

租税資料館賞受賞論文集

第 24 回（2015 年）

上卷

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞 第24回入賞作品

●上 巻

■論文の部

「一般的租税回避否認規定の対象領域と実効性 ―英連邦諸国の経験からの一考察―

稿 者 高橋 里枝 氏

(税理士/慶應義塾大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・上巻(31 ページ)

■租税資料館奨励賞の部

「公益法人税制に関する一考察 ―イコールフットィングの視点からの検証―

稿 者 蛭澤 美江子 氏

(國學院大學大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・上巻(143 ページ)

「租税条約における仲裁制度の現状と課題」

稿 者 川村 晋策 氏

(慶應義塾大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・上巻(367 ページ)

●中 巻

「貸倒損失と部分貸倒」

稿 者 田々邊 猷 氏

(名古屋商科大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・中巻(3 ページ)

「法人税法における不確定概念の解釈についての一考察

―交際費課税の不確定概念の検討を中心に―

稿 者 野村 篤史 氏

(名古屋経済大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・中巻(65 ページ)

「同族会社における役員退職給与の適正額基準

―納税者の適正額基準と課税庁の適正額範囲―

稿 者 松澤 智也 氏

(大阪経済大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・中巻(207 ページ)

●下 巻

「ハイブリッド金融商品を用いた税源浸食への対応に関する一考察」

稿 者 見島 絵里香 氏

(立命館大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・下巻(3 ページ)

「わが国の租税法における外国事業体の法人該当性

—米国デラウェア州 L P S を素材として—」

稿 者 山本 尚紀 氏

(大阪経済大学大学院 院生) 下巻 (73 ページ)

「借地権課税の問題点

—「相当の地代」と「使用貸借」に係る私法と租税法の乖離についての考察—」

稿 者 若林 俊之 氏

(日本大学大学院 院生) 下巻 (141 ページ)

租税資料館賞授賞式

第24回租税資料館賞授賞式が11月19日（木）、東京・新宿区のリーガロイヤルホテル東京で行われ、会場には受賞者の他、受賞作品の出版元である（株）税務経理協会代表取締役社長、（株）中央経済社 代表取締役会長、他3名のご来賓をはじめ、当財団役員等が列席した。

河崎照行租税資料館代表理事が、受賞者に表彰状を贈呈し、挨拶を行った。



前列左より 河崎照行代表理事、蛭澤美江子氏、居波邦泰氏、鈴木将覚氏

関野満夫氏、高橋里枝氏、若林俊之氏、品川芳宣選考委員長。

2列目左より 川村晋策氏、田々邊献、野村篤史氏、松澤智也氏、見島絵里香氏、山本尚紀氏。

品川選考委員長の講評

選考委員長の品川でございます。選考委員を代表いたしまして、一言、講評を述べさせていただきます。

まずは、本日、13名の方が租税資料館賞を受賞されましたことに対して、心からお喜び申し上げます。皆さん方が、著書・論文を作成するに当たったご労苦に対する、その成果が報われたことにつきまして、心から称えたいと思います。

今年の応募状況については、さきほど代表理事からご紹介がございましたが、総数の数はともかくとして、著書あるいは一般の部の論文が非常に多かったことについては、専門の方が租税資料館賞に非常に注目されて応募された証だろうということで、私どもも喜んでいる次第でございます。

さて、私どもがどういう観点から皆さん方の著書・論文を審査させていただいたかということについて、かいつまんで申し上げておきたいと思います。私どもは、皆さん方の論文について、論理性・実証性・独創性等について検討させていただきました。



品川研究助成等選考委員長による講評

論理性については、言うまでもなく文章によって物事を論じていく場合には、その論理が明確でなければ、何を論じているのか分からないわけです。これは、古くから「起承転結」ということが論文の中で明確にされてなくてはならないことが言われているわけです。この問題については、特に奨励賞を受賞される方にとっては、今後の文章力を高めるうえで非常に重要な点であろうかと思います。

次に、実証性については、できればいろいろな理論的な根拠について、自らそれを実験し、あるいは実態調査をし、そういうデータに基づいて論理展開していただくというのが望ましいわけではありますが、すべての論文のテーマについてそういうことが期待できるわけではありません。

しかし、論文作成においては、先行論文、あるいは参考文献の引用ということが欠かせないわけではありますが、その引用の仕方それ自体が論文作成の中で問われるわけです。いうまでもなく、孫引きはだめであって、原文をきちんと引用するというのが、基本であります。しかし、外国文献のように原文を引用するということはなかなか困難な場合もあるわけではございますので、場合によっては孫引き等も止むを得ない場合があります。その場合には、きちんとどういうところから引用したかということを明確にしておく必要があるわけです。

しかし、私も、約20年、審査員を務めておりますが、がっかりさせられることは、税法の論文の中で、条文の引用が間違っているのが時々あります。これは、法規集を確認していないわけが残念なことであります。最も基本的な条文を孫引きするということは、あってはならないことです。そのようなことは、受賞された皆様方には関係が無いはずであります。

最後に、独創性等の問題については、論文テーマがタイムリーなものがあればそれに越したことはありません。しかし、そうタイムリーなテーマがあるわけではありません。ただ、過去にあった同じようなテーマであっても、論述のアプローチの方法に独自性が望まれるわけであって、その独自性についても、我々はそれなりにチェックして、評価させていただいたわけでありま。皆様方におかれましては、それら審査基準については一応はクリアされているわけでありま。

論文等の内容については、全体を通じて若干のコメントをさせていただきますと、まず著書の部ですが、11名が応募されています。大学教官、国税職員、税理士とそれぞれ専門分野に長けた方の応募であったわけで、大変力作が多い中で、4名の方を選ばせて頂いたわけではあります。他にも、例年であれば2～3名の方が受賞されてもいいものもありました。そういう点では、応募件数が多いだけに割を食った方がいるかも分かりません。受賞された4名の方は、大変優れた著書であるということです。

次に、一般の部の論文については、13名という多くの方が応募されたわけですが、残念ながら1名の受賞にとどまりました。ただ、残りの12名の方については、非常に残念な方も何人かおられるわけで、先ほどの審査基準に照らすと、若干偏った観点からものごとを認識している部分があって、その点について割を食って、結果的には1名の方の受賞者にとどまったと言えると思います。

最後に、奨励賞については、これは租税資料館賞の一つの特徴と言いますか、将来の専門家を育成するための、いわば登竜門として私どもは期待しているわけでありま。過去の奨励賞の受賞者の方が、その後実務や学会等において大変活躍されている方も多いわけであって、その点ではこの奨励賞については、非常に意義がある、そういうふうに私どもは考えています。今年の応

募件数56点は確かにここ2～3年の応募件数からみると、件数的にかなり減っているわけです。件数の減少は、若干論文の内容の方にも影響しているというか、残念ながら全体の論文の水準は例年より若干低下しているように見受けられます。

その中で8名の方は、例年から見たら数としてはかなり少ないわけではありますが、一応立派な論文であると評価致しました。もっとも、2～3名の方は、ボーダーラインの中から将来性を期待して、エールを送るつもりで授賞させていただきました。皆様方には、今後とも努力の糧として生かしていただければ、と思います。

このように講評させていただき、皆さん方に将来のメッセージを、一言述べさせていただきます。著書の部では、大学の教官の方に対しては、専門分野において一層の研鑽を積まれることを期待したいと思いますが、この賞をぜひひとつの糧にいただければ幸いです。

実務家の税理士、あるいは国税職員の方は、それぞれの実務の中、仕事が忙しい中で租税理論を極めるというのは非常に難しいわけではありますが、税務と理論のバランスをどう図るか、これはある意味では永遠の課題でもありますので、今後とも一層のご努力を期待したいと思います。

奨励賞受賞の方は、おそらくは大学院で租税法の論文を作成し、今後主として、税理士等として税務の現場でご活躍される方であろうかと思います。税理士の分野は、いろいろと資格要件があって、それぞれ特徴があるわけです。私も、毎年東京税理士会の登録時研修で講師を務めておりますが、試験組、マスター組、それから、国税庁のOB、会計士からの転換組など、それぞれの特徴を持っているわけであります。修士論文を作成して税理士になられる方に関しては、かつてはマスター組ということで、ある意味ではあまり良い評価を得られなかったわけですが、最近のように、1科目、2科目はどうしても試験を受けなくてはいけないということと、論文作成ということは、今後の実務にとって非常に重要な力を持つことになるわけですから、その経験を大いに生かすべきです。

税理士のような専門家は、いろいろな場面で、例えば、クライアントに説明し、あるいは税務調査の段階では国税庁当局者に対して、説得しなくてはならないわけではありますが、それを文章によって行うこともあるわけです。また、課税処分を受けて争訟になれば、意見書等を書く必要もあります。それらの場合に、修士論文をまとめ上げた経験は大きな力になるはずです。修士課程において、真面目に地道に論文を作成すれば、それは実務においても大きな力になっていくはずです。そのことを皆様に期待して、今後一層の税務の専門家として活躍されることを祈念したいと思います。

最後に、重ねて皆様方の受賞をお慶び申し上げたいと思います。

(平成27年11月19日 第24回租税資料館賞授賞式にて)

第 2 4 回 租税資料館賞 入選作品の紹介

居波 邦泰 著

『国際的な課税権の確保と税源浸食への対応

—国際的な二重非課税に係る国際課税原則の再考—』

平成26年7月 株式会社 中央経済社

(本誌未掲載)

本書は、『国際的な課税権の確保と税源浸食への対応—国際的な二重非課税に係る国際課税原則の再考—』と題する博士の学位申請論文を中核にして、現在進行中のG20/OECDのBEPSプロジェクトの行動計画の各行動を詳細に検討し、我が国のBEPS対応に関する考察を加えたものである。具体的には以下の通り8章より構成されている。

- 第1章 国際的事業再編による所得の国外流出に係る課税上の問題
- 第2章 米国における所得の国外移転に係る課税問題への対応
- 第3章 ドイツにおける所得の国外移転に係る課税問題への対応
- 第4章 インドにおける源泉地国としての課税権の確保
- 第5章 税源浸食によるタックス・ヘイブンの利用とOECDの対応
- 第6章 課税権の確保と独立企業原則の限界—
- 第7章 国際課税原則とOECDの税源浸食と利益移転の取組み
- 第8章 税源浸食と利益移転への対応策—国際的な二重非課税への対処

第1章から第6章までで、国際的事業再編による無形資産の国外移転に焦点を当てて国際的事業再編による税源浸食が合法的に行われるメカニズムを検討した結果、独立企業原則には限界があり、現行の国際課税原則そのものにこのような合法的税源侵食のスキームを可能にする弱点を指摘している。第7章では、税源浸食の定義を試みたうえでOECDのBEPS報告書を検討している。第8章では、税源侵食問題に対する対応策を具体的に提示している。

筆者は、本書により組織再編や所得の移転を通して合法的に行われる国際的な二重非課税による税源侵食の問題に詳細な分析を加え、その対応策をOECDのBEPS報告書の検討から抽出している。国税庁(税務大学校研究部)に在籍している利点を活かして、膨大な原資料を収集し、真摯に研究分析した研究成果が本書の随所に見られる。

税大論叢に寄稿した研究成果が本書の中核をなしているが、税源浸食問題に対する立法的対応の必要性を意識しながら国際的なこの問題に対する取り組みを研究するものであり、問題意識の一貫性からか、各章間の内容は整合性が保持されている。

従来から国際租税法の論点とされてきた多国籍企業が展開する国際的な所得移転（国際的租税回避）問題や最近の顕著な傾向ともいえる組織再編を利用した租税回避問題は、国家の税源浸食をもたらすものであり、我が国の国際的租税回避による税源浸食問題に早急に対応しなければならないとする、著者の問題意識は一貫しており、明確である。

筆者は、合法的な国際的二重非課税に対する課税当局の対応策が、しっかりとした課税理論に基づく必要があること明確にしている点は特に評価できる。

筆者は税源浸食に対する対応策の理論的バックボーンの構築のために、OECDがまとめた BEPS 報告書への対応策を論じている。今後の我が国税源侵食を防止策に有益な方向性を示したものと評価できる。

一方、課税当局の立場から論じるあまり、公平性と中立性の問題や公正性の確保といった租税原則に基く大局的な検討の視点が欠落している点が本書の課題といえよう。

とはいえ、本書が真摯な研究に基く労作であるとの評価は不動である。よって租税資料館賞に値する研究成果と高く評価する。

鈴木 将覚 著

『グローバル経済下の法人税改革』

一般社団法人 京都大学学術出版会 平成26年5月

(本誌未掲載)

本書は、経済のグローバル化が進む中、法人税のあり方を経済分析を通じて総合的に論じるものであり、第1章から第7章までによって構成される。第1章では、閉鎖経済と開放経済とに区分し、それぞれにおける法人税のあり方を論じるが、課税客体を正常利潤と超過利潤とに区分することに特徴がある。

第2章では、国際課税の論点として、伝統的な居住地主義と源泉地主義を論じ、二重課税排除のための外国税額控除方式と国外所得免除方式について、それぞれのあり方を論じる。

第3章では、国際的な租税競争の考え方について、当該租税競争を各国の資本誘致のための資本税率の引き下げ競争として捉え、大国と小国との差異について論じる。

第4章では、法人実効税率について、国際比較を行うとともに、課税ベース面について、主として、機械設備の償却方法、負債利子控除のあり方から論じる。

第5章では、アジアの租税競争について、小国と大国との差異、各国の実効税率の差異等の観点から論じる。

第6章では、抜本的な法人税改革案について、現行の法人税は、投資に悪影響を及ぼすこと、負債調達を優遇していること、非法人形態を優遇すること等の問題点があるから、中立的な法人税改革案として、キャッシュフロー法人税又は二元的所得税を軸にした税制改革を提言する。

第7章では、ロックイン効果が生じないキャピタルゲイン課税として、現行の実現ベースのキャピタルゲイン税では、同税の実現の先延ばし（ロックイン）効果が生じるので、資産保有期間に中立的な発生ベースのキャピタルゲイン税の必要性を提言している。

以上のように、本書は、法人税制について、主として、経済学的（経済分析）な見地から、国際的な学説等を踏まえて、その改革論を論じるものである。その論述においては、諸外国の制度、それに関わる最近の学説等を踏まえており、一つの「法人税制度論」として評価できるものである。その点では、本書は、受賞論文として評価できる。

しかし、本書の改革論は、現実的、実務の見地からみると、大部分は実現困難なものであり、それらの見地から生じる反対論についても然したる反証も試みているとも考えられない。

例えば、課税所得を正常利潤と超過利潤に区分することについては、その算定実務において非現実的である。また、キャッシュフロー法人税も観念論の域を出ないし、二元的所得税も我が国になじむものではないことが論証されている。さらに、発生ベースによるキャピタルゲイン税は、そもそも発生の測定（資産負債の完全な時価評価）事体が極めて困難であるが、納税資金の確保の見地からも賛同も得られないであろう。

よって、本書については、これらの諸問題について、反対論者から賛同が得られるような更なる研究が望まれるところである。

関口 智 著

『現代アメリカ連邦税制—付加価値税なき国家の租税構造—』

一般財団法人 東京大学出版会 平成27年2月

(本誌未掲載)

筆者は、アメリカが先進国の中では例外的に付加価値税を導入しておらず、消費課税への依存度が極めて低いことや、租税・社会保障負担率が低いことに着目し、その原因を突き止めることにより、アメリカ租税構造の特質を明らかにしようとする。研究を具体的に進めるに先立ち、筆者は問題意識と分析視角を述べているが、そこでは国際通貨システムと財政構造の形成プロセス、租税構造内部の相互作用とそれを補完する制度、フローとストックの相互作用などを意識しつつ分析するという分析枠組みを提示する。

本書の構成はⅢ部からなる。第Ⅰ部（問題の構図）では、1990年代以降の「アメリカ連邦財政の特質」を論じ、1990年代の財政再建期における「アメリカ連邦税制の水平的租税関係」を取り上げる。筆者は、連邦政府が準備通貨国としての対外的優位性を保ちながらも、財政活動を通じて社会全体の国民統合を行っていることに着目し、そこにその財政・租税構造の特殊性を見出している。アメリカの租税構造については、連邦の主要税源の動向とそれぞれの税収の特徴を検討し、課税所得と会計利益との乖離などから、その特色の背景となる事情を説明する。

第Ⅱ部（国内租税政策の論理）で筆者は、法人企業（雇傭主）の立場からクリントン政権期の医療保険改革案と税制との関係を検討すると共に、個人レベルに焦点を合わせてブッシュ Jr. 政権における医療年金保険制度と関連する税制の問題や、医療・年金資金の個人積立口座化の問題、勤労所得の資本所得化（ストック・オプション）の問題を検討する。

第Ⅲ部（国際租税政策の論理）で筆者は、全世界主義（全世界所得を課税対象とする）を原則としつつ例外的に領土主義を採用するアメリカの国際租税制度の特色を踏まえて、1990年代以降の経常赤字と国際税制との関係を検討する。次いで筆者は、同時期における同国の租税論や税制改革案、消費課税論の展開を考察する。近年、準備通貨国としての地位に懸念が示されていることなども踏まえつつ、アメリカがなぜ連邦付加価値税なき租税構造を維持してきたのか、その要因を明らかにしようとする。筆者は、アメリカの租税構造は、準備通貨国の論理と国民統合の論理との対立と調整の影響を受けてきたと共に、アメリカ特有の社会的・経済的・政治的な構造が反映されてきたことを指摘する。アメリカが付加価値税の導入に踏み切るかどうかの展望は明らかでないが、もし、導入に踏み切るとすれば、準備通貨国の論理と対内的な国民統合の論理との間でなされてきた従来の調整方式を転換するという歴史的な意味を持つ可能性があることを示唆して筆を措く。

本論文で筆者は、研究の視座や、問題意識の所在、分析視角を明確にしておき、どういう観点から研究を進め、何を論じたいのかを丁寧に説明して作業に取りかかっている点が印象的である。本書全体を通じて筆者は、アメリカ連邦租税構造の背後にあるのは、準備通貨国の論理と対内的な国民統合の論理が対立する中で、それらをどう調整するかである

との認識を明確にもっている。筆者はその状況を、連邦の租税制度、医療保険改革、年金保険改革、ストック・オプション改革などを例に挙げながら、資料と先行研究を引き合いに出して説明しようとする。分析過程において多くの財政学・租税法上の先行研究を丹念にフォローし考查している点や、豊富な外国文献を参照している点、労を厭わず租税法研究者の著作への検証をも行っている点などと共に、その過程での詳細なデータ分析は、その述べる内容に一層の説得力を与えている。

本書は、筆者の年来の研究を集大成したもので、筆者入魂の一書である。テーマの新規性と詳細なデータ分析力を兼ね備えており、優秀な作品であると評価しうる。

関野 満夫 著

『現代ドイツ税制改革論』

株式会社 税務経理協会 平成26年7月

(本誌未掲載)

本書は、ドイツにおいて、1990年代から2000年代にかけて実施された所得税改革、法人税改革、売上税改革、環境税改革のそれぞれを取り上げ、その具体的内容、効果、改革をめぐる議論の状況を整理したものである。この整理は、①所得再配分による公平、②新自由主義的な「中立」「簡素」の影響、③ドイツ税制の歴史的経緯の視点から行われ、結果としては、①「税制改革2000」プログラムにより、所得再分配効果は相対的に縮小し、富裕所得層の租税負担を軽減することによる投資・経済活動の促進が進められたこと、②所得税のフラットタックス構想が2005年前後に強力に提唱され、実現しはしなかったものの、売上税や企業課税の改革に相当な影響力を発揮したこと、③売上税改革に当たっては、課税の中立性を重視し、軽減税率の廃止と低所得者対策へのながれが始まったこと、④2008年企業税制改革により、経済グローバル化に対応した企業経営の促進と税収確保の両立が目指されたこと、⑤州税としての営業税改革が進められたこと、⑥富裕層に対する課税としては、所得税減税と両建てで、富裕税の再導入が議論されたこと、⑦環境税改革により、環境改善と税収増との両面を狙った改革が進められていることが、明らかにされている。これらの7つの改革は、いずれも斬新なもので、とりわけ2008年企業税制改革は、ドイツ企業の国際競争力を高め、ドイツの投資立地の改善に大きく寄与したといわれている。これらの改革は、当時の保守系政権政党のカラーを色濃く投影するものであるが、大胆かつ革新的な提案は、日本にとっても非常に参考になるものといつてよい。

評価としては、ドイツの主要税目について一貫した視点で税制改革の内容が分析されており、その結果として実現した現在のドイツ税制に対する正確な評価が行われている点で、大変優れた業績であるといえる。ただし、実証性についていえば、柱となった時期における税制改革をめぐるドイツ国内外の議論がもう少し幅広く調べられているとより説得力が増したのではないかと、とりわけ、EUの租税政策との調和がどのようにドイツ税制に影響したのかを加えるとよかったと思われる。

高橋 里枝 稿

(税理士／慶應義塾大学大学院 院生)

「一般的租税回避否認規定の対象領域と実効性

—英連邦諸国の経験からの一考察—

(上巻 31 頁)

我が国では租税回避に対して従来、個別的に否認規定を適用してきた。納税者からみれば課税に係る法的安定性や予見可能性が担保されていないという懸念や税務当局からは新たな租税回避に対応できないリスクが伴う。筆者は英国のG A A R（一般的濫用否認規定）を中心にカナダ、オーストラリアの事例を概観、その課題を改善しつつ、我が国における「一般的租税回避否認規定」の導入を提言する。

本論は次の4章から構成される。第1章は租税回避否認の意義と同規定の分析を既存文献・解釈を概観している。一般的否認規定を定めるには租税回避が明確に定義されなければならない。課税は経済活動に影響する。課税による価格上昇は当該財への需要を減じるだろう。しかし、こうした需要減少は租税回避には当たらない。当然＝合理的な経済判断に基づく判断だからだ。租税回避とはその行為自体に経済合理性＝収益性はなく、税の減免のみが発揮される(合理的目的と経済的実質の欠如)効果とされる。合わせて一般的否認規定と個別否認規定のメリット・デメリットが比較される。(租税回避の定義に関わるが)法的安定性や予測可能性に着目している点が興味深い。続く第2章、第3章ではオーストラリア、カナダ、英国における一般的否認規定を紹介する。立法上の趣旨＝趣旨に反した行為になっているかどうかや経済的帰結＝結果的に課税の減少に繋がっているかどうかを租税回避の判断基準とする(ダブル合理性テスト)、事前紹介制度や第三者機関の設置など一般的租税回避否認規定に必要な事項について詳述する。第4章では我が国における一般的租税回避否認規定の導入に向けた提言を行う。租税回避の定義から立証責任の所在、課税要件まで詳細に渡って検討している。我が国における一般的否認規定に係る判例として航空機リース事件を取り上げている。

ただし、一般的否認規定も予見可能性や行政による裁量拡大といった課題がある。筆者は英国等の経験からこうした問題を解決するための改善策を提示する。具体的には第三者委員会が承認した法令解釈集の導入、立証責任を行政側に課すこと、立法趣旨との合致や法的欠陥の利用の有無を判断の要件とすることなど7項目を挙げている。我が国ではB E P Sを含めて対症療法的に租税回避に対して対策を講じてきた。こうしたアプローチに限界があるとすれば、筆者の提言する「一般的租税回避否認規定」は有効な選択肢となり得るだろう。論文の記述、論理構成は総じて丁寧であり、同規定の導入に向けた良質なガイドラインとなっていることは高く評価したい。

蛭澤 美江子 稿 (國學院大學大学院 院 生)

「公益法人税制に関する一考察

—イコールフットィングの視点からの検証—」

(上巻 143 頁)

本論文は、平成 20 年改正で導入された新たな公益法人課税制度の中で、従来の収益事業課税の原則が一部修正された点（公益社団・財団法人については外形的に収益事業に該当してもそれが公益目的事業に当たれば非課税とされる）を捉え、課税理念の変更があったとして新制度の立法趣旨を検証し、最終的にはその立法趣旨を妥当なものと判断する論文である。

論理構成は以上のとおりであるが、これを検証する過程は公益法人税制の骨格全体に及ぶ包括的なものとなっており、税制全体の沿革の確認、比較法、判例研究、提言と続く検討過程では基礎理論に費やす部分も多く、やや冗長な印象は否めない。しかし、各パーツについて丹念な個々の検証は多くの先行研究の消化のためには必要とも考えられ、修士論文の質を損なうとまでは判断されないと認められる。

内容を個別にみていくと、まず第 1 章で公益法人に対する民事法制及び会計制度の枠組みを解説し、それを受けて第 2 章が、現行の公益法人税制を解説している。なお、国内法制のリサーチがシャープ勧告等から法人擬制説・実在説を含む伝統的な議論に割かれたページは本論から離れた叙述でやや冗長であり、また比較法が 2 次資料で簡単に紹介されているのみで副題との関連が十分リサーチされていない点など若干の課題が散見される。しかし、一方で、公益法人に関する各種のデータを駆使して課税対象としての公益法人の実態をわかりやすく解説している点は評価できる。

第 3 章で取り上げた判例は、すでに評釈が広く公開されているものを含めて関連するものが網羅されており、かつ個々に丹念な分析が行われておりリサーチ力が発揮されている。第 4 章と第 5 章は、これまでの検証を踏まえたまとめの部分と立法提案の部分である。大筋は現行のイコールフットィングを目指した収益事業列举方式(プラスみなし寄付金制度と軽減税率適用による緩和)の限界を公益認定法人の課税制度改革との関係で指摘するものであり、抜本的な解決は、2005 年税制調査会ワーキンググループの報告に掲げられた「対価を得て行う事業方式」の採用を支持している。

以上の通り、テーマとの関係では関連性の薄い叙述が含まれている点や実質主義に基づくイコールフットィング論の実施可能性の検証不足など改善の余地も認められるが、テーマを大局的に捉え膨大な先行研究や資料を駆使した力作であると認められ、奨励賞にふさわしい論文と判断される。

本論文は、OECD モデル租税条約を研究対象としつつ、租税条約における仲裁制度の沿革、概要を紹介するとともに、租税条約における仲裁制度の課題を検討することを目的とする。第 1 章では、租税条約上の紛争解決手段をめぐる歴史的展開状況を踏まえて、1920 年代以降、2008 年に OECD モデル租税条約に義務的仲裁条項が導入されるまでの経緯を検討する。第 2 章では、まず、二国間租税条約における仲裁手続に焦点を置いて、2014 年 OECD モデル租税条約における仲裁条項と合意見本に依りながら、同条約における仲裁手続の流れ（具体的には、相互協議前置主義、付託事項の決定と仲裁委員会の設置、仲裁委員会の審理と決定、仲裁決定の実施）を追う。それとともに、アメリカ、ドイツ、オランダ主要国の仲裁制度に係る租税条約政策と、日本、イギリス、ドイツを含めた主要国の展開（跛行的法状態）を紹介する。次に、多国間租税条約に目を転じ、仲裁手続の概要を OECD モデル租税条約と比較しながら紹介する。また、EU においては EU 仲裁条約上の紛争解決手続があるが、同手続は二国間租税条約の不足を補完する関係にあるとの理解を示す。併せて、欧州司法裁判所（ECJ）の判断と租税条約上の仲裁との関係についても言及し、ECJ に事案が付託された場合は、ECJ の手続規則に則り、仲裁手続が進行することを指摘する。第 3 章では、国際商事仲裁など、他の法領域における紛争解決手続との比較研究を試みる。具体的には、国際商事仲裁裁判所による仲裁手続、投資協定上の仲裁手続、WTO における紛争解決手続を取り上げ、それぞれ紛争解決手続の流れに従い検討をする。わが国の租税条約仲裁と他の紛争解決手続との関係について言えば、相互の抵触を避けて租税条約を優先させるケースや投資協定や経済連携協定の適用除外を定めるケースなどが紹介されている。第 4 章では、本論文の中心的論点として、租税条約における仲裁制度の課題を検討する。具体的には、まず、仲裁付託の対象事案とそれに該当しない事案（条約の規定に適合しない課税、「課税を受けた」のか否かなど）を検討する。次に、租税条約仲裁における非公開性（審理過程の秘密性と納税者の手続参加、租税条約仲裁の非公開性など）と透明性（仲裁決定内容の公開など）について検討を加える。さらに、仲裁規則違反の仲裁決定に対する救済方法として、仲裁決定の取消制度およびそれ以外の救済方法を具体的事例に基づき検討する。

2008 年の OECD モデル租税条約への仲裁規定の導入は日本の租税条約政策を大きく転換させたが、筆者の見通しとしては、今後も各国が租税条約を締結・改正する際には、OECD モデル租税条約を雛形とする仲裁条項が導入されとの考えを抱いている。ただ、わが国の場合で言えば、諸外国と比べ「議論の成熟度には大きな隔たり」があることから、今後一層の議論がなされることを期待する。

民事訴訟の分野ではともかく租税法や租税条約をめぐって、従来の公表文献で、それほど注目されず、まとまった議論も十分になされてこなかった仲裁制度を取り上げた貴重な

論稿である。独自性の高いテーマにもかかわらず、先行研究を丹念に検証しており、全体に堅実な作品となっている。とりわけ、多くの外国文献を渉猟した上で丹念に読み込んでいることは注目される。併せて、表現の明確さや自らの結論を導き出そうと努力していること、内容的なレベルの高さなど、多くの観点から見て高い評価を与えうる作品となっている。

本論文は、法人税法における貸倒損失と部分貸倒に関する研究である。本研究の背景には、昭和 44 年の基本通達改正における貸倒損失の認定基準に関連して、平成 21 年以降に法人税法の規定が改正されたことにある。平成 21 年には法人税法 33 条が改正され金銭債権の評価減禁止規定が廃止され、平成 23 年には法人税法 52 条の改正があり貸倒引当金が原則的に廃止された。本論文は、かかる法人税法改正を踏まえて、貸倒損失に関する旧来の解釈理論を見直し、新たな解釈理論の構築を検討しようと試みたものである。第 1 章の問題提起では、法人税法における貸倒損失について概観し貸倒損失の認定基準の問題点を検討している。第 2 章の「全額回収不能基準」の検証では、基本通達 9-6-2 の全額回収不能基準を支持する学説として、債権の総資産担保説、債権評価の技術的困難説、債権の評価減禁止説について再考し、前者の 2 節には理論的妥当性が現在では失われていることを明らかにし、最後の評価減禁止説については現行制度に矛盾があることを指摘している。第 3 章の部分貸倒では、全額回収不能基準の代替基準としての部分貸倒基準の合理性を税法学、会計学、社会政策の観点から検討している。第 4 章の判例研究では、興銀事件における「社会通念」基準と名古屋地裁判決（昭和 38 年 7 月 16 日判決）による部分貸倒の認定要件について考察している。最後の第 5 章の外国の貸倒損失では、アメリカを中心としてイギリスおよびドイツにおける規定に言及している。

以上、本論文は、貸倒損失の認定基準について検討した意欲的な研究であり、先行研究と判例および外国法制を丹念に検証することを通じて、部分貸倒認容のための必要な理論根拠を提示している。すなわち、貸倒損失の認定基準としての全額回収不能基準については従来様々な批判がなされてきたが、債権の評価減禁止説が法人税法 33 条の解釈と理論的に整合していたため半世紀を超えてそのルールが適用されてきた。しかし、平成 16 年の興銀事件に関する最高裁判決において採用された社会通念という基準が全額回収不能基準の矛盾を明らかにしたものの、貸倒損失の紛争解決手段としては機能しなかった点を明らかにしている。それらの考察を踏まえ、平成 21 年度および平成 23 年度の法人税法改正により全額回収不能基準の妥当性が失われ、その代替基準として部分貸倒基準が新たな基準となり得ることを論証している点は、論理性や実証性という観点から高く評価されるものである。

野村 篤史 稿

(名古屋経済大学大学院 院生)

「法人税法における不確定概念の解釈についての一考察
—交際費課税の不確定概念の検討を中心に—」

(中巻 65 頁)

本稿は、租税法律主義の下、課税要件明確主義が要請される租税法において、不確定概念が用いられることの要否並びに不確定概念が認容される場合に生じる税務行政の問題点等について、特に租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項の交際費課税を題材に考察したものである。(なお租税特別措置法第 61 条の 4 第 3 項は、平成 26 年の改正により同条第 4 項となっている)

論文の構成は以下のとおりである。

まず、第 1 章において、租税法律主義と不確定概念の内容を確認した上で、不確定概念の機能と租税法律主義との関連性、租税法における不確定概念の要否、行政の裁量権のあり方、通達と不確定概念の関係性について考察している。

第 2 章は、法人税法上の不確定概念について判例および学説を中心に具体例を挙げて個別的な問題点の確認を行っている。

第 3 章では、交際費課税制度の意義、交際費課税の成立要件における不確定概念とその解釈について判例、学説、立法趣旨等から考察し、第 4 章で、2 つの最高裁判決を採り上げて、交際費課税の成立要件と不確定概念の解釈について詳細に検討を行っている。

おわりに、私見として、交際費課税の意義の明確化、通達から法令への一部底上げ、解釈通達の見直しの必要性を述べ、結びとしている。

筆者は、本論において、租税法における不確定概念は、租税法律主義の下にあっても、立法上容認され得る概念であると整理している。その上で、特に交際費等の不確定概念について詳細な検討を行い、交際費等に該当するか否かの課税要件の成立要件について検討を行っている。

その成立要件として、「旧二要件説」「新二要件説」「三要件説」を列挙した上で、萬有製薬事件を採り上げて、裁判所の判断が「新二要件説」から、「三要件説」に変わり、厳格な文理解釈が求められるようになったとの認識を示している。

また、最高裁の 2 つの判決を採り上げ、交際費等と従業員慰安費用および会議費の区分、交際費等の成立要件と広告宣伝費について、判例研究を通じて詳細な検討を行っている。本論の研究対象である「法人税法における不確定概念の解釈」を巡る問題については、多くの先行研究があるが、本論は、学説や判例の動向についても丁寧に整理研究しており、交際費等の不確定概念についての論点については網羅していると思われる。修士論文としてのボリュームも備えており、筆者の努力の跡が伺われる内容であり、修士論文として評価できるものと思われる。

松澤 智也 稿 (大阪経済大学大学院 院生)

「同族会社における役員退職給与の適正額基準
—納税者の適正額基準と課税庁の適正額範囲—」

(中巻 207 頁)

法人税法上、役員退職給与は損金算入されるが、不相当に高額な部分の金額については損金算入が認められない。同族会社の役員退職給与の金額の決定については、恣意性・裁量性があることから、その支払い金額の妥当性を判断するためには客観的・合理的な基準が必要となる。本論文は、同族会社の役員退職給与の適正額基準の妥当な範囲について検討を行うものである。

第1章では、実務上広く用いられている役員退職給与の算出方法は、功績倍率法（平均功績倍率法と最高功績倍率法）と1年当たり平均額法があるが、功績倍率法による役員退職給与の算出には最終報酬月額及び功績倍率を用い、功績の評価が反映されることから、その算出金額に恣意性が介入するという問題を指摘する。第2章では、功績評価をめぐる裁判例を分析し、定量的評価が基本的な功績評価として重視されとする。第3章では、役員退職給与の算出方法の選択が問題になるところ、平均功績倍率法、最高功績倍率法、1年当たり平均額法が採用された事例をそれぞれ検討する。算出方法の選択について統一的な見解はなく、同業類似法人の平均値は役員退職給与の相当性を判断する材料の一つであり、功績など平均値では盛り込まれていない要素も勘案すべきであり、硬直的に適用されるものではないことを指摘する。

最後に、納税者は同業類似法人の情報を入手することが困難であり、役位係数を用いる企業があるものの、筆者は、例えば、適正額基準として、勤続年数に応じた功績倍率を提案することによって、恣意性を排除した算定根拠を明確にできると結論付ける。

同族会社の役員退職給与の算出にあたり、功績評価に恣意性があることから、適正基準を検討するという筆者の問題設定は明確である。法解釈と判例解釈が主な検討対象であり、同業類似法人基準との関係で争われた事例を具体的な数値を例にあげながら、課題とその解決策を論じる。裁判例が同業類似法人の平均値を硬直的に適用しておらず、納税者の情報入手が困難であり、功績倍率の最高額と平均値のいずれを採用するかも必ずしも明らかではなく、予測可能性を損ないかねないとする指摘は興味深い。妥当だとされた適正額と更正処分との開差は一定の許容範囲であることを明らかにしたうえで、恣意性の介入を縮小すべき適正額基準として、勤続年数に応じた功績倍率を提案している点はユニークである。文献の引用や記述にややラフな点がみられるが、本論文は全体として首尾一貫しており、評価ができる作品である。

見島 絵里香 稿 (立命館大学大学院 院生)

「ハイブリッド金融商品を用いた税源浸食への対応に関する一考察」

(下巻 3 頁)

本稿は、ハイブリッド金融商品の利用により生じる国際的二重非課税の解消方法について、2012 年及び 2014 年の OECD 報告書の議論を検討した上で、様々な性格を有する金融商品を法的性質によって区分するのではなく、相手国の税制上の取扱いによって課税を行うか否かを決定する方法を我が国の現行法にも導入すべきであるとの主張を骨子にして、我が国の現行法の改正の必要性について具体的な提言を行うことを目的としている。

本稿は、第 1 章ハイブリッド金融商品の取扱いの問題点、第 2 章二重非課税に対する各国の対処方法、第 3 章国内法への示唆の 3 章より構成されている。

第 1 章は我が国の国際的二重非課税問題点を指摘し、第 2 章で EU 及び OECD におけるハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに対する対処方法を丹念に整理している。そして、第 3 章において、この問題に対する OECD の議論を参考に、我が国のこの問題に対する対応方法を提言している。

結論において、「ハイブリッド金融商品の税制上の取扱いとしては、金融商品の法的性質に基づいた区分に頼るのではなく、一定の国内法を整理した上でハイブリッド・ミスマッチ・ルールのように相手国の税制上の取扱いによって課税を行うか否かを決定する方法を我が国の国内法にも導入することが望ましいと考える。この方法によれば、ハイブリッド金融商品から生ずる国際的二重非課税の解消に繋がるだけでなく、ひいては将来において発展が見込まれるハイブリッド金融商品市場の公正な発展やグローバルに活躍する企業の資金調達・運用にも寄与すると思われるため、今後税制改正が予定されている外国子会社配当益金不算入制度だけでなく、他の現行税制への更なる検討が望まれる。」と述べて、国際的二重非課税問題の解決のための法改正の必要性を論じている。

本稿は、問題意識が明確であり、先行研究を議論の出発点にして、国際的な議論を要領よく整理している。ハイブリッド金融商品の国際的二重非課税問題に絞り問題解消のための立法的提言も興味深い。

また、論文中に簡単な事例を設定して図解するなど、丁寧な論証を加えている点も筆者が問題点を正確に理解していることの証左であり、研究姿勢が真摯であることをうかがわせる。

一方、第 3 章の国内法への示唆の内容では、適切な制度の提案の内容については論理の飛躍があるように思われる点が気になる点ではある。

しかし、著者の問題意識はクリアであり、タイムリーな問題について果敢に挑戦した本稿の内容は租税資料館賞に値する研究成果として評価できる。

山本 尚紀 稿 (大阪経済大学大学院 院生)

「わが国の租税法における外国事業体の法人該当性
—米国デラウェア州LPSを素材として—」

(下巻 71 頁)

本論文の目的は、日本租税法律における外国事業体の法人該当性についての理論的枠組みを示すことである。本論文の構成は以下の通りである。

第1章では、アメリカの法人該当性にかかる判断基準を取り上げ、キントナールールとチェック・ザ・ボックス基準を紹介する。第2章では、日本の借用概念論の立場から、法人該当性の判断にあたっては外国私法からの借用を認めるべきであるとしている。第3章では、日本とアメリカの事業体課税制度を紹介する。第4章では、デラウェア州LPSが日本の法人税法上法人に該当するかどうか争われた3つの事件を取り上げ、外国事業体の日本の法人該当性は、基本的には設立準拠法である外国私法による形式的な判断によるべきであるが、その外国事業体の実態についての実質的な判断も併せて行うべきであると主張している。第5章では、大阪地判平成22年12月17日税資260号順号111575の事件を基にデラウェア州LPSの日本における「人格のない社団等」概念への該当性を検討している。第6章では、外国事業体の日本法における法人該当性の基準として、事業体が損益の帰属すべき主体として設立されたどうか、あるいは、損益を構成員に直接帰属させることを意図して設立したかという当事者の意思が重要であるとしている。

外国の事業体が日本の法人に該当するか否かという問題については、近時いくつかの裁判例で取り扱われ、直近では平成27年7月17日に最高裁判所判決平成25年(行ヒ)第166号が下された。本論文は、平成27年最高裁判決以前の法状態の下で、外国事業体に対する日本の課税方法が不明確であることから納税者が想定外の課税リスクを負う可能性があるということを前提に、大胆な私見を展開した論文として評価される。ただし、全体の構成を見る限り、各章間の有機的な関連性への配慮が多少欠ける点も見受けられる。特に、アメリカの制度紹介が第1章と第3章に分割して紹介されているほか、そもそも第1章のアメリカにおける事業体に対する法人課税の制度紹介部分が、その後の日本の判例や私見にどのように関連づけられるのかが必ずしも明確ではない点是指摘しておかなければならないであろう。筆者の見解と必ずしも一致しない平成27年最高裁判決をどのように評価するかを含めて、筆者の今後の研究を期待したい。

若林 俊之 稿 (日本大学大学院 院生)

「借地権課税の問題点

—「相当の地代」と「使用貸借」に係る私法と租税法の乖離についての考察—

(下巻 139 頁)

本論文は、いわゆる借地権について、個人については、相当の地代の支払いがある場合や無償返還届の提出がある場合には借地権を認識しない取扱いであるのに、法人については、無償返還届での提出がない場合に借地権を認識する取扱いがなされており、一貫していないことから生ずる実務上の問題点を整理し、あるべき借地権課税の仕組みを構築しようとするものである。そして、結論として、賃貸借契約、使用貸借契約のそれぞれについて、私法上の借地権の権利の帰属に即して課税取扱いを決すべきであって、私法からの乖離を生じさせる「相当の地代支払い」や「無償返還届の有無」といった形式基準を採用するのは止めるべきであると提案している。さらに、権利金の収受がない場合の認定課税については、相当の地代の支払いに関しては、長期割賦販売等の取扱いに類似した課税繰延を導入すべきであるとし、また使用貸借については、権利金ではなく土地の利用期間中継続して発生する経済的利益への随時の課税をすべきであると提案している。

本論文に一貫した視点は、私法上の法律関係に即した借地権課税の取扱いである。この視点自体は法秩序の一体性の観点からは理論的に適切であると解される。しかしながら、私法上の実体解明は、租税実務上、困難が伴うことから、課税取扱いとしては現行の形式基準が考案されているのである。裁判によって、訴訟当事者から提出された証拠に基づいて事実認定や法実質が判断されるのであればともかく、課税実務において、この形式基準を廃止する以上は、それに代わる、私法上の実体判断を決定するための何らかの基準が明らかにされるべきであるが、本論文においては、その提案はない。それゆえ、理論的にはありうる立論であるとしても、説得力や実際の執行力については弱いという問題がある。また、自己の提案を裏付ける資料として、税理士を対象としたアンケート調査を行い、その結果を論証に用いているが、このアンケートがいつどのようにおこなわれたのか、対象税理士をどのように選定したのか等が明らかにされていないため、実証性を弱めている。今後、継続的な考察が行われることを期待している。

租税資料館賞 論文の部

一般的租税回避否認規定の対象領域と実効性

—英連邦諸国の経験からの一考察—

高橋 里枝

【論文要約】

1. 本論文の問題の所在と目的

本論文は、租税回避行為に対抗する策としての一般的租税回避否認規定の適用範囲および実効性を英連邦諸国の制定法および判例から考察し、当該規定のわが国への導入提言を目的とするものである。

わが国においては租税回避行為に対して個別的租税回避否認規定および司法における法の解釈・適用によって対応してきたが、取引の国際化・多様化等により否認できない行為が見受けられるようになってきている。また、わが国は租税法律主義の要請から法令上の根拠がなければ否認できないとすることを原則としている。同じく、英国も租税法律主義を租税法の原則としており、租税回避行為に対して個別的租税回避否認規定および司法による対応を講じてきた。一般的租税回避否認規定については、「行政による裁量権の拡大の恐れ」および「法的安定性・予測可能性を害する恐れ」があることから英国においてもわが国においても導入を見送った経験があるが、このような問題点を有する一般的租税回避（濫用）否認規定を2013年に英国が導入したことにつき検証し、わが国への導入の可否を検討した。

2. 英連邦諸国の経験からの検討

英国は一般的租税回避否認規定の導入を検討した際に、すでに当該規定を導入していた他の英連邦諸国の規定を検証しており、当該規定の問題（「行政による裁量権の拡大の恐れ」および「法的安定性・予測可能性を害する恐れ」）を克服する内容の規定を導入したものとする。したがって、オーストラリア、カナダおよび英国を比較することによって、当該規定の問題点を解決した規定の制定が可能であるか否かを検討した。

また、本論文においては、課税要件のみを検証対象とせず、周辺制度等とともに一般的租税回避否認規定を包括的に検討した。

3. 結論

英国に先行して一般的租税回避否認規定を導入していたオーストラリアおよびカナダとの比較から、周辺制度等とともに制度を構築することによって問題を解決した当該規定の導入が可能であると結論づけることができた。具体的にその解決策とは、①法令解釈集（通達、ガイダンス等で第三者機関の承認を受けたもの）の導入、②事前照会制度（スウェーデンのルーリング制度のように行政から独立した機関にその付与権限を与えるもの）の導入、③第三者機関（行政から独立した機関でメンバーは行政外部の有識者とするもの）の設置、④行政機関の中央一元化、⑤行政が立証責任を負う、⑥立法趣旨との合致および法

の欠陥の利用の有無を課税要件に含める、⑦制度構築時におけるパブリックコメント等の実施、以上7点である。

課税要件については、「事業目的」または「濫用」という文言により区分されることがあるが、各国の規定および判例を検証したところ当該要件のみならず複数の課税要件のフローとなっていることがわかった。したがって、上記⑥では簡潔に述べたが、納税義務者の事業活動の阻害を防止する観点から、複数の課税要件フローにより合理的な事業活動を当該規定の対象領域から明確に排除する必要がある。これらのことから、3カ国の比較より、英国における課税要件がもっとも合理的であると考えた。その上で日本において否認できなかった事件を取り上げ、英国の一般的濫用否認規定における課税要件をあてはめることにより否認可能か否かを検討し、実効性を有することを確認した。

以上のことから、周辺制度等とともに当該規定を導入することによって、合理的な事業活動を阻害することなく、納税義務者の権利を保護しつつ、一定の租税回避行為に対して実効性を有する一般的租税回避否認規定の導入が可能であると結論づけたものである。

目次

はじめに	3
第1章 一般的租税回避否認規定に対するアプローチ	8
第1節 租税回避否認の意義	8
第1項 租税回避の意義	8
第2項 租税回避否認の意義	15
第2節 租税回避否認規定の分析	18
第1項 租税回避否認規定の類型	18
第2項 租税回避否認規定の問題点	18
第3項 一般的租税回避否認規定導入の必要性	20
第3節 検討の観点	22
第2章 オーストラリアおよびカナダの一般的租税回避否認規定	25
第1節 オーストラリア	25
第1項 沿革と位置づけ	25
第2項 1936年所得税賦課法第4A編	27
第3項 課税要件	30
第4項 税務行政の機能と納税義務者保護	34
第2節 カナダ	36
第1項 沿革と位置づけ	36
第2項 所得税法245条	38
第3項 課税要件	40
第4項 税務行政の機能と納税義務者保護	42
第3節 小括	44
第3章 英国の一般的濫用否認規定	45
第1節 沿革と位置づけ	45
第1項 導入の経緯	45
第2項 立法の概要	54
第2節 立法およびガイダンスにおける課税要件	55
第1項 2013年財政法第5款本文	55
第2項 一般的濫用否認規定の目的	58
第3項 課税要件	58

第3節 税務行政の機能と納税義務者保護	66
第1項 間接救済措置.....	66
第2項 訴訟前手続および訴訟に関する事項.....	67
第3項 諮問委員会制度	68
第4項 ガイダンスの位置づけ	70
第5項 クリアランス制度（Clearance）	71
第4節 小括	71
第4章 結論 -わが国における一般的租税回避否認規定導入の提言-	74
第1節 3カ国比較からの結論	74
第2節 わが国における事例検証.....	77
第3節 結論 -わが国への導入提言-	82
おわりに	87
参考文献	89

はじめに

本論文は、租税回避¹行為に対抗する策としての一般的租税回避否認²規定の適用範囲および実効性を英連邦諸国の制定法および判例から検討し、当該規定のわが国への導入提言を目的とする。

昨今、多国籍企業が行う過度なタックスマネジメントによる租税回避行為が問題となり、主要国首脳会議（以下「G8」という。）、経済協力開発機構（以下「OECD」という。）をはじめとして多くの国や組織においてその対抗策が議論³されている。しかしながら、租税回避は課される租税負担を免れることにより便益を享受しようとする納税義務者が行動を起こしたときから始まっていたと考えられ、その歴史は100年を優に超すものである。英国の租税法学者フィートクロフト氏は、租税回避は歴史的な遺物であり、租税回避という名の芸術品は第一次世界大戦後にその姿を表すことになる、すなわち租税回避を行う費用と手間をかけても節税できる程度に税率が高くなる時期である、と述べられている⁴。

このような租税回避行為を否認する規定としては、一般的に個別的租税回避否認規定と一般的租税回避否認規定に区分されている⁵。前者は特定の行為主体および行為に焦点を絞った否認規定であり、わが国も多数の個別的租税回避否認規定を有する。後者についてはわが国には導入されていないが、同族会社の行為または計算否認規定はやや一般的租税回避否認規定である⁶といわれている。昭和36年7月の税制調査会の国税通則法の制定に関

¹ 「租税回避」という文言については、第1章でその詳細を検討するが、ここでは便宜上、租税負担を軽減または回避することで立法が予見しないものとしての意味を有するものとし、「租税回避」という文言で統一する。

² 金子宏＝新堂幸司＝平井宣雄『法律学小事典〔第4版補訂版〕』（有斐閣 2008年）1043頁は、「否認とは、当事者が相手方の事実に関する主張を不真実であるとして否定することをいう。弁論主義のもとでは、争いのない事実は証明する必要はないから、否認された事実のみが証明の対象となる。」としている。第1章でその詳細を述べるものとする。

³ 2013年6月のG8ロック・アーン・サミット首脳コミュニケにおいて租税回避に対するOECDの取組を支持する旨を発表した。OECDにおいては、従前より企業が行うアグレッシブ・タックス・プランニングを阻止するための仕組み作りに取り組んでいる。2013年2月に公表されたOECD報告書Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食と利益移転への対応：以下「BEPS」という。）では、「現行の国際的課税基準は現代の国際的なビジネス慣行の変化に追いついておらず、それゆえに各国が包括的な解決策を実行するための刷新的なアプローチを検討することが不可欠である。」と述べ、2013年7月には「Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting（BEPSに対する行動計画）」を公表し、2014年9月に第一次提言を発表した。

⁴ G. S. A. Wheatcroft, 'The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax Avoidance' (1955) 18 The Modern Law Review 210.

⁵ わが国では、このように区分されることが多いが、欧米諸国では個別的租税回避否認規定（Specific Anti-Tax Avoidance Rules）以外に税法における特定の税目あるいは適用範囲における租税回避否認規定（Targeted Anti-Avoidance Rule）とする国もある。

⁶ 金子宏『租税法 第十九版』（弘文堂 2014年）124頁。当該規定について、北野弘久『税法原論 第六版』（青林書院新社 2007年）228頁は、同族会社に対する租税回避行為否認の一般的規定と解されているとし、谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』（清文社 2014年）67頁は、同族会社の行為計算の否認規定をかなり一般的な否認規定としている。一方、浅沼潤三郎『租税法要論』（八千代出版 1999年）57

する答申およびその説明において、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定、すなわち一般的租税回避否認規定に相当する規定を国税通則法に設けるべき旨を述べていたが、導入は見送られている。導入が見送られた理由として、「抽象的な表現による規定の解釈問題を生じ、そのおもむくところ、税務当局者による拡大、恣意的解釈にゆだねることとなつては、納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかという懸念を抱かせるものになるのである。」と記されている⁷。このように、一般的租税回避否認規定は、行政による裁量権拡大の恐れおよび法的安定性・予測可能性を害する恐れがあるという問題点を抱えている。

一般的租税回避否認規定を導入していないわが国は、租税回避行為に対して個別的租税回避否認規定による否認および租税法上の実質主義による否認⁸でもって対応してきたが、さらには租税回避の否認と同じ効果を生ずるが厳密には租税回避の否認という概念ではない⁹とされる課税減免規定の限定解釈¹⁰および私法上の法律構成による否認¹¹なるものによっても租税回避行為を封じることが可能とされている¹²。いずれも租税回避行為を否認する効果を有するものであるが、租税法上の実質主義による否認、課税減免規定の限定解釈および私法上の法律構成による否認¹³については租税法律主義の要請から安易に認めるべきではないと考える。すなわち、租税回避行為を否認するにあたっては、法律上の明文の規定がない場合については許されるべきではないもの¹⁴である。裁判所においても法令上の根

拠は、かなり一般的に否認することを認めることになっているが適用領域が限定されているから個別対策立法の系統に入れてもいいであろうとする。

⁷ 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解 平成 22 年改訂』（大蔵財務協会 2010 年）26 頁。

⁸ 中里実『タックスシュルター』（有斐閣 2003 年）224 頁、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」税理 42 巻 14 号（2000 年）208 頁。

⁹ 中里・前掲注 8）221 頁は、租税回避の否認の三類型として、明文規定による否認、課税減免規定の解釈による否認、事実認定・私法上の法律構成による否認があるとし、明文規定による否認を「狭義の租税回避否認」、後半の 2 つを「広義の租税回避否認」としている。中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007 年）140 頁において、『広義の租税回避否認』と呼ぶことについて、『広義の・・・否認』というところに力点をおいた表現であり、『広義の租税回避』という概念を提唱しようというものでは決してない」としている。

¹⁰ 金子・前掲注 6）126 頁、中里・前掲注 8）223 頁。

¹¹ 金子・前掲注 6）127 頁、中里・前掲注 9）121 頁、吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007 年）220 頁。詳しくは第 1 章において論じる。

¹² 吉村・前掲注 11）221 頁は、「オープンシャールディングス事件の最判平成 18 年 1 月 24 日裁時 1404 号 24 頁などのような近時の最高裁判所の判決において、当事者の選択したこの契約形式にのみ着目するのではなく、取引全体を見て課税要件事実を認定し、あるいは、当事者の全体的意思を確認しなければならないとする判断（取引の一体的把握）も見受けられるようになった。」とする。谷口勢津夫『租税回避論』（清文社 2014 年）135 頁は、租税立法による租税回避対抗策に続き、税法の解釈適用論における代表的なものとして、「①課税減免規定の限定解釈による否認論、②私法上の法律構成による否認論、③課税減免制度濫用の法理、④取引の全体的・一体的観察法などを挙げることができよう。」とする。

¹³ 今村・前掲注 8）209 頁は、私法上の法律構成による否認の方法は、①契約が存在と認定する場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定する場合、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定する場合の 3 つの場合がある」とする。

¹⁴ 同旨、清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房 2013 年）44 頁、北野・前掲注 6）227 頁、谷口・前掲注 6）37 頁、など。

拠がなければ否認できないとする岩瀬事件の東京高裁平成 11 年 6 月 21 日判決¹⁵、航空機リース事件の名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決¹⁶、および武富士事件の最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決¹⁷がある。

わが国における租税回避行為を否認できる法令上の根拠とは個別的租税回避否認規定となろうが、当該規定は、事後的対応措置すなわち制定前後に行われた行為についてその取扱いに差が生じ公平負担の原則に反すること、特定の行為等を対象としていること、および新たな租税回避の温床となる場合が多いことからその効果は限定的であると考え。加えて、当該個別的租税回避否認規定は次に続く租税回避行為の抑止力になるがその存在を示すことはおよそ想定されない¹⁸ものでもある。一方では、一般的租税回避否認規定に比し、法的安定性・予測可能性を担保する点で優れており、一定の手当てをすることによって公平負担の要請もみたしうとする意見¹⁹もある。

しかしながら、今日の経済社会の変化およびその多様性から、わが国においても租税回避に対する立法上および司法上の上述のような対応では防ぐことができない租税回避行為が出現している。これについては、現行わが国においては、法令上の根拠がなく阻止できないものであり、そのことを認識しつつも事後による対策を講じるのみで、根本的な解決につながっていないと考える。したがってパッチワーク的対策のみを選択肢とせず、租税回避に対して大きな枠組みで対応する時期に差し掛かっていると考え。

本論文では、個別的租税回避否認規定の網の目をすり抜けた租税回避行為に対する受け皿として、一般的租税回避否認規定の導入を提言する趣旨のもと、当該規定の問題点（「行政による裁量権拡大の恐れ」および「法的安定性・予測可能性を害する恐れ」）を解決し実効性のある規定とするにはその内容はどのようにすべきであるかといった点に着眼し、①否認対象行為の明確性、②制度運用の公平性、③行政の裁量権拡大の抑制、④納税義務者の権利保護、⑤事業活動の阻害防止、⑥実務上の実行可能性、以上 6 つの視点からアプローチし、それぞれの解決策を検討する。

英国においてもわが国と同様に、租税法律主義を租税法の原則とし、租税回避行為に対して諸外国が早々に一般的租税回避否認規定を導入²⁰する中、英国は個別的租税回避否認規

¹⁵ 訟月 47 卷 1 号 184 頁。

¹⁶ 税資 255 号順号 10180。

¹⁷ 判時 2111 号 3 頁。

¹⁸ 今村隆「英国における General Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」租税研究 773 号（2014 年）343 頁。

¹⁹ 金子宏「租税法と私法 借用概念及び租税回避について」租税法研究 6 号（1978 年）26 頁。

²⁰ OECD 加盟国における一般的租税回避否認規定の導入状況は、以下のとおりである。導入国（導入年）と表示する。

ニュージーランド（1878 年）、オーストラリア（1915 年、現行法は 1981 年であるが詳細は第 2 章にて

定を制定することおよびその解釈を司法に委ねることによって対応してきた²¹。しかし、わが国同様、新しい租税回避行為を見つける都度個別的租税回避否認規定を制定するという連鎖反応が際限なく繰り返されてきた。このことは、第3章で述べるアーロンソン勅撰弁護士による研究報告書において「チェスゲーム」と表現され²²、その結果、個別的租税回避否認規定は300を超え、税制は複雑難解なものとなっている。そして、司法による解釈は、租税回避行為に対して一定の効果をもたらしたが、租税法律主義の原則の上に成り立つものでなければならず、貴族院判事ホフマン卿は、「議会が課す意図を有する税を回避するように首尾よく設計された取引の本質における租税回避は、否認されるべきである。議会が租税を課す意図を明示することができる唯一の方法は、そのように税が課されることを示す制定法によるものである。議会が示したものであれば、裁判所はその意図に従い実施するように任される。他のいずれの方法も我々を危険かつ予測不可能な領域に導くことになるだろう。」と述べている²³。このことから、租税法律主義は英国の揺るぎない租税法の原則であり、司法上の解釈による対応に限界をもたらすものであると考える。

英国はこのような状況を経て、2013年7月17日に一般的濫用否認規定²⁴を導入した。1990年代後半に英国においても一般的租税回避否認規定導入の気運が高まっていたが、導入が見送られた経緯がある。斯様な英国の一般的濫用否認規定の導入経緯およびその内容を考察することは、今後のわが国の租税回避行為に対する対応に含意を有することになると考える。一般的租税回避否認規定と聞くと、納税義務者は拒否反応を示すかもしれない。しかしながら、今回導入された英国の一般的濫用否認規定は納税義務者に対する保護および行政の裁量権の拡大抑制に配慮された規定となっていると考えることから、特に英国

述べる)、オランダ(1924年)、フランス(1941年)、オーストリア(1962年)、ドイツ(1977年)、スウェーデン(1981年)、カナダ(1948年、現行法は1988年であるが詳細は第2章で述べる)、アイルランド(1989年)、イタリア(1997年施行)、ポルトガル(1999年)、エストニア(2002年)、ベルギー(2012年)。アメリカ合衆国については、2010年に経済的実質原則(Economic Substance Doctrine)を制定した。

²¹ 福家俊朗『現代租税法の原理』(日本評論社 1995年)15頁は、「所得概念の拡大をともなった租税回避が、限定された納税者層や領域において生理現象であるとすれば、それへの個別的・特定の否認規定による対処には限界があったことも確かである。そこでは、租税行政に一定の裁量権限(いわゆる実質主義的解釈)を付与する包括的(一般的)否認規定が発想されても不思議ではない。事実、租税法律主義の自由主義的機能に固執し続けてきたイギリスにおいてさえ、1940年代にはこの種の規定の立法化が見うけられたのである。」とする。ここで福家教授が述べる一般的租税回避否認規定は、当該規定が置かれているのが超過利潤税の項目内であることから、超過利潤税に対する否認規定である。

²² HM Treasury, 'GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system: reported by Graham Aaronson QC' (2011) 15
<http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf> accessed 9 November 2013.

²³ Leonard Hoffmann, 'Tax Avoidance' [2005] British Tax Review 197, 206.

²⁴ 英国において導入された規定は General Anti-Abuse Rule であり、オーストラリアやカナダが導入している General Anti-Avoidance Rule とは文言が異なるため、邦訳においてそれぞれ「一般的濫用否認規定」および「一般的租税回避否認規定」とする。また、引用において「一般的否認規定」としているものはそのまま用いるものとする。

の一般的濫用否認規定を取り上げるものとする。

また、英国は導入を検討した際にすでに一般的租税回避否認規定を導入していた他の英連邦諸国の規定を検証しており²⁵、今回の導入においても十分検討されていると考える。したがってコモン・ローの国であり同じ英連邦に属するオーストラリアおよびカナダと比較することにより、本論文での一つの論点となる一般的租税回避否認規定の欠点をどのように補っていくべきかについても考察する。なお、本論文の対象は所得課税に対する一般的租税回避否認規定とするため、英国は2013年財政法、オーストラリアは1936年所得税賦課法、カナダは所得税法に置かれた規定を検証対象とする。

英国、オーストラリア、およびカナダの当該規定につき、わが国における研究には今村隆教授、矢内一好教授、松田直樹教授の研究がある。オーストラリアおよびカナダの先行研究においては、具体的に裁判例を詳細に取り上げることによって時系列的にGAARの実効性に言及しているものが多く、また英国についてはGAAR規定本文から裁判例への適用を考察しているものである。そして、規定の文言からGAARの課税要件を「事業目的」または「濫用」という文言で区分しているように思われる。しかし、実際には課税要件はそれらの要件のみではなく、さらに詳細な内容を含むものである。本論文は、課税要件については先例となる判例から複数のフローによる課税要件をそれぞれ考究し、法的安定性・予測可能性および実効性の視点から考察する。加えて、課税要件のみならず制度執行の視点からも検証することによって、わが国にとって有用かつ実効性のある一般的租税回避否認規定の導入を提言し、わが国の租税回避行為に対する議論を促すことを目的とする。英国についてはジョン・タイリー教授、ジュディス・フリードマン教授、オーストラリアについてはグレアム・クーパー教授、パゴン判事、カナダについてはブライアン・アーノルド教授、デイヴィッド・ダフ教授の研究を主に参照した。

²⁵ The Tax Law Review Committee, 'Tax Avoidance' (Institute for Fiscal Studies, London 1997) 17 <<http://www.ifs.org.uk/comms/comm64.pdf>> accessed 5 May 2014.

第1章 一般的租税回避否認規定に対するアプローチ

第1節 租税回避否認の意義

第1項 租税回避の意義

一般的租税回避否認規定であるゆえ、その対象となる租税回避をどのように定義するかを論ずることは必要である。しかしながら、英連邦諸国の一般的租税回避否認規定およびその裁判例を考察するに従い、一般的な租税回避という文言そのものを定義付けすることやその意義を議論することは、一般的租税回避否認規定を立法化する際にその否認対象をどのように枠組みするかという議論、および現行の否認規定におけるその対象としての租税回避はいかなるものかとする概念を議論する場合には有用であるが、いわゆる節税と脱税の間のグレーゾーンとしての租税回避という概念、すなわち広く一般に使われている租税回避という文言の定義や意義を論じることは意味のないことであると考ええる。

中里実教授は、「否認されない租税回避という概念は、一般的租税回避否認規定の存在しない日本においては、不要なのではなかろうか。否認されない租税回避という類型を設けることに特段の意味はない。」と指摘されている²⁶。

岡村忠生教授は、問題提起として「租税回避とは何か、租税回避に対して定義を与えることは困難である。しかし、それにも増して難しい問題は、租税回避に定義を与えることの目的、必要性をどう考えるかである。」と述べられた²⁷上で、下記における清永敬次教授の租税回避概念につき「不当」という価値評価は、①通常でない法形式、②同一の経済効果、③税負担の軽減または排除、これら3つの要素から吟味されたとした²⁸。続けて、「この考え方は、負担の公平あるいは課税の平等、より厳密には、経済的成果を基準とした水平的公平という概念に基づくと見ることができる。同じ経済的成果、例えば同じ経済的所得を獲得しながら税負担が異なるのは、税負担の水平的公平を侵害する、だからそうした税負担の軽減または排除は不当であると考えるのである。・・・租税回避という現象が生じる原因も、公平の判断基準である経済的成果に基づいて課税要件を規定することができなかったからということになる。つまり、租税回避が発生するのは、立法の不完全さの責めに帰すべきことになる。・・・租税回避という概念を立て、その存在を認識する理由は、水平的公平の観点から見える課税要件規定の不完全さを発見し、改善するためということ

²⁶ 中里実「租税回避の概念は必要か」税研128号（2006年）83頁。

²⁷ 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号（2005年）185頁。

²⁸ 岡村・前掲注27）186頁。

になる。」と述べられている²⁹。

今村隆教授も同様に、「確かに、何の問題意識ももたずに『租税回避とは何か』を議論するのは、無意味であるばかりか有害でもある。」とし、租税回避を議論する意味は、「第1に、個別的否認規定において、これらの規定の対象となる租税回避はいかなるものであるか規定を解釈するに際して意味があり、第2に、租税法規を解釈するに当たり、租税回避であるのか否かを検討するのは、当該規定の趣旨・目的に反しているのではないかと考える手掛かりとなるとの意味があり、第3に、比較法的な見地からも意味があり、第4に、わが国における将来の規定の立法が問題となった際にその対象となる行為の外延を画する上でも有意義である。」と述べられている³⁰。

したがって、本項では、わが国への一般的租税回避否認規定導入を提言するにあたり、わが国および比較対象としての英連邦諸国で観念されている租税回避の定義及び意義を論じるものとする。

（1）わが国における概念

わが国においては、税負担を軽減または回避する行為は、一般的に節税（tax saving）、租税回避（tax avoidance）、脱税（tax evasion）に3分類されることが多いが、論者によって多様に観念されている。租税回避についてわが国においては金子宏教授、清永敬次教授の定義が引用されることが多いと思われる。

金子宏教授は、

「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを租税回避という。・・・租税回避は、一方で脱税と異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である。他方、それは、節税とも異なる。節税が、租税法規が予定しているところに従って税負担の軽減を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。」とする³¹。

²⁹ 岡村・前掲注27) 186頁以下。

³⁰ 今村隆「租税回避とは何か」税務大学校論叢40周年記念論文集（2008年）15頁。

³¹ 金子・前掲注6) 121頁。

清永敬次教授は、

「租税回避というのは、課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の方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、通常の方法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる。このような租税回避をもたらす納税者の行為を租税回避行為という。」とする³²。

両教授の定義に若干の差異はあるものの、租税回避定義の骨格となる要件としては、①通常用いられない法形式を選択することによって、②通常用いられる法形式を選択した場合と同様の経済効果を有し、③税負担の軽減・排除する、ということと考えられる。この骨格となる要件については、北野弘久教授³³、松沢智教授³⁴も同様に述べられている。

今村隆教授は、金子宏教授の上記の定義に対し、①私法上の法形式を通常用いられない法形式を使うことにより税負担の減少を図る場合以外に、アメリカのタックスシェルターで問題となっているような意図した経済目的がなく、減免規定の充足により、専ら税負担の減少を図る場合が含まれていない、②通常用いられる法形式といっても何が「通常」であるかを断定することが困難な状況となっており、この基準は限界ではないか、③この定義は、租税回避を「私法上の選択可能性の濫用」に焦点を当てるものであり・・・課税要件事実の当てはめに当たり取引の法形式を尊重してこれを前提として当てはめを行うべきであるとする形式主義か、それとも取引の法形式を無視してその経済実質を尊重してこれを前提として当てはめを行うべきであるとする実質主義を採るべきかの議論に結びつけられることが多いが、租税回避はそもそも「租税法規の濫用」であり、そうすると租税法規の解釈のあり方、すなわち租税法規の文言解釈を堅持すべきとする立場を採るか、租税法規の趣旨・目的を考慮してこれに即して解釈すべきとする目的論的解釈をすべきとする立場を採るかの対立でもあることが見失われているのではないかが問題となる。すなわち、この定義は「租税回避とは何か」について、その本質が見失われる恐れがあるのではないかと疑問を述べられている³⁵。

そこで今村隆教授は、以下のように述べられている³⁶。「租税回避とは、突き詰めると、

³² 清永・前掲注 14) 42 頁。

³³ 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房 1972 年）87 頁。

³⁴ 松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税法研究 6 号（1978 年）55 頁。

³⁵ 今村・前掲注 30) 14 頁。

³⁶ 今村・前掲注 30) 54 頁以下。

『租税法規の要件を定める規定³⁷の文言には形式的には反しないが、当該租税法規の趣旨・目的に反すること』といえよう。このように考えることにより、初めて租税回避と節税とを区別することができる。・・・課税根拠規定における租税回避とは、『課税根拠規定の要件の文言には形式的には該当しないが、該当しないとすると当該課税根拠規定が課税対象としている趣旨・目的に反すること』であり、課税減免規定における租税回避とは、『課税減免規定の要件の文言には形式的には該当するが、該当するとすると当該減免規定が減免するとしている趣旨・目的に反することであり、本来的減免規定³⁸の場合には、本来的に減免するとしている趣旨・目的に反することであり、政策的減免規定³⁹の場合には当該政策的理由に反すること』ということができる。・・・租税回避は、次のように定義すべきであるとする。『私法上は、その法形式どおりに有効であるが、(1)租税法上の便益を得るのが主たる目的であってこれ以外の事業目的その他合理的目的がほとんどなく、(2)当該租税法の趣旨・目的に反するにもかかわらず、租税上の便益以外の経済上の利益を得る見込みが極めて少ないか又は経済上の地位に意味のある変動を生じさせるものでないことから経済実質を欠く行為を行い、これによって、その法形式に対応する課税要件の充足を免れ又は課税減免規定の要件を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除すること』・・・上記定義は、①税以外の事業目的その他合理的目的の不存在という主観的要件と、②当該租税法の趣旨・目的に反し、経済的実質を欠くとの客観的要件の2つを満たすときに、租税回避にあたるものとするものである。・・・客観的要件が中核であると考えていることから、上記主観的要件は、あくまでも客観的要件を満たした場合の租税回避とならないための除外要件として考えている。』

このように今村隆教授は、租税回避は租税法の濫用であり、租税法の解釈の問題、すなわち文理解釈かそれとも目的論的解釈をするべきかという問題でもあることを述べている。

以上のように、わが国においては租税回避の定義についての様々な意見がある。これについての私的意見および本論文における租税回避の定義については、英連邦諸国の概念を検証した後に本章第3項にて検討する。

³⁷ 今村・前掲注30) 54頁に、「租税法の要件を定める規定には課税根拠規定と課税減免規定の2つがありそれぞれ分けて検討するとある。

³⁸ 今村・前掲注30) 55頁は、その減免の趣旨・目的が本来的な課税減免規定を本来的減免規定とする。

³⁹ 今村・前掲注30) 55頁は、その減免の趣旨・目的が政策的理由による課税減免規定を政策的減免規定とする。

（２）英連邦諸国における議論

（a）オーストラリア

オーストラリアの租税に関する法律において、**tax avoidance** という言葉の定義付けは明確になされていない。1975年の税制委員会(Commonwealth Taxation Review Committee)による通称“**Asprey Report**”において、以下のように述べられている⁴⁰。

「脱税(**tax evasion**)は、違法に税負担を軽減する行為である。・・・一方、租税回避(**tax avoidance**)は、法律の範囲内の行為によって、租税法規に明示されている場合を除いて、納税義務者に課されるだろう所得が、真実および十分な対価の提供のない他の者または複数の者の間で分散されるものである。結果として当該所得につき支払うべき税額の総額が分散されない場合より少なくなる。」

またヴィクトリア州最高裁判所のパゴン判事は、「租税回避(**tax avoidance**)という概念はとらえどころのないもの(**elusive**)として表現されてきた⁴¹。それは、脱税(**tax evasion**)、仮装行為(**sham**)、課税の減免(**tax mitigation**)および回避(**avoidance**)の軽蔑的な部分をもたらさない行為による租税負担の排除または軽減のように似た概念と区別されることである。・・・脱税と租税回避の重要な違いは、租税回避の場合には納税義務者が合法的に課税要件の充足を免れることに成功している。」と述べている⁴²。続いて、「租税回避が合法的な行為であるならば、許容されない租税回避と許容される租税の最小化との区別が必要である。ウィロービー事件貴族院判決⁴³においてノーラン卿は租税回避の目的による両者の区分の提案を受け入れたが、しかし、当該目的による両者の区分は、言うは易く行う（適用する）は難しということになる。・・・事業上においても私生活においても日常の事象は、租税債務を少なくしようとする効果を持ち合わせている。・・・しかしながら、ある場面では、あたかも効果が無いように租税上の目的のために取り扱われる事象がある。一般的租税回避否認規定を起草し、解釈し、適用する場合における課題は、その問題点を緩和させるものは何か、どのように生じさせるのかを発見することである。」と述べている⁴⁴。

これらのことから、オーストラリアでは脱税は違法なもので租税回避は合法的な行為であるものとされ、後者はさらに許容される行為と許容されない行為とに区分されるものと考えられる。

⁴⁰ Commonwealth Taxation Review Committee, 'Full Report January 31 1975' (Report) (31 January 1975) 215 < <http://purl.library.usyd.edu.au/setis/id/p00087> > accessed 27 November 2014.

⁴¹ Inland Revenue Commissioners v Willoughby [1997] STC 995, 1004 (Lord Nolan).

⁴² G. T. Pagone, *Tax Avoidance in Australia* (The Federation Press, Sydney 2010) 3, 5.

⁴³ [1997] STC 995, 1004. 英国における事件であるが、英連邦諸国としてイギリス法を継受しているオーストラリアの事件において、先例として英国の事件が取り上げられている。

⁴⁴ Pagone, (n42) 7.

(b)カナダ

カナダにおいては、所得税法 245 条 (Income Tax Act) に一般的租税回避否認規定が設けられているが、その 3 項に回避取引 (avoidance transaction) が定義されている。その本条文は次章にて記すものとするがその内容は以下のとおりである。回避取引とは、所得税法 245 条の規定が存在しなければ、直接あるいは間接に租税上の便益が生じたであろう取引または一連の取引の一部であって、租税上の便益を得る以外の真正の目的(bona fide purpose)のために主に計画しアレンジしたものと合理的と考えられる取引以外のあらゆる取引をいう。すなわち、主目的が租税上の便益を得る以外の真正の目的の有無をその要件とするものである。

(c)英国

英国においては、導入された一般的濫用否認規定に租税回避 (tax avoidance) という文言はない。租税に関する制定法における一般的濫用否認規定以外に租税回避という文言は使用されているが、その言葉の意義がいかなるものであるかという定義はなされておらず、それぞれの規定ごとにどのような行為が当該規定 (否認規定) の対象となるかが明示されている。例えば、1970 年所得・法人税法⁴⁵第 17 款は「Tax Avoidance」というタイトルであり、460 条に証券取引に対する否認規定が置かれている。1 項には、「ある者が租税上の便益 (tax advantage) を得るための位置にいる場合、または得た場合には、本規定 (否認規定) を適用する。ただし、取引もしくは複数の取引が真正な (bona fide) 商業上の理由のため、または投資を行うかもしくは取り扱う通常の行為として実行されること、およびそれらの取引が租税上の便益を得ることを主要な目的もしくは主要な目的の一つとしていないことをその者が証明した場合を除く。」と規定されており本文中には租税回避という文言は使用されておらず、その意義についても説明されていない。

フィートクロフト氏は、租税回避について、「私の知る最も簡潔な租税回避の定義は実際に法律に違反することなく租税を免れる芸術である。・・・租税回避は脱税と区別されなければならない。租税回避は合法行為であるが脱税は違法行為である。・・・動機も租税回避における主要な要素である。・・・立法府の趣旨もまた考慮しなければならない。・・・(a) 租税を免れ、(b) 租税を免れる目的で行われ、あるいは同様の目的のために人為的ないし通常でない形式が用いられ、(c) 合法的に行われ、かつ(d) 立法者が奨励する意図を有しない行為として、我々は租税回避を定義する。」と述べている⁴⁶。

オーストラリアの租税回避の意義でも引用した ウィロービー事件貴族院判決で、「租税

⁴⁵ Income and Corporation Taxes Act 1970.

⁴⁶ Wheatcroft (n4) 209.

回避は、課税の減免（tax mitigation）と区別されるものである。租税回避の特質は、租税債務減少に値するものとして議会が意図した経済的リスク（consequence）を負うことなく租税債務を減少することである。一方、課税の減免の特質は、租税法規により納税義務者に与えられた魅力的な経済的選択肢を利用し、それらの選択肢を利用することによるものとして議会が意図した経済的リスクを真に負うことである。」とする納税義務者の弁護人が示した租税回避の概念を本判決において受け入れた上で、ノーラン卿は、「租税回避は、明白な議会の意図に反するものでありこれを無視するように設計された一連の行動（a course of action）である。」と述べた⁴⁷。

以上のことから、英国は租税負担を軽減または回避する行為のうち、違法であるものを脱税とし、合法であるものと区別した上で、立法趣旨に合致しない行為を租税回避行為として区分していると考ええる。

（３）本論文における租税回避定義

ここでは、本論文における租税回避の定義について論じるものとする。前述したわが国をはじめ英連邦諸国の先行研究および裁判例から検討した結果、私は以下のように考える。第一に、脱税との区分は明確になされる。すなわち、違法であるか合法であるかというその境目で区分する。したがって、租税負担を軽減、回避または排除する行為のうち違法なものを脱税とし、合法的なものを租税回避とするものである。このことは、わが国においても英連邦諸国においても同様の見解である。第二に、わが国における租税回避と節税の区分であるが、これについては区分せず、かわりに立法によって許容されない行為と許容される行為とに区分するものとする。脱税ではない租税負担を軽減、回避または排除する行為とは、いずれにしても合法的なものであり、それを否定的・軽蔑的なものとして捉えるのは、許し難い行為の場合である。そして、その許し難い行為であるか否かの判断基準は、判断する者または基準によって異なるものであろうが、租税法律主義のもとにおける判断基準はあくまでも立法による基準であろうかと考える。したがって、本論文における租税回避行為とは、一般的租税回避否認規定が対象とする行為、すなわち立法によって許容されない行為とする。次に問題となるのが、一般的租税回避否認規定の対象領域となる。これについては、本論文における一般的租税回避否認規定の対象領域は、英連邦諸国を考究後に第４章にて検討するものとする。

⁴⁷ [1997] STC 995, 1004.

第2項 租税回避否認の意義

租税回避否認の意義については、金子宏教授は、「租税回避の効果については、当事者が用いた私法上の法形式を租税法上もそのまま容認し、それに即して課税を行うべきか、それともそれが私法上は有効なことを前提としつつも、租税法上はそれを無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足したものとして課税を行うべきか、という問題がある。租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足したものとして取り扱うこと」と述べられている⁴⁸。すなわち納税義務者が行った私法上の取引についてその法形式を無視して課税することである。

租税回避を否認する規定、すなわちわが国においては個別的租税回避否認規定となるが、このような明文規定が存在する場合には、その要件に従って租税回避の否認が認められるが、明文規定がない場合は、わが国租税法の原則である租税法律主義の下における法的安定性・予測可能性の要請から否認することは原則として認められないと解されている⁴⁹。

しかしながら、古くはその裁判例において租税法上の実質主義による否認が認められており、また金子宏教授は、「否認が認められないと解すると、租税回避を行ったものが不当な利益を受け、通常の法形式を選択した納税者との間に不公平が生ずることは否定できない。したがって、公平負担の見地から否認規定の有無にかかわらず否認を認める見解にも、一理ある。」と述べられており⁵⁰、中里実教授も個別的な否認規定が存在しない場合の否認は原則として認められないと述べられた上で、「個別的な否認規定が存在しない場合であっても、限られた一定の場合には、例外的に、結果として狭義の租税回避『否認』と類似の効果を持つ課税が認められる余地があるものと思われる。」としている⁵¹。そして、個別的租税回避否認規定による租税回避否認と同等の効果を有するものとして、課税減免規定の限定解釈による否認と私法上の法律構成による否認を挙げている。

このように、わが国においては租税回避行為に対抗する策として、明文規定以外の方法もありうる旨を主張される場合がある。この点につき、その方法を概観し、意見を述べるものとする。

租税法上の実質主義による否認とは、昭和36年7月の税制調査会の国税通則法の制定に関する答申の説明によれば、「課税は、租税負担の公平を図るよう、課税要件事実の経済的実質に即し、かつ、税法規定の経済的意義に従って行われること」と説明されている。こ

⁴⁸ 金子・前掲注6) 123頁。

⁴⁹ 金子・前掲注6) 125頁、清永・前掲注14) 45頁、水野忠恒『租税法 第5版』（有斐閣 2011年）25頁、北野・前掲注6) 218頁等参照。

⁵⁰ 金子・前掲注6) 125頁。

⁵¹ 中里・前掲注8) 222頁。

の原則については租税法律主義に反するとして許されないとする裁判例⁵²が多く、これを認めないとする学説⁵³も多い。当該否認方法は、確かに租税公平性の観点から鑑みれば妥当であろうが、租税法律主義の観点から、裁判例や近時の学説にもあるとおり認めることはできないと考える⁵⁴。

課税減免規定の限定解釈による否認については、一定の政策目的等を達成するためにわざわざ導入された課税減免規定の解釈・適用にあたり、納税義務者の採用する（租税支払の減免を主要な目的とする人為的で事業目的のない）私法上の取引形式は、当該課税減免規定の適用の射程範囲外であり、したがって、（当該課税減免規定が適用されない結果として）課税が行われることを認めるのがこの方式の帰結である⁵⁵。この解釈による否認は、当時わが国ではまだ十分に知られていなかった解釈技術であり、金子教授が米国の **Gregory** 事件⁵⁶から主張されたものである⁵⁷。本判決について、「この判決は、一般に、『事業目的の原理』（business purpose doctrine）を確立した判決として有名である。・・・一般化していえば、この判決は、非課税規定の立法目的にてらして、その適用範囲を限定的にあるいは厳格に解釈し、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外する解釈技術を用いた例である。このように、ある規定の解釈に当たって、その中に立法趣旨を読み込むことによってその規定を限定的に解釈するという解釈技術は、わが国でも用いる余地があると思われる。」と述べられており⁵⁸、中里実教授も同旨として、「たしかに、課税減免規定が、その趣旨・目的に合致しないような納税者の行為に対してまで課税の減免を認める必要は特にない。」と述べられている⁵⁹。金子宏教授は上記述に続き、「ただし、租税法律主義の趣旨からして、この限定解釈の法理の適用については、十分に慎重でなければならないと考える。」とも述べている⁶⁰。当該方法による否認についても、租税法上の実質主義による否認と同様に、租税法律主義の観点から安易に認めることは許されないと考える。予測可能性を担保できるものではなく、法的安定性を欠くものであると考える。

私法上の法律構成による否認について、金子宏教授は、「納税者が行ったと主張する、税

⁵² 東京高判昭和 47 年 4 月 25 日行集 23 巻 4 号 238 頁、東京高判昭和 50 年 3 月 20 日訟月 21 巻 6 号 1315 頁、大阪高判昭和 59 年 6 月 29 日行集 35 巻 6 号 822 頁。

⁵³ 北野・前掲注 6) 122 頁は、当該原則を日本税法上のいわば「ガン」的存在であったとしている。他に、今村・前掲注 8) 208 頁、谷口・前掲注 6) 35 頁。

⁵⁴ 租税法律主義と租税公平主義の衝突については、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007 年）55 頁に詳細に述べられている。

⁵⁵ 中里・前掲注 8) 223 頁。

⁵⁶ *Gregory v Helvering* (1935) 55 SCR 266.

⁵⁷ 金子・前掲注 19) 20 頁。

⁵⁸ 金子・前掲注 19) 24 頁。

⁵⁹ 中里・前掲注 8) 223 頁。

⁶⁰ 金子・前掲注 6) 127 頁。

負担の免除・軽減をもたらす私法上の行為ないし取引が、私法上の真実の法律関係に合致して見えるような場合であっても、疑問のある場合には私法上の真実の法律関係に立ち入って、その行為が本当に行われたか否か、行われなかったとした場合に真実にはどのような行為が行われたのかを認定しなければならないことはいうまでもない。たとえば、税負担を軽減するとくされる行為や取引が仮装行為であって、真実には存在しないと認定される場合には、それに即した法的効果は生じず、従って税負担の免除ないし軽減の効果も生じない。したがって、この場合には法現象としては租税回避の否認と同じ結果を生ずるが、法理論上は、これは私法上の真実の法律関係に即した課税であって、租税回避の否認ではない。ただし、何が私法上の真実の法律関係であるかの認定は、取引当事者の効果意思に即して、きわめて慎重に行われるべきであって、『私法上の法律構成』の名のもとに、仮にも真実の法律関係から離れて、法律関係を構成しなすようなことは許されないと考える。」と述べている⁶¹。このように、金子宏教授も当該手法についてはその存在を認めつつも、ただし書きが示しているように、その使い方に注意しなければならないとしており、また、岡村忠生教授は、「私法上の契約解釈から離れた極めて主観主義的な法の解釈適用が行われる可能性がある。・・・租税法律主義や法の支配の観点から、はっきりと歯止めをかけるべきであると考えている。」と述べられ⁶²、他に私法上の法律構成による否認に対して否定的な見解⁶³が多数ある。私も、租税法律主義の観点から私法上の法律構成による否認を平易に認めることはできないと考える。無制限に認めることによって行政による裁量権の拡大をもたらすものへと変ずるおそれがあるのではないだろうか、法的安定性・予測可能性は担保されるのだろうか、事業活動を阻害してしまうのではないだろうか、という疑問が生じる。詳細は本章第3節で述べるものとするが、租税法律主義および租税公平主義のいずれの原則からも、立法による判断が求められるものとする。

以上のように、租税法上の実質主義による否認、課税減免規定の限定解釈による否認および私法上の法律構成による否認のいずれも、法的安定性を欠き、予測可能性を担保できないものとする。そして、これらは司法において行われることであるかもしれないが、このことを拠り所とする行政による裁量権の拡大が懸念される。租税法律主義の下、英国と同様に、立法によらない否認方法には限界があるのではないかと考える。したがって、

⁶¹ 金子・前掲注6) 127頁。

⁶² 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543号(2000年)9頁。

⁶³ 私法上の法律構成による否認に対する否定的な見解として、谷口・前掲注6) 74頁、占部裕典『租税法における文理解釈と限界』(慈学社出版 2013年) 78頁、末崎衛「租税回避目的と契約解釈」税法学 560号(2008年) 89頁等がある。

肯定的な見解としては、中里・前掲注8) 246頁以下、今村・前掲注8) 206頁、清水一夫「租税回避行為否認訴訟の実証的研究-裁判所の認定から原処分時対応の留意点を探る」税務大学校論叢 55号(2007年) 412頁以下等がある。

租税回避行為に否認する制定法が必要であるとするものである。制定法については、個別的租税回避否認規定および一般的租税回避否認規定があるが、両者の比較検討は次節において行う。

第2節 租税回避否認規定の分析

第1項 租税回避否認規定の類型

わが国においては、租税回避行為を否認する規定を個別的租税回避否認規定と一般的租税回避否認規定とに区分することが通説のようである。谷口勢津夫教授は、租税回避否認規定を以下のように区分している⁶⁴。「租税回避の否認規定については、講学上、①特定の『異常な』法形式の選択または特定の事実行為による租税回避を否認する個別否認規定と、②『異常な』法形式・事実行為を特定せず、そのときどきに問題でなるだろう、何らかの『異常な』法形式の選択または何らかの事実行為による租税回避を否認する一般的否認規定あるいは包括的否認規定とが、区分される。」

諸外国においても、わが国の個別的租税回避否認規定に相当する規定として **Specific Anti-Avoidance Rule**（以下、諸外国全般の個別的否認規定については、以下「SAAR」という。）⁶⁵があり、また英国やインド等の一部の国ではわが国における個別的租税回避否認規定と範囲を異にするかもしれないが特定の税目や範囲に対する租税回避否認規定として **Targeted Anti-Avoidance Rule**（以下、英国の個別的否認規定については、以下「TAAR」という。）があるが、これに対応する形で一般的租税回避否認規定 **General Anti-Avoidance Rule**（以下、諸外国の一般的租税回避否認規定及び英国の一般的濫用否認規定については、以下「GAAR」という。）がある。

第2項 租税回避否認規定の問題点

昭和36年7月の税制調査会の国税通則法の制定に関する答申において、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、

⁶⁴ 谷口・前掲注6) 67頁。

⁶⁵ オーストラリアでは、**Specific Anti-Avoidance Provisions**（以下「SAAPs」という。）とするものもある。例えば、Australian Government, 'Improving the operation of the anti-avoidance provisions in the income tax law: Discussion Paper 18 November 2010' (2010) <http://archive.treasury.gov.au/documents/1901/PDF/dp_anti_avoidance_provisions.pdf> accessed 30 November 2014 がある。

各税法においてできるだけ個別的に明確な規定を設けるよう務めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。」とし、個別的租税回避否認規定の欠点を補うものとして一般的租税回避否認規定に相当する規定を国税通則法に設けるべき旨を述べていたが、導入は見送られた。その理由として、「抽象的な表現による規定の解釈問題を生じ、そのおもむくところ、税務当局者による拡大的、恣意的解釈にゆだねることとなつては、納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかという懸念を抱かせるものになるのである。」と記されている⁶⁶。このように、一般的租税回避否認規定は、行政による裁量権拡大の恐れおよび法的安定性・予測可能性を害する恐れがあるという問題点を抱えている。

金子宏教授は、一般的租税回避否認規定と個別的租税回避否認規定のそれぞれの利害得失を次のように述べられている⁶⁷。「一般的否認規定は、狡猾な納税者の租税回避の試みを封ずるのに効果的である。しかし、一般的否認規定においては、否認の要件は一般的・抽象的にならざるを得ないから、解釈上否認を認めた場合と同様に、法的安定性・予測可能性が害される恐れが大きい。これに対し、個別否認規定においては、それぞれの回避行為のパターンに対応して否認の要件を具体的且つ明確に定めることが可能であり、法的安定性・予測可能性が害される恐れはそれだけ少なくなる。しかし、立法によって否認規定が設けられるまでは、租税回避は黙過されることになる。また、否認の要件が具体的であるだけに、それに該当するのを避けることは比較的容易であつて、否認要件の外側の安全地帯に新たな租税回避が生み出されやすい。さらに、否認の要件が客観的に規定されていて、租税回避がその要件に加味されていない場合には、回避意図のない納税者の行為も否認される恐れがある。」これに続いて、「これらの利害得失を総合して考えると、立法のあり方としては、一般的否認規定によるよりも、個別的否認規定によって租税回避に対処する方が、法的安定性の要請と公平負担の要請を同時に満たしうるという意味で合理的であり、・・・個別否認規定による場合は、立法がなされるまでは回避行為が黙過されることになるが、立法による対処が迅速且つ適切になされる限り、それは短期間に止まり、また回避の件数もそれほど多くはならないであろう。」と述べられ⁶⁸、一般的租税回避否認規定についてはその効果を認めつつも法的安定性・予測可能性および公平負担の要請から個別的租税回避否認規定の方がより合理的であるとする。さらに、個別的租税回避否認規定によ

⁶⁶ 志場・前掲注 7) 26 頁。

⁶⁷ 金子・前掲注 19) 26 頁以下。

⁶⁸ 金子・前掲注 19) 27 頁。

る対処は租税法規が無限に複雑化する欠点があるが、これについては、「租税法規の複雑化は、おそらく、現代国家の租税制度の一つの宿命であって、今日のように、税負担が重く、しかも租税がわれわれの経済生活のあらゆる局面と密接な関連をもっている時代においては、税負担に関する法的安定性と予測可能性を重視することが不可欠であり、そして法的安定性と予測可能性を重視する限りは、租税法規の複雑化は避けることができないと思われる。」と述べられている⁶⁹。

これらのことを踏まえて、個別的租税回避否認規定および一般的租税回避否認規定の性質をまとめると以下のとおりであると考える。

個別的租税回避否認規定の性質

利点：課税要件が明確であり、法的安定性・予測可能性の要請に合致している。

欠点①：事後的対応であることから、公平性を害している。

欠点②：税制が複雑化する。

欠点③：新たな租税回避行為を生じさせる可能性がある。

一般的租税回避否認規定の性質

利点①：網羅的にその否認対象を設定していることから、否認効果が高い。

利点②：公平負担の原則に合致している。

欠点①：法的安定性・予測可能性を害する恐れがある。

欠点②：行政による裁量権拡大の恐れがある。

第3項 一般的租税回避否認規定導入の必要性

2013年7月に英国がGAARを導入し、その経緯については第3章にてその詳細を述べることにするが、その必要性について議論がなされてきた。

タイリー教授は、TAARをライフル銃に、GAARを散弾銃に例えて、「もしGAARが拒絶されるならば、すなわち散弾銃ではなくライフル銃によるアプローチを受け入れるならば、当該アプローチのすべての結果を受け入れる必要がある。議論が、法の支配、明確性および行政の裁量権の排除に基づくものであるならば、判断をするのが難しい状況での特定の規則の適用を緩和するために歳入庁（Inland Revenue：以下「IR」という。）⁷⁰の裁量

⁶⁹ 金子・前掲注19) 27頁以下。

⁷⁰ 英国の税務行政組織は、2005年に内国歳入庁（IR）と関税消費税庁（Her Majesty's Customs and Exercise: HMCE）が統合し、英国歳入税関庁（Her Majesty's Revenue and Customs: 以下「HMRC」という。）となった。

権を排除しなければならない。」と述べられ⁷¹、結論として、ラムゼイ原則に基づく司法上の公理は制定法の解釈の問題であるとした上で、「制定法の解釈の問題であることは、すなわち基本的な原則は明確である。しかし、基本は明確かもしれないが、このことは現実問題のドアを開けることを意味している。すなわち、制定法はどのように解釈すべきであるかという問題であり、これは簡単な問題ではない。・・・租税回避 (tax avoidance) と課税の減免 (tax mitigation) の区別のために判例を理解しようとすることはもはや必要なことではない。今必要なことは GAAR が判例法を改良するものであるか否かを熟慮することである。」と述べられた⁷²。

フリードマン教授は、「理想的な世界では GAAR は必要ないだろう。・・・しかしながら、現実の世界では、生じるであろうすべての問題に対応できる立法は存在しない。実際には、過度に詳細な規定はしばしばタックスプランニング又は租税回避の機会を増加させている。これは、ある種の立法の怠慢を意味しており、この性質 (租税回避対抗策) を有する立法を適用する裁判例の増加に驚くことでもない。このような規定がさらに至る所に存在することによって、優良な納税義務者は、優遇的な措置に対して興味を失うだろう。したがって、GAAR の導入は、重要になる。」と述べられている⁷³。

両教授は、英国においては TAAR が増えすぎてしまい、税制が複雑難解なものとなり、かえって納税義務者に対する予測可能性を害していることをも視野に入れていた発言であり、加えてタイリー教授は、制定法の解釈方法について判例法より法的安定性・予測可能性を確実なものとするような制定法であるか否かを考える必要があると述べられていると考える⁷⁴。

また、1990 年代後半の議論においても、司法上の公理は不確実であり納税義務者にとっても政府にとっても望ましい状態ではない⁷⁵、とされており、明文規定のないままの司法による対応では、法的安定性・予測可能性を担保できないことを示唆している。

⁷¹ John Tiley and Glen Loutzenhiser, *Revenue Law: Introduction to UK Tax Law: Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax* (7th edn Hart Publishing, Oxford 2012) 105.

⁷² *ibid* 127.

⁷³ Judith Freedman, 'Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance' (2014) 20 *Asia-Pacific Tax Bulletin* 167, 168

⁷⁴ Brian Arnold, 'A Comparison of Statutory GAAR and Judicial General Anti-Avoidance Doctrines as a means of Controlling Tax avoidance: Which is Better? (What Would John Tiley Think?)' in John Avery Jones, Peter Harris and David Oliver (eds), *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley* (Cambridge University Press, Cambridge 2008) 24 によれば、タイリー教授は GAAR が判例法を上回るものであるかという問題について懐疑的であり、GAAR 導入よりも司法による法の発見を望むものであるとする。本書は 2008 年発行であり、引用されているタイリー教授の論文は 2005 年までのものであり、その後アーロンソン勅撰弁護士とともに GAAR に関する研究報告書を作成していることから当該英国の GAAR につき賛成しているものであろう。

⁷⁵ The Tax Law Review Committee, (n25) xv.

わが国においては、昭和 36 年 7 月の税制調査会の国税通則法の制定に関する答申以降もその必要性が論じられている⁷⁶。一方、行政による裁量権拡大の恐れおよび法的安定性・予測可能性を害する恐れがあるという問題点を有することから否定的な見解もある⁷⁷。前項において、金子宏教授の「今日のように、税負担が重く、しかも租税がわれわれの経済生活のあらゆる局面と密接な関連をもっている時代においては、税負担に関する法的安定性と予測可能性を重視することが不可欠であり、そして法的安定性と予測可能性を重視する限りは、租税法規の複雑化は避けることができないと思われる。」を引用⁷⁸したが、わが国の租税法の原則からも同意するところである。

しかしながら、上述の英国の状況から鑑みると、税制が複雑化することによって法的安定性・予測可能性が害される恐れがあること、司法上の判断も法的安定性・予測可能性を担保できないこと、税負担が重い今日において租税回避行為が成功した者との間における不公平感の増大、といったさらなる問題が生じていると考える。

これらのことから、英国をはじめとする諸外国同様、わが国においても一般的租税回避否認規定が必要であると考え。当然のこととして、行政による裁量権拡大の恐れおよび法的安定性・予測可能性を害する恐れがあるという問題点に対して可能な手当を施した上での一般的租税回避否認規定の導入を提言するものである。

本論文では、裁判において法令上の根拠がなければ否認することはできないとされ、当該事件後に個別的租税回避否認規定を制定した航空機リース事件⁷⁹を第 4 章において取り上げ、一般的租税回避否認規定によってその行為を否認できるか否かを検証するものとする。当該規定によって否認されるならば、その有効性を証することになると考える。

第 3 節 検討の観点

一般的租税回避否認規定を導入するのであれば、その問題点である「法的安定性・予測可能性を害する恐れがあること」および「行政による裁量権拡大の恐れがあること」の 2 点に配慮し、さらには実効性のある規定とするものでなければならないと考えることから、

⁷⁶ 今村隆「租税回避への対応と納税者の権利保護(2)諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報 57 巻 10 号 (2009 年)、酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点(1)」税大ジャーナル 9 号 (2008 年)、品川芳宣「租税回避行為に対する包括的否認規定の必要性和その実効性」税務事例 41 巻 9 号 (2009 年) 等。

⁷⁷ 金子・前掲注 19) 27 頁、谷口・前掲注 12) 288 頁等。

⁷⁸ 金子・前掲注 19) 27 頁以下。

⁷⁹ 前掲注 16)。

本論文では、(1)否認対象行為の明確性、(2)制度運用の公平性、(3)行政の裁量権拡大の抑制、(4)納税義務者の権利保護、(5)事業活動の阻害防止、(6)実務上の実行可能性、以上 6 つの視点につき主要な目的およびその解決策の導入を考える。(解決策は重複するものもあるため、番号を通し番号とする。)

(1)否認対象行為の明確性

目的：納税義務者の予測可能性を担保する。

解決策①：法令解釈集（通達、ガイドンス等）を導入する。

解決策②：一般的租税回避否認規定適用に関する事前照会制度を導入する。

(2)制度運用の公平性

目的：行政処分の透明性を高め、納税義務者相互間の公平性を確保する。

解決策③：第三者機関を設置する。

解決策④：一般的租税回避否認規定適用可否を判断する機関を中央に一元化する。

(3)行政の裁量権拡大の抑制

解決策①：法令解釈集（通達、ガイドンス等）を導入する。

解決策③：第三者機関を設置する

解決策⑤：行政が立証責任を負うものとする。

(4)納税義務者の権利保護

解決策①：法令解釈集（通達、ガイドンス等）を導入する。

解決策②：一般的租税回避否認規定適用に関する事前照会制度を導入する。

解決策③：第三者機関を設置する。

(5)事業活動の阻害防止

解決策⑥：合理的な企業行為を否認規定の対象領域から排除する。

(6)実務上の実行可能性

目的とする行為を確実に阻止し、公平・公正に運用できる制度である必要があると考え、解決策①から⑥までに加え、制度構築に際して、学者、実務家、納税義務者等に

よる議論の場を設け、実行可能となる制度設計をする。

以上のように、一般的租税回避否認規定の問題点に対する解決策については、

解決策①：法令解釈集（通達、ガイダンス等）を導入する。

解決策②：一般的租税回避否認規定適用に関する事前照会制度を導入する。

解決策③：第三者機関を設置する。

解決策④：一般的租税回避否認規定適用可否を判断する機関を中央に一元化する。

解決策⑤：行政が立証責任を負うものとする。

解決策⑥：合理的な企業行為を否認規定の対象領域から排除する。

解決策⑦：制度構築に際して、学者、実務家、納税義務者等による議論の場を設ける。

これら7点に集約されることになろうかと考えるが、例えば第三者機関の設置については、メンバーの選定、その機能や権限の範囲などその詳細について検討する必要がある。したがって、各解決策につき次章以降で各国の状況を考究し、わが国への提言につなげたいと考える。

第2章 オーストラリアおよびカナダの一般的租税回避否認規定

第1節 オーストラリア

第1項 沿革と位置づけ

(1) 沿革

オーストラリアは、イギリス法を継受した国の一つである。1986年に枢密院への上訴がすべて廃止されることになったが、枢密院への上訴が認められていたことから英国における判決も正しい法の宣明として継受した⁸⁰。裁判所は、文理主義および実質より形式を優先する傾向にあり、租税回避事件についてはウエストミンスター公爵事件貴族院判決⁸¹の影響を受けることになる。このような文理解釈は、オーストラリアにおいても租税回避スキームの増加をもたらした。1981年、議会は1901年法解釈法15AA条⁸²に、裁判所に立法の目的・趣旨解釈および租税回避スキームを拡大させていた過度の文理解釈から解き放されることを認める規定を制定した⁸³。さらに重要な立法は、1984年の同法15AB条の制定である。15AB条(3)において、「法の通常目的 (ordinary meaning) が当該法の規定から明らかでない場合は、文脈および内在する目的を考慮するものとする。」とした。すなわち、今日では裁判所は、規定を解釈する場合に、説明文書 (explanatory memoranda) や政府声明 (parliamentary speeches) を含む広範な外部資料に頼ることができる⁸⁴。

現行のGAARは、1936年所得税賦課法第4A編 (Income Tax Assessment Act 1936 Part IVA : 以下「Part IVA」という。) ⁸⁵に規定されている。パゴン教授によれば、Part IVAの前身は1895年まで遡る⁸⁶ことになるようだ⁸⁷。1936年所得税賦課法における最初のGAAR

⁸⁰ 田中英夫『英米法総論 上』(東京大学出版 1980年) 356頁。

⁸¹ *Duke of Westminster v Commissioners of Inland Revenue* [1936] AC 1 (HL). 英国における租税回避事件である。第3章で詳しく述べるものとする。

⁸² *Act Interpretation Act 1901 (Cth) s15AA*. 本規定は、「法律上の規定を解釈するに際し、(法律にその意図や目的が明示的に表されているか否かに関係なく)、法律の根底にある意図または目的を奨励する解釈が、当該意図または目的を奨励することのない解釈よりも優先される。」とする。

⁸³ Ivan Potas, 'Thinking About Tax Avoidance' Trends and Issues in crime and criminal justice (Australian Institute of Criminology, Sydney 1993) 3.

⁸⁴ Margaret Mckerchar and Cynthia Coleman, 'Avoiding Evasion: An Australian Historical Perspective' in John Tiley (eds), *Studies in the History of Tax Law* (Volume 5 Hart Publishing, Oxford 2012) 390.

⁸⁵ *Income Tax Assessment Act 1936 (C2014C00003) Part IVA*.

⁸⁶ G. T. Pagone, 'Part IV: The General Anti-Avoidance Provisions in Australian Taxation Law' (2003) 27 *Melbourne University Law Review* 770, 771.

⁸⁷ The provisions of s260 in the Act were substantially the same as those in s53 of the *Income Tax Assessment Act 1915* (Cth). They, in turn, can be traced to similar provisions in the *Land Tax Assessment Act 1910* (Cth) s63, the *Income Tax Act 1895* (Vic) s44 and the *Land and Income Tax Assessment Act 1895* (NSW) s63.

は 260 条⁸⁸である。この規定は 1981 年に Part IVA に改正されるまで適用されることになるが、1970 年代には司法によって骨抜きにされた。これは、裁判所による 260 条への 3 つのアプローチによるものである。第一に、断定テスト (predication test)、第二に、選択の法則 (choice principle)、第三に、推定取引の公理 (antecedent transaction doctrine) である。第一の断定テストは、ニュートン事件枢密院判決⁸⁹においてデニング卿によって示されたもので、「260 条をアレンジメントに適用するためには、(アレンジメントの) 実行に対して明白な法を発見することによって、(アレンジメントの) 実行方法が租税回避を目的としていることを断定できるものでなければならない。断定することができないならば、必ずしも租税回避の目的を有するとして分類されるものではなく、通常の商取引や関係者間取引として説明可能な場合は (租税回避であると) 認めてはならない。」とする。第二の選択の法則は、キースリー事件高等法院判決⁹⁰により導かれたもので、法の趣旨として課税されるものに該当するか否かの選択肢がある場合、当該選択を行うことによって税負担の排除、軽減または回避が行われたとしても 260 条を適用することはできないとするものである。第三の推定取引の公理は、260 条によって否認されるアレンジメントなどが、仮に実行されなかったならば本法の他の規定により納税義務が生じるものでなければならないとする。これらのアプローチにより、260 条は終結をむかえることになる⁹¹。

1981 年、260 条に取って代わり Part IVA が制定された。当該 Part IVA が規定されてからおよそ 30 年が経過し判例を蓄積してきたが、2013 年にアクサ事件控訴審判決⁹²および RCI 事件控訴審判決⁹³を起因とする改正がなされた。詳しくは後述するが、Part IVA の見出しは以下のとおりである。

- 177A 条 解釈 (Interpretation)
- 177B 条 本編の適用 (Operation of Part)
- 177C 条 租税上の便益 (Tax benefits)
- 177CB 条 租税上の便益を認定するための基礎概念
(The bases for identifying tax benefits)

⁸⁸ 本規定は、次のとおりである。

(1)口頭または書面であるかによらず、本規定の適用開始前後に関係なく、あらゆる契約 (contract)、合意 (agreement) またはアレンジメントが、これらの目的または効果を意図する限りにおいて、直接的または間接的に、(a)所得税の帰属の変更、(b) 所得税負担の軽減、(c) 本法上の申告義務または納税義務の排除、軽減、回避、(d) 本法の執行の阻害、をするならば、長官に対して、あるいは本法の下での手続きとの関係上、絶対的に無効である。しかし、他の関連事項または他の目的を有するような合法的な場合には不利益を与えないものとする。(2)本条は 1981 年 5 月 27 日以後に締結または実施される契約、合意またはアレンジメントには適用しないものとする。

⁸⁹ Newton v Federal Commissioner of Taxation (1958) 98 CLR 1.

⁹⁰ W P Keighery Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation (1957) 100 CLR 66.

⁹¹ Pagone, (n86) 774.

⁹² Federal Commissioner of Taxation v AXA Asia Pacific Holdings Ltd (2010) 189 FCR 205.

⁹³ RCI Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation [2011] FCAFC 104.

177D 条	本編が適用されるスキーム (Schemes to which this Part applies)
177E 条	会社利益の剥奪 (Stripping of company profits)
177EA 条	課税済負債の創設および課税済債権の否認 (Creation of franking debit or cancellation of franking credits)
177EB 条	連結グループにおける課税済債権の否認 (Cancellation of franking credits – consolidated groups)
177F 条	租税上の便益等の否認 (Cancellation of tax benefits etc.)
177G 条	修正申告 (Amendment of assessments)

(2) 位置づけ

Part IVA は、他の規定を適用できなかった場合にのみ適用されるものである。Part IVA の目的と効果は、文理解釈および最初 (Part IVA 適用前に適用する) の規定の適用、または拡大した目的論的解釈およびその適用にさらされることがない課税環境を示すものである⁹⁴。Part IVA は、租税法の目的論的解釈または租税上の便益が法の誤用もしくは濫用によって得られたものであるかに依るものではない。

1981 年の改正時においてハワード財務大臣は、「Part IVA は、あからさまに、人為的にまたは仕組まれたアレンジメント (blatant, artificial or contrived arrangement) を打ち倒すべきとする政策に効果を与えるものである。」と述べた⁹⁵。しかし、裁判所は、これらのアレンジメントを超えた範囲で Part IVA を適用している⁹⁶。

第 2 項 1936 年所得税賦課法第 4A 編

課税要件に関する規定は、Part IVA 177A 条、177C 条、177CB 条、177D 条である。本項では各規定の邦訳 (一部省略) を述べるものとし、続く第 3 項において司法上の解釈およびその適用を踏まえてその課税要件を考察する。

177A 条

(1) Part IVA では、反対の意図が示されていない限り、以下のような意味となる。

スキームは以下のように定義される。

(a) あらゆる agreement、arrangement、understanding、promise、又は undertaking を意味する。明示されているか否か、および執行可能か否かまたは法的手続に基づ

⁹⁴ Pagone, (n42) 18.

⁹⁵ Hansard House of Representatives vol 123 (27 May 1981) 2683.

⁹⁶ Maurice Cashmere, 'A GAAR for United Kingdom? The Australian Experience' [2008] British Tax Review 125, 157.

- いて執行する意図を有するか否かを問わない。(合意(agreement)、契約(arrangement)、了解(understanding)、約束(promise)、あるいは事業(undertaking)を意味する。)
- (b) あらゆるスキーム(any scheme)、計画(plan)、提案(proposal)、行動(action)、一連の行動または一連の行為等を意味する。
- (4) Part IVA における「ある者によるスキームの実行」の意味するところは、ある者が他の者もしくは他の複数の者とともによるスキームの実行を含むものと解するものとする。
- (5) Part IVA における「特定の目的のためにある者によって締結または実行されるスキームもしくはスキームの一部」の意味するところは、特定の者によって2つもしくはそれ以上の目的、すなわち特定の目的が支配的目的(dominant purpose)となる目的のために締結又は実行されたスキームまたはスキームの一部を含むものと解する。

177C 条

- (1) 本編において、納税義務者がスキームに関連して租税上の便益を享受しているとする基準は、以下のとおりである。
- (a) スキームが締結または実行されていなかった場合に、当該納税義務者の当該課税年度における課税所得に含まれていたであろう、または含まれていたことが合理的に期待されるかもしれない金額で、当該納税義務者の当該年度の課税所得に含まれていなかった金額、または
- (b) スキームが締結または実行されていなかった場合に、当該納税義務者の当該課税年度に関連して全部もしくは一部が控除されないであろう、または合理的に期待されないかもしれない金額で、当該納税義務者の当該年度の課税所得に関連して控除された金額
- (2) 納税義務者がスキームに関連して租税上の便益を享受していることの基準に、以下は該当しない。(適用除外規定)
- (a) スキームが締結または実行されていなかった場合に、当該納税義務者の当該課税年の課税所得に含まれていたであろう、または含まれていたことが合理的に期待された金額が、1997年制定の所得税法に規定されている合意等において課税所得に含まれないことが明示等されている場合
- (b) 当該スキームが、宣言(declaration)、合意、選択等を行うための必要である環境または状況等を作り出す目的でいずれかの者により行われたものでない場合

なお、同項(b)では控除、同項(c)では損失、同項(d)では外国税額控除についての適用除外が規定されている。

177CB 条

- (1) スキームが締結または実行されていなかった場合に、以下の租税上の効果 (tax effects) が生じたであろう、または生じることが合理的に期待されるかもしれないということを決断するために、177C 条の下に本条を適用する。
 - (a) 納税義務者の課税所得に含まれる金額
 - (b) 納税義務者に認められていない全部または一部の控除金額、等
- (2) スキームが締結または実行されなかった場合に租税上の効果が生じたとする認定は、実際に生じたかあるいは存在した事象や状況（スキームの一部を構成するもの以外とする。）のみを包含 (comprise) した仮定 (postulate) を基礎としなければならない。
- (3) スキームが締結または実施されなかった場合に、租税上の効果が生じたと合理的に期待されるかもしれないとする認定は、スキームを締結または実行することに対する合理的な代替案である仮定を基礎としなければならない。
- (4) 仮定が合理的な代替案であるかは上記(3)の目的に従い、
 - (a) スキームの実質および本条の執行に関連した結果以外で、納税義務者がスキームによって得られたであろうあらゆる結果または影響を考慮する。
 - (b) スキームに関連する者が本法の執行に関連して仮定によって得られたであろうあらゆる結果は考慮しない。

177D 条

租税上の便益を享受するためのスキーム

- (1) スキームに関与又は実施する者が、
 - (a) 関連する納税義務者 (a relevant taxpayer) にとってスキームに関連する租税上の便益 (a tax benefit in connection with the scheme) を得る目的であったと結論づけられるもの、または
 - (b) 関連する納税義務者および他の納税義務者（または他の複数の納税義務者）にとってスキームに関連する租税上の便益を各々得ると結論づけられるものである場合には、スキームの全部もしくはスキームのあらゆる一部分を締結または実行する者が、関連する納税義務者、他の納税義務者または他の納税義務者のうちの一人のいずれかであるか否かは問わず、本編を適用する。（以下、これらの者を「スキーム関連者」とする。）

考慮すべき事象

(2) 上記(1)のため、以下の事象を考慮する。

- (a) スキームの締結または実行方法
- (b) スキームの形式および実質
- (c) スキームの実行時期および実行期間
- (d) 本編が存在しない場合に本法に関連して生じる結果
- (e) スキームによってもたらされた、もたらされるだろう、またはもたらされると合理的に期待できるかもしれない納税義務者の財政状態の変化
- (f) スキームによってもたらされた、もたらされるだろう、またはもたらされると合理的に期待できるかもしれない納税義務者の関連者の財政状態の変化
- (g) スキームが締結または実行されることによる納税義務者とその関連者に生じるその他の変化
- (h) 納税義務者に関連する者と他の者の関係の本質

177F 条

- (1) 本編を適用するスキームに関連する納税義務者によって、本条が存在しなければ得られたまたは得られるだろう租税上の便益について、国税庁長官は以下を行うことができる。
- (a) 当該納税義務者の課税年度における課税所得に含まれていない金額である租税上の便益の場合：当該納税義務者の課税年度の課税所得にその全部または一部を含めるよう決定する。
 - (b) 当該納税義務者の課税年度における控除される金額である租税上の便益の場合：当該納税義務者の課税年度に関連する控除の全部または一部を認めないとして決定する。

第3項 課税要件

Part IVA の規定から導きだされる課税要件は以下のとおりである。

- ① スキームが存在すること。
- ② 適用除外となる場合を除いて、スキーム関連者がスキームに関連した租税上の便益を得ていること。当該租税上の便益は、177C 条および 177CB 条の合理的仮定テスト (reasonable hypothesis test) の要件を充足しているものであること。
- ③ 租税上の便益を得ることが支配的目的であることをもってスキームを締結または実

行すること。

この課税要件を構成するキーワードであるスキーム、租税上の便益および支配的目的について、どのように観念されているのかを検討する。

(1) スキーム

スキームの機能については、マクオーリー事件連邦裁判所判決において、ヒル判事は、「支配的目的に関しては特定の目的に言及しなければならないし、租税上の便益がスキームに関連するものでなければならない。」と述べている⁹⁷。このことは、**Part IVA** 適用におけるスキームの役割が租税上の便益が得られるか否かを決定する指標となることを意味している⁹⁸。

Part IVA における課税要件の要素となる言葉である「租税上の便益」「スキーム」および「目的」は、**Part IVA** 適用に関して互いに結びついており、切り離すことは難しいものである⁹⁹。租税上の便益を生み出す要素としてのスキームを完全に明確に識別することは、それを締結または実行した者の支配的目的を説明すべき要素か否かの判断を容易にする¹⁰⁰。すなわち、**Part IVA** 適用に際して租税上の便益を生み出すスキームか否かを認定することが重要となることを意味している。

ピアボディ事件高等法院判決¹⁰¹によって、客観的事実に基づいて租税上の便益を得るためのスキームか否かを判断すること、およびスキームの一部がすべての実際の意味を奪うことなくそれ自身で自立可能でないならば **Part IVA** は適用されないことが示された。

ハート事件高等法院判決では、「もっとも重要なことは（『それ自身で自立可能』であるとか『すべての実際の意味を奪う』といった）**Part IVA** に追加された基準を採用するために **Part IVA** で用いられている文言の中に見つけられるべき論拠がないことである。商業上か何かの一貫性を有するスキームに言及するものではない。スキームとして認識されるすべてを実行する者の目的だけを要求する **Part IVA** から離れて、とくに 177D 条は関連する納税義務者にスキームに関連する租税上の便益を得ることを認める目的のために行われると結論づけることに言及している。」としている¹⁰²。

RCI 事件控訴審判決¹⁰³においても、ハート事件の上記判旨は引用されている。このこと

⁹⁷ Macquarie Finance Ltd v Federal Commissioner of Taxation (2004) 57 ATR 115, 137 [76].

⁹⁸ Pagone, (n42) 39.

⁹⁹ ibid 39.

¹⁰⁰ ibid 40.

¹⁰¹ Federal Commissioner of Taxation v Peabody (1994) 181 CLR 359.

¹⁰² Commissioner of Taxation v Hart (2004) 217 CLR 216, 240 [47].

¹⁰³ [2011] FCAFC 104 [15].

から考察するに、パゴン判事が述べられているように「租税上の便益」「スキーム」および「目的」は、関連しており切り離して考えるものではないと考える。スキームは、177A 条で定義付けされているが、それは一般的な文言を定義しているにすぎず、具体的内容は他の条項、特に 177D 条によって示されている。すなわち、177D 条に規定されている 8 つの考慮すべき事象を客観的に考慮した上で、スキームに関連する租税上の便益を得る目的が支配的目的であったと結論づけられる場合におけるスキームを Part IVA の適用されるスキームとするものである。繰り返すことになるが、換言すれば、3 つのキーワードがすべて一連の鎖でつながれたとき（租税上の便益-スキーム-支配的目的）に Part IVA は適用されることになると思われる。

（２）租税上の便益

2013 年の改正において、177CB 条が新たに規定された。

当該改正の起因となった RCI 事件連邦控訴裁判所判決において、「スキームが締結または実行されていないならば、合理的な期待は、関連者が、提案を破棄、無期限に繰延、株式の移転を伴わないような変更、または代替案の実行のいずれかを行うだろう。RCI はスキームに関連して享受したと行政側が主張した租税上の便益を享受していない。」とした¹⁰⁴。これは、合理的仮定テスト（reasonable hypothesis test）であるが、スキームが締結または実行されていなかったならば「合理的に期待される（might reasonably be expected）」租税上の便益を生じさせない代替スキームの存在を証明しなければならないとするものである。

Part IVA 適用における改正前の 177C 条の弱点は、スキームが実行された場合と実行されなかった場合の租税上の結果を比較することによって租税上の便益の有無を判断するものであったことから、スキームが実行されなかった場合について租税上の便益が生じないような代替案を証明することによって Part IVA の適用を免れることができるものであった。

改正によって導入された 177CB 条¹⁰⁵は、2 本の柱である壊滅アプローチおよび再構成アプローチからなっているが、その内容につき説明文書¹⁰⁶では以下のように説明されている。

¹⁰⁴ [2011] FCAFC 104 [150].

¹⁰⁵ 177CB 条(1)の本文は、'This section applies to deciding, under section 177C, whether any of the following (tax effects) would have occurred, or might reasonably be expected to have occurred, if a scheme had not been entered into or carried out: 'となっている。

¹⁰⁶ House of Representatives, 'Tax Laws Amendment (Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting) Bill 2013' Explanatory Memorandum C2013B00015 (13 February 2013)
<http://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/legislation/ems/r4965_ems_b7b5685c-d33d-4c8c-8d95-24a621d41342/upload_pdf/377313.pdf;fileType=application%2Fpdf#search=%22legislation/ems/r4965_ems_b7b5685c-d33d-4c8c-8d95-24a621d41342%22> accessed 16 October 2014.

①壊滅アプローチ (annihilation approach) ¹⁰⁷

177CB 条(1)に ‘would have occurred’ とあり、スキームが締結または実行されなかった場合に、租税上の効果が生じたであろうと仮定するものであり、実際に生じたまたは存在する事象もしくは状況だけを考慮しなければならない、とするものである。本規定導入以前は、177C 条にある ‘would have been included’ とあり、スキームによって生じた租税上の結果とスキームがなかった場合に生じるであろう租税上の結果を比較することを要求していた。当該アプローチは、177C 条が求める比較による租税上の便益を認定するものではなく、課税根拠規定を避けるようなスキームに効果的である。

②再構成アプローチ (reconstruction approach) ¹⁰⁸

177CB 条(1)に ‘might reasonably be expected to have occurred’ とあり、スキームが締結または実行されなかった場合に、租税上の効果が生じたことを合理的に期待されたと仮定するものであり、スキームの合理的な代替案を示すものでなければならない、とするものである。本規定導入以前は、177C 条にある ‘might reasonably be expected to have been included’ とあり、スキームによって生じた租税上の結果とスキームがなかった場合に合理的に生じるかもしれないと期待されうる租税上の結果を比較することを要求していた。当該アプローチは、177C 条が求める比較による租税上の便益を認定するものではなく、課税減免規定によって税額控除などを受けようとするスキームに効果的である。

(3) 支配的目的

ハート事件高等法院判決において、「177D 条は、8つの客観的な要因から判断しその目的を結論づけるように要求するものである。スキームの全部もしくは一部を締結または実行する関連する納税義務者または他の者の主観的動機を要求し許すものではない。」とした¹⁰⁹。すなわち、主観的な動機ではなく客観的事実をもとに支配的な目的か否かを判断することを意味している。

租税上の動機と合理的な商業上の目的の両方を有している場合について、スポットレス事件高等法院判決において「納税義務者に租税上の便益を得ることを容易にする支配的目的のためにスキームを締結または実行した場合、合理的な商業上の目的を有していることによって Part IVA の要件を満たすか否かの答えを決定することにはならない。」とし、「支

¹⁰⁷ ibid 19-20.

¹⁰⁸ ibid 20-23.

¹⁰⁹ (2004) 217 CLR 216, 243 [65].

配的とは有力な、顕著なあるいはもっとも影響力のある目的であることを示している。」とした¹¹⁰。すなわち、合理的な商業上の目的があったとしても、支配的目的が租税上の便益を得ることであるならば、177D 条の要件を満たすことになる。

第4項 税務行政の機能と納税義務者保護

本項では、Part IVA に関する周辺制度等について述べるものとする。具体的には、立証責任、委員会制度、法令解釈集およびルーリング制度について述べるものとする。

また、オーストラリアにおいては税の賦課および徴収を行う税務行政機関は、Australian Taxation Office : 以下「ATO」という。)である。GAAR¹¹¹の適用の可否については、ATO の職員は ATO 内に組織された Tax Counsel Network (以下「TCN」という。)に照会しなければならず、その後 ATO 長官は委員会 (Panel) に助言を求めた後に、GAAR の適用について最終的な決定を下すものとされている。

(1) 立証責任

立証責任については、1953 年租税管理法¹¹²第 4C 編 14ZZK 条および 14ZZO 条に規定が置かれており、行政不服審判所 (Administrative Appeals Tribunal : 以下「AAT」という。)および連邦裁判所において申立人および上诉人、すなわち納税義務者が立証責任を負うこととなっている。

(2) 委員会制度

委員会については、行政管理指針 PS LA 2005/24¹¹³にその役割および機能等が示されている。ATO 長官は、GAAR を適用するにあたっては、事実を注意深く十分に検討した後に適用しなければならないとして、委員会を設置した。当該委員会は、ATO 長官からの求めに応じてルーリングおよび GAAR の適用について助言を与えるものとされている。当該委員会は行政内部のセーフガードとしての機能を有するものである、とパゴン判事は述べられている¹¹⁴。GAAR 適用に関して、TCN への照会および委員会の助言によって、行政処分

¹¹⁰ Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Limited (1996) 186 CLR 404, 415.

