租税資料館賞受賞論文集

第 23 回（2014 年）

中巻

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞　第 23 回入賞作品

●上　巻

論文の部

「外国子会社合算税制の課税上の問題についての一考察―税制の交錯から生じる問題点を中心に―」
稿　者　羽島　和宏　氏
（東京国税局調査第一部主任国際調査審理官付徴収官／筑波大学大学院　院生）・・・・・・上巻（35）

「公売促進に向けた一提言」
稿　者　山本　茂　氏　（東京国税局徴収部特別国税徴収官）・・・・・・・・・・・・・・・上巻（91）

租税資料館奨励賞の部

「法人税法におけるファイナイト保険の課税問題」
稿　者　大貫　貴博　氏　（亜細亜大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（179）

「法人税法６９条における外国法人税の範囲の検討―最高裁判決を踏まえた法解釈枠組みの明確化―」
稿　者　小野村　敬子　氏　（兵庫県立大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・上巻（233）

「寄附金税制に関する一考察―「寄附金控除の年末調整制度化」を中心として―」
稿　者　上村　大輔　氏　（千葉商科大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（329）

「複数の組織再編等の組み合わせによる租税回避とその否認―取引の一体的把握の是非をめぐって―」
稿　者　川端　一真　氏　（福岡大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻（435）

●中　巻

「消費税の課税に関する一考察―社会保険診療に対する非課税措置といわゆる「損税」について―」
稿　者　金原　俊輔　氏　（千葉商科大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（3）

「無利息融資課税―貸手における所得計上の法理―」
稿　者　倉橋　秀典　氏　（早稲田大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（131）

「企業集団税制における損失控除問題に関する一考察―適格現物分配を題材として―」
稿　者　小池　正幸　氏　（立命館大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（195）

「法人課税信託（自己信託等）を利用した租税回避への対応
　―米国連邦税法のビジネス・トラスト及び外国信託への取扱いを参考として―」
稿　者　小森　悠一郎　氏　（名古屋経済大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（267）

「法人税法２２条４項（公正処理基準）の解釈」
稿　者　阪田　大作　氏　（筑波大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・中巻（357）

●下　巻

「国際的租税回避に対抗する法人税制についての一考察
　―ＢＥＰＳ対抗策と包括的租税回避否認規定の導入を中心に―」
稿　者　武井　知佐　氏　（名古屋経済大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（3）

「わが国の居住者等による二重非課税についての租税条約の濫用の防止
　―租税条約等実施特例法の観点からの防止策の検討―」
稿　者　谷口　友一　氏　（名古屋経済大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（121）

「信託を利用した証券化と課税
　―複層化された受益権につきpass-through debt certificatesを参考に―」
稿　者　西浦　真平　氏　（関西大学会計専門職大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・下巻（213）

「ハイブリッド・エンティティに係る課税問題についての考察」
稿　者　平　慎之佑　氏　（立命館大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（265）

「所得税制の課税単位に関する一考察」
稿　者　船橋　充　氏　（関西大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（317）

「譲渡所得課税における所得の認識基準に関する研究―課税のタイミングを中心に―」
稿　者　山本　直毅　氏　（専修大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・下巻（395）

消費税の課税に関する一考察

―社会保険診療に対する非課税措置といわゆる「損税」について―

金原　俊輔

論 文 要 旨

社会保険診療を行った医療機関は、患者から自己負担額を、審査支払機関から診療報酬をそれぞれ対価として受領する。この医療機関が受領する社会保険診療の対価は、消費税法6条1項及び同別表1第6号によって非課税と規定されている。一方、医療機関は社会保険診療を行うために必要な医療消耗品や医薬品等の購入に当たり、仕入先に消費税相当額を含む税込み価格で代金を支払う。消耗品等の購入は日々行われるものであり、また最新医療機器の購入や病棟の新築、建替えは日々生ずる取引ではないが、一度に多額の消費税を機器メーカー等に支払うことになる。このように現行制度の下では、社会保険診療を行った医療機関は、患者や審査支払機関から消費税相当額を受け取ることはないが、仕入先には消費税を支払っている。

消費税は、財・サービスが消費されることに着目して課される税であり、納税義務者は事業者であるが、その負担者は本来、財・サービスを消費した消費者である。しかし、社会保険診療を行った医療機関は、患者から消費税相当額を受領することなく、仕入先へ消費税相当額の支払いを行っている。このケースでは、まさに医療機関が消費税の負担者になっている。この医療機関が負担する消費税は、いわゆる「損税」（以下、単に「損税」という。）と称され、医療機関の経営を圧迫していると、業界団体は主張している。

このような現状にもかかわらず、消費税率の引上げが目前に迫っている。税率の引上げは、損税額を確実に拡大させる。国は従来から医療機関の損税負担については、診療報酬の引上げで対応済みとの立場

をとっている。仮に、過去において十分な補てんが行われてきたとしても、今後予定されている消費税率の引上げにはどのような対応をすべきであるのか。高額の医療機器の購入や病棟の建設等、高額の設備投資によって損税が多額になり、これらの設備投資を医療機関が躊躇することになれば、超高齢化した我が国の税制のあり方として適切であると言えるかを検討する意義は大きい。そこで、損税問題に対して、解決策を提言することを本稿の研究目的とした。

本稿では社会保険診療にはゼロ税率を適用すべきと結論付けた。

社会保険診療を非課税とし、税額控除できないことによって生じる負担を診療報酬で補てんする現行制度は、非課税であることに起因する問題と診療報酬で補てんすることに起因する問題を生じさせている。非課税から課税に変更することによって、仕入税額控除が可能となることから損税は生じなくなり、非課税や診療報酬制度に起因する問題も生じなくなる。

課税化する場合に適用する税率は、もともと社会保険診療が非課税とされた趣旨及び制度変更の実現可能性を考慮し、ゼロ税率を提言した。疾病や負傷によって社会的に弱い立場にある者に課税することは、医療保険各法の趣旨からみて不適当であるとの趣旨は尊重されるべきであり、そのためにはゼロ税率の採用が必要である。また、25年間社会保険診療が非課税であった現実を踏まえると、標準税率や軽減税率の適用は、患者の窓口負担の増加を伴うため、制度変更に対する国民の理解が得難く、制度変更の実現可能性は低い。

一方、ゼロ税率の適用については、税収の減少、適用対象の連鎖的拡大、徴税コストの増大等の問題点が指摘されるところである。特にゼロ税率の適用対象の拡大は、税収の減少や還付等の徴税コストの増

大につながることから、確実に歯止めをかける必要がある。そこで、ゼロ税率の適用対象事業者を、現行の輸出業者に加えて、制度上価格を自由に設定することができない社会保険診療を行う医療機関及び介護保険制度に基づく介護報酬を対価とする介護事業者に限るべきとの具体的な基準を示した。

目次

はじめに　……1

第１章　いわゆる「損税」とは

第１節　損税の定義　……5

第２節　損税が医療機関に与える影響　……9

第３節　小括　……14

第２章　消費税法の課税制度と損税発生の仕組み

第１節　我が国の消費税の課税制度　……16

第２節　診療報酬制度　……25

第３節　損税が生じる仕組み　……27

第４節　小括　……29

第３章　消費税導入の沿革と社会保険診療に対する非課税措置の歴史

第１節　一般消費税・売上税検討の経緯と消費税導入の沿革　…31

第２節　社会保険診療に対する非課税措置の歴史　……36

第３節　小括　……48

第４章　損税をめぐる最近の動き

第１節　「医療機関等における消費税負担に関する分科会」の議論…51

第２節　判例の検証　……57

第５章　諸外国の付加価値税制

第１節　諸外国の付加価値税制の概要　……76

第２節　諸外国の付加価値税制と医療サービスの取扱い　…80

第３節　小括　……88

第６章　損税問題に対する解決策の提言
　第１節　損税問題解決のための具体案　……89
　第２節　各案のメリット・デメリット　……91
　第３節　解決策の提言　……104

おわりに　……111

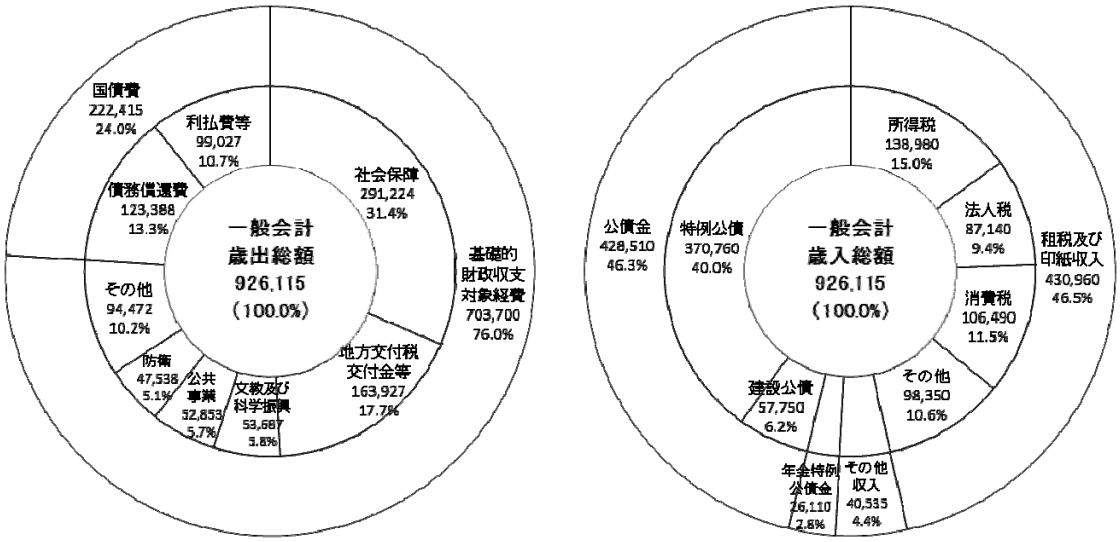
引用文献目録　……114

はじめに

消費税法は平成元年4月1日に施行され、本年度末で施行後25年が経過する。一般会計の税収を見ると、平成25年度一般会計歳入総額予算額は92.6兆円であり、このうち消費税は10.6兆円（11.5%[1]）である。所得税が13.9兆円（15.0%）、法人税が8.7兆円（9.4%）である（図1右の円グラフ参照）から、消費税の税収は所得税に次いで2番目に多く、また法人税や所得税と比べて、景気変動の影響を受けにくいことから、税収は安定しているという特徴を有している。さらに今後、消費税率の引上げが予定されていることから、税収は一層の伸びが予想され、税目としての重要性はますます増大することが見込まれる。

図1　平成25年度一般会計予算（平成25年5月15日成立）の概要[2]

（単位：億円）



[1] 各税目の租税及び印紙税収入予算額43.1兆円に占める割合は、消費税が24.7%、所得税が32.2%、法人税が20.2%である。

[2] 財務省ホームページを基に筆者が一部修正
http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/002.htm　アクセス日　平成25年9月22日

消費税は、財・サービスが消費されることに着目して課税される税であり、納税義務者は事業者であるが負担者は消費者である(3)。また現行の消費税法は、税額の計算方法として、前段階税額控除方式を採用している。これは、製造・卸・小売等の各取引段階の事業者に税が累積することを排除するために、自らが支払った消費税（仕入に係る消費税額）を預かった消費税から差し引く計算方法である。

この前段階税額控除が取引過程のすべての事業者で行われれば、消費者が財・サービスを消費するまでに何段階の取引過程を経たとしても、消費者が消費税を負担することになる。しかし、非課税売上に対応する仕入に係る消費税額は、個別対応方式を採用した場合は一切控除することができず、また、一括比例配分方式を採用したとしても、課税売上割合相当額しか控除することができない。仮に売上のすべてが非課税売上であれば、課税売上割合はゼロパーセントであり、非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額は一切控除できないことになる。

この場合、消費者ではなく、消費者に対して非課税売上となる取引を行った事業者が消費税を負担することになる。このように、一定の場合に、事業者が消費税の負担者となることは、財・サービスの消費に着目し、消費税の負担者を消費者とする消費税の基本的性格に矛盾しているのではないか。消費者に対して非課税取引を行った事業者が負担しなければならない消費税は、いわゆる「損税」（以下、単に「損税」という。）と称され、特に非課税売上が恒常的に生じる医療業界においては、業界をあげて解決すべき問題として捉えられている(4)。

(3) 大蔵省主税局税制第2課編『消費税法のすべて』3頁（大蔵省印刷局、平成元年）
(4) 一例として、公益社団法人日本医師会では、損税問題を広く国民に周知広報するために、「今こそ考えよう　医療における消費税問題　第2版」（2012年）を作

社会保険診療を行った場合の収入金額は、診療報酬点数に基づいて計算され、収入金額を医療機関[5]が自由に設定することができない仕組みが採用されている。そのため、損税分を売価（診療報酬）に上乗せして取り戻すこともできず、他の非課税売上が生じる業界よりも損税の影響を受けやすい。また、高額医療機器の購入や病棟の建設等、高額の設備投資によって損税が多額になることによって、これらの設備投資を医療機関が躊躇することになるとすれば、超高齢化社会の日本の税制として適切であると言えるのかを検討する意義は大きい。

そこで本稿では、第１章で、損税とは何かを定義するとともに、損税問題が医療機関に与える影響について明らかにする。第２章では、消費税法のうち、損税の発生と密接に関係する非課税制度及び仕入税額控除制度を中心に、消費税の課税制度について概観し、損税が生じる仕組みを明らかにする。第３章では、消費税法導入の沿革や社会保険診療が非課税となった経緯を確認する。第４章では、損税をめぐる最近の動向について、前半では、社会保障と税の一体改革大綱に基づき、中央社会保険医療協議会に設置された分科会の議論を、後半では、損税について争われた平成 24 年 11 月の神戸地裁判決を取り上げる。第５章では、諸外国の付加価値税制を概観するとともに、損税問題の解決に関して参考となる特徴を有する諸外国の付加価値税制を取り上げる。また、各国において、医療サービスの提供が付加価値税制上どのような取扱いになっているかについて明らかにする。第６章では、損税問題解決のための具体策を複数あげ、それぞれのメリット・デメ

成している。また、2013 年 8 月には、「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」を発表し、損税問題解消のための税制改正を要望している。なお、日本歯科医師会、日本薬剤師会も同様の趣旨の要望をしている。

[5] 本稿において、医療機関とは、医療法１条の２第２項に規定する病院、診療所等の医療提供施設をいう。

リットの検討を経て、損税問題に対する解決策の提言を行う。

なお、消費税法別表1では、13項目の非課税取引が掲げられており、それぞれの取引において損税問題が生じる可能性がある(6)が、本稿では原則として、同別表1第6号のいわゆる社会保険診療(7)に該当する非課税取引を対象とする(8)。

(6) 病院・診療所における社会保険診療報酬以外に損税が発生する取引としては、不動産業における土地の販売・貸付けに係る対価の収受(消費税法別表1第1号)、銀行業及び貸金業における貸付金利息の収受(同3号)、保険業における保険料の収受(同3号)、日本郵便株式会社における切手・印紙の販売代金の収受(同4号)、調剤薬局における薬の販売代金の収受(同6号)、介護サービス業における介護報酬の収受(同7号)、葬儀業における火葬・埋葬料の収受(同9号)、小・中・高等学校等における授業料等の収受(同11号)、不動産業における住宅の貸付けに係る家賃の収受(同13号)等がある。また、安部和彦准教授は、医療機関以外に損税問題が深刻になっている業界として、保険料が非課税となる保険業界(保険代理店等)を挙げている。安部和彦「税率引上げで拡大する消費税の『損税』問題　－医療機関の抱える危機」税務弘報59巻10号 63頁(2011年)

(7) 消費税法別表1第6号で規定されている資産の譲渡等のうち、健康保険法等の規定によってその対価となるべき金額が公定されているものを、「社会保険診療」という。

(8) 安部和彦准教授は、「『損税』は、病院や診療所等の医療機関特有の問題ではないが、その悪影響を最も被っている産業であると考えられる。」と指摘している。安部・前掲注(6) 63頁

第１章　いわゆる「損税」とは

この章では、損税について基本的事項の整理を行う。

第１節では、損税を定義する。消費税法上、損税という用語は使われていない。消費税法のみならず、同施行令、施行規則においても同様である。国税通則法、法人税法、所得税法及びこれらの施行令、施行規則まで対象を広げて損税という用語を検索したが、損税という用語は使用されていない。損税は、法律用語ではない。そこで、本稿において損税とは何を意味するかについて明らかにする。

第２節では、医療機関における損税額について、先行研究における試算を取り上げ、損税が医療機関において重要な経営課題になっていることを確認する。

第３節では、損税問題を解決する意義について私見を述べる。

第１節　損税の定義

１．先行研究における定義

(1)日本医師会による定義

公益社団法人日本医師会（以下「日本医師会」という。）は、47都道府県医師会の会員をもって組織する学術専門団体である。社会保険診療等の診療行為を業として行う医師によって構成される組織であることから、他の業種と比較すると通常損税が多額に発生する。日本医師会では、損税を解消すべき問題と捉え、その解決のために種々の活動を行っている。具体的には、会員である医師や世論に向けて、損税の問題提起や税制改正のための働きかけ等を、ホームページやパ

ンフレット等を通じて行っている。

日本医師会は、平成 19 年に「今こそ考えよう　医療における消費税問題」という冊子を発行しており、その第 2 版（平成 24 年）において、損税を次のように定義している。「診療報酬に上乗せされた 1.53%分を控除対象外消費税から引いた不足額を医療関係者の間で『損税』と呼んでいます。」

すなわち、非課税売上に対応する課税仕入れであるため控除することができない消費税額が控除対象外消費税であり、そこから 1.53%の診療報酬に上乗せされた分を控除した残額を損税と定義している。

1.53%の診療報酬の上乗せとは、消費税の導入時（平成元年）と税率を 3%から 5%（地方消費税を含む。）に引き上げた税率改定時（平成 9 年）に行われた診療報酬の引上げのことである。控除できない消費税額から、報酬引上げ分を差し引いて、正味で医療機関が負担している分を損税と定義している(9)。

(2)安部和彦准教授による定義

安部和彦准教授は、損税に関して次のように述べている。

「『損税』とは何であろうか。これは一般に、消費税の非課税取引に対応する仕入税額控除の適用が認められない結果、控除が不能となる仕入税額（控除対象外消費税額）を事業者が負担することを余儀なくされる現象であると考えられている。(10)」

また、医療機関の消費税に関して、損税問題がクローズアップされ

(9) 日本医師会副会長の今村聡氏は消費税問題の呼称について次のように述べている。「従来、この問題は医療機関の『損税問題』と称されてきた。医療機関側からすると、非常に分かり易い表現であるが、ことは損得の問題ではなく、今後国民に理解してもらうためにも適切な表現ではない。そこで、日本医師会は、『損税』が発生する原因になっている『控除対象外消費税問題』と呼称している。」今村聡「患者負担増となる診療報酬上乗せは矛盾」日本医事新報 No.4609（2012 年 8 月 25 日）

(10) 安部・前掲注(6) 63 頁

ているという認識を示している(11)。

(3)税理士井藤丈嗣氏による定義

井藤丈嗣氏は、損税を次のように定義している。

「非課税であるがゆえ、医薬品や医療機器などの仕入れや病院用建物等の取得などに係る消費税額を最終消費者である患者に転嫁することができないため、その仕入れ等に係る消費税は医療機関の負担となっている。この仕入れ等に係る消費税のことをいわゆる『損税』という。(12)」

(4)公認会計士長英一郎氏による定義

長英一郎氏は、損税の発生の仕組みに触れつつ、損税を次のように定義している。

「社会保険診療等による収入は消費税非課税となるため、社会保険診療の自己負担分につき患者から消費税を預かることはないが、仕入れ先である薬品業者、リース業者等に対しては消費税を支払っている。本来、消費税は預り金的性格であるので、預かった消費税よりも支払った消費税が多い場合には、余剰部分について還付を受けることができるのである。（中略）社会保険診療等のみの場合は、課税売上割合が0%になるので、仕入に係る消費税額は一切控除できない。（中略）最終消費者である患者でなく医療機関が負担してしまうという意味で損税（転嫁されない消費税）となるのである。(13)」

(5)神戸地方裁判所(14)

(11) 安部和彦「医療提供に係るイギリスVATの検討　－消費税「損税」問題の道標」税務弘報60巻7号132頁（2012年）
(12) 井藤丈嗣「益税・損税問題への対応」税理55巻11号80頁（2012年）
(13) 長英一郎「消費税損税解決に向けて・上－ゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野に－」病院64巻3号（2005年）
(14) 神戸地判平24･11･27（判例集未登載）

平成 24 年 11 月、原告である医療法人らが、国を被告として、損税問題の違憲性等を争った裁判の判決があった。本裁判の判決文においては、損税という用語は使われていないが、判決文に損税に関する記述がある。以下は、事案の概要の中で、「原告ら主張の負担」と呼ばれているものである。

「健康保険法等の法律により診療報酬が公定価格となっているため、社会保険診療等について消費税額相当額を価格に上乗せすることが認められていないにもかかわらず、消費税法が非課税取引である社会保険診療等の仕入れに係る消費税相当額について仕入税額控除を認めなかった結果、原告らにおいて、同消費税額相当額を消費者に転嫁することもできず、強制的に負担させられている仕組み（中略）･･･によって病院等の経営主体が負担していると原告らが主張する不利益[15]」

なお、本裁判については、第４章で、より詳細に検討を行う。

２．本稿における定義

１．の各定義は、日本医師会の定義を除き、若干の表現方法の違いはあるものの、本質において内容は同じであった。日本医師会の定義は、1.53%の診療報酬への上乗せ分を定義上考慮し、その控除分を損税としているところに違いがある。

本稿では、損税を次のように定義する。

損税とは、非課税売上に係る取引を行った事業者が、その非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額を制度上控除することがで

[15] 神戸地判平 24･11･27「第２事案の概要　１原告らの請求の骨子」

きない場合のその控除できない消費税額をいう。これは、控除対象外消費税額等と同義であり、控除することができない消費税額の総額を示すため、1.53%の診療報酬への上乗せ分の控除前の金額をいうこととする。

第２節　損税が医療機関に与える影響

１．損税額の試算

(1)日本医師会の試算

日本医師会では、医療機関における損税の負担の現状を把握し、医療機関の消費税問題に対する税制上の対応を検討するための基礎資料とする目的で実態調査を行っている[16]。

この調査は、日本医師会の会員医療機関のうち無作為に抽出された病院[17]1643施設、診療所[18]5942施設に対し、診療科目等の基本情報、消費税申告税額等の申告関係情報、収入と費用の内訳、設備投資額等の項目に関して、依頼文書及び調査票を郵送し返信を求める方式で、平成18年度及び平成19年度を対象期間とし、平成20年に行われた。

調査票の配布枚数は、病院と診療所合わせて7585枚であり、約15%の有効回答を集計対象としている。調査の結果は次のとおりであった。

---

[16] 日本医師会日医総研『消費税の実態調査』（平成21年2月12日 最終改訂平成24年7月）

[17] 医療法1条の5第1項において、病院とは、医師又は歯科医師が、公衆又は特定多数人のため医業又は歯科医業を行う場所であって、20人以上の患者を入院させるための施設を有するものをいう。

[18] 医療法1条の5第2項において、診療所とは、医師又は歯科医師が、公衆又は特定多数人のため医業又は歯科医業を行う場所であって、患者を入院させるための施設を有しないもの又は19人以下の患者を入院させるための施設を有するものをいう。

1施設当たりの損税の金額は、無床診療所は平成18年度265万円、平成19年度260万円、有床診療所は平成18年度596万円、平成19年度561万円、病院は平成18年度9645万円、平成19年度1億70万円であった。

社会保険診療等収入に占める損税の割合（負担割合）は、有効回答全体では平成18年度、平成19年度とも2.2%であった。

株式会社日本総合研究所の西沢和彦氏は、日本医師会の調査結果をもとに、医療機関全体に生じる損税の総額をおよそ8000億円と推計している[19]。

(2)日本私立医科大学協会の試算

一般社団法人日本私立医科大学協会[20](以下「日本私立医科大学協会」という。)が加盟大学附属病院の損税について調査したところ[21]、平成22年度私立医科大学病院は、29大学82病院であるが、これらの保険診療収入の収入総額は、1兆3364億円余で、このうち損税の総額は330億3900万円であった。したがって、社会保険診療報酬に占める損税の割合（負担割合）は、約2.5%である。平成13年度から平成22年度までの間、損税は社会保険診療収入の2.5%～2.7%の割合で発生しているとしている。

---

[19] 西沢和彦「西沢和彦の『税と社会保障抜本改革』入門 第12回消費税率引き上げが医療崩壊を加速する!?」ダイヤモンドオンライン（2012年） 国民医療費36兆円×2.2%＝7,920億円 また、西沢氏は産業連関表において、医療機関が年間18.9兆円（税抜）の仕入れを行っていることから、8000億円の損税額の推計と整合的であると指摘している（18.9兆円×5%≒0.9兆円）。

[20] 日本私立医科大学協会は、我が国の医学教育及び医学研究の機関としての私立医科大学の重要性に鑑み、私立医科大学の教育、医学研究及び経営に関する研究調査並びに会員相互の提携と協力によって、私立医科大学の振興を図り、その使命達成に寄与し、もって我が国の医学及び医学教育の進歩発展に貢献することを目的としている。国内の29の私立医科大学によって組織されている。協会ホームページ http://www.idaikyo.or.jp/pdf/teikan.pdf アクセス日 平成25年9月28日

[21] 日本私立医科大学協会『病院部門消費税負担額について（概要）』（平成24年7月13日）

(3)日本医業経営コンサルタント協会の試算

公益社団法人日本医業経営コンサルタント協会[22](以下「日本医業経営コンサルタント協会」という。)の「医療費財源に関する検討会[23]」は、平成20年度の医療機関の損税について調査分析結果を公表している[24]。同検討会の奥村尚弘理事によれば、平成20年度の損税は、医科診療所1件当たり202万8000円、医科診療所全体では2018億円、病院1件当たり2252万3000円、病院全体では1974億円で、医療機関全体で4000億円近くになると算出している[25][26]。

２．損税が医療機関の経営に与える影響

消費税導入時（平成元年）と消費税率引上げ時（平成9年）に、損税対策として診療報酬点数の改定(上乗せ)が行われた[27]。改定率は、平成元年がプラス0.76%[28]、平成9年が同プラス0.77%[29]で、合計1.53%である。

---

[22] 日本医業経営コンサルタント協会は、平成2年に社団法人として設立認可され、医療・保健・介護・福祉に関する調査研究等を行い、医業経営に係わるコンサルタントの水準の確保と資質の向上を図るとともに、医業の社会公共性を経営面から支援活動することにより、医業経営の健全化・安定化に資する。もって、より良い地域社会の発展に貢献するとともに、健康で文化的な国民生活に寄与することを目的とする。協会ホームページ
http://www.jahmc.or.jp/cgi-bin/about_association/index.html　アクセス日 平成25年9月28日

[23] 平成21年11月設置　座長:松田紘一郎。

[24] 日本医業経営コンサルタント協会　「医療費財源に関する提言 - 消費税と寄付金について - 」(平成22年9月22日)

[25] メディファクス　6138号（2011年6月16日）

[26] その他損税額を試算した先行研究としては、関西学院大学経済学部高林喜久生ゼミ「益税問題・損税問題から見る現行の消費税制度の問題点」がある。そこでは、平成20年の「第16回医療経済実態調査（医療機関等調査）報告の概要」等を基礎データとして使用した場合の医療機関全体の損税額を、1753億円と試算している。

[27] 診療報酬の改定は、通常は2年に1回行われる。平成に入ってからは偶数年が改定年であり、平成元年と平成9年の改定は、消費税の損税対策として実施されたものということができる。

[28] 厚生省保険局医療課「消費税の導入に伴う社会保険診療報酬等の改定について」共済新報30巻4号33頁（1989年）

[29] 厚生省保険局医療課 課長補佐鈴木幸雄「9年4月・診療報酬改定の概要」社会保険旬報 NO.1944 17頁（1997年）

日本医師会では、調査結果に基づく負担割合（社会保険診療等収入に占める損税の割合）が 2.2%であるのに対して、診療報酬点数の引上げが 1.53%であることから、「診療報酬の 1.53%の上乗せだけでは、不十分なことは明らか」「消費税率がアップすれば、医療機関の経営は成り立たなくなる」「今の制度のまま消費税率が 10%になれば負担は 2 倍となり、医療の継続性が保てなくなることは必至」(30)としている。

一般社団法人日本医療法人協会(31)（以下「日本医療法人協会」という。）の伊藤伸一氏は、厚生労働省内に設置された中央社会保険医療協議会（以下「中医協」という。）の分科会「医療機関等における消費税負担に関する分科会」において、「この問題〔損税問題：筆者注〕は大学病院のような非常に高額な医療設備・機器等を導入している病院においては、消費税が大変大きな負担になっているということ、それから、その実態が病院の経営、つまり地域の医療機関の経営を圧迫している」と述べている(32)。

日本医業経営コンサルタント協会は、損税問題について、「これ〔損税問題：筆者注〕を放置すれば、医療機関経営に『課税の不公平』による大きなダメージを与え、（中略）医療崩壊が起きることは必然」と指摘している(33)。

みずほ銀行産業調査部は、「装置産業とも言える医療機関において、

(30) 日本医師会・前掲注(4)「今こそ考えよう　医療における消費税問題　第 2 版」14、16 頁
(31) 日本医療法人協会は、民間医療機関である医療法人の健全なる発展を図り、その設立を助成して国民医療の向上を図ることを目的として昭和 27 年に設立された法人である。会員は主に病院を経営する医療法人で組織されており、会員総数 1,039 法人（平成 25 年 3 月 31 日現在）を有し、民間医療機関の立場から各種事業を行なっている。協会ホームページ http://ajhc.or.jp/　アクセス日 平成 25 年 12 月 31 日
(32) 中央社会保険医療協議会診療報酬調査専門組織　医療機関等における消費税負担に関する分科会　第 2 回議事録（2012 年 7 月 27 日開催）
(33) 日本医業経営コンサルタント協会・前掲注(24)

特に、高額の設備投資等を実施する際には、この税負担が多額となり、経営基盤を揺るがしかねない。消費税率引上げの可能性が高まる中、こうした医療機関の消費税問題が喫緊の課題として浮上している。[34]」と指摘している。

従来、国は、平成元年及び平成９年の診療報酬の改定の対応で、消費税の導入や税率改定によって医療機関に発生する損税について、設備投資に関する部分を含め、必要な補てんは行われているとの立場をとってきた[35]。しかし、「社会保障・税一体改革大綱について[36]」では、「医療機関等の消費税負担について、厚生労働省において定期的に検証する場を設けることとする。」とされ、これを受けて厚生労働省内の中医協に設置された「医療機関等における消費税負担に関する分科会」の第１回資料のうち、事務局（厚生労働省であり国である。）作成の資料には、「一般に医療機関等の収入の多くは社会保険診療報酬（非課税）であることから、控除対象外消費税等負担額が発生しているとの問題点が指摘されている。」とし、国も実質的に損税問題の存在を認めている。

第183回国会、財政金融委員会において、質問に立った民主党の金子洋一参議院議員は、「過去の消費税の引上げ時、平成元年には診療報酬全体で0.76%、平成９年には0.77%、こういった損税対策で診療報酬が引き上がっておりますけれども、やはりこの診療報酬の引上げ分が足りないということで約半分程度の損税が生じているのではな

[34] みずほ銀行産業調査部「Mizuho Short Industry Focus　医療機関と消費税問題」（2012年11月12日）
[35] 厚生労働省保険医療企画調査室室長の屋敷次郎氏は次のように述べている。「平成元年、9年の対応としましては、消費税負担がある仕入れにつきまして、高額な設備投資のところも併せて診療報酬で措置しているということでございます」　中央社会保険医療協議会診療報酬調査専門組織　医療機関等における消費税負担に関する分科会　第２回議事録（2012年７月27日開催）
[36] 平成24年２月17日閣議決定

いかというふうに様々な調査研究の結果言われております。」と述べている。麻生太郎大臣は、金子議員の質問に対する答弁の中で、「（前略）診療報酬で対応してきているというのに対して、昔と違って今は診療報酬は 0.7 とか 0.6 とか、もうほとんど 1%以下やないかと、そんなものに対して（中略）最近の MRI とかでかい機械を買った場合はとてもじゃないけどそんなものでは賄えぬという御意見は、これは前から指摘のあるところでありまして、私も病院経営してましたんで、よくそこのところは私どももそう思っております[37]」と答弁し、大臣自身、損税問題の存在及び損税が医療機関の経営に及ぼす影響が一定程度あるという認識を示している。

第３節　小括

本章のまとめとして、損税問題を解決する意義について述べる。

損税の発生は、次の 2 つの点で解消しなければならない問題があると考える。

1 つは、消費税の納税義務者は事業者だが、負担者は消費者、という消費税法の基本的性格と異なる取扱いがされているという点である。損税が生ずるケースでは、事業者が負担者になる現状がある。これは非課税売上にのみ要する課税仕入れが控除できないことに起因するが、この点について三木義一教授は、「前段階税額控除は付加価値税の『核心』『本質』といってもよいものであるが、非課税取引にはこの前段階税額控除制度が適用されないため、付加価値税制の最大のメリットが失われると同時にさまざまな不合理を生み出すことに

[37] 第 183 国会 財政金融委員会 平成 25 年 3 月 21 日　参議院会議録情報

なる。[38]」と述べ、問題を提起されている[39] 。OECD の研究においても、付加価値税において税を負担するのはサプライヤーではなくあくまでも最終消費者であり、サプライヤーは仕入税額控除の完全なる権利を有することが指摘されている[40]。

もう１つは、高度かつ先進的な医療水準を維持するための設備投資を医療機関に躊躇させる仕組みになってしまっている点である。医療機関は装置産業ともいわれ、高額医療機器の購入や病棟の新築や改築が発生した場合は負担が大きい。そのため、設備投資に積極的な病院、すなわち大規模な急性期病院ほど損税の負担が大きいことになる[41]。

消費税率は、地方消費税分を含めて現在 5%であるが、近く 10%までの税率の引上げが予定されており、現在の仕組みのままであれば、損税額は確実に増加する。損税による税制の歪みを是正し、高度かつ先進的な日本の医療水準を維持することを後押しする税の仕組みが求められている。

[38] 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 VOL.30 197 頁（1995 年）
[39] 三木教授は、解決策としてゼロ税率の導入を提唱されているが、詳細については、本稿第 6 章を参照。
[40] OECD *Consumption Tax Trends2012 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* p33（2012）
[41] みずほ銀行産業調査部・前掲注(34)

第２章　消費税法の課税制度と損税発生の仕組み

この章では、消費税法の課税制度と損税の発生の関係を明らかにする。

第１節では、現行の消費税法の課税制度について、特に損税の発生に関係の深い非課税制度、仕入税額控除制度を中心に概観する。

第２節では、診療報酬制度とその改定の仕組みについて概観する。

第３節では、第１節及び第２節で概観した課税制度や診療報酬制度が損税の発生にどのように作用するのかについて、数値例を用いて具体的に明らかにする。

第１節　我が国の消費税の課税制度

１．消費税の諸類型(42)

この節では、損税の発生と関係のある消費税の課税制度について概観するが、ここではその前段階として、我が国の消費税における仕入税額控除（前段階税額控除）の必要性について確認する。

消費税は、その設計の仕方によって、いくつかのタイプに分類されるが、我が国の消費税は、間接消費税であり、付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である。その他に、直接消費税であるもの、取引高税（売上税）の性質を有するもの、単段階であるもの、個別消費税であるものがある。

直接消費税とは、「最終的な消費行為そのものを対象として課される租税」をいい、間接消費税とは、「最終的な消費行為よりも前の段

(42) 金子宏『租税法　第18版』（弘文堂、2013年）を参考にしている。

階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含められて最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税」をいう。

間接消費税は、一般消費税と個別消費税に分類される。一般消費税とは、「原則としてすべての物品およびサービスの消費に対して課される租税であり、いかなる物品およびサービスも、法令の定めによって課税対象から除外されない限り、課税の対象とされる。これに対し、個別消費税というのは、法令の定めによって特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課税される租税である。」また、上記の間接消費税は、単段階消費税と多段階消費税に分類することもできる。単段階消費税とは、「製造から小売に至る１つの取引段階でのみ課税」されるものをいい、多段階消費税は、「複数の段階で課税」されるものをいう。

上記の多段階一般消費税は、付加価値税と取引高税（売上税）に分類される。付加価値税とは、「各取引段階の付加価値を課税標準として課される一般消費税」をいい、取引高税（売上税）とは、「すべての取引段階の売上に対して、その売上金額を課税標準として課される一般消費税」をいう。取引高税（売上税）は、取引の各段階で売上を課税標準とし、税負担が累積することから累積型ともいわれる。一方、付加価値税は、取引の前段階で課された税額を控除するため、税負担の累積が生じない。結果として、事業者が納付する税額は、企業の付加価値に対応する税額に近似することになる。付加価値税において、税負担の累積を排除するための仕組みとして、仕入税額控除がある。

２．消費税法の課税制度

第１章で述べたように、損税とは、非課税売上を行った事業者が、その非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額を制度上控除することができない場合のその控除できない消費税額、または、控除することができない状況のことであった。そこで、損税がこのように定義されることから、損税と関係する消費税法の課税制度を確認する。具体的には、納税義務者（消法 5）、非課税取引（消法 6、別表 1）、仕入税額控除（消法 30）の各規定である。また、非課税取引に類似するものとして輸出免税取引（消法 7）を、仕入税額を控除しきれないときの対応として還付（消法 46）を確認する。

(1)納税義務者（消法 5）

消費税の納税義務者は、国内取引においては、課税資産の譲渡等を行った事業者（事業を行う個人及び法人。以下同じ。）である（消法 5①）。消費税は、消費に広く負担を求めるものであるが、納税義務者は消費活動を行う消費者ではなく、課税資産の譲渡等を行った事業者である。各取引段階の事業者は、物品やサービスの価格に税額を上乗せすることにより、最終的に消費者に負担を求める。

医療機関で社会保険診療を受けた患者は、窓口で消費税を負担し支払う必要はない。この場合、医療機関が納税義務者であると同時に負担者となっている。

(2)非課税取引（消法 6、別表 1）

国内において行われる資産の譲渡等のうち一定のもの、保税地域から引き取られる外国貨物のうち一定のものは、課税の対象から除かれ、非課税とされている（消法 6）。

国内取引に係る非課税は、消費税法別表 1 に 13 項目が列挙されて

いる。この 13 項目は、一般的に次の 2 つに分類される[43]。

① 消費税の性格上課税対象とならないもの

・土地の譲渡及び貸付け

・有価証券、支払手段の譲渡

・金融、保険取引

・郵便切手、印紙等の譲渡

・国等の行政手数料等の役務の提供

② 特別の政策的配慮に基づくもの

・公的な医療保障制度に基づく療養・医療等[44]に係る資産の譲渡等

・社会福祉事業、更生保護事業に係る資産の譲渡等

・医師等が行う助産に係る資産の譲渡等

・埋葬料、火葬料を対価とする役務の提供

・身体障害者物品の譲渡等

・一定の教育に係る役務の提供

・教科用図書の譲渡

・住宅の貸付け

上記①は、消費に負担を求める税としての性格上、消費という概念にあてはまらず､課税対象になじまないとされるものである[45]。②は、消費行為は伴うものの社会政策的理由により非課税とされるものである。このうち社会保険診療は②に属している。

---

[43] 大蔵省主税局税制第 2 課編･前掲注(3) 36-46 頁

[44] 本稿で取り上げる社会保険診療に係る非課税は、消費税法別表 1 第 6 号に規定されている。同号では、健康保険法、国民健康保険法等の規定に基づく療養・医療その他これらに類するものとしての資産の譲渡等が非課税取引となることが規定されている。

[45] 金融取引、保険取引、不動産取引について、その性質上消費税になじまないという考え方を批判的に検討したものとして、金子宏「総論 消費税制度の基本的問題点」日税研論集 VOL.30（1995 年）がある。

社会保険診療に非課税措置が講じられた理由について、「消費税の導入に伴う社会保険診療報酬等の改定について」では次の２点を挙げている。この文書は、厚生省保険局医療課が消費税導入当時、医療と消費税との関わり等についての説明資料として作成・公表されたものである。

「（一）消費税は財・サービスの消費に担税力を見出して税負担を求めるものであるが、医療は所得や資産の多寡に関係なく、病気になれば購入せざるを得ないサービスであり、選択の余地のないものであることから、その消費は担税力の指標とはなり難いこと　（二）社会保険診療に消費税が課税された場合、その転嫁による負担増が疾病や負傷を負って社会的に立場が弱くなっている人々すべてに及ぶことは、国民皆保険制度により、その治療費用負担の軽減を図っている医療保険各法の趣旨からみて不適当であること(46)」

また岩下忠吾氏は、社会保険診療の非課税措置の理由について、主に次の３点を挙げている。

「①国民の生命・健康の維持に直接かかわるものであること、②社会政策上医療を必要とする者の社会的弱者の立場を考慮し、かつ、税の逆進性を緩和すること、③公的な医療制度に課税することは直接国の財政的負担の増加と保険料の増大をもたらすこと(47)」

また、消費一般に広く負担を求めるという消費税の性格から、非課税取引は別表に掲げられる項目に限定されている。こうした非課税取引の限定に関して、森信茂樹教授は、「制度が簡素となり、また、税制の消費中立性が維持されるのみでなく、税収確保の観点からも優れ

(46) 厚生省保険局医療課・前掲注(28) 31-32 頁
(47) 岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』153 頁（財経詳報社、平成 18 年）

ているという長所を有している[48]」と述べている。

消費税が非課税であるということは、価格に消費税分を上乗せする必要がないが、一方で非課税売上を行うために必要な課税仕入れを行った際に支払った消費税について仕入税額控除をすることができず、これが損税発生の原因になっている。この点について、浦東久男教授は、「消費税における非課税とは、当該取引が消費税を課されないということである。当該取引に対応する仕入れの取引についてまで、非課税を保証するものではなく、一般的には、仕入れについては消費税が課されている。その当該取引の仕入れに伴って負担している消費税相当分は、原則として、仕入税額控除の計算には含めることができない。したがって、非課税取引についても一定程度の消費税の負担は行われている。[49]」と指摘している。

(3)仕入税額控除（消法 30）

事業者（9条1項の規定により消費税の納税義務を免除されている事業者（以下「免税事業者」という。）を除く。）が、国内において課税仕入れを行った場合には、37条に定める簡易課税制度の適用を受ける場合を除き、その課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、その課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に105分の4を乗じて算出した額をいう。）を控除して、消費税の納付税額を算出することと定められている（消法30①、以下30条1項の仕入税額控除の方法を「全額控除方式」という。）。この全額控除方式を採用できるのは、課税売上割合が95%以上であり、かつ課税期間

[48] 森信茂樹『日本の消費税』45頁（納税協会連合会、2000年）
[49] 浦東久男「消費税の課税対象と非課税取引・輸出免税措置について」総合税制研究 No.4　12頁（1996年）

の課税売上高が５億円以下である場合に限られる。従来、課税売上割合が 95%以上の場合には、計算の簡便化のため課税仕入税額の全額を控除することとされてきた（消法 30①）。しかし、益税が生じること及び課税売上高が５億円を超えるような大企業の場合には事務処理能力が高いことを考慮して(50)、平成 23 年度改正で、平成 24 年４月１日以降に開始する課税期間については、課税仕入税額の全額を控除する制度は、その課税期間の課税売上高が５億円以下の事業者に限り適用されることになった(消法 30②、いわゆる 95%ルールの見直し)(51)。

課税売上割合が 95%未満の場合及び課税期間の課税売上高が５億円を超える事業者は、全額控除方式を採用することはできない。この場合は、30 条２項１号に定めるいわゆる個別対応方式か、同条同項２号のいわゆる一括比例配分方式によって、仕入税額控除を計算することになる。

個別対応方式では、課税仕入れ等に係る消費税を、①課税売上にのみ要する課税仕入れ等に係る消費税額、②非課税売上にのみ要する課税仕入れ等に係る消費税額、③課税売上と非課税売上に共通する課税仕入れ等に係る消費税額、に分類し、①と、③に課税売上割合を乗じた額の合計額が控除税額となる。つまり個別対応方式では、②は控除対象とならない。

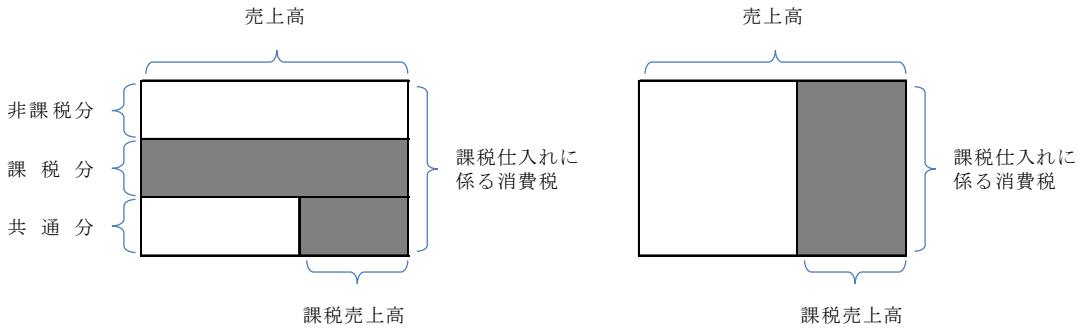
一方、一括比例配分方式では、課税仕入れ等に係る消費税額に課税売上割合を乗じた額が控除税額となる。したがって、非課税売上にのみ要する課税仕入れ等に係る消費税額は、課税売上割合相当額が控除対象となる（図２）(52)。

(50) 金子・前掲注(42) 655 頁
(51) 大蔵財務協会『平成 23 年版　改正税法のすべて』（平成 23 年）
(52) 個別対応方式、一括比例配分方式の計算方法につき、岩下・前掲注(47) 296-303 頁　山本守之『実務消費税法』274-279 頁（税務経理協会、新版４訂版、平成 11

専ら社会保険診療を行うために必要な医薬品等の仕入れに係る消費税額は、個別対応方式では上記②に該当し控除対象とならないが、一括比例配分方式では、課税売上割合相当額は控除が可能となる。

図　2　個別対応方式、一括比例配分方式の概念図

＜個別対応方式＞　　＜一括比例配分方式＞



（控除可能な部分を網掛けで示している。）

事業者が帳簿及び請求書等を保存しない場合には、保存がない課税仕入れ等の税額について仕入税額控除を認めない。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、この限りではない（消法 30⑦⑧⑨、同施行令 49）。

仕入税額控除の計算の基礎となる課税売上割合は、次の算式により計算した割合である（消法 30⑥、同施行令 48）。

$$\text{課税売上割合} = \frac{\text{その課税期間の課税資産の譲渡等の対価の額} - \text{課税資産の譲渡等に係る対価の返還等の金額}}{\text{その課税期間の資産の譲渡等の対価の額の合計額} - \text{資産の譲渡等に係る対価の返還等の金額}}$$

医療機関では、分母に社会保険診療とそれ以外のいわゆる自由診療

年）

の合計が、分子に自由診療が集計される。そのため、社会保険診療のみを行う医療機関においては、課税売上割合がゼロパーセントとなり、一括比例配分方式を採用したとしても、課税仕入れ等に係る消費税額は一切控除の対象とならず損税として残ることになる。

(4)輸出免税取引（消法 7）

事業者（免税事業者を除く。）が、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、それが輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け等に該当する場合（以下「輸出免税取引」という。）には消費税が免除される（消法 7①一、二、同施行令 17）。

輸出免税取引は、課税資産の譲渡等が行われたことを前提として消費税の課税を免除するものであるから、ゼロ税率による課税といわれる。輸出免税取引に対する仕入税額は、仕入税額控除の対象となるとともに、控除しきれない分は還付を受けることができる。前段階の仕入税額を控除することできる点が非課税取引との相違点(53)であり、この点から損税問題の解決のために社会保険診療にゼロ税率を適用すべきとの主張がある(54)。

(5)還付（消法 46①）

免税事業者以外の事業者は、その課税期間分の消費税につき課税標準額に対する消費税額から仕入税額等を控除した場合において、なお不足額があるときは、税務署長に申告を行うことにより、当該不足額に相当する消費税の還付を受けることができる（消法 46①、45①二、

(53) 北野弘久教授は、非課税を一応の課税除外にすぎず、多段階の付加価値税である現行の消費税においては、原材料等に対する分までが非課税となるわけではなく、イギリスで採用されているゼロ税率のように完全課税除外とは区別しなければならない、と述べている。北野弘久『5%消費税のここが問題だ』13 頁（岩波ブックレット NO.414）
(54) この点については第 6 章で詳細に述べる。

三、五、52①）。

第２節　診療報酬制度(55)

１．診療報酬とは

我が国の医療保険制度は、被保険者が医療機関で全額を支払い事後的に保険者に保険請求する方式（いわゆる償還払い方式）ではなく、厚生労働大臣が指定した医療機関（保険医療機関）において医療を現物給付（療養の給付）する方式（いわゆる現物給付方式）を基本としている（健保法 63①）。医療機関は「保険医療機関及び保険医療養担当規則」（昭和 32 年 4 月 30 日厚生労働省令 15 号）に沿って療養の給付を行う義務を負う一方、保険者は、医療機関が行った療養の給付について診療報酬を支払う債務を負う。つまり、診療報酬とは、病院、診療所、調剤薬局等の医療機関及び調剤薬局が、社会保険診療等の保険医療サービスに対する対価として保険者から受け取る報酬である。この診療報酬は、国が全国一律で定める保険医療サービスの「公定価格表」であり、医療機関は被保険者との相対で自由に価格を設定することができない。診療報酬の具体的な算定は、診療報酬点数表（平成 20 年 3 月 5 日厚生労働省告示 59 号「診療報酬の算定」の別表）の点数を積み上げ、それに 1 点単価 10 円を乗じて行う（1 点単価固定方式）。診療報酬点数表は、医科、歯科、調剤の 3 種類がある。盲腸で入院した場合の例では、初診料、入院日数に応じた入院料、盲腸の手術代、検査料、薬剤料等が加算され、医療機関は、その合計額から患者の一部負担分を差し引いた額を審査支払機関である社会保険診

(55) 本節では、次の文献を参考にした。島崎謙治『日本の医療 制度と政策』（東京大学出版会、2011 年）、大内講一『やさしい医療経済学第 2 版』（勁草書房、2008 年）、今村知明・康永秀生・井出博生『医療経営学』（医学書院、2006 年）

療報酬支払基金及び国民健康保険団体連合会から受け取る。診療報酬は、患者の窓口負担、保険料、税金で賄われている。医療機関の経営を左右するため、医療分野の政策誘導の手段にもなる。

診療報酬は、原則として２年に１度改定される。診療報酬を改定する場合、まず内閣において予算編成過程を通じて改定率が決定される。そして、厚生労働大臣から診療報酬改定について諮問を受けた中医協が、社会保障審議会医療保険部会及び医療部会において策定された基本方針に基づき、当該改定率に基づき算定した予算上の額を原資として、具体的な診療報酬点数の設定や算定条件等について審議して、その結果を厚生労働大臣に答申し、当該答申を受けた厚生労働大臣が診療報酬の算定方法を厚生労働省告示として定め、同告示に基づき診療報酬の額が決定される（健保法 82①、社会保険医療協議会法 2①一）。

２．平成元年度及び平成９年度の診療報酬改定[56]

平成に入ってからは、偶数年に改定が行われることとされていたが、消費税の導入及び税率の引上げによって医療機関における仕入れ価格の上昇分を勘案して、平成元年度及び平成９年度にも診療報酬改定が行われた。平成元年度及び平成９年度における診療報酬の改定率を定めるに当たり、当時の各内閣は、昭和 62 年と平成７年の課税費用割合[57]及び上記各年に行われた医療経済実態調査のデータに基づき、平成元年と平成９年の課税費用割合を推計し改定率を算定した。厚生労働大臣は、中医協への諮問及び答申を経て、平成元年度及び平成９年度に診療報酬改定を行った。これらの診療報酬改定は、診療報酬の

[56] 神戸地判平 24･11･27 及び中央社会保険医療協議会診療報酬調査専門組織医療機関等における消費税負担に関する分科会議事録を参考にしている。
[57] 消費税が課税されると考えられる項目（医薬品や食事材料等）の費用の占める割合

うち例えば「物」代が含まれているため消費税の影響が大きいと考えられる項目を代表的な項目と捉え、その点数について改定を行ったものであり、技術の要素が大きく消費税による影響が大きいとはいえないような項目については改定が行われていない。診療項目ごとに０．何パーセントという引上げを全体に行った場合、１点に満たない項目が生じてくることから、影響が明らかな項目のうち、代表的な診療報酬点数について改定を行った。改定された項目の数（医科）は、平成元年時が 12 項目[58]、平成９年時が 24 項目[59]であった。

第３節　損税が生じる仕組み

ここでは、社会保険診療に必要な消耗品を製造業者が卸業者に販売し、卸業者から医療機関が仕入れ、患者の処置に使用して社会保険診療を行うケースを前提とし、数値例を用いながら損税がどのように発生するかを考える。

まず、製造業者が卸業者に、また卸業者が医療機関に、国内で消耗品を販売する行為は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等に該当し、課税の対象となる。消耗品の販売は、非課

[58] 次の 12 項目である。1 血液化学検査（5 項目以上 7 項目以下）　2 同（8 項目又は 9 項目）　3 感染症血清反応 抗ストレプトレンジ 0 価（ASO 価）　4 血漿蛋白免疫学的検査　C 反応性蛋白（定性）　5 同 C 反応性蛋白（定量）　6 細菌薬剤感染性検査 3 系統薬剤以下　7 点滴回路加算　8 中心静脈注射回路加算　9 人口腎臓食事給与加算　10 精神科デイ・ケア及び精神科ナイト・ケア食事給与加算　11 基準寝具加算　12 給食料

[59] 次の 24 項目である。1 入院環境料　2 特定機能病院入院診療料　3 精神療養病棟入院料　4 特殊疾患療養病棟入院料　5 特定疾患療養指導料　6 特定疾患治療管理料　7 特定疾患治療管理料　8 生化学的検査（Ⅰ）判断料　9 基本的検体検査判断料　10 病理診断料　11 病理学的検査判断料　12 膀胱尿道ファイバースコピー　13 静脈内注射　14 通院精神療法　15 眼処置　16 耳処置　17 介達牽引　18 閉鎖循環式全身麻酔　19 高エネルギー放射線医療　20 入院時食事療養費　21 老人性痴呆疾患療養病棟入院料　22 診療所老人医療管理料　23 老人慢性疾患生活指導料　24 重点指導対象病棟検体検査判断料

税取引及び輸出免税取引に該当しないことから、5%課税取引となる。

次に医療機関が、国内で患者を診察する行為は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等に該当し課税の対象となるが、社会保険診療としての診察に該当すれば、その行為は非課税取引となる。

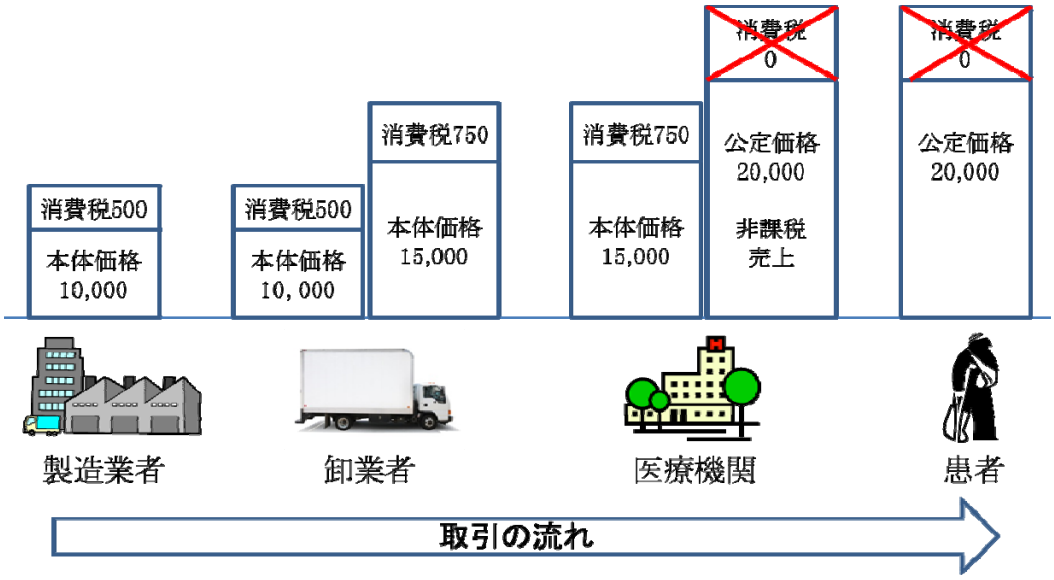
製造業者は消耗品を 10,500 円（税込）で卸業者に販売したとする。卸業者は、当該消耗品の仕入れに当たって、500 円の消費税を製造業者へ支払っている。その後、卸業者は当該消耗品を医療機関へ 15,750 円（税込）で販売したとする。上記のとおり、卸業者が医療機関に当該消耗品を販売する行為は、非課税取引には該当しないため、750 円の消費税を乗せた価格で販売することになる。結局、卸業者は 750 円の消費税を医療機関から預かり、500 円の消費税を製造業者に支払っている。いわゆる一般課税（消法 30）の適用を受ける場合、上記取引について卸業者の納付すべき消費税は、750 円から 500 円を差し引いた差額 250 円ということになる。

次に、医療機関は卸業者から仕入れた際に、750 円を消費税として支払っている。この点は、卸業者が製造業者に 500 円の消費税を支払った場合と同じである。異なるのはこの後である。上記のとおり、医療機関が患者に社会保険診療を行って患者と保険者から合計 20,000 円を受領した場合、社会保険診療は非課税取引であるため、これに対応する課税仕入れに係る消費税額は控除できない。本ケースでの医療機関の課税売上割合はゼロパーセントであるから、30 条 1 項の全額控除方式を適用することはできない（0%＜95%）。30 条 2 項の一括比例配分方式を採用したとしても課税売上割合がゼロパーセントであ

るので、控除税額はゼロである。診療報酬は公定価格として定められているため、医療機関は卸業者に支払った消費税分を診療報酬に上乗せすることはできず、またその分の還付を受けることもできないから、結局 750 円は医療機関が卸業者に支払ったままとなる。この 750 円が損税であり、仕入税額控除ができないことや患者に損税分を転嫁できないことにより発生する。

上記の取引を図解すると図 3 のとおりである。

図 3　医療機関における損税発生の仕組み



第 4 節　小括

この章では、医療機関において損税が発生する仕組みを確認した。損税は、非課税取引において仕入税額控除が認められていないことを原因として生じる。そして、このことは医療機関だけではなく、この条件に該当すれば他の業種においても同様である。

しかし、社会保険診療には、公定価格としての診療報酬制度がある。そのため、他の業種では販売価格に損税分を転嫁することによって、実質的に損税分を最終消費者に負担させる状況を作ることができるが、医療機関はそうすることができない。ここに、社会保険診療を行う医療機関における損税問題の特殊性がある。仮に診療報酬制度を所与とするならば、医療機関には他の業種と異なる対策を講じる必要がある。

第３章　消費税導入の沿革と社会保険診療に対する非課税措置の歴史

この章では、消費税がどのような経緯を経て導入されるに至ったか、また消費税の導入が検討される過程において、社会保険診療はどのような検討を経て非課税取引とされたかについて明らかにする。

第１節では、消費税導入の前段階として導入が試みられた一般消費税及び売上税について、制度導入に向けた検討の経緯を概観する。

第２節では、一般消費税、売上税、消費税のそれぞれにおいて、社会保険診療がどのような取扱いとなっていたかを整理する。

第１節　一般消費税・売上税検討の経緯と消費税導入の沿革(60)

１．個別消費税から一般消費税へ

「わが国では、従来、生活必需品や準生活必需品は、課税の対象から除かれるべきであり、かつ奢侈性の高い物品ほど重く課税されるべきであるという考え方(61)」があり、個別の財・サービスを課税の対象とする個別消費税が採用されてきた。具体的には、酒に酒税、タバコにタバコ税、ガソリンに揮発油税を個別に賦課し、残りの商品に物品税、サービスに入場税などを課税してきた。しかし、個別消費税に対する批判(62)から、すべての消費に対して広く薄く課税する一般消費税

(60) この節では、石弘光『消費税の政治経済学　税制と政治のはざまで』（日本経済新聞出版社、2009年）79頁以下を参考にしている。
(61) 金子・前掲注(42) 628頁
(62) 金子宏教授は、個別消費税に対する批判が強くなり、また一般消費税の採用を主張する意見が有力になった理由として次の４つを挙げている。第１に、個別消費税は税収ポテンシャルが小さいが、一般消費税は仮にすべての物品およびサービスに課税するとした場合の税収ポテンシャルが極めて大きい。第２に、個別消費税は税制の消費中立性に欠ける。すなわち、個別消費税は、多少とも消費を課

の導入が試みられることとなった。我が国の一般消費税の導入の試みは、一般消費税、売上税を経て、消費税で結実することとなる。

２．一般消費税導入の試み

石弘光教授によれば、一般消費税の導入について、政府内部で初めて言及されたのは、政府税調の答申に見る限り 1960 年代後半に入ってからである。昭和 43 年 7 月の「長期税制のあり方についての答申」（政府税調）で、「税体系の問題として、さらに一般売上税又は付加価値税の創設の可否について検討する必要がある」と、初めて問題を公に投げかけ、昭和 52 年 10 月の「今後の税制のあり方についての答申」（政府税調）では、「今後一般的な税負担の増加を求める方策としては、最終的には、広く一般的に消費支出に負担を求める新税を導入することを考えざるを得ないと判断される。」と提言している。この提言を受けて、政府税調は、昭和 53 年 8 月に一般消費税特別部会を設け、具体的な仕組みについて試案をまとめ、同年 9 月には「一般消費税特別部会報告」を公表している。その後、「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」（政府税調）の別紙として盛り込まれた「一般消費税大綱」で、一般消費税の具体的な制度内容が明らかにされた。これを受けて、「昭和 54 年度税制改正要綱」（昭和 54 年 1 月 19 日閣議決定）で「一般消費税（仮称）については、昭和 55 年度中に実現できるよう諸般の準備を進める」ことが明記された。しかし、一般

税物品から非課税物品へ振替させる効果を持つため、もともと消費中立性を欠いており、さらに近年では、国民最終消費支出の約半分はサービスの消費に向けられているが、従来サービスの大部分は課税の対象とされていなかったため、消費中立性に欠けるのみではなく、不公平な要素を持っていた。第 3 に、個別消費税は制度として複雑になりがちであり、簡素な税制の要請に必ずしも応えられない。第 4 に、所得税減税との関係で、かねて給与所得者の間で、重税感と不公平感が強く、その大幅な改革と大規模な減税が長い間の懸案となっていた。しかし、大規模な減税のためには、大規模な代替財源が必要であり、一般消費税が実際問題としては唯一のオルタナティブであった。金子･前掲注(42) 628-629 頁

消費税の具体的なプランが明らかになると、世間では一般消費税導入反対の動きが次第に激しさを増した。某公団の不正な出張問題に端を発した「公費天国キャンペーン」が連日のようにマスコミで取り上げられ、税金の無駄遣いを放置して何が増税だ、という国民感情が醸成されていった。昭和 54 年 9 月の衆議院解散に伴う選挙期間中に、大平首相は、一般消費税の導入を断念することを表明したものの、10 月の総選挙において自民党は過半数の議席も獲得できず敗北した。これによって、一般消費税の導入の試みは、法案化されないまま終了した。

同年 12 月、国会では「財政再建に関する決議」が行われた。「政府が閣議決定により昭和 55 年度に導入するための具体的方策として、これまで検討してきたいわゆる一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って財政再建は、一般消費税（仮称）によらず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の充実を図るべきであり、今後、景気の維持、雇用の確保に十分留意しつつ、歳出、歳入にわたり幅広い観点から財政再建策の検討を進めるべきである。」旨が決議された。これが「増税なき財政再建」へと道筋をつけることとなり、1980 年代に入ってからの税制改革の方向を大きく縛ることになる。

３．売上税導入の試み

1980 年代後半に中曽根首相により、シャウプ税制以来の抜本改革と称される税制全体を見直す改革が実施された。この背景には、「増税なき財政再建」のスローガンの下で新税創設が封じられ、直間比率の見直しなどに本格的に着手できないことから、税制が行き詰まりの

様相を呈していたことがあった。こうした状況を打開するために、小出しの改革ではなく税制全体の歪みを改めるべく抜本的な税制改革への必要性が政治的に次第に高まっていた。

この税制抜本改革の一環として、売上税法案を含んだ税制改革法案が、昭和62年2月4日に国会に提出された。しかし、売上税法案は、所管である衆参の大蔵委員会で一度も審議されることなく、昭和62年5月27日の第108回国会の終了とともに廃案となった。廃案となった理由については、売上税の導入に対して、「大型間接税を導入する考えはない」と中曽根首相が選挙前に発言していたこととの関係で、公約違反との激しい反対運動が起きたという政治的な側面があった。一方で、売上税法案が廃案となった当時、大臣官房審議官（主税局担当）であった尾崎護氏は、論文「売上税独り語り」において、売上税法案の問題点を指摘している。多くの国民が新しい間接税の導入を現実の問題として受け取ることとなった自民党税調の基本方針の発表から法案の提出までが2ヶ月しかなかったことが急ぎ過ぎとの印象を国民に与えてしまったこと、消費税の転嫁（値上げ）によって他に顧客を取られてしまうため、転嫁はできないという批判や不安の声が国民にあったこと、仕入税額控除のために使用する税額票の使用によって事務が煩雑になり、納税コストを高めるという批判があったこと、非課税取引の多さ等の例外措置が多く不公平であるという批判があったこと等である(63)。

尾崎氏の「売上税独り語り」は、大蔵省の広報誌である「ファイナンス」に3回にわたって掲載されたものである。これは、売上税がなぜ通らなかったのかを「独り語り」するという趣旨のものだが、なぜ

(63) 尾崎護「売上税独り語り（上）」ファイナンス23巻6号　43、45、47頁（1987年）　尾崎護「売上税独り語り（中）」ファイナンス23巻7号　55頁（1987年）

通らなかったかを分析することで、どうしたら売上税のような大型間接税が実現するのかを語るものだった。岸宣仁氏の『税の攻防』には、国家財政を憂い、売上税の導入に奔走したが実現できなかった大蔵省主税局の売上税廃案当時の落胆ぶりが描かれている。大型間接税の導入は「あと10年は駄目か」との諦めが主税官僚にあった。そのような状況の中で、巻き返しとして世に問うたのが「売上税独り語り」だった。同論文の下巻で尾崎氏は、売上税法案は廃案になったが、売上税法案を必要とした事情や問題（直間比率、高齢化社会への対応、時代に遅れた現行間接税）は依然として残っていると指摘した(64)。また尾崎氏は後日、「いろいろな批判を受けて、売上税は潰れた。しかし、それらの批判のすべてを取り入れたとしても、間接税制度の改革が不要だということにはならなかった。売上税を潰してしまい、しまったという有形無形の思いがあれ〔売上税独り語り：筆者注〕を書かせたのであり、役人になってからあんなに精魂を込めて文章を書いたことはなかった」と語った。主税官僚が、あと10年は駄目かと諦めかけた大型間接税の導入は、官僚の執念と竹下登氏を会長に戴く経世会の必至の巻き返しで、意外に早く新たなレールが敷かれ始める(65)。

4．消費税の導入

売上税の廃案から5ヶ月後の昭和62年10月、「税制の抜本的改革に関する基本方針」が政府・与党首脳会議において決定された。この中で、「今後の高齢化社会の到来」等を踏まえると、「抜本的な税制改革の実現は避けて通れない課題」であるとの認識の下、「負担を幅広く薄く求め世代間の相互の協力により社会を支えることのできる

(64) 尾崎護「売上税独り語り（下）」ファイナンス23巻8号　69-74頁（1987年）
(65) 岸宣仁『税の攻防 大蔵官僚四半世紀の戦争』126頁、130頁（文藝春秋、1998年）

税制を実現することが必要である」とし、個別消費税に代わる新たな間接税の導入を求めた。

中曽根首相は、自民党の次期総裁に竹下登氏を指名し、昭和 62 年 11 月に竹下内閣が発足した。竹下首相は、就任直後の 11 月に政府税調に対し税制全般の見直しについて諮問を行った。これを受け政府税調は、昭和 63 年 2 月には「税制改革の基本課題」、3 月には「税制改革についての素案」、6 月には「税制改革についての答申」をまとめた。さらに、6 月には自民党税調において「税制の抜本改革大綱」が決定された。

政府はこれを受け、7 月 29 日、消費税法案を含む税制の抜本改革関連 6 法案（消費税法案の他に、税制改革法案、所得税法等の一部を改正する法律案、地方税法の一部を改正する法律案、地方譲与税法案、地方交付税法の一部を改正する法律案の 6 法案）を閣議決定し、国会に提出した。これらの法案は、衆議院の修正を経て、12 月 24 日に参議院本会議において可決・成立し、同 30 日に公布された。こうして消費税法（昭和 63 年 12 月 30 日法律第 108 号）は、平成元年 4 月 1 日に施行された。

第２節　社会保険診療に対する非課税措置の歴史

１．一般消費税

昭和 53 年 12 月 27 日、「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」が大平首相に提出された。一般消費税の内容はその別紙として盛り込まれた「一般消費税大綱」で明らかにされた。非課税取引の内容についても同大綱に示されており、制度上、社会保険診療は非課税取引で

あると位置づけられた。一般消費税における非課税取引等は、次の 7 項目である。

① 輸出取引（国際運輸取引等のいわゆる輸出類似取引を含む。）

② 資本移転（有価証券の取引及び土地の売買）

③ 金融取引に伴う受取利子及び保険取引に伴う保険料収入　ただし、金融機関の利子を除く収入のうちサービスの提供の対価であるものは課税する。

④ 食料品

⑤ 社会保険医療

⑥ 学校教育法第 1 条に規定する学校の行う学校教育及び社会福祉事業法に規定する第 1 種及び第 2 種社会福祉事業

⑦ 上記のほか、個別消費税との調整の結果新税が非課税とされるもの

２．売上税

昭和 61 年 12 月 5 日に公表された「税制改革の基本方針」（自由民主党政務調査会税制調査会）で、昭和 63 年 1 月 1 日以降の取引から売上税を導入すること、特定の物品・サービスに係る取引を非課税とすることが明らかにされた。

売上税の具体的な内容は、昭和 61 年 12 月 23 日に答申された「税制の抜本改革と昭和 62 年度税制改正大綱」（自由民主党）で明らかにされた。

同大綱では、44 項目が非課税取引として列挙された。44 項目のうち、7 項目めに「租税特別措置法第 26 条第 2 項に規定する社会保険医療」が掲げられていることから、売上税においても社会保険診療は非課税とされた。

非課税品目について、大蔵省は当初7分野を案として提示し、その後自民党大綱の44品目を経て、最終的に法案の段階では51品目に拡大された。この点について、石教授は、「この品目数はあまりに多すぎる。（中略）これらの制度設計〔51品目の非課税品目及び売上高1億円以下の非課税水準の設定：筆者注〕は、売上税導入反対派を懐柔するための妥協の産物であり、本来広くあるべき課税ベースを著しく狭くしてしまった。（中略）売上税の姿を非常に歪める方向に作用したといえる。(66)」と述べている。また、岸宣仁氏は、大型間接税はやらないとの中曽根首相のいわゆるうそつき発言が非課税品目の拡大につながったと指摘し、次のように述べている。「免税点を1億円未満に設定したことで、大蔵省や自民党幹部が『87%の業者が非課税になる』と説明を繰り返したが、（中略）中曽根発言を盾にする党内の不満は一向に収まる気配がなかった。その呪縛から逃れよう逃れようともがいて、かえって呪縛の罠にはまりこんでしまったのが非課税品目の拡大だった。（中略）売上税廃案の原因にはいくつかの理由があったが、命取りのひとつに非課税品目の拡大があったことは確かだ。(67)」

表1は、売上税の各検討段階における非課税取引の範囲を表したものである。

(66) 石・前掲注(60) 132頁
(67) 岸・前掲注(65) 91-92頁

表 1　売上税における非課税取引の範囲(68)

３分類	７分野（大蔵提示案）		４４項目（自民党大綱）		５１項目（売上税法案別表）	
Ⅰ消費税としての性格上課税対象とすることになじみにくいもの	1.	資本移転関係（例えば、土地及び有価証券の譲渡）	㉞	土地、立木の伐採	８号	土地の譲渡
					９号	立木竹の伐採
			㊳	有価証券の譲渡	48号	有価証券等の譲渡
	2.	金融・保険取引関係（例えば、金融取引に伴う受取利子及び保険取引に伴う保険料収入）	㊴	金融取引に伴う受取利子（信用保証料等を含む。）	45号	貸付金の受取利子、信用保証料、合同運用信託等に係る信託報酬、保険料収入等
			㊵	合同運用信託等に係る信託報酬	46号	厚生年金基金信託の信託報酬等
			㊶	保険取引に伴う保険料収入（これに類する共済掛金収入を含む。）		
			㊷	外国為替業務に係る手数料	47号	外国為替業務等に係る手数料
Ⅱ特別の政策的配慮等から課税することが適当でないもの	3.	飲食料品関係	①	飲食料品	１号	飲食料品（人の飲用又は食用に通常供するもの（酒類を除く）をいい、その原料、材料その他その生産の用に供される動物その他の生物及び食品添加物を含む）及び飲食料品に係る繁殖の用に供される種子等の譲渡
			②	飼料（餌料を含み、ペットフードを除く。）	２号	飼料（水産動物の採捕の用供するえさを含み、愛がん動物の用に供することを目的として製造されたものを除く）の譲渡
			③	生鮮食料品等の卸売市場手数料及び家畜市場手数料	３号	生鮮食料品等の卸売市場手数料及び家畜市場手数料
			④	米麦及び生鮮食料品等に係る農協等の集荷・販売手数料	４号	飲食料品等に係る農協等の委託販売手数料
					５号	政府買入れ米麦に係る農協等の集荷業務手数料
			⑤	と畜場使用料	６号	と畜場使用料、と殺解体料
			⑥	漁船法第２条第１項第１号に規定する漁船の建造に係る請負及び譲渡	７号	漁船法第２条第１項第１号に規定する漁船の譲渡及び建造に係る請負
			㉙	保冷車による貨物輸送	28号	保冷車による貨物運送
	4.	医療関係（例えば、社会保険診療）	⑯	薬事法に規定する医薬品の譲渡	13号	薬事法第２条第１項に規定する医薬品の譲渡
			⑰	社会保険適用の医療器具のうち個々に価格又は点数が特掲されているもの	14号	特定医療用具の譲渡
			⑦	租税特別措置法第26条第２項に規定する社会保険診療及び公費負担医療等	15号	社会保険診療等
			⑨	労働者災害補償保険法等の規定に基づく療養の給付等		
			⑩	公害健康被害補償法の規定に基づく療養の給付等		
			⑪	自動車損害賠償保障法の規定に基づく被害者に対する療養の給付		
			⑮	高度先進医療		
			⑭	正常分娩	16号	助産（15号の規定に該当するものを除く）
			⑧	歯科技工等社会保険診療等に関する受託事業	17号	社会保険診療等に係る委託の引受け（歯科技工検査等）
			⑫	一定の予防接種	18号	一定の予防接種・予防注射
			⑬	一定の健康診断	19号	一定の健康診断

(68) 尾崎・前掲注(64) 56頁

３分類	７分野（大蔵提示案）		４４項目（自民党大綱）		５１項目（売上税法案別表）	
Ⅱ 特別の政策的配慮等から課税することが適当でないもの（続き）	5.	学校教育関係（例えば、学校教育法第１条学校の学校教育）	⑱	一条学校（小学校、中学校、高等学校、大学、短期大学、幼稚園、養護学校等）の学校教育	34号	学校教育法第１条学校（小学校、中学校、高等学校、大学、幼稚園、養護学校等）の学校教育
			⑲	専修学校の学校教育	35号	専修学校の学校教育（高等過程、専門課程又は一般課程）
			⑳	各種学校の学校教育（修業年限が１年以上のもの）	36号	各種学校の学校教育（修業年限が１年以上であることその他一定の要件を満たすもの）
			㉑	検定済み教科書等	37号	学校教育法に規定する教科用図書の譲渡及び供給
	6.	社会福祉関係（例えば、社会福祉事業法に規定する社会福祉事業）	㉒	社会福祉事業法に規定する社会福祉事業	20号	社会福祉事業法に規定する社会福祉事業（養護学校、保育所等の経営）
			㉓	老人福祉法等の規定に基づく在宅サービス	21号	老人福祉法等の規定に基づく在宅サービス（デイ サービス事業、ショートステイ事業、家庭奉仕員派遣事業）
			㉔	身体障害者専用の特定の物品	22号	身体障害者用物品の譲渡・修理
					23号	電気通信事業者の行う福祉電話サービス（福祉電機器の取付工事。使用料）
		（その他）（1）住宅・不動産関係	㉟	住宅の譲渡	10号	住宅の譲渡
			㊱	住宅の新築及び増改築に係る請負	11号	住宅の新築、増築、改築に係る建設工事の請負
			㊲	不動産（土地・建築物）賃貸	12号	土地及び建築物の貸付け（一時的に使用させる場合等を除く）
		（2）旅客等運送関係	㉗	旅客運送（船舶（定期航路、但し、特別船室料金を除く。）、鉄道運賃（特別車両料金を除く。）、バス（定期路線）、タクシー（ハイヤーを除く。）等）	24号	鉄道による旅客運送（グリーン料金を除く）
					25号	定期路線バスによる旅客運送
					26号	タクシーによる旅客運送（ハイヤーを除く）
					30号	旅客定期航路事業として行う運送（特別船室料金を除く）
					31号	離島航路路線における旅客運送
			㉘	宅配便に係る運賃（10kg以下のもの）	27号	宅配便による貨物運送（一定重量以下のものに限る）
			㉚	道路運送法第２条第３項に規定する自動車道事業（有料道路料金）	29号	道路運送法 第２条第３項に規定する自動車道事業（有料道路料金）
		（3）文化・スポーツ等関係	㉛	一般日刊新聞（購読料）	38号	一般日刊新聞の譲渡等
			㉝	民間放送及び一定の有線テレビジョン放送（放送事業収入（広告収入に係るものを除く。））	39号	民間放送に係る放送事業収入（広告番組の提供に係る部分を除く）
					40号	一定の有線テレビジョン放送事業に係る放送事業収入（広告に係る部分を除く）
			㉕	アマチュアスポーツ大会、伝統芸能の公演等	41号	国が企画して行う一定の催物の入場料
					42号	文化財保護法の規定により助成の措置を講ぜられた文化財のみの公開に係る入場料
					43号	アマチュア・スポーツ大会の入場料
		（4）その他	㊸	印紙、切手類、物品切手等	32号	所定の場所における郵便切手類・印紙の譲渡
					33号	物品切手等の譲渡
			㉖	中古自動車等	44号	古物商の行う特定古物の譲渡等、中古自動車・再生使用物品の譲渡
Ⅲ 現行の個別消費税との調整の結果非課税とされるもの	7.	現行の個別消費税との調整の結果非課税とされるもの	㊹	現行の個別消費税との調整の結果非課税とされるもの	49号	石油、揮発油、LPガス等（石油関係課税の対象となるもの）の譲渡
					50号	舞踏場、ゴルフ場等の利用（娯楽施設利用税の対象となるもの）
					51号	飲食店、旅館等における遊興・飲食・宿泊等の利用行為（料理飲食等消費税の対象となるもの）

３．消費税

消費税において、社会保険診療が非課税取引とされている点については第２章で確認した。そこで本章では、消費税導入の検討の過程で、社会保険診療の消費税法上の取扱いが非課税となった経緯について確認する。まず、政府税調及び自民党税調での検討状況を確認し、次に関係業界団体の非課税要望の動きを概観する。

(1)社会保険診療が非課税取引となった経緯

（政府税調、自民党税調の動向）

消費税の非課税取引の範囲について、具体的な検討がされ始めたのは、昭和 63 年 3 月頃からのようである。昭和 63 年 3 月 25 日、政府税調は、「税制改革についての素案」を公表した。この中で、消費税の類型として、累積排除型と累積型の 2 つが示されたことを受け、検討の焦点が類型の絞込みとともに、税率、非課税項目、免税点の設定等の具体的な細目の検討に移っていった。売上税廃案の原因の 1つに、非課税範囲があまりにも拡大したことに対する批判があったことから、政府税調や大蔵省は、基本的には非課税はできるだけ設けないという方針であった。4 月に入ると自民党税調は、5 日から 15 日の日程で業界団体へのヒアリングを行っている。医療、福祉の各団体が自民党税調で意見表明を行ったのは 4 月 8 日だった。業界団体の要望については、(2)で詳細な内容を紹介するが、ヒアリングの席上、日本医師会は、医療・医薬品等について「課税対象から除外する」ことを要望した。この時の報道[69]によれば、この他に、全国社会福祉協議会、日本障害者団体連合会、国民健康保険中央会が非課税を要望した。

4 月 28 日、政府税調は、「税制改革についての中間答申」を公表

[69] 朝日新聞　昭和 63 年 4 月 9 日

した。この中間答申は、非課税取引について「基本的に非課税取引は認めるべきではない」とした。この背景には売上税の反省があった。つまり、売上税では51項目もの非課税取引を認めたことで仕組みが複雑さを増し、それが売上税廃案の一因となったからだ。

5月21日、自民党税調は、消費税の非課税取引の原案をまとめた(70)。その内容は、非課税取引は消費になじまない土地、有価証券、金融、保険等に絞り、それ以外の食料、医療、教育、社会福祉、郵便を含め、消費と考えられる物品・サービスにはすべて課税するというものだった。売上税では、政策的配慮による非課税取引が多過ぎ複雑であるとの批判が強かったため、事務負担の簡素化と課税の公平を目的に非課税の例外を原則なくすことにしたのである。

しかし、このような党税調の方針に対して、自民党社会部会（丹羽雄哉部会長）では、5月26日、消費税の導入にあたって、医療と福祉を非課税にするよう強く主張していく方針を確認した。翌27日の限定小委員会では、各政調部会長から、食料、教育、医療、福祉の各分野を非課税扱いにせよとの要望が噴出した。これまでは、原則として非課税の例外を設けないことを確認し、各部会長も非課税の要望を自粛してきた経緯があった。しかし、新型間接税論議が具体的な詰めに入るにつれ、「主食のコメにまで課税するのはおかしい」「教育費は消費なのか」「EC諸国も医療、教育等は非課税だ」などの本音が噴き出した(71)。

その後、5月31日から6月3日に、自民党税調は、4月に続いて2回目となる業界団体からのヒアリングを行った。各部会長が新型間接税を中心とする党税調のここまでの審議結果を報告し、業界側の空気

(70) 日本経済新聞 昭和63年5月22日
(71) 日本経済新聞 昭和63年5月28日

を探ることが今回のヒアリングの狙いだった。社会部会長の丹羽氏は、山中党税調会長が原則として非課税を設けない方針を示しており、現状では医療の非課税は非常に厳しい状況であるとの説明を行った。これに対して、業界側は改めて非課税を強く求めた(72)。

6月11日、自民党税調は新型間接税の全容を固めた。非課税については、社会保険診療の医療行為に対する報酬、授業料等の学納金、特別養護老人ホームへの入所等行政措置の形で行われる社会福祉サービスを非課税にすることが決まった。党税調内がこの3分野に課税した場合、血も涙もない、との批判が噴出し、税制改革そのもののイメージが傷つきかねない等の認識で一致し、非課税扱いの方針が固まった(73)。

6月13日、自民党税調は、教育、医療、福祉の3分野で一部を非課税扱いとすることを確定した。これによって、消費税における社会保険診療の非課税の取扱いが確定した。翌日の新聞報道では、この間の経緯について、次のような興味深い分析が掲載された。

「山中党税調会長らの言動から推すと、3分野非課税のハラは早くから固まっていたらしい。手綱を緩めるタイミングを誤ると他分野への拡大が抑え切れなくなるため、族議員たちが非課税要求をあきらめる段階まで時間かせぎをしてきた、という色彩が濃厚だ。さきの売上税の際は、非課税品目・取引が51項目にものぼり、各業界に根深い不公平感を植え付けたことが、廃案につながる大きな要因だった。このため、党税調側は、業界との話し合いの席などで、非課税は原則としてないことを訴え続け、ムードづくりに努めた。売上税のときと同様に、非課税扱いをめぐる競争で、新型間接税の具体案づくりが混乱す

(72) 日本経済新聞 昭和63年5月31日、朝日新聞 昭和63年5月31日
(73) 朝日新聞 昭和63年6月12日

ることを恐れたためだ。[74]」

(2)社会保険診療が非課税取引となった経緯（業界団体の動向）

消費税が導入された場合の医療の取扱いについて、日本医師会、病院四団体[75]、健康保険組合連合会（以下「健保連」という。）[76]の要望を以下にまとめた。日本医師会と健保連は、医療の非課税を要望している。一方、病院四団体は、消費税は最終消費者である患者が負担する仕組みとなるべきことを要望し、さらに、仮に一般消費税や売上税のときと同様に医療が非課税取引となる場合には、薬品等の課税分は還付されるべきと、損税負担を予見するかのような要望となっている点が特徴的である。

①日本医師会「医療に関する税制に関する意見」

（昭和62年10月9日）

「高齢化社会に向けて、中期的な展望の下に医療政策の確立が急務です。しかしながら、医業経営は、政府の厳しい医療費政策の下、極めて深刻で憂慮すべき事態となっています。国民に良質な医療を提供し、国民の生命と健康を守るためには、診療報酬の適正化とと

(74) 朝日新聞 昭和63年6月14日

(75) 病院四団体とは、一般社団法人日本病院会、公益社団法人日本精神科病院協会、一般社団法人日本医療法人協会、公益社団法人全日本病院協会をいう。医療制度改革の急速な進展によって、医療の大きな比重を占める病院のデータと要望を政策に反映させる必要や、病院現場の声を届かせる力量を蓄える必要が迫られていることから、各病院団体間の共同活動を求める機運が高まり、日本民間病院連絡協議会を発展的に解消し、新たに日本病院会を加え、平成12年7月28日に四病院団体協議会(通称:四病協)を発足した。http://www.ajha.or.jp/topics/4byou/ アクセス日 平成25年10月7日

(76) 健康保険組合連合会は、1943（昭和18）年に健康保険法に基づく公法人として設立され、一定規模以上の社員（被保険者）のいる企業が設立する健康保険組合の連合組織として、各健保組合の活動を支え、保険者機能の充実・強化に向けた活動を行っている。http://www.kenporen.com/outline/index.shtml アクセス日 平成25年10月17日

もに、医業税制を確立し、医業経営の安定化を図ることが必要です。今、税制の抜本的な見直しが行われる中で、すべての医師が医療に専念できるよう、税制面において適正な評価と格段の配慮をいただくよう、次の項目のとおり強く要望します。

一　税制全般にわたる抜本的な見直しが行われるにあたり、一般的な消費に対する課税が行われる場合には、国民の生命・健康を守る上で、必要不可欠な医療・医薬品等については、課税対象から除外することを要望します。高齢化社会に対応する税制改革が、国民の理解と信頼に裏付けられて確立されねばなりませんが、国民生活にも大きな影響が及ばざるを得ません。そのため保健・医療・福祉等は、特別に政策的配慮がされるべきであり、医療・医療用医薬品・医療用具等を非課税とするよう強く要望します。」

②日本医師会「日本医師会の主な見解（抄）」

（昭和63年4月8日　於自民党税調）

「税制全般にわたる抜本的な見直しで、一般的な消費に対する課税が行われる場合には、国民の生命・健康を守る上で必要な医療・医薬品等については課税対象から除外する。」

③病院四団体「病院四団体の意見（抄）」

（昭和63年4月8日　於自民党税調）

「(1)やむを得ず新型間接税が例外なく広く、浅く、一律に課税されるということならば、消費税負担の原則から最終消費者である患者に負担されるよう社会保険診療報酬に転稼されるべきである。

(2)　(1)と同様に消費者負担の原則から、国・公・私的医療機

関の区別なく、すべての患者に公平かつ公正に課税すべきである。

(3)仮に新型間接税を医療に課税するならば、事業税を医療に課税するのは適当でない。

(4)納税事務取扱いの簡素化を図られたい。

(5)過去に提案された一般消費税・売上税とも医療の特殊性からいずれも非課税であり、今回の新型間接税も教育などと同様に、医療が非課税になった場合、薬品、医療機械、建物等の課税分は還付されるよう図ってもらいたい。」

④日本医師会「日本医師会の主な見解（抄）」

（昭和 63 年 5 月 30 日 於自民党社会部会への要望）

「＜新型間接税において医療は非課税とすべきである＞

(1)新型間接税は、消費に対する課税とされているが、医療は決して消費ではない。

(2)消費は国民の自由意思に基づいて選択されるものだが、医療は国民の生活に不可欠なもので選択の余地はない。

(3)低所得者の人ほど医療の必要性が高い実態からみて、医療に課税することは低所得者に税負担をかけることになり、不平等を助長する。

(4)欧米諸国でも医療に間接税を課している国はない。」

⑤健康保険組合連合会「『新型間接税』の創設に当たってのお願い(抄)」

（昭和 63 年 6 月 10 日 於自民党税調への要望）

「（一）健保連はかねて、『老人保健制度は医療保険制度から切り離し、間接税による新税制によって全国民が公平に財源を負

担する仕組みに再編成すべき』ことを提言し、その実現を再要望してきた。このことに関連して、新型間接税の創設に当たっては次の理由により医療については非課税とするよう格段の配慮をお願いする。

＜健保組合の負担増を招くことのないようにしてもらいたい＞

(1)医療は消費税になじまない。医療は、所得の大小にかかわらず生きていくために選択の余地無く支出せざるを得ないサービスで、病気になったからといって、それだけ負担の余力があるということにはならない。

(2)逆進的な課税になる。医療は低所得者でも生きていくために支出せざるを得ないものであり、課税の影響は低所得者ほど大きい。とくに一定の所得階層の者には所得税減税の効果も財政支出の恩恵も及ばず、間接税負担が一方的に増加することになる。

(3)医療に対する課税による患者負担・保険料の増大は反対である。

①老人保健法改正で巨額の拠出金負担を負った上で、さらに税により負担が増大するのはサラリーマンの納得が得られない。（中略）

②医療に課税され、仮に課税相当分の負担がかかることとなれば健保組合は税率三％で､次のような負担増を招くことなる。（中略）

③医療保険は国民全員が強制的に加入する保険で、保険料の上昇は直接税を増税したのと同じであり、間接税導入によるサラリーマンの減税効果は減殺される。」

第３節　小括

この章では、沿革や歴史的経緯という視点から損税問題を検討した。特に第２節では、損税の原因である社会保険診療の非課税措置がどのような経緯で決定されたかについてその源流を探った。第２節の３(1)では、売上税法案が廃案となった後、それに代わる消費税において、非課税項目が決定されるまでの動きを概観した。どのような項目を消費税において非課税とするかの検討に当たっては、廃案となった売上税法案において、非課税項目の多さに対する批判があったことから、非課税項目を拡大させないということに相当の注意を払っていたことがうかがえる。非課税項目を最小限にしたい政府税調の意向は、昭和63年４月の「税制改革についての中間答申」にも現れている。「この種の非課税取引〔政策的配慮に基づき設定される非課税取引：筆者注〕の設定は制度の複雑化や納税事務負担の増加をもたらし、また、非課税取引が増えれば課税取引に適用される税率の上昇を招くなどの問題を抱えている。また、所得水準が上昇し、平準化し、国民の価値観が多様化している現状を踏まえると、いかなる取引を政策的に非課税とすべきかについての客観的基準を国民的な合意の下に見出すことは極めて困難であって、特定のものをあえて非課税とすれば、売上税をめぐる経緯に見られるように逆に不公平な税制と映りやすい(77)」

一方で、国民の反発を招くほどの厳格な対応に対する一定の警戒感があったことも報道から見て取ることができる。教育、医療、福祉のうち一定のものが非課税項目とされたことはそれに該当する。

非課税項目は認めないという姿勢で族議員や業界団体の非課税要

(77) 税制調査会「税制改革についての中間答申」(4)新しい方式の間接税の具体的な仕組み等についての検討（昭和63年４月28日）

望の拡大を押さえ込みつつ、国民感情を考慮し最低限の非課税項目を認めるという形で消費税の非課税項目は決定された。

第２節の３(2)では、業界団体の非課税要望について概観した。日本医師会が、消費税導入時に社会保険診療の非課税を要望したことについて、日本医師会副会長の今村聡氏は次のように述べている。

「この問題〔損税問題：筆者注〕の解決のために議論しようとすると、『社会保険診療を消費税非課税としたのは日医の要望ではなかったのか』と指摘を受けることがあります。確かに、当時の執行部が、そのような判断をされたのは間違いないことであり、日医に責任が全くないとは言いませんが、最終的に判断したのは、時の政府です。恐らく政府では、諸外国における消費税（売上税、付加価値税）を調査された方々から、ほとんどの先進国では医療は非課税であることを確認し、日本でもそうあるべきだと考えられたのだと思います。(78)」

消費税の導入に向けて制度内容を検討していた当時、さまざまな業界団体が、自身の行う取引及び自身の取扱う商品が非課税となるよう要望している。しかし、非課税取引には損税が発生する可能性があることをどれだけの団体が理解していたかは疑問である。この点に関して今村氏は次のようにも述べている。「私どもも医師会として強く、消費税導入の当時、非課税ということを主張したことがあったように伺っております。それについては、我々もそこは一定の責任があると思っていますが、残念ながら、消費税の仕組みがどういうものかよくわからない中で、（中略）ゼロ税率か非課税かという違いもよくわからない中で、患者さんの医療に税の負担を負わせないのだということ

(78) 日本医師会「今村副会長に聞く　医療機関が抱える消費税負担問題の解決に全力で取り組む」日医 NEWS ONLINE　第 1224 号（平成 24 年 9 月 5 日）

に強く配慮して、そのように主張したと私は理解しています。[79]」

一方、元国税庁長官の渡辺裕泰教授は次のように述べている。

「もともとこの医師会の問題〔損税問題：筆者注〕というのは、消費税を導入したときに、非課税にすると設備投資をした分の前段階控除ができなくなるから困りますよ、ということを税務当局がさんざん説明をしたのですが、やはり非課税にしたい、ということで非課税になってしまった。[80]」

税務当局の再三の説明にもかかわらず社会保険診療に関して非課税を選択し要望した業界団体、最終判断をした「時の政府」、どちらにせよ損税が生じ得る消費税の仕組みは、現在も消費税導入当初のまま残り、医療機関の経営に影響を及ぼし続けているのである。

[79] 中央社会保険医療協議会診療報酬調査専門組織　医療機関等における消費税負担に関する分科会　第1回議事録（2012年6月20日開催）
[80] 「シンポジウム 消費税の諸問題」消費税の諸問題 租税法研究第34号126頁（2006年）

第４章　損税をめぐる最近の動き

この章では、損税問題をめぐる最近の動きとして、次の２つのテーマを取り上げる。

１つは、「社会保障・税一体改革大綱」により、平成 26 年４月に消費税率を 8%に引上げることが明記された。税率の引上げ時に、どのような損税対策が講じられようとしているかについてである。

もう１つは、兵庫県内の医療法人らが原告となり、損税問題に関して国を相手取り行われた裁判についてである。

第１節　「医療機関等における消費税負担に関する分科会」の議論

１．消費税率の引上げと損税

平成 24 年２月 17 日、「社会保障・税一体改革大綱について」（以下「一体改革大綱」という。）が閣議決定された。社会保障と税の一体改革は、少子高齢化という人口構成の変化、非正規労働者の増大などの雇用基盤の変化、家族形態・地域基盤の変化など、社会保障制度を支える社会経済情勢の変化を受けて、社会保障の充実・安定化と、そのための安定財源の確保と財政健全化の同時達成を目指すものである(81)。

一体改革大綱では、社会保障の機能強化・機能維持のために安定した社会保障財源を確保し、同時に財政健全化を進めるため、消費税について平成 26 年４月に 8%、平成 27 年 10 月に 10%へと、段階的に

(81) 「社会保障・税一体改革大綱」平成 24 年２月 17 日閣議決定

引き上げられることが明記された。消費税率が引き上げられた場合に、損税対策の措置を講じなければ、損税額は増加することになる。平成元年の消費税導入時及び平成９年の 5%への税率引上げ時には、診療報酬の増額改定が行われた。この節では、今回の税率引上げに当たり、どのような対策が取られようとしているのかについて確認する。

２．一体改革大綱と医療機関の損税

一体改革大綱の第３章「（２）消費税率の引上げを踏まえ検討すべき事項」には、次のように規定されている。

「今回の改正に当たっては、社会保険診療は、諸外国においても非課税であることや課税化した場合の患者の自己負担の問題等を踏まえ、非課税の取扱いとする。その際、医療機関等の行う高額の投資に係る消費税負担に関し、新たに一定の基準に該当するものに対し区分して手当てを行うことを検討する。これにより、医療機関等の仕入れに係る消費税については、診療報酬など医療保険制度において手当てすることとする。また、医療機関等の消費税負担について、厚生労働省において定期的に検証する場を設けることとする。なお、医療に係る消費税の課税のあり方については、引き続き検討をする。[82]」

さらに、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律」（平成 24 年 8 月 22 日 法律第 68 号。以下、この節において「法律」という。）では、「医療機関等における高額の投資に係る消費税の負担に関し、新たに一定の基準に該当するものに対し区分して措置を講ずることを検討し、医療機関等の仕入れに係る消費税については、診療報酬等の

[82] 前掲注(81) 33 頁

医療保険制度において手当をすることとし、医療機関等の消費税の負担について、厚生労働省において定期的に検証を行う場を設けることとするとともに、医療に係る消費税の課税の在り方については、引き続き検討する。」と規定された（7条一ト[83]）。

以上を整理すると、医療機関と消費税の関係について、一体改革大綱及び法律では、医療機関における薬剤や消耗品等の恒常的に発生する仕入れに係る消費税については、従来どおり診療報酬点数を上乗せする形で対応すること、高額の投資等特別なものに対しては別途制度設計を行うこと、医療機関の消費税負担について、厚生労働省において定期的に検証する場を設けること、医療に係る消費税の課税のあり方については引き続き検討をすること、の4点が定められた。

これを受け、医療機関の消費税負担に関する定期的な検証の場として、「医療機関等における消費税負担に関する分科会」（以下「分科会」という。）が設置された。

この分科会は、中医協の専門組織と位置づけられている。委員は、公益・税制・会計有識者、支払側委員、診療側委員、医薬品・材料関係団体の計18名で構成され、会議は公開されている。支払側委員は、全国健康保険協会や健康保険組合連合会等の各代表や市長で、診療側委員は、日本医師会、全日本病院協会、日本歯科医師会等の各代表で構成されている。第1回分科会は、平成24年6月20日に開催され、平成25年11月現在、第9回まで開催され、第8回までの議事録が公開されている。分科会設置の目的は、①過去の消費税導入・改定時の対応・経過の検証　②医療機関等における消費税課税等の状況把握

[83] 法案では当初7条1号へであったが、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律案に対する修正案」によって、7条1号トに修正されている。

③消費税引上げに対する診療報酬制度等における対応である。スケジュールは、消費課税の実態調査等を踏まえ、8%引上げへの診療報酬における対応の検討及び高額な投資部分の基本的な考え方のとりまとめを行い、平成 25 年度中に 8%引上げ時の対応を取りまとめ、その後 10%引上げ時の対応の検討を行うこととされている。

３．議論の中間整理

分科会が８回開催された後の平成 25 年９月 25 日、分科会は「『医療機関等における消費税負担に関する分科会』における議論の中間整理(84)」を公表している。

「平成 26 年４月の消費税率 8%への引上げ時に、診療報酬とは別建ての高額投資対応を行うこと（例えば、高額投資対応に必要な財源をプールして基金を造成し、医療機関等からの申請に基づいて、審査・支給する仕組みを創設すること）について検討を行った。」とし、この案については、診療側委員及び支払側委員の双方から反対があったとしている。診療側委員は、「診療報酬による対応は補填部分が不明確となり限界があるため、消費税率 10%への引上げ時には税制上の抜本的な対応が必要であり、8%への引上げ時点においては、複雑な対応をすべきでない、高額投資対応の財源を診療報酬改定の財源に求めるのであれば、高額投資を行った医療機関に対して、高額な投資を行っていない医療機関が負担するということになるため、別の意味の不公平感が生じる」など、診療報酬とは別建ての高額投資対応を行うことに対する反対意見があった。一方、支払側委員からも、「医療機関

(84) 中央社会保険医療協議会診療報酬調査専門組織　医療機関等における消費税負担に関する分科会　「医療機関等における消費税負担に関する分科会」における議論の中間整理（平成 25 年９月 25 日）

が独自の経営判断で行う設備投資に対して、患者や保険者が事後的に補填することは理屈に合わず、加入者、事業者の理解を得るのが困難、今回の引上げ分のみに対応することとすると、不公平感が完全には解消しないのに、システム改修等に膨大なコストがかかるため、効果がコストに見合わない」などの反対意見があった。以上のことから、「診療側委員、支払側委員の意見が一致したことから、消費税率の 8%引上げ時には、診療報酬とは別建ての高額投資対応は実施せず、診療報酬改定（調剤報酬改定を含む。）により対応することとする。」との中間整理がなされた。

４．小括

既に述べたように消費税率の 8%引上げ時は、高額投資への対応を含め、従来どおり診療報酬の改定によって対応するという中間整理が行われた。この対応は、消費税が導入された平成元年、5%に引き上げられた平成 9 年と同様であり、8%への税率引上げの機会に、損税問題の解決に向けて、これまでの仕組みを変えるような合意が得られなかったことは残念である。

分科会では第 8 回まで合計で約 13 時間の議論が行われた。主な議事内容としては、消費税導入時に社会保険診療が非課税となった経緯の確認と検証、過去の診療報酬引上げ状況の検証、医療機関の高額投資に係る消費税負担に関する実態調査の実施方法の検討と調査結果の報告、診療報酬の引上げとは別建ての高額投資対応の検討等である。

筆者は、公開されている議事録から分科会の議論を見守っていたが、従来の枠組みを踏襲した診療報酬の改定以外の解決策は出されないのではないかと危惧していた。診療側の委員は、損税問題の抜本的な

解決を望んでおり、社会保険診療の課税化を求める発言を繰り返し行っている。一方で、この分科会は、この節の冒頭でも述べたように、一体改革大綱及びそれを受けて成立した法律を根拠にして設置されている。一体改革大綱では、消費税率の引上げに際しては、社会保険診療が非課税であること、医療機関等の仕入れに係る消費税については、診療報酬など医療保険制度において手当てする、つまり診療報酬の引上げで対応することが規定され、それが前提になっているのである。社会保険診療の非課税と診療報酬の改定で対応することを所与として、高額の投資に関する消費税負担について成案を得ようとする事務局と、課税化に向けて抜本的な制度変更を求める診療側委員との間で、議論の前提が噛み合っていない状況があると感じたからである。診療側委員の求める社会保険診療の課税化は、本来税調で取り扱うべきテーマであろう。診療側委員からは、社会保険診療に対する消費税の課税のあり方について検討する場を、中医協とは別に設置すべきとの要望が出された。また日本医師会、日本病院会らが連盟で行った平成 25 年度税制改正要望においても、分科会と並行して政府税調において、社会保険診療に係る消費税課税のあり方について検討を行うことができるよう検討の場を設けることが要望されている(85)。

安倍晋三首相は、平成 25 年 10 月に平成 26 年 4 月からの消費税率の 8%への引上げを決めた。景気の動向にもよるが、税率 10%への引上げはかなり可能性が高い状況であると考える。そのとき、診療報酬の改定で対応するということであれば、場当たり的、対処療法的で根本的な損税問題の解決策とはいえない。そのようなことにならないよ

(85) 日本医師会、日本病院会、全日本病院協会、日本医療法人協会、日本精神科病院協会「平成 25 年度税制改正要望　2 消費税における社会保険診療報酬等の非課税制度の見直し」（平成 24 年 9 月）

う祈りつつ、今後の分科会における議論を引き続き見守っていきたい。

第２節　判例の検証[86]

この節では、損税問題をめぐる最近の動向の２つめとして、平成24年11月27日の神戸地裁の判決を取り上げる。

この裁判は、地裁で敗訴した原告らが控訴せず、一審の神戸地裁判決が確定している。地裁の審理のみで裁判が終結したことは、できるだけ多くの議論や上級審の判断を期待した立場からすると、いささか残念であるが、筆者の調べた限り、この裁判は社会保険診療の損税問題が法廷の場で争われた初めての事案であり、その点において意義がある[87]。

１．事案の概要

原告らは、兵庫県内において病院等を経営している４つの医療法人であり、保険医療機関等として主に社会保険診療等を業として行う民間病院等の開設者である。被告は、国である。

本件は、原告らが健康保険法等の法律により診療報酬が公定価格とされているため、社会保険診療等について消費税相当額を価格に上乗せすることが認められていないにもかかわらず、消費税法が非課税取引である社会保険診療等の仕入れに係る消費税額について仕入税額控除を認めなかった結果、原告らにおいて、消費税額相当額を消費者

[86] この章では、神戸地判平24･11･27（判例集未登載）より引用している。なお、本件判決文は、法務大臣に対する行政文書開示請求によって入手した。
[87] 類似の裁判例として、大阪高判平14･12･20（住宅貸付事業に係る自然災害補修費用の仕入税額控除の可否）がある。三浦道隆『最新判例による消費税法の解釈と実務（三訂版）』330-345頁（大蔵財務協会、平成18年）
住宅貸付事業の場合は、家賃に転嫁する余地がある点で本件と根本的な違いがある。

に転嫁することもできず、強制的に負担させられている仕組みとなっていることは、憲法14条1項（法の下の平等）、同22条1項（職業選択の自由）、同29条1項（財産権）及び同84条（租税法律主義）に違反していると主張して、主位的に国家賠償法1条1項に基づく損害賠償請求として、予備的に不当利得返還請求（民法703）及び損失補償請求（憲法29③）として、原告らが平成20年度から平成22年度の3年間に負担した消費税額相当額の一部（各1000万円）及び遅延損害金の支払いを求め、平成22年9月28日に訴訟を提起した事案である。

原告らは、国家賠償法上の違法行為として、次の2点を挙げている。
①国会議員による消費税法の立法行為及び国会議員が遅くとも平成9年に行われた消費税の税率改定時に原告ら主張の負担を解消する措置を採らなかったという立法不作為（以下、これと上記消費税法の立法行為と併せて「本件立法行為等」という。）
②平成20年度及び平成22年度の厚生労働大臣の告示による診療報酬改定行為（以下「本件改定行為等」という。）

なお、社会保険診療等を非課税取引と定め（消法6①、別表1六、七）、課税期間における課税売上割合が95パーセントに満たない事業者には、上記非課税取引の仕入れに係る消費税額につき仕入税額控除を認めていない（消法30①、②）という消費税法の仕組みを、「本件仕組み」といい、当該仕組みを構成する上記の消費税法の規定を「本件各規定」という。また、本件仕組みによって病院等の経営主体が負担していると原告らが主張する不利益を、「原告ら主張の負担」という。

原告らは、平成20年3月期から平成22年3月期に係る消費税につ

いて、確定申告又は修正申告を行った。原告らは、上記確定申告等において、上記各事業年度における課税売上割合が95パーセント未満であったため、課税仕入れ等に係る消費税額に課税売上割合を乗じた仕入税額控除を控除対象仕入税額としていた。

2．争点

この裁判における争点は、次の5点である。

第1に、本件仕組みの憲法適合性である。具体的には、本件仕組みが、憲法14条1項（法の下の平等）、同22条1項（職業選択の自由）、同29条1項（財産権）及び同84条（租税法律主義）に違反するか否かである。第2に、本件立法行為等及び本件改定行為等について、国家賠償請求ができるかどうか、第3に、不当利得返還請求ができるかどうか、第4に、損失補填請求の当否、第5に、原告らの損害額又は損失額である。

なお、本稿においては、上記争点のうち、争点1の本件仕組みの憲法適合性のうち憲法14条1項及び84条に関するもの、争点2の国家賠償請求の当否を中心に検討を行い、それ以外の争点については割愛する。

3．当事者の主張

(1)仕入税額控除制度の趣旨について

①原告らの主張

原告らは、本件仕組みがもたらす医療法人等の現状、仕入税額控除制度の趣旨の観点から、本件仕組みがいかに不合理であるかについて明らかにしようとしている。

ア　本件仕組みがもたらす医療法人等の現状

消費税法は、取引の性格又は社会政策的な配慮から一部の取引を非課税取引と定めており、医療法人等が行う社会保険診療等も非課税取引とされているのであるが、非課税取引については、そもそも消費税が発生しないために、消費税法上、原則として仕入税額控除ができない。また、我が国では国民皆保険制度が採用され、一般の事業者は、非課税取引を行っても仕入税額相当額を取引価格に転嫁するという選択をすることで、仕入税額相当額を負担させられることを回避できるが、医療法人等は診療報酬の額が公定されている結果、消費者に転嫁することによって、仕入税額相当額の負担を避けることができない。このように、医療法人等は、消費税法における社会保険診療等を非課税取引とする施策と国民皆保険制度における診療報酬を公定価格とする施策との狭間で、一般の事業者には見られない著しい不利益が課せられており、この状態が放置されている。

イ　仕入税額控除制度の趣旨

原告らは、仕入税額控除制度の趣旨は税負担の累積の防止であるが、これには（ア）税の二重課税の防止、（イ）事業者の実質的な消費税負担の防止（事業者は消費税によって損も得もしない）という２つの意味・側面がある、と主張する。

そして、課税取引であってもたまたま無償で譲渡された場合[88]や免税取引の場合のように、税の二重課税が生じない場合にも仕入税額控除の適用があるものとして還付を認めているとい

[88] 消費税法基本通達 11-2-14 は、得意先等に販促目的で配布される試供品等に係る課税仕入れ等に係る消費税額が仕入税額控除の対象となること、課税資産の譲渡等に係る販促であり、個別対応方式による仕入税額控除を行う場合には、課税資産の譲渡等にのみ要するものであることを明らかにしている。三宮修編『消費税法基本通達逐条解説』566 頁（大蔵財務協会、平成 19 年版）

うことは、税負担の累積の防止という仕入税額控除制度の趣旨において、上記（ア）の意味のみならず、（イ）の意味も含まれていることを示す、として税負担の累積の防止を（ア）の意味のみで理解している被告を批判する。

その上で、事業者が課税仕入れを行った場合には仕入税額控除ができるということ、すなわち事業者には消費税を実質的に負担させないということは、消費税法の基本的仕組みであり、社会保険診療に対応する課税仕入れに係る仕入税額相当額の負担を医療法人等が強制されている現状は、消費税法の基本的仕組みに反している、と主張する。

②被告の主張

ア　仕入税額控除制度の趣旨

仕入税額控除制度の趣旨は、非課税取引以外の取引の各段階で消費税が課税されることにより、最終的に消費者に求める税負担が取引経路にかかわらず公平なものとなるように、すなわち、税負担の累積を排除・防止することを目的として、その納付税額の計算にあたって前段階の取引に係る消費税額を控除するものである。このようにあくまで課税対象となる取引において生じる税負担の累積を排除する必要から仕入税額控除制度が設けられたという趣旨を踏まえれば、非課税取引に対応する仕入税額については、このような意味での税負担の累積を排除する必要がないから、本来的に仕入税額控除をすることはできない。

非課税取引に対応する仕入税額については、取引価格の引上げによって転嫁するというのが消費税法の基本的な考え方である。事業者は、販売価格に織り込むことによって他の事業者または

消費者に転嫁していくことが事実上予定されている。医療法人等が社会保険診療等に係る仕入税額を控除することも、診療報酬を値上げすることも認められていないという問題に対しては、診療報酬改定による制度的な手当がされている。現に、平成元年度、平成９年度には、通常は診療報酬改定が行われる年度ではないにもかかわらず、消費税導入や、税率引上げが医療法人等に与える影響に配慮して、臨時特例的に診療報酬の引上げが行われている。

(2)争点１の内、本件仕組みの憲法 14 条１項適合性について

①原告らの主張

医療法人等は社会保険診療等に関する仕入税額を控除することができず、また、診療報酬の額は健康保険法等において公定されているため、仕入れの際に負担する仕入税額相当額を値上げによって転嫁することが法律上不可能な状況に置かれている。

原告らは、仕入先業者に交付した仕入税額相当額の全額について負担している。これに対し、一般の事業者の場合、仕入税額控除が認められるため、消費者から受け取った消費税額から仕入税額を控除した額のみ納付することとなる。また、一般の事業者は売上額に含まれる課税標準額に対する消費税額よりも仕入税額の方が多ければ、その差額に相当する消費税額の還付を受けることができる。このように一般の事業者については、仕入税額控除が認められることから、消費税法によって負担が生じることはない。

以上のとおり、医療法人等は、一般の事業者と同じく仕入れ段階において仕入税額相当額を支出しているにもかかわらず、仕入税額控除が認められていないために、医療法人等のみが仕入税額相当額

の負担（原告ら主張の負担）を強いられているという扱いを受けている（以下「原告ら主張の区別」という。）。

②被告の主張

仕入税額は、販売価格の一部を構成するものにすぎず、消費税法が事業者に直接課した法的負担ということもできないし、上記のとおり、仕入税額控除制度はあくまで消費者の公平な税負担の観点から税負担の累積を排除することを目的とした制度であり、事業者の税負担を排除することを目的としたものではない。消費税法が最終的に消費者に転嫁することを予定しているということは、事業者が、現実の経済活動上、販売価格等の設定に当たって、消費税額分を販売価格等に織り込むことによって転嫁していくことが必要になるということを示したものにすぎず、事業者に対し、転嫁を法的に保障することまでの意味を有するものではない。

また、このような仕入税額控除制度の趣旨に照らせば、非課税取引に対応する仕入税額については、そもそも税負担の累積を排除する必要がないから、仕入税額控除の対象とならないのは当然である。消費税法はあくまで課税対象である「取引」の性質に着目して制度を構築しているから、消費税法が、非課税取引を多く行っている原告らのような医療法人等と一般の事業者との間に取扱いの区別をしているなどとする原告らの主張は、その前提を欠くものである。

憲法 14 条 1 項が定める平等の保障は、国民に対し絶対的な平等を保障したものではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であって、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら同条に違反するものではない。

社会保険診療等が非課税とされているのは、国民の生命・健康の維持に直接関わるものであることや、医療を必要とする者の社会的弱者としての立場を考慮すべきであることなどの社会政策上の目的によるものであり、このような立法目的が正当であることは明らかである。また、価格への影響という観点からすれば、非課税取引とした方が診療報酬を抑制することが可能となるから、社会保険診療等を非課税取引とすることは、上記目的を達成するための手段として合理的関連性があることも明らかである。なお、社会保険診療等を非課税取引としたことについては、消費税創設時において社団法人日本医師会からも要望されていたのであり、そのような要望も踏まえて政策判断されたものである。

(3)争点１の内、本件仕組みの憲法 84 条適合性について

①原告の主張

憲法 84 条は租税法律主義を定め、租税法律主義の内容として課税要件法定主義が導かれるところ、税の減免等の問題も、税負担の公平の観点から法律で決めなければならない。被告は、原告ら主張の負担を厚生労働大臣が行う診療報酬改定によって是正・解消している旨主張するが、このような主張は租税法律主義に反することは明らかである。社会保険診療等を非課税取引としておきながら、これに対する是正の手当を抽象的に診療報酬改定に委任している現行消費税法は、診療報酬改定の内容如何にかかわらず、憲法 84 条に明確に違反している。

②被告の主張

原告らの主張は、憲法 84 条にいう、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更する」場合について述べるものではないから、

同条の規定は及ばない。

(4)争点２　本件立法行為等の国家賠償請求の当否について

①原告の主張

ア　本件立法行為等について

前述のとおり、本件仕組みは憲法に明白に違反しているから、国家賠償法１条１項の規定の適用上、本件立法行為等は違法と評価されるべきである。そして、原告ら主張の負担に対する国会の議論の経緯に照らすと、本件立法行為等について、公務員たる国会議員に故意過失が認められることは明らかである。

イ　本件改定行為等について

医療法人等が仕入税額控除につき円滑かつ適正な転嫁を行うためには適正な診療報酬改定が必要不可欠であるから、厚生労働大臣は、消費税導入及び引き上げの際の診療報酬改定において消費税を円滑かつ適正に転嫁するという趣旨目的に沿った診療報酬改定をすべき法的義務がある。

②被告の主張

ア　本件立法行為等について

消費税法は何ら憲法に違反するものではないから、本件立法行為等は違法性を有しない。

イ　本件改定行為等について

診療報酬改定については、中医協への諮問と中医協からの答申以外に法令上の規定がないから、診療報酬改定が厚生労働大臣の広範な裁量に委ねられていることは明らかである。

本件改定行為等は、予算編成過程を通じて内閣が決定した改定率及び社会保障審議会においてまとめられた診療報酬改定の基本方針等に基づき、中医協の答申を経て、病院等の経費の実態

を調査する医療経済実態調査等により消費増税分を含んだ医療法人等の支出を把握し、当該調査を踏まえ、中医協の答申等を経て決定されるものであり、何ら違法な点はない。

平成元年度及び平成９年度になされた診療報酬改定は適法に行われたものであって、原告らの主張はその前提を欠くものである。

４．裁判所の判断

(1)仕入税額控除制度の趣旨について

原告らは、「税負担の累積の防止」には、事業者の実質的な消費税負担の防止という意味も含まれている旨主張し、非課税取引に関して仕入税額控除制度が認められないことの不合理性を指摘する。しかし、以下の理由からこの主張は採用できない。

消費税法は、転嫁を行うことによって最終的に消費者が消費税相当額を負担することを予定しているから、事業者が全く負担を転嫁しないで（あるいは全く転嫁できずに）課税取引を行うということは、法制度上、極めて例外的な場面であるといえる（税制改革法11①参照）。贈与等の取引に係る原告らの主張は、課税取引につき税の二重課税を防止するために採用された仕入税額控除の仕組みにおいて、税の二重課税が生じないという極めて例外的な場面に対応する規定が設けられていないことを理由として仕入税額控除制度の趣旨を導こうとするものに等しいというべきであって採用し難い。

贈与等の取引を、宣伝等として一時的に行うのであればともかくとして、当該取引のみを行う事業者が存在するとは到底想定し難く、

仮にこのような贈与等の取引に関する仕入税額について控除を認めないとすれば、事業者において、当該仕入税額控除の負担を当該贈与等以外の取引に係る販売価格に転嫁することで負担を免れようとする事態が容易に想定できる。そうすると、当該贈与等以外の取引に係る販売価格に転嫁された額について消費税が課されることになり、結局、税の二重課税が生じることは避けられないから、贈与等の取引において仕入税額控除を認めるということは税の二重課税の防止に沿うものであるともいうことができるのであって、仕入税額控除の趣旨として事業者の実質的な消費税負担の防止が含まれているとする原告らの主張を根拠付けるものとはいい難い。

消費税法は、生産地（輸出国）では課税せず、消費地（輸入国）において課税するという消費地課税主義を採用し、輸出免税取引については免税とするとともに売上に対応する仕入税額の控除を認めており、本来仕入税額控除が認められないはずの非課税取引についても、消費税法７条１項各号に該当するものであってその証明がされたものについては輸出免税取引に該当するものとみなして、特に仕入税額控除制度の適用を認める（消法31①）ことで、国内において発生した消費税の負担を完全に除去することとしている。このように本来であれば販売価格に仕入税額相当額の費用を織り込んで消費者に転嫁することで消費税の負担を免れることが想定されているはずの非課税取引についても、特に仕入税額控除を認めていることに照らせば、消費税法は、仮に輸出免税取引とみなされる取引につき仕入税額控除ができず、その結果、還付も認められないとすると、事業者において転嫁されてきた仕入税額相当額の負担を免れるために、これを上乗せした価格で資産の譲渡等を行うこと

