

租稅資料館賞受賞論文集
第 25 回 (2016 年)

上卷

公益財団法人 租稅資料館

租税資料館賞 第25回入賞作品

●上 巻

■論文の部

「自己創設営業権の時価評価について」

(税務大学校『税務大学校論叢』第80号 2015年7月)

稿 者 角田 享介 氏 (国税不服審判所) 上巻(25)

■租税資料館奨励賞の部

「医療機関の控除対象外消費税に関する一考察」

稿 者 浅井 佐紀子 氏 (立命館大学大学院 院生) 上巻(165)

「外国子会社合算税制における適用除外基準の在り方

—適用除外基準の趣旨を中心として—

稿 者 今村 優太 氏 (高崎商科大学大学院 院生) 上巻(229)

「デット・エクイティ・スワップ (DES) における債務免除益と課税

—中小企業再生のためのDESの考察—

稿 者 奥本 慎司 氏 (名古屋商科大学大学院 院生) 上巻(319)

●下 巻

「所得税法における債務免除益課税に関する考察 —「資力喪失状態」に着目して—

稿 者 佐田 雅俊 氏 (新潟大学大学院 院生) 下巻(3)

「家族信託を巡る課税関係について —受益者連続型信託を中心として—

稿 者 萩生田 宗司 氏 (國學院大學大学院 院生) 下巻(81)

「税法における実質主義の研究」

稿 者 初鹿 真奈 氏 (専修大学大学院 院生) 下巻(209)

「受益者課税制度における所得区分

—事業体課税における所得属性転換機能からの示唆—

稿 者 福田 智子 氏 (中央大学大学院 院生) 下巻(315)

租税資料館賞授賞式

第25回租税資料館授賞式が11月25日（金）、東京・新宿区のリーガロイヤルホテル東京で行われ、会場には受賞者他、受賞作品の出版元である（株）日本経済評論社、（株）清文社、他52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。

また、公益財団法人租税資料館は、今年で設立25周年を迎えたことから、設立25周年記念式典が授賞式と合わせて行われ、金子宏東京大学名誉教授、飯塚真玄株式会社TKC取締役会長から祝辞が述べられた。



前列左より 河崎照行代表理事、浅井佐紀子氏、佐古麻理氏、上村敏之氏、足立泰美氏、角田享介氏、品川芳宣選考委員長。

2列目左より今村優太氏、奥本慎司氏、佐田雅俊氏、萩生田宗司氏、初鹿真奈氏、福田智子氏。

品川選考委員長の講評

選考委員長の品川です。

ご指名ですので、選考委員を代表して一言講評を述べたいと思います。

本日は、10件・11名の方が受賞されましたが、本当にどうもおめでとうございます。心からお祝いを申し上げます。今年の応募状況は、数量的にはかなり良好でありまして、著書の部は10件、受賞された方が2件・3名でありまして、一般論文13件、受賞された方が1件、奨励賞の部については78件、これは昨年の5割増しということですが、受賞された方は7件ありまして、合計101件のうち10件・11名の方が受賞されたわけでありまして、昨年、若干応募者数が減少してしまいましたので、やや心配したわけでありましたけれども、今年は前々年、その前の年並みに応募があり、過去最高水準に達しております。ただ、残念ながら、特に、奨励賞の部門の修士課程の論文の内容については、ここ数年、若干劣っているように見受けられるわけでありまして、いろいろな事情があるかと思えますけれども、今後一層の奮起を期待したいと思います。

そこで、私どもがどういう観点から皆さん方を受賞作品として選定したかという、その理由について簡単に申し上げたいと思います。

一つは、論理性を重視いたしました。もちろん文章による論文でありますから、その説得力がなければならぬわけです。その説得力は、いわゆる起承転結と称されるように、ロジックが明確でなければならぬわけです。このことは何も論文を纏める段階だけの問題ばかりではなくて、いろんな実務・研究の分野において、自分の考え方を理論的に主張しなければならぬわけでありましてけれども、そこには論理性というののもっとも重要な要素になろうかと言えます。

次に、重視した点は実証性であります。論文は、論理的であり、明確でなければならぬわけではあります。そのためには、実態調査等を行った、信憑性のあるデータによる検証が必要であろうと思えます。もっとも、社会科学の分野では自然科学と違って実態調査等は少ないと思えます。その実証性については、別の観点、すなわち多くの判例・学説等の引用によって成り立つわけでありまして、その場合に、私も長い間大学院で論文指導をしてまいりましたけれども、いわゆる孫引きと称されるような、原典に当たらないで人の書いた論文をそのまま書き写すとか、あるいはそのまま原典であるかのように装って論文を纏めると、こういう傾向が間々見受けられるわけであって、中には丸写しするものもたまには見受けられます。そういうことは、そもそも論文として実証性がないとチェックされるわけでありまして。

それから、もう一つの要素は、独創性であります。もちろん論文のタイトルはタイムリー的なものであればそれはそれで結構であります。そうタイムリー的な論文の種があるわけではありません。おそらく、全国で数百名の修士生の方が、税理士試験等を目指して税法の論文を纏めていようかと思えますけれども、当然共通的なテーマが多いわけでありまして。この応募論文の中で去年も一昨年も同じようなテーマで応募された方もたくさんあります。そういう中で独創性をどう発揮するかというのは、要するに、論文作成のアプローチの方法です。今までの方がやったことをそのまま書き写すというのは

独創性ゼロであります、いかにして自分の主張あるいは説得をする理論をどういう方法で、あるいはどういうアプローチの方法で論文を作成するか、そういう目新しさというか説得的な文章を期待しているわけであります。以上のように、主として三つの角度から皆さん方の論文を審査させていただいたわけであります。

審査の結果、著書の部は、先ほども申しあげましたように、2件3名の方が受賞されたわけですが、応募件数は10件ということで、例年並みの件数だと思います。主として、大学教授の方、国税職員の方、税理士の方という実務に長けた方からの応募でありまして、もう少し著書の作成方法とか論理の展開に気を付けていただければ、もう2~3件受賞者が増えたのではないかという、惜しい方もいました。



品川研究助成等選考委員長による講評

一般の部の論文は、13名の中から1名しか受賞者がいなかったわけですが、正直言って少し残念です。去年も確か1件であったかと思えます。多くの方が実務を通じて論文をまとめられているので、大変であろうと思えますが、今一步という方も何件か見受けられたわけですので、一層の奮闘を期待したいと思います。

次に奨励賞の部の論文については、先ほど代表理事からお話がありましたが、いわば税の専門家になる登竜門として、租税資料館賞の一つの目玉であるわけであります。この分野での応募件数は、78件、昨年より20件ほど増えていますので、大変喜ばしいことであると思えます。しかし、受賞者は昨年より1件減ったということで、先ほど

申しあげましたように、やや論文に雑な面が見受けられるということです。もう数名受賞者を増やしたいところでしたが、受賞の論文は印刷して公表することもあり、受賞水準を下げたくないという思いもあり、残念ですが、7人に絞らせていただいたわけでありませう。

次に受賞された皆様方に、今後のことについて、選考した立場から一言申し上げておきたいと思ひます。最近特に大学教官の方の応募数が多くなっています。大変喜ばしいことであつて、そういう専門で研究された方の論文を、我々が審査することに緊張しております。その中で、受賞された方には、今後一層の研鑽を積まれて、さらに次なるテーマに向かつてご研究いただければと思ひます。

また、応募者の中には税理士・国税職員の方が多いいわけですが、実務の中で論文を纏めるということは、大変苦勞されたことと思ひます。しかし、実務と理論を統合することは、租税理論の発展のために非常に重要なことです。皆様方には、一層の努力をし、より良い論文作成、あるいは研究に励んでいただければと思ひます。

それから、奨励賞の受賞者の方の多くは、今後、税理士として専門的な分野でご活躍されることを目指しておられることと思ひます。実は、私も今年1月に税理士を登録して、税理士とは何たるかということをしていろいろと体験しているわけでありませうが、税理士の中には、試験組、修士組、OB、会計士組といろいろな出身者がいて、それぞれの特徴があります。皆さん方は、修士出身ということでマスター組と称されることであろうが、マスター組と言つても、会計・税法それぞれ一科目ずつ合格しなければならないので、かつてのマスター組とはまた別の存在です。この場合、論文を纏めて税の専門家になるということは、私は大変意義のあることであると思ひますので、その経験をさらに生かして大いに努力していただければと思ひます。

最後に、皆さん方の論文を見させていただいて、租税の理論とは何かということをしていろいろと考えさせられるわけです。私自身そういう研究者の一人に過ぎないわけですけれども、ご存じのように、我が国において、あるいは世界的にもそうですが、社会におけるこの租税の役割は非常に重要性を帯びてきているわけで、必然的に租税負担も高まっています。そのため、この租税を誰にどのような方法で負担させるかという理論構築は、今後一層重要性を帯びていくわけであつて、その分野において一層の研究が迫られているわけです。

さらに、租税負担が非常に厳しくなる裏側には、この租税負担をいかにして回避するかということも重要なテーマになってくるわけです。去年から今年にかけて、いわゆるパナマ文書であるとかBEPSであるとか、主として、国際課税の分野で租税回避問題が話題になっているわけでありませう。しかし、何も国際課税分野の問題だけではなく、これはすべての租税分野で同じ問題がすでに繰り返されているわけでありませう。かつて、租税理論の研究というと、課税庁と納税者の対立関係を構築し、納税者側の利益に貢献するような研究がむしろ進歩的であるかのように考えられてきたわけでありませうけれど、いまや、一方の納税者を利することは他方の納税者を害することになりかねないわけであつて、納税者対納税者の利害調整をどうするという問題も新たに研究テーマになって

くると思います。

ご出席の皆さん方も含め、多くの方が租税の理論や実務の現場で、いろいろとご活躍のことだろうかと思いますが、今申し上げました租税負担の問題、あるいはこの租税負担回避の問題等々の問題は、実務の中でこそ、一番認識できるわけですから、その問題点を把握し、その方向性を見極めて問題提起ができるわけです。私も、長年、実務と大学とでいろいろと研究させていただきましたが、いわば実務と理論をいかに統合していくかということについて、研究を重ねそれを継続するつもりですので、皆様方にも一層の奮起を期待したいと思います。

以上、簡単ではございますけれども講評とさせていただきます。本日はどうもおめでとうございました。

(平成 28 年 11 月 25 日 第 25 回租税資料館賞授賞式にて)

第25回 租税資料館賞 入選作品の紹介

●租税資料館賞 第25回入賞作品

■著書の部

上村 敏之、足立 泰美 著

『税と社会保障負担の経済分析』

(株式会社 日本経済評論社 2015年11月刊)

本誌未掲載

本書は租税（所得税・法人税、消費税）や社会保険料の経済的効果（負担構造や投資行動など）に係る良質な実証分析である。第1章では「民間給与実態調査」のデータを用いて所得控除による税収ロスや税率の引き上げが税収に当たる効果を厳密に実証している。所得階層間では所得控除が高所得層に有利に働くこと、狭い課税ベースを前提にすれば累進課税の強化は税収をさほど増加させないことを示している。続く第2章では消費税を含む間接税の負担構造を明らかにしている。消費税の「逆進的」な負担構造は周知の通りだが本研究の特徴は酒税など他の間接税も考慮して所得階級別の負担比率を試算しているところにある。第3章は法人税の（減価償却当を加味した）経済的実効税率の推移と設備投資に与える効果を実証している。1990年代以降、実効税率に対する設備投資の弾力性が低下していること、つまり、法人税率の引き上げが設備投資を大きく拡大させる状況ではなくなっていることは興味深い。

第4章・第5章は社会保険料の課題を取り上げる。制度上、社会保険料は保険給付への対価として（反対給付のない）税とは区別されるが、その実態（再分配的な構造）は税の性格に限りなく近い。これらの章では医療・介護の社会保険料の地域間格差を分析し、受益と負担のかい離も明らかになっている。格差の要因の詳細を明らかにするほか、保険料の負担軽減や「受益の適正化」が地域間格差に与える影響を試算しているところが特徴といえる。第6章は「全国消費実態調査」の個票データを用いて所得課税・社会保険料の再分配効果を検証している。（所得税等）所得課税は所得格差を縮小するという意味で再分配的である一方、社会保険料は格差の拡大要因になっていることが示された。また年代の推移とともに世代間格差より（高齢者・若年世代で）世代内格差が広がっている実態も明らかにした。最後に第7章では国民健康保険料の徴収率の要因を実証している。市町村国保は他の保険制度に比べて徴収率は低い。保険料か保険税かの制度の違いは徴収率を有意に変えないこと、特別調整交付金のような収納率へのインセンティブ付与が有効に働くことを示している。このように本書は税・社会保険料を「網羅的」に分析した良書といえる。高い分析の手法・データの構築も手堅い。

従前、税・社会保険料は制度の理念先行で議論がなされる傾向にある。しかし、本来は実態＝エビデンスに基づく「政策評価」と制度の見直しが必要である。本書はそのエビデンスを与えている。他方、データが古い（例えば、法人税の分析は2005年度まで）ことが気になる。近年の法人税改革（法人税率の引き下げ）や医療費適正化（地域医療構想、市町村国保の都道府県への移管）を反映した経済分析のアップデートが期待される。

佐古 麻理 著

『米国における富の移転課税

—連邦遺産税・贈与税・世代跳躍移転税の法理—』

(株式会社 清文社 2016年3月刊)

本誌未掲載

本書は、米国における連邦遺産税・贈与税及び世代跳躍移転税について、それぞれの税目の沿革、概要、課税根拠と問題点を総合的に論じ、それらの法理を明らかにしようとするものである。そして、それらの検討を踏まえて、我が国の税制への若干の提言を行うものである。それらの論述の構成は次のようになっている。

- 第1章 富の移転課税の歴史的展開
- 第2章 連邦遺産税
- 第3章 連邦贈与税
- 第4章 世代跳躍移転税
- 第5章 課税根拠論
- 終章 (日本法への若干の示唆等)

このような米国の連邦遺産税等の研究については、類書は多いが、本書では、本書の「推薦の言葉」にもあるように、米国の財産移転課税制度を歴史的かつ包括的(総合的)に検討・紹介するものであり、平板な制度紹介ではなく、自由・平等の価値実現と税制との関連を意識し、課税理念の確立の重要性を指摘している点に特色がある。

また、著者は、現行税制の問題点と課題を踏まえて、富の移転課税と家族の価値観との関係、遺産税や生涯累積取得課税、包括的相続税の取扱いを検討し、税制度改革への提言につなげている。これらの論述は、論旨は明確であり、多くの文献・資料の検証に基づき論拠づけられているので、その点では評価できる。そして、それらの論述を踏まえて、我が国の相続税・贈与税制度について、米国制度にならった生涯累積課税制度への移行、相続税と贈与税の統合等が必要である旨の提言を行っている。

以上の論述においては、確かに、米国の遺産税制度については、多くの文献・資料に基づいて、幅広く検討しており、類書の中では勝れたものと評価できる。その点では入賞作品として評価できる。

しかしながら、米国の課税制度をもって我が国の相続税・贈与税制度への示唆・提言については、多くの比較法学者が陥るように、研究した国の制度を是とし、それと異なる我が国の制度を是正すべきとする論調であり、首肯し難いところがある。そもそも、我が国の相続税・贈与税制度については、米国のシャウプ博士の提案によって制度化され、それが根付くことがなかったという歴史的事実があり、そのことについて説得的な分析・検討もせず、米国制度を是とする考え方は安直である。

ともあれ、それらの難点があるとしても、総合的にみて、本書を入選作品として評価できる。

角田 享介 稿

「自己創設営業権の時価評価について」

(税務大学校『税務大学校論叢』第80号2015年7月)

(上巻25頁)

本論文は、完全子会社が連結納税制度に参加する際に時価評価を求められる資産の中に、自己創設営業権が含まれるかどうかについて、それを肯定する論拠を整理して列挙するとともに、租税回避を防止する等の観点から、子会社が保有する繰越欠損金に相当する額や他の制度会計で無形資産とされるものを、税務会計上営業権として計上することの不当性を検証したものである。

具体的な論文展開について、筆者はまず、第1章において制度会計における営業権とのれんの概念の区分を立法の沿革に沿って検証したうえで、第2章において、税務会計上の営業権該当性が争われた13の裁判例を通じて裁判官が解釈上明らかにした税務上の営業権概念を検証し、それは会計における新たなのれん概念が登場した後も変わらないことをまず確認している。次に、自己創設営業権の時価評価を可能にするM&Aに伴う内外の会計技術の進展を、無形資産にかかる会計基準の発展状況を背景として検証しつつ、税務会計における営業権概念は制度会計のそれと比較してより広くなる分野とより狭くなる分野があることを確認している。最後に、連結納税への参加にあたって求められる時価評価資産に自己創設営業権が含まれるかどうかについての賛否両論を紹介し、税法解釈上はそれを除外する旨が明記されていないこと等から行政実務としては含まれるべきとする解釈を取っていることを強調している。なお、そのような解釈を取る際には、時価評価に伴う租税回避等の懸念等に答えるための実務上の諸課題があることを提示し、その場合の留意事項をまとめている。

筆者は、論文の前半部分で営業権とのれんの関係について、金商法会計における取扱いと会社法会計における取扱いを丹念に検証し、新たに差額概念として定義されたのれんとその結果のれんを控除した残余として把握される営業権の関係を明らかにしている。これに対して税務会計で営業権とされるものは、もっぱら判例でその輪郭が明らかにされてきたので、多くの判例分析を行い従来の閾値を明らかにしている。

税法の文理解釈から、自己創設営業権も時価評価資産になるとの当局の解釈は公認会計士協会のサポートを得て定着しているようであるが、会計やビジネスの実務家の間には依然として会計処理の基準に鑑みて、時価評価資産に該当しないと見る見解も主張されており、解釈論の範囲かどうかについて決着がついてはいない。筆者はこの点に関し賛否両論を公平に紹介しており、租税回避防止の観点からの営業権内容の精査を行うという課税当局の立場は判例により解釈論でサポートされていることを詳細な判例分析により個別に論証した点で、租税資料館賞にふさわしい専門家論文と評価されよう。ただし、租税回避対応の諸課題については個々の判例分析によるべきとの指摘にとどまり、前半部分の検証を生かした具体的な解釈指針の提示にまで至っていない点は物足りなさを感じる。

浅井 佐紀子 稿 (立命館大学大学院 院生)

「医療機関の控除対象外消費税に関する一考察」

(上巻 165 頁)

本論文は、消費税の10%への引き上げ改正に伴い、医療機関が高額の医療機器等の仕入に際して負担している消費税額が、保険診療行為が非課税取引とされているために控除できないという不利益扱い(「控除対象外消費税」と呼ぶ)をテーマとし、その解決策を諸外国の制度との比較を通じて検討するものである。筆者は、我が国が参照すべきモデルとして、英、豪、加の3か国の制度を比較検討し、最終的には加が導入した仕入れ税額の83%をリベートとして割り戻す方式を推薦している。

まず第1章では我が国消費税法における非課税制度及び輸出免税にみられるゼロ税率制度の間での仕入れ税額控除の効果の差異を事例を用いて解説している。そのうえで、控除対象外消費税問題は、医療費の公定価格を決定する際に考慮されているという事情を検証し、それでもなお、高額医療機器に多く依存する我が国の民間医療機関にとって、改善すべき不公平がある旨を検証している。第2章では、それへの対策として、我が国と同様の非課税制度を取る英国は、ほとんどが財政支援を受けうる公立病院であること、高額機器の導入が少ないことなどから、我が国の課題に答えるものがないとしてまず切り捨て、豪のゼロ税率と加のリベート制度が比較検討された。両者の検討にあたっては、帳簿方式との整合性の観点や租税回避への耐久力の観点から、リベート方式を推薦している。

筆者のテーマ選択自体に時事性、新規性があるものの、我が国ではこの問題の税法学者による先行研究は必ずしも多くはなかった。その意味で、処方箋の比較検討は難しかったと思われるが、参照すべき制度の選択が特徴的な3か国を抽出した点で適切であるのに加えて、この問題を論じた海外文献も十分に渉猟しており、処方箋の選択過程に説得力を付加している。

全体として、消費税の非課税制度がもたらす課税の累積問題をはじめとして、医療機関の直面する問題意識が明確に説明されており、問題分析のために必要な医療制度の実体分析も踏まえた筆者による控除対象外消費税問題へのアプローチの必要性の主張は、合理的に展開されている。なお、その解決策の絞り込みに向けた論理展開(ゼロ税率の持つ政治的圧力に対する脆弱性など)も説得力を持っている。

新制度導入対象にあたっての2条件(①現時点での非課税業種に限ること、②公定価格となっている業種に限定すること)の指摘も適切と思われるが、仮に導入された場合の、マイナンバーの活用など執行面での効率化に向けた検討や提言も含まれるとなおよかったと思われる。しかし、全体としてみると論理性・実証性・独自性を兼ね備えたコンパクトに問題点の指摘と処方箋の提示に成功した論文と評価され、租税資料館奨励賞にふさわしい内容と判断される。

今村 優太 稿 (高崎商科大学大学院 院生)

「外国子会社合算税制における適用除外基準の在り方
—適用除外基準の趣旨を中心として—」

(上巻 229 頁)

本論文は、日本の外国子会社合算税制（CFC税制）における適用除外基準について、CFC税制及びその適用除外基準の趣旨・目的を勘案した目的論的解釈によって解釈する余地はあるとしながらも、租税法律主義の観点からは、経済的合理性を有する事業形態についてはCFC税制の適用除外となるような立法措置で解決を図る必要があると主張する。

第1章では、日本の外国子会社合算税制（CFC税制）の概要及びその沿革、並びに、適用除外基準の趣旨・目的などを紹介する。第2章では、租税法の解釈について、文理解釈や目的論的解釈などを記述する。第3章では安宅木材事件、ニコニコ堂事件、レンタルオフィス事件を取り上げ、「独立企業としての実体」に関する判例を分析する。第4章では、来料加工事件、デンソー事件を取り上げ、「経済的合理性」に関する判例を分析する。第5章では、「独立企業としての実体」があるか否かについては、特定外国子会社等が行っている事業の内容に応じてその事業の管理、支配及び運営が親会社等から独立してなされているかどうかによって判断すべきであるとするほか、租税回避を意図しない取引である場合には、CFC税制の趣旨・目的を勘案して適用除外とすべきであると主張している。

本論文は、いささか陳腐であるが特定外国子会社合算税制における適用除外基準について、提言を行うものである。特に、来料加工を想定した立法措置としては、その事業の範囲が必然的に国際的になるため、来料加工業という事業形態を設け、非関連者基準により経済合理性が判断できるように改正することで、当該事業形態を採用するときには所定の要件を満たしているか否かによりCFC税制の適用の有無が判断され、予測可能性と法的安定性を確保できるという対応策を筆者は提示している。本論文は、判例を丹念に収集し、読み込んだ論文として評価することができる。また、結論の論旨も明確である点も本論文の質を十分に証明していると言える。

ただし、本論文にも問題はないわけではない。残念ながら、適用除外に関する学説の分析は不十分であり、本論文の結論が占部裕典教授の論文等で主張される結論とは十分に異なるものであるのかどうか、なお十分な検証がなされるに至っていないといわざるを得ない。その意味において、私見の正当性の論証が十分とは言えない。また、第3章及び第4章の判例の分析部分と第5章が重複しているほか、第5章2の「『経済的合理性』の判断基準」の項目に関し、(2)所在地国基準・非関連者基準の部分では、全く経済的合理性が論じられていないなどの問題点も見受けられる。

奥本 慎司 稿 (名古屋商科大学大学院 院生)

「デット・エクイティ・スワップ (DES) における債務免除益と課税
—中小企業再生のためのDESの考察—」

(上巻 319 頁)

本論文は、中小企業の経営再建にあたって、DES (Debt Equity Swap = 債務の株式化) の利用を阻害している法人税法上の問題点 (債務免除益課税) について、その解決策を提言するものである。論文構成は以下のとおりである。

第1章において、DESの概要、法的位置づけ、会計処理について概観し、第2章において、現物出資型DESと金銭出資型DESにおける税務上の問題点、現物出資型DESにおける債務免除益の問題について整理している。

第3章においては、第1節「法人税法上、DESによる債務免除益が課税とされた判例」と、第2節「所得税法上、債務免除益が非課税とされた判例」の2つの裁判例を取り上げて、債務免除益が法人税法と所得税法とで取扱いを異にする点について比較検討している。

第4章では、中小企業基本法からみた中小企業、所得概念と個人保証制度からみた中小企業と個人の異同、中小企業再生のためのDESについて考察し、一定の条件を備えたDESから生じる債務免除益については非課税とする税制の創設を提言している。

筆者は、企業再生にDESの活用が期待されているにも関わらず中小企業での利用が進まない最大の要因が、法人税法上の債務免除益課税の存在であるとして、その解決策を提言している。具体的には、経営者が個人保証をしている中小企業が、法的整理や一定の私的整理の過程で、第三者と実行したDESから生じる債務免除益については、非課税とする制度の創設を提言している。

中小企業は規模も態様もさまざまであるが、筆者は、法人の実態が個人に近づくほど個人保証をしている割合が高いことを、中小企業実態調査や国会審議を引用して説明している。筆者は、上場企業におけるDESの活用との比較を通して、所有と経営が分離していない中小企業におけるDESの問題点を考察している。DESによる債務免除益が、法人税法上、課税された判決と、所得税法上、非課税とされた判決を取り上げ、法人と個人との課税上の取扱いの差異について公平性の観点から問題としている。また、実質的に債務超過状態に陥っている者に対して課税することは、担税力に応じた課税という税の目的にも適わないものである。会社法、旧商法、中小企業基本法、民事再生法、会社更生法、民法、法人税法、所得税法の法令や会計処理についても丁寧に概観するとともに、問題点を分析している。

本文は58頁とボリュームは多くはないが、脚注において用語の説明や学説の紹介を行うなど、項目毎にポイントを押さえた簡潔な論文であり、筆者の思考過程がわかる読み易い論文となっている。

佐田 雅俊 稿 (新潟大学大学院 院生)

「所得税法における債務免除益課税に関する考察
—「資力喪失状態」に着目して—

(下巻 3 頁)

本論文は、旧所得税基本通達 36-17 に定める「資力を喪失し債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合（資力喪失状態）」の解釈に関する判例及び学説を取り上げて分析するとともに、旧通達の規定と所得税法 44 条の 2 の規定を比較することにより同法の「資力を喪失し債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合（資力喪失状態）」の意義を解明することを目的とする。

論文の構成は次のとおりである。すなわち、第 1 章では、所得税における債務免除益の取扱いに関する旧通達 36-17 と所得税法 44 条の 2 の規定の構造を紹介するとともに、法人税法 59 条の規定との比較を行い、所得税法 44 条の 2 に定める「資力喪失状態」の方が不明確であるとする。第 2 章では、旧通達 36-17 の効力下において、債務免除益の課税に関する学説の分析を行っている。第 3 章では、仙台高判平成 17 年 10 月 26 日、国税不服審判所裁決昭和 49 年 12 月 7 日、名古屋高判平成 4 年 1 月 30 日を取り上げて「資力喪失状態」の意義を分析する。第 4 章では、旧通達廃止のきっかけとなった大阪地判平成 24 年 2 月 26 日で判示された「資力喪失状態」認定に係る 6 つの基準を取り上げる。第 5 章では、新しく創設された所得税法 44 条の 2 における「資力喪失状態」の解釈を展開し、一世帯あたりの年間消費支出額をすべて返済に回したとしても債務のすべてを返済することが困難であると認められる場合には債務免除が受けられると結論づけている。

本論文は、先行研究が極めて少なく、平成 26 年度税制改正で導入された制度を含む個人の債務免除益課税について包括的に分析した研究であり、まず、時宜に合ったテーマ設定は大いに評価することができる。また、債務免除益に関する旧来の学説及び判例を丹念に分析した上で、所得税法 44 条の 2 の解釈について自身の明確な見解を述べており、研究論文としても大いに評価することができる。筆者は、法人税法における企業再生税制との関係、従来を通達、学説、判例、所得税法新規定を総合的に検討した上で、法人税法と比べて所得税法の規定が明確ではないことを指摘し、「資力喪失状態」の判断基準を明快に導き出す。本研究の成果は、災害の被災地におけるいくつかの二重債務に対する救済スキームなどについて、所得税法の「資力喪失状態」の該当性を判断する上で、一定の意義を持つといえよう。

ただし、若干の引用等のミスがみられるほか、筆者の私見が所得税法 44 条の 2 の解釈として適切であるかどうかは、なお十分に論証されているとは言い難い。これらの点については、今後のさらなる改善を期待する。

本稿は、平成18年12月8日に成立した改正信託法（以下「新信託法」という）のうち、新信託法第89条(受益者指定権等の定めのある信託)、同法第90条第1項(遺言代用信託)、同法第91条(後継ぎ遺贈型受益者連続型信託)に対応して、改正された平成19年改正信託税制の課税関係を検討することを目的としている。

これらの信託は「家族信託」の一類型と考えられ、残された配偶者および障害者の子の生活保障等において、委託者の意思に沿った財産承継の手段の一つとして活用が期待されているが、信託税制自体が租税回避行為の防止に重きを置いている結果、租税負担のリスクが障壁となり、家族信託の利用は活発とはいえない状況をもたらしているのではないかという問題を、筆者は本稿の問題意識の中心に据えている。

本稿は、以下の4章により構成されている。

第1章家族信託の概要

第2章信託税制の変遷

第3章現行信託税制の検討

第4章受益者連続型信託の課税問題とその提言

筆者は、第3章の検討により、現行信託税制が一貫して租税回避行為の防止に重きを置いていることを確認している。

筆者は、私人間における信託契約を含む法律関係に対する課税については、その実態を踏まえて課税すべきであり、私法上の法律構成に基づき課税関係を構築すべきであると基本的な考え方を明確にしている。とりわけ、新信託法第91条が規定する後継ぎ遺贈型受益者連続型信託を相続税法第9条の3の適用対象から除外して、後継ぎ遺贈(そのうち、後継ぎ遺贈の停止条件付遺贈の解釈)の法律関係に準拠して課税関係を構築すべきであるとの筆者の提言は評価すべきであろう。

さらに、次のような具体的課税のタイミングについて興味深い提言を行っている。すなわち、「まず信託設定時には、第一次受益者は受益権を委託者から遺贈により取得したものととして相続税を課税し、第一次受益者が有する受益権が分割されている場合でも、第一次受益者に対し信託財産全体を課税する。一方、第二次受益者は信託設定時には受益者としての権利を現に有していないことから、この時点で課税関係は生じない。そして、第二次受益者は第一次受益者の死亡時に、委託者から直接信託財産を遺贈により取得したものととして信託財産全体に課税する。また、第一次受益者が現実に受益しなかった部分の納付済みの相続税については、第一次受益者の死亡時に更正の請求を認めて還付を可能にさせるという方式である」として、信託の設定時、信託の第一次受益者および第二次受益者の課税関係についても、課税のタイミングの視点から興味深い提言を行っている。

家族信託の利用が進展しない理由として、信託税制が租税回避防止に重きを置いている点を挙げているが、この問題意識とその問題解決に向けた積極的提言は評価できるものであり、租税資料館賞に値するものと高く評価できる。

一方で、本稿には、私法上の法律構成に基づいて課税関係を構築すべきであり、これらの提言は合理的なものであるが、これらの提言の実行が立法措置によるべきか、運用により可能であるのかについて明確にすべき課題は残るが、本稿が労作であるとの評価は不変である。

本論文は、税法における実質主義について、その問題点と現代的意義を明らかにすることを目的に、実質所得者課税の原則の解釈及び租税回避行為の否認の方法としての実質主義の問題について考察したものである。

論文構成は以下のとおりである。

第1章において、実質主義の沿革と内容、実質主義が議論される場面について整理している。

第2章では、実質所得者課税の原則について、学説・判例の動向を研究し、実質主義の位置づけを明らかにしている。

第3章では、租税回避行為と節税、脱税の違いについて整理した上で、租税回避行為の否認方法において、私法上の法律構成による否認論と実質主義による租税回避行為の否認との関連性について、判例の整理を中心に検討を行っている。

税法における実質主義は、古くから存在する重要な論点である。筆者は、実質所得者課税の原則は「私法上の真実の権利者」に帰属するという、事実認定における法実質主義を意味する規定であり、事実認定における実質主義は、法的実質主義をいう場合にのみ許されるとする。私法上の法律構成による否認は、経済的実質主義による租税回避行為の否認となる危険性を孕んでいるものであり、租税公平主義を根拠とする実質主義は、立法段階で考慮すべき原理であるから、税法の解釈適用の場面においては租税法律主義が優先すると本稿を結んでいる。

論点を漏らさず学説や判例を丁寧に分析・研究したことが推察される、全体として通説に従って論述されている。特に新規性や筆者独自の見解があるというものではないが、修士論文として労作であると評価するものである。

福田 智子 稿 (中央大学大学院 院生)

「受益者課税制度における所得区分

—事業体課税における所得属性転換機能からの示唆—

(下巻 315 頁)

本論文は、受益者課税制度を原則とする信託税制について、所得税法 13 条 1 項の擬制規定（受益者が信託財産に属する資産および負債を有するものとみなすとする規定）による導管理論が、所得の帰属のみならず所得区分にまで及ぶのか否かという点を問題意識に、信託のみならず、民法上の任意組合、匿名組合等の事業体のそれぞれにケースについて、判例、学説等を取り上げ、網羅的な検討を行った研究である。付言すれば、受益者課税制度における所得区分の判断基準を検討することを目的とした研究であるといえる。

第 1 章では、信託法における信託の法的性質について、①財産権の移動、②信託財産の独自性、③信託財産の質的転換の 3 つの視点から考察し、信託を利用することにより受託者が収受する所得と受益者が収受する所得の性質が転換することを確認している。それを踏まえた第 2 章では、所得区分の沿革と概要について、とくに明治 20 年日本に初めて所得税が導入された後、昭和 15 年に現行所得区分の基礎となる制度が導入された経緯、課税公平原則からの要請である所得区分制度が設定された意義について検討している。つづく第 3 章では、学説や過去の判例などを基に民法上の組合と匿名組合における所得区分の判断メルクマールについて、それらの事業体が有する法的性質の差異に着目した考察を行っている。最後の第 4 章では、信託本質論に言及しつつ日本の信託所得課税において採用されている受益者課税原則の内容及びその理由、さらに大正 11 年における信託税制創設から平成 19 年税制改正までの経緯及びその内容を明らかにし、信託の独自機能である財産権転換機能について最近の判例を参考に今後解決すべき税制上の問題を指摘している。

本論文は、結論として信託等に所得の属性を転換する機能があることと、担税力に応じた課税という所得区分本来の趣旨にかんがみれば、導管理論が所得区分の判断にまで及ぶと解するべきではなく、納税義務者（信託であれば受益者）を判断主体として、納税義務者が得た所得の性質が所得税法 23 条以下の各種所得の要件を充足するかにより判断すべきであるとしている。また、民法の学説上の対立にまで踏み込んだ検討を行う等かなり広範囲な議論を行うとともに、既存の判例や学説を網羅的にかつ丁寧に分析している。そのように、本論文は、論旨が一貫し極めて説得力のある論攷となっており、完成度の高い研究である。さらに、論文の展開に即して、ページ毎に綿密で十分なほどの脚注が付され、議論の内容を捕捉している点は本論文の価値を大いに高めており、本研究の意義を高く評価できるところである。

租税資料館賞 論文の部

自己創設営業権の時価評価について

角田 享介

租税資料館奨励賞の部

医療機関の控除対象外消費税に関する一考察

浅井 佐紀子

医療機関の控除対象外消費税に関する一考察

浅井 佐紀子

我が国の消費税は、1989年4月、税率3%で創設された。我が国の消費税は長らく一桁台で適用され、OECD加盟国の中でもカナダの5%と並んで最も税率が低い部類であった。2017年4月より税率10%となる見込みであることを受け、従来は低税率ゆえに大きな問題と認識されてこなかった諸問題にも、近年焦点が当てられるようになってきた。

本稿において扱う医療機関の控除対象外消費税の問題もその一つである。我が国の消費税は付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である。付加価値の算定は仕入税額控除法により行われ、その税額は最終的には売上税額のない最終消費者により負担されることが予定されている。付加価値税の特徴は、仕入税額控除法を用いることで課税の累積を排除している点にあり、仕入税額控除は「付加価値税制の『核心』『本質』」と評される。しかしながら、非課税取引にはこの仕入税額控除が適用されない。非課税売上に対応する仕入税額で販売価格に転嫁できない分はコストとなり事業者が負担する。我が国ではこの控除できない消費税額を控除対象外消費税と呼び、近年注目を集めている。この現状を鑑み、本稿では医療機関の控除対象外消費税の問題について諸外国の制度との比較を通して我が国にとって望ましい対策の方向性を模索する。

第1章では、まず我が国の消費税制を確認し控除対象外消費税の仕組みを確認し、非課税売上に対応する課税仕入に係る仕入税額控除が不可能であること、販売価格が公定価格である事業者にとってはこれを自己のコストとして負担するしかないことを指摘した。また我が国の医療制度を概観し、我が国の医療には①民間病院が主導となって医療を提供している点、②高額医療機器の導入必要性が高い点、という2点の特徴があると指摘した。公的病院ならば赤字補填の補助金があり得るが、我が国の状況ではその方法によって控除対象外消費税による利益の減少を補填することはできない。また、我が国は他国と比べて高額医療機器等医療に対して多くのリソースを割いている。控除対象外消費税の問題が他国と比べて深刻であり対応の必要性が高いと考えられる。

第2章では、前章で検討した我が国の特徴を前提に、イギリス、オーストラリア、カナダの3カ国の制度を検討した。イギリスは付加価値税制度としては最も我が国との類似点が多い。医療サービスを非課税に指定するのみでその他の措置はとっていない。しかしながら、イギリスはほとんどの病院が公的病院である点、高額医療機器等の導入が非常に少ない点に相違点があった。医療制度の違いを考慮し、イギリスと同様に非課税のみの対応では我が国にとっては不十分であると考えられる。次にオーストラリアは医療サービスをゼロ税率としている点に我が国との相違点があった。医療制度面においても、公私の病院が競争状態である点や、民間病院には価格を上昇させる余地がある等の相違点があった。ゼロ税率導入は、輸出免税の場合は国際的三重課税を防ぐ意味合いがあるのに対し、国内

取引に対してゼロ税率を導入することは課税ベースの侵食や代替財源の確保、既得権益化といった問題点が指摘されている。最後にカナダは、医療サービスが非課税である点は我が国と同様の措置であるが、そのうえにリベート制度が存在するのが大きな相違点である。リベート制度とは、病院側が申請することで仕入税額の 83%をリベートによって割戻す制度である。現行の帳簿方式を前提に導入を考えた場合、事業者の計算と申告とで還付が完結するゼロ税率よりも、申請者の住所や名前、還付税額等を申請書に記載して別途申請する方式のリベート制度のほうが不正請求・不正還付の問題に強いと考える。以上より、本稿ではリベート制度の導入が望ましいと考えた。

第 3 章では、第 2 章をふまえて我が国が医療機関の控除対象外消費税の問題に対応するにあたり望ましい在り方を検討した。その結果、①適用対象を公定価格の業種に限定する、②適用対象を社会政策上の配慮から非課税となっている業種に限定する、という 2 点を条件とする必要があると考えた。割戻率や適用対象範囲については医療経営の実態に関する慎重な調査が必要であり、今後の議論が必要であると思われる。

【目次】

序章 はじめに

第1章 医療機関に対する課税の取扱いと問題点

1-1 我が国の消費税制

1-1-1 消費税の導入

1-1-2 消費税の規定

1-1-3 仕入税額控除、非課税、ゼロ税率、控除対象外消費税の問題の意義

1-2 我が国の医療制度

1-2-1 医療供給体制

1-2-2 医療保障制度

1-2-3 小括

1-3 現行制度における医療機関に対する課税の問題点

第2章 医療機関の控除対象外消費税の問題に対する各国の対策

2-1 イギリス

2-1-1 付加価値税制

2-1-2 医療制度

2-1-3 小括

2-2 オーストラリア

2-2-1 付加価値税制

2-2-2 医療制度

2-2-3 小括

2-3 カナダ

2-3-1 付加価値税制

2-3-2 医療制度

2-3-3 小括

第3章 我が国への示唆

3-1 各制度の評価

3-2 導入の条件と今後の課題

終章 おわりに

はじめに

我が国の消費税は、1989年4月、税率3%で創設された。我が国の消費税は長らく一桁台で適用され、OECD加盟国の中でもカナダの5%と並んで最も税率が低い部類であった¹。2017年4月より税率10%となる見込みであることを受け、従来は低税率ゆえに大きな問題と認識されてこなかった諸問題にも、近年焦点が当てられるようになってきた。

本稿において扱う医療機関の控除対象外消費税の問題もその一つである。我が国の消費税は付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である²。付加価値税とは、生産から小売までの各取引段階の付加価値を課税標準として課される一般消費税であり³、1954年にフランスで導入されて以来、現在では160以上の国の歳入において重要な地位を占める租税である⁴。付加価値の算定は仕入税額控除法（売上税額から仕入税額を控除する方法。前段階税額控除法とも呼ばれる）により行われ、その税額は最終的には売上税額のない最終消費者により負担されることが予定されている。付加価値税の特徴は、仕入税額控除法を用いることで課税の累積を排除している点にあり⁵、仕入税額控除は「付加価値税制の『核心』『本質』」⁶と評される⁶。

しかしながら、現行法上、非課税取引にはこの仕入税額控除が適用されないことから、非課税売上に対応する仕入税額で販売価格に転嫁できない分はコスト・ファクターとなり事業者が負担する。この問題は付加価値税の経験の豊かなEU域内でも「隠れた消費税（hidden VAT）」として認識され⁷、金融取引や不動産取引といった事業者間取引（B to B取引）についてはオプション制度（課税選択）やVATグループ、コストシェアリング等の方法でその負担を軽減する措置が取られている⁸。

我が国では、このような控除できない消費税は控除対象外消費税や損税と一般的に言われている。近年では、販売価格が公定価格となっている医療機関の控除対象外消費税の問題が特に注目を集めている。2012年には控除対象外消費税の問題をめぐる裁判⁹が行われ、新聞においても、控除対象外消費税の負担が重いために全国43の国立大学病院は従来年250億円ほどの設備投資をしていたところを2014年度は170億円に抑えたと報じられた¹⁰。

¹ OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, 45 (OECD 2014).

² 金子宏『租税法【第20版】』（弘文堂、2015年）686頁。

³ 金子・前掲注(2)679頁。

⁴ OECD, *supra* note 1, at 18.

⁵ 水野忠恒『租税法【第5版】』（有斐閣、2011年）730頁。

⁶ 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集30巻（1995年）197頁。

⁷ 西山由美「金融セクターにおける消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対応」金子宏編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）300-301頁。

⁸ 辻美枝「消費税法上の非課税取引と仕入税額控除」近畿税理士界第608号2014年12月10日、8面。オプション制度・VATグループ・コストシェアリングに関する先行研究として、西山・前掲注(7)298頁以下。

⁹ 神戸地判平成24年11月27日税資第262号順号12097。

¹⁰ 山口聡、山崎純「消費税にあえぐ大病院 診療費は非課税 転嫁先なく」日本経済新聞2015年11月29日、15面。

与党である自民党でも医療機関の控除対象外消費税の問題は認識されており、自民党の平成 28 年度税制改正大綱では検討課題に挙がっている¹¹。

この現状を鑑み、本稿では、我が国における医療機関の控除対象外消費税の問題について、諸外国の制度との比較を通してその対策の方向性を模索する。

前述の EU においては、医療制度の違いもあり、事業者と消費者との間の取引（B to C 取引）である医療サービスについては我が国と同様に非課税取引と規定しつつも特に対策や議論はなされていない¹²。ただし付加価値税の導入が比較的最近である国々においては、各国それぞれの事情から、医療サービスが非課税取引であるがゆえに仕入税額控除を受けられない問題について対策をしている例がある。たとえばオーストラリアでは医療サービスに GST-free（ゼロ税率）が適用され、仕入税額の全額が還付される。カナダでは PSB リベートという制度によって仕入税額の 83%が割戻される。また EU 域内でも、イギリスでは医薬品についてはゼロ税率が適用される。本稿は、これら 3 カ国の制度と比較することで我が国の医療機関の控除対象外消費税の問題への示唆を得ることを目的としている。

構成としては、第 1 章では我が国の消費税制と医療制度を概観し、医療機関に対する課税の取扱いを確認し問題点を指摘する。第 2 章では、この問題の対策の例としてイギリス、オーストラリア、カナダの付加価値税制と医療制度を比較検討する。第 3 章では、第 2 章をふまえ我が国が医療機関の控除対象外消費税の問題に対応するにあたり望ましい対策の方向性を検討する。

¹¹ 自由民主党、公明党「平成 28 年度税制改正大綱」（2015 年 12 月 16 日）109 頁。

¹² 安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除 医療非課税を中心に』（白桃書房、2015 年）157-161 頁。

第1章 医療機関に対する課税の取扱いと問題点

本稿では医療機関の控除対象外消費税の問題について対策を考えるが、先行研究において「控除対象外消費税の問題」の意義は必ずしも統一されているわけではない。類似する語である「損税」との関係もふまえ、本稿における「控除対象外消費税の問題」の定義を整理する。

本章では、その意義を明確にするために、まずは我が国の消費税制を概観することで控除対象外消費税が生じる仕組みを確認し、その後「控除対象外消費税の問題」の定義を置く。次に我が国の医療制度を概観し、医療機関における控除対象外消費税の特殊性および現行の対策（診療報酬の改定）では不十分な理由を述べる。そのうえで控除対象外消費税の定義と問題点を明確にする。

1-1 我が国の消費税制

1-1-1 消費税の導入

我が国の消費税は1988年（昭和63年）12月に抜本的税制改革の一環として採用され、1989年（平成元年）4月より実施された。消費税導入以前の我が国では、物品税という単段階個別消費税が採用されていた。

物品税は、1937年（昭和12年）に第一次世界大戦後の産業の発展と北支事件の発生による戦費調達のを契機として導入された物品特別税（臨時税）¹³が前身であり、1940年（昭和15年）に物品税法（恒久法）が公布施行され、戦後改めて1950年1月1日から実施された租税である。物品税においては、個人の所得能力は奢侈消費に対する欲望充足の度合に応じて推測できるという立場から、生活必需品には無税または低率課税、奢侈性の高いものには重く課税された¹⁴。納税義務者は課税物品の製造者で、担税者は当該物品の最終消費者となることを予想している租税である¹⁵。物品税は単段階個別消費税であるが、税負担から逃れようという租税の回避を防止するために、既に支払った租税をさらに他人から回収するという租税の転嫁を予想する制度であった¹⁶。つまり、消費税導入前の我が国においても物品税が適用される奢侈品に関しては税負担の転嫁はなされていたといえる

（図1の製造業者Aに課された70の物品税は、その値のまま最終消費者まで転嫁される。物品税では、各段階の本体価格に対する税負担の割合は、製造段階で70%、卸売段階で $70 \div 300 \times 100 \approx 23.3\%$ 、小売段階で $70 \div 500 \times 100 = 14\%$ となり、取引段階を経るにつれ各段階の本体価格に対する税負担の割合が下がっていく）。物品税は消費税と違い単段階での課税であるため、非課税の場合、最終消費者が税を負担しないのはもちろんのこと、事業者も税を負担しない制度であったと考えられる（図2の事業者A～Cはいずれも物品税が0となり、本体価格に対する税負担の割合はどの取引段階においても0%である）。

¹³ 鹽崎潤『改正物品税解説』（大蔵出版、1953年）1頁。

¹⁴ 山市仲治「物品税転嫁の諸問題」税務会計3巻11号（1950年）32頁。

¹⁵ 山市・前掲注(14)33頁。

¹⁶ 同上。

物品税の納税義務者である製造業者の中には、税率が高すぎるために物品税を次の業者へ完全転嫁することができず、業績の向上はおろか企業の維持すら困難であるとして物品税の減税または廃止を求める業者もいた。これに対して大蔵省は、完全転嫁ができないのは企業成績の不良（同じ品質の商品の一般市場価格にマッチしない生産コストの割高）が原因であり製造者自らが解決すべき問題であるとして、このような要求に応じなかった¹⁷。

< 図 1：物品税と転嫁（課税取引） >

		製造業者 A (納税義務者)	卸売業者 B	小売業者 C	
課税取引 (税率 70%)	本体価格	100	300	500	
	物品税	70	70	70	→ 最終消費者 に転嫁
	販売価格	170	370	570	
	利益	100	200	200	

< 図 2：物品税と転嫁（非課税取引） >

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C
非課税 取引	本体価格	100	300	500
	物品税	0	0	0
	販売価格	100	300	500
	利益	100	200	200

その後 1968 年には、個別消費税は担税力に応じた税負担が可能であると評価されつつも、欧州等での付加価値税議論の多角化を念頭に長期的な視点で我が国においても付加価値税の議論を行うこととなった¹⁸。1970 年代（昭和 40 年代後半）になると個別消費税制度に対して以下 4 点の問題点が指摘されるようになった¹⁹。①一般消費税と比べて個別消費税の税収ポテンシャルが小さく財政再建や高齢化対策、社会保障の財源とするには不十分、②個別消費税は伝統的な公平負担の原則には合致しても税制の消費中立性に欠ける、③制度が複雑で簡素さに欠ける、④大規模な所得税減税のためには一般消費税が唯一の代替案である、という 4 点である。これらの理由から個別消費税ではなく一般消費税の採用を主張する意見が有力となり、1989 年に消費税が創設された。

¹⁷ 山市・前掲注(14)34 頁。

¹⁸ 税制調査会「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明」（1968 年 7 月）28 頁。

¹⁹ 金子・前掲注(2)681 頁。

1-1-2 消費税の規定

我が国の消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税であり、原則としてすべての物品とサービスの消費に「広くうすく」課税することを目的とする²⁰。本節では現行法を概観し、非課税取引において控除対象外消費税が生じる仕組みを確認する。

(1) 課税取引

消費税の課税の対象となるのは、国内取引および輸入取引である。国内取引の場合、「国内において事業者²¹が行った資産の譲渡等」(消費税法第4条第1項)が課税の対象となる。資産の譲渡等とは「事業者として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」(消費税法第2条第1項第8号)を指す。課税対象は事業として行われる取引に限られており、個人間での資産の譲渡は課税対象外となっている。課税の対象となる取引は、①国内において、②事業者が事業として、③対価を得て行う、④資産の譲渡等、という4つの要件を満たす必要がある。「資産の譲渡等」から後述する非課税取引を除いたものを「課税資産の譲渡等」という(消費税法第2条第1項第9号)。

国内取引の納税義務者は、国内において課税資産の譲渡等を行った事業者(消費税法第5条第1項)である。国や地方公共団体、公共法人、公益法人、人格のない社団等も事業者に含まれ納税義務者に含まれる²²(消費税法第3条・第60条)。

輸出取引は、輸出の許可を受けるその時には許可を受けようとする貨物は国内に所在していることから国内取引の一部であるとされる²³。ただし、その物品が輸出され、あるいはそのサービスの提供が国外で行われる場合、消費税は仕向地原則²⁴により消費税を免除されることになっているため、輸出取引は免税取引となる(消費税法第7条第1項)。これを輸出免税という(輸出免税には輸出類似取引も含まれる)。

輸入取引の場合は、「保税地域から引き取られる外国貨物」(消費税法第4条第2項)が課税の対象となり、納税義務者は外国貨物を保税地域から引き取る者である。以上のことをまとめたのが図3である。

国内において課税資産の譲渡等を行った事業者のうち、基準期間(法人の場合は判定する事業年度の前々事業年度。個人事業者の場合は判定する年の前々年)における課税売上高が1,000万円以下の小規模事業者については、納税義務を免除される(消費税法第9条第1項)。

²⁰ 金子・前掲注(2)686頁。

²¹ 事業者とは「個人事業者及び法人」(消費税法第2条第1項第4号)をいい、個人事業者とは「事業を行う個人」(消費税法第2条第1条第3号)をいう。

²² 金子・前掲注(2)694-495頁。

²³ 金井恵美子『平成22年度版 税務力UPシリーズ消費税』(清文社、2010)24頁。

²⁴ 仕向地主義(destination principle)とは、仕向地国に課税権があるとする考え方である。消費税の場合、源泉地国の消費税を免除され仕向地国の消費税を課税される。輸出先の市場で他の商品と同一条件で競争できるため、税制の国際中立性が確保される。金子・前掲注(2)693頁。

< 図 3 : 消費税の課税の対象 >

取引の種類		消費税	納税義務者
・国内取引	国内取引	課税	国内において課税資産の譲渡等を行った事業者
	輸出取引	免税	—
・輸入取引		課税	外国貨物を保税地域から引き取る者

(2) 非課税取引

①国内において、②事業者が事業として、③対価を得て行う、④資産の譲渡等、という 4 要件を満たす取引は課税資産の譲渡等であるとして消費税を課されるのが原則であるが、その取引が消費税法第 6 条第 1 項および別表第一に該当する場合は例外的に消費税を課税されない。これを非課税取引という (図 4 参照)。

医療サービスについては、医療機関が健康保険法等に基づいて行う保険診療は非課税取引であり、消費税を課税されない。

< 図 4 : 非課税取引²⁵ >

税の性格から非課税	社会政策的配慮から非課税
1. 土地の譲渡及び貸付け	6. 次に掲げる資産の譲渡等 社会保険医療の給付等
2. 有価証券等、支払手段等の譲渡	7. 次に掲げる資産の譲渡等 ・介護保険サービスの提供 ・社会福祉事業等によるサービスの提供
3. 預貯金の利子、保険料を対価とする役務の提供等	8. 助産に係る資産の譲渡等
4. 郵便切手類、印紙、物品切手等の譲渡	9. 埋葬料又は火葬料を対価とする役務の提供
5. 国等が行う一定の事務に係る役務の提供、外国為替業務に係る役務の提供	10. 一定の身体障害者用物品の譲渡や貸付け
	11. 教育に関する役務の提供 (授業料、入学金、施設設備費等)
	12. 教科用図書の譲渡
	13. 住宅の貸付け

²⁵ 消費税法別表第一および「消費税における非課税取引」(財務省 HP : https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/106.htm) [最終確認日: 2016 年 1 月 29 日]、「No. 6201 非課税となる取引」(国税庁 HP : <https://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6201.htm>) [最終確認日: 2016 年 1 月 29 日] より作成。

(3) 納付する消費税額の算定方法—仕入税額控除

納税義務者となった事業者は、消費税を納税するための税額計算を行う。納付する消費税額の算定は、売上税額から仕入税額を控除する仕入税額控除法によって行われる。

国内取引にかかる消費税は期間税であり、消費税は課税期間の間に行われた課税資産の譲渡等にかかる課税標準の額の合計額に対して課税される²⁶。課税標準とは「課税資産の譲渡等の対価の額」（消費税法第 28 条第 1 項）であり、課税資産の譲渡等を課税売上げという。売上税額は、課税標準額に税率を乗じて求める。課税期間とは、法人の場合は法人税法に規定する事業年度（消費税法第 19 条第 1 項第 2 号）、個人の場合は原則として暦年（消費税法第 19 条第 1 項第 1 号）である。

国内取引の場合の仕入税額控除とは、事業者が国内において課税仕入れを行った場合、当該課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除することである（消費税法第 30 条第 1 項）。

課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう（消費税法第 2 条第 1 項第 12 号）。「他の者」について特に消費税法上限定はない。通達では仕入先が課税事業者、免税事業者、消費者のいずれの場合であっても課税仕入れとなると定めている（消費税法基本通達 11-1-3）。よって我が国では、仕入税額控除の関係で免税事業者が事業者間取引から排除されることはない。

また、課税仕入れとは単に商品や原材料の仕入れのみを指すのではない。建物や事務用品の購入費、光熱費等も含む幅広い概念となっている。税の累積を排除するために前段階の税額を控除するという仕入税額控除の性格からこのような規定となっている²⁷。ただし、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与を対価とする役務の提供は課税仕入れから除かれる（消費税法第 2 条第 1 項第 12 号）²⁸。

課税仕入れに係る消費税額は、課税期間の課税仕入れに係る支払対価（税込価格）の合計額に $\frac{6.3}{108}$ を乗じて求める。仕入税額控除の適用を受けるには要件があり、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び請求書等の両方を 7 年間保存する必要がある（消費税法第 30 条第 7 項）。

(4) 控除対象仕入税額の計算

課税仕入れに係る消費税額のうち、仕入税額控除を用いて控除することができる税額を控除対象仕入税額という²⁹。控除対象仕入税額の算定方法は、本則課税の場合、その課税期間における課税売上高及び課税売上割合に依存する。

課税売上高が 5 億円を超える事業者の場合は、後述する一定の方式（個別対応方式もしくは一括比例方式）によって行う。

²⁶ 金子・前掲注(2)701 頁。

²⁷ 武田昌輔『DHC コンメンタール消費税法』（第一法規出版、加除式）3131 頁。

²⁸ 武田・前掲注(27)3133 頁。

²⁹ 金井・前掲注(23)229 頁。

課税売上高が 5 億円以下の事業者で課税売上割合（総売上高に対する課税売上高の割合）が 95%以上である場合、計算の簡便化のため、課税期間中の課税売上げに係る消費税額からその課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額の全額を控除する。

課税売上高が 5 億円以下の事業者で課税売上割合が 95%未満である場合、課税売上高が 5 億円超の事業者と同じく、以下の方式により控除対象仕入税額を計算する。

1 つ目の方式は、個別対応方式である。これは、課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額のすべてを①課税売上げにのみ要する課税仕入れ等に係るもの、②非課税売上げにのみ要する課税仕入れ等に係るもの、③課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等に係るもの、の 3 つに区分している場合に用いる。控除対象仕入税額は、①+③×課税売上割合という算式によって求める（消費税法第 30 条第 2 項）。

2 つ目の方式は、一括比例方式である。課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額を上記のように 3 つに区分していない場合に用いる（区分している場合でも選択により一括比例方式を用いることはできる）。控除対象仕入税額は、課税仕入れ等に係る消費税額×課税売上割合という算式によって求める。一括比例方式の場合、2 年間以上の継続適用の後でなければ個別対応方式へ変更することはできない。

基準期間における課税売上高が 5,000 万円以下の事業者で事前に届出を提出している場合は、簡易課税制度を用いることもできる。これは実際の課税仕入れの税額等を計算せず、課税売上税額の一定の割合を仕入税額とみなして控除する制度である。この一定の割合をみなし仕入率といい、第 1 種業種から第 6 種業種までの 6 つの事業区分に基づいてみなし仕入率を適用する。課税売上高に事業区分に基づく 0.1%から 0.6%までの割合を乗じることで簡単に求められる。

基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下の小規模事業者で納税義務が免除されている場合でも、消費税課税事業者選択届出書を所轄税務署長に提出すれば、届出の日の属する課税期間の翌課税期間より、課税事業者となって消費税の還付を受けることができる（消費税法第 9 条第 4 項）。

(5) 控除対象外消費税の発生

ここまでで非課税取引や仕入税額控除を確認し、消費税額の計算に係る基本的な措置を概観した。我が国の消費税法上、非課税取引に関して仕入税額控除を行うことができないということは明確に規定されてはおらず、直截的には導かれない³⁰。ただ、課税売上高が 5 億円超の事業者の場合および課税売上高が 5 億円以下の事業者で課税売上割合が 95%に満たない場合には個別対応方式または一括比例方式によって仕入税額控除の算定を行うという規定から、非課税売上げに対応する部分については仕入税額控除を行うことができないということが導かれる³¹。

また、個別対応方式の場合は、課税仕入れ等に係る消費税額のうち、②+ {③× (1-課

³⁰ 西山・前掲注(7)300 頁。

³¹ 西山・前掲注(7)300-301 頁。

税売上割合) } にあたる部分が非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額となり控除することができない。

一括比例方式の場合は、課税仕入れ等に係る消費税額×(1-課税売上割合)にあたる部分が非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額となり控除することができない。以上のように、この控除できない部分を控除対象外消費税という。

1-1-3 仕入税額控除、非課税、ゼロ税率、控除対象外消費税等の意義

ここまでで我が国の規定を概観し、控除対象外消費税の仕組みを確認した。本節では、国内外の学説を参考に仕入税額控除、非課税、ゼロ税率、控除対象外消費税の意義等を確認する。

(1) 仕入税額控除の意義

仕入税額控除とは、付加価値税制の最大の特色であるといわれる³²。つまり、仕入税額控除を行うことで税の累積効果を排除できることから、仕入税額控除は付加価値税制の「核心」「本質」といってよいものと評されるのである³³。一方で、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額である控除対象外消費税が事業者のコストとなってしまうことや販売価格に転嫁されることは、消費課税システムの深刻な歪みであると評価される³⁴。現行法上、個別対応方式または一括比例方式によって控除対象消費税額の算定を行うという規定から、非課税売上げに対応した課税仕入れに係る消費税額を行うことはできないが、その全てが消費課税システムの深刻な歪みであると言えるのか否かという点について、整理をする必要がある。

そもそも仕入税額控除の導入によって排除しなければならない税の累積とは何かという点について、以下で整理していく。

まず、仕入税額控除の導入によって排除されるべき税の累積については、欧州における消費課税の経験から説明することができる。付加価値税はフランスにて採用されたのが最初である。それ以前の欧州各国では、第一次世界大戦後から付加価値税が導入されるまでの間、取引高税が実施されてきた。取引高税とは、製造業者から最終消費者までの間にあつてすべての取引段階の売上に対して、その売上金額を課税標準として課される一般消費税である³⁵。

税金のない場合に、製造業者 A が 100 で販売し、それを購入した卸売業者 B が 200 の利益をつけて 300 で販売し、それを購入した小売業者 C が 200 の利益をつけて 500 で最終消費者に販売する取引を想定する(物品税非課税の場合を図示した図 2 と同様の数値である)。ここに取引高税(税率 20%)を課された場合を示したのが図 5 である。

³² 三木・前掲注(6)197 頁。

³³ 同上。

³⁴ 西山由美「消費税の理論と課題第 7 回 消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 巻 1 号(2014 年) 111 頁。

³⁵ 金子・前掲注(2)678 頁。

< 図 5 : 取引高税と税負担の累積 (全て課税取引) ³⁶>

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C	
課税 取引 (税率 20%)	本体価格	100	300 + 20 = 320	500 + 20 + 64 = 584	最終消費者 に転嫁
	消費税 (納付)	20	64	116	
	販売価格	100 + 20 = 120	320 + 64 = 384	584 + 116 = 700	
	利益	100	200	200	

まず製造業者 A には 100 に対して 20 の取引高税が課税される。製造業者 A は税額 20 を販売価格に転嫁し 120 で販売する。卸売業者 B は 120 で仕入れた商品に 200 の利益を付けた額を本体価格としようとする、 $120 + 200 = 320$ となる。取引高税には仕入税額控除がないため、前段階の税額はそのまま卸売業者 B にとってのコストとなるためである。これに取引高税 64 が加わるので、結局 384 で製造業者 C に販売する。このとき、もしも卸売業者 B が製造業者 A と同じく取引の 1 番最初の業者であったなら、300 で売る予定だった商品に 20% の取引高税を課税され 360 で売っていたことになる。2 番目の取引であることによって 24 だけ販売価格が高くなっている。この内訳は、製造業者が販売価格に転嫁した前段階の取引高税 20 と、その取引高税 20 に対してさらに課税された取引高税 4 ($20 \times 20\% = 4$) である。前段階の税額 20 に対してさらに課税された税額 4 のことを税に対する税 (tax on tax) という³⁷。取引高税では、税がなかった場合の各段階の本体価格に対する税負担の割合は、製造段階では $(120 - 100) \div 100 \times 100 = 20\%$ 、卸売段階では $(384 - 300) \div 300 \times 100 = 28\%$ 、小売段階では $(700 - 500) \div 500 \times 100 = 40\%$ となり、取引高税の税率自体は 20% であっても、取引回数の増加により税が累積することで、小売段階での実質的な税率は 40% に上昇する³⁸。また取引高税では、一度課税した本体価格部分に対して重ねて課税する仕組みである。こういったことから税負担が累積する。これをカスケード効果 (cascading effect) といい、課税の歪み (distortions) を引き起こす³⁹。欧州ではこの問題を仕入税額控除のある付加価値税を導入することで解決した。それを図 6 で示した。

図 6 の製造業者 A は、本体価格 100 に税率 20% をかけた額 (消費税額 20) を加算した額 120 で卸売業者 B に商品を販売する。製造業者 A は仕入れがないという設定にしているため、納付する税額は $20 - 0 = 20$ である。卸売業者 B は利益を 200 つけるとい

³⁶ Sir James Mirrlees, *Tax by Design The Mirrlees Review*, 168-169 (Oxford University Press 2011). および、金子・前掲注(2)677 頁。より作成。

³⁷ 野一色直人「消費税における課税対象」税法学 573 号 (2015 年) 243 頁。

³⁸ Ben Terra & Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives 2015*, 316 (IBFD 2015).

³⁹ OECD, *supra* note 1, at 10.

う設定である。本体価格 300 に税率 20% をかけた額（消費税額 60）を加算して 360 で販売する。このとき課税売上げにかかった消費税額は 60 で、それに対応した仕入れに係る税額は 20 である。卸売業者 B が納付する消費税額は、 $60 - 20 = 40$ であり、付加価値 200 に税率 20% をかけた額と等しい。小売業者 C は利益を 200 つけ本体価格 500 に税率 20% をかけた額（消費税額 100）を加算して販売価格 600 で最終消費者に売る。このとき課税売上げにかかった消費税額は 100 で、それに対応した仕入れに係る税額は 60 である。卸売業者 B が納付する消費税額は、 $100 - 60 = 40$ であり、付加価値 200 に税率 20% をかけた額と等しい。最終消費者はそれを販売しないため、売上がない。よって最終消費者が負担する消費税額は 100 であり、この額は各事業者が納付した額（ $20 + 40 + 40 = 100$ ）と等しい。仕入税額控除を行うことによって各事業者は前段階の税額を控除できるため、一度課税した本体価格部分に対して重ねて課税することおよび税に対して税を課すことを防ぐことができる。取引回数が増加しても税負担が累積せず、取引の中立性を保つことができる。

< 図 6 : 消費税と仕入税額控除（全て課税取引） >

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C
課税 取引 (税率 20%)	本体価格	100	300	500
	消費税	20	60	100
	(納付)	20	40	40
	(控除)	—	20	60
	販売価格	120	360	600
	利益	100	200	200

最終消費者
に転嫁

マーリーズレビューでは、売上に係る税額から仕入れに係る税額を控除するという鎖（chain）が断ち切れずに保持されていれば中間事業者による物品及びサービスから正味の税収（net revenue）が上がることはなく、究極的な課税ベースは最終消費であると説明している⁴⁰。仕入税額控除を用いた付加価値税においては税に税を課す状況が発生しないことと、取引高税とちがい一度課税された本体価格部分への課税はされないということが意味されている。仕入税額控除は付加価値税制の最も重要な特質（essence）である⁴¹。

(2) 非課税の問題点と意義

次に非課税の問題点と意義について整理する。まず問題点について述べる。付加価値税における非課税は、直接税における非課税とは異なる意味を持つ。付加価値税における非課税とは、売上に対して付加価値税を課税されないことに加え、それに対応する仕入税額

⁴⁰ Sir James Mirrlees, *Dimension of Tax Design The Mirrlees Review*, 292 (Oxford University Press 2010).

⁴¹ Terra & Kajus, *supra* note 38, at 1181.

を控除することができないことを意味する⁴²。非課税は付加価値税がないという意味にとらえられることがあるが、仕入税額を事業者が負担する制度である。このことは消費税導入当初の我が国においては一般レベルではあまり理解されてはいなかったようである。消費税の導入から6年経った1995年、宮島教授は「付加価値税における『非課税取引』や『免税事業者』を単に納税義務の免除と理解する傾向が依然として払拭されていない⁴³」と指摘している。

非課税取引は、事業者間取引においてそれが存在した場合カスケードリング効果を引き起こす⁴⁴。それを示したのが図7である。卸売業者Bが非課税売上を行う場合、仕入れに含まれていた前段階の税額20を控除することはできない。卸売業者Bは本体価格に20を転嫁し320で小売業者Cに販売する。すると小売業者Cは624で最終消費者に向けてその商品を販売することになる。この額は非課税取引が中間になかった場合とくらべて24多い。この内訳は、卸売業者Bが販売価格に転嫁した前段階の税額20と、その税額20に20%をかけた税に対する税である4である。また、製造業者Aの段階で課税した本体価格の部分に小売業者Cの段階で再び課税することになる。ここでカスケードリング効果が発生する。

< 図7：消費税と仕入税額控除（卸売業者Bが非課税取引）⁴⁵>

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C	
課税取引 (税率20%)	本体価格	100	300 + 20 = 320	500 + 20 = 520	最終消費者 に転嫁
	消費税	20	—	104	
	(納付)	20	—	104	
	(控除)	—	—	0	
	販売価格	120	320	624	
	利益	100	200	200	

このように非課税売上に対応した部分の仕入税額控除ができなくなった結果、仕入れに係る消費税額は事業者にとってはコストの一部となり商品価格に転嫁されることとなる。この問題はEU域内で「隠れた付加価値税 (hidden VAT)」として認識されている⁴⁶。非課税取引が取引の中間に存在するとカスケードリング効果を生み、それを解消しようと事業者が垂直統合のインセンティブを生むためである。なお、金融取引や不動産取引といった

⁴² OECD, *supra* note 1, at 46.

⁴³ 宮島洋「第1章 消費課税の理論と課題」宮島洋編『21世紀を考える税制の論理第6巻 消費課税の理論と課題』（税務経理協会、1995年）6頁。

⁴⁴ OECD, *supra* note 1, at 47.

