租税資料館賞受賞論文集
第 26 回（2017 年）

上巻

公益財団法人 租税資料館

第２６回租税資料館賞　受賞論文集

●上　巻

租税資料館賞授賞式・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻(3)

玉國選考委員長の講評・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻(5)

第２６回租税資料館賞受賞作品の紹介・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻(7)

受賞作品　論文の部

「租税法における時効制度の存在意義
　―民法における時効制度との比較の観点から―」
　稿　者　中田　日奈子　氏（税理士、名古屋商科大学大学院　院生）・・・上巻(27)

「公正処理基準の帰納的分析
　―裁判例の検証を中心として―」
　稿　者　吉田　真也　氏（弁護士、早稲田大学大学院　院生）・・・・・・上巻(93)

受賞作品　奨励賞の部

「租税法の解釈における濫用法理の一考察
　―法人税法６９条を題材として―」
　稿　者　岡田　悦子　氏（名古屋経済大学大学院　院生）・・・・・・・・上巻(225)

「租税法上の住所の意義に関する一考察
　―武富士事件判例を中心として―」
　稿　者　瀬戸　哲哉　氏（名古屋経済大学大学院　院生）・・・・・・・・上巻(311)

●下　巻

「借地権課税に関する一考察
　―権利金の２分の１課税を中心として―」
　稿　者　寺澤　翔太　氏（東亜大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・下巻(3)

「法人事業税の課税標準と地域間配分についての研究
　―地方税法第７２条を中心に―」
　稿　者　水野　祐槙　氏（関西大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・下巻(65)

「相続税法と契約解除の遡及効に関する考察
　―相続開始後に売買契約を解除した事例を素材として―」
　稿　者　森田　輝　氏（名古屋学院大学大学院　院生）・・・・・・・・・下巻(217)

「従業員等のストック・オプション報酬をめぐる国際的二重課税の調整について」
　稿　者　森田　美貴　氏（立命館大学大学院　院生）・・・・・・・・・・下巻(305)

租税資料館賞授賞式

第２６回租税資料館賞授賞式が１１月２８日（火）、東京・新宿区のリーガロイヤルホテル東京で行われ、会場には受賞者の他、受賞作品の出版元である５名のご来賓をはじめ、当財団役員等が列席した。

河﨑照行租税資料館代表理事が、受賞者に表彰状を贈呈し、挨拶を行った。

前列左より　河﨑照行代表理事、中田日奈子氏、伊藤公哉氏、中澤克佳氏、宮下量久氏、
長戸貴之氏、玉國文敏選考委員長。
２列目左より吉田真也氏、岡田悦子氏、瀬戸哲哉氏、寺澤翔太氏、森田輝氏、森田美貴氏。

玉國選考委員長の講評

玉國でございます。昨年度まで選考委員長でいらした品川芳宣先生の後を引き継いで、研究助成等選考委員長として、本年度の審査・選考にあたらせていただきました。

代表理事の河﨑照行先生からお話がありましたように、第２６回租税資料館賞には著書で１１件、一般部門１８件、奨励賞部門８３件の応募があり、ここにご列席の皆様方（著書３件、一般部門２件、奨励賞部門で６件）の作品が受賞致しました。私どもとしては、毎年、租税資料館賞の水準を落とさないよう、心を砕いて審査をしているわけですが、本年も、これまでの水準を十分にクリアしている大変優れた作品を選考することができたと自負しております。

これまでと同様、本年度においても論理性・実証性・独創性等というポイントに力点を置きながら審査をさせていただきました。その際には、河﨑代表理事のお話にありましたようなクリエイティブ能力ないしは社会的知性も当然視野に入れながらの審査をしたわけであります。

玉國研究助成等選考委員長による講評

この頃は情報化社会と言われますように、情報の共有化が大変進んでいます。その関係でしょうか、今回の審査にあっても、同じような判決・同じような資料を用いて、それぞれの論文・著作を作成しているケースが以前に比べて大変増えているように感じました。「このテーマは前に見たことがある」、「引用されている学説や判決、それに議論の仕方も、どこかで見たことがある」、審査以外の場所でもそういうデジャヴの感覚を覚える、近頃ではそういうケースが多くなっているのも、また、事実であります。その意味では、応募をされた皆さんが一番苦労なさいましたのは「独創性」、言い換えれば、他の人の作品や論文とどう違えるのか、自分自身の特色をどう活かすのかということだったのではないでしょうか。

租税資料館賞の場合には、個別の審査に先立ち、事務局がコピペ・チェックを行っていまして、

審査をする私どもの負担もその分軽減されています。今回の審査では、その種の初歩的なチェックでも引っかかるような作品が目立ちました。情報化によって飛躍的に便利さが進んだものの、その一方では、情報化社会の弊害もますます深刻化しているようですね。

ただ、これまでの受賞作品もそうでありましたが、今回受賞された皆様の作品につきましては、それぞれの研究分野に関して自分なりのしっかりとした視点からの洞察をしているように感じました。また、今回もそれぞれに特色をもつ作品が揃ったように思います。

たとえば、伊藤公哉先生のご著作は、鋭い洞察力と一貫した問題意識の下で、通常所得と超過所得との二層構造における新たな定式所得配賦法を提案なさっています。

中澤克佳先生、宮下量久先生の『「平成の大合併」の政治経済学』は、データに基づいた高度な計量分析、政策評価を駆使しまして、平成の大合併の効果についての実証分析を試みます。

長戸貴之先生の「事業再生と課税」は、倒産前の事前の観点まで分析対象を広げて、事業再生税制のありかたを検討するという特色があります。また、法制度研究に対して基本的視座を提供する側面も有しています。

一般部門の論文でいうと、中田日奈子氏の論文は、時効制度がもつ「法的処理の技術」という側面に着目しつつ、民法上での時効制度と租税法上の時効制度との共通点や相違点を指摘・分析し、両者の制度的違いがもたらす問題点を提示しています。吉田真也氏の論文は、独自のモデルに基づいて裁判例を丹念に分析し、公正処理基準適合性を判断する枠組みを提示している点に特色があります。

いずれにしましても、それぞれの著作・論文がそれぞれの特色を持っており、選考委員の心の琴線に触れる、キラリと輝くものがあったこと、それが今回の受賞に至った最大の理由ではないでしょうか。

なお、実際の審査に当たりましては、専門家あるいは実務家の先生方が執筆されることが多い著書、あるいは一般部門の論文の審査と、初めて学術的な論文にトライしたでありましょう奨励賞論文の審査との間では、わずかではありますが入賞の基準点を異にしています。

奨励賞の場合には、完成された論文を求めるというより、将来的な発展性やこれからの活躍を多いに期待して、頑張っていただきたい、そういう要素が大きいため、入賞の取扱いに関しても、若干の差異があるわけです。その点については大方のご納得とご理解を頂けるのではないでしょうか。

幸いにも、現在のところ租税資料館は研究助成の資金状況が大変良好なようでして、若手研究者の海外における研究支援や助成などのほか、今年度より始まりました税法等に関連する図書出版への助成など、研究活動へのサポート体制をさらに充実させていくことが期待できます。

今回受賞されました皆様方も、そのような機会や制度を大いに活用し、今回の研究をさらに発展させて、一層の高みを目指して努力をなさいますよう、心からお祈り申し上げる次第です。受賞された皆様には、お祝いの言葉と共に、そのような願いと祈りを私の講評に添えてお贈りしたいと存じます。

どうもありがとうございました。

（平成 29 年 11 月 28 日　第 26 回租税資料館賞授賞式にて）

第２６回　租税資料館賞　受賞作品の紹介

●第26回租税資料館賞　受賞作品

著書の部

伊藤　公哉　著

『国際租税法における定式所得配賦法の研究

―多国籍企業への定式配賦法適用に関する考察―』

（株式会社　中央経済社　2015年4月刊）

本誌未掲載

本書は、独立企業原則が直面する適用困難性や租税回避の問題等を踏まえ、独立企業原則に代えて定式配賦法を用いることについて、米国の州所得税の創設時から現行制度に至る経緯についての検討に加えて、近年、共通統合法人課税ベース（ＣＣＣＴＢ）の導入に向けて取り組むＥＵにおける検討状況を素材として基礎的考察を行い、その上で、多国籍企業についての課税方法として２層構造の定式配賦配法についての提案を行うものである。

本書は５つの章で構成されている。第１章では、１９００年代初頭における米国の州法人所得税の成立経緯を考察し、その過程で直面した課税管轄権の課題として、法人所得を各課税権管轄に分割する必要が生じ、定式配賦法が採用された経緯を明らかにする。第２章では、各州の定式配賦法の計算式及びその配賦要素が収斂する過程を当時の史料を用いて検討し、定式配賦法の配賦計算式の統一化に向けた過程を明らかにする。第３章では、州法人所得税における合算の目的と機能を考察し、定式配賦法の適用のための連結・合算範囲の検討を行う。以上の米国における州所得税の展開の考察に加えて、第４章では、ＥＵにおける定式配賦法の導入の議論を考察し、制度設計に当たっての知見を得ている。その上で、第５章では、多国籍企業についての課税方法として、通常所得の配賦に係る配賦計算式と超過所得の配賦に係る配賦計算式の２層構造の筆者の新たな定式配賦配法の提案を結論としている。

定式配賦法について先行経験を有する米国の州所得税及びＥＵのＣＣＣＴＢの導入の議論を踏まえて、筆者としての定式配賦法の提案を行うもので、比較法研究の基本に忠実である。特に、米国の州所得税の形成経緯における失敗を教訓として、ＥＵにおいては加盟国の協調重視の姿勢を貫いて、制度の詳細を統一化し､例外を極力設けない方針を維持している点の重要性を指摘する点は、筆者の鋭い洞察と思われる。

また、結論として、多国籍企業の無形資産の重要性に鑑み、通常所得と超過所得の２段階配賦を提言する。近年の取引理論等に代表される超過所得論をベースとしており、学問的には支持が多い方向性と評価できるものである。

このように、一貫した問題意識の下、各章の論述が有機的に連携して結論を導くように構成されており、租税資料館賞に値する研究成果として評価されるところである。

なお、論文の執筆時期の関係上、本書では、ＥＵにおけるその後の議論の停滞やＯＥＣＤ／Ｇ２０のＢＥＰＳプロジェクト等の近年の重要な動向は反映されていない。新たな国際課税原則としての定式配賦法に関して、我が国を含めた世界的なレベルで論ずるためには、このような動態的な展開を踏まえた考察は必須と思われ、今後の更なる研究が期待されるところである。

中澤　克佳・宮下　量久　著
『「平成の大合併」の政治経済学』
（株式会社　勁草書房　2016年6月刊）

本誌未掲載

本書は平成の大合併の効果に係る一連の実証分析である。平成の大合併において我が国の市町村は当時の３３００から半減した。その背景にあるのは第１次分権改革において市町村を基礎自治体として分権化の「受け皿」にするという国の方針であり、その推進力は合併特例債・交付税の特別措置といった「アメ」であり、さもなければ交付税額の抑制という「ムチ」だった。

第１部において平成の大合併の概要と先行研究の概観を行った上で、第２部では合併に向けた合意形成（合併協議会の設置）の動き、第３部では合併特例債の発行を含めて合併が市町村の財政規律に及ぼした影響について検証している。

本書のタイトルに「政治経済学」と冠されている通り、その主眼は合併を進める国及びそれを受けた市町村の動きにある。とはいえ、単なる制度の記述や事例の列挙に留まらない。データ＝証拠に基づいた高度な計量分析・政策評価が特徴である。国からの「アメとムチ」に対して自治体はどのように応じたのか、合併を進める上での障害（地域間格差）の存在を明らかにしている。

また、平成の大合併は自治体の財政基盤の強化を掲げたにも関わらず、過疎地域を抱えた合併自治体等で国への依存が続いたこと、合併に際して、交付税措置の手厚い特例債を発行する傾向が顕著だったことが示されている。

こうした合併への優遇措置には期限がある。期限が過ぎた合併自治体の多くが現在、財政的困難に直面していること、合併自治体内での所得格差が顕著な自治体も多いことを勘案すれば、平成の大合併とは何だったのか改めて考えさせられる良書である。

このように地方財政の実証分析の観点からは優れているが、他方、地方税制を直接扱っているわけではないことに留意は必要である。無論、地方交付「税」の分析対象にしていること、前述の通り、平成の大合併の狙いが財政基盤の強化であったことを勘案すれば、地方税の問題と無縁ではない。

長戸　貴之　著
『事業再生と課税　―コーポレート・ファイナンスと法政策論の日米比較―』
（一般財団法人　東京大学出版会　2017年2月刊）

本誌未掲載

本書は、事業再生局面における再生企業の課税関係の考察を目的とする。従来の議論が、債務免除（消滅）益の取扱いを中心としていたのに対し、筆者は市場メカニズムを活用した事業再生手法を念頭に、再生企業の課税関係についての政策論的考察を行う。「平時における規律から括り出された」企業再生税制の在り方に着目する従来の研究に対して、本書は、平時における規律との連続性や倒産前の企業・株主・債権者へのインセンティブなどの「事前の観点」にまで分析対象を拡げて企業再生税制の在り方を検討しようとする点が、特色的である。

本書の構成は、その目的・考察対象・分析視点を確認する「序」に続く4編からなる。第1編では、わが国企業再生税制の内容を確認し、法形成過程と沿革を辿り、アメリカ法と対比してどのように評価しうるかという問題設定を提示する。第2編では、判例等の検討を通じて、基本構造形成前のアメリカの企業再生税制の法形成過程を追っている。そこでは企業破綻処理制度、法人課税の法形成過程、立法による対応等を考察する。筆者の関心は、企業の財務リストラクチャリングからクレーム・トレーディングという新たな事業再生手法にまで及ぶ。また、２００８年以降の金融危機へのアメリカ政府の対応を題材に事業再生手法と企業再生税制との関連性に考察し、アメリカの企業再生税制の特徴を指摘する。第3編では、租税欠損の取扱いや企業の資金調達方法に着目しつつ、事前の観点から企業再生税制の機能的分析を試みる。第4編では、それまでの検討を踏まえて、企業再生税制を評価し、さらなる改善に向けての考慮事項を整理する。

筆者の構想は、企業法と租税法の統合的な政策論の構築に及ぶ。そのため筆者は、分析作業手順とその意味を丁寧に確認しつつ、検討を行う。筆者自身が、議論の難解さを意識しているせいか、各章、各編にわたり、基本的な問題意識と作業の目的、全体の議論との関連性を跡づけながら慎重に作業を進めている点が印象的である。本書は、これまでの議論を整理するに止まらず、法制度研究の基本的視座を提供する側面をもつ。

もっとも、結論においては将来の検討に委ねる傾向も見られる。また、現行税制として採り上げている問題の狭さや、アメリカ税制との比較検討に物足りなさを感じる向きもあろう。ただし、本書が今後の企業再生税制研究における貴重な基本的研究書として十分評価されうる力作であることは否定できない。租税法研究の手法に一石を投じると共に、筆者のこれからの租税法研究に大いに期待を抱かせる一書である。

論文の部

中田　日奈子　稿

「租税法における時効制度の存在意義
―民法における時効制度との比較の観点から―」

（上巻 27 頁）

本論文は、国税通則法７２条３項の国税徴収権の時効に関する民法準用規定の存在意義に問題意識を持ち、租税債務の消滅要因の一つとされる徴収権の消滅時効について、民法の時効制度の趣旨を踏まえながらその特殊性を判例研究もベースに明らかにするとともに、税理士の立場を踏まえて民法準用にあたっての課題を提示しようとしたものである。

著者は、租税法における援用を必要としないという時効の絶対的効力は、①納税者の意思次第で取り扱いを異にすることから生じる課税関係のいたずらな複雑化を避けること、②法的安定性と事務処理の画一性という租税法の要請、の２点に根拠があるとして、民法の時効制度を準用することの限界を提示し、その点で更なる法的整備が求められると主張している。

検討が始まる第１章では消滅時効制度の前提となる納税義務の成立・消滅の制度の概要を解説し、第２章では国税に関する各種の期間制限の中で徴収権の消滅時効の位置付け及び特色を確認し、さらに第３章では時効の中断、不進行と停止の要件を税法上検証した。ここまでは、すべて現行制度の解説が中心となっており、特に斬新な分析がみられるわけではない。

著者の問題意識の分析は第４章に始まる。民法の時効制度との比較で法的安定性や事務処理の画一性という公法としての要請下にある租税法の下では、時効制度がどのように位置づけられているかの民法制度との比較分析であり、著者の独自性が表れる分野である。これを受けた第５章では、時効中断要件や還付金請求権の時効起算日について判断を下した諸判例の分析を行って、時効の中断、不進行等という民法と共通する法的効果の具体的適用要件につき、解釈は必ずしも一義的ではなく一般の納税者にとっては判りにくいと問題提起をした。最後に民法改正も踏まえた税制改正の必要性を示唆して論文を結んでいる。

本論文で評価すべき点は、まず、民法準用規定の適用の限界を公法である租税法の趣旨目的に照らして明らかにするとともに、徴収権時効制度がそのようなものとして現実に機能している点につき一般納税者が十分な認識を持たないで課税庁に応対しているリスクを、紛争解決に当たる税理士の観点から注意喚起した点である。５章における判例分析の視点は、そのような問題意識を反映して明確であり、４章の民法との比較分析と十分な連携を保っており、論旨に一貫性が認められる。納税者の盲点になりそうな論点を抽出した点は、実務家独自の健全な視点であり論文テーマとして適切と考えられる。これらの点を総合し、本論文は租税資料館賞にふさわしい専門家論文と評価された。但し、そ

の過程では先行研究の問題意識に依存している部分が一部認められるとともに、判例分析では準用の視点を踏まえた現行法解釈の問題点指摘にとどまっており、結論的には立法的解決の必要性を示唆するところで終了している。具体的処方箋の検討まで一歩進めるためには、外国法との比較法研究等の手法も求められよう。

吉田　真也　稿

「公正処理基準の帰納的分析　―裁判例の検証を中心として―」

（上巻 93 頁）

本論文は、日本の企業会計基準が経済的実質主義を基礎とする資産負債アプローチに基づいて設定されるようになり、企業会計上の利益の担税力（支払能力）が相対的に低下しているという観点から、企業会計と法人税法（税務会計）の乖離が進み、納税者の予測可能性が困難となりつつある状況の中で、公正処理基準の内容及びその判断枠組みについて裁判例を網羅的に検証し、公正処理基準の意義を明らかにした研究である。

第１章では、法人税法２２条４項が導入された昭和４２年当時と現在の状況を比較し、この間の企業会計の変容等を踏まえ、納税者の予測可能性の確保という問題意識の下で検討すべき問題点を明らかにしている。第２章では、公正処理基準に関する過去の研究を整理し、その趣旨や法的性質の独自性をアメリカ・ドイツとの比較において明らかにし、公正処理基準は企業会計に対する準拠性の確認規定であるとの意義を示している。第３章では、法人税法２２条４項の適用範囲、公正妥当の解釈、会計慣行の意義、他の法令との関係について整理がなされている。第４章では、「公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域が存在する」という仮説を５６事件（１１１判例）の分析を通じて検証している。それを踏まえた、第５章では、ある会計処理方法が公正処理基準に適合するかどうかの判断規準を体系化し、納税者の予測可能性を確保するための方策を提示している。

著者は、本論文での検討を通じて、①法人税法２２条４項の適用範囲は同項２項及び３項の「別段の定め」並びに明文の定めがない場合に限定されていること、②その公正処理基準は「会計慣行」を意味し民法９２条の事実たる慣習と同義と理解されていること、③公正処理基準に該当するためには「慣行性」と「公正妥当性」の２要件を充足する必要があり、「慣行性」については会計基準公表後３年以上の期間経過が条件となり、「公正妥当性」については法人税法独自の観点から判示される傾向にあること、④規範性の高い会計基準に準拠する会計処理は公正処理基準に該当するとの一定の推定が働くこと等を導き出している。これらの点は、従来の研究では、十分且つ体系的に解明されていない重要な論点であり、独自のモデルに基づいて裁判例を丹念に分析し、公正処理基準適合性の適合性の判断枠組みを導き出している点で、論理性、実証性、独

創性のいずれについても当該研究の意義を認めることができ、納税者の予測可能性を確保するという観点からも高く評価できる論文である。

租税資料館奨励賞の部

岡田　悦子　稿　　（名古屋経済大学大学院　院生）

「租税法の解釈における濫用法理の一考察
―法人税法６９条を題材として―」

（上巻 225 頁）

本稿は、外国税額控除制度について規定する法人税法６９条の解釈のあり方について、法の趣旨目的に沿って限定解釈できるか否かについて興味深い検討を行っている。

内容は４章により構成されている。

第１章　租税法の解釈における議論―問題提起

第２章　判例研究―外国税額控除制度の濫用

第３章　法の濫用法理の位置づけ

第４章　法の濫用法理の有用性と今後の展望

学説判例を検証の上、租税回避行為の否認の手法をついて問題整理を行っている。法の趣旨目的に沿った限定解釈の否認の手法を新たな解釈原理として検討している。法の濫用法理について租税法律主義と租税公平主義の二つの原則の視点から丁寧な検討・評価を行っている。

とりわけ、最判平成１７年１２月１９日を、法人税法６９条の立法趣旨は第一に国際的二重課税の排除が主たる目的とされるが、同規定を限定解釈することにより租税回避を否認することが租税法律主義の下で許容されるのか否か、ここに筆者の問題意識はある。

外国税額控除制度の制度趣旨とは異なる目的である租税回避目的に利用した国際的租税回避事件について、初めて最高裁が判断を示した事例と位置づけ、詳細な検討を加えている。また、類似裁判例との比較をも行ったうえで、制度趣旨に反する租税回避目的の制度利用を「制度の濫用」として、当該規定を限定解釈することによる租税回避の否認事例と位置づけている。

問題意識がクリアで租税法の解釈のあり方、租税回避と租税法解釈のあり方を正面から取り上げた論考として高く評価できる。一方で、筆者の検討の結果を踏まえた結論がやや不明確である点が課題としても、本稿は租税資料館賞にふさわしい労作といえる。

瀬戸　哲哉　稿　　（名古屋経済大学大学院　院生）

「租税法上の住所の意義に関する一考察
―武富士事件判例を中心として―」

（上巻 311 頁）

本論文の内容は贈与税の租税回避の具体例として著名な武富士事件を題材にして、租税法上の住所の意義に関して考察を行ったものである。本論文は４章から成り、第１章では、租税法上の住所とは何かという問題意識のもとで、それが基本的には借用概念に該当し、その解釈は統一説に従い民法と同義に解すべきとしつつも、検討すべき問題として以下の３点があるとしている。

それは、①統一説を前提にした借用概念論に拠ったとしても、租税法の趣旨から「別異に解すべき場合があること」、即ち、住所に係る「特別の解釈」の問題、②租税回避の意思に基づく居住意思を他の客観的事実と並べて事実認定することの可否、つまり、住所に係る「特別の事実認定」の問題、③立法政策をも含めた租税法上の住所のあり方の問題である。

そして、筆者は以上の３点につき第２章から第４章において検討を加え、第２章では「特別の解釈」すなわち、借用概念の統一説における例外とは、明文の規定、又は明文から読み取れる立法趣旨により明らかな場合を指し、租税回避の意思のあることは例外には該当しないとし、第３章では、「特別の事実認定」に関連し、租税回避の意思を私法上の事実認定に混入させるべきでないと結論付けている。

さらに、結論部分となる第４章では、武富士事件判決の残された課題として①住所複数説の可否と、②租税法上の生活の本拠についての明確な基準があいまいであることが挙げられるとし、前者については、住所複数説なるものが個人は住所を複数所有するという説、あるいは個別租税法ごとに住所が認定されるべきという立場であれば認められないとした。また、後者の基準については、客観的事実を基本とすべきとの立場から、まず住居の有無が最も重要であり、以下職業、親族、資産の所在の順に判断がなされるべきとしている。

最後に租税法上の住所の在り方として、その立法的対応についても検討を加え、著者としては、納税義務者の規定において住所に代わる要件は見出しがたく、また、租税法上で住所の画一的な基準も設けることも適当ではないとし、租税回避行為に対しては，住所についての社会通念を逸脱しない範囲で個別的な立法により対処すべきと結論付けている。

論文のテーマ自体は必ずしも新しいものとは言えないが、関連する判例及び先行研究を丹念に分析し、かつ想定できる論点について網羅的な検討を加えている。特に、このテーマに関しては多くの論者が様々な見解を開陳している中で、そうした見解に引きずられることなく、自己の立場を説得力をもって展開している姿勢は高く評価して良い。論理的にも実証的にもすぐれた論文と言うことができよう。

寺澤　翔太　稿　　（東亜大学大学院　院生）

「借地権課税に関する一考察　―権利金の２分の１課税を中心として―」

（下巻 3 頁）

本論文は、借地権設定時の権利金収入の所得分類について、土地の価額の２分の１超の場合には譲渡所得、２分の１以下の場合は不動産所得とする現行の権利金収入の２分の１基準に関して、借地権設定時と返還時とでは首尾一貫した取扱いとなっていない問題点の他に、借地権譲渡の問題や所得区分の操作性の問題があるとの問題意識から、当基準の見直しの方向性について、具体的に考察するものである。

本論文は３章で構成され、第１章では、借地権が立法的手当てにより物権的性質を有するに至った沿革と、権利金の法的性質を考察する。筆者は、権利金の性質に関する学説を、①場所的利益、②賃料の一括前払い、③賃借権の譲渡等の承諾料又は賃借権設定の対価の３態様にまとめるが、個々の権利金の性質は多様で一義的に定義付けることは困難と結論付けている。第２章では、所得税法における権利金収入に対する課税制度を概説するとともに、２分の１基準のみで不動産所得と譲渡所得に分類することの３つの問題点を明らかにする。その上で、第３章において、先行研究での考察も踏まえつつ、現在の２分の１基準に代えて、サンヨウメリヤス土地賃借事件での最高裁判決に沿った、①契約期間の長期性、②譲渡性の承認、③所有権の一部譲渡の対価としての性質を要件として譲渡所得とし､これを届出を要件として認める制度を提案している。

現行の金額基準のみで不動産所得と譲渡所得に分類する点については、多くの批判は見られるものの、その分類する基準をどのように見直すかという先行研究は十分ではないとの問題意識に基づいて考察を展開しており、主要文献を渉猟し、問題意識の明確化を図るという修士論文の作成における基本姿勢は、評価されるところである。

本論文の提言内容は、過去の最高裁判決で示された判断枠組みをベースとするものであるが、届出制度を要件として追加することにより、実務的な解決を模索するという姿勢も見られ､独創性（ユニークさ）を示す工夫も認められる。

現行の２分の１基準に基因する問題点についても丁寧に論述されており、また、提言内容をこれらの問題点に当てはめて、その妥当性を確認・検証するという点は、修士論文としての基本姿勢として評価されるところである。

以上のような点に鑑み、奨励賞にふさわしい論文と判断される。

水野　祐槙　稿　　（関西大学大学院　院生）

「法人事業税の課税標準と地域間配分についての研究
―地方税法第７２条を中心に―」

（下巻 65 頁）

本稿は、法人事業税の課税標準を景気の変動を受けにくい課税標準のあり方と、税収の地域間格差を縮小するための税収の配分の基準について実証的な分析を行った労作である。

法人事業税の課税根拠や地方税原則（応益性・安定性・普遍性）の観点から、望ましい課税標準と分割基準、税収配分の方法について分析を行っている。

本稿は以下の４章から構成されている。

第１章では、法人事業税の地方税としての役割、課税標準について長年議論をふまえたうえで現状の課税標準や分割基準について整理している。

第２章では、地方税原則の応益性、安定性、普遍性について整理している。

第３章では、第２章の法人事業税の現状の問題点を受けて、課税標準（地方税法第７２条の１２）の見直しに関する検討をした。応益性の観点からは、適正な税負担配分をすることができる課税標準について分析をおこなっている。

第４章は、第２章の法人事業税の現状の問題点を受けて、分割基準の変更と地方税原則に基づいて税収の地域間格差を実証研究するとともに税収の地域間配分の方法について検討を行っている。

安定性の観点からは、景気の影響を受けず、毎年度の変動が小さい課税標準について財務総合政策研究所『財政金融統計月報』「法人企業統計年報特集」から、所得、売上高、資本金等の額、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料の６つの指標のデータを用いて比較した結果、弾力性等の４つの分析を総合的に評価すると売上高が最も安定した課税標準であることを明らかにした上で、安定した税収を得るためには、売上高を課税標準（地方税法第７２条の１２）に用いるのが望ましいとの結論を述べている。

税収の安定化に寄与する課税標準と税収の地域間格差問題の解消という問題意識の下に実証的なデータに基づいて研究がなされている。財政学の研究手法を用いて、地方税の課税原則の視点からデータ分析を行っている。とりわけ、景気変動による税収への影響を軽減するために、所得を課税標準の指標にするのではなく、付加価値を課税標準にすることについても検討課題として提示している。

結論において今後の検討課題も示されており、研究の姿勢が真摯であり評価できるものであり、租税資料館賞にふさわしい労作といえよう。

森田　輝　稿　　（名古屋学院大学大学院　院生）

「相続税法と契約解除の遡及効に関する考察
―相続開始後に売買契約を解除した事例を素材として―」

（下巻 217 頁）

本論文では被相続人が売買契約中に亡くなり、相続人が売買契約を解除した２つの事例、すなわち「広島事件（広島地方裁判所平成２３年９月２８日判決）」と「平成１５年事件（国税不服審判所平成１５年１月２４日裁決）」を素材にして、相続税法と契約解除の遡及効について考察している。

広島事件は、被相続人が相続税の納税資金の調達のために締結した土地の売買契約を、相続開始後に、相続人が納税資金の調達が不要となったことを理由に解除した事例であり、平成１５年事件は、被相続人が締結した土地の売買契約を、相続開始後に相続人が買主側の履行遅滞を理由に解除した事例である。

相続開始後に相続人が契約を解除することによる相続財産の変更を認めると相続人による課税価格の操作を可能にし、租税公平主義に反すると考えられ、その点からは広島事件において納税者が勝訴したことに問題がないわけではない。その点、平成１５年事件は、解除理由が買主にあったことから更正の請求規定を根拠として契約解除の遡及効を認めていることは妥当といえよう。ただ、更正の請求をする者は、契約を解除された側の当事者でなければならず、解除する側の当事者であってはならないのが通説であって、あくまでも特例でもって遡及効が認められているのである。また、相続開始後の相続人の意思による契約解除によって、契約の効力は遡及して消滅せず、相続時開始時の相続財産に影響を与えるべきではなく、相続開始後に売買契約が解除された場合（相続開始後に契約が解除されなかったとき）、相続財産は売買代金債権であり、その評価は取引価額によるものとしている。

筆者は、担税力と課税の公平性から、あるいは予測可能性と法的安定性を要請する租税法律主義の観点から、納税義務成立後又は法定申告期限後の納税者の意思による課税要件の変更を認めるべきではないとしている。

国税通則法第２３条第２項及び同法施行令第６条第１項２号の文理解釈の観点からは、更正の請求をする者は、契約を「解除され」た側の当事者でなければならず、決して「解除する」側の当事者であってはならないことになるが、実体的真実主義からの観点からは、形式的・画一的制約による不合理な結果、すなわち納税者に不当な税負担を強いるのであれば、個別的な納税者の救済のために、納税者にとってやむを得ない後発的な事情によって課税要件事実が形成された場合に限って相続開始時の課税要件事実の変更が認められるべきとしている。

結論を導くに当たって、ただ単に条文を形式的に解釈すべきでなく、実質に十分配慮した検討がなされるべきことを主張し、租税法律主義と租税公平主義

とのバランスに配慮すべきであるとしている。説得力のある構成内容で、論旨も終始一貫しており、評価に十分値する論文といえよう。

森田　美貴　稿　　（立命館大学大学院　院生）
「従業員等のストック・オプション報酬をめぐる国際的二重課税の調整について」

（下巻 305 頁）

本論文は、ストック・オプションを付与された従業員等が国家間を移動することによって生じる二重課税の問題をどのように調整するかを取り扱っている。論文の構成は次の通りである。

第１章は、ストック・オプション制度の概要を記述している。第２章では、第１に、従業員等が付与時から権利行使時の間に国家間を移動した場合、権利行使益が両国で二重に課税されうること、第２に、従業員等が権利行使時から譲渡時の間に国家間を移動した場合、行使時には給与所得課税され、譲渡時には譲渡所得課税されることから国際的二重課税が生じうることが指摘されている。第３章では、ＯＥＣＤモデル租税条約並びに日米及び日英租税条約における上記国際的二重課税の調整の可否を論じている。第４章では、譲渡時に日本が居住地国として調整を行う場合は、国外転出時価税制度を参考に、権利行使時に相手国で課された税額を考慮して取得価額を権利行使時の時価に引き上げる国内法及び租税条約の規定を設けること、及び、譲渡時に日本が過去の居住地国である場合は、居住地国が取得価額を権利行使時の時価に引き上げる規定を租税条約に設けるべきことを提言している。

本論文は、これまで十分に研究対象とされてこなかったストック・オプションを付与された従業員等が国家間を移動することによって生じる二重課税の調整問題を取り上げた時宜を得た研究として大いに評価される。特に、従業員等の国家間移動が付与時から権利行使時の間に行われた場合と権利行使時から譲渡時の間に行われた場合に分けて、それぞれの二重課税の発生メカニズムや調整の方法を検討している点は、問題を具体的に捉えた上で正確に分析していると認められる。筆者の着実な努力が伺える論文であり、複雑なテーマにつきよく理解していることが分かる。筆者の優れた問題把握力及び緻密な分析力を示す論文として租税資料館賞を授与するのにふさわしいと認められる。

ただし、本論文にも欠点はないわけではない。たとえば、第３章のＯＥＣＤモデル租税条約の分析は質量ともに不十分であり、その結論は明確ではない。また、各章において小括の項目が設けられていないため、見通しが悪くなっていることも指摘しておく必要があろう。

租税資料館賞　論文の部

租税法における時効制度の存在意義

―民法における時効制度との比較の観点から―

中田　日奈子

論題：租税法における時効制度の存在意義
－民法における時効制度との比較の観点から－

＜要約＞

日本国憲法第 30 条が「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定しているように、租税を納めることは国民の義務である。納税義務者・課税物件・課税物件の帰属・課税標準・税率の五つに示される課税要件が充足されたとき、国民に租税を納める義務が生ずる。そして納税の義務が生ずれば、我が国の租税法は租税法律主義を採用しているため、国民は、自分がどのように租税を納めるべきかある程度予測することが出来る。

このような権利義務関係の下においては、自分に納税義務が生ずるか否か、ということが国民にとって最も関心の高い事柄になるだろう。納税義務が生じて初めて、次の段階（納める段階）へと進むためである。いい換えると、納税義務が生じて次に考えるべきことは、いかにして当該義務を消滅させるか、である。大半の納税義務者（ここでは課税要件としてではなく、既に納税の義務を有することとなった者を意図している）はその租税の納付をもって、納税義務を果たそうとするだろう。租税法律主義に定める原則的な手段であるためだ。では、租税の納付以外に納税の義務を消滅させる事由は何があるだろうか。ここで、租税の徴収について考えてみる。国または地方公共団体が納税者に対して確定した納税義務の履行を求めることを租税の徴収といい、納税の告知や督促、滞納処分もこれに含まれる。滞納処分などによる納税義務の消滅を、物的な面からの義務の消滅と考えてみよう。そして徴収権には、その行使を可能とする期間が定められている。期間が経過することによって徴収権を行使することが出来なくなり、納税の義務が消滅する。いわゆる時効による納税義務の消滅だ。このことを期間的な面からの義務の消滅と考えると、筆者の関心はまさにここにある。納税義務の消滅の中でも、時効による納税義務の消滅を本稿の研究対象とする。

時効というと、期間経過を待って納税の義務を免れる、といった悪いイメージを抱かれることもあるかもしれない。租税の納付という原則的な手段ではなく、賦課権について期間制限し、期間を区切って徴収権を消滅させることで、実質的には納税の義務が消滅する。いわば特殊な納税義務の消滅事由であるが故に、実務上も細かな点で問題や疑問が起こりやすいと考えられる。実際に、徴収権に時効の中断事由が定められていることにも起因して、中断事由含め時効を巡って争いが起こっていることは判例を見てもうかがえるところである。時効（成立）により納税義務を消滅させることの難しさを表しているといえるのではないだろうか。では、諸々の問題や争いを引き起こす可能性をはらんだ時効制度は、存在して然るべきなのだろうか。このように考えたことをきっかけとして、本稿を執筆する動機が生まれた。租税の納付による納税義務の消滅が原則的な手段であることについて、筆者はそれが正しい在り方だと考えている。しかし、時効制度の趣旨を考えたときに、数十年も前のことを遡って課税することは現実的ではないし、租税徴収義務の簡便化を図る

ためにも一定の期間をもって義務を消滅させる必要性については、筆者も理解出来るところである。そして、期間的な面からの消滅事由が規定されている以上、国民はいつまで納税義務を負うのか、時効制度を通して期間の面から考えてみることには意義があると考える。

租税法律主義の下、自身の納税義務について意識している国民はどの位存在するのだろうか。日々様々な場面で権利義務が発生し消滅していると思われるが、国民の無知あるいは故意に起因して、事実が歪められている場合も少なくはないと考える。租税法律主義を掲げる我が国において、無知を原因とする事故はなくなって欲しいというのが筆者の思うところである。本稿においては、まず時効制度の内容について国税通則法を基に確認し、その制度趣旨及び学説について検討を加えた。そして実際に争いが生じていることに鑑み、時効を巡る判例に関して研究を加えながらその問題点を探り、時効制度の存在意義を明らかにすることを目的としたものである。

凡例

1．法令は平成 28 年 4 月 1 日現在のものによっている。また、法令名の略号は、次のほか、慣例に従っている。本文中で前後の関係から法令名をあげる必要のない場合には、法令名を省略している。

所法　所得税法
税徴　国税徴収法
税通　国税通則法
相法　相続税法
法法　法人税法
措法　租税特別措置法

2．判例の引用についての略号は、次の例によっている。

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

3．雑誌、論文集等の引用についての略号は、次のほか、慣例に従っている。

税法　税法学
税大論叢　税務大学校論叢
税資　税務訴訟資料
行集　行政事件裁判例集
民集　最高裁判所民事判例集
下民集　下級裁判所民事裁判例集
訴月　訴務月報
刑集　最高裁判所刑事判例集

4．脚注等の論文名における「」は論文、『』は著書を示している。

目次

はじめに……4
第１章　納税義務の成立と消滅……5
　第１節　納税義務の成立……5
　第２節　納税義務の消滅……6
第２章　時効制度の概要……8
　第１節　国税の更正、決定、徴収、還付等の期間制限の概要……8
　第２節　賦課権の除斥期間……9
　第３節　徴収権の時効制度……13
　第４節　「徴収権」の意義を巡る学説比較……15
　第５節　還付金等の消滅時効……17
第３章　時効の中断、不進行と停止……19
　第１節　時効の中断事由……19
　第２節　時効の不進行と停止……21
　第３節　主たる債務と従たる債務との関係……23
　第４節　時効の中断等に係る附帯税の関係……25
　第５節　「偽りその他不正の行為」の意義……27
第４章　時効制度の存在意義……32
　第１節　民法における時効制度との比較……32
　第２節　民法との制度比較を通した時効制度の存在理由……35
　第３節　納税申告と期間制限……37
第５章　判例研究を通した時効制度の問題点……39
　第１節　国税徴収権の消滅時効の中断と民法第 153 条の準用の有無……39
　第２節　課税庁の応訴行為の時効中断事由該当性等……50
　第３節　借用概念の解釈と問題意識……57
おわりに……59
参考文献一覧……61

はじめに

日本国憲法第 30 条が「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定しているように、租税を納めることは国民の義務である。納税義務者・課税物件・課税物件の帰属・課税標準・税率の五つに示される課税要件が充足されたとき、国民に租税を納める義務が生ずる。そして納税の義務が生ずれば、我が国の租税法は租税法律主義を採用しているため、国民は、自分がどのように租税を納めるべきかある程度予測することが出来る。

このような権利義務関係の下においては、自分に納税義務が生ずるか否か、ということが国民にとって最も関心の高い事柄になるだろう。納税義務が生じて初めて、次の段階（納める段階）へと進むためである。いい換えると、納税義務が生じて次に考えるべきことは、いかにして当該義務を消滅させるか、である。大半の納税義務者（ここでは課税要件としてではなく、既に納税の義務を有することとなった者を意図している）はその租税の納付をもって、納税義務を果たそうとするだろう。租税法律主義に定める原則的な手段[1]であるためだ。では、租税の納付以外に納税の義務を消滅させる事由は何があるだろうか。ここで、租税の徴収について考えてみる。国または地方公共団体が納税者に対して確定した納税義務の履行を求めることを租税の徴収といい[2]、納税の告知や督促、滞納処分もこれに含まれる。滞納処分などによる納税義務の消滅を、物的な面からの義務の消滅と考えてみよう。そして徴収権には、その行使を可能とする期間が定められている。期間が経過することによって徴収権を行使することが出来なくなり、納税の義務が消滅する。いわゆる時効による納税義務の消滅だ。このことを期間的な面からの義務の消滅と考えると、筆者の関心はまさにここにある。納税義務の消滅の中でも、時効による納税義務の消滅を本稿の研究対象とする。

時効というと、期間経過を待って納税の義務を免れる、といった悪いイメージを抱かれることもあるかもしれない。租税の納付という原則的な手段ではなく、賦課権について期間制限し、期間を区切って徴収権を消滅させることで、実質的には納税の義務が消滅する。いわば特殊な納税義務の消滅事由であるが故に、実務上も細かな点で問題や疑問が起こりやすいと考えられる。実際に、徴収権に時効の中断事由が定められていることにも起因して、中断事由含め時効を巡って争いが起こっていることは判例を見てもうかがえるところである。時効（成立）により納税義務を消滅させることの難しさを表しているといえるのではないだろうか。では、諸々の問題や争いを引き起こす可能性をはらんだ時効制度は、存在して然るべきなのだろうか。このように考えたことをきっかけとして、本稿を執筆する動機が生まれた。租税の納付による納税義務の消滅が原則的な手段であることについて、筆者はそれが正しい在り方だと考えている。しかし、時効制度の趣旨を考えたときに、数十年も前のことを遡って課税することは現実的ではないし、租税徴収義務の簡便化を図る

[1] 金子宏『租税法』（弘文堂、第 21 版、2016）874 頁。「納税義務は、通常は納付によって消滅する」としている。
[2] 金子宏・前掲注（1）892 頁。

ためにも一定の期間をもって義務を消滅させる必要性については、筆者も理解出来るところである。そして、期間的な面からの消滅事由が規定されている以上、国民はいつまで納税義務を負うのか、時効制度を通して期間の面から考えてみることには意義があると考える。

租税法律主義の下、自身の納税義務について高い関心を持っている国民はどの位存在するのだろうか[3]。どの位の人が納税義務の発生とその消滅について意識しているのだろう。例えば、知らずのうちに納税義務が発生し、国による徴収処分をされぬまま時効が到来するケースもあるだろう。または、自己に発生した納税義務について知らぬふりをして、時が経ち、時効となるのを待っているケースもあるだろう。日々様々な場面で権利義務が発生し消滅していると思われるが、国民の無知あるいは故意に起因して、事実が歪められている場合も少なくはないと考える。租税法律主義を掲げる我が国において、無知を原因とする事故はなくなって欲しいというのが筆者の思うところである。その見地から、本稿においては、まず時効制度の内容について国税通則法を基に確認し、その制度趣旨及び学説についても検討を加える。そして実際に争いが生じていることに鑑み、時効を巡る判例についての研究を加えながらその問題点を探り、時効制度の存在意義を明らかにすることを本稿の目的とする。

第１章　納税義務の成立と消滅

第１節　納税義務の成立

納税義務の消滅原因について概観する前に、その前段階となる納税義務の成立について確認する。

納税義務は、法的な経済的な生活が営まれるに際して発生する事実をもって、納税義務成立要件（課税要件）が充足をされるときに成立する[4]。税通第 15 条は「国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする」と規定しているが、この規定も、「納税義務は法律の定める課税要件の充足によって成立する」という考え方を暗黙の前提としている[5]。そして、納税義務の成立時期と内容確定時期とは区別される必要がある。印紙税等のように納税義務の成立と同時にその内容の確定する租税の場合は別として、課税要件の充足によって成立した納税義務は、まだ抽象的な存在であって、国家にとってそれが履行を請求し得る債

[3] 日本経済新聞（平成 28 年 4 月 6 日発行）の記事によれば、国民が支払う公的年金の保険料や税金のうち、政府が徴収をあきらめて回収不能になった金額が年間およそ 1.3 兆円に及ぶことが判明した。税金では法人税や消費税、所得税などの国税の合計が 14 年度に 1,329 億円、地方税は 1,752 億円に達した。国税では税金の支払い能力がないとして、税務署が「滞納処分の停止」を認定してから 3 年経つと回収不能になる。

[4] 新井隆一「納税義務の消滅・序説」日税研論集 32 号（1995）3 頁。

[5] 金子宏・前掲注（1）765 頁。

権となるためには、その内容が確定することが必要である[6]。成立した納税義務は、原則として、申告納税方式による租税の場合には納税申告又は更正若しくは決定があったときに、賦課課税方式による租税の場合には租税賦課処分（賦課決定の通知[7]若しくは納税の告知[8]及び納税の通知[9]）があったときに、印紙納付方式による租税の場合には納税義務の成立によりその成立のときに、それぞれ確定する。この「確定」は、原則として納税義務者又は税務官庁による、成立した納税義務すなわち抽象的納税義務の主観的確認を意味している[10]。

第２節　納税義務の消滅

１．概要

一旦確定した納税義務は、諸々の原因に基づいて消滅する。確定した納税義務の最も普通の消滅原因は、確定した納税義務の履行、つまり確定した税額の租税を納税義務者が納付することである。債務の弁済にあたる行為を、租税法においては納付と呼ぶ[11]。それ以外の納税義務の主な消滅原因には、一定の時期の到来によって納税義務の消滅する時効、納税義務者の責に帰すべからざる事由による履行の不能、税務行政庁による租税賦課処分の取消・納税義務の否認にあたる更正・納税義務の免除などの行政処分、滞納処分の停止の継続、滞納処分の終了があり、還付金等の充当がある[12]。

２．納税義務の履行による消滅

納税義務は、納税義務者によって履行されることによって消滅することが最も普通の場合であることは前述したとおりであるが、それが納税義務の消滅の最も基本的な態様である[13]。一般に、納税義務は、納税義務者がこれに相当する税額を金銭で支払うことによって、履行され消滅するものである。金銭で租税を支払うことを金銭納付という[14]。納税義務は、直接には法律又は条例の定めるところによって、あるいは法律による税務行政庁の許可に基づいて、金銭の支払によってではなく物をもって消滅する場合がある。税法上の代物弁済、物納がそれであるが、これは納税義務の履行の例外として捉えられている。