¹¹¹ ここでは Part IVA ではなく GAAR とする。Part IVA は所得税における一般的租税回避否認規定であるが、本項で述べる内容は Part IVA のみならずオーストラリアにおけるその他の一般的租税回避否認規定 (例えば、GST に関する規定) についても適用されることから、GAAR とする。特に、委員会制度は、PS LA 2005/24 発行以前に PS LA 2000/10 が発行されており、ここでは委員会制度について Part IVA の適用に関する助言を行うものとされていたが、LA 2005/24 においてその内容が変更され GAAR の適用に関する助言を行うものとされた。従って、PS LA 2000/10 における委員会を IVA Panel といい、LA 2005/24 における委員会を GAAR Panel という。

¹¹² Tax Administration Act 1953 (C2014C00755).

¹¹³ Australian Taxation Office, Practice Statement Law Administration: PS LA 2005/24 [17]-[40].

¹¹⁴ G. T. Pagone, 'The Australian GAAR Panel' (GAAR Conference organized by Oxford University

の一貫性が保たれると考える¹¹⁵。

メンバーは、実務家や専門家および ATO の職員から構成され、議長は ATO の主席 (senior Tax Officer) が務めるものとされている。委員会はメルボルンとシドニーに設置されており、現在、それぞれ外部から 4 名の委員¹¹⁶および ATO から 3 名の委員が選出されている。外部から招聘された委員は、ATO 長官によって選ばれ、その任期が明確でないことから公衆からの信頼を落とすことになっているのではないかとパゴン判事は指摘されている¹¹⁷。そして、透明性などを高めるようにすることが好ましく、公正でありかつ公正と見られるような制度にするべきである、としている¹¹⁸。

また、委員会は立法によって設置されたものではなく、ATO 長官による決定によって設立された。したがって、独立した法的基盤がないものであり¹¹⁹、その機能は意見を述べることにとどまるものである。

(3) 通達および行政管理指針 (法令解釈集)

ATO は、税務通達 (Taxation Ruling : 以下「TR」という。) や法律施行に関する行政管理指針 (Practice Statement Law Administration : 以下「PS LA」という。) を公表している。現在、GAAR に関するものは、PS LA 2000/10 (Withdrawn) および PS LA 2005/24¹²⁰となっている。

(4) ルーリング制度

わが国における事前照会制度に相当する制度として、オーストラリアでは、1953 年租税管理法第 5-5 編 (Tax Administration Act 1953 Part 5-5) にルーリング制度の規定が置かれている。その見出しは、

- 357 条 目的及び一般的な内容
- 358 条 パブリック・ルーリング
- 359 条 プライベート・ルーリング
- 360 条 オーラル・ルーリング

となっている。

Centre for Business Taxation, London, 10 February 2012) 4.

¹¹⁵ ibid 5.

¹¹⁶ Australian Taxation Office, 'General Anti-Avoidance Rules Panel' <<https://www.ato.gov.au/General/Tax-and-super-law/In-detail/General-Anti-Avoidance-Rules-Panel/>> accessed 20 October 2014.

¹¹⁷ ibid 6.

¹¹⁸ ibid 7.

¹¹⁹ ibid 8.

¹²⁰ Australian Taxation Office, Practice Statement Law Administration: PS LA 2005/24.

ATO 長官によって執行される法の適用に関する助言は、一般的に拘束力のあるルーリングによって提供されるものであり、パブリック・ルーリング、プライベート・ルーリング、オーラル・ルーリングの 3 種類がある。拘束力は行政側に求められるものであって、納税義務者はルーリングに拘束されない。ルーリングは、納税義務者の保護のために行われるものであって、租税負担を課すものではない。

パブリック・ルーリングは、多くの納税義務者に共通する状況を明らかにするために文書で発行されるものである。

プライベート・ルーリングは、特定の納税義務者の個別事案に対して提供されるものであり、関連する事実および推定によって判断される。納税義務者は、必ずしも当該ルーリングに従う必要はない。

オーラル・ルーリングは、所得税のような個人に関する租税に対して提供されるものである。

GAAR に関するルーリング制度については、特に行政管理指針 PS LA 2005/24 に示されている。GAAR についても、プライベート・ルーリング、パブリック・ルーリングおよびその他 ATO によって示された文書の助言が与えられる。ルーリング制度においても、GAAR の適用と同様に ATO 職員が TCN に照会後、ATO 長官が委員会に助言を求めることとなっている。

このようにして発せられたルーリングは、行政に対して法的拘束力を有するものである。

第 2 節 カナダ

第 1 項 沿革と位置づけ

(1) 沿革

カナダにおいては、現行の所得税法¹²¹245 条に一般的租税回避否認規定が置かれている。当該規定は、1988 年に 1948 年の所得税法¹²²137 条(1)、(2)および 138 条が改正されたものである。137 条(1)は、人為的な取引 (artificial transactions) について規定されており、不当 (unduly) または人為的に所得を減少させる場合においてその起因となる支払や費用の控除は認められない、とするものであった。同条(2)は、取引の形式または法的効果にかかわらず、取引の結果としてある者から他の者へ租税上の便益 (tax benefit) が移転する場合、租税負担を回避または免れようとする意図の有無にかかわらず、その状況を考慮して

¹²¹ Income Tax Act, R.C.S. 1985, c. 1 (5th Supp.).

¹²² Income Tax Act 1948, c. 52.

課税所得を計算するもの、とする規定であり、また 138 条(1)は、取引の主要な目的の一つが不当に租税負担を回避または減少させることである場合、当該回避または減少による効果をないものとするものであった。さらに遡れば、1917 年の戦時所得税法¹²³4 条(3)に、課された租税負担を免れようとする目的でなされた配偶者等への移転または譲渡で行政が認めないものは租税を課す、とする規定があり、回避という文言は使われておらず移転および譲渡に限定してはいるが、行政の有する意図に反する場合はその行為を認めず租税を課すとしていることから、広く捉えれば一般的な否認規定とも考えられる。

現行の一般的租税回避否認規定は、1988 年に改正されたもの¹²⁴であるが、その改正の契機となったのはスチュバート事件最高裁判決¹²⁵である。カナダもオーストラリアと同様にイギリス法を継受する国であり、租税回避事件についてウエストミンスター公爵事件貴族院判決¹²⁶の影響を受けることになる。したがって、裁判の多くにおいて厳格解釈・文理解釈をし、経済的実質より法的形式によって判断がなされた¹²⁷。しかしながら、裁判所はこの原則をその根底に置きつつも、取引の様式に合わせた形で租税回避行為に対するいくつかの公理を発展させた。この公理とは、仮装取引公理 (the sham transaction doctrine)、形式より実質 (substance over form)、ステップ取引公理 (step transaction doctrine) および事業目的テスト (the business purpose test) である¹²⁸。これらの公理は租税回避事件に対する司法上の判断を一貫したものとせず、不明確なものとした¹²⁹。スチュバート事件においては、これまでの厳格解釈・文理解釈を捨て去り、法学者ドリージャー氏の「現代的ルール (modern rule)」、すなわち、「今日においては、一つの原理またはアプローチがあるだけである。すなわち、法の文言は、法の大綱、法の目的および立法趣旨を鑑みて、全体の文脈および文法的かつ通常の意味において解釈するものである。」とする¹³⁰アプローチを引用した¹³¹。そして、事業目的テストを排除した上で、当該事件において法の目的および趣旨による解釈を用い、すべての状況を鑑みても 1948 年所得税法 137 条を適用できないとした。この判決を受けて、政府は公平かつ安定した税制とするべく 245 条を導入することとした。当該改正に関する白書¹³²には、「新しい一般的租税回避否認規定は納税義務者

¹²³ Income War Tax Act 1917.

¹²⁴ その後、2005 年に 245 条(4)が改正され、現行法に至っている。

¹²⁵ *Stuart Investment Ltd. v The Queen* [1984] 1 SCR 536.

¹²⁶ [1936] AC 1 (HL). 英国における租税回避事件である。第 3 章で詳しく述べるものとする。

¹²⁷ Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 1' (1988) 36 *Canadian Tax Journal* 829, 833.

¹²⁸ Hugh Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (3rd edn Aspen, New York 2010) 41.

¹²⁹ Arnold, (n127) 834.

¹³⁰ E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2nd edn Butterworths Toronto 1983) 87.

¹³¹ [1984] 1 SCR 536 [64].

¹³² Department of Finance, 'Tax Reform 1987: Economic and Fiscal Outlook, reproduced in White Paper on Tax Reform' (1987) 211.

が求める明確性と政府の課税ベースと税制度の公平性を維持する責任の両方のバランスを保つことを目的としている。租税回避取引がすべて人為的な取引ではなく、新しい規定は許容しうる租税回避取引の限度を定めるものとなるだろう。」とあり、245 条が導入された。

カナダにおいても一般的租税回避否認規定の必要性について賛否が論じられた¹³³。その結論としてアーノルド教授は、「濫用的租税回避スキームを狙った個別的租税回避否認規定は、適切に機能しなかった。諸外国の経験を鑑みると一般的租税回避否認規定は税制が要求する租税負担を回避しようとするスキームに必要不可欠である。」と述べられている¹³⁴。

(2) 位置づけ

従前より存在する個別的租税回避否認規定と 245 条の関係について、アーノルド教授は、245 条を導入することは個別的租税回避否認規定が不必要であることを意味しているわけではないが、当該導入によって結果として不必要となった個別的租税回避否認規定があり、実際に所得税法から削除されている、と述べられている¹³⁵。一方、245 条(7)において、「他の規定にもかかわらず、245 条に従って、ある者の租税上の結果に対して課税処分が行われる。」とある。さらに、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決において、「GAAR はラスト・リゾート規定である。」としている¹³⁶ことから、個別的租税回避否認規定を適用できなかった場合に 245 条が適用されるものであると考える。

第 2 項 所得税法 245 条

所得税法 245 条(1)から(5)にその課税要件の規定が置かれている。本項では各規定の邦訳を述べるものとし、続く第 3 項において司法上の解釈およびその適用を踏まえてその課税要件を考察する。

(1) 定義

租税上の便益 (tax benefit) とは、この法律により支払うべき税額もしくはその他の金額の減少、回避若しくは繰延、又はこの法律により受け取る還付税額もしくはその他の金額の増加を意味し、さらに、租税条約を除いたところの本法律による支払うべき税額もしくはその他の金額の減少、回避若しくは繰延、又は租税条約の結果として本法律による受け取る還付税額もしくはその他の金額の増加の意味を含むものである。

¹³³ Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 2' (1988) 36 Canadian Tax Journal 1123, 1126.

¹³⁴ ibid 1136.

¹³⁵ ibid 1148.

¹³⁶ Canada Trustco Mortgage Co. v Canada, [2005] 2 SCR 601 [21].

租税上の結果 (tax consequence) とは、ある者に対する租税上の効果とは、所得金額、課税所得金額もしくはカナダにおいて稼得した課税所得金額、又はそれらの金額を計算する目的に関連するその他すべての金額を意味する。

取引 (transaction) は、アレンジメント (arrangement) や事象 (event) を含む。

(2) 本規定の目的

取引が回避取引(avoidance transaction)である場合、その者に生じる租税上の結果は、この条文がなければ生じたであろう租税上の便益を否定するため、その状況において合理的に判断される。この条文がなければ生じたであろう租税上の便益は、直接あるいは間接に、当該取引、又は当該取引を含む一連の取引から生じたものとする。

(3) 回避取引とは、以下のあらゆる取引を意味する。

- (a) この条文がなければ、直接あるいは間接に租税上の便益が生じたであろう取引で、租税上の便益を得る以外の主に真正の目的(bona fide purpose)のために計画しアレンジしたものとは合理的に考えられる取引以外のもの
- (b) 一連の取引の一部であって、この条文がなければ直接あるいは間接に租税上の便益を生じたであろう取引で、租税上の便益を得ること以外の主に真正の目的(bona fide purpose)のために計画しアレンジしたものとは合理的に考えられる取引以外のもの

(4) 上記(2)は、取引が以下にあたる場合と合理的に解される場合にのみ適用される。

- (a) 本項を参照しない場合において、取引が直接あるいは間接に以下の条文の一つ以上の誤用(misuse)であると結論づけられるとき。
 - i. 当該法 Income Tax Act
 - ii. 所得税規則 Income Tax Regulations
 - iii. 所得税適用規則 Income Tax Application Rules
 - iv. 租税条約 Tax treaty
 - v. その他の法令で租税の算定、その他当該法の下その者が支払うべき額、その者に還付されるべき額に関係するもの、その計算の目的のために関係するいかなる額の判断にでも関係するもの
- (b) 取引が直接あるいは間接に本条文以外の上記法令を全体として読んだ場合に、濫用(abuse)であると結論づけられるとき。

(5) 租税上の効果の決定 (Determination of tax consequences)

本法(2)項の一般性に限定がなされていないこと、またその他の立法にも関わらず、ある者に対する租税上の効果を決定するにあたっては、本条がなければ回避取引から直接的又は間接的に生じたであろう租税上の便益を否定するために、合理的に判断するために下記のとおり留意しなければならない。

- (a) 所得金額、課税所得金額若しくはカナダで稼得した課税所得金額又は支払うべき金額その他これらの一部の計算におけるいかなる経費控除 (deduction)、所得控除 (exemption) 又は免税 (exclusion) は、全体又は一部として認容又は否認する
- (b) 上記のいかなる経費控除、所得控除若しくは免除又は所得、損失、若しくはこれらの一部の他の金額はすべて者に配布する
- (c) いかなる支払又はその他の金額は、再構成 (recharacterize) する
- (d) 本法の他の条項適用の結果から生じたであろう租税上の効果は無視される

第3項 課税要件

245 条から導きだされる課税要件は以下のとおりである。

- ① 租税上の便益があること。
- ② 租税上の便益を得ること以外の目的 (真正の目的) のための取引および一連の取引 (およびその一部) であると合理的に考えることができないこと (租税回避取引であること)。
- ③ 法の誤用または濫用であること。

この課税要件について、どのように観念されているのかを検討する。「租税回避取引である」ことについては、245 条(3)に回避取引に関する規定が置かれている。これによれば、取引または一連の取引の一部によって租税上の便益が生じており、租税上の便益を得る以外の真正の目的のために計画しアレンジしたものと合理的に考えられない取引を租税回避取引としていることから、租税上の便益、目的および一連の取引の意義を、「誤用または濫用であること」については、誤用および濫用の意義を検討する。

(1) 租税上の便益

租税上の便益については、245 条(1)に定義されている。カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決において、「租税上の便益が存在するか否かは、最初は行政によって、次に

裁判所、通常であれば租税裁判所によって行われる事実の認定による。」とし¹³⁷、「ある事実において、租税上の便益の存在は、代替アレンジメントとの比較によってのみ確認できることであろう。」と示された¹³⁸。また、コプソーン事件最高裁判決では、「租税上の便益は、租税上の便益の存在がなかった場合に合理的に実行されるだろう代替アレンジメントと比較することによって確認することができる。」とされた¹³⁹。

したがって、取引または一連の取引が実行されなかったときに生じる租税上の結果と比較して租税上の便益、すなわち租税負担の軽減、回避または繰延がなされることが合理的に証明された場合に租税上の便益が生じたことを認定できるものである。租税上の便益の有無については、その後の裁判において争点とならず、多くの場合その存在が認められている¹⁴⁰。

（２）目的

243 条(3)に目的テストが規定されている。これは、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決において、「租税上の目的と租税以外の目的の両方の目的がある場合、租税以外の目的が主目的であることを合理的に結論づけられるか否かで決定されなければならない¹⁴¹。・・・納税義務者は、主に租税以外の目的のために計画しまたはアレンジした取引でないことを述べるだけでは GAAR の適用を避けることはできない¹⁴²。租税裁判所は、主に租税以外の目的のために計画しまたはアレンジした取引であると合理的に結論づけられるか否かを決定するための証拠を鑑みなければならない。事象の異なる解釈の可能性を客観的に判断し合理的に結論づけなければならない¹⁴³。」と示した。

すなわち、真正の目的のために計画しアレンジされたとするならば、租税以外の目的が主目的であることを客観的に証明し合理的に結論づけることができないなければならない。

（３）一連の取引

一連の取引（series of transaction）という文言は、英国のラムゼイ事件貴族院判決¹⁴⁴で用いられており、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決においても引用され、「一

¹³⁷ [2005] 2 SCR 601 [19].

¹³⁸ [2005] 2 SCR 601 [20].

¹³⁹ Copthorne v Canada [2011] 3 SCR 721 [35].

¹⁴⁰ Mathew v Canada [2005] 2 SCR 643, Lipson v Canada [2009] 1 SCR 3, Copthorne v Canada [2011] 3 SCR 721.

¹⁴¹ [2005] 2 SCR 601 [27].

¹⁴² [2005] 2 SCR 601 [28].

¹⁴³ [2005] 2 SCR 601 [29].

¹⁴⁴ W T Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners [1982] AC 300 (HL).

連の取引とは、一定の結果を創出するために事前に準備された多数の取引である¹⁴⁵。」と示された。

（４）誤用および濫用

243 条(4)に規定される法の誤用または濫用については、カナダの一般的租税回避否認規定において、中心的な要件である。誤用または濫用については、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決において、「取引の濫用的性質が明らかである場合にその租税上の便益を否認し GAAR を適用することができる¹⁴⁶。・・・2 つの問題がある。第一の段階は、租税上の便益に関する所得税法の意図（object）、趣旨（spirit）または目的（purpose）を決定する。第二の段階は、租税回避取引が問題の規定の意図、趣旨または目的を満たさないか否かを決定するために状況の事実を調査する。」とした¹⁴⁷。コプソーン事件最高裁判決¹⁴⁸においても上記意見を引用した上で、第一の段階は、文言そのもののありのままの意味を捕らえることができない文言の基礎を成す理論的根拠を探すことを裁判所に求めることであるとした¹⁴⁹。

したがって、法の意図、趣旨および目的を明らかにし、事実がそれらに当てはまるか否かを確認するものである。法の文言の意図、趣旨および目的を明らかにするためにその文言の後ろに隠れている意味、すなわち理論的根拠を探し明らかにしなければならない。

第４項 税務行政の機能と納税義務者保護

本項では、所得税法 245 条に関する周辺制度等について述べるものとする。具体的には、立証責任、委員会制度、法令解釈集およびルーリング制度について述べるものとする。また、カナダにおいては税の賦課および徴収を行う税務行政機関は、Canada Revenue Agency：以下「CRA」という。）である。245 条の適用可否については、CRA 内にある Aggressive Tax Planning Division で分析し 245 条の適用可能性があれば、その後、委員会（GAAR Committee）に照会する。委員会の承認後、推薦状を得た上で 245 条を適用することになる。

（１）立証責任

課税要件を検討した中で、租税上の便益、目的および濫用・誤用のいずれについてもそ

¹⁴⁵ [2005] 2 SCR 601 [25].

¹⁴⁶ [2005] 2 SCR 601 [50].

¹⁴⁷ [2005] 2 SCR 601 [55].

¹⁴⁸ [2011] 3 SCR 721.

¹⁴⁹ [2011] 3 SCR 721 [70].

の旨証明しなければならないとされている。租税上の便益の存在および租税以外の目的が主目的であることについては、カナダ・トラスト・モーゲージ事件最高裁判決において、行政が行った事実の推定に基づく課税処分に対して異議を唱える場合には納税義務者が立証責任を負うものであると示された¹⁵⁰。租税回避取引が法の濫用または誤用であると結論づけることについては、リブソン事件最高裁判決において、その蓋然性を考慮して行政が立証責任を負うものであると示された¹⁵¹。

（２）委員会制度

委員会は、CRA の助言機関として非制定法機関として 1988 年に設立された。そのメンバーは、CRA、財務省および法務省の職員から選ばれる。その権能は、245 条に関するルーリング制度およびその行政処分に対して当該規定の適用可否を検討し、CRA に助言するものである。

2012 年 3 月末時点までの統計データ¹⁵²では、1988 年以降、委員会には 1027 件の照会がなされ、769 件（全体の 75%）につき GAAR の適用を推薦したことがわかる。

（３）法令解釈集

財務省から公表されている説明的注記（Explanatory notes）がある。これは、公式な法解釈ではないが立法の目的を説明するものであり、CRA はこれを参照し、最高裁判所は引用している。また、CRA から公表されているものとしては、解釈集（Interpretation Bulletins）および通達（Information circulars：以下「IC」という。）がある。前者は、行政の方針や解釈を示しており、法的拘束力はないが、法が曖昧である場合には重要なファクターとなる。後者は、行政、執行、手続についての情報を提供しており、法的拘束力はないものである。

（４）ルーリング制度

通達 IC70-6R6 において、租税上の便益の分析、租税回避取引および法の誤用または濫用であると結論づけることができるかという要件につき、計画された取引が 245 条の適用を受けるか否かを照会することができる。

当該ルーリング制度は、通達によって定められているものである。その法的拘束力は、

¹⁵⁰ [2005] 2 SCR 601 [63].

¹⁵¹ [2009] 1 SCR 3 [21].

¹⁵² KPMG, 'Latest GAAR Statistics' (2012)

<<http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TaxNews/Documents/7a-561-CTF-Paul-Hickey-GAAR-Statistics-web-V1-no.7.pdf>> accessed 5 July 2014.

行政のみならず納税義務者に対しても及ぼすものである。

第3節 小括

本章では、オーストラリアとカナダの一般的租税回避否認規定を検証した。もっとも異なる点は、課税要件であろう。いずれも複数の段階で当該規定の適否を判断していくことになるが、最終段階における要件が大きく異なるものである。オーストラリアの課税要件の最終段階の後にその適用対象を明確化させるために要件を一つ追加したものがカナダの課税要件といえるだろう。詳細な比較検討は次章で英国の一般的濫用否認規定を検証した後に行うものとする。

第3章 英国の一般的濫用否認規定

第1節 沿革と位置づけ

第1項 導入の経緯

英国議会下院公表のレポート¹⁵³を基にしてまとめるものとする。

(1) 概要

英国は、1990年代後半において当時の政権与党である労働党により一般的租税回避否認規定の制定について議論された¹⁵⁴。英国の民間の財政学研究所である The Institute for Fiscal Studies (以下「IFS」という。)内に組織されている The Tax Law Review Committee (以下「TLRC」という。)が1997年に報告した租税回避に関するレポート¹⁵⁵に対して、内国歳入庁 (Inland Revenue : IR) が諮問文書¹⁵⁶を公表し、これを受けて TLRC が回答書¹⁵⁷を発表した。しかし、当時の議論においては、一般的租税回避否認規定に対する両者の立場の違いから、意見の同調をみるには至らなかった。その後2004年には租税回避スキームの開示制度 (Disclosure of Tax Avoidance Schemes : DOTAS) が創設された。

2010年の総選挙により保守党と自由民主党の連立政権が誕生し、緊急政府予算案 (以下「Emergency Budget」という。) ¹⁵⁸が発表された。当該予算案には、租税回避問題に取り組み、長年にわたる租税回避リスクに的を絞る戦略的な対策を構築し、より強固な対抗策の一つとして一般的租税回避否認規定の導入をすべきかについて検討する、との見解が示されている。具体的には、アーロンソン勅撰弁護士を代表とする専門家による研究会を立ち上げ、2011年にはその研究報告書¹⁵⁹が公表された。当該報告書をもとに2012年秋季財政報告¹⁶⁰において一般的否認規定の導入が報告され、2013年7月3日に貴族院に提出され

¹⁵³ House of Commons, 'Tax Avoidance: a General Anti-Avoidance Rule- background history' (SN 2956, 2014) accessed 10 April 2014; 'Tax Avoidance: a General Anti-Abuse Rule' (SN 6265, 2014) accessed 6 September 2014.

¹⁵⁴ 労働党の1997年のマニフェストには脱税 (tax fraud) および租税回避 (tax avoidance) に対する声明も述べられている。これによれば、「我々は租税回避を厳しく取り締まる義務がある。恩恵的システムにおける不正を取り締まらなければならない。」と述べられている。Labour Party, 'Labour Party Manifestos 1997' <<http://www.labour-party.org.uk/manifestos/1997/1997-labour-manifesto.shtml>> accessed 12 September 2014.

¹⁵⁵ The Tax Law Review Committee, (n25).

¹⁵⁶ Inland Revenue, 'A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Consultative Document' (1988) <http://www.hmrc.gov.uk/consult/consult_1.pdf> accessed 6 September 2014.

¹⁵⁷ The Tax Law Review Committee, 'A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes' (Institute for Fiscal Studies, London 1999) <<http://www.ifs.org.uk/comms/comm77.pdf>> accessed 5 May 2014.

¹⁵⁸ HM Treasury, 'Budget 2010' (HC 61, 2010) <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/junebudget_complete.pdf> accessed 23 June 2013.

¹⁵⁹ HM Treasury, (n22).

¹⁶⁰ HM Treasury, 'Autumn Statement 2012' (Cm 8480, 2012) para1 178

た 2013 年財政法案¹⁶¹は変更されることなく成立し、2013 年 7 月 17 日より一般的濫用否認規定 (General Anti-Abuse Rule) の適用が開始された。

このような動きの背景には、租税回避を行うことおよびそのアドバイスをを行うことが一つの産業として成り立っていること (以下「租税回避産業」という。)¹⁶²、法の抜け穴を狙った租税回避に対し司法上の判断によって確実に否認できないこと¹⁶³、および個別的に抜け穴を塞ぐ法改正を行ってきたにもかかわらず、次々と新たな租税回避スキームが実行されること、租税の法体系に不備を補うために行われた種々の法改正により法体系が複雑化したこと¹⁶⁴、さらに近年移動性所得が増加していること、また情報媒体や国民が租税回避行為に対して興味を持ったこと¹⁶⁵などが挙げられる。

また、HMRC は、2009 年よりタックス・ギャップ (Tax Gap)、すなわち徴収した税収と徴収すべき税収との差¹⁶⁶について、レポートを公表している。この場合の徴収すべき税収とは、すべての納税義務者が法の文言および制定された法における立法趣旨の解釈に従った場合に支払われるだろう税として徴収すべき税収をいう¹⁶⁷。このレポートにおいて、租税回避 (tax avoidance) に区分される金額は、2010-11 年度は 5 億ポンドでタックス・ギャップ全体の 14%¹⁶⁸、2011-12 年度は 4 億ポンドで同 11%¹⁶⁹、2012-13 年度は 3.1 億ポンドで同 9%¹⁷⁰であった。このように、データを収集・公表するなど積極的な姿勢を示して

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/221550/autumn_statement_2012_complete.pdf> accessed 5 May 2014.

¹⁶¹ Finance Bill (2013-14) 037

¹⁶² 歳入関税庁によれば、英国の 4 大会計事務所は「商業的タックスプランニング」および「人為的な租税回避スキーム」によって年間収入の 50%であるおよそ 10 億ポンドを稼いでいると結論づけた。See, The Guardian, 'Gilt-edged profits for profession's "big four"' 7 February 2009

<www.guardian.co.uk/business/2009/feb/07/tax-gap-avoidance-schemes> accessed 12 September 2014. 租税回避産業の主要なプレイヤーは 4 大会計事務所であり、彼らは積極的な租税回避スキームを市場に売り込んだ。それらのスキームの多くは脱税計画であったことから、彼らのパートナーの何人かは罪に問われることにもなった。See, Prem Sikka, 'Tax Avoidance Industry' (2012) 107 Radical Statics 15, 26.

¹⁶³ 本節第 2 項参照。

¹⁶⁴ 例えば、TAAR は 300 以上が制定されている。

¹⁶⁵ 英国では、租税回避を行った企業の代表者が英国議会の委員会に呼ばれ、このときの様子がインターネットで配信されている。また、租税回避を行ったとされるコーヒーチェーンに対して英国国民の不買運動が起こった。See, BBC, 'Google, Amazon, Starbucks: The rise of "tax shaming"' 21 May 2013

<<http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>> accessed 21 May 2013.

¹⁶⁶ HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2012 – Tax gap estimates for 2010-11' (2012) 3

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249146/mtg-2012.pdf> accessed 6 September 2014.

¹⁶⁷ *ibid* 3.

¹⁶⁸ *ibid* 7.

¹⁶⁹ HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2013 edition – Tax gap estimates for 2011-12' (2013) 4

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249537/131010_Measuring_Tax_Gaps_ACCESS_2013.pdf> 6 September 2014.

¹⁷⁰ HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2014 edition – Tax gap estimates for 2012-13' (2014) 13

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/364009/4382_Measuring_Tax_Gaps_2014.pdf> accessed 6 September 2014.

いる。

（２）司法上の公理の変遷

英国は、歴史的に、国王がいかなる名目であろうと権力によって国民から金銭を徴収することを認めてこなかった。英国憲法の一つであるマグナ・カルタをはじめ、1688年制定の権利章典においては「国王はその大権により議会の承認のない時期または方法によって、金銭を徴収することは許されない。」とある。このように英国は古くから租税法律主義を掲げている。したがって、課税要件を充足するためには制定法における文言を満たす必要がある。裁判所は当該法を解釈することになり、その判決は判例法として先例拘束性を有するものである。租税回避行為に対しても他の租税に関する裁判と同様に行われるが、時間の経過や経済状況の変化により租税回避行為が複雑かつ巧妙になるに従い、司法上の解釈も変遷を経てきた。

租税回避に関する判決について、伝統的には法を厳格に解釈するものであった。その代表的な事件として1935年のウェストミンスター公爵事件貴族院判決¹⁷¹がある。当該貴族院判決においてトムリン卿は「国民は誰でも可能であるならば、適切な法の下で租税負担が少なくなるように手段を選択する権利を有している。他の取引がなされていた場合より少ない税額を支払うという理由で、本事件における真正な取引を無視し、他のものとして取り扱うことはできない。」と述べ、納税義務者の主張を認めた。これは、制定法の文言を厳格解釈・文理解釈し、取引が仮装や隠蔽されたものではなく真正であるならばその事実によって判断しなければならないとするものである。当該判決はウェストミンスター原則（Westminster principle）としてその後の租税回避に関する判例の先例となっている。

ウェストミンスター公爵事件貴族院判決と対比される判決として、1981年のラムゼイ事件貴族院判決¹⁷²がある。当該貴族院判決においてウィルバーフォース卿は、「本事件は既製の租税回避計画（ready-made scheme）であり、タイムテーブルに従って速やかに数々の取引が実行され、その一連の取引を全体としてみると財政状況はほとんど変化せず、当該取引は租税回避以外に特定の目的を持たないものである。このようなスキームの特徴を考慮して新しいアプローチを採用することが求められている。文書や取引が真正である場合において、裁判所は背後に隠された実質を想定して判断することはできない。これはウェストミンスター公爵事件としてよく知られた原則である。これは基本的な原則であるが誇張又は拡張すべきではない。証書や取引が真正である場合、裁判所はこれを受入れるが、

ng_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf> accessed 10 December 2014.

¹⁷¹ [1936] AC 1 (HL).

¹⁷² [1982] AC 300 (HL).

周囲の状況がわからない状態で当該証書や取引を判断するように強要されているわけではない。証書や取引が一連の取引の一部として効果を発揮するように予想されていた場合は、そのように見なすことを妨げる原理は存在しない。全体として実行されることに意味を有する複合取引（composite transaction）においては、各段階を分離して個別的に判断する必要はない。分解することができない過程のある段階において生じる損失又は利得で、後の段階において解消されるように意図されているものは、立法の想定する損失又は利得ではなく、それは司法の権能内の判断である。本事件の取引は自動解消取引（self cancelling）であり、取引によって生じた損失と利得は切り離すことができない関係である。結合している諸取引の中から損失が生じている取引過程だけを抜き出し、判断することは間違いである。なぜならばこの損失は利得の反映にすぎないからである。取引を全体としてみて、そこに利得も損失も生じなかったことを見抜くことこそ正しい見解である。」と結論づけた。これは、従前の判例にはなかった新たな租税回避スキームに対しては新たな司法上のアプローチを採用すべきであるとし、自動解消取引であり現実の損失が生じておらず複合取引である場合、取引の一部分を抜き出して判断するのではなく、取引全体が一取引として機能しているときには、取引を全体として判断し、法解釈すべきであるとするものである。これは、ウエストミンスター公爵事件以降、大きな市場となっていた租税回避産業に対して衝撃を与えた。当該判決は、その後の判決においてラムゼイ原則（Ramsay principle）としてその後の租税回避に関する判例の先例となった。ここで、ウィルバーフォース卿も述べているとおり、英国の法システムにおいては、ウエストミンスター原則とラムゼイ原則のいずれも先例として生かされていることになる。したがって、租税法律主義のもとで事実には当たらずに厳格に法解釈によって判断されていくことになる。このことが、その後の租税回避事件における判決に影響していくことになる。

ラムゼイ事件貴族院判決に引き続き同年に結審されたバーマ石油事件貴族院判決¹⁷³ではディップロック卿によりラムゼイ事件が引用され、「ラムゼイ事件は、租税回避以外には商業上の目的を有しない取引を挿入した、事前に準備された一連の取引（pre-ordained series of transaction）に対するアプローチを採用したものである。」とし、納税義務者の主張を認めなかった。

1984年にはドーソン事件貴族院判決¹⁷⁴では、ブライトマン卿はラムゼイ原則の適用要件としての公式を「事前に準備された一連の取引すなわち一つの複合取引であり、かつ複合取引の中に納税義務を回避する以外に商業上の目的を有しない取引が挿入されている場合に、挿入された取引は課税上無視される。」と述べ、納税義務者の主張を認めなかった。

¹⁷³ Inland Revenue Commissioners v *Burmah Oil Co Ltd.* [1982] STC 30 (HL).

¹⁷⁴ *Furniss (Inspector of Taxes) v Dawson and related appeals* [1984] STC 153 (HL).

このように租税回避行為に対する司法上の公理としてラムゼイ原則は発展して行くことになったが、1988年のホワイト事件貴族院判決¹⁷⁵、1993年のフィッツウィリアム事件貴族院判決¹⁷⁶ではラムゼイ原則が適用されず、1992年のエンサイン・タンカー社事件貴族院判決¹⁷⁷、1993年のムーディー事件貴族院判決¹⁷⁸ではラムゼイ原則が適用されるという状況になり、司法上の公理は不明瞭かつ不十分であると考えられるようになっていった。そのような状況下で、2001年のウェストモアランド事件貴族院判決¹⁷⁹でラムゼイ原則の課題が指摘されることになる。当該判決の中でホフマン卿は、ラムゼイ原則の問題点を取り上げ、文言や特定の規定の目的を無視して法全体を重ねることによって法の原則に反するものであり、憲法上の司法の権限を越えるものであると主張した。

司法上の公理は租税回避行為に対して一定の効果を発揮したが、課税行為は国による私人に対する財産権の侵害行為であり、英国の過去の経験からも、議会在が制定した明確な規定がない限りは国民から租税を徴収することはできないことを再確認することとなった。

（３）一般的否認規定導入議論の活発化

1997年に労働党に政権が移り様々な公約を掲げる中、租税回避に対しても厳しく対応する旨を公表した¹⁸⁰。また同年 TLRC が公表した租税回避レポート¹⁸¹において、司法上の公理は不確実であり納税義務者にとっても政府にとっても望ましい状況とは言えないとして、その解決策として一般的否認規定を導入すべきか否かを検討することを提案した。ただし、このような規定が導入されるに際しては、内国歳入庁の権限を拡張することおよび通常の商取引を抑制する結果をもたらすことがないことを前提とし、一般的租税回避否認規定を起草する際の問題点を解明するために、その有する機能を次のように提案した。①租税回避を動機とした取引、すなわち租税回避を行うことが唯一の目的である必要はなく、主要な目的または主要な目的の一つである取引である場合を対象とする、②立法趣旨と合致している取引は適用除外とする、③当該規定を適用、運用するに際して一貫性を有するため発動することができる機関を中央に限定する、④納税義務者を保護するため、再審査請求、不服申立、事前照会制度を設ける、⑤立証責任は内国歳入庁が負う、とした。

これに回答する形式で、1998年に内国歳入庁が諮問文書¹⁸²を公表した。租税回避に関する一般的租税回避否認規定の制定が検討される理由として、「この20年間において、租税

¹⁷⁵ Craven (Inspector of Taxes) v White [1988] STC476 (HL).

¹⁷⁶ Fitzwilliam v Inland Revenue Commissioners and related appeals [1993] STC 502 (HL).

¹⁷⁷ Ensign Tankers (Leasing) Ltd. v. Stokes (Inspector of Taxes) [1992] 1 AC 655 (HL).

¹⁷⁸ Moodie v Inland Revenue Commissioners [1993] STC188 (HL).

¹⁷⁹ MacNiven (HM Inspector of Taxes) v Westmoreland Investments Ltd. [2001] UKHL 6 (HL).

¹⁸⁰ Labour Party, (n154).

¹⁸¹ The Tax Law Review Committee, (n25) xv.

¹⁸² Inland Revenue, (n156) 8.

回避対抗策として多くの立法が制定された。同時に、裁判所はラムゼイ事件判決を先例として独自のアプローチを発展させており、租税回避を制限してきた。しかしながら、租税回避のための新しい方法は次々と発展してきた。英国は租税回避対抗策としての一般的立法も法理も有しないという点では先進国の中でも稀な存在である。多くの先進諸国においては、こうした立法や法理を有しており、万全ではないが租税回避に対抗する有効な手段となっている。一般的租税回避否認規定は、租税回避行為を減少させ、課税関係の確実性を維持すべきものであるが、いずれも絶対的なものではないことを受け入れなければならない。」と述べ、TLRCとは異なる視点で一般的租税回避否認規定導入に対する回答をしている。最大の違いは、TLRCは納税義務者保護を目的としていることに対して、内国歳入庁は租税回避を阻止することを第一の目的としていることである¹⁸³。中でも、立証責任についてはTLRCの提言とは異なり、納税義務者は自らの行為が一般的租税回避否認規定に該当しない許容されるべき行為であることを証明しなければならず、それ以外については内国歳入庁が立証責任を負うとした。

内国歳入庁の諮問文書に回答する形で1999年にTLRCによる回答書¹⁸⁴が公表された。TLRCは、内国歳入庁の諮問文書による一般的租税回避否認規定案に対して、主に納税義務者を保護するための規定の不備を理由として、否定的な見解を述べた。

以上のように1990年代後半において、政府および有識者の間で租税回避対抗策に関する議論がなされたが、その内容については温度差があり導入されることはなかった。

（４）代替アプローチの導入

1997年に政権を担うことになった労働党はその後毎年の政府予算において公平で現代的な税制を構築し税による歳入を守る旨を掲げていた。2004年の政府予算案第5章¹⁸⁵において、「租税回避を意図するように設計されたスキームは、税制に重大な脅威を与える。このように精巧で積極的な租税回避スキームは、隠匿され秘密にしておくことで反映する。それ故に2004年度政府予算案において税制の当形成を向上させるために新たな措置を導入する。この新しい規則は、売買し利用することを目的とする租税回避スキームやアレンジメントに対して、そのようなスキームを早期発見し、より効果的に租税回避を行う者に対して的を絞ることが可能となる。」とし、2004年財政法第7項に Disclosure of Tax Avoidance Schemes（以下「DOTAS」という。）として規定された。

¹⁸³ ibid 24.

¹⁸⁴ The Tax Law Review Committee, (n157) vii.

¹⁸⁵ HM Treasury, 'Budget 2004' (HC 301, 2004) 118

<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/media/1/B/Budget_2004.pdf> accessed 12 September 2014.

(5) 一般的租税回避否認規定導入の具体的検討-アーロンソン報告書-

政府の租税回避に対するアプローチは 1990 年代後半の議論以降、一般的租税回避否認規定から離れていたが、一部の有識者の間で議論は重ねられていた。しかしながら、労働党政権は、一般的租税回避否認規定を導入しないという姿勢を変えなかった。

2010 年、労働党政権から保守党と自由民主党の連立政権へと政権が交代し、発表された緊急政府予算案¹⁸⁶により租税回避問題への新たな取り組みとして一般的租税回避否認規定の導入をすべきか否かについて検討することになった。同年 6 月、税制に対する新しいアプローチに関するレポート¹⁸⁷が公表され、租税回避スキーム開示制度は税制改正によって素早く租税回避に対応しているが、しかしながら頻繁な税制改正は不安定かつ複雑化を招いているとした。これらの欠点を補うためにより戦略的なアプローチとして一般的租税回避否認規定の導入を検討するとした。同年 12 月、財務大臣は一般的租税回避否認規定を研究するための研究会を発足させた。研究会はアーロンソン勅撰弁護士を代表とする専門家をメンバーとし、2011 年 11 月 21 日に 11 月 11 日付けの研究報告書¹⁸⁸が公表された。

アーロンソン勅撰弁護士グループによる報告書の概要は以下のとおりである。狡猾で合理的なタックスプランニングを弱体化させ、英国のような複雑な税制に適切に対応させるには、広範な領域を対象とする一般的租税回避否認規定は有益ではないとした。加えて、納税義務者に公平であるためには、広範な領域を対象とする一般的租税回避否認規定はタックスプランニングに対するクリアランス制度¹⁸⁹を含む包括的なシステムを伴わなければならないが、しかしながら効果的なクリアランス制度は納税義務者および HMRC に同様にコストの負担を課すものとなるだろうし、結果的には HMRC に権限を与えることになることと述べた。対照的に、濫用的アレンジメントに的を絞った規則であれば次に掲げる多くの理由により英国の税制にとって有益になるであろうと述べた。

- ① 誠実な英国の税制に対して過度な攻撃を与える不自然で人工的なスキームを防ぐであろうこと。
- ② 事業のためのより多くの公平なフィールドを提供し、税の専門家に多くのクライアントを引きつけることに貢献すること。
- ③ スキームが成功するか否かについて判断するに際して租税審判所 (tax tribunals) および裁判所が有益に働くであろうこと。現在の摂理の下では、裁判所は懸命な結果を導く

¹⁸⁶ HM Treasury, (n158) 37, 54.

¹⁸⁷ HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'Tax Policy Making: A New Approach' (2010) <http://www.hm-treasury.gov.uk/junebudget_tax_policy_making.htm> accessed 6 September 2014.

¹⁸⁸ HM Treasury, (n22).

¹⁸⁹ わが国における事前照会制度と同様の趣旨を有する制度である。第 3 節にて詳細に述べるものとする。

ために可能な限り解釈を拡大する衝動に直面している。そしてこのことは不確実性を生み出すものと考えられる。

- ④ 一般的濫用否認規定（**anti-abuse rule**）の存在は、より簡素および明確な税制を作り出すであろうこと。
- ⑤ 独立した諮問委員会（**advisory panel**）のような仕組みを設置することにより、迅速かつコスト面での効率性の面で納税義務者を支援し、**HMRC** により大きな裁量権を与えるという危険を冒すことがない。このような仕組みによって納税義務者の賢明なタックスプランニング（**responsible tax planning**）は影響を受けないだろう。賢明なタックスプランニングとは、通常人が常識的に判断して許容されるタックスプランニングのことであり、当該否認規定によって納税義務者の事業上の競争力を奪うことがないものでなければならないという本質的な問題における対応である。
- ⑥ 当該規定は公開討論の場を用意することによって、納税義務者と **HMRC** との間に信頼関係を構築すること。

このように、アーロンソン勅撰弁護士グループによる見解では、濫用型租税回避行為を対象とすること、納税義務者の競争力を奪うものでないこと、独立した諮問機関を設けることを柱とした一般的濫用否認規定の導入が英国の税制に有益であると結論づけた。注目すべき点は、クリアランス制度については各方面への負担増となることから導入しなかったことであり、クリアランス制度を導入しなくとも、上記のような仕組みによれば十分効果的であるとしたことである。加えて、公共の利益のために機能するように慣習にはない二つのアプローチを採用することが適切であるとし、一つ目は当該規定を適用する場合をガイダンスとして正式な情報源を提供すること、二つ目は当該規定の適用対象であるか否かを判断するために公的な証拠、**HMRC** および納税義務者の慣行のすべての材料を鑑み判断すべきであること、とした。

オズボーン財務大臣は 2012 年 3 月 21 日の予算演説で租税回避に対抗するための一連の措置について、「私は脱税と道義的に不快な積極的な租税回避（**aggressive tax avoidance**）に注視してきた。我々は脱税と租税回避に対抗するために財源と職員を増強してきた。今年度の財政法案による租税回避対抗策により今後 5 年間で税収が約 10 億ポンド増加します。そして過去において失われてきた 100 億ポンドを保護します。さらに、私はアーロンソン勅撰弁護士に一般的な否認規定が英国の税制にとって効果的であるか否かを尋ねた。彼は英国の競争力にダメージを与えることなく租税回避に対処する能力を高めることができるだろうと推奨した。我々は彼の意見に賛同した。新しい規則を来年度の財政法案で法制化

します。」と説明した¹⁹⁰。

(6) 2013 年財政法における立法化

2012 年 6 月、HMRC は一般的濫用否認規定の草案¹⁹¹を公開し、意見を求めた。本規定は、濫用 (abuse) である租税アレンジメント¹⁹² (tax arrangement) から生じる租税上の便益 (tax advantage) を阻止することを目的としている。’ abuse’ , ’ tax arrangement’ , ’ tax advantage’ の意義の詳細を公表したが、これに対する主要な反応は、当該草案第 2 項の濫用の意義におけるダブル合理性テスト (double reasonableness test) に関するものであり、当該テストが道義的な判断を必要とし、その判断は HMRC の裁量に委ねられるのではないかということであった。同年 11 月、財務大臣は一般的濫用否認規定における暫定諮問委員会のメンバーを選任し、議長はアロンソン勅撰弁護士としたところで、翌 12 月に政府は以下のように 3 箇所の主要な変更を提案した¹⁹³。

第一の変更点：公開草案において、「適用される租税の規定、アレンジメントの実質的な結果およびあるアレンジメントが一部分を構成する他のすべてのアレンジメントを含むすべての状況を鑑みて、納税義務者が行った行為が合理的な一連の行為 (reasonable course of action) として合理的に判断できない場合に租税アレンジメントは濫用であるとする。」とされていたが、すべての状況を明確化すべきであるとし、2013 年財政法 207 条 2 項に変更された。

第二の変更点：適用される租税の規定により結果が保証されていることが明白な場合は、本規定の対象外とするとした。

第三の変更点：アレンジメントが確立された慣行に従っており HMRC が当該慣行を認めた場合には、当該アレンジメントは本規定の適用対象外とすることを追加した。

¹⁹⁰ Hansard HC vol 542 col 283 (21 March 2012), 804.

¹⁹¹ HM Revenue & Customs (HMRC), ‘A General Anti-Abuse Rule: Consultation document’ (2012) <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&id=HMCE_PROD1_032113&propertyType=document> accessed 9 November 2013.

¹⁹² “arrangement”は取決めと訳されることが多いが、ガイダンス Part C の C4 において、以下のように定義付けされている。“Arrangement” includes any agreement, understanding, scheme, transaction or series of transactions (whether or not legally enforceable). 取決めとしての意味以外にも取引としての意味なども含まれる。したがって、本論文では「アレンジメント」として統一する。

¹⁹³ HM Revenue & Customs (HMRC), ‘A General Anti-Abuse Rule: Summary of Responses’ (2012) <<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-responses.pdf>> accessed 9 November 2013.

また、同じく 12 月に、秋季財政報告において一般的濫用否認規定の導入する計画が報告され、HMRC が作成した法案¹⁹⁴が起草されるとともに、ガイダンスのドラフト¹⁹⁵も公開された。

2013 年 4 月に諮問委員会の正式な議長にパトリック・ミアが選任され、5 月より活動が開始された。そして、上記のような修正を経て 2013 年財政法案によって 2013 年 7 月 17 日より一般的濫用否認規定（General Anti-Abuse Rule：以下英国の一般的濫用否認規定を「GAAR」とする。）の適用が開始された。

第 2 項 立法の概要

一般的濫用否認規定は 2013 年財政法第 5 款に規定がおかれ、附則 43 にはその手続き要件を定めた。また、2013 年 4 月 15 日以降に効力を発するガイダンス¹⁹⁶が公表された。当該ガイダンスは 5 部構成になっており、Part A から Part D までは諮問委員会の承認を得たものである。各々の見出しは以下のとおりである。

（1）2013 年財政法第 5 款 –General Anti-Abuse Rule

206 条 GAAR の目的（General anti-abuse rule）

207 条 租税アレンジメントおよび濫用の意義（Meaning of “tax arrangements” and “abusive”）

208 条 租税上の便益の意義（Meaning of “tax advantage”）

209 条 租税上の便益への対抗措置（Counteracting the tax advantages）

210 条 間接救済措置（Consequential relieving adjustment）

¹⁹⁴ HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), ‘Draft Clauses & Explanatory Notes for Finance Bill 2013’ (2012)

<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/complete-draft-legislation.pdf>> accessed 15 September 2014.

¹⁹⁵ ガイダンスのドラフトは以下の 3 部構成となっている。HM Revenue & Customs (HMRC), ‘HMRC’s GAAR Guidance- Consultation Draft: Part A “Scope of the GAAR Legislation”’ (2012)

<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-a.pdf>> accessed 9 November 2013, Part B “Examples of How the GAAR Applies to Tax Arrangements” (2012)

<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-b.pdf>> accessed 9 November 2013, Part C “GAAR Procedure” (2012)

<<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-c.pdf>> accessed 9 November 2013.

¹⁹⁶ HM Revenue & Customs (HMRC), ‘HMRC’S GAAR Guidance -approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013: PART A- Purpose and status of the guidance; PART B- Summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it; PART C- Specific points’ (2013) <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-abc.pdf>> accessed 9 November 2013, ‘HMRC’S GAAR Guidance -approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013: PART D- Examples’ (2013) <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-partd-examples.pdf>> accessed 9 November 2013 and ‘HMRC’S GAAR Guidance -not subject to Advisory Panel approval: PART E- GAAR procedure’ (2013) <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-e-procedure.pdf>> accessed 9 November 2013.

- 211 条 訴訟前手続き (Proceedings before a court or tribunal)
- 212 条 GAAR と従前規定の関係 (Relationship between the GAAR and priority rules)
- 213 条 法令改正 (Consequential amendment)
- 214 条 第 5 款の解釈 (Interpretation of Part 5)
- 215 条 適用開始と経過措置 (Commencement and transitional provision)

(2) 2013 年財政法附則 43 –General Anti-Abuse Rule: Procedural Requirements

- 1 項 GAAR の諮問委員会 (The GAAR Advisory Panel)
- 2 項 指名された HMRC 職員の意義 (Meaning of “designated HMRC officer”)
- 3 項-4 項 納税義務者への通知 (Notice to taxpayer of proposed counteraction of tax advantage)
- 5 項-9 項 GAAR の諮問委員会への付議 (Referral to GAAR Advisory Panel)
- 10 項-11 項 GAAR の諮問委員会の決定および意見書 (Decision of GAAR Advisory Panel and opinion notices)
- 12 項 GAAR の諮問委員会の意見後の最終決定の通知 (Notice of final decision after considering opinion of GAAR Advisory Panel)
- 13 項 通知の意義 (Notices may be given on assumption that tax advantage does arise)

(3) ガイダンス

- Part A ガイダンスの目的と位置づけ (Purpose and status of the guidance)
- Part B GAAR の設計および運営の概要 (Summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it)
- Part C 具体的な要点 (Specific points)
- Part D 事例 (Examples)
- Part E GAAR の手続き (GAAR procedure)

第 2 節 立法およびガイダンスにおける課税要件

GAAR の対象となる課税要件に関する規定として、2013 年財政法第 5 款 206 条から 209 条を取り上げる。

- 第 1 項 2013 年財政法第 5 款本文
- 第 5 款の本文は以下のとおりである。

206 条 GAAR の目的 (General anti-abuse rule)

- (1) 本款 (第 5 款) は、濫用 (abuse) である租税アレンジメント (tax arrangement) から生じる租税上の便益 (tax advantage) に対抗するという目的を趣旨としている。
- (2) 本項の規定は、一般的濫用否認規定として知られるものである。
- (3) 一般的濫用否認規定の適用税目は以下の通りである。
 - (a) 所得税
 - (b) 法人税 (法人税として課税されるもの又は法人税として取り扱われるものを含む)
 - (c) キャピタル・ゲイン税
 - (d) 石油利益税
 - (e) 相続税
 - (f) 土地印紙税
 - (g) 居住用不動産税

207 条 租税アレンジメントおよび濫用の意義 (Meaning of “tax arrangements” and “abusive”)

- (1) 全ての状況を鑑み租税上の便益を獲得することがアレンジメントの主目的 (the main purpose) 又は主目的の一つであることが合理的に結論づけることができる場合に、アレンジメント (arrangement) は租税アレンジメント (tax arrangement) であるとする。
- (2) 租税アレンジメントは、下記を含む全ての状況を考慮した場合において、その締結又は実施が、適用される租税法規において合理的な一連の行為 (reasonable course of action) として合理的に判断することができないならば、濫用 (abuse) である。
 - (a) 当該アレンジメントの実質的な結果が、それら規定に基づくいかなる原則 (明示されているか暗示されているかを問わない) および当該法規の政策目的と合致しているか否か。
 - (b) それらの結果を達成するための手段の一つ以上の作為的 (contrived) 又は異常な (abnormal) ステップが含まれているか否か。
 - (c) アレンジメントが当該法規の欠缺を利用することを意図しているか否か。
- (3) 租税アレンジメントが他の租税アレンジメントの一部を構成している場合、当該アレンジメントも考慮されなければならない。
- (4) 租税アレンジメントが濫用に該当する例を以下に示す。
 - (a) 当該アレンジメントが、課税上の所得、利益又は利得の金額を経済的目的により生ずる金額より著しく少なくする結果をもたらす場合。

- (b) 当該アレンジメントが、課税上の控除又は損失を経済的目的により生ずる金額より著しく大きくする結果をもたらす場合。
- (c) 当該アレンジメントが、税の還付又は控除（外国税額を含む）の請求を支払われていない又は支払われる見込みがないものとする場合。
ただし、いずれの場合にも、関連法規が立法される時点で予想されていなかったことを合理的に想定できる場合に限る。
- (5) アレンジメントが濫用でない場合の一例として、租税アレンジメントが確立した慣行に合致しており、アレンジメントが実施された時点において HMRC がそのような慣行を受入れるよう示唆していた場合がある。
- (6) (4)と(5)においてなされた例示は網羅的（exhaustive）ではない。

208 条 租税上の便益の意義（Meaning of “tax advantage”）

租税上の便益には、(a)所得控除又は所得控除額の増加、(b)租税の還付又は還付税額の増加、(c)課税の回避もしくは排除、(d)潜在的課税の回避、(e)課税の繰延べ又は還付の繰上げ、(f)控除又は納税義務の回避、が含まれる。

209 条 租税上の便益への対抗措置（Counteracting the tax advantages）

- (1) 濫用となる租税アレンジメントが生じた場合、本項を無視して当該アレンジメントから生ずるであろう租税上の便益は、調整を加えることによって阻止しなければならない。
- (2) 租税上の便益を阻止することを要求された調整は、公平で合理的なものとする。
- (3) 当該租税又は一般的濫用否認規定が適用される他の租税について、調整がなされる。
- (4) （本項を無視して）租税債務を削減するいかなる場合においても、租税を課し又は租税債務を増加させることを含む調整がなされる。租税はそのような調整に従い課される。
- (5) （歳入庁の職員又は租税上の便益を享受する者を問わず）本条により要求されるいかなる調整も申告、修正申告、更正もしくは却下の請求又は他の方法によりなされる。
- (6) しかし、
 - (a) 附則 43 により要求される手続要件を満たさない限りは、本条を理由として歳入庁の職員はこれらの措置を講ずることはできない。
 - (b) 本条を理由に調整する権利は、本項以外の立法により課されるいずれの制限にも従わなければならない。
- (7) 本条により実行されるいかなる調整も効力を有する。

第2項 一般的濫用否認規定の目的

2013年財政法第206条より、本規定の対象は、濫用である租税アレンジメントから生じる租税上の便益である。英国の租税回避に対する一般的否認規定は、濫用的な行為に的を絞った規定であり、前述のアーロンソン報告書において提言された趣旨を引継いでいる。

第3項 課税要件

2013年財政法206条および207条に濫用的租税アレンジメントを阻止する手順が規定されている。ガイダンス Part C の C6.2¹⁹⁷に示されたシークエンス、およびその内容を詳細に述べるものとする。

次に示す①から④までの問題の各々が順に該当する場合に GAAR が適用される。

- ① 租税上の便益を引き起こすアレンジメントがあるか。（当該アレンジメントを租税アレンジメントという。）
- ② 租税上の便益は、2013年財政法に規定する所定の税目に関するものか。
- ③ 租税上の便益を得ることが、主たる目的または主たる目的の一つであると合理的に結論付けることができるか。
- ④ そのアレンジメントは濫用型であるか。

（1）租税アレンジメント

GAAR 適用対象であるか否かを判断するための最初の重要なステップは、租税アレンジメントに該当するか否かを判断することである。租税アレンジメントについては、2013年財政法207条1項、ガイダンス Part B の B10、ガイダンス Part C の C3 に規定されている。

207条1項より、租税上の便益を得ることが当該アレンジメントの主目的または主目的の一つであると合理的に結論づける（reasonable to conclude）ことができる場合に、租税アレンジメントであるとしている。「合理的に結論づける」という表現についてガイダンス Part C の C3.3 で以下のように説明している。「合理的に結論づける」という表現は、客観的なテストであることを意味している。すなわち、すべての関連する状況を考慮し、それらの状況に照らした場合に合理的に導かれる結論がアレンジメントの主目的または主目的の一つが租税上の便益を得るものであるか否かを確認することを意味している。納税義務

¹⁹⁷ HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance -approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013: PART A- Purpose and status of the guidance; PART B- Summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it; PART C- Specific points' (2013) 28 <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-abc.pdf>> accessed 9 November 2013.

者自身やアレンジメントのプロモーターなどの特定の者が実際に租税上の便益を得る意図を有しているか否かを問うことは必要でも適切なことでもない¹⁹⁸。

また、「主目的または主目的の一つである」の意味するところについては、ガイダンス Part C の C3.4 から C3.6 で以下のように説明している。これらの表現は、通常の言葉として標準的な意味を有しており、文脈と事実を客観的に鑑みて適用しなければならない¹⁹⁹。租税上の便益を得ようと試みるのが主目的であるか否かは通常は明らかである。例えば、アレンジメントが実行されなければ租税上の便益を得る機会が得られないような場合である²⁰⁰。しかし、租税上の便益を得ることが主目的の一つであるか否かを決定することはより困難である。この文言の意味するところは、主目的の一つでなければ生じたであろう取引が再構成されるか、または異なる条項や条件の下で締結されるか否かを判断することである。このことは、主目的の一つでなければ生じたであろう租税上の結果を著しく変化させる為に行われる。そして、目標とされる租税上の結果そのものが当該アレンジメントの本質的な目的であることになる。このような行為は、露骨（obvious）でありかつ作為的（contrived）であるだろう。しかし、必ずしもそうではなく微妙な変化、例えば新しい規定を施行する過渡期にある規定を利用するために会計期間を変更するような変化を含むことになる²⁰¹。

（２）濫用

租税アレンジメントが濫用であるか否かを決定することは GAAR 規定の中核をなすものである。濫用については、2013 年財政法 207 条 2 項から 6 項、ガイダンス Part B の B11、ガイダンス Part C の C5 に規定されている。207 条 2 項によれば、立法制定時に議会が想定していなかった結果をもたらすように納税義務者が意図した場合および行為が合理的であると合理的に判断できない場合に当該アレンジメントは濫用的アレンジメントである。ガイダンス Part C の C5.4 以下に濫用に関する重要な要素と補助的要素について検討されている。重要な要素としては、①適用される租税法規に関する合理的な行為の概念、②アレンジメントの実質的な結果と適用される租税法規が基礎となる原則および当該租税法規の政策目的との比較、③作為的（contrived）又は異常な（abnormal）ステップが含まれているか否か、④アレンジメントが当該規定の欠缺を利用することを意図しているか否か、⑤ダブル合理性テスト（double reasonableness test）、すなわちアレンジメントが合理的な

¹⁹⁸ ibid 16 [C3.3].

¹⁹⁹ ibid 17 [C3.4].

²⁰⁰ ibid 17 [C3.5].

²⁰¹ ibid 17 [C3.6].

行為であると合理的に考えられるか否か、これら 5 つの点が上げられている²⁰²。補助的要素については、⑥濫用的租税アレンジメントの指標の明確化および⑦濫用的租税アレンジメントに該当しない場合の指標の明確化である²⁰³。

① 適用される租税法規に関する合理的な一連の行為の概念²⁰⁴

基本的には、行為に適用される租税規則の文脈を解釈する場合に納税義務者が選択した行為の本質に焦点を当てる。適用される租税法規 (relevant tax provisions) という文言は個別に定義されておらず、検討中の租税アレンジメントの結果の決定に関連するいかなる租税法規をも包含する広範な表現である。したがって、租税上の利点を生み出すために適用される租税法規を含み、必ずしも限定されるものではない²⁰⁵。税法の一部に優遇措置があり、それらの規定により予想される結果をもたらし、またはそれらの規定による便益を不適當に否定することを妨げる合理的なステップは、当該規定に関する行為として合理的である²⁰⁶。多くの場合、立法は納税義務者が異なる商業上または個人的な選択の幅を行使することを明確に予期している。これらの選択により異なる租税上の結果が生じ、当該選択は専ら合理的である²⁰⁷。しかし、納税義務者が個別的否認規定を含む他の規定の回避を目的として設計された複合取引を実行する場合において、適用される租税法規に関する合理的な一連の行為として考えることはできず、明確に当該規定の効果を失わせるように設計されたものである²⁰⁸。以上のことは、GAAR の根底にある前提を維持する必要性を強調するものである。すなわち、納税義務者があらゆる合法的手段によって租税負担を軽減する為に巧妙に無制限に自由に行う計画を拒否するものである²⁰⁹。

② アレンジメントの実質的な結果と適用される租税法規が基礎となる原則および当該租税法規の政策目的との比較²¹⁰

議会による意図は他の材料を検討するための制限された権利とともに立法で使われる文言の中に見つけられるものでなければならないという原理を裁判所は導いた。すなわち、適用される規定が基礎となる原則および当該規定の政策目的を参照することにより、GAAR は立法の文言だけでなく、基本的な前提または広範な政策目的の明示が必要となる。多くの場合、適用性原則 (relevant principles) お

²⁰² ibid 19 [C5.4].

²⁰³ ibid 20 [C5.5].

²⁰⁴ ibid 20 [C5.6].

²⁰⁵ ibid 20 [C5.6.1].

²⁰⁶ ibid 20 [C5.6.2].

²⁰⁷ ibid 20 [C5.6.3].

²⁰⁸ ibid 21 [C5.6.5].

²⁰⁹ ibid 21 [C5.6.7].

²¹⁰ ibid 21 [C5.7].

よび政策目的は、関連する立法から明らかであるが、必要に応じて議会資料やプレスリリースなどの立法以外の資料も考慮すべきである。しばしば特定の税法の最初の基本的な政策原理や目的を見つけることは難しい場合がある。しかしながら、その後の修正法令によりどのようなアレンジメントを除外することを意図した税制上の優遇措置であるかを知ることは可能である。原則や政策目的を認識することは、アレンジメントが適用規定に関して合理的か否かを考慮する重要な要素となる。しかし、原則や政策を明確に認識できない場合または完全に説明できない場合がある。このような場合には、アレンジメントが合理的な行為であるか否かについての主要な焦点は、207 条 2 項(b)および(c)に移ることになる。

- ③ 作為的 (contrived) 又は異常な (abnormal) ステップが含まれているか否か²¹¹
作為的又は異常なという文言は定義されていないことから、通常の意味として使用する。認識された租税法における抜け穴は非常に狭く、それらを利用することは、そうでなければ取られなかったいくつかのステップや特徴の採用を必要とする場合がある。このような作為的又は異常なステップは複数の形態を有している。

- ④ アレンジメントが当該法規の欠缺を利用することを意図しているか否か²¹²

特定の租税法規を起草することは予期せぬ結果をもたらすことになる。このことは、租税法規は起草者には明らかでなかった欠陥を有しており、起草者は特定の種類の取引が実行されることを想定していないからである²¹³。このような状況はある種類の取引を対象とした新しい租税法規が導入されることによって発生している²¹⁴。

- ⑤ ダブル合理性テスト (double reasonableness test) ²¹⁵

ダブル合理性テストは GAAR の核心である。これは、締結または実施されたアレンジメントが適用租税法規において合理的な一連の行為であるかを問うものではない。そうではなく、問題となっている締結または実施されたアレンジメントが合理的な一連の行為であるという見解を合理的であると判断できるかを問うものである²¹⁶。審判所および裁判所への上訴において適用する場合には、租税アレンジメントが合理的な一連の行為であるか否かという見解を提供するための判決は必要ない。その代わりに、判決はアレンジメントに関して判断することができる合理

²¹¹ ibid 23 [C5.8].

²¹² ibid 23 [C5.9].

²¹³ ibid 23 [C5.9.1].

²¹⁴ ibid 24 [C5.9.2].

²¹⁵ ibid 24 [C5.10].

²¹⁶ ibid 24 [C5.10.1].

的な見解の幅を考慮する必要がある²¹⁷。このことは、判決がすべての状況を鑑みてアレンジメントが合理的な一連の行為であると合理的に判断できる場合には、アレンジメントが濫用であると見なされず、ひいては GAAR は適用されない。換言すれば、見解に幅がある場合には租税アレンジメントは GAAR が対象とする濫用ではない²¹⁸。

しかしながら、重要なことは一部の者、例えば弁護士や会計士などの第三者の見解が結論を導くことはないということである。GAAR の目的や考えられる要素を鑑みてダブル合理性テストを行うことが必要である²¹⁹。

⑥ 濫用的租税アレンジメントの指標の明確化²²⁰

2013 年財政法第 207 条 4 項にアレンジメントが濫用である場合の例を紹介している。しかし、重要なことはこれらの例示が網羅的ではないことであり、GAAR の対象となる税目によっても違いが生じる²²¹。

⑦ 濫用的租税アレンジメントに該当しない場合の指標の明確化²²²

2013 年財政法 207 条 5 項にアレンジメントが濫用と判断されない場合が規定されている。これには二つの要素がある²²³。一つ目は、アレンジメントが確立した慣行に合致（accord with established practice）しているか否かを考慮することである。確立した慣行という文言は法律で定義されておらず、通常の用いられる意味として取り扱う。確立した慣行とは、出版物の参照または一般的な慣行になっていることを証する証拠によって証明される²²⁴。二つ目は、アレンジメントが実施された時点において HMRC が慣行を受け入れることを示唆していたということである。これは、HMRC に税務公報や内部マニュアルなど明確な発言を求める相当の負担を与えることになる。加えて、特定の慣行は意図された特定の法規の範囲内にあると HMRC が考慮する趣旨での発言をもたらすだろう。これは、アレンジメントが濫用でないことを示す場合において相当の負担を強いることになる。反対に、HMRC が受け入れることができないアレンジメントに対してはそのような慣行を濫々受け入れる必要はない。このような場合には、HMRC に課される負担はほとんどまたは全くない²²⁵。

²¹⁷ ibid 24 [C5.10.2].

²¹⁸ ibid 24 [C5.10.3].

²¹⁹ ibid 25 [C5.10.4].

²²⁰ ibid 25 [C5.11].

²²¹ ibid 26 [C5.11.4].

²²² ibid 26 [C5.12].

²²³ ibid 26 [C5.12.2].

²²⁴ ibid 27 [C5.12.6].

²²⁵ ibid 27 [C5.12.7].

（３）租税上の便益（tax advantage）

租税上の便益については、2013 年財政法 208 条およびガイダンス Part C の C2 に規定されている。ガイダンス Part C の C2 より、租税上の便益の定義は、広範な意味が含まれており、あらゆる租税上の利得（tax benefit）、例えば控除または損失の控除額の増加、所得または利益の減少、利得を得る時期、還付額の増加、あるいは潜在的な課税の排除または軽減を含むことが意図されている²²⁶。租税上の便益という文言は、英国の租税法規において一般的な文言である。この文言の意味するところは、他の税ポジションと比較して利点を実際の税ポジションを生じさせるか否かを示唆している²²⁷。

（４）他の租税規定との関係²²⁸

他の租税規定（租税回避否認規定を含む）と GAAR との関係は、ガイダンス Part B の B6、B7 に規定されている。GAAR は、GAAR が存在しなければ成し遂げられたであろう濫用型アレンジメントによる租税上の便益を阻止することを目的としている²²⁹。GAAR が制定される前は、租税回避目的があったか否かを決定する必要があったが、露骨な濫用アレンジメントに対しては他の従前規定を適用することなく GAAR を適用することは適切である²³⁰。GAAR が適用される税目については、多くの個別的租税回避否認規定が存在する。GAAR は他の租税回避否認規定から独立して執行されるものであり、これらの規定の欠陥を利用するような仕組まれた濫用型アレンジメントに対して GAAR を適用するものである²³¹。

（５）事例検証

メイズ事件控訴院判決²³²を取り上げる。本事件で実施されたアレンジメントは租税法規の欠陥を利用しており、制定法に対する目的論的解釈では議会が当該立法設定時に意図しなかった結果を阻止することができなかった事例である。ガイダンス Part D の D15 において、本事件の取引が行われたときに GAAR が有効であったならば、GAAR は適用されたか否かを以下のように検証している。

① 概要

²²⁶ ibid 15 [C2.2].

²²⁷ ibid 16 [C2.5].

²²⁸ ibid 8 [B6] and [B7].

²²⁹ ibid 8 [B6.1].

²³⁰ ibid 8 [B6.2].

²³¹ ibid 8 [B7.1].

²³² Commissioners for HM Revenue & Customs v Mayes [2011] EWCA Civ 40.

本事件は、生命保険契約における一連の取引に関連するスキームを利用するものであり、主に 2003 年に実施され、関連損失控除 (corresponding deficiency relief) を利用するように人工的に損失を作り出した。これは、SHIP 2 として知られており、市場において販売されていた。本件につき、HMRC は課税処分を下したが、第一審である高等法院および第二審である控訴院において、納税義務者が勝訴した。最高裁判所は HMRC の上告を棄却した。

② 適用される法令

1988 年所得税・法人税法 (Income and Corporation Taxes Act 1998) 第 539 条から第 554 条。当該規定において関連損失控除を規定している。

③ 租税アレンジメント

当該スキームは次の 7 段階から構成されている。

- イ ジャージー島の居住者である個人が保険会社から一時払い生命保険を購入した。
- ロ 数ヶ月後、ルクセンブルク法人に証書を売却した。
- ハ ルクセンブルク法人は、追加保険料を支払った。
- ニ ルクセンブルク法人は、保険の一部解約により③の投資額全額を保険会社から回収した。ルクセンブルク法人は、英国個人居住者でないことから、当該解約につき課税されない。
- ホ ルクセンブルク法人は、証書を英国の LLP に譲渡した。
- ヘ LLP は、メイズ氏 (納税義務者) におよそ 133,000 ポンドで譲渡した。
- ト 納税義務者は、証書を全部解約した。納税義務者が受け取った金額は、およそ 2,000 ポンドで、関連損失控除の対象となる損失額は 200 万ポンド弱となった。納税義務者はキャピタル・ゲイン税における損失額は、⑦の受取金額と⑥の支払額の差額分であるとし申告した。関連損失控除の対象となる損失とは、実際に生じた損失ではなく、部分解約した際に生じた利益または損失は一年間につき 20 分の 1 ずつ計上することから、全部解約時には未計上部分を一括して計上することができるものである。

④ 納税義務者の主張

納税義務者は、機械的規則によれば特定の事由が生じたとして擬制した利益と損失を計算するために提供されるものであると主張した。実質的に擬制された利益はステップ④における一部解約によるものである。これは、わずかな保険料支払は一部解約に対して認められたものであるからである。生命保険を一部解約する際には、支払った保険料を上限として生じた損失の 20 分の 1 を 20 年かけて毎

年計上するという規則がある。当時の証券所有者は英国非居住者であり当該利益については課税されないが、次に通常の計算によりステップ⑦で全部解約した際の納税義務者が追った損失につながるようになった。これは保険料の支払の残りが考慮され計算された結果ステップ④の利益と逆転したためである。

⑤ 判旨

高等法院および控訴院は、適用法令の目的論的解釈により納税義務者の主張を支持した。裁判所は、実際に生じたすべての所得は証券の保有者が英国の居住者であったならば課税され、許容された金額を超過する早期部分解約を思いとどまらせることを目的とする立法政策を認めたが、HMRC の処分はさまざまな状況を鑑みて裁量による不公平な結果であるとした。高等法院の判決においてプラウドマン判事は、本事件はラムゼイ原則を適用するには租税回避の動機だけでは不十分であり、制定法は、純粋な法的分析におけるよりはむしろ事業または商業的概念として解釈されることができない文言を含んでいない、とし本事件へのラムゼイ原則の適用は認めず、納税義務者の主張を認めた。当該法令は実際の商業的所得に対して課税しないとしていることから、商業的実体による取引に適用すると解釈されるべきであるということは意味がなく、目的を縮小または拡張することによってスキームの一部を無視することはできない、とした。

⑥ GAAR 適用の検証²³³

保険料の追加支払と一部解約は仕組まれた異常なステップに該当し、通常の貯蓄商品として個人の為に設計された生命保険であり通常であれば起こらない事実や仕組まれた状況の下で適用された機械的規則の欠陥を利用したアレンジメントである。また、控訴院判決でも指摘されているが、本件は立法が予見し、または立法が意図していた結果ではないことが明らかに合理的に判断できる。このような租税アレンジメントは HMRC が認める確立された慣行とは言い難い。

このように納税義務者は循環する (circular) 自動解消取引 (self-cancelling) を含む異常な仕組まれた取引によって経済的損失を負うことはなかった。すべての取引は租税上の損失を作り出すために行われた。したがって、本スキームは合理的な一連の行為として合理的に判断することはできず、GAAR を適用するものである。

²³³ HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance -approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013: PART D- Examples' (2013) 57 [D15]
<<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-partd-examples.pdf>> accessed 9 November 2013.

第3節 税務行政の機能と納税義務者保護

本節では英国の GAAR に関する行政の機能および周辺制度等を検証する。

第1項 間接救済措置

2013 年財政法 210 条およびガイダンス Part B の B13、ガイダンス Part C の C7、ガイダンス Part E の E7 に規定されている。

(1) 2013 年財政法 210 条本文

- (1) (a)209 条により租税上の便益を阻止され、(b)附則 43 の 12 項に規定された通知がなされない場合には、HMRC は納税義務者による通知をされた場合に本条文が適用される。
- (2) 租税上の便益を阻止された日から 12 ヶ月以内に GAAR が適用された税目に関して間接的な調整を申立てする。
- (3) 本条文における申立てでは、HMRC の職員は公平で合理的であるとして申立てられた間接的な調整を行わなければならない。
- (4) 間接的調整は、(a)あらゆる期間に関してなされ、(b)租税アレンジメントの当事者であるか否かに関わらずすべての者に影響を与える。
- (5) しかし本条は、職員に対して租税債務が増加するような間接的調整の結果をもたらすことを要求し、または許可するものではない。
- (6) (本条文の目的のために関連する各規定を列挙している。省略。)
- (7) HMRC の職員が本条文に基づき間接的調整を行う場合には、実施された調整を説明する通知書を申立てする者に交付しなければならない。
- (8) 本条文の目的は、調整が阻止の結果により生じた場合に租税上の便益を阻止することが最終的なものになることである。そして当該調整の結果として生じた税額は訴訟によってもはや変更することができない。
- (9) 本条文に基づいて実施されることが要求されるいかなる調整も、(a)申告、修正申告、申立ての修正、その他の手続きによって、(b)課されることが制限されているにもかかわらず本項以外のいかなる制定法に基づいて、実施される。
- (10) 本条文における納税義務者とは、209 条における租税上の便益の阻止に関して、租税上の便益が生じた者をいう。

（２）間接的救済措置の意義²³⁴

間接的救済措置とは、租税上の便益を阻止した結果、二重課税が生じる場合に、二重課税からの救済を確実にするものであり、租税債務を増加させるために行うものではない。当該措置は、同一の納税義務者に対する二重課税および他の納税義務者との間における二重課税を対象としている。後者に関しては、例えば、個人の納税義務者が高い税率を避けるために他の法人の納税義務者に所得を移転した場合において、個人の納税義務者に対し GAAR が適用されることにより同一の所得に対して課税されることになる。このような場合、法人の納税義務者は個人の納税義務者になされた処分により是正された所得金額に基づいて申告することができる²³⁵。したがって、GAAR が適用される租税上の便益は、グループ単位で判断するものではなく納税義務者ごとに判断するものである。

第２項 訴訟前手続および訴訟に関する事項

2013 年財政法第 211 条およびガイダンス Part C の C8、ガイダンス Part E の E3 および E8 に規定されている。

（１）2013 年財政法第 211 条本文

(1) GAAR に関連した訴訟前手続きにおいて、HMRC は(a)濫用である租税アレンジメントが存在すること、および(b)アレンジメントから生じる租税上の便益を阻止する為に実施された調整が公平かつ合理的であることを示さなければならない。

(2) GAAR に関連してすべての問題を決定する場合に、裁判所および審判所は、(a) 租税アレンジメントが実施された時点において GAAR 諮問委員会により承認された GAAR に関する HMRC のガイダンス、および(b)アレンジメントに対する GAAR 諮問委員会のすべての意見を考慮しなければならない。

(3) GAAR に関連してすべての問題を決定する場合に、裁判所および審判所は、(a) 租税アレンジメントが実施された時点において公知されたガイダンス、報告書または他の材料、および(b)確立した慣習の証拠を考慮するものとする。

（２）HMRC への要求事項²³⁶

通常の租税の訴訟事件と異なり、GAAR を適用する際には納税義務者ではなく、HMRC

²³⁴ HMRC (n197) 32 [C7].

²³⁵ HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance (not subject to Advisory Panel approval): PART E- GAAR procedure' (2013) 32 [C7.2]
<<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-e-procedure.pdf>> accessed 9 November 2013.

²³⁶ HMRC (n235) 21 [E8.1].

が立証責任を負うことになる。特に、租税アレンジメントがあること、当該アレンジメントが濫用的であること、および HMRC による租税上の便益を阻止は公平で合理的であることを証明しなければならない²³⁷。

GAAR に関するすべての手続きにおける証拠基準は、民事の一般原則における証拠基準とする²³⁸。これは、優越的証拠の原則と言われるもので、51%（現実にはこれより高い）を越える相当の証明がなされれば足りる²³⁹。

（３）裁判所および審判所への要求事項²⁴⁰

裁判所および審判所は、アレンジメントが実施された時点における GAAR 諮問委員会の承認を受けたガイダンスを考慮しなければならないこと、および HMRC が受領した GAAR 諮問委員会（実際には準委員会）の意見を考慮しなければならないことが規定されている²⁴¹。加えて、通常の証拠法（rules of evidence）²⁴²に基づく訴訟手続きにおいて関連するすべての材料が認められるか否かを問わず、裁判所および審判所は関連するすべての材料を考慮するものとする。そのような材料は、アレンジメントが実施されていた時点において公知されたすべての関連材料を含むものとする。重要なことは、諮問委員会の承認を得たガイダンスおよび委員会の意見と異なり、これらの材料は考慮することができるものであるということである。また、裁判所および審判所は、確立した慣習による証拠も考慮するものとする²⁴³。

第３項 諮問委員会制度

2013 年財政法附則 43 およびガイダンス Part E の E3、E4 に関連する規定が置かれている。

²³⁷ ibid 21 [E8.1.].

²³⁸ ibid 21 [E8.1.3].

²³⁹ 田島裕「イギリス法入門」（信山社 2001 年）174 頁。

²⁴⁰ HMRC (n235) 22 [E8.2] and 23 [E8.5].

²⁴¹ ibid 22 [E8.2.1]

²⁴² 田中英夫「英米法総論 下」（東京大学出版 1980 年）462 頁以下。英国における判例法の特徴の一つに陪審制度がある。現在では刑事事件と一部の民事事件のみで行われる。英国ではこの陪審制度を円滑に進めるために詳細な証拠法が発達した。すなわち、法律の知識が乏しい者が陪審員を務めるため、その判断の根拠となる証拠は選り抜かれたものであり、かつその手続きも統一されたものでなければならなかった。フィリップ S. ジェームズ「イギリス法（上）序論・公法」（三省堂 1985 年）90 頁以下において、証拠はそれによって事実が証明される手段であり、法律上の証拠に関する原則は、裁判所に置ける事実の証明に関する法律上の原則である。これらの原則は四つの主要な問題を解決することを目的とする。第一に、事実の立証責任は主張する者が負わなければならない。第二に、どのような事実が証明されなければならないのか、という問題については、一般原則として主張をなす者が自己の主張を証明するために依拠しているすべての重要な事実についての証拠を提出しなければならない。第三に、裁判所の審理に必要な事実は、争点事実および争点に関連性のある事実である。第四に、立証はどのようにして行われるのか。三種の証明を認めており、すなわち口頭証拠、書証および物的証拠である。

²⁴³ HMRC (n235) 23 [E8.5.1].

(1) 2013 年財政法附則 43 本文（一部抜粋）

GAAR 諮問委員会の意義

1 項 (1)第 5 款および本附則における GAAR 諮問委員会(the GAAR Advisory Panel)とは、GAAR のために HMRC 長官²⁴⁴によって設立された委員会である。

(2)本附則における議長 (the Chair) は、HMRC 長官によって GAAR 諮問委員会の議長として任命された同委員会のメンバーである。

GAAR の諮問委員会への付議

5 項 4 項に基づく意見陳述 (HMRC による納税義務者への通知がない場合の意見陳述) がない場合において、HMRC 職員は GAAR 諮問委員会に付議を行わなければならない。

6 項 (1)第 4 項に基づき意見陳述が行われた場合は、HMRC 職員はそれを検討しなければならない。

(2)上記検討後、HMRC 職員がなおも 209 条における阻止すべき租税上の便益であると判断した場合は、GAAR 諮問委員会に付議しなければならない。

GAAR 諮問委員会の決定および意見書

10 項 (1)GAAR 諮問委員会への付議がなされた場合、議長は委員会のメンバー 3 人からなる準委員会を設置しなければならない。

(2)準委員会は、更なる情報を入手するために納税義務者または HMRC 職員（もしくは両者）と面談をするものとする。

11 項(1)GAAR 諮問委員会に付議がなされた場合は、準委員会は(a)準委員会のすべてのメンバーの意見の合議により一つの公式見解としての通知、(b)すべてのメンバーの意見をまとめ、複数の見解があればその見解の通知を作成しなければならない。

(2)準委員会は、上記通知の写しを、(a)HMRC 職員および(b)納税義務者に渡さなければならない。

(3)見解の通知は、準委員会のメンバーまたはメンバーの一人若しくはそれ以上の意

²⁴⁴ 池田美保「英国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 17 号 (2011 年) 190 頁以下。HMRC は、財務省の外局であり大臣を持たず、女王により任命された 6 名の長官により税務行政は執行されている。

見として、(a)租税アレンジメントの実施および実行は適用する法令、すなわち(i)207条2項(a)から(c)および3項における事項を含むすべての状況を考慮して、および(ii)同条4項から6項を考慮して合理的な一連の行為であること、(b)実施および実行された租税アレンジメントが、適用する法令に関連して合理的な一連の行為でないこと、または(c)入手した情報では判断することが不可能であったことを、それらの理由とともに言明する通知のことである。

(2) 諮問委員会の構成と機能²⁴⁵

諮問委員会は GAAR のために HMRC 長官によって設立された委員会である²⁴⁶。委員会の議長およびメンバーは、HMRC 長官が任命するが、メンバーを任命する際には議長が HMRC 長官に助言する²⁴⁷。当該委員会は HMRC から独立した機関であり、メンバーに HMRC 職員は含まれない²⁴⁸。当該委員会の目的は、HMRC から独立することにより納税義務者を保護することである²⁴⁹。当該委員会が有する機能は、付議に対する答申を表明し、HMRC によるガイダンスを承認することであり、司法機能を有するものではなく、したがって委員会の見解について HMRC および納税義務者は必ずしも従う必要はない²⁵⁰ものである。

第4項 ガイダンスの位置づけ²⁵¹

諮問委員会に承認された HMRC 発行のガイダンスの目的は、専門家でない者に対しても理解されるように広範な概要を示すことによって GAAR の目的が達成されるように、そして運営されるように設計することである²⁵²。加えて、GAAR の解釈と適用を補助する役割も有する²⁵³。211条2項より、裁判所および審判所は、当該ガイダンスを考慮することが義務づけられている²⁵⁴。当該ガイダンスは、HMRC および諮問委員会によって保管され、定期的に更新されるものであり、諮問委員会から毎年公表される匿名の重要な原則はガイダンスに組み込まれることになる²⁵⁵。

²⁴⁵ HMRC (n235) 11 [E4].

²⁴⁶ *ibid* 11 [E4.1.1].

²⁴⁷ *ibid* 11 [E4.1.2].

²⁴⁸ *ibid* 11 [E4.1.3].

²⁴⁹ *ibid* 11 [E4.1.4].

²⁵⁰ *ibid* 11 [E4.1.5].

²⁵¹ HMRC (n197) 3 [Part A].

²⁵² *ibid* 3 [A2].

²⁵³ *ibid* 3 [A3].

²⁵⁴ *ibid* 3 [A4].

²⁵⁵ *ibid* 3 [A6].

第5項 クリアランス制度 (Clearance) ²⁵⁶

GAAR 制定において、事前照会制度に相当する独自のクリアランス制度は設けなかった²⁵⁷。GAAR の適用となる税目に関する租税法規には、納税義務者のために特定の取引に関してクリアランス制度を有していること、および通常であれば、クリアランスを与える条件として租税負担を軽減または回避することを主要な目的としない取引であることを要求するものであること²⁵⁸から、GAAR 独自のクリアランス制度は設けないものとされた。当然のこととして、他のクリアランス制度によって HMRC にもたらされた情報によって GAAR を実施することはできないこととされている²⁵⁹。

第4節 小括

英国の GAAR の特徴的な点は、以下のとおりである。

- (1) 一般的租税回避否認規定 (General anti-avoidance rule) ではなく、一般的濫用否認規定 (General anti-abuse rule) である。これは、アーロンソン勅撰弁護士の研究報告書にもあるように納税義務者の行う賢明なタックスプランニングは GAAR の適用対象としないことを示唆している。GAAR 適用には主に二つの課税要件があり、一つ目は租税アレンジメントであるか、二つ目は租税アレンジメントが濫用的であるか、である。このような課税要件としたことで GAAR の適用対象が狭い範囲となっており、実効性に乏しいのではないかという疑問が生じる。しかしながら、「濫用的」か否かを判断するのはいわゆるダブル合理性テストといわれるものであり、ダブル合理性テストの要件を満たすか否かを決定する要素は、基本的な原則および立法趣旨との一致ならびに経済的結果が租税上の結果との合致ということになる²⁶⁰。このことから、当該規定は、著しい濫用的なスキームを対象としているのではなく一般的な租税回避否認規定であることを保証するものである²⁶¹。さらに、フリードマン教授は、2013 年財政法 207 条 4 項において濫用にあたる例示がなされていることを取り上げて、「これらの例示は濫用にあたる例を網羅しているものではない。これは経済的実質原則に似ているかもしれないが、該当する法の趣旨が経済的実質を求めるものでなければ、これは単なる形式より実質を優先するルールを意味するものではない。」と述べられている

²⁵⁶ ibid 13 [B17].

²⁵⁷ ibid 13 [B17.1].

²⁵⁸ ibid 13 [B17.2].

²⁵⁹ ibid 13 [B17.3].

²⁶⁰ Ashley Greenbank, 'Section 206-215 and Schedule 43: the general anti-abuse rule' [2013] British Tax Review 505, 507

²⁶¹ ibid 507.

- (2) 納税義務者保護の観点から、納税義務者に対する予測可能性・法的安定性を担保するために、諮問委員会の設置および諮問委員会による承認を受けたガイダンスの公表がなされている。
- (3) 行政の裁量権拡大の抑制の観点から、HMRC や財務省の職員ではない行政から独立したメンバーによる諮問委員会を設置し、当該委員会の権能として GAAR 適用の際の意見の表明およびガイダンスに対する承認を行うこととした。
- (4) 納税義務者保護および行政の裁量権拡大の抑制という目的を達成するにあたって、租税アレンジメントであり濫用的である旨を立証する責任を HMRC に負わせることとしている。
- (5) 法的安定性担保のため、諮問委員会が承認したガイダンスについて裁判または審判所において参照しなければならないものとされた。

以上のような特徴を有する英国の GAAR は、実効力および納税義務者保護・行政の裁量権拡大の抑制の観点から、洗練された規定であると考ええる。

しかしながら、GAAR 独自のクリアランス制度を設けなかった点に留意しなければならない。その理由によれば、各税目において既にクリアランス制度を導入していること、および租税回避を主目的としている場合にクリアランスを与える必要がないこと、が挙げられている。さらに、英国は大企業に対して ‘Customer Relationship Managers: 以下「CRMs」という。)’ ”を置く制度を設けており、HMRC と企業側が情報を共有し議論を交わすという協力的なコンプライアンスアプローチを採用していることも理由とされている²⁶³。また、英国においては租税回避に関する判例が多くあり、それらを分析し、かつガイダンス等を参考にすれば一定の予測可能性は担保されるものとも考えられる。これらの点は、わが国の状況と異なるところである。

また、英国はラムゼイ原則による目的論的解釈によって既に立法趣旨の解釈による対応が司法上なされているにも関わらず、立法趣旨との一致を課税要件の一つとする当該 GAAR を制定する必要があったのか、という疑問も生じえない。これについては、冒頭で述べた貴族院判事ホフマン卿の意見²⁶⁴にその答えを見いだすことができるだろう。すなわち、英国で歴史的に築かれた租税を課す行為は議会の承認を得た上で行われなければなら

²⁶² Freedman, (n73) 170.

²⁶³ ibid 172.

²⁶⁴ Hoffmann, (n23) 206.

ないとする原則であり、租税法律主義に帰結するものであると考える。しかし、このことは、GAAR が確認規定であることを意味するものではない。フリードマン教授は、「英国の GAAR は、法の解釈を補完するための規定ではなく、優先的原則の創設である。このことはアーロンソン研究報告書においても明確に述べられている²⁶⁵。」と述べている²⁶⁶。

ここまで、英国の GAAR が法的安定性・予測可能性に配慮した規定である旨述べてきたが、一方で、タイリー教授は、「明確なことは、政府や納税義務者等の関係者は裁判所のなすがままである。」と述べられており²⁶⁷、GAAR の終局は、司法による判断を必要とするものであるが、包括的な制度設計により、法的安定性・予測可能性が担保され则认为る。

²⁶⁵ HM Treasury, (n22) 23 [5.4].

²⁶⁶ Freedman, (n73) 171.

²⁶⁷ Tiley, (n71) 127.

第4章 結論 -わが国における一般的租税回避否認規定導入の提言-

第1節 3カ国比較からの結論

ここまで、オーストラリア、カナダおよび英国の GAAR の内容を詳細に述べてきたが、本節では、以下のように横断的にまとめた上で、意見を述べるものとする。

(1) 租税回避の概念

オーストラリアおよび英国においては、ウィロービー事件²⁶⁸のノーラン卿の意見を引用、またカナダは現行の GAAR を導入する際の白書²⁶⁹において、議会による意思によって租税負担軽減または回避行為を認められるものと認められないものとに区分し、認められないものはその行為を否認するとしている。カナダおよび英国については、GAAR の課税要件に立法趣旨を鑑みる旨が盛り込まれているが、オーストラリアについては同様の要件を有してはいない。これらのことからオーストラリアでは租税回避概念を論じるよりもいかに租税負担を軽減または回避する行為を否認するかに焦点が置かれていると考える。たしかに、第1章で述べたとおり、租税回避概念を手探りで議論することに意味はないように思われ、オーストラリアのようにその点に重きを置いて議論する必要はないと考える。一方、租税回避の概念を論じる場合にはその目的を定めた上で論じるべきであると考え、一般的租税回避否認規定を導入するには、その対象とする行為をどのように定めるのか十分に議論すべきである。

次に、一般的租税回避否認規定の対象とする行為をどのように捉えるのかという問題が生じる。この点については、後述する課税要件において詳細に検討するものとするが、予測可能性・法的安定性を担保するためには、最終的にはあらかじめ明らかにされている立法趣旨によって判断するべきであると考え。これは、特に英国においては顕著な点であるものと考え。なぜならば、英国は10世紀頃における封建制度のもと、税金を納める行為はその主従関係における契約の対価として捉えられ、それが1215年のマグナ・カルタ、1988年の権利章典へ続き、課税行為は国民の代表たる議会において承認された内容、方法および時期に行われなければならないとするものであり、英国の租税法の源である。したがって、課税行為は立法の意図するところに従って行われなければならないとするものである。このことから、英国の GAAR の課税要件について最終的には立法趣旨を鑑みなければならないとするものとされたと考える。

²⁶⁸ [1997] STC 995, 1004.

²⁶⁹ Department of Finance (n132).

（２）法令解釈集等

３ カ国ともに法令解釈集となる二次資料（secondary sources）を有している。これらの法令解釈集は多くの場合、行政機関が発行するものである。その中で、英国が導入したGAAR ガイダンスは、HMRC が作成するものであるが外部委員会が承認するものとされており、制度運用の公平性、行政の裁量権拡大の抑制、納税義務者の権利保護および事業活動の阻害防止に効果的であると考ええる。

（３）事前照会制度

オーストラリアおよびカナダはルーリング制度を有しているが、英国は当該制度に相当する制度を設けなかった。オーストラリアは、一定の要件のもとで納税義務者は外部委員会（GAAR Panel）にプライベート・ルーリングを照会することができる。カナダにおいてもルーリングを照会することができるものであり、外部委員会に照会するものとされている。ここで、両国とも外部委員会としたが、後述する第三者機関において詳細を述べるものとするが、両国ともその設立は行政の決定によるものであり、そのメンバーの一部または全部は行政の職員であることから、厳密には完全なる外部委員会（第三者機関）ではないと思われる。しかしながら、ルーリング制度は、納税義務者の予測可能性（否認対象行為の明確性）、納税義務者の権利保護および事業活動の阻害防止に効果的であると考ええる。さらに、外部委員会にも照会することから、行政の裁量権の拡大を抑制する効果があると考ええる。しかし、この点についても上述したとおり外部委員会が厳密な外部委員会ではない点に留意しなければならない。

オーストラリアおよびカナダ両国とも、その発した解釈につき行政は法的に拘束されることになるが、カナダに関しては納税義務者に対しても法的拘束力を有するものである。カナダのように納税義務者にも法的拘束力を持たせることは、当該制度の利用の促進を阻害し、行政の裁量権拡大の恐れがあると考ええる。

英国に関しては、第３章の小括で述べたように、他に代替する制度（CRMs）を備えていること、他の規定にクリアランス制度を設けていること、および租税負担を軽減または回避することを主目的としている場合にクリアランスを与えることは必要ないこと、等の理由によってクリアランス制度を設けなかったことになるが、このことは、当該制度の問題点であるコストや時間等の行政における負担および行政の裁量権の拡大を避けることもその理由であったと考えられる。

したがって、事前照会制度については、その利点および欠点を鑑みた上で、制度設計すべきであると考ええる。

（４）第三者機関（外部委員会）

厳密に第三者機関（外部委員会）といえる組織を有しているのは英国のみであろう。オーストラリアおよびカナダについても委員会制度は有している。しかしながらそのメンバーは、概ね行政の職員である。英国については、その承認は HMRC 長官が行うことになっているが、メンバーに行政の職員は含まれておらず、判事、弁護士などの専門家をメンバーとしている。したがって、納税義務者相互間の公平性の確保、制度運用の公平性、行政の裁量権拡大の抑制、納税義務者の権利保護および事業活動の阻害防止に効果を有するのは、英国のような機関を有する場合であると考ええる。

また、当該機関の法的性格は、英国は立法によって設立されたのに対して、オーストラリアおよびカナダは行政に依拠している。したがって、厳密に言えば、オーストラリアおよびカナダの当該機関は行政から完全に独立した機関ということとはできないと考える。

現に、否認対象行為の明確性の視点から、GAAR 適用状況を考察すると、オーストラリアは 2009 年以降の判決から納税義務者勝訴となっている判決のほうが多くなっており²⁷⁰、カナダについても最高裁判決は 4 事件中 3 件につき国側勝訴となっているが、租税裁判所においては 1997 年から 2009 年のデータによると、37 事件中 24 件につき納税義務者勝訴となっている²⁷¹。リー教授は、司法上に 'Smell test' による影響があると指摘されているが、それ以前に CRA が GAAR を適用する時点で GAAR 委員会は適切に助言を行っているのかという疑問が生じる。

（５）GAAR 適用可否を判断する行政機関の一元化

3 カ国とも GAAR 適用に際して外部委員会に付議することになっていることから、統一された判断基準によって行政処分がなされると考える。

（６）立証責任

立証責任については 3 カ国異なるものである。立証責任を負う者を、オーストラリアは納税義務者、カナダは租税上の便益があること、および租税回避取引であることについては納税義務者が負い、法の誤用または濫用であることについては行政側が責任を負う。英国は、行政側が負うことになっている。行政の裁量権拡大の抑制および納税義務者の権利保護の観点からは、英国のように行政側に立証責任を負わせることが効果的であると考ええる。一方、2012 年 2 月 10 日に Oxford Univ. Centre for Business Taxation で行われた英

²⁷⁰ Graeme Cooper, 'Australian's GAAR Comes Alive in the Courts' (2011) 62 Tax Notes International 559.

²⁷¹ Jinyan Li, 'GAAR in Action: An Empirical Exploration of Tax Court of Canada Cases (1997-2009) and Judicial Decision Making' (2013) 61 Canadian Tax Journal 321, 342.

連邦諸国の代表者による GAAR Conference において、エリフェ教授は行政に立証責任を負荷し、課税要件が目的要件でないことから、行政の負担が大きすぎることになり租税回避を防止する効果を減じてしまう恐れがあることを指摘されている²⁷²。

（７）課税要件

課税要件について３カ国を比較すると、細かい点は各国異なるが、ある指標で区分すると、オーストラリアとカナダ・英国の間に境界線を引くことができる。すなわち、立法趣旨との合致および法の欠陥の利用（濫用）の有無を課税要件としているか否かで区分できるものである。

オーストラリアの課税要件は、一般的には事業目的テストといわれるものであり、否認効果が大きいといわれている²⁷³。しかしながら、オーストラリアの課税要件は事業目的テストに依るだけでなく、合理的仮定テストも行われることになり、否認効果は期待するほど大きくないのではないだろうか。すなわち、事業目的テストに到達する前段階においてすでに間口が狭くなっていると考えられる。

対照的に英国の課税要件は、第３章の小括で述べたとおり、一般的濫用否認規定としていることからその対象範囲は狭いとされがちであるが、ガイダンスや立法趣旨を鑑みれば、濫用的租税アレンジメント（GAAR の適用対象）は租税回避行為を広く捉えており、そこから賢明な納税義務者が行う合理的な行為を排除しているものと考えられる。このような課税要件を周辺制度（諮問委員会やガイダンス等）が支えており、一般的租税回避否認規定の欠点を補うものとなっていると考える。

第２節 わが国における事例検証

第１章で述べたとおり、裁判において法令上の根拠がなければ否認することはできないとされた航空機リース事件²⁷⁴を取り上げる。本章第１節で述べたとおり、英国の GAAR が参考となるのではないかと考えることから、当該事件に英国の GAAR における課税要件を当てはめることが可能か否かを検証することによって、その否認効果を考察する。なお、事件の概要及び争点については名古屋地裁判決より引用するものとする。

²⁷² Craig Elliffe, 'The New Zealand GAAR: Some Reflections on the UK Proposals' (10 February 2012) <http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2012/gaar/elliffe-gaar.pdf> accessed 8 July 2014.

²⁷³ 今村隆「オーストラリア一般否認規定の研究」駿河台法学 24 巻第 1・2 合併号（2010 年）204 頁。

²⁷⁴ 前掲注 16）および名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決判タ 1204 号 224 頁。

（１）事件の概要

被控訴人（X）である納税義務者は、自らが組合員となっている民法上の組合が行った航空機リース事業（組合員の出資金と金融機関からの借入金を用いて航空機を購入し、これを航空会社にリースしてリース料収入を上記借入金の元本・利子の返済に充てるとともに、残余を組合員に分配し、リース期間終了後、航空機を売却してその代金を上記借入金残金の返済に充て、なお余剰が生じたときは組合員に分配する。）による所得が不動産所得（所得税法 26 条 1 項）に当たると主張して、その減価償却費等を損金計上して所得税の確定申告を行ったのに対し、控訴人（Y）である税務署長は、X の締結した組合契約は民法上の組合契約ではなく、利益配当契約にすぎないことを理由に、同所得は雑所得（同法 35 条 1 項）であって損益通算は許されないと主張して、X に対し、更正処分および過少申告加算税賦課決定処分を行った。X は、これらの処分の取消しを求めて出訴した。

（２）事件の争点

本件において、減価償却費等の損益通算の可否を主たる争点として以下の 3 点を挙げている。

①課税要件についての事実認定の在り方

- イ X の主張：当事者が選択した法形式が私法上有効に成立しているにもかかわらず、課税庁が「事実認定」の名の下にこれを否認し、その経済的目的なりに即して他の法形式に引き直して課税することは、明文規定のない租税回避行為の否認を行うものとして許されない。
- ロ Y の主張：契約書等の記載内容と契約当事者間における合意の実質が異なる場合・・・には、租税負担の公平の見地からも、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って契約等を解釈し、その真に意図している私法上の法律関係を前提として課税要件への当てはめを行うべきであり・・・。

②本件各事業の内容と経済的合理性

- イ X の主張：本件各事業により借入金利子費用や減価償却費が発生した以上、これが必要経費となるのは当然であり、所得税法および所得税基本通達の明文規定に従い不動産所得に分類し、所得税法の明文規定により損益通算が認められている所得との損益通算を行うのも、また当然である。したがって、所得税法や所得税基本通達の定める課税要件に該当する限り、そのことを前提として事業の経済合理性を検討すべきことは当然であり、・・・。
- ロ Y の主張：一定の取引を行う場合に、いかなる課税関係を生ずるかを検討するこ

とは、取引の考慮要素となり得るが、本件では、他の所得に掛かる課税額を減少させることを目的として、その契約実体とは異なる外形を利用した場合に、当事者の真意に合致する実質的な法律関係に基づいて課税することが問題となっている。

③本件各組合契約の法的性質

- イ Xの主張：民法上の組合契約であることから、不動産所得の金額の計算上生じた損失は損益通算可能である。
- ロ Yの主張：利益配当契約であることから、雑所得に区分され生じた損失は損益通算できないものである。

(3) 原審の判旨

①課税要件についての事実認定の在り方

動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられることのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されることを根拠に、直ちに通常は用いられることのない契約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真であると認定することを許すものでもない。なぜなら、現代社会における合理的経済人にとって、税負担を考慮することなく法的手段、形式を選択することこそ経済原則に反するものであり、何らかの意味で税負担を考慮するのがむしろ通常であると考えられるから、このような検討結果を経て選択した契約類型が真意に反するものと認定されるのであれば、それは事実認定の名の下に、法的根拠のない法律行為の否認を行うのと同ならないとの非難を免れ難いというべきである。

したがって、選択された契約類型における「当事者の真意の探求」は、当該契約類型や契約内容自体に着目し、それが、当事者が達成しようとした法的・経済的目的を達成する上で、社会通念上著しく複雑、迂遠なものであって、到底その合理性を肯認できないものであるか否かの客観的な見地から判断した上で、行われるべきものである。

②本件各事業の内容と経済的合理性

合理的経済人が、減価償却費と損益通算による所得の減少を考慮して、事業計画を策定することは、ごく自然なことと考えられる上、上記のとおり、いったんは課税の対象から外れた経済的利益も、最終的には課税の対象となるものであり、ただ、現実の納税額の総額が減少するのは、前記の所得税法が採っている累進課税制度、長期譲渡所得の

優遇措置などを適用した結果にすぎないというべきである。したがって、本件各事業が経済的合理性を欠く旨の被告らの主張は、採用できない。

③本件各組合契約の法的性質

本件各組合契約は、民法上の組合契約の成立要件を充足しており、これとは契約類型の異なる利益配当契約と認めることはできない。

（４）本判決の判旨

現代社会における合理的経済人の通常の行動として、仮に、租税負担を伴わないかあるいはそれが軽減されることなどを動機ないしは目的（又は、動機等の一部）として、何らかの契約を締結する場合には、その目的等がより達成可能な私法上の契約類型を選択し、その効果意思を持つことは、ごく自然なことであり、かつ、合理的なことであるといえる。そうすると、当該当事者が作出した契約等の形式について、これと異なる効果意思の存在を推認することは、上記したところと整合せず、そのように推認するとすれば、当事者の意思（私法上選択された契約類型）を離れて、その動機等の主観的要素のみに着目して課税することになり、当事者が行った法律行為を法的根拠なく否定する結果になる。したがって、控訴人の主張は採用できない。

（５）GAAR 適用の検証

本事件に対し、英国の GAAR の課税要件を当てはめると以下のように考えられる。

①「租税上の便益を生じさせるアレンジメントの存在の有無」であるが、本事件は任意組合契約を締結し、任意組合事業に係る減価償却費および借入金利子により課税所得の計算上損失を生じさせていることから、租税上の便益を生じさせるためのアレンジメントが存在しているといえる。

②「租税上の便益を得ることが、主たる目的または主たる目的の一つであると合理的に結論づけることができるか」について、主目的の一つでなければ生じたであろう租税上の結果を著しく変化させるために行われたといえる（すなわち、分配損が生じなければ税負担が著しく増加する）ことから、該当する。このことは、本判決の中でも述べられていたとおり、主観的に判断するものではなく、客観的に判断するものである。本件においては、当事者が選択した行為の経済的合理性と租税軽減目的との効果意思の関係について述べられているが、この租税軽減目的は主観的な目的として論じられている。英国の GAAR が求

める「主たる目的の一つであると合理的に結論づけることができるか」という要件については、第3章第2節第3項にその具体的要件を記しているが、経済的合理性の有無は問わず、客観的に判断した場合に主目的の一つであることが合理的に結論付けることを求めるものである。すなわち、租税上の便益を得ることが主目的の一つでなければ生じたであろう租税上の結果を著しく変化させるために行われたか否かで判断することになる。本件は、上述したとおり当該要件に該当すると考えられる。

③「租税アレンジメントが濫用的か否か」について、第3章第2節第3項にその具体的要件を記しているが、第一に適用される租税法規に関する合理的な一連の行為であるか否かを判断することになる。その判断基準は課税根拠規定、租税回避否認規定の適用を回避する、または課税減免規定の適用を受けることを目的として設計された複合取引を実行する場合、当該取引は合理的な一連の行為として考えることはできないとするものである。本件において、航空機譲渡までを一連の取引として考えた場合、当該譲渡を長期譲渡所得に該当するように設計された複合取引であると考えられ、租税負担が軽減されるものであり、当該要件に該当するものと考えられる。

次に、法の欠陥を利用しているか否かを判断することになるが、不動産所得の金額の計算上生じた損失を損益通算することは、納税義務者が個人であることを想定しており組合であることを想定していなかったものである。したがって、所得税法等の当該規定の抜け穴を利用した行為であると考えられる。

最後に、ダブル合理性テストを実施しなければならない。本件が合理的な一連の行為であると合理的に判断できるか否かを問うテストである。合理的に考えて損失を生じさせる取引に投資等をするとは考えられないと判断することから、本件は当該要件を満たすものと考えられる。

したがって、これらの取引は租税上の損失を創出するために行われたものとして、合理的な一連の行為であると合理的に判断することはできず、英国の GAAR の適用対象となりうるものとする。

このように、英国の GAAR の課税要件は、その否認効果を有するものとして有用であるとする。

第3節 結論 -わが国への導入提言-

2013年に導入された英国のGAARを中心に検討してきた。租税回避行為に対して、英国は司法上の公理が存在しており、非常に多くの個別的租税回避否認規定を有していたが、制定法による一般的租税回避否認規定を導入した。当該規定の意味や本質は、英国において伝統的に受け継がれてきた租税法の源流である租税法律主義ということではないだろうか。そして、一般的租税回避否認規定についてはその課税要件が不明確であり租税法律主義の有する法的安定性・予測可能性機能を満たすことができないこと、および行政による裁量権拡大の懸念を有することから、導入に対して反対する意見があるが、英国は法的安定性・予測可能性を担保し行政による裁量権の拡大を抑制する否認規定をその周辺制度とともに制定することができたのではないだろうか。

わが国への一般的租税回避否認規定の導入を提言するにあたり、法的安定性・予測可能性を害する恐れがあること、および行政による裁量権拡大の恐れがあることとする当該規定の問題点の解決を主要論点とし、第1章第3節で挙げた検討の観点から抽出した解決策とともに考察する。特に、法的安定性・予測可能性を担保するために、主に法令解釈集の作成および事前照会制度の具備、行政による裁量権の拡大を抑制するために主に第三者機関の設置および立証責任の配分を考慮する必要があると考える。

(1) 解決策①：法令解釈集（通達、ガイダンス等）の導入

法令解釈集については、わが国においても通達、事務運営指針などを有することから、一般的租税回避否認規定についても同様に作成・公表できるものであろう。しかしながら、これらは、オーストラリアおよびカナダと同様に行政によって作成・公表されるものである。行政による裁量権の拡大抑制をも視野に入れるべきであると考えれば、当該法令解釈集については英国と同様に行政から独立した第三者機関（外部委員会）による承認を得るべきであると考ええる。

(2) 解決策②：事前照会制度の導入

事前照会制度については、利点および欠点の両方を有する制度であるが、予測可能性を担保するために必要ではないだろうか。当該制度の利点については、納税義務者の予測可能性を担保することができる点である。欠点については、わが国で運用されている「事前照会に対する文書回答」に言及して述べるものとする。「事前照会に対する文書回答」の手

続は、立法ではなく行政²⁷⁵によって定められたものであることから、信義則、納税義務者間の公平性、および行政による裁量権の拡大といった問題がある²⁷⁶。

したがって、これらの問題を解決できるような制度を構築する必要があると考える。ここで、スウェーデンのルーリング制度を例として紹介する。スウェーデンでは、税務行政機関（Swedish Tax Agency：以下「STA」という。）にルーリングを発する権限を与えておらず、行政から独立したルーリング専門機関（the National Board on Advance Rulings：以下「NBAR」という。）を設置し、ルーリングを発する権限を付与している。当該機関は立法により設立されたものであり、そのメンバーは法律の専門家で組織されている。納税義務者のみならず STA も NBAR にルーリングを照会することができ、NBAR から発せられたルーリングにつき行政最高裁判所（Administrative Supreme Court）に上告することができる制度である。そしてこのような手続きを経て得たルーリングは、法的拘束力を有するものである。

このようなスウェーデンのルーリング制度は、行政による裁量権の拡大抑制および法的安定性・予測可能性を担保できる制度であると考ええる。

したがって、一般的租税回避否認規定に関する事前照会制度について、特に行政による裁量権の拡大抑制を考慮した場合、行政から独立した機関であることが望ましいと考える。具体的には、行政の決定ではなく立法によって制定された機関であり、そのメンバーは外部の有識者からなるものとする。次に述べる第三者機関と関係するが、英国で導入された第三者機関（諮問委員会）は、立法によって制定され、メンバーは行政外部の有識者によって構成されている。このような機関を常設し、一般的租税回避否認規定の適用可否のみならず、ルーリングを発する権限も付与することによって、行政による裁量権拡大の抑制および法的安定性を担保できるものと考ええる。

（３）解決策③：第三者機関の設置

第三者機関（外部委員会）の設置については、一般的租税回避否認規定が行政にとって切り札となりうる規定であることから、万全の注意を払う必要があると考える。したがって、英国のように厳密なる第三者による機関、すなわち当該委員会を構成するメンバーは行政の職員のみならずその過半数を行政外部の有識者とすべきである。さらに、オーストラリアで問題視されている点を考慮して、当該メンバーを選定するにあたりその透明性を高める必要がある。具体的には一部のグループからのみではなく広く公正に選出し、その

²⁷⁵ 平成 14 年 6 月 28 日課審 1-14 ほか 8 課共同-事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）

²⁷⁶ 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW-2005-1（2005 年）。

権限および任期等の条件を明確にしておくべきである。また、行政から独立した機関を設置すべきであると考えことから、オーストラリアおよびカナダのように行政の決定によって設立されたものではなく、制定法を根拠として設置されるべきである。当該機関に対しては、一般的租税回避否認規定の適用の可否判断のみならず、前述したとおり法令解釈集（通達、ガイダンス等）に対する承認および事前照会制度における回答を行う権限を付与すべきであると考え。

（４）解決策④：行政機関の中央一元化

一般的租税回避否認規定の適用可否は、最終的には第三者機関の承認を得ることによって判断するものとすべきであるが、行政内部においても統一的な見解を持つことは制度運用上必要となると考える。したがって、行政内部に一般的租税回避否認規定の適用可否を分析する専門的な部門を設置することが望ましいと考える。わが国においては東京、大阪および名古屋国税局に国際情報課を設置し、移転価格に関する専門部門を独立させている。このように、専門性の高い分野については、行政処分の公平性を担保するために専門部門を設置し、行政として統一された見解に基づく処分を行うべきである。

（５）解決策⑤：立証責任

わが国においては、租税訴訟において、行政による更正処分については、行政が立証責任を負うものとされている²⁷⁷。そこで、わが国における租税回避否認規定である同族会社の行為計算否認規定については、「当該規定が所得を擬制する特別な規定であることに鑑み、納税者側に主張・立証責任を負わせるのではなく、課税庁側が主張・立証責任を負うと解すべきであると考え。」とする意見がある²⁷⁸。これらのことから鑑みるに、一般的租税回避否認規定も立証責任については、行政による裁量権の拡大抑制の観点から、行政に負わせるものとすべきであると考え。

（６）解決策⑥：一般的租税回避否認規定の対象領域

まず、その対象領域を課税要件から明確に判断できるものでなければならない。このことは、前述したとおり租税回避概念と結びつくものであり、租税負担を軽減、回避または排除する行為から違法なものを取り除き、残った行為のうちどの部分までを否認するのか、という問題である。通常であれば立法するにあたって、その対象となる行為を想定してい

²⁷⁷ 最判昭和 38 年 3 月 3 日訟月 9 卷 5 号 668 頁。しかし、課税減免規定については納税義務者に立証責任を負わせるとする名古屋地判平成 18 年 2 月 23 日判タ 1223 号 157 頁もある。

²⁷⁸ 後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学 553 号（2005 年）257 頁。

るであろう。すなわち、そこには立法者の意思が反映されているものである。立法者が目的を持って対象行為を選定しているのであるならば、当該目的をもってその対象領域を確定するものとすればいいのではないだろうか。したがって、英国およびカナダの GAAR の課税要件の中核である「立法趣旨との合致および法の欠陥の利用（濫用）の有無」をその課税要件とすべきであると考ええる。この場合において、当該立法趣旨は明確に表されたものでなければならないことは言うまでもないことであるが、そのソースを明確に規定すべきである。

対照的に、オーストラリアにおいて採用されている事業目的テストについては、当該テストだけをみればその適用範囲が広範である。したがって、当該規定によって事業活動を阻害すべきではないと考えること、および法的安定性・予測可能性が担保できないことから、当該要件を採用するならば、これらの問題を解決するような手当をしなければならないと考える。

各国の課税要件を全体としてみた場合、GAAR の対象領域について、英国およびカナダは第一段階では広く捉えており、最終段階で立法趣旨との合致および法の欠陥の利用（濫用）の有無という要件によって明確に絞っている。このような課税要件のフローによって、合理的な企業行為を否認規定の対象から排除することが可能となると考える。しかし、オーストラリアは、第一段階である程度その範囲を限定した上で、最終段階の事業目的テストで広く捉えようとしていると考えられることから、結局はその対象領域は広範なものではないと思われる。したがって、個別的租税回避否認規定を補完する意味での一般的租税回避否認規定を考えるならば、英国およびカナダのようにふるいにかける方式によってその対象行為を選定するべきであると考ええる。

（７）解決策⑦：制度構築の際の議論

制度構築に際して、様々な視点からその内容を吟味して設計されるものと思われるが、客観的な視点および実務上実行可能なものとするには、特に実務家の視点からの見解も重要となろう。現在、わが国には行政手続法 39 条に「命令等制定機関は、命令等を定めようとする場合には、当該命令等の案（命令等で定めようとする内容を示すものをいう。以下同じ。）及びこれに関連する資料をあらかじめ公示し、意見（情報を含む。以下同じ。）の提出先及び意見の提出のための期間（以下「意見提出期間」という。）を定めて広く一般の意見を求めなければならない。」と規定されており。命令、規則、通達の改正等についてはパブリックコメントを求めている。また、内閣府に設置された税制調査会は、内閣総理大臣の諮問に応じて租税制度に関する基本的事項を調査審議し意見を述べている。

英国の GAAR の導入に際して、制定法及びガイドラインについてパブリックコメントを

求め、一部修正を加えている²⁷⁹。このように、アーロンソン勅撰弁護士をはじめとする有識者が作成した土台をもとに、制定法のドラフトを作成したが、それでも修正を要することとなったことから、わが国においても制度構築に際しては広く意見を求める必要があると考える。

(8) まとめ

以上のように、この度の英国の経験から、上記解決策①から⑦までを考慮することによって当該規定の有する問題を解決した一般的租税回避否認規定を制定できることを学んだように思うところである。わが国も英国と同様に、租税法律主義を租税法の原則として掲げているが、立法が意図しない租税回避行為に対して、ともすれば行政の裁量権の拡大につながりかねない行為計算否認規定と法的安定性・予測可能性の観点から不明確である司法における法の解釈・適用によって対応している。このような状況に対して、上述した制度を備えた一般的租税回避否認規定の導入を提言する。

また、わが国においては、諸外国に比し租税回避に対する議論が不十分であるように思われる²⁸⁰。英国および米国²⁸¹においても、租税回避およびその否認について、十分な判例を有し、さらにそれらを検討した上で立法化した点に留意しなければならない。したがって、わが国においても租税回避否認規定に対する議論の活発化を望むものであり、その先に当該規定の導入を提言するものである。中里実教授が「一般的否認規定を設けたからといって問題がすべて解決するわけでないこともまた事実である。」と述べられている²⁸²ことももっともであり、フリードマン教授も「現実の世界では、生じるであろうすべての問題に対応できる立法は存在しない」と述べられている²⁸³。最終的にはその判断は司法の手に委ねられることになるであろうが、租税法律主義の観点から立法によりその意思を明確に示す必要があると考える。

²⁷⁹ 第3章第1節第1項に詳しく述べている。

²⁸⁰ 岡村・前掲注27) 206頁において、「米国は何が経済的実質であるか。何を基準に否認するのかを明らかにしようとするだけの努力をしていることである。日本の行為計算否認規定とは、まさに雲泥の差がある。」と述べられている。

²⁸¹ 岡村・前掲注27) 206頁。

²⁸² 中里・前掲注8) 183頁。

²⁸³ Freedman, (n73) 168

おわりに

本論文では、2013年に導入された英国のGAARを主に検証するとともに、英連邦諸国であるオーストラリアおよびカナダの当該制度との比較において、わが国における一般的租税回避否認規定導入の提言を行ったものである。わが国の租税回避行為に対する対抗策、すなわち個別的租税回避否認規定および司法における法の解釈・適用ではその限界を示す事例もあり、また個別的租税回避否認規定の増加や法の解釈・適用による租税回避否認は租税法律主義が有する法的安定性・予測可能性を担保しておらず、税負担が重い今日において納税者間に不公平感をもたらしていると考ええる。これらのことから、「法的安定性・予測可能性を害する恐れがあること」および「行政による裁量権拡大の恐れがあること」とする問題点を有する一般的租税回避否認規定に対し、その問題点を解決すべく策を講じた上での導入を提言したものである。具体的には、①行政以外の外部組織（第三者委員会）による承認を得た法令解釈集の導入、②行政以外の外部組織に照会できる事前照会制度の導入、③立法によって制定された行政から独立した組織（第三者委員会）の設置、④行政内部の専門部門の設置、⑤立証責任を行政が負う、⑥一般的租税回避否認規定の対象領域を定める課税要件につき立法趣旨との合致および法の欠陥の利用（濫用）の有無をその要件とする、⑦制度構築時のパブリックコメントを求める、とする7つの解決策を検討した。その結果、これらの解決策を考慮した制度であれば一般的租税回避否認規定を導入することが可能であるとの結論を導きだしたものである。

本論文では、英国を中心とした英連邦諸国の経験から上述した結論を導きだしたものであるが、わが国税制を論じるにあたっては少なくともドイツおよび米国の否認規定も検証する必要があると考える。今後は、ドイツおよび米国のみならず、欧州連合を含む他の国々の租税回避対抗策を考察したいと思っている。

また、本論文で検証した一般的租税回避否認規定を導入するにあたっては、国税通則法にその規定が置かれることが考えられるが、そうなれば直接税のみならず間接税についても検証する必要がある。オーストラリアおよびカナダ両国とも、検証した内容は所得税法に置かれているGAAR規定のみであり、別途間接税についてのGAARが制定されており、英国についても間接税についてはすでに一般的租税回避否認規定に相当する規定が置かれている。

さらには、租税回避を防止するための策として、諸外国が導入しているペナルティ制度についても検討し、租税回避に対する対抗策・防止策のすべてを包括的に考察する必要があるだろう。

最後に、近年の世界の潮流はわが国の状況に比し、冒頭の BEPS だけでなく、租税回避包囲網として一般的租税回避否認規定導入についても目を向けている。欧州においては 2012 年 12 月に欧州委員会による提案²⁸⁴と勧告²⁸⁵の最終報告がなされた。欧州各国における一般的否認規定導入を提案し、規定に共通条項を盛り込む等の共通化を勧告している。また、OECD 加盟国以外にも中国、南アフリカ、ブラジル、インドなど経済発展を遂げている国々もすでに導入している²⁸⁶。諸外国が導入しているからわが国も導入しようという意味ではなく、わが国の税制が外国からの投資を呼び込むような制度であること、すなわち第一に居住者・非居住者を問わずわかりやすい税制であることを望むものである。そして、近年の英国の状況を鑑みると、2007 年には 30%であった法人税率を年々下げていき 2015 年には 20%に引き下げられる予定である。同時に租税回避行為に対しては毅然とした対応を講じている。このように英国は、自国の納税義務者の外国への出国を阻止し、さらには外国からの投資を呼び込むような税制とするべく優遇措置を講じるとともに、当該措置は租税回避と表裏一体の関係にあるため両者を切り離すことができないことから、租税回避行為を明確に排除できる制度を設けている。わが国も法人税率の引き下げを図るなど、自国の納税義務者の定着および外国からの投資の誘因となるような税制への流れを作っているが、このような優遇措置の先に租税回避の問題があることを念頭に置きその対策を講じる必要があろう。

²⁸⁴ Commission (EC), 'An Action Plan to strengthen the against tax fraud and tax evasion' (Communication) COM (2012) 722 final, 6 December 2012

²⁸⁵ Commission (EC), 'Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning' C (2012) 8806 final, 6 December 2012