⁴⁵ Mirrlees, *supra* note 36, at 174. より作成。

⁴⁶ 西山・前掲注(7)300頁。

事業者間取引（B to B 取引）において非課税取引が存在する場合については、オプション制度（課税選択）や VAT グループ、コストシェアリング等の方法でその負担を軽減する措置が取られている⁴⁷。

一方、小売業者 C と最終消費者との間の取引（B to C 取引）の段階で非課税取引があった場合、カスケードリング効果はなく、その取引段階で課税漏れが生じるのみである⁴⁸（図 8 参照）。図 8 では小売業者 C が非課税売上を行う。小売業者 C が販売価格を自分で自由に設定できる業者であるならば、控除できない仕入税額 60 は本体価格に含めて販売する。このとき、一度課税された本体部分への二度目の課税は行われておらず、税に対する税も発生していない。カスケードリング効果が課税の歪みを引き起こすという OECD の記述から考えると、小売業者 C と最終消費者との間の取引（B to C 取引）の段階に非課税取引が存在した場合、課税の歪みは起きないと理解できる。

< 図 8 : 消費税と仕入税額控除（小売業者 C が非課税取引）⁴⁹>

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C
課税取引 (税率 20%)	本体価格	100	300	500 + 60 = 560
	消費税	20	60	—
	(納付)	20	40	—
	(控除)	—	20	—
	販売価格	120	360	560
	利益	100	200	200

ただし、小売業者 C の販売価格が公定価格かつその控除できない仕入税額分を十分にその価格に反映できていない場合は、事業者は自分で本体価格に控除できない仕入税額分を転嫁することができない。この場合、小売業者 C の負担は図 8 とは異なってくる（図 9）。つまり、公定価格であり自分で仕入税額分を最終消費者に転嫁できない小売業者 C にとっては、企業努力の余地もなくそれをコストとして自己負担しなければならない。

このような状況におかれているのが我が国の医療機関であると考えられる。その理由として、医療機関の収入源である診療報酬は、厚生労働省の諮問機関である中央社会保険医療協議会において決定される公定価格である。公定価格を決定する際、控除できない消費税額分を十分にその価格に反映させることができないならば、図 9 の小売業者 C のように医療機関は控除できない仕入税額分をコストとして自己負担することになる。

⁴⁷ オプション制度・VAT グループ・コストシェアリングに関する先行研究として、西山・前掲注(7)298 頁以下。

⁴⁸ OECD, *supra* note 1, at 47.

⁴⁹ Mirrlees, *supra* note 36, at 174. より作成。

< 図 9：消費税と仕入税額控除（小売業者 C が非課税取引かつ公定価格）⁵⁰>

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C
課税 取引 (税率 20%)	本体価格	100	300	500
	消費税	20	60	—
	(納付)	20	40	—
	(控除)	—	20	—
	販売価格	120	360	500
	利益	100	200	200 - 60 = 140

ただ、厚生労働省は、公定価格である診療報酬の設定においては医療機関にとって実質的な負担がないよう、控除できない仕入税額分を上乗せしているとの見解である⁵¹。具体的には、消費税導入時（平成元年）・5%への税率引上げ時（平成9年）・8%への税率引上げ時（平成26年）には、診療報酬の改定を行い控除できない仕入税額分に対応した上乗せ措置を取ったとしている⁵²。

しかしながら、日本医師会によると、診療収入に対する控除できない仕入税額の割合は税率が8%の場合3.64%であり、平成26年度の診療報酬改定を含めて考慮しても、0.62%（医療機関全体で年間約2,560億円に相当する）に関しては診療報酬に上乗せされていない状態であるため医療機関のコストとなっていることが指摘されている⁵³。

このような問題があるにもかかわらず医療が消費税の非課税取引となっている理由は、社会政策上の配慮であると説明されることが一般的である。たとえば立法過程において、日本医師会は自ら医療を非課税にするよう要望している。厚生労働省が2012年7月27日に開催した第2回医療機関等における消費税負担に関する分科会の資料⁵⁴によると、日本医師会は1987年時点で「保健・医療・福祉等は、特別に政策的配慮がされるべきであり、医療・医療用医薬品・医療用具等を非課税とするよう強く要望⁵⁵」している。翌1988年4月

⁵⁰ Mirrlees, *supra* note 36, at 174. より作成。

⁵¹ 「消費税と診療報酬について」5頁（厚生労働省 HP：<http://www.mhlw.go.jp/bunya/iryuhoken/iryuhoken13/dl/140401.pdf>）[最終確認日：2016年1月29日]。

⁵² 前掲注(51)5-6頁。

⁵³ 「医療等に係る消費税問題」（日本医師会 HP：http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005_4.pdf）[最終確認日：2016年1月29日]。

⁵⁴ 厚生労働省中央社会保険医療協議会平成24年7月27日「第2回医療機関等における消費税負担に関する分科会 議事次第」

（<http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002gaxb.html>）[最終確認日：2016年1月29日]。

⁵⁵ 日本医師会昭和62年10月9日「医療に関する税制に関する意見」

にも「国民の生命・健康を守る上で必要な医療・医薬品等については課税対象から除外する⁵⁶」よう要望を出し、同年5月にも「消費は国民の自由意思に基づいて選択されるものだが、医療は国民の生活に不可欠なもので選択の余地はない⁵⁷」ため医療は消費ではないことや「低所得者の人ほど医療の必要性が高い実態からみて、医療に課税することは低所得者に税負担をかけることになり、不平等を助長する⁵⁸」こと、「欧米諸国でも医療に間接税を課している国はない⁵⁹」こと等を理由に医療は非課税とすべきであると主張している。

日本医師会は、その当時必ずしも付加価値税の性質を持つ消費税における非課税の意味を熟知していたとは限らない。2012年の中医協の分科会において、日本医師会副会長である今村委員は「消費税の仕組みがどういうものかよくわからない中で、…ゼロ税率か非課税かという違いもよくわからない中で、患者さんの医療に税の負担を負わせないのだというように強く配慮して、そのように主張したと私は理解しています」と発言していると安部准教授は指摘している⁶⁰。当時の我が国における消費課税は、章のはじめでもふれたように取引高税ではなく、物品税であった。転嫁の仕組み自体はあったものの、物品税における非課税とは、納税義務者である事業者の税負担がゼロであることと等しかったのである。このような事情からすると、ゼロ税率と非課税の違いが明確に認識されていなかったことについてはやむをえない部分があることは否定できない。付加価値税の性質を持つ消費税における、非課税と転嫁の関係の理解に混乱があったとしても仕方がない。このように、日本医師会の主張は、付加価値税における非課税の意義を認識していないという前提の上でのものであると考えられる。

また、病院四団体は1988年4月時点で「やむを得ず新型間接税が例外なく広く、浅く、一律に課税されるということならば、消費税負担の原則から最終消費者である患者に負担されるよう社会保険診療報酬に転嫁されるべき⁶¹」「…消費者負担の原則から、国・公・私的医療機関の区別なく、すべての患者に公平かつ公正に課税すべき⁶²」「今回の新型間接税も教育などと同様に、医療が非課税になった場合、薬品、医療機械、建物等の課税分は還付されるよう図ってもらいたい⁶³」と主張している。このことから、控除できない仕入税額分が医療機関のコストとなってしまう問題については、消費税の導入前から指摘があったことがわかる。

以上のように、控除できない仕入税額分が医療機関のコストとなってしまう問題があるにもかかわらず我が国において医療が非課税とされているのは、社会政策上の配慮が大きいことが理解できる。

⁵⁶ 日本医師会昭和63年4月8日「日本医師会の主な見解（於：自民党税調）」

⁵⁷ 日本医師会昭和63年5月30日「日本医師会の主な見解（於：自民党社会部会への要望）」

⁵⁸ 日本医師会・前掲注(57)。

⁵⁹ 日本医師会・前掲注(57)。

⁶⁰ 安部・前掲注(12)56頁。

⁶¹ 病院四団体昭和63年4月8日「病院四団体の意見（於：自民党税調）」

⁶² 病院四団体・前掲注(61)。

⁶³ 病院四団体・前掲注(61)。

(3) 「控除対象外消費税の問題」の意義

ここで、「控除対象外消費税の問題」の本稿における意義を確認しておく。業界団体である日本医師会及び四病院団体協議会の定義と、学説上の定義に違いがあるためである。

日本医師会医師福祉対策委員会が行った 2004 年の答申を見てみると、控除対象外消費税の問題について「社会保険診療報酬等に対応する仕入に係る消費税額については仕入税額控除が適用されないため、医療機関が一応負担し、社会保険診療報酬等に反映して回収されることとされている。しかし、その反映も十分といえず、その一部は医療機関が負担したまま（差額負担＝損税）になっている⁶⁴」と述べている。一方 2012 年に出した「医療における控除対象外消費税問題の実態と日本医師会の考え方⁶⁵」においては、損税という用語は使わず「控除対象外消費税問題」という用語を使っている。使う用語は損税から控除対象外消費税問題へと変わっているものの、それが指す内容は、控除対象外消費税の額からこの問題への対策として上乘せされた診療報酬分を引いた差額である。控除対象外消費税額そのものではない⁶⁶。2013 年の「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」においても同様に、控除対象外消費税の問題という語を用いている。2015 年の「医療機関等の消費税負担問題の解決に向けて」においては、「日本医師会は、『いわゆる損税問題』ではなく、『控除対象外消費税問題』と呼んでい」と明言されている⁶⁷。日本医師会では控除対象外消費税問題という用語を最近是用いているが、意味する内容は 2004 年時と同様である⁶⁸。

四病院団体協議会では、平成 28 年度税制改正要望において「社会保険診療報酬には仕入消費税の一部を補填することとされているものの、そのような画一的補填方式には個々の医療機関の仕入税額まで考慮されていないことから、補填額が仕入税額に満たない場合、その部分は損失として、医療機関が負担せざるを得ない状態が続いている⁶⁹」と述べており、ここでは損税・控除対象外消費税の問題のいずれの用語も用いていないが、控除対象外消費税額等から診療報酬に反映された分を引いた差額が医療機関にとって問題であり対策すべきであるという部分では日本医師会と見解が一致している。

⁶⁴ 日本医師会医師福祉対策委員会「医師福祉の生涯設計について」（2004 年 1 月）23 頁（日本医師会 HP：<http://www.med.or.jp/student/fukushi15.pdf>）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕。

⁶⁵ 日本医師会「医療における控除対象外消費税問題の実態と日本医師会の考え方」（2012 年 11 月 15 日）1 頁以下（日本医師会 HP：http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2012/iryu_tax.pdf）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕。

⁶⁶ 日本医師会・前掲注(65)3 頁。

⁶⁷ 日本医師会「医療機関等の消費税負担問題の解決に向けて」（2015 年 9 月 30 日）（日本医師会 HP：<http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/201509hutanmondai.pdf>）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕。

⁶⁸ 日本医師会「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」（2013 年 8 月 23 日）（日本医師会 HP：http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/iryu_ctax_250823.pdf）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕。

⁶⁹ 四病院団体協議会「平成 28 年度税制改正要望の重点事項について」（2015 年 9 月 4 日）（四病院団体協議会 HP：http://www.nisseikyo.or.jp/images/Teigen/TeigenPDF_bdGhsGqDvZ08pZVHwtejUJ1VdjfLEzQLqIzD7n9qJ3v07hAPEVKtHYTdSGvjQETY_1.pdf）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕。

次に学説上の定義を確認する。

安部准教授は、「わが国の医療機関における収入額の大部分を占める社会保険診療報酬に対する消費税が非課税とされる一方で、当該報酬に対応する仕入れに係る消費税額が仕入税額控除の対象から除外される結果、事業者である医療機関が負担することを余議なくされる消費税額」を控除対象外消費税額と定義している⁷⁰。

また、医業経営コンサルタント協会に所属する税理士である船本氏の著書では、消費税負担問題もしくは控除対象外消費税負担額という語で控除対象外消費税の問題を表し、「控除対象外消費税負担額は、支払った消費税額…のうち控除対象仕入税額…の差額」で「この部分が医療機関側のコスト負担となっている」と述べている⁷¹。

さらに、金原氏は、控除対象外消費税の問題という語ではなく損税を使用し、「損税とは、非課税売上に係る取引を行った事業者が、その非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額を制度上控除することができない場合のその控除できない消費税額をいう⁷²」と定義している。

なお、西山教授は、非課税売上げのための仕入れに係る消費税額の控除が認められないために控除できない仕入税額を EU では隠れた付加価値税 (hidden VAT) と呼ぶと言及し、我が国の問題に触れる際にはそれを「隠れた消費税」と記述している⁷³。内容としては控除対象外消費税を指すものであり価格についての言及はない。

以上より、学説上の「控除対象外消費税の問題」の意義としては、非課税売上げに対応する仕入れに係る消費税額について仕入税額控除を行うことができないことととらえるのが通説と考えられる。上記をふまえ、本稿では「控除対象外諸費税の問題」の意義を、「非課税売上に係る取引を行った事業者が、その非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額を制度上控除できず、かつ売上が公定価格であるため患者に転嫁することもできない問題」と定義する。

(4) 非課税とゼロ税率の意義

最後に、非課税及びゼロ税率の意義を確認し、本稿における定義を以下、確認する。

まず、我が国において非課税という用語は、最初はかなり広い意味を持っていた。1988年4月の「税制改革についての中間答申(抄)⁷⁴」では、「非課税取引」の項目にて現行法で非課税取引と規定されているものに加えて「逆進性の緩和の要請に応えるため飲食料品の譲渡を非課税とする」という表現がある。また、「国際的慣行に従い、消費地課税の原則から輸出取引(輸出類似取引を含む。)については所要の国境税調整を行うことが適当であ

⁷⁰ 安部・前掲注(12)1頁。

⁷¹ 船本智睦『医療と消費税 誰が負担をすべきか』(徳間書店、2013年)81-82頁。

⁷² 金原俊輔「消費税の課税に関する一考察 -社会保険診療に対する非課税措置といわゆる『損税』について-」租税資料館賞受賞論文集第23回中巻(2014年)8-9頁。

⁷³ 西山・前掲注(34)105頁。

⁷⁴ 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』(納税協会連合会、2000年)218頁以下。

る」という表現も非課税取引の項目の中にみられる。つまりこの時点においては、非課税は現行法でいう非課税、免税をまとめた概念として用いられていたと考えられる。

同年6月14日に自民党が出した「税制の抜本改革大綱(抄) 75」においては、非課税の意義はほぼ現行法におけるものと同様になっていた。輸出免税は、非課税とは呼ばれていない。最初は非課税という1つの概念にまとめられていたものが、現在では非課税、免税、ゼロ税率という3つの概念として観念されている。以下、非課税とゼロ税率の違いについて確認する。

安部准教授は、非課税とゼロ税率の違いについて「仕入税額控除の可否⁷⁶」であると述べている。この定義に従えば、非課税とゼロ税率の相違点としては、非課税取引か課税取引かという差異よりも仕入税額控除の可否を重視することになる。たとえば我が国でいう輸出免税はゼロ税率の範疇に入る。輸出免税については金子名誉教授も「免税とは、物品・サービスを課税の対象から除外する(非課税)のみでなく、その仕入に含まれていた税額を控除・還付して、それに対する税負担をゼロとすることである」として、輸出免税にゼロ税率の側面があることを指摘している⁷⁷。

マーリーズレビューでは、ゼロ税率について、「売上に対して税率0%で課税されながらも仕入に係る付加価値税を控除する権利を有し、取引の中間に位置する事業者には付加価値税の負担は残らないもの⁷⁸」と説明し、付加価値税フリー(VAT-free)であると述べている。一方非課税については、「売上に付加価値税が課されないが仕入に係る付加価値税を控除する権利を有さないもの⁷⁹」と説明している。

また、Alan Schenk氏・Victor Thuronyi氏・Wei Cui氏もマーリーズレビューと同様に、ゼロ税率について、0%で課税され、その売上に対応する仕入税額控除ができ、税負担がないものと説明し⁸⁰、非課税については、その売上について課税されず、その売上に対応する仕入税額控除ができないものと説明している⁸¹。マーリーズレビュー等の海外文献における定義でも安部准教授と同様の定義であると考えられる。

西山教授はEUの付加価値税共通ルールを定める付加価値税指令を研究し、ここにおいては非課税にはいくつかの区分があるとしている。まず非課税の中に「人的非課税」と「物的非課税」という分類があり、さらに後者は「仕入税額控除ができる非課税」と「仕入税額控除ができない非課税」とに区分されるという⁸²。人的非課税の例は小規模事業者に対するものである(2006年付加価値税指令第282条)。物的非課税のうち「仕入税額控除がで

⁷⁵ 森信・前掲注(74)237頁以下。

⁷⁶ 安部・前掲注(12)45頁。

⁷⁷ 金子・前掲注(2)693頁。

⁷⁸ Mirrlees, *supra* note 40, at 292.

⁷⁹ Mirrlees, *supra* note 36, at 171.

⁸⁰ Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *Value Added Tax A Comparative Approach second edition*, 260-261 (Cambridge University Press 2015).

⁸¹ *Id.* at 269.

⁸² 西山・前掲注(34)106-107頁。

きる非課税」の例は輸出免税であり（2006年付加価値税指令第146条）、「仕入税額控除のできない非課税」の例は国内取引に関する非課税（2006年付加価値税指令第146条）であると説明している⁸³。この立場によると、仕入税額控除の可否によって非課税とゼロ税率を分けるというのではなく、課税の対象となっているかそこから除外されているかを重視することになる。西山教授は「仕入税額控除の有無をもって『非課税』でなく『免税』とするというのは説得的ではない⁸⁴」と述べている。これは1988年4月の答申で税制調査会が使用した非課税の意味に比較的近い。

以上をふまえ本稿では、金子名誉教授が指摘しているように、ゼロ税率には税負担をゼロにする側面があることに着目し、いったん課税の対象から除かれた取引であっても仕入税額控除を受けられることにより税負担がゼロとなる取引（輸出免税等）であるならば「ゼロ税率」と表記することにする。そして本稿における「非課税」とは、安部准教授やマーリーズレビュー等の海外文献における定義と同様に仕入税額控除の可否を重視し、売上に消費税が課されず、かつ仕入税額控除ができないために税負担がゼロにならない取引であるとする。つまり輸出免税もゼロ税率と表記する。

1-2 我が国の医療制度

ここまでの部分で、我が国の消費税制を確認した。本節では我が国の医療制度を概観し、医療機関における控除対象外消費税の問題をさらに考察する。

まず、本稿で扱う医療機関の範囲を明確にしておく。医療法において、医療提供施設とは「病院、診療所、介護老人保健施設、調剤を実施する薬局その他の医療を提供する施設」と定められている（医療法第1条の二）。一方、消費税法で非課税となる医療サービスは、健康保険法等の規定に基づく療養の給付等である（消費税法第6条第1項および別表第一の六）。療養の給付については「①診察、②薬剤又は治療材料の支給、③処置、手術その他の治療、④居宅における療養上の管理及びその療養に伴う世話その他の看護、⑤病院又は診療所への入院及びその療養に伴う世話その他の看護」と規定されている（健康保険法第63条第1項）。

以上より、本稿では特に別表第一の六に関する医療機関の控除対象外消費税の問題を扱うため、介護老人保健施設は考慮から除外する⁸⁵。

⁸³ 西山・前掲注(34)106-107頁。

⁸⁴ 西山・前掲注(34)106頁。

⁸⁵ 介護事業における控除対象外消費税の問題については、全国展開する大手の介護サービス運営会社の主なサービスが介護保険サービスと居住用不動産の賃貸でありそのどちらもが非課税取引であることから、控除対象外消費税の影響を受けるとの言及がある。船本・前掲注(71)104頁。

2015年12月8日の第15回社会保障審議会介護給付費分科会でも議題に「介護サービスに関する消費税の取扱い等について」が取り上げられ、消費税率が10%に上昇した場合の控除対象外消費税の問題への対応を議論するため2016年より関係団体へヒアリングを実施することが検討されている。「介護サービスに関する消費税の取扱い等に係る検討スケジュールについて(案)」

1-2-1 医療供給体制

医療制度には供給体制の整備と費用の確保の二側面がある。どのような医療サービスを供給するののかということや、費用の確保の方法は国により異なる。各地域の需要に応じて医療サービスを提供する体制を医療供給体制、国民が医療を受けるための費用を保障する制度を医療保障制度という⁸⁶。ここではまず医療供給体制から我が国の医療制度を確認する。

我が国では医療は診療所と病院によって提供される。病院には公的なものと私的なものがある。公的な病院とは、開設者が国（厚生労働省、独立行政法人、国立大学法人、独立行政法人労働省健康福祉機構、国立高度専門医療研究センター、独立行政法人地域医療機能推進機構、その他の国の機関）、公的医療機関（都道府県、市町村、地方独立行政法人、日赤、済生会、北海道社会事業協会、厚生連、国民健康保険団体連合会）、社会保険関係団体（健康保険組合及びその連合会、共済組合及びその連合会、国民健康保険組合）であるものであり、私的な病院（民間病院）とは、開設者が医療法人、個人、その他（公益法人・私立学校法人・社会福祉法人・医療生協・会社・その他の法人）であるものである⁸⁷。病院の開設主体の内訳は、病院の総数 8,485 のうち 1,615（約 19%）が公的な病院、6,870（約 81%）が私的な病院となっている⁸⁸（2015 年 3 月末時点）。よって、我が国の医療供給体制の 1 つ目の特徴は、開設者の約 8 割が民間病院であり、私的供給が優位となっている点が挙げられる。公的な病院は、診療報酬以外に他会計からの繰り入れがある⁸⁹。一方、開設者の約 8 割を占める私的な病院は他会計からの繰り入れはなく、赤字補填のための補助金等を国から受け取ることはできない。

2 つ目の特徴は、医療の機能分化が徹底されていないことに起因するとみられる、患者の大病院志向である⁹⁰。我が国では、長らく患者が自由に受診する医療機関を選ぶことができた。これをフリーアクセスという⁹¹。フリーアクセスは開業医のゲートキーパー機能が弱いということの裏返しである。開業医のゲートキーパー機能とは、患者が最初に体調不良を

（厚生労働省 HP：http://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshitsu_Shakaihoshoutantou/0000106454.pdf）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

⁸⁶ 松本勝明「序章 本書の課題と視点」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』（旬報社、2015 年）12 頁。

⁸⁷ 厚生労働省大臣官房統計情報部「平成 26 年(2014)医療施設（静態・動態）調査・病院報告の概況 調査の概要」3 頁（2015 年 11 月 19 日）（厚生労働省 HP：http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/14/dl/01_tyousa.pdf）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

⁸⁸ 厚生労働省大臣官房統計情報部「医療施設動態調査（平成 27 年 3 月末概数）結果の概要」1 頁（2015 年 5 月 29 日）（厚生労働省 HP：http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/m15/dl/is1503_01.pdf）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

⁸⁹ 亀田隆明「第 2 章 病院経営が抱える諸問題」貝塚啓明、財務省財務総合政策研究所編『医療制度改革の研究—持続可能な制度の構築に向けて—』（中央経済社、2010 年）45 頁。2009 年 5 月 11 日の財政制度等審議会財政制度分科会財政構造改革部会において、亀田氏は同内容について説明している。亀田隆明「病院経営が抱える諸問題」16 頁（財務省 HP：https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/proceedings_fs/material/zais_eib210511/04.pdf）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

⁹⁰ 山本克也、近藤康之「病院機能分化論の再検討」医療と社会 13 巻 1 号（2003 年）97 頁。

⁹¹ 同上。

感じたときに最初の医療機関とのコンタクトにあたるプライマリケア医というものを設置し（開業医）、医療機器で重装備した病院によって供給される二次医療に対して門番（Gate Keeper）の役割を果たすことである⁹²。開業医のゲートキーパー機能が弱いことは、診療所と病院の主な違いが病床数であることからもうかがえる。他国では診療所と病院とで担う医療サービスのすみわけがなされている例も多い。たとえばドイツでは医療は開業医と病院により提供されるが、開業医と病院の関係は我が国とは異なる⁹³。医療保険による外来診療を行うのは開業医である保険医（Vertragsarzt）である一方、病院は一般的な外来診療を行っていない。病院は開業医の紹介に基づいて入院療養を担当する。同様の役割分担はフランスでもみられる⁹⁴。

このように他国とはちがひ病院と診療所（開業医）の医療における役割が明確でない結果、我が国の患者は「大きな病院＝良質な医療を提供する」という漠然とした考えで大病院志向となる⁹⁵。患者の大病院志向は、病院（特に小規模の病院）の経営に大きな影響を与えると指摘されている⁹⁶。病床数の少ない小規模病院は、入院のみでは経営ができないため外来診療に力を入れる。より多くの患者を呼ぶために、小規模病院はヒト（優れた医師の獲得）とモノ（最新の医療機器）の整備に力を入れなければならない⁹⁷。医療の機能分化が徹底されていないため、我が国における高額医療機器の保有は、大病院のみでなく中小規模の病院でもその必要性が高いのである。

実際、CT や MRI 等の高額医療機器の保有状況を見てみると、我が国が他国と比べて突出していることがわかる。OECD のデータ⁹⁸によれば、2011 年の人口 100 万人あたりの CT 設置数は、イギリス 7.16 台、フランス 12.53 台、カナダ 14.56 台、デンマーク 29.26 台、アメリカ 40.89 台、オーストラリア 44.32 台、日本 101.28 台である。日本のデータが 2011 年までしかないため 2011 年のデータで比較したが、それ以降の年の数値について公開されている国においてさほど変動はない。

2011 年の人口 100 万人あたりの MRI 設置数は、オーストラリア 5.68 台、イギリス 5.86 台、フランス 7.51 台、カナダ 8.5 台、デンマーク 15.39 台（2009 年）、アメリカ 31.52 台（2010 年）、日本 46.87 台である（図 10 参照）。

⁹² 大森正博「第 8 章 日本の医療制度の問題点と医療制度改革の方向性について」貝塚啓明、財務省財務総合政策研究所編『医療制度改革の研究－持続可能な制度の構築に向けて－』（中央経済社、2010 年）250 頁。

⁹³ 水島郁子「第 2 章 ドイツ」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）23 頁。

⁹⁴ 稲森公嘉「第 3 章 フランス」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）59-63 頁。

⁹⁵ 山本、近藤・前掲注(90)97 頁。

⁹⁶ 山本、近藤・前掲注(90)99 頁。

⁹⁷ 山本、近藤・前掲注(90)100 頁。

⁹⁸ OECD, OECD Health Statistics 2015 (online database).

< 図 10 : 百万人あたりの CT, MRI 設置台数 (2011 年) ⁹⁹ >

	【CT】 百万人あたりの 設置台数	【CT】 日本の設置台数 を 1 とした場合	【MRI】 百万人あたりの 設置台数	【MRI】 日本の設置台数を 1 とした場合
オーストラリア	44.32	0.44	5.68	0.12
カナダ	14.56	0.14	8.5	0.18
デンマーク	29.26	0.29	15.39	0.33
フランス	12.53	0.12	7.51	0.16
日本	101.28	1	46.87	1
イギリス	7.16	0.07	5.86	0.13
アメリカ	40.89	0.4	31.52	0.67

1-2-2 医療保障制度

医療保障制度は、①公的医療保険医療、②国民健康サービス、③民間保険主導という 3 つの類型に分類することができる¹⁰⁰。①の類型では、公的な保険が存在し全国民が何らかの保険に加入している。医療にかかる費用を保険料によって確保できる。我が国の医療保障制度は①に該当する。その他にもドイツ、フランス、韓国、台湾、中国等の国が①に該当する。②の類型では、租税によって医療にかかる費用を確保する。イギリス、オーストラリア、カナダ等の国がこの制度を採用している。③は公的な保険が存在せず、租税によって医療にかかる費用を確保する国民健康サービスもない国である。アメリカ、シンガポール等といった国が該当する。

我が国の医療保障制度は複数の制度に分立し、3,400 を超える多数の保険者が存在する。公的医療保険は職域保険と地域保険との 2 つに分類される。職域保険とは職業や職種を基準にして被保険者資格の有無を判断する保険で、地域保健とは居住地域を基準に被保険者資格の有無を判断する保険である¹⁰¹。職域保険の例としては組合管掌健康保険や全国健康保険協会管掌健康保険といった健康保険、船員保険等の特定被用者保険がある。地域保健の例は、国民健康保険である。保険は複数あるが、どの保険に入っても受けられる医療サービスは基本的には同じである。我が国の国民は複数ある保険のうちどれか 1 つに強制的に加入することになっておりこの意味で国民皆保険が達成されている。

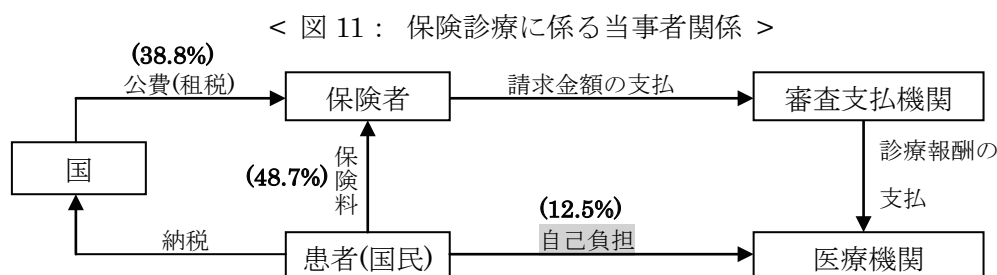
国民は毎月保険料を保険者に支払う。体調不良を感じたときに患者として保険医療機関を訪れ医療サービスの提供を受ける。医療サービスの対価は診療報酬により定められてい

⁹⁹ OECD, OECD Health Statistics 2015 (online database). より計算等して作成。

¹⁰⁰ 加藤智章、西田和弘「はじめに」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年） i 頁。

¹⁰¹ 新田秀樹「第 1 章 日本」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年） 3 頁。

る。患者は窓口にてその 3 割を原則として支払う。残りの 7 割について、医療機関は審査支払機関に診療報酬の請求を行う。審査支払機関は請求されたものを審査し、保険者に審査分を請求する。保険者は請求金額を審査支払機関に支払い、審査支払機関が医療機関に診療報酬を支払う。このような手順で残り 7 割は支払われる。我が国の場合は、制度間・保険者間の財政力格差を是正する等の理由で、国から保険者に、租税を財源とする多額の公費補助が投入されている。2013 年度のデータによると、国民医療費のうち保険料でまかなわれているのは 48.7%、公費は 38.8%、患者負担等が 12.5%である¹⁰²。この関係を表したのが図 11 である。



1-2-3 小括

以上より、我が国の医療制度には次のような特徴を見いだせる。

医療提供体制においては、第一に民間病院が主導となって医療を提供している点である。第二に、患者の大病院志向により中小規模の病院でも集客のために高額医療機器等を購入する必要がある点である。そして実際我が国の高額医療機器の設置状況は他国と比較しても突出した状況である。

医療保障制度においては、第一に保険によって診療報酬が原則まかなわれる点が特徴である。第二に、原則 3 割の患者の自己負担があることである。医療サービスを非課税にすることで、患者の窓口負担は、医療サービスを課税とする場合よりも低く抑えられている。

1-3 現行法における医療機関に対する課税の問題点

消費税制および医療制度を概観したところで、現行法における医療機関に対する課税の問題点を述べる。

現行法上、消費税法の別表第一には 13 の取引が非課税取引として掲げられており、医療のうち保険診療もその一つである。医療機関は保険診療を行うにあたり処方薬や高額医療機器、机やボールペン等の備品といった仕入を行っているのであるが、これらが非課税売上に係る仕入税額となってしまうため仕入税額控除をすることができない。この結果保険診療を主に行う医療機関は、控除対象外消費税のコスト化により、経営を圧迫される。

¹⁰² 厚生労働省「平成 25 年度 国民医療費の概況」(2015 年 10 月 7 日)(厚生労働省 HP: <http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/13/dl/kekka.pdf>) 4 頁 [最終確認日: 2016 年 1 月 29 日]。

控除対象外消費税の問題自体は医療機関だけでなく別表第一にて非課税取引に掲げられるすべての取引に発生する。本稿で医療機関のみを取り上げるのは、13 の非課税取引の中でも医療機関の行う保険診療は、診療報酬による公定価格となっているからである。価格を自分で決定できる事業者であれば、非課税取引であっても販売価格の中に控除対象外消費税分を織り込み利益を減少させないようにすることが可能である。しかし医療機関の場合は診療報酬が公定価格であるため、公定価格の設定に際し、控除対象外消費税を十分に考慮して価格を引き上げることにより控除対象外消費税分が負担にならないようまかなわれていなければ、医療機関はその分を自己負担することになる。診療報酬を決定する厚生労働省の見解としては、前述の通り、診療報酬の改定に際して控除対象外消費税に対応する部分を上乘せたことによって十分対応しているとの見解である¹⁰³。これについて日本医師会は0.62%分の上乘せが不足していると指摘している¹⁰⁴。

医療のように社会政策的配慮から非課税とされているものについて仕入税額控除を制限することは、納税義務者からすると「本来、国が負担すべき国策としての課税緩和部分の負担を強いられる結果とな」との指摘がある¹⁰⁵。患者の窓口負担の抑制のために国策として社会政策的配慮から医療を非課税とした結果、非課税取引を行った事業者が控除対象外消費税を負担することになるのは問題であると考えられる。特に我が国の場合、医療制度を概観して確認したように医療提供体制は民間病院が主導となっているため、控除対象外消費税が民間病院の経営に与える影響は小さくないと考えられる。

たとえば、日本医業経営コンサルタント協会の分析によると、1年間（平成20年度想定）の医科診療所（総額・概算推計、以下同じ）で、2,018億円（1診療所・単純平均推計（99,545診療所）、以下同じ 2,028千円）、病院で1,974億円（1病院・単純平均推計（8,766病院）、22,523千円）の負担があり、医療機関全体では年間約4,000億円の負担があるとされている¹⁰⁶。調査時点で診療所は平均203万円（35万円～400万円）、病院においては平均2,253万円（数万円～数億円）の控除対象外消費税が発生していると指摘されている。税率が8%に引き上げられた場合は、診療所では平均324万円、病院では平均3,604万円の負担となり、10%に引き上げられた場合は診療所では平均406万円、病院では平均4,505万円の負担となる見通しであり、民間病院が8割を占める我が国においては、経営に大きな影響を与える問題であるのは否定できない¹⁰⁷。

以上のように、控除対象外消費税が医業経営に大きな影響を与えており放置できない問題であることは国側にも認識されていると思われる。2012年度より中央社会保険医療協議

¹⁰³ 前掲注(51) 5-6頁。

¹⁰⁴ 「2015年10月7日 医療等に係る消費税問題」（日本医師会 HP：http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005_4.pdf）[最終確認日：2016年1月29日]。

¹⁰⁵ 末吉幹久「消費税の課税対象の見直しと非課税規定」税研22巻6号（2007年）101頁。

¹⁰⁶ 「公益社団法人 日本医業経営コンサルタント協会 HP」（http://www.jahmc.or.jp/cgi-bin/topics/detail.html?topics_id=136）[最終確認日：2016年1月29日]。

¹⁰⁷ 公益社団法人日本医業経営コンサルタント協会「医療機関等における税制の在り方に関する提言－消費税と認定医療法人の税制－」（2014年9月5日）6頁。

会にてこの問題について継続的に議論がなされているうえ、与党である自民党の税制改正大綱にも検討事項として挙げられている¹⁰⁸。

学説上においては、金原氏は、控除対象外消費税を医療機関が負担することについて、「消費税の納税義務者は事業者だが、負担者は消費者、という消費税法の基本的性格と異なる取扱いがされている¹⁰⁹」点と現在の制度のままでは「高度かつ先進的な医療水準を維持するための設備投資を医療機関に躊躇させる仕組み¹¹⁰」となってしまう点の2点から、控除対象外消費税の問題に対策をするべきであると指摘している。また、安部准教授は「診療報酬はその時々々の医療政策に即した改定を行うべきであり、消費税の負担問題はそれとはまったく切り離して考えるべき」として、消費税の問題は消費税の枠内で対応すべきであると批判している¹¹¹。

本稿もまた診療報酬の改定では対策として不十分であるという立場に立つ。その理由は、診療報酬の改定により一律的に対応することに無理があると考えられるからである。医療機関の損益計算書を見てみると、経常費用の内訳は給与費、材料費（医薬品費等）、委託費、設備関係費であることがわかる。材料費及び設備関係費は一般の課税事業者から購入する。このとき、仕入にかかる費用は病院によって異なる価格で行っていることが予想される。たとえば医薬品については薬価差という言葉があるように、医薬品について公定価格が定められていたとしても製薬メーカーから仕入をするにあたりそれよりも低価格で購入することはよくあることである。CT や MRI といった高額医療機器についても、全ての病院が同じ値段で仕入れているとは考えにくい。よって、診療報酬で一律的に対応してしまうと、病院によっては不十分であったり逆に益が発生したりといったことが考えられる。診療報酬の改定によって一律的に対応するのではなく、できる限り控除対象消費税の実額に近い額のみを、事業者のコストにしないような対策を考えるべきである。

1-4 裁判例

最後に、医療機関の損税問題が争われた実例として神戸地裁平成 24 年 11 月 27 日判決の消費税非課税訴訟について検討していく¹¹²。

(1) 事実の概要

X ら（原告）は、主に社会保険診療等の非課税取引を業として行う民間病院等の開設者であり、医療法人である。診療報酬は公定価格である。

平成 19 年 4 月 1 日～平成 20 年 3 月 31 日までの事業年度（以下、平成 20 年 3 月期という。他の事業年度も同様に表記する）、平成 21 年 3 月期、平成 22 年 3 月期の各事業年度において、課税売上割合が 95%未満であった。そのため X らは取引の大半を占める非課税取

¹⁰⁸ 自由民主党、公明党・前掲注(11) 109 頁。

¹⁰⁹ 金原・前掲注(72)14 頁。

¹¹⁰ 金原・前掲注(72)15 頁。

¹¹¹ 安部・前掲注(12)76 頁。

¹¹² 神戸地裁平成 24 年 11 月 27 日税資第 262 号順号 12097。

引について仕入税額控除を受けることができなかった。また診療報酬が公定価格であるために診療報酬に消費税分を上乗せすることができず、消費者に転嫁できなかった消費税の負担額を控除対象仕入税額として確定申告又は修正申告をした。

Y（被告）は、社会保険診療等に関係する医療法人等の課税仕入れについて、同仕入先業者より適正な額の消費税の納付を受けている。

控除不能となった税額の負担をXらに強いる消費税法の仕組みは憲法14条1項に違反しているとして、Xは平成22年9月28日に本件訴訟を提起した。

（2）消費税非課税訴訟の判決

仕入税額控除の趣旨・目的について裁判所は、「消費税法は、消費に広く薄く負担を求めることを目的とするもので、…多段階課税方式を採用している間接税であり、その税負担は、…最終的には消費者に転嫁されることが予定されているものである」「多段階課税方式を採用すると、取引の各段階で消費税に対してさらに消費税が課されるという税の二重課税…が生じる。…適正な転嫁が行われるようにすることを目的として、…仕入税額控除制度が設けられた」と述べている。税負担の累積を防止することが仕入税額控除の目的であるとしたうえで、事業者の実質的な消費税負担の防止という点は仕入税額控除の趣旨・目的に含まれないと以下の理由から否定している。本文では割愛したが、Xらは免税取引の場合も仕入税額相当額の還付を認めていること等を根拠に、仕入税額控除制度の趣旨には事業者の実質的な消費税負担の防止という点もあると主張した。それに対する裁判所は以下のように判断し、仕入税額控除の趣旨として事業者の実質的な消費税負担の防止という点は含まれていないと判断したのである。「消費税法は、転嫁を行うことによって最終的に消費者が消費税額相当分を負担することを予定している」「事業者が全く負担を転嫁しないで（あるいは全く転嫁できずに）課税取引を行うということは、法制度上、極めて例外的な場面である」「原告らの主張は、…仕入税額控除の仕組みにおいて、税の二重課税が生じないという極めて例外的な場面に対応する規定が設けられていないことを理由として仕入税額控除制度の趣旨を導こうとするものに等しいというべきであって、採用し難い」。

判決では、保険の対象となる医療について非課税としていることの妥当性についても言及された。裁判所は、「消費税法は、消費に対して負担を求めるという消費税としての性格から課税の対象とすることになじまない取引や、社会政策的な配慮から課税することが適当でない取引について、非課税取引として消費税を課税しないこととしているものであるところ、社会保険診療等は后者の類型に当たると解される。」「これに加え、日本医師会において、社会保険診療等が国民の生命と生活に関わるものであることを理由に社会保険診療等を非課税取引とすることを積極的に要求していたという事情…に照らせば、社会保険診療等を非課税取引とする規定が設けられた立法目的は、専ら社会保険診療等に係る患者の費用負担の抑制を図る点にあると解される。」と言及している。

（3）評釈および私見

本判決に対する評釈を整理する。田中教授は本件について「非課税取引についても仕入

税額控除相当額を転嫁する権利（あるいは還付を受ける権利）があると主張する点が特徴」であると指摘したうえで、我が国の消費税法上、事業者による消費税額相当額の転嫁の権利又は義務を定めた規定が存在しないことに着目している¹¹³。転嫁は予定されているにとどまり、望ましいものではあっても法的な権利義務の埒外にあるとして、非課税取引について仕入税額控除相当額を転嫁する権利もしくは還付を受ける権利はないとの見解を述べている¹¹⁴。

一方、村井名誉教授は、本件について「非課税に関する問題点をビビッドに浮き彫りにしたという点で、この訴訟の提起した意義は大きい」「仕入税額控除が果たす役割の重要性に焦点をあて、いろいろの歪みに基因する実態を適示した問題提起は評価に値する」と述べている¹¹⁵。仕入税額控除相当額を転嫁できないことについては「tax cascading の問題を解消できない点で付加価値税のメカニズムに背馳し、致命的な欠陥を構成する」との考えから、対策が必要であるとの見解を述べている¹¹⁶。

西山教授も本件について、消費課税における非課税措置は課税制度に歪みをもたらすものでありながら我が国ではこれまで非課税措置の弊害（仕入税額控除をできないこと）が事業者一般に強く意識されてこなかったことに触れ、「非課税取引と仕入税額控除の両制度の不整合が司法の場で争われた初めての事件」である点を評価している¹¹⁷。そのうえで、本判決の問題点として、「売上げに係る消費税の適正な転嫁」と「仕入れに係りかつ控除できない消費税の転嫁」とを混同してしまっている点を指摘している。納税義務者は事業者で担税者は最終消費者という消費課税の構造から考えれば、仕入税額控除の趣旨を考える際には、担税者である最終消費者のためには売上げに係る消費税の適正な転嫁が必要であり、納税義務者である事業者のためには仕入れに係りかつ控除できない消費税の転嫁が必要である点を理解すべきであり、仕入税額控除の趣旨に事業者の実質的な消費税負担の防止が含まれないとするのは妥当ではないと主張する¹¹⁸。

本判決に対する私見としては、村井名誉教授および西山教授が指摘するように、非課税取引であるために仕入税額控除をすることができない現行法の規定は、事業者に控除対象外消費税を自己のコストとして負担させる仕組みとなっている点に着目すべきだと考える。確かに田中教授の指摘にもある通り、我が国において控除対象外消費税について転嫁する権利や還付を受ける権利についての明文の規定はないが、村井名誉教授および西山教授が指摘するように、本判決によって明らかにされた非課税の問題点について、特に公定価格である医療機関の場合は影響が大きいため、さらに検討していくべきである。本判決

¹¹³ 田中治「判批」税研 30 卷 4 号（2014 年）225-226 頁。

¹¹⁴ 田中・前掲注(113)226 頁。

¹¹⁵ 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か—最善策が無理であれば次善策を—」税研 29 卷 5 号（2014 年）16 頁。

¹¹⁶ 同上。

¹¹⁷ 西山由美「判批」新・判例解説 Watch 租税法 87 号（2013 年）2 頁。

¹¹⁸ 西山・前掲注(117)3 頁。

の意義としては、①非課税取引における控除対象外消費税の問題を浮き彫りにした点、②医療は社会政策的な配慮から患者の費用負担の抑制を図るために非課税とされたことが再確認された点の2点が挙げられる。

(4) 標準税率または軽減税率の導入を考慮しない理由

次章からはイギリス・オーストラリア・カナダの制度を参考に我が国にとっての望ましい課税方法を考えていくが、この3カ国の共通点は、非課税もしくはゼロ税率によって対応しているという点である。

論理的には、医療機関の控除対象外消費税の問題に対応するにあたり、標準税率・軽減税率での課税という選択肢もあり得る。にもかかわらず本稿では検討の対象外とするのは、これまでの経緯を尊重して社会政策的な配慮から患者の費用負担の抑制を図るべく非課税を維持するべきであると考えからである。たとえば2007年の臨時国会では、議員立法により中国残留邦人に対する医療が非課税とされた。これは生活保護法の規定により中国残留邦人に対して医療支給給付等の各種の支援給付を行うこととなったことを受けての措置であり、社会政策上の配慮から、中国残留邦人に対する医療が非課税とされた¹¹⁹。社会政策上の配慮の対象とされるべきものの内容は国や時代により変化する可能性がある。我が国に関しては、医療は社会政策上の配慮の対象とされるべきものの範疇であるという認識が現在も維持されていることがこの事例から推測され、消費税法上の医療の非課税の理由が変化していないと考えられるとの指摘がある¹²⁰。

こういった経緯を尊重し、本稿では、長年実施されてきた社会政策を急激に転換し、患者の窓口負担を増加させる方法（標準税率もしくは軽減税率での課税）によって医療機関の控除対象外消費税の問題に対応するのは望ましくないとする。よって、標準税率もしくは軽減税率での課税は次章で考慮しない。

第2章 医療機関の控除対象外消費税の問題に対する各国の対策

2-1 イギリス

2-1-1 付加価値税制

(1) 付加価値税の導入

イギリスの付加価値税は1973年に導入された。付加価値税導入以前のイギリスでは、仕入税(purchase tax。仕入高税とも訳される)及び選別雇用税¹²¹(selective employment tax。

¹¹⁹ 「平成20年度 税制改正の解説」591頁(財務省HP：http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P586-P594.pdf) [最終確認日：2016年1月29日]。

¹²⁰ 野一色・前掲注(37)244頁。

¹²¹ 選別雇用税とは、1966年に労働力をサービス業から製造業に向かわせ経済成長を促進する目的で創設された租税である。従業員1人1人について雇用主に課税される。製造業について

選択的雇用税とも訳される) といった消費課税が存在し、付加価値税はこれら 2 つを廃止して導入された。

この 2 つのうち比較的付加価値税に近い要素を持っていたのは仕入税である。仕入税は、1940 年に戦費調達・インフレ対応策として創設された¹²²。課税対象となる各種商品の生産及び消費抑制が目的であった¹²³。我が国の物品税と同様に特定物品のみを課税対象とする個別消費税¹²⁴で、課税は卸売段階でなされる単段階課税であった¹²⁵。イギリスには生活必需的な消費は課税しないという伝統があると指摘されている¹²⁶。税率は贅沢品か否かといった政策的配慮により細かく分類されており¹²⁷、大衆消費の商品(帽子、毛織物等)には最低税率、贅沢品(香水、化粧品等)には最高税率が適用された¹²⁸。納税義務者は課税物品の販売を行う製造業者、卸売業者である。当時のイギリスでは課税物品を製造する者あるいはそれを取扱う卸売業者は税務当局に登録する必要があった。仕入税制のもとでは、登録事業者間で課税商品を移動する際は無税で移動できる。ただし課税物品を非登録事業者(小売業者)へ移転する際には納税義務が発生し、登録事業者が納税義務者となって納税する仕組みであった。各種商品の生産及び消費の抑制の一手段として仕入税が採用された経緯からみて、税負担は消費者に転嫁されていたと推測できる。ただし、西ドイツが採用していたような多段階課税の取引高税とは違い、仕入税は単段階での課税である。仕入税における非課税とは最終消費者・事業者の両者が税を負担しない制度であり、税負担の累積の問題はなかったと考えられる。

1970 年に総選挙に勝利した保守党は、付加価値税の利点や付加価値税の導入が欧州共同体(European Community: EC)の加盟条件の一つであることを理由に導入の意思を表明した¹²⁹。翌 1971 年のグリーンペーパーでは、仕入税および選別雇用税といった既存の制度があまりにも複雑で差別的であると指摘し、付加価値税を導入することでより広い課税ベースを実現し消費者の選択の歪みを是正すると述べた¹³⁰。税率構造や課税ベースに対するこれらの批判はそれほど説得的ではなかったが、付加価値税の導入時期が近づくにつれ、改革が望ましいのか否かという議論は立消えとなった¹³¹。こういった経緯からイギリスで

はその後 30%のプレミアム付きで還付があり、漁業・鉱業・農林業等はプレミアムなしの還付、サービス業(金融・保険・卸小売業含む)には還付をしない制度であった。小森瞭一「イギリスにおける付加価値税の導入」経済学論叢 21 巻 1 号(1973 年) 7 頁。

¹²² 酒井翔子「英国における付加価値税制度の特徴」政経論集 16 号(2013 年) 165 頁。

¹²³ 高尾豊造「英国の仕入税制—今次改正に寄せて—」経済人 12 巻 6 号(1958 年) 54 頁。

¹²⁴ 中井英雄「第 5 章 イギリスの付加価値税」橋本徹編『欧米諸国の間接税—EC 型付加価値税と売上税』(清文社、1988 年) 91 頁。

¹²⁵ 房野夏明「英国の売上税委員会の報告について」租税研究 169 号(1964 年) 13 頁。

¹²⁶ 房野・前掲注(125)15 頁。

¹²⁷ 中井・前掲注(124)91 頁。

¹²⁸ 高尾・前掲注(123)55 頁。

¹²⁹ 中井・前掲注(124)92 頁。

¹³⁰ Value-added Tax (1971 HMSO London Cmnd 4621), 3.

¹³¹ 中井・前掲注(124)92 頁。

付加価値税を導入するに至った。

1973年4月1日にイギリスに付加価値税が導入された当初、付加価値税の規定は1972年財政法（Finance Act 1972）によって定められていた。その後の修正も含めて統合法として成立したのが1983年付加価値税法（Value Added Tax Act 1983）であり、その後、現行法である1994年付加価値税法（Value Added Tax Act 1994: VATA 1994。以下「VATA 1994」とする）が成立した¹³²。

（2）付加価値税の規定

現行法であるVATA 1994に即してイギリスの付加価値税の規定を確認する。

イギリスの付加価値税は、(a)イギリス国内で行われる全ての物品または役務の供給（supply）、(b)イギリス国内において他のEU加盟国から取得した物品、(c)EU加盟国以外の国から輸入した物品の3つについて課税される（section 1(1) of VATA 1994）。(b)および(c)についてはイギリスの付加価値税の課税対象ではあるが、医療機関の控除対象外消費税の問題との関係が薄いため以降割愛する。

(a)への課税は、①イギリス国内でなされた供給であること、②課税事業者による供給であること、③事業遂行上の供給であること、④非課税供給でないこと、を満たした供給が課税供給の範囲となり課税される¹³³（section 4(1), (2) of VATA 1994）。

イギリスでは、課税期間における課税供給の売上が一定金額を超える者は、居住者、非居住者にかかわらず個人や組合、協会等であっても納税義務者として登録事業者となる義務を負う¹³⁴。ゼロ税率供給のみ行う者については、HMRC（Her Majesty's Revenue and Customs。イギリスの歳入税関庁）は登録を免除する裁量権を持つ¹³⁵。

税率は標準税率20%（section 2(1) of VATA 1994）、軽減税率5%（section 29A(1) of VATA 1994）、ゼロ税率（section 30(1) of VATA 1994）である¹³⁶。軽減税率はSchedule 7A（第7A表）に記載される供給について適用される。ゼロ税率はSchedule 8（第8表）に記載される供給について適用される。

ゼロ税率は、0%で課税されるため付加価値税は課されないが、その他の側面においては課税供給として扱われる（section 30(1) of VATA 1994）。つまり、課される付加価値税額はゼロであっても課税供給であり、標準税率で課税される場合と同様の方法で仕入税額控除の対象となる（還付の請求もできる）¹³⁷。軽減税率およびゼロ税率の適用される供給は図12の通りである。

¹³² Alex Millar & David Rudling, *Tolley's Value Added Tax 2015-16 second edition*, 2 (LexisNexis Butterworths, 2015).

¹³³ *Id.* at 3.

¹³⁴ 中井・前掲注(124)94頁。

¹³⁵ Millar & Rudling, *supra* note 132, at 7.

¹³⁶ *Id.* at 6.

¹³⁷ *Id.* at 2157.

< 図 12： 軽減税率・ゼロ税率（イギリス） >

	軽減税率（第 7A 表）	ゼロ税率（第 8 表）
Group 1	家庭用燃料または電力の供給 (supplies of domestic fuel or power)	食料品 (food)
Group 2	省エネルギー機器の設置 (installation of energy-saving materials)	上下水道 (sewerage services and water)
Group 3	補助金による暖房設備・防犯用具の設置、ガス接続工事 (grant-funded installation of heating equipment or security goods or connection of gas supply)	書籍等 (books etc.)
Group 4	女性用衛生用品 (women's sanitary products)	視覚障害者用器具 (talking books for the blind and handicapped and wireless sets for the blind)
Group 5	チャイルドシート (children's car seats)	建物の建築等 (construction of buildings etc.)
Group 6	居住用建物への転換工事 (residential conversions)	保存建築物等 (protected buildings)
Group 7	住宅の改装・改築 (residential renovations and alterations)	国際的役務提供 (international services)
Group 8	—	公共交通 (transport)
Group 9	—	移動住宅および居住用船 (caravans and houseboats)
Group 10	—	金 (gold)
Group 11	—	(bank notes)
Group 12	—	医薬品、障害者用補助具等 (Drugs, medicines, aids for the handicapped etc.)
Group 13	—	輸出品 (imports, exports etc.)
Group 14	—	免税店 (tax-free shops before 1 July)
Group 15	—	寄贈品 (charities etc.)
Group 16	—	衣料品・履物 (clothing and footwear)

非課税供給は、Schedule 9(第9表)に記載されるものである (section 31(1) of VATA 1994)。非課税供給を行う者は課税供給を行っていないため納税義務者ではなく、登録事業者となることもできない¹³⁸ (section 3(1) and section 4(2) of VATA 1994)。非課税供給の売上について付加価値税は課税されず、非課税供給に対応する課税仕入について仕入税額控除を行うこともできない¹³⁹。非課税供給とされる供給は、図 13 の通りである。

< 図 13 : 非課税供給 (イギリス) >

Group 1	土地 (land)
Group 2	保険 (insurance)
Group 3	郵便サービス (postal services)
Group 4	賭博・宝くじ等 (betting, gaming and lotteries)
Group 5	金融 (finance)
Group 6	教育 (education)
Group 7	医療、福祉 (health and welfare)
Group 8	埋葬・火葬 (burial and cremation)
Group 9	労働組合、職能団体、その他の公益団体への拠出 (subscriptions to trade unions)
Group 10	スポーツ等 (sport, sports competitions and physical education)
Group 11	芸術作品等 (works of art etc)
Group 12	慈善団体その他の適格団体による募金活動 (fund-raising events by charities and other qualifying bodies)
Group 13	文化サービス等 (cultural services etc)
Group 14	仕入税額控除ができない財の供給 (supplies of goods where input tax cannot be recovered)
Group 15	投資目的の金 (investment gold)
Group 16	コストシェアリング (Cost sharing)

我が国と同様に、イギリスにおいても医療は非課税である。HMRC は非課税となる医療の要件として、医療従事者 (health professional) として法的登録 (statutory registration) された者によるサービスのうち、(a) 医療従事者が登録に基づく範囲内で提供するサービスであること、(b) 人の健康の維持・回復の目的で行われるサービスであることの 2 つを挙げている¹⁴⁰。HMRC は、医師・視力矯正士・Health Professions Order 2001 に基づき

¹³⁸ *Id.* at 509.

¹³⁹ *Id.* at 509.

¹⁴⁰ *Id.* at 719. 訳語については、以下の文献を参考にした。安部・前掲注(12)138 頁。

登録されたセラピストや栄養士等・整骨師・カイロプラクター・看護師、助産師、巡回保健師・歯科医師、歯科衛生士、歯科技工士・薬剤師が医療従事者に該当し、それらは法的登録があるとしている¹⁴¹。

税の累積の排除の仕組みについては、イギリスも我が国と同様、仕入税額控除による。売上税額から仕入税額を控除する方法で、仕入税額が売上税額を上回った場合は還付請求をすることができる。仕入税額控除の権利は、課税時点の生じた期間またはこれ以降において発生し、課税事業者からの標準税率・軽減税率・ゼロ税率適用の課税供給についてその権利が与えられる¹⁴²。イギリスでは以下 5 つの要件を満たす場合に仕入税額控除が認められる。「①事業者が課税事業者であること、②事業者に対し供給がなされること、又は事業者が輸入したことにより付加価値税を支払うこととなったこと、③供給や輸入により税額が実際に発生したこと、④事業者が法人の場合その取締役が私的に使用するものでないこと、⑤供給された輸入した物品やサービスがその事業者の事業のために使用されるものであること¹⁴³」(section 24 of the VATA 1994)。仕入税額控除は、仕入元が発行したインボイスを証憑書類とし、それに基づき行われる。

非課税売上に対応する課税仕入税額は仕入税額控除の対象から除外される¹⁴⁴ (section 26 of the VATA 1994)。部分控除否認については、標準法と特殊法の 2 つがある。HMRC が特殊法の採用を承認していない限り、標準法を適用する。標準法による仕入税額の計算では、課税仕入税額を①課税売上にのみ直接対応するもの、②非課税売上にのみ直接対応するもの、③課税売上と非課税売上に共通して対応するものの 3 つに分類する。共通するものについては、課税期間中の総売上額を分母、課税期間中の課税売上額を分子とし、これに 100 を乗じたものを共通対応課税仕入税額按分割合としてこの案分割合を乗じて仕入税額控除の額を算定する¹⁴⁵。

2-1-2 医療制度

(1) 医療供給体制

1948 年以降のイギリスでは、国民保健サービス (National Health Service. 以下「NHS」とする) を中心に医療制度が設計されている¹⁴⁶。

イギリスの医療供給体制の特徴は、①開設者の大半が公的病院である点、②医療の機能分化が徹底されており高額医療機器の設置台数が我が国よりも下回る点の 2 つである。

まず 1 つ目であるが、イギリスで医療を提供するのは我が国と同様、病院と診療所であ

¹⁴¹ *Id.* at 718. 訳語については、以下の文献を参考にした。安部・前掲注(12)137 頁。

¹⁴² 中井・前掲注(124)101 頁。

¹⁴³ 安部・前掲注(12)128 頁。

¹⁴⁴ Millar & Rudling, *supra* note 132, at 7.

¹⁴⁵ 安部・前掲注(12)131 頁。

¹⁴⁶ 国京則幸「第 6 章 イギリス」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』(法律文化社、2013 年) 109 頁。

る。病院の開設主体の大半は、NHS から組織的に独立した NHS ファンデーショントラスト (NHS Foundation Trust) であり、NHS 発足当初これらは NHS 直営病院であった¹⁴⁷。OECD のデータにイギリスの病院に関するデータがないため具体的な数字はないが、上記のような病院の税引前利益が赤字になった場合でも、その分を税金で補填するのがイギリスにおいては基本的な扱いであるとの指摘がある¹⁴⁸。

2 つ目については、我が国とは逆に開業医のゲートキーパー機能が強いということである。イギリスにはジェネラルプラクティショナーと呼ばれる医師 (General Practitioner. 以下「GP」とする) がいる。GP は独立開業医としてプライマリケアを担当する。つまり、NHS 体制下においては患者が最初に受診する医療機関は GP のいる診療所であり、病院で行われる高度な診断技術や治療方法を必要とするセカンダリーケアは原則的に GP の紹介によって受けることができるのである。イギリスでは GP の診察を受ける際、事前に個人が当該診療所で患者登録をしておく¹⁴⁹。NHS 発足当初は患者の登録住所内の GP しか選択できず、患者は医療機関をほとんど選ぶことができない状況であったため、GP の選択は郵便番号による宝くじに等しいとの批判があり、GP の質の差が激しいことが指摘された¹⁵⁰。現在では住所に縛られず自由に登録する GP を選ぶことができる。患者は、GP が紹介した場合に病院での診察を受ける。

イギリスにおける高額医療機器の設置台数はかなり少ない。我が国と比較すると、CT は我が国の 7%、MRI は我が国の 13%しか設置していない (図 10 参照)。

(2) 医療保障制度

イギリスの医療保障制度は、3 つある類型のうち②国民保健サービスの類型に属する。NHS にかかる費用は、約 8 割が租税によってまかなわれる¹⁵¹。患者の窓口負担は原則無料で、病院側はその対価を NHS 予算から配分される。NHS に係る費用の残り 2 割は国民保険からの拠出である。患者の自己負担は 1%程度である。これを図示したのが図 14 である。

保険診療以上の治療を希望する場合は民間病院に行き、全額自己負担で診療を受ける。民間保険に加入していれば、加入先の民間保険会社が診療費を支払う。保険料は勤務先が全額負担する場合もあれば個人で負担する場合もある。民間の医療機関での診療は自由診療となり診療費の設定が自由である¹⁵²。

¹⁴⁷ 片桐由喜「第 3 章 イギリスにおける医療制度改革 第 1 節 現行制度の概要」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』(旬報社、2015 年) 195 頁。

¹⁴⁸ 安部・前掲注(12)153 頁。

¹⁴⁹ 国京・前掲注(146)114-116 頁。

¹⁵⁰ 片桐由喜「第 3 章 イギリスにおける医療制度改革 第 3 節 NHS に関する改革」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』(旬報社、2015 年) 209 頁。

¹⁵¹ 国京・前掲注(146)126 頁。

¹⁵² 「英国の医療制度－NHS とプライベート」(在英国日本大使館 HP : <http://www.uk.emb-japan.go.jp/jp/ryoji/iryo.html>) [最終確認日 : 2016 年 1 月 29 日]。

< 図 14： 保険診療に係る当事者関係（イギリス） >



2-1-3 小活

以上より、イギリスの制度には次のような特徴を見いだせる。

まず付加価値税制における特徴としては①医療サービスが非課税、②医薬品はゼロ税率ということである。

次に医療制度における特徴としては①開設者は大半が公的病院、②医療の機能分化が徹底されており高額医療機器の設置台数もかなり少ないということである。

金原氏はイギリスにおける医療機関の控除対象外消費税の問題について、「我が国と同様に損税の問題が生じ得る」と安部准教授の論文を参考に指摘している¹⁵³。一方、船本氏はイギリスの医療供給方式が国営型であることに着目し、金原氏とは異なる立場として、国は税の徴収者であるため、「医薬品（ゼロ税率）以外の非課税取引から生じた医療サービスにかかる付加価値税負担は、発生した場合でも納税者と税の徴収者が同一なので、結果的に控除対象外付加価値税の影響がないものと考えられる¹⁵⁴」との見解を述べている。安部准教授も 2015 年の文献において「イギリスの場合、公的医療保障である NHS は税によって賄われており、控除不能な仕入税額が生じても税で補填されると考えられる」とし、「医療機関は原則として経営リスクを負うことがないため、我が国とは状況が異なるとされている。」と指摘している。

本稿においても、8割が民間の医療機関である我が国と、病院の大半が国営であり税引前利益が赤字であっても税金で補填されるイギリスとの医療制度の差は安部准教授、船本氏の指摘にもある通り、重要な差であると考ええる。控除対象外消費税の問題は、我が国のほうがより顕著であると理解できる。

ただし公的部門であれば全く問題が起こらないわけではない。イギリスを含む EU では、付加価値税における非課税は、外部委託を抑制し垂直統合をするインセンティブを与えるという見解がある¹⁵⁵。非課税供給を多く行う事業者は前述の通り非課税供給に対応する課税仕入について仕入税額控除を行うことができない。コストが増えれば控除できない仕入

¹⁵³ 金原・前掲注(72)81頁、安部和彦「医療提供に係るイギリス VAT の検討 ―消費税『損税』問題の道標」税務弘報 60 巻 7 号（2012 年）134-135 頁。

¹⁵⁴ 船本・前掲注(71)221 頁。

¹⁵⁵ Joachim Englisch, *The EU Perspective on VAT Exemptions, in VAT exemptions Consequences and Design Alternatives* 37, 48 (Rita de la Feria ed., Kluwer Law International 2013).

税額も増加していくため、事業者はできるだけ外部委託を抑えて垂直統合をすることで控除できない仕入税額を減らそうとするということである。欧州委員会では、公的部門における外部委託の抑制について議論している¹⁵⁶。イギリスや EU において我が国で注目されているような控除できない付加価値税を事業者が負担している問題が特に問題視されない理由として、EU では医療の提供者が経営責任を負わない形の事業形態（赤字になっても税金で補填される形態）であることが多いため問題が顕在化しないという指摘がある¹⁵⁷。CT や MRI といった高額医療機器の設置台数が我が国と比較するとかなり少ないことも一因であると考えられる。

2-2 オーストラリア

2-2-1 付加価値税制度

(1) 付加価値税の導入

オーストラリアの付加価値税（Goods and Services Tax : GST。以下、オーストラリアの付加価値税の説明において「GST」と表記する。）は、2000年7月1日に導入された。GST 導入以前のオーストラリアでは、主な消費課税として卸売売上税（wholesale sales tax）が存在し、GST は卸売売上税を廃止して導入された。

オーストラリアの卸売売上税は 1930 年に導入された。卸売売上税は、小売業者が支払う購入価格を課税標準とし、卸売取引を課税取引として課税する租税である¹⁵⁸。税法で特に非課税とされるものを除き、オーストラリア国内で製造されまたは輸入されたすべての財貨に対して課税される単段階一般消費税であった¹⁵⁹。課税物件の製造業者および卸売業者は税務当局に登録する必要があった¹⁶⁰。単段階課税である売上税における非課税とは最終消費者・事業者の両者が税を負担しない制度であり、税負担の累積はなかったと考えられる。

GST が導入される 2 年前（1998 年）の時点で、卸売売上税の税率は異なった 6 種類のものであった（22%から 45%まで）。単段階課税であるため、課税に漏れがあるという指摘もあり、卸売売上税は時代遅れで不公平な方法を用いて課税する租税であると批判されるようになっていた¹⁶¹。オーストラリアの GST は、1930 年代に導入され陳腐化した卸売売上

¹⁵⁶ Copenhagen Economics, VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest, 20-23 (2013 January), available at http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf (last visited Jan.29, 2016).

¹⁵⁷ 安部・前掲注(12)153 頁。

¹⁵⁸ H・ディヴィッド・マックガーラン「オーストラリアの売上税」租税研究 80 号（1956 年）11 頁。

¹⁵⁹ マックガーラン・前掲注(158)11 頁。

¹⁶⁰ 同上。

¹⁶¹ Ian Murray-Jones, Australian GST Handbook 2015-16, 8 (Thomson Reuters 2015).