３．納税義務の履行と納期限

租税を納付すべき期限を納期限という[15]。納税義務は、法律又は条例で定めている納期限

---

[6] 金子宏・前掲注（1）765頁。
[7] 税通第32条の3項。
[8] 税通第32条の3項カッコ書き。
[9] 地方税法第1条第1項6号・7号、第72条の52、第319条の2等。
[10] 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2014）196頁。
[11] 金子宏・前掲注（1）874頁。
[12] 新井隆一・前掲注（4）3頁。
[13] 新井隆一・前掲注（4）4頁。
[14] 金子宏・前掲注（1）875頁参照。
[15] 納期限のうち、法律が本来の納期限として予定している期限を法定納期限といい、その日までに納付しなければ履行遅滞を生じ督促のうえ滞納処分を受けることになる期限を具体的納期限という。法令上は、具体的納期限のことを単に納期限と呼んでいる。各租税の法定納期限は、個別租税法の定めるところであるが、申告納税の租税の場合は、一般に、法定申告期限が同時に法定納期限とされている。従って、期限内申告によって確定した税額については、法定納期限と

内に、履行されなければならない。納税義務者が納期限を経過してもその納税義務を履行しない場合には、税務官庁が納税義務者の財産に対する強制徴収の手続により租税を徴収することになる[16]。

４．不確定納税義務の履行

納税義務の履行は、具体的に確定した義務の履行を原則とするが、特別の法律又は条例の定めがある場合には、実質上確定していない納税義務であっても履行の対象となり得る。例えば、所得税、法人の住民税、事業税の予定納税等がこれにあたり、源泉徴収による納税義務の履行等も、この意味では不確定納税義務の履行であるということが出来る[17]。

５．納税義務の行政処分による消滅[18]

賦課課税方式による租税の場合、租税賦課処分の取消があったときは、この租税賦課処分により確定した納税義務は消滅する。申告納税方式による租税については、納税申告により確定した納税義務は、その全部又は一部が税務行政庁により否認（更正の処分、いわゆる減額更正をもって行われる）されることによっても消滅する。また、納税義務は、その免除によって消滅する。納税義務の免除は、納税の義務が確定した後に、税務行政庁が、法律又は条例の規定によってその納税義務を消滅させる処分である。そして、納税義務は、滞納処分の執行停止の継続及び滞納処分の終了によっても消滅する。税務行政庁は、滞納処分に際し、これを執行することが出来る財産がないとき、滞納処分を執行することによって納税義務者の生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき、納税義務者の所在と滞納処分を執行することが出来る財産とがともに不明であるとき、のいずれかに該当するときは、滞納処分の執行を停止しなければならない。この執行の停止が 3 年間継続したときは、この執行の停止を受けている税額に相当する納税義務は、消滅するものと定められている[19]。

具体的納期限が一致する。金子宏・前掲注（1）878、879 頁参照。

16 清水敬次・前掲注（10）205 頁。

17 新井隆一・前掲注（4）8 頁参照。

18 新井隆一・前掲注（4）12～14 頁参照。

19 税徴第 153 条（滞納処分の停止の要件等）

税務署長は、滞納者につき次の各号のいずれかに該当する事実があると認めるときは、滞納処分の執行を停止することができる。

一　滞納処分の執行及び租税条約等（租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和 44 年法律第 46 号）第 2 条第 2 号（定義）に規定する租税条約等をいう。）の規定に基づく当該租税条約等の相手国等（同条第 3 号に規定する相手国等をいう。）に対する共助対象国税（同法第 11 条の 2 第 1 項（国税の徴収の共助）に規定する共助対象国税をいう。）の徴収の共助の要請による徴収（以下この項において「滞納処分の執行等」という。）をすることができる財産がないとき。

二　滞納処分の執行等をすることによってその生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき。

三　その所在及び滞納処分の執行等をすることができる財産がともに不明であるとき。

2　税務署長は、前項の規定により滞納処分の執行を停止したときは、その旨を滞納者に通知しなければならない。

3　税務署長は、第 1 項第 2 号の規定により滞納処分の執行を停止した場合において、その停止に係る国税について差し押さえた財産があるときは、その差押えを解除しなければならない。

4　第 1 項の規定により滞納処分の執行を停止した国税を納付する義務は、その執行の停止が 3 年間継続したときは、消滅する。

5　第 1 項第 1 号の規定により滞納処分の執行を停止した場合において、その国税が限定承認に係るものであるとき、その他その国税を徴収することができないことが明らかであるときは、税務署長は、前項の規定にかかわらず、その国税を納付する義務を直ちに消滅させることができる。

また、納税の義務は、これについての滞納処分が完全に終了したときに、消滅する。それによって、納税の義務は、履行があったのと同じ状態になるためである。

以上、納税義務の消滅について概観したが、納税義務の時効による消滅については、次章以降で詳しく確認していく。実定税法は、租税の「徴収権」の消滅時効について規定するが、消滅時効の完成による徴収権の消滅は、納税義務の消滅を意味するといってよい[20]。

第２章　時効制度の概要

第１節　国税の更正、決定、徴収、還付等の期間制限の概要

１．期間制限の概要

税通第 70 条から 74 条は、国税の更正、決定、徴収、還付等に係る税務署長等による処分が、いつまで出来るかといういわゆる期間的な制約について、その処分の性質に応じ、これを除斥期間と消滅時効とに区分して規定している。期間的な制約に対応して、これに服する税務署長等の権限は、いわゆる賦課権と徴収権とに区分される。租税実体法の定める課税要件を充足することによって国と納税義務者との間に租税債権債務が成立するが、その租税債権は未だ抽象的、潜在的に成立しているだけで、更にその内容を具体的に確定するための特別の手続を経て初めて、租税債権債務が具体的なものとなる[21]。抽象的に成立した租税債権を具体的に確定するための税務行政庁の処分、すなわち申告納税方式の場合の更正若しくは決定、賦課課税方式の場合の賦課決定を出来る税務行政庁の権限を賦課権と呼ぶことが出来る[22]。これに対し、租税債権が具体的に確定すれば、租税債権者たる国は、その納付された税額を収納し、また租税債務者に対し履行を請求し、さらに、履行されない場合に債権実現のための強制的な諸権利を有することとなる[23]。具体的に租税債権が確定した後に、その債権の履行を求める権利を徴収権と呼ぶことが出来る。

賦課権は、抽象的に成立した租税債権の額を確定させるものであり、徴収権の前提手続を構成するものであるといえる。そして、賦課権の行使によって具体的に確定された税額は、徴収権が作用することにより実現されるものである。両者相まって租税債権が実現されるというべきである[24]。しかし、両者の性質や発現の態様は著しく異なっている。賦課権は、具体的納税義務又はこれに係る事項の確認を主たる内容とする公法上の特殊な行政処分をすることの出来る一種の形成権であると考えられている。これに対して徴収権は、一般の私債権と極めて近似した性格を持ち、特別に自力執行権と優先徴収権が認められるこ

---

[20] 清永敬次・前掲注（10）205 頁。同じ見解を述べるものとして谷口勢津夫『税法基本講義第 5 版』（弘文堂、2016）104 頁がある。「徴収権（租税債権）の消滅といっても、納税義務（租税債務）の消滅といっても、その意味するところは同じである」。

[21] 下村芳夫「徴収権の消滅時効」税大論叢 7 号（1973）183 頁。

[22] 下村芳夫・前掲注（21）185 頁。

[23] 下村芳夫・前掲注（21）185 頁。

[24] 税制調査会「昭和 36 年 7 月 5 日国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」33 頁。

とを除けば、むしろ私債権と同一に取り扱うことが適当であるとされている[25]。

２．中断の観念

このように、賦課権は、それが確認を内容とする行政処分であるという性格から、中断になじみ難いと考えられ、中断の観念がない。ある権利について法律上定められた存続期間を意味する除斥期間が賦課権に親しむとされている[26]。賦課権をこのように定義すれば、納付すべき税額の確定のために特別の手続を要しない（賦課権の発動を要しない）国税[27]、すなわち、源泉所得税、通常の場合の印紙税等にあっては、もとより賦課権を観念する余地はない[28]。

これに対し、徴収権は私債権に類似した性格を持つことから、私債権と同様に時効制度を適用することが出来るとし、また、中断事由としての更正決定、納税の告知、督促、交付要求等が認められ、脱税や納税の猶予等の場合に時効の停止が認められる。時効による権利の消滅が絶対的なものとされる（民法のように援用を要しない。これについては後に述べることとする）ほかは、民事の場合と同様な法規制が要求されることとなる。

また、申告納税方式による国税で、納税申告書の提出により納付すべき税額が確定した部分の国税については賦課権の発動は必要としないため、納税申告書の提出に係る期間制限は、徴収権に係る消滅時効に拠ることとなる。

第２節　賦課権の除斥期間

１．概要と沿革

税通第 70 条は、賦課権の一般的な期間制限について包括的に規定している。すなわち、納付すべき税額を確定するための特別の手続を要する国税（申告納税方式による国税及び賦課課税方式による国税）について、通常、税務官庁が行う更正、決定及び賦課決定に関する期間制限としての除斥期間を定めている。

賦課権の除斥期間に関する最初の規定は、昭和 26 年 4 月にシャウプ勧告に基づいて設けられたが、このシャウプ勧告に基づき、所得税法、法人税法、相続税法等に、除斥期間の

---

[25] 志場喜徳郎ほか『平成 28 年改訂 国税通則法精解』（一般財団法人 大蔵財務協会、2016）784 頁。
[26] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）785 頁。
[27] 国税の中には、課税要件である事実が明白で税額の計算が容易であるため、納付すべき税額の確定の手続を要しないものがある。黒坂昭一ほか『平成 27 年版 図解 国税通則法』（一般財団法人 大蔵財務協会、2015）67 頁参照。
[28] 税通第 15 条（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）
国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。
３　納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税は、次に掲げる国税とする。
一　所得税法第２編第５章第１節（予定納税）（同法第 166 条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）の規定により納付すべき所得税（以下「予定納税に係る所得税」という。）
二　源泉徴収による国税
三　自動車重量税
四　印紙税（印紙税法（昭和 42 年法律第 23 号）第 11 条及び第 12 条（申告納税方式による印紙税）の規定の適用を受ける印紙税及び過怠税を除く。）
五　登録免許税
六　延滞税及び利子税

規定が定められた[29]。国税通則法制定前は、賦課権の除斥期間に関する総括的な規定はなく、各税法に散存していたといえる。当時の国税通則法制定前の税法においては、国税に関する権利の期間制限の規定としては、更正の除斥期間に関する規定が所得税法、法人税法等の直接税関係の法律にあり、徴収権の消滅時効に関する規定が国税徴収法にあったということが出来る。申告納税方式をとる所得税、法人税、相続税及び贈与税については、課税標準又は税額を更正する処分は、原則として 3 年を経過したときはすることは出来ないこととされていたが、これが更正についての除斥期間であった。また、税額を減少させることとなる減額更正については、相続税法に特に除斥期間（3 年）の規定を適用しないと定めていたほかは、所得税法や法人税法には規定が設けられていなかったが、これらの税法においても相続税法と同趣旨と解され、除斥期間の適用はないものとされていた[30]。

国税通則法制定前にあっては、国税の賦課権及び徴収権に関する期間制限の法律的解釈については、種々の問題があった。その主なものとしては、次の二つである。当時の税法においては、「更正」の除斥期間に関する規定（例：当時の所得税法第 46 条の 2）と、「国税の徴収を目的とする国の権利」の時効に関する規定（当時の徴収法第 174 条）とは、区別して規定されていたのであるが、前者の規定は更正の除斥期間を単に 3 年と定めるのみであった。従って、3 年の除斥期間に服さない決定その他は、一応 5 年の期間制限に服するものと解されてはいたものの、その根拠規定が当時の徴収法第 174 条であるのか、それとも会計法第 30 条の規定であるのかが明確でない、というのが一つの問題点である。なぜなら、徴収法にいう「国税の徴収を目的とする国の権利」は徴収権にのみ限定されず、賦課権をも含む広義のものと解することも出来たし、また、これを狭義の徴収権を指すと解する余地もあったためである[31]。二つめの問題点としては、国税通則法の施行前においては、除斥期間ないしは時効の起算日について明確な規定が与えられていなかったことにある。徴収権の消滅時効の起算日について説が分かれ、同一の起算日を持つとする説と、租税債権の確定したときにその確定した部分ごとにそれぞれ異なる起算日があるとする説とを生むに至ったのである。

このような状況を踏まえ、昭和 36 年 7 月の国税通則法の規定に関する答申において、除斥期間の提言がなされた[32]。その後諸々の改正を経ることとなるが、平成 23 年 12 月の改正により、従前の通常の場合における更正の期間制限 3 年が 5 年に延長され、その結果、増額更正 5 年、減額更正 5 年、更正の請求 5 年となり、税務署長による更正（増額・減額）

---

[29] シャウプ勧告書は次のように述べている。「租税の賦課に関する期間制限は、政府の行使する又は政府に対して行使する請求権に関する会計法第 30 条によって規定されている。それによると、租税の賦課は、課税されるべき日から 5 年以内に行わなければならない。納税者が虚偽の申告書を提出したとしても、課税に対して 5 年の時効による制限が適用されるようである。納税者に対して更正することができる 5 年という期間は異常に長いようである。納税者に虚偽が存しないなら、租税の債務についてさらに更正を受けることがないということを、申告書提出後適当な時期にはっきりさせておくべきである。したがって、われわれは、個人及び法人の所得の更正又は再更正を、申告書提出期限後 3 年又は申告書提出後 2 年のいずれか遅い期限を過ぎれば、禁ずるように現行の期間制限規定を変更することを勧告する。しかし、この期間制限規定は、納税者の側に虚偽があったり、又は無申告であった申告には、適用してはならない。」志場喜徳郎ほか・前掲注（25）807 頁参照。

[30] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）781、782 頁参照。

[31] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）783 頁参照。

[32] 税制調査会・前掲注（24）33～39 頁参照。

処分の権限行使可能期間と納税者による減額更正の請求可能期間とが一致することとなったのである。

なお、上述した問題点であるが、国税通則法の制定により除斥期間について明文をもって規定されたため、一つめの問題に明確な解答が与えられたこととなる。しかし、徴収権の範囲をどのように考えるかは検討の余地があるため、第４節で別に検討を行う。また、除斥期間ないし時効の起算日に係る二つめの問題についても、明文の規定をもって解決が図られている[33]。

２．除斥期間（税通第 70 条）

税通第 70 条は、納付すべき税額を確定するため特別の手続を要する国税（申告納税方式による国税及び賦課課税方式による国税）について通常税務官庁がする更正、決定及び賦課決定に関する期間制限として除斥期間を包括的に定める。これを一覧にすれば、おおむね次のとおりである。

区分			通常の過少申告・無申告の場合	脱税の場合
更正			5 年（税通 70①一）（注 1）	7 年(税通 70④)
決定			5 年（税通 70①一）（注 1）	
純損失等の金額に係る更正			5 年（法人税については 10 年）（税通 70①一、二）（注 2）	
増額賦課決定	課税標準申告書の提出を要するもの	提出した場合	3 年（税通 70①）	
		不提出の場合	5 年（税通 70①二）	
	課税標準申告書の提出を要しないもの		5 年（税通 70①三）	
減額賦課決定			5 年（税通 70①、二、三）	

[34]

[33] これに対し、「国税通則法の制定に関する答申の説明」では、次のように述べている。
「現行法においては、更正通知書又は法定通知書とともに発付される納税の告知が時効中断事由とされており、また、申告も中断事由にあたると解されるところから、前者の考え方をとっても、申告又は更正決定に伴う納税告知によって、もとから進行して来た時効は中断され、中断事由がやんでから再び新たに時効が進行することになるから、結局後者の考え方と結果において変りはなく、ただ考え方に差異があるだけである。しかし、後者の考え方では、上記のように納税の告知が時効中断事由とされていることを説明することができないので、実定法の解釈論としては、前者の考え方が従来から一般に受け入れられてきたと考えられる。～略～なるほど納税の請求は租税債権を具体化するまではできないが、法定納期限を過ぎてしまえば税務官庁は自分でこの具体化（賦課権の行使）を図ることができるのであるかた、納税を請求する権利は法定納期限を経過すればすでに「権利を行使しうる」状態にあると解することができるのである。かくてわれわれは、徴収権の時効の起算日を、それぞれ次に掲げる日の翌日とすることが妥当であると考えた。」
このような考え方に基づき、本法は、国税の徴収権の時効の起算日を一般的に法定納期限の翌日と定め、法定納期限の定めがない国税については、その国税の徴収権を行使することができる日等と定められた。税制調査会・前掲注（24）40 頁参照。一部筆者加筆修正。

[34] 黒坂昭一ほか・前掲注（27）329 頁。

（注 1）移転価格税制に係る法人税の更正・決定等及び贈与税の更正・決定等については 6 年（措法第 66 条の 4 第 17 項、相法第 36 条第 1 項）することが出来る。また、国外転出等の特例が創設されたことに伴い、同特例の適用がある場合の所得税の更正・決定については原則 7 年（税通第 70 条第 4 項）することが出来る。さらに、更正の除斥期間終了の 6 月以内になされた更正の請求に係る更正又はその更正に伴って行われる加算税の賦課決定については、当該更正の請求があった日から 6 月を経過する日まですることが出来る（税通第 70 条第 3 項）。

（注 2）法人税の純損失等の金額に係る更正の 10 年は、平成 30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度又は連結事業年度において生ずる金額について適用し、同日前は従前どおり 9 年となる（平成 27 年改正法附則第 27 条第 1 項）[35]。

３．更正・決定等の期間制限の特例（税通第 71 条）

税通第 70 条が一般的な賦課権を規定しているのに対し、税通第 71 条は下表のとおり賦課権の期間制限の特例を定めている。

更正・決定等の期間制限の特例	**特殊な除斥期間**
○争訟等に伴う場合 更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての裁決、決定若しくは判決（以下本表において「裁決等」という）による原処分の異動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等（注）	当該裁決等又は更正があった日から 6 月間（税通 71①一）
○経済的成果の消滅等に伴う場合 申告納税方式に係る国税につき、その課税標準の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることを基因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取り消しうべき行為が取り消されたこと等の理由に基づいてする更正又は当該更正に伴い当該国税に係る加算税についてする賦課決定	当該理由が生じた日から 3 年間（税通 71①二）
○災害による期限延長等の場合 更正の請求をすることが出来る期限について、通則法第 10 条第 2 項（期間の計算及び期限の特例）又は同法第 11 条（災害等による期限の延長）の規定の適用がある場合における当該更正の請求に係る更正又は当該更正に伴って行われることとなる加算税についてする賦課決定	当該更正の請求があった日から 6 月間（税通 71①三）

[35] 黒坂昭一ほか・前掲注（27）329 頁参照。

[36]

（注）「当該裁決等又は更正を受けた者」には、当該受けた者が分割法人等である場合には当該分割等に係る分割承継法人等を含み、当該受けた者が分割等に係る分割承継法人等である場合には当該分割等に係る分割法人等を含み、当該受けた者が連結親法人である場合には当該連結親法人に係る連結子法人を含み、当該受けた者が連結子法人である場合には当該連結子法人に係る連結親法人を含む（税通第 71 条第 2 項）[37]。

第３節　徴収権の時効制度

１．概要と沿革

税通第 72 条では、国税の徴収権の消滅時効を 5 年と定めるほか、時効の援用を要しないこと及びその利益の放棄ができないこと等を定める。これらは、国税通則法制定前の国税徴収法第 174 条の規定を踏襲するものである[38]。

ここにいう徴収権とは、一般的には、既に確定した租税債務の履行として納付された税額を収納し、その履行を請求し、又は収納を図ることが出来る権利（いわゆる狭義の「徴収権」）である。賦課権の除斥期間は、いわゆる形成権としての税務署長の更正、決定等の権限を規制するものであるのに対し、徴収権の消滅時効は、国と納税者との間の債権債務関係を規制するものである。

国税の徴収に関する権利の期間制限の制度は、相当古くから設けられており、その創設は、これを期満免除と呼んでいた明治 22 年の国税徴収法制定時にまで遡ることが出来る。昭和 34 年 4 月に新国税徴収法が制定されて、国税の消滅時効についての体系的な規定が設けられた（同法第 174 条から第 176 条まで）。それまでは、国税の消滅時効について総括的な規定がなく、中断、停止等につき断片的に国税徴収法に規定が設けられるに留まり、一般的には会計法の規定が適用されていたのである[39]が、これが抜本的に整備されたのである。

第２節で述べたような問題が生じていたため、昭和 36 年 6 月の答申において国税の徴収権の期間制限についても、提言がなされた。この答申を受けて制定されたのが、国税通則法第 72 条以下の条文である[40]。また、平成 25 年の改正により、更正の請求期限について災害等により期限延長等がされる場合には、税務当局は、その更正の請求があった日から 6 月間更正等をすることが出来ることとされたことに併せ、それぞれ徴収権の消滅時効の起算点について定める第 72 条第 1 項において、所要の整備がされた[41]。

２．時効期間

国税の徴収権の消滅時効の期間は 5 年である。この期間は会計法第 30 条の定めるところ

[36] 黒坂昭一ほか・前掲注（27）334 頁。
[37] 黒坂昭一ほか・前掲注（27）334 頁。
[38] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）843 頁。
[39] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）780 頁。
[40] 税制調査会・前掲注（24）41 頁参照。
[41] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）844 頁。

と同様であり、地方税も同様とされる[42]。なお、関税も同様に 5 年とされており[43]、保税地域からの引取りに係る課税物品に対する内国消費税についても 5 年である[44]。いずれも、一般の私債権の 10 年（民法第 167 条第 1 項）に対して短期の消滅時効となっている。

３．時効の起算日

本来消滅時効の起算日は、当該時効に係る権利を行使することが出来るときである[45]。租税債権にあてはめてみると、納税の請求は納付すべき税額が確定するまでは出来ないが、法定納期限を過ぎてしまえば税務官庁は自分でこの確定（賦課権の行使）をすることが出来るのであるから、納税を請求する権利は法定納期限を経過すれば既に「権利を行使しうる」状態にあると考えることが出来る[46]。このような考え方に基づき、税通第 72 条は、国税の徴収権の時効の起算日を一般的に法定納期限の翌日と定め、法定納期限の定めがない国税については、その国税の徴収権を行使することが出来る日等と定めている。

例えば、次に掲げる国税については、それぞれ次に掲げる日の翌日が、徴収権の時効の起算日となる。

区分	**時効の起算日**
申告納税方式の国税	原則法定納期限
賦課課税方式による国税	加算税についてはその賦課の起因となった本税の法定納期限
源泉徴収所得税	利子、配当、給与等の支払の日の属する月の翌月 10 日
納付不足額の通知に係る登録免許税	その登記の日
更正の除斥期間の終了する日前 6 月以内にされた更正の請求に係る更正又は当該更正に伴って行われることとなる加算税についての賦課決定による納付すべき国税	その更正があった日
裁決等に伴い、更正決定等の期間制限の特例の適用がある場合における更正決定等により納付すべき国税	裁決等又は更正があった日
還付請求申告書に係る還付金の額に相当する税額が過大であることにより納付すべき国税	還付請求申告書の提出があった日
滞納処分費	その支出すべきことが確定した日

[42] 地方税法第 18 条第 1 項。
[43] 関税の消滅時効については、平成 23 年の改正により、原則 3 年から 5 年に延長されている。関税法第 14 条の 2 第 1 項。志場喜徳郎ほか・前掲注（25）844 頁参照。
[44] 輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律第 20 条。
[45] この「権利を行使することをうるとき」という規定の解釈としては、権利者の一身上の都合で行使出来ないことや権利行使に事実上の障害があることは影響がないこととされており、さらに、直ちには請求の訴えを提起することが出来ない抗弁権の付着している権利についても、権利者がその抗弁権を自分の行為によって消滅せしめることが出来る場合には、その権利は既に「権利を行使しうる」状態にあると解されている。志場喜徳郎ほか・前掲注（25）845 頁参照。
[46] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）845 頁。

[47]

前述したように、時効の起算日については説が分かれていたが、明文の規定をもってその解決が図られている。ここで、この徴収権の時効の起算日については、賦課権が未行使の間は、その起算日は到来しないとする説がある[48]。しかし、この説によれば、申告書提出前や更正・決定等の処分の前には時効は進行しないのであるから、無申告でしかも更正決定がされなければ未来永劫時効が完成しないこととなり、従って期限後申告書はいつまでも提出することが出来ることとなって、ある程度永続した事実状態を尊重するという時効制度の趣旨にもとることとなってしまう[49]。

４．時効の絶対的効力

国税の徴収権の時効については、援用を要せず、時効完成後における利益の放棄は出来ない[50]。国税の徴収権は、時効期間の経過によって消滅する。従って、時効完成後においては、税務官庁は、納税者が時効を援用するかどうかを問わず徴収手続をとることが出来ず、また、納税者は、時効の利益を放棄することが出来ないから、税金を納付しても過誤納金として還付しなければならない[51]。このような時効の絶対的効力は、納税義務者の意思次第で取扱いを異にすることから生ずる課税関係のいたずらな複雑化を避けるために定められたもの[52]と解されるほか、法的安定性と事務処理の画一性の要請に基づく[53]ものであるとも解されている。

第４節　「徴収権」の意義を巡る学説比較

１．概要

国税通則法では、「国税の徴収を目的とする国の権利」を徴収権と呼んでいる。前述したように、抽象的な租税債権を具体的に成立させた後、すなわち賦課権を行使して税額を確定させた後の徴収手続を意味していると解することが出来るだろう。これに対し、国税通則法上の徴収権は、広義の徴収権すなわち実体法上の租税債権そのものと解する説がある[54]。ここで徴収権の意義について検討する意図としては、徴収権の採るべき範囲によって時効の起算点が異なってくると考えられるためである。各説を比較し、時効の起算点がいつであるべきか、検討を行うこととする。

---

[47] 黒坂昭一ほか・前掲注（27）337頁。
[48] 中川一郎・清水敬次『コンメンタール国税通則法』（税法研究所、加除式）J235頁。
[49] 武田昌輔監修『DHCコンメンタール国税通則法§§34～74の14』（第一法規・加除式）3848頁。清永も時効の起算日には疑問を持つが、「理論上は問題が残るとしても、可能な限り課税関係を簡明にするためにも、徴収権の時効の起算日を一律に法定納期限の翌日と定めることには充分理由があろう」としている。清永敬次・前掲注（10）211、212頁参照。
[50] 税通第72条第2項。
[51] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）846頁。
[52] 清永敬次・前掲注（10）212頁。
[53] 田中二郎『租税法第3版』（有斐閣、1990）258頁参照。
[54] 須貝脩一「租税債権の期間制限」税法132号（1962）6頁参照。

２．広義の徴収権

国税通則法が徴収権の時効の起算点として法定納期限から消滅時効が進行すると規定していることは、前述したとおりである。しかし、法定納期限においては、期限後申告や修正申告、更正、決定については未だ賦課権が行使されず、税額が確定されずに履行の請求が出来る状態にないということが出来る[55]。そのようなものについても法定納期限を時効の起算点としたことは、論理的に齟齬を生ずることとなると考えられるが、この観点から徴収権を広義に捉える必要性が生じていると解される。

水野は、「実定法における徴収権の時効という場合にも、確定権の行使に基づいた狭義の徴収権と解すべきではないと思われる」[56]として、徴収権を広義のものとして考えている。時効の起算点が「権利を行使することをうる時」であり、実定法上においても法定納期限の翌日や、法定納期限の定めのない場合には徴収権を行使することが出来る日と明文化されていることに根拠を置いているようである。更正・決定や地方税の賦課決定等の確定権の行使がなしうるときから時効は進行すると考え、徴収権の時効について賦課権を含んだ概念とする考え方に立っている[57]。金子も「租税の徴収権は、租税債権と同義に理解してよい」[58]とし、一見同様の立場を取っているように思われる。しかし、納税義務が既に確定しているかどうかを問わず、国税通則法が一律に法定納期限をもって租税債権の消滅時効の起算日とした理由について「法定納期限を過ぎれば、国又は地方団体は未確定の納税義務についてもその内容を確定する処分をした上、督促及び滞納処分をすることができることを重視したためであろう」と言及おり、徴収権と賦課権と区別しているように思われる。徴収権が租税債権であるとはいい切れていないように感ずる。谷口も徴収権を租税債権そのものと捉えてはいるが、徴収権を行使するためには納税義務の確定を前提とする必要があることから「納税義務の確定は、徴収権行使の停止条件とみるべきである」[59]として、概念的には徴収権と賦課権を区別していると解される。

いずれにせよ、時効の起算点が法定納期限と規定されていることに鑑みると、租税債権は賦課権行使以前に既に成立していることが前提とされ、賦課権は租税債権を確定するための手続法上の権限に過ぎない[60]、というのが妥当な立場と解せそうである。

３．徴収権を広義に解した場合の問題点

徴収権の意義を実体法上の租税債権そのものと解すると、税通第 71 条の除斥期間の特例

---

55 下村芳夫・前掲注（21）186 頁参照。「徴収権を狭義に解する以上、その時効の起算点はあくまでも賦課権が行使され税額が確定した後でなければならない」ことに根拠を置く。また、同稿においては「徴収権を狭義に解すれば、その時効の起算点は賦課権行使後であると解されるにかかわらず、更正、決定を中断事由としたことはいかにも矛盾することになる。更正、決定を時効中断事由と解する以上、徴収権は賦課権行使以前に進行を始めていると解さざるを得ないからである」とも述べられている。

56 水野忠恒「時効等による納税義務の消滅」日税研論集 32 号（1995）18 頁。

57 水野忠恒・前掲注（56）18 頁参照。

58 金子宏・前掲注（1）773 頁。

59 谷口勢津夫・前掲注（20）104 頁。

60 下村芳夫・前掲注（21）186 頁。

との関係から問題が生ずる[61]。既に租税債権そのものが時効によって消滅したにもかかわらず、税通第 71 条第 1 項第 1 号、2 号[62]に該当する場合には、再び手続法上の賦課権を行使することが可能な状態となる。それは、その日から再び徴収権の時効が進行するということにもなる。下村は「時効制度は、一定の事実状態の永続によって、実体法上の権利の絶対的な得喪を認めんとするものであるが、その趣旨からみても、一旦消滅した実体法上の租税債権が手続法上の権利である賦課権によって復活するというような解釈は到底採ることを得ない[63]」と言及する。この場合に、賦課権行使後の徴収手続とするところに徴収権の意義を置く、いわゆる狭義の徴収権を採用することで、解決が図られると考えられる。租税債権を賦課権と徴収権に区別することにより、徴収権の時効が覆される、といった事象は起こり得ない為である[64]。上述のように考えてくると、徴収権を租税実体法上の租税債権そのものと解する説を採ることは出来ないと考えられる。これが、税通第 72 条でいう徴収権が狭義の徴収権に限定されている所以なのかもしれない。

第 5 節　還付金等の消滅時効

1．概要

税通第 74 条は、還付金等[65]の請求権の消滅時効が 5 年であること及びその時効については、国税の徴収権と同様に援用を要せず、時効完成後における利益の放棄が出来ないことについて規定したものである。

2．時効期間

還付金等の還付請求権は、その請求をすることが出来る日から 5 年を経過したときは、時効により絶対的に消滅する[66]。還付金等のうち過誤納金について還付を請求することが出

---

61 下村芳夫・前掲注（21）187 頁参照。これについて大島も同様の見解を持つ。「徴収権の消滅時効を実体法上の租税債権そのものの消滅時効と広義に観念すれば、すでに租税債権そのものが時効により消滅した後では、第 71 条の賦課権の除斥期間の特例を働かす余地がなくなる」。大島恒彦「租税債権の期間制限と賦課権、徴収権」税法学 158 号（1965）13 頁。

62 税通第 71 条（国税の更正、決定等の期間制限の特例）

更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に定める期間の満了する日が前条の規定により更正決定等をすることができる期間の満了する日後に到来する場合には、前条の規定にかかわらず、当該各号に定める期間においても、することができる。

一　更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての裁決、決定若しくは判決（以下この号において「裁決等」という。）による原処分の異動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税（当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限る。）で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等　当該裁決等又は更正があった日から 6 月間

二　申告納税方式による国税につき、その課税標準の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取り消しうべき行為が取り消されたことその他これらに準ずる政令で定める理由に基づいてする更正（納付すべき税額を減少させる更正又は純損失等の金額で当該課税期間において生じたもの若しくは還付金の額を増加させる更正若しくはこれらの金額があるものとする更正に限る。）又は当該更正に伴い当該国税に係る加算税についてする賦課決定　当該理由が生じた日から 3 年間

63 下村芳夫・前掲注（21）187 頁。

64 「賦課権と徴収権という区分を採用した以上は、租税債権一体としての時効は観念する必要はない」大島恒彦・前掲注（61）14 頁。

65 過誤納金及び各税法に規定する国税の還付金。

66 この条の「請求をすることができる」とは、民法第 166 条第 1 項の「権利を行使することができる」と同義であって、

来るのは、過誤納金が生じたときであるから、その翌日が時効の起算日となる。過誤納金が生じたときとは、過誤納金の発生の態様により異なる。誤納の場合には納付したときであるが、不服申立ての決定若しくは裁決により賦課処分が取り消された場合又は減額の更正があった場合（過納の場合）には、裁決書若しくは異議決定書又は更正通知書が送達されたときである。各税法において定められている還付金についても、還付を請求することが出来るときから時効は進行する。無効な申告又は賦課処分に基づいて納付した場合には、その納付したときに還付請求権が生ずる[67]。還付請求権が取り消しうべき瑕疵のある賦課処分に基づいて生じた場合には、その賦課処分は、行政処分として公定力を有しており、取消しの処分を要するので、その取消しのときから還付請求権が生ずると解することが妥当である[68]。

３．中断と停止

国税の還付金等に係る請求権の消滅時効の中断と停止については、税通第 72 条第 3 項が準用されるため、民法の規定が準用されることとなる（税通第 74 条第 2 項)。中断事由及び停止事由は下表のようになる。

時効の中断	時効の停止
①請求 還付請求は、民法第 147 条第 1 号（請求）の規定により、時効中断の効力がある。この請求は、債権者から行うものであるから、第三者納付に係る国税につき過誤納が生じた場合において、第三者が請求しても、なんら時効中断の効力を有しない。	民法の規定を準用（実際の実例は少ない)。
②承認 債務者である国の支払義務の承認行為は、民法第 147 条第 3 号（承認）の規定により、時効の中断の効力がある。請求権者に対する国庫金振込通知、一部充当通知、支払通知等が相手方に到達したときに時効は中断される。	

[69]

４．時効の絶対的効力

国税の還付金等に係る請求権の時効については、援用を要せず、時効完成後の利益は放

法律上権利行使の障害がないことであり、事実上権利を行使出来るか否かは問うところではない。東京高判昭和 50 年 4 月 16 日訴月 1345 頁。

[67] 最判昭和 52 年 3 月 31 日訴月 23 巻 4 号 802 頁。

[68] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）864 頁。

[69] 黒坂昭一ほか・前掲注（27）345 頁。

棄出来ない点、国税の徴収権の時効におけると同様である。

第３章　時効の中断、不進行と停止

第１節　時効の中断事由

１．概要

税通第 73 条は、国税の徴収権の消滅時効につき、その特有な中断及び停止の事由を定めるほか、延滞税及び利子税の消滅時効の中断及び停止について規定している。税通第 73 条第 1 項において徴収権の時効中断事由を列記しているが、この他に国税通則法が民法の規定を準用している関係上、民法上の時効中断事由たる請求、差押、仮差押又は仮処分、承認（民法第 147 条）等も徴収権の時効中断事由となる[70]。なお、昭和 42 年に印紙税法が全文改正され、新たに過怠税が設けられたことに伴い、この条第 4 項（現 5 項）に改正をみた。また、昭和 56 年、脱税の場合の更正決定等の除斥期間が 5 年から 7 年に延長されたことに伴い、この条に新たに、脱税の場合の時効不進行（最大 2 年間）の規定が設けられた。近年では平成 27 年、国外転出等特例が創設され、この国外転出等特例の適用がある場合の所得税の更正決定等の期間制限については、原則として法定申告期限から 7 年とされた。それに伴って同特例の適用がある場合の所得税についても時効不進行の対象に加えられ、それぞれ 7 年間更正決定等による徴収を可能とする改正が行われた[71]。

[70] 下村芳夫・前掲注（21）200 頁。
[71] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）852 頁参照。

＜国税特有の中断事由及び停止事由＞

時効の中断	国税の徴収権の時効は、更正若しくは決定、賦課決定、納税に関する告知、督促又は交付要求の処分によって中断し、その事由の終了した日の翌日から進行	
	更正又は決定	更正通知書又は決定通知書が納税者に送達されたときは、その更正又は決定により納付すべき国税について時効が中断し、当該国税の納期限まで、中断事由は継続（税通 73①一）
	賦課決定	申告納税方式による国税に係る加算税について賦課決定通知書が納税者に送達されたときは、その加算税について時効が中断し、その納期限まで、中断事由は継続（税通 73①二）
	納税に関する告知	納税告知書が納税者に送達されたときは時効は中断し、その納付期限まで、中断事由は継続。第二次納税義務者及び保証人に対する納付通知書がそれらの者に送達されたときは、時効は中断し、その納付期限まで、中断事由は継続（税通 73①三）
	督促	督促状又は督促のための納付催告書が主たる納税者又は第二次納税義務者に送達されたときは、時効は中断し、それらが発送された日から起算して 10 日を経過した日まで、中断事由は継続（税通 73①四）
	交付要求	交付要求書が執行機関に送達されたときは、時効は中断し、その交付要求がされている期間、中断事由は継続（税通 73①五）
時効の停止	国税の徴収権の時効は、延納、納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予期間中は進行しない（税通 73④）（これらの期間中は、徴収権を行使しないことから時効が停止）	

[72]

２．時効の中断

国税の徴収権の時効は、更正又は決定、賦課決定、納税に関する告知、督促、交付要求の処分の効力が生じたときに中断し、その事由の終了した日の翌日から進行する。この場合において、例えば更正通知書の送達による時効中断の効力の及ぶ範囲をどのように考えるかについては、以前から議論が重ねられてきたようである。一つの考え方は、租税債権を一体として考え、その中断の効力が更正による税額のみならず、前にされた納税申告等による税額についても同時に及ぶとするものである[73]。これに対し、もう一つの考え方は、租税債権は段階的に確定していくので、前の納税申告等による税額については既に徴収手続を進めることができ、場合によっては差押えがされていることもあろうから、後の更正による時効中断の範囲はその更正による部分の税額に限定されるべきであるとする考え方

[72] 黒坂昭一ほか・前掲注（27）341 頁。
[73] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）852 頁。

である[74]。国税通則法は後者の考え方によることとし、このことを「処分に係る部分の国税については」と明文をもって規定した[75]。従って、例えば増額更正がなされた場合には、その更正によって時効が中断されるのは、新たに確定した税額（増差税額）の部分に限られることとなる[76]。

３．補論

前述したように、徴収権を狭義に解する立場に立てば、増差税額については更正によって初めて税額が確定したものであるから、徴収権の消滅時効はそれ以降に進行すべきとも考えられる。この立場に立てば、「更正による中断の効力は前にされた納税申告に係る税額を含めた全てに掛かる」とする説と「更正による中断の効力はその増差税額に限定される」とする説のいずれを採ったとしても、増差税額については徴収権の消滅時効を観念する余地すらないといえよう。前章で述べた徴収権の意義の論理的な齟齬に立ち戻ってしまうのである。もっとも、現行通則法は徴収権を狭義に解しながらも、その時効の起算点については原則として法定納期限と規定している。ここに更正又は決定を中断事由とした必要性を見出せよう。時効の起算点を法定納期限とすることは、未だ確定しない税額についても法定納期限から既に時効が進行していることとなる。これらのように成立はしているが未だ税額が確定していないものについて、更正又は決定等を時効中断事由としないと、更正や決定があったとしても、5 年の消滅時効にかかることになってしまうのである[77]。

第２節　時効の不進行と停止

１．脱税の場合の時効の不進行

国税の徴収権の消滅時効の始期は法定納期限の翌日であり、賦課権の除斥期間の始期は法定申告期限の翌日であるので、通常両者は同日となる。脱税の場合に賦課権の除斥期間が 7 年に延長されることは上述した通りであるが、その場合に徴収権の消滅時効が 5 年で終わってしまうと、租税債権は時効で消滅し、現実の賦課・徴収処分をすることが出来なくなってしまうという問題が生ずる。賦課権の除斥期間を 7 年に延長した意味がなくなってしまうのである。そこで、第１節において述べたように、昭和 56 年に改正により、脱税に係る租税債権について、延長された除斥期間内は時効消滅しないように手当てがされた。

昭和 56 年にされた改正の内容は、脱税分について、税務署長が脱税の事実を認識する日（具体的には、更正決定等、申告又は納税の告知の日）までは時効が進行しないこととし、この時効不進行の期間は、最大法定納期限から 2 年間とするものである[78]。税通第 73 条 3 項は、「国税の徴収権で、偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、

[74] 税制調査会・前掲注（24）64 頁参照。
[75] 時効の中断を図るためには具体的に請求しなければならないとする私法の考え方を基礎としている。志場喜徳郎ほか・前掲中（25）852 頁参照。
[76] 金子宏・前掲中（1）775 頁参照。
[77] 下村芳夫・前掲注（21）202 頁参照。
[78] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）854 頁。

又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税に係るものの時効は、当該国税の法定納期限から 2 年間は、進行しない」と規定し、ただし書きにおいて「2 年間」の短縮事由とその期間を定めている。この規定を読み解くには、税務署長が脱税の事実をいかにして認識したかということが重要となろう[79]。本来、税務署長がそれを認識した日から時効が進行することを定めていて、その認識が遅れてもその停止期間は最長 2 年である。そう考えると、この 3 項はただし書きが原則であり、一連の法律行為によって、税務署長が、「偽りその他不正の行為によって税を免れた」ということを認識できることとなる[80]。

なお、消滅時効が進行しない国税の範囲は、一部でも脱税していれば、単純過少申告分も含むその年分等に係る国税全てである。この脱税に係る国税は、行為（納税申告書の提出）又は処分（更正、決定等）により納付すべきこととなる時に、それぞれその納付すべきこととなる国税ごとに分割されて、それぞれ別個に消滅時効が進行する[81]。

２．国外転出等特例の適用がある場合の時効の不進行

平成 27 年の改正により、国外転出等特例[82]が創設され、この国外転出等特例の適用がある場合の所得税[83]の更正決定等の期間制限については、原則として法定申告期限から 7 年とすることとされた。この際、上述した脱税の場合と同様の考え方を採用し、国外転出等特例の適用がある場合の所得税についても賦課権の除斥期間内に徴収権が時効消滅しないよう、時効不進行を定める税通第 73 条第 3 項の対象に加えられ、法定納期限から 2 年間は徴収権の消滅時効が進行しないこととされている[84]。

３．時効の停止

税通第 73 条第 4 項は、「国税の徴収権の時効は、延納、納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予に係る部分の国税（当該部分の国税に併せて納付すべき延滞税及び利子税を含む。）につき、その延納又は猶予がされている期間内は、進行しない。」と規定している。これらの期間中は徴収権を行使しないのであるから、時効が停止させられるのである[85]。

延納は、所得税法又は相続税法上認められる延納をいい、納税の猶予は、税通第 46 条に規定する納税の猶予をいう。徴収若しくは滞納処分に関する猶予は、国税徴収法に規定す

---

79 品川芳宣『国税通則法講義－国税手続・争訟の法理と実務問題を解説－』（公益社団法人 日本租税研究協会、2015）192 頁参照。

80 「税務当局が脱税を知った日」としては、具体的には、税務署長が脱漏所得を発見した時、その発見した所得に基づいて税額を計算し、脱税額を認識した時等が考えられるが、これらの時点は明確でない場合も多く、また、外部にその時期が明白でないことから、脱税額が外部に公表される「更正、決定等の日」等が消滅時効の始期とされたのである。志場喜徳郎ほか・前掲注（25）856 頁参照。

81 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）857 頁。

82 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（所法第 60 条の 2 第 1 項～3 項）及び贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例（同法第 60 条の 3 第 1 項～3 項）をいう。

83 その所得税に係る加算税を含む。

84 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）860 頁。

85 租税債務を認識して延納、猶予をしている（してもらっている）わけであるから、当たり前といえば当たり前のことである。品川芳宣・前掲注（79）193 頁参照。

る換価の猶予及び国税の賦課・徴収に関する処分につき不服申立てがされた場合その他これに類する場合に徴収の所轄庁がする徴収の猶予又は滞納処分の続行の停止をいう[86]。なお、租税特別措置法の規定により、相続税又は贈与税の納税猶予がされた場合にも、時効が停止することとされている[87]。

第３節　主たる債務と従たる債務との関係

１．主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務との関係

最判平成６年 12 月６日民集 48 巻８号 1451 頁が「納付告知により具体的に発生する第二次納税義務[88]は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務を補完するものにすぎず、これと別個独立に発生するものではない。そして、右義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものであって、右納付告知は、ただその義務の発生を知らしめる徴収のための処分にほかならない[89]」と判示するところ、主たる納税義務についての消滅時効が完成せず、主たる納税義務が存続している以上、第二次納税義務が時効によって消滅することはないと解される。そして第二次納税義務の時効中断の効力は、主たる納税者の納税義務に及ばないが、主たる納税者の納税義務の時効中断の効力は、第二次納税義務に及ぶと解されている[90]。広島地判昭和 46 年５月６日判決[91]においても、主たる納税義務が督促により時効中断されている間になされた第二次納税義務告知処分は適法として、主たる納税義務の時効中断の効力が第二次納税義務に及ぶことを示している。

主たる納税義務が時効によって消滅した場合には、その付従性に鑑みれば第二次納税義務も消滅すると考えることも出来よう。実際には、第二次納税義務の追及は、主たる納税者の財産について滞納処分をしても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限り行われるのであるから、主たる納税義務について時効期間が満了してしまう場合が多い。し

---

[86] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）861 頁。

[87] 措法第 70 条の４第 32 項、70 条の６第 37 項、70 条の６の４第 13 項、70 条の７第 14 項、70 条の７の２第 14 項。

[88] 税徴第 32 条（第二次納税義務の通則）

税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない。この場合においては、その者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長に対しその旨を通知しなければならない。

２　第二次納税義務者がその国税を前項の納付の期限までに完納しないときは、税務署長は、次項において準用する国税通則法第 38 条第１項及び第２項（繰上請求）の規定による請求をする場合を除き、納付催告書によりその納付を督促しなければならない。この場合においては、その納付催告書は、国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、その納付の期限から 50 日以内に発するものとする。

３　国税通則法第 38 条第１項及び第２項、同法第４章第１節（納税の猶予）並びに同法第 55 条（納付委託）の規定は、第１項の場合について準用する。

４　第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き、第１項の納税者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない。

