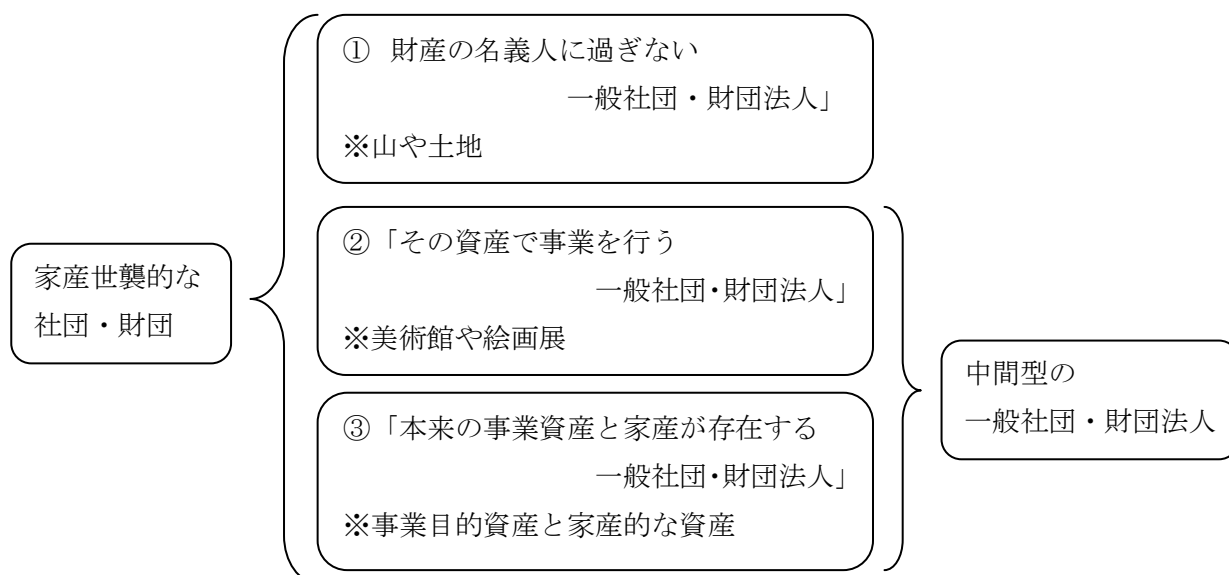
⁶⁴帖佐誠「持株会からの買取りの受け皿としての利用」旬刊速報税理 2012.8.21 号 27 頁 (2012)。

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」立命館法学 2008 年 4 号 326 頁 (2008)。

連邦ドイツ財団連盟 (Bundesverband Deutscher Stiftungen) の公開資料によれば、ドイツ財団の約 5 % が家産世襲財団であるといわれ、500~700 件と推定されている。ベルリンの連邦ドイツ財団連盟に登録されている家産世襲財団の数は約 300 件である。

な資産も存在する場合を想定している。

図表 16、家産世襲的な社団・財団



このように家産的な社団・財団には、①「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」、②「その資産で事業を行う一般社団・財団法人」③「本来の事業資産と家産が存在する一般社団・財団法人」が存在する。それぞれ、家産的な財産を所有していることを想定しているが、このような一般社団・財団法人を、純粋な事業目的を行っている一般社団・財団法人と判別するのは難しいと考えられる。これに対してどのような判定基準を設ければ良いだろうか。

その具体的な判定基準として、筆者の案であるが、例えば次のようなものを設定してみたらどうであろうか。一般社団・財団法人の定款に、その資産の保有目的の詳細な記載を義務付け、その記載された資産保有目的と使用状況の実態から、それらが合致しているか、また、その一般社団・財団法人の事業目的と運営状況が、合致しているか個別に判断する。そして、理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの（以下「役員等」という。）のうち親族関係を有する者等の数が役員等の数のうちに占める割合が3分の1以下であるかどうかを判断基準とし、また、ある財産を、特定の者若しくはその親族が占有的にその財産を使用し、又は保管等をしている場合には、その法人を「家産的な社団・財団」とする。そして、木村氏が示したドイツでの家族財団の判定基準について参考にすると、「財産の移転が相続税義務を回避するための道具として設立されたか」という要件について、これを明確化すると、（１）財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少していること。（２）財団設立の目的が相続税を減額させる以外に正当なものがないこと、というこ

となる。また、「定款上の責務が実務の業務遂行によって、実現されたこと」という要件については、(3) 正当な目的を実現するための活動を財団として実際におこなっていること、とする。以下にこの基準を挙げる。

「家産的な社団・財団」の判定基準

イ その資産の保有目的と使用状況が合致しているか

ロ その一般社団法人・一般財団法人の事業目的と運営状況が合致しているか

ハ 役員等の親族等が占める割合が3分の1以下か

その役員のうち、名目的な役員は除き、活動に参加し、その理事会等に主要な権限を有する者のうちの以下に該当する者が3分の1以下であるか。

① その理事の配偶者

② その理事と3親等以内の家族

③ その理事と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

④ その理事の使用人

⑤ ①～④以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

⑥ ③～⑤の者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は3親等以内の親族

ニ ハに掲げる親族等が専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を保有しているか。

ホ 財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。

ヘ 財団設立の目的が相続税を減額させる以外に正当なものがないか。

ト 正当な目的を実現するための活動を財団として実際におこなっているか。

これらを判定基準として、これを満たさないと判断されたら「家産世襲的な社団・財団」として、一定期間ごとに相続税等を課税する。しかし、イとロについては、例えば対象財産が山であるとして、その山で自然活動やキャンプをするという保有目的で、1年に1度か2度、利用する程度のものでも、そのような活動に使用していれば、保有目的及び事業目的と定款の規定と合致しているので、要件を満たすことが可能である。

また、ハについては、親族以外の者を雇い形式的な理事会を開催し、活動に参加するという表向きにしておけば、要件を満たすことが可能である。ヘとトについても、中間型の一般社団・財団法人は、その設立目的であるための活動を行っているので、要件を満たすことができる。したがって、「家産世襲的な社団・財団」の判定基準として、ニに掲げる『ハに掲げる親族等が専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を保有しているか。』及び、ホに掲げる『財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。』で判定すれば良いのではないかと考える。