税を新しい時代の間接税に更新する必要があるという理由で導入された¹⁶²。

(2) 付加価値税の規定

現行法である“A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999”（以下「GST Act 1999」と表記する）に即してオーストラリアの付加価値税の規定を確認する。

オーストラリアの GST Act 1999 によると、GST は課税供給に対して課される（section 9-1 of GST Act 1999）。課税供給とは、以下 4 つの要件を満たすものをいう。その要件とは、(a) 対価を得て行う供給、(b) 事業遂行上の供給、(c) オーストラリアと繋がりのある供給（我が国でいう国内取引および輸入取引）、(d) 登録事業者による供給、の 4 つである（section 9-5 of GST Act 1999）。ただし、後述する GST-free 供給および input taxed 供給については課税供給から除かれる。

納税義務者は課税供給を行う者である（section 9-40 of GST ACT 1999）。GST の税額は、課税供給の価値（value）に 10% を乗じて算出する（section 9-70 of GST Act 1999）。課税供給の価値は、価格に $\frac{10}{11}$ を乗じた額である（section 9-75 of GST Act 1999）。例えば事業者が 22,000 豪ドルで課税供給を行った場合、 $22,000 \text{ 豪ドル} \times \frac{10}{11} = 20,000 \text{ 豪ドル}$ が課税供給の価値であり、納付すべき税額は $20,000 \text{ 豪ドル} \times 10\% = 2,000 \text{ ドル}$ となる。

オーストラリアでは、以下 2 つの要件を満たす場合は税務当局に事業者登録をする必要がある。その要件とは、(a) 事業を営んでいる、(b) 年間の総売上金額が 50,000 豪ドル以上（非営利団体の場合は 100,000 豪ドル以上）である、という 2 つである（section 23-5 and section 23-15 of GST Act 1999）。

税率は、標準税率 10%（section 9-70 of GST Act 1999）およびゼロ税率（GST-free）（section 38-1 of GST Act 1999）である。ゼロ税率（GST-free）は subdivision 38-A から subdivision 38-P に挙げられる供給について適用される。軽減税率はない。

オーストラリアにおけるゼロ税率とは、GST Act 1999 においては“GST-free”と表記される。オーストラリアの GST-free の意味は、その供給に対して GST は課されないが、仕入税額控除を行うことができるというものである（section 38-1 of GST Act 1999）。section 9-5 of GST Act 1999 の規定においても、「その供給が GST-free もしくは input taxed 供給である限り、その供給は課税供給ではない（However, the supply is not a taxable supply to the extent that it is GST-free or input taxed.）」と言及されている。つまり、他国のゼロ税率と比較すると、オーストラリアのゼロ税率（GST-free）は課税供給ではない点で多少性格が異なると説明されている¹⁶³。本稿では、金子名誉教授の指摘にもあった通り、「仕入税額控除ができることにより税負担がゼロとなっている」点を重視し、GST-free をゼロ税率と表記する。ゼロ税率（GST-free）の適用される供給は図 15 の通りである。

¹⁶² 米原淳七郎「オーストラリアの税制改革—GST の導入—」オーストラリア研究紀要 27 巻（2001 年）32 頁。

¹⁶³ Jones, *supra* note 161, at 297. 安部・前掲注(12)195 頁の脚注 74 においても言及がある。

< 図 15 : ゼロ税率供給 (オーストラリア) >

38-A	食料品 (food)
38-B	医療 (health)
38-C	教育 (education)
38-D	保育 (child care)
38-E	輸出等 (exports and other supplies for consumption outside Australia)
38-F	宗教的サービス (religious services)
38-G	慈善団体等の非営利活動 (non-commercial activities of charitable institutions etc.)
38-H	慈善団体等によるくじ引きやビンゴの実施 (raffles and bingo conducted by charitable institutions etc.)
38-I	上下水道 (water and sewerage)
38-J	事業譲渡 (supply of a going concern)
38-K	輸送等 (transport and related matters)
38-L	製錬後の希少金属 (precious metals)
38-M	免税店での供給 (supplies through inwards duty free shops)
38-N	政府等が行う一定の土地の譲渡 (grants of freehold and similar interests by governments)
38-O	農地 (farm land)
38-P	障害者用自動車 (cars for use by disabled people)

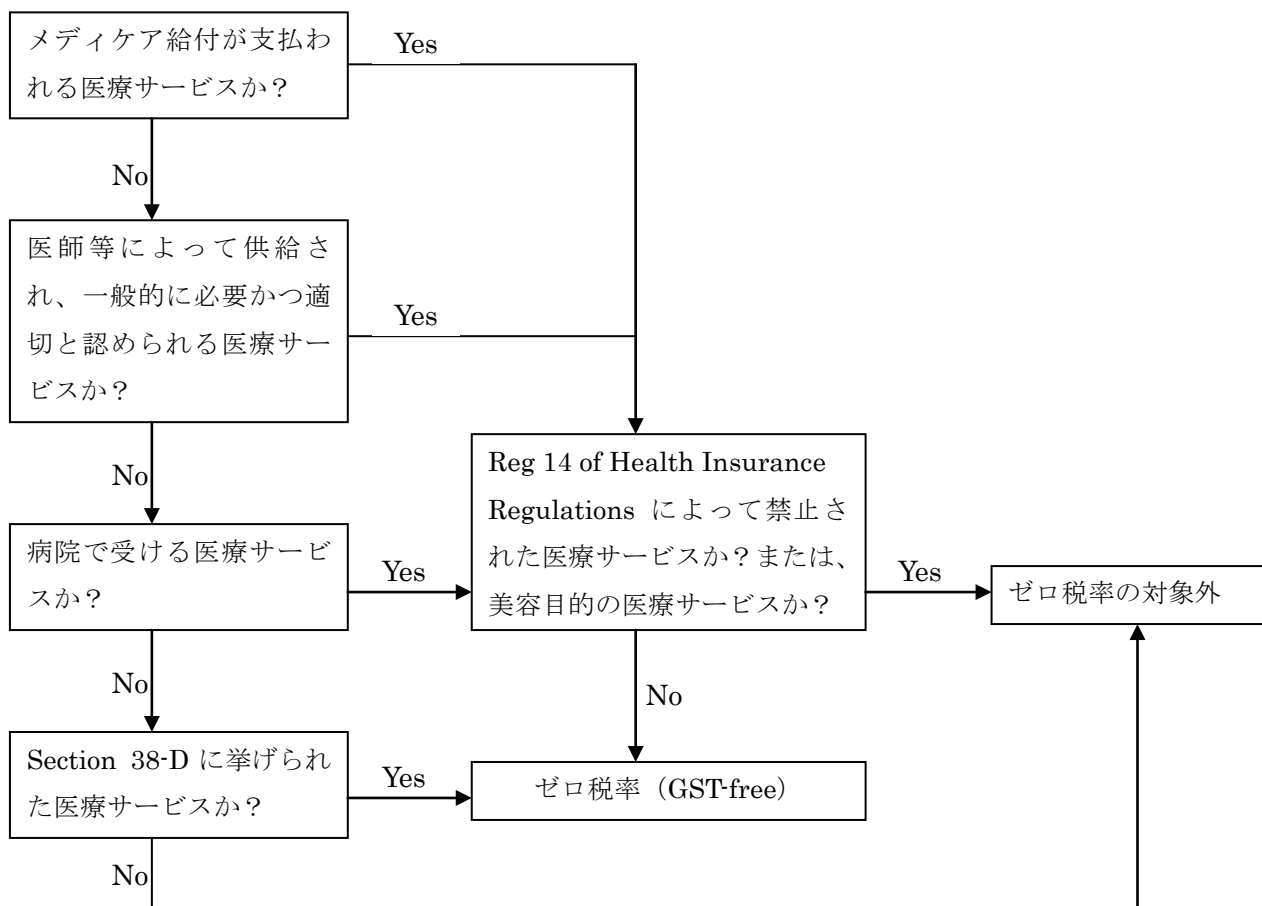
オーストラリアの非課税供給は、GST Act 1999 においては“input taxed supplies”と表記される。オーストラリアの非課税供給 (input taxed supplies) は、その供給に対して GST が課されず、仕入税額控除もできない (section 40-1 of GST Act 1999)。我が国やイギリス、カナダの付加価値税制において非課税とされるものと同様の意義を持つため、本稿では“input taxed supplies”を非課税供給と表記する。非課税供給 (input taxed supplies) となる供給は subdivision 40-A から subdivision 40-D に挙げられる供給である (図 16 参照)

< 図 16 : 非課税供給 (オーストラリア) >

40-A	金融取引 (financial supplies)
40-B	賃貸住宅 (residential rent)
40-C	住宅施設 (residential premises)
40-D	精錬前の希少鉱物 (precious metals)

我が国と違い、オーストラリアにおいて医療サービスはゼロ税率（GST-free）である。ゼロ税率（GST-free）の対象となる医療サービスには、下記のようないくつかの要件がある¹⁶⁴（図 17 参照）。

< 図 17：ゼロ税率となる医療サービス¹⁶⁵ >



具体的には、オーストラリアでは、我が国でいう保健診療（メディケア給付が支払われる医療。メディケアについては後述する）は、美容目的でなければゼロ税率の対象となる。我が国でいう自由診療については、一般的に必要かつ適切と認められる医療サービスならば美容目的でない限りゼロ税率である。自由診療のうち一般的に必要かつ適切とは認められない医療サービスだが病院で受けるものについては、美容目的でなければゼロ税率である。自由診療のうち一般的に必要かつ適切とは認められない医療サービスで病院ではなく診療所等で受けるものについては、**section 38-D of GST Act 1999**に記載のあるものはゼロ税率、記載のないものは標準税率での課税対象となる。

¹⁶⁴ *Id.* at 317.

¹⁶⁵ *Id.* at 317. より作成。

税の累積の排除の仕組みについては、オーストラリアも我が国と同様に仕入税額控除により、課税売上に対応する課税仕入に係る税額を控除する¹⁶⁶ (section 11-5(b) of GST Act 1999)。仕入税額控除を受けるには、仕入税額控除を受けようとする者が、その仕入に対して対価を支払うもしくは支払うべき責任があり、税務当局に事業者登録をしていることが必要である (section 11-5(c) and (d) of GST Act 1999)。

以上より、オーストラリアでは医療サービスはゼロ税率 (GST-free) の適用対象であるため、課税取引ではないが仕入税額控除を受けられる。結果、我が国でいう控除対象外消費税の問題も発生しない。この点について船本氏も「オーストラリアでは医療・保険全般には GST の取扱いを課税取引として税率 0%に設定しているので、控除対象外付加価値税負担は発生せず、仕入れにかかる GST の全額が還付されるので医療機関に負担が及ばない」と述べている¹⁶⁷。金原氏も同様である。GST-free が課税取引か否かという点で認識の差があるが、医療機関に控除対象外消費税の問題が発生していないという見解は同じである。

ゼロ税率 (GST-free) 供給に仕入税額控除が認められている理由は、教育及び医療に関しては、無料で提供されるサービス (主に政府・非営利団体によって提供されるもの) と対価を得て提供されるサービス (民間セクターによるもの) との間にある中立性のためである¹⁶⁸と説明されている。つまり、医療サービスに対し GST を課してしまうと、民間病院は料金に GST 分を上乗せするため価格が上昇し、公立病院に比べ競争力の点で不利な立場となってしまう、患者は公立病院を積極的に受診するようになると考えられる¹⁶⁹。オーストラリアでは、ゼロ税率を導入し仕入税額を取り除くことより医療分野のコストが下がると考えられたのである¹⁷⁰。

2-2-2 医療制度

(1) 医療供給体制

オーストラリアの公的医療制度は、医療費の全部または一部を給付するメディケアのほか、無料の公立病院サービス、薬剤費給付制度 (Pharmaceutical Benefits Scheme :PSB) の三本柱で成立している¹⁷¹。オーストラリアの医療供給体制の特徴は、①開設者は公的病院と民間病院が半々である点、②医療の機能分化がなされており高額医療機器の設置台数が我が国より低い点の2つである。

①について、2013年度の統計によるとオーストラリアにある1,359の病院のうち、公立

¹⁶⁶ *Id.* at 149.

¹⁶⁷ 船本・前掲注(71)204頁。

¹⁶⁸ Michael Lang and Ine Lejeune, *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, 27 (IBFD 2014).

¹⁶⁹ The Honourable Peter Costello, M.P. Treasurer of the Commonwealth of Australia, *Tax Reform Not a New Tax, A New Tax System*, 93 (1998 August), available at <http://archive.treasury.gov.au/documents/167/PDF/Whitepaper.pdf> (last visited Jan.29, 2016).

¹⁷⁰ *Id.* at 93.

¹⁷¹ 西田和弘「第7章 オーストラリア」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』(法律文化社、2013年) 130頁。

病院 (Public hospital) が 747 (約 55%)、民間病院 (Private hospital) は 621 (約 45%) となっている¹⁷²。公立病院は運営財源のほとんどを連邦政府からの補助金と州政府からの拠出金に依存している¹⁷³。公立病院のうち大病院は高度医療、臓器移植、研究教育などを行っている。一方、民間病院は連邦政府等からの補助金は受け取っていない¹⁷⁴。規模は公立病院よりも一般的に小規模であり、一両日中に終わる治療を中心に行っている。

②については、オーストラリアもイギリスと同様、税方式による国民健康サービス (メディケア) を基本とし、一般医 (GP) をゲートキーパーとするプライマリケアシステムが確立している¹⁷⁵。その影響もあるのか、オーストラリアもイギリスと同様 CT や MRI といった高額医療機器が我が国のように大量に設置されているわけではない。設置台数を我が国と比較すると、CT は我が国の 44%、MRI は我が国の 12%にとどまる (図 10 参照)。

(2) 医療保障制度

オーストラリアの医療保障制度は、イギリスやカナダと同様に、②国民保健サービスの類型に属する。メディケアとは医師サービスに対する公的給付制度であり、財源は連邦政府の一般財源によってまかなわれる。保険料はないがメディケア税 (Medicare levy) という国民負担が存在する¹⁷⁶。受給資格者は課税所得の 1.5%を納付する (目的税ではなく一般財源。公的医療支出の約 1 割を補う)¹⁷⁷。医師サービスへの支払いについては診療報酬点数表 (Medicare Benefit Schedule。以下「MBS」と表記する) があり、償還額が規定されているが上限は定められていない¹⁷⁸。オーストラリアでは、日本と違い GP・専門医・病院は医師サービスの料金を自由に価格設定できることになっている¹⁷⁹。患者の自己負担の額は、患者がどの医師を選ぶのかに依存する。たとえば、GP および公立病院における公的患者としての外来診療・入院診療は共に MBS で定められている額の 100%が償還され、診療所・病院が設定した価格と MBS との間に差額がある場合は、その差額分を患者が自己負担するのである¹⁸⁰。専門医及び民間病院における外来の場合は、MBS の 85%が償還され、残りは患者の自己負担となる。

また、オーストラリアにはメディケア税に加えて付加メディケア税 (Medicare Levy Surcharge) があり、年収が 10 万豪ドル超 (単身世帯の場合は 5 万豪ドル) の家計が一定の民間医療保険に加入していない場合、課税所得の 1%の追加税負担を求める制度があり、

¹⁷² AIHW, Hospital resources 2013–14: Australian hospital statistics.

¹⁷³ 岡部陽二「オーストラリア連邦の医療システム (2)」Monthly IHEP 212 号 (2012 年) 29 頁。

¹⁷⁴ 同上。

¹⁷⁵ 丸山士行「1 章 オーストラリア—公的部門と民間部門の併用—」井伊雅子編『アジアの医療保障制度』(東京大学出版会、2009 年) 19 頁。メディケア税については、西田・前掲注(171)134 頁。

¹⁷⁶ 丸山・前掲注(175) 9 頁。

¹⁷⁷ 同上。

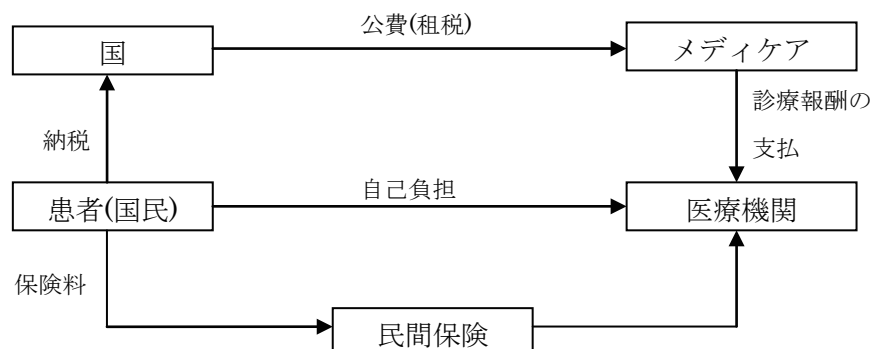
¹⁷⁸ 同上。

¹⁷⁹ 西田・前掲注(171)134 頁。

¹⁸⁰ 同上。

民間医療保険への誘導政策が存在する¹⁸¹。以上のことを図示したのが図 18 である。

< 図 18： 保険診療に係る当事者関係（オーストラリア） >



2-2-3 小括

以上より、オーストラリアの制度には次のような特徴を見いだせる。

まず付加価値税制における特徴としては、①医療サービスに対するゼロ税率（GST-free）適用により仕入税額控除を受けることができ、税負担がゼロとなる、②病院の開設者が公私半々であるオーストラリアにおいて医療サービスに対してゼロ税率（GST-free）が導入された理由は、公立病院と民間病院との間の競争中立性を調整するためであると考えられる、の 2 点である。

次に医療制度における特徴としては①開設者は公民半々、②医療の機能分化がなされており高額医療機器の設置台数は我が国より少ないという 2 点が挙げられる。

オーストラリアにおいては医療サービスにも仕入税額控除を使えるため、控除対象外消費税の問題は起こっていないと考えられる。

2-3 カナダ

2-3-1 付加価値税制

(1) 付加価値税の導入

カナダの付加価値税（Goods and Services Tax : GST。以下、カナダの付加価値税の説明において「GST」と表記する）は、1991 年に導入された。GST 導入以前のカナダでは、連邦税として製造業者売上税（the Federal Sales Tax）、物品税（the Commodity Taxes）、個別消費税（the Excise Duties）があり、更に州税として小売売上税（the Provincial Retail Sales Taxes）が存在していた¹⁸²。

¹⁸¹ 丸山・前掲注(175) 16 頁。

¹⁸² 「カナダの製造業者売上税および物品税の歴史と基本的仕組み (1)」租税研究 378 号 (1981 年) 69 頁。

製造業者売上税は、いくつかの問題点の指摘の中で売上税改革の必要性が高まった¹⁸³。第一に、課税ベースの狭さである。製造業者売上税であるため卸売・小売段階の付加価値に課税されないうえ、サービスにも課税されないという問題点があった。第二に、生産・流通に関する意思決定の攪乱効果である。製造業者売上税の場合、宣伝・公国活動を製造業者が行うと課税対象になるが製造業者以外が行うと課税対象にならないといったことがあった。製造業者自らが行うほうが安い場合も税負担を逃れるために自分で行わないということがあった。制度が複雑すぎる等の批判もあり、売上税を改革し GST を採用した。

(2) 付加価値税の規定

カナダの連邦レベルの主要な消費課税は、GST である。間接税法 (the Excise Tax Act : the ETA。以下「the ETA」と表記する) の第 9 章 (Part IX) の section 122 から section 368 に規定されている¹⁸⁴。GST は、他の OECD 諸国で採用されているのと同様に仕入税額控除をベースとした付加価値税である¹⁸⁵。カナダの GST は当初ニュージーランドの GST をモデルに設計されたが、それよりは複雑な制度となり、非課税取引もより多く設定されている¹⁸⁶。

カナダの GST では、カナダ国内で行われた課税供給 (taxable supply) の受取人 (recipient) は全て、対価の額の 5% を GST として支払わなければならない (section 165(1) of the ETA)。課税供給とは事業遂行上の活動をいう¹⁸⁷ (subsection 123(1) of the ETA)。カナダの GST において真の納税義務者は消費者であるが、彼らは政府に税を徴収・送金する義務を負わない (They are not responsible and accountable for its collection and remittance to the government.)¹⁸⁸。政府の代理人として納税義務を負うのは、国内で事業として財または役務の供給を行う者である¹⁸⁹。事業者でなければならないことはなく、個人でも法人でも団体でも構わない。

税の累積の排除の仕組みについては、カナダも我が国と同様、仕入税額控除による。事業者の仕入高にかかる税額の控除 (仕入税額控除と同義) は、仕入れが事業者の営利活動に使用される場合にのみ認められる。事業者が専ら(90%以上)営利活動において仕入れを行った場合には、全額控除される。90%未満の場合には、営利活動に伴う部分とそれ以外の部分とに仕入れを配分し、控除する税額を決める。配分の方法は、事業者が状況に応じて合理的と思われる方法を選択することができる (例えば不動産の場合、営利活動に用いられ

¹⁸³ 林宜嗣「第 9 章 カナダ売上税改革」橋本徹編『欧米諸国の間接税－EC 型付加価値税と売上税』(清文社、1988 年) 156-158 頁。

¹⁸⁴ Muhammad Abbas & Arthur J. Cockfield, *Chapter 4 Canada, in The Future Taxation Recent Trends in VAT and GST System around the World* 109, 109 (Thomas Ecker, Michael Lang & Ine Lejeune ed., Kluwer Law International 2012)

¹⁸⁵ *Id.* at 109.

¹⁸⁶ *Id.* at 112.

¹⁸⁷ Anand Ablack, B.A., LL.B., *Halsbury's Laws of Canada, First Edition Taxation (Goods and Services)*, 80 (LexisNexis 2010).

¹⁸⁸ Abbas & Cockfield, *supra* note 184, at 114.

¹⁸⁹ 知念裕『付加価値税の理論と実際』(税務経理協会、1995 年) 105 頁。

た資産の平方フィート数を基準として用いることも可能)。事業者は、カナダ歳入庁の事前の同意を得る必要がある¹⁹⁰。

仕入税額控除を受けるためには、インボイスが必要である。取引金額が 30 加ドル以上の場合は、インボイスに GST 税額及び供給（提供）者の GST 登録番号を記載する必要がある（subsection 123(1) and section 240(1) of the ETA）。仕入税額控除を受ける要件は、①課税取引の譲渡人が譲受人に対しそれを証する証憑書類を提供し、それを譲受人が保存していること（section 223(1) of the ETA）、②譲受人に提供された物品やサービスが譲受人によって行われる事業活動において消費、使用又は供給されるために取得されたものであること（section 169(1) of the ETA）、の 2 つである。

税率は標準税率が 5%で、軽減税率はないがゼロ税率（zero-rated supply）（subsection 123(1) and Schedule VI of the ETA）と非課税（exempt supply）（subsection 123(1) and Schedule V）がある。ゼロ税率は、0%で課税され、ゼロ税率の対象となる供給を提供した者は仕入税額控除の権利を得るが、非課税の場合は仕入税額控除を控除することができない。言い換えれば、ゼロ税率と非課税の差異は仕入税額控除の可否である¹⁹¹。非課税及びゼロ税率の対象となる供給は図 19・図 20 の通りである。

< 図 19： 非課税取引（カナダ） >

part I	不動産（property）
part II	保健介護サービス（health care services）
part III	教育サービス（education services）
part IV	児童介護サービス（Child and personal care services）
part V	法律扶助サービス（legal aid services）
part V.1	慈善団体等による供給（supplies by charities）
part VI	公的機関による供給（public sector bodies）
part VII	金融サービス（financial services）
part IX	フェリー、道路および橋の通行料（ferry, road and bridge tolls）

< 図 20： ゼロ税率取引（カナダ） >

part I	処方薬（prescription drugs and biologicals）
part II	医療・福祉機器（medical and assistibe devices）
part III	基礎的食料品（basic groceries）
part IV	農業・漁業（agriculture and fising）
part V	輸出（exports）

¹⁹⁰ 知念・前掲注(178)171 頁。

¹⁹¹ Abbas & Cockfield, *supra* note 184, at 132.

part VI	旅行 (travel services)
part VII	交通 (transportation services)
part VIII	国際機関向けサービス (international organizations)
part IX	金融サービス (financial services)
part X	関税の徴収 (collection of customs duties)

カナダには公的機関 (Public Service Bodies) については、事業者が別途申請書を提出することにより、非課税売上に対応する控除できない付加価値税のうち一定部分の金額に対して割戻し (rebate) を受ける、PSB リベート (Public Service Bodies' Rebate) という制度が導入されている (section 259(3) of the ETA)。割戻しの対象となるのは公的機関である病院、学校、大学及び地方自治体、慈善団体及び認定 NPO である (section 259(3) of the ETA)。病院については、その医療機関が公的病院を運営しているならば、非課税売上に対応する控除できない付加価値税のうち一定額の割戻しを受けることができる。

なお、PSB リベートにより割戻しを受けることのできる公的病院は、以下 5 つの要件を全て満たす必要がある¹⁹²。①検査、診断や治療の際いつでも医師、看護師や関連するスタッフがいて、②患者に対する医療サービスの提供の際、医療従事者及び医療器具を使用すること、③入院設備が完備されていること、④入院及び外来患者へのサービスに充てるため、州や地方公共団体から事業費及び資本投資に係る財政的な援助が受けられること、⑤州や地方公共団体の規定する法律や条例の下で病院業務が営まれること、の 5 つである。

要件のうち特に重要なのは、入院施設の完備および入院サービスの提供である¹⁹³。カナダでは、民間非営利病院であっても日常の運営資金や新規の投資資金の過半を州政府からの交付金に依存しており、民間病院であっても経営の自律性が限られている実情に即して、民間非営利病院も公的病院と数えている¹⁹⁴。カナダの PSB リベート制度は、開設者が民間病院であっても公的病院の要件を満たしていれば適用されるものと考えられる。

PSB リベート制度による割戻し率は、地方自治体の場合は 100%、大学は 67%、学校は 68%、病院は 83%、慈善団体は 50%、認定 NPO は 50% である (図 21)。設定された還付率は、従前の製造者売上税に GST が取ってかわるにあたり、各部門の平均税負担が増加することのないように設定された¹⁹⁵。カナダで割戻しを行う理由は、非課税取引を行う事業者がそれに対応する課税仕入れに係る仕入れ税額を控除できないという問題を回避するた

¹⁹² Canada Revenue Agency, GST/HST Policy Statement P-245 (Aug.16, 2005), available at <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gl/p-245/p-245-05e.pdf>. (last visited Jan.29, 2016). 日本語訳として、安部・前掲注(12)183-184 頁。

¹⁹³ 安部・前掲注(12)184 頁。

¹⁹⁴ 岡部陽二「カナダの医療システム」Monthly IHEP 171 号 (2008 年) 26 頁。

¹⁹⁵ Pierre-Pascal Gendron, *VAT Treatment of Public Sector Bodies: The Canadian Model* (Oxford University Centre for Business Taxation, WP 10/17), available at http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_10/WP1017.pdf (last visited Jan.29, 2016).

め、外部に発注するサービスを内部化するという現象 (self-supply bias) に対処するため¹⁹⁶であるとされている。

< 図 21 : PSB リベートの割戻し率 >

地方自治体	100%
病院	83%
学校	68%
大学	67%
慈善団体	50%
認定 NPO	50%

また、割戻しは申請によって行われる。提出する書類には、Part A には身元確認のための情報を記入する。該当する場合 (if applicable)、事業者番号 (business number) を記入し、申請者の名前、申請者の名前と別の社名等を持っている場合はその名前 (operating / trade name)、住所 (州と市も記入する)、住所と異なる場合は物理的な場所 (physical location)、郵便番号、電話番号、期末 (fiscal end) が何月何日か、連絡者の名前を記入する。Part B には、リベートを申請する課税期間 (period) が何年何月何日から何年何月何日かを記入する。Part C は GST 登録事業者の場合のみ使用する欄で GST を返還 (return) する際に相殺する対象となるかどうかを確認する。Part D では割戻しの詳細 (どの活動を行っているのかとリベートを申請する実額) を記入し、総額でいくら割戻しを申請するかを記す。Part E には、申請書に記載した情報が申請者の認識する限り正しいものであることおよび Part D で申請した割戻しの額を以前に請求したことがないこと、帳簿・記録 (records)・インボイスを税務調査に利用して良いことの 3 つを証明するために署名する¹⁹⁷。

2-3-2 医療制度

(1) 医療供給体制

カナダでは、全州において基本的には医療にかかる患者負担をゼロとする、メディケアと呼ばれる全国民対象の国民保健サービス方式をとっている¹⁹⁸。メディケアは 1968 年から 1972 年にかけて全州で実施に踏み切られた。財源は租税によってまかなわれる。

カナダの医療供給体制の特徴は、①公的病院には民間非営利法人も含まれるが補助金を

¹⁹⁶ David W. Conklin and France St-Hilaire, *Provincial Tax Reform: Options and Opportunities*, The Institute for Research on Public Policy(1990), 178.および安部・前掲注(12)193頁。

¹⁹⁷ GST66 Application for GST/HST Public Service Bodies' Rebate and GST Self-Government Refund, (Mar. 28, 2013), available at <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/gf/gst66/README.html> (last visited Jan.29, 2016)

¹⁹⁸ 厚生労働省「2014年 海外情勢報告」73頁 (厚生労働省 HP : <http://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kaigai/15/dl/t2-02.pdf>) [最終確認日 : 2016年1月29日]。

受け取っている点、②医療の機能分化がなされており高額医療機器の設置台数が我が国より少ない点、の2つである。

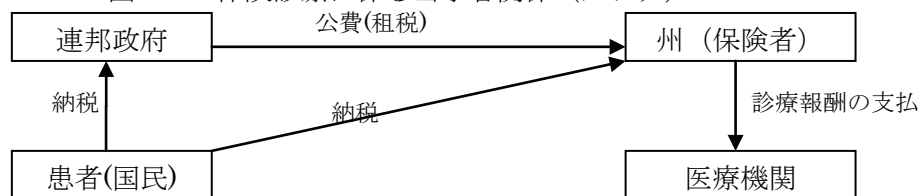
①について、病院の公的・民間の区分は一般的には所有形態によって区分されるが、カナダでは所有形態によるのではなく、「メディケア保険医療」を扱う病院をすべて「公的病院」としている¹⁹⁹。公的病院の過半を占めるのは民間非営利病院であるが、こういった病院では、日常の運営資金のみでなく病院の新設やリニューアルにあたり州政府から交付金を受け取ることができる等、民間病院であっても経営の自主性が限られている実情に即した分類である²⁰⁰。カナダでいう民間病院は、患者に提供する医療サービスの料金は経営者が自由に設定可能で患者の支払い能力によって受け入れ患者を制限することができるが、1997年の統計によればその数は45病院のみである²⁰¹。カナダにおける病院数は減少傾向にあるところ、2012年のデータではカナダ国内の病院数は720病院となっている²⁰²。病院数全体に占める民間病院の数の割合は低いと考えられる。

②については、カナダもイギリスやオーストラリアと同様、税方式による国民健康サービス（メディケア）を基本とし、プライマリケアシステムが確立している。医師は家庭（ホームドクター）と専門医とに分かれている。医療が必要となった国民は、救急の場合を除き第1次診察を受けるために、事前に選択している家庭医（ホームドクター）の診療を受ける。ここで患者は重症・軽症にふり分けられる²⁰³。第2次医療は、一般的には病院が行う。このように、医療の機能分化は我が国よりなされている。CTやMRIといった高額医療機器の設置台数は、カナダもイギリス同様に少ない。設置台数を我が国と比較すると、CTは我が国の14%、MRIは我が国の18%にとどまる（図10参照）。

(2) 医療保障制度

カナダの医療保障制度は、②国民保健サービスの類型に属する。メディケアは国民保険とも呼ばれ、メディケアの保険者は州政府である（保険料の徴収はない）²⁰⁴。コアとされる医療については患者の自己負担が一切なく、すべてを税財源で公的に負担する制度として運営されており、税財源は、州政府の一般財源、企業の雇用主が負担する社会保障税、連邦政府からの交付金・補助金等から成り立っている²⁰⁵。

< 図 22 : 保険診療に係る当事者関係 (カナダ) >



¹⁹⁹ 岡部・前掲注(194)26頁。

²⁰⁰ 同上。

²⁰¹ 岡部・前掲注(194)28頁。

²⁰² OECD, OECD Health Statistics 2015 (online database).

²⁰³ 厚生労働省・前掲注(198)75頁。

²⁰⁴ 岡部・前掲注(194)20頁。

²⁰⁵ 岡部・前掲注(194)17頁。

2-3-3 小括

以上より、カナダの制度には次のような特徴を見いだせる。

まず付加価値税制における特徴としては①医療サービスが非課税、②PSB リベート制度による仕入税額の割戻し、③公的病院には民間非営利法人が含まれ、PSB リベート制度は5つの要件を満たしていれば所有形態にかかわらず適用される、の3点を挙げるができる。

次に医療制度における特徴としては①開設者は大半が民間非営利病院であるが補助金を受け取っている病院である、②医療の機能分化はされており高額医療機器の設置台数も我が国より少ない、の2つがある。

これらを総合して考えると、カナダの公的病院においては控除対象外消費税の問題はPSB リベート制度による割戻しによってある程度、負担が緩和されている。

第3章 我が国への示唆

3-1 各制度の評価

(1) イギリスの制度の評価

イギリスの制度は、医療サービスを非課税とするのみの制度である。付加価値税の制度上は我が国と同様に控除対象外消費税の問題が発生する可能性がある。

しかしながら、医療制度面で比較すると、我が国とイギリスとの間には2点の大きな違いが見られる。第一に、高額医療機器の設置台数が少ないという点である。控除対象外消費税の問題は、医療機器や薬剤の購入額が大きくなるほど深刻になることが指摘されている²⁰⁶。我が国と比較して100万人あたり的高額医療機器の設置台数が、CTの場合は7%、MRIの場合は13%の割合にとどまることは、イギリスにおける控除対象外消費税の影響の小ささを表すと考えられる。

第二に、船本氏や安部氏が指摘するように、病院の大半が国営である点である。赤字になっても税金で補填される事業形態であるイギリスと、民間病院が主体となって医療を提供している我が国の状況を同じと考えるべきではない。

以上のことから、イギリスにおいて医療サービスを非課税とするのみで他の対策を講じられていないことは、我が国において現状の扱いのまま、医療サービスを非課税とするのみでその他の対策を講じない根拠にはならないことが理解できる。医療制度の違いを考慮し、我が国では控除対象外消費税の実額ができる限りコスト化しないような制度を導入すべきである。

(2) オーストラリアの制度の評価

オーストラリアの制度の利点は、ゼロ税率（GST-free）を導入することで仕入税額控除

²⁰⁶ 山口聡「医療と消費税の不適切な関係」租税研究 795号（2016年）4頁。

を受けることができ、控除対象外消費税を全額控除できる点である。つまり、ゼロ税率 (GST-free) を医療サービスに適用すれば、控除対象外消費税の問題は解消すると考えられる。最終消費者 (患者) の窓口負担が増大するというものもない。たとえば、今後税率が更に上昇する事態になったとしても素早く対応することができる点を長所として挙げることができる。

ただ、ゼロ税率 (GST-free)、つまり輸出免税の国内版ともいえる制度を我が国に導入することについては、以下のような反論が考えられる。

第一に、欧州ではゼロ税率についてどう考えられているのか確認すると、VAT 指令下においてゼロ税率とは、主に技術的もしくは現実的な理由によって適用されるのであって、社会的な理由によっては適用されないのが原則と述べられている²⁰⁷。技術的もしくは現実的な理由とは、付加価値税システムにおける仕向地原則の適正な機能を保証する (輸出等) ため、当局が貨幣用金等の物品への付加価値税負担を意図せず負うことを避けるため、税務当局が、税関もしくは他の当局の監督下にある物品に対処することを避けるため、非居住者の納税義務者及び外交機関・国際機関が払戻しの申請を行うことを避けるため、等である。これらの例から、ゼロ税率とは付加価値税のシステムを滞りなく機能させるための調整役の意味合いが強い。医療サービスのような国内取引について非課税でありながら仕入税額控除を容認するという制度は、合理性が薄い。

第二に、「ゼロ税率の設定については、…広く消費に負担を求めるという消費税の趣旨に反すること、課税ベースを著しく侵食すること、納税コスト・徴税コストを膨大にすること、事業者や消費者の間に新たな不公平感を惹起すること等から、その採用は認めがたい²⁰⁸」という指摘もある。輸出免税におけるゼロ税率は、仕向地主義により各国が輸出免税を導入することで国際的・二重課税を避けている意味があるが、国内取引におけるゼロ税率はその対象とした物品・役務の提供から全く税収をあげることができないことを意味する²⁰⁹。その税収減分を標準税率の引き上げによってまかなうことは、患者負担を現状より増やさないために窓口負担をゼロにする意義が減ってしまう。

第三に、ゼロ税率は、一旦特定の業種に対して導入すると他の業種のロビー活動を招くこととなり、社会事情を鑑み廃止を求めようとする場合も、政治問題となり容易ではないとも指摘されている²¹⁰。消費中立性に欠けると批判された物品税と同様の欠点を、消費税も抱えることになる可能性がある。

²⁰⁷ Fabiola Annacondia, EU VAT Compass 2015/16, 659 (IBFD 2015).

²⁰⁸ 税制調査会「平成 5 年 11 月 今後の税制のあり方についての答申」30 頁。

²⁰⁹ 日本税務会計学会「平成 26 年 1 月 軽減税率適用に関する考え方 (会長諮問) に対する答申」5 頁 (<http://www.tokyozeirishikai.or.jp/wp-content/uploads/2014/02/c9418ef96bc52ba663f92efd0bb236fe.pdf>) [最終確認日: 2016 年 1 月 29 日]。

²¹⁰ 日本税務会計学会「平成 26 年 1 月 軽減税率適用に関する考え方 (会長諮問) に対する答申」5 頁 (<http://www.tokyozeirishikai.or.jp/wp-content/uploads/2014/02/c9418ef96bc52ba663f92efd0bb236fe.pdf>) [最終確認日: 2016 年 1 月 29 日]。

(3) カナダの制度の評価

PSB リベート制度による割戻しの利点は、第一に、ゼロ税率（GST-free）の導入と比べると立法上の変更点が少ないため、導入が比較的容易である点、第二に別途割戻しの申請書を作成するため、これまで不正請求の対処をするなかで培ったノウハウを生かして不正請求・不正還付に対処できる点、第三に割戻し率を操作できる点の 3 点を挙げることができる。

PSB リベート制度の導入にあたり懸念されるのは不正還付の問題であると考えられる。この点について安部准教授は、従来控除対象外消費税分を控除できないという自己に不利な状況下におかれていた医療機関が、還付制度導入という自己に有利な制度改正がなされる中でさらに自ら不正に手を染める事態は極めて想定しにくいとして医療機関による不正還付事案を懸念する必要はないとの見解である²¹¹。

しかしながら、2014 年度の還付金総額約 7 兆 7,000 億円のうち、消費税にかかわる還付金が約 4 兆 3,000 億円（約 55%）であり²¹²、それに呼応して消費税の不正還付申告も増加しているとの指摘²¹³があることから、本稿ではこの点を考察する。

制度上の類似性から輸出免税制度を素材に考察すると、輸出免税の場合には、不正還付には①仕入を架空計上する場合および②売上を偽る（本来輸出していない売上を輸出と偽る）場合の 2 種類の方法がある。PSB リベート制度を用いて不正に利益を得るには、仕入を架空計上によって過大に計上するか、保険診療を実際よりも多く行ったことにする等して非課税に対応する売上を過大に計上し、仕入税額に乗じる非課税売上割合を大きくして本来よりも多い還付を受けるとする方法をとる必要がある。

PSB リベート制度に係る不正還付については、現時点で不正請求をしている医療機関が追加的な不正として不正還付を申請する可能性があることは否定できない。現在、医療機関がする可能性のある不正請求は、診療報酬を偽ることによる不正請求である。2013 年度の実績でいえば、不正が発覚して保険医療機関の指定を取り消されたりした医院などは 59 機関、不正請求額は計 146 億円であると報じられている²¹⁴。関東信越厚生局のホームページには、関東で起こった不正請求事案の実例が掲載されている。保険医療機関による不正還付は保険者等からの情報提供や患者からの相談によって発覚し、関東信越地方社会保険医療協議会において諮問が行われた後、保険医療機関の指定の取消及び保険医の登録の取消の行政処分がなされる。不正還付の主な方法としては、②の売上を偽る方法でなされる

²¹¹ 安部・前掲注(12)219 頁。

²¹² 国税庁「平成二六年度統計年報 4 国税徴収・国税滞納・還付金」23 頁（国税庁 HP：https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/chousyu2014/pdf/17-18_tainokanpu.pdf）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

²¹³ 首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題—手続法を中心として—」租税法研究 34 号（2006 年）29 頁。

²¹⁴ 「アルバイト感覚で芸人ら数百人が加担 療養費詐欺、ずさん審査が不正請求の元凶」産経新聞 2015 年 11 月 7 日（<http://www.sankei.com/affairs/news/151106/afr1511060052-n2.html>）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

ことが多い。例えば架空請求（実際には行っていない保険診療を行ったものとして診療報酬を不正に請求する等）、付増請求（実際に行った保険診療に行っていない保険診療を付け増して診療報酬を不正に請求する等）、振替請求（実際に行った保険診療を保険点数の高い別の診療に振り替えて、診療報酬を不正に請求する等）、その他の請求（一例として、保険医療機関の指定を受けていない場所で診療したものについて診療報酬を不正に請求していた）等の方法がある。

これらの医療機関は、結果として非課税売上割合が本来よりも高まっていると考えられ、これに PSB リベート制度を組み合わせると、不正によってより多くの金を得られることになる。PSB リベート制度が不正請求を行うインセンティブを増加させる可能性は否定できない。

ただ、不正還付の問題はゼロ税率（GST-free）の場合についても同様であるとする。特にゼロ税率（GST-free）の場合、インボイス方式も同時に導入できるのならば事業者間で相互にチェック機能が働くため不正請求の増大のリスクを下げるのが可能であるが、現行の帳簿方式のもとでは事業者側での作業のみになってしまう。帳簿方式のもとでの導入を考えるならば、PSB リベート制度のほうが望ましい。

また今後インボイスを導入する場合でも、ヨーロッパでは回転木馬詐欺等、インボイスを利用した不正な税額の還付も発生しているとの指摘がある²¹⁵。インボイスを導入することで新たな不正を引き起こす可能性もあり、現行法の大幅な改正をする必要はないと考える。我が国においては、インボイス方式およびゼロ税率を導入するよりも、非課税を維持しながら、現行法の変更点の少ない PSB リベート制度を実質的な補助金的扱いで導入し、診療報酬の不正請求への対処等のノウハウを生かしながら医療機関の控除対象外消費税の問題に対処するのが望ましいと考える。

3-2 導入の条件と今後の課題

PSB リベート制度の導入を提案するにあたり、基礎的条件として以下 2 点を挙げる。

第一に、適用対象を「現時点で消費税が非課税となっている業種」に限定することである。この条件を提案するのは、ロビー活動を防ぐためである。非課税の対象となる業種については消費税導入時に既に適切に議論され、導入から 20 年以上実施されてきた。

第二に、適用対象を「公定価格となっている業種」に限定する点である。控除対象外消費税とは前述の通り、本来は事業者の利益の減少に他ならず、自由に価格を設定できる業種においては企業努力によって克服できる余地がある。よって公定価格となっている業種に限定して PSB リベート制度を適用すべきである。

PSB リベート制度導入の提案にあたり、以上 2 点を基礎的条件とする必要があると考える。

²¹⁵ 西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセール・スキーム』をめぐる議論を素材として—」税法学 557 号（2007 年）209 頁。

おわりに

ここまで、医療機関の控除対象外消費税の問題について検討を行った。

まず第 1 章前半では我が国の消費税を概観し、非課税売上に対応する課税仕入れに係る仕入税額を控除できない場合、自由に価格設定できる事業者ならば販売価格にそれを転嫁できる一方で、公定価格である場合には事業者がそれを自己負担しなければならないことを指摘した。また、診療報酬の改定による一律的な対応では不十分であることも述べた。第 1 章後半では医療制度を概観し、我が国の医療制度の特殊性（①民間病院が主体となつて医療を提供している、②高額医療機器を購入する必要性が高い）を指摘した。

次に第 2 章では、イギリス・オーストラリア・カナダの付加価値税制及び医療制度を分析した。イギリスでは国営病院が多いために、医療を非課税とするのみの規定でも大きな問題となっていないのだと考えられる。オーストラリアでは、公私の競争中立性を維持するために医療サービスにゼロ税率（GST-free）を導入していることがわかった。オーストラリアでは、我が国でいう控除対象外消費税の問題は解消していると考えられる。カナダでは、我が国およびイギリスと同様に医療を非課税としながらも、PSB リベート制度を導入することで、控除対象外消費税の一部を事業者に申請により割戻していることが明らかになった。この制度により、カナダでは非課税取引に対応する仕入税額控除ができない問題について部分的に対策を講じていた。第 3 章では各制度の評価を行った。まず、非課税を維持すべきことを再確認したうえで、ゼロ税率（GST-free）・リベート制度のどちらによる対策が望ましいかを検討した。ゼロ税率（GST-free）については、付加価値税のシステムを滞りなく機能させるための調整役の意味合いが強いため、医療のような国内取引について適用することは合理性が薄いのではないかという点を指摘した。インボイスも同時に導入するのであれば事業者間の相互チェック機能が働かない点、インボイス自体もそれを利用した不正還付事案がヨーロッパでは起こっている点を考えても、ゼロ税率（GST-free）の導入は望ましくないと考えた。それよりも、PSB リベート制度を導入し、診療報酬の不正請求への対処等のノウハウを生かしながら医療機関の控除対象外消費税の問題に対処するのが望ましいとの結論に至った。第 3 章では、我が国における PSB リベート制度導入の提案にあたり、考慮すべき基礎的条件を 2 点（①適用対象を現在非課税となっている業種に限定する、②適用対象を公定価格となっている業種に限定する）を列挙した。割戻し率を何%に設定すべきなのかということや、適用対象の範囲（公的病院・民間病院のどこまでを PSB リベート制度の適用対象とするのか）については、医療機関の経営実態等の慎重な調査が必要であると思われるため、今後の課題とした。

【参考文献リスト】

和文献

《書籍》

- 安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除 医療非課税を中心に』（白桃書房、2015年）
- 貝塚啓明、財務省財務総合政策研究所編『医療制度改革の研究—持続可能な制度の構築に向けて—』（中央経済社、2010年）
- 金井恵美子『平成22年度版 税務力UP シリーズ消費税』（清文社、2010年）
- 金子宏『租税法 [第20版]』（弘文堂、2015年）
- 金子雅彦『医療制度の社会学 日本とイギリスにおける医療提供システム』（書肆クラルテ、2012年）
- 鹽崎潤『改正物品税解説』（大蔵出版、1953年）
- 武田昌輔『DHC コンメンタール消費税法』（第一法規出版、加除式）
- 知念裕『付加価値税の理論と実際』（税務経理協会、1995年）
- 船本智睦『医療と消費税 誰が負担をすべきか』（徳間書店、2013年）
- 松本正春『消費税法—理論と計算— [改訂版]』（税務経理協会、2006年）
- 水野忠恒『租税法 [第5版]』（有斐閣、2011年）
- 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）

《論文》

- 安部和彦「医療提供に係るイギリス VAT の検討 —消費税『損税』問題の道標」税務弘報 60 巻 7 号（2012 年）
- 稲森公嘉「第 3 章 フランス」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 岡部陽二「オーストラリア連邦の医療システム (2)」Monthly IHEP 212 号（2012 年）
- 岡部陽二「カナダの医療システム」Monthly IHEP 171 号（2008 年）
- 加藤智章、西田和弘「はじめに」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 金原俊輔「消費税の課税に関する一考察 —社会保険診療に対する非課税措置といわゆる『損税』について—」租税資料館賞受賞論文集第 23 回中巻（2014 年）
- 片桐由喜「第 3 章 イギリスにおける医療制度改革 第 3 節 NHS に関する改革」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』（旬報社、2015 年）
- 鎌倉治子「諸外国の付加価値税 (2008 年版)」国立国会図書館調査及び立法考査局 (2008 年)

- 国京則幸「第 6 章 イギリス」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 小森瞭一「イギリスにおける付加価値税の導入」経済学論叢 21 卷 1 号（1973 年）
- 酒井翔子「英国における付加価値税制度の特徴」政経論集 16 号（2013 年）
- 末吉幹久「消費税の課税対象の見直しと非課税規定」税研 22 卷 6 号（2007 年）
- 首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題—手続法を中心として—」租税法研究 34 号（2006 年）
- 高尾豊造「英国の仕入税制—今次改正に寄せて—」経済人 12 卷 6 号（1958 年）
- 田中治「判批」税研 30 卷 4 号（2014 年）
- 中井英雄「第 5 章 イギリスの付加価値税」橋本徹編『欧米諸国の間接税—EC 型付加価値税と売上税』（清文社、1988 年）
- 西田和弘「第 7 章 オーストラリア」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 西山由美「EU 付加価値税の現状と課題—マリーズ・レビューを踏まえて—」フィナンシャル・レビュー 102 号（2011 年）
- 西山由美「金融セクターにおける消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対応」金子宏編『租税法と市場』（有斐閣、2014 年）
- 西山由美「消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 卷 1 号（2014 年）
- 西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセール・スキーム』をめぐる議論を素材として—」税法学 557 号（2007 年）
- 西山由美「消費税の理論と課題第 5 回 仕入税額控除（I）—その法的性質と実態要件」税理 56 卷 11 号（2013 年）
- 西山由美「判批」新・判例解説 Watch 租税法 87 号（2013 年）
- 西山由美「非課税範囲等の再検討」税研 28 卷 167 号（2013 年）
- 新田秀樹「第 1 章 日本」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 野一色直人「消費税における課税対象」税法学 573 号（2015 年）
- 林宜嗣「第 9 章 カナダ売上税改革」橋本徹編『欧米諸国の間接税—EC 型付加価値税と売上税』（清文社、1988 年）
- 房野夏明「英国の売上税委員会の報告について」租税研究 169 号（1964 年）
- 松本勝明「序章 本書の課題と視点」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』（旬報社、2015 年）
- 丸山士行「1 章 オーストラリア—公的部門と民間部門の併用—」井伊雅子編『アジアの医療保障制度』（東京大学出版会・2009 年）
- 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30 卷（1995 年）
- 水島郁子「第 2 章 ドイツ」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、

2013年)

- 宮島洋「第1章 消費課税の理論と課題」宮島洋編『21世紀を考える税制の論理第6巻 消費課税の理論と課題』(税務経理協会、1995年)
- 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権かー最善策が無理であれば次善策をー」税研29巻173号(2014年)
- 山市仲治「物品税転嫁の諸問題」税務会計3巻11号(1950年)
- 山口聡「医療と消費税の不適切な関係」租税研究795号(2016年)
- 山本克也、近藤康之「病院機能分化論の再検討」医療と社会13巻1号(2003年)
- 吉田静雄「なぜ兵庫県民間病院協会は消費税(付加価値税)訴訟に踏み切ったか」大阪保険医雑誌第531号(2011年)
- 米原淳七郎「オーストラリアの税制改革ーGSTの導入ー」オーストラリア研究紀要27巻(2001年)
- H・ディヴィッド・マックガーラン「オーストラリアの売上税」租税研究80号(1956年)

《税制調査会等》

- 自由民主党、公明党「平成28年度税制改正大綱」(2015年12月16日)
- 税制調査会「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明」(1968年7月)
- 税制調査会「平成5年11月 今後の税制のあり方についての答申」
- 税制調査会「わが国税制の現状と課題ー21世紀に向けた国民の参加と選択ー答申」(2000年7月14日)
- 日本税務会計学会「平成26年1月 軽減税率適用に関する考え方(会長諮問)に対する答申」

《判決》

- 神戸地判平成24年11月27日税資第262号順号12097

《その他》

- 亀田隆明「病院経営が抱える諸問題」(財務省HP：https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/proceedings_fs/material/zaiseib210511/04.pdf) [最終確認日：2016年1月29日]
- 公益社団法人 日本医業経営コンサルタント協会ホームページ (http://www.jahmc.or.jp/cgi-bin/topics/detail.html?topics_id=136) [最終確認日：2016年1月29日]
- 公益社団法人日本医業経営コンサルタント協会「医療機関等における税制の在り方に関する提言ー消費税と認定医療法人の税制」(2014年9月5日)
- 厚生労働省「消費税と診療報酬について」(厚生労働省HP：<http://www.mhlw.go.jp/>)

- bunya/iryohoken/iryohoken13/dl/140401.pdf) [最終確認日：2016年1月29日]
- 厚生労働省「2014年 海外情勢報告」(厚生労働省 HP：<http://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kaigai/15/dl/t2-02.pdf>) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 厚生労働省「平成25年度 国民医療費の概況」(2015年10月7日)(厚生労働省 HP：<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/13/dl/kekka.pdf>) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 厚生労働省中央社会保険医療協議会「第2回 医療機関等における消費税負担に関する分科会 議事次第」(<http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002gaxb.html>) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 国税庁「平成二六年度統計年報 4 国税徴収・国税滞納・還付金」
 - 在英国日本大使館 HP「英国の医療制度－NHS とプライベート」(<http://www.uk.emb-japan.go.jp/jp/ryoji/iryo.html>) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 財務省ホームページ(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/001.htm) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 財務省「平成20年度 税制改正の解説」591頁(財務省 HP：http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P586-P594.pdf) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 日本医師会医師福祉対策委員会「医師福祉の生涯設計について」(2004年1月)(<http://www.med.or.jp/student/fukushi15.pdf>) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 日本医師会「医療等に係る消費税問題」(日本医師会 HP：http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005_4.pdf) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 日本医師会「医療機関等の消費税負担問題の解決に向けて」(2015年9月)(<http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/201509hutanmondai.pdf>) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 日本医師会「医療における控除対象外消費税問題の実態と日本医師会の考え方」(2012年11月15日)(http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2012/iryo_tax.pdf) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 日本医師会「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」(2013年8月23日)(http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/iryo_ctax_250823.pdf) [最終確認日：2016年1月29日]
 - 日本医師会昭和62年10月9日「医療に関する税制に関する意見」
 - 日本医師会昭和63年4月8日「日本医師会の主な見解(於：自民党税調)」
 - 日本医師会昭和63年5月30日「日本医師会の主な見解(於：自民党社会部会への要望)」
 - 近畿税理士界

辻美枝「消費税法上の非課税取引と仕入税額控除」第 608 号 2014 年 12 月 10 日、8 面

- 産経新聞
「アルバイト感覚で芸人ら数百人が加担 療養費詐欺、ずさん審査が不正請求の元凶」
2015 年 11 月 7 日（産経新聞 HP：<http://www.sankei.com/affairs/news/151106/afr1511060052-n2.html>）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕
- 日本経済新聞
山口聡、山崎純「消費税にあえぐ大病院」2015 年 11 月 29 日、15 面

洋文献

《書籍》

- Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *Value Added Tax A Comparative Approach second edition*, (Cambridge University Press 2015)
- Alex Millar & David Rudling, *Tolley's Value Added Tax 2015-16 second edition*, (LexisNexis Butterworths 2015)
- Anand Ablack, B.A., LL.B., *Halsbury's Laws of Canada, First Edition Taxation (Goods and Services)*, (LexisNexis 2010).
- Ben Terra & Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directive 2014*, (IBFD 2014)
- Divid W. Conklin and France St-Hilaire, *Provincial Tax Reform: Options and Opportunities*, The Institute for Research on Public Policy (1990)
- Fabiola Annacondia, *EU VAT Compass 2015/16* (IBFD 2015)
- Ian Murray-Jones, *Australian GST Handbook 2015-16*, (Thomson Reuters 2015)
- Michael Lang and Ine Lejeune, *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, (IBFD 2014)

《論文》

- Copenhagen Economics, *VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest*, 20-23 (2013 January), *available at* http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf. (last visited Jan.29, 2016)
- Joachim Englisch, *The EU Perspective on VAT Exemptions*, in *VAT exemptions Consequences and Design Alternatives* 37, (Rita de la Feria ed., Kluwer Law International 2013)
- Muhammad Abbas & Arthur J. Cockfield, *Chapter 4 Canada*, in *The Future Taxation Recent Trends in VAT and GST System around the World* 109, (Thomas

Ecker, Michael Lang & Ine Lejeune ed., Kluwer Law International 2012)

- OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, (OECD 2014)
- Pierre-Pascal Gendron, *VAT Treatment of Public Sector Bodies : The Canadian Model* (Oxford University Centre for Business Taxation, WP 10/17), *available at* http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_10/WP1017.pdf (last visited Jan.29, 2016).
- Sir James Mirrlees, *Dimension of Tax Design The Mirrlees Review*, (Oxford University Press 2010)
- Sir James Mirrlees, *Tax by Design The Mirrlees Review*, (Oxford University Press 2011)
- The Honourable Peter Costello, M.P. Treasurer of the Commonwealth of Australia, *Tax Reform Not a New Tax, A New Tax System*, 93 (1998 August), *available at* <http://archive.treasury.gov.au/documents/167/PDF/Whitepaper.pdf> (last visited Jan. 29, 2016)

《その他》

- AIHW, Hospital resources 2013–14: Australian hospital statistics.
- GST66 Application for GST/HST Public Service Bodies' Rebate and GST Self-Government Refund, (Mar. 28, 2013), *available at* <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/gf/gst66/README.html> (last visited Jan.29, 2016)
- OECD, OECD Health Statistics 2015 (online database).
- Value-added Tax (1971 HMSO London Cmnd 4621)

外国子会社合算税制における適用除外基準の在り方

—適用除外基準の趣旨を中心として—

今村 優太

要 約

I 研究の目的

外国子会社合算税制（以下、「CFC 税制」という。）における適用除外基準に関する訴訟については、安宅木材事件、ニコニコ堂事件、レンタルオフィス事件、来料加工取引事件、デンソー事件など、数多く存在する。このような訴訟の多さは、適用除外基準が現代の複雑な経済社会環境に適応しきれていないと考えることはできないであろうか。また、近年の CFC 税制に関する裁判所の判示は、適用除外基準の趣旨・目的が、十分に考慮されていないのではないかとこの疑問があり、このことは、我が国企業の正常な海外投資活動が阻害され、延いては、我が国経済の国際競争力の低下を招きかねないと考える。

そこで、本稿は、CFC 税制の創設の趣旨・目的や改正経緯等を踏まえ、近年における裁判例の検討を通じて、現行適用除外基準の問題点を整理し、その在り方について考察を行うものである。

II 研究の概要

第 1 章では、立法経緯や改正経緯を踏まえ、適用除外基準を含む CFC 税制の趣旨・目的について検討する。

第 2 章では、裁判例の検討を行う前に、我が国の租税法の解釈について検討する。

第 3 章・第 4 章では、事業基準、実体基準、管理支配基準、所在地国基準、非関連者基準に係る裁判例から各適用除外基準の問題点を、適用除外基準を含む CFC 税制の趣旨・目的を踏まえて検討する。

第 5 章では、第 3 章・第 4 章で明らかとした問題点を整理し、適用除外基準の在り方について考察する。さらに、これまでの検討を踏まえ、あるべき適用除外基準の見直しの方向性について提案する。

III 結論

我が国では、租税法律主義の観点から、法令の解釈は、原則として文理解釈により行う必要があるが、CFC 税制は来料加工のような経済合理性を有する事業形態までもその経済合理性を無視して課税してしまう可能性を内包しており、そのような事態が生じないよう、適用除外基準を含む CFC 税制の趣旨・目的を踏まえた解釈がなされる必要がある。

本稿では、まず、適用除外基準の趣旨・目的を体現する解釈方法として目的論的解釈による適用除外の可否について検討した。その結果、租税回避の意図が存在せず、経済合理性を有する事業形態であるならば、CFC 税制及び適用除外基準の趣旨・目的を勘案した目的論的解釈により適用除外とされる可能性の余地はあると結論付けた。しかし、租税法律主義の観点からは依然として疑義が生じることから、経済合理性を有する事業形態を利用する場合には、CFC 税制の適用除外となるよう、立法措置で解決を図る必要がある。

そこで、来料加工を想定した立法措置として、来料加工については、その事業の範囲が必然的に国際的にならざるを得ないことから、「来料加工業」として要件を設け、非関連者基準により経済合理性が判断できるよう改正することで、来料加工という事業形態を採用する際は、所定の要件を満たしているか否かにより CFC 税制の適用の有無が判断され、予測可能性及び法的安定性が確保されるという 1 つの対応策を示した。しかしながら、今後においても、新規の市場開拓を目的とした我が国企業の海外進出は加速し、CFC 税制の適用が検討される新たなビジネスモデルの出現が予想されることを踏まえると、上述した対応策の継続では、規定が複雑になっていく一方で、制度の簡素化に欠ける。

適用除外基準は、業種別のアプローチが採られており、業種分類が重要な課税要件を構成しているが、導入当時に比べ経済環境や事業形態は、現在に至るまでに相当変化しており、統括会社や来料加工というビジネスモデルの出現からも如実に表れている。そのため、昭和 53 年導入当時の単純な業種分類では、その経済合理性を判断することは難しくなる一方であり、納税者のもとで「経済合理性」を証明する仕組みを法制化するべきではないだろうか。

目次

序章	1
第1章 趣旨・目的の検討	
第1節 立法経緯	
1. 立法時の状況	3
2. 立法趣旨	4
第2節 制度の概要と変遷	
1. 基本的な仕組み	8
2. 適用対象法人の判定	9
3. 特定外国子会社等の判定	9
4. 適用除外基準	10
5. 資産性所得合算課税制度	12
6. 制度の変遷	13
第3節 制度の趣旨・目的と適用除外基準	
1. 軽課税国指定制度の廃止による影響	15
2. 外国子会社配当益金不算入制度の導入による影響	18
3. 適用除外基準の意義	20
第2章 租税法の解釈	
第1節 租税法律主義	23
第2節 租税法の解釈	
1. 文理解釈	23
2. 目的論的解釈	24
3. 目的論的解釈の検討（趣旨・目的の考慮）	25
第3章 裁判例から見た「独立企業としての実体」	
第1節 安宅木材事件の争点と裁判所の判断	
1. 税務申告及び更正処分等	27
2. 対象法人の設立目的	27
3. 争点	28
4. 裁判所の判断	28
第2節 ニコニコ堂事件の争点と裁判所の判断	
1. 税務申告及び更正処分等	29
2. 対象法人の設立目的	29
3. 争点	30
4. 裁判所の判断	30

第3節	安宅木材事件判決・ニコニコ堂事件判決の検討	
1.	管理支配基準充足に必要な独立性の程度	32
2.	業種と独立性の関係	33
第4節	レンタルオフィス事件の争点と裁判所の判断	
1.	税務申告及び更正処分等	34
2.	対象法人の設立目的	35
3.	争点	35
4.	裁判所の判断	36
第5節	レンタルオフィス事件判決の検討	
1.	立証責任の所在	37
2.	実体基準の考慮要素	39
3.	管理支配基準の考慮要素	41
第4章	裁判例から見た「経済合理性」	
第1節	来料加工取引事件の争点と裁判所の判断	
1.	税務申告及び更正処分等	45
2.	対象法人の設立目的	46
3.	争点	46
4.	裁判所の判断	47
第2節	来料加工取引事件判決の検討	
1.	「主たる事業」の判断について	49
2.	所在地国基準について	52
3.	法律実質主義違反について	53
4.	私法関係準拠主義違反について	55
5.	目的論的解釈について	56
第3節	デンソー事件の争点と裁判所の判断	
1.	税務申告及び更正処分等	57
2.	対象法人の設立目的	57
3.	争点	58
4.	裁判所の判断	59
第4節	デンソー事件判決の検討	
1.	「主たる事業」の判定	60
2.	デンソー事件判決と平成22年度税制改正との関係	62
3.	デンソー事件判決の意義	63
第5章	適用除外基準の再考	
第1節	適用除外基準の評価と在り方	
1.	「独立企業としての実体」の判断基準	64

2. 「経済合理性」の判断基準	66
3. 適用除外基準の在り方	69
第2節 あるべき適用除外基準の見直しの方向性	
1. 目的論的解釈の検討	70
2. 現行適用除外基準の見直しの方向性	72
終章	75
参考文献	77

序章

我が国企業が海外進出を行う場合には、支店形態や子会社形態といった様々な進出形態からいずれかを選択することになるが¹、我が国は全世界所得課税主義²を採用していることから、企業が海外進出先に支店を設け事業活動を行った場合には、支店の所得は我が国の所得税や法人税の課税対象となる³。しかし、企業が海外進出先に子会社を設けて事業活動を行った場合には、子会社の所得は、我が国の親会社に配当が行われな限り、我が国の法人税の課税対象となることはない^{4・5}。このような、支店形態と子会社形態とで異なる課税ルールが存在が、タックス・ヘイブンに子会社を設立する誘因の 1 つとなっている。タックス・ヘイブンは、OECD 租税委員会が 1988 年に公表した「有害な税の競争」報告書によれば、①まったく税を課さないか、名目的な税を課すのみであること、②情報交換を妨害する法律があること、③透明性が欠如していること、④企業などの実質的活動が行われていることを要求しないこと、以上の条件を備える国や地域のこととされている。そのため、タックス・ヘイブンに子会社を設立し、利益を配当せず留保することで、税負担を不当に回避又は軽減するといった租税回避が可能であり、以前から問題となっていた。

このような国際的な租税回避の問題については OECD や国連の場で採り上げられ、OECD は昭和 52 年 9 月国際的な租税回避を効果的に防止するには加盟国間の協力強化が必要であるとの見地から、「租税回避及び脱税防止のための法令上又は行政上の措置を強化し、かつ、これらの措置に関する各国の経験を交換すべきである」旨の理事会勧告を行っており、また、国内面でも、昭和 49 年の第 72 国会以来、タックス・ヘイブンを利用する多国籍企業に対する課税の適正化の必要性を超党派的に討議され、とりわけ、衆議院外務委員会が昭和 52 年 6 月に行った「多国籍企業等国際経済に関する件」と題する決議の中で、「我が国企業が諸制度の不備に乘じ納税回避を図るが如き事態の出現をあらかじめ防止するため、納税を怠ったり租税回避地に避難したりする企業に対する有効な規制措置を検討すること」を勧告している⁶。

一方、課税庁においては、タックス・ヘイブンを利用した租税回避行為に対して、従来から法人税法 11 条の実質所得者課税の規定により適用しうる範囲で対応していたものの、

¹ この他にも、代理人・代理店を通じての販売や駐在員事務所の設置といった海外進出形態が考えられる。

² 全世界所得課税主義とは、「国家の課税権を属人的にとらえて、自国の国民や法人の所得につき、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度」と説明されている（金子宏『租税法（第二十版）』（弘文堂、2015）449 頁）。

³ 金子・前掲注 2・543 頁。

⁴ 金子・前掲注 2・543 頁。

⁵ 平成 21 年度の外国子会社配当益金不算入制度の導入により、内国法人が一定の外国子会社から受ける配当等の額について、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されないこととされている。

⁶ 国税庁『改正税法のすべて（昭和 53 年版）』157 頁。

この規定の適用に当たっての実質帰属の具体的な判定基準が明示されていなかったことから、租税法律主義を堅持しつつ課税の執行の安定性を確保するという観点から、租税回避対策のための明文規定の整備が強く要請されていた⁷。

このような、国内外の要請により、我が国においては昭和 53 年に外国子会社合算税制（以下、「CFC⁸税制」という。）が創設されている。CFC 税制は、タックス・ヘイブンを利用した租税回避を防止するため、一定の税負担の水準以下の外国子会社等（特定外国子会社等）の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、合算して課税する制度である。この場合、我が国企業の正常な海外投資活動を阻害しないために、タックス・ヘイブンにおける事業活動であっても、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、その国又は地域において事業活動を行うことに十分な経済合理性を有する場合には、CFC 税制を適用除外とする適用除外基準が設けられている。

しかし、創設から 35 年以上が経過し、CFC 税制に関する訴訟の数が増加しており、なかでも適用除外基準に関する訴訟については、安宅木材事件⁹、ニコニコ堂事件¹⁰、レンタルオフィス事件¹¹、来料加工取引事件¹²、デンソー事件¹³など、数多く存在する。このような訴訟の多さは、適用除外基準が現代の複雑な経済社会環境に適応しきれていないと考えることはできないであろうか。また、近年の CFC 税制に関する裁判所の判示は、適用除外基準の趣旨・目的が、十分に考慮されていないのではないかという疑問があり、このことは、我が国企業の正常な海外投資活動が阻害され、延いては、我が国経済の国際競争力の低下を招きかねないと考える。

そこで、本稿は、CFC 税制の創設の趣旨・目的や改正経緯等を踏まえ、近年における裁判例の検討を通じて、現行適用除外基準の問題点を整理し、その在り方について考察を行うものである。具体的には、第 1 章では、立法経緯や改正経緯を踏まえ、適用除外基準を含む CFC 税制の趣旨・目的について検討する。第 2 章では、裁判例の検討を行う前に、我が国の租税法の解釈について検討する。第 3 章・第 4 章では、事業基準、実体基準、管理支配基準、所在地国基準、非関連者基準に係る裁判例から各適用除外基準の問題点を、適用除外基準を含む CFC 税制の趣旨・目的を踏まえて検討する。第 5 章では、第 3 章・第 4 章で明らかとした問題点を整理し、適用除外基準の在り方について考察する。さらに、これまでの検討を踏まえ、あるべき適用除外基準の見直しの方向性について提案する。

⁷ 国税庁・前掲注 6・157 頁。

⁸ CFC (controlled foreign corporation)。

⁹ 東京地判平成 2 年 9 月 19 日行集 41 巻 9 号 1497 頁、東京高判平成 3 年 5 月 27 日行集 42 巻 5 号 727 頁、最判平成 4 年 7 月 17 日税資 192 号 98 頁。

¹⁰ 熊本地判平成 12 年 7 月 27 日訟月 47 巻 11 号 3431 頁。

¹¹ 東京地判平成 24 年 10 月 11 日裁判所 HP 参照（平成 22 年（行ウ）第 725 号）、東京高判平成 25 年 5 月 29 日裁判所 HP 参照（平成 24 年（行コ）第 421 号）。レンタルオフィス事件は居住者に対する CFC 税制の適用事案であり、租税特別措置法 40 条の 4 が問題となっているが、租税特別措置法 40 条の 4 と租税特別措置法 60 条の 6 とは同様の条文構造となっている。

¹² 東京地判平成 21 年 5 月 28 日訟月 59 巻 1 号 30 頁、東京高判平成 23 年 8 月 30 日訟月 59 巻 1 号 1 頁。

¹³ 名古屋地判平成 26 年 9 月 4 日（TAINS コード Z888-1885）。

第1章 趣旨・目的の検討

第1節 立法経緯

1. 立法時の状況

CFC 税制の立法当時、我が国の税体系の国際的側面は租税条約と国内法の中の国際租税に係る規定から成っていたが、国際間の租税回避を防止するための明示的な規定としては、租税条約の中に「独立企業の原則」、「特殊関連者間の行為計算の否認」等として条約締結国の居住者又は法人間の取引に係るいわゆるトランスファー・プライシング（移転価格操作）を否定する形でのみ限定的に規定されている状況であった¹⁴。

国会においては、昭和 49 年の第 72 国会以来、タックス・ヘイブンを利用する多国籍企業に対する課税の適正化の必要性を超党派的に討議され、とりわけ、衆議院外務委員会が昭和 52 年 6 月に行った「多国籍企業等国際経済に関する件」と題する決議の中で、「我が国企業が諸制度の不備に乘じ納税回避を図るが如き事態の出現をあらかじめ防止するため、納税を怠ったり租税回避地に避難したりする企業に対する有効な規制措置を検討すること」を勧告している¹⁵。

一方、課税庁においては、タックス・ヘイブンを利用する租税回避は、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則により、その適用範囲内において規制を行ってきたが、この規定の適用に当たっての実質帰属の具体的な判定基準が明示されていなかったことから、課税執行面での安定性に必ずしも問題なしとしない面があったため、租税法律主義を堅持しつつ課税の執行の安定性を確保するという観点から、租税回避対策のための明文規定の整備が強く要請されていた¹⁶。

こうした背景の下、昭和 52 年 12 月 20 日に税制調査会が内閣総理大臣に提出した「昭和 53 年度の税制改正に関する答申」には、「近年、我が国経済の国際化に伴い、いわゆるタックス・ヘイブんに子会社等を設立し、これを利用して税負担の不当な軽減を図る事例が見受けられる。このような事例は、税負担の公平の見地から問題のあるところであり、また、諸外国においてもこれに対処するための立法措置が講じられていることを考えると、我が国においても…所要の立法措置を講ずることが適当である。」と述べており、以下のような基本的考え方に基づいて立法を行うことが適当であるとしている¹⁷。

¹⁴ 国税庁・前掲注 6・157 頁。

¹⁵ 国税庁・前掲注 6・157 頁。

¹⁶ 国税庁・前掲注 6・157 頁。

¹⁷ 政府税制調査会「昭和 53 年度の税制改正に関する答申」（昭和 52 年 12 月）6～7 頁。

- 「(1) いわゆるタックスヘイブンに所在する海外子会社等に留保された所得のうち、その持分に対応する部分を親会社の所得に合算して課税することとする。
- (2) いわゆるタックスヘイブンとしては、法人税が全くないか若しくは我が国法人税に比しその実効税率が著しく低い国又は国外源泉所得を非課税としている国等を対象とする
- (3) その所得が合算課税の対象となる海外子会社等の範囲については、内国法人又は居住者が全体として発行済株式総数（出資総額）の50%を超える株式（出資）を直接又は間接に保有する海外子会社等とする。ただし、税負担の不当な軽減を防止するというこの制度本来の趣旨にかんがみ、少額の持分を保有するに過ぎない株主は合算課税の対象外とする。
- (4) 正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うこと十分な経済合理性があると認められる海外子会社等は適用除外とする。」

こうして、昭和53年1月28日にはCFC税制を含む「租税特別措置法及び国税収納金整理資金に関する法律の一部を改正する法律」が国会に提出され、3月31日に成立した。この結果、租税特別措置法の中に新たに2節が設けられ、第2章4節の2（居住者の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例）と第3章7節の3（内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例）の中でそれぞれ居住者と内国法人が軽課税国所在の子会社等を利用した租税回避に対処するための立法措置が導入された。