５　この章の規定は、第二次納税義務者から第１項の納税者に対してする求償権の行使を妨げない。

[89] なお同判例においては「国税通則法 70 条が、国税の更正、決定等の期間制限について規定していながら、第二次納税義務の納付告知については触れるところがないのは、右に述べた第二次納税義務の納付告知の性格等からして、右納付告知については独立して期間制限を設ける理由がないことによるものと解されるのであり」と判示されており、第二次納税義務の納付告知と除斥期間の関係についても述べられている。そのうえで、「同条が第二次納税義務の納付告知に類推適用されることはないといわなければならない」として、徴収権の消滅時効における関係性について示している。

[90] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）848 頁。

[91] TKC：LEX/DB 文献番号 21035941。

かし、このような場合にこそ、その補充性から第二次納税義務の制度が活用されるべき[92]と解されている。そのためには、第二次納税義務に係る国税の時効が中断されて存続している限り、たとえ、主たる納税義務者に対する国税の消滅時効の期間が満了していても、第二次納税義務について滞納処分を続行することが出来ると解するべきである[93]とされる。

２．主たる債務と保証債務

東京地判昭和 39 年 3 月 26 日下民集 15 巻 3 号 639 頁は、「国は租税債務の時効中断の手段として、差押のほか、督促及び民事訴訟提起の手段を有するわけであり、そして、主債務が消滅することによって保証債務が消滅するのは、保証債務の性質に基づくものであって」と判示し、主たる租税債務について時効が完成した場合には、保証債務も消滅する旨を示している。

また、主たる租税債務に係る時効中断の効力がその保証債務にも及ぶことは、東京地裁平成 22 年 4 月 27 日税資（順号 22-22）において判示されている。

３．主たる債務と連帯納付義務

相続税法において連帯納付義務が定められている[94]が、この連帯納付義務の時効についても多くのケースで争いが起こっている。相続税法で定める連帯納付義務の履行に関しては、相続税法特有の規定であることが主な争点とされているようである。大阪高判平成 14 年 2 月 15 日判決[95]において「連帯納付義務が本来の納付義務（固有の相続税の納税義務）と別個に独立して時効消滅することがないのは，連帯納付義務が相続税法 34 条 1 項に基づき本来の納税義務を担保するために課された特殊な義務であり，本来の納付義務が消滅しない限り，これを担保するため存続するものと規定されている」旨判示しており、督促処分によって本来の納税義務の時効が中断した効力は、連帯納税義務者に対して及ぶことをも示している。また、国税不服審判所平成 22 年 11 月 4 日裁決によっても、「担保される租税債権と別個に時効消滅することは法の予定するところではない」とし、本来の納税義務者に対して生じた時効の中断の効力は、連帯納付義務者にも及ぶと解するのが相当と判示している。なおこの裁決によっては、「独立の時効消滅を認めていない民法第 457 条第 1 項[96]が類推適用されるべき」として、民法の考え方を準用していると解される。

---

92 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）848 頁。
93 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）848、849 頁。
94 相法第 34 条（連帯納付の義務等）
同一の被相続人から相続又は遺贈（第 21 条の 9 第 3 項の規定の適用を受ける財産に係る贈与を含む。以下この項及び次項において同じ。）により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる。ただし、次の各号に掲げる者の区分に応じ、当該各号に定める相続税については、この限りでない。各号略。
95 TKC：LEX/DB 文献番号 28111497。
96 民法第 457 条　主たる債務者に対する履行の請求その他の事由による時効の中断は、保証人に対しても、その効力を生ずる。

４．小括

第二次納税義務や保証債務、あるいは連帯納税義務に係る判例を見るに、その争点として「補充性」の有無が重視されているようである。保証人や第二次納税義務者の場合には国税通則法及び国税徴収法においてその補充性が明示的に定められている（税通第 52 条第 4 項、第 5 項[97]、税徴第 32 条第 4 項[98]参照）[99]。これに対し、相法第 34 条第 1 項に基づく連帯納付義務者には補充性を定めた規定がおかれておらず、名古屋高判平成 17 年 9 月 21 日訴月 52 巻 8 号 2537 頁においても「相続税法 34 条 1 項が定める連帯納付責任の前提となる連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実に照応して、法律上当然に生ずるものであり」と判示し、その補充性が無いことが示されている。横浜地判平成 21 年 5 月 27 日税資（順号 21-20）も「相続税の連帯納付義務には、第二次納税義務（徴収法 32 条以下）及び保証人の納付義務（通則法 52 条）の場合におけるような補充性は認めることができない」旨の判示がされているところである。同判例においては、保証人や第二次納税義務者については税通第 52 条第 2 項の規定又は税徴第 32 条第 1 項の規定により納税の告知が要されるのに対し、相続税法における連帯納付義務についてはその告知が法律上要求されていないことも示されている。この点も連帯納付義務者に補充性が無いことを根拠としていると解される。

第４節　時効の中断等に係る附帯税の関係

１．総説

主たる債務に附帯して生ずる従たる債務を附帯債務と呼ぶが、国税通則法は、国税の附帯債務のことを附帯税と呼んでいる[100]。税通第 72 条の定める「国税」には、附帯税も含まれている[101]。この節では、附帯税を延滞税及び利子税、加算税に区分し、それぞれについ

---

97 税通第 52 条（担保の処分）
税務署長等は、担保の提供されている国税がその納期限（第 38 条第 2 項（繰上請求）に規定する繰上げに係る期限及び納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予に係る期限を含む。以下次条及び第 63 条第 2 項（延滞税の免除）において同じ。）までに完納されないとき、又は担保の提供がされている国税についての延納、納税の猶予若しくは徴収若しくは滞納処分に関する猶予を取り消したときは、その担保として提供された金銭をその国税に充て、若しくはその提供された金銭以外の財産を滞納処分の例により処分してその国税及び当該財産の処分費に充て、又は保証人にその国税を納付させる。
4　第 1 項の場合において、担保として提供された金銭又は担保として提供された財産の処分の代金を同項の国税及び処分費に充ててなお不足があると認めるときは、税務署長等は、当該担保を提供した者の他の財産について滞納処分を執行し、また、保証人がその納付すべき金額を完納せず、かつ、当該担保を提供した者に対して滞納処分を執行してもなお不足があると認めるときは、保証人に対して滞納処分を執行する。
5　前項の規定により保証人に対して滞納処分を執行する場合には、税務署長等は、同項の担保を提供した者の財産を換価に付した後でなければ、その保証人の財産を換価に付することができない。

98 税徴第 32 条（第二次納税義務の通則）
税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない。この場合においては、その者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長に対しその旨を通知しなければならない。
4　第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き、第一項の納税者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない。

99 黒坂昭一ほか・前掲注（27）34 頁。

100 金子宏・前掲注（1）777 頁。

101 税通第 2 条（定義）
この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

てその消滅時効とその中断事由等について確認する。

２．延滞税及び利子税

延滞税及び利子税を成立させる基本的な請求権は本税に従属する権利であるから、本税が存続する限り存続し、本税が時効により消滅したときは同時に消滅するものと考えられている[102]。これに対し、延滞税及び利子税の消滅時効の起算日については、その考え方に争いがあるところである。延滞税については、その基礎をなす租税の納税義務とは別個独立のものであり、その基礎をなす租税の納付の遅延に対応して１日ごとに成立・確定するものと解されるから、その時効は、法定納期限経過後、各１日の延滞税ごとにその翌日から独立に進行を開始すると解すべき[103]との見解がある。また、利子税については、その基礎となる国税と合わせて納付すべきものとされており、利子税の納税義務は、延納又は納税申告書の提出期限の延長の開始以後、各１日の利子税ごとに、その日の経過するときに成立しかつ確定すると解すべき[104]とされる。延滞税と同様に解せば、利子税に係る時効も、各１日の利子税ごとにその翌日から独立に進行を開始する意と考えられる。この考え方に対し、本税が法定納期限後に完納されることによって確定することとなる支分的な延滞税及び利子税については、これら支分的な延滞税及び利子税もその消滅時効の起算日は、本税のそれと等しく法定納期限である[105]とする見地がある。

時効の中断については、税通第 73 条第 5 項の規定を根拠とし、本税について時効が中断されるときは、その中断された本税に係る延滞税又は利子税についての時効が同時に中断すると解される。また同条同項において、本税が納付されると、その納付された本税に係る延滞税又は利子税について時効が中断する旨も規定されている。

延納、納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予が本税の時効を停止する事由となり、その延納又は猶予がされている期間内は時効が進行しないものとされているが、当該本税にあわせて納付すべき延滞税及び利子税についても同様、その徴収権の時効の進行が停止する（税通第 73 条第 4 項）。

四　附帯税　国税のうち延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税をいう。

[102] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）861 頁。

[103] 金子宏・前掲注（1）779 頁。

[104] 「ただし、延納にかかる国税の利子税の消滅時効は、延納の期間内は進行しない」旨補足されている。金子宏・前掲注（1）782 頁。

[105]「一見すれば、本税の完納時にその数額が確定するのであるから、それについての消滅時効の起算日をこの本税完納の日の翌日とすべきであるようにみえるが、この請求権も、右の基本的請求権のいわば支分的なものともいうべきであり、本税につき滞納処分による差押えを行う場合には、その額が未確定であっても、本税とともに差押債権の一部となるものである」こと、税通第 2 条の定義を根拠とするものである。志場喜徳郎ほか・前掲注（25）861 頁参照。

税通第 2 条（定義）

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

八　法定納期限　国税に関する法律の規定により国税を納付すべき期限（次に掲げる国税については、それぞれ次に定める期限又は日）をいう。この場合において、第 38 条第 2 項（繰上請求）に規定する繰上げに係る期限及び所得税法若しくは相続税法の規定による延納（以下「延納」という。）、第 47 条第 1 項（納税の猶予）に規定する納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予に係る期限は、当該国税を納付すべき期限に含まれないものとする。

ニ　附帯税　その納付又は徴収の基因となる国税を納付すべき期限（当該国税がイからハまでに掲げる国税に該当する場合には、それぞれ当該国税に係るイからハまでに掲げる期限（地価税に係る過少申告加算税、無申告加算税及び第 35 条第 3 項（過少申告加算税等の納付）に規定する重加算税については、先に到来する期限）又は日）

３．加算税

加算税の消滅時効は、その計算の基礎となる国税の法定納期限の翌日から進行を開始するが、賦課決定（過少申告加算税・無申告加算税及びそれらに代わる重加算税の場合[106]）、又は納税告知（不納付加算税及びそれに代わる重加算税の場合[107]）によって中断し、納期限の経過とともに再び進行を開始する（税通第 73 条第 1 項第 2 号、3 号[108]）[109]。

４．小括

附帯税については、その性格を本税に従属するものと見るか、本税とは別個独立したものと見るかによって、その取扱いに差異が生ずるようである。「附帯税」と称されているとおり、本税に附帯して発生するものと見れば、前者の考え方に拠るのがごく自然に感じられるところである。しかし、延滞税及び利子税に係る時効の起算日については、判例においてその発生日の翌日と判示[110]された経緯もあるところ（この判例については第５章第１節にて取り上げる）、この点について統一的な見解が必要であると考えられる。

第５節.「偽りその他不正の行為」の意義

１．概要

税通第 70 条第 4 項の規定により期間制限が 7 年とされるものは、①偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税[111]についての更正決定等と、②偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額（当該金額に関し更正があった場合には、当該更正後の金額）についての更正である。また、税通第 73 条第 3 項の規定により、偽りその他不正の行為により免れ、又は還付を受けた国税の徴収権は、税務当局が脱税がある

---

106 過少申告加算税・無申告加算税及びそれらに代わる重加算税の場合には、賦課決定の方法が取られる。
税通第 32 条（賦課決定）
税務署長は、賦課課税方式による国税については、その調査により、課税標準申告書を提出すべき期限（課税標準申告書の提出を要しない国税については、その納税義務の成立の時）後に、次の各号の区分に応じ、当該各号に掲げる事項を決定する。
三　課税標準申告書の提出を要しないとき。　課税標準（第 69 条（加算税の税目）に規定する加算税及び過怠税については、その計算の基礎となる税額。以下この条において同じ。）及び納付すべき税額

107 不納付加算税及びそれに代わる重加算税の場合には、納税告知の方法が取られる。
税通第 36 条（納税の告知）
税務署長は、国税に関する法律の規定により次に掲げる国税（その滞納処分費を除く。以下次条において同じ。）を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない。
一　賦課課税方式による国税（過少申告加算税、無申告加算税及び前条第 3 項に規定する重加算税を除く。）

108 税通第 73 条（時効の中断及び停止）
国税の徴収権の時効は、次の各号に掲げる処分に係る部分の国税については、その処分の効力が生じた時に中断し、当該各号に掲げる期間を経過した時から更に進行する。
二　過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税（第 68 条第 1 項又は第 2 項（申告納税方式による国税の重加算税）の規定によるものに限る。）に係る賦課決定　その賦課決定により納付すべきこれらの国税の第 35 条第 3 項の規定による納期限までの期間
三　納税に関する告知　その告知に指定された納付に関する期限までの期間

109 金子宏・前掲注（1）783 頁。

110 大阪高判昭和 45 年 4 月 17 日訴月 16 巻 6 号 665 頁、大阪高判昭和 39 年 7 月 7 日行集 15 巻 7 号 1307 頁。

111 当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。

ことを知った日（知らなくても、最大法定納期限から 2 年を経過した日）から消滅時効が進行し、それまでは進行しないことは上述してきたとおりである。ここで着目したいのは、賦課権の除斥期間についても徴収権の消滅時効についても「偽りその他不正の行為により税額を免れる」ことが条件とされているが、これは逋脱罪の構成要件を定めている罰則規定と全く同じ規定になっている[112]点である。具体的に「偽りその他不正の行為」及び「偽りその他不正の行為により税額を免れる」とはどういった認識をすればよいのだろうか。この節においては、これらの文言の意義を問うとともに、逋脱罪の構成要件を定める罰則規定と賦課権の期間制限の規定とで同じ文言が使われることの税法上の解釈について検討を加える。

２．「偽りその他不正の行為」の意義

「偽りその他不正の行為」の意義につき、最判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 巻 9 号 1197 頁は、「逋脱の意図を持って、その手段として税の賦課徴収を不能若しくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいう」とする。すなわち、法定申告期限前において、(1)納税者が虚偽の申告書を提出し、その正当に納付すべき国税の納付義務を過少ならしめてその不足税額を免れたとき、及び(2)納税者が例えば名義の仮装、二重帳簿の作成等の積極的な行為をし、法定申告期限までに申告納税せず正当に納付すべき税額を免れたとき、並びに法定申告期限が経過したときにおいては単純無申告の状態にあった納税者がその法定申告期限後において、(3)虚偽の申告をし、その正当に納付すべき税金の納付義務を過少ならしめてその不足税額を免れたとき、(4)税務官庁の決定に対する異

---

112 例：所法第 238 条 偽りその他不正の行為により、第 120 条第 1 項第 3 号（確定所得申告）（第 166 条（申告、納付及び還付）において準用する場合を含む。）に規定する所得税の額（第 95 条（外国税額控除）又は第 165 条の 6（非居住者に係る外国税額の控除）の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算をこれらの規定を適用しないでした所得税の額）若しくは第 172 条第 1 項第 1 号若しくは第 2 項第 1 号（給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告）に規定する所得税の額につき所得税を免れ、又は第 142 条第 2 項（純損失の繰戻しによる還付）（第 166 条において準用する場合を含む。）の規定による所得税の還付を受けた者は、十年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。

例：法法第 159 条 偽りその他不正の行為により、第 74 条第 1 項第 2 号（確定申告に係る法人税額）に規定する法人税の額（第 68 条（所得税額の控除）又は第 69 条（外国税額の控除）の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算をこれらの規定を適用しないでした法人税の額）、第 81 条の 22 第 1 項第 2 号（連結確定申告に係る法人税額）に規定する法人税の額（第 81 条の 14（連結事業年度における所得税額の控除）又は第 81 条の 15（連結事業年度における外国税額の控除）の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算をこれらの規定を適用しないでした法人税の額）、第 89 条第 2 号（退職年金等積立金確定申告に係る法人税額）（第 145 条の 5（外国法人に対する準用）において準用する場合を含む。）に規定する法人税の額若しくは第 144 条の 6 第 1 項第 3 号若しくは第 4 号（確定申告）に規定する法人税の額（第 144 条（外国法人に係る所得税額の控除）において準用する第 68 条の規定又は第 144 条の 2（外国法人に係る外国税額の控除）の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同項第 3 号又は第 4 号の規定による計算をこれらの規定を適用しないでした法人税の額）若しくは第 144 条の 6 第 2 項第 2 号に規定する法人税の額（第 144 条において準用する第 68 条の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算を同条の規定を適用しないでした法人税の額）つき法人税を免れ、又は第 80 条第 6 項（欠損金の繰戻しによる還付）（第 81 条の 31 第 4 項（連結親法人に対する準用）又は第 144 条の 13 第 12 項（欠損金の繰戻しによる還付）において準用する場合を含む。）の規定による法人税の還付を受けた場合には、法人の代表者（人格のない社団等の管理人及び法人課税信託の受託者である個人を含む。以下第 162 条（偽りの記載をした中間申告書を提出する等の罪）までにおいて同じ。）、代理人、使用人その他の従業者（当該法人が連結親法人である場合には、連結子法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者を含む。第 163 条第 1 項（両罰規定）において同じ。）でその違反行為をした者は、十年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。
（下線筆者）

議申立て又は審査請求をするに当たり、虚偽の事実を主張してその主張するところにより正当な国税の納付義務を過少ならしめたとき、(5)税務職員の調査上の質問又は検査に際し虚偽の陳述をしたり、申告期限後に作為した虚偽の事実を呈示したりした場合において、その陳述し主張するところにより正当な国税の納付を過少ならしめたとき等が、これにあたる[113]。最判昭和 48 年 3 月 20 日刑集 27 巻 2 号 138 頁においても、「真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為自体、単なる所得不申告の不作為にとどまるものではなく、『詐欺その他不正の行為』にあたるものと解すべき」と判示しており、「真実の所得を隠ぺい」、「虚偽記載」といった行為があった場合に「偽り（詐欺）その他不正の行為」を認識されるようである。

なお、所得税を逋脱しようと企て、所得を秘匿して確定申告書を提出せず所得税を逋脱した事案（最判昭和 38 年 2 月 12 日税資 42 号 81 頁）においては、「所得税法 69 条 1 項によって『詐偽その他不正の行為』により所得税を免れた行為が処罰されるのは、詐偽その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのであって、たとえ所得税逋脱の意思によってなされた場合においても、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為だけでは、『詐偽その他不正の行為』にあたるものということはできない」と判示し、単純不申告だけでは逋脱罪にあたらないとされる。この点、最判昭和 24 年 7 月 9 日刑集 3 巻 8 号 1213 頁においても「現行法第 69 条第 1 項は詐欺その他不正の行為によって所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのである」とし、詐欺その他不正の行為が積極的に行わなければ単純不申告では逋脱罪にあたらない旨は同旨であろう。

また、税通第 70 条第 4 項の「偽りその他不正の行為」の解釈について判例は、「納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである」（名古屋地判平成 20 年 12 月 11 日判決[114]）とし、その行為を行ったのが納税者であるか否か、あるいは納税者自身においてその認識があるか否かにかかわらず、客観的に「偽りその他不正の行為」によって税額を免れた事実が存在する場合には同項の適用があると解するとして、その「偽りその他不正の行為」を行った主体は問わないとされている。

---

[113] 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）816 頁。福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日税資 89 号 123 頁は「偽計その他工作を行うこと」として、名義の仮装、二重帳簿を作成する等して法定の申告期限内に申告せず、税務署員の調査上の質問に対し虚偽の陳述をしたり、申告期限後に作出した虚偽の事実を呈示したりして、正当に納付すべき税額を過少にしてその差額を免れることを挙げている。また、納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、正当な納税義務を過少にしてその不足税額を免かれる行為、いわゆる過少申告行為についても、それ自体単なる不申告の不作為にとどまるものではなく、偽りの工作的不正行為といえるとして「偽りその他不正の行為」に該当するものと解すべきとされている。

[114] TKC：LEX/DB 文献番号 25471004.

３．重加算税における「隠ぺい・仮装」との差異

「偽りその他不正の行為」に類似した言葉として税通第 68 条（重加算税）の規定に「隠ぺい・仮装」の概念がある[115]。逋脱罪の構成要件ないし賦課権の除斥期間については「偽りその他不正の行為」の文言が用いられ、重加算税の課税要件については「隠ぺい・仮装」が用いられているが、この差異は判例にどのような影響を及ぼすのだろうか。両者を比較する目的で、二つの判例を挙げる。

最判平成 17 年 1 月 17 日民集 59 巻 1 号 28 頁に「被上告人は，平成 2 年分の所得税について，申告を委任したA税理士の脱税行為によりその税額の一部を免れたものということができる。そうすると，被上告人の同年分の所得税に係る重加算税賦課決定等については同項が適用されることになるから，本件各賦課決定はその除斥期間内にされたものというべきである」旨の判示がある。この判決は、法定申告期限後 6 年後に行われた更正については、つまり税通第 70 条第 4 項の規定の解釈については「偽りその他不正の行為」とは何かということを言及し、適法とするものである。そして、重加算税賦課決定に関する部分については、税理士と納税者の間に意思の疎通が認められないことを理由に、納税者が「隠ぺい・仮装」を認識していないとして、差戻上告審にて重加算税の賦課決定を取り消している。

名古屋地判昭和 46 年 3 月 19 日判決[116]は、「一般に、裁決により原処分が取消された場合の拘束力とは、原処分が当初よりなかったものとみなされ、関係行政庁はこれに拘束されるという意味でしかないところ（略）、裁決により『原告が事実の一部を偽装したとは認めがたいから重加算税賦課決定した原処分は相当でない』として重加算税賦課決定が取消されているのであるから、被告は、再び重加算税賦課決定をし得ないという拘束を受けるにすぎず、更正期間制限についての観点からは何らの拘束を受けるものではない」旨判示する。この判例は、裁決で「隠ぺい・仮装」がないとして重加算税の賦課決定が取り消されても、期間制限の延長の判断にはそれが影響するものでないことを明らかにしているものである。

これらの判例から、税通第 70 条第 4 項の規定の適用と、税通第 68 条に規定する重加算税に関する賦課決定では、その用語の意義を明確に区別し、そこから導き出される規定の適用の有無についても明確に区別されていることが読み取れる。

では、逋脱罪の構成要件ないし賦課権の除斥期間については「偽りその他不正の行為」の文言が用いられ、重加算税の課税要件については「隠ぺい・仮装」が用いられている理

---

[115] 税通第 68 条（重加算税）
第 65 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（同条第 5 項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

[116] TKC：LEX/DB 文献番号 21035550。

由は何なのだろうか。その理由としては、①刑罰にあっては、反社会的、反道徳的行為一般に対して制裁を加えるという要請から、その要件は行為の態様如何を問わない抽象的なものとならざるを得ず、他方、②重加算税にあっては、適正・公平な税務執行を妨げ、課税を免れた行為に対する行政制裁であり、また、行政機関の判断による制裁であるところから、裁量の範囲があまり大きくならないよう、外形的、客観的基準により規定することが必要であることが挙げられる[117]。このような見地からは、賦課権の除斥期間にあっては、重加算税のように行政制裁の基準ではなく、広く一般に不正な行為があれば長期の除斥期間を適用するのであるから、「偽りその他不正の行為」という要件が用いられたのであろう[118]と考えられている。

逋脱罪の構成要件ないし賦課権の除斥期間と重加算税の課税要件については、表現こそ類似しており大部分は共通して適用されるものの、その本質的な趣旨に鑑みれば、具体的事案については勿論のこと、両者が必ずしも互いに折り重なりあうものではないことがうかがえよう。さらに、このような偽りその他不正行為があったときは、同一国税で単純な計算誤り等による通常の過少申告に係るものについても、同時に除斥期間が延長される。すなわち、税通第 70 条第 4 項は偽りその他不正の行為によりその全部又は一部を免れた「国税」についての更正又は決定を問題にしている規定であり、重加算税のように「税額」を問題にしている規定ではないから、通常の過少申告部分を含む当該国税の全体が 7 年の除斥期間に服するものである[119]。

４.「税額を免れる」ことの意義と「故意」の立証の有無について

上記において判例や重加算税規定における「隠ぺい・仮装」との差異を検討し、「偽りその他不正の行為」の意義を確認した。では、「偽りその他不正の行為により税額を免れる」ことの意義はどのように捉えられているのだろうか。判例において、「逋脱の意図を持って」「詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合」とされていることから、「逋脱の意図」や「積極性」があること自体、「税を免れること」を前提としていると解すことも出来よう。ひいては「逋脱の意図」を前提とした判例が多く見受けられるが、この点、国税通則法上の期間制限の延長においては、最近の判決ではそれが軽視されている、という批判がある[120]。品川は、「現行の『偽りその他不正の行為によって税を免れる』というのは逋脱犯と同じ用語であって、しかも、『税を免れる』ということは『故意（犯意）』の立証を必要とし、それによって原則として告発・起訴することになるわけであるから、逋脱犯と同じ要件が要求されることになる」旨を指摘する。これに対して、大渕は「更正の除斥期間は法律関係の早期安定という観点から、本来納付すべき税額を徴収することを制限するという規定であるから、『偽りその他不正の行為』という反社会的行為、反道徳的行為を行ったために、

117 武田昌輔監修・前掲注（49）3762 頁。
118 武田昌輔監修・前掲注（49）3762 頁。
119 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）816 頁。
120 品川芳宣・前掲注（79）187 頁参照。

その期間が延長されるとしても、そのことは課税手続き上の問題であり、正当税額を納付するという点で納税者に格別の不利益を与えるというものではない。このような観点からすれば、更正の除斥期間における『偽りその他不正の行為』の概念は、責任主義に立つ逋脱犯の刑事罰の構成要件である故意を絶対的な要件と考える必要はないということが出来る[121]」という考えを採る。規定の解釈を採るか立法趣旨を採るかの違いだと考えられるが、租税法律主義の観点に立つならば、多少なりの法整備を期待してもよいのではないか、と個人的には考えられる。

第４章　時効制度の存在意義

第１節．民法における時効制度との比較

１．民法と租税法の位置付け

民法は、私人間の法律関係のルールを定めた私法の一般法である[122]。これに対し、租税法は、納税・課税・徴税等を通じて形成される国家と私人との法律関係を規制する公法に分類される。租税は、私人の各種の経済活動を対象として賦課・徴収されるが、これらの経済活動は、第一次的には民法や会社法を中心とする私的取引によって規律されている[123]。そのため租税法は、程度の差はあれ宿命的に私法に依存する関係にあり、租税法の立法においても、その解釈及び適用においても、私法との関係が絶えず問題になる[124]といわれている。

ところで、徴収権は、その性質上、私法上の金銭債権と同じく納税義務の履行請求権であるが、現行税法上は、単なる請求権に留まらず、納税義務の履行の請求手続が強行規定によって法定され、租税の確実かつ効率的な徴収のために、法律によって自力執行権と優先徴収権を与えられているという特徴を有している[125]。国税は、納税者の総財産について、税徴第 2 章（国税と他の債権との調整）に別段の定めがある場合を除き、全ての公課及びその他の債権（＝私債権）に先だって徴収する[126]。この「先だって徴収する」とは、納税者の財産が「強制換価手続」によって換価された場合において、国税が公課その他の債権と競合したときは、その換価代金から、公課その他の債権に優先して国税を徴収することをいう。国税債権の確保のため、実体的には国税の優先権を定め、手続的には自力執行権を認めているのが国税徴収法である[127]。ただし、国税に与えられた優先権や自力執行権を無制限に認めると一般の経済取引に支障が生じるおそれがあるため、国税債権の確保と私

---

121 大渕博義「譲渡利益の発生を認識しながら申告しなかった場合の重加算税の賦課決定」税経通信 606 号（1989）234 頁。
122 松尾弘・益子良一『新訂 民法と税法の接点―基本法から見直す租税実務』（ぎょうせい、第 4 版、2015）2 頁参照。
123 金子宏・前掲注（1）36 頁。
124 金子宏「租税法と私法」租税法研究 6 号（1978）1 頁。
125 谷口勢津夫・前掲注（20）105 頁参照。
126 税徴第 8 条（国税優先の原則）
国税は、納税者の総財産について、この章に別段の定がある場合を除き、すべての公課その他の債権に先だって徴収する。
127 安藤裕『平成 27 年版 図解 国税徴収法』（一般財団法人 大蔵財務協会、2015）2 頁、25 頁参照。

法秩序の尊重との調整を図ることを目的として、実体面においては国税の優先権を制限し、手続面においては滞納処分に当たっての第三者の権利が保護されている[128]。国税通則法は私法である民法の規定を準用する関係にあるが、国税徴収法については私法と競合する関係にあると考えられる。

２．民法における時効制度

民法において、一定の期間「権利を行使しない」ことによって「権利が消滅」することを規定し、これを消滅時効として定めている[129]。一定の期間一定の意思で事実上或る権利を行使することによって「権利を取得」することを規定した「取得時効」についても、同様に「時効」として定められているが、取得時効については本稿の研究範囲からは除くものとする。

民法上は、時効の利益を受けるかどうかは当事者の自治・選択に委ねられ、当事者の援用がなければ時効による裁判をすることができないとされている（民法第 145 条）[130]。この法律の真意は、消滅時効による義務の免除等を受けるかどうかの選択について、援用権者の意思を尊重することを明言したものと解されている[131]。

時効の中断については、時効の基礎となる事実状態と相容れない一定の事実が生じた場合に、時効の完成を阻止するものであって、中断理由が生ずると既に進行した時効期間はその効力を失い、中断理由が止んだ後再び新たに時効期間が進行する旨規定されている[132]。

３．民法における時効制度との比較

税通第 72 条・第 73 条、関税法第 14 条の 2、地方税法第 18 条・第 18 条の 2 の規定などは、国税・地方税についての納税義務の時効による消滅に関する規定である。これらの規定は、国税・地方税についての時効の制度に関して、すべての事柄について定められているものではなく、法律に別段の定めがある場合のほかは、民法の消滅時効の規定が準用されるという前提で定められている（税通第 72 条第 3 項、関税法第 14 条の 2 第 3 項、地方税法第 18 条第 3 項）[133]。民法における時効制度と国税における時効制度との大きな相違点は、その援用及び利益の放棄の有無にあるといってよいだろう。時効の絶対的効力について、国税に関しては援用を要せず、時効完成後における利益の放棄が出来ないこと、民事の債権においてはその援用が必要とされ、時効完成後その利益を放棄することが出来ることは前述したとおりである。

国税の徴収権の消滅時効については民法の中断事由を準用しているほか、国税特有の中

128 安藤裕・前掲注（127）4 頁参照。
129 川島武宜『民法総則』（有斐閣、1965）427 頁参照。
130 小林敬和「時効完成後の固定資産税過誤納金返還の適否―「要綱」に基づく返還は妥当か―」税法 549 号（2003）69 頁参照。
131 苅米裕「時効を起因とする所得と財産の取得認定と課税問題」税法 569 号（2013）32 頁参照。
132 民法第 157 条。田中二郎・前掲注（53）257 頁参照。
133 新井隆一・前掲注（4）9 頁。

断事由を設けており、この点は停止に関しても同様である。国税特有の中断事由及び停止事由は前掲したため、民法における規定を一覧にすると下記のようになる。

＜民法における中断及び停止＞

時効の中断	請求	「請求」とは、裁判上の請求（民法 149)、支払督促（民法 150)、和解のためにする呼び出し（民法 151)、任意出頭（民法 151)、破産手続参加（民法 152）及び催告（民法 153）をいう。（注１）
	差押え、仮差押え及び仮処分	差押えによる中断の効力は、差押手続が終了するまで継続する。差押えが取り消されたときは、中断の効力は生じない（民法 154)。（注２）
	承認	国税の場合、所得税等の期限後申告、修正申告、税金の一部納付、納期限後の納税の猶予の申請、延納条件変更の申請、納付委託の申出等国税の納付義務の存在を認識して行ったと認められる行為がこれに該当する。また、納付しょうようは、催告として時効中断の効力を有することから、しょうようをした時に中断するが、6 月以内に差押え又は交付要求をしなければならない（民法 153)。催告のみを繰り返し行っても中断の効果はない。
時効の停止	民法では、時効の完成時に事故があり権利者が中断措置をすることが出来なかった時は、時効の完成が猶予される（民法 158 等)。（注３）	

（注１）課税処分の取消訴訟に対する税務署長の応訴行為も裁判上の請求の一態様で、時効の中断の効力がある（最判昭和 43 年 6 月 27 日民集 22 巻 6 号 1379 頁）とされるが、この判例については第５章にて取り上げる。

（注２）差押えのため捜索処分を実施したが、差し押さえるべき財産がなく差押えが出来なかった場合でも、その捜索に着手した時に時効の中断の効力が生ずる（名古屋地判昭和 42 年 1 月 31 日訴月 13 巻 4 号 491 頁)。

（注３）この規定は、国税の徴収権の時効についても準用される（税通第 72 条第 3 項）[134]。

なお、時効の停止制度のうち税法上の特別の定めによるものは、民法上の停止のように時効完成に接近したときにおいてその完成を妨げる制度と異なり、時効進行の中途においてその進行を猶予するものである。その事由が消滅した場合には、事由発生時までの時効期間の効力が維持され、その残余の時効期間のみが進行することとなる[135]。

また、脱税の場合の時効の不進行については、もとは民法上の制度であったものを脱税の場合にも採用することとしたものである。民法上の消滅時効は、一般的には「権利を行使することを得る時より進行する」こととして、債権者の知、不知と関係がなく進行する

[134] 黒坂昭一ほか・前掲注（27）340、341 頁。
[135] 田中二郎・前掲注（53）258 頁参照。

こととされ、債権者が不知の場合にも消滅時効が進行するとすれば不公平となるような場合については、別途、消滅時効の始期の特例が設けられていた。この制度を脱税の場合にも採用し、納税者は、税務当局に事実が知られないよう仮装、隠ぺいして課税要件の把握を妨げているのであるから、それを発見するまでは時効は進行しないこととされたのである[136]。もっとも、①税務職員には強力な質問検査権が付与されているのであるから、納税者が税務当局に事実が知られないように偽りその他不正の行為をしていても、時効が進行しないのはおかしいという問題があり、また、②この構成によるときは、税務署長が更正決定等をするまで時効は進行しないので、脱税分に係る期限後申告書や修正申告書の提出は、7年に限定されず、未来永劫いつまでも可能となって、長期間継続した事実状態による法律関係の安定という時効制度の趣旨にもとるのではないか、という問題がある[137]。そこで、この二つの問題に対処するため、脱税の場合の徴収権の消滅時効は、「脱税に係る更正、決定等の時」の前であっても、「法定納期限から2年を経過する日」が到来すれば、その日の翌日から進行することとされたのである[138]。

民法上類似の制度は、「時効の始期の特例」として規定されているが、国税通則法上は「時効の停止」の制度とされている。国税通則法上は、賦課権の除斥期間の始期と徴収権の消滅時効の起算日は通常同一となる（法定納期限となる）。これに対し民法上は、除斥期間の始期は損害賠償請求権に係る「行為の時」や相続回復請求権に係る「相続開始の時」であり、消滅時効の起算日は「権利を行使することができる時[139]」であり、その具体的な適用の結果として、例えば損害賠償請求権については「損害及び加害者を知った時[140]」としている[141]。民法上は、被害者の加害者に対する請求権の行使という同一の行為が除斥期間と消滅時効とにかかるので、除斥期間は行為のときに始まり、消滅時効は知ったときから始まるという法律構成が採用出来る。しかし税法上は、除斥期間は税務署長の賦課権をしばり、消滅時効は徴収権（納税者が提出した申告書の受理等も含む）をしばるという異なった面があり、しかも、両者が同一時期に始まって同一時期に終了する必要性があったので、上述のような構成を採ることとされた[142]。

第2節　民法との制度比較を通した時効制度の存在理由

1．民法における時効制度の存在理由

民法上、時効の存在理由として挙げられるのは、次のものである[143]。

(1)一定の事実状態が永続する場合には、社会は、これを正当なものと信頼し、それを基礎として、種々の法律関係を築き上げる。これを覆すことは、その上に築き上げられた法律

136 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）855頁。
137 武田昌輔監修・前掲注（49）3893頁。
138 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）856頁。
139 民法第166条。
140 民法第724条。
141 武田昌輔監修・前掲注（49）3894頁参照。
142 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）857頁。
143 水野忠恒・前掲注（56）19、20頁参照。

関係をことごとく崩すことになる。そこで、法律関係の安定のために、一定の期間継続した事実状態は、そのままこれを法律関係とし、覆さないことが適当であるとするのである。
(2)永続した事実関係が、果たして正当な法律関係に合致するかどうかということを確実な証拠によって判断することは、極めて困難である。永続した事実関係をそのまま正当なものとみなすことは、おそらくは、かえって真実に適する蓋然性があるとされる。
(3)二次的には、権利の上に眠る者は保護されないという趣旨がある。消滅時効には、特にこの趣旨が強いとされている。

しかし川島はこのような「存在理由」について理論的実益に乏しいとし、なぜなら民法の消滅時効に関する規定は、その法的処理ないし法的構成から次の二つの異質的な諸制度が含まれているからと言及する[144]。
(1)請求権の期間制限　裁判所における請求権の行使を一定の期間内に限定するものであり、請求権時効と呼ぶ。
(2)財産権そのものの消滅　一定期間行使されない他物権を消滅させることを目的とするものであり、不行使時効と呼ぶ。

これらすべてに共通した「存在理由」を述べることは、過度の抽象化によって内容空虚なものとなり、また過度の抽象化を避けようとするならば、共通の「存在理由」としてあげ得るものはあまり有意義なものではなくなることを理由としている。そして、これら諸種の時効制度に共通なものとしてはその「存在理由」ではなく、法的処理の技術（法的構成）のみが重要なものとして挙げられるべきである旨言及する。上述したような時効制度の存在理由のうち、長期間の経過によって立証が困難となるという点のみが現代法の消滅時効制度の要点に関するとしたうえで、現代の請求権時効においては、請求権の相手方を権利不存在の立証の困難から救済するという点にその最も主要な本来の機能ないし目的があるとするのである[145]。

２．民法と租税法との存在理由の比較

国税通則法等に規定された時効（及び期間制限）についても、上述した民法の規定に関する考え方に類似したものとして、「時効制度による法的処理のみをみれば足りる」という見解がある[146]。川島が述べた民法上の時効の意義は上述したとおりであるが、そもそも民法における時効制度とは裁判を基礎にした制度であるので、租税法における行政庁の権限行使が裁判を前提としていないということは、租税法上の時効制度が基本的に民法上の時効制度とは性質を異にするとの考え方もありえよう[147]。川島は唯一時効制度の存在理由について「長期間の経過により立証が困難になること」を挙げているが、納税義務の消滅に

[144] 川島武宜・前掲注（129）428～430頁参照。「時効」というくくりで見れば取得時効も含まれているが、ここでは除いて論述する。
[145] 川島武宜・前掲注（129）431～432頁参照。
[146] 水野忠恒・前掲注（56）20頁。
[147] 水野忠恒・前掲注（56）21頁。

当てはめた場合には妥当しない[148]。そのうえで「結局、租税法上の時効とは、権利関係を速やかに確定することにその意義があるのであり、そのための技術にすぎないとすべきである」[149]と水野は指摘している。

田中は「時効制度は、真実の法律関係の如何を問わず、永続した事実状態を尊重し、これを法律上に保護することによって法律生活の安定を図ることを趣旨とする。この趣旨は、私法におけると公法におけるとを問わず、妥当する」[150]として、私法における時効の趣旨と公法における時効の趣旨とを同様に考える。しかし、公法上の時効は権利の絶対的消滅原因であり、民法の時効と異なり、当事者の援用を条件としないということも述べているところである[151]。援用については水野も論じており、「時効の援用に関する民法との相違については、権利関係をすみやかに確定するためには当事者の意思によらせるべきではないという立法技術的な問題と解すればよい」旨言及している。その制度趣旨や意義における相違を根拠として、租税法における時効と民法における時効との差異を見出すことが出来ると考えられよう。

３．小括

上記のように見てくると、租税法における徴収権の消滅時効は、民法における時効制度を準用しながらもその存在理由については本質的な違いがあると考えられる。制度自体を準用しているために同視しがちであるが、公法と私法の差異に起因してか、その趣旨や意義、存在理由については大きな差異があると考える。

第３節　納税申告と期間制限

１．問題提起

申告期限内に申告をすべきことは納税者に課された税法上の義務である[152]。しかし、一旦法定申告期限を過ぎると、税務官庁はいつでも更正又は決定をすることが出来るのであり、税法上も通常は期限後申告や修正申告をすることを納税者に義務付けてはいない[153]。この場合に、納税申告をいつまで出来るかという問題がある。

２．徴収権の消滅時効からの説明

前述した問題につき、法定納期限から 5 年（移転価格税制に係る法人税の場合は 6 年、贈与税については 6 年、脱税の場合は 7 年、国外転出等特例の適用がある場合には 7 年）を経過すれば、納税者は納税申告書を提出することが出来ず、また税務官庁もこれを受理

148 「事実、国の金銭債権には民法上の債権よりも短期の時効期間が定められているのであり、立証の困難ということはあてはまらないのである」。水野忠恒・前掲注（56）21、22 頁。
149 水野忠恒・前掲注（56）22 頁。
150 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）241 頁。
151 田中二郎・前掲注（150）242 頁参照。
152 税制調査会・前掲注（24）39 頁。
153 税通第 18 条、19 条に期限後申告及び修正申告の規定が置かれているが、いずれも「納税申告書を提出することができる」と定められている。

すべきではないと解される[154]とする見解がある。

この理由の一つ目としては、納付すべき税額を増加させる修正申告及び納付すべき税額を記載する期限後申告で法定納期限後 5 年又は 7 年経過日後にされたものについては、国税の徴収権の消滅時効[155]が絶対的効力を持つとされること及び時効の中断が納税申告や更正決定等に係る部分の国税についてのみ効力を生ずるところから 5 年ないし 7 年経過後に自発的にされる納税申告に係る部分の国税についてはそれまでの間に時効の中断ということが考えられず、結局法定納期限[156]から 5 年ないし 7 年を経過してしまうと、それについての徴収権が絶対的に消滅することになり、納税申告書の提出はなんらの利益を持たないこととなると考えられるためである[157]。「国税の徴収権」とは一般的には、既に確定した租税債務の履行として納付された税額を収納し、その履行を請求し、又は収納を図るための諸手続を遂行出来る権利をいうのであって、この権利が時効により消滅すれば、もはや、納税者の自発的な納付も収納することが出来ないのであり、その後の納付は、過誤納となる[158]。この点は時効の絶対的効力に即して述べたところである。そして二つ目の理由としては、還付請求申告書についても還付請求権の消滅時効が 5 年であり、なおかつ絶対的効力を有することから、事情として同一である。

３．賦課権の除斥期間からの説明

大島は「通則法第 18 条、第 19 条[159]でもって期限後申告及び修正申告についての期間制限が規定されていると解する」とし、賦課権の除斥期間からその理由を述べる。すなわち、税通第 18 条、第 19 条は、それぞれ決定又は更正があるまでは期限後申告及び修正申告が

---

154 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）825 頁参照。

155 移転価格税制に係る法人税及び贈与税については 1 年、脱税の場合及び国外転出等特例の適用がある場合には 2 年の時効不進行の期間がある。

156 地価税、酒税及び石油ガス税を除き、法定申告期限と完全に一致する。

157 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）825、826 頁。

158 武田昌輔監修・前掲注（49）3849 頁。

159 税通第 18 条（期限後申告）

期限内申告書を提出すべきであった者（所得税法第 123 条第 1 項（確定損失申告）、第 125 条第 3 項（年の中途で死亡した場合の確定損失申告）又は第 127 条第 3 項（年の中途で出国をする場合の確定損失申告）（これらの規定を同法第 166 条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）の規定による申告書を提出することができる者でその提出期限内に当該申告書を提出しなかったもの及びこれらの者の相続人その他これらの者の財産に属する権利義務を包括して承継した者（法人が分割をした場合にあっては、第 7 条の 2 第 4 項（信託に係る国税の納付義務の承継）の規定により当該分割をした法人の国税を納める義務を承継した法人に限る。）を含む。）は、その提出期限後においても、第 25 条（決定）の規定による決定があるまでは、納税申告書を税務署長に提出することができる。

税通第 19 条（修正申告）

納税申告書を提出した者（その相続人その他当該提出した者の財産に属する権利義務を包括して承継した者（法人が分割をした場合にあっては、第 7 条の 2 第 4 項（信託に係る国税の納付義務の承継）の規定により当該分割をした法人の国税を納める義務を承継した法人に限る。）を含む。以下第 23 条第 1 項及び第 2 項（更正の請求）において同じ。）は、次の各号のいずれかに該当する場合には、その申告について第 24 条（更正）の規定による更正があるまでは、その申告に係る課税標準等（第 2 条第 6 号イからハまで（定義）に掲げる事項をいう。以下同じ。）又は税額等（同号ニからヘまでに掲げる事項をいう。以下同じ。）を修正する納税申告書を税務署長に提出することができる。

一　先の納税申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に不足額があるとき。

二　先の納税申告書に記載した純損失等の金額が過大であるとき。

三　先の納税申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過大であるとき。

四　先の納税申告書に当該申告書の提出により納付すべき税額を記載しなかった場合において、その納付すべき税額があるとき。

出来る旨定めているのであるから、その類推解釈として更正又は決定が除斥期間経過によって不可能になれば、期限後申告も修正申告も出来ないと解している[160]。

４．納税者の立場からの説明

税額の確定手続の面から考えた際、税務署長等による更正決定等の税額の確定は税務署長等の権限で行われるが、修正申告や期限後申告に関しては、納税者が修正申告書を提出し、又は期限後申告書を提出することによって、納税者自らが自分の税額を確定することが出来ると見る立場もある[161]。この見地からすれば、更正決定の期間制限が 5 年であるから修正申告又は期限後申告の期限が 5 年ということはなく、納税者がその 5 年を過ぎても修正申告等によって税額を確定して納付することも考えられるとされるのである。

５．小括

上述した三つの見方について、いずれも妥当すると考えられる。しかし、納税者の立場からの見解については、納税者が自ら修正申告等を無期限に出来るからといって税務官庁が無期限にそれを受け入れることを可能とするわけではないだろう。その上で期間制限を考えた際、賦課権の除斥期間によるのか徴収権の消滅時効によるのかは、いずれの立場によっても期間は同じとなることに鑑みれば、大きく乖離しないと考えられる。

東京地判平成 27 年 6 月 30 日判決[162]において「義務的修正申告ではない一般の修正申告（以下「修正申告」といい、義務的修正申告と併せて「義務的修正申告等」という。）についても、国税の徴収権の消滅時効が絶対的効力を持つとされていることなどから、法定納期限から 5 年を経過すると、修正申告を含む納税申告をすることができなくなる」旨の判示がされていることに着目したい。過去の判例においてこのような判示がされていることに鑑みても、徴収権の消滅時効から修正申告等のその期間制限を追っていくのが、制度的に一番馴染むのかもしれない。ここに時効制度の存在意義を見出すことが出来ると考える。