（国外消費者への転嫁）が容易に想定され、その結果、実質的に国外の消費者が我が国の消費税の負担を負うという事態が生じかねないということを考慮して、国境税調整の観点から輸出免税取引とみなされる取引について仕入税額控除の適用を認めているものと解される。

したがって、原告らが指摘する点は、いずれも、仕入税額控除が事業者に対する消費税の実質的な負担の防止という意味があるとの原告らの主張を積極的に根拠付けるものではなく、結局、上記主張は採用し難いというべきである。

(2)争点１の内、本件仕組みの憲法 14 条適合性について

仕入税額控除制度は、税負担の累積を防止することにより消費税の適正な転嫁を行うための仕組みと解することができ、消費税法は、このような仕入税額控除あるいは価格の引上げを通じて仕入税額相当額の転嫁が図られることを想定しているものということができる。そうすると、医療法人等が置かれている上記の状況は、消費税法上、仕入税額相当額を転嫁するための仕組みとして想定されている仕入税額控除あるいは価格の引上げによる転嫁という方法について、一般の事業者であればいずれかの方法を採ることができるにもかかわらず、公定価格とされる社会保険診療等を主たる業としていることに基づいて、いずれの方法も採ることができないことによるものであるということができる。そうすると、医療法人等は、消費税法上、仕入税額相当額を転嫁する方法について一般の事業者とは異なる取扱いがされているといえ、その点において区別が生じているものと認められる（以下「転嫁方法の区別」という。）。

したがって、本件において問題となり得る原告らに対する取扱い

の区別の実態は転嫁方法の区別であって、原告ら主張の区別ではない。

以下、転嫁方法の区別を生じさせている本件仕組みが、憲法 14 条 1 項に違反するかにつき検討する。

転嫁方法の区別は、診療報酬を公定価格とする健康保険法等の規定が存する状況下において、本件仕組みがとられたことにより生じたものであり、本件仕組みは本件各規定によって構成されているものである。そして、本件各規定の立法目的は、後記のとおり、それぞれ異なるものであって、いずれも転嫁方法の区別を生じさせることを直接の目的としたものではないと認められるところ、転嫁方法の区別は、異なる立法目的を有する別個の規定の効果が組み合わさった結果として生じた区別ということができる。

そこで、転嫁方法の区別が憲法 14 条 1 項に違反する差別的な取扱いであるか否かという点について判断するに当たり、転嫁方法の区別という効果をもたらしている本件各規定について、個別に目的及び手段の観点から合理性を検討することとする。

社会保険診療等を非課税取引とする規定が設けられた立法目的は、専ら社会保険診療等に係る患者の費用負担の抑制を図る点にあると解される。仮に社会保険診療等が課税取引であるとすると、医療法人等は仕入税額控除後の消費税相当分について納税が必要となるところ、非課税取引とした場合は当該納税分を考慮する必要がなくなり、その分だけ診療報酬価格を引き下げることが可能となるのであるから、上記立法目的の正当性が認められ、社会保険診療等を非課税取引とする消費税法の規定が、上記立法目的を達成するための手段として著しく不合理なものであることが明らかであると

はいえず、社会保険診療等を非課税とする消費税法の規定は合理性を有するものと認められる。

また、仕入税額控除制度に関する規定は、我が国の消費税が取引の各段階で課税されることによって生じる税負担の累積を排除・防止することを趣旨として定められている。仕入税額控除制度の趣旨に照らすと、非課税取引に対応する仕入税額については税負担の累積を考慮する必要がなく、仕入税額控除を行う根拠を欠くことになるから、社会保険診療等の非課税取引については仕入税額控除をできないとされていることが、上記立法目的との関連で著しく不合理なものであることが明らかであるとはいえず、仕入税額控除制度に関する消費税法の規定はいずれも合理性を有するものと認められる。

本件各規定の効果が組み合わさった結果として生じている転嫁方法の区別は、仕入税額相当額の負担の転嫁等に関する権利の制限を伴うものではなく、また診療報酬の適切な改定という形で当該区別を解消するための代替手段が確保されていたのであるから、立法裁量として許容することができないほど不合理な差別的取扱いに当たるとは解せない。

したがって、転嫁方法の区別が 14 条 1 項に違反するとはいえない。

(3)争点 1 の内、本件仕組みの憲法 84 条適合性について

原告らが仕入先業者に支払う仕入税額相当額が、本件仕組みによって生じている法的な負担であるとは認められないから、原告らの主張はその前提を欠くものというべきであり、採用できない。

(4)争点２　本件立法行為等の国家賠償請求の当否について

①本件立法行為について

本件仕組みは、原告らが主張する憲法の各条項に違反するものとは認められないのであるから、本件立法行為等は、いずれも国家賠償法１条１項の規定の適用上、違法と評価できない。

②本件改定行為について

診療報酬の改定は、極めて専門的技術的であり、かつ政策的な要素が大きいことは明らかである。したがって、原告ら主張の負担、すなわち個別の仕入税額分診療報酬に機械的に上乗せされていないことをもって、本件改定行為等が違法であると直ちに評価することはできない。

厚生労働大臣は、診療報酬改定に際し、個別の医療法人等に対し、個別の医療法人等に係る原告ら主張の負担を解消すべき義務を負うとまでは解されないものの、医療法人等の仕入税額相当額の負担に関する制度の整合性の見地に照らし、上記改定が転嫁方法の区別を解消するための代替手段として想定されていることに鑑みて、医療法人等が負担する仕入税額相当額の適正な転嫁という点に配慮した診療報酬改定をすべき義務を負うものと解するのが相当であり、このような配慮が適切に行われない場合には、当該診療報酬改定は、裁量権を逸脱又は濫用するものと評価することができる。

消費税法が施行された平成元年度及び税率引上げの改正がされた平成９年度は、それによって医療法人等が支出する費用（仕入税額相当額）の上昇が見込まれることを考慮して、当該費用上昇分に対応する診療報酬の改定が行われていること、同診療報酬改定に当たっては、診療報酬のうち消費税による影響が大きいと考えられる

項目を選別して点数を改定していることが認められるところ、これらの事実によれば、厚生労働大臣は、平成元年度及び平成９年度の診療報酬改定に際して、診療報酬改定が転嫁方法の区別を解消するための手段であることに鑑みて、医療法人等が負担する仕入税額相当額の適正な転嫁が図られるように配慮していたものとみることができる。

本件立法行為等及び本件改定行為等は、いずれも国家賠償法１条１項規定の適用上違法とは評価できないものであるから、これに係る原告らの国家賠償請求は認められない。

５．本裁判に対する私見

本判決では、各争点とも原告らの主張は基本的に認められなかった。原告らは、仕入税額控除制度の趣旨である税負担の累積防止には、二重課税の防止と事業者の実質的な消費税負担の防止の２つの意味があると主張した。二重課税の防止だけでは、税負担の累積が生じない非課税取引について、仕入税額控除を認める結論を導くことができないからである。原告らは税負担の累積が生じない無償取引や輸出免税取引について仕入税額控除が認められていることを主張の根拠とした。しかし裁判所は、無償取引の仕入税額控除も結局のところその趣旨は二重課税の防止であること、輸出免税取引は国境税調整が目的であることから、無償取引や輸出免税取引に仕入税額控除が認められていることが、仕入税額控除の趣旨に事業者に消費税負担を負わせないことが含まれることを積極的に根拠付けるものでないとして原告らの主張を退けた。各制度の趣旨が二重課税の防止、国境税調整であることは明らかであり、これらの制度を

根拠に仕入税額控除の趣旨に事業者の税負担の排除があるとする結論を導くことには無理があり、裁判所の判断は妥当であると考える。

また、憲法14条について、原告らは、医療機関が非課税売上に対応する課税仕入れについて仕入税額控除できないことが14条違反であることを主張したのに対して、裁判所は、仕入税額控除ができない規定が取扱いの不平等を生じさせているのではなく、公定価格制度の存在により、価格の引上げを通じての仕入税額相当額の転嫁を行うことができないという転嫁方法の区別があることが問題であるとして、転嫁方法の区別の合憲性について検討を行った上で、14条違反はないと判示した。仕入税額控除ができなくても販売価格に転嫁できれば損税は生じないことから、転嫁方法の区別に14条違反がないかを検討した裁判所の判断は妥当であると考える。

さらに裁判所は、原告らの主張した国家賠償請求を退ける判断をしたが、その判断の過程では、診療報酬の改定が医療機関における転嫁方法の区別を解消するための代替手段であることから、厚生労働大臣に、医療機関の仕入税額相当額の適正な転嫁に配慮した診療報酬改定を行う義務があるとの判断を示した。この点においては原告の主張が認められており、この判断も妥当であると考える。

以上のように、社会保険診療の損税が争点となった本件において、裁判所は、消費税法の本件各規定に憲法違反はないとの判断を示した。裁判所の判断からは、消費税が非課税取引に対して仕入税額控除を認めない仕組みとなっていることの合理性、社会保険診療が非課税とされたことの合理性、診療報酬改定行為における国家賠償法1条1項にいう違法性の不存在が読み取れる。裁判所の判断を前提

にすると、損税問題は、法的には、制度上起こるべくして起きており、違法性はないということになる。

しかし、消費税は、財・サービスが消費されることに着目して課税される税であり、納税義務者は事業者であっても、負担者は消費者であるべきと考える。本判決によって損税を生じさせる消費税法の各規定に憲法違反はなく、損税問題の解決は立法の問題であることが確認された。また、過去の診療報酬改定行為が国家賠償法1条1項にいう違法にあたるとは認められないと裁判所が認定したとしても、その後の減額改定等によって実際に損税が生じているのであるから、何らかの対策を講じなければならないだろう。

本件訴訟に補助参加（民訴法42）していた社団法人兵庫県民間病院協会会長の吉田耕造氏は、本判決の意義について、「厚生労働大臣は（中略）医療法人等が負担する仕入税額相当額の適正な転嫁という点に配慮した診療報酬改定をすべき義務を負う」との判断を裁判所が示したことを「一定の評価ができる(89)」と指摘している。同様に裁判所がこのような判断を示したことについて、安部和彦准教授は、「かなり踏み込んでいると評価することができる(90)」とした上で、「今後政府は、従来のようなその引上げ効果の検証が極めて困難な診療報酬の改定という手法をとることは、特に診療側（医療機関）が問題視するため難しくなったといえよう。(91)」と指摘している。

さて、本件原告らは、社会保険診療が非課税取引であることを前

(89) 兵庫県民間病院協会「消費税訴訟の判決内容と支援に対する御礼」（2013年1月23日） http://www.hgminkanhp.com/?cat=18 アクセス日 平成25年9月12日
(90) 安部和彦「社会保険診療等に係る消費税非課税措置とその転嫁 －神戸地判平24年11月27日」税務弘報61巻10号135頁（2013年）
(91) 安部・前掲注(90) 136頁

提に、非課税取引に係る仕入税額に関して仕入税額控除を可能にしようと自己の主張を展開したが、その主張は認められなかった。しかし、そもそも社会保険診療は非課税取引でなければならないのか。非課税取引でないとするならば、他にどのような取扱いが考えられるか。この点に関して、諸外国での医療サービスの消費税法（付加価値税法）上の取扱いを第５章で確認することとする。

第５章　諸外国の付加価値税制

この章では、諸外国の付加価値税制について、その制度内容や医療サービスの提供が付加価値税においてどのような取扱いとなっているかを概観し、損税の解決策を探る。

第１節では、諸外国の付加価値税制について概観する。

第２節では、特定の国の付加価値税制の概要と、医療サービス提供時の取扱いを確認する。

第１節　諸外国の付加価値税制の概要

１．付加価値税導入の広がり

日本の消費税に相当する税として、諸外国には付加価値税がある。付加価値税は、フランスにおいて 1954 年に初めて導入され(92)、1960 年代後半から 70 年代前半にかけて西欧諸国で相次いで導入された。西欧諸国での導入の背景は、主として、EEC（欧州経済共同体）の域内共同市場の創設に向けて財政的障壁の撤廃が不可欠であったことや、既存の一般消費税の改革の必要性が認識されていたことがあった(93)。その後、1980 年代後半からは、日本、ニュージーランド、カナダ、オーストラリアが、経済構造改革と財政再建に取り組む過程で付加価値税を導入した。現在では全世界で 150 以上の国や地域で採用されており、OECD 加盟 34 か国中、アメリカを除く 33 か国で付加価値

(92) 金子・前掲注(42) 626 頁
(93) 鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008 年版）』3 頁（国立国会図書館調査及び立法考査局、2008 年）

税が導入されている(94)。一高龍司教授は、多くの国で付加価値税が導入されている現状について、「20世紀の後半の世界で最も劇的な税制の変化の１つは、取引高税その他国レベルの累積的な消費課税が、付加価値税（Value Added Tax）へと転換されてきたことであった(95)」と指摘している。

２．税率・逆進性

税率構造としては、標準税率のみの単一税率か、標準税率に軽減税率を組み合わせた複数税率である。EU諸国においては、付加価値税率に関するEC指令(96)によって一定の制約はあるものの、複数の税率を設定することが可能である。付加価値税制を有するOECD加盟33か国中、軽減税率を採用している国は、ベルギー、フランス、スイスなど27か国で、逆に軽減税率を採用していないのは、オーストラリア、カナダ、チリ、イスラエル、日本、韓国の6か国のみである(97)。

付加価値税はすべての財貨・サービスに課税されることが原則であるが、そもそも消費という概念になじまないものや、一定の政策的配慮を要するものには非課税やゼロ税率が適用されることがある。土地・金融・保険等に関する取引は消費という概念になじまないため、医療・教育に関する取引は政策的配慮の観点から非課税としている国が多い。また33か国中、国内取引にゼロ税率を採用している国は、

(94) OECD･前掲注(40) p11　なお、アメリカでは、州、郡、市により小売売上税が課されている。
(95) 一高龍司「消費課税の世界的潮流」消費税の諸問題 租税法研究第34号 35頁（2006年）
(96) EC指令(directive)とは、EU法令の１つで、加盟国を拘束するが適用に際しては国内での立法措置を必要とするものをいう。ECの法秩序には、他に規則(regulation)、決定(decision)がある。規則は、EU域内全体に適用される。決定は、名宛人が特定された行政命令のような性格をもつ。佐藤幸男、髙橋和、臼井陽一郎、浪岡新太郎『A DICTIONARY OF THE ENLARGED EUROPEAN UNION』22,148頁（小学館、2006年）
(97) OECD･前掲注(40) p80-83

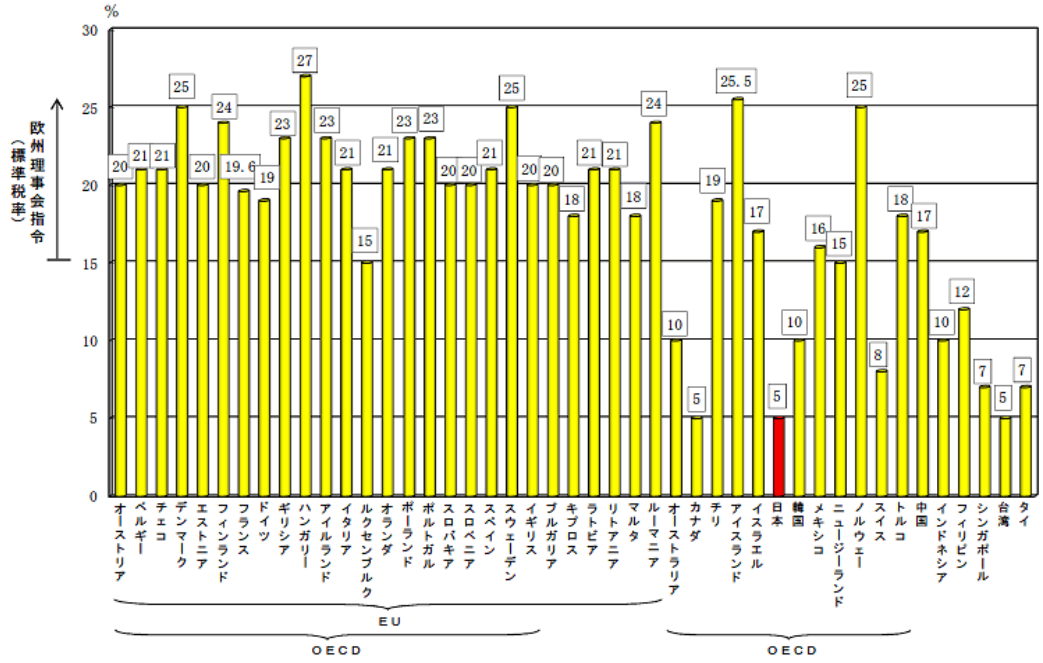
イギリス、オーストラリア、カナダ、ニュージーランドなど16か国である(98)。

OECD加盟国及びEU諸国の内、標準税率が最も高いのはハンガリーで27%、最も低いのは日本とカナダで5%(99)である(100)。1992年のEC指令の改正により、EU諸国では1993年以降付加価値税の標準税率を15%以上とすることが定められている(101)。鎌倉治子氏は、1960年代後半から70年代前半にかけて付加価値税を採用したEU諸国ほど標準税率が高く、複雑な税率構造を採用しているのに対し、1980年代後半に導入したアジア・オセアニア諸国では、相対的に標準税率が低く、税率構造も簡素である、と指摘している(102)。

(98) OECD・前掲注(40) p80-83
(99) 平成26年4月1日より8%（地方消費税を含む）、平成27年10月1日より10%（地方消費税を含む。）に引き上げられることとされている。
(100) OECD・前掲注(40) p68-69　なお、台湾も税率5%である（台湾はOECD非加盟）。
(101) OECD・前掲注(40) p67
(102) 鎌倉・前掲注(93) 3頁

図　4　付加価値税率（標準税率）の国際比較[103]

平成 25 年 1 月現在



付加価値税は、その特徴として所得の高い者に比べて所得の低い者の方が、所得に対する付加価値税の負担率が高くなるという、いわゆる逆進性を指摘されることがある。この逆進性は、一般に税率が高くなるほど顕在化する。EU では、食料品、水道水等に優遇税率を適用し[104]、逆進性の緩和が図られてきた。水野忠恒教授は、「ヨーロッパ諸国においては、非課税・複数税率等の根拠は、付加価値税が 20%を超えるような場合に、いわゆる公平論からきており、食料品、住居、公共輸送、さらには小規模事業者まで、何らかの救済措置が採用されている場合が多い。[105]」と述べている。

---

[103] 財務省ホームページ
http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/102.htm　アクセス日　平成 25 年 10 月 29 日

[104] Nancy Cruickshanks　*VAT in the EU*（2011）

[105] 水野忠恒『租税法　第 5 版』761-762 頁（有斐閣、2011 年）

逆進性を緩和する側面を有する非課税等の優遇税率[106]は、一方で課税ベースを縮小させ、税制を複雑にするという側面も有する。イギリスの税制改革の方向性について検討したマーリーズ・レビュー[107]では、英国の付加価値税が広範囲にわたって非課税措置を導入したことによって、課税ベースが縮小され大幅な減収となっていること、低所得者対策として導入されているゼロ税率・軽減税率が広範囲で適用される結果、税制が複雑で事業者と税務当局双方にとってのコンプライアンスコストが高いことを問題点として指摘している[108]が、何もこれらは、イギリスに特有の問題点ではなく、広範な優遇税率を採用する各国に共通する問題点である。

第２節　諸外国の付加価値税制と医療サービスの取扱い

第１節では、諸外国の付加価値税制の概要を概観したが、この節では、損税問題を考えるに当たり、参考となる特徴を有するイギリス、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、シンガポールの付加価値税制について、制度内容や医療サービスの提供をした場合の取扱い等を確認する。

---

[106] 森信茂樹教授は、マーリーズ・レビュー研究会報告書において、優遇税率の逆進性対策への有効性についてマーリーズ・レビューが疑問視していることを指摘している。「逆進性の議論は、一時点の消費だけをとらえて問題にするのではなく、生涯所得で考えることが必要だ。若年層や老年層は所得が低く消費税負担が高いが、勤労世代の時は消費税負担は低いはずだ」森信茂樹他「マーリーズ・レビュー研究会報告書」171 頁（財団法人企業活力研究所、平成 22 年 6 月）

[107] ノーベル経済学者であるマーリーズ（Mirrlees）卿を中心に、米欧の財政研究者を集め、グローバル時代にふさわしい税制提言として「*Reforming the Tax System for the 21st Century　The Mirrlees Review*」がとりまとめられ、総論ともいうべき「*Tax By Design*」と 13 項目にわたる主要税目に対する分析を含めた「*Dimentions of Tax Design*」で構成されている。森信他･前掲注(106) 189 頁

[108] 森信他･前掲注(106) 166 頁

１．イギリス

(1)イギリスの付加価値税の概要

イギリスの付加価値税は、1973 年 4 月 1 日に導入された[109]。標準税率は導入時 10%であったが、8%、15%、17.5%を経て現在は 20%である。

欧州諸国と比較した場合のイギリス付加価値税の際立った特徴として、ゼロ税率の適用範囲が広いということがある[110]。ゼロ税率は、逆進性の緩和という政策的配慮から、食料品、書籍・新聞・雑誌、子ども用医療など、幅広い品目に適用されている。一方で、軽減税率は、1994 年に導入されたが対象範囲は狭い。このようにイギリスの付加価値税は、ゼロ税率等による逆進性への配慮が手厚い反面、課税ベースは狭くなっている。この課税ベースの狭さは、その導入当初から問題視されていたことである[111]。平成 12 年に税制調査会が公表した「わが国の税制の現状と課題　－21 世紀に向けた国民の参加と選択」では、「食料品などに対してゼロ税率を採用している主要国としてイギリスの例が挙げられることがありますが、欧州理事会指令においてはゼロ税率を否定する考え方が採られており、イギリスに対しては是正が求められてきています。」と指摘している。

(2)イギリスにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

イギリスにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱いについては、次の要件を満たす医療サービスである場合、付加価値税

---

[109] 薄井信明著・大蔵省大臣官房文書課編『大蔵省広報　ファイナンス別冊　間接税の現状』173 頁（大蔵財務協会、昭和 62 年）
[110] 安部･前掲注(11) 133 頁　また、谷山治雄『ものがたり税制改革』54 頁（新日本出版社、1998 年）にもイギリスの広範囲なゼロ税率に関する指摘がある。
[111] 鎌倉･前掲注(93) 15-17 頁

は非課税となる。

①医師、歯科医師、助産師等の医療従事者が登録に基づくサービスを提供すること。

②提供する医療サービスの内容が人の健康の維持・回復の目的で行うものであること。

一方で、医療従事者が登録された業務以外の業務を提供した場合や、健康の診断、維持、回復、治療の目的で行うものではない場合等は、非課税とはならず、標準税率（20%）で課税される(112)。

上記の要件を満たす医療サービスである場合、非課税として取り扱われることから、我が国と同様に損税の問題が生じ得る。

２．カナダ

(1)カナダの付加価値税の概要

カナダの付加価値税は、財貨・サービス税（以下「GST」という。）として、1991年1月に導入された。制度導入時の標準税率は7%であったが、2006年7月に6%に引き下げられ、さらに2008年1月には5%に引き下げられ、現在に至る。6%に引き下げられた背景には、カナダが1997年に財政収支の均衡を達成して以来、財政黒字を維持しつつ、基本的に安定成長を続けていることがあった。さらに、カナダ政府は、2008年度の予算において、2008年とそれに続く5年間で2000億カナダドル規模の減税を行うとし、これによって、個人所得税、法人所得税の減税と合わせてGSTの税率は5%に引き下げられた(113)。標準税率以外には、ゼロ税率、非課税という税率構造である。標準税

(112) 安部・前掲注(11) 134-135頁
(113) 鎌倉・前掲注(93) 33頁

率は5%であり、軽減税率はない。

カナダのGSTの特徴は、非課税売上に対応する仕入に係るGSTの全部又は一部の還付制度（Public Service Bodies' Rebate）があることである。この還付制度は、公共サービスを行う機関が対象で、具体的には、地方自治体、大学、学校、病院に適用される。控除できない仕入れに係るGSTのうち還付される割合が対象機関ごとに定められており、地方自治体は100%、大学は67%、学校は68%、病院は83%である(114)。

(2)カナダにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

カナダにおいて、医療サービスの提供に係るGSTは非課税とされている。カナダにおいても一般に、非課税売上に対応する仕入れに係るGSTは控除できないため、特に措置を講じることがなければ、我が国の場合と同様に医療機関は控除不能のGSTを負担することになる(115)。しかし、カナダの場合、（１）で述べたとおり、還付制度があり、医療に関していえば、公立病院を運営する組織のうち、hospital authorityとして歳入大臣の指定を受けたものに対して、控除できないGSTの還付が認められる。公立病院の運営目的に用いられる仕入れに係るGST税額の83%相当額が還付される。また、2005年からは、Health Care Rebateと呼ばれる制度も導入されている。Public Service Bodies' Rebateが、公立病院の運営目的の仕入れに係るGSTを還付の対象としているのに対し、Health Care Rebateは、対象をそれ以外の目的（公立病院以外で医療サービスの提供を認められた

(114) OECD･前掲注(40) p188
(115) 安部和彦「医療提供に係る付加価値税（GST）の適用 （１）カナダ」税務弘報 60巻 11号 148頁（2012年）

「適格施設」の運営、研究活動、病院食の提供、在宅医療サービス等）に用いられる仕入れにも拡張したものである。この場合の還付率も83%である(116)。

このようにカナダでは、還付制度の存在によって、損税問題を完全に解決できているとはいえないまでも、損税を医療機関等が全額負担している我が国と比べ、大きな違いがある。

３．オーストラリア

(1)オーストラリアの付加価値税の概要

オーストラリアの付加価値税であるGSTは、他の税目の改革とともに、売上税や個別間接税をGSTに改組する形で2000年7月に導入された。付加価値税導入の時期としては、OECD加盟国の中では最も遅い。標準税率は制度導入時から現在まで10%である。標準税率以外には、ゼロ税率、非課税という税率構造である。標準税率は10%であり、軽減税率はない。単一税率であり軽減税率がないことは、カナダと同様である。

オーストラリアのGSTの特徴は、医療サービスの提供にゼロ税率が適用される点である。

(2)オーストラリアにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

上述のとおり、オーストラリアのGSTでは、医療サービスの提供は非課税ではなくゼロ税率が適用される。安部和彦准教授は、この点

(116) 加藤慶一「ISSUE BRIEF 消費税の転嫁に関する議論　－消費税をめぐる論点④」国立国会図書館　9頁、NO.759（2012年）

を「オーストラリア付加価値税制の大きな特徴(117)」と指摘している。

ゼロ税率が適用される医療サービスは、メディケア（Medicare）と呼ばれる公的給付制度の対象となる医療従事者によるもの、または認定された病理学者によるものに限定されている。メディケアの対象とならない医療サービスに、ゼロ税率が適用されるかどうかは、①患者が診療を受けるにあたっての自発性(118)、②サービスの内容が医療従事者や専門家の間で一般に受け入れられるものであり、患者にとっても必要なものであるかどうか、③美容のためのものであるかどうかの3点が基準になる(119)。

医療の提供にゼロ税率が適用されるということは、我が国の輸出免税取引と同様に、対応するGSTを控除することができることを意味し、そのため損税問題は生じない(120)。

４．ニュージーランド

(1)ニュージーランドの付加価値税の概要

ニュージーランドの付加価値税であるGSTは、1986年10月に導入された。導入時の標準税率は10%で、その後12.5%に引き上げられ、現在は15%である。

ニュージーランドのGSTの特徴は、世界で最も課税ベースが広く、

(117) 安部和彦「医療提供に係る付加価値税（GST）の適用 （２）オーストラリア」税務弘報60巻12号153頁（2012年）
(118) 保険会社や雇用主の要求により診療を受ける場合には、患者の自発性が乏しいため、GSTが課税されるということになる。安部･前掲注(117) 151頁
(119) 安部･前掲注(117) 150-151頁
(120) 安部和彦准教授は、オーストラリアのゼロ税率の日本への示唆として、次のように指摘している。「OECD加盟国で付加価値税の導入が最後発のオーストラリアで、医療に対してゼロ税率が適用されるのが注目される。わが国の研究者の間では、課税ベースの浸食が少ないニュージーランドの付加価値税（GST）がよく取り上げられるが、わが国にとってより政治的・経済的な結びつきが強いオーストラリアをもっと注目すべきではないかと考える」

経済に対して最も中立的な付加価値税であるという点である。税率は標準税率のみであり、非課税、ゼロ税率はあるが、その適用範囲は諸外国に比べて厳しく制限されており、金融取引等のごく一部に限られている(121)。

標準税率のみで優遇税率の適用範囲が制限されているということは、逆進性の問題が生じ得る。ニュージーランドでは、この問題にどのように対応しているのだろうか。西山由美教授によれば、ニュージーランドでは、年金受給者、低所得者、社会保障手当受給者に対して対策が講じられている。年金受給者に対しては、GST 導入の消費者物価への影響を考慮し、公的年金の受給者に限って現金給付を行うこととし、原則として現役世代の税引き後の平均給与額以上の年金が確保される。また、低所得者については、扶養対象の子のいる家族に限って、給付付き税額控除が適用される(122)。

(2)ニュージーランドにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

上述のとおり、ニュージーランドでは、非課税・ゼロ税率の適用品目が諸外国に比べて限定されている。医療サービスの提供は、非課税・ゼロ税率のどちらにも該当せず、標準税率で課税される。課税取引であるため該当する GST は控除の対象となり、損税は発生しない。

(121) 鎌倉治子氏によると、ニュージーランドにおいて非課税の対象となる取引は、非営利団体が寄付を受けた物品・サービスの販売、金融サービス、住居の賃料、罰金の利子等である。一方、ゼロ税率の対象となる取引は、対課税事業者向けの一定の金融仲介サービス、継続企業の売却等である。どちらも対象となる取引の数は少ない。鎌倉・前掲注(93) 41 頁

(122) 西山由美「EU 付加価値税の現状と課題　－マーリーズ・レビューを踏まえて－」フィナンシャル・レビュー 第 102 号 162 頁（平成 23 年）

５．シンガポール[123]

(1)シンガポールの付加価値税の概要

アジア地域からは、シンガポールの付加価値税について取り上げる。シンガポールの付加価値税は抜本的税制改革の一環として 1994 年 4 月 1 日に導入された。税率は現在 7%である。シンガポールが付加価値税を導入した主な目的は、所得税、法人税などの直接税に依存しすぎた税制を是正し、それまで自動車・石油・アルコール飲料・たばこなどに課される個別消費税のみからなる間接税のウェートを高めることにあった。シンガポールにおける付加価値税導入前の直間比率は、ほぼ 60%対 40%であったが直接税収の 73%以上を所得税と法人税が占めていた。税制改革の結果、所得税の最高税率は 33%から 30%へ、法人税の税率は 30%から 27%へそれぞれ引き下げられた。

非課税品目が極めて限定されており、課税ベースが極めて広く、この点ではニュージーランドと同様である。

(2)シンガポールにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

上述のとおり、シンガポールでは、非課税の適用品目が極めて限定されている。医療サービスの提供は、非課税・ゼロ税率のどちらにも該当せず課税取引となる。対応する課税仕入れに係る付加価値税は控除の対象となり、損税は発生しない。この点もニュージーランドと同様である。

---

[123] シンガポールの付加価値税については、次の文献から多くを引用している。知念裕「アジア諸国の付加価値税」琉球大学経済研究 55 号 167-190 頁（1998 年）

第３節　小括

この章では、諸外国の付加価値制度を概観するとともに、医療サービスの提供に係る付加価値税制上の取扱いについて、特徴的な制度を持つ国を取り上げた。

イギリスでは、医療サービスの提供は非課税とされている。この取扱いは、我が国の現行の取扱いと同じである。カナダでは、医療サービスの提供に係るGSTを非課税としつつも、該当する仕入税額を一定の要件の下に還付する税額還付方式が採用されている。オーストラリアとニュージーランドとシンガポールでは、医療サービスの提供に係るGST（付加価値税）は課税取引とされ、オーストラリアではゼロ税率、ニュージーランドとシンガポールでは標準税率が適用されている。

それぞれの方式は、現実に一国の制度として運用されているものであり、損税問題の解決に向け、我が国での導入の可能性を検討する価値はあるものと考える。第６章では、本章で取り上げた各国の課税方式を参考に、損税問題解決のために取り得る制度の具体案を列挙し、メリット、デメリットを検討し、損税問題の解決に向けた提言を行うこととする。

第６章　損税問題に対する解決策の提言

この章では、損税問題解決のための提言を行う。

第１節では、損税問題を解決するための具体的な案を列挙する。

第２節では、各案のメリット・デメリットを考える。

第３節では、第２節での検討を踏まえ、損税問題を解決するための解決策を提言する。

第１節　損税問題解決のための具体案

この節では、損税問題を解決するために取り得る制度の具体案を列挙する。第５章までの検討を踏まえ、以下の６つの案を検討対象として挙げた。

１．診療報酬点数の上乗せで対応する案（A 案）

この案では、社会保険診療に対する非課税の取扱いは現行のままとする。また、損税の解消は、診療報酬点数の引上げを通じて行う。損税が解消できる程度に診療報酬点数の引上げを行うことを除き、現行で採用されている方法と同様である。

２．社会保険診療を課税取引とする案（B 案）

この案では、社会保険診療を課税取引とし、対応する課税仕入に係る消費税額を控除（控除不足分は還付）できるようにする。

税率は、標準税率（B1 案、ニュージーランドが採用）、ゼロ税率（B2 案、オーストラリアが採用）、軽減税率（B3 案）が考えられる。

３．税額還付方式を採用する案（C 案）

この案では、社会保険診療に対する非課税の取扱いは現行のままとし、非課税売上に対応する課税仕入に係る消費税額の全部又は一部を還付金として還付する。

この案は、カナダが採用する方法である。

４．一定の設備投資に対して交付金の交付等の特別な措置を講ずる案（D 案）

この案では、社会保険診療に対する非課税の取扱いは現行のままとし、病院の建設や改装、最新医療機器の購入等の損税問題の影響が生じやすい部分に対して、交付金の交付等の措置を講ずる。

中医協の分科会がこの案を検討した経緯がある。

表 2　各案のまとめ

案 / 要素	A 案（現行）	B1 案（ニュージーランド）	B2 案（オーストラリア）	B3 案	C 案（カナダ）	D 案（中医協）
社会保険診療の取扱い	非課税	課税	課税	課税	非課税	非課税
仕入税額控除	不可	可	可	可	不可	不可
税率	標準	標準	ゼロ	軽減	標準	標準
診療報酬による補てん	有	無	無	無	無	無
還付	無	無	無	無	有	無
交付金等の特別措置	無	無	無	無	無	有

第２節　各案のメリット・デメリット

この節では、第１節で取り上げた案について、メリット・デメリットを考える。まず始めに、社会保険診療を非課税とし、損税を診療報酬の上乗せで補てんする現行制度のメリット・デメリットを考える。

１．診療報酬点数の上乗せで対応する案（A案）

(1)メリット

社会保険診療を非課税とするこの案は、現行の取扱いと同様であり、従来の枠組みをそのまま利用するものである。そのため、消費税制及び診療報酬点数制度は従来のままであり、制度変更による混乱は生じないというメリットがある。

(2)デメリット

しかし、現行の制度は、これまで見てきたように多くのデメリットを有している。

第１に、消費税で生じる問題を、社会保険の診療報酬制度を利用して解決しようとすることについての批判がある。この点について、吉岡正雄氏は、「『消費税の話』を『診療報酬』で解決しようとすること自体が、決定的な誤りであり、税金の話は税制の改正で解決すべきである[124]」と、安部和彦准教授は、「診療報酬はその時々の医療政策に即した改定を行うべきであり、消費税の負担問題はそれとは全く切り離して考えるべきといえそうである。[125]」と指摘

[124] 吉岡正雄「医療機関の『損税』解消は急務　－医療の公益性と社会保障の観点から『ゼロ税率』を要求する」月間保団連 NO.1068 32頁（2011年）
[125] 安部和彦「医療機関の控除対象外消費税問題への試論 －『非課税』を破棄すべきか？」税務弘報 61巻 5号 140頁（2013年）

している。

第2に、診療報酬点数は、消費税のことだけを考えて改定されるわけではないため、消費税制の変更に伴って改定された診療報酬の改定分が、その後も維持され続けるかわからないことに対する批判がある。ある年で行われた消費税の補てんとしての診療報酬の引上げが、その後の診療報酬の改定でも維持されるか何の担保もないという点である。この点について、安部和彦准教授は、「消費税導入時及び税率引上げ時に行った診療報酬の増額改定がその後の引下げで打ち消された経緯があることから、控除対象外消費税問題を診療報酬の改定で解決することは困難である。したがって、当該問題は消費税法の枠組みの中で解決せざるを得ないと考えられる(126)」と、日本医師会副会長の今村聡氏は、「診療報酬という後々検証が困難な、不透明な仕組みで負担を求めることは、患者や保険者から理解が得られない。(127)」と、参議院議員の梅村聡氏は、「非課税のまま診療報酬で手当てするのは一つの解決策だが、消費税分がどれだけなのか明示しないままだと、『補てんした』『しない』の水かけ論が続く。(128)」と指摘している。

第3に、診療報酬点数の増加による社会保障費の負担は、最終的には税金から賄われることから、国民にとって、消費税は非課税でも、別の形での税負担を強いられていることに対する批判がある。この点に関して、日本医師会は、「非課税といいながら、1.53%は、保険料、本人負担、公費で負担しており、非常に不透明な仕組みと

(126) 安部・前掲注(11) 140頁
(127) 今村・前掲注(9)
(128) 梅村聡「政策決定の不透明さ訴え国民の共感を（民主党参議院議員・梅村聡氏に聞く）」日経ヘルスケア（2011年10月号）

いえます。[129]」と、加藤慶一氏は、「仮に診療報酬に消費税分が上乗せされているとすれば、それは患者負担の軽減を図るという非課税措置の意味を損なう[130]」と、益子良一氏は、「診療報酬で消費税部分をしたとなると、消費税を患者に転嫁したこととなり、“医療は非課税”でないこととなる。[131]」と、西沢和彦氏は、「診療報酬で手当てしているというのであれば、医療を『非課税取引』と呼ぶことが適切とは言えなくなる。診療報酬の財源は、社会保険料、税、窓口負担なので、結局、被保険者と患者が消費税を負担していることとそれほど変わらない[132]」と指摘している。

第4に、診療報酬の上乗せが医療機関の経営の実態と整合しないことによって、医療機関の間で不公平が生じるということに対する批判がある。この点に関して、西沢和彦氏は、「同じ診療行為を行っていても、医療機関ごとに仕入額は異なっているはずである。それにもかかわらず診療報酬で手当てすると、過剰に手当を受けている医療機関と、逆に過少な手当てしか受けていない医療機関とが出てくる。例えば、積極的に設備を更新する医療機関はその分、仕入税額控除できない消費税の持ち出しが多くなる。診療報酬による手当ては方法としては適切でないだろう。[133]」

第5に、そもそも非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額が控除対象ではないことへの批判がある。この点に関して、三木義一教授は、「消費税・付加価値税制上非課税措置というのは、当該売上には確かに課税されないが、他方で仕入に係る前段階の税額

[129] 日本医師会「医療の消費税問題と日本医師会の考え方（説明メモ）」（平成25年8月23日）
[130] 加藤・前掲注(116) 8頁
[131] 益子良一「消費税における『非課税』と医療費『ゼロ税率』の理論と仕組み」月刊保団連 No840（2004年10月）
[132] 西沢・前掲注(19)
[133] 西沢・前掲注(19)

も控除できない。そのために、付加価値税制最大のメリットが失われかねない矛盾を生み出す(134)」と、森信茂樹教授は、「転々流通するものを非課税にすると、仕入れ控除ができなくなり課税の累積が生じ、その結果価格体系がゆがむことに留意する必要があります。（中略）非課税範囲はなるべく限定し、税の累積を防ぐ方が国民経済全体としては効率がいいということになります。(135)」と、山本守之氏は、「非課税規定の適用によって控除されない仕入にかかる消費税は、『隠れた消費税』の発生となって転嫁を困難にするだけではなく、非課税規定そのものが、経済活動に対して非中立的な要素を持ってしまう。また、いかなる取引を非課税とするかについては、国民の価値観が多様化しているなかでコンセンサスを得ることは容易ではなく、不公平なものと映りやすい側面も持っているといえよう(136)。」と、西山由美教授は、「付加価値税の老化と機能不全は、税率構造だけではなく、非課税によってももたらされている。公的機関、教育機関、医療機関、金融機関等によるサービスを非課税とすることにより、課税と仕入税額控除の連鎖が断ち切られている。(137)」と指摘している。

以上、A案のメリット及びデメリットを見てきた。A案は現行制度と同様の方法である。現行制度は多くの問題点を含んでいる。その内容は、大別すると診療報酬制度に関係するもの、税額控除ができないことに関係するものである。診療報酬のうち消費税の引上げ分を他の診療項目と区分すれば、透明性が確保できるとの意見が中

(134) 三木・前掲注(38) 198-199頁
(135) 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』153頁（大蔵財務協会、平成19年）
(136) 山本・前掲注(52) 105頁
(137) 西山・前掲注(122) 150頁

医協の分科会で出されたが、その場合でも非課税であることの問題や消費税の問題を診療報酬制度の中で解決することへの問題は残ることになる。やはり消費税に関して生じる問題の解決を、診療報酬制度を通して行うことには無理があると言わざるを得ない。

では、課税制度を採用した場合はどうであろうか。社会保険診療が非課税であるため対応する仕入税額が控除できず損税が発生し、それへの対応として診療報酬による補てんが行われる。そうであるならば、社会保険診療を課税とし税額控除が可能となれば、批判のある診療報酬による補てんは必要なくなるのではないか。そこで、課税とした場合のメリット・デメリットについて考える。

2．社会保険診療を課税取引とする案（B案）

課税取引の場合は、採用する税率で特徴が異なることから、標準税率、ゼロ税率、軽減税率について順次検討する。

(1)標準税率の場合（B1案）

この案は、現在非課税とされている社会保険診療を課税取引とし、対応する仕入税額を控除できるようにするものである。税額控除が可能となれば、税額控除ができないことを原因とする損税は生じない。また、課税とすれば、非課税である場合に指摘されたデメリットは該当しないし、診療報酬によって補てんする場合に指摘されたデメリットも該当しない。

しかし、社会保険診療を標準税率で課税する場合には、窓口負担が増加することに対する国民の強い反対が予想される。この点については後述する。また、加藤慶一氏は、社会保険診療を標準税率で課税するのが良いという見解に対して、税制面だけ見ればシンプル

になるかもしれないが、新たに講じる窓口負担の軽減策によって、そちらの面で制度の複雑化が当然生じると、単に税制面だけではなく税制の変更に伴う制度全体の複雑化への懸念を指摘している(138)。

(2)ゼロ税率の場合（B2案）

ゼロ税率による課税とは、売上を非課税にするとともに、それに対応する仕入れについての税額控除も認めることにより、消費税負担が一切生じないようにする仕組みをいい、税率をゼロとして課税を行った場合と同様の効果が生じるため、「ゼロ税率」と呼ばれる。ゼロ税率で課税する場合には、非課税と異なり課税取引であることから、対応する仕入税額の控除が可能であり、この点は標準税率の場合と同様である。ゼロ税率の場合は、患者の自己負担額も従来の非課税と変わらない。

ゼロ税率のメリットについて、三木義一教授は、「非課税（免税）取引にはこの前段階税額控除制度が適用されないため、付加価値税性の最大のメリットが失われると同時に様々な不合理を生み出すことになる。このような不合理を回避するには、非課税取引にも前段階税額控除を適用するいわゆるゼロ税率を採用すればよい。(139)」「理論的にはゼロ税率の方が優れている(140)」と、一高龍司教授は、「ゼロ税率は、仕入税額控除付き非課税であり、あらゆる段階のVAT負担が消滅するが、非課税は、仕入税額控除なしの非課税であり、仕入税額が売上に転嫁されれば、後続の取引において税の累積が生じ、中立性が損なわれる。よって、理論上はゼロ税率が好ま

(138) 加藤・前掲注(116) 9頁
(139) 三木・前掲注(38) 197頁
(140) 三木・前掲注(38) 198頁

しい（後略）[141]」と、安部和彦准教授は、「課税の累積を排除するため、医療提供についてもゼロ税率化や軽減税率の導入が理論的には望ましいといえる。しかし、仮にゼロ税率化や軽減税率の導入が税収減や公平性の観点から困難であるとしたら、（中略）負担を医療機関等が一方的に負っている現状を打破するために非課税売上対応分についても仕入れ税額控除を認めるという一種の『蛮行』が必要になるのではないだろうか[142]」と、吉岡正雄氏は、「『ゼロ税率』とは、税率をゼロにすることで患者も医療機関も消費税を負担しなくてよい損税の解消方法で最良の方法である。[143]」と指摘している[144]。

しかし、ゼロ税率には、次のようなデメリットがある。

第1に、森信茂樹教授が指摘するように、「課税ベースを大きく浸食すること[145]」が挙げられる。この点に関して、税制調査会は、平成12年に公表された「わが国の税制の現状と課題　－21世紀に向けた国民の参加と選択」で次のように指摘し、ゼロ税率の採用を否定している。「ゼロ税率の設定は、消費税の負担をまったく負わない分野を作り出すことに他ならず、消費一般に広く負担を求めるというこれまでの税制改革の流れに真っ向から反することになります。また、課税ベースが大幅に侵食されることから、一定の税収を確保するためには、ゼロ税率による減収分だけ標準税率の引き上げが必要になります。さらに、恒常的に還付を受ける事業者が増え、事業者間の不公平を生じかねないとともに、還付申告や事後調査に関連

[141] 一高・前掲注(95) 43頁
[142] 安部・前掲注(11) 140頁
[143] 吉岡・前掲注(124) 30頁
[144] その他に社会保険診療にゼロ税率の適用が望ましいとするものとして次のものがある。醍醐聰『消費増税の大罪』51頁（柏書房、2012年）、谷山・前掲注(110) 54頁
[145] 森信・前掲注(135) 175頁

する事務負担コストが発生するという問題もあります。したがって、ゼロ税率の採用は認めがたいものと考えます。(146)」。さらに、森信茂樹教授は、「EU指令においては、ゼロ税率について否定的な考え方がとられています。(147)」と指摘している。

また特定の品目をゼロ税率とした場合に他の品目にゼロ税率が拡大することによって、税収が減少することが考えられる。この点について、加藤慶一氏は、「仮に医療をゼロ税率の対象とするのであれば、現在非課税とされている他の取引についても、ゼロ税率化の要望が次々と出てきて収拾がつかなくなることも予想される。(148)」と、森信茂樹教授は、「ゼロ税率の適用を求める声が止めどもなく広がり、しまいには消費税収を失うことから、〔ゼロ税率は:筆者注〕『消費税の癌』とも呼ばれています。(149)」と、白石浩介氏らは、「理論的にはすぐれたゼロ税率〔非課税の場合に生じる前段階控除ができない問題がゼロ税率では生じないということ:筆者注〕であるが、実際には不人気である。これにはイギリスの経験が影響している。イギリスでは企業側が非課税のデメリットに気づいた結果、ゼロ税率の適用が増加してしまい、課税ベースが半分まで縮小してしまった。還付請求に関わる行政コストが著しく上昇したともいう。(150)」と指摘している。

第2に、ゼロ税率の構造上の問題点について、宮島洋教授は、「付加価値税の仕組みは売上税額と仕入税額の二つの要素から構成されるが、両要素は控除メカニズムによって統合されており、切り離

(146) 税制調査会「わが国の税制の現状と課題　－21世紀に向けた国民の参加と選択」(平成12年7月)
(147) 森信・前掲注(135) 175頁
(148) 加藤・前掲注(116) 105頁
(149) 森信・前掲注(135) 175頁
(150) 白石浩介、矢野菜穂子「消費税引き上げのあり方」MRI Monthly Review 2004年　12-13頁

して論じることはできない。(151)」と指摘している。同様に田中治教授は、「一定の取引に対する非課税措置（とりわけ政策的理由からする非課税取引）とゼロ税率の導入論との関係をどのように理解するかである。たとえば、一定の医療サービスについては非課税とされているが、消費者サイドでは課税の緩和がなされても、納税義務者サイドでは本来国が負担すべき国策としての課税緩和部分の負担を強いられることになるので、非課税ではなく、売上部分にゼロ税率を適用し、税額0円から仕入れにかかる税額部分を控除すべきである、などの主張がある。このような主張は政策論としては可能であろう。ただ、（中略）消費税の課税の仕組みにおいては、基本的にある取引に関し、その売上に対する課税と仕入れに対する税額控除は基本的に一体と考えるべきである。(152)」と指摘し、預かった消費税がない取引から税額控除を行うことの理論上の問題点を指摘している。

(3)軽減税率の場合（B3案）

社会保険診療を課税取引とし、標準税率よりも低い税率（軽減税率）で課税した場合、標準税率やゼロ税率と同様に仕入税額控除が可能となり損税が生じないというメリットの他に、逆進性の緩和に一定の効果があるというメリットもある。この点について、西山由美教授は、「軽減税率の導入は、消費課税に内在する逆進性の問題について、消費課税の枠内で考慮していることが目に見える形で示されることになる。(153)」と指摘している。

(151) 宮島洋『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）』6-7頁（税務経理協会、平成15年）
(152) 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」715頁（『租税法の基本問題』金子宏編 有斐閣 2007年）
(153) 西山・前掲注(122) 151頁

一方で、軽減税率には、次のようなデメリットが指摘されている。渡辺裕泰教授は、消費活動に対する中立性を損なう、軽減税率の対象品目を客観的な基準により採用することは技術的に困難、仕入税額控除につきインボイス方式の導入が不可欠、事務負担の増加、標準税率をより高く設定せざるを得なくなる等の軽減税率の問題を指摘している(154)。同様に、西山由美教授は、「商品の名称や形状によって、税率決定の判断にぶれが生じうる」「とくに取扱商品が多岐に亘る小売業においては、個々の商品の税率分類の手間は煩雑である。」「税率の異なる複数の商品（または商品とサービス）が一体となって同時に供給されるときの税率決定の問題である。(155)」と、一高龍司教授は、「軽減税率の採用は、非課税と同様に制度の複雑化をもたらし、中立性を阻害する。(156)」と指摘している。

一高龍司教授は、OECD加盟国のうち「単一税率を採用している7カ国に、他国の経験を踏まえてか、比較的最近VATを導入した国（豪州、カナダ、日本、韓国、NZ）が目立つ。(157)」と指摘し、VATの歴史が比較的浅い国では、複数税率よりも単一税率を採用する傾向があることを指摘している。

社会保険診療に対する軽減税率の適用について、安部和彦准教授は、「医療に対して軽減税率を適用している国はOECD加盟国では皆無であることも念頭に置くべきであろう。(158)」「これ〔社会保険診療に軽減税率を導入し、税額控除を可能にするとともに逆進性を緩和しようとする案：筆者注〕は一見現実的な解決策であるか

(154) 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」消費税の諸問題　租税法研究第34号　92-94頁（2006年）
(155) 西山・前掲注(122) 151頁
(156) 一高・前掲注(95) 43頁
(157) 一高・前掲注(95) 43頁
(158) 安部・前掲注(117) 153頁

のように考えられるが、（中略）現行の消費税制の下では、（中略）患者は大部分の医療行為につき消費税を負担することなく治療等を受けることができているにもかかわらず、この案では、軽減税率とはいえ消費税が課税され患者の負担が増加する。（中略）医療機関の負担を患者側に押しつけた『業界エゴ』の問題であるとして、厳しい批判にさらされることは必至。（中略）軽減税率の導入により、『損税』問題を解決するというアプローチは現実的には採り得ない。(159)」と指摘している。

軽減税率と逆進性の緩和の関係について、一高龍司教授は、「〔軽減税率は：筆者注〕可処分所得の高い消費者にも便益が及び、恐らく逆進性の緩和の程度は大きくないが、歳入減となり標準税率の上昇要因となる。(160)」と、白石浩介氏らは、「将来の日本において消費税の引き上げは不可避であろうが、その際には世界的に見ても簡素かつ課税ベースの広い現在の仕組みを損なうことなく、むしろ非課税の縮小やインボイスの導入により、税収力、透明性、信頼性を高める方向を目指すべきである。消費課税であるがゆえの逆進性は、複数税率の採用によって解決されることはなく、現状の単一税率を維持することが望ましい。(161)」と、井堀利宏教授は、「軽減税率というのは食料品のように相対的に所得の低い人がたくさん買うだろうと思うものに優遇税率をかけるわけですけれども、所得の低い人だけが買うものについて軽減税率をかけるわけではなくて、所得の高い人も、当然、そのものを買うので、結果として見ると、軽減税率を適用したものの再分配効果はかなり限界的で、それ

(159) 安部・前掲注(6) 67頁
(160) 一高・前掲注(95) 43頁
(161) 白石・矢野・前掲注(150) 21頁

によって失われる税収増に比べると余りメリットはないのではないかと思います。[162]」と指摘している。

3．一定の設備投資について交付金の交付等の特別措置を講ずる案（D案）

この案は、中医協の分科会において検討されたものである。消費税率の8%への引上げ時の対応として検討されたが見送られた。ただし、10%への引上げ時の対応策として再び浮上する可能性はある。

分科会の「中間整理」では診療報酬とは別建ての高額投資対応として、「例えば、高額投資対応に必要な財源をプールして基金を造成し、医療機関等からの申請に基づいて、審査・支給する仕組みを創設すること」が検討されたが、第4章で見たように診療側委員、支払側委員の双方から反対があり、導入が見送られることとなった。

仮に、上記のような基金を創設して、審査・支給するという仕組みが導入されるとした場合のメリット・デメリットを考えてみる。

この案では、損税が多額に発生することが想定される高額の設備投資について、損税分の補てんを基金から受けられることで、高額の設備投資を行いやすくなるというメリットがある。また、非課税の取扱いや診療報酬による補てんは従来どおり残り、制度の変更部分は高額設備投資分に限られるため、導入時の混乱が少ないというメリットがある。

一方で、変更部分が高額設備投資分のみであることから、そもそも社会保険診療が非課税であることや診療報酬制度を利用することに起因するデメリットは従来どおり残ることが想定される。また、基金への資金の拠出方法によっては、高額設備投資をした医療機関

[162] 税制調査会企画会合 第21回（平成19年11月2日）

の損税を、それをしない医療機関が負担することになるという不公平が生じるおそれがある。さらに、高額の定義や基金の創設や運用、審査や支給ルールの決定など、新たな仕組みによって制度が複雑化するという問題や、病棟の建設や高額医療機器の購入は毎年生じる項目ではなく、むしろ恒常的に発生する医療材料や医薬品に係る仕入税額の方が医療機関にとって負担が大きいという指摘もある(163)。

分科会における議論は、社会保険診療の取扱いが非課税であることを前提とし、比較的多額の損税を生じさせる設備投資について対策を講じようとするものであるが、本来は社会保険診療が非課税であるべきかどうかも含めて議論が行われるべきである。

この案は、非課税と診療報酬という現行の仕組みに、高額設備投資の対策をプラスするものであり、大きな分類としては現行制度（A案）に近いものである。そのため、A案のデメリットがそのまま該当することになる。

４．税額還付方式を採用する案（C案）

C案はカナダで採用されている方法である。カナダにおける税額還付方式については第５章で述べた。カナダでは、医療サービスの提供は非課税だが、それに対応する仕入れに係るGSTの83%は還付される。そして、この還付制度の適用対象機関となるには、一定の要件を満たす必要があった。

このカナダの税額還付方式については、いくつかの解決していない疑問がある。カナダでは、非課税とした上で還付する制度としたわけであるが、還付という形をとるのであれば、なぜ非課税ではな

(163) 安部・前掲注(117) 154頁

くゼロ税率にしなかったのか。実際カナダでは、ゼロ税率で課税されている多くの品目がある。また、なぜ還付割合は83%であるのか。我が国の損税問題の解決に当たり、カナダの税額還付方式を選択肢のひとつとして検討する先行研究はある(164)が、これらの点については必ずしも明らかにされていない。カナダの非課税と還付をミックスする方式は、社会保険診療が非課税であることに関するデメリットと、ゼロ税率による還付のメリット・デメリットがともに生じるものと考える。

カナダの税額還付方式の制度の詳細については、今後の研究テーマとしたい。

第3節　解決策の提言

この節では、これまでの検討や考察の総括として、損税問題の解決策について私見を述べる。

筆者は、損税問題の解決策としては、社会保険診療を非課税としている現行制度を改め、これを課税取引とし、対応する仕入税額の控除を可能にするべきであると考える。この場合に採用する税率は、ゼロ税率である。

以下に、その理由を述べる。

これまで見てきたように、社会保険診療に非課税を適用することには、多くの問題がある。非課税であることによって税額控除を行

(164) 安部・前掲注(115)、安部・前掲注(125)、長英一郎「消費税損税解決に向けて・下－ゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野に－」病院64巻4号（2005年）、田村勝信「消費税10%時代に備えて　病医院の『損税対策』を考える！欧米の付加価値税とわが国の消費税との相違点　～カナダのような還付制導入も損税解決の方法～」Medical Online（2005年11月）

うことができず、医療機関の損税を発生させる。診療報酬が公定価格となっている医療機関の損税負担を補てんするために、過去診療報酬への上乗せが行われたが、診療報酬への上乗せが不足・不透明であるという指摘が医療機関によって行われている。これらの問題は非課税を課税に改めることによって解消される。課税とすることによって前段階控除が可能となる。医療機関は仕入税額の控除や還付が可能となり、損税は生じない。損税が生じなければ、診療報酬への上乗せが不要となり、損税問題を診療報酬制度を利用して解決しようとすることに伴う問題も生じない。

課税とした場合には、税率をどうするかを考える必要がある。標準税率、軽減税率、ゼロ税率が可能性として考えられるが、ゼロ税率を採用すべきと考える。社会保険診療が、非課税となっているのは、社会政策上の理由からであり、この点については、第２章で述べた。厚生省（当時）は、社会保険診療が非課税となった理由について次のように述べている（再掲）。

「(一) 消費税は財・サービスの消費に担税力を見出して税負担を求めるものであるが、医療は所得や資産の多寡に関係なく、病気になれば購入せざるを得ないサービスであり、選択の余地のないものであることから、その消費は担税力の指標とはなり難いこと

（二）社会保険診療に消費税が課税された場合、その転嫁による負担増が疾病や負傷を負って社会的に立場が弱くなっている人々すべてに及ぶことは、国民皆保険制度により、その治療費用負担の軽減を図っている医療保険各法の趣旨からみて不適当であること」

これらの政策的事情を考慮しての非課税措置である。このような社会政策を実現するためには、社会保険診療に関して、患者に窓口

での消費税負担が完全に生じないようにすることが求められる。つまり、ゼロ税率の採用である。

社会保険診療について標準税率や軽減税率を適用することは、窓口で患者から消費税を徴収することであり、従来の社会政策上の措置に関する政策転換を意味する。なぜ政策を転換する必要があるかについて、「医療機関の損税負担を解消するため」と説明され、国民が納得するかは甚だ疑問である。消費税導入当初から標準税率による課税であったならともかく、国民感情という点では、25年間非課税できた現状を踏まえる必要があり、直接的な窓口での患者負担を伴う課税化を導入することは、実現可能性の点からも困難であると言わざるを得ない。

さらに、標準税率や軽減税率を適用した場合には逆進性の問題が生じる。逆進性の問題が生じるということは、上記の政策目的に反する状態を生じさせてしまうのみならず、特に軽減税率の適用は、制度の複雑化や運用上の混乱等の新たな問題を生じさせるおそれがあるため採用すべきではない。

ゼロ税率が適用されれば、社会保険診療を受けた場合の患者の窓口での消費税負担は従来どおり生じないため、税制改正に関する国民の理解を比較的得やすい。加えて、日本医師会をはじめとする関係団体も、患者負担を増加させない形での社会保険診療の課税化を要望しており、これらのことは、ゼロ税率化の実現可能性を高めている。

なお、逆進性の問題は、標準税率や軽減税率を適用した上で、逆進性を緩和する新たな制度を創設することでも回避することができるが、ゼロ税率を採用した場合には必要ない新たな制度の創設が

必要となるため、税制の簡素化という点でゼロ税率に劣る。

一方で、ゼロ税率には、いくつかのデメリットが指摘されていた。

第1に、ゼロ税率の採用が、税収を減少させるという点である。確かに、ゼロ税率の採用により、医療機関の税額控除や還付請求が可能になることから、その分の税収が減少する（この場合の減少する税額とは、換言すれば損税のことである）。しかし、消費税のあるべき姿からすると、医療機関の損税は、本来医療機関が負担すべき性格のものではないことは前述のとおりである。医療機関が負担すべき性格でないものを従来医療機関が負担しており、それを医療機関が負担しなくなったことによって、結果として国が負担することになったものであり、それを税収減、あるいは問題であると評価することは適切ではない(165)。

第2に、ゼロ税率を求める要求が拡大することに対する懸念である。非課税は税額控除ができないため、事業者は販売価格に転嫁することが想定され、非課税といえども消費者は消費税相当額を実際には負担している。これに対して、ゼロ税率は税額控除付きの非課税であり、真の意味での非課税である。消費者に対して、より低価格で販売したいという動機から、事業者が自己の取り扱う商品のゼロ税率化を求める要求が拡大するおそれは確かにある。しかし、おそれがあるからということで、問題点の多い社会保険診療の非課税を、その問題点を解消することができるゼロ税率に変更することを否定することは適切ではない。ゼロ税率へ変更することと、変更した結果として懸念される問題を生じさせないようにすることとは

(165) 三木義一教授は、前段階税額控除の権利を否定すると結果的に増収になるが、増収が必要なら、非課税を廃止するか、税率を上げるのが筋である、と指摘している。三木義一「消費税法と中小業者、消費者の権利」148頁　消費税の研究　検証と展望（1990年）

切り離して考えるべきである。

では、ゼロ税率の拡大をどのように抑えるか。森信教授が指摘するように、ゼロ税率が「消費税の癌」であるならば、「転移」に対して最大限の注意を払う必要がある。筆者は、損税負担を販売価格に転嫁できるか否かでゼロ税率の適用対象となる事業者を線引きするのが良いと考える。このような基準での線引きは、基準が明確で対象事業者を明確に限定することができるからである。また、販売価格に転嫁することができれば、損税が生じたとしても、実質的な負担は生じないからである。したがって、販売価格を自由に設定することができない社会保険診療を行う医療機関と介護保険制度に基づく介護報酬を対価とする事業者がその対象となる。当然、自由診療はゼロ税率の対象外であるし、将来、診療報酬制度の抜本的な制度改革があって、仮に社会保険診療の診療報酬点数制度や介護サービスの介護報酬点数制度が見直され公定価格でなくなった場合は、ゼロ税率の対象から除外すべきである。

転嫁したくても制度上転嫁が不可能である事業者をゼロ税率の対象とするため、特定の業界への優遇や業界エゴといった指摘には当たらないと考えるが、仮にそのような指摘があるとすれば、それはゼロ税率を適用することに伴うものではなく、公定価格制度を採ることに起因するものであると考える。

第3に、還付を受ける事業者とその他の事業者との間で不公平を生じるという指摘である。この点については、第2で述べたように、販売価格に損税分を転嫁することができるのであれば、実質的には不公平はないと考えるべきである。ゼロ税率の対象事業者が、輸出業者、社会保険診療を行う医療機関、介護サービス事業者に限定さ

れていれば、その他の事業者はすべてゼロ税率の対象事業者ではなく、不公平感は生じにくいが、対象が少しでも拡大するようなことがあれば、そこから不公平感が生まれ、その不公平を是正するために適用対象が広がるという連鎖が生じる。そうなれば、ゼロ税率の適用対象事業者が拡大し、税収が大きく減少したイギリスと同じ道を歩むことになってしまう。その観点からも、適用対象の限定は厳格に運用することが重要と考える。

第4に、売上税額が生じていない取引に関して仕入税額控除を行うことが付加価値税の仕組みの観点から問題であるとの指摘があった。確かに売上税額から仕入税額を控除することによって算出された付加価値に対して課税することが付加価値税の特徴であることからすると、売上税額が生じない取引について仕入税額控除を認めるゼロ税率は、理論的には付加価値税の予定する本来のあり方あと異なるものであるかもしれない。しかし、消費税においては、一定の理由による政策的措置が講じられることがあり、これによって理論上導かれる仕組みがもたらす問題の是正が図られる。医療の非課税や輸出免税がその一例である。国内における医師による診療行為は消費行為であり本来課税の対象であるが、社会政策上の理由から非課税となっている。輸出取引には国境税調整の観点からゼロ税率が適用され、売上税額が生じない取引について税額控除が認められている。これらのことを勘案すると、預かった消費税がない場合に仕入税額控除を認めない取扱いは絶対的なものではなく、必要性があればゼロ税率は認められるべきである。この問題点を指摘した田中教授ご自身も、政策論としてのゼロ税率を認めている(166)。

(166) 田中・前掲注(152) 715頁

最後に、還付請求が増加することによって、事務負担が増加し、徴税コストが増加するという点である。社会保険診療にゼロ税率が導入されれば、これまでよりも還付請求が増加することは確かであろう。しかし、そのことは問題と評価されるべきことではない。社会保険診療に非課税が適用されるきっかけとして、関係団体が非課税の要望を行ったことは、第3章でみた。消費税の導入に向けて制度設計がされていた当時、非課税は医療機関にとって損税問題が発生するため不利だと国が指摘したにもかかわらず、関係団体が非課税を要望したとの証言も紹介した。もし、関係団体が当時、損税の問題を考慮しゼロ税率を要求していたら、非課税ではなく最初からゼロ税率が適用されていたかもしれない。もしそうだとすれば、消費税の導入当初から、輸出業者だけではなく、医療機関等のゼロ税率適用業者から還付請求が行われていたことになる。社会保険診療にゼロ税率が適用されて、還付請求による徴税コストが生じる状況に、消費税導入から約25年経過してなる、というだけのことである。徴税事務の効率化を最大限図ることは当然として、徴税コストの増大により必要な税収が確保できないということであれば、それは税率設定等の問題として検討すべきことで、徴税コストの増加を理由に、ゼロ税率の採用が否定されるべきではないと考える。

おわりに

本稿では、医療機関の損税問題の解決策として、ゼロ税率の適用を提言した。しかし、ゼロ税率の適用には、税収減、対象範囲の拡大、還付事務負担の増大の問題があることは本文で指摘したとおりであり、この点には注意が必要である。

本稿では、税制を中心に論じることとしたため、医療保険制度や診療報酬制度の改革については直接検討の対象とはしていない。医療保険制度や診療報酬制度については、抜本的な改革の必要性を指摘する声もあり、これらの改革とセットで損税問題を考えるとき、ゼロ税率と異なる損税問題の解決策が出てくるかもしれない。渡辺裕泰教授は、損税問題に関して、天下の名医でも、国家試験を通ったばかりの人でも、同じ医療行為に対しては同じ診療報酬という現行の診療報酬制度の不合理を指摘し、損税は「税制の問題だけではなくて、まさに報酬の取り方にも絡んでくる」と指摘している(167)。また井藤丈嗣氏は、「医療機関に生ずる損税は、そもそも診療報酬の問題であり、（中略）医療制度の改革内において解決すべき問題として認識すべきである。(168)」と指摘している。

また本稿では、カナダの GST における還付制度の詳細について、今後の研究課題とした。加えて我が国と同様に、医療サービスを非課税としている各国において、損税が問題化しているかどうかについても研究の対象とすることができなかった。医療が非課税であっても、我が国のように公定価格が採用されているかどうかにより状況は異なってくる。各国の医療保険制度、診療報酬制度と損税の関

(167) 前掲注(80) 126-127 頁
(168) 井藤・前掲注(12) 84 頁

係については、今後の研究課題としたい。

ところで、本稿執筆の最終段階で、平成26年度の診療報酬の改定率がプラス0.1%で決着したとの報道があった。しかし、4月からの消費増税に伴う医療機関の損税分1.36%がプラスされており、これを除いた実質では1.26%のマイナス改定となった。社会保障制度を維持するには増え続ける医療費の伸びを抑えることが欠かせず、「実質下げは妥当(169)」と評価する報道とともに、1.36%の引上げの妥当性を疑問視する報道もあった。1.36%は「あくまで過去の材料費や建設費を土台にした見積もりで今後病院側がどういう設備投資計画や仕入れを計画するかは各医療機関の差配次第(170)」というものだ。この点は、診療報酬によって損税分の補てんを行う現行の方式を改めるべきと主張した一因であった。診療報酬によって間接的にではなく、各医療機関が行った設備投資や仕入れに伴って実際に負担した仕入税額を還付や控除できる仕組みに改めるべきであることは本文で述べたとおりである。

人は年齢を重ねるにつれ、医療機関を受診する機会は増える。筆者は現在43歳であるが、20年後、社会保険診療は非課税のままなのであろうか。医療機関が損税を負担し、業界団体はその解消を訴え続けているのであろうか。医療機関のお世話になるのであれば、旧式の医療機器より最新の医療機器による精度の高い検査や治療を受けたいし、老朽化した病棟より新しいきれいな病棟に入院したい。何よりも、優秀でやる気と思いやりに満ちた医師や看護師の下で治療を受けたい。これは、多くの人の願いであろう。本稿がその一助になれば幸いである。

(169) 読売新聞 平成25年12月21日
(170) 日本経済新聞 平成25年12月23日

本稿の執筆にあたり、千葉商科大学大学院の木本聡子教授から格別なご指導を賜ったことを、心より御礼申し上げたい。

引用文献目録

＜書籍＞

- 石弘光『消費税の政治経済学　税制と政治のはざまで』(日本経済新聞出版社、2009年)
- 今村知明、康永秀生、井出博生『医療経営学』(医学書院、2006年)
- 岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』(財経詳報社、平成18年)
- 薄井信明著・大蔵省大臣官房文書課編『大蔵省広報　ファイナンス別冊　間接税の現状』(大蔵財務協会、昭和62年)
- 大内講一『やさしい医療経済学第2版』(勁草書房、2008年)
- 大蔵財務協会『平成23年版　改正税法のすべて』(平成23年)
- 大蔵省主税局税制第2課編『消費税法のすべて』(大蔵省印刷局、平成元年)
- 金子宏『租税法　第18版』(弘文堂、2013年)
- 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)
- 岸宣仁『税の攻防　大蔵官僚四半世紀の戦争』(文藝春秋、1998年)
- 北野弘久『5%消費税のここが問題だ』(岩波ブックレットNO.414)
- 佐藤幸男、髙橋和、臼井陽一郎、浪岡新太郎『A DICTIONARY OF THE ENLARGED EUROPEAN UNION』(小学館、2006年)
- 三宮修『消費税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、平成19年)
- 島崎謙治『日本の医療 制度と政策』(東京大学出版会 2011年)
- 醍醐聰『消費増税の大罪』(柏書房、2012年)
- 谷山治雄『ものがたり税制改革』(新日本出版社、1998年)
- 三浦道隆『最新判例による消費税法の解釈と実務（三訂版)』(大蔵財務協会、平成18年)
- 水野忠恒『租税法　第5版』(有斐閣、2011年)

●宮島洋『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、平成 15 年）

●森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会、2000 年）

●森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』（大蔵財務協会、平成 19 年）

●山本守之『実務消費税法』（税務経理協会、新版 4 訂版、平成 11 年）

●Nancy Cruickshanks　*VAT in the EU*（2011）

●OECD　*Consumption Tax Trends2012　VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*　（2012）

●SIR JAMES MIRRLESS　*Dimentions of Tax Design　The Mirrlees Review*（2010）

●SIR JAMES MIRRLESS　*Tax By Design　The Mirrlees Review*　（2011）

＜論文・雑誌＞

●安部和彦「税率引上げで拡大する消費税の「損税」問題　－医療機関の抱える危機」税務弘報 59 巻 10 号（2011 年）

●安部和彦「医療提供に係るイギリス VAT の検討　－消費税「損税」問題の道標」税務弘報 60 巻 7 号（2012 年）

●安部和彦「医療提供に係る付加価値税（GST）の適用　（１）カナダ」税務弘報 60 巻 11 号（2012 年）

●安部和彦「医療提供に係る付加価値税（GST）の適用　（２）オーストラリア」税務弘報 60 巻 12 号（2012 年）

●安部和彦「医療機関の控除対象外消費税問題への試論 －『非課税』を破棄すべきか？」税務弘報 61 巻 5 号（2013 年）

●安部和彦「社会保険診療等に係る消費税非課税措置とその転嫁 －神戸地判平 24 年 11 月 27 日」税務弘報 61 巻 10 号（2013 年）

●一高龍司「消費課税の世界的潮流」消費税の諸問題 租税法研究第 34 号（2006 年）

●井藤丈嗣「益税・損税問題への対応」税理 55 巻 11 号（2012 年）

●今村聡「患者負担増となる診療報酬上乗せは矛盾」日本医事新報 No.4609（2012

年 8 月 25 日）

●梅村聡「政策決定の不透明さ訴え国民の共感を（民主党参議院議員・梅村聡氏に聞く）」日経ヘルスケア（2011 年 10 月号）

●浦東久男「消費税の課税対象と非課税取引・輸出免税措置について」総合税制研究 No.4　（1996 年）

●長英一郎「消費税損税解決に向けて・上－ゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野に－」病院 64 巻 3 号（2005 年）

●長英一郎「消費税損税解決に向けて・下－ゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野に－」病院 64 巻 4 号（2005 年）

●尾崎護「売上税独り語り（上)」ファイナンス 23 巻 6 号（1987 年）

●尾崎護「売上税独り語り（中)」ファイナンス 23 巻 7 号（1987 年）

●尾崎護「売上税独り語り（下)」ファイナンス 23 巻 8 号（1987 年）

●加藤慶一「ISSUE BRIEF 消費税の転嫁に関する議論　－消費税をめぐる論点④」国立国会図書館　NO.759（2012 年）

●金子宏「総論　消費税制度の基本的問題点」日税研論集 VOL.30（1995 年）

●厚生省保険局医療課「消費税の導入に伴う社会保険診療報酬等の改定について」共済新報 30 巻 4 号（1989 年）

●厚生省保険局医療課　課長補佐 鈴木幸雄「9 年 4 月・診療報酬改定の概要」社会保険旬報 NO.1944（1997 年 4 月）

●白石浩介、矢野菜穂子「消費税引き上げのあり方」MRI Monthly Review　2004 年

●田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」(『租税法の基本問題』金子宏編　有斐閣　2007 年）

●田村勝信「消費税 10%時代に備えて　病医院の『損税対策』を考える！欧米の付加価値税とわが国の消費税との相違点　～カナダのような還付制導入も損税解決の方法～」Medical Online（2005 年 11 月）

●知念裕「アジア諸国の付加価値税」琉球大学経済研究 55 号（1998 年）

●西沢和彦「西沢和彦の『税と社会保障抜本改革』入門 第 12 回消費税率引き上げが医療崩壊を加速する!?」ダイヤモンドオンライン（2012 年）

●西山由美「EU 付加価値税の現状と課題　ーマーリーズ・レビューを踏まえてー」フィナンシャル・レビュー　第 102 号（平成 23 年）

●日本医師会「今こそ考えよう　医療における消費税問題　第 2 版」（2012 年）

●益子良一「消費税における『非課税』と医療費『ゼロ税率』の理論と仕組み」月刊保団連　No840（2004 年 10 月）

●三木義一「消費税法と中小業者、消費者の権利」消費税の研究 検証と展望（1990 年）

●三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 VOL.30（1995 年）

●みずほ銀行産業調査部「Mizuho Short Industry Focus　医療機関と消費税問題」（2012 年 11 月 12 日）

●森信茂樹他「マーリーズ・レビュー研究会報告書」（平成 22 年 6 月）

●吉岡正雄「医療機関の『損税』解消は急務　ー医療の公益性と社会保障の観点から『ゼロ税率』を要求する」月間保団連 NO.1068（2011 年）

●渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」消費税の諸問題　租税法研究第 34 号（2006 年）

＜閣議決定・税制調査会等＞

●閣議決定「昭和 54 年度税制改正要綱」（昭和 54 年 1 月 19 日）

●閣議決定「社会保障・税一体改革大綱」（平成 24 年 2 月 17 日）

●税制調査会「長期税制のあり方についての答申」（昭和 43 年 7 月）

●税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（昭和 52 年 10 月 4 日）

●税制調査会「一般消費税特別部会報告」（昭和 53 年 9 月）

●税制調査会「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」（昭和 53 年 12 月 27 日）

●税制調査会「税制改革の基本課題」（昭和 63 年 2 月 5 日）

●税制調査会「税制改革についての素案」（昭和 63 年 3 月）

●税制調査会「税制改革についての中間答申」（昭和 63 年 4 月 28 日）

●税制調査会「税制改革についての答申」（昭和 63 年 6 月 15 日）

●税制調査会「実施状況フォローアップ委員会報告」（昭和 63 年 11 月）

●税制調査会 企画会合 第 21 回（平成 19 年 11 月 2 日）

●税制調査会「わが国の税制の現状と課題　－21 世紀に向けた国民の参加と選択」（平成 12 年 7 月）

●「財政再建に関する決議」（昭和 54 年 12 月 21 日）

●「税制の抜本的改革に関する基本方針」（昭和 62 年 10 月 16 日）

●自由民主党「税制改革の基本方針」（昭和 61 年 12 月 5 日）

●自由民主党「税制の抜本改革と昭和 62 年度税制改正大綱」（昭和 61 年 12 月 23 日）

●自由民主党「税制の抜本改革大綱」（昭和 63 年 6 月 14 日）

＜判例＞

●神戸地判平 24･11･27

●大阪高判平 14･12･20

＜その他＞

●関西学院大学経済学部 高林喜久生ゼミ「益税問題・損税問題から見る現行の消費税制度の問題点」

●健康保険組合連合会「『新型間接税』の創設に当たってのお願い（抄)」（昭和 63 年 6 月 10 日　於自民党税調への要望）

●「シンポジウム 消費税の諸問題」消費税の諸問題 租税法研究第 34 号（2006 年）

●第 183 国会 財政金融委員会 参議院会議録情報（平成 25 年 3 月 21 日）

●中央社会保険医療協議会診療報酬調査専門組織　医療機関等における消費税負担に関する分科会　議事録（第 1～8 回）

●中央社会保険医療協議会診療報酬調査専門組織　医療機関等における消費税負担に関する分科会　「医療機関等における消費税負担に関する分科会」における議論の中間整理（平成 25 年 9 月 25 日）

- 日本医業経営コンサルタント協会「医療費財源に関する提言　- 消費税と寄付金について - 」（平成 22 年 9 月 22 日）
- 日本医師会「医療に関する税制に関する意見」（昭和 62 年 10 月 9 日）
- 日本医師会「日本医師会の主な見解（抄）」（昭和 63 年 4 月 8 日　於自民党税調）
- 日本医師会「日本医師会の主な見解（抄）」（昭和 63 年 5 月 30 日　於自民党社会部会への要望）
- 日本医師会 日医総研『消費税の実態調査』（平成 21 年 2 月 12 日 最終改訂平成 24 年 7 月）
- 日本医師会、日本病院会、全日本病院協会、日本医療法人協会、日本精神科病院協会「平成 25 年度税制改正要望」（平成 24 年 9 月）
- 日本医師会「今村副会長に聞く　医療機関が抱える消費税負担問題の解決に全力で取り組む」日医 NEWS ONLINE　第 1224 号（平成 24 年 9 月 5 日）
- 日本医師会「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」（平成 25 年 8 月 23 日）
- 日本私立医科大学協会『病院部門消費税負担額について（概要）』（平成 24 年 7 月 13 日）
- 病院四団体「病院四団体の意見（抄）」（昭和 63 年 4 月 8 日　於自民党税調）
- 兵庫県民間病院協会「消費税訴訟の判決内容と支援に対する御礼」（2013 年 1 月 23 日）
- メディファクス　6138 号（2011 年 6 月 16 日）
- 健康保険組合連合会ホームページ
  http://www.kenporen.com/outline/index.shtml
- 財務省ホームページ「平成 25 年度一般会計予算の概要」
  http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/002.htm
- 財務省ホームページ「付加価値税率（標準税率）の国際比較」
  http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/102.htm
- 全日本病院協会ホームページ
  http://www.ajha.or.jp/topics/4byou/
- 日本医療法人協会ホームページ
  http://ajhc.or.jp/

● 日本私立医科大学協会ホームページ
http://www.idaikyo.or.jp/pdf/teikan.pdf

● 日本医業経営コンサルタント協会ホームページ
http://www.jahmc.or.jp/cgi-bin/about_association/index.html

● 兵庫県民間病院協会ホームページ
http://www.hgminkanhp.com/?cat=18

● 朝日新聞
昭和 63 年　4 月　9 日、昭和 63 年　5 月 31 日、昭和 63 年　6 月 12 日
昭和 63 年　6 月 14 日

● 日本経済新聞
昭和 63 年　3 月 26 日、昭和 63 年　5 月　1 日、昭和 63 年　5 月 22 日
昭和 63 年　5 月 28 日、昭和 63 年　5 月 31 日、昭和 63 年　6 月 12 日
昭和 63 年　6 月 13 日、昭和 63 年　6 月 14 日、昭和 63 年　7 月 15 日
平成 25 年 12 月 23 日

● 読売新聞
平成 25 年 12 月 21 日

無利息融資課税

―貸手における所得計上の法理―

倉橋　秀典

「無利息融資課税－貸手における所得計上の法理－」

１．　本稿の目的

無利息貸付について、これまで我が国では、主として法人税の場面において様々な議論がなされてきた。そこでの議論の中心は、寄附金等の認定との関係で、貸付を行った側の法人に法人税法２２条２項にいう収益が発生するかどうかという問題であった。そして、この問題については、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的に見た場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じである」とする、いわゆる有償取引同視説、あるいは、二段階説に基づいて、有償取引と対価の贈与という二段階の取引を擬制することによって、収益の発生を理由づけるという説明の仕方が、一般的にはなされてきた。この考え方の基本にあるのは、有利息貸付を行った場合との課税の公平の維持にあるといわれる。しかしながら、果たして貸主に課税の対象とすべき真の所得が発生しているといえるのかについては、これまで明確な分析が行われることがなかったとされる。無利息貸付による利息相当額の相手方への移転の時期について、これまでほとんど議論がなされていない。無利息による金銭の貸借を行った貸主又は借主について、その取引からは直接あらわれない損益を課税上認定し、これを課税の対象とするのであれば、両当事者に対する課税について、所得の発生という側面からの統一的な説明がなされることが望ましい。

この点、日本においては、無利息貸付によって、貸手においていかなる所得が、いつ、どのように発生し、あるいは移転されると考えるのかという議論が諸外国に比べて活発化していない。

アメリカ合衆国における IRC７８７２条という低利息貸付についての個別的な課税規定を立法化するに至った経緯やドイツにおける隠れた利益処分という所得算定の一般的規定による無利息貸付課税における擬制論争の経緯、がある。両国における所得概念は日本と同様に包括的に構成されており、その下での無利息貸付課税のための如何なる理論が構築されてきたかを、すなわち、貸手における所得計上の根拠付の法理についての比較検討を行う。

なお、本論文の中では、主に国内取引の中で生じる、関連会社間非正常取引としての無利息融資について検討していくこととする。

２．　本稿の内容

第１章 日本法の検討

日本法における無利息融資課税の解釈理論について検討する。第一節では、現行法における無利息融資課税において問題となる法令を確認し、第二節において、寄附金課税の機能について検討する。第三節では、清水惣事件を中心として、日本で繰り広げられた無利息融資課税の解釈論争について検討する。

第２章 アメリカ法の検討

米国法における IRC７８７２条と IRC４８２条の適用による無利息融資課税について検討する。第一節では、IRC７８７２条という、無利息融資の個別的課税規定について機能を確認し、第二節において、IRC４８２条の機能について検討する。第三節、四節においては、IRC７８７２条のローレビューを通して、過去及び現在の IRC７８７２条の評価を検討する。

第３章 ドイツ法の検討

独逸法における無利息融資課税について検討する。独も日本と同様に、無利息融資課税を所得算定の一般法理によって実行している。この点、日本の解釈論争と比較して、独の擬制論争を検討する。

第４章 日本における無利息融資課税のあり方についての考察

日本では、所得算定の一般規定である２２条２項の下で、無利息融資課税の法理を形成してくことが望ましいと考える。この点、２２条２項を法人税の課税ベースを画する純然たる課税要件規定と捉えた上で、その範囲(所得概念)の包括性に着目して現実に発生している実体的利益を捉えることにより、非正常取引に対する課税を考えていく立場を遵守するために、無利息融資課税において現在価値アプローチ採用を提言する。

「無利息融資課税 - 貸手における所得計上の法理 - 」

目次

はじめに 5

第１章　日本法の検討 7

第１節　現行法の無利息貸付の対処を行う法理 7

１．日本税法の一般的傾向 7

２．寄附金課税の適用解釈の複雑化の背景 8

第２節　無利息融資課税の解釈論争 9

１．清水惣事件判決(事実) 10

２．清水惣事件判決概要(判旨) 11

３．清永論文「無償取引と寄附金認定」 12

４．金子論文「無償取引と法人税法」 13

小括 14

第２章　アメリカ法の検討 15

第１節　現行法の無利息貸付の対処を行う法理(IRC７８７２条) 15

１．低利息貸付(below-market loan)規制の概要 15

２．立法経緯 16

３．IRC７８７２条の適用対象取引 20

第２節　IRC４８２条 22

１．所得の配分を行う権限の概要 22

２．無利息貸付における所得の配分(所得の創出論争) 23

３．利益移転としての無利息融資に対する IRC４８２条の適用 27

第３節　IRC７８７２条の評価 31

１．Halperin 論文「隠れた利息－『金銭の時間的価値』の課税」 31

２．Brien.D.Ward 論文「無利息融資課税」 33

第４節　IRC７８７２条の執行困難性(事例としてマイクロファイナンス融資) 35

１．マイクロファイナンスとは何か 35

２．KIVA についての概要 36

３．Sarah B.Lawsky 論文「無償で手に入れた金銭」 38
小活 41
第３章　ドイツ法の検討 43
第１節　現行法の無利息貸付の対処を行う法理(隠れた利益配当と隠れた払込み) 43
１．隠れた利益処分による損金性否認の概要 43
２．日本における隠れたる利益処分との相違点（主として同族会社行為計算の否認に関して) 44
第２節　無利息融資課税の擬制論争 45
１．擬制説の誕生（１９６０年代） 46
２．擬制説からの離脱（１９７０年代） 47
３．現在の解釈論（１９８０年以降） 48
小活 50
第４章　日本における無利息融資課税のあり方についての考察 51
第１節　無利息融資課税理論(貸手における所得計上の法理) 51
第２節　日本法の改善点 52
むすびに(国内無利息融資取引と国外無利息融資取引)… 56

参考文献等一覧 59

はじめに

無利息貸付について、これまで我が国では、主として法人税の場面において様々な議論がなされてきた。そこでの議論の中心は、寄附金等の認定との関係で、貸付を行った側の法人に法人税法２２条２項にいう収益が発生するかどうかという問題であった。そして、この問題については、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的に見た場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じである」とする、いわゆる有償取引同視説、あるいは、二段階説に基づいて、有償取引と対価の贈与という二段階の取引を擬制することによって、収益の発生を理由づけるという説明の仕方が、一般的にはなされてきた。この考え方の基本にあるのは、有利息貸付を行った場合との課税の公平の維持にあるといわれる[1]。

しかしながら、果たして貸主に課税の対象とすべき真の所得が発生しているといえるのかについては、これまで明確な分析が行われることがなかったとされる[2]。無利息貸付による利息相当額の相手方への移転の時期について、これまでほとんど議論がなされていない[3]。無利息による金銭の貸借を行った貸主又は借主について、その取引からは直接あらわれない損益を課税上認定し、これを課税の対象とするのであれば、両当事者に対する課税について、所得の発生という側面からの統一的な説明がなされることが望ましい。

この点、日本においては、無利息貸付によって、貸手においていかなる所得が、いつ、どのように発生し、あるいは移転されると考えるのかという議論が諸外国に比べて活発化していない。

アメリカ合衆国における IRC７８７２条という低利息貸付についての個別的な課税規定を立法化するに至った経緯やドイツにおける隠れた利益処分という所得算定の一般的規定による無利息貸付課税における擬制論争の経緯、がある。両国における所得概念は日本と同様に包括的に構成されており、その下での無利息貸付課税のための如何なる理論が構築されてきたかを、すなわち、貸手における所得計上の根拠付の法理についての比較検討を行う。

なお、本論文の中では、主に国内取引の中で生じる、関連会社間非正常取引としての無利息融資について検討していくこととする。

---

[1] 金子宏「無償取引と法人税－法人税法２２条２項を中心として－」同『所得課税の法と政策(所得課税の基礎理論(下))』（有斐閣、1996 年)

[2] 岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察」法學論叢 121 巻 3 号 23-48 項・121 巻 5 号 1-31 項・122 巻 1 号 1-24 項・122 巻 2 号 1-17 項・122 巻 3 号 32-58 項(1987 年)

[3] 増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』(1991 年)73 - 102 項

本論文の構成としては、第一章において、日本法における無利息融資課税の解釈理論について検討する。第一節では、現行法における無利息融資課税において問題となる法令を確認し、第二節において、寄附金課税の機能について検討する。第三節では、清水惣事件を中心として、日本で繰り広げられた無利息融資課税の解釈論争について検討する。

第二章及び第三章において、米独の法制度を対象とした外国法研究を行う。独米は無利息融資課税における議論が活発化されており、日本の解釈論争の問題点について検討する際に意味をなすと考えられる。

第四章において、外国法研究を通して、日本においての無利息融資課税における今後のあり方について提言する。結論としては、日本はアメリカのような無利息融資の個別課税規定を設けるのではなく、これまでのように所得算定の一般法理によって処理を行うことが望ましいと考える。但し、ドイツのように貸手における所得計上の根拠付を明確化するためにも、無利息融資課税において現在価値アプローチ採用の必要性について論ずる。

第１章　日本法の検討

第１節　現行法の無利息貸付の対処を行う法理

無利息融資は、法人税法上、無償の役務の提供とみなされ[4]、現行法上、法人税法第２２条２項及び３７項の適用による寄附金課税と法人税法第１３２条に定められる同族会社の行為計算の否認規定が用意されている[5]。

１．日本税法の一般的傾向

無利息融資課税を行う場合、日本においては、法２２条２項及び３７条の適用が試みられる。両規定は関連会社の存在に着目した規定ではないと言われている[6]。

従来より、会社間の非正常取引課税を巡って主として問題となる条文は、法人税法２２条２項と３７条である。関連して、２２条５項と１３２条も問題となる。

寄附金課税によって関連会社間取引を処理する点について、増井良啓教授は次のように述べられている。

「第一に、２２条が法人所得の計算に関する最も基本的な規定であることから、会社間取引の課税問題が、実定法上の法人税法概念に関する基本問題の一部として論じられる。これと関連して、第二に、会社間の所得振替の問題が、類似的にはやや異なる他の問題、とりわけ、小規模閉鎖会社所得の個人への流出の問題から未分離のまま、同一の規定の解釈として扱われる。第三に、現行法の個人法人単位の規律のゆえに、関連会社間の一連の取引を個別法人ごとに分断し、ばらば

---

[4] 金子宏『租税法』(弘文堂、2013 年)279 項、岡村忠生『法人税法講義』(成文堂、2004 年)35 項、水野忠恒『租税法』(有斐閣、2011 年)385 項

[5] 寄附金とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の利益供与のことである(３７条７項)。したがって、それは、通常の意味における寄附金(公共または公益のための拠出ないし提供)よりもはるかに広い観念である。寄附金が法人の純資産の減少の原因となることは事実であるが、それが法人の収益を生み出すのに必要な費用であるかどうかは、きわめて判定の困難な問題である。もし、それが法人の事業に関連を有しない場合は、利益処分の性質をもつと考えるべきであろう。しかし、多くの場合、法人の支出した寄附金のうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質をもつかを客観的に判定することが困難であるため、法人税法は、行政的便宜ならびに公平の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないこととしている(３７条１項)。ただし、法人が完全支配関係のある他の法人に対して支出した寄附金の額は、損金の額に算入されない(同２項)。

[6] 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002 年） 15 項

らの解釈論を展開せざるを得ない。以上要するに、現行法が関連会社の存在に着目した制度上の受け皿を設けていないことから、解釈論としては２２条および３７条に着目する他はない[7]。(下線追加)」

２．寄附金課税の適用解釈の複雑化の背景

法２２条２項及び３７条は、個別的否認規定ではなく、一般的な所得算定規定を定めるものにすぎない。無償取引に対する課税がなされる場合には、様々な解釈がなされてきており、特に無利息融資取引に関しては、その解釈が一層複雑化した。

この解釈問題を論じる前提として、３つの問題に対する解答が提起されている[8]。

その１は、２２条２項と３７条の関係をどう考えるかということである。両者は無関係に適用されるべきものであって、グロスの値として益金の額を２２条２項が、そしてグロスの値としての損金の額を３７条が、それぞれ独立に担当して計算するものと解すべきか。それとも、両者は連動関係にあるものであって、２２条２項に基づいて益金の額に算入されるのは、３７

---

[7] 武田昌輔「寄附金課税」『企業課税の理論と課題』(税務経理協会、2007 年)267 項

寄附金かどうかの判定をめぐってしばしば問題が生ずるのは、親会社が子会社の援助を目的として無利息貸付、低廉譲渡、債務引受等を行った場合である。企業側の立場に立った言い分としては、一種の連結的発想から、親会社が子会社の援助育成のために無利息貸付等を行うのは、その事業遂行上当然の行為であり、単純な贈与ではないということであろうが、我が国の現行税制では、いわゆる連結納税制度を導入していないため、たとえ親子会社といえどもそれぞれ別個独立の法人として課税関係を律することになっているから、この程度の理由では親子会社間における寄附金を事業遂行上直接必要な経費として正当化することはできないというのが課税庁側の伝統的な考え方であり、多くの裁判例によってもこの考え方が支持されてきた。このような考え方は、親子会社における恣意的な取引を排除し、課税の公平を確保するためにある程度やむを得ないものであるが、他方、我が国における親子会社の実態、子会社の経営に関連して発生した様々な法的、道義的諸問題に対する親会社の社会的責任といったものを考慮すると、このような原則論だけですべてが割り切れるというものでもないし、また、企業の実情に即さない面があることも否定できない。そこで、国税庁では、昭和５５年の法人税基本通達の改正に際し、注目すべき取扱通達(法基通 9 - 4 - 1(子会社等を整理する場合の損失負担等)、法基通 9 - 4 - 2（子会社等を再建する場合の無利息貸付け等）)を公表した。これにより、従来の課税庁側の伝統的な考え方と親子会社の実態の間に存在した極端な乖離がある程度解消したとみることができよう。(下線追加)

[8] 増井良啓・前掲 6・20 項

条によって損金不算入とされるネットの金額に限られると解すべきか。

その２は、２２条２項ないし３７条の適用は、租税回避目的が認定される場合にその適用を限定すべきかどうかである。

その３は、仮に２２条２項を適用するとしても、法文上は無償取引からも収益が生ずる旨が定められているだけであるから、益金の額に算入すべき金額をいかなる基準によって決めるべきかである。

これらの問題に対する一貫した解答を示すためには、そもそも２２条２項が無償取引からも収益が生ずる旨を定める趣旨は何かということが、根本的な問題になる。ところが、この根本の点について、様々な考え方が存在する [9]。たとえば、無償取引を有償取引およびそれによって得た対価の移転の二段階の取引と同視することにこの規定の根拠をもとめる考え方(有償取引同視説 [10](二段階説))、通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者とも公平を維持するために法人の適正な所得を算出するのがこの規定に趣旨・目的であるとする考え方(適正所得算出説 [11])、２２条２項の趣旨・目的は実体的利益に対して課税することにあり、３７条が働く場合に限って金銭債権の保有利益をいう実体的利益に対する課税が可能であるとする考え方 [12]、その他いくつもの考え方が存在する。

第２節　無利息融資課税の解釈論争

以下、２２条２項及び３７条の適用によって、無利息融資課税がなされた際に、どのような解釈論がなされてきたのかについて検討する。

---

[9] 清永敬次「無償取引と寄附金の認定~親子会社間の無利息融資高裁判決に関連して~」『税経通信』Vol.33-N0.13
清永敬次教授は、法人税法２２条２項の無償取引に係る収益発生の根拠に関する見解を有償取引同視説、同一価値移転説、実体利益存在説の三つに分けておられる。以下、各説の考え方については、成松洋一教授の文献を参考にして説明している。

[10] 成松洋一『法人税法セミナー　法人税の理論と実務の論点(四訂版)』(税理経理協会、2010 年)69 項　無償取引をした場合に、いったん時価相当額での有償取引があり、その後その代金を相手方に贈与したと観念し、有償取引の段階で贈与者に益金が生じるとする考え方である。

[11] 金子宏・前掲 1・345 項　通常の対価で行った者と無償で取引を行った者との間の税負担の公平を維持するため、無償取引について収益を擬制し、法人の適正な所得を算出しようとする考え方である。

[12] 清永敬次・前掲 9・4 項　法人税法第２２条２項の無償取引の規定を所得税法でいうところの第４０条及び第５９条に対応する規定であると考え、時価で資産を譲渡した者との間の負担の公平を図り、資産の所有期間中のキャピタルゲインに対する課税の無限の延期を防止するため、未実現の利得に対して課税しようとする考え方である。

１．清水惣事件判決(事実)[13]

X(原告・被控訴人)は、織物、繊維製品、雑貨の売買と貿易を目的とする株式会社である。訴外Ｔは、昭和３７年１１月１日に繊維、化成品の製造と販売を目的として設立された株式会社である。Ｔの昭和４０年１１月３０日現在の発行済株式４万株のうち、１万６０２８株をＸが保有しており、ＸとＴとは親子会社の関係にあって、ともに法人税法上の同族会社である。Ｘは昭和３７年１２月１日Ｔに対し、その事業達成を援助する目的で期間を３ヵ年に限り、４０００万円を限度として無利息で融資する旨の契約を締結した。この契約に基づき、ＸはＴに対して、昭和３９年事業年度において各月末残高２６５４万円の融資を行った(以下、「本件無利息融資」という)。Ｙ税務署長(被告・控訴人)は、本件無利息融資につき、年１０％の利率による利息相当額を寄附金と認定し、寄附金損金不算入額として、昭和３９事業年度の所得金額に２０６万１０１３円、昭和４０事業年度のそれに２５８万２１３４円を各加算計上する更正処分を行った。これに対して、異議申告および審査請求をへてＸが出訴。

第一審では租税回避行為の否認を理由として利息相当額を益金に算入出来るかどうかが争われ、大津地判昭和４７年１２月１３日(月報１９巻５号４０項)は、結論としてこれを消極的に解し、Ｘの請求を認容して本件更正処分を取り消した。

Ｙは控訴し、次のように主張した。本件無利息融資に係る利息相当額は、法人税法２２条２項の「無償による役務の提供」に係る収益として認識され、Ｘの益金を構成する。しかし、この収益は現実にはＸの資産として残存せず、寄附金として社外流出している。それゆえ、右利息相当額は、法人課税所得の計算上、法３７条２項の寄附金損金不算入の限度で益金として計上すべきである。

大阪高裁は、以下のような判示した後、年６％で利息相当額を算定し、それに基づいて寄附金の損金不算入の限度内で原処分を維持し、その限度をこえる部分を取り消した。

[13] 金子宏編著『ケースブック租税法』(弘文堂、2013 年)466 項

２．清水惣事件判決概要(判旨)[14]

第一審判決は、京都証券株式会社事件の控訴審判決とほとんど同様の判断枠組に基づいて、更正処分を取り消した。すなわち、「原告(親会社)は訴外会社(子会社)に対し無利息の約定で本件融資を行ったのであるから、私法上の効力としては、訴外会社に対する利息債権が発生していないことは明らかである。したがって、右私法上の効力をそのまま税法上も是認する時は、原告は訴外会社から法人税法所定の益金となるべき収益を得ていないのであるから、利息相当額につき課税する余地はない筈のものである」と述べた上で、本件において租税回避行為の否認が許されるか否かを判断した。

これに対して、控訴審判決は、法人税法２２条２項の規定は、「私法上有効に成立した法律行為の結果として生じたものであるか否かにかかわらず、また、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形をとっているかの別なく、資本等取引以外において資産の増加の原因となるべき一切の取引によって生じた収益の額を益金に算入すべきものとする趣旨」であるという。そして、「資産の無償譲渡、役務の無償提供は、実質的にみた場合、資産の有償譲渡、役務の有償提供によって得た代償を無償で給付したのと同じであるところから、担税力を示すものとみて、法２２条２項はこれを収益発生自由として規定したものと考えられる」と述べる。そして、金銭の無利息貸付の場合については、「営利法人が金銭(元本)を無利息の約定で他に貸し付けた場合には、借主からこれと対価的意義を有するものと認められる経済的利益の供与を受けているか、あるいは、他に当該営利法人がこれを受けることなく右果実相当額の利益を手放すことを首肯するに足りる何らかの合理的な経済目的その他の事情が存する場合に限り、当該貸付がなされる場合にその当事者間で通常ありうべき利率による金銭相当額の経済的利益が無償で借主に提供されたものとしてこれが当該法人の収益として認識されることになるのである」と述べ、そして、「経済的利益の無償の供与等に当たることが首肯されれば、それが法人税法３７条５項かっこ内所定のものに該当しない限り、それが事業と関連を有し、法人の収益を生み出すのに必要な費用といえる場合であっても、寄附金性を失うことはないというべきある」とした。結局、通常ありうべき利率について更正処分と異なる水準が適正であるとしたものの、原判決を変更して更正処分を概ね是認した。

[14] 渕圭吾「適正所得算出説を読む」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）

３．清永論文「無償取引と寄附金認定」

清水惣事件では、有償取引同視説と同一価値移転説[15]によって、無利息融資課税の議論がなされてきた。この点、清永敬次教授は、本解釈に対して、実体的利益存在説を示した上で、次のような分析をなした[16]。

まず、資産の無償譲渡の場合と異なり、役務の無償提供の場合には利益の発生が存在しないことは明らかである。それゆえ、実体的利益存在説は、無償譲渡を説明することはできるが、役務の無償提供を説明することができない。

これに対して、残りの二つの説は「資産の無償譲渡の場合にもまた無償の役務の無償提供の場合にも使うことができる」。ただし、これらの二つの考え方の間には、適用範囲の広狭について差異が存在する。すなわち、同一価値移転説の下では、無償取引により相手方が利益を受ける場合には必ず収益が計上されるのに対して、有償取引同視説の下では、相手方の事情を勘案して有償取引の余地があったのかということを判断し、これが肯定された場合に初めて収益が計上される。後者のほうが、適用される範囲が狭いことになる。

最後に、資産の無償譲渡について、キャピタルゲインが問題となるような資産についてのみ、２２条２項の適用の余地があるのではないかということが示唆される。金銭や含み益のない資産については、２２条２項を適用して収益を計上する必要がないのではないか、と述べられている[17]。

---

[15] 成松洋一・前掲 10・69 頁　無償取引の場合には、同一価値の資産や役務が一方の当事者から他方の当事者に移転し、受贈者に時価相当額の利益が発生する以上、贈与者にも同額の益金が生じるとする考え方である。

[16] 清永敬次・前掲 12

[17] 渕圭吾・前掲 14・214 項　このような分析に対して、渕圭吾教授は次のような批評をされている(下線追加)。

清永の「無償取引に係る収益」についての分析でとりわけ注目に値するのが次の二点である。第一に、<u>無償の役務の無償提供の場合には実体的利益(所得)の発生が存在しない</u>ことを前提に、従来から存在していた実体的利益存在説では清水惣事件のようなケースを説明できない、と主張した点である。第二に、一方では(有償取引同視説と同一価値移転説という二つの考え方により)<u>実体的利益が存在しない場合に２２条２項が適用されることを否定しないように述べるにもかかわらず、他方では実体的利益が存在していない場合には２２条２項が適用されないかもしれないと述べている点</u>である。

このように、清永論文はそれまでの学説・裁判例に対する鋭い批判であると同時に、矛盾しかね

４．金子論文「無償取引と法人税法」

金子宏教授は２２条２項の意義について、すなわち、２２条２項は創設的規定であるか、確認的規定であるかを分析されている[18]。

そもそも、「益金が生じるためには、前述のような評価益の計上が認められている場合は別として、譲渡資産の対価として金銭その他の経済的価値の流入(流出ではなく)が必要であると考えるべき」であるとした上で、旧法下で無償取引から益金が生ずると解することは無理であったのであり、現行法人税法２２条２項の規定は「無償取引の場合にも通常の対価相当額の収益が生ずることを擬制した一種のみなし規定であり、創設的規定である」と結論付けている。

また、現行法人税法２２条２項の規定の根拠と目的として次の点を述べられている。

「通常の対価で取引を行った者と無償で取引を行った者との間の公平を維持する必要性」である。すなわち、「法人は営利を目的とする存在であるから、無償取引を行う場合には、その法人の立場から見れば何らかの経済的な理由や必要性があるといえようが、しかし、その場合に、相互に特殊関係のない独立当事者間の取引において通常成立するはずの対価相当額(これを『正常価格』ということにする)を収益に加算しなければ、正常対価で取引を行った他の法人との対比において、税負担の公平(より正確に言えば、競争中立性)を確保し維持することが困難になってしまう」というのである。要するに、「無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにある。したがって、「無償取引につき収益を擬制する目的は、法人の適正な所得を算出することにある」。さらに、このように考えると、「２２条２項は、アメリカ合衆国内国歳入法典４８２条の独立当事者間取引の原則を定める規定と多分に共通性を有することになる[19]」。

以上のように、金子宏教授の適正所得算出説は、無償による資産の譲渡と無償による役務の提供の両方を説明できるものであった。しかも、これまで明確にされていなかった、(二段階説のうち第一段階の)無償取引について通常の対価相当額の収益を擬制することの根拠につき、適正所得を算出するため、と説明した。

ない主張を含む問題提起であった。

[18] 金子宏・前掲１

[19] 無利息融資課税におけるIRC４８２条の機能については、第二章第三節で検討する。

小括

以上のように、昭和４０年改正後の法人税法２２条２項については、清水惣事件を契機として様々な論文、評釈が著された。しかし、適正所得算出説を皮切りに、議論の重点は立法論へと移って行った[20]。日本の法人税法実務では、２２条２項に基づく益金計上に引き続いて、法人から失われる経済的価値を多くの場合に寄附金(法税３７条)であるとみなしていた。しかし、このような経済的価値の移転を損益取引ではなく資本等取引(配当や出資)であると捉えることも可能であることが指摘されてきた[21]。この点、日本の無利息融資課税の法理は、いまだ詰めるべき点が残されていると感じられる。

日本で通説となっている適正所得算出説であっても、無償による資産の譲渡について言えば、資産の時価と簿価との差額が「適正所得」という説明は可能であるが、しかし、無償による役務の提供についてはこの説明が不可能である。にもかかわらず、金子宏教授は無償による役務の提供について詳しく述べていない[22]。すなわち、貸手において適正所得が算出される根拠付[23]に関して、日本においては明確な理論形成が十分に醸成されていないことになる。

---

[20] 岡村忠夫「移転価格税制」村井正編『国際租税法の研究』(法研出版、1990 年)136 項、増井良啓・前掲 6・236 項、藤井保憲「移転価格税制の国内取引への適用」『税大ジャーナル』3 号(2005 年 12 月)　移転価格税制の国内取引への拡充の立法論については、むすびで取り扱う。

[21] 増井良啓・前掲 6・235 項

日本における「隠れたる利益処分」の法理の継受の試みは、半ば失敗したと評価すべきである。ドイツでは、移転した利益を配当と構成することによって、損金不算入の効果を導き、更には益金計上の効果さえも現実化することに成功化した。尚、「隠れた利益処分」については第三章第二節で取り扱う。

[22] 渕圭吾・前掲 14・218 項　この点、渕圭吾教授は次のような批評をされている(下線追加)。

もっとも、通常の対価相当額(arm's length price)を擬制することで、「適正所得」が算出されることになるという場合に、そこでいう「適正所得」とは何か。この点について、金子は必ずしも明確に述べていない。無償による資産の譲渡について言えば、資産の時価と簿価との差額が「適正所得」ということになるのであろう。そうだとすると、無償による資産の譲渡についてはキャピタルゲイン課税説が維持されているのではないかとも考えられる。しかし、無償による役務の提供についてはこのような説明が不可能である。にもかかわらず、金子は無償による役務の提供について詳しく述べていない。そこに金子説を批判する学説が登場する余地が生じていた。また、この説は、所得のないところに課税をしているのではないかという、岡村批判もある。
尚、岡村論文については第四章第二節で検討する。

[23] 村井正「法人税法における益金−無償取引」『租税法−理論と政策−』(青林書院、1987 年)87 項

一方、２２条２項の機能について、村井正教授のような考え方もある。
法人税法２２条２項でいう「無償による役務提供」が収益を構成するとする規定は、例えば無利息融資にみられる「帰属利息」の課税時期を失わしめないための「帰属所得」課税規定であると解することもできるであろう。…私見によれば、現行法人税法２２条２項の法意は、原価の要否を問わず、無償役務提供における帰属所得を認定する法的根拠を示したものと解する。その意味では、法人税法２２条２項における「無償による役務提供」収益は、帰属所得に関する創設的規定と解すべきであろう。

第２章　アメリカ法の検討

現行法上では、無利息貸付(本節においては、無利息貸付は当然に低利息貸付に含まれるものとして議論していく)の対処は、IRC７８７２条と IRC４８２条によってなされている。なお、歳入庁長官の決定により IRC４８２条の適用対象となる無利息貸付については、IRC７８７２条の方を優先して適用する点に注意する[24]。

第１節　現行法の無利息貸付の対処を行う法理(IRC７８７２条)

１．低利息貸付(below-market loan)規制の概要

米国でも、一般に、所得は分散し、控除は集中させることで節税を図ることが可能であると考えられる[25]。１９８３年以前では、金利を無視した融資である無利息貸付（interest-free loans）が、所得分散による節税の手段として用いられてきた。

しかし、無利息というのは、資本主義経済と本質的に相容れない不自然な概念であることから、１９８４年以降、無利息あるいは低い利子率の融資は低利子率貸付（below-market loan）として、規制されるようになった。

IRC７８７２条に関する下院歳入委員会報告書は、その立法理由を次のように述べている[26]。

「本委員会は、無利息貸付又は低利息貸付が、借主に市場利子率による利息の支払を要求する貸付と、借主の利息支払に資金を供給するための借主への支払の、両者と経済的に同等なものであると考える。さらに、本委員会は、多くの場合に、このような取引に対してその経済的実質に従った課税を行わないことは、納税者に多くの課税ルールを免れる機会を与えることになると考える。」

報告書はこれに続けて、家族間の無利息貸付は、所得移転の法理[27]（assignment of income rules）やグランタートラストルール（クリフォードルール）を回避するために、法人から株主への無利息貸付は、法人所得の法人レベルでの課税を回避するために、また、役務の提供者に対する無利息貸付は、給与に対する課税及び一定の場合における役務提供者による利息控除可

---

[24] Prop. Reg. § 1.7872-2(a)(2)(iii)

[25] 伊藤公哉『アメリカ連邦税法　所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』（中央経済社、2005 年)74 項、須田徹『アメリカの税法　連邦税・州税のすべて〔改訂 5 版〕』(中央経済社、1996 年)49 項

[26] 増井良啓・前掲 3・80 項

[27] 所得移転の法理については、本章第二節において IRC４８２条との比較で検討する。

能額の制限を回避するために、それぞれ用いられてきたと述べ、さらに、新たに定立されたルールは、濫用ではない取引（non-abusive transaction）や、租税回避（tax avoidance）を主たる目的としない貸付であることが立証された貸付には適用されないこと、そのために適用の制限及び例外規定を設けることをうたっている。

２．立法経緯

無利息貸付のためにIRC７８７２条の整備がなされたのは、１９８４年である。しかし、アメリカにおいて無利息貸付課税に関する重要な判例が登場し始めたのは１９６０年代からである。１９６０年代では無利息融資がどのように処理され、何故に１９８４年においてIRC７８７２条の制定に至ったのかについて検討していく。

(１)所得税における判例法の形成

使用者が被用者に対して無利息融資で資金を貸し付けた場合、使用者は、仮にその資金を銀行口座に振り込んでいたとすれば、一定の利息を受け取ることができたはずである。被用者は、仮に同じ資金を市中金利によって借入れたいたならば、一定の利息を支払わなければならなかったはずである。正常な取引を行った場合に比べて、無利息融資の形式を選択した場合には、使用者は得べかりし利息を失っており、被用者は利息の支払いを免れている。つまり、両当事者の間に利息相当額の経済的価値の移転があったものと想定することが可能である。無利息融資に伴うかかる現象を利用すれば、使用者は被用者に対する報酬を、現金の支払いという形ではなく、利息相当分の経済的価値の移転という形で、与えることができる。所得税の判例形成において、このような経済的価値の移転によって、貸主あるいは借主には、内国歳入法典６１条[28]にいう総所得(gross income)あるいは同１６３条の利息控除(interest deduction)が認められるかが主要な問題となった。

---

[28] 忠佐市「アメリカ連邦最高裁判所の課税所得判例」『日本税法学会創立 30 周年記念祝賀税法学論文集』(日本税法学会本部、1981 年)157 項
§1.61-1 では次のように定められている。総所得は、法律で除外されているもの以外で、いかなる源泉から取得されるかを問わず、すべてのインカムを意味する。総所得には金銭、財産、又は役務のいかなる形式によるかを問わず、実現されたインカムが含まれる。インカムには、金銭のほか、役務、食事、住宅、株式その他の財産のいかなる形式によるかを問わず、実現されたものである。(下線追加)
無利息融資課税については、どの時点を持って利益が生じたかについての点は、IRC４８２条の所得の創出論争(本章第二節)を踏まえて検討する。また、無利息融資課税は、未実現の利得(unrealized gain)を所得へ含めた上での課税(Halperin 見解)であるとも言われる(本章第三節で検討する)。

無利息融資において借主にいかなる所得税上の取扱いをなすべきかという点が争われた最初は、Dean 事件[29]に対する１９６１年の租税裁判所の判決である。争点は、法人から無利息融資を受けた株主において、借主において、借入金の無償使用に由来する経済的利益の範囲で所得が実現するか否かであった。租税裁判所は、次のように述べてこれを消極的に解した。

「借主は、仮に利息を支払っていれば、１９５４年内国歳入法典１６３条に基づき利息を完全に控除できたはずである。それゆえ、株主が法人財産を無償で使用した場合に関する先例は本件に当てはまらない。当裁判所はこれまで…無利息融資は借主に利子控除をもたらさず、貸主に利子所得をもたらすものでもない旨の判断を下してきた。当裁判所はまた、無利息融資によって借主に課税所得(taxable gain)が生じないということも、同様に正しいと考える。」

かくして、租税裁判所は、借主に対する所得税の課税を否定したのである。

ところが、Dean 判決に対して、内国歳入庁は機敏に反応することなく、１２年後の１９７３年に至ってようやく、これに従わない旨表明した。

連邦控訴裁判所は、Greenspun 事件[30]に対する１９８２年の判決を先頭として、借主に所得が実現しないという Dean 判決のルールを相次いで追認した。各々の判決の理由付けは微妙に異なり、また、激しい反対意見も散見される。だが、贈与性融資以外の無利息融資が所得税の課税を受けないという線で判例が固まったとされる。Greenspun 事件の控訴審判決は、Dean 判決がほぼ２０年間支配的先例とされてきた旨、および、無数の納税者がこれに依拠してきた胸を指摘したうえで、次のように述べている[31]。

---

[29] Dean v. Comm'r,187. F. 2d 1019 (April 2, 1951)Lexis Nexis より引用
事案は、納税者及びそのトラストが全株式を保有する個人持株会社たる法人から、納税者への手形の差し入れによる２００万ドル超の無利息貸付によって、納税者に課税所得が発生するかが争われた。
当該判決での問題とされたのは、「得べかりし利息」が貸手又は借手の所得を構成するかどうかという点と、その両当事者においてその控除が認められるかという点であった。

[30] Comm'r, v. Greenspan,670 F. 2d 123 (February 24, 1982)Lexis Nexis より引用
事案は、ラス・ベガスで新聞社とテレビ局を所有する納税者が、そこでの新規事業をめざす者から、それに対する反対運動を押さえるために、その者に好意的報道等への対価として、６１条にいう総所得として課税の対象となる経済的利益を受け取ったとし、貸付を受けた年度及びその返済期限が延長された年度について、年３％と、年６％(同様の貸付に対して銀行が請求したであろう最低の利子率)の差による支払い利息の節約額の、貸付全期間にわたる合計額の現在価値相当額を増額更正した。
Dean 判決と Greenapun 判決とでは、一貫した判旨が得られなかったが、次の三点が問題となった。第一に、IRC６１条は、両当事者で利息控除がなされる場合、「得べかりし利息」を含意するものであるかという点。第二に、IRC１６３条は、実際の現金支出を伴わない利息(得べかりし利息)に適用されるものかという点。第三に、同様の経済効果を生み出す取引にも同様の課税処理の適用がされるかどうかという点である。

[31] 増井良啓・前掲３・77 項

「当裁判所も今となってDean判決に手をつけたくはない。右判決の基礎をなす法理をなす法理やそこから生ずる問題点を司法府が再検討することを正当化するには、あまりに多量の水が橋の下を流れてしまったのである。」

(２)贈与税における判例法の形成

贈与税における解釈論としては、内国歳入法典２５０１条の「贈与による財産の移転(the transfer of property by gift)」があるか否かということが問題となる。この点に関するリーディング・ケースは、Johnson事件[32]に対する１９６６年の連邦地方裁判所の判決である。この判決において、裁判所は、親子間の要求払無利息融資について、「両親には金銭を…投資する義務はない」と述べて、２５０１条にいう贈与にあたらない旨の判断を下した。さらに、Crown事件[33]に対する１９７７年の租税裁判所の判決、およびそれを維持する翌年の連邦控訴裁判所の判決が、これにつづいた。無利息融資によって、贈与税の対象となる財産の移転が生じているか否かの問題について、下級裁判所はこれを消極に解していた。この点について、Powell裁判官は以下のように述べられている[34]。

「１９８２年に至るまで、内国歳入庁の不作為と裁判所の意見によって支持された贈与税の長年にわたる原則は、無利息の要求払融資が贈与税上の意味をもたないということであった。この原則に基づいて、納税者は融資をなし、租税専門家は融資をなすことを進言し、租税代理人は複雑な租税節減策の中核的要素として融資を用いてきた。」

以上のごとき実務の状態を一変させたのが、１９８４年に下された連邦最高裁判所のDickman 事件[35]に対する判決である。租税裁判所は贈与税の課税を認めなかったが、控訴裁

---

[32] Johnson v. United States, 254 F. Supp. 73(February 26, 1966)Lexis Nexis より引用
事案では、夫婦がその子供に行った無利息による要求払い貸付(demand loan)について、当該貸付金額の利用価値が贈与となるかが争われた。
当該事案においては、利息それ自体は所得を構成しないし、固有の価値も有していないということが判示されている。

[33] Crown v. Commissioner, 67 T.C. 1060(March 31, 1977)Lexis Nexis より引用
事案は、納税者とその兄弟が、その子供と近親者を受益者とする２４のトラストに対して行った無利息による要求払い貸付について、貸付けられた金銭の利用価値が贈与となるかが争われた。
当該事案において、内国歳入庁長官は、無利息融資における贈与税において三つの点を指摘している。第一に、貸手においては、「得べかりし利息」という機会費用が生じており、その分だけ貸し手の資産は減少しているのであるから、贈与税の対象となりうる点。第二に、不等価交換について指摘している。すなわち、債券の現在価値は融資額面を下回っており、贈与税の対象になりうる点。第三に、金銭の使用権の移転は贈与税の対象となる資産の移転に該当する点である。