²⁸⁶ インドについては 2016 年施行となっている。

参考文献

1. Alan M. Schwartz and Kevin H. Yip, 'Defending Against a GAAR Reassessment' (2014) 62 Canadian Tax Journal 129
2. Angelo Nikolakakis, 'Who, What, Where, When, Why, and How- Discerning an Avoidance Transaction' (2009) 57 Canadian Tax Journal 294
3. Angelo Nikolakakis, 'The Unthinkable Anathema of Double Non- Taxation: The Relevance and Implications of Foreign Tax Considerations in the Context of Applying GAAR' (2010) 58 Canadian Tax Journal 243
4. Ann O'Connell, 'Managing Tax Avoidance: Recent UK experience John Tiley – Annual Lecture Melbourne 2007 with comments by Ann O'Connell (in blue)' (2014) 12 eJournal of Tax Research 6
<https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/eJTR_Vol12-No1_2014-Managing-Tax-Avoidance-pg-6.pdf> accessed 8 November 2014
5. Ashley Greenbank, 'Section 206-215 and Schedule 43: the general anti-abuse rule' [2013] British Tax Review 505
6. Australian Government, 'Improving the operation of the anti-avoidance provisions in the income tax law: Discussion Paper 18 November 2010' (2010)
<http://archive.treasury.gov.au/documents/1901/PDF/dp_anti_avoidance_provisions.pdf> accessed 30 November 2014
7. Benjamin Alarie, Sanjana Bhatia and David G. Duff, 'Symposium on Tax Avoidance After Canada Trustco and Mathew: Summary of Proceedings' (2005) 53 Canadian Tax Journal 1010
8. Benjamin Alarie, 'Retroactivity and the General Anti-Avoidance Rule' in David G. Duff and Harry Erlichman (eds), *Tax Avoidance in Canada after Canada Trustco and Mathew* (Irwin Law, Toronto 2007)
9. Benjamin Alarie, 'The Importance of Family Resemblance: Series of Transactions After Copthorne' (2014) 62 Canadian Tax Review 69
10. B. J. Reynolds, 'Tax Avoidance and Tax Evasion Branch Report (United Kingdom)' in 68a Cahiers de droit fiscal international of 37th congress (Venice 1983) (The International Fiscal Association, Amsterdam 1983)
11. Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 1'

- (1988) 36 Canadian Tax Journal 829
12. Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 2' (1988) 36 Canadian Tax Journal 1123
 13. Brian J. Arnold and James R. Wilson, 'The General Anti-Avoidance Rule- Part 3' (1988) 36 Canadian Tax Journal 1369
 14. Brian J. Arnold, 'The Canadian General Anti-Avoidance Rule' [1995] British Tax Review 541
 15. Brian J. Arnold, 'Reflections on the Relationship Between Statutory Interpretation and Tax Avoidance' (2001) 49 Canadian Tax Journal 1
 16. Brian J. Arnold, 'The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule' (2004) 52 Canadian Tax Journal 488
 17. Brian J. Arnold, 'Confusion Worse Confounded - The Supreme Court's GAAR Decisions' (2006) 54 Canadian Tax Journal 167
 18. Brian Arnold, 'A Comparison of Statutory GAAR and Judicial General Anti-Avoidance Doctrines as a means of Controlling Tax avoidance: Which is Better? (What Would John Tiley Think?)' in John Avery Jones, Peter Harris and David Oliver (eds), *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley* (Cambridge University Press, Cambridge 2008)
 19. Brian J. Arnold, 'Justice Bowman on Substance over Form' (2010) 58 Canadian Tax Journal 127
 20. Brian J. Arnold, 'Some Thoughts on the Supreme Court's Approach to the Determination of Abuse Under the General Anti-Avoidance Rule' (2014) 62 Canadian Tax Journal 113
 21. Brian Kearn and Bruce Lemons, 'GAAR in the Tax Court After Canada Trustco: A Practitioner's Guide' (2007) 55 Canadian Tax Journal 745
 22. Chris Atkinson, 'General Anti-Avoidance Rules: Exploring the Balance between the Taxpayer's Need for Certainty and the Government's Need to Prevent Tax Avoidance' (2012) 14 Journal of Australian Taxation 1
 23. Chris Whitehouse and others, *Revenue Law- principles and practice* (14th edn Butterworths, London 1996)
 24. Colin Masters, 'Is There a Need for General Anti-Avoidance Legislation in the United Kingdom?' [1994] British Tax Review 647
 25. Commonwealth Taxation Review Committee, 'Full Report January 31 1975'

- (Report) (31 January 1975) < <http://purl.library.usyd.edu.au/setis/id/p00087>> accessed 27 November 2014
26. Craig Elliffe, 'The New Zealand GAAR: Some Reflections on the UK Proposals' (10 February 2012)
<http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2012/gaar/elliffe-gaar.pdf> accessed 8 July 2014
 27. Daniel Sandler, 'The Minister's Burden under GAAR' (2006) 54 Canadian Tax Journal 3
 28. David G. Duff, 'Interpreting the Income Tax Act- Part 1: Interpretive Doctrines' (1999) 47 Canadian Tax Journal 464
 29. David G. Duff, 'Interpreting the Income Tax Act- Part 2: Toward a Pragmatic Approach' (1999) 47 Canadian Tax Journal 741
 30. David G. Duff, 'The Supreme Court of Canada and the General Anti-Avoidance Rule: Canada Trustco and Mathew' (2006) 60 Bulletin for International Taxation 54
 31. David G. Duff and others, *Canadian Income Tax Law* (3rd edn LexisNexis Canada, Ontario 2009)
 32. David G. Duff, 'Tax Avoidance in the 21st Century' in C. Evans and R. Krever (eds), *Australian Business Income Tax Reform in Retrospect* (Thomson Reuters, Sydney 2009)
 33. David Dunbar, "Statutory General Anti—Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth", (2008) 62 Bulletin for International Taxation 529
 34. David H. Bloom and Charles A. Sweeney, 'Tax Avoidance and Tax Evasion Branch Report (Australia)' in 68a Cahiers de droit fiscal international of 37th congress (Venice 1983) (The International Fiscal Association, Amsterdam 1983)
 35. David Goldberg, 'The Current Focus on Tax Avoidance' (2012) 11 GITC Review 37
<http://www.taxbar.com/The_Current_Focus_on_Tax_Avoidance_David_Goldberg_QC.pdf.pdf> accessed 10 November 2014
 36. David Goldberg, 'The approach of the courts to tax planning schemes' (2013) Gray's Inn Tax Chambers Archived Articles
<http://www.taxbar.com/documents/Approach_Courts_David_Goldberg.pdf> accessed 24 April 2014

37. David Goldberg, 'Reflections on the GAAR' (2014) 12 GITC Review 22
<http://www.taxbar.com/Reflections_on_the_GAAR_David_Goldberg_QC.pdf.pdf>
accessed 31 August 2014
38. David Williamson and Tim Bryant, 'The Income Tax Rulings Process: Dispelling the Mystery' (1998) 46 Canadian Tax Journal 274
39. Denis Lacroix, 'GAAR- Observations on the Concept of Abuse' (2013) 61 Canadian Tax Journal 181
40. Department of Finance, 'Tax Reform 1987: Economic and Fiscal Outlook, reproduced in White Paper on Tax Reform' (1987)
41. DG Hill, 'A Judicial Perspective on Tax Law Reform' (1998) 72 Australian Law Journal 685
42. Edwin Simpson and Miranda Stewart, *Sham Transaction* (Oxford University Press, Oxford 2013)
43. European Association of Tax Law Professors and authors, *The Burden of Proof in Tax Law* (EATLP International Tax Law Series Volume 10 IBFD, Amsterdam 2013)
44. Gareth Green, Richard Newby and Timothy Sarson, 'Cross-border Business Restructuring Branch Report (United Kingdom)' in 96a Cahiers de droit fiscal international of 65th congress (Paris 2011) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
45. Graeme Cooper and others, *Income Taxation Commentary and Materials* (5th edn Thomson, Sydney 2005)
46. Graeme Cooper, 'The Emerging High Court Jurisprudence on Part IVA' (2006) Sydney Law School Legal Studies Research Paper No. 06/09
<<http://ssrn.com/abstract=919480>> accessed 24 October 2014
47. Graeme Cooper, 'The Design and Structure of General Anti-Tax Avoidance Regimes' (2009) 63 Bulletin for International Taxation 26
48. Graeme Cooper, 'Australian's GAAR Comes Alive in the Courts' (2011) 62 Tax Notes International 559
49. Graeme Cooper, 'Predicting the Past – the Problem of Finding a Counterfactual in Part IVA' (2011) Sydney Law School Legal Studies Research Paper No. 11/49 <<http://ssrn.com/abstract=1910990>> accessed 24 October 2014
50. G. S. A. Wheatcroft, 'The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax

- Avoidance' (1955) 18 *The Modern Law Review* 209
51. G. T. Pagone, 'Part IV: The General Anti-Avoidance Provisions in Australian Taxation Law' (2003) 27 *Melbourne University Law Review* 770
 52. G. T. Pagone, 'Tax Uncertainly' (2009) 33 *Melbourne University Law Review* 886
 53. G. T. Pagone, *Tax Avoidance in Australia* (The Federation Press, Sydney 2010)
 54. G. T. Pagone, 'The Australian GAAR Panel' (GAAR Conference organized by Oxford University Centre for Business Taxation, London, 10 February 2012) <
<http://www.vicbar.com.au/GetFile.ashx?file=BarAssocTaxFiles%2fJustice+Pagone++Australian+GAAR+Panel.pdf>> accessed 11 July 2014
 55. Guy Du Pont and Wilfrid Lefebvre, 'Fairness, Common Sense, and Justice in Deciding Tax Cases: The Legacy of Justice Bowman' (2010) 58 *Canadian Tax Journal* 63
 56. Heinz-Klaus Kroppen and Jose Carlos Silva, 'Cross-border Business Restructuring General Report' in 96a *Cahiers de droit fiscal international* of 65th congress (Paris 2011) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
 57. Helen Lethaby, 'Aaronson's GAAR' [2012] *British Tax Review* 27
 58. HM Government, 'The Coalition: our programme for government' (2010) <
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/78977/coalition_programme_for_government.pdf> accessed 5 May 2014
 59. HM Revenue & Customs (HMRC), 'A General Anti-Abuse Rule: Consultation document' (2012) <
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&id=HMCE_PROD1_032113&propertyType=document> accessed 9 November 2013
 60. HM Revenue & Customs (HMRC), 'A General Anti-Abuse Rule: Summary of Responses' (2012) <
<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-responses.pdf>> accessed 9 November 2013
 61. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance-Consultation Draft PART A: Scope of the GAAR Legislation' (2012) <
<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-a.pdf>> accessed 9 November 2013
 62. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance-Consultation Draft

- PART B: 'Examples of How the GAAR Applies to Tax Arrangements' (2012)
 <<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-b.pdf>>
 accessed 9 November 2013
63. HM Revenue & Customs (HMRC), 'General Anti Abuse Rule HMRC'S GAAR Guidance-Consultation Draft PART C: GAAR Procedure' (2012)
 <<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/gaar-guidancepart-c.pdf>>
 accessed 9 November 2013
64. HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2012 – Tax gap estimates for 2010-11' (2012)
 <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249146/mtg-2012.pdf> accessed 6 September 2014
65. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance (approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013): PART A- Purpose and status of the guidance; PART B- Summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it; PART C- Specific points' (2013)
 <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-abc.pdf>> accessed 9 November 2013
66. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance (approved by the Advisory Panel with effect from 15 April 2013): PART D- Examples' (2013)
 <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-partd-examples.pdf>> accessed 9 November 2013
67. HM Revenue & Customs (HMRC), 'HMRC'S GAAR Guidance (not subject to Advisory Panel approval): PART E- GAAR procedure' (2013)
 <<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-parte-procedure.pdf>> accessed 9 November 2013
68. HM Revenue & Customs (HMRC), 'Levelling tax playing field: Compliance progress report – March 2013' (2013)
 <<http://www.hmrc.gov.uk/budget2013/level-tax-playing-field.pdf>> accessed 3 May 2014
69. HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2013 edition – Tax gap estimates for 2011-12' (2013)
 <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/249537/131010_Measuring_Tax_Gaps_ACCESS_2013.pdf> 6 September 2014
70. HM Revenue & Customs (HMRC), 'Measuring Tax Gaps 2014 edition – Tax gap

- estimates for 2012-13' (2014)
 <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/364009/4382_Measuring_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf>
 accessed 10 December 2014
71. HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'Tax Policy Making: A New Approach' (2010)
 <http://www.hm-treasury.gov.uk/junebudget_tax_policy_making.htm> accessed 6 September 2014
 72. HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'The New Approach to Tax Policy Making: Response to the Consultation' (2010)
 <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/tax_policy_making_response.pdf.pdf> accessed 6 September 2014
 73. HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'Tackling Tax Avoidance' (2011) < http://cdn.hm-treasury.gov.uk/2011budget_taxavoidance.pdf> accessed 24 May 2013
 74. HM Treasury and HM Revenue & Customs (HMRC), 'Draft Clauses & Explanatory Notes for Finance Bill 2013' (2012)
 <<http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/complete-draft-legislation.pdf>>
 accessed 15 September 2014
 75. HM Treasury, 'Budget 2004' (HC 301, 2004)
 <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/media/1/B/Budget_2004.pdf> accessed 12 September 2014
 76. HM Treasury, 'Budget 2010' (HC 61, 2010)
 <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/junebudget_complete.pdf> accessed 23 June 2013
 77. HM Treasury, 'GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system: reported by Graham Aaronson QC' (2011) < http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf>
 accessed 9 November 2013
 78. HM Treasury, 'Autumn Statement 2012' (Cm 8480, 2012)
 <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/221550/autumn_statement_2012_complete.pdf> accessed 5 May 2014
 79. HM Treasury, 'GAAR Study: A study to consider whether a general anti-avoidance

- rule should be introduced into the UK tax system: supplementary reported by Graham Aaronson QC' (2012)
<http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_study_supp_report_250612.pdf> accessed 6 September 2014
80. House of Commons, 'Tax Avoidance: a General Anti-Avoidance Rule- background history' (SN 2956, 2014) accessed 10 April 2014
 81. House of Commons, 'Tax Avoidance: a General Anti-Abuse Rule' (SN 6265, 2014) accessed 6 September 2014
 82. House of Representatives, 'Tax Laws Amendment (Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting) Bill 2013' Explanatory Memorandum C2013B00015 (13 February 2013)
<http://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/legislation/ems/r4965_ems_b7b5685c-d33d-4c8c-8d95-24a621d41342/upload_pdf/377313.pdf;fileType=application%2Fpdf#search=%22legislation/ems/r4965_ems_b7b5685c-d33d-4c8c-8d95-24a621d41342%22> accessed 16 October 2014
 83. Hugh Ault and Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (3rd edn Aspen, New York 2010)
 84. Inland Revenue, 'A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: A Consultative Document' (1988) < http://www.hmrc.gov.uk/consult/consult_1.pdf> accessed 6 September 2014
 85. Ivan Potas, 'Thinking About Tax Avoidance' Trends and Issues in crime and criminal justice (Australian Institute of Criminology, Sydney 1993)
 86. Ivor Richardson, 'Appellate Court Responsibilities and Tax Avoidance' (1985) 2 Australian Tax Forum 3
 87. Ivor Richardson, 'Reducing Tax Avoidance by Changing Structures, Processes and Drafting' in Graeme Cooper (ed), *Tax Avoidance and the Rule of Law* (IBFD, Amsterdam, 1997) 327
 88. James Anderson and Alex Jupp, 'Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions Branch Report (United Kingdom)' in 95a Cahiers de droit fiscal international of 64th congress (Rome 2010) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2010)
 89. James Macky and Damian Preshaw, 'Cross-border Business Restructuring Branch Report (Australia)' in 96a Cahiers de droit fiscal international of 65th congress

- (Paris 2011) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
90. Jinyan Li and Daniel Sandler, 'The Relationship Between Domestic Anti-Avoidance Legislation and Tax Treaties' (1997) 45 Canadian Tax Journal 891
 91. Jinyan Li, 'Economic Substance: Drawing the Line Between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance' (2006) 54 Canadian Tax Journal 23
 92. Jinyan Li, 'GAAR in Action: An Empirical Exploration of Tax Court of Canada Cases (1997-2009) and Judicial Decision Making' (2013) 61 Canadian Tax Journal 321
 93. Joel Shafer and John M. Solursh, 'Tax Avoidance and Tax Evasion Branch Report (Canada)' in 68a Cahiers de droit fiscal international of 37th congress (Venice 1983) (The International Fiscal Association, Amsterdam 1983)
 94. John Avery Jones and others, 'The Business Purpose Test and Abuse of Rights' [1985] British Tax Review 68
 95. John Avery Jones, 'Tax Law- Rules or Principles' (1996) 17 Fiscal Studies 63
 96. John G Head, 'An Analytical Perspective' in C. Evans and R. Krever (eds), *Australian Business Income Tax Reform in Retrospect* (Thomson Reuters, Sydney 2009)
 97. John Prebble, 'Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases' (1987) 4 Australian Tax Forum 217
 98. John Prebble, 'Statutory General Anti-Avoidance Rules of Income Tax Law and Comparable Judicial Rules of the Common Law and the Civil Law' in Andrew Maples and Adrian Sawyer (eds), *Taxation Issues: Existing and Emerging* (University of Canterbury, Christchurch 2011)
 99. John Tiley, 'Tax Avoidance Jurisprudence as Normal Law' [2004] British Tax Review 304
 100. John Tiley, 'Law and Tax Law Judges and Statutes' [2010] British Tax Review 55
 101. John Tiley and Glen Loutzenhiser, *Revenue Law: Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax* (7th edn Hart Publishing, Oxford 2012)
 102. John Tretola, 'The Interpretation of Taxation Legislation by the Courts – A Reflection on the Views of Justice Graham Hill' (2006) 16 Revenue Law Journal 1
 103. Juan Jose Zornoza and Andres Baez, 'The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A Mistaken Starting Point' in

- Michael Lang and others (eds), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics* (IBFD, Amsterdam 2010)
104. Judith Freedman, 'Defining Taxpayer Responsibility - in Support of a General Anti-Avoidance Principle' [2004] *British Tax Review* 332
 105. Judith Freedman, 'Converging Tracks? Recent Developments in Canadian and UK Approaches to Tax Avoidance' (2005) 53 *Canadian Tax Journal* 1038
 106. Judith Freedman, 'Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of Parliament' (2007) 123 *Law Quarterly Review* 53
 107. Judith Freedman, Geoffrey Loomer and John Vella, 'Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches' [2009] *British Tax Review* 74
 108. Judith Freedman, 'Improving (Not Perfecting) Tax Legislation - Rules and Principles Revisited' [2010] *British Tax Review* 717
 109. Judith Freedman, 'GAAR as a process and the process of discussing the GAAR' [2012] *British Tax Review* 22
 110. Judith Freedman, 'Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance' (2014) 20 *Asia-Pacific Tax Bulletin* 167
 111. Justin Dabner, 'The Spin of a Coin- in Search of a Workable GAAR' (2000) 3 *Journal of Australian Taxation* 232
 112. KPMG, 'Latest GAAR Statistics' (2012)
<<http://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TaxNews/Documents/7a-561-CTF-Paul-Hickey-GAAR-Statistics-web-V1-no.7.pdf>> accessed 5 July 2014
 113. Laurent Sykes, 'Domestic Anti-avoidance Provisions Treaty and EU Overrides' (2009) 9 *GITC Review* 1
<http://www.taxbar.com/Domestic_Antiavoidance_Provisions_Treaty_and_EU_Overrides_LS.pdf.pdf> accessed 24 April 2014
 114. Lee Burns, 'The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies Branch Report (Australia)' in 98a *Cahiers de droit fiscal international* of 67th congress (Copenhagen 2013) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
 115. Leonard Hoffmann, 'Tax Avoidance' [2005] *British Tax Review* 197
 116. Malcom Gammie, 'Barclays and Canada Trustco: Further Comment from a UK Perspective' (2005) 53 *Canadian Tax Journal* 1047

117. Margaret Mckerchar and Cynthia Coleman, 'Avoiding Evasion: An Australian Historical Perspective' in John Tiley (eds), *Studies in the History of Tax Law* (Volume 5 Hart Publishing, Oxford 2012)
118. Mark Burton, 'The Rhetoric of Taxation Interpretation and The Definition of "Taxpayer" for the Purposes of Part IVA' (2005) 15 Revenue Law Journal 4
119. Mattias Dahlberg and Bertil Wiman, 'Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions General Report' in 95a Cahiers de droit fiscal international of 64th congress (Rome 2010) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2010)
120. Maurice Cashmere, 'A GAAR for United Kingdom? The Australian Experience' [2008] British Tax Review 125
121. Michael Kirby, 'Justice Graham Hill & Australian Tax Law' (Inaugural Justice Graham Hill Memorial Lecture given at the annual conference of the Taxation Institute of Australia, Hobart, 15 March 2007)
<http://www.hcourt.gov.au/assets/publications/speeches/former-justices/kirbyj/kirbyj_15mar07.pdf> accessed 11 July 2014
122. Michel Littlewood, 'Tax Avoidance – judicial development world-wide' [2009] British Tax Review 159
123. Michael Thomas, 'First Practical Impacts of The GAAR' (2013) 12 GITC Review 71
<http://www.taxbar.com/First_Practical_Impacts_Of_The_GAAR_Michael_Thomas.pdf> accessed 24 April 2014
124. Nabil Orow, 'Structured Finance and the Operation of General Anti-Avoidance Rules' [2004] British Tax Review 410
125. Nathalie Goyette and Phil D. Halvorson, 'Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions Branch Report (Canada)' in 95a Cahiers de droit fiscal international of 64th congress (Rome 2010) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2010)
126. Oxford University Centre for Business Taxation, 'Tax Avoidance' (2012)
<http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TA_3_12_12.pdf> accessed 1 May 2014
127. Oxford University Centre for Business Taxation, 'Tax GAP' (2012)
<http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TaxGap_3_12_12.pdf> accessed 1 May 2014

128. Patrick Way, 'The rule of law, tax avoidance and the GAAR' (2013) 12 GITC Review 79
<http://www.taxbar.com/The_Rule_Of_Law_Tax_Avoidance_And_The_GAAR_Patrick_Way_QC.pdf.pdf> accessed 24 April 2014
129. Paul Morton and Laurent Sykes, 'The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies Branch Report (United Kingdom)' in 98a Cahiers de droit fiscal international of 67th congress (Copenhagen 2013) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
130. Peter G. Whiteman and David C. Milne, *Whiteman and Wheatcroft on Income Tax* (2nd Sweet and Maxwell, London 1976)
131. Peter G. Whiteman and others, *Whiteman on Capital Gains Tax* (4th Sweet & Maxwell, London 1988)
132. Peter Harris, 'Australia's General Anti-avoidance Rule- Part IVA has teeth but are some missing?' [1998] British Tax Review 124
133. Prem Sikka, 'Tax Avoidance Industry' (2012) 107 Radical Statics 15
134. Rachel Anne Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance* (IBFD, Amsterdam 2008)
135. Rebecca Murry, *Tax Avoidance* (2nd edn Sweet & Maxwell, London 2013)
136. Richard Krever, 'Taming Complexity in Australian Income Tax' (2003) 25 Sydney Law Review 467
137. Richard Krever, *Australian Taxation Law Cases 2013: A guide to the leading cases for commerce and law students* (Thomson Reuters Australia Limited, Sydney 2013)
138. Richard J. Vann, 'Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions Branch Report (Australia)' in 95a Cahiers de droit fiscal international of 64th congress (Rome 2010) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2010)
139. Richard W. Pound, 'GAAR at 25: A Trip Down Memory Lane and Charting an Uncertain Future' (2013) 61 Canadian Tax Journal 355
140. R. T. Barlette, 'The Constitutionality of the Ramsay Principle' [1985] British Tax Review 338
141. Sandra Slaats and Barbara Worndl, 'The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies Branch Report (Canada)' in 98a Cahiers de droit fiscal international of 67th congress (Copenhagen 2013) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)

142. Sigrid Hemels, 'General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? (Rust Conference organized by Institute for Austrian and International Tax Law Vienna, Rust, 3-5 July 2014)
<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2448616> accessed 3 July 2014
143. Siobhan Gouen and Rob Stewart, 'Cross-border Business Restructuring Branch Report (Canada)' in 96a Cahiers de droit fiscal international of 65th congress (Paris 2011) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
144. Stef van Weeghel, 'The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies General Report' in 98a Cahiers de droit fiscal international of 67th congress (Copenhagen 2013) (The International Fiscal Association, Amsterdam 2013)
145. Tabet Grauberg, 'Anti-tax-avoidance Measures and their Compliance with Community Law' (2009) 16 *Juridica International* 141
146. The Tax Law Review Committee, 'Tax Avoidance' (Institute for Fiscal Studies, London 1997) <<http://www.ifs.org.uk/comms/comm64.pdf>> accessed 5 May 2014
147. The Tax Law Review Committee, 'A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes' (Institute for Fiscal Studies, London 1999)
<<http://www.ifs.org.uk/comms/comm77.pdf>> accessed 5 May 2014
148. Tim Edgar, 'Editor's Introduction— The General Anti-Avoidance Rule at 25' (2014) 62 *Canadian Tax Journal* 111
149. Timothy Lyons, 'The final crises tax avoidance and an EU GAAR' [2013] *British Tax Review* 111
150. Tracey Bowler, 'Countering Tax Avoidance in the UK: Which way forward?' (2009) *Tax Law Review Committee Discussion Paper No.7*
<<http://www.ifs.org.uk/comms/dp7.pdf>> accessed 18 April 2014
151. Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law* (Kluwer Law International, Hague 2003)
152. V. Uckmar, 'Tax Avoidance and Tax Evasion General Report' in 68a Cahiers de droit fiscal international of 37th congress (Venice 1983) (The International Fiscal Association, Amsterdam 1983)
153. William I. Inners and others, *The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures* (CCH Canadian Limited, Ontario 2006)
154. Yuri Grbich, 'Anti-Avoidance Discretions: the Continuing Battle to Control Tax

- Avoidance' (1981) 4 University of New South Wales Law Journal 17
155. Yuri Grbich and others, 'New Foundations of the Australian Tax System' (1987) 10 University of New South Wales Law Journal 125
156. Zoe Prebble and John Prebble, 'Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law' (2008) 62 Bulletin for International Taxation 151
157. 青山慶二「国際租税法における租税回避行為否認論」税務事例 41 巻 7 号 (2009 年)
158. 浅妻章如「信託税制研究：英国事例 (Astall 事件及び Mayes 事件) の紹介と金融所得課税モデルの応用」租税研究 769 号 (2013 年)
159. 浅沼潤三郎『租税法要論』(八千代出版 1999 年)
160. 阿部泰久「租税回避への対応と納税者の権利保護(4)租税回避否認規定が及ぼす影響」税務弘報 57 巻 14 号 (2009 年)
161. 池田美保「英国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 17 号 (2011 年)
162. 石村耕治「納税者の権利保護のための納税者サービス改革の課題」税務事例 41 巻 4 号 (2009 年)
163. 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)～(4)」税理 42 巻 14 号・15 号 (2000 年), 43 巻 1 号・3 号 (2001 年)
164. 今村隆「租税回避とは何か」税務大学校論叢 40 周年記念論文集 (2008 年)
165. 今村隆「租税回避への対応と納税者の権利保護(2)諸外国の租税回避一般否認規定と最近の動向」税務弘報 57 巻 10 号 (2009 年)
166. 今村隆「カナダ一般否認規定についての同国判例とその含意」税務事例 41 巻 1 号 (2009 年)
167. 今村隆「オーストラリア一般否認規定の研究」駿河台法学 24 巻第 1・2 合併号 (2010 年)
168. 今村隆「英国における General Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」税大ジャーナル 22 号 (2013 年)
169. 今村隆「英国におけるラムゼイ原則と資本控除への適用」租税研究 760 号 (2013 年)
170. 今村隆「英国における General Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」租税研究 773 号 (2014 年)
171. 今村隆「主要国の一般的租税回避防止規定」所収：本庄資編『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』(大蔵財務協会 2013 年)
172. 岩切大地「イギリス貴族院のペッパー判決にみる議会意思の憲法的意義」法学政治学論究 69 号 (2006 年)

173. 岩崎政明＝田平浩「租税法の目的論的解釈の可否」横浜国際経済法学 3 巻 1 号（1994 年）
174. 岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界－取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認－」所収：金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007 年）
175. 岩崎政明「租税法における「濫用」概念－国際課税における租税回避否認と EU における濫用禁止原則」所収：金子宏編『租税法の発展』（有斐閣 2010 年）
176. 浦野広明「税務行政における権利救済論の展開」所収：北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房 2001 年）
177. 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版 2013 年）
178. 岡村忠生「税務訴訟における主張と立証－非正常取引を念頭に－」芝池義一ほか『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房 1995 年）
179. 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543 号（2000 年）
180. 岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学 553 号（2005 年）
181. 鎌倉治子「英国歳入税関庁の発足」レファレンス 678 号（2007 年）
182. 岸秀光「租税回避事案の動向（「私法上の法律構成による否認」と「処分証書の法理」を中心として）」訟月 55 巻 1 号別冊
183. 金子宏「租税法と私法 借用概念及び租税回避について」租税法研究 6 号（1978 年）
184. 金子宏『租税法〔第十九版〕』（弘文堂 2014 年）
185. 北野弘久『現代税法の構造』（勁草書房 1972 年）
186. 北野弘久『現代企業税法論』（岩波書店 1994 年）
187. 北野弘久『税法学原論 第六版』（青林書院新社 2007 年）
188. 木村弘之亮『租税法総則』（成文堂 1998 年）
189. 木村弘之亮『租税法学』（税務経理協会 1999 年）
190. 木村弘之亮「節税と租税回避の区分の基準」所収：小川英明＝松沢智＝今村隆編『新・裁判実務体系 第 18 巻 租税訴訟〔改訂版〕』（青林書院 2009 年）
191. 清永敬次「税法における実質主義について 英国判例の場合」法学論叢 78 巻 3・4 号（1966 年）
192. 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房 1995 年）
193. 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房 2013 年）
194. 吉良実『実質課税論の展開 <阪南大学叢書 12>』（中央経済社 1980 年）
195. 後藤正幸「租税回避行為と主張立証責任」税法学 553 号（2005 年）257 頁
196. 小山廣和「イギリスにおける租税回避と税法の解釈（貴族院判例の合憲性の疑義の問題にも触れつつ）」法律論叢 69 巻 1 号（1995 年）

197. 小山廣和「イギリスの税制と租税回避及び税法解釈に関する一考察（ニューアプローチ）」法律論叢 68 卷 1-3 号（1996 年）
198. 小山廣和「イギリス所得税の成立と源泉課税制度の導入」税法学 546 号（2001 年）
199. 酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点(1)」税大ジャーナル 9 号（2008 年）
200. 酒井克彦「納税者の権利保護と事前手続の充実策」慶應法学 12 号（2009 年）
201. 酒井克彦「租税回避への対応と納税者の権利保護(1)なぜ租税回避は否認されなければならないか」税務弘報 57 卷 9 号（2009 年）
202. 酒井克彦「権利濫用禁止というコンテクストでの租税回避への対処策（試案）」税務事例 42 卷 2 号（2010 年）
203. 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 2007 年）
204. 品川芳宣「租税回避否認の法理と問題点 -最近の学説、裁判例からの検証-」第 56 回租税研究大会記録（2005 年）
205. 品川芳宣「租税回避行為に対する包括的否認規定の必要性和その実効性」税務事例 41 卷 9 号（2009 年）
206. 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解 平成 22 年改訂』（大蔵財務協会 2010 年）
207. 清水一夫「租税回避行為否認訴訟の実証的研究-裁判所の認定から原処分時対応の留意点を探る」税務大学校論叢 55 号（2007 年）
208. 末崎衛「租税回避目的と契約解釈」税法学 560 号（2008 年）
209. 武田昌輔「租税回避行為」日税研論集第 14 号（1990 年）
210. 田島裕『英米の裁判所と法律家』（信山社 2009 年）
211. 田島裕『イギリス法入門』（信山社 2001 年）
212. 田島裕『英米法判例の法理論』（信山社 2001 年）
213. 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号（2010 年）
214. 田中二郎『租税法〔第三版〕』（有斐閣 1990 年）
215. 田中英夫『英米法総論 上』（東京大学出版 1980 年）
216. 田中英夫『英米法総論 下』（東京大学出版 1980 年）
217. 谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」税務大学校論叢 40 周年記念論文集（2008 年）
218. 谷口勢津夫「租税回避の意義と限界」所収：金子宏編『租税法の発展』（有斐閣 2010 年）
219. 谷口勢津夫『税法基本講義（第 4 版）』（清文社 2014 年）
220. 谷口勢津夫『租税回避論』（清文社 2014 年）

221. 忠佐市『租税法要綱 第10版』(森山書店 1981年)
222. 辻富久「英国における一般的租税回避防止規定の検討について」租税研究 724号(2010年)
223. 中川一郎『税法の解釈及び適用』(三晃社 1961年)
224. 中川一郎『税法学体系(全訂増補版)』(ぎょうせい 1977年)
225. 中里実『タックスシェルター』(有斐閣 2003年)
226. 中里実『『租税法と私法』論再考』税研 114号(2004年)
227. 中里実『『租税法と私法』論再々考』税研 115号(2004年)
228. 中里実「租税回避の概念は必要か」税研 128号(2006年)
229. 中里実「租税法における裁判所の法創造機能」租税研究 696号(2007年)
230. 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」所収:金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣 2007年)
231. 波多野弘「イギリスのキース報告書について(1)(2)」税法学 440号・441号(1987年)
232. 畑野洋一郎「節税と租税回避の区分再考」税法学 562号(2009年)
233. フィリップ・S・ジェームス『イギリス法(下)』矢頭敏也訳(三省堂 1985年)
234. フィリップ・S・ジェームス『イギリス法(上)』矢頭敏也訳(三省堂 1985年)
235. 弘中聡浩「租税証拠法の発展-証明責任に関する問題を中心として」所収:金子宏編『租税法の発展』(有斐閣 2010年)
236. 福家俊朗「イギリス租税法研究序説-租税制定法主義と租税回避をめぐる法的問題の観察(1)~(5)」東京都立大学法学会雑誌 16巻1号・2号, 17巻1号・2号, 18巻1号・2号(1975年)
237. 福家俊朗『現代租税法の原理』(日本評論社 1995年)
238. 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」COE ソフトロー・ディスカッション・ペーパー・シリーズ COESOFTLAW-2005-1(2005年)
239. 松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税法研究 6号(1978年)
240. 松沢智『新版 租税実体法 -法人税法解釈の基本原則-』(中央経済社 1994年)
241. 松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察 -租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として-」税務大学校論叢 52号(2006年)
242. 松田直樹「実質主義と法の濫用の法理 -租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界-」税務大学校論叢 55号(2007年)
243. 松田直樹「国際投資等に係る税制のあり方 -主な諸外国における最近の動向・趨勢を踏まえて-」税務大学校論叢 59号(2008年)
244. 松田直樹『租税回避行為の解明 グローバルな視点からの分析と提言』(ぎょうせい

2009 年)

- 245. 松原圭吾「租税回避行為の否認に関する一考察」税法学 553 号 (2005 年)
- 246. 松丸憲司『租税回避に対する法人税法 132 条等の行為計算否認規定のあり方』 税務
大学校論叢 51 号 (2006 年)
- 247. 水野忠恒『改訂版 国際課税の理論と課題』(税務経理協会 1999 年)
- 248. 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 年)
- 249. 水野忠恒『租税法 第 5 版』(有斐閣 2011 年)
- 250. 宮武敏夫「国際的脱税および租税回避」租税法研究 10 号 (1982 年)
- 251. 宮谷俊胤「英国における課税法の解釈原理」所収: 中川一郎編『杉村章三先生古稀
祝賀税法学論文集』(三晃社 1970 年)
- 252. ハツ尾順一『六訂版 租税回避の事例研究～具体的事例からの否認の限界を考える』
(清文社 2014 年)
- 253. 矢内一好『英国税務会計史』(中央大学出版部 2014 年)
- 254. 矢内一好「英国における一般否認規定の導入」国際税務 34 巻 2 号 (2014 年)
- 255. 矢内一好「カナダにおける一般否認規定」税務事例 46 巻 11 号 (2014 年)
- 256. 矢内一好「カナダ最高裁判決: 一般否認規定の適用が認められた最新事案」国際税務
34 巻 11 号 (2014 年)
- 257. 矢内一好「オーストラリアにおける一般否認規定」税務事例 46 巻 12 号 (2014 年)
- 258. 山田二郎『山田二郎著作集Ⅱ 租税法の解釈と展開(1)』(信山社 2007 年)
- 259. 山田二郎『山田二郎著作集Ⅱ 租税法の解釈と展開(2)』(信山社 2007 年)
- 260. 吉村典久「租税回避への対応と納税者の権利保護(3)租税回避否認規定と納税者の保護
-フランスからの示唆」税務弘報 57 巻 11 号 (2009 年)
- 261. 吉村典久「納税者の真意に基づく課税の指向」所収: 金子宏編『租税法の基本問題』
(有斐閣 2007 年)
- 262. 吉村典久「租税法規の伝統的な解釈方法についての一考察 -コモン・ロー法圏におけ
る厳格解釈アプローチ-」所収: 村井正先生喜寿記念論文集刊行委員会編『租税の複合
法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』(清文社 2013 年)
- 263. 渡辺徹也『企業取引と租税回避-租税回避行為への司法上および立法上の対応』(中央
経済社 2002 年)
- 264. 渡辺徹也「イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学 553
号 (2005 年)

租税資料館賞 奨励賞の部

公益法人税制に関する一考察

—イコールフットィングの視点からの検証—

蛸澤 美江子

公益法人税制に関する一考察
—イコールフットィングの視点からの検証—

蛸澤 美江子

要 旨

わが国の公益法人税制は、公益法人等の収益事業から生ずる所得のみに課税される、収益事業課税方式によることを最大の特徴とする。法人税法施行令 5 条 1 項に限定列举された 34 事業のいずれかの収益事業に該当すれば、公益法人等の行う事業の性質とは無関係に、その事業は課税の対象となる。これは、昭和 25 年改正法人税法により、公益法人等と普通法人との競争条件の平等化—これをイコールフットィングという—を趣旨として規定されたものである。

しかしながら、新たな公益法人制度の創設に伴う平成 20 年改正法人税法において、公益社団・財団法人の行う公益目的事業については、それが収益事業に該当する場合でもその範囲から除外されるという改正が行われた。これにより、公益法人等に対する収益事業課税には、法人税法上の収益事業に該当するか否かという基準（収益事業該当性基準）に加え、その収益事業が公益目的事業であるか否かという新たな基準（公益目的事業該当性基準）がもたらされ、公益目的事業該当性基準と収益事業該当性基準とが競合するときは、前者が優先されることとなった。

本稿では、このような収益事業該当性の基準の変化に鑑み、その趣旨たるイコールフットィングによる課税の妥当性を探り、また、公益法人税制のあるべき姿を考察した。主に、公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人を対象とした。

第 1 章「公益法人制度」においては、わが国の公益法人制度の沿革、一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人に関する規定及び公益法人会計基準について説明した。

本章では、公益法人の特徴は非営利性と公益性にあるとした。非営利性とは、社員又は設立者が、法人に対し、剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権のいずれも持たないことをいうと解されるが、一般社団・財団法人の非営利性が不徹底であるのに対して、公益社団・財団法人の非営利性は、残余財産が分配されないために徹底されていることが明ら

かになった。また、公益性については、民法学上の通説である、不特定多数の者の利益と解することとした。

第2章「公益法人税制」では、第1節において現行の制度について解明し、第2節では、公益法人制度の沿革を探った。第3節では、公益法人税制の論拠を考察したが、収益事業課税の趣旨たるイコールフットィング論は、シャウプ勧告を始点としたものではなく、シャウプ勧告の公表以前に、大蔵省主税局が構想していた考え方であることが明らかになった。また、第4節において、データにより公益法人の行う収益事業の実態を掘り下げ、第5節では、海外の公益法人税制を紹介した。

第3章「収益事業該当性に関する裁判例等」では、公益法人等が収益事業該当性を争った裁判例等を紹介した。本章においては、ペット葬祭業事件において最高裁が示した、対価性の有無及びイコールフットィング論に基づいた営利法人との競合可能性の有無という収益事業該当性の2要件が、それ以降の裁判例等において踏襲されていることが確認された。

第4章「現行の公益法人税制の問題点」では、前章までに明らかになった公益法人税制の問題点を整理した。第1節では収益事業課税方式の問題点を、第2節ではみなし寄附金制度と税率に関する問題点を確認した。本章においては、公益目的事業該当性基準がもたらされた現行の公益法人税制においては、その課税の根拠はもはやイコールフットィング論だけでは説明できないことを述べた。

第5章「あるべき公益法人税制とは」においては、前章で指摘した公益法人税制の問題点を解決すべく、そのあるべき姿を検討した。

公益法人等と普通法人とのイコールフットィングとは、営利法人の視点に立った、営利法人のための政策的配慮であるから、公益法人等側からの視点にも配慮すべきことを指摘した。そこで、非営利性と公益性とが担保された法人については、例外的に非課税としてもなお普通法人との公平性は保たれると考え、このような公益法人については、公益社団・財団法人に対する公益目的事業該当性基準と同等の特例措置を講じても良いものと考えた。

公益法人は、「民が担う公共」として、わが国において公益的な活動を担うことを期待された存在であり、今後その存在はクローズアップされるものと思われる。そのため、公益法人の特徴を踏まえた税制を構築することが肝要であると考ええる。

公益法人税制に関する一考察
—イコールフットイングの視点からの検証—

目 次

はじめに	1
第 1 章 公益法人制度	3
第 1 節 公益法人制度の沿革	3
第 1 款 旧民法 34 条	3
第 2 款 公益三法の制定	5
第 2 節 公益法人の特徴	7
第 1 款 公益法人の位置づけ	7
第 2 款 一般社団法人	10
第 3 款 一般財団法人	13
第 4 款 公益認定と公益法人	16
第 5 款 公益法人の特徴—非営利性と公益性—	21
第 3 節 公益法人の会計	28
第 1 款 公益法人会計基準とその沿革	28
第 2 款 平成 20 年基準と財務諸表	31
第 3 款 一般法人法及び公益認定法と関係	39
第 2 章 公益法人税制	41
第 1 節 現行の公益法人税制	41
第 1 款 概説	41
第 2 款 公益社団・財団法人に係る制度	54
第 3 款 一般社団・財団法人に係る制度	56

第2節 公益法人課税の沿革	61
第1款 法人に対する所得課税の開始	61
第2款 シャウプ勧告	65
第3款 シャウプ勧告以降	69
第4款 公益三法以降	74
第3節 公益法人課税の論拠	77
第1款 原則非課税・原則課税とする考え方	77
第2款 シャウプ勧告再考	81
第4節 公益法人の行う収益事業の実態	87
第1款 公益法人の全体像	87
第2款 法人税法上の収益事業に関する資料	93
第5節 海外の公益法人税制	100
第1款 アメリカの制度	100
第2款 イギリスの制度	103
第3款 ドイツの制度	103
第4款 フランスの制度	105
第5款 総括	106
 第3章 収益事業該当性に関する裁判例等	108
第1節 ペット葬祭業事件前の裁判例	108
第1款 治験事件	108
第2款 流山訴訟	115
第3款 小括	130
第2節 ペット葬祭業事件	131
第3節 ペット葬祭業事件後の裁判例等	147
第1款 墓石・カロート事件	147
第2款 国税不服審判所平成25年1月22日裁決	151
第3款 小括	156
第4節 総括	157

第4章 現行の公益法人税制の問題点	159
第1節 収益事業課税の問題点	159
第1款 収益事業限定列举方式の問題点	159
第2款 イコールフッティング論の限界	163
第3款 区分経理による問題点	164
第2節 収益事業課税以外の公益法人税制の問題点	166
第1款 みなし寄附金制度の問題点	166
第2款 税率に関する問題点	168
第5章 あるべき公益法人税制とは	169
第1節 法人の所得	169
第1款 法人税法 22 条における所得概念	169
第2款 公益法人等における所得	175
第2節 課税の公平性	180
第1款 課税の公平性とは	180
第2款 営利法人との公平性ーイコールフッティングという視点	181
第3款 公益法人等の間の公平性	182
第4款 小括	185
第3節 公益法人税制のあり方	185
第1款 原則課税という姿勢	186
第2款 収益事業課税の廃止	188
第3款 公益性に合わせた課税の仕組み	190
おわりに	193
参考文献	194

凡 例

1. 本稿において引用した法令、通達の略語は以下のとおりである。

法...法人税法

所...所得税法

施行令...法人税法施行令

通達...法人税基本通達

措置法...租税特別措置法

措置法施行令...租税特別措置法施行令

一般法人法...一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(平成 18 年法律第 48 号)

一般法人法施行規則...一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則 (平成 19 年 4 月 20 日法務省令第 28 号)

公益認定法...公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 (平成 18 年法律第 49 号)

公益認定法施行規則...公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則 (平成 19 年 9 月 7 日内閣府令第 68 号)

整備法...一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の整備等に関する法律(平成 18 年法律第 50 号)

NPO 法...特定非営利活動促進法 (平成 10 年 3 月 25 日法律第 7 号)

2. 本稿において用いた略語は以下のとおりである。

公益社団・財団法人...公益社団法人及び公益財団法人

一般社団・財団法人...一般社団法人及び一般財団法人

公益三法...一般社団法人及び一般財団法人に関する法律、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律及び一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の整備等に関する法律

NPO 法人...特定非営利活動法人

特定 NPO 法人...認定特定非営利活動法人

3. 本稿において用いた符号は以下のとおりである。

1、2...条番号

①、②...項番号

一、二...号番号

例 法人税法 22 条 3 項 1 号→法 22③一

4. 本稿において引用した文につき、漢数字は算用数字に、旧字体は新字体にそれぞれ改めた。

はじめに

公益法人税制は、収益事業から生ずる所得のみに課税される、収益事業課税方式によることを最大の特徴とする。

これは、施行令 5 条 1 項に限定列挙された 34 事業のいずれかの収益事業に該当すれば、公益法人等の行う事業の性質とは無関係に課税の対象となるというものである。昭和 25 年改正法人税法により、公益法人等と普通法人との競争条件の平等化—これをイコールフットィングという—を趣旨として規定されて以来、現行法に至るまで同様の方式で課税がされている。この収益事業課税と合わせて、みなし寄附金制度と一部の公益法人等に対する軽減税率の 3 点が公益法人税制の特徴である。

ところで、公益法人制度は、2008（平成 20）年、民間が担う公益の重要性にかんがみ施行された公益三法によって、従前の制度が大幅に刷新された。新制度の下では、一般社団・財団法人は準則主義によって設立可能となり、これら法人が公益認定基準を満たし公益認定を受けると、公益社団・財団法人になることができるようになった。このように、新制度は法人の設立と公益性の判断の分離がなされたことに特徴がある。

同年、法人税法においても、新たな公益法人制度の創設に伴う改正が行われた。この改正では、公益法人の公益性の強弱に応じた規定が設けられたが、特に、公益社団・財団法人の行う公益目的事業について、それが収益事業であっても収益事業の範囲からの除外されたことが重要な改正であったと考える。それは、収益事業課税の基準は、公益法人等に対する収益事業課税の開始以来、法人税法上の収益事業に該当するか否かという点のみが基準であったのに対し、当該改正により、その収益事業が公益目的事業であるか否かという、新たな基準がもたらされたと解されるからである。

公益三法の施行に伴い、平成 18 年改正前民法によって設立された社団法人・財団法人は、一般社団・財団法人又は公益社団・財団法人に移行することとなったが、5 年間の移行期間も 2013（平成 25）年 11 月 30 日に既に満了した。これは、新たな公益法人制度が本格的に始動したことを意味するが、このような機に公益法人税制について根底から見直し、今後のあるべき税制について検討することに意味があると考え、本稿に至った。

なお、本稿では、公益三法によって新設された法人類型である公益社団・財団法人に、

一般社団・財団法人を加えた 4 法人を中心に考察をした。また、本稿において、公益法人とは、公益社団・財団法人を指し、これに特別法によって設立された法人を加えたものを、広義の公益法人という。そして、公益法人税制とは、法人税法 2 条 6 号及び同別表 2 に規定された公益法人等に対する法人税法上の制度をいう。

第1章 公益法人制度

本章では、公益法人制度について考察する（ただし、税制については第2章で扱う）。第1節では、わが国における公益法人制度の沿革を辿る。第2節では、一般法人法及び公益認定法における、一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人の規定を探った。そして、公益法人の特徴を公益性と非営利性にあると考え、これについて考察した。第3節では、公益法人会計基準について考察した。

第1節 公益法人制度の沿革

わが国の公益法人制度は、1896（明治29）年に制定された民法を始点とする。これによって設立された法人は、社団法人もしくは財団法人とよばれた。そして、社団法人・財団法人は、2006（平成18）年に制定・公布、2008（平成20）年12月1日に施行された公益三法により、一般社団・財団法人又は公益社団・財団法人に移行した。

第1款 旧民法34条

1. 公益法人制度の新設

わが国の公益法人制度は、1896（明治29）年に民法が制定された際に成立したものである（以下、平成18年改正前民法という）。以下のとおりその34条を根拠としていた。

＜平成18年改正前民法（公益法人の設立）34条＞

祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ営利ヲ目的トセサルモノハ主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得¹

同条より、公益法人の設立には、「公益および非営利という二つの実質的要件」²と主務官庁の許可という手続的要件を満たす必要があると解される。主務官庁の許可とは、「法人

¹ 同条文は、2004（平成16）年に、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる。」と改められた。

² 我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.152

の設立を許すかどうかを、法定の要件の具備に加えて、主務官庁の自由裁量に委ねる主義」³であり、これを許可主義という。

公益法人の設立が許可主義による理由としては、「公益的な事項は国が保護しなければならないということが前提」⁴にあったと考えられる点や、「すでに規定のあった明治 11(1879)年の社寺取扱規則や、明治 19(1887)年の諸学校通則なども政府特許主義を採用していた」⁵点を挙げることができる。つまり、公益法人制度は、草創期においては、「民間公益団体の育成というより、むしろ監督がその真意」⁶であった。

2. 特別法による公益法人

平成 18 年改正前民法の制定からおよそ 30 年の間は、公益法人の規定は民法にのみ置かれていたが、1939(昭和 14)年に宗教団体会法が制定された。同法により、1945(昭和 20)年の廃止の年までに約 80,000 の宗教法人が設立された。その後、1948(昭和 23)年に医療法、1949(昭和 24)年に私立学校法、1951(昭和 26)年に社会福祉事業法(2000(平成 12)年、社会福祉法に改正された)及び宗教法人法等の種々の特別法が設けられ、それぞれ、医療法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人が設立されるに至った。また、1998(平成 10)年には、阪神・淡路大震災を契機として NPO 法が制定され、これにより NPO 法人が設立されることとなった。

このように、法人類型の広がりや数の増大がみられる反面、「税金逃れの隠れ蓑として公益法人制度を利用したり、公益活動よりも収益活動に専念したり、あるいは、公益法人でもないのに世間の信用を得るために財団法人や社団法人の名を騙ったりするケース」⁷や、いわゆる休眠法人の問題等が出現した。このため、1979(昭和 54)年 12 月に民法及び民法施行令が改正され、「公益法人に対する主務官庁の監督強化や休眠法人の整理、類似名称法人の取締り等」⁸が行われた。

³ 遠藤浩・良永和隆 [6]、p.99

⁴ 雨宮孝子 [56]、p.14

⁵ 雨宮孝子 [56]、p.14

⁶ 土肥寿員 [166]、p.26

⁷ 橋本徹・古田精司・本間正明 [38]、p.20

⁸ 橋本徹・古田精司・本間正明 [38]、p.20

第2款 公益三法の制定

1. 制度改革に至る流れ

上述のように、公益法人制度は平成18年改正前民法34条と各種特別法を根拠としてきたが、主に次の2点の理由により変革を迫られることとなった。

1点目は、「明治29年の民法制定以来、抜本的な見直しが行われず、主務官庁の許可主義の下、法人設立が簡便でなく、公益性の判断基準が不明確、公益性を時代に則して柔軟に見直す仕組みがない、営利法人類似の法人が存続している」⁹などの諸問題に対処するためである。主務官庁による許可主義は、特に、「戦時中、主務官庁の許可に関する権限が大幅に都道府県知事に委譲され（許可認可等臨時措置法、昭18年法76号）、主務官庁の許可基準がまちまちで、全体としての統一性に欠け」¹⁰ており¹⁰、「法人格付与という私法上の問題を行政官庁の裁量にゆだねる点で特権的であり、また、団体結成の自由や財産処分などの承認されている現行法体系の基本的諸原則と一致しない」¹¹という問題があった。

2点目は、「民間の非営利部門の活動を促進するため、公益法人制度そのものについて抜本的かつ体系的な見直しを行い、真に時代の要請に応え得る制度を構築する」¹²ためである。

そもそも、公益法人制度の改革は、2000（平成12）年12月1日に閣議決定された「行政改革大綱」を始点とする。これは、元々、行政委託型公益法人¹³を対象としたもので、「“公益法人に対する行政の関与の在り方の改革”が目的であり、民法34条に絡む公益法人の活動促進自体が目的」¹⁴ではなかった。しかし、2001（平成13）年2月に公表された「行政委託型公益法人等改革の視点と課題」の1項目に、「公益法人制度の抜本的改革の必要性」が挙げられ、これにより「対象が行政委託型公益法人から公益法人全般に一気に広がった」

⁹ 内閣官房行政改革推進事務局〔267〕

¹⁰ 森泉章〔230〕、p.19

¹¹ 遠藤浩・良永和隆〔6〕、p.272

¹² 内閣官房行政改革推進事務局〔267〕

¹³ 行政委託型公益法人とは、「行政の委託や推薦を受け、検査、検定、試験、資格付与、登録などの事務を行っている公益法人のこと。与党提言により、原則として法令に基づくもの以外は廃止することとされ（1996年）、『行政改革大綱』（2000年）、『公益法人に対する行政の関与のあり方の改革実施計画』（2002年）などを通じて透明化、合理化を旨とする改革が進められた（～2005年）。旧公益法人制度末（2008年11月30日現在）の行政委託型公益法人の数は、国所管414法人、都道府県所管1,297法人。」である（括弧内、公益法人協会〔244〕、行政委託型公益法人の項）。

¹⁴ 吉川満・市川拓也〔47〕、p.85

¹⁵のである。

また、時を前後して、NPO 法及び中間法人法の制定にあたり、公益法人制度の見直しに関する附帯決議がなされた¹⁶。

2. 公益三法の制定と新制度への移行

公開ヒアリングや、公益法人制度の抜本的改革に関する懇談会、公益法人制度改革に関する有識者会議等を経て、2006（平成 18）年に一般法人法¹⁷、公益認定法¹⁸及び整備法¹⁹が制定・公布され、2008（平成 20）年 12 月 1 日より施行された。なお、公益三法が対象とする法人は、社団法人・財団法人のみであり、特別法により設立される種々の公益法人については対象とされていない。

整備法により、社団法人・財団法人は、公益社団・財団法人又は一般社団・財団法人に移行することとなった。2008（平成 20）年 12 月 1 日から 2013（平成 25）年 11 月 30 日の 5 年間については、移行手続き未了の法人（これを、特例民法法人という）について、「基本的に従来 of 運営をできるとした上で、特例民法法人が望むならば新制度も可能な限

¹⁵ 吉川満・市川拓也 [47]、p.86

¹⁶ 特定非営利活動促進法案に対する附帯決議 <衆議院内閣委員会>1998（平成 10）年 3 月 17 日「民法第 34 条の公益法人制度を含め、営利を目的としない法人の制度については、今後、総合的に検討を加えるものとする。」、<参議院労働・社会政策委員会>1998（平成 10）年 3 月 3 日「民法第 34 条の公益法人制度を含め、営利を目的としない法人の制度については、今後、総合的に検討を加えるものとする。』。

中間法人法案に対する附帯決議 <衆議院法務委員会>2001（平成 13）年 5 月 23 日「政府は、非営利団体に関する法人制度について、国民生活における非営利団体の活動の重要性と将来性を踏まえ、社会の変容に十分対応できる制度とする観点から、公益性の認定の在り方等民法第 34 条の公益法人に関する法制の見直しを含め、その基本的な法制の在り方を速やかに検討すること。」、<参議院法務委員会> 2001（平成 13）年 6 月 4 日「非営利団体に関する法人制度については、非営利団体の活動が社会及び国民生活にとって重要なものである事を踏まえ、社会の変化に十分対応する事ができる制度とする観点から、公益法人に関する法制の見直しを含め、その基本的な法制の在り方を速やかに検討すること。」（括弧内、内閣官房行政改革推進事務局 [268]）

¹⁷ 一般法人法は、「民法の公益法人制度を改め、剰余金の分配を目的としない社団または財団について、その行う事業の公益性の有無にかかわらず、一定の組織を備え登記することにより法人格を取得できる制度」を定めている（括弧内、遠藤浩・良永和隆 [6]、p.98）。

¹⁸ 公益認定法は、「内閣総理大臣または都道府県知事が、独立した民間有識者の『公益認定等委員会』または『都道府県に置かれる合議制の機関』の一致に基づき、一般社団法人または一般財団法人の『公益性』を認定するとともに、認定を受けた法人の監督を行う制度」を定めた法律である（括弧内、遠藤浩・良永和隆 [6]、p.98）。

¹⁹ 整備法は、「関係法律についての規定の整備を行い、民法の公益法人の規定も大幅に削除するほか、平成 20（2008）年の新制度施行日から中間法人法を廃止する」ことを定めた法律である（括弧内、遠藤浩・良永和隆 [6]、p.99）。

り利用することができる方針」²⁰のもと経過措置が設けられた。移行期間内に公益社団・財団法人又は一般社団・財団法人のいずれにも移行しなかった場合には、社団法人・財団法人は移行期間の満了した時点において解散したものとみなされた²¹。

第2節 公益法人の特徴

一般社団・財団法人は、一般法人法の要件を満たせば登記のみで設立できる、準則主義により設立され、このうち、公益認定法の公益認定基準を満たす法人は、公益認定を受け、公益社団・財団法人になることができるようになった。このように、公益三法においては、法人の設立と公益性の認定とが分離され、これは一般に2階建ての制度といわれる。

本節の第1款では、私法上の法人である私法人をその目的により分類し、公益法人の位置づけを探った。第2款から第4款においては、一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人の制度を確認した。第5款では、公益法人の特徴を非営利性と公益性にあると考え、これらについて考察した。

第1款 公益法人の位置づけ

1. 私法人の分類

法人とは、「自然人以外のもので、法律上、権利義務の主体たりうるもの」²²をいうが、私法上の法人である私法人をその目的に応じて区分すると、まず営利法人と非営利法人の2つに大別される。

非営利法人は利益の分配を目的としない法人のことをいうが、これには、広義の公益法人と、公益性が認定されない一般社団・財団法人とがある²³。

²⁰ 遠藤浩・良永和隆 [6]、p.267

²¹ 新制度施行時点の2008（平成20）年12月1日において、特例民法法人は24,317法人であった。これら特例民法法人は、移行期間の終了までに、公益社団・財団法人に9,050法人（うち、公益社団法人3,967法人、公益財団法人5,083法人）が、また、一般社団・財団法人に11,679法人（うち、一般社団法人7,281法人、一般財団法人4,398法人）が移行した。移行申請が行われず、解散したとみなされた法人は426法人であった（内閣府 [271]、p.5）。

²² 遠藤浩・良永和隆 [6]、p.95

²³ この分類は、「今日では、法人を営利か非営利かで区別し、公益法人は非営利法人のうち公益認定を受けたものという位置づけになっている。」という記述を参考に、筆者が分類したものである（括弧内、内田貴 [4]、p210）。

表 1：私法人の分類

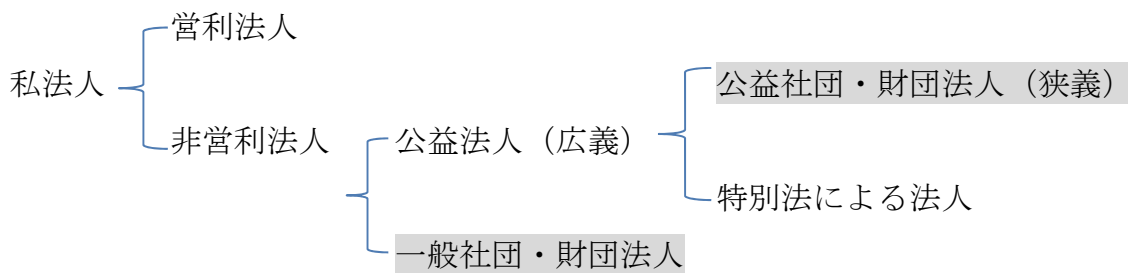


表 2：私法人の分類表

	非 営 利	営 利
公 益	広義の公益法人	公共企業
	公益社団法人（公益認定法） 公益財団法人（公益認定法） 学校法人（私立学校法） 社会福祉法人（社会福祉法） 宗教法人（宗教法人法） 医療法人（医療法） 構成保護法人（更生保護事業法） NPO 法人（NPO 法）	電気会社（会社法・個別事業法） ガス会社（会社法・個別事業法） 鉄道会社（会社法・個別事業法）
非 公 益	中間的な団体	営利企業
	労働組合（労働組合法） 信用金庫（信用金庫法） 協同組合（各種の協同組合法） 共済組合（各種の共済組合法）	株式会社（会社法） 合名会社（会社法） 合資会社（会社法） 合同会社（会社法） 相互会社（保険業法）

出典：総務省〔262〕、p.52 の表 2-1-2 法人の分類（本表は、表 2-1-2 を参考に筆者が作成したものである。）

さらに、広義の公益法人を細分すると、法定の「公益法人」である公益社団・財団法人

と²⁴、NPO 法人や宗教法人のように特別法によって設立される法人とがあると解される。これらをまとめると、表 1：私法人の分類のとおりとなる。

このことから、公益法人には、非営利性と公益性という特徴があるといえる。私法人を「非営利」と「公益性」の 2 つの視点で分類した表が、表 2：私法人の分類表である。

なお、本稿では「公益法人」とは、狭義の公益法人である公益社団・財団法人のみを指すものとし、これを公益法人という。各種特別法による公益法人を加えたものをいう場合には、これを広義の公益法人という。

そして、本稿では公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人の 4 法人を考察の対象とした。これは、公益目的事業を行う一般社団・財団法人は公益認定基準を満たしている場合に公益法人になることができるという、公益法人と一般社団・財団法人とのいわば連続性による。このため、一般社団・財団法人をも含めて考察することとした。

2. 法人数

上記で私法人の分類を行ったが、そのうち主な非営利法人について、その法人数と根拠法を示すと、以下の表 3：各非営利法人の根拠法と法人数のとおりである。

表 3：各非営利法人の根拠法と法人数

法人の名称	根拠法	法人数	調査年月
一般社団法人	一般法人法	23,218	2013 年 12 月
一般財団法人	一般法人法	9,287	2013 年 12 月
公益社団法人	公益認定法	3,731	2013 年 4 月
公益財団法人	公益認定法	4,681	2013 年 4 月
NPO 法人 (うち、特定 NPO 法人	NPO 法	48,611 569)	2013 年 5 月
社会福祉法人	社会福祉法	19,498	2012 年 3 月
学校法人	私立学校法	5,543	2012 年 5 月
宗教法人	宗教法人法	181,855	2008 年 12 月
医療法人	医療法	47,825	2012 年 3 月
更生保護法人	更生保護法	165	2012 年 10 月

出典：非営利法人データベース NOPODAS [278]（網掛けは筆者による）

²⁴ 公益認定法（定義）2 条 4 号「公益法人 公益社団法人又は公益財団法人をいう。」

第2款 一般社団法人

1. 総論

一般社団法人とは、一般法人法に基づいて設立された「一定の組織を有する人の集合体」²⁵である。この一般社団法人には、旧中間法人法に基づいて設立された、有限責任中間法人が含まれる（整備法 2①²⁶）。

平成 18 年改正前民法の法人制度下では、「公益を目的とせず、営利も目的としない団体については、農業協同組合法、信用金庫法、労働組合法などの各種の個別的な法律によって法人格を取得する道があるほかは、法人格の取得を可能とする一般的な法制度はない」²⁷という状態であった。そこで創設されたのが中間法人法である。中間法人とは、社員に共通する利益を図ることを目的とし、かつ、剰余金を社員に分配することを目的としない社団をいう（旧中間法人法 2 一）。しかし、中間法人法は整備法の施行によって廃止されたため、「現に存する有限責任中間法人は、一般社団法人として存続し、無限責任中間法人については、施行日後 1 年以内に移行の登記を行うことによって一般社団法人に移行することもできるが、登記申請しないときは、施行日から起算して 1 年を経過する日をもって解散したものと見做され」た²⁸。

一般社団法人については、その活動に規制はなく、「公益的事業に限らず、共益的な事業、あるいは、収益事業を行うことも何ら妨げられない」²⁹のである。

2. 設立

一般社団法人を設立するには、2 名以上の社員が共同して定款を作成し、その全員がこれに署名し、又は記名押印しなければならない（一般法人法 10①）。その定款には、目的、名称、主たる事務所の所在地、設立時社員の氏名又は名称及び住所、社員の資格の得喪に関する規定、公告方法及び事業年度を記載しなければならない（一般法人法 11①）、社員に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは効力を有しない（一般

²⁵ 我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.151

²⁶ 整備法（旧有限責任中間法人の存続）2 条 1 項「前条の規定による廃止前の中間法人法（以下「旧中間法人法」という。）の規定による有限責任中間法人であってこの法律の施行の際現に存するもの（以下「旧有限責任中間法人」という。）は、この法律の施行の日（以下「施行日」という。）以後は、この款の定めるところにより、一般法人法の規定による一般社団法人として存続するものとする。」

²⁷ 相澤哲・内野宗揮 [1]、p.2

²⁸ 初谷勇 [197]、p.90

²⁹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.17

法人法 11②)。また、設立時の財産保有規制については定められていない。

3. 機関

一般社団法人は、社員総会及び 1 人又は 2 人以上の理事を置かなければならず（一般法人法 60①）、定款の定めによって、理事会、監事又は会計監査人を置くことができる（一般法人法 60②、以下、理事会を置く一般社団法人を理事会設置一般社団法人と、会計監査人を置く一般社団法人を会計監査人設置一般社団法人という）。

理事会設置一般社団法人及び会計監査人設置一般社団法人は、監事を置かなければならない（一般法人法 61）。理事会設置一般社団法人については、「社員総会の決議事項が限定され、社員総会を通じた社員の法人運営への関与が希薄となる分、社員に代わり一般社団法人の業務執行を監督する機関が必要となる」³⁰ため、会計監査人設置一般社団法人については「会計監査人の独立性を担保する観点から、その選解任に関する議案についての同意権を法人の業務執行を監督する監事が有する（73 条）こととしている」³¹ためである。

また、大規模一般社団法人³²は、会計監査人を置かなければならない（一般法人法 62）。これは、「債権者をはじめとした利害関係人が多く、その会計の適正さを確保するため、外部の専門家である会計監査人の監査を受けさせる必要性が大きい」³³ためである。

以上のことから、一般社団法人の機関設計は、「①社員総会＋理事、②社員総会＋理事＋監事、③社員総会＋理事＋監事＋会計監査人、④社員総会＋理事＋理事会＋監事、⑤社員総会＋理事＋理事会＋監事＋会計監査人」³⁴の 5 通りとなる。

社員総会の権限は、理事会非設置の①～③の場合については、一般法人法に規定する事項及び一般社団法人の組織、運営、管理その他一般社団法人に関する一切の事項について決議をすることができ（一般法人法 35①）、理事会設置の④及び⑤の場合は、一般法人法に規定する事項及び定款で定めた事項に限り、決議をすることができる（一般法人法 35

³⁰ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.52

³¹ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.53

³² 一般法人法（定義）2 条 2 号「大規模一般社団法人 最終事業年度（各事業年度に係る第 123 条第 2 項に規定する計算書類につき第 126 条第 2 項の承認（第 127 条前段に規定する場合にあつては、第 124 条第 3 項の承認）を受けた場合における当該各事業年度のうち最も遅いものをいう。）に係る貸借対照表（第 127 条前段に規定する場合にあつては、同条の規定により定時社員総会に報告された貸借対照表をいい、一般社団法人の成立後最初の定時社員総会までの間においては、第 123 条第 1 項の貸借対照表をいう。）の負債の部に計上した額の合計額が 200 億円以上である一般社団法人をいう。」

³³ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.53

³⁴ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.53

②)。

また、理事の権限は、理事会非設置である①～③については、定款に別段の定めがある場合を除き、一般社団法人の業務を執行する権限を有する（一般法人法 76①）。理事会設置の④、⑤の場合、理事会が業務執行の決定を行い（一般法人法 90②一）、代表理事又は業務執行理事として選定されたものが業務を執行する（一般法人法 91①）。

監事は、「業務監査権限および会計監査権限を有する」³⁵一方（一般法人法 99、同 106）、理事会に対して出席義務と報告義務及び社員総会に対する報告義務を負う（一般法人法 100～102）。

会計監査人は、計算書類及びその附属明細書を監査し、会計監査報告を作成する義務を負う（一般法人法 107）。

4. 基金

基金とは、一般社団法人に拠出された金銭その他の財産で、一般社団法人が拠出者に対して一般法人法及び一般社団法人と拠出者との合意により、返還義務（金銭以外の財産は、拠出時の財産の価額に相当する金銭の返還義務）を負うもの（一般法人法 131）をいう³⁶。

これは、「従前から一部の社団法人で行われており、また、中間法人で採用されている基金制度が一般社団法人においても設立された」³⁷ものである。そして、「剰余金の分配を目的としない社団法人形態の法人において、寄附や借入金以外に、その活動の原資となる資金を調達する手段を設けるべきという強い要望」³⁸により法制されたもので、「基金として集めた金銭等の使途に法令上の制限はなく、法人の活動原資として自由に活用する」³⁹ことができる。

なお、基金は「一種の外部負債であり、基金の拠出者の地位は、一般社団法人の社員たる地位とは結び付いてい」ない⁴⁰。

³⁵ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.74

³⁶ 基金制度は、「一般法人の上に新公益法人が乗るという 2 階建の階層構造が採られるので、一般社団法人の基金制度は公益社団法人に対しても当然認められる」ものである（括弧内、岡村勝義〔97〕、p.38）。

³⁷ 宮川博史〔224〕、p.10

³⁸ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.92

³⁹ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.92

⁴⁰ 法務省〔280〕、A23

5. 解散

一般社団法人の解散事由は、「① 定款で定めた存続期間の満了、②定款で定めた解散の事由の発生、③社員総会の決議、④社員が欠けたこと、⑤当該一般社団法人が消滅する合併、⑥破産手続開始の決定、⑦解散命令（261 条 1 項）または解散の訴え（268 条）による解散を命ずる裁判」⁴¹の 7 つである（一般社団法人法 148）。

さらに、休眠一般社団法人のみなし解散規定が置かれている（一般法人法 149）。

休眠一般社団法人とは、一般社団法人でその登記が最後にあった日から 5 年を経過したものをいうが（一般法人法 149①括弧書き）、このような法人については、法務大臣の行う一定の手続きの下、解散したものとみなされる（一般法人法 149①）。

これは、「準則主義によって設立される一般社団法人については、公益機関による監督が存在しないため、すでに事業を廃止し、その実体がなくなっているにもかかわらず、そのまま放置される可能性が高い。このような休眠状態にある一般社団法人の登記をそのままにしておくと、実体を反映しない登記が放置され、不正行為を意図して当該法人が売買の対象となるなど様々な弊害が生じるおそれがある」⁴²ことを防ぐための制度である。つまり、休眠一般社団法人のみなし解散の規定は、「準則主義に伴う法人制度の濫用、悪用という弊害を防止するための制度」⁴³である。

第 3 款 一般財団法人

1. 総論

一般財団法人は、一般法人法に基づいて設立される「一定の目的に捧げられた財産の集合体」⁴⁴である。財産の集合体を法人とすることについて、従前は許可主義による設立の財団法人に限られていたため、準則主義での設立は新たな公益法人制度の特徴の 1 つといえる⁴⁵。

一般財団法人は、一般社団法人と同様にその活動について規制がないため、公益的事業、共益的事業及び収益事業を行うことができる。

⁴¹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.103

⁴² 新公益法人制度研究会 [21]、p.104

⁴³ 新公益法人制度研究会 [21]、p.104

⁴⁴ 我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.151

⁴⁵ 我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.133

2. 設立

一般財団法人は、設立者が定款を作成し、300 万円以上の財産を拠出することによって設立できる。300 万円以上という規制は、「準則主義の下では、各法人についての必要額の判定は極めて困難である一方、必要額について何らの規制を設けないこととすると、例えば、設立時の財産が 1 円であっても、財団法人の設立が可能となり、制度の濫用のおそれ懸念される」⁴⁶ため、一律に設けられたものである。後述のように、2 期連続して純資産の額が 300 万円未満となったときには解散しなければならないので（一般法人法 202②⁴⁷）、「純資産が 300 万円以上であることが存続要件」⁴⁸である。

また、一般財団法人の設立は、遺言によって設立することも可能である（一般法人法 152 ②）。

3. 組織

一般財団法人は、評議員、評議員会、理事、理事会及び監事を置かなければならない（一般法人法 170①）。また、会計監査人については、最終事業年度の定時評議員会に報告された貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が 200 億円以上である大規模一般財団法人は必置であるが（一般法人法 170②）、それ以外の一般財団法人は、定款の定めによって会計監査人を置くことができる（一般法人法 171）。

以上のことから、一般財団法人の機関設計は、「①評議員＋評議員会＋理事＋理事会＋監事、②評議員＋評議員会＋理事＋理事会＋監事＋会計監査人」⁴⁹の 2 通りとなる。このような機関設計は、「一般社団法人の社員総会のような機関が元来存在しないことから、業務執行機関である理事が法人の目的に反する恣意的な運営を行うことが懸念される」⁵⁰ことと、「準則主義への移行に伴い、主務官庁による業務の監督もなくなるため、法人の機関設計上、理事等の選解任や法人の重要事項の決定を通じて、理事の業務執行を他の機関が監督するというガバナンスの仕組みを構築することが重要」⁵¹と考えられることによる。

⁴⁶ 新公益法人制度研究会 [21]、p.110

⁴⁷ 一般法人法（解散の事由）202 条 2 項「一般財団法人は、前項各号に掲げる事由のほか、ある事業年度及びその翌事業年度に係る貸借対照表上の純資産額がいずれも 300 万円未満となった場合においても、当該翌事業年度に関する定時評議員会の終結の時に解散する。」

⁴⁸ 遠藤浩・良永和隆 [6]、p.261

⁴⁹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.117

⁵⁰ 新公益法人制度研究会 [21]、p.117

⁵¹ 新公益法人制度研究会 [21]、p.117

評議員については3名以上必要であり（一般法人法 173③）、すべての評議員で評議員会を組織する（一般法人法 178①）。評議員会では「理事、監事および会計監査人の選任や定款変更等、一般財団法人の基本的事項について決議する権限を与え、これを通じて理事を牽制・監督する役割を担わせ」⁵²ている。

理事の全員から構成される理事会が業務執行の決定を行い、これに基づいて代表理事又は業務執行理事として選定された理事が業務を執行する（一般法人法 197、同 91①）。

監事は、業務監査権限および会計監査権限を有し（一般法人法 197、同 99、同 106）、また、理事会に対して出席義務と報告義務及び評議員会に対する報告義務を負う（一般法人法 197、同 100～102）。

会計監査人は、計算書類及びその附属明細書を監査し、会計監査報告を作成する義務を負う（一般法人法 197、同 107）。

4. 解散

一般財団法人の解散事由は、「①定款で定めた存続期間の満了、②定款で定めた解散の事由の発生、③基本財産の滅失その他の事由による一般財団法人の目的である事業の成功の不能、④当該一般財団法人が消滅する合併、⑤破産手続開始の決定、⑥解散命令（261 条 1 項）または解散の訴え（268 条）の規定による解散を命ずる裁判、⑦純資産額が 2 期連続して 300 万円を下回った場合」⁵³の 7 つである（一般法人法 202）。

⑦については、「一般財団法人は、一定の目的のために提供された財産に法人格を付与する制度であることからすると、設立時と同様、存立中においても一定規模の財産の保持義務を課することが相当である」⁵⁴ためであり、「不測の事態の場合なども考慮して、単年度の決算で 300 万円を下回った場合に直ちに解散となるのではなく、2 期連続で 300 万円を下回った場合に」⁵⁵解散となる。

また、一般社団法人と同様に、休眠一般財団法人のみなし解散の規定が設けられている（一般法人法 203）。

⁵² 新公益法人制度研究会〔21〕、p.124

⁵³ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.148

⁵⁴ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.149

⁵⁵ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.149

第4款 公益認定と公益法人

1. 公益認定基準

公益目的事業を行う一般社団・財団法人は、公益認定基準に適合していると認められ、かつ、欠格事由を有しない場合に、公益社団・財団法人になることが認められる。

公益認定基準は、公益認定法5条1号から18号の各号において定められている。これらの規定は、江田（2012）によると、事業の公益性の確保に関する基準、適正な運営管理の確保に関する基準及び財務に関する基準（いわゆる財務3基準）の3つに大別することができる⁵⁶。この分類に従って公益認定基準の各号をまとめると、表4：公益認定基準のとおりである。

表4：公益認定基準

区 分	要 件
①事業の公益性の確保	公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること。(1号)
	公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること。(2号)
	投機的な取引や高利の融資等、公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくない事業又は公の秩序若しくは善良の風俗を害するおそれのある事業を行わないものであること。(5号)
	収益事業等を行う場合には、公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないものであること。(7号)
②適正な運営管理の確保	事業を行うに当たり、社員、評議員、理事、監事、使用人等の法人の関係者に対し特別の利益を与えないものであること。(3号)

⁵⁶ 江田寛〔85〕

	事業を行うに当たり、株式会社その他の営利事業を営む者又は特定の個人・団体の利益を図る者に対し、寄附その他の特別の利益を与える行為を行わないものであること。(4号)
	各理事について、配偶者又は3親等内の親族である理事の合計数が理事の総数の3分の1を超えないものであること。監事についても、同様とする。(10号)
	他の同一の団体の理事又は使用人等である理事の合計数が理事の総数の3分の1を超えないものであること。監事についても、同様とする。(11号)
	一定の基準に達しない場合を除き、会計監査人を設置していること。(12号)
	理事、監事及び評議員に対する報酬等について、不当に高額なものとならないような支給の基準を定めているものであること。(13号)
	一般社団法人にあつては、社員の資格の得喪等に関して、不当に差別的な取扱いをしないこと、及び理事会を置いているものであること。(14号)
	他の団体の意思決定に関与することができる株式等を保有していないものであること。(15号)
	公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産があるときは、その旨並びにその維持及び処分の制限について、必要な事項を定款で定めているものであること。(16号)
	公益認定の取消しの処分を受けた場合又は合併により法人が消滅する場合、公益目的取得財産残額相当額を1箇月以内に類似の事業を目的とする他の公益法人等又は国・地方公共団体に贈与する旨を定款で定めているものであること。(17号)

	清算をする場合において残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人等又は国・地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めているものであること。(18号)
③財務に関する基準	公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること。(6号)
	公益目的事業比率が100分の50以上となると見込まれるものであること。(8号)
	遊休財産額が一定の制限を超えないと見込まれるものであること。(9号)

出典：江田寛〔85〕を基に、筆者が作成したもの。

このうち、③の財務に関する基準は、財務3基準ともいわれる。この財務3基準は、「税務上の優遇を与える制約についての抽出基準」⁵⁷であるという。また、6号はいわゆる収支相償とよばれる基準である⁵⁸。

2. 公益目的事業

公益目的事業とは、学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益⁵⁹の増進に寄与するものをいう（公益認定法24）。公益認定法の別表をまとめると、以下の表5：公益目的事業のとおりである。このうち、23号については政令に定めがないため、公益目的事業は実質的には22項目である。

⁵⁷ 江田寛〔85〕、p.19

⁵⁸ 公益認定法（公益目的事業の収入）14条「公益法人は、その公益目的事業を行うに当たり、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならない。」は、同旨の規定である。

⁵⁹ 公益目的事業の「公益」を不特定多数の者の利益と捉えるのは、学説上の公益概念の通説である受益者説に従った考え方である（金子宏〔108〕、p.65）。

表 5：公益目的事業

	事業の種類
1	学術及び科学技術の振興を目的とする事業
2	文化及び芸術の振興を目的とする事業
3	障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事業
4	高齢者の福祉の増進を目的とする事業
5	勤労意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業
6	公衆衛生の向上を目的とする事業
7	児童又は青少年の健全な育成を目的とする事業
8	勤労者の福祉の向上を目的とする事業
9	教育、スポーツ等を通じて国民の心身の健全な発達に寄与し、又は豊かな人間性を涵養することを目的とする事業
10	犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事業
11	事故又は災害の防止を目的とする事業
12	人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事業
13	思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事業
14	男女共同参画社会の形成その他のより良い社会の形成の推進を目的とする事業
15	国際相互理解の促進及び開発途上にある海外の地域に対する経済協力を目的とする事業
16	地球環境の保全又は自然環境の保護及び整備を目的とする事業
17	国土の利用、整備又は保全を目的とする事業
18	国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業
19	地域社会の健全な発展を目的とする事業
20	公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進並びにその活性化による国民生活の安定向上を目的とする事業
21	国民生活に不可欠な物資、エネルギー等の安定供給の確保を目的とする事業
22	一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事業
23	前各号に掲げるもののほか、公益に関する事業として政令で定めるもの

公益目的事業の収入については、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならないとされている（公益認定法 14）。これは、「公益目的事業は、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与すべきものである」⁶⁰、「無償または低廉な対価を設定することなどにより受益者の範囲を可能な限り拡大することが求められる」⁶¹ためである。

公益社団・財団法人は、公益目的事業以外の事業を行うこともできる。ただし、「公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること（認定法 5 条 1 号）、その行う事業が公益法人の社会的信用維持のためにふさわしくないものでないこと（同条 5 号）、事業活動を行うに際し、公益目的事業比率が 100 分の 50 以上であること（同条 8 号・15 条）、公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないこと（5 条 7 号）が求められ、これらに反しない範囲において公益目的事業以外の事業を行うことができる」⁶²のである。

公益目的事業以外の事業については、「その事業ごとに特別の会計として経理する必要がある（認定法 19 条）、また、そこから生じた収益については、内閣府令で定める割合を公益目的事業のために使用し、処分しなければならない」⁶³と規定されている。

3. 行政庁による監督

公益社団・財団法人は一定の書類等⁶⁴を備え置き、閲覧に供する義務（公益認定法 21）及び行政庁に毎事業年度、当該一定の資料等を提出する義務がある（公益認定法 22）。

行政庁は公益社団・財団法人に対し、質問検査権を有し（公益認定法 27）、公益認定取消事由に該当すると疑うに足る相当な理由がある場合には、必要な措置を取らせることができる（公益認定法 28）。

4. 公益認定の取消し

取り消し事由は、必要的取消事由と任意的取消事由の 2 つがある。

必要的取消事由には、公益認定法 6 条各号（2 号を除く）のいずれかに該当する欠格事

⁶⁰ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.204

⁶¹ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.204

⁶² 新公益法人制度研究会〔21〕、p.195

⁶³ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.195

⁶⁴ 事業計画書、収支予算書等、財産目録、役員等名簿、役員報酬等支給基準等、計算書類等、定款及び社員名簿をいう。

由に該当するとき、偽りその他不正の手段により公益認定等を受けたとき、正当な理由がなく行政庁の命令に従わないとき及び公益法人から公益認定の取消しの申請があったときがある（公益認定法 29①）。

また、必要的取消事由には、公益認定基準のいずれかに適合しなくなったとき、公益認定法 14 条から同 26 条までの規定を遵守していないとき及び法令又は法令に基づく行政機関の処分に違反したときがある（公益認定法 29②）。

公益認定が取り消された場合には、公益社団法人は一般社団法人として、公益財団法人は一般財団法人として存続することができるが、取消の日から 1 月以内に、公益認定後取得した公益目的事業の財産のうち、未費消の財産を、類似の事業を目的とする他の公益法人又は国若しくは都道府県に贈与しなければならない（公益認定法 5 十七、同 30）。

5. 公益認定等委員会

公益認定基準を満たした一般社団・財団法人は、内閣府公益認定等委員会又は都道府県に置かれる合議制の機関の公益認定を受ける。

内閣府公益認定等委員会又は都道府県に置かれる合議制の機関により認定が行われるのは、「民意を反映し、公益性を縦割りでなく統一的に判断する透明性の高い」⁶⁵仕組みの構築を目指したためである。

第 5 款 公益法人の特徴—非営利性と公益性—

第 1 款の私法人の分類により、公益法人には、非営利性と公益性という特徴があることが明らかになった。そこで、本款では、非営利性と公益性という概念をそれぞれ掘り下げて考察することとした。

1. 非営利性

（1）非営利性という営利概念

「非」営利概念を明らかにするためには、まず、営利概念について明らかにする必要がある。そこで、2006（平成 18）年 5 月 1 日施行の会社法を参照すると、同 105 条に以下の規定がある。

⁶⁵ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.195

＜会社法（株主の権利）105 条＞

株主は、その有する株式につき次に掲げる権利その他この法律の規定により認められた権利を有する。

- 1 剰余金の配当を受ける権利
- 2 残余財産の分配を受ける権利
- 3 株主総会における議決権

2 項 株主に前項第 1 号及び第 2 号に掲げる権利の全部を与えない旨の定款の定めは、その効力を有しない。

上記の規定から、会社法では、『営利性』という文言は用いなかったけれども、剰余金配当請求権または残余財産分配請求権の少なくとも一方が社員に認められていることが営利性の要件である旨を明確にし規定したものと解⁶⁶することができる。

これにより、非営利とは、社員又は設立者に、剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権のいずれをも認めないものということが導かれる⁶⁷。そこで、以下においては、一般社団・財団法人と公益社団・財団法人の剰余金配当請求権及び余財産分配請求権の規定を確認する。

(2) 剰余金配当請求権

一般社団法人については、社員に剰余金の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しない（一般法人法 11②）。また、社員総会は、社員に剰余金を分配する旨の決議をすることができない（一般法人法 35③）。

一般財団法人については、設立者に剰余金の分配をする旨の定款の定めが効力を有しないものと規定されている（一般法人法 153③二）。

⁶⁶ 神作裕之〔114〕、pp.39-40

⁶⁷ 従来の営利性の議論においては、残余財産分配請求権については含まれなかったが、これは「公益法人においても中間法人においても、定款または社員総会の決議等に基づき残余財産を社員に分配することが法制上妨げられていなかったため（改正前民 72 条、中間法人法 86 条・113 条）、これを基準とすると、営利法人と非営利法人の境界が曖昧になることが懸念されたためと推測される。もっとも、実務においては、残余財産の私人への引渡しを定款に定めた場合には設立許可を与えないという取扱いがなされており（略）、かつ、一旦設立された公益法人が営利法人等へ転換する場合にも、残余財産の私的領域への流出を防止する取扱いがなされてきたようである」（括弧内、神作裕之〔114〕、p.39）。

上記、一般法人法の規定は、公益社団・財団法人にも適用されるため、公益社団・財団法人についても、当然に剰余金の配当は禁じられる。つまり、一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人のいずれの法人においても、社員又は設立者の剰余金配当請求権を認めていない。

(3) 剰余財産分配請求権

一般社団法人については、定款上、社員に剰余財産の分配を受ける権利を与える旨の定めは、その効力を有しない（一般法人法 11②）。また、一般財団法人の設立者に剰余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めについても、その効力を有しない（一般法人法 153③二）。

これに加えて、一般法人法 239 条は剰余財産の帰属として以下のとおり規定している。（本規定は、一般社団・財団法人に共通した規定である。）

<一般法人法（剰余財産の帰属）239 条>

剰余財産の帰属は、定款で定めるところによる。

2 項 前項の規定により剰余財産の帰属が定まらないときは、その帰属は、清算法人の社員総会又は評議員会の決議によって定める。

3 項 前 2 項の規定により帰属が定まらない剰余財産は、国庫に帰属する。

つまり、一般社団・財団法人の剰余財産については、一般法人法 11 条 2 項、同 153 条 3 項 2 号により、定款に社員又は設立者と定めることはできないが、その帰属を定めていないときは、同 239 条 2 項により、社員総会又は評議員会の決議によるものとされ、「社員総会（筆者注：又は評議員会）の決議により剰余財産の帰属者として社員（筆者注：又は設立者）を指定することは禁じられていないので、そのような決議は可能であり、それにより実質的に事業の成果が社員に分配されることになる」⁶⁸のである。

一方、公益社団・財団法人の剰余財産については、公益認定の 1 要件として基準が設けられている。

⁶⁸ 神作裕之〔114〕、p.41

<公益認定法（公益認定の基準）5条18号>

清算をする場合において残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人若しくは前号イからトまでに掲げる法人⁶⁹又は国若しくは地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めているものであること。

この基準は、「公益法人の財産は、公益目的事業が実施されることを期待した国民からの寄附等により、取得形成されたもの」⁷⁰であるから、その残余財産は、「公益目的事業のために使用、処分することが、寄附者等の意思に沿うものと考えられる」⁷¹ために設けられたと考えられる。帰属先の法人については、「公益的な活動を行い、法人内部で残余財産を分配しないことなどが制度的に担保されているもの」⁷²という共通点がある。

以上をまとめると、一般社団・財団法人については、社員又は設立者は残余財産分配請求権を有していないとはいいきれず、一方、公益社団・財団法人については、社員又は設立者は残余財産分配請求権を有さないものといえる。

（4）非営利性の意義

非営利性とは、社員又は設立者が法人に対して剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権のいずれも持たないことをいうが、これを一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人について当てはめると以下のようなになる。

まず、一般社団・財団法人については、社員又は設立者は、剰余金配当請求権についてはこれを有しないが、残余財産分配請求権については、社員総会の決議により分配可能と解釈されるため、これを有しているといえることができる。つまり、一般社団・財団法人の非営利性は、不徹底といえる。

次に、公益社団・財団法人については、一般社団・財団法人の規定に加え、公益認定基準の1つとして、定款に残余財産の分配先を公益的かつ残余財産の分配をしない他の法人等と定めることを要求される。この基準により、社員又は設立者が残余財産分配請求権を

⁶⁹ 前号イからトに掲げる法人とは、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、独立行政法人、国立大学法人又は大学共同利用機関法人、地方独立行政法人及びそれらに準ずるものとして政令で定める法人を指す。

⁷⁰ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.212

⁷¹ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.212

⁷² 新公益法人制度研究会〔21〕、p.212

持ちえないので、公益社団・財団法人の非営利性は徹底されていると解される。

2. 公益概念

(1) 総論

『日本国語大辞典』によると、「公益」という語は、「社会一般の利益。多くの人々にもたらされる利益。公共の利益。」⁷³と解説される。

以下、わが国の公益法人制度において、この公益概念がどのように用いられているかということを、法律上の公益概念、公益法人制度運営上の公益概念及び学説上の公益概念に分けて確認する。

(2) 法律上の公益概念

法律上、公益について、「直接その概念を定義しているものはない」⁷⁴のが現状である。

例えば、公益認定法 2 条 4 号では公益目的事業の定義づけがされているが、「公益」そのものの定義は置かれていない。

また、NPO 法 2 条 1 項には「この法律において『特定非営利活動』とは、別表に掲げる活動に該当する活動であって、不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするものをいう」と規定されるが、同様に、公益概念については触れられていない。この他、現行の民法 33 条 2 項には、法人の設立等について「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とする法人、営利事業を営むことを目的とする法人その他の法人の設立、組織、運営及び管理については、この法律その他の法律の定めるところによる。」と規定されるが、公益とは何であるかということは明らかにされない。

(3) 公益法人制度運営上の公益概念

1996（平成 8）年 9 月 20 日閣議決定された「公益法人の設立許可及び指導監督基準」⁷⁵では、公益法人の目的を以下のように示している。

⁷³ 小学館国語辞典編集部〔73〕、「公益」の項

⁷⁴ 内閣官房行政改革推進事務局行政委託型公益法人等改革推進室〔269〕、資料 2

⁷⁵ これは、「1996 年 9 月、与党提言（1996 年 7 月）を受けて策定された。従来の「公益法人設立許可審査基準等に関する申合せ」（1972 年）と「公益法人の運営に関する指導監督基準」（1986 年）を一本化し、その内容を強化したもの。事業規模、理事構成、内部留保等の数値基準を示しており、新制度における公益認定基準のもとになった」ものである（括弧内、公益法人協会〔244〕、「公益法人の設立許可及び指導監督基準」の項）。

＜公益法人の設立許可及び指導監督基準 1. 目的＞

公益法人は、積極的に不特定多数の者の利益の実現を目的とするものでなければならず、次のようなものは、公益法人として適当でない。

- (1) 同窓会、同好会等構成員相互の親睦、連絡、意見交換等を主たる目的とするもの
- (2) 特定団体の構成員又は特定職域の者のみを対象とする福利厚生、相互救済等を主たる目的とするもの
- (3) 後援会等特定個人の精神的、経済的支援を目的とするもの⁷⁶

この資料の本文中において、公益法人は「積極的に不特定多数の者の利益を目的とする」とされているため、公益法人の行う活動は、「不特定多数の者の利益」を伴う活動でなければならないと考えられていることが分かる。

そして、これに当たらないものとして、3つの例が挙げられている。このうち、(1)及び(2)については、特定多数の者の利益を追求する団体であり、(3)は特定少数の者の利益を追求する団体であるといえそうである。

このことから、公益法人の公益とは、「不特定多数の者の利益」をいい、これには、「不特定」及び「多数」という要素があり、それらを兼ね備えたものが公益であると考えられていると解される。

(4) 学説上の公益概念

学説上の公益概念として、「これでよいのか政府の構想～民間の力を活かす 22 の提案～」⁷⁷から、6つの説を紹介する。

まず、1つ目に「受益者説」があり、これは、「不特定多数の者の利益」をいう。学説上の公益概念は、この説を通説とする⁷⁸。しかし、この説には一般の営利活動の顧客も不特定多数であり、営利と非営利を区別する基準にすらならないのではないかという指摘があ

⁷⁶ 内閣府 [270]、1.目的

⁷⁷ 民間法制・税制調査会 [226]、資料 4-8

⁷⁸ 例えば、「不特定多数人の利益を意味する」(括弧内、我妻榮・有泉亨 他 [50]、p.151)、「積極的な意味での公益というのは、社会全般の利益、すなわち不特定多数人の利益をさす」(括弧内、遠藤浩・良永和隆 [6]、p.276) などである。

る。

2つ目に、「目的定義説」があり、これは公益の定義において、積極的な理念は必要ではなく、ただ社会のために、というような定義があれば良いとする考え方である。これには、営利活動と非営利活動との区別がしにくい点や、その概念が不明確であるという問題が挙げられる。

3つ目に、「控除説」があり、これは公益という概念を定義づけることが困難であることから、私益概念と共益概念を控除した残りを公益とする考え方である。これには、理論的な前提として、利益の概念を私益、共益及び公益の3つの区分として良いのかという点や、私益及び共益概念を明確に定義づけられるかという点が問題となる。

4つ目に、「利他説」があり、これは自己及び社員の共通の利益以外のために行っているという動機に注目した考え方である。受益者ではなく、提供者である活動者に着目した考え方であるが、提供者の動機をどのように判断するか、客観的な基準の確立をすることができるかが問題となる。

5つ目に、「パブリック・サポート説」があり、これは社会からの支援の程度を公益の尺度とするもので、その活動を支える経費に寄附かどの程度入るかという点をもって判断しようとする考え方である。この考え方については、共益的な事業についても寄附で成り立っているため、共益と公益の区別ができないという問題点がある。

6つ目に、「受益者・提供者説」があり、これは、対象者である受益者と、活動者である提供者の両面から考える説である。この説では、表6：受益者・提供者説における公益と非公益の区分に示したとおり、受益者が不特定多数で提供者が不特定多数の場合、受益者が不特定多数で提供者が特定多数の場合及び受益者が特定少数で提供者が不特定多数である場合の3通りを公益と考える。

表 6：受益者・提供者説における公益と非公益の区分

		受益者	
		不特定多数	特定少数
提供者	不特定多数	公益	公益
	特定多数	公益	非公益

(5) 公益概念

以上、公益について検討したが、結局のところ「公益」とは何かということを正面から規定することは難しいようである⁷⁹。このため、本稿においては、法律上においても、制度の運営上においても採用されている学説上の通説である受益者説に従い、これを「不特定多数の者の利益」と解するにとどめたい⁸⁰。

公益法人の本来事業たる公益目的事業は、「一般的には、企業も行政も提供しないサービスを提供するもの」⁸¹であるから、公益法人が不特定多数の者の利益のために公益目的事業を行っている限りにおいては、その活動は、公益概念に該当するものといえよう。

第3節 公益法人の会計

広義の公益法人に関する会計基準には、公益法人会計基準、社会福祉法人会計基準、学校法人会計基準、NPO 法人会計基準、及び病院会計準則等がある。これらは、企業会計と対比して、一般に非営利会計⁸²とよばれる。このうち、本節では公益法人会計基準について考察する。

第1款 公益法人会計基準とその沿革

1. 会計基準の設定と昭和60年基準

公益法人会計基準は、3度の改正を経て現行の会計基準に至る。

そもそも、社団法人・財団法人の会計に関する規定は、民法上にある「公益法人が設立時および毎事業年度の終りに財産目録を作成し、事務所に備え置くことを定めた規定」⁸³だけであった。そのような状態を一因として、社団法人・財団法人の度重なる不祥事が起こった。このため、1971（昭和46）年、行政管理庁が「公益法人の指導、監督に関する行

⁷⁹ 例えば、「結局、『公益』とは何か、を正面から議論することには無理があるのである」という記述がある（括弧内、関英昭〔142〕、p.21）。

⁸⁰ この点につき、入山（2007）は、『不特定かつ多数』という意味内容はさほど吟味されたものではなく、（略）法律用語として極めて出来の悪い、曖昧な定義であることはこれまでも論じられることが多」と批判している。入山は、これを「受益者と構成員が一致する場合を除き非営利性は公益性の推定を受ける、とすればよ」としている（括弧内、入山映〔76〕、pp.2-3）。

⁸¹ 民間法制・税制調査会〔226〕、資料4-7p.9

⁸² 桜井（2013）は、非営利会計を「個人の家計をはじめとして、国や地方自治体の行政機関および学校法人・宗教法人など（略）の組織について行われる会計」としている（括弧内、桜井久勝〔17〕、p.2）。

⁸³ 杉山学・鈴木豊〔22〕、p.37

政監察結果に基づく勧告」を出し、これに『『公益法人の会計、経理に関する事務処理の基準を設け、適切な指導を行うこと』というものがあり、これを受けて各省庁は公益法人監督事務連絡協議会を設置した」⁸⁴ことが公益法人会計基準設定の端緒である。

そして、1977（昭和 52）年に公益法人監督事務連絡協議会から公益法人会計基準が公表された（以下、昭和 52 年基準という）。

昭和 52 年基準は、「計算書類として収支計算書、貸借対照表および財産目録を掲げ、複式簿記によって収支計算書と貸借対照表とを有機的に関係づけたこと、また官庁会計と軌を一にする収支計算書を中心とした体系をとったことが大きな特徴」⁸⁵である。1 取引 2 仕訳の処理が行われた。また、計算書類の他にも、予算書と会計帳簿の作成が義務づけられた。

1985（昭和 60）年には、公益法人監督事務連絡協議会を引き継いだ公益法人指導連絡会議によって、公益法人会計基準が改正された（以下、昭和 60 年基準という）。この改正は、昭和 52 年基準の「難解さ、また収益事業への適用の困難さ等」⁸⁶の理由からなされた。収支予算書、会計帳簿及び計算書類の作成が義務づけられ、計算書類には、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表及び財産目録がある。

2. 平成 16 年基準と平成 20 年基準

続く改正は、2004（平成 16）年に行われた（以下、平成 16 年基準という）。この改正の理由は主に 3 点あり、1 つ目に、不景気等により公益法人の効率的な事業運営の必要性が生じた点、2 つ目に、公益法人の事業活動の状況の透明性を高め、かつ、その指導監督と適正な運用を行わせる必要がある点、3 つ目に、企業会計の新しい会計基準の設定や、公会計における貸借対照表作成などの新しい会計の流れに合わせる必要がある点である⁸⁷。

平成 16 年基準では、これまでの主務官庁による「指導監督目的（特定目的）から情報公開目的（一般目的）へとその目的を大きく転換」⁸⁸させたことが特徴である。総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室の公表した「公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）」では、公益法人会計の目的について、「理事者、寄付者、会員等の直接

⁸⁴ 守永誠治 [231]、p.121

⁸⁵ 岡村勝義 [94]、p.496

⁸⁶ 岡村勝義 [94]、p.496

⁸⁷ 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室 [263]、第 1 章はじめに

⁸⁸ 岡村勝義 [94]、p.500

の利害関係者及び所管官庁のみならず、広く国民又は納税者の視点に立って、公益法人の財産、正味財産の増減及びキャッシュ・フローの状況を把握することにある」⁸⁹としている。

また、これまでの計算書類という表現に替え、「財務諸表」を作成する義務を設定した。財務諸表には、貸借対照表、正味財産増減計算書及び財産目録が含まれ、また、大規模公益法人はこれらに加えキャッシュ・フロー計算書の作成も義務づけられた。

キャッシュ・フロー計算書を財務諸表の体系に含めたのは、「正味財産増減計算書、貸借対照表及びキャッシュ・フロー計算書の3つの財務諸表の全体によって公益法人の事業活動を総合的に説明する考え方を採用」⁹⁰したことによる。

収支計算書は、「公益法人の実施した事業活動を収入及び支出によって計数的に表現した計算書であり、同時に、予算準拠主義に従い収支予算の執行状況をも示し」た⁹¹書類であるが、これを財務諸表の体系としなかったのは、「予算の執行状況は、広範な財務諸表の利用者を前提とした場合には必ずしも重大な関心が向けられている情報ではないと考えられる」⁹²ためである。財務諸表から収支計算書が除かれたことにより、正味財産増減計算書と貸借対照表は、「あたかも企業会計における損益計算書と貸借対照表と類似の関係を持つようになり、1取引2仕訳のような記録方法をとる必要がなくなった」⁹³のである。

そして、現行の公益法人会計基準は、2008（平成 20）年に改正されたものである（以下、平成 20 年基準という）。これは、「平成 18 年に公益法人制度改革関連 3 法が成立し新制度を踏まえた会計基準を整備する必要性が生じたため」⁹⁴に内閣府公益認定等委員会によって行われたものであり、平成 16 年基準と土台としている。

平成 20 年基準では、財務諸表を貸借対照表、正味財産増減計算書及びキャッシュ・フロー計算書をいうものと定義づけ、これと、附属明細書、財産目録が作成義務のある書類とされた。平成 16 年基準で財務諸表に含まれていた財産目録については、「公益法人制度

⁸⁹ 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室〔263〕、第 2 章公益法人会計の目的 2.公益法人会計の目的より

⁹⁰ 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室〔363〕、第 3 章公益法人の財務諸表の体系 1.財務諸表の体系及び名称

⁹¹ 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室〔263〕、第 3 章公益法人の財務諸表の体系 1.財務諸表の体系及び名称

⁹² 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室〔263〕、第 3 章公益法人の財務諸表の体系 1.財務諸表の体系及び名称

⁹³ 岡村勝義〔94〕、p.502

⁹⁴ 内閣府公益認定等委員会〔275〕、「1 会計基準の設定の経緯等」より

改革関連 3 法における会計に関する書類の定めとの整合性」⁹⁵により財務諸表の範囲から除かれた。

また、基準の設定主体は内閣府公益認定等委員会によることから、平成 20 年基準は「新公益法人について情報公開目的のほかに、公益認定・監督目的の基準という性格をも有している」⁹⁶といえる。

第 2 款 平成 20 年基準と財務諸表

1. 概説

平成 20 年基準は、公益法人の財務諸表及び附属明細書並びに財産目録の作成の基準を定め、公益法人の健全なる運営に資することを目的として設定されたものである（平成 20 年基準 1 の 1）。

財務諸表は、貸借対照表、正味財産増減計算書及びキャッシュ・フロー計算書を指す（平成 20 年基準 1 の 2、括弧書き）。

本基準が適用される法人は、公益社団・財団法人、移行法人、特例民法法人（公益社団・財団法人又は一般社団・財団法人への移行の申請をする際の計算書類を作成する場合）及び公益認定の申請をする一般社団・財団法人である⁹⁷。

2. 貸借対照表

（1）総論

貸借対照表は、当該事業年度末現在におけるすべての資産、負債及び正味財産の状態を明りょうに表示するものでなければならない（平成 20 年基準 2 の 1）。

（2）資産の部

資産の部は、1 年基準により流動資産及び固定資産に区分し、さらに、固定資産は、基本財産、特定資産及びその他固定財産の 3 つに区分する（平成 20 年基準 2 の 2）。

基本財産とは、「定款において基本財産と定められた資産」⁹⁸で、「寄附者等から用途を

⁹⁵ 内閣府公益認定等委員会〔275〕、「1 会計基準の設定の経緯等」より

⁹⁶ 岡村勝義〔94〕、p.505

⁹⁷ 内閣府公益認定等委員会〔274〕、p.2

⁹⁸ 内閣府公益認定等委員会〔274〕、p.7

特定して寄附を受入れたもの（指定正味財産に対応する）と、法人の意思決定により繰入れられたもの（一般正味財産に対応する）」⁹⁹とがある。

特定資産とは、「将来、特定の目的のために使用するため等の資産として管理される特定の資産」¹⁰⁰をいう。基本財産と同様に、指定正味財産と一般正味財産に対応するものがある。

これら、基本財産及び特定資産は、例えば「1年以内に現金化される預金や債券であっても、この資産は、その性格上、通常の支払いに充てることができない基本財産及び特定資産としての性格を有する預金や債券であるので、固定資産の部に記載する」¹⁰¹のである。

また、その他固定財産は基本財産及び特定資産以外の固定資産をいい、「指定正味財産を財源とすることはなく、一般正味財産ないし負債を財源」¹⁰²とする。

資産の貸借対照表価額については、「営利法人と異なる扱いをする理由がない」¹⁰³ことから、「企業会計基準に準ずる」¹⁰⁴価額となり、また、「リース会計基準、退職給付会計、税効果会計、金融商品等に関する会計については、企業会計と同様であるべき」¹⁰⁵として、企業会計に準じる取扱いが要請される。

(3) 負債の部

負債の部については、これを流動負債及び固定負債に区分する（平成20年基準2の2）。資産の部と同じく、1年基準により区分する。

(4) 正味財産の部

正味財産の部については、指定正味財産及び一般正味財産に区分する（平成20年基準2の2）。また、一般社団法人が一般法人法131条に基づいて設ける基金についても、正味財産の部とする。このような正味財産の区分は、「公益法人の特有の考え方によるものであり、寄附者等の意思を受けた受託責任を明らかにする」¹⁰⁶ためのものである。

⁹⁹ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.17

¹⁰⁰ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.17

¹⁰¹ 出塚清治・辺土名厚〔29〕、p.22

¹⁰² 内閣府公益認定等委員会〔274〕、その2p.4

¹⁰³ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.22

¹⁰⁴ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.22

¹⁰⁵ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.22

¹⁰⁶ 出塚清治・柴田美千代〔28〕、p.18

指定正味財産は、「寄付者等（会員等を含む）によりその使途に制約が課されている資産の受入額」¹⁰⁷であり、例えば、国庫補助金、地方公共団体補助金、民間補助金及び寄附金などがこれに当たる。指定正味財産は、基本財産又は特定資産として他の資産とは区分して表示されるが、これは「寄附者に対する受託責任を果たす」¹⁰⁸ためである。指定正味財産と、固定資産の「基本財産及び特定資産のうち指定正味財産を財源とするものの合計額は常に一致させることを基本」¹⁰⁹とする。

一般正味財産は、「正味財産のうち基金及び指定正味財産の額以外の部分」¹¹⁰をいう。これは、「使途に制約のない部分であり、法人の意思で自由に使える資産の額」¹¹¹にあたる。

なお、正味財産の部には、指定正味財産及び一般正味財産のそれぞれについて、基本財産への充当額及び特定資産への充当額を内書きとして記載する。

『公益法人会計基準』の運用指針に示された貸借対照表の様式は、表 7：貸借対照表の見本のとおりである。（ただし、基金のある場合は割愛した。）

¹⁰⁷ 内閣府公益認定等委員会 [274]、p.8

¹⁰⁸ 中田ちず子 [33]、p.172

¹⁰⁹ 中田ちず子 [33]、p.192

¹¹⁰ 出塚清治・柴田美千代 [28]、p.19

¹¹¹ 出塚清治・柴田美千代 [28]、p.19

表 7：貸借対照表の見本

貸 借 対 照 表			
平成 年 月 日現在			
(単位：円)			
科目	当年度	前年度	増減
I 資産の部			
1. 流動資産			
現金預金			
.....			
流動資産合計			
2. 固定資産			
(1) 基本財産			
土地			
.....			
基本財産合計			
(2) 特定資産			
退職給付引当資産			
〇〇積立資産			
.....			
特定資産合計			
(3) その他の資産			
.....			
その他資産の合計			
固定資産合計			
資産合計			
II 負債の部			
1. 流動負債			
未払金			
.....			
流動負債合計			
2. 固定負債			
退職給付引当金			
.....			
固定負債合計			
負債合計			
III 正味財産の部			
1. 指定正味財産			
国庫補助金			
.....			
指定正味財産合計			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定財産への充当額)	()	()	()
2. 一般正味財産			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定財産への充当額)	()	()	()
正味財産合計			
負債及び正味財産合計			

3. 正味財産増減計算書

正味財産増減計算書は、当該事業年度における正味財産のすべての増減内容を明らかに表示するものでなければならない（平成 20 年基準 3 の 1）。

その表示区分は、正味財産の区分に従い、一般正味財産増減の部及び指定正味財産増減の部とする（平成 20 年基準 3 の 2）。ただし、一般社団法人が基金を設定した場合、これに基金増減の部を加えて表示する。

一般正味財産増減の部は、「企業会計における損益計算書と同様、事業の効率性を表すもの」¹¹²であり、経常増減の部及び経常外増減の部に区分する。経常増減の部はさらに経常収益及び経常費用に、経常外増減の部は経常外収益及び経常外費用に分け、発生原因別に記載する（平成 20 年基準 3 の 3）。

指定正味財産増減の部は、「運用等による基本財産又は特定資産の増減に伴って、増減する指定正味財産の増減を記載」¹¹³したものである（平成 20 年基準 3 の 3）。

「『公益法人会計基準』の運用指針」に示された貸借対照表の様式は、表 8：正味財産増減計算書の見本のとおりである（ただし、基金のある場合は割愛した）。

¹¹² 中田ちず子〔31〕、p.192

¹¹³ 中田ちず子〔33〕、p.192

表 8：正味財産増減計算書の見本

正味財産増減計算書			
平成 年 月 日から平成 年 月 日まで			
(単位：円)			
科 目	当年度	前年度	増減
I 一般正味財産増減の部			
1.経常増減の部			
(1) 経常収益			
基本財産運用益			
.....			
特定資産運用益			
.....			
受取会費			
.....			
事業収益			
.....			
受取補助金等			
.....			
受取負担金			
.....			
受取寄付金			
.....			
経常収益計			
(2) 経常費用			
事業費			
給与手当			
臨時雇賃金			
退職給付費用			
.....			
管理費			
役員報酬			
給与手当			
退職給付費用			
.....			
経常費用計			
評価損益等調整前当期計上増減額			
基本財産評価損益等			
特定資産評価損益等			
投資有価証券評価損益等			
評価損益等計			
当期経常増減額			
2.経常外増減の部			
(1) 経常外収益			
固定資産売却益			
.....			
経常外収益計			
(2) 経常外費用			
固定資産売却損			
.....			
経常外費用計			
当期経常外増減額			
当期一般正味財産増減額			
一般正味財産期首残高			
一般正味財産期末残高			
II 指定正味財産増減の部			
受取補助金等			
.....			
一般正味財産への振替額			
.....			
当期指定正味財産増減額			
指定正味財産期首残高			
指定正味財産期末残高			
III 正味財産期末残高			

4. キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、当該事業年度におけるすべてのキャッシュ・フローの状況を明りょうに表示するものでなければならない（平成 20 年基準 4 の 1）。事業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローの 3 つに区分して記載する（平成 20 年基準 4 の 2）。

ただし、会計監査人を設置する公益社団・財団法人以外の法人については、キャッシュ・フロー計算書は作成しないことができる。

『公益法人会計基準』の運用指針に示された貸借対照表の様式は、表 9：キャッシュ・フロー計算書の見本のとおりである。

表 9：キャッシュ・フロー計算書の見本

事業活動によるキャッシュ・フローを直接法による場合は、以下の表示に従う。

キャッシュ・フロー計算書			
平成 年 月 日から平成 年 月 日まで (単位：円)			
科 目	当年度	前年度	増減
I 事業活動によるキャッシュ・フロー			
1.事業活動収入			
基本財産運用収入			
.....			
入会金収入			
.....			
会費収入			
.....			
事業収入			
.....			
補助金等収入			
.....			
事業活動収入計			
2.事業活動支出			
事業費支出			
.....			
管理費支出			
.....			
事業活動支出計			
事業活動によるキャッシュ・フロー			
II 投資活動によるキャッシュ・フロー			
1.投資活動収入			
固定資産売却収入			
.....			
投資活動収入計			
2.投資活動支出			
固定資産取得支出			
.....			
投資活動支出計			
投資活動によるキャッシュ・フロー			
III 財務活動によるキャッシュ・フロー			
1.財務活動収入			
借入金収入			
.....			
財務活動収入計			
2.財務活動支出			
借入金返済支出			
.....			
財務活動支出計			
財務活動によるキャッシュ・フロー			
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額			
V 現金及び現金同等物の増減額			
VI 現金及び現金同等物の期首残高			
VII 現金及び現金同等物の期末残高			

また、事業活動によるキャッシュ・フローを間接法による場合は、Ⅰの部分を以下の表示に従って表示する。

科 目	当年度	前年度	増減
Ⅰ 事業活動によるキャッシュ・フロー			
1. 当期一般正味財産増減額			
2. キャッシュ・フローへの調整額			
減価償却費			
基本財産の増減額			
退職給付引当金の増減額			
未払金の増減額			
指定正味財産からの振替額			
小計			
3. 指定正味財産増加収入			
補助金等収入			
.....			
指定正味財産増加収入計			
事業活動によるキャッシュ・フロー			

第3款 一般法人法及び公益認定法と関係

1. 一般法人法との関係

一般社団法人の会計は、一般法人法 119 条に「一般社団法人の会計は、その行う事業に応じて、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする」と規定され、また、一般財団法人は同 199 条によって、一般社団法人の会計の規定が準用される。

公益三法以前においては、「主務官庁の指導監督により、原則としていわゆる公益会計基準に従うことが要請されていた」¹¹⁴が、一般社団・財団法人には、「その業務を一般的に監督する官庁は存在」¹¹⁵しないことと、その行う事業に制限がないため、「準拠すべき会計基準についても、自主的、自律的な判断に委ねることが相当」¹¹⁶であることから、一般法人法にいう「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」とは、「従来の公益法人会計基準や企業会計原則といった一般に公正妥当なものと認められる会計基準であれば、個々の一般社団法人が行う事業に応じて、そのいずれに準拠しても差し支えない」¹¹⁷と解される。

なお、一般社団法人の基金については、貸借対照表の純資産の部（正味財産の部）に計

¹¹⁴ 新公益法人制度研究会 [21]、p.84

¹¹⁵ 新公益法人制度研究会 [21]、p.84

¹¹⁶ 新公益法人制度研究会 [21]、p.84

¹¹⁷ 新公益法人制度研究会 [21]、p.84

上しなければならない（一般法人法施行規則 31①）。

2. 公益認定法との関係

公益社団・財団法人については、公益法人会計基準に準拠することが要請される。これは、2008（平成 20）年 4 月、内閣府公益認定等委員会より公表された『『公益法人会計基準』の運用指針』において、「公益法人会計基準における公益法人は、以下に定めた法人とする。① 認定法第 2 条第 3 号に定めのある公益法人」とあることから確認される¹¹⁸。

また、公益社団・財団法人が収益事業等を行う場合は、その会計を公益目的事業に関する会計から区分し、各収益事業等ごとに特別の会計として経理しなければならない（公益認定法 19）。その表示については、貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表において、それぞれ、「①公益目的事業会計（公益目的事業に関する会計）、②収益事業等会計（収益事業等に関する会計）、③法人会計（管理業務やその他の法人全般に係る事項（公益目的事業や収益事業等に属さない事項）に関する会計）」¹¹⁹とする。

この区分経理の要請は、「公益法人は、公益目的事業の実施に支障がない限り、収益事業等を行うことが認められるが、収益事業等から生じた収益についてはその一定割合以上の額を公益目的事業のために使用しなければならないこととしている（認定法 18 条 4 号）。この措置が適正に遵守されているかを把握するためには、公益目的事業と収益事業等の事業活動の実態をそれぞれ確認するとともに、ある収益事業等から生じた収益が、他の収益事業等の赤字の補填に使用されていないかなどを確認する必要がある」¹²⁰ためである。

¹¹⁸ この他、公益認定法施行規則 12 条には、「この節、次節及び 4 章の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる公益法人の会計の基準その他の公益法人の会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定される。

¹¹⁹ 出塚清治〔27〕、p.103

¹²⁰ 新公益法人制度研究会〔21〕、p.218

第2章 公益法人税制

公益法人制度は準則主義による設立と公益性の判断の分離から、2 階建ての制度と称される。これに対して、その税制は、「通常の一般社団法人・一般財団法人の中に中 2 階と称される法人類型が設けられて」¹²¹いるという特徴がある。

本章では、公益法人税制の主な特徴たる、収益事業課税、みなし寄附金制度及び軽減税率の3点について、第1節では現行の制度について、第2節ではその沿革を探る。そして、第3節では、公益法人税制の論拠を考察し、第4節において、データにより公益法人の行う収益事業の実態を掘り下げる。また、第5節では、海外の公益法人税制を紹介する。

第1節 現行の公益法人税制

第1款 概説

1. 定義

法人税法において、公益法人税制の適用を受ける法人は「公益法人等」と称される。公益法人等とは、法2条6号に「別表2に掲げる法人をいう」と規定されるが、別表2をまとめたものが、以下の表10：法人税法別表2の法人とその根拠法である。

表10：法人税法別表2の法人とその根拠法

名 称	根 拠 法
委託者保護基金	商品先物取引法（昭和25年法律第239号）
一般財団法人（非営利型法人に該当するものに限る。）	一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成18年法律第48号）
一般社団法人（非営利型法人に該当するものに限る。）	
医療法人（医療法（昭和23年法律第205号）第42条の2第1項（社会医療法人）に規定する社会医療法人に限る。）	医療法

¹²¹ 佐々木浩〔133〕、p.70

貸金業協会	貸金業法（昭和 58 年法律第 32 号）
学校法人（私立学校法（昭和 24 年法律第 270 号）第 64 条第 4 項（専修学校及び各種学校）の規定により設立された法人を含む。）	私立学校法
企業年金基金	確定給付企業年金法
企業年金連合会	
危険物保安技術協会	消防法（昭和 23 年法律第 186 号）
行政書士会	行政書士法（昭和 26 年法律第 4 号）
漁業共済組合	漁業災害補償法（昭和 39 年法律第 158 号）
漁業共済組合連合会	
漁業信用基金協会	中小漁業融資保証法（昭和 27 年法律第 346 号）
漁船保険組合	漁船損害等補償法（昭和 27 年法律第 28 号）
漁船保険中央会	
勤労者財産形成基金	勤労者財産形成促進法
軽自動車検査協会	道路運送車両法（昭和 26 年法律第 185 号）
健康保険組合	健康保険法（大正 11 年法律第 70 号）
健康保険組合連合会	
原子力損害賠償支援機構	原子力損害賠償支援機構法（平成 23 年法律第 94 号）
原子力発電環境整備機構	特定放射性廃棄物の最終処分に関する法律（平成 12 年法律第 117 号）
高圧ガス保安協会	高圧ガス保安法（昭和 26 年法律第 204 号）
広域臨海環境整備センター	広域臨海環境整備センター法（昭和 56 年法律第 76 号）
公益財団法人	一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律
公益社団法人	
更生保護法人	更生保護事業法（平成 7 年法律第 86 号）
小型船舶検査機構	船舶安全法（昭和 8 年法律第 11 号）
国家公務員共済組合	国家公務員共済組合法（昭和 33 年法律第 128 号）
国家公務員共済組合連合会	

国民健康保険組合	国民健康保険法（昭和 33 年法律第 192 号）
国民健康保険団体連合会	
国民年金基金	国民年金法
国民年金基金連合会	
市街地再開発組合	都市再開発法（昭和 44 年法律第 38 号）
自転車競技会	自転車競技法（昭和 23 年法律第 209 号）
自動車安全運転センター	自動車安全運転センター法（昭和 50 年法律第 57 号）
司法書士会	司法書士法（昭和 25 年法律第 197 号）
社会福祉法人	社会福祉法（昭和 26 年法律第 45 号）
社会保険労務士会	社会保険労務士法（昭和 43 年法律第 89 号）
宗教法人	宗教法人法（昭和 26 年法律第 126 号）
住宅街区整備組合	大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法（昭和 50 年法律第 67 号）
酒造組合	酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律（昭和 28 年法律第 7 号）
酒造組合中央会	
酒造組合連合会	
酒販組合	
酒販組合中央会	
酒販組合連合会	
商工会	商工会法（昭和 35 年法律第 89 号）
商工会議所	商工会議所法（昭和 28 年法律第 143 号）
商工会連合会	商工会法
商工組合（組合員に出資をさせないものに限る。）	中小企業団体の組織に関する法律（昭和 32 年法律第 185 号）
商工組合連合会（会員に出資をさせないものに限る。）	
商品先物取引協会	商品先物取引法
消防団員等公務災害補償等共済基金	消防団員等公務災害補償等責任共済等に関する法律（昭和 31 年法律第 107 号）

職員団体等（法人であるものに限る。）	職員団体等に対する法人格の付与に関する法律（昭和 53 年法律第 88 号）
職業訓練法人	職業能力開発促進法（昭和 44 年法律第 64 号）
信用保証協会	信用保証協会法（昭和 28 年法律第 196 号）
生活衛生同業組合（組合員に出資をさせないものに限る。）	生活衛生関係営業の運営の適正化及び振興に関する法律（昭和 32 年法律第 164 号）
生活衛生同業組合連合会（会員に出資をさせないものに限る。）	
税理士会	税理士法（昭和 26 年法律第 237 号）
石炭鉱業年金基金	石炭鉱業年金基金法（昭和 42 年法律第 135 号）
全国健康保険協会	健康保険法
船員災害防止協会	船員災害防止活動の促進に関する法律（昭和 42 年法律第 61 号）
全国市町村職員共済組合連合会	地方公務員等共済組合法（昭和 37 年法律第 152 号）
全国社会保険労務士会連合会	社会保険労務士法
全国農業会議所	農業委員会等に関する法律（昭和 26 年法律第 88 号）
損害保険料率算出団体	損害保険料率算出団体に関する法律（昭和 23 年法律第 193 号）
地方競馬全国協会	競馬法（昭和 23 年法律第 158 号）
地方公務員共済組合	地方公務員等共済組合法
地方公務員共済組合連合会	
地方公務員災害補償基金	地方公務員災害補償法（昭和 42 年法律第 121 号）
中央職業能力開発協会	職業能力開発促進法
中央労働災害防止協会	労働災害防止団体法（昭和 39 年法律第 118 号）
中小企業団体中央会	中小企業等協同組合法（昭和 24 年法律第 181 号）
投資者保護基金	金融商品取引法
独立行政法人（別表第 1 に掲げるもの以外のもので、国又は地方公共団体以外の者に対し、利益又は	独立行政法人通則法及び同法第 1 条第 1 項（目的等）に規定する個別法

剰余金の分配その他これに類する金銭の分配を行わないものとして財務大臣が指定をしたものに限る。)	
土地改良事業団体連合会	土地改良法
土地家屋調査士会	土地家屋調査士法（昭和 25 年法律第 228 号）
都道府県職業能力開発協会	職業能力開発促進法
都道府県農業会議	農業委員会等に関する法律
日本行政書士会連合会	行政書士法
日本勤労者住宅協会	日本勤労者住宅協会法（昭和 41 年法律第 133 号）
日本公認会計士協会	公認会計士法
日本司法書士会連合会	司法書士法
日本商工会議所	商工会議所法
日本消防検定協会	消防法
日本私立学校振興・共済事業団	日本私立学校振興・共済事業団法（平成 9 年法律第 48 号）
日本税理士会連合会	税理士法
日本赤十字社	日本赤十字社法（昭和 27 年法律第 305 号）
日本電気計器検定所	日本電気計器検定所法（昭和 39 年法律第 150 号）
日本土地家屋調査士会連合会	土地家屋調査士法
日本弁護士連合会	弁護士法（昭和 24 年法律第 205 号）
日本弁理士会	弁理士法（平成 12 年法律第 49 号）
日本水先人会連合会	水先法（昭和 24 年法律第 121 号）
認可金融商品取引業協会	金融商品取引法
農業共済組合	農業災害補償法（昭和 22 年法律第 185 号）
農業共済組合連合会	
農業協同組合中央会	農業協同組合法
農業協同組合連合会（医療法第 31 条（公的医療機関の定義）に規定する公的医療機関に該当する病院	