第 5 章　判例研究を通した時効制度の問題点

第 1 節　国税徴収権の消滅時効の中断と民法第 153 条の準用の有無

この節においては、最判昭和 43 年 6 月 27 日民集 22 巻 6 号 1379 頁の判例を取り上げ、検討を行おうとするものである。なお、本章における下線は筆者によるものである。

上告人（控訴人、被告）：神戸税務署長
被上告人（被控訴人、原告）：納税者

160 大島恒彦・前掲注（61）14 頁。
161 品川芳宣・前掲注（79）190 頁参照。
162 TKC：LEX/DB 文献番号 25530377。

１．事案の概要

原告は、昭和 24 年度分所得税に関する加算税・徴収税・利子税・延滞加算税を滞納したため、被告は、催告書を発した上で、滞納処分として、原告名義の電話加入権を差し押さえた。これに対し原告は、被告の加算税等の徴収権は、会計法第 30 条により、5 年の消滅時効にかかっていると主張し、差押処分の取消訴訟を提起した。第 1 審（神戸地判昭和 37 年 10 月 2 日行集 13 巻 10 号 1745 頁）、第 2 審（大阪高判昭和 39 年 7 月 7 日行集 15 巻 7 号 1307 頁）ともに原告（被控訴人）が勝訴したため、被告（控訴人）が上告した。最高裁において破棄差戻しとなったため、差戻控訴審（大阪高判昭和 45 年 4 月 17 日訴月 16 巻 6 号 665 頁）の内容を中心に検討を行う。なお、差戻控訴審における被告の主張及び判示で不足すると思われる部分については、最高裁判決におけるそれを引用している。

２．前提事実

昭和 25 年 2 月 22 日　被告が原告に対し、原告の昭和 24 年度の所得税を 104,250 円、従って、既納額との差額は 600 円の過納分を差し引いて 88,650 円と更正した旨通知し、これに追徴税 22,250 円、昭和 25 年 2 月 1 日から昭和 25 年 3 月 11 日までの加算税 1,780 円を加えたものを昭和 25 年 3 月 22 日までに納付すべき旨の告知書を発した。

昭和 25 年 3 月 31 日　被告が原告に対し、上記各税を昭和 25 年 4 月 14 日までに納付すべき旨の督促状を発した。

昭和 26 年 2 月 24 日　原告が、被告の原告に対する昭和 24 年度所得税の更正決定を不服として、その取消を求める行政訴訟を提起、被告がこれに応訴した。

昭和 29 年 2 月 23 日　原告が被告に対し上記更正決定に伴う本税未納額 88,650 円を納付した。

昭和 31 年 9 月 8 日　上記訴訟が原告の敗訴をもって確定した。

昭和 34 年 2 月 9 日　被告が原告に対し、本税に対する加算税等合計 38,810 円を支払うよう催告の書面を発した。

昭和 34 年 2 月 11 日　上記催告書面が原告に到達した。

昭和 34 年 5 月 11 日　原告が上記催告に応じなかったため、被告は滞納処分として原告の日本電信電話公社元町局 5238 番の電話加入権を差し押さえた。

３．主たる争点

（1）課税処分取消訴訟の応訴が時効中断事由となるか。

（2）本税の納付が加算税の時効中断事由となるか。

（3）催告が時効中断事由となるか。

４．控訴人の主張（本節１項における被告）

（１）争点１について（差戻控訴審における主張を引用）

原審は、租税債権は法律上公定力や自力執行権を有していて裁判によってその請求をなす必要はないから、その賦課処分の抗告訴訟に被告が応訴することは、租税債権の時効を中断する効力はないとしているが、租税法律関係の本質は、命令強制の権力関係によるものというより税法に基づいて発生する対等な債権債務関係であって、私法上の債権に近いものであり、原告の提起した昭和 24 年度所得税更正決定取消訴訟は、原告敗訴となって昭和 31 年 9 月 8 日確定し、その取消請求の理由のないことが明らかになったが、その手続、主張立証責任は、通常の民事訴訟と同じに行われ、その性質は民事訴訟法上の請求異議訴訟に類似している。行政処分の取消請求訴訟も請求異議訴訟も執行力を有する債務名義の執行力の排除を求めるものであり、裁判所の執行停止決定がない限り執行の可能な点に於いて類似し、これに加うるに租税関係にも能う限り私法上の性質を適用乃至準用せんとする立場から見れば、請求異議訴訟に於ける債権者の原告の請求棄却を求める趣旨の応訴は時効中断の効力が生ずるとした昭和 17 年 1 月 28 日の大審院判例は、この場合も同様に認められるべきである。被告は、原告が提起した前記所得税更正決定取消請求訴訟に対し、昭和 26 年 4 月 17 日更正決定は適法であるとして、請求棄却の判決を求め、右の原告の請求を棄却する判決が昭和 31 年 9 月 8 日に確定したのであるから、この期間中原告主張の消滅時効は中断しているというべきである。

次に、所得税に関する加算税、追徴税、利子税、延滞加算税（以下加算税等という。）は、基本たる具体的な所得税の納付義務の発生、存在を基礎として当然に発生付加されるもので、本税の内容の拡大したものという性質を有し、本税納付の遅滞が続く限り必然的に本税に加算されて一体となり、その納付は本税と同一の期限に服すべきものである。従って、前記取消請求訴訟に於いて被告が請求棄却の判決を求めたことが本税の徴収権について時効中断の効力がある以上それは当然これら加算税等についても不可分に及ぶものといわねばならない。原審は、本税に関する更正処分の適否と加算税等の徴収権とは無関係であって、本税についての更正処分取消の行政訴訟に於いて被告がこれを争って請求棄却の判決を求めたからといって加算税等の徴収についてこれを裁判上行使したものとは認められないといっているが、両者は一体であるから、本税についての時効中断の効力は、本税に付加される加算税等についても及ぶものと解すべきである。

税法上本税と加算税等が一体とされる根拠は、次のとおりである。

（ⅰ）国税通則法 60 条 3 項は、加算税等はその計算の基礎となる本税に合せて納付すべきことになっていること。

（ⅱ）右同法 62 条 2 項（旧徴収法 9 条 8 項）は、国税の収納にあたっては、「納税者の利益を考慮し延滞加算税、又は利子税に優先して本税に充当すべき」旨規定し、民法 491 条の利息優先とは逆になっている。又私債権における利息の支払は、元本債務の承認であるとされているが、租税債権についてはこれとは逆に本税の申告、納付は延滞加算税と利子

税債務の承認と考えて、その時効が中断されるものとしている（国税通則法 73 条 4 項)。
（iii）国税徴収法 2 条 5 項によると、加算税等の納期限は、基礎となる本税の納期限を以て、その納期限とみなしている。
（iv）国税につき滞納処分による差押を行う場合、利子税、延滞加算税は、数額が未確定であっても、差押後累積するものを含め、本税とともに差押債権となり、差押後公売までに成立する利子税、延滞加算税が本税とともに公売代金から弁済を受けることになっている。これは利子税、延滞加算税が本税の徴収と運命を共にすべきものと解されていることからくるものであって、いわゆる「日々発生説」によっては、このような取扱いは不可能である。
仮に、加算税、追徴税は、本税とは別個の賦課徴収手続を要するので本税との一体性を主張できないものがあるとしても、利子税、延滞加算税については、別個の手続を要せずして成立確定するものであるから、本税と一体をなし運命を共にすると解するのが相当である。

（2）争点 2 について（差戻控訴審における主張を引用）
原審は、原告は被告に対し甲四号証を以て加算税等の徴収権の存在を争う旨意思表示したものと認定し、これを以て加算税等については時効中断の効力を生じないものと認めるべき特段の事情に当るとしているが、原告は、昭和 29 年 2 月 11 日付書面を以て被告に対し、原告は、所得税の更正処分取消請求の行政訴訟の第一審で敗訴し控訴したこと、第二審での勝訴を確信するが再び敗訴すれば上告して争うこと、右訴訟が原告の勝訴に確定せば、それ以前に納付した税金の還付手続の煩を避けられないから、訴訟終結まで納税を猶予せられたいこと、もし右訴訟が原告の敗訴に確定した場合は所得税の本税のみを即時納付する、この場合加算税等は上告審の判決言渡時を起点としてのみ発生し、それ以前の期間についての加算税等の納付義務はないと思料するが如何、という照会をなして来たので、被告は、同年 2 月 17 日付の第二回納税催告書なる書面を以て、右の徴収猶予はできない旨回答し、併せて本税、加算税の完納を催告し、その書面は同月 20 日までには原告に到達した。ところが原告は、同月 20 日被告に、所得税の本税は同月 23 日までに納付する、前記更正処分取消訴訟が原告の勝訴に帰した場合被告に対し訴訟費用の償還を求めるのは勿論損害賠償請求の訴をも提起する、加算税等は上告審の判決以後に発生するものと解されるから納付しない旨の書面を寄越し、同月 23 日本税を納付した。以上の経過によれば、原告が甲四号証によって主張する加算税等不納付の理由は、未だ必ずしも原告が自己の解釈に基づき被告に対し、加算税等の納付義務がない旨の確信を表明した程のものでなく、照会に応じて被告の見解が原告の解釈と一致するならば、上告審判決以前の分については加算税等納付の義務がないことを確定的理由として援用するという意思を表明したに過ぎないと解するのが相当である。而して、被告は原告の見解の採り得ないことを明らかにし、かつ加算税等の納付を催告したのであるから、原告は、これによって自分の見解が失当であ

ることを認識し、同年 2 月 23 日本税を納付したのであるから、その本税納付行為は、原告が加算税等の納付義務を承認しこれを表示したものと解するのが相当であって、これは原審のいう特段の反対事情の存する場合には該当しない。

（3）争点 3 について（最高裁における主張を引用）

原判決には会計法第 31 条、同第 32 条、旧国税徴収法（昭和 34 年 4 月 20 日法律第 147 号施行前のもの）第 9 条、民法第 153 条の解釈を誤った違法があり判決に影響を及ぼすこと明らかであるから破棄されるべきである。

原判決は「具体額納付の義務として確定されている税額に関し（納税義務者による現実の納付履行を欲する権利者たる政府の意思通知）という意味における（催告）もしくは（請求）に値する行為としては、督促があるのみと解するのが相当であって……租税法律関係につき、納税催告という行為が私法上の債権関係において 6 ケ月間裁判上の請求をする期間を延長する効力を有する裁判外の催告と全く同様の効果を有するものと解することはできない」と判示され、その根拠を①会計法第 31 条、同第 32 条、旧国税徴収法第 9 条の文理解釈②旧国税徴収法において督促以外に催告を認める規定の見当らぬこと、③租税法律関係の優越性、租税徴収権の自力執行力等により催告を認める実益はないこと等を判示されている。しかし、右判示は租税法律関係の本質、会計法、旧国税徴収法の通説的解釈より判断して承服できないものである。

（ｉ）租税法律関係の本質は命令強制権力服従の不平等関係というよりも、むしろ直接税法に基づき発生する対等間の債権債務関係と解するのが相当であることは前述の通りで、性質の許す限り私法上の債権と同一の取扱をなすのを相当とする。昭和 34 年当時施行せられていた会計法（以下単に会計法という）第 31 条第 2 項は、「金銭の給付を目的とする国の権利について消滅時効の中断、停止その他の事項に関し適用すべき他の法律の規定のない時は民法の規定を準用する」と規定せられており、租税法律関係においても民法第 153 条の規定の準用を拒むべき特別の規定はないので同条の規定が準用せられるものといわねばならない。

右準用は判例上も、たとえば福岡高裁昭和 30 年 3 月 4 日判決等で確認せられており、行政実例上も国税庁昭和 30 年 12 月制定国税徴収法逐条通達（第 2 章徴収第 6 条関係納税の告知〔19〕8）において「納付のしようようをする催告については民法第 153 条の規定により催告の後 6 ヶ月以内に差押又は交付要求のあった場合には、当該催告にかかる税額については、当該催告が納税者に到達した時（租税債権の消滅時効は中断される）」旨規定し、今日に至るまで右同旨の解釈で何等の疑いもなく実施され、いわゆる「納付しようよう」等の支払催告は法律上私法上の債権の履行催告と全く同様に民法第 153 条の効果を認め得るものとして処理されてきたのであり、学説上も容認されていたのである。

（ⅱ）原判決は、会計法第 31 条の規定の外「当時履行されていた国税徴収法はその第 9 条において滞納国税に関する督促の手続を規定しているのであって、右国税徴収法所定の督

促が民法第 153 条にいう（催告）に該当する租税徴収権者の行為であることは同法の規定の趣旨に照らして明白であるところ、一方会計法第 32 条は（法令の規定により国がなす納入の告知は民法第 153 条の規定にかかわらず時効中断の効力を有する。）旨規定し、前記督促の手続が右にいう（法令の規定により国がなす納入の告知）に該当するものと解すべきことは明らかであるから、国税徴収権の消滅時効に関し国税徴収法に基づく督促手続が行なわれる限りにおいては民法第 153 条の準用は排除される」旨判示し、結局「国税徴収法が明文の規定をもって、租税徴収手続の一環をなす制度として定める督促につき、会計法第 32 条をもって独立して当該具体額納税徴収権の消滅時効の中断の効力を付与し」ているから民法第 153 条の特則を定めたものとして論旨を展開されるのである。

しかし、旧国税徴収法第 9 条第 12 項では「第 1 項による督促は民法第 153 条の規定に拘らず時効中断の効力を有す」と規定しているので、同条の督促が時効中断の効力を有するのは会計法第 31 条の規定によるものとは解されない。そうして同条所定の督促が納付遅滞に対する催告として、一面において民法第 153 条所定の「催告」の性質を有することは疑いないとしても、民法上の「催告」と全く同様の意味のみを有するものではない。すなわち、旧国税徴収法第 10 条第 1 号では「納税者督促を受けその指定の期限までに税金を完納せざるとき」は納税者の財産を差押えるべき旨規定され、督促は財産差押の前提要件として私法上の強制執行における債務名義の送達の意義を有するし、同法第 9 条第 3 項では、「第 1 項に依り督促を為したる場合に於て督促状の指定の期限までに税金を完納せざるときは、督促状の指定の期限の翌日より税金納付の日までの日数に応じ滞納税額 100 円に付 1 日 3 銭の割合を乗じ計算したる金額に相当する延滞加算税額を当該滞納税額の属する税目の国税として滞納税額に加算して徴収す」る旨規定して、延滞加算税の賦課要件としての意義をも有し、そのため督促は必ず定められた「督促状により」「期日を指定」する等の要式行為とされ、口頭その他便宜の方法によって行われた場合は同条所定の督促の効力を有しない（行判大正 7 年 6 月 3 日判決）とされていたのである。従って、旧国税徴収法所定の督促の外に、民法第 153 条所定の効果を備える「納税義務者に現実の納付履行を欲する政府の意思通知」の意味を有する「納付しようよう」も別に存在するものといわなければならない。

（iii）原判決は、「前記督促の外に、なお民法第 153 条にいう（催告）という私法上の債権債務関係におけると同一の法的意味をもった行為が」「可能であるとすれば、国はそれ自体で直ちに租税徴収権の消滅時効中断の効力を生ずべき催告と、爾後 6 ケ月内に更に格別の手続をすることによって始めて中断の効力を生じ得べき催告との二種の催告行為をなし得ることにな」り、そのようなことは国税徴収法の規定からも会計法第 31 条の解釈からも理解できない旨判示される。

しかし、会計法第 32 条の通説的解釈では、同条所定の「時効中断の効力を有する」ところの「国がなす納入の告知」は、一回限り行いうるもので、二度以上行った場合は、これは単なる催告に過ぎずして 6 ケ月以内に裁判上の請求手続等をすれば時効中断の効力を有

するものとせられてきた（杉村、小熊、谷川著財政、会計、国有財政法コンメンタール 394 頁以下等)。従って通説では、国のなす納入の告知でも、それ自体で直に消滅時効の中断の効力を生ずべき「納入の告知」と爾後 6 ケ月以内に格別の手続をすることによって始めて中断の効力を生ずべき「納入の告知」との二種存することを認めていたのである。

（ⅳ）原判決は、租税法律関係について「納税催告という国の行為の成立を認め……私法上の債権の履行催告と同様に民法第 153 条の効果を認める見解は」「租税法律関係の具体的成立の過程における行政権の優越性、不対等関係を無視し、自力執行力の発動の可能なことを顧慮しないものとして正当とは考えられない」しそのように解釈する「必要を認めることを得ない」旨判示される。

しかし、租税法律関係の成立の過程における優越性、不対等性は首肯するとしても、その成立後の租税の具体額徴収の理想は、納税義務者の任意による納付にあることは疑いなく、また「督促」は納期を過ぎて納税義務を履行しない極めて多数の納税義務者に対して平等に画一一律に行うべきものであるが、滞納処分は現在の滞納者の数、徴税官吏の組織、陣容及びその特質等のため相当長期にわたり逐次戸別的に臨戸処理を行わざるを得ない実情であることは容易に理解できるし、事案によっては早期に滞納処分を行うよりもなお若干の猶予を与えその任意納付を待つを適切とする場合の少なくないことも考えられる。昭和 33 年 12 月 8 日租税徴収制度調査会の租税徴収制度の改正に関する答申においても、「第 4、差押制度」の項に、「督促状を発付してから相当の期間を経過して差押を行う場合は、行政措置として滞納者に対し事前に催告をした後差押を行うこととするのが適当である」旨表示されているのであり、このような場合「納付しようよう」に民法第 153 条の効果を認め、一時時効期間の延長を認める必要、実益のあることは疑いないところと考える。

５．被控訴人の主張（本節１項における原告）

（１）原告の本税納付が加算税等についても時効中断事由となる承認というためには、本税納付に当り加算税等の徴収権の存在を認識し、かつそれを表示したことを要するが、原告が昭和 29 年 2 月 11 日付で被告署長山口新一宛に出した書面は、徴収権の存在を否認しているものであるから承認ではない。被告は、納税催告書に於いて昭和 29 年 2 月 20 日までに本税と付帯金を完納せよと催告したのであり、爾後被告はいつでも滞納処分をなすべき職務権限を有しながら、昭和 34 年 5 月 11 日になって本件差押をなしたもので、それは徴収権が時効によって消滅した後の行為であるから不当である。

（２）原告は、昭和 29 年 2 月 23 日本税を納付したから、その翌日以降の加算税等は存在しない。又同月 24 日以降 5 ケ年の経過により未払加算税等は時効により消滅したから、時効にかからぬ加算税等は、被告の原告に対する加算税等の催告書が到達した昭和 34 年 2 月 11 日より同月 23 日までの 13 日間の分 200 円未満に過ぎない。しかるに、本件差押の基本となった加算税等は 38,810 円であるから、過当な催告で時効中断のための催告としては無効であり、本件差押処分は失当である。

６．差戻控訴審における裁判所の判断

（１）（加算税、追徴税の時効起算日について）

弁論の全趣旨と（証拠省略）によれば、被告は、昭和 25 年 2 月 22 日原告に対し原告の昭和 24 年度の所得税を 104,250 円、従って、既納額との差額は 600 円の過納分を差引いて 88,650 円と更正した旨通知し、これに追徴税 22,250 円、昭和 25 年 2 月 1 日から同年 3 月 22 日までの加算税 1,780 円を加えたものを同年 3 月 22 日までに納付すべき旨の告知書を発し、更に同年 3 月 31 日これらの各税を同年 4 月 14 日までに納入すべき旨の督促状を発したことが認められ、それらの書面は、何れもその後一日又は二日後に原告に到達したものと推認されるので、この追徴税と加算税の納期限は、前記 4 月 14 日まで延長されたのであるから、その消滅時効は、この納期限の翌日たる昭和 25 年 4 月 15 日より進行を開始したというのを相当とする。従って、この起算日をこれ以外の日だとする各主張は採用しない。

（２）（利子税と延滞加算税の時効起算日について）

（証拠省略）によれば、被告は、当時の所得税法（昭和 22 年法律 27 号、同 25 年法律 71 号所得税法の一部改正法 55 条、同法附則 15 項、同 28 年法律 173 号所得税法 46 条ノ 3、同法附則 22 項等）及び昭和 28 年 5 月 28 日の国税庁通達により徴収することになった利子税 10,380 円（これは本来なら昭和 25 年 4 月 1 日から発生するものであるが徴収見合せを指示した前記通達により昭和 28 年 5 月 1 日から、原告が本税 88,650 円を納付した同 29 年 2 月 23 日までの 299 日間につき日歩 4 銭として計算されたもの、但し簡易税額表により少し減額となり 10,380 円となる。）及び当時の国税徴収法 9 条 3、4、5 項（昭和 23 年法律 107 号 18 条、同 25 年法律 69 号により改正されたもの）による延滞加算税 4,400 円（これは前記督促状による指定期限の翌日たる昭和 25 年 4 月 15 日から本税納付の日まで本税に対する日歩四銭を課せらるゝ筈であるが、本税に対する 5%を限度としているため、それを日数に換算すると 125 日となるので、終期は昭和 25 年 8 月 17 日となり、その翌日からは課せられないこととなる。）を前記加算税、追徴税とともに納入するよう、昭和 34 年 2 月 9 日に発し、同月 11 日原告に到達した書面を以て催告したことが認められる。而して利子税も延滞加算税も前記加算税、追徴税と同じく所定の納税を怠った者に対し法律によって課する遅延利息の実質を有し滞納日数に応じて日々発生するものであるから、利子税については前記のとおり昭和 28 年 5 月 1 日から同 29 年 2 月 23 日まで毎日、その日の分が発生し、延滞加算税は、昭和 25 年 4 月 15 日から同年 8 月 17 日まで毎日その日の分が発生し、それらの発生日の各翌日から権利行使が可能であったから、この利子税は、昭和 28 年 5 月 2 日から同 29 年 2 月 24 日まで毎日その前日分が消滅時効の進行を始め、延滞加算税は、昭和 25 年 4 月 16 日から同年 8 月 18 日まで毎日その前日分が消滅時効の進行を始めたというのを相当とする。従って、これに反する各主張は採用しない。被告は、利子税と延滞加算税は、加算税、追徴税と異なり、その賦課について特別の手続を要しないとの理由を以

て本税との一体性を強調しているが、利子税、延滞加算税も本税の不納付を理由に日々発生するもので、その実体は加算税、追徴税と異ならないと解するのが相当であるから、この点に関する被告の主張は採用しない。

（3）（争点1について）

被告は、原告が提起した前記昭和 24 年度の所得税の更正処分を争う行政訴訟に於いて、請求棄却の判決を求め、その判決は昭和31年9月8日被告の勝訴を以て確定終了したから、その間は本税についてのみならず、加算税等についても全部時効は中断したと主張しているが、行政訴訟において被告が応訴し原告の請求を棄却する旨の判決を求めることが時効中断事由となることは、被告主張のとおりであるが、これらの加算税等が所得税本税の未納を原因とする共通点を有するにしても、これらは本税とは別個に発生する独立の税金で別個に納付を命ぜられるもので、両者は不可分一体であると解することはできず、かつ、（証拠省略）によれば、この行政訴訟に於いては専ら本税についての争が訴訟物とされ、加算税等が訴訟物となっていたと認める余地はなく、この行政訴訟に於ける応訴を以て加算税等についても時効の中断事由ありしものという被告の抗弁は採用できない。

（4）（争点2について）

被告は、原告が昭和 29 年 2 月 23 日、更正決定による本税 88,650 円を納付したことを以て、加算税等についても承認があったものであると主張しているが、（証拠省略）によれば、原告は、被告に対し「小生ノ延滞金ニ付テハ二月一一日付貴官ニ対スル小生内容証明郵便記載ノ理由ニヨリ納付シマセヌ、又若シ貴官ガ延滞金ニ付滞納処分ヲサレタ場合ニハ異議ノ訴訟ヲ提起シマス」と加算税等に対する納税義務の存在を否定する見解を明らかにし、原告の認識に於いては本税と加算税等は全く別個のものとしていることが認められるので、本税の納付を以て加算税等についても、これを承認したものとなすことはできず、その他原告の採った態度を以て被告主張のごとく中断事由たる承認なりと解することできない。

被告は、又国税通則法 60 条 3 項が加算税等は、本税と合せて納付すべきものとなっていること、同法 62 条 2 項が、民法の扱いとは逆に納入された税金は先づ本税に充当されて後加算税等に充当されるべきこととなっていること、同法 73 条 4 項が国税徴収権の時効が中断し、又国税が納付された時は延滞税、利子税についても時効が中断すると規定していること（但しこれは本件事案後の昭和 37 年に制定されたものである。）、加算税等の納期限は、本税の納期限と同一とみなされていること国税についての滞納処分を行う場合の差押債権には、利子税、延滞加算税を含み、公売代金からの充当にもそれが含まれること、特に利子税、延滞加算税は、本税と別個の賦課手続を要せずして成立、確定することを以て、本税との一体性を強調しているが、加算税等が本税の存在を前提として発生、累積すること等は全く被告主張のとおりであるとはいえ、それらは被告の方から行う徴収手続についてそういう手続が行われるというに止まるのに比べ、時効中断の事由としての承認は、債務

者の主観とその表明に対する法律効果であるから、両者を一様に取扱うことはできない。消滅時効を完成させないためには自ら執行権をもつ被告の方で法定の手続を履践すれば済むことなのである。尚被告は、国税通則法 73 条 3 項 4 項の各規定が昭和 37 年法律 66 号の制定によって創設されたものでなく、従前よりの行政実例学説等に徴し、それまでの解釈を確認する意味で制定されたに過ぎないと主張しているが、当裁判所は、左様に解釈することは困難と考えるのでこの主張も採用できない。

（5）結論

以上説明のごとく、被告主張の各理由により消滅時効が中断したものとなすことはできず、追徴税と加算税は、5 年後の昭和 30 年 4 月 14 日の経過により、利子税は、昭和 34 年 2 月 23 日の経過によりその全部が、延滞加算税は、昭和 30 年 8 月 17 日の経過によりその全部が消滅時効にかかると見るべきものなるところ、被告は、昭和 34 年 2 月 11 日原告に到達した書面を以て、これら加算税等合計 38,810 円の納入を催告し、それより 6 月内の同年 5 月 11 日原告主張の電話加入権に対し滞納処分として本件の差押えを行ったものであるから、このうち昭和 34 年 2 月 10 日までに時効が完成したものは租税債権が消滅し、滞納処分を行うことはできなかったといわねばならない。ただ利子税のうち前記昭和 29 年 2 月 10 日の翌 11 日から同月 23 日までの 13 日分 352 円（これは前記法律及び昭和 28 年 8 月 7 日政令 166 号により算出された金額）については、被告の催告と滞納処分のため時効の進行が中断され租税債権は消滅せず、被告は、この限度で滞納処分を行うことができるものといわねばならない。

最後に原告は、実体はこの程度の租税債権なのに、被告が尚 38,810 円の加算税等が存在するものとして、原告に対して行った催告は過大であって時効中断のための催告としては無効である旨主張しているので案ずるに、以上説示のごとく加算税等が消滅時効のため結局この程度にしか残らないという解釈は必ずしも容易でないのと、そもそも時効による租税債権の消滅は、元々存在した租税債権が一定の時日の経過に対し法律が特別に与えた法律効果であるから、結果的には過大な催告となっても催告自体を無効とするものとは解しがたいので、原告のこの点に関する主張は採用しない。

従って原告に対する加算税等の徴収権が全部消滅したことを理由とする原判決中のその部分は失当ではあるが、本件滞納処分を取消した原判決は結局正当であるから（民訴法 384 条 2 項）、被告の本件控訴は依然として理由なきものと解さざるを得ない。

7．最高裁判所における争点 3 についての判断

金銭の給付を目的とする国の権利についての消滅時効の中断に関しては、適用すべき他の法律の規定のないときは民法の規定を準用すべきものとする会計法 31 条が、国税徴収権について適用あることはいうまでもない。されば、その徴収につき旧国税徴収法（明治 30 年法律第 21 号）の適用される本件において、徴税機関が未納税額につき納付を催告し、そ

の後 6 箇月内に差押等の手段をとったときは、民法 153 条の準用により、時効の中断を認めざるをえない。旧国税徴収法が未納税額の納付催告の方法として特に督促を設け、これを民法 153 条の規定にかかわらず時効中断の効力を生ずるものと規定したこと（同法 9 条 12 項）から、かかる特則の存する以上、催告による国税徴収権の時効の中断は、右督促の手続によるもの以外には認められず、民法 153 条の準用の余地はないものとする原判決の見解は是認できない。原判決は、租税法律関係の具体的成立過程における行政権の認定判断の優越性、関係当事者の不対等関係、国税徴収権の自力執行性等をあげて、催告による時効の中断については国税は私法上の債権と同様に取り扱わるべきものではなく、またそのように取り扱う必要のないことを理由とする。しかし、旧国税徴収法が徴収手続において督促を定めたのは、未納税額につき強制徴収に移るにあたり、突如強制的手段に出でることなく、一応さらに納期限を定めて催告するのを相当とし、督促をもって滞納処分開始の要件としたからであって（同法 10 条）、徴税機関が督促以外の方法によって納付を催告慫慂することを許さないものではないし、それが徴収手続上では格別な法的意味をもたないものにしても、その催告のあった事実に納付要求の意義を認めて法が時効中断の効力を付与できないものでもない。また国税徴収権が自力執行を可能とするからといって、時効中断について一般私法上の債権よりも課税主体にとって不利益に取り扱わなければならない理由もない。してみれば、本件において上告人が被上告人に対し昭和 34 年 2 月 9 日加算税等の未納額を納付すべき旨の催告書を発し、右書面は同月 11 日被上告人に到達し、その後 6 箇月内である同年 5 月 11 日本件差押処分がなされたという当事者間に争いのない事実について、時効中断を認められないとした原判決は、所論のように、法律の解釈適用を誤ったものといわなければならない。

８．小括

本件は、利子税及び延滞加算税の消滅時効の起算日、加算税等と本税の関係、時効中断事由としての課税処分取消訴訟の応訴及び催告の適否、加算税の時効中断事由としての本税納付の適否を争点として争われたものである。「行政訴訟において被告が応訴し原告の請求を棄却する旨の判決を求めることが時効中断事由となる」「徴税機関が未納税額につき納付を催告し、その後 6 箇月内に差押等の手段をとったときは、民法 153 条の準用により、時効の中断を認めざるをえない」旨判示されており、課税処分取消訴訟の応訴行為及び租税納付の催告に時効中断効力を与えた点について、意義を有していると考えられる。また、利子税及び延滞加算税について、加算税及び追徴税と同様本税の不納付を理由に日々発生するので、本税とは別個に発生する独立の税金と捉え、その時効起算日も別個に進行を開始すると判示された点についても意義を見出せる。

現在では、国税の徴収権の時効に関する規定は国税通則法によって整備されており、租税関係に民法の時効中断事由の準用を認めるか否かは、同法第 72 条第 3 項の解釈に依存することとなる。同項と会計法第 31 条第 2 項の同一性などからして、本判決は現行法のもと

でも妥当すると解されると評釈されている[163]。しかし、「租税法上には民法 153 条の租税法律関係への適用を排除する明文の規定はないが、しかし、現行法は、納税義務の内容を確認する権限（確定権）を租税債権者たる国および地方団体の手に留保し、かつ、納税者が任意に納税義務を履行しない場合は、督促のうえ滞納処分によってその強制的実現を図ることを認めており、それが現行法の予定している租税の徴収の道筋である」と考えられるから、「国または地方団体は、私法上の債権者と同様に催告や裁判上の請求をすることは認められない」と解すべきとして、この判決に批判的な見解もある[164]。

第２節　課税庁の応訴行為の時効中断事由該当性等

１．金沢地判平成 5 年 4 月 16 日行集 44 巻 4・5 号 317 頁

原告：納税者

被告：金沢国税局長

（１）事案の概要

被告が延滞税金 197,200 円を徴収するために、原告の株式会社北陸銀行に対する普通預金債権について平成 3 年 3 月 26 日付けで差押処分（本件差押処分）及び同月 27 日付けで配当処分（本件配当処分）をした。本件は、本件差押処分及び本件配当処分（合わせて、「本件各処分」という。）に後記（２）（ⅱ）の違法事由があるとして、これらの取消しを求めた事案である。

（２）前提事実

（ⅰ）当事者間に争いのない事実

①昭和 60 年 6 月 29 日、その当時原告の所轄庁であった藤沢税務署長は、原告の昭和 59 年分の所得税について、更正及び加算税の賦課決定処分をした（別件課税処分）。

②原告は、別件課税処分により決定された本税及び加算税についてはその納期限である昭和 60 年 7 月 29 日に全額納付し、これにより延滞税額が 197,200 円（本件延滞税）と確定した。

③しかし、原告は、本件延滞税を納付せず、一方で別件課税処分について不服の申立てをし、続いて昭和 62 年 7 月 17 日、鎌倉税務署長を被告として（原告の本件延滞税に係る徴収の所轄庁は、管轄の分割により昭和 61 年 7 月 10 日付けで鎌倉税務署に移行していた。）、横浜地方裁判所に別件課税処分の取消訴訟（別件課税処分取消訴訟）を提起した。

鎌倉税務署長は、右訴訟について、同年 9 月 21 日に応訴し、同訴訟の判決は、平成 3 年 1 月 17 日に確定した。

④平成 3 年 3 月 26 日、被告の担当国税徴収官（原告の本件延滞税に係る徴収の所轄庁は、原告が平成 2 年 4 月 5 日付けで富山県上新川郡大山町に転居したことにより富山税務署に

[163] 木村琢麿「判批」『租税判例百選』（有斐閣、第 6 版、2016）23 頁参照。
[164] 金子宏・前掲注（1）775、776 頁。

なり、更に、国税通則法 43 条 3 項の規定により被告が徴収の引き継ぎを受けた。）は、原告が株式会社北陸銀行に対して有する普通預金債権（上滝支店・口座番号四〇七五七九）1,388,726 円のうち 197,200 円を国税徴収法 62 条に基づいて差し押さえ（本件差押処分）、同日、同法 67 条 1 項に基づき、右債権を取立てて全額現金で受け入れた。
⑤被告は、同月 27 日、右現金 197,200 円の配当のため、国税徴収法 131 条及び 132 条に基づいて配当計算書を作成した上、本件延滞税に配当する処分（本件配当処分）をし、同日、原告宛てその謄本を発送した。
⑥原告は、平成 3 年 5 月 2 日、金沢国税不服審判所に対し、本件各処分について審査請求をしたが、平成 4 年 4 月 23 日、右審査請求を棄却する旨の裁決がなされた。
（ⅱ）主たる争点
原告は、本件各処分については、次の違法事由があるから、取り消されるべきである旨主張し、被告は、これを争い、別件課税処分取消訴訟に対する応訴による時効の中断を主張した。
本件延滞税の徴収権は、原告が本税を納付した昭和 60 年 7 月 29 日から 5 年を経過したことにより、時効消滅した。なお、別件課税処分取消訴訟について鎌倉税務署長が応訴したことは、時効の中断事由に当たらない。

（3）争点に対する裁判所の判断
（ⅰ）前記前提事実によれば、本件延滞税は昭和 60 年 7 月 29 日に確定したものであるから、その徴収権は、同日から 5 年を経過することによって時効消滅することとなる（国税通則法 72 条 1 項）。そして、右消滅時効については、国税通則法に別段の定めがあるものを除いて民法の規定が準用される（同法 72 条 3 項）ところ、前記前提事実及び証拠（乙一）によれば、原告は、本件延滞税を納付せず、別件課税処分について不服の申立てをし、続いて昭和 62 年 7 月 17 日、鎌倉税務署長を被告として横浜地方裁判所に別件課税処分取消訴訟を提起したこと、これに対して同税務署長は、同年 9 月 21 日に原告の請求棄却を求めて応訴したこと、同訴訟については、昭和 63 年 11 月 9 日に原告の請求を棄却する旨の判決の言渡しがあり、同判決は、平成 3 年 1 月 17 日に確定したことが認められる。
（ⅱ）そこで、別件課税処分取消訴訟における被告鎌倉税務署長の応訴行為が「裁判上の請求」（民法 147 条 1 号、同法 149 条）として、本件延滞税徴収権の消滅時効の中断事由になるかどうかについて検討する。
民法 149 条に規定される「裁判上の請求」は、訴えの提起、即ち原告として時効の目的たる権利を訴えによって主張する場合に限らず、被告として右権利の存在を訴訟上主張する場合をも含むものであり、例えば、債務者が提起した債務不存在確認訴訟において債権者が自己の債権を主張して請求棄却の判決を求めて応訴する行為も含まれると解される（大審院昭和 14 年 3 月 22 日判決・大審民集 18 巻 238 ページ、最高裁昭和 43 年 6 月 27 日判決・民集 22 巻 6 号 1379 ページ参照）。けだし、債務不存在確認訴訟において、債権者

が主張するとおりの請求棄却の判決が確定することは、結果的に債権者が提起した債権存在確認訴訟において、原告勝訴の判決が確定するのと同様と考えられ、また権利の上に眠る者を保護しないという時効制度の趣旨に照らせば、右のように解することが妥当と考えられるからである。

右の理を課税処分取消訴訟にあてはめて見ると、同訴訟の訴訟物は課税（更正）処分の違法性の主張であるところ、同処分が一定金額の租税納付義務を決定する処分であることに照らせば、原告は、その処分の効力を否認、即ち同処分によって決定された納税義務の存在を否認する意味でその取消しを求めるものであり、被告が請求棄却の判決を求めるのは、同処分によって決定した納税義務を正当としてその適法性を主張して争うものに外ならず、その実体は、課税（更正）処分の適否という形で租税徴収権の存在が争われるものである。この場合の被告の権利主張は、課税（更正）の無効を理由として提起された租税債務不存在確認訴訟において請求を否定する被告の主張と実質的に異なるところはなく、また前記時効制度の趣旨に照らしても、その応訴行為に時効中断の効力を認めても不合理とはいえない。

そして、国税通則法 73 条 5 項の規定によれば、本税の徴収権の時効が中断したときは、当然にその延滞税の徴収権についても時効が中断するから、課税（更正）処分の取消訴訟に被告が応訴することは、延滞税についての時効中断の効果をも有するというべきである。

そうすると、鎌倉税務署長が別件課税処分取消訴訟に応訴した昭和 62 年 9 月 21 日から同訴訟の判決が確定した平成 3 年 1 月 17 日までの間、本件延滞税の消滅時効は中断したものといえ、前記前提事実のとおり、被告が同年 3 月 26 日及び同月 27 日に本件各処分に及んでいることに照らすと、これが時効により消滅していないことが明らかであって、原告の主張する違法事由も理由がない。

（4）小括

本件も前掲の判例と同様、課税処分取消訴訟における税務官庁の応訴行為が「裁判上の請求」として、徴収権の消滅時効の中断事由に当たるか否かが争点とされた事案である。前掲同様、納税者の課税処分取消訴訟に応訴し請求棄却を求めることに、時効中断の効力を与えた。税通第 73 条第 5 項の規定が制定された後のものであるため、応訴行為が時効中断事由とされることで、延滞税についても当然に時効中断の効力を生じさせる点が前掲の判例とは異なっている。

２．東京地判平成 25 年 2 月 12 日税資（順号 25-5）

原告：国

被告：株式会社Y

（1）事案の概要

本件は、原告が、租税債権目録記載の租税債権（以下「本件租税債権」という。）の消滅

時効の中断を目的として、被告に対して本件租税債権を有することの確認を求める事案である。

（２）前提事実

（ｉ）当事者間に争いのない事実

①被告は、養鶏業及び鳥卵の製造加工及び販売等を目的として、平成３年７月17日に設立された株式会社であるが、平成16年８月31日、株主総会の決議により解散し、Ａ（以下「Ａ」という。）が清算人に就任した。Ａは、平成21年５月５日に死亡し、現在に至るまで、被告の新たな清算人は選任されていない。

②被告は、平成18年８月14日、練馬東税務署長に対し、法人税、消費税及び地方消費税（税額合計12,127,192,400円）につき、期限後申告書を提出した（以下「本件期限後申告」という）。

③練馬東税務署長は、平成18年10月31日、被告に対し、上記の法人税につき、期限後申告に係る無申告加算税（税額合計11,466,000円）の賦課決定処分を行った。

④練馬東税務署長は、平成18年10月31日、被告に対し、上記の消費税及び地方消費税につき、本税の更正処分（新たに納付すべき税額合計165,161,300円）並びに同更正処分に係る無申告加算税（税額合計24,771,000円）及び上記本件期限後申告に係る無申告加算税（税額合計7,608,000円）の賦課決定処分を行った。

⑤練馬東税務署長は、平成18年10月31日、被告に対し、源泉所得税につき、本税及び不納付加算税（税額総計15,119,615円）の納税告知処分（以下、各賦課決定処分及び各更正処分と合わせて「本件納税告知処分等」という）を行った。

⑥被告は、本件期限後申告及び本件納税告知処分等により平成18年８月14日又は同年10月31日を法定納期限とする本件租税債権に係る納税義務を負うこととなったが、その全額を納付していない。

（ⅱ）滞納処分等の状況

①練馬東税務署長は、国税通則法（以下「通則法」という。）37条１項の規定に基づき、本件租税債権の一部については、平成18年８月28日に、その余については、同年12月25日に、被告に対し、それぞれ督促状によりその納付を督促した。

②練馬東税務署長は、平成18年９月21日及び平成19年１月25日、東京国税局長に対し、通則法43条３項の規定に基づき、本件租税債権の徴収の引継ぎを行った。

③東京国税局の徴収職員（以下「徴収職員」という。）は、平成19年７月24日、被告の本店所在地である東京都にあるＡの自宅を訪れたところ、Ａが不在であったことから、留守番をしていたＡの妻の姉に対し、Ａに手渡すよう頼んだ上で、「滞納国税等の納付相談のお知らせ」と題する被告宛ての同日付け文書（以下「本件お知らせ」という。）を手渡し、同月25日までに徴収職員に連絡をするよう、Ａに伝言することを依頼した。本件お知らせには、「あなた（貴社）が納付すべき国税・地方消費税が以下のとおり滞納となっています。」

と記載され、別紙として、本件租税債権の税目、納期限、本税・加算税・延滞税の額等が記載された「滞納税金目録」が添付されていた。
④平成 19 年 7 月 25 日を経過してもAからの連絡がなかったことから、徴収職員は、同月 31 日、被告の本店所在地に再度出向き、玄関扉前でAと面談した。
（ⅲ）訴えの提起
原告は、本件租税債権の上記（ⅰ）⑥の法定納期限（平成 18 年 8 月 14 日又は同年 10 月 31 日）から 5 年を経過した後である平成 24 年 7 月 3 日、本件訴えを提起した。

（3）争点
本件租税債権の徴収権について、「承認」（通則法 72 条 3 項、民法 147 条 3 号）により消滅時効が中断したといえるか否か。

（4）裁判所の判断
（ⅰ）本件において、原告は、Aが平成 19 年 7 月 31 日に徴収職員と面談した際に、本件租税債権を納付する意思がない旨述べたことが、時効の中断事由である「承認」（通則法 72 条 3 項、民法 147 条 3 号）に該当すると主張するところ、「承認」があったとされるためには、その権利の存在を認識した上で、その旨を表示することが必要であると解される。
（ⅱ）以上によれば、Aは、本件租税債権が存在することを認識していたものであり、その上で、平成 19 年 7 月 31 日、徴収職員に対し、本件租税債権について納付する意思がない旨の本件発言をすることによって、その存在についての認識を表示したものと認められるから、Aがした本件発言は、時効の中断事由である「承認」（通則法 72 条 3 項、民法 147 条 3 号）に該当するものというべきである。
（ⅲ）したがって、被告に対する徴収権の消滅時効は、上記「承認」がされた日である平成 19 年 7 月 31 日に中断し、その翌日である同年 8 月 1 日から再び進行を開始したことになるから、被告に対する本件租税債権の徴収権は時効消滅していないものというべきである。

（5）小括
本件は、時効の中断事由について民法の規定を準用する際の「承認」に関して、その要件を検討するものである。租税債権を納付する意思がない発言をしたことにより、その存在についての認識を表示したとして「承認」に該当するとされた。承認が時効中断事由となる場合とは、例えば期限後申告や修正申告、税金の一部納付、納期限後の納税の猶予の申請、延納条件変更の申請、納付委託の申出等国税の納付義務の存在を認識して行ったと認められる行為がこれに該当すると解されており[165]、納付意思がないことの発言をもってして「承認」にあたるとする当判決は、納税者にとって酷なものではないかと考える。

[165] 黒坂昭一ほか・前掲注（27）340 頁。

３．東京高判平成 20 年 11 月 28 日税資第 258 号－234（順号 11092）

控訴人（原告）：納税者甲

被控訴人（被告）：国

（１）事案の概要

本件訴訟は、納税者が源泉徴収義務者であるA信金に債権者代位し、A信金が課税庁に対して有する還付請求権を代位して請求するものであるところ、A信金は納税者に債権譲渡通知書を送付しており、それによれば、A信金は遅くとも債権譲渡通知書を送付した日までには退職金等のうち過払額に対応する源泉所得税について課税庁に対して還付請求をすることが出来ることを認識していたものと認められるから、納税者の代位行使の対象となるA信金の有する還付請求権は、遅くとも債権譲渡通知書を送付した日から 5 年の経過により消滅時効が完成したというべきであるとされた事例である。

（２）前提事実

（ⅰ）原告は、A信用金庫の専務理事であったが、平成 4 年 5 月 6 日に専務理事を辞任した。同年 8 月 6 日、原告は退職手当金（退職金、功労金及び職能加算金）として合計 118,065,000 円（以下「本件退職金等」という。）から源泉所得税等相当額を控除した残額として 91,561,800 円をA信用金庫から受領した。

（ⅱ）A信用金庫は、株式会社B（以下「B」という。）との間で、平成 13 年 1 月 5 日、同月 9 日午前 0 時においてA信用金庫が有する事業資産等並びに債務不履行に基づく損害賠償請求権及び事務管理、不当利得、不法行為その他契約以外の原因に基づいてA信用金庫が有する権利（以下「本件損害賠償請求権等」という。）を、100,586,048,602 円の対価で売却すること等を内容とする契約（以下「本件譲渡契約」という。）を締結した上、同日、総代会の決議により解散した（平成 17 年 4 月 26 日清算結了）。

（ⅲ）A信用金庫は、本件譲渡契約に基づきBに対し本件損害賠償請求権等を譲渡したことに伴い、原告に対し、平成 14 年 2 月 27 日付け債権譲渡通知兼請求書をもって、本件退職金等のうち、本件規程上の支給額の限度額を超えて支払われた 1,710 万円に関する不当利得返還請求債権等をBに譲渡した旨を通知した。

（ⅳ）Bは、平成 14 年、原告及び乙元理事長に対し、本件退職金等のうち 1,710 万円及びこれに対する遅延損害金（民法所定の年５分の割合によるもの。以下同じ。）を連帯して支払うべきこと等を求める訴訟をさいたま地方裁判所川越支部に提起し（以下「本件訴訟」という。）、同支部は、平成 16 年 2 月 12 日、本件退職金等のうち 1,710 万円に関し、理事会決議を経ることなく本件規程上の支給額の限度額を超えた不当・違法な支給であるとして、乙元理事長に対しては、善管注意義務違反の債務不履行による損害賠償請求権に基づき、原告に対しては、不当利得返還請求権に基づき、上記 1,710 万円及びこれに対する遅延損害金を連帯してBに返還すべきこと等を命ずる判決（以下「本件判決」という。）をした。