[34] 増井良啓・前掲3・78項

[35] Dickman v. Comm'r, 690 F.2d 812(November 1, 1982)Lexis Nexis より引用
事案は、納税者夫婦からその子及び家族の所有する閉鎖的会社への無利息・一覧払いの約束手形の差し入れによる貸付(要求払い貸付)について、貸し付けられた金銭の利用価値が贈与となるかが争

判所はこれを破棄し、無利息の要求払融資は内国歳入法２５０１条にいう「贈与による財産の移転」にあたり、それゆえ贈与税に関する規定の適用をうけると判示した。連邦最高裁判所は、この控訴裁判所の判決と上述の Crown 事件判決との抵触を解決するために、上告を認めた。これが本件判決である。

Burger 主席裁判官による法廷意見は、控訴裁判所の判断を支持した。その理由付としては、次の点があげられる[36]。

第一に、連邦贈与税法上の規定の文言が、財産に対するいかなる利益の無償移転をも包含しようとしているということである。

第二に、金銭という価値ある財産の利用は、それ自体、法的に保護しうる財産的利益であると解されていることである。財産の所有者がその物を利用する権利を他人に移転するときには、「判別しうる財産的利益(property interest)が明らかに所有者を変えた(changed hands)」のであり、それゆえ、資金の無利息融資は連邦贈与税上の「贈与による財産の移転」にあたる。

第三に、上述のように解することは、遺産税及び所得税を守るという連邦贈与税の主要目的と完全に整合的である。

以上の理由をあげて、連邦最高裁判所は、従来の下級審の判例を変更し、無利息の要求払融資によって貸付金の合理的な利用価値の贈与があったことになると判示したのであった[37]。

以上のごとき判例の展開は、議会に対して包括的な立法的措置をとることを促した。１９８４年の税制改正によって、内国歳入法典にはあらたに７８７２条という条文がおかれた。同条は、貸主と借主の双方について、所得税と贈与税の両方にまたがる課税のルールを定めた。

われた。

[36] 増井良啓・前掲 3・78 項

[37] 増井良啓・前掲 3・79 項

増井良啓教授は、当該判事に対して、次の点を強調されている(下線追加)。

Dickman 判決に関して指摘すべきいまひとつの点は、判例変更に伴って問題となる多くの論点について、具体的な解決方法が示されなかったことである。たとえば、貸付金の「合理的な利用価値」の評価や、右価値の移転のタイミング、あるいは期限付融資の扱いといった問題が未解決のまま残された。Powell 裁判官の反対意見は、これらの問題を意識して、課税原則のかかる変更は裁判所のなすべき仕事ではなく、議会に任せるべきことがらであると論じている。これは、司法府から立法府に対するシグナルであったということができよう。

３．IRC７８７２条の適用対象取引[38]

IRC７８７２条は、貸付を要求払い貸付（demand loan）と、期限付貸付（term loan）の二つのタイプに分けている。要求払い貸付とは、貸主の請求により借主はいつでもその全額を返済しなければならない貸付をいい、期限付貸付とは、それ以外の貸付、すなわち、確定した期限ある貸付をいう。低利息貸付となるのは、要求払い貸付の場合には、利率が適用連邦利子率よりも低い貸付であるもの、また、期限付貸付では、貸付額が要返済額全額の現在価値を超えるものである。現在価値は、適用連邦利子率を割引率として、貸付がなされた日に、規則が定める方法で算定される。したがって、当然、無利息貸付は低利息貸付に含まれる。適用連邦利子率は、IRC１２７４条（ｄ）項に基づき、短期、中期、及び長期について、財務長官が定める。適用連邦利子率は、原則として、期限付貸付の場合には、半年複利で算定され、要求払い貸付の場合には、短期の連邦利子率が適用される。なお、規則は、低利息貸付の定義、及び、適用連邦利子率について、さらに詳細に定めている。

(１)適用対象；本条の適用対象となる低利息貸付は、次の類型のものである[39]。

A 贈与性貸付（gift loan）…得べかりし利息の相手方への移転が、内国歳入法典１２章にいう贈与となる低利息貸付。但し、未返済総額が一万ドルを超えない個人間の直接の贈与性貸付であって、所得生産資産の取得又は維持のためでないものを除く（最低額適用除外）。

B 報酬関連貸付（compensation-related loans）…直接又は間接の、（ｉ）使用者と被用者間、又は、（ii）独立の契約者とその者からの役務の提供を受ける者との間での低利息貸付。但し、未返済総額が一万ドルを超えず、租税回避が主たる目的の一つではないものを除く。

C 法人株主間貸付（corporation-shareholder loans）…直接又は間接の、法人とその株主間の低利息貸付。但し、B と同じ最低額適用除外がある。

D 租税回避貸付[40]（tax avoidance loans）…利息取り決めの主要な目的の一つが、連邦税の回避である低利息貸付。

---

[38] 伊藤公哉・前掲 25・74 項、須田徹・前掲 25・49 項、岡村忠生・前掲 2・122 巻 1 号 17−22 項

[39] IRC § 7872(c)

[40] 金子宏・前掲 4・119 項　租税回避の意味を明らかにするところは本稿の目的ではないため、簡略に説明する。租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したものであり、これらの活動ないし現象は第一次的には私法の規律するところであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられていない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、租税回避という。

E その他の低利息貸付…A、B、C に該当しないが、貸主又は借主の連邦租税債務に重大な影響を与えるもので、規則に定められているもの。

(２)低利息貸付の取扱い

A 要求払い貸付及び贈与性貸付[41]…要求払い貸付と、贈与性貸付（期限付貸付であるものも含む）については、得べかりし利息は、それが発生した期間を含む暦年の最後の日に、貸主から借主に、貸付の類型に応じて、贈与、報酬、分配、出資等として移転され、借主から貸主に、利息として再移転されたものとして扱われる。

B それ以外の低利息貸付[42]…当該貸付がなされた日において、貸付額と、要返済額の全額の現在価値との差額が、貸主から借主に貸付の類型に応じて、報酬、分配、出資等として支払われたものとする。また、この差額は、当該貸付にかかる割引利息額（original issue discount, OID）として扱う。７８７２条に基づいて低利息の期限付貸付に OID ルールが適用される場合には、そこでの発行価格は、債務の名目上の元本価格からみなし移転額を控除した金額（原則として、現在価値に等しい）であり、満期日までの実質利回りは、適用連邦利子率となる。したがって、期限付貸付における OID は、原則として、割引利息額の日割額の、当該課税年度において貸付がなされている日数分の総額が、貸主において総所得額に算入され、借主において費用控除される。

C 贈与性貸付に関する特則[43]…所得税に関して、１０万ドルを超えない個人間の直接の贈与性貸付で、租税回避をその主要な目的の一つとしないものについては、利息として借主から貸主に再移転されたものとして扱う金額が、当該年度の借主の投資純所得を超えないものとする。但し、借主が投資所得を受け取る期日を操作することができ、かつ、現実にその操作がなされたときは、この限りではない。投資純所得とは、おおまかには、利子、配当、賃料、ロイヤルティー、投資目的で保有した資産の処分にかかる短期譲渡純利益などで、事業取引によるものではない所得（投資所得）から、投資所得の獲得に直接対応する費用控除（投資支出）を、控除したものである。なお、当該年度の投資純所得が１０００ドルを超えないときは、０とする。贈与税に関しては、期限付貸付たる贈与性貸付は、貸付の行われた日に、貸付額と要返済額の総額の現在価値の差額が、贈与されたものと扱う。

41 IRC§7872(a)
42 IRC § 7872(b)(2)
43 IRC§7872(d)

第２節　IRC４８２条

１．所得の配分を行う権限の概要[44]

IRC４８２条の目的は、納税者が関連者間取引に帰せられる所得を明確に反映すること、及びこれらの取引に関する租税回避の防止することにある。IRC４８２条は、関連納税者の真の課税所得[45]を決定することによって、関連納税者と非関連者を税務上パリティな状態に置いている。

この規定の適用のためには、脱税や租税回避は必要でなく、関連企業の間において所得（true net income）の技巧的な移転・しぼり出しないし歪曲（artificial shifting, milking or distortion）がある場合には、たとえ納税者が善意であって租税回避の意図を欠いていても、この規定の適用は妨げられないと解されている[46]。これは、「（関連企業の）所得を正確に算定するため」というIRC４８２条の目的に由来する。この点について、規則は、次のように述べている。

「４８２条の目的は、関連企業(controlled taxpayer)の財産と事業から生ずる真の課税所得(true taxable income)を、非関連企業(uncontrolled taxpayer)の基準にしたがって決定することによって、関連企業を非関連企業とタックスパリティ(tax parity)におくことである。関連企業グループを支配している利害関係者は、各関連企業をして、その取引と会計帳簿がその財産と事業から生じる課税所得を真に反映する(truly reflect)ようにその業務を処理させる完全な力を有するもの

---

44 IRC４８２条の先行研究として以下の論文及び書籍を参考にしている。
金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立企業間取引(arm's length transaction)の法理－内国歳入法典４８２条について－」『ジュリスト』724、734、736 号(1980 年 9 月、1981 年 2 月、1981 年 3 月)、岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典４８２条」『税法学』404,405,406 号(1984 年 8 月)、溝田澄重「アメリカ内国歳入法典４８２条の所得の創出について」『税法学』393 号、川端康之「米国内国歳入法典４８２条における所得配分－関係理論から見た「所得創造理論」－」『民商法雑誌』101 巻、青山慶二監訳『米国内国歳入法４８２条(移転価格)に関する財務省規則』（1995 年、社団法人日本租税研究会)68 項
IRC４８２条は「（法人格を有するかどうか、アメリカ合衆国において設立されたものかどうか、連結申告をする要件をみたしているかどうか、を問わず)同一の利害関係者によって直接または間接に所有されまたは支配されている２以上の組織・営業または事業のいずれに対しても、財務長官は、脱税を防止し、あるいは、それらの事業の間に総所得、経費控除、税額控除、その他の控除を配分し、割り当て、または振り返ることができる。無形資産(またはライセンス)の場合、その移転またはライセンスにかかる所得は、当該無形資産に帰属すべき所得と相応したものでなければならない。」と定めている。

45 『真の課税所得』という用語は、関連企業が、その業務活動において、関連企業グループの他のメンバーと正常な条件で取引をしたならば生じたであろう課税所得(又は、場合によって、課税所得に影響を及ぼすいずれかの項目ないし要素)を意味する。（Reg.§1.482-1(a)(6)）

46 金子宏・前掲 44・724 号 106 項

とみなされる。しかしながら、業務がそのように処理されず、そのために課税所得が過小に表現されている場合には、税務署長は、事案に介入し、そして、総所得・経費控除・税額控除その他の課税所得に影響を及ぼすすべての項目ないし要素の配分・割当て又は振替を関連企業の間に行うことによって、各関連企業の真の課税所得を決定することができる。すべての事案において適用されるべき基準は、ある非関連企業が他の非関連企業と正常な条件で(at arm's length)取引する場合のそれである[47]。」

「関連企業相互間の取引は、共通の支配が租税を軽減し、回避又は免れるために用いられたかどうかを確認するために、特別の吟味に服せしめられる。関連企業の真の課税所得を決定するに当たって、税務署長は、不適切な会計処理の場合、詐欺的な取引又は虚偽ないし仮装の取引の場合、あるいは所得や控除の移転ないし歪曲によって租税を軽減又は回避するために企図された計画の場合、に限定されない。真の課税所得を決定する権限は、不注意によるものであれ、計画的なものであれ、関連企業の課税所得がその全部又は一部において、当該関連企業がその業務活動において他の非関連企業と正常な条件で取引をする非関連企業であったとしたら生じたであろうものと異なるすべての場合に及ぶ[48]。」

２．無利息貸付における所得の配分(所得の創出論争)

４８２条の解釈上最も争われた問題の一つは、関連企業相互間で正常取引と異なる条件で取引が行われた場合には、たとえ、関連企業グループにまだ所得が生じていなくても、内国歳入庁は正常取引の基準にしたがって所得を計算しなおすことができるのかどうかである。たとえば、ある会社がその支配する子会社に、無利息の融資を行ったが、その子会社は、その年度内にはその資金からなんらの収益を生み出さなかった、ケースが想定される。収益が生じていない場合でも、内国歳入庁は親会社の所得を計算し直すことができるのであれば、４８２条は、内国歳入庁に、所得の創出(create)権限を与えていることになる。これに対し、収益が生じている場合にのみ、内国歳入庁は、親会社の所得を計算しなおすことができるとすれば、４８２条は、所得の配分（allocation）権を内国歳入庁に与えているにすぎないことになる。

裁判例は、長期間にわたって、４８２条は所得が存在する場合にのみ適用される、という解釈をとってきた(トレーシング説[49])。たとえば、Tenessee-Arkansas 砂利事件[50]の判決におい

---

[47] Reg. § 1.482-1(b)(1)

[48] Reg. § 1.482-1(c)

[49] 岡村忠生・前掲 44・404 号 30,31 項
関連グループのメンバーを各々独立当事者と考えるタックスパリティの理念とは逆に、関連グル

て、第六控訴裁判所は、「（４５条（４８２条の前身）は）内国歳入庁長官に、なんら存在しない所得を創出することを認めるものではない。この条文の主要な目的は、存在する所得に算定することである。」と述べており、また、Smith-Bridgeman 会社事件[51]において、租税裁判所は、「４５条に関する諸判決は、その主要な目的が二つ以上の組織・営業又は事業の間における総所得及び控除の操作や不当な移転を防止することであることを明らかにしている。…その適用は、所得の存在を前提としている。裁判所は、一貫して、４５条が、関連企業いずれによっても所得が実現されていない取引から、所得の創出(creation of income)を承認していることを拒否してきた」と述べている。

内国歳入庁は、一応 Smith-Bridgeman 判決に従うことを宣言したが、しかしその敗因は、所得が存在しないのに所得を配分したことにあるのではなく、所得の配分に伴って適切な対応的調整（correlative adjustment. たとえば、無利子の融資の場合に、貸手の総所得に利子相当額を加算した場合は、それに対応して借手の総所得から利子相当額を経費として控除すること）を行わなかったことにあると考え、１９６５年以降、対応的調整を含む規則の整備に着手して、再び従来の考え方に従って４８２条の適用を開始し、１９６８年には、現行規則[52](対応的調

ープ全体を一つのまとまりとして課税上考慮し、これに対して外部からもたらされる所得を、その真の獲得者たるメンバーに配分することが、４８２条の法効果であるとする立場である。それゆえ、配分の対象となるのは、あくまでも外部からもたらされた利益だけである。なぜなら、メンバー間でいかなる非正常取引がなされても、それだけではグループ全体としての所得の発生がないからである。それはちょうど、左のポケットから右のポケットへ財布を移しても所得が発生しないのと同じである。関連グループ全体を一つとして考える点で、本説は連結申告の考え方と親近性がある。

[50] Tenessee-Arkansas Gravel Co.v.Comm's,112 F.2d 508(June 7, 1940)Lexis Nexis より引用
原告が河川しゅんせつ機を関連法人に無償法人に無償で貸付けたことに対して、歳入庁が４５条(現行法４８２条)によって、当該貸付にかかる正常賃料相当額だけを原告の総所得を増額したという事案である。原告の総所得を単に増額するということが、制定法のいう「配分」にあたるかどうかということが争われた。

[51] Smith-Bridgeman&Co.16TC287(February 5, 1951)Lexis Nexis より引用
親会社が無担保社債(dbenture)の償還のため、子会社である原告から無利息貸付を受けたことに対して、歳入庁が４％の利息を当該貸付について収受したものとして、原告の総所得を増額したという事案である。

[52] Reg.§1.482-1(d)(4)
「関連グループのメンバーが相互に取引を行った場合には、税務署長は、一連の取引から期待される最終的所得が実現しない可能性のある場合、又は、後の年度において実現する場合でも、本条及び§1-482-2 が、定める基準に従って、個別メンバーの真の課税所得を算定するために、所得(原文のまま、総所得(gross income)とはなっていない。)、費用控除、その他租税上の利益を配分することができる。たとえば、関連を配分することができる。たとえば、関連グループのあるメンバーが、ある課税年度に当該グループの第二のメンバーに対して、製品を正常価格(arm's length price)よりも低い価格で譲渡して、その第二のメンバーが当該製品を、次の課税年度において、非関連当事者に対して再譲渡したとする。税務署長は、第二のメンバーが最初の課税年度において、当該製品の再譲渡から全く総所得を実現してないにもかかわらず、当該製品の譲渡についての正常価格を反映するために、最初の課税年度において、適切な配分を行うことができる。同様に、グループのある

整説[53]を最終的に採択した。これに対して、租税裁判所は、従来の立場(トレーシング説)を繰り返した。

しかし、１９７２年に、第二控訴裁判所が、Forman 事件[54]の判決において、独立企業間取引の考え方から、規則は４８２条の範囲及び目的と完全に合致しているとして、内国歳入庁の立場(対応的調整説[55])を完全に支持し、親会社が無利息で子会社に融資した場合は、たとえ子会社が欠損を生じていても、４８２条によって正常利息が親会社の所得に加算されるべきである、と判示して以来、判例の流れは急速に変わった[56]。まず、第八控訴裁判所、第九控訴裁判所及び第五控訴裁判所が、相次いで規則を支持する判決を下したが、やがて、租税裁判所も、

メンバーがそのグループの第二のメンバーに対して、ある課税年度において金銭を貸し付けた場合には、たとえ第二のメンバーが、当該課税年度において所得を実現しなくても、税務署長は、当該課税年度における正常利息(arm's length charge for interest)を反映するために、適切な配分を行うことができる。本節(subparagraph)の規定は、一連の取引から期待される総所得が、実際には他のメンバーによって実現されない場合にも適用される。」(下線追加)

53 一方の納税者の総所得(又は費用控除、税額控除、その他租税上の利益)が存在しなくても、欠損を出すことによって、なお相手方の納税者の総所得を増額することをも含意する。この意味において、対応的調整とは、一方の総所得を加算した場合に、他方の費用控除を加算し、純損失を生ぜしめるということをも含む。

54 B.Forman Co.,Inc. v. Comm'r, 453 F.2d 1143 (2d Cir.1972)

控訴人 M 社・F 社は、共同出資によって MT 社を設立した。控訴人両社は、１９６３年、MT 社に対してショッピングセンター建設資金を無利息手形で振り出したが、その後元本返済はなかった。歳入庁長官は、控訴人両社に対し当該資金について年５％の利息所得を加算した。

55 岡村忠生・前掲 2・121 巻 3 号 44 項

所得移転の法理とは、課税は所得を真に獲得した者(true earner)に対してなされ、他の主体にそれを移転しておこうとする事前の取り決め(anticipatory arrangement)は、課税上意味を持たないという法理である。判例は内国歳入法典６１条の解釈として、古くからこの法理を認めてきた。それによれば、資産からの所得については、たとえその所得を獲得する前に、それを受け取る権利を他の主体に移転しても、課税は、所得の処分に対する支配力を持つ当該資産の実質的所有者に対してなされることになる。それは、果実(fruit)をそれが育った果樹(tree)とは別の果樹に移せないのと同様である。所得移転の法理において、所得の帰属を決定する鍵となるのは、当該所得の処分に対する支配可能性である。(下線追加)

この点、所得移転の法理は、関連法人間融資課税をする IRC４８２条では適用されたことはない。一方、関連法人間融資以外の課税も行う IRC７８７２条では、所得移転の法理は回避されるとされている。ただ、貸主がこの所得の処分に関する支配力を持つとみられる場合もあると思われることから、所得移転の法理は、所得の創出の問題として、関連法人間の無利息融資に関する 482 条に強い影響を与えた。

56 岡村忠生・前掲 44・404 号 31 項

この判決では、次のように述べてトレーシング説を退き、対応調整説を採用した(下線追加)。

「(租税裁判所の判例(トレーシング説)は)経済的実体に適合せず、まだ宣言された４８２条の目的にも合致しない。それらは４８２条の有効性を著しく損なう。これらの判断は、純粋に会計的視点からは正しいのかもしれない。にもかかわらず、借主に対する対応的調整がなされない限り、利息所得を納税者(貸主)の所得に加算することができる。なぜなら、それによって全ての関係者の真の課税所得が適正に算定されるからである。」

Latham Park Manor 事件[57]の判決において、従来の自らの先例を変更し、内国歳入庁の見解を支持して規則の規定が有効である旨を判示するに至った[58]。したがって、裁判例の大勢は、規則(対応的調整説)を支持する方向に固まりつつある。

このような判例法を経て、租税裁判所がトレーシング説を脱却した点について、岡村忠生教授は次のような指摘をされている[59]。

「トレーシング説には次のような問題点や注意点がある。第一に、トレーシング、すなわち、内部における非正常取引とそれに基づく外部からの所得の実現との間の因果関係の立証の困難さの問題である。このことは、資産の譲渡や先の設例のような資産の貸借について非正常取引が行われる場合にはあまり問題とはならない。しかし、金銭の貸付の場合には、貸付けられた資金の使途を特定することは金銭の持つ代替性のゆえに極めて難しく、トレーシングは困難である。そして、所得の創出の問題を巡る判例のほとんどが、無利息貸付に関する事案であったことに注目すべきである。租税裁判所はこの問題に直面して、はじめは因果関係の立証責任を納税者側に転換し、次いでトレーシング説を放棄するに至ったが、トレーシングの困難さがこのような判例の流れを作ったといえよう。また、逆にこの理由から、租税裁判所は少なくとも１９７７年の時点では、無利息貸付以外の事案についても、トレーシング説を放棄したかは疑問である。(下線追加)」

一方、租税裁判所がトレーシング説を脱却し、実現した所得がないにもかかわらず、税務署長に所得の配分を認めた点について、溝田澄重氏は次のような批判を加えている[60]。

「関連企業グループと非関連企業とのタックスパリティをたもつための手段であろうが、インピューテッド・インカムに課税することは逆の意味で不公平を招くと、そもそも Forman 事件にお

---

[57] Latham Park Manor, Inc. v. Commissioner, 69 T.C. 199(November 9, 1977) Lexis Nexis より引用
この事件は親会社(MIC)が紛争の解決金にあてるために、その全額出資子会社たる原告から無利息貸付を受けたという事案である。

[58] 岡村忠生・前掲 44・404 号 33 項
租税裁判所は次の二つの理由から、対応的調整説によって配分をなすべきことに定めた Reg. § 1.482-1(d)(4)が有効であると判示した。その第一は、無利息貸付は明らかに 1928 年歳入法４５条(現行４８２条)の立法理由で述べられた「しぼり出し(milking)」の一手段であり、これによって本件ではグループ全体の税額が正常利息の授受がなされた場合よりも減少していることである。第二は、無利息貸付を受けることができたおかげで、MIC は「原告がその貸付をしていなければ、諦めざるを得なかったであろう所得を実現し続けることができた」ことである。…規則を是認した理由付けの第一において、グループ全体としての税額の減少に言及している点で、本判決は、なおグループ全体を一つのまとまりとして考慮しており、このことからもタックスパリティの理念を貫こうとしている歳入庁の姿勢とはニュアンスの相違がある。

[59] 岡村忠生・前掲 44・405 号 12,13 項

[60] 溝田澄重・前掲 44・21 項

いても、Latham Park Manor 事件においても、経済的利益の存在を認め、経済的合理性にふさわしい所得を明らかにするためとして規則を支持したのであるが、その実態をみると他人に貸しておれば発生したであったろうというような所得の認定することにほかならない。これはインピューテッド・インカムを所得に繰り入れたことを意味する。したがって対応的調整を行っても、未実になるのではないか。その意味で正常取引基準をみなおし、真のタックスパリティをたもつべきであろう。(下線追加)」

このように、IRC４８２条の趣旨だけで、無利息融資で貸手において所得計上を根拠付けることが困難であったことが分かった。この点、IRC７８７２条は、４８２条に優先して適用される点を考えると、無利息融資課税において、４８２条以外の法理で貸手における所得計上の根拠付ける規定を創設する必要があったことが窺われる。

３．利益移転としての無利息融資に対する IRC４８２条の適用

７８７２条との比較において必要な限りで、４８２条による無利息貸付への課税について、その適用範囲について検討していく。

４８２条の適用対象となる無利息貸付[61]は、第一に、同一の利害関係者による支配を受ける

---

61 渡辺健樹「アメリカ合衆国の移転価格規制」『国際商事法務』VOL.12-NO.7・488,489 項

§４８２の融資取引での独立企業間価格の決定方法(独立企業間利率)

(a)原則…非独立当事者間の融資の利率は、独立当事者間での融資に付される利率を基準として決定される。独立企業間利率とは、問題の非独立当事者間の融資が行われた時点で、同様の状況における独立当事者で約定したであろう利率である。融資の額、期間、担保、信用、貸主または借主の所在地で一般的に通用している利率等が斟酌される。

(b)同一地ルール…借主への貸付が、貸主が借り手の所在地(同一地)で得た資金でなされた場合、貸主が実際支払う利率と資金調達と貸付に要した費用との合計が、独立企業間利率とされる。納税者が、上記の一般的原則に従ってこれより適切な利率を証明できれば、それによる。後に述べる安全地帯ルールと競合する場合は、この同一地ルールが優先する。同一地ルールの適用範囲は、必ずしも明確でない。貸主による資金調達が合衆国以外でなされた場合、同一地とは同一の利率が適用している最大の地理的範囲であると歳入庁は言明している。合衆国国内についてこのルールとの関係で若干問題があり、歳入庁も、国内では適用なしとの立場をとっているとみられる節がある。

(c)安全帯ルール…貸主が、第三者への融資を業としては行っていない場合で、当該貸借がドル建て

納税者間におけるものであることが要求される。これは、４８２条が利益の移転を防止するために制定された規定であり、その適用対象となる取引が、利益移転の行われやすい関連納税者間のものに限定されているためである。

第二に、４８２条による無利息貸付への課税は、７８７２条の場合のような租税回避のケースでなくても、適正な課税所得を算定する目的で行われうる。このことは、無利息貸付を一般的に課税の対象としうることを意味する。規則は、いわゆる安全地帯ルール（safe haven rules）をはずれた利子率による貸付に対して、機械的に一定の利子率による配分を行いうることを定めている。

第三に、配分は歳入庁長官の裁量によって行われる。それゆえ、４８２条が適用されない無利息貸付も存在することになる。しかし、いかなる無利息貸付に４８２条が適用され、また、いかなるものに適用されないかについて、規則やルーリングに定めはない。第四に、４８２条は、無利息ないし低利息貸付のみでなく、安全地帯ルールをはずれた高利息貸付にも適用される。第五に、４８２条は所得税のみに関わる規定である。

一方、IRC７８７２条はIRC４８２条と異なり、租税回避の意思の有無によって適用の適否が決められるが、ここでいう租税回避とは何かについても問題にされる。すなわち、租税回避にあたらず、７８７２条が適用されない低利息貸付については、なお、所得の適正な算出を目的とする４８２条の適用の問題となる[62]。

４８２条における所得の創出議論において、委員会報告書にあった「利益の(恣意的な)移転」

のときは、次の利率が独立当事者間利率となる。実際の利率が、年利で単利１１％以上、１３％以下の場合、その利率をそのまま基準とし、実際の利率が、上記の範囲からずれる場合、または、全く利息が課されない場合は、年利１２％を基準とする。納税者が一般的な原則に従ってこれより適切な利率を証明すれば、その利率が優先的に適用される。

融資の意義…名目の如何に拘らず、実質的な債権者・債務者関係のすべてにここで述べられているルールが適用される。反対に、名目上債権者・債務者関係があるとしても、実は、出資または配当である場合があり、この時は、融資に関するルールは適用されない。適用の対象は、金銭消費貸借に限られず、たとえば、売買等によって生ずる債権者・債務者の関係についても適用になることに注意したい。

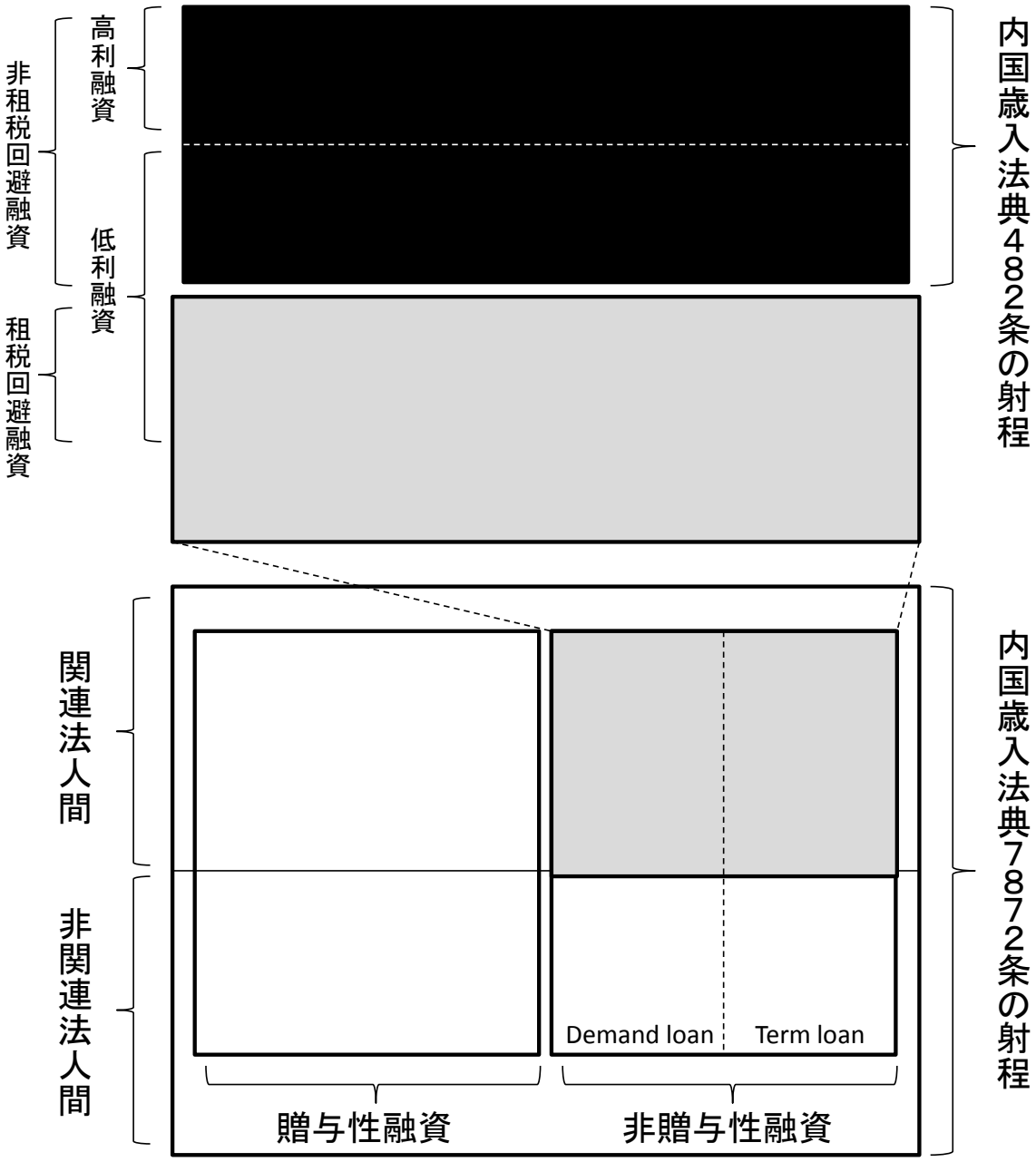
付利期間…原則として、債権が生じた時点から利息が計算される。利息の支払いに関する条項が書面に記されていない債権については、例外的に６ヶ月(場合によってはそれ以上の期間)後に、付利が開始される。

62 岡村忠生・前掲 2・121 巻 5 号 24–28 項

という言葉が論争の中心にあった。この点、４８２条に言う「利益」とは、関連メンバー間での非正常取引自体によってその「利益」が発生し、移転されたと考えるのか、それとも、それだけでは「利益」は発生せず、メンバー間での非正常取引を原因として外部から実現されたものだけを「利益」を考えるかという２つの理解の仕方があることを確認した。

先述の無利息貸付課税における所得の創出論争を確認したように、関連法人間で無利息貸付がなされた場合には、利益の移転されたものとして、これを有利息貸付に置き換え、支払われたであろう利息額を配分されることになる。これは、所得移転の法理に基づくのではなく、無利息貸付自体によって利益の移転があるとする考え方に基づいた、金銭の利用価値そのものの移転に対する課税が、４８２条の適用として行われているといわれる[63]。

[63] 岡村忠生・前掲 2・121 巻 5 号 26 項



Demand loan ・・・金銭の利用価値を暦年最後に課税

Term loan ・・・債券の現在価値を貸付日に課税

第３節　IRC７８７２条の評価

以上述べたように、アメリカでは無利息融資課税に関しては、二段階の取引を擬制する旨の条文が置かれることとなった[64]。しかし、このことが、無利息融資課税を理論上どうようにとらえているのかについて最終的な審判が下ったわけではない。この点、無利息融資課税における理論を考察した論文を二点あげる。

１．Halperin 論文「隠れた利息－『金銭の時間的価値』の課税」

米国法の客観的な理解として、所得課税に関する従前の判例法理においては７８７２条のごとき「ヘイグ＝サイモンズの理想[65]」が現実化することの困難さがうかがえた[66]。無利息融資を有利息融資にひきなおして課税するには、条文上の根拠の創設が必要とされたと考えられる。この点、当該論文は、無利息融資だけではなく、利息あるいは金銭の時間的価値を隠蔽して課税を回避する非正常取引(隠れた融資)への課税のあり方について、包括的な理論を提供するものであり、次のような分析がなされている[67]。

所得課税において問題となるのは、どの時点で益金及び損金の計上が認められるかという点にある。エコノミストや会計士は、資産の獲得時点や負債の返済時点をもって、所得の増減を原則として認識する。しかし、実際、ビジネスのほとんどの場面においては、現金の収受に基づいて所得の増減を認識している。

このような現実の現金の収受に基づく、課税を行う伝統的な考え方によって、「隠れた融資(金

---

64 IRC § 7872(a).

65 金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得課税の基礎理論(上巻)』(有斐閣, 1996 年)25 項
ヘイグは、欲求を満足させる能力の増加という観点から所得を捉え、それを「二つの時点の間における人の経済的能力の純増(net accretion)の金銭価値」と定義する。ヘイグによれば、この定義は、所得を欲求の満足と見る経済学の基本的な考え方から、一つの点で外れているにすぎない。すなわち、それは、欲求の満足それ自体ではなくそれを満足させる経済的能力をもって所得と定義している。それは、所得の受領者に、欲求を満足させる力を行使するときではなく、その力を取得したときに課税する。この点、ヘイグは担税力の基準を「財貨やサービスを支配する能力」と観念している。(下線追加)

66 金子宏・前掲 65・43 項
アメリカ法においては、所得概念は、かなり包括的に構成されている。…現行内国歳入法典６１条は殆ど無制限にすべての利得に及ぶものと解されている。利得の形式、その反覆性の程度、その源泉等は、いずれも所得の範囲を制限する要素とは考えられない。…尤も、贈与や相続による利得は、最初から明文の定めによって所得税の対象から除かれている。その意味では、アメリカ法上の所得概念は、ヘイグ等によって主張された所得概念より狭いといえる。(下線追加)

67 Daniel I.Halperin,「INTEREST IN DISGUISE:TAXING THE 'TIME VALUE OF MONEY'」『The Yale Law Journal Company, Inc』(January,1986)

銭の時間的価値の人為的な移転)」という租税回避取引が多発することになった。

「隠れた融資」から生じる投資所得を明示的に取り締まることこそが適切な課税処理の鍵であるとして、1984 年の法改正は行われた。すなわち、1984 年に伴う IRC７８７２条の創設はこのような「隠れた融資」取引を、規制する一つの方策であった。その方法として、Halperin 論文では三つの方法が提示されている[68]。

ⅰみなし利息に課税することによって直接右投資所得を課税する方法

ⅱ許されたはずの控除を否認することによって間接的に受益者に課税する方法

ⅲ取引相手方の利子控除を否定することによる代替課税の方法

Halperin は上記ⅰの方法による「隠れた融資」から生じる投資所得に課税する規定の実現こそが IRC７８７２条であるとしている。そして、Halperin は当該論文の中で、IRC７８７２条による無利息融資課税(資産を取得した時点で資産価値の増加分だけ課税を行う試み)は、ヘイグ＝サイモンズの理想の具現化であると述べている[69]。

ただし、Halperin 論文に対して、増井良啓教授は次のような疑問を提示されている[70]。

「そもそも、利息をとらなかった、つまり、資金をあそばせていたというだけで、所得があったことになるかどうか。この点について考える手がかりは、帰属所得(imputed income)の概念[71]にある。現金の所有することから生ずる帰属所得の概念は、すでにシャウプによって「帰属所得流動性所得(imputed liquidity income)」に命名されているところであって、右（Halperin）論文の見解もあるいは同様の概念を前提としていたものと解せなくもない。しかし、はたして、持ち家や骨董品などと同じような効用を、単なる金銭の保有に認めることができるかどうか。仮にできるとしても、かかる所得が生ずるのは借主の側であって、貸主の側には所得が生じていないと言わざるをえないのではないか。(下線追加)」

---

68 Daniel I.Halperin・前掲 67・2 項

69 Daniel I.Halperin・前掲 67・6 項

70 増井良啓・前掲 3・85 項

71 金子宏・前掲 65・86 項

帰属所得とは、法律学の世界では人口に膾炙していないが、自己の財産および労働に直接に帰せられる所得、すなわち自己の財産の利用から得られる経済的利益および自己の労働から得られる経済的利益をいう。金子宏教授は、帰属所得が包括的所得概念から外される理由として次の点を挙げられている。「帰属所得は把握と評価が困難な場合が多いことである。その評価は、市場における類似の役務の金銭価値でなされることになるが、多種多様の原因から生ずる帰属所得を評価することは、決して容易なことではない（特に、余暇の評価は著しく困難であろう）。また、仮に評価が可能であるとしても、その金額が些少で、評価に伴う行政的負担や費用に見合わないことも少なくない。

この点、無利息融資を通して、借主だけでなく、貸主に如何なる経済的利益が生じているかについて考察しているのが、次に検討する Brien.D.Ward 論文である。

２．Brien.D.Ward 論文「無利息融資課税」

当該論文は、経済学上の「機会費用(opportunity cost)」を用いて、無利息融資によって貸手から借手に対して、一定の金銭の利用価値が「移転」するということを述べている。その上で、金銭は投資され何らかの収益を生むまでは所得をもたらすものではないと指摘し、贈与性融資の課税においては、元本の投資からの経済的利益の実現の有無にかかわらず「移転」時点で課税すべきであるものの、非贈与性融資の課税においては、元本の投資から実際に実現した経済的利益にのみ課税をすべき[72]であると提言して、次のような分析をしている[73]。

経済学は、所謂「非現実的な学問」と言われている。しかし、経済学はこのような謂れをされているものの、人々が自己の満足度を最大化するために資源を投入することを、はっきりと認識しようとする学問である。

人々は合理的に、自己の満足度を最大化するために動くインセンティブが生じているという点を、経済学の根本的な考えの部分で加味している。特に、経済的資源は最大リターンを得るために使われると考える点がある。従って、経済学において理論上、人々は最大の利益をあげるためにあらゆる手段を講じることになるはずである。

そして、経済的資源を投資した結果、最大利益を得られなかったことを、「機会費用」と経済学上呼ばれる。このような「機会費用」の観念は、無利息融資取引に非常によく当てはまる[74]。

貸手が、無利息で資金を借手に対して融資する。借手は、追加的な費用を被ることなく、その元本相当額を元手に投資することになる。このような無利息融資取引は借手にだけでなく、貸手に対しても一定の経済効果を有している。すなわち、貸手にとって、「機会費用」が生じているということである。もし、貸手が借手に対して、無利息ではなく通常取引として市場利率分だけ利息の支払いを求めていれば、当該融資の元本を利用して、自己の利益を最大化できたことだろう。つまり、将来本当ならば得ていたであろう利息収入が機会費用として貸手には

---

[72] 脚注 55 参照　この点、IRC482 条の所得の創出論争において指摘したように、IRC7872 条は所得移転の法理は回避するものとされている。

[73] Brien.D.Ward.「THE TAXACTION OF INTEREST-FREE LOANS」『Tulane Law Review Association』（March, 1987）

[74] Brien.D.Ward・前掲 73・2 項

生じているのである[75]。

ただし、Brien.D.Ward 論文に対して、増井良啓教授は、所得の存否(ここでは、貸手における機会費用)の問題と所得の実現の問題が必ずしも明確に区別されていない点を指摘している。

両考察を通して、無利息融資を通して貸手から借手に対して、一定の経済的利益は移転していると言えても、その移転をもって所得が発生しているかは明らかにされていない。しかし、このような移転を放置したままにすることは、いくつもの課税ルールの潜脱が可能となる。この点、IRC７８７２条は、上記の経済的利益の移転を、有利息の融資があった場合にひきなおして課税するための一つの方策であるといえる[76]。

[75] Brien.D.Ward・前掲 73・2 項

[76] 増井良啓・前掲 3・97 項
日本の会社間無利息融資課税の判旨においては、貸手における収益発生の根拠が、貸主から借主に対する利息相当額の経済的利益の移転に求められている。もっとも、この判旨にはいくらかの問題点がある。法人税法２２条２項の「無償による役務の提供」による益金計上に際して、はたして、経済的利益が流入したのではなく流出したことを根拠にすることができるのであろうか。我が国の無利息融資への対応は、先に見た米国法の展開と比較すると、裁判例の蓄積や統一的立法規定の構想といった点で、未だ未発達であるとの感が否めない。

第４節　IRC７８７２条の執行困難性(事例としてマイクロファイナンス融資)

以上のような評価が下されたIRC７８７２条であったが、昨今においてはマイクロファイナンス融資においてその適用が問題視されている。そして、この点を検討しているのは、Sarah B. Lawsky[77]である。

１．マイクロファイナンスとは何か

マイクロファイナンス(MF：Microfinance)とは、「担保となるような資産を持たず金融サービスから排除された貧困に苦しむ人々のために提供する少額の無担保融資や貯蓄・保険・送金などの金融サービス」を指す[78]。貧困削減という社会的課題に取り組むことを念頭に置きつつ、事業の持続可能性を維持するために利益を追求するビジネスである。市場の機能を活用しつつ、ビジネスの手法を用いて私的利益と社会的利益の両立を追求する。ビジネスの手法を活用するが、私的利益を一義的に追求する消費者金融とは異なる一方、税を財源とする補助金や助成金などによって運営される無償の公共サービスでもない。

通常の銀行は、貧困に苦しむ人々に対して貸倒れのリスクが高いとか、額が小さすぎてコストがかかるといった理由で融資をしないことが多い。ところが、マイクロファイナンス機関(MFI：Microfinance Institution)は、その発想を転換して、貧困に苦しむ人々に無担保で少額を融資する。人々は、借りたお金を元にみずから事業を起こしたり雇用されたりして、就労によって収入を得る機会に出会える。他方、マイクロファイナンス機関も、借手から元利の返済を受け、持続可能なビジネスとして事業を継続していくことができる。

マイクロファイナンスは、現在、世界の１３０ヵ国以上において実施されている。アジアではインドネシアのラキャット銀行、インドの SEWA(女性自営協会)協同組合銀行、タイのBAAC(農業農協銀行)、フィリピンの CARD(農業農村開発センター)銀行、南米ではボリビアのソリダリオ銀行、アフリカではマリの CVECA(自己管理預金・融資銀行)などがある[79]。その機関は世界中で約一万機関、その融資残高合計は３００億ドル(約二兆八千五百億円)、利用者は一億五千万人(その八割は女性)、返済率は９８％と言われている。

日本では、マイクロファイナンスは開発援助の文脈で紹介されることが多いこともあり、先

---

[77] Sarah B.Lawsky「Money for nothing:Charitable Deduction for Microfinance Lenders」『Southern Methodist University SMU Law Review』(Fall, 2008)

[78] 管正広『マイクロファイナンス　貧困と闘う「驚異の金融」』(中公新書、2009年)
尚、マイクロファイナンスの概要の説明、数値データは本書のものに依拠して記載している。

[79] 管正広・前掲78・35項

進国のマイクロファイナンスについてはほとんど注目されてこなかった。先進国では開発途上国と違って金融制度や社会保障制度が整備されており、マイクロファイナンスは存在しないとされていたのかもしれない。

しかし欧米先進国においても、１９９０年代以降、通常の金融サービスを受けられない貧困に苦しむ人々に対して金融サービスを提供し、社会的排除をなくす手段としてマイクロファイナンスが導入されるようになった。先進国にマイクロファイナンスが導入された背景としては次のような背景があった[80]。

アメリカでは、レーガン政権の小さな政府を標榜した構造改革後、１９８０年代に金融自由化の中でコミュニティバンクの空白が拡大し、貧困に苦しむ人々の金融排除が問題となった。そこで、クリントン政権が既存金融機関のコミュニティ向け融資を強化するとともに、コミュニティ向けに地域資金を循環させるローンファンドなどを地域開発金融機関(CDFI:Community Develpoment Financial Institution)と位置づけた。雇用創出などの地域経済開発、低所得者向け住宅開発、貧困に苦しむ人々への融資などを行うマイクロファイナンスが必要をされていたのである。

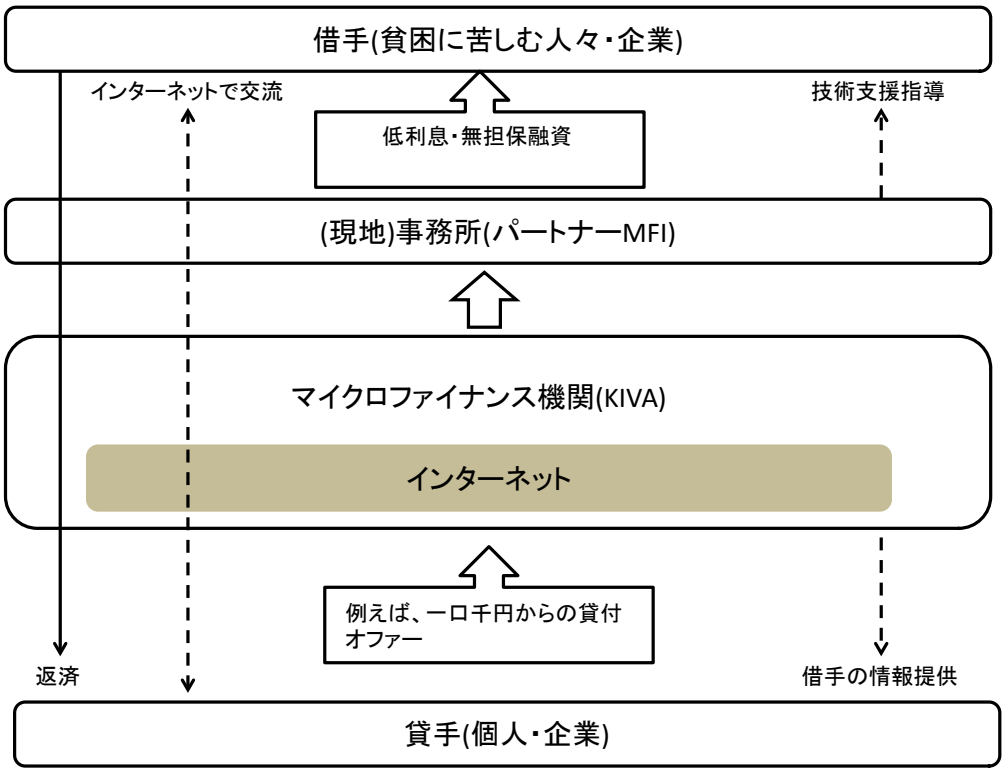
２．KIVA[81]についての概要

そして、アメリカでのマイクロファイナンス機関の一つに KIVA がある[82]。KIVA は、インターネット融資方式のマイクロファイナンスで、世界中から小口の資金を集め、開発途上国の貧困に苦しむ人々にマイクロファイナンスを供与する橋渡しをしている。

「インターネット融資方式」は、インターネットを通じて貧困に苦しむ人々と貧困削減を支援したいという意思のある資金を仲介するものである。この仕組みは、次項の図の通りである[83]。

---

80 管正広・前掲 78・60 項
81 KIVA は略称ではなく、スワヒリ語で「合意」を意味する。
82 管正広・前掲 78・81 項
83 管正広・前掲 78・80 項



借手は、マイクロファイナンス機関(MFI)の事務所を通して融資申込を行う。

① マイクロファイナンス機関は借手の人物や事業を審査して、申込者の氏名、写真、事業内容、必要融資額などをウェブサイト上にアップロードする。

② 個人や企業の中で、ウェブサイトの情報を見て「この人、この事業であれば自分のお金を貸してみたい」という人がマイクロファイナンス機関のウェブサイト上から、貸付のオファーを行う。

③ マイクロファイナンス機関は、借手に対して必要な融資額が集まれば事務所を通じて低利・無担保で融資を実行する。併せて借手に対して経営・技術・生活の相談・指導を行う。貸付金利の一部ないし全部がマイクロファイナンス機関の収入になる。この時、借手、マイクロファイナンス機関、貸手の間の送金については、金融機関が手数料割引などで支援すれば貸付金利は低く抑えられる。

④ 借手からは定期的に事業の進捗状況などを、貸手にインターネットを通じてメールで連絡する。また貸手と借手の直接メール交流の場をインターネット上に提供する。

⑤ 借手から元利返済が完了すると、貸手の口座に融資額が返済される。それを回収してもよいし再融資しても良い。

このようなビジネスモデルの下で、KIVA はアメリカでマット・フラナリー氏が始めたビジネスで、一口２５ドル(約２４００円)で世界中からインターネットを通じて融資を集め、それをアジア、アフリカ、中南米などの開発途上国の貧困に苦しむ人々が起業する際の必要資金に融資する。２００５年に事業を始め、２００９年6月には、１８万７３３人に対して７５３８万ドル(約７２億円)の融資実績に至っている[84]。

３．Sarah B.Lawsky 論文「無償で手に入れた金銭」

現行、マイクロファイナンス融資(低利息融資)への IRC７８７２条の適用はなされていない。当該論文は、マイクロファイナンス融資への IRC７８７２条の適用の必要性について論じおり、次のような分析をなしている。

KIVA は革新的な組織であり、その課税方法は簡素ではあるものの、納税者にとって納得感の高いものかどうかは難しいものであるとされている。すなわち、KIVA は非課税組織であり、そのような KIVA への融資に対する課税方法について様々な議論が生じているのである。ここで問題となるのが、KIVA を通して融資を行った貸手における「得べかりし利息」の課税処理である。この「得べかりし利息」が、貸手の所得からの控除が認められていない。KIVA と通して無利息融資を行う際、寄附金の分野と融資の分野が問題となる。

(１)KIVA の基本的な課税処理

そこでここから、KIVA と貸手における現行法上の課税処理について検討する。

KIVA は非課税組織である(すなわち、KIVA は事業年度を通して計上した所得に対して課税がなされない)。ここで重要なのは、KIVA は IRC５０１条(C)(3)に記載されている非課税組織という点である[85]。その結果、KIVA への寄贈は一般的に寄附金控除の対象[86]となるとされる[87]。

---

84 管正広・前掲 78・82 項

85 Sarah B. Lawsky・前掲 77・5 項

86 アメリカの寄附金税制について、以下の文献を参考にしている。
増井良啓「寄附金控除－米国における 1970 年代初頭の論争を中心として－」日税研編『日税研論集』(2003 年)163 項、玉國文敏「寄附金控除の対象となる「寄附金」の範囲と意義－米国連邦最高裁判所判決を手掛かりとして－」『ジュリスト』991,994 号(1992 年)、佐々木潤子「アメリカ連邦個人所得税法における寄附金控除」『税法学』(2001 年)546 号、須田徹・前掲 25・102 項、伊藤公哉・前掲 25・268 項

87 増井良啓・前掲 86・164 項　遠藤克博「「国外関連者」に対する寄附金の判断」『国際税務』VOL.29-NO.3・19 項
IRC１７０条の骨子は次のとおりである。
・寄附金(charitable conduction)は、所得から控除できる。

もっとも KIVA への金銭自体の寄贈は寄附金控除となるのだが、KIVA に融資をなしても寄附金控除の対象とはならない。これは、当該融資が事業目的でなされていたとしても、融資それ自体は貸手の資産の増減とは無関係のためである。

KIVA とマイクロファイナンスの貸手の課税処理は以上のようになる。しかし、当該課税処理が複雑化している背景には、KIVA を通して融資を行うことで生じる、貸手の「得べかりし利息」の処理が問題となっている。

貸手において「得べかりし利息」が控除できないが、このような結論を導き出す法律関係が非常に分かりづらい。貸手において、「得べかりし利息」相当額の控除が認められない理由を理解するためには、二つの異なる法律を認識しなくてはならない。すなわち、寄附金を取り扱う IRC１７０条と低利息融資を取り扱う IRC７８７２条である。

無利息融資を通して貸手に「得べかりし利息」が生じた理由は明らかに、貸手から KIVA への寄贈の意図に因るものである。しかし、この「得べかりし利息」は、貸手の所得計算上で寄附金控除の対象とはならないのである[88]。

(2)「得べかりし利息」の寄贈

通常、非課税組織への資産の寄贈をした者は、その時価相当額の分だけ寄附金控除が認められている。しかし、KIVA を通して無利息融資をなす場合、貸手が KIVA に対して寄贈しているものは「金銭の時間的価値」である。すなわち、貸手が寄贈している「得べかりし利息」とは「端数利息(a partial interest)」に他ならず、「端数利息(a partial interest)」は寄附金控除の対象とはならない[89]。したがって、貸手が KIVA に対して価値のあるものを寄贈したとしても、それが「(KIVA を通した無利息融資を通して、貸手が将来得たであろう利息相当額であっても)端数利息(a partial interest)」であるかぎり、貸手は寄附金控除を認められることはない。

・寄附金とは、国や一定の非営利組織に対する拠出または贈与のことである。
・個人法人のいずれについても、控除可能な額には限度がある。
・限度額を超える寄附金については繰越が認められる。
・財産寄附するときや、信託への移転の場合、持分の一部分を寄附する場合などにつき、特則が設けられている。
・寄附を受け入れる組織が書面で受け入れを確認するなど、控除のためには一定の手続要件を満たす必要がある。
したがって、我が国の法人税法第３７条に規定する「関係会社間における無償の経済的な利益の供与」はこれに含まれないものと解される。

88 Sarah B. Lawsky・前掲 77・5 項
89 Sarah B. Lawsky・前掲 77・6 項

(３)IRC７８７２条の非適用

IRC７８７２条は無利息融資取引を再構成する。すなわち、IRC７８７２条は、「金銭の時間価値」考慮すべき様々な取引の再構成を行うのである。ところが、IRC７８７２条は、KIVAのような組織に関わる無利息融資取引には適用されない。これは、KIVAに関わる無利息融資取引は課税処理上、その貸手及びKIVAに対して大した影響を及ぼさないと考えられるためである[90]。

IRC７８７２条は低利息貸付取引を二つのタイプの取引に分類する(贈与性融資と非贈与性融資)。そして、贈与性低利息融資上では、「得べかりし利息」は、取引相手に対して贈与されたものとされる。したがって、KIVAのような組織になされる低利息貸付は贈与性融資であり、そこから生じる「得べかりし利息」は贈与されたものと考えられる。

現行法上、マイクロファイナンス融資に対してIRC７８７２条の適用はされていないが、もし、マイクロファイナンス融資に対してIRC７８７２条が適用されるとすると、「得べかりし利息」はまず貸手からKIVAへ移転され、その後KIVAから貸手に対して利息の支払いを通じて再移転することになる。

このKIVAから貸手への「得べかりし利息」の再移転は利息の支払を通じて行われるが、この利息の受取りは貸手の課税所得を構成する。このような利息の授受が想定されるならば、支払利息相当額はKIVAにおいても損金を構成する(但し、KIVAは非課税組織なので、この点は重要ではないが)。

KIVAへの金銭使用権の移転は、明らかに寄贈の意思によって生じた移転である。しかし、貸手はKIVAに対して、「金銭の時間的価値」を移転させているものの、その「金銭の時間的価値」は寄附金控除の対象とはならない。なぜならば、寄附金税制上、「端数利息(a partial interest)」の寄附金控除は認められていないためである[91]。

しかし、課税庁はこの処理は正確なものではないと言明している[92]。IRC５０１条(c)(3)に当てはまる組織への低利息貸付が行われた場合、貸手からKIVAへの「得べかりし利息」相当額の移転は、金銭の寄贈として取り扱うべきであり、「端数利息(a partial interest)」の寄贈(IRC

---

[90] Sarah B. Lawsky・前掲77・7項

[91] IRC１７０条(f)(3)(A)：適格組織に対する支出等であっても、以下の場合には寄附とはみなされない。
ⅰ宝くじの購入ⅱビンゴ等への参加ⅲ学校の授業料の支払ⅳ血液バンク等の行う献血ⅴ適格組織に提供した役務の使用価値
本件における「得べかりし利息」はⅴに該当する。

[92] Sarah B. Lawsky・前掲77・7項

１７０条(f)(3)(A)が適用されるであろう寄贈)として取り扱うのは妥当ではない。

したがって、もしKIVAへの無利息融資取引にIRC７８７２条が適用されれば、KIVAから貸手への利息の授受が擬制されること生じる所得は、貸手からKIVAへの寄贈によって生じる損金と相殺されることになる。言い換えれば、貸手の課税所得は変化しないのである。
しかしながら、IRC７８７２条はKIVAへの融資には適用されない。KIVAのような慈善団体に対する贈与性融資は、一般的に重要な影響を貸手にも借手にも及ぼさないものであるとされるためである[93]。

そもそもIRC７８７２条は、無利息融資を通して行われる租税回避行為を防止するために創設された個別的否認規定である。この点、IRC７８７２条は、細かく適用取引の類型を定めているものの、マイクロファイナンスのような形態の新しいビジネスに対しては、適用の弾力性が低く、執行が難しいと言える。

小活

日本国内における親子会社間の無利息融資に比べると、アメリカは無利息融資が節税手段として頻繁に行われてきた。それまで、アメリカでは、無利息融資取引においては、IRC６１条[94]、４８２条、２５０１条においては、貸手において所得計上を根拠付ける一貫した理論形成が望めなかった。アメリカの連邦最高裁判所は１９８４年、Dickman 事件の裁判において、従来の下級審の判例を変更し、無利息の要求払貸付によって貸付金の合理的な利用価値の贈与があったものとする旨の判事を行った。そして、その年には内国歳入法典７８７２条が創設され、贈与税だけでなく所得税においても、無利息若しくは低利息融資を有利息融資として独立企業間取引にひきなおして課税させることが明文化された。また、同条は無利息融資を類型化し、その類型に応じて利息の評価額とその時期等について定めを設けている。我が国においての無

93 Sarah B. Lawsky・前掲77・7項
94 岡村忠生・前掲2・121巻42項
IRC61条の解釈としての相殺説は、無子息融資のよって利益を出す側の貸主への課税を根拠づけるものではない。また、IRC61条の解釈としての所得移転の法理が、借主が借入資金から所得を実現しているといった場合については、取引の擬制でなく、所得の帰属に関する問題として、無利息融資課税を行いうることになる。しかし、この法理が歳入庁に採用されたことはない。その理由は、借主所得のうちのどれだけが当該貸付に基づくものかを跡付けることが困難であることがあげられる。

利息融資にともない贈与したものとされる利息相当額は年利率によって計算することが一般に行われているが、IRC７８７２条は非贈与性の期限付き融資においては、融資の金額と、返済すべき総額の現在価値との差額が課税の基礎となることとされている。割引債購入価額は償還時に償還される額面金額の現在価値の近似値である。現在価値評価方法は、我が国の相続税法上、相続財産の一つである定期金を評価する際に用いられる方法である。これは、アメリカのIRC７８７２条における現在価値アプローチを無利息融資課税に採用しているのである[95]。

[95] 官納敏恭・垂井英夫編著『租税法判例と通達の相互関係－通達の与えた判例の研究－』(財経洋報社)252項

第３章　ドイツ法の検討

第１節　現行法の無利息貸付の対処を行う法理(隠れた利益配当と隠れた払込み)

現行法では、隠れた利益処分の法理[96]によって、無利息貸付に対する課税を対処している。

１．隠れた利益処分による損金性否認の概要

隠れた利益処分については、ドイツ現行法上、その定義が明確にされているわけではないが、増井良啓教授は、損金計上が否認される隠れた利益配当及び隠れた払込みについて、次のように解説されている[97]。

隠れた利益配当については、「会社がその社員に対して会社法上の利益配分のほかに、通常の善良な営業指揮者がその他の点について同一の状況の下で、社員でない第三者に与えないであろう財産的利益を供与する場合に認められるもので、親会社は定義上子会社の社員であるから、右の定式を親子会社間取引に当てはめると、子会社が親会社に対して一定の利益を供与した場合に、隠れた利益配当が認定されることになる。」と述べ、また、隠れた払込みについては、「社員がその資本会社に財産的利益を供与し、その供与が会社関係の原因を有することを要件とする。会社関係の原因を有するのは、社員以外の者が通常の商人の注意をもってすれば、会社に利益を与えないであろう場合である。」と述べている。さらに、「所得追加計上の場合に隠れた利益配当が所得創設的意義を有するもの」と述べられ、学説、判例の変遷はあったが、両概念がドイツの法人税法の基本理念の上で、所得創設的役割を担っていることが明らかにされている[98]。この点、隠れた利益処分についての施行規則を眺めると、その外観がよく読み取れる。

１９７７年の改正前のドイツ法人税法第６条には、所得の計算の際には隠れたる利益処分をも考慮しなければならない、との規定があって、同法施行規則第１９条で隠れたる利益処分となる場合を次の通り例示していた。

(1)出資者が理事者としての事務を執り、これがため不当に高い給料を受けるとき

(2)会社がその出資者に対し相当額の給料のほかに特別の給付をなす場合

(3)出資者が無利子若しくは異常に低い利率によって会社から借入れをなしたとき

---

96 ドイツ法人税法はその第８条３項に「隠れた利益処分（verdeckte Gewinnausschüttung）は所得を軽減しない」旨の規定があり、株主に対する所得の不当な流出（例えば、会社資産の低廉譲渡、過大対価による資産の譲り受等）についての規定が設けられている。

97 増井良啓・前掲６・72 項

98 増井良啓・前掲６・82 項

(4)出資者が会社から借入れをなすに際し、その当時すでに返済不能であることが認められるにかかわらず、これを借入れたとき

(5)出資者が会社に対し異常に高い利率で貸付をなしたとき

(6)出資者が会社に対し不相当の価格をもって商品を給付し若しくは会社から商品その他の財貨の給付を受ける場合に、特別の割引又は割戻しを受けるとき

(7)出資者が会社に対し株式を取引所の相場より高い価格で売却し又は会社が出資者に対し株式を取引所の相場以下で売却したとき

(8)会社が出資者の利益のためにその債務、例えば保証のごときものを肩代わりしたとき

(9)会社が出資者に対する債権を放棄したとき

(10)第三者が会社のためだけでなく出資者のためにも働いた場合に、その報酬の全部を会社の損金に計上したとき

この例示から明らかなように、ドイツ法人税法において隠れたる利益処分となるのは、いずれも会社がその出資者に対して無償で利益を提供した場合であることに注意しなければならない[99]。

２．日本における隠れたる利益処分[100][101]との相違点 (主として同族会社行為計算の否認に関して)

ドイツ法では、原則として、会社と社員の間の、いいかえれば法人と出資者の間の取引のみが問題となることは上述した。なお、「社員と近い関係のある者」を相手方とする利益の移転の場合にも、社員に対して「隠れた利益配当」がなされたものと構成する。これに対し、日本

---

99 中村利雄『法人税の課税所得の計算　その基本原理と税務調整』(ぎょうせい、平成２年)151 項

100 松沢智『租税実体法(補正第二版)』(中央経済社、2003 年)155 項
松沢智教授は隠れたる利益処分を「公然の利益処分すなわち貸借対照表に公然と利益であることを表示する場合に対する概念である。すなわち、貸借対照表上に利益であることを表示せず、かえって損金支出(または収入金減少)の方法によって、利益の存在を貸借対照表上に隠す場合のことをいう」と説明している。

101 中村利雄・前掲 99・159 項
税法の民商法からの独立に重大な役割を果たしたといわれる「隠れたる利益処分」という法概念による損金性の否認論も、現行法人税法のもとにおいては、それが「利益又は剰余金の分配」に該当する場合においてのみ意味があるに過ぎない。従って、わざわざ「隠れたる利益処分」という概念を用いなくても、認定配当については利益の分配に該当し、役員に対する認定賞与については役員賞与に該当すれば、損金不算入の理由としては必要かつ十分である。強いてこれに相当する用語を用いるとすれば、「隠れたる配当」とすべきであろう。(下線追加)

における「隠れたる利益処分」の概念は、出資者を相手方とする利益配当のみにかぎらず、役員や使用人を相手方とする利益処分にまで及んでいる[102]。また、現行法で「隠れたる利益処分」と類似の機能を有している法１３２条がある[103]。この点、両者には次のよう相違点がある。

現行法の１３２条は、租税回避行為の否認規定であるところから、隠れた利益処分や仮装行為の場合にも、広く適用されてきたのである。同族会社の役員は、同時にほぼその出資者である場合が多いであろうが、ドイツ法の隠れた利益処分の場合には、もっぱら物的会社とその出資者との取引にその対象が限定される。その意味では、少なくとも法人税法２２条５項が導入されるまでは、わが国における同族会社の行為計算の否認にもとづく隠れた利益処分は、出資者のみならず、第三者にも拡張適用されていた。他方では、ドイツ法系の隠れた利益処分は、その出資者の持ち株割合(Bereiligungshöhe)を要件としていないから、日本でいう非同族会社の場合にも当然適用される。持株割合が低ければ低いほど、会社関係に基因する利益供与のプロバリビリティーはそれだけ低下するというだけに過ぎない。

第２節　無利息融資課税の擬制論争[104]

「隠れた利益配当」は、法人の所得を、２つの方法によって減少しうる。

第一は、事業支出を過大に計上する場合である。この場合、「隠れた利益配当」の認定は、控除否認機能を有する(たとえば、会社が役員株主に過大報酬を支払った場合、適正な報酬額をこえる過大部分は、会社にとって事業支出の性格を有しない。そこで、会社の適正な所得を算定するために、法人税法８条２項２文が、この過大部分の控除を否認し、控除可能な事業経費の額を適正額に圧縮することになる)。この場合、同条項は、宣言的意味しか有しないと解されている。なぜならば、仮にこの規定がないとしても、法人所得の算定において準用される所得税法４条４項の解釈によって、過大経費の控除否認を導くことができるからである[105]。

第二は、事業収入を過小に計上する場合である。この場合、「隠れた利益配当」の認定は、利益実現機能を有する(たとえば、会社から株主に対して、資産の低額譲渡をした場合、１１の対価が適正であるにもかかわらず、１の対価で譲渡したという例が考えられる。これは、会社に

---

102 田中勝次郎『判例を中心としたる所得税の諸問題』(巌松堂書店、1940 年)169 項
103 村井正「「隠れたる利益処分」と法人税法第１３２条」「特集Ⅰ『隠れたる利益処分』」『税経通信』35 巻 9 巻(1980 年)73 項、清永敬次「わが国の同族会社の行為計算の否認規定と租税回避」『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995 年)392 項
104 尚、擬制論争の参考文献は原典を当たらず、増井論文及び清永論文の日本語訳を使用している。
105 増井良啓・前掲 6・76 項

とっては、適正な対価の獲得を放棄したことを意味するため、法人税法８条３項２文は、会社が実際に表示した過小利益と、適正取引条件下の仮定的利益とを比較し、その差額を会社に追加計上させる。この例であると、差額１０を所得として加算する。つまり、事業上獲得した利益を正確に算定するため、未計上の１０を加算する機能を営むことになる)。この場合、同条項は、創設的な意味を持つと解される[106]。

しかし、この所得追加計上の根拠付は、困難な問題を生じさせることになる。たとえば、上の低額譲渡と並ぶ典型例としては、会社から株主に対する無利息の融資ができるのか。仮にできるとすればその根拠は何か。さらに、株主側における課税はどうなるのか。これらについて、ドイツでは、擬制説[107]とよばれる法律構成が展開された。

以下では、擬制説の誕生と、その離脱によってなされた新たな法構成について検討していく。

１．擬制説の誕生（１９６０年代）

１９６０年代の連邦財政裁判所は、「隠れた利益配当」の機能を、いわゆる擬制説(Fiktiontheorie)によって根拠づけた。たとえば、子会社が親会社に対して無利息融資を行ったとする。このとき、現実には、親会社は子会社に利息を支払っていない。しかし、第一に親会社から子会社へと利息相当額が支払われ、第二に同額が子会社から親会社へと隠れた利益配当として支払われたという二段階の擬制を根拠にして、子会社の所得を計上するのである。この判決は、直接には法人株主側の課税のみを扱っているが、発想としては明らかに、二段階説の取引を擬制する構成によって、「隠れた利益配当」を理解している[108]。

具体的な無利息融資課税の裁判例として、１９６０年１１月１５日の判示があげられる。社員である有限会社(親会社)に対してその子会社が無償で信用を供与した場合、子会社について当然隠れた利益処分があったものとして利息相当分の課税所得の増額が行われる(この点は本件では争われていない)が、本件ではそれに伴い社員である親会社に擬制的事業支出の控除が認められるか否かが問題となった。税務署はこれを否定し、原審である財政裁判所も税務署の見解を支持した。隠れた利益処分の場合について社員の適正利息の支払の過程を認めた先の１１月８日判決は、その社員における控除可能性については特に言及しなかった。本判決の判示で

106 増井良啓・前掲 6・77 項
107 清永敬次・前掲 103・237 項
擬制説とは、隠れた利益処分の認定に当たっては、私法上の適正を欠く対価の合意を離れて、会社社員間に適正な対価の支払があったと擬制して、そのような擬制を課税の基礎とするものである。
108 増井良啓・前掲 6・78 項

は次のように述べている[109]。

「子会社に対して認定される隠れた利益処分が上告人(親会社)の課税に影響を及ぼしてはならないとの財政裁判所の見解には同意できない。(隠れた利益処分の認定により)子会社の利息が適正な利息額だけ増加されるとき、それは、子会社が適正な利息を受領しかつそれを利益処分として再び支出したという仮定(Unterstellung)にのみ基づくことができる。子会社に対するこのような仮定は、必然的に、上告人についても、それが適正な利息を現実に支払いしかしその利息を利益処分により再び受け戻したという同一の仮定を基礎とすることを要請する。上告人についてこのような仮定を行う場合隠れた利益処分の法制度は無意味なものになるという財政裁判所の見解は、正当ではない。無利息の利益の受領者については原則として、対応する課税収入と共に控除可能な事業支出が仮定され、したがってその所得は結果として影響を受けないからである。」

本判決の右の判示は、隠れた利益処分に関して擬制説の立場に立って説明する代表的なものとされるものである[110]。

右判示よると、子会社から親会社に対する無利息貸付の場合、①親会社から子会社に対する適正な利息の支払、②子会社による適正な利息の受領、③当該受領額の子会社から親会社に対する利益処分としての出捐、及び④親会社による利息の受領、がそれぞれ仮定されることになる。これにより、子会社に対しては利息相当額の課税所得の増加(子会社からの利益処分としての出捐は控除できない)が生じ、他方親会社に対しては隠れた利益処分により受領した利益(利息相当額)は控除できる適正な利息の支払と相殺され、その限りでその課税所得には変動を生じないことになる。

２．擬制説からの離脱（１９７０年代）

しかしながら、擬制説に対しては、学説上さまざまの批判が加えられた。そのような批判の代表が、連邦財政裁判所の裁判官メスマーの所説である。連邦財政裁判所の判例は、これと時期を同じくして擬制の語を用いなくなる。メスマーの批判の骨子は、裁判官による擬制を課税の根拠とすることは許されないという点に尽きる[111]。

メスマーは、「裁判所は、法規制が擬制と認めている場合又は法律が擬制を行うことを許している場合に限り、擬制をその法発見行為の基礎とすることができる」との立場から税法におけ

---

109 清永敬次「隠れた利益処分に関する西ドイツの最近の判例」波多野弘先生還暦祝賀記念論文集刊行委員会編『波多野弘先生還暦祝賀記念論文集』(有斐閣、1988 年)・7 項

110 清永敬次・前掲 109・7 項

111 増井良啓・前掲 6・78 項

る事実の擬制について論じているのであるが、隠れた利益処分に関しては次のように述べている[112]。

「隠れた利益処分によって物的会社の課税所得を減少せしめずかつ社員の課税所得を増加させるという法人税法及び所得税法の規範の目標は、課税について、物的会社の課税所得を適正な価額による給付交換が行われたかのように算定し、また、不相応に低い反対給付により社員として取得した利益の価値の額だけ社員の課税所得を増加させるという結果をもたらす。しかしながら、法律の規定がもたらすこのような結果から、法律が法適用者に対して実際と異なる事実の擬制を行うことを授権している結論づけることは、筋の通ったことではない。法律が事実の擬制を授権していると考える者は、法律が法的及び経済的実際に合致する状態(Zustand)を明らかにすることを要請していることを、看過している。この法的及び経済的実際に合致する状態は、給付と反対給付の不均衡が会社法上の関係に根拠を持つ、法形式上は債権法上のものに過ぎない行為によって、隠されているものである。フルーメが次のことを指摘しているのは正しい。すなわち、隠れた利益処分の場合、財産目的物の支出の原因は単に債権法上の行為にとどまらないこと、低い価額による会社から社員に対して行う販売又は高い価額による(社員からの)購入は、社員たる地位にあることを考慮してその利益が社員に与えられるときは、単なる売買にとどまらないこと、である(以下省略)。

税法上の隠れた利益処分の制度は、したがって、隠れている法的及び経済的事実に合致する状態を課税のために把握するという、目的だけに役立つものである。この場合に擬制について語る者は、本末を転倒するものである。裁判官に事実の擬制は許されていないという理由だけでなく、それが法律の誤った解釈に基づくという理由からも、いわゆる擬制説(Fiktionsheorie)はこれを拒否しなければならない。隠れた利益処分に関する規定の法律上の文言から導き出され得る目的は、その法形式的な衣服に従ってではなく、法的及び経済的事実にしたがって、課税のために事実を把握することにのみ関わるものである。ここで問題なのは、出来事の経過を頭の中で作り直すことではなく、現実の事実を把握することである。(下線追加)」

３．現在の解釈論（１９８０年以降）

その後、１９８０年代になると、擬制説批判をこえてより具体的な論点の解明にむかう学説が現れる。たとえば、ラングは、「結合企業における隠れた利益配当の課税」と題する論文において、会社間取引に焦点をあわせた解釈論を展開し、その中で擬制説について次のように述

112 清永敬次・前掲 109・23 項

べている[113]。

「第三者比較(Fremdvergleich)の法体系的解明にあたっては、真実をゆがめる擬制の乱用を、目的論的に必要な想定事実の利用から、正確に区別しなければならない。メスマーは、経済的真実を租税上把握するという、法律目的に合致した第三者比較の目標を、明確に示した。すなわち、メスマーによると、隠れた利益配当の算定は、局外第三者と通常の業務執行者との間で成立するであろう仮定的契約に基づいてなされねばならない、とされる。…メスマーが仮定的契約と称したものは、擬制上の契約(ein fiktiver Vertrag)、すなわち、自称経過の観念的修正であって、かかる修正は実際の財産供与によって隠蔽された経済的真実を確定するために必要である。」

これを要するに、一概に擬制を排斥するのではなく、真実を明らかにするための仮定は用いていこう、という方向性が打ち出されている[114]。

このような展開を反映し、「隠れた利益配当」に関する１９８６年のモノグラフにおいて、ペッツァーはすでに擬制説を取り上げていない。「隠れた利益配当」の認定が会社の所得を追加計上する根拠として、二段階に取引を擬制するのではなく、単につぎのように述べている[115]。

「法人税法８条３項２文は、会社関係に規定された非事業領域(所得分配の領域に属すべき所得減額)を把握しなければならない。それゆえ、ある取引が利益を減少させたか否かを確認するためには、実際に表示された利益を、当該取引を相当な条件に引き直した場合に生ずるであろう仮定的利益と比較しなければならないのである。」

この説では、法人税法８条３項２文が所得計上を認めた創設的規定と解されることになる。この点について、別の論者は、所得計上を根拠付けるにはやはり擬制説に基づかざるを得ないと批判した。これに対する反批判として、さらに別の論者は、擬制説によらなくても所得計上を根拠づけることができると論じている。いわく、

「会社が社員に対して会社法の関係に基づき無利息融資を行う場合、会社が社員に用益利益(Nutzungsvorteil)を供与したという点において、隠れた利益配当が存在する。用益利益そのもの

---

113 増井良啓・前掲６・80 項

114 清永敬次「隠れた利益処分と租税回避」『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995 年)237 項清永敬次教授も、次のように述べられている(下線追加)。
筆者は、無利息貸付のような場合、貸付を行う者に利息相当額の利益が生ずるとするには事実の擬制がひつようではないかと今日でも一応そのように考えているが、擬制説を否定する判決でそのような点に特に言及したものは見当たらないように思われる。
無利息貸付のような場合(低利息貸付、低賃料による賃貸しも同じ)は、実在説の立場で考えても、利息相当額の利益が会社に生じたことが事実である、あるいはフルーメのいうように、利息相当額を社員に支払ったことが事実である、とはいえない、と思われる。したがって、実在説の立場から言っても、このような場合は、擬制を必要とすると考える。

115 増井良啓・前掲６・81 項

が、隠れた利益配当の対象である[116]。」

このように、ドイツでは、論争の末、二段階の取引を擬制するという構成が克服された。現在の有力説は、法人税法８条３項２文の「所得を減額しない」という規定から直接に、得べかりし利益を会社に追加計上する効果をもたらそうとしている[117]。

小活

ドイツにおいても、現実に収受されなかったものを積極項目として計上する措置をいかにして根拠づけるか、という障害に出会っている。この点、無償で資産を譲渡しあるいは役務の提供した法人に対して、対価を収受していないにもかかわらず対価相当額の所得を計上されるためには、特別な根拠づけを必要とした。

すなわち、ドイツ法における「隠れた利益配当」は、所得算定の一般原則を用いて無利息融資における貸手の所得計上を根拠づける。事業上稼得された成果を正確に算定するためには、それを会社関係に基づく利益流出から明確に分離し、分配する以前の金額において利益を測定・把握する必要がある。利益の分配は、それが公然となされたか隠れてなされたかを問わず所得算定上考慮されたならないのであり、したがって、隠れた利益配当は「所得を減額しない(法人税法８条３項２文)」。そこで問題は、この「減額しない」の語が未計上収益をあらためて計上させることを意味するかどうかの点である。この点について、擬制説の構成は数々の批判を経て、姿を消した。現在の有力説は８条３項２文を部分的に創設的規定と解することによって、所得計上の根拠付を試みている。「隠れた利益配当」の法理は、一定の想定事実があったものと８条３項２文によって擬制する結果として、所得を計上させ税額減少を封ずる機能を営む。

---

116 増井良啓・前掲６・82項

増井良啓教授は、当該見解は、会社から出て行ったものを「隠れた利益配当」として補足しようとするものであり、日本における同一価値移転説と類似していると述べられている。

117 増井良啓・前掲６・82項

第４章　日本における無利息融資課税のあり方についての考察

第１節　無利息融資課税理論(貸手における所得計上の法理)

これまで検討してきたように、無利息融資課税において問題となるのは、所得が流入した方ではなく、所得が流出した側の法人に対して所得を計上させることの根拠付である。

比較法的に見ても、日独米の３カ国のいずれにおいても、過大費用の控除否認規定については、比較的容易な法律構成によって対処できた。いいかえれば、現実に出て行った消極項目の控除を否認して、いわばマイナスをゼロにまでもどすことは困難ではなかった。障害となったのは、現実に収受されなかったものを積極項目として計上する措置(控除の否認と同じく所得の上昇運動であっても、ゼロ地点を越えてプラスアルファを付け加える措置)を如何にして根拠付けるか、という点である。このようにして、無利息融資(無償の役務の提供)をした法人に対して、対価の収受していないにもかかわらず利息相当額の所得を計上させるためには、各国ともにそのための特別な根拠付を必要とした。

アメリカ法においては、IRC２５０１条(連邦贈与税) 及び IRC６１条 (所得税)による無利息融資課税の限界によって、IRC７８７２条の創設に至った過程がある。

ドイツ法における「隠れた利益配当」は、所得算定の一般原則を用いて所得計上を根拠付ける。そして、今日では、擬制説ではなく、「所得を減額しない(法人税法８条３項２文)」を部分的に創設的な規定と解することによって、所得計上の根拠付を試みている。

以上と対比した場合、日本ではどうであったか。独米の議論と比較すべきは、法人税法２２条２項の無償取引にかかる収益について定めた部分の解釈論である。無利息融資をした法人の所得計上の根拠規定として考えられるのは、１３２条を除いては現行法上ほぼこれに尽きる。しかし、第一章第一節でみたように、２２条２項のこの規定を巡っては、その趣旨について見解が様々に分岐している。日本のこのような状況は、所得算定の一般規定によって所得計上の根拠付を試みることの困難さを示している。この点に関しては、日独は共通している。しかし、両者の決定的な違いは、ドイツにおいては、日本の「二段階説」に似た「擬制説」の構成を巡って活発な議論がなされる一方で、連邦財政裁判所による積極的な法創造が見られたことにある。「隠れた利益処分」の概念について述べたことの繰り返しなってしまうが、日本においては、２２条２項を手掛かりとした無利息融資課税の法理も、十分な形成をみることなく現在に

至っている[118]。清水惣事件に対する大阪高等裁判所の判決自体、所得計上の根拠付として多義的な理由を併存させていた[119]。その後の最高裁判決も、明示的な根拠付を展開しなかった。

米独における無利息融資課税の法理から日本が学ぶべきことは、アメリカのような個別の規定を設けることよりも、所得算定の一般法理の下で課税を如何にして理論付けるかを明確にすることになると考える。これは、アメリカのように、租税回避取引の類型を細かく定め、それを実施してきた歴史は日本にはなく、日本においてIRC７８７２条のような個別否認規定をそのまま創設しても実施が困難であると考えるためである。すなわち、所得算定の一般規定である２２条２項の下で、無利息融資課税の法理を形成してくことが望ましいと考える。この点、２２条２項の下で無利息融資課税の新たな法理を示唆する研究として、次に検討する岡村論文がある[120]。

第２節　日本法の改善点

日本の学説では、無利息融資課税の法理を検討するにあたって、まず正面から「経済的利益」の意義や課税のあり方を検討する論考が多数ある[121]。加えて、特に会社間の無利息融資につ

---

118 増井良啓・前掲6・239項

119 大阪高判昭和53年3月30日高裁民集31巻1号63項

120 岡村忠生・前掲2

121 経済的利益の研究をした先行研究として次のものがあげられる。

松本茂郎「「経済的利益」の課税の意義と問題点について」日本税法学会編『杉村章三郎先生古希祝賀税法学論文集』(三晃社、1970年)226項。中川一郎「同族会社の行為・計算の否認の規定-租税回避及び隠れた利益処分-」税法学91-99号。岡本弘嗣「経済的利益の課税関係」日本税法学会編『杉村章三郎先生古希祝賀税法学論文集』(三晃社、1970年)105項。

岡本弘嗣氏は経済的利益の文言が寄附金規定の中にわざわざ設けられた理由について次のように述べられている。

「法人税法には収入面で経済的利益を捉えようとする規定はない。所得税法にあって、法人税法にはない。このことからしても経済的利益を規定する規定の特別の意味は課税の公平を期すために租税回避行為を防止するところにあると考えることができるのである。…経済的利益の課税関係は課税の公平を期す目的で、租税回避行為を防止するために機能するものである旨述べてきたところであるが、…この「経済的利益」なる文言は税法の解釈に幅を持たせる役割を持ち、その幅は租税回避行為を防止する機能として与えられたものであると考えるのである。(下線追加)」

松本茂郎氏は経済的利益への課税と帰属所得への課税の関係について次のように述べられている。

いては、法人税法２２条２項の無償取引に関する規定の解釈問題の一部をなすものとして、これを検討する多数の論文が発表されている。無利息融資をした場合に、相手方に通常の利息相当額の収益が生ずるという意味で経済的価値の移転があったといえる旨の指摘が、すでに金子宏教授によってもなされている[122]。

この中で、岡本忠生教授は、米国法の研究を下敷きにして法人税法２２条２項および３７条の解釈論および立法論を展開する論説をされており、現在価値アプローチの我が国への導入を次のように説かれている[123]。

立法すべき規定の骨子をまとめて掲げる。

(1)資産の譲渡が行われる場合には、取得時における当該資産の正常価格と帳簿価格との差額を、当該資産を譲渡した法人の損益として認識する。すなわち、値上がりしている資産についてはその値上がり額を益金に、また、値下がりしている資産についてはその値下がり額を損金

「認定利息の課税とは、金銭を無償または低利率で貸し付けた場合に、通常取得するべき利息との差額について課税することである。これは、他人から取得する、すなわち「収入する」に該当しないから、あたかもイムピューテッド・インカムに含まれるか、それともそれに近いかのように見えるであろう。しかし、法人税法は、「経済的利益」の享受の課税を想定したものではなくて、「経済的利益」の供与について規定したものであり、一たん、役員報酬・役員賞与・寄附金として費用の計上されたものの中の一部の損金算入を認めないことによって結果的に課税することを規定しているのである。だから問題は、「経済的利益」の享受の側から、資金の無利息または低利率による借入が、他人から財貨または便益を受けたか、どうか、を考えればよいのである。この場合、イムピューテッド・インカムではどのように考えるのか。資金に関するイムピューテッド・インカムでは、自己所有の資金を自己が使用した場合に、通常の利率による利息相当額について所得を認識することになるのである。このように考えてみると、認定利息が、イムピューテッド・インカムに属さないことも明らかだといわなければならない。…しかし、「経済的利益」は、財貨や権利等の流入なしに所得を認識するイムピューテッド・インカムと共通しているといわねばならない。」(下線追加)

[122] 金子宏・前掲１・360 項

[123] 岡村忠生・前掲２
本論文の大要は、まず「果たして貸手に課税の対象とすべき真の所得が発生しているといえるのか」という問題が日本ではそもそも明確に分析されてこなかったことを指摘する。そして、この問題と関連するが区別されるべき問題として、「貸付を受けた側の法人が、それによる経済的利益を益金に算入する必要がないこと」への説明、「無利息融資による利息相当額の相手方への移転時期」といった問題が存在することを指摘する。

に算入する。そして、当該資産の譲渡原価を、正常価格とする。

（2）金銭の貸付が行われた場合には、債権及び債務の正常価格は、取引相場等があるものを除き、その現在価値とする。適用される利子率は、別に定める。

（3）非正常な対価による取引が行われた場合には、現実の取引価格と正常価格との差額は、正常な取引価格に満たない対価を受領し、又は、正常な取引価格を超える対価の支払を行った法人の損金の額又は資産の取得価格に算入しない。また、当該差額は、当該取引の相手方の法人の益金の額に算入しない。なお、一定の要件の下に、当該差額を、課税の対象とせずに当事者間で返還することを認める。

（4）非正常取引の対象となった債権及び債務については、毎事業年度ごとに、現在価値による評価を行い、その増加額を両当事者の益金又は損金に算入する。

（5）損金算入限度額計算の対象となる寄附金は、町内会等への寄附に限る。また、２２条２項から、無償取引に係る収益の部分の規定を削除することも可能であると思われる。

この主張[124]に関して指摘すべき特色は、同論文の採用する解釈論との関係である。

第一に、２２条２項は、実現した実体的利益が原則的な法人税法上の所得であることを示す基本規定である。同項が無償取引からも収益が生じることを擬制した規定であると解すると、２２条４項と抵触する。それゆえ、「別段の定め」としての３７条がはたらく場合にかぎって収益が認識されると解するべきであるという点。

第二に、２２条２項の趣旨・目的はあくまでも実体的利益に対して課税することにあるところ、３７条の存在によって金銭債権の保有利益という実体的利益に着目した課税が可能となる。これは従来の二段解説による擬制と異なる点。

第三に、しかし、寄附金規定による対処には限界があるため、非正常取引を行う両当事者に対して一体とした調整を行う規定を立法すべきである点、である。

---

124 増井良啓・前掲 6・251 項
なお、増井良啓教授は当該提案に対して、次のように述べられている。
この立法論は、正常価格による一段階説の取引があったものとみなす旨の規定を提言し、寄附金算入を立法的に否定するという大筋において、「一段階説」の延長線上にあるものと評価してもよいであろう。なお、移転価格税制拡充の提案と「現在価値アプローチ」の関係につき付言する。すでに指摘されているように、低利息融資について適正利息を現在価値で評価する方式は、期限付貸付についてのみ用いることができ、要求払い貸付についてはこれを用いることができない。その導入は、貸付の種類に応じて取扱いを使い分けることを意味する。移転価格税制を国内取引に拡充する際にそれを新たに取り入れるか否かは、取扱いの区分に伴うコストを勘案して決すべきであろう。

当該提案に対して増井良啓教授は、次のような批評をされている。

「所得税に限定して述べるが、先に見たように、IRC７８７２条が部分的に採用した現在価値アプローチは、独立企業間取引の存在を擬制する課税方法と矛盾ないし対立するものではなく、むしろ、独立企業間取引を具体化し、移転のタイミングと金額を決定する一方法に過ぎない。そうであるとすれば、現在価値評価による利息相当額の算定方式のみを取り出して、それを「実体的利益」に対する課税であると構成するよりは、現在価値アプローチも得べかりし利息の二段階移転の方式と同じく、無利息融資に内在する経済的価値の移転を把握するための、有利息融資への引き直しの一種であると見るのがより自然である。」

現在価値アプローチの導入には、様々な評価もある。しかし、このようなアプローチを設けることは、法人税法２２条２項の機能を租税回避由来のアプローチとして捉える考え方[125]を払拭することにつながる。すなわち、２２条２項を法人税の課税ベースを画する純然たる課税要件規定と捉えた上で、その範囲(所得概念)の包括性に着目して現実に発生している実体的利益を捉えることにより、非正常取引に対する課税を考えていく立場を遵守することにつながる[126]。

[125] 金子宏・前掲１・351 項

[126] 岡村忠生「資産の低額譲渡と法人税法２２条２項にいう収益の額」『民商法雑誌』116 巻３号(1997 年)・438 項、岡村忠生・前掲２・122 巻３号 57 項

むすびに(国内無利息融資取引と国外無利息融資取引)

本論文では、日独米における無利息融資課税における基礎的な枠組みについて論じた。本論文の考察で扱ったのは、関連法人間の国内無利息融資取引という狭い対象であるが、各国における無利息融資において所得を貸手において生じさせる根拠付の困難さについて広く考えることができた。現在の日本では、ドイツやアメリカと異なり、法律家が裁判例を検討したり、立法論を展開したりする際に、市場の反応を明示的に考慮した議論を行うことは、未だ必ずしも一般的ではない。このような中で、無利息融資課税のあり方について、今後より深い議論が行われることが望ましいと考える。

最後に、国内無利息融資取引だけでなく、国外無利息融資取引についても、一言言及する。国外取引の無利息融資に関しては、移転価格税制か寄附金課税のいずれかが適用されることになる[127]。この点、日本の寄附金課税による無利息融資課税の処理は、日本固有のものであり、諸外国との対応的調整の実施が困難であると言われている[128]。そのため、関連法人間取引の寄附金課税[129]を廃止し、国内国外問わず、関連法人間取引には移転価格税制を適用すべきと

---

[127]金子宏「移転価格税制の法理論的検討－わが国の制度を素材として－」樋口陽一・高橋和之編『現代立憲主義の展開・下』(有斐閣、1993)371 項　日本の移転価格税制は国内取引には適用されていない。この点、金子宏教授は、日本の移転価格税制の限定施策について、次のように説明されている。

「我が国の移転価格税制は、国際取引のみを対象としている。立案段階では、アメリカの制度のように国内取引も対象とすべきである、という意見も述べられた。しかし、制度の主要な目的が国際的所得移転を防止することにあったこと、国内取引をも対象とする場合には、法人所得の計算に関する基本的仕組みを再検討する必要があり、そのため制度化に長期間を要すること、の二つの理由から、対象を国際取引に限って制度化することになった。その結果、移転価格税制は、租税条約における特殊関連条項を執行するための国内立法措置であることが、形の上でも明らかになった。」

[128] 遠藤克博「移転価格税制と寄附金課税」税務大学校論叢 33 号(平成 11 年)236 項、羽床正秀「国際課税問題と政府間協議」(大蔵財務協会、平成 14 年)224 項、倉内敏行・「移転価格と寄附金の関係について-租税特別措置法第 66 条の 4 と法人税法第 37 条の適用関係に関する一考察-」(筑波大学、平成 21 年)4 項。

なお、岡村忠生教授は、現在価値アプローチを無利息融資課税に導入することは、年度ごとの対応的調整に相当する機能を果たしていると述べられている。前掲 2・122 巻 3 号 52 項

[129] 羽床正秀＝大橋時昭『移転価格税制詳解』財団法人大蔵財務協会 217 項

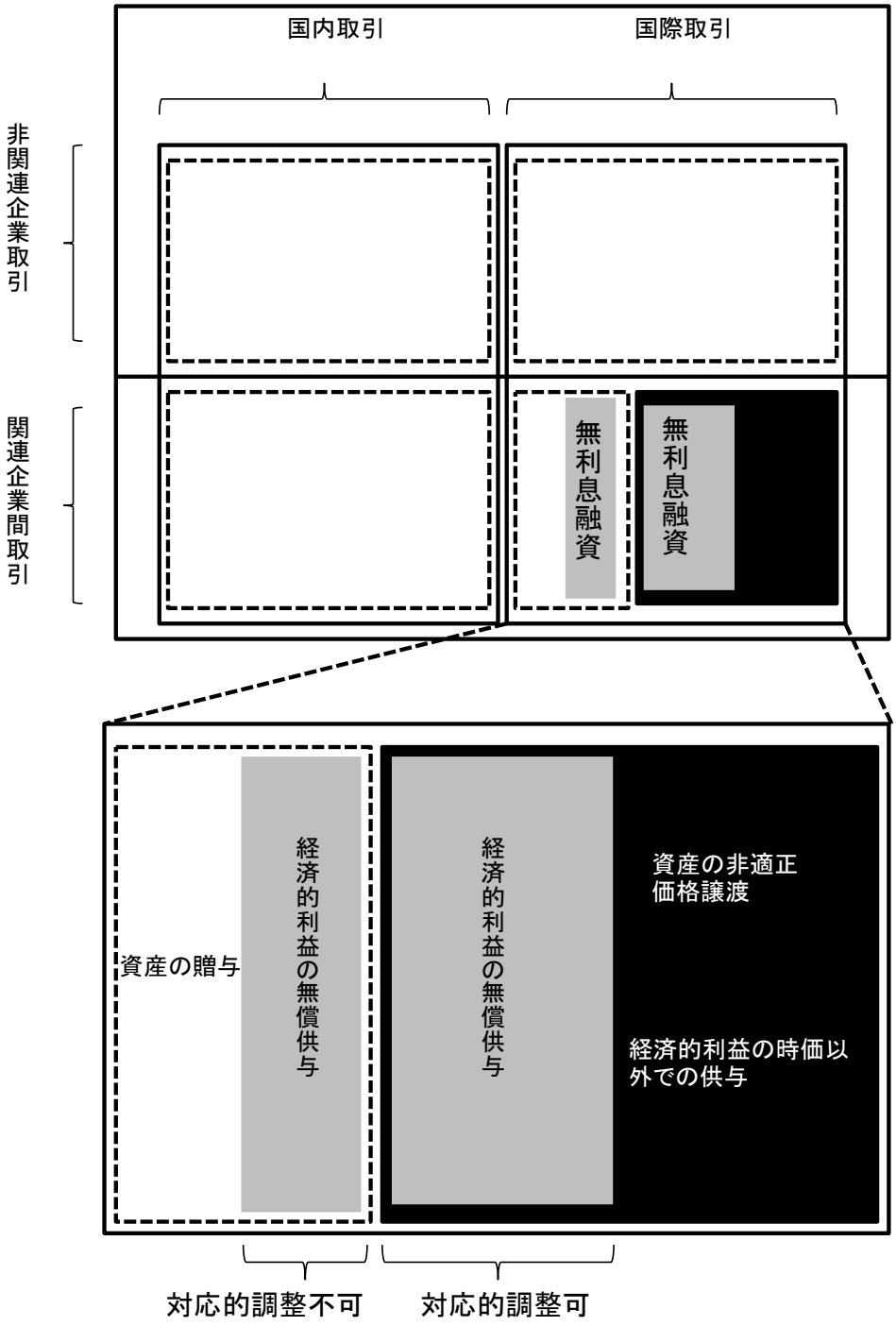
移転価格税制と寄附金税制の適用関係…措置法６６条の４第１項では、国外関連取引につき、その支払いを受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき又はその支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の所得に係る法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は独立企業間価格で行われたものとみなされる。この規定からわかるよ

いう意見もある[130]。

この点を考慮すると、今後我が国の無利息融資に対する課税の研究には国内の諸税法のみでなく、諸外国の税制との比較研究も必要である。それは租税回避をした法人にも個人にも適用されるアメリカのIRC７８７２条や、租税回避の意図を問わず関連グループ内での利益移転に適用されるIRC４８２条の研究であり、我が国の移転価格税制と諸外国税制との対応的調整、事前確認制度等の比較研究になっていくであろう。

うに、国外関連取引に対する法人税法第３７条第７項(寄付金とされる低額譲渡等)の適用に当たっては、「その譲渡の対価の額」は「独立企業間価格で行われた対価の額」と読み替えられ、その読み替えられた対価の額と譲渡の時の価額(いわゆる時価)とは格差がない限り、法人税法第３７条第７項の寄付金は生じないことになる。もし、独立企業間価格に読み替えられた対価の額と時価とに格差がある場合には、その差額は移転価格税制の適用により損金の額に算入されない（措置法第６６条の４第４項)。また、単なる金銭の贈与や債務の免除など法人税法第３７条第６項に規定されている一般的な寄付金については、平成３年４月１日以後に国外関連者に支出するものは、寄附金の損金算入限度額の計算から除外され、支出した金額が全額損金不算入となる（措置法第６６条の４第３項)。

[130] 岡村忠生・前掲20・136項



黒領域・・・移転価格税制 [131]

点線領域・・・寄附金課税

131 遠藤克博・前掲 128・210 項

参考文献等一覧

【単行本】

青山慶二監　『米国内国歳入法典第４８２条(移転価格)に関する財務省規則』日本租税研究協会(1995 年)

伊藤公哉『アメリカ連邦税法　所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』中央経済社(2005 年)

岡村忠生「移転価格税制」村井正編『国際租税法の研究』法研出版(1990 年)

岡村忠生『法人税法講義(第三版)』成文堂(2007 年)

金子宏『所得課税の法と政策』有斐閣(1996 年)

金子宏『所得税・法人税の理論と課題』日本租税研究協会(2010 年)

金子宏『租税法(第１５版)』弘文堂(2010 年)

金子宏、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘編『ケースブック租税法』弘文堂(2010 年)

管正広『マイクロファイナンス　貧困と闘う「驚異の金融」』中公新書(2009 年)

官納敏恭・垂井英夫編著『租税法判例と通達の相互関係－通達の与えた判例の研究－』財経洋報社

品川芳宜『課税所得と企業利益』税務研究会出版局(1982 年)

白須信弘『新版　アメリカ法人税法詳解』中央経済社(2002 年)

須田徹『アメリカの税法(改訂六版)－連邦税・州税のすべて』中央経済社(1998 年)

田中勝次郎『判例を中心としたる所得税の諸問題』(巌松堂書店、1940 年)

中村利雄『法人税の課税所得計算(改訂版)－その基本原理と税務調整』ぎょうせい(1990 年)

成松洋一『法人税法－理論と計算－(六訂版)』税務経理協会(2010 年)

成松洋一『法人税セミナーー法人税の理論と実務の論点－(四訂版)』税務経理協会(2010 年)

羽床正秀、古賀陽子『移転価格税制詳解(平成 21 年度版)』大蔵財務協会(2009 年)

羽床正秀『国際課税問題と政府間協議』大蔵財務協会(平成 14 年)

増井良啓『結合企業課税の理論』東京大学出版会(2002 年)

松沢智『租税実体法の解釈と適用』中央経済社(1993 年)

松沢智『租税実体法(補正第二版)』中央経済社(2003 年)

水野忠恒『租税法(第四版)』有斐閣(2009 年)

村井正『租税法－理論と政策－(第二版)』青林書院(2002 年)

【雑誌・論文】

伊藤雄二「無償取引と移転価格税制」『税大ジャーナル』第 2 号(2005 年 7 月)

遠藤克博「移転価格税制と寄附金課税」『税務大学校論叢』33 号(平成 11 年)

遠藤克博「「国外関連者」に対する寄附金の判断」『国際税務』VOL.29 NO.3

大淵博義「親会社と子会社間での無利息融資と収益の認識」『税務事例創刊 400 号記念出版　戦後重要判例の再検証』(2003 年 2 月)

岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典４８２条」『税法学』404,405,406 号(1984 年 8 月)

岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察」『法學論叢』121 巻 3 号 23-48 項・121 巻 5 号 1-31 項・122 巻 1 号 1-24 項・122 巻 2 号 1-17 項・122 巻 3 号 32-58 項(1987 年)

岡村忠生「資産の低額譲渡と法人税法２２条２項にいう収益の額」『民商法雑誌』116 巻 3 号(1997 年)

岡本弘嗣「経済的利益の課税関係」日本税法学会編『杉村章三郎先生古希祝賀税法学論文集』(三晃社、1970 年)

金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引(arm's length transaction)の法理－内国歳入法典４８２条についてー」『ジュリスト』724、734、736 号(1980 年 9 月、1981 年 2 月、1981 年 3 月)

金子宏「無償取引と法人税－法人税法２２条２項を中心としてー」同『所得課税の法と政策(所得課税の基礎理論(下))』(有斐閣、1996 年)

金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得課税の基礎理論(上巻)』(有斐閣, 1996 年)

金子宏「移転価格税制の法理論的検討－わが国の制度を素材としてー」樋口陽一・高橋和之編『現代立憲主義の展開・下』(有斐閣、1993 年)

倉内敏行「移転価格と寄附金の関係について-租税特別措置法第 66 条の 4 と法人税法第 37 条の適用関係に関する一考察-」(筑波大学、2009 年)

川端康之「米国内国歳入法典４８２条における所得配分－関係理論から見た「所得創造理論」ー」『民商法雑誌』101 巻

清永敬次「無償取引と寄附金の認定」『税経通信』Vol.33- No.13(1978 年 11 月)

清永敬次「わが国の同族会社の行為計算の否認規定と租税回避」『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995 年)

清永敬次「隠れた利益処分に関する西ドイツの最近の判例」波多野弘先生還暦祝賀記念論文集刊行委員会編『波多野弘先生還暦祝賀記念論文集』(有斐閣、1988 年)

清永敬次「隠れた利益処分と租税回避」『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995 年)
佐々木潤子「アメリカ連邦個人所得税法における寄附金控除」『税法学』546 号(2001 年)
武田昌輔「寄附金課税」『企業課税の理論と課題』(税務経理協会、2007 年)
忠佐市「アメリカ連邦最高裁判所の課税所得判例」『日本税法学会創立 30 周年記念祝賀税法学論文集』(日本税法学会本部、1981 年)
玉國文敏「寄附金控除の対象となる「寄附金」の範囲と意義－米国連邦最高裁判所判決を手掛かりとしてー」『ジュリスト』991,994 号(1992 年)
中川一郎「同族会社の行為・計算の否認の規定-租税回避及び隠れた利益処分-」『税法学』91‐95 号
中里実「移転価格税制」『ジュリスト』1104 号(1997 年 1 月)
中村利雄「法人税の課税所得計算と企業会計－無償譲渡等と法人税法２２条２項－」『税経通信』Vol.33- No.2(1978 年 2 月)
中村利雄「無利息融資と法人税法２２条２項及び３７条５項」『税経通信』Vol.33- No.11(1978 年 10 月)
藤井保憲「移転価格税制の国内取引への適用」『税大ジャーナル』第 3 号(2005 年 12 月)
渕圭吾「適正所得算出説を読む」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010 年)
増井良啓「無利息融資と法人税法２２条２項－清水惣事件」『別冊ジュリスト　租税法判例百選(第四版)』178 号(2005 年 10 月)
増井良啓「無利息融資と経済的価値の移転」金子宏編『所得課税の研究』(1991 年)73‐102 項
増井良啓「寄附金控除－米国における 1970 年代初頭の論争を中心としてー」日税研編『日税研論集』(2003 年)163 項
村井正「「隠れたる利益処分」と法人税法第１３２条」「特集Ⅰ『隠れたる利益処分』」『税経通信』35 巻 9 巻(1980 年)
松本茂郎「「経済的利益」の課税の意義と問題点について」日本税法学会編『杉村章三郎先生古希祝賀税法学論文集』(三晃社、1970 年)
溝田澄重「アメリカ内国歳入法典４８２条の所得の創出について」『税法学』393 号(1983 年 9 月)
渡辺健樹「アメリカ合衆国の移転価格規制」『国際商事法務』VOL.12-NO.7、486 項
Brien.D.Ward.「THE TAXACTION OF INTEREST-FREE LOANS」『Tulane Law Review Association』 (March, 1987)

Daniel I.Halperin,「INTEREST IN DISGUISE:TAXING THE 'TIME VALUE OF MONEY'」『The Yale Law Journal Company, Inc』(January,1986)

Sarah B.Lawsky「Money for nothing:Charitable Deduction for Microfinance Lenders」『Southern Methodist University SMU Law Review』(Fall, 2008)

【判例】

・大阪高裁昭和 53 年 3 月 30 日判決

・Dean v. Comm'r,187 F. 2d 1019 (April 2, 1951)

・Comm'r, v. Greenspan,670 F. 2d 123 (February 24, 1982)

・Johnson v. United States, 254 F. Supp. 73(February 26, 1966)

・Crown v. Commissioner, 67 T.C. 1060(March 31, 1977)

・Dickman v. Comm'r, 690 F.2d 812(November 1, 1982)

・Tenessee-Arkansas Gravel Co.v.Comm's,112 F.2d 508(June 7, 1940)

・Smith-Bridgeman&Co.16TC287(February 5, 1951)

・B.Forman Co.,Inc. v. Comm'r, 453 F.2d 1143 (2d Cir.1972)

・Latham Park Manor, Inc. v. Commissioner, 69 T.C. 199(November 9, 1977)

企業集団税制における損失控除問題に関する一考察

―適格現物分配を題材として―

小池　正幸

【論文要旨】

我が国では平成 9 年の独占禁止法の改正による持株会社の解禁以来、商法上における会社分割の整備や株式移転による完全子会社化の進展等、企業グループの一体的な運営が展開されている。その様な背景および実態に対し、税制上もこれに適合すべく、平成 13 年に組織再編税制の整備、平成 14 年の連結納税制度の導入、そして平成 22 年のグループ法人税制の導入と、法人税法においても企業のグループ化に対する税制の整備が進められている。本稿では、この様なグループ化の進展に対応すべく設けられた組織再編税制、連結納税制度、グループ法人税制の三つの税制を包括的に企業集団税制と定義する。そして、これら企業集団税制は、企業グループ内部の資産の移転について、同様に分社型企業と事業部制企業との取扱いにおける中立性の原則に基づいて課税繰延べが適用されるが、その課税繰延べの方法は簿価移転か、時価評価かという点において制度的に異なるものとなっている。しかしながら、その異なる制度内容をまたがる様に平成 22 年の税制改正において導入された適格現物分配は、企業集団税制との関係性において、一方では組織再編税制として位置づけられ、他方ではグループ法人税制と整合的に設計されたため、移転資産の性質、課税繰延べの方法、課税繰延べが認められる支配要件の範囲について二律背反的な不整合を生じさせている。そして、それらの不整合によって①適格現物分配が帳簿価格で移転するという仕組みを利用した所得振替と、それによる損失控除の問題、②企業集団税制における支配関係の差異から生ずる損失控除の問題、③清算時における二重の損失控除の問題という三つの損失控除の問題を生じさせているのである。本稿では、この企業集団税制と適格現物分配との間の不整合から生ずる三つの損失控除の問題と、それを解決するための提案内容を、米国の制度を参考に考察する。

まず第一章では、本稿において企業集団税制と定義づけた組織再編税制、連結納税制度、グループ法人税制の概要を説明し、この三つの企業集団税制における課税繰延べの理論が、同様に分社型企業と事業部制企業との間の中立性に依拠するという共通性について説明する。その上で、各企業集団税制の特に移転損益の繰延べ方法とその支配要件の範囲、および移転資産の性質における差異と、それにまたがる様にして導入された適格現物分配と企業集団税制との間の二律背反的な不整合から三つの損失控除の問題が生ずる事を指摘する。

第 2 章では、米国でも我が国と同じような企業集団税制における制度的な差異によって生ずる損失控除問題が存在しているが、それに対して種々の規定を設ける事で対応している事および、そもそも制度設計自体が我が国の様な損失控除問題を生じさせないような仕組みになっている事を踏まえ、その具体的な内容について説明する。まず①の企業グループ内での所得振替を利用した損失控除問題についてであるが、米国では連結納税制度および、それを選択しない 80%企業グループ税制において、その企業集団の内部で行われる譲渡取引と現物分配との間の課税上の取扱いは、同じ繰延べ方法を用いているために整合的であり、我が国の様な簿価移転による所得振替の問題は生じない(80%企業グループにおける現物分配については課税繰延べは認められていないが、いずれにせよ所得振替の問題は

生じない)。従って、我が国におけるこの問題は、そもそも適格現物分配という枠組みで完全支配関係にある法人間の現物分配に関して、グループ法人税制等の繰延べの制度を侵食する様な規定を設けていることに所在していると考えられる。次に②の支配関係の差異から生ずる損失控除問題に関しては、I.R.C.267 条および I.R.C.311 条の規定によって、移転資産への支配を維持したまま損失を控除する事を防止している。最後に③清算時の二重の損失控除の問題については、I.R.C.336 条(d)および I.R.C.362 条(e)(2)の規定を設ける事で、適格現物出資の段階で生じていた含み損失を株主段階と法人段階の両方で控除する事を防止している。しかしながら、その防止規定には問題点があり、同規定が清算に特化した内容であるため、それ以外のケースで一つの含み損が二重に控除される。また、同規定が二重課税には対処していない事も問題である。従って、我が国における望ましい損失控除の防止規定を考察するに当たり、そのベースとなる理論について、清算以外のケースにも対応でき、なおかつ二重課税にも対応できるものが望ましい事を提案する。

第 3 章では、我が国における損失控除防止規定の望ましい在り方を考察する。その際に、適格現物分配の廃止、子会社清算に特化した規定の導入、清算以外の損失控除への対応の三つをベースとした上で、本稿における企業集団税制の損失控除問題の防止規定を提案する。まず①の所得振替による損失控除問題については適格現物分配の廃止によって解決が可能であり、米国の様に支配関係のある法人間の現物分配に関して、グループ法人税制等の譲渡損益繰延べの方法と整合的になる様にすべきである。次に③の清算時に生ずる二重の損失控除の問題であるが、こちらも組織再編税制とは別の枠組みで、米国と同様に子会社清算に特化した制度を設計する事で対処する事を提案する。しかしながら、これだけでは二重の損失控除を防止する観点からは内容としては不十分であり、②の支配関係の差異による損失控除問題に対応する必要がある。この防止規定については、法人税法 62 条の 7 の特定資産譲渡等損失の損金不算入の規定を改訂し、会社分割後の損金不算入の期間制限については廃止する事を提案する。以上の内容をもって、企業集団税制と適格現物分配との間の不整合による損失控除問題に対応する事を提言する。

【目次】

序章　はじめに

第 1 章　我が国の企業集団税制と適格現物分配との不整合
1-1. 企業集団税制の概要と課税繰延べ
1-2.　組織再編税制の制度と概要
1-3. 連結納税制度の制度と概要
1-4　グループ法人税制の制度と概要
1-5.　企業集団税制の移転損益の繰延べに関する共通性と相違点
1-6. 適格現物分配が生み出す損失控除問題
1-7.　清算時の二重の損失控除問題
1-8.　小括

第 2 章　米国における企業集団税制と損失控除防止規定
2-1. 米国におけるグループ税制と内部取引の損益の取り扱い
2-2. 法人分割と関連当事者間の取引における損失控除の否認
2-3. 清算分配における損失控除の防止規定
2-4. 子会社清算における課税上の取り扱い
2-5. I.R.C.336 条(d)の問題点と I.R.C.362(e)(d)の導入および清算分配の損失控除防止の在り方に関する議論
2-6.　小括

第 3 章　我が国の企業集団税制の損失控除問題に対する望ましい在り方の検討
3-1. 損失控除問題に関する先行研究の検討と限界
3-2. 適格現物分配の廃止と所得振替による損失控除の防止
3-3. 清算時の二重の損失控除防止策と新たな企業集団税制の枠組み
3-4. 特定資産譲渡等損失の損金不算入の改訂
3-5. 残された課題

おわりに

はじめに

我が国では平成 9 年の独占禁止法の改正による持株会社の解禁以来、商法上における会社分割の整備や株式移転による完全子会社化の進展等、企業グループの一体的な運営が展開されている。その様な背景および実態に対し、税制上もこれに適合すべく、平成 13 年に組織再編税制の整備、平成 14 年の連結納税制度の導入、そして平成 22 年のグループ法人税制の導入と、法人税法においても企業のグループ化に対する税制の整備が進められている。本稿では、この様なグループ化の進展に対応すべく設けられた組織再編税制、連結納税制度、グループ法人税制の三つの税制を包括的に企業集団税制と定義する。

平成 22 年度の税制改正では、我が国の法人税法において、グループ法人税制と同時に適格現物分配の制度が導入された。同制度は、完全支配関係にある親会社に対する現物分配について、子会社の帳簿価額で現物資産を移転させる事を可能にするもので、法人税法上では組織再編税制の一つとして位置づけられている。この適格現物分配と企業集団税制との関係性について、一方では組織再編税制の一類型として規定されているが、他方ではグループ法人税制と整合的になる様に設計されている。しかしながら、組織再編税制とグループ法人税制(および連結納税制度)は移転資産の性質や繰延べ方法等について異なる制度であり、適格現物分配はこの両者に整合的な制度として設計されたために、結果として両者に対して二律背反的な不整合を生じさせている。そして、その不整合に起因し、①適格現物分配が帳簿価格で移転するという仕組みを利用した所得振替と、それによる損失控除の問題、②企業集団税制における支配関係の差異から生ずる損失控除の問題、③清算時における二重の損失控除の問題という三つの損失控除の問題を生じさせているのである。本稿では、この企業集団税制と適格現物分配との間の不整合から生ずる三つの損失控除の問題と、それを解決するための提案内容を、米国の制度を参考に考察する。

まず第 1 章では、本稿において企業集団税制と定義づけた組織再編税制、連結納税制度、グループ法人税制の概要を説明し、この三つの企業集団税制における中立性の観点からの共通性と、制度上の差異を検証した上で、適格現物分配が企業集団税制との関係性において、制度的な側面から二律背反的な不整合を生じさせている事を説明する。それを踏まえ、上述の三つの損失控除問題が生じている事を指摘する。第 2 章では、米国でも我が国と同様の企業集団税制における制度的な差異によって生ずる損失控除問題が存在しているが、それに対して種々の規定を設ける事で対応している事および、そもそも制度設計自体が我が国の様な損失控除問題を生じさせないような仕組みになっている事を指摘する。第 3 章では、我が国における損失控除防止規定の望ましい在り方を考察する。その際に、適格現物分配の廃止、子会社清算に特化した規定の導入、清算以外の損失控除への対応の三つをベースとした上で、企業集団税制における損失控除防止規定の導入を提案する。

第 1 章　我が国の企業集団税制の概要と適格現物分配の不整合による損失控除問題

1-1.　企業集団税制の概要と課税繰延べ

1-1-1. 企業集団税制の概要

我が国の企業集団税制の始まりは、平成 9 年の独占禁止法の改正による持株会社の解禁に始まる[1]。その後、平成 11 年の商法改正による株式交換・株式移転制度の創設、さらに平成 12 年 5 月の商法改正によって会社分割制度が設けられ、我が国では企業集団としての一体的経営の傾向の進展と、そのための法整備が商法上で進められている。この様な状況に税法上でも対応すべく、組織再編税制および連結納税制度を導入すべきであるとの旨が、税制調査会による「平成 12 年度の税制改正に関する答申」[2]において言及されていた。そして、平成 13 年に組織再編税制が整備され、翌年の平成 14 年に連結納税制度が創設された。これらの一連の税制改正は、企業の一体的経営に対して実態に即した適正な課税を行うべく進められたものである。そして、平成 22 年の税制改正において、より企業の一体的な経営の進展という実態に即した課税をすべく、連結納税制度を選択していない企業グループに対しても、内部取引における損益の除去を強制するグループ法人税制が導入された。

この三つの税制は、相互関係を有しながら機能していると言える[3]。組織再編税制と連結納税制度との関係性を言えば、組織再編税制は、企業組織を再編成するための税制(企業組織再編過程の税制)であり、連結納税制度は、企業の組織再編成の結果として生ずる企業グループに対する税制(企業組織再編後の税制)である。ただし、連結納税制度は強制ではなく任意選択であるため、連結納税制度を選択しない 100%企業グループに対しても独自の地位を与える必要があり、その実態に即した課税を行う必要がある。その役割を果たすのがグループ法人税制である[4]。従って、企業のグループ化に対応するための税制であるという点において共通の性質を有している事から、これら三つの税制を包括して企業集団税制と呼ぶこともできる[5]。以上を踏まえ、本稿では「企業集団税制」の定義を、組織再編税制と連結納税制度、そしてグループ法人税制の三つを示すものとする。

1-1-2. 企業集団税制における課税繰延べ

法人税法上、ある法人から別の法人に資産が移転する場合、その資産の所有期間中に生

---

1 中田信正「日本における企業集団税制改革の動向 ： 企業組織再編税制と連結納税制度(第 22 回桃山学院大学・啓明大学校国際学術セミナー)」桃山学院大学総合研究所紀要 27 巻 3 号(2002 年)50 頁。

2 税制調査会「平成 12 年度の税制改正に関する答申」(2000 年)〔http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichod3.html〕。

3 金光明雄「企業集団税制の理論と制度 ： 企業グループに関する基礎概念からの考察」桃山学院大学総合研究所紀要 37 巻(2011 年)23 頁。

4 金光明雄・前掲注(3)23 頁。

5 金光明雄・前掲注(3)23 頁。

じた含み損益は実現し、認識され、課税対象となる[6]。しかしながら上述の企業集団税制においては、支配関係のある法人間の場合、別の法人に資産が移転したとしても、その含み損益に対する認識および課税が、支配関係の無い第三者に移転されるまで繰延べられる事としている。この点に関しては企業集団税制における重要な共通項の一つであると言えるが、しかしながら個々の企業集団税制の制度内容は全く別のものであり、課税繰延べについても組織再編税制と、連結納税制度およびグループ法人税制ではその方法や、繰延べが認められる支配関係の範囲、さらには繰延べが認められる資産の性質も異なる。以下では、具体的に企業集団税制の個別的な制度内容および課税繰延べに関して、各企業集団税制の概要を踏まえて説明する。