又は診療所を設置するもので政令で定める要件を満たすものとして財務大臣が指定をしたものに限る。)	
農業信用基金協会	農業信用保証保険法（昭和 36 年法律第 204 号）
農水産業協同組合貯金保険機構	農水産業協同組合貯金保険法（昭和 48 年法律第 53 号）
負債整理組合	農村負債整理組合法（昭和 8 年法律第 21 号）
弁護士会	弁護士法
保険契約者保護機構	保険業法
水先人会	水先法
輸出組合（組合員に出資をさせないものに限る。）	輸出入取引法（昭和 27 年法律第 299 号）
輸入組合（組合員に出資をさせないものに限る。）	
預金保険機構	預金保険法（昭和 46 年法律第 34 号）
労働組合（法人であるものに限る。）	労働組合法（昭和 24 年法律第 174 号）
労働災害防止協会	労働災害防止団体法

なお、NPO 法人は別表 2 に含まれないものの、NPO 法 70 条 1 項の「NPO 法人は、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、同法 2 条 6 号に規定する公益法人等とみなす」という規定により、法人税法上、公益法人等とみなされる¹²²。

上記に挙げた公益法人等には、広義の公益法人の他に、共益的な法人も含まれることが確認される¹²³。

¹²² この他に、法人である政党等（政党交付金の交付を受ける政党等に対する法人格の付与に関する法律 13①）、管理組合法人及び団地管理組合法人（建物の区分所有等に関する法律 47⑬、同 66）、認可緑地団体（地方自治法 260 の 2⑯）、防災街区整備事業組合（密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律 164 の 2①）及びマンション建替組合（マンションの建替えの円滑化等に関する法律 44 ①）はそれぞれ括弧内の規定により、公益法人等とみなされる。

¹²³ 「ところで、従前から、税法上の公益法人等のなかには、もっぱら公益を目的とする法人の他に、共益的法人も含まれていた」という指摘がある（括弧内、武田昌輔 [152]、p.23）。

また、公益法人等の数の推移は、表 11：公益法人等の数の推移のとおりである。これによると、統計を取り始めた 1955（昭和 30）年から毎年その法人数は増加し、直近の 2012（平成 24）年には、47,269 法人あることが分かる。

なお、「公益法人等」という語は、昭和 40 年改正法人税法において初めて規定が置かれたのであるが、本稿では混乱を避けるために、それ以前の年代についてもこれを「公益法人等」と統一して表記することとした¹²⁴。

表 11：公益法人等の数の推移

年	法人数	年	法人数	年	法人数	年	法人数
昭和 30 年	828	昭和 45 年	4,847	昭和 60 年	17,846	平成 12 年	26,459
昭和 31 年	1,385	昭和 46 年	5,862	昭和 61 年	18,362	平成 13 年	27,957
昭和 32 年	1,146	昭和 47 年	8,768	昭和 62 年	18,882	平成 14 年	30,397
昭和 33 年	1,698	昭和 48 年	9,411	昭和 63 年	19,686	平成 15 年	32,631
昭和 34 年	1,814	昭和 49 年	9,618	平成元年	20,517	平成 16 年	35,511
昭和 35 年	1,897	昭和 50 年	9,519	平成 2 年	20,968	平成 17 年	38,511
昭和 36 年	1,974	昭和 51 年	9,548	平成 3 年	21,325	平成 18 年	40,992
昭和 37 年	2,394	昭和 52 年	9,760	平成 4 年	21,796	平成 19 年	43,278
昭和 38 年	2,459	昭和 53 年	10,319	平成 5 年	22,367	平成 20 年	44,331
昭和 39 年	2,570	昭和 54 年	11,144	平成 6 年	22,912	平成 21 年	45,490
昭和 40 年	2,768	昭和 55 年	12,442	平成 7 年	23,470	平成 22 年	46,665
昭和 41 年	3,130	昭和 56 年	13,322	平成 8 年	24,075	平成 23 年	46,462
昭和 42 年	3,281	昭和 57 年	15,622	平成 9 年	24,689	平成 24 年	47,269
昭和 43 年	3,587	昭和 58 年	16,369	平成 10 年	25,374		
昭和 44 年	4,594	昭和 59 年	17,107	平成 11 年	25,980		

出典：昭和 30 年から昭和 49 年は、国税庁長官官房総務課 編〔16〕に、昭和 50 年から平成 22 年は日本租税研究協会〔36〕に、平成 23、24 年は国税庁〔248〕による。

¹²⁴ 『改正税法のすべて』昭和 40 年版によると、公益法人等とは、「旧法第 5 条第 1 項公益法人等の非収益事業所得の非課税に規定する法人で、別表 2 に掲げることとな」ったものであり、「その内容は実質的には旧法と同様」であることから、統一表記をしても差し支えないものと判断した（括弧内、国税庁〔11〕、pp.96-97）。

2. 収益事業課税

公益法人等は法 4 条 1 項、同 7 条により、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は退職年金業務等を行う場合に限り、法人税の納税義務者となる。（なお、本稿では法人課税信託の引受けを行う場合又は退職年金業務等を行う場合については考慮しない。）

<法人税法（納税義務者）4 条 1 項>

内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は第 84 条第 1 項（退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行う場合に限り、法人税を納める義務がある。

<法人税法（内国公益法人等の非収益事業所得等の非課税）7 条>

内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については、第 5 条（内国法人の課税所得の範囲）の規定にかかわらず、各事業年度の所得に対する法人税を課さない。

収益事業とは、「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるもの」と定義されている（法 2 十三）。これにより、収益事業とは、「①政令で定める事業であって、②継続して事業場を設けて行われるもの」¹²⁵の 2 要件が導かれる。

政令で定める事業は、施行令 5 条 1 項に規定され、34 業種が限定列挙されている。34 業種のいずれかに該当する事業を行っている場合には、当該事業が公益法人等の本来目的とする事業か否かに関わらず、収益事業として課税の対象となる¹²⁶。34 業種を簡略に表すと表 12：収益事業の種類のとおりである。

¹²⁵ 武田昌輔 [23]、p.629 の 13

¹²⁶ 法人税基本通達 15-1-1「公益法人等(人格のない社団等を含む。以下 15-1-8 を除き、この節において同じ。)が令第 5 条第 1 項各号《収益事業の範囲》に掲げる事業のいずれかに該当する事業を行う場合には、たとえその行う事業が当該公益法人等の本来の目的たる事業であるときであっても、当該事業から生ずる所得については法人税が課されることに留意する。(昭 56 年直法 2-16「七」により追加、平 5 年課法 2-1「十一」、平 20 年課法 2-5「二十九」により改正)」

表 12：収益事業の種類

1	物品販売業	18	代理業
2	不動産販売業	19	仲立業
3	金銭貸付業	20	問屋業
4	物品貸付業	21	鉱業
5	不動産貸付業	22	土石採取業
6	製造業	23	浴場業
7	通信業	24	理容業
8	運送業	25	美容業
9	倉庫業	26	興行業
10	請負業	27	遊技所業
11	印刷業	28	遊覧所業
12	出版業	29	医療保険業
13	写真業	30	技芸教授業
14	席貸業	31	駐車場業
15	旅館業	32	信用保証業
16	料理店業	33	無体財産権の提供業
17	幹旋業	34	労働者派遣業

収益事業を行う公益法人等は、収益事業とそれ以外の経理について区分経理することを要請される（施行令 6¹²⁷⁾。区分経理とは、「収益事業に係る経理をあたかも独立した法人と同様に本来の事業と区別して行うこと」¹²⁸⁾をいい、これにより、「収益事業部門は実質上独立の課税単位として扱われる」¹²⁹⁾のである。

区分経理は、単に収益および費用に関する経理だけでなく、資産および負債に関する経理を区分することが含まれるが¹³⁰⁾、これは、「適正な所得計算を行う場合には、単に収益・

¹²⁷ 法人税法施行令（収益事業を行う法人の経理の区分）6 条「公益法人等及び人格のない社団等は、収益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならない。」

¹²⁸ 武田昌輔〔24〕、p.179

¹²⁹ 藤谷武史〔207〕、p.1052

¹³⁰ 法人税基本通達 15-2-1「令第 6 条《収益事業を行う法人の経理の区分》の「所得に関する経理」と

費用のみを区分するだけでなく、複式簿記の原理に従った適正な会計処理を行うため、その相手勘定にある資産・負債をも区分する」¹³¹必要があるためである。

公益法人等に対する課税の必要性については、以下に山本（2013）を引用する。

＜収益事業に課税する理由＞

法人税が法人を通してその構成員である株主等に対して課税するという考え方からすれば、公益法人等の全所得に対して前取り所得税たる法人税を課する必要はない。

しかし、公益法人等や人格のない社団等が普通法人等と同じように営利事業を営んでいる場合は、この所得が国又は地方公共団体に帰属しない限りはこれを非課税とすると課税の公平が失われる。

そこで、事業活動が一般の営利法人と競合する場合は公平原則が働き、収益事業から生ずる所得に対して課税するのである。¹³²

公益法人等と普通法人との競争条件の平等化をイコールフットィングというが、現行の公益法人課税は、このイコールフットィングを趣旨としていと考えられる。この点については、本章第3節公益法人課税の論拠の中で詳しく述べる。

3. みなし寄附金制度

みなし寄附金制度は、公益法人等がその収益事業に属する資産のうちから、その収益事業以外の事業のために支出した金額を、その収益事業に係る寄附金の額とみなして損金算入することを認める制度である。法37条5項に規定されている。

は、単に収益及び費用に関する経理だけでなく、資産及び負債に関する経理を含むことに留意する。(昭56年直法2-16「八」、平20年課法2-5「三十」により改正)(注) 一の資産が収益事業の用と収益事業以外の事業の用とに共用されている場合(それぞれの事業ごとに専用されている部分が明らかな場合を除く。)には、当該資産については、収益事業に属する資産としての区分経理はしないで、その償却費その他当該資産について生ずる費用の額のうち収益事業に係る部分の金額を当該収益事業に係る費用として経理することになる。」

¹³¹ 武田昌輔〔24〕、p.180

¹³² 山本守之〔45〕、p.84

<法人税法（寄附金の損金不算入）37条5項>

公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額（公益社団法人又は公益財団法人にあつては、その収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業で公益に関する事業として政令で定める事業に該当するもののために支出した金額）は、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、第1項の規定を適用する。

その損金算入限度額は、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人及び社会医療法人については施行令73条1項3号ロにより、また、特定NPO法人については措置法66条の11の2第1項により、所得金額の50%に相当する金額又は200万円のいずれか大きい金額、公益社団・財団法人については、所得金額の50%に相当する金額又は公益目的事業の実施のために必要な金額のいずれか大きい金額（施行令73①三イ、同73の2）、そして、一般社団・財団法人を除いたそれ以外の公益法人等については所得金額の20%に相当する金額である（施行令73①三ハ）。一般社団・財団法人及びNPO法人については、みなし寄附金制度は適用されない。

本制度は、昭和25年改正法人税法において、公益法人等に対する収益事業課税の実施と同時に創設されたものである。その趣旨は、公益法人等が「収益事業から得た利益をもつて本来の公益事業を行うに必要な資金に充当するという場合」¹³³において、「全額無条件に課税することはやや行過ぎであるので、当該法人が所得の中から本来の公益事業に支出した金額については一定の限度以下において収益事業の所得計算上損金に算入することによつて課税を軽減する」¹³⁴というものである。

4. 税率

(1) 軽減税率

昭和25年改正法人税法により、公益法人等に対する課税が開始された際の税率は、営利法人と同率の35%の税率であった。

その後の1952（昭和27）年の改正において、普通法人に対する税率が42%に引き上げられた際、公益法人等に対する税率は据え置かれたため、普通法人と公益法人等に対する

¹³³ 平田敬一郎〔205〕、p.26

¹³⁴ 平田敬一郎〔205〕、p.26

税率に差が生まれた。普通法人に対する税率の引き上げは、朝鮮戦争の特需や、所得税の大幅減税の財源とされたためであるが¹³⁵、公益法人等に対しては「事業収益の顕著な増加も見当たらず、その性格上増税を見送ることが適当である」¹³⁶として据え置かれたものである。その後の昭和 30 年改正法人税法において、さらに公益法人等に対する税率は 30% に引き下げられた¹³⁷。

このような公益法人等と普通法人との税率の差が現行法においても引き継がれ、軽減税率とよばれる公益法人税制の 1 つの特徴となっている。

(2) 現行の税率

現行の法人税法における公益法人等の税率は、軽減税率が適用される公益法人等と、本則税率が適用される公益法人等の 2 種類がある。

前者は、一般社団・財団法人（ただし、別表 2 に掲げられた非営利型法人に限られる。以下、非営利型一般社団・財団法人という）及び公益社団・財団法人以外の公益法人等であり、これらに対しては、各事業年度の所得の金額のうち年 800 万円以下の部分は所得金額の 15%（措置法 42 条の 3 の 2¹³⁸）、それを超えた金額は所得金額の 19%の税率となる（法 66③）。

後者は、非営利型一般社団・財団法人、公益社団・財団法人、NPO 法人及び特定 NPO 法人であり、これらに対しては、所得の金額のうち年 800 万円以下の部分は各事業年度の所得の金額の 15%（措置法 42 条の 3 の 2）、それを超えた金額は普通法人と同率の 25.5% となる（法 66①）。

非営利型一般社団・財団法人及び公益社団・財団法人への本則税率の適用は、平成 20 年改正法人税法によりなされたものである。一般社団・財団法人については、「法人制度として公益性が担保されているわけではない」¹³⁹ため、公益社団・財団法人については、「公益目的事業非課税やみなし寄附金制度が適用される結果、これらが適用された後の課税所

¹³⁵ 吉国二郎 [48]、p.130

¹³⁶ 吉国二郎 [48]、p.130

¹³⁷ この改正は、中小法人と大法人の格差是正のための軽減税率の適用に伴って、「当初減税の予定がなかった公益法人および特別法人の各事業年度の所得に対する税率の引下げも行われた」ものである（括弧内、吉国二郎 [48]、p.229）。

¹³⁸ 措置法 42 条の 3 の 2 は、2012（平成 24）年 4 月 1 日から 2015（平成 27）年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度についての時限立法であり、法人税法上は 19%である（法 66②）。

¹³⁹ 武田昌輔 [23]、p.4167

得を構成するものは、公益目的事業に充てることが予定されていないものとなることから、それに対して軽減税率を適用する合理性はないと考えられる」¹⁴⁰ため本則税率が適用されることとなった。

このように一部の公益法人等と普通法人とが同一税率となったことは、現行制度が「競争条件維持の考え方を根拠としていることをより明確に示している」¹⁴¹ものと考えられる。

5. その他の規定

上記以外の規定に、収益事業を行わない公益法人等についても、収支計算書又は損益計算書の提出を義務づけた規定がある（措置法 68 の 6）。

従前は、収益事業を行う公益法人等は、「収益事業を開始した場合には収益事業の開始届出を提出し（法法 150①）、その後収益事業を営んでいる場合には毎年確定申告と提出することとな（法法 74①）」¹⁴²り、かつ、「確定申告書には、収益事業に係るものだけでなく、非収益事業に係るものを含め、貸借対照表および損益計算書を添付することとなる（法法 74②）」¹⁴³一方で、収益事業を行わない公益法人等は、何ら書類の提出を要しなかった。このため、「増加傾向にある公益法人等に対する収益事業課税の適正化の観点から」¹⁴⁴、収益事業を行っていない公益法人等に対しても、損益計算書又は収支計算書の提出を求めることとなった¹⁴⁵。

その他、公益法人等に関する規定には、金融資産に対する収益の非課税規定や（所 11）、寄附者に対する税制の優遇等の規定があるが（所 78、法 37）、本稿ではこれを取り扱わない。

¹⁴⁰ 武田昌輔 [23]、p.4167

¹⁴¹ 金子宏 [106]、p.10

¹⁴² 吉国二郎 [48]、p.790

¹⁴³ 吉国二郎 [48]、p.790

¹⁴⁴ 国税庁 [14]、「租税特別措置法（法人税関係の準備金、土地税制その他特別措置関係）の改正」主税局税制第 1 課 大野新二 p.209

¹⁴⁵ なお、年間の収入金額の合計額が 8,000 万円以下の小規模法人には、事務負担の配慮からこれを求めないこととされている（措置法施行令 39 の 37②）。

第2款 公益社団・財団法人に係る制度

1. 公益認定法との関わり

公益社団・財団法人の税制上の措置については、公益認定法 58 条に定めがある。

<公益認定法（税制上の措置）58 条>

公益法人が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性にかんがみ、当該活動を促進しつつ適正な課税の確保を図るため、公益法人並びにこれに対する寄附を行う個人及び法人に関する所得課税に関し、所得税、法人税及び相続税並びに地方税の課税についての必要な措置その他所要の税制上の措置を講ずるものとする。

この規定を受け、法人税法では、公益社団・財団法人に対して収益事業課税及びみなし寄附金制度の特例を設けた。この特例は、「公益法人制度の下では、一般社団・財団法人は準則主義によって設立されるが、一般社団・財団法が定めている準則主義は相当に厳格である。その厳格な準則に則って設立される法人が今度は公益法人認定法の定めるきわめて厳格な公益認定を経て公益社団・財団法人になるわけであるから、税制としては、その認定を重く受け止め、尊重し、公益社団・財団法人は公益法人としての実体を備えているとの前提の下に対応せざるを得ない」¹⁴⁶という考えによる。

2. 収益事業課税の特例

公益社団・財団法人は、収益事業から生ずる所得に対して納税義務を有するが、その例外ともいえるべき規定が施行令 5 条 2 項 1 号に置かれている。

<法人税法施行令（収益事業の範囲）5 条 2 項 1 号>

次に掲げる事業は、前項に規定する事業に含まれないものとする。

- 1 公益社団法人又は公益財団法人が行う前項各号に掲げる事業のうち、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 2 条 4 号（定義）に規定する公益目的事業に該当するもの

¹⁴⁶ 金子宏 [108]、p.71

施行令 5 条は収益事業の範囲を定めた規定であるが、同 5 条 2 項 1 号により、公益社団・財団法人の行う公益目的事業については、法人税法上の収益事業に該当する事業であっても、収益事業の範囲から除外される。公益目的事業とは、公益認定法に規定された 23 事業を指し、「税制上も、ここで認定された公益目的事業を、そのまま受け入れ」¹⁴⁷ている。

本規定は、公益法人は、「その収入がその実施に要する適正な費用の額を超えてはならないとされる収支相償の基準が適用されるため、一時的に収支差額が生じたとしても、恒常的には生じ得ない構造であることが制度的に担保されている」¹⁴⁸ことを理由として規定されている。

これにより、公益社団・財団法人の行う収益事業については、法定の 34 業種からなる収益事業に該当するか否か（以下、収益事業該当性基準という）という点よりも、その事業が公益目的事業に該当するか否か（以下、公益目的事業該当性基準という）という点が優先される。換言すると、公益法人等に対する収益事業課税については、収益事業該当性基準と公益目的事業該当性基準とが存在し、両基準が競合する場合には、公益目的事業該当性基準が優先されるものと解されるのである。

3. みなし寄附金制度の特例

公益社団・財団法人については、所得金額の 50%に相当する金額がみなし寄附金の一応の限度額であるが（施行令 73①三イ）、それを超える場合でも、公益目的事業の実施のために必要な金額まではその損金算入が認められる（施行令 73 条の 2①）。この金額を公益法人特別限度額という。これにより、「収益事業の所得金額の全額をみなし寄附金として損金に算入することも可能」¹⁴⁹であると解釈される。

所得金額の 50%相当額が損金算入限度額とされているのは、公益社団・財団法人の「収益事業の収益の 50%は公益目的事業財産と規定され（認法 18④、認則 24）、収益事業で利益が出た場合には、その 50%は公益目的事業に繰り入れなければならない¹⁵⁰という規定により、「収益事業等の利益の 50%は公益目的事業財産として公益目的事業に使用・処分されなければならないため、任意の可処分性を失うことによ」る¹⁵¹ためと考えられる。

¹⁴⁷ 水野忠恒〔223〕、p.31

¹⁴⁸ 佐々木浩〔133〕、p.69

¹⁴⁹ 金子宏〔108〕、p.66

¹⁵⁰ 中田ちず子〔32〕、p.257

¹⁵¹ 中田ちず子〔32〕、p.257

また、公益法人特別限度額については、「認定法において、公益目的事業は収支相償でなければならないので、収益事業等から繰入れを行って支出超過分を補うことが予定されており、このようなみなし寄附金について全額損金算入を認めた」¹⁵²と考えられる。

4. まとめ

公益社団・財団法人に対する特例のうち、収益事業の範囲から公益目的事業が除外されたことは、公益法人税制を考察する上で特に重要であると考えられる。それは、この特例によって、公益法人等の収益事業課税に新たな基準がもたらされたと解されるからである。

従前の収益事業課税には、収益事業該当性基準しか存在しなかった。施行令に挙げられた収益事業は、営利法人が行う事業を想定して規定されたものであるから、収益事業該当性基準は収益事業課税の趣旨たるイコールフットィングによるものである。これに対し、平成 20 年改正法人税法によって、新たに公益目的事業該当性基準が登場し、両者が競合する場合には公益目的事業該当性基準が優先されることとなった。

つまり、公益目的事業該当性基準は、イコールフットィングという公益法人税制の趣旨をも打ち破るのであるから、これは、公益法人税制にとって大きな変革であり、このことは、収益事業課税が「形式基準から実質基準に変わった」¹⁵³ことを意味する。

第 3 款 一般社団・財団法人に係る制度

1. 概説

法人税法上、一般社団・財団法人は、非営利型法人又は非営利型法人以外の法人の 2 つに区分される。このうち、非営利型法人のみが公益法人等として扱われるが、「法人制度としての公益性が担保されて」いない¹⁵⁴ことを理由に、みなし寄附金制度及び軽減税率は適用されず、収益事業課税のみが行われる。非営利型法人以外の法人については、普通法人と同様の全所得課税が行われる¹⁵⁵。

¹⁵² 中田ちず子 [32]、p.281

¹⁵³ 成道秀雄 [184]、p.101。同旨の指摘に、「営利法人との競合性を課税の根拠とすることに代えて、公益性の認定が収益事業課税における非課税の基準として採用された」がある（括弧内、戸枝千枝 [167]、p.31）。

¹⁵⁴ 国税庁 [15]、p.287

¹⁵⁵ なお、非営利型法人と非営利型法人以外の法人との間で異動があるときは、納税地の所轄税務署長に対して届出書の提出をしなければならないが、これは「課税当局は単にそれを受理するだけであって、課税当局が非営利型法人としての要件を満たしているかを検証、判定するものではない」のである（括

非営利型法人については、以下のように規定されている。

＜法人税法（定義）2 条 9 号の 2「非営利型法人」＞

一般社団法人又は一般財団法人（公益社団法人又は公益財団法人を除く。）のうち、次に掲げるものをいう。

- イ その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であつてその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの
- ロ その会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であつてその事業を運営するための組織が適正であるものとして政令で定めるもの

上記のように、非営利型法人はイとロの 2 種類からなるが、本稿では、イを非営利徹底型法人、ロを共益型法人という。

2. 非営利徹底型法人

非営利徹底型法人の要件は、施行令 3 条 1 項に規定されている。

＜法人税法施行令（非営利型法人の範囲）3 条 1 項＞

法第 2 条第 9 号の 2 イ（定義）に規定する政令で定める法人は、次の各号に掲げる要件のすべてに該当する一般社団法人又は一般財団法人（清算中に当該各号に掲げる要件のすべてに該当することとなつたものを除く。）とする。

- 1 その定款に剰余金の分配を行わない旨の定めがあること。
- 2 その定款に解散したときはその残余財産が国若しくは地方公共団体又は次に掲げる法人に帰属する旨の定めがあること。

イ 公益社団法人又は公益財団法人

ロ 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成 18 年法律第 49 号）第 5 条第 17 号 イからトまで（公益認定の基準）に掲げる法人

弧内、成道秀雄〔185〕、p.17)。

- 3 前 2 号の定款の定め反する行為（前 2 号及び次号に掲げる要件のすべてに該当していた期間において、剰余金の分配又は残余財産の分配若しくは引渡し以外の方法（合併による資産の移転を含む。）により特定の個人又は団体に特別の利益を与えることを含む。）を行うことを決定し、又は行つたことがないこと。
- 4 各理事（清算人を含む。以下この号及び次項第 7 号において同じ。）について、当該理事及び当該理事の配偶者又は 3 親等以内の親族その他の当該理事と財務省令で定める特殊の関係のある者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3 分の 1 以下であること。

1 章 2 節 5 款、公益法人の特徴－非営利性と公益性－において、一般社団・財団法人の非営利性については、剰余金の分配はできないものの、残余財産の分配の余地があることから、不完全であることを述べた。この点につき、施行令 3 条 1 項 2 号において、公益社団・財団法人の残余財産の分配の規定と同等のレベルに引き上げることで、一般社団・財団法人の非営利性の不徹底に対する措置を講じているものと考えられる。

このような非営利徹底型法人に対しては収益事業課税がなされるが、これは、「剰余金の分配を行わず、残余財産の帰属先が公益的な活動を行う法人等に限定され、さらに役員給与などによる実質的な利益配分が行われる恐れも排除されているような法人については、必ずしも利益を稼得する活動を行うとは限らないと評価できることから、利益を稼得すると想定される活動、すなわち収益事業を行う場合に限り課税関係を生じさせることが適当である」¹⁵⁶という考えによる。

3. 共益型法人

共益型法人については、以下のとおり規定されている。

＜法人税法施行令（非営利型法人の範囲）3 条 2 項＞

法第 2 条第 9 号の 2 ロに規定する政令で定める法人は、次の各号に掲げる要件のすべてに該当する一般社団法人又は一般財団法人（清算中に当該各号に掲げる要件のすべてに該当することとなつたものを除く。）とする。

¹⁵⁶ 国税庁 [15]、p.292

- 1 その会員の相互の支援、交流、連絡その他の当該会員に共通する利益を図る活動を行うことをその主たる目的としていること。
- 2 その定款（定款に基づく約款その他これに準ずるものを含む。）に、その会員が会費として負担すべき金銭の額の定め又は当該金銭の額を社員総会若しくは評議員会の決議により定める旨の定めがあること。
- 3 その主たる事業として収益事業を行っていないこと。
- 4 その定款に特定の個人又は団体に剰余金の分配を受ける権利を与える旨の定めがないこと。
- 5 その定款に解散したときはその残余財産が特定の個人又は団体（国若しくは地方公共団体、前項第2号イ若しくはロに掲げる法人又はその目的と類似の目的を有する他の一般社団法人若しくは一般財団法人を除く。）に帰属する旨の定めがないこと。
- 6 前各号及び次号に掲げる要件のすべてに該当していた期間において、特定の個人又は団体に剰余金の分配その他の方法（合併による資産の移転を含む。）により特別の利益を与えることを決定し、又は与えたことがないこと。
- 7 各理事について、当該理事及び当該理事の配偶者又は3親等以内の親族その他の当該理事と財務省令で定める特殊の関係のある者である理事の合計数の理事の総数のうちに占める割合が、3分の1以下であること。

共益型法人とは、「会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的事業活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者になることが想定されるような法人を対象」¹⁵⁷とし、例えば、「同窓会や業界団体等が想定」¹⁵⁸される。また、「特定の組織や団体に適用を制限するためのものではないので、会員の範囲や目的についての限定はされていない」¹⁵⁹。

このような法人においては、「会費収入の時期と支出の時期とのタイムラグにより一過性の余剰が生じられることは避けられないものの、このような余剰への課税は課税実態に照らして必ずしも合理的とはいえない」¹⁶⁰という考えにより、収益事業課税がなされる。

¹⁵⁷ 国税庁〔15〕、p.293

¹⁵⁸ 佐々木浩〔133〕、p.71

¹⁵⁹ 佐々木浩〔133〕、p.71

¹⁶⁰ 佐々木浩〔133〕、p.71

4. 非営利法人型法人以外の法人

非営利型法人以外の法人については、普通法人と同様に取り扱われるが、「この全所得課税はわが国の公益法人税制では初めてのこと」¹⁶¹である。

これは、一般社団・財団法人の設立が準則主義により、「その行う事業の範囲に制約がなく、公益性を担保する制度上の仕組みも有してい」ない¹⁶²ため、「営利法人と実質的に同等の活動を行うことも可能」¹⁶³であることによる。

5. まとめ

以上のように、一般社団・財団法人に対する法人税法上の取扱いは、非営利徹底型法人と共益型法人からなる非営利型法人と非営利型以外の法人に分類され、前者には法人税法上の公益法人等として収益事業課税がなされ、後者には、普通法人と同様に全所得課税がなされる。

ここまで、本節で説明した公益法人税制の特徴を法人類型等ごとに示すと、以下の表13：公益法人税制のまとめのとおりである。

表 13：公益法人税制のまとめ

	公益社団・財団法人	一般社団・財団法人		その他の公益法人等
		非営利型法人	非営利型法人以外の法人	
課税所得の範囲	収益事業から生じた所得（公益目的事業に該当する事業を除く）	収益事業から生じた所得	全ての所得	収益事業から生じた所得
みなし寄附金の損金算入限度額	所得金額の 50%に相当する金額又は公益法人特別限度額のいずれか大きい金額	なし	なし	所得金額の 50%に相当する金額 ¹⁶⁴
税率	25.5%（800 万円以下の金額は 15%）			19%（800 万円以下の金額は 15%） ¹⁶⁵

¹⁶¹ 石坂信一郎〔61〕、p.46

¹⁶² 国税庁〔15〕、p.287

¹⁶³ 国税庁〔15〕、p.287

¹⁶⁴ ただし、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、社会医療法人及び特定 NPO 法人については、所得金額の 50%に相当する金額又は 200 万円のいずれか大きい金額である。

第2節 公益法人課税の沿革

第1款 法人に対する所得課税の開始

1. 明治32年改正所得税法

法人に対する課税は、1899（明治32）年に全面改正された所得税法によって、「同年に商法が準則主義を採用し、会社の設立が容易になったのと同時に」¹⁶⁶開始されたものである。

同法は、1877（明治20）年に新設された所得税法を全面的に改正したもので、「所得を3種に分けて、第1種を法人所得、第2種を公社債の利子、第3種を300円以上の個人所得」¹⁶⁷としたものである。

納税義務につき、同1条において、「帝國內此ノ法律地ニ住所ヲ有シ又ハ一箇年以上居住ヲ有スル者ハ此ノ法律ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」と、同2条において「前条ニ該当セサル者此ノ法律施行地ニ資産營業又ハ職業ヲ有スルトキハ其ノ所得ニ付テノミ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」と規定された。そして、同5条ではその納税義務を免れるものとして、以下のように規定された。

<明治32年改正所得税法 5条>

左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲ課セス（中略）

4 営利ヲ目的トセサル法人¹⁶⁸ノ所得

この規定により、わが国における法人所得課税の草創期においては、全ての「営利ヲ目的トセサル法人」について、課税対象とされなかったことが確認される。

この規定が設定された経緯は、以下のとおりである。

¹⁶⁵ ただし、NPO法人、特定NPO法人の税率は、25.5%（800万円以下の金額は15%）である。

¹⁶⁶ 増井良啓〔218〕、p.110

¹⁶⁷ 金子宏〔9〕、p.43

¹⁶⁸ 「営利ヲ目的トセサル法人」とは、「必ずしも民法上の財団法人や社団法人に限られることなく、その範囲は広義に解されていた」という（括弧内、武田昌輔〔24〕、p.374）。

<1898（明治 31）年 12 月 13 日、衆議院 所得税法改正法律案審査特別委員会 若槻禮次郎政府委員の発言>

営利ヲ目的トセザル法人ト云ヒマスノハ、今日民法ノ総則ニアリマス、商業ナリ教育ト云フヤウナ事柄ニ就イテ、法人ヲ立ルコトガ出来ルト云フコトニナッテ居リマス、サウ云フノハ固ヨリ教育トカ慈善トカ商業トカ云フ目的デ、法人ニナッテ居ルモノデアリマスカラ、ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト云フコトハ、此課税ノ上ニ於テ余リ嘉^{よみ}スベキコトデハアルマイ、現ニドノ法律ニ於テモ商業ニ供スル建物或ハ土地ナドニ於テハ、免税ニナッテ居リマスカラ、所得税モ矢張り、サウ云フヤウナ慈善トカ教育トカ商業トカ云フ目的デ立テ居ル法人ダケニハ、課ケナイ方ガ宜シイト云フノデ、営利ヲ目的トセザル法人ノ所得ハ、課税ノ範囲外ニ置キマシタ¹⁶⁹

上記からは、教育や慈善のために設立された法人である公益法人等から税を徴収することは、「嘉^{よみ}スベキコトデハアルマイ」あるいは「課ケナイ方ガ宜シイ」と考えられていることが分かる。つまり、「当初の公益法人等に対する非課税措置は、特定の根拠があつてのことではなく、むしろ、議会は、営利を目的としていないこの種の法人には課税すべきではないといった単純な理由に基づいて採られたようにも見える」¹⁷⁰のである。

2. 大正 2 年改正所得税法

大正 2 年改正所得税法では、同 4 条 6 項において、公益法人等の所得について非課税である旨が規定された。

<大正 2 年改正所得税法 4 条 6 項>

府県郡市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、^{しう}祠宇、仏堂及民法第 34 条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ所得税ヲ課セス

上記のように、地方自治体である府県郡市町村及び公共団体と公益法人及び神社等とを同列に挙げ、これらには所得税を課税しない旨規定された。本規定により、明治 32 年改

¹⁶⁹ 国立国会図書館〔251〕、衆議院 13 所得税法改正法律案審査特別委員会 1 明治 31 年 12 月 13 日

¹⁷⁰ 石村耕治〔66〕、p.63。

正所得税法の「営利ヲ目的トセサル法人」の解釈につき疑義があった点が明確にされた¹⁷¹。

3. 昭和 15 年制定法人税法

1940（昭和 15）年には、法人税法が新設された。同 11 条により、公益法人等については納税義務者から除外されるが、これは、大正 2 年改正所得税法を踏襲した規定ということができる。

<昭和 15 年改正法人税法 11 条>

北海道、府県、市町村其ノ他命令ヲ以テ指定スル公共団体、神社及民法第 34 条ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ法人税ヲ課セズ¹⁷²

ここまでの取扱いをまとめると、法人に対する所得課税が開始されて以来、公益法人等は、地方自治体及び公共団体と同等に取り扱われている点と、その所得につき、課税の対象とされていない点が確認される。

このような公益法人等に対する非課税の政策は、主に 2 つの理由があると考えられる。1 つは、「公益法人の活動によって、国や自治体が十分にまかなえない公益サービスが提供されていることにより本来国等がなすべき財政支出が相当軽減されている。そうである以上、そのような団体を課税せずに、むしろ公益的活動の増進を図り、歳出の軽減を図ることにより積極的な意義がある」¹⁷³という、その公益性に着目した理由である。もう 1 つは、「公益法人等がその本来の事業活動をしていく過程で多少の利益（剰余金）が生じたとしても、その利益が特定の個人に帰属するようなことがなく、本来の公益目的たる事業の資金に充てられるのであれば、これについて直ちに法人税を課税する必要はない」¹⁷⁴という、理由である。

¹⁷¹ 例えば相互保険会社、会員組織の取引所などが解釈上、疑義のあるものであった。（武田昌輔〔24〕、p.374）

¹⁷² その後の 1947（昭和 22）年の法人税法の全面改正においても、同 4 条に「法人税法は、都道府県、市町村その他命令で定める公共団体及び民法第 34 条の規定により設立した法人には、これを課さない。」と本規定が踏襲されている。

¹⁷³ 三木義一〔220〕、p.410（1718）

¹⁷⁴ 渡辺淑夫〔51〕、p.7

4. 宗教法人等に対する収益事業課税の開始

1945（昭和 20）年、宗教法人に対して、収益事業課税が行われることとなった。これは、政教分離の観点から廃止された宗教団体法に代わり、1945（昭和 20）年 12 月 27 日交付、即日施行された勅令第 719 号宗教法人令による。

宗教法人令 16 条 1 項では、以下のように規定されている。

＜宗教法人令 16 条 1 項＞

宗教法人ニハ命令ノ定ムル所ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ¹⁷⁵

そして、宗教法人令の翌日付で交付、即日施行された大蔵省令第 109 号宗教法人令第 16 条第 1 項及第 2 項ノ規定ニ依ル所得税、法人税及地租ノ免除等ニ関スル件（以下、大蔵省令第 109 号という）に以下の規定が置かれた。

＜宗教法人令第 16 条第 1 項及第 2 項ノ規定ニ依ル所得税、法人税及地租ノ免除等ニ関スル件 1 条＞

宗教法人ノ所得ニシテ収益ヲ目的トスル事業ヨリ生ジタルモノ以外ノモノニ付テハ宗教法人令第 16 条第 1 項ノ規定ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ¹⁷⁶

上記大蔵省令第 109 号において、「収益ヲ目的トスル事業ヨリ生ジタルモノ以外ノモノニ付テハ」法人税を課しないと規定されているため、宗教法人の所得のうち収益事業から生じる所得については、課税の対象とされることとなった。

その理由は、「宗教法人令においては届出主義を採用して設立許可を要しないこととするとともに、政府は宗教活動に規制を加えないこととした」¹⁷⁷ため、宗教法人が「活発に営利活動を行うこともあるものと想定された」¹⁷⁸からである。

続いて、1945（昭和 20）年 12 月 21 日交付、1946（昭和 21）年 3 月 1 日に施行された労働組合法に基づいて設立された労働組合についても、収益事業から生じた所得につい

¹⁷⁵ 国立国会図書館〔252〕、1945 年 12 月 28 日

¹⁷⁶ 国立国会図書館〔252〕、1945 年 12 月 28 日

¹⁷⁷ 吉国二郎〔48〕、p.13

¹⁷⁸ 吉国二郎〔48〕、p.13

て課税の対象とされた。労働組合は、「もとよりその活動について政府の規制は及ばないので、或る種の営利活動を行うこともありうるものとし、宗教法人と同様その収益事業を目的とする事業から生ずる所得については法人税を課税することとされた(組合法 18)」¹⁷⁹のである。

1949(昭和 24)年には私立学校法が成立し、同法に基づいて設立された学校法人についても収益事業課税が行われることとなった。

このように、宗教法人、労働組合法に基づいて設立された労働組合及び学校法人について相次いで収益事業課税が実施されたが、これらは例外的な措置であり、依然として公益法人等には納税義務が課せられなかった。

第 2 款 シャウプ勧告

1. シャウプ使節団とシャウプ勧告

シャウプ勧告は、「連合国最高司令官の要請によって編成され、その目的は経済 9 原則に基き日本の税制を公正で生産性あるものとするため改編するよう勧告する」¹⁸⁰ものである。

コロンビア大学教授のカール・S・シャウプをはじめ 7 人の教授からなる一行は、1949(昭和 24)年 5 月 10 日に来日し、まず、「政府当局、税制審議会のメンバー、その他各界各層との簡単な打ち合わせ」¹⁸¹をし、「2 ヶ月を要して農村の実態を始めとする地方の実情調査を行い」¹⁸²、その後大蔵省当局との会談により、「法人税と資産再評価、歳出面の検討、徴税目標、国税と地方税、所得税、意義処理の方法等の諸問題について検討を加えた」¹⁸³。同年 8 月 26 日一行は帰国し、同年 9 月 15 日に「シャウプ使節団日本税制報告書」、通称シャウプ勧告が公表された。全 14 章、英文約 6 万 5,000 語からなる報告書である。(以下、シャウプ勧告という)

シャウプ勧告では、法人の性質につき、「根本的には法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」と¹⁸⁴、法人擬制説の立場を採っている。これによると、

¹⁷⁹ 吉国二郎 [48]、p.14

¹⁸⁰ 雪岡重喜 [46]、p.225

¹⁸¹ 雪岡重喜 [46]、p.226

¹⁸² 雪岡重喜 [46]、p.226

¹⁸³ 雪岡重喜 [46]、p.226

¹⁸⁴ シャウプ使節団 [19]、p.105

「法人に対してまず 35 パーセントの所得税を課税して、その 35 パーセントの中 25 パーセントだけは個人の所得として課税済みとして個人の所得税から控除」¹⁸⁵する方式となるので、法人税は所得税の前取りと位置づけられる。

法人課税については、「法人はその株主と別個の担税主体として考えられるべき」¹⁸⁶という法人実在説に基づく見解と、法人擬人説に基づいた「法人は株主の事業活動の手段又は利益追求の機関にしかすぎない。法人は株主を離れては考えられないし、法人の資産はことごとく即株主の資産であり、法人の所得は即ちその株主の所得であるという、考え方」¹⁸⁷がある。わが国においては、従前は、前者の考えによっていたが、シャウプ勧告では、法人擬制説に立脚した提案をしており、「シャウプ勧告の勧告で、幾多の根本的な改正が提案されておるが、その中でも注目すべき一つ」¹⁸⁸であるといえる。

2. 公益法人税制に対する提言

シャウプ勧告は、公益法人税制を「国税たる法人税だけの問題でなく、これを遥かに超える問題」¹⁸⁹と捉えている。これは、これまで、公益法人等に対しては課税されていなかったが、「免税というものは（略）余りにもたやすく濫用されまたは好ましからざる差別待遇を惹起する」¹⁹⁰ため、他の納税者に悪影響を及ぼすからである。そのため、「濫用または差別待遇がある場合はこれを廃止すべき」¹⁹¹と考えている。

公益法人税制について、シャウプ勧告においては、大別して以下の 4 点が提言された。

1 点目は、公益法人税制の目的と趣旨を明文化すべきという提言である。これは、以下のとおりである。（まず訳文を引用し、次に対応する原文を引く。以下、シャウプ勧告についてはこの引用方法による。）

租税法規は、まず法人が租税を全部または一部免除されて運営され得る目的および趣旨を明瞭且つ具体的に規定するように改正されるべきである。

¹⁸⁵ 平田敬一郎 [203]、p.18

¹⁸⁶ 平田敬一郎 [203]、p.18

¹⁸⁷ 平田敬一郎 [203]、p.18

¹⁸⁸ 平田敬一郎 [203]、p.19

¹⁸⁹ シャウプ使節団 [19]、p.118

¹⁹⁰ シャウプ使節団 [19]、p.118

¹⁹¹ シャウプ使節団 [19]、p.118

the Internal Revenue Code should first be amended so as to define clearly and with particularity the purposes and objects for which corporations could be operated wholly or partially exempt from taxation.¹⁹²

2 点目に、公益法人等の収益について、課税対象とすべきという提言である。

多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している。もし利益がなかったとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配¹⁹³したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とならない。なんとなれば本報告の他章において株主が所得税と法人税を統合し、課税される内国法人から受けた配当の 25%を課税所得から控除することを認められるべきことが勧告されているからである。従って結果においては、課税における差別取扱は比較的小さなものとなる。しかしながら、現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれもが免税を正当化するためには極めて薄弱乃至全く無価値なものである。非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。

Many exempt corporations are engaged in profit-making activities and compete directly with both ordinary corporations and individuals. If no profits are made or if an exempt corporation making profits distributes all of them, the carrying on of profit-making activities by exempt corporations is not as serious a problem as it might be, because in another chapter of this report is recommended, in order to integrate the personal and corporation income taxes, that shareholders be permitted to take as a credit against their taxable income, 25 per cent of the dividends they have received from a taxable domestic corporation. The net amount of tax discrimination is thus relatively small, But spot checks indicate that these

¹⁹² シャウブ使節団 [19]、 p.115

¹⁹³ この点につき、「公益法人等には、配当が禁止されているところであるから、その剰余金を分配することは本来あり得ないが、得た収益を何らかの形で外部に流出したとすれば、当該法人に対して課税する理由は存在しないのである。それは、分配を受けた側において、結果的に課税に服することになるからである」という指摘がある（括弧内、武田昌輔 [24]、p.379）。

exempt organizations are making profits which are in further expansion of their activities or in entertainment, both of which may have little or no value for the advancement of the purposes that justified the exemption. This income that is derived by an exempt corporation from profit-making activities should clearly be subject to the corporation income tax rates.¹⁹⁴

前述のように、シャウプ勧告は、税制上に濫用や差別待遇がある場合には、それを廃止すべきと提言しているが、現地調査の結果、公益法人等は収益事業から生じた利益を更なる収益事業の拡張のために使用するか、饗宴のために消費する事実が確認されるという。このような利益の処分方法にかんがみて、公益法人等の所得を非課税とすることはできず、収益事業による所得については、課税すべきと提案している。

3 点目に、免税にする場合は許可制とし、大蔵省が公益法人等の設立や監視の主務官庁となるべきであるという提言である。つまり、公益法人税制は免税許可制にすべきという提案である。

大蔵省は、法人がかかる法的免除を付与すべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである。

The ministry of Finance should then be given the sole authority to determine whether or not a corporation is entitled to that statutory exemption.¹⁹⁵

その運用として、3 年ごとに事後審査されるのが望ましいということが合わせて提言されている。

4 点目に、毎事業年度、全ての公益法人等に申告書の提出を義務づけるという提言である。

一切の非課税法人に対し毎年申告をなさしめることにしその収益事業によつて得られた収入額を申告書の別欄に分離して記入せしめるようにすべきである。収益を目的とした事業による利益については、一切の公共団体でない法人は法人税を 35% の税

¹⁹⁴ シャウプ使節団 [19]、p.116

¹⁹⁵ シャウプ使節団 [19]、p.115

率で算定して納付することになる。

All exempt corporations should, therefore, be required file annual returns so to segregate, on a separate schedule of the return, the income that was derived from profit-making activities. On income from profit-making activities, all non-governmental corporations would compute and pay the 35 per cent corporate income tax.¹⁹⁶

これにより、大蔵省は「法令上の免税の濫用または特別の弊害があるかどうかを判定する」¹⁹⁷ことが可能となるという。

第3款 シャープ勧告以降

1. 昭和25年改正法人税法

(1) 公益法人等に対する課税の開始

1950（昭和25）年の法人税法改正は、「シャープ勧告の精神を尊重して作成せられ、殊に税制の構成、制度自体の改正については大体勧告によることとなった」¹⁹⁸ものである。

この改正により、公益法人等の収益事業について課税の対象とされることとなった。これに伴い、これまで同等に扱われてきた地方公共団体、公共団体及び公益法人等は、本改正においてはじめて分離された。

<昭和25年改正法人税法 4条>

法人税は、左に掲げる法人には、これを課さない。

- 1 都道府県、市町村及び命令で定めるその他の公共団体
- 2 法令による公団、日本専売公社、日本国有鉄道、国民金融公庫及び復興金融金庫
- 3 持株会社整理委員会、閉鎖機関整理委員会及び船舶運営会
- 4 大日本育英会及び社会保険診療報酬支援基金
- 5 国民健康組合及び同連合会並びに健康保険組合及び同連合会

¹⁹⁶ シャープ使節団〔19〕、p.117

¹⁹⁷ シャープ使節団〔19〕、p.117

¹⁹⁸ 雪岡重喜〔46〕、p.229。シャープ勧告のうち、「当時の財政経済の実情からみて必ずしも適当でないと考えられるもの、国民負担の実態に即しないと認められるもの等については勧告を相当調整あるいは修正」した（括弧内、雪岡重喜〔46〕、p.229）。

＜昭和 25 年改正法人税法 5 条＞

左に掲げる法人の所得で収益事業から生じた所得以外の所得に対しては、各事業年度の所得に対する法人税は、これを課さない。

- 1 民法第 34 条の規定により設立した法人、宗教法人並びに学校法人及び私立学校法第 64 条第 4 項の規定により設立した法人
- 2 弁護士会並及び日本弁護士連合会、弁護士会並びに税務代理士会
- 3 法人たる労働組合及び国家公務員法に基く法人たる国家公務員の組合その他の団体
- 4 漁船保険組合、農業共済組合及び同連合会並びに国家公務員共済組合及び同連合
- 5 牧野組合、住宅組合、海外移住組合及び同連合会並びに負債整理組合
- 6 損害保険料算出団体及び家畜登録協会

2 項 前項各号に掲げる法人は、同項の収益事業から生ずる所得に関する経理は、収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理と区別して、これを行わなければならない。

3 項 第 1 項の収益事業の範囲は、命令でこれを定める。

(2) 収益事業課税

法人税法と同時に施行された法人税法施行規則（現在の施行令）1 条の 2 において、29 業種の収益事業が限定列举の形式で規定された。

＜昭和 25 年法人税法施行規則 1 条の 2＞

法第 5 条第 1 項の収益事業は、左に掲げる事業とする。但し、当該事業に従事する身体障害者福祉法（昭和 24 年法律第 283 号）第 4 条に規定する身体障害者及び生活保護法（昭和 21 年法律第 17 号）の規定により生活扶助を受け者が当該事業に従事する者の総数の半数以上を占め、且つ、当該事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているものは、これを含まない。

- 1 物品販売業（動植物その他普通は物品としないものの販売業を含む。）
- 2 金銭貸付業（公益質屋法（昭和 2 年法律第 35 号）の規定による公益質屋業を除く。）

- 3 物品貸付業（動植物その他普通に物品と叫わないものの貸付業を含む。）
- 4 製造業（電気又はガスの供給業及び物品の加工修理業を含む。）
- 5 無線電話放送事業
- 6 運送業
- 7 運送取扱業
- 8 倉庫業（物品の寄託を受け、これを保管する業を含む。）
- 9 請負業
- 10 印刷業
- 11 出版業
- 12 写真業
- 13 席貸業（不特定又は多数の者の娯楽、遊興又は慰安の用に供するための席貸をなすものに限る。）
- 14 旅館業（簡易旅館業を除く。）
- 15 料理店業
- 16 周旋業
- 17 代理業
- 18 仲立業
- 19 問屋業
- 20 両替業
- 21 鋳業
- 22 砂鋳業
- 23 土石採取業
- 24 湯谷業
- 25 理容業
- 26 演劇興行業
- 27 よせ業
- 28 遊技所業
- 29 遊覧所業

この 29 の事業は、「とりあえず、昭和 22 年に現在の事業税に移行して廃止された旧営業税法において課税営業として特掲されていた 29 の事業が、そのまま法人税法上の収益事業として規定」¹⁹⁹されたものであるが²⁰⁰、当時の大蔵省主税局長平田敬一郎は、この収益事業の範囲について、「大体通常の場合は会社その他の営利事業で行われるような事業をこの種の公益法人が行っている場合は当然その事業に対しては課税されることになる」²⁰¹と述べている。

収益事業課税が開始されて以来、その後の収益事業の範囲については、「専ら課税対象事業の範囲を拡大する方向にその改正が行われ」た²⁰²。1957（昭和 32）年には、不動産貸付業、医療保険業及び技芸教授業が、1958（昭和 33）年に美容業が、1965（昭和 40）年に不動産販売業が、1976（昭和 51）年に信用保証業が、1984（昭和 59）年に無体財産権の譲渡又は提供を行う事業が、2008（平成 20）年に労働者派遣業がそれぞれ収益事業の範囲に追加された。

(3) みなし寄附金制度

昭和 25 年改正法人税法において、初めてみなし寄附金についての規定が置かれた。

<昭和 25 年改正法人税法 9 条 3 項>

第 5 条第 1 項各号に掲げる法人が同項の収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額は、これを寄附金とみなして前項の規定を適用する。

¹⁹⁹ 渡辺淑夫〔51〕、p.8

²⁰⁰ 旧営業税法の 29 業種とは、営業税昭和 15 年 3 月 29 日（法律 33 号）第 2 条「本邦施行地に営業場ヲ有シ左ニ掲グル営業ヲ為ス個人ニハ本法ニ依リ営業税ヲ課ス。1 物品販売業（動植物其ノ他普通ニ物品ト称セザルモノノ販売ヲ含ム）、2 金銭貸付業、3 物品貸付業（動植物其ノ他普通ニ物品ト称セザルモノノ貸付ヲ含ム）、4 恵三行（瓦斯電気ノ供給、物品ノ加工修理ヲ含ム）、5 運送業（運送取扱ヲ含ム）、6 倉庫業、7 請負業、8 印刷業、9 出版業、10 写真業、11 席貸業、12 旅人宿業、13 料理店業、14 幹旋業、15 代理業、16 幹旋業、17 問屋業、18 鋳業、19 砂鋳業、20 湯屋業、21 理髪美容業、22 其ノ他命令ヲ以テ定ムル営業」の 22 業種と、営業税法施行規則昭和 15 年 3 月 31 日（勅令 143 号）第 1 条「左ニ掲グル営業ハ営業税法第 2 条ノ規定ニ依リ営業税ヲ課スベキ営業トス。1 両替業、2 演劇興行業、3 寄席業、4 遊技場業、5 遊覧所業、6 芸妓置屋業、7 貸座席業」の 7 業種を合わせたものという。

²⁰¹ 平田敬一郎〔205〕、p.25

²⁰² 渡辺淑夫〔51〕、p.9

＜昭和 25 年改正法人税法施行規則 7 条 2 項＞

法第 9 条第 3 項本文の規定により、法第 5 条第 1 項各号に掲げる法人の各事業年度の所得の計算上、損金に算入しない金額は、当該事業年度においてなした寄附金の合計金額が、当該事業年度の所得金額に 100 分の 30 を乗じて算出した金額に相当する金額をこえる場合におけるそのこえる金額とする。

これらの規定により、公益法人等が収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額のうち、当該事業年度の所得金額の 30% を上限として寄附金とみなし、損金に算入されることとなった。

(4) 税率

税率については、普通法人と同じ 35% に設定された。

2. 昭和 40 年改正法人税法

1965（昭和 40）年に改正された法人税法は、「基本的にはおおむね旧制度を踏襲する」²⁰³という立場のもと、「①体系の整備、②表現の平明化、③規定の明確化」²⁰⁴の 3 点を基本方針としてその全文の改正が行われた。

公益法人税制についても、この改正において「公益法人等」の規定が設けられ、ここに「公益法人等」という用語が用いられるようになった。

＜昭和 40 年改正法人税 2 条 6 号「公益法人等」＞

別表第 2 に掲げる法人をいう。²⁰⁵

これは、「旧法第 5 条第 1 項公益法人等の非収益事業所得の非課税に規定する法人で、別表 2 に掲げることとな」った²⁰⁶ものであり、「その内容は実質的には旧法と同様」²⁰⁷である。

²⁰³ 武田昌輔 [25]、p.389

²⁰⁴ 武田昌輔 [25]、p.389

²⁰⁵ 別表 2 は、本稿 pp.41-46 を参照のこと。

²⁰⁶ 国税庁 [11]、pp.96-97

²⁰⁷ 国税庁 [11]、p.97

そして、公益法人等の納税義務についても明文化された。

＜昭和 40 年改正法人税法（納税義務者）4 条 1 項＞

内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を営む場合に限る。

＜昭和 40 年改正法人税法（内国公益法人等の非収益事業所得等の非課税）7 条＞

内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の各事業年度のうち収益事業から生じた所得以外の所得及び清算所得については、第 5 条（内国法人の課税所得の範囲）の規定にかかわらず、それぞれ各事業年度の所得に対する法人税及び清算所得に対する法人税を課さない。

上記の規定についても、「規定が体系的に書き改められ、表現が変っただけで、内容についての実質的改正は行なわれてい」ない²⁰⁸ものである。

第 4 款 公益三法以降

1. 「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」等

2002（平成 14）年 11 月、公益法人等に対する課税のあり方を整理するために、税制調査会の基礎問題小委員会の下に非営利法人課税ワーキング・グループが設けられた。

基礎問題小委員会及び非営利法人課税ワーキング・グループは 6 回の審議の結果、2005（平成 17）年 6 月、「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」（以下、基本的考え方という）を発表した。これは、『民間が担う公共』の重要性を踏まえ、この諸課題に関して今後の改革の基本的方向性を提示するもの」²⁰⁹である。

基本的考え方においては、大別すると、非営利法人に対する課税のあり方、公益法人等に対する課税上の諸論点及び寄附金税制あり方の 3 つの指針が示されている。

まず、非営利法人に対する課税のあり方については、公益三法の施行に合わせ、公益性を有する非営利法人に対する課税とそれ以外の法人に対する課税に分け、前者に対しては、その事業活動の公益性にかんがみ、現行制度同様、基本的にすべての収益を非課税とする

²⁰⁸ 国税庁〔11〕、p.101

²⁰⁹ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.1

ことが適当であるが、一方で、「すべての事業活動から生じる収益を非課税とすることは営利法人との間で著しくバランスを失することになる」²¹⁰ため、公益性を有する非営利法人に対しても「営利法人と競合関係にある事業のみに課税することとすべきである」²¹¹とした。

後者については、専ら会員のための共益的事業活動を行う非営利法人とそれ以外の法人に分け、共益的事業活動を行う非営利法人については、その会費収入と支出のタイムラグから生じる余剰については、「当該法人の活動実態に照らし必ずしも合理的とは考えられない」²¹²ことから非課税とすべきとしている。そして、それ以外の法人については、「利益分配を目的としていないものの、実質的に給与やフリンジベネフィットという形で利益分配を行ったり、解散時に残余財産の帰属という方法により利益を分配したりすることが可能である」²¹³ことや「事業内容にも特段の制限がないため、実質的に営利法人と同種同等の事業活動も行いうる」²¹⁴という法人の特性等を踏まえ「非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべき」²¹⁵と提言した。

次に、公益法人等に共通する課税上の諸論点のうち、特に注目すべき点を挙げると、収益事業の範囲については、基本的に「限定列挙されている収益事業の範囲を拡大するとともに、現行の収益事業の範疇であっても一部非課税とされている特定の事業内容についてその妥当性を再検討」²¹⁶すべきとしながらも、「公益法人等が多様な事業活動を行っている現状を踏まえ、課税対象を個別列挙により定めるのではなく、『対価を得て行う事業』というように包括的に定めた上で一定のものを除外するという考え方」²¹⁷があることを紹介している。

また、軽減税率については、「収益事業課税の趣旨に照らせば、できる限り営利法人の基本税率（30％）との格差を縮小し、営利法人と同等の税率を目指すべき」²¹⁸としている。

²¹⁰ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.3

²¹¹ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.3

²¹² 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.4

²¹³ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.4

²¹⁴ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.4

²¹⁵ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、pp.4-5

²¹⁶ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.7

²¹⁷ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.7

²¹⁸ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.7

寄附金税制のあり方については、『第三者機関』が判断した『公益性を有する非営利法人』をもって寄附金優遇の対象法人とするとともに、当該法人が行う公益的事業を寄附金優遇の対象事業とすることが合理的」²¹⁹とされた。

この他、2007（平成 19）年 11 月に税制調査会より公表された「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」において、公益社団・財団法人については、「公益目的事業の実施をサポートする措置を講じるべき」²²⁰であり、一方で、一般社団・財団法人については、準則主義により設置可能であることから、「一律の取扱いとすることは適当ではなく、他の法人等に対する課税とのバランスにも留意しつつ、態様に応じた措置を講じるべき」²²¹と提言されている。

2. 平成 20 年改正法人税法

平成 20 年改正法人税法における公益法人等に関する改正は、「公益法人制度改革に対応したもの、あるいはこれを契機として行われたもの」²²²である。

公益社団・財団法人については、「民間が担う公益活動を促進する観点から、税制上もその活動をサポートするための措置を講ずる必要がある」²²³との考えから、別表 2 の公益法人等に追加された。このため、公益社団・財団法人については収益事業から生じる所得について課税されることとなったが、公益目的事業はその対象から除外された（施行令 5②）。みなし寄附金の範囲については、「収益事業に属する財産のうちから公益目的事業のために支出した金額を収益事業に係る寄附金の額とみなして、損金算入限度額までの損金算入を認める」²²⁴こととされ（法 37⑤、施行令 77 の 3）、その限度額は、所得金額の 50%に相当する金額であるが（施行令 73①三イ）、それを超える場合でも、公益目的事業の実施のために必要な金額まではその損金算入が認められることとなった（施行令 73 条の 2①）。

また、一般社団・財団法人については、「いわゆる非営利活動を行うことを目的とした法人の受け皿になることに配慮する必要がある反面、準則主義で設立され、行為規制や事業に対する監督等も最小限のものにとどまっていることから、適正な課税を行う必要がある」

²¹⁹ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.10

²²⁰ 税制調査会〔258〕、p.20

²²¹ 税制調査会〔258〕、p.20

²²² 佐々木浩〔133〕、p.66

²²³ 国税庁〔15〕、p.282

²²⁴ 国税庁〔15〕、p.288

²²⁵とされ、非営利型法人と、非営利型法人以外の法人の 2 種類に区分された。

前者は、「営利法人と異なる特性を有する法人として活動する場合の法人格を取得する手段として利用されることが見込まれている」²²⁶ことにより、別表 2 の範囲に追加され収益事業について課税されることとなったが、「法人制度としての公益性が担保されて」いない²²⁷ことを理由に、軽減税率とみなし寄附金制度は適用されないこととなった。

一方、後者は、その設立が準則主義によること、また、「その行う事業の範囲に制約がなく、公益性を担保する制度上の仕組みも有してい」ない²²⁸ことなどから、「営利法人と実質的に同等の活動を行うことも可能な仕組み」²²⁹であり、普通法人と同様の取扱いがされることとなった。

このように、一般社団・財団法人については、「法人の実態や営利企業との課税のバランス等に配慮した課税」²³⁰がなされることとなった。

第 3 節 公益法人課税の論拠

第 1 款 原則非課税・原則課税とする考え方

1. 現行の規定の問題点

公益法人税制を巡っては、原則非課税とする考え方と原則課税とする考え方とが対立するが、これは、「公益法人等の収益事業に対して、原則として課税すべきなのかあるいは非課税とすべきなのかの根拠が明確でないことに原因」²³¹がある。

そこで、納税義務者を定めた法 4 条を再掲すると、以下のとおりである。

²²⁵ 国税庁〔15〕、p.282

²²⁶ 国税庁〔15〕、p.287

²²⁷ 国税庁〔15〕、p.287

²²⁸ 国税庁〔15〕、p.287

²²⁹ 国税庁〔15〕、p.287

²³⁰ 国税庁〔15〕、p.287

²³¹ 戸枝千枝〔167〕、p.26。同旨の指摘に「非営利法人課税の議論においては『公益性』の取扱いが最も大きな混乱をもたらしているが、これは原則課税・原則非課税の両陣営共に、非営利法人課税の原則に関する理論的枠組を欠いているためである」がある（括弧内、藤谷武史〔207〕、pp.1069-1070）。

＜法人税法（納税義務者）4条＞

内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は第84条第1項（退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行う場合に限る。

このように、法人税法は公益法人等の納税義務について、「収益事業を行う場合」という部分的な義務を規定しているに過ぎず、この規定からはそもそも公益法人等は法人の行う活動全体に納税義務を負うのか、あるいは、本来的には納税義務を有しないところ、収益事業のみにその義務を負うのかが判然としない。前者の考え方では、公益法人等は原則課税で収益事業以外の活動については免税されるということになる。一方、後者の考え方によると、公益法人等は原則非課税であるのにもかかわらず、政策的にその一部に課税されるということになる。

2. 原則非課税

（1）法人擬制説

原則非課税説の主な論拠は、現行の法人税法が法人擬制説を採ることによる。これによると、「法人税は所得税の前払いと観念しているが、公益法人等はもともと剰余金の分配ということがあり得ないのであるから、法人税の課税はあり得ない」²³²と考えられる。ただし、この説には、「現代の法人税制では、法人個人一体説にのみ立脚していると言い切れない面があり、法人は独立した担税力のある納税主体として考えられてもいる」²³³という反論がある。

（2）立法的な経緯

立法的な経緯を論拠とする説がある。

そもそも、「わが国での公益法人等に対する課税取扱は、歴史的には、社寺・墓地等に対する地租の取扱いにその端を発している」²³⁴と考えられる。1902（明治35）年、帝国議

²³² 武田昌輔〔150〕、p.2

²³³ 石坂信一郎〔62〕、p.48

²³⁴ 石村耕治〔2〕、p.18

会に提出された地租ヲ課セサル土地ニ関スル法律案は成立には至らなかったものの、『御陵墓地』及び『神社建物アル遥拝所、寺社、仏堂及祠宇ノ境内地ニシテ借地ニ非サルモノ』に加え、『公益ノ為営利ヲ目的トセス直接ニ祭祀、宗教、教育、学芸、慈善ノ用ニ供スル土地ニシテ借地ニ非サルモノ但シ其ノ事業ノ管理又ハ監督ノ為ニ非スシテ住居ト共用スルモノハ此ノ限に在ラス』を非課税にする旨を明らかにしていた²³⁵のである。このため、「現行法上、とりわけ、地方税法上の公益法人等の固定資産に対する非課税措置の淵源は、この地租に求めることができるといえる」²³⁶のである。明治 32 年改正所得税法において、法人の所得に対して課税が開始された際も公益法人等は非課税とされたが、これらのことは公益法人等はそもそも非課税であるとする論拠となる。

(3) 限定列举方式

収益事業が 34 業種の限定列举形式を採り、これに『その他これらに類する事業』等の概括的規定を設けていない²³⁷点から、「法人税の基本スタンスは、公益法人等の場合は例外的に限定列举された『収益事業』を行った場合にのみ課税し、この収益事業の範囲は納税者の予測可能性にも考慮して限定列举している」²³⁸という考え方である。

(4) 公益説

これは、「そもそも公益性のある事業は国又は地方公共団体が税を投じて行うことが本来の姿」²³⁹であるが、「そのすべてを公的部門で提供するには限界があるため代わりに公益性を有する事業を非営利で行う法人へ、税制上の優遇措置を与える」²⁴⁰という説である。

(5) 公益信託類推説

「公益信託の法理に準じて非営利法人の課税を考える」²⁴¹説である。非営利法人を「委託者（出捐者）から金銭及び財を受託し、不特定多数の受益者のため、一定の公益目的に

²³⁵ 石村耕治〔2〕、p.18

²³⁶ 石村耕治〔2〕、p.18

²³⁷ 三木義一〔220〕、p.413

²³⁸ 三木義一〔220〕、p.413

²³⁹ 石坂信一郎〔62〕、p.49

²⁴⁰ 石坂信一郎〔62〕、p.49

²⁴¹ 石坂信一郎〔62〕、p.49

費消するよう依頼されたもの」²⁴²と考えると、「受託者である非営利法人は単なる導管であり、委託された財貨に運用収益が発生したとしても、それは最終的には受益者に給付されるもの」²⁴³とする説である。

3. 原則課税

(1) 法人実在説

法人実在説によると、「法人と個人は相互に独立した関係であることから二重課税の調整は必要とされ」²⁴⁴、法人間の課税の公平性が求められる。そして、「公益法人等であれば国等からは独立して扱われることになり、公共サービスを受ける対価として納税義務のある課税主体となり得る」²⁴⁵という考え方である。

(2) イコールフットィング論

公益法人等と普通法人との間の競争条件の対等化を図るイコールフットィングを論拠とした考え方がある。

これは、次章で取り上げる、ペット葬祭業事件の名古屋地裁の判決において採用されている考え方である²⁴⁶。

4. 結論

現行の公益法人税制を原則課税と解釈すべきか、あるいは、原則非課税と解釈すべきかという点につき、筆者はこれを原則非課税と解釈するのが正しいと考える。これは、以下の2つの理由による。

第1に、公益法人税制の歴史的な経緯が挙げられる。公益法人等については、法人に対する所得課税が開始されたときから、昭和25年改正法人税法の前までは、基本的に原則非課税とされていた。既に沿革で確認したことであるが、「教育トカ慈善トカ商業トカ云フ目的デ、法人ニナッテ居ルモノデアリマスカラ、ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト云フコトハ、此課税ノ上ニ於テ余リ嘉スベキコトデハアルマイ」といった、漠然とした理由で課

²⁴² 石坂信一郎〔62〕、p.49

²⁴³ 石坂信一郎〔62〕、p.49

²⁴⁴ 成道秀雄〔181〕、p.6

²⁴⁵ 成道秀雄〔181〕、p.6

²⁴⁶ 兼平裕子〔112〕、p.77

税すべきでないと考えられたから、この始点に理論的根拠があるわけではない。しかし、約 50 年という相当に長い期間、公益法人等に課税されなかったという事実を重視すべきである。

第 2 に、公益法人税制の趣旨がイコルフットィングにあることが挙げられる。イコルフットィングは、公益法人等と普通法人の競争条件を平等にするという考えであり、これを基に公益法人等は収益事業を行っている場合に課税される。換言すると、公益法人等は普通法人と同じ土俵に乗る限りにおいて課税されるのであり、この土俵とは、あくまで、収益事業部門に限られる。このため、収益事業以外については非課税と考えられるのである。

まとめると、公益法人等の所得は、明治 32 年改正所得税法から昭和 25 年改正法人税法の前の約 50 年間、課税の対象とされなかった。そして、昭和 25 年改正法人税法において、収益事業に対する課税が実施されたという流れがある。このような公益法人税制の沿革からすれば、公益法人等はそもそも納税義務を有さない法人で、その一部に例外的に課税対象とされたというのが、わが国公益法人税制の本来的な理解だと考える。

第 2 款 シャウプ勧告再考

1. シャウプ勧告の考え

公益法人等に対する課税の始点はシャウプ勧告にあるから、まずシャウプ勧告につき今一度考察することとする。

シャウプ勧告では、公益法人等に対しては原則的に課税するものとし、免税する際は許可制とすることを提案した。該当箇所を以下に再掲する。

多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している。もし利益がなかったとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とならない。(略) しかしながら、現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれもが免税を正当化するためには極めて薄弱乃至全く無価値なものである。非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。

Many exempt corporations are engaged in profit-making activities and compete directly with both ordinary corporations and individuals. If no profits are made or if an exempt corporation making profits distributes all of them, the carrying on of profit-making activities by exempt corporations is not as serious a problem as it might be, ...But spot checks indicate that these exempt organizations are making profits which are in further expansion of their activities or in entertainment, both of which may have little or no value for the advancement of the purposes that justified the exemption. This income that is derived by an exempt corporation from profit-making activities should clearly be subject to the corporation income tax rates.²⁴⁷

上記には、公益法人等が収益事業を行って稼得した利益について言及されているが、ここで問題にされているのは、その利益が収益活動の更なる拡張や饗宴のために消費されているという点である。つまり、シャウプ勧告が懸念しているのは、「収益事業所得そのものではなく、収益事業からの所得が非課税で収益事業に再投資されること」²⁴⁸である。換言すると、シャウプ勧告では、公益法人等が収益事業で得た利益を不適切に処分しているという現地調査の結果にかんがみて、原則課税すべきと提言されたのである。

2. 大蔵省主税局の考え

シャウプ勧告を受けた昭和 25 年改正法人税法では、限定列举された収益事業のみを課税の対象とする、収益事業課税方式によって課税が開始された。シャウプ勧告の提言した「免税許可制」と、大蔵省の実施した「収益事業課税」との間には、大きな隔たりがある。この点につき、当時の大蔵省主税局長平田敬一郎は以下のように述べている。

公益法人の収益事業に対しましては課税する、これはシャウプ勧告によりますと、相当細かに、全部課税か免税かを決めてしまったらという意見でございますが、到底その仕事はむづかしいと考えますので、むしろ普通半営利企業の形態で行われる事

²⁴⁷ シャウプ使節団 [19]、p.116

²⁴⁸ 藤谷武史 [207]、p.1055

業、そういう事業を公益法人が営んで、その事業から差引計算いたしまして所得がある、剰余金がある、こういう場合には、その剰余金に法人税を課するという方が適正だと考えまして、物品販売業とか、出版業とか、製造業とか、そういう業種を政令ではっきり規定いたしまして、それに該当する事業の収益に対して課税するということにいたしております。²⁴⁹

つまり、大蔵省主税局は、シャープ勧告を受けて免税許可制の実施を検討したものの、実務上の手続きの困難さから、それを行わなかったというのである。また、当時大蔵省主税局職員であった泉美之松は、免税許可制が導入されなかった点につき、「監督官庁である各省庁との話し合いが成功しなかったため」²⁵⁰であったとも説明している。

しかし、ここに2点の資料がある。1点は、1949（昭和24）年3月15日に税制審議会の意見に基づき大蔵省が提案した「税制改正に関する報告案」であり、もう1点は、同年7月20日に大蔵省主税局からシャープ使節団に提出された資料である。以下に、該当箇所をそれぞれ引用する。

<税制改正に関する報告案 第2要領 2法人税（4）公益法人に対する課税>

民法第34条の規定により、設立した法人の収益を目的とする事業から生じた所得に対しては、普通所得に対する法人税を課税することとする。 ²⁵¹

<大蔵省主税局からシャープ使節団に提出された資料 3 収益事業を営む公益法人に対する課税について>

公益を目的として設立された法人であっても、私企業と全く同様の収益事業を営むものについては、公正な競争を行はしめる等の見地から、その収益事業から生じた所得については、あらたに次の要領により課税すること。

1 収益事業から生ずる所得についてのみ普通所得に対する法人税を課する。

²⁴⁹ 国立国会図書館〔251〕、第7回国会参議院大蔵委員会会議録第7号「大蔵委員会」昭和25年1月27日

²⁵⁰ 泉美之松〔67〕、p.22。余談であるが、本論文の中で、泉（1986）は、「今日になって、公益法人等に対する課税の問題がやかましくなってくると、あの当時折角のシャープ勧告を活かして、公益法人等に対する税制その他の法制整備を行っておれば、いまになって苦しみ、悩むことを避け得られたのではないか、と惜しまれる」と回想している（括弧内、泉美之松〔67〕、pp.22-23）。

²⁵¹ シャープ使節団〔19〕、p.47

- 2 超過所得に対する法人税及び清算所得に対する法人税は、公益法人には資本金の観念がないから、これを課さないこととする。
- 3 都道府県、市町村その他地方公共団体が収益事業を営む場合においては、その収益事業から生じた所得に対しては、課税しない。²⁵²

シャープ勧告の公表は 1949（昭和 24）年 9 月 15 日であるから、両資料はいずれもシャープ勧告の公表前のものであるが、いずれの資料においても、公益法人等の収益事業に対する課税の必要性が述べられている。特に、2 点目の資料から、大蔵省主税局がその趣旨を、「私企業と全く同様の収益事業を営むものについては、公正な競争を行はしめる等の見地」から、つまり、公益法人等と普通法人とのイコールフットィングであると考えていることが読み取れる。

また、当時の大蔵省主税局税制課長の原純夫は、シャープ勧告につき、1949（昭和 24）年 9 月の『別冊財政』で以下のように解説している。

<（6）非課税法人>

現在民法第 34 条によって設立された公益法人に対しては、法人税が課けられないことになっている。宗教法人及び労働組合については、その営む収益事業による所得についてのみ、課税されることになっている。しかしながら事実においては、公益法人の認可に際して、税の見地が入らない仕組になつているために、ある種の公益法人は、きわめて営利的な色彩の強い事業を営んで、法人税非課税法人による他との不公平な競争上の利益を与えられている実情にある。勧告はこの点の矛盾を解決するために、(1) 免税の目的及び趣旨を具体的に法定し、(2) 現存すべての公益法人を含めて、免税の利益を受けようとする法人は、大蔵省に出願して免税証明書を受くべきこと、免税証明書は法人事業の実体を随時監査する意味で、3 年ごとに切りかえること、(3) 現在営利法人以外の法人については、宗教法人及び労働組合だけが、その収益事業に関する計算を申告することになっているのを改めて、免税法人を含むすべての法人について申告義務を課し、収益事業の計算については、これを別欄に計上して申告すべきことを要求している。²⁵³

²⁵² 大蔵省主税局〔7〕、その 2 p.90

²⁵³ 原純夫〔202〕、p.35

この解説では、シャープ勧告の公益法人等に対する課税の趣旨を、「ある種の公益法人は、きわめて営利的な色彩の強い事業を営んで、法人税非課税法人による他との不公平な競争上の利益を与えられている実情にある」ということを是正するためのもの、つまり公益法人等と普通法人とのイコールフットイングにあるとして説明している²⁵⁴。しかし、既に確認したように、シャープ勧告では、収益事業で得た利益の不適切な処分のみを問題にしていたのであるから、これは原の解説とは異なる。

これらの資料を総合すると、大蔵省主税局は、シャープ勧告の公表以前に、既に公益法人等に対してイコールフットイングに基づく収益事業課税を行う意思があったことが確認され、シャープ勧告の公表後も、同様に、イコールフットイングをその趣旨として最重視していたことが窺える。

3. 公益法人等に対する課税の背景

(1) 『戦後法人税制史』を手がかりとして

当時の様子を窺う手がかりとして、『戦後法人税制史』より、以下 2 点の記述を引用したい。

1 点目に、1945（昭和 20）年に、宗教法人に対する収益事業課税の開始についての記述である。これについて、同書は、「公益法人に対し何等かの課税を行うべきであるとの意見が醸成されていたが他省庁所管の法律改正が必要となるのでなかなか実現できなかった。それが宗教団体法の改正の際に漸くその一部が実現したのである」²⁵⁵としている。

宗教法人に対する課税は、1945（昭和 20）年 12 月 27 日に交付、即日施行された宗教法人令において、宗教法人の設立が準則主義とされ、収益事業も含めた自由な活動を行うことができるようになったために実施されたものである。しかし、この記述によると、宗教法人令の施行以前に、宗教法人の活動の自由化とは関係なく、既に課税にしようとしていたことが読み取れるのである²⁵⁶。

²⁵⁴ 先行研究として、藤谷（2004）が挙げられる。藤谷（2004）は、イコールフットイングは、この「概念自体、収益事業課税を提案したシャープ勧告には見出すことができない」ものであり、「大蔵省の担当者によるシャープ勧告の解説記事において初めて登場したものと思われる」と述べている（括弧内、藤谷武史〔207〕、p.1055）。

²⁵⁵ 吉国二郎〔48〕、p.13

²⁵⁶ この点については、「この説明からすると、当時は、営利事業と収益事業との関係を精査した上で収益事業課税が導入されたということではなく、公益法人に対する課税を行うという結論が先にあって、その課税を簡便に行うための手法として収益事業課税が選択されたということではなかったかという

2点目に、昭和25年改正法人税法において、公益法人等に対する課税開始に至るまでの経緯として、「国民全般が相当重い税負担に耐えている状況からして宗教法人以外の公益法人に対して全面的に税負担を負わしめないことは問題であるという議論が高まっていた」²⁵⁷という記述がある。これは、一般の国民や宗教法人を除いた公益法人等以外の法人が税を納めているにもかかわらず、公益法人等だけがそれを免れており、これを不公平であると考えているような表現である。

これらからすると、公益法人等に対する課税の方向性は、公益法人の性質そのものを精査したものというよりは、相対的に、かつ、感情論的にその方向性が論じられているふしがあるといえる。

(2) 法人数

シャープ勧告において、総司令部経済科学局調査計画課が調査した、1949（昭和24）年6月30日時点での法人数が引用されているが、これを本稿に引用すると、表14：シャープ勧告における法人類型とその数のとおりである。

表14：シャープ勧告における法人類型とその数

法人類型等	法人数
株式会社	159,280
株式合資会社	92
合資会社	82,880
合名会社	25,455
有限会社	44,624
相互会社	26
普通又は課税法人 小計	312,357
財団法人	5,776
社団法人	4,787
非課税法人 小計	10,563
特別法人 非課税、ただし協同組合として25%の税率の他に超過所得税が課税されるものとして報告のあったもの 約49,000	297,243
計	620,163

疑問が生じてくる」という指摘がある（括弧内、朝長英樹〔170〕、p.356）。

²⁵⁷ 吉国二郎〔48〕、p.72

出典：シャウプ使節団〔19〕、p.114。上記には解散法人も含まれているが、それについては考慮されていない数であるという。

シャウプ勧告では、この調査結果により「日本における法人の相当数が法人税を全く免除されていることが明かとなる」²⁵⁸と述べられているが、確かに、普通又は課税法人と、非課税法人及び特別法人を合計した法人数はそれぞれ約 30 万法人であるから、全法人の約半数は納税の義務を免れていることが分かる。

公益法人税制は、相対的に、かつ、感情論的にその方向性が論じられていると述べたが、全法人の半数が課税の対象とされていない状況においては、無理からぬことといえるかもしれない²⁵⁹。

第 4 節 公益法人の行う収益事業の実態

本節では、公益法人の行う収益事業について、データからその実態を探る。

用いるデータは、2006（平成 18）年に行政改革推進本部事務局が公表した「公益法人の実態把握に係るアンケート調査結果」と、内閣府の公表した「平成 21 年度特例民法法人に関する年次報告」である。

なお、本節において、公益法人とは、平成 18 年改正前民法 34 条によって設立された社団法人・財団法人を指す。

第 1 款 公益法人の全体像

1. 資料について

本節では、内閣府の公表した「平成 21 年度特例民法法人に関する年次報告」と、2006（平成 18）年、行政改革推進本部事務局が公表した「公益法人の実態把握に係るアンケート調査結果」を用いて、公益法人の行う収益事業の実態を探る。

²⁵⁸ シャウプ使節団〔19〕、p.114

²⁵⁹ これに加え、法人税の税収額と税収における構成比の問題がある。谷山（2008）によると、1947（昭和 22）年度の法人税の税収は 90 億 7,400 万円で、税収における構成比は 4.3%（同年度の所得税は 47.8%）、1948（昭和 23）年度の法人税の税収は 326 億 8,400 万円で、税収における構成比は 4.3%（同年度の所得税は 54.0%）、1949（昭和 24）年度の法人税の税収は 708 億 6,700 万円で、税収における構成比は 11.8%（同年度の所得税は 53.5%）であった（谷山治雄〔162〕、p.32）。

「平成 21 年度特例民法法人に関する年次報告」（以下、平成 21 年度年次報告という）は、2008（平成 20）年 12 月 1 日時点の特例民法法人 24,317 法人（うち、特例社団法人 12,420 法人、特例財団法人 11,897 法人）を対象にした年次報告である。年次報告はそれ以降も毎年公表されているが、公益三法の施行に伴い、平成 21 年度以降、特例民法法人は一般社団・財団法人又は公益社団・財団法人へと移行することとなったため、報告の対象となる法人の数が徐々に減少している。このため、移行直前の平成 21 年度のデータを用いることとした²⁶⁰。

「公益法人の実態把握に係るアンケート調査結果」（以下、アンケート調査結果という）は、2005（平成 17）年 10 月 17 日から同年 11 月 15 日までに、全国の公益法人から層化二段無作為抽出法により 8,000 法人を抽出し、郵送調査法（自記入式）、無記名方式の方法で行われたものである。有効集計数は 4,313 法人（うち、社団法人 2,016 法人、財団法人 2,297 法人）で、有効回収率は 53.9%であった。

2. 公益法人の全体像

まず、公益法人の全体像として、以下に表 15：公益法人の全体像（平成 21 年度）を引用する。

²⁶⁰ また、公益法人に関する最新の統計である、2014（平成 26）年 8 月に内閣府が公表した「平成 25 年 公益法人に関する概況（移行期間の総括）」を用いないのは、当該報告は移行期間の中途の報告であることと、収益に関するデータがないためである。

表 15：公益法人の全体像（平成 21 年度）

主要項目	合計値	平均値	中央値
年間収入額	17 兆 7,529 億円	7 億 3,006 万円	5,846 万円
会費収入額	8,586 億円	3,531 万円	179 万円
財産運用収入額	5,100 億円	2,097 万円	8 万円
寄付金収入額	3,790 億円	1,559 万円	0 万円
補助金等収入	1 兆 1,465 億円	4,715 万円	5 万円
うち国から	2,662 億円	1,095 万円	0 万円
うち都道府県から	3,571 億円	1,469 万円	0 万円
うち市区町村から	2,256 億円	928 万円	0 万円
うち独立行政法人等から	1,838 億円	756 万円	0 万円
うちその他	1,138 億円	468 万円	0 万円
事業収入額	10 兆 8,255 万円	4 億 4,518 万円	1,457 万円
前期繰越収支差額	3 兆 554 億円	1 億 2,565 万円	815 万円
資産額	60 兆 4,695 億円	24 億 8,672 万円	1 億 1,096 万円
負債額	40 兆 1,528 億円	16 億 5,122 万円	756 万円
正味財産額	20 兆 6,420 億円	8 億 4,887 万円	7,843 万円
基本財産額（特例財団法人のみ）	6 兆 8,727 億円	5 億 7,769 万円	6,471 万円
年間支出額	17 兆 9,175 億円	7 億 3,683 万円	5,828 万円
事業費	12 兆 2,024 億円	5 億 180 万円	3,143 万円
管理費	1 兆 3,353 億円	5,491 万円	1,230 万円
次期繰越収支差額	2 兆 8,854 億円	1 億 1,866 万円	845 万円
旧民法上の社員（特例社団法人のみ）	1,307 万 290 社員	1,052 社員	149 社員
賛助会員等	4,134 万 7,100 会員	5,522 会員	54 会員
理事数	38 万 138 人	15.6 人	12 人
監事数	5 万 3,46 人	2.2 人	2 人
職員数	56 万 4,034 人	23.2 人	3 人
評議員数	25 万 5,683 人	22.7 人	15 人

（注）1 前期繰越収支差額は「（年間収支額+次期繰越収支差額）－年間収入額」による推定値。

2 旧民法上の社員は、特例社団法人のみ、基本財産額は特例財団法人のみについて計算したもの。

出典：総務省〔262〕、p.64（網掛けは筆者による）

上記の数値のうち、合計値は全ての特例民法法人 24,317 法人の値を合計した数値であり、平均値は合計値を特例民法法人数で除した数値、中央値とは、変数を大きさの順に並べたとき、中央で全数を 2 等分する境界点の数値（変数が偶数個のときには中央の 2 つの値の平均を中央値とする）をいう。

3. 年間の収入額

公益法人の年間収入額について、平成 21 年度年次報告では以下のように解説している。

特例民法法人の年間収入は、大きく分けて、

- ◆会費収入（旧民法上の社員及び賛助会員等からの会費収入を指す。）
- ◆財産運用収入（基本財産・運用財産の区分を問わず、財産の運用から得た収入を指す。）
- ◆寄付・補助金等収入（寄付金、補助金、助成金等の反対給付を伴わない性質の収入を指し、拠出元は個人、企業、公的機関等のいずれであってもよい。）
- ◆事業収入（事業活動を行った結果として得た収入を指す。なお、ここでいう事業は、定款上の目的事業である事業（指導監督上の公益事業）であっても、公益活動を行うために付随的に収益を目的として行う事業（指導監督上の収益事業）であってもどちらでもよい。）

等からなっている。この年間収入に、前年度からの繰越金（前期繰越収支差額）を加えたものが、当該年度の総収入となる。なお、年間支出に次年度への繰越金（次期繰越収支差額）を加えたものが当該年度における総支出であり、「総収入額＝総支出額」の関係になっている。²⁶¹

次に、表 16：年間収入額の規模別法人数を示す。年間収入とは、上記の解説のとおり、例えば会費収入、財産運用収入、寄附金収入、補助金等収入及び事業収入があり、これらを合計した収入をいう。

表 16 によると、年間収入の規模は、1 千万円以上 5 千万円未満の法人数が 6,249 法人（25.7%）と 1 番多く、次に、1 億円以上 5 億円未満の法人が 5,964 法人（24.5%）と続く。

²⁶¹ 総務省 [262]、p.31

その一方で、1千万円未満の法人も 5,253 法人（21.6%）あることが分かる。

表 16：年間収入額の規模別法人数

所管官 庁		法人数	年間収入額の規模別法人数						年間収入合 計金額 (百万円)	年間収 入平均 金額 (百万 円)
			1 千万 円未満	1 千万 円以上 5 千万 円未満	5 千万 円以上 1 億円 未満	1 億円 以上 5 億円未 満	5 億円 以上 10 億円未 満	10 億円 以上		
国 所 管	社 団	3,614	295	1,048	692	1,073	213	293	3,224,924	892
	財 団	3,011	304	565	341	868	300	633	6,374,373	2,117
都 道 府 県 所 管	社 団	8,891	2,232	2,734	1,071	2,058	429	421	2,421,108	272
	財 団	8,927	2,452	1,907	922	2,030	581	1,035	5,817,574	652
合 計		24,317	5,253	6,249	2,968	5,964	1,518	2,365	17,752,906	730
		比率	21.6%	25.7%	12.2%	24.5%	6.2%	9.7%		

出典：総務省〔262〕、p.31（網掛けは筆者による）

次に、年間収入の構成を示したものが、以下の表 17：年間収入構成である。また、表 17 中の補助金等収入の明細が、表 18：補助金等収入の明細である。

表 17：年間収入構成

(百万円)

		会費 収入	財産運用 収入	寄附金 収入	補助金等 収入	事業収入	その他の 収入	合計
国 所管	社団	378,731	42,655	16,890	222,535	1,946,574	617,638	3,224,924
	財団	122,867	302,142	310,757	299,302	4,121,113	1,341,922	6,374,373
都道 府県 所管	社団	222,653	23,986	7,044	219,527	1,418,790	479,872	2,421,108
	財団	130,389	141,483	44,405	421,219	3,413,853	1,692,733	5,817,574
合計		858,625	509,957	378,979	1,160,100	10,825,466	4,125,874	17,752,905
比率 (%)		4.8%	2.9%	2.1%	6.5%	61.0%	23.2%	100.0%

出典：総務省〔262〕、p.32（網掛けは筆者による）

表 18：補助金等収入の明細

(百万円)

		補助金等 収入	国から	都道府県 から	市区町村 から	独立行政法 人等から	その他
国所管	社団	222,535	97,125	37,350	3,457	61,747	22,629
	財団	299,302	124,730	49,792	13,407	64,855	47,104
都道府 県所管	社団	219,527	24,910	53,035	51,866	53,170	30,478
	財団	421,219	19,474	218,100	157,336	4,196	14,239
合計		1,160,100	266,238	357,083	225,595	183,786	113,816
比率 (%)		6.5%	1.5%	2.0%	1.3%	1.0%	0.6%

出典：総務省〔262〕、p.32（網掛けは筆者による）

これによると、公益法人の年間収入額の多くは、事業収入（61.0%）によることが分かる。表 15 によると、全公益法人の事業収入の平均値は、1,457 万円である。

事業収入とは、前掲のとおり、事業活動を行った結果として得た収入をいい、これには、定款上の目的事業である事業（指導監督上の公益事業）と、公益活動を行うために付随的

に収益を目的として行う事業（指導監督上の収益事業）の 2 つが含まれる²⁶²。

逆に、会費収入（4.8%）、財産運用収入（2.9%）、寄附金収入（2.1%）及び補助金等収入（6.5%）はそれぞれ少ない割合にとどまっている。表 15 によると、公益法人の平均値は、それぞれ順番に、179 万円、8 万円、0 万円、5 万円である。

第 2 款 法人税法上の収益事業に関する資料

1. 法人税法上の収益事業届出額規模別法人数

以下の表 19：法人税法上の収益事業届出額規模別法人数は、法人税法上の収益事業の届出の有無と、届出がある場合の収益事業の規模別法人数を示したものである。

これによると、特例民法法人 24,317 法人のうち、「9,846 法人（40.5%）が法人税法上の収益事業を行って」²⁶³、逆に、収益事業を行っていない法人は、14,471 法人（59.5%）である。

収益事業を行っている法人の平均収入金額は、472 万円である。規模別でみると、最も多いのが、1 千万円以上 1 億円未満で 3,459 法人（14.2%）あり、以下、1 億円以上 10 億円未満が 2,629 法人（10.8%）、100 万円以上 1 千万円未満の法人が 1,962 法人（8.1%）と続く。

²⁶² 行政指導上の事業区分には、公益事業（公益を目的とする事業）と収益事業（付随的に収益を目的として行う事業）の 2 つがある。そして、法人税法上の事業区分には、非課税事業と収益事業の 2 つがあり、このうち、非課税事業は、行政指導上の公益事業に当たる事業と行政指導上は収益事業に当たらない事業がある。このため、「行政指導上の収益事業と法人税法上の収益事業との範囲は必ずしも一致しないと同時に、行政指導上の公益事業も法人税法との非課税事業の範囲とも一致しない」のである（括弧内、渋谷幸夫 [138]、p.23）。

²⁶³ 総務省 [262]、p.37

表 19：法人税法上の収益事業届出額規模別法人数

所管 官庁		法人数	収益事業届出なし 法人数	法人税法上の収益事業届出額規模別法人数						収益事業届出合計金額 (百万円)	収益事業届出平均金額 (百万円)
				0	100 万円未満	100 万円以上 1 千万円未満	1 千万円以上 1 億円未満	1 億円以上 10 億円未満	10 億円以上		
国所管	社団	3,614	1,573	75	64	599	829	384	90	647,576	317
	財団	3,011	1,434	54	28	168	466	553	308	1,892,272	1,200
都道府県	社団	8,891	6,269	228	137	584	1,024	572	77	467,577	178
	財団	8,927	5,267	225	139	618	1,151	1,142	385	1,691,514	462
合計		24,317	14,471	582	367	1,962	3,459	2,629	847	4,643,654	472
		比率	59.5%	2.4%	1.5%	8.1%	14.2%	10.8%	3.5%		

(注) 収益事業届出平均金額は、収益事業届出法人数に対する平均金額である。

出典：総務省〔262〕、p.37（網掛けは筆者による）

2. 法人税法上の収益事業種類別法人数

以下の表 20：法人税法上の収益事業種類別法人数は、公益法人が施行令に定められた 33 業種²⁶⁴の収益事業のうち、いずれの事業を実施しているかを示したものである。（公益法人に、主たる事業を 2 つ以内で記入させ、これをまとめた表である。）

²⁶⁴ 2008（平成 20）年 4 月 30 日に施行令が改正され、現行の法人税法上の収益事業は 34 業種である。

表 20：法人税法上の収益事業種類別法人数

(法人数)

	社団	財団	合計		社団	財団	合計
物品販売業	1,266	1,446	2,712	代理業	803	91	894
不動産販売業	3	10	13	仲立業	32	20	52
金銭貸付業	8	61	69	問屋業	6	2	8
物品貸付業	32	102	134	鉱業	1	0	1
不動産貸付業	552	875	1,427	土石採取業	3	4	7
製造業	24	58	82	浴場業	5	63	68
通信業	16	38	54	理容業	0	2	2
運送業	10	13	23	美容業	0	1	1
倉庫業	0	8	8	興行業	110	347	457
請負業	1,502	1,508	3,010	遊技所業	35	71	106
印刷業	19	20	39	遊覧所業	8	35	43
出版業	599	518	1,117	医療保険業	528	369	897
写真業	16	26	42	技芸教授業	126	239	365
席貸業	132	319	451	駐車場業	127	348	475
旅館業	38	344	382	信用保証業	7	7	14
料理店業	60	317	377	無体財産権 の提供業	73	65	138
幹旋業	85	40	125	合計	6,226	7,367	13,593

出典：総務省〔262〕、p.37（網掛けは筆者による）

これによると、最も多く行われている事業は請負業で、3,010 法人（19.9%²⁶⁵）である。2 番目に多い事業は物品販売業で 2,712 法人（19.9%）、3 番目が不動産貸付業の 1,427 法人（10.4%）、4 番目が出版業で 1,117 法人（8.2%）である。

²⁶⁵ 収益事業別法人数の全体の 13,593 法人を請負業を行う 3,010 法人で除し、100 を乗じた数を小数第 1 位で四捨五入した数である。以下、同様である。

3. 税法上の収益事業の位置づけ

続いて、アンケート調査結果の有効集計数である 4,313 法人のうち、収益事業を行っているとした 2,264 法人に対して、「税法上の収益事業は、法人の行う事業のうちどのような位置づけののでしょうか。次の中から、当てはまるものに○印をつけてください。（○は複数可）」と質問した回答が、以下の表 21：税法上の収益事業の位置づけである。

表 21：税法上の収益事業の位置づけ

	法人の本来事業のうち 法人の主たる事業	法人の本来事業のうち 主たる事業でない事業	付随的 収益事業	無回答
回答数	1,181	438	763	19
%	52.2%	19.3%	33.7%	0.8%

出典：内閣官房行政改革推進本部事務局〔264〕、p.18（網掛けは筆者による）

これによると、約半数の 1,181 法人（52.2%）は、法人の本来事業が法人税法上の収益事業にあたるために、課税の対象となっていることが分かる。また、付随的収益事業とは、「法人本来の事業に付随して行う収益を目的とする事業」²⁶⁶をいうから、これも本来事業と考えれば、1,944 法人（85.9%）は、その法人の本来事業から生じる所得に対して課税の対象となっていることが分かる。

4. 税法上の収益事業の割合

表 22：税法上の収益事業の割合は、アンケート調査結果において収益事業を行っているとした 2,264 法人に対して、「税法上の収益事業の収入（複数の事業が該当する場合はそれらの合計額）が総収入（年間収入に、前期からの繰越金（前期繰越収支差額）を加えたものをいいます）に占める割合は、おおむねどの程度ですか。次の中から、当てはまるものに○印をつけてください。（○はひとつ）」という質問の答えをまとめたものである。

²⁶⁶ 内閣官房行政改革推進本部事務局〔264〕、p.11

表 22：税法上の収益事業の割合

	20%未満	20%以上 40%未満	40%以上 60%未満	60%以上 80%未満	80%以上	無回答
回答数	921	306	264	245	397	131
%	40.7%	13.5%	11.7%	10.8%	17.5%	5.8%

出典：内閣官房行政改革推進本部事務局〔264〕、p.18（網掛けは筆者による）

これによると、総収入に対する法人税法上の収益事業の割合は、20%未満と答えた法人が 40.7%と 1 番多いことが分かる。次に多いのが、80%以上で 17.5%であるから、その割合が 20%未満の法人が圧倒的に多いといえる。

5. 事業別営利企業との競合関係

以下の表 23：事業別営利企業との競合関係は、アンケート調査結果において収益事業を行っていると答えた 2,264 法人のうち、以下に挙げる事業を継続的に行っていると答えた法人に、「それぞれの事業は、類似した事業を行う営利企業（株式会社や有限会社など）と競合関係にあるとお考えでしょうか。」という質問に対する回答をまとめたものである。表の①から⑦は、同番号の選択肢と対応している。

表 23：事業別営利企業との競合関係

	法人数	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦
施設所有	460	19.3%	28.0%	3.3%	11.5%	17.8%	7.4%	12.6%
施設管理	610	21.1%	17.2%	37.9%	13.3%	1.6%	2.1%	6.7%
公演・興行	231	25.1%	33.3%	12.6%	7.8%	4.3%	6.5%	10.4%
芸能教授	322	31.1%	26.7%	6.8%	9.9%	5.3%	6.8%	13.4%
調査研究	710	35.5%	21.0%	18.3%	5.6%	5.5%	4.1%	10.0%
印刷出版	221	23.5%	38.9%	9.0%	4.1%	15.4%	1.4%	7.7%
飲食・販売	243	11.9%	20.6%	8.6%	20.2%	31.3%	2.5%	4.9%
医療・保健	241	28.2%	17.8%	8.3%	17.4%	8.7%	12.9%	6.6%
代理業	90	7.8%	31.1%	4.4%	13.3%	32.2%	2.2%	8.9%
その他	247	28.7%	21.9%	8.1%	9.7%	13.0%	3.6%	15.0%

選択肢

- ① 類似事業を行う営利法人は存在しない
- ② 事業内容や方法が異なるため競合関係にない
- ③ 通常は競合関係にないが場合によってはなり得る
- ④ 事業内容や方法が同じため競合関係にある
- ⑤ 付随的収益事業と位置づけており問題ない
- ⑥ 特に意識したことはなくよくわからない
- ⑦ 無回答

出典：内閣官房行政改革推進本部事務局〔264〕、p.21（網掛けは筆者による）

営利事業と競合関係にないものを、選択肢①と②を足したものを考えると、公益法人が競合関係にないと考えている業種の割合の多い順に、印刷出版（62.4%）、公演・興行（58.4%）、芸能教授（57.8%）、調査研究（56.5%）、施設所有（47.3%）、医療・保健（46.0%）である。

逆に、営利事業と競合関係にあると考えられるものを、選択肢③と④を足したものと考え、その割合の高い順に並べると、施設管理（51.2%）、飲食・販売（28.8%）、医療・保健（25.7%）、調査研究（23.9%）、公演・興行（20.4%）となる。飲食・販売事業について

ては、「⑤付随的収益事業と位置づけており問題ない」と回答した法人の割合が 31.3%と多い。付随的収益事業は、法人本来の事業に付随して行う収益を目的とする事業であるから、飲食・販売事業を行う公益法人は、営利法人と競合しているという意識は薄いのかもしれない。

この結果からは、業種によってばらつきがあるものの、営利法人の行う事業との競合関係があると考えている公益法人よりも、競合関係はないと考えている公益法人の割合が随分と多いことが分かる。

5. まとめ

本款では、データを用いて公益法人の行う収益事業について検討した。その結果明らかになったのは、以下の 3 点である。

まず、法人税法上の収益事業を行う公益法人は、公益法人全体の約 5 割程度であるという点である。平成 21 年度年次報告においては、特例民法法人 24,317 法人のうち、9,846 法人（40.5%）が、アンケート調査結果においては、有効集計数 4,313 法人のうち、2,264 法人（52.4%）が法人税法上の収益事業を行っているという結果であった。

次に、法人税法上の収益事業を行う公益法人の大多数（アンケート調査結果においては 85.9%の公益法人）は、法人税法上の収益事業について、それが法人の本来事業（付随的収益事業も含む）であると認識しているという点である。

そして、営利法人との競合関係について、事業の種類にもよるが、多くの公益法人は営利法人の行う事業と競合関係にないと考えているという点である。

これらのことから、公益法人の行う収益事業とは、少なくとも公益法人側からすれば、活動資金を獲得する目的としてではなく、本来事業として行っているものであり、これが期せずして法人税法上の収益事業に該当するということなのであろう。

公益法人等に対する課税導入の背景には、「戦後の急激な物価騰貴²⁶⁷のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となった」²⁶⁸ことがあった。しかし、本款で用いたデータによる限り、少なくとも近年においては、多くの公益法人は決して収益を挙げようという意図で収益活動を行っているので

²⁶⁷ 「物価が戦前にくらべて 200 倍、300 倍になるという、急激なインフレーション」だったという（括弧内、原純夫〔202〕、p.33）。

²⁶⁸ 雪岡重喜〔46〕、p.266

はないということとなった。

第5節 海外の公益法人税制

本節では、海外の公益法人税制について考察する。取り上げるのは、アメリカ、イギリス、ドイツ及びフランスの4か国である。本節では、特別な脚注がある箇所以外は、全て公益認定等委員会事務局が編集した「公益法人制度の国際比較概略—英米独仏を中心に—」を引用した。

第1款 アメリカの制度

1. 総論

アメリカにおける公益法人に関する制度については「非営利法人の法人格制度について、国、すなわち連邦レベルで規律する法律は存在せず、家族関係や契約関係など他の私法分野と同様に、州のレベル、すなわち、各州法で規律」²⁶⁹されており、「それぞれ独自の歴史を有するアメリカ各州の非営利法人に関する法人格制度は千差万別」²⁷⁰である。

そこで、以下では、カリフォルニア州を例に採る。

2. 法人格の付与²⁷¹

カリフォルニア州における非営利法人を規定した法は、1978年に制定、1980年に施行された非営利法人法（California Nonprofit Corporation Law）である。

同法により、カリフォルニア州の非営利法人は、非営利公益法人（nonprofit public benefit corporations）、非営利共益法人（nonprofit mutual benefit corporations）及び非営利宗教法人（nonprofit religious corporations）に分類される。非営利公益法人を設立するには、一定の要件にあった定款を作成し、その定款とその他必要な書類と共に州司法長官に提出する。書類審査を受けた上で、法人登録ができる。

その設立目的は、非営利公益法人は公益目的か慈善目的に限られ、非営利共益法人は公益、慈善、宗教以外で違法目的でなければ制限がなく、また、非営利宗教法人は宗教目的

²⁶⁹ 石村耕治〔2〕、p.7

²⁷⁰ 石村耕治〔2〕、p.7

²⁷¹ 公益認定等委員会事務局〔121〕、pp.8-9

に限られる。

残余財産の分配については、非営利公益法人は解散時に残余財産を会員に分配することはできず、州司法長官が適切な譲渡先を認定する。非営利共益法人は解散時に会員に残余財産を分配することができるが、法人としての譲渡先は共益目的の法人に限られる。非営利宗教法人は会員への分配はできない。

理事の制限については、非営利公益法人は理事の半数以上を親族などの利害関係者で占めてはならないが、非営利共益法人と非営利宗教法人には制限がない。

3. 税制²⁷²

(1) カリフォルニア州の税制

カリフォルニア州の非営利法人は、法人の登録のみで税制優遇を受けることはできない。

売上税と資産税の免税を受けたい場合には、州衡平委員会（Board of Equalization）、給与税の免除は雇用開発局（Employment Development Department）、所得税の免除は免許税委員会（Franchise Tax Board）に、それぞれ申請する必要がある。

(2) 連邦税の免税

非営利法人に対する課税については、「1950 年歳入法により、同種の事業を展開する営利企業との競争上の不公平の改善という観点から、NPO の収益事業への課税が始まった」²⁷³ものである。現行の内国歳入法（Internal Revenue Code: IRC）においては、501 条(a)項により、「免税団体の認定を受けた団体は、その本来の目的に関連する事業からの所得は免税」²⁷⁴となる。一方で、501 条 (b)項により、「団体の本来の目的に関連しない事業（非関連事業）から生じる所得は課税対象とされ、通常の法人税率で課税される」²⁷⁵のである。関連事業と非関連事業の判断は、「当該事業がその団体の活動目的に関連するか否か（実質関連性主義）で判断され」²⁷⁶、「本来事業と関連性がある課税事業と認定されるためには、

²⁷² 公益認定等委員会事務局 [121]、pp.9-10

²⁷³ 岩田陽子 [77]、p.37。それ以前については、「1894 年に法人に対する連邦所得課税が始まったが、NPO の収益については免税措置が採られた」のである（括弧内、岩田陽子 [77]、p.37）。

²⁷⁴ 岩田陽子 [77]、p.37

²⁷⁵ 岩田陽子 [77]、p.37

²⁷⁶ 岩田陽子 [77]、p.37

当該活動が団体の本来事業の活動目的の達成に役立つもの」²⁷⁷である必要のある事業が課税事業であるか、非課税であるかの認定については、「免税団体と営利企業の間不公平な競争が起き得るかどうか、という観点が重要」²⁷⁸となる。

そして、非営利法人に対する寄附者への配慮である、寄附金の優遇団体については、内国歳入法 501 条(c)(3)項にその認定の基準が規定されている。これによると、宗教、慈善、学術、公共安全検査、文芸、教育、国内、国際的なアマチュアスポーツ競技の助成、児童・動物に対する虐待の防止の 8 項目を目的とすること、その収益のいかなる部分も個人持分主や個人の利益に供されないこと、その活動が直接的、間接的に立法に影響を与えるものでないこと、公職選挙に参加したり妨害したりしないこと及び解散時の残余財産を当該法人の役員や寄附者などに帰属させない規定があること又は同種の非営利公益団体に譲渡することが要件とされる。

寄附税制の優遇を受けるためには、パブリック・サポート・テストがある。これはその団体が連邦政府、州政府、企業、財団、個人など多くの者から寄附金等を受けているか調べるものであり、より多くの所から支援を受けていれば、税の優遇を受けることができるものである。

寄附金優遇団体には、パブリック・チャリティとプライベート・ファウンダーションの 2 種があるが、「およそ 90%の団体が、パブリック・チャリティ」²⁷⁹である。両者は寄附金控除の率に違いがある²⁸⁰。

²⁷⁷ 岩田陽子〔77〕、p.37

²⁷⁸ 岩田陽子〔77〕、p.37

²⁷⁹ 岩田陽子〔77〕、p.32

²⁸⁰ 「個人がパブリック・チャリティに現金で寄附をした場合、課税所得の 50%まで寄附控除できる。一方、個人がプライベート・ファウンダーションに現金を寄附した場合、課税所得の 30%まで寄附控除できる。どちらの場合でも、5 年間の繰越しが認められている。個人が土地、建物等の不動産や株、美術品等の評価性資産をパブリック・チャリティに寄附した場合、課税所得の 30%まで控除される。一方、個人によるプライベート・ファウンダーションへの評価性資産の寄附については、課税所得の 20%までである。なお、寄附者が法人の場合、寄附をする先がパブリック・チャリティ、プライベート・ファウンダーションの区別なく、その寄附金にかかる控除額は課税所得の 10%となる。」（括弧内、公益認定等委員会事務局〔121〕、p.10）

第2款 イギリスの制度

1. 法人格の付与²⁸¹

イギリスでは、1960年に制定、2011年に最終改正されたチャリティ法（Charities Act）により、チャリティ委員会（Charity Commission）がチャリティ団体（Charity）の資格付与と監督を行う。

チャリティ委員会は閣外の機関であるが、独立した行政機関であり、自らの名前で行政行為を行う。チャリティ委員会の主な権限は、規制監督権限とチャリティの支援機能である。

チャリティとして登録を受けるための資格を判定する基準はチャリティ法に定められ、貧困の防止・救済、教育の振興及び宗教の普及等の13項目の目的がチャリティとして認められる。

なお、わが国の公益法人制度改革において、公益性の認定と公益法人の監督を行う委員会制度を導入するに当たって、チャリティ委員会を有する英国の制度が参考にされたという。

2. 優遇税制²⁸²

チャリティ委員会の認可と税制優遇とは連動しておらず、チャリティ団体が税制優遇を受ける場合、歳入税関庁（HMRC: Her Majesty's Revenue and Customs）に申請する必要がある。これに認定されると、チャリティに所得があったとしても、本来の事業である公益目的事業に充当される場合、原則として所得税と法人税が課税されない。

チャリティは本来の公益事業とは関係がない収益事業を行うことはできず、収益事業を行う場合には、別会社を設立させることとなる。

第3款 ドイツの制度

1. 法人格の付与²⁸³

ドイツには登録社団（eingetragener Verein）と財団（Stiftung）の制度がある。登録社団は設立が容易であるが、財団は、連邦制度の下、各州法で認可主義が採られている。

²⁸¹ 公益認定等委員会事務局〔121〕、pp.5-6

²⁸² 公益認定等委員会事務局〔121〕、pp.6-7

²⁸³ 公益認定等委員会事務局〔121〕、p.11-12

非営利目的あるいは公益目的の私法上の法人には、社團（Verein）が挙げられるが、これは連邦法である民法 21 条で規定されている。非営利目的の社團は、管轄区裁判所に登録することで権利能力を取得する。

財団（Stiftung）については、民法 80 条から 88 条に規定され、一定の目的のために個人又は法人が財産を出捐し、一定の要件を充足すれば設立できる。しかし、その具体的な要件や手続については各州法の定めに委ねられている。

登録社團を設立する場合には、民法の規定による。一定の事項を記載した定款を作成し、公証人の認証を受け、所在地を管轄する区裁判所に申請する。社團には、基金の要件はない。

2. 優遇税制²⁸⁴

非営利目的の団体に対する税制優遇措置は、租税通則法（Abgabenordnung: AO）に定められ、これには、非営利団体の収入に関する法人税の規定と非営利団体に寄附した個人又は法人に対する所得控除の規定がある。

その団体に税制優遇措置を与える場合、団体の目的、団体の所得の種類及び法定要件の該当性という点から判断される。

団体の目的は、その本来の目的が公益、慈善及び教会の支援のうち、1 つ又は複数の目的の有する団体でなければならない。公益の目的については、同 52 条で「自己の利益を図ることなく、不特定多数の利益の増進を図ることをいう」として、その具体的内容を (a) 学術研究、教育、文化、宗教、国際交流、開発援助、環境保全、景観、記念物保護、地域の歴史・伝承検討、(b) 青少年保護、高齢者保護、公衆衛生、福祉、アマチュアスポーツ、(c) 民主主義の促進及び (d) 動物愛護、植物保護、ガーデニング、祭礼、地方伝統文化、兵士・予備兵の世話、アマチュア無線、模型飛行機等の 4 つに分類している。慈善の目的とは、身体的、精神的、経済的理由で援助を必要する者を助ける場合をいう。教会支援の目的とは、既存の教会活動を指すのではなく、宗教教育の普及や牧師の育成等の支援をいう。

団体の所得は、非営利団体の会費、補助金、寄附金等の収入、利子や配当、賃料等の資産の運用益は原則的に非課税である。ただし、当該団体が株の運用や不動産の賃貸等を継

²⁸⁴ 公益認定等委員会事務局 [121]、pp.11-13

続的に行っている場合には、積極的に収益活動を行っているともみなされ、課税の対象になる。

また、収益事業であってもそれが団体の本来の事業活動と関連のある場合には、その所得には課税されない。本来の事業に関連ある事業活動かどうかについては、同 65 条に規定され、収益事業が定款に規定する本来の事業に該当すること、その収益事業が本来の事業遂行に不可欠であること及び同様の事業を行う他の営利企業との公正な競争を害さないこと等が基準となる。なお、団体の本来の事業とは全く関連のない収益事業の収入については、課税対象となる。

各非営利団体は、所轄する地方税務当局に事業報告等を提出しなければならない。地方税務当局はおよそ 3 年毎に審査を行い、問題があれば優遇措置の取消しを行うことができる。

また、税制優遇団体への個人又は法人の寄附金については、原則的に控除が認められる。所得税法（Einkommensteuergesetz）」は、個人が行う団体への寄附につき、年間所得の 5% まで控除を認めているが、特に、学術、文化等に関する寄附金は 10% まで控除が認められる。一方、法人の行う寄附については、総労働者の賃金と売上高の合計の 0.2% か、課税所得の 10% を限度に控除される。

第 4 款 フランスの制度

1. 法人格の付与²⁸⁵

フランスの非営利社团は、アソシアシオン契約に関する 1901 年 7 月 1 日法 (Loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association、以下 1901 年法という) に基づいて設立される。同法によって設立される非営利団体は、非届出アソシアシオン (associations non-déclarées)、届出アソシアシオン (associations déclarées) 及び公益認定アソシアシオン (associations reconnues d'utilité publique) に大別される。

非届出アソシアシオンは 1901 法 2 条に基づき設立され、これは許可なしにかつ事前の届出をせずに、アソシアシオンを自由に設立できるというものである。非届出アソシアシオンには法人格がない。

届出アソシアシオンは、県庁、郡庁、あるいはパリ警察に届け出をし、その後、官報に

²⁸⁵ 公益認定等委員会事務局 [121]、pp.14-16

当該アソシアシオンが掲載され、公示されることで、当該アソシアシオンは法人格を取得する。届出アソシアシオンが解散する場合、その残余財産を社員で分けることを社員総会で決定することは認められないが、出資した社員にその額を返還することは違法にならない。

届出アソシアシオンが一定の要件を満たし公益性の高いものとして認定されると、公益認定アソシアシオンになることができる。この申請には、届出アソシアシオンとして掲載された官報、そのアソシアシオンの概要、定款、役員名簿、社員名簿、財務諸表、予算書等の必要書類を内務省に提出し、同省がアソシアシオンの公益性を判断する。その審査を経て国務院（Conseil d'État）に答申され、デクレ（décret）によって認定される。審査には国務院のモデル定款に従っていること、3年以上の活動実績があること、社員が200名以上いることなどが含まれる。

2. 優遇税制²⁸⁶

非届出アソシアシオンには、税制上の優遇措置はほとんどない。

届出アソシアシオンには、本来の事業収入が非課税になる税の優遇措置がある。しかし、非関連の収益事業に対しては、標準の法人税が課せられる。

公益認定アソシアシオン、公益財団、贈与・遺贈を受けることができる文化や慈善を目的とした届出非営利アソシアシオン、公立の高等教育機関など公益性の高い団体に寄附をした場合には、一定の控除が認められる。個人がそれら公益団体に支出した寄附金は、課税所得の1.25%又は5%を上限として、寄附金合計額の50%を税額控除できる。一方、企業が公益団体に支出した寄附金については、年間売上の0.2%又は0.3%まで損金算入できる。限度額を超えた場合には、5年間の繰越しが認められている。

第5款 総括

海外における公益法人制度と公益法人税制として、アメリカ、イギリス、ドイツ及びフランスの制度を紹介したが、これらをわが国の公益法人税制と比較したときに、2つの違いがある。

1つ目に、本節で紹介した国々では、法人格の付与と税の優遇政策が別個に行われてい

²⁸⁶ 公益認定等委員会事務局〔121〕、pp.14-16

る点である。これに対し、わが国においては、「ある法人格を主務官庁より取得すると、その法人格に対応した税制上の優遇措置が自動的に与えられる」²⁸⁷という違いがある。例えば、公益社団・財団法人と一般社団・財団法人以外の公益法人等に該当する法人が法人格を取得すると、法人税法上は公益法人等として、自動的に収益事業課税、みなし寄附金制度及び軽減税率が適用される。

ただし、一般社団・財団法人が公益社団・財団法人になる目的の1つは税の優遇にあると考えられるから、これら法人については、諸外国のように法人格の取得と税の優遇政策が切り離されていると考えてよいであろう。

2つ目に、本節で紹介した国々においては、収益事業課税を行う国はないという点である。諸外国においては、公益性を認定された法人は、本来目的とする事業から生じた所得には課税されないようである。

これに対して、わが国においては、1つ目に述べたように、公益法人等は原則的に公益法人等の法人格を得たと同時に公益法人税制の枠組みに入れられ、収益事業課税が行われる。収益事業課税は、公益社団・財団法人の行う公益目的事業を除いては、それが公益法人等の本来目的とする事業であっても、施行令の34事業に該当すれば課税の対象となるから、本稿に挙げた諸外国の課税方法と比べて大きな違いがあることが分かる。

²⁸⁷ 石坂信一郎〔62〕、p.45

第3章 収益事業該当性に関する裁判例等

公益法人等は施行令に列挙された収益事業を行っている場合に、当該収益事業から生ずる所得について納税義務を有する。このため、公益法人等の行う事業が収益事業に該当するか否かが重要な問題となる。そこで、本章では収益事業該当性を争った裁判等を紹介する。

現時点で、収益事業該当性を争った代表的な判例は、いわゆる「ペット葬祭業事件」であるから、これを中心とし、それよりも前と後の裁判例等の3節に分けて考察することとする。なお、公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人が原告となった裁判例等はきん少であることから、公益法人等である学校法人、NPO 法人及び宗教法人が原告である裁判例等を取り上げることとした。

第1節 ペット葬祭業事件前の裁判例

第1款 治験事件

医療機関が行う治験行為は請負業として収益事業に該当するとされた事例（法人税更正処分等取消請求事件）

第一審：東京地方裁判所 平成8年（行ウ）第41号、平成15年5月15日判決、一部容認一部棄却、税務訴訟資料253号順号9343（納税者敗訴）

控訴審：東京高等裁判所 平成15年（行コ）第147号、平成16年3月30日判決、請求棄却判決、確定、税務訴訟資料254号順号9615（納税者敗訴）

1. 事実関係

原告は、私立学校法3条に基づいて設置され、医学部、附属病院、薬学部等を擁する学校法人帝京大学である（以下、Xという）。

①Xは、1990（平成2）年3月期において、医薬品等の製造、販売等を行う会社（以下、製薬会社等という）からの申出に基づいて治験を実施し、奨学寄附金、研究助成金等の寄附金（以下、奨学寄附金等という）として計3億1,309万7,272円の金員を受領した（以下、これらの金員を本件寄附金という）。内訳は、薬学部が受領した2,648万円、医学部、附属病院本院、溝口病院、市原病院及び医真菌研究センターの5施設（以下、医学部等と

いう) が受領した 2 億 8,661 万 7,272 円である。

②X は附属病院本院及び市原病院において、眼科に出入りする眼鏡及びコンタクトレンズの販売業者 5 社から、それぞれ金員を受領した。

③X は 3 社に対し、別表 3 記載の貸付年月日に同別表記載の返済期限と年利の約定で、各貸付金を貸し渡したが(以下、本件貸付金という)、1989(平成元)年 4 月 1 日から 1990(平成 2)年 3 月 31 日までの間において、本件貸付金に係る利息の支払を受けなかった。

これに対し、板橋税務署長(以下、Y という)は、①X が製薬会社等の委託に基づいて行う治験、委託研究等に起因して受領した寄附金による収入は、治験、委託研究等の対価であって、請負業に係る収入に該当すること、②X の附属病院の眼科に出入りする業者から受領した金員は、コンタクトレンズの販売に関するあっせんに係る対価であり、仲立業に係る収入に該当すること、並びに③金銭貸付業に係る利子収入及び不動産貸付業に係る賃料収入の申告額に計上漏れがあったことを前提とし、これらの収益事業収入による所得等が申告されていなかったとして、X の 1989(平成元)年 4 月 1 日から 1990(平成 2)年 3 月 31 日までの事業年度における法人税の更正処分及び無申告加算税の賦課決定並びに消費税の更正処分を行った。

X はこれを不服として、1992(平成 4)年 6 月 24 日、Y に対し本件各処分を不服として異議申し立てをしたが、Y は同年 9 月 24 日異議申し立てを却下する旨の決定をした。さらに X は、同年 10 月 6 日国税不服審判所長に対し、上記異議決定を不服として審査請求をし、1996(平成 8)年 1 月 22 日、国税不服審判所長は、本件法人税更正処分及び本件賦課決定処分の一部を取り消す旨の裁決をした。しかし、これらを不服として、X は本訴へ及んだ。

2. 争点及び当事者の主張

(1) 争点

本稿では、上記のうち①請負業該当性についてのみ取り上げる。

これについては、3 点の争点があり、(a) 本件寄附金が、X の実施した治験等に係る役務提供の対価として支払われたものか否か、(b) (a) について、本件寄附金が治験等の対価と認められた場合、X の本件寄附金による収入は、施行令 5 条 1 項 10 号に規定する請負業に係る収入に該当するか否か、(c) (b) について、本件寄附金による収入が請負業に係る収入に該当することが認められた場合、上記収入に対する経費の金額はいくらか、の

3点である。

(2) Xの主張

(a) 本件寄附金は、奨学寄附金として定められた手順に従い入金されたものであるから、これを臨床試験結果の報告に対する対価ということはできない。

(b) 治験には新たな治療法の開発を目指した試験研究という側面と、患者に対する疾病の治療という側面が同時に存在するが、治験の実態は医師以外には行うことのできない医療行為であり、治験による医療行為と一般的医療行為との間には異なるところはないというべきである。また、治験は究極的には、国民の健康増進と医学及び医療の発展に寄与するために行われるものであって、教育又は学術の振興、社会福祉に寄与するなど、極めて公共性、公益性が高い行為である。加えて、治験に係る臨床試験の結果報告は、医療行為を前提としなければ行うことができないものであり、治験においては、このような結果報告と医療行為とは一体不可分のものである。以上のような治験の実態、目的、性格等に照らせば、治験は、施行令5条1項29号に掲げる医療保健業に該当するというべきであるから、学校法人の設置する病院等の施設で行われる限り、収益事業として法人税の課税対象となることはないというべきである。

仮に、(a)において、本件寄附金が治験等の対価として支払われたと認められる余地があったとしても、治験の本質が医療行為であることなどに照らして、請負業ではなく医療保健業による収入に該当し、法人税の課税対象とはならない。

(c) 仮に本件寄附金が治験等の対価であり、かつ、請負業による収入に該当するとした場合、治験等に係る経費を算定することができたとしても、治験等に要した経費の方が収益を上回り赤字になるから、治験等による収入に対して法人税を課税することはできない。治験収入の経費には、検査代、器具備品代、事務用品費、図書費、通信費、調査・雑費等のほか、一般医療行為の経費である、患者に投与した薬品の薬品費や、入院患者の給食材料費も含まれる。

(3) Yの主張

(a) 製薬会社等と医療機関の間には、治験の依頼や研究委託とそれに対する対価の支払という関係が見られることから、製薬会社等が治験等を依頼している医療機関に対して金員を支払った場合には、治験等の依頼とは無関係であると認めるに足る特段の事情が

ない限り、治験、委託研究等、何らかの役務を提供したことの対価として支払われた金員であることが推認されるというべきである。

(b) Xは製薬会社等から、新薬等に係る治験、委託研究又は情報提供等の依頼を受け、これらの行為に係る役務を提供し、その役務提供の対価として、依頼者から奨学寄附金の名目で本件寄附金を受領していたのであるから、Xが行ったこれらの事業は、施行令5条1項10号に規定する請負業に該当するというべきである。