ここで、筆者の上記判定基準に照らして、公益の認定を受けた、公益社団法人・公益財団法人が「家産的な社団・財団」となり、家族の財産を管理し、相続税・贈与税の負担を回避する、ということは可能か考察する。公益法人関連三法のうち、認定法 16 条には、公益社団法人・公益財団法人が保有できる遊休財産額の保有の制限について定める規定があり⁶⁶、1 年間の公益目的事業の費用の額を超えてはならない、と定められている。さらに、公益社団法人・公益財団法人については、毎年、行政庁のチェックを受ける。このことから、公益社団・財団法人を利用して、相続税・贈与税の負担の回避をするということは難しいと考えられる。

(b) 期間

次に、何年ごとの周期で家産的な社団・財団に対して相続税等を課税すべきなのかについて検討する。通常、親が亡くなったときにその子が相続人となるので、親と子の平均的な年齢差を家産的な社団・財団に対する定期課税の指標とすべきであると考えられるが、ここではそれに代えて、第一子出産時の母の平均年齢を参考にしたい。厚生労働省の統計によれば、平成 23 年において一人の女性が一生に産む子供の平均数は、1.39 人であり、第一子出産時の母の平均年齢が 30.1 歳である⁶⁷。そこで、一つの割り切りとして、定期課税の周期を 30 年とする。

(c) 適用税率

個人間の相続・贈与の場合でも、相続時精算課税制度や小規模宅地等の特例等、一定の軽減措置がある。またドイツにおいても、定期課税について、最も低い累進税率（課税クラス I）が適用されている⁶⁸。このようなことから、定期課税に係る税率については、軽減

⁶⁶ （遊休財産額の保有の制限）

第十六条 公益法人の毎事業年度の末日における遊休財産額は、公益法人が当該事業年度に行った公益目的事業と同一の内容及び規模の公益目的事業を翌事業年度においても引き続き行うために必要な額として、当該事業年度における公益目的事業の実施に要した費用の額（その保有する資産の状況及び事業活動の態様に応じ当該費用の額に準ずるものとして内閣府令で定めるものの額を含む。）を基礎として内閣府令で定めるところにより算定した額を超えてはならない。

2 前項に規定する「遊休財産額」とは、公益法人による財産の使用若しくは管理の状況又は当該財産の性質にかんがみ、公益目的事業又は公益目的事業を行うために必要な収益事業等その他の業務若しくは活動のために現に使用されておらず、かつ、引き続きこれらのために使用されることが見込まれない財産として内閣府令で定めるものの価額の合計額をいう。

⁶⁷ 厚生労働省は、平成 23 年の合計特殊出生率（一人の女性が一生に産む子供の平均数）は、1.39 人で、前年と同じであったとした。また、出生数も前年比 2 万 606 人減の 105 万 698 人と過去最低を記録し、さらに一層の晩産化が進み、第 1 子出産時の母の平均年齢は 30.1 歳となり、初めて 30 歳を超え、我が国は少子化と晩産化が進んでいる。閲覧日 H24.12.5

<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/geppo/nengai11/kekka02.html>

⁶⁸ 第 15 条：課税クラス（天野史子「ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について」387 頁以下。）（略）

第 1 条 1 項 4 号の場合においては、第 16 条 1 項 2 号に定める額の倍額の控除を認める。この場合の税額は、課税資産の半分に対して適用されるであろう課税クラス I の税率を用いて計算する。

税率を適用するのが望ましいのではないかと考えられる。具体的には、ドイツのように、低い累進税率の課税クラスを設けて、それを適用する、ということが考えられる。

以上のように考えてくると、「家産世襲的な社団・財団」であると判断された一般社団・財団法人には、30年に1度、相続税を課税することになる。いつの時点から30年を起算するのかという点であるが、その「家産世襲的な社団・財団」に家族の財産の移転があった時点から起算する。

そうすると、30年になる直前、例えば29年目に新しい一般社団・財団法人を設立し、そこに財産を移転して、30年に1度の相続税の課税を免れようとするのが考えられる。したがって、30年に1度の、「家産的な社団・財団」に対する相続税の課税する、ということでは十分な対策であるとは言えない。ドイツでは、新財団の財産の取得は、相続税法7条1項9号⁶⁹により、相続税の課税を受ける。

そこで、第2節では、このようにして、30年ごとの相続税の課税を回避しようと新たな一般社団・財団法人に財産を移転した場合についての解決策を考察していく。

第2節 新しい一般社団法人・一般財団法人への財産の移転に対する課税

家産世襲的な社団・財団に対する30年周期の相続税の課税制度が導入されたとした場合、その税負担を回避するために、新たに一般社団・財団法人を設立してそこに、その財産を移転する、ということが考えられる。このようにして相続税の負担を回避しようとする場

第16条：控除額

(略)

2 第1項の控除額に代わり、第2条1項3号の場合、控除額は1,100ユーロとする。

第19条：税率

…以下の課税取得額(10条)(単位:ユーロ)	課税クラス毎の百分率		
	I	II	III
52,000	7	12	17
256,000	11	17	23
512,000	15	22	29
5,113,000	19	27	35
12,783,000	23	32	41
25,565,000	27	37	47
25,565,000 超	30	40	50

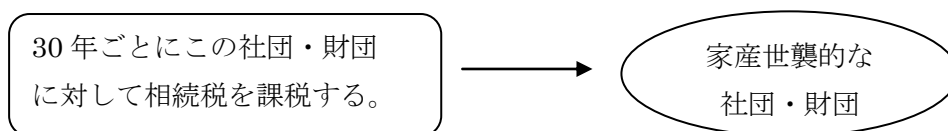
⁶⁹ ドイツ相続税法7条(生前贈与)1項9号

財産の統合を目的とする在団又は社団の解散により取得されるもの。財産の統合を目的とする外国法上の在団または社団の解散により取得、並びに、在団の存続中の中間権利人による取得は、これと同様とする、とし、この行為を生前贈与とみなす、と規定している。