（ｖ）原告は、本件判決を不服として東京高等裁判所に控訴したが、その控訴審において、Ｂとの間で、平成 16 年 8 月 31 日、(イ) 原告がＢに対し上記不当利得返還債務として 1,710 万円及びこれに対する遅延損害金の支払義務があることを認め、（ロ）原告はＢに対し上記（イ）のうち 1,710 万円を同年 11 月末日を期限として支払い、（ハ）原告が上記（ロ）の金員を支払ったときは、Ｂは上記（イ）の遅延損害金の支払を免除し、（二）他に何らの債権債務がないことを相互に確認すること等を内容とする訴訟上の和解「以下「本件和解」という。）をした上、Ｂに対し、同月 26 日、上記（ロ）の 1,710 万円を支払った。

（vi）原告は、平成 19 年 10 月 30 日、本件訴えを提起した。

（３）主たる争点

本件源泉所得税額のうち過払額に対応する部分に係る還付請求権の時効は消滅しているか。

（４）裁判所の判断

（ｉ）控訴人の請求は理由がないものと判断する。その理由は、次のとおりである。

（ii）本件訴訟は、控訴人がＡ信用金庫に債権者代位して、Ａ信用金庫が被控訴人に対して有する還付請求権を代位行使するものであるところ、甲５（内容証明郵便）によれば、Ａ信用金庫は、平成 14 年 2 月 27 日、控訴人に対して債権譲渡通知書を送付しているものであるところ、上記債権譲渡通知書における譲渡の対象となった債権の内訳のなかには、「二 役員退職慰労金等について 貴殿がＡ信用金庫から、平成 4 年 8 月 6 日役員退職慰労金等として受領した 118,065,000 円の内、規程を超えて支給された金 1,710 万円に対する不当利得返還請求債権 損害額 不当利得に基づき受領した金 1,710 万円及び受領した日の翌日である平成 4 年 8 月 7 日から支払済みに至るまで年 5 分の割合による金員」が記載されていることが、認められる。

上記によれば、Ａ信用金庫は、控訴人主張のとおり被控訴人に対する還付請求権を有しているとしても、遅くとも上記債権譲渡通知を送付した平成 14 年 2 月 27 日までには、本件退職金等のうち 1,710 万円は本件規程の限度を超えて支給され、それ故に、当該過払額 1,710 万円に対応する源泉所得税につき被控訴人に対して還付請求をすることができることを認識していたものと認めることができる。そうすると、仮に、控訴人の主張するように、控訴人が本件和解により初めて上記過払額に対応する源泉所得税についての還付請求権を行使することが可能になったとしても、控訴人の代位行使の対象となるＡ信用金庫の有する還付請求権については、遅くとも上記平成 14 年 2 月 27 日から 5 年の経過により消滅時効が完成したものというべきである。この点、控訴人は、本件和解がされるまでは控訴人に対する退職金の過払額が確定しないため、Ａ信用金庫に対する関係でも消滅時効の起算日は本件和解成立日であると主張する。しかしながら、前説示のとおり、Ａ信用金庫は遅くとも平成 14 年 2 月 27 日までには控訴人に対して退職金等を 1,710 万円過払したこ

とを認識していたのであり、その後の訴訟において控訴人からこのうちどの程度の額を回収するかは、上記認識とは関わりのない事項である。控訴人の主張のとおりであれば、過払退職金を受けた者の資産が乏しく、回収可能金額に基づき裁判上の和解をした場合、源泉所得税の還付請求権が少額となって不当である。したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

上記によれば、その余の点につき判断するまでもなく、控訴人の本訴請求は理由がない。

（5）小括

本件は、還付請求権の消滅時効について争われた事案である。消滅時効の起算日を、その還付請求権の起因となった過払いが認識された日と判示している。税通第 74 条において「還付金等に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から 5 年間行使しないことによって、時効により消滅する。」と定めているところ、その「請求をすることができる日」を明示したものとして意義があると考えられる。

第 3 節　借用概念の解釈と問題意識

1．問題提起

民法における時効制度と租税法における時効制度は、その存在理由や制度趣旨を始めとし、似ているようで実は様々な点で乖離が見られる。それにもかかわらず、租税法の規定に民法の規定を準用しているのが現行制度である。租税法が宿命的に私法に依存する関係にあり、その解釈及び適用において私法との関係が絶えず問題になる点は前述したが、確かに時効の中断事由に民法の規定を準用している際に争いが生じていることがうかがえる。これには何か原因があるのだろうか。規定の準用の仕方に問題点を見出せるのだろうか。ここで、租税法と私法の関係で重要となる「借用概念」の考え方から、判例に見られる争いについて考察してみたい。

2．借用概念の解釈

税法固有の概念や他の分野では使われてはいても確立された概念となるまでに至っていないものについて用いられている概念を「固有概念」と呼ぶ。これに対し、民法や商法、会社法などで使われている用語について、その考え方や確立された解釈を税法の分野にもそのまま活用するという考え方を「借用概念」と呼ぶ[166]。このような区別を用いる理由を「租税法の解釈に関する錯綜した議論を多少とも整理し、またいわゆる実質課税の原則を根拠として租税法に自由な解釈を持ち込むことに対して歯止めをかけることに役立つのではないか」と金子は投げかけた[167]。そして、固有概念については私法上の法律関係に捉われることなく、租税法独自の見地からその解釈をなすべきことについては異論がないが、

[166] 川田剛『十二訂版 租税法入門』（一般財団法人 大蔵財務協会、2016）79 頁参照。
[167] 金子宏・前掲注（124）2、3 頁参照。

借用概念の解釈については見解が一致していない点を指摘している。借用概念についてはそれを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきか、考え方の主流は時代によって変遷を経てきたようである[168]。現在では、他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが租税法律主義ないし法的安定性の要請に合致していることを根拠とし[169]、原則として同義に解すべきであるとの考え方が支配的である[170]。

これに反する興味深い意見として、田中の見解がある。田中はまず私法の規定につき、「私的自治の原則を前提として承認し、原則として、その補充的・任意的規定としての意味を持つものであり、当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。そこに用いられている諸概念も、もともと、そのような見地において定められているもの」と解している。そのうえで、「租税法は、当事者間の利害調整という見地とは全く別個に、これを課税対象事実又はその構成要件として、これらの規定又は概念を用いているのであるから、同じ規定又は概念を用いている場合でも、常に同一の意味内容を有するものと考えるべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、従って、私法上のそれに比して、時にはより広義に、時にはより狭義に理解すべき場合があり、また、別個の観点からその意味を理解すべき場合もあることを否定し得ない」とし、「規定の表現又は概念を示す文言に囚われることなく、その経済的意義の理解が必要とされる」と強調する[171]。この見解は一理あるものと考える。上記で検討してきた判例においても「民法の規定を準用」という文言が当然のごとく使用されているが、その経済実質に適合しているのか、改めて考えさせられた。

国家と納税義務者との間の関係性に着目した金子の見解も興味深い。租税法律関係におけるその関係は債務関係であるが、私法上の債務関係とは異なる種々の特質を持っているとして、「租税債務が法定債務であること」、「公法上の法律関係であること」、「租税が公共サービスの資金調達手段として強い公益性を持っており、租税債権者である国家の手に私法上の債権者には見られない種々の特権が留保されていること」、の特質を挙げている。そうしたうえで、「これらの特権を取り除けば、租税法律関係は、私法上の債務関係と異ならないものとなる。従って、租税法律関係についても、それを排除する明文の規定ないし特段の理由がない限り、私法規定が適用ないし準用されると解すべきであろう」と言及している[172]。確かに、時効を巡る判例には、滞納処分のような租税の強制的満足が図られた際に争いが生じている例も多い。そのような事案の場合には特に、民法を準用する規定について私法の概念と同義に扱うのではなく、より経済的実体に則した税法独自の意味を与え

168 金子宏・前掲注（1）118 頁参照。
169 金子宏・前掲注（1）119 頁。
170 清永も「税法がその規定の中に他の法領域において用いられている概念をとりこんで規定する場合、当然他の法領域においてそれに与えられている意味内容を知ってこれをなすのであり、もしこれと異なる意味内容を与える場合にはその旨の特別の規定（例、所 25 条、法人 24 条のようなみなし規定）がおかれると考えるのが自然であり、また税法独自の解釈がどこまで広がるかについての明確な枠が見出せないため、特に納税者の経済生活における安定性を阻害するおそれがあること等を考えると、一定の意味内容が確立している借用概念について税法独自の解釈を認める考え方はこれをとることができない」旨言及している。清永敬次・前掲注（10）40 頁。
171 田中二郎・前掲注（53）126、127 頁。
172 金子宏・前掲注（1）28、29 頁参照。

るべきだと考えることが出来よう。

田中は「総合すると、租税立法に当たっては、できるだけ精緻かつ明確に、そして疑問の余地のないように規定を整えることが望ましいのであるが、現行租税法には、幾多の不備・欠陥のあることが否定できない現在、たとえ私法上の規定を引用し、又はその概念を用いている場合でも、租税法上、直ちに私法上のそれと同一に解すべきではなく、規定又は概念の相対性を認め、租税法の目的に照らし、その自主性・独自性を尊重して、その目的に合する合目的的解釈をなすべきことを承認しなければならない[173]」と締めくくる。時効を巡る争いをなくすことが難しくとも、その判断を下す際にはより慎重になることを求めていると解すことができ、大いに賛成出来る意見である。

３．私見

民法及び租税法の時効制度で重要なものはその「存在理由」ではなく、法的処理の技術（法的構成）であることは上述してきたとおりである。これは時効制度の存在意義でもあり、ここに民法と租税法の共通点を見出すことが出来る。しかし、民法における時効制度と租税法における時効制度には差異があることも上述してきた。絶対的効力の有無がその最たるものであるが、時効の絶対的効力は、納税義務者の意思次第で取扱いを異にすることから生ずる課税関係のいたずらな複雑化を避けるとともに、法的安定性と事務処理の画一性の要請に基づくものである。これに対し民法における請求権時効においては、請求権の相手方を権利不存在の立証の困難から救済するという点に、その最も主要な本来の機能及び目的があるとされた。租税法の時効制度に絶対的効力を与えたのは、その制度趣旨ないし意義が民法におけるそれと相違しているためということが出来よう。また、民法における時効制度とは裁判を基礎にした制度であり、租税法における行政庁の権限行使が裁判を前提としていない点についても、民法と租税法における時効制度の性質について相違を見ることが出来る。

このように、民法と租税法における時効制度には共通点もあるが、その性質には乖離も見られる。租税法の規定に民法の規定を準用している現行制度ではあるが、民法の規定を準用することがその存在理由や趣旨あるいは性質に合致しない部分もあるのではないだろうか。そのように考えると、規定の準用の仕方に問題があるというよりも、租税法の規定に不足を生じているのではないか、と考えることが出来る。ここに、民法の規定を準用した際に争いが生じている理由を見出すことは出来ないだろうか。

おわりに

本稿においては、まず第１章において納税義務の成立要因と消滅要因について概観した。第２章及び第３章においては国税通則法の規定を基に時効制度の内容を確認するとともに、

[173] 田中二郎・前掲注（53）127頁。

「徴収権」や「偽りその他不正の行為」の意義について検討を行い、主たる債務や本税に付随する債務についても時効の見地からの関係性を比較した。第４章では、民法における時効制度との比較、及び納税申告がいつまで出来るのかという納税者側からの見地によりその期間制限について検討を行い、時効制度の存在意義を探った。そして第５章において、判例研究を通して時効制度にいかなる問題点があるかという検討を行った。判例研究を行う過程で筆者が感じたのは、納税者はそれほど無知ではないのかもしれない、ということである。制度は違えど、民法における時効が広く知られていることから、納税義務についても時効により消滅することを知っている。ただ、単純に何年経過したから時効により消滅するという知識を有するのみで、そこに付随する中断や不進行、停止といった規定までは入り込めていないのではないだろうか。そのために自らの知り得ないところで時効が中断し、当初予定していた経済活動を為し得なくなるといった事態に陥ってしまうとすれば、租税法律主義は形骸化してしまうのではないかと危惧する次第である。そして、民法における時効制度と租税法における時効制度は、その存在意義や制度趣旨を始めとし、似ているようで様々な点で乖離があることが見えてきた。それにもかかわらず租税法の規定に民法の規定を準用しているが、民法の規定を準用するだけでは不足が生ずる部分があるのではないか、と問題視した。

改めて定義すれば、時効とは、一定の事実状態が長期間にわたって継続した場合に、それが真実の権利関係に合致しているかどうかを問わずに、その事実状態をそのまま権利関係として認める制度である[174]。権利関係を速やかに確定することの意義は重く、時効制度は欠くことの出来ない制度だというのが本稿を通しての筆者の結論である。しかし、ここで考えるのは、租税法において規定している時効制度は完成した制度とはいえないのかもしれないということである。国税通則法の制定に関する答申により提言がなされたとき、つまりは国税通則法が制定され所要の整備がなされたはずのときから、諸々の意見を対立させながら制度運営がされてきた経緯もある。長らく運営されてきた現行制度ではあるが、限界を見出せるといわざるを得ないだろう。現在民法において改正が予定され、債権の消滅時効についても見直すことが予定されている。民法の改正に追随し、租税法においても何らかの改正が行われることを期待したい。長い間問題を抱えつつ運営されてきた制度であるが、規定の明確化を図る時期に来ているといえるのではないだろうか。

なお、租税法の規定に民法の規定を準用するだけでは不足を生ずるのではないかと問題視するも、その問題を解決出来るような明確な提言をするまでには至らなかった。その意味で本稿も未完成のものであり、その点を付け加えたところで、本稿を閉じるものとする。

以上

[174] 金子宏・前掲注（1）773頁。

＜参考文献一覧＞

１．単行本

安藤裕『平成 27 年版 図解 国税徴収法』（一般財団法人 大蔵財務協会、2015）

太田隆良『民法・商法と税務の接点』（税務研究会出版局、2005）

金子宏『租税法』（弘文堂、第 21 版、2016）

川田剛『十二訂版 租税法入門』（一般財団法人 大蔵財務協会、2016）

川島武宜『民法総則』（有斐閣、1965）

黒坂昭一・佐藤謙一『平成 27 年版 図解 国税通則法』（一般財団法人 大蔵財務協会、2015）

志場喜徳郎ほか『平成 28 年改訂 国税通則法精解』（一般財団法人 大蔵財務協会、2016）

清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2014）

品川芳宣『国税通則法講義－国税手続・争訟の法理と実務問題を解説－』（公益社団法人 日本租税研究協会、2015）

武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法§§34～74 の 14』（第一法規・加除式）

田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）

田中二郎『租税法第 3 版』（有斐閣、1990）

谷口勢津夫『税法基本講義第 5 版』（弘文堂、2016）

中川一郎・清水敬次『コンメンタール国税通則法』（税法研究所、加除式）

中里実ほか『租税判例百選』（有斐閣、第 6 版、2016）

中山裕嗣『租税徴収実務と民法』（一般財団法人 大蔵財務協会、二訂版、2007）

松尾弘・益子良一『新訂 民法と税法の接点―基本法から見直す租税実務』（ぎょうせい、第 4 版、2015）

水野忠恒『所得税の制度と理論「租税法と私法」論の再検討』（有斐閣、2006）

村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局、1982）

２．論文集

新井隆一「納税義務の消滅・序説」日税研論集 32 号（1995）

大島恒彦「租税債権の期間制限と賦課権、徴収権」税法 158 号（1965）

大渕博義「譲渡利益の発生を認識しながら申告しなかった場合の重加算税の賦課決定」税経通信 606 号（1989）

金子宏「租税法と私法」租税法研究 6 号（1978）

仮屋篤子「除斥期間の適用制限についての一考察（1）」名古屋学院大学論集 社会科学篇 46 巻 3 号（2010）

苅米裕「時効を起因とする所得と財産の取得認定と課税問題」税法 569 号（2013）

川崎航史郎「厚生年金保険法における強制適用原則形骸化～保険料徴収権の消滅時効と給付制限に関する一考察～」龍谷法学 45 巻 1 号（2012）

栗谷桂一「被差押債権の消滅時効の中断に関する裁判例の概観」税大ジャーナル 17 号（2011）

小林幹雄「裁判例にみる時効をめぐる課税上の争点等」税大論叢 41 号（2003）
小林敬和「時効完成後の固定資産税過誤納金返還の適否―「要綱」に基づく返還は妥当か―」税法 549 号（2003）
小林敬和「「要綱」に基づく固定資産税過誤納金の返還と時効」高岡法学 14 巻 1/2 号（2003）
佐藤謙一「減額更正等の期間制限を巡る諸問題―更正の請求期間を経過した後などに提出される「嘆願書」の取扱いを中心として―」税大論叢 57 号（2008）
下村芳夫「徴収権の消滅時効」税大論叢 7 号（1973）
須貝脩一「租税債権の期間制限」税法 132 号（1962）
占部裕典「時効が課税関係に及ぼす影響―相続税法における時効取得と特別の更正の請求の可否を中心に―」同志社法學 58 巻 4 号（2006）
布川博「税の消滅時効について」TKC（2012）
西澤博「滞納税額に比して、評価額の少額な財産を差し押さえた場合の徴収権の消滅時効」税務事例 Vol.3 No.4（2001）
水野忠恒「時効等による納税義務の消滅」日税研論集 32 号（1995）

３．判例

東京高判昭和 50 年 4 月 16 日訴月 1345 頁
最判昭和 52 年 3 月 31 日訴月 23 巻 4 号 802 頁
最判平成 6 年 12 月 6 日民集 48 巻 8 号 1451 頁
広島地判昭和 46 年 5 月 6 日判決（TKC：LEX/DB 文献番号 21035941）
東京地判昭和 39 年 3 月 26 日下民集 15 巻 3 号 639 頁
東京地判平成 22 年 4 月 27 日税資（順号 22-22）
大阪高判平成 14 年 2 月 15 日判決（TKC：LEX/DB 文献番号 28111497）
国税不服審判所平成 22 年 11 月 4 日裁決
名古屋高判平成 17 年 9 月 21 日訴月 52 巻 8 号 2537 頁
横浜地判平成 21 年 5 月 27 日税資（順号 21-20）
最判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 巻 9 号 1197 頁
最判昭和 48 年 3 月 20 日刑集 27 巻 2 号 138 頁
最判昭和 38 年 2 月 12 日税資 42 号 81 頁
最判昭和 24 年 7 月 9 日刑集 3 巻 8 号 1213 頁
名古屋地判平成 20 年 12 月 11 日判決（TKC：LEX/DB 文献番号 25471004）
福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日税資 89 号 123 頁
最判平成 17 年 1 月 17 日民集 59 巻 1 号 28 頁
名古屋地判昭和 46 年 3 月 19 日判決（TKC：LEX/DB 文献番号 21035550）
名古屋地判昭和 42 年 1 月 31 日訴月 13 巻 4 号 491 頁
東京地判平成 27 年 6 月 30 日判決（TKC：LEX/DB 文献番号 25530377）

神戸地判昭和 37 年 10 月 2 日行集 13 巻 10 号 1745 頁
大阪高判昭和 39 年 7 月 7 日行集 15 巻 7 号 1307 頁
最判昭和 43 年 6 月 27 日民集 22 巻 6 号 1379 頁
大阪高判昭和 45 年 4 月 17 日訴月 16 巻 6 号 665 頁
金沢地判平成 5 年 4 月 16 日行集 44 巻 4・5 号 317 頁
東京地判平成 25 年 2 月 12 日税資（順号 25-5）
東京高判平成 20 年 11 月 28 日税資第 258 号－234（順号 11092）

４．その他
税制調査会「昭和 36 年 7 月 5 日国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」

公正処理基準の帰納的分析

―裁判例の検証を中心として―

吉田　真也

【論文概要】

1　要旨

従来、わが国ではいわゆるトライアングル体制の下、法人税法と企業会計は協調路線を歩んできた。しかし、金融ビッグバン以降の企業会計の国際化を背景に、企業会計は独自の路線を進み、近年はトライアングル体制が崩壊しつつあるという状況にある。とりわけ、近年の会計基準のコンバージェンスの動向等を踏まえれば、今後はこのような流れが加速していくと予想され、両者はますます乖離していく可能性を秘めている。かくして、法人税法と企業会計をめぐる状況は不透明であり、納税者の予測可能性を確保することも難しくなりつつあるように思われる。法人税法 22 条 4 項は企業会計準拠主義の採用を明言するものであるが、これまでの裁判例をみる限り、企業会計には必ずしもセーフ・ハーバーとしての機能が付与されているとはいい難い。このように、法人税法と企業会計の乖離が進み、納税者の予測可能性の確保が困難となりつつある現在、公正処理基準の内容やその判断枠組みについて改めて問い直す必要があると考える。

そこで、本稿では、公正処理基準に関する裁判例（全 56 事件）を網羅的に検証することによって、公正処理基準の内容を浮き彫りにし、何が公正処理基準に当たるのか、その判断枠組みを得ることを試みる。また、実務上重要となる法人税法 22 条 4 項の適用範囲の問題や、同項が果たしてきた機能を検証するとともに、それらを踏まえ、会計基準の国際化を見据えた今後の展望について考察する。

2　構成

第 1 章では、法人税法 22 条 4 項が導入された昭和 42 年当時の状況と現在とを比較し、その間における企業会計の変容等を踏まえ、納税者の予測可能性の確保という本稿の根底を流れる問題意識を明らかにするとともに、本稿で考察すべき対象項目について概述している。

第 2 章では、法人税法 22 条 4 項の背景にある考え方を整理するために、同項の導入に関する議論を概観するとともに、同項の趣旨、性格及び法的性質といった同項の根幹ともいうべき各諸点に関する従来の議論を整理している。ここでは、特に、①法人税法と企業会計の調整は一朝一夕にはいかない問題であること、②法人税法 22 条 4 項はアメリカやドイツの立法例と類似する面があるものの、両国とは基盤を全く異にしており、わが国独

自の規定として理解されていること、③同項は、課税所得の計算は企業会計に準拠すべきという当然のことを定めた確認的規定として理解されていることなどを指摘している。

第 3 章では、実務上重要と考えられ、また本稿において検討の中心とする法人税法 22 条 4 項の論点について概述している。具体的には、①法人税法 22 条 4 項の適用範囲、②公正処理基準の内容（ⅰ意義、ⅱ「公正妥当」の解釈、ⅲ「会計慣行」の意義)、③法人税法と他の法令等との関係について整理している。

第 4 章では、まず第 1 節において、裁判例の検証に先立ち、裁判例の選定方針を明らかにしているほか、裁判例を検証する際の視点を明らかにするため、法人税法と企業会計の関係をモデル化し、両者がどのような関係に立つのか本稿の立場を明らかにしている。

第 2 節では、法人税法 22 条 4 項が、同条 2 項及び 3 項の「別段の定め」並びに明文の定めがない場合における法人税法独自の会計処理の根拠規定としての機能を有しているとの考えに基づき、「公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域が存在する」との仮説を設定している。

第 3 節では、第 1 節で設定した法人税法と企業会計のモデルを踏まえ、全 56 事件に及ぶ裁判例を分析し、それによって得られた結果を整理・考察している。その主たる結果の概要は次のとおりである。

① 法人税法 22 条 4 項の適用範囲は、同項 2 項及び 3 項の「別段の定め」並びに明文の定めがない場合に限定されていること。

② 公正処理基準は、「会計慣行」を意味し、民法 92 条の事実たる慣習と同義のものとして理解されていること。

③ 公正処理基準に当たるといえるためには、「慣行性」と「公正妥当性」の 2 つの要件を充たす必要があるところ、「慣行性」については少なくとも 3 年以上の期間の経過を必要とし、「公正妥当性」については法人税法独自の観点から判断される傾向にあること。

④ ある会計処理方法が規範性の高い会計基準に準拠している場合は、公正処理基準に当たることの一応の推定が働くこと。

⑤ 本章第 2 節で設定した仮説は真であり、法人税法 22 条 4 項は法人税法独自の会計処理の根拠規定としての機能を有しているほか、確認的規定の側面のみならず、創設的規定の側面をも併せもつこと。

第 5 章では、第 4 章における裁判例の検証によって得られた結果を整理したうえで、か

かる結果を踏まえ、ある会計処理方法が公正処理基準に適合するかどうかを判断するための枠組みについて考察している。

また、将来的に法人税法と企業会計が更に乖離していく可能性を見据え、本稿における検証結果に基づき、納税者の予測可能性を確保することの重要性を再確認している。そのうえで、納税者の予測可能性を確保していくための方策について提言している。具体的には、企業会計の変革に対し、法人税法としては、「別段の定め」を創設していくのが最も現実的かつ有効な方法であり、そのような対応が望まれること等を指摘している。

目次

第 1 章　序論 1
第 2 章　法 22 条 4 項の背景 3
　第 1 節　導入の経緯 3
　　1　企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」 4
　　2　日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」 6
　　3　税制調査会税制簡素化特別部会「税制簡素化についての中間報告」 8
　　4　企業会計審議会特別部会「税法と企業会計との調整に関する意見書」 10
　第 2 節　法 22 条 4 項の背景にある考え方 12
　　1　法 22 条 4 項の趣旨 12
　　2　法 22 条 4 項の法的性質 14
　　3　法 22 条 4 項の性格 15
第 3 章　法 22 条 4 項の重要論点 19
　第 1 節　法 22 条 4 項の適用範囲 19
　　1　法 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」との関係 19
　　2　法 22 条 2 項の無償譲渡等との関係 23
　第 2 節　公正処理基準の内容 24
　　1　公正処理基準の意義及び「公正妥当」の解釈 24
　　2　確立した「会計慣行」の意義 27
　第 3 節　法人税法と他の法令等との関係 31
　　1　法人税法と会社法（商法）との関係 31
　　2　法人税法と金融商品取引法との関係 34
　　3　法人税法と企業会計との関係 35
第 4 章　裁判例に基づく公正処理基準の帰納的分析 38
　第 1 節　裁判例の検証に当たって 38
　　1　裁判例の選定方法 38
　　2　法人税法と企業会計のモデル化 38

第 2 節　仮説の設定 47
第 3 節　裁判例の検証結果 49
1　事案の分類（益金・損金別分類） 50
2　法 22 条 4 項の適用範囲 52
3　公正処理基準の意義及び会計基準との関係 59
4　図表 4－6 に基づく会計処理の分類 69
5　法人税法独自の領域（(d)領域）―仮説の検証 72
6　企業会計上適正であり、かつ、法人税法上違法となる領域（E、F、G 領域） 80
第 5 章　総括と展望 100
第 1 節　総括 100
1　裁判例の検証から判明した事項 100
2　公正処理基準の適合性に関する判断枠組み 101
第 2 節　展望 104
【裁判例一覧】 106
【参考文献】 111

第1章　序論

法人税法22条4項は、税制簡素化の一環として昭和42年改正により導入された規定であり、いわゆる企業会計準拠主義を定めるものである。法人税法と企業会計はそれぞれ目的を異にしており、企業会計上の処理と法人税法上のそれとが完全に一致することはない。しかし、企業の実務において両者は一体的なものとして捉えられているため、企業会計準拠主義の採用は企業の便宜に資するという点で重要な意義が認められる。

ところで、法人税法が依拠する企業「会計」は、経済主体が営む経済活動及びこれに関連する経済事象を測定・報告する行為であり、しばしば「会計は切れば血がでる」といわれるように、リアリズムがつきものである(1)。したがって、経済活動の内容やビジネスモデルが時代とともに変化するにつれ、企業会計もそれに対応する形で絶えず変化していく。

事実、企業会計をめぐるわが国の現況は、法人税法22条4項を導入した昭和42年当時と大きく様変わりしている。かつては個別財務諸表が中心であり、利害調整機能が重視されてきたのに対し、現在は連結財務諸表が中心となり、主として情報提供機能が重視されるようになるなど、企業会計においてパラダイムシフトが起きている(2)。

また、会計基準の点で大きな変化があったことも見逃せない。昭和42年当時は主たる会計基準として企業会計審議会の企業会計原則及び同注解しか存在しなかったものが、現在ではこのほかに、企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan; ASBJ）の会計基準等、日本公認会計士協会の実務指針等、中小企業の会計に関する指針等、多くの基準が存在している。またこれら日本の基準以外にも、米国基準、ピュアな国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards; IFRS）、エンドースメントされたIFRSの採用が認められるなど、現在のわが国の企業会計は実に多様かつ複雑な状況となっている。

このような状況下において、法人税法と企業会計との調整をどのように図っていくかは難問であるし、絶えず進化を続ける会計基準が法人税法22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という）に適合するかどうかの判定も決して容易ではない。

従来は、いわゆるトライアングル体制の下、商法会計、企業会計又は証券取引法会計、

(1) 広瀬義州『財務会計（第13版）』2頁（中央経済社、2015）参照。
(2) 広瀬義州「ビジネスモデルと会計」早稲田商学434号（2013）266頁参照。

租税会計は協調路線を歩んできており、法人税法 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」によるものは別論として、企業会計に準拠していれば基本的には法人税法上も適法と認められる傾向にあったといってよい。しかし、金融ビッグバン以降の企業会計の国際化を背景にそれぞれの独自性が強調された結果、トライアングル体制が崩壊しつつある今日において[3]、そのような保証はなくなる傾向にあるように思われる。その意味では、今日の法人税法と企業会計をめぐる状況は納税者にとって予測しづらいものがあり、法人税法と企業会計の乖離が顕著となった現在、公正処理基準の内容やその判断枠組みについて改めて問い直す必要があると考える。

このような問題意識から、本稿では、公正処理基準に関する裁判例（全 56 事件）を網羅的に検証することによって公正処理基準の内容を浮き彫りにし、何が公正処理基準に適合するのか、その判断枠組みを得ることを目的とする。

裁判例を検討の中心とする理由は、第 1 に、何が公正処理基準に適合するのかを判定するのは最終的には裁判所の任務であり[4]、過去の裁判例こそが上述した点を紐解く重要な手がかりになることにある。第 2 に、裁判例は法律実務家等に対して強い影響力を有しており、特に最高裁判所の判例は「事実上の法源」[5]として機能していることにある。

さらに、裁判例の検証を通じて、実務上重要となる法人税法 22 条 4 項の適用範囲を明らかにするほか、同項が課税実務においてどのような機能を果たしてきたのかを考察するとともに、それらを踏まえ、今後の展望について若干の提言を行うこととしたい。

なお、次章以下では、法人税法の条文を示す場合は、特に断りのない限り、法人税法を単に「法」と表記する。

---

[3] 品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報 51 巻 7 号（2003）6 頁参照。
[4] 金子宏『租税法〔第 21 版〕』323 頁（弘文堂、2016）参照。
[5] 田中英夫編『実定法学入門 第 3 版』198 頁（東京大学出版会、2004）参照。

第 2 章　法 22 条 4 項の背景

第 1 節　導入の経緯

法 22 条 4 項は、税制簡素化の一環として、昭和 42 年の法人税法改正（法人税法の一部を改正する法律〔法律第 21 号〕）で導入された。法 22 条 4 項が導入されるまでの経緯について､各団体から公表された主な意見書等をもとに整理すると表 2－1 のとおりとなる。

表 2－1 からわかるように、法人税法と企業会計の調整問題が活発に議論されはじめたのは昭和 27 年ごろのことであり、以後、法 22 条 4 項の導入まで 15 年近い年月を要している。法 22 条 4 項の導入までにこのような長期の年月を要した事実は、法人税法と企業会計の調整が一朝一夕にはいかない問題であることを物語るものといえよう。

本稿では､表 2－1 の各項目のうち､法 22 条 4 項の導入との関係で特に重要と思われる、①「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（No.1）、②「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」（No.4、6）、③「税制簡素化についての中間報告」（No.7）、④「税法と企業会計との調整に関する意見書」（No.8）をとりあげて、税法（法人税法）と企業会計の調整に関する当時の議論を概観する。

表 2－1：法 22 条 4 項の導入の経緯

No	年月日	項目
1	昭和 27 年 6 月 16 日	「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」 （企業会計基準審議会小委員会）
2	昭和 35 年 6 月 22 日	「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（企業会計審議会） 第一　財務諸表の体系について 第二　財務諸表の様式について 第三　有形固定資産の減価償却について
3	昭和 37 年 8 月 7 日	「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（企業会計審議会） 第四　棚卸資産の評価について

		第五　繰延資産について
4	昭和 40 年 7 月 1 日	「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」（日本会計研究学会税務会計特別委員会）
5	昭和 40 年 11 月 30 日	「改正法人税法（昭和 40 年 3 月改正）等の施行に伴う法人税の取扱いについて」（直審（法）84）
6	昭和 41 年 5 月 26 日	「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」（日本会計研究学会税務会計特別委員会）
7	昭和 41 年 9 月 14 日	「税制簡素化についての中間報告」（税制調査会税制簡素化特別部会）
8	昭和 41 年 10 月 17 日	「税法と企業会計との調整に関する意見書」（企業会計審議会）
9	昭和 41 年 12 月 26 日	「税制簡素化についての第一次答申」、「昭和 42 年税制改正大綱についての答申」（税制調査会）
10	昭和 42 年 2 月 17 日	「昭和 42 年度税制改正に関する答申」（税制調査会）
11	昭和 42 年 3 月 20 日	「『企業利益概念と課税所得概念との関連』に関する意見書」（企業利益研究委員会）
12	昭和 42 年 5 月 31 日	法人税法の一部を改正する法律（法律第 21 号）公布

1　企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」

税法と企業会計との調整について最初に公表された公的意見書は、昭和 27 年 6 月 16 日に公表された企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(以下「昭和 27 年審議会意見書」という）であった。

昭和 27 年審議会意見書は、昭和 26 年 9 月 28 日に企業会計基準審議会より公表された「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」の姉妹版として、同審議会の小委員会によって取りまとめられ、中間報告という形で公表された。その主旨は、企業会計原則の立

場から税法との調整を希望する問題点を提起し、解決の方向性を示唆することにあった(6)。

昭和 27 年審議会意見書の構成は、まず総論で、「租税目的のための会計原則の適用」及び「資本剰余金と利益剰余金の区別」を、次いで各論で、「損益の期間的割当の問題」及び「資本剰余金の問題」を論じるものとなっている。

本稿では、これらの項目の詳細には立ち入らないが、起草者の一人であった黒沢清教授によれば、昭和 27 年審議会意見書の根底を流れる思想は次の 2 点にあったという(7)。

① 「企業の真実の所得は、一般にみとめられた会計原則の適用によつてのみ決定されるものである」

②「税法の精神は、企業の真実の所得を求めてこれに課税するものでなければならない」

このように、昭和 27 年審議会意見書は、企業会計原則の立場から税法の会計原則への歩み寄りを期待したものであった。これは、古くから大勢を占めてきた「制度上の課税所得の計算が企業会計の利益計算に基礎を置く関係上、前者が後者に歩み寄るべき」とする議論を公的に具現するものといえる(8)。

しかしながら、昭和 27 年審議会意見書に対しては、税務側からはもちろん、会計側からも多くの批判が寄せられた(9)。

例えば、忠佐市教授（当時：国税庁調査々察部長）は、「今回の小委員会報告は、一つの理想を描いてそれを追うのにあまりにも急であり、全体のバランスに対する考慮がそれに伴つているかいないのかに、いささかの懸念がある。」(10)と指摘する。また、田中勝次郎弁護士は、「今回の意見書が、独断や誤解にみちたものとなつたのも、もとをただせば、税の専門外の人々をかつて意見書の立案を委嘱したことに原因があると思う。」(11)と厳しい批判を加えている。そのほか、「租税目的上の所得は企業会計原則による所得と一致すべきものであるという如き理論の建て方には、同意し難い」(12)等々、昭和 27 年審議会意見書

(6) なお、昭和 27 年審議会意見書には、企業会計原則を敷衍するという附随的な目的があったとされる（黒沢清ほか「『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』を語る。」企業会計 4 巻 7 号（1952）48～49 頁〔黒沢発言〕参照）。
(7) 黒沢清「税法と会計原則問題序説」會計 62 巻 3 号（1952）1 頁参照。
(8) 品川芳宣『課税所得と企業利益』11 頁（税務研究会出版局、1982）参照。
(9) 黒沢清教授によれば、会計学界は、昭和 27 年審議会意見書に対して「四分五裂の外観を呈する。」とされる（黒沢・前掲注(7)3 頁）。
(10) 忠佐市「課税所得の計算と会計原則」企業会計 4 巻 8 号（1952）77～78 頁。
(11) 田中勝次郎「税法と企業会計原則との調整意見書を読みて」企業会計 4 巻 10 号（1952）76 頁。
(12) 泉美之松「意見書の『総論』について」企業会計 4 巻 8 号（1952）88 頁。

に対する批判を挙げれば枚挙に暇がない(13)。

かくして、昭和 27 年審議会意見書は、多くの批判もあって、法人税法改正への気運を高めるには至らなかった。もっとも、昭和 27 年審議会意見書が関係各所の大きな反響を呼び、税法と企業会計の調整に関する議論の出発点となったことは、同意見書の重大な功績の 1 つといって差し支えない。この点については、黒沢清教授が、「意見書によつて投ぜられた一石は、期待した効果をあげえなかつたのごとくである。しかし深い洞見を敢て試みるならば、提出された諸問題についての、あらゆる立場からの論究の機会がつくられたことは、おそかれ早かれよき実を結ばないことはあるまい。税法の正しい発展が、それは同時に会計原則そのものの劃期的な改善を伴いつつ、出現するに違いないのである。」(14)と述べているとおりである。

2　日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異およびその調整について」

昭和 27 年審議会意見書の公表以後、税法と企業会計の調整に関する議論は、沈静化の様相をみせていた(15)。そのような中、日本会計研究学会税務会計特別委員会（番場嘉一郎委員長）より、昭和 40 年 7 月 1 日と昭和 41 年 5 月 26 日に、相次いで「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」が公表された（以下、前者を「昭和 40 年学会意見書」、後者を「昭和 41 年学会意見書」という）。

昭和 40 年学会意見書は、委員長の番場嘉一郎教授自身が「非常に欠陥だらけの答申」(16)と述べるように不完全なものであったため、その改訂版として昭和 41 年学会意見書が公表されるに至ったのである。したがって、以下では、改訂版である昭和 41 年学会意見書に焦点を当てて、論を進めることとする。

---

(13) なお、大住達雄氏によれば、昭和 27 年審議会意見書に対しては、企業会計基準審議会の委員からも「あまりにも会計原則を強調しすぎ、すこぶる独善的である」との意味の発言があったとされる（大住達雄「会計原則における具体的妥当性－これに関する二三の例題－」會計 62 巻 3 号（1952）26 頁）。

(14) 黒沢・前掲注(7)4～5 頁。

(15) 塩崎潤氏（大蔵省主税局長）は、昭和 27 年から昭和 41 年までの議論の状況について、「『課税所得と企業利益』あるいは『税法と企業会計』との間の調整の問題が昭和二七年以来一時休火山のような状態に陥っていたのにこれがどうしたものか再び噴火してこのところ花盛りのように派手に採り上げられてきているようである。」と述べている（塩崎潤「『税法と企業会計との調整に関する意見書』を税務の側から眺めて」會計 91 巻 1 号（1967）87 頁）。

(16) 番場嘉一郎ほか「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」企業会計 17 巻 10 号（1965）67 頁〔番場発言〕）。

昭和 41 年学会意見書は、①企業利益と課税所得との間の差異をもたらす根本原因を探求すること、②両者の差異のうち、税法規定を改めることによって調整がなされるべきものと、申告調整を通じて調整がはかられるべきものとを明らかにすることを、その使命とするものであった。

昭和 41 年学会意見書は、まず総論において、企業利益と課税所得の差異をもたらす原因を次の 3 つに求められるとする。

① 税法及び税務会計のおかれている環境条件

② 租税理論における二重負担排除の思考

③ 税務会計上の基本原則（公平性の原則、租税負担能力主義の原則、明確性の原則、簡便性の原則）

次に各論において、7 つの個別的項目（1 収益の概念及び認識、2 費用・損失の概念及び認識、3 その他の資本剰余金、4 棚卸資産、5 有価証券、6 固定資産、7 繰延資産）をとりあげ、企業会計と税務会計との差異を検討・批判したうえで、差異調整の方法として損金経理を改めるなどの提言を行う。

かかる昭和 41 年学会意見書に対しては、依然として、「企業会計原則の立場から税法を批判することは自由であるが、それだからといつて税法を企業会計原則の通りに改正すべき理由とはならない。」[17]や、「企業会計原則にマッチするごとくに、まず税法の側が改正されなければならないということは、法としての税法軽視の現われではなかろうか。」[18]等の指摘もみられた。

もっとも、泉美之松氏（国税庁長官）が、「率直にいつて、従来の調整に関する検討・議論は、いずれも、企業会計原則の立場に立つて、税法に対して一方的に企業会計原則に従うように修正を求めるといつた態度が見受けられるようである。……今回の改訂版は、その点で更に一歩前進したものが感ぜられ、税法に対する理解も深くなつたように考えられるのは、調整の前進のために喜ばしいことと思われる。」[19]と述べるように、昭和 41 年学会意見書は、税務側からみて、少なくとも昭和 27 年審議会意見書よりは好意的に受け止められていたといえよう。

---

[17] 渡辺進「『税務会計特別委員会報告』批判」企業会計 18 巻 9 号（1966）136 頁。なお、昭和 40 年学会意見書に対する批判については、渡辺進「調整意見書批判」企業会計 17 巻 10 号（1965）90 頁以下参照。

[18] 高尾忠男「企業利益と課税所得について」企業会計 18 巻 9 号（1966）145 頁。

[19] 泉美之松「『企業利益と課税所得との差異及び調整』に関する税務会計特別委員会報告について」税務弘報 14 巻 10 号（1966）5 頁。

3　税制調査会税制簡素化特別部会「税制簡素化についての中間報告」

その後、昭和 41 年 9 月 14 日に、税制調査会税制簡素化特別部会より、「税制簡素化についての中間報告」（以下「税制簡素化中間報告」という）が公表された。税制簡素化中間報告は、税制調査会の税制簡素化特別部会と、その下に設置された税制簡素化専門小委員における審議を通じて取りまとめられたものである。

税制簡素化中間報告は、まず「税制複雑化の原因とその弊害」について述べたうえで、「税制簡素化の基本的方向」及び「税制簡素化のための具体的措置」について提言を行っている。特に、法 22 条 4 項との関係では、次のとおりの提言を行っていることが注目される。

「絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当に多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によつて計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」

課税所得が企業利益に準拠して計算されることは、すでに昭和 40 年 11 月 30 日付通達「改正法人税法（昭和 40 年 3 月改正）等の施行に伴う法人税の取扱いについて」（直審（法）84）第 3・10(2)[20]で間接的に示されていたところであるが、税制簡素化中間報告は、さらに一歩進んで、税務側としてはじめて公的な形で会計準拠規定を設けるべき旨を明言した

---

[20] 昭和 40 年 11 月 30 日付通達（直審（法）84）第 3・10 は、次のとおりの規定である。
「10　法人は、各事業年度ごとに、税務署長に対し、確定した決算に基づき所定の事項を記載した申告書を提出しなければならないが、この「確定した決算に基づく申告」とは、次のことを表明したものであることに留意する。
(1)（省略）
(2)法人の利益の計算に関する事項（税法が所得の金額の計算上特別の定めをしているものを除く。）について、商法その他法人の計算に関する法令の規定および一般に認められた適正な企業会計の原則により利益の計算上妥当と認められ、かつ、所得の金額の計算上も合理的と認められる方法（利益の計算上妥当と認められる方法で、その方法による計算につき法人が一定の申告調整をすることにより所得の金額の計算上も合理的と認められるにいたるものを含む。）が 2 以上ある場合において、法人が当該事項につき(1)の承認を受けた利益の計算において適用している方法がそれらの方法のうちいずれか一の方法であるときは、当該事項については、所得の金額の計算上も当該法人が適用しているその方法が適用されるべきものであること。（以下、省略）」

ものである。

それでは、これまで昭和 27 年審議会意見書に同調することのなかった税務当局側が、会計準拠規定の導入へと舵を切った理由は何であったか。久保田一信氏（大蔵省主税局税制第一課課長補佐）は、次のとおり説明する。

「税法が独自の所得概念や計算原理を拡張し過ぎ、また商法、企業の会計慣行により計算される企業利益の個別性を無視して画一的処理を強調し過ぎると、課税所得と企業利益とに開差が生じ、これによりおこる複雑さが納税者および税務当局に与える影響は大きなものがあると思われる。このような観点から、まず、法人税法において、『課税所得は、納税者が継続して適用する健全な会計慣行によつて計算する』旨の基本規定を設けることによつて、上記の考え方の原則を明らかにするとともに、税法の規定は、税法独自の要請から否認すべき事項を規定したり、疑問とされそうな点の解決規定を設けたりすることに重点をおくことが検討される。」(21)

つまり、税法独自の所得計算を推し進めていくと、税制を複雑化させ、納税者や税務当局に悪影響を及ぼすことになるため、会計準拠規定が必要だとするのである。しかし、そうであれば、昭和 27 年以降の早い段階で会計準拠規定を設けてもよかったように思える。納税者や税務当局に悪影響を及ぼし得る税制複雑化の芽は、早期に摘んでおくことに越したことはないからである。

しかるところ、この時期に税務当局から会計準拠規定導入の動きが起きた背景には、当時の社会事情が大きく影響したものと考えられる。すなわち、昭和 41 年当時は、直近に行われた一連の法改正による税制の複雑化が世間の非難の的となっており、税制簡素化が社会的な要請として強く叫ばれていたのである(22)。このような、昭和 27 年当時にはみられなかった税制複雑化に対する世間の批判の高まりが、税務当局を税制簡素化へと駆り立て、会計準拠規定導入の動きに繋がったとみられる。

---

(21) 久保田一信「税制簡素化の方向について」税務弘報 14 巻 11 号（1966）14 頁。

(22) 税制簡素化専門小委員会の委員であるＣ専門委員（匿名）は、「ローマは一日にして成らずの例えの通り、税制の精密化、複雑化といえども一朝一夕にして成立したものでなく、日本経済の高度成長を背景として十数年の長い歴史を経て実現したものであり、その実現の過程においてはそれ相当の必然性と効用をもつていたものであることは云うまでもない。しかるにここ一、二年来税制の複雑化が世の強い批判を受けるに至つた根本原因は果して何処にあるのであろうか。」と述べ、昭和 40 年頃の法改正による税制の複雑化が、世間の強い非難の的になったと指摘する（昭和 41 年 7 月 29 日・税簡小 2－2）。

4　企業会計審議会特別部会「税法と企業会計との調整に関する意見書」

税制簡素化中間報告の公表とほぼ同時期の昭和 41 年 10 月 17 日に、企業会計審議会特別部会（第二小委員会：番場嘉一郎委員長）より「税法と企業会計との調整に関する意見書」（以下「昭和 41 年審議会意見書」という）が公表された。