Xは医療保険業に該当すると主張するが、一般に「医療業」とは、医師又は歯科医師等が人（患者）に対し医業又は医業類似行為を行う事業及び獣医が動物に対し診察治療を行う事業並びにこれらに直接関連するサービスを提供する事業をいい、「保健業」とは、保健衛生のサービスを提供する事業をいい、そして、医療保健業はこれらを複合した概念である。

これに対し、Xは製薬会社等から新薬等に係る治験等の依頼を受けてこれを実施し、これらの役務の提供の対価として、製薬会社等から奨学寄附金の名目で金員を受領したのであり、これらの行為は製薬会社等とXとの間の契約により依頼者である製薬会社等のために行われたものであって、患者の依頼により行ったものではない。したがって、Xが製薬会社等のために行ったこれらの行為は、医療保健業及びこれに付随して行われる行為に該当せず、請負業に該当するものというべきである。

(c) 治験に係る一連の行為には、患者に対する医療行為と、医療行為の結果得られた臨床試験結果を製薬会社等に報告する行為の2つの側面があるところ、治験の目的は、あくまでも製薬会社等に対する治験に係る臨床試験結果の報告であり、治験収入はまさにその報告の対価であって、患者に対する治療の対価とは性格を異にするものである。したがって、医療収入に対する直接経費である薬品費及び給食材料費は、請負業収入との関連がないから、治験収入の経費認容額の計算をするに当たり、これを除外して計算することが相当である。

3. 判決の概要

東京地方裁判所は、まず(a)につき、本件寄附金と治験等の関係については、「製薬会社にとっては、治験が新薬の製造、販売において重要な意味を持ち、他方、それを行う立場のXにとっては、重大な責任と実施の困難さ等が必然的に伴うという状況の下においては、治験の実施に係る契約書の中に、製薬会社等からXに研究費等として金員を支払う旨

が定められている場合には、当該金員は X による治験の実施に係る役務提供の対価という趣旨で定められているものと解するのが自然であり、さらに、治験の実施に係る契約書において金員の支払に関する定めがない場合であっても、X と製薬会社等との間において、X が無償で治験を実施することとされていたのではなく、治験の対価として金員を支払うことが想定されているものと考えることが合理的である」とし、本件寄附金の支払いについて対価性を認めた。そして、「本件寄附金のうちの個々の寄附金の一つ一つについて、それが治験等に係る役務提供の対価と認められるか否かを判断するについては、当該寄附の起因、目的、経緯、金額、寄附を行った者、寄附の受入先及び寄附を行った者との関係、役務の内容、役務提供の有無等、当該寄附に関する諸般の事情を総合考慮して判断することが相当というべきである」とした。

(b) については、「施行令 5 条 1 項 10 号は、請負業を収益事業として規定したうえ、『事務処理の委託を受ける業』もこれに含まれる旨規定しているところ、民法上の請負契約に基づく事業のほか、必ずしもこれに該当しない事業であっても、他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供等の事業については、収益事業たる請負業に含まれるものと解される。そうすると、医療機関が製薬会社等の委託を受けて治験を実施し、その役務提供の対価を収受する場合、医療機関が行うこのような治験に係る行為は、施行令 5 条 1 項 10 号に規定する請負業に該当するものと解するのが相当である」とした。

医療保険業該当性については、「一般に『医療業』とは、医師又は歯科医師等が患者に対し、医業又は医業類似行為を行う事業等をいい、『保健業』とは、保健衛生のサービスを提供する事業をいい、医療保健業は、これらの事業を包括したものと解されるところ、X は、製薬会社等から委託を受けた治験に係る役務提供の対価として、奨学寄附金等の名目で金員を受領したのであって、患者の依頼により患者のために行った医療行為の対価として受領したものではないから、X が行った治験は、医療保健業及びこれに付随して行われる行為に該当しないというべきである。加えて、製薬会社等に対する治験に係る役務の提供と患者に対する医療行為とは性格を異にするものであって、製薬会社等による治験に係る役務提供の対価の支払は、患者に対する医療行為とは区別してとらえることが相当であるから、治験が医療行為と不可分であることを理由として、治験の対価を医療保健業による収入と解することはできない。」とした。

(c) については、「治験は、一般患者に対する医療行為の過程で、治療として実施されるものであるところ、一般患者に対しては、疾病の治療に際し、治験を実施するか否かに

かかわらず、薬品費や給食材料費の支出を伴うものであるから、このような一般医療行為の経費を治験による収入の経費認容額から除外することには、合理性が認められる」とした。

その経費認容額の算定方法は、「Yの主張する（略）算定方法により、請負業に係る経費認容額を算定することについて、他に不合理な点を認めるに足りる具体的な主張及び立証はないことからすれば、Xの平成2年3月期における請負業に係る経費認容額については、上記算定方法により算定することが相当である」とした。

Xは、この判決を不服として控訴したが、棄却された。

4. 検討

(1) 検討事項

本件は、「治験等に起因して受領した金員は、法人税法（以下「法」という）上の収益事業たる請負業収入に該当すると判断された最初の事例」²⁸⁸である。以下、本件寄附金の対価性の有無と、請負業該当性の2点を検討事項とする。

(2) 寄附金か対価か

東京地裁は、Xが受領した金員の性質を基本的に対価性があるものと判断した。つまり、本件寄附金の性質を、外観ではなくその実質により判断したのである。

これは、製薬会社等の立場に立つと、「治験が新薬の製造、販売において重要な意味を持つためであり、またXにとっては、「重大な責任と実施の困難さ等が必然的に伴うという状況」において、「当該金員はXによる治験の実施に係る役務提供の対価という趣旨で定められているものと解するのが自然」であるためである。

確かに、製薬会社等はXに対して治験を依頼し、Xが受領した金員には、この治験という仕事の完成に対する対価であるとみるのが相当と考えられる。この点、東京地裁の判断は妥当と考える。

(3) 請負業該当性

Xは、本件治験は医療保険業にあたると主張したが、ここで、医療保険業について確認

²⁸⁸ 伊藤義一〔69〕、p166

すると、以下のように規定されている。

＜法人税法施行令（収益事業の範囲）5条1項29号＞

医療保健業（財務省令で定める血液事業を含む。以下この号において同じ。）のうち次に掲げるもの以外のもの

- イ 日本赤十字社が行う医療保健業
- ロ 社会福祉法第22条に規定する社会福祉法人が行う医療保健業
- ハ 私立学校法第3条に規定する学校法人が行う医療保健業（以下、省略）

医療保険業には、例えば、療術業、助産師業、看護業、歯科技工業、獣医業等が含まれるが（通達15-1-56）、上記施行令5条1項29号ハに除外規定として学校法人の行う医療保険業が掲げられているため、これに該当すれば、収益事業にはあたらないことになる。

つまり、本件治験の請負業該当性に関しては、「学校法人、社会福祉法人等においては、治験等収入が医療保険業及びそれに附随した業務と認められれば非課税となるため、治験等収入を得る業務が医療保険業及びそれに附随する業務に該当するかどうかが問題となる」²⁸⁹といえる。

医療保険業に該当するか、それとも請負業に該当するかという点については、「患者に対する医療行為と製薬会社等から委託を受けた治験との関係を巡り、①治験一体不可分とする考え方と、②両者は別物として治験の性格の二面性に着目する考え方」²⁹⁰のいずれを採るかによる。①の考え方によれば医療保険業に該当し、本件でXが受領した金員は施行令5条1項29号ハの除外規定により非課税となり、②の考え方によると請負業に該当し、課税対象となる。

この点につき、判決文の前提となる事実には、治験について以下のような記述がある。

＜（2）治験について＞

医薬品、医薬部外品、厚生大臣の指定する成分を含有する化粧品及び医療用具（以下これらを併せて「医薬品等」という。）を製造しようとする者は、品目ごとに厚生大臣の承認を受けなければならないこととされており（薬事法（昭和35年法律第145

²⁸⁹ 鶴田泰三〔164〕、p.16

²⁹⁰ 伊藤義一〔69〕、p.166

号。ただし、平成 2 年法律第 33 号による改正前のもの。以下同じ。) 14 条 1 項)、その製造承認申請に当たっては、申請書に臨床試験の試験成績に関する資料を添付しなければならないこととされている (同条 3 項)。

そして、この臨床試験の試験成績に関する資料の収集を目的とする試験を治験といい (同法 80 条の 2 第 1 項)、一般に、医薬品等の製造、販売等を行う会社 (以下「製薬会社等」という。) は、医薬品等の製造承認を受けようとする場合、この治験を医科大学等の医療機関に依頼して、臨床試験の試験成績に関する資料の収集を行っている。

大学において治験を実施するに当たっては、製薬会社等からの申出に基づき、大学が実施の細目について検討したうえで、受託する場合には、製薬会社等と大学の間で治験の実施に関する契約を締結し、大学は臨床試験を実施し、その結果を製薬会社等に報告する。

X は、平成 2 年 3 月期において、製薬会社等からの申出に基づいて、治験を実施したものである。

上記を参考にすると、治験とは、臨床試験の試験成績に関する資料の収集を目的とする試験のことをいう。そして、「医薬品等の製造、販売等を行う会社 (以下「製薬会社等」という。) は、医薬品等の製造承認を受けようとする場合、この治験を医科大学等の医療機関に依頼して」とあるから、本件治験に関する契約は、X と製薬会社等との二者間の契約であることが分かる。

これに対して、医療保険業は、東京地裁がいうように「患者の依頼により患者のために行った医療行為」、つまり、患者と医療者との間の契約であると考えられるから、本件治験に関する契約を医療保険業ということはできないものとする。この点に関しても、東京地裁の判決は妥当なものであると考える。

第 2 款 流山訴訟

NPO 法人の行うふれあい事業が収益事業たる請負業に該当するとした事例 (法人税更生処分取消請求事件)

第一審：千葉地方裁判所 平成 14 年 (行ウ) 第 32 号、平成 16 年 4 月 2 日判決、請求棄却判決、税務訴訟資料 254 号順号 9617 (納税者敗訴)

控訴審：東京高等裁判所 平成 16 年 (行コ) 第 166 号、平成 16 年 11 月 17 日判決、請求

1. 事実関係

原告は、1995（平成 7）年 6 月に権利能力なき社団「さわやか福祉の会 流山ユー・アイ ネット」として設立され、1999（平成 11）年 4 月、千葉県知事から NPO 法所定の設立の認証を受けた同法 2 条 2 項所定の NPO 法人である（以下、X という）。

X の定款には、流山市及びその近隣の市民を対象として、高齢者及び障害者等への福祉サービス活動を通じて、ふれあい社会の構築、健康で安心して暮らすことのできる、生きがいのある長寿社会の創設、福祉の増進の寄与を目的とするとある。

X は、1999（平成 11）年 4 月の設立以前から①ふれあい事業（以下、本件事業という）を行っており、2000（平成 12）年 2 月に②流山市からの受託事業（流山市が対象とした市民に対する家事援助・介助等の生活支援、外出支援等をいう）を開始し、さらに同年 4 月からは③介護保険事業を開始した。このうち、①と②は会員の協力によってサービスの提供を行っていた。（なお、②受託事業及び③介護保険事業が法 2 条 13 号所定の収益事業に該当することについては、当事者間に争いがない。）

X の運営細則は本件事業の内容等について、以下のとおり定めている。

ア 友愛会員（以下、会員という）は、入会金 1,000 円を納入し、所定の手続を経て会員となるものとする。会員は、年会費 3,000 円を納めるものとする。

イ 会員によるサービスの利用及び提供

会員は、以下のサービスを利用し、又は、他の会員に対する以下のサービスの提供につき協力することができる。

- ①家事サービス（炊事、洗濯、掃除、買い物代行、留守番、病院との連絡等）
- ②介助、介護（洗髪、爪切り、産前産後の手伝い、その他簡単な介護）
- ③その他のサービス（話し相手、朗読、代筆、各種相談、助言、力仕事、散歩の同行、協力者の送迎その他）
- ④通院外出介助

ウ サービス利用の手続

会員は、サービスを利用したいときは、X の事務局に電話等により、日時、内容を申し出ることとする。利用者は、仕事が終了したときは、所定の書面に確認の署名、捺印の上、利用時間相当分を「ふれあい切符」（利用券）で協力者へ渡すこととする。

エ 会員の協力の手続

会員は、コーディネーターからの連絡によりサービス利用者を訪問し、会員証を提示の上、仕事の内容、時間を確認して仕事を開始する。仕事が完了したら利用者より訪問予定表の所定欄に署名捺印を受け、協力時間に相当するふれあい切符を受領する。

オ 「ふれあい切符」の発行

X の行う一切のサービス活動の謝礼の決済は、全て X が発行する以下のふれあい切符によって行い、会員同士の現金授受は行わない。

- ①ふれあい切符は 1 点を 100 円とし、1 時間を 8 点とする。
- ②ふれあい切符の種類は、8 点券、4 点券、2 点券の 3 種類とする。
- ③ふれあい切符は 1 冊 8,000 円とし、会員は予め原告事務局でこれを購入することとする。
- ④サービスの必要が消滅した場合、ふれあい切符の残券についてはこれを払い戻す。

カ 謝礼

- ①ふれあいサービスの利用者の負担は、1 時間当たり 8 点（800 円）とする。超過料金は、30 分 4 点（400 円）刻みとする。
- ②ふれあいサービスの利用者の負担のうち 2 点（200 円）は、利用者が事務運営費として X に寄付するものとする。
- ③ふれあいサービスの利用者の負担のうち協力者の受け取る謝礼は、事務運営費 2 点（200 円）を差し引き、1 時間当たり 6 点（600 円）とする。超過時間が生じた場合は、同じく 30 分当たり 3 点（300 円）刻みとする。

キ 交通費 ふれあいサービスの協力者の交通費は一律 2 点とする。

ク ふれあい切符の時間預託又は現金との交換

ふれあいサービスの協力者がサービス活動で受領したふれあい切符は、以下のいずれかを選択して交換することができる。

- ①現金 1 時間を 6 点（600 円）として計算する。
- ②時間預託 1 時間を 6 点（600 円）として計算し、会員は、預託した点数分をもって、必要に応じ X からふれあいサービスを受けることができる。その場合、ふれあいサービスの謝礼は、預託点数の中から 1 時間 8 点（800 円）換算で決済する。

X は、2001（平成 13）年 5 月 29 日、松戸税務署長（以下、Y という）に対し、2000（平成 12）年 4 月 1 日から 2001（平成 13）年 3 月 31 日までの本件事業年度分の法人税につき、所得金額を本件事業による益金も含め、1,184 万 6,001 円、納付すべき税額を 291 万 1,800 円とする確定申告をし、同年 7 月 3 日、Y に対し本件事業は法人税法 2 条 13 号所定の収益事業に当たらないことを理由に、本件事業年度分の所得金額を 709 万 1,791 円、納付すべき税額を 155 万 8,000 円とする更正の請求をした。

Y は、同年 12 月 11 日、X に対し本件事業年度分の法人税につき、所得金額を 1,018 万 6,046 円、納付すべき税額を 241 万 3,800 円とする更正（以下、本件更正という）をした。

X は、同月 28 日、Y に対し本件更正について異議申立てをし、Y は 2002（平成 14）年 4 月 5 日付けで X の異議申立てを棄却する旨の決定をした。X は、同月 30 日、国税不服審判所長に対し、本件更正について審査請求をし、同審査請求に対する裁決がされる前の同年 8 月 8 日、本件訴訟を提起した。

2. 争点及び当事者の主張

(1) 争点

本件事業が、法 7 条、同 2 条 13 号所定の収益事業に該当するか否かが争点である。具体的には、施行令 5 条 1 項 10 号所定の請負業に該当するか否か、また、請負業に該当しないとしても、施行令 17 号所定の周旋業に該当するか否かが争点である²⁹¹。

²⁹¹ 本件では 幹旋業該当性についても争われたが、これについては予備的な主張であるから割愛する。この点につき、X は、「周旋業とは、対価の授受を要件とすると解すべきである。X が本件事業により受領する 1 時間につき 200 円の金員が、客観面、主観面のいずれの面からも寄附であると認められ、周旋の対価とは認められない。」と主張し、Y は、「X は、本件事業としてサービス提供を行う協力会員と利用会員との媒介、取次ぎを行っているということになるから、本件事業は、他人のために商行為以外の行為の媒介、代理、取次ぎ等を行う事業であると認められ、周旋業に該当するというべきである。X は、本件事業により X に納入される 1 時間当たり 200 円の金員について、寄附であると主張する。しかし、寄附とは民法上の贈与であり、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思表示し、相手方が承諾をなすことでその効力を生ずる契約であるから、無償性を有するものでなければならず、任意に財産的出捐がされた場合であることを要すると解されるところ、X がサービス利用者から受領している 1 時間当たり 200 円の金員は、任意性がなく有償性があることが明らかであって、寄附とは認められない。」と主張した。東京高裁は、「X が本件で受領する事務運営費は、サービス幹旋の対価と解するほかないから、本件事業が Y の予備的主張である周旋業に該当することは免れない」と判示した。

(2) X の主張

①請負業該当性：施行令 5 条 1 項 10 号に定める請負の概念は、民法から借用されたもので、民法 632 条²⁹²所定の請負の概念と同一のものであり、(1) 一定の仕事の完成の約束の存在及び (2) 対価としての報酬の支払の約束の存在を要件とするものである。

(1) 本件事業で提供されるサービスは極めて多様であって、一定時間内で可能な範囲で行われる、不特定かつ非定型的な活動であって、特定の仕事を完成させるという性質のものではなく、本件事業によるサービスは、家政婦のそれに類似するものではなく、これと同一視して法令を解釈適用することは、本件事業によるサービスの本質を見誤るものである。

(2) 報酬か否かは、支払われる金額が当該サービスの労働市場における価値を評価した額か否かによって決まると解されるが、本件事業による 1 時間当たり 600 円相当のふれあい切符は、両者の主観においても、善意のサービス提供に対する謝礼の趣旨で贈与されるものであり、客観的にも、その地域における最低賃金にも満たない額であって、労働の市場価値としては極めて低額であるから、報酬とはいえない。また、サービスを利用した会員が X に寄附する 1 時間当たり 200 円相当のふれあい切符は、X 及びサービスを利用した会員双方の主観においても、X のふれあい活動全般に必要な事務経費の一部を負担する趣旨で拠出されるものであり、客観的にも、サービスを提供する会員を紹介したことに対する市場価値としては相当低額である。

上記のように、本件事業は (1) 一定の仕事の完成を目的とするものではなく、(2) 報酬の支払いを伴わないものであることから、請負業の要件を満たさず、これに当たらない。

②本件事業の主体：サービス提供に係る契約関係は、利用する会員と提供する会員との間で生じるのであって、X はサービス提供契約の当事者ではなく、もとより請負人ではない。

③収益事業の意義：同種の収益事業を行う営利法人の競争条件を不利にすることになるため、公益法人等の特定の収益事業から生じる所得に対し課税をするという立法趣旨に照らせば、営利法人と同様の収益を上げるための基本構造を持つものに限定されると解され、このような基本構造としては、(1) 収益を上げる目的を有していること、(2) 収益を上げるのに必要な人的、物的設備を有していることが挙げられる。

²⁹² 民法（請負）632 条「請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。」

本件事業では、協力した会員に報酬は一切支払われないのみならず、事業運営従事者である役員に対しても報酬は一切支払われず、事務従事者に対しても 1 時間当たり 200 円前後という、千葉県内の最低賃金の 3 分の 1 未満の低額の謝礼金が支払われているにすぎない。そして、たまたま生じた剰余金は、すべて本件事業の必要経費に投入される。

営利法人との競争の条件を対等にして、収益を上げるためには、人的設備として、事業遂行に必要な役職員を雇用することが必要であるが、本件事業に従事する X の役員や職員は無報酬若しくはそれに近い形で活動している。本件事業の剰余金は、X が本件事業によって得たものではなく、役職員のボランティア活動で生じたものであって、法令にいう収益に当たらない。

また、本件事業において全ての協力会員が時間預託を選択し、全てのサービスがこれによって行われた場合、X にはふれあい切符の点数が累積されていくのみで、現金収入は一切生じない。この点からしても、本件事業は収益を上げる基本構造を備えていない。従って、本件事業は営利法人と競合し得る収益事業としての基本構造を欠くものであり、収益事業に当たらない。

④Y の主張に対する反論：本件事業と介護保険事業が一体的・補完的關係にあるから、本件事業も収益事業に該当するという点については、介護保険法に基づく居宅サービス提供契約が結ばれれば、当該契約に基づく支援行為は他の支援行為と切り離され、独立した法的性質のものとなるのであって、介護保険事業として提供されるサービスと、それ以外の支援行為の法的性質が常に同じということはありません、ましてや前者が収益事業ならば、後者も収益事業となるという関係は成り立たないこと、また、介護保険サービスと本件事業によるサービスを連続的に提供することを求める会員は、平成 12 年度末時点でわずか 3 名と極めて少ないこと、さらに、本件事業と介護保険との会計処理を、別々の経理担当者が担当し全て別々の処理をしており、剰余金についても、本件事業のそれと収益事業のそれとは区別して用い、両者を混同して用いることはしていないことを理由にこれに当たらない。

(3) Y の主張

①請負業該当性：施行令 5 条 1 項 10 号所定の請負業とは、民法 632 条所定の請負にとどまらず、一定の役務を提供することにより対価を得る事業を広く含むものと解するのが相当である。施行令 5 条 1 項 10 号が「請負業」の文言に続けて「(事務処理の委託を受け

る業を含む。）」と規定して、民法 632 条の請負に限定せずに、同法 643 条²⁹³の委任及び同法 656 条²⁹⁴の準委任をも対象とする趣旨を明らかにしていることからすれば、施行令 5 条 1 項 10 号の「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）」とは、請負人がある仕事を完成し、注文者がその仕事の結果に対して報酬を与える契約である民法 632 条所定の請負だけでなく、一定の役務を提供することにより対価を得る事業を広く含むものと解すべきである。

本件事業は、X が会員に対し、ふれあい切符という利用券を販売することにより、一定のサービスを受ける権利を与え、利用会員はその行使を X に依頼し、会員は X の管理の下で指示事項に従って役務提供を行い、これに対し、時間に応じた現金と等価の利用券（1 時間当たり 800 円相当）が支払われ、1 時間当たり 600 円の会員への支払という精算がなされる結果、1 時間当たり 200 円相当のふれあい切符が X に利益として残るものである。そうすると、本件事業は一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、施行令 5 条 1 項 10 号にいう請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）に該当するというべきである。

②介護保険サービス業との関連性：X は本件事業のほかに、施行令 5 条所定の「医療保健業」に該当する収益事業である介護保険サービス事業も行っているところ、両者の事業内容は、極めて類似した項目で構成されており、両者は介護保険制度の対象枠を境に相互に補完しあう関係にある。すなわち、X の事業活動においては、ほぼ同一の居宅サービス事業を、介護保険の利用者側の限度額やサービス提供者側の能力・意思等により、介護保険とふれあい事業に区分して遂行するにすぎず、両事業の補完的・一体的な実態は明らかであるといえる。そして、X の介護保険事業としての居宅サービスは、X が利用者やその家族の同意を得て作成する居宅サービス計画（ケアプラン）に基づいて実施されるものであるから、請負又は準委任契約に基づくものと解されるところ、介護保険事業は、施行令 5 条の「医療保健業」として課税対象とされるが、介護保険事業と補完的・一体的に運営されている本件事業は、必ずしも介護保険の延長上の事業に限定されないという意味において、施行令 5 条に列举された事業のうち、医療保健業より概念の広い請負業に該当するというべきである。

²⁹³ 民法（委任）643 条「委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる。」

²⁹⁴ 民法（準委任）656 条「この節の規定は、法律行為でない事務の委託について準用する。」

また、X は営利を目的としないことが条件とされている NPO 法人なのであるから、受領する報酬が市場価格に比して低額であることは何ら不自然なことではない。

③本件事業の主体：本件事業においては、サービス利用の依頼から提供者の選定・派遣、対価としてのふれあい切符の金額及び支払先、苦情の対応に至るまで、全て X の定めた運営細則に従って X の管理の下に実行されており、X は本件事業の主体であるというべきである。

3. 判決の要旨

(1) 収益事業課税の趣旨と請負業の意義

①収益事業課税の趣旨：千葉地方裁判所は、公益法人等の収益事業課税につき、「法 7 条が、公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得を課税対象としている趣旨は、公益法人等が営利法人等と同様に営利事業を営んでこれと競合する場合に、この所得について非課税とすると課税の公平が失われることから、これを是正することにあると解される。法 2 条 13 号は、同法にいう収益事業を、『販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれる²⁹⁵ものをいう。』と定めて、販売業、製造業以外については、具体的な収益事業の範囲の定めを政令に委任しているが、前記のと通りの公益法人等の収益事業による所得に対する課税の趣旨を勘案すれば、同号が、具体的な収益事業の範囲の定めを政令に委任した趣旨は、公益法人等の事情実態や営利法人等との事業の競合関係が、社会状況や経済情勢の変化に伴って変化することに鑑みて、その変化に対応して機動的かつ適切に収益事業の範囲を定め、課税上の公平の維持を図ることにあると解されるから、収益事業の範囲を定める施行令 5 条 1 項の解釈をするにあたっては、このような法 7 条及び 2 条 13 号の趣旨をも斟酌して、その文言を合理的に解釈すべきである」とした。

②請負業：「施行令 5 条 1 項 10 号をみるに、同号は、法 2 条 13 号の収益事業の 1 つとして、『請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）のうち次に掲げるもの以外のもの』を挙げ、そのイにおいて『法令の規定に基づき国又は地方公共団体の事務処理を委託された法人の行なうその委託に係るもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な経費をこえないことが法令の規定により明らかなことその他の財務省令で定める要件を備え

²⁹⁵ 「行われる」に改正された。

るもの』と規定している。このような施行令 5 条 1 項 10 号の文言からすれば、同号にいう『請負業』は、民法 632 条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法 643 条）あるいは準委任（同法 656 条）を反復継続して業として行うものをも含むことが、文理上明らかというべきであり、また、公益法人等が委任あるいは準委任を業として行って収益を上げる場合に、同種の委任あるいは準委任を業として営む営利法人等との間に競合関係が生じることからすれば、このような解釈は、前記のと通りの法 7 条及び 2 条 13 号の趣旨にも適うものである」と判示した。

(2) 本件事業の請負業該当性

①本件事業におけるサービスの主体：「X の運営細則の定め及び本件事業の実態からすれば、本件事業を管理・運営・遂行し、会員にサービスを提供している主体は、X であって、X は、協力会員をサービス提供の履行補助者として、自ら会員に対しサービス提供を行っているものと認めるのが相当である」とした。

②サービス提供に対する対価の支払の有無：まず、ふれあい切符の性質について、「ふれあい切符の点数と販売価格、その点数の利用方法に加えて、X の運営細則において、X のふれあい切符の払戻義務が定められ、また、時間預託をした会員が転居により預託点数を利用できなくなった場合についても X が預託点数を現金で精算する旨が定められていること等に鑑みれば、ふれあい切符は、1 点当たり 100 円相当の換金性のあるサービス利用券であると認めるのが相当」とした。

そして、サービスの提供を受けた会員の負担については、「予め X の運用細則で、その点数（すなわち負担額）が 1 時間当たり 8 点（800 円相当）と定められており、運営細則が、負担の有無及びその内容をサービス利用会員の自由意思に委ね、サービスの提供を受けた会員が、運営細則で定められた負担を全くしなかったり、その負担点数（負担額）を自らの意思で変更する等の事態を許容しているとは認められないこと、利用会員が、負担点数をサービスの提供に協力する会員との間の合意によって変更したり、ふれあい切符ではなく現金で直接、協力会員に支払ったりすることも運営細則上予定されていないこと等を総合すると、サービスの提供を受けた会員が X の運営細則の定めに基づいて負担する 1 時間当たり 8 点（800 円相当）のふれあい切符の点数は、X が提供したサービスの対価として、X に支払われるものであると認めるのが相当である」とした。

X が主張した、サービス利用会員がサービス提供の協力会員に対する謝礼（1 時間当た

りふれあい切符 6 点 (600 円相当)) 及び X に対する事務運営費としての寄附 (1 時間当たりふれあい切符 2 点 (200 円相当)) として贈与するものであって、報酬とはいえないとする点については、「謝礼ないし寄附という贈与であれば、これを行うかどうか及びどのような内容でこれを行うかは、最終的には、サービス利用会員の自由な意思決定に委ねられるべきものであるところ、(略) その規定ぶりからすれば、前記負担の有無及び負担内容の決定をサービス利用会員の自由意思に委ねているものとは認め難く、前記負担が贈与である旨の X の主張は、採用することができない」とした。

また、「X が営利を目的としないことが条件とされている NPO 法人であり、サービス提供に対する対価を市場価格よりも低く設定するのは、その法的性格からしても、自然なことであることをも勘案すると、1 時間当たりふれあい切符 8 点 (800 円相当) という負担額は、1 時間当たり最低 1,530 円という介護保険の家事援助に対する報酬額と比較しても、サービス提供に対する対価性を否定するほどに著しく低廉なものであるとまでは認められない」とした。

③結論：「以上の事実によれば、本件事業は、X が、会員に対し、サービス利用券であるふれあい切符を販売することによって、X の運営細則で定めるサービスを受ける権利を付与し、その依頼により、サービス提供に協力する会員を履行補助者として、サービスの提供を行い、その対価として、サービス提供の時間に応じたふれあい切符の点数 (1 時間当たり 8 点 (800 円相当)) の支払を受け、このうち 1 時間当たり 6 点 (600 円相当) をサービス提供に協力した会員に支払って精算し、その差額である 1 時間当たり 2 点 (200 円相当) の点数を利益として取得するものであると認められるから、一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、施行令 5 条 1 項 10 号にいう請負業 (事務処理の委託を受ける業を含む。) に該当するというべきである」と判示した。

(3) 控訴審

この判決を不服として、X は以下の主張をもって控訴審に臨んだ。

本件事業は、X の会員が行う非定型的・非類型的な助け合いのボランティア活動である援助サービスであり、その重点は外形的な援助行為ではあるが、これを通じて、会員が人間愛に基づいて助け合っていることを確認し、相互に精神的な連帯感や安心感を生み出すところにある。このような実態の本件事業についてまでも、施行令 5 条 1 項 10 号所定の請負業に該当すると解することは、その文言ないし趣旨に反するといわなければならない。

また、本件事業における援助サービスの提供主体はサービスを提供する協力会員であるのに、原判決は、これを X であると誤認している。X は注文を受けて外形的に家事などを行うサービスを提供することを目的として活動しているのではなく、会員間の助け合いを調整し、推進するための活動を行っているものであり、事業の主体ではない。

原判決は、X の運営規則で援助サービスを利用する会員の負担額が 800 円（1 時間当たり）と定められていることをもって、X の行った仕事の完成又は事務処理に対する報酬であると認定している。しかし、これは援助サービスを利用する会員がこれを提供する協力会員に謝礼の趣旨で 600 円相当分及び協力会員に託して X に寄付する趣旨で 200 円相当分（いずれも 1 時間当たり）のふれあい切符を交付しているものであるから、これを報酬と認定した原判決の判断は誤りである。

東京高等裁判所は、X の会員の援助サービスは極めて貴重なものであると認めつつも、「この精神的交流は援助サービスのいわば究極の目的とされているものと理解すべきであって、この点を考慮しても、家事等の外形的サービスの重要性を無視することはできず、そのサービスを施行令 5 条 1 項 10 号所定の事務処理の委託を受ける業を含む請負業と解するのが相当である」と判示した。

X が本件事業を行うことによって多額ではないにしても、剰余金を取得している点につき、「現行の税体系を定める法制度の下においては、法人税の課税がされることはやむを得ないというほかない」としつつも、「X は、このような課税がボランティアのインセンティブを喪失させ、社会が必要としている活動を障害すると主張するが、立法論としては傾聴すべきであるとしても、現行法の解釈、運用としては、その主張を採用することは困難である。」と判示した。

本判決を受けて、X の代理人である堀田力弁護士は、会見で、「承服できないが、これ以上司法の場で争っても納得のいく結論は出ない」²⁹⁶と述べ、上告を断念した。

4. 判決の検討

(1) 検討事項

NPO 法人とは、1998（平成 10）年 12 月 1 日施行の NPO 法に基づき法人格を取得し

²⁹⁶ 朝日新聞 [243]、13 面

た法人で、特定非営利活動を行うことを主たる目的とし、かつ NPO 法に定められた要件を満たした法人をいう。NPO 法人は公益法人等の範囲を定めた法 2 条 6 号の別表 2 に掲げる法人に含まれないものの、NPO 法 70 条 1 項（本件係争時は 46 条 1 項）により公益法人等とみなされる。このため、NPO 法人はその活動のうち、収益事業に限って法人税の課税対象となる。

本件事業は有償ボランティアといわれるが、これは、1980 年代前半に「在宅福祉サービスのニーズの拡大の中から発生し」た²⁹⁷ものである。「在宅福祉サービスが普及すると共にボランティアに対する需要が高まり、量的な確保が問題となった」²⁷ため、「一定の報酬をつけることで『有償ボランティア』が生まれ」た²⁷という背景がある。有償であることが持つ意味は、「有償部分をインセンティブ（ベネフィット）として解釈」²⁷する点と、サービスの受益者に「サービス享受者との対等性を意識上持たせるために必要とされる」²⁷という点の 2 点がある。また、1 時間当たりの金額を最低賃金以下に規定しているのは、「『有償ボランティア』は雇用者ではなく、あくまでもボランティアであるというシグナルとして」²⁷ あえて設定しているものである。

本稿においては、請負業について、寄附金か対価か及び X の主張における収益事業の意義についての 3 点を検討する。

(2)収益事業たる請負業とは

請負業については、以下のように規定されている。

＜法人税法施行令（収益事業の範囲）5 条 1 項 10 号＞

請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）のうち次に掲げるもの以外のもの

イ 法令の規定に基づき国又は地方公共団体の事務処理を委託された法人の行うその委託に係るもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないことが法令の規定により明らかなことその他の財務省令で定める要件に該当するもの（以下ロからニ省略）

これに対応する通達は、以下のとおりである。

²⁹⁷ 小野晶子 [99]、pp.9-18

＜法人税基本通達 15-1-27＞

令 5 条 1 項 10 号《請負業》の請負業には、事務処理の委託を受ける業が含まれるから、他の者の委託に基づいて行う調査、研究、情報の収集及び提供、手形交換、為替業務、検査、検定等の事業（国等からの委託に基づいて行うこれらの事業を含み、同号イからニまでに掲げるものを除く。）は請負業に該当するが、農産物等の原産地証明書等の交付等単に知っている事実を証明するだけの行為はこれに含まれない。

請負業という請負概念とは、先行研究では、民法上の請負²⁹⁸よりも広範な概念であると解されるのが一般的であり、民法上の委任・準委任を含むと解する考え方が多数説である²⁹⁹。

請負業の意義を委任・準委任を含めた広範な解釈とするのは、施行令 5 条 1 項 10 号括弧書きの「事務処理の委託を受ける業を含む」という一文による。これは、1963（昭和 38）年の改正によって追加されたもので、「従来から建築請負業に限らず、広く請負等一般について含まれるものとして取り扱っていたのであるが、この点疑義なしとしないので、この際事務処理の委託を受ける業も含まれることを明らかにした」³⁰⁰ものである。この追加により、「ある行為が請負か委任かの問題もこれによって解決されてすべて請負業に含まれることにな」った³⁰¹。

本判決の 1 審においては、請負業について、「民法 632 条所定の請負を反復継続して業

²⁹⁸ 民法上の請負とは、「雇用・委任とともに労務供給契約の 1 種だが、仕事の完成を目的とする点に特色を有する」もので、その仕事とは「有形であると無形であるとを問わ」ず、「諾成の有償・双務契約」であるものを指す。また、委任とは、「一定の事務の処理を委託すること、つまり統一した労務を目的とする点に特色を有する」もので、「事務は法律行為とそうでない行為とがある。後者を特に準委任と呼ぶ」のである（括弧内、いずれも我妻榮・有泉亨・川井健〔49〕、p.357、p.364）。

²⁹⁹ なお、少数説として民法上の委任を含まないとする考えがある。これは、施行令 5 条 1 項 10 号は「『事務処理の委託を受ける業』についてのみ『請負業』に含め、但書きでそのうちからイの事務委託を排している」と解するのが素直であり、通達 15-1-27 より、「課税庁は請負業につき事務処理委託を含むものと解しているが、『委任』契約一般を含むものとは解していないものと窺える」とするものである。もっともこの考え方によっても、「民法 632 条『請負』と全く同義に解釈することは出来ないとともに、有償の請負契約（略）を広く含む」と解される（括弧内、いずれも戸井健太郎〔165〕、p.176）。

³⁰⁰ 武田昌輔〔147〕、P.27

³⁰¹ 武田昌輔〔147〕、p.27。もっとも、「この改正は、従来の解釈を確認的に示したものであって、収益事業を新たに追加したものではない点に注意を要する」とのことである（括弧内、武田昌輔〔147〕、p.27）。

として行うものに限定されず、委任（民法 643 条）あるいは準委任（同法 656 条）を反復継続して業として行うものをも含むことが、文理上明らかというべき」としているが、この判示内容は租税法の学説の多数説とも整合し、妥当な判示といえる。

（3）寄附金か対価か

本件では、本件事業の協力者が受け取る 1 時間当たり 600 円相当額と、協力者が X に支払う 200 円相当額の計 800 円は、対価性があると判断された。

まず、800 円相当額について、東京地裁は、「予め X の運用細則で、その点数（すなわち負担額）が 1 時間当たり 8 点（800 円相当）と定められており、運営細則が、負担の有無及びその内容をサービス利用会員の自由意思に委ね、サービスの提供を受けた会員が、運営細則で定められた負担を全くしなかったり、その負担点数（負担額）を自らの意思で変更する等の事態を許容しているとは認められないこと、利用会員が、負担点数をサービスの提供に協力する会員との間の合意によって変更したり、ふれあい切符ではなく現金で直接、協力会員に支払ったりすることも運営細則上予定されていないこと等を総合すると、サービスの提供を受けた会員が X の運営細則の定めに基づいて負担する 1 時間当たり 8 点（800 円相当）のふれあい切符の点数は、X が提供したサービスの対価として、X に支払われるものであると認めるのが相当である」としている。

次に、200 円相当額について、東京地裁は、「謝礼ないし寄附という贈与であれば、これを行うかどうか及びどのような内容でこれを行うかは、最終的には、サービス利用会員の自由な意思決定に委ねられるべき」であるところ、X は運用細則によりその負担額を定額としており、サービスの協力者と利用者それぞれの自由意思に基づいて変更することができない点等をもって、対価性があると判断した。

つまり、東京地裁は、本件事業における対価性の有無の判断につき、X の定めた運用細則の存在を重視した判示をしている。

まず、800 円相当額については、ふれあい切符の販売により、一定のサービスを受ける権利を販売したことになるのであるから、これについては、対価性があるということができそうである。また、200 円相当額についても、本件事業の協力者は、X に対してこれを支払わないという選択肢は恐らくないのであるから、運用細則の存在を重視した東京地裁の判決には妥当性がある。

しかし、これらはあくまで外形的な問題である。本件事業は、「高齢者及び障害者等への

福祉サービス活動を通じて、ふれあい社会の構築、健康で安心して暮らすことのできる、生きがいのある長寿社会の創設、福祉の増進の寄与を目的」として行われているのであり、NPO 法人には、「営利法人や個人が単独では出来ない事柄を、それを必要と認める人々のそれぞれわずかな負担で可能にしていくこと」³⁰²が求められるのであるから、このような事業についても課税の対象とすることについては、検討する必要があると考える。

(4) 収益事業の意義

X は、公益法人等における収益事業課税について、「同種の収益事業を行う営利法人の競争条件を不利にすることになるため、公益法人等の特定の収益事業から生じる所得に対し課税をするという立法趣旨」であることを理解しつつも、これを「営利法人と同様の収益を上げるための基本構造を持つものに限定されると解され、このような基本構造としては、①収益を上げる目的を有していること、②収益を上げるのに必要な人的、物的設備を有していることが挙げられる」と述べている。

これを本件に当てはめると、①については、協力した会員にも、事業運営従事者である役員に対しても報酬は一切支払われず、事務従事者に対しても 1 時間当たり 200 円前後という、低額の謝礼金が支払われているにすぎないこと等から、非営利法人が収益を上げる目的である、役職員等に対する事実上の分配をするなどの目的がないとした。また、生じた剰余金は、すべて本件事業の必要経費に投入されると述べた。②については、本件事業の剰余金は、X が本件事業によって得たものではなく、役職員のボランティア活動で生じたものであって、法令にいう収益に当たらず、これら①と②から、本件事業は営利法人と競合し得る収益事業としての基本構造を欠くものであり、収益事業に当たらないと主張した。

この点につき、現行法において特段の配慮はないが、X が収益を上げるための基本構造を持たない法人であることは明らかであり、営利法人と非営利法人の差異を税法として考慮すべきか否かを検討しなければならないものと考ええる。

(5) まとめ

本判決について、その判断は妥当なものと考ええる。東京高裁が判示したように、現行法

³⁰² 大竹隆 [89]、p.110

の下では、本件事業は X が主体となった家事等のサービスという外形を無視することができず、これを請負業と解するのが相当と考えられるためである。

わが国においてボランティアを規定する法律は存在しないため、有償ボランティアは「現行法に照らし合わせ、解釈によってはサービスや労働の『対価』と受け取られる」³⁰³のであり、本件は有償ボランティアを規定する法令が存在しないために起こった裁判であるといえることができる。

なお、X の行う事業には本件事業の他に介護保険事業があるが、現行法において、NPO 法人が行う介護保険事業は収益事業にあたり、一方で、社会福祉法人が行う介護福祉事業は収益事業にあたらないという問題点があることを付け加えておく³⁰⁴。

第 3 款 小括

本節では、治験事件と流山訴訟を取り上げた。この 2 つの事件においては、X の収受した金員の性質につき、寄附金か対価かという点が問題になったことと、請負業該当性が争点となった点が共通している。

治験事件における対価性は、「製薬会社にとっては、治験が新薬の製造、販売において重要な意味を持ち、他方、それを行う立場の X にとっては、重大な責任と実施の困難さ等が必然的に伴うという状況」を重くみて、対価性があると判断された。

請負業該当性については、施行令 5 条 1 項 10 号は、請負業を民法上の請負だけでなく、委任・準委任をも含み、「医療機関が製薬会社等の委託を受けて治験を実施し、その役務提供の対価を収受する場合、医療機関が行うこのような治験に係る行為は、施行令 5 条 1 項 10 号に規定する請負業に該当するものと解するのが相当である」とされた。

流山訴訟では、千葉地裁は、X の定めた運用細則の存在を重視し、サービスの提供を受けた会員が負担する 1 時間当たり 800 円相当額は、X が提供したサービスの対価として、

³⁰³ 小野晶子〔99〕、pp.9-18

³⁰⁴ この点につき、「平成 12 年 6 月 1 日に当時の厚生省老人保健福祉局長が国税庁宛に法人税法上の取扱いについて照会し、その紹介文の中で『法の規定に基づく介護サービス事業……については、実費弁償的な性格を有する行政からの委託費ではなく、サービスの対価としての介護報酬及び利用者負担によってまかなわれることになる。』とし、サービス提供に対する対価という認識がなされている。これに対し、国税庁からの回答は、『介護サービス事業は医療保険業（法人税法施行令 5 条 1 項 29 号）として収益事業に該当する。』というものであった。」とされている（括弧内、永橋利志〔178〕、p.19）。一方で、社会福祉法人が行う介護福祉事業は収益事業にあたらない（施行令 5 条 1 項 29 号ロ）。

この点については、税制調査会でも既に取り上げられている（税制調査会法人課税ディスカッショングループ〔261〕、pp.5-6）。

Xに支払われるものとした。

請負業該当性については、「本件事業は、Xが、会員に対し、サービス利用券であるふれあい切符を販売することによって、Xの運営細則で定めるサービスを受ける権利を付与し、その依頼により、サービス提供に協力する会員を履行補助者として、サービスの提供を行い、その対価として、サービス提供の時間に応じたふれあい切符の点数（1時間当たり8点（800円相当））の支払を受け、このうち1時間当たり6点（600円相当）をサービス提供に協力した会員に支払って精算し、その差額である1時間当たり2点（200円相当）の点数を利益として取得するものであると認められるから、一定の役務を提供して対価の支払を受けるものであって、施行令5条1項10号にいう請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）に該当するというべきである」とされた。

両事件において、Xの収受した金員が寄附金などに該当せず、対価性があるものと判断されたことは共通しているが、このプロセスに差異があると考ええる。治験事件では、X所定の寄附金の受入れ手続きに則っていたとしても、実質的な判断により、対価性が認定された。これに対し、流山訴訟においては、Xの運営細則の存在という外観が重視された判断がなされたものと考ええる。

第2節 ペット葬祭業事件

宗教法人の行うペット葬祭業が収益事業に該当するとした事例（法人税額決定処分等取消請求事件）

第一審：名古屋地方裁判所 平成16年（行ウ）第4号、平成17年3月24日判決、請求棄却判決、税務訴訟資料255号順号9973（納税者敗訴）

控訴審：名古屋高等裁判所 平成17年（行コ）第31号、平成18年3月7日判決、控訴棄却判決、税務訴訟資料256号順号10388（納税者敗訴）

上告審：最高裁判所第二小法廷 平成18年（行ヒ）177号、平成20年9月12日判決、上告棄却判決、確定、税務訴訟資料258号順号11009（納税者敗訴）

1. 事実関係

原告慈妙院（以下、Xという）は、1326（嘉暦元）年頃慈妙上人によって開山されたと伝えられる古刹であり、1969（昭和44）年10月28日、比叡山延暦寺を総本山とする宗

教法人天台宗を包括法人として設立された宗教法人である。

Xは、「X 動物霊園」の名称で、昭和 58 年頃から、約 3,000 坪の境内にペット用の火葬場、墓地、納骨堂、待合室等を設置して、死亡したペットを飼い主からの依頼を受けて葬儀や供養等を執り行っている（以下、この事業をペット葬祭業という）。その概略は以下のとおりである。

- ①死体の引き取り：希望する飼い主に対して、引取車を派遣して死亡したペットを X まで運搬する。
- ②葬儀：火葬場に隣接するペット専用の葬式場で、人間用祭壇を用い僧侶が読経して行う。
- ③火葬：葬儀当日、合同火葬場にて合同火葬される合同葬、立会葬のない時間に単独火葬される一任葬、飼い主らが待機するうち単独火葬される立会葬の別がある。
- ④埋葬・納骨：X の境内にペット専用の合同墓地、個別墓地、納骨堂を設置し、飼い主らの希望に従って利用することができる。
- ⑤法要：毎月 17 日に合同の法要が行われるほか、希望者には位牌を祭り、初七日法要しちしちにちや七七日法要を行う。
- ⑥その他：希望者に、塔婆、ネームプレート、位牌、骨壺、袋、石版及び墓石を頒布している。

2002（平成 14）年 5 月 20 日付けで被告小牧税務署（以下、Y という）は、本件ペット葬儀業を行う際に受領した金員が、法人税法 2 条 13 号、法人税法施行令 5 条 1 項各号所定の収益事業に当たるとして、平成 9 年 3 月期から平成 13 年 3 月期の各事業年度における法人税の決定処分並びに無申告加算税賦課決定処分をした³⁰⁵。

これに対し、X は、2002（平成 14）年 7 月 19 日、異議を申立てたところ、同年 10 月 18 日、Y は本件課税処分のうち、平成 13 年 3 月期の無申告加算税賦課決定処分の全部並びにそれ以外の法人税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分の一部をそれぞれ取消し、その余の申立てを棄却する旨の決定をした。

さらに、X は 2002（平成 14）年 11 月 15 日、国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、2003（平成 15）年 10 月 28 日、同審判所長は、平成 12 年 3 月期の法人税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分の一部を取消し、その余の審査請求を棄却する旨の採

³⁰⁵ 同日付で源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び重加算税賦課決定処分並びに源泉徴収に係る不納付加算税賦課決定処分も行われているが、これらは本訴の対象でないため、以下割愛する。

決をした。

Xはこれを不服として2004（平成16）年1月20日、本訴を提起した。

2. 争点と当事者の主張

(1) 争点

Xの行うペット葬祭業等は、法2条13号、施行令5条1項各号所定の収益事業に該当するかが争点である。

(2) Xの主張

Xの主張は以下のとおりである。

(i) 公益法人等に対する課税制度：公益法人等である宗教法人については、原則は非課税であり、課税される場合は収益事業すなわち施行令5条で限定列挙された33の特掲事業に限定されている。そして租税法律主義の趣旨からして、たとえ収益事業であっても33の特掲事業に該当しない限り課税の対象とならないと解すべきであり、その解釈・運用は厳格になされなければならない、安易な類推解釈や拡大解釈は許されない。

(ii) 宗教における対価性の欠如：ペットに対する読経等も宗教行為である。ペットは単なる愛玩動物ではなく、伴侶動物であるとの認識が国民の間に一般化しており、そのような認識を背景として、ペットの供養も寺院で行いたいとの強い要請があり、それ故にこそ一般事業者も宗教法人をまねて葬祭業を営んでいることからすれば、社会通念上もペットの供養と人の供養との間に差異はないというべきである。人に対する供養はもちろん、ペットに対する供養も僧侶が行うことにこそ価値があると一般に捉えられている。ペットであっても家族を亡くしたのと同様の喪失感にさいなまれた飼い主は、僧侶による供養によってその死を受容し、その喪失感を癒し、感謝や哀悼の意を生ずるものであって、これらの点においては、人が亡くなった場合の供養と変わらない。

Xにおいて行うペット葬祭は、その純粋な宗教的意義から出たものであって、純粋な宗教行為であることは明らかである。

料金表は、ペット葬祭が国民の間に一般化されるようになってそれほど年月が経っていないため、一応の目安を設定することによって人々の不安を取り除く目的で作成したにすぎない。現に、この金額にこだわらずにお布施を支払われる方もあり、逆にわずかしお金がないといわれる場合には目安を大幅に下回る金額（場合によっては全く無償）でもペッ

ト葬祭を実施している。

(iii) 一般事業者の事業参入を基準とすることの不当性：X と一般事業者におけるペット葬祭業は外見的に類似したところがあるが、これは一般事業者が宗教家による宗教行為をまねた結果にすぎず、宗教的意義を有しない一般事業者のペット葬祭業とは決定的に異なる。

また、現行法規が想定した公益法人が一般事業者の活動に参入する事態と全く逆の、一般事業者が宗教法人の活動に似せた本件のケースにまでイコールフッティング論に基づいて課税するのは、立法趣旨に反し明らかに不当である。

(iv) 非課税事業との比較：針供養・人形供養に対する喜捨には課税されない取扱いであるのに、僧侶が読経し、供養の対象が物である点でペット葬祭も同様であるのに後者が課税対象とされるのは不当である。

墳墓地の貸付業や、宗教法人の行う挙式行為に対する通達から、宗教法人については宗教活動の宗教的意義を尊重した解釈・運用がなされていることからすれば、当該活動の宗教的意義の有無・程度に着目することなく、類似事業の有無や一般事業者との競合の有無によって収益事業性を判断しようとする Y 税務署の主張は不当である。

(v) 個々の行為の特掲事業該当性についての反論：

①葬祭：読経等による供養を請負概念に含まれると解するならば、全ての無形の行為が請負に該当することになり、これは概念の拡張である。

③遺骨処理とその管理：ペットの遺骨の保管は永久に保管されることを予定しており、読経等の供養をすることが目的であるから保管を主目的とする倉庫業の概念には当てはまらない。

④オプションとなる物品販売：宗教行為の一環であり、仏壇業者や石材業者などの販売と同列にすることはできない。

②法要及び⑤ペットの死体引取り：法要は供養の本体であり、葬祭の付随的事業活動に当たらない。また、ペットの引取りは、ペット葬祭に付随するもので供養行為と一体として考えるべきである。

(3) Y の主張

Y 税務署の主張は以下のとおりである。

(i) 公益法人に対する課税制度：元来、公益法人が営利的事業を行うのは、その本来

の目的たる公益事業を遂行するためのやむを得ない手段たるべきであるにもかかわらず、それが本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至れば、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるといえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという著しい不権衡を生ずるに至る。そこで、公益法人に対する法人税課税問題が台頭するに至り、シャープ勧告を受けた昭和 25 年の法改正において、すべての公益法人を一律課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとなったものである。

そして、法 2 条 13 号によれば、収益事業とは、販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて営まれるものとされているところ、その具体的内容は、施行令 5 条 1 項に物品販売業をはじめとする 33 の事業をもって収益事業としている（同項 1 号ないし 33 号。以下、同項に掲げられた各事業を特掲事業という）。これは、公益法人等に対する課税制度の趣旨に則って、一般事業者（営利企業、民間企業）との競合関係に立つと思われる事業を特に掲げたものである。また、同項本文括弧書きは、公益法人等がこれらの収益事業を営むに当たり、その性質上その事業に付随して行われる行為は、それぞれの収益事業に含まれると規定している。

（ii）特掲事業該当性の判断基準：X が営むペット葬祭業等が、特掲事業に該当するかどうかについての判断に当たっては、当該事業が、施行令 5 条 1 項各号に掲げる各事業の法的な定型的な特徴（民法や商法といった私法体系における理論を基礎としたもの）を備えたものであり、かつ、税法独自の判断が必須であり、当該事業が一般事業者が営む事業との関連から課税対象とするにふさわしいものか否かという観点からの判断を欠くことができない。

そのためには、(1) 当該事業と一般事業者の行う事業との類似性の有無・程度、(2) 特掲事業から除外、又は特掲事業に挙げられていない事業との関係、(3) 当該サービス・物品等の性質・態様等の諸般の事情を国民の社会的・文化的意識を基礎とする社会通念に照らし、また課税の公平性という制度趣旨を勘案して総合的に判断するのが相当である。

（iii）X の営むペット葬祭業等の特掲事業該当性と収益事業の定型的特徴の具備：X が営むペット葬祭業等は、①葬祭（葬儀・火葬）、②法要、③遺骨処理とその管理（納骨堂、墓地管理）、④オプションとなる物品販売（塔婆、プレート、骨壺、袋、位牌、石版、墓石）、⑤ペットの死体引取りの各事業に分類できるが、①は請負業、③は倉庫業及び請負業、④は物品販売業に、②及び⑤は付随事業にそれぞれ該当する。

①葬祭：Xの行うペット葬祭業は、請負業の特質を備えており、その事業形態は一般事業者が営むそれと極めて類似し、しかも、事業内容や態様等に照らして、賽銭や喜捨と同列に見るべき事情も存しない。読経、火葬、法要は仕事を完成させるための構成要素であり、宗教行為であることを理由に、当該行為を請負業と構成することが妨げられるわけではない。

また、Xのパンフレットには明確に「料金表」と表示され、その体裁が一般事業者によるものに酷似していること、料金表にそれが目安である旨の記載もないことからすれば、Xが提供する労務ないしサービスの対価であることは明らかである。

③遺骨処理とその管理：利用者の依頼により物である遺骨を納骨堂に保管してこれを管理することは、寄託物の引受けを業とする倉庫業の典型的な特徴を備えているばかりか、その利用において一定の金額を設定しており、これが保管・管理の対価であることは明らかである。

なお、人の遺骨の墓地への埋葬は、施行令5条1項5号ニの「墳墓地の貸付業」に当たるが、ペットの遺骨処理は人の遺骨の埋蔵のように高い公共性・公益性を見いだし難く、同号ニにはあたらない。

④オプションとなる物品販売：物品の売買という販売業の典型的特徴を備えており、これに応じてXが享受する経済的利益が物品の対価の関係に立つことは明らかである。加えて、これら物品の販売は一般事業者でも行われていることから、お札・おみくじの頒布とは異なり、物品販売業に該当する。

②法要及び⑤ペットの死体引取り：法要は葬祭のアフターケアの部分であって、請負業である葬祭の付随的事業活動といえるし、死体の引取りは葬祭の執行に先立って死体を回収する準備行為であるから葬祭の付随的事業活動に該当するといふべきである。

(iv) 宗教的意義について：公益法人等の収益事業に対する課税に当たっては、主として一般事業者との競争関係の有無や課税上の公平の維持が議論されるべきであって、宗教的意義といった公共性の有無やその強弱だけで、その課税の是非についての判断が行われるものではないから、宗教的意義の有無等はその解釈に影響しない。

そして、Xの営むペット葬祭業の事業形態は、一般事業者が営む葬祭業ときわめて類似しているから、その一要素である供養の部分の宗教的意義を強調するのは、公益法人等に対する課税制度の趣旨に照らし、相当でない。

(v) 非課税事業との比較について：針供養・人形供養についてはそれを事業としてい

る一般事業者は見当たらず、また、明確な料金設定はされていないことが多い。加えて、針供養等はペット葬祭と異なり、古くから行われてきた宗教的習俗として確立しており、両者を比較することは相当でない。

(vi) 一般事業者の事業参入について：一般事業者と競合するような事業については、税務の公平上、課税対象とするという考え方からすれば、従前の経緯はどうであれ、これを非課税とするのは、法の趣旨に反する。

3. 判決の要旨

(1) 収益事業の意義とその判断

まず、名古屋地裁は、以下のように判示した。

「法人税法等が公益法人等に対して種々の優遇措置を講じているのは、必ずしも、それら全部が、本来は国家が行うべきほどに公共性、公益性の高い活動を担っており、国家としてもかかる団体を積極的に支援、育成すべきと考えたからではなく、少なくとも、人間社会において潤滑油に例えるべき一定の有用性を持った非営利活動を行うとされていることに着目し、国家としても、その限りにおいて税制上の便宜を提供しようとするものと解するのが相当である（このことは、宗教法人においても例外ではない。）。

したがって、法人税法は、およそ公益法人等であれば、どのような活動によって得た収益であろうと課税しないとする立場に立脚するものではなく、これらの法人等も納税義務者とした上で、本来の非営利活動については課税対象から外すこととするが、一般事業者が利益の獲得を目的として行っている事業と同じ種類の（収益）事業から生じた収益に対しては、これらに税制上の便宜を提供すべき根拠がなく、また課税の公平性の確保の観点から、低率ではあるものの、課税対象としていると解される（この意味で、一般事業者との競争条件の平等化を意味するイコール・フィッティング論^アが現行課税制度の根拠の一つとなっていることは否定できない。）。

そうすると、法 2 条 13 号、施行令 5 条 1 項各号の定める収益事業の概念は、当該団体やその活動が高い公益性、公共性を有していることを理由に、制限的に解釈しなければならないものでないことも明らかである。」

次に宗教行為と収益事業性の有無については、「施行令 5 条 1 項の示す特掲事業は、一方がある給付行為を行うのに対し、その対価として財貨を移転することを約することによって成立する種類の事業である」とした上で、「人の葬儀における読経行為など、宗教行為

の典型例とされているものにおいては、通常、かかる意味での任意性が存在すると考えられていることは公知の事実である。(略)

しかしながら、このことは、当事者が当該行為に対して何らかの宗教的意義を感じさえすれば、直ちに当該行為の収益事業該当性が否定されるということを意味するものではなく、また、当該行為が宗教的な外形を呈していることや、主宰者が宗教家ないし宗教法人であることによっても、上記該当性が否定されるべきではない。ある行為に宗教的意義を感ずるか否かは、人によって大きく異なり得るし、宗教的な外形を呈しあるいは主宰者が宗教法人であるからといって、財貨移転が任意のものであることの保障は何もなく、法人税法上も、このような要素を基準として収益事業性の有無を判断する規定を置いていないからである。

したがって、その該当性の有無は、当該事業の展開の手法、收受される財貨の額が定まるに至る経緯、その額と給付行為の内容との対応関係、例外の許容性などの具体的諸事情を総合的に考慮し、一般事業者が行う類似事業と比較しつつ、社会通念に従って、果たしてその財貨移転が任意になされる性質のものか、それとも一定の給付行為の内容に応じた債務の履行としてなされるものかを判断して決せられるべきものである」とした。

(2) 事業の収益事業該当性

①葬祭：民法の請負契約及び準委任契約の要件にかんがみ、「Xが行う合同葬、一任葬及び立会葬は、いずれも、Xがペットの葬儀を執り行い、ペットの死体を焼却することを約し、他方、ペット供養希望者が「料金表」ないし「供養料」の表題が付された金額表に記載された金員を交付することを約しているのであるから、死体の焼却については請負契約、それ以外については準委任契約の成立要件を充足すると解される」とした。

そして、「Xのペット葬祭業は、前記認定事実ウないしオのとおり、『料金表』ないし『供養料』の表題の下に、3種類の葬儀内容と動物の重さの組み合わせに応じた確定金額から成る表を定め、ホームページにも同様の表を明示的に掲載していること、ペット葬祭依頼者のほとんどが、あらかじめホームページなどを通じ、あるいは依頼時に同表を示されるなどして同表の存在を認識し、実際にも同表に記載された金員を支払っていたこと、ペット葬祭を実施する民間業者が多数存在しており、その料金システムはXのものと極めて類似していることなどに照らせば、Xのペット葬祭業においては、依頼者は、Xがその支払う金員に対応する葬祭行為をするものと期待し、Xも、その提供する葬祭行為に対応する

金員が支払われるものと期待しているというべきであるから、依頼者の支払う金員が任意のものであるとは到底解されず、両者の間に対価関係を肯認するのが相当である」とした。

③遺骨処理とその管理：「倉庫業とは、業として（有償かつ継続して）、他人のために物品を倉庫に保管することを意味する（商法 597 条³⁰⁶）ところ、倉庫とは、その名称のいかんを問わず、物品の滅失若しくは損傷を防止するための工作物又は工作を施した土地等であつて、物の保管の用に供するものをいう（倉庫業法 2 条 1 項³⁰⁷）。

しかるところ、(略) X は、火葬したペットの遺骨を、利用者の依頼に応じて、設置している納骨堂内の納骨箱において保管し、その使用許可料及び管理費の支払を受け、9 年の使用期限が到来した際は、更新料の支払がなされればそのまま保管を継続するが、そうでない場合は、合同墓へ改葬するとしているのであるから、倉庫寄託契約の成立要件を満たすと解される。また、個別墓地についても、その利用者の依頼に応じて墓地を管理し、利用者から一定額の管理費の支払を受け、9 年の使用期間が経過すれば、納骨堂の使用とほぼ同じ取扱いをするというのであるから、報酬支払特約付きの事務委託契約の成立要件を満たすというべきである。そして、上記のとおり、X の行うものとされている給付行為と金員の支払との間の対価性も優に認められる。」とした。

「なお、施行令 5 条 1 項 5 号ニは、『墳墓地の貸付け』が収益事業に該当しない旨定めているが、本件のような個別墓地におけるペットの遺骨の埋蔵がこれに該当しないことは明らかである。すなわち、税法上、『墳墓地』の意義は明定されていないが、墓地法は、2 条 4 項³⁰⁸で「死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設をいう」と規定しているところ、ここにいう死体ないし焼骨が人間のそれを指すことは疑う余地がないから、『墳墓地』も人間に関するものに限られると解される」とした。

④オプションとなる物品販売：「施行令 5 条 1 項 1 号の『物品販売業』とは、動産である物品を有償かつ継続して販売することを意味すると解されるところ、(略) X は、ペット葬祭業に関連して、塔婆、プレート、骨壺、袋、位牌、石版、墓石を交付し、これに対して、あらかじめ定められた一定額の金員を受領しているのであるから、これらの行為は、

³⁰⁶ 商法 597 条「倉庫営業者トハ他人ノ為メニ物品ヲ倉庫ニ保管スルヲ業トスル者ヲ謂フ」

³⁰⁷ 倉庫業法（定義）2 条 1 項「この法律で『倉庫』とは、物品の滅失若しくは損傷を防止するための工作物又は物品の滅失若しくは損傷を防止するための工作を施した土地若しくは水面であつて、物品の保管の用に供するものをいう。」

³⁰⁸ 墓地、埋葬等に関する法律 2 条 4 項「この法律で『墳墓』とは、死体を埋葬し、又は焼骨を埋蔵する施設をいう。」

物品を有償かつ継続して販売しているものに該当する。」とした。また、Xの主張につき、「法人税法は、宗教的意義の有無、強弱を特掲事業該当性の判断基準とする立場を採用していないところ、本件においては、支払うべき金額は、あらかじめXによって定められており、同物品の取得を希望する者としては、同金額を支払う以外の途を選択することができないことや、このような物品の販売は、一般事業者においても行われていることなどに照らせば、その支払は任意の性質を有するものではなく、両者間に対価性が存在すると認めることができる」とした。

②法要及び⑤ペットの死体引取り：「Xは、ペット葬祭を依頼した者の希望によって、ペットの死体の引取りを行い、これに対して、あらかじめ定められた3,000円の支払を受けているところ、この行為は、ペットの葬儀を執り行うに先立って、その準備行為として行われることが明らかであるので、その付随的事業活動に該当すると解される。」とした。

また、「Xは、合同供養については、志以外の金員を受け取っていないものの、遺骨を納めた飼い主からの依頼に基づいて、初七日法要や七七日法要を行う際には、あらかじめ定められた金員を受領しているところ、このような行為は、請負業に該当すると解される。」とした。

そして、Xの本訴各請求はいずれも理由がないものとして棄却した。

(3) 控訴審

Xは、第1審の判決を不服として控訴した。名古屋地裁での主張に加え、ペット供養料のうち、火葬料を除いた部分である、法要布施収入、納骨供養料、納骨管理料、ペット墓地管理料及び人間墓地管理料の各欄記載の金員は、いずれも読経等の純粋な宗教行為に関して収受されたものであるから、本件課税処分のうち少なくとも上記各金員に関する部分は取り消されるべきであるという主張をした。

名古屋高裁は、Xの請求をいずれも棄却した原判決の判断は正当であると判断したが、Xはこの判決を不服として上告した。

(4) 上告審

最高裁は、まず、事実認定をもとに、「本件ペット葬祭業は、外形的に見ると、請負業、倉庫業及び物品販売業並びにその性質上これらに付随して行われる行為の形態を有するものと認められる」と判示した。続いて、「宗教法人の行う上記のような形態を有する事業が

法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の請負業等に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討するのが相当」と判断した。

そして、これを本件に当てはめると、「本件ペット葬祭業においては、X の提供する役務等に対して料金表等により一定の金額が定められ、依頼者がその金額を支払っているものとみられる。したがって、これらに伴う金員の移転は、X の提供する役務等の対価の支払として行われる性質のものとみるのが相当であり、依頼者において宗教法人が行う葬儀等について宗教行為としての意味を感じて金員の支払をしていたとしても、いわゆる喜捨等の性格を有するものということとはできない。また、本件ペット葬祭業は、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、宗教法人以外の法人が一般的に行う同種の事業と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合するものといわざるを得ない。前記のとおり、本件ペット葬祭業が請負業等の形態を有するものと認められることに加えて、上記のような事情を踏まえれば、宗教法人である X が、依頼者の要望に応じてペットの供養をするために、宗教上の儀式の形式により葬祭を執り行っていることを考慮しても、本件ペット葬祭業は、法人税法施行令 5 条 1 項 1 号、9 号及び 10 号に規定する事業に該当し、法人税法 2 条 13 号の収益事業に当たると解するのが相当である。

これと同旨の原審の判断は是認することができる。論旨は採用することができない。」と判示した。

4. 判決の検討

(1) 検討すべき点

宗教法人法は、宗教法人の活動や事業を、宗教活動（宗教法人法 2³⁰⁹）、公益事業（同 6①³¹⁰）及び収益事業（同 6②³¹¹）の 3 つに区分して取り扱っている。通例では、宗教活動

³⁰⁹ 宗教法人法（宗教団体の定義）2 条「この法律において『宗教団体』とは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする左に掲げる団体をいう。1 礼拝の施設を備える神社、寺院、教会、修道院その他これらに類する団体、2 前号に掲げる団体を包括する教派、宗派、教団、教会、修道会、司教区その他これらに類する団体」

³¹⁰ 宗教法人法（公益事業その他の事業）6 条 1 項「宗教法人は、公益事業を行うことができる。」

³¹¹ 宗教法人法（公益事業その他の事業）6 条 2 項「宗教法人は、その目的に反しない限り、公益事業

と公益活動をまとめて非収益事業といい、それ以外を収益事業というが、これはあくまで宗教法人の行う活動や事業を分類したものであり、法人税法上は、施行令 5 条 1 項各項に特掲された事業に該当するものには宗教性の有無とは無関係に法人税の課税対象とされる。

本件において、検討すべき点は、最高裁が収益事業該当性を 2 要件と解した点と、ペットの葬祭活動をどのように捉えるべきかという 2 点である。

(2) 収益事業該当性の 2 要件

最高裁は、宗教法人の行う事業が収益事業に該当するか否かについて、「事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討するのが相当」と判断した。つまり、収益事業該当性について、対価性の有無と、イコールフットィングの 2 要件で判断するものとしたのである。

以下、この最高裁の示した 2 要件の妥当性について検討する。

まず、対価性の有無について、最高裁は「事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか」で判断するものと判示している。収受した金員が、役務等の対価にあたり、かつ、その起因となった事業が法人税法上の収益事業該当している場合には、課税の対象となり、喜捨や寄附金にあたれば、収益事業ではなく、法人税と関係しないのであるから、この点については大変重要な点となる。

次に、イコールフットィングという要件は、収益事業課税の趣旨から導かれるものと考えられる。公益法人等に対する収益事業課税は、普通法人に対する配慮であるから、この点無視することできない。よって、最高裁の打ち出した 2 要件には妥当性があるものと考ええる。

次に、この 2 要件を用いて、本件の妥当性について検討する。

まず、対価性の有無について、最高裁は、X の提示する料金表等の存在を重視し、この

以外の事業を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該宗教法人、当該宗教法人を包括する宗教団体又は当該宗教法人が援助する宗教法人若しくは公益事業のために使用しなければならない。」

料金表のために本件ペット葬祭業で収受した金員を対価性があるものと判断した。つまり、最高裁は、喜捨は、金額の任意性を要件とするものと考えているのである。

しかし、筆者はこの点から、寄附金的性質を否定することはできないと考える。現に、筆者は神社で行う祈祷について料金を明示しているケースを確認しており³¹²、また、後述のとおり、法人税基本通達においてはお守り、お札、おみくじ等の売価と原価の差額は喜捨金という取扱いがされているが、これらは通常定額で販売されているものである。また、宗教法人を離れると、例えば、学校法人や NPO 法人が募集する寄附については、一口当たりの金額の指定があるケースも多い。

つまり、料金表の存在をもって「喜捨等の性格を有するものということとはできない」とすることはできないと考える。

法人税基本通達では、宗教法人の行う事業について、物品販売（通達 15-1-10 (1) ³¹³）及び神前結婚等の場合の収益事業の判定について（係争時通達 15-1-71、現 15-1-72）³¹⁴規定を設けている。

前者は、お守り、お札、おみくじ等の販売のように、通常の物品販売業における売買利潤ではなく、売価と仕入原価の実質が喜捨金と認められる場合、物品販売業に該当しないという規定で、後者は、神前結婚、仏前結婚等の挙式を行う行為で、本来の宗教活動の一部と認められるものは、収益事業に該当しないという規定である。

つまり、宗教法人においては、収受した金員が喜捨金の性質を有するときは、それは収

³¹² 静岡県浜松市の五社神社は、祈祷料について、「五千元お納めいただきます。ご本人様又は同居ご家族であれば二件めの祈願は三千元、三件目の祈願は二千元お納めいただきます。企業団体は一万円よりお納め頂きますが、参列人数によっても異なりますので事前にお尋ね下さい。」と、そのウェブサイトにて金額を明示している（五社神社諏訪神社〔253〕）。

³¹³ 法人税基本通達 15-1-10「宗教法人、学校法人等が行う物品の販売が令第 5 条第 1 項第 1 号《物品販売業》の物品販売業に該当するかどうかについては、次に掲げる場合には、それぞれ次による。（昭 56 年直法 2-16「七」により改正）

(1) 宗教法人におけるお守り、お札、おみくじ等の販売のように、その売価と仕入原価との関係からみてその差額が通常の物品販売業における売買利潤ではなく実質は喜捨金と認められる場合のその販売は、物品販売業に該当しないものとする。ただし、宗教法人以外の者が、一般の物品販売業として販売できる性質を有するもの（例えば、絵葉書、写真帳、暦、線香、ろうそく、供花等）をこれらの一般の物品販売業者とおおむね同様の価格で参詣人等に販売している場合のその販売は、物品販売業に該当する。」

³¹⁴ 法人税基本通達 15-1-71（現在は 15-1-72）「宗教法人が神前結婚、仏前結婚等の挙式を行う行為で本来の宗教活動の一部と認められるものは収益事業に該当しないが、挙式後の披露宴における飲食物の提供、挙式のための衣装その他の物品の貸付け、記念写真の撮影及びこれらの行為のあつせん並びにこれらの用に供するための不動産貸付け及び席貸しの事業は、収益事業に該当することに留意する。（昭 56 年直法 2-16「七」）」

益事業に当たらないというのが現行の通達の取扱いであり、課税実務の上では「明らかに対価性以外の別の基準の存在を認識することができる」³¹⁵のである。そうであるから、例えば、法要で収受した金員の性質は、読経等に対するサービスの対価ではなく、そのような宗教的行為を起点とした喜捨であると解釈され、これは、社会通念上も容認されるものとする。つまり、本件においても、収受した金員の性質に喜捨的な性質があれば、それは、収益事業に当たらないと解されるべきである。

また、Xの主張するように、針供養・人形供養に対する喜捨には課税しない取扱いであるとしたら、僧侶が読経し、供養の対象が物である点で同様の形態を有する宗教活動であるペット葬祭を課税対象とするのは不当である。人の葬祭、ペットの葬祭、針供養及び人形供養という行為があったときに、ペット葬祭のみを抽出し、これを収益事業であるとする見解は整合性に欠ける。

まとめると、金員の性質が寄附か対価かを判断するのは、寄附者が相手方に提供した金員により、相手方からの金員に見合った何らかの見返りを期待しているか、又は、期待していると考えられる合理性があるかで判断すべきではないだろうか。

次に、イコールフットィングからの要件についてである。

本件は、それ以前の裁判例と大きく異なり、「公益法人が非課税を奇禍として民間企業と競合関係になる事業を行ったのではなく、民間業者が宗教活動に似せて葬祭事業を行っているのであり、現行法規が想定した事態と全く逆のケース」³¹⁶という特徴がある。

このような場合、「宗教法人が行う宗教行為と、営利法人が行う宗教ビジネスは本質的に異なり、そもそも競合関係にあるとはいえない」³¹⁷という考えから、「そもそも競合関係にない公益法人の本来の事業にまで課税することを法は予定していない」³¹⁸とする見方もある。いずれにしても、収益事業課税を行う上では、考えなければならない課題であろう。

(3) ペット葬祭業の性質

ペット供養につき、これを宗教的活動と認めた判例に「回向院事件」³¹⁹がある。

³¹⁵ 渡辺充 [242]、p.157

³¹⁶ 三木義一 [220]、pp.412 (1720)

³¹⁷ 忠岡博 [153]、pp.120-123

³¹⁸ 忠岡博 [153]、pp.120-123

³¹⁹ 固定資産税・都市計画税賦課処分取消請求事件 第1審東京地方裁判所 平成17年(行ウ)第52号 平成18年3月24日判決 請求棄却判決、控訴審 東京高等裁判所 平成18年(行コ)第112号

回向院事件は、宗教法人 X（原告・控訴人）の所有する回向堂及び供養塔の各建物並びにその敷地のうち、動物の遺骨を収蔵保管している建物部分及びその敷地相当部分の土地は、地方税法 348 条 2 項 3 号及び同法 702 条の 2 第 2 項により固定資産税及び都市計画税の非課税対象たる「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」に該当しないとして、Y（都税事務所長、被告・被控訴人）の行った固定資産税等の賦課処分の取り消しを請求した事件である。

判決では、第 1 審の東京地裁は「宗教活動に関連するとの理由で同号の適用が無限定に拡張されるような解釈をするのは相当ではなく、当該境内建物等の使用実態がどのようなものであり、そこで行われている活動が、世俗的な活動と異なる特徴をどの程度持っているのかといった点を勘案した上で、社会通念に照らし、当該境内建物等が、同号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内地」に当たるかどうかを客観的に判断していく必要があるものと解される」として、本件ロッカー部分は、X の固有の宗教目的に供する部分には当たらないとした。

控訴審の東京高裁では、「当該境内建物及び境内地が、同号にいう「宗教法人が専らその本来の用に供する境内建物及び境内土地」に当たるかどうかについては、当該境内建物及び境内地の使用の実態を、社会通念に照らして客観的に判断すべき」とし、X が「江戸時代の開祖以来動物の供養を行ってきたこと、X において動物を供養することが世間一般に広く受け入れられ庶民の信仰の対象となってきたこと、X は、回向堂及び供養塔において動物の遺骨の安置をするとともに、毎日勤行で動物の供養を行うほか、月 1 回あるいは年 3 回の動物供養の法要を行っていることが認められるのであるから、これらの使用状況からみれば、回向堂及び供養塔は、本件ロッカー部分のみならず、その敷地部分も含めて全体が宗教法人である X が専ら宗教目的に使用する施設であって、その宗教活動のために欠くことができないものであるというべき」であり、これを「宗教法人が専らその本来の用に供する宗教法人法第 3 条に規定する境内建物及び境内地」に該当するものと判示した³²⁰。

また、ペット供養の性質につき、これを宗教活動に当たると捉える先行研究がいくつか

平成 20 年 1 月 23 日判決、控訴容認判決、確定（納税者勝訴）

³²⁰「本控訴審判決のほうが、第一審判決よりも妥当な考え方であるということが出来る」（括弧内、忠岡博〔154〕、p.209）、「地方税法 348 条 2 項 3 号における「本来の用に供する」という文言に沿った解釈のためには、問題となった資産について、他との比較でなく、その宗教法人の宗教活動そのものにおける位置づけを重視すべきであるから、控訴審の判決の仕方は適切と考えられる」と評釈されている（括弧内、酒井貴子〔130〕、p.302）。

散見される³²¹。

この回向院事件の判決と学説を参考にすると、ペットの葬祭であるからといって、これを直ちに宗教活動でないと否定することはできないものとする。

仮に、ペット葬祭を宗教性があるものとする、前述のとおり、課税実務の上では「明らかに対価性以外の別の基準の存在を認識することができる」³²²のであるから、本件ペット葬祭業のうち、少なくとも、①葬儀と②法要に関しては宗教的事業であり、これは課税の対象とはならないのではないだろうか。

(4) まとめ

本件において最高裁が示した収益事業該当性の2要件説は妥当な要件であるとする。

しかし、これを本件に当てはめると、2要件のそれぞれに考えるべき問題がある。

まず、対価性の要件について、本件事業でXが収受した金員には対価性があるとはいえないという点である。筆者は、対価性の有無の判断については、料金の定型化という外観によらず、寄附者が相手方に渡した金員の額に見合った見返りを持っているか、あるいは、持っているか推定されるかという点によって判断すべきと述べた。これを本件ペット葬祭業に当てはめると、③遺骨処理とその管理（納骨堂、墓地管理）、④オプションとなる物品販売（塔婆、プレート、骨壺、袋、位牌、石版、墓石）及び⑤ペットの死体引取りについては、それぞれ、遺骨の処理、墓地管理、ペットの死体の引取りサービスという役務の提供及び物品の譲受けという見返りの対価であると考え、Xが収受した金員について対価性を認めてもよいとする。しかし、①葬祭（葬儀・火葬）及び②法要に係る金員について、それぞれの行為で支払われた金員には見返りがあるとは考えられないことから、対価性はないというべきとする。

また、イコールフットINGの要件についても、本件ペット葬祭業が民間と競合してい

³²¹ ペット供養につき、宗教活動と考える意見に、「むしろ、社会通念に従えば、ペット供養を宗教行為と考える方がおかしい」（括弧内、櫻井圀郎〔132〕、p.118）、「人の供養に伴う支出に比べて、ペット供養は、世間体や体裁などを繕う必要がない分、純粋な行為である。それに応えて、宗教『飼い主の心の癒し』、なぐさめるものなら、まさしく宗教行為の一環と考えてもいい」（括弧内、林仲宣〔200〕、p.70）、「いまや社会通念は、まさに伴侶動物の存在を是認する傾向にあり、その葬祭につき、宗教的意義を見いだすことに多くの市民の賛同を得られるものと筆者は考える。」（括弧内、渡辺充〔242〕、p.158）などがある。また、櫻井（2006）は、『『ペット供養』は、飼い主が死去したペットのために行う飼い主の行為』であり、『人間の宗教行為』であると主張している（括弧内、いずれも櫻井圀郎〔132〕、p.121）。

³²² 渡辺充〔242〕、p.157

ることは間違いないとしても、民間の方が後から参入してきた場合である「現行法規が想定した事態と全く逆のケース」³²³についても課税の対象とすべきか、課題が残るものといえる³²⁴。

第3節 ペット葬祭業事件後の裁判例等

第1款 墓石・カロート事件

宗教法人が霊園の墓地等の永代使用料等として収受した金員のうち、墓石及びカロートに係る部分は法人税法上の収益事業に該当し、消費税の課税対象になる判示された事例(法人税更生処分取消請求事件)

第一審：東京地方裁判所 平成22年（行ウ）第171号、平成24年1月24日判決、請求棄却判決、判例時報2147号44頁（納税者敗訴）

控訴審：東京高等裁判所 平成24年（行コ）第84号、平成25年4月25日判決、控訴棄却判決、LX/DB25502691、確定（納税者敗訴）

1. 事実関係

原告は1980（昭和55）年4月23日に設立された宗教法人であり、北海道石狩市内に主たる事務所を置き、霊園を経営している（以下、Xという）。Xは、2004（平成16）年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下、平成16年12月期という）、2005（平成17）年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下、平成17年12月期という）及び2006（平成18）年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下、平成18年12月期という。また、上記を併せて本件各事業年度という）において、その経営する霊園の墓地等の使用者から永代使用料等として収受した金員について、収益事業による収入にはあたらないものとして会計処理をした。そして、Xは本件各事業年度の法人税並びに2005（平成17）年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下、平成17年12月

³²³ 三木義一〔220〕、pp.412（1720）

³²⁴ この点については、イコールフットイング論は「どちらかが先行している場合の理論ではなく、あくまで現状の競合関係を対象とするもの」であるという反論がある（括弧内、渡辺充〔242〕、p.156）。他に、公益法人の公益的な事業は、時代によって変遷するもので、ある時代に公益的事业であったものが、年代を経て、その必要性がなくなるという反論が想定されるが、本稿においては、一応の検討課題としたい（富永さとり〔168〕、p.19）。

期課税期間という）及び 2006（平成 18）年、1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの事業年度（以下、平成 18 年 12 月期課税期間という。また、上記を併せて本件各課税期間という）の消費税及び地方消費税につき、いずれも永代使用料等の収入は課税対象にならないものとして確定申告をした。

これに対して、札幌北税務署長（以下、Y という）は、永代使用料のうち、墓石及びカロート³²⁵に係る部分は、法人税法上の収益事業による所得に該当するとし、X に対して本件各事業年度における法人税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。また、永代使用料のうちの墓石及びカロートにかかる部分や、墳墓地、御廟及び納骨堂の管理費は、消費税等の課税対象になるとして、本件各課税期間における消費税等の各更正処分と過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

X は、2008（平成 20）年 7 月 23 日、Y に対して異議申立てをしたが、Y は同年 10 月 6 日付で棄却する旨の決定をした。そのため、X は、同年同月 30 日に国税不服審判庁長に審査請求をしたが、同所長は 2009（平成 21）年 10 月 23 日付で本件法人税各更正処分等の一部を取り消す旨の裁決をするとともに、本件消費税等各更正処分等に係る審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。これを不服とした X は、2010（平成 22）年 4 月 8 日本訴を提起した。

2. 争点と当事者の主張

(1) 争点

争点は 4 点あるが、本稿ではそのうちの 1 点である、永代使用料のうち墓石及びカロートに係る部分が、墓石及びカロートの販売の対価として、収益事業から生じた所得に該当するか否かについてのみを取り上げる³²⁶。

(2) X の主張

公益法人は原則非課税であり、立法趣旨の 1 つに公益法人等の公益的活動に課税面で配

³²⁵ カロートとは、本件の事案の概要によると、「遺骨を納めるために墓石の下に設置されるコンクリート製の設置物で（略）墓石と一体として使用されるもの」である。

³²⁶ 他の 3 つの争点は、永代使用料収入のうち、墓石及びカロートに係る部分、有機管理料収入、御廟の永代使用料収入及び年間の管理料収入が、消費税の課税対象である課税資産の譲渡等の対価に該当するか否か、本件法人税及び消費税各更正処分につき、デュー・プロセス又は信義則違反があるか否か及び国税通則法 65 条 4 項に規定する「正当な理由」があると認められ、過少申告加算税を課すべきでないか否かである。

慮するという側面もあるから、いわゆるイコールフットィングのみを立法趣旨とする Y の主張は不当である。また、施行令 5 条は限定列举規定であるから、安易な拡大解釈は許されない。

また、施行令 5 条 1 項各号の収益事業の除外規定の意義を、公益法人の公益的活動まで収益事業に含める体裁となってしまうことから、除外規定を置き、これら公益的活動を具体的に明示して非課税であることを注意的に定める意図があるとした。そして、同条同項 5 号ニが宗教法人が行う墳墓地の貸付業を収益事業から除外しているのは、墓地の供給を収益法人が国や公共団体に代行するという墓地経営事業の高度の公共性、公益性を重視し、政策上、特別の税法上の優遇を与えることで、墓地の維持管理を宗教法人に安定的に供給させる趣旨である。したがって、宗教法人の墳墓地の貸付業はそもそも宗教活動及び公益的活動に該当して非課税である。

非課税事業である墳墓地の範囲には、墓石等も含めて解釈すべきであり、つまり、墓石及びカロートは墳墓地に含まれるため、収益事業にあたらない。

(3) Y の主張

宗教法人が行う物品の販売等の収益事業該当性については、ペット葬祭業事件（最高裁平成 18 年（行ヒ）第 177 号）で示された、事業に伴う財貨の移転が物品の譲渡の対価であるか、また、一般事業者との競合がないかどうか等の観点を踏まえ、総合的に検討すべきである。

これを本件にあてはめると、本件永代使用料は、物品の販売の対価であり、喜捨等の性質があるとは認められず、また、うち墓石及びカロートに係る収入は、石材販売業を営む一般の事業者が行う墓石等の販売業となんら異なることはないため、X が使用者に墓石及びカロートを販売して墳墓を墓所に建立させる事業は、物品販売業に該当するというべきである。

また、「墳墓地」について、これに墓石及びカロートは含まれず、非課税事業にはあたらない。

3. 判決の要旨

(1) 公益法人等に対する法人税の課税の仕組み

東京地裁は、まず、公益法人等の収益事業に対してのみ課税する理由について、「公益法

人等は、専ら公益を目的として設立され、営利を目的としないという公平性を有する一方で、収益事業を行う場合には、一般の私企業と競合関係にあることから、課税の公平性という観点からも、そのような収益事業から生じた所得についてまで公益性を理由に非課税とするのは相当でないためであると解される」と判示した。そして、収益事業該当性につき、公益法人等に対する課税制度の趣旨に照らして、「公益法人等が行う収益事業が、当該公益法人等の本来の目的の一部をなし、あるいは本来の目的と密接に関連するものであっても、このことから直ちに当該事業から生じた収益が非課税となるものではなく、当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断するのが相当」とした。

(2) 本件永代使用料収入の一部が収益事業による所得に該当するか否か

まず、東京地裁は事実認定を行い、それに基づいて、「墓石及びカロートの販売は、外形的に施行令 5 条 1 項 1 号に規定する物品販売業であるものと認められるだけでなく、その事業に伴う財貨の移転は、まさに墓石及びカロートという物品の移転とその設置に伴って行われる行為の対価の支払として行われるものであり、当該事業は、一般的に石材店等の宗教法人以外の法人が行っている墓石等の販売業と競合するものであるといえるから、X が行う墓石及びカロートの販売事業は、社会通念に照らしてみても、実質的に同号に規定する物品販売業に該当するのが相当である」と判示した。

X は、この判決を不服として控訴するが、東京高裁は X の請求を棄却した原判決は相当であり、控訴には理由がないとして棄却した。

4. 判決の検討

本判決は、ペット葬祭業事件の判決を引用した判例であるので、この点につき確認する。

第 1 審の東京地裁は、公益法人等が行う収益事業について、「当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、様態等の諸事情を社会通念に照らして総

合的に判断するのが相当」とペット葬祭業事件で示された 2 要件に基づいて判断すべきとした。

そして、本件へのあてはめとして、まず、対価性の要件については、「墓石及びカロートの販売は、外形的に施行令 5 条 1 項 1 号に規定する物品販売業であるものと認められるだけでなく、その事業に伴う財貨の移転は、まさに墓石及びカロートという物品の移転とその設置に伴って行われる行為の対価の支払として行われるもの」とし、永代使用料のうち、墓石及びカロートに係る部分は、収益事業たる物品販売業とされた。

次に、イコールフットイングの要件については、「当該事業は、一般的に石材店等の宗教法人以外の法人が行っている墓石等の販売業と競合するものであるといえるから、X が行う墓石及びカロートの販売事業は、社会通念に照らしてみても、実質的に同号に規定する物品販売業に該当するのが相当である」と判示した。

このように、本件では収益事業該当性の判断につき、ペット葬祭業事件の 2 要件を踏襲していることが確認される。

第 2 款 国税不服審判所平成 25 年 1 月 22 日裁決

1. 事実関係

宗教法人である審査請求人（以下、X という）は、その所有する会館（以下、本件会館という）を檀家以外の者に、本件会館の利用予定がない限り、葬家又は葬儀会社の申込みに応じて本件会館を利用させていた（以下、本件行為という）。X は本件行為により、平成 19 年 3 月期 80 回、平成 20 年 3 月期 83 回、平成 21 年 3 月期 83 回、平成 22 年 3 月期 65 回及び平成 23 年 3 月期 64 回と、各事業年度を通じて継続して本件会館を檀家以外の者に利用させ、あらかじめ、X が利用者に明示していた利用料を受領していた。

X の本件事業で受領した金員について、原処分庁（以下、Y という）は、2012（平成 24）年 5 月 29 日、法人税法上の収益事業たる席貸業に該当し、また、消費税法上の課税資産の譲渡等に該当するなどとして、法人税の更正処分等並びに消費税及び地方消費税の決定処分等を行った。

X はこれを不服として、2012（平成 24）年 8 月 24 日、同処分等の全部の取消しを求め審査請求に至った。

2. 争点及び当事者の主張

(1) 争点

争点は2点あるが、本項では本件行為は席貸業に該当し収益事業に当たるか否かについてののみを取り上げる³²⁷。

(2) Xの主張

Xは、本件会館を檀家以外の者に対し利用させるに当たって、本件会館の利用を葬儀等に限定しており、また、Xの僧侶は、通夜終了後に施錠する際や翌日に開扉した際に、本件会館内に安置されている遺体に対し線香を立て合掌しているほか、Xは、本件会館の利用料を対価性のない布施として受領しているのであるから、Xが本件会館を檀家以外の者に利用させる行為は、Xが本来の目的である公益事業として行う活動の一環であることにほかならないから、本件行為は、席貸業に該当せず収益事業に当たらない。

(3) Yの主張

Xは、本件会館を檀家以外の者に対し葬儀等の行事のために利用させているところ、当該行事にXの僧侶が出仕しない場合、本件会館を檀家以外の者に利用させる行為は、本件会館をXが自ら利用するものではなく、他の者に単に利用させているにすぎないことから、本件行為は、席貸業に該当し収益事業に当たる。

3. 判断の要旨

(1) 法令の解釈等

国税不服審判所は、まず、法人税法が公益法人等の所得のうち収益事業から生じた所得についてののみ法人税を課することとしている趣旨につき、「元来公益法人等は、公益を目的

³²⁷ もう1点の争点は、消費税法におけるXが本件行為により金員を受領したことは、資産の譲渡等に当たるか否かについてである。この点につき、国税不服審判所は、「法人が行う全ての資産の貸付けは『事業として』行われるものであるから、本件行為は、『事業として』行われるものに該当すると認められる。また、一般的に「対価」とは、資産の譲渡等に対する反対給付として支払を受けることをいうから、資産の貸付けが無償で行われる場合や支払行為に対価性がない場合には消費税が課されないことになるが、本件においては、(略)、Xは、本件行為の対価としてその利用料を受領したものであり、さらに、当該利用料が喜捨等の性格を有するということはできないから、上記の資産の貸付けが無償で行われる場合や支払行為に対価性がない場合には当たらないというべき」であり、「Xが本件行為により金員を受領する行為は、『事業として対価を得て行われる資産の貸付け』に該当し、資産の譲渡等に該当すると認めるのが相当」と判断した。

として設立されたものであって営利を目的とするものではないが、公益法人等が一般私企業と競合する事業を行う場合には、一般私企業に対する課税とのバランス又は課税の公平等を考慮して、当該事業から生ずる所得に対しては法人税を課することとしたものと解される」とした。そして、「このような趣旨に鑑みれば、宗教法人の行う事業が法人税法施行令第5条第1項各号に規定する事業に該当するか否かについては、当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である」と判断した。

また、施行令第5条第1項第14号席貸業につき、「一般にいわゆる席料や利用料を受領して座席、集会場等一定の場所を随時、時間や期間等を区切って利用させるために賃貸する事業をいうもの」と解した。

(2) 当てはめ

まず、席貸業の該当性のうち、対価性の有無について「本件会館を葬儀等の行事に利用する行為の場合、当該行事にXの僧侶が出仕するときは、当該行為はXが自ら本件会館を利用して葬儀等の行事を行うものであるから席貸しの行為が介在する余地はなく、当該行為は席貸業に該当しないとするのが相当である。

これに対し、本件行為、すなわち本件会館を利用して行われる葬儀等の行事が檀家以外の者に係るもので、かつ、当該行事にXの僧侶が出仕しない場合は、Xが自ら本件会館を利用するものではなく、Xが本件会館を当該者に利用させているにすぎず、そして、Xは、(略)本件会館を当該者が利用する場合に、当該利用料をあらかじめ当該者に対して明示し、その明示した利用料を受領していることからすれば、本件会館を当該者に利用させ、その対価として当該者から当該利用料を受領したものと認められ、当該利用料が喜捨等の性格を有するということとはできない。」として、対価性を認めた。

次に、イコルフッティングについては、「本件行為は、その目的、内容及び利用料の定め方等からすれば、葬儀会社等が自ら運営する施設を葬儀会場として貸し付ける行為とその本質において異なるところがないと認められ、さらに、(略)本件会館の利用料が、葬儀会社等が運営する斎場(葬儀会場)の利用料と大きく乖離するものではないことからすれば、本件行為は、宗教法人以外の法人が一般的に行う事業と競合する関係にあるものと認

められる。」とした。

そして、「以上のことからすれば、X は、本件会館について、利用予定がない限り檀家以外の者からの利用申込みに応え、当該者に対し利用時間を区切って利用させ、その対価として利用料を受領していたのであり、また、本件行為は、宗教法人以外の法人が一般的に行う事業と競合関係にあるから、本件行為は席貸業に該当するというべきである。」と判断した。

次に、本件行為の収益事業の該当性については、「X の本件行為は席貸業に該当するところ、(略) X は、本件各事業年度の全期間を通じて継続して本件会館を檀家以外の者に対して利用させていたのであるから、本件行為は収益事業に当たるというべきである」とした。X の主張に対しては、「X は、本件行為の対価としてその利用料を受領したものであり、当該利用料が喜捨等の性格を有するということはできず、(略) 本件行為は、席貸業に該当し収益事業に当たるというべきである」として X の主張を退けた。

4. 判断の検討

(1) 検討事項

本裁決（以下、平成 25 年 1 月 22 日裁決という）は、ペット葬祭業事件で最高裁が示した収益事業該当性の 2 要件を踏襲した裁決例ということができる。検討としては、この点と、席貸業該当性の 2 点を挙げる。

(2) 収益事業該当性の 2 要件の踏襲

本裁決は、まず、法令の解釈として、「宗教法人の行う事業が法人税法施行令第 5 条第 1 項各号に規定する事業に該当するか否かについては、当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である」として、最高裁の示した収益事業該当性の 2 要件を持ち出し、それを本裁決に当てはめて検討している。

対価性の有無について検討すると、国税不服審判所は、檀家以外の者が本件会館を利用する場合で、当該行事に X の僧侶が出仕しない場合は、X が本件会館を当該者に利用させているにすぎない点、また、あらかじめ明示した利用料を受領している点から、本件で X

が収受した金員に、喜捨等の性格がないものとした。

本件においても、流山訴訟やペット葬祭業事件と同様に、対価性の判断の1つとして料金表の存在が重視されているが、本件ではこれに加え、僧侶の存在—これは、宗教性の有無と同義であると考え—についても判断がなされている。

すなわち、本件会館の利用につき、Xの僧侶が出仕するときは、当該行為はXが自ら本件会館を利用して葬儀等の行事を行うものであるから席貸業には当たらず、一方で、本件会館を檀家以外の者に使用させ、かつ、当該行事にXの僧侶が出仕しない場合は、それが、葬儀を行う目的であっても、単にスペースを提供したに過ぎないという判断である。

そして、イコルフッティングの要件については、「葬儀会社等が自ら運営する施設を葬儀会場として貸し付ける行為とその本質において異なるところがない」ことを理由に、民間との競合関係があるとされた。

(3) 席貸業

施行令5条1項14号は席貸業について以下のように定めている。

＜法人税法施行令（収益事業の範囲）5条1項14号＞

席貸業のうち次に掲げるもの

イ 不特定又は多数の者の娯楽、遊興又は慰安の用に供するための席貸業

ロ イに掲げる席貸業以外の席貸業（次に掲げるものを除く。）

(1) 国又は地方公共団体の用に供するための席貸業

(2) 社会福祉法第2条第1項（定義）に規定する社会福祉事業として行われる席貸業

(3) 私立学校法第3条に規定する学校法人若しくは同法第64条第4項（専修学校及び各種学校）の規定により設立された法人又は職業能力開発促進法（昭和44年法律第64号）第31条（職業訓練法人）に規定する職業訓練法人がその主たる目的とする業務に関連して行う席貸業

(4) 法人がその主たる目的とする業務に関連して行う席貸業で、当該法人の会員その他これに準ずる者の用に供するためのもののうちその利用の対価の額が実費の範囲を超えないもの

つまり、席貸業には、上記イとロがあり、このうち、ロには4つの除外規定があるという構造になっている。

この点、国税不服審判所は、「なお、法人税法施行令第5条第1項第14号ロ(4)は、席貸業のうち、法人がその主たる目的とする業務に関連して行うもので、当該法人の会員その他これに準ずる者の用に供するためのもののうちその利用の対価の額が実費の範囲を超えないものについては、席貸業から除く旨規定しているところ、当該会員その他これに準ずる者とは、その構成員として公益法人等の業務運営に参画し、その業務運営のための費用の一部を負担している者をいうものと解するのが相当であり、これを本件行為についてみると、檀家以外の者に利用させ、かつ、Xの僧侶が出仕しないものは、Xの会員その他これに準ずる者に係るものとは認められないから、本件行為に係る対価の額が実費の範囲であるか否かを判断するまでもなく、席貸業から除かれるものには該当しない。」と判断している。つまり、除外規定の(4)にあたらないため、席貸業に含まれるものとしたのである。

この点、Xは檀家以外の者に対し利用させているため、「当該法人の会員その他これに準ずる者の用に供するためのもののうち」という除外規定に該当しないことは明白である。国税不服審判所の「檀家以外の者に利用させ、かつ、Xの僧侶が出仕しないものは、Xの会員その他これに準ずる者に係るものとは認められないから、本件行為に係る対価の額が実費の範囲であるか否かを判断するまでもなく、席貸業から除かれるものには該当しない」という判断は妥当なものとする。

第3款 小括

本節では、ペット葬祭業事件より後の裁判例等として、墓石・カロート事件と平成25年1月22日裁決の2例を取り上げた。

この2つの裁判例等により、ペット葬祭業事件で最高裁が示した収益事業該当性の2要件が定着しつつあることが確認された。

墓石・カロート事件においては、第1審の東京地裁は、公益法人等の行う収益事業について、「当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、様態等の諸事情を社会通念に照らして総合的に判断するのが相当」と判示した。

また、平成 25 年 1 月 22 日裁決は、「宗教法人の行う事業が法人税法施行令第 5 条第 1 項各号に規定する事業に該当するか否かについては、当該事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、また、当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である」とした。

このように、本款で取り上げた両裁判例等においては、ペット葬祭業事件で最高裁が示した収益事業該当性の 2 要件が持ち出されている。現時点では事例が少なく確定的な判断はできないが、今後も収益事業該当性を争う事例においては、最高裁の 2 要件によって判断されるものと思われる。

第 4 節 総括

本章では、公益法人等における収益事業該当性を争う判決を取り上げた。

これらの事件は、各法人がその事業を本業として行っているところ、法人税法ではそのこととは関係なく、収益事業の認定がなされるという構造によって、争いになるものと推測される。

第 1 節のペット葬祭業事件前の裁判例は、収益事業該当性の 2 要件が示される前の裁判例であるが、2 つの裁判例のいずれにおいても X が収受した金員の性質に対価性があるか否かに重点が置かれた判示がされている。

治験事件では、X の収受した金員につき、例え X 所定の寄附金の受入れ手続きによっても、治験を起因とした、対価性のあるものと判断された。つまり、外観によらず、実質的な判断がなされたのである。

流山訴訟では、X の収受した金員につき、「謝礼ないし寄附という贈与であれば、これを行うかどうか及びどのような内容でこれを行うかは、最終的には、サービス利用会員の自由な意思決定に委ねられるべき」ところ、X は運用細則でその負担額を定額とした点によって対価性があるものと判断された。これは、X の定めた運用細則の存在を重要視した判示である。

第 2 節のペット葬祭業事件において、最高裁は収益事業該当性の 2 要件を示した。この 2 要件の妥当性について考察すると、対価性の要件については、例えば、宗教法人であれ

ば収受した金員が役務の提供等の対価にあたり、かつ、その起因となった事業が法人税法上の収益事業該当している場合には、課税の対象となる。一方で、金員の性質が喜捨や寄附金にあたる場合には、収益事業に該当しないため法人税と関係しない。そのため、対価性の有無は大変重要な点である。

また、イコールフットィングの要件については、収益事業課税の趣旨から導かれるものと考えられる。公益法人等に対する収益事業課税は、普通法人に対する配慮であるから、この点を無視することできない。これらのことから、最高裁の打ち出した 2 要件には妥当性があるものとする。

第 3 節のペット葬祭業事件後の裁判例等では、2 つの裁判例等において、ペット葬祭業事件で最高裁が示した収益事業該当性の 2 要件が引用され、これによりそれぞれの事件の収益事業該当性が判断されていることが確認される。

また、裁判所等は収益事業該当性の 2 要件のうち、対価性の有無については、相手方が X に渡す金員の額の多寡を選択する余地がないことを判断の 1 つにしているといえる。例えば、ペット葬祭業事件及び平成 25 年 1 月 22 日裁決は料金表の存在を、流山訴訟は運用細則を、その判断の決め手としているようである。X 自らが受け取る額を決めることで、相手方はおのずとその金額に従うこととなり、このとき X が収受する金員は寄附や喜捨の性質をもたず、資産の譲渡や役務の提供の対価とみられているのである。

確かに、料金表等の存在は対価性を判断する 1 つの材料となり得るだろうが、料金表等の存在がすなわち寄附金等でないことを意味するのではない。ペット葬祭業事件で述べたように、料金の目安が決まっている場合でも、寄附や喜捨と考えられる事例もある。

料金表等を重視した判断は外観を重視したものである。X が収受した金員の性質については、あくまで受領した金員の性質そのものを判断するべきであるとする。

第4章 現行の公益法人税制の問題点

本章では、前章までに明らかになった公益法人税制の構造や、裁判例等から、その問題点を探る。

第1節では収益事業課税に関して、収益事業限定列举方式の問題点、イコールフットイング論の限界について及び区分経理による問題点を挙げる。第2節では収益事業課税以外の問題点として、みなし寄附金制度と税率に関する問題点を挙げる。

第1節 収益事業課税の問題点

第1款 収益事業限定列举方式の問題点

1. 事業の後追い

公益法人等に対する課税は、公益法人等が施行令に限定列举された収益事業を行っているときになされる。この収益事業限定列举方式は、業種の追加や削除はあるものの、昭和25年改正法人税法で導入された形式を維持し、現行に至ったものである。

収益事業の業種数は導入時には29業種であったが、現行法では34業種あり、その事業数は年々追加されている。一例を挙げると、直近では平成20年改正法人税法において人材派遣業が追加された。これは、「労働者派遣事業の適正な運営の確保等に関する法律において、一定の制限の下、労働者派遣事業について行うことができることとされ、多くの営利企業が参入してい」て³²⁸、「公益法人等においても同様に労働者派遣事業を行っている実態が見受けられること、経済活動として類似する一面を有していると考えられる請負業や斡旋業が収益事業の対象とされていることとのバランスから」³²⁹追加されたものである。

このように、収益事業として列举される業種は、「世の中の事業を見て、その時々で後追いの形で追加される」³³⁰のである。このことは、以下に挙げる収益事業の欠缺を生み、かつ、「指定のタイミングによっては、法人間の『公平性』を損なう」³³¹という問題点がある。

³²⁸ 国税庁〔15〕、p.321

³²⁹ 国税庁〔15〕、p.321

³³⁰ 石坂信一郎〔62〕、p.47

³³¹ 石坂信一郎〔62〕、p.47

2. 収益事業の欠缺

収益事業課税の趣旨は、営利法人の行う事業と公益法人等の行う収益事業とのイコールフットイングにある。この趣旨にかんがみると、営利法人が行いうる事業は、全て課税対象とするのが理想的な姿であろう。

しかし、現行法は限定列举方式を採用しているため、収益事業の範囲としてカバーされない事業が存在することが、既に先行研究で指摘されている。例えば、学校法人等が行う教育事業³³²、NPO 法人等が行うセミナー事業³³³、公益法人等が行う農業、水産業等³³⁴及び公益法人等が行うパソコン教室や語学教室事業³³⁵がそれにあたる。これら事業は、収益事業に当たらないために課税の対象にならない可能性がある。このように、限定列举方式においては、収益事業の欠缺ともいうべき状態が生じてしまうという問題点がある。これは、収益事業限定列举方式によると、「新しいカテゴリーの事業においてリストアップにタイムラグが生じるため」³³⁶に起こるものと考えられる。

このような状態においては、2 つの問題点があると考ええる。1 つ目に、営利法人との問題として、営利法人と公益法人等とが同一の事業を行っている場合、一方は課税の対象となり、もう一方においては課税の対象外となる可能性があるから、課税の公平性に欠けるという問題である。2 つ目に、公益法人等の間においても、収益事業に掲げられる事業を行う公益法人等と、収益事業の欠缺によって課税されない事業を行う公益法人等の間で、1 つ目の問題点と同様に、一方は課税の対象となり、もう一方は課税の対象外となる可能性があるから、不公平な状態を招く恐れがある。

3. 請負業該当性の問題点

収益事業の 1 業種である請負業は、施行令 5 条 1 項 10 号に「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）のうち次に掲げるもの以外のもの」と規定されている。本規定の括弧書きは、昭和 38 年改正法人税法によって追加されたが、「ある行為が請負か委任かの問題もこれによって解決されてすべて請負業に含まれることにな」った³³⁷。しかし、このため

³³² 田中義幸 [160]、p.113

³³³ 田中義幸 [160]、p.113

³³⁴ 大森健 [92]、p.102

³³⁵ 石坂信一郎 [62]、p.46

³³⁶ 石坂信一郎 [62]、p.46

³³⁷ 武田昌輔 [147]、P.27。もっとも、「この改正は、従来の解釈を確認的に示したものであって、収

に、「請負業の意義はきわめて広いものとなり、他の業種に該当しないものは、すべて、これに含まれるかの観を呈」する³³⁸こととなった。

前章で確認したように、判例等においては、治験事件の治験事業が、流山訴訟のふれあい事業が、ペット葬祭業事件のペット葬祭業のうち、ペットの死体の引取り、葬祭及び法要がそれぞれ請負業と認定された。

このような「請負業」の解釈を巡っては、「現行法の解釈は広きに失しているように思われる」³³⁹という批判がある。収益事業の1事業にすぎない請負業が広く解されると、納税者の予測可能性を損なうという問題があると考えられる。

4. 施行令 5 条の複雑化

施行令 5 条は収益事業の範囲を定めた規定であるが、その規定の仕方は、「何を収益事業とするかよりも何を収益事業としないかということに規定のほとんどを費やしている」³⁴⁰のである。一例として不動産貸付業を挙げると以下のとおりである。

<法人税法施行令（収益事業の範囲）5 条 1 項>

法第 2 条第 13 号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とする。

<法人税法施行令（収益事業の範囲）5 条 1 項 5 号>

不動産貸付業のうち次に掲げるもの以外のもの

イ 特定法人が行う不動産貸付業

ロ 日本勤労者住宅協会が日本勤労者住宅協会法第 23 条第 1 号及び第 2 号に掲げる業務として行う不動産貸付業

ハ 社会福祉法（昭和 26 年法律第 45 号）第 22 条（定義）に規定する社会福祉法人が同法第 2 条第 3 項第 8 号（定義）に掲げる事業として行う不動産貸付業

ニ 宗教法人法（昭和 26 年法律第 126 号）第 4 条第 2 項（宗教法人の定義）に

益事業を新たに追加したものではない点に注意を要する」とのことである（括弧内、武田昌輔〔147〕、p.27）。

³³⁸ 武田昌輔〔24〕、p.409

³³⁹ 武田昌輔〔24〕、p.409

³⁴⁰ 田中義幸〔159〕、p.180

規定する宗教法人又は公益社団法人若しくは公益財団法人が行う墳墓地の貸付業

ホ 国又は地方公共団体に対し直接貸し付けられる不動産の貸付業

ヘ 主として住宅の用に供される土地の貸付業（イからハまで及びホに掲げる不動産貸付業を除く。）で、その貸付けの対価の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件を満たすもの

ト 民間都市開発推進機構が民間都市開発の推進に関する特別措置法第4条第1項第1号に掲げる業務として行う不動産貸付業

チ 独立行政法人農業者年金基金が独立行政法人農業者年金基金法 附則第6条第1項第2号に掲げる業務として行う不動産貸付業

リ 商工会及び商工会議所による小規模事業者の支援に関する法律（平成5年法律第51号）第3条第1項（基本指針）に規定する商工会等が同法第7条第1項（基盤施設計画の認定）に規定する基盤施設事業として行う不動産（同項に規定する施設に該当するもののうち小規模事業者に貸し付けられるものとして財務省令で定めるものに限る。）の貸付業

ヌ 独立行政法人中小企業基盤整備機構が独立行政法人中小企業基盤整備機構法第15条第1項第8号及び第9号に掲げる業務並びに同法 附則第8条の2第1項及び第8条の4第1項の規定に基づく業務として行う不動産貸付業

上記のように、施行令は、不動産貸付業を「次に掲げるもの以外のもの」として、10項目の例外規定を置きつつも、不動産貸付業とはどのような事業であるかということをはっきりとしない。

このような施行令5条1項の規定ぶりに関しては、「例外規定が極めて多」³⁴¹、「このような特例は、それぞれ理由の存するところであるが、このような例外はできるだけ少なくすべきである」³⁴²という批判がある。

5. 小括

以上のように、収益事業の限定列举方式には問題が多々散見される。特に、多種多様な

³⁴¹ 武田昌輔〔152〕、p.15

³⁴² 武田昌輔〔152〕、p.15

事業が想定される現代社会においては、限定列举方式では対応することができない恐れがある。

新しい業種が出現したとき、これを立法によらないで課税しようとする、収益事業の 1 事業にすぎない請負業が広く解釈される可能性がある。また、立法によって解決を図ろうとしても、そのタイミングによっては、公益法人等の間での公平性を損なうという問題がある。

このように、収益事業を限定列举する現行の方式は、既に限界を迎えているのではないかと考える。

第 2 款 イコールフットィング論の限界

1. イコールフットィング論は普通法人からの視点

イコールフットィング論は、現行の公益法人税制の根幹をなす理論である。仮に、公益法人等の行う収益事業につき、「公益法人等であること」を理由にその行う事業を無条件に非課税とすると、同種の事業を行う普通法人が不利な競争を強いられることは自明のことである。このため、公益法人等と普通法人とのイコールフットィングという考え方は、公益法人税制にとって必要不可欠な理論と考えられる。

しかし、イコールフットィングは、あくまで普通法人の視点に立った政策である。換言すれば、イコールフットィングとは、営利法人と、収益事業を行う公益法人等とを天秤にかけたとき、営利法人の保護に重きが置かれていることを意味する。

2. 公益目的事業該当性基準の導入

以下に、武田（2011）の平成 20 年改正法人税法による公益社団・財団法人のみなし寄附金の特例についての解説を引用する。

収益事業から生じた所得を公益のために使用した場合には、結果として、収益事業に課税しないこととなったことは、公益社団・財団法人に限定されているとはいいいながら、収益事業課税の本質に変更が加えられたものとして、極めて重要なことであると考え。この点に関しては、収益事業課税の将来の方向にも影響があるものと解され、われわれとして、今後、十分な検討事項として認識しておく必要があると考える。換言すれば、従来からいわれている収益事業課税の根拠を一般企業との競争関係とい

う根拠だけで説明することはできないこととなったからである。³⁴³

上記は、公益社団・財団法人の、みなし寄附金の特例により、その限度額を超えて、公益目的事業の実施のために必要な金額まで、損金算入を認めることについての解説である。

上述のように、公益社団・財団法人に対する特例—これには、みなし寄附金の特例だけでなく、公益目的事業の収益事業からの除外も含まれる—の措置は、わが国における公益法人課税の基準を一変させた。

従前、公益法人税制は、一貫してイコルフットィングをその趣旨としてきた。このため、施行令に営利法人が行うであろう事業を列举し、法人税法上、これに該当すればその事業の内容や価値にかかわらず、一律に課税の対象とされた。しかし、平成 20 年改正法人税法により、公益社団・財団法人の行う公益目的事業は収益事業の範囲から除外された。つまり、収益事業課税には公益目的事業該当性基準という新たな基準が出現し、収益事業該当性基準と衝突した場合には、前者が優先されることになったのである。

公益目的事業該当性基準が設けられたのは、「公益法人認定法の定めるきわめて厳格な公益認定を経て公益社団・財団法人になるわけであるから、税制としては、その認定を重く受け止め、尊重し、公益社団・財団法人は公益法人としての実体を備えているとの前提の下に対応せざるを得ない」³⁴⁴という考えによる。「公益法人としての実体を備えている」とは、公益法人には非営利性と公益性という特徴があるが、公益社団・財団法人はそれらを備えていることを意味すると考えられる。つまり、公益目的事業該当性基準は、イコルフットィングのように他との対比関係における政策によるのではなく、公益法人の持つ特徴を捉えた、公益法人そのものに対する政策によるといえる。

このような公益事業該当性基準がもたらされた現行の公益法人税制においては、もはやイコルフットィング論だけではその根拠が説明できないものと考えられる。

第 3 款 区分経理による問題点

1. 区分経理の必要性

収益事業を行う公益法人等は、施行令 6 条によって、収益事業とそれ以外の経理について、区分することが要請される。これにより、「収益事業部門は実質上独立の課税単位とし

³⁴³ 武田昌輔 [152]、p.17

³⁴⁴ 金子宏 [108]、p.71

て扱われる」³⁴⁵こととなる。これは、「その収益事業から生じた所得に対してのみ課税するというに由来するもので、いわば当然のこと」³⁴⁶であり、収益事業課税が行われる以上、必要なことである。

しかしながら、区分経理を行うことで、以下に挙げるような問題点が生ずる。

2. 損益通算

区分経理により引き起こされる問題に、損益通算の問題がある。

尾上（2012）の例³⁴⁷を用いて説明すると、一般社団・財団法人である A（非営利型法人のため収益事業課税とする）と一般社団・財団法人である B（非営利型法人以外の法人のため全所得課税とする）が、同様の公益的な事業を行っており、その事業の経費をまかなうために収益事業を行っているとす。そして、ある事業年度における両法人の収益事業の損益は 100（利益）で、公益的な事業の損益は△100（損失）であったとする。また、法人税率は 30%とする。

この例では、A には収益事業課税が行われるため、A は区分経理を行う。すると、A は「公益目的事業の損失を収益事業の利益で通算できず、収益事業における利益 100 の全額が課税対象」³⁴⁸となり、30 の法人税が課せられる。これに対して、全所得課税が行われる B は、「収益事業と公益目的事業の区分経理は必要なく、それぞれの損益が通算されるために、収益事業における利益 100 は公益目的事業の損失 100 と通算されて全体としては損益 0 となり、課税所得および法人税額が 0」³⁴⁹になる。

このように、「同じ活動を行っているにもかかわらず異なった額の課税所得が算定されるという状況が生じ」³⁵⁰、これは、「非営利型法人と営利型法人間における租税の中立性が歪められた」³⁵¹状態となる³⁵²。

この例のように、「非収益事業が恒常的に赤字を計上している場合には、当該非収益事業

³⁴⁵ 藤谷武史〔207〕、p.1052

³⁴⁶ 武田昌輔〔24〕、p.5

³⁴⁷ 尾上選哉〔101〕、pp.89-90 に詳しい。

³⁴⁸ 尾上選哉〔101〕、p.90

³⁴⁹ 尾上選哉〔101〕、p.90

³⁵⁰ 尾上選哉〔101〕、p.90

³⁵¹ 尾上選哉〔101〕、p.90

³⁵² 本事例は、みなし寄附金制度の適用されない一般社団・財団法人をもとにしているが、みなし寄附金制度の適用される公益法人等においては、損益通算の問題は多少緩和されるものと考えられる。

における赤字と収益事業における黒字とが損益通算されることとなるので、却って収益事業課税のときよりも税負担が軽減されるといった事態も想定される」³⁵³こととなる。

3. 区分の困難さ

そもそも、施行令 5 条 1 項の 34 の収益事業と、それ以外の他の事業との切り分けが難しいという指摘がある³⁵⁴。例えば、江田（2005）は、貧困から子供を守るという趣旨で 1 つ 300 円で販売されるホワイトバンドを例に挙げ、これを「物品販売と呼ぶのか。あるいはこれは寄附なのか。どこまでは寄附か、どこまでが物品販売なのか」³⁵⁵が分からないし、「この問題に無理やり線を引こうとしているのが収益事業課税」³⁵⁶と述べている。

第 2 節 収益事業課税以外の公益法人税制の問題点

第 1 款 みなし寄附金制度の問題点

1. みなし寄附金制度の趣旨

みなし寄附金は、昭和 25 年改正法人税法により、収益事業課税と同時に制定された制度である。その趣旨を再度確認すると、公益法人等が「収益事業から得た利益をもつて本来の公益事業行うに必要な資金に充当するという場合」³⁵⁷において、「全額無条件に課税することはやや行過ぎであるので、当該法人が所得の中から本来の公益事業に支出した金額については一定の限度以下において収益事業の所得計算上損金に算入することによって課税を軽減する」³⁵⁸というものであった。

つまり、みなし寄附金制度は、公益法人等の持つ公益性に配慮した制度であるといえる。

2. 控除額

みなし寄附金には、損金算入される限度額がある。公益社団・財団法人以外の公益法人等は、制度導入時の 1950（昭和 25）年には所得金額の 30%相当額であったが、1993（平

³⁵³ 武田昌輔〔150〕、p.32

³⁵⁴ 成道秀雄・江田寛・苅米裕 他〔182〕、p.13 以下議論されている。

³⁵⁵ 成道秀雄・江田寛・苅米裕 他〔182〕、p.17

³⁵⁶ 成道秀雄・江田寛・苅米裕 他〔182〕、p.17

³⁵⁷ 平田敬一郎〔205〕、p.26

³⁵⁸ 平田敬一郎〔205〕、p.26

成 5 年) には 27%相当額、1996 (平成 8 年) には 20%相当額と改正された。この控除限度額については、なぜ、当該額が損金算入限度額であるかという根拠が見いだせない。

これに対して、公益社団・財団法人については、所得金額の 50%相当額が一応の限度額であるが、これを超える場合においても、みなし寄附金の特例として公益目的事業の実施のために必要な金額まではその損金算入が認められる。

このうち、所得金額の 50%相当額という上限額は、公益社団・財団法人の「収益事業の収益の 50%は公益目的事業財産と規定され (認法 18④、認則 24)、収益事業で利益が出た場合には、その 50%は公益目的事業に繰り入れなければならぬ³⁵⁹ため、それを超える場合については、「認定法において、公益目的事業は収支相償でなければならないので、収益事業等から繰入れを行って支出超過分を補うことが予定されており、このようなみなし寄附金について全額損金算入を認めた」³⁶⁰と考えられる。

つまり、公益社団・財団法人に対するみなし寄附金の限度額については、公益認定法の規定に基づいたものであるといえる。そうであるから、「公益法人改革の理念を考慮するならば、公益認定という非常に高いハードルをクリアして、公益のために事業を行う、いい換えれば採算の合わない公益目的事業をサポートするための収益事業による利益からのみなし寄附金を 100%認めることには妥当性がある」³⁶¹といえる。

以上のように、みなし寄附金制度については、公益社団・財団法人以外の公益法人等のみなし寄附金の損金算入限度額に根拠がないことが問題であると考ええる。

3. まとめ

みなし寄附金制度は、公益法人等の公益性に配慮した制度であるが、一方で「非営利法人の収益事業からの所得が、公益事業の赤字の填補に用いられるとしても、当該法人の実質的な税率は低くなり、競合する営利法人に対し課税上有利になる」³⁶²という問題をもたらす。現行の公益法人等に対する課税の趣旨は、普通法人とのイコールフットイングにあるから、みなし寄附金制度によって、その趣旨を希薄化させるといえる。

そして、この問題は特に、その控除額に根拠がない点にあると考ええる。もし、みなし寄

³⁵⁹ 中田ちず子 [32]、p.257

³⁶⁰ 中田ちず子 [32]、p.281

³⁶¹ 尾上選哉 [101]、p.90

³⁶² 石坂信一郎 [62]、p.787

附金の控除額が、公益法人等が本来目的とする事業に係る経費として、実際に支出した額を基準とする制度であるならば、みなし寄附金の制度の趣旨を生かすことができるのではないだろうか。

第2款 税率に関する問題点

公益法人等に対する軽減税率については兼ねてから批判があり、税制調査会においても議論の対象とされてきた³⁶³。そして、現在も議論されており、例えば、2014（平成 26）年 5 月 9 日、税制調査会法人課税ディスカッショングループより公表された資料では、公益法人等に対する税率につき、「軽減税率については、収益事業に対して一般の民間法人は基本税率が適用されていることを踏まえると、基本税率との格差はなくすべきではないか。また、収益事業により生じた所得のうち一定割合をみなし寄附金として損金算入できる制度を認め、更に軽減税率を認めることは過度な優遇とならないか」³⁶⁴とされている。

そもそも、公益法人等に対する収益事業課税が開始された昭和 25 年改正法人税法においては、その税率は普通法人と同率であった。その後、昭和 27 年改正法人税法において、普通法人に対する税率が 42%に引き上げられた際、公益法人等に対する税率が据え置かれたため、普通法人と公益法人等に対する税率に差が生まれたのが軽減税率の原初である。既に述べたことであるが、普通法人に対する税率の引き上げは、朝鮮戦争の特需や、所得税の大幅減税の財源とされたためであるが³⁶⁵、公益法人等に対しては「事業収益の顕著な増加も見当たらず、その性格上増税を見送ることが適当である」³⁶⁶として据え置かれたものである。

つまり、軽減税率は公益法人等に対する課税が開始された当初から実施されたものではないから、その措置の根拠は薄く、むしろ、普通法人と同率とすることこそが、当初の立法の意図にかなうといえる。

³⁶³ 例えば、1983（昭和 58）年 11 月に税制調査会から公表された「今後の税制のあり方についての答申」には、中小法人、協同組合、公益法人等に対する軽減税率については、「そもそも法人税率は、基本的には、単一の比例税率が適当であること、軽減税率と基本税率との格差が制度創設当時より拡大されていること、特に協同組合、公益法人等の営む事業が一般法人の営む事業と競合している場合があること等を考慮すれば、これらの軽減税率制度については、基本税率との格差を縮小する方向で検討することが適当である。」とされている（括弧内、税制調査会〔256〕、p.29）。