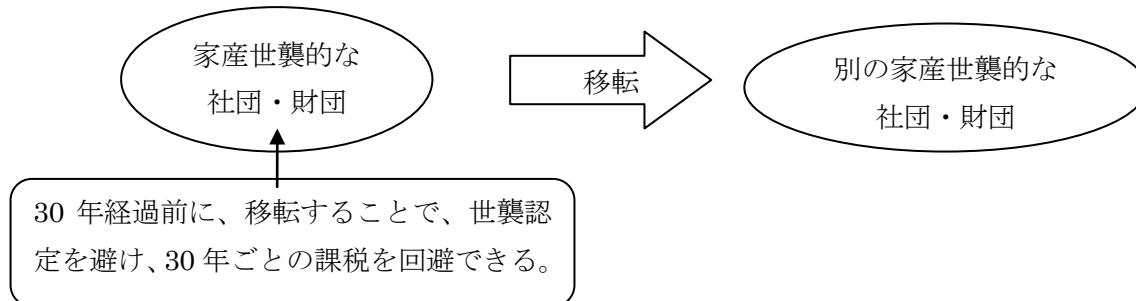
合には適切な課税をしなければ、課税の公平が保たれているとは言えない。そこで以下では、その新たな一般社団・財団法人に移転があった場合の課税の在り方について考えていく。

図表 17、新たな租税回避

・ 30 年ごとの課税を行った場合…



・ しかし、次のような租税回避も考えられる。



以下では、この場合の課税の在り方について考察していく。

(1) 非営利型法人の課税関係と非営利型法人以外の法人の課税関係

一般社団・財団法人は、非営利型法人と非営利型以外の法人（以下「営利型法人」という。）とに分けられる。非営利型法人に該当するためには、その定められた一定の要件を満たさなければならず、満たさなかった一般社団・財団法人は営利型法人となる。そして、この非営利型法人と営利型法人は課税の対象となるものが異なり、非営利型法人が収益事業課税であるのに対し、営利型法人は全所得課税となる。このことから、一般社団・財団法人に財産の移転があった場合には、その移転に係る益金が課税の対象となるか、ならないかという点で違いが生じる。以下では、非営利型法人の要件を確認し、非営利型法人と営利型法人の課税関係を整理していく。

(イ) 非営利型法人の要件（法法2九の二、法施令3①）

① 非営利性が徹底された法人（法2九の二イ、令3①）

- 1 剰余金の分配を行わないことを定款に定めていること。
- 2 解散したときは、残余財産を国・地方公共団体や一定の公益的な団体に贈与することを定款に定めていること。
- 3 上記1及び2の定款の定め違反する行為（上記1、2及び下記4の要件に該当し

ていた期間において、特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含む。)を行うことを決定し、又は行ったことがないこと。

4 各理事について、理事とその理事の親族等⁷⁰である理事の合計数が、理事の総数の3分の1以下であること。

② **公益的活動を目的とする法人**（法法2九の二ロ、法施令3②）

1 会員に共通する利益を図る活動を行うことを目的としていること。

2 定款等に会費の定めがあること。

3 主たる事業として収益事業を行っていないこと。

4 定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を行うことを定めていないこと。

5 解散したときにその剰余財産を特定の個人又は団体に帰属させることを定款に定めていないこと。

6 上記1から5まで及び下記7の要件に該当していた期間において、特定の個人又は団体に特別の利益⁷¹を与えることを決定し、又は与えたことがないこと。

7 各理事について、理事とその理事の親族等である理事の合計数が、理事の総数の3分の1以下であること。

一般社団・財団法人のうち、上の①又は②に該当するものは、非営利型法人に該当する

⁷⁰ 理事と一定の特殊な関係がある者は、次の者をいう（法施規2の2①）

i その理事の配偶者

ii その理事と3親等以内の家族

iii その理事と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

iv その理事の使用人

v i～iv以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

vi iii～vの者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は3親等以内の親族

⁷¹ 法通達

（非営利型法人における特別の利益の意義）

1-1-8 令第3条第1項第3号及び第2項第6号《非営利型法人の範囲》に規定する「特別の利益を与えること」とは、例えば、次に掲げるような経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付で、社会通念上不相当なものをいう。（平20年課法2-5「ニ」により追加）

(1) 法人が、特定の個人又は団体に対し、その所有する土地、建物その他の資産を無償又は通常よりも低い賃貸料で貸し付けていること。

(2) 法人が、特定の個人又は団体に対し、無利息又は通常よりも低い利率で金銭を貸し付けていること。

(3) 法人が、特定の個人又は団体に対し、その所有する資産を無償又は通常よりも低い対価で譲渡していること。

(4) 法人が、特定の個人又は団体から通常よりも高い賃借料により土地、建物その他の資産を賃借していること又は通常よりも高い利率により金銭を借り受けていること。

(5) 法人が、特定の個人又は団体の所有する資産を通常よりも高い対価で譲り受けていること又は法人の事業の用に供すると認められない資産を取得していること。

(6) 法人が、特定の個人に対し、過大な給与等を支給していること。

なお、「特別の利益を与えること」には、収益事業に限らず、収益事業以外の事業において行われる経済的利益の供与又は金銭その他の資産の交付が含まれることに留意する。

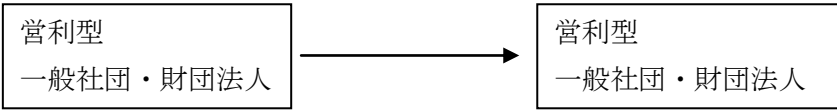
こととなる。この非営利型法人の要件の全てに該当する一般社団・財団法人は、特段の手続きを踏むことなく非営利型法人となる。それ以外の一般社団・財団法人は非営利型法人以外の法人（以下「営利型法人」という。）となる。

（ロ）非営利型法人と営利型法人の課税関係

図表 18、法人から法人への移転⁷²

（い） 営利型法人から営利型法人への移転

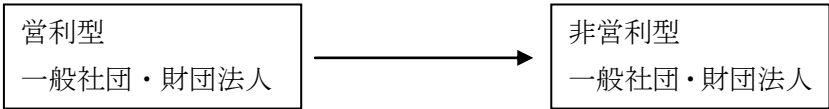
（a） 有償譲渡 （b） 無償譲渡



形態	移転元の課税関係	移転先の課税関係
（a） 有償譲渡	対価の額が益金の額に算入（法法 22②）	課税なし（購入行為）
（b） 無償譲渡	譲渡時の価額を益金の額に算入（法法 22②）	受入時の価額を益金の額に算入（法法 22②）