第二小委員会の委員であった新井清光教授によれば、昭和 41 年審議会意見書の作成に当たっては、昭和 41 年学会意見書が貴重な下敷になっており、その主要部分が昭和 41 年審議会意見書の中に盛り込まれたとされる(23)。その中身についてみるに、昭和 41 年審議会意見書の特徴は次の 4 点に集約される(24)。

① 企業会計原則の立場だけでなく、税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の可能性が検討されていること

② 調整に際して、企業会計原則の側で問題があると思われる諸点が指摘されていること

③ 税法と企業会計原則との差異だけではなく、税務行政と企業会計実務との間にある差異についても採り上げられていること

④ 実現可能な調整方策を提起していること

昭和 41 年審議会意見書がこのような特徴をもつに至ったのは、独善的・一方的と批判されるきらいのあった昭和 27 年審議会意見書の反省を踏まえたものといえる(25)。特に、昭和 41 年審議会意見書が企業会計原則自体の問題に言及した点（上記②）は、従来の会計側の姿勢とは大きく異なるものであった。

では、企業会計審議会が、昭和 41 年審議会意見書を公表した趣旨は何であったか。その趣旨を、一言で述べれば、「税法は企業の適正な自主的経理を尊重し、自主的に算定した企業利益に基づいて課税所得の計算を行いうるようにすべきである」ことに尽きる(26)。

企業会計審議会が、なぜ自主的経理の尊重を求めるのかといえば、画一的形式基準を採用する税法の各種の規制が、「企業会計をゆがめ、また企業の実態に即応しない結果を生ぜ

---

(23) 新井清光『企業会計原則論』あとがき 7 頁（森山書店、1985）参照。
(24) 武田隆二「調整意見書の周辺」産業経理 26 巻 12 号（1966）59 頁参照。
(25) 塩崎潤氏は、昭和 41 年審議会意見書に対して、「企業会計側も、なぜ、税務側が昭和二七年以来長らくあれほど主張した『企業会計原則』に耳をほとんどかさなかったかを十分反省検討し、このような反省と検討に基づいて新しい角度から税法と企業会計との調整に関する意見書を提唱してきたのである。」と述べている（塩崎・前掲注(15)88 頁）。
(26) 番場嘉一郎「税法における自主的企業経理の容認―『税法と企業会計との調整に関する意見書』の解説―」産業経理 26 巻 11 号（1966）88 頁参照。

しめる」（同意見書一・2・(3)）からにほかならない。すなわち、「画一的基準のあらわれとして形式基準を設定する結果、費用の損金算入額について税法上最高限度額が定められることとなり、企業にとつて費用性のない金額を含む損金算入限度額まで費用を計上しようとする傾向が企業側に生ずるとともに、他面、企業にとつて明らかに費用と認められる金額が、税務上、損金の額に算入されないことにもなる。」（同意見書一・2・(2)）のである。また、「重要性の判断についての形式基準として、損金算入許容額を一定額以内に定めている場合には、企業の規模の大小等による経理上の差異が考慮されないこととなつて、企業の実態にそぐわない場合が生ずる。」（同意見書一・2・(2)）ことも懸念されるところであった。

このような見地に立って、昭和 41 年審議会意見書は、税法の課税標準の総則的規定として、次のような基本規定を設けることが適当であると提唱する。

「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によつて企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によつて企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする。」（同意見書一・1・(2)）

以上の昭和41年審議会意見書に対しては、昭和27年審議会意見書に対するものと同様、様々な批判が寄せられた。その一例として、①「健全な会計慣行」が何を指すのか明らかにされていない(27)、②会計準拠規定を設けるならば確定決算主義との関連が商法規定を介しても必ずしも明確ではない(28)、等を挙げることができる。

もっとも、昭和 41 年審議会意見書に好意的な意見も散見され、とりわけ、会計準拠規定の導入に対しては目立った批判はみられていない(29)。このような態度の変化は、昭和41 年審議会意見書に先行して、すでに税制簡素化中間報告が同様の提言を行っていたことによるところが大きいように思われる(30)。

---

(27) 忠佐市「企業の自主的経理容認の基盤」企業会計 19 巻 1 号（1967）93 頁参照。
(28) 武田・前掲注(24)64 頁参照。
(29) なお、青木倫太郎教授は、会計準拠基準を設けることについて、「条文に明記すべきか否かについて意見書は規定を設けるべきであるという意見であるが、青色申告制度が採用され、株式会社は原則として青色申告者であるとしている現状から見て実質的には目的が達せられているという見方もある。」と述べている（青木倫太郎「『意見書』読後の所感」企業会計 19 巻 1 号（1967）87 頁）。
(30) 塩崎潤氏は、会計準拠規定の導入について、「税務側として税制簡素化の方向を是認する限り、原則的には異議はないであろう。」と述べている（塩崎・前掲注(15)97 頁）。

なお、昭和 41 年審議会意見書と税制簡素化中間報告は、いずれも会計準拠規定を設けるという点で共通しているが、その理由付けが異なることには留意すべきである。すなわち、税制簡素化中間報告はあくまで税制の簡素化をその理由とするのに対して、昭和 41 年審議会意見書は企業会計に対する影響への懸念を理由としている。一説には法 22 条 4 項が昭和 41 年審議会意見書を受けて導入されたとする向きもあるが(31)、同項が税制の簡素化という同意見書の主張と異なる理由から導入されたこと等に照らせば、そのような見方に与することはできない(32)。

第 2 節　法 22 条 4 項の背景にある考え方

本章第 1 節でみたとおり、法 22 条 4 項は税制簡素化の一環として導入された規定である。もっとも、法 22 条 4 項の規定は文言が抽象的であり、その意味内容を一義的に理解することは困難である。そのため、法 22 条 4 項の導入以降、同項の解釈をめぐって様々な議論が展開されることとなった。

本稿の主たる目的は、裁判例の検証を通じて、公正処理基準の内容及びその判断枠組みを得ることであるが、法 22 条 4 項の背後にある考え方を無視して適切な検証を行うことはできない。そこで本節では、裁判例の検証に先立ち、法 22 条 4 項の趣旨、法的性質、性格といった同項の根幹ともいうべき事項について概述しておきたい。なお、本稿で検討の中心とする法 22 条 4 項の重要論点については次章で述べる。

1　法 22 条 4 項の趣旨

すでに述べたとおり、法 22 条 4 項は税制簡素化の一環として昭和 42 年に新たに導入された規定である。法人税法が会計準拠規定を設けた理由は、企業にとって二度手間を省くことができ、会計処理の煩雑さを解消することができるということにある(33)。このように法人の課税所得の計算を企業会計に準拠して行うものとする考え方は、「企業会計準拠主義」

(31) 須貝修一「米国税法上の会計処理基準の意義」税法学 199 号（1967）1 頁、税務会計研究学会特別委員会中間報告「公正処理基準の再検討」〔上松公雄〕税務会計研究 25 号（2014）181 頁参照。
(32) 金子宏教授は、法 22 条 4 項の基礎となったのは税制簡素化中間報告であり、当該報告に基づいて同項が設けられたと述べている（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」租研 707 号（2008）5 頁参照）。
(33) 増井良啓『租税法入門』205 頁（有斐閣、2014）参照。

又は「課税所得計算に対する企業会計の基準性の原則」と呼ばれる(34)。

ところで、法 22 条 4 項は、しばしばアメリカやドイツの法制度と比較されることがある。事実、昭和 41 年審議会意見書は、アメリカ及びドイツの事例を引き合いに出して、わが国においても会計準拠規定を設けるように提唱している（同意見書一・1・(2)注 1)。

アメリカでは、内国歳入法（Internal Revenue Code; I.R.C.）§446(a)が、会計方法の一般規定として、「課税所得は、納税者がその帳簿記帳を行う場合、規則的に採用している会計方法に従って計算されなければならない」と規定し、その例外として、I.R.C.§446(b)が、「納税義務者が規則的に採用している会計方法がない場合、あるいはその会計方法が所得を明確に反映していない場合は、課税所得の計算は財務長官の見解によって所得を明確に反映する方法によって行われなければならない。」と規定している(35)。さらに、財務省規則（Treasury Regulation; Treas.Reg.）§1.446-1(a)(2)は、「すべての納税者に対して画一的な会計方法を規定することは出来ないというのは認識されている。各々の納税者は、自己の判断に従い、自己の必要性にもっとも適した様式や帳簿組織を採用すべきである。しかし、その会計方法は、内国歳入庁長官の意見に従い、所得を明確に反映しているものでなければ承認されない。特定の取引における条件あるいは慣行に従った、一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles）の継続的な適用を反映させる会計方法は、益金及び損金のすべての項目が毎年継続的に処理される場合、通常、明確に所得を反映しているとみなされる。」と規定している(36)。

一方、ドイツにおいては、所得税法（Einkommensteuergesetz）第 5 条 1 項が、「法律の規定に基づき記帳及び定期的に決算を行うことが義務づけられている事業者または、法律上の義務はないが記帳し定期的に決算を行う事業者は、事業年度末において、商法上の正規の簿記の諸原則（Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführug）に従って表示されなければならない事業用財産を計上しなければならない。」と規定し(37)、法人税法（Körperschaftsteuergesetz）第 6 条（現行第 8 条）がこれを準用している(38)。

---

(34) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』398 頁（弘文堂、2016）参照。
(35) 高木克己「法人税法上の『公正処理基準』の変容」駒大経営研究 43 巻 3・4 号（2012）10 頁参照。
(36) 高木・前掲注(35)10 頁参照。
(37) 高木・前掲注(35)11 頁参照。
(38) ドイツでは、2005 年の EU の IFRS 導入に伴い、ドイツ所得税法 5 条の「逆基準性の原則」を廃止するなど税制改正が進められている（日本公認会計士協会租税調査会研究報告第 20 号「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」50～51 頁参照)。

このようにアメリカ及びドイツにおいて、課税所得は企業会計に依拠して算定される旨の規定が設けられているが、その趣旨は企業会計とは別個に課税所得算定のための会計を行うという二度手間を省く点にあり(39)、法 22 条 4 項の趣旨と同じである(40)。

ただし、周知のようにアメリカやドイツの法制度はわが国と相違しており、法 22 条 4 項をアメリカやドイツにおける上記各規定と同列にみてよいかは議論の余地がある。実際、アメリカの法制について、I.R.C.§446(b)が財務長官に与えている裁量権は、わが国の法人税法の推計課税の規定が税務署長に与えている裁量権よりも遥かに広く(41)、抑えがきかない規定であって、法 22 条 4 項とは全く基盤を異にするとの指摘がみられる(42)。他方でドイツの法制に対しても、商法が税法に対して絶対的な優位性を有しており、わが国の会社法と税法との関係にその類似性が見いだせるか、一概には同視できないとの指摘等もみられる(43)。

かくして、法 22 条 4 項は、アメリカ及びドイツの法制と同じ趣旨に基づく規定であるものの、それらとは全く基盤を異にしており、わが国独自の規定であると解されている(44)。

2　法 22 条 4 項の法的性質

法 22 条 4 項は、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、……計算されるものとする」と規定しており、「計算しなければならない」とは規定していない。このような規定の仕方から、法 22 条 4 項の法的性質は訓示規定であって、強行性を有しないのではないかという議論がある(45)。

例えば、竹下重人弁護士は、「22 条 4 項は、企業の損益計算について、納税者に対しては注意規定、税務職員に対しては訓示規定たる性格のものであつて、強行性を有しない。従つて確定申告是否認あるいは更正の根拠規定となり得ず、裁判規範ともなり得ない。」(46)

---

(39) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（四）」法学協会雑誌 100 巻 7 号（1983）1297 頁参照。
(40) 渡辺淑夫教授は、法 22 条 4 項について、アメリカ及びドイツの規定にならった規定であると述べている（渡辺淑夫『法人税法＜平成 26 年度版＞』126 頁（中央経済社、2014）参照）。
(41) 近江亮吉「法人税法第 22 条第 4 項の規定の位置、機能及び適用について（2）」税法学 203 号（1967）16 頁参照。
(42) 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 206 号（1968）3～4 頁〔近江発言〕参照。
(43) 高木・前掲注(35)11 頁参照。
(44) 中川ほか・前掲注(42)5 頁〔須貝発言〕参照。
(45) 中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点の整理」税法学 202 号（1967）34 頁参照。
(46) 竹下重人「法人税法 22 条 4 項の問題点について（梗概）」税法学 202 号（1967）32 頁。

とし、法 22 条 4 項は訓示規定であるとの見解を主張していた。

確かに、「ものとする」という表現は、最高裁判所規則では訓示規定に用いられており(47)、このような用語法からみると、法 22 条 4 項を訓示規定と解釈する見解も成り立たないわけではない。

しかし、法 22 条 4 項の「計算されるものとする」の意味は、「計算されることができかつ計算されなければならない」の意味であって、同項は強行規定であると解するのが支配的見解である(48)。また、法令用語の観点からみても、「ものとする」という表現について、「しなければならない」と解釈することも許容されており、訓示規定と解釈する必然性はない(49)。

これまでの裁判例でも、法 22 条 4 項は強行規定として適用されており、今日では同項の法的性質に関する上述の議論は決着をみたものと思われる。

3　法 22 条 4 項の性格

(1) 確認的規定か創設的規定か

法 22 条 4 項は、企業会計準拠主義を規定するものであるが、これは当然のことを規定した確認的規定であるのか、それとも新たなことを規定した創設的規定であるのかが従来議論されてきた。この点について、例えば、新井隆一教授は次のとおり創設的規定であると主張されている。

「私はこの 4 項の規定を大体創造的規定というふうに考えておりますので、つまり企業会計的な基準によつて計算をし、それによつて出た答えについて、『別段の定め』によつて修正するのではなしに、『別段の定め』のあるものを除いてしまつて、その残りについて計算をしようというのですね。」(50)

もっとも、法 22 条 4 項の導入に主導的な役割を果たした塩崎潤氏は、同項を確認的規定であると説明しており(51)、学説上も確認的規定と解する見解が支配的である(52)。確認的

(47) 最高裁判所事務総局民事局監修『条解民事再生規則』29 頁（法曹会、2000）参照。
(48) 清永敬次「法人税法 22 条 4 項の規定について」税法学 202 号（1967）28 頁、松沢智『新版租税実体法―法人税法解釈の基本原理―』161 頁（中央経済社、補正第 2 版、2003）参照。
(49) 吉田利宏『新法令用語の常識』47～48 頁（日本評論社、2014）参照。
(50) 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 205 号（1968）20 頁〔新井発言〕参照。
(51) 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信 22 巻 5 号（1967）5 頁参照。
(52) 江頭憲治郎＝弥永真生編『会社法コンメンタール 10－計算等(1)』25 頁〔弥永真生〕（商事法務、2011）参照。

規定と解する主な学説を例示すれば以下のとおりである。

① 武田昌輔教授

「これは､むしろ当然のことを宣言的に規定したものと解せられる｡課税所得の計算は、企業会計の技術によって算定された利益を基礎として行われることになる。つまり、企業会計といっても、その会計手法にはその目的によってかなりの幅が存するが、その会計処理は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがって計算されるべきことは当然であろう。」(53)(54)

② 中里実教授

「商法三二条二項の制定の前後を問わず、我が国法人税の課税所得算定は、会計慣行→商法→租税法という形にシェーマ化しうるわけであるから、法人税法二二条四項は、課税所得計算が終局的には会計実務に依存するという明文が法人税法上存在しなかったので、これを税制簡素化とのからみで確認的に定めた規定ということになるのである。」(55)

③ 吉牟田勲教授

「税法は、完結的な所得計算体系を規定していず、企業会計の修正部分のみ規定し、その他の大部分は企業会計に依存しているのである。この点から考えると、この規定は創設的な規定ではなく、宣言的、確認的規定と解されるべきものである。」(56)

このように、法 22 条 4 項については確認的規定と解する見解が支配的であるが、いずれの見解を採るかによって、具体的な事案における課税関係（課税されるか否か）が変わるわけではない。具体的な事案との関係では、むしろ法 22 条 4 項の公正処理基準の内容をどのように解釈するのかが重要であって、確認的規定か、それとも創設的規定かの議論は決定的な意味を持たないものと思われる。

(2) 基本規定か補充規定か

(53) 武田昌輔『新講 税務会計通論（最新版）』70 頁（森山書店、1995）。

(54) なお、武田昌輔教授は、別の論文において、「この『公正処理基準』に関する規定は、税務行政上は、創設的な意味をもつものとして評価されるべきであり、したがって、課税所得の内容も実際上は変更されたものとみるべきである。この点においては、課税所得の解釈は、納税者によって行われるべきものであることを明らかにした重要な規定であると考えるべきである。」と述べ､税務行政上においては創設的な意味をもつとされる（武田昌輔「公正処理基準と税法」租税法研究 4 号（有斐閣、1977）81 頁）。

(55) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五･完）」法学協会雑誌 100 巻 9 号（1983）1565 頁。

(56) 吉牟田勲『新版 法人税法詳説―立法趣旨と解釈＜平成 8 年度版＞』44～45 頁（中央経済社、1996）。

法 22 条 4 項は、同条 2 項及び 3 項とは異なり、条文に「別段の定めがあるものを除き」という文言が挿入されていない。このような条文の規定の仕方等から、法 22 条 4 項が、法人の課税所得の金額それ自体ではなく、その基礎になる損益計算の基本規定と解すべきか、それとも、あくまで「別段の定め」がない場合に初めて適用される補充規定と解すべきか見解の対立がある。塩崎潤氏は、同項を所得計算の基本規定であると説明しているが[57]、学説上は補充規定と解する見解も有力である。

両説に関する主な学説は以下のとおりである。

ア　基本規定と解する見解

①　金子宏教授

「この規定は、昭和 42 年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定である。」[58]

②　竹下重人弁護士

「22 条 4 項は企業の損益計算の基本規定であるから『別段の定め』の存在を予定していない。従つて同項の『当該事業年度の収益の額』とは、第 2 項の規定を根拠とする益金不算入の制度によつて修正される前の、また益金算入制度によつて加算されるものを含まない、企業の収益の額をいう。原価、費用、損失についても同様である。」[59]

③　中里実教授

「法人税法が企業利益を前提としてこれに修正を加えて課税所得算定を行なうという構造を採用していること、及び、『別段の定め』という文言が用いられていること等からみて、やはり、二二条四項は『基本規定』であると考えてさしつかえないであろう。」[60]

イ　補充規定と解する見解

①　須貝修一教授

「別段の定めこそが法人税法ほんらいの規定であって、法人税法の規定に優越的な重要性を認め、不文の規準にたいしてはむしろこれに補充性を認めるにすぎなかった従来の解釈が右のような一片の形式論によってくつがえされるものではない。新四項に所得

[57] 塩崎・前掲注(51)5 頁参照。
[58] 金子・前掲注(4)321 頁。
[59] 竹下・前掲注(46)32 頁。
[60] 中里・前掲注(55)1566 頁。

計算の基本規定たる性格を認めるのは、例の皇帝の新しい衣装と題するおとぎばなしを連想させるものではなかろうかという疑問がある。」(61)

② 中村忠教授

「これ（法 22 条 4 項：筆者）は要するに補充規定であって、これがなくても当然そうならざるを得ないのであるから、そんなに重要な意味を持っていないと私は考える。『別段の定め』によって要所はすべて固められているとみてよい。この規定をみて、税法は企業会計を尊重していると考える人がいたら、それは勉強不足といわなければならない。」(62)

③ 松沢智教授

「法人税法は課税所得の計算に関して別段の定めとして種々の規定を設けているので、二三条以下の規定が先ず適用され、それによって解決しえない場合にはじめて補充的に二二条四項が適用される。同条四項がすべてに優先する原則的規定と解すべきではない。」(63)

ウ 小括

以上のとおり、法 22 条 4 項の性格については、基本規定と解する見解、補充規定と解する見解の二つに分かれている。もっとも、この問題について中里実教授は、「いずれにせよ、法人税の課税所得は租税法の明文規定と『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』の双方を用いて算定されるのであるから、どちらが原則で、どちらが例外であるかを抽象的に議論すること自体にそれほどの意味はなかろう。」(64)と述べている。

確かに、基本規定か補充規定かだけで法 22 条 4 項の解釈が一義的に定まるわけではないし、ましてや具体的な課税関係が決まることもない。

もっとも、第 3 章第 1 節で後述するとおり、法 22 条 4 項を基本規定と解するのか、それとも補充規定と解するのかは、同項の適用範囲の問題と全く無関係ではないように思われる。したがって、その限りにおいては、基本規定とみるか補充規定とみるかの議論の意味は未だ失われていないとみる余地がある。

(61) 須貝修一「法人税法二二条四項」法學論叢 82 巻 6 号（1968）3 頁。
(62) 中村忠『新版財務会計論』128 頁（白桃書房、1997）。
(63) 松沢・前掲注(48)161 頁。
(64) 中里・前掲注(55)1567 頁。

第 3 章　法 22 条 4 項の重要論点

本章では、本稿で検討の中心とする法 22 条 4 項の重要論点について概述する。具体的には、①法 22 条 4 項の適用範囲、②公正処理基準の内容、③法人税法と他の法令等との関係について、それぞれみていくこととしたい。

第 1 節　法 22 条 4 項の適用範囲

個々の事案の課税関係を判断するうえで、法 22 条 4 項の適用があるか否かは重要な問題である。法 22 条 4 項の適用如何によって課税関係が変わる可能性があるからである。事実、裁判例において、法 22 条 4 項の適用範囲をどのように考えるかが結論を分けた事例が存在する。例えば、東京高判平成 26 年 6 月 12 日訟月 61 巻 2 号 394 頁は、株式消却を伴う減資を行い、時価を下回る商法上の払戻限度額の払戻しを受けた事案において、当該株式消却を株式の無償・低額譲渡に当たるとしたうえで、株式の無償・低額譲渡については法 22 条 4 項の適用が及ばないことを前提とした判示をしている。しかし同判決に対しては、株式の無償・低額譲渡であっても法 22 条 4 項の縛りがかかるとする有力な批判が展開されているところであり(65)、まさに同項の適用範囲をどのように考えるかによって結論が変わり得る事例である。

このように、法 22 条 4 項の適用範囲の問題は個々の事案の課税関係を左右し得る重要な問題であるが、従来はそれほど活発に議論されてこなかったように思われる。本節では、第 4 章における裁判例の検証に先立ち、この点に関するこれまでの議論を整理しておく。

1　法 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」との関係

法 22 条 4 項の適用範囲を検討するうえでまず問題となるのは、同条 2 項及び 3 項の「別段の定め」がある場合に、同条 4 項の適用があるか否かである。

ここで「別段の定め」の内容について、租税特別措置法の規定は「別段の定め」に含まれないとするのが伝統的な理解とされる(66)。もっとも、租税特別措置法の規定であっても

(65) 中里実「株式消却を伴う減資の際の払戻しと旧商法 375 条」法律時報 86 巻 9 号（2014）131 頁参照。
(66) 増井・前掲注(33)221 頁参照。

「別段の定め」と同様、法人税法の所得算定ルールを修正していることに違いはなく(67)、本稿では租税特別措置法を「別段の定め」に含めることとする。すなわち、本稿で用いる「別段の定め」は、法 23 条ないし 64 条の規定、法 65 条の委任による各事業年度の所得の金額の計算の細目についての政令、租税特別措置法の規定の一部等を指している(68)。

さて、法 22 条 4 項と「別段の定め」との関係について、「別段の定め」がある場合は、「別段の定め」が優先すると解されており(69)、この点に異論はみられない。

しかし、「別段の定め」がある場合に、法 22 条 4 項が「別段の定め」の解釈指針として適用されるかどうかについては未だ決着をみていないように思われる。具体的にいうと、例えば、棚卸資産の範囲については「別段の定め」として法人税法施行令 10 条が規定されているが、同条 7 号の「前各号に掲げる資産に準ずるもの」の内容は一義的に明らかでない。そこで同号の解釈において法 22 条 4 項の適用が及ぶと考えるべきかどうかがここでの問題の所在である。この点に関する主要な学説は以下のとおりである。

(1) 適用肯定説

① 近江亮吉教授

「問題は、会計処理に関する別段の定めと一般に公正妥当と認められる会計処理の基準との関係にある。法文の構成上からは、この種の規定を除いたところに第 4 項が働くことになる。しかし、……この種の規定と第 4 項とが全く無関係にあることはありえないわけである。……会計処理の実践面に対する別段の定めを以上のすぢみちに立つて理解すれば、法第 22 条第 4 項の規定は、次の機能を有することになる、その第 1 は、……その第 2 は、会計処理の実践面について別段の定めがある場合の解釈適用の指針としての機能である。」(70)

② 中里実教授

「筆者は、法人税法が、租税会計が企業会計に基づいて行われるべきことを、明文の形で、しかも、申告に関する手続的諸規定中にではなく、『課税標準及びその計算』に関する規定中においたことには次のような意味があると考える。第一に、……。第二に、同項は、

(67) 増井・前掲注(33)221 頁参照。
(68) 中里・前掲注(55)1567 頁参照。
(69) 山田二郎『税法講義（第 2 版）』96 頁（信山社、2001）、岡村忠生『法人税法講義［第 3 版］』34 頁（成文堂、2008）、増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 4 版〕』143 頁（成文堂、2013）参照。
(70) 近江亮吉「法人税法第 22 条第 4 項の規定の位置、機能及び適用について（1）」税法学 202 号（1967）21～23 頁。

法人税法に規定のない事項についての補充規定としての役割を果たすのみならず、法人税法における課税所得算定に関する諸規定の解釈の指針としての役割を果たしていると考えるべきであろう。」(71)

③　井上久彌教授

「会計計算を規制、修正等をしている個別規定であっても、その中に『公正会計基準』に準拠すべきであると解釈される部分を内包しているものがある。」(72)

(2) 適用否定説(73)

①　清永敬次教授

「その（法 22 条 4 項の：筆者）適用領域は抽象的にいうならば極めて狭い範囲のものであると解される。すなわち、法人税関係法令は課税所得の計算に関しては種々の規定がすでにおかれているのであつて、それらの規定（23 条以下）がまず優先的に適用され、それによつては解決しえない場合にはじめて 22 条 4 項の原則規定が働きうる余地があると解すべきであろうからである。」(74)(75)

②　新井隆一教授

「この規定が 22 条に占めている地位からみて、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』にしたがつて計算される額は、『別段の定めがあるもの』と『資本等取引』とを除いた、『当該事業年度の収益の額』と『当該事業年度の損失の額』とである。」(76)

---

(71) 中里・前掲注(55)1565～1566 頁。

(72) 井上久彌『税務会計論』53～54 頁（中央経済社、1988）。

(73) なお、執筆者が明らかではないが、武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法第 2 巻』1153 頁（第一法規、加除式）には、「『別段の定め』や、資本等取引に係る取引は、税法固有の目的から定められている事項であつて、第 4 項の規定の適用の及ばないものであることに注意を要する。この規定は、『別段の定め』に及ぶとする考えをもつ向きもあるが、わざわざ第 2 項に規定する『当該事業年度の収益の額』としているのは、この『別段の定め』を除外する意味と解すべきであるし、また、この『別段の定め』を含めたのでは『別段の定め』の規定が意味を失うこととなるであろう。」との記述がみられる。

(74) 清永・前掲注(48)28 頁参照。

(75) 清永教授の当該見解は、一見する限り適用否定説に立脚するものかどうか判然としない。もっとも、当該見解に対しては、適用肯定説を採る中里実教授から、「必ずしもそう言えるかについては疑問の余地があろう。個別的な会計処理は無数に存在するからである。そして、二二条四項が『別段の定め』の解釈の指針としての役割を持っていることを認めると、その適用領域はかなり広いと考えられる。」との指摘があり（中里・前掲注(55)1569 頁脚注 167）、かかる指摘を踏まえて考えると適用否定説に立つものと理解できるように思われる。

(76) 新井隆一「法人税法 22 条 4 項に関する問題提起（概要）」税法学 203 号（1967）21 頁。

(3) 小括

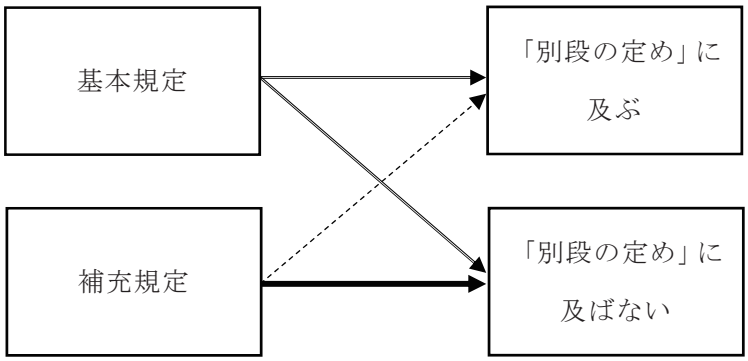
「別段の定め」がある場合には、法 22 条 4 項よりも「別段の定め」が優先的に適用されることは異論をみないが、そのような場合であってもなお「別段の定め」に同項の適用が及び得るかについて学説上見解の対立がみられる。

この問題をどのように考えるかは、第 2 章第 2 節 3(2)で述べた法 22 条 4 項の性格の解釈と全く無関係ではないように思われる。すなわち、法 22 条 4 項の性格について補充規定に過ぎないと理解するならば、「別段の定め」がある場合には同項の適用は及ばないと解釈するのが穏当である(77)。

他方、法 22 条 4 項が損益計算の基本規定であることを重視するならば、「別段の定め」にも同項の適用は及び得ると解することとなろう。ただし、必ずしも基本規定＝「別段の定め」に法 22 条 4 項の適用が及ぶ、という関係になるわけではない。法 22 条 4 項を基本規定と解しても、同条 2 項及び 3 項の「別段の定めがあるものを除き」という文言等を重視して、「別段の定め」に同条 4 項の適用は及ばないと解釈することも可能である。

このような法 22 条 4 項の性格と「別段の定め」の関係を示すと、図表 3－1 のとおりになると思われる。なお、図表 3－1 中の矢印は、親和性の程度に応じて、太実線、実線、点線の 3 種類に分けて表記している。すなわち、太実線で示した矢印の親和性が最も高く、次いで実線、点線(78)の順となる。

図表 3－1：法 22 条 4 項の性格と「別段の定め」との関係



(77) 武田昌輔教授は、「この『公正処理基準』が基本規定を適用する場合の補完的規定であるとすれば、『別段の定めがあるもの』には、公正処理基準の力は及ばないこととなる。」と述べている（武田・前掲注(54)85 頁）。

(78) 法 22 条 4 項の性格を補充規定と解する場合、「別段の定め」に同項の適用は及ばないと解するのが穏当であるが、及び得ると解する余地も全くないわけではない。現に武田昌輔教授は、法 22 条 4 項の性格を補充規定と解する立場を採りながらも、「別段の定め」のうち、解釈上明確でない会計的な事項については同項の適用が及ぶとされる（武田・前掲注(54)86 頁参照）。

2　法 22 条 2 項の無償譲渡等との関係

法 22 条 2 項は、益金の額に算入すべき金額について、「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。

ここで問題となるのは、法 22 条 2 項が規定する無償譲渡等（低額譲渡を含む）について同条 4 項の適用があるか否かである。すなわち、法 22 条 2 項が規定する無償譲渡等は「別段の定め」に含まれておらず、条文の規定ぶりからすると同条 4 項の適用は及ぶと解釈するのが自然である。もっとも、企業会計では、無償譲渡等に時価相当の収益性を認める見解は支持されておらず(79)、法 22 条 2 項の無償譲渡等の規定は法人税法独自のものである。そうすると、法 22 条 2 項の無償譲渡等の規定が適用される場合には、同条 4 項の適用は及ばないと解すべきであるとも考えられる。

この問題については、以下のとおり学説上も見解が分かれている。

(1) 適用肯定説

①　新井隆一教授

「(『無償による資産の譲渡に係る収益の額、及び無償による資産の譲受けに係る収益の額の計算と法 22 条 4 項の適用』という論題に対する回答として：筆者）適用がある。というよりも、それらの取引から収益を算出することを、『会計処理の基準』が内容としているとすることが可能。」(80)

②　岡村忠生教授

「公正処理基準は無償取引についても及んでいるはずであるから、無償取引による収益は、別段の定めがあって初めて、課税の対象となると解される。」(81)

(2) 適用否定説(82)

①　松沢智教授

「税法に明文のある場合、ないし税法の基本規定たる二二条二、三項についての所得概念決定のための基本原則たる権利確定主義や法的支配という税法固有の考え方に対しては

(79) 成道秀雄編『新版税務会計論（第 4 版）』20 頁〔成道秀雄〕（中央経済社、2013）参照。
(80) 新井・前掲注(76)22 頁。
(81) 岡村・前掲注(69)43 頁。
(82) なお、品川芳宜教授は、「この問題（無償による資産の譲渡の問題：筆者）については企業会計においても定説がなく、法人税法第 22 条第 4 項の規定が適用される余地は乏しいようである。」と指摘される（品川・前掲注(8)16 頁）。

事実たる慣習（公正処理基準）は働かないといわねばならない。」(83)

② 岸田雅雄教授

「税法上は益金と企業会計上の収益の範囲とは必ずしも一致しないこととしている。例えば、無償の譲渡等に収益性を認めるのはその一の現れであり、……このような明文で定める場合及び『別段の定めがある場合』を除き、一般に企業会計の原則に従うこととしている。」(84)

(3) 小括

法 22 条 2 項の無償譲渡等に同条 4 項の適用が及ぶか否かについては学説上見解が分かれており、いずれの見解も有力に主張されている。無償譲渡等の規定は「別段の定め」ではないから、すでに述べた法 22 条 4 項と「別段の定め」の関係とは別個の問題である。

もっとも、無償譲渡等の問題も法 22 条 4 項の性格と全く無関係ではなく、先にみた「別段の定め」との関係に係る議論がここでも当てはまると思われる。すなわち、法 22 条 4 項につき基本規定であることを重視するならば無償譲渡等にも同項の適用が及ぶという解釈に繋がり、他方で補充規定であることを重視するならば無償譲渡等には同項の適用は及ばないという解釈に繋がり易くなると考えられる。

もちろん、法 22 条 4 項の性格の解釈によって結論が自動的に定まるわけではないが、同項の性格は、少なくとも同項の適用範囲を考える際の解釈の指針になり得ると思われる。

第 2 節　公正処理基準の内容

1　公正処理基準の意義及び「公正妥当」の解釈

法 22 条 4 項は、収益の額等について、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されると規定しているが、かかる文言は極めて抽象的であり、導入当初から違憲の疑いが強いとの指摘がみられていた(85)。

この点について、法 22 条 4 項の立法担当者であった藤掛一雄氏（大蔵省主税局税制第一課課長補佐）は、次のように説明している。

---

(83) 松沢・前掲注(48)163 頁。
(84) 岸田雅雄「法人税の課税ベース」租税法研究 17 号（有斐閣、1989）32 頁。
(85) 中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 204 号（1967）7 頁〔新井発言〕参照。

「ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。……特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」(86)

すなわち、何が公正処理基準に当たるのかについては、法 22 条 4 項の導入時点では明確に定まっておらず、実務における事例の積み重ねによって次第に明らかにされていくものと理解されていたのである。

このように、公正処理基準の内容が立法時より明らかでなかったことから、学説上も様々な見解が主張されてきたが、近時は金子宏教授の次の見解が多数説といってよいであろう(87)。

「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する……。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい……。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針……、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である……が、それに止まらず確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう」(88)

もっとも、法 22 条 4 項の「公正妥当」の意味については現在でも二つの見解に分かれている。すなわち、一つには専ら企業会計の観点からみた「公正妥当」を意味すると解する見解と、もう一つには法人税法独自の観点からみた「公正妥当」を意味すると解する見解である。公正処理基準の意義を同じように定義しても、「公正妥当」をどのように解釈するかによって結論は全く異なる。

「公正妥当」の意味に関する主な学説は以下のとおりである。

(1) 企業会計の観点から判断すべきとする見解

① 渡辺進教授

---

(86) 藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて（昭和 42 年 6 月）』75 頁（大蔵財務協会、1967）。

(87) 同旨をいうものとして、例えば、増井・前掲注(33)204 頁、谷口・前掲注(34)401 頁、岡村・前掲注(69)37 頁、清永敬次『税法［新装版］』125 頁（ミネルヴァ書房、2014）、増田英敏編『基本原理から読み解く租税法入門』129 頁〔倉見智亮〕（成文堂、2014）、菊谷正人ほか『租税法要説―租税法の条文解釈と税務会計－』24 頁〔菊谷正人〕（同文館出版、2012）、岸田貞夫監修『法人税法講義〔五訂版〕』36 頁（税務経理協会、2010）等を参照されたい。

(88) 金子・前掲注(4)322 頁。

「企業の財政状態および経営成績を明らかにするための企業会計、商法および税法の三者に共通する会計原則は存在しない……と考える。したがって三者に共通する『公正妥当な会計処理の基準』もあり得ない。……したがって、税法が、収益の額および費用・損失の額は、別段の定めのないかぎり、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という場合の『公正妥当』とは税法独自の要求を加味しないところで考えるべきである。」(89)

② 成道秀雄教授

「公正妥当な会計処理の基準の解釈はあくまで企業会計の領域でなされるもので、法人税法の解釈が入る余地はない。それゆえ法人税法の考え方が一般に公正妥当な会計処理の基準と整合しないところについては『別段の定め』でもって対処することになる。」(90)

③ 谷口勢津夫教授

「公正処理基準は、企業利益の計算と課税所得の計算との二度手間の省減と、適正な会計処理の尊重、という考慮に基づいて、採用されたものであることからすると、公正処理基準にいう『公正妥当』は、専ら企業会計の観点からみた『公正妥当』（すなわち期間損益計算の適正さ）を意味する、と解すべきである。」(91)

(2) 法人税法独自の観点から判断すべきとする見解

① 金子宏教授

「企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当であるとは限らないことである……。その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかをたえず吟味する必要がある。」(92)

② 新井隆一教授

「『一般に公正妥当と認められる』ということばの意味も、財務諸表規則や監査証明規則などといわれているものとは異なりこの法人税法に特有な『会計処理の基準』として『一般に公正妥当と認められる』ものということであつて、結局は、このような『会計処理の基準』を理解するにあたつては、法人税法の目的なり趣旨なりにてらして、『一般に公正妥当と認められる』ような内容を織り込まなければならない、ということを意味するにすぎ

(89) 渡辺進「公正妥当な会計基準と税法」會計 93 巻 6 号（1968）10 頁。
(90) 成道秀雄『税務会計―法人税の理論と応用―』12 頁（第一法規、2015）。
(91) 谷口・前掲注(34)401 頁。
(92) 金子・前掲注(4)323 頁。

ないものである。」(93)

③　増井良啓教授

「これらの会計基準は時代とともに変化するものであり、必ずしも常に公正妥当であるとは限らない。『一般に公正妥当と認められる』か否かは、法人税法の解釈問題として、吟味する必要がある。」(94)

(3) 小括

以上概観したとおり、公正処理基準の意義について、「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準」あるいは「客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準」と解釈したうえで、企業会計原則をはじめとする各種規定のみならず、確立した会計慣行もこれに当たるとする見解が学説上は多数を占める。

もっとも、法 22 条 4 項の「公正妥当」の意味については、企業会計の観点から判断すべきとする見解、法人税法独自の観点から判断すべきとする見解の二つに分かれており、いずれも有力な見解である。法 22 条 4 項を導入した趣旨が企業の二度手間を省く点にあること等に照らせば、「公正妥当」はあくまでも企業会計の観点から判断し、法人税法独自の観点に立脚するものは「別段の定め」をもって規定すべきとする前者の見解も傾聴に値するものといえる。他方で、後者の見解に立ったとしても、「公正妥当」を如何様に解してもよいわけではなく、少なくとも納税者の予測可能性を害する恣意的な解釈は許されないといえよう。

いずれにしても「公正妥当」をいかなる観点から判断するのかは個々の事案における課税関係を左右し得る重要な問題であり、裁判例の検証によって明らかにすべき論点の 1 つである。

2　確立した「会計慣行」の意義

前述のとおり、確立した会計慣行が法 22 条 4 項の公正処理基準に当たり得るとしても、ここでいう会計慣行とはいかなる意味であろうか。会計慣行という用語は法人税法上定義されておらず、その解釈が問題となる。

(1) 旧商法 32 条 2 項の「会計慣行」の意義

(93) 新井・前掲注(76)21 頁。
(94) 増井・前掲注(33)204 頁。

旧商法 32 条 2 項は、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定し、明文で「会計慣行」という用語を用いていた（以下、旧商法についても、特に断りのない限り、単に「商法」という）。商法 32 条 2 項は、いわば商法版の会計準拠規定であるが、会計慣行については定義規定がなく、商法上もその解釈をめぐって議論が展開されてきた。

会計慣行の意義について、「一般的に広く会計上のならわしとして相当の期間繰り返し行われているものをいう」とするのが政府の見解であり(95)、かかる見解は「会計慣行」を民法 92 条の事実たる慣習(96)と同じ意味として理解するものである。

一方で、商法の学説の解釈は変遷してきたとされる(97)。すなわち、1980 年代ごろまでの通説的見解は、会計慣行を事実たる慣習をいう、あるいは一般的に広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返し行われているものをいうと解していた(98)。ところが、その後 1990 年代後半には、有価証券報告書提出会社については、企業会計審議会が公表した企業会計の基準の適用が証券取引法上強制される時点からは、その企業会計の基準が指示する会計処理方法は、商法上も会計慣行にあたると解するのが多数説になったといわれる(99)。つまり、近時の多数説は、事実たる慣習はもちろん、事実たる慣習でなくても、ある会計基準が指示する会計処理方法が近い将来に広く実施されることが確実視される場合には、会計慣行に当たると解釈するのである(100)。

このような解釈は現行の会社法 431 条にも引き継がれており、例えば、尾崎安央教授は同条の解説の中で次のとおり説明している。

「『慣行』とは、現在すでに行われている会計処理方法等である必要はなく、『将来慣行となることが確実』と解される新しい合理的な会計処理方法を含むと解すべきである。現在のように新たな事象に対する会計処理基準等が適切な手続を経て公表される仕組みがある限り、その公表された新基準等は本条のいう『企業会計の慣行』の 1 つと評価されるべ

(95) 味村治「商法の一部を改正する法律の解説（六）」法律時報 27 巻 7 号（1975）69 頁参照。
(96) 民法 92 条は、事実たる慣習が法律行為解釈の標準となることを定めた規定と解されている（我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－』218 頁（日本評論社、第 4 版、2016）参照）。
(97) 弥永真生『会計基準と法』79 頁（中央経済社、2013）参照。
(98) 弥永・前掲注(97)79～80 頁参照。
(99) 弥永・前掲注(97)80 頁参照。
(100) 中里実教授も、商法 32 条 2 項の「会計慣行」について、「慣習となるに至っていない会計処理方法をも含むという意味で『会計慣習』よりも広いと解すべきである。」と述べている（中里・前掲注(39)1312 頁）。

きものであるからである。」(101)

このように商法及び会社法上の近時の通説的見解は、会計慣行を事実たる慣習のみならず将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含む概念として解釈するものである。このような解釈は、例えば、東京高判平成 18 年 11 月 29 日判タ 1275 号 245 頁（長銀粉飾決算事件）や大阪地判平成 24 年 9 月 28 日判時 2169 号 104 頁（三洋電機違法配当事件）でも支持されているところであり、会社法上の確立した解釈になりつつあるとみて差し支えないであろう(102)。

(2) 法人税法上の会計慣行

翻って法 22 条 4 項の公正処理基準を構成する会計慣行の意義はどのように考えるべきであろうか。この点について松沢智教授は、次のとおり、事実たる慣習＝公正処理基準とする見解を披瀝されている。当該見解は商法上の従来の多数説と同じ見解に立つものである。

「会計慣行として反復して実施されていれば、そこに規範化してくるので（それが更に法的確信によって裏付けられると慣習法となる)、従って会計慣行化している会計処理の基準が規範性をもち、法二二条における所得計算における原則規定となるのである。従ってこれに依拠すべき旨を定めたのが四項である。未だ会計慣行化していないような会計処理の基準については、四項の適用はないこととなる。」(103)

これに対して酒井克彦教授は、商法 1 条 2 項が「商慣習」という用語を用いていながら、商法 19 条 1 項、会社法 431 条及び同法 614 条は「慣行」という用語を用いていることから、「商法（会社法）が準拠しようとするところは、会計の『慣行』であると理解すべきであろう。したがって、文理に忠実に解釈をすれば、法人税法 22 条 4 項が準拠する公正処理基準につき、『事実たる慣習』を前提とするものとの見解には与することはできない」と

(101) 江頭＝弥永・前掲注(52)54 頁〔尾崎安広〕。
(102) もっとも、すべての「公正な会計慣行」について、「慣行性」が緩やかであるとは必ずしもいえないとの指摘がある（江頭憲治郎＝中村直人編『論点体系会社法 3 株式会社Ⅲ』477 頁〔本多正樹〕（第一法規、2012）参照)。すなわち、明文化されていない会計処理については、実際に実施されることが必要であろうし、明文化されているものでも「中小企業の会計に関する指針」のようなものは、一定の日から一斉に適用となるという性格のものではなく、その中に実施されていない会計処理が含まれている場合には、実施されることにより慣行になるとする（同頁参照)。
(103) 松沢・前掲注(48)162 頁参照。

指摘する[104]。酒井教授の当該見解は、「会計慣行」を事実たる慣習よりも広く捉えるものであり、近時の会社法（商法）上の多数説と同様の見解に立つものと思われる。

もっとも、先にみたとおり商法上は、もともと「慣習」と「慣行」は同義のものとして理解されており、政府もそのような見解を示していたところである。したがって、商法が同じ法律内部において「慣習」と「慣行」を使い分けているといっても、そのような形式面の違いから直ちに会計慣行を慣習よりも広く解釈すべきことになるかは議論の余地があろう。

もとより、法 22 条 4 項の趣旨が税制簡素化の観点から法人税法と企業会計の一致を志向する点にあることに照らせば、広く実施されることが確実な会計処理方法について、法人税法上も広くそれを取り入れるように解釈するのが同項の趣旨に適う。したがって、近い将来広く実施されることが確実な会計処理方法も「会計慣行」に含むとし、法 22 条 4 項の公正処理基準に当たり得ると解釈するのが同項の趣旨からみて妥当と思われる。

(3) 小括

以上のとおり、「会計慣行」の意義については、会社法（商法）上、事実たる慣習と解する見解、近い将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含むと解する見解があり、近時は後者が会社法（商法）上の確立した見解となりつつある。

他方で、法人税法における「会計慣行」の意義について、会社法（商法）と別異に解する理由はなく、法人税法にも会社法（商法）における議論が同様に当てはまると考えられる[105]。すなわち、法 22 条 4 項の公正処理基準を構成する「会計慣行」についても、事実たる慣習とみるのか、それとも近い将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含むとみるのかが問題となる。すでに確立した会計基準を前提とする限り、いずれの見解を採用しても結論は変わらないが、未だ慣行となっていない新たな会計基準については結論が変わり得る。会計慣行を事実たる慣習とする見解からは、新たな会計基準に法 22 条 4 項を適用する余地はないが、近い将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含むとする見解からは同項の適用の余地が認められるからである。