1-2. 組織再編税制の制度と概要

1-2-1. 組織再編税制の概要

我が国の組織再編成に関する税制が大きく整備されたのは、平成 13 年度における税制改正である。従来より、企業の競争力の確保や活力の発揮を標傍して、組織再編成をより柔軟で利用しやすい制度とするための整備が商法等においても進められてきたが、法人税法もこれに対応すべく、平成 13 年度の税制改正において組織再編税制に関する一連の規定が導入された[7]。組織再編税制は、基本的には取引の実態に応じた課税を目的とするものであるが、特に旧商法が定める合併、分割、現物出資、および事後設立については、一定の要件を満たすものを適格組織再編成とし、課税繰延等を行う規定が設けられたのである[8]。

組織再編成のその根本的な概念について、そもそも会社法上でもその定義は明確にされておらず、「再編」という概念についても、買収・提携等の場合も含めた広義の意味で使われる事もある[9]。その上で我が国の法人税法は合併や分割、株式移転等の種類の組織再編制を、課税繰延べが適用される組織再編成として区分を設けている。また、組織再編税制において課税が繰延べられる理由については、平成 12 年度の税制調査会の「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」によれば、「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無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。」[10]とされている。

次に組織再編税制の具体的な制度内容であるが、例えば適格現物出資という、現物資産

---

6 法人税法 22 条 2 項、および同条 3 項。
7 岡村忠生『法人税法講義、第 3 版』(成文堂、2007 年)331 頁。
8 岡村忠生・前掲注(7)331 頁。
9 神田秀樹『会社法　第 15 版』(弘文堂、2013 年)314 頁。
10 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」(2000) http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/a02kai_2.html。

を出資して子会社を設立する様な組織再編成の場合、原則である非適格現物出資であれば、親会社から子会社に現物資産が移転した段階で、その含み損益が実現し、認識され、課税される事になる[11]。しかしながら、適格現物出資に該当すれば、実現した損益は認識されず、当該資産の移転直前における帳簿価額が子会社に引き継がれるのである[12]。

この様な取り扱いについて、我が国が本制度を導入するにあたり参考とされた諸外国の一つである米国の組織再編税制では次の様に説明される。一般的に、実現した(益金に算入される)利益及び実現した(損金に算入される)損失は、実現した年度に認識されなければならないとされる。しかしながら、広義の実現に関するルール(rule of realization)にかかわらず、会社の所有者である株主および会社の資産の所有者である企業は、買収もしくは分割、又は資本再編に関する会社取引については、仮に I.R.C.368 条に適合すれば、株式又は資産の交換の際に「実現された(realize)」利益を「認識(recognize)する(すなわち、年次税務申告の計算に含める)必要がないことが多く、「税務簿価(basis)」の「繰り越し(carry over)」又は「引継ぎ(transferred)」等の規則を適用し、課税の一定の条件(保有期間等)を継続または調整することによって課税を繰り延べるとしている[13]。そもそも課税繰延べは、実現した利益を、その時点では認識せず、後に繰延べる事ができるという側面を見れば納税者にとっての優遇措置という見方もできる。しかし、米国における組織再編税制の上述の様な課税繰延べの理論は優遇措置ではなく、実質的な変化のない紙面上の取引(purely paper transaction)に過ぎない、すなわち「形式的な変化に過ぎない」ものについては課税をしないという事を念頭に置いているのである[14]。この考え方は我が国の組織再編税制においても共通したものであり、適格組織再編成に課税しない理由の根幹には、日米双方とも実質主義の考え方があり、制度の核心部分において両者は共通していると言える[15]。組織再編税制における課税繰延べの基本的な概念は、「形式的な変化に過ぎない」ものに課税をしないという考え方に集約されるのであり、それは納税者に対する優遇措置や、あるいは企業の組織再編行為を促進するものではなく、課税によって企業の組織再編行為を不当に阻害してはならないという中立性の原則の観点から要求されており事を意味していると考えられる[16]。従って、我が国の組織再編税制の根幹として考えなければならない事は、企業の組織再編行為に対する中立性の原則であり、そして如何なる変化あるいは取引を「形式的な変化に過ぎない」と認めるべきなのかという事なのである。

「形式的な変化に過ぎない」と認めるために必要な要素を、我が国では各種の適格要件

---

11 法人税法 22 条 2 項。
12 法人税法 62 条の 4。
13 ジョン・K・マクナリティ「米国における企業組織再編に係る連邦所得税の基礎理論」租税研究 630 号(2002)71 頁。
14 S. Rep. No.617.65th Cong., 3d Sess. (1918),at 5.
15 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』(弘文堂、2006 年)35 頁。
16 渡辺徹也「企業組織再編税制--現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等」租税研究 687 号(2008 年)23 頁。

という形で定めている。具体的には、法人段階における「移転資産への支配の継続」、そして、株主段階における「投資の継続」である。前者は、法人が移転した資産に対して有していた支配が、組織再編成の後において、資産の移転を受けた法人に対する支配を通じて、間接的に継続している事を要求している[17]。また後者は、再編後において当事法人の株主で有り続ける事を理由に、前者の法人段階での支配の継続の考え方に基づき、課税を繰り延べるものである[18]。この様な株主による投資の継続は、岡村忠生氏によると、「当事法人間の支配の継続を包摂する広い概念である。」[19]としている。この二つの要件および再編後における継続が、我が国において「形式的な変化に過ぎない」と認めるための要素となるのである。

1-2-2. グループ内再編成

我が国の組織再編税制は、合併型再編成、分割型再編成ともに親子間の一定の支配関係が形成されている事を適格要件の一つとしている。適格となる支配関係については、完全支配関係は当然として該当するが、「基本的な考え方」では、「企業グループとして一体的な経営が行われている単位という点を考慮すれば、商法上の親子会社のような関係にある法人間で行う組織再編成についてもこの企業グループ内で行う組織再編成とみることが考えられる。」[20]とし、完全支配関係ではない支配関係においても適格性を認めている。具体的には、旧商法では子会社の定義について、子会社とは、親会社が 50%以上の発行済み株式を保有している会社の事であるとしていたので[21]、組織再編税制においても、この 50%以上 100%未満の支配関係にある親子間の支配関係について、当時の商法の定義に則り、適格性のある支配関係としたのである[22]。

グループ内再編成において適格要件を満たすためには、完全支配関係の場合、前述の「移転資産に対する支配の継続」および、「投資の継続」の二つの要件を満たす必要がある。この他にも移転した事業が継続される事を要求する「事業の継続」や、資産の移転が独立した事業単位で行われる事を要求する「独立事業単位」と言った要件が存在するが、完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成については、これらの要件を緩和することも考えられるとされている[23]。逆に言えば、完全支配関係に該当しない支

---

17 岡村忠生・前掲注(7)335 頁。
18 岡村忠生・前掲注(7)338 頁。
19 岡村忠生・前掲注(7)338 頁。
20 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」(2000 年)。〔http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/a02kai_2.html。〕
21 現行では会社法規則第 3 条において、子会社の定義が規定されている。
22 阿部泰久「〈講演〉改正の経緯と残された課題（東京大学法律プロフェッショナル・セミナー 企業組織と租税法)」別冊商事法務 252 号(2000 年)83 頁。
23 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」(2000 年)。〔http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/a02kai_2.html〕。

配関係においては、「事業の継続」と「独立事業単位」と言った主種の要件が厳格に求められる事になる。また、このグループ内再編成に該当しない場合には、共同事業を行うための組織再編成に該当する事で、適格組織再編成として認められる事になる。

1-3. 連結納税制度の制度と概要

1-3-1 連結納税制度の概要と導入の意義

連結納税制度とは、端的に言えば、企業グループを一つの事業体とみて、企業グループに属する個別の法人の損益を、企業グループ(集団)内において通算できるものとする法人所得金額ならびに法人税額の計算方法及び申告方法である[24]。この制度が導入された意義について、税制調査会の連結納税制度の基本的な考え方では、企業の事業部門が 100%子会社として分社化された企業グループやいわゆる純粋持株会社に所有される企業グループのように、一体性をもって経営され実質的に一つの法人とみることができる実態を持つ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体を一つの納税単位として課税するほうが、その実態に即した適正な課税が実現されることにあるとしている[25]。また、導入された背景についてであるが、同じく基本的な考え方では、近年、企業グループの一体的経営の急速な進展や企業組織の柔軟な再編成を可能とするための独占禁止法や商法の改正が行われる中にあって、連結納税制度の創設は、結果として、企業の組織再編成を促進し、わが国企業の国際競争力の維持、強化と経済の構造改革に資することになるものと考えられるとされている[26]。すなわち連結納税制度の導入は、独占禁止法の改正から始まる企業集団税制の整備の一環として行われたものであると言える。

1-3-2　連結納税制度の内部取引における損益の取り扱い

連結グループ内の法人間の内部取引については、時価により行うものとされている[27]。基本的な考え方においては、連結グループ内の法人間で、相当程度の譲渡損益の計上が想定される資産（固定資産、土地等、金銭債権、有価証券及び繰延資産とし、その帳簿価額が一定額に満たないものを除く。）についてその移転を行ったことにより生ずる譲渡損益は、その資産の連結グループ外への移転、連結グループ内での費用化等の時まで資産の移転を行った法人において計上を繰り延べることが適当であるとしている[28]。連結納税制度におけ

---

[24] 水野忠恒「連結納税制度の導入について（特集 法人税制の変容と課税ベース)」税研 18 巻 1 号(2002 年)22 頁。

[25] 税制調査会、法人小委員会「連結納税制度の基本的な考え方」(2001 年)〔http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/131009a.html〕。

[26] 税制調査会、法人小委員会「連結納税制度の基本的な考え方」(2001 年)〔http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/131009a.html〕。

[27] 法人税法 61 条の 13。旧法では法人税法 81 条の 10 に規定されていた。

[28] 税制調査会、法人小委員会「連結納税制度の基本的な考え方」(2001 年)〔http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/131009a.html〕

る課税繰延べの理論的な部分の説明については後述の1－5で考察するためここでは省略するが、要するに連結グループの内部取引においては損益を認識せず、グループ外に移転した段階で、最初の譲渡を行った法人に対して課税を行うというのが、連結納税制度の内部取引における基本的なルールという事になる。

1-4　グループ法人税制の制度と概要

1-4-1　グループ法人税制の導入

グループ法人税制は、平成22年度の税制改正によって、我が国の企業が分社化や完全子会社化による企業グループの形成など、企業グループの一体的な経営を展開している背景を踏まえ、グループ内取引における税制の整備等、より中立的な税制を整備する事が必要とされたために導入された[29]。つまり、この様な状況に対して、グループ法人の実態に即した課税を実現する事の必要性のもと、グループの要素を反映した制度として設けられたのである[30]。次にグループ法人税制の具体的な制度内容であるが、この制度は100%の完全支配関係のグループ法人間に対して適用される制度であり、①内部損益取引における譲渡損益の繰延べ[31]、②内国法人からの受取配当の益金不算入[32]、③適格現物分配における譲渡損益の繰延べ[33]、④寄付金・受増益の益金不算入[34]、⑤国内の発行法人への発行済み株式の譲渡に係る譲渡損益の不計上[35]、⑥中小企業優遇税制の適用法人の制限[36]の6つの制度を骨子としている。

本制度を導入するに向けて参考とされた「資本に関係する取引等に係る税制についての勉強会」では、「グループ経営の実態は、単一事業者内における事業部門と同様にグループ本社が事業管理を集中的に行う場合から、子会社に対してその事業運営の独立性を一定程度許容しつつ、グループ本社が事業間のシナジー効果の実現や重複の排除、経営資源の会社間の再分配といった資本の一体性を生かした全体戦略を行う場合まであるが、最近では、単なる分社化ではなく、関連会社を100%子会社化してグループ経営を強化する企業が増大しており、各会社の独立性を生かしながら、グループ統合のメリットを最大限に追求する

---

29 税制調査会「平成22年度税制改正要望評価結果に対する意見等」(2009年)。
http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2009/21zen10kai.html
30 水野忠恒「グループ法人税制の創設」税務弘報58巻13号(2010年)2頁。
31 法人税法61条の13。
32 法人税法23条1項。
33 法人税法62条の5第3項。
34 法人税法25条の2第1項。法人税法37条第2項。
35 法人税法61条の2第16項。この規定により、完全支配関係の国内の子会社が清算した際、親会社は子会社株式を子会社に返還しても、その譲渡損益を計上できないため、子会社株式の消滅損失を認識する事ができない。
36 法人税法66条第6項第2号。資本金の額が1億円以下の企業について、資本金5億円以上の完全支配関係のグループのメンバー企業によって、当該中小企業の株式を全て保有されている場合には、資本金1億円以下の中小企業に適用される優遇措置は適用されない。

傾向が顕著となっている。」[37]として、グループの多様性を認識し、連結納税制度のみでなく、グループ法人税制の構築の必要性が述べられている。

1-4-2　100%グループ内の法人間の譲渡取引等

100%グループの法人間における譲渡等取引は、グループ法人が一体的に経営されている実態を見て、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的には資産に対する支配が継続している場合には、課税繰延べされる事となる(ただし、この場合の課税繰延べは、組織再編税制の様に取得価額を引き継ぐものではなく、譲渡をした段階で時価評価をし、譲渡利益または譲渡損失に相当する金額について、譲渡法人の譲渡事業年度の所得の金額の計算上、損金又は益金に算入(別表四において加算留保または減算留保処理)する事により、譲渡資産の含み損益の課税を繰延べ、別表五(一)に「固定資産譲渡益に係る調整勘定」として繰り越すという内容になっている[38]。)。なぜグループ法人間の損益に対して課税を繰延べるという措置を採用しているのかという事について、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税をすると、適正な資産運用に対する阻害要因にもなりかねないことから、連結納税の選択の有無に関わらず、その時点で課税関係を生じさせないことが適正であると考えられるからである[39]。

1-4-3　グループ法人税制と租税回避防止の関係性

グループ法人税制の導入について、その主目的は租税回避の防止にあるという意見もある。武田昌輔氏は、完全支配関係の法人間の取引について、本来であれば法人税法上、完全支配関係の親子間であっても、両者は独立の課税単位であるが、それにも関わらず、完全支配関係の親子間で含み損ある資産を譲渡して損失を計上し、実質的に当該資産への支配を維持したまま課税所得を減額できた事を問題視していた。従って、この制度が連結納税制度とは異なり、強制適用であるという事を踏まえ、完全支配関係の法人間における取引について、損失を認識できなくなった事に鑑み、このグループ法人税制の規定の趣旨は租税回避の防止にあると論じている[40]。また岡村忠生氏は、グループ内取引は課税機会としては適当ではなく、たとえば、含み損のある資産をグループ内で譲渡し、企業所有を通じた支配を維持しながら損失を計上することは、意図的な課税ベースの浸食につながる事を

---

[37] 財務省『資本に関係する取引等に係る税制についての勉強　論点とりまとめ』(2009 年)〔https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/capital_transaction_tax/outline/pdf/ronten.pdf〕。

[38] 法人税法 61 条の 13。荒井優美子「100%グループ法人間の取引」税経通信 66 巻 2 号(2011 年)86 頁。

[39] 水野忠恒・前掲注(30)2 頁。

[40] 武田昌輔「グループ法人単体課税制度の考え方を探る」T & A master 360 号(2010 年)6 頁。

問題視している[41]

上述の様に、資産への実質的な支配を維持したまま損失を計上できていた平成 22 年度の税制改正前の制度を是正し、譲渡損益の繰延べという形で損失の認識ができないようグループ法人税制が制度されたという事と、この制度が連結納税制度とは異なり、強制適用であるという点を踏まえれば、租税回避が主目的であったと断言する事はできなくとも、この制度が租税回避を防止する機能を有していると見る事は可能である。さらに突き詰めて言えば、グループ法人税制における課税の繰延べと、組織再編税制における課税の繰延は、帳簿価額を引き継ぐか、譲渡の時点で時価評価するかという点で異なるものの、譲渡をした段階では譲渡法人において損失を認識できないという点では共通性を有している[42]。従って、課税繰延べという手段により、実現した損益の認識を遅らせるという制度は、損失を認識できないという意味では租税回避を防止する役割もあるのだと言える。

1-5. 企業集団税制の移転損益の繰延べに関する共通性と相違点

組織再編税制、連結納税制度とグループ法人税制は、それらの制度において、移転資産に対する課税が繰延べられる根拠には、中立性の原則に基づいた理念がある。そもそも法人税法における中立性とは何かという事について、増井良啓氏は中立性について「全面的中立性概念」と「限定的中立性概念」があるとしている[43]。全面的中立性概念とは、すべての経済主体のいかなる行動に対しても課税が全面的に無差別中立であるべきというものである。しかし、政府が存在し、したがって租税が存在する限り、人々の行動は課税により何らかの影響を受けるため、この全面的中立性の概念は厳密な意味において達成する事はできない[44]。となれば、中立性の概念については、限られた領域にしぼって論じる他はない。これが、「限定的中立性概念」であり、ある経済主体の特定の行動に着目して、それに対して課税が無差別中立であるかどうかを問題とする。いわば、「何に対する」中立性かを定義して、限られた土俵で目標をたてる考え方である[45]。この考え方に依れば、企業集団税制における課税繰延べの論拠が中立性にあるとしても、それだけでは共通性を有しているとは言えない。従って、「何に対する」中立性かという部分について、企業集団税制の中立性とその共通性を考察する。その上で、同時に企業集団税制における差異について検証する。

---

41 岡村忠生「グループ法人税制は、なぜ必要か」税研 24 巻 4 号(2010 年)25 頁。ただし、岡村氏はグループ法人税制の趣旨を租税回避目的であるとは述べていない。

42 ただし、組織再編税制はグループ法人税制とは異なり、強制適用ではない。従って、非適格組織再編成を選択すれば、損失を出す事は可能である。

43 増井良啓「法人税の課税単位−持株会社と連結納税制度を巡る近年の議論を素材として−」『租税法研究』25 号(1997 年)64 頁。

44 増井良啓・前掲注(43)64 頁。

45 増井良啓・前掲注(43)65 頁。

1-5-1. 企業集団税制における中立性の理論

企業集団税制について井上久彌氏は、「広義の企業集団税制」と「狭義の企業集団税制」に分かれるとしている。前者の広義の企業集団税制とは、株式所有による支配従属関係にある親会社と子会社が、その財産所有、債権債務の負担、納税義務等の法律関係については独立の単位であるが、経済的には単一組織体と同様に行動されるという経済関係を背景として形成されるものであり、これらを包括して広義の企業集団税制と呼ぶこともできるとしている[46]。従って、その中には例えば移転価格税制やタックス・ヘイヴン税制、ユニタリー税制等の租税回避を防止する事を目的とした税制も含まれる事になる[47]。それに対し、狭義の企業集団税制については、「本質目的は、租税回避行為防止ではなく、経済に対する租税の中立性に求められるものであるが、具体的な機能としては企業課税における水平的公平と経済効率の問題として展開される。…企業集団を構成するメンバー法人は法的には独立の主体ではあるけれども、株式支配のメカニズムを通じて子会社の利潤は親会社に管理され、親会社に実質的に帰属する。すなわち、メンバー子会社は親会社の一部（支店、作業所）と同一の立場に立つのである。そうであれば、企業集団の税負担は、その集団メンバーが合併によって単一法人として経営される場合と同一の負担をすることが水平的公平の理念に合致することになる。その同一負担を考える場合の大きな問題が、欠損の処理と内部取引損益の処理の２点に集約されるのである。」[48]としている。

井上氏の企業集団税制に関する考察を踏まえ、本稿で定義付けた企業集団税制の制度内容を含めて、①対象となる法人の単位、②企業集団税制の目的、③移転資産の性質、④課税繰延べが認められる支配要件の範囲、⑤課税繰延べの方法の五つの観点から包括的にまとめると、【表 1】の様になる。

---

46 井上久彌『企業集団税制の研究』(中央経済社、1996 年)1 頁。
47 井上久彌・前掲注(46)2 頁。
48 井上久彌・前掲注(46)5 頁。

【表 1】企業集団税制の包括的枠組み

	広義の企業集団税制					
	狭義の企業集団税制			その他		
	組織再編税制	連結納税制度	グループ法人税制	移転価格税制	タックス・ヘイヴン税制	ユニタリー税制
対象となる法人の単位	企業グループ			個別の法人		
企業集団税制の目的	中立性の達成(事業部制企業と分社型企業との間の水平的公平性に基づく)			個別の法人の課税所得の把握 租税回避の防止　税収の確保		
移転資産の性質	まとまった資産	個別的な資産	個別的な資産			
支配要件の範囲	50%以上	100%	100%			
課税繰り延べの方法	簿価移転	時価評価	時価評価			

【表 1】の様に広義の企業集団税制という広い枠組みの中には、移転価格税制やタックス・ヘイヴン税制、ユニタリー税制等の、本来個々の法人に帰属すべき課税所得を把握する制度が含まれており、それらの基本目的は個別法人所在地の課税国または課税地方団体における租税収入確保(国際的または州際的租税回避防止行為)に求められるものである。それに対し狭義の企業集団税制とは、集団に属する法人の損益を結合して集団全体の課税所得を合理的に把握するものであり、その基本目的は租税回避行為の防止ではなく、租税の中立性に求められるとしている[49]。突き詰めて言えば、根本的には事業部制の企業と分社型の企業の生み出す課税所得、あるいは担税力は実態としては同一であり、従って同一の課税をすべきであるという公平性の原則に立脚している。その上で、課税上、両者を平等に取り扱うべく中立性の原則を達成する事を目的とするものであり、分社型企業の内部取引について課税を行わないという制度内容は、その一環であると考えられる。

我が国の連結納税制度は、井上氏の言う狭義の企業集団税制に基づいた考えに即して設計されたものであり、連結グループ内における移転資産の課税繰延べの論拠も、事業部形態の企業と分社型の企業集団との間の中立性を確保する事に基づいている[50]。そしてグルー

[49] 井上久禰・前掲注(46)2 頁。
[50] 税制調査会、法人小委員会「連結納税制度の基本的な考え方」(2001 年)。

プ法人税制は、この連結納税制度の考え方を、連結納税制度を選択していない完全支配関係の法人グループまで広げ、税法上独自の地位を与える事を目的としている。つまり、グループ法人税制の内部取引における課税繰延べの理論も、突き詰めれば事業部制の企業と分社型の企業との間の中立性に基づくものであると考えられる[51]。従って、連結納税制度とグループ法人税制において移転資産の損益が繰延べられる理論は、事業部制企業と分社型企業を課税上同様に取り扱うという意味で同じ中立性の原則に基づいているのである。

1-5-2. 企業集団税制の理論と組織再編税制

課税単位の側面から見た場合、現行の法人税法は、個別の法人単位を課税単位としている。しかしながら連結納税制度は、その個別の法人からなる企業集団を単一の課税単位と見なす理論に基づいている。この理論は単一主体概念[52]と呼び、連結納税制度を採用している企業間の内部取引において、損益を認識しない事の論拠となる。グループ法人税制の導入は、この連結納税制度を採用していない企業集団にも強制的に、企業間の内部取引における損益の除去を要求するものであり、その点から述べればグループ法人税制も単一主体概念の理論が元になっていると考えられる。

ところで我が国の組織再編税制は、グループ内再編成という独自の制度を採用しており、その考え方は一つの企業グループを構成しているか否かというところにある[53]。このグループ内再編成における課税繰延べの理論について、その発想も、連結申告における課税単位論的発想からの帰結であると考えられるとされている[54]。完全支配関係の法人間の場合、資産がグループ外の第三者に売却されるまでは損益を認識しないというのが単一主体概念の考え方であるが、グループ内再編成も同様であり、企業グループ内に資産がとどまるという点においては第三者への売却と異なる。従って、我が国があえて法人間の支配関係という要件を、連結納税制度やグループ法人税制と同様に適用している背景には、単一主体概念の考え方があると言える[55]。

〔http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/131009a.html〕。

51 辻富久氏は井上氏の狭義の企業集団税制の理論を踏まえた上で、「グループ法人税制の中立性については、分社化を選ぶか、社内での事業部形態での経営を選ぶかといった選択に対し、本来、税制は中立であるべきであり、事業形態によって税制上の不利益が生ずることがあってはならないという事になるため、その様な意味で、グループ法人税制における移転資産の損益に対する課税繰延べの理論は、中立性の原則に基づいたものであると言える。」としている。辻富久「グループ法人税制に関する一考察」グローバル時代の政治経済経営 ： 国士舘大学政経学部創設 50 周年記念論文集(2011 年)458 頁。

52 単一主体概念とは、連結法人の単体としての存在を弱めて、連結グループが単一主体であることを強調したものである。その例として、連結法人化取引における内部利益の消去、投資修正等がこの概念に基づくものである。矢内一好『連結納税制度 主要論点の理論的検証』(中央経済社、2003 年)19 頁。

53 阿部泰久・前掲注(22)83 頁。

54 岡村忠生「法人分割税制とその乱用」税経通信 55 巻 15 号(2002 年)34 頁。

55 金光明雄氏によれば、組織再編税制とグループ法人税制および連結納税制度における課

企業集団税制における移転資産の課税繰延べの理論は、分社型企業と事業部制企業の二つの担税力を同一であると見なし、同一に扱うべきであるという公平性の原則と、それに基づいた中立性の原則にある。その理論を組織再編税制に当てはめると、企業が事業部形態を選択するか、あるいは組織再編成により分社化した企業集団を選択するかという企業の組織形態の選択に対する中立性であり、この両者はどちらに変化しても、同一の担税力を有するため実態が変わらない同一のものであるとして捉えている。従って、この変化を「形式的な変化に過ぎない」とし、法人間の資産の移転から生ずる損益について課税をしないという事になる。以上を踏まえると、組織再編税制もまた企業集団税制の一つとして、連結納税制度、グループ法人税制の、移転資産の損益の繰延べにおける中立性の理論と同じであると言える。また、組織再編税制とグループ法人税制の理論の関係について、水野忠恒氏は、「組織再編税制においてもっとも基礎にある、支配の継続性や利益の継続性の考え方を、グループ法人にも拡大したものである。」[56]と述べている。すなわち、グループ法人税制において課税が繰り延べられる理論の根底には、組織再編税制と同じく、移転資産に対する支配が継続している限り、租税が完全支配関係のグループ間での効率的な資産運用、あるいは資源配分を阻害すべきでないという中立性の原則に基づいた考え方があるのだと理解する事もできる。以上を踏まえると、組織再編税制、連結納税制度、グループ法人税制における中立性は、移転資産の損益を繰延べる事に関しては同じ中立性を共有しているのである。

1-5-3. 企業集団税制の差異

組織再編成の包括的な概念については、前述の通り明確に定められた物は存在せず、企業組織やグループの形態に変化を与えるものを広義の意味で捉えれば組織再編成と言う事もできる。その上で課税繰延べが認められている税法上の組織再編成について岡村忠生氏は、グループ内、もしくは法人間で「まとまった資産」が動くという事が本質であるとしている[57]。この考え方に立脚しつつ【表 1】の内容を踏まえて考察すると、「資産の移転」という点について、グループ法人税制とは「個別的な資産の移転」について中立性の観点から課税繰延べを認めているのに対し、組織再編税制は、「まとまった資産の移転」を前提としているという差異があると言える。また、課税繰延べの方法も異なり、前者は譲渡法人のもとで時価評価を行うが、後者は譲渡法人の帳簿価額を移転先の法人が引き継ぐと

税繰延べの論拠は、同様に企業グループの経済的一体性にあるとしている。また、完全支配関係にない法人間の適格組織再編成における課税繰延べについては、事業継続性などの経済的継続性により補完する事で、組織再編前後で経済的実態に実質的な変化がない事を根拠とするものであるとしている。金光明雄・前掲注(3)36 頁。

[56] 水野忠恒・前掲注(30)2 頁。

[57] 岡村忠生、上西左大信 , 鮫島大幸 「座談会（グループ法人税制・資本取引課税)」税務弘報 58 巻 4 号(2010 年)27 頁〔岡村忠生発言〕。

いう違いがある。そして、グループ法人税制はその支配関係を 100%という数字で固定しているが、組織再編税制はグループの範囲を 100%から 50%まで認めており、これを一つの企業グループであるとしている。「資産の移転」に関しては同様の理論を有する企業集団税制であると考えられるが、両者には以上の様な差異が存在しているのである。

1-6. 適格現物分配が生み出す損失控除問題

平成 22 年度税制改正において、完全支配関係の法人間における現物分配が、適格現物分配として組織再編税制の一つに位置付けられる事となった[58]。この制度は親会社が孫会社を直接に、非課税でなおかつ、従来の分割型分割と比較して簡便な手続きで子会社化できるため[59]、グループ法人の一体管理・運営に役立ち、さらにはドラスティックな組織再編に役立つところが大きいと思われる[60]。

そもそも現物分配とは、法人がその株主等に対し、次のニつの事由のいずれかにより、金銭以外の資産の交付をすることである。二つの事由とは、(イ)金銭以外の資産を交付すること　(ロ)①資本の払い戻しまたは解散による残余財産の分配②自己の株式または出資の取得③出資の償却、払い戻し等、④または組織変更である[61]。つまり、その形式は株主に対して金銭の代わりに現物資産を交付するものであり、分類としては損益取引ではなく資本等取引に該当すると考えられる。

上述の通り、適格現物分配は組織再編税制の一類型とされたが、同時にこの改正は、グループ法人税制の一環でもあり、「平成 22 年度税制改正大綱」において、「グループ内取引等に係る税制」という項目の中の一つである「100%グループ内の法人間の資本関連取引」において、適格現物分配に関する言及がある。そこでは、100%グループ内の内国法人間の現物配当(みなし配当を含む)を、組織再編税制の一環として位置づけ、譲渡損益の計上を繰

---

58 法人税法 12 の 15。財務省「平成 22 年度税制改正の解説」(2010)210 頁。〔https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf〕。

59 通常、組織再編行為は、合併契約、吸収分割契約・株式交換契約の締結または新設分割計画・株式移転計画の作成、組織再編行為に関する書面等の設備・閲覧等、株主総会の承認決議等、組織再編行為をする旨等の通知・公告、債権者保護手続き、組織再編行使事項書面等の設備、登記という流れで行われる。弥永真生『リーガルマインド会社法 第十三版』(有斐閣、2012 年)326 頁。しかし、適格現物分配の場合には、剰余金の配当に関する株主総会の普通決議のみで組織再編を行う事が可能となる事が考えられる(ただし、株主に金銭分配請求権を与えない場合には、特別決議を要する)　神田秀樹・前掲注(9)276 頁。また、既存の孫会社を子会社化する場合には適格分割型分割には該当しないが、適格現物分配では非課税でそれが可能となる点も適格現物分配制度の利点であると考えられる。

60 金子宏「法人税における資本等取引と損益取引」『租税法の発展』(有斐閣、2010 年)427 頁。

61 金子宏『租税法、第 18 版』(弘文堂、2013 年)426 頁。

り延べる等の措置を講じる事が示されている[62]。すなわち、適格現物分配とは、グループ法人税制と組織再編税制の二つの制度にまたがるルールであると言えるのである[63]。この様な措置は、100%グループ内での損益取引が課税繰延べの適用を受ける事に合わせ、同じ様に個別的な資産の移転という性質を持つ現物分配についても、同様に課税繰延べの適用対象にしたものであると考えられる。しかしながら、問題はなぜ、通常の損益取引とは異なり、現物分配については組織再編税制の一類型として位置づけたのかという事である。

「資本に関係する取引等に係る税制についての勉強会」では、現物分配は通常の譲渡取引とは異なる事から、組織再編税制と同様の取り扱いとする方向で検討するのが適当と考えられているとされている[64]。また、「平成 22 年度の税制改正の解説」では、「子法人から親法人への現物資産の移転については、合併、分割という方法を用いれば簿価引継ぎとなる一方、配当、残余財産の分配という方法を用いれば譲渡損益課税が行われ、手段によって課税上の取扱いが異なることとなっていたところです。」[65]とされている。すなわち、適格現物分配が組織再編税制の一類型として位置づけられた理由は、子会社から親会社への「資産の移転」について、取引や手段の選択とその課税結果について整合的にする事にあると考えられる。しかしながら、組織再編成とは「個別的な資産の移転」ではなく「まとまった資産の移転」である。対して適格現物分配の場合、完全子会社を清算するケースであれば全ての資産が親会社に移転されるため、組織再編成と同様に「まとまった資産の移転」として整合性を見出す事ができる。しかしながら非清算分配の場合、あくまでも子会社から親会社への「個別的な資産の移転」を前提としたものであり、その実質は組織再編成の様な事業に要する「まとまった資産の移転」ではなく、個別的な資産の譲渡と同様の効果を有するものであると観念すべきである。従って、これを組織再編税制として位置づける事には問題がある。

1-6-1　適格現物分配と企業集団税制との関係性

先に述べた事であるが、同じ企業集団税制とは言え、連結納税制度、グループ法人税制は「個別的な資産の移転」について課税繰延べを認める制度であり、組織再編税制は「まとまった資産の移転」について課税繰延べを認めるという差異がある。また、課税繰延べ

---

62 税制調査会「平成 22 年度税制改正大綱」(2009 年)46 頁。
〔http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf〕

63 渡辺徹也「適格現物分配という組織再編成」『-行政と国民の権利-水野武夫先生古稀記念論文集』水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編(2011 年)567 頁。

64財務省「資本に関係する取引等に係る税制についての論点』(2009 年) 。
〔https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/capital_transaction_tax/outline/pdf/ronten.pdf〕。

65 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」(2010 年)210 頁。
〔https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf〕

の手法についても両者は異なり、さらに言えば、要求される支配関係についても前者は完全支配関係のみであり、後者は 50%以上からである。この様に、連結納税制度およびグループ法人税制と組織再編税制は、「資産の移転」という点について同じ様な中立性の理論に基づいた税制であるが、その中身は異なる部分が多々ある。そして、この三つの制度に依拠して作られたのが、適格現物分配という制度である。本来であれば、適格現物分配はこの三つの制度と整合的になる様に設計されるべきであったと思われるが、しかしながら両者は元から異なる制度であるために、完全に整合的な制度とする事はできない。従って、この三つの制度をベースに適格現物分配を見ると、両方の制度と整合性が取れないものとなってしまっているのであるが、具体的な形として示すと、以下の【表 2】の様になる。

【表 2】企業集団税制と適格現物分配の制度的な関係性

	組織再編税制	適格現物分配		グループ法人税制、連結納税制度
		清算分配	非清算分配	
移転資産の性質	まとまった資産	まとまった資産	個別的な資産	個別的な資産
支配要件	100%および 50%以上 100%未満	100%	100%	100%
繰延べ方法	簿価移転	簿価移転	簿価移転	時価評価後に繰延べ

【表 2】に沿って説明すると、まず移転資産の性質については、適格現物分配はグループ法人税制および連結納税制度と整合的に設計されたために、組織再編税制との間に不整合が生じている。前述の様に完全支配関係にある子会社の清算に限れば、まとまった資産の移転として見る事ができるため、組織再編税制と整合的な取り扱いである事に問題はない。しかしながら、非清算分配の場合はあくまでも個別的な資産の移転を前提としているため、組織再編成における移転資産の性質とは異なるものである。それを踏まえると、繰延べ方法について、非清算分配の場合は個別的な資産の移転について課税繰延べを認めている連結納税制度やグループ法人税制の制度と整合的になる様にすべきであると考えられるが、我が国の法人税法は非清算分配についても帳簿価額で繰延べられる事としている。従って、これを組織再編税制として位置付けたゆえに連結納税制度およびグループ法人税制との間で不整合が生じているのである。

また適格組織再編税制としての考えを進めれば、立法論としては、50%以上の企業グループ内の適格現物分配というのもありえるはずである[66]。しかしながら、適格現物分配の適格性はあくまでも 100%の完全支配関係のグループのみであり、その枠を外れた現物分配は

[66] 渡辺徹也・前掲注(63)575 頁。

適格性を失う事になる。また、この制度が適格組織再編税制の一類型とされた理由が、子会社から親会社への資産の移転について、その取引および手段と課税上の取り扱いを整合的にする事を目的としているのであれば、例えばそれに該当する合併、あるいは吸収分割については 50%以上から適格性が認められている。その点を踏まえれば適格現物分配についてもそれらと同様の取り扱いをすべきであると考えられるが、平成 22 年度の税制改正によって整合的に取り扱われているのは完全支配関係だけに限られる事となった。従って、従来の組織再編税制の観点から見ると、適格現物分配は他の組織再編税制の制度および理論とは整合性が取れないものとなっている。以上の様に、適格現物分配は企業集団税制との関係性において、一方では組織再編税制と整合的になる様に、他方では連結納税制度およびグループ法人税制と整合的になる様に設計されたために、二律背反的な不整合を生じさせているのである。そしてこの不整合が存在するために、①所得振替による損失控除、②支配関係の差異による損失控除、③清算時の二重の損失控除の三つの損失控除問題を生じさせているのである。

1-6-2. 所得振替による損失控除問題

連結納税制度やグループ法人税制の観点から見た場合、この制度における課税繰延べは、組織再編税制の様な帳簿価額で資産を移転させるものではなく、譲渡法人の段階で時価評価をした上で、二回目の譲渡が行われた時に損益を認識するという制度になっている。従って、資産がグループ外に出た時に、繰延べられた損益に対して課税を受けるのは譲渡法人になる。この様な制度となっている理由は、帳簿価額で資産を移転させた場合、所得振替の問題が生ずるからである[67]。しかしながら、適格現物分配はその様なルールとは異なり、組織再編税制として取り扱われているゆえに、移転資産の損益は帳簿価額で繰延べられる事となる。従って、実質的には同じ個別的な資産の移転でありながら、形式として適格現物分配を選択すれば所得振替の問題が生ずる事になる。以下【表 3】は、完全支配関係の法人間において適格現物分配と譲渡取引を選択し、最終的に親会社が移転を受けた資産を第三者に売却した場合の、課税結果の比較である。

[67] 岡村忠生・前掲注(41)26 頁。

【表 3】完全支配関係にある法人間の適格現物分配と譲渡取引の仕訳の比較

P 社と S 社は完全支配関係にある。X1 年に、S 社は P 社に対して土地 X(簿価 1000　時価 500)を移転させたと仮定する。以下では、S 社が時価での譲渡を選択したケースと、適格現物分(剰余金からの分配とする)を選択した場合を比較する。

譲渡取引を選択した場合

S 社(譲渡法人)の仕訳			P 社(譲受法人)の仕訳		
現金　500 譲渡損失 500	／	土地 X1000	土地 X500	／	現金 500

適格現物分配を選択した場合

S 社(譲渡法人)の仕訳			P 社(譲受法人)の仕訳		
利益積立金額 1000	／	土地 X1000	土地 X1000	／	利益積立金額 1000

土地 X の移転を受けた後、P 社が第三者に当該資産を売却した場合

	P 社	S 社
譲渡取引を選択した場合		譲渡損失 500
適格現物分配を選択した場合	譲渡損 500 失 ← 所得振替	

【表 3】の仕訳を比較すると、譲渡取引を選択した場合、P 社には土地 X が時価の 500 で移転し、最終的に 500 の損失を認識するのは S 社となる。対して適格現物分配を選択した場合、その損失は移転先の P 社で認識される事になり、P 社において損失控除が可能となるのである。連結納税制度は、個々の課税単位となる法人グループをまとめて一つの課税単位を持つ事業体として認識する理論に依拠した制度であり、グループ法人税制についても同様に完全支配関係の法人グループの一体性を重視している。従って、完全支配関係の法人グループを単一の経済主体とみなし、事業部制の企業と同様に内部取引については損益を認識しない事としているが、その移転損益については所得振替を防止すべく、移転を行った法人において時価評価を行っている。しかしながら、適格現物分配は組織再編税制として取り扱われているため、譲受法人が帳簿価額で資産を引き受ける事となる。となれば、最終的に損益を認識するのは譲受法人という事になる。通常の損益取引となる譲渡と適格現物分配は「個別的な資産の移転」であるという点においては同じであり、ならば「個別的な資産の移転」について課税繰延べを認めているグループ法人税制および連結納税制

度においては、両者は同様の取り扱いをすべきである。先行研究では渡辺徹也氏がこの問題を指摘しており、適格現物分配を組織再編税制として定めた事で、両者の課税繰延べのメカニズムは異なるものとなり、所得振替の問題を引き起こす事を指摘している[68]。これを損失控除の観点から見れば、適格現物分配はグループ法人税制や連結納税制度の課税繰延べのシステムでは不可能である子会社から親会社への含み損の移転が可能であるために問題を生じさせているのである。

1-6-3. 企業集団税制における支配関係の差異と、適格現物分配の問題

グループ法人税制や連結納税制度は「個別的な資産の移転」に対して課税繰延べを認めるものであり、その支配関係は 100%の完全支配関係に限られる。そして組織再編税制は「まとまった資産の移転」について課税繰延べを認めるものであり、その支配関係は 50%から認められている。例えば 100%の親会社から、80%の子会社に現物出資をした場合、適格要件を満たせばそれは適格組織再編成となり、課税繰延べが認められる事になる。しかしながら、その逆に 80%の子会社が親会社に対して現物分配をしたとしても、現物分配は「個別的な資産の移転」であり、また完全支配関係でもないために適格現物分配にはならない。つまり、例えば【表 4】の様に、含み損のある資産を適格現物出資して子会社を設立し、その後に子会社が親会社に対して含み損のある資産を現物分配すれば、実質的に親会社が資産への支配を維持したまま、子会社段階で損失を控除する事が可能となる[69]。

【表 4】適格現物出資と現物分配の仕訳と損失計上

P 社が S 社に、土地 X(簿価 1000　時価 500)を適格現物出資した場合

P 社(現物出資法人)の仕訳		S 社(被現物出資法人)の仕訳	
P 社株式 1000	土地 X1000	土地 X1000	資本金 1000

※適格現物出資時の P 社の S 社に対する持分は 80%とする

[68] また、グループ法人税制では 2 回目の譲渡が 1000 万円未満の資産については課税繰延べの対象とされていない事、およびグループ内でも 2 回目の譲渡が行われた際には課税される事となっているが、適格現物分配はその様な制限は無い事もグループ法人税制との相違点である。渡辺徹也・前掲注(63)578 頁。

[69] 武田昌輔「法人税の原点を探る(第 84 回)グループ法人課税について(4)法人間の現物分配」月刊税務事例 42 巻 10 号(2010 年)71 頁。渡辺徹也「アメリカ税法における現物分配と子会社清算 ： わが国における適格現物分配への示唆を求めて」税法学 566 号(2011 年)496 頁。この例については現物分配のみならず、通常の譲渡取引でも同じ損失控除が可能である。

S 社が P 社に土地 X(簿価 1000　時価 500)現物分配(非適格)をした場合

P 社(被現物分配法人)の仕訳		S 社(現物分配法人)の仕訳	
土地 X500	利益積立金額 500	利益積立金額 500 譲渡損失　500	土地 X1000

以上の様に、企業集団税制における支配関係の差異が、実質的に資産への支配を維持しつつ、損失を利用し、課税所得を減額させる様な行為を誘発する事になる。この様な行為は、法人の課税ベースを浸食する問題を誘発することになり得るために防止されるべきである。

1-7.　清算時の二重の損失控除問題

1-7 -1.　適格現物出資と含み損益の増殖

組織再編税制の一類型として、適格現物出資がある[70]。現物出資とは、金銭以外の資産をもって出資するものであり、既存の企業の組織を改めて株式会社にする場合、知的財産権を工業化・商業化する場合や他の企業から事業を承継する場合などに、金銭以外の財産の出資を認めることが有益・便宜であると考えられるため、会社法上はこの様な会社設立の手法を認めている[71]。法人税法においては、一定の要件を満たす事で適格現物出資とし、資産を帳簿価額で子会社に移転させる事としている。

現物出資とは理論上、資本と資産(子会社株式)を無限に増やす事ができる制度である。例えば、親会社が全額出資子会社を設立し、子会社が全額出資孫会社を設立するという行為を繰り返せば、グループにある資本金と資産(子会社株式)の総額は、いくらでも増やす事ができる[72]。となれば、法人税法においても理論上、その含み損益を無限に増やせるという事にもなる。つまり、例えば親会社が、含み益のある資産を適格現物出資した場合、資産に生じていた含み益は実現しても認識されないまま、子会社に移転する。そして、対価として受け取る株式も、その資産の帳簿価額が反映される事になる[73]。つまり、適格現物出資とは本質的に、一つの含み損益をコピーし、二重に生じさせる事が可能なのである。このケースで子会社が資産を他者に売却すれば、親会社のもとで生じていた資産の含み益相当額に対して課税される。またその含み益は対価として取得した子会社株式にも潜在的に含まれているため、親会社が株式を売却すれば、当該含み益は株主たる親会社に対して課税される事になる[74]。従って、適格現物出資等の現物資産を帳簿価額で移転させる会社分割は、

---

70 法人税法 2 条 12 の 14。
71 弥永・前掲注(59) 247 頁。
72 岡村忠生・前掲注(30)27 頁。しかし、これらいずれの場合もグループの実資産が増減するわけではなく、グループ法人の資本やグループ内の配当には、実資産の裏付けはない。
73 法人税法施行令 119 条。
74 岡村忠生「法人税制における課税関係の継続について－圧縮記帳からグループ法人税制へ―抜本的税制改革と国際課税の課題その 4」日本租税研究協会第 63 回租税研究大会記録

出資されたひとつの資産に対し、二重に課税される要素を有しているのである。

1-7-2. 清算所得課税の廃止

清算所得課税の廃止により、清算法人も通常の法人と同様に損益法に基づき課税がされる様になった事も、平成 22 年度の税制改正における重要な改正である[75]。清算法人の活動は、ゴーイング・コンサーンのそれと異なり限定的であるため、我が国の税制は、長い間、清算法人に対しては、各事業年度の所得に対する法人課税をせず、清算所得[76]に対する課税を行うこととしてきた[77]。清算所得に対する課税は、分配される資産の時価から簿価純資産額を差し引いた残額が対象となっていたため、分配資産の時価合計額が簿価純資産を超えない限りは課税対象となる所得が生じないという制度内容となっていた[78]。従って、通常の法人所得に対する課税よりも優遇されていたのだが、この様な取扱いに対してはいくつかの問題が生じていた。

例えば、清算所得に対する課税が通常の法人所得よりも軽課税である事により、資産の含み益については清算所得として、含み損失については通常所得として実現する事で税負担を軽減する事が可能であった[79]。また、子会社から親会社への全ての資産の移転、あるいは法人組織の簡素化という結果だけに着目すれば、その取引および形式、手法としては、子会社の清算以外にも、非適格合併、適格合併のいずれによっても構成可能であるのだが、それぞれの課税結果は異なる事になる[80]。この問題は、前述の通り清算を選択すれば清算所得課税という通常の法人所得とは異なる特殊な課税上の取扱いがされ、非適格合併を選択すれば子会社から親会社への資産の譲渡として、各事業年度の所得の金額に対する課税が発生し、適格合併では、この譲渡に対する課税が繰り延べられる事になる。いずれの形式を選択するかは、私法上は私的自治の原則があるため、納税者の選択に委ねられるが、課税上の結果を鑑みてこうした選択を認めるべき理由は存在しない[81]。

平成 22 年度に清算所得課税が廃止された事の趣旨は、例えば近年の清算は資金繰りが滞

(2011 年)179 頁。

75 損益法に移行する以前は財産法により清算所得が計算されていた。

76 残余財産の価額からその解散の時における資本金等の額と利益積立金額等との合計額を控除した金額(旧法人税法 93 条 1 項)。

77 金子宏・前掲注(61)435 頁。清算法人に対する税率は、27.1%で課税されてきた。「平成 22 年度税制改正の解説」275 頁。

〔http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p267_296.pdf〕。

78 岡村忠生・前掲注(7)398 頁。　その他、税務調整項目は寄付金、受取配当、還付税金のみであり、通常は費用として取り扱われない役員給与や交際費等は全額控除される等、通常の法人所得の課税と比較して優遇されていた。

79 岡村忠生・前掲注(7)399 頁。

80 岡村忠生・前掲注(7)400 頁。

81 岡村忠生・前掲注(7)400 頁。

った事による黒字倒産が多い事や、法形式のみ解散の手続きを取りつつ、他の法人において同一事業を継続して行うという事例も多く散見されていることから、実際に事業を継続しつつも課税方式が転換し、経済実態に合わない課税関係となっている場合にも解散の前後で課税方式が異ならない様にするためであるとされている[82]。また立法担当者は、清算所得課税廃止の理由としてもう一つ、「組織再編成の活発化に対応しつつ、経済実態に即した課税を実現する観点から、今般、資本に関係する取引等に係る税制の見直しの一環として、解散の前後で課税関係が整合的になるように清算所得課税を通常の所得課税方式に移行することとされたものです」[83]と説明している。すなわち、上述の様に清算と合併において課税上の取扱いが異なっていた事を考慮し、完全支配関係の子会社については清算、合併とも同様の扱いになる様に改正されたのである。

具体的にどの様に合併と清算についてその差異が改正されたのかについてであるが、完全支配関係の法人間の清算では、前述の適格現物分配の制度が適用される。すなわち、残余財産の分配として子会社から移転する資産は、帳簿価額にて全て親会社に移転されるため、適格合併あるいは非適格合併との間の子会社段階における課税上の整合性が取れている事になる。また、残余財産を全て分配する際には、合併の場合と同様に欠損金額を親会社に引き継ぐ事が可能となった。従って、適格現物分配であって、現物分配法人が、その全部の残余財産の分配をすることは、要するに、被合併法人が合併されたと同様の関係にあると見る事ができるのである[84]。

1-7-3. 適格現物出資と清算時の適格現物分配における二重の損失控除問題

適格現物出資は、前述の通り含み益を二重に増やす事が可能であり、それにより株主段階と法人段階の双方で課税されるという二重課税が生ずる。つまり、その逆として含み損失のある資産を適格現物出資すれば、二重に損失を生じさせる事が可能となるのである[85]。この様に、二重に損失を作り出す事ができる適格現物出資は、同時に濫用の危険も孕んでいる。渡辺徹也氏の先行研究では清算時の二重の損失控除について言及されており、例えば法人設立段階で、(完全支配関係ではなく)支配関係がある場合の適格現物出資を行い、そ

---

82 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」(2010 年)276 頁。〔https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf〕。財務省『資本に関係する取引等に係る税制についての勉強　論点とりまとめ』(2009 年)〔https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/capital_transaction_tax/outline/pdf/ronten.pdf〕。

83 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」(2010 年)276 頁。〔https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf〕。

84 法人税法 62 条の 5 第 3 項。　武田昌輔・前掲注(69)74 頁。

85 岡村忠生・前掲注(74)179 頁。

の支配関係を継続したままで法人が清算した場合、完全支配関係がある場合の清算分配でないから、適格現物分配とはならず、清算段階で損失の控除が可能となる事を指摘している[86]。具体的には、【表 5】の様になるが、例えば 500 の含み損のある資産を適格現物出資をした場合、清算時に完全支配関係でなければ適格現物分配とはならないため、親会社と子会社の両方で、もとは一つの 500 の含み損を二重に控除できる事になる。

【表 5】適格現物出資と清算時の仕訳

P 社が S 社に、土地 X(簿価 1000　時価 500)を適格現物出資した場合

S 社(現物出資法人)の仕訳		P 社(被現物出資法人)の仕訳	
P 社株式 1000	土地 X1000	土地 X1000	資本金 1000

※適格現物出資時の P 社の S 社に対する持分は 80%とする

S 社が P 社に土地 X(簿価 1000　時価 500)清算分配をした場合

P 社(非清算分配法人)の仕訳			S 社(清算法人)の仕訳		
土地 X	500	P 社株式 1000	資本金	500	土地 X1000
子会社株式消滅損	500		譲渡損失	500	

平成 22 年度の税制改正では、完全支配関係の法人間については子会社株式の消滅損失が計上できない事とされたため(法人税法 61 条の 2 第 16 項)、損失を二重に控除する事はできない。しかしながら【表 5】と形式自体は異なるが、親会社において子会社株式の評価損を計上する事は可能であった。そのため平成 23 年度の税制改正で、完全支配関係の法人間における清算について子会社の欠損金と、子会社株式の評価損の二重の損失取りができた事に鑑み、改正後は親会社において子会社株式の消滅損を計上できない事とされた[87]。しかしながら、いずれも完全支配関係に限った取り扱いであり、完全支配関係でなければ【表 5】の様に子会社株式の消滅損と現物の清算分配による損失を二重に計上する事が可能である。

1-8 小括

我が国の企業集団税制である組織再編税制と連結納税制度、そしてグループ法人税制は、ともに企業のグループ化という背景に対し、整合的な税制とするために設けられた制度で

---

86 渡辺徹也・前掲注(69)498 頁。

87 法人税法 33 条 5 項。法人税法施行令 68 条の 3。財務省「平成 23 年度税制改正の解説」275-276 頁。
〔http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p267_296.pdf〕。

ある。そして、この三つは制度上、移転損益に対する課税が繰延べられる事としている。その理論的根拠としては、ともに事業部制企業と分社型制企業との間の水平的公平性と、それに立脚した中立性に基づいており、その点に関してはこの三つの企業集団税制は同じ理論に基づいて課税を繰り延べていると考える事が出来る。しかしながら、制度の内容としては移転資産の性質、課税繰延べの方法、課税繰延べが認められる支配関係の範囲において異なるものである。その異なる制度の上に適格現物分配は設計されたため、企業集団税制との関係において二律背反的な不整合が生じている。そして、その不整合を起因とし、①所得振替による損失控除、②支配関係の差異による損失控除、③清算時における二重の損失控除の三つの損失控除の問題を生じさせている事を第 1 章では指摘した。この様な問題について、第 2 章では米国の制度を踏まえて考察する。米国においても我が国と同じ様に、企業集団税制における差異が存在するが、特定の支配関係における現物分配とグループ税制との関係については我が国より整合的であり、また支配関係の差異や二重の損失控除の問題についても幅広く対応している。よって、米国では如何なる方法でこれらの問題について対策しているのかを検証する。

第 2 章　米国における企業集団税制と損失控除防止規定

2-1. 米国におけるグループ税制と内部取引の損益の取り扱い

2-1 -1. 連結納税制度(Consolidated return)とマッチング・ルール

米国の連結納税制度における内部取引は、我が国と同じく単一主体概念(single entity)の理論のもとに、損益が生じないものとして取り扱っている。この連結グループの内部取引における非課税について理論を具体化したものが、財務省規則 1.1502-13(c)のマッチング・ルールである。以下の【事例１】は、マッチング・ルールの適用化においてどの様に課税が繰延べられるかを説明したものである。

【事例 1】[88]

共通の親法人 P が、子会社 S と子会社 B の株式全部を、それぞれ保有している。P、S、B は、連結申告を提出している。S は投資目的で 1 年以上土地を保有しており、その簿価は 70 であった。第 1 年度の 1 月 1 日に、S は B に対して、この土地を 100 で売却した。B もこの土地を投資目的で保有していたが、第 3 年度の 7 月 1 日に、連結メンバーでない第三者に対してこの土地を 110 で売却した。この時、S に生じた譲渡益 30 については第 1 年度と第 2 年度に課税される事は無く、B が第三者に売却をした第 3 年度に譲渡益を計上する事になる。

[88] 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版、2002 年)215 頁。なお、【事例１】は増井良啓氏が Reg.§1. 1502-13(c)(7)(ⅱ)Example1 を簡略化したものである。

【事例 1】の様に、連結納税制度が適用されるグループ内においては、その譲渡損益はグループ外の第三者(non member)に移転するまで繰延べられる事になる。ただし、この取り扱いは簿価移転ではなく、譲渡法人において時価評価をした上での繰延べであるという事が重要である。

1966 年以前は、連結グループにおける内部取引は消去方式(簿価移転)という、譲渡法人が実現した損益を消去し、譲受法人がそれを帳簿価額で引き継ぐという方式が採用されていた[89]。【事例 1】で例えると、S が連結グループのメンバーである C に土地を譲渡しても、S には一切譲渡益がなかったことになり、B が土地の簿価 70 をそのまま引き継ぐ事になる。しかしながら、この様な取り扱いは、Beck Builders 社事件を通じて問題となり、改定される事となった。

Beck Builders 社事件の概要[90]を簡潔に説明すると次の通りである。親会社 Beck Builders 社は連結グループに所属している子会社 Homes に帳簿価額で建物を移転させた後に、当該子会社の株式を第三者である Housing 社に売却した。その後 Housing 社は、Homes 社を清算させ、Homes 社が有していた建物の清算分配を受けたのである。この時に問題となったのは、当該建物の含み益が親会社のもとで課税がされないまま、子会社株式の第三者への移転および清算によって移転された事であり、内国歳入庁側は子会社株式の第三者への移転の際に、親会社に対して当該建物の含み益について課税されるべきである事を主張したが、結果的に内国歳入庁側が敗訴する形となった[91]。

この事件そのものは、単なる連結グループ間における所得振替の問題だけではなく、結局のところは当該建物の含み益に対し、第三者が清算分配について譲渡益課税を受ける以外に、グループのメンバーは誰も課税を受けなかった事になる。形式的には株式の売却と子会社清算という形を取りながら、実質的には非課税による資産の移転が行われたという事もまた問題である様に思えるが[92]、主たる問題はやはり本来課税を受けるべき親会社がその課税を逃れた事にあると考える。この事件の後、1996 年に従来の消去方式による簿価移転での課税繰延べが改められ、最終的に 1995 年に財務省規則にてマッチング・ルールとして改定されたのである[93]。

この事を踏まえた上で、米国では連結グループにおける現物分配がどの様に取り扱われているのかを説明する。我が国では、連結納税の選択の有無に関わらず、100%グループ内

89 増井良啓・前掲注(88)216 頁。
90 Beck Builders 社事件の概要については井上久禰・前掲注(46)86-87 頁を参照。
91 Henry C. Beck Builders,Inc.v.Comm.,41 TC 616(1964),at620-621.
92 Beck Builders 社事件に関して、当時の内国歳入法典では、清算分配については法人段階では非課税としつつ、株主段階において時価にステップアップさせる事が認められていた。Intercompany Accounting Under the New Consolidated Return Regulations,116 U.Pa.L.Rev.113,(1968), at 134.　また、この清算における非課税については、後述の様に 1986 年の GU 原則廃止によって部分的な是正がされている。
93 増井良啓・前掲注(88)216 頁。

における現物分配は適格現物分配として簿価移転での繰延べを採用している。これに対し、米国では、連結グループにおける現物分配については、マッチング・ルールの対象になる事を、財務省規則 1. 1502-13(f)(2)(ⅲ)において定めている。従って、連結グループにおける現物分配の場合も、その譲渡損益はマッチング・ルールにより第三者に移転されるまで課税が繰延べられる事になるが、それは我が国の様な簿価移転ではなく、分配法人の段階で時価評価をするものであり、最終的にその損益は分配法人に帰属する事になる。そのため、我が国の様に適格現物分配による所得振替の可能性は起こり得ないのである。

2-1-2. 連結納税制度を選択していない企業グループにおける内部取引の取り扱い

我が国では、連結納税を選択していなくとも、グループ法人税制が適用されるため、内部取引における譲渡損益については、グループ外の第三者に売却されるまで繰延べられる事としている。米国では、連結納税制度を選択していなければ、譲渡益については課税が繰延べられる事なく、譲渡された段階で利益が課税対象として認識される。これは、通常の損益取引のみならず、現物分配についても同じである[94]。これに対し、譲渡損の方は、80%企業グループに所属していれば第三者に対して譲渡されるまで繰延べられる事となる。具体的には、I.R.C.267 条(f)にその旨が定められているが、まず I.R.C.267 条(a)(1)には、I.R.C.267 条(b)に定める者との間の売買または交換において生じた損失を控除できないとしている[95]。しかしながら、I.R.C.267 条(f)はその例外として、I.R.C.1563 条(a)の法人グループ(controlled grope)、すなわち 80%の支配関係にある法人グループ[96]に対する交換または売却については、続く I.R.C.267 条(f)(2)(A)によって、I.R.C.267 条(a)(１)の規定が適用されず、またその時に生じた損失は、第三者に売却されるまで、連結納税制度と同様の方法で繰延べられるとしている[97]。

また、現物分配についてはその詳細は後述で説明するが、非清算の現物分配の場合、含み益に対してのみ課税され、含み損については不認識とされている。つまり、分配法人が80%以上の支配を有する子会社であったとしても、連結納税制度を選択していなければその含み損は繰延べられる事なく永久に認識されなくなる。

以上の様に、連結納税制度を選択していない 80%企業グループの場合、その内部取引から生ずる譲渡益については繰延べられる事はない。しかしながら譲渡損失については、連結納税制度と同様に第三者に売却されるまで課税が繰延べられる事になる。また現物分配については実現した損失は恒久的に否認されため、分配法人において損失の控除が認めら

---

94 I.R.C. § 311(b).

95 この時に認識できなかった損失については、法人段階においては恒久的に否認される。しかしながら、I.R.C.267(d)により、資産の譲渡を受けた者の手元で当該資産に含み益が生じた場合、以前の譲渡法人で控除できなかった損失と相殺する事が可能となる。従って、I.R.C.267 条(a)(1)の損失の否認は、半恒久的な否認になる。

96 I.R.C. § 1563(a)(1)(A).

97 I.R.C. § 267(f)(2)(B).

れる事は無い。こられの取り扱いは、損失と利益の両方が繰延べられる我が国のグループ法人税制よりも厳しい規定になっている様に思えるが、しかし 80%の企業グループに資産が留まる限り、損失が認識されない点については、1-4-3 で述べた様に我が国のグループ法人税制では 100%グループに資産が留まる限りは損失を利用できない事と同じものであると言える。また我が国との比較で最も大きな差は、米国では特定の支配関係にある法人間で行われる現物分配について、我が国のように適格現物分配という枠組みを作らず、完全に 80%企業グループにおけるルールに合わせている事にある。これは上述の様に、連結納税制度についても同じである。従って、Beck Builders 社事件を契機に所得振替に対応すべくマッチング・ルールが設けられた事もそうであるが、重要な事は我が国の様に適格現物分配という制度を設ける事で、所得振替を防止するために時価評価を行っているグループ税制における課税繰延べの制度を浸食するような設計になっていない事である。

2-2. 法人分割と関連当事者間の取引における損失控除の否認

2-2-1　80%企業グループ外での損失控除問題

前述の様に、80%という企業グループに属していれば、その枠組みの中で行われる譲渡、現物分配については、第三者に資産が移転するまで損失を認識する事はできない。しかしながら、80%企業グループとは異なる、50%以上 80%未満の支配関係にある法人間の取引については、損失がどの様に取り扱われるのかという事が問題になる。それは、例えば 70%の支配関係にある子会社が、損失を認識するために親会社に対して含み損のある資産を譲渡、もしくは現物分配を行えば、実質的に親会社が資産への支配を維持したまま、損失を認識する事ができることになる。しかしそれだけではなく、企業集団税制としての観点から見れば、80%の損失が認識できない法人グループという枠組みの外に、適格現物出資によって法人を設立できるか否かに問題がある。それが可能であれば、適格現物出資を受けた資産を再び子会社から親会社に戻す時に、当該資産に含み損があれば子会社段階で損失が認識され、親会社もまた実質的に資産への支配を継続する事が可能となる。また、清算時であれば親会社と子会社の両方で、一つの含み損失から二重に控除する事が可能となる。実際に、我が国ではグループ法人税制と組織再編税制の支配関係が乖離している事から、この様な損出しの方法が可能である事を第 1 章で指摘したが、以下では米国においてそれが可能であるか否かについて説明する。

2-2-2. 80%グループ外への法人分割

分割型組織再編成と一口に述べても、その形態は異なる。例えば、我が国の分割型組織再編成は、分割型分割[98]と分社型分割[99]に加え、吸収合併の様な消滅法人の全ての資産の移

[98] 法人税法 2 条 12 の 19。
[99] 法人税法 2 条 12 の 10。

転ではなく、一部の資産のみを移転させつつ、当該譲渡法人を組織再編成後も存続させる事ができる吸収分割[100]も存在する。米国では、分割型組織再編成というのは I.R.C.368 条(1)(a)(D)における分割取引であり、我が国でいう分割型分割の事を意味する[101]。また、この分割型再編成については、分配法人が株主に対して子会社株式を分配する直前に、親会社である分配法人と、分割された新設子会社との間の支配関係が 80%以上である事を要求している[102]。つまり、基本的に米国における会社分割は、同じく 80%という支配関係を要求している連結納税制度および損失が繰延べられる 80%企業グループの税制と同じ割合の支配関係を要求しているのである。この点について、我が国では 50%の持分関係でも適格組織再編成として会社分割を認めている事と比較すると、米国では損失を利用できない連結納税制度および 80%企業グループ税制と組織再編税制(法人分割)において要求される支配関係は同じであり、両者が企業集団税制としてより緊密であり一体性を持っているのに対し、我が国はその緊密性、一体性を欠いている事が見てとれる[103]。

それを踏まえ、次に米国における分割型分割以外の分割取引についてであるが、厳密に言えば我が国おける適格分社型分割や適格現物出資というのは、米国では I.R.C.368 条(a)(1)における組織再編成としては定義されておらず、I.R.C.351 条の法人設立における企業との間の株式と出資資産の交換取引に関する損益不認識の規定によって規律されている[104]。具体的には、出資者は現物資産を出資すると共に、設立法人から議決権付株式のみを受け取るもので、現物資産の出資者がトータルで当該設立法人の株式の 80%以上を取得することで、当該取引における出資資産の含み損益を認識しないという規定になっている[105]。しかしながら、我が国のグループ内再編制とは異なり、出資者の人数に制限は定められていない[106]。つまり、一社の法人が 50%の持分を保持する関連当事者となりつつ、I.R.C.351 条における適格要件を満たす事ができるのである。従って、分割型分割については、損失

---

100 会社法第 757 条。なお税法上では分割型吸収分割か、あるいは分社型吸収分割のいずれかに該当する事で、法人税法 2 条 12 の 19 もしくは同条の 2 条 12 の 10 における分割型組織再編成として取り扱われる。米国ではこの様な資産の一部の切出しについては厳しく規制されており、税法上では組織再編成として認められていない。渡辺徹也「税法における適格合併の概念--アメリカ法における C 型組織再編成と会社法に依拠しない適格要件の必要性」フィナンシャル・レビュー 5 号(2006 年)55 頁。

101 渡辺徹也「企業組織再編税制―適格要件等に関する基本原則および商法との関係を中心に―」）租税法研究 31 号(2003 年)38 頁。

102 I.R.C. § 368(c),I.R.C. § 355(a)(1)(A).

103 我が国の連結納税制度およびグループ法人税制度は完全支配関係である事が求められるが、分割型分割については、第一章で述べた様に 50%以上 100%未満の支配関係でも適格性が認められている。法人税法施行令 4 条の 3 第 7 項。

104 Boris.I.Bittker＆James.S.Eustice, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders(7th ed., 2000), ¶ 3.01,3-4.

105 Karen.C.burke, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders (6th ed.,2007),at 59.

106 *Id.*,at 60.

を認識できない連結納税制度および 80%企業グループ税制における支配関係と一体的であるが、分社型分割および適格現物出資については、米国の税法でもその支配関係において一体性を欠いており、我が国と同様に企業集団税制における損失控除の問題が生ずる様に思われる。しかしながら、米国の税法ではこの様な問題について、譲渡法人あるいは清算法人となる子会社が、資産の移転において損失を控除できない規定を設けている。以下では、具体的にどういった規定があるのかについて説明する。

2-2-3. 関連当事者間の取引における損失の否認

関連当事者(related person)との間の譲渡、売買、交換については、米国では I.R.C.267 条(a)(1)により損失が認識できない規定となっている。この規定の内容は前述の通りであるが、その取引の対象者については I.R.C.267 条(b)において複数の対象となる者が定められている。その中の I.R.C.267 条(b)(2)において、当該法人の株式の 50%以上を直接又は間接に保有する個人もしくは法人と定められている。すなわち、50%以上 80%未満の支配関係にある法人間の譲渡、売買については、譲渡法人の段階では損失を控除できないため、親会社が実質的に資産への支配を維持しつつ損失を利用する事はできないということになる。

2-2-4. 非清算分配における損失の否認

米国における現物分配の特徴は、非清算のケースと清算のケースで規定の内容が分かれている事にある。非清算における現物分配については、I.R.C.311 条によって規定されている。まず、基本ルールの I.R.C.311 条(a)であるが、I.R.C.311 条(b)のケースおよび清算の場合を除き、分配法人においては損益が認識されない規定になっている。この規定は、現物分配について法人段階で損益を認識しないという General Utilities 原則を明文化すべく、1954 年の税制改正において制定されたものである。しかしながら、その後多数の例外規定が設けられ、1986 年にこの原則そのものが廃止されて以降は、I.R.C.311 条(a)は、現物分配における法人段階での損失控除を防止する意味しか持たないとされている[107]。

続く I.R.C.311 条(b)は、含み益のある現物資産(appreciated property)を分配した場合には、当該資産の含み益について課税される事になる。この規定は、現物資産を公正な市場価額(fair market value)で売却されたものとして現物分配を取り扱うものであるが[108]、特筆すべきは、含み益のある資産だけを対象としている事であり、含み損失のある資産(depreciated property)については対象としていない事である。つまり、含み損のある資産を株主に対して分配した場合、I.R.C.311 条(a)によって損失の控除が否認される事になるのである。この様に含み益だけを認識し、含み損については控除できない規定となっている理由は、株主に対する現物分配が、分配法人における選択的な損失控除(cherry picking)の

[107] *Id.*,at 119.
[108] *Id.*,at 120.

機会になるからである[109]。従って、現物分配に関しても、50%以上 80%未満の支配関係にある法人間においては損失を利用できない事になる(現物分配の場合は前述の通り、連結納税制度を選択していなければ 80%以上の企業グループにおいても損失を認識できない)。

以上の様に、米国では損失を認識できない 80%企業グループの枠外に、適格現物出資によって法人を設立し、50%以上 80%未満の支配関係を構築する事が可能である。しかし、例え 80%企業グループの枠を外れても、50%以上 80%未満の支配関係にある法人間については、譲渡、売買、交換、並びに非清算の現物分配を選択しても、損失を認識する事ができない。従って、米国では企業集団税制における支配関係の乖離に対し、以上の様な規定を定める事で、親会社による資産への支配を維持したまま、損失を利用する行為を防止しているのである。

2-3. 清算分配における損失控除の防止規定

清算分配については、非清算分配よりも複雑な規定になっている。というのも、清算は、株主と法人の両者において課税の機会になるからである。法人の清算は、法人と株主との間の取引としてみると、株主が全ての株式を返却し、その交換に、債務弁済後の法人残余財産の分配を受ける事である。株主であった者は、清算を通じて従来継続してきた法人に対する投資を終了し、これに代えて法人で使用された資産を取得するという事である。この観点からは、法人清算による財産移転を、株式の買戻しにおけるのと同じく、株式の譲渡と見ることができるのである[110]。従って、従来保有していた株式に対する課税と、清算される法人において所有していた資産の含み益の両方が清算という事象によって認識される事になる。すなわち清算は株主と個人の両者に対し、当該株式および資産から獲得される利益に対して課税される事になるのである。

しかし逆に言えば、清算は株主と法人の両者で損失を控除できる機会にもなる。特に問題となるのは、I.R.C.351 条により、80%企業グループの枠外で含み損のある資産を適格現物出資をした場合であり、それは前述の譲渡や現物分配の様な一段階における損失の控除だけに留まらず、元は出資された資産に生じていた一つの含み損を、二重に利用できる事になる。この清算時における二重の損失控除に対し、どの様な対策をしているのか、また 80%以上の支配関係にある子会社の清算と、50%以上 80%未満の支配関係にある法人間の清算で規定が異なる事および、その立法までの経緯を踏まえつつ説明していく。

2-3-1. 清算分配の基本ルール

清算分配の場合、I.R.C.311 条の規定とは異なり、含み益だけでなく含み損も分配法人に

---

109 Cheryl.D. Block, Corporate Taxation The examples＆examples series(4th ed., 2010), at 287.

110 水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造―法人取引の課税理論 』(有斐閣、1988 年)194 頁。

おいて認識される事になる[111]。この様な取り扱いの差異の理由は、現物分配の場合は上述の様に、損失のある資産を選択して分配をする事で、分配法人において損失を認識できるのに対し、清算分配は法人における全ての資産、すなわち含み益のある資産も含み損のある資産も全て株主に対して分配するため、選択的に損失のある資産だけを分配するという行為ができないからである[112]。従って、清算分配に関して規定された I.R.C.336 条(a)の基本ルールでは、含み益だけでなく、含み損の両方が認識される事となる。

しかしながら、I.R.C.336 条(d)ではその例外として、対象となる分配法人の株式を 50%以上保有する者(I.R.C.267 条(b)(2)に規定される者)に対する清算分配については、含み損のある資産を分配した場合にその損失が否認される事になる。前述の I.R.C.311 条の非清算分配における損失の否認も同様に、この様な現物分配における損失控除の防止は、全面的な General Utilities 原則の廃止に伴い、現物分配において含み損益が認識される様になった事に深く関わりがある[113]。従って、以下では General Utilities 原則の成立の経緯から、その廃止および廃止後の変化について説明する。

2-3-2. General Utilities 事件

General Utilities 原則とは、株主に対して現物分配を行った際、法人段階において当該現物資産の含み損益を認識しないという原則である。また、この時の不認識は、課税繰延べとは異なり、永久に認識されない事になる。従って、法人段階で生じた含み益には永久に課税される事なく、株主段階で時価にステップアップさせる事を許容する様な原則であると言える。この原則が確立した契機は、1935 年の General Utilities 事件[114]の判決である。事件の概要[115]を簡潔に説明すると、以下の通りである。電力会社である General Utilities 社は、1927 年に 2000 ドルで取得した Island Edison 社の発行済普通株式 2 万株を、Southern City Utilities 社に取得させようとしたが、直接当該株式を譲渡した場合には、時価の 112 万 2500 ドルと取得価額の差額である 112 万 500 ドルに対して General Utilities 社に多額の譲渡益課税が課せられる事になる。そこで、それを避けるために株主に対して Island Edison 社株式を現物分配し、その後、株主が直接的に、時価にステップアップした株式を Southern City Utilities 社に売却するというスキームを実行した事で、多額の譲渡益課税を回避した事件である。この様な General Utilities 社のスキームに対し、内国歳入庁は、General Utilities 社の株主に対する当該株式の現物分配について、その配当決議の

111 I.R.C. § 336(a). Cheryl.D. Block, supra note109, at 288.

112 Howard.E.Abrams＆Richard.L.Doernberg ＆Don.A.Leatherman, Federal corporate taxation(7th ed.,2013),at 211.

113 *Id.*,at 211.

114 General Utilities＆Operating Co.v.Helvering,296 U.S.200(1935).

115 General Utilities＆Operating Co.v.Helvering,296 U.S.200(1935),at 201-203. また当該事件の概要については、金子宏・前掲注(60)340-342 頁を参照。

目的は当該株式の値上がり相当額の金額を分配する事であり、General Utilities 社は株主に対する当該株式の値上がり益相当額の債務を負担する事になる。そして、現物分配によってこれを弁済したのであるから、その際の当該株式に係る取得原価と時価との差額は、General Utilities 社の課税所得を構成するものであると主張していた[116]。しかしながらこの様な主張に対して、一審の租税不服審判所(Board Of Tax Appeals)では、General Utilities 社の配当決議の意図は、当該株式の値上がり相当額の金額を分配する事ではなく、当該株式そのものの分配を目的としたものであるから、本件の現物分配からは課税所得は生じないとの判決を下した[117]。続く控訴審では、内国歳入庁は一審の主張に加え、当該株式の売却は、実質的には現物分配を受けた株主ではなく、General Utilities 社自身が行ったものであるという主張[118]を加え、前者の主張は一審と同様に否認されたが、後者の主張が受け入れられ、内国歳入庁側が逆転した[119]。しかしながら、この様な主張は最高裁において、時期が遅れたものであり、本来であれば租税不服審判所の段階で提出すべきであったとして否定し[120]、内国歳入庁側を敗訴させた。

2-3-3. General Utilities 原則の成立とその縮小

General Utilities 事件の判決は、当該現物分配が、配当決議における当該資産の値上がり益の配当に対する債務を弁済するために行われたものではなく、またそれが課税所得を構成するものではないという結論を下している。つまり、裁判所は現物分配から損益が生ずるか否かについては正面から検討を加えてはいないのである[121]。それにも関わらず、General Utilities 事件の判決は、株主に対する現物分配については分配法人に損益が生じないという原則を形成する事となった[122]。この理由は、General Utilities 原則の成立以前から、清算分配については損益が認識されなかった事としていたが、この現物分配における損益不認識のルールを、非清算分配のケースまで、General Utilities 原則は広く確認したものであると考えられる[123]。

その後、General Utilities 原則は、1954 年に非清算分配における損益不認識のルールとして、I.R.C.311 条(a)という形で立法化された[124]。しかし、同時に多数の例外規定も設けられた。例えば、LIFO(後入先出法)の適用される棚卸資産の分配については、先入先出法を用いた場合には無かったであろう課税繰延べが非課税に転換されるのを阻止するために、

---

116 General Utilities＆Operating Co.v.Helvering,296 U.S.200(1935),at 204.
117 General Utilities＆Operating Co.v.Commissioner,27 B.T.A.1200(1993),at 1207.
118 General Utilities＆Operating Co.v.Operating Co.,74 F.2d 972(1935),at 975.
119 General Utilities＆Operating Co.v.Operating Co.,74 F.2d 972(1935),at 977.
120 General Utilities＆Operating Co.v.Helvering,296 U.S.200(1935),at 206.
121 金子宏・前掲注(60)342 頁。
122 金子宏・前掲注(60)343 頁。
123 Bernard Wolfman＆Diane Ring, Federal Income Taxation of Corporate Enterprise(5th ed.,2008),at 24.
124 *Id.*,at 30.

分配時に一定利得の認識が要求された[125]。またその後も General Utilities 原則の廃止に至るまで、数々の例外規定が設けられ[126]、最終的に 1986 年の税制改正においてこの原則が廃止される事となった[127]。

General Utilities 原則の廃止について、下院は次の様な理由を述べている[128]。第一に、非清算分配(nonliquidationg disutoribution)と清算分配(liquidating distribution)は、経済的には区別ができない。しかしながら、前者を有利に扱っている事により、企業の事業活動(business behavior)に深刻な歪みを与えている。具体的には、当該法人を清算する場合、株主は非課税(法人段階において)で、時価に等しい価額でもって資産を取得する事ができる。この様な税負担軽減の利益は企業や株主に対し、通常、経済的に考慮すれば別の行動を選択するところを、清算分配が課税上優遇されている事を理由に、必要がないにも関わらず清算という選択をさせる誘因が働く事になる。従って、本原則は、近年における会社のM＆Aの劇的な増加に、少なくとも部分的に責任があるかもしれない。

第二に、General Utilities 原則は、法人所得税を浸食する傾向がある。通常適用される租税原則の下では、収益の不認識は、資産の移転を受けた者が、その取得価額を引き継ぐ場合にのみ認められる。そして、それが資産価値の増加に対して結局は課税が行われる事を保障するのである。しかし、この原則が適用される事により、資産の含み益について法人段階で課税を受ける事なく、株主が時価で資産を取得する事が可能となってしまう。そのため、当該資産の含み益について永久に課税する事ができなくなるのである

議会の廃止理由をまとめると次の二点に要約される。第一に清算分配が課税上優遇されている事により、企業は他の選択肢があるにも関わらず、同様の経済的効果を得ながら課税上の利益を受けられる清算を優先的に選択する事。そして第二に、法人段階で本来であれば課税されるはずの利益に対して永久に課税されない事が、法人課税のベースを浸食する事につながることである。議会はこの原則の廃止について、清算分配以外の現物分配も同様に課税上優遇する事で、企業の選択に対する歪みという第一の問題を解決する事はできた。しかし第二の理由が存在するゆえに、非課税の領域を広げる様な解決の方法を選択せず、清算および非清算の現物分配の両者とも法人段階で損益を認識する方向で修正を行

---

125 *Id.*,at 30. LIFO による棚卸資産の分配が例外とされた事の詳細については、酒井貴子氏の『法人課税における租税属性の研究』(成文堂、2011 年)166 頁。

126 例えば、金融資産を多く保有する保険会社が、低い価格で購入し大きく値上がりした株式を対価に株式償還を行い、株式値上がり益に係る法人所得課税を回避されるケースがあげられる。これに対し、1969 年以降 311 条(d)により、法人が値上がり資産を使って株式を償還する場合、償還時に当該資産に係る利得を認識しなければならない事とされた。酒井貴子・前掲注(125)166 頁。

127 なお、1986 年の改正以前に、清算分配以外の現物分配に関する General Utilities 原則は実質的に廃止されていたとされる。George K. Yin, Taxing Corporate Liquidations(and Related Matters) After the Tax Reform Act of 1986,42 Tax L.Rev.575,at 677.

128 H.rep.No.99-426,99th Cong, 1st Sess., (1985),281.

ったのである[129]。

2-3-4. 関連当事者に対する清算分配における損失の否認

General Utilities 原則の廃止と共に、現物分配については、法人段階で損益が認識されると事となった。しかし同時に、議会は損失控除を巧みに利用する者に対処するために、防止規定を設ける必要も生じた[130]。その一つが、前述の I.R.C.311 条による非清算分配における損失の否認規定である。この非清算分配に関する I.R.C.311 条の規定とは対照的に、清算分配に関する I.R.C.336 条の基本ルールは、損失と利益の両方を認識する事が認められている。しかしながら、実質的に資産への支配を維持したまま、損失控除を利用する事を防止すべく、例外として I.R.C.336 条(d)の規定が設けられたのである。

2-3-5. 非按分的分配における損失控除の否認

I.R.C.336 条(d)(1)(A)では、対象となる株主について、I.R.C.267 条に規定される関連当事者、すなわち、I.R.C.267 条(b)(2)の、当該法人の株式を直接または間接に 50%以上保有する個人もしくは法人をターゲットとし、その者に対する清算分配については、続く(ⅰ)と(ⅱ)のケースの場合、法人段階において損失を認識する事ができないという旨が規定されている[131]。まず、I.R.C.336 条(d)(1)(A)(ⅰ)では、非按分的分配が行われたケースを、損失控除の否認の対象としている。具体的には、以下に示す様な例の場合に、損失が否認される事になる。

【事例 2】[132]

清算法人となる X 社には、当該法人の株式を 75%以上保有する B (I.R.C.267 条に規定する関連当事者である)と、25%以上を保有する C の二人の株主が居た。そして、清算法人 X には、現金 4000 ドルと、簿価 40000 ドル、時価 12000 ドルの含み損のある資産の合計二つの資産があった。もしも X 社が清算し、含み損失のある資産を B に、現金を C に分配したとする。(この時、本来であれば、現金 4000 ドルと資産の時価 40000 ドルの合計額 44000 ドルに対し、持分に応じて按分的に分配するならば、B には 33000 ドル、C には 11000 ドルを分配しなければならない。)このケースでは、X 社は、関連当事者である B に対して非按分的な分配をしているため、B に対して清算分配した事により生ずる 28000 ドルの損失

---

129 渡辺徹也・前掲注(69)485 頁。

130 当時の議会資料では、法人段階における人為的な損失の創造だけでなく、株主段階においても、ビルトインロスのある資産の適格現物出資によって、清算を通じて損失を利用できる事が指摘されている。H.R.Conf. Rep.No.841,99th Cong, 2d Sess.,(1986),Ⅱ-200.

131 この時の損失の否認は、課税繰延べ(deferral)ではなく、恒久的な否認(permanently disallows)である。Karen.C.burke,supra note 105 ,at 217.

132 Howard.E.Abrams＆Richard.L.Doernberg＆Don.A.Leatherman, supra note 112,at 214.

については控除できない事になる。

【事例 2】の様に、I.R.C.336 条(d)(1)(A)(ⅰ)は、関連当事者である B が実質的に資産への支配を維持したまま、損失を利用するという行為を防止するために規定されている。またこの規定は、I.R.C.267 条(a)(1)の関連当事者との間の取引における損失控除防止の規定を清算分配にまで広げたものであるとされている[133]。

2-3-6. 非適格資産の分配における損失の否認

I.R.C.336 条(d)(1)(A)(ⅰ)では、非適格資産を関連当事者に対して清算分配するケースについて、損失控除を認めない旨が規定されている。この非適格資産というのは、続く I.R.C.336 条(d)(B)において、I.R.C.351 条に基づいて適格現物出資を受けた資産で、清算分配以前の 5 年以内に出資されたものであるとしている。この規定の趣旨は、5 年以内に出資された含み損のある資産を分配する事で、二重に含み損の控除を行う事を制限することにある[134]。もっとも、この損失否認は、続く I.R.C.336 条(d)(2)や、後述の I.R.C.362 条(e)(2)の様に出資された資産のビルトインロスを否認するものではなく、当該資産の所有期間中に生じた含み損失についても否認の対象としている[135]。すなわちこの規定によれば、5 年以内に清算分配を行った場合、出資された資産については、その含み損失が全て法人段階で否認される事になる。

2-3-7. I.R.C.336 条(d)(2)アンチ・スタッフィングルール

I.R.C.336 条(d)(2)は、I.R.C.351 条により出資を受けた資産で、清算分配による損失控除を主たる目的としている場合に、そのネットビルトインロス[136]を否認する規定であり、アンチ・スタッフィングルール[137]と呼ばれている[138]。この規定は前述の I.R.C.336 条(d)(1)(A)の規定とは異なり、清算分配による損失の否認ではなく、I.R.C.351 条による出資を受けて 2 年以内に清算計画を立てた場合に適用される。つまり、I.R.C.336 条(d)(1)(A)(ⅱ)の様に、

---

133 Boris.I.Bittker&James.S.Eustice, supra note 104, ¶ 10.05[3][a].また、他の非按分的な清算分配のケースとしては、例えば、清算する法人がリスクのある危険な資産を多く抱えており、同時に株主が直接所有し管理する事が難しく、分配を受ける株主がその保有を避けたい様な場合、別の株主に対して多くリスクのある資産を分配するという様なケースが考えられる。*Id.*, ¶ 10.05[3][a].

134 Karen.C.burke,supra note 105 ,at 217.

135 渡辺徹也・前掲注(69)485 頁。

136 適格現物出資においては、現物出資時における出資資産の簿価の合計額と時価の合計額との差額で、当該簿価が時価を上回っている場合の含み損失の事を指す。

137 スタッフィング(stuffing)とは、価値の無い価値のないガラクタの様な物を詰め込んで、外見上は立派な人形を作る事を揶揄したものであり、適格現物出資の際に値下がりした資産を出資して損失を利用する行為を指している。岡村忠生・前掲注(74)179 頁。

138 Karen.C.burke,supra note 105, at 220.

どれだけ現物出資された資産を保有していたかは問題ではなく、法人の設立から清算までの一連の取引が、租税回避を目的としたものである場合、それを排除する事を趣旨としている[139]。

【事例 3】[140]

個人Fは、2000 年の 9 月 12 日に、所有していた土地 A(簿価 120000 ドル、時価 75000 ドル)を I.R.C.351 条に基づいて適格現物出資をして X 社を設立し、その対価として 10 の X 社株式(簿価 120000 ドル、時価 75000 ドル)を取得した。そして 2001 年の 2 月 4 日に、土地 A を関連当事者でない第三者に 70000 ドルで売却する事で、50000 ドルの損失を獲得した。そして 2002 年 5 月 3 日(すなわち X 社が I.R.C.351 条に基づいて土地 A の出資を受けてから 2 年以内となる)に、X 社は数カ月後の清算を計画した。その後、F は X 社から、F が保有する全ての X 社株式(基準価額 120000 ドル)と引き換えに、70000 ドルの現金の分配を受けた。この時、F はその差額として 50000 ドルの損失を認識する事になる。

もしも I.R.C.336 条(d)(2)の規定が無ければ、F と X 社の両方で二重に損失を控除する事が可能である。しかし、I.R.C.336 条(d)(2)が適用された場合は、以下の様に二重の損失控除が否認される。まず、この規定の適用下では、2001 年に X 社が土地 A を売却した事により生じた損失が否認される。具体的には、X 社の手元で、土地 A の価額が簿価の 120000 ドルから時価の 75000 ドルに引き下げられるのである(この時に生じた評価損 45000 ドルは、否認の対象として認識されない)。つまり、X 社が認識できる損失の額は、土地 A の新たな簿価である 75000 ドルと、売却価額の 70000 ドルとの差額である 5000 ドルのみとなる。

以上の【事例 3】が示す様に、I.R.C.336 条(d)(2)の規定は、I.R.C.336 条(d)(1)(A)とは異なる点がある。I.R.C.336 条(d)(1)(A)は、対象となる株主を関連当事者に限定しているが、I.R.C.336 条(d)(2)は、そもそも分配における否認ではないので、その対象を指定しておらず、また、清算分配だけでなく、出資を受けた資産を交換、売却した場合にもその損失が否認される事になる[141]。つまり、2 年以内の清算計画の採用であれば、例え清算分配、あるいは第三者への売却等を行った場合でも、損失控除を行う事ができないという事になる[142]。また、I.R.C.336 条(d)(1)(A)は、出資時のネットビルトインロスだけでなく、法人段階において所有期間中に生じた含み損についても否認の対象としている点も異なる。

2-4. 子会社清算における課税上の取り扱い

2-4-1. 80%受領者における損益不認識

80%の支配関係にある企業グループ内における非清算の現物分配について、前述では連

---

139 *Id.*,,at 221.
140 Douglas Kahn&Jeffery Kahn(2006), Prevention of Double Deductions of Single Losses: Solutions in Search of Problem, 26 Va. Tax Rev. 1, ,at 9-10.
141 Boris.I.Bittker&James.S.Eustice, supra note 104, ¶ 10.05[3][b].
142 逆に言えば、2 年間を超えれば売却等を行っても損失は否認されない事になる。

結申告を選択していない場合にはI.R.C.311条に基づき、分配法人では含み益に対しては課税され、含み損については損失が認識されない規定となっていた。また、連結納税制度を選択している場合には、財務省規則§1. 1502-13(f)(iii)において、マッチング・ルールの対象として課税繰延べが行われる事としている。これら非清算の現物分配とは異なり、80%子会社(subsidiary)を清算する場合には、非課税として取り扱われるが、この時の非課税というのは、連結納税制度を選択している場合の非清算の現物分配の様なマッチング・ルールではなく、I.R.C.382条の取得型の組織再編成と同じ、簿価引継ぎが適用される。

まず、I.R.C.332 条(a)では、完全清算によって他の法人から資産の分配を受ける場合、利益または損失の両方を認識しないという規定になっている。すなわち、この規定により非課税とされるのは、分配を受けた親会社という事になる。次に、I.R.C.332 条(b)(1)において、要求される親子間の支配関係について、I.R.C.1504(a)(2)の支配関係を満たす事とされている。I.R.C.1504(a)は、連結納税制度を選択するために必要とされるアフィリエイテッド・グループの定義に関するルールであるが、具体的にI.R.C.1504(a)(2)では、80%の支配関係のグループを構成している必要があるとされている。つまり、I.R.C.332条の非課税の規定が適用されるためには、親子間で80%の支配関係がなければならないという事になる。ただしI.R.C.1504は連結納税制度が選択できるグループに関する定義であり、必ずしも連結納税制度を選択している事は要件ではない。また、この80%子会社の清算においては、【事例 4】のミラー取引の様な濫用を防止するために、連結納税制度における要件は考慮されず、子会社清算による清算分配の受領者は、直接的に子会社株式を80%保有する者(80% distributee)でなくてはならないとされる[143]。

【事例 4】[144]

対象法人であるT社には、完全子会社のT1社(株式:簿価500　時価2000)とT2社(株:簿価500　時価2000)の二つの子会社がある。取得法人であるP社は、T1社の資産だけを欲しており、T2については不要であり、取得したくないと考えていた。そこで、P社は、ミラー子会社であるP1とP2を設立した。具体的には、P社は、T1社株式およびT2株式の時価である2000と同額の現金を出資し、T1社およびT2社と同じ企業価値になる様にP1社およびP2社を設立したのである。そして、同時に設立したP1社とP2社に、それぞれT社の全株式を半分ずつ取得させた。

その後、T社を清算させ、T1社の株式はP1社に、T2社の株式はP2社に清算分配をした。このケースでは、P1社とP2社はそれぞれT社株式を50%ずつしか保有していないた

143 I.R.C.§337. Cheryl.D. Block,supra note 109,at 311.　1997年に、332条および337条の清算における損益不認識の規定を利用した、後述のミラー取引の様な資産の切出しを防止しすべく、議会は1987年に337(c)を改正し、80%親会社の判定には連結納税制度の選択の有無は考慮されない事とした。P.L.100-203, §10223(a);
H.R.Conf.Rep.No.100-495,100th Cong., 1st Sess., at 966.

144 Cheryl.D. Block, supra note 109, at 310-311.

め、I.R.C.332 条および 337 条の適用される子会社清算としては取り扱われない。しかしながら、連結納税制度を選択しているグループにある場合、P1 社と P2 社の二社の保有する T 社株式の合計により、I.R.C.332 条の支配要件が適用されるか否かが決定される。しかして、P1 社と P2 社は全ての T 社株式を保有しているため、このケースでは I.R.C.332 条および I.R.C.337 条が適用され、多額の含み益を抱えていた T1 社株式および T2 社株式を非課税で取得することができるのである。そして、最終的に P 社にとって必要なのは T1 社および T1 社が保有している資産だけなので、必要のない T2 社株式を取得した P 2 社を 2000 で売却する(この時、P 社の手元での P2 社株式の価額は 2000 であるため、売却による損益は生じない)。従って、結果だけを見れば、本来は P 社が直接 T1 社株式を取得していた場合には T 社に T1 社株式の含み益相当額に対する課税がされていたところを、この様なトランザクションにより P 社は非課税で T1 社を取得できた事になる。

【事例 4】は、ミラー取引と呼ばれるものであるが、この取引が問題とされるのは、形式的に子会社清算の形をとりながら、実質的には親会社への全部の資産の移転ではなく、子会社の資産の一部を切出す様な売買に類似する行為だからである。この様な資産の一部の切出しの防止については、後述の I.R.C.355 条で説明するが、このミラー取引が禁止されたのは、I.R.C.355 条の漏脱になりうるからである[145]。従って、前述で 80%子会社の判定については、I.R.C.337 条(c)において、単独の親会社が 80%を保有している必要がある

また、この支配要件以外にも、80%子会社の清算分配が、親会社の保有する全ての株式の償還の対価として分配されること(つまり、親会社が保有する全ての当該子会社株式の消滅の認識の対価として、分配される資産を受けなければならない)[146]、および、あらかじめ採用された清算計画に基づいて 3 年以内に順次分配していく事が要求される[147]。そして一連の分配が行われている間は、常に 80%の支配関係を維持しなければならない。

2-4-2. 子会社清算と取得型組織再編成

I.R.C.332 条の子会社清算による損益不認識の規定が適用される場合、その不認識の方法については、I.R.C.381 条の法人取得における簿価引継ぎの規定が適用される事になる。この規定は、主に I.R.C.368 条(a)(1)に規定される、A 型、B 型、C 型および非分割型の D 型組織再編成、すなわちこれら取得型の組織再編成に対して適用される規定である[148]。しかしながら、I.R.C.381 条(a)(1)において、I.R.C.332 条における子会社清算も法人取得における損益不認識の対象に含まれる事を定めている。

そもそも 80%子会社における清算分配について、この様な規定を設けた趣旨は、法人の

145 渡辺徹也・前掲注(69)98 頁。
146 I.R.C. § 332(b)(2)
147 I.R.C. § 332(b)(3)
148 I.R.C. § 381(a)(2).

とって不必要な子会社を利益の認識なしに清算できるようにすることで、複雑な法人構成の簡素化を促進することが期待されたからである[149]。我が国では企業のグループ化を形成する事、もしくは子会社を合併する事で事業を統一化する事を念頭に組織再編税制が定められているが、この様に法人組織の簡素化については、従来の組織再編税制においては着眼されていなかった様に思われる[150]。また、この法人組織の簡素化としての清算分配を、法人取得における簿価引継ぎの規定、すなわち取得型の組織再編税制と同列に取り扱っている事は、すなわち子会社の清算分配もまた、法人取得の一段階を構成していると捉えているからであると考えられる[151]。

2-4-3. 子会社における課税繰延べ

前述の I.R.C.332 条は、親会社における損益の不認識規定である。清算される子会社における損益不認識については、I.R.C.337 条に規定されており、I.R.C.337(a)において、I.R.C.332 条が適用される子会社清算については、子会社において損益を認識しないものとしている[152]。この様な取り扱いについて、議会は、資産が 80%の同一の経済グループの中に留まっている事から正当化できるとしている[153]。また、この様な取り扱いに関して Boris.I.Bittker＆James.S.Eustice(2000)では、子会社における資産の基準価額を引き継いだ後、その損益は親会社が売却等をした場合に認識される事になり、この結果を受け、子会社清算は、実態的な変化というよりも形式的な変化として作用すると説明している[154]。米国における組織再編税制は基本的に我が国と同様に、「形式的な変化に過ぎない」ものに対して課税をしないという概念に基づき、課税繰延べを認めている。また、この子会社清算を、前記の関連当事者に対する清算分配とは異なり、I.R.C.381 条で法人取得の一つとして、他の取得型再編成と同様の取り扱いをしている事および、この規定が法人組織の簡素化のために導入された事も含めて考えれば、米国においては子会社清算を組織再編成に準ずるものとして取り扱っているのだと考えられる。

---

149 Boris.I.Bittker＆James.S.Eustice, supra note 104, ¶ 10.20,10-59.

150 平成 22 年度税制改正以降の法人税法では、完全支配関係における法人間の清算については、合併と同様の扱いをしている。

151 岡村忠生「法人清算・取得課税におけるインサイド・ベイシスとアウトサイド・ベイシス」法學論叢 148 巻(2001 年)226 頁。

152 しかしながら、例外として I.R.C.337(b)(2)において、非課税団体に対する分配については対象外としている。その理由は、子会社における帳簿価額が親会社に引き継がれた場合、当該親会社が非課税団体であれば、後に分配を受けた資産を第三者に売却した場合にはその含み損益には課税されないため、永久に課税の機会を逃す事になるからである。また同様に I.R.C.337(e)(2)において、外国親会社に対する清算分配も、米国の課税権が及ばない国外へ資産が移転してしまうため、対象外とされている。

153 Joint Committee on Taxation(1987),General Explanation of the Tax Reform Act of 1986,at 338.

154Boris.I.Bittker＆James.S.Eustice, supra note 103,¶10.20,10.59.

2-4-5. 親会社における子会社株式の消滅と損益不認識

子会社清算によって、親会社は直接的に子会社の資産を所有する事になるが、その際に消滅する子会社株式については、その含み損益に課税される事なく破棄される事になる[155]。

【事例 5】[156]

親会社である P 社における､子会社 S 社の株式の基準価額は 120000 ドル､時価は 100000 ドルである。そして、S 社が保有する唯一の資産の時価は 100000 ドル、簿価は 25000 ドルであるとする。この時、時価により清算分配を受ければ、親会社は、S 社株式の基準価額と、分配資産の時価として 20000 ドルの損失を被る事になる。しかしながら、そのロスは I.R.C.332 条の規定により簿価で引き継ぐため認識されず、P 社は当該資産を簿価の 25000 ドルで受領する事になる。この場合、分配資産の簿価と時価の差額である 75000 ドルについては将来的に課税される可能性を残している。一方、もしも P 社における S 社株式の基準価額が 10000 ドルであり、時価が 100000 ドルである場合、S 社株式は潜在的に 90000 ドルの含み益を抱えている事になる。この時、S 社から簿価 25000 ドル、時価 100000 ドルの資産の分配を簿価により受ければ、親会社は 75000 ドルの資産について将来的に課税される事になる。しかしながら、S 社株式の含み益である 90000 ドルについては永久に課税されないまま破棄される事になる。

【事例 5】の様な取り扱いの理由は、議会は法人段階における課税のみに関心があり、すなわち清算により分配を受けた資産について、交換または売却された時に課税できれば十分だと考えているからであるとされている[157]。従って、親会社が子会社の資産の基準価額を簿価で引き継げるのは、子会社段階では課税されないからである。逆に言えば子会社段階において課税をし、同時に親会社において子会社株式に対して課税もする事で、二重課税が生じ、その逆に子会社段階で課税がないまま、子会社株式を破棄すれば二重控除が生ずるからである[158]。また、この様な 80%子会社の清算における取り扱いについては、我が国でも清算される子会社株式については損益が生じず、資本金等の額を減増させる取り扱いとなっているため、清算分配における損益の不認識および子会社株式の消滅という点については同様の取り扱いであると言える[159]。

2-4-6. 少数株主に対する清算分配

I.R.C.337 条(a)における損益不認識は、80%の受領者たる親会社に対してのみであり、少

---

155 Cheryl.D. Block, supra note 109, at 307.
156 *Id.*,at 307.
157 *Id.*, at 307.
この様な政府、議会の対応について、Cheryl.D. Block(2010)では不十分ではないかと指摘をしている。*Id.*, at 307.
158 渡辺徹也・前掲注(69)490 頁。
159 法人税法施行令 8 条。

数株主(minority shareholders)に対する分配については I.R.C.336 条(d)(3)において損失が否認される。この理由は、例えば含み益のある資産と含み損のある資産の二種類が存在した場合、含み益のある資産は 80%親会社に分配する事で非課税とし、含み損のある資産については少数株主に分配する事で、損失を認識するという損出しが可能となるからである(この時の少数株主は、50%以上の株式を保有しないので、I.R.C.267 条における関連当事者とは成り得ないため、I.R.C.336 条(a)によって損失を認識する事ができる)。従ってこの様な損出しを防止すべく、少数株主に対する清算分配においては損失を認識できないものとしている[160]。

そもそも、実現主義のもとで、法人は含み損のある資産だけを売却して損失を実現させる事ができるのであるから、この様な取り扱いは厳しく思えるが、しかしここで問題とされているのは、損失については General Utilities 原則廃止の効果を享受しながら、利益については General Utilities 原則の効果を免れた取引(80%子会社の清算分配における非課税)を利用を利用するという行為であり、納税者にとってだけ有利な選択の可能性をできるだけ残さないようにしたと考えられる[161]。

2-5. I.R.C.336 条(d)の問題点と I.R.C.362(e)(d)の導入および清算分配の損失控除防止の在り方に関する議論

2-5-1. I.R.C.336 条(d)の問題点

I.R.C.336 条(d)の問題点について、Douglas Kahn＆Jeffery Kahn(2006)では、この規定を清算に特化したものであり、二重の損失控除を防止する上では不完全であると指摘している[162]。I.R.C.336 条(d)では防止できないケースとして【事例 6】の様なものがあげられる。

【事例 6】[163]

個人 F は、簿価 120000 ドル、時価 75000 ドルの土地を所有していた。もしも F がこれを売却した場合、F は 45000 ドルの損失を認識する事ができる。

F は、この土地を I.R.C.351 条により適格現物出資をし、設立された X 社の 10 株式を取得した。この時、F における X 社株式の基準価額は 120000 ドルであり、時価は 75000 ドルである。従って、この時、F がこの株式をすべて売却すれば、45000 ドルの損失を認識する事が出来る。加えて、X 社における出資された土地の基準価額は 120000 ドル、時価は 75000 ドルであるため､X 社もこれを売却すれば 45000 ドルの損失を認識する事ができる。従って、もとはひとつの 45000 ドルの損失だったものが、二重に控除される事になるのである。

---

160 Cheryl.D. Block, supra note 109,at 309-310.
161 渡辺徹也・前掲注(69)493 頁。
162 Douglas Kahn＆Jeffery Kahn,supra note 140 ,at 12.
163 *Id.*,at 12.

【事例 6】の様に、清算における分配でなければ、株主と法人の両方で、二重に損失を控除する事が可能である。また清算においても、2 年を経過した後に土地を売却し現金化すると同時に法人段階で損失を認識し、その後に清算分配を行えば、同じ様に二重に損失控除を行う事も考えられる。【事例 6】のケースでは、株主による土地の支配が失われた事になるので、資産への支配を維持しつつ、損失を利用する事を問題視するのであれば、この様なケースにおける損失利用は容認できるかもしれないが、二重に損失を利用できる事自体を問題視するのであれば、この様な損出しは防止されるべきである。また、例えば F が支配している別の法人で、なおかつ X 社とは関連当事者の関係が無い物へ資産が譲渡された場合、対象となる X 社の株式を直接または間接に 50%以上保有する者ではないので、F は実質的に資産への支配を維持しつつ、損失を認識する事ができる可能性もある。以上の様な問題を抱えていた I.R.C.336 条(d)はであるが、2004 年に議会は二重の損失控除を防止するために、新たに I.R.C.362 条(e)の規定を制定した[164]。

2-5-2. I.R.C.362 条(e)(2)によるビルトインロスの否認

2004 年に新たに導入された I.R.C.362 条(e)(2)の規定は、I.R.C.351 条に基づいて適格現物出資を受けた際、出資資産の総額の基準価額の簿価(aggregate basis)が、総額の時価(aggregate fair market value)を上回っている場合に、その差額である純額の含み損失(net built in loss)を移転直後に排除するというものである。趣旨としては、I.R.C.336(d)(2)のアンチ・スタッフィングルールと同じであり、株主段階と法人段階の双方で含み損を生じさせない事を目的としている[165]。

この規定が適用された場合、以下の【事例 7】および【表 6】の様に、ネットビルトインロスが排除され、基準価額が調整される事になる。

【事例 7】[166]

個人 A には、土地＃1(簿価 40000 ドル、時価 50000 ドル)と、土地＃2(簿価 40000 ドル、時価 25000 ドル)の二つの資産があった。2008 年 9 月 1 日、A はこの二つの土地を I.R.C.351 条に基づいて出資して X 社を設立し、対価として X 社の 75%分の株式(簿価を受領した。この時、A の出資した資産には、簿価合計額の 80000 ドルと、時価合計額の 75000 ドルの差額である 5000 ドルのネットビルトインロスが生じている事になる。I.R.C.362 条(e)(2)は、この様にビルトインロスが生じている場合に、それを排除するものであり、この 5000 ドルの含み損は土地＃2 に分配され、土地＃2 の基準価額(adjusted basis)を 40000 ドルか

164 American Jobs Creation Act of 2004,Pub.L.No.108-357,§836,118Stat(2004),at 1418,1594.

165 Howard.E.Abrams＆Richard.L.Doernberg＆Don.A.Leatherman, supra note(111),at 213.

166 Karen.C.burke,supra note 105 ,at 223-224.

ら 35000 ドルに減額させる事になる。従って、X 社のもとにおいては、ネットビルトインロスが排除された資産が残り、結果として 10000 ドルの含み損が残る事になる。

【表 6】土地＃1 と＃2 を適格現物出資した場合のネットビルトインロスの否認

	I.R.C.362 条(e)(2)の適用前		I.R.C.362 条(e)(2)の適用後	
	簿価	時価	簿価	時価
土地＃1	40000	50000	40000	50000
土地＃2	40000	25000	35000	25000
含み益の合計額	10000		10000	
含み損の合計額	15000		10000	
ネットビルトインロス	5000		0	

【事例 7】と【表 6】が示す様に、I.R.C.362 条(e)(2)によって、純額の含み損失、すなわちネットビルトインロスの 5000 が、含み損のある土地＃2 に分配される事で、その基準価額を引き下げる形で排除される事になり、この規定の適用後は簿価の合計額と時価の合計額が共に 75000 ドルという同一の値になる。この時、排除されるのは含み益の合計額が、含み損の合計額を下回っている分であり、つまり調整後における含み損失は、含み益の合計額の範囲までであれば許容される事になる[167]。また、株主および法人は、資産の基準価額を減額させる代わりに、対価である株式の基準価額を時価に減額させる事も可能である[168]。

2-5-3. I.R.C.362 条(e)(2)導入後の清算分配に関する損失控除否認の議論

I.R.C.362 条(e)(2)の規定は、ネットビルトインロスを否認するものであるが、この規定そのものは、I.R.C.336 条(d)(2)の規定と重複する事になる。従って、上述の様な問題のある I.R.C.336 条(d)(2)の規定を廃止すべきであるという意見が出ている[169]。しかしながら、Douglas Kahn&Jeffery Kahn(2006)では、I.R.C.362 条(e)(2)の規定についても、損失のあ

[167] *Id.* ,at 226. ただし、含み益の合計額と含み損の合計額が同額であれば、I.R.C.362 条(e)(2)の規定は適用されない事にも留意すべきである。Douglas Kahn&Jeffery Kahn,supra note (139),at 28.
[168] I.R.C. § 362(e)(2)(C).
[169] Douglas Kahn&Jeffery Kahn,supra note 140,at 26.

る資産を出資した段階では、それが将来的に濫用の可能性があるかどうかは不明確である。にもかかわらず、現物出資をした段階で損失を否認する事について、議会はあらゆる損失の否認に対し過剰反応していると指摘しており、もっと濫用の場面に絞った否認規定にする事が必要であると主張している[170]。また、Karen.C.burke(2007)では、I.R.C.336 条(d)(2)だけでなく、I.R.C.336 条(d)(1)(A)も同時に廃止し、より損失否認としては強力な I.R.C.267 条(a)(1)の関連当事者に対する資産の売買、または交換における法人段階での損失控除否認の規定に統合すべきである事を提案している[171]。

ネットビルトインロスだけでなく、所有期間中に生じた含み損も同時に排除できる I.R.C.336 条(d)(1)(A)の規定については、I.R.C.336 条(d)(2)とは重複しないと考えられる。しかしながら、前者は I.R.C.267 条の規定と比較すると、脆弱な点がある。この点についてもまた Douglas Kahn＆Jeffery Kahn(2006)では分析されている。I.R.C.336 条(d)(1)(A)(ⅰ)の非按分的な分配については、損失が恒久的に否認される。それに対し、I.R.C.336 条(d)(1)(A)(ⅰ)の非適格資産の分配における否認については恒久的な否認ではなく 5 年間以内に出資を受けた資産を分配した場合に適用されるため、基本的には 5 年の期間制限を超えれば損失が認識される事になる。従って、この規定が期間制限の無い I.R.C.267 条(a)(1)の否認の規定と衝突するだけでなく、I.R.C.267 条(a)(1)の働きを弱めていると指摘している[172]。また同時に、I.R.C.336 条(d)(1)の規定が、企業と関連当事者とが共謀して含み損のある資産を利用した課税上の利益を得るリスクを除外する事を目的としているのであれば、なぜ按分的な分配の場合には損失否認の制限が適用されないのか説明がつかないとし、同規定を改定もしくは廃止するべきである事を主張している[173]。

以上の様に、I.R.C.267 条(a)(1)の規定の方が、非按分的な清算分配のケースを除けば、I.R.C.336 条の否認規定より、期間制限が無い分だけ幅広く作用すると考えられる[174]。従って、現行の I.R.C.336 条の規定を廃止し、I.R.C.267 条に統合するとなると、I.R.C.362 条(e)(2)で適格現物出資をした段階で損失を否認し、さらに I.R.C.267 条(a)(1)で残された含み損も否認するという事になる。すなわち、関連当事者に対する清算分配において、按分的に分配した場合でも半恒久的にあらゆる損失を否認するという事になり、全体的に見れば現状より一層、清算分配における損失控除の否認が強化される事になる。

しかしながら、I.R.C.267 条(a)(1)に統合する事には問題がある。Howard.E.Abrams＆Richard.L.Doernberg＆Don.A.Leatherman(2013)においても、本来であれば関連当事者に対する清算分配の規定は、I.R.C.267 条(a)(1)の規定に統合されるべきであったとしている

---

170 *Id.*,at 4.51.
171 Karen.C.burke,supra note 105,at 226.
172 *Id.*,at 37.
173 *Id.*,at 37.
174 ただし、I.R.C.267 条(a)(1)の規定は、I.R.C.267 条(d)によって必ずしも恒久的な否認にはならないケースもあるため、その点を踏まえると I.R.C.336(d)(1)(A)(ⅰ)の非按分的な清算分配の規定の方が強力であると考えられる。

が、議会がそうではなく、I.R.C.336 条(d)に別枠で否認規定を設けたのは、I.R.C.267 条(f)の規定があるからだとしている[175]。前述の様に、I.R.C.267 条(f)は、同じ 80%グループに属する関連当事者に対して売却、もしくは交換を行った場合、I.R.C.267 条(a)(1)の規定は適用されず、マッチング・ルールの対象として損失が繰延べられる事になる。そして、もしも清算分配についてもこの I.R.C.267 条に統合した場合には、前述の I.R.C.332 条の 80%親会社に対する清算分配の規定とバッティングする事になる。また、現物分配については連結納税制度を選択している場合にのみ課税繰延べを行う事としているが、I.R.C.267 条に清算分配の規定を統合させる事で、連結納税制度を選択していなくとも損失が繰延べられる。しかしながら、清算分配の場合は分配法人が消滅するため、マッチング・ルールの適用ができない。従って、議会は I.R.C.267 条を修正し、清算分配についてもこの規定に統合するのではなく、I.R.C.336 条(d)に別枠として規定を設けたのだと考えられる。

また、I.R.C.336 条が抱える大きな問題点として、二重課税については対処していない事も留意すべきである[176]。米国においても、利益の獲得時と分配時における二重課税についての問題が存在している。それについては、議会はこれを最小限に抑えるべく、I.R.C.243 条において受取配当における控除の規定を設けている[177]。しかしながら、現行の清算時の現物分配に関する規定では、損失の二重控除については対処されているが、利益の二重課税については対処されてはいない。

2-5-4. 二重の損失控除の在り方に関する原型的理論の提示

以上の米国の議論を踏まえた上で、我が国における二重の損失控除問題について、本稿で望ましいと考えるベース的な理論について考察したい。第 2 章で述べてきた様に、米国では我が国と異なり、二重控除に対しては多種多様な規定を設ける事で対処している。しかしながら、それらは決して完璧なものであるとは言い難く、同規定の問題については主に Douglas Kahn＆Jeffery Kahn(2006)において指摘されている。特に同稿における、I.R.C.336 条が清算に特化した規定であるために、完全に二重控除を排除できないという指摘が、我が国の損失控除問題を考える上では有用であると考える。また、米国においては二重控除に対応しつつも、二重課税については対処していない事も、我が国において同様の規定を設ける上で考慮しなければならない[178]。従って、本稿では望ましい二重の損失控

---

175 Howard.E.Abrams＆Richard.L.Doernberg ＆Don.A.Leatherman, supra note 112,at 213.

176 I.R.C.336 条と二重課税の問題の指摘については渡辺徹也・前掲注(69)498 頁。Howard.E.Abrams＆Richard.L.Doernberg and Don.A.Leatherman, supra note(111),220. また二重課税排除の観点から、General Utilities 原則を正当化する意見がある。George K. Yin, GeneralUtilities Repeal: Is Tax Reform Really Going to Pass It By? 31 Tax Notes 1111(1986).