（ろ） 営利型法人から非営利型法人への移転

（a） 有償譲渡 （b） 無償譲渡

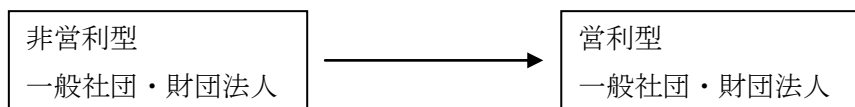


形態	移転元の課税関係	移転先の課税関係
（a） 有償譲渡	対価の額が益金の額に算入（法法 22②）	課税なし（購入行為）
（b） 無償譲渡	譲渡時の価額を益金の額に算入（法法 22②）	受贈益が出るが、収益事業ではない場合、課税対象外※

⁷² 一般社団・財団法人については、グループ法人税制の対象とならない。
また、税理士渡邊雄一氏は、一般社団・財団法人はグループ税制の対象とならないことから、企業グループの財産の移転先として利用すれば、グループ税制外しのための受け皿となる、と紹介している。渡邊雄一「一般社団法人の特徴と魅力」旬刊速報税理 2012.8.21 号 4 頁（2012）。

(は) 非営利型法人から営利型法人への移転

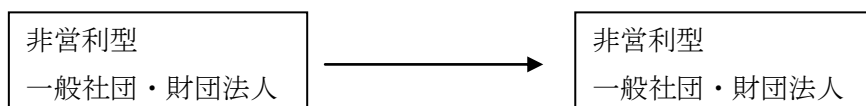
(a) 有償譲渡 (b) 無償譲渡



形態	移転元の課税関係	移転先の課税関係
(a) 有償譲渡	収益事業に該当する場合、対価の額が益金の額に算入 (法法 22②)	課税なし (購入行為)
(b) 無償譲渡	収益事業ではないため課税対象外	受入時の価額を益金の額に算入 (法 法 22②)

(に) 非営利型法人から非営利型法人への移転

(a) 有償譲渡 (b) 無償譲渡



形態	移転元の課税関係	移転先の課税関係
(a) 有償譲渡	収益事業に該当する場合、対価の額が益金の額に算入 (法法 22②)	課税なし (購入行為)
(b) 無償譲渡	収益事業ではないため課税対象外	受贈益が出るが、収益事業ではない場合、課税対象外※

※収益事業に該当する場合には、課税対象となる。

上記のように、非営利型法人については、34 業種の収益事業のみ課税されるため、非営利型に該当した場合において、(a) の有償譲渡の場合、移転元法人の課税関係としては、資産の譲渡が、法施令 5 から物品販売業や不動産販売業に該当した場合、法人税の課税対象となる。(b) の無償譲渡の場合、移転元法人の課税関係としては、収益事業ではないため課税されない。また、移転先法人の課税関係としては原則、無償譲渡による受贈益が出るが、収益事業ではないため課税されない。営利型法人については、全ての所得に法人税が課税される。

(2) 財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人の課税関係

営利型法人に該当した場合は、普通法人として、全所得課税ということになり、資産の

譲渡にかかる益金にも法人税が課税される。一方、非営利型法人に該当した場合には、34業種の収益事業課税となるので、収益事業に該当しない場合には、資産の譲渡に係る益金には法人税は課税されない。「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」は、収益事業を行うことなく、山や土地などを管理支配している場合を想定していることから、そこから収益は生じない。仮に、一般社団・財団法人が所有している建物を住居用として貸し付けるのであれば、法人税法施行令5から収益事業に該当し、法人税が課税されるが、その資産で収益事業を行わなければ法人税は課税されない。つまり、その資産を運用して、収益活動を行い、損益が計上されれば、課税されるが、その資産の名義人としての役割だけの一般社団・財団法人であれば、何ら課税されないのである。だから、個人所有の山を一般社団・財団法人の名義にしても、上記のような収益活動を行わない限り、法人税は課税されない。

「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」に該当する場合について、資産の譲渡益や受贈益については課税されないため、非営利型に該当した方が有利である。非営利型の要件を満たすように、定款の定めを置くこともできるし、また、特定の個人または団体に特別の利益を与えないように行動することもできる。更に親族以外の名義的な理事を置くこともでき、このようにすれば、非営利型になり得、資産の移転に係る益金の額については課税されない。

(3) 中間型の一般社団・財団法人

前述の「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」については、活動を行っておらず、家族の財産管理だけを目的とする一般社団・財団法人を意味する。その場合、所定の定款の定めを置くことなどにより非営利型の要件を満たすことができる。非営利型に該当する場合には、資産の移転に係る譲渡益や受贈益については課税されない。営利型法人に該当した場合には、全所得課税となり、資産の移転に係る益金の額にも課税されることとなる。

しかし、「中間型の一般社団・財団法人」については、その法人の設立の目的である活動をしていることから、損益通算ができる非営利型以外の法人に該当する方が有利な場合もある。例えば、遊休地の売却損との利益の額とを通算できるのは、普通法人と同等の課税を受ける営利型法人であり、このように事業運営の結果生じる、損失と利益を相殺することが可能である営利型法人の方が有利である。

(4) 一般社団・財団法人に財産の移転があった場合の課税関係

親族間で代々行われる直接的な相続・贈与においては、相続税・贈与税がその都度課税されるのに対して、一般社団・財団法人に資産を移転することで、その代々の承継に係る相続税・贈与税の負担を回避できる。これでは、前者と後者では課税の公平が保たれていないとは言えない。そこで、本章第1節では、家産的な社団・財団について30年ごとに課税

すべきことを提言した。

しかし、この課税方式を導入しても抜け道がある。すなわち、一定期間ごとの課税を避けるために新しい一般社団・財団法人を設立して、そこに資産を移転することで、その相続税の課税を回避することができるのである。

そして、その一般社団・財団法人が非営利型法人に該当するか、営利型法人に該当するのかで課税関係が異なってくる。「財産の名義人に過ぎない一般社団・財団法人」と「中間型の一般社団・財団法人」とでは、活動の実態も異なり、課税関係も異なってくる。

図表 18 で確認したように、非営利型法人に該当し、その移転が収益事業に該当しない場合、その移転時の益金についても、課税されない。そのため、新設された一般社団・財団法人に資産を無償譲渡するという法形式を取れば、その無償譲渡に係る益金については、法人税は課税されない。

そこで、「非営利型法人に該当する場合」と、「営利型に該当する場合」を比較しながら、その課税の在り方を検討していく。図表 18 にあるように、非営利型法人が行う行為が収益事業に該当する場合には、法人税が課税されるが、収益事業に該当しない場合には、法人税は課税されない。