2. 立法趣旨

CFC税制の立法趣旨については、(1) 租税回避の防止、(2) 執行面での安定性の確保の2つ面から検討する。

(1) 租税回避の防止

CFC税制は、タックス・ヘイブン（軽課税国）にある子会社等で我が国株主により支配されているようなものに我が国株主が所得を留保し、我が国での税負担を不当に軽減する事態が生じ得ることから、このような租税回避行為を防止するために設けられた制度である¹⁸。

その制度の骨子は、軽課税国に所在する外国法人で我が国の法人又は居住者により株式（又は出資）の保有を通じて支配されているとみなされるものの所得を我が国株主の持分に応じてその所得に合算する、というものである¹⁹。つまり、外国法人が留保している所得

¹⁸ 高橋元監修『タックス・ヘイブン対策税制の解説』（清文社、1979）92頁。

¹⁹ 高橋・前掲注18・81頁。

を我が国株主の課税所得の計算上収益ないし収入とみなして課税するというものである²⁰。

CFC 税制は、上述したように租税回避の防止を目的とするものであるが、軽課税国に所在する子会社等であっても、そこに所在するのに十分な経済合理性がある限り、それは我が国の税負担を不当に減少させるための手段とはなっていないと考えられる²¹。逆に十分な経済合理性を欠くような子会社等は、我が国株主によって租税回避のため利用されていると考えられることから、子会社等が留保する所得を我が国における課税の枠組みの中に取り込む必要がある²²。しかし、仮に経済合理性を欠く子会社等であっても、所在地国の法律に基づいて設立された外国法人であるのに加え、親会社等とは別個の法人格をもつものであることは否定し得ず、また我が国は本店所在地国主義をとっていることを前提としてなお国内株主の租税回避を防止する場合には、国内株主に課税することが最適な解決法であることから、合算課税方式が採用されている²³。

このような合算課税方式において土台となる考え方としては、租税回避の防止の他に、資本輸出中立性の観点からの課税繰延防止という考え方がある。我が国は全世界所得課税主義を採用していることから、企業が海外進出先に支店を設け事業活動を行った場合には、支店の所得は我が国の所得税や法人税の課税対象となるが、企業が海外進出先に子会社を設けて事業活動を行った場合には、子会社の所得は、我が国の親会社に配当が行われな限り、我が国の法人税の課税対象となることはなく²⁴、課税を繰り延べることができる。課税繰延は、歳入の減少、投資形態の判断を歪め、経済の非効率を招くと考えられることから²⁵、課税繰延を防止し、国内企業及び支店形態で海外投資活動を行う企業との課税のバランス、公平を図らなければならない、という考え方である²⁶。しかし、立法時の説明では、「中立性の議論から出発する場合には子会社等の事業活動の内容を見ることなく、タックス・ヘイブン所在のすべての子会社等の留保所得を合算課税の対象とせねばならなくなり、我が国企業の海外での活動の実態を無視する結果にもなりかねない」ことから、課税繰延防止については CFC 税制では採用されていない²⁷。CFC 税制が正常な海外投資活動を阻害しないよう適用除外基準を設けていることから、課税繰延防止ではなく租税回避の防止を目的としていることは、当然と考えられる。

それでは、CFC 税制の導入に当たり防止すべき対象としてどのような租税回避が想定されていたのであろうか。租税回避の定義として、我が国で代表的なものとしては、金子宏名誉教授の「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はないのに、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

²⁰ 高橋・前掲注 18・81 頁。

²¹ 高橋・前掲注 18・92 頁。

²² 高橋・前掲注 18・92 頁。

²³ 高橋・前掲注 18・92 頁。

²⁴ 金子・前掲注 2・543 頁。

²⁵ 伴忠彦「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」税大論叢 63 号 (2009) 211 頁。

²⁶ 高橋・前掲注 18・92 頁。

²⁷ 高橋・前掲注 18・92 頁。

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」とする定義である²⁸。立法時の説明では、CFC 税制は、①異常又は不自然な行為形式をとることにより、②通常の行為形式をとったときと同様の経済目的を達成しつつ、③我が国法人税等の負担を不当に軽減させるような場合において、その異常な行為形式を否認するものとされている²⁹。①の異常又は不自然な行為形式をとるとは、「私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由はないのに、通常用いられない法形式を選択する」と同義と考えられている³⁰。そして、タックス・ヘイブンを利用した具体的な事業形態については、次の 5 つの事業形態が説明されている³¹。

第 1 の事業形態は、持株会社、投資会社、特許権保有会社のように資産の保有及び運用から所得を得るようなものである。第 2 の事業形態は、便宜置籍船としての利用である。第 3 の事業形態は、親会社のために海外において販売活動を行う販売会社である。第 4 の事業形態は、国際金融会社を設立するという利用形態である。例えば、親会社が低コストで資金を調達するために、元本及び利子を親会社が保証して、ユーロダラー債を発行し、タックス・ヘイブンにおける支払利子に対する源泉徴収の免除を利用することにより、低コストの資金の調達が可能になる。第 5 の事業形態は、保険会社又はその他の大企業がタックス・ヘイブンに再保険又は保険のため設立する専門保険会社である。保険会社がこのような会社を設立すると、その保険会社（親会社）は専門保険会社に再保険させることが可能となり、支払う再保険料を所得計算上控除すること等が、理由とされている。このように、CFC 税制が対象とする租税回避行為は、1 つではなく複数の事業形態が考えられていた。

さらに、具体的な租税回避のパターンとして、便宜置籍会社を挙げ、次のように解説している³²。

「便宜置籍法人を設立することは企業の側からみればコストの節減であり、多くの先進諸国でも行われている。コスト面での利点は、パナマ、リベリア島の国においては自国船籍の船舶の乗組員について国籍制限が原則として存在せず、そのため最も船員費の低い国で船員配乗を行うことができる、ということである。船籍を日本に置く場合には、昭和 29 年に結ばれた全日本海員組合と海運会社（外航労務協会及び外航中小船主協会）との間の労働協約によって、外国船員の配乗ができない。

このようなコスト節減は便宜置籍船法人が企業としての実体を持ち、法人税の減免が行われていないような国に設立されるのであれば正常な企業の合理化活動として認め得るものだったかもしれない。しかし、便宜置籍国として実際に選ばれる国は国際運輸所

²⁸ 金子・前掲注 2・124 頁。

²⁹ 高橋・前掲注 18・92～93 頁。

³⁰ 伴・前掲注 25・232 頁。

³¹ 高橋・前掲注 18・38～41 頁。

³² 高橋・前掲注 18・87 頁。

得を非課税にしているが通常であり、便宜置籍法人の所得を我が国親会社に配当として送金させてもコスト節減の目的は既に達せられるにもかかわらず、現地に所得を留保することには租税回避の側面を見出さざるを得ない。」

このように CFC 税制は、タックス・ヘイブンに子会社を設立することが税負担の軽減以外に理由が乏しく、通常であれば、株主は子会社等に配当させる支配力を持っているにもかかわらず、子会社等が配当を全くあるいは僅かしか行わず、留保所得を蓄積している行為を租税回避と推認し、防止する対象として想定していたと考えられる^{33・34}。

(2) 執行面での安定性の確保

CFC 税制導入以前、タックス・ヘイブンを利用した租税回避については、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則により対応していたが、具体的な判定基準が明示されておらず、執行面での安定性の点で問題があったことから、CFC 税制においては、課税要件の明確化と執行面での安定性を確保することが強く意識されている³⁵。そのため、CFC 税制を導入するに当たっては、所定の要件を満たす外国子会社等の留保所得を国内株主の持分に応じてその所得に合算して課税する簡明な措置が導入されている³⁶。

この合算課税方式については、大別して、2つの方式がある。1つは、特定外国子会社等が稼得する全ての所得の中から、対象となる特定の所得だけを抜き出して合算する方式（**transactional approach** 以下、「取引アプローチ」という。）である³⁷。対象となる所得は「汚れた所得（**tainted income**）」、「足の速い所得（**mobile income**）」等と呼ばれる、受動的所得や一定の能動的所得（企業グループ間の一定の取引から生じる所得や、特定外国子会社等の居住地国との経済的結び付きが希薄な所得等）を内容としている³⁸。そして、もう1つは、合算の対象として所得ではなく法人自体に着目するもので、一定の要件により合算の対象となる特定外国子会社等とそうでないものを区分し、対象となれば特定外国子会社等が稼得する全所得を合算する方式（**entity approach** 以下、「法人アプローチ」という。）

³³ CFC 税制の立法に関わられた小田嶋清治税理士は、CFC 税制を立法するに当たっては、「米国のような複雑な制度ではなくて、日本型のシンプルな税制ということで、どちらかという、パナマ、リベリア、香港といった代表的なタックス・ヘイブンにある会社のペーパーカンパニーを課税できれば OK というような認識でいましたが、実際に出来た税制を見ていただくとお分かりのように、どういう所得を合算しているかという、名実ともに日本の親会社の所得になるべきもの、端的に言えば、ペーパーカンパニーの所得、どう見ても親の所得でしょう、というのを合算しているのと、もう1つは、仮に実体があったとしてもわざわざ税金の安い国に会社を作ってやるような事業ではないでしょう、日本でやれる仕事をわざわざタックス・ヘイブンに移しましたね。そのように見えるものは課税します、というようになっている」と説明している（中里実、太田洋、弘中聡浩、宮塚久『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣、2010）402頁）。

³⁴ 高橋・前掲注 18・93頁。

³⁵ 高橋・前掲注 18・91頁。なお、高松高裁平成 16 年 12 月 7 日判決においても、「課税執行面の安定性を確保しながら、外国法人を利用することによる税負担の不当な回避又は軽減を防止して税負担の実質的公平を図るため」に、CFC 税制が立法されたと述べられている（高松高判平成 16 年 12 月 7 日訟月 52 卷 2 号 667 頁）。

³⁶ 高橋・前掲注 18・91頁。

³⁷ 伴・前掲注 25・288頁。

³⁸ 伴・前掲注 25・289頁。

である³⁹。

取引アプローチと法人アプローチは、同じ結果に到達するための課税テクニックの違いともいえるが、取引アプローチは所得に着目することから、法人アプローチよりも精緻な課税が可能であるといえる⁴⁰。ただし、取引アプローチは精緻な課税が可能であるが、行政の簡便さやコンプライアンス・コストについては、法人アプローチの方が勝っており⁴¹、我が国では、執行上の簡便性が考慮され、CFC 税制の導入時から法人アプローチが採用されている⁴²。この点からも、CFC 税制の立法趣旨が執行面での安定性を確保することにあることが窺えよう。なお、どの合算課税方式を選択するかは国によって様々であり、諸外国を例に見ると、米国やドイツは、取引アプローチを採用しており、フランスは、法人アプローチを採用している。

第 2 節 制度の概要と変遷

本節では、現行の CFC 税制の基本的な仕組みと、CFC 税制の趣旨・目的を考える上で重要な改正点について概観する。

1. 基本的な仕組み

CFC 税制の基本的な仕組みは、居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者⁴³がその発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 50%を超える株式又は出資〔株式等〕を直接及び間接に保有する外国法人〔外国関係会社〕で、その本店又は主たる事務所の所在する国又は地域〔本店所在地国〕における所得に課される税負担が我が国において課される税負担に比して著しく低い外国関係会社〔特定外国子会社等〕の所得〔適用対象金額〕のうち、その特定外国子会社等の発行済株式等の 10%以上を直接又は間接に保有する内国法人のその持分に対応する金額〔課税対象金額〕を、その内

³⁹ 伴・前掲注 25・289 頁。

⁴⁰ 占部祐典『租税法における文理解釈と限界』（慈愛社、2013）275～276 頁。

⁴¹ 占部・前掲注 40・276 頁。

⁴² 高橋・前掲注 18・136 頁。

⁴³ 特殊関係非居住者とは、具体的には非居住者で次のものである（租税特別措置法施行令 39 条の 14 第 3 項）。

- (1) 居住者の親族
- (2) 居住と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- (3) 居住者の使用人
- (4) (1)から(3)までに掲げる者以外の者で居住者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
- (5) (2)から(4)までに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- (6) 内国法人の役員及び当該役員の親族や当該役員と(2)、(4)、(5)のような関係である者

国法人の所得に合算して課税するというものである（租税特別措置法（以下、「措置法」という。）66条の6第1項）。

ただし、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性が有る等の所定の基準〔適用除外基準〕を全て満たす場合には、株式や債券の運用による所得等の一定の資産運用的な所得の金額〔特定所得の金額〕を有する場合を除き、合算課税は行われぬ（同条3項）。

また、適用除外基準を全て満たす特定外国子会社等であっても、一定の剰余金の配当等、利子、償還差益、譲渡対価、使用料又は貸付けによる対価に係る特定所得の金額を有する場合には、特定所得の金額の合計額〔部分適用対象金額〕のうち、内国法人等のその有する株式等に対応する部分として計算した金額〔部分課税対象金額〕は、その内国法人の所得に合算して課税する（同条4項）。

なお、特定外国子会社等の部分適用対象金額に係る収入金額が1,000万円以下である場合又は特定外国子会社等の決算に基づく所得の金額に相当する金額のうちに部分適用対象金額の占める割合が5%以下である場合には、CFC税制が適用されることはない（同条5項）。

2. 適用対象法人の判定

CFC税制の適用対象となる法人は、次に掲げる内国法人である。

- (1) 外国関係会社の発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額のうち10%以上の株式等の数又は金額を直接及び間接に保有する内国法人（措置法66条の6第1項1号）
- (2) 外国関係会社の発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額のうち10%以上の株式等の数又は金額を直接及び間接に保有する一の内国株主グループに属する内国法人（同項2号）

3. 特定外国子会社等の判定

CFC税制の適用対象となる内国法人に係る外国法人の所得が合算対象となるのは、その外国法人が外国関係会社に該当し、かつ、その外国関係会社が特定外国子会社等に該当する場合である。

(1) 外国関係会社

外国関係会社とは、外国法人で、その発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額のうち居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が保有する直接又は間接保有の株式等の数又は金額の合計額又は合計額の占める割合（当該外国

法人が次の①～③までに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれ①～③までに定める割合がいずれか高い割合が 50%を超えるものをいう（措置法 66 条の 6 第 2 項 1 号）。

① 議決権の数が 1 個でない株式等を発行している法人（③に掲げる法人を除く。）

当該外国法人の議決権の総数のうちに居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が有する当該外国法人の直接及び間接保有の議決権の数の合計額の占める割合

② 請求権の内容が異なる株式等を発行している法人（③に掲げる法人を除く。）

当該外国法人の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の総額のうち居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が有する当該外国法人の直接及び間接保有の請求権に基づく剰余金の配当等の額の合計額の占める割合

③ 議決権の数が 1 個でない株式等及び請求権の異なる株式を発行している法人

①又は②に定める割合のいずれか高い割合

なお、支配関係については、株式等の保有のみでなく、貸付金や役員派遣などの形においても存在し得るが、これらを包括的に、かつ、正確に規定することは極めて困難であることから、CFC 税制では資本関係に基づく支配関係に限定されている⁴⁴。

(2) 特定外国子会社等

特定外国子会社等とは、次の①及び②の規定に該当する外国関係会社である（租税特別措置法施行令（以下、「措令」という。） 39 条の 14 第 1 項）。なお、特定外国子会社等に「等」が付けられているのは、子会社のみならず、孫会社、曾孫会社等の多段階支配の系列法人も含まれているためである⁴⁵。

① 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社

② その各事業年度の所得に対して課される租税の額が、当該所得の金額の 20%未満である外国関係会社

4. 適用除外基準

内国法人に係る外国関係会社が特定外国子会社等に判定された場合でも、直ちに、CFC 税制により、特定外国子会社等の稼得した所得が内国法人の所得に合算されるということではなく、適用除外基準を全て満たす場合には、CFC 税制による合算課税の適用から除外される（措置法 66 条の 6 第 3 項）。

適用除外基準は、(1) 事業基準、(2) 実体基準、(3) 管理支配基準、(4) 非関連者基準又は所在地国基準の 4 つで構成されており、特定外国子会社等の現地での実態や事業内容

⁴⁴ 高橋・前掲注 18・95 頁。

⁴⁵ 高橋・前掲注 18・94 頁。

を中心とした判定基準となっている⁴⁶。

(1) 事業基準

① 事業基準の内容

事業基準は、特定外国子会社等の主たる事業が、株式等若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方法若しくはこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用权を含む。）若しくは著作権等（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の提供又は船舶若しくは航空機の貸付けである場合には、その特定外国子会社等は、適用除外の対象とはならないこととなっている。

② 統括会社の特例

株式の保有業等は、事業基準を満たさないこととされているが、次の要件を満たす統括業務を行う統括会社を主たる事業としている特定外国子会社等については、事業基準を満たすものとされている。

イ 統括会社

「統括会社」とは、一の内国法人によってその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている特定外国子会社等で、次の2つの要件を満たすものとされている（措令39条の17第4項）。

- (イ) 特定外国子会社等に係る2以上の被統括会社に対して統括業務を行っていること（同項1号）。
- (ロ) その本店所在地国に統括業務に係る事務所、店舗、工場その他の固定施設及び統括業務を行うに必要と認められる統括業務に従事する者を有していること（同項2号）。

ロ 統括業務

「統括業務」とは、特定外国子会社等が被統括会社との間における契約に基づき行う業務のうち被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（被統括会社の事業の遂行上欠くことができないものに限られる。）であって、特定外国子会社等が2以上の被統括会社に係る業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるものである（措令39条の17第1項）。

ハ 被統括会社

「被統括会社」とは、次に掲げる法人で、その法人の発行済株式等のうちにその法人に対して統括業務を行う特定外国子会社等の有するその法人の株式等の占める割合及びその法人の議決権の総数のうちにその特定外国子会社等の有するその法人の議決権の数の占める割合のいずれもが25%（その法人が内国法人である場合には50%）以上であり、かつ、本店所在地国に事業を行うに必要と認められるその事業に従事する者を有するものである（措令39条の17第2項）。

- (イ) 特定外国子会社等、その特定外国子会社等の発行済株式等の10%以上を直接及び間

⁴⁶ ここでは、基本的な仕組みを概観することとし、適用除外基準の趣旨・目的については次節で詳述する。

接に有する内国法人及びその内国法人とその特定外国子会社等との間に株式等の所有を通じて介在する外国法人（判定株主等）が法人を支配している場合におけるその法人（子会社）

- (㉓) 判定株主等及び子会社が法人を支配している場合における法人（孫法人）
- (㉔) 判定株主等並びに子会社及び孫会社が法人を支配している場合におけるその法人

(2) 実体基準

実体基準は、特定外国子会社等の本店所在地国において、その主たる事業を行うに必要な事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していることを求める基準である。

(3) 管理支配基準

管理支配基準は、特定外国子会社等がその本店所在地国において、その主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることを求める基準である。

(4) 所在地国基準又は非関連者基準

所在地国基準・非関連者基準は、特定外国子会社等の主たる事業の業種に応じて、これら2つのいずれかの基準を適用する。

① 所在地国基準

所在地国基準は、特定外国子会社等の主たる事業を主としてのその本店所在地国において行っていることを求める基準である。この基準が適用されることとなるのは、特定外国子会社等の主たる事業が、非関連者基準の適用される事業以外の事業である場合とされている。

② 非関連者基準

非関連者基準は、特定外国子会社等の主たる事業が、卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業である場合、その事業を主としてその特定外国子会社等の関連者以外の者で行っていることを求める基準である。

5. 資産性所得合算課税制度

資産性所得合算課税制度は、適用除外基準を全て満たす特定外国子会社等であっても、一定の剰余金の配当等、利子、償還差益、譲渡対価、使用料又は貸付けによる対価に係る特定所得の金額を有する場合には、部分適用対象金額のうち、部分課税対象金額は、その内国法人の所得に合算して課税する制度である（措置法 66 条の 6 第 4 項）。

この場合の特定所得の金額とは、次の①～⑦までに掲げる金額である。なお、①～⑤までに掲げる金額については、特定外国子会社等が行う特定事業以外の事業の性質上重要で欠くことのできない業務から生じたものは除外される。

① 保有割合が 10%未満である株式等の配当の額

剰余金の配当等の額（その特定外国子会社等の有する他の法人の発行済株等の所有割合がその剰余金の配当等の額の支払効力発生日において 10%未満であるものに限る）の合計額からその剰余金の配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額及びその剰余金の配当等の額に係る費用の額として計算した金額を控除した残額である（同項 1 号）。

② 債券の利子の額

債券の利子の額の合計額からその利子の額を得るために直接要した費用の額の合計額及びその利子の額に係る費用の一部として一定の金額を控除した残額である（同項 2 号）

③ 債券の償還差益の額

債券の償還金額（買入消却が行われる場合には、その買入金額）がその取得価額を超える場合におけるその差益の額の合計額からその差益の額を得るために直接要した費用の額の合計額及びその差益の額に係る費用の額として一定の金額を控除した残額である（同項 3 号）。

④ 保険割合が 10%未満である株式の譲渡益の額

株式等の譲渡（金融商品取引所の開設する市場においてする譲渡その他政令で定めるものに限る。）に係る対価の額の合計額から当該株式等の譲渡に係る減価の額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額である（同項 4 号）。

⑤ 債券の譲渡益の額

債権の譲渡に係る対価の額の合計額から当該債権の譲渡に係る減価の額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額である（同項 5 号）。

⑥ 特許権等の使用料の額

特許権、実用新案権、意匠権若しくは商標権又は著作権（出版権及び著作隣接権を含む。以下、「特許権等」という。）の使用料（その特定外国子会社等が自ら開発した特許権等の使用料その他一定のものを除く）の合計額から当該使用料を得るために直接要した費用の額（特定外国子会社等有する特許権等に係る償却費の額を含む）の合計額を控除した残額である（同項 6 号）。

⑦ 船舶・航空機の貸付の対価の額

船舶又は航空機の貸付けによる対価の額の合計額からその対価の額を得るために直接要した費用の額（特定外国子会社等有する船舶又は航空機に係る償却費の額を含む）の合計額を控除した残額である（同項 7 号）。

6. 制度の変遷

CFC 税制は昭和 53 年度税制改正による導入後、様々な改正が行われている。ここでは、その中でも CFC 税制の趣旨・目的を考える上で重要な改正点について概観することにする。

(1) 平成 4 年度税制改正

平成 4 年度の税制改正以前、CFC 税制の特定外国子会社の判定は、軽課税国指定制度が採用されていた。軽課税国指定制度は、外国関係会社であり、かつ、大蔵大臣が指定・告示した軽課税国に本店又は主たる事務所を有するものを特定外国子会社等と判定する仕組みであり、41 の国又は地域が指定されていた⁴⁷。しかし、平成 4 年度の税制改正により軽課税国指定制度が廃止され、外国関係会社が特定外国子会社等に該当するかどうかの判定は、個々の法人ごとの租税負担割合 25%以下（現行 20%未満）により行うこととされた⁴⁸。

(2) 平成 17 年度税制改正

平成 17 年度の税制改正により、適用除外基準のうち所在地国基準・非関連者基準を満たさないものの、事業基準、実体基準及び管理支配基準を満たす特定外国子会社等については、その事業に従事する者の人件費 10%（我が国の産業全体の平均的な人件費利益率と同水準）相当額を合算金額の計算上控除するという制度が設けられた⁴⁹。

ただし、平成 22 年度の税制改正に伴い廃止されている。

(3) 平成 21 年度税制改正

平成 21 年度の税制改正では、我が国企業の外国子会社が海外市場で獲得した利益の国内還流に向けた環境整備及び制度を簡素化する観点から⁵⁰、従来の間接外国税額控除制度に代えて、外国子会社配当益金不算入制度が創設された。

これに伴い、CFC 税制においても必然的な改正として、益金算入の対象金額に係る改正（①合算対象とする金額は、特定外国子会社等の配当等の留保所得ではなく、配当前の所得とすること、及び②特定外国子会社等が受け取る一定の配当は、合算対象金額に含めないこと）及び合算に伴う二重課税排除措置の改正が行われている⁵¹。

(4) 平成 22 年度税制改正

イ 資産性所得合算課税制度の創設

適用除外基準を満たす特定外国子会社等がある場合に、特定所得をその特定外国子会社等の所得に付け替えることで、CFC 税制の合算課税を免れられることから、平成 22 年度の税制改正により、資産性所得合算課税制度が創設されている⁵²。資産性所得合算課税制度の創設は、特定の所得を抜き出して課税する取引アプローチの採用であり、これにより我が

⁴⁷ 昭和 53 年の CFC 税制導入時には、27 の国又は地域が指定されていた。その後、昭和 54 年に 6 の国又は地域が追加され、昭和 63 年に 9 の国又は地域が追加された一方、従来指定されていた国が 1 か国取り消されたため、41 の国又は地域となっている。

⁴⁸ 国税庁『改正税法のすべて（平成 4 年版）』203 頁。

⁴⁹ 国税庁『改正税法のすべて（平成 17 年版）』301 頁。

⁵⁰ 国税庁『改正税法のすべて（平成 21 年版）』424 頁。

⁵¹ 伴・前掲注 25・224 頁。

⁵² 国税庁『改正税法のすべて（平成 22 年版）』496 頁。

国は、法人アプローチと取引アプローチの両方式を採用することとなっている。

ロ トリガー税率の引下げ

平成 22 年度の税制改正においては、我が国企業の主な進出先である周辺国における法人税率の引下げの動向等を踏まえ、我が国企業の事務負担を軽減し、国際競争力を維持する観点から、CFC 税制立法当初において我が国法人税負担のおよそ半分を目安に対象国・地域を指定していたことも考慮して、租税負担割合の基準を 20%以下に引き下げられた⁵³。

ハ 適用除外基準の見直し

統括会社については、租税回避目的で設立されたものとして捉えるのではなく、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものと評価することが適当として、適用除外とならない株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等から、被統括会社の株式等の保有を行う統括会社を除外することとされた⁵⁴。

(5) 平成 27 年度税制改正

平成 27 年度の税制改正では、英国が法人税率を 20%に引き下げること、また、BEPS プロジェクトの勧告を踏まえ、今後、CFC 税制の見直しについて検討が必要と考えられることから、租税負担割合の基準を「20%以下」から「20%未満」に変更されている⁵⁵。

第 3 節 制度の趣旨・目的と適用除外基準

1. 軽課税国指定制度の廃止による影響

(1) 軽課税国指定制度の廃止

平成 4 年度の税制改正以前は、CFC 税制の特定外国子会社等の判定は、軽課税国指定制度が採用されていた。軽課税国指定制度は、外国関係会社であり、かつ、大蔵大臣が指定・告示した軽課税国に本店又は主たる事務所を有するものを特定外国子会社等と判定する仕組みであり、軽課税国指定制度が廃止されるまでに、41 の国又は地域が指定されていた。立法当時、諸外国においても、我が国のような軽課税国の指定制度を採用している国はなく、大蔵大臣による軽課税国の指定という形をとったのは、「軽課税国における税制が流動的に変化するものであり、随時軽課税国リストに掲げられる国又は地域の見直しを行って、

⁵³ 国税庁・前掲注 52・493 頁。

⁵⁴ 国税庁・前掲注 52・494 頁。

⁵⁵ 国税庁『改正税法のすべて（平成 27 年版）』693 頁。

正確なリストを維持する必要があるため」と説明されている⁵⁶。このような軽課税国を指定する制度は、とても簡明であり納税者側からすればリストアップされた軽課税国を適時確認することで CFC 税制の適用の有無を確認することができ、予測可能性・法的安定性に優れたものであった⁵⁷。

しかし、このような優れた面を持ちながらも、平成 4 年度の税制改正により軽課税国指定制度は廃止されている。廃止の理由については、「租税回避に利用されやすい課税上の措置を講じる国があとを絶たず、諸外国の税制改正のめまぐるしい動きを洩れなく適時適切に把握することは非常に困難となって」きたことから、「指定漏れが生じると、結果として課税上の不公平が生じる」ためと説明されており^{58・59}、特定外国子会社等の判定については、個々の法人ごとに外国関係会社が特定外国子会社等に該当するかの判定を行うこととされ、租税負担割合 20%未満となる外国関係会社を特定外国子会社等とする、いわゆるトリガー税率が採用されている。

(2) トリガー税率採用の評価

CFC 税制が軽課税国指定制度を廃止し、トリガー税率を採用した平成 4 年度税制改正については、2つの評価がなされている。1つめは、軽課税国の指定から租税負担割合による判定がされるようになったことで、従来から軽課税国として指定されていた国又は地域はもちろんのこと、それ以外の国や又は地域による優遇税制を適宜指定したのであり、CFC 税制の本来の趣旨・目的及び制度に実質的变化はないという見方である⁶⁰。2つめは、特定外国子会社等の判定を税負担割合により判定することは、CFC 税制の合算対象をタックス・ヘイブンとはいえないような国又は地域にまで広げることを意味しており、タックス・ヘイブンを利用した租税回避の防止という立法趣旨は薄まったとする見方である⁶¹。

CFC 税制導入時の軽課税国指定の選定基準については、我が国法人税負担のおよそ半分（税率 25%未満）を目安に軽課税国を指定していたと説明されているが、この判定基準を

⁵⁶ 高橋・前掲注 18・101 頁。

⁵⁷ 水野忠恒編『21 世紀を支える税制の理論 第 4 巻 国際課税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、2005）120 頁。

⁵⁸ 国税庁・前掲注 48・203 頁。

⁵⁹ 小田嶋清治税理士は、「導入当初は、経団連から、どこの国がタックス・ヘイブンかはっきりしないと困ると言われて、やや恥ずかしい話ですが、タックス・ヘイブンなる国を指定する仕組みでスタートしました。すぐにタックス・ヘイブンとして指定していなかったオランダがうまく利用されてしまいました。孫会社が稼いだ利益をそこに留保せずにオランダの子会社に全部配当してしまった会社があって、オランダもタックス・ヘイブンに指定しなければいけない、ということになったわけです。オランダには海外子会社配当非課税措置が当時からありましたので、それが利用されてしまったわけですが、オランダをタックス・ヘイブンに指定しようとしていることをオランダの税当局者に耳打ちしたところ、似たような制度を持つ国はほかにもあるので、ほかと一緒に指定されるのならやむを得ないがオランダだけ指定されるのは困るというようなことがあって、もうもぐら叩きはやめようという判断をしました。」と説明されている（中里・前掲注 33・402 頁）。

⁶⁰ 橋本秀法「我が国タックス・ヘイブン税制と租税条約の関係—租税条約締結国に所在する子会社への参加に起因する所在に対するタックス・ヘイブン課税の適用の可否—」税大論叢 54 号（2007）111 頁。

⁶¹ 矢内一好「タックスヘイブン対策税制の改正と租税条約」税務弘報 57 巻 4 号（2009）100 頁。

機械的・画的に適用するのではなく、租税条約締結国や発展途上国等において経済開発を促進するための特別措置として減免などがされている国又は地域は、軽課税国の指定から外す考えで運用されていた⁶²。そのため、租税負担割合のみで特定外国子会社等を判定することは、これら租税条約締結国や発展途上国等を考慮することなく、租税負担割合により機械的・画的に判定が行われることから、防止すべき租税回避の対象が広がっていることは確かであろう。また、タックス・ヘイブンについては、その定義付けによることになるが、OECD 租税委員会が公表した「有害な税の競争」報告書に従うと、我が国と租税条約を締結する国は、「情報交換を妨害する法律がある」ことには当てはまらないであろう。これを踏まえると、必ずしもタックス・ヘイブンとはいえないような国又は地域への適用範囲の拡大であり、タックス・ヘイブンを利用した租税回避の防止という立法趣旨が薄まったと考えられる⁶³。

また、平成 4 年度の税制改正については、上述したように租税条約締結国について考慮することなく、租税負担割合により機械的・画的に判定が行われることから、我が国 CFC 税制と租税条約の抵触問題の発端があるという指摘がある⁶⁴。なお、CFC 税制が日星租税条約 7 条 1 項に違反するかが争われた、最高裁一小平成 21 年 10 月 29 日判決⁶⁵において、裁判所は、「我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、特定外国子会社等に所得を留保して我が国の税負担を免れることとなる内国法人に対しては当該所得を当該内国法人の所得に合算して課税することによって税負担の公平性を追求しつつ、特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合を適用除外とし、かつ、それが適用される場合であっても所定の方法による外国法人税額の控除を認めるなど、全体として合理性の在る制度といえることができる」とし、「我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、シンガポールの課税権や同国との間の国際取引を不当に阻害し、ひいては日星租税条約の趣旨目的に反するようなものということもできない」と判示している。

(3) トリガー税率の引下げ

特定外国子会社等の判定における外国関係会社の租税負担割合の基準については、租税回避行為を適切に防止する必要性と、企業の事務負担とのバランス等を総合勘案して設定する必要があり、次のような理由から平成 22 年度税制改正及び平成 27 年度税制改正によりトリガー税率の引下げが行われている。

まず、平成 22 年度税制改正時において、中国、韓国、マレーシア、ベトナムのような我が国企業の海外展開において重要な進出先国において法人税率の引下げが行われており、その結果、各外国子会社の税負担率の計算や、適用除外基準を満たしていることの立証作

⁶² 高橋・前掲注 18・102～103 頁。

⁶³ 我が国の外国子会社合算税制という名称については、改正税法のすべてによると、立法時においては、「タックス・ヘイブン対策税制」と表示されていたものの、平成 16 年以降は、「内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入」という呼称とともに、「外国子会社合算税制」と表示されている。

⁶⁴ 橋本・前掲注 60・109 頁。

⁶⁵ 最一小判平成 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1881 頁。

業といった我が国企業の事務負担が増加しているとの指摘がなされるようになってきたことから、平成 22 年度税制改正では、我が国企業の主な進出先である周辺国における法人税率の引下げの動向等を踏まえ、我が国企業の事務負担を軽減し、国際競争力を維持する観点から、CFC 税制立法当初において我が国法人税負担のおよそ半分を目安に対象国・地域を指定していたことも考慮して、租税負担割合の基準を 20%以下に引き下げることでされている⁶⁶。

次に、平成 27 年度の税制改正では、OECD の「税源浸食と利益移転 (BEPS) プロジェクト」において CFC 税制に関する議論が進んでいるところ、英国で活動する子会社に関し、英国法制上の義務に沿って業務を 2 つの法人に分けて行う結果、各々の法人単位では適用除外基準を満たさないと判定される可能性のある事例が把握され、英国が 2015 年度から法人税率を 20%に引き下げる結果、CFC 税制が適用される可能性があったことから、我が国としては、BEPS プロジェクトの勧告を踏まえ、今後、CFC 税制の見直しについて検討が必要と考えられることから、上記のような事例について、適用除外基準の見直しによる対応は控えつつ、CFC 税制が適用されないようにするため、特定外国子会社等の判定における外国関係会社の租税負担割合の基準を「20%以下」から「20%未満」に変更することとしている⁶⁷。

トリガー税率については、CFC 税制の対象となる特定外国子会社等の範囲を画するものであり、先進諸国や発展途上国を問わず法人税率の引下げが進展している現状においては、租税回避防止規定の観点及び企業の国際競争力を維持する観点から、その重要性が増している。

また、租税回避行為は各国の税制の相違に着目することで行われている。したがって、一国の課税庁の調査や情報収集では取引の全容解明は不可能に近いことから、他国との協力が必要となり、今後も、OECD の「税源浸食と利益移転 (BEPS) プロジェクト」と歩調を合わせて、適時適切に租税負担割合を見直していくことが必要になると考える。

2. 外国子会社配当益金不算入制度の導入による影響

(1) 外国子会社配当益金不算入制度の導入の背景

我が国経済の活性化の観点から、海外市場で獲得する利益を我が国に還流させる「好循環」の確立が、我が国経済の持続的発展のために重要であり、経済成長戦略大綱 2008 (平成 20 年 6 月 27 日閣議決定)において、「わが国企業が強みをいかして海外市場で獲得する利益が過度に海外に留保され、競争力の源泉である研究開発や雇用等が国外流出しないよう、当該利益の国内還流に資する環境整備に取り組む」とし、我が国企業が海外子会社の利益を必要な時期に必要な金額だけ戻すことができることが重要であるとの考えから、海

⁶⁶ 国税庁・前掲注 52・493 頁。

⁶⁷ 国税庁・前掲注 55・693 頁。

外国子会社利益の国内還流に向けた環境整備が求められていた⁶⁸。

このため、外国子会社から受ける配当に係る二重課税排除の方式として、こうした企業の配当政策の決定に対する税制の中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ、制度を簡素化する観点も踏まえ⁶⁹、平成 21 年度税制改正において、間接外国税額控除制度に代えて、内国法人が一定の外国子会社から受ける配当等を益金不算入とするいわゆる外国子会社配当益金不算入制度が導入されている。

この制度の内容は、内国法人が、外国子会社（内国法人の外国法人に対する持株割合が 25%以上であり、かつ、その保有期間が剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 月以上である外国法人をいう。）から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する額（剰余金の配当等の額の 5%相当額）を控除した金額を益金不算入とすることができるというものである（法人税法 23 条の 2）。

（2）外国子会社配当益金不算入制度の導入による影響

外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴う改正により、CFC 税制は、課税の対象を特定外国子会社等の留保所得ではなく、特定外国子会社等が稼得した所得全体にまでその課税対象を広げている。そのため、CFC 税制の趣旨・目的に変更があったのかという疑問が生まれるが、この点については、むしろ外国子会社配当益金不算入制度の導入により、CFC 税制の租税回避の防止という本来の趣旨・目的が明らかになったという指摘がある。すなわち、従来の CFC 税制では、特定外国子会社等に 100 の合算対象所得があった場合には、合算申告前に 70 を配当していれば差し引いた留保額 30 が合算対象とされたことから、課税繰延防止規定な見方が可能となっており、制度本来の趣旨・目的がやや不明瞭となっていたが、従来から、CFC 税制は特定外国子会社等が留保した所得 30 ではなく、配当した所得 70 を含んだ所得全体の 100 を合算対象とする租税回避防止規定であったにもかかわらず、合算所得課税と配当課税による二重課税を排除するための仕組みが CFC 税制において調整される仕組みとなっていたことから、配当せずに留保した所得 30 のみが CFC 税制の対象であるように見えており、外国子会社配当益金不算入制度の導入は、課税繰延と、合算と配当から生じる二重課税という、制度の趣旨・目的を不明瞭にしていた原因を消滅させ、CFC 税制本来の租税回避防止という趣旨・目的が明らかになったのである⁷⁰。

なお、外国子会社配当益金不算入制度の導入により海外子会社に所得を留保する誘因がなくなったが、我が国より軽課税国の国に子会社形態で進出する場合には、所在地国で課税を受けるのみで終了するのに対して、支店形態では、我が国においても所在地国による課税額が控除された額が課税されることから、税務上のメリットを可能な限り享受するた

⁶⁸ 国税庁・前掲注 50・425 頁。

⁶⁹ 国税庁・前掲注 50・425 頁。

⁷⁰ 伴・前掲注 25・229～231 頁。

めには、より軽課税である国に子会社を設置する理由は存在する⁷¹。

3. 適用除外基準の意義

(1) 適用除外基準の役割

適用除外基準の役割は、外国関係会社に該当し、租税負担割合が 20%未満の国又は地域に所在するという形式的な要件で抽出される全ての特定外国子会社等の中から、「正常な海外投資活動を阻害しないため」に、「所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められる海外子会社等⁷²」を適用除外とすることで、租税回避に利用されている特定外国子会社等を絞り込むことにある⁷³。そのため、適用除外基準は、租税回避の防止という CFC 税制の趣旨・目的を実現する重要な役割を担っている。

そして、CFC 税制が阻害すべきではない正常な海外投資活動を具体的に判定するのが各適用除外基準であり、①「独立企業としての実体」を実体基準・管理支配基準で、②「経済合理性」を所在地国基準・非関連者基準で判定しており、これらを判定するまでもなく、最初から適用除外とならないと判定するのが事業基準である。

(2) 適用除外基準の趣旨・目的

CFC 税制において、このような適用除外基準を設けたのは、資源の乏しい我が国経済の発展にとって、民間企業の海外における正常な経済活動は正にその原動力をなしており、また我が国は、先進資本輸出国の一員として今後一層の積極的な海外投資や経済協力を要請される立場にあり、ただ単に軽課税国に所在するという理由だけで正常な事業活動を営むものまでも、その対象とするのは適当ではない、という考え方が背景にある⁷⁴。そのため、特定外国子会社等であっても、その地に所在することに十分な経済合理性があれば課税対象としないこととされており、この「十分な経済合理性」を業種に即して具体化したものが適用除外基準となっている⁷⁵。適用除外基準は、事業内容に基づいた構造が最大の特徴となっているが、これは、業態によってあり得る租税回避のパターンが異なると考えられる以上、業種別のアプローチをとることが相当であると考えられたためである⁷⁶。

CFC 税制においては、すべての業種を 3 つに大別しており、①株式等の保有、工業所有権等の提供、船舶等の賃貸、②卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険庁、水運業又は航空運送業、③製造業、小売業、サービス業などの①及び②に該当しないその他の

⁷¹ 保井久理子「外国子会社合算税制における新しい概念について—資産性所得を中心に—」税大論叢 71 号 (2011) 351 頁。

⁷² 政府税制調査会・前掲注 17・7 頁。

⁷³ 伴・前掲注 25・312 頁。

⁷⁴ 高橋・前掲注 18・129 頁。

⁷⁵ 高橋・前掲注 18・95 頁。

⁷⁶ 高橋・前掲注 18・95 頁。

事業に分けられている⁷⁷。適用除外の全体的な流れとしては、まず①の株式の保有等の事業を行う特定外国子会社等については、事業基準によりそもそも適用除外の対象とならないとされる。そして、他の②③の事業を行う特定外国子会社等については、実体基準及び管理支配基準により「独立企業としての実体」を満たした上、②の卸売業、銀行業等については、非関連者基準によりその事業を主として関連者以外の者とおこなっていること、③のその他の事業については、所在地国基準によりその事業を主としてその本店所在地国で行っていることの要件を満たすことで、CFC 税制による合算課税の適用除外とされるのである。

(3) 事業基準

措置法 66 条の 6 第 3 項は、株式等若しくは債権の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの若しくは著作権の提供又は船舶若しくは航空機の貸付があげられており、これら列挙した事業を主たる事業とする特定外国子会社等は、そもそも同 3 項に規定する適用除外の対象とはならないこととなっている。したがって、事業基準は他の基準と同列ではなく、それらに優先するものと考えられるが、本稿では「経済合理性」を判断する適用除外基準の 1 つとして扱うこととする。

これら列挙している事業を適用除外の対象外とするのは、その性格からして我が国においても十分に行い得る事業であり、わざわざタックス・ヘイブン国に所在することについて税負担軽減以外の積極的な経済合理性を見出すことは困難であると考えられているからである⁷⁸。

(4) 実体基準・管理支配基準

この実体基準及び管理支配基準は、物的・機能的な面から「独立企業としての実体」の有無を判断するものである。特定外国子会社等が経済合理性のある事業を行うといえるには、その地において固定施設を備えており、実際に従業員がその地で事業に従事し、独立企業としての事業活動を行っていることが前提となろう。

実体基準とは、特定外国子会社等が、その主たる事業を行うのに必要と認められる事務所、店舗、工場等の固定施設を、その本店所在地国に有していることを求める基準である。この「主たる事業を行うのに必要と認められる事務所、店舗、工場等の固定施設」については、法令上は何ら具体的な基準は示されていない。それは、その必要と認められる固定施設の規模は当然ながら業種業態によって自ずと異なるものであり、その適正規模について一義的な基準を見出すことが困難であるためである⁷⁹。

管理支配基準は、特定外国子会社等がその本店所在地国において、その主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることを求める基準である。この自ら事業の管理、支配

⁷⁷ 高橋・前掲注 18・95～96 頁。

⁷⁸ 高橋・前掲注 18・130～131 頁。

⁷⁹ 高橋・前掲注 18・131 頁。

及び運営を行っているかの判定に係る通達では、特定外国子会社等の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を勘案するものとされている。ただし、例えば、特定外国子会社等の株主総会の開催が本店所在地国等以外の場所で行われていること、または、現地における事業計画の策定等に当たり、内国法人と協議し、その意見を求めていること等の事実があるとしても、そのことだけでは、特定外国子会社等が管理支配基準を満たさないことにはならないとされている⁸⁰。

(5) 所在地国基準・非関連者基準

この所在地国基準・非関連者基準は、実体基準と管理支配基準を満たした上で、特定外国子会社等の主たる事業の種類に応じて、いずれかの基準を適用することになる。

所在地国基準は、特定外国子会社等の主たる事業を主としてのその本店所在地国において行っていることを求める基準である。これは、適用除外の基本的理念から生まれたもので、特定外国子会社等が、その本店所在地国において資本投下を行い、その地の経済と密接に関連して事業活動を行っている場合には、その地に所在することについて十分な経済合理性が推認できるという認識に立つものである⁸¹。この基準が適用されることとなるのは、特定外国子会社等の主たる事業が、非関連者基準の適用される事業以外の事業である場合となっている。

非関連者基準は、特定外国子会社等の主たる事業が、卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業である場合、その事業を主としてその特定外国子会社等の関連者以外の者で行っていることを求める基準である。これら列挙した業種は、その事業活動の範囲が必然的に国際的にならざるを得ず、これらの事業を営む特定外国子会社等に対して、地場経済との密着性を重視する所在地国基準を適用することには無理があり、それよりもその事業の大宗を関連者以外の者との取引から成っているかどうかで判断するのが適当であろうと考えられたためである⁸²。したがって、特定外国子会社等が、上記列挙した国際的な事業活動を関連者との取引に頼っているような場合においては、その地に所在していることについて税負担の軽減以外の経済合理性は極めて希薄であると考えられ、また、タックス・ヘイブンを利用した租税回避が関連者取引を通じて行われるのが通例であること等から非関連者基準が設けられている⁸³。

⁸⁰ 租税特別措置法関係通達 66 の 6 - 16。

⁸¹ 高橋・前掲注 18・133 頁。

⁸² 高橋・前掲注 18・133～134 頁。

⁸³ 高橋・前掲注 18・134 頁。

第2章 租税法の解釈

第1節 租税法律主義

金子宏名誉教授は、租税法律主義の内容について、「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という。」と述べられている⁸⁴。また、金子宏名誉教授は、租税法律主義の目的に関し、「租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味で、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。したがって、租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えなければならない。」と述べられている⁸⁵。

つまり、租税法律主義は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるために、法令に従った課税・納税が行われることを要請していると解することができる。

次節では、CFC 税制の裁判例を検討する前に、租税法の解釈の在り方について検討することとする。

第2節 租税法の解釈

1. 文理解釈

文理解釈とは、法令の規定をその文字や文章の意味するところに即して解釈することで

⁸⁴ 金子・前掲注2・73頁。

⁸⁵ 金子・前掲注2・75頁。

ある⁸⁶。法令の文字は、無意味に使われているものではなく、法令の立案にあたっては、細心の注意を払って、立案の意図を正確に表現するのに最も適当な文字を用いて書かれているのであるから、成文法の解釈においては、まず、忠実にその文字をたどってその法令の意味を明らかにする必要がある⁸⁷。CFC 税制に関する裁判例⁸⁸においても、裁判所は、「そもそも租税法は、侵害規範であり、納税者の予測可能性及び法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、その明確性及び法的安定性を重視すべきことは当然である」と判示している。

つまり、我が国のように成文法主義を採る国では、法令の解釈は、原則として文理解釈から始められる。なぜならば、租税法律主義の目的が、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることから、その解釈は、法令が規定する文字や文章の意味するところに即して厳格に行う必要があるのである。

2. 目的論的解釈

目的論的解釈とは、法令、法規の達成しようとする目的、法令のあるべき趣旨から結論を導き出すという意味でいわれるものである⁸⁹。目的論的解釈には、次のような解釈技術が存在する⁹⁰。

① 拡張解釈

拡張解釈とは、法令の規定の文字を、それがふつう意味するところよりも若干広げて解釈する方法である。

② 縮小解釈

縮小解釈とは、拡張解釈とは逆に、法令の規定の文字、用語をそれがふつう意味するところよりも狭く解釈する方法である。

③ 変更解釈

変更解釈とは、法令の規定の文字を変更して、本来それが意味するところよりも別の意味に解釈する方法である。

④ 反対解釈

反対解釈とは、ある法令の規定をもととして、その規定にあることが書いてあることは、その裏として、それと逆の場合には逆の効果が生ずるといような趣旨の規定をも含んでいるものと解釈する方法である。

⑤ 類推解釈

類推解釈とは、似かよったことがらのうち、一方についてだけ規定があつて、他方につ

⁸⁶ 林修三『法令解釈の常識』（日本評論社、1975）91～92頁。

⁸⁷ 林・前掲注 86・92頁。

⁸⁸ 東京高判平成 19 年 11 月 1 日民集 63 卷 8 号 1979 頁。

⁸⁹ 林・前掲注 86・90頁。

⁹⁰ 林・前掲注 86・116～135頁。

いては、明文の規定がない場合に、その規定と同じ趣旨の規定が他方にあるものと考えて解釈する方法である。

⑥ 勿論解釈

勿論解釈とは、類推解釈の一亜種であって、ある法令の規定の立法の目的、趣旨等からみて、他の場合には明文の規定はないが、それと同じ趣旨の規定があると解することが条理の上から当然のことである、もちろんのことであると考えられる場合にとられる解釈方法である。

3. 目的論的解釈の検討（趣旨・目的の考慮）

原則として、成文法の解釈は、文理解釈から始める必要があるが、元内閣法制局長官の林修三氏は、「法令の解釈は、最終的には、具体的な問題について一定の法令を適用することを通じて、法の目的であるところの公共の福祉の実現、公共の秩序の維持、社会における正義と公平の実現を図るということであるから、文理解釈のみでそれが達成できない場合には、いろいろな道理、理屈に基づく論理解釈を取り入れ、法の目的が達成されるように努める必要がある⁹¹。」と述べられており、また、「法令の文理解釈から一応の結論が出て、立法目的あるいは立法趣旨に照らし合わせてみたとき、いかにもおかしい奇妙な結果になるというような場合には、文理からは多少無理だと思われる場合であっても、そういう立法目的、立法趣旨にふさわしい解釈をしなければならない。それが、正しい法令解釈の態度である（傍点筆者）⁹²。」と述べられている。

それでは、目的論的解釈の解釈理念である趣旨・目的はどのように明らかにすることができるのだろうか。そこで、立法の趣旨・目的を探求する資料となるのが、立法当時において公表された理由書や提案者の説明資料、国会における質疑応答の記録、原案が審議された各種の審議会等における審議経過等などである。

しかし、注意が必要なのは、立法当時に比べて、その法令の背景となる社会状態がすっかり変わった場合には、立法の趣旨・目的は、その新しい社会状態に合致するような形で理解する必要があるのか、という疑問である。この点については、「立法者意思説⁹³」と「法律意思説⁹⁴」という対立関係があり、「法律意思説」の考えの方が優位に立っているように思われる⁹⁵。しかしながら、林修三氏によれば、法令解釈について、「法令の解釈にあたっては、規定の文字、文言の文理を解釈することのほかに、その法令の趣旨、目的をつかむことが大切だということ、その法令の趣旨、目的は、原則としては、立法当時のものによって解釈すべきであり、それについては、立法当時の種々の資料、記録から推察される

⁹¹ 林・前掲注 86・191 頁。

⁹² 林・前掲注 86・104 頁。

⁹³ 立法者意思説とは、立法者の意図した趣旨を重視した考え方である。

⁹⁴ 法律意思説とは、現在の社会現象に応じた趣旨を重視した考え方である。

⁹⁵ 酒井克彦「租税法条文の読み方ー文理解釈か？趣旨解釈か？ー」税大ジャーナル 21 号（2013）21 頁。

立法者の意思というものが重要な基礎になるということ、しかし、法令というものは、ひとたび制定されてしまえば、それ自体独立した意味を持って歩き出すものであり、立法当時の事情や資料、立法者の意思のみにこだわるのは必ずしも正しい解釈態度ではなく、特に、法令の背景をなす社会状態が変化した場合においては、それをも取り入れて法令の趣旨、目的の真の意味をつかむようにしなければならないこと、立法当時全く予想されなかったことだからという理由だけで、法令の文字、文章から一応合理的に導き出され、かつ、結論からいっても社会の正義、公平の要求に合致するところの解釈を、頭からしりぞけてしまうのは正しい解釈態度ではないこと等である」と指摘されている⁹⁶。

このことを踏まえれば、法令の解釈にあたって考慮する趣旨・目的は、「立法者意思説」と「法律意思説」のどちらかが優位ということではないと考える。

既述したように、租税法の解釈については、租税法律主義の観点から、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える必要があり、原則的に文理解釈によって行われる。ただし、立法趣旨・目的を勘案せずただ文言を機械的・形式的に適用するという法解釈は誤りであり、あくまでも、文理解釈は、法の趣旨・目的、法的な構造に沿った文理解釈でなければならないとされており⁹⁷、制度の趣旨・目的を探求する必要がある。

しかしながら、改正の過程においては、改正の理由、法規の適用場面、原則と例外との関係など十分な議論がなされることなく、立法され、改正後においても『改正税法のすべて』が刊行されるのみであり、さらに、改正の趣旨・目的、射程距離などは必ずしも具体的に明示されていないことから、租税法規の立法過程において改正の趣旨・目的を具体的に明示すること、租税法規の内容、文言に関する具体的な質疑を制度化することなどが不可欠であると指摘されている⁹⁸。

次章以降では、適用除外基準を含む CFC 税制の趣旨・目的を踏まえた上で、裁判例を検討して行くこととする。

⁹⁶ 林・前掲注 92・110 頁。

⁹⁷ 占部・前掲注 40・39 頁。

⁹⁸ 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号（2011）259 頁。

第3章 裁判例から見た「独立企業としての実体」

第1節 安宅木材事件⁹⁹の争点と裁判所の判断

1. 税務申告及び更正処分等

原告（控訴人、上告人）は、東南アジア諸国の原木の輸出業者（以下、この節において「シッパー」という。）との間で継続的に南洋材の卸売りを営む内国法人である。原告は、昭和55年3月期ないし昭和57年3月期（以下、この節において「本件各事業年度」という。）において、措置法（昭和60年度法律第7号による改正前のもの。）66条の6第1項の適用を受けないものとして法人税確定申告書を所轄税務署に提出した。

しかし、課税庁（被告、被控訴人、被上告人）は、原告の香港子会社である ATAKA LUMBER HONGKONG LIMITED（安宅木材公司。以下、「ALH社」という。）は、措置法66条の6第3項に規定する適用除外基準を満たしていないから、措置法66条の6第1項の適用があるとして、本件各事業年度の課税対象留保金額（平成21年税制改正において「課税対象金額」に改められている。）相当する金額を益金に算入する法人税の更正処分を行った。

そのため、原告が、本件処分等の取消しを求めた事件である。なお、原告が大蔵大臣から軽課税国として指定されている香港に本店を有するALH社の発行済株式の全てを保有しており、ALH社が原告に係る措置法66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当することについては当事者間に争いが無い。

2. 対象法人の設立目的

東南アジアに所在するシッパーは、自国による為替管理が厳しく、資金の海外持ち出しが不自由であること、使途を公にしたくない資金を海外に貯留し、かつ、課税所得を低く抑えようとする事などの理由から、輸出代金の一部を海外に貯留することを希望することが多く、また、原告が南洋材の買付けを有利に進めるためには、これらのシッパーに対して金融の便の供与を行う必要があった。

しかし、我が国の為替管理の状況からして、原告自身が直接シッパーの上記要請に応えることが困難であった原告は、為替管理の緩やかな第三国の法人等を介してシッパーとの間での南洋材取引の代金の決済を行ういわゆるスイッチ取引及び金融サービスを行うため、

⁹⁹ 前掲注9参照。

東京との時差が少なく為替管理も緩やかで、シッパーの主体である華僑の事業の拠点である香港に、ALH 社を設立している。

3. 争点

安宅木材事件の争点は、ALH 社が措置法 66 条の 6 第 3 項に規定する管理支配基準を充足していたか否かである。

4. 裁判所の判断

(1) 管理支配基準充足の有無の判断基準

裁判所は、CFC 税制における管理支配基準について、「特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その所在地国で事業活動を行うことにつき十分な経済合理性がある場合にまでタックスヘイブン課税規定を適用することには、我が国企業の正常な海外投資活動を阻害する結果を招くことになるので避けるべきであるとの趣旨で設けられたものと解されることから、右の管理支配基準は、右のような場合に当たるかどうかを事業の管理運営の面から判断する基準」であるとした上で、管理支配基準の充足の有無の判断基準については、「当該外国子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催、役員職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が本店所在地国で行われているかどうか、業務遂行上の重要事項を当該外国子会社等が自らの意思で決定しているかどうかなどの諸事情を総合的に考慮し、当該外国子会社等がその本店所在地国において親会社から独立した企業としての実体を備えて活動しているといえるかどうかによって判断すべきものと解される」とし、租税特別措置法関係通達 66 の 6 - 16¹⁰⁰に沿った判断基準を示している。

(2) 管理支配基準充足の有無

裁判所は、ALH 社について、「取締役会や株主総会による同社の重要な意思決定を専ら原告の本店所在地国で行い、役員も全員が原告との兼務であって A 氏以外は ALH 社には常勤しておらず、ALH 社の役員を選任など人事に関する事項から新事務所の内装、披露晩餐会の開催等に至るまでの各種の ALH 社の事務処理の方針を原告において最終的に決定し、また、これらに要する費用の支出についても ALH 社では独自のその支出を決定するのではな

¹⁰⁰ 租税特別措置法関係通達 66 の 6 - 16 は次のように示されている。

措置法第 66 条の 6 第 3 項の規定の適用上、内国法人に係る特定外国子会社等がその本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（以下 66 の 6 - 16 の 2 までにおいて「管理支配基準」という。）の判定は、当該特定外国子会社等の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を勘案の上行うものとする。この場合において、例えば、当該特定外国子会社等の株主総会の開催が本店所在地国等以外の場所で行われていること、当該特定外国子会社等が、現地における事業計画の策定等に当たり、当該内国法人と協議し、その意見を求めていること等の真実があるとしても、そのことだけでは、当該特定外国子会社等が管理支配基準を満たさないことにはならないことに留意する。

く原告の決済を仰ぐといった方法で、その事業の管理、運営を行っていたものと考えられる。」とし、さらに「ALH社の業務の範囲やその具体的な内容自体も、専ら原告が自らの決定、判断によって各シッパーとの間で行う南洋材の取引によっていわば自動的に決定されてくるという仕組みになっており、ALH社の独自の判断によってこれを決定するというものではなかったものと考えられる。」ことから、「ALH社は、その本店所在地国たる香港において独立した法人としての立場でその事業を自ら管理、支配及び運営していたものとは到底いえず、むしろ、その親会社たる原告がその本店所在地国たる我が国においてその管理、支配を行っていたものといわなければならない」とし、ALH社は管理支配基準を満たしていないと判断している。

第2節 ニコニコ堂事件¹⁰¹の争点と裁判所の判断

1. 税務申告及び更正処分等

ニコニコ堂事件は、課税庁が平成7年2月7日付けで行った平成3年4月1日から平成4年3月31日までの事業年度（以下、この節において「本件事業年度」という。）における原告の法人税及び法人臨時特別税についての各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分について、原告がその一部の取消しを求めるものである。すなわち、課税庁は、原告の特定外国子会社等である香港を本店所在地国とする微笑堂が、措置法（平成4年法律第14号による改正前のもの。）66条の6第1項所定のCFC税制の適用除外基準を定める同条3項所定の基準である管理支配基準を充足しているとは認められないとして、本件事業年度に対応する微笑堂の平成2年9月1日から平成3年8月31日までの事業年度（以下、この節において「本件対応事業年度」という。）に係る課税対象留保金額に相当する金額を原告の本件事業年度の益金に算入したが、原告は、微笑堂は右管理支配基準を充足しており、また、右各更正処分等は信義則違反¹⁰²であると主張しているものである。

なお、微笑堂は、軽課税国である香港を本店所在地国としており、発行済株式の全てを保有していたことから、措置法66条の6第1項所定の原告に係る特定外国会社等に該当している。

2. 対象法人の設立目的

¹⁰¹ 前掲注10参照。

¹⁰² 民法1条2項は、「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行わなければならない」と定めているが、この規定が表している原則を信義誠実の原則又は信義則という。それは、要するに法律生活において、人は相手方の合理的な期待や信頼を裏切ってはならない、という原則である（金子・前掲注2・132頁）。

微笑堂は、昭和 61 年 9 月 26 日、原告の東南アジア・中国に対する進出の拠点を確保するため、原告の 100%出資により香港に設立された法人であり、本件対応事業年度には、社長の A 氏（原告の海外事業部長）、現地マネージャーの F 氏のほか、現地従業員 1 名が勤務していた。

事業内容は、平成 3 年 3 月にその所有の不動産を原告に売却するまでは、主に不動産の賃貸であったが、右不動産の売却後は、主に中華人民共和国に所在する合弁会社（北京国際藝苑有限公司、桂林賓館股分有限公司等）への投資、融資である。すなわち、微笑堂は、昭和 61 年 11 月から香港グッドホープビルディングの地下 1 階、1 階、8 階及び 9 階（以下、この節において右ビル全体又は微笑堂の取得部分を「本件ビル」という。）を取得し、同ビルの賃貸等を行っていたが、昭和 62 年 10 月に同ビルの 9 階を香港教育專業人員協会に、平成元年 10 月に同ビルの地下 1 階をマクドナルド（香港）に、平成 3 年 3 月 28 日には同ビルの 1 階及び 8 階を原告にそれぞれ譲渡した。そのため、同日以降は、原告の委託により、同ビルの原告所有部分の管理を行っているが、主な業務は、中華人民共和国で設立された前記合弁会社への投資、融資になっている。

3. 争点

ニコニコ堂事件の争点は、微笑堂が措置法 66 条の 6 第 3 項に規定する管理支配基準を充足しているか否かという点と、被告の本件各処分が信義則違反となるか否かという点¹⁰³である。本稿では、前者について検討する。

4. 裁判所の判断

(1) 管理支配基準充足の有無の判断基準

裁判所は、特定外国子会社等が管理支配基準を満たしているか否かについては、安宅木材事件判決とほぼ同様に、「当該子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催状況、役員構成、職務執行状況、会計帳簿の作成及び保管状況、その業務遂行

¹⁰³ 原告は事前に税務相談を行い課税負担がない旨の見解を得ていたことから、本件更正処分は信義則違反であるという主張に対して、裁判所は、「租税法規にて適合する課税処分について信義則の法理の適用による違法を考え得るのは、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合でなければならず、右特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示し、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」とし、「税務相談についていえば、税務相談は、納税者から申述された事実関係及び提供された資料を前提に、専ら行政サービスの一環として相談に応ずるものであるから、自ずと不確定要素が入り込むものであって、税務相談での回答は納税者の信頼の対象となる公式見解とすることはできない。」として、原告の主張を否定している。

上の重要事項を当該子会社等が自らの意思で決定しているかどうかなどの諸事情を総合的に考慮し、当該子会社等がその本店所在地国において親会社から独立した企業としての実体を備えて活動しているといえるのか否かによって判断すべき」と判示している。

(2) 管理支配基準充足の有無

裁判所は、微笑堂の事業実態について、微笑堂が原告へ本件ビルを売却した平成 3 年 3 月 28 日以前の微笑堂の状況と、それ以降の状況に分けて判断している。

まず、平成 3 年 3 月 28 日以前の微笑堂の状況について、裁判所は、「微笑堂は原告の 100% の子会社であり、その設立当時の代表取締役である A は同時に原告の貿易開発部長を兼ねておりその他の役員 4 名も原告の役員を兼務していたこと、微笑堂の役員のうち A 以外の取締役はいずれも香港での勤務を全くしておらず取締役会も日本で開催されていたこと、香港で開催された 3 回の株主総会も形式的なものであったこと、微笑堂の業務である不動産賃貸業も、A がテナントの決定・賃貸借契約の内容の決定をするほかは、香港の賃貸業者にテナントの募集、賃借人との交渉、賃料の回収、共用部分の管理を行わせており、微笑堂の従業員としては、現地で A の中学時代の教師である F 他 1 名を雇用し、F に不動産賃貸業務における日常的な管理事務、経理事務を行わせ、他の職員には主に本件ビル内の清掃等を行わせていたにすぎないこと、A は、昭和 63 年 8 月以降香港に滞在時には、原告の海外事業部の部長として、主に原告の中国でのホテル事業に携わっていたこと、A の香港での滞在日数は限られており、特に昭和 63 年以降の滞在日数は少なく、本件対応事業年度内である平成 2 年 11 月 8 日から平成 3 年 8 月 31 日までの間の勤務日数は、295 日間のうち 15 日間に過ぎなかったこと、微笑堂の唯一の基本的財産である本件ビルの取得は原告において決定し、また、本件ビルの地下 1 階及び 1 階の一部の微笑堂からマクドナルドへの売却については原告の取締役会の承認を受けており、さらに、微笑堂から原告への本件ビルの 8 階及び 1 階の一部の売却についても、原告が自らの株式市場への上場に向けた条件整備の中で本件ビルを微笑堂から買い受けその売買代金から原告の微笑堂に対する貸付金の回収を図ることが最善であるとの原告側の事情と判断のもとで行われていること、原告の微笑堂に対する貸付金は平成 3 年 3 月時点で約 24 億円あったこと、などが認められる。」とし、「微笑堂の事業の管理、運営について、親会社である原告の管理、支配が強く及んでおり、微笑堂の独立性の程度は低いものであったことがうかがえる」と判示している。

そして、平成 3 年 3 月 28 日以降の微笑堂の状況についても、裁判所は、「微笑堂は原告の委託を受けて本件ビルの不動産管理業をしているにすぎず、その管理業務や中国でのホテル事業の投資についての重要事項については、逐一原告の決裁のもとで行われており、その間の微笑堂の事業の運営についての原告の関与の実態からみると、微笑堂は、ほぼ完全に原告の管理、支配の下に置かれているものと評価することができる」とし、微笑堂は管理支配基準を満たしていないと判断されている。

第3節 安宅木材事件判決・ニコニコ堂事件判決の検討

安宅木材事件判決及びニコニコ堂事件判決は、「当該外国子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催、役員の職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が本店所在地国で行われているかどうか、業務遂行上の重要事項を当該外国子会社等が自らの意思で決定しているか」を考慮要素として用いることで、「当該外国子会社等がその本店所在地国において親会社から独立した企業としての実体を備えて活動している」のか否かを判断している。しかし、こうした考慮要素から、親会社等からどの程度の独立性が認められれば、管理支配基準が充足されるのかについては必ずしも明確ではない。そこで、安宅木材事件判決及びニコニコ堂事件判決から管理支配基準充足に必要な独立性について検討する。

1. 管理支配基準充足に必要な独立性の程度

ニコニコ堂事件判決において、原告は、「子会社は、株主である親会社に報告を行い協議をした上で事業活動を行うのは極めて当然のことであり、措置法通達の示している基準を親会社に適用する場合には、系列化の親会社の経営スキームを当然に考慮すべきであり、本件各処分のように措置法通達の判定基準を形式的に適用すると、親子会社の場合にはおよそ管理支配基準は適用の余地がないことになり不当である」と主張しているが、採用されていない。また、安宅木材事件判決においても、原告の株主総会や取締役会が親会社の本店所在地国で開催されること、また、役員が親会社の役員を兼務し常勤役員が1名であることなどは、いずれも子会社の場合には常態ともいえるべき事態であり、このことを根拠に管理支配基準が満たされていないとすることは相当ではないという主張についても、採用されていない。

そもそも、CFC 税制は、居住者及び内国法人並びに特殊非関連者がその発行済株式等の50%を超える株式等を保有する外国法人を外国関係会社とした上で、その発行済株式等のうち10%以上の株式等を保有する内国法人を適用対象法人とする仕組みであることから、親会社等が特定外国子会社等に支配力を及ぼしていることを前提としている。そのため、このようなCFC 税制の仕組みを踏まえると、上記原告の主張は一定の理由があるものと考えられる。

しかし、安宅木材事件判決の控訴審において、裁判所は、「ALH 社が控訴人の100%出資による子会社であることから出資者たる控訴人とALH 社との間に資本の論理が働き、控訴人が強力な発言権を行使し、ALH 社に対し指揮、監督を行うことは充分考えられるところである」とし、親子会社の間には支配が存在することについて一定の理解を示したものの、「資本の論理も子会社としての独立性を否定しない限度に止まるべきものであって、その指揮、

監督が事業の末端までに及ぶに至れば、ALH 社の独立した企業としての実態を否定するに至ることは必定であるといわなければならない」と判示している。

したがって、管理支配基準が要求する親会社等からの独立性は、親会社等から支配を受けることを前提としており、その上で、特定外国子会社等が、その事業遂行上の重要事項について独自の意思決定及びそれに基づく業務執行を行っているといえるのかを判断していることが考えられる。しかし、親会社等からの独立性の程度が過度に求められることになると、管理支配基準が充足されることは極めて限られた場合となってしまうのではないだろうか。この点、疑問が残るところである。

2. 業種と独立性の関係

安宅木材事件判決において、ALH 社が行っていた主たる事業が卸売業あるいはサービス業のいずれの範疇に属するものと見るべきかについては、当事者間に争いがあり、原告のALH 社の行っていた事業が貿易関連のサービス業に当たるものであるとし、そのような事業内容を前提とすれば、ALH 社を香港に設置することには十分な経済合理性が認められること、また、ALH 社がその本店所在地国たる香港においてその業務に対する管理、支配を行っていたこととなることから、管理支配基準が充足される旨主張した。

しかし、裁判所は、「措置法 66 条の 6 第 3 項の規定の文言からすれば、少なくとも管理支配基準を充足しているか否かの判断に関する限りでは、ALH 社の業務が卸売業とサービス業のいずれに該当するかということは、直接にはさほど決定的な意味を持たないものというべきである。すなわち、同項の規定からすれば、この管理支配基準を充たし本店所在地国で独立した企業の実体を備えて事業活動を行っていると思われる特定外国子会社等であっても、その行う事業の内容に応じて要求される非関連者基準や所在地国基準を充たしておらず、所在地国に本店を置く経済合理性が認められない場合には、なおタックスヘイブン課税の規定が適用されることとなっており、他方、本店所在地国で事業活動を行うことに十分な経済合理性が認められる場合であっても、およそ管理支配基準を充たされていない限り、なおタックスヘイブン課税規定が適用されることになっているのである。このような規定の仕方からすれば、同項にいう管理支配基準は、当該特定外国子会社等の業務の種別とは一応無関係に、その子会社等が独立起業としての実体を備えて、支配及び運営を行っていると思われるか否かを問題としているものと考えるのが相当である」とし、「ALH 社がこの管理支配基準を充足していたか否かも、ALH 社が親会社たる原告の管理支配を離れ実質的に原告から独立した法人としての立場で本店所在地国たる香港においてその事業活動を行っていたと見られるか否かを、その事業活動の実態に即して直載に判断すれば足りるものと考えられる」と判示している。