177 Howard.E.Abrams＆Richard.L.Doernberg and Don.A.Leatherman, supra note 112,at 219.

178 米国では二重課税の問題については対処していない事について、先行研究で渡辺徹也氏

除防止の在り方として、清算以外のケースにおける損失控除にも十分に対応でき、なおかつ二重課税も排除できる様な制度が理想的であるとする。

また、I.R.C.362 条(e)(2)の様に、適格現物出資の当初から損失を排除する様な方法も存在する。しかしながら前述の様に、Douglas Kahn&Jeffery Kahn(2006)ではこれを批判し、濫用の場面に絞った規定が必要であるとしている。我が国においても組織再編税制が導入された当初から、課税繰延べの対象を含み益のある資産だけに限定し、含み損のある資産はその場で認識するべきである事が指摘されていたが、含み益だけを繰延べるという発想は租税特別措置的なものであり、その様な発想では法人税法の本法に組み入れる様なものにはならないという批判がある[179]。また、企業会計における保守主義的な考え方に依拠すれば、新設会社等に対し、不良債権を会社分割のそのままの帳簿価額で引き継ぐ事とするのは、企業実態を適切に表示していない事になる[180]。しかしながら、この様な保守主義的な考え方については、平成 8 年の税制調査会の法人課税小委員会報告において、「商法・企業会計原則においては、いわゆる保守主義の観点から、企業の健全性に配慮した会計処理方法を規定している。これは、費用や損失の計上を収益の計上よりも優先させるものとなっており、法人税法においては、課税所得計算の適正化を確保する観点から、過度に保守的な会計処理を抑制する必要がある。」[181]とし、税務会計における保守主義の考え方の制限について言及されている。従って、適格現物出資時に損失を否認、あるいは親会社の段階で認識し、二重控除を防止するという方法の採用については慎重であるべきと考える。

2-6. 小括

まず所得振替による損失控除問題についてであるが、米国と我が国で大きく異なる点は、我が国の様に支配関係のある法人間の現物分配の課税上の取り扱いについて、適格現物分配という特別な枠組みを設けていない事である。すなわち、現物分配の課税上の取り扱いを連結納税制度等のグループ税制に合わせる事で対応しており、我が国の様に適格現物分配の制度が、連結納税制度、グループ法人税制における課税繰延べの制度内容と不整合を起こさない様になっている事を説明した。

次に、50%以上 80%未満の支配関係にある法人間の取引における損失控除についてであるが、損失が認識できない 80%の企業グループの枠外に適格現物出資によって法人を設立できる事は、米国と我が国は同様である。しかしながら、米国では I.R.C.267 条(a)(1)の関連当事者との間の取引における損失の否認および、I.R.C.311 条の現物分配における損失の否認の二つの規定により対処している。従って、我が国の様に 100%グループの外に含み損

が指摘している。渡辺徹也・前掲注(69)498 頁。

179 水野忠恒「企業の組織再編成の基本的考え方」別冊商事法務 252 号(2000 年)70 頁。

180 武田昌輔「会社分割税制の問題点--譲渡損失の繰延べは妥当でない」税経通信 55 巻 15 号(2000 年)19 頁。

181 税制調査会「法人課税小委員会報告」(1995 年)〔http://www.kantei.go.jp/jp/zeicho-up/1217honbun2p.html〕。

のある資産を適格現物出資した後に、親会社に現物分配、譲渡をする事で、親会社が実質的に資産への支配を維持したまま、子会社段階で損失を認識するという損失控除は不可能である。

最後に清算分配についてであるが、80%の子会社を清算する場合には、その損益は認識されず、子会社における帳簿価額を親会社が引き継ぐ事になる。少数株主に対する問題も除けば、この取り扱いは我が国の清算における適格現物分配と同様であると言える。問題は50%以上80%未満の支配関係にある法人の清算における二重の損失控除否認についてであるが、米国では、この 80%グループを外れた法人間の清算分配については、I.R.C.336条(d)によって、非按分的に清算分配が行われた際に清算法人において損失が否認される事としている。また、按分的に分配された場合でも、適格現物出資後に 5 年を経過しない場合には否認の対象となる。また、そもそも含み損のある資産が適格現物出資されれば、そのネットビルトインロスは I.R.C.362 条(e)(2)により出資の直後に排除されるため、結果としては殆どの含み損は 2 年もしくは 5 年という期間制限や、非按分的な分配に関係なく適格現物出資をした段階で排除されている。

この様な規定に対しては、米国でも議論が行われているが、特に米国の制度に対する批判的な検討として、Douglas Kahn＆Jeffery Kahn(2006)において言及されている I.R.C.336条(d)が清算に特化した規定であるために、完全に二重の損失控除を防止する事ができない事、そして同規定が二重課税には対処していない事を踏まえ、我が国に導入する上での望ましい損失控除防止策の在り方として、そのベースとなるのは、清算以外のケースにも十分に対応できる事、および二重課税も同時に排除できる様な制度が望ましい事を指摘した。以上を踏まえ、第 3 章では我が国における望ましい損失控除の防止規定の導入について考察する。

第 3 章　我が国の企業集団税制の損失控除問題に対する望ましい制度の検討

3-1. 損失控除問題に関する先行研究の検討と限界

我が国の適格現物分配について、所得振替の問題および同制度の適格組織再編税制としての該当性、また清算時の二重控除と米国の税制との比較と我が国への問題提起については、渡辺徹也氏が本稿に先んじて研究している[182]。まず所得振替の問題についてであるが、これは前述の 1-6-1 において同様の内容を述べているため、ここでは省略する。清算時の二重控除問題については、米国の制度の分析を踏まえた上で、渡辺徹也氏は我が国の損失控

[182] 渡辺徹也「適格現物分配という組織再編成」『-行政と国民の権利-水野武夫先生古稀記念論文集』水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編(2011 年)および渡辺徹也「アメリカ税法における現物分配と子会社清算 ： わが国における適格現物分配への示唆を求めて」税法学 566 号(2011 年)の二稿を本稿では渡辺徹也氏の先行研究として位置づける。

除問題に対する制度的な部分の脆弱さを指摘しているが、それに対して米国と同様の制度を導入する事については懸念を示している[183]。というのも、渡辺徹也氏は米国の同規定が二重の損失控除には対応しているが、二重課税の排除については、80%子会社の清算以外には対応していない事を問題視している[184]。それについては、適格現物分配にも完全支配関係以外のカテゴリーを設ける事で対応する事が可能な様に思えるが、これに対しても適格現物分配というのは本質的には個別的な資産の移転であるため、もしもその様なカテゴリーを設ければ、即座に資産の切出しの問題が深刻化する事を指摘している[185]。資産の切出しに関連し、渡辺徹也氏はミラー取引の防止規定についても我が国に対する有益な示唆になる事を述べている[186]。確かに、我が国の適格現物分配について同じ様なカテゴリーを設けた場合には、【事例 4】で説明した様なスキームを持ちいなくとも、50%から適格性を認められている我が国の組織再編税制の支配要件を鑑みるに、ミラー取引よりもダイレクトな資産の切出しが起こり得る事が考えられる。従って、適格現物分配について完全支配関係以外のカテゴリーを導入する事については、渡辺徹也氏の意見と同様、本稿でも妥当な提案であるとは言えないものとする。

次に、適格現物分配の組織再編税制への該当性についてであるが、渡辺徹也氏の先行研究では、組織再編税制における税制調査会の「基本的な考え方」を含め、現行の組織再編税制と適格現物分配との理論上の整合性について検討している[187]。しかしながら、渡辺徹也氏は、同研究においては明確な結論を得るに至らなかったものとしている[188]。それでも、孫会社の子会社化および、子会社清算については講学上の組織再編成として捉える事が可能である事、および、あくまでも今後の立法可能性のひとつとであるという事を強調しつつ、適格現物分配を子会社清算に関する課税ルールとして特化する事を提案している。これについて、本稿では子会社清算の規定そのものを組織再編税制とは別枠に設ける事が相応しいと考える。本稿の 1－2－1 で述べた通り、そもそも組織再編成については包括的に明確化された定義というものが、会社法上では存在しない。そのため、広義の意味で捉えれば、会社組織やグループを変化させるもの全てを組織再編成として捉える事も不可能ではないと考えられる。従って、その様な意味で言えば、子会社清算もまた組織再編成として捉える事は可能であろう。しかしながら、法人税法が定義する適格組織再編成との関係性を鑑みるに、適格現物分配は 100%以外の支配要件や、「事業の継続」等を観念できるも

183 渡辺徹也・前掲注(69)498 頁。
184 渡辺徹也・前掲注(69)498 頁。
185 我が国では適格吸収分割という資産の一部の切出しを容認する様な適格組織再編成が存在するが、ここで移転される資産は、事業に関連する資産という一定の縛りがかかっている。対して適格現物分配はその様な縛りをかける事ができない。渡辺徹也・前掲注(69)499 頁。そのため、完全支配関係以外のカテゴリーを設ければ、非課税での売買類似行為が行われる事にもなりかねない。
186 渡辺徹也・前掲注(69)498 頁。
187 渡辺徹也・前掲注(63)575 頁。
188 渡辺徹也・前掲注(63)582 頁。

のではないため、理論上の整合性を求める事は困難である様に思える。現行の適格組織再編成と理論上の矛盾が生ずるものを当該制度の一類型とした場合、新たな指針や基準、定義等を設ける必要性が生ずるが、その場合にはどの様な取引を適格組織再編制として位置付けるかという問題を避ける事はできない[189]。従って、その様なリスクを鑑みた場合、やはり清算における適格現物分配については組織再編税制ではなく、資本等取引税制として別枠に設ける方が適切であると考えられる[190]。

3-2　適格現物分配の廃止と所得振替による損失控除の防止

前述の様に、本稿では適格現物分配の廃止を、当該制度の企業集団税制との不整合による損失控除問題への対策の第一段階として位置付ける。というのも、第 1 章から言及してきた三つの損失控除問題が生ずる根源は、完全支配関係における清算分配および非清算分配を、適格現物分配として特別な枠組みを設け、組織再編税制として取り扱っていう事にあるからであるこれにより、一方では完全支配関係における法人間の資産の譲渡と同じ効果をもたらすものであるにも関わらず、その繰延べ方法が組織再編税制に依拠しているために、通常であれば資産の移転を行った法人において認識される含み損益が、移転先の方へと振り替えられる事になる。また一方では、適格現物分配は個別的な資産の移転を前提としている事に始まり、組織再編税制が個別的な資産の移転と区分するために設けている種々の要件を満たす事ができず、制度の理論的な部分で矛盾を引き起こしている。従って、この様な不整合を排除すべく、適格現物分配というカテゴリーそのものを撤廃する事が必要とされる。

次に本題の所得振替による損失控除問題であるが、これは適格現物分配の廃止によって解決が可能となる。この損失控除問題は、上述の様な不整合により生ずるが、さらに詳細に述べると、組織再編税制の課税繰延べにおける簿価移転の制度が、グループ法人税制および連結納税制度の時価評価での課税繰延べの制度を浸食している事が問題となる。これについて、第 2 章で参考とした米国の税制では、連結納税制度においては通常の譲渡取引と同様に、現物分配もマッチング・ルールの対象とされており、所得振替が引き起こされない様なシステムとなっている。80%企業グループ税制については、現物分配は当該グループに属さない企業間のルールと同様に損失については永久に認識されないという制度になっているため、厳密な意味で言えば整合的であるとは言い難いが、少なくとも我が国の

189 米国の組織再編制では、株主の地位の継続性を重視している。水野忠恒・前掲注(180)78 頁。従って、株主段階における COI(利益継続性)が最も重要視されていると考えられる。そのため、課税繰延べの手法としては、I.R.C.332 条の子会社清算は I.R.C.381 条においてＡ型組織再編成等の取得型再編成と同じ方法が用いられる事とされているが、子会社清算は COI(利益継続性)を満たす事ができないため、I.R.C.368 条に定義する組織再編成としては取り扱われていないのではないかと考えられる。

190 組織再編成とは関係なく、子会社清算独自のルールとして創設する方法がありえる事も、渡辺徹也氏の先行研究においては言及されている。渡辺徹也・前掲注(63)588 頁。

様に現物分配が優遇されている事による問題は生じないと考えられる。この様な規定となっている理由は、グループ間の資産移転について、マッチング・ルールの採用以前に帳簿価額による課税繰延べを認めていたがゆえに生じた所得振替の問題に対処すべく形づけられたものであるが、それよりも我が国の様に、適格現物分配というカテゴリーを設定し、特別な扱いをしていない事が重要である。

【表 7】企業グループ内の現物分配、譲渡取引の日米比較

	日本		米国	
	連結納税制度	グループ法人税制	連結納税制度	80％企業グループ
企業グループ内での非清算現物分配※1	簿価移転	簿価移転	時価評価	時価評価※2
譲渡取引	時価評価	時価評価	時価評価	時価評価※3

※1　日本の場合は 100%、米国の場合は 80%の企業グループを指している
※2　80%企業グループの場合は課税繰延べが適用されない
※3　80%企業グループの場合は損失のみの繰延べとなる

【表 7】は連結納税制度等の企業グループ内で行われる非清算の現物分配および譲渡取引の損益の取り扱いについて比較したものである。上の【表 7】の通り、米国では我が国とは異なり、適格現物分配という枠組みは存在していない[191]。現物分配については連結納税制度および 80%企業グループの税制の一部として組み込まれており、全て同じ課税繰延べの方法を用いる事でマッチング・ルールを浸食しない様な内容となっている。この様な制度設計は、我が国においても参考になると考えられる。従って我が国も米国と同様に、適格現物分配というカテゴリーを撤廃し、非清算分配については連結納税制度およびグループ法人税制の課税繰延べの制度内容を浸食しない様な形にする事で、所得振替による損失控除問題を防止する事が望ましい。

3-3　清算時の二重の損失控除防止策と新たな企業集団税制の枠組み

第二章で述べた様に、米国では清算時における二重の損失控除問題に関して、多種多様な防止規定を設ける事で対処している。それに対し、この分野について我が国の防止規定は不十分ではあるが、しかしながら同様の防止規定を我が国において導入するためには、前述の渡辺徹也氏の先行研究での指摘および、本稿において損失控除の防止の理想形として本稿の 2－5－4 で提示した様に、二重課税に対処する事が課題となる。また、それに対

191　強いて言えば、同様の制度内容は 80%子会社の清算分配のみに限られており、そちらの方は組織再編税制と整合的な制度となる様に設計されている。本稿 2－4－2 を参照。

して清算時の適格現物分配について、50%以上 100%未満のカテゴリーを作るにしても、非課税での資産の切出しの問題が生ずる。この問題について、本稿では、前述の様に清算における適格現物分配自体も廃止し、米国と同様に子会社清算に特化した資本等取引税制として位置付ける事をベースとした上で、①「対象となる支配関係や資本関係については、適格現物出資等の会社分割が行われた当初から支配関係や資本関係が継続している法人間に限定する事[192]、②「対象となる資産を、適格現物出資により出資された資産に限定する」事、の以上二つの要件をもって、50%以上から簿価移転での課税繰延べを認め制度を導入する事を提案する。その上でこの二つの要件を設ける事の意義を、以下では問題とされる(イ)資産の切出し、(ロ)適格現物出資により移転された資産の性質、(ハ)課税単位論から見たグループ内の資産の移転の三つの観点から考察する。なお 100%の完全子会社を清算する場合についてであるが、完全子会社の場合には全ての資産が親会社に移転するため、資産の切出しの問題は生じない。従って、完全支配関係にある法人間の清算分配については、適格現物分配を廃止して子会社清算に特化した規定を設けるとしても、従来通りの取り扱いをするのが適切である。

3-3-1. 問題とされる資産の切出しに関する検証

渡辺徹也氏は、清算時に問題となるミラー取引による資産の切出しについて、これを I.R.C.355 条の漏脱になるために防止されている事を指摘している[193]。ところで、資産の切出しの本質および、何が問題視されるのかという事に疑問が生ずる。米国の連結納税制度や、我が国の同制度およびグループ法人税制において資産の移転について非課税としている事も、厳密に言えば非課税での資産の切出しである。また、適格現物出資を始めとした会社分割でも同様の事が言えるが、これらは税法が正面からその非課税を肯定している。従って、非課税での資産の切出しと一口に述べても、そこには問題とされる資産の切出しと、問題とされない資産の切出しがあるのではないかと考える。

問題とされる資産の切出しについて、米国では I.R.C.355 条(d)と、I.R.C.355 条(e)の二つの規定を導入する事で対処している[194]。まず I.R.C.355 条(d)の株式購入プラス法人分割の規制であるが、この規定では D 型組織再編成のスピン・オフ、およびスプリット・オフに関する租税回避の防止規定として機能している。具体的な内容であるが、取得法人を A 社、分配法人を D 社、分配される株式の発行会社、すなわち D 社の子会社を C 社とする。

---

192 ここで言う支配関係や資本関係については、法人税法 2 条 12 の 7 もしくは法人税法施行令 4 条の 2 において定める関係であり、50%以上の支配関係にある法人間の関係を指す。

193 渡辺徹也・前掲注(69)498 頁。

194 我が国における I.R.C.355 条(d)および同条(e)の詳細な研究については、渡辺徹也・前掲注(15)の第 6 章「分割税制に関する濫用とその規制―法人課税を中心に―」を参照。

【事例 8】[195]

A 社が対象資産の価値に見合うだけの D 社株式を購入し、D 社は A 社が切出しのターゲットとしている対象資産を出資して C 社を設立した後で、A 社に対して全ての C 社株式を、A 社の所有する D 社の自社株と交換に分配するというスプリットオフ行ったとする。この時、A 社が保有する D 社株について、購入してから 5 年経たないうちに当該スプリットオフが行われたのであれば、A 社が取得した C 社株式は非適格株式として、分配を行った D 社に対し、C 社株式の含み益相当額の課税がされる事になる。

【事例 8】の非適格株式とは、分配前 5 年以内に購入(purchase)された D 社株式を通じて分配された C 社株式の事を指す[196]。またこの時、A 社が D 社もしくは C 社の株式の 50%以上を取得する時に、C 社株式の分配は非適格分配となり、分配法人である D 社に対して課税される事になる[197]。以上の様に、I.R.C.355 条(d)における課税は、新たに株式を購入、取得し、資本関係が構築された場合に行われる資産の切出しに対して行われる。従って、当初から資本関係が存在していた場合には、この様な資産の切出しについては問題視されない事になる[198]。

次に I.R.C.355 条(e)は、Moris Trust 事件[199]で使用された法人分割プラス法人取得のスキームに対処すべく設けられた非課税での資産の切出しを防止する規定であり、Anti-Morris Trusut Rule と呼ばれている[200]。前述の I.R.C.355 条(d)および【事例 8】では、5 年以内に購入された D 社株式を通じて、C 社株式の 50%以上を A 社が取得した事が課税の要件となっていた。それに対し I.R.C.355 条は、C 社株式の分配ではなく、D 社が C 社を設立した後に、A 社が D 社を吸収合併するというスキームを防止するものとなっている。

I.R.C.355 条(e)は、一人またはそれ以上の者が、分配法人または被分配法人の持分のうち 50%以上を、直接又は間接に取得するような計画(または一連の関連取引)の一部である分配に適用される[201]。例えば、分配法人 D 社は、取得法人 A 社が取得を望まない資産を出資し、C 社を設立すると同時に、C 社株式を A 社に分配するというスピンオフを行ったとする。

---

195 渡辺徹也・前掲注(15)213 頁。

196 I.R.C.355(d)(3)。非適格株式については、①分配前 5 年以内に購入された D 社株、②分配前 5 年以内に購入された C 社株、③分配前 5 年以内に購入された D 社株に関する分配において受領した C 社株の 3 種類がある。渡辺徹也『企業組織再編成と課税』(弘文堂、2006 年)213 頁。

197 I.R.C.355(d)(2).

198 当初からの資本関係が存在している場合というのは、例えばA社が完全支配関係で適格現物出資をして D 社を設立し、その後に D 社が一部の資産を出資して C 社を設立し、当該 C 社株式を A 社に分配した場合である。この場合、切出される資産は、元々は A 社が保有している資産であるため、A 社にとっては新たな資産を非課税で取得するという事にはならないと考えられる。

199 Commissioner v. Morris Trust, 367 F. 2d 794.

200 渡辺徹也・前掲注(15)231 頁。

201 I.R.C.355(e)(2)(A)(ⅱ).

その後に、A 社は D 社を吸収合併するという取引を行ったとする[202]。この時、制定法によれば、D 社による C 社株式の分配より 2 年前から数えて 4 年の間に、ある者が D 社または C 社の 50%以上を取得した場合、計画が存在したと推定され、課税されることになる。すなわち、I.R.C.355 条(e)の場合も、新たに取得される法人の資産の切出しを防止する事が目的であると考えられる。従って、問題とされる資産の切出しは、新たに支配関係を築いた際に非課税で切出されるものであり、通常であれば売買等の譲渡取引として、資産の移転を行った法人に課税されるものを、組織再編成という形式を利用して課税を逃れる事が問題視されているのである[203]。逆に言えば、当初から資本関係が構築されている法人間の資産の切出しについては、問題とされるものではないという事が言える。以上の事から、問題とされる資産の切出しを防止し、我が国の税法上でも正面からその非課税を容認されている資産の切出しを可能とする様な制度設計にするために、前述の①の「対象となる支配関係や資本関係については、適格現物出資等の会社分割が行われた当初から支配関係や資本関係が継続している法人間に限定する」という要件を、本稿で提案する子会社清算の規定に設ける事とする。

3-3-2. 適格現物出資により移転された資産の性質

法人税の課税物件は法人の所得であり、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額である[204]。つまり、それは基本的には法人の利益であり、株式会社の場合、株主によって出資された原資を元に獲得した利益を課税対象にしていると言える。そのため、出資者への配当前の利益が課税の対象となるのであり、出資者への利益の配当は、法人課税の対象とはならず[205]、これは我が国の資本等取引における非課税の原則であると言える[206]。また、原資の払い戻しについても同様に法人課税の対象外であるとして課税されない。この様な取り扱いについては、企業会計原則における資本取引と損益利益の明確な区分要請を、法人税法上も遵守していると見る事ができる[207]。この事を踏まえた上で、現物分配について考察していく。

---

202 具体例については、渡辺徹也・前掲注(15)231 頁。

203 当時の立法資料においては、スピンオフに続いて行われる法人取得が、資産の譲渡(disposition)に近いとされている。Joint committee on taxation(1997), General Explanation of Tax Legislation Enacted in 1997 ,198. これについて渡辺徹也氏は、355 条は既存の株主間において、既存の法人事業を非課税で分割することを認めているのであって、新しい株主がスピンオフを利用して既存の法人事業の一部(取得法人の欲する事業)を切り離す行為は、法人による当該事業の譲渡に等しいとしている。渡辺徹也・前掲注(15)225 頁。

204 金子宏・前掲注(61)285 頁。

205 金子宏・前掲注(61)292 頁。

206 法人税法 22 条第 5 項。

207 金子宏・前掲注(61)285 頁。法人税法 22 条 4 項では、同条第二項に当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものと規定している。

現行の法人税法上、現物分配は金銭配当と同じく資本等取引であり、法人税法 22 条 5 項に基づいて非課税の対象になると考えられる。しかしながら、現物分配が法人税法 22 条 5 項の資本等取引として、法人の所有期間中に生じていた含み益を認識しないまま、新たなる時価にステップアップする事を許容してしまえば、その含み益は永久に課税対象から漏れる事になる[208]。従って、現物分配については課税対象とすべきである事が考えられるが、その根拠等において我が国では十分に議論がされていない[209]。我が国の法人税法上では、法人税法 62 条の 5 第 1 項および法人税法 22 条 2 項により現物分配から収益が生ずるものと解されている[210]。しかしながら、法人税法 22 条 2 項をその様に解釈する事の問題点を、金子宏氏は指摘している。法人税法 22 条 2 項は正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずる事を擬制した創設的規定である[211]。しかしながら、現物分配とはそもそも対価を伴わない取引であるため、正常な対価と言った観念は存在しない。従って、法人間の競争中立性と言った問題は起こりえず、この規定の趣旨についていわゆる 2 段階説をとった場合には、現物配当からも収益が生ずると解する事は困難である[212]。また、企業会計上では、現物分配(会社法および企業会計基準適用指針においては現物配当という文言が用いられているが、本稿では現物分配という文言に統一する)については、企業集団内で行われる現物分配など例外的な場合を除き、分配財産の時価と適正な帳簿価額との差額は損益として計上し、分配財産の時価をもって、その他資本剰余金またはその他利益剰余金を減額するとされている[213]。従って、法人税法 22 条 4 項を課税の根拠とする事も考えられるが、これについて金子宏氏は、「適用指針は、法令ではなく、企業が遵守すべき会計の基準であり…法人税の課税要件に関する基本的な事項について、法人税法の解釈論、立法論を抜きにして企業会計の一適用基準に従って決定する事は妥当ではないと考える」[214]とし、否定的な見解を示している。以上の事から、同じく金子宏氏は現物分配に対する課税について、租税法律主義の下では立法によって対処すべき問題であって、解釈論のレベルで処理できる問題

---

208 金子宏・前掲注(60)352 頁。また、時価へのステップ・アップとは別に帳簿価額での課税繰延べという手法を用いる事も考えられるが、その場合、通常の譲渡取引との間の不整合が生ずる事になる(本稿において対象とした所得振替による損失控除問題、および米国では I.R.C.355 条(d)、(e)で禁止されている資産の切出しが大幅に深刻化する事が考えられる)。また、General Utilities 原則の廃止において議会が同原則の存続において懸念していた、法人課税のベースの浸食についても確実に生ずると考えられる。

209 金子宏・前掲注(60)340 頁。

210 岡村忠生・前掲注(7)380 頁

211 金子宏・前掲注(61)286 頁。

212 金子宏・前掲注(60)351 頁。

213 企業会計基準適用指針第 2 号第 10 項。宮崎裕子、岩崎友彦、平川雄士「新会社法下における企業組織と租税法(6・完)剰余金の配当」旬刊商事法務 1781 号 (2006 年) 40 頁。

214 金子宏・前掲注(60)350 頁。

ではないとしている[215]。

以上に様に、現物分配については単純に資本等取引としてのみ見るべきではなく、実際に分配が行われた段階で課税すべきであるが、現行の法人税法上ではその根拠を解釈論によって導く事には問題があると言える[216]。そもそも現物分配が資本等取引でありながら課税の機会としなければならない理由については、その効果が通常の譲渡取引と同じ、所有権の移転という効果をもたらすからである[217]。従って、これを非課税とした場合、General Utilities 原則が抱えていた問題、すなわち租税が与える企業活動への歪みや、法人課税のベースへの浸食と言った種々の問題を引き起こす事になる。これらの事を踏まえた上で、適格現物出資を受けた資産について清算時に元の親会社に現物分配を行う場合について考えたい。

適格組織再編成に該当するための要件の一つとして、「移転資産に対する支配の継続」がある。これは、通常の売買等損益取引の様な金銭等を対価とした現物資産の移転ではなく、被出資法人の株式を対価に事業に要する資産を移転させる事で、実質的に移転された資産への支配が継続している事を要求するものである[218]。すなわち、形式的には子会社が当該出資資産を保有する事になるが、実質的には親会社による資産への支配が継続しているものとして、この様な変化を「形式的な変化にすぎない」と見て、実質主義の観点から課税をしないのが、組織再編税制における根本的な理論となる。となれば、適格現物出資により出資された資産を、清算時に元の親会社へ、清算される当該子会社の全ての株式と引き換えに分配する分については、通常の損益取引とは異なり、形式的な所有権の移転と見る

---

215 金子宏・前掲注(60)351 頁。
金子宏氏は、現物分配の位置付けについて、資本等取引と損益取引の両方の性質を併せ持つ混合取引としている。混合取引の理論については、同資料の他に、金子宏「法人税における資本等取引と損益取引--『混合取引の法理』の提案」租税研究 723 号(2010 年)を参照。

216 本稿においては、現物分配の課税上の性質決定および立法論に関しては対象外としているので、詳細な言及は避けるものとする。

217 譲渡とは、有償、無償であるとを問わず、所有権その他の権利の移転を広く含む概念であるため、現物分配も資産の譲渡に当たると解する事ができる。金子宏・前掲注(61)226 頁。
金子宏・前掲注(60)348 頁。

218 移転資産に対する支配の継続以外にも、組織再編税制の各種要件は個別的な資産の売買等と区別するために設けられている。また、完全支配関係にない法人間の適格組織再編成に要求される事業の継続や独立事業単位についても、基本的な考え方においては個別的な資産の売買と区別するために設ける事が言及されている。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」(2000 年)
〔http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/a02kai_2.html〕。また、独立事業単位に関して参考とされたドイツの組織再編税制においても、同要件は会社分割において個別的な資産の移転と区別する事が目的とされている。村井正「会社分割税制のあり方--ドイツ事業再編税法における「独立事業単位」要件を中心に (第 2 部 中期答申の性格と特徴) -- (法人課税のあり方)」税経通信 55 巻 12 号(2000 年)124 頁。

事ができるはずである[219]。また、前述の I.R.C.355 条(d)および(e)が問題視していた資産の切出しは、新たに取得された法人の一部の資産を非課税で切出す事であり、適格現物出資の当初から支配関係のある法人間で、当該組織再編の時に出資した資産を再びもとの親会社に戻す事については、問題とされる資産の切出しに該当するとは考えられない。従って、前述の①の適格現物出資等の組織再編成が行われた当初からの支配関係が存続している事を要件の一つとして定める事が必要とされるが、同時に、適格現物出資を受けた資産を、再び全ての子会社株式と引き換えにもとの親会社に分配する事については、純粋な資本等取引、すなわち原資の払い戻しとして観念し、課税をすべきではないと考えられる。以上の事から、前述の②の「対象となる資産を、適格現物出資等により出資された資産に限定する」という要件を付加する必要性が生ずる。加えて、組織再編税制についてはその適格性(移転資産への支配の継続)が 50%以上から認められているため、子会社清算についても同様に 50%以上から適用すべきであるという事になる。

3-3-3. 課税単位論から見たグループ内の資産の移転

第 1 章で述べた様に、組織再編税制および連結納税制度、グループ法人税制は同様に、グループ内での資産の移転に関する損益不計上の理論が、事業部制企業と分社型企業との間の中立性に基づいている事を説明した。また、組織再編税制における課税繰延べについては、連結納税制度における課税単位論的発想の帰結であるとされている[220]。つまり、適格現物出資により移転された資産は、第三者への売却とは異なり、50%以上の企業グループに資産が留まっているものと考えられる。

米国の Joint Committee における立法関係の資料では、議会は同一の経済単位の中に資産が留まっている事を理由として、子会社清算における課税繰延べが正当化されるものとしており[221]、また Boris.I.Bittker&James.S.Eustice(2000)では、子会社清算は、実態的な変化というよりも形式的な変化として作用すると説明している[222]。この様な考え方は、本稿 3－3 でこれまで述べてきた事も踏まえれば、我が国においても共有できるものと考える。すなわち、適格現物出資をした資産については、50%以上の企業グループに留まっているものと解し、当該資産が第三者に売却された段階で課税をするべきであり、清算時において元の親会社に当該資産が戻る事については、課税の機会とすべきでないという事になる。

同じく第 1 章でも述べた様に、組織再編税制と連結納税制度、グループ法人税制は異なる制度であり、要求される支配関係が異なる。これを単一主体概念に基づいた課税単位論から述べると、我が国の連結納税制度やグループ法人税制については 100%の完全支配関係にあ

---

219 その場合、清算される子会社からの現物資産の分配は、子会社の資本金等の額およびその他資本剰余金の額を減額して行われる事となる。

220 岡村忠生・前掲注(54)34 頁。

221 Joint Committee on Taxation(1987),General Explanation of the Tax Reform Act of 1986,338.

222Boris.I.Bittker&James.S.Eustice, supra note 104,¶10.20,10.59.

る法人グループを対象とし､その枠組みの中で行われる資産の移転については非課税とする制度である。それに対し、組織再編税制に観念されるグループというのは、事業の要する資産について非課税で移動させる事のできるものであると言える。つまり、前者は個別的な資産の移転について非課税を認められるグループであり､後者は事業に要するまとまった資産の移転について非課税を認められるグループである。従って、適格現物出資により設立された子会社の清算については、その支配関係が 50%以上 100%未満である場合、その当該出資資産についてはまとまった資産が非課税で移転されるグループの中に所在しているものと見て非課税とすべきであるが､それ以外の資産については個別的な資産の移転であると観念し、清算される法人において課税される事になる。

3-3-4　我が国の子会社清算における課税繰延べ規定の導入

本稿の 3-3 の内容を踏まえた上で、我が国における適格清算分配については、次の通りとする。まず、完全支配関係における適格現物分配であるが、これは組織再編税制の枠組みから外すとしても、従来通りの取り扱いで継続する。問題となる 50%以上 100%未満の支配関係における適格清算分配については前述の通り、非課税での資産の切出し、すなわち売買類似行為を防止すべく、その適格要件について①適格現物出資(もしくは現物資産の移転を伴う適格会社分割)の当初から特定資本関係が生じており､清算時まで継続している事。②対象となる資産については、出資した資産を、当該清算される子会社の全ての株式と引き換えに分配を受ける事。以上の二つをもって完全支配関係以外の子会社清算における適格要件とする。具体例として、以下の【事例 9】を用いて説明する。

【事例 9】

A 社は製造から販売まで一貫して自社で行う製造業者である。2013 年に、A 社は経営体制の一新のため、製造に要する資産である土地＃1、建物＃2、特許＃3 を適格現物出資して新たに B 社を設立し、子会社とした。同時に B 社への出資については完全支配関係のグループに属さない他の法人に出資を要請したため、A 社と B 社の支配関係は 80%となった。この時の B 社の資産は、【表 8】の左側の様になる。

【表 8】B 社の資産内容

	2013 年		2018 年	
	簿価	時価	簿価	時価
土地＃1	10000	5000	10000	2000
建物＃2	3000	2500	3000	500
特許＃3	15000	20000	15000	18000
株式＃4			4000	5000
土地＃5			5000	1000
現金	1000		1000	

以上の様にA社は適格現物出資をしてB社を設立したが、しかしながら、B社の経営は困難を極めた。そのため2018年にA社はB社を清算し、B社に出資した資産を回収する事を決定した。B社には、2013年に適格現物出資を受けた資産以外に、新たに株式＃4と土地＃5が生じている。しかしながら本稿の提案内容においては、清算されるB社の資産のうち、適格現物出資を受けた土地＃1、建物＃2、特許＃3の三つの資産について、B社の全ての株式と交換に、帳簿価額での課税繰延べを認める事とする。

以上の適格要件を導入する事で、先行研究で渡辺徹也氏が指摘していた資産の切出しの問題を回避する事は可能であり、同時に二重課税と二重控除の問題を解決する事ができる[223]。また、この規定の導入に関するデメリットについてであるが、同様に一部の資産を非課税で切出す事が認められている制度として、現行の法人税法では適格吸収分割が存在する。この適格吸収分割は、本稿で提案する適格清算分配とは異なり、新たに取得される法人も対象に含まれている。また切出される資産についても、事業に要するものであればその切出しに制限は無い。従って、非課税での資産の切出しの側面から言えば、本稿で提案する適格清算分配は相対的に厳しい事が言える。そのため、新たに適格清算分配を導入する事によるデメリットは存在しないと考えられる。

[223] 子会社株式の取り扱いについては、現行の法人税法61条の2第16項の規定を適用し、譲渡損益が生じないものとする。

3-3-5. 新たな企業集団税制と現物分配の枠組み

本稿における提案のまとめとして、【表 9】の様な企業集団税制の在り方を提案する。

【表 9】新たな企業集団税制の枠組み

適格現物分配については組織再編税制から分離、廃止する。

	組織再編税制	清算分配	非清算分配	連結納税制度	グループ法人税制
移転資産の性質	まとまった資産	まとまった資産※		個別的な資産	個別的な資産
支配要件	50%以上	50%以上		100%	100%
繰延べ方法	簿価移転	簿価移転		時価評価	時価評価

※清算分配については完全支配関係の場合は従来通りの取り扱いとし、50%以上 100%未満については適格現物出資等の会社分割を受けた資産のみを対象とする

【表 9】において、まず非清算の現物分配については、米国と同様に特段の規定を設ける事はせず[224]、通常の譲渡取引と同様に、全て連結納税制度、グループ法人税制のルールと一致させる。つまり、非清算の適格現物分配の規定そのものを廃止する事になる。次に清算分配であるが、こちらも米国と同様に組織再編税制の枠組みから外し、子会社清算に特化した独自の規定を設けるものとする。ただし、完全支配関係の子会社を清算する場合には、従来通りの取り扱いを継続する。またその支配関係の範囲については、前述の二つの適格要件を踏まえた上で、組織再編税制と同じ 50%以上から適用するものとする。

3-4　特定資産譲渡等損失の損金不算入の改訂

損失控除を防止する観点から述べれば、本稿で提案する適格清算分配の規定を設けるだ

[224] ここで言う特段の規定というのは、I.R.C.311 条の様な非清算の現物分配全般における課税関係に関する規定を示すものではなく、我が国の適格現物分配の様に特定の支配関係における現物分配の取り扱いに関する規定の事を指している。

けでは不十分である。というのも、適格要件を設けるという事は、すなわちその要件を満たさないという事も選択できる[225]。つまり、清算以外の手段でもって損失の控除を行う事で、二重控除が可能となるのである。例えば適格現物出資をした後に含み損失のある資産を時価で売却して子会社で損失を計上し、清算時に当該資産の売却代金を分配すれば、親会社において子会社株式の消滅損失を計上する事ができる[226]。従って、本稿の 2-5-4 でも述べた様に、清算以外の損失控除についても対応できなければ、本稿で提案した子会社清算の規定は形骸化する事が予想される。以上を踏まえ、この問題を解決するにあたっては、本稿の第 1 章で取り上げた三つの損失控除問題のうちの一つである、支配関係の差異による損失控除問題を解決する必要がある。

我が国では、法人税法 62 条の 7 に特定資産譲渡等損失の損金不算入の規定が定められている[227]。この規定は、適格組織再編成により移転を受けた資産の譲渡等を行う事によって、その資産の含み損を実現した場合に、その損失の額を損金に算入しないという内容のものである。立法趣旨においては、適格組織再編成により移転する資産および負債は、その適格組織再編成に係る移転前の法人の帳簿価額で引き継ぐこととされたが、これを奇貨とした資産の含み損の利用を目的とする租税回避を防止する観点から創設されたとしている[228]。ここで対象としている特定資産譲渡等損失とは、当該資産における譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の合計額から特定引継資産の譲渡又は評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額とされている[229]。また、その適用期間については、特定適格合併等事業年度開始の日から同日以後 3 年を経過する日、もしくは特定資本関係が生じた日以後 5 年を経過する日後で、どちらか到達日の早い方が適用される。つまり、例えば適格現物出資を行った場合、適格組織再編成の日から 3 年間は、当該出資資産の含み損失を損金算入できない事になる。しかしながら、組織再編成により含み損失のある資産を移転した場合の損失控除を防止する事がこの規定の目的であるのならば、なぜ

---

225 我が国の組織再編税制も原則は非適格組織再編成であり、適格組織再編成の方が例外である。渡辺徹也「組織再編税制の再検討--非適格取引の考察を中心に（特集 税制改革の論点と提言)」税経通信 58 巻 1 号(2003 年)89 頁。従って、損失を計上したい場合、納税者は非適格組織再編成を選択する適格外しが可能となる。これについては平成 22 年度の税制改正によって、完全支配関係の法人間については資産の移転について損失を認識できないために解決されている。稲葉知恵子「Small Article 組織再編税制における課税繰延の論拠--グループ法人税制の導入をめぐって」税研 26 巻 1 号(2010 年)81 頁。しかしながら、完全支配関係の枠組みを外れれば、現行の法人税法上では適格外しは可能となる。

226 適格現物出資された資産を時価で売却した場合、その売却代金は当該資産の時価相当額となる。従ってこれを分配した場合、子会社株式の帳簿価額との差額が子会社株式消滅損失となる。

227 法人税法 62 条の 7 の解釈については、細矢真史「組織再編税制における繰越欠損金、特定資産譲渡等損失に関する一考察」帝京大学大学院経済学年誌 17 巻(2009 年)310 頁を参照。

228 『平成 13 年版改正税法のすべて』大蔵財務協会(2001 年)221 頁

229 法人税法 62 条の 7 第 2 項。

一定の期間を経過すれば損失控除が容認されるのか明確な趣旨は存在しない。またこの規定が、清算時における二重の損失控除に対応する事も考慮しているものとまでは考えられない。その様な意味では、内容自体は大きく事なるが、本稿 2-5-3 で述べた Douglas Kahn &Jeffery Kahn(2006)の、清算時における損失の二重控除の防止を目的とした I.R.C.336 条(d)(1)で、なぜ按分的な場合には控除が認められるのか説明がつかないという指摘と同様の事が言える。また、二重の損失控除問題を始めとし、会社分割とはその本質として、濫用につながる要素を有しており、会社分割税制は濫用の危険を多く有している領域である[230]。その点も踏まえれば、少なくとも適格現物出資等の会社分割により、帳簿価額で資産が移転した場合の当該資産の処分により生じた損失の損金不算入の期間制限については改定もしくは排除し、子会社段階では永久に控除できない様な規定を設ける事が望ましい。

3-5. 残された課題

本稿において提案した内容は、適格現物分配の廃止と、適格現物出資等の会社分割により帳簿価額で移転した資産を、清算時に非課税で分配する事を可能とする子会社清算に特化した規定の導入、そしてその制度を補完する位置づけとして、法人税法 62 条の 7 の特定資産譲渡等損失の損金不算入の規定における、会社分割後の含み損を抱えた資産の譲渡等により生ずる損金不算入の期間制限を廃止する事である。これらの規定を導入する事で、本稿で指摘した三つの損失控除問題に対応する事が可能となる。しかしながら、特に最後の特定資産譲渡等損失の損金不算入の規定に関して、会社分割後の損金不算入の制限を排除し、子会社段階では損失を永久に損金算入できないとする取り扱いについては、これを我が国に導入するに当たっていくつかの問題が残されている。我が国の組織再編税制は、企業の効率的な組織形態への変化を租税が不当に妨げない事を趣旨としているが、含み損失のある出資資産について、当該含み損失を永久に控除できない様な規定を設ける事が、我が国の組織再編税制の理論とどの様に関わってくるか、すなわちこの規定の存在が、企業の効率的な組織への変化という意思決定に対してどの様な影響を与えるかという事について本稿では十分な検証を行えてはいない。

如何なる方法を持ってしても、適格組織再編成後に子会社で永久に損失控除できない事を問題視し、親会社が資産への支配を維持したまま損失だけを実現させる事を防止する観点から述べれば、米国の I.R.C.267 条を参考にし、50%以上の支配関係にある法人に対し、適格現物出資等により出資された含み損のある資産を譲渡、現物分配した場合、その損失を子会社段階では控除できない様な規定を設ける事も考えられる。しかしながら、その様な規定では、支配関係に無い法人に対して譲渡を行った場合の損失控除を防止する事ができない。つまり、適格現物出資を受けた資産という一つの課税物件に対し、二重の控除を行う事自体を防止する観点から言えば、その様な規定は損失控除の防止に関して不十分である。また二重の損失控除問題に限らず、現行の法人税法 62 条の 7 が、二重課税には対処

[230] 岡村忠生・前掲注(54)31 頁。

されていない事も指摘されている[231]。本稿においては清算時の二重控除、二重課税を排除するための規定の導入および、その規定を形骸化させないために清算以外のケースでも損失控除に対応できる規定を設ける事の必要性を指摘し、その一つの方法として法人税法 62 条の 7 の改訂を提言するに留まっているため、清算時以外の二重課税についてはどの様に対処すべきかについては本稿では触れられてはいない[232]。従って、これらの課題について検証する必要があるが、それについては今後の研究に委ねるものとする。

おわりに

我が国では平成 9 年の独占禁止法の改正による持株会社の解禁以来、商法上における会社分割の整備や株式移転による完全子会社化の進展等、企業グループの一体的な運営が展開されている。その様な背景および実態に対し、税制上もこれに適合すべく、企業集団税制の整備がなされてきた。しかしながら、平成 22 年に導入された適格現物分配の制度は、企業集団税制との関係性において二律背反的な不整合が生じている事、および、我が国の関連当事者間における損失控除への対応策が十分ではない事が要因となり、①所得振替と、それによる損失控除、②企業集団税制における支配関係の差異から生ずる損失控除、③清算時における二重の損失控除の三つの損失控除の問題を生じさせている。

この様な問題に対し、米国では非清算の現物分配については我が国の様に適格現物分配という枠組みを作らず、その繰延べ方法や課税関係を全て連結納税制度等に整合的になる様な制度設計になっている事を説明した。また関連当事者間での損失控除の防止については I.R.C.267 条、I.R.C.311 条、I.R.C.336 条と言った種々の規定を設ける事で、損失控除に対応している事を指摘した。しかしながら、清算時の二重控除の防止規定ついては十分なものではなく、Douglas Kahn&Jeffery Kahn(2006)における指摘も踏まえ、望ましい損失控除に関する制度のベース的な考え方として、清算以外のケースを納税者が選択した場合でも損失控除に対応できる事、そして二重課税についても排除できる様な制度が理想であるとした。

以上の米国の制度内容および渡辺徹也氏の先行研究を参考とし、まず①所得振替とそれによる損失控除の問題については、適格現物分配という枠組みを撤廃し、特定の支配関係にある法人間の現物分配に関する課税関係について、米国と同様に連結納税制度やグループ税制における課税繰延べの方法と整合的にすべきである事を指摘した。次に③清算時における二重の損失控除の問題については､50%以上 100%未満の法人間の清算分配の場合、対象となる法人を適格現物出資が行われた当初から支配関係や資本関係が継続している法

---

231 岡村忠生「グループ内再編 : 出資の非課税からの考察 (特集 企業法務における租税法の役割)」ジュリスト 1445 号(2012 年)38 頁。

232 二重の損失控除を防止する事だけを視野に入れれば、株主が保有する子会社株式に生ずる含み損失を否認する方法も考えられるが、本稿ではあくまでも適格現物出資等で出資された資産の含み損の取り扱いに焦点を当てているため、子会社株式の含み損については本稿の研究の対象外とする。

人間に限定する事、対象となる資産を、適格現物出資により出資された資産に限定する事の以上二つの要件をもって、二重課税を排除し、また資産の切出しの問題に関する懸念にも対応できる事を説明した。しかしながら、この様な規定を導入するだけでは不十分であり、②の企業集団税制における支配関係の差異から生ずる損失控除の問題にも対応しなければならない。これについては、法人税法 62 条の 7 に特定資産譲渡等損失の損金不算入の規定を改定もしくは排除する事、または米国と同様の規定を設ける事で対応する事を提案した。以上の内容をもって、企業集団税制と適格現物分配の不整合により生ずる損失控除問題に対応する事を提言する。

＜邦文参考文献＞

中田信正「日本における企業集団税制改革の動向 : 企業組織再編税制と連結納税制度(第22回桃山学院大学・啓明大学校国際学術セミナー)」桃山学院大学総合研究所紀要 27巻3号(2002年)
金光明雄「企業集団税制の理論と制度 : 企業グループに関する基礎概念からの考察」桃山学院大学総合研究所紀要 37巻(2011年)
岡村忠生『法人税法講義、第3版』(成文堂、2007年)
岡村忠生「法人清算・取得課税におけるインサイド・ベイシスとアウトサイド・ベイシス」法學論叢 148巻(2001年)
岡村忠生「グループ法人税制は、なぜ必要か」税研24巻4号(2010年)
岡村忠生「法人分割税制とその乱用」税経通信55巻15号(2002年)
岡村忠生「法人税制における課税関係の継続について－圧縮記帳からグループ法人税制へ―抜本的税制改革と国際課税の課題その 4」日本租税研究協会第 63 回租税研究大会記録(2011年)
岡村忠生、上西左大信 , 鮫島大幸 「座談会（グループ法人税制・資本取引課税)」税務弘報58巻4号(2010年)
岡村忠生「グループ内再編 : 出資の非課税からの考察 (特集 企業法務における租税法の役割)」ジュリスト1445号(2012年)
神田秀樹『会社法　第15版』(弘文堂、2013年)
ジョン・K・マクナリティ「米国における企業組織再編に係る連邦所得税の基礎理論」租税研究630号(2002)
渡辺徹也『企業組織再編成と課税』(弘文堂、2006年)
渡辺徹也「企業組織再編税制--現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等」租税研究687号(2008年)
渡辺徹也「組織再編税制の再検討--非適格取引の考察を中心に（特集 税制改革の論点と提言)」税経通信 58巻1号(2003年)
渡辺徹也「アメリカ税法における現物分配と子会社清算 : わが国における適格現物分配への示唆を求めて」税法学 566号(2011年)
渡辺徹也「適格現物分配という組織再編成」『-行政と国民の権利-水野武夫先生古稀記念論文集』水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編(2011年)
渡辺徹也「税法における適格合併の概念--アメリカ法におけるC型組織再編成と会社法に依拠しない適格要件の必要性」フィナンシャル・レビュー 5号(2006年)
渡辺徹也「企業組織再編税制―適格要件等に関する基本原則および商法との関係を中心に―」）租税法研究 31号(2003年)
阿部泰久「〈講演〉改正の経緯と残された課題（東京大学法律プロフェッショナル・セミナ

一 企業組織と租税法)」別冊商事法務 252 号(2000 年)
水野忠恒「企業の組織再編成の基本的考え方」別冊商事法務 252 号(2000 年)
水野忠恒「連結納税制度の導入について (特集 法人税制の変容と課税ベース)」税研 18 巻 1 号(2002 年)
水野忠恒『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論 』(有斐閣、1988 年)
水野忠恒「グループ法人税制の創設」税務弘報 58 巻 13 号(2010 年)
荒井優美子「100%グループ法人間の取引」税経通信 66 巻 2 号(2010 年)
武田昌輔「グループ法人単体課税制度の考え方を探る」T & A master 360 号(2010 年)
武田昌輔「法人税の原点を探る(第 84 回)グループ法人課税について(4)法人間の現物分配」月刊税務事例 42 巻 10 号(2010 年)
武田昌輔「会社分割税制の問題点--譲渡損失の繰延べは妥当でない」税経通信 55 巻 15 号(2000 年)
増井良啓「法人税の課税単位−持株会社と連結納税制度を巡る近年の議論を素材として−」『租税法研究』25 号(1997 年)
増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版、2002 年)
井上久禰『企業集団税制の研究』(中央経済社、1996)
辻富久「グループ法人税制に関する一考察」グローバル時代の政治経済経営 : 国士舘大学政経学部創設 50 周年記念論文集(2011 年)
矢内一好『連結納税制度 主要論点の理論的検証』(中央経済社、2003 年)
弥永真生『リーガルマインド会社法 第十三版』(有斐閣、2012 年)
金子宏『租税法、第 18 版』(弘文堂、2013 年)
金子宏「法人税における資本等取引と損益取引」『租税法の発展』(有斐閣、2010 年)
金子宏「法人税における資本等取引と損益取引--『混合取引の法理』の提案」租税研究 723 号(2010 年)
酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』(成文堂、2011 年)
宮崎裕子、岩崎友彦、平川雄士「新会社法下における企業組織と租税法(6・完)剰余金の配当」旬刊商事法務 1781 号 (2006 年)
村井正「会社分割税制のあり方--ドイツ事業再編税法における「独立事業単位」要件を中心に (第 2 部 中期答申の性格と特徴) -- (法人課税のあり方)」税経通信 55 巻 12 号(2000 年)
稲葉知恵子「Small Article 組織再編税制における課税繰延の論拠--グループ法人税制の導入をめぐって」税研 26 巻 1 号(2010 年)
細矢真史「組織再編税制における繰越欠損金、特定資産譲渡等損失に関する一考察」帝京大学大学院経済学年誌 17 巻(2009 年)
『平成 13 年版改正税法のすべて』大蔵財務協会(2001 年)

<英文参考文献>

・Intercompany Accounting Under the New Consolidated Return Regulations,116 U.Pa.L.Rev.113,(1968)
・Boris.I.Bittker&James.S.Eustice, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders(7th ed.2000)
・Karen.C.burke,Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders(6th ed.,2007)
・Cheryl.D. Block, Corporate Taxation The examples&examples series(4th ed.2010)
・Howard.E.Abrams&Richard.L.Doernberg &Don.A.Leatherman, Federal corporate taxation(7th ed.,2013)
・Bernard Wolfman&Diane Ring, Federal Income Taxation of Corporate Enterprise(5th ed.2008)
・Douglas Kahn&Jeffery Kahn(2006), Prevention of Double Deductions of Single Losses: Solutions in Search of Problem, 26 Va. Tax Rev. 1
・Joint Committee on Taxation(1987),General Explanation of the Tax Reform Act of 1986
・Joint committee on taxation(1997), General Explanation of Tax Legislation Enacted in 1997
・George K. Yin(1986), Taxing Corporate Liquidations(and Related Matters) After the Tax Reform Act of 1986,42 Tax L.Rev.575,677.
・George K. Yin(1986), GeneralUtilities Repeal: Is Tax Reform Really Going to Pass It By? 31 Tax Notes 1111
・American Jobs Creation Act of2004,Pub.L.No.108-357,§836,118Stat(2004)
・S. Rep. No.617.65th Cong., 3d Sess. (1918)
・P.L.100-203, §10223(a); H.R.Conf.Rep.No.100-495,100th Cong., 1st Sess(1986).
・H.R.Conf. Rep.No.841,99th Cong, 2d Sess(1986).
・H.rep.No.99-426,99th Cong, 1st Sess(1985).

<その他参考資料>

・税制調査会「平成 22 年度税制改正要望評価結果に対する意見等」(2009 年)〔http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2009/21zen10kai.html〕・財務省『資本に関係する取引等に係る税制についての勉強　論点とりまとめ』(2009 年)〔https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/capital_transaction_tax/outline/pdf/ronten. pdf〕
・税制調査会、法人小委員会「連結納税制度の基本的な考え方」(2001 年)

〔http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/131009a.html〕
・税制調査会「法人課税小委員会報告」(1995 年)
〔http://www.kantei.go.jp/jp/zeicho-up/1217honbun2p.html〕。
・財務省「平成 22 年度税制改正の解説」(2010 年)
〔https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf〕。
・税制調査会「平成 22 年度税制改正大綱」(2009 年)
〔http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf〕
・財務省「平成 23 年度税制改正の解説」(2011 年)
〔http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p267_296 .pdf〕

法人課税信託（自己信託等）を利用した租税回避への対応

―米国連邦税法のビジネス・トラスト及び

外国信託への取扱いを参考として―

小森　悠一郎

要　約

2006年の信託法改正により、信託法が柔軟化され利用者の使い勝手が良くなる一方、租税回避が行われる可能性があることが指摘されている。米国のビジネス・トラストを参考として導入した事業の信託に関しては、一定の事業の信託が、法人税法第2条第29号の2ハ（2）の法人課税信託に含まれることとなった。法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））については、法人段階の課税を免れることを租税回避とし、法人段階の課税を確保することが趣旨と考えられる。しかし、本庄資教授、扶持本泰裕氏の先行研究においては、外国信託を用いて国内源泉所得を国外源泉所得へと転換するという租税回避が行われる可能性が明らかにされている。

本論文では、これらの先行研究を受けて、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））及びみなし受益者課税（法法第12条第2項）について、所得の国外移転及び留保の観点からの立法上の検討が不十分であるところに問題の所在があるものと考えた。また、所得の国外移転及び留保ということ、信託と外国子会社合算税制についてOECD及びIFAの報告書で言及されていることから、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））と外国子会社合算税制との関係も考察した。

本論文では、米国で濫用的信託スキームとされるビジネス・トラストを参考とし、今後我が国でも起こりうると想定される法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））を利用した租税回避について、外国子会社合算税制、みなし受益者課税（法法第12条第2項）の解釈適用を行った。米国連邦税法上の濫用的信託スキームに該当するビジネス・トラストの特徴は、委託者が事業を信託すること、委託者は自らの支配を放棄するように見せかけること、しかし実際には納税者が支配する受託者又は他の事業体を通して依然として日々の活動や事業の所得の流れを動かすこと、受益権が譲渡されうること等である。そこで、我が国の内国法人が委託者兼受益者、外国法人である外国子会社が受託者とする事業の信託を行い、さらに内国法人が受託者とは別の外国法人である外国子会社、外国親会社に受益権を売却するという想定事例を立てた。

外国子会社合算税制に関しては、法的所有権は受託者に受益所有権は受益者にと信託財産の全部の所有権が2つの構成要素に分割される歴史を持つ信託に対して、適切に対応することができないと考えた。内国法人が受託者である外国法人（外国子会社）を支配しながら、事業の信託から生じる所得については外国子会社合算税制の適用を免れる可能性があると考えた。

みなし受益者課税（法法第12条第2項）の趣旨は、受益者と同等の者に資産負債、収益費用を帰属させるものと考えられる。しかし、委託者である内国法人が帰属権利者等にならず、国際的タックス・プランニング上、受益者の外国法人から委託者に貸付等で戻されない場合、定義規定の「当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く）」に該当しにくいと考えた。

米国では、外国信託を使った租税回避については、IRC679条で財産の移転者に所得を帰属させ経済的帰属を追求するグラントートラスト・ルールを制定し、また濫用的信託スキームを利用した納税者等への民事、刑事の処罰の可能性を警告している。よって、本論文において筆者は、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保という租税回避に対抗するために、米国のグラントートラスト・ルールを参考とした制度を導入すべきことを提言した。

なお、租税回避を的確に把握することができるのかという税務行政執行上の問題が生じるが、米国においては、申告書及び情報申告制度により、特に外国信託の財産の移転者や真の支配者について申告させる制度が整備されている。そこで、我が国も米国に倣う必要があると考えた。さらに、場合によっては、二国間租税条約等、情報交換制度を用いて情報を把握する必要が生じると考えた。

目　　次

はじめに……1
1. 本論文における問題の所在及び本論文の目的……1
2. 本論文に関する先行研究及び報告書等……4
3. 本論文の構成……18

第1章　我が国の信託法と我が国の信託に関する課税……21
第1節　本章の目的……21
第2節　我が国の信託法……21
1. 信託法改正……21
2. 我が国の信託に関する学説……22
(1) 債権説……22
(2) 信託財産の実質的法主体性……22
(3) 新債権説……23
第3節　新信託法の規定……23
1. 事業の信託……23
(1) 米国のビジネス・トラスト……23
(2) 我が国の事業の信託……24
2. 委託者の地位の移転……25
3. 委託者の権利……26
4. 受益権の譲渡……26
第4節　我が国の法人税法における信託税制……27
1. 1922年度の所得税法改正時以降……27
2. 2007年度税制改正直前の法人税法における信託税制……28
3. 2007年度税制改正後の法人税法における信託税制……28
第5節　我が国の外国子会社合算税制……30
1. 制度導入の背景……30
2. 制度の概要……30

(1) 法人課税信託の受託者と外国子会社合算税制の関係 30
(2) 対象となる外国法人 30
(3) 対象となる内国法人 31
(4) 適用除外 32
(5) 部分適用対象金額 32
(6) 特定外国子会社等から剰余金の配当等を受ける場合 33
第6節 本章の小括 34

第2章 法人課税信託（法人税法第2条第29号の2ハ（2））の問題点 35
第1節 本章の目的 35
第2節 委託者となる外国法人との関係 36
第3節 委託者の地位の移転との関係 36
1. 本節の目的 36
2. 「法人（公共法人及び公益法人等を除く。）が委託者となる信託」との関係 37
3. 「法人」と「当該法人」との関係 38
4. 本節の小括 38
第4節 外国子会社合算税制との関係 39
1. 本節の目的 39
2. 外国子会社合算税制による所得の国外移転及び留保の防止について 39
(1) 所得の国外移転及び留保を防止することができると考えられる想定事例 39
(2) 所得の国外移転及び留保を防止することが困難であると考えられる想定事例 41
3. 本節の小括 43
第5節 みなし受益者課税（法法第12条第2項）と
法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））の優先適用順位 44
第6節 本章の小括 45

第3章 法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））と
みなし受益者課税（法法第12条第2項） 47
第1節 本章の目的 47
第2節 法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））と
みなし受益者課税（法法第12条第2項）の趣旨 47

1. 本節の目的 47
2. みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）の趣旨 48
3. 法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））の趣旨 49
(1) 第 165 回国会における審議 49
(2) 政府税制調査会 50
(3) 『平成 19 年版改正税法のすべて』 50
4. 本節の小括 51
第 3 節 みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を優先適用した場合 51
第 4 節 租税回避への対応 52
1. 租税回避への該当性 52
2. 租税回避への対応 53
3. 米国における外国信託及び濫用的信託スキームに関する議論 54
第 5 節 本章の小括 55

第 4 章 法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した租税回避への対応策 57
第 1 節 本章の目的 57
第 2 節 米国連邦税法の信託税制 57
1. グラントートラスト以外のトラスト 57
2. 内国信託と外国信託の区分 58
3. 内国信託に対する課税 59
(1) 導管事業体として課税される信託 59
(2) グラントートラスト 60
4. 外国信託に対する課税 61
5. ビジネス・トラストへの課税 62
6. 濫用的信託アレンジメント 63
(1) 濫用的内国信託スキーム 63
(2) 濫用的外国信託スキーム 64
7. 報告すべき取引 64
8. 信託に関する様式 64
(1) Form1041（U.S. Income Tax Return for Estate and Trusts） 65
(2) Form1040NR（U.S. Nonresident Alien Income Tax Return） 65

(3) Form3520（Annual Return To Report Transactions With Foreign Trusts and Receipt Certain Foreign Gifts） 65
(4) Form3520-A（Annual Information Return of Foreign Trust With a U.S Owner）. 66
(5) Form8886（Reportable Transaction Disclosure Statement） 66
第3節 国家間の情報交換に基づく情報の入手 66
1. 租税条約 67
2. 租税情報交換協定 68
3. 税務行政執行共助条約 68
4. 国際タックスシェルター情報センター 68
5. 外国口座税務コンプライアンス法 69
第4節 提言 69
1. 立法趣旨の明確化 69
2. 米国のグラントートラスト・ルールを参考とした立法の制定 69

おわりに 72

主要参考文献 75

【凡例】文中（ ）内

法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・法法
法人税法施行令・・・・・・・・・・・・・・・・・・・法令
法人税法基本通達・・・・・・・・・・・・・・・・・法基通
租税特別措置法・・・・・・・・・・・・・・・・・・措法
租税特別措置法施行令・・・・・・・・・・・・・・措法令
租税特別措置法基本通達・・・・・・・・・・・・措基通
米国内国歳入法典・・・・・・・・・・・・・・・・IRC
財務省規則・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・Reg.
内国歳入庁・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・IRS

はじめに

1. 本論文における問題の所在及び本論文の目的

信託[1]に関しては、2006年12月に新信託法[2]（以下、改正前の信託法を旧信託法、改正後の信託法を新信託法とする。）が成立した。この改正は、1922年の旧信託法成立以来の実質的な改正である。この改正について、法務省民事局参事官は、「利用者の創意工夫を最大限に生かすべく、信託の柔軟性を高め、種々のツールを提供した[3]」と説明している[4]。

この新信託法の成立をうけ、2007年度税制改正では新信託法に対応した規定が置かれた。しかし、多様な信託が組成されうることにより租税回避[5]が行われる危険性が指摘されている。金子宏教授は、「新信託法においては、規定は原則として任意規定となり、信託の使い勝手がよくなり、またその利用範囲も拡大したから、民事信託の分野でも商事信託の分野でも、利用される例が増加していくだろう。それにつれて、信託課税の例も増大し、多くの立法上・解釈上の問題が生ずると予想される。また、種々の新しい租税回避の試みがなされるであろうことは、容易に予測できることであり、これにどのように対処すべきかも大きな問題となっていくであろう[6]」と述べている。さらに、本庄資教授は、「日本の信託制度では受益者の存在しない信託、事業信託及び自己信託などが認められており、これらの種類の日本の信託は、米国の観点から、いわゆるオフショア秘密管轄ではないにせよ、米国税の租税回避・脱税のために利用されるバルナラビリティのある『外国信託』である

---

1 本庄資教授は、「信託法の発展の中で，“legal ownership”と“beneficial ownership”の2種類の所有権概念を生じ，その差異が利用された。信託財産のlegal ownershipは受託者にあるが，受託者の当該財産の保有は自己のためではなく，原則として受益者（beneficiary）のためである。信託制度は，衡平法により発展したので，信託の組成のとき，信託財産の全部の所有権が2つの構成要素に分割され，別々の者に2つの所有権が与えられる（Legal ownershipは受託者に，beneficial ownershipといわれるものは，受益者“beneficiary”に）」と述べている（本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』597頁（日本租税研究協会、2013））。

2 我が国の新信託法第2条では、信託とは「次条各号に掲げる方法のいずれかにより、特定の者が一定の目的（専らその者の利益を図る目的を除く。同条において同じ。）に従い財産の管理又は処分及びその他の当該目的の達成のために必要な行為をすべきものとすることをいう」と規定されている。

3 寺本昌広「新しい信託の諸類型－その意義と活用例－」金融・商事判例1262号5頁(2007)。

4 新井誠教授は、第165回国会衆議院法務委員会第6号（2006年10月31日）において、「信託法案は幾つかの点において修正されるべきであると考えます。一、自己信託の導入は見送るべきです。二、自己信託の導入の見送りに伴い、第二条の信託の定義に財産権の移転という要件を加え、第四条に要物契約的な見直しを行う、第八条は受託者と受益者の地位の兼併を禁止するべきです。三、目的信託の導入は見送るべきです。四、目的信託の見送りに伴い、公益信託に関する規定を信託法案本体に取り込むべきです」と発言している（第165回国会衆議院法務委員会第6号2006年10月31日）。

5 「租税回避（tax avoidance）は私法上の選択可能な法形式の中から税法の予定しない法形式を選択し、結果として意図した経済目的を達成しながら税法が予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れ、ひいては税負担を減少させ又は排除する行為」である（本庄資ほか『国際租税法－概論－』509頁（大蔵財務協会、2012））。

6 金子宏『租税法〔第18版〕』452頁～453頁（弘文堂、2013）。

とみられる [7]」と述べている。このように、我が国の新信託法は、我が国の租税のみならず米国の租税をも免れるための手段とされる危険性があるといえるだろう。

我が国の事業の信託は、米国のビジネス・トラスト[8]を参考とした制度と考えられ[9]、経済活性化のために期待されている信託である。税制調査会 2006 年 12 月「平成 19 年度の税制改正に関する答申－経済活性化を目指して－」では、「事業を行うための 1 つのツールとしても信託を活用することが可能になることにより、我が国経済における事業形態の多様化がさらに進み、経済活性化にも資すると期待される [10]」としている。他方、同答申では、「信託制度が多様なニーズに応えて発展し、適正な規律の下で有効に活用されることが重要である。一方で、新たな制度を利用した租税回避の懸念が指摘されている。こうしたことを踏まえれば、まずは、現行税制の考え方を基本とした上で、必要な場合に信託段階課税を行うなど、課税の中立性・公平性を確保するため適切な措置を講ずべきである [11]」としている。

2007 年度税制改正後の法人税法においては、一定の事業の信託は、事業の重要部分の信託で委託者の株主等を受益者とするもの（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（1））、自己信託等で存続期間が 20 年を超えるもの（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））、自己信託等で損益分配割合が変更可能であるもの（法法第 2 条第 29 号の 2 のハ（3））は、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 のハ）に含まれることになった [12]。

自己信託等で存続期間が 20 年を超えるもの（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））は、委託者兼受託者となる自己信託の場合と、委託者が委託者と特殊の関係のある受託者に信託した場合が含まれる。『平成 19 年版改正税法のすべて』によると、一定の事業の信託を法人課税信託とした立法趣旨は法人段階の課税が抜け落ちるという租税回避を防止するためであると考えられる [13]。また、『平成 19 年版改正税法のすべて』から、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）は、受益者と同等の地位を有する者をみなし受益者として取り扱うこととしたことが伺える [14]。

他方、米国では、内国歳入庁（Internal Revenue Service：以下、IRS とする。）は、一定のビジネス・トラストを濫用的信託スキームとし、濫用的信託スキームを利用した納税者、プロモーター

---

7 本庄資「外国信託による脱税・租税回避スキームの対抗策」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』880 頁（大蔵財務協会、2011）。

8 「米国の私法（州法）では信託宣言（declaration of trust）の下に利益を得る目的で設定された『法人格のない団体』で、その運用が損失填補権を与えられた受託者によって行われ、かつ、流通性のある利益参加証券によって権利が表彰される受益者のために実行される組織」をいう（本庄資「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』920 頁（大蔵財務協会、2011））。

9 「米国でも別にビジネストラストというふうに俗称言われておりますけれども，…そのビジネストラスト，米国におきましても別に事業だけの目的でできているわけではないという点も踏まえまして立法させていただいているんだということも確認させていただきたいというふうに思います」（法務省法制審議会信託法部会第 23 回会議 2005 年 10 月 21 日）。

10 税制調査会 2006 年 12 月「平成 19 年度の税制改正に関する答申－経済活性化を目指して－」6 頁。

11 税制調査会 2006 年 12 月・前掲注(10)7 頁。

12 佐々木浩ほか『平成 19 年版改正税法のすべて』308 頁～312 頁（大蔵財務協会、2007）。

13 佐々木浩ほか・前掲注(12)308 頁～312 頁。

14 佐々木浩ほか・前掲注(12)294 頁。

に民事、刑事上の責任を負わせることもある[15]。さらに、IRS の〔TD8955〕では、米国議会が、外国信託が稼得した所得が無税で蓄積されることは内国信託に比べ不当に有利な立場にあるとし、外国信託の稼得した所得が無税で蓄積されることを防ぐため内国歳入法典（Internal Revenue Code：以下、IRC とする）679 条を制定したことを明らかにしている[16]。

米国連邦税法でのビジネス・トラスト及び外国信託の取扱いと比較すると、筆者は、平成 19 年度税制改正後の法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）は、所得の国外移転及び留保という観点からの立法的な検討が不十分であるのではないか、加えて的確な執行についてそのような事実を実際に把握できるのかという問題点が所在していると考える。

また、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保に対しては、租税特別措置法の内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額等の益金算入の規定（以下、外国子会社合算税制とする。）によって防止することが考えられる。信託に関しては、本庄資教授が述べているように「信託制度は，衡平法により発展したので，信託の組成のとき，信託財産の全部の所有権が 2 つの構成要素に分割され，別々の者に 2 つの所有権が与えられる[17]」という歴史を持っている。そのため、筆者は、我が国の外国子会社合算税制が、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保に対して、適切に対応することができるのか否かという問題点も生じるのではないだろうかと考える。

したがって、本論文では、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））及びみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）の制定の背景を探り、両規定で法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を防止することができるか否かを考察する。さらに、我が国の外国子会社合算税制をもって適切な対応をすることができるのか否かという点も考察する。そして、これらの規定で防止することが困難である場合、我が国は米国連邦税法上の外国信託及びビジネス・トラストの取扱いを参考とした防止策を導入すべきであるという提言をすることを目的とする。

---

15 「The owner of a business transfers the business to a trust (sometimes described as an unin-corporated business trust) in exchange for units or certificates of beneficial interest, sometimes described as units of beneficial interest or UBI’s (trust units). The business trust makes payments to the trust unit holders or to other trusts created by the owner (characterized ei-ther as deductible business expenses or as deductible distributions) that purport to reduce the taxable income of the business trust to the point where little or no tax is due from the business trust. In addition, the owner claims the arrange-ment reduces or eliminates the owner’s self-employment taxes on the theory that the owner is receiving reduced or no income from the operation of the busi-ness. In some cases, the trust units are supposed to be canceled at death or “sold” at a nominal price to the owner’s children, leading to the contention by promoters that there is no estate tax liability.」（IRS “Notice 97 - 24” IRS Bulletin, No.1997 - 16, p.6(1997)）。

16 「Congress enacted section 679 in order to prevent the tax-free accumulation of income earned by foreign trusts over long periods of time that provided foreign trusts with an unwarranted advantage over domestic trust.」（IRS, “TD8955” IRS, pp.7 - 8(2001)）。

17 本庄資・前掲注(1)597 頁。

2. 本論文に関する先行研究及び報告書等

(1) 米国連邦税法の信託税制及び濫用的信託スキームについて

本論文において、米国での濫用的信託スキームに関する問題点とその対抗策を述べる際に基本とする文献及び報告書を紹介する。我が国では米国連邦税法に関する文献として、占部裕典『信託課税法～その課題と展望～』(清文社、2001)[18]、佐藤英明『信託と課税』(弘文堂、2000)[19]、本庄資『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007)[20]、本庄資『アメリカ法人税制』(日本租税研究協会、2010)[21]、本庄資「外国信託による脱税・租税回避スキームの対抗策」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73の重要課題』(大蔵財務協会、2011)[22]、「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73の重要課題』(大蔵財務協会、2011)[23]、水野忠恒『国際課税の制度と理論－国際租税法の基礎的考察－』(有斐閣、2000)[24]、等がある。その中でも、本庄資教授は、米国連邦税法では、どのように濫用的信託スキームに対して対抗してきたのかという研究を行っている。そのため、本論文では、米国連邦税法の信託税制を述べる場合で、我が国の租税法学者の文献を用いるときには、本庄資教授の文献を基本書とする。

米国では、「『信託』は、導管（conduit）型事業体とされ、原則として納税義務者とされるが、その課税所得を受益者に分配するとき、これを所得控除することが認められているので、『受益者』という名の他の信託や他の事業体に利益を分配することにより課税所得をゼロにすることができる[25]」。「内国信託と外国信託の区分の基準は、(ⅰ)組成の場所や(ⅱ)組成の準拠法によらず、米国裁判所の監督権と『米国の者』の支配権が及ぶか否かによることとしている[26]」。そして、一定の信託については、「グラントートラスト・ルールにより、信託ではなく、委託者に対して課税されることとし、課税上分離した納税義務の主体と認識されず、信託所得はこれが他の当事者に分配されるか否かにかかわらず、委託者に課税されることとされる[27]」。

外国信託については、内国歳入課税に関する合同委員会（Joint Committee On Internal Revenue Taxation）の“TAX REVISION ISSUES - 1976（H.R.10612） 5 TAX TREATMENT OF FOREIGN AND EXPORT INCOME”(1976)(JSC - 12 - 76)によると、当時の課税ルールでは、米国の者は、外国信託を設立し、所得を無税で蓄積することができたことがわかる。そして、米国議会は、外国信託に対抗すべく米国受益者をともなう外国信託の米国グランターは、外国信託の所

---

18 占部裕典『信託課税法～その課題と展望～』43頁以下（清文社、2001）。
19 佐藤英明『信託と課税』5頁以下（弘文堂、2000）。
20 本庄資『アメリカの租税政策』501頁以下（税務経理協会、2007）。
21 本庄資『アメリカ法人税制』381頁以下（日本租税研究協会、2010）。
22 本庄資・前掲注(7)855頁以下。
23 本庄資・前掲注(8)913頁以下。
24 水野忠恒『国際課税の制度と理論－国際租税法の基礎的考察－』162頁以下（有斐閣、2000）。
25 本庄資・前掲注(7)856頁、「A legitimate trust is allowed to deduct distributions to beneficiaries from its taxable income, with a few modifications. Therefore, trusts can eliminate income by making distributions to other trusts or other entities as long as they are named as beneficiaries.」(IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes -Facts (section Ⅱ) Ⅱ.Basic Trust Taxation Rules”, IRS)。
26 本庄資・前掲注(7)867頁。
27 本庄資・前掲注(7)858頁。

得につきグランタートラスト・ルールのもとで課税されうるという House bill を提出している[28]。

複数の外国信託を利用した事例は、1981 年の Richard A. Gordon “Tax Havens and their use by United States taxpayers”で紹介されている[29]。第 1 の信託が第 2 の信託を設立し、第 1 の信託の受益者に第 2 の信託を据える。第 3 の信託を用いるプロモーターも中にはいる。米国納税者は自身を第 1 の信託の受託者に指名し、かつ第 1 の信託を第 2 の信託の受託者に指名する。米国納税者は資産又は所得を生じさせる権利、若しくはその両方を第 1 の信託に移転し受益権と交換する。そこから生じる所得は、第2の信託に流れ第2の信託から贈与や貸付けによって米国納税者に流れる[30]。また、2006 年に米国上院国土保全委員会捜査小委員会（United States Senate Permanent Subcommittee On Investigations Committee on Homeland Security and Governmental Affairs）“TAX HAVEN ABUSES : THE ENABLERS, THE TOOLS AND SECRECY”では、ケイマン諸島及びマン島の信託や法人を用いて、19 の信託及び 39 のマン島法人を設立し、これらを連鎖させ米国の租税を免れようとした事例が紹介されている[31]。

米国は、「法の意図」を重視し、意図に合わない取引に対抗するように努めている。2002 年の課税合同委員会（Joint Committee On Taxation）“BACKGROUND AND PRESENT LAW RELATING TO TAX SHELTERS”（JCX - 19 - 02）では、米国のタックス・シェルターの説明、タックス・シェルター防止のための個別規定及び判例原則、罰則及び投獄の規定を紹介している[32]。この報告書では、法の意図に関して次のように述べている。納税義務を成立させるための個別規定が存在しているものの、法体系は、ある規定に関し文理上は合致していると思われるものでも、その規定の根底にある方針からは是認されず、意図されず、合致しない租税結果が生じる取引に対応

---

28 「The rules of present law permit U.S. persons to establish foreign trusts in which funds can be accumulated free of U.S. tax. In addition, which do not tax interest and dividends paid to foreign investors, and the trusts generally are administered through conuntries which do not tax such entities. Thus, these trusts generally pay no income tax any-where in the world.… U.S. grantors of foreign trusts with U.S. beneficiaries under the House bill would be taxed currently on the income of these trusts under the grantor trust rules of present law.」(Joint Committee On Internal Revenue Taxation, “TAX REVISION ISSUES - 1976 (H.R.10612) 5 TAX TREATMENT OF FOREIGN AND EXPORT INCOME”(JCS - 12 - 76), The Joint Committee On Taxation, (1976), pp.18 - 19.)。

29 タックス・ヘイブンについては国際的に統一された定義はない。講学上の三分類によれば、①関係諸税が一切存在しない国又は地域（バハマ、バミューダ、ケイマン諸島など）であるタックス・パラダイス、②国外所得に対して全く課税しないか又は極めて低い税率で課税する国又は地域（香港、リベリア、パナマなど）であるタックス・シェルター、③特定の会社や事業又は特定の所得に特別な租税上の恩典を付与する国又は地域（オランダ、ルクセンブルク、スイスなど）に分類される（本庄資ほか・前掲注(5)375 頁～376 頁）。

30 Richard A. Gordon, “Tax Havens and their use by United States taxpayers”, Reprints from the collection of the University of Michigan Library, prepared for publishing by HP, p.118.

31 United States Senate Permanent Subcommittee On Investigations Committee on Homeland Security and Governmental Affairs, “TAX HAVEN ABUSES: THE ENABLERS, THE TOOLS AND SECRECY”,(2006),pp.113 - 387、本庄資「本庄ゼミ OB 会特別講義」特別講義参考資料(3)1 頁～5 頁(2013)。

32 Joint Committee On Taxation “BACKGROUND AND PRESENT LAW RELATING TO TAX SHELTERS”, (2002)（JCX - 19 - 02）, pp.4 - 39、本庄資『アメリカン・タックスシェルター基礎研究』3 頁以下（税務経理協会、2003）、居波邦泰「国際的租税回避の類型化」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』609 頁以下（大蔵財務協会、2011）。

するかたちで発展してきている。こうした取引は、婉曲的に“タックス・シェルター”といわれている。納税者及び課税庁は、合法的な“タックス・プランニング”と受け入れられない“タックス・シェルター”との線引きに苦労してきている[33]。

米国連邦税法上のビジネス・トラストに対する取扱いもこの考え方が反映されていると考えられる。米国では1997年のNotice 97‐24において、一定のビジネス・トラストを濫用的信託スキームとして取り扱うことを示している。事業の所有者が、事業を受益を表象する証券と引換に移転する。ビジネス・トラストは、証券の保有者又は信託を創設した所有者のために支払を行う。この支払は、ビジネス・トラストの課税所得をわずか又はゼロにするため等を目的としたものである。場合によっては、証券が名ばかりの価格で所有者の子供に売却される。プロモーターはこれによって遺産税がゼロになると主張するのである[34]。IRSのホームページでは濫用的信託スキームに該当するビジネス・トラストを次のように説明している。納税者が進行中の事業を信託に移転する。事業を信託に移転することにより、納税者は事業に対する支配を放棄するように見せかける。しかし、実際には納税者が支配する受託者又は他の事業体を通して、依然として日々の活動や事業の所得の流れを動かす。このようなアレンジメントに税の救済はない。裁判所は、経済的実質がないことやグランタートラスト・ルール等の法概念を用いて、事業所得につきその納税者に納税義務があるとしてきている[35]。

また、米国司法省（United States Department of Justice）のUnited State Attoney’s Bulletin“IRS Reorganization and Tax Prosecutions”のMartin E. Needle, Dora S. Welsh and Beth Elfrey“Prosecution of Abusive Trust Cases”では、「it is important to recognize that not all trusts are abusive. Legal trusts are frequently used in estate planning, …. No legal trust arrangenamt, however, reduces or eliminates….」と述べられている[36]。ここから、米国は合法的な信託と合法ではない信託とを分けた上で、濫用的信託アレンジメントは合法ではないとしていることが伺える。

---

[33] 「Notwithstanding the presence of specific rules for determining tax liability, a body of law has evolved in response to transactions that may comply with the literal language of specific tax provision yet yield tax results that are unwarranted, unintended or inconsistent with the underlying policy of the provision. These transactions are euphemistically referred to as tax shelters.…taxpayers and tax administrators have struggled in determining the line between legitimate“tax planning”and unacceptable“tax shelters.”」(Joint Committee On Taxation・前掲注(32).p2.)。

[34] IRS・前掲注(15)p.6.

[35] 「This involves the transfer of an ongoing business to a trust. Also called an unincorporated business organization, a pure trust, or a constitutional trust, it gives the appearance that the taxpayer has given up control of his or her business. In reality, through trustees or other entities controlled by the taxpayer, he or she still runs the day-to-day activities and controls the business’s income stream. Such arrangements provide no tax relief. The courts have held that the business income is taxable to the taxpayer under a variety of legal concepts, including lack of economic substance (sham theory), assignment of income, or that the arrangement is a grantor trust. In some circumstances, the trust could be taxed as a corporation.」(IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes－Facts（SectionⅢ） Ⅲ.Abusive Domestic Trust Schemes”)。

[36] Martin E. Needle, Dora S. Welsh and Beth Elfrey, “Prosecution of Abusive Trust Cases”, United State Attoney’s Bulletin, Vol.49.No.4, United States Department of Justice, p.19(2001)。

筆者は、私法上、我が国が米国に倣い事業の信託を導入した経緯を踏まえると、我が国が外国信託及びビジネス・トラストを利用した租税回避への対抗策としては、このような米国の対応が参考となりうると考える。

(2) 我が国の租税回避の定義について

米国連邦税法の信託税制及び濫用的信託スキームに関する先行研究で紹介した通り米国では「法の意図」を重視していることがわかる。そこで、重要な概念である租税回避の定義に関して我が国の学説を紹介する。そして、本論文ではそれらの学説のうちどの定義を用いるかを明らかにする。

本庄資教授は、租税回避とは「私法上の選択可能な法形式の中から税法の予定しない法形式を選択し、結果として意図した経済目的を達成しながら税法が予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れ、ひいては税負担を減少させ又は排除する行為[37]」としている。また、本庄資教授は「節税は，すべての国で合法的で正当な行為として受け入れられている。節税とは，税法の定めるところに従って税負担の軽減を図ることをいい，租税回避とは異なる。節税と租税回避とを区別する基準は，『立法の意図』である。節税は，立法の意図が『課税上自由な領域』を設定することである場合に，その規定により税負担の軽減を試みることであって，その行為は立法の意図に合致するものであるが，租税回避は，立法の意図が『課税する領域』を設定することであり，課税要件を設定したつもりであったが，不完全な用語などにより必要かつ十分な課税要件を設定できなかった場合に『立法上の抜け穴』を利用し，立法の意図に反して課税要件の充足を回避することであって，形式的には違法な行為といえないが，『立法上の抜け穴』の利用が複雑かつ人為的な脱法行為または税法の潜脱を暗示するものである[38]」と述べている。

金子宏教授によると、租税回避は「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること[39]」である。

清永敬次教授は、租税回避を「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除[40]」をいい、「多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果（以下、単に『経済的効果』という。）を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる[41]」としている。

谷口勢津夫教授は、租税回避の包括的定義を「課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除[42]」、経験的事実を前提とする租税回避の定義を「租税立法者が課税要件を定めるに当たって、課税適状と判断した経済的事実に相応する私法上の法形式（取引形式）として、取引通念の考慮により想定した『通常の』法形式を、納税者が選

37 本庄資ほか・前掲注(5)509 頁。
38 本庄資『国境に消える税金』30 頁（税務経理協会、2004）。
39 金子宏・前掲注(6)121 頁。
40 清永敬次『税法［新装版］』42 頁（ミネルヴァ書房、2013）。
41 清永敬次・前掲注(40)42 頁。
42 谷口勢津夫『税法基本講義（第 3 版）』59 頁（弘文堂、2012）。

択せず、これとは異なる『異常な』法形式を選択することによって、『通常の』法形式を選択した場合と基本的に同一の経済的成果を達成しながら、『通常の』法形式に対応する課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによって、租税負担を軽減または排除すること[43]」としている。

このように租税回避の定義は学者によって異なる。租税回避の判断基準においては、租税法での通常か否かを基準とする説、租税法での不当か否かを基準とする説、租税法が予定しているか否かを基準とする説までである。

本論文では、米国連邦税法の外国信託への対応及び濫用的信託スキームへの対抗策の導入の背景を探る。その米国は濫用的租税回避について「法の意図」を重視している。そこで、本論文では、租税回避の定義に関して「立法の意図」を重視する本庄資教授の定義を用いることとする。

(3)　我が国の法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））について

米国において、IRS の Notice97 - 24 や IRS のホームページで警告されている濫用的信託スキームにおいて、濫用的信託スキームに該当するビジネス・トラストの特徴は、委託者が事業を信託すること、委託者は自らの支配を放棄するように見せかけること、しかし実際には納税者が支配する受託者又は他の事業体を通して依然として日々の活動や事業の所得の流れを動かすこと、受益権が譲渡されうること等である。

他方、我が国の法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））は、委託者と特殊の関係のある者を受託者とする事業の信託も含まれるため、米国において濫用的信託スキームとされるビジネス・トラストの特徴を備えてしまう可能性がある。米国と対比すると、我が国は法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））をどのように取り扱っているかが問題となる。我が国の法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））に関する先行研究としては次のような研究がある。

本庄資教授は、『アメリカの租税政策』（税務経理協会、2007）において、米国の外国信託に対する課税を分析し、我が国の信託に対する課税に対して提言をしている。本庄資教授は「外国信託を含む濫用的信託スキームについては，法形式としての外国信託を無視して日本人に所得と資産を帰属させる『エンティティアプローチの帰属ルール』を採用するか（エンティティ否認の法理），法形式として外国信託の存在を認めるが，その所得と資産については日本人の所得と資産とみなす『みなし所得』『みなし資産』ルールを採用することなども，日本の CFC ルールの延長線上で一考に値すると考えられる[44]」と述べている。

本庄資教授は、「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）において、様々なスキームの事例を出して法人課税信託にループホールがあることを指摘している。また、法人課税信託とみなし受益者課税の優先適用順位の点、委託者から受託者への信託財産の譲渡が無償譲渡となるか有償譲渡となるかという点、我が国は受託者連続型信託等に対抗できるか否かという点、外国法人が委託者となることができるか否かという点等多くの問題点をあげている[45]。

扶持本泰裕氏は、「法人課税信託における租税回避への対抗策－外国信託を利用した複層化スキームによる租税回避への対抗策－」第 21 回租税資料館賞奨励賞受賞論文において、我が国の法人課

43 谷口勢津夫・前掲注(42)60 頁。
44 本庄資・前掲注(20)533 頁。
45 本庄資・前掲注(8)913 頁～933 頁。

税信託を利用した国際的租税回避の危険性があることに言及している。扶持本泰裕氏は、法人課税信託においては、委託者が外国信託に信託しさらに当該外国信託が外国信託に信託を行うという信託の複層化を通じて、国内源泉所得を国外源泉所得に変更できるという租税回避が可能となることを指摘している。法人課税信託とみなし受益者課税の優先関係が曖昧であることが法人課税信託の問題点であるとし、それ故に実質的に受託者や信託財産を支配する委託者に対してみなし受益者課税を適用することはできないという立場をとっている。そして、米国、英国、ドイツの信託税制とカナダの判例を分析した結果、委託者が信託財産の全部又は一部に対して一定の権限、経済的利益又は支配を留保する場合委託者に課税する米国のグラントートラストを採用すべきと提言している[46]。

本論文では、筆者は、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）を利用した国外への所得の移転及び留保が可能となってしまうのではないかという観点を重視している。よって、本論文では、法人課税信託を利用した所得の国外移転及び留保に言及している本庄資教授、扶持本泰裕氏の先行研究を基本とする[47]。

さらに、本論文では、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）に関し立法の意図を探る。

---

[46] 扶持本泰裕「法人課税信託における租税回避への対抗策－外国信託を利用した複層化スキームによる租税回避への対抗策－」第21回租税資料館賞奨励賞受賞論文4頁～94頁。

[47] 法人課税信託については以下の研究があるが、本論文では研究の紹介にとどめる。

佐藤英明教授は、「信託を利用した租税回避への対処として，法人型課税信託のうち法人税の回避を意図したものについての規定や，受益者不存在信託や受益権連続型信託に関する特例規定が設けられている。これらは，それぞれ，その規定の要件の合理性が問題となるほか，後者の特例規定についてはその効果の合理性についても検討が必要である。また，委託者が信託財産に管理，支配，受益等の権限を有する場合に関する租税回避対処措置の導入についても，今後，検討を進める必要がある」と述べている（佐藤英明「新信託法の制定と19年信託税制改正の意義」日税研論集62号『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』67頁（日本税務研究センター、2011））。

髙橋祐介教授は、法人課税信託が普通法人との公平中立のみ目しており任意組合等との公平中立を目していないこと、信託内部間において法人課税信託と集団投資信託等との公平中立に問題があると指摘している（髙橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編著『新しい法人税法』82頁（有斐閣、2007））。

平野嘉秋教授は、課税の中立性及び公平性並びに整合性という観点からは、各種信託間における課税方式の相違、組合等と信託との課税方式において問題が惹起されると考えられると述べている。そして、どのような事業体を「法人課税の対象」とすべきなのかという問題に対しては、租税回避対策にとらわれすぎず、しっかりした法人税理論の構築が必要ではないかと述べている（平野嘉秋「多様な事業体の課税問題－信託税制の改正に伴う課税の整合性問題を中心として」租税研究698号42頁（2007））。

占部裕典教授は、「わが国の受託者課税（法人課税信託）のカテゴリーは平成19年改正前信託税制を承継させる中で作り出されたものであり、課税理論的にはすわりの悪いものである。立法論としては、受託者段階課税（第1段階）と受益者等課税（第2段階）の枠組み中で再構築すべきであろう」と述べている（占部裕典「信託税制への提言」新井誠・神田秀樹・木南敦編『信託法制の展望』548頁（日本評論社、2011））。

信託それ自体に課税してはどうかという研究として岡村忠生教授の研究がある。

岡村忠生教授は、我が国の信託税制は、受益者課税と法人課税という性質の異なる2つの課税方法があるが、税負担の重複の問題及び信託財産又は所得の帰属の問題が発生すると指摘している。信託の多様な利用を実現するためには、信託の実態及び信託財産に対する法的関係を鑑みて、信託の特性を反映し、信託を信託として課税する制度が必要であると述べている（岡村忠生「多様な信託利用のための税制の提言」信託研究奨励金論集31号81頁（2010））。

特に、第165回国会衆議院法務委員会第5号（2006年10月27日）[48]、第165回国会衆議院法務委員会財務金融委員会連合審査会第1号（2006年11月1日）[49]、第165回国会参議院法務委員会財政金融委員会第1号（2006年12月6日）[50]、税制調査会2006年9月「これまでの審議等を踏まえた主な論点」[51]、税制調査会2006年12月「平成19年度の税制改正に関する答申－経済活性化を目指して－」[52]、税制調査会2007年1月「平成19年度税制改正の要綱」[53]、『平成19年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2007）[54]を用いる。これらの資料からは、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））に関しては、所得の国外移転及び留保の観点からの立法上の検討が不十分であることがわかる。

（4）　信託と外国子会社合算税制について

法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））による所得の国外移転及び留保に対しては、外国子会社合算税制をもってその防止策とする方法が考えられる。法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））に限ったものではないが、信託と外国子会社合算税制について言及している報告書がある。

1998年の経済協力開発機構（Organization for Economic Cooperation and Development : OECD）の“HARMFUL TAX COMPETITION　An Emerging Global Issue”では、タックス・ヘイブンの識別基準、加盟国の有害な税制の識別基準、タックス・ヘイブンや有害な税制への対応方法等が述べられている。その中で、有害な税制と闘うことに対する全体的な効果を改善するためには、外国子会社合算税制、外国投資信託、外国信託税制の間の関係をより綿密に調査することが有効となりうるだろう報告している[55]。

2001年の国際租税協会[56]（International Fiscal Association : IFA）の“Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends”は、多国籍企業の租税回避についての報告である。その中で、General Reporterである Brian J. Arnold and Patrick Dibout氏は、「非居住信託についてもCFC又はCFCに類似する制度が必要である。少なくとも、非居住信託の分配されない所得に関しては、通常受益者と別に非居住信託に対して課税さ

---

48 第165回国会衆議院法務委員会第5号2006年10月27日。

49 第165回国会衆議院法務委員会財務金融委員会連合審査会第1号2006年11月1日。

50 第165回国会参議院法務委員会財政金融委員会第1号2006年12月6日。

51 税制調査会2006年9月「これまでの審議等を踏まえた主な論点」9頁以下。

52 税制調査会2006年12月・前掲注(10)6頁以下。

53 税制調査会2007年1月「平成19年度税制改正の要綱」1頁以下。

54 佐々木浩ほか・前掲注(12)287頁以下。

55 「Moreover, it would also be useful to examine more closely the interrelationship between CFC, Foreign Investment Fund and Foreign Trust legislation in order to improve their overall effectiveness in combating harmful tax practices.」（OECD, “HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue”, OECD, p.42(1998)）。

56 IFA（International Fiscal Association）は、国際課税の研究機関として各国関係者の間では極めて著名な団体であり、本部はオランダのロッテルダムにある。この分野で唯一の歴史的かつ世界的な団体として各国の学者、実務家、政府関係者を会員に擁している。真に中立的な立場から国際租税分野の研究を理論と実務の面から幅広く最高レベルでの意見交換を通じて行っている（IFA日本支部「ごあいさつ」）。

れるからである[57]」と述べている。

本論文においては、これらの報告書をうけ、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））と我が国の外国子会社合算税制の適用関係を考察する。本論文においては、我が国でも今後想定されうる事例として、親子会社間で法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を考える。この想定されうる事例は、米国で濫用的信託スキームとされているビジネス・トラストを参考とし、筆者自身が考えたものである。具体的な想定事例は次のようである。

外国法人 A（法法第 2 条第 4 号）は内国法人 J（法法第 2 条第 3 号）の株式を 100%保有し、内国法人 J は外国法人 B（法法第 2 条第 4 号）及び外国法人 C（法法第 2 条第 4 号）の株式を 100%保有している。内国法人 J は、我が国の新信託法を準拠法[58]とし、内国法人 J を委託者兼受益者、外国法人 B を受託者とする事業の信託を行う。この事業の信託においては、国内源泉所得及び国外源泉所得が生じる。内国法人 J は、外国法人 B の我が国の国外にある営業所で、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））に該当するように信託を行う。委託者の権利は新信託法第 145 条に基づき全部有しないものとする。直後に、質的量的に均等である受益権は、適正な対価をもって、内国法人 J から外国法人 A に 50%、外国法人 C に 50%に譲渡された。

受託法人である外国法人 B と法人課税信託の受託者としての受託法人は、租税法上別に存在することになる（法法第 4 条の 6）。受益権は株式又は出資とみなされ、法人課税信託の受益者は株主等に含まれる（法法第 4 条の 7 第 6 項）。我が国の国外の営業所で信託を行っているため、法人課税信託としての受託法人は外国法人（外国法人 D とする。）となる（法法第 4 条の 7 第 2 号）。事業の信託から生じる所得は外国法人 D に帰属する（法法第 4 条の 6）。外国法人 D は、法人税法上国外源泉所得に関して納税義務はない（法法第 9 条第 1 項）。外国子会社合算税制の適用上、受託者である法人と法人課税信託としての受託法人は別々に適用される（措法第 2 条の 2）。外国法人 D の株主は外国法人 A 及び外国法人 C となるため、内国法人 J が外国法人 D に対して保有する直接又は間接保有の株式は 50%である。よって、外国法人 D は外国関係会社に該当しないため、外国子会社合算税制の適用が困難であると考えられる（措法第 66 条の 6 第 2 項）。

内国法人 J は外国法人 C の株式を 100%保有しているので、外国法人 C は外国関係会社となる（措法第 66 条の 6 第 1 項）。内国法人 J は外国法人 C の株式を 100%保有しているので、外国子会社合算税制の対象となる内国法人である（措法第 66 条の 6 第 1 項第 1 号）。外国関係会社である外国法人 C が特定外国子会社等に該当すれば、適用除外とされない限り、外国子会社合算税制の対象となる。

ところが、特定外国子会社等がその子会社から受ける配当等は合算対象所得の計算上控除することとされる場合がある（措法令第 39 条の 15 第 1 項及び第 1 項第 4 号）。外国法人 C が特定外国子会社等に該当したとする。外国法人 C は外国法人 D の株式等の 50%を保有しているとみなされることとなる。法人税法第 4 条の 7 第 10 号では、「法人課税信託の収益の分配は資本剰余金の減少に伴わない剰余金の配当と、法人課税信託の元本の払戻しは資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当とみなす」と規定している。これらより、特定外国子会社等である外国法人 C が、6 月以上外国法人

---

57 「CFC or similar rules are also necessary for non-resident trusts because they are generally taxed separately from their benefi-ciaries, at least with respect to their undistributed income.」（IFA, “Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends”,Vol.86b,p.41(2001)）。

58 小出邦夫編著『逐条解説 法の適用に関する通則法』410 頁以下（商事法務、2009）。

D の株式等とみなされる受益権を保有していれば、外国法人 D からの収益の分配は配当等なり合算対象所得の計算上控除されると考えられる。したがって、事業の信託から生じる所得が受益者に分配されたとしても、外国法人 C に留まることになると考えられる。

さらに、部分適用対象金額となる剰余金の配当等については、当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合が、100 分の 10 に満たない場合における当該他の法人から受けるものに限られている（措法第 66 条の 6 第 4 項第 1 号）。特定外国子会社等である外国法人 C は外国法人 D の株式等の 50%を保有しているとみなされることとなる。そのため、外国法人 D からの収益の分配は配当等なるが、部分適用対象金額には含まれないものと考えられる。

以上より、外国子会社合算税制をもって、法人税法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2）を利用した所得の国外移転及び留保を防止することは困難であると考えられる。

この想定事例においては、確かに、内国法人 J は外国法人 B に事業の信託を行う際の譲渡損益に対して、また、内国法人 J から外国法人 A 及び外国法人 C への受益権譲渡にともなう譲渡損益に対して課税されうるだろう[59]。

しかし、内国法人 J は外国法人 B の株式を 100%保有しており、株式保有の観点から受託者を支配し信託された事業を実質的に運営できると考えられる。内国法人 J は事業の信託を行う前であれば国外源泉所得にも課税される。内国法人 J は、事業の信託を行いそこから生じる所得を外国法人 D に帰属させることで、内国法人 J の課税所得の範囲を狭めることができる。さらに、外国子会社合算税制により、事業の信託から生じる所得を内国法人 J の所得として合算することも困難であるだろうと思慮される。

本庄資教授は、『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』（日本租税研究協会、2013）で「信託制度は，衡平法により発展したので，信託の組成のとき，信託財産の全部の所有権が 2 つの構成要素に分割され，別々の者に 2 つの所有権が与えられる（Legal ownership は受託者に，beneficial ownership といわれるものは，受益者“beneficiary”に）[60]」と述べている。筆者は、信託は歴史的に 2 種類の所有権概念が生じたという特徴を持っているため、外国子会社合算税制が法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））に対して適切に対応できていないのではないだろうかと思慮する。

(5)　みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）について

法人税法第 12 条第 2 項は、「信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）は、前項に規定する受益者とみなして、同項の規定を適用する」と規定している[61]。

本庄資教授及び扶持本泰裕氏は、我が国の法人課税信託を利用し外国信託を用いた租税回避に対して、このみなし受益者課税をもって対抗できるかを検討している。この点は本論文においても重要である。本論文では、上記先行研究（4）にて、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））

---

59 佐々木浩ほか・前掲注(12)318 頁以下、佐藤英明・前掲注(47)68 頁以下、岡村忠生・前掲注(47)78 頁以下。

60 本庄資・前掲注(1)597 頁。

61 所得税法では第 13 条第 2 項で規定されている。

を利用した所得の国外移転及び留保に対して、外国子会社合算税制を用いて適切に防止することができるか否かを考察した。上記先行研究（4）で、筆者は、適切に対応できないのではないかと考えた。そこで、筆者は、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を適用して防止できるか否かを考察する必要があると考える。

本庄資教授は「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）において、「個人事業主が、1 人株主の会社を設立し、その事業を受託者の国外営業所に信託すると、委託者＝受益者が日本の居住者・内国法人であるが、信託の所得とされるこの個人＝1 人株主会社の実質的な国外所得について、納税義務者とされる受託者は外国法人とされるので、日本の課税を免れるというループホールを認めるのかという問題がある。つまり、受益者課税信託の『みなし受益者』（委託者）課税と法人課税信託の受託者（外国法人とされる場合）との優先適用順位は、必ずしも明確ではない[62]」と指摘している。

扶持本泰裕氏は、「法人課税信託における租税回避への対抗策－外国信託を利用した複層化スキームによる租税回避への対抗策－」第 21 回租税資料館賞奨励賞受賞論文において、法人課税信託とみなし受益者課税の優先適用順位が明確ではないことを指摘した上で、「さらに、問題となるのは、租税回避を意図して信託を組成する場合に、『みなし受益者』に該当しないように信託が設定されるとき、『法人課税信託』の規定によらず、あくまで『みなし受益者』概念を拡大解釈して委託者に対し課税することができる、という曖昧な法解釈を行うことにある[63]」と指摘している。そして、法人税法第 12 条第 2 項、所得税法第 13 条第 2 項、法人税法施行令第 15 条第 1 項から第 3 項、所得税法施行令第 52 条第 1 項から第 3 項、法人税法基本通達 14－4－8 において受託者及び信託財産を支配する者又は委託者という文言は存在していないこと、新信託法第 145 条の委託者の地位の規定からみなし受益者課税概念を拡大解釈することは想定していないと考えられると述べている[64]。米国では判例原則である経済的実質を明文で規定したことを踏まえて、「本論文では、受託者及び信託財産を支配する委託者に対して、『みなし受益者』概念を拡大解釈して課税することはできないものとし、あくまでも明文に即し法人税法 2 条 29 の 2 に該当する信託は、受益者が存しない信託も含め、法人課税信託としての規定が適用されるものと結論する[65]」としている。

このように先行研究では、法人課税信託とみなし受益者課税の優先適用順位の不明確さが指摘されており、みなし受益者課税を優先適用しないとする見解がある。

これらの先行研究をうけ、本論文において筆者は、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）が、そもそも所得の国外移転及び留保を防止するという観点から立法上十分に検討されているか否かを考察する。

『平成 19 年版改正税法のすべて』では、みなし受益者について、「信託財産に属する資産及び負債並び信託財産に帰せられる収益及び費用が帰属するものとみなされる者は、従来は形式基準により受益者が存する場合には受益者と、受益者が不特定又は不存在の場合には委託者とされていましたが、実質基準を導入し、受益者と同等の地位を有する者をみなし受益者として取り扱うこととされました。…新信託法における受益者の概念（注 1）を参考にしつつ、信託の変更をする権限（信託をコントロールする権利の具現化）を有するか否か及び信託財産の給付を受けることとされてい

---

62 本庄資・前掲注(8)918 頁。
63 扶持本泰裕・前掲注(46)7 頁。
64 扶持本泰裕・前掲注(46)8 頁。
65 扶持本泰裕・前掲注(46)8 頁。

るか否かによって判断することとされました[66]」としている。そのため、筆者には、受益者と同等の地位にある者をみなし受益者としただけで、所得の国外移転及び留保を防止するという観点から立法上十分に検討されてはいないと考える。この点につき先行研究（4）の想定事例を用いて考えてみる。

先行研究（4）において想定した事例では、委託者である内国法人 J は、新信託法第 145 条に基づき権利を全部有しないものとするとしている。そのため、信託関係からみると「信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を現に有し」に該当しないと考えられる。ただし、仮に株式保有の関係から判断することができるとすれば、委託者である内国法人 J は受託者である外国法人 B の株式を 100%保有しているため、みなし受益者（法法第 12 条第 2 項）に該当するかもしれない。

本庄資教授は、『国際租税法－概論－』（大蔵財務協会、2012）において「国際的タックス・プランニングでは、タックス・ヘイブンに設立した外国子会社等（以下『SPV』という。）への所得移転（所得の帰属者の変更）とその所得の蓄積をタックス・ヘイブンの第一機能とし、所得のパススルーと加工処理（所得の種類の変更、所得の源泉地の変更）をタックス・ヘイブンの第二機能とし又はこれらの機能を組み合わせて、蓄積された所得の処分（親会社への配当）や運用（親会社その他への貸付け）又は再投資（持株会社として海外事業会社等への出資）を行っている[67]」と述べている。先行研究（4）において想定した事例では、事業の信託における受益権は外国法人 A 及び外国法人 C が保有している。事業の信託から生じる所得は、これらの受益者に分配されるものと考えられる。外国法人 A 及び外国法人 C が内国法人 J に貸付け等をせず、事業の信託から生じる所得を単に蓄積した場合や、内国法人 J 及び外国法人 B 以外の法人に投資した場合、筆者は、委託者である内国法人 J が「当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）」に該当しないのではないかと考える。

よって、筆者は、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）をもって防止することは困難であると考える。筆者は、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）に関しては、所得の国外移転及び留保を防止するという観点から立法上十分に検討されていないものと考える。

(6) 信託所得に関する所得の帰属について

先行研究（4）及び先行研究（5）において、筆者は、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を、我が国の外国子会社合算税制及びみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）で防止することが困難な場合があることを示した。そうであるならば、これが租税回避に該当するか否かが問題となる。

法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））及びみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）は、所得の国外移転及び留保という観点から十分に検討されていないと考えられる。また、本庄資教授・藤井保憲教授は、「法人が委託者となる信託で一定のものとは、いわゆる事業型信託のうち 3 つの

66 佐々木浩ほか・前掲注(12)293 頁。
67 本庄資ほか・前掲注(5)392 頁～393 頁。

類型について、租税回避の観点から法人課税信託としているものである[68]」と述べている。佐藤英明教授は、「法人が事業の重要な一部を切り出して信託を設定するような場合等（法 2 二十九の二ハ）については，同じく信託を用いて法人段階での課税を免れることへの対処といっても，租税回避への対処措置という性格が色濃く現れていると見ることができる[69]」と述べている。先行研究(4)で想定した事例は、租税回避防止規定を利用した税負担の軽減又は排除を行ったといえるだろう。租税法が、租税回避防止規定を利用して租税負担を軽減又は排除することを予定していたとは考えにくいだろう。もし予定していたならば、立法上検討しあらかじめ課税要件とするからである。よって、筆者は、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保は租税回避であると考える。

この租税回避の防止策を検討するとき、誰に所得を帰属させるのかという問題が生じる。

2007 年の IFA 年次総会では、“Conflicts of the Attribution of income to a person”というテーマがとりあげられた。帰属の一般原則（国内法における納税義務者、条約上の beneficial owner、税額控除、所得の譲渡）、みなし帰属（透明な主体とみなし不透明体、資産からの所得、配当、時の経過により生ずる所得（利子等）、配当・利子のクーポン）、中間介在者（代理人、信託、投資媒体）に関して、国同士の所得の帰属の衝突、帰属の差異を利用した租税回避への対応等が議論されている[70]。

信託に関しては各国で取扱いが異なっており、General Reporter の Joanna C. Wheeler 氏によれば、次のとおりである。国内法で信託の概念を認識している国と認識していない国に分かれ、前者の国では信託に関する複雑なルールがあり、後者の国では取扱いに不確実性がある。信託所得の取扱いに関して、各国ごとにその状況もまちまちである。一定の理由で委託者に所得を帰属させる国、所得が生じたとき又は分配を受けたときに直接受益者に所得を帰属させる国、最初に受託者又は信託自体に所得を帰属させ受益者の段階でも課税する国等がある[71]。

我が国では所得の帰属に関して学説が分かれている状態である。本庄資教授は、「国際課税の基礎用語（第 10 回）『所得帰属』（income attribution）概念」税研 137 号(2008)において、「日本の税法では，『ある者への所得の帰属』（income attribution to a person）について明確な規定がなく，法解釈学においても，法律的帰属説と経済的帰属説が対立したまま，決着がついていない状態にある。…適法源泉所得について，法的権原による所得の享受者を『名義人でなく，実質的享受者』にこの所得を帰属させることについては異論がないとしても，『実質的享受者』の判定基準について，なお，『法的実質』の帰属に限るか，『経済的実質』の帰属を追及させるかを決めることが必要になる。この段階では，租税理論で終始するのでなく，税法の執行可能性，税務行政の効率性を考慮に入れた政策的見地と納税者に法的安定性を与える見地から判定基準を設定することが必要になる[72]」と述べている。

---

68 本庄資・藤井保憲『法人税法【実務と理論】』246 頁（弘文堂、2008）。

69 佐藤英明・前掲注(47)58 頁。

70 IFA, “Conflicts of the Attribution of income to a person”, Vol.92b, pp.37 - 58 （2007）、本庄資「所得帰属と beneficial owner 受益所有者概念」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』249 頁以下（大蔵財務協会、2011）。

71 IFA・前掲注(70)pp.37 - 38、本庄資・前掲注(70)266 頁以下。

72 本庄資「国際課税の基礎用語（第 10 回）『所得帰属』（income attribution）概念」税研 137 号 14 頁(2008)。

金子宏教授は、「文理的には、どちらの解釈も可能である。しかし、経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者からの立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、実際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味で、法律的帰属説が妥当である[73]」と、清永敬次教授は、「実質所得者課税の原則の規定から、経済的実質主義のような見解を導きだすことが全く不可能であるとはいえない。しかし、経済的な成果は通常法律上の関係によってその帰属者が決ってくるのであるから、法律上の関係をはなれて経済的な帰属が存するとされる場合が仮にあるとしても、それは限られた場合であろう。そして、それは、特にそう考えなければ課税上著しく不都合を生ずる、すなわち担税力を欠く者に課税する結果となるというような場合でなければならないと思われる。さもなければ、法律上の関係をはなれて経済上の帰属を考えるといっても、経済的帰属の存在を肯定するための基準は必ずしも明らかでなく、納税義務者の地位をいたずらに不安定なものにするだけになると思われるからである[74]」と述べている。これらの見解は、法律的帰属説に立っているものと考えられる。

他方、田中二郎教授は、「租税の公平負担という見地からすれば、課税の対象となる課税物件の実現及び帰属に関し、その形式又は名義に囚われることなく、その経済的実質に着目し、現実に担税力を有するものと認められる者に対して課税するのが当然の原則でなければならない[75]」と、居波邦泰税務大学校研究部教育官は、「私見としては、文理的に経済的帰属説が妥当ではないかと思われる[76]」と述べている。これらの見解は、経済的帰属説に立っているものと考えられる。

本庄資教授の指摘する受託者連続型信託の事例、扶持本泰裕氏が研究した法人課税信託を利用した国際的租税回避の研究、Richard A. Gordon “Tax Havens and their use by United States taxpayers” で紹介されている信託を複層化した事例、米国上院国土保全委員会捜査小委員会 “TAX HAVEN ABUSES THE ENABLERS, THE TOOLS AND SECRECY” で紹介されている事例、IRS が濫用的信託スキームとする事例、筆者が先行研究（4）で想定した事例を踏まえると、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を防止するためには、所得の帰属において経済的実質の帰属を追求し、経済的実質の帰属に基づく立法が必要であると筆者は考える。まして、コモン・ロー国家である米国でさえ、判例原則であった Economic Substance Doctrine を IRC7701(o)条で明文化し、経済的実質を追求することとしているのである[77]。

具体的には、筆者は、米国のグラントラスト・ルールを参考とする制度を導入することが賢明であると考える。特に、租税回避の防止のためには、直接又は間接に財産を移転する者が所有者

---

73 金子宏・前掲注(6)165 頁～166 頁。

74 清永敬次・前掲注(40)72 頁。

75 田中二郎『法律学全集 11　租税法〔第三版〕』89 頁（有斐閣、1990）。

76 居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方－日本版 LLP への対応を考慮に入れて－」税務大学校論叢 52 号 544 頁（2007）。

77 IRC7701（Definitions）
(o) Clarification of economic substance doctrine
(A) Economic substance doctrine
The term “economic substance doctrine” means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lack a business purpose.…
(D) Transaction
The term “transaction” includes a series of transactions.

となりうるIRC679条[78]が参考となる。ただし、筆者は、我が国に米国のグランタートラスト・ルールを導入する際には米国のグランタートラスト・ルールを修正することが必要と考える。IRC679条では、一定の資産負債の移転はIRC679条の適用がない等の規定があるからである[79]。また、成文法である我が国とは異なり、米国では濫用的信託スキームに対して実質主義の判例原則を用いて防止し、そしてグランタートラスト・ルールを用いても防止するという構造をとることができるからである。

(7)　的確な執行を行うための情報収集制度について

米国のグランタートラスト・ルールを参考とした制度を整備したとしても、そもそもこのような事実を的確に把握できるのかという執行上の課題が残る。

第165回国会衆議院法務委員会第5号（2006年10月27日）で、政府参考人（国税庁次長）は、「今回の信託法によっていろいろな類型の信託がさまざまな活用が図られるということになると承知しておりますが、その場合、意図的に信託を利用して租税回避を図ろうという者に対しては、…国税当局としては、やはり資料をきちっと収集する。例えば、不動産登記であるとか、いろいろなあらゆる機会を通じて有効な資料情報を収集するとか、それから支払い調書制度を活用する、こうしたことで、私どもとしては課税関係の有無の事実をとにかく追求していく、これが私どもの使命だと思っております[80]」と述べている。そのため、筆者は的確な執行ができるような環境をつくる必要があると考える。

本庄資教授は、「米国では税法の執行を担当する税務行政がその使命を効率的に運用できるよう税法において税務行政支援手続を整備している。IRS コンプライアンス戦略は、納税者サービス（taxpayer service）と法執行（law enforcement）活動の均衡であるが、IRSの法執行の『効率』（efficiency）を支えるのは必要情報である。…税務当局の基礎的情報源は税務申告（tax returns）である。税務執行に不可欠な情報が申告（Return）段階で豊富に入手できるように大企業のM3などのIRS様式を設計している[81]」と述べている。そのため、本論文では、米国の信託に関する情報収集について、米国連邦税法の「報告すべき取引」の規定及び米国の様式を考察し、我が国の執行上どの点が有用であるかを考える。

具体的には、信託に係る様式として、Form1041（U.S. Income Tax Return for Estate and Trusts ）(2013)[82]、Form1040NR（U.S. Nonresident Alien Income Tax Return）(2013)[83]、Form3520（Annual Return To Report Transactions With Foreign Trusts and Receipt Certain Foreign Gifts）(2013)[84]、Form3520-A（Annual Information Return of Foreign Trust With a U.S Owner）

78 IRC679　Foreign trusts having one or more United States beneficiaries.
79 IRC679 (a)(2) Exceptions.
80 第165回国会衆議院法務委員会第5号2006年10月27日・前掲注(48)。
81 本庄資「税務行政における『手続法』の重要性～税務行政の生命は情報の入手～」講義テキスト1頁～2頁(2012)。
82 IRS, “Form1041 U.S. Income Tax Return for Estate and Trusts”(2013).
83 IRS, “Form 1040NR U.S. Nonresident Alien Income Tax Return”(2013).
84 IRS, “Form 3520 Annual Return To Report Transactions With Foreign Trusts and Receipt of Certain Foreign Gifts”(2013).