このように比較していくと、非営利型法人に該当した場合において、無償譲渡という法形式を取った場合に法人税が課税されない、ということが問題であり、その無償譲渡に対して、営利型法人が無償譲渡した場合と同様に、法人税を課税すれば、問題は解決するのではないかと感じられる。

確かに、非営利型法人が無償譲渡した場合に、営利型法人が無償譲渡した場合と比較して、法人税が課税されないという問題に関して、ではその非営利型法人の無償譲渡という行為に対して法人税法 22 条 2 項により法人税を課す、ということにする。そうすれば、営利型法人と同様な課税になり、非営利型法人の無償譲渡の法形式にも法人税を課税することで、非営利型、営利型のそれぞれ有償譲渡、無償譲渡の場合も法人税を課税することになることから、問題は解決するのではないかとも思える。

しかし、その新設した一般社団・財団法人が、「家産世襲的な社団・財団」であると判定され、その移転が、相続税・贈与税の負担の回避のためであることから、この資産の移転に対してどの場合であっても、法人税を課税するということでは、この問題は解決できない。

その新しい一般社団・財団法人への移転が、相続税・贈与税の負担の回避であることに着目すれば、その移転時の課税は、法人税ではなく、相続税の方が適切であると考ええる。

(5) 「家産世襲的な社団・財団」への一定期間ごとの課税～具体的解決策～

次に具体的にどのような一般社団・財団法人が、どのように資産を移転するときに、法人税ではなく、相続税を課税すべきであるか、その対象を検討していく。

この目的は、その一般社団・財団法人が、相続税・贈与税の負担の回避のためのもので

あり、一般社団・財団法人が資産の名義人であるが故に、相続税・贈与税を課税されずに、資産の承継が可能となることを阻止しようとするものである。ここで、重要となるのが、その新しい一般社団・財団法人を設立し、その新しい一般社団・財団法人に資産を移転する行為が、相続税・贈与税の負担の回避のためのものであるか、どうかの判定基準である。その移転元、移転先の両方の法人について、「家産的な社団・財団」の判定基準を満たし、その移転が 30 年経過前で、相続税の課税を受けていない、ということを基準とする。

「家産的な社団・財団」の判定基準

イ ①～⑥に掲げる者が専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を一般社団・財団法人が保有しているか。

- ① その理事の配偶者、
- ② その理事と 3 親等以内の家族、
- ③ 理事と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者、
- ④ その理事の使用人、
- ⑤ ①～④以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの、
- ⑥ ③～⑤の者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は 3 親等以内の親族等

ロ 社団・財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。

ハ、30 年課税を受ける前の移転であるか。

ニ、その移転について、正当な目的があるか。

この判定により、移転先の法人も、移転元の法人も、「家産的な社団・財団」であると判定され、さらに 30 年課税を受ける前の移転である場合には、その一般社団・財団法人から新たに設立された一般社団・財団法人への資産の譲渡については、30 年課税を回避するための移転であるとみなし、相続税を課税する。

このような規定を設ければ、相続税・贈与税の負担の回避を目的とした新たな一般社団・財団法人への移転を阻止することができるだろう。

また、収益事業について、法人税を課税されている「中間型の一般社団・財団法人」も存在すると考えられる。収益事業について法人税を課税されている、ということに加えて、さらに相続税を課税する、というのは、二重課税ではないのか、という指摘を受けるかもしれない。しかし、上述してきた「家産世襲的な社団・財団」に相続税を課税するというのは、その一般社団・財団法人への資産の移転時の課税であり、収益事業自体に相続税を課税するというわけではないことから、二重課税ではないと考える。

（６）「家産世襲的な社団・財団」が解散し、残余財産を分配した場合

第３章、第２節で、残余財産の分配にかかる所得が何所得に該当するのか検討した。現行制度の場合、一般社団・財団法人が解散し、残余財産を分配した場合には、給与所得又は退職所得若しくは、一時所得が課税される。しかし、（５）に提案した、30年課税を取り入れた場合に、「家産世襲的な社団・財団」と判定され、その社団・財団が解散するのであれば、所得税を課税するのではなく、相続税率を適用して課税すべきであると考ええる。そして、それが仮に30年課税を受け、10年以内の解散であれば、相法20条⁷³にある相次相続控除を適用し、その解散に係る所得には課税しない、という制度も採り入れるべきと考ええる。

第３節 小括

一般社団・財団法人が相続税・贈与税の負担の回避の道具として利用されないために、どのような基準を設けるべきか考察してきた。

一般社団・財団法人を「家産世襲的な社団・財団」とであると判断する基準は、次の通りである。

⁷³ （相次相続控除）

第二十条 相続（被相続人からの相続人に対する遺贈を含む。以下この条において同じ。）により財産を取得した場合において、当該相続（以下この条において「第二次相続」という。）に係る被相続人が第二次相続の開始前十年以内に開始した相続（以下この条において「第一次相続」という。）により財産（当該第一次相続に係る被相続人からの贈与により取得した第二十一条の九第三項の規定の適用を受けた財産を含む。）を取得したことがあるときは、当該被相続人から相続により財産を取得した者については、第十五条から前条までの規定により算出した金額から、当該被相続人が第一次相続により取得した財産（当該第一次相続に係る被相続人からの贈与により取得した第二十一条の九第三項の規定の適用を受けた財産を含む。）につき課せられた相続税額（延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税に相当する相続税額を除く。第一号において同じ。）に相当する金額に次の各号に掲げる割合を順次乗じて算出した金額を控除した金額をもって、その納付すべき相続税額とする。

一 第二次相続に係る被相続人から相続又は遺贈（被相続人からの相続人に対する遺贈を除く。次号において同じ。）により財産を取得したすべての者がこれらの事由により取得した財産の価額（相続税の課税価格に算入される部分に限る。）の合計額の当該被相続人が第一次相続により取得した財産（当該第一次相続に係る被相続人からの贈与により取得した第二十一条の九第三項の規定の適用を受けた財産を含む。）の価額（相続税の課税価格計算の基礎に算入された部分に限る。）から当該財産に係る相続税額を控除した金額に対する割合（当該割合が百分の百を超える場合には、百分の百の割合）