これは、管理支配基準については、実体基準と相まって、「所在地国において独立企業としての実体を備えているか否か」の必要条件を示したものであり、所在地国基準や非関連

者基準は、「その地において事業活動を行うことに十分な経済的合理性があるか否か」の必要条件を示すものであると明確に分けて解することで、結論を導き出している。

これに対して、中里実教授は、上記安宅木材事件判決のように管理支配基準を満たさないう限り適用除外とならないとすることは、管理支配基準その他の適用除外基準が、そもそも、「軽課税国に所在する子会社等であっても、その地に所在することに十分な経済合理性があれば課税対象とはされない¹⁰⁴」とする立法趣旨と相反するよう見受けられるとし、このような立法の経緯からいうならば、むしろ、管理支配基準を満たさなければ、経済合理性もないとすべきであろうし、管理支配基準も経済合理性のない場合を排除する基準としてその内容を構成すべきとしている¹⁰⁵。

また、占部裕典教授は、管理支配基準が業種・業態に「一応無関係に」判定される点について、業種が特定されることにより常勤役員数や従業員数、固定施設の規模等に相違が生ずることになるし、措置法 66 条の 6 第 3 項は、「その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものであること」と規定しており、その事業は主たる事業であり、「その事業の…運営」という文言からして、管理支配基準の適用にあたり、主たる事業の認定は不可欠であることから、このような規定の仕方を踏まえると、上記安宅木材事件判決のように述べることは文理上からも無理であるとしている¹⁰⁶。

したがって、これらの点について安宅木材事件判決の判示には疑問があるものの、ALH 社の取締役会や株主総会はいずれも親会社の本店所在地国で行われており、ALH 社が、その本店所在地国たる香港において重要な意思決定を行っていたとは言い難く、管理支配基準の充足を否定した安宅木材事件判決については当然と考える。

第 4 節 レンタルオフィス事件¹⁰⁷の争点と裁判所の判断

1. 税務申告及び更正処分等

レンタルオフィス事件は、課税庁が、原告（控訴人）に対して、シンガポール共和国（以下、「シンガポール」という。）において設立された P1PTE LTD（以下、この章において「P1 社」という。）は、措置法 40 条の 4 第 1 項（ただし、平成 16 年分及び平成 17 年分については平成 17 年法律第 21 号による改正前のもの、平成 18 年分については平成 18 年法律第 10 号による改正前のものをいう。）に規定する特定外国子会社等に該当し、同条の定める CFC 税制の適用があるとして、P1 社の課税対象留保金額に相当する金額が原告の平成 16

¹⁰⁴ 高橋・前掲注 18・95 頁。

¹⁰⁵ 中里実「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件」ジュリスト 997 号（1992）106 頁。

¹⁰⁶ 占部裕典『国際的企業課税法の研究』（信山社出版、1999）161 頁。

¹⁰⁷ 前掲注 11 参照。

年分ないし平成 18 年分（以下、この節において「本件各係争年分」という。）における雑所得の総収入金額にそれぞれ算入されることを前提に、原告の本件各係争年分の所得税について、いずれも更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、この節において本件各係争年分の更正処分を「本件各更正処分」、本件各係争年分の過少申告加算税賦課決定処分を「本件各賦課決定処分」、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各処分」という。）を行ったところ、原告が、P1 社は措置法 40 条の 4 第 4 項（ただし、平成 17 年法律第 21 号による改正前は、同条 3 項。）所定の同条 1 項の CFC 税制の適用除外のための要件を満たすため、本件各処分は違法な処分であるとしてそれらの取消しを求めている事案である。

2. 対象法人の設立目的

P2 社は、昭和 48 年 4 月 2 日に原告の父により精密ねじ等を販売することを目的に設立された内国法人である。

1990 年代、主要な顧客である AV 機器、家電、通信機器等の製造業者が海外、特に、ASEAN 諸国に製造拠点を設ける動きが加速したため、P2 社は、当初は、直接又は当時商社としての活動を中心的に行っていた P5 社を通じて日本から ASEAN 諸国の日系企業に対して製品を販売し、何か問題が生じた場合には原告が出張して対応していた。しかしながら、P2 社の競合相手が次々にシンガポールに販売子会社を設立する中、中間業者への手数料分だけ割高になっている印象を顧客に与えたり、顧客に対する機動的な対応ができないという事態を避け、上記の日系企業との取引を獲得し、拡大していくためには、P2 社自身の販売拠点を ASEAN 諸国に設ける必要があった。

しかしながら、当時、P2 社は ASEAN 諸国の現地事情には疎く、どこにどのような販売拠点を設立するのがよいか、設立した販売拠点をどのように運営するのがよいか判断する材料や能力を有していなかった。

原告は、平成 7 年頃に P4 と知り合い、シンガポールに出張の都度、P4 と面会し、P4 に対し、P2 社の ASEAN 諸国内での販売拠点の設置について相談していた。原告は、法制度、政治的・経済的安定性、地理的事情から、シンガポールが ASEAN 諸国への販売拠点として最も優れていること、競合他社もシンガポールに販売子会社を設けていたこと、P10 のタイの子会社 P11Ltd.がタイ国外から購入する部品をシンガポールにおいて集中的に購買していたこと、シンガポールであれば、P4 及び P4 の経営する P5 社による様々な支援を得られることから、シンガポールに販売拠点となる P1 社を設立している。

3. 争点

レンタルオフィス事件の争点は、P1 社が措置法 40 条の 4 第 4 項所定の实体基準及び管

理支配基準を充足するか否かである。また、これら適用除外基準の充足は、課税庁及び納税者のいずれに主張立証すべきかについても当事者間に争いがある。

4. 裁判所の判断

(1) 主張立証責任の所在

レンタルオフィス事件では、実体基準・管理支配基準の充足性の有無に関する具体的な判断に入る前に、適用除外基準の主張立証責任の所在について、裁判所は、「特定外国子会社等に当たる P1 社が措置法 40 条の 4 第 4 項所定の適用除外要件のうちの実体基準及び管理支配基準を満たすか否かが争点となっているところ、課税庁の属する被告側が P1 社が上記の各適用除外要件を満たさないことを主張立証する必要がある」と判示している。

(2) 実体基準充足の有無の判断基準

裁判所は、適用除外基準に実体基準が規定されたのは、「我が国に所在する親会社等から独立した企業として実体を備えているというためには、主たる事業を行うために必要と認められる事務所、店舗その他の固定施設を有している必要があるとの考え方に基づくものであり、実体基準は、物的な側面から独立企業としての必要条件を明らかにしたものである」とした上で、「実体基準が物的な側面から独立企業としての実体があるかどうかを判断する基準であるとするれば、固定施設を有しているというためには、特定外国子会社等が賃借権等の正当な権原に基づき固定施設を使用していれば足り、固定施設を自ら所有している必要はないものと解され」、また、「実体基準を満たすために必要な固定施設の規模は、特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態により異なると考えられるため、特定外国子会社等が使用している固定施設が必要な規模を満たしているか否かについては、特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態に応じて判断されるべきである」として、実体基準充足の有無の判断基準を示している。

(3) 実体基準充足の有無

裁判所は、「P1 社が小規模な卸売業であることに照らすと、必要となる事務所の規模は小さくて足り、受注発注という形態からすると、シンガポールにおいて取扱製品を保管する必要がないものと考えられる」とし、「したがって、P1 社が使用していた P5 社のレンタルオフィススペース及び P4 の専用執務室、P7 の倉庫スペースは事務所及び倉庫としては必要な規模と考えられ、P1 社は主たる事業である精密機械部品等の卸売業を行うために十分な固定施設を有していたものと認められる」ことから、P1 社は実体基準を充足していたと判示している。

(4) 管理支配基準充足の有無の判断基準

裁判所は、適用除外基準に管理支配基準が規定されたのは、「我が国に所在する親会社等から独立した企業として実体を備えているというためには、事業の管理、支配及び運営という機能面から見て独立性を有している必要があるとの考え方に基づくものであり、管理支配基準は、機能的な側面から独立企業としての必要条件を明らかにしたものである」とした上で、「管理支配基準が機能的な側面から独立企業としての実体があるかどうかを判断する基準であるとすれば、前提として、事業を行うために必要な常勤役員及び従業員が存在していることが必要であり、かつ、特定外国子会社等の業務執行に関する意思決定及びその決定に基づく具体的な業務の執行が親会社等から独立して行われていると認められるか否かについては、特定外国子会社等の株主総会及び取締役会の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所等を総合的に勘案することが必要である」として、管理支配基準充足の有無の判断基準を示している。

(5) 管理支配基準充足の有無

裁判所は、管理支配基準充足の有無の判断基準を示した上で、P1 社における、取締役の存在、従業員の存在、株主総会及び取締役会の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等などの考慮要素に加え、「P1 社がその事業を行うために必要な固定施設を有していたことを考慮すると、P1 社においては、経営上重要な事項に関する意思決定及び関係帳簿書類の作成・保管を含む日常的な業務の遂行は、いずれも P1 社の取締役である P4 及び P6 から営業担当者により行われていたことが認められるから、P1 社はその本店所在地国であるシンガポールにおいて、独立した法人としてその事業の管理・支配及び運営を自ら行っていたものと認められる」とし、P1 社は管理支配基準を充足していたと判示している。

第 5 節 レンタルオフィス事件判決の検討

レンタルオフィス事件判決は、適用除外基準が充足されているか否かに関する立証責任の所在について争われている。過去の裁判例では、適用除外基準が充足されているか否かに関する立証責任の所在については明らかにされてこなかったことから、適用除外基準の立証責任が課税庁にあることを明示したことは重要な意義がある。また、実体基準及び管理支配基準を充足しているか否かに関して納税者が勝訴している点にも、実務上大きな意義があると考えられる。そこで、まず、立証責任の所在について検討した上で、実体基準及び管理支配基準充足の有無の裁判所の判断について検討する。

1. 立証責任の所在

レンタルオフィス事件判決においては、適用除外基準の立証責任は課税庁にあることを明示したが、この点、課税庁は控訴審において明示的に争っている。課税庁は、「①外国子会社合算税制の適用除外要件を定める措置法 40 条の 4 第 4 項は、同条第 1 項の例外として規定されていること、②タックスヘイブンに所在する子会社等が配当を全く又はわずかしに行わず、留保所得を蓄積しているところに税の回避を推認し得るという考え方からすれば、適用除外要件の充足については、納税者において主張立証する必要があると考えられること、③課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することは困難であるのに対し、納税者は、子会社等の実態を容易に把握することができること、④同条第 6 項は、納税者に適用除外要件を満たしていることを明らかにする書類その他の資料の保存を要求している」とし、適用除外基準の立証責任については、納税者が負っていると解すべきである旨主張した。

しかし、裁判所は、「措置法 40 条の 4 第 4 項において、同条 1 項の規定は、4 項が規定する場合に該当するときは、適用しないとされているからといって、これを、4 項の要件が充足されたときに 1 項の規定は適用しないと解すべきなのか、あるいは、4 項の要件が充足されないときに 1 項の規定を適用すると解すべきなのかは、条文の構造だけからでは決められない」とし、加えて、CFC 税制は、「タックスヘイブンに所在する子会社等が配当を全く又はわずかしに行わず、留保所得を蓄積しているところに税の回避を推認し得るという考え方がその根底にあるとしても、「別個の法人格を有する外国法人の所得を株主の所得に算入するような措置は極めて異例なものといえる」とも評されていることからすれば、税の回避を推認し得るということが、適用除外要件の充足を納税者において主張立証する必要があるということに直ちに結び付くものではない」こと等から、課税庁の主張を排斥し、CFC 税制の適用除外基準を充足していないことの立証責任は、課税庁にある旨判示している。

取消訴訟における立証責任については、課税庁が法律の範囲内でのみ処分を下すことができることから、原則として課税庁が立証責任を負うと解される¹⁰⁸。ただし、この原則には課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、利益状況に応じて修正を加える必要があると理解されている¹⁰⁹。例えば、必要経費の損金性の立証責任については、原則として課税庁にあると解されるが¹¹⁰、特別経費については、多くの場合に原告に立証責任があると解されている¹¹¹。

この点、裁判所は、「国外に所在する子会社等の実態の把握についても、もともと、税金

¹⁰⁸ 清水敬次『税法（第六版）』（ミネルヴァ書房、2004）298 頁。

¹⁰⁹ 金子・前掲注 2・981 頁。

¹¹⁰ 徳島地判昭和 33 年 3 月 27 日行裁例集 9 卷 3 号 433 頁。これに対して、納税者側にあるとする裁判例（名古屋地判昭和 33 年 3 月 27 日行裁例集 14 卷 2 号 265 頁、仙台地判昭和 50 年 6 月 23 日月報 21 卷 9 号 1947 頁。）もある。

¹¹¹ 東京地判昭和 33 年 2 月 15 日行裁例集 9 卷 2 号 173 頁、大阪地判昭和 43 年 4 月 26 日行裁例集 19 卷 4 号 796 頁、大阪高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1233 頁、神戸地判昭和 53 年 9 月 22 日月報 25 卷 2 号 501 頁。

訴訟では、納税者側の事情が主張立証の対象となることが多い（国の事情や純然たる第三者の事情が主張立証の対象となることは、通常は、想定されない。）のであるから、主張立証責任を決めるに当たって、証拠への近さは、あまり重視すべきではないと考えられる」とした上で、「控訴人が、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定」の情報交換を定めた条項に基づき、シンガポール税務当局から情報を収集したように、国には、外国との間の租税条約や租税協定によって、相手国の税務当局を通じて納税者の国外の子会社等の情報を収集する手段が用意されている。したがって、課税庁にとって、国外に所在する子会社等の実態を把握することが困難であるとはいえない。」と判示している。

しかし、軽課税国指定制度下における軽課税国の選定基準は、「我が国との条約締結国の中には税負担が著しく低いものも含まれており、これらの国について租税回避が行われる可能性が皆無であるとはいえないことから、これらの国又は地域に所在する外国子会社等の実態やこれらの国の制度等を慎重に検討した上でやむを得ぬ場合にのみ軽課税国に指定する¹¹²」ことが説明されている。そのため、従来、我が国はいわゆるタックス・ヘイブンといわれる国とは租税条約を締結しないことをポリシーとしていた¹¹³。

平成4年度税制改正により軽課税国指定制度が廃止されたことから、租税条約を締結する国に所在する外国子会社等の中にも、税優遇措置の適用を受ける場合などにより、CFC税制の適用が生じるようになってきている。しかし、上述したこれまでの軽課税国の選定基準や、依然として限られた国又は地域でしか租税条約が締結され海外情報を収集できる手段が整備されていないことを踏まえると、レンタルオフィス事件判決における課税庁に立証責任があるという判断は必ずしも妥当とはいえないのではないだろうか¹¹⁴。

2. 実体基準の考慮要素

(1) 実体基準の判断基準

レンタルオフィス事件判決は、実体基準について、「物的な側面から独立企業としての実体があるかどうかを判断する基準であるとするれば、固定施設を有しているというためには、特定外国子会社等が賃借権等の正当な権原に基づき固定施設を使用していれば足り、固定施設を自ら所有している必要はないものと解され」、また、「実体基準を満たすために必要な固定施設の規模は、特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態により異なると考

¹¹² 高橋・前掲注18・98頁。

¹¹³ 佐藤正勝「タックス・ヘイブン対策税制」日税研論集33号（1996）125頁。

¹¹⁴ 本庄資教授は、「国内事案と異なり、国際課税事案における証拠となるべき情報の入手がきわめて困難な「情報の非対称性」の現実を顧みない点で、本判決が先例となり得るかどうか、CFCルール強化やアグレッシブ・タックス・プランニング開示制度及び移転価格文書化・国別報告、さらに外国の税務上の取扱いを考慮するリンク・ルール導入等に関するOECDのBEPSプロジェクトの国内法改革の勧告及び租税条約改正の動向を踏まえ、立証責任の所在に関する国内裁判所のあり方も見直されるなかで、その射程が今後問題となろう。」と述べられている（本庄資「外国子会社合算税制の適用除外要件の充足の有無」ジュリスト1472号（2014）129頁）。

えられるため、特定外国子会社等が使用している固定施設が必要な規模を満たしているか否かについては、特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態に応じて判断されるべきである」と判示している。そこで、これら実体基準の考慮要素に関する裁判所の判断について検討する。

(2) P1 社のオフィススペースの賃借の有無について

課税庁は、平成 17 年業務委託契約書において、オフィススペースの賃貸に関する条項が設けられておらず、P1 社の会計帳簿上も、P5 社に対する賃借料名目の支払がなく、P5 社に対する支払は全て業務委託料とされていることを根拠として、P1 社は P5 社のレンタルオフィススペースを賃借していなかった旨主張した。

これに対して、裁判所は、認定した事実から、「オフィススペースの賃貸に関する条項は、平成 17 年業務委託契約書には設けられておらず、平成 19 年業務委託契約書において初めて設けられたものであるが、本件業務委託契約の内容は、P1 社の設立後から P1 社各事業年度までの間、さらには、平成 19 年業務委託契約書の作成の前後を通じても変更がなかったことがうかがえるところ、本件業務委託契約は口頭で契約が締結され、平成 17 年業務委託契約書は、P1 社と P5 社との間の本件業務委託契約が成立してから 5 年程度経過後に作成されたものであり、…その書式は、P5 社と取引のあるどの会社にも使用できるよう定型の書式を用いたものであることが認められ、契約書作成の目的は本件業務委託契約の内容を正確に反映させることにはなかつたものと認められること、平成 19 年業務委託契約書の作成時には、…P5 社の建物の賃借料が高騰したことに対応するために、レンタルオフィススペースの賃貸料を上記の建物の賃借料に連動させることができるようにする必要があつたものと認められることに照らすと、…平成 17 年業務委託契約書及び平成 19 年業務委託契約書は、必ずしも本件業務委託契約の内容そのものが正確に記載されたものではない」とした上で、「P5 社が本件業務委託契約締結当時、シンガポールにおいて子会社等を設立する日系企業等への業務サポートサービスの提供を始めてそれほど間もないころであつて、各サービスの対価を定めた上で積上げ方式で業務委託報酬を算定する方式にしていなかつたことが認められるから、オフィススペースの賃借料は、業務委託報酬に含めて支払われていたものと認められる。」とし、課税庁の P1 社は P5 社のレンタルオフィススペースを賃借していなかつたという主張は採用できないと判示している。

また、課税庁は、P6 ら営業担当者は、P5 社から派遣されて P1 社の業務を行っていたのではなく、P5 社の受託業務を行っていたにすぎない旨主張する。

しかしながら、裁判所は、「平成 17 年業務委託契約書は、本件業務委託契約の内容を正確に反映させることを目的として作成されたものではないから、営業担当者の派遣に関する事項が平成 17 年業務委託契約書に存在しないことは、営業担当者が派遣されていなかつたことを推認させる事実とはいえない。むしろ、…営業担当者は、P4 及び原告から指揮監督を受けることはあつても、P5 社の中間管理職に対する報告等は義務付けられておらず、

指揮監督も受けていなかったことが認められるから、P1社の営業活動をP5社の業務としてではなく、P1社の業務として行っていたものと認めるのが相当である。」と判示している。また、「P6がP1社の営業担当者であった間は、P6のP1社の業績好転への貢献に報いるために、P6に対する賞与又は増額された給与の原資にするために、P1社からP5社に対する業務委託報酬が増額されて支払われていることも、人材派遣であることを強く推認させるというべきである」とし、この認定に反する課税庁の主張を採用することはできないと判示している。

これらは、いずれも契約書の不備に原因があり、オフィススペースを賃借する旨や、営業担当者等について派遣である旨を契約書において明示的に記載していれば、原告は本件課税処分を受けるまでには至らなかったと考えられる。そのような状況において、課税庁の主張を排斥したレンタルオフィス事件判決は、認定した事実に従う限り妥当な判断であったと考える。

(3) P1社の取引先・事業規模について

裁判所は、P1社の取引先や事業規模について、「P1社の扱う精密機械部品は、特殊圧造部品や特殊ねじであるため、取引先となる企業は限定され、大量仕入れや量販にはなじまず、P13社やP14社等の取引先から受注を得て、P2社及びP3社に対して発注し、出来上がった製品を顧客に納入するという受注発注の形態で行われており、取引先となる企業数が10社程度に限られ、売上高合計も日本円に換算すると、約7,600万円から1億2,000万円程度であったことが認められる」とした上で、P1社がこのような小規模な卸売業であることに照らすと、「必要となる事務所の規模は小さくて足り、受注発注という形態からすると、シンガポールにおいて取扱製品を保管する必要がほとんどないものと考えられる」とし、P1社は主たる事業である精密機械部品等の卸売業を行うために十分な固定施設を有していたものと認められる旨判示している。

実体基準を充足するために必要となる固定施設の規模は、特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態に照らして必要な程度を判断すべきであるところ、P1社の事業の業種や形態を考慮し、固定施設を有しているか否かを判断していることから妥当であろう。

しかし、レンタルオフィス事件判決が示す「小規模な卸売業」については、どのような状態を「小規模」と指すのか、その意義は必ずしも明らかにされておらず、その定義については、法令・通達上の根拠を欠いた主観的な基準を持ち込んでいる点で疑問が呈されている¹¹⁵。

3. 管理支配基準の考慮要素

(1) 管理支配基準の判断基準

¹¹⁵ 本庄・前掲注114・129頁。

レンタルオフィス事件判決は、管理支配基準について、「機能的な側面から独立企業としての必要条件を明らかにしたものである」とした上で、「管理支配基準が機能的な側面から独立企業としての実体があるかどうかを判断する基準であるとすれば、前提として、事業を行うために必要な常勤役員及び従業員が存在していることが必要であり、かつ、特定外国子会社等の業務執行に関する意思決定及びその決定に基づく具体的な業務の執行が親会社等から独立して行われていると認められるか否かについては、特定外国子会社等の株主総会及び取締役会の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所等を総合的に勘案することが必要である」と判示している。そこで、これら管理支配基準の考慮要素に関する裁判所の判断について検討する。

(2) 常勤役員の存在について

課税庁は、P1 社には常勤役員が存在しない旨主張し、その根拠として、P4 が、P5 社のマネージングディレクター（役員）であり、他に 7 社の法人の役員を兼務しており、P1 社から P1 社各事業年度において役員報酬を受領していないことを挙げた。

しかし、裁判所は、P4 は P1 社から役員報酬を受領していない点について、「原告と P4 は、P1 社設立時に P1 社の経営が軌道に乗るまで無報酬で業務に当たる旨合意しており、実際に、原告自身も P1 社各事業年度において役員報酬を受領していないことが認められる」と認定している。また、「P4 は、P1 社各事業年度において、P1 社以外に 7 社の法人の役員を兼務していたことが認められるところ、P4 が役員に就任するか否かは、単に P5 社が業務サポートサービスを提供している取引先であるということのみならず、P4 自身が当該法人の事業内容について知識を有している等の事情により自己が取締役に就任しても責任を持てると考えた法人に限られ、兼務していた法人の業務成績いかんにより役員報酬をもらっていない法人もあったことが認められるから、P5 社が P1 社から業務委託を受けておりその報酬が得られることのみをもって P4 が P1 社の取締役に名目的に就任したものと推認することはできない」と判示した。さらに、「P4 は、シンガポール在住取締役として、P1 社が法令・規制を遵守するために必要な各種届出等や税務申告を行い、P1 社の経理及び銀行取引及び為替管理を含む資金管理、営業担当者に対する指揮監督、売掛債権の督促・回収等の業務を行っていたものと認められるから、P1 社がその本店を置くシンガポールに取締役を置いていなかったものということとはできない」として、課税庁の主張を排斥した。

レンタルオフィス事件判決は、管理支配基準を充足する前提として「常勤役員」の存在を必要としているが、その「常勤役員」の意義については明らかにされることなく、結論的に P4 は「常勤役員」に該当するものと判断している。しかし、P1 社の取締役である P4 は、シンガポールで設立された P5 社のマネージングディレクターの他、7 社の法人の役員を兼務している。そのため、このような複数の会社を兼務する状態で「常勤役員」として認める判断については疑問がある。

(3) 従業員の存在について

P1 社には、従業員が存在しないという課税庁の主張に対して、裁判所は、P6 ら営業担当者は、P1 社が直接雇用するものではなく、P5 社から派遣を受けて P1 社の営業業務を行っていたものと認められるものの、「特定外国子会社等が親会社等から独立して自ら事業を管理、支配しているといえるためには、居住取締役の指揮監督を受けて実際に日常業務を行う従業員が存在すれば足り、当該従業員について特定外国子会社等自らが直接雇用していることまでは必要ではなく、親会社等以外の第三者から従業員の派遣を受けている場合を含むと解すべきである」とした上で、「P6 ら営業担当者は、P5 社の中間管理職による指揮監督ではなく、P4 又は原告による指揮監督を受けていたものであり、P4 による指揮監督は P5 社のマネージングディレクターとしてではなく、P1 社の取締役としてされたものと推認するのが相当である」と判示しており、P1 社に従業員が存在しない旨の課税庁の主張を排斥した。

レンタルオフィス事件判決から、管理支配基準が充足されているといえるためには、従業員が必ずしも直接雇用されていることは必要ではなく、派遣などの雇用形態を含むものであり、対象法人から指揮監督を受けていたものであって、その業務に関して一定の裁量権を有していれば、従業員の存在が認められると解される。

(4) 株主総会の開催場所について

課税庁は、原告が P1 社の発行済株式総数の 99.9%を保有しており、シンガポール会社法の定めによれば、P1 社の意思決定権を原告が掌握していることから、株主総会による意思決定は、原告の所在する場所で行われていたと解すべきである旨主張した。

しかし、裁判所は、「シンガポール会社法上は、株式会社の株主総会決議には普通決議と特別決議との 2 種類が存在し、原告の保有株式数は、普通決議及び特別決議のどちらにおいてもその帰趨を決するに足りる割合であることが認められるが、…P1 社各事業年度においては、株主総会の招集及び開催は、シンガポールにおいて行われており、P4 は株主として株主総会に参加していることが認められるところ、招集及び開催手続がシンガポールにおいて行われ、株主 2 名のうちの 1 名が実際にシンガポールで参加し、その旨の株主総会議事録も作成されているのであるから、P1 社の株主総会は、その本社が所在するシンガポールにおいて開催されたものと認められる」とし、課税庁の主張は、P1 社の大株主である原告の所在地を過度に重視し、大株主の所在地と株主総会の開催地とを混同するものであることから、採用することができないと判示している。

既に述べたように、CFC 税制は特定外国子会社等に対する親会社等による株主としての支配を前提にしているから、原告が P1 社の発行済株式総数を 99.9%保有し株主として支配しているという理由のみで、原告の所在地で意思決定がなされたとの上記課税庁の主張は、大株主の所在地と株主総会の開催地とを混同するものであり不当である。

レンタルオフィス事件判決は、上記のような考え方を踏まえ、P1 社の所在地国であるシ

シンガポールにおいて適法に開催された株主総会に、株主である P4 が実際に参加していたことから、シンガポールにおいて株主総会による意思決定が行われてと認定したものであり、妥当であると考ええる。

なお、管理支配基準は、特定外国子会社等の株主総会及び取締役会の開催場所は、物理的な開催場所で判定されている。しかし、現在はテレビ会議や書面によってその決議が行われることも多く、株主総会の開催地やその決議がなされた場所の判定は非常に微妙であるから、実務上は、株主総会の議長や株主総会決議議事録の作成者が、特定外国子会社等の所在地国に物理的にいない場合は、当該株主総会が当該所在地国外で開催されたと認定されるリスクが高くなることに注意が必要である¹¹⁶。

(5) 取締役会について

課税庁は、原告が P4 に相談せずに本件増資の引受けの可否を決定し、仮に原告が P4 に相談していたとしても、P4 も P1 社の重要事項について意思決定していたとみるのは適当ではない旨主張した。

これに対して、裁判所は、シンガポール会社法上、取締役による会議の招集手続等に関する規定は設けられておらず、P1 社の附属定款 81 条も、会議の開催自体は義務付けておらず、会議をどのように規律するかについても取締役の裁量に委ねられているという認定に基づき、取締役会の開催については特に言及することなく、「原告が P1 社の大株主であることからすれば、原告の意向を無視することはできないと考えられるものの、P1 社の取締役は原告と P4 の 2 名であり、…それぞれの役割分担や権限分配を決め、実際にそのとおりに役割や権限を分担・分配しながら P1 社の経営に当たり、P4 が分担する事項については裁量権を有していたものと認められるから、P1 社の重要事項について、専ら原告のみが意思決定していたものと推認することはできない」とし、被告の主張は、単なる推測の域を出るものではなく、採用することはできないと判示している。

レンタルオフィス事件判決は、特定外国子会社等の所在地国の会社法令に従って、経営上の重要事項についての意思決定が行われていることが必要となっており、会社法制上、取締役会の開催が義務付けられていない以上、実際にその開催の有無にとらわれることなく、管理支配基準の充足が認められると判断していることから妥当であると考ええる。

¹¹⁶ 中里実、太田洋、伊藤剛志、北村導人編『タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア』(有斐閣、2013) 166 頁。

第4章 裁判例から見た「経済合理性」

第1節 来料加工取引事件¹¹⁷の争点と裁判所の判断

1. 税務申告及び更正処分等

光学レンズ・光学機器の製造販売等を営んでいる日本法人（原告、控訴人。以下、この節において「A社」という。）が発行済株式総数の52%を保有する香港子会社（以下、「B社」という。）が、平成7年に、中国広東省の東莞市長安鎮人民政府對外經濟弁公室の100%出資により設立された郷鎮企業との間で、長安工場（以下、「a工場」という。）における精密プラスチック用金型等の来料加工業務を内容とする「協議書」（以下、この節において「本件協議書」という。）を作成した。その後、B社は、平成15年、東莞市長安鎮E区が100%出資により設立した中国の集団所有制企業D社との間で工場及び宿舍等を賃借する借用契約書（以下、この節において「本件借用契約書」という。）を、平成16年には、B社がD社からa工場の運営権の譲り受け契約（以下、この節において「本件運営契約書」という。）を、それぞれ締結した。

そして、これらの契約に基づき、B社は、a工場に原材料などのほか生産に必要な機械設備を無償で提供する一方、a工場で加工・組立てがなされた製品を全量引き取り、当該製品を第三社に販売する事業を行っていた。

このような事実関係の下、課税庁は、A社の平成15年3月期、平成16年3月期及び平成17年3月期（以下、この節において「本件各事業年度」という。）の法人税につき確定申告をしたところ、A社の本件各事業年度の法人税につき、中華人民共和国（以下、「中国」という。）香港特別行政区（以下、「香港」という。）に本店を有するB社が措置法（平成17年法律第21号による改正前のもの。）66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当し、その「主たる事業」である「製造業」を主として中国で行っており同条3項各号の適用除外基準に該当しないため、同条1項に規定するCFC税制が適用され、B社に係る同項所定の課税対象留保金額に相当する金額をA社の所得の金額の計算上益金の額に算入すべきである等として更正処分等を行ったところ、A社が、B社の「主たる事業」は「卸売業」であり、措置法66条の6第3項1号、措令39条の17第2項1号で定める適用除外基準に該当し、仮にその「主たる事業」が「製造業」であるとしても香港は中国の一部であり、同法66条の6第3項2号、同令39条の17第5項3号で定める適用除外基準に該当する等の理由により措置法66条の6第1項は適用されず、更正処分等はいずれも違法であるとし

¹¹⁷ 前掲注12参照。

て、その取消しを求める事案である。

2. 対象法人の設立目的

外国企業が中国へ進出する場合には、出張所（常駐代表処）、委託加工（来料加工等）、法人形態などの進出形態が考えられるが、委託加工については、会社を設立せずに中国で生産加工を開始できるため、会社設立手続き等の複雑な作業が不要であり、投下資金が少額で済むとされている^{118・119}。そして、中国において最も普及している委託加工形態が来料加工なのである¹²⁰。

本件で問題となっているのは、広東省で主に行われている広東型来料加工（以下、「来料加工」という。本稿での来料加工は広東型来料加工を指す。）である。来料加工とは、外国企業が中国法人と委託加工契約（協議書）及び工場の運営権を譲り受ける経営委任契約（合同書・補充協議書）等の契約を締結する。そして、当該企業が中国国内の工場に対して、原材料などのほか生産に必要な機械設備を無償で提供し、当該中国国内の工場は委託者である当該企業の指示する仕様等に基づき製品の加工を行い、それによって加工された製品を当該企業が引き取った上で、加工賃のみを支払う、という一連の取引のことをいう。

来料加工を行うメリットとしては、以下のようなものが挙げられる¹²¹。

- ① 中国において、関税と付加価値税が徴収されない。
- ② 香港ドルでの決済が可能。
- ③ 香港法人の所得税率が、利益の源泉が中国である来料加工貿易を行う場合、2分の1となる。
- ④ 中国に法人を設立する必要がないことから、中国では出資金が不要。
- ⑤ 豊富な人材と人件費の安さがある。
- ⑥ 香港の物流上のメリット。

3. 争点

来料加工事件の争点は、B社の「主たる事業」が「卸売業」と「製造業」のいずれに該当するのか、また、仮にB社の「主たる事業」が「製造業」であると判断された場合に所在地国基準を充足するのか、そして、目的論的解釈によりCFC税制が適用されないといえる

¹¹⁸ ジェトロ香港センター編『中国華南・香港進出マニュアル』（ジェトロ、2003）18頁。

¹¹⁹ 出張所については、開設手続きが簡単で、比較的短期間に開設することができるが、直接的な営業行為ができず、活動範囲が、本社のための情報提供活動、市場調査等の補助的業務に限定されている。また、法人形態については、国内販売・輸出等の各種形態に対応することができるが、法人の設立には、委託加工形態に比べて手間と時間がかかること、資本金などの資金の投下が必要なこと、会社設立以降は会社の管理・運営のための手間がかかることから、中国での実務経験が不足している場合は、慎重に対応する必要がある（ジェトロ香港センター編・前掲注118・16～21頁）。

¹²⁰ ジェトロ香港センター編・前掲注118・18頁。

¹²¹ ジェトロ香港センター編・前掲注118・2～6頁。

のか否かである。

4. 裁判所の判断

(1) 「主たる事業」の判断基準とその判断

裁判所は、「主たる事業」の判断基準について、「非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるかを決めるための特定外国子会社等の「主たる事業」の判定（製造業又は卸売業のいずれであるか等の判定）は、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情（関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容を含む。）を社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきであり、関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるべきものではないと解するのが相当である」と判示している。

その上で、裁判所は、製造業は、「自らの製品を製造した上で販売する事業」であり、卸売業は、「製品の販売を行うものの、自ら製品を製造するのではなく、他社が製造した製品（委託加工製品を含む。）を購入した上で販売する事業」として、卸売業と製造業とは、「販売する製品の製造を自ら行っているか否か」により区別されるとし、その判断に当たっては、「現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、(ア)製品製造のための①生産設備（工場建物、製造設備等）の整備、②人員（監督者、技術者、単純労働者等）の配置及び③原材料・補助材料等の調達等への当該特定外国子会社等の関与の状況を踏まえた上で、(イ)<A>当該特定外国子会社等の設立の目的、製品製造のための(a)人員の組織化、(b)事業計画の策定、(c)生産管理（品質管理、納期管理を含む。）の策定・実施、(d)生産設備の投資計画の策定、(e)財務管理（損益管理、費用管理、原価管理、資産・資金管理等を含む。）の実施及び(f)人事・労務管理の実施等への当該特定外国子会社等の関与の状況等を総合的に考慮した上で、(ウ)製品の製造・販売を行うために関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容も勘案しつつ、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、社会通念に照らして個別具体的に判断すべきものと解される」と判示している。

そして、裁判所は、上記の判断枠組みに沿って検討を行い、「B社は、香港の商業登記簿において「業務性質」につき製造業を意味する「MFG」(Manufacturing)と登記するなど、b事務所及びa工場の一体的な運営による製品の製造販売を目的とする会社として当該運営に係る事業展開を予定して設立され、また、a工場における人員の組織化、事業計画の策定、生産管理の策定・実施、生産設備の投資計画の策定、財務管理の実施、人事・労務管理の実施等のすべての面において主体的に関与していたものといえる」とし、加えて、「本件協議書や本件借用契約書及び本件運営契約書の内容も併せかんがみれば、B社は、a工場の経営を請け負い、a工場の生産経営管理につき権利を有し、企業のすべての経営コ

ストを負担することになるのであるから、B社が中国当局の100%出資企業としての実質的な一体性がうかがわれる三企業と提携して遂行する事業の全体を本件契約書の全体を勘案しつつ具体的な事実関係に即して客観的に観察すれば、社会通念上、B社は実質的にa工場において自ら販売製品の製造を行っていたと解するのが自然であるといえることができるとし、B社の「主たる事業」は、「製造業」であるというべきであると判示した。

(2) 所在地国基準充足の有無

裁判所は、香港については、いわゆる「一国二制度」の原則が適用されており、中国とは異なる独自の税制を有し、かつ、その租税の負担が著しく低く定められた「地域」に該当するため、B社は、その主たる事業である製造業を主として香港以外の「地域」で行っているとし、所在地国基準は充足されないと判示している。

(3) 目的論的解釈

原告は措置法66条の6第3項の立法趣旨に鑑みれば、当該国において実体のある特定外国子会社等（実体基準及び管理支配基準のいずれも満たすもの）が、経済的合理性のある活動を行っているにもかかわらず、同条3項の適用除外基準のうち、特に「事業」によって基準が異なる形式を採用している非関連者基準及び所在地国基準について、これを形式的に適用すると適用除外とならず、同条1項が適用される結果、我が国企業の国際競争力を弱めるというような事態が生じる場合には、同条1項は適用されないという目的論的解釈を採るべきである旨主張した。

しかしながら、裁判所は、「租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合にはじめて、規定の趣旨・目的に照らしてその意味内容を明らかにする目的論的解釈が行われるべきであって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うべきではないと解される」とした上で、「措置法は、①66条の6第1項において、課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、外国子会社を通じて不当に租税の負担を回避する事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、タックス・ヘイブン税制を定めた上で、②例外的に、同条3項において、同様に課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、正常かつ合理的な経済活動につき同税制の適用を除外する趣旨で、当該特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その行う主たる事業が十分な経済的合理性を有すると考えられる一定の場合について、具体的かつ明確な要件を定めて、上記①の立法目的を損なわない範囲で、限定的に同税制の適用除外を認めたものであって、同条3項の適用除外要件の定めは明確であり、文理解釈によってその意味内容を明らかにすることが可能である」と判示している。そして、裁判所は、原告の主張は、「要するに、措置法の条文にはない独自の適用除外要件を創設して同条3項の適用除外の範囲を拡大すべき旨を主張するもので

あって、実質的には立法論の範疇に属するものといわざるを得ず、しかも、原告が主張する同条1項への付加要件、すなわち、同条3項の適用除外の範囲拡大の要件自体（我が国企業の国際競争力の低下等）が極めて不明確なものであって、それによって課税執行面における安定性を確保することは到底不可能と考えられるから、上記のとおり租税法規の解釈の在り方に照らし、措置法66条の6の解釈論として所論を採用することはできない」と判示している。

第2節 来料加工取引事件判決の検討

来料加工事件判決では、B社の「主たる事業」は「製造業」とであると認定し、所在地国基準を充足しないと判示した。しかし、この判断にはいくつか疑問がある。また、控訴審における納税者の追加的主張に対する判断についても疑問があることから、以下で検討する。

1. 「主たる事業」の判断について

(1) 「主たる事業」に係る事実認定の手法について

裁判所は、B社の「主たる事業」の判断について、「関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるべきものではないと解するのが相当である」とした上で、その判断に当たっては、「現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、(ア)製品製造のための①生産設備（工場建物、製造設備等）の整備、②人員（監督者、技術者、単純労働者等）の配置及び③原材料・補助材料等の調達等への当該特定外国子会社等の関与の状況を踏まえた上で、(イ)<A>当該特定外国子会社等の設立の目的、製品製造のための(a)人員の組織化、(b)事業計画の策定、(c)生産管理（品質管理、納期管理を含む。）の策定・実施、(d)生産設備の投資計画の策定、(e)財務管理（損益管理、費用管理、原価管理、資産・資金管理等を含む。）の実施及び(f)人事・労務管理の実施等への当該特定外国子会社等の関与の状況等を総合的に考慮した上で、(ウ)製品の製造・販売を行うために関係当事者との間で作成されている契約書の記載内容も勘案しつつ、事業実態の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、社会通念に照らして個別具体的に判断すべきものと解される」とし、「本件契約書の全体を勘案しつつ具体的な事実関係に即して客観的に観察すれば、社会通念上、B社は実質的にa工場において自ら販売製品の製造を行っていたと解するのが自然であるという」ことから、B社の「主たる事業」は、「製造業」と認定している。

確かに、適用除外基準の業種分類のような課税要件事実の認定にあたっては、法律関係の「形式と実質」に相違がある場合には、形式に従って認定を行うのではなく、実質に従

って判断し認定する必要がある¹²²。ただし、このことは、「表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではない¹²³」と解されている。

本件のような来料加工は、香港法人が中国企業と委託加工契約を締結し、別途香港法人が中国企業から工場の運営権を譲り受けるという 2 つの契約が存在することに、その特徴がある。しかし、裁判所は、来料加工契約という真実に存在する法律関係ではなく、B 社の事業内容の実質から主たる事業が卸売業であることを否定し、製造業を営んでいると認定しており、このような課税要件事実の認定手法については疑問があるといわざるを得ないだろう。

さらに、裁判所の上記判断の根拠には、このような 2 段階を経る異例な契約は通常は締結されないという考えが背後にあるものと思料されるが、本件では、B 社が中国企業と委託加工契約を締結し、一方で B 社を受任者とする経営委任契約を締結していたと認定しており、ここでいう経営委任とは、会社がその営業の経営を他人に委託する契約であると説明される¹²⁴。この場合、その経営は依然として委託会社の名義をもって行われるが、その計算は委託会社に帰属する場合と受託者に帰属する場合とがあり、後者がむしろ普通であって、狭義において経営の委任というときはこの場合のみを指している¹²⁵。そのため、経営権は経営委任の受託者に移転するものではなく、本件に当てはめると、経営委任が実行されていても、委託加工の経営権（経営主体）は委託者である D 社（a 工場）であり、受託者である B 社は製造業の経営主体とはならないのである¹²⁶。

こうした契約解釈を踏まえると、B 社が実質的に製造業を営んでいるとの認定は妥当せず、上記のように来料加工契約は委託加工契約と経営委任契約が組み合わされたものであると解するのが相当であり、卸売業を営んでいるものとして、非関連者基準を適用すべきであると考える。

（2）日本標準産業分類と非関連者基準の趣旨

非関連者基準は、特定外国子会社等の主たる事業が、卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業である場合に適用される場所、これらいずれの業種に判定されるか否かは、原則として「日本標準産業分類」に基づいて判定する必要があると租税特別措置法関係通達 66 の 6-17¹²⁷に示されている。この日本標準産業分類では、まず、製

¹²² 金子・前掲注 2・137～138 頁。

¹²³ 金子・前掲注 2・138 頁。

¹²⁴ 山田二郎「租税訴訟学会 タックス・ハイブンを対策税制と来料加工取引—東京地裁平成 21 年 5 月 28 日判決を素材として—」税務事例 41 巻 10 号（2009）44 頁。

¹²⁵ 大隅健一郎『全訂会社法論 中巻』（有斐閣、1959）51 頁。

¹²⁶ 山田・前掲注 124・44 頁。

¹²⁷ 租税特別措置法関係通達 66 の 6-17 は次のように示されている。

造業については、有機又は無機の物質に物理的、化学的变化を加えて新たな製品を製造し、これを卸売りする事業所が分類されるとし、主として、新たな製品の製造加工を行う事務所や新たな製品を主として卸売する事務所であるとされている。ここでいう事務所については、一般に工場、作業所などと呼ばれるものであり、主として管理事務を行う本社、本店などは、管理する全事業所を通じての主要な経済活動に基づき、その経済活動が分類されるべき分類項目の属する「管理、補助的経済活動を行う事業所」の該当項目に分類し、別の場所にある自己製品の販売事業所は卸売業、小売業に分類されている。次に、同分類では、製造問屋について、「自ら製造を行わないで、自己の所有に属する原材料を下請工場などに支給して製品をつくらせ、これを自己の名称で販売するもの」旨規定されており、製造問屋は製造業とせず、卸売業に分類されている。

そして、この製造問屋の定義に来料加工が当てはまるか否かが問題になるところ、製造問屋は、我が国の概念であり、来料加工とは必ずしも完全に一致するとはいえないものの、来料加工が香港子会社と隣接する広東省の各都市に散在する中国側工場との委託加工契約により成り立っている点、また、原材料を香港子会社が調達し、中国側に支給している点を踏まえると、この二つの形態には極めて高い類似性が存在していることから、まさしく製造問屋の定義に当てはまっているといえる¹²⁸。

もともと、日本標準産業分類は、統計の正確性と客観性を保持し、統計の相互比較性と利用の向上を図ることを目的として設定された統計基準であることから、同分類による業種分類は、あくまでも原則であり、CFC 税制が業種ごとに適用される適用除外基準の内容を変えている趣旨に照らして不合理な場合には、必ずしも同分類による業種分類に拘泥する必要はないと解すべきであろう¹²⁹。

非関連者基準が適用されるとして列挙された業種については、その事業の範囲が必然的に国際的にならざるを得ないことから、地場経済との密着性よりもその事業の大宗を関連者以外の者との取引から成っているかどうかで経済合理性を判断するところ、このような非関連者基準の趣旨からも来料加工をその対象として判断すべきと考える。来料加工は、香港子会社が香港を拠点にアジア諸外国等から安価な材料を調達し、それを華南の工場に委託加工に出し、出来上がった製品を引き取り、香港から日本を始め世界各国へ販売することとなっており、まさしく国際的な事業とならざるを得ないであろう¹³⁰。そして、業種の判定については適用除外基準の趣旨から行うべきとの見解が示されている¹³¹。そのため、適用除外基準の趣旨に鑑みれば、まさしく来料加工は非関連者基準によって経済合理性を

特定外国子会社等の営む事業が措置法第 66 条の 6 第 3 項第 1 号又は措置法令第 39 条の 17 第 12 項第 1 号若しくは第 2 号に掲げる事業のいずれに該当するかどうかは、原則として日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定する。

¹²⁸ 品川克己「来料加工貿易に対するタックス・ヘイブン税制の適用について（下）」税経通信 63 巻 2 号（2008）208 頁。

¹²⁹ 岩崎政明「歯科技工所のみなし仕入率に日本標準産業分類を適用することの当否」山田二郎、大塚一郎編『租税法判例実務解説』（信山社出版、2011）197～198 頁。

¹³⁰ 品川・前掲注 128・208 頁。

¹³¹ 橋本秀法「来料加工とタックスヘイブン対策税制」税大論叢 52 号（2006）398 頁。

判定すべきであると考える。

2. 所在地国基準について

(1) 「国又は地域」の判断について

裁判所は、措置法 66 条の 6 第 1 項において「国又は地域」と定めた趣旨は、仮に、「国」単位のみで CFC 税制を適用するとした場合、例えば、租税の負担の著しく低いタックス・ヘイブンとして著名なグレートブリテン及び北アイルランド連合王国（以下、この節において「英国」という。）領バミューダ、同ケイマン諸島、同ヴァージン諸島など、一般的には必ずしも租税の負担が著しく低いとはいえない「国」のうちの租税の負担の著しく低い特定の「地域」に所在する外国関係会社の留保利益が合算課税の対象とならないこととなるため、「国又は地域」と規定することによって、ある「国」のうちの租税の負担が著しく低く定められた特定の「地域」に所在する外国関係会社についても、CFC 税制の適用対象に含めることとした点にあるとした上で、香港については、いわゆる「一国二制度」の原則が適用されており、中国とは異なる独自の税制を有し、かつ、その租税の負担が著しく低く定められた「地域」に該当するため、B 社は、その主たる事業である製造業を主として香港以外の「地域」で行っているとし、所在地国基準は充足されないと判示している。

しかし、上記裁判所の判示については、所在地国基準の趣旨を考慮する必要があると考える。すなわち、所在地国基準は、特定外国子会社等が、その本店所在地国において資本投下を行い、その地の経済と密接に関連して事業活動を行っている場合には、その地に所在することについて十分な経済合理性が推認できるという認識に立つものであり、経済合理性を地域経済との密着性に求めるものである。来料加工は、地理的に隣接している香港及び華南が一体となって発展してきた経緯を踏まえれば、これを一つの「国又は地域」という地域経済圏のような範囲で捉えることで、地域経済との密着性を判断するのである。香港が中国とは異なる税制であることを捉え、香港と華南を中国内の別の地域として扱うのではなく、上述したように所在地国基準の趣旨を踏まえれば、香港と華南を一つの「国又は地域」と考えるべきであろう。

(2) 「主として」の判断について

来料加工取引事件判決では、原告は、B 社が a 工場の生産管理等を行っているのだから、販売行為のほのかにこのような生産管理等を行っているという B 社の本店の負担している機能及びリスクの重さに鑑みれば、本店所在地国たる香港で主として製造業を行っているというべきと主張した。

これに対して、裁判所は、人員面でも総費用面でも、a 工場における製造行為が B 社の事業の中核であること、B 社の従業員のうち長安に居住していた者が a 工場の総経理、副総経理、部長等の管理職に就き、a 工場における製品製造及び生産管理等の指揮・監督を主

体的に行っていたことなどから、B社がその主たる事業である製造業を主として行っていたのは、a工場の所在する地域であったと判断している。

確かに、製造業における所在地国基準は、「その事業にとり本質的な行為（例えば製造業なら製造という行為）が本店所在地国で行われている¹³²⁾」ことを前提としているため、B社の「主たる事業」が「製造業」であり、その本質的な行為である製造行為を行っているa工場の所在する地域を「主として」行われている場所と判断することは理解しやすい。しかし、例えば、製造行為自体は、設計図があれば単純な組立作業であり、設計図の作成が非常に重要で付加価値のある行為である製造業の場合は、必ずしも製造行為が行われている場所を「主として」行われている場所と判断する必要はないと考えられる¹³³⁾。

このように考えると、「主たる事業」が「製造業」と分類されたとしても、それだけで製造行為を本質的な行為と捉えるのではなく、その事業の重要な部分を検討した上で、「主たる事業」が「主として」行われている場所を判断する必要があると考える。そして、その事業の判断に際して重要な部分とはどのような行為であるかの判断基準については、さらなる検討が必要であろう。

3. 法律実質主義違反について

控訴審において、原告は、B社の「主たる事業」が製造業であると判示した原判決は、経済実質主義による判断であり、最高裁判所平成19年9月28日第二小法廷判決（民集61巻6号2486頁（以下、「双輝汽船事件」という。))の採用する法律実質主義に違反すると主張した。

双輝汽船事件は、海運業を営む内国法人である上告人が、パナマ共和国（以下、この節において「パナマ」という。）において設立した子会社であるA社に生じた欠損が実質的には親会社である上告人に帰属するとして、これを上告人の損金に算入して平成6年8月1日から同7年7月31日まで、同年8月1日から同8年7月31日まで及び同年8月1日から同9年7月31日までの各事業年度に係る法人税法等の申告をしたところ、課税庁から、A社の欠損を上告人の損金に算入することは措置法66条の6（旧）の規定の認めるところではないなどとして、法人税等の更正及び過少申告加算税賦課決定を受けたので、これを争った事案である。

最高裁は、「A社は、本件各事業年度において上告人に係る特定外国子会社等に該当するものであり、本店所在地であるパナマに事務所を有しておらず、その事業の管理、支配及び運営は上告人が行っており、措置法66条の6第3項所定の要件は満たさないが、他方において、パナマ船籍の船舶を所有し、上告人から資金を調達した上で自ら船舶の発注者として造船契約を締結していたほか、これらの船舶の備船に係る収益を上げ、船員を雇用す

¹³²⁾ 国税庁・前掲注6・164頁。

¹³³⁾ 中里・前掲注116・130頁。

るなどの支出も行うなど、上告人とは別法人として独自の活動を行っていた」ことから、「本件においては上告人に損益が帰属すると認めるべき事情がないことは明らかであって、本件各事業年度においては、A社に損益が帰属し、同社に欠損が生じたものというべきであり、上告人の所得の金額を算定するに当たり、A社の欠損の金額を損金の額に算入することはできない。」と判示している。

また、補足意見として古田佑紀判事は、「法人は、法律により、損益の帰属すべき主体として設立が認められるものであり、その事業として行われた活動に係る損益は、特殊な事情がない限り、法律上その法人に帰属するものと認めるべきものであって、そのことは、ある法人が、経営上は実質的に他の法人の事業部門であるような場合であっても変わるものではないというべきである。措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社等に関し、その事業として行われた活動に係る個々の損益について、それ自体が当該特定外国子会社等に係る内国法人に帰属するものとせず、当該特定外国子会社等における事業活動に係る損益の計算に基づく未処分所得につき、内国法人が保有する株式数等に応じて所定の範囲で、これを内国法人の所得に算入することとした規定であることは文理上明らかであり、法人の事業活動に係る損益の帰属について前記の理解を前提として、特定外国子会社等が外国の法人であることをも踏まえて特別の措置を定めた規定と解すべきであると考え。本件において、原審が適法に確定した事実によれば、A社における船舶の保有、その運用等がすべて上告人の決定によるものであるとしても、これらは、措置法 66 条の 6 の上記趣旨をも考慮すれば、法律上 A 社の事業活動と認めるべきものであることは明らかであり、したがって、これらの活動に係る損益は同社に帰属するものであって、上告人に帰属するものではないというべきである。」と述べている。

双輝汽船事件における特定外国子会社等である A 社は、上告人がパナマに設立した子会社であるが、パナマに事務所を有していないペーパーカンパニーであり、その事業の管理、支配及び運営は上告人がすべて行っていたことから、経済的実質主義によれば、損益の帰属先は上告人にあると判断されることが考えられる。しかし、上記最高裁判決では、パナマ船籍の船舶を所有している点、上告人から資金を調達した上で自ら船舶の発注者として造船契約を締結していた点、これらの船舶の傭船に係る収益を上げ、船員を雇用するなど支出も行っていった点から、A社に損益の帰属先がある旨判示しているが、これは法律上の帰属先に重点を置いた法律実質主義を採用していると考えられる。

課税物件の帰属に関し、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属すると見られる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」として、実質所得者課税の原則を規定しているが、この規定の解釈については、経済的帰属説と法律的帰属説の 2 つの見解がある¹³⁴。

経済的帰属説は、上記の規定を課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相

¹³⁴ 金子・前掲注 2・170 頁。

違っている場合は、経済上の帰属に即して判定すべきであるとする見解であるのに対して、法律的帰属説は、上記の規定を課税物件の法律上（私法上）の帰属について形式と実質とが相違している場合は、法的な実質に即して帰属を判定すべきとする見解である¹³⁵。

そして、経済的帰属説について金子宏名誉教授は、「経済的帰属説を採ると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難を伴う、という批判がある」とし、法律的帰属説が妥当であるとしている¹³⁶。

これらのことを踏まえ原告は、主たる事業の判定は、経済的実質主義ではなく、法律実質主義により判断するべきと主張していると考えられる。

しかしながら、法人税法 11 条の実質所得者課税と CFC 税制とはそれぞれ独立した規定として存在することが意図されており、CFC 税制が法人税法 11 条の実質所得者課税の原則の確認規定ではなく創設規定であると理解されている^{137・138}。裁判所においても、「法律実質主義か経済実質主義かは所得の帰属の判定をめぐる問題であり、本件ではそれとは異なる措置法 66 条の 6 第 3 項の適用の前提となる特定外国子会社等の主たる事業の判定を問題としているのであるから、事業の実体に即して主たる事業を判定するという」判断が法律実質主義に反するとの上記主張は当たらないと判示している。両者が異なる制度である以上、裁判所の上記判断は妥当であると考えられる。

4. 私法関係準拠主義違反について

控訴人は、B 社の主たる事業の判定に当たっては、準拠法である中国法令に基づく本件各契約書等の解釈に基づく法律関係によって判定されるべき主張した。

これに対して、裁判所は、「特定外国子会社等の主たる事業が何であるかについての判断は、前記のとおり、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点等から、社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきものであり、上記判定に当たっては、契約書等の内容及びそれに基づく法律関係は、総合判断の一要素にすぎない」として、控訴人の主張は採用できないと判示した。

しかし、「自由主義的国家観を基本とする国家体制（経済面では自由主義経済秩序）においては、私的自治の原則を基礎とする私法制度の下で、「私的自治の制度化」としての契約自由の原則に従って形成される法律関係に基づいて、経済的成果が発生することが予定されている。そのような経済的成果を課税の対象とする場合、租税法は経済的成果を、その基礎にある私法上の法律関係によって把握するか、あるいは私法上の法律関係と切り離し

¹³⁵ 金子・前掲注 2・170 頁。

¹³⁶ 金子・前掲注 2・170 頁。

¹³⁷ 高橋・前掲注 18・99 頁。

¹³⁸ 本庄資『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）433～434 頁。

て別の何らかの方法で把握するかの本決定を行わなければならない。我が国の租税法は前者の、私法上の法律関係によって経済的成果を把握するという根本決定（以下では、「私法関係準拠主義」という。）を前提としていると解され¹³⁹ている。これを踏まえると、有効な来料加工契約が結ばれている以上、準拠法である中国法令に基づく契約書等の解釈は尊重されるべきであり、それによって適用除外基準が判断される必要があると考える。

5. 目的論的解釈について

(1) 裁判所の判断

原告は、CFC 税制に適用除外基準を設けた立法趣旨から、来料加工は経済合理性が認められ正常な取引であることから、CFC 税制を適用するのは相当でないと同様の主張をした。

しかし、裁判所は、「主たる事業の判定は、事業実体の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、社会通念に照らして総合的に考慮して判定されるべき」であり、「主観的な租税回避の意図や所得の国外移転の意図がなかったとしても、前記基準による判定を左右するものではない」とし、控訴人の主張を排斥している。

(2) 来料加工の経済合理性

来料加工取引事件判決では、B 社の行っている事業が適用除外基準を満たさないと判示され課税に至っている。これは、来料加工という事業形態が適用除外基準を満たさないということであり、つまりは、香港子会社が行う来料加工は経済合理性を有しないということに帰結することとなるのではないだろうか。

しかしながら、現実を見た場合、これまで日本企業が香港に設立した香港子会社及びその営む事業である来料加工は、その現状や設立経緯のいずれの観点から考えても、経済合理性を否定できるものではなく、むしろ高度な経済合理性を有していると判断できる。

来料加工の本質は、材料支給による加工委託であるが、多くの日本企業がこの来料加工の形態で香港や中国華南に進出したことには大きく 2 つの要因があり、1 つは、中国な安価な労働力を利用できること、もう 1 つは、物流拠点としての香港の優位性である。すなわち、香港は、アジアにおける国際金融センターの 1 つであることから、関連する事業上の情報などの情報集積、資材の調達拠点として相当高度な優位性があることに加え、地理的にも、制度的にも中国本土の安価な労働力を利用することが容易であるという利点がある¹⁴⁰。海外事業投資を行う日本企業にとって、国際競争力の向上の観点から、香港子会社を設立し来料加工を営むことは極めて自然なことであり、同じく香港で来料加工を営む韓国企業や台湾企業などと競争をする以上、日本企業の来料加工という事業形態の採用は合理

¹³⁹ 谷口勢津夫『租税回避論－税法の解釈適用と租税回避の試み－』（清文社、2014）34 頁。

¹⁴⁰ 品川・前掲注 128・205 頁。

的な選択である。

これらを踏まえると、来料加工の経済合理性を否定する要素は全くなく、それどころか、高度な経済合理性を有しているといえるところ、来料加工についての課税処分は、適用除外基準の趣旨・目的の観点からは行き過ぎではないだろうか。このように経済合理性を有する来料加工について、目的論的解釈による適用除外を否定した来料加工取引事件判決は、次に見る適用除外基準の趣旨・目的を勘案したデンソー事件判決とは対照的である。

第3節 デンソー事件¹⁴¹の争点と裁判所の判断

1. 税務申告及び更正処分等

本件は、内国法人である原告が、平成19年4月1日から平成20年3月31日まで及び同年4月1日から平成21年3月31日までの各事業年度（以下、この節においてそれぞれ「平成20年3月期」及び「平成21年3月期」といい、併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の各確定申告をしたところ、課税庁から、措置法（平成21年法律第13号による改正前のもの。）66条の6第1項により、シンガポール共和国（以下、「シンガポール」という。）において設立された原告の子会社（以下、「法人X」という。）の課税対象留保金額に相当する金額が原告の本件各事業年度の所得金額の計算上益金の額に算入されるなどとして、平成22年6月28日付けで本件各事業年度の法人税の更正処分及び平成20年3月期の法人税に係る過少申告加算税賦課決定処分を受けた上、平成24年6月22日付け及び平成25年2月28日付けで平成21年3月期の法人税の各再更正処分を受けたため、上記各更正ないし再更正処分のうち原告主張金額を超える部分及び上記賦課決定処分の取消しを求める事案である。

2. 対象法人の設立目的

原告は、自動車関連製品（自動車部品）の製造・販売等を目的とする内国法人であり、35の国と地域で事業を展開し、全世界に200以上のグループ会社を有していた。

法人Xは、シンガポールに本店を置くシンガポール法人であり、平成19年3月31日及び平成20年3月31日において、原告の100%子会社であった。また、ASEAN（東南アジア諸国連合）地域に存する子会社13社及び関連会社3社の株式を保有し、これらのグループ会社に対し地域統括に係る業務を行ってきた。法人Xが行っていた具体的な業務の内容は次のとおりである¹⁴²。

¹⁴¹ 前掲注13参照。

¹⁴² デンソー事件判決では、法人Xの具体的な業務内容等は不開示となっている。そのため、以降の法人X

① 地域企画

豪亜地域の各国生産拠点と連携し、課題の洗い出し等を行ったうえ、計画を策定し、当該計画の遂行に必要な業務を行う。

② 調達

生産拠点が共通して使用する金属や樹脂材料等について、グループ会社に代わって仕入れ先の選定や価格交渉、集中購買等を行う。

③ 財務

拠点間取引に伴う為替リスク回避のための集中的な決裁・為替管理、各拠点の資金状況のモニタリング、域内各国における移転価格税制の調査検討や税務当局に対する対応の助言等を行う。

④ 材料技術

各生産拠点が取り扱う製部品の原材料の品質調査等を行う。

⑤ 人事

域内の各拠点に代わって、グループ内の統一的な評価・教育基準の策定、研修の企画立案等を行う。

⑥ 情報システム

域内で用いる生産管理、受注先、物流管理等の基幹システムの標準化、統合サーバーの設置及び各拠点におけるネットワーク体制の整備等を行う。

⑦ 物流改善

域内の部品等の輸出入に係るインボイスの発行・決済を集中的に行うほか、複数の船会社を対象に競争入札を実施するなどして物流コストの削減を図る。

⑧ 株式保有

法人 X は子会社 13 社、関連会社 3 社の株式を保有していたが、原告グループにおける新規子会社の設立や組織再編等、配当は、すべて原告の企画の下にその承認を受けて行われており、法人 X が株式保有に関する業務に直接関与することはほとんどなかった。

⑨ その他

総務、人事、経理、システム管理等の各種業務、プログラム設計業務等を行う。

法人 X が行っていた①ないし⑦の地域統括に係る業務については、以下では地域統括業務という。

3. 争点

デンソー事件の争点は、措置法 66 条の 6 第 3 項所定の事業基準に関して、法人 X の「主たる事業」が株式の保有であるか否か、及び所在地国基準・非関連者基準に関して法人 X

の業務内容等は、本件に携われたと思われる文献から引用している（小島義博、酒井真、山川佳子「タックス・ハイブン対策税制を巡る最新裁判例詳解〈1〉」国際税務 35 卷 8 号（2015））。

の「主たる事業」が卸売業に該当するか否かである。法人 X の「主たる事業」が株式の保有の場合は、そもそも適用除外とならないことになるし、法人 X の「主たる事業」が卸売業に該当する場合は、法人 X の売上金額等の多くは関連者間の取引であることから、非関連者基準を満たされず適用除外とならないことになる。

4. 裁判所の判断

(1) 「主たる事業」の判断について

裁判所は、「主たる事業」の判断基準については、「特定外国子会社等の当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容から判定するほかないのであって、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいるときは、そのいずれが主たる事業であるかに関しては、当該外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、それぞれの事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定するのが相当である」と判示している。

(2) 株式の保有を「主たる事業」とするか否か

裁判所は、法人 X の業務内容等に関する認定事実から、①法人 X の従業員の大半は、地域統括業務に従事しており、株式保有業務（持株機能に係る業務）に従事している者は 1 人もいなかったこと、②固定施設は、すべて株式保有業務以外の業務に使用されており、なかでも、地域統括業務に供されているものが大半を占めていたこと、③法人 X における物流改善業務に関する売上高は、法人 X の収入金額の約 85%に上っていたこと、④法人 X の設立目的は、そもそも地域統括業務を行うことであったこと、⑤法人 X は、その設立以来、豪亜地域における地域統括会社として、集中生産・相互補完体制を強化し、各拠点の事業運営の効率化やコスト低減を図るために順次業務を拡大してきたものであり、業務内容は上記 2. 対象法人の設立目的に記載するように多方面にわたるものとなっていたこと、⑥法人 X は、問題となった事業年度当時においても、アジア地域社長会、許認可取得活動、材料・資材の調達交渉や廉価調達先の発掘、グローバルネットワーキングの運営とその対象範囲の拡大作業等多岐にわたる地域統括業務を行ってきたこと、⑦法人 X の地域統括業務によって集中生産・相互補完体制の構築・維持・発展が図られた結果、グループ会社全体に原価率の大幅な低減による利益がもたらされ、これが配当収入の中に相当程度反映されることとなったことを指摘した上で、これらの点から、法人 X の主たる事業は、株式保有業ではなく、地域統括業務であると判示している。

(3) 非関連者基準・所在地国基準

裁判所は、法人 X の地域統括業務は、「多種多様なものであるばかりか、これら各種業務

が相互に関連し合い、有機的一体をなして機能していたというものであるから、これら有機的一体をなしている地域統括に関する各種業務のうち売買取引のみを取り出して主たる事業が「卸売業」に当たるとすることは、事業の実態にそぐわないものであり、相当でない」とした。また、「措置法 66 条の 6 第 4 項が、特定外国子会社等の行う主たる事業の内容に応じて、非関連者基準又は所在地国基準を満たすことを要するものと規定しているのは、①特定外国子会社等がその地において当該事業活動を営むことにつき正当かつ十分な経済合理性があるかどうかの判定は、当該事業の本質的な行為が物理的にその所在地国内で行われているかどうか（所在地国基準）によって行うのが最も基本的かつ簡明である一方、②同項 1 号が掲げる事業については、その性質上、場所的な結び付きが乏しく、所在地国基準を適用するのは適当ではないため、所在地国基準に代えて、親会社等の関連者の間に介在するだけの取引には経済的合理性が乏しいという観点から、非関連者基準によることとされた」との解釈を示したうえで、「法人 X の行っていた地域統括業務は、場所的な結び付きが乏しいものということとはできず、法人 X が統括している豪亜地域の中心部にあって、域内各拠点へのアクセスも容易なシンガポールにおいて行うことに意味があるものというべきである」と判示している。

以上によると、適用除外基準である事業基準、所在地国基準、実体基準及び管理支配基準をいずれも満たすから、原告には、本件各事業年度において、措置法 66 条 6 第 1 項の適用が除外されることになる。

第 4 節 デンソー事件判決の検討

デンソー事件においても来料加工取引事件と同様に、「主たる事業」の判定が主要な争点となっている。しかし、デンソー事件判決では、「主たる事業」の判定を適用除外基準の趣旨・目的を勘案し判断していることから、重要な意義があると考えられる。そこで、デンソー事件判決における「主たる事業」の判定に係る裁判所の判断について検討する。

1. 「主たる事業」の判定

デンソー事件判決において、裁判所は、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいる場合に、そのいずれが「主たる事業」であるかの判断は、「当該外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、それぞれの事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定するのが相当である」と判示しているが、課税庁もほぼ同様の判断基準を示した上で、株式の保有に係る受取配当の額が、法人 X の所得金額（税引前

当期純利益)の総額の大部分を占めていたこと、法人 X の資産総額に占める保有株式の割合も過半を占めていたこと等から、法人 X は株式の保有を「主たる事業」とするものであり、事業基準を満たさないと主張している。

これに対し、原告は、「主たる事業」が「株式の保有」か否かの判断に当たり収入金額又は所得金額を重視するとなると、支援活動が失敗したときには、「主たる事業」が「地域統括事業」と判断され、支援活動が功を奏したときには「主たる事業」が「株式の保有」と判定されてしまうという不合理な事態が生じかねない」としている。

CFC 税制における適用除外は、いわゆる人的な適用除外ではなく、あくまでも特定外国子会社等の各事業年度ごとの留保所得を合算課税しないというものである点に留意が必要であり、理屈の上では同一の特定外国子会社等について、CFC 税制の適用を受ける事業年度と受けない事業年度とが交替することがある¹⁴³。そのため、かねてから、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいる場合に、一時的に他の事業が不振となり、株式保有業に係る収入の割合が増加したりするような場合に、金額的な規模を示す考慮要素を重視して「主たる事業」が株式保有業であると判断されてしまうリスクが指摘されていた¹⁴⁴。

この点、裁判所は、「特定外国子会社等が株式の保有に係る事業の他に実体的な事業活動をしており、これを当該国において行うことに十分な経済合理性がある場合には、当該事業が主たる事業であるかどうかを検討しなければならないのは当然のことであり、たとえ株式の配当による所得金額が大きいたとしても、株式保有以外の実体的な事業活動が現実に行われており、当該事業活動に相応の経営資源が投入されている場合には、事業基準（株式の保有等を主たる事業とするものでないこと）を満たすと解すること」が、CFC 税制の趣旨に適うものというべきであるとし、上記課税庁の主張は採用されていない。