³⁶⁴ 税制調査会法人課税ディスカッショングループ〔261〕

³⁶⁵ 吉国二郎〔48〕、p.130

³⁶⁶ 吉国二郎〔48〕、p.130

第5章 あるべき公益法人税制とは

本章では、本稿のまとめとして、前章で指摘した現行の公益法人税制の問題点を解決すべく、公益法人税制のあるべき姿を検討する。

筆者は、この問題の解決に当たっては、法人税が所得に対する課税である点と課税の公平性という点について、特に配慮を要すべきと考える。そこで、第1節で公益法人等の所得とは何であるか、第2節で課税の公平性についてそれぞれ明らかにする。

それらを踏まえ、第3節において、公益法人税制のあるべき姿について、その方向性を述べる。

第1節 法人の所得

法人税は所得に対する課税であるから、所得があれば課税の対象となる。そこで、本節では、法人の所得概念を明らかにする。第1款では、法人の所得金額の計算方法を定めた法22条を参考として所得概念を明らかにし、第2款において、それを公益法人等に当てはめた解釈を試みた。

第1款 法人税法22条における所得概念

1. 法人税法22条

法人税の課税物件は各事業年度の所得であり（法5）、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額である（法21）。そして、所得の金額の計算方法は、以下のとおり法22条に規定されている。

＜法人税法（各事業年度の所得の金額の計算）第22条＞

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2項 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3 項 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

1 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

2 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

3 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

4 項 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。

5 項 第 2 項又は第 3 項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第 115 条第 1 項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう。

法人税法 22 条は、所得の額を「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額」としているが、これは、「公正妥当な会計慣行により計算される企業会計上の収益の額及び費用・損失の額を基礎とし、これに税法固有の必要性に基づく『別段の定め』による一定金額を加算又は減算して誘導的に算出するという計算構造が採用されている」³⁶⁷ものである。

そこで、以下では、所得の金額の要素となる益金の額及び損金の額と、公正処理基準及び資本等取引について順に考察する。

2. 益金の額

益金の額とは、「法令に別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外で純資産の増加の原因となる収入金額その他の経済的価値の増加額をいう」³⁶⁸ものである。その例示として、法 22 条 2 項は、①資産の販売、②有償による資産の譲渡、③無償による資産の譲渡、④有償による役務の提供、⑤無償による役務の提供、⑥無償による資産の譲受け及び⑦その

³⁶⁷ 中村利雄 [35]、p.24

³⁶⁸ 中村利雄 [35]、p.31

他の取引で資本等取引以外の取引を挙げている。

また、③無償による資産の譲渡及び⑤無償による役務の提供については、「単なる例示ではなく、企業会計上の基準が未だ確立していないため、税務上は無償による資産の譲渡等によっても収益が生ずることを明らかにした特別の定めをしたものであり、従って、この部分については公正処理基準の規定の適用はないものと解される」³⁶⁹のである。

益金の額を定めた法 22 条 2 項の趣旨は、「実現した利益は原則としてすべて益金に含まれる」³⁷⁰ということであり、「取引によって生じた収益は、営業取引によるものか営業外取引（たとえば、固定資産の譲渡）によるものか、合法なものか不法なものか、有効なものか無効なものか、金銭の形態をとっているかその他の経済的利益の形態をとっているか等の別なく、益金を構成」³⁷¹するものと解される。つまり、「法人税法においても所得概念は包括的に構成されると解すべき」³⁷²である。

3. 損金の額

損金の額とは、「法令に別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引で純資産の減少の原因となる支出金額その他の経済的価値の減少額」³⁷³をいう。

法人税法 22 条 3 項 1 号に「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」、同 2 号に「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」、同 3 号に「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」と規定されている。

これら「原価、費用、損失は、本来、会計上の概念」³⁷⁴であるが、「会計概念として把握される個々の原価、費用、損失を基礎とし、これに『債務の確定』という法的テスト及び別段の定めによる必要最小限の税法独自の規制を加えて誘導的に損金の範囲を画することとしている」³⁷⁵のである。

1 号の原価とは、「当期の収益に個別的に対応する費用（いわゆる収益対応費用）を意味

³⁶⁹ 中村利雄 [35]、p.60

³⁷⁰ 金子宏 [9]、p.296

³⁷¹ 金子宏 [9]、p.296

³⁷² 金子宏 [9]、p.296

³⁷³ 中村利雄 [35]、p.63

³⁷⁴ 中村利雄 [35]、p.63

³⁷⁵ 中村利雄 [35]、p.63

し」ており³⁷⁶、この「算定方式について税法は、売上原価等の算定の一要素である期末の棚卸資産及び有価証券の評価という側面に関与するのみで、他は企業会計に委ねることとし、別段の方式は定めていない」³⁷⁷ものである。

2号の費用は、「個別的に収益と対応させることが困難な、いわゆる期間対応費用を意味する」³⁷⁸ものである。これには、『償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く』として、当該事業年度の損金となるかどうかのテストを債務の確定という法的基準に求めている」³⁷⁹のである。債務の確定には、①当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること、②当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、及び③ 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであることという全ての要件を満たす必要がある（法通達2-2-12）。

3号の損失は、「収益と対応関係にない臨時的、偶発的な損失」³⁸⁰で、「損失の発生した年度の損金の額に算入される」³⁸¹ものである。

4. 公正処理基準

法人税法22条4項は、法人の収益及び原価、費用及び損失について、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算することを要求した規定で、これを公正処理基準という。

本規定は、昭和42年改正法人税法において追加された規定で、「課税所得の計算の基礎となる収益及び原価、費用、損失の解釈を健全なる会計慣行に委譲することにより税制を簡素化することを目的として設けられたもの」³⁸²である。そして、「法人税の課税標準を所得金額とし、その課税標準の計算の基礎を企業利益に求めるかぎり、企業会計に依存せざるを得ない」³⁸³のであるから、「法人税法第22条第4項は、むしろ当然の理論を追認し

³⁷⁶ 中村利雄 [35]、p.63

³⁷⁷ 中村利雄 [35]、p.64

³⁷⁸ 中村利雄 [35]、pp.64-65

³⁷⁹ 中村利雄 [35]、p.67

³⁸⁰ 中村利雄 [35]、p.67

³⁸¹ 中村利雄 [35]、p.66

³⁸² 中村利雄 [35]、p.81

³⁸³ 中村利雄 [35]、p.82

たもの」³⁸⁴であり、「課税所得計算の公正妥当な財務会計基準への依存性の思考を確認的に表明した」³⁸⁵、「宣言的規定ないし訓示的規定と解される」³⁸⁶ものである。

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、株式会社においては「会社法の会計規定であると解するのが妥当」³⁸⁷と考えられ、これは「アメリカの企業会計における『一般に承認された会計原則』(generally accepted accounting principles)に相当する観念であって、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する」³⁸⁸のである。その中心として、「企業会計原則・同注解、企業会計委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針(日税連・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体で作成した指針)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(略)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」³⁸⁹と考えられる。

そして、「税法が基本的な課税所得算定の基本として、公正処理基準に従って計算されている」ということの根拠は、資本を浸蝕しないという基本原則を述べたものとして重視されるべき」³⁹⁰である。

5. 資本等取引

資本等取引は、『資本金等の額の増減取引』、『利益または剰余金の分配』および『残余財産の分配または引渡し』という3種類の取引によって構成されている」³⁹¹ものである。

資本金等の額の増減取引は、「企業会計上の『資本取引』に相当するもの」³⁹²をいい、利益又は剰余金の分配は、「一般的には企業会計上の『資本取引』に含まれるものと解されていない」³⁹³が、「損金の額の増加をもたらす取引ではなく、課税所得計算に影響を与え

³⁸⁴ 中村利雄 [35]、p.82

³⁸⁵ 富岡幸雄 [30]、p.52

³⁸⁶ 中村利雄 [35]、p.83

³⁸⁷ 相京溥士 [53]、p.17。会社法(会計の原則)431条には「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と定められ、会社計算規則(会計慣行のしん酌)3条には「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定される。

³⁸⁸ 金子宏 [9]、p.307

³⁸⁹ 金子宏 [9]、p.307

³⁹⁰ 武田昌輔 [25]、p.130

³⁹¹ 富岡幸雄 [30]、p.54

³⁹² 富岡幸雄 [30]、p.54

³⁹³ 富岡幸雄 [30]、p.54

ないという点で、『資本金等の額の増減取引』と同質」³⁹⁴である。そして、残余財産の分配又は引渡しは、「損益取引の側面をも有しているが、基本的には資本の払戻しと剰余金の分配に該当する取引」³⁹⁵と解される。

この資本等取引における資本金等の額は、法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいうと定義されるが（法 2 十六）、これは、『『資本金の額または出資金の額』と、過去事業年度の『加算 12 項目』の合計額から『減算 7 項目』の合計額を減算した金額に、当該事業年度開始の日以後の『加算 12 項目』の金額を加算し、これから同日以後の『減算 7 項目』の金額を減算した金額との合計額」³⁹⁶である（施行令 8①）。

このような資本等取引に該当する取引から生じた金額は、益金の額及び損金の額に含まれない。資本等取引と損益取引とを厳密に区分することは、法人の「資本を浸蝕しない」³⁹⁷という趣旨による。

6. まとめ

以下に、法人の所得概念につき、以下に品川（1982）を引用する。

それでは、法人所得税における課税所得の本質は何であると理解すべきであろうか。その本質は、個人に特有な所得概念を捨象した意味での企業利潤あるいは企業利益にその基礎を置くものといえる。（略）そして、この経済的価値の増加額が、経済学上の利潤と呼ばれる実体をなすものであり、会計学上の利益又は損失は、資本の運動過程において生じた経済価値の増加又は減少であると観念し得る。³⁹⁸

つまり、法人税の所得とは、基本的に企業会計上の利益と同様の概念であるということができる。これは法人税の課税標準が所得金額であり、所得の額の要素たる益金と損金が公正処理基準によっていることから導かれる。そして、企業会計に規定のない部分や、企業会計によることのできない部分が法人税に規定されているのである。

³⁹⁴ 富岡幸雄〔30〕、p.54

³⁹⁵ 富岡幸雄〔30〕、p.54

³⁹⁶ 富岡幸雄〔30〕、p.55

³⁹⁷ 武田昌輔〔25〕、p.130

³⁹⁸ 品川芳宣〔136〕、pp.40-41

第2款 公益法人等における所得

1. 資本等取引と資本金等の金額

(1) 問題意識

以下に、法人税における株主と会社の関係について増井（2007）の説明を引用する。

法人税法は、①株主（shareholders）と、②株主以外の利害関係者を区別している。そのうえで、①株主と会社との取引と、②株主以外の利害関係者と会社の間を、峻別する。①前者を資本等取引、②後者を損益取引と呼び、両者について全く異なった取扱いを設けているのである。法人税法 22 条 2 項と 3 項が『資本等取引以外の取引に係るもの』と定めているのは、この峻別に基づく。³⁹⁹

そして、「法人税法は損益取引と資本等取引を峻別し、『株主の眼からみて生ずるリターン』を課税ベースとしている」⁴⁰⁰と説明している。つまり、法人税法上の所得とは、損益取引のみから生ずるものであり、株主以外の利害関係者との取引からもたらされる取引のみをいうことを意味する。

これを公益法人等に当てはめると、公益法人等には株主が存在しないのであるから、「持分権者との取引すなわち資本取引がないことを意味⁴⁰¹」し、会計上、「非営利組織の取引はすべて損益取引となり、受贈額はいかなるものであれすべて当期の収益に計上されることになる」⁴⁰²のである。

また、公益法人等に対する収益事業課税の規定については、「収益事業の所得計算の規定は法人税法を見ても他にはないので、結局この 22 条を公益法人等についても適用し、この 22 条を、公益法人の場合には『収益事業による所得』と読み替えてこれを適用する以外にないと解さざるを得ない」⁴⁰³という状態にある。公益法人等に係る資本等取引についても現行法においては想定されていないが、所得の金額の算定に際しては、損益取引と資本等取引の区分は必須であるから、これを公益法人等についても当てはめて考察する必要

³⁹⁹ 増井良啓〔217〕、p.478

⁴⁰⁰ 増井良啓〔217〕、p.479

⁴⁰¹ 長谷川哲嘉〔193〕、p.35

⁴⁰² 長谷川哲嘉〔193〕、p.35。ただし、長谷川（2005）は、「果たしてこれでよいのだろうか」と続けている（括弧内、長谷川哲嘉〔193〕、p.35）。

⁴⁰³ 民間法制・税制調査会〔226〕、第4部 解説

がある。

(2) 公益法人における資本等取引

資本等取引における資本金等の額について再度確認すると、これは、法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額であり（法 2 十六）、施行令 8 条 1 項に『資本金の額または出資金の額』と、過去事業年度の『加算 12 項目』の合計額から『減算 7 項目』の合計額を減算した金額に、当該事業年度開始の日以後の『加算 12 項目』の金額を加算し、これから同日以後の『減算 7 項目』の金額を減算した金額との合計額⁴⁰⁴と規定されている。この「資本金の額又は出資金の額」とは、「法人が事業を営むための元手として出捐された金銭等の額を意味すると同時に、当該出捐によりその出捐者が取得する持分又は出資持分をも意味する」⁴⁰⁵ものと解釈される。このため、公益法人の正味財産たる指定正味財産及び一般正味財産は出資金の額に含まれず、公益法人等には資本等取引は想定されないということになる⁴⁰⁶。

また、一般社団法人又は公益社団法人が基金を設けている場合にはこれも正味財産の部に含まれるが、これについても施行令 8 条では『資本金等』を限定列挙しており（法令 8）、そこには『基金』が含まれていないことから、『基金』を『資本金等』に含めていないことは明らか⁴⁰⁷である。そのため、一般社団法人又は公益社団法人が基金を受け入れたとき、「その基金を負債とみなすか、あるいは拠出金とみなすか、さらには受贈益として課税されるべきかについて、税法上明定されていない」⁴⁰⁸ということとなる。

(3) まとめ

法人税法における資本等取引と資本等の金額に関する規定は、現行法は普通法人のみを念頭に置いているものとする。これは、公益法人等の行う収益事業には資本等取引が登

⁴⁰⁴ 富岡幸雄 [30]、p.55

⁴⁰⁵ 国税庁 [247]

⁴⁰⁶ 収益事業を行う公益法人等は区分経理が要請されるが、これは、単に収益及び費用に関する経理だけでなく、資産及び負債に関する経理を含む（通達 15-2-1）。このため、当然に純資産の部（正味財産の部）についても収益事業部門とそれ以外の部門の区分が存するが、これは、「収益事業に属するものとして区分経理された資産の額から負債の額を控除した残額、すなわち正味財産の額が収益事業の元入額となる」と考えられる（括弧内、武田昌輔 [24]、p.182）。当該元入金は元入金として経理したとしても、当該金額は、資本金等の額及び利益積立金額のいずれにも該当しない（通達 15-2-3）。

⁴⁰⁷ 成道秀雄 [185]、p.18

⁴⁰⁸ 成道秀雄 [185]、p.18

場する余地がなく、損益取引についてのみを想定すれば良いため、特別の規定を置く必要がないと考えられたのではないかと推察する。

しかし、資本等取引と損益取引を区分する趣旨は、会社の資本を浸蝕しないことにあり、これは、公益法人等にも同様のことが妥当する。すなわち、公益法人においては、正味財産の部が普通法人の純資産の部と同等のものであり、これについては資本金等の額に該当するものとし、これに関する取引は資本等取引として課税しないことを明示すべきである。

普通法人の資本金と公益法人等の正味財産を同視することは、批判の対象となろう。確かに、資本金の額又は出資金の額は、会社側からみれば株主から出資された元手であり、株主側からみれば剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権に当たる。これに対して、正味財産は資本金の額又は出資金の額が持つ特徴を欠く。

しかし、これには 2 点の反論がある。1 つに、公益法人等は正味財産によって収益活動を行うことが可能となるのであり、この点については、営利法人となんら変わることはない。2 つ目に、資本等取引について区分を設けないとすると、公益法人の資本部分を浸蝕する恐れがある。資本等取引を損益取引と区分する趣旨は、まさにそれを防ぐためにあるのだから、公益法人等についても資本等取引に関する規定を設けることが必要と考えた。

2. 公正処理基準

広義の公益法人は、その法人類型によってそれぞれ適用される会計基準がある。例えば、公益法人には公益法人会計基準が、社会福祉法人には社会福祉法人会計基準が、学校法人には学校法人会計基準が、NPO 法人には NPO 法人会計基準が適用される⁴⁰⁹。

公正処理基準は「確立した会計慣行を広く含むと解すべき」⁴¹⁰であるから、これらはそれぞれ法 22 条 4 項にいう「一般に公正妥当な会計基準」に当たると考えられる。

ここで、公益法人会計と企業会計との目的について比較すると、公益法人の会計は、「正味財産の増減と残高を明らかにするものであるが、公益法人の正味財産の多くは、寄付者等の意思に基づき拠出された財産や会員からの会費等として受け入れた財産により構成され、その財産を元手に営む事業とその結果について信託された財産の受託責任を明らかに

⁴⁰⁹ 法によって会計基準の適用が義務づけられているわけではない。ただし、補助金の交付を受ける学校法人には、文部科学省の定める会計処理の基準である学校法人会計基準が義務づけられている（私立学校振興助成法 14 条及び私立学校振興助成法等の施行について）

⁴¹⁰ 金子宏〔9〕、p.307

するもの」⁴¹¹である⁴¹²。これに対して、企業会計の主目的は、「営利活動の結果としての利益の状態を明らかにすること」⁴¹³である。

法人税法は企業会計に主眼を置き、その所得の計算の方法を規定しているのであるから、企業会計の利益計算を行うという目的とも密接な関わりを持つものと考えられる。そのため、利益計算を目的としない公益法人の会計において、公正処理基準をどのように解すべきかという問題が生ずる。

この点につき、小宮山（2014）は以下のように説明する。

ここで注目したいのは、収益事業収入である。『収益事業会計』からの繰入収入を事業収入に計上するよう定めているに過ぎない。つまり、収益事業会計の収支計算については、学校法人会計基準に何ら定めがなく、企業会計原則などに従うのである。繰り返すと、収益事業課税の収支計算については、普通法人と同様に、損益計算書を作成するのである。⁴¹⁴

これによれば、公益法人会計を行う公益法人等においても、収益事業計算の部分については、企業会計に従うことで利益計算を行うことができるから、この点解決するものと考ええる。

3. 益金の額

益金の額とは、「法令に別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外で純資産の増加の原因となる収入金額その他の経済的価値の増加額をいう」⁴¹⁵ものである。

前述のとおり、法人税法の所得の額を構成する益金の額には、7つの例示があり、法人税法においては無償の取引についても益金を構成する。例えば、⑤無償による役務の提供及び⑥無償による資産の譲受けがそれにあたる。

流山訴訟を例に採ると、Xが会員に販売した1時間あたり800円相当額のふれあい切符

⁴¹¹ 出塚清治・辺土名厚〔29〕、p.11

⁴¹² もちろん、企業会計についても、経営者が「株主の最大利益に合致するよう自己の全能力を投入して経営活動を行うべき責任を負う」、受託責任がある（括弧内、桜井久勝〔17〕、p.7）。

⁴¹³ 桜井久勝〔17〕、p.2

⁴¹⁴ 小宮山隆〔126〕、p.11。複数の幼稚園を運用する学校法人グループの収入除外に対する、理事長への給与所得の追徴課税のケースの対する解説である。

⁴¹⁵ 中村利雄〔35〕、p.31

は、サービス提供に協力する会員を履行補助者とした請負業に該当すると判示されたが、当該事件において、類似事業である介護保険の家事援助に対する報酬額が1時間当たり最低1,530円であることが紹介されている。

これは、サービス提供会員の行う行為は、1時間当たり1,530円の価値があるにもかかわらず、Xの行うふれあい事業の一員として労働を行った場合には、1時間当たり800円の評価にとどまるということを意味する。しかも、サービス提供会員が実際に得ることができるのは、Xへの寄附たる200円を差し引いた600円である。つまり、1時間当たり1,530円から800円を引いた730円（あるいは、更に200円を加えた930円⁴¹⁶）は、サービス提供者からXに対する寄附とみることができるが、これを法人税法上の益金とみるべきか否かという問題があることを指摘しておく。

4. 損金の額

公益法人等の損金の額の算定上、特に問題になるのは、法22条3項1号であると考えられる。1号には、「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」とあるから、損金の額として計上できる金額は、その事業年度の収益として、益金の額に計上している場合に限られると解される。

仮に、ボランティア活動から生じた無償の役務提供について、益金に計上しないとする、これに対応する損金の計上については、損金に計上できないという問題が生ずるであろう。

5. まとめ

まず、公益法人等の資本等取引については、営利法人の資本金概念と比較すると、剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権を持たないという相違があるものの、公益法人においても正味財産の部によって収益活動を行うことが可能となるという点については、営利法人となんら変わらないこと、また、資本に当たる部分の浸蝕をしないためにも読み替え規定等の措置を取ることが必要と考えた。

法人税法の所得は、利益計算を主目的とする企業会計をベースに設計されているが、これに対して、利益計算を目的としない公益法人等の所得についても、普通法人の所得と同

⁴¹⁶ 「サービス提供を受ける者は、提供者からサービスの提供を受け、同時に $1530 - 600 = 930$ 相当の寄付行為を受けていると見ることができる。」（括弧内、大竹隆〔89〕、p.115）

様に考えることができるのか、ということが問題点であった。

この点については、現行法においては収益事業に関する事業につき企業会計を取り入れることで、問題が解決するものと考えられる。

第2節 課税の公平性

第1款 課税の公平性とは

課税の公平について、以下に金子（1972）を引用する。

公平とは、もともとは、近代法の基本原則である平等原理の課税分野における表現であって、同一の状況にある者は同一に、異なる状況にある者は異なって、課税上取り扱われるべきこと、を意味する。いいかえれば、納税者相互の間に公平が維持されるべきことをいうのであって、英語でいう *equity* とか *horizontal equity* のことを意味していると考えてよいであろう。⁴¹⁷

そして、19 世紀末以降、「租税を負担することは国民の義務であり、税負担は各人の担税力（*Leistungsfähigkeit, ability to pay*）に応じて国民の間に分配されるべきだ、という考え方が強くな」り⁴¹⁸、「今日では、『担税力に即した税負担の配分』という観念は、アメリカのみでなく、多くの国々で、租税立法についても、租税法の解釈、適用についても依拠すべき最も重要な準則として考えられ」る⁴¹⁹に至った。このような、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に分配されなければならない」という原則を、租税公平主義または租税平等主義⁴²⁰という。

課税の公平には、水平的公平と垂直的公平の2つがある。前者は、「等しい負担能力（経済力）を有する者は等しい負担を負うべき」⁴²¹という考えにより、後者は、「負担能力の

⁴¹⁷ 金子宏 [103]、p.20

⁴¹⁸ 金子宏 [103]、p.20

⁴¹⁹ 金子宏 [103]、p.20

⁴²⁰ 金子宏 [9]、p.81

⁴²¹ 吉田克己 [240]、p.111

大きい者ほどより大きな負担を負うべき」⁴²²という考えによる。

垂直的公平は、「税負担は比例税率によってではなく累進税率で配分されるべきだ、という考え方」⁴²³と結びつくものであり、法人税は法人擬人説的な態度によっていると理解すると⁴²⁴、法人税法と垂直的公平とは関係しないところとなる。このため、法人税においては、水平的公平のみが問題となる⁴²⁵。筆者は、公益法人税制における水平的公平については、公益法人等と営利法人の問題と、公益法人間の問題の2種類があると考えているため、これら2点から考察する。

第2款 営利法人との公平性—イコールフットイングという視点

1. 公益法人課税の趣旨

公益法人等に対する収益事業課税の立法趣旨は、公益法人等と営利法人との競争条件の対等化にある。仮に、公益法人等に対する課税が無条件に非課税とすると、同種の事業を行う営利法人には課税がされ、もう一方は非課税であるという不公平な状況が生ずると考えられる。このため、公益法人等と営利法人とのイコールフットイングの必要性については言をまたない。

2. 営利法人との公平性

ここで、公益法人等と営利法人との公平性について、藤谷（2004）を引用する。

⁴²² 吉田克己〔240〕、p.111

⁴²³ 金子宏〔103〕、p.20

⁴²⁴ ただし、法人実在説と法人擬制説のどちらが正しいかという法人本質論については、「決め手のない問題であって、これを租税政策論の中にもちこむのは議論を無用に混乱させるだけ」であるし、「法人税の性質を一元的に規定することは困難である」という指摘がある。しかし、わが国の法人税につき、「現行制度の基礎をなしているシャウプ勧告は、『法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である』という法人観から出発して」法人擬人説を採っているため、このような表記をした（括弧内、金子宏〔9〕、pp.282-284）。

⁴²⁵ 水平的公平の類似概念に、中立性の概念がある。これらは、『『等しい状況にある者を等しく扱う』ことを、それぞれ別の角度からとらえたもの』であり、「水平的公平は、選択を行った後の結果を比較する」もので、「中立性は、選択を行う際の意思決定に着目する」ものである（括弧内、増井良啓〔217〕、pp.175-176）。

そして、法人擬人説の考え方によると、「法人間での課税の公平性ではなく、終局的に個人間での課税の公平性が求められる」ため、「法人間では、それに代えて、課税の中立性が求められる」こととなるという考え方がある（括弧内、成道秀雄〔181〕、p.6）。

しかし、本稿では、同程度の所得のある者は同程度の負担を負うべきであることを公平と考え、公益法人等においても、これを公平性の問題として取り扱うこととした。

非営利活動に対する所得課税の原則は「国家」対「私人」の対立軸ではなく、非営利法人の課税（ないし非課税）のあり方が公平に適うか、すなわち「非課税が他の納税者の相対的負担を増大させることを正当化できるか」という次元の問題として捉えられるべきであることを強調しておきたい。⁴²⁶

何らかの理由によって、公益法人等が税を負担しないということは、その負担分を公益法人等以外の営利法人が負っているということを意味する。そうであるから、公益法人等に対する非課税政策を実施する場合においては、それが公益法人等の負担を軽減するだけの正当な理由を持ち得るか、ということ念頭に置かなければならない。

現行法では、公益社団・財団法人の行う収益事業について、その事業が公益目的事業であるときには収益事業の範囲から除外されるが、これは、公益社団・財団法人の行う公益目的事業の公益性の高さにかんがみて除外されるものと解される。換言すると、公益社団・財団法人の負担を軽減させるだけの価値が、公益法人の行う公益目的事業にあると考えられているといえる。

このように、公益法人等と営利法人との公平性については、公益法人等に課税しないだけの何らかの正当な理由がある場合においては、公益法人等に課税しなくとも一定の公平は保たれるものと解される。逆に、正当な理由なき非課税は、不公平を生むものと考えられる。

第3款 公益法人等の間の公平性

1. 3種類の公益法人等

公益法人等の取扱いには主に3種類に分かれるが、これについては表13：公益法人税制のまとめ（p.60）のとおりである。これによると、公益社団・財団法人、非営利型法人の一般社団・財団法人及びそれ以外の公益法人等に分類される。これらは、それぞれ収益事業の範囲や、みなし寄附金の損金算入限度額及び税率についての扱いが異なる。

このように、一口に公益法人等といってもその取扱いに差異があることが確認される。そこで、公益法人等の間の公平性について、これが保たれているのかという点について検

⁴²⁶ 藤谷武史〔206〕、p.124

討する。これは、「公平確保の問題は、租税論における中心的な論点」⁴²⁷であり、中立性と簡素さと並び、望ましい税制の1つの重要な点であるから、公益法人等の間についても、その公平性を確保すべきとの考えによる。

以下に、認定 NPO 法人と公益社団・財団法人との公平性と、NPO 法人の行う介護保険事業と社会福祉法人の行う介護福祉事業との公平性の2点を挙げる。

2. 認定 NPO 法人と公益社団・財団法人

認定 NPO 法人制度は、2001（平成 13）年に設立されたもので、「NPO 法人のうち一定の基準を満たすものとして、国税庁長官の認定を受けた法人（認定 NPO 法人）は、特に公益性の高いものとみなし、寄附に対する税優遇、みなし寄附金及び寄附された相続財産の相続非課税等、租税特別措置法による税の優遇措置」⁴²⁸をする制度である。しかし、認定の基準が厳しく、数度の基準緩和によっても認定 NPO 法人が増加しなかったという経緯から、2012（平成 24）年 4 月 1 日に改正 NPO 法が施行された。これにより、従前、「租税特別措置法に基づき国税庁長官が行ってきた認定 NPO 法人の認定は、NPO 法及び条例に基づき所轄庁（都道府県等の長）が行うこととされ」⁴²⁹、その他に設立 5 年以内の NPO 法人に対する仮認定制度の創設、みなし寄附金の「損金算入限度額を、同等の法制度を有する社会福祉法人等と同等の額（所得金額の 50%又は 200 万円のいずれか大きい金額）」⁴³⁰などの改正がされた。

認定 NPO 法人は、NPO 法 45 条 1 項 1 号から 9 号に規定された基準に適合した法人であり、現行法においてはその公益性を都道府県等の長によって担保された存在である。厳格な審査を経て公益性を保証された法人であるが、この点、公益 NPO 法人と公益社団・財団法人と共通しているといえる。

しかし、認定 NPO 法人の行う収益事業からは特定非営利活動が除外されず、また、みなし寄附金の損金算入限度額についても、特定非営利活動の実施に必要な金額までは認められない。公益社団・財団法人の行う収益事業の範囲から公益目的事業が除外されるのは、公益社団・財団法人の行う公益目的事業の公益性の高さにかんがみての措置であると述べ

⁴²⁷ 吉田克己〔240〕、p.107

⁴²⁸ 中田ちず子〔34〕、pp.75-78

⁴²⁹ 中田ちず子〔34〕、pp.75-78

⁴³⁰ 中田ちず子〔34〕、pp.75-78

たが、それと同様の公益性を持つ認定 NPO 法人について、公益社団・財団法人と同等の措置が取られないことは、公益法人等の間の公平性が保たれていないのではないだろうか。

3. NPO 法人と社会福祉法人が行う介護福祉事業

社会福祉法人が行う医療保健業については収益事業にあらず、一方で、それ以外の公益法人等が行う介護保険事業は収益事業にあたるという問題がある。

施行令 5 条には収益事業の 1 事業として医療保健業が指定され、その除外規定に、「社会福祉法第 22 条に規定する社会福祉法人が行う医療保健業」とある（施行令 5①二十九ロ）。このため、社会福祉法人には課税されず、一方で、同一の事業を行うそれ以外の公益法人等には課税がされるのである。さらに、営利法人をもこの問題の射程に入れると、医療保険業を行う営利法人は本則税率での課税がなされるから、さらなる不公平が生じるものと考えられる。

この点については、税制調査会法人課税ディスカッショングループにおいても問題視されており、「この特例を経営形態間のイコール・フッティングの観点から見直すべきではないか」として議論されている⁴³¹。

4. 結論

公益法人等の間の公平性については、上記に挙げたような不公平な状況が生じていることが確認された。つまり、現行の公益法人税制においては、公益法人等の間の公平性については十分な配慮がなされていないものとする。これは、現行の制度が普通法人とのイコールフッティングに主眼をおいて設計されているためと推測する。

公益社団・財団法人に対して税法上の特例が存するのは、それら法人の非営利性と公益性が確保されているためであり、特に、それら法人が行う活動の公益性の高さ故に、免税に値すると評価されているのである。このように、ある法人に、公益社団・財団法人と同程度の非営利性と公益性があるのであれば、これと同様の特例措置を受けられるような制度を講じることが、公平性の観点から必要になるものとする。

⁴³¹ 税制調査会法人課税ディスカッショングループ〔260〕

第4款 小括

課税の公平性については垂直的公平と水平的公平とがあるが、法人税法においては水平的公平に関する問題のみを俎上に載せれば良く、公益法人税制を巡る水平的公平については、営利法人と公益法人等の間の公平性と、公益法人等の間の公平の2点があることを指摘した。

普通法人と公益法人等の間の公平性については、公益法人税制の趣旨であることから、現行の公益法人税制において最重視されているといえる。しかし、第4章で指摘したように、イコルフットィングとは、あくまで普通法人の立場に立ったものである。

これに対して、公益法人の立場に立てば、公益法人は不特定多数の利益のためにその活動を行っており、また、株主のような特定の者の利益のために存在しているのではない。これを当該法人の税負担を軽減するだけの正当な理由とすれば、公益法人等に課税しなくとも一定の公平は保たれるものと反論することができるだろう。そして、このような公益法人の公益性に基づいた手当は既に現行法において実施されているのであり、例えば、公益社団・財団法人の行う収益事業については、公益目的事業該当性基準が収益事業該当性基準に優先するという特例がこれに当たる。

そして、公益法人等の間の公平性については、第3款で例に挙げたように十分に配慮されていないものとする。公平性の観点から、公益法人の特徴たる非営利性と公益性とを備えた法人については、公益社団・財団法人と同様の措置を講じることが望ましいと考える。

第3節 公益法人税制のあり方

本節では、これまでに挙げた問題点等を踏まえながら、あるべき公益法人税制について考察する。第1款で、筆者が公益法人等に対しては、原則課税とすべきであるが、特例として、非営利性と公益性とを持つ法人については、非課税とするべきと考えていることを述べた。そして、その規定の仕方として、第2款で収益事業課税を廃止し、第3款では公益性を重視した仕組み作りをすべきであることを提言した。

第1款 原則課税という姿勢

1. 考察の必要性

あるべき公益法人税制を構想するにあたっては、まず、公益法人等は、原則課税とすべきなのか、それとも原則非課税とすべきかという根本的な問題について、態度を明確にする必要がある。

この点につき、現行の法人税法は公益法人等の納税義務について、収益事業を行う場合に限ると規定しており（法4）、この規定からは原則課税か非課税かと読み取れないものの、公益法人税制の経緯と趣旨からして、本来的に原則非課税と読むべきということは既に指摘した。

しかし、法人に対する所得課税が開始された際、公益法人等に対して非課税とされたのは「嘉スベキコトデハアルマイ」あるいは「課ケナイ方ガ宜シイ」といった、理論的根拠のない不確実な理由からであった。また、公益法人等の収益事業課税の実施についても、『戦後法人税制史』には、「国民全般が相当重い税負担に耐えている状況からして宗教法人以外の公益法人に対して全面的に税負担を負わしめないことは問題であるという議論が高まっていた」⁴³²と記述されている。このように、公益法人税制は理論的な裏打ちではなく、時代背景を中心とした、感情的・感覚的な理由に左右される部分が多分にあると考えられる。そうであるから、あるべき公益法人税制につき、理論的考察を踏まえた考察が必要となる。

2. 法人税は所得課税であるということ

そこで、公益法人等は原則課税であるか、それとも非課税であるかという問題を検討すると、筆者はこれを原則課税とみるべきであるとの結論に至った。この最大の論拠は、法人税法は所得課税であるという点にある。

本章第1節で述べたように、法人税法の所得概念については、法22条の所得計算の規定により、資本等取引以外の取引から生じた益金の額から、資本等取引以外の取引から生じた損金の額を控除したものを所得の額といい、基本的に企業会計をベースに算定される。これを公益法人等に当てはめると、資本等取引については、現行法に規定がないもののこれを正味財産の部と解すべきであるから、正味財産の部に関する取引以外の取引から生ず

⁴³² 吉国二郎〔48〕、p.72

る取引が、公益法人における所得であると解される。

公益法人の正味財産の部は、普通法人の純資産の部とはその特徴を異にする。公益法人の社員又は設立者は、法人に対して剰余金分配請求権及び残余財産分配請求権を持たない。しかし、正味財産は、公益法人の活動の元手であるという点は営利法人と同様であり、この点を重視すれば、公益法人が得た所得についても、普通法人と同様に課税対象とすべきものと考えられるのである。換言すれば、公益法人等の所得についても普通法人と同様に担税力のある所得とみるべきであるとする。

3. 「原則」課税の意味

上記のように、筆者は公益法人について原則課税とすべきと考えるが、これには例外、すなわち、非課税とすべき場合も存在するものとする。公益法人等と普通法人の課税の公平性については、既に引用したが、「非営利法人の課税（ないし非課税）のあり方が公平に適うか、すなわち『非課税が他の納税者の相対的負担を増大させることを正当化できるか』という次元の問題」⁴³³であるから、相応の理由があつて非課税とする場合には、例外措置を認めてもなおその公平性は保たれると考える。公益法人課税の趣旨であるイコールフットィングはあくまで普通法人の側に立った見方に過ぎず、公益法人等の側からの見方も必要とされる。

そして、非課税としても差し支えないと考えられる法人は、非営利性と公益性という特徴を持つ法人が該当する。

第1章において非営利の意義は、社員又は設立者が法人に対して剰余金配当請求権及び残余財産分配請求権を持たないものということを説明した。これは、つまり、法人の得た利益が、特定の者に分配されないことを意味する。また、同省で公益性については、不特定多数の者に対する利益と解するのが通説であると説明した。

つまり、非営利性と公益性の両方の特徴を持つ法人とは、不特定多数の者の利益のために活動し、かつ、その活動によって得た利益が特定の者に分配されない法人を意味する。このような法人の行う活動から生ずる所得については、法人税の非課税措置を適用してもなお公平を失しないものと解すべきである。

既に、平成20年改正法人税法において公益社団・財団法人に対する課税には、公益目

⁴³³ 藤谷武史〔206〕、p.124

的事業の収益事業課税からの除外と、みなし寄附金制度の特例という特別の配慮がされているが、これは、公益社団・財団法人の非営利性と公益性がその制度設計によって担保されていることによるものとする。従前は、公益法人の本来的な事業に対しても、収益事業に該当するか否かという点が優先されていたため、現行の施行令 5 条 2 項が公益目的事業を収益事業の範囲から除外したことは評価できるものとする。

現行法においては、本来事業の収益事業の範囲からの除外と、みなし寄附金制度の特例措置は公益社団・財団法人のみに認められるが、公益法人等の間の公平性にかんがみれば、公益社団・財団法人と同程度の非営利性と公益性とを有する法人については、特例措置を拡充しても良いのではないだろうか。

4. 原則課税の範囲

所得は益金の額から損金の額を控除した額をいい、この益金の額と損金の額とは、資本等取引以外の取引から生じた額をいう。つまり、所得の額には、資本等取引から生じる取引は含まれないが、これは公益法人等についても当然に同様に解すべきと考える。

例えば、公益法人等にとっては寄附金収入や会費収入は、益金の額を構成する収益の額には含まれず、資本等取引と解すべきである⁴³⁴。

また、原則課税とは、普通法人と同様の全所得課税を行うことを意味するから、現行の公益法人税制で行われている収益事業課税、みなし寄附金制度及び軽減税率についてこれを廃止すべきものとする。

第 2 款 収益事業課税の廃止

1. 収益事業課税廃止の理由

現行法では、公益法人等に対する課税は収益事業限定列举方式によるが、これについては廃止すべきと考える。収益事業限定列举方式の問題点は前章で既に指摘したが、これには、列举する事業が後追いになること、収益事業の範囲に欠缺があること、請負業の範囲

⁴³⁴ この点については、「仮に一般非営利法人を原則課税とする場合においても、寄附金及び会費（対価性のないもの）については」、「すべて事業のために投入されるものであるから、担税力を発生させない」のであり、「経済的機能からみて、営利法人に対する出資金（資本等取引による収入）に相当するものであるから、非営利法人については、法人税法 22 条の『資本等取引』は、『寄附金、会費等』と読み替えて適用し、これを課税対象から除くべき」と提言されている（括弧内、民間法制・税制調査会〔226〕、資料 4-4、論点 13）。

の拡大及び施行令 5 条の複雑化などの問題があった。また、本稿で紹介した諸外国の公益法人税制においても、わが国のような収益事業課税を行っている国はなかったことから、その妥当性が疑問視されるものといえる。

2. イコールフットィングとの関係

公益法人等と普通法人とのイコールフットィングは、普通法人のための政策的配慮であり、これは課税の公平性の確保のために行われている。イコールフットィングという配慮を欠くと、公益法人等と普通法人との課税の公平性は保たれないのであるから、これについては必ず配慮する必要がある。

しかし、結局のところ、収益事業課税のように法人の一部を切り出したとしても課税の公平性は保たれず、ある法人の全体を捉えない限り、真の公平性はないものとする。これは、公益法人等に対して収益事業課税を行っても、他にみなし寄附金制度と軽減税率という措置があるためである。

そもそも、1 つの法人を部分的に切り出すことは不自然であるし、区分経理によって損益通算の問題が生ずる。普通法人と比較すると、公益法人等は収益事業の利益とそれ以外の事業の損失を通算できないために、かえって公益法人等に対する課税が重くなる可能性がある。

3. 代替の方法

そこで収益事業課税に代わる新たな制度について、2005（平成 17）年 6 月、税制調査会非営利法人課税ワーキング・グループが公表した「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」（以下、基本的考え方という）が参考になるものとする。基本的考え方には、「公益法人等が多様な事業活動を行っている現状を踏まえ、課税対象を個別列挙により定めるのではなく、『対価を得て行う事業』というように包括的に定めた上で一定のものを除外するという考え方」⁴³⁵があることが紹介されている。

現行法においては、公益法人等は普通法人が行いうる事業たる「収益事業」に該当すれば課税対象となるが、これに代えて、対価のある事業については課税の対象とすべきであるとする。なお、対価のある事業とは損益取引を指すのであり、これには寄附金収入や

⁴³⁵ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ〔259〕、p.7

会費収入から生ずる取引は含まれない。

第3款 公益性に合わせた課税の仕組み

1. 公益性の認定

ここまでのところをまとめると、原則的に、公益法人等に対しても営利法人と同様に課税をし、その法人の非営利性と公益性が確保された場合に、例外的に非課税とすべきであるという提言をした。そして、その課税の方法は現行の収益事業課税によらず、対価を得て行う取引、すなわち損益取引については全面的に課税すべきとした。

現行法においては、公益社団・財団法人の非営利性と公益性にかんがみた特例が既に実施されている。しかし、公益法人等の間の公平性の観点から、それらと同程度の非営利性と公益性とを有する法人については、同様の特例措置を認めるべきである。例えば、内閣府や財務省等が主導して基準を作り、その基準を満たしたものについては、非課税措置を認めることとすべきと考える⁴³⁶。

2. 非課税措置の範囲

現行の制度では、公益社団・財団法人の行う公益目的事業については、それが収益事業に当たる場合であっても収益事業の範囲から除かれている。この特例のように、非営利性と公益性とが担保される公益法人等が行う事業のうち、本来的な事業については非課税とすべきと考える。

ただし、例えば、遊休の土地を利用して駐車場業を行う等、本業とその事業との関係性が薄いと考えられる事業については、課税すべきと考える。この点については、アメリカの非営利法人制度が参考になるものとする。内国歳入法においては、非営利の認定を受けた団体は本来事業については免税とされるが、非関連事業には営利法人と同率で課税される。

このような措置は、普通法人と公益法人等とのイコールフットイングという視点による。

⁴³⁶ 学校法人、宗教法人その他の公益法人等に対する課税につき、「公益社団・財団法人のような認定を受けた公益法人等と、その他の公益法人等と比較すると、バランス上、このままでよいのかどうか問題となろう。しかも、学校法人、宗教法人等に主務官庁として、これらに対して、公益性の認定をする気配はみられない。このような点からいえば、シャウプ勧告等において述べられているように、財務省がイニシアチブを採って税制の立場から、公益法人等とするかどうかについて審査することが必要と考える。」という指摘がある（括弧内、武田昌輔〔152〕、p.27）。

非営利性と公益性を担保された公益法人であっても、その非課税の範囲をいたずらに拡充することはできず、非課税の範囲は、あくまで、公益法人の本来目的とする、公益的な事業にとどめるべきと考える。

3. それ以外の制度

現行の公益法人税制には、収益事業課税以外にみなし寄附金制度と一部公益法人等に対する軽減税率があるが、これに対してはそれぞれ以下のように考える。

まず、みなし寄附金については、2通りの考え方があるものと思われる。筆者は、イコールフットィングの観点から、非営利性と公益性を担保された公益法人についても、本来目的事業とは関連の薄い非関連事業については、課税の対象とすべきことを述べた。これにより、非関連事業を行う公益法人は、その経理を区分することになるが、このとき、非関連事業に属する資産のうちから、公益目的事業のために支出した金額を、その非関連事業に係る寄附金の額とみなして損金算入することを認める考え方が、1点目であり、これを認めないとする考え方が2点目である。この点については、本項では結論を出さず、今後の課題としたい。

そして、軽減税率については、これを廃止すべきと考える。軽減税率は前章第2節で指摘したように、昭和27年改正法人税法において、普通法人に対する税率が引き上げられた際、公益法人等に対する税率が据え置かれたことをきっかけとしたものである。公益法人等に対する課税が開始された昭和25年改正法人税法において普通法人と同率であったことからすれば、軽減税率は理論的根拠が薄い。また、公益法人等と普通法人とのイコールフットィングという視点からしても、普通法人と同率とすべきである。

4. 総括

本節は、現行の公益法人税制については、制度そのものに理論的根拠が乏しいことから、これを再検討する必要性があるという点を出発点としている。

そして、公益法人等の所得については、営利法人と同様に法人税法上の所得にあたると解した。これは、公益法人等の正味財産には、持分権者がいないものの、正味財産によって所得が稼得されるという点は普通法人と同様であるから、公益法人等の所得についても、担税力のある所得と捉えたものである。つまり、公益法人等についても、原則的に課税の姿勢をとるべきとした。

しかしながら、公益法人と営利法人とを比較すると、公益法人は非営利性と公益性を有するという特徴がある。これは、公益法人は、不特定多数の者の利益を追求する活動を行い、その結果として利益を上げることがあっても、それを社員又は出資者等の特定の者に分配をしない仕組みを有していることを意味する。このような法人については、観念的には例外的に非課税措置を取るだけの理由を持ち、非課税としてもなお普通法人との間の公平性は保たれるものとする。

次に、原則課税として全所得課税とする公益法人等に対しては、現行の収益事業課税に代え、対価のある取引である損益取引から生じる取引について課税対象とすべきと考える。ただし、その際、会費収入や寄附金収入は、公益法人等の資本等取引に該当する取引であるから、これに含めるべきでない。

最後に、真に非課税とする公益法人等については、公益社団・財団法人の基準に合わせ、これと同等の非営利性と公益性とが確保されていることを示させるために、なんらかの基準を設け、これをクリアした法人は、非課税とするものとする。ただし、非課税とする範囲は、その法人の本来的な事業の部分についてであり、本来事業と関係性が薄い、つまり、公益性の不十分な事業については、これを課税の対象とすべきと考える。

おわりに

本稿は、「公益法人税制に関する一考察—イコルフットィングの視点からの再検証—」と題し、公益社団・財団法人を中心に、現行の公益法人税制やその沿革及び収益事業該当性を巡る判例等をとおり、その課税の仕組みの問題点を探り、そして、あるべき公益法人税制の姿を検討した。

公益法人等と普通法人とのイコルフットィング—公益法人等と普通法人との競争条件の平等化—については、税制の公平性に係わる問題であるから、決してこれを蔑ろにすることはできない。しかし、イコルフットィングという視点は、結局のところ、営利法人の視点に立った、営利法人のための政策的配慮である。つまり、イコルフットィングという視点には、公益法人からの視点が欠けているといえる。

公益法人等に対する課税は、その開始以来、イコルフットィングを趣旨として行われ、その範囲についても、非課税とするならば、営利法人との公平性を失するという考え方の基、順次拡張されてきた。これは、公益法人税制の政策は、普通法人とのイコルフットィングという相対的な理念によって実施されてきたことを意味する。

ところが、平成 20 年改正法人税法によって規定された公益社団・財団法人に対する特例は、公益法人側からの視点を新たに導入した。これは、公益社団・財団法人の持つ、非営利性と公益性という特徴を税制に反映したものであり、現行法においては、このような特例は公益社団・財団法人にのみ認められるものである。しかし、公益法人等の公平性の問題を斟酌すれば、公益社団・財団法人と同様に非営利性と公益性を有する法人については、同じように特例の措置を講じても良いものとする。

公益法人は、「民が担う公共」として、わが国において公益的な活動を担うことを期待された存在であり、今後その存在はクローズアップされるものと思われる。そのため、公益法人の特徴を踏まえた税制を構築することが肝要であるとする。

参考文献

<著書>

- [1] 相澤哲・内野宗揮 編『わかりやすい中間法人法』有斐閣リブレ No.43、有斐閣、2002年3月
- [2] 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』、成文堂、1992年11月
- [3] 入山映『日本の公益法人：その正しい理解と望ましい制度改革』、ぎょうせい、2003年1月
- [4] 内田貴『民法Ⅰ（総則・物権総論）』第4版、東京大学出版会、2008年4月
- [5] 江頭憲治郎『株式会社法』第3版、有斐閣、2014年7月
- [6] 遠藤浩・良永和隆 編『民法総則』別冊法学セミナーNo.215 基本法コンメンタール、第6版、日本評論社、2012年4月
- [7] 大蔵省主税局『昭和24年度 シャープ税制使節団提出資料集』その1、その2
- [8] 金子宏『所得概念の研究』、有斐閣、1995年11月
- [9] 金子宏『租税法』第19版、弘文堂、2014年4月
- [10] 北野弘久『税法問題事例研究』、勁草書房、2005年9月
- [11] 国税庁『改正税法のすべて』昭和40年、大蔵財務協会、1965年
- [12] 国税庁『改正税法のすべて』昭和42年、大蔵財務協会、1967年
- [13] 国税庁『改正税法のすべて』昭和49年度版、大蔵財務協会、1974年
- [14] 国税庁『改正税法のすべて』平成8年、大蔵財務協会、1996年
- [15] 国税庁『改正税法のすべて』平成20年版、大蔵財務協会、2008年
- [16] 国税庁長官官房総務課 編『国税庁統計年報書』第100回記念号、1976年10月
- [17] 桜井久勝『財務会計講義』第14版、中央経済社、2013年3月
- [18] 品川芳宣『課税所得と企業利益』、税務研究会出版局、1982年1月
- [19] シャープ使節団 編『シャープ使節団日本税制報告書』巻1、大蔵省主税局、1949年
- [20] 小学館国語辞典編集部 編『日本国語大辞典』精選版 第1巻、小学館、2006年1月
- [21] 新公益法人制度研究会『一問一答 公益法人関連三法』商事法務、2006年12月
- [22] 杉山学・鈴木豊 編著『非営利組織体の会計』中央経済社、2002年9月
- [23] 武田昌輔 編著『DHC コンメンタール法人税法・租税特別措置法』1、第一法規出

版、1979年4月～

- [24] 武田昌輔『詳解公益法人課税』新訂版、全国公益法人協会、2000年9月
- [25] 武田昌輔『武田昌輔 税務会計論文集』、森山書店、2001年6月
- [26] 田中正明『公益法人の会計と税務』第2版、TKC出版、2012年9月
- [27] 出塚清治『公益法人・一般法人の税務実務－会計・税務と申告書作成－』、公益法人協会、2014年3月
- [28] 出塚清治・柴田美千代『詳解公益法人の会計・税務』、中央経済社、2009年10月
- [29] 出塚清治・辺土名厚 編著『公益法人・一般法人の会計実務』補訂版、公益法人協会、2013年8月
- [30] 富岡幸雄『税務会計学講義』第3版、中央経済社、2013年4月
- [31] 内閣総理大臣官房管理室 編『新公益法人会計基準の解説』、公益法人協会、1986年7月
- [32] 中田ちず子『実務家のための新公益法人の移行の手続きと会計・税務』、税務研究会出版局、2008年11月
- [33] 中田ちず子 編著 林圭一 大橋みどり 著『非営利法人の税務と会計：公益法人制度改革に関する法務・会計・税務を完全網羅』全訂版、大蔵財務協会、2009年10月
- [34] 中田ちず子『実務家のための NPO 法人の会計と税務』4訂版、税務研究会出版局、2012年4月
- [35] 中村利雄『法人税の課税所得計算』改訂版、ぎょうせい、1990年8月
- [36] 日本租税研究協会『税制参考資料集』平成25年度版、日本租税研究協会、2013年4月
- [37] 日本税理士連合会 編『税務六法』昭和40年版、ぎょうせい、1965年
- [38] 橋本徹・古田精司・本間正明 編『公益法人の活動と税制：日本とアメリカの財団・社団』清文社、1986年10月
- [39] 長谷川佐喜男 監修・西川吉典 著『公益法人移行成功のシナリオ1000の認定認可事例と課題解決例』、中央経済社、2011年8月
- [40] 林寿二『公益法人論』、湘南堂書店、1981年3月
- [41] 二見明『戦後租税史年表』、財経詳報社、1983年3月
- [42] 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』、日本評論社、1986年9月

- [43] 宮本幸平『非営利組織会計テキスト』、創成社、2012年5月
- [44] 山内直人『ノンプロフィットエコノミー：NPOとフィランソロピーの経済学』、日本評論社、1997年7月
- [45] 山本守之『体系法人税法』30訂版、税務経理協会 2013年8月
- [46] 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿：調査資料』、国税庁、1955年3月
- [47] 吉川満 監修 市川拓也 著『公益法人制度改革と新たな非営利法人制度：法律・税制・会計の抜本改革のすべて』、財経詳報社、2005年11月
- [48] 吉国二郎 総監修『戦後法人税制史』、税務研究会、1996年10月
- [49] 我妻榮・有泉亨・川井健『民法2 債権法』第3版、勁草書房、2009年2月
- [50] 我妻榮・有泉亨 他著『我妻・有泉コンメンタール民法―総則・物権・債権―』第3版、日本評論社、2013年8月
- [51] 渡辺淑夫『公益法人課税の理論と実務』5訂版、財経詳報社、1994年10月
- [52] リーアム.M トマス.N 著、伊藤恭彦 訳『税と正義』、名古屋大学出版会、2006年11月、

<論文>

- [53] 相京溥士「法人税法 22 条 4 項と会社法」、『税法学』(558)、日本税法学会、2007年11月、pp.3-21
- [54] 相京溥士「わが国法人税法の所得概念」、『税法学』(570)、日本税法学会、2013年11月、pp.3-16
- [55] 浅妻章如「宗教法人のペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事例」、『ジュリスト』(1328)、有斐閣、2007年2月15日、pp.162-164
- [56] 雨宮孝子「民法 100 年と公益法人制度―なぜ公益法人の設立は許可制なのか―」、『公益法人』27 (8)、公益法人協会、1998年8月、pp.10-15
- [57] 雨宮孝子「非営利法人の立法論」、『NBL』(767)、商事法務、2003年8月15日 pp.34-42
- [58] 新井隆一「公益法人課税・二つの課題」、『税研』1 (4)、日本税務研究センター、1986年3月、pp.3-9
- [59] 五十嵐邦彦「公益法人等の会計制度と収支計算書提出制度」、『税務弘報』45 (9)、中央経済社、1997年8月、pp.162-168

- [60] 池田守男 雨宮孝子『『民』による公益の増進を目指して—新公益法人制度』、『ジュリスト』(1421)、有斐閣、2011年4月15日、pp.8-16
- [61] 石坂信一郎「非営利法人における課税上の論点整理とその検討」、『岐阜経済大学論集』46(1)、岐阜経済大学学会、2012年10月、pp.43-55
- [62] 石坂信一郎「非営利法人課税の再考」、『會計』182(6)、森山書店、2012年12月、pp.784-796
- [63] 石坂信一郎「わが国における非営利法人税制の起源」、『札幌学院大学経営論集』(6)、札幌学院大学総合研究所、2014年3月、pp.19-29
- [64] 石村耕治「欧米主要国のNPO法制と税制」、『ジュリスト』(1105)、有斐閣、1997年2月1日、pp.39-49
- [65] 石村耕治「公益法人制度改革と不透明な法人課税の動き～税における"公益性"を考える手がかりとして」、『税』61(6)、ぎょうせい、2006年6月、pp.4-20
- [66] 石村耕治「政教分離からみた宗教法人が行うペット葬祭の税務収益事業該当性」、『獨協法学』(88)、獨協大学法学会、2012年8月、pp.142-105
- [67] 泉美之松「公益法人の税制」、『ジュリスト』(870)、有斐閣、1986年10月15日、pp.21-25
- [68] 井藤半彌「課税の基本原則」、『租税財政論集』第1集、日本租税研究協会、1965年
- [69] 伊藤義一「治験等に起因して受領した寄附金の収益事業該当性」、『ジュリスト』(1288)、有斐閣、2005年4月15日、pp.165-167
- [70] 一高龍司「宗教法人のペット葬儀業と法人税法上の収益事業該当性」、『民商法雑誌』141(2)、有斐閣、2009年11月、pp.238-246
- [71] 市丸吉左衛門「シャープ勧告と法人税」、『税経通信』臨時増刊4(47)、税務経理協会、1949年、pp.28-35
- [72] 井上武史「フランスの新たな非営利法人制度—fonds de dotation(寄附基金法人)の創設」、『岡山大学法学会雑誌』60(1)(通号209)、岡山大学法学会、2010年8月、pp.230-222
- [73] 入江政勝「公益法人等における収益事業の範囲についての一考察—宗教法人が営むペット葬祭業の事例を中心として—」、『龍谷大学大学院法学研究』(13)、龍谷大学大学院法学研究編集委員会、2011年7月 pp.19-33

- [74] 入山映「公益法人制度改革の現状と問題点」、『公益法人』35(2)(通号 388)、公益法人協会、2004 年 2 月、pp.6-13
- [75] 入山映「公益法人制度改革に潜む問題点—『公益』とはなにか、誰が決めるのか—」、『公益法人』36(2)(通号 414)、公益法人協会、2007 年 2 月、pp.2-5
- [76] 入山映「『不特定かつ多数』の曖昧性」、『非営利法人』43(2)(744)、全国公益法人協会、2007 年 2 月、pp.2-3
- [77] 岩田陽子「アメリカの NPO 税制」、『レファレンス』54(9)(通号 644)、国立国会図書館調査及び立法考査局、2004 年 9 月、pp.30-42
- [78] 上松公雄「宗教法人が営むペット葬祭業は収益事業に該当するとされた事例」、『月刊税務事例』38(2)(通号 437)、財経詳報社、2006 年 2 月、pp.21-25
- [79] 上松公雄「学校法人、医療法人、宗教法人等の公益法人等(NPO 法人等を含む)」、『税理』50(8)、日本税理士会連合会、2007 年 6 月、pp.193-234
- [80] 上松公雄「非営利法人に対する金融資産収益課税における問題点—非営利型法人に対する金融資産収益課税を中心として」、『非営利法人研究学会誌』(11)、非営利法人研究学会、2009 年、pp.75-86
- [81] 上松公雄「非営利徹底法人及び共益的法人の異同と留意点—非営利型一般社団・財団法人の 2 類型の選択—」、『非営利法人』46(3)(通号 781)、全国公益法人協会、2010 年 3 月 pp.4-15
- [82] 占部裕典「公益法人税制の動向—その理論的背景と体系的位置づけの検討」、『租税法研究』(35)、租税法学会、2007 年 6 月、pp.1-26
- [83] 江田寛「公益法人と法人税第 2 回事業の特定／収益事業の本質」、『非営利法人』37(4)(通号 674)、全国公益法人協会、2001 年 4 月、pp.64-70
- [84] 江田寛「公益法人と法人税第 3 回事業の特定／収益事業の本質その 2」、『非営利法人』37(6)(通号 676)、全国公益法人協会、2001 年 6 月、pp.36-39
- [85] 江田寛「公益認定制度における『財務三基準』の意義」、『公益・一般法人』(826)、全国公益法人協会、2012 年 8 月、pp.13-19
- [86] 大江晋也「公益法人への移行に伴う課税」、『税理』50(8)、日本税理士会連合会、2007 年 6 月、pp.131-192
- [87] 大隈義和「『公益性』概念と結社の自由(1)『公益法人』制度改革を素材として」、『京女法学』(1)、京都女子大学法学部、2011 年 11 月、pp.181-199

- [88] 大隈義和「『公益性』概念と結社の自由（2・完）『公益法人』制度改革を素材として」、『京女法学』（5）、京都女子大学法学部、2013年11月、pp.1-22
- [89] 大竹隆「NPO法人の社会的役割と支援税制—流山訴訟が提起した問題点=『時間寄付』再検証—」、『東北法学』（36）、東北大学大学院東北法学会、2010年9月、pp.95-131
- [90] 大竹隆「非営利法人に関わる課税判断—3件の裁判事例より—」、『東北法学』（39）、東北大学大学院東北法学会、2012年4月、pp.95-119
- [91] 太田達男「特集 110年ぶりの公益法人制度抜本改革を総括する（3）公益法人制度改革 3法成立までの経緯（1）与党 3党提言から中間法人法成立まで」、『公益法人』43（6）（通 502）、公益法人協会、2014年6月、pp.7-14
- [92] 大森健「特定非営利法人における収益事業の問題点」、『法学論集』40（2）、鹿児島大学法学会、2006年3月、pp. 89-110
- [93] 岡村勝義「正味財産と資産対応の意義と展開—公益法人会計基準の変遷に係らせて—」、『非営利法人研究学会誌』（12）、2010年、非営利法人研究学会、pp.51-64
- [94] 岡村勝義「公益法人会計基準の現状と課題」、『会計』179（4）、森山書店、2011年4月、pp.495-507
- [95] 岡村勝義「公益法人の制度転換と会計枠組みの変化」、『産業経理』72（2）、産業経理協会、2012年7月、pp.4-15
- [96] 岡村勝義「一般社団法人における『基金』—負債か、純資産（正味財産）か—」、『会計』183（2）、森山書店、2013年2月、pp. 164-178
- [97] 岡村勝義「一般社団法人における『基金』の会計的性質」、『商学論纂』54（6）、中央大学商学研究会、2013年3月、pp.29-55
- [98] 落合誠一「会社の営利性について」、『企業法の理論：江頭憲治郎先生還暦記念』上巻、商事法務、2007年1月、pp.3-26.
- [99] 小野晶子「『有償ボランティア』という働き方—その考え方と実態—」、『労働政策レポート』（3）、労働政策研究・研修機構（<http://www.jil.go.jp/institute/rodo/2005/documents/repo003.pdf>）、2005年3月、最終アクセス 2014年12月25日
- [100] 尾上選哉「非営利法人と課税所得」、『税務会計研究』（22）、税務会計研究学会、2011年、pp.33-48
- [101] 尾上選哉「公益法人税制における一般社団法人課税に係る一考察」、『税研』28（2）、

日本税務研究センター、2012年7月、pp.86-91

- [102] 小幡純子「公益認定等審議会の意義・役割」『ジュリスト』(1421)、有斐閣、2011年4月15日、pp.17-23
- [103] 金子宏「税制と公平負担の原則—所得税を中心として」、『ジュリスト』(506)、有斐閣、1972年6月1日、pp.20-25
- [104] 金子宏「所得税の課税ベース—所得概念の再検討を中心として—」、『租税法研究』(17)、租税法学会、1989年10月、pp.1-25
- [105] 金子宏「シャープ勧告の歴史的意義—21世紀に向けて—」『租税法研究』(28)、有斐閣、2000年10月、pp.1-33
- [106] 金子宏「公益法人制度と公益法人税制の改革(2・完)」、『税研』24(2)、日本税務研究センター、2008年9月、p.10
- [107] 金子宏「我が国税制の回顧と展望(第4回) 公正妥当な会計処理の基準法人税法(22条4項)について」、『租税研究』(707)、日本租税研究協会、2008年9月、pp.5-16
- [108] 金子宏「新公益法人制度に実をもたせる公益法人税制の改革」、『都市問題』99(12)、後藤・安田記念東京都市研究所、2008年12月、pp.62-71
- [109] 金子良太「正味財産の意義と変革」、『月刊公益法人』40(8)、全国公益法人協会、2009年9月、pp.2-3
- [110] 金子良太「非営利組織におけるボランティアの会計」、『早稲田商学』(434)、早稲田商学同攻会、2013年1月、pp.981-998
- [111] 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人—収益事業課税と寄付金税制の検討—」、『税法学』(553)、日本税法学会、2005年5月、pp.51-68
- [112] 兼平裕子「法人論の現代的機能—民法上の法人論から公益法人課税の根拠論へ—」、『愛媛法学会雑誌』38(1・2)、愛媛大学法学会、2012年1月、pp.43-88
- [113] 川村義則「公益法人会計基準にみる非営利法人会計の基礎概念」、『非営利法人研究学会誌』(12)、非営利法人研究学会、2010年、pp.1-10
- [114] 神作裕之「一般社団法人と会社—営利性と非営利性」、『ジュリスト』(1328)、有斐閣、2007年2月15日、pp.36-45
- [115] 岸田貞夫「寄附金控除制度の見直しと公益法人課税—“公益性”の概念を中心として—」、『税』63(9)、2008年9月、ぎょうせい、pp.4-19

- [116] 岸田貞夫「租税法における『公益性』『公共性』の概念とその今日的課題～公益法人制度見直しを契機に租税法上の問題点を検討する」、『税』64（6）、2009年6月、ぎょうせい、pp.4-20
- [117] 岸田雅雄「法人税の課税ベース」、『租税法研究』（通号17）、有斐閣、1989年10月、pp.26-49
- [118] 岸田雅雄「資本についての会社法・企業会計・税法の考え方」、『税理』49（7）、ぎょうせい、2006年5月、pp.20-25
- [119] 北野弘久「シャープ勧告における『公平課税』—その特質と限界—」、『税制研究』（54）、税制経営研究所、2008年8月、pp.13-22
- [120] 桑原隆広「福祉 NPO 流山訴訟控訴事件」、『判例地方自治』（263）、ぎょうせい、2005年5月、pp.112-115
- [121] 公益認定等委員会事務局 編「公益法人税度の国際比較概略—英米独仏を中心にし—」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20130801_kokusai_hikaku.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [122] 小島廣光「公益法人制度改革における参加者の行動」、『札幌学院大学経営論集』（6）、札幌学院大学総合研究所、2014年3月、pp.31-96
- [123] 小林芳子「諸外国の税制から考える我が国の新たな非営利事業体税制のあり方（上）」、『税経通信』63（1）（通号 889）、税務経理協会、2008年1月、pp.179-192
- [124] 小林芳子「諸外国の税制から考える我が国の新たな非営利事業体税制のあり方（下）」、『税経通信』63（2）（通号 890）、税務経理協会、2008年2月、pp.191-202
- [125] 小宮徹・杉山学・苅米裕 他「座談会 新制度に適ったもう一つの会計指針 一般社団法人 一般財団法人 会計基準の設定は可能か」、『非営利法人』43（1）（通号 743）、全国公益法人協会、2007年1月、pp.4-25
- [126] 小宮山隆「税務調査の実例（78）」、『税務会計』（1997）、税務経営研究会、2014年11月15日、pp.10-12
- [127] 齋藤真哉「非営利組織の公益性評価—公益認定の基準を踏まえて」、『非営利法人研究学会誌』（11）、非営利法人研究学会誌編集委員会、2009年、pp.36-47
- [128] 斉藤永幸「非営利組織による寄附金集めの最新動向」、『非営利法人』43（12）（通号 754）、全国公益法人協会、2007年12月、pp.4-14
- [129] 酒井貴子「宗教法人のペット葬祭事業が法人税法上収益事業に該当すると判断さ

- れた事例」、『速報判例解説』(2)、速報判例解説編集委員会、2008年4月、pp.299-302
- [130] 酒井貴子「ペット等の遺骨の保管施設が固定資産税等の非課税資産に当たるとされた事例」、『速報判例解説』(3)、速報判例解説編集委員会、2008年10月、pp.299-302
- [131] 堺貴晴「公益法人等におけるみなし寄附金の検討—損金算入の可否と帰属年度の問題を中心として—」、『会計専門職紀要』(4)、熊本学園大学大学院会計専門職研究科会計専門職紀要編集委員会、2013年3月、pp.67-75
- [132] 櫻井罔郎「ペット供養課税処分取消訴訟判決と宗教判断基準」、『宗教法』(25)、宗教法学会、2006年、pp.99-122
- [133] 佐々木浩「平成20年度公益法人税制の改正について」、『租税研究』(708)、日本租税研究協会、2008年10月、pp.66-89
- [134] 佐藤七郎「改正法人税法の解説」、『改正税法の解説：4月1日施行』税経通信 臨時増刊号、税務経理協会、1950年、pp.63-101
- [135] 茂垣志乙里「NPO 法人の収益事業に対する課税問題の研究：『公益性』基準の導入と今後の方向性について」、『専修法研論集：専修大学大学院紀要』(52)、専修大学大学院神田学友会、2013年3月、pp.43-132
- [136] 品川芳宣「課税所得と企業利益の関係」、『租税研究』(668)、日本租税研究協会、2005年6月、pp.45-56
- [137] 品川芳宣「法人税性格論の史的考察—配当二重課税論議から事業体課税論議までの軌跡」、『税大ジャーナル』(7)、税務大学校研究部、2008年2月、pp.28-38
- [138] 渋谷幸夫「機関再構築の徹底検証 第7回 法人の能力(1) —公益法人の権利能力・行為能力—」、『月刊公益法人』28(10)、全国公益法人協会、1997年10月、pp.14-25
- [139] 清水節「占領下の宗教制度改革--宗教法人令の起草過程を中心に」、『日本歴史』(675)、日本歴史学会、2004年8月、pp.78-94
- [140] 鈴木明男「わが国法人税法の課税所得概念について」、『千葉敬愛経済大学研究論集』(通号13)、千葉敬愛経済大学経済学会、1977年12月、pp.127-146
- [141] 砂原庸介「公益法人制度改革—『公益性』をめぐる政治過程の分析—」『公共政策研究』(12)、日本公共政策学会、2012年、pp.17-31

- [142] 関英昭「法人の『営利性』『公益性』『非営利性』を考える」、『共済と保険』41（1）（487）、共済保険研究会、1999年1月、pp.16-24
- [143] 関英昭「法人の種類とその実態－公益と営利に関する法人制度の姿－」、『にじ：協同組合経営研究誌』（641）、協同組合経営研究所、2013年春、pp.71-87
- [144] 高田京子「非営利組織体における会計目的」、『田園調布学園大学紀要』（3）、田園調布学園大学人間福祉学部、2008年度、pp.137-148
- [145] 高山昌茂「平成20年公益法人会計基準適用を巡る諸問題」、『公益・一般法人』（822）、全国公益法人協会、2012年6月1日、pp.4-11
- [146] 竹内良夫「社会的ニーズと『公平の原則』」、『税制研究』（56）、税制経営研究所、2009年9月、pp.70-77
- [147] 武田昌輔「法人税法の改正」、『国税速報』（1607）、大蔵財務協会、1963年4月25日、pp.22-27
- [148] 武田昌輔「公益法人等に係る所得課税の基本問題」、『非営利法人』43（1）（743）、全国公益法人協会、2007年1月、pp.28-35
- [149] 武田昌輔「新公益法人制度と税制の考え方」、『税理』50（8）、日本税理士会連合会、2007年6月、pp.79-85
- [150] 武田昌輔「公益法人税制の基本問題」、『月刊公益法人』40（1）、全国公益法人協会、2009年1月、pp.2-3
- [151] 武田昌輔「法人税の原点を探る（第86回）法人税改正の重要問題（1）資本等取引・資本金等の額」、『月刊税務事例』42（12）（通号495）、財経詳報社、2010年12月、pp.71-76
- [152] 武田昌輔「総論」、『日税研論集』（60）、日本税務研究センター、2011年3月、pp.3-42
- [153] 忠岡博「判例研究 宗教法人が行うペットの葬祭の収益事業該当性」、『税法学』（554）、日本税法学会、2005年11月、pp.115-124
- [154] 忠岡博「宗教法人の動物供養施設と固定資産税」、『税法学』（562）、日本税法学会、2009年11月、pp.203-213
- [155] 田中章義「『公益的法人』の会計について－非営利会計研究序説－」、『東京経大会誌』（198）、東京経大会誌編集委員会、1996年9月、pp.61-82
- [156] 田中治・忠岡博「判例分析ファイルその62 有償ボランティアに対する法人課税の是非」『税経通信』60（2）、税務経理協会、2005年2月、pp.155-163

- [157] 田中治「宗教法人のペット葬祭業の収益事業該当性」、『月刊税務事例』44（5）、
財経詳報社、2011年5月、pp.48-56
- [158] 田中實「公益法人制度の沿革と現況」、『ジュリスト』（870）、有斐閣、1986年10
月15日、pp.10-14
- [159] 田中義幸「公益法人等が行う『請負業』に生じがちな問題」、『税理』47（13）、ぎ
ょうせい、2004年10月、pp.179-186
- [160] 田中義幸「変わる公益法人税制と実務ポイント（第3回）収益事業の範囲と法人
間の移動」、『税理』51（3）、ぎょうせい、2008年3月、pp.112-118
- [161] 田中義幸「寄附金税制の研究（第10回）みなし寄附金の経理と税務」、『税理』55
（13）、ぎょうせい、2012年10月、pp.83-87
- [162] 谷山治雄「シャープ勧告に先行する税制改革について」、『税制研究』（54）、税制
経営研究所、2008年8月、pp.23-33
- [163] 知原信良「非営利組織の課税問題」、『ジュリスト』（1261）、有斐閣、2004年2
月1日、pp.175-183
- [164] 鶴田泰三「医療機関が行う治験行為は請負業として収益事業に該当するとされた
事例」、『税務事例』38（2）、財経詳報社、2006年2月 pp.12-16
- [165] 戸井健太郎「非営利団体に対する公共政策と課税—福祉 NPO 流山訴訟を素材とし
て—」、『税法学』（565）、日本税法学会、2011年5月、pp.171-181
- [166] 土肥寿員「公益法人100年の軌跡（1）公益法人制度の誕生と報徳社」、『公益法人』
30（6）（通号346）、公益法人協会、2001年6月、pp.26-29
- [167] 戸江千枝「公益法人等収益事業課税の法理論的検討：収益事業限定列举による課
税の限界を出発点として」、『西南学院大学大学院法学研究論集』（28）、西南
学院大学大学院、2012年1月、pp.23-60
- [168] 富永さとり「公益目的事業の論理構造と事業のまとめ方—『不特定多数の者の利
益』概念及び収支相償との関連で—」、『月刊公益法人』40（1）（通号447）、
全国公益法人協会、2009年1月、pp.13-22
- [169] 富永さとり「改めて問う、収支相償規定の問題性と運用の焦点—新委員会への提言」
『非営利法人』（782）、全国公益法人協会、2010年4月、pp.13-26
- [170] 朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」、『税
務大学校論叢』（51）、税務大学校、2006年6月、pp.299-385

- [171] 豊田光雄「公益法人制度改革と新・新公益法人会計基準（『2008 年基準』）」、『研究紀要』（10）、関西国際大学、2009 年 3 月、pp.163-174
- [172] 中尾敏充「1896（明治 29）年営業税法の制定と税務管理局官制」、『近畿大学法学』39（1・2）、近畿大学法学会、1991 年 12 月、pp.1-52
- [173] 中里実「所得税・法人税は所得に対して課される租税か—小規模企業の課税を中心に—」、『一橋論叢』91（6）、一橋大学一橋学会一橋論叢編集所、1984 年 6 月、pp. 787-808
- [174] 永島公孝「公益法人課税における租税法律主義」、『非営利法人研究学会誌』（9）、非営利法人研究学会、2007 年、pp.63-79
- [175] 中島智人「英国のチャリティ制度改革—チャリティ法人の導入を中心に—」、『公益法人』43（2）、公益法人協会、2014 年 2 月、pp.12-17
- [176] 中田ちず子「公益社団・財団法人、一般社団・財団法人の税制の概要とみなし寄附金制度の問題点」、『月刊税務事例』44（9）、2012 年 9 月、財経詳報社、pp. 44-52
- [177] 中田裕康「公益法人制度の問題の構造」、『NBL』（767）、商事法務、2003 年 8 月 15 日、pp.12-22
- [178] 永橋利志「NPO 法人の提供する『ふれあいサービス』事業は収益事業たる請負業に該当するとされた事例」、『税務事例』38（2）、財経詳報社、2006 年 2 月、pp.17-20
- [179] 中村仁「非営利公益団体の法人格取得と内部統治に関する一考察—中間法人法の成立による影響に関する検討」、『情報学研究：東京大学大学院情報学環紀要』（76）、東京大学大学院情報学環、pp.45-63
- [180] 灘野正規「公益法人等の収支計算書の提出制度について」、『公益法人』26（6）、公益法人協会、1997 年 6 月、pp.7-12
- [181] 成道秀雄「原則課税・原則非課税の論点」、『公益法人』36（4）、全国公益法人協会、2005 年 4 月、pp.4-11
- [182] 成道秀雄・江田寛・苅米裕 他「座談会 新非営利法人税制を斬る！！原則課税か原則非課税か」、『月刊公益法人』36（10）（通号 408）、全国公益法人協会、2005 年 10 月、pp.4-23
- [183] 成道秀雄「非営利法人税制の史的変遷と今後の課題」、『非営利法人』42（4）（通

号 734)、全国公益法人協会、2006 年 4 月、pp.4-13

- [184] 成道秀雄「非営利型法人」、『日税研論集』(60)、日本税務研究センター、2011 年 3 月、pp.99-129
- [185] 成道秀雄「非営利法人税制の今後の課題」、『税経通信』69 (2) (通号 979)、税務経理協会、2014 年 2 月、pp.17-22
- [186] 西田 富一「公益法人等、人格なき社団等の課税強化の意味するもの」、『税経新報』(495)、税経新人会全国協議会、2003 年 1 月、pp.11-16
- [187] 西野敏雄「公益法人税制と NPO 法案」、『国土館法学』(29)、国土館大学法学会、1997 年、pp.67-110
- [188] 能見善久「公益的団体における公益性と非営利性」、『ジュリスト』(1105)、有斐閣、1997 年 2 月 1 日、pp.50-55
- [189] 能見善久「新公益認定制度と公益認定に関する問題」『ジュリスト』(1421)、有斐閣、2011 年 4 月 15 日、pp.24-31
- [190] 野田秀三「一般社団・一般社団法人」、『日税研論集』(60)、日本税務研究センター、2011 年 3 月、pp.65-98
- [191] 橋本哲曙「公益法人の指導監督に関する基準について—公益法人行政の推移と現状—」、『ジュリスト』(870)、有斐閣、1986 年 10 月 15 日、pp.26-33
- [192] 橋本俊也「公益法人におけるみなし寄附金の事例別計算」、『公益・一般法人』(850)、全国公益法人協会、2013 年 8 月 1 日、pp.15-25
- [193] 長谷川哲嘉「非営利会計における正味財産の部の区分について」、『税経通信』60 (2) (通号 845)、税務経理協会、2005 年 2 月、pp.25-38
- [194] 長谷川哲嘉「非営利会計の混迷」、『早稲田商学』(432)、早稲田商学同攻会、2012 年 6 月、pp.111-174
- [195] 長谷川哲嘉「非営利会計基準の意義を問う—制度に歪められた平成 20 年公益法人会計基準—」『公益・一般法人』(849)、全国公益法人協会、2013 年 7 月 15 日、pp.4-11
- [196] 初谷勇「非営利法人政策と中間法人」、『大阪商業大学論集』1 (3) (通号 139)、大阪商業大学商経学会、2006 年 1 月 pp.61-82
- [197] 初谷勇「中間法人と公益法人制度改革」『非営利法人研究学会誌』(10)、非営利法人研究学会、2008 年、pp. 89-106

- [198] 初谷勇「中間法人の転生」、『大阪商業大学論集』5 (3) (通号 154)、大阪商業大学商経学会、2009年9月 pp.23-39
- [199] 初谷勇「内閣府・実態調査結果にみる 公益社団・財団法人における寄附金収入の実態と税額控除制度の影響」『公益・一般法人』(872)、全国公益法人協会、2014年7月1日、pp.12-23
- [200] 林仲宣「判例から学ぶ税法 宗教法人が行うペット葬祭事業が収益事業に該当するとした事案」、『法律のひろば』59 (5)、ぎょうせい、2006年5月、pp.66-70
- [201] 原一郎「公益社団・財団法人(消費税、合併を含む)」、『日税研論集』(60)、日本税務研究センター、2011年3月、pp.43-64
- [202] 原純夫「税制勧告書全文の解説」、『別冊財政』、大蔵財務協会、1949年9月、
- [203] 平田敬一郎「法人税制の改正にいてマーシャウプ勧告を中心として」、『企業会計』、中央経済社、1949年10月、pp.17-22
- [204] 平田敬一郎「法人税の改正と其の根本思想」、『シャウプ勧告の全面的研究』、日本租税研究協会、1950年2月、pp.103-109
- [205] 平田敬一郎「シャウプ勧告に基づく国税の改正」、『自治研究』26 (3)、良書普及会、1950年3月、pp.3-52
- [206] 藤谷武史「非営利公益法人の所得課税—機能的分析の試み」、『ジュリスト』(1265)、有斐閣、2004年4月1日、pp.123-130
- [207] 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(1) 政策税制の租税法学的考察」『國家學會雑誌』117 (11・12) (通号 1064)、有斐閣、2004年12月、pp.1021-1129
- [208] 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(2) 政策税制の租税法学的考察」『國家學會雑誌』118 (1・2) (通号 1065)、有斐閣、2005年2月、pp.1-110
- [209] 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(3) 政策税制の租税法学的考察」『國家學會雑誌』118 (3・4) (通号 1066)、有斐閣、2005年4月、pp.220-322
- [210] 藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(4・完) 政策税制の租税法学的考察」『國家學會雑誌』118 (5・6) (通号 1067)、有斐閣、2005年6月、pp.487-599
- [211] 星田幸太郎「わが国法人税法における課税所得概念—制度史の視点から評価損益を中心として—」、『熊本学園商学論集』18 (1)、熊本学園大学商学会、2013年10月、pp.25-61
- [212] 堀田力「市民労働とボランティア～流山訴訟が社会に問いかけたもの～」、『月刊

自治研』(546)、自治労サービス、2005年3月5日、pp.1-10

- [213] 堀田力「公益認定は本来事業と営利事業の本質的な違いを見極めるべき」『税理』52(1)、日本税理士会連合会、2009年1月、pp.2-5
- [214] 堀田力「制度設計の歪みが起こす問題点」『ジュリスト』(1421)、有斐閣、2011年4月15日、pp.32-38
- [215] 増井良啓「租税法における水平的公平」、『公法学の法と政策』上、有斐閣、2000年
- [216] 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」、『フィナンシャル・レビュー』(69)、財務省財務総合政策研究所、2003年12月、pp.95-123
- [217] 増井良啓「法人税の課税ベース」、『租税法の基本問題』、有斐閣、2007年
- [218] 増井良啓「租税法入門 第13回法人税1 法人税の基礎」、『法学教室』(367)、有斐閣、2011年4月、pp.108-116
- [219] 増井良啓「租税法入門 第14回法人税2 納税義務者」、『法学教室』(367)、有斐閣、2011年4月、pp.133-140
- [220] 三木義一「宗教法人によるペット供養の非収益事業性」、『立命館法学』2004年6号(298)、立命館大学法学部・法学研究科・法務研究科、2004年、pp.406(1714)-417(1725)
- [221] 三木 義一・木村 直義「判例分析ファイルその67 宗教法人と収益事業—ペット供養訴訟を素材として—」、『税経通信』60(9)(通号852)、税務経理協会、2005年7月、pp.213-219
- [222] 水野忠恒「新たな非営利法人税制の構築」、『非営利法人』42(2)(732)、全国公益法人協会、2006年2月、pp.4-17
- [223] 水野忠恒「公益法人制度改革と税制改正」、『税研』24(2)(通号141)、日本税務研究センター、2008年9月、pp.31-41
- [224] 宮川博史「新制度における基金制度の導入とその影響」、『非営利法人』(752)、全国公益法人協会、2007年10月、pp.10-16
- [225] 宮澤佳廣「公益法人制度改革と宗教法人制度—公益性という視点からの検討—」『神道宗教』(231)、神道宗教学会、2013年7月、pp.33-62
- [226] 民間法制・税制調査会(堀田力・山田二郎・太田達男 編集)「公益法人制度改革—これでよいのか政府の構想～民間の力を活かす22の提案～」、<http://www.k>

ohokyo.or.jp/kohokyo-weblog/non-profit/image/m0409/040930-4.pdf、最終
アクセス 2014 年 12 月 22 日

- [227] 村山秀幸「移行申請書から読み解く財務基準の知識とポイント（3）収支相償の計算について」、『月刊公益法人』39（10）、全国公益法人協会、2008 年 10 月、pp.24-33
- [228] 村山秀幸「公益認定法における収支相償計算の実務的な問題と運用上の考察—毎事業年度の規制を如何に克服するか」、『公益・一般法人』（807）、全国公益法人協会、2011 年 10 月 15 日 pp.26-46
- [229] 村山秀幸「非営利型法人が抱える税務問題の追究『特別の利益』の供与と財産移転を巡って」、『公益・一般法人』（810）、全国公益法人協会、2011 年 12 月 1 日 pp.4-21
- [230] 森泉章「公益法人法制の現況とありかた」、『ジュリスト』（870）、有斐閣、1986 年 10 月 15 日、pp.15-20
- [231] 守永誠治「公益法人の税務会計をめぐる諸問題」、『會計』127（1）、森山書店、1985 年 1 月、pp. 116-128
- [232] ハツ尾順一「税法における資本等取引と損益取引の区分」、『税理』49（7）、ぎょうせい、2006 年 5 月、pp.26-32
- [233] 山本守之「シャープ勧告税制のしくみについて、その意義と特徴」、『税制研究』（54）、税制経営研究所、2008 年 8 月、pp.34-42
- [234] 山本守之「『法人擬制説』と『法人実在説』の誤り」、『税経通信』66（9）（通号 941）、税務経理協会、2011 年 8 月、pp.8-11
- [235] 吉川滋「公益法人等の金融資産収益に対する課税」、『研究年報社会科学研究』（29）、山梨学院大学大学院社会科学研究科、2009 年 2 月 15 日、pp. 147-185
- [236] 吉田和男「租税と民主主義 3 公平な税制とはなにか—垂直的公平 1」、『時の法令』（1314）、雅粒社、1987 年 9 月 30 日、pp.51-58
- [237] 吉田和男「租税と民主主義 4 公平な税制とはなにか—垂直的公平 2」、『時の法令』（1316）、雅粒社、1987 年 10 月 30 日、pp.37-45
- [238] 吉田和男「租税と民主主義 5 公平な税制とはなにか—水平的公平 1」、『時の法令』（1318）、雅粒社、1987 年 11 月 30 日、pp.46-54
- [239] 吉田和男「租税と民主主義 6 公平な税制とはなにか—水平的公平 2」、『時の法令』

(1318)、雅粒社、1987年12月30日、pp.37-47

[240] 吉田克己「租税原則と公平な課税」、『税制研究』(56)、税制経営研究所、2009年9月、pp.107-114

[241] 渡辺充「有償ボランティア活動とNPO法人の収益事業課税—いわゆる流山訴訟—」、『税務事例』37(1)、財経詳報社、2005年1月、pp.1-7

[242] 渡辺充「宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて葬儀等を行う事業が法人税法2条13号所定の収益事業に当たるとされた事例」、『判例時報』(2039)、判例時報社、2009年7月1日、pp.154-158

<その他>

[243] 朝日新聞「控訴審も棄却の判決 有償ボランティア課税取り消し訴訟 堀田氏『法に不備』」、『朝日新聞』千葉版、2004年11月18日朝刊、13面

[244] 公益法人協会「公益法人関連用語集」、<http://www.kohokyo.or.jp/kohokyo-weblog/yougo/>、最終アクセス2014年8月22日

[245] 公益法人制度改革に関する有識者会議「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」、2004年11月19日、<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/h161119houkoku.pdf>、最終アクセス2014年12月31日

[246] 国税庁「新たな公益法人関係税制の手引」、2012年9月、<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/koekihojin.pdf>、最終アクセス2014年12月23日

[247] 国税庁「質疑応答事例：公益財団法人の交際費課税上の資本又は出資の額」、<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/15/05.htm>、最終アクセス2014年12月31日

[248] 国税庁「統計年報」、<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>、最終アクセス2014年12月31日

[249] 国税庁「法人税基本通達」、<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/hojin/01.htm>、最終アクセス2014年12月25日

[250] 国立国会図書館「国会会議録検索システム」、<http://kokkai.ndl.go.jp/>

[251] 国立国会図書館「帝国議会議録検索システム」、<http://teikokugikai-i.ndl.go.jp/>

[252] 国立国会図書館「デジタルコレクション：官報」、<http://dl.ndl.go.jp/#kanpo>

- [253] 五社神社諏訪神社「ご祈祷」、<http://www.gosyajinjya-suwajinjya.or.jp/prayer.php>、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [254] 裁判所「裁判例情報」、<http://www.courts.go.jp>、最終アクセス 2014 年 1 月 4 日
- [255] 財務省「非営利法人に対する課税の取扱い」、http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/251.htm、最終アクセス 2014 年 12 月 22 日
- [256] 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」、1983 年 11 月、http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s5811_kongonozeisei.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [257] 税制調査会「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－ 答申」第 2 個別税目の現状と課題 2 法人課税、2000 年 7 月 14 日、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeichof09.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 30 日
- [258] 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」2007 年 11 月、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/191120a.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [259] 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」、2005 年 6 月、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/170617.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [260] 税制調査会 法人課税ディスカッショングループ「法 D5-2（法人課税 DG⑤公益法人等課税」、2014 年 5 月 9 日、http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion3/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/05/09/26dis35kai4_2.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [261] 税制調査会 法人課税ディスカッショングループ「税制調査会（第 3 回法人課税ディスカッショングループ・第 3 回基礎問題小委員会）議事録」、http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion3/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/08/14/26kiso3kai_1.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [262] 総務省「平成 20 年度版公益法人に関する年次報告」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00502&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=23&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120027413&meiNo=11

20022345&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日

- [263] 総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室「公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）の公表」、2001 年 12 月、http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/283520/www.soumu.go.jp/s-news/2001/011219_1.html、最終アクセス 2014 年 12 月 30 日
- [264] 内閣官房行政改革推進本部事務局「公益法人の実態把握に係るアンケート調査結果」、http://www.gyokaku.go.jp/siryoku/koueki/pdf/0609_jitai_anq.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [265] 内閣官房行政改革推進事務局「行政改革大綱」、2000 年 12 月 1 日、<http://www.gyokaku.go.jp/about/taiko.html>、最終アクセス 2014 年 12 月 12 日
- [266] 内閣官房行政改革推進事務局「行政委託型公益法人等改革の視点と課題」、2001 年 3 月、http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki/siten_kadai/siten_kadai.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 23 日
- [267] 内閣官房行政改革推進事務局「公益法人制度の抜本的改革について」、<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/>、最終アクセス 2014 年 12 月 22 日
- [268] 内閣官房行政改革推進事務局「1. 特定非営利活動促進法案に対する附帯決議」、1998 年 3 月 17 日、<http://www.gyokaku.go.jp/siryoku/yusiki/siten-betu1.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 22 日
- [269] 内閣官房行政改革推進事務局行政委託型公益法人等改革推進室「公益法人制度の抜本的改革に向けて（論点整理）」(4) 公益の定義について、2002 年 8 月 2 日、<http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/ronten/3.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 31 日
- [270] 内閣府「『公益法人の設立許可及び指導監督基準』及び『公益法人に対する検査等の委託等に関する基準』について」、1996 年 9 月 20 日・1997 年 12 月 16 日及び 2006 年 8 月 15 日改正、http://www.jacsw.or.jp/01_csw/03_kokaijoho/common/files/kouekihojin.pdf、最終アクセス 2014 年 12 月 30 日
- [271] 内閣府「公益法人制度改革の進捗と成果について」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/sintyoku_seika.pdf、最終アクセス 2014 年 8 月 20

日

- [272] 内閣府「平成 21 年度特例民法法人に関する年次報告」、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00502&syousaiUp=0&procNo=contentsdisp&renNo=9&contentsType=03&houjinSerNo=undefined&oshiraseNo=undefined&serNo=&bunNo=0&meiNo=0&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=1&flgBack=true&act=backButton、最終アクセス 2014 年 12 月 18 日
- [273] 内閣府「平成 25 年公益法人に関する概況（移行期間の総括）」、2014 年 8 月、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00501&syousaiUp=0&procNo=contentsdisp&renNo=2&contentsType=03&houjinSerNo=undefined&oshiraseNo=undefined&bunNo=0&meiNo=0&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0、最終アクセス 2014 年 12 月 18 日
- [274] 内閣府公益認定等委員会「『公益法人会計基準』の運用指針」、2008 年 4 月 11 日、<http://www.zenjohren.or.jp/pdf/kaikeikijunnounyousisin.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 12 日
- [275] 内閣府公益認定等委員会「公益法人会計基準について」「公益法人会計基準」、2008 年 4 月 11 日、<http://www.zenjohren.or.jp/pdf/kouekihoujinkaikeikijun.pdf>、最終アクセス 2014 年 12 月 12 日
- [276] 内閣府公益認定等委員会「公益認定等に関するガイドライン（公益認定等ガイドライン）」、2008 年 4 月（2013 年 1 月改定）、https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=120&gyouseiNo=00&contentsNo=00201&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=1&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120473055&meiNo=1120530227&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0、最終アクセス 2014 年 8 月 21 日
- [277] 内閣府公益法人行政担当室「公益社団法人及び公益財団法人の寄附金収入に関する実態調査」、『公益・一般法人』（860）、全国公益法人協会、2014 年 1 月 1 日、pp.106-120

- [278] 非営利法人データベースシステム NOPODAS「非営利法人の動向」、<http://nopodas.com/contents.asp?code=10001009&idx=101131>、最終アクセス 2014 年 3 月 13 日
- [279] 文部科学省「私立学校振興助成法等の施行について」、http://www.mext.go.jp/b_menu/hakusho/nc/t19760408001/t19760408001.html、最終アクセス 2014 年 12 月 25 日
- [280] 法務省「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q&A」、<http://www.moj.go.jp/MINJI/minji153.html>、最終アクセス 2014 年 12 月 31 日
- [281] e-gov 法令データ提供システム、<http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi>
- [282] Legal Information Institute “26 U.S. Code § 501 - Exemption from tax on corporations, certain trusts, etc.”、<http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/501>、最終アクセス 2014 年 12 月 25 日
- [283] LEX/BD、<http://www.tkclex.ne.jp>

租税条約における仲裁制度の現状と課題

川村 晋策

【論文要旨】

本論文は、租税条約における仲裁制度の課題検討を行うことを目的とする。本論文の構成は以下の通りである。

第1章では、租税条約上の紛争解決手続をめぐるこれまでの議論と研究、及びOECDモデル租税条約に仲裁条項が導入されるまでの趨勢を確認する。国際的な租税紛争の解決手続として中心的な役割を果たしているのが、権限ある当局間の相互協議手続であるが、権限ある当局間の相互協議手続は租税条約上の紛争解決を必ずしも保証していない点で限界がある。それゆえ、相互協議手続を補完する紛争解決手段への切望から、欧州を中心として、仲裁制度に係る議論が慎重に積み重ねられてきた。

第2章では、現行の租税条約に置かれる義務的仲裁条項の雛形であるOECDモデル租税条約における仲裁手続を確認する。その上で、仲裁制度に係る主要国の租税条約政策を確認し、OECDモデル租税条約改訂が各国の租税条約政策にいかなる影響を与えたのかを分析する。結果として、OECDモデル租税条約への仲裁条項導入のインパクトは大きく、わが国を含む主要国の租税条約政策を大きく転換させた。

第3章では、国際商事仲裁、投資協定仲裁、WTOにおける紛争解決手続といった他の法領域の紛争解決手続について論じた後、OECDモデル租税条約における仲裁手続との比較を行い、租税条約仲裁の特徴と位置づけを確認する。OECDモデル租税条約仲裁は、EU仲裁条約や他の紛争解決手続と対比させると幾つかの点で特徴を有していることが確認できるとともに、制度として不十分な点が多々散見された。

第4章では、本論文の目的である現行の租税条約における仲裁制度の課題検討を行う。仲裁制度の課題は、仲裁の開始段階、実施段階、仲裁終了後の段階と3段階に分けた上で、各段階において、とりわけ切迫していると思われる課題を取り上げる。そして、先行研究、第2章と第3章で論じた紛争解決手続の議論及びわが国の国内法を踏まえつつ検討を行った。

第一に、仲裁の開始段階の問題として、仲裁付託の対象事案について論じた。ここでは、まず、現行の租税条約仲裁の対象事案の範囲を明らかにした上で分析を行う。任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への変遷の過程で対象事案の範囲が狭められてきたが、仲裁付託の対象事案の制限の幅は一樣ではなく、自国の租税条約政策に基づき、仲裁付託の対象事案を特定の規定から生ずる事案に限定する租税条約や、仲裁付託の対象事案の範囲をAPAの範囲で拡大させている租税条約も存在する。APAの仲裁付託を認めるか否かはここでの議論の分水嶺となるが、わが国についてみれば、近年の相互協議の実施状況を勘案すると、APAの仲裁付託は肯定的に捉えられるべきである。

第二に、仲裁の実施段階の問題として、租税条約仲裁の「非公開性」と「透明性」について論じた。仲裁決定内容の公開については、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】と【非公開によって保護される個別的利益】との利益衡量の結果、租税条約仲裁の決定内容に対する透明性の要請の程度は低いことを指摘した。また審理過程の秘密性についても、少なくとも仲裁委員会へ自己の見解を提出する権利は重要な権利として手続規則に明記されるべきであるとしつつも、透明性の要請はそれほど高くない点を強調した。

第三に、仲裁終了後の段階の問題として、仲裁決定の取消制度について論じた。現行の租税条約仲裁における仲裁決定の取消制度は、わが国の憲法上、国内法の手当てなしには

認められない制度であると同時に極めて不備の多い規定であることを指摘した。その上で、ICSID 条約における仲裁判断取消制度等を参照しつつ今後の議論の方向性を示した。

目次

はじめに

第1章 租税条約における仲裁制度の発達

第1節 紛争解決手段としての仲裁の萌芽期

第1款 相互協議中心時代の幕開け

第2款 2つの租税条約と国際連盟モデル条約

第3款 本格的な議論の到来

第2節 租税条約への仲裁条項の導入期

第1款 仲裁条項の普及

第2款 OECD モデル租税条約改訂に向けて

第2章 租税条約における仲裁制度

第1節 二国間租税条約における仲裁手続

第1款 OECD モデル租税条約

第2款 主要国の仲裁制度に係る租税条約政策

1. アメリカ

2. ドイツ

3. オランダ

4. 主要国の展開

第2節 多国間租税条約における仲裁手続

第1款 手続の概要

第2款 OECD モデル租税条約との比較

第3款 EU における条約相互の関係についての理解

1. 二国間租税条約との関係

2. ECJ による判断と租税条約上の仲裁との関係

第3章 租税条約における仲裁制度と他の法領域における紛争解決手続

第1節 他の法領域における紛争解決手続

第1款 国際商事仲裁裁判所による仲裁手続

第2款 投資協定上の仲裁手続

第3款 WTO における紛争解決手続

第2節 租税条約仲裁の特徴と位置づけ

第1款 租税条約仲裁と他の紛争解決手続の対比

第2款 租税条約仲裁と他の紛争解決手続との関係

第4章 租税条約における仲裁制度の課題の検討

第1節 租税条約における仲裁付託の対象事案

第1款 OECD モデル租税条約における仲裁付託の対象事案

1. 概観
2. 「条約の規定に適合しない課税」及び「受けた」の意義

第2款 各国租税条約における仲裁付託の対象事案

1. 任意的仲裁条項
2. 任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への変遷
3. 小括

第3款 検討

1. 対象事案の縮小に関する検討
2. 対象事案の拡大に関する検討

第2節 租税条約仲裁における「非公開性」と「透明性」

第1款 問題の所在

1. 仲裁の「非公開性」に対する批判
2. 「非公開性」の対象

第2款 Confidentiality と審理過程の秘密性

1. Confidentiality
2. 審理過程の秘密性
3. 租税条約仲裁の「非公開性」に対する評価

第3款 仲裁の「非公開性」と「透明性」の要請の抵触とその整理

1. 「透明性」要請原理
2. 仲裁決定内容の公開
3. 審理過程の秘密性

第3節 仲裁規則違反の仲裁決定に対する救済方法

第1款 仲裁決定の取消制度

1. 概観
2. 仲裁決定取消制度の適用場面

第2款 仲裁決定取消以外の救済方法

第3款 検討

おわりに

はじめに

国際的な経済活動が活発になるに連れ、人、モノ、資本及びサービスの国際的な移動が盛んになり、国家間の取引活動が拡大してきた。かかる国際的な経済活動の発達とともに、国際的二重課税の排除と脱税・租税回避行為防止を目的とした二国間租税条約が締結されるようになる¹。特に第二次世界大戦以後その潮流は顕著になり、現在では 3000 以上の租税条約により国際的な租税条約ネットワークが構築されている²。国家の課税権の配分・調整は、かかる二国間租税条約の締結により規律される。

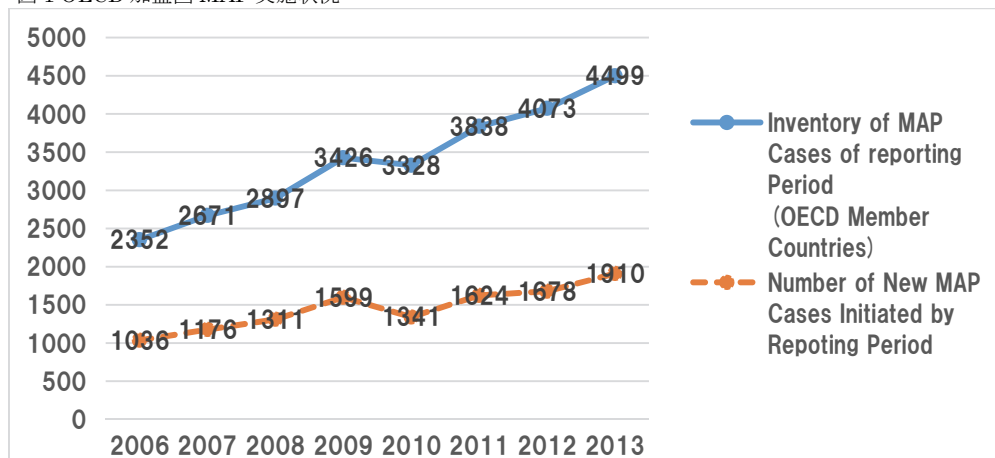
二国間租税条約の締結数が増加する一方で、租税条約に規定される相互協議の実施件数もまた近年増加傾向にある。OECD は 2006 年以降、年に一度、OECD 全加盟国の相互協議手続の実施状況に関する統計をまとめ、報告しているが³、本報告書によれば、年中に新たに発生する相互協議事案の件数は 2006 年以降増加傾向にあり、2013 年には 1910 件発生し 2006 年と比較した場合 75.8%増加している。さらに、翌年へ繰り越される相互協議事案の総数は 2006 年では 2352 件であったのに対し、2013 年では 4499 件となっている。2006 年と比較した場合、2013 年の繰越件数が 91.3%増となっている点は非常に興味深い。繰越件数の増加は、新たに発生する相互協議事案の数が当局間の事案処理能力を上回っていることの顕れでもあり、ここに相互協議の限界が見てとれる。

上述した相互協議の多くは、条約の規定に適合しない課税を受けた又は受けることになる納税者の申立てに基づいて実施される。条約の規定に適合しない課税は、国家の課税権の配分・調整に関わる国際法上の問題として他の締約国に影響を与えるのみならず、締約国の納税者(企業、投資家、個人)の利益をも害し得る⁴。なぜなら、納税者は両締約国が条約上の義務を果たすことを前提として、行動をしているからである。換言すれば、条約の規定に適合しない課税は、納税者にとって想定外の措置であり、また追加的な費用を生じさせること

¹ 国際的二重課税の排除は、各国の国際的な経済活動を促進させるためにも特に必要であり、また、投資や経済活動に対する税制の中立性を維持するためにも必要である。金子宏『租税法〔第 19 版〕』(弘文堂,2014) 469 頁以下

² 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 2 版〕』(東京大学出版会,2011)22 頁

³ 図 1:OECD 加盟国 MAP 実施状況



(出 典) OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm> [last visited 1.Nov.2014.] から筆者作成。

⁴ Züger, Mario, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD 2001, p.5f.

につながる。これが納税者の権利(財産権)を侵害する措置であることは論を待たない。したがって、国際租税法領域における紛争解決手続を考察する際には、国家の課税権の配分・調整の観点だけでなく、権利侵害された納税者の救済といった観点からの考察も必要となる。

租税条約をめぐる紛争をいかにして解決すべきであろうか。そして、納税者の法的保護をいかにして図っていくべきであろうか。国際租税法領域の紛争解決手続⁵の研究は、租税法学者のみならず、国際法学者によっても注目され、研究がなされてきた。従来、わが国における国際的な租税紛争の解決手続に関する研究の主眼は、相互協議手続に関するものに置かれていたように思える⁶。実際、わが国は主要国が仲裁条項を導入していく中で、仲裁制度の導入には極めて消極的な態度をとっていた時期もあり、租税条約における仲裁制度に関する研究⁷は諸外国と対比させるとそれほど大きな注目を集めるものではなかった。一方で、1980年代以降、欧州を中心として、相互協議手続を補完する紛争解決手段への切望から、仲裁に熱い視線が注がれるようになる。1989年米独租税条約への仲裁条項導入を契機として、オランダ、カナダ、アメリカ、ドイツを中心として租税条約に仲裁条項が導入されていく。かかる状況と並行して、紛争解決手段としての仲裁の研究も深化していく。任意的仲裁条項か義務的仲裁条項か、仲裁人の資格及び任命方法、国内法的救済手続と租税条約仲裁との関係、仲裁決定の実施確保の手段、既存の国際裁判所へ事案を付託することの是非、先決的判断手続の導入の検討、更には、国際租税裁判所の創設といった議論を含んで展開されてきた⁸。そして2008年OECDモデル租税条約改訂により、相互協議手続の補完的紛争解決手段として義務的仲裁条項が採用されたことで、従来の議論から更に一步踏み込んだ議論へと移行したように思える⁹。わが国においても、現行の租税条約上の仲裁制度の仕組みが憲法84条及び32条に関する問題に抵触しないことを確認した上で、各仲裁条項の具体的な規則に則した検討段階へと移行している。

2011年11月29日に発効した日蘭租税条約から2年以上経過し、未決の事案の仲裁付託がにわかに現実味を帯び始めた今日、わが国においても、現行の租税条約における仲裁制度の課題検討が迫られている¹⁰。

⁵ 国際的な租税紛争の解決手段としては大きく国内法的救済手続と国際的救済手続に分類され、国際的救済手続は、さらに相互協議手続、仲裁手続、司法手続に分類することができる。

⁶ 金子宏「相互協議(権限ある当局間の協議および合意)と国内的調整措置—移転価格税制に即しつつ—」国際税務11巻12号(1991)15頁、高久隆太「租税条約に基づく政府間協議(相互協議)手続について—米国における相互協議手続の研究とわが国における相互協議手続の在り方に関する一考察—」税大論叢23号(1993)392頁、大橋時昭「相互協議を巡る諸問題—移転価格課税に係る協議を中心として—」税大論叢44号(2004)2頁など

⁷ 水野忠垣『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) など

⁸ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, Arbitration in Taxation, Kluwer 1981 : Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, How to resolve international tax disputes? New approaches to an old problem, Intertax, 1990, p.266. : David R. Tillinghast., The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration under Income Tax Convention, Intertax, 1994, p.159. : Züger, Mario, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD 2001 : Lang, Michael and Mario, Züger Mario(ed.), Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, IBFD 2002 : Zvi Daniel Altman, Dispute resolution under Tax Treaties, IBFD 2005 など

⁹ Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman, Procedures Announced for Mandatory Arbitration under German-United States Tax Treaty, International Taxation, 2009, p.137. : Monsenego, Jérôme, Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties, Reflections Based on the US Experience, Intertax, 2014, p.163. : 小寺彰「租税条約仲裁の国際法上の意義と課題—新日蘭租税条約の検討—」RIETI Discussion Paper Series11-J-036(2011)、赤松晃「OECDモデル租税条約25条5項に導入された仲裁規定の意義—OECDの事例検討を手掛かりに—」租税研究727号(2010)222頁、赤松晃「移転価格課税にかかる紛争の処理—租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に—」日税研論集64号(2013)235頁など

¹⁰ 相互協議事案解決のために要する(平均)期間は、2013年では23.57ヶ月(OECD全加盟国平均)であることが報告されており、幾つかの事案は、2年を超えているものと考えられる。

本論文は、租税条約における仲裁制度の課題検討を行うことを目的とする。従来、わが国では、米独租税条約や日蘭租税条約といった、歴史的に重要な意義を有する個別の租税条約に関する研究はなされてきたように思われるが、本論文は、かかる先行研究とは異なるアプローチからの検討を試みる。すなわち、現在、締結又は改正の際に導入される仲裁条項の多くが、OECD モデル租税条約(2014)の仲裁条項に大部分依拠していることに鑑み、主として OECD モデル租税条約の仲裁条項を研究対象とすることが有効であると考えた。その上で、OECD モデル租税条約の仲裁条項と異なる規定を置く個別の二国間租税条約¹¹ (2014年9月30日に署名済の租税条約(未発効含む))については、課題検討の際の重要な材料として、補足的に参照する¹²。

本論文の構成は以下の通りである。

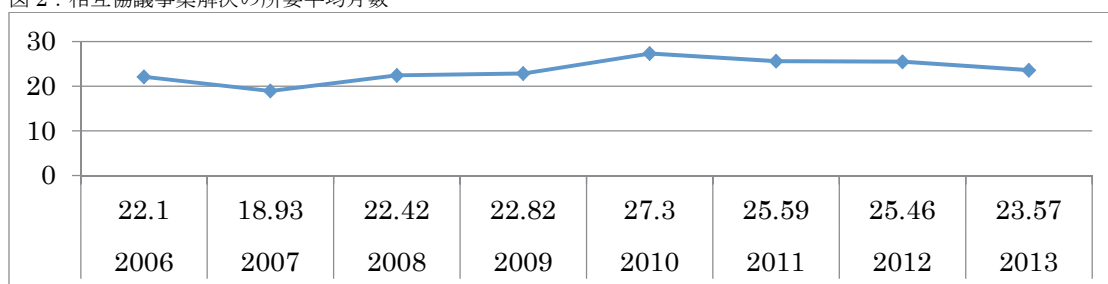
第1章では、租税条約上の紛争解決手続をめぐるこれまでの議論と研究、及び OECD モデル租税条約に仲裁条項が導入されるまでの趨勢を確認する。特に第1章第1節第3款における議論がその後の租税条約上の仲裁に大きな影響を与えており重要である。

第2章では、現行の租税条約に置かれる義務的仲裁条項の雛形である OECD モデル租税条約¹³における仲裁手続を確認する。その上で、仲裁制度に係る主要国の租税条約政策を確認し、OECD モデル租税条約改訂が各国の租税条約政策にいかなる影響を与えたのかを分析する。第2章第2節では仲裁条項の導入された唯一の多国間租税条約として注目される EU 仲裁条約の仲裁手続を確認した後、OECD モデル租税条約における仲裁手続と対比させ、その特徴を明らかにする。

第3章では、国際商事仲裁、投資協定仲裁、WTO における紛争解決手続といった他の法領域の紛争解決手続について論じた後、OECD モデル租税条約における仲裁手続との比較を行い、租税条約仲裁の特徴と位置づけを確認する。

第4章では、本論文の目的である現行の租税条約における仲裁制度の課題検討を行う。仲裁制度の課題は、仲裁の開始段階、実施段階、仲裁終了後の段階と3段階に分けた上で、各段階において、とりわけ切迫していると思われる課題を取り上げる。そして、先行研究、第2章と第3章で論じた紛争解決手続の議論及びわが国の国内法を踏まえつつ検討を行う。

図2：相互協議事案解決の所要平均月数



(出典)OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013,

<http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm> [last visited 1.Nov.2014.] から筆者作成。

¹¹ 本論文が参照した租税条約は主にアメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、オランダ、日本の租税条約である。

¹² したがって、本論文では、特に断りのない限り、「租税条約仲裁」とは「OECD モデル租税条約における仲裁手続」を表すものとする。

¹³ 国連モデル租税条約においても改訂の際に任意的仲裁条項を導入しており注目されているが、本論文では研究対象としない。尚、国連モデル租税条約に関する研究として、例えば、Proto, Carlos, Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties, Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition, Intertax, 2014, p.176. ; Lennard, Michael, Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries, Intertax, 2014, p.179.において、近時の改訂に関する検討がなされている。

第1章 租税条約における仲裁制度の発達

第1節 紛争解決手段としての仲裁の萌芽期

第1款 相互協議中心時代の幕開け

国家には主権がある。主権とは「国家が人やモノに対して統治を行う権限」¹⁴である。かかる主権に基づいて、各国は自国の税制に関して自由に政策を講じ、税率、課税対象等を定める。結果として、国家間の税制が競合ないし抵触するようになると、国家間の課税権の調整が必要となってくる。課税権の調整の必要性は、各国国内租税法が複雑に規定され始めた19世紀末になって初めて認識されるようになり、国際的な租税紛争解決に向けての議論が関心を呼ぶようになった¹⁵。とりわけ19世紀末の数十年間は、欧州諸国を中心として紛争解決手段に関する研究が進められ¹⁶、同時期に幾つかの提案がなされている¹⁷。しかし、初期の提案は極めて大雑把なものであり、これらの提案が具体的なものとして結実することはなかった。この点に関して、G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教授は、「実際、彼らは、国際的な租税紛争解決手段について、正確に策定することはほとんどできなかったわけであるが、これは、様々な租税問題に関与した経験がなかったためであって、驚くべきことではない」¹⁸と述べる。初期の議論は租税条約が国家間で活発に締結されるようになる以前の議論であったことに留意する必要がある。

その後、1899年、プロシア・オーストリア/ハンガリー租税条約において、初の相互協議手続が導入される¹⁹。同条約は全9条で構成されているが、相互協議手続は7条に置かれており、締約国間の二重の国籍認定及び居住者の認定に関する事案は相互協議手続によって解決されることが規定された²⁰。しかし同時に、租税条約の目的である二重課税の回避・軽減を達成するためには本条約では不十分であるということも明らかとなった。すなわち、相互協議の対象事案が限定的であるがゆえに、その他の事案について解決することができなかったのである²¹。以降、締結される租税条約には、当事国が共通の理解に到達するための相互協議手続の規定が置かれていくが、これらは努力規定であり、協議の実施、及び合意への到達までは要求されていなかった。

第2款 2つの租税条約と国際連盟モデル条約

租税条約における紛争解決手続に幾つかの変化が散見されるようになったのは、1920年代以降のことである。第一次世界大戦と第二次世界大戦の間に締結された2つの租税条約には特異な規定が置かれた。さらにこの時期には、国際連盟モデル条約の起草が始まり、国際的な租税紛争の解決手段が思案されるようになる。それゆえ、租税条約における紛争解決

¹⁴ 杉原高嶺『国際法学講義』（有斐閣、2011）239頁

¹⁵ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, *Arbitration in Taxation*, Kluwer 1981, p.76.

¹⁶ 当時は、租税法領域に限らず、様々な分野において、国際的な紛争解決手続に対する関心が示されており、租税法領域の問題よりも、その他の多くの問題に焦点が当てられていた。第一回ハーグ会議(1899年)が開催され、その結果幾つかの国際的紛争解決に関する条約ができた。

¹⁷ 初期のもので1895年には、Ludwing von Bar による、二重課税問題のための超国家的な機関についての提案がなされている。

¹⁸ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils (Fn.15), p.21f.

¹⁹ Cristian Freiherr von Roenne, *The Very Beginning-The First Tax Treaties*, in: Thomas Ecker, Gernot Ressler(ed.), *History of tax treaties, the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties*, Linde 2011, p.24.

²⁰ Ibid.p.25.

²¹ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils (Fn.15), p.22.

手段の発展過程をみていく上で、この期間の研究には特別な関心が注がれている²²。以下、時系列に沿ってみていくこととする。

1920年、モデル租税条約に関する議論の発端となった国際商工会議所(ICC)の会議がパリで開催された。同会議では、国家間で租税紛争が生じた場合の国際機関に対する納税者による不服申立てに関する議論がなされ、1922年12月に草案が公表された²³。しかし、同草案はアメリカやイギリスの反対によって失敗に終わる。

同じく1920年には、国際連盟によって専門家委員会が組成された。権限ある当局間の協議が不調に終わり、条約の統一的な解釈に到達できない場合における仲裁付託の可能性について提案がなされるも、加盟国により考慮されることはほとんどなかった²⁴。

こうした中で、1926年4月14日、英・アイルランド間の所得税に関する条約(The 1926 United Kingdom –Irish Free State income tax treaty)が締結された。同条約7条は、独特な国際的租税紛争解決手段を規定しており²⁵、条約の解釈又は適用から生ずる問題については、第三者の審議機関に付託され、終局的な解決がなされ得ることを規定していた²⁶。また、英・アイルランド租税条約(1926)以前の条約は、最終的な決定が締約国を拘束することについて規定していなかったことから、締約国が第三者の審議機関の判断に拘束される(final)ことを規定している点でも重要であったとされる²⁷。

1927年、国際連盟モデル条約の草案が策定される。同草案は、現在のOECDモデル租税条約が規定するような3種類の相互協議手続について規定していなかったが、14条には条約の解釈に関する問題が生じた際には助言的意見(advisory opinion)を出すことができる“Technical body”に関する規定が置かれた²⁸。

1934年6月20日、チェコスロバキア・ルーマニア租税条約(Convention between the Kingdom of Romania and the Czechoslovak Republic Concerning Double Taxation in Connection With Succession Duties)が締結された。同条約は、英・アイルランド租税条約(1926)以来となる、第三者で構成される審議機関への事案付託の可能性を規定した二国間租税条約である。同条約は、条約の解釈に関する紛争及び二国間では解決することのできなかった二重課税の紛争は、国際連盟の租税委員会(Fiscal Committee)によって構成される機関によって解決されると規定している。また、当該機関による決定は当事国を拘束することが規定されていた²⁹。

²² Ibid.

²³ Zvi Daniel Altman, Dispute resolution under Tax Treaties, IBFD 2005, p.31.

²⁴ Züger, Mario, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD 2001, p.18.

²⁵ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, How to resolve international tax disputes? New approach to an old problem, Intertax, 1990,p.266. : Zvi Daniel Altman(F.n.23),p.16.

²⁶ 英・アイルランド間の所得税に関する条約(1926)

“7. Any question that may arise between the parties of this Agreement as to the interpretation of this Agreement or as to any matter arising out of or incidental to the Agreement shall be determined by such tribunal as may be agreed between them and the determination of such tribunal shall, as between them, be final.”

(原文を入手できなかったため、Zvi Daniel Altman 博士の英訳を参照した。Zvi Daniel Altman(F.n.23),p.16.)

²⁷ Bertolini, S. Michelle, Mandatory Arbitration Provisions within the Modern Tax Treaty Structure-Policy Implications of Confidentiality and the Right of the Public to Arbitration Outcomes, Selected Works 2010, p.7. http://works.bepress.com/michelle_bertolini/ [last visited 15.Nov.2014]

²⁸ Mathias Benedict Knittel, Article 25, 26 and 27, Administrative Cooperation, in: Thomas Ecker, Gernot Ressler(ed.), History of tax treaties, the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties, Linde 2011,p.688.

²⁹ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p.23.

国際連盟メキシコモデル条約草案(1942)は、1927年に思案された“Technical body”に関する規定を置かなかった。しかし、納税者の申立権(taxpayer's right)に関する規定を置き(国際連盟メキシコモデル 17 条)、二重課税を受けている納税者が締約国に申し立てることができることが規定された³⁰。また、条約の適用に関して双方の税務当局間で直接協議することが規定されたことから、もはや外務省を通じた外交交渉(diplomatic channels)は必要ではなくなった³¹。なお、これは今日の OECD モデル租税条約 25 条 1 項の原型である。その後、ロンドンモデル草案(1949)で、条約の解釈に関する事案も税務当局間で直接協議することとなるが、これは今日の OECD モデル租税条約 25 条 3 項の原型である³²。

第 3 款 本格的な議論の到来

これまで見てきたように、英・アイルランド租税条約(1926)とチェコスロバキア・ルーマニア租税条約(1934)の 2 つの租税条約は、両締約国の管轄権を超えたところにある、第三者の審議機関に最終的な決定権限を移譲する規定を置いていた。しかし、かかる規定が一般的なものとなることはなく、紛争解決手段として税務当局による相互協議手続のみを規定することが、当時においては主流であったといえる³³。一方で、かかる紛争解決手続の不十分さゆえの課題は依然として残ったままであり、その後も議論は続けられた。

第二次世界大戦以降、租税問題に関心を有する国際的な機関の専門家が積極的に議論に参加するようになってくる。中でも、IFA(International Fiscal Association)³⁴は、長きに渡り国際的租税法領域における紛争解決手段に関心をもち、その議論に貢献してきた³⁵。

とりわけ注目されるのは、1951 年スイスで開催された第 5 回 IFA 総会である。第 5 回 IFA 総会の議題は“Judicial Interpretation of Conventions on Double Taxation and the Necessity or Advisability of Establishing International Fiscal Jurisdiction”であった。本総会では、国際租税法領域の研究とするための常設の委員会の設置、二重課税の事案を解決するための二国間の混合委員会(mixed commission)設置に関する条項を二国間租税条約に明記すること、及び条約の規定に適合しない事案について決定を下す裁定機関としての仲裁委員会を設置することについて勧告を行った³⁶。その後、1957 年、1960 年の IFA 総会において、国際租税裁判所(International Tax Court)に関する議論がなされ、1960 年 IFA 総会(第 14 回総会)では、相互協議手続に関する議論に焦点が集まりつつも、国際租税裁判所の必要性についての明確な提言がなされたことは注目される³⁷。

同時期に、OEEC (Organization for European Co-Operation)はモデル租税条約の草案策定に取り掛かる。OEEC の議論は国際連盟期の議論を引き継いだものであり、1959 年モデル租税条約草案は 1942 年国際連盟メキシコモデル条約草案 17 条と同じ様相である。若干

³⁰ Mathias Benedict Knittel(F.n.28), p.688.

³¹ Ibid.

³² Ibid.

³³ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p23.

³⁴ The International Fiscal Association (IFA) was established in 1938 with its headquarters in the Netherlands. It is the only non-governmental and non-sectoral international organisation dealing with fiscal matters. IFA, <https://www.ifa.nl/Pages/default.aspx> [last visited 1.Nov. 2014]

³⁵ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p29.

³⁶ なお、G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教授は、仲裁制度に関する研究の貴重な素材については、本報告書と第 5 回総会の議論から得ることができたと述べている。Ibid.

³⁷ Ibid.

の修正点としては、国際連盟メキシコモデル(1942)より事案の対象範囲を拡大している³⁸。なお、国際連盟メキシコモデル(1942)で見送られた“Technical body”に関する規定は、今回も見送られている。その後 1960 年 8 月 20 日に相互協議手続に関する最終報告書が提出され、1963 年 2 月 21 日、OECD 租税委員会は OECD モデル租税条約草案を公表した³⁹。

1965 年 6 月 30 日、相互協議手続に関する個別の作業部会の召集(パリ)がなされ、1966 年 4 月 7 日、OECD 租税委員会は相互協議手続に関する報告書を公表した。本報告書の一部には、権限ある当局間で合意に達することができなかった場合、当該事案のために更なる手続が実施されなければならないことが示されていた。そしてその解決策として、独立した仲裁人による手続、法律家による委員会(Committee of jurists)、国際租税裁判所(International Tax Court)が提案された。しかし、結局これらの提案が有益なものとして扱われることはなかった⁴⁰。

1969 年、OECD 租税委員会は各国のモデル租税条約(1963)の利用状況を分析し報告した。そして、1970 年 5 月 8 日、作業部会では 1969 年報告書によって提起された幾つかの問題点を追及することが示された。この内、モデル租税条約(1963)が権限ある当局間で合意に到達しなかった場合の(義務的)手続を置いていないことが 1 つの問題点として指摘された⁴¹。

1971 年以降、モデル租税条約の改訂に向けての議論が開始された。OECD 租税委員会及び作業部会は、現行の条約の執行によって生じ得る法的、理論的、実務的な問題点を詳細に調査し、相互協議手続の改善案⁴²を提示するが、仲裁規定を置くまでには至らなかった⁴³。そして 1977 年、モデル租税条約はかかる改善案に沿って改訂された。

時期を同じくして、EC においても二重課税の排除に向けての方策が議論されていた。1968 年、EC 委員会は、多国間二重課税排除条約に関する予備草案を提案した。これは、租税紛争を加盟国国内の税務当局によって構成される常設委員会に付託することを提言したものであるが、これは締約国の条約政策に影響を及ぼさなかったとされている⁴⁴。その後、1976 年 11 月 25 日、EC 理事会において「仲裁手続に関する理事会指令案」が提案された⁴⁵。同指令案は、EU 域内の関連企業間の移転価格課税に伴う二重課税の排除を目的としたものであり、従来の相互協議手続の欠点を補完するものとして仲裁に関する規定を含んでいた⁴⁶。当時においては、締約国に対して二重課税の排除を義務付けていること、及び関連企業者である納税者によって仲裁手続が開始されることの 2 点において注目された⁴⁷。

1980 年代に入ると租税条約上の紛争解決手段としての仲裁に関する議論がさらに活発なものとなる。その火付け役となったのが、1981 年 G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教

³⁸ 対象を“条約に規定されていない二重課税の除去(double taxation cases not provided for by the provision)”及び“条約の解釈又は適用に関する困難又は疑義(difficulties and doubts arising in the interpretation and application in this convention)”へと拡大した。

³⁹ その他注目すべき点は、納税者が相互協議の申立てを行う際に国内法的救済手続を完了している必要はないというスイスの主張について合意がなされ、1963 年モデル租税条約草案のコメンタリーに追加された。Mathias Benedict Knittel(F.n.28),p.690.