二 第二次相続に係る被相続人から相続により取得した財産の価額（相続税の課税価格に算入される部分に限る。）の第二次相続に係る被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者がこれらの事由により取得した財産の価額（相続税の課税価格に算入される部分に限る。）の合計額に対する割合

三 第一次相続開始の時から第二次相続開始の時までの期間に相当する年数を十年から控除した年数（当該年数が一年未満であるとき又はこれに一年未満の端数があるときは、これを一年とする。）の十年に対する割合

イ ①～⑥に掲げる者が、専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を一般社団・財団法人が保有しているか。

①その理事の配偶者、

②その理事と 3 親等以内の家族、

③理事と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者、

④その理事の使用人、

⑤①～④以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの、

⑥①～⑤の者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は 3 親等以内の親族等

ロ 社団・財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。

この要件を満たしていなければ、「家産世襲的な社団・財団」とする。そして、この「家産的な社団・財団」に対しては、その財産の移転時から 30 年に 1 度、相続税を課税する。

しかし、その 30 年という期限の直前で新しい一般社団・財団法人を設立して、その新しい一般社団・財団法人に財産を移転し、30 年ごとの相続税の課税を回避することも考えられる。そのため、さらに上記の要件に加え、新たな一般社団・財団法人への移転が、

ハ、30 年課税を受ける前の移転であるか。

ニ、その移転について、正当な目的があるか。

この要件を満たしていれば、新たな一般社団・財団法人に対して移転時の課税については、30 年ごとの相続税課税の回避であるという点に着目して、相続税を課税する。

そして、この「家産世襲的な社団・財団」が解散する場合には、所得税ではなく相続税を課税し、またそれが 30 年課税を受け、10 年以内の解散であれば、相法 20 条を適用する。

このような制度を設ければ、一般社団・財団法人が相続税・贈与税の租税回避として利用することは難しい制度となり、更に公正な制度となるのではないかと考える。

おわりに

平成 20 年の改正により一般社団・財団法人は準則主義により設立することができることとなったこと、そして、今後、相続税の基礎控除の引下げや税率構造の見直しなどによってその増税がなされる見込みであることから、それらを利用した相続税・贈与税の回避行為が行われる可能性が高まると考える。すなわち、親族間で直接的に財産の相続・贈与を行うのではなく、個人の所有する財産を譲渡等により、一般社団・財団法人に移転し、親族間で理事を交代することによって、実質的な財産の承継が行われる可能性が高まるのではないかと予想する。この問題意識の下、一般社団・財団法人が相続税・贈与税の回避として利用されないようにするための解決策を考察してきた。

そして、家族の財産管理又は支配するための社団・財団を「家産的な社団・財団」とし、この法人に対しては、30 年ごとに相続税を課税する。また、30 年経過前で、課税を受ける前の移転であった場合において、その移転は 30 年ごとの課税を避けるための移転であると判断されたら、その移転については、相続税を課税する。このような制度を取り入れたら、一般社団・財団法人は相続税・贈与税の負担の回避として利用されるのは難しいと考えられる。そして、家産的な社団・財団であるとの判断基準は、

イ ①～⑥に掲げる者が、専属的に経済的利益を享受し、または、管理支配していると認められる財産を一般社団・財団法人が保有しているか。

①その理事の配偶者、

②その理事と 3 親等以内の家族、

③理事と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者、

④その理事の使用人、

⑤①～④以外の者でその理事から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの、

⑤ ～⑤の者と生計を一にするこれらの者との配偶者又は 3 親等以内の親族等

ロ 社団・財団が設立しなかった場合の相続税を比較して相続税が減少しているか。とする。

さらに、別の法人に移転することで、30 年ごとの課税を避けるためであると判断する基準は、上記に掲げる要件に加えて、

ハ、30 年課税を受ける前の移転であるか。

ニ、その移転について、正当な目的があるか。

とする。この要件を満たした場合には、移転時の課税については、相続税を課税する。

この制度を導入することで、一般社団・財団法人が相続税・贈与税の租税回避の道具として利用するのは難しくなると考えられる。

さらに、その「家産世襲的な社団・財団」が解散する場合には、所得税ではなく相続税を課税する。その際、相法 20 条を適用し、過度な課税とならないようにする。

現在は、新制度への移行期間であり、2013 年 11 月 30 日に移行期間が終了する。徐々に一般社団・財団法人は増加⁷⁴しており、一般社団・財団法人という新たな法人形態は、一般的な法人類型になるだろう。今後の相続税の増税に伴い、一般社団・財団法人が相続税の租税回避の道具として利用されることが懸念されている。そこで本論文ではその防止措置として考察を行った。

今後の一般社団・財団法人の利用状況を見ながら、相続税の面からのみではなく、税制面全体を様々な視点から、公益法人制度がさらに利用しやすく、一般社団・財団だけでなく他の公益法人等も租税回避として利用されないような制度とするために考察をしていきたい。

⁷⁴現法人数（調査月 2012 年 8 月）は、23,938 法人、過去 1 年間での増加数は 9,462 法人であった。非営利法人データベースシステム NOPODAS 閲覧日 H24・11・16
<http://www.nopodas.com/contents.asp?code=10001004&idx=100326>