なお、課税庁は、法人 X の法人登録及び監査報告書、原告グループのホームページ並びに原告の会社案内及び有価証券報告書の記載内容に照らすと、法人 X 及び原告は、法人 X の主たる事業が株式保有業であることを自認しているというべきであると主張している。

これに対して、裁判所は、法人 X の法人登録及び監査報告書は、「主たる活動や事業内容を「投資持株会社」や「持株会社」のみとしているわけではなく、これと併せて「自動車部品の製造（取引）」、「地域の統括運営」、「豪亜地域の統括運営（物流・財務・システム開発）」を行っている旨や「地域本社」である旨も記載されている」ことから、被告が主張するように、法人 X 及び原告が法人 X の主たる事業を株式保有業であると自認しているということはできないとし、「法人登録や監査報告書、ホームページ、会社案内等における記載順序は、必ずしも企業の実際の事業活動の軽重に従っているとは限らないのであって、これらの形式的な文面やその記載順序のみによって特定外国子会社等の主たる事業が何であるかが決せられる」とすると、CFC 税制の適用除外基準を定めた措置法 66 条の 6 第 3 項及び 4 項の趣旨を忘却することにもなりかねないとしており、課税庁の主張は認められて

¹⁴³ 高橋・前掲注 18・130 頁。

¹⁴⁴ 小島・前掲注 142・118 頁。

いない。

「主たる事業」の判断基準は、種々の考慮要素の総合判断であって一義的な判断基準が明確ではない。しかし、デンソー事件判決では、CFC 税制の趣旨を勘案して判断しており妥当であるとする。

2. デンソー事件判決と平成 22 年度税制改正との関係

課税庁は、「平成 22 年改正措置法 66 条の 6 第 3 項は、主たる事業が「株式の保有」である統括会社で、非統括会社に対する統括業務を行うものについては、事業基準により適用除外規定の適用対象とならない特定外国子会社等から除く旨規定しているところ、これは、当該統括会社の主たる事業が「株式の保有」であることを念頭に規定されたものであるから、原告の主たる事業は「株式の保有」である」と主張している。

これに対して、裁判所は、平成 22 年度税制改正の際の立法資料では、「最近の我が国企業のグローバル経営の形態をみると、世界における地域経済圏の形成を背景に、地域ごとの海外拠点を統合する統括会社を活用した経営形態に変化してきている。そうしたいわば『ミニ本社』としての機能を有する統括会社の活用が、地域経済圏に展開するグループ企業の商流の一本化や間接部門（経理・人事・システム・事業管理等）の合理化を通じて、グループ参加の企業収益の向上に著しく寄与している実情にある。そうした統括会社は、租税回避目的で設立したものとして捉えるのではなく、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性が有るものと評価することが適当であることから、適用除外基準等について見直しが行われた。」旨の説明がされて」いること、また、「平成 23 年法律第 82 号による改正後の租税特別措置法においては、66 条の 6 第 3 項の文言が整備され、事業持株会社については、「統括業務」を「その主たる事業」として実体基準や管理支配基準の判定を行う旨の規定が置かれた」ことから、「いずれにせよ、平成 22 年改正後の租税特別措置法は、「統括業務」を事業として行う企業の存在を前提としているものといわなければならない」として、「そうすると、平成 22 年改正前の措置法の下では、統括会社や統括業務について何らの定めも置かれていなかったのであるから、特定外国子会社等がどのような事業を主たる事業としているかどうかを端的に探究すれば足りるのであって、それが地域統括事業であるならば、事業基準を満たすことになるというべきである」とし、課税庁の主張は、採用していない。

もつとも、改正後措置法の下において本件と同様の事案が問題となった場合でも、本判決を踏まえると、特定外国子会社等の「主たる事業」が株式保有業ではなく地域統括事業であるかどうかを判断すればいいのであって、「事業持株会社」に該当するか否かを判断する必要はないと考えるのが合理的であると指摘されている¹⁴⁵。

¹⁴⁵ 小島・前掲注 142・121 頁。

3. デンソー事件判決の意義

デンソー事件判決は、非関連者基準・所在地国基準に関して「主たる事業」を判断するにあたって、適用除外基準の趣旨・目的に即して判断しているところに、その意義があると考えられる。

すなわち、裁判所は、「事業基準、実体基準及び管理支配基準のほかに、その行う主たる事業に応じて、非関連者基準又は所在地国基準を満たすことが必要とされているところ、これは、①本店所在地国において資本投下を行い、その地の経済と密接に関連して事業活動を行っている場合には、その地に所在していることについて十分な経済的合理性の存在を推認し得ることから、同項1号に掲げる事業以外の事業（製造業、小売業、農業、林業、水産業等）が主たる事業の場合については、その事業を主として本店所在地国において行っている場合として政令で定める場合に該当するときは、所在地国基準を満たすものとして、適用除外を認めるが、②同号に掲げる事業（卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業）が主たる事業の場合については、その事業活動が必然的に国際的にならざるを得ず、これらの事業を営む特定外国子会社等に対して地場経済との密着性を重視する所在地国基準を適用することには無理があり、それよりも、その事業の根本が関連者以外の者との取引から成っているか否かという基準によって事業が十分な経済的合理性を有するか否かを判断するのが適切であると考えられた」とし、所在地国基準・非関連者基準で「主たる事業」によって判断基準が分けられた趣旨・目的について確認した上で、本件の地域統括事業はシンガポールという場所との結びつきが乏しいものとはいえず、売買取引のみを取り出して「卸売業」と認定し、非関連者基準を採用することはできないとしている。

適用除外基準の「主たる事業」の判定は、種々の考慮要素の総合判断であって一義的な判定が容易ではない。しかし、デンソー事件判決は、適用除外基準の趣旨・目的を勘案し判断を下しており、この点に重要な意義があると考えられる。

第5章 適用除外基準の再考

第1節 適用除外基準の評価と在り方

1. 「独立企業としての実体」の判断基準

(1) 実体基準

実体基準は、物的な側面から特定外国子会社等が本店所在地国において経済合理性のある事業活動を行う「独立企業としての実体」を備えているか否かを判断する基準である。

レンタルオフィス事件判決では、実体基準について、「物的な側面から独立企業としての実体があるかどうかを判断する基準であるとすれば、固定施設を有しているというためには、特定外国子会社等が賃借権等の正当な権原に基づき固定施設を使用していれば足り、固定施設を自ら所有している必要はないものと解され」と示しているとおり、「独立企業としての実体」を備えているか否かは、事業活動に用いられる固定施設が所在地国に存在することは必要であるが、その使用を基礎づける権限が賃借権であるか所有権であるかについて限定される合理的な理由はない¹⁴⁶。

また、実体基準を充足するための固定施設の規模については、「特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態により異なると考えられるため、特定外国子会社等が使用している固定施設が必要な規模を満たしているか否かについては、特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態に応じて判断されるべきである」と判示している。措置法40条の4第3項が「その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し」と規定していることから、実体基準を充足するために必要な固定施設の規模は、特定外国子会社等が行う「主たる事業」の業種や形態に照らして必要な程度のものであれば足りると解すべきである。

これまで、適用除外基準について争われた裁判の多くが、事業基準、管理支配基準や所在地国基準又は非関連者基準の充足の有無を争点としている。そのため、実体基準の充足の有無について正面から判断を下したレンタルオフィス事件判決は、実務上においても重要な意義があると考えられる。ただし、実体基準を充足するための固定施設の規模を特定外国子会社等の主たる事業の業種や形態に応じて判断するとしながらも、レンタルオフィス事件判決が示す「小規模な卸売業」については、どのような状態を「小規模」と指すのか、その意義は必ずしも明らかにされていない。このように、解釈指針となる判断要素が必ずしも明らかになっていない状態において、近年の急速な国際化社会の進展に伴う新たな業

¹⁴⁶ 高橋・前掲注18・132頁。

種・業態というような、立法当時において法が予定していなかった業種・業態に対する解釈が果たして適切にできるか否かについては疑問が残るところである。

(2) 管理支配基準

管理支配基準は、事業の管理、支配及び運営といった機能的な側面から特定外国子会社が親会社等から「独立企業としての実体」を備えているか否かを判断する基準である。

安宅木材事件判決及びニコニコ堂事件判決では、「当該外国子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催、役員職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が本店所在地国で行われているかどうか、業務遂行上の重要事項を当該外国子会社等が自らの意思で決定しているか」を考慮要素として用いることで、「当該外国子会社等がその本店所在地国において親会社から独立した企業としての実体を備えて活動している」のか否かを判断している。なお、管理支配基準が事業を行うために必要と認められる常勤役員及び従業員の存在を前提とするものであることは言うまでもなく¹⁴⁷、レンタルオフィス事件判決を含め、租税特別措置法関係通達 66 の 6 - 16 に沿った判断基準を示している。

そして、個々の考慮要素については、従業員は、必ずしも直接雇用する必要はなく、派遣などの雇用形態も含まれるものと解される。そのため、派遣の従業員であり、他社の業務を兼務していたとしても、特定外国子会社等の役員の指揮監督を受けて、業務に一定の裁量権を有していれば、十分であると判示しており、今後の実務において、人事政策を検討する上で参考となろう。

また、株主総会や取締役会については、特定外国子会社等の設立準拠法に従った形でその経営上の重要事項に関する意思決定が行われていれば、管理支配基準の充足が認められると解される。これは、各国の会社法制上、会社の意思決定機関やその意思決定方法に関する規律が異なっていることから妥当である。しかし、レンタルオフィス事件判決では、考慮要素として、明示的に「常勤役員」の存在を必要としているが、その「常勤役員」の意義については明らかにされることはなく判断している点には疑問がある。それでも、これら考慮要素を用いて「独立企業の実体」を備えているか否かを判断することについては、異論のないところである。

しかし、問題は、こうした考慮要素から判断される親会社等からどの程度の独立性が認められれば管理支配基準を満たすといえるのかという点である。すなわち、CFC 税制は、その仕組みから親会社等が特定外国子会社等に対する支配の存在を前提としている。確かに、このような支配を前提としても「独立して事業を行いうる」余地は存在するが、管理支配基準を安宅木材事件判決やニコニコ堂事件判決のような絶対的な、独立要件と解する限り、管理支配基準が充足されることはほとんど認められず、軽課税国での正常な海外投資活動及び租税回避の意図の不存在が十分に窺える場合までも適用除外を否定してしまう

¹⁴⁷ 高橋・前掲注 18・132 頁。

ことになるのではないだろうか¹⁴⁸。

また、安宅木材事件判決は、「本店所在地国で事業活動を行うことに十分な経済合理性が認められる場合であっても、およそ管理支配基準を充たされていない限り、なおタックスヘイブン課税規定が適用されることになっているのである」とし、更に、「管理支配基準は、当該特定外国子会社等の業務の種別とは一応無関係に、その子会社等が独立起業としての実体を備えて、支配及び運営を行っていると思われるか否かを問題としているものと考えるのが相当である」と判示している。しかし、適用除外基準は、正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において事業活動を行うことに十分な経済合理性が認められる場合を適用除外とすることを趣旨・目的として設けられた基準である。そのため、管理支配基準が充足されないのであれば、特定外国子会社等が所在地国において事業活動を行うことに経済合理性が存在しないとすべきであろうし、管理支配基準についても、経済合理性を判断する基準としてその内容を構成すべきではないだろうか¹⁴⁹。

さらに、安宅木材事件判決は、親会社等からの独立性の程度について特定外国子会社等の業種とは、「一応無関係に」判定されているが、業種が特定されることにより、常勤役員数、従業員数、固定施設の規模等に相違が生ずることになる¹⁵⁰。そのため、実体基準と同様に、管理支配基準についても、特定外国子会社等が行っている事業の内容に応じて、その事業の管理、支配及び運営が親会社等から独立してなされているかを判断するべきであると考ええる。

2. 「経済合理性」の判断基準

(1) 事業基準

事業基準は、株式の保有というように受動的所得を生じる事業内容を列挙して、特定外国子会社等がこれら列挙した事業を「主たる事業」としている場合には、そもそも適用除外の対象として認めていない。

デンソー事件判決では、事業基準が株式の保有を適用除外の対象としない旨規定している趣旨について、「株式を保有又は運用することにより利益配当又はキャピタルゲインを得るといった株式の保有に係る事業は、その性質上、我が国においても十分に行うことができるものであって、これを主たる事業とする特定外国子会社等が、我が国ではなくわざわざタックスヘイブンに所在する積極的な経済的合理性は税負担の軽減以外には見出し難い」とし、適用除外とする必要性をそもそも認めることができないことにあると解している。株式の保有というように事業基準が列挙した事業については、上記理由から、これらを主たる事業とする特定外国子会社等の設立は、通常、租税回避を抜きにしては考えられず、CFC 税制の趣旨・目的の観点からも異論のないところである。

¹⁴⁸ 占部・前掲注 106・160 頁。

¹⁴⁹ 中里・前掲注 105・106 頁。

¹⁵⁰ 占部・前掲注 106・161 頁。

しかし、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいる場合の「主たる事業」の判断については、デンソー事件判決において、「そのいずれが主たる事業であるかに関しては、当該外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、それぞれの事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定するのが相当である」と判示しているが、これは種々の考慮要素の総合判断であり、一義的な判断基準が明確でなく、一時的な事業の不振や重視する考慮要素によっては、事業基準が列挙する事業であると判断されてしまうというように、実務上のリスクとなっていると考えられる¹⁵¹。この点、デンソー事件判決では、「特定外国子会社等が株式の保有に係る事業の他に実体的な事業活動をしており、これを当該国において行うことに十分な経済合理性がある場合には、当該事業が主たる事業であるかどうかを検討しなければならないのは当然のことであり、たとえ株式の配当による所得金額が大きいとしても、株式保有以外の実体的な事業活動が現実に行われており、当該事業活動に相応の経営資源が投入されている場合には、事業基準（株式の保有等を主たる事業とするものでないこと）を満たすと解すること」が、CFC 税制の趣旨・目的に適うものであるとし、法人 X については、業務内容等から地域統括業務に経済的資源が投入されており、地域統括業務を行うことについて「経済合理性」を認めることができることから、「主たる事業」は地域統括事業であり事業基準を満たす旨判示している。このように、適用除外基準の「主たる事業」の判断について迷うような場合には、CFC 税制の趣旨・目的を勘案して判断するべきであると考ええる。

また、デンソー事件判決は平成 22 年度税制改正が行われる前の措置法の適用が問題となっている。そのため、現行法の下においては、特定外国子会社等で株式の保有を「主たる事業」とするものであっても、統括業務を行う統括会社の要件を満たすか否かを検討することになる。しかしながら、デンソー事件判決の「平成 22 年改正前の措置法の下では、統括会社や統括業務について何らの定めも置かれていなかったのであるから、特定外国子会社等がどのような事業を主たる事業としているかどうかを端的に探究すれば足りるのであって、それが地域統括事業であるならば、事業基準を満たすことになるというべきである」との見解を踏まえると、仮に、現行法の下において、本件と同様の事案が問題となった場合には、特定外国子会社等で株式の保有を「主たる事業」としたうえで統括業務を行う統括会社の該当性を検討するのではなく、そもそも「主たる事業」が株式の保有ではなく地域統括事業と考えるのが合理的であると考えられる。

デンソー事件判決は、規定を機械的・形式的に当てはめるのではなく、CFC 税制の趣旨・目的を勘案した解釈により結論を導き出していると考えられるが、このような適用除外基準の運用が立法当時に予想することができなかつた業種や業態に対する解釈の助けとなるのではないだろうか。

¹⁵¹ 小島・前掲注 142・120 頁。

(2) 所在地国基準・非関連者基準

これらの基準は、「独立企業としての実体」の存在を前提とした上で、まず特定外国子会社等の「主たる事業」の業種を判定して、それに応じて所在地国基準又は非関連者基準を適用することになる。「主たる事業」の業種判定いかんで適用される基準が異なるところ、租税特別措置法関係通達 66 の 6 - 17 は、原則として「日本標準産業分類」の分類を基準として業種判定をなしている。

しかしながら、来料加工取引事件判決における「日本標準産業分類」に基づいた業種の検討では、来料加工は、製造問屋と必ずしも一致するとはいえないものの、この二つの形態には高い類似性が存在しており、来料加工が製造業という認定は必ずしも妥当ではない。さらに、所在地国基準及び非関連者基準は、いずれもその地を課税地とすることの経済合理性を判定する基準であるが、非関連者基準が掲げる事業については、その事業活動の範囲が必然的に国際的にならざるを得ないことから、所在地国基準のように地場経済との密着性よりもその事業の大宗を関連者以外の者との取引から成っているかどうかで経済合理性を判断する必要性から区分されている。こうした業種ごとに適用する基準の内容を変えている趣旨からも、来料加工については非関連者基準を適用するべきであろう。

これらを踏まえると、所在地国基準・非関連者基準に係る「主たる事業」の業種判定については、「日本標準産業分類」に基づいた判定はあくまでも原則であり、CFC 税制が業種ごとに適用する基準の内容を変えている趣旨に照らして不合理な場合には、必ずしも同分類に拘泥する必要はないと考える。

また、来料加工取引事件判決では、B 社が人員及び資本の大半を a 工場における製造行為に集中的に投下していることから、B 社がその主たる事業である製造業を「主として」行っていたのは中国であり、所在地国基準を満たさないと判断している。しかし、所在地国基準の「主として」の判断基準は、法令で明らかにされてなく、国税不服審判所平成 20 年 2 月 20 日裁決¹⁵²で示された製造費用過半基準¹⁵³や、中国に所在する工場を一種の PE（恒久的施設）と見て、OECD の AOA（Authorized OECD Approach）における所得の帰属判定基準を参考にして、重要な人的資源が香港又は中国のいずれに帰属するかという点に着目して、「主たる事業」が「主として」行われている場所を判定すべきとする考え方¹⁵⁴などもあり得るところである。

そのため、製造業であるからといって、必ずしも製造行為が「本質的な行為」と解するのではなく、事業実態に合った判定基準で「本質的な行為」が何なのかを明らかにした上で、「主たる事業」が「主として」行われている場所を判断していく必要があると考える。

¹⁵² 国税不服審判所平成 20 年 2 月 20 日裁決事例集 75 集 415 頁。

¹⁵³ 「本店所在地国等において発生した製造行為に係る費用が当該特定外国子会社等の製造行為に係る費用の総額の過半を占めているかどうかで判定する」という基準。

¹⁵⁴ 志賀櫻「来料加工貿易—香港子会社と中国本土所在製造工場との間の機能分担と OECD 租税委員会「恒久的施設への利益の帰属」における機能的分離企業アプローチ」税務事例 41 巻 4 号（2009）1 頁。

3. 適用除外基準の在り方

CFC 税制の趣旨・目的は、租税回避の防止と執行面での安定性の確保にある。そのため、CFC 税制においては、特定外国子会社等を定義した上で、その地に所在することに十分な経済合理性を有する場合には課税対象としない適用除外基準を設けることで、課税要件を明確かつ具体的に定め、その適用範囲を租税回避行為に限定している。

しかし、適用除外基準は、管理支配基準充足の有無の判定や、「主たる事業」の判定において、「総合的に考慮」・「総合的に勘案」というような総合的に判断する場面が多く、納税者の予測可能性の観点からは望ましくないところである。この点、CFC 税制の創設にあたっては、適用除外基準について、「総合判断に依存する面が強く、具体的な運用において今後経験が積み重ねられるにつれて納得的な判定基準が形成されていくことになろう¹⁵⁵。」と述べられているが、判断にあたっての「小規模」・「常勤役員」などの意義がレンタルオフィス事件判決では明示されておらず、実体基準を充足するために必要な固定施設の規模について、具体的にどのような規模が必要となるかなど、明確な判断基準の形成が難しいのが現状である。経済社会環境が複雑化する今日において、CFC 税制の適用除外基準の判断基準が不明確なままでは、実務上での対応が困難となり、納税者の海外進出を妨げる要因にもなりかねない。正常な海外投資活動を阻害しないためにも、納税者の予測可能性が担保されるよう、適用除外基準の明確化と、その適切な運用が行われる必要があると考える。

また、適用除外基準について安宅木材事件判決は、管理支配基準を実体基準とともに所在地国において「独立企業としての実体」を備えているか否かの判断基準として捉え、所在地国基準及び非関連者基準については、その地において事業活動を行うことに十分な「経済合理性」があるか否かの判断基準であることを前提として、管理支配基準はあくまでも特定外国子会社等の独立企業性を有するか否かの基準であるから、経済合理性とは別個の基準であると解している。このように、正常な海外投資活動か否かを判断するための 2 分説は、安宅木材事件判決の依拠するところである。

しかしながら、適用除外基準は正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において十分な経済合理性が認められる場合を適用除外とすることを趣旨・目的として設けられた基準である。そのため、仮に所在地国において十分な経済合理性が認められる場合には、CFC 税制の適用除外となるよう適用除外基準を構成するべきであると考えられる。

そして、このような適用除外基準の趣旨・目的は、来料加工取引事件判決においても考慮されるべきである。既に述べたように、来料加工は、経済合理性を否定する要素は全くなく、十分な経済合理性を有する事業形態である。そのため、日本企業の手配加工という事業形態の採用は合理的な選択であり、同じく来料加工を採用する他国企業と競争をする以上、日本企業への CFC 税制の適用は、他国企業との間の国際競争力を失ってしまう結果につながるようになる。来料加工のように経済合理性があり租税回避を意図しない取引で

¹⁵⁵ 高橋・前掲注 18・97 頁。

あっても、適用除外基準を満たさず CFC 税制が適用される現状は、許されるべきではない。経済合理性を有する事業形態であるならば、CFC 税制の適用除外となる構造こそが、適用除外基準のあるべき姿であると考えらる。

そこで、次節では、解釈論及び立法論の観点から適用除外基準の趣旨・目的に合致した見直しの方向性について検討することにする。

第 2 節 あるべき適用除外基準の見直しの方向性

1. 目的論的解釈の検討

適用除外基準の趣旨・目的を体現する解釈方法としては、目的論的解釈が考えられる。しかし、租税法の解釈については、租税法律主義の観点から、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える必要があり、原則的に文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に初めて、目的論的解釈を行う余地があるとされている。この点は、来料加工取引事件判決でも同様の見解が示されている。つまり、目的論的解釈については慎重に判断する必要がある。そこで、目的論的解釈による適用除外の可否について、租税法解釈上妥当なものか検討する。

我が国では、最高裁平成 18 年 2 月 23 日判決¹⁵⁶において、銀行の取引が外国税額控除制度の濫用に当たるとして限定解釈によってその適用を否定している。当該判決では、「法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度であり、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下に、国際的二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持することを目的として設けられたものである。」とし、法人税法 69 条の定める外国税額控除制度の趣旨・目的を明らかにした上で、「本件各取引は、これを全体としてみると、本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税について、内国法人である本件銀行が対価を得て引き受け、これを自らの外国税額控除の余裕枠を利用して我が国において納付されるべき法人税額を減らすことによって回収することを内容とするものであることは明らかである。これは、我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うために、本件銀行にとっては外国法人税を負担することにより損失が生ずるだけの取引をあえて行うものというべきであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならない。

¹⁵⁶ 最一小判平成 18 年 2 月 23 日判時 1926 号 57 頁。

そうすると、本件各取引は、外国税額控除の制度を濫用するものであり、これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることはできないというべきである。」とし、外国税額控除制度の適用を否定している。金子宏名誉教授は、この課税減免規定の解釈について、「一定の政策目的を実現のために、税負担を軽減ないし免除を定める規定（租税減免規定）が多い。納税者のなかには、これらの規定の趣旨、目的に適合しないにもかかわらず、税負担の減免のみを目的として、その取引を形の上でこれらの規定の鑄型に当てはまるように仕組みあるいは組成して、それらの規定の適用を図る例が多い（これも租税回避の 1 つのタイプである）。このような場合には、減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、これらの取引に対する減免規定の適用を否定することができる」と解すべきであろう。これは、アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められた法理（プロパー・ビジネス・パーパスの法理）であるが、わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。この法理を適用すると、結果的には租税回避行為の否認を認めたのと同じことになるが、それは理論上は否認ではなく、減免規定の本来の趣旨・目的にそった限定解釈の結果である。最高裁判所が、平成 17 年 12 月 19 日判決および同 18 年 2 月 23 日判決において、ある銀行の取引が法人税法 69 条に定める外国税額控除制度の濫用にあたるとして、その適用を否定したのも、法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。」と指摘している¹⁵⁷。

それでは、法人税法 69 条の定める外国税額控除制度のような課税減免規定ではなく、CFC 税制のような課税規定については、上述した考え方が認められるのであろうか。この点について、中里実教授は、政策目的のために導入された課税規定についても、政策目的のために導入された課税減免規定と同様に、当該課税規定の目的論的解釈を行うことは、上記最高裁判決の論理から自然に導かれるものであり、そのような解釈を課税減免規定についてのみ用いなければならない必然性はないとしている¹⁵⁸。そして、CFC 税制は、法人税法 11 条の実質所得者課税の原則では所得の帰属に関する具体的な判定基準が明示されておらず十分に対応しきれない場合を考慮して、国際的租税回避に対処すること等の目的を実現するために設けられた政策的な制度であることから、国際的な租税回避が存在しないような場合においてまで CFC 税制を適用すべきではないとしている¹⁵⁹。

これらのことを踏まえると、来料加工は租税回避を意図した取引ではなく、経済合理性を有する事業形態なのであるから、適用除外基準の趣旨・目的を勘案して目的論的解釈による適用除外も可能であるように思われる。しかし、金子宏名誉教授が、限定解釈の法理の適用について、租税法主義の観点から、十分に慎重でなければならないと指摘しているように¹⁶⁰、予測可能性及び法的安定性の観点からは疑義が生ずる。また、来料加工取引

¹⁵⁷ 金子・前掲注 2・129 頁。

¹⁵⁸ 中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研 22 巻 2 号（2006）77～78 頁。

¹⁵⁹ 中里・前掲注 158・78 頁。

¹⁶⁰ 金子・前掲注 2・129 頁。

事件判決を踏まえれば、目的論的解釈による適用除外は現実的には困難といわざるを得ないだろう。したがって、仮に解釈論上、来料加工について CFC 税制の適用除外の可能性が存在したとしても、租税法律主義の観点から、来料加工のような経済合理性を有する事業形態を利用する場合には、CFC 税制の適用が除外されるよう、立法措置で解決を図ることが必要であると考え。そして、このような立法論での解決は、執行面の安定性の確保という CFC 税制の立法趣旨にも合致した考え方であろう。

2. 現行適用除外基準の見直しの方向性

現行適用除外基準は、種々の考慮要素による総合判断に依存していることから、一義的な判断基準が明確でなく、予測可能性や法的安定性の観点からは望ましくないところである。思い切った対応としては、1つの考慮要素のみで判断を行うという方法に変更することが考えられる。例えば、事業基準において、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいる場合に、そのいずれが「主たる事業」であるかの判断は、「当該外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、それぞれの事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等の具体的かつ客観的な事業活動の内容を総合的に勘案して判定する」必要があるが、ここから一つの考慮要素を抜き出し、収入金額又は所得金額の多寡だけで、特定外国子会社等の「主たる事業」を判断する方法に変更するのである。これにより判定面の混乱は少なくなり、納税者の予測可能性や執行面での安定性が確保されると思われる。しかしながら、収入金額又は所得金額の多寡だけの判定では、事業の一時的な収入の増加や不振に対応することは困難であり、本来は適用除外とすべき特定外国子会社等であるにもかかわらず、現実では合算課税の対象となってしまう可能性もあろう。そのため、このような方法は根本的な解決とはとても言い難く、総合判断による判定基準の精緻化が求められるところである。この点、課税庁のみではなく、納税者や実務家の側からも積極的に問題の所在を提示していくことで、納得的な判定基準を形成していくのも一つの方向性と考え、総合判断に迷いがある場合には、デンソー事件判決のような、規定の趣旨・目的を勘案した判断による運用が行われるべきである。

しかしながら、そもそも、適用除外基準の趣旨・目的が、企業の正常な海外投資活動を阻害しないために設けられた基準であることを忘れてはならない。来料加工は、特殊なビジネスモデルではあるが、その経済合理性については認められることはあっても否定されることはなく、1000社前後の日本企業がこのビジネスモデルを利用している推計がある¹⁶¹ことを踏まえると、国際競争力の観点からも、来料加工が適用除外となるよう、早急に対策すべき問題であると考え。そして、1つの改善策としては、平成 22 年度税制改正が参考になる。すなわち、平成 22 年度税制改正以前は、シンガポールや香港といった国に設

¹⁶¹ 平成 18 年 1 月 26 日・日本経済新聞（朝刊 17 面）。

置されるアジア地域統括会社のように、地域ごとの海外拠点を統括する外国子会社に対しても、適用除外基準を満たさないとして CFC 税制が適用される可能性があったことから、平成 22 年度税制改正では、このような「統括会社」については、租税回避目的で設立されたものとして捉えるのではなく、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものと評価することが適当であることから、所定の要件を満たした「統括会社」については、事業基準を満たすよう改正が行われている¹⁶²。このような平成 22 年度税制改正経緯を踏まえれば、来料加工についても経済合理性が認められるのであるから、CFC 税制の適用除外となるよう適用除外基準を構成することは可能であると思われる。そして、来料加工については、香港子会社が香港を拠点にアジア諸外国等から安価な材料を調達し、それを華南の工場に委託加工に出し、出来上がった製品を引き取り、香港から日本をはじめ世界各国へ販売することとなっており、その事業の範囲が必然的に国際的にならざるを得ないことから、非関連者基準により経済合理性を判断するべきであり、「来料加工業」として要件を設け、非関連者基準が適用されるよう構成するのである。こうした改正により、所定の要件を満たした来料加工については、非関連者基準により経済合理性が判定され、来料加工を行う際は、所定の要件を満たしているか否かにより CFC 税制の適用の有無を判断できることから、予測可能性及び法的安定性が増すことが予想される。しかし、「来料加工業」という要件を設けることは、来料加工が特殊なビジネスモデルであることを踏まえると容易ではなく、要件に該当しないからといって経済合理性を完全に否定することに説得的な理由が見出せないだろう。また、今後においても、新たに CFC 税制の適用が検討されるような特殊なビジネスモデルが生じる可能性があることは否定できない。このような場合にも、特殊なビジネスモデルが出現するたびに要件を設け対応することが考えられるが、規定が複雑になり制度の簡素化が阻害される。

そのため、上述した対応策については、場当たり的な対応であることは否めず、今後においても、新たに特殊なビジネスモデルの出現が予想される以上、適用除外基準の抜本的な見直しが必要となる。適用除外基準は、業種別のアプローチが採られており、業種分類が重要な課税要件を構成している。しかし、導入当時に比べ経済環境や事業形態は、現在に至るまでに相当変化しており、統括会社や来料加工というビジネスモデルの出現からも如実に表れている。昭和 53 年導入当時の単純な業種分類では、その経済合理性を判断することは難しくなる一方である。そのため、適用除外基準の最大の特徴である業種アプローチの抜本的な見直しが必要であると考えらる。

本来、非関連者基準が適用されるべき事業形態であっても、事業形態の多様化により主たる事業を明確に判断することが難しくなっていることから、納税者のもとで「経済合理性」を証明する仕組みを設けるべきではないだろうか¹⁶³。

¹⁶² 国税庁・前掲注 52・494 頁。

¹⁶³ 我が国と同様に法人アプローチを採用するフランスは、CFC が Non - Cooperative State or Territory (NCST) とみなされる国で設立されておらず、CFC の事業の①効果 (Effect) と②目的 (Purpose) が所得を軽課税国に移転することではないことを証明することで、適用除外規定の適用を受けることができる

租税回避行為は各国の租税制度の相違に着目し、軽課税国などに所得を移転させることで行われることから、一国の課税庁の調査や情報収集では取引の全容解明は不可能に近く、他国との協力が必要となる。OECD は、2015 年 4 月 3 日、BEPS 行動計画 3 の討議草案を公表し、世界的な税源浸食と利益移転の防止の観点からは、取引アプローチがベストプラクティスであるという考えを示している。これに対して、日本経済団体連合会は、「BEPS 行動 3（CFC 税制）に係る公開討議草案に対する意見」の中で、取引アプローチがベストプラクティスとして勧告を行うことに賛成できないとしている。今後においては、こうした議論の動向も注視しながら、適用除外基準の抜本的な見直しの議論をしていく必要があると考える。

（金融庁「平成 26 年 諸外国のタックスヘイブン対策税制に関する調査研究 調査報告書」（2015）31 頁）。

終章

本稿では、我が国の CFC 税制の創設の趣旨・目的や改正経緯等を踏まえ、近年における裁判例の検討を通じて、現行適用除外基準の問題点を整理し、その在り方について考察を行った。

安宅木材事件判決では、管理支配基準をあくまでも特定外国子会社等の独立企業性を有するか否かの基準とし、経済合理性とは別個の基準と解しているが、適用除外基準は、所在地国において事業活動を行うことに十分な経済合理性が認められる場合にまで CFC 税制を適用することは、我が国企業の正常な海外投資活動を阻害する結果を招くことになるので、これを回避することを趣旨・目的として設けられた基準である。このことに鑑みれば、仮に所在地国において事業活動を行うことに十分な経済合理性が認められる場合には、CFC 税制の適用除外となる構造こそが、適用除外基準のあるべき姿である。

CFC 税制における適用除外基準の充足の有無の判断については、近年の急速な国際社会の進展に伴う新たなビジネスモデルの発生などが起因となって、昭和 53 年の導入当時に法が予定していなかった取引に対する解釈が求められる場合も少なくない状況にある。我が国では、租税法律主義の観点から、法令の解釈は、原則として文理解釈により行う必要があるが、CFC 税制は来料加工のような経済合理性を有する事業形態までもその経済合理性を無視して課税してしまう可能性を内包しており、そのような事態が生じないように、適用除外基準を含む CFC 税制の趣旨・目的を踏まえた解釈がなされる必要がある。

さらに、適用除外基準の個々の要件は、総合判断に依存する面が強く、必ずしも一義的な判断が容易ではない。レンタルオフィス事件判決では、解釈指針となる判断要素が必ずしも明らかとはなっていないことから、適用除外基準の明確な判断基準の形成が難しいのが現状である。CFC 税制の適用除外基準の判断基準が不明確なままでは、実務上での対応が困難となり、納税者の海外進出を阻害し、延いては、我が国経済の国際競争力の低下を招く要因にもなりかねない。

本稿では、まず、適用除外基準の趣旨・目的を体現する解釈方法として目的論的解釈による適用除外の可否について検討した。その結果、租税回避の意図が存在せず、経済合理性を有する事業形態であるならば、CFC 税制及び適用除外基準の趣旨・目的を勘案した目的論的解釈により適用除外とされる可能性の余地はあると結論付けた。しかし、租税法律主義の観点からは依然として疑義が生じることから、経済合理性を有する事業形態を利用する場合には、CFC 税制の適用除外となるよう、立法措置で解決を図る必要がある。

そこで、来料加工を想定した立法措置として、来料加工については、その事業の範囲が必然的に国際的にならざるを得ないことから、「来料加工業」として要件を設け、非関連者基準により経済合理性が判断できるよう改正することで、来料加工という事業形態を採用

する際は、所定の要件を満たしているか否かにより CFC 税制の適用の有無が判断され、予測可能性及び法的安定性が確保されるという 1 つの対応策を示した。しかしながら、今後においても、新規の市場開拓を目的とした我が国企業の海外進出は加速し、CFC 税制の適用が検討される新たなビジネスモデルの出現が予想されることを踏まえると、上述した対応策の継続では、規定が複雑になっていく一方で、制度の簡素化に欠ける。

適用除外基準は、業種別のアプローチが採られており、業種分類が重要な課税要件を構成しているが、導入当時に比べ経済環境や事業形態は、現在に至るまでに相当変化しており、統括会社や来料加工というビジネスモデルの出現からも如実に表れている。そのため、昭和 53 年導入当時の単純な業種分類では、その経済合理性を判断することは難しくなる一方であり、納税者のもとで「経済合理性」を証明する仕組みを法制化するべきではないだろうか。

自由民主党・公明党『平成 28 年度税制改正大綱』（平成 27 年 12 月 16 日）では、我が国の CFC 税制については、外国子会社の経済実体に即して課税を行うべきとする BEPS プロジェクト最終報告書の基本的な考え方を踏まえ、軽課税国に所在する外国子会社を利用した租税回避の防止、日本の産業競争力や経済の影響、適正な執行の確保等に留意しつつ、総合的な検討を行うことが示されている。今後は、こうした国際的な議論も踏まえ、我が国企業の海外進出を妨げることなく、行き過ぎた租税回避防止措置とならないよう、制度の簡素化の視点を踏まえながら、引き続き、適用除外基準の抜本的な見直しに向けて研究を続けていきたいと考えている。

参考文献

- 青柳達郎「タックス・ヘイブン課税の適用除外要件である「管理支配基準」を充足していないとされた事例」税経通信 46 巻 6 号 (1991)。
- 青柳達郎「タックス・ヘイブン課税の諸問題—最高二小平成 19 年 9 月 28 日判決を素材として—」税大ジャーナル 8 号 (2008)。
- 青山慶二「タックスヘイブン税制の趣旨・目的と租税条約との関係」税研 25 巻 3 号 (2009)。
- 青山慶二「外国子会社合算税制について—わが国の改正と英国との比較検討—」租税研究 731 号 (2010)。
- 秋元秀仁「タックスヘイブン税制を巡る実務上の問題点について」租税研究 696 号 (2007)。
- 秋元秀仁「外国子会社配当益金不算入制度導入後の改正タックス・ヘイブン対策税制における租税条約適合性」税大ジャーナル 17 号 (2011)。
- 秋元秀仁「外国子会社合算税制における適用除外要件の再考～レンタルオフィススペース事件 (東京地判平成 24 年 10 月 11 日、東京高判平成 25 年 5 月 29 日) を題材として～」国際税務 34 巻 4 号 (2014)。
- 安部和彦「タックスヘイブン対策税制の適用範囲—キャドバリー・シュウェップス事件の欧州裁判所判決等を手がかりにして—」税務弘報 55 巻 11 号 (2007)。
- 新井隆一「税法解釈の基本的姿勢」税研 23 巻 5 号 (2008)。
- 石山嘉英「タックス・ヘイブン対策税制の採用」旬刊商事法務 791 号 (1978)。
- 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方』(TKC 出版、2014)。
- 伊藤雄二「タックスヘイブン税制における「適用除外基準」の範囲」税理 56 巻 7 号 (2013)。
- 井上康一「タックスヘイブンで設立された特定外国子会社等の欠損を内国法人の損金の額に算入することは、租税特別措置法 66 条の 6 によって禁止されないとされた事例」税務事例 36 巻 9 号 (2004)。
- 井上康一「来料加工とタックス・ヘイブン税制の適用除外—東京地裁平成 21 年 5 月 28 日判決について—」国際税務 29 巻 8 号 (2009)。
- 今村隆「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件における事業区分の意義—来料加工の事案を素材として—」Lexis 企業法務 13 号 (2007)。
- 今村隆「タックス・ヘイブン対策税制の課税要件と立法趣旨—最近の裁判例を分析して」租税研究 697 号 (2007)。
- 今村隆「来料加工に対するタックス・ヘイブン対策税制適用の有無」ジュリスト 1411 号 (2010)。
- 今村隆、川村佑紀「租税法における濫用の法理—欧州司法裁判所と我が国の最高裁判所における判決を比較して」法学紀要 53 号 (2012)。

岩崎政明「歯科技工所のみなし仕入率に日本標準産業分類を適用することの可否」山田二郎、大塚一郎編『租税法判例実務解説』（信山社出版、2011）。

上松公雄「特定外国子会社等に生じた欠損金額を内国親会社の損金に算入することの可否」税務事例 42 卷 4 号（2010）。

占部裕典『国際的企業課税法の研究』（信山社出版、1999）。

占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013）。

大隈健一郎『全訂会社法論 中巻』（有斐閣、1959）。

小川英明、松沢智、今村隆編『新・裁判実務体系 租税争訟（改訂版）』（青山書院、2009）。

大淵博義「我が国の法人税と非類似の外国税は「外国法人税」当たらないとしてタックス・ヘイブン対策税制が適用された事例（下）」税務事例 39 卷 7 号（2007）。

大淵博義「租税法における文理解釈の重要性～税務判決における解釈論の検証～」MJS 税経システム研究所 monthly report36 号（2012）。

大淵博義「—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開—国際課税を巡る税務訴訟の実際と課題（6）～タックス・ヘイブン対策税制を巡る税務訴訟の論点～」税経通信 67 卷 9 号（2012）。

大淵博義「—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開—国際課税を巡る税務訴訟の実際と課題（7）～タックス・ヘイブン対策税制を巡る税務訴訟の論点～」税経通信 67 卷 10 号（2012）。

大淵博義「—法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開—国際課税を巡る税務訴訟の実際と課題（8）～タックス・ヘイブン対策税制を巡る税務訴訟の論点～」税経通信 67 卷 12 号（2012）。

大淵博義「「法人税法 132 条の 2」の射程範囲と租税回避行為概念～ヤフー事件判決の検証を通じて～」税経通信 69 卷 9 号（2014）。

郭永興「転換期に立つ中国の来料加工貿易制度—深圳テクノセンターを事例に—」経済論叢 182 卷 12 号（2008）。

金子宏、水野忠恒、中里実編『租税法判例百選（第 3 版）』（有斐閣、1992）。

金子宏『租税法理論の形成と解明「上巻」』（有斐閣、2010）。

金子宏『租税法（第二十版）』（弘文堂、2015）。

金子宏、中里実、J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014）。

川田剛『節税と租税回避 判例にみる境界線』（税務経理協会、2009）。

韓堅放「中国における加工貿易の産業構造高度化と課題」関西国際大学 研究論集 90 号（2009）。

北村導人「タックス・ヘイブン対策税制と外国法人税の意義」税務事例 42 卷 4 号（2010）。

木村俊治『タックスヘイブン対策税制の実務 Q&A（第 2 版）——租税事案の実証研究と企業の対応策』（中央経済社、2013）。

金融庁「平成 26 年 諸外国のタックスヘイブン対策税制に関する調査研究 調査報告書」（2015）。

神山弘行「税率の選択可能な外国法人税とタックス・ヘイブン対策税制ー損保ジャパン事件」税研 25 卷 3 号 (2009)。

国税庁『改正税法のすべて (昭和 53 年版)』。

国税庁『改正税法のすべて (平成 4 年版)』。

国税庁『改正税法のすべて (平成 17 年版)』。

国税庁『改正税法のすべて (平成 21 年版)』。

国税庁『改正税法のすべて (平成 22 年版)』。

国税庁『改正税法のすべて (平成 27 年版)』。

小島俊朗「タックス・ヘイブン税制の現在的意義について」税大ジャーナル 9 号 (2008)。

小島俊郎「来料加工に対するタックス・ヘイブン税制の適用」明治学院大学法科大学院ローレビュー 10 号 (2009)。

小島義博、酒井真、山川佳子「タックス・ヘイブン対策税制を巡る最新裁判例詳解〈1〉」国際税務 35 卷 8 号 (2015)。

酒井克彦「租税法条文の読み方ー文理解釈か？趣旨解釈か？ー」税大ジャーナル 21 号 (2013)。

酒井克彦「租税法の解釈において、何故に厳格さが要請されるのか (上)」税務事例 47 卷 3 号 (2015)。

酒井克彦「租税法の解釈において、何故に厳格さが要請されるのか (中)」税務事例 47 卷 4 号 (2015)。

酒井克彦「租税法の解釈において、何故に厳格さが要請されるのか (下)」税務事例 47 卷 6 号 (2015)。

佐藤栄一「タックスヘイブン対策税制の実務問題」税務弘報 54 卷 5 号 (2006)。

佐藤孝一「タックスヘイブン国に設立した特定外国子会社に生じた欠損金を内国親会社の損金に算入することはできないとされた事例」税務事例 40 卷 4 号 (2008)。

佐藤晃「租税回避行為の否認をめぐる租税公平主義と租税法律主義の相克ー「岩瀬事件」を題材としてー」論叢 4 号 (2009)。

佐藤正勝「タックス・ヘイブン対策税制」日税研論集 33 号 (1996)。

志賀櫻「来料加工貿易ー香港子会社と中国本土所在製造工場との間の機能分担と OECD 租税委員会「恒久的施設への利益の帰属」における機能的分離企業アプローチー」税務事例 41 卷 4 号 (2009)。

志賀櫻「ガンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65 卷 2 号 (2010)。

品川克己「タックスヘイブン対策税制の昨今の論点ー個人投資家への適用、華南の来料加工貿易その他」国際税務 25 卷 12 号 (2005)。

品川克己「来料加工貿易に対するタックス・ヘイブン税制の適用について (上)」税務通信 63 卷 1 号 (2008)。

品川克己「来料加工貿易に対するタックス・ヘイブン税制の適用について (下)」税務通信

63 卷 2 号 (2008)。

品川克己「タックスヘイブン対策税制—適用除外基準 (3)」T & A master453 号 (2012)。

清水敬次『税法 (第六版)』(ミネルヴァ書房、2004)。

白木康晴「裁判例における租税回避行為否認理論の研究」税大ジャーナル 17 号 (2011)。

ジェットロ香港センター編『中国華南・香港進出マニュアル』(ジェットロ、2003)。

政府税制調査会答申『昭和 53 年度の税制改正に関する答申』(1977)。

関満博『「現場」学者 中国へ行く』(日本経済新聞社、2003)。

租税法学会編『国際租税法の新たな潮流』(有斐閣、2008)。

租税法学会編『国際化の中の企業課税の動向』(有斐閣、2012)。

高田正昭「タックス・ヘイブン対策税制における管理支配基準について (第 1 回)」税務 QA143 号 (2014)。

高田正昭「タックス・ヘイブン対策税制における管理支配基準について (第 2 回)」税務 QA144 号 (2014)。

高橋元監修『タックス・ヘイブン対策税制の解説』(清文社、1979)。

高安満「タックス・ヘイブン税制と実質所得者課税の関係—便宜置籍船会社の留保金課税と損益通算—」税大論叢 54 号 (2007)。

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)。

田中治「租税訴訟において法の趣旨目的を確定する意義と手法」法科大学院要件事実教育研究所報 9 号 (2011)。

田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号 (2011)。

田中治「租税法律主義の現代的意義」租税研究 748 号 (2012)。

谷口勢津夫「タックス・ヘイブン子会社の欠損金額の取扱い—双輝汽船事件」税研 25 卷 3 号 (2009)。

谷口勢津夫『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』(清文社、2014)。

朝長英樹編『最新 外国子会社合算税制 (タックスヘイブン対策税制)』(法令出版、2012)。

中井稔「タックス・ヘイブン対策税制と便宜置籍会社の諸問題」税研 23 卷 6 号 (2008)。

中里実「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件」ジュリスト 997 号 (1992)。

中里実『タックスシェルター』(有斐閣、2002)。

中里実「タックスヘイブン対策税制と赤字子会社」税研 21 卷 2 号 (2005)。

中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研 22 卷 2 号 (2006)。

中里実「財政法の私法的構成「下」—民法 959 条と国庫の関係を素材として」ジュリスト 1403 号 (2010)。

中里実、太田洋、弘中聡浩、宮塚久編『国際租税訴訟の最前線』(有斐閣、2010)。

中里実、弘中聡浩、瀧圭吾、伊藤剛志、吉村政穂『租税法概説 Treatise on Japanese Taxation』(有斐閣、2011)。

中里実、太田洋、伊藤剛志、北村導人編『タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア』(有

斐閣、2013)。

日本公認会計士協会租税委員会研究報告第 21 号「タックスヘイブン対策税制から外国子会社合算税制へー問題点の分析と提言ー」(2011)。

橋本秀法「来料加工とタックスヘイブン税制」税大論叢 52 号 (2006)。

橋本秀法「我が国タックス・ヘイブン税制と租税条約の関係ー租税条約締結国に所在する子会社への参加に起因する所得に対するタックス・ヘイブン課税の適用の可否ー」税大論叢 54 号 (2007)。

林修三『法令解釈の常識』(日本評論社、1975)。

林修三『法令用語の常識』(日本評論社、1975)。

林仲宣、谷口智紀「タックスヘイブン対策税制ーデンソー事件」税務弘報 63 卷 5 号 (2015)。

伴忠彦「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」税大論叢 63 号 (2009)。

伴忠彦「外国子会社合算税制の意義と機能」フィナンシャル・レビュー94 号 (2009)。

久野康成公認会計士事務所株式会社東京コンサルティングファーム『シンガポール・香港地域統括会社の設立と活用』(TCG 出版、2014)。

藤井保憲「タックス・ヘイブン対策税制と租税条約」税務事例 42 卷 4 号 (2010)。

藤枝純、福井信雄「日本企業が海外進出するに際しての、日本税制及び進出国の税制を含む法制調査のチェックポイント (第 4 回) 地域統括会社設立、研究開発機能の移管の際の実務上の諸問題」月刊監査役 635 号 (2015)。

細川健「M&A の最新税務問題 (第 13 回) タックス・ヘイブン対策税制の論点ー高松高等裁判所平成 16.12.7 判決 (双輝汽船事件) を題材に」税務弘報 55 卷 2 号 (2007)。

細川健「M&A の最新税務問題 (第 26 回) タックス・ヘイブン対策税制の論点 (その 2) 大阪国税不服審判所平成 16.6.16 判決 (来料加工貿易の課税問題) を題材に」税務弘報 56 卷 5 号 (2008)。

細川健、虫明千春「M&A の最新税務問題 (第 26 回) タックス・ヘイブン対策税制の論点 (その 3) 東京地方裁判所平成 18.9.5 判決 (ガーンジー島事件) を題材に」税務弘報 56 卷 13 号 (2008)。

細田明「中国華南型来料加工をめぐる課税問題ー外国子会社合算税制と移転価格税制に基づくアプローチ」税務弘報 55 卷 14 号 (2007)。

細田明「適用除外要件：実体基準と管理支配基準」税務事例 45 卷 11 号 (2013)。

保井久理子「外国子会社合算税制における新しい概念についてー資産性所得を中心としてー」税大論叢 71 号 (2011)。

堀真也「タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件を巡る事例ー来料加工事件ー」税務事例 47 卷 5 号 (2015)。

本庄資「タックス・ヘイブン対策税制と租税条約」税経通信 62 卷 8 号 (2007)。

本庄資『租税条約の理論と実務』(清文社、2008)。

本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』（日本租税研究協会、2013）。

本庄資「外国子会社合算税制の適用除外要件の充足の有無」ジュリスト 1472 号（2014）。

寶金敏明『現代裁判法大系「29」』（新日本法規出版、2000）。

前正男「特集 タックス・ヘイブン対策税制の現在－改正の変遷と今後の動向（第 1 回）」
税務 QA110 号（2011）。

前正男「特集 タックス・ヘイブン対策税制の現在－改正の変遷と今後の動向（第 2 回）」
税務 QA111 号（2011）。

増井良啓、宮崎裕子『国際租税法（第 2 版）』（東京大学出版会、2011）。

増田英敏「租税法主義と租税公平主義の衝突－租税法解釈の在り方－」税法学 566 号
（2011）。

松井めぐみ「来料加工取引に対するタックス・ヘイブン税制の適用について－東京地裁平成 21 年 5 月 28 日判決を素材にして－」税大ジャーナル 15 号（2010）。

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）。

松永容明「中国来料加工を巡るタックスヘイブン対策税制の適用判断」税務事例 45 卷 11 号（2013）。

三上寛治「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外（管理支配基準）要件が「立法趣旨」により課税実務上の取扱いに沿って判断された事例」月刊税務事例 38 卷 7 号（2006）。

水谷猛雄「外国子会社合算税制等の見直し」税経通信 65 卷 4 号（2010）。

水野忠恒編『21 世紀を支える税制の論理 第 4 卷 国際課税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、2005）。

水野真澄『変わる！中国加工貿易の新マニュアル 来料加工廠の外資企業転換と加工貿易企業の運営』（エヌ・エヌ・エー、2010）。

宮塚久「「規定の趣旨・目的」と「形式的な適用を貫くべき場合」」税務弘報 62 卷 7 号（2014）。

宮武敏夫「タックス・ヘイブン対策税制と来料加工」国際税務 25 卷 12 号（2005）。

宮武敏夫「香港子会社による中国華南地方への委託加工を巡るタックスヘイブン税制の適用関係」国際税務 26 卷 3 号（2006）。

宮武敏夫「来料加工」税研 22 卷 6 号（2007）。

虫明千春「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外基準に該当しない場合における租税回避行為の認識－来料加工貿易を巡る事案を題材として－」広島大学マネジメント研究 11 号（2011）。

村田守弘「来料加工取引に対する課税上の問題点」租税研究 686 号（2006）。

矢内一好「タックスヘイブン対策税制の改正と租税条約」税務弘報 57 卷 4 号（2009）。

矢内一好『一般否認規定と租税回避判例の各国比較－GAAR パッケージの視点からの分析－』（財経詳報社、2015）。

矢内一好「国際租税回避の規制の動きと課題～一般否認規定の日本への導入の検討」税理

- 58 卷 6 号 (2015)。
- 八ツ尾順一『「改訂増補」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、2005)。
- 山口博之「タックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件—目的論的解釈による適用除外の考察—」立命館法制論集 10 号 (2012)。
- 山田彰宏「外国子会社配当益金不算入制度の導入と企業行動」国際税制研究 22 号 (2009)。
- 山田彰宏、高田綾子、小菅達雄『完全詳解／タックスヘイブン対策税制・外国子会社配当益金不算入制度』(税務研究会出版局、2010)。
- 山田二郎『税法講義 (第 2 版) —税法と納税者の権利義務—』(信山社出版、2001)。
- 山田二郎「租税訴訟学会 タックス・ヘイブン対策税制と来料加工取引—東京地裁平成 21 年 5 月 28 日判決を素材として—」税務事例 41 卷 10 号 (2009)。
- 弓削忠史「税法解釈の一考察—目的論的解釈を中心に—」九州共立大学経済学部紀要 76 号 (1999)。
- 李輝「香港型来料加工貿易に対するタックスヘイブン税制の適用」六甲台論集 法学政治学篇 55 卷 2 号 (2009)。
- 渡辺智之「タックス・ヘイブン対策税制の性質と問題点」国際税務研究会研究報告論文、日本機械輸出組合 (2012)。
- 渡辺裕泰「税率の選択可能な外国の税金は「外国法人税」に該当するか」ジュリスト 1409 号 (2010)。
- 渡辺充「キャプティブ保険会社に対するガーンジー島の外国税が外国税額控除の対象となる外国法人税に当たらないとされた事例—損保ジャパン事件—」税務事例 39 卷 12 号 (2007)。
- NAC 国際会計グループ『アジア統括会社の税務入門』(中央経済社、2013)。

デット・エクイティ・スワップ（D E S）における
債務免除益と課税

—中小企業再生のためのD E Sの考察—

奥本 慎司

論文要約

業績不振により、債務超過等の問題が生じ、自力での回復が困難な企業は、早晚信用不安や、キャッシュ・フローの問題により行き詰まる。これらの企業再生を実現する手法として、本稿で論じる、デット・エクイティ・スワップ（以下、DES）があり、企業再生手法の大きな柱として期待されてきた。

DESには、現物出資型DESと金銭出資型DESが存在し、これまで、多くの先行研究により、DES特有の論点につき議論、提言がなされてきた。しかし、現状、DESの利用数をみると、その期待に応えられておらず、実効性の乏しいものとなっているといわざるをえない。

DESの利用が増えない最も大きな要因として、法人税法において、現物出資型DESにおける債務免除益に対し課税されうるという点が挙げられる。企業再生目的で実行される手段から、課税所得が発生することには、担税力の観点から大いに疑義があり、その利用が進まないのも当然と思われる。

本稿では、DES特有の問題点の指摘、検討とともに、現物出資型DESにおける債務免除益課税と、所得税法における債務免除益課税の取扱いに差につき、法人、個人両者にかかる判例を検討しながら確認する。そして、経営者が法人の債務に対し、個人保証している中小企業において、法的整理や一定の私的整理の過程で、第三者と実行したDESから生じる債務免除益につき、非課税とする旨の税制創設を提言する。

東京地裁平成21年4月28日判決では、DESにおける債務免除（消滅）益につき課税処分を妥当とした判決が下された一方、個人の債務免除益についての判例である、大阪地裁平成24年2月28日判決では、債務者が資力を喪失し、債務を弁済することが不可能な場合の債務免除益につき非課税と判示された。

わが国における全企業の99.7%は中小企業であり、企業と経営者との業務、経理、資産所有等が実質一体で、個人事業と変わらない企業ばかりである。にもかかわらず、債務の免除から生じる経済的利益につき、税務の取扱いが異なり、法人と個人の再生の過程に差がでることにつき、租税公平主義の観点から問題があると考えられる。

もちろん、すべての中小企業を同義に扱うべきかは議論があると思われるが、特に経営者が、法人の債務につき、個人保証している場合は、法人が破綻した場合に、経営者がただちに全額の債務弁済を求められ、個人でも破綻するという意味で、個人と同義とみることが可能であり、救済すべき対象として位置付ける。

本稿では、中小企業が救済されるべき存在であるという論拠を、中小企業基本法の考え方に求め、また、債務者が資力を喪失し、債務を弁済することが不可能な場合において、

債務免除益を非課税とする解釈上の根拠として、担税力という所得概念に着目する。

所得税は、経済的価値の流入に対し、担税力を認め課税対象とするところ、この経済価値の流入そのものではなく、担税力を有すると認められる利益を享受してはじめて所得を認識すべきものである。よって、再生目的による DES の債務免除益についても所得税法同様、担税力を増加させ、租税負担が可能な利益を享受した場合に、所得を認識すべきである。

さらに、金融庁が金融機関向けに定める「金融検査マニュアル」も中小企業特性を重視し、中小企業と経営者（連帯保証人）を同視していることや、民法（債権法）の改正案における個人保証の廃止の論議過程においても中小企業が経営者そのものであるという議論がなされた結果、経営者の個人保証制度は残され、第三者の個人連帯保証廃止にとどまった経緯も鑑み、一定の中小企業は個人と同視する政策的立法が必要と考える。

以上を総合し、個人と一定の要件を満たした中小企業は同義とみるべきであり、その再生が阻害されることのない税制を創設すべきである。具体的には、経営者が法人の債務に対し、個人保証している中小企業が、法的整理や一定の私的整理の過程で、第三者と実行した DES から生じる債務免除益については、非課税とする旨の税制を創設すべきである。

目次

はじめに.....	4
第1章 企業再生とDESの概要.....	7
第1節 DESの概要.....	7
第2節 DESの法的位置づけ.....	9
第3節 DESの会計処理.....	16
第2章 DESにおける債務免除益と課税.....	19
第1節 DESにかかわる税制.....	19
第2節 DESにおける税法上の問題点.....	22
第3節 現物出資型DESにおける債務免除益と課税.....	26
第3章 判例研究.....	30
第1節 法人税法上、DESによる債務免除益が課税とされた判例.....	30
第2節 所得税法上、債務免除益が非課税とされた判例.....	39
第3節 小括.....	47
第4章 中小企業再生のためのDES.....	49
第1節 中小企業基本法にみる中小企業のための税制.....	49
第2節 所得概念からみた中小企業と個人の異同.....	51
第3節 個人保証制度からみた中小企業と個人の異同.....	52
第4節 中小企業再生のためのDES.....	55
おわりに.....	58
参考資料.....	59

凡例

本稿における法令名その他の略称は次の例による。

1. 法令

法人税	法人税法
所得税	所得税法
相続税	相続税法
法令	法人税法施行令
所令	所得税法施行令
租特	租税特別措置法
法基通	法人税基本通達
所基通	所得税基本通達
税通	国税通則法
民	民法
会社	会社法
民再	民事再生法
会更	会社更生法
中基	中小企業基本法
産活法	産業活力再生特別措置法
独禁法	独占禁止法
銀	銀行法

2. 判決

最判	最高裁判所判決
高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決

はじめに

わが国経済は、バブル経済の崩壊以降、サブプライムローン問題やリーマンショック、東日本大震災等による不況の影響を受け、低い経済成長と長引くデフレにより、失われた20年を経験してきた¹。第二次安倍内閣発足以降は、アベノミクス発動による、経済の好循環によって、失われた自信を取り戻しつつあるとの声もある。しかし、国内の中小企業²をとりまく経営環境は、必ずしもその恩恵を受けているとはいえず、いまだに厳しい状況が続いていることも事実である。

このような経済状況下で、中小企業への資金繰り悪化の対応策として実施されていた、中小企業金融円滑化法が二度の延長を経て、平成25年3月末日をもって終了した。

それを見据えた出口戦略として、平成24年6月に、内閣府・金融庁・中小企業庁が「中小企業の経営支援のための政策パッケージ」³を発表し、また同年8月、中小企業経営力強化支援法⁴を成立させ、地域ぐるみで中小企業をバックアップすることを法制化した。

近年では、『「日本再興戦略」改訂2015』⁵を発表し、中小企業にとっての「成長戦略の見える化」や「中堅・中小企業の経営支援体制の強化」等の成長戦略を掲げた。

これらの政策には、企業が破綻する前に経営改善を促し、真の意味での中小企業再生、成長の下支えを行おうとする、政府の意欲を強く感じるころである。

業績不振により、債務超過等の問題が生じ、自力での回復が困難な企業は、早晚信用不安や、キャッシュ・フローの問題により行き詰まる。企業再生とは、それらの企業が、倒

¹ 2007年半ばより、米国において、サブプライム層（下位層）への住宅ローンの不良債券化が、住宅バブル崩壊へつながり、サブプライムローン債権が組み込まれた金融商品等、市場全般の信用が破綻した。また、リーマン・ブラザーズの経営破綻とその後の株価暴落が、国際的な金融危機の引き金となり、結果として、1990年以降、わが国の経済、中小企業経営に大きな影響を与えた。竹田憲史「サブプライム危機が中小企業の資金繰りに与えた影響:我が国製造業の場合」青山国際政経92号(2014)97頁以下、鹿野嘉昭「リーマンショックと中小企業経営-CRDの分析結果から」経済学論叢66巻1号(2014)15頁以下、祝迫得夫「失われた20年の日本の財政政策と税制」一経65巻3号(2014)238頁以下が詳しい。

² 中小企業基本法における企業分類と、中小企業の定義は以下のとおりである（中基2条）。
製造業その他：資本金の額又は出資の総額が3億円以下の会社又は常時使用する従業員の数が300人以下の会社及び個人

卸売業：資本金の額又は出資の総額が1億円以下の会社又は常時使用する従業員の数が100人以下の会社及び個人
小売業：資本金の額又は出資の総額が5千万円以下の会社又は常時使用する従業員の数が50人以下の会社及び個人
サービス業：資本金の額又は出資の総額が5千万円以下の会社又は常時使用する従業員の数が100人以下の会社及び個人。本稿において取り上げる中小企業の定義は上記の分類によるものとする。

³ 中小企業の経営支援のための政策パッケージについては、中小企業庁HPを参照した。
<http://www.chusho.meti.go.jp/kinyu/2012/download/0420Enkatsu-encho-0.pdf> [筆者最終確認：2015年12月3日]。

⁴ 中小企業経営力強化支援法については、中小企業庁HPを参照した。
<http://www.chusho.meti.go.jp/keiei/kakushin/2012/download/0830Kaigai-kaisei-1.pdf> [筆者最終確認：2015年12月3日]。

⁵ 「日本再興戦略」改訂2015については、首相官邸HPを参照した。
<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/dai1jp.pdf> [筆者最終確認：2015年12月3日]。

産して清算するのではなく、関係者の協力を得て、債務の一部免除や返済猶予等により、健全な企業となるべく、事業および財務を再構築することである⁶。この再構築の目的は、財務の健全化、キャッシュ・フロー改善、貸借対照表の適正化等である⁷。

これらを実現する手法として、本稿で論じる、デット・エクイティ・スワップ（Debt Equity Swap 以下、DES という）があり、バブル崩壊による不良債権問題の対応以降、企業再生手法の大きな柱として期待されてきた。

DES には、現物出資型 DES と金銭出資型 DES が存在し、これまで、多くの先行研究により、DES 特有の論点につき議論、提言がなされてきた。しかし、現状、DES の利用数をみると、その期待に応えられておらず、実効性の乏しいものとなっているといわざるをえない⁸。

DES の利用が増えない要因は、大きく二つあると考えられる。一つには DES の実行にあたり、債権を市場の評価額（時価）で評価する必要があるが、債権の評価を合理的に行い、時価を算出する具体的な方法が不明であるという点である。二つには法人税法において、債務免除益⁹に対し課税されうるという点である。

企業再生税制において、一定の場合に実行される現物出資型 DES により発生した債務免除益を、評価損益や期限切れ欠損金、期限内青色欠損金と相殺することが可能だが、それを超える債権の時価と、額面金額との差額については、法人税法上、課税される可能性がある。仮に課税がなされれば、税負担としてキャッシュ・アウトが生じ、その分だけメリットが減殺され、債務者の再生を妨げる可能性がある。

DES を必要とする企業のほとんどが、債務超過、キャッシュ・フローの悪化を伴っており、その再生は焦眉の急である。特に中小企業の場合は、再生過程で税負担が生じる影響は、大企業のそれと比較し甚大で、DES の実行により課税され、キャッシュ・アウトが生じるとなれば、実行を断念せざるをえない。

もつとも、企業再生目的で実行される手段から、課税所得が発生することには、担税力

⁶ 日本政策金融公庫中小企業事業本部企業支援部『金融機関が行う私的整理による事業再生の実務』（きんざい,2014）84 頁を参照。

⁷ 知野雅彦監修「実践 企業・事業再生ハンドブック」（日本経済出版社,2015）232 頁以下参照。

⁸ 利用実績については、中小企業庁 HP「中小企業再生支援協議会の活動状況について～平成 27 年度第 3 四半期～（平成 27 年 10 月～12 月）」を参照した。これによると、これまで累計の相談件数 36,516 件のうち、計画策定支援完了の企業数が 10,518 件、そのうち、DES の採用件数は、わずか 67 件（0.6%）である。

<http://www.chusho.meti.go.jp/keiei/saisei/kyougikai/28032501.pdf>【筆者最終確認：2016 年 3 月 27 日】。

⁹ 第 2 章で詳述するが、DES における、民法上の債権の消滅事由においては、混同（民 520 条）であり、税務上は混同による消滅益に課税されるが、本稿では、判例研究の一部を除き、債務消滅益という呼称は避け、債務免除益という呼称に統一している。

の観点から大いに疑義があり、その利用が進まないのも当然と思われる。

上記のように、法人税法上の債務免除益に対する課税問題が、企業再生における DES の可能性を狭めているなか、平成 26 年度税制改正において、個人版企業再生税制が創設され、また、所得税法上、資力喪失等一定の場合で生じた債務免除益の非課税規定（所得税 44 条の 2）が新設された。

法人と個人では、債務免除益に対する課税関係に差異があり、これは法人、個人両者の債務免除益にかかる判例においても同様の判示がなされている。

わが国における全企業の 99.7%は中小企業であり、企業と経営者との業務、経理、資産所有等が実質一体で、個人事業と変わらない企業ばかりである。実態が変わらないにもかかわらず、債務免除益における、税務の取扱いが異なることで、法人と個人の再生の過程に差がでることにつき、租税公平主義の観点から問題があると考ええる。

もちろん、すべての中小企業を同義に扱うべきかは議論があると思われるが、特に経営者が、法人の債務につき、個人保証¹⁰している場合は、法人が破綻した場合に、経営者がただちに全額の債務弁済を求められ、個人でも破綻するという意味で、個人と同義とみることが可能である。

本稿では、DES 特有の問題を検討し、現物出資型 DES における債務免除益課税と、所得税法における債務免除益課税の取扱いに差が存在することを確認する。

そして、経営者が法人の債務に対し、個人保証している中小企業において、法的整理や一定の私的整理の過程で、第三者と実行した DES から生じる債務免除益につき、非課税とする旨の税制創設を提言する。

¹⁰ 企業が金融機関から、融資を受ける際に、経営者や一定の者がその債務につき、連帯保証することである。

第1章 企業再生とDESの概要

第1節 DESの概要

本稿の主題であるDESとは、債権者と債務者の合意に基づき、企業の債務（デット＝Debt）を企業の資本（エクイティ＝Equity）に交換する（スワップ＝Swap）こと¹¹である。

詳述すると、債権者からは、債権者が債務者に対して有する債権を、債務者が発行する株式に振り替えること、債務者からは、債権者に対する債務を、資本金に振り替えること¹²をいう。

債権放棄¹³・DDS¹⁴・返済スケジュールのリスケジュール¹⁵等と同様に、経営不振に陥った企業の財務リストラクチャリング手法の一つであり、民事再生または会社更生のような裁判所の関与を伴う法的整理¹⁶やその他私的整理¹⁷の場面で利用される。

債務者は、有利子負債の減少による債務超過状態の解消と、金利負担の減少による財務体質の改善という、バランスシート調整の一環¹⁸として利用するだけでなく、倒産コストの削減、デットオーバーハング¹⁹の解消を図ることが可能となる。また、債務者が特定の

¹¹ 太田洋・北村導人「デット・エクイティ・スワップ(DES)に関する租税法上の諸問題」経理研究 55 卷(2012)307 頁。

¹² 経済産業省経済産業政策局産業再生課「事業再生に係る DES (Debt Equity Swap : 債務の株式化) 研究会報告書 (2010)10 頁。

¹³ 債権者が、金融支援を行う債務者の債権の全部または一部を直接放棄することである。これによって、再生企業の債務を縮小し、キャッシュ・フローおよび財務内容を改善させる手法である。通常、債権放棄は債務超過の範囲内で実施される。

¹⁴ 金融機関が保有する貸出金の一部を、他の債権よりも弁済時期や弁済順位の低い劣後債権に転換することである。DDS は、一定の要件を満たした場合に、金融検査マニュアル上の債務者区分の判断において、劣後化した債権を自己資本とみなされる。DDS 部分は、債務者の借入金（劣後債）として残るが、再生計画期間中、元金の返済のないみなし自己資本として、借入金返済負担を軽減させるとともに、金融機関が行う自己査定上、債務超過の金額を圧縮が可能である。収益面で改善の見通しが立っているものの、債務超過によって、金融機関からの支援が得られない場合に、早期に債務超過解消のための計画を策定することが可能となる。その結果、金融機関における債務者区分のランクアップにより、金融支援を獲得する効果が期待される。