⁴⁰ Ibid.p.693.

⁴¹ Ibid.p.695f.

⁴² 例えば、相互協議手続の申立期間を 3 年以内とする案(現行 OECD モデル租税条約 25 条 2 項の申立の期間制限)。

⁴³ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.25), p.267.

⁴⁴ 谷口勢津夫「ドイツの租税条約政策—ヨーロッパ法の観点から—」税法学 569 号(2013)6 頁

⁴⁵ これは、1976 年 4 月 5 日に委員会に提出された、加盟国の権限ある当局による相互協力(mutual assistance)に関する指令案を基にして、短期間の間に策定されたものである。Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p.30.

⁴⁶ 村井正「租税条約をめぐる紛争解決のあり方——仲裁手続の導入をめぐる」税務弘報 39 巻 12 号(2003)7 頁

⁴⁷ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.25),p.268.

授によって出版された『Arbitration in Taxation』という有名な著書である⁴⁸。同著において、両教授は、当時の相互協議手続では最終的な解決が保証されないことを重大な問題点として指摘した上で、紛争解決手段として仲裁を利用することを提案した⁴⁹。これにより租税紛争解決のために仲裁を用いる論題に大きな注目が注がれるようになる。

1984 年 OECD 移転価格と多国籍企業に関する報告書(Transfer Pricing and Multinational Enterprises Report⁵⁰)では、二重課税の解決手段としての仲裁の利用に関して丁寧な議論がなされた⁵¹。しかし、仲裁条項を導入することによって納税者の法的保護をいかにして図っていくのかに関して合意に到達することはなく、最終的には「義務的仲裁条項の導入は、課税権の受け入れ難い放棄(unacceptable surrender of fiscal sovereignty)を意味する」として否定的な結論となる⁵²。すなわち、1984 年当時の OECD 租税委員会の認識としては、義務的ないし拘束的な紛争解決手続を勧告する必要性はなく、相互協議手続のみで十分であるというものであった⁵³。

他方で、欧州大陸(とりわけドイツ)においては、1976 年 EC 指令案にも見てとれるように、紛争解決手段としての仲裁に関する議論は成熟しつつあった⁵⁴。そして 1985 年、西ドイツ・スウェーデン租税条約の草案に初めて任意的仲裁条項が導入されることとなる⁵⁵。仲裁条項の導入に否定的な意見が多数を占める当時の状況に鑑みれば、大きな進展であったと評価されるであろう⁵⁶。そして、いよいよ、紛争解決手段としての仲裁の本格的な導入期が到来するのである。

第 2 節 租税条約への仲裁条項の導入期

第 1 款 仲裁条項の普及

1989 年、米独租税条約が改正され、初めて仲裁条項(任意的仲裁条項)が導入された。米独租税条約(1989)が国際租税法領域に与えるインパクトは大きい。水野忠恒教授は、「仲裁制度をめぐる従来の法律上、国際法上、さらには実際上の問題点をめぐる議論が机上の議論であり、やや観念的であったのに対し、実際の租税条約において仲裁条項が採用されたことはこの問題に関する議論がいつそう高まるとともに、その議論が早急になされなければならない状況をつくりだしているのである」⁵⁷と評価する。

そして、1989 年米独租税条約以降、多数の租税条約に任意的仲裁条項が導入されていく。

⁴⁸ Farah, Ehab, Mandatory Arbitration of International Tax Disputes, A Solution in Search of A problem, FloridaTax Review, 2009, p.709. : 増井良啓「租税紛争の仲裁と調停」, Frank E.A. Sander, Arbitration and Mediation of Tax Disputes, 租税法研究 23 号(1995)230 頁、David R. Tillinghast, The Choice of Issues to be Submitted to Arbitration under Income Tax Conventions, Intertax, 1994, p.154.

⁴⁹ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15), p.59ff.

⁵⁰ Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1984, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD 1984, p.20ff.

⁵¹ Züger, Mario(F.n.24), p.19.

⁵² “The Committee does not, for the time being, recommend the adoption of a compulsory arbitration procedure to supersede or supplement the mutual agreement procedure. In this view the need for such compulsory arbitration has not been demonstrated by the evidence available and the adoption of such a procedure would represent an unacceptable surrender of fiscal sovereignty.” Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1984(F.n.34), p.39.

⁵³ Zvi Daniel Altman(F.n.23), p.61.

⁵⁴ 村井正＝川端康之「米独租税条約の問題点」税経通信 46 巻 629 号(1991)35 頁

⁵⁵ ドイツ・スウェーデン租税条約は、1985 年に草案が作成されたわけであるが、条約とは関係のない理由で署名に時間を要した結果、1992 年に署名された。Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.25), p.273.

⁵⁶ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.25), p.266.

⁵⁷ 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) 244 頁

1990年代以降各国の租税条約に導入されていった仲裁条項は、細部では異なっているものの、それらは、同様の構想（concept）に基づいている⁵⁸。すなわち、仲裁は租税条約における紛争解決手段として最後の拠り所(last resort)として機能し、相互協議手続を規定する条項の最後の項に導入されていく。そして、2000年代前半までに導入された仲裁条項は大別して2つに分類される⁵⁹。換言すれば、次の2つの租税条約に置かれる仲裁条項に概ね定式化されたのである⁶⁰。

一つは、米・メキシコ租税条約(1992)26条5項に導入された仲裁条項である。

「本条約の解釈又は適用に関して生じたいかなる困難や疑義も、前項に従い、権限ある当局によって解決がなされない場合において、当該事案は、両方の権限ある当局と納税者が合意をし、かつ、仲裁委員会の決定に拘束されることにつき納税者の書面による同意があることを条件として、仲裁に付託することができる。特定の事案における仲裁委員会の決定は、当該事案に関してのみ両当局を拘束するものとする。手続は外交交渉を通じて交換される公文書によって、当事国の間で確定される。本項は、当事国が交換公文を通して合意をした後に、効力を有するものとする。」

いま一つは、蘭・エストニア租税条約(1997)27条5項に導入された仲裁条項である。

「本条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義も、事案の申立てから2年以内に、前項の規定に従った権限ある当局による相互協議手続では解決することができない場合、いずれか一方の締約国の要請で、当該事案は仲裁へ付託することができる。しかし、本条約の第1項から4項に規定される手続をすべて利用し、かつ、他の締約国の権限ある当局と納税者及び利害関係を有する納税者が仲裁委員会の決定の内容に拘束されることにつき書面で同意をしていることを条件とする。特定の事案における仲裁委員会の決定は、当該事案に関して、両締約国と納税者及び利害関係を有する納税者を拘束するものとする。」

しかし、かかる任意的仲裁条項は、すぐに痛烈な批判にさらされることになる⁶¹。すなわち、長期間の相互協議交渉の末、解決しなかった事案の最後の拠り所として機能するはずの仲裁が、両当局の合意を仲裁の付託要件としていることから、事案の解決を必ずしも保証していないのである。したがって、単なる任意的仲裁条項では、相互協議手続における当局の合意義務の不存在という欠点を克服するに至っていないとして批判される。

このように、1990年代は各国の二国間租税条約に仲裁条項が導入されていくものの、それらは任意的仲裁条項であるがゆえの批判や困難があった。かかる批判や困難と対比されつつ、また、国際的租税紛争の解決手段の発達に貢献したとして紹介されるのが、1990年7月23日に欧州12ヶ国により署名されたEU仲裁条約(the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated

⁵⁸ Züger, Mario(F.n.24),p.20.

⁵⁹ Groen, Gerrit, Arbitration in Bilateral Tax Treaties, Intertax, 2002, p.8.

⁶⁰ なお、Zvi D. Altman 博士は、さらに5つのグループに分類する。Zvi Daniel Altman(F.n.23),p21ff.

⁶¹ Züger, Mario(F.n.24),p.64. : Lindencrona, Gustaf, Recent Development of Tax Treaty Arbitration, in : IFA, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.7f.

Enterprises)である⁶²。EU 仲裁条約は、先に示した 1976 年「仲裁手続に関する理事会指令案」及び 1985 年「域内市場の統合白書」を基本的には踏襲しつつも⁶³、12 ヶ国の署名をとりつけるために若干の修正が加えられているが⁶⁴、締約国に対して二重課税の排除を義務付けるといった基本理念は引き継いでおり、協議不調の場合には義務的に仲裁委員会(advisory commission)へ付託される⁶⁵。なお、1990 年に署名されたものの、実際に効力が発生したのは全加盟国の批准がなされてからであり、1995 年 1 月 1 日以降である⁶⁶。

第 2 款 OECD モデル租税条約改訂に向けて

1995 年、OECD は、仲裁制度に対して否定的な評価を下した 1984 年 OECD 報告書とは間逆とも思える立場の転換を見せる。1995 年 OECD 報告書⁶⁷は相互協議手続を補完するものとして仲裁を利用する見解を示し、また移転価格ガイドライン(1995)の中で、移転価格課税紛争解決のための仲裁の必要性に関する再検討を要求した⁶⁸。こうした立場の変化は、1995 年 1 月 1 日に発効した EU 仲裁条約、WTO の紛争解決了解についての合意、二国間租税条約における仲裁条項の導入経過、そして貿易や投資といった国際的な取引の増加の考慮があるとされている⁶⁹。

2004 年 7 月 27 日、OECD は、「Improving the Process for Resolving international Tax Disputes(国際的な租税紛争手続の改善に関する報告書)」⁷⁰を公表した。2004 年報告書では、第 I 章及び第 II 章で相互協議手続の改善点についての議論がなされているが、第 III 章以下で補完的な紛争解決手続に関する議論がまとめられている(para.122)⁷¹。

2004 年報告書第 III 章以下では、まず現行の相互協議手続が事案の最終的な解決を保証していない点を指摘した上で、未決の租税紛争の件数を減少させることが、OECD の重要な目標であることを明確に示している(para.123)。そして、2004 年の議論当時、租税条約に導入されている仲裁条項の数が約 60 にまで増加している状況、EU 仲裁条約加盟国からの相互協議改善の報告があること、及び IFA や ICC からの義務的仲裁条項の提案がなされていることを挙げて、相互協議を補完する紛争解決手続として、国際租税法領域で特に議論されてきたものは仲裁であることを確認している(para.126)⁷²。

その上で、補完的な紛争解決手続へ付託することを任意(optional)とするのか義務(mandatory)とするのかについて議論がなされたが、EU 仲裁条約が義務的仲裁条項であり、また産業界は事案の付託を義務的とすることを切望していることに鑑みて、義務的

⁶² Zvi Daniel Altman (F.n.23),p.23ff. : Züger, Mario(F.n.24),p.65ff.

⁶³ European commission, Transfer Pricing and the Arbitration Convention, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm [last visited 1.Nov.2014]

⁶⁴ 村井・前掲注 46)8 頁

⁶⁵ EU 仲裁条約の手続については、第 2 章第 2 節第 1 款で詳述している。

⁶⁶ なお、1990 年 EU 仲裁条約は 2000 年に一度失効したが、2004 年に全ての加盟国が批准し 2004 年 11 月 1 日に 2000 年 1 月 1 日に遡及して適用された。川田剛＝徳永匡子「仲裁規定の比較検討—OECD モデル租税条約仲裁条項、EU 仲裁条約、米国税約仲裁規定を題材に—」International Taxation 30 巻 2 号(2010)110 頁

⁶⁷ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multilateral Enterprises and Tax Administrations, OECD 2001, IV-p.55.

⁶⁸ Zvi Daniel Altman (F.n.23),p.65.

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ OECD, Improving the Process for Resolving international Tax Disputes, <http://www.oecd.org/tax/treaties/33629447.pdf> [last visited 1.Nov.2014.]

⁷¹ Ibid.p.28ff.

⁷² “The most widely discussed form of SDR in the tax area is arbitration.” と結論付ける。

付託とすべきとの結論に至っている(para.132)。しかし、補完的な紛争解決手続の具体的な手続規定の部分に関する議論は将来に引き継がれることになった。

2004 年報告書を受けて、2006 年 2 月、OECD は、「Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty(租税条約における紛争解決メカニズム改善に関する報告書)」⁷³を公表した。2006 年報告書では、2004 年報告書で将来的な課題として指摘された相互協議手続の改善案に関する報告がなされた(para.5)⁷⁴。2006 年報告書では、補完的な紛争解決手続として仲裁を採用したことを明らかにした上で、OECD モデル租税条約改訂の際に挿入する新たな仲裁条項とコメンタリーに関する提案がなされている(para.14)⁷⁵。

しかし、2006 年報告書により提案された仲裁条項は、仲裁付託をするためには、未決の事案に関する国内法的救済手続を放棄していることが必要とされていたことから、産業界からは批判された。そこで OECD は、上記仲裁付託要件を削除し修正した上で、2007 年 2 月、「Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes(租税条約紛争の解決改善に関する報告書)」⁷⁶を公表した。2007 年報告書では、2008 年 OECD 改訂で挿入される最終的な仲裁条項とコメンタリーが報告された(para.15)⁷⁷。そして、1966 年に初めて仲裁の必要性に関する議論がなされてから 40 年以上経過した 2008 年、OECD モデル租税条約が改訂され、ようやく、義務的仲裁条項が導入されたのである。

⁷³ OECD, Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty, <http://www.oecd.org/tax/dispute/36054823.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

⁷⁴ Ibid.p.3.

⁷⁵ Add the following new paragraph 5 to Article 25:

“5. Where, under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State and the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if any person directly affected by the case is still entitled, under the domestic law of either State, to have courts or administrative tribunals of that State decide the same issues or if a decision on the same issues has already been rendered by such a court or administrative tribunal. The arbitration decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.” (下線/筆者) Ibid.p.5ff.

⁷⁶ OECD, Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

⁷⁷ Ibid.p.5ff.

第2章 租税条約における仲裁制度

第1節 二国間租税条約における仲裁手続

第1款 OECD モデル租税条約

ここではまず、OECD モデル租税条約(2014)、及び OECD モデル租税条約(2014)における合意見本⁷⁸(Sample Mutual Agreement on Arbitration、以下単に「合意見本」とする)における紛争解決手続の流れを確認する。OECD モデル租税条約上の仲裁条項及び合意見本は、二国間租税条約に仲裁条項を導入する際の雛形として位置づけられているとともに、本論文での議論の中心となる仲裁手続であるため重要である。

OECD モデル租税条約における仲裁手続の流れは次の通りである。

① 相互協議の開始と仲裁の要請

OECD モデル条約は相互協議前置主義を採用している。それゆえ、仲裁に移行する前には必ず、権限ある当局間で相互協議が実施されることになる。

相互協議は一般に次の3つに分類される⁷⁹。

- ・個別事案協議：「条約の規定に適合しない課税」を受ける場合に、納税者の申し立てに基づいて行われる協議(OECD モデル租税条約 25 条 1 項、2 項)
- ・解釈適用協議：「租税条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義」を解決するために、両締約国の権限ある当局により行われる協議(OECD モデル租税条約 25 条 3 項前段)
- ・立法的協議：「租税条約に定めのない場合における二重課税の排除」を目的として、権限ある当局により行われる協議(OECD モデル租税条約 25 条 3 項後段)

これら相互協議手続の中で、OECD モデル租税条約が仲裁の対象として捉えているのは、1 項に従って申立てられた事案、すなわち個別事案協議の事案に限定されている。そして、個別事案協議開始後 2 年を経過しても当該事案を解決することができなかった場合、納税者は仲裁の要請をすることができる。仲裁の要請は書面⁸⁰により権限ある当局に対して行い、仲裁の要請を受けた権限ある当局は 10 日以内にその写しを他方の権限ある当局へ送付しなければならない。(合意見本 para.1)。

このように、租税条約における仲裁は、相互協議に代替する仲裁(相互協議代替型仲裁)ではなく、あくまで相互協議を補完する仲裁(相互協議拡張型ないし補完型仲裁)として機能する⁸¹。なお、未決の事項に関して、いずれかの国の裁判所又は行政不服審判所(わが国についていえば国税不服審判所)が既に決定を下している場合には、これらの事項は仲裁には付託されない(25 条 5 項)。

⁷⁸ OECD モデル租税条約 25 条に関するコメンタリーに付属しており、権限ある当局が仲裁手続を実施するための二国間合意の雛形として位置づけられている。川田剛＝徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー - 逐条解説』(税務研究会出版局,2009)470 頁

⁷⁹ 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第2版〕』(東京大学出版会,2011)41 頁

⁸⁰ 仲裁要請書は国税庁の HP で入手することができる。国税庁、

<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/pdf/chusaivosei.pdf> [last visited 11.Nov.2014]

⁸¹ 谷口勢津夫「国際的租税救済論序説—国際的租税救済手続の体系的整備に向けた試論—」租税法研究 42 号(2014)10 頁

② 付託事項の決定と仲裁委員会(Arbitration board)の設置

「付託事項」とは「仲裁人が処理すべき問題を記載した文書」⁸²であるが、権限ある当局は、仲裁の要請を受領してから 3 ヶ月以内に付託事項を決定し、仲裁申立人に通知する(合意見本 para.3)⁸³。その他、付託事項には、仲裁委員会の開催場所、使用言語等が記載される予定である⁸⁴。

仲裁委員会は、3 名で構成される。仲裁申立人が付託事項を受領した後 3 ヶ月以内に権限ある当局は 1 名の仲裁人を任命し、そして 2 名の仲裁人は、2 ヶ月以内に仲裁委員会の議長を任命する(合意見本 para.5)。なお、仲裁人は申立てられた事案に過去に関与した者であってはならない(合意見本 para.7)。また、仲裁人は、仲裁に関して知り得た情報について秘密保持義務を負うことに合意するものとする(合意見本 para.8)。

③ 仲裁委員会の審理と決定

仲裁における納税者の手続参加についても規定されている。仲裁申立人たる納税者は直接又は代理人を通して仲裁委員会に対して自己の意見を提出することができ、また、仲裁人が合意した場合には口頭による意見陳述も認められる(合意見本 para.15)

仲裁委員会の判断は、条約の規定及び締約国の国内法令を根拠としてなされる。条約の解釈についてはウィーン条約法条約の解釈の原則に照らし、OECD モデル租税条約コメンタリーや OECD 移転価格ガイドラインを参照するものとされている(合意見本 para.14)。

仲裁決定は、単純多数決により行われる。仲裁決定は、議長が事案の検討を開始するために必要な情報をすべて受け取ったことを権限のある当局及び仲裁申立人に通知した日から 6 ヶ月以内に、これらの者に通知されなければならない(合意見本 para.16)。なお、仲裁決定は先例として拘束力を有するものではなく、決定内容についても原則非公開として扱われる(合意見本 para.15)。

④ 仲裁決定の実施

租税条約仲裁は相互協議の補完的解決手段として機能するのであるから、仲裁決定に基づく権限ある当局による合意がなされてから、最終的に相互協議手続は終了することになる。権限のある当局は仲裁決定の通知が行われた日から 6 ヶ月以内に相互協議の合意を行い、仲裁申立人の同意を条件として、仲裁決定は両締約国の国内において実施される(合意見本 para.19)。なお、仲裁決定は両締約国の権限ある当局を拘束するが、申立人たる納税者を拘束しないため、納税者は相互協議による合意を拒否して、国内法的救済手続に移行することができる⁸⁵。

以上の仲裁手続は、Independent opinion 方式と呼ばれる仲裁手続である。OECD モデル租税条約における仲裁手続は Independent opinion 方式を基本としているが、これとは別に、Last best offer 方式による仲裁手続についても規定している。両者の大きな違いは仲

⁸² 川田＝徳永・前掲注 78)473 頁

⁸³ なお、権限ある当局が 3 ヶ月以内に付託事項を決定することができなかった場合、1 ヶ月以内に申立人と権限ある当局が仲裁付託事項について書面で報告し合い、暫定的な付託事項を作成する。(合意見本 para.4)

⁸⁴ 古賀昌晴「租税条約上の仲裁手続について」租税研究 741 号(2011)184 頁

⁸⁵ 古賀・前掲注 84)182 頁

裁内容の決定方式にある。前者は、仲裁へ付託された事案について仲裁委員会で審理をした後、多数決で仲裁決定がなされ、仲裁委員会独自の見解が表明されるのに対して、後者は、仲裁委員会が双方の締約国から提示された決定案の内いずれか一方を選択するのみであり、仲裁委員会は独自の見解を表明することはできない。Last best offer 方式は、Independent opinion 方式の規定(合意見本 para.5,11,15,16,17)が適用除外となるのみならず、簡素な手続に基づいて、仲裁が実施される点で特徴的である。Last best offer 方式の利点として、一般には、迅速性、低コストが挙げられる⁸⁶。さらには、Last best offer 方式を採用することで、両国の権限ある当局が交渉の過程で譲歩を促されることにより⁸⁷、より妥当な結論となる蓋然性が高められるとも評価されており⁸⁸、「移転価格課税処分の紛争解決の方法として・・極めて実践的な制度設計」⁸⁹であるとして紹介されている。

第2款 主要国の仲裁制度に係る租税条約政策

1. アメリカ

現在、アメリカは68ヶ国と租税条約を締結している⁹⁰。この内、12ヶ国との間の租税条約に仲裁条項を導入している⁹¹。1989年米独租税条約締結以前は、二重課税の紛争解決手段として仲裁条項を導入することについて消極的な立場を示していたが⁹²、1989年、米独租税条約に仲裁条項を導入したことを契機として、その後も幾つかの租税条約に仲裁条項を導入している。このことは、アメリカの租税条約政策の転換を意味すると評価される⁹³。

アメリカの租税条約政策の転換期は、2006年にも到来する。2006年米独租税条約改正により義務的仲裁条項が導入されたことは、米独租税条約改正により「導入された重要な条項の一つ」⁹⁴として注目されている。そして、2006年以降、租税条約改正の際に導入した仲裁条項は全て義務的仲裁条項であり、義務的条項を租税条約に導入することに対する支持の表れとも考えられている⁹⁵。またIRSは、国際紛争解決センター(International Centre for Dispute Resolution, ICDR⁹⁶)との間で、アメリカ租税条約上の仲裁の管理・支援につき協定を締結したことを発表した⁹⁷。現時点では同協定による仲裁手続の効率化に対する評価は

⁸⁶ Lang, Michael, ECJ and Mutual Agreement Procedures, Intertax, 2014, p.175.

⁸⁷ 岡田至康「租税条約所の仲裁における重要性の高まりに異論なし」租税研究 742号(2011)307頁

⁸⁸ Leonard B. Terr, Resolving International Tax Disputes, Tax management International Journal, 2012, p.496.

⁸⁹ 赤松晃「移転価格課税にかかる紛争の処理—租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に—」日税研論集 64号(2013)275頁

⁹⁰ IRS, <http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/United-States-Income-Tax-Treaties---A-to-Z> [last visited 30.Nov.2014]

⁹¹ 米・カザフスタン租税条約(1993)、米・アイルランド租税条約(1997)、米伊租税条約(1999)、米・メキシコ租税条約(2003)、米蘭租税条約(2004)、米加租税条約(2007)、米独租税条約(2008)、米仏租税条約(2009)、米・スイス租税条約(2009)、米日租税条約(2013)、米・スペイン租税条約(2013)、米・ベルギー租税条約(2014)

⁹² 村井・前掲注 46)7頁

⁹³ 村井・前掲注 46)7頁

⁹⁴ Farah, Ehab (F.n.48), p.745. : Peter H.Dehnen and Stanley C.Ruchelman, Procedure Announced for Mandatory Arbitration under the Germany –United States Tax Treaty, IBFD 2009, p.1.

⁹⁵ Marian, Omri and Brauner Yariv, United States, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.567.

⁹⁶ 1996年、AAA(American Arbitration Association)の国際的な管理を担う、AAAの一機関として設立。本部はニューヨーク。仲裁人の選定、訓練等の仲裁の管理支援を行う。ICDR, About the American Arbitration Association (AAA) and the International Centre for Dispute Resolution (ICDR),

https://www.icdr.org/icdr/faces/s/about?_afLoop=721483908876394&_afWindowMode=0&_afWindowId=95iphapqp_1%40%3F_afWindowId%3D95iphapqp_1%26_afLoop%3D721483908876394%26_afWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D95iphapqp_55, [last visited 1.Nov.2014]

⁹⁷ IRS, Mandatory Tax Treaty Arbitration ,

し難いが、アメリカが義務的仲裁を好意的に捉えていることは確かであろう⁹⁸。

他方で、アメリカは 1976 年以降、租税条約締結に向けての基本的な考え方を示すモデル条約(US Model)を公表しているが⁹⁹、2 度の租税条約政策の転換期¹⁰⁰においても US Model に仲裁条項は導入されなかった。2008 年 OECD モデル租税条約改訂にあわせた US Model 改正が注目されたが、結局のところ、改正はなかった。また、2009 年、米仏租税条約が改正されて義務的仲裁条項が導入されたが、同時期に締結されたマルタ、ニュージーランドとの間の租税条約義務的仲裁手続は導入されなかった。

こうしてみると、租税条約に仲裁条項を置くことについてのアメリカの態度は判然としなない。ただ、条約相手国に応じて仲裁条項を導入するか否かの判断をしていることは確かであり、ここにアメリカの仲裁制度に係る租税条約政策が反映されているといえる。実際、アメリカ政府は、マルタとニュージーランドとの間に仲裁条項が置かれなかった理由として、過去に相互協議によって解決することのできなかった紛争が無かったことを挙げ、仲裁手続は必要ではないと判断したようである¹⁰¹。したがって、アメリカは、将来租税条約を締結又は改正する際、義務的仲裁条項を導入するか否かについては「相手国の要請の有無、過去における相互協議の未決事案の状況等をふまえながらケース・バイ・ケースで対応」¹⁰²する立場を採用しているのである¹⁰³。また、アメリカが締結する租税条約の仲裁条項は、OECD モデル租税条約に規定される仲裁条項とは異なる定めを置いている点も注目される。例えば、仲裁の対象事案を特定の規定の適用上生ずる事案に限定していること、両締約国の権限ある当局は仲裁開始前に仲裁に適する事案か否かを判断することができることが挙げられる。さらに、アメリカが導入する全ての義務的仲裁条項は、Last best offer 方式を採用している点で特徴的である¹⁰⁴。

2. ドイツ

ドイツは現在 90 を超える租税条約を締結しているが、その内 10 ヶ国との間の租税条約に仲裁条項を導入している¹⁰⁵。ドイツに限らず欧州各国は、租税条約に仲裁条項を導入することについて肯定的であったことから、1989 年、ドイツ及び欧州各国の強い説得により米独租税条約の中に仲裁条項が導入される¹⁰⁶。ドイツはその後 2000 年代前半までの間に、フランス(1989)、スウェーデン(1992)、オーストリア(2000)、カナダ(2001)との間の租税条約に仲裁条項を導入するが、かかる姿勢は、ドイツの仲裁制度に係る租税条約政策を反映し

<http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/Mandatory-Tax-Treaty-Arbitration> [last visited 30.Nov.2014]

⁹⁸ Marian, Omri and Brauner Yariv(F.n.95),p.571.

⁹⁹ Ibid.p.538ff.

¹⁰⁰ アメリカ租税条約における仲裁は、大別して第一世代の仲裁(任意的仲裁)と第二世代の仲裁(義務的仲裁)に区別して分析されている。Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman(F.n.94), p.8. : Monsenego, Jérôme, Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties, Reflections Based on the US Experience, Intertax, 2014, p.166.

¹⁰¹ Ibid.p.569f.

¹⁰² 川田剛「米国,強制仲裁条項の本則への導入には否定的」国際税務 30 巻 5 号(2010) 87 頁

¹⁰³ 2013 年にアメリカは日本、スペインとの間の租税条約に義務的仲裁条項を導入したが、同時期に改正された米・ポーランド租税条約には仲裁条項が含まれなかったことも、同じ理由で説明できよう。

¹⁰⁴ Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman (F.n.94), p.8.

¹⁰⁵ 独・スウェーデン租税条約(1992)、独加租税条約(2001)、独仏租税条約(2001)、独米租税条約(2008)、独・オーストリア租税条約(2010)、独・スイス租税条約(2010)、独・リヒテンシュタイン租税条約(2011)、独・ルクセンブルク租税条約(2012)、独蘭租税条約(2012)、独英租税条約(2014)

¹⁰⁶ 村井・前掲注 54)36 頁

たものとして評価される¹⁰⁷。なお、同時期に締結したドイツの租税条約の中には仲裁条項を導入していないものもあり、ドイツもアメリカ同様、仲裁条項を導入するか否かについては条約相手国に応じて判断をしてきたものと思われる。

こうした中、2013年4月17日、租税条約交渉の基礎となる The German Model (2013) が公表された¹⁰⁸。これにより、ドイツの租税条約政策が公式なものとして明らかとなった。German Model は、ドイツ租税条約実務と租税政策に関する議論の新たな時代の萌芽であり、画期的なものであるとして評価される一方、失意や何らの発展もないという批判もある¹⁰⁹。German Model は、基本的には当時の OECD モデル租税条約(2010)を踏襲しており、それゆえ、かかる批判的な見方がなされるのである。

German Model の 14 条-26 条は、OECD モデル(2010)の 15-27 と対応しており、German Model 24 条 5 項には義務的仲裁手続が規定されている。もっとも、本規定は OECD モデル租税条約の仲裁条項を基礎としているが、幾つかの点で修正をしており、例えば、仲裁開始前に、権限ある当局が、当該事案は仲裁に適さないと合意した場合には仲裁に付託されない。また、仲裁決定方式に Last best offer 方式を採用していることも注目されている¹¹⁰。

3. オランダ

オランダは、国際的な取引活動の促進のために広範な租税条約ネットワークを構築してきた。また、OECD 創設以来の加盟国でもあり、OECD モデル租税条約とそのコメンタリーに準拠してきたことを特徴とする¹¹¹。しかし、以下でみる通り、少なくとも、国際的な租税紛争の解決については、2008 年 OECD モデル租税条約改訂まで、異なる歩みを見せる。

1991 年に締結された蘭・ベネズエラ租税条約 29 条 5 項は「相互協議で解決することのできなかった、条約の解釈適用に関するあらゆる紛争は、・・・両当局の合意があれば、国際的に受け容れられているあらゆる手続に従って、平和的に解決することができる。これらの手続は締約国の権限ある当局間で定めるものとする。」と定めている。これは、仲裁のみならず、非拘束的な調査、仲介（斡旋、調停）、調停も認めていることを意味するが¹¹²、仲裁への路を拓く条項を規定したオランダ初の租税条約であった。

その後、1992 年米蘭租税条約に仲裁条項が導入された。以降、オランダは、新たに締結又は改正する全ての租税条約に仲裁条項を含めるよう試みている¹¹³。相互協議を余り積極的に評価せず、むしろ仲裁手続を評価するといったオランダの姿勢は、当時において、注目すべきものであった¹¹⁴。かかる姿勢は、仲裁条項の導入交渉が失敗に終わった際の対応にも顕著に表れている。例えば、1995 年、蘭・フィンランド租税条約に仲裁条項を導入することにつき合意に至らなかったが、最終議定書 XII は、フィンランド政府が他の OECD メ

¹⁰⁷ Baßler, Johannes, Settlement of Disputes in German Tax Treaty, in: Lang, Michael and Züger, Mario(ed.), Settlement of Dispute in Tax Treaty Law, IBFD 2002, p.253.

¹⁰⁸ Christian J. Schmidt, Germany, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.369f.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ PWC 「租税条約における強制仲裁規定(ドイツ)」

<http://www.pwc.com/jp/ja/taxnews-international-europe/germany-jul-2013.jhtml> [last visited 1.Nov.2014]

¹¹¹ Lucas J. De Heer, Netherlands, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.459.

¹¹² Züger, Mario (F.n.24), p.20.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ 村井正「国際租税法の課題—租税条約の動向—」租税法研究 21 号(1993)147 頁

ンバーと、仲裁条項を含む租税条約を締結したときは、不当に遅滞することなく、オランダ政府に対して書面でその旨を通知することを義務付けていた。そして、その後、フィンランドはオランダについても、同様の仲裁条項を導入することを目的として交渉に入ることが規定されていたのである¹¹⁵。結果として、仲裁条項を含む租税条約の数は世界で最も多く¹¹⁶、オランダが締結する 36 の租税条約の中に仲裁条項が導入されている¹¹⁷。

仲裁条項の導入の主たる目的は、相互協議の方法による時宜を得た解決を図ることにあり¹¹⁸、二国間租税条約に仲裁条項を含めることは、オランダの租税条約政策において極めて重要な要素であると考えられてきた¹¹⁹。このように、租税条約に仲裁条項を導入することはオランダの租税条約政策としてはっきりしていたにも関わらず、オランダモデル租税条約(the Dutch Model Convention¹²⁰)には長らく反映されてこなかった¹²¹。

2011 年 2 月、オランダ政府は新たな租税条約政策(Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy 2011, MTTP¹²²)を公表した¹²³。MTTP は従来の Dutch Model Convention の利用を明確に排除した上で¹²⁴、オランダの租税条約交渉の出発点としての役割を果たすと期待される¹²⁵、これまでの租税条約政策からの大きな変更点はないとされている¹²⁶。MTTP には、オランダが今後 OECD モデル租税条約 25 条 5 項に則り、義務的仲裁条項を導入していくよう努めることが示されている¹²⁷。

¹¹⁵ 同様の規定がオランダ・メキシコ租税条約の修正議定書(2008)にも置かれている。Eduard Sporken, Jeannette van der Vegt and Harrold Dols, Netherlands, in: Anuschka Bakker and Marc M. Levey (ed.), *Transfer Pricing and Dispute Resolution*, IBFD 2011, p.542.

¹¹⁶ 1990 年代以降 20 年余りで(2010 年 5 月末まで)、仲裁条項を含む租税条約は急増し(90 件)、その約 3 分の 1 をオランダが占めていることが報告されている。古賀・前掲注 84)178 頁

¹¹⁷ 蘭・ラトビア租税条約(1994)、蘭・ウクライナ租税条約(1995)、蘭・ベネズエラ租税条約(1995)、蘭・ロシア租税条約(1996)、蘭・カザフスタン租税条約(1996)、蘭・エストニア租税条約(1997)、蘭・アイスランド租税条約(1997)、蘭・マケドニア租税条約(1998)、蘭・リトアニア租税条約(1999)、蘭・エジプト租税条約(1999)、蘭・クロアチア租税条約(2000)、蘭・モルドバ租税条約(2000)、蘭・クウェート租税条約(2001)、蘭・アルメニア租税条約(2001)、蘭・ウズベキスタン租税条約(2001)、蘭・ジョージア租税条約(2001)、蘭・ポーランド租税条約(2002)、蘭・ウガンダ租税条約(2004)、蘭・アルバニア租税条約(2004)、蘭・スロベニア租税条約(2004)、蘭・ミャンマー租税条約(2006)、蘭・バルバドス租税条約(2006)、蘭・ヨルダン租税条約(2006)、蘭・UAE 租税条約(2007)、蘭・アゼルバイジャン租税条約(2008)、蘭・南アフリカ租税条約(2008)、蘭・カタール租税条約(2008)、蘭・バーレーン租税条約(2008)、蘭・ガーナ租税条約(2008)、蘭・日租税条約(2010)、蘭・香港租税条約(2010)、蘭・スイス租税条約(2010)、蘭・独租税条約(2012)、蘭・エチオピア租税条約(2012)、蘭・ノルウェー租税条約(2013)、蘭・英租税条約(2013)

¹¹⁸ Velthuisen, Erik, *Settlement of Dispute in Dutch Tax Treaty Law*, in: Lang, Michael and Züger, Mario (ed.), *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, IBFD 2002, p.183.

¹¹⁹ Ibid. p.155.

¹²⁰ 1987 年、オランダは、自国のモデル条約を公表した。しかしモデル条約がオランダ租税条約政策の雛形として機能することはなく、重要なものとしての扱いはなされなかった。それは、Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy 2011(MTTP)によっても確認された。

¹²¹ Velthuisen, Erik(Fn.118), p.172.

¹²² Ministerie van Financiën, Summary Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy 2011, <http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/circulaires/2011/02/14/summary-memorandum-dutch-tax-treaty-policy-2011/summary-memorandum-dutch-tax-treaty-policy-2011.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

¹²³ なお、MTTP は、OECD コメントリーは租税条約の解釈にとって“極めて重要”であることを示したオランダ最高裁判所判決について言及した上で、その重要性を強調する。これは条約相手国が OECD 非加盟国であっても同様である。Lucas J. De Heer (Fn.111),p.474.

¹²⁴ Ministerie van Financiën(Fn.122),p.1.

¹²⁵ Lucas J. De Heer (Fn.111),p.460.

¹²⁶ Kartrin McGauran, Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?, SOMO 2013, P.29.

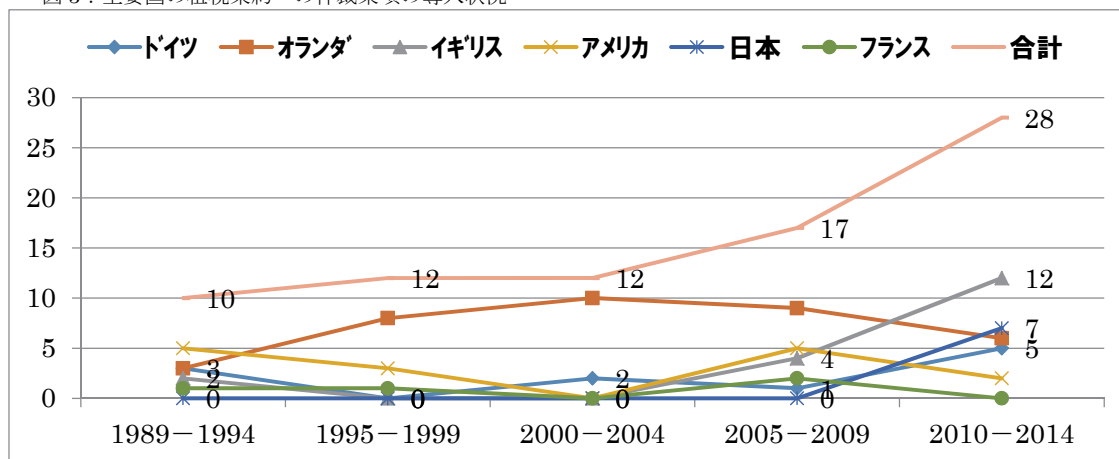
¹²⁷ Jean-Paul van den Berg and Johan Vrolijk, Highlights of the New Dutch Tax Treaty Policy, Tax Notes International, 2011, p.730.
<http://www.stibbe.com/~media/3%20news/publications/amsterdam/jean%20paul%20van%20den%20berg/jean%20paul%20vd%20berg%20-%20highlights%20of%20the%20new%20dutch%20tax%20treaty%20policy.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

4. 主要国の展開

2008 年 OECD モデル租税条約改訂以降、租税条約の締結又は改正の際に仲裁条項を導入する件数が飛躍的に増大していることが確認される(図 3)¹²⁸。この牽引役となっているのが、日本、イギリス、ドイツである。とりわけ、日本¹²⁹、イギリス¹³⁰は 2008 年 OECD モデル租税条約改訂以前、仲裁条項導入に消極的であったが、現在では、新たに租税条約を締結又は改正する際、ほぼ全ての租税条約に義務的仲裁条項を導入している。ドイツ、オランダは、自国の租税条約政策として、租税条約への仲裁条項導入を明確に示している点で注目される。対照的に、アメリカ、フランス¹³¹は租税条約上に仲裁条項を導入することについては肯定しつつも、積極的に導入する立場ではない。

また、アメリカやドイツに代表されるが、OECD モデル租税条約 25 条 5 項とは明確に異なる仲裁条項を導入している国も存在する。その一方で、日本やオランダのように、基本的に OECD モデル租税条約に依拠した仲裁条項を採用している国があるなど、主要国の態度は一様ではない。いずれにしても、OECD モデル租税条約改訂が各国租税条約政策に与えたインパクトは相当大きいと思われる。今後も、義務的仲裁条項を導入した租税条約の数はコンスタントに増加していくであろう¹³²。

128 図 3：主要国の租税条約への仲裁条項の導入状況



(2014 年 9 月末までに仲裁条項が導入された主要国の租税条約(署名済・未発効含む)の数を各期間に分けたうえで、算出している。ただし、各期間内に任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への改正が行われた場合も 1 と数えている。なお、合計数算出の際には、重複のなきよう調整している。)

¹²⁹ 日本は、2008 年 OECD モデル租税条約改訂以前は租税条約に仲裁条項を導入していなかった。日蘭租税条約に義務的仲裁条項を導入した後は、新たに租税条約を締結又は改正する際に仲裁条項を導入している。現在は、日蘭租税条約(2010)のほか、日香港租税条約(2010)、日・ボルトガル租税条約(2011)、日・ニュージーランド租税条約(2012)、日米租税条約(2013)、日・スウェーデン租税条約(2013)、日英租税条約(2013)との 7 ヶ国との間の租税条約に仲裁条項を導入している。

¹³⁰ イギリスは、日本同様、2008 年 OECD モデル租税条約改訂以降、積極的に租税条約に仲裁条項を導入している。現在は、英・アゼルバイジャン租税条約(1994)、英仏租税条約(2008)、英・スイス租税条約(2009)、英・カタール租税条約(2010)、英・メキシコ租税条約(2011)、英・アルメニア租税条約(2011)、英・バーレーン租税条約(2012)、英・リヒテンシュタイン(2012)、英・アイスランド租税条約(2012)、英・アルバニア租税条約(2013)、英蘭租税条約(2013)、英・ノルウェー租税条約(2013)、英・スペイン租税条約(2013)、英日租税条約(2013)、英加租税条約(2014)、英・タジキスタン租税条約(2014)、英・ベルギー租税条約(2014)、英独租税条約(2014)の 18 ヶ国との間の租税条約に仲裁条項を導入している。

¹³¹ フランスは、初期の段階でドイツ(1989)、アメリカ(1994)、カナダ(1995)との間の租税条約に仲裁手続を導入するものの、その後は消極的な立場である。2008 年 OECD モデル租税条約改訂後は、イギリス(2008)、アメリカ(2009)との間の租税条約に義務的仲裁条項を導入した。Gibert, Bruno, France, in: Anuschka Bakker and Marc M. Levey (ed.), Transfer Pricing and Dispute Resolution, IBFD 2011, p.306.

¹³² Lang, Michael, Union law and OECD Model Concept, What Can We Learn from the Comparison?, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.87.

しかし、租税条約に仲裁条項が導入されている現在、「異質な状況(very heterogeneous)」¹³³が創り出されているとの指摘もなされている。すなわち、現行の租税条約は、大別して、相互協議手続のみを定める租税条約、相互協議手続の補完的紛争解決手段として任意的仲裁条項を定める租税条約又は義務的仲裁条項を定める租税条約と 3 種類に分類することができる。租税条約に用意されている法的保護の水準が租税条約によって大きく異なることが問題点として指摘され始めているのである。谷口勢津夫教授は、「租税条約のこのような「跛行的」法状態は、国際的経済活動に対して中立的とはいえず、また、国際課税の場面における法治国家(違法な租税侵害から保護する国家)としての正統性の観点からも、問題とすべきであろう」¹³⁴と指摘されている。今後も OECD モデル租税条約を基本とした義務的仲裁条項の導入が進むことが予想されるが、その改正作業は可及的速やかに行われるべきであろう。

第 2 節 多国間租税条約における仲裁手続

第 1 款 手続の概要

EU 仲裁条約は、EU 加盟国が関係する移転価格課税事案のみを紛争解決の対象とする多国間租税条約である¹³⁵。EU 仲裁条約における手続規則は、EU 仲裁条約のほか、2002 年に設置された Joint Transfer Pricing Forum(JTPF)により採択された仲裁条約の効率的な執行のための行動指針(Code of Conduct)に規定されている。なお、実際に EU 仲裁条約における Advisory commission(以下、「仲裁委員会」とする¹³⁶)へ付託された事案は、僅か 2 件にとどまる¹³⁷。

EU 仲裁条約における紛争解決手続の流れは次の通りである。

① 相互協議の開始

EU 仲裁条約についても相互協議前置主義を採用している¹³⁸。したがって、まず権限ある当局は、EU 域内の関連企業間取引に対する移転価格課税事案について、相互協議を行う。しかし、相互協議を開始してから 2 年を経過しても当該事案を解決することができなかった場合、権限ある当局は、仲裁委員会に事案を付託しなければならない(EU 仲裁条約 7 条 1 項)。この際、納税者の意向は考慮されないが、相互協議の期間を延長することにつき納税者が同意したときは、権限ある当局は更に 2 年間相互協議をすることができる。権限ある当局の仲裁委員会への事案付託義務は、当該移転価格事案が重加算税対象事案・遁脱事案(liable to serious penalty ¹³⁹)である場合にのみ免除される(EU 仲裁条約 8 条 1 項)。

¹³³ Christian J. Schmidt, Germany(F.n.108),p.397.

¹³⁴ 谷口・前掲注 81)10 頁

¹³⁵ なお、実際に EU 仲裁条約における仲裁委員会(Advisory commission)へ付託された事案は、僅か 2 件(一つは 2003 年 3 月(フランス・イタリア)、もう一つは 2005 年 4 月に付託されたとされる)であるが、権限ある当局の反対により、いずれも仲裁決定は公開されていない。

¹³⁶ Advisory Commission については、増井良啓教授は「助言委員会」増井・前掲注 48)200 頁、村井正教授は「諮問委員会」村井・前掲注 46)7 頁と訳されている。本論文では文言の統一を図るために、「仲裁委員会」と訳すことにする。

¹³⁷ Perrou, Katerina, Taxpayer Participation in Tax treaty Dispute Resolution, IBFD 2012,p.25.

¹³⁸ 村井・前掲注 46)8 頁

¹³⁹ なお、“serious penalty”の意義については、一義的ではなく、各国が留保を付している。例えば、ポルトガルは、1000,000 Portuguese escudos 以上の罰金が科せられる刑事罰含むとされ、また、イギリスは、不正又は無申告により、刑事罰と行政罰の対象となる事案のことを指すとしている。

② 仲裁委員会(Advisory Commission)の設置

仲裁委員会は、権限ある当局の代理人(通常 2 名)、仲裁人(通常 2 名)、仲裁人委員会の議長の 5 名から構成される¹⁴⁰。仲裁人及び仲裁委員会の議長は仲裁人リストから任命される(リスト方式を採用)。すなわち、仲裁人候補者は事前に仲裁人リストに登録されており、権限ある当局の合意によって、仲裁人リストの中から仲裁委員会を構成する仲裁人が選出されるのである(EU 仲裁条約 9 条 5 項)。仲裁人リストには、各締約国が指名した 5 人の仲裁人候補者が登録されている。仲裁人リストに指名される者は、有能(competent)で独立(independent)しており、かつ EU 域内に居住する人物でなければならない(EU 仲裁条約 9 条 4 項)。仲裁委員会の議長も仲裁人リストから選任されるが、議長は最高裁判所に任官する資格のある人物(the qualification required for appointment to highest judicial offices in this country)、又は権威のある弁護士として認知されている人物(a juris consult of recognized competent)でなければならない(EU 仲裁条約 9 条 5 項)。

仲裁委員会の構成員は、仲裁に関して知り得た情報について秘密保持義務を負う。また、各締約国は秘密保持遵守のための処罰規定を設けなければならない、処罰規定を設けた場合には EU 委員会に報告し、EU 委員会が他の締約国に報告する(EU 仲裁条約 9 条 6 項)。

③ 仲裁委員会(Advisory Commission)の審理と決定

仲裁委員会は、仲裁委員会の議長が必要な全ての情報・資料を受け取ったことを確認した日から 6 ヶ月以内に仲裁決定を書面で表明しなければならない(EU 仲裁条約 11 条 1 項)。

仲裁委員会に付託される事案は国家対国家の紛争であるため、納税者は当事者ではない。しかし、納税者は移転価格課税によって影響を受ける地位にあることから、EU 仲裁条約は広範に納税者の手続参加を認めている¹⁴¹。例えば、納税者は、仲裁委員会に対して、あらゆる情報、証拠、書類を提出することができ、また、仲裁委員会に自ら参加するか、代理人を出席させることができる(EU 仲裁条約 10 条 2 項)。他方、仲裁委員会は、納税者に対して仲裁委員会が必要となるあらゆる情報の提供、納税者の出頭を命ずることができる(但し、企業秘密等がある場合には免除される(EU 仲裁条約 10 条 1 項))。このように、仲裁委員会は、事実認定のために広範な手段を講じ得るのである¹⁴²。これらの審理は非公開でなされる。仲裁委員会による決定は、仲裁委員会の構成員による単純多数決により決せられる(EU 仲裁条約 11 条 1 項)。

④ 相互協議による合意までの猶予期間

仲裁委員会の決定から 6 ヶ月を経過するまでは、仲裁決定は権限ある当局を拘束しない。すなわち、仲裁委員会が仲裁決定を表明してから 6 ヶ月以内に権限ある当局間で別の合意に達することができないときに初めて拘束力を持つことになる(EU 仲裁条約 12 条 1 項)。したがって、権限ある当局は、6 ヶ月以内であれば、仲裁決定とは異なる合意をすることができる。なお、仲裁委員会の決定は納税者を拘束しない¹⁴³。

¹⁴⁰ 権限ある当局の代理人の数は、当局の合意により 1 名に減らすことができる(EU 仲裁条約 9 条 1 項)。

¹⁴¹ Züger, Mario, (F.n.24)p.89.

¹⁴² 移転価格課税の紛争が、権限ある当局間における事実関係のすり合わせの不足に起因するものであれば、この権限は重要なものとなる。Ibid.p.90.

¹⁴³ もちろん、仲裁決定が納税者に対しても拘束力を有するという点につき、あらかじめ課税当局と納税者で合意をす

第2款 OECD モデル租税条約との比較

EU 仲裁条約と OECD モデル租税条約を比較すると図 4¹⁴⁴の通りとなる。EU 仲裁条約と OECD モデル租税条約は細部において相当異なっているが、とりわけ、(1)仲裁委員会の構成、(2)納税者の手続参加、(3)仲裁決定の拘束力の3点につき大きな違いが確認されるため、以下ではそれぞれ見ていくこととする¹⁴⁵。

(1) 仲裁委員会の構成

仲裁による事案の解決は、仲裁委員会の質に依拠するところが大きく、有能な仲裁人を得ることができるかどうかの仲裁の成否の鍵となることが指摘されている¹⁴⁶。OECD モデル

ることは可能である。法的効力を及ぼすためには、納税者と課税当局との間で合意がなされなければならない。
Velthuisen, Erik (F.n.118), p172.

¹⁴⁴ 図4：EU 仲裁条約と OECD モデル租税条約の比較

	EU仲裁条約	OECDモデル租税条約
ad hoc/常設	ad hoc	ad hoc
仲裁の判断方式	「Independent opinion」方式	①「Independent opinion」方式 ②「Last best offer」方式
対象事案	EU域内の移転価格に関する紛争のみ。	「条約に適合しない課税」を「受けた」事案
仲裁開始の要件	相互協議手続開始から2年経過しても解決しない場合。 (ただし、納税者の合意による期限延長可。)	相互協議手続開始から2年経過しても解決しない場合。
納税者の同意	納税者の承認は不要。 ただし、納税者は仲裁付託を妨げることができる。	納税者の仲裁付託要請が必要。
仲裁委員会の構成	仲裁委員会の議長、権限ある当局の代理人(2名)、仲裁人(2名)の5名で構成。各締約国から1名選出し、残りの仲裁人と議長は仲裁人リストから選出。	①方式：仲裁委員会の議長、仲裁人(2名)の3名で構成。両当局が1名ずつ選任し、その2名が議長を選任。 ②方式：仲裁人1名。両当局の合意により1名の仲裁人を選任。
仲裁人の選任要件	仲裁人リストに指名される人物の適格要件：①有能かつ独立であること。(権限ある当局と関係を持ってはならない)②EU域内に居住し、かつ締約国の国民であること。 議長は、最高裁判所に任官する資格のある者、又は権威ある弁護士として認知されている者でなければならない。	あらゆる者が仲裁人として選任され得る(政府職員を仲裁人に任命することも可)。但し、当該仲裁手続に至った当該事案の過去の段階で関与した者は除かれる。
納税者の関与	仲裁委員会に対して、証拠、書類、情報の提供可能。 納税者自ら仲裁手続に参加することが可能。	①方式：可能。意見を書面で提出。仲裁人の許可を得て、仲裁手続において口頭で自らの立場を表明することが可能。 ②方式：不可能
決議の方法	単純多数決	単純多数決
仲裁決定の内容	仲裁委員会の構成員の氏名、仲裁付託事項、仲裁決定に至る要約、仲裁決定の基礎となった議論と方法、仲裁決定、仲裁決定の送達場所、仲裁決定の送達の日付、仲裁委員会の構成員の署名。	①方式：依拠した法源、結論に至った理由 ②方式：締約国の提示したいずれかの案、簡潔な理由。
仲裁決定の拘束力	仲裁決定から6ヶ月以内に当局が合意をすることができない場合に、権限ある当局を拘束する。	仲裁決定は権限ある当局を拘束するが、納税者は拘束されない。したがって、国内法上可能な場合、納税者等は相互協議による合意内容を拒否して国内救済手続を求めることができる。
仲裁決定の先例	同一の納税者および同一の争点、相当程度類似した事実にかかる後続の相互協議事案において考慮に入れられ、また、適切な場合に他の事件においても考慮に入れられる。	先例的価値無し。
仲裁決定の確定	確定し、上訴は不可。	原則：確定し、上訴は不可。 例外：25条5項の違反、又は付託事項若しくはこの合意に含まれる仲裁判断に合理的に影響を及ぼしたであろう手続規則の違反を理由に、両締約国の一方の裁判所で執行不能と判断された場合は確定しない。
決定の公開・非公開	原則：非公開 例外：納税者による同意を条件として、納税者の氏名及び納税者を特定することができるような情報を除いた様式で公開される	原則：非公開 例外：双方の権限ある当局と納税者が同意した場合に、関係当事者の名前等を言及することのないよう編集された形で公開される。
守秘義務	仲裁委員は仲裁手続において知り得た情報全てにおいて守秘義務を負う。そして、守秘義務の違反に対して処罰規定を設けるよう加盟国に対して義務付けている。	仲裁人及びその職員は守秘義務を負う。守秘義務違反の場合に適用される制裁については、条約の関連条項(25条及び26条)及び締約国の国内法が適用される。

¹⁴⁵ 仲裁付託の対象事案についても両者は大きく異なるが、それについては第4章第1節で別途、検討している。

¹⁴⁶ 増井良啓「租税条約上の仲裁に関する IFA 報告書」ジュリスト 1244 号(2003)280 頁、 駒宮史博「所得税に関する国際

租税条約と EU 仲裁条約とでは、仲裁委員会の構成方法、仲裁委員会の構成人数、仲裁人資格の点でそれぞれ異なる。

① 仲裁委員会の構成方法

OECD モデル租税条約は、権限ある当局が 1 名ずつ選任し、2 名が残り 1 名を選任する方式を採用している。これに対して、EU 仲裁条約はリスト方式を採用している¹⁴⁷。現行の二国間租税条約が前者の方式を採用していることから、EU 仲裁条約における構成方法は租税条約上の仲裁においては独特なものであるため注目されている¹⁴⁸。EU 仲裁条約のようにリストとして公表しておくかは別にしても、迅速に仲裁人を任命するために、双方の権限ある当局内部であらかじめ仲裁人を指名しておくことは必要であろう。

② 仲裁人の構成人数

OECD モデル租税条約の場合は 3 名で構成されるのに対して、EU 仲裁条約の場合は通常 5 名で構成される。EU 仲裁条約は、両当局の合意によりさらに仲裁委員会の構成人数を変更できる点も特徴的である。しかし、仲裁委員会の構成人数に関しては、多ければ多いほど仲裁手続の進行が困難なものになることが指摘されており、3 名による構成が最も適していると考えられている¹⁴⁹。他方で、仲裁委員会を 3 名で構成する場合、第 3 の仲裁人の選定が重要な意味を持つことになるから¹⁵⁰、その選定の難しさが指摘されている¹⁵¹。したがって、仲裁委員会の構成を速やかに進めるために、第三の仲裁人の選定期限、及び選定がない場合の選定権の指定などを規定しておくことが必要となる。OECD モデル租税条約は、仲裁申立人の要請により OECD 租税政策センター長が 10 日以内に選定を行うことを規定している。

③ 仲裁人資格

OECD モデル租税条約は、仲裁人の唯一の条件として「仲裁の要請を受けた事案につき、過去に関与した者でないこと」を挙げるだけで、文言に忠実に従えば、極めて広範な人物が仲裁人となり得ることになる。それゆえ、仲裁人 3 名の内 2 名が同一の国籍である可能性や、現職の税務当局職員が仲裁人となる可能性もあり、仲裁人資格についてももう少し制限を加えるべきとの指摘がなされている¹⁵²。これに対して、EU 仲裁条約は、仲裁人リストに指名される者は有能(competent)で独立(independent)しており、かつ EU 域内に居住する人物でなければならない。議長については、さらに資格要件が加重されており、有能な法律家であることが予定されている。しかし、この点について、村井正教授は「移転価格の問題は、無体財産権の対価(Super royalty)をはじめ、法律問題から経済分析の問題に移りつつあるこ

的裁定制度について」租税研究 641 号(2003)73 頁以下、村井・前掲注 46)12 頁、

¹⁴⁷ その他、①両締約国、及び納税者が 1 名ずつ選任し、3 名がもう 1 名を選任し 4 名で構成する方式(或いは仲裁人が 4 名では結論が出ない場合があり、3 名が 2 名を選任し、5 名で仲裁を構成するという方式)や、②第三者機関による選任方式、なども仲裁委員会の構成方式として紹介されている。増井・前掲注 146)280 頁、駒宮・前掲注 146)76 頁

¹⁴⁸ Lang, Michael(F.n.132), p.87.

¹⁴⁹ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15),p.72.

¹⁵⁰ Ibid.

¹⁵¹ 服部弘「仲裁人の選定」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)200 頁

¹⁵² 古賀・前掲注 84)186 頁

とに照らせば、EC 案や改訂米独条約の中で提案されているような上級法律家で賄うことができるであろうか」¹⁵³、「一般に、裁判官のような視野の狭い者は仲裁委員会の構成員としての適格性を欠くのではないか」¹⁵⁴と指摘し、その上で、「事案によっては法律家に限らず、もっと幅の広い専門分野に精通した人物」¹⁵⁵を仲裁人として選任することが必要であるとする。

(2) 納税者の手続参加

OECD モデル租税条約では、仲裁の決定方式によって、納税者の手続参加の程度が異なっている。Independent opinion 方式の場合、納税者は直接又は代理人を通して仲裁委員会に対して自己の意見を提出することができ、また、仲裁委員会の許可があれば、口頭による意見陳述も認められている。Last best offer 方式の場合、納税者の手続参加は認められていない。これに対して、EU 仲裁条約の場合、納税者の手続参加を広く認めている点で注目されている¹⁵⁶。納税者から仲裁委員会への直接の証拠提出や情報提供が権利として認められ、さらに口頭による意見陳述についても仲裁委員会の許可は不要であり、納税者の積極的な手続参加が予定されている。

(3) 仲裁決定の拘束力

OECD モデル租税条約における仲裁委員会の決定は双方の権限ある当局を拘束する。したがって、仲裁委員会の決定が出された場合、権限ある当局は決定内容に従った相互協議の合意をしなければならない。また、納税者は仲裁決定に拘束されないため、国内法的救済手続に移行することができる。これに対して、EU 仲裁条約では、仲裁委員会の決定の表明から 6 ヶ月間は権限ある当局間で仲裁決定と異なる合意をすることができる。それゆえ、仲裁委員会の決定が出されてから 6 ヶ月間は非拘束的である。この仕組みは「仲裁と調停の一種の混合」¹⁵⁷であるとされ、最終的な結果が出ることを保障しつつも、当事者がより良い合意を模索することを許容している点で EU 仲裁条約の魅力の一つであるとして紹介されている¹⁵⁸。一方で、委員会の地位が当事者に比べて相対的に低くなることから、仲裁決定を思案する仲裁人らの士気の低下が避けられないのではないかという懸念も指摘されている¹⁵⁹。また、納税者は仲裁付託を妨げることができる一方で、国内法的救済手続を放棄することが仲裁付託要件とされており、OECD モデル租税条約と比して仲裁の実効性は確保されているといえる。

第 3 款 EU における条約相互の関係についての理解

1. 二国間租税条約との関係

EU 仲裁条約の加盟国同士が二国間租税条約を締結する場合、EU 仲裁条約上の紛争解決

¹⁵³ 村井・前掲注 46)12 頁

¹⁵⁴ 村井＝川端・前掲注 54)39 頁

¹⁵⁵ 村井・前掲注 46)12 頁

¹⁵⁶ Hinnekens, Luc, Legal Sources and Interpretation of European Tax Arbitration Convention and its Recognition of The Taxpayer, in : IFA, Resolution of Tax Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.25ff.

¹⁵⁷ 増井・前掲注 48)200 頁

¹⁵⁸ 増井・前掲注 48)200 頁

¹⁵⁹ 駒宮・前掲注 146)79 頁

手続と二国間租税条約上の紛争解決手続とが重なり合う可能性がある。すなわち、移転価格課税事案について、EU 仲裁条約と二国間租税条約のいずれも対象としていることから、両者の調整がなされなければならない。

これについて、まず、EU 仲裁条約 15 条は、移転価格課税について、二国間租税条約及び国内法にさらに広範な義務が規定されている場合には、EU 仲裁条約はそれら義務の履行には影響を与えないことを規定して両者の調整をしている。また、二国間租税条約の中には、EU 仲裁条約の適用を優先させることを明示して、両者の抵触を避けているものもある。例えば、英・スペイン租税条約(2013)25 条 5 項¹⁶⁰は、いずれかの権限ある当局に対して EU 仲裁条約に従って事案が申立てられた場合、二国間租税条約を根拠に仲裁付託することは、もはやできないことを規定している。その他、German Model (2013)24 条 5 項は、EU 仲裁条約が二国間租税条約に優先することを明記している¹⁶¹。

一方で、二国間租税条約では不十分な部分を EU 仲裁条約が補完することにより、EU 域内の法的保護を向上させているとも評価されている¹⁶²。例えば、EU 加盟国と締結するドイツの租税条約の中には、OECD モデル 9 条 2 項に対応する条項を含んでいないものもあり、締約国が移転価格課税を行った場合、経済的二重課税が残り得るが、EU 仲裁条約が適用されることによって、二重課税は排除され、この限りで納税者の法的保護が向上するのである。

こうしてみると、二国間租税条約と EU 仲裁条約は、単に抵触と調整の関係にあるのではなく、二国間租税条約における不足を補完する関係でもある。

2. ECJ による判断と租税条約上の仲裁との関係

租税条約上の仲裁以外の可能性として、常設の国際裁判所への案件付託についても議論がなされてきた¹⁶³。独・オーストリア租税条約 25 条 5 項は「この条約の解釈又は適用に関して生じたいかなる困難又は疑義についても、前項の規定に従って申し立てられた日から 3 年以内に、権限ある当局間の相互協議手続によって解決することができない場合には、申立人の要請により、EC 条約 239 条に基づいて、ECJ へ付託されるものとする(shall)。」と規定し、租税条約に関する紛争について 3 年以内に解決することができない場合には、ECJ への事案付託を義務付けている。すなわち、独・オーストリア租税条約は、EC 条約 239 条¹⁶⁴(現 EU 運営条約 273 条)を根拠にして ECJ へ事案を付託することを規定している。EC 条約 239 条によれば、ECJ がある紛争について管轄権を有するためには、次の 3 要件を充足しなければならないとする¹⁶⁵。

- ① 加盟国間の紛争であること。
- ② 当該紛争が、基本条約の“対象事項(subject matter)”であること。

¹⁶⁰ 英・スペイン租税条約 25 条 5 項

“These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration …if the case has been presented to either competent authority under the European convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, signed on 23rd July 1990.”

¹⁶¹ Christian J. Schmidt (F.n.108),p.397.

¹⁶² Ibid.p.420.

¹⁶³ Züger, Mario (F.n.24),p.109ff.

¹⁶⁴ EC 条約 239 条

“The Court of Justice shall have jurisdiction in any dispute between Member States which relates to the subject matter of the Treaties if the dispute is submitted to it under a special agreement between the parties.”

¹⁶⁵ Züger, Mario (F.n.24),p.113

③ 当該紛争が、国家間の“特別合意(special agreement)”に基づいて付託されていること。

そこで、独・オーストリア租税条約間の問題が ECJ の管轄に服するのか問題となる。ここで特に問題となるのは、当該紛争が、基本条約の“対象事項(subject matter)”であるか否かである。これについて、一般には、EU 加盟国の締結する租税条約は EC 条約の“対象事項(subject matter)”に関係するとして説明されてきた¹⁶⁶。すなわち、EC 条約 293 条は、締約国間で二重課税が生じた場合には、加盟国に対して、それを除去するための交渉を義務付けていたことから、加盟国間の二重課税の除去に関する事案は EC 条約 293 条と密接に関連する事項であり、239 条は当該事案についてまで及ぶものと考えられていた。したがって、独・オーストリア租税条約に限らず、EU 加盟国の租税条約に関する紛争は、他の要件を充足すれば ECJ が管轄権を有することになるのである。しかし、EC 条約 293 条が削除された今、ECJ への事案付託の可能性に関する疑義が生じなくもない。

ECJ への事案の付託がなされた場合、ECJ の手続規則に則り、仲裁手続は進行すると考えられている¹⁶⁷。ECJ による決定は、締約国を拘束するため、もはや EU 仲裁条約に基づいて仲裁委員会(Advisory commission)に事案を付託することはできないものと思われる。

¹⁶⁶ Züger, Mario (F.n.24),p.113. : Baßler, Johannes(F.n.107),p.254.

¹⁶⁷ Baßler, Johannes(F.n.107),p.254.

第3章 租税条約における仲裁制度と他の法領域における紛争解決手続

第1節 他の法領域における紛争解決手続

他の法領域における紛争解決手続と租税条約上の紛争解決手続との比較研究の重要性は早くから注目されていた。G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教授は、国際商事仲裁の事案等、他の法領域における紛争解決手続の研究の有効性について指摘している¹⁶⁸。実際に2003年に IFA により提案された租税条約上の仲裁に関する報告書は、「国際商事紛争や国際投資紛争の分野における仲裁の経験を参照し、それらとの対比で租税条約上の仲裁を論じている」¹⁶⁹として注目されている。

本格的に租税条約上に仲裁が導入され始めて20年余経過するが、租税条約仲裁が利用され、事案の解決に繋がったという事例は僅かである。対照的に、国際商事仲裁、及び投資協定仲裁、WTO における紛争解決手続は近年活発に利用されており、付託件数を伸ばす中で経験が積まれている¹⁷⁰。租税条約上の仲裁事案の集積が僅かであることに鑑みれば、現在においても尚、他の紛争解決手続との比較研究¹⁷¹は有効であり、租税条約における仲裁手続の課題を考察する上で、有益な材料を提供してくれるものであると考える¹⁷²。

第1款 国際商事仲裁裁判所による仲裁手続

国際貿易が急速に発展し国家間の取引が拡大してきたことに伴い、国際商事仲裁の利用も増大してきた。とりわけ、ICC 仲裁裁判所のような国際的な仲裁機関は、事案の付託件数を大幅に伸ばしてきている。なお、ICC 仲裁規則1条2項が「仲裁裁判所は・・・仲裁委員会による紛争の解決を管理する」と規定するように、仲裁機関は仲裁規則を置いて仲裁手続の制度的枠組みを提供する一方で、仲裁手続の適性かつ迅速な進行を確保するための指揮管理を行っている。したがって、仲裁機関それ自体は仲裁を行なわないことには注意が必要である。

ICC 仲裁規則における仲裁手続¹⁷³の流れは次の通りである。

① 仲裁合意と仲裁申立て

ICC 仲裁によって紛争解決を行なうためには、事前に仲裁合意がなされている必要がある。仲裁申立ては、ICC 本部(パリ)又は ICC 仲裁裁判所事務局(香港)に仲裁申立書を提出することでなされるが(ICC 仲裁規則4条1項)、仲裁申立書には、当事者の氏名、名称、住所

¹⁶⁸ “it might be rewarding to study some cases of international commercial arbitration” Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15), p.35

¹⁶⁹ 増井・前掲注146)278頁

¹⁷⁰ 矢倉信介＝高取芳宏＝ローレンツ・ジャガー＝ジェームズ・クラクソン「国際仲裁の迅速化と費用節約の方策」JCAジャーナル60巻3号(2013)18頁、小寺彰「投資協定の現代的意義—仲裁による機能強化」小寺彰編『国際投資協定 仲裁による法的保護』(三省堂,2010)3頁

¹⁷¹ Monique van Herksen and David Fraser, Comparative Analysis Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy, International Transfer Pricing Journal, IBFD 2009,p.1.では、2008年にOECDモデル租税条約が改訂された際、OECDモデル租税条約上の仲裁手続及びEU仲裁条約における仲裁手続といった租税問題における紛争解決手続と、国際商事仲裁等(投資協定を含む)との比較を行っている。

¹⁷² “There is a need to share the experience of existing arbitration clause, of the Arbitration Convention and of dispute resolutions in other fields of law” Lang, Michael and Wiman, Bertil, Conference on Arbitration in Tax Treaty, Intertax, 2014, p.202.

¹⁷³ ICC, 仲裁手続に関するQ&A, <http://www.iccjapan.org/icc-japan/Q&A.htm> [last visited 1.Nov.2014]

及びその他の連絡先をはじめ、申立に至る紛争の性質及び状況並びに請求の根拠の記述、求める救済の内容など、所定の事項が記載されなければならない(ICC 仲裁規則 4 条 3 項)。

ICC 仲裁事務局は、仲裁申立書及びその添付書類の写しを被申立人に送付して、被申立人に対して、答弁書を提出するよう要請する(ICC 仲裁規則 4 条 5 項)。被申立人は、ICC 仲裁事務局から申立書を受領した日から 30 日以内に、これに対する答弁書を提出しなければならない(ICC 仲裁規則 5 条 1 項)。

② 仲裁委員会の設置

ICC 仲裁は、仲裁人 1 人又は 3 人で仲裁委員会が構成される(ICC 仲裁規則 12 条 1 項)。仲裁人の人数につき当事者間で合意がある場合は、当事者の合意によって 1 人又は 3 人のいずれかとなるが、当事者間に合意が無い場合には、ICC 仲裁裁判所によって、原則として単独仲裁人が選定され、ICC 仲裁裁判所がその紛争について 3 人の仲裁人を選定することが妥当であると認める場合には、3 人の仲裁人が選定される(ICC 仲裁規則 12 条 2 項)。

単独仲裁人に合意している場合は、当事者が合意によって単独仲裁人を指名して、ICC 仲裁裁判所に確認を求めることになる(ICC 仲裁規則 12 条 3 項前段)。

当事者が 3 人の仲裁人による解決に合意している場合は、各当事者は申立書及び答弁書の中でそれぞれ 1 人の仲裁人を指名し、ICC 仲裁裁判所による確認を求めることになる(ICC 仲裁規則 12 条 4 項前段)¹⁷⁴。仲裁委員会の議長となる仲裁人は、ICC 仲裁裁判所によって選定されるが、当事者が別段の合意をしている場合は、合意されている手続に従って選定がなされる(ICC 仲裁規則 12 条 5 項)。

仲裁人は「不偏」であり、かつ仲裁に関与する当事者から「独立」したものであることを要し、かつあり続けなければならない(ICC 仲裁規則 11 条 1 項)、「不偏性」「独立性」に関して疑義がある場合の仲裁人の忌避手続も用意されている(ICC 仲裁規則 14 条)。

③ 仲裁委員会の審理と判断

ICC 仲裁事務局は、予納金が支払われていることを条件として、仲裁委員会の構成後、直ちに、申立書及び答弁書等を仲裁委員会に送付する(ICC 仲裁規則 16 条)。仲裁委員会は、書類を受領してから 2 ヶ月以内に、当事者及び仲裁人の署名のなされた付託事項書¹⁷⁵を ICC 仲裁裁判所に送付しなければならない(ICC 仲裁規則 23 条 2 項)。付託事項書が当事者及び仲裁人により署名された場合、又は、ICC 仲裁裁判所の承認がなされた場合、仲裁手続は進行する(ICC 仲裁規則 23 条 3 項後段)¹⁷⁶。

審問、会合及び協議は、当事者に別段の合意がない限りは、当事者と協議の上、仲裁委員会が適切と思料する場所で開催される(ICC 仲裁規則 18 条 2 項、3 項)。また、仲裁手続は、

¹⁷⁴ いずれの場合も、仲裁人が指名されない場合は、ICC 仲裁裁判所が仲裁人を指名する(ICC 仲裁規則 12 条 3 項後段、12 条 4 項後段、ICC 仲裁規則 12 条 5 項)。

¹⁷⁵ 付託事項書を作成することによる利点は、①当事者の請求、求める救済方法及び決定すべき問題が要約されること、②仲裁当事者・仲裁代理人・仲裁委員会・適用される法・仲裁地・仲裁の開催場所・仲裁の言語などの重要な点を記録できること、③付託事項書の作成を通じて争点が明らかになることで、和解解決が促進されることなどがある(実際、多数の ICC 仲裁事件が、この段階において当事者間で和解解決され、申立てが取り下げられている)。ICC (Fn.173)

¹⁷⁶ なお、付託事項書への署名又は ICC 仲裁裁判所による付託事項書の承認がなされた後は、原則として、新たな申立又は反対請求申立の性質、仲裁の段階及びその他の関連事情を考慮した上で仲裁委員会が正当と認めることがない限り、当事者は、付託事項書の範囲を超える新たな申立又は反対請求申立をすることはできない(23 条 4 項)。

仲裁に適用される法について定めた国内法の有無に関わらず、本規則、及び本規則に定めがない場合には当事者が合意した規則、または合意がない場合には仲裁委員会が合意した規則により規律される(ICC 仲裁規則 19 条)。

仲裁委員会は 6 ヶ月以内に終局判断を下さなければならない(ICC 仲裁規則 30 条 1 項)。複数で仲裁委員会が構成される場合、仲裁委員会による判断は、多数決によってなされ(ICC 仲裁規則 31 条 1 項)、仲裁判断には、依拠した理由が記載される(ICC 仲裁規則 31 条 2 項)。

④ 仲裁判断の審査と執行

ICC 仲裁裁判所は、仲裁委員会が出した仲裁判断を審査する(ICC 仲裁規則 33 条)。ICC 仲裁裁判所は、すべての仲裁判断についてその形式に関する修正を行い、また、実体判断に関する点について、仲裁人の注意を喚起する。仲裁判断の内容が遵守されない場合、1958 年 6 月 10 日にニューヨークで作成された外国仲裁判断の承認及び執行に関する条約(以下、「ニューヨーク条約」とする。)の適用により執行することができる。ニューヨーク条約 3 条は、同条約締結国に対して、仲裁判断を拘束力あるものとして承認し、かつ、その判断が援用される領域の手続規則に従って執行するよう義務付けている¹⁷⁷。わが国では別に仲裁法¹⁷⁸を定めているが、憲法 98 条 2 項により条約が国内法に優先すると解釈されることから、ニューヨーク条約締結国における仲裁は、同条約が優先的に適用されることになり、仲裁法は適用されず、仲裁判断の執行はニューヨーク条約に基づいてなされる¹⁷⁹。

第 2 款 投資協定上の仲裁手続

1959 年 11 月 25 日に締結された初の投資協定(独・パキスタン投資協定)以降、投資協定(International Investment Agreement, IIA)は投資保護・投資促進のために、とりわけ先進国と発展途上国間において締結されてきた¹⁸⁰。投資協定の数 は 50 年余で飛躍的に拡大し、現在では 3000 近い投資協定が締結されている¹⁸¹。多くの投資協定では、国家対国家の仲裁と私人(投資家)対国家(投資受入国)の仲裁といった、二種類の紛争とそれぞれの紛争解決手続(ISDS 条項)を規定している。これにより、事案ごとに締約国間の個別の同意を要することなく、投資協定に関する紛争を仲裁に付託することができる。なお、投資協定紛争の大部分は私人対国家の紛争である¹⁸²。

国家対国家の紛争は、主として投資協定の解釈適用に関する両締約国間の紛争である。そして、外交交渉によっても解決することのできなかった事案について、一方の締約国が他方の締約国を相手にして仲裁に訴えるものである。例えば、日・ミャンマー投資協定(2014)17 条は締約国間の紛争の解決手続について、次の通り規定している。

¹⁷⁷ ニューヨーク条約 5 条 1 項には、仲裁判断の承認及び執行を拒否することができる例外的な事由が列挙されており、当事者は当該列挙事由に関する証拠を提出して、仲裁判断の承認及び執行を拒否するよう請求できる。その他、5 条 2 項には執行を求められた国家機関の拒否事由が列挙されている。

¹⁷⁸ わが国について言えば、仲裁判断は、仲裁地が日本にあるかどうかを問わず、確定判決と同一の効力を有する(仲裁法 45 条 1 項)また、ICC 仲裁には上訴制度はないが、当事者が仲裁判断の取消訴訟を提起する場合もある。仲裁判断の取消訴訟は、仲裁地の国内裁判所の専属管轄となり、仲裁法 44 条に規定されている。なお、仲裁地は、当事者間の合意がある場合には合意内容に従って決定され、合意がない場合には ICC 仲裁裁判所によって決定される(18 条 1 項)

¹⁷⁹ 野村美明「外国仲裁判断の承認と執行—ニューヨーク条約か 2 国間条約か」OSIPP Discussion Paper(2011) 3 頁

¹⁸⁰ Perrou, Katerina(F.n.137), p.87

¹⁸¹ 福永有夏『国際経済協定の遵守確保と紛争処理』(有斐閣, 2013)185 頁

¹⁸² 小寺・前掲注 170)6 頁

まず、いずれか一方の締約国が当該紛争について仲裁への付託を要請する。そして、仲裁付託につき公文を受領した日から 30 日以内に、双方の締約国は、それぞれ 1 名の仲裁人を任命する(同条約 17 条 2 項)。その後、30 日以内に任命された 2 人の仲裁人が、仲裁委員会の議長となる者について合意することにより、仲裁委員会が構成される(同条約 17 条 2 項)。議長となる第三の仲裁人は、いずれの締約国の国民であってはならない(同条約 17 条 2 項)。仲裁委員会が構成されれば、合理的な期間内に、投票の過半数による議決で決定がなされる(同条約 17 条 4 項)。当該決定は、最終的なものであり、かつ、拘束力を有するものとされる(同条約 17 条 4 項)。

私人(投資家)対国家(投資受入国)の紛争は、一方の締約国と他方の締約国の投資家との間の紛争である。具体的には、他方の締約国の投資家又は当該一方の締約国の区域内にある当該他方の締約国の投資家の投資財産について、協定に基づく当該一方の締約国の義務違反により損失又は損害が生じている場合の紛争である。

投資協定の中には仲裁を付託する前に国内法的救済手続の完了を要求するものや¹⁸³、投資家と投資受入国との協議を要求するものがある¹⁸⁴。かかる手続が要求されている場合には、仲裁付託をする前にこれらの手続を経る必要がある。その後の手続として、多くの投資協定は、投資紛争解決センター(ICSID)への事案付託による解決¹⁸⁵、UNCITRAL 仲裁規則¹⁸⁶等の国際商事仲裁規則による解決を規定しており、投資家に対して多様な紛争解決手段を提供している¹⁸⁷。投資家は列挙された多様な選択肢の中からいずれかの仲裁規則を選択するが、選択後は当該仲裁規則に従った手続が進行することとなる¹⁸⁸。

投資家対国家の投資紛争で最も広く利用される紛争解決の方法は、ICSID 条約に基づく仲裁であるため¹⁸⁹、以下では ICSID 仲裁の手続の流れをみていくこととする¹⁹⁰。

① 仲裁委員会の設置

ICSID 仲裁による解決を選択する場合、投資家は ICSID 事務局長に対して、書面による仲裁の請求をしなければならない(ICSID 条約 36 条)。紛争が仲裁に付託されると、仲裁委員会が構成される(ICSID 条約 37 条 1 項)。仲裁委員会は単独又は奇数の仲裁人によって構成される(ICSID 条約 37 条 2 項(a))。仲裁委員会の構成人数について、当事者間に合意がな

¹⁸³ なお、国内法的救済手続を完了していることを要求する投資協定は少数であり、多くは国内法的救済完了を経ることなく、仲裁付託をすることができる。福永・前掲注 181)100 頁

¹⁸⁴ わが国についてみれば、例えば日・ミャンマー投資協定(2014)は、協議要請後 3 ヶ月以内に投資紛争が解決されない場合には、仲裁に付託できると規定している。

¹⁸⁵ 1965 年、世界銀行理事会で採択され、1966 年発効。現在では 150 ヶ国が ICSID 条約の締約国となっている。ICSID, <https://icsid.worldbank.org/apps/ICSIDWEB/about/Pages/default.aspx> [last visited 1.Nov.2014]

¹⁸⁶ ICSID 仲裁の次に投資協定仲裁において利用されている。UNCTAD, Latest Developments in Investor– State Dispute Settlement, IIA Issues Note 2011, p.2. UNCITRAL 仲裁規則は、1976 年、機関仲裁と対立する概念であるアドホックの仲裁を規律する目的で国連総会において採択された。三日月章「紛争処理制度における仲裁の地位」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)8 頁、UNCITRAL 仲裁規則は、投資紛争以外の紛争にも利用されることが想定されているため、紛争当事者や仲裁人に広範な裁量を残している点で特徴的とされる。福永・前掲注 181)94 頁

¹⁸⁷ 例えば、日・ミャンマー投資協定は、ICSID 条約による仲裁、ICSID の追加的な制度についての規則による仲裁、UNCITRAL 仲裁規則による仲裁、(紛争締約国が合意する場合には)他の仲裁規則による仲裁、を列挙している。文言の微妙な違いはあるもののこうした規定が多くの投資協定に挿入されている。小寺彰「投資協定仲裁の新たな展開とその意義—投資協定「法制度化」のインパクト—」RIETI Discussion Paper Series 05-J-021(2005)4 頁

¹⁸⁸ ただし、投資協定に特別に規定を設けることによって各仲裁規則が定める手続に変更を加えることができる。

¹⁸⁹ UNCTAD(F.n.186),p.2.

¹⁹⁰ ICSID 仲裁は、ICSID 条約、ICSID 開始規則、ICSID 仲裁規則によって規律される。

い場合は、仲裁委員会は 3 名で構成される。この場合、仲裁委員会は当事者がそれぞれ 1 名仲裁人を任命し、当事者双方の合意又は ICSID 理事会議長によって議長となる第三の仲裁人が任命される(ICSID 仲裁規則 3 条)。なお、仲裁人の任命を容易にするために、ICSID は仲裁人名簿¹⁹¹を常備しているが(ICSID 条約 14 条 1 項)¹⁹²、当事者は必ずしも仲裁人名簿から仲裁人を任命する必要はない(ICSID 条約 40 条)。

② 仲裁委員会の審理と決定

仲裁委員会による審理は非公開であり、原則として仲裁に参加することができるのは投資家と投資受入国のみである。申立人は書面提出や口頭弁論の機会が付与されており(ICSID 仲裁規則 31 条、32 条)、また証人供述書や専門家による報告書を提出することができる(ICSID 仲裁規則 33 条等)など、申立人による積極的な手続参加が予定されている¹⁹³。

仲裁委員会は両当事者が合意する法規に従うが、合意がない場合は締約国の法、及び該当する国際法の規則を適用する(ICSID 条約 42 条 1 項)。仲裁委員会の決定は、多数決によってなされ(ICSID 条約 48 条 1 項)、当事者に通知される(ICSID 条約 49 条 1 項)。

③ 仲裁判断の執行

仲裁判断は、最終的なものであり、かつ、紛争当事者を拘束する(ICSID 条約 53 条 1 項)。したがって上訴はできないが、ICSID 条約は仲裁判断の解釈¹⁹⁴、再審¹⁹⁵、取消¹⁹⁶に関する制度を置いている。ICSID 条約に基づく仲裁判断は、締約国の国内裁判所の確定判決とみなされ、遵守がなされない場合には承認及び執行を求めることができる(ICSID 条約 54 条 1 項)。すなわち、ICSID 条約締約国は、条約に従って行われた仲裁判断を拘束力があるものとして承認し、その仲裁判断を自国の裁判所の確定判決とみなしてその領域において執行することが義務付けられている。

第 3 款 WTO における紛争解決手続

WTO における紛争解決手続は、「紛争解決に係る規則及び手続に関する了解(Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Dispute, DSU)」に規定されている。DSU は、1947 年 GATT22 条及び 23 条の下で発達・運用されてきた紛争解決手続を、ウルグアイ・ラウンドにおいて強化・改善した上で、成文化されたものである¹⁹⁷。WTO 協定関連の紛争解決は、一般理事会に設置された紛争解決機関(Dispute Settlement Body, DSB)によって一括して行われる。

¹⁹¹ 仲裁人名簿に登録されるために指名される者は、道徳高く、かつ法律、商業、産業または金融の分野で有能の名のあるものであって、独立の判断力を行使することができると信頼されるものでなければならない(ICSID 条約 14 条 1 項)。

¹⁹² 福永・前掲注 181)204 頁

¹⁹³ 福永・前掲注 181)173 頁

¹⁹⁴ 仲裁判断の意味又は範囲について当事者間に争いが生じた場合、いずれの当事者も仲裁委員会に仲裁判断の解釈を請求することができる(ICSID 条約 50 条 1 項)。

¹⁹⁵ 「仲裁判断に決定的な影響を及ぼす性質の事実」がある場合には、いずれの当事者も再審の請求をすることができる(ICSID 条約 51 条 1 項)。当該請求は仲裁判断が出されてから 90 日以内にされなければならない。

¹⁹⁶ ICSID 条約 52 条に列举される取消事由に該当すると考える場合、いずれの当事者も、ICSID 事務局長に対して、書面により仲裁判断の取消を請求することができる(ICSID 条約 52 条 1 項)。当該請求は仲裁判断が出されてから 120 日以内にされなければならない。

¹⁹⁷ 平覚「国際経済法」浅田正彦編『国際法』(東信堂,2011)274 頁、田村次郎『WTO がトピック』(第 2 版)』(弘文堂,2006)226 頁

WTO における紛争解決手続の流れは次の通りである。

① 二国間協議

WTO の紛争解決手続は全ての段階で短い期限を設けている点で特徴的である¹⁹⁸。WTO 協定に関する紛争が生じた場合、まず、当事国間で協議が行われる(GATT22 条 1 項、23 条 1 項)。ここでは、当事国間の交渉による円満な解決が目指されており、実際に二国間交渉の段階で多くの紛争が解決されている¹⁹⁹。そして、協議要請後 60 日以内に紛争が解決されなかった場合には協議を要請した国(申立国)は DSB に対して小委員会の設置を要請することができる(DSU4 条 3 項、7 項)²⁰⁰。

② 小委員会設置

申立国による小委員会の設置の要請を受けた DSB はネガティブコンセンサス方式²⁰¹によって小委員会の設置を決定する。これにより、実質的には自動的に小委員会は設置されることになる²⁰²。小委員会は、アドホック(ad hoc)に選任される 3 名の個人資格の委員によって構成される(DSU8 条 5 項)²⁰³。小委員会の委員は、WTO 事務局が提案し紛争当事国の合意によって決定される。紛争当事国の合意によって決定されることがほとんどであるが、小委員会設置後 20 日を越えても委員が決まらない場合は、WTO 事務局長が当事国との協議の上委員を任命する(DSU8 条 7 項)²⁰⁴。小委員会の委員は、次の①から⑥に掲げる者その他の適格者で構成されなければならない。すなわち、①小委員会の委員を務め又は小委員会において問題の提起に係る陳述が行ったことがある者、②加盟国又は 1947GATT の締約国の代表を務めたことがある者、③WTO 協定やその前身の理事会又は委員会への代表を務めたことがある者、④事務局において勤務したことがある者、⑤国際貿易に関する法律又は政策について教授し又は著作を発表したことがある者、⑥加盟国の貿易政策を担当する上級職員として勤務したことがある者、である(DSU8 条 1 項)²⁰⁵。さらに、DSU8 条 2 項は、委員に対して「独立性」と「多様な経歴及び広範な経験」を要求している。

③ 小委員会審理と小委員会報告

小委員会は、付託事項に基づいて審議を行う²⁰⁶。小委員会の審議は通常二回行われ(DSU 付属書 3)、その審議に基づいて中間報告書が作成される(DSU15 条)。審理の結果、小委員会は裁定と勧告を行うが、これらは DSB で採択されて初めて正式のものとなる。DSB の

¹⁹⁸ Züger, Mario(Fn.24), p.74.

¹⁹⁹ 田村・前掲注 197)226 頁

²⁰⁰ この他、協議の要請から 10 日以内に、協議の要請を受けた国から何らの回答がなされなかった場合、協議の要請を受けてから 30 日以内、もしくは相互に合意した期間内に協議が開始されない場合には、小委員会の設置を要請できる(DSU4 条 3 項)。

²⁰¹ ネガティブコンセンサス方式とは、全加盟国が反対しない限り採択される方式であり、DSB はコンセンサスで小委員会設置を決定しない限り、小委員会を設置することとなる。

²⁰² 小寺彰『WTO 体制の法構造』(東京大学出版会,2000)36 頁

²⁰³ 当事国が小委員会の設置後 10 日以内に、合意する場合には小委員会は 5 名で構成される(DSU8 条 5 項)。

²⁰⁴ 小寺・前掲注 202)36 頁

²⁰⁵ なお、小委員会の委員の選任に当たって参考となるようにするために、事務局に適格者が記載された名簿が置かれている(DSU8 条 4 項)。

²⁰⁶ WTO の審理期間は極めて限定されていることから、十分な事実認定が行われない可能性があることも指摘されている。小寺・前掲注 202)59 頁

最終報告書の採択もネガティブコンセンサス方式によって行われるため(DSU16条4項)、紛争当事国による上級委員会への申立なければ、自動的に採択される²⁰⁷。

④ 上級委員会審理と上級委員会報告

上級委員会は、常設の上訴機関であり、7名の委員から構成されている(DSU17条1項)。小委員会最終報告書の採択前であれば、紛争当事国は上級委員会に申立を行うことができる²⁰⁸。上級委員会は小委員会最終報告書の法的問題及び小委員会が行った法的解釈の審理のみを行う。したがって、小委員会が行った事実認定の問題は上訴の対象ではない²⁰⁹。

上級委員会は原則として60日以内、複雑な問題であれば90日以内に上級委員会報告書を作成しなければならず(DSU17条5項)、上級委員会報告の加盟国への配布後30日以内にDSBによるネガティブコンセンサス方式による採択が行われる(DSU17条14項)。

⑤ 履行の監視と対抗措置

小委員会及び上級委員会報告でWTO協定違反と認定され、これをDSBが採択した場合、被申立国は是正を勧告され、WTO協定違反の措置を廃止・是正をする義務を負う(DSU21条1項)²¹⁰。通常、「GATT・WTO協定違反の国内法・制度」と認定された場合、違反国は法改正か法の撤廃を迫られることになり、履行の確認がされるまで命令は継続される。妥当な期間内にDSB勧告が実施されない場合には、当事国間で代償措置の交渉がなされるが(DSU22条1項)、合意に達しない場合には、申立国は「譲許その他の義務の停止」の要請を行うことができる(DSU22条2項)²¹¹。

第2節 租税条約仲裁の特徴と位置づけ

第1款 租税条約仲裁と他の紛争解決手続の対比

租税条約仲裁は、紛争解決手段としていかなる特徴を有しているのでしょうか。租税条約仲裁と他の紛争解決手続を対比させると、紛争の対立構造、仲裁人資格、最終的な決定の実施確保の3点において特に異なることが確認できる²¹²。

第一に、紛争の対立構造の違いである。通常、国際商事仲裁、投資協定仲裁²¹³及びWTOにおける紛争解決手続は、順に「私人対私人」、「私人対国家」及び「国家対国家」の対立構

²⁰⁷ 小寺・前掲注202)39頁

²⁰⁸ 現在、起草時点での想定を超えて上訴が頻繁に利用されており、紛争処理の長期化や手続追行コストの増加、さらに上級委員会への過剰な負担が問題点として指摘され始めている。小林友彦「WTO紛争処理制度におけるパネル審理段階の紛争処理機能」浅田正彦＝加藤信行＝酒井啓亘編『国際裁判と現代国際法の展開』(三省堂,2014)173頁以下

²⁰⁹ しかし、実際には事実認定もせざるを得ない状況にあることから、上級委員会の差戻し権限の有無についての議論がなされている。小寺・前掲注202)39頁

²¹⁰ なお、DSU21条1項は「紛争解決機関の勧告又は裁定の速やかな実施は、すべての加盟国の利益となるような効果的な紛争解決を確保するために不可欠である。」と規定しているが、WTO紛争解決機関の判断の効力について、法的拘束力があるか否かについては判然とせず、議論がなされている。小寺・前掲注202)57頁

²¹¹ 杉原高嶺教授は「なお、この措置を「対抗措置」とする見解がかなり一般的に見られるが、紛争解決了解はこの用語を使用していないだけでなく、形式的とはいえ、それが紛争解決機関の「承認」(authorization)の下に行われ、かつ同機関の「監視」(surveillance)の下に行われることを考えると、それはある種の国際的制裁としての性格をもつものと解される」とした上で、被害国の単独の判断でとる一般国際法上の対抗措置とは区別されることに注意が必要であるとす。杉原・前掲注14)563頁

²¹² 仲裁手続への参加についての考察は、第4章第2節第2款2.参照。

²¹³ 「国家対国家」の紛争(締約国間の紛争)もあるが、既に確認した通り、ほぼ全ての紛争が「私人(投資家)対国家(投資受入国)」の紛争であるため、ここではかかる紛争を対象とする。

造となる。そして、自らの権利又は利益を侵害されたとして主張する申立人(国)と、違反したと主張される被申立人(国)との「二辺的な作用」によって手続は進められる²¹⁴。一方で、租税条約が関係する紛争はこれらの紛争とはやや異なる様相を呈する。すなわち、租税条約が関係する紛争は、通常、両締約国の権限ある当局と 1 人ないし複数の納税者が存在するのであり、3-4 の利害領域が観念できる特異な紛争であることが指摘される²¹⁵。この場合、1 つの租税紛争が「私人対国家」と「国家対国家」の対立構造を持つという特徴がある²¹⁶。

「私人対国家」の対立構造の場合、国内法的救済手続と条約で定める仲裁手続とが並行することが考えられ得る²¹⁷。多くの投資協定仲裁は、並行手続を回避するための規定を置いている²¹⁸。例えば、日・ミャンマー投資協定 18 条 7 項(b)、は投資紛争が仲裁に付託された場合には、「司法裁判所、行政裁判所、行政機関その他の紛争締約国の法令に基づいて設立される拘束力を有する紛争解決のための制度に解決のため付託してはならない」と規定する。既に紛争が国内法的救済手続に付託されている場合には、国内法的救済手続に基づいて最終的な決定が下される前に締約国の国内法令に従ってその請求を取り下げたときに限り、仲裁を付託することができることを規定している(日・ミャンマー投資協定 18 条 7 項(a))。一方で租税条約仲裁は、国内法的救済手続において最終的な決定が下されている場合には仲裁の要請ができないことを規定するのみで、仲裁手続と国内法的救済手続は並行し得る。すなわち、租税条約に基づく相互協議手続と国内法上の手続は別個の手続と考えられていることから、両方の手続を行うことが可能なのである²¹⁹。なお、わが国についてみれば、現在これらの関係を調整する規定はなく、立法的な手当ての必要性についても思案されているところである²²⁰。他方で、第 1 章第 2 節第 2 款で確認した通り、OECD における検討段階で、国内法的救済手続の放棄を仲裁付託要件とすることについて産業界から激しい反発があり、結局、削除されているという経緯もあり、並行手続を解消する作業は容易ではないであろう。

第二に、仲裁委員会の構成の際に要求される仲裁人の「独立性」の水準についても異なる。既にみてきたように、その他の紛争解決手続では明示的に仲裁人に対して「独立性」を要求している。その上で、ICC 仲裁規則のもとで仲裁人の独立性が疑われる場合として、①当事者と経済的関係があるとき、②当事者と仲裁人が職業的関係にあるとき、③当事者と仲裁人が交際上の関係にあるとき、④仲裁人が仲裁の結果に利害関係を有するとき、⑤仲裁人候補者の国籍が当事者と一致するときなどが挙げられている²²¹。また、投資協定仲裁の場合、近年、仲裁人の独立性・不偏性に関する激しい争いが起きており、「仲裁人の独立性・普遍性は極めて高い水準で求められている」²²²ことが確認されている。一方で、租税条約仲裁の場合、仲裁人資格は極めて緩やかであり、文言通り解釈すれば独立性に疑わしい者が選任

²¹⁴ 福永・前掲注 181)109 頁

²¹⁵ David R. Tillinghast(F.n.48), p.159.

²¹⁶ 浅妻章如「通商法と国際租税法」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣,2010)779 頁

²¹⁷ 「私人対私人」の紛争の場合で、仲裁合意があるのにも関わらず裁判所に提訴した場合、仲裁合意の存在について立証されれば訴えは却下される(仲裁法 14 条)。

²¹⁸ 紛争を国内法的救済手続に付託するか、仲裁に付託するか選択するよう求めたり、国内法的救済手続に紛争の解決を求めているときは仲裁に付託することができない等を規定する。福永・前掲注 181)100 頁

²¹⁹ 伊藤剛志「相互協議に関するいくつかの問題」RIETI Discussion Paper Series 10-J-053(2010)8 頁

²²⁰ 谷口・前掲注 81)9 頁

²²¹ 貝瀬幸雄「仲裁人の忌避」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁方の論点』(有斐閣,1998)223 頁

²²² 濱本正太郎「投資家対国家仲裁は「仲裁」ではない—仲裁人の独立性・不偏性からの考察—」浅田正彦＝加藤信行＝酒井啓亘編『国際裁判と現代国際法の展開』(三省堂,2014)164 頁

されることもあり得る²²³。さらに、「仲裁上のデュー・プロセス(arbitral due process)の不可欠の要素」²²⁴として位置づけられる仲裁人の忌避に関する規定も租税条約仲裁には置かれておらず、仲裁人資格について疑わしい場合、いかなる措置をとることができるかについては不明確である。

第三に、租税条約仲裁は国際商事仲裁や投資協定仲裁のような仲裁決定の実施確保の術を有していない。国際商事仲裁の仲裁判断の承認及び執行は、ニューヨーク条約及び各国の仲裁法が適用され、また、投資協定仲裁の場合は、ICSID 仲裁は ICSID 条約、ICSID 仲裁以外の場合はニューヨーク条約などが適用される。2003 年 IFA によって提案された租税条約上の仲裁制度は、租税条約上の仲裁委員会の仲裁決定について、ニューヨーク条約の適用によって仲裁の実効性を確保する「強力な仕掛け」²²⁵を用意していたが、最終的には採用されなかった。その他、投資協定仲裁の場合、申立人の本国が投資受入国に対して外交的保護の行使や国家間の請求²²⁶を行うことが考えられ得る。しかし、政治的、経済的、社会的関係に悪影響を及ぼし得ることや、相当の時間を要することから、これが実施されることはほとんどないことが推測されている²²⁷。それゆえ、投資協定仲裁の場合、別の方策として、仲裁判断を遵守しない場合、仲裁判断を遵守しない投資受入国には国際融資を行わないなどの不利益を与えることで仲裁判断の実施を促すこともなされている²²⁸。たしかに、先進国と途上国の構図が予定されている投資協定仲裁の場合にはかかる手段は効果的であるとも思える。しかし、経済交流が緊密な国同士で締結されてきた租税条約²²⁹の場合は、投資協定とは状況が異なることから、経済関係に影響を及ぼさないよう配慮しつつ、有効な実施確保の手段を模索することが必要となろう。

第 2 款 租税条約仲裁と他の紛争解決手続との関係

租税分野と投資・通商分野は一部で重なり合うことが指摘される²³⁰。したがって、両者の関係を規律して抵触を避ける必要がある。

わが国についてみれば、投資協定や経済連携協定は、租税関係については原則として適用除外としていることが確認されている²³¹。投資協定と租税条約についても租税条約が投資協定に優先することを規定していることが一般的である。例えば、日・ミャンマー投資協定(2014)23 条 2 項は、租税条約に基づく締約国の権利及び義務に影響を及ぼすものではないことを明記し、抵触する場合には抵触する限りにおいて租税条約が優先するという規定構造を設けており、投資及び通商協定は租税条約と抵触しない。

租税条約においても両者の関係を規律する規定を置いているものがある。例えば、米・カ

²²³ 第 2 章第 1 節第 1 款及び第 2 章第 2 節第 2 款(1)参照

²²⁴ 貝瀬・前掲注 221)210 頁

²²⁵ 増井・前掲注 146)279 頁

²²⁶ 杉原・前掲注 14)510 頁

²²⁷ 福永・前掲注 181)433 頁

²²⁸ 福永・前掲注 181)434 頁

²²⁹ 増井＝宮崎・前掲注 79)24 頁、伊藤剛志「租税条約の新たな展開」国際問題 612 号(2012)26 頁

²³⁰ Perrou, Katerina(Fn.137), p87ff.

²³¹ 各協定は総則で課税措置をカーブアウトして個別の規定でカーブインするということが確認されている。そして、このような選択的なカーブインは各協定により異なっており、各国の交渉如何に左右されるものであるが、概ね投資・知的財産・サービス分野等に設けられている。これらのことから、わが国の EPA 規定の多くは経済連携協定の中心的な目的を達成するために必要であるならば、個別的にカーブインをする傾向にある。田中琢二「国際経済システムにおける国際課税」フィナンシャル・レビュー 94 号(2009) 164 頁以下

ザフスタン租税条約(1995 年)は、租税条約上の紛争解決規定と GATS(General Agreement on Trade in Service)の紛争解決規定との関係について規定しており、租税条約が関係する紛争は、GATS の適用除外とされ、租税条約の相互協議手続によって排他的に解決がなされることを規定している²³²。また、GATS22 条 3 項においても、内国民待遇(GATS17 条)に関する争いが租税条約の対象となる場合には GATS では取り扱わないことを規定している。

1995 年、OECD 加盟国の全てが GATS に署名していることに鑑み、OECD モデル租税条約上の相互協議手続と GATS の関係についてのコメンタリー²³³が追加された²³⁴。同コメンタリーは、租税条約の対象となるか否かについて争いがある場合の処理の方法につき言及している。すなわち、租税条約の対象となるか否かに関する争いは、サービス貿易に関する理事会に付託することができ、理事会は拘束力ある仲裁に付託することができる(GATS22 条 3 項)ほか、GATS22 条 3 項の解釈に関するあらゆる疑義は第 25 条 3 項の相互協議手続によって解決され、それによっても合意することができない場合は、その他のあらゆる手段で解決されるという条項を挿入することができるとされた。実際に、英豪租税条約 26 条 5 項、英・チリ租税条約 23 条 4 項の租税条約は、コメンタリーに倣った条項を挿入することで、両者の関係を規律している。

²³² なお、わが国の租税条約のほぼ全てに「無差別条項（内国民待遇）」の条項が置かれている。租税条約上の無差別条項と通称協定上の無差別条項の関係について論じられたものとして、増井良啓「二国間租税条約上の無差別条項」RIETI Discussion Paper Series 10-J-051(2010) がある。

²³³ OECD(2014), Model Tax Convention on Income and Capital 2014, OECD Publishing, Commentary on Art.25, para.88-94.

²³⁴ Züger, Mario(F.n.24),p.25. : Bantekas, Ilias, The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes, ACDI, Bogota, ISSN, 2008, p.201.

第4章 租税条約における仲裁制度の課題の検討

第1節 租税条約における仲裁付託の対象事案

第1款 OECD モデル租税条約における仲裁付託の対象事案

1. 概観

OECD モデル租税条約 25 条 5 項に基づいて、仲裁付託が認められるためには、次の要件を充足しなければならない。

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. (下線/筆者)

第2章第1節第1款で述べた通り、現行の租税条約仲裁は相互協議拡張型(補完型)仲裁であることから、仲裁に付託される事案は相互協議によって解決することのできなかった事案に限られる。その上で、25 条 5 項は、「25 条 1 項の規定に従って申し立てられた事案」に限り仲裁付託を認めており、全ての相互協議事案が仲裁の対象となるわけではない。すなわち、OECD モデル租税条約 25 条に規定される相互協議手続は、一般的に 3 つの協議に分類されるところ²³⁵、同条 5 項は、「条約の規定に適合しない課税」を「受けた」場合にのみ仲裁への付託を認めており、原則として個別事案協議で解決することができなかった事案のみを仲裁の対象としているのである。

したがって、仲裁の対象事案となり得るためには、まず 25 条 1 項に規定される「条約の規定に適合しない課税」を「受けた」ということが言えなければならないのであり、これら文言の解釈が最終的に仲裁手続の対象となるか否かの帰趨を決する²³⁶。そこで以下ではまず、これら文言の意義を明らかにする。

2. 「条約の規定に適合しない課税」及び「受けた」の意義

(1) 「条約の規定に適合しない課税」の意義

(i) 相互協議の対象となる一般的事例

OECD モデル租税条約 25 条 1 項に関するコメントは、相互協議の対象となる一般的事例として、次のような事例を挙げている²³⁷。

²³⁵ 相互協議の分類については、第2章第1節第1款参照。

²³⁶ 倉内敏行「相互協議手続の対象について―「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察―」税務大学校論叢 27 号(1994)147 頁、谷口勢津夫『租税条約論』(清文社,1999)106 頁

²³⁷ 川田=徳永・前掲注 78)456 頁

- ① 7条3項に基づく企業に生じた経営監理費及び一般管理費のうち恒久的施設に帰属する部分の問題
- ② 9条、11条6項及び12条4項に基づく利子及び使用料の独立企業間価格を超える部分に対する課税
- ③ 債務者の居住地国が利子を配当と取り扱う過少資本税制を適用して、その取扱いが9条又は11条6項の規定に基づいている場合
- ④ 居住者であるか否かの決定(4条2項)、恒久的施設が存するか否かの決定(5条)、費用者の役務提供が一時的性質か否かの決定(15条2項)等に関して、納税者の実情に関する情報の欠如から誤って適用された場合

わが国についてみれば、国税庁は、相互協議手続事務運営指針(官協1-39他7課共同)第二の3²³⁸で、相互協議の申立てができるものとして、7つの場合を例示列挙している。これらの内、条約の規定に適合しない課税に関する申立て(OECDモデル租税条約25条1項)の対象となる事案は、(イ)移転価格課税事案、(ロ)事前確認に関する事案、(ハ)恒久的施設に関する事案、(ニ)所得税の源泉徴収、(ホ)無差別条項違反に関する事案である。(ヘ)は双方居住者の取扱いに係る協議であり、(ト)は日米相続税条約に基づく協議である。なお、(ロ)事前確認に関する事案に係る協議は、25条1項による協議であるか、或いは25条3項前段による協議であるかといった見解の対立があるが²³⁹、本論文では深く立ち入らない。一例として移転価格課税に係る相互協議を説明しておく。

例えば、わが国の内国法人A社がアメリカの関連会社B社に対して、ある製品を価格1000で輸出をし、A社及びB社は1000の取引価格に基づいて税額を計算し双方の課税当局に対

²³⁸ 【相互協議の申立てができる場合】

相互協議の申立ては、租税条約の規定に基づき、租税条約等実施特例省令第12条《条約の規定に適合しない課税に関する申立て等の手続》第1項若しくは第4項若しくは第13条《双方居住者の取扱いに係る協議に関する申立ての手続》又は相続税条約実施特例省令第3条《二重課税に関する申立ての手続》第1項の規定に従って行うことができる。

(注) 相互協議の申立てを行うことができるのは、例えば次のような場合である。

イ 内国法人とその国外関連者との間における取引に関し、わが国又は相手国等において移転価格課税を受け、又は受けるに至ると認められることを理由として、当該内国法人が、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ロ 内国法人とその国外関連者との間における取引に係る事前確認について、当該内国法人が、移転価格事務運営要領又は連結法人に係る移転価格事務運営要領に規定する事前確認の申出を行うとともに、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ハ 居住者又は内国法人が、相手国等における恒久的施設の有無又は相手国等にある恒久的施設に帰属する所得の金額について、相手国等において条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けるに至ると認められることを理由として、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ニ 居住者又は内国法人が、相手国等において行われる所得税の源泉徴収について、条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けるに至ると認められることを理由として、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ホ 非居住者で日本の国籍を有する者が、相手国等において、当該相手国等の国民よりも重い課税又は要件を課され、又は課されるに至ると認められることを理由として、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ヘ 居住者で相手国等の法令により当該相手国等の居住者ともされる者が、租税条約の適用上その者が居住者であるとみなされる国の決定について、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

ト 相続税法に規定する相続税又は贈与税の納税義務者が、相続税条約実施特例省令第3条第1項の規定により、二重課税回避のため、わが国の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合

²³⁹ 例えば、25条1項による協議とする見解として「文理上は「事前確認に関する相互協議」が含まれるかどうか明確ではないが、「事前確認に関する相互協議」を「課税を受けるに至ると認められる場合」に該当すると読み込むことは可能であろうと思われる。」吉川保弘「事前確認制度の現状と課題—相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として—」税大論叢50号(2006)14頁、これに対して、APAに係る協議は課税とは無関係に実施されるため、OECDモデル租税条約25条3項前段の「条約の解釈又は適用」に関する協議に位置付けられるとする見解もある。

して課税所得を申告しているものとする。この場合において、わが国の課税当局が、国外関連者(B 社)との取引価格が、独立の企業間で成立する価格(以下、「独立企業間価格」とする。)と異なる価格であると判断した場合、A－B 間の取引を独立企業間価格で取引されたものとみなして、課税所得を再計算し、課税処分がなされる(租税特別措置法 66 条の 4)。

上記事例で、わが国の課税当局が独立企業間価格は 1500 であると判断して所得金額を再計算し A 社に対して増額更正処分を行う場合が典型的な移転価格課税の適用例である。ここで、A 社と B 社は法的には別個の主体であるため、法的二重課税ではないが、親子会社を一体として見た場合、経済的二重課税が生じることになる²⁴⁰。そして、この状態は条約の規定(日米租税条約 9 条 2 項)に適合しない課税であるとして、A 社はわが国の課税当局に相互協議手続の申し立てをする。その後、独立企業間価格に応じた課税になるよう相互協議が実施される(日米租税条約 25 条 2 項)。わが国の課税当局とアメリカの権限ある当局との間の相互協議によって、仮に、妥当な独立企業間価格は 1300 であるという相互協議の合意が成立すれば、その内容に従って、双方又は一方の国の行政庁の国内的な措置として「対応的調整」が実施される(租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律 7 条 1 項、国税通則法 23 条 2 項 3 号・同施行令 6 条 1 項 4 号)²⁴¹、わが国では 200 の課税処分が取り消され、アメリカでは 300 の減額更正処分がなされることになる。

(ii) 学説の変遷

OECD モデル租税条約コメンタリーや相互協議事務運営指針には、「条約の規定に適合しない課税」の事案について一般的事例として列挙しているが、これらはあくまで例示に過ぎず、「条約の規定に適合しない課税」の意義についてさらに探求する必要がある²⁴²。

かつては、「条約の規定に適合しない課税」とは、「租税条約に反する違法又は不当な課税」として解釈されていたと推測される²⁴³。これは、相互協議の性格を行政法上の「異議申立制度」であると理解し²⁴⁴、行政法上の異議申立制度と同じく、「違法又は不当な課税」を受ける場合に「条約の規定に適合しない課税」として申立可能と考える立場である。しかし、このように具体的な課税処分として理解した場合、「移転価格課税場合には、その課税処分を受けた一方の企業だけしか相互協議の申立てができなくなってしまう」²⁴⁵等の問題点が指摘され、1 項の対象範囲を狭く解することにつながる。また、国内租税法と租税条約とでは「違法性の意味が異なる」²⁴⁶と指摘されていることに鑑みれば、「違法性」という概念を「条約の規定に適合しない課税」の判断基準に盛り込む立場は妥当ではないように思われる。

そこで、倉内論文では「条約の規定に適合しない課税」とは、「条約の規定の解釈適用が異なることにより条約の規定が意図している目的・機能が阻害されている状態」²⁴⁷であると解釈する。その上で、相互協議の対象となるか否かについては「租税条約の規定の解釈適

²⁴⁰ 増井＝宮崎・前掲注 79)178 頁

²⁴¹ 金子宏『租税法〔第 19 版〕』(弘文堂,2014)489 頁

²⁴² 「条約の規定に適合しない課税」の意義に関する研究は、倉内論文において詳細に検討されている。倉内敏行「相互協議手続の対象について―「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察―」税務大学校論叢 27 号(1994)137 頁

²⁴³ 倉内・前掲注 236)148 頁

²⁴⁴ 小松芳明『租税条約の研究』(有斐閣,1982)152 頁

²⁴⁵ 倉内・前掲注 236)149 頁

²⁴⁶ 谷口・前掲注 81)4 頁

²⁴⁷ 倉内・前掲注 236)177 頁

用の相違により、その規定の機能・目的が阻害される状況が発生しているか否かにより判断すべきであるとし、(経済的)二重課税という概念は相互協議の対象を画する基準とはなり得ないという見解を示している。したがって、例えば、移転価格課税が相互協議の対象となるのは、「特殊関連条項の解釈適用に相違が生じ「租税条約の規定に適合しない課税」が存在するからであって経済的な二重課税が生じているからではない」と説明する²⁴⁸。

しかし現在では、倉内論文の定義よりもやや広く「条約の規定に適合しない課税」の範囲は解されているのではなかろうか。すなわち、2008年OECDモデル租税条約改訂により特殊関連企業条項が含まれているか否かに関わらず、両締約国は対応的調整を含め二重課税を排除するよう努めることが明記されたことから²⁴⁹、現在では、移転価格課税が国際的二重課税(経済的二重課税)を帰結したことから、移転価格課税に関する相互協議がなされるとも説明できるのである²⁵⁰。なお、相互協議の規定は二重課税を生ぜずとも適用されるため、二重課税事案に限定されないことにも注意が必要である。すなわち、相互協議は条約に反する二重課税が存せずとも適用されることを前提としており²⁵¹、例えば無差別条項違反(OECDモデル租税条約24条)についても「条約の規定に適合しない課税」として個別事案協議の対象となる。

以上のことを踏まえると、上述した倉内論文は、「条約の規定に適合しない課税」の意義を従来の見解よりも相当広く解している点で首肯できるものの、現在においては、少なくとも移転価格課税事案については、経済的二重課税の生ずる状態であることを根拠にして相互協議の申立てをすることが可能と思われ、25条1項の間口は倉内論文の定義よりも拡大していると考えらる。

(2)「受けた」の意義

OECDモデル租税条約25条1項が「受けたと認める者又は受けることになる」と認める者」と規定していることとは対照的に、25条5項は、いずれか一方の又は双方の締約国の措置によって、申立人が条約の規定に適合しない課税を「受けた(have resulted for that person in taxation)」場合に仲裁付託が認められることを規定している。したがって、「受けることになる(will result)」場合は明確に仲裁の対象から除外されている。ここで「受けた」とは、税金を支払った、更正若しくは決定を受けた、又は一定の所得に対して納税者に課税する旨正式に税務当局から通知を受けた場合には、適合しない課税を「受けた」場合であると考えられている²⁵²。したがって、APAは「受けた」という要件を充足しないため、仲裁手続の対象範囲には含まれないことになる。

第2款 仲裁付託事案の範囲

1. 任意的仲裁条項

任意的仲裁条項の多くは、権限ある当局間の相互協議手続によって解決することのできな

²⁴⁸ 倉内・前掲注236)170頁、同様の見解として移転価格課税を受けたことにより経済的二重課税状態が存在しているというだけでは足りず、OECDモデル租税条約9条(特殊関連企業条項)に違反した課税がなされていることが必要であると。猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の問題」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73の重要課題』(大蔵財務協会、2011)1048頁

²⁴⁹ OECD(F.n.233), para.12.

²⁵⁰ 谷口・前掲注81)4頁

²⁵¹ OECD(F.n.233), para.13.

²⁵² 川田=徳永・前掲注78)456頁

かった「条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義(any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention)」を対象とする。例えば、米蘭租税条約(1992)は次の通り規定する。

米蘭租税条約 (1992) 29 条

5. If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure pursuant to the previous paragraphs of this Article, the case may···be submitted for arbitration··· (下線/筆者)

したがって、仲裁が対象とする事案は「条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義」であるが、「条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義」という文言は、米蘭租税条約 29 条 3 項(OECD モデル租税条約 25 条 3 項²⁵³に該当)に基づく相互協議の対象事案(以下、単に「3 項事案」)と一致する。

米蘭租税条約 (1992) 29 条

3. The competent authorities of the States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. (下線/筆者)

そこで、米蘭租税条約(1992)29 条 5 項が対象とする相互協議は 3 項事案に限定され、米蘭租税条約(1992)29 条 1 項²⁵⁴ (OECD モデル租税条約 25 条 1 項に該当)に基づく相互協議の事案(以下、単に「1 項事案」)は仲裁の対象となり得ないのか、問題となる²⁵⁵。

この点につき、1 項事案も、結局のところ、条約の解釈又は適用に関する問題であることから、5 項(仲裁)の対象とする事案に含まれると解されている。実際、相互協議のほとんどが 1 項事案であることから、これを仲裁の範囲に含めないとすると、仲裁が無意味(meaningless)なものとなることが指摘される²⁵⁶。さらに、相互協議手続規定の最後(5 項)に規定されているという、仲裁条項の位置付けも 1 項事案を含む根拠とされる。すなわち、権限ある当局が「前項に従って(pursuant to the previous paragraphs of this Article)」紛争を解決することができない場合に、仲裁委員会へ事案を付託することができると定められているのであるから、3 項事案のみならず、1 項事案を含むあらゆる相互協議事案が仲裁の

²⁵³ OECD モデル租税条約 25 条 3 項“···any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention···”と規定する。“interpretation”に関する紛争は主として法的問題(legal question)であり、“application”に関する紛争は主として(factual question)である。Züger, Mario, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law-General Report, in: Lang, Michael and Züger, Mario(ed.), Settlement of Dispute in Tax Treaty Law, IBFD 2002, p.18.

²⁵⁴ 米蘭租税条約 (1992) 29 条

1. Where a person considers that the actions of one or both of the States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the State of which he is a resident or national. (下線/筆者)

²⁵⁵ また、“困難又は疑義(difficulties and doubts)”という文言から、解釈適用協議の紛争だけが仲裁に付託することができるのではないかという見解が紹介される。Velthuisen, Erik(F.n.118), p.176.

²⁵⁶ Züger, Mario(F.n.24), p.21f.

対象となり得ると解されるのである²⁵⁷。

なお、「あらゆる相互協議の事案」が仲裁付託事案となり得ることを明示的に定める租税条約は幾つか存在する²⁵⁸。例えば、加仏租税条約(1995)は、「条約の解釈・適用に関して生ずるあらゆる問題、困難又は疑義が、1、2、及び3項の規定の適用の結果として(as a result of the application of the provisions of paragraphs 1, 2, or 3)、権限ある当局によって解決されない場合には、これらの問題、困難又は疑義は、権限ある当局間の合意がある場合には、仲裁へ付託され得る」ことを規定している。

一方で、幾つかの租税条約は、当局間の交換公文で広範な仲裁付託の範囲を制限する方向で修正している²⁵⁹。例えば、米独租税条約(1989)では、主権侵害をおそれるアメリカ側の強い要請により²⁶⁰、両締約国のいずれかの租税政策又は国内租税法に関する問題については仲裁の対象外とされた²⁶¹。米・メキシコ租税条約の交換公文(1992)についても、同様の規定が置かれている²⁶²。その他、ルクセンブルク・メキシコ租税条約(2001)における仲裁条項は、相互協議手続の中には規定されておらず、同条約9条(特殊関連条項)の中に置かれている。それゆえ、移転価格課税の問題のみ仲裁付託が可能とされ、条約の解釈又は適用から生ずる困難又は疑義の全てが仲裁へ付託されるわけではないと解されている。

上述の通り、幾つかの租税条約は仲裁付託の範囲を狭める規定を安全弁として置いていたものの、かかる租税条約は当時において例外的なものであり、やはり、任意的仲裁条項の特徴は、「条約の解釈又は適用に関して生じる困難又は疑義(any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention)」という広範な事案を仲裁の対象としている点にある。

2. 任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への変遷

任意的仲裁条項から義務的仲裁条項へと変遷する過程でいかなる変化が確認できるだろうか。

2008年OECDモデル租税条約改訂以降、新たに締結又は改正された多くの租税条約はOECDモデル租税条約と同じく「条約の規定に適合しない課税を受けた事案(1項事案)」のみを仲裁の対象としている。したがって、3項事案は明示的に仲裁の対象から除外されており、任意的仲裁条項と対比させると、3項事案の範囲で仲裁付託の対象事案は縮小している。

²⁵⁷ 個別事案協議(25条1項)事案のみが仲裁の対象となり得るという見解もある。Groen, Gerrit(F.n.59), p.10.

²⁵⁸ 米独租税条約(1989)交換公文1、蘭・ベネズエラ租税条約(1991)29(5)、米・メキシコ租税条約(1992)交換公文18.(b)(i)、蘭・ラトビア租税条約(1994)27(5)、加仏租税条約(1995)25(5)、蘭・ウクライナ租税条約(1995)27(5)、蘭・ロシア租税条約(1996)26(5)、加・南アフリカ(1995)24(6)、蘭・エストニア租税条約(1997)27(5)、蘭・マケドニア租税条約(1998)27(5)、蘭・エジプト租税条約(1999)25(6)、蘭・リトアニア租税条約(1999)27(5)、アゼルバイジャン・オーストリア租税条約(2000)25(5)、蘭・クロアチア租税条約(2000)26(5)、蘭・モルドバ租税条約(2000)26(5)、蘭・ウズベキスタン租税条約(2001)27(5)、蘭・アルメニア租税条約(2001)27(5)

²⁵⁹ Züger, Mario(F.n.24), p.23: 「仲裁手続の範囲をそのような場合に限定をする趣旨ではないと思われる。仲裁規定に「納税者(the taxpayer)」という規定があるという事実を鑑みれば、仲裁手続は特定の事案についても開かれるべきである」Velthuisen, Erik, (F.n.118)p.176.

²⁶⁰ Baßler, Johannes(F.n.107), p.253.

²⁶¹ 「租税政策又は国内租税法」については不明確であるとの指摘がなされている。Groen, Gerrit(F.n.59), p.10: また、かかる適用除外の拡張解釈によって、仲裁判断が骨抜きになる可能性も指摘されていた。村井＝川端・前掲注54)36頁

²⁶² 米・メキシコ租税条約の交換公文(1992)18.(b)

(i) . . . The Competent authorities will not accede to arbitration with respect to matters concerning the tax policy or domestic law of either State.