参考文献

<図書>

- ・ 安島和夫『相続税法 理論と計算 [五訂版]』(税務経理協会、2010)。
- ・ 泉恒有『税制改正のすべて』(大蔵財務協会、2008)。
- ・ 内田貴『民法Ⅰ (第4版)』(東京大学出版会、2008)。
- ・ 内田貴『民法Ⅲ (第4版)』(東京大学出版会、2008)。
- ・ 小田満『所得税 重要項目詳解』(大蔵財務協会、2011)。
- ・ 加藤厚、山口里美『相続税・贈与税と相続対策』(成美堂出版、2012)。
- ・ 金子宏『租税法 第15版』(弘文社、2010)。
- ・ 川田剛、山田&パートナーズ『解説とQ&Aによる 新会社法と平成18年度税制改正の税務―法人税を中心とする実務解説』(大蔵財務協会、2006)。
- ・ 企業税制研究所編『新公益法人制度関係法令集』(法令出版、2008)。
- ・ 黒坂昭一『平成23年度版 図解 国税通則法』(大蔵財務協会、2011)。
- ・ 黒沢雅寛、大坪和敏他『図解 会社法[平成23年度版]』(大蔵財務協会、2011)。
- ・ 根田正樹、丸山秀平他『一般社団法人・財団法人の法務と税務』(財経詳報社、2008)。
- ・ 斎藤力夫『NPO法人のすべて―特定非営利活動法人の設立・運営・会計・税務―[増補7版]』(税務経理協会、2008)。
- ・ 税理士法人タクトコンサルティング 平松慎矢、澤野純一、根岸二良『公益法人等へ財産を寄附したときの税務―措置法40条の非課税制度の解説と記載例―』(大蔵財務協会、2009)。
- ・ 朝長英樹『どこがどうなる?平成24年度 税制改正の要点解説』(清文社、2012)。
- ・ 朝長英樹『公益法人税制』(法令出版株式会社、2008)。
- ・ 都井清史『公益法人の税務と会計―新公益法人会計基準への実務対応―』(税務研究会出版局、2008)。
- ・ 武田昌輔、大江晋也他『同族会社の行為計算の否認規定の再検討―租税回避行為との関係を含めて―』(財経詳報社、2007)。
- ・ 武田昌輔『DHC コメントール所得税法』(第一法規)。
- ・ 武田昌輔『DHC コメントール相続税法』(第一法規)。
- ・ 水野忠恒『租税法 [第5版]』(有斐閣、2011)。
- ・ 中田ちず子『非営利法人の税務と会計』(大蔵財務協会、2007)。
- ・ 野水鶴雄『要説所得税法 (平成22年度版)』(税務経理協会、2010)。
- ・ 横井秀明『図解による法律用語辞典』(自由国民社、2003)。
- ・ 吉野昌年『新版 同族会社をめぐる税務相談 Q&A』(清文社、2006)。

<論文・雑誌>

- ・ 雨宮孝子「非営利法人の立法論」NBL767号 (2003)。
- ・ 天野史子・長谷川浩子「ドイツとフランスにおける遺産取得課税 (上) (下)」国際税

務 Vol29 No 8、9 (2009)。

- ・ 天野史子「ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について」立命館法学 2008 年 4 号 (2008)。
- ・ 一高隆司「相続税と租税回避」日税研論集 Vol61 (2011)。
- ・ 一高龍司「時価の 1.3 倍を超える対価を伴う不動産売買契約が相続税法上の同族会社行為計算否認規定の適用を受けるとされた事例〈検証！調査担当者のための“重要判決情報” 19〉〈判例紹介〉」旬刊速報税理 (2010)。
- ・ 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—」税大論叢 61 号 (2011)。
- ・ 岩谷宗圓「宗教法人に対する贈与と相続税法 66 条 4 項」第 1 回税に関する論文、入選論文集。
- ・ 石井幸子「一般社団・財団法人、信託を組み合わせた利用法」旬刊速報税理 2012.8.21 号 (2012)。
- ・ 石村耕治「公益法人制度改革と宗教法人への影響」宗教法 24 号 (2005)。
- ・ 石島弘「「同族会社の行為又は計算の否認」規定の立法趣旨」税理 40 巻 9 号 (1997)。
- ・ SHE「医療法人は相続税法第 66 条第 4 項にいう「公益を目的とする事業を行う法人」にあたる」時の法令 786 号 (1972)。
- ・ 池田隆「公益法人をめぐる相続税・贈与税等の取扱い」税理 34 巻 5 号 (1991)。
- ・ 碓井光明「宗教法人課税の現状と課題」ジュリスト増刊総合特集 33 号 (1984)。
- ・ 玉国文敏「宗教法人課税の在り方」ジュリスト 1081 号 (1995)。
- ・ 奥田周年・渡邊正則「公益法人・NPO 法人等への財産のシフト」税理 44 巻 9 号 (2001)。
- ・ 奥田周年・渡邊正則「相続税の更正等処分理由の明確化」税理 44 巻 2 号 (2001)。
- ・ 川井健他 (対談)「NPO 法人の検討」ジュリスト 1105 号 (1997)。
- ・ 川田剛「租税回避--節税・脱税との接点(17)非課税団体(公益法人等)を利用した租税回避--IRS 長官の議会証言から」税経通信 59 巻 12 号 (2004)。
- ・ 神作裕之「一般社団法人と会社—営利性と非営利性」ジュリスト 1328 (2007)。
- ・ 大石眞「宗教団体と宗教法人制度」ジュリスト 1081 号 (1995)。
- ・ 大淵博義「『財産評価基本通達・総則 6 項』の適用のあり方 (下) 配当還元方式を利用した節税対策の動きと課税理論」税理 39 巻 13 号 (1996)。
- ・ 大淵博義「『財産評価基本通達・総則 6 項』の適用のあり方 (上)」税理 39 巻 11 号 (1996)。
- ・ 大淵博義「税務論文 租税負担の軽減を考慮した経済行為と税務否認の限界」税理 41 巻 8 号 (1998)。
- ・ 北野弘久「宗教法人法改正と今後の課題」法律のひろば 49 巻 4 号 (1996)。
- ・ 北野弘久「政教分離原則と税制」法律時報 58 巻 9 号 (1986)。
- ・ 北野弘久「相続税法 66 条 4 項にいう「公益を目的とする事業を行う法人」等の意義—