¹⁵ 重荷となった借入金返済につき、返済可能なスケジュールを基に、既存の返済計画を見直し、返済期間や返済金額の約定を変更することをいう。

¹⁶ 法的整理とは、民事再生法や会社更生法等の法律に基づいて、裁判所の関与のもとで強制的に手続を進めるものである。多数決によって、強制的に債権を整理することが可能で、債権者との調整が容易である反面、すべての債権者が手続対象となり、金融機関のみならず、商取引の支払も止めることとなるため、倒産と評価される等の風評被害を受ける恐れがある。

¹⁷ 私的整理とは、法律による手続とは異なり、債権者と債務者だけの協議において、支払猶予や債務免除につき合意のうえで進めるもののほかに、中小企業再生支援協議会等、利害関係のない第三者が関与し、私的整理を進めるものがある。法的整理により事業再生を図ると、風評被害等により事業価値が毀損する可能性があるため、事業価値をできるだけ維持して再生を図るためには私的整理が有利とされている。しかし、私的整理は裁判所の関与がないため、手続の透明性や債権者間の公平性の確保に課題があるといえる。

¹⁸ 明石一秀＝弥永真生「債務超過会社の債務の株式化」企業法学 8 号(2000)88 頁。

¹⁹ 倉澤資成「債務の株式化-経済学の視点から」証券レビュー54 卷 8 号(2014)65 頁では「債務の株式化の本質はデット・オーバー・ハングの解消にあり、企業の再建の可能性とか、あるいは継続価値とかいわれているものは広い意味での投資機会として理解できます。設備投資に限定されない、広い意味の投資機会があり、プラスの利益をもた

事業を行っている場合、例えば建設業や貸金業の場合、業法上の理由によって、一定額の自己資本（純資産）の確保が不可欠で、貸借対照表上の純資産の増加が、事業継続の必須要件となることがあり、DESを行うことが、支援方法として適切となる場合がある²⁰。

いわゆる債権放棄は、債権者が債権の一部を放棄する（債務者としては債務免除を受ける）ものであり、仮に債務者の経営が回復したとしても、債権放棄部分についての弁済は受けることができない。また、DDSはあくまで、金融機関の自己査定上、負債を資本とみなす手法であり、債務超過が実際に改善するわけではなく、返済金の劣後化による「問題の先送り」にすぎない、という批判がある²¹。

これに対し、DESは、債務が債務者発行株式に交換されるため、債務者の純資産が増加し、債務超過が解消される。また、債権者は出資者となり、当該企業の経営に参画し、再建が成功した場合には、当該株式の売却によるキャピタルゲインや、場合によっては債権額を超えるリターンを得ることができる。

このように、単純な債権放棄やDDSを行う場合に比べて、債権者に魅力を与えながら、債務者の事業の再建を図ろうとする仕組み²²であるがゆえに、バブル崩壊直後から、企業再生手法としてDESは期待されてきた。

過去には、DESによる金融支援を受けた、株式会社社長谷工コーポレーション、三菱自動車工業株式会社等が再生を果たし、種類株式（優先株式）を順次償還・転換していく等、DESの成功例が報じられた。また、本年5月には、シャープ株式会社の再建が決定し、その支援手法として、主力銀行とのDESが採用された²³。これらのように、上場企業においては、事業再生終了後の株式処分による出口が確保しやすく、導入例が多い。

一方、非上場企業等の中小企業の場合は、株式の流通性がないため、債権者が市場または相対で株式を売却し、キャピタルゲインを獲得することが難しく、DESの利用が限定的な範囲にとどまってきたようにも思われる。

ただし、株式の流通性がない中小企業には、DESにより発行する株式を、取得請求権株

らす何かをその企業は持っているが、債券を発行しているためにそれを実行することができない。そういう状況がデット・エクイティ・スワップによって解決できる」とし、経済学の視点からDESの可能性について論じている。

²⁰ 山崎良太「経営不振企業の財務状態を改善し再建可能性を高めるDES(債務の株式化)・DDS(資本的劣後ローン)」The Lawyers 2015年7月号(2015)9頁。

²¹ 山崎・前掲注(20)9頁。

²² 神田秀樹「債務の株式化(デット・エクイティ・スワップ)」ジュリ1219号30頁。

²³ シャープ株式会社HP「IR情報室」(<http://www.sharp.co.jp/corporate/ir/>)、「第121期定時株主総会 株主総会参考書類(別冊)」(http://www.sharp.co.jp/corporate/ir/event/shareholder_meeting/pdf/15all_sanko.pdf [筆者最終確認：2015年12月3日])参照。なお、シャープ株式会社においてはDESの手法は、金融機関に対し再生後、現金による償還が可能な優先株を発行し、その払込金にて借入金を返済する方法であり「金銭出資型DES」である。

式²⁴や取得条項付株式²⁵の種類株式として発行し、再建後に株式の償還により回収する方法がある。これら、種類株式を活用することで、債権者へのインセンティブを確保できる²⁶。

このように、DESは「再生の果実への期待」とあわせ、「設計の自由さ」という魅力²⁷も持ちあわせ、中小企業においても、有力な再生手法であると考えられる。

DESには、現物出資型DESと金銭出資型DESという二つの類型がある。このうち現物出資型DESは、債権者が保有する債権を、当該債権の債務者に対して現物出資し、それに対し債務者から新株の発行を受けることにより、当該債権と債務者の株式とを交換する方法である。一方、金銭出資型DESは、債権者から債務者に対し、金銭払込を行い、増資を受けた後、債権者に対し、その払込まれた金銭で債務弁済する方法であり、金銭出資と債務弁済という個別の法構成をとっている²⁸。

なお、本稿では、課税に対する問題点を、債務者の立場から論じる。現物出資型DESは債務者、金銭出資DESは債権者において、税務上の問題を抱えているが、DESの抱える最も重要と思われる点につき、検討ならびに提言をしたいため、金銭出資型DESについては概観するにとどめ、現物出資型DESにより生じる、債務免除益課税の論点に絞り、検討するものである²⁹。

第2節 DESの法的位置づけ

DESは、平成6年に法務省民事局民事四課長通達³⁰が出されるまでは、旧商法上の「債権の現物出資」として許されるのか否かにすら議論があったものであり、その意味で特殊

²⁴ 株主が、企業に対し、株式の買取、消却の請求権（プット・オプション）をもつ株式のことである。

²⁵ 企業が、強制的に償還する権利（コール・オプション）をもつ株式のことである。

²⁶ 種類株式を発行する場合、債務者において定款変更のための株主総会の特別決議が必要である。また、特別決議の要件（定足数の充足及び出席株主の議決権の3分の2以上の賛成）を充足する必要がある（会社108条、同309条2項）。種類株式を利用したDESについての記述は、江頭憲治郎＝神作裕之＝藤田友敬＝武井一浩編「改正会社法セミナー【株式編】」（有斐閣、2005）314頁以下、中村廉平・藤原総一郎「償還条件付デット・エクイティ・スワップの検討（上）」金法1757号（2005）11頁以下、同「償還条件付デット・エクイティ・スワップの検討（下）」金法1758号（2005）21頁以下を参照した。

²⁷ 知野監修・前掲注（7）284頁。

²⁸ 金銭出資型DESは、現物出資に関し、検査役の調査を回避するためや、本稿で取り上げる現物出資型DESの債務免除益を回避するために利用される。しかし、払込のための金銭が必要であり、それにかかるコストや払込まれた金銭への差し押さえリスク、また、見せ金と認定され、払込の効力が否定される可能性がある。

²⁹ 本稿では取り上げないが、金銭出資型DESについての裁判事例として、東京地判平成12年11月30日訴月48巻11号2785頁（日本スリーエス事件）、福井地判平成13年1月17日訴月48巻6号1560頁（相互タクシー事件）があり、それらを論じたものとして、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—」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）74頁以下、林幸一「中小企業再生における擬似DESに係る課税問題」阪経61巻3号（2010）111頁以下、森江由美子「擬似DESを利用した租税回避スキームに関する課税と会社法上の諸問題」関学63巻（2012）163頁以下、大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第II巻』（税務経理協会、2014）106頁以下等がある。

³⁰ 平成6年7月6日法務省民四第4192号。

な現物出資として整理されていた³¹。しかし、現在では、会社法上、金銭債権を現物出資することを前提とした規定が存在することから、DESは、第三者割当の方法による、募集株式の一つの形態として規定されているといえる³²。

実務においては、会社法だけでなく、民法、民事再生法、会社更生法等ともかかわる規定が存在する。租税法は、市場における経済取引を、第一次的に規律する私法と密接な関係をもつ。租税法律主義の目的である、法的安定性を確保するためには、課税は原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである³³とされ、課税の前提となる、私法上の構成を確認することが重要である。

以下では、DESを構成する法制度の現状や、議論の変遷を概観し、DESの法的位置づけを確認する。なお、DESにかかわる税制については後述する。

1. 会社法

会社法は、平成18年に施行された、会社の設立、組織、運営および管理について規定した法律である。DESについては、第三者割当の方法による募集株式の募集等において、現物出資財産が、当該会社を債務者とする金銭債権であることがありえること、また、当該金銭債権の弁済期が到来していた場合、募集事項として定めたその価額（会社199条1項3号）が当該金銭債権に係る負債の帳簿価額を超えない場合、現物出資についての検査役の調査不要の規定（会社207条9項5号）が存在すること等から、その根拠法は、会社法にある³⁴と解することができる。

改正前商法においては、資本を、株式の発行価額を基準としていたが、会社法制定により「資本」が「資本金」となり、実際の払込額（現物出資の場合は給付額）が「資本金等の額」と認識されることとなった³⁵。

主に債権者からの現物出資に対し、旧商法上、要求された検査役の調査（旧商280条の8）の内容を出発点として、この現物出資の給付額（出資価額）を名目額で評価すべきとする券面額説と、実質価値で評価すべきとする評価額説³⁶があり、その妥当性につき、過

³¹ 太田＝北村 前掲注(11)308頁。

³² 江頭憲治郎『株式会社法』（第6版、有斐閣、2015）759頁以下を参照した。

³³ 金子宏『租税法』（第20版、弘文堂、2015）120頁。

³⁴ 松嶋隆弘「会社法のもとにおけるデット・エクイティ・スワップ」私法（有斐閣、2012）274頁。

³⁵ 小原昇＝佐々木浩「平成18年度税制改正（法人税関係）について—会社法制定に伴う整備等を中心に—」租税研究677号（2006）85頁。

³⁶ 藤原総一郎編著『DES・DDSの実務〔第3版〕』（金融財政事情研究会、2014）6-7頁では、券面額説を「発行会社がどれだけの価値の財産を取得したかを基準としている考え方」、評価額説を「債権以外の他の現物出資の場合と同様

去から議論が行われてきた³⁷。

旧商法下では、資本充実の原則³⁸を根拠に、評価額説が有力で、処理も評価額説により行われ、券面額説による取扱いは存在しなかったようである³⁹。しかし、平成 11 年に産活法が成立し、DES の利用促進のための各種特別措置を講じ⁴⁰、その制度整備が始まった。

平成 12 年に、東京地裁民事第 8 部が、券面額説による処理を行うことで、検査役の調査に要する時間・経費を節約可能なこと、評価額説によると会社に債務免除益が発生する可能性があること等を理由とし、券面額説を容認した⁴¹。

平成 14 年商法改正においては、弁護士等の証明を受けた場合には、検査役調査が不要となり、平成 17 年商法改正により、当該金銭債権の弁済期がすでに到来しており、かつ、募集事項に定めたその価額が、当該金銭債権にかかる負債の帳簿価額を超えず、当該現物出資についての要件を満たしている場合は、検査役の調査は不要とされ、現行法に至っている。

ところで、会社法によれば、取締役会が現物出資により新株の発行を決議する場合、現物出資の目的となる財産の価額、新株の振込金額および、発行される株式数を定めなければならない。その際、現物出資財産の時価が、券面額を下回っているにもかかわらず、券面額をもって現物出資財産の価額にすることは、実質的に時価より低い払込金額にて新株を発行したことと同じ数の株式が、現物出資者に割り当てられることとなる。

よって、券面額で現物出資財産の価額とすることは、事実上、特に有利になる金額にて新株を発行しようとすることを意味し、会社 199 条 3 項および 201 条の規定により株主総会の承認を得る必要があるのではないかという、いわゆる株式有利発行の問題が惹起され、議論が学者らによってなされてきた⁴²。

に、財産の実価（時価）を基準とすべき考え方」としている。

³⁷ 岡村忠生『法人税法講義 第 3 版』（成文堂、2007）358 頁。

³⁸ 資本金の額に相当する財産が実際に会社に拠出されることをいう。神田秀樹『会社法[17 版]』（弘文堂、2015）294 頁。

³⁹ 針塚遵「東京地裁商事部における現物出資等検査役選任事件の現状」商事 1590 号(2001)8 頁。

⁴⁰ DES を受ける債務処理企業における税務上の処理に関し、産活法（現、産業競争力強化法 127 条）に規定された一定の計画に基づき実施された DES については、増資金額に課せられる登録免許税の軽減等の措置があった。なお平成 13 年改正により、本法の適用範囲が債権放棄を受けるような企業にも拡大することになり、DES の利用は急速に拡大した。

⁴¹ 針塚・前掲注(39)8 頁。

⁴² 券面額による DES が株式の有利発行にあたるとする学説として、江頭憲治郎＝中里実編「企業組織と租税法」別冊商事 252 号(2002)126 頁 [江頭発言]、神田・前掲注(38)154-155 頁、神田・前掲注(22)33-34 頁、藤田友敬「自己株式取得と会社法（下）」商事 1616 号(2001)5 頁等。明石＝弥永・前掲注(18)107 頁は、企業が実質債務超過の場合とそうでない場合を区別し、債務超過でない場合には有利発行の問題が生ずるとしている。大杉謙一「いわゆる不良債権問題とデット・エクイティ・スワップ（債務の株式化）」ジュリ 1240 号(2003)23 頁以下は、債務超過の企業とそうでない企業双方につき有利発行の問題は生じないとしている。議論のきっかけとなった、針塚・前掲注(39)の後に論じられた、同「デット・エクイティ・スワップ再論」商事 1632 号(2002)16 頁以下では、債務の価額

会社199条3項および201条の規定では、公開会社が株主総会の決議を経ることなく「特に有利になる金額」で新株を発行することを禁止している。判例においては、新株の払込金額が、この有利金額とならないためには、払込金額が新株発行の「決定の直前の株価に近接」したものでなければならないとされている⁴³。

つまり、取引相場がある場合は、それが時価となり、取引相場がない場合においても、その債権の時価（に近接した価額）をもって新株発行の価額とすることとなる。よって、評価額説も判例に沿った考え方であるといえ、一定の説得力を持ちうるようにも思われる。

本稿でとりあげる、DESにおける債務免除益が課税とされた判例（以下、DES事件）において、この券面額説と評価額説が争われており、第3章にて改めて、私見を述べることにしたい。

2. 民法

債権は、一般的に、ある者が特定の者に対して一定の行為を要求することを内容とする権利である⁴⁴が、民520条は、「債権及び債務が同一人に帰属した時は、その債権は消滅する」とし、混同（債権の混同消滅）について規定している。混同が消滅理由となる根拠は、自分が自分に対する請求、自分の財産の一方から他方への弁済は、普通には意味がないためとされる。

DESは、民法に直接規定があるわけではないが、債権者から債務者への現物出資と、それに対する新株発行であるという性質上、債権者がその債権を債務者に現物出資した場合、債権と債務が同一の債務者に帰属し、支配が他に移転したかどうかにかかわらず、当該債権は混同により消滅するものと考えられる。

また、民519条に「債権者が債務者に対し債務を免除する意思表示したときは、その債権は消滅する」とし、債権者の一方的な債務免除の意思表示による、債務消滅事由として、免除を規定している。

DESにおける、債務免除益の課税問題を検討する際、DESが民法上の免除から構成されているわけではないため、債務者に対する純粋な債務免除とは異なることを述べておかななくてはならない。

の問題と割当株式数は別問題との見解を示し、券面額説につき有利発行の問題が生じるとしている。

⁴³ 最三小判昭和50年4月8日（民集29巻4号350頁）。

⁴⁴ 内田貴『民法Ⅲ 第3版』債権総論・担保物権』（東京大学出版会,2005）108頁。売買（民555条）や賃貸借（民601条）等の契約（民521条以下）、不法行為（民709条）等様々な原因によって発生する。

また、税務上、DESにおける債務消滅による利益は、混同による債務「消滅」益であって、債務「免除」益とは異なる、という議論があるところだと思われるが、本稿ではその区別の議論は避け、債務免除益という呼称に統一している。

3. 民事再生法

民事再生法は、平成12年4月1日、和議法⁴⁵（大正11年法律72号）に代わって施行された法律であり、民事再生規則とともに、民事再生手続を規定する⁴⁶。

民事再生の特徴は、手続開始原因⁴⁷、手続主体が債務者⁴⁸であること、利害関係人の取扱い、担保権の取扱い⁴⁹等にある。更生手続に比べ手続を簡易化し、迅速に進めることを目的とし、DIP⁵⁰を選択することも可能である。出席債権者の過半数かつ、総債権額の50%以上の債権者の賛成があれば成立が可能のため、利用が容易である。

民事再生手続においてDESを行う場合、債務の株式化につき特別の規定が存在しないため、別途、会社法上の手続を経る必要がある。よって、募集株式発行につき取締役会の決議が必要であるとともに、株式の有利発行に該当する場合には、別途株主総会の特別決議も必要である。債務超過会社の場合、裁判所の許可を得れば、株主総会の特別決議を得ることなく再生債権者に対して、再生債権の対価として株式を与えることを規定している（民再154条4項、162条、162条の2、183条の2）。

現物出資方式による場合、原則として検査役の調査も必要であるが、現物出資財産が弁済期到来後の金銭債権であって、募集事項として定めた当該債権の価額が当該金銭債権にかかる負債の帳簿価額を超えない場合、検査役の調査等が不要になるため、民事再生手続においてDESを行う場合には、これらは不要となる。

銀行法の平成25年度改正（平成26年4月1日施行）により、再生計画認可決定を受けている非上場会社については、5%ルール⁵¹の適用対象外となった。そのため、銀行は、当

⁴⁵ 大正11年4月25日施行した、再生型手続を規律した一般法である。平成12年に民事再生法が施行されたことに伴い廃止された。

⁴⁶ 民事再生法についての記述は、伊藤真『破産・民事再生法〔第3版〕』（有斐閣、2014）753頁以下を参照した。

⁴⁷ 民再21条1項では、「破産手続開始の原因となる事実の生じるおそれがあるとき」や、「事業の著しい支障を来すことなく弁済期にある債務を弁済することができないとき」とし、経済的破綻が確定的段階になる前に手続を開始するという再生型手続の特質が現れているように思われる。

⁴⁸ 民再38条1項では再生手続が開始された後の業務遂行権や財産管理権を認めている。

⁴⁹ 担保権が別除権とされるほか、一般の先取特権その他一般の優先権ある債権も、それが共益債権である場合を除き一般優先債権とされ、再生債権に対する手続的拘束（民再85条1項）に服さない。

⁵⁰ Debtor in Possession の略。民事再生法に基づいた手続開始後に、旧経営陣が管財人等に選任され、経営を継続する手法。

⁵¹ 独禁法上、銀行業および保険業を営む会社は、総株主の議決権の5%（保険会社は10%）を超える議決権の取得・

該企業の株式を100%取得が可能となった（銀16条の2第1項12号の2、同法施行規則17条7項・8号。ただし原則3年間以内、中小企業の場合は5年間以内に処分する必要がある（同法施行規則17条12項））。

同様に独禁法上、銀行が取得日から1年を超えて株式を保有しようとする場合には、公正取引委員会の認可が必要である（独禁法11条2項）が、再生計画認可決定を受けている非上場企業については、原則2年間（中小企業の場合4年間）の延長が認可される⁵²。

4. 会社更生法

会社更生法は、債権者が多く、債権額も大きくなる、大規模な会社を想定し規定されている⁵³。多くの利害関係者の調整が必要となるため、手続が厳格であることに特徴がある。

他に、債務者たる会社財産の管理処分権や、事業の経営権は管財人に継承され、旧経営陣はその地位を失う。また、会社更正においては、権利の満足を求めようとする更正債権者は、手続に参加することを強制され、手続外での弁済は受けられず、債権者から会社財産に対して強制執行や担保権実行をなすことも認められない。すべての利害関係人の利害を適切に調整することを通じて、事業の維持、更正を図る会社更生の特色といえる⁵⁴。

会社更生手続において、DESを行う場合、更正計画の一環として行われる募集株式発行については、以下の規定がある。

更正計画の定めにしたがい、更正債権者等または株主の権利の全部または一部が消滅した場合（会更205条1項）、これらの者が募集株式の申込（会社203条2項）をした時、募集新株予約権の申込（会社242条2項）をした時、募集株式の払込金額の全部または一部の払込をしたとみなす時は、その旨を募集株式に関する条項において定めなければならない（会更175条2号）。

両規定とも、DESの実務運用の基礎となるものであるが、前者は、現物出資（会社208条2項）、後者は、更正計画の定めによって消滅する更正債権等または株主の権利に基づ

保有が禁止されている。この規定は金融会社の過度の集中を未然に防止し、更正かつ自由な競争を促進することを目的としている。

⁵² 公正取引委員会「債務の株式化にかかる独占禁止法第11条の規定による認可についての考え方」（平成14年11月12日・最終改訂平成27年4月1日）

<http://www.jftc.go.jp/dk/kiketsu/guideline/guideline/saimukabusikika.files/150401saimukabushikika.pdf> [筆者最終確認：2015年12月3日]。

⁵³ 会社更生法の記述については、伊藤眞『会社更生法』（有斐閣、2012）を参照した。

⁵⁴ 伊藤・前掲注(46)『破産』41頁。

く払込擬制（会社 246 条 2 項）の一種である⁵⁵。

このように、会社法上は、現物出資は発起人のみに許されているが、会社更生法上は、DES を可能にするために、設立時募集株式の引受申込みをする更正債権者や株主にも、更正計画によって消滅する権利をもってする現物出資を認めている。

なお、これらの手続は、株主総会の決議、その他機関の決定を要しない（会更 210 条 1 項）⁵⁶。会社法上の規定の適用なく、DES の利用が可能である。

また、更正計画の定めにしたがい、更正債権者、更正担保権者が株式を取得する場合は、独禁法の 5% ルールの適用除外⁵⁷（独禁法 11 号 1 項 1 号）とされる代物弁済による取得とみなされ（会更 229 条）、同ルールは適用されない。

5. 企業再生税制の適用対象となる私的整理

DES を行う際、一定の私的整理（法令 24 条の 2 第 1 項）の場合は、後述する企業再生税制の適用がある。再生局面における DES は、合理的な再建計画に基づいて行われることが通常であり、実務構築はこうした場面から検討していくことが望ましいため、対象範囲を一定の私的整理としている⁵⁸。

一定の私的整理とは、上記の法的整理に準じた、以下のものが含まれる。①「私的整理に関するガイドライン⁵⁹及び同 Q&A に基づき策定された再建計画」、②「中小企業再生支援協議会の支援による再生計画の策定手順にしたがい策定された再生計画」、③整理回収機構（RCC）⁶⁰企業再生スキームに基づき策定された再生計画、④事業再生実務家協会（事業再生 ADR 事業者）⁶¹の手続による再生計画、⑤地域経済活性化支援機構（REVIC）⁶²の

⁵⁵ 伊藤・前掲注(53)『会社更生』575 頁。

⁵⁶ 会社法上の規定の適用を排除する理由につき、伊藤・前掲注(53)『会社更生』658 頁において「更正会社の運営は本来であれば株主等の意思にもとづき、会社法の規定に準拠してなされるべきである。しかし更正会社の運営を裁判所によって認可された更正計画にもとづいて、管財人の権限として行うことを予定する以上、重ねて株主の意思を問い、または会社法上の手続をふませるべき合理性はない」としている。

⁵⁷ ただし 5% の適用除外は原則として 1 年であり（独禁法 11 条 1 項 6 号）、それを超える場合は、公正取引委員会の認可が必要である（同 11 条 2 項）。

⁵⁸ 太田達也『事業再生の法務と税務』（税務研究会出版局、2013）51 頁。

⁵⁹ 平成 13 年 9 月に金融庁、日本経済団体連合会、全国銀行協会、学識経験者の代表らの研究会が策定した指針である。法的拘束力のない紳士協定であるが、私的整理の共通の基準を示すものであり、その後設立された公的再生支援機関の手続規定の基礎となっている。平成 13 年に「私的整理に関するガイドライン」が制定されたが、ガイドラインでは手続に主体的に関与するメインバンクの負担が大きく、かつ金融支援の内容においてもメインバンクの負担が増加しやすくなるという問題があり、中小企業の利用はほとんどなかった。

⁶⁰ 平成 11 年 4 月、株式会社住宅金融債権管理機構と株式会社整理回収銀行が合併して発足した組織である。整理回収機構自身が金融機関から買い取った債権や、民間サービスとして委託を受けた債権についての管理回収を行うほか、平成 13 年 11 月からは整理回収機構が主たる債権者である場合、又は金融機関から金融債権者間の調整を委託された場合に企業再生業務を行っている。

⁶¹ 平成 15 年 4 月、経済産業省、中小企業庁、金融庁、日本商工会議所、東京商工会議所、産業再生機構、整理回収

支援による再生計画等がこれにあたる。

第3節 DESの会計処理

会社法は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」(会社431条)と定め、適時かつ正確な会計帳簿に基づき計算書類等を作成して、承認手続および開示手続を行うことを要求する。次に、法人税法は、当該事業年度の益金の額と損金の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」(法人税22条4項)とし、その課税所得計算を企業会計に委る。以下において、DESにかかわる会計基準を概観し、債務者、債権者それぞれの処理を整理する⁶³。

1. 債務者の会計処理

債務者の会計処理については、会計基準等では明確にされておらず、券面額説、評価額説ともに認められていると考えられる。券面額説によるならば、債権の券面額に資本金の増加を認識し、2分の1規制の対象であるため、払込金額の2分の1を超えない範囲で資本準備金に計上することが認められることになろう。

ただし、「金融商品に関する会計基準(以下、金融商品会計基準)⁶⁴」によれば、現物出資型DESにより現物出資を受けた債権と、債務が混同により消滅するため、会計上も金融負債の消滅として認識される。よって、債務の帳簿価額と受け入れた債権の時価との差額を損益として認識する⁶⁵。この意味で、会計上において実質的に評価額説が要求されているともいえる。

なおIFRS⁶⁶におけるDESの解釈として、IFRIC⁶⁷(国際財務報告解釈指針委員会)が

機構の後援を得て、事業再生の実務家のネットワーク形成と、経営者への事業再生の普及活動を行うことを目的に設立された組織である。平成20年11月、事業再生実務家協会は事業再生ADR事業者として認定された。事業再生ADRは、産活法の平成19年度改正により制定された制度であり、法務大臣による一般のADR認証に加えて、経済産業大臣から事業再生ADR事業の認定を受けた者が、再生支援機関として私的整理による事業再生の手続を実施するものである。

⁶² 平成21年10月、株式会社企業再生支援機構法(現、地域経済活性化支援機構法)に基づき、中堅事業者、中小企業者等の再生を支援することを目的とし設立された。比較的規模の大きな企業が対象であり、融資や出資を行う。平成25年3月に企業再生支援機構から地域経済活性化支援機構に改組。

⁶³ DESにおける会計処理については、太田・前掲注(58)37頁以下、同『「純資産の部」完全解説-「増資・減資の実務」を中心に』(第3版、税務研究会出版局、2013)487頁以下を参照した。

⁶⁴ 企業会計基準委員会(ASBJ; Accounting Standards Board of Japanの略)「(企業会計基準第10号)金融商品に関する会計基準」(平成11年1月22日・最終改正平成20年3月10日)。

⁶⁵ 金融商品会計基準12項および13項。

⁶⁶ IFRS; International Finance Reporting Standardsの略。

⁶⁷ IFRIC; International Financial Reporting Interpretations Committeeの略。

解釈指針第 19 号「資本性金融商品による金融負債の消滅」(2009 年 11 月)を公表した⁶⁸。

この解釈指針は、債務者の会計処理を規定しており、その処理は評価額説に基づいている。上場企業では IFRS の適用が開始されており、その影響があると考えるが、中小企業においては、その会計に影響を与えないとする方針が維持されており⁶⁹、特段問題にはならないと考える。

なお、金銭出資型 DES を実行した場合の、債務者の会計処理についての指針はないが、債務者は金銭出資を受けた後、債務弁済を行うという個別の法構成をとっているため、評価の問題は生じない。

2. 債権者の会計処理

債権者の会計処理は、債務者の会計処理に影響を受けないため、別個のものとして考えるべきである。債権者が株式を取得する際の会計処理について、企業会計基準委員会が「(実務対応報告第 6 号) デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者の会計処理に関する実務上の取扱い」(平成 14 年 10 月 9 日)を公表した。DES の実行により、債権と債務が同一の債務者に帰することとなり、当該債権は、混同により消滅するため、金融資産の消滅の認識要件を満たすものと考えられる(金融商品会計基準 8・9 項)。

よって、先の金融商品会計基準および「金融商品会計に関する実務指針(以下、金融商品実務指針)⁷⁰」に基づいて会計処理が行われる。

したがって、この場合には、当該金融資産の消滅を認識するとともに、帳簿価額とその対価としての受取額との差額を、当期の損益として認識することになり(金融商品会計基準 11 項)、評価額説によって処理することとなる。

また、債権者が取得した株式は、債権とは異種の新しい資産と考えられる(金融商品実務指針 36 項)から、債権の帳簿価額と株式時価との差額を当期損益として処理し、当該株式を時価計上することとなる(同 29 項・37 項)。

取得した株式の時価については、取得した株式に市場価額がある場合は、市場価格にて評価を行う。市場価格がない場合には、合理的に算定された価額とされている(金融商品

⁶⁸ 米国においても券面額と評価額による二つの処理が行われていたが、金融危機により債務を株式化する事案が増加したため、債務者の処理方法を明らかにすることが求められた。大木正志「IFRIC 解釈第 19 号 持分金融商品による金融負債の消滅」会計・監査ジャーナル 655 号(2010)18 頁以下。

⁶⁹ 「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方についてのこれまでの議論(中間的論点整理)」(平成 24 年 7 月 2 日)企業会計審議会 <http://www.fsa.go.jp/news/24/sonota/20130620-2/01.pdf> [筆者最終確認: 2015 年 12 月 3 日]。

⁷⁰ 日本公認会計士協会「金融商品会計に関する実務指針」(平成 12 年 1 月 31 日)。

会計基準 6 項、金融商品実務指針 47 項)。実務対応報告では、合理的に算定された価額について、債権放棄額や増資額等の金融支援額の十分性、債務者の再建計画等の実行可能性、株式の条件等⁷¹を適切に考慮したうえで、金融商品実務指針 54 項に掲げる方法によって算定される⁷²。ただし、算定困難な場合には、適切に算定された実行時の債権時価によることも許容される⁷³。

⁷¹ 例えば、実質的な債務超過を解消したと考えられるか、近い将来に解消することが予測可能か、優先株式の場合は配当や償還の条件、普通株式への転換の条件等が考慮される。

⁷² 合理的な算定された価額の算定方法

①取引所等から公表されている類似の金融資産の市場価格に、利子率、満期日、信用リスクおよびその他の変動要因を調整する方法

②対象金融資産から発生する将来キャッシュ・フローを割り引いて現在価値を算定する方法

③一般に広く普及している理論値モデル又はプライシング・モデル（例えば、ブラック・ショールズ・モデル、二項モデル等のオプション価格モデル）を使用する方法。

⁷³ 企業会計基準委員会「(実務対応報告第 10 号) 種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」(平成 15 年 3 月 13 日)。

第2章 DESにおける債務免除益と課税

前章において、DESの概要や、それを取り巻く法制度、具体的な会計処理等、DESの基本概念につき概観した。本章では、それらを踏まえ、DESに関連する税制を整理し、DES特有の問題点、特に現物出資型DESについての課税上の問題を明らかにし、判例研究に進めるべく論じていく。

第1節 DESにかかわる税制

DESにかかわる税制として、平成13年改正により導入された組織再編税制、平成17年度改正により導入された企業再生税制につき概観する。

1. 組織再編税制

組織再編税制は、平成13年度に創設された、組織再編成に係る課税上の取扱いを統一的に規律する制度である⁷⁴。現状、組織再編成には、会社法第5編に規定されている典型的な組織再編行為⁷⁵のほか、現物出資、新株発行等、資本的基盤や組織に変動をもたらす意味で組織再編的な性質も帯びている行為を包摂する概念として構築されており⁷⁶、DESにおける現物出資も含まれるとされる。

組織再編税制の課税ルールの基本的な考え方⁷⁷は、法人が資産を移転した際には、その移転資産は時価により譲渡したものとされ、その譲渡益に課税していたが、企業組織再編による資産の移転前後によって、経済実態に実質的な変更がない場合には、課税関係を継続することが適当であり、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益を繰延べるというものである。

法人税法は、会社法制定により、新株発行に伴って増加する資本金および資本準備金の

⁷⁴ 組織再編税制については金子・前掲注(33)374頁以下、谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』(弘文堂、2014)358頁以下、中里実=弘中聡浩=淵圭吾=伊藤剛志=吉村政徳編『租税法概説〔第2版〕』(有斐閣、2015)186頁以下を参照した。

⁷⁵ 主なものとして、合併、株式交換、株式移転、会社分割、三角合併、三角株式交換、三角分割等が挙げられる。

⁷⁶ 太田洋『M&A・企業組織再編のスキームと税務』(大蔵財務協会、2012)84頁。なお、現物出資型DESの場合は、債権者において、出資対象となる財産が債務者に対する債権であるから、組織再編税制が適用されるのかという議論も存在すると考えられるが、会社法においても、株式会社に対する金銭債権を現物出資財産とすることを前提とした規定が存在しており、現物出資の一つとして考えれば、組織再編税制の適用は及ぶと考える。同趣旨として太田=北村・前掲注(11)309頁。

⁷⁷ 税制調査会の「平成13年度の税制改正に関する答申」(平成12年12月13日)の審議の過程で「会社分割・合併等の組織再編成に係る税制の基本的考え方」(同年10月3日)として示されている。

額が「株式会社に対して払込み又は給付をした財産の額」（会社 445 条 1 項）とされたことに対応し、増加する資本金の額を「払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額」と定義した（法人税 2 条 16 号、法令 8 条 1 項 1 号）。

これにより、適格現物出資の場合には、現物出資法人における移転資産の移転直前の帳簿価額相当分の資本金の額が増加することとなり（法令 8 条 1 項 8 号）、非適格現物出資の場合には、増加する資本金の額が「金銭以外の資産の価額その他の対価の額」として、現物出資財産を、法人税法上、時価評価した金額が資本の額とされた。

平成 18 年改正では、組織再編税制も改正され、「債務の株式化により増加する資本金等の額は、その債権の時価」と規定され、DES における、券面額と時価との差が債務免除益とされ、課税する旨規定された。

ここでいう適格現物出資とは、①現物出資法人と、被現物出資法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係（発行株式の全部を保有する関係）その他政令で定める一定の関係がある場合の当該現物出資（法人税 2 条 12 号 14 イ）、②現物出資法人と被現物出資法人との間にいずれか一方の法人による支配関係（一方が他方の発行済株式等の 50%超、100%未満）その他一定の関係（法令 4 条 3 第 11 項）がある場合の現物出資で（イ）資産・負債引継要件⁷⁸、（ロ）従業者引継要件⁷⁹、（ハ）事業引継要件⁸⁰のすべてを満たすもの、③現物出資法人と被現物出資法人とが共同で事業を営むための現物出資、のいずれかに該当するものであり、現物出資法人に被現物出資法人の株式のみが交付されるものとされている。

ただし、DES は事業の移転を伴わないことから、従業者引継要件や事業継続要件の充足は困難であると考えられ、①の場合を除いて、非適格現物出資として取り扱われることとなる⁸¹。

適格現物出資であれば、法人税 62 条の 4 第 1 項により、当該被現物出資法人に当該移転をした資産および負債の当該適格現物出資の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして課税は繰延べられる。

なお、次章の判例研究で取り上げる、DES 事件は、債務者（被現物出資法人）と債権者

⁷⁸ 現物出資事業にかかる主要な資産および負債が被現物出資法人に移転していること（2 条 12 号の 14 ロ）。

⁷⁹ 現物出資直前の現物出資事業にかかる従業者の総数のおおむね 80%以上の者が被現物出資事業の業務に従事することが見込まれていること（2 条 12 号の 14 ロ）。

⁸⁰ 現物出資事業が被現物出資法人において現物出資後に引き続き営まれることが見込まれていること（2 条 12 号の 14 ロ）。

⁸¹ 現物出資法人と被現物出資の間に完全支配関係がある場合は、グループ法人税制の適用により課税は繰延べられる（法人税 61 条の 13・1 項）。

(現物出資法人)は完全支配関係であり、適格現物出資が行われた事案で、債務免除益が認識されたものである(ただし、債権者が債権を第三者に譲渡し、さらに譲渡を受けたため簿価に変更があった)。

2. 企業再生税制

企業再生税制は、平成 17 年度の法人税改正において創設されたものであり、「産業・金融の一体再生」として過剰債務企業の抱える、優良な経営資源を有効に活用するために、迅速で確実な再建につなげることを趣旨としている⁸²。

会社の更正又は再生過程で実行された DES により、債務の免除を受けた場合の評価は、評価額説を前提とし、債務のうち現物出資にあてられる部分金額とその時価に相当する金額である債務免除益は債務者の収益との考え方を採用した⁸³。企業再生税制の適用内であるから、通常の債務免除益と同様に扱うこととする整理が行われた(法人税 59 条 1 項、2 項)⁸⁴。

ただし、債務免除益等の合計額につき、資産の評価損の計上が認められることとなり(法人税 33 条 3 項、4 項)、期限切れ欠損金(法人税 59 条 2 項)や期限内青色欠損金(法人税 57 条 1 項)の損金算入を認めている。

この、期限切れ欠損金と期限内青色欠損金の合計額は、各事業年度の益金から損金を控除した負の累積額であり、実務上、法人税申告書別表五(一)に記載されるべき、負の期首現在利益積立金額と法人税申告書別表七(一)の控除未済欠損金額として記載されるべき金額のいずれか大きい額である(法基通 12-3-2)。また、欠損金の順序につき、期限切れ欠損金を期限内青色欠損金に優先して控除可能な旨規定している。

平成 25 年度税制改正では、一定の私的整理計画の要件が緩和され、会社更生法等により、企業再生ファンド(特定投資事業有限責任組合)が行った債務免除等があった場合の欠損金の算入について、一定の見直しがされた⁸⁵。平成 26 年度改正では適用要件の拡大と、後述の個人版事業再生税制⁸⁶が創設された。

⁸² 事業再生に係る DES 研究会・前掲注(9)11 頁。

⁸³ 金子・前掲注(33)314 頁。

⁸⁴ 金子・前掲注(33)392 頁以下参照。

⁸⁵ 改正前は、会社更生等の決定があった場合で、資産の評価益が計上された場合と、民事再生があった場合で、資産の評価益の計上がない場合とで、欠損金の控除の順序が異なっていた。控除可能な欠損金額に差が生じていたため、会社更生手続開始決定に伴い発生した債務免除益に対し、期限切れ欠損金を優先充当し、その後、期限内青色欠損金を利用する規定に改められた。

⁸⁶ 事業を営む個人が、一定の合理的な再生計画に基づき債務免除を受けた場合(平成 26 年 4 月 1 日以降に受けた債

第2節 DESにおける税法上の問題点

前節において、DESにかかわる税制につき整理を行ったが、本節では、その税制下における、現物出資型DES、金銭出資型DESの税務処理⁸⁷と、それぞれにかかる問題点⁸⁸を述べることにする。

1. 現物出資型DES

適格現物出資に該当するDESにおいては、債権は帳簿価額で移転する（法人税62条の4）。債務者の資本金等の額の増加額は、当該債権の直前の帳簿価額とされ、債権の簿価（券面額）が資本金等の額に組み入れられることになり、債務免除益は生じない。

一方、非適格現物出資に該当するDESにおいては、債務者の資本金等の額の増加額は、払込まれた金銭の額および給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額に相当する金額とされる。現物出資される金銭債権評価を評価額説に基づいて行い、消滅する債務と増加する資本金等の額の差額を、債務免除益として認識することとなる。

以下に、前章第2節で触れた、券面額説、評価額説に基づく仕訳例を記載する。

「被現物出資法人（債務者）」における仕訳

券面額説に基づく仕訳

借入金 100 / 資本金 100

評価額説に基づく仕訳

借入金 100 / 資本金 30

/ 債務免除益 70

現物出資される債権の額につき、券面額説を採用した場合は、現物出資を受けた法人について額面金額が新株発行価額となるのに対し、評価額説を採用した場合は資本増加額となるのは債権の評価額であり、その差額は債務免除益として課税される。

現物出資型DESにより債務免除益が生じた場合、法人税59条2項の規定を適用することで、期限切れ欠損金、期限内青色欠損金の利用により債務免除益等の課税負担を減少

務免除から適用)、減価償却資産および繰延資産等の評価損に相当する金額（債務免除を受けた年分の事業所得等の金額を限度）を必要とする経費に算入することが可能となった。法人税法における企業再生税制に準じた規定となっているが、評価の対象となる資産が異なることや、期限切れ欠損金の充当はないこと等の違いが存在する。

⁸⁷ DESにおける税務処理については、藤原編著・前掲注(36)100頁以下を参照した。

⁸⁸ 本稿ではDESにおける債権の評価に端を発した問題点につき詳述するが、別途債務者にとっては資本金が増加することによる法人住民税の増加も考慮すべきである。ただし、実務においては減資と組みあわせてDESを行い法人住民税増加によるキャッシュ・アウトを防ぐことが行われているようである。

させることを検討することになる。

また、債務超過であるが、資産の含み損にとどまっている場合には、未だ損金として実現していないため、債務免除益を欠損金で相殺しきれず、課税が生じる可能性がある。

この場合、一定の要件（法令 24 の 2、68 の 2）を満たす場合には、企業再生税制により、期限切れ欠損金、期限内青色欠損金や資産評価損と相殺することを検討することになる。この、期限切れ欠損金の損金算入制度は、法的整理だけでなく、一定の私的整理の場合も認められるが、評価損やこれら欠損金を超えた債務免除益が存在した場合は、課税される。

再生目的で行った DES において債務免除益が発生し、課税によるキャッシュ・アウトが生じるとすれば、DES の趣旨を没却することになり、特に中小企業においては影響が甚大であり、実行を断念する企業がほとんどであると思われる。

現物出資型 DES の採用には、企業再生税制の構成要件に関する問題⁸⁹や、コスト負担、その他の検証負担に耐えられない問題、後述する所得税法との取扱いの差という問題がある。

また、もう一つの問題として浮上するのが、債権の評価が困難をきわめるという点である。取得した株式に市場価額がある場合は、市場価額に基づく価額を用いる。一方、市場価額がない場合、また、企業再生税制の適用対象となる法令 24 条の 2 第 1 項の要件を満たす一定の私的整理の場合は、「事業再生にかかる DES 研究報告書」⁹⁰の取扱いを採用し、合理的に見積もられた再生企業からの回収可能額に基づき評価されることとなる⁹¹。

なお、再生会社からの回収可能額については、資産評定基準にしたがい行われた評定による価額を基礎に作成した、実態貸借対照表の債務超過金額に、その貸借対照表における資産および負債の額、債務処理に関する計画における損益の見込み等を考慮して算定されることとなる⁹²。

そもそも、時価を算定するといった時に、企業の解体を前提とするか、企業の継続を前

⁸⁹ 国税庁 HP 質疑応答事例を参照「企業再生税制の対象となる私的整理とそれ以外の私的整理における税務上の取扱いの違い」(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/14a/02.htm> 【筆者最終確認：2015年12月3日】)。

⁹⁰ 経済産業省経済産業政策局産業再生課・前掲注(12)15頁。

⁹¹ 太田達也・前掲注(63)『純資産の部』49-50頁。

⁹² なお、この考え方は、日本公認会計士協会が公表している「流動化目的の債権の適正評価について」(平成10年1月28日)の債権の時価評価のそれとほぼ同じである。ここでは、債権の評価にあたり、再生計画に基づき将来的な債権の回収可能額を合理的に見積り、期間に応じた割引率により、現在価値に割引くことにより、債権の時価を見積もるという方法を提示している。

提とするかによって、時価評価の考え方は大きく違う⁹³。また、DES を行う際に、相当の債務超過に陥っており、再生可能か否かという狭間にいる企業につき、仮に、将来の損益の見込み額に基づいて回収されるべき額を時価で算定できたとしても、あくまで見込みであり、将来認識される回収額との間には差額が生ずるといえよう。

こうした観点を考慮すれば、DES の被現物出資債権の将来の損益の見込み等に基づく客観的な価額を算出することは困難をきわめるのではないか、という懸念があり、時価の客観的価額の算定は、一層難解であると思われる⁹⁴。

以上のように、現物出資型 DES においては、現物出資される債権につき評価額説が採用され、債務免除益が生じうる。企業再生税制等で整備されつつあるとはいえ、担税力を有しない債務者に課税がなされる問題、債権の時価評価が難解であるという問題を考えると、やはり利用し辛い状況と評価せざるをえない。

2. 金銭出資型 DES

金銭出資型 DES が、債権者から債務者に対し金銭払込を行い、増資を受けた後、債務者が債権者に対し、その払込まれた金銭をもって債務を弁済するものである、ということは既に述べたとおりである。

金銭出資型 DES は、現物出資型 DES と異なり、金銭出資と債務弁済という個別の法構成をとっているため、債務者において債務免除益課税は生じない。

しかし、債権者において、株式取得時に、債権簿価がその取得した株式の時価を上回る場合につき、寄附金課税の可能性がある。また、合理的理由がない金銭出資型 DES の場合、出資額と債権時価の差額につき、寄附金課税がなされる可能性がある。

前述のとおり、適格現物出資に該当する DES においては、債権は帳簿価額で移転するため、債権者の株式取得価額は、債権の現物出資直前の帳簿価額相当額である(法令 119 条 1 項 7 号)。

非適格現物出資に該当する DES においては、債権者が債権を現物出資して取得した株式の価額は、取得時の債権の時価とされる(法令 119 条 1 項 2 号)。

⁹³ 村井正『租税法と取引法』(清文社,2003)192 頁。

⁹⁴ 水野恵子「デット・エクイティ・スワップの課税—被現物出資債権の時価を中心として—」村井喜寿(清文社,2012) 234 頁。なお、本論文は取得株式の時価の算定方法について、本文の経済産業省研究報告書、債権キャッシュ・フロー見積法・修正ブラック・ショールズ・モデル等の評価方法につき検討している。

法基通 2-3-14⁹⁵は、合理的な再建計画⁹⁶等の定めるところにより、取得株式の取得価額がその取得時における債権の時価となることを明示する。

債権者においては、債権の帳簿価額と株式取得時価との差額について生じる損失が、損金算入可能かどうかの問題となるが、一定の私的整理が法基通 9-4-2 の「合理的な再建計画」等に該当すれば、寄附金課税されず、また、法基通 9-6-1(3)イが示す「合理的な基準」による債権切捨部分の損金算入が可能と考えられる。

ただし、これらに該当しない金銭出資型 DES の場合、出資額と債権時価の差額につき寄附金課税がなされる可能性がある。

前述の説例を用いて説明すれば、債権額を 100 とした場合にその評価を 30 とすれば債権者に 70 の寄附金課税となる。

「現物出資法人（債権者）」における仕訳

券面額説に基づく仕訳

有価証券 100 / 貸付金 100

評価額説に基づく仕訳

有価証券 30 / 貸付金 100

寄附金 70 /

なお、時価評価の問題は、金銭出資型 DES の場合においても、現物出資型 DES の場合同様に生じうる。

⁹⁵ (債権の現物出資により取得した株式の取得価額)として、「子会社等に対して債権を有する法人が、合理的な再建計画等の定めるところにより、当該債権を現物出資(法第2条第12号の14《適格現物出資》に規定する適格現物出資を除く。)することにより株式を取得した場合には、その取得した株式の取得価額は、令119条第1項第8号《有価証券の取得価額》の規定に基づき、当該取得の時の時価となることに留意する」。本通達に関し、国税庁立法担当者は、次のように説明している。「本通達は、債権者がその有する債権を債務者に対して現物出資する、いわゆるデット・エクイティー・スワップ(Debt Equity Swap)が合理的な再建計画等に基づき行われた場合には、その現物出資により取得した株式の取得価額は、適格現物出資となる場合を除き、その取得時の時価となることが明らかにされたものである。〈中略〉したがって、債権を現物出資した場合でも、その取得した株式の取得価額は、会計上の処理と同様に、その取得の時の時価となり、その取得した株式の取得時の時価と消滅した債権の帳簿価額との差額は、その現物出資のあった事業年度の損金の額又は益金の額として処理することとなる。なお、デット・エクイティー・スワップは前述したように再建支援の一形態として行われるものであり、これにより生じた損失は、一般的には債権の譲渡損であるが、実質的には債務者に対する債権放棄により生じる損失と同じく支援としての性格を有するものであることから、デット・エクイティー・スワップを含む再建計画が経済合理性のない過剰支援と認められるような場合には、債権者から債務者に対する寄附金と認定される可能性があるので、留意する必要がある。」小山真輝「平成14年度の法人税改正に係る取扱通達について」(日本租税研究協会,2002)9-10頁。

⁹⁶ 法基通 9-4-2 の要件を満たすものであり、その要件とは、①「子会社等」に該当するか、②子会社等は経営危機に陥っているか、③損失負担等を行うことは相当か、④支援額は合理的であるか、⑤整理・再建管理はなされているか、⑥支援者の範囲は相当であるか、⑦損失負担等の額の割合は合理的であるか、につき総合的に検討するとしている。国税庁質疑応答事例 <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/13/01.htm> を参照した[筆者最終確認：2015年12月3日]。

第3節 現物出資型 DES における債務免除益と課税

前節では、現物出資型 DES、金銭出資型 DES それぞれの問題点を整理した。本節では、租税法における債務免除益の性質に触れながら、次章の判例研究において扱う現物出資型 DES 特有の論点を整理する。

1. 租税法における債務免除益

租税法においては、前章で述べた、債務免除や混同という私法上の取引からの借用概念を用いて、税法上の取扱いがなされている。

益金の意義について、法人税 22 条 2 項は「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする」と規定している。

実現した利益は、原則としてすべて益金に含まれる、というのがこの規定の趣旨であり、その意味で、法人税法において所得概念は包括的に構成されていると解すべきである⁹⁷から、取引によって生じた収益が、金銭の形態をとっているか、その他の経済的な利益の形態をとっているかにかかわらず益金を構成する。よって、債務免除益のような経済的利益も益金を構成するといつてよい。

また所得税の債務免除益にも触れておく。所得税 36 条 1 項においては、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額(金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする」と規定している。

法人税同様、包括所得概念が一般的な支持を受けている⁹⁸ことから、現金の形をとった利得のみでなく、現物給付や債務免除益等の経済的利益も課税の対象となると解すべき⁹⁹である。なお、所基通 36-15 (5) では、債務免除益が所得税 36 条にいう経済的利益に含まれ、免除を受けた金額を経済的利益の価格とする旨明示する。

ただし、次章で詳述するが、いかなる場合も債務免除益を課税の対象とすべきかは議論

⁹⁷ 金子・前掲注(33)306頁。

⁹⁸ 金子・前掲注(33)183頁。

⁹⁹ 金子・前掲注(33)184頁。

の余地がある。債務免除を受けた後に、その課税所得に対し支払能力を有する場合と支払能力を有さない場合も一律に課税するという事は、納税者に著しい不利益をもたらすように思われる。

なお、ここでいう債務免除益とは、法人税法では、民 520 条の混同により、所得税法では、民 519 条の免除によるものである。法的構成は異なるが、債務免除益課税がなされる以上、担税力の有無が問われることは共通する。

2. 現物出資型 DES 特有の論点

以下では、次章の判例研究において扱う DES 特有の論点を三つに整理し、課題を提示する。

(1) 債権の評価を券面額か評価額のどちらで行うべきか

従来から、現物出資される債権の価額につき、券面額説と評価額説が対立していたことは述べたとおりである。

租税法上、券面額説を採用した場合は、被現物出資法人にとっての債務の額面金額が新株発行価額となるため、差額が生じない。しかし、評価額を採用した場合は、資本増加額となるのは債権の評価額であり、混同によって消滅する実際の債務との差額が債務免除益を構成する。いずれの説を採用するかによって、債権価額が大きく異なる結果をもたらすだけでなく、再生過程において、企業が債務免除益課税によるキャッシュ・アウトを容認するはずがなく、DES の採用を断念することは自明である。これらの意味において、重要な論点であると考えられる。

(2) DES における「取引」の性質

次に、DES は資本取引か、損益取引かという議論や民法上の混同をどのように考えるかという問題がある。そもそも DES が資本取引であれば、そこに債務免除益という損益の概念は想起されない。

DES 事件では、DES を、①債権の現物出資、②混同による債権債務の消滅、③新株発行および引受という複数取引に分解し、現物出資とそれに対する株式発行という資本取引の間に、評価額説で債権を評価し混同を認識した場合の、損益取引が存在するため、債務免除益が生じる旨判決が下されている。

本件は、平成 18 年度改正前のものであるが、現在の税制では、DES により増加する資

本金等の額は、その債権の時価とされ、租税実務上、評価額説を前提とした規定が採用されている。

DES が、判決にいう三つの過程による複合取引であるとするならば、企業再生税制の要件に該当しなければ、期限内青色欠損金で充当可能な範囲で DES を実行するか、金銭出資 DES を利用する等、対応策を講じなければ、債務免除益に対して課税される。企業再生税制の適用がある企業であっても、評価損益、期限切れ欠損金、期限内青色欠損金を超える額の債務免除益が存在した場合は課税される。

(3) 適格現物出資における債務免除益の認識

DES 事件では、被現物出資法人と現物出資法人は完全支配関係にあり、適格現物出資が行われたなかで、債務免除益が認識されたものである（ただし、債権者が債権を第三者に譲渡し、さらに譲渡を受けたため簿価に変更があった）。適格現物出資に該当する場合は組織再編税制の趣旨にしたがい、損益が繰延べられるようにも思われるが、結果、債務免除益が認定されており、検討を要す点である。

また、DES の性質上、出資の対象は、出資先に対する債権であって、出資によって債務者の負債を減少させ、資本を増加させるに過ぎないことから、そもそも組織再編税制の適用対象である現物出資に含まれないのではないかと、いう考え方もありうるように思われ、この点についても検討する。

次章の判例研究では、DES 事件と、所得税法上の債務免除益が非課税とされた 2 つの判例を研究する。DES 事件を通じては、上記の DES 特有の論点につき研究を行う。

所得税の判例は、債務者である個人事業者が、債務免除益を受け、その経済的利益をいったん収入と認識されたにもかかわらず、資力が乏しく担税力がないと認められたため、総収入に算入しない旨の通達の適用を認定され非課税とされたものである。

本件は、個人事業者が、RCC 等との協議により、再生途中であったことや、資力の喪失等の財政状況を斟酌したうえで判決が下されている。

法人税法上は、DES における債務免除益は課税であるが、所得税の債務免除益との取扱いと差があるように思われる。DES 事件における債務者が、個人事業者同様、著しく資力を喪失していたかは、判決文からは読み取れない。

しかし、DES は債務者の再生を行うための一手法として存在する以上、これを利用する

本質的主体は債務超過の企業であり、財務状況は債務超過、資力喪失という状況は、上記、個人事業者と共通する場合が多いと思われる。

特に中小企業の場合は、企業とその経営者の関係が、明確に区分されておらず、実質一体となっている場合が多いと思われる。個人と同義に扱うべき中小企業と、個人との税制上の債務免除益の取扱いが異なることで、その再生過程に差が出ることは、租税公平主義に反するように思われ、また、実務的には、再生の阻害につながると考える。この点、次章以降で論じることとする。

第3章 判例研究

第1節 法人税法上、DESによる債務免除益が課税とされた判例

～東京地判平成21年4月28日訴月56巻6号1848頁～

本件は、関連会社からの債権の現物出資および同社への新株発行による同社に対する債務の株式への転化（DES）につき、混同による債務免除益の計上漏れがあり、過少申告加算税および重加算税賦課決定処分を課税庁より受けたが、いずれも違法であるとして、取消を求めた事案である¹⁰⁰。

1. 事案の概要

X社（原告・控訴人）は、自動ドア、エレベーター等の制作、販売、保守管理等を業とする株式会社（同族会社）である。X社の関連会社であったY社（Y社の発行済株式のすべてをX社が保有しており、結果的にX社に吸収合併されたため、X社とY社は完全支配関係となる）は、X社に対し、平成2年4月27日から同年10月29日の間に計5億円の貸付を行った。

その後Y社は、平成14年3月4日、上記の債権（以下「本件貸付債権」という）を有限会社Z社に対し譲渡し、同社は、同月12日、本件貸付債権をドイツ銀行に譲渡した。

ドイツ銀行とY社は、平成14年11月7日付債権譲渡契約を締結し、ドイツ銀行は、Y社に対し、本件貸付債権（元本4億3,044万円）を1億6,200万円で譲渡した。

その後、X社とY社は、Y社が本件貸付債権のうち4億3,040万円の債権を現物出資し、X社が普通株式80万株（1株の発行価額538円¹⁰¹）を発行し、Y社がこの新株を引き受けることで合意し、平成15年2月28日を払込期日、同年3月1日を効力発生とする第三者割当増資が行われた¹⁰²。

X社は、上記の一連の行為により、X社に移転した本件貸付債権のうち4億3,040万円の債権およびこれに対応する債務が消滅し、80万株の新株が発行され（以下、「本件DES」

¹⁰⁰ 東京地判平成21年4月28日訴月56巻6号1848頁、東京高判平成22年9月15日TKC:LEX/DB2547243最三小判平成23年3月29日税資261号順号11656（上告棄却、不受理により納税者敗訴確定）。

¹⁰¹ 資本に組み入れない額28円。

¹⁰² X社は、本件現物出資を受けるにあたり、東京地裁に検査役の選任を請求している。検査役は、平成15年1月28日付で同裁判所に対し、調査報告書を提出し、現物出資を行うY社の存在および現物出資の目的である本件貸付債権の存在が認められ、その価額は、額面どおり4億3,040万円を下らないので、これに対して1株の発行価額を538円とする新株発行会社（X社）の株式80万株を割り当てることは妥当である旨の報告をした。

という)、本件貸付債権のうち残金 4 万 2,435 円は Y 社から免除を受けたとして、平成 15 年 3 月 3 日付で、長期借入金を 4 億 3,040 万円減少させるとともに資本金を 4 億円、資本準備金を 3,040 万円、雑収入として 4 万 2,435 円を計上する会計処理を行った。

なお、X 社と Y 社の関係は、法令 4 条 2 号に規定する本件増資前において、同一者による支配関係があり、当該現物出資は法人税 2 条 12 号の 14 に規定する適格現物出資に該当する。

本件 DES に対し課税庁は、法人税 62 条の 4 第 2 項および法令 123 条の 5 の規定の適用により、被現物出資法人である X 社の貸付債権の取得価額は、現物出資法人である Y 社の本件現物出資直前の帳簿価格に相当する 1 億 6,200 万円と認められるから、当該混同によって消滅した本件貸付債権の額面額 4 億 3,040 万円のうち、本件貸付債権の取得価額 1 億 6,200 万円を超える部分の 2 億 6,840 万円については、債務免除益の計上漏れであるとして、更正処分ならびに過少申告加算税の賦課決定処分を行った。本処分に対し X 社が、当該更正処分は誤りであるとして、処分の取消を求めて争った事案である。

2. 争点

①役員報酬の損金不算入の適否

②本件 DES について債務免除（消滅）益が生じるか否か。

③本件自己株式の譲渡について債務免除（消滅）益が生じるか否か。

本事案における争点は、上記①～③であるが、本稿では②の「本件 DES について債務免除益が生じるか否か」について論ずるため、①、③は割愛する。

(1) X 社（原告）主張の要旨

現物出資型 DES は、1 個の取引行為として資本等取引（法人の資本等の金額の増加又は現象を生ずる取引）に該当するため、DES によって債務が消滅しても、債務消滅益は生じない。

DES も取引行為であるとするれば、取引行為は法的概念であり、税法の分野における概念の取扱いとしても、税法上明確な特則が法律により定められていない限りは、基本分野である民商法等の他の法分野におけるものと同じ意義に解さなければならない。

そこで、DES を現物出資と混同に分解しなければならないという必要性はなく、そのように分解しうる許容性の根拠や契機は民商法等には何ら存在しない。また、被告は債権と

債務の混同を損益取引であると主張するが、混同は事実であって取引ではないので、損益取引には該当しない。

法人税 62 条の 4 第 1 項の規定の趣旨は、適格現物出資の場合において資産を現物出資した場合、または資産とあわせて負債を現物出資した場合に、現物出資法人において移転にかかる譲渡損益を認識しないものである。この規定を受け、法令 123 条の 5 では、被現物出資法人における資産および負債の取得価額を法人税 62 条の 4 第 1 項に規定する帳簿相当額としているのである。DES は負債の減少をもたらす取引であり、資産の増加をもたらす現物出資とは異なるものであるが、会社財産に対する影響という観点からは同一の効果を生ずることから、DES を行うにあたっては、現物出資の形式を借用し、債務（負債）を出資が可能だと擬制してきたのであり、DES によって移転するのは資産ではなく、自己の債務であるから、法人税法が規定する現物出資に該当せず、法人税 62 条の 4 第 1 項の適用はない。

(2) 課税庁（被告）主張の要旨

旧商法にはDESを直接認めた規定はなく、DESは、旧商法における現物出資の制度を適用して行われるものであるため、出資された債権の時価が券面額に満たない時は、混同により消滅した券面額との差額につき債務消滅益が発生する。現物出資型DESによる債権の消滅は、①債権（資産）の移転および資本金の増加、②混同による債権（資産）と債務（負債）の消滅という過程を経て生ずるものであるが、X社は、債権（資産）の移転および資本金の増加という過程を無視したものであり、債務（負債）の移転のみであるとする独自の見解をもとに主張を行っている。

法人税 22 条 2 項にいう資本等取引以外の取引（以下「損益取引」）とは、財産に影響を及ぼす一切の事実を含む簿記上の取引を指すものと解されているのであり、仮に、混同による債務の消滅が民法上は取引ではなく事実であったとしても、この混同による債務の消滅は、税法上、損益取引に該当し、これに伴う債務消滅益を益金の額に算入することについて何ら違法な点はない。

本件貸付債権にかかる本件現物出資は、適格現物出資（法人税 2 条 12 号の 14、法令 4 条の 2 第 8 項 2 号）に該当するから、本件貸付債権の取得価額は、現物出資法人である Y 社の当該移転の直前の帳簿価額 1 億 6,200 万円となり、これから本件現物出資により増加した資本の金額 4 億円を減算したマイナス 2 億 3,800 万円が本件現物出資により増減した

資本積立金額となる。

3. 判旨

東京地裁は、本件 DES による債務免除益が生ずるかにつき、課税庁の主張を支持し債務免除益を認定した。判決の要旨は以下のとおりである。

DESは、株式会社の債務（株式会社に対する債権）を株式に転化することであるが、わが国の会社法制上、これを直接実現する制度は設けられていないため、株式会社の債務（株式会社に対する債権）を株式に転化するためには、既存の法制度を利用するほかなく、その法制度を規律する関係法令の適用を免れることはできない。

そして、わが国の法制度の下において、DESは、①会社債権者の債務者会社に対する債権の現物出資、②混同による債権債務の消滅、③債務者会社の新株発行および会社債権者の新株の引受けという各段階の過程を経る必要があり、それぞれの段階において、各制度を規律する関係法令の規制を受けることとなる。

よって原告の、現物出資は資産の増加をもたらすものであるが、DESは負債の減少をもたらすものであり、DESによって移転するのは資産ではなく、自己の債務であるから、法人税法が規定する現物出資に該当せず、法人税法等の現物出資にかかる関係法令は適用されない旨主張は理由がない。

また、本件DESは、一の取引行為であり、全体として法人税22条5項の資本等取引（資本等の金額の増加又は減少を生ずる取引）に該当する旨主張するが、株式会社の債務を株式に直接転換する制度が存在しない以上、本件DESは、現行法制上、①本件現物出資によるYから原告への本件貸付債権の移転、②本件貸付債権とこれに対応する債務の混同による消滅、③本件新株発行および原告の新株引受けという複数の各段階の過程によって構成される複合的な行為であるから、これらをもって一の取引行為とみることはできない。

また、上記①の現物出資および同③の新株発行の過程においては、資本等の金額の増減があるので、これらは資本等取引にあたりと認められるものの、上記②の混同の過程においては、資本等の金額の増減は発生しないので、資本等取引に該当するとは認められないから、①ないし③の異なる過程をあわせて全体を資本等取引に該当するものということはいくつかできない。

原告は、本件現物出資では本件貸付債権を券面額で評価すべきであり、東京地裁商事部において選任された検査役も券面額で評価する旨の調査報告書を提出している旨の主張が

なされているが、確かに、平成12年ころ、当該債権の評価を券面額又は評価額のいずれで行うかにつき争いがあり、平成13年に東京地裁商事部はこれを券面額によるべきである旨の提言をし、本件現物出資についても、東京地裁商事部によって選任された検査役は、調査報告書において、券面額によってその評価をしたことが認められる。

ただし、本件現物出資が適格現物出資であれば、法人税62条の4第1項により、当該適格現物出資の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、各事業年度の所得の金額を計算することとなるのであって、会社法制上、一般に現物出資対象債権の評価を券面額又は評価額のいずれで行うかという議論は、法人税法上、適格現物出資における現物出資対象債権の価額の認定には影響を及ぼさず、その認定とは関係がないこととなる。

法人税法の平成18年改正前は、税務上の取扱いがどのようになるかは切実な問題であり、法人税の課税実務の運用が注目されていたが、平成18年改正前に課税当局によって一般的な税務上の取扱いが示されたことを認めるに足りる証拠はない。平成15年2月の法人税基本通達の一部改正により、法基通2-3-14との定めが設けられ、合理的な再建計画等にしたい現物出資をした場合には、これによって取得した株式の取得価額の評価は、債務者会社の株式の時価によることが明示されたが、この通達でも、現物出資対象債権の評価については何ら言及されておらず、依然として評価額又は券面額のいずれによるかについて明確な指針は示されなかった。

加えて、東京地裁商事部における検査役の調査実務の変更がされる前は、法人税の課税実務において評価額による評価の運用がされていたこと、東京地裁商事部が券面額による評価を採用した後も、他の裁判所では検査役の調査実務において評価額による評価が行われていた例が多数あったとの指摘があることを考慮すれば、課税実務において券面額による評価が一般的に採用されていたとは認め難い。

本件現物出資は適格現物出資に該当するので、法人税62条の4第1項により、本件貸付債権を直前の帳簿価額により譲渡したものとして、事業年度の所得の金額を計算することとなるから、混同により消滅した本件貸付債務の券面額とその取得価額（直前の帳簿価額）1億6,200万円との差額につき、債務消滅益が発生したものと認められる。

法人税22条2項の規定の性質上、同項の「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」は「取引」の例示であり、同項の「その他の取引」には、民商法上の取引に限られず、債権の増加又は債務の減少など法人の収益の発生事由として簿記に反映されるものである限り、人の精神作用を要件としない法律事実であ

る混同等の事件も含まれると解するのが相当である。したがって、混同により消滅した本件貸付債務の券面額から上記資本等の取引にあたる1億6,200万円を控除した残額は、損益取引により生じた益金と認められる。

4. 判例の検討

(1) 債権の評価を券面額か評価額のどちらで行うべきか

DESにおける債権の評価を税法上（会社法上も含む）、券面額か評価額のどちらで行うべきか、という点から検討する。

判決においては、券面額説、評価額説の当否には触れられてはいない。本判決では適格現物出資の事案であるため、適格現物出資によって移転した資産の評価は、現物出資法人の出資直前の簿価によるとした、法人税 62 条の 4 第 1 項を適用し、債務免除益を認定したものである。

仮に、券面額説を採用していたとすれば、同額の債権と債務が X 社に帰属する形となり、その時点で同額が消滅し、債務者の券面額と債権者の出資額に差額がでないため、損益概念はない。

以前より、多くの学説が存在した論点ではあるが、券面額説による不良債権処理の実務は、限られた時間の中で、企業価値の急激な劣化を防ぎつつ、迅速なスキーム実施を可能にするための、いわば便法としてそれなりに合理的な背景があった¹⁰³ように思われるところ、現在では、①DES が、債務者の業績が悪化し、金銭債権が不良債権化している場合に、債務者の再建を支援するために行われることが多いこと、②会社法が、現物出資財産の価額につき、原則として、裁判所の選任する検査役の調査と報告を必要としており、金銭債権のうち弁済期末到来のものについては、最終的には裁判所が決定することとしていること、③券面額説をとると、既存株主に損害を与えること、④時価を超える金額で受け入れた場合には、役員の問題が生じうること、等にかんがみて、評価額説が妥当である¹⁰⁴旨の主張がされており、評価額説が主流になっていると考えられる。

また、この主張は、会社 199 条 3 項および 201 条の規定にかかる判例法に沿った考え方であるように思われ、私見もこれに賛成である。

特に、現在の税法は、時価主義が強制される流れを汲んだものになっていると考えられ、

¹⁰³ 松嶋隆弘「判批」日本 77 卷 4 号(2012)74-75 頁。

¹⁰⁴ 金子・前掲注(33)314 頁。

DES が非適格現物出資に該当する場合、会計上、券面額説によって処理した場合¹⁰⁵においても税務調整が必要となることはやむを得ず、券面額が成り立ちうる余地は存在しないように思われる¹⁰⁶。