(2013)[85]等があげられる。特に注目すべきことは、信託を真に支配している者は誰であるかを把握するための情報、外国信託の取引や外国信託の真の所有者を把握するための情報等を申告させる制度が構築されていることである。

本庄資教授は、『アメリカの租税政策』(税務経理協会、2007)で「米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004:AJCA,P.L.108‐357)は，内国歳入法典における『タックス・シェルターの登録』(Registration of Tax Shel-ter)の規定(IRC6111)および『濫用的タックス・シェルターのオルガナイザーおよび販売者の投資家リスト保存義務』の規定(IRC6112)を改正し，それぞれ『報告すべき取引の開示』(Disclosure of reportable Transactions)と『報告すべき取引の重要アドバイザーの被助言者等リスト保存義務』の規定を置いた。…『報告すべき取引』とは，IRC6111により委任された財務省規則の規定に従い，財務長官が租税回避または脱税の潜在的な可能性があると判断する種類の取引であるという理由で，申告書または計算書類にこれに関する情報を記載しなければならないすべての取引をいい(IRC6707A(c)(1))，このうち，IRC6111の適用上，財務長官が特に租税回避取引(a tax avoidance trans-action)として特定した取引と同一または実質的に類似の報告すべき取引を『指定取引』(Listed Transaction)という(IRC6707A(c)(2))[86]」と述べている。そして、Form8886(Reportable Transaction Disclosure Statement)(Rev. March 2011)[87]は、報告すべき取引を開示するために用いられる。

このように、米国では信託に関する情報を収集する制度が構築されており、我が国も参考とするところが多いものと筆者は考える。

また、国外への所得の移転及び留保が行われる可能性があることを考慮すると、国家間の情報交換制度を利用することも考えられる[88]。情報交換制度に関しては、2013年のIFA年次総会の“Exchange of information and cross- border cooperation between tax authorities”でも述べられているところであり、二国間租税条約、租税情報交換協定、税務行政執行共助条約、国際タックスシェルター情報センター、外国口座税務コンプライアンス法等が紹介されている[89]。

3. 本論文の構成

本論文では、法人課税信託(法法第2条第29号の2ハ(2))を利用した所得の国外移転及び留保の観点において立法上十分に検討されているかという問題点をとりあげ、租税回避を防止する立場のもと論を進めることになる。そこで本論文の構成を述べる。

第1章では、我が国の旧信託法及び新信託法、我が国の法人税法における信託に対する課税、租税特別措置法の外国子会社合算税制について述べる。旧信託法及び新信託法については、学説や新信託法で設けられた規定のうち本論文第2章で用いることとなる規定を説明する。我が国の法人税

---

85 IRS, “Form 3520-A Annual Information Return of Foreign Trust With a U.S. Owner”(2013).

86 本庄資・前掲注(20)392頁。

87 IRS, “Form 8886 Reportable Transaction Disclosure Statement” (Rev. March 2011).

88 「国税庁は、平成25年5月、オーストラリア国税庁から、同庁が入手したオフショア(いわゆるタックスヘイブン国・地域等)に所在する事業体(法人・信託等)に関する大量の情報のうち、我が国の納税者に関連すると見込まれる情報の提供を受けました」(国税庁2013年5月「タックスヘイブンに所在する事業体に関する情報の入手について」)。

89 IFA , “Exchange of information and cross- border cooperation between tax authorities”, Volume 98b, pp.21‐57(2013).

法における信託に対する課税においては、2007 年度税制改正前と 2007 年度税制改正後の規定を概観する。2007 年度税制改正後の規定に関しては本論文で取り扱う法人課税信託の規定を中心に説明する。1998 年の OECD の“HARMFUL TAX COMPETITION　An Emerging Global Issue”や 2001 年の IFA 年次総会の“Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends”で述べられているように、信託に対する課税と外国子会社合算税制との関係を考える必要がある。そこで、本論文では第 2 章においてこの点を考察する。そのため、第 1 章において外国子会社合算税制の規定のうち第 2 章で用いることとなる規定を説明する。

第 2 章では、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）の問題点をいくつか列挙する。法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）では、委託者兼受託者となる自己信託の場合と委託者と特殊関係の関係のある者を受託者とする場合が規定されている。本論文では、後者の委託者と特殊の関係のある者を受託者とする場合を取り扱う。問題点としてあげる事柄は、①外国法人が委託者となることができるか否か、②法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）と委託者の地位の移転との関係、③みなし受益者課税と法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）の優先適用順位、④法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）と外国子会社合算税制との関係である。③及び④の問題点を論ずる際には、実証データはないが今後起こりうると考えられる事例を筆者が想定することとする。特に④では、米国で濫用的信託スキームとされる事例を参考として想定した事例を用いることとする。

第 3 章においては、第 2 章であげた問題点のうち、③みなし受益者課税と法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）の優先適用順位について深く研究する。我が国の国会等の資料を用いて、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）及び法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）はどのような趣旨で規定されたのかを探ることとする。そして、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）を利用した所得の国外移転及び留保という観点について、立法上十分に検討されていたか否かを明らかにする。仮に、立法上の検討が不十分であり法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）を利用した所得の国外移転及び留保が可能となるならば、このことが租税回避にあたるかどうかを考える。さらに、租税回避と捉えることができるならば、どのような対抗策がありうるかを考える。その際には、米国での外国信託及び濫用的信託スキームに対抗する制度を参考とする。なお、第 3 章では第 2 章の④法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）と外国子会社合算税制との関係で用いた想定事例に触れる。

第 4 章では、租税回避に対する解決策を提示する。本論文では、米国連邦税法上の外国信託及びビジネス・トラストに対する課税を参考としているため、これらの規定を具体的に述べる。また、執行上の観点から租税回避を的確に発見できるか否かという点もあるため、情報交換制度に関する事柄も紹介する。

法人課税信託に関する論点は多く、増井良啓教授は、法人課税信託に関して、会社のライフサイクルに応じた課税ルールのほぼすべてが潜在的に問題となることを指摘している[90]。しかし、本論文においては、法人課税信託に関して恒久的施設の認定、外国税額控除の適用、移転価格税制の適

[90] 増井良啓「信託と国際課税」日税研論集 62 号 252 頁『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』（日本税務研究センター、2011）。

用[91]、組織再編成との関係[92]、租税条約との関係[93]、マネーロンダリング[94]との関係等に関する論点は取り扱わない。また、法人課税信託には、受益権を表示する証券を発行する旨のある信託、受益者の在しない信託[95]、投資信託及び投資法人に関する法律第2条第3項に規定する投資信託、資産の流動化に関する法律第2条第13項に規定する特定目的信託も含まれるがこれらも取り扱わない。本論文では、これら多く事柄について取り扱わないこととし今後の研究課題とすることをあらかじめお断りしておく。

---

91 藤井保憲教授は、「信託を通じた支配関係の存在を前提にすれば、仮に固有業務を行う法人によるこうした信託の保有を通じた支配を『特殊の関係』から除外し続ける場合、移転価格税制の適用を免れるため、資本関係でなく信託関係を通じて企業グループの構築を図るといった事態を誘発することも懸念される。移転価格税制の趣旨からは、固有業務を行う法人の国外関連者の定義の範囲に、信託を通じた特殊の関係を含める方向で検討すべきではないかと考える。…そこでいま1つの方法として、資本関係以外の実質支配関係の範囲の見直しがあげられる」と述べている（藤井保憲「移転価格税制と法人課税信託」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』239頁（大蔵財務協会、2010））。

92 佐藤英明教授は、「法人が現物出資をして新法人を設立したとすると適格分割（法2十二の十一）または適格現物出資（法2十二の十四）にあたるケースで，新法人の設立ではなく同じ現物資産を信託財産とする法人課税信託の設定（受託法人は法人課税信託の効力発生日に設立されたものとされる（法4の7七）。）を選んだ場合の課税関係がどのようになるか――両者の課税関係は同じなのか異なるのか（同じであるべきなのか否か，という点を含めて。）――という問題も，単純であるが，解釈論としては結論が分かれる余地があるように思われる」と述べている（佐藤英明・前掲注(47)60頁～61頁）。

93 信託に関して日米租税条約では「者」には受益者課税信託及び法人課税信託が、「居住者」には法人課税信託（外国法人とされる法人課税信託を除く）があてはまると考えられるとされている（関口博久『租税条約の人的適用に関する研究－国際的租税回避への対応を中心として－』187頁（大蔵財務協会、2012））。

94 本庄資教授は、「米国財務省IRSは，『マネーロンダリング』とは，『犯罪収益を偽装する過程』をいうと定義とする。…米国では『脱税収益』（the proceeds from tax evasion schemes）も『犯罪収益』とされる」と述べ（本庄資『米国財務省・IRS－CI捜査　米国マネーロンダリング－基礎研究－』4頁（税務経理協会、2006））、米国においては、我が国の事業の信託や自己信託等は租税回避及び脱税に利用されうる外国信託であるとみられることを指摘している（本庄資・前掲注(7)880頁）。

我が国は、2008年の金融活動作業部会（The Financial Action Task Force）の対日相互審査報告書で、34法的取極－受益所有権者の項目に関しては不履行の評価を受けているが（財務省2008年10月「対日相互審査報告書概要（仮訳）（別添）表：FATF勧告の遵守に関する評価」）、G8において、我が国は「法人及び法的取極めの悪用を防止するための日本の行動計画」を発表し、「信託の受託者が信託の受益者及び委託者の情報を含む実質所有者を認識すべきであることを前提に，当局が信託に関するこれらの情報にアクセスし，外国当局と共有することができる仕組みについて，資金洗浄・テロ資金対策に関する国のリスク評価を踏まえ，検討する」という行動計画を示した（外務省2013年6月「法人及び法的取極めの悪用を防止するための日本の行動計画（仮訳）」）。

95 佐藤英明「信託と税制シリーズ：第2回（全3回）法人課税信託について」租税研究732号138頁以下（日本租税研究協会、2010）、渡辺徹也「受益者等が存しない信託に関する課税ルール」日税研論集62号171頁以下『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』（日本税務研究センター、2011）。

第1章　我が国の信託法と我が国の信託に関する課税

第1節　本章の目的

本章の目的は、新信託法、法人税法での信託に対する課税、租税特別措置法の外国子会社合算税制について概観することである。

第2節では、我が国の信託法の歴史と信託法の学説を述べる。

第3節では、信託法が改正されたことにともなっていくつかの規定ができた。そのうち、特に本論文と関わりのある事項を4つあげる。第1に本論文の中心となる事業の信託である。第2に委託者の地位の移転である。法務省民事局参事官室「信託法改正要綱試案　補足説明」によると、委託者の地位の移転について、「実務においては，委託者の地位の移転に関する取決めが行われることが少なくない[96]」と説明している。実務上行われるという委託者の地位の移転と法人課税信託（法法第2条第29号の2（ハ）(2)）との関係は重要である。第3に委託者の権利である。法人税法のみなし受益者課税（法法第12条第2項）を考える上で委託者の権利が関わってくる。第4に受益権の譲渡である。

第4節では、我が国の法人税法における信託税制について述べる。2007年度税制改正前と後の規定を述べる。中心となるのは本論文で取り扱う法人課税信託である。事業の信託のうち一定のものは法人課税信託に該当することになる。

第5節では、我が国の租税特別措置法の外国子会社合算税制について述べる。法人課税信託の受託者としての受託法人は外国法人となる場合もある（法法第4条の7第2号）。法人課税信託の受益権は株式又は出資とみなし、法人課税信託の受益者は株主等に含まれる（法法第4条の7第6号）。そのため、法人課税信託（法法第2条第29号の2（ハ）(2)）に対して外国子会社合算税制の適用が考えられる。

第2節　我が国の信託法

1. 信託法改正

旧信託法は、英米法を基にして1922年に制定された[97]。第1条では、「本法ニ於テ信託ト稱スルハ財産權ノ移轉其ノ他ノ處分ヲ爲シ他人ヲシテ一定ノ目的ニ從ヒ財産ノ管理又ハ處分ヲ爲サシムルヲ謂フ」と規定されていた[98]。起草者である池田寅二郎博士は、英国やドイツ等の信託を調査した結果、我が国の信託法は英国の信託を参考として制定したと説明している。池田寅二郎博士は、「本案ニ於テハ信託ノ基本觀念ニ付キ英國ニ於ケル觀念ヲ基礎トシテ受託者ハ信託財産ヲ享有シ受益者

96 法務省民事局参事官室「信託法改正要綱試案　補足説明」142頁。

97 信託法制定以前にも法律上に信託の概念が存在した。それは、1900年の日本興業銀行法である。第3章營業第9條「日本興業銀行ハ左ノ事務ヲ營ムモノトス」の第4號「地方債證券、社債券及株券ニ關スル信託ノ業務」である（日本興業銀行臨時資料室編『日本興業銀行五十年史』資料2頁（日本興業銀行臨時資料室、1957））。

98 内閣印刷局編『大正年間法令全書　第一一巻ノ二』98頁（原書房、1993）。

ノ爲ニ之ヲ管理處分スル債務ヲ負フモノトスルノ主義ヲ採レリ[99]」と説明している。

1922年に制定された旧信託法は、信託の利用者とって使い勝手のよい形で、2006年に改正された。改正後、新信託法第2条で、「この法律において『信託』とは、次条各号に掲げる方法のいずれかにより、特定の者が一定の目的（専らその者の利益を図る目的を除く。同条において同じ。）に従い財産の管理又は処分及びその他の当該目的の達成のために必要な行為をすべきものとすることをいう」と定義された。

信託法改正の理由について、法務省民事局参事官は、「社会・経済活動の多様化に伴い，信託を利用した金融商品が幅広く定着するようになっているほか，資産の流動化目的の信託など，信託法が制定された当時には想定されていなかった形態での信託の活用も図られるようになっており，このような変化に十分に対応できるように，信託法を抜本的に見直す必要が生じている[100]」と説明している。また、法務省民事局参事官は、「新信託法は、利用者の創意工夫を最大限に生かすべく、信託の柔軟性を高め、種々のツールを提供した[101]」と述べている。具体的には、新信託法によって導入された信託の種類は、①委託者自ら委託者となる自己信託、②受益証券発行信託、③限定責任信託、④受益証券発行限定責任信託、⑤受益者の定めのない信託、⑥後継ぎ遺贈型受益者連続信託、⑦いわゆる事業の信託等である[102]。

2. 我が国の信託に関する学説

(1) 債権説

債権説は、旧信託法の中心的な起草者である池田寅二郎博士が唱えていた。池田寅二郎博士は、信託法制定前に英国と米国の信託法に関する学説や制度を分析した。その結果、両国において債権説が優勢であることから債権説を採用するに至っている[103]。また、細矢祐治氏は、「受託者は信託財産を無償にて取得し私法上完全に其の物の所有權を有するも、受託者は信託行爲の定むるところに從ひ自己の所有する信託財産の管理又は處分を爲すべき對人的の債務を負擔するのである。…受託者が信託の本旨に從ひ信託財産の管理又は處分を爲すを要する債務は所謂信託上の債務關係であつて、受託者の負担する信託債務の反面に於ける主なるものは受益者の信託上有する債權即ち受益權である[104]」と述べていた。

(2) 信託財産の実質的法主体性

四宮和夫教授は信託財産の実質的法主体性を述べている。

信託の本質については、「(ア) 第一に、特定の財産権について、対世的に権利者とみられる者（受託者）と、その財産権から生ずる利益を享受する者（受益者）とが、分裂することにある。そして、

---

99 池田寅二郎「信託法案の概要」法學協會雜誌38巻7号22頁～23頁(1920)。
100 寺本昌広「信託法改正要綱試案と解説」別冊NBL編集部編『別冊NBL』104号1頁(2005)。
101 寺本昌広・前掲注(3)5頁。
102 寺本昌広・前掲注(3)2頁～4頁。
103 池田寅二郎「信託法論（承前）」法學協會雜誌23巻10号1395頁～1405頁(1905)。
104 細矢祐治「信託法理及信託法制概論（六）」法學協會雜誌43巻6号70頁～72頁(1925)。

（イ）第二に、そのような分裂が、前者（受託者）をして後者（受益者）のために事務を処理せしめる、という関係に伴うものであるということである。（ウ）　第三に、事務処理関係特有の『財産』と『権能』の分裂について、その復原が、…信託財産の（制限されたものではあるが）独立性や利益享受者の一種の追求権…によって準物権的に保護されていることである[105]」と説明している。「信託法が信託に対して現実に付与する法的効果を綜合すると、信託財産に対して――権利の客体としての地位のほかに――受託者個人とは別個の、それ自体独立した実質的法主体性を仮定することが可能である[106]」と述べている。

(3)　新債権説

新井誠教授は、「信託財産の独立性こそ，信託における不可欠の要素であると観念したうえで，信託を『新債権説』の体系の下に包摂しつつ，実はその信託財産の独立性といっても自益信託と他益信託とではそのニュアンスが異なるものであると理解して，信託の法的構造を分析しようとするのが私見の立場である[107]」と述べている。新井誠教授は、委託者兼受益者となる自益信託と受益者が第三者となる他益信託に分ける。そして、自益信託において委託者の信託財産からの支配離脱性は不十分であるが、他益信託において委託者は信託設定と同時に基本的に信託関係から離脱してしまうため、信託関係に直接的に介入しコントロールすることはないとしている[108]。また、受益権の性質を「信託法上の受益権は信託法という特別法によって新規創設された特殊的な性質を持つ権利なのであり，純粋に形式的論理的な視点から，民法上の物権・債権のいずれかに分類することには無理があるというべきであろう[109]」としている。

第3節　新信託法の規定

1.　事業の信託

(1)　　米国のビジネス・トラスト

ビジネス・トラストとは、本庄資教授によると「米国の私法（州法）では信託宣言（declaration of trust）の下に利益を得る目的で設定された『法人格のない団体』で、その運用が損失填補権を与えられた受託者によって行われ、かつ、流通性のある利益参加証券によって権利が表象される受益者のために実行される組織[110]」をいう。ビジネス・トラストは、マサチューセッツ州では1851年頃には存在していたとされ[111]、1909年にはマサチューセッツ州法で制定された[112]。そして、マサ

105 四宮和夫『信託法〔新版〕』14頁（有斐閣、1989）。
106 四宮和夫・前掲注(105)70頁。
107 新井誠『信託法【第3版】』61頁（有斐閣、2008）。
108 新井誠・前掲注(107)68頁～69頁。
109 新井誠・前掲注(107)65頁。
110 本庄資・前掲注(8)920頁。
111 雨宮孝子・今泉邦子「ビジネス・トラストの研究」信託181号6頁(1995)。
112 工藤聡一「ビジネス・トラストの制度化とその進展」私法67号208頁(2005)。

チューセッツ州では、ビジネス・トラストは、土地取引のため、鉄道・電気・ガス等の公益企業のため、投資会社設立のため等に利用されてきた[113]。

(2)　我が国の事業の信託

我が国では、信託の利用により経済成長の促進が期待されている[114]。2004年5月の経済産業省「新産業創造戦略」では、「創業・事業再編・産学連携・高度サービスなどに適した新たな事業を行う枠組みを整備するため、LLC（有限責任会社）の創設、信託を事業経営に活用するビジネストラストの利用促進のための制度整備を図る[115]」ことを政策としてあげている。法務省法制審議会信託法部会第5回会議（2004年11月19日）では、「経済産業省は最近，新産業創造戦略をまとめて，その中で，『ビジネス・トラストへの期待』という言葉を入れさせていただいております[116]」との発言があった。内閣府経済財政諮問会議「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」では、経営力の革新のため「三角合併、信託制度、公正なM&Aルールなど組織再編等の制度基盤を作る[117]」としている。2006年12月税制調査会答申「平成19年度の税制改正に関する答申－経済活性化を目指して－」では、「事業を行うための1つのツールとしても信託を活用することが可能になることにより、我が国経済における事業形態の多様化がさらに進み、経済活性化にも資すると期待される[118]」としている。

そして、信託法の改正にあたっては、事業の信託のニーズがあることから事業の信託を認める方向で議論していた。法務省法制審議会信託法部会第1回会議（2004年10月1日）では、事業の信託について、「信託の設定段階におきまして，積極財産とともにであれば，委託者が負担している債務を受託者が信託債務として引き受けることができることとしたものでございます。したがいまして，これまでの通説によれば否定されてまいりました積極財産と消極財産を含む包括財産の信託，あるいは事業そのものの信託というものも認められることになると考えているところでございます[119]」と説明されていた。法務省法制審議会信託法部会第5回会議（2004年11月19日）では、「近時，社会活動の高度化の進展の中で，…外部関係一般については有限責任性を確保しながら，内部関係については柔軟性を有した組織による事業の実施や，こうした事業への投資に対するニーズに対応するため，英米におけるLLC，LLP，ビジネス・トラスト等の組織形態を導入すべきという声が存するところでございます[120]」と述べられている。

事業の信託という定義はないものの、新信託法第21条第1項第3号によりいわゆる事業の信託が可能となった。実質的には、事業自体を信託できるというのと大差ないわけであり、優良な事業部門の収益力を引当てとする資金調達の手段等で用いられる[121]。

---

113 雨宮孝子・今泉邦子・前掲注(111)4頁以下。
114 大阪谷公雄教授は、戦災土地家屋復興の1つの方法としてビジネス・トラストの利用を示唆していた（大阪谷公雄「アメリカに於けるビジネス・トラスト」信託復刊6号3頁(1950)。
115 経済産業省2004年5月「新産業創造戦略」128頁。
116 法務省法制審議会信託法部会第5回会議2004年11月19日。
117 内閣府経済財政諮問会議2006年7月「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」12頁。
118 税制調査会2006年12月・前掲注(10)6頁。
119 法務省法制審議会信託法部会第1回会議2004年10月1日。
120 法務省法制審議会信託法部会第5回会議2004年11月19日・前掲注(116)。
121 寺本昌広・前掲注(3)4頁。

2. 委託者の地位の移転

委託者の地位の移転は、旧信託法においては明文の規定がなかったものの、実務上行われていた。また、学説も、委託者兼受益者の場合の委託者の地位の移転について、肯定的な意見があった[122]。

法制審議会では、委託者の地位の移転を認める方向で議論が行われていた。法務省法制審議会信託法部会第15回会議（2005年5月20日）では、「事務局といたしましては…委託者の属人的な要素を強調するとしても，受託者や受益者の同意がある場合ですとか，スキームの維持のために委託者の地位の交代が効率的な場合においては，委託者の地位の移転を否定すべき合理性も必要性もないのではないか。委託者の地位には，移転に値する経済的な価値がないとまで言えるかは疑問であり，少なくとも地位の移転を否定すべき根拠とはならないのではないかなどの観点から，委託者の地位の移転は，原則として一般的に可能と考えることが相当ではないかと考えているものでございます[123]」と説明していた。法務省法制審議会信託法部会第20回会議（2005年9月16日）では、パブリックコメントに関して「委託者の地位の移転につきましても，圧倒的多数が，全員が合意した場合に移転するということで問題はないだろうという意見でございます[124]」と説明している。「信託法改正要綱試案　補足説明」でも、「試案においては，委託者の地位については，他の委託者，受益者及び受託者の同意を得て移転することを妨げないものとする旨の規律を設けることを提案している。委託者の地位の移転の可能性を否定する見解は，信託当事者間の属人的な要素を強調し，又は委託者の地位には経済的な価値がないことなどをその理由とするものであるところ，①信託の他の関係人の同意がある等の場合には，委託者の地位の移転を否定する理由はないと考えられるし，②委託者には法定帰属権利者としての地位が与えられることにかんがみると，委託者の地位には経済的な価値がないということができるか否かには疑問の余地がある上，経済的な価値がないことのみを根拠として契約上の地位の移転をすることができないとすることも困難であると考えられるからである[125]」と説明している。

結果、新信託法第146条第1項において、委託者の地位の移転につき、「委託者の地位は、受託

---

122 「委託者の地位が財産的価値を有することもあるが…信託法が委託者に認める権利の大部分は譲渡に関して一身専属権と解すべきであり…しかも、以上の二つの部分の分裂は信託法の予想しないところだから、委託者の地位の譲渡は認められないといわなければならない。ただし、例外的に、個性的でない自益信託の委託者の地位、証券投資信託の委託者の地位…については、譲渡が認められよう」（四宮和夫・前掲注(105)344頁）、「自益信託は自己のための財産管理機構を創出する一手法にすぎないのであるから，そこでは委託者の地位と受益権は常に一体のものとして捉えることができるというべきである。したがって，自益信託については，個性の有無にかかわらず，すべての事案において，委託者の地位と受益権とを一緒にして譲渡することが可能であると解すべきではないだろうか」（新井誠『信託法〔第2版〕』134頁（有斐閣、2005））、「自益信託においては，受益者が受益権を譲渡した場合には，譲渡契約の解釈として委託者の地位も一緒に譲渡されたと考えるべきである。それが通常，受益権を譲渡する者の意思だからである。他益信託の場合には，委託者の地位は，受益権からは独立しているが，委託者の地位には経済的な価値がないことを考えると，譲渡はできないと考えるのが適当である」（能見善久『現代信託法』214頁（有斐閣、2004））。

123 法務省法制審議会信託法部会第15回会議2005年5月20日。

124 法務省法制審議会信託法部会第20回会議2005年9月16日。

125 法務省民事局参事官室・前掲注(96)142頁。

者及び受益者の同意を得て、又は信託行為において定めた方法に従い、第三者に移転することができる」と明文で定めた。新井誠教授は、「この規定は主に自益信託を対象にしていると思われるが，これにより，信託行為に，受益権の譲渡と共に委託者の地位も当然に受益権の譲受人に移転する旨を別段に定めることも可能である（他益信託において受益権に随伴性を持たせることは，通常，その性質上考え難い。しかし，理論的には，信託設定時から（あるいは当初受益権付与時から）当初受益者（≠委託者）に委託者の地位を与え，あとは受益権に随伴性を持たせるということも可能である)。また，委託者の地位の移転は，受益者に限るものではないから，第三者に移転させることも可能である[126]」と述べている。

3. 委託者の権利

委託者の権利は弱めることができるようになった。新信託法第145条第1項で「信託行為においては、委託者がこの法律の規定によるその権利の全部又は一部を有しない旨を定めることができる」、第2項で「信託行為においては、委託者も次に掲げる権利の全部又は一部を有する旨を定めることができる」と定めた。「信託法改正要綱試案　補足説明」では、私益信託において、「英米の信託法においては，信託設定後は，委託者は信託関係から基本的に離脱し，委託者は，信託条項に別段の定めをしない限り，原則として，権利義務を有しないものとされている。そこで，試案においては，法律関係をより簡明にし，かつ，委託者と受益者との間の意見対立が生じる危険等を回避するため，委託者の権利義務の原則的な内容を見直すことを提案している。…委託者は，信託行為の当事者ではあるものの，信託が成立した後は，信託に関する権利義務関係は，原則として，受託者と受益者との間で形成されるものとし，委託者は信託に関する各種の権利義務を有しないものとしている[127]」と説明していた。

4. 受益権の譲渡

四宮和夫教授は「受益権は原則として譲渡性を有する。受益権は量的に分割して一部を譲渡することは可能だが、債権的部分と物権的部分とを分離して譲渡することは許されない[128]」と述べている。

新信託法では、第185条第1項により受益証券発行信託を設定できる。新信託法第194条により、受益証券発行信託の受益権（第185条第2項の定めのある受益権を除く。）の譲渡については、受益証券を発行しなければ効力が有しないものとされている。

新信託法では、第93条第1項により受益権の譲渡は可能である。「信託法改正要綱試案　補足説明」では、「受益権の譲渡に関連して，受益権を分割し，その一部を受益者が単独で自由に譲渡することの可否が問題となる。そもそも，受益権については，例えば，収益受益権と元本受益権とに分けて，複数人に帰属させることができるのように，一つの信託行為に基づき複数の受益権を発生させ複数人に帰属させることが，その性質上，許されないものではない。しかし，受益権は法律行為の当事者としての地位に類するものと位置付けることもできる上，受益者のみの意思による受益権

126 新井誠・前掲注(107)198頁。
127 法務省民事局参事官室・前掲注(96)139頁～140頁。
128 四宮和夫・前掲注(105)322頁。

の分割及び一部譲渡を幅広く認めることとすると，法律関係が複雑化する上，受託者の事務処理に多大な負担を及ぼし，受益者の意思決定の在り方にも影響を及ぼすおそれが大きい。したがって，受益権の分割及び一部譲渡は，信託の変更に類するものであって，譲渡人たる受益者のみの意思によってすることは許されないものと考えられる（もっとも，委託者及び受託者の同意を得た場合や，事後的に受益権の分割を行うことが信託行為において予定されていた場合には，受益権の事後的な分割は当然に許容されるものと考えられる。）[129]」と説明している。

また、法制審議会信託法部会第 2 回会議（2004 年 10 月 15 日）の、受益者が複数の信託の意思決定方法に関する議論において、「御承知のとおり，一個の信託行為により複数の者が受益者として指定される場合や，一個の信託行為により発生した受益権がその後に分割されて複数の者に帰属する場合など，信託においては複数の者が受益者になることがございまして[130]」と述べられている。

このように、受益権を量的に分割し譲渡することは可能であると考えられる。

第 4 節　我が国の法人税法における信託税制

1.　1922 年度の所得税法改正時以降

1922 年度に所得税法が改正され、基本的に受益者に課税する信託税制となった。所得税法第 3 条の 2 では、「信託財産ニ付生スル所得ニ關シテハ其ノ所得ヲ信託ノ利益トシテ享受スヘキ受益者カ信託財産ヲ有スルモノト看做シテ所得税ヲ賦課ス　前項ノ規定ノ適用ニ付テハ受益者不特定ナルトキ又ハ未タ存在セサルトキハ受託者ヲ以テ受益者ト看做ス此ノ場合ニ於テハ受託者カ本法其ノ他ノ法令ニ依リ所得税ヲ課セラレサル者ナルトキト雖尚所得税ヲ賦課ス」と規定された[131]。大蔵省編『明治大正財政史』（経済往来社、1957）では、「信託財産は信託法上に於ては受託者の所有に屬するものなりと雖も、其の財産より生ずる所得は結局受益者に歸属すべきものなるを以て、經濟上の實質より見れば、受益者は直接其の財産を所有すると同一の利益を收むるものなり。故に所得税を課する場合に於ては、受益者が信託財産を所有するものと看做して受益者に課税し、受託者及委託者に對しては課税せざることと爲したり[132]」と説明している。また、受益権の性質については、大蔵省編『明治大正財政史』によると、「受益者が受託者より受くる所得は受益權なる一種の債權より生ずるものなる[133]」としている。当時の所得税においても、経済的実質を考慮した制度になっていたと考えられる。

1940 年法人税法が創設されたときの法人税法の信託課税について、受益者が不特定である場合又は受益者が存在しないときは委託者に課税した[134]。その理由として、占部裕典教授は、委託者が信託の利益を自己の所得から切り離し、累進税率の適用を免れるという租税回避を防止することにあ

---

129 法務省民事局参事官室・前掲注(96)126 頁。
130 法務省法制審議会信託法部会第 2 回会議 2004 年 10 月 15 日。
131 内閣印刷局編『大正年間法令全書　第一一巻』66 頁（原書房、1993）。
132 大蔵省編『明治大正財政史』1154 頁（経済往来社、1957）。
133 大蔵省編・前掲注(132)1155 頁。
134 武田昌輔「法人税の原点を探る（第 50 回）信託課税（1）ー信託課税の沿革ー」税務事例 39 巻 11 号 67 頁（2007）。

るといえると指摘している[135]。

2. 2007年度税制改正直前の法人税法における信託税制

本庄資教授・藤井保憲教授は、2007年度税制改正前の信託課税を3つに分け次のように説明している。

第1は、原則の信託の収益が帰属する受益者（受益者が特定できない場合は次善の措置として委託者）に対し、発生した段階で課税する受益者・発生時課税である。債権説では、信託財産は法律上完全に受託者に移転しているので法律的には信託財産から生じる利益等は受託者に帰属する。しかし、信託財産は受益者のために管理処分すべきであるという債権的拘束力がある。この拘束力により受益者が受託者に対して債権的請求権を有する。この経済的帰属の考え方に基づき、受益者が特定している場合には受益者に収益が帰属すると考えられる。

第2は、この例外の集団投資信託等に対して受益者が信託の分配を受けるまで課税を繰り延べる受益者・受領時課税である。これらの受益者が多数であり発生段階での収益の帰属処理が難しいこと、また比較的短期間で信託の収益が受益者に分配されること等を勘案したものと考えられる。

第3は、第1及び第2の例外で、信託の受託者である法人を納税義務者とする信託段階・法人課税である。資産流動化のための導管法人税制の枠中で、法人格を有する投資法人及び特定目的会社と、法人格を有さない特定信託との間の課税の中立性を維持するために、課税上の取扱いを同一にしたものである[136]。

3. 2007年度税制改正後の法人税法における信託税制

本庄資教授・藤井保憲教授は、2007年度税制改正後の信託課税を3つに分け次のように説明している。

第1は、信託課税の原則である受益者等課税信託（受益者・発生時課税）である。改正前の受益者・発生時課税に相当するものである。受益者以外で、信託の変更をする権限を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者は、前項に規定する受益者とみなされ、受益者・発生時課税となる（法法第12条第2項）。

第2は、集団投資信託、退職年金信託及び特定公益信託等（受益者・受領時課税）である。改正前の受益者・受領時課税に相当する。集団投資信託等の合同運用信託のうち委託者が実質的に多数でないものを除外している。新信託法で可能となった受益証券発行信託を2つに分けそのうち1つを特定受益証券発行信託という概念を創設し受益者・受領時課税に含めた。

第3は、法人課税信託（信託段階・法人課税）である。受益証券発行信託、受益者等が存しない信託、法人が委託者となる信託で一定のもの、投資信託（集団投資信託に該当するものを除く）、特定目的信託である。受益証券発行信託のうち特定受益証券発行信託に該当しないものがこちらに含まれる。改正前の受益者が存しない場合又は特定していない場合は、改正後は法人課税信託となる。法人課税信託に係る信託財産等は法人の固有財産等と切り離され、それぞれ別の者に帰属するもの

135 占部裕典・前掲注(18)10頁。
136 本庄資・藤井保憲・前掲注(68)240頁～242頁。

として法人税法の適用がなされる[137]。

本論文の関係において、法人課税信託についてこの他に重要な点を3点あげる。

第1に、法人課税信託に係る受託法人の内外判定を、信託された営業所で判断していることである。法人税法第4条の7第1号では、「法人課税信託の信託された営業所、事務所その他これらに準ずるもの（次号において「営業所」という。）が国内にある場合には、当該法人課税信託に係る受託法人は、内国法人とする」、法人税法第4条の7第2号では、「法人課税信託の信託された営業所が国内にない場合には、当該法人課税信託に係る受託法人は、外国法人とする」と規定されている。

第2に、委託者が受託者に資産を譲渡した場合、資本等取引となるときがあることである。法人税法第4条の7第6号では、「法人課税信託の受益権は株式又は出資とみなし、法人課税信託の受益者は株主等に含まれるものとする。この場合において、その法人課税信託の受託者である法人の株式又は出資は当該法人課税信託に係る受託法人の株式又は出資でないものとみなし、当該受託者である法人の株主等は当該受託法人の株主等でないものとする」、法人税法第4条の7第9号では、「法人課税信託（第二条第二十九号の二ロに掲げる信託を除く。以下この号において同じ。）の委託者がその有する資産の信託をした場合又は第十二条第一項の規定により受益者等がその信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなされる信託が法人課税信託に該当することとなつた場合には、これらの法人課税信託に係る受託法人に対する出資があつたものとみなす」と規定されている。

『平成19年版改正税法のすべて』によると、「受託法人においては資産の取得が資本等取引とされるため、その資産の取得について受贈益課税がされることはないこととなります。…なお、他益信託の場合には、委託者が資産を信託し（これが出資とみなされます。）、その対価である受益権（これが株式とみなされます。）が受益者に交付されることとなりますが、委託者においてその信託した資産の譲渡損益について課税され、その信託した資産の額に相当する金額が受益者に対する寄附金の額とされるとともに、受益者においては受益権の受贈益に対し課税されることとなります[138]」と説明されている。

第3に、法人は法人課税信託を受託したときに新たにもう1つ別の法人を設立したとみなされることである。法人税法第4条の6第1項で「法人課税信託の受託者は、各法人課税信託の信託資産等（信託財産に属する資産及び負債並びに当該信託財産に帰せられる収益及び費用をいう。以下この章において同じ。）及び固有資産等（法人課税信託の信託資産等以外の資産及び負債並びに収益及び費用をいう。次項において同じ。）ごとに、それぞれ別の者とみなして、この法律（第2条第29号の2（定義）、第4条（納税義務者）及び第12条（信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属）並びに第6章（納税地）並びに第5編（罰則）を除く。以下この章において同じ。）の規定を適用する」、第2項で「前項の場合において、各法人課税信託の信託資産等及び固有資産等は、同項の規定によりみなされた各別の者にそれぞれ帰属するものとする」と規定している。

---

137 本庄資・藤井保憲・前掲注(68)243頁～248頁。

138 また、「受益者等が存しない信託に対し委託者がその有する資産を信託した場合には、対価が支払われることも反対給付義務が生ずることもない取引であることから、資産の贈与とされ、委託者においてその信託した資産の譲渡損益について課税され、その信託した資産の額に相当する金額が受託者に対する寄附金の額とされるとともに、受託者においてはその資産の受贈益に対し課税されることとなります」と説明されている（佐々木浩ほか・前掲注(12)318頁～319頁）。

第5節　我が国の外国子会社合算税制

1. 制度導入の背景

『昭和 53 年度版改正税法のすべて』では外国子会社合算税制を導入した背景を次のように説明している。

第 1 に、多国籍企業の活動が活発化するにともない、国際的な租税回避の問題が OECD や国連の場でとりあげられるようになったことである。第 2 に、衆議院外務委員会において、我が国企業が諸制度の不備に乗じ納税回避を図るような事態を予め防ぐことが勧告されたことである。第 3 に、租税法律主義を堅持しつつ課税の執行の安定性を確保するために明文の規定が必要になったことである。従来、タックス・ヘイブンを利用する納税回避は、法人税法第 11 条の実質所得者課税の規定により適用する範囲を規制してきた。しかし、実質帰属の具体的な判定基準が明示されていないため、執行面での安定性に問題があった[139]。

2. 制度の概要

(1)　法人課税信託の受託者と外国子会社合算税制の関係

租税特別措置法第 2 条の 2 第 1 項では、「法人税法第二条第二十九号の二に規定する法人課税信託（以下この項において「法人課税信託」という）の受託者は、各法人課税信託の信託資産等（信託財産に属する資産及び負債並びに当該信託財産に帰せられる収益及び費用をいう。以下この項において同じ。）及び固有資産等（法人課税信託の信託資産等以外の資産及び負債並びに収益及び費用をいう。）ごとに、それぞれ別の者とみなして、この法律（第四章から第六章までを除く。）の規定を適用する」、第 3 項で「法人税法第四条の六第二項、第四条の七及び第四条の八の規定は、第一項の規定を第三章において適用する場合について準用する」と規定している。

(2)　対象となる外国法人

「外国関係会社」とは、「外国法人で、その発行済株式又は出資（その有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうちに居住者（第二条第一項第一号の二に規定する居住者をいう。以下この号及び第六号において同じ。）及び内国法人並びに特殊関係非居住者（居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある同項第一号の二に規定する非居住者をいう。以下この号において同じ。）が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合（当該外国法人が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合）が百分の五十を超えるものをいう」（措法第 66 条の 6 第 2 項第 1 号）。

「法第六十六条の六第一項に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等の各事業年度の同項に規定する適用対象金額に、当該特定外国子会社等の当該各事業年度終了の時における発行済株式等のうちに当該各事業年度終了の時にお

---

[139] 石山嘉英『昭和 53 年度版改正税法のすべて』157 頁（大蔵財務協会、1978）。

ける当該内国法人の有する当該特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等の占める割合を乗じて計算した金額とする」（措法令第 39 条の 16 第 1 項）。租税特別措置法施行令第 39 条の 16 第 2 項では、請求権勘案保有株式等及び請求権勘案間接保有株式等の意義について定めている[140]。

「特定外国子会社等」とは、「次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの」である（措法第 66 条の 6 第 1 項第 1 号）。

「法第六十六条の六第一項に規定する政令で定める外国関係会社は、次に掲げるものとする。一 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社（法第六十六条の六第二項第一号に規定する外国関係会社をいう。以下この条において同じ。）二 その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の百分の二十以下である外国関係会社」である（措法令第 39 条の 14 第 1 項）。。

(3) 対象となる内国法人

適用対象となる内国法人は、租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項第 1 号では「その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資（当該外国関係

---

140 租税特別措置法施行令第 39 条の 16 第 2 項

一 請求権勘案保有株式等 内国法人が直接に有する外国法人の株式等の数又は金額（当該外国法人が請求権の内容が異なる株式等を発行している場合には、当該外国法人の発行済株式等に、当該内国法人が当該請求権に基づき受けることができる法人税法第二十三条第一項第一号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配（以下この条において「剰余金の配当等」という。）の額がその総額のうちに占める割合を乗じて計算した数又は金額）及び請求権勘案間接保有株式等を合計した数又は金額をいう。

二 請求権勘案間接保有株式等 外国法人の発行済株式等に、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（次に掲げる場合のいずれにも該当する場合には、それぞれ次に定める割合の合計割合）を乗じて計算した株式等の数又は金額をいう。

イ 当該外国法人の株主等（法人税法第二条第十四号に規定する株主等をいう。以下この条において同じ。）である他の外国法人（イにおいて「他の外国法人」という。）の発行済株式等の全部又は一部が内国法人により所有されている場合 当該内国法人の当該他の外国法人に係る持株割合（その株主等の有する株式等の数又は金額が当該株式等の発行法人の発行済株式等のうちに占める割合（当該発行法人が請求権の内容が異なる株式等を発行している場合には、その株主等が当該請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合）をいう。以下この号において同じ。）に当該他の外国法人の当該外国法人に係る持株割合を乗じて計算した割合（当該他の外国法人が二以上ある場合には、二以上の当該他の外国法人につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

ロ 当該外国法人と他の外国法人（その発行済株式等の全部又は一部が内国法人により所有されているものに限る。以下この号において「他の外国法人」という。）との間に一又は二以上の外国法人（以下この号において「出資関連外国法人」という。）が介在している場合であつて、当該内国法人、当該他の外国法人、出資関連外国法人及び当該外国法人が株式等の所有を通じて連鎖関係にある場合 当該内国法人の当該他の外国法人に係る持株割合、当該他の外国法人の出資関連外国法人に係る持株割合、出資関連外国法人の他の出資関連外国法人に係る持株割合及び出資関連外国法人の当該外国法人に係る持株割合を順次乗じて計算した割合（当該連鎖関係が二以上ある場合には、当該二以上の連鎖関係につきそれぞれ計算した割合の合計割合）

会社が有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうちに占める割合（当該外国関係会社が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合。次号において「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」という。）が百分の十以上である内国法人」、第 2 号で「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合が百分の十以上である一の同族株主グループに属する内国法人（前号に掲げる内国法人を除く。）」と規定している。

(4)　適用除外

「我が国経済はグローバル化のなかで海外の経済活動に依存せざるを得ないため、外国子会社の設立地が単に軽課税国等であるという理由で真正な事業活動を行っている場合にこの制度を適用する必要はないと考え、租税回避の目的の有無を問わず、適用の可否を判定する客観的な適用除外要件を定めている[141]」。適用除外要件は、外国子会社合算税制の導入時から存在しており、『昭和 53 年度版改正税法のすべて』では、「本税制の重要な特色は、適用除外規定の設定です[142]」と説明されている。適用除外規定に関しては、租税特別措置法第 66 条の 6 第 3 項で規定されている。

(5)　部分適用対象金額

2010 年度税制改正で設けられた規定であり、適用除外基準を満たす特定外国子会社等であっても対象となる場合がある。『平成 22 年版改正税法のすべて』では、「株式や債券の運用による所得等の資産運用的な所得については、わが国と比べて著しく税負担の低い外国子会社においてそのような所得を伴う取引を行うことにつき積極的な経済合理性を見出すことは困難であり、むしろ、外国子会社への所得の付け替えに利用されやすいと考えられます。外国子会社によるこうした資産運用的な所得に相当する額については、租税回避行為に該当するものとして、わが国親会社の所得に合算して課税することが適当であると考えられます。そこで、資産運用的な所得を外国子会社に付け替えるような租税回避行為を一層的確に防止する観点から、外国子会社の資産運用的な行為に係る一定の所得に相当する額について、親会社の所得に合算して課税する仕組みが新たに措置されました[143]」と説明している。

「特定外国子会社等の株式等の 10%以上を直接又は間接に有する内国法人は、平成 22 年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度において特定所得の金額の合計額(以下『部分適用対象金額』という。)のうち所有株式等に対応する部分として計算した金額（以下『部分課税対象金額』という。）を収益の額とみなして所得計算上益金の額に算入しなければならない[144]」（措法第 66 条の 6 第 4 項)。

「特定所得の金額」に関して、たとえば、剰余金の配当等においては、「剰余金の配当等の額（当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式又は出資（その有する自己の株式等を除く。第四号において「発行済株式等」という。）の総数又は総額のうちに占める割合が、当該剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日（当該剰余金の配当等の額の支払が

141 本庄資ほか・前掲注(5)406 頁。
142 石山嘉英・前掲注(139)164 頁。
143 灘野正規ほか『平成 22 年版改正税法のすべて』496 頁（大蔵財務協会、2010)。
144 本庄資ほか・前掲注(5)426 頁。

法人税法第二十四条第一項各号に掲げる事由に基づくものである場合には、政令で定める日)において、百分の十に満たない場合における当該他の法人から受けるものに限る。以下この号において同じ。)の合計額から当該剰余金の配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該剰余金の配当等の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額)」と規定されている（措法第66条の6第4項第1号)。

(6)　特定外国子会社等から剰余金の配当等を受ける場合

2009年度税制改正で、外国子会社配当益金不算入制度が導入されたことにともない、特定外国子会社等の支払う配当等は合算対象所得の計算上控除しないこと、特定外国子会社等がその子会社から受ける配当等は合算対象所得の計算上控除すること、内国法人が特定外国子会社等から配当等を受ける場合には当期及び前10年以内に合算対象所得とされた金額の範囲で益金不算入とすることという措置が講じられた[145]。

『平成21年版改正税法のすべて』では、「外国子会社配当益金不算入制度により内国法人が一定の外国子会社から受ける剰余金の配当等は益金不算入となりますが、特定外国子会社等がその子会社から受ける剰余金の配当等が適用対象金額に含まれると、その剰余金の配当等は結果的に内国法人の課税対象とされることになります。そこで、内国法人が直接剰余金の配当等を受ける場合とのバランスを考慮し、特定外国子会社等が子会社（次の要件を満たす他の法人をいいます。以下同じです。）から受ける剰余金の配当等の額は、適用対象金額の計算上控除することとされました[146]」と説明されている。

租税特別措置法施行令第39条の15第1項で、「法第六十六条の六第二項第二号に規定する政令で定める基準により計算した金額は、同条第一項に規定する特定外国子会社等（以下この条及び次条第一項において「特定外国子会社等」という。）の各事業年度の決算に基づく所得の金額に係る第一号及び第二号に掲げる金額の合計額から当該所得の金額に係る第三号及び第四号に掲げる金額の合計額を控除した残額（当該所得の金額に係る第一号に掲げる金額が欠損の金額である場合には、当該所得の金額に係る第二号に掲げる金額から当該欠損の金額と当該所得の金額に係る第三号及び第四号に掲げる金額との合計額を控除した残額）とする」、同項第4号で「当該各事業年度において子会社（他の法人の発行済株式若しくは出資（自己が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数若しくは総額（以下この節において「発行済株式等」という。）のうちに当該特定外国子会社等が保有しているその株式等（株式又は出資をいう。以下この節において同じ。）の数若しくは金額の占める割合又は当該他の法人の発行済株式等のうちの議決権のある株式等の数若しくは金額のうちに当該特定外国子会社等が保有している当該株式等の数若しくは金額の占める割合のいずれかが百分の二十五以上であり、かつ、その状態が当該特定外国子会社等が当該他の法人から受ける配当等の額の支払義務が確定する日（当該配当等の額が法人税法第二十四条第一項に規定する事由に係る財務省令で定める配当等の額である場合には、同日の前日。以下この号において同じ。）以前六月以上（当該他の法人が当該確定する日以前六月以内に設立された法人である場合には、その設立の日から当該確定する日まで）継続している場合の当該他の法人（次に掲げる法人を除く。をいう。）から受け

145 本庄資ほか・前掲注(5)429頁。
146 河西修・灘野正規『平成21年版改正税法のすべて』444頁（大蔵財務協会、2009)。

る配当等の額）と規定されている。

第6節　本章の小括

本章では、旧信託法、新信託法、法人税法上の法人課税信託の規定、租税特別措置法の外国子会社合算税制の規定を概観した。第2節においては、旧信託法や新信託法制定の過程や規定、学説のうちの3つの学説を紹介した。第3節においては、事業の信託についての導入背景や、次章で問題点を述べる際に必要な事項である委託者の地位の移転、委託者の権利、受益権の譲渡について記述した。第4節では、法人税法創設以前については所得税法、法人税法創設後は法人税法における信託に対する課税の変遷を記述した。受益者に課税することを基本としているが、時代によって課税関係が変わっていくことがわかった。本論文の中心となる法人課税信託については、特に、法人課税信託に係る受託法人の内外判定を信託された営業所で判定すること、委託者から受託者への資産の譲渡が資本等取引となる場合があること、法人は法人課税信託を受託したときに新たに別法人を設立したとみなされることを記述した。これらの規定は、次章以下の問題点を述べる際に必要となる規定である。第5節では、外国子会社合算税制の規定を記述したが、次章以下の問題点を述べる際に必要な規定のみを記述した。次章では、本章で概観した規定を基にして、我が国の法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））の問題点を考察する。

第2章　法人課税信託（法人税法第2条第29号の2ハ（2））の問題点

第1節　本章の目的

本章の目的は、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））の問題点を明らかにすることである。

特に、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））の問題点は、所得の国外移転及び留保を防止するという観点からの立法上の検討が不十分であることである。また、みなし受益者課税（法法第12条第2項）も所得の国外移転及び留保を防止するという観点からの立法上の検討が不十分である。その結果、所得の国外移転及び留保が可能となってしまう場合があるのではないかということである。さらに、所得の国外移転及び留保が可能となってしまう場合においても、外国子会社合算税制の適用が困難な場合がある。なお、信託に関しては、財産が無税で委託者から受託者へ移転されてしまうという可能性もありうる[147]。しかし、本論文では、この点よりも、所得の国外移転及び留保という側面に着眼する。

第2節では、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））は、外国法人が委託者となることができるか否かを問題点としてあげる。

第3節では、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））と委託者の地位の移転との関係を問題点としてあげる。実務上、委託者の地位の移転は行われているため、租税法上でも、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））において委託者の地位の移転ができるのか否かを考える。

第4節では、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））と外国子会社合算税制との関係についてとりあげる。法人課税信託の受益権は株式又は出資とみなし、法人課税信託の受益者は株主等に含まれる（法法第4条の7第6号）。そのため、外国子会社合算税制の適用が考えられる。外国子会社合算税制をもって、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を防止することができるかどうかを、想定事例を交えて考える。

第5節では、みなし受益者課税（法法第12条第2項）と法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））の優先適用順位についてとりあげる。所得の国外移転及び留保を防止するにはどちらの規定を優先適用したほうがよいのかを考える。

なお、第4節の想定事例で参考とするのが、米国連邦税法上濫用的信託スキームとされるビジネス・トラストである。

Notice97‐24によると、ビジネス・トラストが濫用的信託スキームになるのは次のような場合である。事業の所有者が、事業を、受益を表象する証券と引換に移転する。ビジネス・トラストは、証券の保有者又は信託を創設した所有者のために支払を行う。この支払は、ビジネス・トラストの課税所得をわずか又はゼロにするため等を目的とする。場合によっては、証券が名ばかりの価格で所有者の子供に売却される。プロモーターは、これによって遺産税がゼロになると主張するのである[148]。この、濫用的信託スキームについては、Tax Notes[149]及びTax Notes International

147 本庄資・前掲注(8)924頁。
148 IRS・前掲注(15)p.6.
149 IRS,“IRS WARNS OF ABUSIVE TRUSTS”,Tax Notes 75, p.59(1997).

Magazine[150]でも警告されている。

さらに、IRS のホームページでは濫用的信託スキームに該当するビジネス・トラストを次のように説明している。納税者が進行中の事業を信託に移転する。事業を信託に移転することにより、納税者は事業に対する支配を放棄するように見せかける。しかし、実際には納税者が支配する受託者又は他の事業体を通して、依然として日々の活動や事業の所得の流れを動かす。このようなアレンジメントには税の救済はない。裁判所は、経済的実質がないことやグランタートラスト・ルール等の法概念を用いて、事業所得につきその納税者に納税義務があるとしてきている[151]。

第2節　委託者となる外国法人との関係

本庄資教授は、「日本は、内国法人が委託者となる信託について、一定の要件の下で、法人課税信託制度を適用できるが、外国法人が委託者となる信託について、法人課税信託制度を適用することはできるのか[152]」と指摘している。

法人税法第2条第29号の2ハでは、「法人（公共法人及び公益法人等を除く。）が委託者となる信託（信託財産に属する資産のみを信託するものを除く。）で、次に掲げる要件のいずれかに該当するもの」とだけ規定している。明文の規定をもって除かれているのは、公共法人及び公益法人等が委託者となる場合である。外国法人は明文の規定をもって除かれているわけではない。そのため、筆者は、外国法人は法人課税信託の委託者となり法人課税信託制度の適用が可能であると解すことができると考える。

第3節　委託者の地位の移転との関係

1. 本節の目的

第1章で述べたように、実務上、委託者の地位の移転は行われている。委託者の地位の移転に関して、佐藤英明教授は、「信託に関する租税法律関係を考える上で重要と思われる点としては，委託者の地位の移転が可能とされていること[153]」であると述べている。そのため、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）において、委託者の地位の移転が行われた場合の関係を考察してみる。

『平成19年版改正税法のすべて』では、「ハの類型の法人課税信託については、法人課税信託に該当するか否かの判定時点が効力発生時等とされていることから、一度法人課税信託に該当すると、他の類型の信託にはなれないこととなります[154]」と述べられている。そのため、これを立法趣旨であると解し、さらに委託者の地位の移転が行われた場合でもこれが適用されるとすると、委託者の地位が移転しても法人課税信託のままであると考えられる。

---

150 IRS, “IRS WARNS OF ABUSIVE TRUSTS”,Tax Notes International Magazine 14,p.1224(1997).
151 IRS・前掲注(35)。
152 本庄資・前掲注(8)932頁。
153 佐藤英明・前掲注(47)41頁。
154 佐々木浩ほか・前掲注(12)312頁。

2. 「法人（公共法人及び公益法人等を除く。）が委託者となる信託」との関係

委託者の地位の移転が行われたとしても、法人課税信託の定義規定である法人税法第 2 条第 29 号の 2 ハの「法人（公共法人及び公益法人等を除く。）が委託者となる信託」の要件を満たすか否かについて考察する。

法人税法第 2 条第 29 号の 2 ハでは、「法人（公共法人及び公益法人等を除く。）が委託者となる信託」とだけ規定している。

委託者の地位を移転することにより、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））が解散されるということでもないようである。法人税法第 4 条の 7 第 8 号では「法人課税信託について信託の終了があつた場合又は法人課税信託（第二条第二十九号の二ロ（定義）に掲げる信託に限る。）に第十二条第一項(信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属)に規定する受益者（同条第二項の規定により同条第一項に規定する受益者とみなされる者を含む。次号において「受益者等」という。）が存することとなつた場合（第二条第二十九号の二イ又はハに掲げる信託に該当する場合を除く。）には、これらの法人課税信託に係る受託法人の解散があつたものとする」と規定している。新信託法では、第 163 条[155]及び第 164 条[156]で信託の終了事由が規定されているが、委託者の地位の移転により信託が終了するとは規定されていない。

委託者の地位を移転することにより、法人課税信託が新たに設立されるということでもないようである。法人税法第 4 条の 7 第 7 号では「受託法人は、当該受託法人に係る法人課税信託の効力が生ずる日（一の約款に基づき複数の信託契約が締結されるものである場合にはその最初の契約が締結された日とし、法人課税信託以外の信託が法人課税信託に該当することとなつた場合にはその該当することとなつた日とする。）に設立されたものとする」と規定している。

これらの規定を考慮すると、法人から法人へ委託者の地位が移転された場合であったとしても、「法人（公共法人及び公益法人等を除く。）が委託者となる信託」を満たすものと思慮される。

---

155 信託は、次条の規定によるほか、次に掲げる場合に終了する。
一　信託の目的を達成したとき、又は信託の目的を達成することができなくなったとき。
二　受託者が受益権の全部を固有財産で有する状態が一年間継続したとき。
三　受託者が欠けた場合であって、新受託者が就任しない状態が一年間継続したとき。
四　受託者が第五十二条（第五十三条第二項及び第五十四条第四項において準用する場合を含む。）の規定により信託を終了させたとき。
五　信託の併合がされたとき。
六　第百六十五条又は第百六十六条の規定により信託の終了を命ずる裁判があったとき。
七　信託財産についての破産手続開始の決定があったとき。
八　委託者が破産手続開始の決定、再生手続開始の決定又は更生手続開始の決定を受けた場合において、破産法第五十三条第一項、民事再生法第四十九条第一項又は会社更生法第六十一条第一項（金融機関等の更生手続の特例等に関する法律第四十一条第一項及び第二百六条第一項において準用する場合を含む。）の規定による信託契約の解除がされたとき。
九　信託行為において定めた事由が生じたとき。

156 委託者及び受益者は、いつでも、その合意により、信託を終了することができる。
2　委託者及び受益者が受託者に不利な時期に信託を終了したときは、委託者及び受益者は、受託者の損害を賠償しなければならない。ただし、やむを得ない事由があったときは、この限りでない。
3　前二項の規定にかかわらず、信託行為に別段の定めがあるときは、その定めるところによる。
4　委託者が現に存しない場合には、第一項及び第二項の規定は、適用しない。

3. 「法人」と「当該法人」との関係

受益権の譲渡ともに委託者の地位の移転が行われた場合、法人税法第 2 条第 29 号の 2 ハの「法人（公共法人及び公益法人等を除く。）が委託者となる信託」の「法人」と、法人税法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2）の「その信託の効力が生じた時又はその存続期間（その信託行為において定められた存続期間をいう。（2）において同じ。）の定めの変更の効力が生じた時（（2）において「効力発生時等」という。）において当該法人又は当該法人との間に政令で定める特殊の関係のある者」の「当該法人」との関係について考察する。

「当該法人」とは、信託の効力発生時等の委託者である。信託の効力発生時等の後に法人から法人へと委託者の地位の移転が行われたとする。この場合、「当該法人」は信託効力発生時等で判定されるため、「当該法人」は委託者の地位の移転が行われる前の委託者と考えられる。

しかし、「法人（公共法人及び公益法人等を除く。）が委託者となる信託」の「法人」は委託者の地位の移転が行われた後の委託者、「その信託の効力が生じた時又はその存続期間（その信託行為において定められた存続期間をいう。（2）において同じ。）の定めの変更の効力が生じた時（（2）において「効力発生時等」という。）において当該法人又は当該法人との間に政令で定める特殊の関係のある者」の「当該法人」は委託者の地位の移転が行われる前の委託者となる場合がありうる。よって、このとき法律の文言上では、「法人」と「当該法人」が別法人となり一致しなくなると考えられる。

さらに、外国法人が委託者になることができるとする場合、受益権の譲渡とともに内国法人から外国法人へと委託者の地位の移転が行われたとき、受益権の譲渡ともに外国法人から内国法人へと委託者の地位が行われたときも、定義規定で齟齬が生じることになると考えられる。

4. 本節の小括

法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））と委託者の地位の移転との関係を考察した。その結果、委託者の地位の移転を行うことにより、定義規定で齟齬が生じる恐れがあると考えられることがわかった。

しかし、たとえ定義規定に齟齬が生じたとしても、委託者の地位の移転により法人課税信託の解散があったとする規定はなく（法法第 4 条の 7 第 8 号）、新たな法人課税信託の設立があったとする規定もない（法法第 4 条の 7 第 7 号）。また、『平成 19 年版改正税法のすべて』によると、法人税法第 2 条第 29 号の 2 ハの類型の法人課税信託は、一度法人課税信託に該当すると、他の類型の信託にはなれないとされている[157]。

このように、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））は、委託者の地位の移転の取扱いについて明確な規定を欠いている。そのため、法人税法上委託者の地位の移転が認められているのか否かを明らかにする明文の規定が必要である[158]。

---

157 佐々木浩ほか・前掲注(12)312 頁。

158 委託者の地位の移転それ自体に対して、課税が行われるか否かという問題もあると考えられる。

第 4 節　外国子会社合算税制との関係

1. 本節の目的

1998 年の OECD の“HARMFUL TAX COMPETITION　An Emerging Global Issue”では、有害な税制と闘うことに対する全体的な効果を改善するためには、外国子会社合算税制、外国投資信託、外国信託税制の間の関係をより綿密に調査することが有効となりうるだろうとしている[159]。2001 年の IFA 年次総会の“Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends”において General Reporter である Brian J. Arnold and Patrick Dibout 氏は、「非居住信託についても CFC 又は CFC に類似する制度が必要である。少なくとも、非居住信託の分配されない所得に関しては、通常受益者と別に非居住信託に対して課税されるからである[160]」と述べている。

これらから、法人課税信託と外国子会社合算税制との適用関係を考察する必要があると考える。法人課税信託の受託者としての受託法人は外国法人となることもあり（法法第 4 条の 7 第 2 号）、また、法人課税信託の受益権は株式又は出資とみなし、法人課税信託の受益者は株主等に含まれる（法法第 4 条の 7 第 6 号）。そのため、法人課税信託と外国子会社合算税制との関わりが生じる場合があるものと考えられる。そこで、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保につき、外国子会社合算税制をもって防止することができるか否かを考察する。

我が国の法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））には、委託者と特殊の関係のある者を受託者とする事業の信託が含まれる。そのため、米国の濫用的信託スキームとされるビジネス・トラストの特徴を備えてしまうこともあると考えられる。IRS のホームページや Notice97‐24 で濫用的信託スキームとされているビジネス・トラストにおいては、委託者が事業を信託すること、委託者は自らの支配を放棄するように見せかけること、しかし実際には納税者が支配する受託者又は他の事業体を通して依然として日々の活動や事業の所得の流れを動かすこと、受益権が譲渡されうることが特徴である[161]。

よって、筆者は、米国で濫用的信託スキームとされるビジネス・トラストを参考とした想定事例を考え、我が国の外国子会社合算税制をもって法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を防止することができるか否かを考察する。

2. 外国子会社合算税制による所得の国外移転及び留保の防止について

(1) 所得の国外移転及び留保を防止することができると考えられる想定事例

内国法人 J（法法第 2 条第 3 号）は軽課税国にある外国法人 A（法法第 2 条第 4 号）の株式を 100%保有している。我が国の新信託法に基づき、内国法人 J を委託者兼受益者、外国法人 A を受託者と

---

159 OECD・前掲注(55)p.42.
160 IFA・前掲注(57)p.41.
161 IRS・前掲注(15)p.6、IRS・前掲注(35)。

する信託を、軽課税国にある外国法人 A の営業所で締結する[162]。この信託は事業の信託であり法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））に該当するように信託を行う。内国法人 J は、我が国の法人税法上の国内源泉所得及び国外源泉所得を稼得する事業を信託した。委託者の権利は、新信託法第 145 条に基づき全部有しないものとする。

この事業の信託は法人税法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2）に該当するように信託されている。受託法人においては資産の取得が資本等取引になるため受贈益課税はないとされる[163]。外国法人 A の営業所で信託されたので、法人課税信託の受託者としての受託法人は法人税法上外国法人（外国法人 B とする。）となる（法法第 4 条の 7 第 2 号)。なお、法人課税信託の受託法人と法人課税信託の受託者としての受託法人は別である（法法第 4 条の 6 第 1 項)。内国法人 J が信託した事業から生じる所得は外国法人 B に帰属するので（法法第 4 条の 6)、外国法人 B に国内源泉所得及び国外源泉所得が帰属する。外国法人 B の課税所得の範囲は国内源泉所得のみであり、国外源泉所得は課税されない（法法第 9 条第 1 項)。

法人課税信託の受益権は株式又は出資とみなされ、法人課税信託の受益者は株主等に含まれる（法法第 4 条の 7 第 6 号)。これにより内国法人 J が外国法人 B の株式等を 100%保有していることになる。外国子会社合算税制の適用上、外国法人 A と外国法人 B は別々の者とみなされる（措法第 2 条の 2)。租税法上、内国法人 J が外国法人 B の株式を 100%保有しているので、外国法人 B は外国子会社合算税制において外国関係会社となる（措法第 66 条の 6 第 1 項)。内国法人 J は、外国関係会社となる外国法人 B の株式等を 100%保有していることとなるので、外国子会社合算税制の適用対象となる内国法人である（措法第 66 条の 6 第 1 項第 1 号)。外国関係会社となる外国法人 B が特定外国子会社等に該当すれば、適用除外とされない限り、外国子会社合算税制をもって、（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を防止することが可能である。

ただし、適用除外要件の判定に関し問題が生ずる恐れがある。

第 1 に実体基準を満たすか否かである。「我が国では物理的施設を有しない法人を実体のない存在として認めない。逆に、事務所、店舗、工場などの固定施設を有する場合には実体のある存在と推定している[164]」。法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）は租税法上で法人として存在しているので、実体基準をどのように判断するかが問題となると考えられる。

第 2 に管理支配基準を満たすか否かである。租税特別措置法基本通達 66 の 6 - 16 では「内国法人に係る特定外国子会社等がその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること…の判定は、当該特定外国子会社等の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を勘案の上行うものとする。この場合において、例えば、当該特定外国子会社等の株主総会

---

162 実務上、我が国の子会社に信託されているのか、外国子会社に信託されているのかは定かではないが、子会社に信託されることは多いとされる。法務省法制審議会信託法部会第 10 回会議（2005 年 2 月 25 日）では、信託宣言が行われた場合の監督牽制の議論において、「現に数多く行われている流動化・証券化取引，日本における信託のみを用いた仕組みというのは多数あります。それを見ていますと，確かに委託者と受託者は別です。受託者は委託者の 100%子会社ですというケースが非常に多くあります。…委託者と受託者が同一企業グループ，同一の株主にあるというケースが多々あるわけですね」と述べられていた（法務省法制審議会信託法部会第 10 回会議 2005 年 2 月 25 日)。

163 佐々木浩ほか・前掲注(12)318 頁。

164 本庄資ほか・前掲注(5)410 頁。

の開催が本店所在地国等以外の場所で行われていること、当該特定外国子会社等が、現地における事業計画の策定等に当たり、当該内国法人と協議し、その意見を求めていること等の事実があるとしても、そのことだけでは、当該特定外国子会社等が管理支配基準を満たさないことにはならないことに留意する」と定められている。租税法上で法人として存在している法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2（ハ）(2)）の受託者としての受託法人が、管理支配基準を満たすことになるのはどのようなときであるかという問題が生ずると考えられる。

(2)　所得の国外移転及び留保を防止することが困難であると考えられる想定事例

①　想定事例 1

内国法人 J（法法第 2 条第 3 号）は軽課税国ある外国法人 A（法法第 2 条第 4 号）の株式を 100%保有している。内国法人 J は軽課税国にある外国法人 B（法法第 2 条第 4 号）の株式を 70%保有している。内国法人 J 及び外国法人 A と資本関係等で関係のない外国法人 C（法法第 2 条第 4 号）が、外国法人 B の残り 30%の株式を保有している。我が国の新信託法に基づき、内国法人 J を委託者兼受益者、外国法人 A を受託者とする信託を、軽課税国にある外国法人 A の営業所で行う。この信託は事業の信託であり、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ (2)）に該当するようにする。内国法人 J は、我が国の法人税法上の国内源泉所得及び国外源泉所得を稼得する事業を信託した。直後に、受託者の合意のもと信託行為に基づき、適正な対価をもって、受益権の総数の 70%が外国法人 B へ、30%が外国法人 C へ譲渡された。各受益権の内容は質的量的に均等であるものとする。委託者の権利は、新信託法第 145 条に基づき全部有しないものとする。

受託法人においては資産の取得が資本等取引になるため受贈益課税はないとされる[165]。しかし、内国法人 J は外国法人 A に事業の信託を行う際の譲渡損益に対して、また、内国法人 J から外国法人 B 及び外国法人 C への受益権譲渡にともなう譲渡損益に対して課税されうるだろう[166]。

この事業の信託は法人税法第 2 条第 29 号の 2 ハ (2) に該当するように信託されている。外国法人 A の営業所で信託されたので、法人課税信託の受託者としての受託法人は法人税法上外国法人（外国法人 D とする。）となる（法法第 4 条の 7 第 2 号）。なお、法人課税信託の受託法人と法人課税信託の受託者としての受託法人は別である（法法第 4 条の 6 第 1 項）。内国法人 J が信託した事業から生じる所得は外国法人 D に帰属するので（法法第 4 条の 6）、外国法人 D に国内源泉所得及び国外源泉所得が帰属する。外国法人 D の課税所得の範囲は国内源泉所得のみであり、国外源泉所得は課税されない（法法第 9 条第 1 項）。

外国法人 D が外国関係会社に該当するか否かを考える。租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項及び租税特別措置法施行令第 39 条の 16 の規定により、内国法人 J が保有する請求権勘案保有株式等は 100 分の 49 となり、100 分の 50 超ではないため、外国法人 D は外国関係会社に該当しない。そのため、外国法人 D は外国子会社合算税制の対象とはならないものと考えられる。

外国法人 B が外国関係会社に該当するか否かを考える。内国法人 J は外国法人 B の株式を 70%保有しているので、外国法人 B は外国関係会社となる（措法第 66 条の 6 第 1 項）。内国法人 J は

165 佐々木浩ほか・前掲注(12)318 頁。

166 佐々木浩ほか・前掲注(12)318 頁以下、佐藤英明・前掲注(47)68 頁以下、岡村忠生・前掲注(47)78 頁以下。

外国法人Bの株式を70%保有しているので、外国子会社合算税制の対象となる内国法人である（措法第66条の6第1項第1号)。外国関係会社である外国法人Bが特定外国子会社等に該当すれば、適用除外とされない限り、外国子会社合算税制の対象となる。

ところが、特定外国子会社等がその子会社から受ける配当等は合算対象所得の計算上控除することとされる場合がある（措法令第39条の15第1項及び第1項第4号)。外国法人Bが特定外国子会社等に該当したとする。外国法人Bは外国法人Dの株式等の70%を保有しているとみなされることとなる。法人税法第4条の7第10号では、「法人課税信託の収益の分配は資本剰余金の減少に伴わない剰余金の配当と、法人課税信託の元本の払戻しは資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当とみなす」と規定している。これらより、特定外国子会社等である外国法人Bが、6月以上外国法人Dの株式等とみなされる受益権を保有していれば、外国法人Dからの収益の分配は配当等なり合算対象所得の計算上控除されると考えられる。したがって、事業の信託から生じる所得が受益者に分配されたとしても、外国法人Bに留まることになると考えられる。

さらに、部分適用対象金額となる剰余金の配当等については、当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合が、100分の10に満たない場合における当該他の法人から受けるものに限られている（措法第66条の6第4項第1号)。特定外国子会社等である外国法人Bは外国法人Dの株式等の70%を保有しているとみなされることとなる。そのため、外国法人Dからの収益の分配は配当等なるが、部分適用対象金額には含まれないものと考えられる。

以上より、外国子会社合算税制をもって、法人税法第2条第29号の2ハ（2）を利用した所得の国外移転及び留保を防止することは困難であると考えられる。

② 想定事例2

外国法人A（法法第2条第4号）が内国法人J（法法第2条第3号）の株式を100%保有している。内国法人Jは軽課税国ある外国法人B（法法第2条第4号）の株式を100%保有している。内国法人Jは軽課税国にある外国法人C（法法第2条第4号）の株式を100%保有している。我が国の新信託法に基づき、内国法人Jを委託者兼受益者、外国法人Bを受託者とする信託を、軽課税国にある外国法人Bの営業所で締結する。この信託は事業の信託であり、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））に該当するようにする。内国法人Jは、我が国の法人税法上の国内源泉所得及び国外源泉所得を稼得する事業を信託した。直後に、受託者の合意のもと信託行為に基づき、適正な対価をもって受益権の総数の50%が外国法人Aへ、50%が外国法人Cへ譲渡された。各受益権の内容は質的量的に均等であるものとする。委託者の権利は、新信託法第145条に基づき全部有しないものとする。

受託法人においては資産の取得が資本等取引になるため受贈益課税はないとされる[167]。しかし、内国法人Jは外国法人Bに事業の信託を行う際の譲渡損益に対して、また、内国法人Jから外国法人A及び外国法人Cへの受益権譲渡にともなう譲渡損益に対して課税されうるだろう[168]。

外国法人Bの営業所で信託されたので、法人課税信託の受託者としての受託法人は法人税法上外

[167] 佐々木浩ほか・前掲注(12)318頁。

[168] 佐々木浩ほか・前掲注(12)318頁以下、佐藤英明・前掲注(47)68頁以下、岡村忠生・前掲注(47)78頁以下。

国法人（外国法人Dとする。）となる（法法第4条の7第2号）。なお、法人課税信託の受託法人と法人課税信託の受託者としての受託法人は別である（法法第4条の6第1項）。内国法人Jが信託した事業から生じる所得は外国法人Dに帰属するので（法法第4条の6)、外国法人Dに国内源泉所得及び国外源泉所得が帰属する。外国法人Dの課税所得の範囲は国内源泉所得のみであり、国外源泉所得は課税されない（法法第9条第1項）。

外国法人Dが外国関係会社に該当するか否かを考える。租税特別措置法第66条の6第1項及び租税特別措置法施行令第39条の16の規定により、内国法人Jが保有する請求権勘案保有株式等は100分の50となり、100分の50超ではないため、外国法人Dは外国関係会社に該当しない。そのため、外国法人Dは外国子会社合算税制の対象とはならないものと考えられる。

外国法人Cが外国関係会社に該当するか否かを考える。内国法人Jは外国法人Cの株式を100%保有しているので、外国法人Cは外国関係会社となる（措法第66条の6第1項）。内国法人Jは外国法人Cの株式を100%保有しているので、外国子会社合算税制の対象となる内国法人である（措法第66条の6第1項第1号）。外国関係会社である外国法人Cが特定外国子会社等に該当すれば、適用除外とされない限り、外国子会社合算税制の対象となる。

ところが、特定外国子会社等がその子会社から受ける配当等は合算対象所得の計算上控除することとされる場合がある（措法令第39条の15第1項及び第1項第4号）。外国法人Cが特定外国子会社等に該当したとする。外国法人Cは外国法人Dの株式等の50%を保有しているとみなされることとなる。法人税法第4条の7第10号では、「法人課税信託の収益の分配は資本剰余金の減少に伴わない剰余金の配当と、法人課税信託の元本の払戻しは資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当とみなす」と規定している。これらより、特定外国子会社等である外国法人Cが、6月以上外国法人Dの株式等とみなされる受益権を保有していれば、外国法人Dからの収益の分配は配当等なり合算対象所得の計算上控除されると考えられる。したがって、事業の信託から生じる所得が受益者に分配されたとしても、外国法人Cに留まることになると考えられる。

さらに、部分適用対象金額となる剰余金の配当等については、当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式等の総数又は総額のうちに占める割合が、100分の10に満たない場合における当該他の法人から受けるものに限られている（措法第66条の6第4項第1号）。特定外国子会社等である外国法人Cは外国法人Dの株式等の50%を保有しているとみなされることとなる。そのため、外国法人Dからの収益の分配は配当等なるが、部分適用対象金額には含まれないものと考えられる。

以上より、外国子会社合算税制をもって、法人税法第2条第29号の2ハ（2）を利用した所得の国外移転及び留保を防止することは困難であると考えられる。

3. 本節の小括

上記想定事例は、米国の濫用的信託スキームとされるビジネス・トラストを参考とし筆者が考えた想定であり実証的なものではない。内国法人は我が国の新信託法に基づき事業の信託を行う。委託者である内国法人は、信託財産に属する財産の管理又は処分を行う受託者を、株式保有を通じて支配している。その上で、内国法人は親会社や子会社である外国法人に事業の信託から生じる所得を移転し留保する。このような法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保に対して、我が国の外国子会社合算税制の適用が困難である場合があると考えら

れる。

本庄資教授は、「信託法の発展の中で，“legal ownership”と“beneficial ownership”の2種類の所有権概念を生じ，その差異が利用された。…信託制度は，衡平法により発展したので，信託の組成のとき，信託財産の全部の所有権が2つの構成要素に分割され，別々の者に2つの所有権が与えられる（Legal ownership は受託者に，beneficial ownership といわれるものは，受益者“beneficiary”に）[169]」と述べているが、上記想定事例は、この信託の特徴を利用したものといえるだろう。そして、我が国の外国子会社合算税制はこの特徴に適切に対応できていないのではないかと思慮される。

第5節　みなし受益者課税（法法第12条第2項）と法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）の優先適用順位

みなし受益者課税（法法第12条第2項）と法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）の優先適用順位について考える。本庄資教授は、「個人事業主が、1人株主の会社を設立し、その事業を受託者の国外営業所に信託すると、委託者＝受益者が日本の居住者・内国法人であるが、信託の所得とされるこの個人＝1人株主会社の実質的な国外所得について、納税義務者とされる受託者は外国法人とされるので、日本の課税を免れるというループホールを認めるのかという問題がある。つまり、受益者課税信託の『みなし受益者』（委託者）課税と法人税法課税信託の受託者（外国法人とされる場合）との優先適用順位は、必ずしも明確ではない[170]」と指摘している。みなし受益者課税によって信託の所得を委託者である内国法人に帰属させると、我が国は国内源泉所得及び国外源泉所得に課税できることになる。つまり、我が国は、みなし受益者課税を法人課税信託より優先的に適用させることで、ループホールを防ぐことができる。

しかし、次のような場合にはみなし受益者課税（法法第12条第2項）を優先して適用しないほうがよいと考えられる。外国法人が内国法人の株式を100%保有している場合で、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）に該当するように、外国法人を委託者（信託の変更をする権限を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者）兼受益者、内国法人を受託者、我が国の新信託法を準拠法とする信託を、我が国の事業所で行ったとする。なお、法人税法上、外国法人が委託者となることができるか否かの明文の規定はない。本章第2節で述べたように、本論文では、法人税法上、明文の規定で外国法人が委託者となることを除外していないため、外国法人は委託者となることができると解する立場をとる。

法人課税信託の受託者としての受託法人は内国法人となり、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）を適用すると事業の信託から生じる所得はこの内国法人に帰属する。我が国は、事業の信託から生ずる国内源泉所得及び国外源泉所得に課税できる。

外国法人は、信託の変更をする権限を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている委託者である。そのため、みなし受益者（法法第12条第2項）に該当する可能性が高いと考えられる。みなし受益者課税（法法第12条第2項）を適用すると、事業の信託から生じる所得は外国法人に帰属する。我が国は、事業の信託から生ずる国内源泉所得のみに課税できる。

---

169 本庄資・前掲注(1)597頁。
170 本庄資・前掲注(8)918頁。

我が国の課税権の確保という観点からみると、この場合において、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）をみなし受益者課税（法法第12条第2項）より優先させるほうがよいことになる。みなし受益者課税（法法第12条第2項）を優先して適用させることは好ましくないことになる。

以上より、所得の国外移転及び留保という観点からは、みなし受益者課税（法法第12条第2項）を優先適用するほうがよい場合と、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）を優先適用するほうがよい場合の両方が考えられる。そのため、元々、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）とみなし受益者課税（法法第12条第2項）の規定は、所得の国外移転及び留保を防止するという観点から立法上十分に検討されていたか否かが問われることになる。仮に、立法上十分に検討されていないならば、筆者はみなし受益者課税（法法第12条第2項）を優先適用できないのではないかと考える。

第6節　本章の小括

本章をまとめると以下のようになる。

第1に、外国法人が法人課税信託の委託者となれるかどうかの明文の規定はない。筆者は、明文で除かれていないことから外国法人が委託者となると解することができるのではないかと考える。明文の規定を創設しはっきりさせるべきである。

第2に、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）と委託者の地位との関係については明確な規定がない。特に、委託者の地位の移転が行われると定義規定で齟齬をきたす。それにもかかわらず、法人課税信託の解散がなされるとする規定、新たに法人課税信託が新設されるとする規定もない。『平成19年版改正税法のすべて』では、一度法人課税信託に該当すると、他の類型の信託にはなれないとしている[171]。そのため、筆者は、租税法上、委託者の地位の移転を認めているのか否かの判断をつけることができない。よって、実務上も委託者の地位の移転が行われていることからも、明文の規定を創設し、租税法上、委託者の地位の移転を認めているのか否かを明らかにすることが必要である。

第3に、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）と外国子会社合算税制の関係を探った。その結果、外国子会社合算税制をもっても、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）を利用した所得の国外移転及び留保を防止することが困難な場合があると考えられる。また、外国子会社合算税制の対象となっても、適用除外要件の実体基準、管理支配基準の判定で問題が生ずる恐れがある。

第4に、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）を利用した所得の国外移転及び留保を防止するために、みなし受益者課税（法法第12条第2項）を優先するほうがよい場合と、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）を優先するほうがよい場合との両方があると考えられる。みなし受益者課税（法法第12条第2項）と法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）の優先適用順位は曖昧な状態である。

第3章では、第1及び第2の点はとりあげない。特に第2の点は、筆者自身、租税法上、委託者の地位の移転を認めているのか否かの判断をつけることができないからである。そのため、本論文

---

[171] 佐々木浩ほか・前掲注(12)312頁。

では問題提起までにとどめておくこととする。第3の外国子会社合算税制の対象となった場合の問題点も問題提起するだけにとどめておくこととする。第3章でとりあげるのは第3及び第4の外国子会社合算税制の適用が困難な場合の問題点である。第3章では、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）とみなし受益者課税（法法第12条第2項）の趣旨を探る。そして、外国子会社合算税制の適用が困難な場合において、みなし受益者課税（法法第12条第2項）を適用してもよいのか否か、適用した場合に所得の国外移転及び留保を防止することができるか否かを考察する。

第3章　法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））とみなし受益者課税（法法第12条第2項）

第1節　本章の目的

本章の目的は、外国子会社合算税制の適用が困難な場合でも、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）をもって所得の国外移転及び留保を防止することができるか否かを考察することである。仮に、防止することができないとすれば、この所得の国外移転及び留保は、租税回避と捉えることができるか否かを考える。租税回避と捉えることができれば、その防止策を米国の連邦税法から探ることにする。

第2節では、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））及びみなし受益者課税（法法第12条第 2 項）の趣旨を探る。利用者の創意工夫を最大限に生かすべく改正された新信託法に対して、我が国の租税法がどのような意図のもとで対応したのかを探る必要がある。特に、第2章第5節で述べたように、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））とみなし受益者課税（法法第 12 条第2項）の優先適用順位は曖昧であるため、これらの規定が何のために設けられたかを明らかにする必要がある。

また、外国子会社合算税制の適用が困難な場合でも、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）をもって所得の国外移転及び留保を防止することができるか否かを考察する。みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）で防止することができれば、新たな防止規定を導入する必要はないと考えられる。

第3節では、みなし受益者課税（法法第12条第2項）で防止することができない場合、租税回避であると捉えることができるか否かを考察する。そして、租税回避と捉えることができた場合、租税回避への対応策を米国連邦税法から探る。我が国の事業の信託は米国のビジネス・トラストを参考としている。本論文の第2章第4節で用いた想定事例は米国連邦税法上で濫用的信託スキームとされている事例を参考とした。そのため、本論文では対応策を考えるにあたり米国連邦税法を参考とすることにする。

第2節　法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））とみなし受益者課税（法法第12条第2項）の趣旨

1. 本節の目的

2007 年度税制改正では、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）が改正され、さらに法人課税信託が新たに創設された。そこで、本節においては、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）と法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））につき、どのような趣旨のもとで制定されたのかを探る。

そして、両規定が所得の国外移転及び留保を防止するという観点から十分に検討されていたか否

かを探る[172]。

2. みなし受益者課税（法法第12条第2項）の趣旨

法人税法第12条第2項では、「信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）は、前項に規定する受益者とみなして、同項の規定を適用する」と規定している。

『平成19年版改正税法のすべて』では、みなし受益者について、「信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用が帰属するものとみなされる者は、従来は形式基準により受益者が存する場合には受益者と、受益者が不特定又は不存在の場合には委託者とされていましたが、実質基準を導入し、受益者と同等の地位を有する者をみなし受益者として取り扱うこととされました。…新信託法における受益者の概念（注1）を参考にしつつ、信託の変更をする権限（信託をコントロールする権利の具現化）を有するか否か及び信託財産の給付を受けることとされているか否かによって判断することとされました[173]」としている。

委託者との関係については、『平成19年版改正税法のすべて』では「新信託法においては、委託者は信託行為に別段の定めがない限り信託の変更をする権限を有することとされ、残余財産受益者又は帰属権利者の定めがなければ委託者を帰属権利者として指定する旨の定めがあったものとみなすこととされていますので、このような場合には委託者がみなし受益者に該当することになります[174]」としている。

金子宏教授は、「委託者は、みなし受益者にあたる場合は別として、委託者の立場で課税されることはない[175]」と述べている。

占部裕典教授は、「今までのように受益者がいなかったら、すべて委託者に課税するということは少し行き過ぎであるといった非難もありましたので、それを受けまして、委託者等であっても『信託の変更権限を現に有し、その信託財産の給付を受けるとされている者』という要件を満たす委託者であれば、受益者とみなして受益者課税をしましょうということになりました[176]」と述べている。また、占部裕典教授は、「『受益者としての権利を現に有するもの』『信託の変更権限を現に有し、か

---

172 以下の税制改正を審議する国会では、みなし受益者課税（法法第12条第2項）及び法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）について、十分な議論はなされていなかった。第166回国会衆議院本会議第7号2007年2月20日、第166回国会衆議院財務金融委員会第2号2007年2月21日、第166回国会衆議院総務委員会第4号2007年2月22日、第166回国会衆議院財務金融委員会第3号2007年2月27日、第166回国会衆議院財務金融委員会第4号2007年2月28日、第166回国会衆議院財務金融委員会第5号2007年3月2日、第166回国会衆議院本会議第10号2007年3月3日、第166回国会衆議院本会議第11号2007年3月6日、第166回国会参議院本会議第8号2007年3月9日、第166回国会参議院本会議第9号2007年3月14日、第166回国会参議院財政金融委員会第4号2007年3月15日、第166回国会参議院総務委員会第3号2007年3月15日、第166回国会参議院総務委員会第4号2007年3月20日、第166回国会参議院財政金融委員会第6号2007年3月22日、第166回国会参議院本会議第11号2007年3月23日。

173 佐々木浩ほか・前掲注(12)293頁。

174 佐々木浩ほか・前掲注(12)293頁。

175 金子宏・前掲注(6)451頁。

176 占部裕典「信託税制について」信託245号101頁(2011)。

つ、その信託財産の給付をうけることとされている者』の解釈が今後問題となりうるであろう。施行令や通達等において一定の範囲は示されているが、改正法のもとでどの程度のものを射程距離に置くはひとつの解釈問題として重要である[177]」と述べている。

佐藤英明教授は、「信託行為において委託者以外にこのような変更権限や受益の権利を有する者を指定することは可能であるから，みなし受益者に該当する者はその信託の委託者に限られるわけではないが，委託者がこれに該当することは多いものと考えられる。…新信託税制におけるみなし受益者課税の制度は，実質的に信託財産に支配等の可能性を残した委託者への課税の制度であり，従来の導管理論の下での委託者課税から新たな姿の委託者課税に変わったものと理解することができる。そして，ここで期待される役割は，信託を用いた所得分割などによる租税回避への対処であろう[178]」と述べている。

以上より、委託者でもみなし受益者に該当することがあるといえる。

3. 法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ(2)）の趣旨

(1) 第165回国会における審議

信託法改正を審議する第165回国会衆議院法務委員会第5回（2006年10月27日）において、財務大臣政務官が、「法人税等の租税回避ということでございましたが、今般の信託法案そのものは、多様な信託の類型の創設によりまして信託の利用機会を大幅に拡大していくということが目的である一方で、…租税回避に用いられる懸念も指摘されているわけでございます。そこで、基本的には、この自己信託、会社と同じような事業を行うような場合には、法人税の回避にならないように、やはり法人と同様の事業を信託形態で行うということであれば、課税の公平及び中立性の確保の観点から、法人課税を行うべきではないかということを今検討しているわけでございます[179]」と述べている。

信託法改正を審議する第165回国会衆議院法務委員会財務金融委員会連合審査会第1号（2006年11月1日）では、政府参考人（財務省主税局長）が、「今般の信託法案、信託の利用機会を増大させるという反面、租税回避に用いられるのではないかという懸念があることを指摘されておることは、私どもも承知しております。特に、今御指摘の自己信託あるいは事業信託というものにつきまして、法人税の潜脱が起こるのではないかというような懸念がございます。仮に、一般の法人と全く同様の事業を信託形態で行うような場合には、課税の公平あるいは中立という観点から、法人課税を行うべきではないかという検討をいたしております[180]」と述べている。

信託法改正を審議する第165回国会参議院法務委員会財政金融委員会第1号（2006年12月6日）では、財務副大臣が「法人税の回避を防止するという観点から、仮に通常の法人と同様の事業を行う信託につきまして信託段階課税を行う場合には、通常の法人に対する課税と同様とすることが考えられます、これは仮にですが[181]」と述べている。

---

177 占部裕典・前掲注(47)544頁。
178 佐藤英明・前掲注(47)50頁～51頁。
179 第165回国会衆議院法務委員会第5号2006年10月27日・前掲注(48)。
180 第165回国会衆議院法務委員会財務金融委員会連合審査会第1号2006年11月1日・前掲注(49)。
181 第165回国会参議院法務委員会財政金融委員会第1号2006年12月6日・前掲注(50)。

(2)　政府税制調査会

2006 年 9 月の税制調査会の「これまでの審議等を踏まえた主な論点」では、法人課税の改革の視点の 1 つとして「剰余金の分配を目的としない法人形態や、組合形態、信託形態等多様な形態による事業活動が活発化しつつある中で、事業形態の選択に中立的な税制を構築することが求められている[182]」ということをあげている。そして、同報告は、多様な事業形態への対応の検討課題として「法人課税の範囲や課税方式について、税制が事業形態の選択に歪みをもたらすことがないよう、引き続き適正な課税関係の構築に努めるべき[183]」と述べている。

2006 年 12 月の税制調査会の「平成 19 年度の税制改正に関する答申－経済活性化を目指して－」では、信託法の改正により「信託に対する様々なニーズに対応して新たな信託が認められるなど信託の利用形態が大幅に多様化することとなる。例えば、事業を行うための 1 つのツールとしても信託を活用することが可能になることにより、我が国経済における事業形態の多様化がさらに進み、経済活性化にも資すると期待される。…信託制度が多様なニーズに応えて発展し、適正な規律の下で有効に活用されることが重要である。一方で、新たな制度を利用した租税回避の懸念が指摘されている。こうしたことを踏まえれば、まずは、現行税制の考え方を基本とした上で、必要な場合に信託段階課税を行うなど、課税の中立性・公平性を確保するため適切な措置を講ずべきである[184]」と述べている。

2007 年 1 月の税制調査会の「平成 19 年度税制改正の要綱」では、信託を利用した租税回避への対応その他の信託課税の適正化措置の項目において、法人が委託者となる信託、信託損失に係る所得税の取扱い、信託損失に係る法人税の取扱い、合同運用信託の範囲の適正化をあげている[185]。

(3)　『平成 19 年版改正税法のすべて』

『平成 19 年版改正税法のすべて』の改正の趣旨及び概要では、「受託者段階で受託者の固有所得とは区別して法人税を課税する信託（従前においては特定信託）を法人課税信託と定義するとともに、その範囲及び課税方法について整備が行われました。…一定の場合には、私法上の信託収益の帰属者たる受託者の段階で課税することが適当であると考えられます。…③法人が委託者となる信託で法人税の回避の恐れが高いものとして一定のものを、法人課税信託とし、その受託者を納税義務者として受託者の固有財産に帰せられる所得とは区分して法人税を課税することとされました[186]」としている。

『平成 19 年版改正税法のすべて』では、上記引用③でいう租税回避を次のように説明している。類型（イ）を事業の重要部分の信託で委託者の株主等を受益者とするものとして、「法人が本来行っている事業が信託され、受益権がその法人の株主に交付された場合に、株主にその信託された事業に帰せられる収益が帰属するとみなされると、事業収益に対する法人税が課税できないこととなり

182 税制調査会 2006 年 9 月・前掲注(51)9 頁。
183 税制調査会 2006 年 9 月・前掲注(51)10 頁。
184 税制調査会 2006 年 12 月・前掲注(10)6 頁。
185 税制調査会 2007 年 1 月・前掲注(53)22 頁。
186 佐々木浩ほか・前掲注(12)291 頁。

ます。これは、別会社として事業を分離する場合に比して、別会社段階で課税されることの回避の点及びその分離事業と受益者の事業との損益の通算が可能である点において租税回避であるといえます[187]」と説明している。類型（ロ）を自己信託等で存続期間が 20 年を超えるものとし、「長期間継続する事業を自己信託等により行う場合、ゴーイングコンサーンを前提とする通常の営利法人と同様の事業を従前どおり行っているといえる状況にあるにもかかわらず受益者にその信託された事業に帰せられる収益が帰属するとみなされると、上記（イ）と同様の意味でその事業に係る法人税を免れることが可能となります[188]」と説明している。自己信託等で損益分配割合が変更可能であるものは類型（ハ）として、「自己信託等で受益権を子会社等に取得させ損益の分配を操作することにより、事業の利益を子会社等に付け替えることができる場合には、その年その年において赤字の子会社等に黒字の信託の利益を帰属させ、損益通算することによって、上記（イ）と同様の意味で法人税を回避することが可能となります[189]」と説明している。

4. 本節の小括

法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））の趣旨は、法人段階の課税が抜け落ちることを防止することであると考えられる。また、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）の趣旨は受益者と同等の地位を有する者をみなし受益者として取り扱うこととしたと考えられる。そのため、両規定に関して、所得の国外移転及び留保を防止するという観点からは、立法上十分に検討されていないと考えられる。よって、筆者は、このような状況のもとでは、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））とみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）の優先適用順位に関し、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））に優先して適用することはできないのではないかと考える。

第 3 節　みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を優先適用した場合

筆者は、前節で述べたとおり、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））とみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）との優先適用順位の問題に関して、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を優先適用しないという立場をとっている。それは、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））やみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）に関しては、所得の国外移転及び留保という観点からの立法上の検討が十分になされていないと考えられるからである。

第 3 節においては、仮にみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））に優先して適用した場合を考える。みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）は、第 2 章第 4 節 2.（2）の想定事例のように外国子会社合算税制の適用が困難な場合に、所得の国外移転及び留保の防止規定となりうるか否かを考察してみる。

みなし受益者（法法第 12 条第 2 項）の規定は、「信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）」となっている。

187 佐々木浩ほか・前掲注(12)309 頁。
188 佐々木浩ほか・前掲注(12)310 頁。
189 佐々木浩ほか・前掲注(12)311 頁～312 頁。

第 2 章第 4 節 2.（2）の想定事例①②では、委託者である内国法人は委託者としての権利を全く有していない。信託関係からみると、「信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を現に有し」を満たさないと考えられる。他方、内国法人は受託者である外国法人の株式を 100%保有している。株式保有関係から判断することが認められるならば、「信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を現に有し」を満たす可能性もある。

第 2 章第 4 節 2.（2）の想定事例①②では、委託者である内国法人は委託者としての権利を全く有していない。そして、受益権は内国法人から外国法人へ譲渡されている。外国法人が受益者として信託元本を享受したり、事業の信託から生じる収益の分配を受けていたとする。この場合、内国法人が「当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）」に該当すると考えることは難しい。

本庄資教授は、「国際的タックス・プランニングでは、タックス・ヘイブンに設立した外国子会社等（以下『SPV』という。）への所得移転（所得の帰属者の変更）とその所得の蓄積をタックス・ヘイブンの第一機能とし、所得のパススルーと加工処理（所得の種類の変更、所得の源泉地の変更）をタックス・ヘイブンの第二機能とし又はこれらの機能を組み合わせて、蓄積された所得の処分（親会社への配当）や運用（親会社その他への貸付け）又は再投資（持株会社として海外事業会社等への出資）を行っている[190]」と述べている。外国法人が、内国法人へ事業の信託から生じた収益を配当や貸付けという形で戻したら、「当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）」に該当する可能性がある。しかし、外国法人が事業の信託から生じた収益を、他の法人へ貸し付けたりそのまま蓄積する。そして、このことが、関係する法人間で、あらかじめ決定されていたとすると、内国法人は「当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）」に該当しないと考えられる。そのため、内国法人は「信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）」を満たさないと考えられる。

したがって、筆者は、第 2 章第 4 節 2.（2）の想定事例①②の外国子会社合算税制の適用が困難な場合に、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を優先して適用したとしても、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を防止することは困難であると考える。

第 4 節　租税回避への対応

1.　租税回避への該当性

本論文では、租税回避の定義について、本庄資教授の「私法上の選択可能な法形式の中から税法の予定しない法形式を選択し、結果として意図した経済目的を達成しながら税法が予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れ、ひいては税負担を減少させ又は排除する行為[191]」という定義を用いている。

---

190 本庄資ほか・前掲注(5)392 頁～393 頁。
191 本庄資ほか・前掲注(5)509 頁。

第 2 章第 4 節 2.（2）の想定事例①②では、課税要件に定められた法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ (2)）の規定にあえて該当するようにしているものである。そのため、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を選択しただけでは、税法の予定しない法形式を選択したとはいえないと考えられる。

しかし、本章第 2 節で述べたように、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））及びみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）に関して、所得の国外移転及び留保を防止するという観点から立法上十分に検討されてはいない。そのため、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））に該当するようにしたこと、法人課税信託の受託者としての受託法人を外国法人とすること（法法第 4 条の 7 第 2 号）、受益権を譲渡することを組み合わせた一連の取引を用いて所得の国外移転及び留保することについて、租税法が予定していたとは考えにくい。

また、租税法学者は法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を租税回避防止規定とみている。本庄資教授・藤井保憲教授は、「法人が委託者となる信託で一定のものとは、いわゆる事業型信託のうち 3 つの類型について、租税回避の観点から法人課税信託としているものである。…第二は長期の自己信託等である。…これは、長期間継続する事業を自己信託等により行う場合に、その事業に係る法人税の課税機会が失われてしまうことへの対応である[192]」と述べている。佐藤英明教授は、「法人が事業の重要な一部を切り出して信託を設定するような場合等（法 2 二十九の二ハ）については，同じく信託を用いて法人段階での課税を免れることへの対処といっても，租税回避への対処措置という性格が色濃く現れていると見ることができる[193]」と述べている。そのため、租税法が、租税回避防止規定を利用して租税負担を軽減又は排除することを予定していたとは考えにくい。租税回避として予定していたならば、立法上検討しあらかじめ課税要件とするからである。

したがって、筆者は、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保は租税回避であり、この租税回避を防止する必要があると考える。

2. 租税回避への対応

本庄資教授は、米国の外国信託のへ対応を研究し「外国信託を含む濫用的信託スキームについては，法形式としての外国信託を無視して日本人に所得と資産を帰属させる『エンティティアプローチの帰属ルール』を採用するか（エンティティ否認の法理），法形式として外国信託の存在を認めるが，その所得と資産については日本人の所得と資産とみなす『みなし所得』『みなし資産』ルールを採用することなども，日本の CFC ルールの延長線上で一考に値すると考えられる[194]」と述べている。

本論文では、我が国の事業の信託は米国のビジネス・トラストを参考としていること、本論文の第 2 章第 4 節 2.で用いた想定事例は米国連邦税法上で濫用的信託スキームとされているものを参考としたことから、米国連邦税法の規定を参考にする。

---

192 本庄資・藤井保憲・前掲注(68)246 頁～247 頁。
193 佐藤英明・前掲注(47)58 頁。
194 本庄資・前掲注(20)533 頁。

3. 米国における外国信託及び濫用的信託スキームに関する議論

外国信託については、1976 年の内国歳入課税に関する合同委員会“TAX REVISION ISSUES - 1976（H.R.10612） 5 TAX TREATMENT OF FOREIGN AND EXPORT INCOME”（JSC - 12 - 76）によると、当時の課税ルールでは、米国の者は、外国信託を設立し、所得を無税で蓄積することができたことがわかる。そして、米国議会は、外国信託に対抗すべく米国受益者をともなう外国信託の米国グランターは、外国信託の所得につきグラントートラスト・ルールの下で課税されうるという House bill を出している[195]。

特に複数の外国信託を利用した事例は、1981 年の Richard A. Gordon“Tax Havens and their use by United States taxpayers”で紹介されている。第 1 の信託が第 2 の信託を設立し、第 1 の信託の受益者に第 2 の信託を据える。第 3 の信託を用いるプロモーターも中にはいる。米国納税者は自身を第 1 の信託の受託者に指名し、かつ第 1 の信託を第 2 の信託の受託者に指名する。米国納税者は資産又は所得を生じさせる権利若しくはその両方を第 1 の信託に移転し、受益権と交換する。そこから生じる所得は第 2 の信託に流れ、第 2 の信託から贈与や貸付けによって米国納税者に流れる[196]。さらに、2006 年に米国上院国土保全委員会捜査小委員会“TAX HAVEN ABUSES：THE ENABLERS, THE TOOLS AND SECRECY”では、ケイマン諸島及びマン島の信託や法人を用いて、19 の信託及び 39 のマン島法人を設立し、これらを連鎖させ米国の租税を免れようとした事例が紹介されている[197]。

米国では、「法の意図」を重視し、意図に合わない取引に対抗するよう努めている。2002 年の Joint Committee On Taxation“BACKGROUND AND PRESENT LAW RELATING TO TAX SHELTERS”（JCX - 19 - 02）では、米国のタックス・シェルターの説明、タックス・シェルター防止のための個別規定及び判例原則、罰則及び投獄の規定を紹介している[198]。この報告書では、法の意図に関して次のように述べている。納税義務を成立させるための個別規定が存在しているものの、法体系は、ある規定に関し文理上は合致していると思われるものでも、その規定の根底にある方針からは是認されず、意図されず、合致しない租税結果が生じる取引に対応するかたちで発展してきている。こうした取引は、婉曲的に“タックス・シェルター”といわれている。納税者及び課税庁は、合法的な“タックス・プランニング”と受け入れられない“タックス・シェルター”との線引きに苦労してきている[199]。

米国連邦税法上のビジネス・トラストに対する取扱いもこの考え方が反映されていると考えられる。米国では 1997 年の Notice 97 - 24 において、一定のビジネス・トラストを濫用的信託スキームとして取り扱うことを示している。事業の所有者が、事業を、受益を表象する証券と引換に移転する。ビジネス・トラストは、証券の保有者又は信託を創設した所有者のために支払を行う。この支払は、ビジネス・トラストの課税所得をわずか又はゼロにするため等を目的とする。場合によっ

195 Joint Committee On Internal Revenue Taxation・前掲注(28)pp.18 - 19.
196 Richard A. Gordon・前掲注(30)p.118.
197 United States Senate Permanent Subcommittee On Investigations Committee on Homeland Security and Governmental Affairs・前掲注(31)pp.113 - 387、本庄資・前掲注（31）1 頁～5 頁。
198 Joint Committee On Taxation・前掲注(32)pp.4 - 39.
199 Joint Committee On Taxation・前掲注(32)p.2.

ては、証券が名ばかりの価格で所有者の子供に売却される。プロモーターは、これによって遺産税がゼロになると主張するのである[200]。IRS のホームページでは濫用的信託スキームに該当するビジネス・トラストを次のように説明している。納税者が進行中の事業を信託に移転する。事業を信託に移転することにより、納税者は事業に対する支配を放棄するように見せかける。しかし、実際には納税者が支配する受託者又は他の事業体を通して、依然として日々の活動や事業の所得の流れを動かす。このようなアレンジメントには税の救済はない。裁判所は、経済的実質がないことやグランタートラストである等の法概念の下、事業所得は納税者に対して課税されるとしてきている[201]。

また、米国司法省の United State Attoney’s Bulletin“IRS Reorganization and Tax Prosecutions”の Martin E. Needle, Dora S. Welsh and Beth Elfrey“Prosecution of Abuse Trust Cases”では、「it is important to recognize that not all trusts are abusive. Legal trusts are frequently used in estate planning, …. No legal trust arrangenamt, however, reduces or eliminates….」と述べてられており、合法的な信託と合法ではない信託とを分けた上で、濫用的信託アレンジメントは合法ではないとしていることが伺える[202]。

筆者は、我が国が米国に倣い、私法上、事業の信託を導入した経緯を踏まえると、我が国が外国信託及びビジネス・トラストを利用した租税回避への対抗策を導入する際には、こうした米国の対応が参考となりうると考える。

第 5 節　本章の小括

本章をまとめると以下のようになる。

第 2 節では、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））及びみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）の趣旨を、我が国の国会議事録、政府税制調査会の資料、『平成 19 年版改正税法すべて』から探った。これらによると、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））の趣旨は、法人段階の課税が抜け落ちることを防止することであると考えられる。また、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）の趣旨は受益者と同等の地位を有する者をみなし受益者として取り扱うこととしたと考えられる。法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を防止するという観点からの立法上の検討は不十分である。そのため、筆者は、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））に優先して適用することはできないと考える。

第 3 節では、仮にみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を優先適用した場合に、第 2 章第 4 節 2.（2）の①②の想定事例ような、外国子会社合算税制の適用が困難な事例に対応することができるか否かを考察した。受益者である外国法人が事業の信託から生じた収益を他の法人へ貸し付けたりそのまま蓄積する。そして、これがあらかじめ決定されていたとすると、内国法人は「当該信託の信託財産の給付を受けることとされている者（受益者を除く。）」にあてはまらず、みなし受益者には該当しないと考えられる。よって、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を防止することは困難である。

第 4 節では、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留

200 IRS・前掲注(15)p.6.
201 IRS・前掲注(35)。
202 Martin E. Needle, Dora S. Welsh and Beth Elfrey・前掲注(36)p.19.

保が租税回避にあたるか否かを考察した。所得の国外移転及び留保を防止するという立法上の観点からの検討が不十分である。法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））利用した取引は一連の取引である。法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））は租税回避防止規定であるとみられる。これらのことを踏まえると、筆者は租税回避防止規定である法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した一連の取引は租税回避であると考える。

そして、1976 年に米国議会は、外国信託を利用し米国の租税を免れる外国信託を利用する米国グランターにグラントートラスト・ルールを適用することを表明し、IRC679 条を制定した。さらに IRS は 1997 年に一定のビジネス・トラストを濫用的信託スキームとして、その利用者に民事、刑事の処罰が下ることもありうるとする Notice を発した。米国では、「法の意図」が重視されている。

第 4 章では、租税回避の防止策を検討するため、米国連邦税法の信託税制を具体的に紹介する。また、租税回避を執行上的確に把握できるかという観点もあるため、情報交換制度についても言及する。

第4章　法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））を利用した租税回避への対応策

第1節　本章の目的

本章の目的は、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））を利用した国外への所得移転及び留保に対しては、米国連邦税法のグラントートラスト・ルールを参考とした制度を創設すべきであると提言することである。

第2節では、具体的に米国連邦税法の信託税制について述べる。さらに、米国連邦税法ではどのように信託に関する情報を収集しているかも紹介する。米国連邦税法の情報収集制度は、我が国の執行上、租税回避を的確に把握するためにも参考となるからである。

第3節では、国家間の情報交換制度について述べる。第165回国会衆議院法務委員会第5号（2006年10月27日）で、政府参考人（国税庁次長）は、「今回の信託法によっていろいろな類型の信託がさまざまな活用が図られるということになると承知しておりますが、その場合、意図的に信託を利用して租税回避を図ろうという者に対しては、これは自己信託であるか、あるいは受託者が委託者以外の第三者である信託であるかにかかわらず、国税当局としては、やはり資料をきちっと収集する。例えば不動産登記であるとか、いろいろなあらゆる機会を通じて有効な資料情報を収集するとか、それから支払い調書制度を活用する、こうしたことで、私どもとしては課税関係の有無の事実をとにかく追求していく、これが私どもの使命だと思っております[203]」と述べている。我が国で十分な情報収集ができない場合には、国家間の情報交換制度を用いて的確に租税回避の情報を把握する必要があると考える。

第4節では、本論文の結論として、法人課税信託（法法第2条第29号の2ハ（2））を利用した租税回避に対しては、米国連邦税法のグラントートラスト・ルールを参考とした制度を創設すべきであると提言する。

第2節　米国連邦税法の信託税制

1.　グラントートラスト以外のトラスト

「私法上の有効な信託は、分離した法的主体（a separate legal entity）を創設する合法的なアレンジメントであり、このアレンジメントの当事者の義務、権限及び責任は州法と信託契約（trust agreement）によって決まる。信託の組成により、資産の法的権原（legal title）は受託者(a trustee)に無税で移転され、受託者は当該資産を受益者（beneficiary）という他の者のために使用する責任を負い、受益者は実際に衡平法上の所有権（コモンロー上の権原を除く）のすべての利益を有するものとされる。『信託』(a trust) という法的主体を創設する信託契約の当事者は、（ⅰ）委託者、（ⅱ）受託者、（ⅲ）受益者及び（ⅳ）信託財産（corpus）である。内国歳入庁（IRS）は、多様な信託アレンジメントを『合法的な信託アレンジメント』(a legitimate trust arrangement)と認めている。

---

[203] 第165回国会衆議院法務委員会第5号2006年10月27日・前掲注(48)。

合法的な信託アレンジメントは、遺産財団のプラン、慈善目的及び受益者のための資産保有などに利用されている。受託者は、『信託』を管理し、『信託財産』の法的権原を保有し、独立の『支配権』を行使する[204]」。

2. 内国信託と外国信託の区分

「内国信託と外国信託の区分の基準は、(ⅰ)組成の場所や、(ⅱ)組成の準拠法によらず、米国裁判所の監督権と『米国の者』の支配権が及ぶか否かによることとしている[205]」。信託はIRC7701(a)(1)条により「者」に該当し[206]、IRC7701(a)(30)(E)条を満たすとき「米国の者」に該当する[207]。IRC7701(a)(30)(E)条は、「すべての信託（any trust）（米国の裁判所が信託の管理に対し主たる監督権を行使することができ、かつ、一又は複数の『米国の者』が信託のすべての重要な決定を支配する権限を有する場合に限る）をいう[208]」と規定している。他方、外国信託は、IRC7701(a)(31)(B)条により、サブパラグラフ(30)(E)条以外のすべての信託が該当する[209]。

この内国信託と外国信託を分ける基準は、当初からあったものではない。「1996年小規模事業雇用保護法…により、現行法のように改正したが、その前におけるIRC7701(a)(31)条では、『外国信託』とは、国外源泉所得から、国内の営業又は事業の遂行と実質的に関連しない所得がサブタイト

---

204 本庄資・前掲注(7)855頁～856頁、「A valid trust is a legal arrangement creating a separate legal entity. The duties, powers and responsibilities of the parties to this arrangement are determined by state statute and the trust agreement. To create a trust, legal title to property is conveyed to a trustee, who is then charged with the responsibility of using that property for the benefit of another person, called the beneficiary, who really has all the benefits of ownership, except for bare legal title. The IRS recognizes numerous types of legal trust arrangements, and they are commonly used for estate planning, charitable purposes, and holding of assets for beneficiaries. The trustee manages the trust, holds legal title to trust assets, and exercises independent control.」（IRS, "Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Facts (section Ⅱ) Ⅱ.Basic Trust Taxation Rules"）。

205 本庄資・前掲注(7)867頁。

206 IRC7701(a)(1) Person
The term "person" shall be construed to mean and include an individual, a trust, estate, partnership, association, company or corporation.

207 IRC7701(a)(30) United States person
The term "United States person" means－
(A) a citizen or resident of the United States,
(B) a domestic partnership
(C) a domestic corporation
(D) any estate (other than a foreign estate, within the meaning of paragraph(31)), and
(E) any trust if－
(ⅰ) a court within the United States is able to exercise primary supervision over the administration of the trust, and
(ⅱ) one or more United States persons have the authority to control all substantial decisions of the trust.

208 本庄資・前掲注(7)866頁～867頁。

209 (B) Foreign trust
The term "foreign trust" means any trust other than a trust described in subparagraph (E) of paragraph (30).

ル A により総所得に含まれない信託をいう[210]」と規定されていた。また、1986 年の IFA "International Tax Treatment of Common Law Trusts"で、Harvey Dale は、信託の居住性について、信託の設立地、信託の管理地、受託者の主たる居住地及び設立者の居住地を含むいくつかの要因によって決定されてきたと述べている[211]。

3. 内国信託に対する課税

(1) 導管事業体として課税される信託

「『信託』は、導管（conduit）型事業体とされ、原則として納税義務者とされるが、その課税所得を受益者に分配するとき、これを所得控除することが認められているので、『受益者』という名の他の信託や他の事業体に利益を分配することにより課税所得をゼロにすることができる[212]」。

IRC641(a)条により、遺産財団又は信託によって保有されるすべての資産の課税所得に適用される[213]。IRC641(b)条により、遺産財団又は信託の課税所得は、このパートで別段の定めがある場合を除き、個人と同様の方法で計算されることとなる。

IRC651 条は、信託が導管として課税されることを規定している。「信託契約が所得の全部を当期に分配すべきことを規定し、かつ、一部の金額を支払い、別に恒久的に留保し、又は IRC642(c)（慈善等の目的のための控除）に規定する目的のために使用することを規定していないすべての信託について、当該信託の課税所得の計算上、当期の所得のうち当期に分配すべきこととされる金額を所得控除することが認められる（IRC651(a)）。当期に分配されることとされる所得の金額が当期における信託の『分配可能な純所得』（distributable net income）を超える場合には、所得控除は分配可能な純所得の金額に制限される（IRC651(b)）[214]」。

分配可能な純所得は、IRC643(a)条で規定されている。分配可能な純所得は、信託の課税所得で

---

210 本庄資・前掲注(7)868 頁。

211「Various rulings and cases in this area have established that the trust's residence is determined by several factors, which include the situs of the trust's creation, its place of administration, the trustee's primary residence, and the Creator's residence.」（IFA, "International Tax Treatment of Common Law Trusts", Vol.11b,p.47(1986)）。

212 本庄資・前掲注(7)856 頁。

213 IRC641(a) Application of tax
The tax imposed by section 1(e) shall apply to the taxable income of estates or of any kind of property held in trust, including－
(1) income accumulated in trust for the benefit of unborn or unascertained persons or persons with contingent interests, and income accumulated or held for future distribution under the terms of the will or trust;
(2) income which is to be distributed currently by the fiduciary to the beneficiaries, and income collected by a guardian of an infant which is to be held or distributed as the court may direct;
(3) income received by estates of deceased persons during the period of administration or settlement of the estate; and
(4) income which, in the discretion of the fiduciary, may be either distributed to the beneficiaries or accumulated.

214 本庄資・前掲注(7)856 頁～857 頁、IRC651 : Deduction for trusts distributing current income only.

一定の修正を受けたものをいう[215]。

IRC652 条は、信託から分配された所得が受益者の総所得に算入されることを規定している。IRC652(a)条では、「当期の所得のうちIRC651により信託によって当期に分配されることとされる金額は、実際に分配されたか否かを問わず、当該所得が分配されることとされる受益者の総所得に算入されるものとする[216]」と規定している。IRC652(b)条では、「IRC652(a)の金額は、受益者の段階でも信託の段階における性質と同じ性質をもつものとする[217]」ことが規定されている。

(2)　グラントートラスト

「『グラントートラスト』は、委託者その他の所有者が信託の所得又は資産を支配し又は管理する権限を留保するすべての信託をいう。委託者が信託に対し一定の権限又はベネフィットを留保する場合、信託の所得については、信託でなく、委託者に課税される[218]」。

グラントートラストでは、IRC673条のReversionary interests[219]、IRC674条のPower to control beneficial enjoyment[220]、IRC675条のAdministrative powers[221]、IRC676条のPower to revoke[222]、IRC677条のIncome for benefit of grantor[223]、IRC678条の Person other than grantor treated as

---

215 IRC643(a) Distributable net income
For purposes of this part, the term "distributable net income" means, with respect to any taxable year, the taxable income of the estate or trust computed with the following modifications－
(1) Deduction for distributions
(2) Deduction for personal exemption
(3) Capital gains and losses
(4) Extraordinary dividends and taxable stock dividends
(5) Tax-exempt interest
(6) Income of foreign trust
(7) Abusive transactions

216 本庄資・前掲注(7)857頁。

217 本庄資・前掲注(7)857頁。

218 本庄資・前掲注(7)858頁、IRC671：Trust income, deductions, and credits attributable to grantors and others as substantial owners
Where it is specified in this subpart that the grantor or another person shall be treated as the owner of any portion of a trust, there shall be included in computing the taxable income and credits of the grantor or the other person those items of income, deductions, and credits against tax of the trust which are attributable to that portion of the trust to the extent that such items would be taken into account under this chapter in computing taxable income or credits against the tax of an individual. Any remaining portion of the trust shall be subject to subparts A through D. No items of a trust shall be included in computing the taxable income and credits of the grantor or of any other person solely on the grounds of his dominion and control over the trust under section 61 (relating to definition of gross income) or any other provision of this title, except as specified in this subpart.

219 IRC673：Reversionary interests.

220 IRC674：Power to control beneficial enjoyment.

221 IRC675：Administrative powers.

222 IRC676：Power to revoke.

223 IRC677：Income for benefit of grantor.

substantial owner[224]の規定がある。

4. 外国信託に対する課税

「米国の納税者が『外国信託』(a foreign trust)を組成し、これを通じて利益を得る場合は、米国の財産が無税で外国の受託者に譲渡されるうえ、その信託財産から生じる利益（米国源泉所得と国外源泉所得）についても捕捉が困難になり、課税も困難になる。そこで、このような信託アレンジメントを一定の条件の下で課税上無効とするに等しい取扱いを定めている。すなわち、米国納税者が資産を譲渡する外国信託は、一人以上の米国受益者を有する場合には、『グラントートラスト』(a grantor trust)として取り扱われる。このような場合、外国信託が稼得する所得は、グラントートラスト・ルールにより、信託ではなく、委託者に対して課税されることとし、課税上分離した納税義務の主体と認識されず、信託所得はこれが他の当事者に分配されるか否かにかかわらず、委託者に課税されることとされる[225]」。

IRC679(a)条では、例外規定が適用される場合を除き、資産の移転者が所有者として取り扱われる場合を規定している。IRC679(a)(1)条は、原則として、「外国信託（IRC6048(a)(3)(B)(ⅱ)に規定する信託を除く）に資産を直接・間接に移転する『米国の者』(a U.S person）は、当期に当該信託のいかなる部分であろうとその米国受益者が存在する場合、当期に当該資産の当該資産に帰せられる部分の所有者として取り扱われるものとする[226]」と規定している。米国受益者として取り扱われる信託及び移転については、各々Reg.1.679-2、Reg.1.679-3 で詳細に規定している[227]。

IRC679(a)(2)条は、IRC679(a)(1)条の例外を規定している。移転者の死亡により移転した場合（IRC679(a)(2)(A)）、現金以外の財産の移転につき公正な市場価値で移転した場合（IRC679(a)(2)(B)）は、IRC679(a)(1)条が適用されない。Reg.1.679-4(b)(1)では、信託から受け取った財産、信託から与えられるサービス、又は信託の財産を使用する権利の価格の限度において公正な市場価値でなされた移転に限定している。信託財産の使用又は信託から与えられるサービスのために、信託へ支払われる貸借料、使用料、利子及び補償は、独立企業間価格を反映した公正な市場価値に限定される。たとえば、米国市民が公正な市場価値 1000X である財産を外国信託に移転し、移転と引換えに 600X の現金を受け取った場合、Reg.1.679-1（外国信託の所有者として取り扱われる米国移転者）の規定は、外国信託へ移転した 400X（1000X-600X）に関して適用される[228]。

---

[224] IRC678：Person other than grantor treated as substantial owner.

[225] 本庄資・前掲注(7)858 頁。

[226] 本庄資・前掲注(7)858 頁。

[227] 本庄資・前掲注(7)871 頁～876 頁。

[228] Reg.1.679-4：Exceptions to general rule.
(b) Transfers for fair market value　(1) In general
For purposes of this section, a transfer is for fair market value only to the extent of the value of property received from the trust, services rendered by the trust, or the right to use property of the trust. For example, rents, royalties, interest, and compensation paid to a trust are transfers for fair market value only to the extent that the payments reflect an arm's length price for the use of the property of, or for the services rendered by, the trust. … Example. A, a U.S citizen, transfers property that has a fair market value of 1000X to FT, a foreign trust, in exchange for 600X of cash. Under this paragraph (b), §1.679-1 applies with respect to the transfer of 400X（1000X less 600X）to FT.

ただし、一定の債務についてはこの例外規定が適用されない（IRC679(a)(3)）。Reg.1.679-4(c)では、外国信託の関係者（Reg.1.679-1(c)(5)に規定する関係者）である米国移転者によってなされた移転が公正な市場価値であるかどうかを決定する際には、信託又は関係者（Reg.1.679-1(c)(5)に規定する関係者）の債務のうち適格債務（Reg.1.679-1(d)(1)で規定される債務）に該当しないいかなる債務（Reg.1.679-1(c)(6)で規定される債務）は考慮されないことを規定している[229]。

IRC679(c)条では、米国受益者を有する信託として取り扱われる場合を規定している。「(A)信託契約により、信託の所得又は信託財産のいかなる部分も『米国の者』に又は『米国の者』のために支払われ又は蓄積されず、かつ、(B)当該信託が当期に終了する場合、当該信託の所得又は当該信託の信託財産のいかなる部分も『米国の者』に又は『米国の者』のために支払われない場合[230]」を除き、信託は課税年度に米国受益者を有する信託として扱われる（IRC679(c)(1)）。この場合、一定の外国法人、外国パートナーシップ、外国信託若しくは外国遺産財団に支払われ又は蓄積される場合は、米国の者に又は米国の者のために支払われ又は蓄積されるものとして扱われる（IRC679(c)(2)）。

その他の規定としては、外国委託者が、後に米国の者になった場合の特別規定（IRC679(a)(4)）、米国市民又は米国居住者が、外国信託ではない信託に財産を移転した後、当該信託が外国信託になった場合の規定（IRC679(a)(5)）、米国受益者を有する外国信託であるという推定を受ける場合の規定（IRC679(d)）、財務省規則を制定する権限を財務長官に与える規定（IRC679(e)）等がある。

5. ビジネス・トラストへの課税

ビジネス・トラストに対する課税は次のようになっている。「米国では、パートナーシップと信託を峻別する内国歳入法典において、原則として『信託』が営業又は事業を行うことを許さない。財務省規則は、委託者、受益者又は受託者が事業の運営又は日常の管理に実質的に参加している場合、営業又は事業を運営する信託は、信託でなく、『法人又はパートナーシップ』として取り扱われると規定している。委託者が信託の『支配権』を維持する場合、グランタートラスト・ルールが適用され、当該事業の所得及び費用は当該委託者に直接帰属する。委託者が信託の実質的所有者と考えられ、信託財産の利益又は信託の所得を享受する場合、この委託者は所有者として取り扱われるので、信託によって生じる所得に課税される[231]」。

---

[229] Reg.1.679-4：Exceptions to general rule.
(c) Certain obligations not taken into account. Solely for purposes of this section, in determining whether a transfer by a U.S. transferor that is a related person (as defined in § 1.679-1(c)(5)) with respect to the foreign trust is for fair market value, any obligation (as defined § 1.679-1(c)(6)) of the trust or a related person (as defined in § 1.679-1(c)(5)) that is not a qualified obligation within the meaning of paragraph (d)(1) of this section shall not be taken into account.