医療法人は同項にいう法人に該当するか」税法判例研究（1964）。

- ・ 北野弘久「批判」シュトイエル = Steuer14 号（1963）。
- ・ 木村弘之亮「相続税の客体としての家族財団—ドイツ相続税法一条一項四項の解釈をめぐって—」法学研究 71 巻 1 号（1998）。
- ・ 小池良「公益法人に対する贈与とその課税関係」税理 35 巻 1 号（1992）。
- ・ 小林登「財産評価の明確化(特集 税務行政監察報告書で求められる税務執行上の問題と見直しの視点)」税理 44 巻 2 号（2001）。
- ・ 国田修平「資産家は一家に一社の一般社団法人」旬刊速報税理 2012.8.21 号 3 頁（2012）。
- ・ 佐々木克典「設立時の課税関係と基金」『一般社団・財団法人、信託の賢い利用と周辺の税務』旬刊速報税理 2012.8.21 号（2012）。
- ・ 佐藤英明「いわゆるボランティア団体法人をめぐる課税関係」ジュリスト 1105 号（1997）。
- ・ 斎藤淑人「特集、相続財産の構成を巡る諸問題相続により取得した山林は、墓所等の尊厳の維持に要する土地として利用されている事実はみとめられないから非課税財産に該当しないとした事例」税務事例 VOL.38 NO 3（2006）。
- ・ 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状『世界における相続税法の現状』日税研論集 Vol56（2004）。
- ・ 品川芳宣「財産評価基本通達改正の背景とその論点」税理 43 巻 10 号（2000）。
- ・ 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理 43 巻 14 号（2000）。
- ・ 品川芳宣「租税法律主義と税務通達(2)」税理 44 巻 2 号（2001）。
- ・ 白崎浅吉「判批相続税法 66 条 4 項の立法趣旨と医療法人に対する同項の適用の可否(東京地裁 昭和 46 年 7 月 15 日判決)」税大論叢 8 号（1974）。
- ・ 杉本茂・鶴巻雅代「財団法人に対する贈与・遺贈の問題点」月刊公益法人 28 巻 12 号（1997）。
- ・ 宝田健太郎「ひと目でわかる相続増税」週刊ダイヤモンド 2012・11・18 合併特大号（2012） 相続税更正処分等取消請求事件（相続税の行為計算否認規定の適用事例）（相続税関係）（最新税法判例紹介）税務弘報 52 巻 14 号。
- ・ 高橋靖「非上場株式の配当還元方式による評価」税務事例研究 50 号（1999）。
- ・ 高橋祐介「非営利法人と資産課税—医療法人をめぐる相続税を中心に—」租税法研究。
- ・ 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状』日税研論集 56 号（財）日本税務研究センター（2004）。
- ・ 田中治「公益法人課税改革の問題点～租税法の視点からみて」大阪府立大学経済研究 50 巻 1 号（2004）。
- ・ 谷山治雄「公益法人に対する贈与とその課税関係」対する相続財産の寄附『資産税と事例研究』別冊税経通信保存版 1 号（1984）。段勲「徹底比較 10 大「新興宗教」の経済力」（財界展望、2008）。

- ・ 知原信良「非営利組織の課税問題」ジュリスト 1261 号 (2004)。
- ・ 帖佐誠「持株会からの買取りの受け皿としての利用」旬刊速報税理 2012.8.21 号 27 頁 (2012)。
- ・ 中田祐康「一般社団・財団法人法の概要」ジュリスト 1328 (2007)。
- ・ 中田祐康「公益法人制度の問題の構造」NBL767 号 (2003)。
- ・ 能見善久「公益的団体における公益性と非営利性」ジュリスト 1105 号 (1997)。
- ・ 能見善久「法人の法的意義の再検討」NBL767 号 (2003)。
- ・ 野田裕康「ドイツ相続税の諸問題」ニ松学舎大学 国際政経論集 8 号 (2000)。
- ・ 藤曲武美「評価通達の適用・解釈が分かれる場合の財産評価の問題点」税理 40 巻 6 号 (1997)。
- ・ 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析 (1) —政策税制の租税法学的考察—」国家学会雑誌 117 号 (2004)。
- ・ 松岡章夫「税務調査 相続税調査における課税当局の質疑の類型と実務の対応」税理 44 巻 2 号 (2001)。
- ・ 松沢智「宗教法人等公益法人課税の論拠」税経通信 43 巻 13 号 (1988)。
- ・ 松沢智「諸悪の根源は‘法人の顔をした個人’だ」週刊ダイヤモンド (1990)。
- ・ 松沢智「相続税に関する「税政策学」—新しい学問体系への構築—」『相続税法上の原理と政策』租税法研究 23 号 (1995)。
- ・ 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題」フィナシャルレビュー 69 号 (2003)。
- ・ 宮脇義男「相続税・贈与税のあり方について—新たな非営利法人制度を素材として—」税大論叢 56 号 (2009)。
- ・ 三木義一、丹羽俊文「第 4 回 宗教法人使用する土地と相続税法上の非課税財産の関係」旬刊速報税理 2010. 2. 21 (2012)。
- ・ 水野忠恒「医療法人の設立と課税関係」税務事例研究 45 号 (1998)。
- ・ 水野忠恒「相続税における公益を目的とする法人に対するみなし贈与の認定ならびに租税特別措置法 40 条のみなし贈与に対する非課税承認制度」税務事例研究 89 号 (2006)。
- ・ 守田啓一「財産評価基本通達総則 6 項による否認事例」税理 40 巻 12 号 (1997)。
- ・ ハッ尾順一「一般社団法人の活用」税務事例 Vol44 No 9 (2012)。
- ・ 山田熙「相続税法上の同族会社の行為計算の否認」税務事例研究 59 号 (2001)。
- ・ 矢野秀利「公益法人課税・宗教法人課税の見直しの論点」税経通信 51 巻 4 号 (1996)。
- ・ 吉村典久「ドイツにおける相続税の歴史—外国の遺産取得税 (ドイツ) —」日税研論集 Vol61 (2011)。
- ・ 吉良実「財団医療法人と相続税及び贈与税—相続税法 66 条 4 項の合憲判決を中心として (1) ~ (3)」税法学 140~142 号 (1962)。
- ・ 渡邊雄一「一般社団法人の特徴と魅力」旬刊速報税理 2012.8.21 号 4 頁 (2012)。

<その他資料>

- ・ 厚生労働省「平成 23 年人口動態統計月報年計（概数）の概況：結果の概要」閲覧日 H24・12・5
<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/geppo/nengai11/kekka02.html>
- ・ 国税庁「新たな公益法人関係税制の手引き」閲覧日 H24・11・16
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/koekihojin.pdf>
- ・ 国税庁「株式等を譲渡したときの課税(申告分離課税)」H24・11・16
<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1463.htm>
- ・ 国税庁「平成 22 年 6 月 30 日付課法 2-1 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」閲覧日 H25・1・5
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/100630/01-05.htm>
- ・ 税制調査会「公益法人制度改革の概要」H24・11・16
<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/k17kai.html>
- ・ 行政改革推進事務局「第 7・8 回 非営利法人ワーキング・グループ―議事録―」閲覧日 H24.12.26
<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/wg.html>
- ・ 非営利法人データベースシステム NOPODAS 閲覧日 H24・11・16
<http://www.nopodas.com/contents.asp?code=10001004&idx=100326>

租税資料館賞論文集 第 22 回（2013 年）中巻

平成 26 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>