---

[104] 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論―「公正処理基準」の考え方―』95 頁（中央経済社、2014）。

[105] 岸田雅雄教授は、「一般には、この商法 32 条 2 項の公正会計慣行と、法人税法 22 条 4 項の公正会計処理基準を同じものと解することにより、両者は調和して考えられている。」とされる（岸田雅雄『会社税法』48 頁（悠々社、1997））。

企業会計の国際化が進み、新たな会計基準が次々と生み出されていく今日の状況に照らせば、法 22 条 4 項の基礎となる「会計慣行」の意義をどのように考えるかは、同項の解釈上の重要論点の 1 つである。

第 3 節　法人税法と他の法令等との関係

前節で述べたとおり、公正処理基準の意義については、学説上、「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準」あるいは「客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準」と解するのが多数を占める。もっとも、公正処理基準を抽象的に定義しただけでは、具体的に何が公正処理基準に該当するのか、その手掛かりを得ることは依然として困難である。その点を明らかにしていくためには、同項のみを取り出して検討するのでは不十分であり、他の法令や企業会計との関係を踏まえたうえで同項の解釈を考えていく必要がある[106]。

そこで以下では、法人税法と、①会社法（商法）、②金融商品取引法、③企業会計との関係について、順次概説していく。

1　法人税法と会社法（商法）との関係

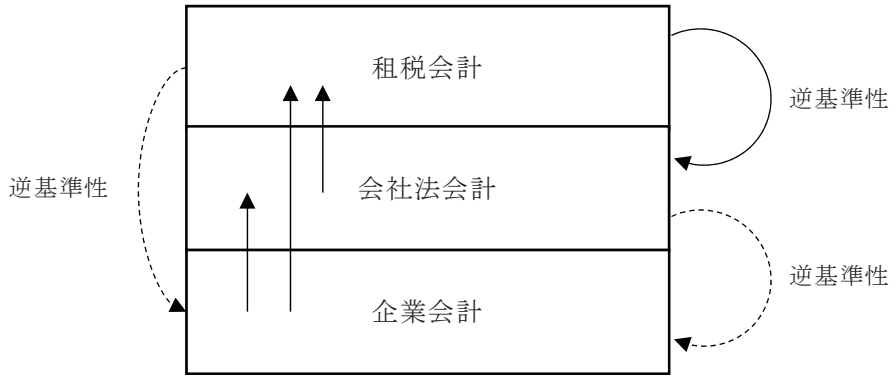
法 74 条 1 項は、「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次の掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない」と規定し、いわゆる確定決算主義を採用している。確定決算主義の趣旨は、「企業利益の測定について、外部の第三者と行われる外部取引とは異なり、内部取引のように、対外的には実現されるものでないものについては、株主総会の手続を要件とすることとし、内部的なコントロールを期待することによって、その適正な処理をはかろうとする」[107]ことにある。

このように、法人税法は会社法会計に基づき計算された収益をもとに課税所得を計算することを予定しており、このことから法 22 条 4 項の公正処理基準は会社法会計を念頭に置いていると解される。そのうえで、さらに会社法が企業会計準拠主義を採用している（会

[106] 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（一）」法学協会雑誌 100 巻 1 号（1983）66～67 頁参照。
[107] 水野忠恒『大系租税法』397 頁（中央経済社、2015）。

社法 431 条）ことから、法人税法は企業会計を第一層、会社法を第二層としたうえに成り立つ「会計の三重構造」を前提としていると捉える見解がある[108]。法人税法上はかかる解釈が通説といわれている[109]。

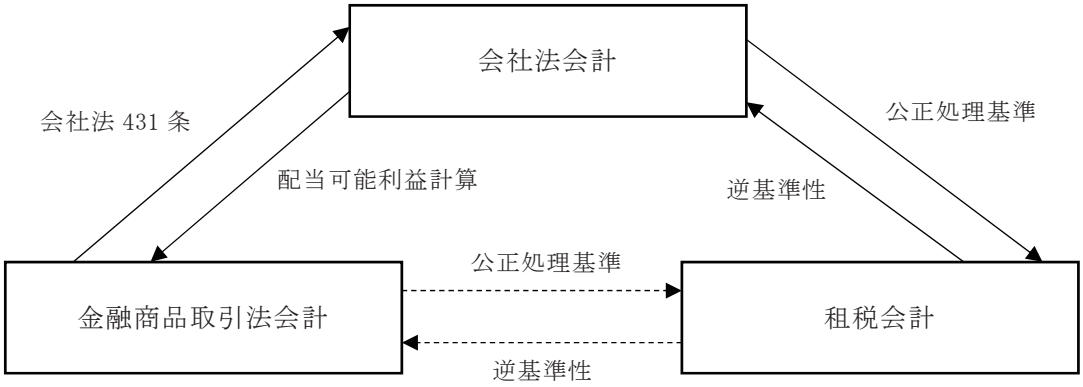
図表 3－2：会計の三重構造のイメージ[110]



これに対して、「会計の三重構造」ではなく、図表 3－3 で示すように、企業会計又は金融商品取引法[111]、会社法（商法）、法人税法がそれぞれ相互に結び付くという「トライアングル体制」を採るとする見解があり[112]、企業会計上はこのような見解が支配的である。

[108] 金子・前掲注(4)322 頁参照。
[109] 酒井・前掲注(104)95 頁参照。
[110] 会計の三重構造のイメージ図については、金子・前掲注(32)6 頁を参考とした。
[111] 金融商品取引法に基づく会計は一般に企業会計と呼ばれている（神田秀樹『会社法〔第 17 版〕』276 頁（弘文堂、2015）参照）。
[112] 新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPA ジャーナル 435 号（1991）29 頁参照。

図表 3−3：トライアングル体制のイメージ[113]



トライアングル体制を採るとみる立場からは、法人税法と会社法（商法）、法人税法と企業会計又は金融商品取引法は相互に密接に結びつく制度と理解される。したがって、法 22 条 4 項の公正処理基準は、会社法会計を経由してではなく、企業会計又は金融商品取引法を直接念頭に置くこととなる。

もっとも、会社法会計の圧倒的大部分は企業会計に依存している[114]。企業会計原則も、昭和 57 年まで行われた数次にわたる修正によって、商法との調整を終えており、一般の株式会社を適用範囲とすることに成功したとされる[115]。このように、今日においては会社法会計と企業会計は相当に接近しており、上記のいずれの見解を採用するかによって結論を異にする局面は限られているように思われる[116]。

ところで、会社法会計の目的は、①株主・会社債権者への情報提供と、②剰余金分配の規制の 2 つにある[117]。近年は、会計基準の国際化を背景に会社法会計においても①の目的が強調されるとともに、情報提供のための会計規制と分配可能額の算定のための規制を

---

[113] トライアングル体制のイメージ図については、末永英男「総論―会計基準に複線化に対する税務会計の対応―」税務会計研究 25 号（2014）24 頁図表 3 を参考とした。
[114] 木下和夫＝金子宏監修『21 世紀を支える税制の論理 第 3 巻企業課税の理論と課題』94 頁〔武田昌輔〕（税務経理協会、2007）参照。
[115] 安藤英義「会計基準の設定主体と適用範囲―わが国における歴史的変遷」企業会計 57 巻 1 号（2005）9 頁参照。
[116] もっとも、会社法と企業会計が相違すると考えられる近時の例として、日本版 ESOP が挙げられる。太田洋弁護士は、日本版 ESOP の会計処理について、監査法人がしばしば会社法の矩をこえた処理を行うと指摘される（中里実ほか「会社法からみた租税法の意義―研究者の視点・実務家の視点」ジュリ 1445 号（2012）21 頁〔太田発言〕参照）。
[117] 神田・前掲注(111)276 頁参照。

分離する考え方もみられるところである(118)。これに対して、法人税法の目的は適正な所得計算を行うことであり、会社法会計の目的とは全く異なる。したがって、会社法会計＝租税会計（法人税法）という関係に立つわけではなく、それぞれの目的に違いから両者の間に齟齬を来す事態も当然に起こり得ると考えられる。

2　法人税法と金融商品取引法との関係

金融商品取引法 193 条は、「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従つて内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」と規定している。かかる法の委任を受け、財務諸表等規則 1 条 1 項は、「この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と規定している。

これらの規定によれば、金融商品取引法上は、まず財務諸表等規則が適用され、財務諸表等規則に規定がない場合は「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従うことが求められる。ここで同規則 1 条 1 項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」については、同条 2 項により企業会計審議会によって公表された企業会計の基準がこれに当たるとされている。また、民間団体が策定した企業会計の基準であっても、同規則 1 条 3 項各号の要件を充たし、かつ金融庁長官が認めるものについては、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に当たるとされる(119)。現在では、企業会計基準委員会の公表した企業会計基準のうち第 26 号までの基準が金融庁長官の告示により「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に指定されている(120)。

さらに、企業会計基準委員会が公表する適用指針及び実務対応報告については、平成 14 年 5 月 17 日に主要 9 団体の連名で「（財）財務会計基準機構･企業会計基準委員会から公表される企業会計基準等の取扱い（準拠性）について」が公表され、「企業会計基準に対する詳細規定や解釈規定、あるいは補足・補完規定と位置付けられ、企業会計基準と一体性を有するものであることから、同様にこれらは上記市場関係者が準拠し、あるいは判断の

(118) 江頭＝中村・前掲注(102)472 頁参照。
(119) 財務諸表規則 1 条 3 項は、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として認められることが「見込まれるもの」と規定している。このことから、財務諸表規則上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は、必ずしも慣習である必要はないと解される。
(120) 平成 21 年 12 月 11 日金融庁告示第 70 号（最終改正：平成 26 年 9 月 30 日金融庁告示第 49 号）参照。

拠り所となるもの」であることが表明されている。そのほか、日本公認会計士協会の実務指針も、財務諸表監査にあたり公認会計士を拘束するものであり、実質的には財務諸表の作成者である企業を拘束することとなるため、財務諸表等規則1条1項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に当たると解されている(121)。

したがって金融商品取引法上は、企業会計原則や企業会計基準、実務指針等が「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に当たり、財務諸表等規則に規定のないところは、基本的にはこれらの会計基準に準拠することが求められているといえる(122)。

ところで、租税会計（法人税法）と金融商品取引法会計の関係について、会計の三重構造をとるとみる立場からはもちろん、トライアングル体制をとるとみる立場からも、必ずしも金融商品取引法会計＝租税会計（法人税法）という関係に立つと理解されるわけではない。なぜなら、金融商品取引法会計の目的は、証券市場における投資者保護のための情報提供にあるのに対して、法人税法の目的は先にみたとおり適正な所得計算を行うことにあり、両者は目的を全く異にしているからである。とりわけ、近時の金融商品取引法会計は、会計基準の国際化の進展によって独自の路線を歩んでおり、今後もその方向性に変わりはなく、金融商品取引法会計と租税会計はますます乖離していく傾向にあるといえる。

3　法人税法と企業会計との関係

最後に、法人税法と企業会計との関係について、会計基準のうち特に重要性の高い企業会計原則及び企業会計基準に焦点を当てて概述する。

企業会計原則は、1949年に制定されたわが国で最初の本格的な会計基準である(123)。企業会計原則は、その前文において「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によつて強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当たつて従わなければならない基準である。」と謳っており、自らを慣習規範と位置付けている。このように、実際に行

(121) 河本一郎ほか『新・金融商品取引法読本』13頁（有斐閣、2014）参照。
(122) もっとも、財務諸表等規則1条2項及び3項並びに連結財務諸表規則1条2項及び3項は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の例示であり、当該基準はこれらに限られない（平松朗ほか『連結財務諸表規則逐条詳解』33頁〔平松朗〕（中央経済社、2011）参照）。
(123) なお、わが国において一般的な株式会社を対象とした（商法以外で）最初の会計基準は、昭和戦前期に商工省臨時産業合理局・財務管理委員会が公表した「財務諸表準則」（昭和9年9月）及び「財産評価準則」（昭和11年2月）であるといわれている（安藤・前掲注(115)4頁参照）。

われている会計処理の諸方法を観察し、その中から一般的又は共通的なものを抽出することによって会計基準を設定する方法は「帰納的アプローチ」と呼ばれている(124)。

しかし企業会計原則がいう「慣習」には、わが国の慣習だけではなく外国の慣習も含まれており、事実、財務諸表の体系としても、剰余金計算書、財務諸表付属明細表のようにわが国の慣習になかったものが含まれているなどとして、その慣習性に疑問を呈する見解もみられた(125)。このような指摘は会計側からも呈されており、例えば、中村忠教授は、企業会計原則について、「本文の内容は決して日本の企業会計の実務の中に慣習として発達したものばかりではなかった。むしろ重要な部分はアメリカの会計原則を採り入れたものであった。……したがって古い実務になじんできた人々は面くらったに違いない。だがそんなことをいっても仕方がないので、書かれていることを素直に受けいれるほかはなかった。」(126)と述べている(127)。

とはいえ、今日においては、すでに企業会計原則の公表から 60 年以上の歳月が流れており、その間に企業会計原則が果たしてきた役割(128)に照らせば、その慣習性は疑いのないものとなったというべきであろう。

その後、2001 年に国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board; IASB）が誕生したことを背景として、わが国の会計基準の設定主体はパブリック・セクターである企業会計審議会から、プライベート・セクターである企業会計基準委員会（ASBJ）へと変更されるに至った。現在では、ASBJ がわが国の会計基準を開発しており、ASBJ が公表した会計基準が、金融商品取引法における「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」（財務諸表等規則 1 条 1 項）に当たることは本章第 3 節 2 ですでにみたとおりである。

ところで、企業会計の目的は、①経営者・株主・債権者の間の利害調整、②投資者に対

(124) 桜井久勝『財務会計講義＜第 16 版＞』54 頁（中央経済社、2015）参照。
(125) 味村治「企業会計原則の性格」商事法務 512 号（1970）103 頁参照。
(126) 中村忠『財務会計論』31 頁（国元書房、1984）。
(127) その他にも、例えば、斎藤静樹教授は、わが国の会計基準について、「従来は監督官庁やそこに設けられた審議会などが、外国の制度や国内の関連法制と実務の動向とのバランスをとりながら、基準を設定してきた」のが実態に近く、現実に公正妥当な実務慣行を集約したもの（GAAP）になっているとは考えにくいと指摘される（斎藤静樹『企業会計とディスクロージャー［第 4 版］』10 頁（東京大学出版会、2010）参照。
(128) 新井清光教授は、企業会計原則について、①企業会計法制の改善・統一、②会計理論のパラダイム効果、③会計教育の普及と知的水準の向上という役割を果たしてきたとされる（新井・前掲注(23)381 頁参照）。

する情報提供にあり(129)、法人税法の目的とは大きく異なる。しかし前述したとおり、企業会計原則や企業会計基準は、金融商品取引法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に当たり、会計実務における実践規範として重要な役割を果たしている。そのため、これらの会計基準については、法人税法上も法 22 条 4 項の公正処理基準の中心をなすものと解釈されている(130)。

ただし、これらの会計基準が常に公正処理基準に当たるとは限らないことには留意が必要である。たとえ企業会計上は有力な基準であっても、公正処理基準の意義をどのように考えるか、法 22 条 4 項の「公正妥当」をどのように解釈するかによって、公正処理基準に当たらないと判断されることも考えられる。要するに、企業会計＝公正処理基準という関係が常に成立するとは限らないのである。

(129) 桜井・前掲注(124)9 頁参照。
(130) 金子・前掲注(4)322 頁参照。

第 4 章　裁判例に基づく公正処理基準の帰納的分析

第 1 節　裁判例の検証に当たって

本節では、裁判例の検証に入る前に、まずは（1）裁判例の選定方法と、（2）裁判例の検証で用いる法人税法と企業会計のモデルについて確認しておきたい。

1　裁判例の選定方法

本稿で検証の対象とする裁判例は、①内容、②時期の 2 つの条件をもとに抽出することとした。すなわち、①については、裁判理由において公正処理基準に言及した裁判例を網羅的に抽出することとした。

また、②については、原則として法 22 条 4 項の施行後の裁判例を対象とした。ただし、後掲「裁判例一覧」記載の No.1 事件については、同項施行前の事件ではあるものの例外的に対象に加えている。これは、同事件の控訴審（東京高裁）が、「(法 22 条 4 項の：筆者）趣旨は本件においても同様に解することができる。」と判示し、実質的に法 22 条 4 項に基づいた判断を示したことによる。

以上の条件により裁判例を抽出したところ、全 56 事件、合計 111 の裁判例が該当した（後掲「裁判例一覧」参照。なお、「裁判例一覧」記載の裁判例を総称して「対象裁判例」ともいう)。事件数と裁判例数が相違しているのは、三審制の下、1 つの事件につき最大 3 つの裁判例（差戻審は除く）が存在するためである。また本稿では、1 つの事件のうち 1 つでも法 22 条 4 項に言及した裁判例があれば、当該事件の他の審級についても検証の対象に加えている。

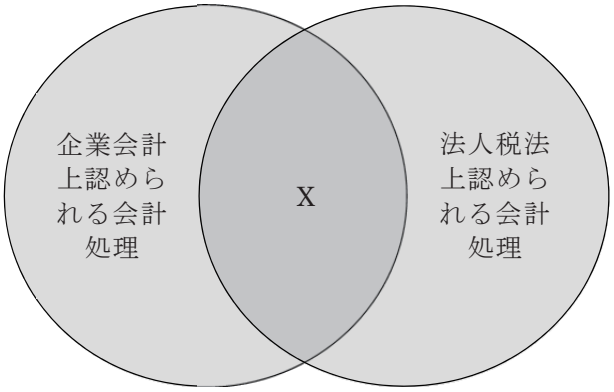
2　法人税法と企業会計のモデル化

すでに述べたとおり、法人税法と企業会計の目的は同じではない。すなわち、法人税法は適正な所得計算を目的とするのに対して、企業会計は投資家への情報提供や株主・経営者間等の利害調整を目的とする制度である。両者の目的の違いが、課税所得における益金と収益の差、損金と費用・損失の差となって現れることとなる。

図表 4－1 は、このような両者の目的の違いから生じる会計処理の差をベン図によって図示したものである。法人税法と企業会計のそれぞれの円の重複部分（X）が両者の会計

処理が一致する領域であり、それ以外が一致しない領域である。

図表 4－1：法人税法と企業会計の関係



本稿で検討の対象とする領域は、図表 4－1 のうち主として企業会計上でのみ認められる会計処理の領域である。なぜなら、企業会計上認められるものでありながら、法人税法上違法となる会計処理を検証することによって、公正処理基準の内容及びその外延を明らかにすることができると考えるからである。

もっとも、企業会計上で認められる会計処理と一口にいっても、その内容は実に多様である。わが国では、企業会計上認められるかどうか、いいかえれば財務諸表が適正であるかどうかについては、財務諸表が「一般に認められた会計原則」（Generally Accepted Accounting Principles; GAAP）に準拠して作成されていることをもって適正とみなすという立場が採用されている(131)。このような立場は、監査基準第四・一・1 の「監査人は、適正性に関する意見を表明する場合には、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見を表明しなければならない。」（傍点筆者）という規定にもみられるところである。

ところで、「一般に認められた会計原則」（GAAP）は、もともとアメリカの企業会計で用いられてきた用語であり、観念的には優良な会計実務を蒸留したものを指す概念である(132)。かつてのアメリカでは、GAAP 概念の解釈について、大別して、広義説（GAAP には会計基準設定主体の公式見解に加えて、アメリカ公認会計士協会〔American Institute of

(131) 伊豫田隆俊ほか『新版ベーシック監査論』112 頁（同文館出版、2006）参照。
(132) 広瀬義州『会計基準論』89 頁（中央経済社、1995）参照。

Certified Public Accountants; AICPA〕などの社会的に認められた機関の非公式の見解及び一般的慣行を通じて受け入れられている実務も含まれるとする見解）と、狭義説（GAAPは会計基準設定主体の公式見解であるとする見解）の2つの見解があったが、監査基準に関するステートメント（Statements on Auditing Standards; SAS）第5号及びSAS第52号が公表されたことによって広義説が市民権を得るようになったとされる(133)。

かくして、わが国の監査基準で用いられている「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の意味も、アメリカにおけるGAAPの解釈と同様、会計基準設定主体の公式見解だけでなく、会計実務慣行等を広く含む概念として理解されている。このような考えは、旧監査基準委員会報告書第24号（中間報告）付録2からも明らかである。すなわち、同報告書第24号付録2は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の主な内容として、会計実務慣行を含む以下のものを例示している。

① 企業会計審議会又は企業会計基準委員会から公表された会計基準
② 企業会計基準委員会から公表された企業会計適用指針及び実務対応報告
③ 日本公認会計士協会から公表された会計制度委員会等の実務指針及びQ&A
④ 一般に認められる会計実務慣行

またそれに止まらず、日本公認会計士協会の委員会研究報告（会計に関するもの）、国際的に認められた会計基準、税法（法人税法等の規定のうち会計上も妥当と認められるもの）及び会計に関する権威のある文献なども「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の例示として列挙している（同報告書第24号付録2）。なお、同報告書第24号付録2には列挙されていないが、会社法（商法）系列の諸規定、金融商品取引法系列の諸規定については、当然に「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に含まれると考えられている(134)。

以上を要するに、企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」には、会社法（商法）系列の諸規定、金融商品取引法系列の諸規定、企業会計原則、企業会計基準、適用指針、実務対応報告、実務指針、Q&A等、様々な内容が含まれる(135)。本稿では、これらを会計基準設定主体の観点から以下の3つに区分して整理することとした。

(133) 広瀬・前掲注(132)92～97頁参照。
(134) 伊藤邦雄『新・現代会計入門』83頁（日本経済新聞出版社、第2版、2016）、千代田邦夫『現代会計学の基礎6監査論の基礎』15頁（税務経理協会、1998）参照。
(135) 飯岡透ほか『会計監査概論』12頁（中央経済社、1995）参照。

① パブリック・セクター（public sector）[136]が設定した企業会計の基準[137]（以下「パブリック・セクター基準」という）に準拠した会計処理

② プライベート・セクター（private sector）[138]が設定した企業会計の基準（以下「プライベート・セクター基準」という）に準拠した会計処理

③ ①及び②以外の会計処理（以下「その他の GAAP」という）

ここで、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を会計基準設定主体の観点から区分する理由は法的確信[139]の差にある。すなわち、パブリック・セクターが設定する会計基準とプライベート・セクターが設定するそれとでは、法的確信の形成に差が生じ得るのではないかということである[140]。

確かに、会計基準が規範性を獲得して有効に機能するうえで、会計基準の設定主体が公的機関か民間団体かは本質的な問題ではないとする向きもある[141]。

しかしながら、例えば、パブリック・セクター基準の代表格である企業会計原則と、プライベート・セクター基準の 1 つである日本公認会計士協会の実務指針とで、法規範性の観点から全く同列に扱われると断言できるであろうか。一般に、企業会計原則については公正処理基準の中心をなすと説かれるのに対し[142]、日本公認会計士協会の実務指針がそのように説かれることがないのはなぜであろうか。こうしてみると、両者の間には何らか

---

(136) パブリック・セクターとは、会計基準の設定主体が公的機関であるものを意味する。ここでは、内閣府や省庁等が設定主体となる会社法施行規則、会社法計算規則、財務諸表等規則もパブリック・セクター基準に含めている。

(137) ここでいう「企業会計の基準」は、法規命令（会計に関するもの）、適用指針、実務対応報告、実務指針及び Q&A を含む広義の企業会計の基準を意味する。もっとも、法人税基本通達はこれに含まれない。

(138) プライベート・セクターとは、会計基準の設定主体が民間団体であるものを意味する。ただし、民間団体であれば等しくプライベート・セクターに当たるわけではなく、「企業会計の基準についての調査研究及び作成を業として行う団体」（財務諸表等規則 1 条 3 項柱書）であることを前提とする。

なお、パブリック・セクターとプライベート・セクターのいずれに含めるか見方が分かれる中間パターンがあることを述べるものとして、真田正次「会計基準の法的根拠に関する一考察－IASB、FASB、ASBJ の比較を中心として－」経済論叢（京都大学）183 巻 4 号（2009）29 頁を参照。

(139) 法的確信とは、「国民が慣習についてそれに従わなければならないと一般に認める意識」をいう（広瀬・前掲注(1)20 頁）。

(140) 弥永真生教授は、「設定主体が省庁あるいはそこに設けられた審議会（典型的には企業会計審議会）である場合には、短期間のうちに『唯一の』『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』となるのに対し、プライベート・セクターが設定主体である場合、たとえば、日本公認会計士協会が設定主体である場合には、より長い時間が必要とされる可能性があると一般論としてはいえるのではないかと思われる。」と指摘される（弥永・前掲注(97)941 頁）。

(141) 大日方隆『アドバンスト財務会計＜第 2 版＞』193 頁（中央経済社、2013）参照。

(142) 金子・前掲注(4)322 頁参照。

の違いがあるように思われるが、それこそがまさに法的確信なのではないかと考えられる[143]。財務諸表等規則において、企業会計審議会が公表した企業会計の基準については無条件で「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当すると規定しているのに対し（同規則 1 条 2 項)、民間団体が公表する企業会計の基準については厳格な要件を課しているのは（同規則 1 条 3 項)、両者の間で法的確信の形成に差があることの現れとみることもできる[144]。

ある会計基準に法的確信が形成されているか否かは、慣行性（慣行か否か）に関わる問題である。法的確信が形成されているならば慣行性を肯定し得るからである。そうであるとすれば、法的確信の有無は公正処理基準該当性の判断にかかわる問題であるから、裁判例を通して法的確信の形成要因を検証しておく必要があると考える。

このような観点から、本稿では、企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を会計基準設定主体の観点から区分し、会計基準設定主体の性格によって公正処理基準該当性に差が生じるか否かを検証することとした。

表 4－2 は、以上の卑見を踏まえ、企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の区分と、それに対応する具体的基準を整理（例示）したものである。

[143] 弥永真生教授は、「どのような主体が企業会計の（広義の）基準を開発・公表するかによって、法的確信が形成されるのかは異なる」と述べている（弥永・前掲注(97)941 頁)。
[144] 武田隆二教授は、企業会計基準委員会の公表する会計基準について、企業会計審議会の公表する会計基準と比較すれば、「公正性」は一段低い存在であると指摘される（武田隆二『最新財務諸表論＜第 11 版＞』176 頁（中央経済社、2008）参照)。

表 4－2：「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の区分とその内容

カテゴリー	内容（例示）
パブリック・セクター基準	①会社法施行規則、会社法計算規則 ②財務諸表等規則 ③企業会計審議会から公表された会計基準、意見書
プライベート・セクター基準	①企業会計基準委員会から公表された会計基準、企業会計適用指針及び実務対応報告 ②日本公認会計士協会から公表された会計制度委員会等の実務指針、Q&A 及び委員会研究報告(145)（会計に関するもの） ③日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会の連名で公表された「中小企業の会計に関する指針」（以下「中小指針」という） ④中小企業の会計に関する検討会が策定した「中小企業の会計に関する基本要領」（以下「中小会計要領」という） ⑤国際的に認められた会計基準
その他の GAAP	①一般に認められる会計実務慣行 ②税法（法人税法等の規定のうち会計上も妥当と認められるもの。法人税基本通達も含む） ③会計に関する権威のある文献等

ところで、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」内部の関係については、どのように理解すべきであろうか。従来のアメリカでは、AICPA の SAS 第 69 号及び財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Borad; FASB）の財務会計基準に関するステートメント（Statement of Financial Accounting Standards; SFAS）第 162 号において、第 1 レベルの GAAP から第 5 レベルの GAAP までに区分された「GAAP のハイアラキー」が示されていた。もっとも、その後、2009 年 6 月 29 日に公表された SFAS 第 168 号においてコーディフィケーション（Codification）が策定されたことによって、「GAAP

(145) 一般的には、日本公認会計士協会委員会報告等のうち「委員会報告」は拘束力があり、「研究報告」は拘束力がないとされている（新井清光編『会計基準の設定主体－各国・国際機関の現状－』〔藤田厚生〕180 頁（中央経済社、1993）参照）。

のハイアラキー」がフラット化されるに至った(146)(147)。

他方で、わが国でも、従来から会計基準には階層構造があると考えられており(148)、このような考えがSFAS第168号の公表によって変更されたわけではないが、近年の会計基準の国際化を踏まえれば、基本的にはわが国のGAAPもフラット化の方向に進んでいるように思われる。現に連結財務諸表等規則は2009年12月改正によって指定国際会計基準の任意適用を認めることとなったし、また中小企業においては、企業の実態に応じて中小指針と中小会計要領のいずれを適用してもよいと解されている(149)。これらはわが国のGAAPがフラット化しつつあることの一例とみることもできよう。

もっとも、仮にそうであるとしても、パブリック・セクター基準、プライベート・セクター基準、その他のGAAPがカバーする領域はそれぞれ異なる。すなわち、パブリック・セクター基準は、その代表格である企業会計原則の規定ぶりから明らかなとおり、主として基本的な事項を規定するものであって(150)、詳細な事項については多くを規定していない。個々の案件を処理する上で必要となる詳細な事項は、プライベート・セクターが公表した適用指針や実務指針等で規定されており、実務上もそれらを参照することが多いのが実情であろう(151)。したがって、パブリック・セクター基準とプライベート・セクター基

(146) 弥永・前掲注(97)265頁参照。

(147) コーディフィケーションが策定された真の意義について、広瀬義州教授は、「第1は、GAAPがランクづけされると、GAAPのなかでもベストGAAPをチョイスしなければ、エンロン・ワールドコムにみられるような会社不正事件を招きかねないおそれがあるところから、逆にハイアラキーで会計基準のランクづけをしなければ、あくまでコーディフィケーションの範囲内でのGAAPの選択になるので、それをもって会社不正事件につながる会計基準であるなどの批判リスクを払しょくできること、第2は、コーディフィケーションの範囲内のGAAPを発行体に選択させることにより、いささか逆説的であるがGAAPの選択幅が大きくなればなるほどSECのエンドースメントが必要になり、プライベート・セクターに移譲している会計基準設定権限にパブリック・セクターであるSECが必要に応じて伝家の宝刀を抜きやすくなること、と考えるのはうがった見方なのであろうか。」と指摘される（広瀬義州「『公正ナル会計慣行』と会計基準」企業会計67巻12号（2015）24頁）。

(148) 鳥羽至英『財務諸表監査理論と制度【基礎篇】』170頁（国元書房、2009）、山浦久司『会計監査論≪第5版≫』370頁（中央経済社、2008）参照。また、内藤文雄教授は、「会計規範あるいは監査規範という場合、明示的または暗示的に、そこにはヒエラルキーが存在している。」と指摘される（内藤文雄『財務諸表監査の変革』239頁（税務経理協会、2003））。

(149) 品川芳宜『中小企業の会計と税務～中小会計要領の制定の背景と運用方法～』61頁（大蔵財務協会、2013）、成道秀雄「6つの会計基準と6つの課税所得」企業会計62巻12号（2010）67頁参照。

(150) 金子宏教授は、「企業会計原則は、多くの重要な事項について定めているが、その内容は、どちらかといえば原理的・基本的な事項に限られている。」と指摘される（金子・前掲注(4)323頁）。

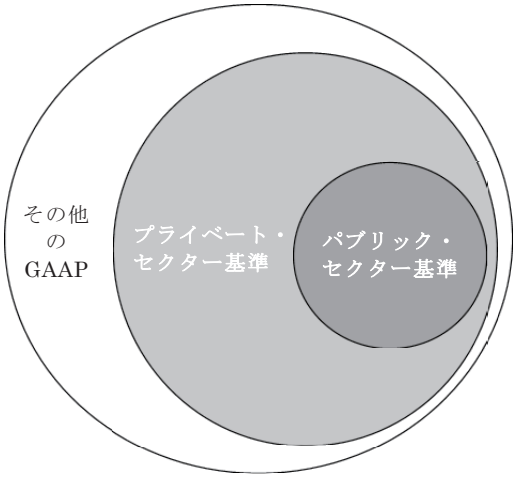
(151) 奥山章雄・日本公認会計士協会会長声明「企業会計基準委員会の会計基準適用指針及び実務対応報告について」（平成14年4月16日）参照。

準のそれぞれがカバーする領域は、基本的には「パブリック・セクター基準＜プライベート・セクター基準」という不等式で表すことができると考えられる。

また、プライベート・セクター基準とその他の GAAP がそれぞれカバーする領域も同様に、基本的には「プライベート・セクター基準＜その他の GAAP」という不等式で表すことができる。上述したとおり、その他の GAAP には会計実務慣行や会計に関する権威ある文献等が含まれるところ、これらは通常、パブリック・セクター基準やプライベート・セクター基準に明確な規定がない場合に参照されるものである。その証左として、旧監査基準委員会報告書第 24 号（中間報告）付録 2 は、「明確な企業会計の基準がない場合等、監査人が、経営者が採用した会計方針及び適用方法をはじめ財務諸表の適正性に関する判断を行うに当たり、実務の参考になるもの」（傍点筆者）として、会計実務慣行や会計に関する権威ある文献等を挙げている。

以上から、パブリック・セクター基準、プライベート・セクター基準、その他の GAAP がそれぞれカバーする領域は、基本的には、「パブリック・セクター基準＜プライベート・セクター基準＜その他の GAAP」という不等式の関係に立つと考えられる。図表 4－3 は、このような三者の関係を図示したものである(152)。

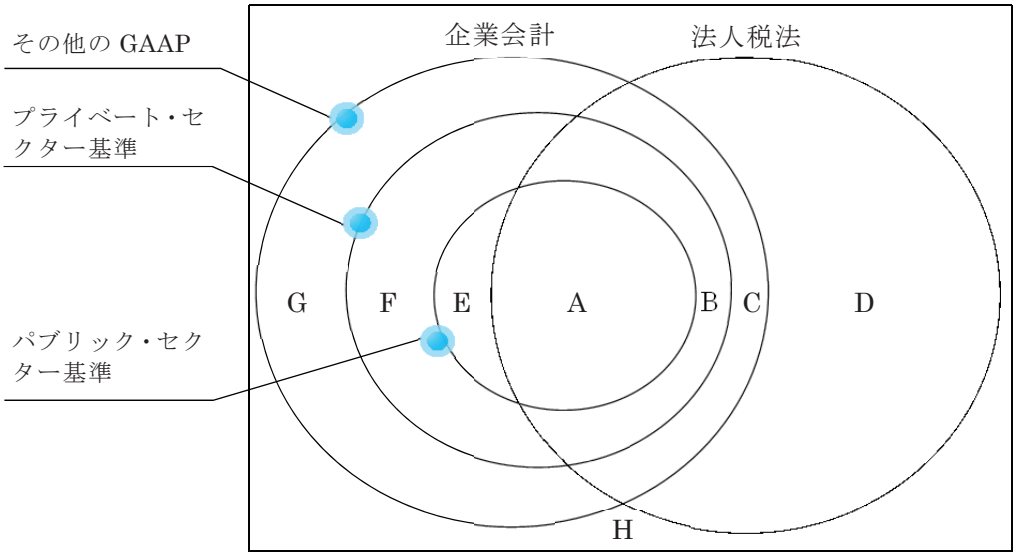
図表 4－3：企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の構造



(152) もちろん、パブリック・セクター基準、プライベート・セクター基準、その他の GAAP が常に包摂関係に立つとは限らない。もっとも、現行の会計基準を前提とする限り、概ねこのような関係に立つとみてよいであろう。

そして、図表 4－1 と図表 4－3 を組み合わせると、図表 4－4 となる。図表 4－4 は、図表 4－1 の「企業会計上認められる会計処理」の内容をパブリック・セクター基準、プライベート・セクター基準、その他の GAAP の 3 つに区分し、これを細分化して示したものである。

図表 4－4：法人税法と企業会計のモデル



すなわち、企業会計上認められる会計処理は、A、B、C、E、F、G の 6 つの領域に区分できる。このうち、法人税法上認められる会計処理と重複する領域が A、B、C であり、企業会計上でのみ認められる会計処理が E、F、G である。

他方で、法人税法上認められる会計処理は、A、B、C、D の 4 つの領域であり、このうち法人税法上でのみ認められる会計処理が D である。反対に、法人税法上違法となる領域は E、F、G、H であり、このうち H は、法人税法、企業会計の双方において認められない領域を意味する。これらアルファベットの意味を整理すると、表 4－5 のとおりである。

表 4−5：図表 4−4 の A ないし H の各アルファベットの意味

記号	意味
A	パブリック・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上適法と認められる処理
B	プライベート・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上適法と認められる処理
C	その他の GAAP に基づく処理で、かつ、法人税法上適法と認められる処理
D	企業会計上認められない処理で、かつ、法人税法上適法と認められる処理
E	パブリック・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理
F	プライベート・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理
G	その他の GAAP に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理
H	企業会計上認められない処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理

以上を要するに、本稿では、法 22 条 4 項に関する裁判例の検証を通じて、公正処理基準の内容を浮き彫りにし、いかなる会計処理が公正処理基準に適合するのか、その判断枠組みを得ようと試みる。そのために検証の対象とした裁判例は、後掲「裁判例一覧」記載のとおり全 56 事件、合計 111 の裁判例に及ぶ。

裁判例の検証に当たっては、①企業会計上認められる処理と法人税法上認められる処理とが完全には一致しないこと（図表 4−1）、②企業会計上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」が会計基準設定主体の観点から 3 つに区分できること（図表 4−3）を前提として、図表 4−4 で示した法人税法と企業会計のモデルを用いることとする。

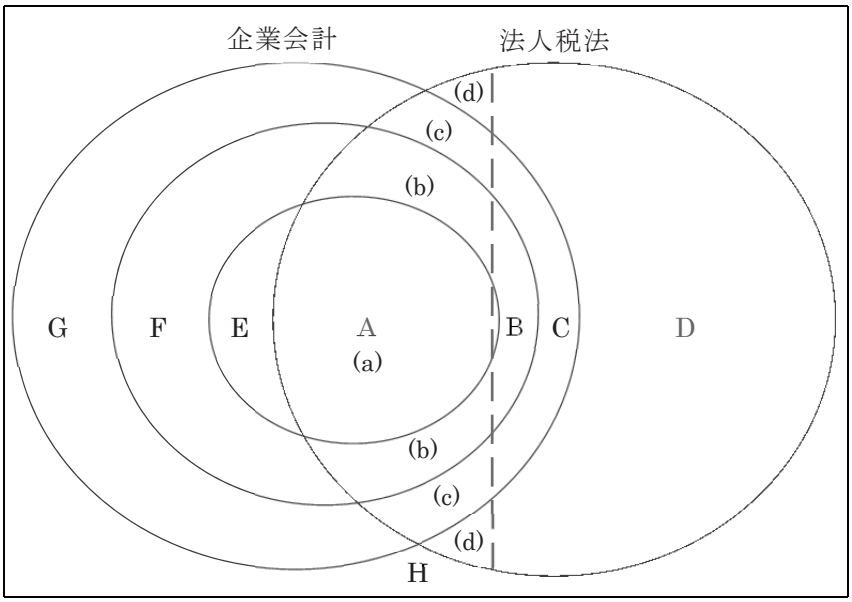
第 2 節　仮説の設定

第 3 章第 2 節 1 で述べたとおり、法 22 条 4 項の「公正妥当」について企業会計の観点から判断するのか、それとも法人税法独自の観点から判断するのか学説上は見解が分かれている。後述するとおり、これまでの裁判例には後者の見解に立つものが散見されるが、仮に後者の見解を採るならば、企業会計上適正な処理であっても、法人税法の趣旨・目的に沿わないものは法 22 条 4 項に違反することとなる。

そうであるとすれば、同項は、企業会計上適正と認められる会計処理を法人税法から排除する機能（図表 4−4 の E、F、G）だけでなく、法人税法独自の会計処理の根拠規定と

しての機能を有する可能性がある。すなわち、図表 4－6 で示すように、公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域（(d) 領域）が存在する可能性が考えられるのである。本稿では、かかる法 22 条 4 項の機能を裁判例の検証を通じて明らかにするため、「公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域が存在する」（図表 4－6 の（d）領域）との仮説を設定し、これを検証してみることとしたい。

図表 4－6：法人税法と企業会計のモデル（仮説）



図表 4－6 は、図表 4－4 をもとに法 22 条 4 項の適用領域等を示したベン図である。第 3 章第 1 節で述べたとおり、法 22 条 4 項は、同条 2 項及び 3 項の「別段の定め」及び無償譲渡等の明文の定め（以下、両者を併せて「『別段の定め』等」という）のある場合には適用がないと解する見解が有力に主張されている。この見解に従えば、法 22 条 4 項は課税所得計算全般に適用される規定ではなく、あくまで「別段の定め」等のない場合にのみ適用される規定ということとなる。

このような理解を前提とすれば、法 22 条 4 項の適用領域は、図表 4－6 の法人税法の円（集合）のうち縦線の左側を指し、反対に「別段の定め」等のある領域は縦線の右側を指すと考えられる。つまり、法人税法の円内の縦線が法 22 条 4 項の適用領域と「別段の定め」等のある領域を分かつ境界線となるのである。これにより、法 22 条 4 項の適用領域の中に（d）の領域があることを表現することが可能となる。

図表 4－6 からわかるとおり、法 22 条 4 項の適用領域ではパブリック・セクター基準で

ある A がその中心となる。ただし、A のうち一部の領域は、「別段の定め」等の領域にかかるため、A の一部が点線より右側にはみ出している。なぜなら、「別段の定め」等の中にはパブリック・セクター基準の確認規定といえるものが存在するからである(153)。そこで、A を更に細分化し、A のうち「別段の定め」等のない領域（点線の左側）を（a）と表記する。

また B、C 及び D についても A と同様に考え、B のうち「別段の定め」等のない領域を（b)、C のうち「別段の定め」等のない領域を（c)、D のうち「別段の定め」等のない領域を（d）と表記する。仮説として掲げた「公正処理基準の中の法人税法独自の領域」は、このうち（d）を意味する。

表 4－7：図表 4－6 中の（a）ないし（d）等の意味

記号	位置	意味
（a）	A のうち点線の左側	A のうち法 22 条 4 項が適用される領域
（b）	B のうち点線の左側	B のうち法 22 条 4 項が適用される領域
（c）	C のうち点線の左側	C のうち法 22 条 4 項が適用される領域
（d）	D のうち点線の左側	D のうち法 22 条 4 項が適用される領域
（a）～（d）		法 22 条 4 項の適用領域
点線（……）		法 22 条 4 項の適用領域と「別段の定め」等の適用領域の境界線

本稿では、本章第 3 節 5 において、①（d）の領域に当たる会計処理が存在するか否か、②存在するとすればいかなる会計処理が、いかなる理由から（d）の領域に分類されるのか、③それによって法 22 条 4 項にどのような機能があるといえるのかを考察する。

第 3 節　裁判例の検証結果

本稿は、納税者の予測可能性の確保という問題意識に基づき、法 22 条 4 項に関する裁

(153) 金子・前掲注(4)326 頁参照。

判例の検証を通じて公正処理基準の内容を浮き彫りにし、何が公正処理基準に当たるのか、その判断の枠組みを得ることを主たる目的としている。またその他に、法 22 条 4 項の適用範囲を明らかにするとともに、同項が課税実務においてどのような機能を果たしてきたのかを考察する。

これら本稿の目的を達成するため、以下では、次の各項目の順に沿って裁判例の検証結果の分析を行うこととする。

① 事案の分類（益金・損金別分類）
② 法 22 条 4 項の適用範囲
③ 公正処理基準の意義及び企業会計との関係
④ 図表 4－6 に基づく会計処理の分類
⑤ 法人税法独自の領域（(d)領域）―仮説の検証
⑥ 企業会計上適正であり、かつ、法人税法上違法となる領域（E、F、G 領域）

1 事案の分類（益金・損金別分類）

本稿で検証の対象とした全 56 事件を、法 22 条 4 項との関係で問題となった項目に着目して、主として益金（収益）に関する事案か、それとも損金（費用、損失）に関する事案かを分類した結果、表 4－8 のとおりとなった。なお、No.1 事件は、益金及び損金の双方について法 22 条 4 項が問題となった事案であるため、両方の項目で表記している。

表 4－8：益金・損金別分類

種類	数	事件番号及び問題となった項目
主として益金に関する事案	32/56	No.1（仲介手数料収益）、No.4（営業収益）、No.6（輸出取引に係る収益）、No.11（土地の受贈益）、No.14（金型の売上収益）、No.15（土地の譲渡収益）、No.18（商品券の売上収益）、No.21（長期中断払込掛金）、No.22（売上値引き）、No.24（原状回復義務相当額の受領）、No.25（土地の譲渡収益）、No.26（未収利息）、No.31（長期中断払込掛金）、No.32（請負契約における収益）、No.33（土地の譲渡収益）、No.34（損害賠償請求債権）、No.35（長期中断払込済掛金）、No.37（棚卸資産の販売収益）、No.38（土地の譲渡収益）、No.39（貸

		付金の未収利息)、No.40（損害賠償請求債権)、No.41（自己株式の譲渡に係る債務消滅益)、No.42（フランチャイズ契約におけるロイヤリティー収益)、No.43（有利発行に係る時価と払込価額の差額相当額)、No.44（有料老人ホーム入居料)、No.45（死因贈与による土地の受贈益)、No.48(債権流動化における劣後受益権の収益配当金)、No.49（減資払戻限度超過額の収益性)、No.50（信託受益権の譲渡収益)、No.51（制限利率を超過した過払金)、No.52（土地の一部に係る売買代金及び残地補償金)、No.54（土地の譲渡収益）
主として損金に関する事案	23/56	No.1（歩合給債務)、No.2（借入金、営業権償却費、借入金の支払利息金)、No.3（営業権の減価償却費)、No.5（特別償却、架空修繕費の計上等)、No.7（脱税工作金)、No.8（暴力団への上納金の支払い)、No.10（子会社株式の評価損)、No.12（支払保険料)、No.13（副生ガスの売上原価)、No.16（リース資産の減価償却費、リース料の支払い等)、No.17（貸倒損失)、No.19（圧縮記帳損、減価償却費等)、No.20（短期前払費用)、No.23（融資の保証に係る信用保証料)、No.27（ソフトウエアの開発に係る委託料の支払い)、No.28（脱税報酬の着服)、No.29（短期前払費用)、No.36（固定資産の除却損)、No.46（棚卸資産の売上原価)、No.47（自己株式に対して割当てを受けた株式移転完全親法人の株式の譲渡に係る原価の額)(154)、No.53（控除対象外消費税額等)、No.55（営業権の償却費)、No.56（過年分の外注費）
その他	2/56	No.9（相続税の事案)、No.30（所得税の事案）

これによると、全 56 事件のうち延べ 32 事件が主として益金に関する事案、延べ 23 事件が主として損金に関する事案、2 事件がその他の事案という結果となった。したがって、法 22 条 4 項との関係では益金側で問題となることがやや多いといえるが、損金に関する事案も全体の 4 割以上を占めており、両者の間にそれほど有意な差はみられない。このこ