[230] 本庄資・前掲注(7)858 頁。

[231] 本庄資・前掲注(8)920 頁、Reg.301.7701 - 4(b)Business trusts、「The term "business trust" is not used in the Internal Revenue Code. The regulations require that trusts operating a trade or business be treated as a corporation, partnership, or sole proprietorship, if the grantor, beneficiary or fiduciary materially participates in the operations or daily management of the business. If the grantor maintains control of the trust, then grantor trust rules will apply. Otherwise, the trust would be treated as a simple or complex trust, depending on the trust instrument.」（IRS, "Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Special Types of Trusts"）。

6. 濫用的信託アレンジメント

IRS は、納税者が濫用的信託アレンジメントを用いることに対して警告している。濫用的信託アレンジメントでは、大抵、資産や所得の真実の所有を隠し、取引の実質を偽装するために信託が用いられる。これらのスキームでは、まるで合法的な信託の場合と同様に、所有という利益から生じる独立した責任と支配という外観を与える。しかし、実際は、納税者が支配しているのである。これらのアレンジメントでは複数の信託が用いられる。複数の信託は階層化され、各信託は次の信託に所得を分配する。最終的な目標は、嵩上げした又は存在しない控除を利用して、納税者の課税所得をほんのわずかな金額まで減少させることである。濫用的信託アレンジメントを使用した納税者又はプロモーターは、民事上、刑事上の処罰を受ける場合もある[232]。

また、米国の最高裁判所は、形式より実質を重視する実質主義の判例原則を用いて、濫用的信託スキームを防止してきている。この判例原則によってビジネス・トラストや外国信託を利用した信託スキームを防ぐことができた事件がある[233]。

以下で、濫用的内国信託スキームと濫用的外国信託スキームについて説明する。

(1) 濫用的内国信託スキーム

IRS は、濫用的内国信託スキームとして、ビジネス・トラスト、設備・サービス信託、家族居住信託、慈善信託、資産保護信託をあげている[234]。これらの信託について、IRS は、Notice 97 - 24 において、納税者に対して連邦税法上許されない方法によって連邦税を減少又は削減する一定の信

---

232 「Abusive trust arrangements often use trusts to hide the true ownership of assets and income or to disguise the substantial of transactions. Although these schemes give the appearance of separating responsibility and control from the benefits of ownership, as would be the case with legitimate trusts, the taxpayer in fact controls them.
These arrangements frequently involve more than one trust, each holding different assets of the taxpayer (the taxpayer's business, equipment, home, automobile, etc.), as well as interests in other trusts. The trusts are vertically layered, with each trust distributing income to the next layer. Funds may flow from one trust to another trust by way of rental agreements, fees for services, purchase and sale agreements, and distributions. The goal is to use inflated or nonexistent deductions to reduce taxable income to nominal amounts. …Taxpayers should be aware that abusive trust arrangements will not produce the tax benefits advertised by their promoters and that the IRS is actively examining these types of trust arrangements. Furthermore, in appropriate circumstances, taxpayers and/or the promoters of these trust arrangements may be subject to civil and/or criminal penalties.」(IRS, "Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Facts (section Ⅰ) .Ⅰ.Background")。

233 「The Supreme Court of the United States has consistently stated that the substance rather than the form of a transaction is controlling for tax purposes. …Zmuda v. Commissioner, 731 F.2d 1417 (9th Cir. 1984) - The income and assets of the business trust, the equipment in the equipment trust, the residence in the family residence trust, and the assets in the foreign trust were all determined to belong directly to the owner.」(IRS, "Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Law and Arguments (section Ⅰ) Ⅰ. Law and Arguments")。

234 IRS, "Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Facts (section Ⅲ) Ⅲ.Abusive Domestic Trust Schemes"。

託のアレンジメントについて警告をし、これらの信託アレンジメントを使用した納税者、プロモーターは民事上、刑事上の処罰を受ける可能性があることを伝えている[235]。

(2)　濫用的外国信託スキーム

IRS は、資産管理会社、ビジネス・トラスト、外国信託 1、外国信託 2、資産保護信託をパッケージとしたスキームを濫用的外国信託スキームとして警告している。濫用的外国信託スキームは、大抵、外国で組成される。その外国では、信託に対してほとんど又は全く課税せず、さらに金融秘密を提供する。これらの国は、“タックス・ヘイブン”と呼ばれる国であり、米国の管轄外にあるところである。典型的には、濫用的外国信託アレンジメントでは、無税を意図した上で、課税対象となる資金が、究極的にオリジナルの所有者に分配されるか利用されるまで、複数の信託や事業体を流れる。実際には、これらのアレンジメントから生じる所得は完全に課税対象となる[236]。

7.　報告すべき取引

「米国雇用創出法（American Jobs Creation Act of 2004:AJCA,P.L.108－357）は，内国歳入法典における『タックス・シェルターの登録』(Registration of Tax Shel-ter）の規定（IRC6111）および『濫用的タックス・シェルターのオルガナイザーおよび販売者の投資家リスト保存義務』の規定（IRC6112) を改正し, それぞれ『報告すべき取引の開示』(Disclosure of reportable Transactions）と『報告すべき取引の重要アドバイザーの被助言者等リスト保存義務』の規定を置いた。…『報告すべき取引』とは，IRC6111 により委任された財務省規則の規定に従い，財務長官が租税回避または脱税の潜在的な可能性があると判断する種類の取引であるという理由で，申告書または計算書類にこれに関する情報を記載しなければならないすべての取引をいい (IRC6707A(c)(1))，このうち，IRC6111 の適用上，財務長官が特に租税回避取引（a tax avoidance trans-action）として特定した取引と同一または実質的に類似の報告すべき取引を『指定取引』（Listed Transaction）という（IRC6707A(c)(2)）[237]」。

8.　信託に関する様式

本庄資教授は、「米国では税法の執行を担当する税務行政がその使命を効率的に運営できるよう税法において税務行政支援手続を整備している。IRS コンプライアンス戦略は、納税者サービス（taxpayer service）と法執行（law enforcement）活動の均衡であるが、IRS の法執行の『効率』

---

235 IRS・前掲注(15)pp.6 - 7.

236 「Abusive foreign trusts are often formed in foreign countries that impose little or no tax on trusts and also provide financial secrecy. These are usually “tax haven” countries, supposedly outside the jurisdiction of the U.S. Typically, abusive foreign trust arrangements enable taxable funds to flow through several trusts or entities until the funds ultimately are distributed or made available to the original owner, purportedly tax-free. In actuality, the income from these arrangements is fully taxable.」(IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Facts (section Ⅳ)　Ⅳ.Abusive Foreign Trust Schemes”)、本庄資・前掲注(21)405 頁以下。

237 本庄資・前掲注(20)391 頁～392 頁。

(efficiency) を支えるのは必要情報である。…税務当局の基礎的情報源は、税務申告 (tax returns) である。税務執行に不可欠な情報が申告 (Return) 段階で豊富に入手できるように大企業の M3 などの IRS 様式を設計している[238]」と述べている。

以下では、米国の様式のうち信託に関係するものをいくつかとりあげる。

(1) Form1041 (U.S. Income Tax Return for Estate and Trusts)

Form1041 は、遺産財団、信託、破産財団の申告に用いる。Form1041 を用いて、①財団又は信託の所得、控除、収益、費用、②受益者に対して、蓄積され又は将来の分配のために保持され若しくは現在分配される所得、③財団又は信託のすべての所得の納税義務等を申告する[239]。どのタイプのものを申告するのかを、A の欄で、Decedent's estate、Simple trust、Complex trust、ESBT、Grantor type trust 等、該当するものにチェックをする[240]。また、IRS は手引書にて、濫用的信託アレンジメントについての警告も行っている[241]。

(2) Form1040NR (U.S. Nonresident Alien Income Tax Return)

Form1040NR を用いて申告する者は、①米国で事業又は営業に従事していた非居住外国人、②米国で事業又は営業に従事していていない非居住外国人で一定の非居住外国人、③Form1040NR を申告しなければならない財団又は信託を代表する者等である[242]。非居住外国財団 (nonresident alien estate) 又は外国信託にも適用される[243]。

(3) Form3520 (Annual Return To Report Transactions With Foreign Trusts and Receipt Certain Foreign Gifts)

Form3520 は、①外国信託との一定の取引、②IRC671 条から IRC679 条に規定されている外国信託の所有、③一定の外国の者からの一定規模の贈与又は遺贈、について申告するために用いる[244]。申告者は、①課税年度中に生じた報告する出来事に対して報告すべき義務を負う関係者等、②米国の者で、IRC671 条から IRC679 条に規定されている外国信託につき、課税年度中当該外国信託の信託財産のいかなる部分の所有者、③米国の者で、課税年度中に直接又は間接に外国信託から分配を受ける者等、④米国の者で、非居住外国人、外国法人、外国パートナーシップ等から一定金額超

238 本庄資・前掲注(81)1 頁～2 頁。
239 IRS・前掲注(82)。
240 IRS・前掲注(82)。
241 IRS, "Instructions for Form 1041 and Schedules A,B,G,J and K-1 U.S Income Tax Return for Estates and Trusts", p.2(2012).
242 IRS, "Instructions for Form 1040NR U.S. Nonresident Alien Income Tax Return", pp.3 - 4(2013).
243 IRS・前掲注(242)p.4.
244 IRS, "Instructions for Form 3520 Annual Return To Report Transactions With Foreign Trusts and Receipt of Certain Foreign Gifts", p.1(2013).

を贈与又は遺贈として受け取る者、である[245]。

たとえば、課税年度中に直接又は間接に外国信託に現金又は他の財産を移転した米国の者は、①信託の設立者の名称、②信託が設立された国のコード、③準拠法の国のコード、④米国移転者又は外国信託以外で、財産の移転後に移転された財産の所有者として取り扱われる者がいるか否か、⑤米国移転者が財産の移転後も移転された財産の所有者として引き続き取り扱われるか否か等を記載する[246]。

(4)　Form3520-A（Annual Information Return of Foreign Trust With a U.S Owner）

Form3520-A は、少なくとも 1 以上の米国所有者をともなう外国信託の年間の情報を申告するために用いられる。この Form は、外国信託、外国信託の米国受益者、外国信託のいかなる部分の所有者として取り扱われる米国の者の情報を提供する。米国所有者が IRC6048(b)で要求されている申告義務を満たすため、米国所有者をともなう外国信託が Form を提出する[247]。

(5)　Form8886（Reportable Transaction Disclosure Statement）

Form8886 は、納税義務者が参加した取引で、報告すべき取引を開示するために用いる。個人、信託、パートナーシップ、S 法人、他の法人等の納税義務者が Form8886 を提出する。指定取引を含む取引が報告すべき取引である。指定取引は、租税回避取引とした取引と同様の取引又は実質的に同様の取引である[248]。指定取引として 34 の取引があげられており、その中に信託を利用した取引も含まれている[249]。Form8886 では、取引から生じる Tax Benefit を具体的に記載する[250]。

第 3 節　国家間の情報交換に基づく情報の入手

第 165 回国会衆議院法務委員会第 5 号（2006 年 10 月 27 日）では、政府参考人（国税庁次長）は、信託に関し、課税関係の有無の事実を追求するため、あらゆる機会を通じて情報収集するという趣旨の発言をした[251]。国家間の情報交換は、資料収集するための有効な手段となりうる。国税庁は、「平成 25 年 5 月、オーストラリア国税庁から、同庁が入手したオフショア（いわゆるタックスヘイブン国・地域等）に所在する事業体（法人・信託等）に関する大量の情報のうち、我が国の納税者に関連すると見込まれる情報の提供を受けました[252]」と述べており、実際に信託に関しても情報交換が行われている。

---

245 IRS・前掲注(244)p.1
246 IRS・前掲注(84).
247 IRS, “Instructions for Form 3520-A Annual Information Return of Foreign Trust With a U.S. Owner”(2013).
248 IRS, “Instruction for Form 8886　Reportable Transaction Disclosure Statement”, p.1(Rev. March 2011).
249 IRS, “Recognized abusive and Listed Transactions”。
250 IRS・前掲注(87)。
251 第 165 回国会衆議院法務委員会第 5 号 2006 年 10 月 27 日・前掲注(48)。
252 国税庁 2013 年 5 月・前掲注(88)。

事業の信託では、信託関係者が国外に所在する場合もありうる。たとえば、第2章第4節2.(2)の想定事例は、受託者及び受益者が外国法人となる場合であった。もし、我が国で十分な資料が得られなければ、課税関係の有無の事実を把握するために、外国との情報交換によって情報を収集する必要がある。

以下では、国家間の情報交換についていくつかの方法を述べる。以下で掲げる情報交換の手段は、2013年のIFA年次総会“Exchange of information and cross- border cooperation between tax authorities”でも述べられているところである[253]。

1. 租税条約

OECDモデル租税条約第26条は情報交換について規定している[254]。国税庁「平成24年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」では、要請に基づく情報交換、自動的情報交換、自発的情報交換を次のように説明している。

要請に基づく情報交換は、個別の納税者に対する調査等において、国内で入手できる情報だけでは事実関係を十分に解明できない場合に、条約等締結相手国・地域の税務当局に必要な情報の収集・提供を要請するものである。海外の法人等との取引の内容や海外金融機関との取引の内容等国際的な取引の実態や海外資産の保有・運用の状況を解明する有効な手段である。

自動的情報交換は、法定調書等から把握した非居住者への支払等（配当、不動産所得、無形資産の使用料、給与・報酬、キャピタルゲイン等）に関する情報を、支払国の税務当局から受領国の税務当局へ一括して送付する。外国税務当局から自動的情報交換により提供を受けた利子・配当等に関する情報を申告内容と照合し、海外投資所得や国外財産等について内容を確認する必要があると認められた場合には、税務調査を行うなど、効果的に活用している。

自発的情報交換は、たとえば、自国の納税者に対する調査等の際に入手した情報で外国税務当局にとって有益と認められる情報を自発的に提供する[255]。

猪野茂氏は、「情報交換の形態としては、レターや書類・データなどばかりでなく、合同調査や海外税務当局による調査への参加、調査官の交換や派遣、あるいは税務担当官の駐在などによるものがある。また、交換される情報についても、単に課税情報のみならず、特定の業種別情報や租税回避スキームなどの情報等、多岐にわたる[256]」と述べている。

また、居波邦泰税務大学校研究部教育官は、「『同時調査』は、調査への参加国が自国の領域内で同時に税務調査を行うことで、取得した関連情報を相互に交換するものである。『合同調査』は同一の又は関連する納税者への税務調査を2カ国以上の税務当局がチームを組成して調査を行うものである。現在、日本がアジアを中心に行っている『情報交換出張』では、日本の調査担当者自らが相手国に出張し、当該国の調査官に要請内容を説明することによって、相手国の調査官が日本の税務

253 IFA・前掲注(89)pp.21－30.

254 OECD, “UPDATE TO ARTICLE OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION AND ITS COMMENTARY”, (2012).

255 国税庁2013年11月「平成24年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」3頁～5頁。

256 猪野茂「租税条約に基づく情報交換制度の現状と課題」本庄資編著『租税条約の理論実務』81頁（清文社、2008）。

調査官に代わって調査することになる。これは、要請に基づく情報交換を端緒として相手国との『連携調査』を展開しているものである。結果として、『連携調査』によって得られた追徴税額は、日本に帰属する部分と相手国に帰属する部分に按分されることになる。したがって、『情報交換出張』による『連携調査』は、広義での『合同調査』であると考えられる。その意味では、日本は既に『合同調査』への参加をしていると言うことができるものと考える[257]」と述べている。

2. 租税情報交換協定

「OECD 実効性ある情報交換作業部会は、『租税情報交換協定（Tax In-formation Exchange Agreement：TIEA）モデル協定』を策定し、2002 年 4 月に公表した。このモデル協定の目的は、情報交換を通じて租税問題に関する国際協力を推進することである[258]」。

3. 税務行政執行共助条約

税務行政執行共助条約では、締約国間において、租税に関する情報を相互に交換することができる情報交換、租税の滞納者の資産が他の締約国にある場合他の締約国にその租税の徴収を依頼することができる徴収共助、租税に関する文書の名宛人が他の締約国にいる場合他の締約国にその文書の送達を依頼することができる送達共助がある[259]。

財務省は、「本条約の締約国間で、租税に関する様々な行政支援（情報交換、徴収共助、送達共助）を相互に行うことを規定しています。本条約を締結することにより、本条約を締結している多くの国の税務当局との協力を通じ、国際的な脱税及び租税回避行為に適切に対処していくことが可能になります[260]」と説明している。

4. 国際タックスシェルター情報センター[261]

JITSIC（国際タックスシェルター情報センター）ワシントンは、米国、英国、オーストラリア、カナダの税務当局により、国際的租税回避スキームの解明を目的として、2004 年に設立された。そして、我が国、米国、英国、オーストラリア、カナダの税務当局の長官は、2007 年秋に英国のロンドンに JITSIC を開設することに合意した。これは、米国の JITSIC ワシントンに次ぐ 2 番目の JITSIC である。

JITSIC では、参加国の代表者により、国際的租税回避スキームについての情報交換が行われる。これにより、スキームの全貌が速やかに解明されるとともに、当該スキームの販売仲介者や顧客に

257 居波邦泰「IFA 日本支部総会　2013 年 IFA コペンハーゲン大会　ブランチレポート準備状況報告　議題 2『情報交換と税務当局間の国境を超えた協力：（Exchange of Information and Cross Border Cooperation between Tax Authorities）』」21 頁（IFA 日本支部、2012）。

258 本庄資「OECD モデル TIEA の生成とその影響」本庄資編『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』144 頁（大蔵財務協会、2011）。

259 財務省 2011 年 11 月「税務行政執行共助条約のポイント」。

260 財務省 2011 年 11 月「税務行政執行共助条約に署名しました」。

261 国税庁 2007 年 5 月「JITSIC ロンドンの開設と当庁の参加について」。

関する情報の活用が容易になること等が期待されている。

5. 外国口座税務コンプライアンス法

本庄資教授は、「2010 年に制定された外国口座税務コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act：FATCA）は、外国口座に投資を保有する『米国の者』（U.S. Persons）の脱税と戦う米国の努力を示すものである。FATCA により、外国に金融資産を保有する米国の納税者は、これらの資産を IRS に報告しなければならない。FATCA は、次のとおり、外国金融機関が(ⅰ)米国納税者が保有する金融口座または(ⅱ)米国納税者が実質的な持分を保有する外国事業体が保有する金融口座について一定の情報を IRS に直接報告することを要求する[262]」と述べている。

国税庁は「国際的な税務コンプライアンスの向上の及び FATCA 実施の円滑化のための米国財務省と日本当局の間の相互協力及び理解に関する声明」を出した。

声明によると、FATCA の対象となる我が国の金融機関は、信託に関しては、信託を支配する実質的な支配者を追求し、IRS に情報を提供しなければならないことになる。声明の定義規定によると、「(cc)『事業体』とは、法人もしくは信託などの法的取決めをいう[263]」、「(gg)『支配者』とは、事業体の支配を行う自然人をいう。信託の場合、『支配者』とは、委託者、受託者、（存在すれば）保管人、受益者又は受益者団体、その他、信託に対し終局的な実効的支配を行う自然人をいい、信託以外の法的取決めの場合、これらの者と同等又は類似の地位にある者をいう。『支配者』は、金融活動作業部会の勧告と整合的に解釈される[264]」となっている。

第 4 節　提言

1. 立法趣旨の明確化

我が国のみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）及び法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））の問題点は、国外への所得移転及び留保という観点から十分に検討されていないことである。第 3 章第 4 節 3.で述べたように、米国は、1976 年に外国信託を利用した所得の国外留保に対しては、立法趣旨を明確にした上で対応した。筆者は、米国の対応を見倣い我が国でも立法の趣旨を明確にする必要があると考える。

2. 米国のグランタートラスト・ルールを参考とした立法の制定

我が国では所得の帰属に関して学説が分かれている状態である。本庄資教授は、「国際課税の基礎用語（第 10 回）『所得帰属』（income attribution）概念」税研 137 号(2008)において、「日本の税法では，『ある者への所得の帰属』（income attribution to a person）について明確な規定がなく，法解釈学においても，法律的帰属説と経済的帰属説が対立したまま，決着がついていない状態にあ

---

262 本庄資・前掲注(81)15 頁。

263 国税庁 2013 年 6 月「国際的な税務コンプライアンスの向上の及び FATCA 実施の円滑化のための米国財務省と日本当局の間の相互協力及び理解に関する声明（仮訳）」6 頁。

264 国税庁 2013 年 6 月・前掲注(263)6 頁。

る。…適法源泉所得について，法的権原による所得の享受者を『名義人でなく，実質的享受者』にこの所得を帰属させることについては異論がないとしても，『実質的享受者』の判定基準について，なお，『法的実質』の帰属に限るか，『経済的実質』の帰属を追及させるかを決めることが必要になる。この段階では，租税理論で終始するのでなく，税法の執行可能性，税務行政の効率性を考慮に入れた政策的見地と納税者に法的安定性を与える見地から判定基準を設定することが必要になる[265]」と述べている。

金子宏教授は、「文理的には、どちらの解釈も可能である。しかし、経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者からの立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、実際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味で、法律的帰属説が妥当である[266]」と、清永敬次教授は、「実質所得者課税の原則の規定から、経済的実質主義のような見解を導きだすことが全く不可能であるとはいえない。しかし、経済的な成果は通常法律上の関係によってその帰属者が決ってくるのであるから、法律上の関係をはなれて経済的な帰属が存するとされる場合が仮にあるとしても、それは限られた場合であろう。そして、それは、特にそう考えなければ課税上著しく不都合を生ずる、すなわち担税力を欠く者に課税する結果となるというような場合でなければならないと思われる。さもなければ、法律上の関係をはなれて経済上の帰属を考えるといっても、経済的帰属の存在を肯定するための基準は必ずしも明らかでなく、納税義務者の地位をいたずらに不安定なものにするだけになると思われるからである[267]」と述べている。これらの見解は、法律的帰属説に立っているものと考えられる。

他方、田中二郎教授は、「租税の公平負担という見地からすれば、課税の対象となる課税物件の実現及び帰属に関し、その形式又は名義に囚われることなく、その経済的実質に着目し、現実に担税力を有するものと認められる者に対して課税するのが当然の原則でなければならない[268]」と、居波邦泰税務大学校研究部教育官は、「私見としては、文理的に経済的帰属説が妥当ではないかと思われる[269]」と述べている。これらの見解は、経済的帰属説に立っているものと考えられる。

筆者は、我が国において、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した租税回避を防止するためには、経済的実質を追求し、新たに立法を創設する方法が有効であると考える。米国では IRC679 条を制定している。また、判例原則である経済的実質主義を法定している。コモン・ローの国家である米国でも立法によって防止しようと努めていることを踏まえれば、成文法である我が国でも新たな立法を制定することが望ましいと考える。

この租税回避を防止するためには、筆者は、我が国で、米国のグラントラスト・ルールを参考とする制度を制定することが賢明であると考える。特に、租税回避の防止ためには、IRC679 条の資産の移転者が所有者として取り扱われる場合の規定が有効であると考える。

第 3 章第 3 節で述べたように、筆者は、我が国のみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）では対抗できないのではないかと考えている。法人税法第 12 条第 2 項では「信託の変更をする権限（軽微な変更をする権限として政令で定めるものを除く。）を現に有し、かつ、当該信託の信託財産の給

---

265 本庄資・前掲注(72)14 頁。
266 金子宏・前掲注(6)165 頁～166 頁。
267 清永敬次・前掲注(40)72 頁。
268 田中二郎・前掲注(75)89 頁。
269 居波邦泰・前掲注(76)544 頁。

付を受けることとされている者（受益者を除く。）」をみなし受益者としている。委託者が当該信託財産の給付を受けることとされていなければ、みなし受益者課税を適用して、租税回避を防止することは困難である。

他方、IRC679 条では、直接又は間接に財産を移転者する者が所有者となりうるとしている。この点が我が国と異なるところである。我が国では、事業の信託が国外への所得移転及び留保という租税回避のために利用される場合、経済的実質に着目し財産の移転者に所得を帰属させる規定が必要であると考える[270]。

ただし、我が国に米国のグラントートラスト・ルールを導入する際には、筆者は、我が国に合うように調整する必要があると考える。IRC679 条では、一定の資産負債の移転は IRC679 条の適用がない等の規定があるからである。また、成文法である我が国とは異なり、米国は、実質主義の判例原則を用いて濫用的信託スキームを防止し、さらにグラントートラスト・ルールを用いて防止することができるからである。

また、第 4 章第 2 節 7.で述べた「報告すべき取引」及び第 4 章第 2 節 8.で述べた米国の様式のように、米国では外国信託の情報をより多く掴まえようとしている。我が国もグラントートラスト・ルールを参考とした規定を導入するときには、米国の様式が参考となる。さらに、我が国の国内で的確に情報収集ができない場合は、情報保護の点に留意しながら国家間の情報交換制度を利用することが必要であると考える。

以上これらのことを考慮すると、筆者は、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の移転及び留保を防止するために、我が国は米国のグラントートラスト・ルールを参考とし我が国に合った規定を設けるべきことを提言する。

---

[270] 本論文で筆者は、外国法人が委託者となり法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用できると解釈した。また、筆者は、定義規定で齟齬が生じるため、租税法上法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））において委託者の地位の移転が認められているのか否かの判断がつかないと述べた。仮に、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））において、外国法人が委託者となることができ、委託者の地位の移転も認められているという立場に立つと、米国のグラントートラスト・ルールは有力な租税回避防止規定となると考えられる。法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））において、内国法人（財産の移転者）から外国法人へ受益権とともに委託者の地位が移転された場合で、租税回避を防止しようとするとき、単に新信託法の「委託者」に所得を帰属させたとしても、新信託法上の「委託者」である外国法人に所得を帰属させることになる。内国法人に所得を帰属させようとするならば、単に新信託法上の「委託者」に所得を帰属させるのではなく、米国のグラントートラスト・ルールのように「財産の移転者」に所得を帰属させる必要があると考える。

おわりに

本論文において、筆者は、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した租税回避を防止する立場で研究した。

第 1 章では、我が国の新信託法の規定、我が国の法人税法における信託に対する課税、外国子会社合算税制の規定を紹介した。新信託法は利用者の創意工夫を最大限に活かすべく制定されており、柔軟性が高いものとなっている。特に、本論文で取り扱った事業の信託は米国のビジネス・トラストを参考としており、我が国の経済発展に資するものと期待されているものである。この柔軟性の高い新信託法に対応して、租税回避防止規定を含むいくつもの規定が創設された。法人税法では、事業の信託に関し、一定の事業の信託を法人課税信託とした。外国子会社合算税制に関して本論文で関係する規定である外国子会社配当益金不算入の規定にともなう改正、適用除外、資産性所得の合算の制度を紹介した。

第 2 章では、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））の問題点をあげた。外国法人が委託者となり得るか否か、委託者の地位の移転は可能であるか否か、外国子会社合算税制の適用関係はどうか、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））とみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）の優先適用順位はどうかという点を考察した。明文の規定で除外される法人に外国法人は含まれていないが、明文の規定で外国法人が委託者となることができるという規定もない。外国法人が委託者となることができるか否かの明文の規定が必要となる。委託者の地位の移転に関しては、租税法上明文の規定がないため、租税法で認められているのか否かの判断ができなかった。外国子会社合算税制に関しては、想定事例を用いて、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保に対しては適切に対応できていないと考えられることを示した。想定事例では米国連邦税法で濫用的信託スキームとされたビジネス・トラストを参考とした。法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））とみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）の優先適用順位に関し、所得の国外移転及び留保を防止するためには、その優先順位は場合によることを示した。

第 3 章では、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））とみなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）の趣旨を探った。両規定とも、所得の国外移転及び留保という観点からの立法上の検討が不十分であることを明らかにした。また、第 2 章での想定事例を通して、みなし受益者課税（法法第 12 条第 2 項）を優先適用しても、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した所得の国外移転及び留保を防止することが困難であることを示した。これを租税回避として捉えて、租税回避防止規定を設ける必要性があることを述べた。そして、米国議会が 1976 年に外国信託を利用した米国租税の回避に対して立法上の検討を行っていること、1997 年に IRS が一定のビジネス・トラストを濫用的信託スキームとしたことを紹介した。

第 4 章では、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した租税回避の防止策を提言した。具体的に、米国連邦税法の信託税制の規定を紹介した。その際には、米国がどのように情報収集を行っているのかを、報告すべき取引の規定や申告様式から探った。また、我が国は信託を利用した租税回避の情報を国内で十分に収集できないときは、国家間の情報交換が必要となると考えられるため、国家間の情報交換制度についても言及した。そして、筆者は、法人課税信託（法法第 2 条第 29 号の 2 ハ（2））を利用した租税回避に対しては、我が国において米国のグランタートラスト・ルールを参考とした制度を創設すべきことを提言した。

米国議会資料やIRSから提供される情報からは、外国信託や濫用的信託スキームに対する米国の姿勢が伺うことができた。ところが、我が国では2007年度税制改正を審議する国会おいて、租税法において信託をどのように取り扱うべきであるかという議論がほとんどみられなかった。そのため、本論文においては、我が国の立法の意図を正確に読み取ることはできなかった。

租税法上の信託の取扱いについては多くの先行研究があり、多くの問題点が指摘されている。しかし、我が国において、米国で濫用的信託スキームとされるような事例が行われた場合、どのように対抗すべきかという研究に関しての先行研究は少ない。そこで、本論文では、筆者が米国の濫用的信託スキームを参考とした事例を想定し考察するという形をとった。この点は実証的ではないので根拠が弱いところである。また、本論文で筆者は、米国のグランタートラスト・ルールを参考とした制度を導入すべきことを提言したが、解決方法はこの方法のみではない。外国子会社合算税制で対応することも考えられるが、本論文では言及しなかった。また、本論文では、法人課税信託と移転価格税制との関係をとりあげなかったが、外国法人とされる法人課税信託間での移転価格税制の適用関係についても、外国子会社合算税制の研究とともに今後の研究課題としたい。

Pascal Saint-Amans and Raffaele Russo氏によると、金融危機以降、多くの国で財政出動を削減すると同時に租税負担を上げている状況の中で、いくつかの多国籍企業が国際的タックス・プランニングを通じて実効税率を非常に低く抑えており、このことが関心の的になってきていると述べている[271]。

OECDは、2013年2月12日に「税源浸食と利益移転」(Addressing Base Erosion and Profit Shifting : BEPSとする。)を[272]、2013年7月19日に「税源浸食と利益移転対応行動計画」(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)[273]を公表した。これらの税源浸食と利益移転に関し、G8及びG20財務大臣・中央銀行総裁会議(以下、G20とする。)は、OECDの取組みを支持した。2013年6月18日のG8ロック・アーン・サミット首脳コミュニケではOECDの取組みを歓迎するとし[274]、ロック・アーン宣言では「国家は，法人が租税を回避するために国境を越えて利益を移転することを許容するルールを変更し，また，多国籍企業は，どの租税をどこで納めるかについて税務当局に報告すべきである[275]」と述べられている。2013年7月19日のG20のコミュニケでは行動計画を全面的に支持することが述べられている[276]。我が国においても、財務大臣は「『BEPS行動計画』は、国際課税に関する国際的な協力の歴史において転機となる画期的な成果であり、日本はこれを強く支持する」と述べており[277]、我が国は今後行動計画に沿っていくものと思われる。

---

271 Pascal Saint-Amans and Raffaele Russo, “The BEPS Project: Restoring trust in tax system”, INTERNATIONAL TAXATION, Vol.9,p.9 (2013).

272 OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD(2013)、本庄資「陳腐化した国際課税原則を見直し新しい国際課税原則を構築する必要性」税大ジャーナル(2013)、居波邦泰「2013年2月12日公表OECD報告書“Addressing Base Erosion and Profit shifting”『税源浸食と利益移転への対応』」租税研究763号(日本租税研究協会、2013)。

273 OECD, “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” (2013).

274 外務省2013年6月「2013 G8ロック・アーン・サミット　首脳コミュニケ(仮訳)」。

275 外務省2013年6月「ロック・アーン宣言(仮訳)」。

276 財務省2013年7月「20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明(仮訳)(2013年7月19-20日於：露・モスクワ)」。

277 財務省2013年7月「『税源浸食と利益移転(BEPS：Base Erosion and Profit Shifting)行動計画』の公表についての財務大臣談話」。

筆者は今後この領域も研究課題としたい。

【主要参考文献】

［和　書籍］
・新井誠『信託法〔第２版〕』（有斐閣、2005）
・新井誠『信託法【第３版】』（有斐閣、2008）
・居波邦泰「国外関連者の範囲」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）
・居波邦泰「国外関連取引の範囲」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）
・居波邦泰「国内源泉所得の範囲」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・居波邦泰「国際的租税回避の類型化」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・海原文雄『英米信託法概論』（有信堂高文社、1998）
・猪野茂「租税条約に基づく情報交換制度の現状と課題」本庄資編著『租税条約の理論実務』（清文社、2008）
・占部裕典『信託課税法～その課題と展望～』（清文社、2001）
・占部裕典「信託税制への提言」新井誠・神田秀樹・木南敦編『信託法制の展望』（日本評論社、2011）
・大野雅人「国際的税務協力の必要性と具体的方法」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・金子宏『租税法〔第 18 版〕』（弘文堂、2013）
・川田剛「日本における国際的租税回避防止規定」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013）
・工藤聡一「アメリカ信託法における制定法化の進展」新井誠・神田秀樹・木南敦編『信託法制の展望』（日本評論社、2011）
・小出邦夫編著『逐条解説　法の適用に関する通則法』（商事法務、2009）
・堀口和哉「信託法の改正と租税法」本庄資編著『関連法領域の変容と租税法の対応』（財経詳報社、2008）
・佐藤英明『信託と課税』（弘文堂、2000）
・四宮和夫『信託法〔新版〕』（有斐閣、1989）
・関口博久『租税条約の人的適用に関する研究－国際的租税回避への対応を中心として－』（大蔵財務協会、2012）
・田井良夫『国際的二重課税の排除の研究－外国子会社配当免除制度への転換の検討を中心として－』（税務経理協会、2010）
・髙橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編著『新しい法人税法』（有斐閣、2007）
・武田昌輔編著『DHC　コンメンタール　法人税法 1』（第一法規）
・武田昌輔編著『DHC　コンメンタール　法人税法 2』（第一法規）
・田中二郎『法律学全集 11　租税法〔第三版〕』（有斐閣、1990）

・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 3 版〕』（弘文堂、2012）
・寺本昌広『逐条解説　新しい信託法』（商事法務、2007）
・能見善久『現代信託法』（有斐閣、2004）
・伴忠彦「有害な税の競争及び有害税制の排除」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・伴忠彦「タックス・ヘイブン対策税制の理論と執行上の問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・藤井保憲「移転価格税制と法人課税信託」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）
・本庄資『国際的租税回避　基礎研究』（税務経理協会、2002）
・本庄資『アメリカン・タックスシェルター　基礎研究』（税務経理協会、2003）
・本庄資『国境に消える税金』（税務経理協会、2004）
・本庄資編著『タックス・シェルター事例研究』（税務経理協会、2004）
・本庄資『新日米租税条約解釈研究　基礎研究』（税務経理協会、2005）
・本庄資『米国マネーロンダリング』（税務経理協会、2006）
・本庄資『アメリカ法人税法講義』（税務経理協会、2006）
・本庄資『アメリカの租税政策』（税務経理協会、2007）
・本庄資・藤井保憲『法人税法【実務と理論】』（弘文堂、2008）
・本庄資「証券化と租税条約」本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）
・本庄資『アメリカの移転価格税制』（日本租税研究協会、2009）
・本庄資『アメリカの移転価格税制の執行』（日本租税研究協会、2009）
・本庄資『アメリカ法人税制』（日本租税研究協会、2010）
・本庄資「移転価格税制の本質」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）
・本庄資「日本における質問検査権と立証責任の問題点」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』（大蔵財務協会、2010）
・本庄資「所得帰属と beneficial owner 受益所有者概念」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・本庄資「外国信託による脱税・租税回避スキームの対抗策」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・本庄資「新しい信託に関する国際課税の問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・本庄資「OECD モデル TIEA の生成とその影響」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・本庄資「アウトバウンド課税制度の理論と執行上の問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・本庄資「有形資産の譲渡および貸借取引の国際課税の理論と執行上の問題点」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・本庄資「米国における国際的租税回避否認規定」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011）

・本庄資「国際的脱税・マネーロンダリング・資本逃避」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73の重要課題』（大蔵財務協会、2011）
・本庄資・田井良夫・関口博久『国際租税法－概論－』（大蔵財務協会、2012）
・本庄資「税務行政における『手続法』の重要性～税務行政の生命は情報の入手～」講義テキスト（2012）
・本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』（日本租税研究協会、2013）
・本庄資「米国議会における国際的タックス・プランニング対策の検討状況～Microsoft, Hewlett-Packard, Apple～」講義テキスト（2013）
・本庄資「国際的タックス・プランニング（International Tax Planning）」講義テキスト（2013）
・本庄資「本庄ゼミOB会特別講義」特別講義テキスト(2013)
・水野忠恒『国際課税の制度と理論－国際租税法の基礎的考察－』（有斐閣、2000）
・村井正『租税法と取引法（抄録）第一部　租税法と私法』（コピーマート研究所、2004）
・保井久理子「租税条約締結国との実効的情報交換」本庄資編著『国際課税の理論と実務　73の重要課題』（大蔵財務協会、2011）

［和　論文］
・青柳達朗「タックス・ヘイブン課税の諸問題－最高二小平成19年9月28日判決を素材として－」税大ジャーナル8号(2008)
・朝長英樹「事業体課税の理論と課題」租税研究673号（日本租税研究協会、2005）
・浅妻章如「信託等のentityと国際課税：居住概念等を足掛りとして」租税研究744号（日本租税研究協会、2011）
・雨宮孝子・今泉邦子「ビジネス・トラストの研究」信託181号（1995）
・池田寅二郎「信託法論（承前）」法學協會雜誌23巻10号（1905）
・池田寅二郎「信託法の概要」法學協會雜誌38巻7号（1920）
・泉絢也「租税法と信託法の交錯－租税法上の信託の意義－」第21回租税資料館賞受賞論文
・居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方－日本版LLPへの対応を考慮に入れて－」税務大学校論叢52号（2007）
・居波邦泰「IFA日本支部総会　2013年IFAコペンハーゲン大会　ブランチレポート準備状況報告　議題2『情報交換と税務当局間の国境を超えた協力：（Exchange of Information and Cross Border Cooperation between Tax Authorities）』」（IFA日本支部、2012）
・居波邦泰「2013年2月12日公表OECD報告書“Addressing Base Erosion and Profit shifting”『税源浸食と利益移転への対応』」租税研究763号（日本租税研究協会、2013）
・居波邦泰「IFA第67回年次総会（コペンハーゲン大会）の模様」（IFA日本支部、2012）
・海原文雄「ビジネストラストの法的地位」信託復刊59号（1964）
・海原文雄「ビジネストラストの団体性と課税の問題」信託復刊63号（1965）
・海原文雄「ビジネス・トラスト　米国における法人格なき企業団体」国際商事法務2巻5号(1974)
・占部裕典「信託課税の基本的仕組み－我が国の信託税制の特徴と問題点」税研132号（2007）
・占部裕典「信託税制について」信託245号(2011)。
・大阪谷公雄「アメリカに於けるビジネス・トラスト」信託復刊6号（1950）
・大阪谷公雄「ビジネストラストの諸問題（その一）」信託復刊15号（1953）

・大阪谷公雄「ビジネストラストの諸問題（その二）」信託復刊 18 号（1954）
・岡村忠生「多様な信託利用のための税制の提言」信託研究奨励金論集 31 号（2010）
・川口幸彦「信託法改正と相続税・贈与税の諸問題」税務大学校論叢 57 号（2009）
・川田剛「多様な組織体に対する課税」租税研究 627 号（日本租税研究協会、2002）
・工藤聡一「ビジネス・トラストの制度化とその進展」私法 67 号（2005）
・小島俊朗「タックス・ヘイブン税制の現在的意義について」税大ジャーナル 9 号(2008)
・佐藤英明「信託と税制シリーズ：第 1 回（全 3 回）19 年改正の概観と受益者等課税信託について」租税研究 731 号（日本租税研究協会、2010）
・佐藤英明「信託と税制シリーズ：第 2 回（全 3 回）法人課税信託について」租税研究 732 号（日本租税研究協会、2010）
・佐藤英明「信託と税制シリーズ：第 3 回（全 3 回）収益留保型信託等について」租税研究 733 号（日本租税研究協会、2010）
・佐藤英明「信託税制の沿革－平成 19 年改正前史」日税研論集 62 号『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』日本税務研究センター、2011）
・佐藤英明「新信託法の制定と 19 年信託税制改正の意義」日税研論集 62 号『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』（日本税務研究センター、2011）
・佐藤英明「信託税制の過去と未来～19 年改正の位置づけと今後の展望」日本租税研究協会創立 60 周年記念租税研究大会記録（日本租税研究協会、2009）
・渋谷雅弘「受益者連続型信託等について」日税研論集 62 号『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』（日本税務研究センター、2011）
・武田昌輔「法人税の原点を探る（第 50 回）　信託課税（1）－信託課税の沿革－」税務事例 39 巻 11 号（2007）
・武田昌輔「法人税の原点を探る（第 51 回）　信託課税（2）－税制理解のための基礎知識－」税務事例 39 巻 11 号（2007）
・武田昌輔「法人税の原点を探る（第 52 回）　信託課税（3）－信託法と課税の概要等－」税務事例 40 巻 1 号（2008）
・武田昌輔「法人税の原点を探る（第 53 回）　信託課税（4）－法人課税信託－」税務事例 40 巻 2 号（2008）
・武田昌輔「法人税の原点を探る（第 54 回）　信託課税（5）－法人課税信託・国税通則法等－」税務事例 40 巻 3 号（2008）
・谷口勢津夫「公益課税信託」日税研論集 62 号『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』（日本税務研究センター、2011）
・土屋重義「恒久的施設概念についての考察」税大ジャーナル 7 号(2008)
・寺本昌広「信託法改正要綱試案と解説」別冊 NBL 編集部編『別冊 NBL』104 号（2005）
・寺本昌広「新しい信託の諸類型－その意義と活用例－」金融・商事判例 1262 号（2007）
・道垣内弘人「新信託法によって認められた新たな信託の形態」税研 132 号（2007）
・永井博「国際化における資料情報制度及び情報交換制度の課題」税務大学校論叢 34 号(1999)
・中里実「集団信託」日税研論集 62 号『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』（日本税務研究センター、2011）
・西田昌孝「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点について－」第

22 回租税資料館賞受賞論文
・能見善久「信託法改正の基本理念について」信託 223 号（2005）
・長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題」税務大学校論叢 59 号（2008）
・伴忠彦「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」税務大学校論叢 63 号(2009)
・平野嘉秋「多様な事業体の課税問題－信託税制の改正に伴う課税の整合性問題を中心として－」租税研究 698 号（日本租税研究協会、2007）
・平野嘉秋「信託税制の課題と展望」租税研究 758 号（日本租税研究協会、2012）
・扶持本泰裕「法人課税信託における租税回避への対抗策－外国信託を利用した複層化スキームによる租税回避への対抗策－」第 21 回租税資料館賞奨励賞受賞論文
・細矢祐冶「信託法理及信託法制概論（六）」法學協會雜誌 43 巻 6 号（1925）
・本庄資「国際課税の基礎用語（第 10 回）『所得帰属』（income attribution）概念」税研 137 号（2008）
・本庄資「陳腐化した国際課税原則を見直し新しい国際課税原則を構築する必要性」税大ジャーナル 21 号（2013）
・本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第１回）領土主義課税（Territorial Taxation）原則の再検討」租税研究 761 号（日本租税研究協会、2013）
・本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第 2 回） 公式配分方式（Formulary Apportionment method）の再検討」租税研究 763 号（日本租税研究協会、2013）
・本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第 3 回） 居住ベース課税原則と源泉ベース課税原則の再検討」租税研究第 765 号（日本租税研究協会、2013）
・本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第 4 回） BEPS に対応するための所得帰属原則（Income Attribution Principle）の再検討」租税研究 767 号（日本租税研究協会、2013）
・本並尚紀「外国の信託制度を利用した租税回避への対応－外国投資信託に対する課税関係を中心に－」税務大学校論叢 71 号（2011）
・増井良啓「タックス・ヘイブンとの租税情報交換条約（TIEA）」税大ジャーナル 11 号(2009)
・増井良啓「信託と国際課税」日税研論集 62 号『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』（日本税務研究センター、2011）
・矢内一好「信託課税」税務会計研究 19 号『事業体課税』（税務会計研究会、2008）
・矢内一好「米国の外国信託課税と信託に対する租税条約の適用」租税研究 683 号（日本租税研究協会、2006）
・保井久理子「外国子会社合算税制における新しい概念について-資産性所得を中心として-」税務大学校論叢 71 号(2011)
・八ツ尾順一「事業体課税と租税回避」租税研究 698 号（日本租税研究協会、2007）
・渡辺徹也「受益者等が存しない信託に関する課税ルール」日税研論集 62 号『信託税制の体系的研究－制度と解釈－』（日本税務研究センター、2011）

［和　その他］
・大蔵省編『明治大正財政史』（経済往来社、1957）
・内閣印刷局編『大正年間法令全書　第一一巻』（原書房、1993）
・内閣印刷局編『大正年間法令全書　第一一巻ノ二』（原書房、1993）
・日本興業銀行臨時資料室編『日本興業銀行五十年史』（日本興業銀行臨時資料室、1957）

・『昭和 53 年版　改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1978）
・『平成 19 年版　改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2007）
・『平成 21 年版　改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2009）
・『平成 22 年版　改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2010）
・外務省 2013 年 6 月「2013　G8 ロック・アーン・サミット　首脳コミュニケ（仮訳）」
・外務省 2013 年 6 月「ロック・アーン宣言（仮訳）」
・外務省 2013 年 6 月「法人及び法的取極めの悪用を防止するための G8 行動計画原則（概要）」
・外務省 2013 年 6 月「法人及び法的取極めの悪用を防止するための日本の行動計画（仮訳）」
・外務省 2013 年 9 月「G20 サンクトペテルブルク・サミット首脳宣言（骨子）」
・外務省 2013 年 9 月「税に関する G20 サンクトペテルブルク首脳宣言附属書（骨子）」
・経済産業省 2004 年 5 月「新産業創造戦略」
・国税庁 2007 年 5 月「JITSIC ロンドンの開設と当庁の参加について」
・国税庁 2013 年 5 月「タックスヘイブンに所在する事業体に関する情報の入手について」
・国税庁 2013 年 5 月「OECD 税務長官会議　最終声明（仮訳）2013 年 5 月 16-17 日ロシア連邦モスクワ」
・国税庁 2013 年 6 月「国際的な税務コンプライアンスの向上及び FATCA 実施の円滑化のための米国財務省と日本当局の間の相互協力及び理解に関する声明（仮訳）」
・国税庁 2013 年 11 月「平成 24 年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」
・財務省 2006 年 12 月「平成 19 年度税制改正の大綱」
・財務省 2008 年 10 月「対日相互審査報告書概要（仮訳）（別添）表：FATF 勧告の遵守に関する評価」
・財務省 2011 年 11 月「税務行政執行共助条約に署名しました」。
・財務省 2011 年 11 月「税務行政執行共助条約のポイント」
・財務省 2011 年 11 月「租税に関する相互行政支援に関する条約」
・財務省 2011 年 11 月「租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書」
・財務省 2013 年 7 月「税務行政執行共助条約が発効します」
・財務省 2013 年 7 月「『税源浸食と利益移転（BEPS：Base Erosion and Profit shifting）行動計画』の公表についての財務大臣談話」
・財務省 2013 年 7 月「20 か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳）（2013 年 7 月 19-20 日於：露･モスクワ）」
・税制調査会 2006 年 9 月「これまでの審議等を踏まえた主な論点」
・税制調査会 2006 年 11 月「税制調査会　第 2 回グループ・ディスカッションの概要」
・税制調査会 2006 年 12 月「平成 19 年度の税制改正に関する答申―経済活性化を目指して―」
・税制調査会 2007 年 1 月「平成 19 年度税制改正の要項」
・税制調査会 2013 年「税制調査会資料〔国際課税関係〕平成 25 年 10 月　OECD 租税委員会議長浅川雅嗣」
・税制調査会 2013 年「税制調査会(国際課税ＤＧ①)〔国際課税の考え方と BEPS〕平成 25 年 10 月 24 日(木)　政府税制調査会委員　岡村忠生」
・第 165 回国会衆議院法務委員会第 5 号 2006 年 10 月 27 日
・第 165 回国会衆議院法務委員会第 6 号 2006 年 10 月 31 日

・第 165 回国会衆議院法務委員会財務金融委員会連合審査会第 1 号 2006 年 11 月 1 日
・第 165 回国会参議院法務委員会財政金融委員会連合審査会第 1 号 2006 年 12 月 6 日
・第 166 回国会衆議院本会議第 7 号 2007 年 2 月 20 日
・第 166 回国会衆議院財務金融委員会第 2 号 2007 年 2 月 21 日
・第 166 回国会衆議院総務委員会第 4 号 2007 年 2 月 22 日
・第 166 回国会衆議院財務金融委員会第 3 号 2007 年 2 月 27 日
・第 166 回国会衆議院財務金融委員会第 4 号 2007 年 2 月 28 日
・第 166 回国会衆議院財務金融委員会第 5 号 2007 年 3 月 2 日
・第 166 回国会衆議院本会議第 10 号 2007 年 3 月 3 日
・第 166 回国会衆議院本会議第 11 号 2007 年 3 月 6 日
・第 166 回国会参議院本会議第 8 号 2007 年 3 月 9 日
・第 166 回国会参議院本会議第 9 号 2007 年 3 月 14 日
・第 166 回国会参議院財政金融委員会第 4 号 2007 年 3 月 15 日
・第 166 回国会参議院総務委員会第 3 号 2007 年 3 月 15 日
・第 166 回国会参議院総務委員会第 4 号 2007 年 3 月 20 日
・第 166 回国会参議院財政金融委員会第 6 号 2007 年 3 月 22 日
・第 166 回国会参議院本会議第 11 号 2007 年 3 月 23 日
・内閣府経済財政諮問会議 2006 年 7 月「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2006 について」
・法務省法制審議会信託法部会第 1 回会議 2004 年 10 月 1 日
・法務省法制審議会信託法部会第 2 回会議 2004 年 10 月 15 日
・法務省法制審議会信託法部会第 5 回会議 2004 年 11 月 19 日
・法務省法制審議会信託法部会第 10 回会議 2005 年 2 月 25 日
・法務省法制審議会信託法部会第 15 回会議 2005 年 5 月 20 日
・法務省法制審議会信託法部会第 20 回会議 2005 年 9 月 16 日
・法務省法制審議会信託法部会第 23 回会議 2005 年 10 月 21 日
・法務省「答申（信託法改正要綱）」
・法務省「信託法改正要綱試案」
・法務省「信託法改正要綱試案 補足説明」
・IFA 日本支部「ごあいさつ」

［洋　法令］
・IRC
・Regulation

［洋　書籍］
・IFA, “International Tax Treatment of Common Law Trusts”, Vol.11b(1986)
・IFA, “Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends”, Vol.86b(2001)
・IFA, “Conflicts of the Attribution of income to a person”,Vol.92b(2007)

・IFA, “Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities”, Vol.98b(2013)
・Richard A. Gordon, “Tax Havens and their use by United States taxpayers”,Reprints from the collection of the University of Michigan Library, prepared for publishing by HP

［洋　報告書等］
・Financial Action Task Force, “Money Laundering Using Trust and Company Service Providers”(2010)
・Financial Action Task Force, “INTERNATIONAL STANDARDS ON COMBATING MONEY LAUNDERING AND THE FINANCING OF TERRORISM & PROLIFERATION The FATF Recommendations”(2012)
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Facts (Section I)　I. Background”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Facts (Section II)　II. Basic Trust Taxation Rules”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Facts (Section III)　III. Abusive Domestic Trust Schemes”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Facts (Section IV)　IV. Abusive Foreign Trust Schemes”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Facts (Section V)　V. Accessing the Offshore Funds”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Law and Arguments (Section I)　Law and Arguments　I. Substance - Not Form - Controls Taxation”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Law and Arguments (Section II)　II. Grantors May Be Treated as Owners of Trusts”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Law and Arguments (Section III)　III. Taxation of Non-Grantor Trusts”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Law and Arguments (Section IV)　IV. Transfers to Trusts May Be Subject to Estate and Gift Taxes”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Law and Arguments (Section VII)　VII. Special Rules Apply to Foreign Trusts”
・IRS, “Abusive Trust Tax Evasion Schemes - Special Types of Trusts”
・IRS, “Recognized Abusive and Listed Transactions　Listed Transactions in Chronological Order”
・IRS, “Notice 97–24”　Bulletin No. 1997–16(1997)
・IRS, “IRS WARNS OF ABUSIVE TRUSTS”, Tax Notes 75(1997)
・IRS, “IRS WARNS OF ABUSIVE TRUSTS”, Tax Notes International Magazine 14(1997)
・IRS, “TD8955”(2001)
・IRS, “Form 8886 Reportable Transaction Disclosure Statement”　(Rev. March 2011)
・IRS, “Instructions for Form 8886”　(Rev. March 2011)
・IRS, “Internal Revenue Service Data Book, 2012”(2012)

・IRS, “Instructions for Form 1041 and Schedules A, B, G, J,and K-1”(2012)
・IRS, “Form 1040NR U.S. Nonresident Alien Income Tax Return”(2013)
・IRS, “Instructions for Form 1040NR”(2013)
・IRS, “Form 1041 U.S. Income Tax Return for Estates and Trusts”(2013)
・IRS, “Form 3520 Annual Return To Report Transactions With Foreign Trusts and Receipt of Certain Foreign Gifts”(2013)
・IRS, “Instructions for Form 3520”(2013)
・IRS, “Form 3520-A Annual Information Return of Foreign Trust With a U.S. Owner”(2013)
・IRS, “Instructions for Form 3520-A”(2013)
・Joint Committee On Internal Revenue Taxation, “Tax Revision Issues—1976(H.R.10612) 5 Tax Treatment Of Foreign and Export Income”(JCS - 12 - 76)(1976)
・Joint Committee On Taxation, “BACKGROUND AND PRESENT LAW RELATING TO TAX SHELTERS”(JCX - 19 - 02)(2002)
・OECD, “HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue”(1998)
・OECD, “TACKLING AGGRESSIVE TAX PLANNING THROUGH IMPROVED TRANSPARENCY AND DISCLOSURE”(2011)
・OECD, “UPDATE TO ARTICLE 26 OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION AND ITS COMMENTARY”(2012)
・OECD, “Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues”(2012)
・OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”(2013)
・OECD, “A STEP CHANGE IN TAX TRANSPARENCY OECD REPORT FOR THE G8 SUMMIT LOUGH ERNE, ENNISKILLEN, JUNE 2013”(2013)
・OECD, “Action Plan on base Erosion and Profit shifting”(2013)
・Pascal Saint - Amans and Raffaele Russo, “The BEPS Project : Restoring trust in tax system”, International Taxation Vol.9(2013)
・The United States Department of Justice, “IRS Reorganization and Tax Prosecutions” The United States Attorneys’ Bulletin, Volume 49, Number 4(2001)
・United States Senate PERMANENT SUBCOMMITTEE ON INVESTIGATIONS Committee on Homeland Security and Governmental Affairs, “TAX HAVEN ABUSES: THE ENABLERS, THE TOOLS AND SECRECY”(2006)
・The World Bank・UNODC, “The Puppet Masters How the Corrupt Use Legal Structures to Hide Stolen Assets and What to Do About It” (2011)

法人税法２２条４項（公正処理基準）の解釈

阪田　大作

法人税法 22 条 4 項（公正処理基準）の解釈

阪田　大作

１．問題意識

法人税法 22 条 4 項が法人税の課税所得計算における益金及び損金の内容を規定しているという前提をとると、益金とは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に定義されている収益、損金とは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に定義されている費用・損失、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは企業会計の基準を意味するとするのが論理的帰結となる。企業会計上の利益に、別段の定めの項目を加算・減算することにより法人税の課税所得を実務上計算していることからも、企業会計がまずありきで、それに対し、法人税の課税所得計算のために調整を行っていると理解するのが自然である。しかし、22 条 4 項が創設された目的がいまひとつはっきりしないことと、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは具体的にどの基準を指しているのかは明示されていないことが、22 条 4 項を正確に理解することを困難なものとしている理由の一つである。

２．検討

①法人税法 22 条 4 項創設の経緯と論点整理（第 1 章）

22 条 4 項は、昭和 42 年の税制改正において、「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨に従い、創設された。立案当局の見解からは、一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は判例の積み重ねによって今後明確になっていくとされている。22 条 4 項創設時には、雑誌の座談会や学会などでさまざまな議論や問題点が指摘されており、主要な学説を概観したが、22 条 4 項の解釈にはかなりばらつきがある。

②法人税法 22 条 4 項は確認的規定なのか（第 2 章）

22 条 4 項が創設的規定なのか、確認的規定なのかという議論について、通説は確認的規定とされるようであるが、商法との関係を重視して商法準拠の考えから導く見解もあれば、益金・損金の内容が実質的に変更されていないとの考えから導く見解もあり、論者によってその論拠はまちまちである。また、各論者の見解からは、収益、費用・損失の中身を定義しているだけの条文、あるいは、課税所得算定の基礎は企業利益に基づき、その企業利益は健全な会計慣行に基づき算定されているという定義をしている条文という 2 つの解釈があるのではないかと考えられるが、条文の位置や表現からすると前者であり、「一般に公

正妥当と認められる会計処理の基準」について租税法のフィルターを通して解すべきと考えることができ、創設的規定という余地が出てくる。

③「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何か（第3章）

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、企業会計原則や企業会計審議会の設定した会計基準だけではなく、広く会計慣行となっているものを含むと解釈できる。そこには、組合課税通達など通達で補充されているものも含まれていると考えられる。しかし、企業会計原則には規範的なものもあり、公正妥当といえないものがあるが、企業会計原則のすべてが公正妥当ではないとはいいきれないわけで、租税法のフィルターを通して解釈すれば含めることができる。近年の判例は、租税法のフィルターを通して解釈する方向にあり、租税法における「公正妥当」とは何なのかがはっきりしてくれば、22条4項をより明確に解釈できる。

④商法の「公正ナル会計慣行」との関係（第4章）

22条4項と商法の「公正ナル会計慣行」は用語も同一ではなく、借用概念と考えるには問題も多い。商法と租税法の目的は異なるが、商法の「公正ナル会計慣行」と重複する部分は多いわけで、租税法のフィルターを通して、商法の「公正ナル会計慣行」が含まれてくると、解釈すべきである。

⑤法人税法22条4項と租税法律主義（第5章）

租税法のフィルターを通して解釈することから、会計基準への白紙委任ではない。しかし、租税法における「公正妥当」が明示されていない以上、類推解釈を許すと、租税法律主義に違反してくる可能性がある。租税法における「公正妥当」が明確にならない限り、22条4項違反で罰することは難しく、多くの場合、事実認定の問題となるとした。

３．結論

22条4項は租税法のフィルターを通して解釈していくべきであるが、租税法における「公正妥当」とは何かが明確になることが求められる。判例の積み重ねにより、明らかにされることが望まれるが、企業会計の会計基準にもっぱら準拠していくのが、22条4項創設の趣旨でもあったわけで、租税法の目的に合わないのであれば別段の定めにより明記していけばよいわけである。加えて、企業会計の基準と大きな齟齬が出るようであれば、それこそ企業会計と税法がお互いに調整していくのが望ましい。

《目次》

第 0 章　はじめに ―――――――――――――――――――――――――――――――――1

0.1　問題意識

0.2　法人税法 22 条 4 項とは何か

0.3　本論文の構成

第 1 章　法人税法 22 条 4 項創設の経緯と論点整理 ―――――――――――――――4

1.1　22 条 4 項創設までの経緯

1.2　22 条 4 項創設の趣旨

1.3　22 条 4 項の論点整理

第 2 章　法人税法 22 条 4 項は確認的規定なのか ―――――――――――――――16

2.1　通説への疑問

2.2　22 条 4 項が確認的規定と解される理由

2.3　22 条 1～3 項の基本規定との関係

2.4　22 条 4 項は創設的規定とはいえないのか

第 3 章　「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何か ―――――――26

3.1　22 条 4 項創設時の議論

3.2　『企業会計原則』を指すのか

3.3　会計基準との関係

3.4　通達との関係

3.5　近時の判例の傾向

3.6　小括

第 4 章　商法の「公正ナル会計慣行」との関係 ―――――――――――――――45

4.1　22 条 4 項創設前後の商法改正

4.2　公正ナル会計慣行と同一と考えてよいのか

4.3　公正ナル会計慣行を借用していると考えることの問題点

4.4　公正ナル会計慣行についての近時の判例の傾向

4.5　確定決算主義をどのように考えるべきか

4.6　小括

第 5 章　法人税法 22 条 4 項と租税法律主義 ――――――――――――――――58
5.1　22 条 4 項創設時の議論
5.2　22 条 4 項は租税法律主義に反するのか
5.3　22 条 4 項違反で罰せられることはあるのか―罪刑法定主義との関係
第 6 章　おわりに ――――――――――――――――――――――――――――――――70
6.1　22 条 4 項はどのように解釈していくべきか
6.2　会計基準のコンバージェンスや商法の「公正ナル会計慣行」の影響
《参考文献》 ――――――――――――――――――――――――――――――――72

《本文》

第 0 章　はじめに

0.1　問題意識

法人税法 22 条 4 項が法人税の課税所得計算における益金及び損金の内容を規定しているという前提をとると、益金とは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に定義されている収益、損金とは「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に定義されている費用・損失、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは企業会計の基準を意味するとするのが論理的帰結となる。企業会計上の利益に、別段の定めの項目を加算・減算することにより法人税の課税所得を実務上計算していることからも、企業会計がまずありきで、それに対し、法人税の課税所得計算のために調整を行っていると理解するのが自然である。

他方で、いわゆる「トライアングル体制」という描写が会計学の研究者などによってなされてきた。トライアングル体制という表現は、新井清光と白鳥庄之によって提唱されたが[1]、トライアングル体制といっても単にお互いが影響しあうだけのことをいっているのか、つまり、企業会計の基準が新しく作成されると、法人税法もそれに伴って改正されるといったことをいっているだけなのか、筆者はそれだけではないと、長年疑問を抱いてきた。それは、会計基準・会社法・法人税法といった法をベースとする関係なのか、企業会計・会社法会計・租税会計といった会計をベースとする関係なのか、トライアングル体制にもさまざまな切り口があると考えられるからである。

そこで、本論文では、この「トライアングル体制」の内容及び理解に対する疑問を少しでも解決すべく、法人税法 22 条 4 項に焦点を絞って考察を進めることとする。

0.2　法人税法 22 条 4 項とは何か

法人税法 22 条 4 項は、「第 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定する。

法人税法 22 条 4 項は、昭和 42 年の税制改正により、法人税法 22 条の中の所得金額の計

[1] 新井（1999）53 頁では、「わが国の企業会計制度は、前述したように、主として商法会計、証券取引法会計（企業会計原則）および税務会計の３つから成り立っており、しかもそれらは、相互に関係し、または影響し合って形成されてきている」とし、この３つの会計から成り立っているわが国の企業会計制度をトライアングル体制とされている。

算規定の一部として制定されたが、22 条 4 項の創設にあたっては、制定当時、各方面から様々な議論がなされている。この議論についての検討は、次章以降で行うこととするが、昭和 42 年の税制改正が「税制簡素化についての第一次答申」を受けてなされていることや、制定当時の主税局長であった塩崎潤が、税経通信昭和 42 年 5 月号において「税制簡素化の実施にあたって」と題して解説をされていることからも、法人税法の簡素化の一環として設けられた規定であることは明らかであろう。もっとも、文字通り簡素化と受け取ってよいかは、制定当時、各方面から様々な意見を概観する限り疑わしい。つまり、簡素化だけであれば、22 条 4 項創設以外にも他に方法があったのではないかと考えられるわけで、まして 22 条 4 項のようなあいまいな規定にする必要もなかったのではないかと考えられる。22 条 4 項の創設された目的がいまひとつはっきりしないことと、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何かがはっきりしないことが、22 条 4 項を正確に理解することを困難なものとしている理由の一つである。

また、22 条 4 項は創設的規定なのか、確認的規定なのかという議論がある。そもそも創設的規定と確認的規定という用語の定義をしないといけないわけではあるが、通説では、確認的規定とされる[2]ようだが、果たしてそうなのか。22 条 1～3 項との関係や、確定決算主義から確認的規定であるという結論が導き出せるようだが、22 条 4 項は、益金と損金そのものの内容を定義していると読めるわけで、この読み方だと確認的規定といいきれるかは疑わしい。

0.3　本論文の構成

第 1 章では、22 条 4 項創設までの経緯をまとめ、どのような議論を経て規定が創設されたか検証する。特に、制定当時の主税局長の見解や、日本税法学会第 33 回大会でなされた議論、主要な学説をふりかえることで 22 条 4 項についての論点を洗い出すことを目的とする。

第 2 章では、22 条 4 項が創設的規定なのか、確認的規定なのかという議論について、通説は確認的規定とされるようだが、どのような論拠で導き出されているか概観する。そのうえで、22 条 1～3 項との関係を整理することで、創設的規定とも考える余地がないかどうか検討する。

第 3 章では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何かについて検討する。

[2] 中里（1983c）1560～1569 頁参照。

創設時には、企業会計原則を指すのかどうかについて最も議論されており、これについてまずは概観する。その上で、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは具体的にどのような基準を指すのか考察する。

第 4 章では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は商法の「公正ナル会計慣行」を指すとの主張もある。22 条 4 項が借用概念であるという見解もあり、商法との関係を検討する。また、22 条 4 項が確認的規定であると解する論拠として、確定決算主義が挙げられてきた。おおよそ、確定決算主義を通して、商法の「公正ナル会計慣行」(会社法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」)に結びつけられるという説明がなされてきているが、この議論が成り立つのか検討する。

第 5 章では、22 条 4 項のあいまいさが租税法律主義に反するのではないかという議論がある。租税法律主義とは何かを概観し、22 条 4 項との関係について検証する。仮に租税法律主義に反しないとすれば、22 条 4 項の規定違反として罰せられることはあるのだろうか。罪刑法定主義の側面から 22 条 4 項について検討する。

第 6 章では、第 1 章から第 5 章までの議論を踏まえて、22 条 4 項を今後どのように解釈していくべきなのか検討する。その上で、近年の会計基準のコンバージェンスとの関係や商法の「公正ナル会計慣行」(会社法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」)についての判例の影響について検討する。

第 1 章　法人税法 22 条 4 項創設の経緯と論点整理

1.1　22 条 4 項創設までの経緯

昭和 42 年の税制改正において 22 条 4 項は制定されたが、この規定の創設までには様々な議論がなされてきている。品川芳宣『課税所得と企業利益』では、課税所得と企業利益との差異と調整に係る報告書がまとめられている[3]が、22 条 4 項に関するものとして、ここでは、①昭和 27 年 6 月 16 日経済安定本部企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」、②昭和 41 年 10 月 17 日大蔵省企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」、③昭和 41 年 12 月 26 日税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」を中心に創設の経緯と趣旨を整理することとする。

①が公表される前、昭和 24 年 7 月 9 日に経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告として『企業会計原則』が発表された。「我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚しく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある」ことから、「企業会計の基準を確立し、維持するため、先ず企業会計原則を設定して、我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとする」ことを目的として設定されたのである。

その企業会計原則の公表をもとに、経済安定本部企業会計基準審議会は、昭和 27 年 6 月 16 日に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」を公表した。まず前文において、「本意見書は差当り「企業会計原則」の立場から調整を希望する問題点を提起し、解決の方向を示唆したにすぎないものであって、税法との実際的調整については、更に関係者の間における今後の慎重なる研究に俟たなければならないのである」とされ、総論において「企業の所得が、「継続的に適用される一般に認められた会計原則」に立脚して算定されなければならないことは、今日では税法上においても疑問の余地のないところであるが、企業の損益計算において算定される毎期の純利益と、租税目的のために算定される課税所得との間に差異の生ずることは実際においては免がれないのである」とされた上で、「企業の実際の純利益と実際の課税所得との間に不一致を生ずる事実を無視し得ないとしても、公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益は課税所得の基礎をなすものであり、税法上における企業の所得の概念は、この意味における企業の利益から誘導されたものであることを認めなければならない。税法における所得計算の基本理念もまた窮極において、「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないのである。」とされている。

[3] 品川（1982）261～266 頁参照。

ここでいう「公正妥当な会計原則」や「一般に認められた会計原則」はおそらくは企業会計原則を想定しているのであろう。はっきりいえば、税法側に企業会計原則を根拠に算定した企業の純利益をもとに課税所得を計算するよう求めたのである。

これに対し、同年 7 月に、国税庁はこの意見書が「審議会の正式の意見書ではないにしても、これが経済界に与える反響は無視しえない」として、通達を出している[4]。通達では、課税所得と企業利益は重複する部分が多く、実務上の要請から多くの点で税法が一般の会計実務と一致していることは認めつつも、その「一般の会計実務」がイコール『企業会計原則』というには検討を要するとしており、現段階では『企業会計原則』を受け入れることはできないとしており、意見書の内容については更に十分な検討が必要であるとしている。次章以降でも取り上げるが、おそらくは、「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準である」とされている部分がどうも税法の側からはあまりよくは思われていないようである。

その後、昭和 41 年 10 月 17 日に大蔵省企業会計審議会から「税法と企業会計との調整に関する意見書」が出されるまで長きにわたり議論が止まってしまったわけである[5]が、10 年以上も議論がとまってしまったものが再度議論されることになったのは、昭和 37 年 8 月 10 日付で内閣総理大臣から「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」について諮問を受けたからであろう。昭和 38 年 12 月に税制調査会は「所得税及び法人税の整備に関する答申」をしている。この答申では、「課税所得の範囲及び計算等に関する問題」として、課税所得の意義や所得の発生時期などが挙げられている[6]。

---

[4] 「会計学者、会計実務家等が 1 年有余にわたって研究した結果であるから参考となるべき意見書であることはいうまでもないが、その根本的な考え方は、租税政策上差異があるものを除いては企業会計原則を至上のものとしてそれに一致せしめらるべきものであるとの立場を採っている」と評した上で、「税法においては課税所得に対する固有の理論があるのであるから、企業会計原則と税法の課税原則との間に本質的に一致に至らない部面のあることはやむをえない」、「現在多くの点において、税法が一般の会計実務と一致しているのは、税法上の所得と会計上の利益とでは理論的には異なる構成を有しながら、実際上はその範囲がきわめて接近していることと、税法が実務上の便宜によりできるだけ会計実務を技術的に採り入れていることによる」としている。

[5] 厳密には、大蔵省企業会計審議会から、昭和 35 年 6 月 22 日と昭和 37 年 8 月 7 日に「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」が出されており、議論がなかったわけではない。（品川（1982）261～266 頁参照。）

[6] 所得の発生時期については、「企業会計における場合の発生主義と結果的には一致してい

昭和 40 年には、昭和 38 年の答申を受け、規定の簡素平明化など税制の整備を図るため、法人税法の全文改正が行われ、課税標準及び税額の計算に関し、「税法上の損益については、従来どおり純資産の増加を来たすものを収益とし、費用は、収益に対応させて計算する原則を明らかにする」とされ、4 項を除き、22 条の条文が今のような形になったのである。従来は、旧法 9 条 1 項にて「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」とされていただけであり、「この法律の規定が抽象的であるため、この総益金または総損金の何たるかについて議論の多かったところであり」「「総益金」と「益金」の関係、「総損金」と損金の関係についても明らかでないと思われる点があります」といった問題があったとされている[7]。一方で、「その後における企業会計の発達等も考慮されて、今回の改正を機にその具体化が図られています。ただ、今回のこの規定の改正の趣旨は、規定の具体化であって、この改正によって既に税務慣習として充分熟していると考えられる従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものでは全くありません。」[8]とされ、新旧で変更がないとされている。税務慣習というのが通達のことを意味しているのかはわからないが、条文ではない慣習により課税所得の計算が行なわれていたことが想像される。

その後、昭和 41 年 5 月 26 日に日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」が公表される[9]など、学会から様々な発表がなされて

る面が多い」とし、「合理的な範囲において、できる限り会計上の意味における費用収益対応の原則の実現を図る方向で考える」とした。また、税法と商法との調整についても、「確定した決算を基礎に課税所得を計算する現行税法の基本的建前は、課税所得の計算上企業の意思を確定決算に求めるという点において税法上の立場からは妥当であると考えられ、多面税務が複雑化することを防ぐ意味においても、これを継続すべきもの」とし、いわゆる内部取引については、「株主総会の承認による内部意思の決定を条件」とすべきとした。

7 伊豫田（1965）102 頁参照。

8 伊豫田（1965）102 頁参照。

9 昭和 41 年 5 月 26 日に日本会計研究学会税務会計特別委員会は「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」を公表したが、22 条 4 項の創設については直接触れていないものの、課税所得と企業利益の差異の原因を追究した報告書である。「企業会計を支配する会計諸原則も、税務会計を支配する所得計算諸原則もともに生成発展し、両者の間に存する差異は漸次縮小する傾向にある。しかし、現存する差異はなお少なしとしない。そこには、納税者（企業）間における租税負担の公平性、納税手続と税務行政との双方の簡便性、企業の租税負担能力を考慮する関係上ならびに税法の産業政策及び社会政策参加の関係上発生している差異、したがって、排除の不可能な又は著しく困難な差異がある。また著しい支障なしに、税法が一般に認められた企業会計の諸原則に歩みよることによって消滅せしめうる差異がある。前者の差異については、企業会計を税法の計算原則に従わしめることによって、これを消去する行き方がとられてはならない。むしろ差異の存在を容認し、申告調整による調和が図られなければならないのである。」とされ、企業会計と調整不

いる[10]。

これらの経過を経て、昭和 41 年 10 月 17 日には、②大蔵省企業会計審議会が「税法と企業会計との調整に関する意見書」を公表している[11]。まず前文において、「本意見書は、調整問題検討の立脚点を企業会計原則の立場のみにおかず、できるだけ税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の可能性を検討し、企業会計原則自体に問題があると思われる主なものを指摘している。」「本意見書は、投資の対象を税法と企業会計原則のみに限定せず、税法・税務行政と企業会計原則・企業会計実務との間に存する差異についても取り上げている。」「本意見書は税法が課税所得の計算に当たり基本的に企業の自主的経理を尊重すべきことの主張を基調としている。」とされている。①の意見書の「企業会計原則」が「企業会計」に置き換わったのは、①の「一般に認められた会計原則」=『企業会計原則』であることにこだわらず、企業会計が税法に歩み寄ろうとしたといえる[12]。

総論で「税法における適正な企業経理の尊重」と「企業の会計実務における継続性の重視」の２つが挙げられている[13]。特に、前者については、「課税所得は、企業利益を基礎と

可能な差異についてはやむを得ないが、それ以外では税法は企業会計に歩み寄るべきだとしている。

[10] 昭和 41 年 5 月 26 日に日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」以外にも、品川（1982）261～266 頁によれば、日本会計研究学会税務会計特別委員会からは、昭和 40 年 7 月 1 日に「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」、昭和 42 年 6 月 16 日に「税務会計の基本問題に関する研究―税法における所得計算原理の解明と批判―」、昭和 43 年 5 月 17 日に「課税所得の計算に関する研究」が公表されており、文部省科学研究費補助金による総合研究委員会として発足した企業利益研究委員会からは、昭和 42 年 3 月 20 日に「「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書」が公表されている。また、これらを受けて、『会計』などにおいて、様々な議論がなされている。例えば、「「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書」については、『会計』92 巻 7 号に、泉美之松(国税庁長官)、塩崎潤(大蔵省主税局長)、武田昌輔（成蹊大学)、新井益太郎(成蹊大学)が寄稿している

[11] 当意見書に対してもまた、様々な議論がなされている。例えば、『税経通信』Vol.22 No.1 に、渡辺進(神戸大学)、塩崎潤(大蔵省主税局長)、近山仁郎(公認会計士)、久保欣哉(青山学院大学)が寄稿している。

[12] 塩崎（1967a）88～89 頁では、「昭和 27 年以来の会計学界の叫び、つまり「税法は企業会計原則（企業会計そのものではない。）に当然従うべきである。」という要請に対して事務の側は比較的冷淡であった。」「時代の移り変りは恐ろしい。企業会計側も、なぜ、税務側が昭和 27 年以来長らくあれほど主張した「企業会計原則」に耳をほとんどかさなかったかを十分反省検討し、このような反省と検討に基づいて新しい角度から税法と企業会計との調整に関する意見書を提唱してきた」と述べられている。

[13] 後者については、「会計方法の継続的な適用が行われない場合には、企業の期間利益は、恣意的に操作されることになるから」、「「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。」とし、税法が企業の自主的経理を尊重すべきことを強調しているが、これに基づいて税法が企業利益を基礎とするためには、企業

して税法特有の規定を適用して計算されるものである。」「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。」「以上の趣旨を明確にするため、たとえば、法人税法の課税標準の総則的規定として、「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする。」旨の規定を設けることが適当である。」と述べられている。健全な会計慣行→企業利益→課税所得という関係がはっきりと述べられており、22 条 4 項の規定がどのように書かれるべきかについて踏み込んだ意見書といえる。

昭和 41 年 12 月 26 日の税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」では、「課税所得の計算の弾力化」において、「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないよう、次のような措置を検討することが必要である。」とし、所得計算の基本規定として、「課税所得は、本来、税法、通達という一連の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」とされた。

が自ら適正な会計方法によって会計処理を行なうことはもちろん、会計方法の継続的適用を特に厳守し、適正な企業利益の算出に努力しなければならない。」とされている。22 条 4 項の規定の書き方につき、「健全な会計慣行によって企業利益が算定していない場合」を明記しているのは、会計方法の継続適用が行われていないケースが当時多く、健全な会計慣行によらずに課税所得を計算することがありうることも念頭に置かれていたからで、健全な会計慣行に対し、依然として懐疑的だったのであろう。

そうして、昭和 42 年の税制改正で、「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨に従い、22 条 4 項として規定が創設された[14]。

1.2　22 条 4 項創設の趣旨

22 条 4 項については、「税制簡素化についての第一次答申」の趣旨に従い、創設されたが、立案当局・課税当局の方々が各方面で見解を述べられており、22 条 4 項創設の趣旨を明確にするためにもすこし見てみることにする

藤掛一雄(大蔵省主税局税制第一課課長補佐)は、「法人の各事業年度の所得の金額は、企業が健全な会計慣行に基づいて算出したいわゆる企業利益を基礎にし、これに税務上の要請に基づく所要の調整を加えて算出することとされています。ところが、近年、このような事業を顧みない傾向が認められましたので、今回の改正を機に、税法における課税所得は、納税者である企業が継続して適用する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の上に立って計算されるものである旨を規定することにより、課税所得と企業の利益とは原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります。」[15]と述べており、　西原宏一(大蔵省主税局税制第一課)も同様のことを述べている[16]ところからすると、このことがおおよそ立案当局の見解といえる。また、「「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の規定があることを予定しているわけではありません。企業会計審議会の「企業会計原則」は、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります。むしろ、この規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものである」としている[17]。つまり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、企業会計原則ではないが、一般に公正妥当と認められないものを除けば、企業の会計処理でよいとしたのである。さらに、

---

14 なお、昭和 41 年 12 月に「税制簡素化についての第一次答申」が公表された後も、昭和 42 年 12 月に「税制簡素化についての第二次答申」も出されている。
15 藤掛（1967）76 頁参照。
16 西原（1967）74～75 頁参照。
17 藤掛（1967）76 頁、西原（1967）75 頁参照。

一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は、「種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていく」[18]としている。

立案当局の見解には、「簡素化」というキーワードが見られないが、塩崎潤(大蔵省主税局長)は、「企業と税務の双方の気長い努力によって企業会計の処理も進歩し、税務からも画一的な取り扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化されるとともに税務上の否認は著減するであろう」[19]ということが導入の趣旨とされており、ここには「簡素化」が出てくる。塩崎は、第一次答申の趣旨通り、簡素化という目標を掲げているが、その理由付けは第一次答申とは少し異なり、「税法の通達の計算規定の大部分は、企業会計の進歩、納税者の自信、さらには税務側のケース・バイ・ケースの思想の習熟さえあれば削除してもよい筈の当然の規定と考えている。しかし、このようなドラスティックな削除案を提案すると、法令や通達で示された計算規定という「より所」に慣れて、自ら解釈することに慣れていない納税者あるいは企業の経理担当者と税務官吏とを奈落の底につき落すことにもなりかねない」ことから、「当然のことである」として、22 条 4 項を創設したと述べられている[20]。もっとも、塩崎は、「税法と企業会計との調整に関する意見書」が出されたころより、企業利益の客観性に対する疑問を述べられており、簡素化の阻害要因はどちらかといえば企業会計側にあるとの考え[21]であるようだが、企業会計の進歩と税法規定の減少により、企業利益と課税所得が一致し、簡素化が進展されるという願いを込めて、導入したとされているのである。その意味では、規定の導入自体は確認的な意味合いが強いものの、規定を導入したことにより、企業利益と課税所得の一致による簡素化の進展を促進させようと確認的な意味合い以上の目的があったといえる。

他方、国税庁は、この「簡素化」を懸念しているようである。中西清(国税庁法人税課長)は、税経通信の座談会[22]において、「課税所得の計算に当たって、確定決算原則というようなこともいわれておりまして、課税所得は、本来、原則的には法人の決算利益と同じものだという精神で法人税法は取り扱ってこられたと思うんです。今回の改正は、その精神をさらに一歩進めて、企業の適正な会計処理の自主性を重んじようという精神のあらわれだ

18 藤掛（1967）76 頁、西原（1967）75 頁参照。
19 塩崎（1967b）5 頁参照。
20 塩崎（1967b）5 頁参照。
21 塩崎（1967a）参照。
22 「緊急座談会―42 年度税法改正の焦点」『税経通信』Vol.22 No.7　79 頁参照。

と思います。」とし、塩崎の考えに追随しているものの、「改正の精神を税務当局側も納税者側も十分によく理解していないと、適正な運営が行われにくいんじゃないか」とし、22条4項が機能するかどうかに懸念を示している。また、大塚俊二(国税庁審理課課長)は、税務弘報の座談会[23]において、「簡素化」の名のもとに、通達をなくすことへの疑問を呈している。

立案当局・課税当局の見解をまとめると、企業が会計処理において用いている基準や慣行については、一般に公正妥当と認められないものを除き、原則として税務でも認めるという方針を出しているが、一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は判例の積み重ねによって今後明確になっていくとしている。一方で、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は企業会計原則ではないともしている。企業利益と課税所得の一致による簡素化をしたいとしているが、実際のところは簡素化により通達等が削除されてしまうと、執行時の判断にばらつきが出てしまい、トラブルが多くなるのではないかという懸念も示されている。

1.3　22条4項の論点整理

22条4項の創設時には、各方面で座談会[24]が開催され、学会などからさまざまな見解が出ている。特に、日本税法学会第33回大会では、「法人税法22条4項の解釈論及び立法論」というテーマのもと、活発な議論がなされている。議論の前提として、中川一郎は22条4項に関する問題点を挙げており、22条4項を検討するにあたっての骨組みが明確に示していることから、これを手掛かりとして整理していく[25]。中川の問題点をまとめると、おおよ

---

[23] 大塚は、現状の通達について、「一面あまり簡素化、簡素化ということで通達事項を非常に少なくした場合に、実際の執行の面で逆に調査官の判断が人によって非常にまちまちになるというようなことから、かえってトラブルが多くなるという懸念もないではない」とした上で、「ただ通達を少なく簡単にする、薄っぺらなものにするというだけでは、また反面の弊害もあるかと思いますので、簡素化については十分努力はいたしますが、なかなかむずかしい問題がかなりあるのじゃないかと考えております」と述べている。(「座談会―所得計算についての簡素化通達の動向」『税務弘報』Vol.15 No.9　57頁参照)

[24] 1.2で挙げた座談会以外にも、「座談会―改正税法を企業はどうみるか」『税経通信』Vol.22 No.8などが挙げられる。

[25] 中川は、22条4項の解釈法論上の問題点として、以下のとおり区分している。(中川(1967a) 41～45頁参照)

一　文言の解釈「会計処理」「会計処理の基準」「一般に公正妥当と認められる」「計算されるものとする」「別段の定めがあるものを除き」
二　商法の計算規定との関係といった明文による諸規定・原則との関係
三　通達との関係

そ、①「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何を指すのか、②課税所得の計算上どのように位置づけるのか、③商法や通達などとの関係をどのように考えるのか、④22 条 4 項違反で争うことはできるのか、⑤「事前確認制度」はどのように考えればよいのか[26]という議論に集約されそうである。

中川の問題提起に対し、日本税法学会第 33 回大会では、新井隆一、竹下重人(弁護士)、徳島米三郎氏(公認会計士)、山田二郎(広島法務局訟務部長)、清永敬次、近江亮吉が見解を述べられている。各論者の見解については、各章にてその都度取り上げることにするが、少しだけ触れると、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に対する解釈としては、新井は、「法人税法の目的なり趣旨なりにてらして、「一般に公正妥当と認められる」ような内容を織り込まなければならない」としている[27]が、竹下は企業会計原則に集約された会計処理の基準や実定法に定められた会計処理の基準である[28]とし、新井の解釈とは正反対である。山田は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容や範囲が明瞭でなく、商法の計算規定との関係でも問題があると指摘する[29]。清永は、「あいまいな不明確な条項が導入されたことによって、かえって税法が複雑化した」と評している[30]。日本税法学会第 33 回大会を受けて、須貝脩一は各論者の見解を整理しているが、特筆すべきは租税法律主義に反するのではないかという議論を展開しているところであろう。これについては第 5 章において取り上げる。

次に、22 条 4 項創設後から現在までの間に各論者がどのように 22 条 4 項を解しているのか、主要な学説として、金子宏、武田昌輔、武田隆二、松沢智、北野弘久、中里実の見

四　課税所得計算の基本規定であるか
五　課税所得の計算に関する個別規定は、22 条 4 項に優先して適用されるか。
六　税務官庁に自由裁量権を与えたものであるか
七　申告所得額の是否認の基本方針を示したものであるか
八　「税法と企業会計との調整に関する意見書」の考え方を導入したものか
九　明文の基準があることを予定していないというのであれば、今後具体的な事例はいかなる具体的な基準によって判断するのか
十　この規定に反することを理由とする更正処分における課税所得の計算が、かえってこの規定に反することを理由として更正処分取消の訴を提起することができるか。
十一　「事前確認制度」に対して、この規定はその法的根拠となるであろうか。
十二　法 132 条（同族会社の行為計算否認）の適用上の関係

[26] 事前確認制度については、本稿では触れないが、22 条 4 項の解釈が課税当局にゆだねられる可能性があることは問題であろう。
[27] 新井（1967）21 頁参照。
[28] 竹下（1967）32 頁参照。
[29] 山田（1967）30 頁参照。
[30] 清永（1967a）28 頁参照。

解を取り上げる。各論者の見解に関する詳細な検討は、第 2 章以降にて行うため、ここでは紹介にとどめる[31]。

金子宏は、「法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、その上に租税会計がある」という「会計の三重構造」という見解を述べている[32]。22 条 4 項については、「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定」であり、「企業会計と租税会計との関係については、両者を別個独立のものとすることも制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用した」としている。また、金子は 22 条 4 項の注意点として、1 点目は、「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないことである。その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかをたえず吟味する必要がある。」とし、2 点目は、「企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないことである。」とし、3 点目は、「公正妥当な会計処理の基準は、法

---

31 他に重要な学説として、田中二郎、品川芳宣の見解が挙げられる。

田中二郎は、法人税法 22 条 1 項～3 項につき、「課税所得に関する法人税法の基本構造を示すものというべきものであるとともに、課税所得の定義的な既定の意味を有するものとして重要である。ここに課税所得の定義的な規定の意味を有しているというのは、直接に課税所得の定義を与えることをせず、益金、損金の例示を試みることによって、課税所得の意義ないし計算原理を少しでも明らかにしようとしているものと認められるからである。すなわち、法人税法は、各事業年度の所得を課税所得として認識し、それを自明の前提とし、その実質的内容は、これを企業会計の理論ないし慣行に委ねているのである。」とされ、4 項については、「税務における会計慣行尊重の原則を裏書きしているということができる。」とする。（田中（1990）497～498 頁参照。）

品川芳宣は、「税法上の課税所得の計算と他の会計制度上の企業利益の計算は、それぞれの目的の違いはあろうけれども、資産の評価方法や減価償却方法等のいわゆる期間損益項目については、基本的には計算目的を同じくするものである。しかも、現行制度の課税所得の計算は企業の利益計算に基礎を置くのであるから、然程違わない目的観にとらわれ互いに自己の計算論理に固執することは、税務行政の円滑化、企業の利益計算コスト等の面からみて決して賢明なことではない」とし、課税所得と企業利益の共通基盤を明確にした点で、22 条 4 項創設の意義があるとする。（品川（1982）13～14 頁参照）

なお、法人税法 22 条 4 項に関する学説を整理している文献として、中里（1983）、中田（1993）、高木（2012）、酒井（2013b）があげられる。特に、中田は、富岡幸雄、武田昌輔、武田隆二、井上久彌、吉牟田勲、松沢智、山本守之、泉美之松、品川芳宣の見解を個別にまとめている。また、学説以外にも 22 条 4 項が検討されたものとして、税務会計研究学会では統一論題として取り上げられ、平成 6 年に「税務会計における公正処理基準の総合的検討」として公表されている。

32 本記述及び以下の金子の記述は、金子（2012）287～291 頁参照。

的救済を排除するものであってはならないことである。」と、3 つ挙げている

武田昌輔は、22 条 4 項を訓示的規定、かつ、補充的規定であるとしているが、「課税所得に関する取扱通達を簡単なものとして、「公正処理基準」に依存することとしたことは、税務行政上の面からみれば、一つの画期的なこと」であったとし、「税務行政上は、創設的な意味をもつものとして評価されるべきであり、したがって、課税所得の内容も実際上は変更されたものとみるべき」としている[33]。さらに、「課税所得の解釈は、納税者によって行われるべきものであることを明らかにした重要な規定である」と踏み込んでいる。

武田隆二は、22 条 4 項はもはや不要であるという見解を述べている[34]。「昭和 42 年当時は商法上「公正ナル会計慣行」の斟酌に関する明文の規定が商法上存在しなかったため」、「確定決算主義の法体系上の不備を側面的に補う必要」から、22 条 4 項が創設されたが、「昭和 49 年の商法改正により、「公正ナル会計慣行」の斟酌規定が創設されたため、法人税法 22 条 4 項の歴史的使命は終ったものと解することができる」としている。

松沢智は、22 条 4 項は「公正妥当な会計処理の基準の本質を明らかにすることを前提に、商法との関係をふまえて同項を解釈すべきこと、さらに税法の分野においては、企業会計原則はそれ自体は法的判断の基準たりえないこと、及び同項と同条 2 項、3 項とを統一的に理解すべきことを考えるべき」とし、経済的基準説ではなく、法的基準説に立ち理解すべきという見解を述べている[35]。法的基準説とは、「法人税法の対象たる法人は商法という法規範によって規制されており、しかも、利益の計算処理の方法が会計慣行という「事実たる慣習」（商慣習）として規範性を帯びると認められる限り、法人税法はそれに依拠しなければならないと考える」ことをいい、企業会計原則は規準とならないとしている。また、「法に明文がない場合の法解釈として当然のことを定めた確認的規定」であり、「会計慣行化している会計処理の基準があれば、それは法的規準として扱うということを定めた規定」であるとしている。

北野弘久は、22 条 4 項は借用概念であるという見解を述べている[36]。「現行法の法論理構造によれば、税法に特段の規定がない限り、法人の所得金額は、収益の額および費用等の額によって計算されることになる。益金および損金の概念自体は、税法固有の概念であるが、その中身は、結局、一般に公正妥当と認められる収益および費用等に依存しているわ

33 本記述及び以下の武田昌輔の記述は、武田昌輔（1977）79～81 頁参照。
34 本記述及び以下の武田隆二の記述は、武田隆二（2000）42 頁参照。
35 本記述及び以下の松沢の記述は、松沢（1994）156～166 頁参照。
36 本記述及び以下の北野の記述は、北野（1994）35～38 頁参照。

けである。もっとも、税法は、所得金額の計算について広範囲にわたってさまざまな税法規定を設けているので、現実には右の中身（企業会計レベルの収益・費用等の概念）自体をとりだして論じなければならない例はさして多くないといってよいであろう」としている。その上で、この依存構造について、「税法は商法の特別法」の理論が当てはまり、「収益とか費用等とかの所得計算上の概念は、商法からの借用概念」としている。借用概念とすると、収益・費用等の概念を「税法に特段の規定がない限り、企業会計において一般に理解されているところに従って、その税法的意味をとらえるべき」とする。

中里実は、これまでの学説を取り上げながら、22 条 4 項について体系的に研究した論文を発表しており、そこでは「法人税の課税所得算定は、会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化しうるわけであるから、法人税法 22 条 4 項は、課税所得算定が終局的には会計実務に依存するという明文が法人税法上存在しなかったので、これを税制簡素化とのからみで確認的に定めた規定」とし、22 条 4 項を確認的規定であるとしている[37]。22 条 4 項は、「従来説かれてきたように、単に企業会計の一般的な基準の総体が課税所得算定の準則となることを漠然と述べた規定ではなく、ある企業が商法上の商業帳簿・計算書類の作成において採用している会計方法が企業会計上「一般に公正妥当と認められる」ものであれば、それが租税会計上も尊重されることを定めた規定である」と結論付けている[38]。

主要な学説だけをみても、各論者が 22 条 4 項をどのように理解しているのかは同じではないことがわかる。22 条 4 項に関する論点として、武田隆二のように 22 条 4 項が不要だとする見解もあるわけで、確認的規定であるのかどうかをまずは検討すべきであろう。次に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何か、これは企業会計原則を指すのか、商法の「公正ナル会計慣行」と同一なのか、さらに商法とはどういう関係なのか、例えば北野のように借用概念と解すべきなのか検討すべきであろう。また、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が何かが明確ではないということは、須貝の指摘のとおり、22 条 4 項は租税法律主義に違反するのではないかという議論が出るわけで、このことについても検討を要するであろう。

37 中里（1983c）1564～1565 頁参照。
38 中里（1983c）1621 頁参照。

第 2 章　法人税法 22 条 4 項は確認的規定なのか

2.1　通説への疑問

22 条 4 項は創設的規定なのか、確認的規定なのかという議論があり、通説は確認的規定とされるようであると前述した。これは、中里が「確認的規定」か「創設的規定」かという疑問に対し、第 1 章で取り上げた田中二郎や武田隆二などの論文を引用し、確認的規定と解する説が有力であると述べ、中里自身も「法人税法 22 条 4 項が商法準拠という課税所得算定方法を定めているということを前提としたうえで、同項は確認的規定であると解したい」と主張されている[39]からである。もっとも、「通説は確認的規定とされるようである」としたのは、1.3 で主要な学説を取り上げたものの、確認的規定という表現を用いて明確に述べられている論者が少ないからであり、また、創設的規定か確認的規定かという用語の解し方が論者によって異なるからである。中里のように、創設的規定を「新たな改革をもたらした」規定、確認的規定を「当然のことを規定した」規定というように解する[40]のであれば、各論者ともどちらかといえば確認的規定として整理できるのかもしれない。しかし、22 条 4 項が「新たな改革をもたらした」規定ではないといえるかどうかは、各論者の見解や判例などを概観する限り、新たな改革をもたらしていないとは必ずしもいえないのではないかというのが筆者が抱いている疑問である。そうすると、まずはこの議論を始める場合には、創設的規定と確認的規定とは何なのかを定義しなければならない。新たに法律に条文を設けた場合に、創設的規定か確認的規定かという議論は必ず起こるわけであるが、そもそもこの 2 つが対立する概念であるのかどうか疑問であるし、どちらかといいきれるのか疑問である。しかし、中里の定義だと、「当然のことを規定した」ところ、新たな改革ももたらされたといった場合、創設的規定なのか確認的規定なのか、はっきりしなくなるため、筆者は「解釈」という文言により、対立する概念として次のように仮に定義したい。新たな条文につき、新たな解釈が発生するのであれば創設的規定、現状の追認であり新たな解釈が発生しないのであれば確認的規定であると筆者は定義する。そうすると、新たに条文が設けられる場合には、おおよそ新たな解釈を発生させたいがため設けるのであり、創設的規定といわれる場合のほうが大半なのかもしれない。それでもなお、確認的規定と解される条文が設けられる理由は、現状において当該条文がないと問題が発生すると考えられる場合に、新たな解釈が発生しない範囲で、条文を新たに設ける必要があると解され

39 中里（1983c）1560～1564 頁参照。
40 中里（1983c）1561 頁参照。

るからかもしれない。このように考えた場合に、22 条 4 項が確認的規定と解されるのは、現状の追認であり、新たな解釈が発生しないということなのか、各論者の見解を取り上げながら、次に検討する。

また、1.3 でも述べたとおり、武田昌輔は創設的規定か確認的規定かという対立軸以外にも基本規定か補充規定かという対立軸でも見解を述べているが、これが創設的規定か確認的規定かという対立軸とどのように異なるのかについて解釈しなければ、確認的規定といえるかどうか正しく判断できないであろう。もっとも、中里も基本規定と呼ばれている点について、須貝の批判を取り上げた上で、基本規定であるという解釈をしている[41]。

さらに、創設的規定か確認的規定かという議論を理解する際に検討されている事項として挙げられるのは、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の用語解釈であるが、これについては章を分けて取り上げることとする。

2.2　22 条 4 項が確認的規定と解される理由

2.1 にて、22 条 4 項の通説は確認的規定とされるようであるとしたが、確認的規定であると解される理由として挙げられてきたものを検討する。

藤掛一雄は確認的規定かどうかについて明確に述べているわけではないが、22 条 4 項を規定することにより、「課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとしたのであります」[42]と述べられているところをみると、おそらくは確認的規定と考えられている。また、塩崎潤もまた、「サラリと、・・・追加しているだけである」[43]と述べられているところをみると、確認的規定と考えていると思われる。

次に学説であるが、先に取り上げた中里の説を検討する。中里は、田中二郎、忠佐市博士、武田隆二、横山茂晴弁護士の説を引用した上で、「法人税法 22 条 4 項が商法準拠という課税所得算定方法を定めているということを前提とした上で、同項は確認的規定であると解したい」としている[44]。また、田中耕太郎の見解を取り上げ、「商法 32 条 2 項制定以前においても、(私見のように、法人税の課税所得算定が商法に基づくことを認める以上)、法人税法の課税所得算定が商法を介して公正な会計慣行に依拠していたと解することは可

41 中里（1983c）1566 頁参照。
42 藤掛（1967）76 頁参照。西原宏一も同様の見解を述べている。
43 塩崎（1967b）5 頁参照。
44 中里（1983c）1561～1564 頁参照。

能だったと考えられる」とした上で、「商法 32 条 2 項の制定の前後を問わず、我が国法人税の課税所得算定は、会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化しうるわけであるから、法人税法 22 条 4 項は、課税所得算定が終局的には会計実務に依存するという明文が法人税法上存在しなかったので、これを税制簡素化とのからみで確認的に定めた規定」と結論付けられている[45]。つまり、中里は、法人税法の課税所得算定は、商法 32 条 2 項の制定以前からも商法の公正な会計慣行に依拠しており、この依拠していることを明文化したにすぎないことから、「当然のことを規定した」として確認的規定であるとしているのである。しかし、①「法人税法の課税所得算定が商法を介して公正な会計慣行に依拠していたと解することは可能」としているが、公正な会計慣行と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の関係は同義なのか、②「商法 32 条 2 項の制定の前後を問わず、我が国法人税の課税所得算定は、会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化しうる」としているが、商法改正のほうが後でも成立するのか、シェーマ化できるのかどうかは疑わしい。この点は第 4 章にて引き続き検討する。

商法 32 条 2 項の制定前でも 22 条 4 項は確認的規定であることは明らかであるとする見解をとるのは、武田隆二で、昭和 49 年商法改正により公正ナル会計慣行の斟酌規定が入ったことにより、22 条 4 項の歴史的使命は終わったとし、昭和 49 年以降の 22 条 4 項不要論を唱えていた。武田隆二は、22 条 4 項が商法 32 条 2 項よりも先行した理由として、「もともと確定決算主義を採用している税法としては、・・・商法を介して「公正ナル会計慣行」に連係する体系によるべきであった」ため、「確定決算主義の法体系上の不備を側面的に補う必要」からとしている[46]。この考えのもとには、「商法（私法領域）と税法（公法領域）とはその法律上の性質は異なるが、その適用される対象が同一であるというところから、商法は税法に対して基本法的性格を帯びている」[47]とし、「税法は、確定決算主義に従い、商法決算に原則的に依存する旨を明記している」[48]としていることにある。

次に、武田昌輔は、22 条 4 項を創設的規定か訓示的規定かという対立軸で、訓示的規定であるとしている。武田昌輔は、創設的規定か訓示的規定かはこのような規定が必要かどうかという定義をしており、「この規定によって益金・損金の内容が実質的に変更されたかどうか、つまり、実質概念に相異をきたしたかどうかという点と、税務行政上の独自の解

[45] 中里（1983c）1564～1565 頁参照。
[46] 武田隆二（2000）42 頁参照。
[47] 武田隆二（2000）40 頁参照。
[48] 武田隆二（2000）41 頁参照。

釈（主として通達）に相異をきたしたかどうかの二つの面から接近する必要がある」としている[49]。前者については、22 条 4 項を益金・損金の内容をなすものとして収益及び費用・損失があり、これが企業会計という技術を用いて確立されていることから、課税所得の計算構造においては補充的規定とされ、訓示的規定とみるべきとし、さらに、「極端にいえば不必要な規定である」とまでしている[50]。他方、後者については、「できるだけ課税所得に関する取扱通達を簡単なものとして、「公正処理基準」に依存することとしたことは、税務行政上の面からみれば、一つの画期的なこと」であったとし、創設的な意味をもつものとして評価できるとしている[51]。武田は、益金・損金の内容が実質的に変更されていないとして訓示的規定としているが、実質的に変更が本当になかったのかどうかについては疑問である。一方で、武田昌輔は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「税法の建前からみてそれが一般に公正妥当と認められるもの」であるとし、企業会計原則や商法の規定が直ちにそのまま該当しないとしている[52]。そうすると、おそらく従来から企業会計をもとに課税所得を計算しているが、税法の建前からみて公正妥当と判断された企業会計がもとになっていることから、22 条 4 項が導入されたことによって何ら変わるところはないという見解なのだと推測される。

松沢は、22 条 4 項を確認的規定であるとしているが、中里や武田隆二のアプローチとは異なる。「法人税法は課税所得の計算に関して別段の定めとして種々の規定を設けているので、23 条以下の規定が先ず適用され、それによって解決しえない場合にはじめて補充的に 22 条 4 項が適用される」とし、「同条 4 項がすべてに優先する原則的規定と解すべきではない」とされ、「法に明文がない場合の法解釈として当然のことを定めた」ものとして、確認的規定であるとしている[53]。23 条以下の規定で解決しなかったものを 22 条 4 項で補足するという意味で確認的規定とされており、確認的規定とする論拠が他の論者とは異なる。また、松沢は、商法 32 条 2 項との関係については、法的基準説の考え方を示した上で、「企業の確定決算を規制する法規は、商法の計算規定、附属省令、規則等の商事法令であるが、必ずしも法人の会計処理のすべてにつき明文を以って規定しているわけではないから、商事法令の規定の欠缺している部分については、商事法令の解釈により、更に会計慣行のう

[49] 武田昌輔（1977）80 頁参照。
[50] 武田昌輔（1977）80 頁参照。
[51] 武田昌輔（1977）81 頁参照。
[52] 武田昌輔（1977）88 頁参照。
[53] 松沢（1994）161 頁参照。

ちの慣習法ないし商慣習として一般に行なわれているもの、最後には条理によって判断することになる」とし、ここでいう商事法令や商慣習として用いられている計算基準こそが22条4項と説かれ、このように考えれば商法32条2項と矛盾なく統一的な理解ができるとしている[54]。ただ、やはり、公正な会計慣行と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の関係は同義なのかについては疑問が残る。この点は第4章にて引き続き検討する。

北野もまた、22条4項を確認的規定であるとしているが、そのアプローチは中里のアプローチに近い。「「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は企業会計で発達した会計慣行といえるが、法的にはそれは商法の計算秩序の予定するところであって、その意味では単なる事実概念ではなく、商法上の法規範概念である」とし、22条4項を商法からの借用概念と位置付けられ、「22条の計算構造上、税法に別段の規定がない限り、収益、費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うものであることは法論理上自明である」とされ、確認的規定としている[55]。これに対し、中里は、北野の見解を引用しているわけではないが、文言が異なることから借用概念の問題は生じないとしている[56]。北野の見解が正しいかどうかについては、租税法において長年論争が繰り広げられている借用概念の問題について検討しなければ結論を見出し得ないであろう。この点についても、第4章にて引き続き検討する。

まとめると、確かに確認的規定とする見解が多数であるが、その論拠はまちまちである。中里のように商法との関係を重視して商法準拠の考えから確認的規定と導く見解もあれば、武田昌輔のように益金・損金の内容が実質的に変更されていないとの考えから導く見解もある。ただ、商法との関係を重視する見解には、22条4項は商法32条2項の公正ナル会計慣行が創設された時期より前であることをどのように説明するかなど検討すべき事項が多く含まれており、商法32条2項と22条4項は同じ意味なのかどうか、異なるとすればどのように異なるのかが検討されなければならない。

---

54 松沢（1994）162頁参照。

55 北野（1994）74頁参照。また、北野は、第55回国会公述要旨において、「法人税法22条4項に、課税所得は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって計算する旨の基本規定が設けられることになっておりますが、実は、現行法のもとにおいてもそのように解せられるのでありまして、その意味においてもこの規定は確認的規定であると解されます。」と述べた（北野（1967）27頁参照）。

56 中里（1983c）1553頁参照。

2.3　22 条 1～3 項の基本規定との関係

次に、基本規定か補充規定かという対立軸について検討する。

そもそも 22 条 4 項が基本規定かどうかについては、「税制簡素化についての第一次答申」において、「税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」としているわけであるから、この答申をそのまま受け入れるのであれば、当然に基本規定であり、議論の余地はないだろう。しかし、実際には基本規定かどうかを疑問視する見解も多数あり、基本規定であるかどうかについては、今一度確認する必要があろう。ここで基本規定とは何かという問いに対し、22 条 1～3 項を指すことに対して異論はないであろう。そうすると、4 項が基本規定に当たるとするのは、1～3 項に並ぶ規定であるということになる。逆に、基本規定でないとするならば、1～3 項で不足している部分を補足する規定であるということになろう。

まずは、基本規定か補充規定かという対立軸で議論を展開している武田昌輔の見解を取り上げる。2.2 でも取り上げたとおり、武田は 22 条 4 項を補充規定としている。その一方で 22 条 4 項が「収益、費用・損失の中味をカバーすることは大きい」とされ、「公正処理基準によって課税所得を計算するとしているのは、実質的には大きな意義がある」とし、基本規定といえなくもないとしているが、「法概念としては、益金、損金があること、そして、その内容をなすものとして収益及び費用・損失があること」とし、補充規定としている[57]。おそらく実質的には基本規定なのだが、形式的には補充規定という解釈をしているのであろう。また、武田は、補充規定とした場合に基本規定と公正処理基準の問題を再検討する必要があるとし、収益の発生する取引について公正処理基準が限定できるかどうかという問題と実現主義の原則に関する問題の 2 つを挙げている[58]。

次に、中里の見解であるが、22 条 4 項を基本規定であると解していることは先に述べた。「法人税法が企業利益を前提としてこれに修正を加えて課税所得算定を行なうという構造を採用していること、及び、「別段の規定」という文言が用いられていること等からみて」、

[57] 武田昌輔（1977）79～80 頁参照。
[58] 武田昌輔（1977）82 頁参照。

基本規定であるとしているが、この議論はあまり重要ではなく、「租税法の明文規定がどこまで規定しており、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」がどのような場合にどの程度適用されるのかを明らかにすること」が重要であるとしている[59]。しかし、租税法の明文規定と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の関係こそ明らかにしないと、お互いのいいとこどりで処理をしてもよいのか、あるいはそうではないのか、解釈の余地が残るわけで望ましい状況とはいえない。また、別段の定めとの関係については、別段の定めに該当しない場合に、22 条 4 項が適用されるとしている[60]。

他方、須貝は、「4 項は 2 項、3 項の額の計算に関する原則規定であり、別段の定めは例外的のものであるから、所得計算の基本規定であるとするのは、形式的な解釈であるにすぎない。別段の定めこそが法人税法ほんらいの規定であって、法人税法の規定に優越的な重要性を認め、不文の基準にたいしてはむしろこれに補充性を認めるにすぎなかった従来の解釈が右のような一片の形式論によってくつがえされるものではない。」[61]とし、4 項を基本規定と解することに対し、強烈に批判している。

松沢は、2.2 でも取り上げたとおり、23 条以下の規定で解決しなかったものを 22 条 4 項で補足するという見解をとっている。22 条 4 項の適用につき、「最初に「別段の定め」の規定が先ず優先し、次いで 2 項、3 項が適用されるが、「事実たる慣習」と認められる会計慣行が存在する場合には、その慣行に依拠することを確認したものである」とし、補完的にのみ働くとしている[62]。また、「4 項が存在することを以って、税法は企業会計によるべきであるとする考えや、税法固有の基本原理を無視するような会計学的発想は妥当でない」[63]とされ、4 項を基本規定とする見解には批判的である。

まとめると、22 条 4 項を基本規定とする見解はどうやら少ないようで、むしろ補充規定とする見解のほうが多い。22 条 4 項を確認的規定とする論者が、22 条 4 項を積極的に評価し基本規定とするのはおおよそ考えられないことなのかもしれない。

創設的規定か確認的規定かという議論と基本規定か補充規定かという議論を整理すると、基本規定を確認的規定として入れたのか、補充規定を確認的規定として入れたのか、あるいは、単に基本規定か補充規定かを判断せずに確認的規定として入れたのかという議論に

---

59 中里（1983c）1566～1567 頁参照。
60 中里（1983c）1567 頁参照。
61 須貝（1968）3 頁参照。
62 松沢（1994）163 頁参照。
63 松沢（1994）164 頁参照。

分けることができそうである。

2.4　22 条 4 項は創設的規定とはいえないのか

しかし、こうして考えてくると、そもそも 22 条 4 項はいったい何を規定しているのだろうか。創設の趣旨を振り返ると、「税制簡素化についての第一次答申」では、「税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定」を設けるべきとしているところからは、課税所得の計算は健全な会計慣行を何らかの形で参照すべきということは少なくともいえるだろう。各論者の見解が分かれるのは、健全な会計慣行が課税所得とどのように結びついているのかということである。そして、さらに理解を困難にしている原因は、課税所得は企業利益をもとに実務上は算定するのであるが、実際の条文には企業利益という用語がつかわれていないことであろう。各論者の見解を踏まえると、22 条 4 項を、①益金・損金の中身である収益、費用・損失は健全な会計慣行に基づくべきと定義している条文、あるいは、②課税所得算定の基礎は企業利益に基づき、その企業利益は健全な会計慣行に基づき算定されているという定義をしている条文という 2 つの解釈があるのではないかと考えられる。

実際の条文から②の解釈と読み取ることができるかどうかについては、創設の趣旨などをみればそのように理解できるかもしれないが、条文だけをみると困難であり、収益、費用・損失の中身を定義しているだけの条文としてしかみえないであろう。もしかすると、課税所得算定の基礎は企業利益に基づくというのは、22 条 4 項創設以前からも自明の論理だとして、このような条文になったのかもしれない。第 4 章の確定決算主義でも取り上げるが、明治 17 年から課税所得の計算は企業利益に基づいていたようである[64]。

しかし、問題の本質は「公正妥当」の判断が、企業会計の観点からなされるのか、租税法の観点からなされるのかということであろう。②の解釈であれば、健全な会計慣行の判断は企業会計の観点からなされる。①の解釈であれば、企業会計の観点からなされることも、租税法の観点からなされることも両方ありうる。ただ、①の解釈であれば、益金・損金の中身である収益、費用・損失が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づくという条文の順番になっており、課税所得の計算は 22 条 1～3 項までで決まっているわけで、4 項は補充的な役割となることから、租税法の観点からなされるべきと考えるべきである。もっとも、①②の解釈で企業会計の観点から判断される場合であっても、健全な会計

64 日本公認会計士協会（2010）6～7 頁参照。

慣行の判断が租税法の観点からまったくなされないわけではなく、租税法の観点から、健全な会計慣行だとされないものは、本来は別段の定めに規定すればよいわけである。しかし、それでもなお企業会計の観点から判断されるべきというのであれば、条文の位置も 1 項や 2 項といった最初のほうに規定されるべきであるし、たとえば、「課税所得は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準によって計算する」といった形で、もっとその旨が明確にされてもいいはずである。そうすると、収益、費用・損失の中身を定義しているようにしかみえない規定である以上は、租税法の観点から判断すべきであろう。

まとめると、4 項という条文の位置、そして、4 項の条文の表現からすると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は租税法の観点から、つまり、租税法のフィルターを通して判断されるべきと考えられる。そうすると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の中身は何か、租税法のフィルターを通すとはどういうことなのかという疑問が生じるわけである。中身については、例えば、中里のように商法準拠という考え方からは商法 32 条 2 項の公正ナル会計慣行と同じ意味なのかといった議論が生じるわけである。そうすると、商法の「公正」とは何か、租税法の「公正妥当」とは何かということになるわけで、これが同じなのかという議論になるわけであるが、このあたりはお互いの関係を含め、第 4 章で詳しくみる。少なくとも、商法と租税法の目的の違いから、商法の公正ナル会計慣行とはその射程範囲が異なるであろう。

租税法のフィルターを通すという考え方については、先に取り上げたとおり、武田昌輔が「税法の建前からみてそれが一般に公正妥当と認められるもの」と指摘している。この点につき、第 5 章で取り上げるが、谷口勢津夫は、租税法のフィルターを通すこと、つまり、法人税法 1 条による否認については批判的である。一方で、酒井克彦は、課税の公平というスクリーンを持ち込んで判断した過去の判例で判断するのは短絡すぎるが、「租税法の観点からの課税の公平というスクリーンを持ち込む法的根拠」は、条理等に求めるほか、法人税法 1 条の「私法上の会計慣行を尊重しつつ、個別の法人税法上の規定の適用に当たって、それらの規定が適正な課税の実現のための実体的法規範であるから」とし、このような法的構成を承認するならば、22 条 4 項を確認的規定と解釈するのは不可能ではないとしている[65]と指摘している[66]。

---

[65] 酒井（2013b・上）67～68 頁参照。もっとも、酒井は更なる検討を要するところで、試論であるとしている。

[66] 酒井は、「同条項は「一般に公正妥当と認められる会計処理に従って」としているのでは

さて、創設的規定と確認的規定についての筆者の定義に戻ると、確認的規定を現状の追認であり、新たな解釈が発生しないことと定義したが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」について租税法のフィルターを通して解するということになっても確認的規定といえるだろうか。租税法の目的に照らして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」だと判断することは、22 条 4 項創設以前は条文がなかったわけであるから積極的に判断する必要がなかったわけで、この意味で創設的な意味があるといえるかもしれない。

今となっては、なぜ 22 条 4 項のような条文になったのかは知るすべもないが、近時の判例（例えば、平成 25 年 2 月 25 日東京地裁判決（不動産流動化事件）など）は筆者のような解釈で行われる傾向にある。

ただ、やはり、そうはいっても創設時に様々な議論がなされ、創設の趣旨などを踏まえると、条文にみえないもの以上のものが規定されているようであり、創設的規定とするにはさらなる検討が必要であろう。

なく、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」としているのであって、単に公正妥当と認められる会計慣行に従わせようとする規定ではない。そこに「基準性」を求めるという法人税法の要請を念頭に置けば、上記のような法人税法の目的適合的な整理も考えられるのではなかろうか」（酒井（2013b・上）72 頁）としているが、この点は第 3 章にて検討する。ただ、条文は「会計処理の基準」としているのに、立案当局者の解説では「健全な会計慣行」となっており、22 条 4 項が「基準性」を求めているかどうかはわからない。企業会計原則や企業会計審議会の設定した会計基準以外の会計慣行などを広く含むのだと解釈するのであれば、基準性が必要とはいえないかもしれない。

第 3 章　「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは何か

前章で問題となった、22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の中身とは何か。22 条 4 項創設時の議論や判例の傾向を整理する。

3.1　22 条 4 項創設時の議論

22 条 4 項創設時にもっとも意識されていたのが、『企業会計原則』である。1.2 でも取り上げたが、大蔵省主税局税制第一課の藤掛一雄や西原宏一の見解では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、『企業会計原則』ではないと明確に述べられている。『企業会計原則』がなぜ「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないのかは 3.2 において検討する。また、一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は、「種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていく」とされており、近時の判例を 3.5 にて概観する。

藤掛一雄や西原宏一の見解をもう少しみてみると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、1.2 でも取り上げたが、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」をいい、明文の基準があることを予定しておらず、『企業会計原則』ではないとのことである。その上で、「具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認める」[67]としている。まずは、一義的には企業が現実に用いている基準を広く含むと解釈するのであろうが、一般に公正妥当と認められないものとは何かをどのように判断しているのかが明確ではない。企業が慣行として行っている会計処理には、一般に公正妥当と認められないものがあるのだとすると、税法の観点から、一般に公正妥当と判断しているのかもしれない。そうなると、「一般に公正妥当と認められる」かどうかは、前章でも述べたが、租税法のフィルターを通して解釈することになるのかもしれない。

税経通信の座談会での「改正税法を企業はどうみるか」において、久保田一信(大蔵省税制第一課課長補佐)は、誰が公正妥当と認められるかという問いかけに対し、「まず第一番に、この企業の収益、あるいは費用、損失といったようなものを認識いたします方は、これは第一次的には会社の経理担当の方々、あるいはその背後にございます会社の経理規定といったようなものになると思います。その次に、その行なわれました処理について、一般に

[67] 藤掛（1967）76 頁参照。西原宏一も同様の見解を述べている。

公正妥当と認められるかどうかという判断をいたしますのは、税務の側ではないだろうかとこう思います。」[68]とされており、税法の観点からも一般に公正妥当と判断すべきと踏み込まれているのである。さらに、会社の経理担当者と税務関係者の意見が一致しない場合には、異議申し立てや裁判によって判断すべきとされているのである[69]。

そうすると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、22 条 4 項創設当初から、租税法のフィルターを通しても解釈されるべきであるとされていたのであり、裁判所の判断の前に税務関係者、つまり税法側の判断が入ると解されていたのである。

3.2 『企業会計原則』を指すのか

次に、『企業会計原則』が、22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないとされる理由として挙げられてきたものを概観する。

『企業会計原則』は、昭和 24 年 7 月 9 日に経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告として発表され、それを受けて、昭和 27 年 6 月 16 日に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」が公表されている。これに対し、国税庁は同年 7 月に通達を出し、意見書の内容については更に十分な検討が必要として、暗に『企業会計原則』をそのまま受け入れることはできないとしたのである。ただ、この通達の中では『企業会計原則』のどの部分が受け入れられないかは述べられていない。おそらくは、「企業会計原則を至上のものとして」と表現しているところを鑑みると、『企業会計原則』を受け入れるのが当然であるとするような態度に国税庁が反発したのではないかと思われる[70]。

その後、十数年にわたる空白期間を経て、昭和 41 年 10 月 17 日に、大蔵省企業会計審議会が「税法と企業会計との調整に関する意見書」を公表した。この意見では前述したとおり、調整が進まなかったことから、『企業会計原則』にこだわらず、企業会計が税法に歩み寄ろうとしたのである。「税法と企業会計との調整に関する意見書」には、「税法と企業会計原則との間に存在する差異のうちには、企業会計原則自体に問題があると考えられるものがある」とし、①未収収益、②割賦販売収益、③委託販売収益、④臨時巨額の損失、⑤繰延資産、⑥キャピタル・ゲイン、⑦無償譲渡又は低廉譲渡に係る収益を挙げており、今後十分な検討を行う必要があるとされていた。

---

[68]「座談会―改正税法を企業はどうみるか」『税経通信』Vol.22 No.8　85 頁参照。
[69]「座談会―改正税法を企業はどうみるか」『税経通信』Vol.22 No.8　85 頁参照。
[70] このあたりは、1.1 の塩崎主税局長の見解参照。

そうして、昭和 42 年改正によって、22 条 4 項が創設されたが、その時点では、大蔵省主税局税制第一課　西原宏一や藤掛一雄は、企業会計原則の内容は規範性をもつものばかりではないとして、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は『企業会計原則』ではないと明確に述べていた。具体的に企業会計原則のどの部分に規範性がないといっているかは定かではないが、学説上は多くの批判がある。

1.3 でも取り上げたが、金子宏は、公正処理基準には 3 つの注意点があるとしその 1 つとして、「企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえない」としている。企業会計原則については、「多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている」とし、「法人税法の解釈適用上、収益・費用等の意義と範囲ならびにそれらの年度帰属をめぐって生ずる問題については、企業会計原則には定めがなく」「仮に、企業会計原則になんらかの定めがある場合でも、その内容が明確ではないことが少なくない」と批判を加えているものの、公正処理基準には、企業会計原則や企業会計基準委員会の会計基準などを含むとしている[71]。

武田昌輔は、「(1) 企業会計原則には実務の中において会計慣行となっていないものもあること、(2) 会計慣行とはなっていないが、一般に公正妥当と認められるもの」の 2 点を指摘されている[72]。

1.3 でも取り上げたが、松沢智は、「企業会計原則はそれ自体は法的判断の基準たりえないこと」から公正処理基準に含まれないとしている。この理由としては、「現行の企業会計原則は、その性格上必ずしもすべてが慣行を要約したものでもなく、また、実践規範としてのもののほかに、指導原理としての企業会計原則の双方の性格も混在している」からであり、「会計慣行化されて社会もそれを容認していると認められる限りにおいてのみ規範性を有する」ことにならないと含まれないとしている[73]。

そうすると、『企業会計原則』にはまだ会計慣行となっていないものが含まれていることから、『企業会計原則』を意味するものではないとも考えられるが、その一方で、『企業会

---

71 金子（2012）288～290 頁参照。

72 「(1) については、企業会計の実務の中に会計慣行として発達したものでなくとも、それが一般に公正妥当なものであれば、税法にいう公正処理基準に該当するものと解される。例えば、未収収益はすべて計上することを原則とすべきことなどがこれに該当する。(2) は、「その他の資本剰余金」のように、まだ定着していないものであるが、現在では、「その他の剰余金」として処理することとされている。」と指摘している（武田昌輔編（1979）1156～1157 頁参照）。