しかし、幾つかの義務的仲裁条項²⁶³はさらに仲裁付託の対象事案を限定している。例えば、現行の米独租税条約(2006)における権限ある当局間の覚書 2.²⁶⁴及び米独租税条約議定書(para.22)²⁶⁵を合わせ読めば、仲裁の対象は特定の規定の適用から生じる事案に限定されている。すなわち、現行の米独租税条約において、仲裁へ付託することのできる事案は、原則として、米独租税条約 4 条(居住者)、5 条(恒久的施設)、7 条(事業所得)、9 条(特殊関連企業)、12 条(使用料)に関する事案のみである。さらに、権限ある当局間で、事案が仲裁に適さないとの合意がなされた場合、仲裁付託は妨げられ得る(unless the competent authorities agree that the particular case is not suitable for determination by arbitration.)²⁶⁶。

その他、OECD モデル租税条約とは異なる義務的仲裁条項を置くものとして、例えば、米・ベルギー租税条約 24 条 7 項は、「本条(24 条)に基づく相互協議手続に従って、権限ある当局が、ある事案について完全な合意に達するよう努めたが、それができなかった場合、当該事案は仲裁を通して解決されるものとする」と定めている。同条は一見すると、1 項事案に限定をしていないような定め方である。しかし、仲裁適格事案となるためには、(a)事案で問題となっている課税申告につき、少なくともいずれか一方の締約国に申告書の提出があること、(b)当該事案について、権限ある当局が仲裁に適さないことにつき合意をしていないこと、(c)全ての関係者が仲裁に関して知り得た情報の秘密保持(para.8)に同意することの 3 要件を充足する必要がある。したがって、課税とは無関係に行われる一般的な条約の解釈又は適用の問題を扱う 3 項前段の事案は仲裁の対象とはならないと考えられる。

その上で、米・ベルギーの権限ある当局が交換した覚書²⁶⁷によれば、APA を仲裁の対象としており(覚書.1 後段)、APA の範囲で仲裁付託の範囲を拡大させている。なお、米独、米加租税条約についても、APA を仲裁の対象としている。その他の租税条約は、条約の規定に適合しない課税を受けた(have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention)事案のみを仲裁の対象としていることから、APA

²⁶³ 米独租税条約(2006 年)、米仏租税条約(2009 年)、米加租税条約(2007 年)、米・スイス租税条約(2009 年)、英加租税条約(2014)など

²⁶⁴ 米独の権限ある当局間の覚書 (2007)

2. Cases eligible for arbitration

a. According to paragraph 5 of Article 25 of the Convention, arbitration is available in respect of any case where the competent authorities have endeavored but are unable to reach an agreement under Article 25 regarding the application of those Articles of the Convention that are specified under paragraph 22 sentence 1 of the Protocol. (下線/筆者)

²⁶⁵ 米独租税条約改正議定書(2006)

22. In respect of any case where the competent authorities have endeavored but are unable to reach an agreement under Article 25 regarding the application of one or more of the following Articles of the Convention: 4 (Residence) . . . 5 (Permanent Establishment), 7 (Business Profits), 9 (Associated Enterprises), 12 (Royalties). binding arbitration shall be used to determine such application. . . (下線/筆者)

²⁶⁶ 米独租税条約は次の 3 つの特徴を導くことができるとされる。① 義務的仲裁条項の範囲から一般的な条約の解釈に関する事案が除外されていること。② 仲裁付託事案が租税条約の特定の条項の適用に関する問題に限定されていること。③ 当局の合意により事案が仲裁に適しないと判断された場合には仲裁付託できないこと。Monsenego, Jérôme (F.n.100), p.166. : Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman(F.n.94), p.144. なお、任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への改正過程で仲裁付託事案を制限する傾向は、米加、米仏、米・スイス租税条約にも見られる特徴である米加租税条約は①②③の特徴を有し、その他の租税条約は①③の特徴を有しているが、特定の規定から生ずる事案に制限されていない。

²⁶⁷ 米・ベルギーの権限ある当局間の覚書 (2009)

1. Cases Eligible for Arbitration

..An unresolved competent authority request which originated with a bilateral advance pricing agreement (APA) request will be subject to arbitration procedures.

は仲裁の対象とはならない²⁶⁸。

3. 小括

義務的仲裁を定める日米英の租税条約、任意的仲裁を定める租税条約及び EU 仲裁条約における仲裁付託の対象事案をまとめると次の通りとなる。

図 5: 仲裁付託の対象事案の範囲

	広-----対象事案の範囲-----狭				
対 象 事 案	条約の解釈・適用に関する困難又は疑義	相互協議で解決することのできなかった事案 (APAを含む)	条約の規定に適合しない課税を受けた場合 (APAは含まない)	居住者、PE、事業所得、移転価格、使用料(合意により他の条文も追加可。)	移転価格課税事案のみ
条 約	任意的仲裁を定める租税条約	米・ベルギー	米仏、米英、日米、日蘭 日香、日英、日新、英独 英仏、英蘭、英・ベルギー 米・スイス、米・スペイン 英・アイスランド、英・アルバニア 英・アルメニア、英・カタル 英・スイス、英・タジキスタン 英・ノルウェー、英・バレーン 英・リヒテンシュタイン	米独(但しAPA含む) 米加(但しAPA含む) 英加(以上に加えて 専門職業的業務も対象とする。)	EU仲裁条約 (任意的仲裁条項ではあるが、 ルクセンブルク・メキシコ)

任意的仲裁条項を置く租税条約の多くは「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」を対象事案としている。これは、相互協議が対象とするあらゆる事案について仲裁付託の対象となり得ることを意味している。したがって、「条約の規定に適合しない課税を受けた」事案に限定をする OECD モデル租税条約の規定よりも広い事案を仲裁付託の対象としている。しかし、仲裁付託事案を広範に設定できた背景として、これらが「任意的仲裁条項」であったという考慮が必要である²⁶⁹。すなわち、両締約国の当局の合意があって初めて仲裁に付託することができるのであるから、結局のところ、現実には、仲裁付託の対象となり得るか否かの判断は当局の裁量に委ねられているのである。それゆえ、一見すると広範な範囲を仲裁の対象としているようであっても、当該相互協議の事案が仲裁付託の対象となり得るかについての不確実性は残る。

現行の租税条約の多くは「条約の規定に適合しない課税を受けた」事案のみを対象事案としている。これらは、OECD モデル租税条約の対象範囲を踏襲しているわけであるが、義

²⁶⁸ なお、日蘭租税条約 24 条 3 項前段(条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義) は、同条に基づく相互協議で合意することができる事項について列挙している。これによれば、事前価格取決め(日蘭租税条約 24 条 3 項(d))についての問題は同条による協議の対象とされている。

²⁶⁹ Monsenego, Jérôme(F.n.100), p.164f.

務的仲裁条項の多くが、2008 年以降、新たに締結又は改正される際に導入されてきたことに鑑みれば、驚くべきことではない。2008 年以前に締結されたアメリカの租税条約が OECD モデル租税条約とは異なる特徴的な規定を置いていることも同じ理由で説明できるであろう。義務的仲裁条項を置く租税条約の中には、仲裁付託の対象事案を特定の規定から生ずる事案に限定している租税条約(米独租税条約参照)や、反対に APA の範囲で仲裁付託の対象事案を拡大している租税条約(米・ベルギー租税条約参照)も存在する。したがって、義務的仲裁条項を置く租税条約において、仲裁付託の対象事案の範囲が狭いか広いかのメルクマールは、APA を対象としている否か、特定の事案に限定されるか否かという点に求めることになる。そして、本論文で確認した二国間租税条約における義務的仲裁条項の対象範囲では、米・ベルギー租税条約が最も広く、米独、米加及び英加租税条約が最も狭いと結論付けることができよう。

任意的仲裁条項と義務的仲裁条項の仲裁付託事案の範囲を対比させると、後者は前者よりも制限的である。この理由は、既に指摘した通り、任意的仲裁条項の場合は権限ある当局の裁量によって仲裁付託を妨げることができるのに対し、義務的仲裁条項の場合はその手段がないことから²⁷⁰、慎重な姿勢をとっているものと思われる。ただし、1 項事案に限定しているとはいえ、既に確認してきた通り、相互協議事案のほぼ全てが 1 項事案であること、また、現在においては「条約の規定に適合しない課税」の意義が相当広く解されていることに鑑みれば、1 項事案に限定することによる問題はそれほど大きくないと思われる。

第 3 款 検討

1. 対象事案の縮小に関する検討

OECD モデル租税条約コメンタリ - は、25 条 5 項に修正を加え、仲裁付託の対象事案を限定的なものとするを予定しており²⁷¹、「個別の事案から除々に仲裁を活用するなどの弾力的運用」²⁷²がなされることを示唆している。

現行の義務的仲裁条項を置く租税条約において、対象範囲を最も制限しているのは EU 仲裁条約であり、仲裁付託の対象事案は移転価格課税事案のみに限定されている。かつては、移転価格課税の事案に限定すべきであるという主張もなされていた。例えば、シャウブ博士は、仲裁の対象は所得課税における移転価格税制のみに限定すべきであり、また、税額の計算は租税法の解釈問題であるため、仲裁人は価格設定のみを行うべきであることを主張されていた²⁷³。かかる主張の背景には、租税紛争を仲裁に付託することは、課税主権・財政主権を損ねるという考え方が前提にあったとされる²⁷⁴。

しかし、今日において、仲裁付託の範囲を移転価格課税事案に限定することについて、一般的には否定的な評価がなされており、例えば Z. Mario 博士は、「仲裁の対象範囲を限定することによる悩みもある」²⁷⁵と酷評する²⁷⁶。確かに、当時においては、実務上、移転価格

²⁷⁰ Ibid. p.166f.

²⁷¹ OECD(F.n.233),para.66.69.86.

²⁷² 赤松晃「OECD モデル租税条約 25 条 5 項に導入された仲裁規定の意義—OECD の事例検討を手がかりに—」租税研究 727 号(2010)238 頁

²⁷³ 村上睦「移転価格税制」日税研論集 18 巻(1992)93 頁以下、水野・前掲注 57)239 頁

²⁷⁴ 水野・前掲注 57)239 頁

²⁷⁵ Züger, Mario(F.n.24), 105f.

²⁷⁶ M.Lang 教授は、EU 仲裁条約の欠点(weakness)はその適用範囲の狭さであることを指摘している。Lang,

に関わる紛争は極めて重要な問題であるとされ、この種の紛争の解決は、EC 委員会にとって、とりわけ切迫した問題であった²⁷⁷。このことは、EC 委員会がこの種の紛争のみを草案指令として提案するという事実にも表れている。しかし、他の規定の適用から生ずる紛争も当然あり得る²⁷⁸。そうであるならば、仲裁付託の範囲を特定の規定から生ずる事案に限定すべきではなく、租税条約の適用に関して生じ得るあらゆる事案についてまで拡張されるべきである。実際、主要国の二国間租税条約において、仲裁の対象を移転価格課税の事案に限定する規定は置かれておらず²⁷⁹、今後も採用されることはないと思われる。

上述した Z. Mario 博士による批判は 現行の米独、米加及び英加租税条約のように、仲裁付託の対象事案を特定の規定に関する紛争に限定をしている条約についても妥当と思われる。もっとも、特定の規定に関する紛争のみを義務的仲裁の対象とすることで、仲裁付託のおそれから特定の事案に処理が集中し、結果として、未決になりそうな事案や数年かかるような事案の解決が加速するのではないかと指摘もある²⁸⁰。したがって、かかる規定がいかなる効果を生じせしめるかについての評価を下すのは時期尚早とも思え、今後の経過を分析する必要がある²⁸¹。

2. 対象事案の拡大に関する検討

(1) APA に係る相互協議事案

既に述べた通り、現行の租税条約の多くは、条約の規定に適合しない課税を「受けた」事案を仲裁の対象としていることから、APA は租税条約仲裁の対象ではない。一方で、米独、米・ベルギー及び米加租税条約は APA を仲裁の対象としている²⁸²。

これを受けて、赤松晃准教授は「移転価格課税に係る紛争予防を目的とする相互協議を伴う事前確認(BAPA)の重要性が広く認識されている今日、日本も国際租税原則につき共通の理解を有する重要な treaty partner とは、事前確認を仲裁手続の対象に含めることにつき積極的でありたい」²⁸³として、APA を租税条約仲裁の対象とすることを肯定する。わが国についてみれば、2013 年度は過去最多の相互協議の申請(197 件)があり²⁸⁴、その約 8 割(152

Michael(F.n.132),p.87.

²⁷⁷ Züger, Mario(F.n.24), 105f.

²⁷⁸ Ibid.

²⁷⁹ 唯一の例外として、任意的仲裁条項ではあるが、ルクセンブルク・メキシコ租税条約(2001)9(4)は移転価格の事案に限定している。

²⁸⁰ 岡田・前掲注 87)10 頁

²⁸¹ その他、現行の租税条約において特に問題となり得るのは、権限ある当局間の合意により仲裁付託を妨げることができ点である。すなわち、事案が仲裁による解決に適さない旨の権限ある当局による合意がなされた場合(日米租税条約 25 条 6 項(b))、当該事案は仲裁へ付託されないことになる。この点につき、谷口勢津夫教授は「合意の運用次第では強制的仲裁手続採用の趣旨が損なわれるおそれがあるので、同条項は厳格かつ限定的に解すべき」谷口・前掲注 81)17 頁と述べられている。仲裁付託の要請が拒否された後の仲裁申立人のアクションについても今後検討される必要がある。

²⁸² 2014 年 3 月 27 日に公表された「事前確認に関する報告書(Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreement)」によれば、2013 年は新たに 111 件の APA の申請があった(2012 年は 126 件)。この内、二国間 APA の申請は 89 件で約 75%がわが国とカナダであった。2013 年の処理件数は 145 件であり、2012 年の 140 件を上回っている。また、平均処理期間についてみても、2012 年は 39.8 ヶ月であったのに対して、2013 年は 32.7 ヶ月へと短縮している。

IRS, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements, <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-14-14.pdf> [last visited 1.Nov. 2014.]

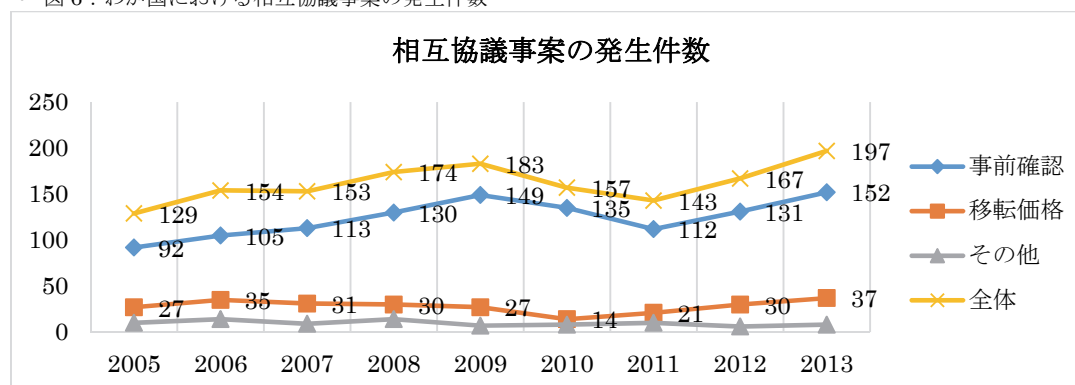
²⁸³ 赤松・前掲注 89)301 頁

件)が APA であった。APA に焦点をあてれば²⁸⁵、近年の発生件数は増加傾向にあり、結果として、2013 年は発生件数が処理件数(141 件)を 11 件上回り、翌年度への繰越件数も増加し 302 件が繰り越されることとなった。今後も発生件数が増加する一方で事案処理の効率化等の改善がなされなければ、それに伴う翌年度への繰越件数の増加は不可避となろう。こうしたわが国の現状に鑑みれば、APA を仲裁付託の対象事案とする見解には説得力がある(ただし、現行のわが国の租税条約仲裁は、明示的に条約の規定に適合しない課税を「受けた」事案を対象としていることから、APA を仲裁の対象とする際には改正をする必要があろう)。その上で、APA を仲裁付託の対象事案とする際には次の 2 点に留意すべきことを指摘しておく。

第一に、権限ある当局の協議に臨む姿勢が変化することによる弊害の可能性である。

義務的仲裁の対象とすることは、一般に、相互協議による合意を確実にする点で評価される。それに加え、権限ある当局は仲裁に移行することを避けようとして、当局間の協議による解決を促進させることが期待されている²⁸⁶。これらは義務的仲裁の利点として紹介されることも多いが、協議による解決を促進させようとする権限ある当局の姿勢が必ずしも納税者の利益になるとは限らないという慎重な意見もある。すなわち、相互協議の期限(通常、相互協議開始後 2 年)が迫るにつれて「権限のある当局を賢明でないか又は原則のない合意に急がせる」²⁸⁷ことが指摘されるのである。翌年度への繰越件数が処理件数の 2 倍を恒常的に超えるわが国において、今後、事案解決に 2 年以上を要する事案も幾つか出てくるであろう。その場合、仲裁付託を避けようとするがあまり、十分な検討がなされずに当局間で妥協やいい加減な認定による合意がなされる可能性もある。APA を仲裁付託の対象とする

284 図 6：わが国における相互協議事案の発生件数



出典：国税庁 平成 25 事務年度の「相互協議の状況」について

https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sogo_kyogi/index.htm [last visited 1.Nov.2014] より筆者作成。

285 図 7：APA の発生件数・処理件数・繰越件数

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
発生件数	130	149	135	112	131	152
処理件数	91	105	128	135	129	141
繰越件数	261	305	312	289	291	302

出典：国税庁 平成 25 事務年度の「相互協議の状況」について

https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sogo_kyogi/index.htm [last visited 1.Nov.2014] より筆者作成。

²⁸⁶ “The propose of including an arbitration clause is to force a timely solution by way of a mutual agreement in order to avoid arbitration.” Velthuisen, Erik(F.n.118), p.174: Züger, Mario(F.n.24)p.104. : Lindencrona, Gustaf(F.n.61), p.8. : 増井・前掲注 146)283 頁, 古賀・前掲注 84)175 頁,

²⁸⁷ 池田義典「国際的な租税紛争解決の改善」租税研究 729 号(2010)361 頁

のであれば、処理件数を増加させるための手続の効率化、仲裁適格事案の大幅な増加に備えた準備が必要となろう。

第二に、「APAに係る相互協議」と「条約の規定に適合しない課税を受けた事案に係る相互協議」との性格の違いについてである。

APAに係る相互協議は、APAの内容について二国間で合意をすることにより、納税者の二重課税の危険性を事前に排除するための協議であり、いわば紛争の予防を目的とする協議である。これに対して、例えば、2010年以降増加傾向にある移転価格課税事案に係る相互協議は、現実には、条約の規定に適合しない課税を受けた納税者の権利を救済するための協議である。したがって、迅速な解決の必要性があるのは後者であり、APAに比して、優先的に解決されるべき事案であろう。したがって、APAとその他の事案との間で何らかの区別を設ける必要があると思われる。これについて、例えば、米加租税条約覚書4.では、APAとその他の事案とを明確に区別し、APAについては、仲裁の開始段階における各手続の時間的制限をその他の事案よりも長く設定している。これにより、仮に同日に仲裁付託がなされたとしても、APAよりも緊急性の高いその他の事案の対応をすることになるであろう。その他の方策として、相互協議開始から通常2年で仲裁適格を有するところ、APAについては仲裁適格を有するまでの期間を長く設定し、時間的猶予をもたせることも考えられ得る。相互協議の事案処理の効率化が進むまで、両者の優劣関係を明確にすべきであろう。

(2) OECD モデル租税条約 25 条 3 項の事案

任意的仲裁条項の多くは「条約の解釈適用に関して生ずる困難又は疑義」を対象とする。そして、この「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」とは、全ての相互協議事案を含む広範な概念であることは既に述べた通りである。これに対し、OECD モデル租税条約 25 条 5 項、及び多くの義務的仲裁条項は「条約の規定に適合しない課税を受けた事案(1 項事案)」のみを対象としており、3 項の相互協議事案は仲裁の対象ではない。しかし、両締約国の合意により、仲裁の対象となる範囲を 25 条 3 項から生じた相互協議事案についてまで拡大することも予定されるところであり²⁸⁸、以下では 3 項事案を義務的仲裁条項の対象事案にすべきか否か、検討する。尚、3 項の相互協議は「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義についての相互協議(OECD モデル租税条約 25 条 3 項前段)」及び「条約に定めのない二重課税の排除のための相互協議(OECD モデル租税条約 25 条 3 項後段)」に区別して、順に見ていく。

まず、「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」に関する相互協議事案について考える。増井良啓教授の論によれば、租税条約の解釈又は適用をめぐる争いは、「締約国相互で食い違いが生じると不都合が生ずるという意味で、まさに一国の裁判所だけでは満足に解決できない種類の紛争」であり、これを仲裁に委ねることには、十分な合理性が認められる²⁸⁹と考えられている。一方で、「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」に関する相互協議による合意²⁹⁰の国内法的効力の観点からの問題点が指摘されている。すな

²⁸⁸ 川田＝徳永・前掲注 78)466 頁、OECD(F.n.233), para.73.

²⁸⁹ 増井・前掲注 146)282 頁

²⁹⁰ 租税条約仲裁における仲裁決定の内容は、最終的に相互協議による合意の内容となるため、ここでは相互協議による合意の国内法的効力を考えなければならない。

わち、「条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義」に関する相互協議による合意は、「租税条約の委任の下に両締約国の権限ある当局の協議によって制定される租税条約を補充する国際法規範(一種の条約)」²⁹¹と解され、権限ある当局は当然のこと、納税者及び裁判所も通常の法令と同様に拘束する²⁹²。したがって、かかる合意が国内法の規制(解釈適用の範囲)を超える場合には、租税法律主義の観点から問題があるとして、指摘されるのである²⁹³。それゆえ、ここに一切の限界がないと考えることは妥当ではない²⁹⁴。

次に、「租税条約に定めのない二重課税の排除」のための相互協議事案の仲裁付託について考える。「条約に定めのない」二重課税に関する事案であるから、国内法の抵触によって生ずる二重課税事案に関する協議であることが想定される²⁹⁵。かかる協議の合意は、「租税条約に定めのない事項についての新しい規範の定立であり、追加的な条約法の制定」²⁹⁶と解され、これについても、権限ある当局、納税者及び裁判所を拘束する²⁹⁷。水野忠恒教授は「国内法の規定そのものが抵触する場合に、交渉、さらには仲裁決定により立法権を譲歩するということには理論的には問題がある」として、事実認定に関する決定であれば格別、「実際に国内法の適用が制限されるということには問題が残る」として、「条約に定めのない二重課税に関する事案」の仲裁付託には消極的である²⁹⁸。また、猪野茂教授は条約に定めのない二重課税の排除のための相互協議の実施について「不可能ではない」としつつも、わが国の権限ある当局が条約や国内法の規定と異なる課税となるような合意をすることができないため、「事実上、二重課税の除去のための解決が得られる局面は少ない」²⁹⁹と指摘する。条約に定めのない二重課税の排除のための相互協議を仲裁の対象とすることについても慎重論が根強い³⁰⁰。

以上みてきた通り、25条3項の相互協議の事案の中には、租税法律主義の観点から問題のある事案(仲裁決定の内容が国内法の解釈適用を超える場合、国内法の解釈適用そのものが対象となる場合)が幾つか存在することが指摘されている。そして、租税法律主義の問題を克服するためには、「国内法における何らかの仲裁判断の優先条項の制定」³⁰¹や、「憲法84条の要請を満たしているかどうかを審査」³⁰²するための国内法の手当が必要とされる³⁰³。

上述の指摘の多くは、任意的仲裁条項に対するものであるが、義務的仲裁条項が主流にな

²⁹¹ 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣,2010)243頁

²⁹² 金子・前掲注 291)244頁

²⁹³ 水野・前掲注 57)247頁

²⁹⁴ 増井・前掲注 146)282頁

²⁹⁵ 水野・前掲注 57)232頁 なお、「条約に定めのない二重課税の排除」の内容が不明確であることから、OECDは「条約に定めのない二重課税の排除」の事例に関するコメントリーを追加した。OECD(Fn.233), para.55.

²⁹⁶ 金子・前掲注 291)245頁

²⁹⁷ 金子・前掲注 291)245頁

²⁹⁸ 水野・前掲注 57)232頁

²⁹⁹ 猪野・前掲注 248)1050頁

³⁰⁰ なお、日米租税条約は25条6項(c)では、明示的に仲裁の対象から25条3項後段による相互協議を排除しており、かかる協議を仲裁に付託することはできない。

³⁰¹ 水野・前掲注 57)247頁

³⁰² 増井・前掲注 146)283頁

³⁰³ その他、金子宏教授は、速やかに国会に報告すべきこと、官報を通じて告示すべきことが必要であるとされる。金子・前掲注 291)245頁。また、租税法律主義に反するという議論を克服するための見解として駒宮教授は、「OECDの移転価格課税ガイドラインがありますが、このガイドラインにさらに検討を加えて、国際的な移転価格課税協定のような形に昇格させる。その協定に加盟した国は、その規定にそった形で移転価格税制を行うことを義務付け、そして規定にそった形で移転価格課税が行われたかどうかを国際調停機関が裁決する方法」をとることで、(協定に参加した国々では国内法の改正が必要になるが、)租税法律主義に反するという議論を排除することが可能であると考えている。駒宮・前掲注 146)79頁

った現在においても妥当する見解である。むしろ、仲裁付託が義務的(義務的仲裁条項)の場合、仲裁付託の対象事案とすべきか否かについての判断は、任意的仲裁条項よりも慎重な姿勢が求められるのではなかろうか³⁰⁴。

したがって、上述した国内法の手当がなされていない現在において、25条3項に基づく相互協議の事案を1項事案と同じく義務的仲裁条項の対象とすべきではない。現状を踏まえれば、条約の規定に適合しない課税に関する事案については仲裁付託を義務付ける一方で、3項事案を仲裁へ付託するか否かについては、各個別の事案につき国内法との関係(わが国では、とりわけ租税法律主義との関係)を考慮した上で、両当局の合意に委ねるという、任意的仲裁条項と義務的仲裁条項の特徴を混在させた規定が望ましいのではなかろうか³⁰⁵。

第2節 租税条約仲裁における「非公開性」と「透明性」

第1款 問題の所在

1. 仲裁の「非公開性」に対する批判

裁判と仲裁を比較した際の特徴として、仲裁の手続と判断の「非公開性」が挙げられる³⁰⁶。この仲裁における「非公開性」の側面(仲裁の秘密保持的紛争解決機能³⁰⁷)は、一般に、仲裁の利点として紹介されることが多く³⁰⁸、とりわけ、商取引上の秘密(技術、ノウハウ、取引先等)が絡む紛争の場合、秘匿情報の公開を避けつつ紛争の解決を図ることができるため、大いに役に立っている。

他方で、公共的・公益的性格を有する投資協定仲裁では、仲裁判断の非公開性や手続の秘密性に対して、仲裁判断の正統性や公正性の観点から批判がなされるようになり³⁰⁹、近年では、手続的「透明性」の要請にいかんして応えていくべきか、議論がなされている³¹⁰。投資協定仲裁において「透明性」が要請される理由としては、次の3点が挙げられている³¹¹。

- ① 仲裁判断の内容如何によっては多額の補償・賠償が国家に課されることになるため。
- ② 投資協定仲裁においては国家の公権力行使の適法性が問われていることから、人権(知る権利)の観点から、透明性の確保は不可欠とされる。

³⁰⁴ 1998年、オーストリアは、EU仲裁条約の改正案として、仲裁付託範囲を「条約の解釈適用に関して生ずる困難又は疑義」へと拡大させる案を提示したが、結局、賛同を得られなかった点にも慎重な姿勢が表れている。提示された改正案「本条約の解釈適用に関して生じるいかなる困難または疑義も、その問題が生じた後2年以内に権限ある当局により、本条前項の規定に従って、解決することができなかった場合、影響を受ける納税者の合意を条件として、当該事案は、相互協議手続を開始した権限ある当局によって仲裁へ付託されるものとする(shall)。」Züger, Mario(F.n.24), p.67.

³⁰⁵ 各国は、任意的仲裁条項が定めるように、仲裁付託の対象事案を広範にすることについて、「義務的仲裁条項のモデルとしてはほとんど機能しないと考えている」とし、その上で、「その他の事案については、当局の選択的な付託に係らしめる一方で、条約の規定に適合しない課税に関する事案の仲裁付託については義務的であるという性格付けがなされた可能性が考えられ得る。」Monsenego, Jérôme(F.n.100), p.166f.

³⁰⁶ 大隈一武『国際商事仲裁の理論と実務』(中央経済社,1995)12頁、小寺彰「租税条約仲裁の国際法上の意義と課題—新日蘭租税条約の検討—」RIETI Discussion Paper Series 11-J-036(2011)15頁

³⁰⁷ 飯塚重雄「仲裁の機能と限界」青山義光=松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)135頁

³⁰⁸ 例えばICCにおいて仲裁の利点の一つとして、以下のように紹介されている。

Arbitration proceedings and hearings are completely private. Only the arbitrators and the parties (including their lawyers) are permitted to attend, not the general public. Similarly, only the same actors receive copies of the documents, submissions, correspondence and awards that are produced during the arbitration. ICC, <http://www.iccwbo.org/products-and-services/arbitration-and-adr/arbitration/> [last visited 1.Oct.2014]

³⁰⁹ 濱本正太郎監修「ISDS条項批判の検討—ISDS条項はTPP交渉参加を拒否する根拠となるのか—」JCAジャーナル 59巻12号(2012)22頁以下、仲裁それ自体の問題点として、「透明性」の欠如が指摘されている。OECD, Arbitration and Competition 2010, 8, <http://www.oecd.org/competition/abuse/49294392.pdf> [last visited 1.Oct.2014]

³¹⁰ 濱本正太郎「UNCITRAL仲裁部会における投資仲裁手続透明性規則作成作業」JCAジャーナル 58巻8号(2011)5頁

³¹¹ 濱本・前掲注310)5頁

③「よき統治(good governance)」の観点から、当事者以外の第三者の見解を仲裁委員会に提出する機会を付与する必要性がある。

以上の要請を踏まえ、2010年、国連国際商取引法委員会(UNCITRAL)の作業部会において、投資協定仲裁(私人対国家間紛争)における透明性確保に関する議論は重要な論点であることが確認され、現在の UNCITRAL 仲裁規則の改正作業が終了すれば、直ちに改正作業の検討に入るべき優先的な問題であることが合意された³¹²。その後、数度の議論がなされた結果、2013年7月、UNCITRAL 条約に基づく投資家対国家仲裁における透明性規則(UNCITRAL Rules on Transparency in Treaty-based Investor –state arbitration)が採択され、UNCITRAL 仲裁規則が修正されることとなった。UNCITRAL 投資協定仲裁透明性規則の下では、仲裁手続における情報及び資料が公開されることになり、公的利益と関わる投資家対国家の紛争について、一般人による仲裁情報や仲裁資料に対するアクセスが可能となったのである³¹³。また、ICSID においても、仲裁手続の「司法化」の流れの中で「透明性」の議論がなされている³¹⁴。そして、2006年の ICSID 仲裁規則改正により、仲裁委員会の判断によって当事者以外の者に対する審問の公開が認められるようになり(ICSID 仲裁規則 32 条 2 項)、改正前 ICSID 仲裁規則(2003)が当事者双方の合意を必要としていたことに鑑みれば、現行の審問公開要件は緩やかなものとなったといえる³¹⁵。情報公開に積極的な姿勢をとる ICSID は、今や「透明性確保の観点から最も進んだ仲裁機関」³¹⁶と評価されるに至っている。

こうした潮流の中、租税条約仲裁においても、租税紛争が公的性格を有する紛争であることを前提として、同様の指摘がなされている。すなわち、公的利益が関わる紛争の場合、それがいかにして処理されたのか市民に説明できる形式を踏むことが要請されるのである³¹⁷。租税紛争が公的性格をもつ紛争であることは疑いのないことであるが、かかる指摘は投資協定仲裁における透明性の議論を前提になされているものであり、租税条約仲裁にそのまま妥当するのかについては疑問なしとしない。

そこで、以下では、まず現行の租税条約仲裁における「非公開性」と国際商事仲裁と投資協定仲裁における「非公開性」とを比較して、租税条約仲裁の「非公開性」の程度を確認する。その上で、国際商事仲裁及び投資協定仲裁における「透明性」の議論を踏まえつつ、現行の租税条約仲裁における「透明性」の議論について検討する。

2. 「非公開性」の対象

(1) 国際商事仲裁や投資協定における「非公開性」

国際商事仲裁や投資協定仲裁における「非公開性」の概念は多義的であり、一義的ではない。それゆえ、本論に入る前に用語法について整理をしておきたい。

³¹² UNCITRAL, UNCITRAL Working Group Document A/CN.9/WG.II/WP.156 p5.,

www.uncitral.org/uncitral/en/commission/working_groups/2Arbitration.html [last visited 1.Oct.2014]

³¹³ UNCITRAL, UNCITRAL Rules on Transparency in Treaty-based Investor-State Arbitration, www.uncitral.org/uncitral/uncitral_texts/arbitration/2014Transparency_FAQ.html [last visited 1.Oct.2014]

³¹⁴ 小寺彰「国際投資協定：現代的意味と問題点―課税事項との関係を含めて―」RIETI Policy Discussion Paper Series 10-P-024(2010)26 頁、玉田大「投資協定仲裁の多角化と司法化」国際問題 597 号 (2010)50 頁、井口直樹「投資協定手続の透明性」経済産業省投資協定仲裁研究会報告書(2009)65 頁以下

³¹⁵ 実際に口頭弁論が公開されている。井口・前掲注 314)62 頁、なお、福永有夏教授は「口頭審理の公開を裁判所が自ら発議することも可能になった」ことは評価しつつも、「いずれかの紛争当事者が反対すれば裁判所は口頭審理を公開することができないため、実質的には改正前と大きな差はない」との見解もある。福永・前掲注 181)220 頁

³¹⁶ 鈴木五十三「投資仲裁手続における秘密保持義務の基準と適用」JCA ジャーナル 57 巻 11 号(2011)25 頁

³¹⁷ 小寺・前掲注 306)15 頁、水野・前掲注 57)246 頁

国際商事仲裁における「非公開性」について、井口直樹弁護士は次の通り説明する³¹⁸。すなわち、「非公開性」は、**Confidentiality**(秘密性)と**Privacy**(非公開性)の意義を有するとし、**Confidentiality**は、「仲裁手続のために準備した、又は仲裁手続において入手した資料又は情報の開示に関する問題(又は、それらを開示しないこと)」、また、**Privacy**は「仲裁手続から他の部外者を排除することのできる当事者の権利」を意味するとする。「非公開性」の内容を**Confidentiality**と**Privacy**に区別する見解は、イギリス裁判例における概念整理に倣ったものである。その他、仲裁手続における「非公開性」は、「仲裁の手続や仲裁判断を含む全記録が非公開であること、および関係人に守秘義務が課されること」を意味するとし、これを「仲裁を秘密にしておく権利」と捉える見解もある³¹⁹が、現行の主要な国際商事仲裁規則は、微妙な規定の違いはあるものの、**Confidentiality**と**Privacy**を区別して規定しているものが多い。

(2) 租税条約仲裁における「非公開性」

租税条約仲裁においても、**Confidentiality**の規定は存在する。詳細は後述するが、仲裁手続において「入手した資料又は情報」は非公開とされ、これらの情報について仲裁人らに対して守秘義務が課されており(合意見本 para.8)、また仲裁決定の内容についても原則として非公開とされている(合意見本 para.15)。したがって、国際商事仲裁や投資協定仲裁における**Confidentiality**の意味での「非公開性」は租税条約においても存在し、租税条約仲裁における「非公開性」の一内容を構成する。一方で、**Privacy**に関する規定は存在しない。**Privacy**の規定は置かれていないものの、審理過程は非公開とされている。すなわち、租税条約における仲裁手続が相互協議手続の一環として位置づけられるため³²⁰、相互協議手続同様、審理過程の公開は予定されていないのである。

上述の通り、租税条約仲裁においても、①仲裁手続のために準備した、又は仲裁手続において入手した資料又は情報、②仲裁判断の内容、③審理過程については非公開とされている。

以上のことから、本論文では**Confidentiality**とは「仲裁手続のために準備した、又は仲裁手続において入手した資料又は仲裁決定が非公開であること、及び関係者に守秘義務が課されていること」を意味するものとし、また、本論文では**Privacy**という文言は使用せずに単に「審理過程の秘密性」として、各仲裁規則の「非公開性」の程度を確認し、租税条約仲裁の「透明性」を考える。

第2款 Confidentiality と審理過程の秘密性

1. Confidentiality

(1) 仲裁手続のために準備した、又は仲裁手続において入手した資料・情報

(i) 租税条約仲裁における仲裁規則

OECD モデル租税条約における合意見本によれば、まず、納税者は仲裁申立てに際して、事案の特定のために必要な情報を権限ある当局へ送付することになる(合意見本 para.1)。仲裁合意に明記される必要な情報と書類が権限ある当局に対して提示されたときに、他方の権

³¹⁸ 井口・前掲注 314)55 頁

³¹⁹ 谷口安平「仲裁手続における手続基本権」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)245 頁

³²⁰ 小寺・前掲注 306)14 頁

限ある当局にも提示されたことになるが(合意見本 para.2)、権限ある当局が事案の特定のために追加の情報が必要であると判断するときは納税者に対して追加の情報を要求する。仲裁申立ての際に必要な情報及び書類は、一般には相互協議を開始するのに必要な情報及び書類と一致するとされるが、現行の租税条約仲裁においては、権限ある当局間で交換される実施取決めに、仲裁申立てのときに納税者によって提示されるべき情報が具体的に規定されている。例えば、日蘭租税条約の実施取決め 2.では次の通り定めている。

日蘭租税条約 24 条 5 項に係る実施取決め

2. 仲裁の要請は、…以下の情報が開示された場合にのみ、当該事案は他方の締約国の権限ある当局に提示されたと認められる。

- a) 相互協議の申立てを権限のある当局に行った者の氏名及び住所
- b) a)に掲げた者以外の事案によって直接に影響を受ける者の氏名及び住所
- c) 対象となる課税年度
- d) 条約の規定に適合しない課税を生じさせた措置の内容及び時期並びに両締約国の通貨による関連する金額
- e) 相互協議の申立てを権限のある当局に行った者から提出された以下の情報及び補足資料の写し
- i) 相互協議の申立てを行った者が、条約の規定に適合しない課税が生じている、又は生じることになると考える理由についての説明
- ii) 関係する取引及び関連者の関連性、状況又は構成、及び
- iii) 条約の規定に適合しない課税に関して税務当局から受領した文書の写し
- f) 事案によって直接に影響を受ける者がいずれかの管轄区域において、異議申立書、審査請求書又はこれらに相当する文書の提出を行ったか否かを記載した文書、及び
- g) 条約第二十四条 1 に規定する権限のある当局が、同規定に基づく相互協議の申立てを受領した日の翌日から 90 日以内に特に求めた追加的情報

仲裁委員会が構成された後、仲裁委員会の長に対して、事案の検討を開始するために必要なすべての情報が送付される(合意見本 para.16)。また、仲裁人は秘密情報を含めて、仲裁付託事項を解決するために必要なあらゆる情報を入手する権限を有すると共に(合意見本 para.10)、これらの情報を完全に利用する権限を有する(合意見本 para.8)。仲裁手続において、納税者は直接または代理人を通じて、書面による意見提出をすることができ、また仲裁委員会の許諾を得れば、自らの意見を口頭で陳述することが予定されている(合意見本 para.11)。そして、入手したこれらのすべての情報は、OECD モデル租税条約 26 条(情報交換)によって取得した情報と同じように秘密のものとして扱われ、仲裁人とその職員に対して守秘義務が課されている(合意見本 para.8)

(ii) 国際商事仲裁及び投資協定仲裁の仲裁規則

商事仲裁では、黙示であるか明示であるかを問わず、仲裁合意の締結により非公開について同意されていると理解するのが一般的である³²¹。これは、「商取引は本質的に私的行為であり、それを解決する私的制度として商事仲裁制度が萌芽したという本質に着目」³²²し

³²¹ 中村嘉孝「国際商事仲裁における守秘義務」神戸外国語大学論叢 61 巻 5 号(2010)70 頁

³²² 中村嘉・前掲注 321)70 頁

て説明される。多くの国際商事仲裁機関の仲裁規則では、仲裁手続において提出・入手された資料について非公開とされている。例えば、LCIA 仲裁規則では、仲裁手続のために作成された資料、仲裁手続中に提出された書面による資料（公的領域に属しないもの）は非公開としている（LCIA 仲裁規則 30 条 1 項）。

投資協定仲裁においても、仲裁手続に関与した結果知り得た全ての情報は秘密とされる（ICSID 仲裁規則 6 条 2 項）。しかし、ICSID 仲裁では仲裁の当事者による開示は禁止されていない³²³。そこで、二国間投資協定に別途規定を置くものもあり、例えば、日・ミャンマー投資協定(2014) 18 条 12 項は、業務上の秘密の情報、及びいずれかの締約国の法令により特に秘密とされる情報等の紛争締約国による開示を禁止する。

（2）仲裁決定の内容

（i）租税条約仲裁における仲裁規則

仲裁決定は原則として非公開とされ、仲裁の要請を行った者及び両締約国の権限のある当局が、公開の形式及び内容に関して書面により同意した場合にのみ公開される（合意見本 para.15）。仲裁決定は仲裁委員会による決定後、申立人及び権限ある当局に対して通知される。仲裁決定の内容としては、Independent opinion 方式の場合は、依拠した法源及び結論に至った理由が示され、Last best offer 方式の場合は、一方の当局の案を選択した簡潔な理由が示される³²⁴。

（ii）国際商事仲裁及び投資協定仲裁における仲裁規則

仲裁が当事者間で紛争を解決する制度であることから、仲裁判断は非公開と理解されている³²⁵。明示している仲裁規則として、例えば LCIA 仲裁規則 30 条 1 項は、当事者の合意のない限り、仲裁委員会の決定内容の全てを非公開とすることを規定している。仲裁判断には依拠する理由が記載された上で、仲裁人の署名がなされる（LCIA 仲裁規則 26 条 2 項）。

投資協定仲裁では、登録された紛争に係る情報は全て ICSID のホームページに掲載される（ICSID 管理及び財務規則 23 条）³²⁶。仲裁判断については、当事者の同意がなければ公開されない（ICSID 条約 48 条 5 項）。しかし、現実には投資協定の解釈という公益に関わる決定が下されることから、多くの仲裁決定が公開されている³²⁷。仲裁判断には、仲裁判断の木曾となった理由が記載され（ICSID 条約 48 条 3 項）、仲裁人の意見が付される場合もある（ICSID 条約 48 条 4 項）。

（3）守秘義務

（i）租税条約仲裁における守秘義務

（a）守秘義務の対象者とその内容

³²³ 鈴木・前掲注 316)22 頁

³²⁴ わが国についてみれば、通知される仲裁決定の内容は OECD モデル租税条約よりも制限されている。例えば、日蘭租税条約における仲裁決定は、両当事国の要請がない限り通常の原因部分は両当事国にも示されず、一方の当局からしか要請がなかった場合は、議論の概要しか示されない（日蘭租税条約実施取決.14）。また、日米租税条約における仲裁決定は、決定の理由その他の説明を一切含まず、両締約国のいずれかの案のみ示される（日米租税条約 25 条 14 (i)）

³²⁵ 谷本裕範「仲裁の非公開性」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）275 頁

³²⁶ ICSID 事務局は、仲裁申立通知、手続の進行状況等を公表している。鈴木・前掲注 316)26 頁

³²⁷ 平・前掲注 197)292 頁

租税条約仲裁は仲裁人及びその職員に対して守秘義務を課している(合意見本 para.8)。すべての仲裁人及びその職員は、仲裁付託事案に関連する情報について、締約国との情報交換の規定によって受領した情報(OECD モデル租税条約 26 条)と同様の「秘密」として取り扱い、締約国の法令に規定する秘密及び不開示に関する義務と同様の義務に服することになる。わが国についてみれば、国家公務員法 100 条 1 項が、「職員は、職務上知ることのできた秘密を漏らしてはならない。その職を退いた後といえども同様とする」と規定し、公務員に守秘義務を課している。そして、「納税者等の秘密を、公務員法の場合よりもいっそう手厚く保護」³²⁸することを趣旨として、調査(質問検査権行使)に携わる税務職員についてはより重い守秘義務が課されており(国税通則法 126 条)、仲裁人及びその職員はこの重い守秘義務を負うことになる。

(b) 守秘義務違反に対する制裁

租税条約仲裁において、守秘義務違反がなされた場合の具体的な解決方法は規定されていない。ここでは、納税者が仲裁人の情報漏洩行為によって損害を被った場合、いかなる法的手段をとることができるか考えた上で、刑事罰による制裁を確認する。

まず、契約責任に基づく損害賠償請求が考えられ得る。しかし、租税条約における仲裁の場合、仲裁人と納税者間に直接の契約関係はない。それゆえ、仲裁人に対する民法 415 条に基づく損害賠償請求はできないと思われる。それでは、仲裁人個人に対する不法行為に基づく損害賠償請求(民法 709 条)はできるであろうか。これについて、租税条約仲裁における仲裁人の法的地位は国の雇員と同視できることから、本来仲裁人が負うべき責任を国・公共団体が代位して負担することになるため³²⁹、仲裁人個人に対する直接の不法行為責任を追及することはできないと思われる。したがって、納税者は国に対して国家賠償請求をすることになるが(国家賠償法 1 条 1 項)、仲裁人の秘密漏洩につき故意又は重過失がある場合には、国は求償権を有することになる(国家賠償法 1 条 2 項)。

刑事罰による制裁についてはどうか。既に述べた通り、仲裁人は厳格な守秘義務(国税通則法 126 条)を負っている。同条は、「その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを二年以下の懲役又は百万円以下の罰金に処する。」と規定しており、かかる守秘義務に違反した場合、刑事罰が予定されている。もっとも、実際に刑罰を課すことのできる秘密であるか否かは、漏洩した情報が「その事務に関して知ることのできた秘密」³³⁰に該当するか否かで判断されることになる。

(ii) 国際商事仲裁及び投資協定仲裁における守秘義務

(a) 守秘義務の対象者とその内容

守秘義務に関しては、学説・判例ともに当事者の明示の合意がなくともこれを認める見解

³²⁸ 金子・前掲注 241)766 頁

³²⁹ 櫻井敬子＝橋本博之『行政法〔第 4 版〕』(弘文堂,2013)382 頁

³³⁰ 「その事務に関して知ることのできた秘密」とは、「もっぱら、税務調査に関連して得られた納税者その他の私人の秘密を意味している」と解され、ここにいう秘密とは「個人または法人の生活や活動に関する事実のうち、一般に知られておらず(秘密性)、知られていないことが本人の利益に合致し(秘匿の利益)、かつ本人も知られないことを欲している(秘匿の意思)事項」をいう。金子・前掲注 241)767 頁

と明示の合意によらなければならないとする見解に分かれている³³¹。さらに、守秘義務の範囲について、国際商事仲裁規則や各国の仲裁法規に統一的な定めを置いていないことから、現代仲裁法の一つの論点として「守秘義務の内容や限界および違反の場合の制裁については不明確な点が多い」³³²として指摘されている。こうした中で、守秘義務の内容を積極的に定義付けるのではなく、「守秘義務に該当しない例外事項を具体的に列挙して特定することが現実的」³³³であるという考慮からその例外の模索がなされている。その上で、少なくとも①全当事者の合意がある場合、②開示することによる公共の利益が大きい場合、③法的権利の保護に必要不可欠の場合、には守秘義務が解除され得るとされる。LCIA 仲裁規則においても、こうした観点から守秘義務の例外を規定している(LCIA 仲裁規則 30 条 1 項)。

投資協定仲裁は、仲裁人は手続に参与した結果知り得た全ての情報及び仲裁判断の内容について守秘義務が課されているが(ICSID 仲裁規則 6 条 2 項、15 条)、当事者には守秘義務は課されていない。

(b) 守秘義務違反に対する制裁

国際商事仲裁及び投資協定仲裁において、守秘義務違反に対する制裁についての規定は置かれていない。ただし、仲裁において、仲裁契約或いは仲裁規則によって守秘義務が課される者が、守秘義務に違反して情報を漏洩した結果、他人に損害を生じさせた場合、「契約責任ないし不法行為責任の一般原則に基づき、損害賠償責任が生じ得る」³³⁴と解されるところ、仲裁人に対する損害賠償請求は可能と思われる。しかし、「一般的に裁判所はその算定には消極的であり、そもそも困難である」³³⁵と指摘されている。

2. 審理過程の秘密性

(1) 租税条約仲裁における審理過程の秘密性

仲裁において、審問(hearing)の場に、当事者以外のどこまでの関係者が参加することができるか、という点が重大な関心事であるとされる³³⁶。租税条約仲裁において、納税者は仲裁の申立人ではあるが当事者ではない。それゆえ、納税者をどの程度仲裁手続に参加させることができるかが、ここでの議論の中心となる。

1989 年以前、租税条約上の相互協議手続において、納税者が協議に参加することは予定されておらず非公開であった³³⁷。それゆえ、審理過程が一切不明であることが実務上の問題として指摘されていた³³⁸。

1989 年、米独租税条約に任意的仲裁条項が導入された際に、交換公文に納税者の手続参加規程が明記され、納税者又はその代理人は、仲裁委員会に対して意見陳述をすることが認

³³¹ 中村達也「仲裁手続の非公開と秘密保持について」JCA ジャーナル 43 巻 5 号(1996)37 頁

³³² 谷口・前掲注 319)245 頁

³³³ 中村嘉・前掲注 321)60 頁

³³⁴ 中村達・前掲注 331)37 頁

³³⁵ 中村嘉・前掲注 321)74 頁

³³⁶ 谷本・前掲注 325)274 頁

³³⁷ 谷口・前掲注 81)7 頁

³³⁸ 村井・前掲注 46)11 頁、その他、Lang 教授は、相互協議手続は権限ある当局間のみの手続であるため、相互協議手続が開始された場合、納税者はいかなる地位にも立たない。納税者は、自己の意見を表明することも、権限ある当局間の議論を聞くことすらできない。として相互協議手続の欠点が指摘している。Lang, Michael(F.n.132), p.86.

められた³³⁹。その後、2000年代前半までに締結又は改正された幾つかの租税条約³⁴⁰についても同様に、納税者の意見陳述の権利が規定された。仲裁委員会に対し、事実関係と法適用に関して自己の見解を表明することが認められることになったことは、「仲裁手続において、納税者を事実上の(*de facto*)当事者にさせた」³⁴¹として評価されている³⁴²。しかし、2006年米独租税条約改正により、仲裁決定の方式が Independent opinion 方式から Last best offer 方式へと変更されたことで、納税者の手続参加に関する規定は削除された。現行の米独租税条約仲裁において納税者の手続参加は予定されていない。

2008年、OECDモデル租税条約が改訂された。納税者は相互協議と同様の地位に位置づけられたことから、審理過程は依然として非公開であるが、納税者の手続参加について規定された。これらは従前の相互協議手続のブラックボックス的性格への批判に対応するものであり³⁴³、透明性評価の文脈でその進展が評価されている³⁴⁴。Independent opinion 方式では、納税者は仲裁委員会に対して自己の意見を書面で提出することができ、また、仲裁委員会の許可を得た場合には、仲裁手続に出頭し、口頭で自らの意見を陳述することができる(合意見本 para.11)。一方で、Last best offer 方式の場合は、納税者の手続参加規定の適用が除外されており(合意見本 para.6)、納税者は手続に参加することができない。

(2) 国際商事仲裁及び投資協定仲裁における審理過程の秘密性

商事仲裁では、仲裁自体に手続の非公開という原則が内在しており、当事者の合意の有無に係わりなく審理過程を非公開とすることが一般的とされる³⁴⁵。主要な国際商事仲裁規則は明文で手続の非公開について規定し、当事者の合意のない限り、当事者以外の者に対する審理過程の公開を予定していない。例えば、ICC 仲裁規則(2014)26条3項は「仲裁委員会は審問を指揮し、審問には当事者すべてが出席できるものとする。仲裁委員会および当事者の承認がない限り、仲裁手続に関係しない者は出席できない。」、LCIA 仲裁規則(2014)19条4項は「すべての会合および審問は、書面による当事者の別段の合意がない限り、非公開とする。」と規定する。その上で、当事者以外のどこまでの関係者を参加させることができるかについては議論がなされている³⁴⁶。

投資協定仲裁では、当事者、その代理人、弁護士、証人、鑑定人、仲裁委員会職員に対して審理が公開される(ICSID 仲裁規則 32条2項)。さらに、当事者のいずれかの反対がない限り、仲裁委員会の判断によって、当事者以外の者に対しても審理を公開することができ³⁴⁷、

³³⁹ 米独租税条約の交換公文(1989)

4. Taxpayers and/or their representatives shall be afforded the opportunity to present their view to the arbitration board.

³⁴⁰ 独仏租税条約(1989)25a(4)、独・スウェーデン租税条約(1992)41(5)、米・メキシコ租税条約(1992) 交換公文 18.(iv)、伊・レバノン租税条約(2000)25(5)、ルクセンブルク・メキシコ租税条約改正議定書(2001)(iv)など。

³⁴¹ Züger, Mario(F.n.24) p.184.

³⁴² 村井正教授は、「相互協議手続は、納税者が参加せず公開されないため、協議の判断過程についても一切不明である。それだけに仲裁手続に対する期待が高まるわけである。」と述べた上で、米独租税条約(1989)について「相互協議手続にみられるような欠点は、ある程度克服し得る仕組みとなっている。」と評価している。村井・前掲注 46)12 頁

³⁴³ 赤松・前掲注 269)252 頁

³⁴⁴ Burnett, Chloe, International Tax Arbitration, Legal Studies Research Paper, The University of Sydney Law School 2008, p.182. : 小寺・前掲注 306)16 頁

³⁴⁵ 中村達・前掲注 331)34 頁

³⁴⁶ 当事者以外では、①代理人・弁護士、②証人・補佐人、③速記者・記録者が審問に出席することができると考えられている。谷本・前掲注 325)274 頁、中村達・前掲注 331)34 頁

³⁴⁷ 各国の投資協定において、公開審理を明確に定めるものも規定されるようになってきていることが報告されている。

さらに、ICSID 仲裁規則 37 条 2 項は、一定の要件を充足した場合には、仲裁委員会に対する当事者以外の者の書面提出を認めている。

3. 租税条約仲裁の「非公開性」に対する評価

(1) 租税条約仲裁における Confidentiality の程度

租税条約仲裁は、仲裁手続によって入手・作成されたすべての情報を「秘密」として扱い、かかる情報について仲裁人とその職員に国内法令によって厳格な守秘義務を課している。この厳格な守秘義務の唯一の例外は、法令によって、その開示が要求され或いは閲覧が認められている場合のみと解されており、国際商事仲裁や投資協定仲裁よりも守秘義務が解除される場合について限定的である。その上、守秘義務違反に対しては、(その実効性は別としても) わが国では刑罰による制裁が予定されている。これに対して、国際商事仲裁や投資協定仲裁は、守秘義務違反の場合の制裁措置についての規定を置いておらず、違反があった場合、損害算定の困難性から十分な制裁が期待できないと思われる³⁴⁸。

仲裁決定の内容については、原則として非公開とされ、公開の形式と内容について仲裁の要請を行った者及び両締約国の権限ある当局による三者間の合意がなされて初めて公開される。そして、仮に公開されたとしても、その内容は、事案に関係する事実が含まれていない、全く無意味な要約であることが予想されている³⁴⁹。また、現行の租税条約の中には、両当局の要請がない場合、仲裁決定の内容に、依拠した法や理由が示されない条約(日蘭租税条約実施取決.14 参照)や、理由すら明示されない条約(日米租税条約 25 条 14(i)参照)も存在する。これに対して、投資協定仲裁では仲裁判断を原則非公開としつつも、現実には数多く公開されている。

以上のことに鑑みれば、租税条約仲裁は、国際商事仲裁や投資協定仲裁と比較すると、Confidentiality を厳守した仕組みを採用しているといえる。

(2) 租税条約仲裁における審理過程の秘密性の程度

租税条約仲裁において、納税者は仲裁の申立人であるが当事者ではない。それゆえ、申立人であっても審理過程については非公開とされる点に特徴がある。また、租税条約仲裁における納税者の手続参加について、原則、書面による意見陳述のみとされている。口頭での意見陳述をする場合は、仲裁委員会の許可が必要であり、その限りにおいて納税者の手続参加は限定的といえる³⁵⁰。また米独租税条約にみられるように任意的仲裁条項から義務的仲裁条項へ改正される過程で、Independent opinion 方式から Last best offer 方式へと審理方式が変更されたことにより、納税者の手続参加の程度は著しく後退している。

対照的に、商事仲裁や投資協定仲裁では、申立人は広範な裁量が与えられており、仲裁手続全般に対して主導的な役割を果たすことが期待されている³⁵¹。さらに、投資協定仲裁で

また米モデル投資協定 29 条 2 項や、加モデル投資協定 38 条 1 項には仲裁委員会の口頭審理は公開されなければならないことを規定しているなど、口頭審理の公開が促されている。なお、口頭審理の公開方法は傍聴人を口頭審理が行われる部屋とは別の部屋に招集し、同時中継される審理を視聴することになる。福永・前掲注 181)218 頁以下

³⁴⁸ 中村嘉・前掲注 321)74 頁、中村達・前掲注 331)37 頁

³⁴⁹ Michael J. McIntyre, Comments on The OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Taxation, Wayne State University Law School Legal Studies Research Paper Series, 2006, p.10.

³⁵⁰ Last best offer 方式に至っては納税者に意見陳述の機会すら与えられていない。

³⁵¹ 福永・前掲注 181)174 頁

は、公開審理や第三者による意見提出についての規定を置き、透明性向上へ積極的な姿勢を示している。仲裁委員会が当事者以外の書面による提出を認めた事例は少数ではあるものの、投資協定仲裁の正統性や妥当性を高めるという観点から期待されている³⁵²。

(1)(2)を総合して評価すると、租税条約仲裁の「非公開性」の程度は極めて高いものといえる。その理由は何か。この点に関して、企業(納税者)、政府(権限ある当局)、非公開原則(anti-public policy)といった観点からの分析がなされている³⁵³。これによれば、企業、政府の双方にとって、租税紛争を非公開とすることは双方にとって都合が良く、(他の紛争に比して)関係する者全てが非公開とすることを強く望む傾向にあるとされている。また、租税条約における仲裁手続は、あくまで相互協議手続の一環として整理されていることに鑑みれば、かかる徹底した非公開性が導かれる理由も説明できよう³⁵⁴。

第3款 仲裁の「非公開性」と「透明性」の要請の抵触とその整理

1. 「透明性」要請原理

既に見てきたように、租税条約仲裁は他の仲裁に比して非公開性の程度が高い。かかる非公開性にはかねてより批判がなされており、同時に透明性の向上に関する議論がなされてきた。しかし、「非公開」であることは仲裁の特徴であるにも関わらず、なぜ、租税条約仲裁に「透明性」が要請されるのであろうか。かかる議論は、成熟したものであるとはいえない。租税条約仲裁に「透明性」が要請される原理、法的根拠は何であらうか。

これに対して、Michael J. McIntyre 教授は、次のように回答している³⁵⁵。

- ① 租税紛争は公的性格を有する紛争であり、仲裁の費用は全て税金で賄われている。したがって、政府には説明責任が生じる。また、市民には政府が何をしているのかを知る権利がある。
- ② 現代の民主主義社会において、正統性のない判断は受け入れられない。透明性の確保は判断の正統性のための不可欠の要素である。
- ③ 完全非公開であるがゆえに、汚職が生じ得る。

投資協定仲裁において「透明性」が求められた背景として、同じく人権(知る権利)、良き統治(good governance)の考慮があるとされるところ³⁵⁶、仲裁に対する「透明性」の要請原理は、知る権利及び仲裁の正統性の確保³⁵⁷といった観点に求めることができるのではなかろうか。

わが国についてみれば、「知る権利」は、情報の受け手と送り手が分離し固定化した現代社会において、表現の自由(憲法 21 条)を一般国民の側から再構成し、表現の受け手の自由(聞く自由、読む自由、見る自由)を保障するための権利として捉えられている³⁵⁸。「知る権利」は、伝統的な自由権(国家からの自由)であるが、参政権(国家への自由)、さらには、積極的に政府情報等の公開を要求することのできる権利としての性格(国務請求権にないし社会

³⁵² 福永・前掲注 181)225 頁

³⁵³ Bertolini, S. Michelle(F.n.27), p.35ff.

³⁵⁴ Lennard, Michael, Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries, Intertax, 2014, p.184f.

³⁵⁵ Michael J. McIntyre(F.n.349), p.8ff.

³⁵⁶ 濱本・前掲注 310)5 頁

³⁵⁷ 小寺彰「貿易・投資分野における国際紛争処理の新次元—正統性確保とその方向性」ジュリスト 1299 号(2005)63 頁

³⁵⁸ 芦部信喜『憲法〔第 5 版〕』(岩波書店, 2011)171 頁

権)としての性格を有する複合的な権利である³⁵⁹。もっとも、具体的請求権となるためには情報公開法等の制定が必要であり³⁶⁰、「知る権利」を根拠として、租税条約仲裁に対して透明性を要請することはできないであろう(なお、今日の情報公開法制は政府の説明責任³⁶¹を具体化したものとして説明されている³⁶²)。

結局、透明性の要請は仲裁の「非公開性」に当然に優位する原理ではなく、わが国において、具体的な立法ないし条約の改正なしに、上述した原理から租税条約仲裁の透明性を直接求めることはできない。また、情報によって透明性要請の程度が異なることも指摘されており³⁶³、非公開とされている情報ごとに丁寧にみていく必要がある。

そこで以下では、仲裁決定の内容及び仲裁の審理過程について、どの程度透明性が要請されているのか(或いは要請されていない)、そして透明性が要請される場合、現行の租税条約における仲裁制度をどの程度変更すべきかについて検討する。

2. 仲裁決定内容の公開

(1) 仲裁決定内容の公開に関する見解の整理

租税条約上に仲裁が導入される以前の議論として、G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教授は「仲裁決定が継続的に公開されることは、国際租税法領域の発展において極めて重要」³⁶⁴であり、それゆえ、仲裁決定の理解のために不必要な特定の情報については除くことは可能であるが、「仲裁決定は、常に公開されるべきである」³⁶⁵と提案されている。

国際租税法領域の発展のために仲裁決定を公開すべきとの見解は、現在においても支持されており、例えば Sven-Olof Lodin は、自身が仲裁人として携わった事案の決定内容が当事者の反対により公開されなかったことは、「不幸なことである」³⁶⁶と失望している。その上で、仲裁決定の理由部分や決定に関する情報が公開されることにより、移転価格にかかる紛争の国際的に統一された基準が形成され得るとして仲裁決定の公開を支持している³⁶⁷。また、小寺彰教授は、条約の解釈適用に関する決定である以上、仲裁の決定過程と決定内容については、原則として公開することが望ましいとする³⁶⁸。

既に述べた通り、公的性格を有する投資協定仲裁における仲裁判断の多くは公開され、公開された仲裁決定の内容が参照されている。その結果、比較的一貫した判断が集積しており、投資受入国の義務の範囲や投資協定における投資家保護の範囲の明確化に貢献していると

³⁵⁹ 芦部・前掲注 358)171 頁

³⁶⁰ 芦部・前掲注 358)171 頁 なお、移転価格税制の適用について調査・収集した情報を含む行政文書については、個人情報情報(情報公開法 5 条 1 号)、企業秘密関連情報(同条 2 号イ)、公開することにより租税の賦課・徴収事務の適正な遂行に支障を生ずるおそれがあるもの(同条 6 号イ)に該当し非開示文書であることが判示されている。(東京地判平成 19 年 8 月 28 日・月報 55 巻 8 号 2764 頁)

³⁶¹ 政府の説明責任は、国民主権原理から要請され、「政府が主権者である国民に対して国政にとって重要な情報を適時・適切に提供し、国政に対する国民の理解を可能とする」施策をとることを政府の説明責任とする。櫻井＝橋本・前掲注 329)25 頁

³⁶² 櫻井＝橋本・前掲注 329)25 頁

³⁶³ 鈴木・前掲注 316)26 頁

³⁶⁴ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils(F.n.15), p.76.

³⁶⁵ Ibid.

³⁶⁶ Lodin, Sven-Olof, The Arbitration Convention in Practice-Experience of Participation as an Independent Member of Arbitration Advisory Commissions. Intertax, 2014, p.172.

³⁶⁷ Ibid.p.174.

³⁶⁸ 小寺・前掲注 306) 17 頁

して評価されている³⁶⁹。その他、公害紛争の仲裁のように、社会的・公共的性格を有する仲裁については、その解決によって、広く社会一般に影響を及ぼすことになるため、仲裁判断の公開が望ましいとされる³⁷⁰。また、仲裁判断の徹底した公開を実施してきたニューヨークの海事仲裁は、「老舗であるロンドン仲裁に比肩するまでの信頼を得るに至っている」³⁷¹ようである。

以上の見解を総合すると、公的・公益的・社会的な紛争の仲裁判断の公開は、①判断の正統性の向上、②判断の統一性・予測可能性の確保、③仲裁手続の信頼性の確保、④先例の集積による当該法領域の発展、といった一般的な利益のために要請されているようである。その上で、仲裁判断を公表するか否かは、仲裁判断の【公開によって得られる一般的利益】と【非公開によって保護される個別的利益】との利益衡量により決せられ³⁷²、前者が後者を上回るときに、仲裁判断の原則公開が要請されるのではなかろうか。

(2) 考察

租税紛争は、(私的な紛争ではなく) 公的な紛争であることに関しては疑いの余地はない。したがって、(1)で定立した規範に従えば、租税条約仲裁における仲裁決定の内容を公開するか否かは、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】と【非公開によって保護される個別的利益】との利益衡量によって決せられることになる。

既に第3章で確認した通り、租税条約仲裁と投資協定仲裁においては幾つかの差異がある。まず、租税条約仲裁における仲裁決定は納税者を拘束しないため、仲裁決定が最終的な相互協議による合意内容となったとしても、納税者は拒否することができる。すなわち、仲裁決定それ自体の有する価値ないし影響力は、投資協定仲裁におけるそれとは大きく異なる³⁷³。また、仮に租税条約仲裁における仲裁決定が公開されても、その内容はほとんど利用価値のないものであることが予想されている。さらに、現行の租税条約の仲裁条項の多くが手続規則を定めておらず³⁷⁴、事案ごとに手続規則や適用される法の変更がなされ得る。それゆえ、事案の先例的価値がほとんどないことも指摘されている³⁷⁵。これらは、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】を小さくする方向へ働く。一方で、わが国では、租税に関する情報は厳格な守秘義務に服する情報として扱われている。これは【非公開によって保護される個別的利益】を大きくする方向へ働く。

以上を総合すると、租税条約仲裁において、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】が【非公開によって保護される個別的利益】を上回るという結論は必ずしも導かれないのではあるまいか。むしろ、現行の租税条約仲裁の特徴に鑑みれば、仲裁決定を原則非公開

³⁶⁹ 平・前掲注 197) 292 頁

³⁷⁰ 谷本・前掲注 325) 277 頁

³⁷¹ 谷本・前掲注 325) 276 頁

³⁷² 他の紛争解決手続における議論として、「非公開性に優先する原理・要請があるなら、むしろ公開を前提とした手続規則を定めておいたとしても、仲裁手続の利点を全て損なってしまうことにはならないといえるであろう。」井口・前掲注 314) 61 頁、「守秘義務による当事者の利益と、開示により得られる公共の利益とを比較衡量し、後者が上回っているか否かの均衡により判断される。」中村嘉・前掲注 321) 64 頁

³⁷³ 例えば、ICSID 仲裁判断は国家(仲裁当事国)の確定判決とみなされるため、自動的に仲裁判断の承認・執行が当事国に義務付けられることになる(ICSID 条約 54 条 1 項)。ICSID 仲裁判断は国内司法裁判所の審査にも服さない。玉田大「投資協定における上訴メカニズム」経済産業省投資協定仲裁研究会報告書(2009)72 頁

³⁷⁴ この点に関して痛烈な批判がなされている。Groen, Gerrit(F.n.59),p.27.

³⁷⁵ Ibid.p.23.

とする現行の取り扱いが望ましいように思える。その上で、仮に仲裁決定の原則公開を支持するのであれば、以下の難題を克服しなければならないことを指摘しておく。

まずは、「守秘すべき事項」とそれ以外の事項の棲み分けの問題である。(完全な公開を支持する見解は別として)仲裁決定の公開を肯定する見解の多くは、「守秘すべき事項は別として」と留保を付していることから守秘すべき事項の特定が必要となる。一般にはこの作業はかなり困難であることが指摘されているが³⁷⁶、公開を支持する場合にはこの難題を克服する必要がある。また、当然のことながら、「守秘すべき事項」の特定は相手国との交渉の中で決定していかなければならない事項である。

さらに、現行の租税条約は権限ある当局、仲裁人らに厳格な守秘義務を課していることから、守秘すべき事項を特定した上で、守秘事項以外の事項に関して守秘義務の解除がなされなければならない。わが国についてみれば、納税者の秘密に関する守秘義務の例外は、法令によって、その開示が要求され或いは閲覧が認められている場合のみと解されている。したがって、仲裁決定を原則公開とする場合には、守秘すべき事項を特定した上で、条約又は、法律を改正し、守秘義務が解除される場合を明記する必要がある。

3. 審理過程の秘密性

(1) 納税者の手続参加に関する見解の整理

租税条約に関する紛争は国家対国家の紛争であり、相互協議及び租税条約仲裁に納税者を参加させることに関する議論はほとんどなされてこなかった³⁷⁷。しかし、租税条約の規定に適合しない課税は、国際法上の問題として他の締約国に影響を与えるのみならず、締約国の納税者(企業、投資家、個人)の利益をも害しうる³⁷⁸。それゆえ、かかる紛争を解決する際には納税者個人の利益についても十分勘案することが要請されるのである³⁷⁹。

仲裁手続導入以前、G.Lindencrona 教授と N.Mattsson 教授は、仲裁手続が開始された場合、「納税者は積極的な手続関与が認められるべきである」との見解を示している³⁸⁰。両教授による具体的な言及はなされていないが、K.Perrou 教授は、公平な審理のためには、少なくとも次の権利が付与されるべきであるとする³⁸¹。

- ① 権限ある当局への申請による相互協議手続の開始
- ② 事案に関係する資料への完全なアクセス
- ③ 相互協議及び仲裁の審問への参加
- ④ 権限ある当局と協力して、付託事項の共同起案
- ⑤ 仲裁人の選任及び任命における積極的な役割
- ⑥ 付託事項に含まれる質問事項に対する自己の見解の表明
- ⑦ 相互協議手続及び仲裁手続において権限ある当局が行使し得る全ての権利

また、K.Perrou 教授は、仲裁手続が実施されている間、納税者の出席が認められなければならない点も強調する。他方で、専門的な性質を有する事案、或いは効率的、経済的な手

³⁷⁶ 例えば、UNCITRAL 仲裁部会における投資協定仲裁における透明性規則作成作業において「非公開とすべき情報をどのように定義するかはかなりの難題である」と指摘される。濱本・前掲注 310)8 頁

³⁷⁷ Perrou, Katerina(F.n.137),p.29.

³⁷⁸ Züger, Mario(F.n.24),p.5f.

³⁷⁹ Ibid.

³⁸⁰ Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, (F.n.15),p.71.

³⁸¹ Perrou, Katerina(F.n.137), p.227.

続が要請される事案については、関係書類と当事者の書面による意見陳述に基づいて十分、解決することが可能であれば、上述した権利は必ずしも要求されないとする。その上で、専門的性格を有する国際的な租税紛争においては、口頭審理は含まなくともよいという立場である。しかし、書面による意見提出の機会はず付与されなければならないとする³⁸²。この自己の見解を提出する権利について、村井正教授は「仲裁手続を単なる国家間の税金のとりあいから納税者を守る役割を果たすものとして、重要である」³⁸³と評価する。

一方で、Michael J. McIntyre 教授の論によれば³⁸⁴、納税者は租税条約仲裁の当事者ではないのであるから、一切手続に参加させるべきではないとして、せいぜい審理過程の傍聴ができる程度にとどめるべきと強調する。

(2) 考察

租税条約仲裁は、相互協議手続開始後 2 年を経過しても解決することができなかった場合に初めて仲裁の申立てをすることができる補完的な仲裁制度である。そして、仲裁の申立てがなされてから、最終的な相互協議による合意が成立するまでには、最大で 560 日(約 1 年 6 ヶ月)を要することが予想される。したがって、仲裁手続を経た場合、権限ある当局間の最終的な相互の合意は、相互協議手続の申立てから約 3 年半経過後になされることになる。ところで、相互協議開始から「2 年」経過したことを仲裁の申立要件の一つとすることは、租税条約仲裁に特有の規定であるといえる。例えば、WTO 紛争解決手続が二国間協議の要請から「60 日」以内に解決することができなかった場合に小委員会の設置を DSB に要請することができることと比較すると、相互協議開始から「2 年」経過という仲裁申立要件が、いかに長期間であるか理解できよう。それゆえ、租税条約仲裁には「迅速性」が要求されるのである。また、私的紛争に要する費用はすべて私人の負担によって賄われるが、租税条約仲裁の費用は全て公金(税金)で賄われている。したがって、この場合、「経済性」も要請される。

このように、租税条約仲裁は、他の仲裁に比して「迅速性」「経済性」が要請されている。「迅速性」「経済性」を適格に満たす方式として、OECD モデル租税条約は Last best offer 方式を用意している。Last best offer 方式は、一般に、「迅速性」「低コスト」「妥当な結論に到達する蓋然性の高さ」といった利点を有するとされる。アメリカの義務的仲裁条項は全て Last best offer 方式であり、また近年ドイツも Last best offer 方式による義務的仲裁条項の導入に積極的な姿勢を示しているが、Last best offer 方式の持つこうした価値が着目されるゆえである。他方、Last best offer 方式は納税者の手続参加に関する規定を置いておらず、「透明性」の程度は低い。したがって、「透明性」の観点からは問題のある規定である。

上述した Last best offer 方式の例をみても分かる通り、「迅速性」「経済性」の要請と「透明性」の要請は真っ向から対立している。投資協定仲裁では「透明性」の向上による欠点として「手続の遅延」及び「費用の増加」が指摘されており³⁸⁵、相互に矛盾する二つの要請を同時に満たすことは困難であると言えよう。それでは、両者の調整をいかにして図ればよ

³⁸² Ibid.

³⁸³ 村井＝川端・前掲注 54)37 頁

³⁸⁴ Michael J. McIntyre(F.n.349), p.10.

³⁸⁵ 井口・前掲注 314)66 頁

いか。すなわち、「迅速性」「経済性」と「透明性」が同時に要請された場合、いずれを優先させるべきかが問題となる。

この点、K.Perrou 教授が指摘する通り、「専門的」「効率的」「経済的」な手続が要請される場合には、透明性の要請は緩和され得るという見解が参照されるべきではなかろうか。すなわち、「迅速性」「経済性」の要請の前では「透明性」の要請は後退すると考えるのである。

さらに「透明性」を後退させることの若干の許容性を指摘しておきたい。納税者の仲裁手続への関与については、仲裁決定が権限ある当局のみならず納税者をも拘束することを前提に、議論がなされてき背景がある³⁸⁶。換言すれば、仲裁決定が納税者を拘束するのであれば、納税者の手続参加は積極的に認められて当然であると考えられてきたのである。しかし、現行の租税条約仲裁による仲裁決定は納税者を拘束していないことから、従来の議論とは、議論の前提を異にしている点で、注意が必要である。

以上を踏まえると、租税条約仲裁の審理過程について、「透明性」は強く要請されないように思える。しかし、村井正教授が指摘するように、単なる国家間の税金の奪い合いから納税者を守るためにも、仲裁委員会へ自己の見解を提出する権利は、納税者の重要な権利として、手続規則に明記されるべきである。

その上で、現行の租税条約における仲裁規則をみていくとする。

まず、Last best offer 方式は、現行の日米租税条約(2013)における仲裁を参考とすべきであろう。すなわち、OECD モデル租税条約の Last best offer 方式を納税者の手続参加の点で修正し、納税者に対して、仲裁委員会への意見提出の機会を付与している点で評価できる。一方、Independent opinion 方式については、以上の理由から、書面審理を原則とし、例外的に口頭審理とする現行の取扱いで十分であると思われる。その上で、Last best offer 方式と Independent opinion 方式のいずれの方式においても、納税者による審理の傍聴を認めることによって「迅速性」「経済性」を損なわずに、「透明性」を向上させることが可能であると思われる。

第 3 節 仲裁規則違反の仲裁決定に対する救済方法

第 1 款 仲裁決定の取消制度

1. 概観

仲裁委員会に付託された事案に対する仲裁決定は、締約国の権限ある当局を拘束する。そのため、相互協議の合意内容は仲裁決定に基づいた合意内容となり、申立人(納税者)の反対の意思表示がない限り、締約国国内において当該合意に基づいて実施されることとなる。このように、仲裁決定の内容が変更されることなく国内実施されることに鑑みれば、仮に仲裁規則等に違反する仲裁決定が下された場合には、納税者、或いは権限ある当局は不利益を被り得る。そこで、OECD モデル租税条約は、仲裁規則等に違反してなされた仲裁決定を取り消す制度を用意し、事後的な救済を図っている。

合意見本 18.³⁸⁷によれば、「仲裁決定が 25 条 5 項違反又は付託事項若しくは仲裁合意に含

³⁸⁶ Barry Bracewell-Milnes, Summary of Proceedings of The Seminar, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, in : IFA, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.63ff.

³⁸⁷ Para.18.Final decision “The arbitration decision shall be final, unless that decision is found to be unenforceable by the courts of one of the Countries States because of a violation of paragraph 5 of 25 or of any procedural rule included in the Term of Reference or in this agreement that may reasonably have affected the decision, if a decision

まれる手続規則に違反し、それが仲裁決定に合理的に影響を及ぼしたということを理由に、一方の締約国の国内裁判所において、執行不能であると判断される場合には、仲裁手続はなかったものとみなされる」と規定されている。わが国の租税条約においても、同様の規定が置かれている³⁸⁸。

以下では、相互協議事案で最も多い移転価格課税事案を題材に、申立人(納税者)の観点から、租税条約仲裁における仲裁決定の取消制度について検討する。なお、申立人が争う場面としては、時系列に沿って 3 つの場面を想定できる。第一に、仲裁決定が出されてから相互協議による合意が成立するまでの間に争う場面、第二に、相互協議による合意が成立したが、国内実施がまだなされていないときに争う場面、第三に、相互協議による合意を受諾して、国内実施がなされた後に争う場面である。

2. 仲裁決定取消制度の適用場面

(事例) わが国の内国法人 A 社がオランダの関連会社 B 社に対して、ある製品を価格 1000 で輸出をし、A 社及び B 社は 1000 の取引価格に基づいて税額を計算し双方の課税当局に対して課税所得を申告していたところ、わが国の課税当局が独立企業間価格は 1500 であると判断して、A 社の法人税につき増額更正処分(第一更正処分)をした。その後、A 社は日蘭租税条約 24 条 1 項、2 項に基づく相互協議を申し立てた。尚、A 社は同時に、国内法的救済手続(不服申立)も行っている³⁸⁹。その後、わが国の課税当局とオランダの権限ある当局との間で相互協議が開始されたが、相互協議開始後 2 年を経過しても解決することができなかったため、A 社はわが国の権限ある当局へ仲裁の要請を行った。仲裁委員会は、「妥当な独立企業間価格は 1300 である」と決定したが、仲裁委員会が付託事項に違反して審理をしたことが疑われるため(仲裁決定の取消事由)、申立人である納税者は、わが国の国内裁判所に対して当該仲裁決定の取消しを請求した。

以上のような事例が、仲裁決定の取消制度の適用場面であると思われる。ここでは、納税者の取消請求の適格性に関する疑義も指摘されるが³⁹⁰、より大きな問題として、国内裁判所による租税条約仲裁の監督権限は、果たして、わが国の憲法上容認される権限であるのか、疑問が呈されている³⁹¹。換言すれば、租税条約仲裁における取消事由の有無を判断するといった権限がわが国の「司法権」の範囲に含まれるのか、問題となる。

まず、わが国の憲法上の「司法権」の概念について確認する。「司法権」とは、「具体的な争訟について、法を適用し、宣言することによって、これを裁定する国家の作用」であると解されている³⁹²。「具体的な争訟」とは、裁判所法 3 条 1 項にいうところの「一切の法律上

is founded to be unenforceable for one of these reasons, the request for arbitration shall be considered not to have been made and the arbitration process shall be considered not to have taken place.”

³⁸⁸ 例えば、日蘭租税条約議定書 13(d)(ii)は、「仲裁決定は、条約第 24 条 5 の規定、この 12 の規定又は(a)の規定に従って決定される手続規則のいずれかに違反すること(仲裁決定に影響を及ぼしたものとして相当と認められるものに限る。)により、当該仲裁決定がいずれか一方の締約国の裁判所において無効であるとされる場合を除くほか、確定する。仲裁決定は、その違反によって無効であるとされる場合には、行われなかったものとする。」と規定する。

³⁸⁹ 明文規定はないものの、行政実務では原則として相互協議手続を優先して、国内法的租税救済手続を停止する取扱いがなされている。谷口・前掲注 81)9 頁、

³⁹⁰ 租税条約仲裁における、仲裁決定の取消請求の申立適格者については、第 4 章第 3 節第 3 款で別途検討する。

³⁹¹ 小寺・前掲注 306)21 頁

³⁹² 芦部・前掲注 358)328 頁

の争訟」と同義であると解されるところ³⁹³、ある紛争が「法律上の争訟」といい得るためには、①当事者の具体的な権利義務ないし法律関係の存否に関したものであり、かつ、②法令の適用により終局的に解決することができる、という2要件を満たすことが必要となる³⁹⁴。すなわち、仲裁決定に関する紛争が国内裁判所の権限の範囲内にあるといい得るためには、かかる2要件を充足する必要がある。

そこで、まず仲裁決定の国内における法的効力について確認する。仲裁決定は仲裁委員会による仲裁手続を経て出されることになるが、租税条約における仲裁手続は相互協議手続の「一環」ないし「一部」として位置づけられている³⁹⁵。したがって、仲裁委員会により仲裁決定が出された時点においては、仲裁決定は未だ相互協議手続の一部に留まるものといつてよい。そして、相互協議手続が、租税条約の規定の解釈・適用を巡る紛争・対立を、外交ルートを通さない課税当局間の直接協議によって解決する、国際法上の紛争解決手段として性格づけられることに鑑みれば³⁹⁶、仲裁決定それ自体は、締約国の権限ある当局を拘束する意味で国際法上の効力を有するが、国内法上の効力は何ら有していない。実際、仲裁決定は納税者を拘束するものではないことは既に述べた通りである。換言すれば、仲裁決定は、納税者の権利義務といった法律関係には何らの変動を及ぼさない。それゆえ、仲裁決定に関する紛争は、具体的事件性(権利侵害)が存在しない紛争と考えるべきであり(要件①不充足)、憲法76条1項の「司法権」、裁判所法3条1項にいうところの「法律上の争訟」には該当せず、わが国の国内裁判所の管轄外であると考えられる。特別の根拠規定が存在するならば格別、わが国の国内裁判所が租税条約仲裁の仲裁決定に関する紛争を審理・判断することは、司法権の範囲を逸脱したものであり、わが国の憲法上認められない権限行使であると思われる³⁹⁷。

第2款 仲裁決定取消以外の救済方法

わが国の国内裁判所による租税条約仲裁の決定の取消は認められないため、仲裁決定の取消以外の他の救済方法を模索する必要がある。そこで、仲裁決定の内容が相互協議による合意に反映され、また相互協議終了後の課税処分にかかる合意に基づいて実施されるという、一連の手続が予定されていることに鑑みれば、手続規則等に違反してなされた仲裁決定に基づく合意ないし処分は、適正な手続を経た合意ないし処分ということができないのであるか

³⁹³ 芦部・前掲注358)329頁

³⁹⁴ 最高裁判所第三小法廷昭和41年2月8日判決(民集20巻2号196頁)「裁判所がその固有の権限に基づいて審判することのできる対象は、裁判所法3条にいう「法律上の争訟」、すなわち当事者間の具体的な権利義務ないし法律関係の存否に関する紛争であって、かつ、それが法令の適用により終局的に解決することができるものに限られる。」

³⁹⁵ 小寺・前掲注306)14頁

³⁹⁶ 小寺・前掲注306)22頁、大橋時昭「相互協議を巡る諸問題—移転価格課税に係る協議を中心として—」税大論叢44号(2004)31頁、伊藤・前掲注219)3頁、その他、谷口勢津夫教授は、相互協議手続と国内法的救済手続との比較について「両者は目的、法的性格、手続構造、法的拘束力等の点で原理的には明らかに異なるもの」であり、「個別事案協議が「国内法の外部にある特別な手続」であることは明らかである。」と述べ、その上で個別事案協議は、「租税条約の誠実な履行を確保するために行われる締約国間での「妥協」を伴う一種の外交交渉であると解される(谷口・前掲注236)41頁)」、倉内氏は「相互協議は、租税条約の解釈適用に関する相違を解消するための手段としての外交交渉の一種で、特に外交ルートを通さず行うもの(倉内・前掲注236)157頁)」と位置づけている。

³⁹⁷ 尚、わが国の仲裁法は、「仲裁地が日本国内にある仲裁手続及び仲裁手続に関して裁判所が行う手続」について規律するところ(仲裁法1条)、同法が対象とする紛争は「民事上の紛争」に限られる(仲裁法2条)ため、仮に租税条約における仲裁手続の仲裁地が日本であるとしても、「条約の規定に適合しない課税」についての紛争は「民事上の紛争」ではないため、仲裁法の適用はない。

ら、かかる合意ないし処分の違法性を主張して取消訴訟³⁹⁸を提起することはできまいか。

まず、相互協議による合意の取消訴訟について考える。仲裁決定同様、相互協議による合意の国内における法的効力について明らかにする必要がある。従来、相互協議による合意の国内法的効力の問題は議論がなされてきた³⁹⁹。これによれば、相互協議による合意は、行政当局を拘束するが納税者を拘束するものではなく、「個別事案に関する通達又は執行部門の個々の事案に関する有権的解釈ないし判断としての性格を有するもの」⁴⁰⁰ないし「租税条約の解釈において文脈とともに考慮する「合意」(条約法条約 31 条 3 項(a)(b))に該当する」⁴⁰¹ものとして位置づけられる。したがって、相互協議による合意それ自体は、納税者に対して何らの権利変動を及ぼすものではなく、「処分性」要件(行政事件訴訟法 3 条 2 項)を充足しないと思われ、相互協議による合意それ自体を対象にして取消訴訟を提起することはできないであろう。

次に、更正処分の取消訴訟について考える。先に示した事例に続いて、相互協議による合意がなされた後、A 社が相互協議による合意を受諾した場合⁴⁰²、国内実施の段階に移る。わが国の国内法上、A 社は合意の日から 2 ヶ月以内に更正の請求をすることができ⁴⁰³、また、課税当局についても、相互協議手続による合意内容に拘束されており、合意内容の実効性を保つためにも、合意内容に則した更正をする義務があると解されている⁴⁰⁴。これにより、わが国では 200 の減額再更正処分(第二更正処分)、相手国では 300 の減額更正処分がなされることになる。

ここで、第一更正処分と第二更正処分の関係を確認する。上述の事例は第二更正処分が減額再更正処分であるため、第二更正処分は第一更正処分の一部を取り消す処分であると解される(一部取消説⁴⁰⁵)。その結果、第二更正処分がなされたとしても、第一更正処分に対する不服申立及び訴訟はそれによって影響を受けず、有効に係属する⁴⁰⁶。しかし、相互協議による合意の内容を受諾している以上、当該合意は有効に成立しており、国税不服審判所や裁判所が租税条約の解釈をするにあたり「相互協議の合意を考慮する義務を国際法上負う」⁴⁰⁷と解されるため、納税者の請求が認容される可能性は低いであろう。

いま一つの問題点として、相互協議終了後、相互協議による合意内容の実施前に、権限あ

³⁹⁸ 取消訴訟における訴訟物は、処分の違法性一般(処分の主体、内容、手続、方式等すべての面における違法)であると解されている。租税訴訟の場合、納税者の請求原因は①更正処分が存在すること、②それが違法であること、となる。納税者は更正処分の取消訴訟を提起した場合、①更正処分の存在、②更正処分が違法であることを争うとの主張をすることとなるが、②当該更正処分の適法性については課税当局が立証責任を負うこととなる。今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改定版〕』(日本租税研究協会,2013 年)20 頁、金子・前掲注 241)943 頁

³⁹⁹ 金子・前掲注 291)240 頁以下、大橋・前掲注 396)65 頁、高久隆太「租税条約に基づく政府間協議(相互協議)手続について―米国における相互協議手続の研究とわが国における相互協議手続の在り方に関する一考察―」税大論叢 23 号(1993)454 頁、伊藤・前掲注 219)11 頁

⁴⁰⁰ 高久・前掲注 399)19 454 頁

⁴⁰¹ 谷口・前掲注 81)9 頁

⁴⁰² 納税者は仲裁決定に拘束されないため、相互協議による合意を受諾しないということは理論上、あり得る。しかし、「移転価格にともなう増額更正を司法的救済ルートに乗せて争う場合は、対応的調整は期待できない(村井＝川端・前掲注 54)38 頁)」ことや「同意をすれば二重課税は解消される(古賀・前掲注 84)182 頁)」ため、相互協議による合意を受諾しない場合というのはほとんど考えられない。

⁴⁰³ 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律 7 条 1 項、国税通則法 23 条 2 項 3 号・同施行令 6 条 1 項 4 号

⁴⁰⁴ 伊藤・前掲注 219)11 頁

⁴⁰⁵ 金子・前掲注 241)803 頁

⁴⁰⁶ 金子・前掲注 241)803 頁

⁴⁰⁷ 谷口・前掲注 81)9 頁

る当局と納税者との間で「不起訴の合意」が締結されることが予定されているため⁴⁰⁸、かかる合意の効力が問題となる。そこで、民事訴訟法を参照すると⁴⁰⁹、民事訴訟法においては、一般に不起訴合意は有効と解され⁴¹⁰、不起訴合意がある場合に合意に反して提起された訴えは、被告がその存在を主張立証すれば、訴えの利益を欠くとして、訴えは却下されることになる⁴¹¹。すなわち、(1)処分権主義、弁論主義の妥当する範囲内のものであって、(2)合意にあたって、合意の訴訟上の効果としていかなる不利益を受けるかが明確に予想される場合には、明文規定のない訴訟契約であっても認められると解されているのである⁴¹²。したがって、相互協議合意後に納税者と課税当局との間に不起訴の合意がなされた場合についても、当該不起訴の合意は有効なものと解され、本案判決前に税務当局が主張立証すれば訴えは却下となろう。

第3款 検討

現行法の下では、国内裁判所が租税条約仲裁を監督することは、権限を越えるものである。それゆえ、個別の立法の手当てなしに、わが国の国内裁判所による租税条約仲裁の監督権限を認めることはできない。また、租税条約仲裁の仲裁決定の取消規定は、第3章で論じたICSID条約上の仲裁判断の取消規定と比較した場合、極めて不備が多く、その不明確性ゆえの運用上の問題も指摘されている⁴¹³。その他の救済方法についても別途検討したが、いずれも不十分、不適當であることから、仲裁決定の取消制度への期待もあり、更なる検討を行うこととする。以下では、基本的にICSID条約の仲裁判断取消制度との比較から、現行の租税条約仲裁の不備を指摘するが、必要があれば補足的にUNCITRAL模範法及びわが国の仲裁法も参照する。

① 申立適格者

まず、申立適格者は誰であろうか。ICSID条約52条1項は、「いずれかの紛争当事者」と規定し、事案の申立人と被申立人の双方が仲裁判断の取消請求をすることができる。

租税条約仲裁は権限ある当局が当事者であるから、まず、申立適格者としては双方の権限ある当局が考えられる。ここでは、さらに納税者も含めるべきか問題となる。

仲裁決定が出された後、権限ある当局は仲裁決定と同一内容の相互協議による合意を成立させ、納税者は、当該合意の内容を把握した上で、諾否の機会が付与されている⁴¹⁴。納税者が相互協議による合意を受諾しなければ、実質的には、仲裁決定を拒否したことになると考えれば、納税者に仲裁決定の取消請求を認める実益は乏しいようにも思える。

しかし、既にみてきたように、相互協議による合意を拒否することは理論上可能であっても、現実に拒否することはほとんどあり得ないこと、また、仲裁決定取消以外の方法で満足

⁴⁰⁸ OECD(F.n.233), para.70.

⁴⁰⁹ 行政事件訴訟法7条は、「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による。」と規定しているため、民事訴訟法の取り扱いを参照する。

⁴¹⁰ 松本博之＝上野泰男『民事訴訟法〔第7版〕』（弘文堂,2012）291頁

⁴¹¹ 松本＝上野・前掲注410）291頁

⁴¹² 兼子一『条解民事訴訟法〔二版〕』（弘文堂,2011）735頁

⁴¹³ 小寺・前掲注306）21頁

⁴¹⁴ アメリカの租税条約の特徴は、仲裁決定の内容を通知した際に、納税者に対して諾否の機会を付与する点にある。日米租税条約は期限を設けて納税者に対して仲裁決定の諾否の機械を付与している。

な救済を図る方法が現時点ではないこと、さらには、仲裁決定の内容が相互協議の合意内容となることに鑑みれば、手続規則違反等の瑕疵を帯びた仲裁決定に起因する課税処分を受けるといふ最終的な不利益を被るのは納税者であるから、納税者についても申立適格者と考えべきであろう。

② 申立期間

租税条約仲裁は、取消の請求時期について何らの時間的制限も定めていない。一般的に、仲裁判断について「これがいつまでも取消しの可能性があるということでは不安定」⁴¹⁵であることが指摘されており、租税条約仲裁においても適切な時間的制限が設けられることが望ましいであろう。ICSID 条約 52 条 2 項は、取消請求は仲裁判断が出されてから 120 日以内にされなければならないことを規定している。UNCITRAL 模範法 34 条 3 項においても仲裁判断受領から、3 ヶ月以内に申立てなければならないことを規定しており、わが国の仲裁法も 3 ヶ月の時間的制限を規定している(仲裁法 44 条 2 項)。また、これら時間的制限のほか、執行決定が確定したときには請求できないことを規定している(仲裁法 44 条 2 項)。租税条約仲裁の場合も時間的制限を設けるほか、国内実施がなされた後はもはや請求はできないことを規定するなど、他の仲裁制度を参照しつつ検討する必要がある。

③ 取消事由

通常、仲裁においては、仲裁判断の実質的内容に不服があることを理由に争うことは認められておらず、一度出された仲裁判断に対する不服申立ては厳格に制限されている⁴¹⁶。それゆえ、仲裁判断の取消事由は、仲裁合意の成否や範囲に関する事由や手続的な要件に関する事由に限定される⁴¹⁷。

ICSID 条約 52 条 1 項は、(a)から(e)に仲裁判断の取消事由を列挙している⁴¹⁸。(a)から(e)の取消事由の中で、(b)仲裁委員会が明らかにその権限をこえていること、(d)手続の基本原則からの重大な離反があったこと、(e)仲裁判断において、その仲裁判断の基礎となった理由が述べられていないこと、の3つの事由が請求の際に多く主張されているようである⁴¹⁹。

租税条約仲裁の仲裁決定取消事由は、「第 25 条第 5 項違反」「付託事項若しくは仲裁合意に含まれる手続規則違反」であり、それが「仲裁決定に合理的に影響を及ぼしたということ」である。ICSID 条約の場合は、「明らか」な権限逸脱(ICSID 条約 51 条(b))や「重大」な離反(ICSID 条約 51 条(d))があったことを取消事由とし、権限逸脱が「明らか」であるか、或いは手続の基本原則からの離反が「重大」であるか厳格に審査されている⁴²⁰。一方で、租税条約仲裁の場合は手続規則等の違反の程度ではなく、手続規則等の違反が仲裁決定に「合理的」に影響を及ぼしたか否かで判断しており、ICSID 条約と比較すると、仲裁決定の取消事由の判断は緩やかであるように思われる。仲裁決定の取消が認められた場合、仲裁決定

⁴¹⁵ 谷口安平「仲裁判断の取消し」青山義光・松浦薫編『現代仲裁法の論点』(有斐閣,1998)362 頁

⁴¹⁶ 玉田・前掲注 365)71 頁、福永・前掲注 181)358 頁

⁴¹⁷ 谷口・前掲注 415)353 頁

⁴¹⁸ ICSID 条約 52 条 1 項は、取消事由として「(a)仲裁委員会が正当に構成されなかったこと、(b)仲裁委員会が明らかにその権限をこえていること、(c)仲裁委員会の構成員に不正行為があったこと、(d)手続の基本原則からの重大な離反があったこと、(e)仲裁判断において、その仲裁判断の基礎となった理由が述べられていないこと」を列挙している。

⁴¹⁹ 福永・前掲注 181)355 頁

⁴²⁰ 福永・前掲注 181)356 頁

が遡及的に消滅するという重大な効果をはらんでいることに鑑みれば、より精緻な検討が必要となろう。

④ 審査機関

ICSID 条約 52 条 1 項は、いずれか一方当事者の請求により、議長が特別委員会を構成し、特別委員会が仲裁判断又はその一部の取消しを行う権限を有することを規定している。また、UNCITRAL 模範法 34 条 1 項は、仲裁地の国内裁判所が取消事由の有無について判断するよう規定しており、わが国の仲裁法も同様の定めを置く(仲裁法 44 条 1 項)。

租税条約仲裁は、双方の締約国の国内裁判所が審査機関として機能し得る。小寺彰教授は、本規定について「当事国国内裁判所が「実施取決め」に基づいて取消を行うとの規定であり、複数の国内裁判所に監督機能を与えられるという独特の仕組み」⁴²¹として説明する。その上で、複数機関が監督することの不都合性も指摘されている⁴²²。すなわち、本規定を素直に読めば、締約国双方の国内裁判所において取消訴訟が係属し、両締約国の国内裁判所の最終的な判断が異なる場合もあり得ることになる。通常、仲裁手続の監督がなされる場合、一つの機関が審査・判断を行うため、このような問題は生じ得ない。租税条約仲裁については、事前にいずれか一方の裁判所に決定しておくか、少なくとも、いずれかの一方の裁判所へ申立てがなされた場合は、もはや他の請求はできないと規定すべきである。

⑤ 仲裁決定取消の効果

ICSID 条約 52 条 6 項は、仲裁判断が取り消された場合、紛争当事国のいずれか一方の要請によって新たな仲裁委員会が構成され、そこに事案が付託されることを規定している。租税条約仲裁は、仲裁決定取消後の取扱いについて明記しておらず、判然としない。

新たに相互協議手続の申立てをすることになるのか⁴²³、ICSID 仲裁のように、新たな仲裁委員会が再構成され、仲裁が再度実施されるのか、或いは、両締約国の権限のある当局による更なる検討は行わないものとして取扱うのか⁴²⁴、可能性としては、幾つか考えられる。申立人の予測可能性の確保のためにも、仲裁決定取消後の取扱いに関する定めを明記すべきであろう。

⁴²¹ 小寺・前掲注 306)22 頁

⁴²² 小寺彰教授は「最大の不都合は裁判所の判断が食い違う場合である」と指摘されている。小寺・前掲注 306)22 頁

⁴²³ 「相互協議の合意の締結を通じて仲裁判断を実施しないことは、この条約の規定に適合しない課税を受けるということであり、(中略)国内の法的救済手段を通じ、又は同条第 1 項に従い新たな要請を行うことにより、救済を求めることが可能となる。」OECD(F.n.233), para.28.

⁴²⁴ 日米租税条約改正議定書(2013)14 条 3 項 14(j)において、「決定が受け入れられない場合には、当該事案について、両締約国の権限のある当局による更なる検討は行われない。」と規定している。

おわりに

国際的な租税紛争の解決手続として中心的な役割を果たしているのが、権限ある当局間の相互協議手続である。しかし、権限ある当局間の相互協議手続は租税条約上の紛争解決を必ずしも保証していない点で限界がある。それゆえ、相互協議手続を補完する紛争解決手段への切望から、欧州を中心として、仲裁制度に係る議論がなされるようになる。かかる議論は、国家主権の中核に位置づけられる課税権に抵触しないよう、慎重に積み重ねられてきた。そして、長い年月と幾多の議論が結実し、2008年OECDモデル租税条約改訂の際に今日の義務的仲裁条項が導入された。OECDモデル租税条約への仲裁条項導入のインパクトは大きく、それまで仲裁条項の導入に消極的であった日本、イギリスの租税条約政策を大きく転換させた。また、近年公表されたオランダ、ドイツのモデル条約にも租税条約に仲裁条項を導入していくことが明記された。今後も、各国が租税条約を締結又は改正する際に、OECDモデル租税条約を雛形とする仲裁条項が導入されていくであろう。

一方で、OECDモデル租税条約仲裁をはじめとする、租税条約仲裁に対しては重大な問題点も指摘され始めた。EU仲裁条約や他の紛争解決手続と対比させると幾つかの点で特徴を有していることが確認できるとともに、仲裁制度として不十分な点が多々散見される。

幾つかの租税条約については発効から2年以上経過し、未決の事案の仲裁付託がにわかに現実味を帯び始めている。本論文では、租税条約仲裁の課題検討が切迫している現状に鑑みて、租税条約仲裁の課題を3つの段階に分けて検討し、論じた。

第一に、仲裁の開始段階の問題として、仲裁付託の対象事案について論じた。

ここでは、まず、現行の租税条約仲裁の対象事案の範囲を明らかにした。現行の租税条約仲裁のほぼ全てがOECDモデル租税条約に倣い、「条約の規定に適合しない課税を受けた事案」を対象としている。「条約の規定に適合しない課税」の意義は、先行研究の倉内論文の定義があるが、現行の租税条約仲裁はそれよりやや広く捉えられていると思われ、近年、間口の広がりを見せている。その上で、任意的仲裁条項と義務的仲裁条項の対象事案の範囲の比較を行った。任意的仲裁条項から義務的仲裁条項への変遷の過程で対象事案の範囲が狭められてきたが、仲裁付託の対象事案の制限の幅は一樣ではない。自国の租税条約政策に基づき、仲裁付託の対象事案を特定の規定から生ずる事案に限定する租税条約や、仲裁付託の対象事案の範囲をAPAの範囲で拡大させている租税条約も存在する。

そこで、現行の租税条約における仲裁付託の対象事案の範囲を縮小と拡大の両面から考察した。仲裁付託の対象事案の縮小に関する議論は、国家の課税権への懸念に主眼を置く。かかる懸念に基づいて、EU仲裁条約や米独租税条約は特定の規定から生ずる事案にのみ仲裁付託を認めている。しかし、これらの条約に対して否定的な評価がなされるのが一般的である。租税条約の適用に関する紛争は、特定の規定以外からも生じ得る以上、かかる見解は採用し難い。

一方で、仲裁付託の対象事案の拡大に関する議論は、縮小の議論よりはやや好意的な意見が散見される。租税法律主義の観点からの危惧は指摘されるものの、前向きに検討されるべき論題であろう。とりわけ、近年増加傾向にあるAPAの仲裁付託を認めるか否かはここでの議論の分水嶺となる。わが国についてみれば、近年の相互協議の実施状況を勘案すると、

APA の仲裁付託は肯定的に捉えられるべきである。しかし、APA の件数や事案の性格に何ら留意することなく、漫然と仲裁付託の対象事案に含めることには注意が必要であり、APA とその他の事案を峻別した手続規則を設けるべきであろう。

第二に、仲裁の実施段階の問題として、租税条約仲裁の「非公開性」と「透明性」について論じた。

仲裁における「非公開性」は、一般に、仲裁の利点であり、また特徴の一つとして知られている。しかし、公的紛争に関する仲裁の場合には、知る権利及び判断の正統性の観点から、仲裁の「透明性」が求められ始めた。とりわけ、投資協定仲裁の分野では、ICSID 仲裁規則の改正や UNCITRAL 投資協定仲裁透明性規則の策定といった、透明性向上への変化が見られた。かかる潮流の中、同じく公的紛争である租税紛争についても「透明性」に関する議論がなされ始めたが、投資協定仲裁らと同じ文脈で租税条約仲裁にも「透明性」を要請することについては、疑問なしとしない。

そこで、まず国際商事仲裁や投資協定仲裁を参照しつつ、租税条約仲裁の「非公開性」の程度を確認した。本論文では、「非公開性」について、Confidentiality と審理過程の秘密性に区別し、他の仲裁との比較を行った。結果として、租税条約仲裁は他の仲裁に比して「非公開性」を徹底する特徴を有することが確認でき、かかる徹底した「非公開性」については批判がなされるとともに、「透明性」が要請されてきた。しかし、本論文では、「透明性」の要請が仲裁の「非公開性」に当然に優位する原理ではなく、非公開とされる情報ごとに個別に検討する必要があるという立場をとり、非公開情報ごとに丁寧な検討を試みた。

まず、仲裁決定内容の公開については、仲裁決定の【公開によって得られる一般的利益】と【非公開によって保護される個別的利益】との利益衡量の結果、租税条約仲裁の決定内容に対する透明性の要請の程度は低く、現行の制度を前提とすれば、原則非公開とすべきことを結論付けた。その上で、仲裁決定の公開を支持する場合には、守秘すべき事項の特定など幾つかの難題を克服する必要があることを指摘した。

また、審理過程の秘密性については、当事者ではない「納税者(申立人)」の手続参加をどの程度認めるべきかといった観点から考察した。納税者は仲裁決定に拘束されないとしても、仲裁決定に重大な関心を有する者であることから、納税者の手続参加を積極的に認めるべきとの見解がこれまで強く主張されてきた。しかし、現行の租税条約仲裁は他の仲裁に比して「迅速性」「経済性」が強く要請される特徴を有しており、「迅速性」「経済性」と「透明性」の相互に矛盾する要請を調整する必要がある。そこで、本論文では、K.Perrou 教授の見解を参照することとした。すなわち、両者が同時に要請された場合には「透明性」は後退するというのである。しかし、少なくとも、納税者に対して、自己の見解を表明する権利は付与されなければならないとする。単なる国家間の税金の奪い合いから納税者を守るためにも、仲裁委員会へ自己の見解を提出する権利は重要な権利として、手続規則に明記されるべきであろう。

第三に、仲裁終了後の段階の問題として、仲裁決定の取消制度について論じた。

納税者又は権限ある当局は、仲裁規則等に違反する仲裁決定を甘受するいわれはない。そこで、租税条約仲裁は仲裁決定の取消制度を置き、取消事由に該当する場合には、仲裁決定

の取消しを認めて、事後的な救済を図っている。しかし、現行の租税条約仲裁における仲裁決定の取消制度は、わが国の憲法上、国内法の手当てなしには認められない制度であり、租税条約仲裁の仲裁決定の取消をわが国の国内裁判所に求めることはできない。納税者保護の観点から、仲裁決定の取消以外の救済方法についても別途検討したが、満足のいく救済を受けることはできないと思われる。また、仮に租税条約仲裁の仲裁決定の取消について憲法上認められるとしても、現行の仲裁決定の取消規定は極めて不備の多い規定であり、現実に運用される際には多くの混乱が生じ得ることが思慮される。それゆえ、仲裁決定の取消に係る精緻な議論を直ちに行う必要がある。本論文では、ICSID 条約における仲裁判断取消制度等を参照し、既存の規定の不備を指摘するとともに、今後の議論の方向性を示した。なお、本論文では言及しなかったが、仲裁手続については何らかのチェック機能が必要であるとする見解⁴²⁵がある一方で、国際仲裁では仲裁手続の監督は行われないことが通例とされることから、租税条約仲裁についても同様の運用をすれば問題は起こらないとする見解⁴²⁶もある。すなわち、ICSID のような特別な組織ないし国際的な機関が仲裁委員会の上位に存在するならば格別、通常国際仲裁の場合かかる組織は存在せず、租税条約仲裁についても仲裁委員会を監督する制度は不要ではないかという見解があることも、この議論をする際には押さえておく必要があろう。

本論文で検討した租税条約における仲裁制度の課題は一部にすぎない。わが国についてみれば、日蘭租税条約への仲裁条項導入により一抹の議論の盛り上がりを見せたものの、諸外国と比較すると議論の成熟度には大きな隔たりがあるように思われる。また、租税条約仲裁は、相互協議の促進という仲裁条項導入の効果にのみ主眼が置かれることがしばしば見受けられる。結果として、仲裁条項それ自体の検討はそれほど重要視されず、他の法領域における仲裁制度の研究と比較すると議論の成熟度は劣っているように思える。しかし、既に述べた通り、義務的仲裁条項の導入が各国の租税条約において進めば、仲裁付託の蓋然性が高まるのであり、仲裁制度の運用上の課題検討の必要性は、今後ますます重要となってくるのである。租税条約における仲裁制度について、今後より一層の議論がなされることを期待する。

⁴²⁵ 水野・前掲注 57)246 頁

⁴²⁶ 小寺・前掲注 306)23 頁

参考文献

○邦文献

- ・ 芦部信喜『憲法〔第5版〕』（岩波書店,2011）
- ・ 浅妻章如「通商法と国際租税法」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣,2010）
- ・ 赤松晃「OECD モデル租税条約 25 条 5 項に導入された仲裁規定の意義－OECD の事例検討を手掛かりに－」租税研究 727 号(2010)222 頁
- ・ 赤松晃「移転価格課税にかかる紛争の処理－租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に－」日税研論集 64 号(2013)235 頁
- ・ 飯塚重雄「仲裁の機能と限界」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）135 頁
- ・ 井口直樹「投資協定手続の透明性」経済産業省投資協定仲裁研究会報告書(2009)65 頁
- ・ 猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の問題」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』（大蔵財務協会,2011）1048 頁
- ・ 伊藤剛志「租税条約の新たな展開」国際問題 612 号(2012)2 頁
- ・ 伊藤剛志「相互協議に関するいくつかの問題」RIETI Discussion Paper Series 10-J-053(2010)8 頁
- ・ 今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改定版〕』（日本租税研究協会,2013 年）
- ・ 大橋時昭「相互協議を巡る諸問題－移転価格課税に係る協議を中心として－」税大論叢 44 号(2004)2 頁
- ・ 岡田至康「租税条約所の仲裁における重要性の高まりに異論なし」租税研究 742 号(2011)302 頁
- ・ 大隈一武『国際商事仲裁の理論と実務』（中央経済社,1995）
- ・ 貝瀬幸雄「仲裁人の忌避」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）223 頁
- ・ 兼子一『条解民事訴訟法〔二版〕』（弘文堂,2011）
- ・ 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣,2010）
- ・ 金子宏『租税法〔第19版〕』（弘文堂,2014）
- ・ 金子宏「相互協議(権限ある当局間の協議および合意)と国内的調整措置－移転価格税制に即しつつ－」国際税務 11 巻 12 号(1991)
- ・ 川田剛「米国,強制仲裁条項の本則への導入には否定的」国際税務 30 巻 5 号(2010)87 頁
- ・ 川田剛＝徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー－逐条解説』（税務研究会出版局,2009）
- ・ 川田剛＝徳永匡子「仲裁規定の比較検討－OECD モデル租税条約仲裁条項, EU 仲裁条約, 米国条約仲裁規定を題材に－」International Taxation30 巻 2 号(2010)110 頁
- ・ 倉内敏行「相互協議手続の対象について－「租税条約に適合しない課税」の解釈に関する一考察－」税務大学校論叢 27 号(1994)137 頁
- ・ 古賀昌晴「租税条約上の仲裁手続について」租税研究 741 号(2011)175 頁
- ・ 小寺彰『WTO 体制の法構造』（東京大学出版会,2000）
- ・ 小寺彰「国際投資協定: 現代的意味と問題点－課税事項との関係を含めて－」RIETI Policy Discussion Paper Series 10-P-024 (2010) 1 頁
- ・ 小寺彰「貿易・投資分野における国際紛争処理の新次元－正統性確保とその方向性」ジュリスト 1299 号(2005)63 頁
- ・ 小寺彰「投資協定の現代的意義－仲裁による機能強化」小寺彰編『国際投資協定 仲裁による法的保護』（三省堂,2010)3 頁
- ・ 小寺彰「租税条約仲裁の国際法上の意義と課題－新日蘭租税条約の検討－」RIETI Discussion Paper Series 11-J-036 (2011) 2 頁
- ・ 小寺彰「投資協定仲裁の新たな展開とその意義－投資協定「法制度化」のインパクト－」RIETI Discussion Paper Series 05-J-021(2005) 4 頁
- ・ 小林友彦「WTO 紛争処理制度におけるパネル審理段階の紛争処理機能」浅田正彦＝加藤

- 信行＝酒井啓亘編『国際裁判と現代国際法の展開』（三省堂,2014）173 頁
- ・小松芳明『租税条約の研究』（有斐閣,1982）
 - ・駒宮史博「所得税に関する国際的裁定制度について」租税研究 641 号(2003)73 頁
 - ・櫻井敬子＝橋本博之『行政法〔第 4 版〕』（弘文堂,2013）
 - ・杉原高嶺『国際法学講義』（有斐閣,2011）
 - ・鈴木五十三「投資仲裁手続における秘密保持義務の基準と適用」JCA ジャーナル 57 巻 11 号(2011)20 頁
 - ・平覚「国際経済法」浅田正彦編『国際法』（東信堂,2011）
 - ・高久隆太「租税条約に基づく政府間協議(相互協議)手続について—米国における相互協議手続の研究とわが国における相互協議手続の在り方に関する一考察—」税大論叢 23 号(1993) 392 頁
 - ・谷口勢津夫「国際的租税救済論序説—国際的租税救済手続の体系的整備に向けた試論—」租税法研究 42 号(2014)1 頁
 - ・谷口勢津夫「ドイツの租税条約政策—ヨーロッパ法の観点から—」税法学 569 号(2013)6 頁
 - ・谷口勢津夫『租税条約論』（清文社,1999）
 - ・谷口安平「仲裁判断の取消し」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）362 頁
 - ・谷口安平「仲裁手続における手続基本権」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）240 頁
 - ・谷本裕範「仲裁の非公開性」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）275 頁
 - ・田中琢二「国際経済システムにおける国際課税」フィナンシャル・レビュー 94 号(2009)
 - ・田村次郎『WTO がいづゝブック〔第 2 版〕』（弘文堂,2006）
 - ・玉田大「投資協定における上訴メカニズム」経済産業省投資協定仲裁研究会報告書(2009)71 頁
 - ・玉田大「投資協定仲裁の多角化と司法化」国際問題 597 号 (2010)44 頁
 - ・中村嘉孝「国際商事仲裁における守秘義務」神戸外国語大学論叢 61 巻 5 号(2010)
 - ・中村達也「仲裁手続の非公開と秘密保持について」JCA ジャーナル 43 巻 5 号(1996)32 頁
 - ・濱本正太郎監修「ISDS 条項批判の検討—ISDS 条項は TPP 交渉参加を拒否する根拠となるのか—」JCA ジャーナル 59 巻 12 号(2012)19 頁
 - ・濱本正太郎「UNCITRAL 仲裁部会における投資仲裁手続透明性規則作成作業」JCA ジャーナル第 58 巻 8 号(2011)4 頁
 - ・濱本正太郎「投資家対国家仲裁は「仲裁」ではない—仲裁人の独立性・不偏性からの考察—」浅田正彦＝加藤信行＝酒井啓亘編『国際裁判と現代国際法の展開』（三省堂,2014）
 - ・服部弘「仲裁人の選定」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）
 - ・福永有夏『国際経済協定の遵守確保と紛争処理』（有斐閣, 2013）
 - ・水野忠垣『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）
 - ・増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 2 版〕』（東京大学出版会,2011）
 - ・増井良啓「租税紛争の仲裁と調停」, Frank E.A. Sander, Arbitration and Mediation of Tax Disputes, 租税法研究 23 号(1995)230 頁
 - ・増井良啓「二国間租税条約上の無差別条項」RIETI Discussion Paper Series 10-J-051(2010)
 - ・増井良啓「租税条約上の仲裁に関する IFA 報告書」ジュリスト 1244 号(2003)278 頁
 - ・松本博之＝上野泰男『民事訴訟法〔第 7 版〕』（弘文堂,2012）
 - ・三日月章「紛争処理制度における仲裁の地位」青山義光＝松浦薫編『現代仲裁法の論点』（有斐閣,1998）
 - ・村井正「国際租税法の課題—租税条約の動向—」租税法研究 21 号(1993)141 頁

- ・村井正「租税条約をめぐる紛争解決のあり方——仲裁手続の導入をめぐる」税務弘報 39 巻 12 号(2003)6 頁
- ・村井正＝川端康之「米独租税条約の問題点」税経通信 46 巻 629 号(1991)28 頁
- ・村上睦「移転価格税制」日税研論集 18 巻(1992)95 頁
- ・矢倉信介＝高取芳宏＝ロレント・ジャガー＝ジェームズ・クラクストン「国際仲裁の迅速化と費用節約の方策」JCA ジャーナル 60 巻 3 号(2013)17 頁

○外国語文献

- ・Baßler, Johannes, Settlement of Disputes in German Tax Treaty, in: Lang, Michael and Zügar, Mario(ed.), Settlement of Dispute in Tax Treaty Law, IBFD 2002, p.231.
- ・Bantekas, Ilias, The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes, ACDI, Bogota, ISSN, 2008, p.1.
- ・Burnett, Chloe, International Tax Arbitration, Legal Studies Reserch Paper, The Univercity of Sydney Law School 2008, p.1.
- ・Bertolini, S. Michelle, Mandatory Arbitration Provisions within the Modern Tax Treaty Structure-Policy Implications of Confidentiality and the Right of the Public to Arbitration Outcomes, Selected Works 2010, p.1.
- ・Barry Bracewell-Milnes, Summary of Proceedings of The Seminar, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, in : IFA, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.65.
- ・Christian J. Schmidt, Germany, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.369.
- ・Cristian Freiherr von Roenne, The Very Beginning-The First Tax Treaties, in: Thomas Ecker, Gernot Ressler(ed.), History of tax treaties, the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties, Linde 2011, p.17.
- ・David R. Tillinghast., The Choice of Issues to be Submitted to Arbitrary under Income Tax Convention, Intertax, 1994, p.159.
- ・Eduard Sporken, Jeannette van der Vegt and Harraald Dols, Netherlands, in: Anuschka Bakker and Marc M. Levey (ed.), Transfer Pricing and Dispute Resolution, IBFD 2011, p.507.
- ・Farah, Ehab, Mandatory Arbitration of International Tax Disputes, A Solution in Search of A problem, FloridaTax Review, 2009.
- ・Gibert, Bruno, France, in: Anuschka Bakker and Marc M. Levey (ed.), Transfer Pricing and Dispute Resolution, IBFD 2011, p.279.
- ・Goren, Gerrit, Arbitration in Bilateral Tax Treaties, Intertax, 2002, p.3.
- ・Hinneken, Luc, Legal Sources and Interpretation of European Tax Arbitration Convention and its Recognition of The Taxpayer, in : IFA, Resolution of Tax Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.11.
- ・Jean-Paul van den Berg and Johan Vrolijk, Highlights of the New Dutch Tax Treaty Policy, Tax Notes International, 2011.
- ・Kartrin McGauran, Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?, SOMO 2013.
- ・Lang, Michael and Mario, Zügar Mario(ed.), Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, IBFD 2002.
- ・Lang, Michael, ECJ and Mutual Agreement Procedures, Intertax, 2014, p.169.
- ・Lang, Michael and Wiman, Bertil, Conference on Arbitration in Tax Treaty, Intertax, 2014, p.202.
- ・Lang, Michael, Union law and OECD Model Concept, What Can We Learn from the Comparison?, in Departures from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.80

- Lennard, Michael, Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries, Intertax, 2014, p.179.
- Lodin , Sven-Olof, The Arbitration Convention in Practice-Experience of Participation as an Independent Member of Arbitration Advisory Commissions. Intertax, 2014, p.172.
- Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, Arbitration in Taxation, Kluwer 1981.
- Lindencrona, Gustaf and Mattsson, Nils, How to resolve international tax disputes?New approaches to an old problem,Intertax, 1990, p.266.
- Lindencrona, Gustaf, Recent Development of Tax Treaty Arbitration, in : IFA, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, Kluwer 1994, p.3.
- Lucas J. De Heer, Netherlands, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.459.
- Leonard B. Terr, Resolving International Tax Disputes, Tax management International Journal, 2012.
- Mathias Benedict Knittel, Article25,26 and 27, Administrative Cooperation, in: Thomas Ecker, Gernot Ressler(ed.), History of tax treaties, the relevance of the OECD documents for the interpretation of tax treaties, Linde 2011, p.685.
- Marian, Omri and Brauner Yariv, United States, in : Maisto, Guglielmo(ed.), Departure from the OECD Model and Commentaries, IBFD 2014, p.537.
- Monsenego, Jérôme, Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties, Reflections Based on the US Experience, Intertax, 2014, p.163.
- Monique van Herksen and David Fraser, Comparative Analysis: Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy, International Transfer Pricing Journal, IBFD 2009.
- Michael J. McIntyre, Comments on The OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Taxation, Wayne State University Law School Legal Studies Research Paper Series, 2006.
- Peter H. Dehnen and Stanley C. Ruchelman, Procedures Announced for Mandatory Arbitration under German-United States Tax Treaty, International Taxation, 2009.
- Perrou, Katerina, Taxpayer Participation in Tax treaty Dispute Resolution, IBFD 2012.
- Protto, Carlos, Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties, Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition, Intertax, 2014, p.176.
- Velthuisen, Erik, Settlement of Dispute in Dutch Tax Treaty Law, in: Lang, Michael and Zügar, Mario (ed.), Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, IBFD 2002, p.153.
- Züger, Mario, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD 2001.
- Zügar, Mario, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law-General Report, in: Lang, Michael and Zügar, Mario(ed.), Settlement of Dispute in Tax Treaty Law, IBFD 2002,p.6.
- Zvi Daniel Altman, Dispute resolution under Tax Treaties, IBFD 2005.

○政府及び機関資料

- Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1984, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD 1984, p.20ff
- OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2013,
<http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm> [last visited 1.Nov.2014.]
- OECD, Improving the Process for Resolving international Tax Disputes,
<http://www.oecd.org/tax/treaties/33629447.pdf> [last visited 1.Nov.2014.]
- OECD, Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty,
<http://www.oecd.org/tax/dispute/36054823.pdf> [last visited 1.Nov.2014]

- OECD, Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes,
<http://www.oecd.org/ctp/dispute/38055311.pdf> [last visited 1.Nov.2014]
- OECD, <http://www.oecd.org/competition/abuse/49294392.pdf> [last visited 1.Oct.2014]
- OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multilateral Enterprises and Tax Administrations, OECD 2001, IV-p.55.
- UNCITRAL,
www.uncitral.org/uncitral/en/commission/working_groups/2Arbitration.html [last visited 1.Oct.2014]
- UNCITRAL,
www.uncitral.org/uncitral/uncitral_texts/arbitration/2014Transparency_FAQ.html [last visited 1.Oct.2014]
- IRS,
<http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/United-States-Income-Tax-Treaties---A-to-Z> [last visited. 31.Nov.2014]
- IRS, Mandatory Tax Treaty Arbitration ,
<http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/Mandatory-Tax-Treaty-Arbitration> [last visited 1.Nov.2014]
- IRS, <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-14-14.pdf> [last visited 1.Nov. 2014]
- 国税庁 平成 25 事務年度の「相互協議の状況」について
https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2014/sogo_kyogi/index.htm [last visited 1.Nov.2014]
- Ministerie van Financiën, Summary Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy 2011,
<http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/circulaires/2011/02/14/summary-memorandum-dutch-tax-treaty-policy-2011/summary-memorandum-dutch-tax-treaty-polici-2011.pdf> [last visited.1.Nov.2014]
- ICC, 仲裁手続に関する Q&A, <http://www.icc-japan.org/icc-japan/Q&A.htm> [last visited 1.Nov.2014]
- ICC, <http://www.iccwbo.org/products-and-services/arbitration-and-adr/arbitration/> [last visited 1.Oct.2014]
- UNCTAD, Latest Developments in Investor– State Dispute Settlement, IIA Issues Note 2011, http://unctad.org/en/docs/webdiaeia20113_en.pdf [last visited 1.Oct.2014]
- ICDR, About the American Arbitration Association (AAA) and the International Centre for Dispute Resolution (ICDR),
https://www.icdr.org/icdr/faces/s/about?_afLoop=721483908876394&_afWindowMode=0&_afWindowId=95jphapqp_1#%40%3F_afWindowId%3D95jphapqp_1%26_afLoop%3D721483908876394%26_afWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D95jphapqp_55, [last visited 1.Nov.2014]
- IFA, <https://www.ifa.nl/Pages/default.aspx>
- ICSID, <https://icsid.worldbank.org/apps/ICSIDWEB/about/Pages/default.aspx> [last visited. 1.Nov.2014]
- PWC 「租税条約における強制仲裁規定(ドイツ)」
<http://www.pwc.com/jp/ja/taxnews-international-europe/germany-jul-2013.jhtml> [last visited 1.Nov.2014]
- European commission, Transfer Pricing and the Arbitration Convention,
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm

租税資料館賞論文集 第 24 回（2015 年）上巻

平成 28 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>