なお、現行の税制では、会社更生手続開始後、あるいは民事再生手続開始後に DES が行われた場合には、債務免除益が生じることと規定されている。このように、DES の実行から債務免除益が生じることが周知されたことを勘案すれば、租税実務上は、評価額説が一般的な妥当性をもったといえるのではないかと考えられる¹⁰⁷。

(2) DES における「取引」の性質

X 社と課税庁の間で、「DES は一の取引か複数の取引か」、「DES が資本等取引に該当するのか」が、争われており、X 社は、DES は一の取引で資本等取引であり、債務が消滅しても債務免除益は発生しない旨、課税庁は、複数の段階を経た損益取引である旨主張した。

判決は、「日本における DES は現在のところ、株式会社の債務を株式に直接転換する方法は法制度として存在していないため、現物出資、混同、新株発行に係る関係法令を適用しなければならず、よって、各制度を規律する関係法令の規制を受けるため、①会社債権者の債務者会社に対する債権の現物出資（資本取引）、②混同による債権債務の消滅（損益取引）③債務者会社の新株発行および会社債権者の新株の引き受け（資本取引）の三段階を経る必要がある」とし、「(取引は) 民商法上の取引に限られず、債権の増加又は債務の減少など法人の収益の発生事由として簿記に反映されるものである限り、人の精神作用を要件としない法律事実である混同等の事件も含まれると解するのが相当」として課税庁の主張を採用した。

つまり、DES には、その過程で混同による損益取引が含まれている¹⁰⁸とし、法人税 22

¹⁰⁵ 課税が原則として、私法上の法律関係に即して行われるべきとされる点から考えると、会社法の解釈上に、税法があるべきだとすれば、会社法の解釈と税法の解釈が異なることには疑問がある。

¹⁰⁶ この点、会社更正の場合、更正債権額が更正計画策定手続において確定されることから、会社 207 条の適用が排除されていること、平成 18 年の税制改正以降、DES における債務免除益の回避が不可能になっていることを理由に、券面額が成立する余地は、私的整理等の更正手続外にしか存在しないとするものに久保寛展「ドイツ企業再建法における企業再建手法としてのデット・エクイティ・スワップ」福岡 58 巻 1 号(2013)258 頁。

¹⁰⁷ 金子宏「法人税における資本等取引と損益取引-『混合取引の法理』の提案-」金子宏(社)日本租税研究協会創立 60 周年記念『所得税・法人税の理論と課題』(日本租税研究協会,2010)141 頁。

¹⁰⁸ 中里実ほか「会社法から見た租税法の意義-研究者の視点・実務家の視点-」ジュリ 1445 号 12 頁〔太田発言〕では、「民 520 条の射程の問題なのだろうと思うのですが、これを単に債務が消滅するとの法的効果を導いているだけだととらえるのか、債権債務の混同による消滅が損益取引であることまで根拠づける規定であると解するのか、最終的にはその点に帰着するのではないかと考えています。つまり、民 520 条が、DES がもともと損益取引であることを根拠づける規定でないと考えれば、適格現物出資の規定が適用されて、簿価の引継ぎとの関係で課税が生じるというようなことにもならないのではないかと考えます」と民法が、DES による混同の消滅の法的効果をどう

条2項における「資本等取引以外の取引」すなわち、損益取引と解釈し、債権と債務の価額の差額により発生する債務免除益は益金である旨結論づけたのである。

資本取引と損益取引については、企業会計原則は、資本維持の要請から、これらを厳密に峻別しており、企業の利益と損失は損益取引のみから生じ、資本等取引からは益金は生じない¹⁰⁹し、法人税法が原則的に企業会計準拠主義を採用していることと首尾一貫している¹¹⁰。

資本等取引以外が損益取引となるところ、DESの取引が「その他の取引で資本等取引以外のもの」という損益取引に該当するかが問題となる。

ここで、原告の主張するDESを一の取引とみて考えれば、DESは私法上、現物出資であって、資本金等の額を増加させるものであるから、通常の出資同様、資本等取引に該当するようにも思われる。

本判決のDESを三つの取引に分解して判示したことについては、債務者、債権者が意図することは、本債権と株式を交換することにあつたと考えられ、本債権の現物出資および新株発行ならびに混同による本債務の券面額の消滅という法的効果が不可分一体に法的効果が生じることを意図して行った一つの法律行為であるとの見解がある¹¹¹。

確かに、本判決のように、当事者の意思を無視し、租税法の観点から、単一の私法上の契約を複数の取引又は事案に分解し、課税関係を検討することは、明文なき租税回避の否認を行うに等しく、租税法律主義に抵触すると考える。

よって、DESは私法上単一の取引であると考えることが妥当である。ただし、単一の取引であるとしても、DESが単純な現物出資ではなく、債権を安い値段で売ったのと同じ¹¹²であり、実質的には債務者に対する債権放棄を含む、支援としての性格を有すると解すことが、DESの本質を示している¹¹³と捉えるべきである。

この意味において、DESは複数の取引を経たものではなく、あくまで単一の取引である

規定しているか、ということに言及している。

¹⁰⁹ 金子・前掲注(33)312頁。

¹¹⁰ 金子宏「法人税法における資本等取引と損益取引-『混合取引の法理』の提案(その1.「現物配当)」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣,2010)338頁。

¹¹¹ 太田=北村・前掲注(11)313-314頁では、本件DESが旧商法にしたがった「債権の現物出資」という枠組みを用いているものの、当事者の意思を合理的に解釈し、私法上、全体として一つの「無名契約」を構成し、それが存在する以上、租税法上これを分解して課税関係を規律する旨を定めた「別段の定め」が存在しない限り、当該無名契約を一つの取引としてその課税関係を検討すべきものと論じている。

¹¹² 金子・前掲注(107)141頁。

¹¹³ 太田=北村・前掲注(11)314頁。

が、損益取引の要素も存在する、いわゆる混合取引¹¹⁴であると考えられる。

ただし、混合取引という以上、損益取引の要素を含むのと同時に、資本取引も含むことは認めざるをえない。その意味で、法人税 22 条 2 項の「資本等取引以外の取引」にはあたらず、別段の定めなく、資本取引の要素に課税することになるようにも思われる。

この点につき、法人税 59 条や法令 8 条が、債務の消滅から益金を構成することと、その益金に対し、欠損金の充当を認めることを規定しているから、これらの規定が、混合取引の資本取引要素に課税することを認めた「別段の定め」であるとする論考¹¹⁵があり、一定の妥当性をもつように思われる。

再生過程にある企業の債権の評価額は券面額より下回るのが通例であろうから、混同により消滅する額も券面額とは異なり、差額を観念せざるをえない。その意味において、資本取引と損益取引の混合取引という前提にたてば、DES は評価額説に基づき処理を行わなければならない、債務免除益につき、法人税法では課税が避けられないと結論づける。

(3) 適格現物出資における債務免除益の認識

原告は、東京地裁商事部において選任された検査役も、債務を券面額で評価する旨の調査報告書を提出している旨を主張していた。しかし、本件は、完全支配関係の債権者と債務者の間で行われた DES であり、適格現物出資に該当する。

法律を再度確認すれば、法人税 62 条の 4 第 1 項により、被現物出資法人（原告）に移転した資産は、「直前の帳簿価額」（1 億 6,200 万円）により出資したものとみなして、事業年度に所得の計算をすることとなるから、4 億 3,040 万円が出資したとする処理は誤りである。この意味で、本件は適格現物出資の適用があることを失念した事案と理解でき¹¹⁶、それを券面額説の採用によって救済する必要はない¹¹⁷。

本判決の「券面額又は評価額のいずれで行うかという議論は、法人税法上、適格現物出資における現物出資対象債権の価額の認定には影響を及ぼさず、その認定とは関係がない」、

¹¹⁴ 金子・前掲注(33)313 頁。「資本等取引の中には、現物配当、デット・エクイティ・スワップ、自己の株式の取得等のように、損益取引の要素を含んだ取引も存在する法人税法の解釈としては、資本等取引と損益取引を峻別して、これらの取引も資本等取引であるからそこから損益は生じないと解する考え方もありうるが、ここでは、著者のかねての持論に従って、これらの取引は資本等取引と損益取引の混合取引（仮にこのように命名しておく）であるから、損益取引の要素からは損益が生ずると考えて課税を行うべきである」。

¹¹⁵ 倉見延睦「デット・エクイティ・スワップにおける課税問題-債務消滅益に対する課税の検討を中心に-」立命 9 号(2011)104 頁。

¹¹⁶ 松嶋隆弘『デット・エクイティ・スワップ「三題噺」』大野正道先生退官記念論文集編集委員会『企業法学の展望』（北樹出版,2013)163 頁。

¹¹⁷ 松嶋・前掲注(103)72 頁。

「混同により消滅した本件貸付債務の券面額から上記資本等の取引にあたる 1 億 6,200 万円を控除した残額は、損益取引により生じた益金と認められる」との結論は事案のスジとして正当¹¹⁸であると考えらる。

また、仮に本件が適格現物出資に該当しなかった場合は、評価額説を採用し、債権者がドイツ銀行から債権譲渡を受けた価額が、本件貸付債権の時価であると考え、時価が 1 億 6,200 万円と認定することは容易であったはずで、本判決と同様の結論が得られたであろうとする論考があり¹¹⁹、同意見である。

本来、債務と債権額は同額であると考えるのが前提であるが、本件の様に、債権が譲渡され、債権者や、簿価に変更があった場合には、たとえ適格現物出資として行われる DES であっても、債務者簿価と債権者簿価の価額が異なるため、処理によっては債務免除益が認識されることとなる。

また、出資の対象が、出資先に対する債権であり、出資によって債務者の負債を減少させ、資本を増加させるに過ぎないことから、そもそも組織再編税制の適用対象である現物出資に含まれないのではないかという考え方もありうるように思われる。

しかし、DES については、株式会社に対する金銭債権を現物出資することを前提とした規定が存在することから、会社法上の現物出資として整理されていると考えるのが妥当である。であるから、法人税法上も、組織再編税制の適用対象である現物出資として考えるべきである。

もっとも、再生過程における DES は、債務超過に陥った企業と金融機関等の第三者との間で行われることが多く、その意味で、非適格現物出資に該当するものばかりであると考えられ、債務免除益課税が生じる場面が多いと推測する。また仮に、非適格現物出資として行われた DES でありながら、適格現物出資のように債権者簿価を引き継ぎ、課税を繰延べる処理を行おうと考えるならば、組織再編税制の大改正を行わなくてはならなくなり、非現実的であろう。

第 2 節 所得税法上、債務免除益が非課税とされた判例

～大阪地判平成 24 年 2 月 28 日 訴月 58 卷 11 号 3913 頁～

前節の DES 事件の検討により、DES に伴う債務免除益について、法人税法上、課税が

¹¹⁸ 松嶋・前掲注(103)72 頁。

¹¹⁹ 品川芳宣「役員報酬の仮装経理と DES 等における債務消滅益」税研 147 号(2009)86 頁。

避けられないことを確認した。

次に、所得税法上、民事再生中の個人事業者に対する債務免除によって発生した債務免除益につき、非課税とされた判例を研究する。法人のDESにおける債務免除益と、個人の債務免除益で性質の違いはあるものの、債務免除益に対する課税問題という点では、類似性がきわめて高いと考える。

なお、本件は、所得税 36 条の経済的利益の解釈を基礎とした、所基通 36-17¹²⁰の適用が争われた事案である。

1. 事案の概要

病院事業を営む原告¹²¹は、独立行政法人福祉医療機構および株式会社兵庫銀行等から、病院の建築資金および運営資金等として、それぞれ借入を行った。株式会社兵庫銀行の原告に対する上記各貸金債権は、平成 8 年 1 月に株式会社みどり銀行に営業譲渡によって承継され、平成 11 年 3 月 23 日に RCC に債権が譲渡された。原告の平成 17 年 8 月 9 日当時、RCC 等に対する債務の残額は、元金、未払利息、遅延損害金の合計 29 億 1,033 万円であって、いずれの債務についても期限の利益を喪失¹²²していた。

原告は、同日、株式会社みなと銀行から 5 億円を借入れ、これを原資として、RCC 等に対し支払を行った。これを受け、RCC 等は原告に対し、債務の残額（総額 24 億 1,033 万 1,186 円）を免除した。原告は、RCC 等から受けた、債務免除にかかる債務免除益を、事業所得の総収入金額に算入せずに、平成 17 年分の所得税の確定申告を行った。

これに対し、課税庁からその一部である 10 億 2,116 万 5,891 円を、事業所得として総収入金額に加算する内容の更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、本件債務免除益には、所基通 36-17 の適用があるから、上記加算は許されない旨主張し、本件更正処分等の取消しを求めた事案である。

¹²⁰ 【債務免除益の特例】旧所基通 36-17

債務免除益のうち、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたものについては、各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする。

¹²¹ 原告は、平成 2 年 10 月 1 日から平成 18 年 9 月 30 日まで、原告肩書地においてあさひ病院（以下「本件病院」という。）を開設していた医師である。なお平成 18 年 10 月 1 日に個人事業を医療法人化しており、同法人から役員報酬として月額 250 万円、本件病院の貸付地代として月額 60 万円を受領している事実があった。

¹²² 【期限の利益及びその放棄】民 136 条 1 項、2 項

1 期限は、債務者の利益のために定めたものと推定する。

2 期限の利益は、放棄することができる。ただし、これによって相手方の利益を害することはできない。

2. 争点

①本件債務免除益に所基通 36-17 の適用があるか否か

②本件債務免除益の一部のみを算入したことの当否

③税通 65 条 4 項の「正当な理由」の有無

本事案における争点は、上記①～③であるが、本稿では①本件債務免除益に所基通 36-17 の適用があるか否かにつき論ずるため、②、③は割愛する。

なお、平成 26 年度税制改正において所基通 36-17 は所得税 44 条の 2 で明文化され、現在は削除されているが、旧所基通 36-17 とは表記していない。

(1) 原告主張の要旨

事業所得者が経営不振により著しく債務超過の状態となったため、債権者から債務免除を受けた場合、すなわち債務免除益を収入金額に算入すると、実質的には支払い能力のない債務の弁済を免れただけであるのに、その年の事業損失を超える債務免除であったときは事業所得としてこれに課税が行われることとなる。しかしながら、当該債務免除益は単に形式上の所得であって、これによって担税力のある所得を得たものとはいえない。

所基通 36-17 は、経済的利益を課税の対象とする旨規定する所得税 36 条を根拠とし、その解釈として、上記のような債務免除益について、経済的利益の価額がゼロであるとして収入金額に算入しない取扱いを明示したものである。

所基通 36-17 は、債務免除益を総収入に算入しない要件として、「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合」と定めているが、これについては、所基通 9-12 の 2 において、「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を全済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合」と定義されている。

所基通 36-17 について、被告は、当該通達が予定する場面を「誰の目から見ても資力を喪失し経済的破綻状態が客観的に明らかな場合であって、課税上不公平な結果を招くことのない状態をいう」といい換えているが、そのような文言はどこにもなく、失当である。

所基通 36-17 は、所得税 36 条の解釈を規定したものであるとするならば、租税法律主義の下、所基通 36-17 の適用要件は、文言に忠実に解釈されるべきであり、「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合に受けた」債務免除に当たるか

否かは、債務免除を受ける直前の状況から判断すべきである。

また、所基通 36-17 と同趣旨に出たものと解される所得税 9 条 1 項 10 号をみると、それを根拠とした解釈である所基通 9-12 の 2 にいう「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合」の判断時点を、当該譲渡を行った時の直前の状況と、実務も解釈されているようである¹²³ため、所基通 36-17 についての判断時期も譲渡を行った直前の状況から判断すべきである。

(2) 課税庁（被告）主張の要旨

所基通 36-17 にあるような課税減免規定の解釈にあたっては、課税要件規定以上に、その法律の趣旨・目的に沿った厳格な解釈が要求されており、みだりに拡張、類推して解釈することは、慎まなければならない。

包括的所得概念が採用されている、わが国の所得税法の下においては、債務免除益は、原則として担税力を有する課税所得にあたりと解されており、所得税法所定の非課税所得には該当しない。したがって、債務免除益を例外的に非課税とするためには、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められ、およそ「担税力を有する経済的利益」には該当しない場合であることが必要である。

担税力が（たとえ不十分であれ）いまだ存在するのに、これを非課税とすることは、実質的には、減免規定が該当しないにもかかわらず、独自の見解により減免規定を拡張、類推するのに等しく、法解釈として許されないというべきである。

また、所基通 36-17 にいう、「資力を喪失して債務弁済を債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合」とは、「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を全済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合」をいい、誰の目から見ても資力を喪失し、経済的破綻状態が客観的に明らかである場合であって、課税上不公平な結果を招くことがない状態をいうものと解すべきである。

所基通 36-17 の適用場面と同一状況を規定したものと解される所得税 9 条 1 項 10 号に

¹²³ 判決文の中で原告が、財団法人大蔵財務協会発行の『資産税質疑応答集』には、所得税 9 条 1 項 10 号について、所基通 9-12 の 2 にいう「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合」の判断時点を、当該譲渡を行った時の直前の状況と解説している旨主張していた。

関する所基通 9-12 の 2 は、所得税 9 条 1 項 10 号および所令 26 条の適用の有無の判定時期について、「これに該当するかどうかは、これらの規定に規定する資産を譲渡した時の状況により判定する」と定めているところであり、債務免除の場合において、上記と同様に解すると、その判定時期は、債務免除を受けた時の現況とすべきこととなる。

すなわち、債務免除益は、所得税法上は「収入」としか規定されておらず、債務免除の効果に着目して、債務免除を受けた結果、当該負債が消滅することによって資産状態が回復したことが収入と評価されるのであり、これによりその他の債務の弁済が可能となって担税力を回復したのであれば、所基通 36-17 の趣旨が妥当すべき場面、すなわち、「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」ではなくなる。このような債務免除の経済実態や法的意味に照らしても、判定時期は債務免除益の効果発生時点と解すべきである。

3. 判旨

(1) 所基通 36-17 の解釈

本件で問題となる債務免除益について、債務免除は、債権者が債務者に対して有する債権を消滅させる行為であり、その結果、債務者が債権者に対して負担する支払義務が消滅するから、所得税 36 条にいう経済的利益にあたるというべきである。所基通 36-15(5)が、債務免除益は、所得税 36 条にいう経済的利益に含まれ、免除を受けた金額を経済的な利益の価額とする旨規定するのも、上記の理解に沿うものであり、合理的なものといえる。

所基通 36-17 は、所得税 9 条 1 項 16 号が適用されない債務免除益、すなわち、法人が個人に対し行った債務免除等にかかる債務免除益に適用される規定であるところ、債務免除を行った者が個人であるか法人であるかといった債権者の属性によって、債務免除益に課税するか否かについて差異を設ける合理的な理由があるとは認め難い。

そうすると、法人である債権者から債務免除を受けた場合、当該債務免除後においても、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合でなければ、まったく所基通 36-17 の適用がないとすることは、個人から債務免除を受けた場合と比して均衡を失するものといえる。

(2) 判断時期について

相続税 8 条ただし書 1 号は、同条本文の例外として、債務者が資力を喪失して債務を弁

済することが困難である場合において、当該債務の全部又は一部の免除を受けたときは、その贈与により取得したものとみなされた金額のうち、その債務を弁済することが困難である部分の金額については、同条本文の規定を適用しない旨を規定するが、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが困難であるか否かの判断時期が債務免除の直前であることは、同規定の趣旨からも、またその文言からも明らかである。

「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」な場合とは、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合をいい、これに該当するかどうかは、これらの規定に規定する資産を譲渡した時の現況により判定すると規定するのは、上記の趣旨に沿う合理的なものといえる。

(3) 判断基準について

そして、所得税法の規定を受けて制定された基本通達が、同法の規定と同様の文言を用いている以上、特段の事情がない限り、その意義についても同様に解すべきである。したがって、所基通36-17にいう「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合」とは、所得税9条1項10号および所令26条同様、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合をいうと解するのが相当であり、同通達の趣旨にも沿うものである。

原告は、RCC から、本件病院を売却するか、本件病院の経営者を交替するか、可能な範囲で負債の一括返済を行い、その余の免除を受けるか、いずれかを選択するよう求められたため、みなと銀行から融資を受けた5億円に、自己資金の7,000万円を加えてRCCに弁済することを選択したものである。そして、本件債務免除を受ける前の時点において、原告にこれ以上の資金調達能力があったことをうかがわせる事情はない。

原告の債務超過の状態が著しく、原告の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと優に認められるものであって、原告は本件債務免除を受ける直前において資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であり、かつ、本件債務免除の額が原告にとってその債務を弁済することが著しく困難である部分の金額の範囲にとどまる

ものと認められるから、本件債務免除益については所基通 36-17 が適用され、各種所得の計算上収入金額又は総収入金額に算入されないものと解するのが相当である。

4. 判例の検討

当該判例は、個人事業者における債務免除益に対しての課税が否認されるという判決となった事例である。

所基通 36-17 は「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたものについて、各種所得金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする」と規定していたところ、「債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたもの」の認定判断を何時の時点で行うかが争われている。

本事件において、独立した第三者の RCC 等の債権者が、原告に対して有する多額の債権を放棄するか否かの決断にあたり、原告の財政状態、過去の経営実態を前提とした将来予測、それによる当該債務の弁済可能性等の総合判断により決断したと解するのが自然である。

また、本件債務免除が行われることが、原告の事業再生の大前提であり、債務免除が「債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたもの」に該当するかどうかの判断は、債務免除前とすることが当然であり、債務免除後の原告の財務状況にて判断する課税庁の主張は、失当といわざるをえない。

また、「資力の喪失」について、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難な場合とは、債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合である」と判示している。

この場合、原告は「担税力に欠ける」と認められ、所基通 36-17 の立案趣旨¹²⁴である「債務免除を受けたことによって、担税力のある所得を得たものとみなされるのは必ずしも実情に即したものとはいえない」状態である、ということになる。

¹²⁴ 後藤昇＝森谷義光＝阿部輝男＝北島一晃編著『所得税基本通達逐条解説〔平成 24 年版〕』（大蔵財務協会、2012）283 頁。所基通 36-17 の注釈では以下のように説明がなされている。「例えば、事業所得者が経営不振が続き著しく債務超過の状態になったため、債権者が債務免除をしたような場合には、原則どおりこれを収入金額とした場合には、実質的には支払能力のない債務の弁済を免れただけであるのに、その年の事業損失を超える債務免除であったときは、事業所得としてこれに課税が行われる結果となる。しかし、これは単に形式上の所得であって、免除を受けたことによってそれだけ担税力のある所得を得たものとみるのは必ずしも実情に即したものといえないのではないかという問題がある」。

資力喪失時に、担税力のある所得を得たものとするのが必ずしも実情に即したものとはいえない、という判断は、社会通念上、説得力をもつように思われる¹²⁵。

所得税 36 条にいう経済的利益は、担税力を増加させるものでなければならない¹²⁶と考えられるところ、担税力を増加させない、本件のような債務免除による経済的利益は、所得を構成しないと考えることが自然である。そう考えると、所基通 36-17 が、所得税 36 条の確認的規定であると解することができるように思われる。

一方、所得税 36 条が、いかなる場合であっても経済的利益を収入とすべきとする規定であると考えれば、所基通 36-17 は、政策的な取扱い¹²⁷と捉えることができる。

いずれのようにも考えられるが、税制は、一定の者に対する課税の特例を認め、かつ、判決においても、担税力の観点から、その適用を認定したものである¹²⁸。

原告は、債務免除によって、担税力を増加させる経済的利益を得たとはいえず、にもかかわらず、課税庁はそのような原告に対し、課税処分を行ったものである。

結果として、原告が債権者との間の協議をもとに行った、再生計画が否定され、事業再生が失敗に終わりがねない状況に追い込んだといえる。

本判決については、個人事業再生という視座からの債務免除益について、担税力のある経済的利益を享受したものでないこと、可能な限り広く救済を図ることが所基通 36-17 の法益に沿う税務の執行であると評価している見解があり¹²⁹、私見も本判決に賛成である。

¹²⁵ 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」ジュリ 1315 号(2006)199 頁。担税力のある所得を得たものとみるのは必ずしも実情に即したものとはいえない、との判示に対し、「社会通念として極めて説得的であり、現場第一線における健全な法的感覚を汲み取ることができる奥深さが読み取れる」と論じている。

¹²⁶ 金子宏『所得概念の研究(所得の基礎理論上巻)』(有斐閣・1995) 29 頁では「所得は物に即した観念ではなく、人に即した観念であることを指摘しておきたいと思う。事業からの収益、土地の賃借料、預金の利子、労働の対価等は、そのものが生み出す所得であるといわれる。このような理解は決して間違いではない。しかしそれらは実は所得の現象形態なのであって、それらが特定の人に帰属しその担税力を増加させる点に所得の意義があるのである」とし、担税力の増加が所得概念である旨、論じている。

¹²⁷ この点、所得税 36 条に、一定の債務免除益に課税できない内在的制約が存在すると考えるのではなく、課税しても事実上徴収できない、という視点から所基通 36-17 を捉えたものに、渡辺徹也「判批」ジュリ 1449 号(2013)9 頁がある。

¹²⁸ この判決につき、「法人からの債務免除益が非課税とされることとの均衡を重視した結果、租税法律主義の観点から疑義が呈される論理構成をとらざるを得なかった事情があったのかもしれない」とし、別の視点から論じるものがある。神山弘行「判批」税研 178 号(2014)108 頁。

¹²⁹ 大淵博義『個人が受けた債務免除益が収入金額に含まれないとされた事例(講演録)』MJS 租税判例研究会・平成 4 月 6 日講演(2012)23 頁。「恣意性がなく、また、不合理な債務免除等の資産整理計画でない限り、課税庁は所基通 36-17 を積極的に活用して可能な限り広く救済を図ることこそが、その通達の法益に沿う税務の執行である。そして、その一方で、かかる誤りを是正するのが司法制度の責務である。その意味からも、税務執行における、解釈通達である所基通 36-17 につき、正鵠を射た解釈に基づいて原告の主張を支持し、同人の行う病院事業の継続による再建を支援した本判決は、高く評価できるものということができる」。

第3節 小括

以上、DES 事件と、所得税法上の債務免除益が非課税とされた判例を検討し、DES 特有の問題点の検討と、債務免除益に対する課税の取扱いの差を確認した。

DES 事件では、現物出資型 DES による債務免除益課税を認定し、課税庁勝訴という結果となる一方、所得税法上、債務免除益が非課税となった判例では、債務免除益が認識されたにもかかわらず、資力が乏しく担税力がないと認められ、総収入に算入しない旨判示され、非課税となった。

個人事業者が RCC の下で経営再建の途中であったことや、資力の喪失等という財政状況を斟酌したうえで、法益に沿う判決を下していることを評価すべきである。

法人においても、債務超過で資金繰りに窮した場合等、一定の要件のもとに、所得税法同様の柔軟な対応が必要ではないだろうか。

現状、DES における債権の評価につき、学説上は評価額説が有力であり、租税実務上も、時価（評価額）にて行う旨規定していること、また、債務免除益課税も規定されており、現物出資型 DES による債務免除益課税は、やむをえない状況である。

ただし、前述のとおり、法人税 59 条 1 項 1 号では、更生開始決定等があった場合に、債務免除益はいったん益金に算入された後、評価損益算入、期限切れ欠損金、期限内青色欠損金の使用を認めているが、評価損や欠損金を超えた免除益が存在した場合は、やはり課税される。

もともと、債務免除益の非課税対象を、欠損金額に限定することに合理性はなく¹³⁰、債務免除額と欠損金の合計額はイコールではないから、債務免除益と欠損金は企業再生という観点から全く関係性を有さない。また、再生のスタートラインが、欠損金の額に左右されることは、課税公平主義の観点から問題がある¹³¹。

次章で詳述するが、平成 26 年度税制改正において、所基通 36-17 は所得税 44 条の 2 で明文化されることとなり、通達ではなく法律にて、一定の場合における債務免除益が収入金額に算入されないこととなった。

上記のとおり、この立法が、所得税 36 条の確認的規定なのか、政策的な追加規定なの

¹³⁰ 高橋祐介「企業再生と債務免除益課税」総合税制研究 12 号(納税協会連合会,2004)175 頁。

¹³¹ 知原信良「民事再生手続における課税上の諸問題」中里実＝神田秀樹『ビジネス・タックス』(有斐閣,2005)169 頁。
「本来であれば、債務免除益等がすべて課税対象から除外できて、かつ、企業再建にあたり、過去から引き継がれる税の恩典・負担を切り離して、発射台をゼロにして、再出発させる仕組みが合理的と考える」、「再出発の発射台の高低が過去の未使用欠損金の額の多少に左右されることは、課税の公平の観点から合理的と考えられない」。

かは、定かではないが、今後も所得税 44 条の 2 が適用される場合は、債務免除益はいったん収入金額に算入されるものの、永久に課税対象から除外されるという取扱いは同様である。

現物出資型 DES における債務免除益については、いったん益金に算入することは、もはや、やむをえないと考えるものの、一定の法人であれば、所得税同様、永久に非課税とする旨の規定を創設すべく、次章で提言を行う。

第4章 中小企業再生のためのDES

前章において、法人税、所得税の二つの判例研究を行い、現物出資型DES特有の問題点を検討し、DESによる債務免除益と、所得税における債務免除益の取扱いの差を確認した。

本稿の目的は、経営者が法人の債務に対し、個人保証している中小企業において、法的整理や一定の私的整理が行われた場合、第三者と実行したDESから生じる債務免除益につき、非課税とする旨の税制創設を提言することにある。

最終章では、現物出資型DESにおける最大の課題を解決しなければ、DESの利用は増加しない、またその解決は急務である、という結論をもとに、中小企業にとって、DESが利用しやすい税制創設につき提言を行う。

第1節 中小企業基本法にみる中小企業のための税制

本稿では、上記のとおり、中小企業にとって、DESが利用しやすい税制を創設すべき旨主張するものであるが、この中小企業が、救済されるべき存在であるという論拠を、まずは、中小企業基本法の考え方に求めたい。

なぜなら、中小企業基本法が、わが国における、中小企業政策の基本となる考え方を示していると考えられていること、「中小企業」を経済的弱者として捉える発想がこの法律の考え方に由来しているとも考えられるからである¹³²。

昭和38年に成立した中小企業基本法は、当時のわが国における、中小企業問題の基本的課題を「経済の二重構造の是正」であるとし、中小企業の経済的社会的制約による不利を是正すること¹³³や、中小企業における、生産性と取引条件の向上を政策目的としていた。

また、同法23条が小規模企業についての規定を設け、小規模企業に従事する者が、他の企業に従事するものと同様の生活を営めるように金融、税制、その他の面で考慮を払う（支援する）べきだと定めていた点からみても、「企業の規模が小さいこと」は、その企業

¹³² 佐藤英明『「中小企業税制」の過去と現在-岐路に立つ「中小企業税制」』税研166号(2012)36頁以下を参照した。

¹³³ 旧中小企業基本法は政策の目標として

第1条 国の中小企業に関する政策の目標は、中小企業が国民経済において果たすべき重要な使命にかんがみて、国民経済の成長発展に即応し、中小企業の経済的社会的制約による不利を是正するとともに、中小企業者の自主的な努力を助長し、企業間における生産性等の諸格差が是正されるように中小企業の生産性及び取引条件が向上することを目途として、中小企業の成長発展を図り、あわせて中小企業の従事者の経済的社会的地位の向上に資することにあるものとする、と規定していた。

が経済構造の底辺にあって、政策的支援を必要としているという状況を現しているという認識が導かれる。

この、中小企業とは経済的弱者である、という認識にしたがうならば、中小企業への各種優遇措置¹³⁴は、そのような経済的弱者を支援し、経済的格差を是正することを目的とした政策税制の意味合いが強いと考えられる。

なお、同法は平成 12 年に抜本的に改正され、中小企業を経済的弱者ととらえ、経済的格差解消のための支援を行なうという政策目標が変更され、「多様で独立した中小企業者の育成・支援」が政策目標として採用された。

企業の規模が小さいと、企業が成長し、発展を図るために必要な、経営資源へのアクセスが困難になるとの認識の下、これらの、企業規模が小さいために不利になる事柄について支援をし、大企業との競争条件の公平性を実現することが、新たな政策目標とされた。

改正前は、中小企業が一律に経済的弱者として認識されていたのに対し、改正後は、経済的に弱い立場にある中小企業もあるが、他方では、独自技術を有して世界的に活躍する中小企業が出現する等、現実の中小企業が多様化したことに対応した認識の変化が現れたといえる。

確かに中小企業が多様化したことにより、すべての中小企業が、経済的弱者として保護されるべきとは思われないが、それによって経済的弱者を支援し、経済的格差を是正するという、改正前の立法趣旨が根底から覆るわけではないと考える。

この意味で、現物出資型 DES の債務免除益課税への対応についても、中小企業への配慮という政策的な観点から立法されるべきで、税制上、原則をはずしてでも、所得税 44 条の 2 同様の現物出資型 DES の債務免除益非課税制度を創設すべきである。

しかし、上記のように中小企業を取り巻く税制が「多様な」中小企業と向き合わねばならないことが指摘され、この点、具体的な中小企業優遇税制において、対象となる企業をどのように絞るのか、という問題が浮上するように思われる。

これらの政策税制は、単に企業の規模だけではなく、さらに要件を加えて、適切に税制の適用対象を選ぶ必要があると考える。現物出資型 DES の債務免除益非課税についても同様で、中小企業のなかでも、できるだけ適切な適用対象を選ぶべく、その根拠と要件を以下、述べることとする。

¹³⁴ 法人税の軽減税率（法人税 66 条 1 項）、中小企業投資促進税制（租特 42 の 6）、交際費の損金算入（租特 61 の 4）等がある。

第2節 所得概念からみた中小企業と個人の異同

所基通 36-17 は、所得税法で課税とされた債務免除益を、資力喪失等により、事実上、担税力が存在しない場合に、例外として課税しないとする規定であったが、裁判においても争いがあるように、資力喪失の判断基準が明確でなかったことや、債務免除を受けてなお事業を継続している場合には、資力喪失に該当しないと判断される可能性があり、非課税の適用がないというリスクがあった。

また、所基通 36-17 については、法律上の収入と認められた債務免除益を、通達の文言に依拠し、債務免除益に対しての課税を否認したことに対し、租税法律主義の観点からの疑義¹³⁵、明示の規定を欠くことのバランスの悪さや立法措置の必要性を指摘され¹³⁶、法律としての明文化が要請されていた¹³⁷。

これらの問題に対し、平成 26 年度税制改正により、個人版事業再生税制の創設とともに、所基通 36-17 を廃止し、その新設として、所得税 44 条の 2 が規定された。これは、破産法による免責許可、再生計画の認可、その他資力を喪失して債務弁済が困難である場合に受けた債務免除益は、各種所得計算上、その年の損失金額と純損失の繰越額を除いた部分について、収入金額に算入されない規定である¹³⁸。

ここで、新設所得税 44 条の 2 の趣旨をみると、「個人が、その有する債務の免除を受けたことにより受ける経済的な利益は、原則として各種所得の金額の計算上収入金額に算入することとなるが、著しく債務超過の状態に陥ったこと等によりその債務者が資力を喪失して債務を弁済することができない場合には、その債務の免除により受ける経済的な利益は形式的なものであり、これを課税所得として捉えることは実情にそぐわないという考え方から、これまで課税しないこととして取り扱われてきた。平成 26 年度改正では、個人の事業再生を支援する租税特別措置を創設すること(措法 28 の 2 の 2)にあわせ、この取扱いを法令上明確化することとした」¹³⁹とある。

¹³⁵ 岡正晶「民事再生法と所得税」税務事例 58 号(2000)64 頁。「本通達については、一定の債務免除益を(総)収入金額としないことについての法律上の根拠がはっきりしていないといわざるをえない。本内容については、法律の条文で定めるべきである」。

¹³⁶ 増井良啓「判批」ジュリ 1453 号(2013)209 頁では、資力喪失の場合、個人債務者が個人債権者から債務免除を受けた場合の贈与税の非課税制度や法人債務者が債務免除を受けた場合の企業再生税制の適用と比較し、そのバランスの悪さを指摘していた。

¹³⁷ 佐藤英明「破産手続と租税」税務事例研究 91 号(2006)53 頁、品川芳宣「判批」T&A master 470 号(2012)22 頁。

¹³⁸ 【免責許可の決定等により債務免除を受けた場合の経済的利益の総収入金額不算入】
居住者が破産法第 252 条第 1 項に規定する免責許可の決定又は再生計画認可の決定があった場合その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合にその有する債務の免除を受けたときは、当該免除により受ける経済的な利益の価額については、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない。

¹³⁹ 財務省 HP「所得税法等の改正について https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation

この立法趣旨においても、前章で研究した所得税法の判決においても、債務者が資力を喪失して、債務を弁済することが不可能な場合において、債務免除益を非課税とする解釈上の根拠に、担税力への着目というアプローチ¹⁴⁰を採用している¹⁴¹。

所得税は、経済的価値の流入に対し、担税力を認め課税対象とするところ、この経済価値の流入そのものではなく、担税力を有すると認められる利益を享受してはじめて所得を認識するものであると考える。

法人税法も所得税法同様、包括所得概念を採用しており、担税力を増加させ、租税負担が可能な利益を享受した場合に、所得を認識すべきである。

DES が、危機的債務超過の下に、資力を喪失している企業の再生過程における手法として利用されていることは述べてきたとおりであり、その過程で生じた債務免除益の計上が、担税力を構成するとは考えられず、実情にそぐわないだけでなく、租税法の趣旨にも反する¹⁴²ものとする。

第3節 個人保証制度からみた中小企業と個人の異同

中小企業は、規模も様態もさまざまであるし、すべての企業を同義に扱い、救済すべきかは議論があると思われる。以下において、現物出資型 DES における債務免除益を非課税とする場合、どのような企業であれば救済すべきなのか、その要件につき論じる。

中小企業の多くはいわゆるオーナー企業であり、多くの中小企業において企業＝経営者という図式が成り立ちうる。また、多くの中小企業において、経営者が法人の債務に対し、個人保証を利用している場合がある。

平成 24 年に行われた個人保証制度に関する中小企業の実態調査¹⁴³では、金融機関に対し借入金のある中小企業のうち、実に 86.7%もの企業が借入時に個人保証を提供していることが判明している。

また、企業の規模別（従業員数別）にその提供割合をみると、100 名以下の企業では 90%近い企業が個人保証を提供しており、法人の実態がより個人に近づくほど、提供割合も多

/pdf/p0097_0137.pdf[筆者最終確認：2015 年 12 月 3 日]。

¹⁴⁰ 増井・前掲注(125)197 頁以下では、資力喪失の場合の解釈論上の根拠として、①債務超過状態への着目、②債務の経済的無価値性への着目、③担税力への着目という三つのアプローチで論じている。

¹⁴¹ 増井・前掲注(136)209 頁。

¹⁴² 水野・前掲注(94)245 頁。

¹⁴³ 同様の調査に、三菱 UFJ コンサルティング「平成 23 年度産業金融システムの構築及び整備調査委託事業『間接金融の機能強化のための調査研究』報告書」委託調査元 経済産業省経済産業政策局産業資金課がある(2012) http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2012fy/E002018.pdf[筆者最終確認：2015 年 12 月 3 日]。

くなる傾向にある。

個人保証額が経営者の個人資産と比べて多いか少ないか、という問いには、「個人資産と比べて多い」が 48.1%、「個人資産と同じくらい」が 20.7%であり、あわせて 7 割の経営者が個人の資産以上の保証をしていることになる。

また、金融機関が中小企業から経営者保証をとっている理由につき、金融機関からの聞き取り結果もまとめており、それによれば、83.4%が経営への規律付けのため、というモラルハザード防止を挙げ、75.8%が会社信用力補完のため、という企業の一体性を確保することを挙げている。

中小企業の経営はある種、財産という意味でも、経営という意味でも一体的に行われていて、経営者に途中で離脱されてしまうと、経営自体が成り立たなくなるというリスクが存在する意味で、中小企業特有の事情によるところが大きい¹⁴⁴。

このような理由により、多くの中小企業の経営者が個人保証をしている事実があるが、やむなく事業に失敗し、法人が破綻した場合は、経営者がただちに、債務全額の弁済を行わなければならない¹⁴⁵。

その場合、経営者はすべての財産を失い、個人でも破綻する可能性がある。その意味で中小企業の経営者が個人保証をしている限りにおいて、法人は実質個人と同義というべきではないだろうか。

他にも、金融庁が定める「金融検査マニュアル別冊[中小企業融資編]」¹⁴⁶も中小企業特性を重視し、中小企業と経営者（連帯保証人）を同視している。

信用リスク検査に関する、債務者区分の判断において、企業の財務状況だけでなく、中小企業の場合、企業とその経営者との間の業務、経理、資産所有等の関係が、大企業のように明確に区分・分離されておらず、実質一体となっている場合が多いことを指摘している。

また、その判断においては、企業の実態的な財務内容や資産力、技術力、販売力だけでなく、経営者等の役員への報酬の支払い状況や、経営者の収入状況、資産内容等、経営者の資質までも総合勘案することを求めている。特に、経営者の資産力や資質も勘案して債

¹⁴⁴ 平成 26 年 3 月 1 日に行われた「第 32 回倒産・再生法実務研究会」における講演内容を編集した『講演 個人保証制度見直しの背景—「経営者保証に関するガイドライン」の概要と展望』債管 144 号 28 頁以下〔三浦発言〕。

¹⁴⁵ 民法は連帯保証（民 454 条）につき催告の抗弁権（同 452 条）と検索の抗弁権（民 453 条）を認めていない。主たる債務者が企業であっても＝連帯保証人（経営者）となる。

¹⁴⁶ 平成 27 年 1 月金融庁発行 3 頁以下。

務者区分を行うべきとしていることを勘案すれば、企業と経営者を同一視していくべきとの方針がみてとれる。

また、第 189 回国会において審議される予定¹⁴⁷であった、第三者保証制限の民法（債権法）改正案¹⁴⁸のなかで、個人保証制度の原則廃止が検討されていたが、中小企業と経営者の家計と経営の分離が不十分であり、中小企業が経営者そのものである、という議論がなされた結果、経営者の個人保証制度は残され、第三者の個人保証廃止にとどまった経緯がある¹⁴⁹。この意味において、民法においても、企業と経営者を一体とみていると考えることができる。

以上を総合勘案し、企業再生税制に規定する再生過程で行われた、現物出資型 DES における債務免除益の非課税は、法人の債務に対し、経営者が個人保証している中小企業こそが、適用対象として適切だと考える。

ただし、個人保証さえすれば（後の利用も含め）、これらの非課税を利用できるのではないかと、という批判もありえようが、法人の実態がより個人に近づくほど、個人保証の提供割合も多くなることは、既に述べたとおりであり、一定の再生過程において DES を利用しなければならない中小企業は、借入実行時に、すでに個人保証を求められているのではないと思われる。

また、そもそも本提言は、法人税 59 条に規定する、法的整理や一定の私的整理を利用

¹⁴⁷ 平成 27 年 3 月 31 日閣議決定、同日国会に提出されている。http://www.moj.go.jp/content/001142181.pdf [筆者最終確認：2015 年 12 月 3 日]。

¹⁴⁸ 本改正案がまとめられるまでの、議論や法改正の流れを整理する。平成 18 年 3 月には、中小企業庁が信用保証協会の行う信用保証制度において、経営者本人以外の第三者を保証人として求めることをすでに原則として禁止していた。平成 22 年 6 月 18 日に閣議決定された「新成長戦略」では、「経営者以外の第三者の個人連帯保証を求めないことを原則とする融資慣行を確立し、また、保証人の資産・収入を踏まえた保証履行時の対応を促進するため、民間及び政府系の金融機関に対し監督上の措置を実施」とされた。金融庁は、平成 23 年 7 月 14 日「主要行等向けの総合的な監督指針」と「中小・地域金融機関向けの総合的な監督指針」を改正し、「経営者以外の第三者の個人連帯保証を求めないことを原則とする融資慣行の確立等」を明記した。平成 24 年 7 月 31 日に閣議決定された「日本再生戦略」では、「金融機関による中小企業の経営改善・事業再生支援にかかる取組について、公表を含めた一層の情報発信の促進、金融機関との取決めに違反した場合のみ保証責任を負う停止条件付個人保証契約等、経営者本人保証を限定的にする施策といった個人保証制度の見直し等といった、更なる中小企業支援策を講じるとされた。また、日本弁護士連合会も、平成 24 年 1 月 20 日付けで個人保証の原則的禁止等を提言する「保証制度の抜本的改正を求める意見書」を採択した。

このような動きの中で、保証被害をなくすことを趣旨とした、今般の民法改正にあわせて、一定の種類の保証契約については無効とする規定を設ける旨の提案や、個人を保証人とする保証契約をすべて無効とする規定を設ける旨の提案等がされるようになり、それらの動きを踏まえた法制審議会民法（債権関係）部会でも、一定種類の個人保証を制限する方向で議論され、貸し渋りに対する懸念を払拭し、すでに金融実務で定着している部分に限り個人保証を制限しようとするのが本法案としてまとめられた。

なお、上記は、村上広一「いわゆる第三者保証を制限する民法の改正について」名城 14 巻 4 号(2014)79 頁以下を参照した。

¹⁴⁹ 日本弁護士連合会の上記意見書においても、事業者が主たる債務者として保証契約を締結した場合、保証人が「当該事業者の業務を執行しているもの」である場合、個人保証を許容している。日本弁護士連合会「保証制度の抜本的改正を求める意見書」（平成 24 年 1 月 20 日）。

することを前提とし、金融機関等の第三者が債権者である場合の現物出資型 DES を要件としているから、DES の実行には、債権者たる第三者の決断が必要となる。

さらにいえば、法的整理や一定の私的整理という、第三者が介在する中で、再建計画をたて、実行する際のものであるから、恣意的な（再生以外の目的の）利用は制限されると考える。

第 4 節 中小企業再生のための DES

最後に本稿のまとめとして、改めて提言を行う。DES という再生手法における最大の目的は、収益力に応じた充分な額の債務の減少を行い、債務者のインセンティブを回復すること¹⁵⁰である。

また、債権者にとって、債務者からの DES の要請を受け入れ、それを実行するという決定を下すことは、たとえ債権の現在価値が下落していたとしても、債権の全額に見合う金額を回収することや、債務者が再生した後のインセンティブを獲得する意思そのものである。

もっとも、DES を行う当事者の意思を考えれば、債権者は債務免除を意図しておらず、また、債務免除により債務者に無用な税負担をさせ、債務者の財務内容を悪化させることは避けたいというのが、債権者の DES に応ずる態度といえよう¹⁵¹。

しかし、前述のとおり、債権の評価につき、学説上、評価額説が有力になっていること、評価額説に基づいて税制が構築されていることを考えれば、DES に損益取引の要素を認め、債務免除益が認識されることは、もはや、やむをえまい。

企業再生は、日本経済にとって非常に重要な課題であり、DES は、多くの魅力をもった企業再生手法として期待されてきた。しかし、これまで確認してきたとおり、上記、課税上の問題が理由で、利用が進まない現状がある。

企業再生における DES の利用を促進するためには、現物出資型 DES における債務免除益課税の問題解決が急務であり、会社更生法や民事再生法等、企業再生を促進させる法制度が破綻寸前の企業に対して、救済の姿勢を見せるなか、課税問題が再生の足枷になることは許されない。

また、DES の議論として、券面額と評価額のどちらで評価すべきか、資本取引か、損益

¹⁵⁰ 大杉・前掲注(42)32 頁。

¹⁵¹ 小田修司「デット・エクイティ・スワップを巡る課税問題」税務事例研究 91 号(2006)69 頁。

取引を含む混合取引とみるべきか等、学説上、実務上の解釈に決着がつかず、利用がなされていない現状は、DESの本来の利用趣旨を置き去りにしているようにも感じられる。

再生を必要とする企業が、どうすればDESを利用可能になるのか、再生のために利用しやすい税制とはどのようなものかにつき、政策的な観点から議論すべきである。

企業再生税制は、債務免除益等の合計額につき、評価損益、期限切れ欠損金や期限内青色欠損金の損金算入を認めているが、債務免除益よりもそれらが少額であった場合は、差額については課税対象となり、再生を志す企業にとって、無用な税負担を強いることとなる。

期限切れ欠損金と期限内青色欠損金の合計額は、各事業年度の益金から損金を控除した負の累積額である。これがまさに債務超過状態を現すことを考えれば、欠損金の範囲内であったとしても、債務超過状態を解消させようという、法人税法の意図を超えた意義があるとも考えられ¹⁵²一定の評価はできる。しかし、債務免除益の非課税対象を、欠損金額の範囲に限定することに合理的理由はなく、債務免除益と欠損金は企業再生という観点からみても関係性はない。

再生過程の企業に対する課税は、通常企業の担税力をもってする課税とは異なるし、債務免除益が担税力を構成するとはいえない。それが、中小企業であればなおさらで、経済的弱者への配慮という政策的な観点も含め検討した上で、立法されるべきである。

また、平成26年度新設の個人版企業再生税制が、法人税における企業再生税制との平衡をなすための制度創設であるなら、一定の場合に受けた債務免除益から、その年の損失金額と純損失の繰越額を除いた部分について非課税とする所得税44条の2と同様に、DESにおける債務免除益に対し、欠損金を充当し、それを越えた部分につき非課税とする規定が、法人税にも必要であると考えられる。

第2章でも述べたが、DESにおける債権の時価の客観的価額の算定が難解であることも大きな問題であり、時価算定の方法等によって算定価額が異なり、それによって充当可能な欠損金額が変わることになる。充当可能な欠損金額が変われば、課税の可能性が変わる。

しかし、欠損金額を超える債務免除額につき非課税とすることで、時価の算定が課税に及ぼす影響がなくなる。よって、課税を懸念することなく、一定の合理的な算定方法を利

¹⁵² 高橋祐介「事業再生と法人課税」金子宏＝中里実＝マークラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014）426頁、注(30)参照。なお、本論文427頁では、負の利益積立金額が将来的な人員整理費用（退職給付）や不要資産の処分費用を反映しておらず、負の利益積立金額の損金算入では、新設法人の事業譲渡の場合との同等性を確保することの不足を根拠として、実質無制限に債務免除益の非課税を認めるべきである、とする。

用することで、再生が迅速化することが、DESの利用にとって大きな追い風となると考える。

ただし、一口に中小企業の救済といっても、生き残るべき企業と淘汰されるべき企業が存在するし、市場の原理からすれば、淘汰されるべき企業まで救済する必要がないという見解¹⁵³もある。確かに、優遇税制により、非効率な企業が継続することが、必ずしも是ではないだろう。

しかし、多くの中小企業の経営者が個人保証しており、やむなく事業に失敗し、法人が破綻した場合は、経営者が債務全額の弁済を行わなければならない。この意味において、個人と、経営者が個人保証している中小企業は同義とみて、救済されるべきである。

また、DESという手法が、租税回避のために悪用される懸念もある¹⁵⁴ことから、債務免除益をいったん全額益金とし、それに対し評価損や欠損金で控除するという、対処療法的な税制改正が行われてきたものと推察する。

しかし、租税回避行為に対しては、同族会社間のスキームであれば、同族会社間の行為計算否認規定を規定しているし、DESが現物出資を利用した組織再編の一環であることに対しては、組織再編成にかかる行為計算否認の規定が存在することを考慮すれば、一定の対策がとられている。

もっとも、金融機関等の第三者とのDESに限り非課税という規定で対応すれば、そもそもDESが租税回避行為に利用されることはないと考える。

以上を総合し、個人と一定の要件を満たした中小企業は同義とみるべきであり、その再生が阻害されることのない税制を創設すべきである。

具体的には、経営者が法人の債務に対し、個人保証している中小企業が、法的整理や一定の私的整理の過程で、第三者と実行したDESから生じる債務免除益については、非課税とする旨の税制を創設すべきである。

以上の提言をもって、本稿の結論とする。

¹⁵³ 高橋・前掲注(130)176頁。「債務免除益課税繰延べにまったく耐えられない企業は、少なくとも収益力回復の観点からは企業再生に値しない。(中略)このような課税のシェルタリングにより、本来非効率的な企業が継続してしまうおそれがあるものと考えられる」。

¹⁵⁴ 松嶋・前掲注(34)274頁。

おわりに

DES という、「現代の徳政令」¹⁵⁵とも称される、驚くべき企業再生手法に、魅力を感じたことが、本稿執筆の動機である。債務者は、負債を株式化することで、債務超過が解消可能であり、債権者は、債権放棄することなく、債権回収額以上のインセンティブが得られる可能性をもつ。

その魅力がゆえに、期待されていたにもかかわらず、DES の実行による債務免除益課税が足枷となり、利用件数が増加していないことが、研究を通じて明らかとなった。

わが国では、全企業の 99%が中小企業である。長引く不況を脱し、日本が世界で生き残るために、中小企業の隆盛こそが必須であると考え。可能性がある限り、再生への道筋を広く用意しなければ、一度の経営失敗が命取りということになり、再生はおろか、起業したいと志をもった経営者も増加しない。

DES の実行を必要とする中小企業のほとんどが、債務超過、キャッシュ・フローの悪化を伴っており、その再生は焦眉の急であるが、DES による債務免除益課税への影響は甚大で、課税によって、キャッシュ・アウトが生じるとなれば、実行を断念せざるをえない。

もっとも、企業再生目的で実行される手段から、課税所得が発生することには担税力の観点から大いに疑義があり、その利用が進まないのも当然といわざるをえない。

DES は再生の果実への期待、設計の自由さという魅力をもちあわせる、中小企業においても有力な再生手法である。DES が、再生手法としてのポテンシャルを如何なく発揮し、多くの企業で実行され、その再生が実現することを願う。そのためにも、課税上の問題を最優先に解決すべきなのである。

いかにわかりやすく、使いやすい税制を提供し、再生への土壌を造りあげるかが、中小企業再生、ひいては日本再興の鍵を握っていることを、噛み締めるべきではないだろうか。

¹⁵⁵ 松嶋・前掲注(34)274頁。

参考資料

書籍

- 伊藤眞「会社更生法」(有斐閣,2012)
- 伊藤眞「破産法・民事再生法」(第3版,有斐閣,2014)
- 内田貴「民法Ⅲ 第3版 債権総論・担保物権」(東京大学出版会,2005)
- 江頭憲治郎＝神作裕之＝藤田友敬＝武井一浩編「改正会社法セミナー【株式編】」(有斐閣,2005)
- 江頭憲治郎「株式会社法」(第6版,有斐閣,2015)
- 大澤幸宏編著「法人税基本通達逐条解説 七訂版」(税務研究会出版局,2014)
- 太田達也「事業再生の法務と税務」(税務研究会出版局,2013)
- 太田達也『「純資産の部」完全解説-「増資・減資・自己株式の実務」を中心に-』(税務研究会出版局,2013)
- 太田洋＝矢野正紘「M&A企業組織再編のスキームと税務」(大蔵財務協会,2012)
- 大淵博義「法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅱ巻」(税務経理協会,2014)
- 岡村忠生「法人税法講義〔第3版〕」(成文堂,2007)
- 金子宏「所得概念の研究(所得の基礎理論 上巻)」(有斐閣,1995)
- 金子宏編「租税法の基本問題」(有斐閣,2007)
- 金子宏編「租税法の発展」(有斐閣,2010)
- 金子宏「租税法理論の形成と解明 下巻」(有斐閣,2010)
- 金子宏「所得税・法人税の理論と課題」(日本租税研究協会,2010)
- 金子宏＝中里実＝マークラムザイヤー編「租税法と市場」(有斐閣,2014)
- 金子宏「租税法〔第20版〕」(弘文堂,2015)
- 神田秀樹「会社法 第17版」(弘文堂,2015)
- 後藤昇＝森谷義光＝阿部輝男＝北島一晃編著「所得税基本通達逐条解説〔平成24年版〕」(大蔵財務協会,2012)
- 小山真輝「平成14年度の法人税改正に係る取扱通達について」(日本租税研究協会,2002)
- 鯖田豊則＝三石誠司＝松嶋隆弘＝大久保拓也編著「企業法学の展望」(北樹出版,2013)
- 谷口勢津夫「税法基本講義」(弘文堂,2014)
- 鶴田彦夫＝中江博行「現物出資の理論と実務」(税務研究会出版局,2012)

知野雅彦監修 KPMG 他編「実践 企業・事業再生ハンドブック」(日本経済新聞出版社,2015)

中里実=神田秀樹『ビジネス・タックス』(有斐閣,2005)

中里実=弘中聡浩=淵圭吾=伊藤剛志=吉村政穂編「租税法概説〔第2版〕」(有斐閣,2015)

中村慈美「図解 グループ法人課税 (平成27年版)」(大蔵財務協会,2015)

日本政策金融公庫=中小企業事業本部企業支援部「金融機関が行う私的整理による事業再生の実務」(きんざい,2014)

藤原総一郎「DES・DDSの実務〔第3版〕」(金融財政事情研究会,2014)

古川和典「再建型倒産手続実務ハンドブック-民事再生・会社更生・指摘整理-」(ぎょうせい,2015)

増井良啓「租税法入門」(有斐閣,2014)

松下淳一「新・再生計画の実務と理論」(商事法務,2014)

松下淳一「民事再生法入門」(第2版,有斐閣,2014)

水野忠恒「租税法〔第5版〕」(有斐閣,2012)

水野忠恒=中里実=佐藤英明=増井良啓=渋谷雅弘編「別冊ジュリスト租税判例百選〔第5版〕」(有斐閣,2011)

村井正「租税法と取引法」(清文社,2003)

弥永真生『「資本」の会計』(有斐閣,2003)

弥永真生「リーガルマインド会社法〔第14版〕」(有斐閣,2015)

渡辺裕泰「ファイナンス課税 第2版」(有斐閣,2002)

論文

- 明石一秀＝弥永真生「債務超過会社の債務の株式化」企業法学 8 号（企業法学会,2000）
- 秋山高善「DES による債務免除益の発生」税務事例 516 号(2012)
- 淡路剛久「混同」法学教室 252 号(2001)
- 伊藤雅之「再生企業のM&A を成功させるコツ」旬刊経理情報 1357 号(2013)
- 岩崎政明「租税回避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-」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣,2007）
- 江頭憲治郎＝中里実編「企業組織と租税法」別冊商事法務 252 号(2002)
- 大木正志「IFRIC 解釈第 19 号 持分金融商品による金融負債の消滅」会計・監査ジャーナル 655 号(2010)
- 大澤真太郎「保証人保護の問題」法律時報 84 卷 8 号(2012)
- 大杉謙一「いわゆる不良債権問題とデッド・エクイティ・スワップ（債務の株式化）」ジュリスト 1240 号(2003)
- 太田洋「改正商法下のデット-エクイティ-スワップと課税上の取扱い」商事法務 1638 号（2002）
- 太田洋＝北村導人「デット・エクイティ・スワップ（DES）に関する租税法上の諸問題」経理研究 55 号(2011)
- 大淵博義（日税研理論ゼミ）「税法解釈の現状と課題～税法解釈の矛盾点を検証する～」（東京税理士会,日本税務研究センター,2013）
- 岡正品「民事再生法と所得税」税務事例 58 号(2000)
- 岡村忠生「事業取引における債務の移転について」金子宏＝中里実＝マークラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣,2014）
- 小田修司「デット・エクイティ・スワップを巡る課税問題」税務事例研究 91 号(2006)
- 小原昇＝佐々木浩「平成 18 年度税制改正（法人税関係）について-会社法制定に伴う整備等を中心に-」租税研究 677 号(2006)
- 鹿志村裕「債務免除益・債務消滅益をめぐる検討」税経通信 932 号(2010)
- 香月裕爾「中小・零細企業の個人保証徴求における実務上の留意点」銀行実務 43 卷 5 号（2013）
- 金子友裕「法人税法における DES における債務免除益-東京地裁平成 21 年 4 月 28 日判決を素材として-」税務事例 42 卷 12 号(2010)

- 金子宏「無償取引と法人税-法人税二二条二項を中心として」法学協会百周年記念論文集 第二卷(有斐閣,1983)
- 金子宏「公正妥当な会計処理の基準- (法人税法 22 条 4 項) について-」(日本租税研究協会,2010)
- 金子宏「所得税法・法人税法の理論と課題」(日本租税研究協会,2010)
- 金子宏「法人税法における資本等取引と損益取引-『混合取引の法理』の提案(その1.「現物配当」)」(有斐閣,2010)
- 金子宏「日本の租税体系と企業課税」(日本租税研究協会,2010)
- 鹿野嘉昭「リーマンショックと中小企業経営-CRD の分析結果から-」経済学論叢 66 巻 1 号(2014)
- 鎌倉友一「DES(Debt Equity Swap)による債務免除益の課税問題」NUCB journal of economics and information science 55(1) (2010)
- 河野良介「クロスボーダーDES をめぐる租税法解釈上の留意点」国際税務 34 巻 3 号(2014)
- 神田秀樹「債務の株式化」ジュリスト 1219 号(2002)
- 木村吉孝「債務株式化における課税問題」税法学 552 号(2004)
- 久保寛展「ドイツ企業再建法における企業再建手法としてのデット・エクイティ・スワップ」福岡 58 巻 1 号(2013)
- 倉澤資成「債務の株式化-経済学の視点から」証券レビュー54 巻 8 号(2014)
- 小出篤「中小企業金融における人的保証の機能」黒沼悦郎=藤田友敬編『江頭憲治郎先生還暦記念 企業法の理論 下巻』(商事法務,2007)
- 神山弘行「個人が法人から受けた債務免除益と所得税基本通達 36-17」税研 178 号(2014)
- 後久亮「寄付金、受贈益、債務免除益」税務弘報 55 巻 2 号(2007)
- 齋藤由起「保証の諸類型と保証法の多様化」法学セミナー59 巻 6 号(2014)
- 佐々木正己「借入金の資本組み入れとその効果」税理 44 巻 12 巻(2001)
- 佐藤孝一「債務免除を受ける直前において債務の弁済が著しく困難であったと認められるから、債務免除益を総収入金額に算入すべきでないとして、処分を取り消した事例」税務事例 44 号(2012)
- 佐藤英明「破産手続と租税」税務事例研究 91 号(2006)
- 佐藤英明『「中小企業税制」の過去と現在-岐路に立つ「中小企業税制」』税研 166 号(2012)

事業再生に係る DES 研究会 経済産業省 経済産業政策局 産業再生課「再生に係る DES (Debt Equity Swap:債務の株式化) 研究会報告書」租税研究 729 号(2010)

品川芳宣「税法における資本と負債の区分」租税法研究 32 号(2004)

品川芳宣「子会社に対して DES がらみで債権放棄した場合の寄附金の認定」
T&A master233 号(2007)

品川芳宣「役員報酬の仮装経理と DES 等における債務消滅益」税研 147 号(2009)

品川芳宣「事業所得の金額の計算上総収入金額に算入すべき債務免除益の範囲」
T&A master470 号(2012)

祝迫得夫「失われた 20 年の日本の財政政策と税制」一橋大学経済研究所編 経済研究 65 巻 3 号(2014)

島本豊暢「企業再生税制の適用における留意点」租税研究 779 号(2014)

鈴木規央「事業再生実務の法務-事業再建の手続と財務リストラの手法の選択のポイント-」
T&A master 476 号(2012)

高橋祐介「企業再生と債務免除益課税」総合税制研究 12 号(納税協会連合会,2004)

高橋祐介「事業再生と法人課税」金子宏＝中里実＝マークラムザイヤー編『租税法と市場』
(有斐閣,2014)

竹田憲史「サブプライム危機が中小企業の資金繰りに与えた影響:我が国製造業の場合」青
山国際政経論集 92 号(2014)

田作朋雄「デット・エクイティ・スワップとは何か-英米における現状と日本法への示唆-」
金融法務事情 1557 号(1999)

田作朋雄「事業再生のための資本再構築-リキャピタリゼーションの考え方-」金融法務事
情 1641 号 (2002)

津島晃一「中小企業の個人保証への対処-中小企業の個人保証への対処」事業承継 3 号
(2014)

登坂純一「デット・エクイティ・スワップ」税務弘報 55 巻 3 号(2007)

知原信良「民事再生手続における課税上の諸問題」中里実＝神田秀樹『ビジネス・タック
ス』(有斐閣,2005)

鳥飼貴司「債務免除(債権放棄)と課税」法学論集 47 巻 2 号(2013)

中里実「法人税法における時価主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣,2007)

中里実「資産の評価損と貸倒損失の関係」税研 158 号(2011)

- 中里実・太田洋・神田秀樹・増井良啓「座談会 会社法からみた租税法の意義」ジュリスト 1445号(2012)
- 中里実「資金調達に伴う課税」ジュリスト(2012)
- 中里実「租税債権の私法的構成」(清文社,2012)
- 中村廉平・藤原総一郎「償還条件付デット・エクイティ・スワップの検討(上)」金融法務事情 1757号(2005)
- 中村廉平・藤原総一郎「償還条件付デット・エクイティ・スワップの検討(下)」金融法務事情 1758号(2005)
- 成道秀雄「会社更生等による債務免除があった場合の欠損金の損金算入制度」日税研論集 59号(2009)
- 西村善朗「DESにおける繰越欠損金の利用」税務弘報 54巻9号(2006)
- 西村善朗「DESにより生じる債務消滅益の益金算入」税務弘報 57巻14号(2009)
- 西山恭司「債務免除等があった場合の欠損金の損金算入」税務弘報 61巻9号(2013)
- 野田勝也「中小企業再生支援協議会の取り組みと今後の課題について」信用保証 127号(2014)
- 林幸一「中小企業再生における擬似DESに係る課税問題」大阪経大論集 61巻第3号(2010)
- 原一郎「債務の株式化について」税務事例研究 65号(2002)
- 針塚遵「東京地裁商事部における現物出資等検査役選任事件の現状」商事法務 1590号(2001)
- 針塚遵「デット・エクイティ・スワップ再論」商事法務 1632号(2002)
- 春田泰徳「個人事業者向け再生税制の創設と課題」銀行実務 660号(2014)
- 藤井敏央「事業再生に係るDES(Debt Equity Swap):債務の株式化の税務上の評価方法について」租税研究 729号(2010)
- 藤田耕司・岡本高太郎「デッド・エクイティ・スワップをめぐる税法と商法の交錯」ジュリスト 1257号(2003)
- 藤田友敬「自己株取得と会社法〔上〕」商事法務 1615号(2001)
- 藤田友敬「自己株取得と会社法〔下〕」商事法務 1616号(2001)
- 藤田友敬「新会社法におけるデット・エクイティ・スワップ」新堂幸司＝山下友信『会社法と商事法務』(商事法務,2008)

- 藤曲武美「DES等に伴う債務消滅益と資本等取引」守之会論文集-15号 20周年記念論文集-判例・裁判例を読む(守之会,2011)
- 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」ジュリスト 1315号(2006)
- 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(下)」ジュリスト 1317号(2006)
- 増井良啓「所得税法において債務免除益が非課税とされた事例」ジュリスト 1453号(2013)
- 松井宏『個人事業者が債務免除益を受けた場合の「資力喪失」の判断時期にかかる判例』税法学 568号(2012)
- 松下淳一「中小企業再生をめぐる近時の問題点」事業再生と債権管理 28巻4号(2015)
- 松嶋隆弘「デット・エクイティ・スワップ三題漸」『大野正道先生退官記念 企業法学の展望』(北樹出版,2013)
- 松嶋隆弘「会社法のもとにおけるデット・エクイティ・スワップ」私法(有斐閣,2012)
- 松嶋隆弘「いわゆるデット・エクイティ・スワップ事件」日本法学 77巻4号(2012)
- 松嶋隆弘「債務の株式化に関する一考察」石山卓磨=上村達男=川島いづみ=尾崎安央編著『21世紀の企業法制』(商事法務,2003)
- 水野恵子「デット・エクイティ・スワップの課税-被現物出資債権の時価を中心として-」村井喜寿(清文社,2012)
- 村上広一「いわゆる第三者保証を制限する民法の改正について」名城論叢 14巻4号(2014)
- 森江由美子「金銭出資 DES を利用した租税回避スキームに関する課税上と会社法上の諸問題」法と政治 63巻(2012)
- 諸星健司「平成 25 年度税制改正(法人税法関係)の概要」税務通信 3271号(2013)
- 弥永真生「債務の株式化-ヨーロッパにおける扱いを参考にして」ジュリスト 1226号(2002)
- 弥永真生「会社法と資本制度」商事法務 1775号(2006)
- 弥永真生「デット・エクイティ・スワップ (DES)」法学セミナー643号(2008)
- 柳 綾子「債務の株式化に関する取引の法的性格と会計・税法的思考」産業経理 74巻4号(2014)
- 山崎良太「経営不振企業の財務状態を改善し再建可能性を高める DES(債務の株式化)・DDS(資本的劣後ローン)」The Lawyers12巻7号(2015)

山田俊一「資力喪失（債務超過）と債務免除益の課税関係」税理 58 号(2015)
矢吹大介「中小企業の融資における個人保証の禁止」金融ジャーナル 54 巻 5 号(2013)
山中潤「法人税法の改正について」（税務研究会,2013）
渡辺徹也「債務免除益の特例に関する所得税基本通達 36-17 が適用された事例」ジュリス
ト 1449 号(2013)
「個人保証制度見直しの背景」事業再生と債権管理 28 巻 1 号(2014)

判例

東京地判平成 21 年 4 月 28 日 訴務月報 56 巻 6 号 1848 頁
東京高判平成 22 年 9 月 15 日 TKC : LEX/DB25472435
最三小判平成 23 年 3 月 29 日 税資 261 号順号 11656
大阪地判平成 24 年 2 月 28 日 訴務月報 58 巻 11 号 3913 頁

WEB サイト

<http://www.fsa.go.jp/>・企業会計審議会
<http://www.chusho.meti.go.jp/>・経済産業省中小企業庁 HP
<http://www.jftc.go.jp/>・公正取引委員会
<http://www.nta.go.jp/>・国税庁 HP
<http://www.mof.go.jp/>・財務省 HP
<http://www.sharp.co.jp/>・シャープ株式会社 HP
<http://www.kantei.go.jp/>・首相官邸 HP
<http://www.kaisyukikou.co.jp/>・株式会社整理回収機構 HP
<http://www.revic.co.jp/>・地域経済活性化支援機構 HP
<http://www.nichibenren.or.jp/>・日弁連 HP
<http://www.keidanren.or.jp/>・一般社団法人日本経済団体連合会 HP

租税資料館賞論文集 第 25 回 (2016 年) 上巻

平成 29 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>