73 松沢（1994）158～160 頁参照。

計原則』には会計慣行となっているものも含まれてもいるわけである。『企業会計原則』の規定の中にも規範性をもつものもあるわけで、その意味では公正処理基準に含まれると解すべきである。ただし、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、租税法のフィルターを通して解釈するという観点からは、『企業会計原則』のうち規範性がないものについては含まれないと解釈すべきであろう。その意味では、『企業会計原則』そのものが「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではなく、『企業会計原則』のうち、租税法のフィルターを通して公正妥当と認められたものが 22 条 4 項に含まれると解釈すべきであろう。

3.3　会計基準との関係

『企業会計原則』以外の会計基準であるが、3.2 のように解釈するのであれば、その後、『企業会計原則』の修正を行っている企業会計審議会が設定した会計基準についても同様といえよう。その意味では、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準には、複数の会計基準が含まれていると解してよいであろう。

しかし、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、租税法のフィルターを通して解釈するとしても、いったいどこまでが対象なのであろうか。「会計処理の基準」であるから、企業会計審議会が出している会計基準だけに限定すべきなのかといえば、おそらくそうではないだろう。金子宏は、「企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう」[74]としており、会計慣行という用語を使われている。「税法と企業会計との調整に関する意見書」でも「税制簡素化についての第一次答申」でも、「健全な会計慣行」という表現が用いられている。しかし、昭和 42 年改正では、「健全な会計慣行」という表現ではなく、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という表現に変わっているのである。昭和 41 年 12 月の第一次答申では、「健全な会計慣行」であったのが、昭和 42 年 5 月の第 55 回国会公述要旨で北野が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という表現を用いており、昭和 42 年 12 月の税制簡素化についての第二次答申でも、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という表現が選択されていたことをみると、この間に表現が変わったのである。企業会計原則の表現を用いたのか、昭和 40 年 11 月の国税庁長官通達（直審（法）84）の「一般に認められた適正な企業会計の原則」とい

74 金子（2012）289 頁参照。

う表現にあわせたのか、あるいは、「大蔵省主税局「税制簡素化の実施の方向について」（試案）（昭和 43 年 1 月）においては、所得計算の基本規定として「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行にしたがって計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設ける。」としていた。この適正な会計慣行という表現は、会計慣行に適正という考え方がありうるかどうかが問題となってこれを避けたといわれている。」[75]との武田昌輔の指摘どおりなのかはわからない。大蔵省主税局税制第一課の藤掛一雄や西原宏一の論稿では、第一次答申の「健全な会計慣行」が引用されているところをみると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という用語は用いていないものの、「健全な会計慣行」と同一の意味と解してよいかどうかは議論の余地があるものの、ほぼ同義に用いられており、同一の会計基準なり、会計慣行なりを想定していると考えてよいであろう。

そうすると、「健全な会計慣行」とは何かという議論になるわけだが、「慣行」とは何か、つまり、どういう状況になれば慣行となりえるのかという疑問も出てくるわけである。このあたりは商法の公正ナル会計慣行についての議論を参考にすべきであろう。ただ、第 4 章でもふれることになるが、商法では「公正ナル会計慣行」とされており、「会計処理の基準」とはされていないわけである。この点について、商法では、「会計専門家の意見のみでよいことになると、法的規制の観点から問題があるという点にあったよう」[76]であるとされており、租税法でこの点に注意が払われなかったものだとすると、法的規制の観点から問題がある、つまり、会計専門家の決めた基準に対して白紙委任していることになるのかもしれない。この点、なぜ租税法が「健全な会計慣行」という文言にしなかったかには疑問が残る。

3.4　通達との関係

次に、22 条 4 項の議論をする際に、通達との関係を明らかにしなければならないであろう。つまり、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に通達が含まれるかどうかである。

議論に入る前に、そもそも通達とは何かについて、その位置付けを明確にしなければならないであろう。国家行政組織法 14 条 2 項において、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対

[75] 武田昌輔（1969）120～121 頁参照。
[76] 弥永（2001）31 頁参照。

し、訓令又は通達を発することができる。」とされている。金子宏は、「通達とは、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない。したがって、通達は租税法の法源ではない。」[77]として、通達は法律ではない旨を明確にしている。しかし、他方で、「実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない。」[78]としており、通達は形式的には法源ではないが、実質的には法源であるとしている[79]。これが従来から、通達が租税法律主義に反するのではないかと主張されてきた根本原因であろう[80]。

しかし、なぜ通達が作成されるのであろうか。田中二郎によると、運用の問題が大きいとしている[81]。

---

77 金子（2012）104 頁参照。

78 金子（2012）104 頁参照。

79 通達が法源であるかどうかについては、田中二郎も「通達は、それ自体として、法源としての意義をもつものとはいえない。ただ、通達によって示達された租税法規の解釈が、長年にわたり、税務行政庁によって実施され、相手方である人民の側においても、その取扱いが意義なく諒承され、それが正しいほうの解釈として、法的確認にまで高められるようになった場合には、そこに一種の慣習法としての行政先例法が成立するに至ったとみることができるであろう。」（田中（1990）100～101 頁参照）とされ、北野弘久も「税務通達は法社会学的には重要な法源性を構成しているといわねばならない」（北野（1999）176 頁参照）とし、実質的には法源であるとしている。

80 「租税に関する通達については、その効力問題を中心として昭和 27 年頃から数年間主として税法学者から租税法律主義との関係において問題が提起され、税務当局から若干の弁護が行なわれて一応その論争は終結したかのようにみえた。しかしこの論争は、昭和 37 年の国税通則法の制定の際にもある程度再燃したようであるが、過去のそれほどでもなかったようである。」（塩崎（1965）36 頁参照）

81 田中は、通達が作成される理由として、「租税法においては、租税法律主義の原則に従い、課税要件等は、すべて原則として、法律によって定められているが、これらの法律の具体的適用に当たっては、解釈上の疑義を生ずる場合が少なくない。従って、現実にその適用に当たる第一線の税務署又は税関等において、その取扱いが区々に分かれ、租税の公平負担の原則等に反する結果を生ずるおそれもないではない。そこで、各租税法について、国税庁が基本通達とか個別通達とかを発し、これによって、法律の解釈を示し、取扱基準を明らかにし、第一線における取扱いの統一を図ることにしている」としている（田中（1990）100 頁参照）。

他に、通達の役割と機能をまとめたものとして、塩崎潤氏が大蔵省大臣官房財務調査官時代に書かれた文献では、以下の 5 つにまとめられている。（塩崎（1965）43～44 頁参照）

①通達は、上級官庁が下級官庁の権限行使を指揮するために発する命令である。従って、国民の権利を制限しあるいは義務を課する法規ではない。

②法規ではない通達は、もちろん、憲法にいう租税法律主義に違反しない範囲で機能する。

③通達は、国税庁が国税局および税務署という下級官庁に対して租税法規の解釈を明らか

さて、22 条 4 項に通達が含まれるかどうかについてであるが、中川一郎は 22 条 4 項に関する問題点として、「通達が、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を具現化しているものと考えるならば、通達は、本項を介して法的根拠を有することになり、その結果、実質的には、法的拘束力を有するものと認めることになりはしないか。」[82]としている。これに対して、清永は、「ある通達が新規定の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に適合するものである場合は、その通達の解釈は裁判所によっても支持されるであろう。しかし、このことは通達自身に一般的な法的拘束力が付与されるということを意味しない。裁判所はあくまでも法 22 条 4 項を適用するのであって通達それ自身を法的拘束力があるものとして適用するのではないからである。」[83]とされ、法的拘束力はないとしている。他に、竹下重人(弁護士)も新井隆一も通達は公正処理基準に該当しないとしている[84]。

他方で、課税当局側の見解としては、塩崎潤が大蔵省主税局長であったときには、数多くある通達を減らすべきだとされているだけで、22 条 4 項に通達が含まれているかどうか言及していない[85]が、大蔵省大臣官房財務調査官時代に書いた解説では、「租税法律主義に違反せず、しかも企業の会計慣行の最大公約数的なものを課税所得計算の指針としている通達は、行政処分の合法性ないし適法性の推定とも関連して裁判所の判断に重要な参考となりうるという説に賛成である。もちろん、通達が裁判所を拘束するものではないことは、税法学者の述べる通りである。」[86]とされており、企業の会計慣行＝通達と読める表現から

にし、税務官庁を通じて解釈の統一を図る役割と機能を持つものである。
④③の解釈機能は同時に、税務官庁に委ねられた裁量の幅を縮小し、あるいは、解釈の幅を一本の線にきめるなどマチマチの行為となることをできるだけ少くして、納税者との間の争いを少くする役割と機能を持っている。
⑤戦後は、アメリカ法体系の影響を受けたけれどもそれでもまだドイツ法体系の影響が強いと思われるわが国の法律では、必要な最小限度の簡潔な抽象的表現を持つ規定から成っているが、行政庁の解釈通達は、この簡潔な抽象的表現の規定を国民にわかりやすく理解させる役割と機能を持つ、殊に、通達の 90%をしめる課税所得に関する所得税や法人税の通達は、まさにむずかしい租税法規の国民に対する解説であり、計算例という貴重な役割と機能を果たしているといえよう。

82 中川（1967b）34 頁参照。
83 清永（1967a）29 頁参照。
84 竹下（1967）32 頁、新井（1967）21 頁参照。
85 「企業と税務の双方の気長い努力によって企業会計の処理も進歩し、税務からも画一的な取扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となって、税法はもちろん通達まで大いに簡素化あれるとともに税務上の否認は著減するであろうということに求めるべき」としている（塩崎（1967b）5 頁参照）。
86 塩崎（1965）44 頁参照。

は、22 条 4 項に通達が含まれると解されるであろう[87]。

筆者は、通達が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に含まれると解してよいのではないかと考えている。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ないし「健全な会計慣行」に通達が含まれるかどうかは、それが会計慣行となっているかどうかにある。そうすると、公表されている通達をもとに、企業の経理担当が会計処理をしている場合に、それでも通達だからといって「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではないとすることはできないであろう。

しかし、そもそも通達をもとに、企業の経理担当が会計処理をするという場合が想定できるのであろうか。つまり、22 条 4 項が導入される以前であれば、簡素化されていないため、企業会計と調整されていない膨大な数の通達があるわけで、通達をもとに会計処理をするということが想定されるが、22 条 4 項が導入されてからは企業会計と通達の調整がなされていくわけであるから、そういったことがない、あるいはなくなっていくわけである。そうすると、企業会計原則などにのっていないものが通達にのっており、その通達をもとに会計処理する場合が該当することになろう。

実際、増井良啓は、通達の用いられている領域には、①法律の規定を前提として、それを補完するもの、②かなり広範なことがらが通達限りで決められているものの 2 つに分け、②については、課税ルールの骨格自体を通達で定めている場合と事実認定のやり方を定める場合を挙げている[88]。とりわけ課税ルールの骨格自体を通達で定めている場合については、組合課税に関する通達を挙げられ、法令が未整備であり、通達が実務上重要な指針となっていることを指摘している[89]。

酒井克彦もまた、「租税法上の取扱いが明らかではない点を税務通達においてカバーしている領域の代表例として、組合課税通達がある」され、「かような組合通達に依拠した会計処理が、商法（会社法）上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」として認定

---

87 税務弘報の座談会にて、大塚俊二(国税庁審理課課長)は、22 条 4 項を受けての通達をつくるかどうかという質問に対し、公正妥当な会計処理の基準とは何かということをいった通達はつくらないが、「会計方法を一つに限るというようなことではなしに、妥当なものであれば広く認めていくという方法、それぞれ個別の取扱事項をきめるところでそういった趣旨の表現にしていくことになりましょう」と述べており、他方で通達には納税者に対する拘束力はないと明確に述べている。(「座談会―所得計算についての簡素化通達の動向」『税務弘報』Vol.15 No.9　57～59 頁参照)

88 増井（2008）193～194 頁参照。

89 増井（2008）194 頁参照。

され得る余地はあるのではなかろうか」とし、22 条 4 項に含まれる余地があるとしている[90]。

原省三(税務大学校教育官)は、平成 19 年 1 月 31 日東京地裁判決をもとに、通達の補充的要素から、一般に公正妥当と認められれば、通達も公正処理基準に該当するとされている[91]。

上記の各論者などの見解から、通達で補完するようなものもあり、そういったものが租税法のフィルターを通して、22 条 4 項に含まれることになるのである[92]。

そうなると、いよいよ通達が 22 条 4 項を通して法的拘束性が強まるわけで、租税法律主義に反するのではないかという議論が出てくるわけである。つまり、通達が 22 条 4 項に含まれるとすると、法源でないから裁判所は通達に拘束されないといいつつも、22 条 4 項を通して通達に拘束されることになってしまい、租税法律主義に反するのではないかという問題が再燃してしまう。もっとも、先に企業会計原則や企業会計審議会が設定した会計基準もまた、法律ではないのに含まれるのに対し、法源ではないとされる通達が含まれないとするのもつじつまが合わないのではないかという疑問もある。ただ、注意したいのは、通達そのものをそのまま受容するわけではなく、租税法のフィルターを通して解釈するということであろう。したがって、通達そのものが「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」ではないのである。ただ、通達は租税法のフィルターを通して解釈するとしても、最終的には裁判所が判断するものの、裁判にならない限りは争われないことから、通達を

---

90 酒井（2013a）42～43 頁参照。酒井は、22 条 4 項の公正処理基準については、金子と中里の見解を引用され、「商法（会社法）を経由して、一般に公正妥当と認められる会計処理の「慣行」による」と理解されている（酒井（2013a）40 頁参照）。

なお、酒井は、組合課税通達の「課税上弊害がない限り、これを認める」という文言について、租税回避的な意味内容が含まれていると解して、「租税回避対策処理が含有された通達上の要請が法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準とされる余地を許容することになる」と問題提起している（酒井（2013a）43 頁参照）。

91 「通達は、租税法規の統一的な執行を確保するために、法令の解釈を明確にするとともに、適正な企業会計慣行が成熟していない事項についての課税処理の基準を示したものであり、企業会計の内容を補充し、税務執行における法的安定性と予測可能性を保障する機能を持つものであることから、通達の定める取扱いに基づく会計処理が一般社会通念に照らして公正で妥当なものであり、それが企業会計における慣行となっていると認められる場合には、その取扱いは公正処理基準に該当することを再認識することができたのではないかと思われる。」（原（2007）104 頁参照）

92 判例でも、例えば、平成 14 年 3 月 14 日東京高裁判決（興銀事件）では、「国税庁は、適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処分を行うための基準として、基本通達（昭和 44 年 5 月 1 日直審（法）25（例規））を定めており、企業会計上も同通達の内容を念頭に置きつつ会計処理がされていることも否定できないところであるから、同通達の内容も、その意味で法人税法 22 条 4 項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解することができる」としており、通達も公正処理基準に含まれるとしている。

作成している課税庁の処理を受容することになるため、批判も強いであろう。その意味では、租税法の「公正妥当」というのが何なのかが重要になってくるであろう。しかし、22条 4 項が租税法律主義に反しないかどうかについて検討しなければ結論を見出し得ないわけで、これについては第 5 章で引き続き検討する。

しかし、通達も含まれるのだとすると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の射程範囲はかなり広いものを対象としていると考えられる。そうすると、まずますそれを租税法のフィルターを通して、どのように解釈するかが重要になるといえる。もっとも、22 条 4 項を商法準拠という見解で考える場合に、通達をどのように位置づけるかについては、通達が商法の公正ナル会計慣行に含まれるかどうかということになろう。

3.5　近時の判例の傾向

判例とは、「具体的な争訟の解決を目的とするが、その理由中に示された法の解釈が合理的である場合には、それは先例として尊重され、やがて確立した解釈として一般に承認される」ようになった裁判所の解釈である[93]。通達同様、法律ではないものの、通説では判例は法源とされる[94]。そうすると、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準について争いが生じた場合には、その法解釈がなされて、法源となっていくであろう。

1.2 でも取り上げたが、大蔵省主税局税制第一課の藤掛一雄も西原宏一も、一般に公正妥当と認められるかどうかの判断は、「種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていく」とされている。そこで、これまで出ている公正処理基準に関する判例について、ここで取り上げる。

公正処理基準に関する判例は多数あるが、公正処理基準に該当するかどうかを争った事案はそれほど多くはない[95]。その中で初の最高裁判決が平成 5 年 11 月 25 日最高裁判決であ

---

93 金子（2012）106 頁参照。

94 金子（2012）106 頁参照。田中二郎は、「裁判所の判決は、直接には、具体的な事件を解決するだけにすぎないが、その中に示された合理性は、他の類似の事件についても、自然、同じ解決に導く傾向をもつので、判決の積重ねにより、一般的な法規範を成立させることになる。」「もっとも、最高裁判所の判例も不変ではないが、最高裁判所の判例は、むやみに変更できないことになっているから、判例の積重ねによって、判例法が形成され、これが一種の法源としての地位をもつことになるといってよい。」としている。（田中（1990）99 頁参照）

95 公正処理基準に関する近時の判例を複数取り扱っている文献としては、原（2008）、高木（2012）、平川（2013）、酒井（2013b）（2013c）、藤曲（2013a）（2013b）（2013c）などがあげられる。

る。その後、平成 24 年 11 月 2 日東京地裁判決や平成 25 年 2 月 25 日東京地裁判決などここ最近、公正処理基準について争う事案が発生している。そこで、最高裁判決を中心に、①平成 5 年 11 月 25 日最高裁判決（以下、大竹貿易事件）[96]、②平成 6 年 9 月 16 日最高裁決定（以下、エスブイシー事件）[97]、③平成 16 年 12 月 24 日最高裁判決（以下、興銀事件）[98]、④平成 19 年 1 月 31 日東京地裁判決（以下、発電設備有姿除却事件）[99]、⑤平成 24 年 11 月 2 日東京地裁判決（以下、債権流動化事件）[100]、⑥平成 25 年 2 月 25 日東京地裁判決（以下、不動産流動化事件）[101]と最近の事案を取り上げ、公正処理基準をどのように解釈しているのかに絞って検討する[102]。

---

96 大竹貿易事件については、昭和 61 年 6 月 25 日神戸地裁判決（請求棄却／民集 47 巻 9 号 5347 頁）、平成 3 年 12 月 19 日大阪高裁判決（控訴棄却／民集 47 巻 9 号 5395 頁）、平成 5 年 11 月 25 日最高裁判決（上告棄却・反対意見あり／民集 47 巻 9 号 5278 頁）という経過をたどっている。一貫して納税者敗訴であるが、最高裁で反対意見が付されているところが注目される。本件の評釈として、小塚（2011）、野田（2005）、清永（1994）、酒巻（1994）、岸田（1995）などがある。また、第一審の評釈として、小松（1987）などがある。

97 エスブイシ―事件は刑事事件であるが、昭和 62 年 12 月 15 日東京地裁判決（有罪／刑集 48 巻 6 号 396 頁）、昭和 63 年 11 月 28 日東京高裁判決（控訴棄却／高等裁判所刑事判例集 41 巻 3 号 338 頁）、平成 6 年 9 月 16 日最高裁決定（上告棄却／刑集 48 巻 6 号 357 頁）という経過をたどっている。一貫して納税者敗訴となっている。本件の評釈として、渡辺（2011）、佐藤（2005）、水野（1995）、品川（1998）などがある。

98 興銀事件については、平成 13 年 3 月 2 日東京地裁判決（請求認容／民集 58 巻 9 号 2666 頁）、平成 14 年 3 月 14 日東京高裁判決（原判決取消／民集 58 巻 9 号 2768 頁）、平成 16 年 12 月 24 日最高裁判決（破棄自判／民集 58 巻 9 号 2637 頁）という経過をたどっている。いわゆる住専問題として社会的注目を集めた事件であり、第一審で納税者勝訴、控訴審で課税庁勝訴、上告審で納税者勝訴となり判決が二転三転したところが注目される。本件の評釈として、中里（2005）（2011）、吉村（2009）（2011）、佐藤（2006）、谷口（2005）など数多くある。

99 発電設備有姿除却事件については、平成 19 年 1 月 31 日東京地裁判決（税務訴訟資料 257 号順号 10623）で請求認容となり、確定している。本件の評釈として、藤井（2009）、平石（2008）、加藤（2008）などがある。

100 債権流動化事件については、平成 24 年 11 月 2 日東京地裁判決（裁判所 HP）で請求棄却となり、現在控訴中である。本件の評釈として、浅妻（2013）、品川（2013a）（2013b）、吉村（2013）、中澤（2013）藤曲（2013c）などがある。

101 不動産流動化事件については、平成 25 年 2 月 25 日東京地裁判決（請求棄却／裁判所 HP）、平成 25 年 7 月 19 日東京高裁判決（控訴棄却／LEX/DB25502562・T&Amaster No.517）という経過をたどっており、上告されなかったことから確定している。本件の評釈として、藤曲（2013c）などがある、

102 なお、これ以外にも公正処理基準に関する近時の判例として、平成 16 年 10 月 14 日最高裁決定（冠婚葬祭互助会事件）などがある。冠婚葬祭互助会事件については、平成 14 年 9 月 12 日神戸地裁判決（請求棄却／判例タイムズ 1139 号 98 頁／LEX/DB28081901）、平成 16 年 5 月 11 日大阪高裁判決（控訴棄却／LEX/DB28141110）、平成 16 年 10 月 14 日最高裁決定（上告棄却／LEX/DB28141456）となっており、一貫して納税者敗訴となってい

①大竹貿易事件では、輸出取引にかかる収益を為替取組日基準で行うことが公正処理基準に適合するかどうか争われた事案であるが、収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点から、為替取組日基準は公正処理基準に適合しないとされている。

「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解される」とした上で、為替取組日基準による処理については、「企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない」とし、公正処理基準に適合しないとしたのである。つまり、収益計上時期を人為的に操作できる点が課税の公平に反するとされたのである。しかし、裁判官味村治と大白勝が反対意見を出しており、3 対 2 で納税者敗訴となったことからも為替取組日基準が公正処理基準に適合しないとすることについては批判が強く、学説も判断は分かれている[103]。味村治は、「納税義務者が株式会社である場合には、株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当すると考えられる」とされており、商法準拠の考え方を取られた上で、為替取組日基準は商法の規定に適合しているので、公正処理基準に適合するとされている。また、大白勝は、為替取組日基準による会計処理を継続して行なっている場合には、「各事業年度の益金の計上時期を任意に操作することによって不当に税負担を免れ得ることになるまではいえない」とされ、継続性の観点から、為替取組日基準は公正処理基準に適合するとされている。この点につき、岸田も、継続性の原則が「会計においては常に 2 つ以上の正当と見られる会計処理方法があり得ることを前提として定められて」おり、会計上は操作の可能性を認めているため、人為的操作があるからという理由では否認できないとしている[104]。酒巻は、「船積日基準が輸出取引の収益計上基準の鉄則であるかのように実務上広く一般的に採用されている」という理由だけでは船積日基準の合理性は肯定しても、為替取組日基準を不合理なものとまで判断することは難しいとしている[105]。

問題は、人為的に操作できる点だけで為替取組日基準を公正処理基準に適合しないとま

る。また、平成 7 年 4 月 25 日高松地裁判決（訟務月報 42 巻 2 号 370 頁）、昭和 54 年 9 月 19 日東京地裁判決（判例タイムズ 414 号 138 頁）などもある。

[103] 評釈のうち、岸田は判旨に反対であるが、清永は正当としている。

[104] 岸田（1995）111 頁参照。

[105] 酒巻（1994）106 頁参照。

でいえるかどうかである。この人為的に操作できるというのが程度の問題なのか、それとも操作できるという時点でまったく認められないのか疑問である。確かに、人為的に操作できる点があれば、人為的な操作ができない会計処理をしている場合に比べると、課税の公平を害する可能性があるが、それであれば、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によらず、租税法ですべて画一的に定めればよいわけである。しかし、22 条 4 項の趣旨はそもそも健全な会計慣行によっていこうとするものであり、課税の公平が多少害されることがあってもある程度はやむをえないということだったのではなかろうか。そうすると、為替取組日基準を用いたからというよりも、為替取組日基準により、操作をしたことが問題だったのではなかろうか。結局は、為替取組日基準が公正処理基準に該当するかどうかという問題ではなく、為替取組日基準による租税回避行為が問題で、事実認定の問題だったのかもしれない。

②エスブイシー事件では、架空の経費を計上して所得を秘匿するためにかかった手数料が損金に算入できるかどうかを争った事案であるが、公正処理基準に反する処理に対する手数料であることから公正処理基準に従ったものではないとされている。

「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであって、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということはできないと解するのが相当である。」とされているが、公正の意味がこれまで述べてきたものとは異なる。佐藤も、「会計処理の方法に関する「公正さ」と支出内容の「公正さ」を混同した立論ではないかという批判が可能である」[106]とされていることからも、支出内容が公正かどうかということで判断しているのであろう。そうすると、なぜ公正処理基準にその根拠を求めたのだろうか。佐藤は、「22 条 4 項にいう「公正処理基準」を、必ずしも法人税法の外にあるものとはせず、ある会計慣行が法人税の趣旨・目的に反する場合には、そのような会計慣行は同項の公正処理基準に反するものであると解する傾向にあることを考え合わせると、いわゆる脱税協力金の損金算入は法人税の趣旨・目的に反するがゆえに認められない」[107]とされており、法人税の趣旨・目的から判断すべきとこ

106 佐藤（2005）103 頁参照。
107 佐藤（2005）103 頁参照。

ろは22条4項とは同じかもしれない。しかし、そうであれば法人税法1条から判断すればよいわけで、22条4項の公正処理基準に理由を求める必要はないだろう。渡辺は、「おそらく最高裁は、法人税法22条4項の解釈から、本件の手数料支払いに損金性を認めるような会計処理は、法人税法上（すなわち、法人税法の趣旨・目的に照らして)、「公正」な基準とはいえないと考えたのであろう」[108]とされた上で、公序の理論を正面から導入するよりも、22条4項を理由としたほうが据わりがよいとされており、22条4項に積極的に理由を求めたわけではないとされている[109]。この点、水野は、最高裁判所が「脱税を禁止する法の趣旨をもって公正処理の基準と考えている」のではないかとされ、「公正の判断のよりどころは何かという問題」と「法人税法22条4項は、支出の損金性を否定する根拠という規定であるのかどうかという問題」があるとされている[110]。前者については、脱税協力金を損金とする会計慣行を否定するものになるため、22条4項の会計慣行尊重の趣旨と適合しなくなるとされ、後者については、違法支出を否認するための根拠としての性格は導けないとされている[111]。確かに、水野の指摘からすると、22条4項で判断するのであれば、脱税協力金を損金とする会計慣行は、租税法フィルターを通して解釈すると公正でないと判断することもできよう。しかし、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に、脱税協力金を損金とする会計慣行が含まれているかどうか疑問を感じざるを得ないわけで、そもそも会計慣行なのかどうかという以前に、そもそも脱税協力金が損金なのかどうかという議論が先である。そうであれば、22条4項で判断する必要がないと考えられる。

③興銀事件では、不良債権に係る貸倒損失の損金算入時期が争われた事案であるが、高裁判決にて公正処理基準に触れているので取り上げる。

22条4項が「単なる会計処理の基準に従うとはせず、それが一般に公正妥当であることを要するとしている趣旨は、当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならないとしたものであるが、法人税法が適正かつ公平な課税の実現を求めていることとも無縁ではなく、法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。」として、租税法フィルターを通して解釈すべきとしている。そ

108 渡辺（2011）103頁参照。
109 渡辺（2011）103頁参照。
110 水野（1995）131頁参照。
111 水野（1995）131頁参照。

して、通達が公正処理基準に含まれるとした上で、「損金算入時期についても、これを恣意的に早め、あるいはこれを遅らせるなどして、課税を回避するための道具として利用することは、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反し、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するとはいえないのであって、その許されないことは当然である。」としており、このあたりは大竹貿易事件と同じく、人為的に操作する余地があることが課税の公平に反するとされている。

④発電設備有姿除却事件では、電気事業者が行った火力発電設備の有姿除却に伴う除却損を損金に算入できるかどうかを争った事案であるが、電気事業者が採用した「電気事業会計規則」の「電気事業固定資産の除却」の要件が充足されるとして損金算入できるとされている。本件は、公正処理基準に反するかどうかではなく、複数の公正処理基準がある場合の適用関係について判示されたことが注目される。

「電気事業会計規則」が公正処理基準に該当するかどうかについては、「電気事業者が従うべき公正処理基準とは，電気事業会計規則の諸規定のほか，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を含むものというべきである。」としていることから、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が広く会計慣行を含むとする考え方からは、「電気事業会計規則」も公正処理基準に該当するといえる。その上で、「電気事業会計規則の諸規定は，旧計算書類規則，商法施行規則及び財務諸表等規則の特則として位置付けられるものであるから，電気事業者における会計の整理（会計処理）においては，電気事業会計規則の規定が，これらの一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に優先して適用されるというべきである。」とされており、「電気事業会計規則」と他の会計慣行との位置づけが明確にされている[112]。しかし、優先がつけられたからといって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が適用されないと考えるのは拙速であり、22 条 4 項の解釈からは、租税法の観点から「電気事業会計規則」のほうがなぜ優先されるのかを考えるべきだったのではないだろうか。また、「電気事業会計規則は，電気事業経営の基盤である会計整理を適正にし，その事業の現状を常に適確に把握し得るようにしておく必要から，電気事業法３４条の委任により制定された経済産業省令であることに照らすと，その解釈に当たっては，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準のほか，電気事業の所管官庁等によるこのような解

112 藤井は、「特定事業のための法令による会計規定、一般に公正妥当と認められる会計処理の原則および当該事業分野の確立した会計慣行がある場合の、公正処理基準適用の考え方を具体的に示しているところに、本判決の意義が認められる。」としている。(藤井(2009) 99～100 頁参照。)

説の趣旨を十分に考慮に入れるべきであり，したがって，同規則にいう「電気事業固定資産の除却」とは，「既存の施設場所におけるその電気事業固定資産としての固有の用途を廃止する」ことを意味するものと解するのが相当である。」とされ、所管官庁等の趣旨も考慮すべきとしている。しかし、電気事業会計規則は、22 条 4 項を通じて法規範性をもつことを考えると、租税法の観点から公正妥当が判断されるべきであり、所管官庁等の趣旨は参考程度にすぎないと考えるべきである。もっとも本判例については、事実認定の問題という議論[113]もあるため、公正処理基準について積極的に判断する必要はないのかもしれない。

⑤債権流動化事件では、債権流動化取引の劣後受益権につき、金融商品会計実務指針 105 項に基づき償却原価法により会計処理することが公正処理基準に従った適法な処理がどうかについて争われた事案であるが、金融商品会計実務指針 105 項の債権には該当しないため償却原価法は適用されないとされている。

金融商品会計実務指針（日本公認会計士協会会計制度委員会報告 14 号）が公正処理基準に該当するかどうかについては、「一般に，金融商品会計実務指針 105 項の要件に該当する場合において、その債権の取得価額と債権金額の差額について同項所定の償却原価法により会計処理することは、法人税法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従った適法な処理であると解するのが相当であり、この点については当事者間にも争いがない。」としていることから該当するとはしているものの、なぜ該当するかについては争点になっていないため言及されていない。そうすると、本件の問題は金融商品会計実務指針 105 項の債権に該当するかどうかになり、裁判所は該当しないと判断したわけであるが、この点については多くの評釈が批判的である。吉村は、金融商品会計実務指針 105 項の適用がないことをもって、「適法な会計処理とはいえない」との結論を導くことに対し、実務指針を「唯一の公正処理基準だとアプリオリに考えることは適切ではない」と指摘している[114]。浅妻は、原告の「会計処理を裏付ける明示の規定が金融商品会計実務指針に存在しないことを論証しようとしているものの、税務署長の主張する会計処理が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものであることを論証しようとはしていない」としており、税務署長の主張する会計処理についても公正処理基準に該当するかどうか検証すべきとしている[115]。その上で、浅妻は「控訴審においては、【本件各流動化取

113 平石（2008）190 頁、加藤（2008）137 頁参照。
114 吉村（2013）9 頁参照。
115 浅妻（2013）100 頁参照。

引が金融商品会計実務指針 105 項に該当するかしないか】、のみならず、【該当しないとしても取引類型の経済的実態に照らして類推適用すべきか否か】、更には【X（原告：筆者加筆）の会計処理が法人税法 22 条 4 項に照らして違法としなければならない程度に「法人税法の企図する公正な所得計算という要請に反する」ことを税務署長が主張・立証したか】を審査すべきである」と指摘しており、筆者の考えも同じである[116]。また、本件は、租税法律主義も争点となっているが、こちらも裁判所は金融商品会計実務指針 105 項の適用がないことにより、租税法律主義に違反しないとしているが、適用がないのであればどのような会計処理をとるべきか、税務署長の主張する会計処理でよいのかが分からなければ、租税法律主義に違反しないとはいいきれないだろう。

⑥不動産流動化事件では、不動産流動化実務指針（日本公認会計士協会会計制度委員会報告 15 号）に従い金融取引として会計処理したことが妥当かどうか争われた事案であるが、不動産流動化実務指針は公正処理基準に該当しないとし、当初の譲渡取引としての会計処理のまま確定した。

本件で注目すべきは、不動産流動化実務指針が公正処理基準に該当しないと明確に指摘したことである。「現に法人のした収益等の額の計算が、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法 1 条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）とされるものと常に一致することを前提とするものではないと解するのが相当である」としており、筆者の主張する租税法フィルターを通して解釈すべきとする見解をとっている。しかし、不動産流動化実務指針については、「他の法人との関係をも考慮し、当該収入の原因となった法律関係を離れて、当該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったとしないものとする取り扱いを定めた同指針については、既に述べたところを目的とする同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたもの」として、公正処理基準には該当しないとし

116 藤曲も浅妻と同様に、税務署長の主張する会計処理が公正処理基準に該当するかどうかの検討がなされていないと指摘している。（藤曲（2013c）152 頁参照）

ている。結論としては賛成できる[117]が、不動産流動化実務指針に基づき行われた会計処理はすべて公正処理基準には該当しないとなってしまうことには疑問を感じざるを得ない。つまり、不動産流動化実務指針の中にも租税法の目的に合うものがないとはいいきれないのではないだろうか。また、本件では、不動産流動化実務指針が租税法の目的とは別の観点に立って定められているから公正処理基準に該当しないとしており、不動産流動化実務指針のどこが租税法の目的に合っていないのか明確にしていない。つまり、不動産流動化実務指針が公正処理基準にならないというのであれば、本来は租税法の目的から、不動産流動化実務指針の何が「公正妥当」といえないのか判断しなければならないであろうが、そのあたりは明確ではない。そうすると、不動産流動化実務指針に基づき行った今回の会計処理が公正処理基準に該当しないとし、あてはめ段階にて判断すべきだったかもしれず、結局は事実認定の問題なのかもしれない。

不動産流動化事件についても、租税法律主義が争点になっているが、22 条 4 項の「立法の経緯等を踏まえた解釈をすることをもって、課税要件明確主義に反するものとはいえない」とし、「旧法人税法 12 条 1 項本文の規定や土地信託に関する通達 3-1 及び 3-2 の定めがあったことに照らせば」、予見可能性を害するとはいえないとし、租税法律主義に反しないとしている。

まとめると、近時の判例の傾向としては、租税法のフィルターを通して解釈するという方向になっている。ただ、何が公正妥当なのかという判断基準が明確に述べられていない。ある会計基準が公正妥当でないとするには、課税の公平にどのように反するのか明確にされなければならないわけでハードルが高いのかもしれない。そうすると、ある会計基準に基づき行った会計処理に対して行うほうが容易なのかもしれないが、結局はあてはめ段階での判断となり、多くの場合、事実認定の問題となるのかもしれない。

3.6　小括

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは、企業会計原則や企業会計審議会の設定した会計基準だけではなく、広く会計慣行となっているものを含むと解釈できる。そこには、組合課税通達など通達で補充されているものも含まれていると考えられ、実質的に

---

117 藤曲は、租税法のフィルターを通して解釈をすることには批判的で、本件については、法人税法 12 条 1 項に抵触するから、不動産流動化実務指針は公正処理基準に該当しないとすべきだとされている。（藤曲（2013c）155 頁参照）

通達が 22 条 4 項を通じて法的拘束性が強まるとした。一方で、企業会計原則には規範的なものもあり、公正妥当といえないものがあり、22 条 4 項創設当時から企業会計原則は含まれないとされてきたが、企業会計原則のすべてが公正妥当といえないとはいえないわけで、租税法のフィルターを通して解釈すれば含めることができるとした。近年の判例の傾向からは、租税法のフィルターを通して解釈する方向にあり、租税法における「公正妥当」とは何なのかがはっきりしてくれば、22 条 4 項をより明確に解釈できそうである。

第 4 章　商法の「公正ナル会計慣行」との関係

第 2 章でも取り上げたが、商法準拠（あるいは商法からの借用概念）という見解をとる論者も多いわけで、商法の「公正ナル会計慣行」との関係を無視することはできないだろう。また、商法準拠という見解の根底には、いわゆる「確定決算主義」という概念がある。商法の「公正ナル会計慣行」ができた経緯をみながら、商法の「公正ナル会計慣行」と 22 条 4 項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は同じ意味なのか、あるいは、借用概念なのか、また、どのような関係にあたるのか検討する。

4.1　22 条 4 項創設前後の商法改正

商法 32 条 2 項の規定は、昭和 49 年の商法改正により創設されたわけで、22 条 4 項よりも後に創設されている。なぜ、商法に公正ナル会計慣行の規定が導入されたかについてもまた、22 条 4 項同様、様々な議論があるわけで、ここですべてを取り上げることはできないが、簡単にその背景を取り上げる[118]。

昭和 24 年 7 月 9 日に経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告として企業会計原則が発表されたわけであるが、経済安定本部企業会計基準審議会は、昭和 27 年 6 月 16 日に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」を出す前に、昭和 26 年 9 月 28 日に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」を出している。ここでは、「第六　計算書類の作成」において、「損益計算書、貸借対照表等の計算書類は、正規の会計原則にしたがって作成すべき旨の規定を設けること」とされており、その理由として、「計算書類に関する商法の白紙的規定を健全な会計実務に適応せしめることとなり、上記諸問題の解決に資することを可能ならしめる」とされ、企業会計原則に合うように商法の調整を求めたのである。

法制審議会商法部会にて議論がなされ、昭和 35 年 8 月 27 日「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案」が出されるに至ったが、原則規定を設けるべきかどうかの議論がなされたものの、結局は設けないこととされた[119]。

その後、山陽特殊鋼事件などもあり、昭和 44 年 7 月 6 日に法制審議会商法部会から「株

---

118 なお、商法に公正ナル会計慣行の規定が導入された経緯や公正ナル会計慣行の学説については、弥永（2000）、（2001）、（2013）参照。

119 上田・味村（1960）122～125 頁参照。原則規定は設けられなかったものの、「商法上。計算の内容について規定のない部分については条理または社会通念にしたがって解釈または補充しなければならないのは当然であると指摘されていた。」とされている。（弥永（2013）52 頁参照）

式会社監査制度改正要綱案」が出され、これを受けて、企業会計審議会から昭和 44 年 12 月に「企業会計原則修正案」、昭和 44 年 12 月 16 日に「商法と企業会計原則との調整について」が出される。ここでは、「商法と証券取引法とにおける会計基準が一致し、同一の会計基準に従って監査が行なわれることを明確にするための規定を商法に置くこと」とされ、原則規定を設けるべきとは断じていないが、企業会計審議会は法制審議会商法部会に参考として原則規定の申し入れをしている[120]。

こうして、昭和 49 年商法改正にて、「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については公正ナル会計慣行を斟酌すべし」の規定が設けられたのである。なお、「公正ナル」は「商人の財産および損益の状況を明らかにするのに適した」ということを意味し、会計基準ではなく、会計慣行とされたのは、「会計専門家の意見のみでよいことになると、法的規制の観点から問題があるという点にあったよう」であり、慣習でなく、慣行とされたのは、「ある程度の実践が前提」とされている[121]。

なお、会社法への改正により、商法 32 条 2 項は、会社法 431 条として「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と変更されたが、実質的には変わらないといわれている[122]。

4.2　公正ナル会計慣行と同一と考えてよいのか

さて、2.2 でも取り上げたが、商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」と 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は同じ意味なのであろうか。商法 32 条 2 項と

120「企業会計審議会は、商法の明文をもって、つぎの三つの案のうち、いずれか一つを規定すべきことを、当時、商法改正の作業に当っていた法制審議会商法部会に参考として申し入れるにいたった。すなわち、(1) 公正妥当な企業会計の基準によって計算を行わなければならない、(2) 監査報告書には、公正妥当な企業会計の基準に従っているかどうかについても記載しなければならない、(3) 貸借対照表および損益計算書は、財産及び損益の状況を正しく判断できるものでなければならない、の三つである。」（江村（1977）68～69 頁参照）また、弥永（2013）56～58 頁参照。

121 弥永（2001）31 頁参照。また、弥永（2000）19 頁では、「公正ナル会計慣行」という表現となった背景には、「公正なる会計慣行＝『企業会計原則』と解されることに対する商法の立場からの懸念があったことを指摘しなければならない（新井の引用）。たしかに、「公正ナル会計慣行」を『企業会計原則』と結び付けて考えなくてよければ、公正なる会計慣行に準拠（依拠）すべきことは条理にかなうが、そうであれば、包括規定を設ける意義はないであろう。逆に、公正なる会計慣行＝『企業会計原則』と考えるのは、行政官庁の諮問機関である企業会計審議会に白紙委任するに近く、それは法律上疑問であると考えるのも無理はない（矢沢、大住の引用）」とされていることからも裏付けられる。なお、昭和 49 年商法改正に至るまでの商法部会での検討状況については、弥永（2013）52～68 頁参照。

122 弥永（2013）917 頁、岸田（2011）198 頁参照。

22 条 4 項の射程範囲が同一なのかどうか、異なるとすればどのように異なるのか、加えてお互いどのような関係にあるのか検討する。

その前に、もうすこし、「公正ナル会計慣行」の用語の意味について考えてみる。注目すべきは、22 条 4 項とは同一の用語でないというところである。会社法への改正後についても、「一般に公正妥当と認められる」という部分は同じ表現になっており、22 条 4 項は「会計処理の基準」、商法は「企業会計の慣行」という部分が異なる表現になっている。そもそも商法準拠の考え方からすれば、会社法への改正の際に 22 条 4 項を会社法の表現に合わせる、あるいは会社法が 22 条 4 項の表現に合わせるのいずれかをとれば、商法準拠ということ、さらには借用概念ということもいえたかもしれない。しかし、先の「会計専門家の意見のみでよいことになると、法的規制の観点から問題があるという点にあったよう」という部分がひっかかっているのか、結局は「会計慣行」という表現を採用したのである。ただ、この点については、租税法は 22 条 4 項の表現でも「健全な会計慣行」という解説がなされているわけであるから、それほど変わらないのかもしれない。

しかし、重要なのはどちらかといえば、22 条 4 項の「公正妥当」と商法の「公正ナル」の方である。22 条 4 項の「公正妥当」についてはすでにこれまでで述べているとおりだが、商法の「公正ナル」とは何を意味するのであろうか。さきに取り上げたとおり、「公正ナル」は、「商人の財産および損益の状況を明らかにするのに適した」という意味だとされているわけで、これは商法の目的からみてと解してよいのではないか。この点については、弥永は、「「公正ナル会計慣行」をめぐっては、「公正ナル」と「会計慣行」とを分けて考察するのが商法学においては通説的なアプローチであった。これは、会計慣行であっても、商法の観点から「公正」であると評価されない限り、斟酌することは要求されないのみならず、適用してはならないからである。そして、「公正ナル」会計慣行であるか否かは、商法計算規定の目的、すなわち、商人（会社を含む）の財産および損益の状態を明らかにするという目的に照らして判断される（矢沢などの引用）という点でも、学説は一致していたと考えられる。」[123]とされ、商法のフィルターを通して判断されるのが通説的とされている[124][125]。

---

[123] 弥永（2013）79 頁参照。

[124] なお、この点については、江村の見解も参考になる（江村（1977）70～71 頁参照）。「公正なる会計慣行の斟酌とは、とりも直さず、「企業会計原則」の尊重であるとする考え方は、今日、一般に広く支持されているといってよい。「企業会計原則」と商法計算規定との関係につき、「企業会計原則」自身が、商法の解釈指針であると述べていることも、上記の考え方の有力な根拠となっているといわなければならないであろう。」「商法計算規定の適用にあたっては、「企業会計原則」に述べられているところが公正な会計慣行かどうかに

商法もまた、租税法と同様、商法のフィルターを通して、「公正ナル会計慣行」を判断することになるといえる。そうなると、商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」と 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」はそれぞれのフィルターを通して、つまり、それぞれの目的に適合するように解釈することになるため、同じ意味ではないといえよう。

さて、改めて、22 条 4 項を商法準拠とする見解について検討してみる。

まず、中里の見解について、2.2 にて、2 つの疑問を指摘した。①について、中里は、「法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には、商法 32 条 2 項にいう「公正ナル会計慣行」の他に商法等の会計規定も含まれるのであるから、法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」とでは文言が異なるのは当然のことと考えることが許されよう」[126]「22 条 4 項を、ある法人企業が商法上の商業帳簿あるいは計算書類の作成において通常用いている会計処理方法が商法上適法であり、企業会計の観点から「一般に公正妥当と認められる」ものであれば、それが租税会計上も原則として尊重されることを述べた規定」[127]とされ、22 条 4 項は商法の公正な会計慣行を広く含むという見解を示されている。そうすると、商法の公正ナル会計慣行であれば、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にすべて含まれると考えてよいのかという疑問がおこるが、この点につき、中里は、商法の計算規定に違反する会計処理でも、一般に公正妥当と認められる場合について、「商法の計算規定と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とが異なる場合が存在するか否かはと

ついて判断を加え、公正な会計慣行であると認めたときにのみ、これを斟酌すれば足りる。商法第 32 条第 2 項は、まさに、そのような表現によっているはずである。「企業会計原則」をうのみにし、「企業会計原則」に拠る計算規定の解釈であるが故に、それは正しい解釈であるとするような態度は、明らかに誤りというべきである。」とされ、商法の観点から公正かどうかの判断をすべきであるとしている。

125 国会における議論においても、例えば、第 72 回国会参議院法務委員会会議録第 6 号では、川島政府委員は「企業会計原則というのは公正な会計慣行というものを具体化したものであるというふうにいわれておりますが、しかし、現実につくられるのは、これは企業会計審議会という一つの機関によって決定されるものであります。したがって、それが商法の立場から見て、公正であるかどうかということは、また別の判断が入ってくるわけでありまして、企業会計原則の内容が、かりに商法の立場から見て公正でないというものがあります場合には、それは商法の公正な会計慣行には当たらない」とされ、商法の立場から見るべきとされている.(川島政府委員の発言については、弥永(2013)68 頁を参照した)。また、弥永（2013）52～68 頁によると、川島政府委員以外にも同様の発言がある。

126 中里（1983c）1552 頁参照。

127 中里（1983c）1552～1553 頁参照。

もかく、やはり、租税法上尊重されるのは原則として（すなわち、別段の定めのない限り）商法上適法な会計方法のみであって、商法上違法な会計方法は 22 条 4 項により課税所得算定上尊重されないと解すべきであろう」[128]とされ、商法で認められるものは租税法でも認められ、商法で認められないものは租税法でも認められないとされている。しかし、例えば、商法では認められるが、租税法では認められないといったケースや商法で認められないが、租税法で認められるといったケースはないのだろうか。商法の目的と租税法の目的の違いにより、商法の「公正」と租税法の「公正妥当」の判断基準は異なると考えられるわけで、やはり、「商法の計算規定と「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とが異なる場合」は無視できないであろう。その意味で、商法で認められ、租税法でも認められるものについては、中里の指摘のとおりであるが、認められないものについては検討の余地が残る。

次に、②について、「商法 32 条 2 項の制定の前後を問わず」としているが、昭和 42 年に 22 条 4 項が創設されたわけであるが、その際には商法には公正ナル会計慣行の斟酌規定はなかったわけで、その後、昭和 49 年商法改正により公正ナル会計慣行の斟酌規定が設けられている。昭和 49 年以降については、中里の見解通りといえそうだが、昭和 42～49 年の間をどのように考えるかということになる。中里は、「昭和 37 年改正法（商法）について同項と同様の趣旨が解釈上認められるとするのが商法上の通説であった」[129]とし、商法に規定はなかったものの、解釈で補っていたとされている。しかし、少なくとも昭和 42～49 年の間は 22 条 4 項があるわけで、商法の公正ナル会計慣行に該当するといわれるだろうものに依拠するというのは、租税法が条文のないものにあるものとして依拠するわけでいささか無理があるのではないか。公正かどうかを問わない会計慣行ということであればよいのかもしれないが、それであればもはや商法に依拠する必要がないのではないか。「会計慣行→商法→租税法」というシェーマ化されるというわけであるが、この期間だけは、「会計慣行→租税法」となってしまうかもしれない。商法準拠を前面に出すのであれば、租税法は商法に規定がなされた後に規定すればよいわけで、確認的規定というのであればなおさら、商法で規定されるのを待てばよかったわけである。立法論の問題と言われればそれまでだが、現実は商法よりも先に 22 条 4 項を導入したという事実があるわけで、この事実は無視できないはずである。

---

128 中里（1983c）1615 頁参照。
129 中里（1983c）1564 頁参照。

こう考えてくると、「会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化しうる」というのはどのように考えればよいのか理解できなくなる。つまり、単に課税所得算定の基礎が企業利益にあるということだけを意味しているのか、それとも公正かどうか問わない会計慣行が、まず商法の「公正ナル会計慣行」になるかどうか判断されて、租税法に入ってくるということをいっているのであろうか。後者の意味だとすると、先にも述べたとおり、商法の「公正」と租税法の「公正妥当」の判断基準が異なることから、このシェーマ化が成り立つかどうかは疑わしい。

次に、武田隆二の見解については、1.3 や 2.2 でも取り上げたが、22 条 4 項が商法 32 条 2 項よりも先行した背景には、商法と税法の関係を適用される対象が同一であることを理由として説明されているが、それぞれの目的に踏み込んでおらず、22 条 4 項と商法 32 条 2 項の用語の違いについても触れていないことから、やや一方通行的な見解であり、賛成できない。

松沢の見解については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と公正ナル会計慣行の対象範囲は同一だが、実際に適用する段階では 22 条 4 項は補充的に用いられるとされているのであろう。「あろう」としたのは、対象範囲が同一というのは同じ意味ということをいっているのか、それともさらに踏み込んで商法の「公正」と租税法の「公正」まで同一と解されているのかわからない。また、22 条 4 項を補充的に用いるという点は、第 2 章でも述べたとおり、22 条 4 項が収益、費用・損失の中身を定義しているものだとすると、そもそも補充的に用いるということはありえないわけである。

いずれの見解も商法の「公正ナル会計慣行」と 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は同一であると解しているようであるが、商法と租税法の目的が異なる場合についての検討が欠けており、同一と解するには不十分である。また、商法と租税法の関係がどのような関係にあるのかについても検討の余地がある。その関係について、「確定決算主義」という概念をどのように考えるかということになるのかもしれない。

ただ、いずれにしても 22 条 4 項は、商法の「公正ナル会計慣行」と同一の意味ではないとしても、重複する部分は多いと考えられるわけである。この点について、金子も一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中に会社法の計算規定が含まれているとされており[130]、弥永も商法 32 条 2 項にいう「公正ナル会計慣行」等も含むとされている[131]ことから

[130] 金子（2012）289 頁参照。中里は金子の説を妥当と考えている（中里（1983c）1550～1551 頁参照）。

も裏付けられよう。そうすると、22 条 4 項には、租税法のフィルターを通して、商法の公正ナル会計慣行を含むべきとは考えるべきであろう。

4.3　公正ナル会計慣行を借用していると考えることの問題点

2.2 でも取り上げたが、北野のように 22 条 4 項を商法からの借用概念として考える見解もある。ただ、中里は、北野の見解を引用されているわけではないが、文言が異なることから借用概念の問題は生じないとされている。北野の見解が正しいかどうかについては、租税法において長年論争が繰り広げられている借用概念の問題について検討しなければ結論を見出し得ないであろう。

結論からいえば、そもそも同一の用語でないから、借用概念と考えるべきではないだろう。このことは、中里も、「「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と「公正ナル会計慣行」とでは文言も異なるし、また、商法 32 条 2 項自体が企業会計の基準を商法上斟酌するための規定であるから、借用概念の問題は論ずる必要はなかろう。」と指摘している[132]。また、酒井は、「公正処理基準をどこに求めるかという」「議論はあくまでも借用概念の問題ではなく法人税法の基本的規定の議論であるし、そこに法人税法の視角を欠落させることには、やはり躊躇を覚えるのである。」として、借用概念とすることに疑問を呈している[133]。

同一の用語ではないが、そもそも商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」と 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」で重複する部分は多く、22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には商法 32 条 2 項の「公正ナル会計慣行」を広く含むと解されるわけで、22 条 4 項は「公正ナル会計慣行」のすべてではないが借用して、租税法のフィルターを通して解釈するという理解をすることもできよう。

---

131 弥永は、「企業会計原則は、法律上、すべての企業の会計指針ついて採用されたものではないことからみて、企業会計原則に従わなければ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従わないことになるとはいえない。かえって、すべての会社企業は商法の規制の下にあることを考えると、商法上の会計規制が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を決めると考えるべきであり、企業会計原則等は商法 32 条 2 項を通じて意味を持つにすぎないとみるべきであろう。もちろん、商法の計算規定、計算書類規則、企業会計原則、財務諸表規則などは、通常、一般に公正妥当とみられるものであるから、それらが原則として「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に当たることは当然であるが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」はそれらにつきるものではない。」とし、「公正ナル会計慣行」も含むとしている。（弥永（2001）26～27 頁参照）

132 中里（1983c）1553 頁参照。

133 酒井（2013b・下）82 頁参照。

しかし、このように解釈するのは、筆者は次の 2 点で問題があると考える。一つ目は、そもそも借用概念と考えること自体の問題である。二つ目は、仮に商法の「公正ナル会計慣行」を借用していると考える場合に、その商法の「公正ナル会計慣行」自体も借用概念ではないという問題である。

まず、一つ目であるが、そもそも借用概念とは何か[134]について、金子の定義によると、租税法が用いている概念につき、他の法分野で用いられている概念を借用概念、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念を固有概念という[135]。また、借用概念については、「租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解」（独立説）、「法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきである、とする考え方」（統一説）、「租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきである、とする考え方」（目的適合説）の 3 つの見解[136]があり、統一説と目的適合説が有力とされている[137]。しかし、統一説でも、「租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくても規定の趣旨や意味関連からそれを別意に用いていることが明らかな場合にまで、その本来の意義に拘泥するものではない。」とされ、目的適合説でも、「その本来の意義から離れた自由な解釈を認めるものではない。」とされ、二つの説が完全に対立するものではないとされている[138]。その上で、目的適合説をとる場合には、自由な解釈により、法的安定性と予測可能性が損なわれ、租税法律主義に反する可能性があることを指摘されている[139]。また、借用概念が問題になるのは、租税回避行為に関するものが多く、私法の概念を租税法に借用したときに、私法におけるものと同義とするのか、あるいは、目的論的解釈をするのかで、対立し

---

134 借用概念についての研究・判例は膨大であり、学説も分かれている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、通説といわれる金子の論文をもとに検討することとする。なお、借用概念の理解にあたって、筆者は、金子（1978）（2010c）（2013）、須貝（1957）、中川（1962）、村井（1972）（1982）（2002）を中心に、近時のものとして中里（2004a~c）（2007）（2008）、渋谷（2010）、渕（2009）などを参考にしている。

135 金子（2012）112～113 頁参照。

136 金子（1978）4 頁参照。また、同論文内にて、独立説は田中勝次郎博士、統一説は中川一郎博士、目的適合説は田中二郎博士が主張されているとしている。

137 金子（1978）11 頁参照。なお、金子は統一説を支持されている。（金子（2012）113 頁参照）

138 金子（1978）11 頁参照。

139 金子（1978）11 頁参照。

てしまうのである[140]。

そうすると、22 条 4 項を商法からの借用概念と考える場合には、まずは、統一説と目的適合説の考え方から、商法の「公正ナル会計慣行」と同義に解するか、あるいは、商法の「公正ナル会計慣行」を租税法の目的に合うように解釈するかということになる。これまで述べてきたとおり、22 条 4 項は租税法のフィルターを通して解釈されるべきであるから、商法の「公正ナル会計慣行」と同義に解するということにはならず、目的適合説から解釈することになる。しかし、目的適合説から解釈するにしても、同一の用語を使っていないことから、そもそも借用しているのかという疑念は依然として残るわけで、また、同一の会計慣行なり、同一の会計処理の基準を想定しているのかについても疑問が残る。もちろん、目的適合説からは、租税法のフィルターを通して、商法の「公正ナル会計慣行」を解釈することには、自由な解釈がなされる余地があり、租税法律主義に反するのではないかという問題もある。

次に、二つ目であるが、商法の「公正ナル会計慣行」自体も借用概念ではないという問題については、商法の「公正ナル会計慣行」も具体的にどの基準といっているわけではない。そもそも借用先は、法に限定されるわけであるので、会計基準を借用するという考え方は適切ではない。そもそも会計基準は法ではないわけであり、そこに法規範性を見出すのは適切とはいえないであろう。そうすると、22 条 4 項は、法ではない会計基準を借用したいわけであるから、あえて商法のフィルターを通した「公正ナル会計慣行」を借用する必要はどれほどあるのか疑問である。そもそも租税法自身で、会計基準を直接見にいき解釈すればいいのである。商法のフィルターを通す必要があると考えるのは、やはり「確定決算主義」という概念が念頭にあるからかもしれない。

こうして考えてくると、借用概念と考えるのは難しいし、借用概念と考える必要がそもそもない。

4.4　公正ナル会計慣行について近時の判例の傾向

22 条 4 項と公正ナル会計慣行は同一の意味ではないとしても、重複する部分は多いと考えられる。そうなれば、商法の「公正」の解釈がどのようになされているかは注目しなければならない。

---

140 この問題について、中里のように事実認定の問題だとする見解もある（中里（2007）など参照）。

公正ナル会計慣行に関する判例は少なからずある[141]が、その中で初の最高裁判決が平成20年7月18日最高裁判決であるといわれている[142]。近時の判例としては、①平成20年7月18日最高裁判決（以下、長銀事件）[143]、②平成21年12月7日最高裁判決（以下、日債銀粉飾決算事件）[144]、③平成16年5月25日大阪高裁判決（以下、日債銀損害賠償請求事件）[145]、④平成16年4月27日大阪高裁判決（阪急電鉄事件）[146]、⑤平成24年9月28日大阪地裁判決[147]などがあげられるが、商法の「公正」とは何かを示し、「公正ナル会計慣行」に反するという公刊裁判例はいまだないようである[148]。長銀事件や日債銀事件では、

---

141 弥永（2013）83頁では、「ある会計処理が「公正ナル会計慣行」（平成17年改正前商法32条2項）、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法431条）、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（財務諸表等規則1条1項など）に該当するか否かについて判断を示した裁判例は必ずしも多くはない。しかも、「公正ナル会計慣行」ないし「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の意義について言及した裁判例はさらに少ない。」とされている。

142 弥永（2009）47頁参照。

143 長銀事件については、刑事事件は平成14年9月10日東京地裁判決（有罪／刑集62巻7号2469頁）、平成17年6月21日東京高裁判決（控訴棄却／刑集62巻7号2643頁）、平成20年7月18日最高裁判決（破棄自判・無罪／刑集62巻7号2101頁）という経過をたどっている。第一審の評釈として、岸田（2003）、野村（2004）、控訴審の評釈として、弥永（2006）、片木（2007）、得津（2010）、最高裁の評釈として、弥永（2009）、片木（2011）、尾崎（2013）、岸田（2008）（2009）、須藤（2011）、渡部（2009）などがある。

また、民事事件については平成17年5月19日東京地裁判決（請求棄却／裁判所HP）、平成18年11月29日東京高裁判決（控訴棄却／判例タイムズ1275号245頁）となり、平成20年7月18日最高裁決定（上告棄却・無罪／判例集未登載）という経過をたどった。第一審の評釈として、片木（2006）、得津（2008）などがある。

144 日債銀粉飾決算事件（刑事事件）については、平成16年5月28日東京地裁判決（有罪／刑集63巻11号2400頁）、平成19年3月14日東京高裁判決（控訴棄却／刑集63巻11号2547頁）、平成21年12月7日最高裁判決（破棄差戻し／刑集63巻11号2165頁）、平成23年8月30日東京高裁判決（原判決破棄、無罪／判例時報2134号127頁）という経過をたどっている。本件の評釈として、久保（2013）、弥永（2010）、渡部（2010）、任介（2011）、佐久間（2013）、須藤（2010a）などがある。

145 日債銀損害賠償請求事件については、平成15年9月24日京都地裁判決（請求棄却／LEX/DB28092351）、平成16年5月25日大阪高裁判決（控訴棄却／判例時報1863号115頁）で確定している。本件の評釈として、久保（2008）、岸田（2005）などがある。

146 阪急電鉄事件については、平成15年10月15日大阪地裁判決（請求棄却／金融・商事判例1178号19頁）、平成16年4月27日大阪高裁判決（控訴棄却／LEX/DB28092880）、平成17年8月3日最高裁決定（上告棄却／判例集未登載）という経過をたどっている。第一審の評釈として、加藤（2007）などがある。

147 平成24年9月28日大阪地裁判決（判例時報 2169号104頁）で請求棄却となり、平成25年12月26日大阪高裁判決（判例集未登載）により控訴棄却という経過をたどっている。第一審の評釈として、弥永（2013b）などがある。

148 弥永（2013）85頁では、「裁判例の多くは、「公正ナル会計慣行」に該当するか否かについて、具体的な判断基準を示すことなく、ある会計処理方法が「公正ナル会計慣行」に該当するかどうかの判断を下している。」としている。

罪刑法定主義の問題が指摘されているが、この点については第 5 章で少し触れることにする。

商法の目的と租税法の目的とは異なり、22 条 4 項は課税所得計算の中の一部の規定であるのに対し、商法の「公正ナル会計慣行」は包括規定であるため、どれほど重複する部分があるかは疑問であるが、商法の「公正ナル会計慣行」の判例において、会計慣行に該当するかどうか争っている事案などは租税法においても大いに参考になる。

4.5　確定決算主義をどのように考えるべきか

さて、商法準拠という見解の根底には、いわゆる「確定決算主義」がある。「確定決算主義」があるから、課税所得は企業利益に基づくべきだという考え方である。

そもそも「確定決算主義」とは何か[149]であるが、日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義（租税調査会研究報告第 20 号)」によると、①株主総会の承認等により確定した決算に基づき課税所得を計算し、確定申告を行うこと（形式的意義)、②一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って課税所得を計算すること（実質的意義）の 2 つがあるとされる[150]。

形式的意義は、法人税法 74 条 1 項の「確定した決算」に基づき申告書が提出されることを論拠としている。そこでいう「確定した決算」とは、一般的には株主総会による承認決議のことをいうとされているが、これについては平成 19 年 6 月 19 日福岡高裁判決をはじめとする判例[151]に照らせば必須のものと考えられているわけではなく、法人の意思が確認

---

149 確定決算主義についての研究・判例は膨大であり、学説も分かれている。また、論者によって、確定決算主義の定義の仕方も異なる。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、日本公認会計士協会（2010）をもとに検討することとする。なお、確定決算主義の理解にあたって、筆者は、日本租税研究協会確定決算研究会（1994)、醍醐（1994)、浦野（1994)、弓削（2005）(2006)、柳（2001）(2011)、中里（1999)、弥永（2007)、品川（2003）(2007）などを参考にしている。なお、参考までに、確定決算研究会（1994）清水（69 頁）では、22 条 4 項や 74 条 1 項をから解釈する方法でなく、「企業会計に準拠するという課税所得の計算」（広義)、「法人税の所得計算において、損金経理を要件とするように、一定の決算処理においてとられた方法方式を課税所得計算上の要件にするという意味」（狭義）があるとして論じている。

150 日本公認会計士協会（2010）3 頁参照。

151 総会決議を要求しない主な裁判例としては、以下のようなものがある。
①平成 19 年 6 月 19 日福岡高裁判決（控訴棄却／LEX/DB28140272）
②昭和 57 年 1 月 19 日最高裁判決（棄却／LEX/DB21075630）
③昭和 54 年 9 月 19 日東京地裁判決（有罪／LEX/DB21067110）
①について､第一審は平成 19 年 1 月 16 日福岡地裁判決(請求棄却／LEX/DB28140273)

できれば問題がない。また、学説上も形式的意義は不要ではないかという見解も多い[152]。もっとも 74 条 1 項を論拠とすることについては、中里の、「法人企業が商法等に従って行なっている企業会計において通常用いられている会計処理方法が企業会計の観点から「一般に公正妥当と認められた」ものであればその会計方法は課税所得算定上も尊重されるという 22 条 4 項の趣旨をうけて、課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行なわれるべきことを規定したのが 74 条 1 項であり、したがって 74 条 1 項は課税所得算定方法そのものについての規定ではない」ため、74 条 1 項は手続的規定であるから、過度に重視するべきではない[153]との指摘のとおりである。

実質的意義については、昭和 42 年税制改正により、22 条 4 項が創設されたことにより公正妥当な会計処理の基準に基づいて計算された企業利益をもとに所得計算を行うことが明文化されたといわれるが、所得税（法人税）法の草案創設時の明治 17 年より課税所得の計算は企業利益に基づくということがいわれている[154]。そうすると、22 条 4 項が明文化されたことにより、課税所得算定の基礎が企業利益に基づくという以上のこと、つまり、その企業利益が健全な会計慣行に基づくということが明文化されたのかということになる。しかし、この論理展開は、22 条 4 項があるから確定決算主義が成り立つということになるため、確定決算主義があるから 22 条 4 項が成り立つということにはならない。つまり、実質的意義から、22 条 4 項の解釈をすることはできないのである。

そうすると、確定決算主義を論拠に 22 条 4 項を説明するのは形式的意義しかないことになる。「確定した決算」であるから、商法の確定した決算は企業利益に基づいて算定されているわけであり、ここでいう企業利益は商法の「公正ナル会計慣行」を基づいて算定されたものである。しかし、第 2 章でも述べたとおり、22 条 4 項は収益、費用・損失の中身を

である。本件の評釈として、吉村（2011）、渡邉（2008）などがある。

②について、第一審は昭和 52 年 7 月 11 日和歌山地裁判決（請求認容／LEX/DB21058600）、控訴審は昭和 53 年 6 月 29 日大阪高裁判決（原判決取消、本訴却下／LEX/DB21062540）の経過をたどっている。本件の評釈として、岸田（1979）がある。

③について、第一審で確定している。

152 代表的なものとして、渡辺（1994）では、確定決算主義を採用する根拠の中には説得力があるものが少ないとし、商法計算と税法計算はそれぞれ独自に行ったほうがよいとまで指摘している。そして、「もし商法計算の基準となるべき企業会計原則や確立した会計慣行が、課税所得の計算上適当と認められない場合が存するとすれば、その際に税法の規定が妥当な基準として機能することはむしろ必要なことである。」と指摘する。（600～603 頁参照）

153 中里（1983c）1548 頁、1556～1557 頁参照。

154 日本公認会計士協会（2010）6～7、33～34 頁参照。

定義している条文としてしか読めないわけである。形式的意義には不要論も強く、74 条 1 項は手続的規定にすぎないことからも、確定決算主義を論拠として、22 条 4 項を説明することはできなさそうである。

4.6　小括

商法の「公正ナル会計慣行」となるものについては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に含まれると解してよいだろう。しかし、企業会計原則などと同様、その中には租税法では「公正妥当」と認められないものもあるかもしれないわけであり、そもそも商法と租税法の目的は異なることから、22 条 4 項では、租税法のフィルターを通して、商法の「公正ナル会計慣行」が含まれてくると、解釈しなければならないであろう。しかし、商法の「公正」と租税法の「公正妥当」がどの程度異なるのかが明確ではなく、今後、判例や研究を通じて明らかにされるべきであろう。

第 5 章　法人税法 22 条 4 項と租税法律主義

22 条 4 項は租税法律主義に反するのではないかという指摘もなされてきた。しかし、22 条 4 項のどの部分が租税法律主義に反するとされるのかは必ずしも整理されていない。そこで、以下では、租税法律主義の意義を概観し、22 条 4 項と租税法律主義との関係を整理する。また、租税法律主義に反しないとした場合に、22 条 4 項違反で罰せられることはあるのか、罪刑法定主義の観点からも検討する。

5.1　22 条 4 項創設時の議論

22 条 4 項が租税法律主義に反するのではないかという議論は、22 条 4 項創設時からなされてきた議論である。日本税法学会第 33 回大会にて、清永は、「立法論としてはこのような内容の明確でない規定は、憲法の租税法律主義の原則から考え、明確性の要請というようなから考えて、おそらく憲法上問題として当然問題になり得るのではないかというふうに考えております。」[155]とし、さらに「立法論としては、もっと具体的な規定をおくようにすべきであろうというふうに思います。・・・年度帰属に関する原則について、こういうふうなことも 22 条 4 項がおそらく解決してくれるであろうというのではなしに、もっとそれについて具体的にこういうふうにやる、これとこれについては選択的に納税者がやってもよろしいとか、もう少し細かく規定をおく必要があるであろうと思います。」[156]とし、明確性の観点から、租税法律主義に反するのではないかとしている。

また、須貝は、「税法で規定しないということを税法で規定することにより、それ自身が税法の規定となったのではないか。「税法以前の原理」とされるものが税法に取りいれられて単なる借用制度となり、税法独自の立場からする評価を受けるのではないか。あるいはこのような考え方とは反対に、4 項の規定は税法以前、税法以外のものであって税法に属しないとする者も出てくるだろう。あるいはまたこれを税法の一部であると考えるにしても、不文の法源として従来どおり補充的意味のものとする解釈も出てくるかもしれぬ。このような規定が従来の考え方からすれば明確性を欠き、租税法律主義に反するとされることはたしかである。」[157]としている。

155 中川他（1967）26 頁参照。
156 中川他（1967）26 頁参照。
157 須貝（1968）10 頁参照。

5.2　22 条 4 項は租税法律主義に反するのか

22 条 4 項が租税法律主義に反するのではないかという問題に対し、各論者がどのような見解をとっているかを概観する[158]。

まず、金子は、「法律で規定せずに、企業会計あるいは会社法会計に委ねていることが、租税法律主義にあるいは課税要件法定主義に違反しないかどうかという問題があります。課税は法律の根拠に基づかなければならない、それが広い意味での租税法律主義ですが、その内容としては、納税義務が成立するための要件である課税要件は法律で定めなければいけない、政令や省令に白紙的に委任することは許されない、委任する場合には、具体的、個別的な委任でなければならないということが、租税法律主義の内容としていわれるわけですが、22 条 4 項は、収益、費用、損失の意義や計算の基準を企業会計に準拠しているわけでありまして、法律では定めていないことになるわけです。」と指摘したうえで、「公正妥当な会計処理の基準という概念が、解釈によってその意味内容を確認したり明らかにすることができるので、不明確な規定ではない」としており、これに加えて、企業会計準拠主義を採用した理由からも、租税法律主義に反しないとしている[159]。

中里は、①「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容が明確でないという批判、②このような内容の明確でない規定は、憲法の租税法律主義の原則から考え、また明確性の要請から考えて、おそらく憲法上当然問題になりうるのではないかという批判の 2 つがあるとされる[160]。その上で、課税要件法定主義については、「企業が現実に採用している商法上の商業帳簿等作成に関する基準である」と考えれば批判をある程度免れうるとされており、課税要件明確主義については、「商法上の商業帳簿や計算書類の作成に関しては商法や計算書類規則に規定があり、また、そこに既定のない事項についても「公正ナル会計慣行」としての様々な会計慣習や会計基準が存在する、そして、これらの中で企業が商業帳簿等の作成において現実に採用している基準が課税所得算定上も尊重されることを規定しているのが 22 条 4 項であると解すれば、22 条 4 項が課税庁に自由裁量を認めているわけではないことは明らかである。」ことから、「法的安定性と予測可能性の確保という租

158 第 4 章で取り上げた谷口の見解も租税法律主義を論じている。なお、各論者がどのような見解をとっているか検討している近時のものとして、酒井（2013b・上）64～65 頁がある。酒井は、租税法律主義の議論において、中里の見解、及び西原宏一、山田二郎、清永の 22 条 4 項創設当時の見解を引用している。
159 金子（2010a）126～127 頁参照。
160 中里（1983c）1595 頁参照。

税法律主義の機能を害しない」ため、反しないとしている[161]。

岡村は、企業会計における会計方法のあり方と税法における法的規範のあり方の相違[162]から、「企業会計における公正さと、法人税法における公正さの間には、齟齬が生じる。したがって、企業会計への過剰な依存は、特に税法の基本的な理念や、租税法律主義を、阻害する可能性があることに注意すべきである。すなわち、もっぱら企業と投資家の利害関係によって選択され、国会による公平負担の観点からの吟味を経ていない会計方法によって税負担が決定されてしまう可能性がある。つまり、法人税法が外部の異質なルールによって左右される可能性である。」[163]と指摘している。

以上に加え、山田は、22 条 4 項と租税法律主義の問題を解決するには、「「公正処理基準」の適用される領域（原則領域）と法人税法の「別段の定め」（例外領域）との限界領域」について解明すべきだと主張している[164]。

さて、そうすると、22 条 4 項が租税法律主義に反するかという議論は、①4 項の規定を入れること自体が租税法律主義に反していないか（課税要件法定主義）、②4 項の射程範囲があいまいなのは租税法律主義に反しないか（課税要件明確主義）という 2 つに分けられそうである。

そもそも租税法律主義[165]とは、金子の定義によると、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」とする原則であり、日本国憲法 84 条の「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更する

---

161 中里（1983c）1596～1597 頁参照。

162 これについて、岡村は、3 つの相違があるとする。「第 1 に、その内容において、画一的な税法規範とは異なり、企業が形成してきた会計における慣行（会計慣行）を重視することや、複数の合理的な会計方法からの選択を認めた上でその会計方針に継続性を要求するという特徴が認められる。第 2 に、その生成・発展に関して、会計方法のほとんどは企業と投資家との関係の中で醸成されてきたものであり、合理的な会計方法やその選択についても、主に専門家からなる企業会計制度調査会等が基準（企業会計原則等）を公表するという形がとられてきた。これに対して、税法は、国と納税者との関係を規律するものとして、国民全体を代表する国会において立法されてきた。第 3 に、その目的において、企業会計が配当可能利益の計算等の利害調整と情報開示を目的とするのに対して、税法は、公平あるいは公正な負担のあり方を基本的な理念としている。」（岡村（2007）37～38 頁参照）

163 岡村（2007）38 頁参照。

164 山田（1994）88 頁～89 頁参照。山田は、限界領域の例として、無償取引と益金・損金の計上時期を挙げている。

165 租税法律主義についての研究・判例は膨大であり、学説も分かれている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、通説といわれる金子の論文をもとに検討することとする。なお、租税法律主義の理解にあたって、筆者は、金子以外にも、佐藤（2007）、田中（2011）などを参考にしている。

には、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」を根拠にしており、法的安定性と予測可能性が保障されなければならないとしている[166]。そして、租税法律主義の内容として、「課税要件法定主義」「課税要件明確主義」「合法性原則」「手続的保障原則」の 4 つをあげ、「課税要件法定主義」とは、「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならない」ことをいい、「課税要件明確主義」とは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続きに関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない」ことをいうとしている[167]。

まずは、課税要件法定主義に違反するかどうか、つまり、22 条 4 項の規定は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うとされ、法律によって規定されていないのではないかという問題である。金子は先にも取り上げたとおり、法律で定めていないが、22 条 4 項の創設理由から企業会計準拠主義を採用することは、課税要件法定主義に反しないとしている[168]。しかし、金子はそもそも課税要件法定主義が問題になるのは、「課税要件および租税の賦課・徴収に関する定めを政令・省令等に委任することは許される」が、一般的・白紙的委任することは許されないとしている[169]。22 条 4 項が、課税所得算定の基礎が企業利益であり、この企業利益は健全な会計慣行に基づくという考え方からすれば、健全な会計慣行は企業会計の観点から判断されているわけで、これを租税法でそのまま受け入れるとすれば、企業会計への白紙委任になるわけで、課税要件法定主義に違反するといえよう。しかし、筆者のように、22 条 4 項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、租税法のフィルターを通して解釈すべきという立場からは、会計基準への白紙委任ではなく、租税法の目的に照らして受容していることから、課税要件法定主義には反していないと考えている。

次に、課税要件明確主義に違反するかどうか、つまり、22 条 4 項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準とは何を指しているのか、そこでいう「公正妥当」とは何かにつ

166 金子（2012）70～72 頁参照。
167 金子（2012）73～78 頁参照。なお、ここでは、課税要件法定主義と課税要件明確主義のみ取り上げるが、租税法律主義の定義に、課税要件法定主義と課税要件明確主義が含まれていないことはほとんどない。（岡村他（2010）、谷口（2012）など参照）
168 金子（2010a）123～127 頁参照。
169 金子（2012）73～74 頁参照。

いて明確ではないという問題である。金子は、「不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねない」とし、不確定概念を用いることには慎重になるべきだとしている[170]。その上で、不確定概念のうち、「その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や乱用をまねくおそれのあるもの」については課税要件明確主義に反するが、「中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるもの」については、その必要性と合理性が認められる限り、課税要件明確主義に反しないとされている[171]。これについては、租税法が一般的な取引を対象としている以上、すべてを法律で規定することが難しいため、解釈の余地のある条文を入れるのはやむを得ないであろう。その一つが 22 条 4 項であると筆者は考えており、22 条 4 項を租税法のフィルターを通して解釈すべきという立場からは、租税法の目的や 22 条 4 項の趣旨に照らして解釈するため、課税要件明確主義に反しないと考えている。しかし、22 条 4 項だけの問題ではないが、そもそも法の趣旨・目的に照らして判断するというのは、法的安定性や予測可能性に反しないのだろうか。少なくとも、不確定概念で罰せられる場合には、法の趣旨・目的が明確にされた上で、趣旨・目的にどのように反したのかが明示されなければならないだろう。22 条 4 項についても、租税法のフィルターを通して解釈すべきとしたが、22 条 4 項の趣旨・目的を明確にした上で、租税法における「公正」とは何かが明示され、どの部分が公正でなかったから処罰されたのかが明示されなければならないであろう。少なくともこれまでの判例はこの部分は明確ではない。明示されず、類推解釈（目的論的解釈）がなされてくると、法的安定性や予測可能性に違反する可能性が出てくる。この点、22 条 4 項の趣旨・目的をもとにした否認には注意すべきであろう。

興味深いのが、谷口勢津夫の解釈である。谷口は、公正処理基準の「公正妥当」を租税法のフィルターを通して解釈する見解について、興銀事件を取り上げたうえで、「法人税法の各規定ごとの、特定された具体的な目的ではなく、「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的制限（目的論的な限定解釈）であり、しかも公正処理基準の「第三者性」を損なうものでもあるから、租税法律主義の下では、許されるべきものではない。」とし、公正処理基準を借用概念と考えられているかはわからないが、目

[170] 金子（2012）75～76 頁参照。
[171] 金子（2012）76～77 頁参照。

的論的解釈をすることに批判的である[172]。谷口は、目的論的制限を「租税法規に欠缺（法規の文言と趣旨・目的との不一致・ずれ）がある場合に、当該租税法規の文言がその趣旨・目的に合致しない場合を除外して、当該租税法規を「解釈」し、もってその欠缺を補充すること」というとしているが、外国税額控除余裕枠事件[173]のように、「目的論的制限のように「解釈的」方法を用いず（すなわち、法規の「解釈」において、その趣旨・目的を参酌して、その欠缺を補充するというような間接的な方法を用いず)、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、その趣旨・目的違反の行為を当該課税減免制度の濫用」とする考え方が登場してきており、目的論的解釈の限界が問題となっていると指摘している[174]。谷口の指摘からすると、22 条 4 項は課税減免制度ではないものの、「目的論的制限のように「解釈的」方法を用いず、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、その趣旨・目的違反の行為を当該課税減免制度の濫用」とする考え方が入ってくる可能性もないとはいえないからである。

また、谷口の指摘からすると、公正処理基準を租税法のフィルターを通して解釈することは、公正処理基準の趣旨・目的を参酌せず、租税法の目的である「課税の公平」を一足飛びに見に行くことになるから、租税法律主義に反し、認められないという解釈になるだろう。しかし、この点について、公正処理基準の趣旨・目的を参酌していないとされているが、これまでに述べてきたとおり、創設当初より租税法のフィルターを通して解釈することが予定されていたわけであり、公正処理基準の趣旨・目的に沿った解釈をしていると考えるべきである。むしろ、谷口の解釈は、法ではない会計基準への白紙委任という解釈になりそうであるが、これについては、「企業会計への準拠については、確かに、一見すると、一般的・包括的な命令委任の場合と同じように、課税要件法定主義違反が問題になりそうである。しかし、公正処理基準の「第三者性」は、課税権者による恣意的課税に対する歯止めとなり得るという意味で、企業会計準拠主義に対しては、むしろ私法関係準拠主義のコロラリーとして、したがって、租税法律主義と同じく自由主義原理に基づく法原則として、積極的な評価を与えてよいように思われる。」[175]としている。しかし、法ではない会計基準に法規範性を認めることになり、かつ、「第三者」への白紙委任をすることになるため、むしろ租税法律主義に違反しそうである。また、公正処理基準は、企業会計原則や

[172] 谷口（2012）389～390 頁参照。
[173] この事件について、谷口（2004）参照。
[174] 谷口（2012）40～42 頁参照。
[175] 谷口（2012）385～386 頁参照。

企業会計審議会が設定した会計基準以外のものも含むわけであり、この点については「第三者性」があるかは疑わしい。

5.3　22 条 4 項違反で罰せられることはあるのか―罪刑法定主義との関係

さて、前項からは 22 条 4 項は租税法律主義に違反しないとしたが、22 条 4 項違反で罰せられることはあるのだろうか。前項でも述べたとおり、22 条 4 項の趣旨・目的や租税法の目的である「課税の公平」に反する場合には、22 条 4 項に違反することになるだろう。22 条 4 項の創設時における西原宏一の見解のように、判例により今後明らかにされるべきであろうが、判例にならなければ明らかにならないというのは、それこそ予測可能性に反するわけで、もうすこしどういった場合に 22 条 4 項違反となる可能性があるのか検討してみることにする。

第 3 章で取りあげた判例からは、①不動産流動化事件のように、会計基準そのものを公正処理基準ではないと判断するケース、②債権流動化事件のように、会計基準の適用がないことを理由に公正処理基準違反とするケース、③大竹貿易事件や興銀事件のように、会計基準に基づいた会計処理について、人為的な操作ができることが課税の公平に反するため、当該処理は公正処理基準違反とするケースに分けられそうである、①については、該当する会計基準のすべてを租税法では公正ではないとして否定することになるので、公正な部分がないとはいいきれず、ハードルはかなり高い。②については、会計基準の適用がない場合は別の会計基準の適用を受けるわけで、その会計基準が公正処理基準に該当するかどうかを判断しないといけない点で公正処理基準違反とはできない。そうすると、③のケースが 22 条 4 項違反とされるには現実的といえる。その場合に、租税法の「公正」を明らかにした上で、違反となった会計処理が課税の公平を害する理由と本来採用すべき会計処理が課税の公平を害しない理由の両方が明らかにされなければならないであろう。もっとも、会計基準すべてを否定する場合にも、その会計基準が課税の公平を害する理由と本来採用すべき会計基準が課税の公平を害しない理由の両方が明らかにされれば問題ないであろう。そうすると、課税の公平に害するかどうか、つまり、法人税法 1 条により判断されるわけである。しかし、1 条をもとにする判断は、谷口の指摘からすると、目的論的制限がなされるわけであるから、22 条 4 項の趣旨・目的が 1 条にあるとはいえ、22 条 4 項違反とするには目的論的解釈を許容せざるをえない。そうすると、22 条 4 項違反として、「公正」ではないとして罰することは、どの程度、目的論的解釈をしてよいかということになり、

現実的にはかなり難しいのではないかと考えられる。そうであれば、22 条 4 項違反とするには、公正妥当かどうかを判断しない範囲で、会計基準へのあてはめが正しいかどうかという事実認定の問題に多くの場合はなってしまうかもしれない。

さて、公正妥当かどうかの判断、つまり、課税の公平を害するとは何かをもう少し明確にするため、租税法における違反とは何か[176]について検討する。金子の定義によると、「個々の租税の確定・徴収および納付に直接的に関連する犯罪」を租税犯とし、租税犯には、「国家の租税債権を直接侵害する脱税犯と、国家の租税確定権および徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的であるとされる租税危害犯」の 2 つがあるとされる[177]が、22 条 4 項違反で罰せられるかどうかについては、前者の脱税犯に該当するかどうかということになる。さらに、脱税犯の中の逋脱犯は、「納税義務者または徴収納付義務者が偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたことを構成要件とする犯罪」とされ、そこには「故意が必要である」とされている[178]。ここでいう故意は、刑法 38 条 1 項の「罪を犯す意なき行為は罰せず但し法律に特別の規定ある場合は此限に在らず」に求められるとされている[179]。石井は、故意の成立については、「個々の収入、費用などの認識はあるが、税法上益金となることを誤信してこれを益金に計上しない場合、または税法上損金に計上してはならないのに誤ってこれを計上した場合のように、個々の収入、費用などの益金性、非損金性について錯誤がある場合」に発生するとし、そこには事実の錯誤と法律の錯誤の問題があると指摘している[180]。その上で、石井は、「益金性または非損金性についての錯誤がある場合に、裁判官が、租税債権の侵害という法益侵害の観点から、その

---

176 租税法違反、つまり、租税犯についての研究はそれほど多くはないが、学説は分かれている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、金子の見解をもとに検討することとする。なお、租税犯についての理解にあたって、筆者は、金子以外にも、佐藤（1992）、波多野（1972）、板倉（1966a～d）などを参考にしている。

177 金子（2012）897 頁参照。田中（1990）409 頁、波多野（1972）218 頁でも同一の定義をされている。

178 金子（2012）898～903 頁参照。波多野（1972）224 頁でも故意が必要であるとされている。石井も、「租税逋脱罪における故意の内容を確定するには、同罪の保護法益である租税債権を基軸として考察することが必要である」とされている（石井（1992）90 頁）。

179 金子（2012）902 頁参照。板倉（1966d）は、刑法 38 条 1 項が租税法においても適用されることについては、判例や刑法学者の間では異論はないが、行政法学者の間では異論があるとされ、租税犯を刑事犯と行政犯に区別し、行政犯の一種と考える田中二郎の見解を取り上げられている（2 頁参照）。

180 石井（1992）94～95 頁参照。事実の錯誤と法律の錯誤の区別についてはさまざまな学説があるが、石井は課税法令が非刑罰法規であるなら事実の錯誤、課税法令が法規であるなら法律の錯誤として論じられている。

他の事情を総合的に判断して行為者に租税逋脱行為についての故意を構成することができるかどうかが、重要となってくる。また、この判断はまさに故意帰責を可能とする認識が行為者に存しているかどうかを問題にするのであるから、その錯誤が租税逋脱行為の反対動機形成可能性を阻害するかという判断ということになる」とし、「故意非難に値するかという観点から、その錯誤が相当であるかという考慮が故意の認定に混入することになる」が、「それは故意概念の要件として規定されるわけではなく、故意を認定する場合の事実認定の合理性、または経験則に関係するものとして位置付けるべき」だとする[181]。

22 条 4 項の文脈におきかえてみると、22 条 4 項違反となるには、租税債権を侵害したとして、脱税犯として認識されたうえで、採用した会計処理の基準、あるいはその会計基準に基づき行った会計処理について、故意があるとされなければならない。そして、故意の成立には、行為者の租税逋脱行為が認定されなければならない。そうすると、採用した会計処理の基準、あるいはその会計基準に基づき行った会計処理について、22 条 4 項に反するかどうかを認識していたかどうかということになるわけで、22 条 4 項に反するということを認識していたならば、22 条 4 項違反になるだろう。しかし、22 条 4 項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中身はあいまいであり、かつ、租税法における「公正」とは何かが明示されていない以上は、22 条 4 項違反だと認識するのはそもそも困難かもしれない。少なくとも不動産流動化事件や債権流動化事件については、故意の成立は困難であろう。大竹貿易事件については、為替取組日基準を採用し、人為的に操作したことにより租税回避をしたという認定をしなければ、故意が成立したとはいえないだろう。そうなると、故意を認定する場合の事実認定の合理性の問題として、人為的に操作したことにより租税債権の侵害がどれほどのものなのかという問題になるのかもしれない。

一方で、板倉は租税法における故意の認定の困難さを以下のように指摘する。「租税法規がきわめて技術的で複雑・難解でかつ明確を欠き、しかも課税標準等の計算は高度に技術的な会計と結びつくものであることを考えあわせると、立法論としても過失犯処罰をみとめることは妥当でない」としたうえで、「逋脱の故意がないことを立証することは必ずしも容易ではな」く、「逋脱犯の構成要件も、偽りその他不正の行為により××税を免れた者というだけで価値概念が用いられ」ており、租税の「内容は難解・不明確であり、租税法律主義を軽視した納税義務の認定徴税が行われている」とし、「逋脱の事実の認定が拡張され

[181] 石井（1992）97～98 頁参照。

た解釈のもとに行われ」ていると指摘されている[182]。さらに、「逋脱犯の故意の成立について、意味内容の認識を不要だとすることは、結局納税義務の存在についての認識がなくても故意逋脱犯をみとめることになり、過失による逋脱を故意犯という名のもとに、故意犯として処罰することになる」ことが、「実質的に刑法 38 条 1 項の適用を排斥することであり、責任主義のみならず、罪刑法定主義にも反することになる」と指摘する[183]。

22 条 4 項の文脈におきかえてみると、偽りその他不正の行為により法人税を免れたという価値概念で 22 条 4 項違反とされ、事実認定が正確になされないと、22 条 4 項に違反しているという認識がなくても過失犯でなく故意犯とされてしまうということになり、罪刑法定主義の面からも問題になる。大竹貿易事件にあてはめてみると、為替取組日基準により人為的に操作したことで法人税法を免れたということが強調されているだけで、為替取組日基準が 22 条 4 項に違反しているかどうかの事実認定が正確に行われていないと、22 条 4 項に違反しているという認識がなく過失であるにもかかわらず、故意に行ったということで 22 条 4 項違反として罰せられてしまうということになろう。そうすると、22 条 4 項が明確性を欠いているから、納税者側で判断ができず、過失なのに故意となってしまうことになり、22 条 4 項の規定自体に問題があるということになろう。

さて、そもそも租税法でも罪刑法定主義の問題は観念できるのだろうか。罪刑法定主義には、「制定法主義、慣習刑法の禁止、不遡及処罰（事後法）の禁止、類推解釈の禁止、刑罰法規の適正さ、罪刑の均衡性、刑罰法規の明確性、刑法の謙抑性」があげられる[184]。租税法律主義と罪刑法定主義を同列にみるべきでないとする見解や行政法律主義よりは罪刑法定主義に近いとする見解などがある[185]が、先に取り上げたが、金子は租税法律主義の内容である課税要件法定主義が「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則」であるとしていることからも、少なくとも租税法律主義と罪刑法定主義は類似概念と考えてられているとみてよいであろうし、例えば、田中は「租税罰も一種の罰であるから、これを科するためには、常に法律の根拠を必要とする。いわゆる罪刑法定主義の原則は、刑事

182 板倉（1966d）4 頁参照。
183 板倉（1966d）5 頁参照.。
184 小林（2011）81 頁参照。
185 租税法律主義と罪刑法定主義の関係については、学説も分かれている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないため、金子（2012）をもとに検討することとする。租税法律主義と罪刑法定主義を同列にみるべきではないとする見解として、田中（1990）84～85 頁参照。行政法律主義よりは罪刑法定主義に近いとする見解として、南（1983）5～9 頁参照。なお、筆者は、小林（2011）、岡村（2010a）、原田（2010）などを参考にしている。

犯に限らず、租税犯にも等しく妥当する。」[186]としていることからも、租税法においても罪刑法定主義の適用があると解していると推測される。

この点については、商法の「公正ナル会計慣行」についても、「公正ナル会計慣行」違反として罰せられるのかどうかという議論があり、商法ではかつてから、会計基準などが商法の包括規定を通じて法規範化することで、罪刑法定主義の問題が生じてくるとの指摘がなされてきた[187]。また、第 4 章で取り上げた長銀事件や日債銀事件では、罪刑法定主義についての指摘が多い[188]。例えば、須藤は慣習刑法により処罰されることが罪刑法定主義に反するのではないか、つまり、「法律主義の原則に収まるものなのか、法律主義の例外たる事実たる慣習への委任立法として許容されるのか」という問題があると指摘し、加えて、法律主義に反しないとしても罪刑法定主義の明確性の原則に反する可能性もあると指摘している[189]。

租税法と商法の目的の違いや、第 2 章で述べたとおり課税所得の計算は 22 条 1～3 項で決まっており、22 条 4 項は補完的な役割であることなどを考えると、商法の議論が租税法にも同様に当てはまるわけではないが、罪刑法定主義の観点からは商法と同様の議論がおこるであろう。小林によると、課税要件法定主義と制定法主義、課税要件明確主義と刑罰法規の明確性に対比され[190]。5.2 で述べたことと同様の問題が生じると考えられる。しかし、罪刑法定主義で特筆すべきは、明確性が厳格に求められることや類推解釈が禁止されていることであろう。つまり、22 条 4 項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中身があいまいであることや、租税法の目的や 22 条 4 項の趣旨による解釈がどこまで認められるかという議論については、罪刑法定主義に反する可能性がある。租税法における罪刑法定主義の適用や租税法律主義との関係についての更なる考察が必要であるが、租税法律主義の観点だけではなく、罪刑法定主義の観点を考慮するとした場合には 22 条 4 項違反とするには、なおのこと事実認定の問題にならざるをえないであろう。

このように考えてくると、故意により租税債権が侵害されたということが立証されなければ、22 条 4 項違反できないであろう。そして、故意があるかどうかについては、22 条 4

186 田中（1990）395 頁参照。
187 弥永（2013）954 頁参照。この問題を早くから指摘してきたものとして、岸田（2002）9～10 頁、野村（2004）61～63 頁があげられる。
188 岸田（2010）、佐久間（2013）、須藤（2010a）（2010b）（2011）、弥永（2013）などが挙げられる。
189 須藤（2010a）114～115 頁参照。
190 小林（2011）92～93 頁参照。

項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の中身はあいまいであり、かつ、租税法における「公正」とは何かが明示されていない以上、故意ではなく、過失かもしれないため、納税者が採用した会計処理の基準、あるいはその会計基準に基づき行った会計処理を否定するのは困難と言わざるを得ない。さらに、罪刑法定主義の観点からは、明確性が厳格に求められることなどを考えると、なおのこと 22 条 4 項違反とするのは困難であり、結局は事実認定の問題に多くの場合はなるであろう。

第 6 章　おわりに

6.1　22 条 4 項はどのように解釈していくべきか

これまで述べてきたとおり、22 条 4 項は租税法のフィルターを通して解釈していくべきと考えるが、租税法における「公正妥当」とは何かが明確になることが求められる。

22 条 4 項が租税法のフィルターを通して解釈される限り、会計基準への白紙委任にはならないため、租税法律主義にただちに違反するわけではないが、租税法の目的を強調しすぎて、類推解釈（目的論的解釈）がなされると、法的安定性や予測可能性を害するため、その意味でも租税法における「公正妥当」とは何かが明確にされるべきである。

しかし、判例の積み重ねにより、明らかにされることが望まれるが、訴訟にならなければわからないというのは、納税者側が租税法の目的である「課税の公平」を常に意識せよということになるので少々酷なのではないだろうか。納税者側はまずは企業会計により会計処理を行うわけで、その後、別段の定めをみて申告調整をするのが一般的であり、租税法の目的からみて、申告調整を要求するのは難しいだろう。そうすると、訴訟になる以前に、租税法における「公正妥当」が何らかの形で少しでも明示されることが望まれる。しかし、解釈論なので条文に明記することは難しいであろうし、課税庁側がそれを通達で出すのは批判が強いところであろう。そうなると、企業会計の会計基準にもっぱら準拠していくのが、22 条 4 項創設の趣旨でもあったわけで、それこそ妥当といえる。そうであれば、企業会計の会計基準のうち、租税法の目的に合わないのであれば別段の定めにより明記していけばよいわけである。加えて、企業会計の基準と大きな齟齬が出るようであれば、それこそ企業会計と税法がお互いに調整していくのが望ましい。しかし、これはいわゆる逆基準性の現象を生み出すことがいわれるわけで批判の強いところであろう。ただ、22 条 4 項創設の趣旨である納税者側の負担軽減や租税法の簡素化という目的からすれば、企業会計の目的と租税法の目的が達成されるぎりぎりの範囲まで調整すべきである。

また、本項では触れていないが、22 条 4 項を論じる際に、22 条 2 項の無償取引をどのように考えるのかという問題は重要である。一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に無償取引が含まれるのか、あるいは租税法独自の取引であり含まれないのか解決すべき問題は多いだろう。

6.2　会計基準のコンバージェンスや商法の「公正ナル会計慣行」の影響

近年、会計基準のコンバージェンスにより、次々と新しい会計基準が導入されている[191]。これについても、22 条 4 項を通じて租税法に入ってくるわけであるが、租税法のフィルターを通して解釈していくべきであろう。しかし、先にも述べたとおり、22 条 4 項創設の趣旨からすれば、企業会計の目的と租税法の目的が達成されるぎりぎりの範囲まで調整すべきであろう。

また、コンバージェンスとは別に、国際会計基準（IFRS）そのものを適用するという議論もある。この点については、企業会計原則や企業会計審議会の設定した会計基準以外の会計慣行を広く含むと解してよいわけであるから、国際会計基準もまた含むと考えてよいであろう。しかし、これもまた租税法のフィルターを通して解釈されるべきであるが、国際会計基準には、企業会計原則のように規範性がないものもあるといわれる。そうすると、ますます租税法の目的とどれほど違うのかという議論がおこるわけであるが、これについては今後の導入議論をみながら検討されるべきであろう。

最後に、先に述べたとおり、商法の「公正ナル会計慣行」の影響は少なからずあるわけであり、商法改正の動向や商法の判例には注視すべきであろう。特に、商法の「公正ナル会計慣行」の判例で、「公正」の判断がどのようになされているかは、目的相違から租税法の「公正妥当」とは同じではないが、判断の過程などは少なからず影響してくることから注視すべきであろう。

---

191 なお、会計基準のコンバージェンスと法人税法の関係に関する研究が近年増えている。ここですべてを取り上げて論ずることは本稿の目的ではないが、理解にあたって、筆者は、日本公認会計士協会（2010）、日本租税研究協会（2010）（2011）、弥永（2011）、坂本（2013）などを参考にしている。

《参考文献》

相京溥士（2007）「法人税法 22 条 4 項と会社法」『税法学』558 号

――――（2008）「法人税法と企業会計」『税法学』559 号

新井清光（1999）『日本の企業会計制度―形成と展開』中央経済社

新井隆一（1967）「法人税法 22 条 4 項に関する問題提起（概要）」『税法学』203 号

――――（1976）「第九章　租税法の適用と解釈」金子宏ほか編『租税法講座』帝国地方行政学会

――――（1977）「公正なる会計慣行と法人税法」『企業会計』29 巻 7 号

石井徹哉（1993）「租税逋脱罪の故意」『早稲田法学会誌』43 巻

板倉宏（1966a）「いわゆる行政犯の観念にたいする批判的考察」『判例タイムズ』17 巻 2 号

――――（1966b）「租税刑法の性格（上）」『判例タイムズ』17 巻 3 号

――――（1966c）「租税刑法の性格（下）」『判例タイムズ』17 巻 5 号

――――（1966d）「租税犯と刑法 38 条 1 項」『判例タイムズ』17 巻 7 号

伊豫田敏雄（1965）「法人税法の改正（一）」国税庁編『昭和 40 年改正税法のすべて』

上田明信・味村治（1960）「株式会社の計算内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案について」『企業会計』12 巻 12 号

浦野晴夫（1994）『確定決算基準会計―日・米・独の確定決算基準主義と国際会計基準の新たな視点』税務経理協会

江村稔（1977）『企業会計と商法』中央経済社

近江亮吉（1967～1968）「法人税法第 22 条第 4 項の規定の位置、機能及び適用について（1～4）」『税法学』202 号、203 号、207 号、208 号

岡村忠生（2007）『法人税法講義（第 3 版）』成文堂

――――（2010a）「租税法律主義とソフトロー」『税法学』563 号

――――（2010b）「所得の実現をめぐる概念の分別と連接」『法学論叢』166 巻 6 号

岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介（2010）『ベーシック税法（第 5 版）』有斐閣

金子宏（1972）「第一章　租税法律主義と公平負担原則」新井隆一編『租税法講義』青林書院新社

――――（1974）「第七章　租税法の基本原則」金子宏ほか編『租税法講座』帝国地方行政学会

――― (1978)「租税法と私法」『租税法研究』6 号
――― (2010a)「公正妥当な会計処理の基準―(法人税法 22 条 4 項)について」『所得税・法人税の理論と課題』日本租税研究協会
――― (2010b)「第二章　租税法の基本原則」『租税法理論の形成と解明上巻』有斐閣
――― (2010c)「第十八章　租税法と私法」『租税法理論の形成と解明上巻』有斐閣
――― (2012)『租税法(第 17 版)』弘文堂
川端康之 (1997)「法人税法における収益の計上時期」『総合税制研究』5 号
岸田雅雄 (1985)「企業会計における税法の機能的考察(一)」『神戸法学雑誌』35 巻 1 号
――― (1989)「法人税の課税ベース」『租税法研究』17 号
北野弘久 (1967)「昭和 42 年度税法改正への若干の疑問―第 55 回国会公述要旨―」『税法学』198 号
――― (1994)『現代企業税法論』岩波書店
――― (1999)『税法学原論(第四版)』青林書院
清永敬次 (1967a)「法人税法 22 条 4 項の規定について」『税法学』202 号
――― (1967b)「実質主義と租税回避」『法律時報』39 巻 10 号
――― (2008)『税法(第 7 版)』ミネルヴァ書房
栗山徳子 (1972)「第二章　租税法の意義と内容」新井隆一編『租税法講義』青林書院新社
後藤喜一 (1994)「公正処理基準の本質と変遷」『税務会計研究』5 号
小林敬和 (2011)「租税法律主義の実質化について」『税法学』565 号
酒井克彦 (2013a)「公正妥当な会計処理の基準と税務通達」『月刊税務事例』Vol45 No4
――― (2013b)「公正妥当な会計処理の基準の意味するもの(上・中・下)」『月刊税務事例』Vol.45 No.4、No.5、No.6
――― (2013c)「法人税法 22 条 4 項にいう公正処理基準の法規範性(上・下)」『月刊税務事例』Vol.45 No.7、 No.8
――― (2013d)「租税法律関係における慣習法の成立―法人税法 22 条 4 項に内包される「慣習」に対するスクリーン機能―」『Accord Tax Review』No.5
佐藤英明 (1992)『脱税と制裁』弘文堂
――― (2007)「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣
坂本雅士 (2013)「企業会計基準の複線化と法人税法」『会計』183 巻 6 号
塩崎潤 (1965)「租税に関する通達の役割と機能」『税経通信』Vol.20 No.5

――――（1967a）「「税法と企業会計との調整に関する意見書」を税務の側から眺めて」『会計』91 巻 1 号
――――（1967b）「税制簡素化の実施にあたって」『税経通信』Vol.22 No.5
品川芳宣（1982）『課税所得と企業利益』税務研究会出版局
――――（1997）「法人税における損金の本質」『税務会計研究』8 号
――――（2001）「企業会計の変貌と税制」『租税研究』2001 年 1 月号
――――（2003）「確定決算基準の危機と今後の方向性」『税務弘報』Vol51 No7
――――（2007）「会社法と確定決算基準」『税務会計研究』18 号
――――（2008）「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
渋谷雅弘（2010）「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』有斐閣
須貝修一（1957）「税法と民法との交わる問題点について」『民商法雑誌』36 巻 2 号
――――（1968）「法人税法 22 条 4 項」『法学論叢』82 巻 6 号
杉村章三郎（1940）『租税法』日本評論社
醍醐聰（1994）「確定決算基準と逆基準性」『JICPA ジャーナル』No.466
高木克己（2012）「法人税法上の「公正処理基準」の変容」『駒大経営研究』43 巻 3・4 号
竹下重人（1967）「法人税法 22 条 4 項の問題点について（梗概）」『税法学』202 号
武田昌輔（1969）「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』3 号
――――（1977）「公正処理基準と税法」『租税法研究』4 号
――――編（1979）『DHC コンメンタール法人税法』第一法規
――――（1993）『会計・商法と課税所得』森山書店
――――（1995）『新講　税務会計通論（最新版）』森山書店
――――（2001）『武田昌輔税務会計論文集』森山書店
武田隆二（1971）「「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の意味」『会計』100 巻 3 号
――――（2000）『法人税法精説（平成 12 年版）』森山書店
田中治（2011）「租税法律主義の現代的意義」『税法学』566 号
田中二郎（1990）『租税法（第三版）』有斐閣
谷口勢津夫（2004）「司法過程における租税回避否認の判断構造―外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として―」『租税法研究』32 号

――――――（2012）『税法基本講義（第 3 版）』弘文堂
徳島米三郎（1967）「法人税法 22 条 4 項をめぐって」『税法学』202 号
富岡幸雄（1971）「公正な会計慣行の意味」『会計』100 巻 3 号
中川一郎（1962）「税法と私法」『石田文治郎先生古稀記念論文集』石田文治郎先生古稀記念論文集刊行会
――――（1967a）「法人税法 22 条 4 項に関する問題点」『税法学』199 号
――――（1967b）「法人税法 22 条 4 項に関する問題点の整理」『税法学』202 号
中川一郎他（1967）「日本税法学会第 33 回大会記録」『税法学』204 号
中里実（1983a）「企業課税における課税所得算定の法的構造（1）」『法学協会雑誌』100 巻 1 号
――――（1983b）「企業課税における課税所得算定の法的構造（4）」『法学協会雑誌』100 巻 7 号
――――（1983c）「企業課税における課税所得算定の法的構造（5・完）」『法学協会雑誌』100 巻 9 号
――――（1996）「租税法と企業会計」『商事法務』1432 号
――――（1999）「金融取引と確定決算主義」『税研』86 号
――――（2000）「租税会計の向かうべき方向」『税研』90 号
――――（2004a）「事実認定による「否認」と、契約の読み替え」『税研』113 号
――――（2004b）「「租税法と私法」論再考」『税研』114 号
――――（2004c）「「租税法と私法」論再々考」『税研』115 号
――――（2007）「借用概念と事実認定―租税法における社会通念」『税経通信』Vol.62 No.14
――――（2008）「制定法の解釈と普通法の発見（上・下）」『ジュリスト』1368 号、1369 号
中田信正（1993）「法人税法における公正処理基準の本質」『桃山学院大学経済経営論集』35 巻 3 号
中村利雄（1990）『法人税の課税所得計算＜改訂版＞』ぎょうせい
西原宏一（1967）「法人税法の一部改正」『税務弘報』Vol.15 No.8
日本租税研究協会（2010）『（税務会計研究会報告）企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応』
――――――――――（2011）『（税務会計研究会報告）企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』

日本租税研究協会確定決算研究会（1994）「確定決算についての報告」
日本公認会計士協会（2010）「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義（租税調査会研究報告第 20 号）」
波多野弘（1972）「第十章　租税に関する犯罪と処罰」新井隆一編『租税法講義』青林書院新社
――――（1976）「第八章　租税法の法源と効力」金子宏ほか編『租税法講座』帝国地方行政学会
原省三（2008）「公正処理基準に関する一考察」『税大論叢』58 号
原田裕彦（2010）「罪刑法定主義から見た質問検査権―租税法律主義と罪刑法定主義の関係―」租税訴訟学会編『租税訴訟第 3 号』財経詳報社
藤掛一雄（1967）「法人税法の改正」国税庁編『昭和 42 年改正税法のすべて』
藤曲武美（2013a）「収益計上基準」『税務弘報』Vol61 No2
――――（2013b）「公正妥当と認められる会計処理の基準」『税務弘報』Vol61 No7
――――（2013c）「公正処理基準に関する最近の裁判例」『税務弘報』Vol61 No10
渕圭吾（2009）「租税法と私法の関係」『学習院大学法学会雑誌』44 巻 2 号
平川雄士（2013）「近時の判例等にみる租税法の原理・原則」『租税研究』2013 年 11 月号
増井良啓（2007）「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣
――――（2008）「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」中山信弘編集代表・中里実編『政府規制とソフトロー』有斐閣
増田英敏（2001）「通達課税の現状と租税法律主義」『税法学』546 号
――――（2011）「租税法律主義と租税公平主義の衝突」『税法学』566 号
松沢智（1993）『租税実体法の解釈と適用―法律的視点からの法人税法の考察』中央経済社
―――（1994）『新版租税実体法―法人税法解釈の基本原理』中央経済社
松本茂郎（1966）「法人税法における確定決算基準性の意義―損金経理と減額修正に関連して―」『税法学』184 号
――――（1967）「法人税法 22 条 4 項の意味するもの」『税法学』201 号
南博方（1983）「租税法と行政法」『租税法研究』11 号
宮谷俊胤（1976）「第五章　租税法の意義と特色」金子宏ほか編『租税法講座』帝国地方行政学会
村井正（1972）「租税法における「借用概念」をめぐる若干の問題」『自治研究』48 巻 7 号

――――（1982）「第七章　借用概念」『租税法と私法』大蔵省印刷局
――――（2002）『租税法―理論と政策―（三訂版）』青林書院
矢沢惇（1973）『企業会計法講義』有斐閣
弥永真生（2000）『商法計算規定と企業会計』中央経済社
――――（2001）『企業会計と法（第 2 版）』新世社
――――（2007）「確定決算主義―税務と会計の乖離と接近」『税理』Vol50 No10
――――（2011）「国際会計基準の会社法制への影響」岩原紳作・小松岳志編『会社法施行 5 年　理論と実務の現状と課題』有斐閣
――――（2013）『会計基準と法』中央経済社
柳裕治（2001）『税法会計制度の研究』森山書店
――――（2011）「第 13 章　税務会計研究における確定決算主義」安藤英義他編『体系現代会計学（第 5 巻）企業会計と法制度』中央経済社
山田二郎（1967）「法人税法 22 条 4 項と商法の計算規定との関係（梗概）」『税法学』202 号
――――（1994）「公正処理基準の機能―消極論の立場から」『税務会計研究』5 号
山本守之（2012）『体系法人税法』税務経理協会
弓削忠史（2006）『会計規範論―企業会計と税法』創成社
――――（2005）「確定決算主義と法人税法 22 条 4 項について」『税法学』553 号
渡邊進（1968）「公正妥当な会計基準と税法」『会計』93 巻 6 号
渡辺徹也（1994）「確定決算主義の再考」森淳二朗編『企業監査とリスク管理の法構造：蓮井良憲先生・今井宏先生古稀記念』法律文化社

【判例評釈等】
①大竹貿易事件
岸田雅雄（1995）「輸出取引による収益の計上基準」『私法判例リマークス』10 号
清永敬次（1994）「判批―最高裁第一小法廷平成 5 年 11 月 25 日判決」『民商法雑誌』111 巻 1 号
小塚真啓（2011）「輸出取引にかかる収益の計上時期」『租税判例百選（第 5 版）（別冊ジュリスト 207 号）』
小松芳明（1987）「輸出取引に係る収益の計上時期」『ジュリスト』893 号

酒巻俊雄（1994）「輸出取引による収益の計上基準」『平成 5 年度重要判例解説（ジュリスト 1046 号)』
野田博（2005）「輸出取引にかかる収益の計上時期」『租税判例百選（第 4 版）（別冊ジュリスト 178 号)』

②エスブイシ―事件
佐藤英明（2005）「脱税工作のための支出金の損金性」『租税判例百選（第 4 版）（別冊ジュリスト No.178)』
品川芳宣（1998）「脱税工作費の損金性」『TKC 税研情報』Vol7 No1
水野忠恒（1995）「判批―最高裁第三小法廷平成 6 年 9 月 16 日決定」『ジュリスト』1081 号
渡辺徹也（2011）「脱税工作のための支出金の損金性」『租税判例百選（第 5 版）（別冊ジュリスト No.207)』

③興銀事件
佐藤英明（2006）「金銭債権の貸倒れを損金に算入するための要件」『ジュリスト』1310 号
谷口勢津夫（2005）「判批―最高裁第二小法廷平成 16 年 12 月 24 日判決」『民商法雑誌』133 巻 3 号
中里実（2005）「コラム③興銀事件」『租税判例百選（第 4 版）（別冊ジュリスト 178 号)』
――― （2011）「興銀事件に見る租税法と社会通念」『月刊税務事例』Vol.43 No.5
吉村政穂（2009）「不良債権に係る貸倒損失の損金算入時期―日本興業銀行事件」『税研』148 号
――――― （2011）「貸倒れの意義―興銀事件」『租税判例百選（第 5 版）（別冊ジュリスト 207 号)』

④発電設備有姿除却事件
加藤晴美（2008）「有姿除却／火力発電設備の再使用可能性の有無」『税務弘報』Vol56 No10
平石雄一郎（2008）「固定資産の有姿除却について、法人税法上の損金認定の可否」『ジュリスト』1358 号
藤井保憲（2009）「有姿除却に係る一括除却損計上と公正処理基準」『税研』148 号

⑤債権流動化事件

浅妻章如（2013）「債権流動化における信託劣後受益権者の元本充当・益金算入の振り分け（金融商品会計実務指針 105 項の償却原価法）の是非に関する東京地判平成 24 年 11 月 2 日評釈」『立教法学』87 号

品川芳宣（2013a）「金融商品（信託受益権）に係る収益配当金の収益計上時期」『T&Amaster』No.517

――――（2013b）「金融商品（信託受益権）に係る収益配当金の収益計上時期」『税研』172 号

中澤栄仁（2013）「債権流動化取引で譲渡人が保有する劣後受益権の会計処理」『旬刊経理情報』No.1341

吉村政穂（2013）「判批―東京地判平成 24 年 11 月 2 日判決」『ジュリスト』1451 号

⑥株主総会の承認

新井隆一（1967）「第二章　企業経理における税務調整の前提問題」『税法の原理と解釈』早稲田大学出版

――――（1999）「異論「確定した決算」」『税研』86 号

岩崎政明（2009）「株主総会又は社員総会の承認を得ていない決算書類に基づく確定申告の有効性」『税研』148 号

岸田貞夫（1979）「判批―大阪高裁昭和 53 年 6 月 29 日判決」『ジュリスト』694 号

清永敬次（1966）「株主総会の承認を得ていない決算書に基づく確定申告の適否」『シュトイエル』52 号

忠佐市（1979）「確定決算基準主義の原則と法第 22 条第 4 項」『税経通信』34 巻 11 号

藤曲武美（1999a）「税理士のための法律学講座　租税法」『税研』83 号

――――（1999b）「確定した決算の意義と申告の効力」『税研』87 号

吉村政穂（2011）「確定決算主義」『租税判例百選（第 5 版）（別冊ジュリスト 207 号）』

渡邉幸則（2008）「株主総会又は社員総会の承認を得ていない決算書類に基づく確定申告の有効性」『ジュリスト』1367 号

⑦商法の公正ナル会計慣行

尾崎安央（2013）「公正な会計慣行（1）」『金融商品取引法判例百選（別冊ジュリスト 214 号）』
片木晴彦（1994）「会計包括規定の役割について」龍田節・森本滋編『商法・経済法の諸問題（川又良也先生還暦記念）』商事法務研究会
――――（2006）「「公正なる会計慣行」の意義」『ジュリスト』1313 号
――――（2007）「公正な会計慣行と取締役の責任：日本長期信用銀行事件の考察」『広島法科大学院論集』3 号
――――（2011）「公正な会計慣行と取締役等の責任」『会社法判例百選（第 2 版）（別冊ジュリスト 205 号）』
――――（2012）「公正妥当と認められる会計慣行および会計基準」『商事法務』1974 号
加藤貴仁（2007）「会計方針の変更と「公正ナル会計慣行」」『商事法務』1799 号
岸田雅雄（2002）「企業会計法の発展と問題点」『ジュリスト』1235 号
――――（2003）「不良債権と取締役の責任―長銀判決の検討」『商事法務』1669 号
――――（2005）「金融機関における不良債権処理の会計基準」『ジュリスト』1291 号
――――（2008）「旧長銀事件最高裁判決の検討」『商事法務』1845 号
――――（2009a）「判批―最高裁第二小法廷平成 20 年 7 月 18 日判決」『私法判例リマークス』39 号
――――（2009b）「会社法と会計理論」上村達男編『企業法制の現状と課題』日本評論社
――――（2010）「会計基準違反に対する刑事罰と公正会計慣行」『早稲田法学』85 巻 3 号
――――（2011）「公正な会計慣行」岩原紳作・小松岳志編『会社法施行 5 年　理論と実務の現状と課題』有斐閣
久保大作（2007）「商法上の会計規範の決定に関する一考察（一）」『法学協会雑誌』124 巻 12 号
――――（2008）「「公正な会計慣行」の立証責任、および会計基準の類推適用」『法学新報』115 巻 5・6 号
――――（2009）「「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」ことの意味」浜田道代・岩原紳作編『会社法の争点』有斐閣
――――（2012）「「公正なる会計慣行における明確性の位置付け―長銀事件・日債銀事件の分析から―」『阪大法学』62 巻 3・4 号
――――（2013）「公正な会計慣行（2）」『金融商品取引法判例百選（別冊ジュリスト 214

号)』
佐久間修（2013）「判批―最高裁第二小法廷平成 21 年 12 月 7 日判決」『判例時報』2166 号
須藤純正（2010a）「判批―最高裁第二小法廷平成 21 年 12 月 7 日判決」『刑事法ジャーナル』No.23
――――（2010b）「会社経営に関する罪について」経済刑法研究会編『民事法・商事法・消費者保護法の改正と経済刑法』
――――（2011）「旧長銀粉飾決算事件―「公正なる会計慣行」と罪刑法定主義について―」『志学法林』109 巻 2 号
得津晶（2008）「「公正なる会計慣行」と通達等の改正―旧長銀違法配当事件」『ジュリスト』1369 号
――――（2010）「公正なる会計慣行の認定手法―特に民事判決（東京地判平成 17 年 5 月 19 日判時 1900 号 3 頁）との対比から」『北大法学論集』61 巻 2 号
任介辰哉（2011）「判批―最高裁第二小法廷平成 21 年 12 月 7 日判決」『ジュリスト』1416 号
野村稔（2004）「資産査定基準と罪刑法定主義―旧長期信用銀行粉飾決算事件：東京地裁平成 14 年 9 月 1 日判決を契機として―」『現代刑事法』6 巻 2 号
弥永真生（2006）「会計基準の設定と「公正ナル会計慣行」」『判例時報』1911 号
――――（2009）「「税法基準」と「公正ナル会計慣行」『ジュリスト』1371 号
――――（2010）「「公正ナル会計慣行」の意義と虚偽記載有価証券報告書提出罪」『ジュリスト』1395 号
――――（2013b）「公正なる会計慣行」と経営者の判断」『ジュリスト』1449 号
渡部晃（2009）「旧長銀「違法配当」事件最高裁判決・最高裁決定をめぐって（上・中・下）―最二小判平 20.7.18 刑事事件判決と最二小決平 20.7.18 民事事件決定―」『金融法務事情』1857 号、1858 号、1859 号
――――（2010）「旧日債銀「粉飾決算」事件最高裁刑事判決をめぐって（上・中・下）―最判平成 21 年 12 月 7 日―」『商事法務』1894 号、1895 号、1896 号

租税資料館賞論文集　第 23 回（2014 年）中巻

平成 27 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