(154) No.47 事件は、株式の譲渡収益等を益金に計上した自ら申告の訂正を求めた事案であるが、裁判では主として株式の譲渡原価が争点となっていることから、譲渡原価（損金）の事案に区分している。

とから、公正処理基準の問題は、益金、損金の両面において等しく注意を払うべき問題であるといい得る。

益金側で特に多くみられた問題は、不動産の譲渡に関する収益計上時期の問題であり、その数は 32 事件中 6 件に及ぶ（No.15、No.25、No.33、No.38、No.52、No.54）。不動産の譲渡収益の計上時期については引渡基準が用いられているが、具体的な引渡しの時期をめぐって争訟になる例が目立っている。一方で、損金に関する事案では、前払費用が問題となる事案が 3 件とやや多くみられた（No.12、No.20、No.29）。

なお、No.9 事件と No.30 事件は、いずれも法人税法に関する事案ではなく、その他に分類している。

2　法 22 条 4 項の適用範囲

(1) 法 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」との関係

第 3 章第 1 節 1 で述べたとおり、法 22 条 2 項及び 3 項の「別段の定め」がある場合は、同条 4 項よりも「別段の定め」が優先する。もっとも、「別段の定め」がある場合になお、法 22 条 4 項の適用が及び得るか否かは学説上見解が分かれている。

この点を検証するために裁判例を分析したところ、「別段の定め」のある事案は、表 4－9 記載のとおり 5 件であった。

表 4－9 :「別段の定め」のある事案

事件番号	別段の定め（事件当時の条文番号を表記）
No.5	法 31 条、法 63 条、租税特別措置法 45 条の 2、同法 54 条
No.10	法 33 条
No.27	法 32 条
No.47	法 61 条の 2、法人税法施行令 119 条 1 項 10 号
No.53	（法 65 条）、法人税法施行令 139 条の 10

表 4－9 の各事件については以下で個別に触れるが、結論を先取りすれば、裁判所は、「別段の定め」がある場合には、基本的に法 22 条 4 項の適用は及ばないとする立場を採用している。ただし、No.53 については、「別段の定め」である法人税法施行令を解釈する際に法 22 条 4 項を参照しており、同項を「別段の定め」の解釈の指針としていることに留意

する必要がある。

なお、表 4－9 には掲記していないが、裁判例（No.11①）には、「別段の定め」がない場合に、法 22 条 4 項を介して法人税法施行令を類推適用できると判示したものがあることも注目される(155)。

① No.5 事件（東京地判昭和 54 年 9 月 19 日判タ 414 号 138 頁）

No.5 事件は、被告人 X 社が法の不知により法人税法及び租税特別措置法上の特例規定を適用せずに確定申告を行い、高額な税額を納付することになった結果、資金繰りに窮して脱税をはたらいた事案（刑事事件）である。X 社は、特例規定の存在を知っていればその適用が可能であった以上、当該特例規定を適用して逋脱所得額を算定すべきであり、これを適用せずになされた所得計算方法は公正妥当な会計処理とはいえないと主張していた。これに対し東京地裁は、次のように判示して X 社の主張を排斥した（有罪判決。ただし、法の不知等につき刑の減軽を認めている）。

「『一般に公正妥当な会計処理の基準』（法二二条四項）とは、健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習をいう意味と解すべきであるから、内部取引については、法に特別の規定がない場合には、右の慣習に委ねるものという趣旨であると解される。……本件のように、法律に特別の定めがあれば、寧ろ右の特例規定によつて処理すべきであつて、法の特例規定を離れて一般的な『公正妥当な会計処理の基準』によつて逋脱所得額を算定することはできない。故に、法の特例規定があるにも拘らず、その要件を履践していないために税法上その適用がないとしても、そのこと自体をもつて何ら公正妥当な会計処理の基準に反しているとはいえない。」

この判示は、「別段の定め」がある場合には法 22 条 4 項の適用はなく、同項違反の問題は生じない旨をいうものである（なお、本判決の担当裁判官は松沢智教授である）。

② No.10 事件（東京地判平成元年 9 月 25 日行集 40 巻 9 号 1205 頁）

No.10 事件は、原告 X 社が保有する子会社株式の評価損の計上が損金として認められるか否かが問題となった事案である。X 社は、評価損の計上について、法 22 条 4 項を適用し、商法 285 条、285 条の 6 第 1 項及び企業会計原則第三・五・B と統一的な取扱いをすべきであると主張していた。しかし東京地裁は、次のとおり判示して X 社の請求を棄却した（控訴審も同様）。

(155) なお、占部裕典教授は、No.11 事件において法人税法施行令の類推適用を認める必要があったかについて疑問を呈している（占部裕典「判批」シュトイエル 366 号（1992）14 頁）。

「法人税法が特に商法や企業会計原則とは異なつた規定を置くことはあり得ることであつて、その場合には課税の関係では法人税法の規定によるべきことは当然のことであり、同法二二条四項はもとよりこのような同法の明文の規定を排除するものではないことはいうまでもない。法人税法三三条も右に述べたような規定の一つであり、……法人税法三三条は商法及び企業会計原則に依拠してそのとおりに解釈すべきであるとする原告の右主張は、採用することができない。」

この判示も、法 33 条や法人税法施行令 68 条 2 号ロのような「別段の定め」(156)がある場合には法 22 条 4 項の適用が及ぶことはなく、法 33 条を商法や企業会計原則のとおりに解釈すべき理由はないとするものである。

③　No.27 事件（東京地判平成 16 年 6 月 30 日税資 254 号順号 9689）

No.27 事件は、原告 X 社がソフトウエアの開発業務を委託する際に支払った委託料について、その全額を係争事業年度の損金の額に算入できるか否か（委託料の一部が繰延資産に当たるか否か）等が争われた事件である。X 社は、企業会計審議会「研究開発等に係る会計基準」及び日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 12 号「研究開発費及びソフトウエアの会計処理に関する実務指針」によれば、委託料は法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハ（繰延資産）に該当しなくなると主張していた。

これに対して東京地裁は、「本件委託料に係る所得金額の計算に関しては、法人税法（改正前）2 条 25 号、法人税法施行令 14 条 1 項 9 号ハが適用される結果、税法上の別段の定めである繰延資産の償却費の計算に係る法人税法 32 条 1 項が適用されるのであるから、上記主張には理由がない。」として X 社の請求を棄却した。

かかる判示も、法 32 条という「別段の定め」がある場合には、法 22 条 4 項の適用が及ばないことを示している(157)。

④　No.47 事件（東京高判平成 24 年 6 月 20 日訟月 59 巻 4 号 1119 頁）

---

(156) 神田秀樹教授は、「法人税法は、会社法（商法）や企業会計原則（同第三 5B）と異なり、資産の評価損の取扱いについて独自の規定を設けている（法税 33 条）」とし、法人税法における資産の評価損の取扱いは同法独自のものであることを指摘されている（神田秀樹「判批」別冊ジュリ 178 号（2005）109 頁）。

(157) これに対して、遠藤みち税理士は、「本件の場合、法人税法 22 条 3 項の別段の定めである繰延資産としての適用及びこれに係る通達が、本件事案の実態に適合せず、一方、適正な企業会慣行に基づいて設定された会計基準による処理が適法し妥当であるときは、これによることが、同法同条 4 項に規定する『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従うことになるのではなかろうか。」と指摘する（遠藤みち「判批」税理 50 巻 14 号（2007）105 頁）。この指摘は、「別段の定め」がある場合にも法 22 条 4 項の適用が及び得るとするものと思われる。

No.47 事件は、T 社（株式移転完全子法人）が自己株式を用いて適格株式移転を行った際に、株式移転完全親法人 X 社から割当てを受けた X 株式の取得価額について、時価で評価すべきか、それとも零円と評価すべきか等が争点となった事案である。原告 X 社（X 社は T 社を吸収合併したため原告となった）は、企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」等の規定からすれば当該親法人株式の取得価額は時価で評価すべきであると主張していた。

これに対して控訴審の東京高裁は、「法人税法 61 条の 2、法人税法施行令 119 条 1 項 10 号は、同法 22 条 2 項及び 3 項に規定する『別段の定め』に該当するから、同条 4 項に規定する『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算すべきものとはならない。」と判示して、X 社の主張を斥けた（第一審も同様）。

この判示も、「別段の定め」がある場合には法 22 条 4 項の適用が及ばないことを端的に示すものである。

⑤　No.53 事件（東京地判平成 26 年 3 月 18 日判例集未登載）

No.53 事件は、法人税法施行令 139 条の 10 第 4 項及び 8 項（平成 12 年政令第 145 号による改正前）が、繰延消費税額等の損金算入限度超過額につき、損金経理をした事業年度に続く各事業年度において、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金算入限度額までの範囲内で法人が任意に選択する金額を損金の額に算入することを許容したものかどうかが争点となった事案である。本件について、東京地裁は次のとおり判示して原告 X 社の請求を棄却した。

「各事業年度の収益の額や損金の額などについては一般に公正妥当と認められる企業会計処理の基準に従って計算されるものとされている（法人税法 22 条 4 項）ことからすると、法人税法は、内国法人が確定決算において採用した具体的な会計処理（損金経理を含むもの）が適正な会計処理基準に従って計算されているものであれば、原則としてそれに依拠して、各事業年度の所得の額を計算するという考え方を採用しているものと解される。これらの点を併せ考慮すれば、本件施行令 4 項が規定する『内国法人が当該繰延消費税額等につき当該事業年度において損金経理をした金額のうち、当該繰延消費税額等を 60 で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額』とは、……と解すべきであって、いずれの場合においても、損金経理した金額を下回る別の金額を法人が任意に選択しこれを損金の額に算入し、その内容で申告することを許容する趣旨のものではないと解することが相当である。」

本判決は、法 65 条の委任を受けた「別段の定め」である法人税法施行令 139 条の 10（現 139 条の 4）[158]第 4 項の解釈において法 22 条 4 項の趣旨を考慮し、解釈の指針とするものであり、これまでにみた①ないし④の裁判例とは趣を異にする。本判決からすれば、「別段の定め」がある場合にも、法 22 条 4 項を「別段の定め」の解釈の指針として適用する余地があると考えられる。

(2) 法 22 条 2 項の無償譲渡等との関係

法 22 条 2 項は無償譲渡等について時価相当の収益性を認めているが、企業会計ではこのような考えは支持されていない。そのため第 3 章第 1 節 2 で述べたとおり、法 22 条 2 項の無償譲渡等がある場合に同条 4 項の適用が及ぶか否か学説上見解が分かれている。

この点について対象裁判例を分析したところ、無償譲渡ないし低額譲渡に関する事案が 2 件該当した（No.43、No.49）。いずれの事案でも、法 22 条 2 項の無償譲渡ないし低額譲渡に当たる場合は、同条 4 項の適用は及ばないと解されている。以下では、当該 2 件について順次みていくこととする。

① No.43（東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392）

No.43 事件は、新株の取得価額と時価との差額を収益として計上すべきであったか否かが争点となった事案である。原告 X 社は、企業会計原則においては、新株の取得価額と適正な価額との差額を収益として計上することを予定しておらず、これを益金に加算すべきとする処分は法 22 条 4 項に反すると主張した。

これに対して東京地裁は、「法人税法 22 条 4 項は、その文言に照らせば、同条 2 項に規定する『収益の額』について『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算すべきことを注意的に規定したものにすぎないというべきであって、同項にいう『益金』を企業会計原則において収益として計上する範囲に限定したものと解するのは相当ではない。……同項にいう『益金』とは、資本等取引を除く取引によって生じた収益をすべて包含する包括的概念であるから、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が収益の額として算入することを求めているもののみが『益金』に当たるというものではないというべきである。」と判示し、X 社の請求を棄却した（控訴審も同様）。

---

[158] 法人税法施行令 139 条の 4 は、法 65 条の委任を受けた規定であり、「別段の定め」に含まれる。同施行令 139 条の 4 が法 65 条の委任を受けた規定であることを示す裁判例として、東京地判平成 24 年 11 月 2 日税資 262 号順号 12088（No.46①）がある。

本判決は、新株を時価より低い価額で引き受けた場合（有利発行）において、その取得価額と時価との差額は法 22 条 2 項の無償譲渡として益金に当たるから、同条 4 項違反の問題は生じないとしたものである(159)。

② No.49 事件（東京高判平成 26 年 6 月 12 日訟月 61 巻 2 号 394 頁）

No.49 事件は、東証一部上場企業であるが原告 X 社が、事業の整理統合の一環として子会社株式の消却を行った際に、子会社から商法 289 条 3 項及び 375 条 1 項の定める払戻限度額（約 85 億円）の払い戻しを受け、そのうちみなし配当額を控除した残額約 41 億円を有価証券の譲渡に係る対価の額とし、消却した株式の帳簿価額である約 1432 億円を有価証券の譲渡に係る原価の額としたうえで、両者の差額 1391 億円を譲渡損失として損金の額に算入するなどした内容の確定申告を行った。これに対し課税庁は、上記払戻額は適正譲渡対価の額より低く、上記譲渡損失額は過大であるなどとして更正処分等を行ったという事案である。X 社は、会計上収益でないものを収益とみるのは法 22 条 4 項に反する等と主張したが、第一審及び控訴審ともに X 社の請求を棄却した（確定）。法 22 条 4 項との関係では、控訴審（東京高裁）の次の判示が注目される。

「控訴人は、旧商法の規定により収受できない本件払戻限度超過額を『収益』として計上することは、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算するとした法人税法 22 条 4 項にも反すると主張する。しかし、同項は適正な課税が行われることを目的とし、その実現を担保するための規定であって、上記のとおり、本件株式消却の実態に照らすと、そもそも本件払戻限度超過額は『収益』として計上されるべきものであったから、これを『収益』として計上したことは何ら同項に反するものではないというべきである。」

商法は株式消却に伴う減資を行う場合に払戻限度額を法定しており、当該払戻限度額を超過する払戻しは違法となる。したがって商法の規定を遵守するために、X 社が上述した会計処理を採ったことにも無理からぬ理由があったことは確かである。

しかし法人税法上は、株式消却について「有価証券の譲渡」に当たり（法 61 の 2 第 1 項）、法 22 条 2 項の無償・低額譲渡の規定に基づき、当該株式の時価と払戻額との差額を収益として計上しなければならない(160)。そのため、本判決が払戻限度超過額について法

(159) なお、本件は株式の有利発行の事案であるから、厳密には法 22 条 2 項の無償譲渡ではなく低額譲渡と認定すべきあったと考えられる。

(160) もっとも、渕圭吾教授は、そもそも有価証券の譲渡があったといえるかは自明ではないと指摘される（渕圭吾「判批」ジュリ 1483 号（2015）33 頁参照）。

22 条 2 項の「収益」に当たると判断したことは、従来の法人税法の解釈と軌を一にするものであったといえよう(161)。そして、法 22 条 2 項によって収益に計上すべきこととなる以上、同条 4 項の適用が及ぶことはなく、商法の規定に反するかどうかは法人税法の取扱いに何ら影響しないというのが本判決の論理である。このような本判決の考え方は、法 22 条 2 項の無償・低額譲渡の規定が適用される場合には、同条 4 項の適用が及ばないことを前提とするものである(162)。

(3) 小括

以上検討してきたとおり、裁判例の多くは、「別段の定め」等がある場合には法 22 条 4 項の適用が及ばないことを所与の前提としており、このような解釈が大勢を占めている。

その理由については、「別段の定め」等が法定されていることを理由に挙げるものが多く、法 22 条 4 項の性格に言及したものは No.43①のみであった（No.43①は、法 22 条 4 項が注意的規定に過ぎないことを理由に挙げている。なお No.5①は、法 22 条 4 項の性格に言及していないが、その判示からは同項を補充規定と理解していると考えられなくもない)。こうしてみると、「別段の定め」等に法 22 条 4 項の適用が及ぶか否かは、同項の性格という実質論ではなく、「別段の定め」等の有無という形式論によって判断されることが多いといえる。

いずれにしても、「別段の定め」等に法 22 条 4 項の適用は及ばないと解釈するのがこれまでの裁判例の傾向であり、このような傾向を前提とする限り、同項の適用範囲は基本的に「別段の定め」等のない場面に限られると考えて差し支えない。

ただし、上述した裁判例の多くは「別段の定め」等の解釈が問題にならない事案であったことにも留意する必要がある。「別段の定め」等の解釈が問題となる事案では依然として法 22 条 4 項を解釈指針として用いる余地は残されていると思われる。このことは、No.53

(161) 吉村典久教授は、「違法利得も法人税法上の所得に含まれる……ことや、資産の低額譲渡の場合、資産の譲渡対価の額のほか、当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も法人税法 22 条 2 項の収益に含まれること（最判平成 7・12・19 民集 49 巻 10 号 3121 頁）に鑑みれば、本件払戻限度額超過額を含む本件償却株式の時価総額を X の収益として計上するとの判示する本判決は支持することができるように思われる。」と指摘される（吉村典久「判批」ジュリ 1472 号（2014）9 頁)。

(162) これに対して、中里実教授は、「万が一、法法 22 条 2 項を本判決のように適用することが許容されるとした場合においても、そこでは、収益は、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上されるという、法法 22 条 4 項の縛りがかかる。」とし、法 22 条 2 項の無償ないし低額譲渡の規定が適用される場合であっても、同条 4 項の適用が及ぶと指摘される（中里・前掲注(65)131 頁)。

①が、法 22 条 4 項を法人税法施行令の解釈の指針として用いていることからも窺い知ることができる。

3　公正処理基準の意義及び会計基準との関係

(1) 公正処理基準の意義

公正処理基準の意義について、法 22 条 4 項の立法担当者は、「客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準」という意味であり、「一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていくもの」であると述べている(163)。

ところが、法 22 条 4 項の導入から現在に至るまでの間、下級審はともかく、最高裁判所は未だに公正処理基準の意義を明らかにしていない。公正処理基準の該当性が争点となった大竹貿易事件最高裁判決（No.6③）も、味村治裁判官が指摘するとおり公正処理基準の意義を明らかにはしていない(164)。このように公正処理基準の意義については、未だ裁判所の統一的な見解が明確にされたとはいえないが、本稿では、現在までに下級審で示された公正処理基準の意義を整理し、分析を試みることとしたい。

対象裁判例の中から、公正処理基準の意義について正面から判示したものを抽出すると表 4－10 のとおり 6 件の裁判例が該当した(165)。

(163) 藤掛・前掲注(86)76 頁。
(164) 最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 巻 9 号 5278 頁（No.6③）味村治裁判官反対意見参照。
(165) なお、表 4－10 には掲記していないが、No.6③の味村治裁判官の反対意見によれば、公正処理基準とは、「法人税の納税義務者である内国法人がその確定決算の内容について従うべき規範」を意味し、「納税義務者が株式会社である場合には、株式会社の計算書類の内容に関する商法の規定が右の基準に該当する」とされる。

表 4－10：公正処理基準の意義

裁判例番号	公正処理基準の意義
No.5①	健全な一般社会通念に照らして公正妥当と評価しうるに足るもの、すなわち健全な簿記会計の慣習
No.6②	客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準 （企業会計原則のような明文化された特定の基準を指すものではない）
No.16①	経済社会において確立された会計慣行のうち、一般の社会通念に照らして公正で妥当であると評価することができる会計処理の基準
No.21①	企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準
No.31①	同上（No.21①の判示と同じである）
No.36①	一般社会通念に照らして公正妥当と評価され得る会計処理の基準

表 4－10 から、公正処理基準の意義については、(1) 会計の慣習又は慣行とする裁判例（No.5①、No.16①、No.21①、No.31①）と、(2) 会計処理の基準とする裁判例（No.6②、No.36①）に大別することができる。

もっとも、会計処理の基準とする裁判例（特に No.6②）も、企業会計原則のような明文化された特定の基準を指しているわけではないから(166)、意味するところは (1) と変わらない(167)。また、会社計算規則 3 条にみられるように、法令用語上、「会計の基準」は「会計の慣行」の例示を意味する概念であるから(168)、この点からからも (2) が意味するのは

(166) 藤掛一雄氏は、公正処理基準について「会計処理の基準」を意味するとしながらも、明文の基準があることを予定していないと説明している（藤掛・前掲注(86)75 頁参照）。

(167) 武田昌輔教授は、「『一般に公正妥当な会計処理の基準』の表現自体からは、会計慣行という語は用いられていないが、実質的には会計慣行を前提としているものと解される。」と指摘される（武田・前掲注(54)78 頁脚注）。

(168) 会社計算規則 3 条は、一般に公正妥当と認められる「企業会計の基準その他の企業会計の慣行」をしん酌しなければならないと規定している。ここで、「A その他の B」という表現は、A が B の例示であることを示すことから（吉田・前掲注(49)24 頁参照）、会社計算規則 3 条は、

（1）と同じと考えられる。

したがって、これまでの裁判例からすると、裁判所は、公正処理基準を会計の慣習又は慣行（以下、「会計慣行」に統一して表記する）として理解しており、公正処理基準該当性の要件として「慣行性」を要求していると考えられる(169)。例えば、表 4－10 には掲記していないが、No.44①は有料老人ホームを運営する納税者（原告）が採用した会計処理（想定入居期間基準）について、「想定入居期間基準を採用する原告以外の有料老人ホームの存在をうかがわせる証拠もない」こと等を理由に挙げて公正処理基準に適合しないと判示している(170)。かかる裁判例の判示も公正処理基準の要件として「慣行性」を要求する一例といえる。

では、公正処理基準の要件として「慣行性」が必要であるとしても、「慣行性」を充たすためにはどの程度の時間の経過を必要とするであろうか。裁判例の中には企業会計基準について 3 年未満では会計慣行となっていないとする一方で、通達について 10 数年が経過していることを公正処理基準該当性の根拠とするもの（No.16①）がある。そのほかに、納税者が 10 数年にわたって同じ会計処理を継続していたことをもって公正処理基準該当性を肯定するもの（No.4①）、通達の発出から約 17 年が経過していることを公正処理基準該当性の根拠とするもの（No.18①）、適用開始初年度の会計基準及び日本公認会計士協会の実務指針について直ちに公正処理基準に当たるとはいえないと判示するもの（No.27①）がみられる。他方で、近時の裁判例には、適用開始から 3 年を経た実務指針について公正処理基準に当たると判示したもの（No.48①、②）もある。

「慣行性」の問題は、後述するとおり会計基準設定主体の性質等の要素も関係していると解され、時間の経過だけで決まる問題ではないと考えられるが、上述した裁判例の傾向に照らせば、「慣行性」の要件を充たすには少なくとも 3 年以上の期間が必要になるといえる。このことからすれば、裁判所は、法 22 条 4 項の公正処理基準としての「会計慣行」を事実たる慣習と同義のものとして理解していると考えられる。

ただし、上述した裁判例を時期によって区分して分析すればまた違った見方ができる。すなわち、2004 年までの裁判例（No.4①、No.16①、No.18①、No.27①）はいずれも 10

企業会計の基準が企業会計の慣行の例示であることを前提としているといえる。

(169) 松沢・前掲注(48)160 頁参照。

(170) No.44①の判例評釈として、青山慶二「収益に関する計上時期について－H.22.4.28 東京地裁（有料老人ホーム入居料判決）Vs.1963.2.18 米国最高裁（社交ダンススタジオ入会金に関する Schlude 判決）－」TKC 税研情報 21 巻 4 号（2012）160 頁以下参照。

年以上の経過がなければ公正処理基準として認めていないのに対し、2012年の裁判例（No.48①、②）は適用開始後3年が経過したに過ぎない実務指針について公正処理基準に当たるとしており、近時は「慣行性」の要件を充たすために必要な時間が短くなる傾向にあると考えられる。そうすると、公正処理基準としての「会計慣行」の解釈は、事実たる慣習だけでなく、近い将来広く実施されることが確実視される会計処理方法を含むとする会社法（商法）上の通説的見解に接近しているとみることも可能である。

ところで、仮に「慣行性」の要件を充たしたとしても、それだけで直ちに公正処理基準に当たるわけではない。上述した裁判例は、いずれも会計慣行のうち公正妥当（もしくは健全）といえるものだけが公正処理基準に当たるとしている。要するに、「慣行性」の要件に加えて、「公正妥当性」の要件を充たす必要があるということである。上述した裁判例以外にも、例えば、No.56①は納税者が採用した会計処理（前期損益修正処理）について、「企業会計上広く行われているという理由だけで採用することはできない」と判示しているが、かかる判示は、「慣行性」と「公正妥当性」が別個の要件であり、「慣行性」の要件を充たすだけでは公正処理基準に当たるとはいえないことを端的に示している(171)。

以上のとおり、これまでの裁判例の傾向からすると、裁判所は、公正処理基準を「会計慣行」として理解しており、ある会計処理が公正処理基準に適合するというためには、①慣行性、②公正妥当性の2つの要件を充たす必要があると結論できる。

(2) 公正処理基準と企業会計との関係（パブリック・セクター基準）

法22条4項の公正処理基準足り得るために「慣行性」、「公正妥当性」の2つの要件が必要であるとして、パブリック・セクター基準はこれらの要件を充足し、公正処理基準に適合するといえるであろうか。パブリック・セクター基準と公正処理基準の関係を明らかにするために、まずは、パブリック・セクター基準のうち会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定（商法施行規則、計算書類規則、財務諸表等規則等）について判示した裁判例について検討を行う。

対象裁判例のうち、これらの規定について判示した裁判例を整理すると表4－11のとおりである。

(171) これに対して、会社法（商法）上は、「慣行性」と「公正性」は独立の判断要素ではなく、両者が勘案されて「公正ナル会計慣行」ないし「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」にあたるかどうかが判断されているとされる（片木晴彦「公正な会計慣行と取締役の責任」広島法科大学院論集3号（2007）192頁、弥永・前掲注(97)111～112頁参照）。

表 4－11：法 22 条 4 項と会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定の関係

裁判例番号	判断の概要
No.3①	営業権の意義、評価は商法及び企業会計原則と同様に解すべき。
No.10①	法人税法の会計規定は商法の会計規定を念頭に置くものである。
No.16①	商法等の中の企業の会計処理に関する規定は、基本的には公正妥当会計処理基準に当たる。
No.21①	公正処理基準は、企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として、企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいう。
No.22①	税務上の売上値引の意義は財務諸表等規則 72 条 1 項 2 号及び財務諸表等規則取扱要領 164 と同様に解すべき。
No.31①	No.21①と同じ。
No.36①	公正処理基準の中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表等規則の規定である。

表 4－11 から分かるとおり、これまでの裁判例はいずれも会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定につき公正処理基準に当たるとしており、反対にこれらの規定が公正処理基準に当たらないと正面から判断したものはなかった。したがって、このような裁判例の傾向からすれば、会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定については、原則として公正処理基準に該当するとみてよいと考えられる。

ただし、No.16①が商法等の規定であっても、「未だ企業の会計慣行となっていないものや、必ずしも公正妥当と認められるとはいえないものもないわけではない」と判示していることには留意が必要である。かかる判示からすれば、会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定が常に公正処理基準に当たるわけではなく、例外があり得ることを念頭に置いておかなければならない。

次に、パブリック・セクター基準のうち企業会計審議会が作成した企業会計原則及び企業会計基準について判示した裁判例を整理すると表 4－12 のとおりとなる。

表 4－12：法 22 条 4 項と企業会計原則及び企業会計基準の関係

基準	公正処理基準該当性	裁判例番号
企業会計原則	無条件で肯定する立場[172]	No.3①、No.7②、No.10①、No.12①、No.13①、No.15①、No.17②、No.20①、No.20②、No.21①、No.26②、No.29①、No.31①、No.32②、No.36①、No.38①、No.39①、No.39②、No.41①、No.55①
	留保をつける立場	No.6①、No.6②、No.7①、No.16①、No.50①、No.50②
企業会計基準	無条件で肯定する立場	該当なし
	留保をつける立場	No.16①、No.27①、No.50①、No.50②

表 4－12 からは、多くの裁判例が企業会計原則について、ほぼ無条件に公正処理基準に当たると判断していることを指摘できる。企業会計原則が慣習規範であることからすれば、「慣行性」の要件は問題にならないにしても、少なくとも「公正妥当性」の要件の吟味は必要となるはずである。にもかかわらず、多くの裁判例が無批判に企業会計原則を公正処理基準と認めているのは、企業会計原則に準拠していれば公正処理基準に当たることの一応の推定[173]が働いていることの現れといえる[174]。

しかしその一方で、企業会計原則であっても当然には公正処理基準に該当しないとする

[172] 公正処理基準該当性を「無条件で肯定する立場」には、企業会計原則を公正処理基準の「中心をなす」と判示した裁判例を含めている。

[173] 一応の推定とは、「原告が一定の間接事実から経験則に基づき、高度の蓋然性が認められる程度の立証を行った場合には、それにより一応因果関係が推定され、これに対して被告が間接反証に成功しない限り、事実上の推定として、因果関係が肯定されるという判断方法」である（高橋譲編『裁判実務シリーズ 5 医療訴訟の実務』551 頁〔秋吉仁美〕（商事法務、2013））。また、笠井正俊＝越山和弘編『新・コンメンタール民事訴訟法』762 頁〔下村眞美〕（日本評論社、第 2 版、2013）も参照。

[174] 武田昌輔教授は、公正処理基準該当性について、「特段の反証のない限りは企業会計原則（注解等を含む）は、主要な資料として有効に働くものと解すべきである。」と指摘される（武田・前掲注(54)70 頁）。

一方、会社法（商法）の議論であるが、江頭憲治郎教授は、企業会計審議会が公表する企業会計原則を始めとする会計基準は、一応「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法 431 条）に当たると推定されるとする（江頭憲治郎『株式会社法 第 6 版』629 頁（有斐閣、2016）参照）。また同旨をいうものとして、岸田雅雄『会計会社法 会社法への会計学的アプローチ』30 頁（中央経済社、1996）を参照。

裁判例も散見される。これらの裁判例は、法 22 条 4 項の「公正妥当」の意味を法人税法独自の観点から判断すべきとする見解に立つものにほかならない。なぜなら、「公正妥当」を企業会計の観点から判断するならば、企業会計原則は当然に公正処理基準に該当するからである（企業会計原則については「慣行性」の要件は問題とならない）。したがってこのような裁判例が存在する以上は、企業会計原則による一応の推定が破られることも十分に念頭に置いておく必要があろう。

さらに、企業会計審議会が作成した企業会計基準については、企業会計原則とは異なり、無条件で公正処理基準に該当することを肯定した例はなかった。このことから、企業会計原則と企業会計基準の間には公正処理基準該当性の判断に差が生じている可能性があることを指摘できる(175)。企業会計基準は、企業会計原則と違って慣習規範ではないから(176)、「慣行性」の要件の吟味も必要になる。その意味では、一般論として、企業会計基準が公正処理基準に当たるためのハードルは企業会計原則のそれよりも一段高いと考えることができるように思われる。

(3) 公正処理基準と企業会計との関係（プライベート・セクター基準）

対象裁判例のうち、プライベート・セクター基準の公正処理基準該当性が問題となった裁判例は表 4－13 のとおりであった。

表 4－13：法 22 条 4 項とプライベート・セクター基準の関係

公正処理基準該当性	裁判例番号及び会計基準
無条件で肯定する立場	No.48①（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」）、No.48②（左に同じ）
留保をつける立場	No.27①（日本公認会計士協会委員会報告第 12 号「研究開発費及びソフトウエアの会計処理に関する実務指針」）

(175) もっとも、企業会計審議会が作成した企業会計基準が問題となった事例は少なく、これまでの裁判例を前提とする限り、公正処理基準該当性の判断について、企業会計原則との間に明確な差があると断定することまでは困難と思われる。

(176) 企業会計審議会の企業会計基準は、日本版金融ビッグバンの政府方針の一環として、国際化を目指して策定されたものであり（安藤英義「IFRS 導入と会計制度の展望」企業会計 61 巻 5 号（2009）21 頁参照）、わが国において一般的に広く会計上のならわしとして相当の期間繰り返し行われてきた会計処理を基準化したものではないから、慣習規範とみることはできないと思われる。

	No.50①（日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」）、No.50②（左に同じ）

表 4－13 からわかるとおり、対象裁判例のうち、プライベート・セクター基準について公正処理基準該当性を無条件で肯定するものが 2 件、留保をつけるものが 3 件（うち 2 件は公正処理基準該当性を否定）認められた。

まず、公正処理基準該当性を無条件で肯定した裁判例として、No.48①及び②がある。同事件では日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計実務指針」という）105 項が問題となった。

第一審及び控訴審はいずれも金融商品会計実務指針 105 項を公正処理基準に該当すると判断したが、その理由については明らかにしていない。両判決は、公正処理基準に当たることについて当事者間に争いがないとするが、ある会計基準が公正処理基準に該当するかどうかは法的評価に関わる事項であるから当事者の法的意見の表明が裁判所を拘束することはない。したがって当事者間に争いがないという一事をもって公正処理基準該当性を認めてしまってよいかどうかは疑問の余地がある。この点については、品川芳宣教授が、「本判決が、日本公認会計士協会という民間団体が定めた本件実務指針の取扱いを即公正処理基準に該当すると判示したことに違和感がある。」[177]と指摘されているが、この指摘に筆者も共感を覚える。

これに対して、公正処理基準該当性に留保をつけた裁判例としては No.27①と No.50①及び②がある。No.27 事件は、日本公認会計士協会委員会報告第 12 号「研究開発費及びソフトウエアの会計処理に関する実務指針」等が問題となった事案であるが、裁判所は、当該実務指針等について「当然に法人税法 22 条 4 項にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に該当するものではない」と判示し、公正処理基準該当性に留保を付している。また No.50 事件は、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（以下「不動産流動化実務指針」という）が問題となった事案であるが、裁判所は、法人税法独自の観点から当該実務指針の公正処理基準該当性を否定している[178]。

---

[177] 品川芳宣『第三版 重要租税判決の実務研究』357 頁（大蔵財務協会、2014）。

[178] なお、No.50 事件で問題となった不動産流動化実務指針は、他の裁判例（No.27 事件、No.48

このように、プライベート・セクター基準について公正処理基準該当性を無条件で肯定するものと留保を付すものがほぼ拮抗しており、裁判例の傾向は未だ定まっていない。もっともこれまでの裁判例を前提とする限り、プライベート・セクター基準に公正処理基準であることの一応の推定が働いているとまでは認められず、公正処理基準該当性の判断においては①慣行性、②公正妥当性ともに慎重な吟味が必要になると考えられる。

(4) 小括

以上述べてきたとおり、多くの裁判例は、公正処理基準を「会計慣行」として理解しており、ある会計基準が公正処理基準足り得るためには、①慣行性、②公正妥当性の 2 つの要件を充たす必要があると考えて差し支えない。

これら①及び②の関係について、会社法（商法）上は必ずしも独立の判断要素として評価されていないのに対して、法人税法では独立の判断要素として評価されている。このような違いは、法人税法と企業会計との距離が、会社法と企業会計との距離よりも遠いことに要因があると考えられる。すなわち、会社法と企業会計は「情報提供」という点で目的に共通性があることに加え、近年、会社法会計は企業会計に接近しつつある。他方で、法人税法と企業会計はそもそも目的に共通性はなく､両者はむしろ乖離していく傾向にある。このことから、慣行性が認められる会計処理について、会社法上は公正妥当となりやすいのに対して、法人税法上は必ずしも公正妥当となりやすいわけではない。この点が、法人税法と会社法（商法）とで大きく異なるところといえる。

次に、公正処理基準と会計基準との関係について、パブリック・セクター基準のうち会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定並びに企業会計原則には、公正処理基準であることの一応の推定が働いており、原則として公正処理基準に該当すると判断してよいと思われる。一方で、パブリック・セクター基準のうち企業会計審議会が公表した企業会計基準については、そもそも一応の推定が働くとまでは認められず、また、企業会計原則とは異なり慣習規範でもないから、①及び②ともに慎重な吟味が必要になるといえよう。

また、プライベート・セクター基準（実務指針）についても、公正処理基準であること

事件）で問題となった各実務指針とは異なり、企業会計審議会から委任を受けて策定された指針ではない（弥永・前掲注(97)933 頁参照)。つまり、不動産流動化実務指針は法的位置付けが不明確な規定であり、他の実務指針とは明らかに性質を異にする。No.50①及び②の判示をみる限り、この点が結論に影響したかどうかは明らかではないが、一般論としては、実務指針の法的位置付けが公正処理基準該当性の判断に影響を及ぼすことはあり得ると思われる。

の一応の推定が働くとは認められず、①及び②ともに慎重な吟味が必要になることに変わりはない。その意味では、企業会計審議会が作成した企業会計基準との間に有意な差は認められない。

ここで特筆すべきは、(1) 会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定並びに企業会計原則と、(2) 企業会計基準及び実務指針の間には公正処理基準該当性について、一応の推定が働くか否かという点で違いが認められることである。このような違いは、法的確信の差によるものと考えられるが、この差は会計基準設定主体の性質だけでは説明することができない。なぜなら、(1) の企業会計原則と (2) の企業会計基準の設定主体は同じ企業会計審議会だからである。

そうすると、法的確信の形成には会計基準設定主体の性質以外の要素が関与していることとなるが、(1) の基準と (2) の基準を対比した場合の特徴をみると、(1) に該当する会計基準は、(2) と比較して総じて高い規範性を有していることがみてとれる。すなわち、会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定はそれ自体が法規範（法規命令）であり、また企業会計原則は実務に根付いた慣習規範（民法 92 条の事実たる慣習といってよい）であり、会社法（商法）上の唯一の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」となっていたと解される。他方で、(2) についてはいずれも慣習規範ではなく、また、必ずしも会社法（商法）上の唯一の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に当たるわけでもない。そうであるとすれば、法的確信の形成要因としては、会計基準設定主体の性質よりも、むしろ「規範性」という要素が強く関与していると推察される。

この点に関して、新井清光教授が次のとおり述べていることが注目される。

「いかに『法的根拠をもった権威ある組織』たる企業会計審議会が作った立派な企業会計原則であっても、それを制度的に強制しうる法的効力が付与されていない限り、制度上実践規範として機能しえず、終局的にはかつての財管準則と同じ道を辿る可能性をももっている」[179]

要するに、ある会計基準が実践規範として実務に定着するためには、会計基準の設定主体の性質よりも、法的効力が付与されているかどうかの方が重要であると考えられる。上述した裁判例の傾向は、まさに新井教授の上記見解を裏付けているように思われる。もちろん、(1) の基準がいずれもパブリック・セクター基準であることに照らせば、会計基準の設定主体の性質も法的確信の形成と決して無関係ではない。権威ある設定主体が作成し

[179] 新井・前掲注(23)404 頁。

た基準と権威のない設定主体が作成した基準とで、法的確信に差が生じることは明白であり、設定主体の性質が法的確信の形成にある程度寄与していることは論を俟たない(180)。

なお、法的確信が公正処理基準該当性との関係で意味を持つのは、主として「慣行性」の要件との関係であり、「公正妥当性」の要件との関係ではさしたる意味を持たないと考えられる。特定の会計基準に対して法的確信が形成されている場合は「慣行性」を認めやすいが、だからといって、当該基準が法人税法上「公正妥当」といえるとは限らない。法 22 条 4 項の「公正妥当」かどうかは、会計慣行となっているかどうかの判断とは全く異なる視点によって判断されるものだからである（この点は本節 6 で考察する）。

4　図表 4－6 に基づく会計処理の分類

対象裁判例の各事案（全 56 事件中「その他」に分類した 2 件を除く）で主張された納税者側（(X) と表記）の会計処理と、課税庁又は検察官側（(Y) と表記）の会計処理について、図表 4－6 を用いて分類した結果は表 4－14 のとおりであった。

なお、分類に当たっては裁判所が認定した事実を前提としている。また複数の審級にわたって争われた事案は最終審の判断で分類し、また、複数のカテゴリーに分類可能なものは若い方のアルファベットで分類している（例えば、(a) と (c) のいずれのカテゴリーにも分類可能な処理は (a) に分類している）。

(180) 吉永栄助教授は、「これらの人々の提供遵守する会計規範が法源性の形成についてどの程度支配力、影響力を有するかに関しては次の点が取り上げられよう。第 1 は会計会の合意（consensus）が得られるか、第 2 はこの合意的通説か強制的と感ずるか、第 3 は合理的なもの（ratio）を有するか、第 4 は権威を有するか、第 5 は外国にも通ずる普遍的妥当性を有するか等である。」と指摘される（吉永栄助「公正会計の慣行とその斟酌について」産業経理 39 巻 5 号（1979）8～9 頁）。

また、番場嘉一郎教授は、「日本も大蔵省の機関たる企業会計審議会が会計基準をつくるということはやめにして、公認会計士協会にゆだねるべきだとかなんとかつまらない議論をする者もあるけれども、こんな意見は時代錯誤も甚だしい。そんなことを言つて、会計基準に強制力を保たしめ得るのか。CPA 協会を基準設定主体にいう議論はアメリカの歴史をわきまえない愚論、イギリスの悩みに耳を塞ぐ認識不足論と言わなければならない。」と述べ、会計基準の設定主体の性質によって強制力（いいかえれば法的確信）に差が生じ得るとされる（番場嘉一郎ほか「Ⅱ／商法・特例法の改正と企業会計原則の課題」企業会計 33 巻 9 号（1981）164 頁〔番場発言〕）。

表 4－14：図表 4－6 に基づく会計処理の分類結果

領域		事件番号及び会計処理（納税者 X、課税庁又は検察官 Y）
A	（a）	No.1(X)[181](Y)[182]、No.2(Y)、No.3(Y)、No.5(Y)、No.6(Y)、No.13(Y)、No.14(Y)、No.15(Y)、No.17(X)、No.19(Y)、No.20(Y)、No.22(Y)、No.24(Y)、No.25(Y)、No.26(Y)、No.29(Y)、No.32(Y)、No.33(Y)、No.34(Y)、No.36(X)、No.37(X)[183]、No.38(Y)、No.39(Y)、No.40(Y)、No.41(Y)、No.42(Y)、No.44(Y)、No.46(Y)、No.51(Y)、No.52(Y)、No.54(Y)、No.55(Y)
	A－（a）	該当なし
B	（b）	No.48(X)[184]
	B－（b）	該当なし
C	（c）	No.4(X)、No.12(Y)[185]、No.11(Y)、No.16(Y)、No.18(Y)、No.21(Y)、No.23(X)[186]、No.23(Y)[187]、No.31(Y)、No.35(Y)
	C－（c）	No.27(Y)
D	（d）	No.7(Y)、No.8(Y)、No.28(Y)、No.50(Y)、No.56(Y)
	D－（d）	No.10(Y)、No.43(Y)、No.47(Y)、No.49(Y)、No.53(Y)
E	No.4(Y)、No.6(X)、No.7(X)[188]、No.8(X)、No.10(X)、No.16(X)、No.18(X)、No.21(X)、No.27(X)、No.28(X)、No.31(X)、No.35(X)、No.43(X)、No.49(X)、No.56(X)	
F	No.47(X)、No.50(X)	
G	No.13(X)、No.45(X)、No.45(Y)	
H	No.1(X)[189] (Y)[190]、No.2(X)、No.3(X)、No.5(X) 、No.11(X)、No.12(X)、No.14(X)、	

[181] 歩合給債務に係る原告の会計処理について判定している。
[182] 仲介手数料収益に係る被告の会計処理について判定している。
[183] 値札取付業者への商品発送に関する会計処理について判定している。
[184] 日本公認会計士協会が公表した実務指針の類推適用が認められていることから（b）と判定している。もっとも、直接適用されていないことを捉えて（c）と判定する余地もある。
[185] 国税庁長官通達に基づく処理であることから（c）と判定している。
[186] 予備的主張（比例面積計算方法）について判定している。
[187] 被告の会計処理（期間按分計算方法）について判定している。
[188] なお、脱税工作金について「費用」ではないとする見解に立てば H と判定される。
[189] 仲介手数料収益に係る原告の会計処理について判定している。
[190] 歩合給債務に係る被告の会計処理について判定している。

	No.15(X)、No.17(Y)、No.19(X)、No.20(X)、No.22(X)、No.24(X)、No.25(X)、No.26(X)、No.29(X)、No.32(X)、No.33(X)、No.34(X)、No.36(Y)、No.37(Y)[191]、No.38(X)、No.39(X)、No.40(X)、No.41(X)、No.42(X)、No.44(X)、No.46(X)、No.48(Y)、No.51(X)、No.52(X)、No.53(X)、No.54(X)、No.55(X)

以上を集計したところ、納税者側が主張した会計処理 55 件のうち違法と判断されたのは 48 件であり、このうち H が 30 件であった。違法と判断された割合は全体の 9 割近くに上り、違法な会計処理のうち実に 6 割以上が企業会計上も認められない処理という結果であった。

一方で、課税庁又は検察官側が主張した会計処理 55 件のうち違法と判断されたのは 7 件であり、その割合は全体の 1 割強であった。適法と判断された会計処理 48 件のうち A が 30 件を占めており、その割合は 6 割を超える。これは、課税庁又は検察官側が主張する会計処理の多くが企業会計原則等のパブリック・セクター基準に適合したものであることを意味している。

納税者側の会計処理のうち、企業会計上は適正であるが法人税法上は違法と判断された例（E、F、G 領域）は合計 18 件であった。当該 18 件の中には、「別段の定め」等のある事案が 7 件（No.5、No.10、No.27、No.43、No.47、No.49、No.53）含まれており、そのような事案は、「別段の定め」等に従うべきことが明確であるから納税者の予測可能性が害されるおそれは小さい。予測可能性が害されるおそれが高いのは残りの 11 件であり、そのような事案が全体の 5 分の 1 の割合を占めていることは憂慮すべき結果といえる。

また、課税庁又は検察官側の処理について、「別段の定め」等もなく法人税法独自の処理を肯定した例（(d) 領域）も 5 件認められた。当該 5 件も、法人税法上違法となる根拠が「別段の定め」等で明らかにされておらず、納税者の予測可能性を害するおそれは大きい。

以上のとおり、法 22 条 4 項が問題となる事件の多くは法人税法と企業会計が一致する事案であるが、両者が一致しない事案も相当数に上っている。特に納税者の予測可能性を害するおそれのある事案（E、F、G）が全体の 5 分の 1 を占めていることは注目に値する。このことから、企業会計に準拠していれば法人税法上も適法と判断されやすいことは確かであるものの、企業会計にはセーフ・ハーバーとしての機能はなく、たとえ企業会計上適

[191] 値札取付業者への商品発送に関する会計処理について判定している。

正と認められる会計処理であっても、別途、法 22 条 4 項の公正処理基準に適合するかどうかを慎重に吟味しなければならない。

かかる結果を踏まえ、以下では、①法人税法独自の領域（(d) 領域）と、②企業会計上は適正であるが法人税法上は違法となる領域（E、F、G 領域）に焦点を当てて、法 22 条 4 項の機能や公正処理基準の外縁等について考察する。

5　法人税法独自の領域（(d)領域）―仮説の検証

本章第 2 節で述べたとおり、法 22 条 4 項には法人税法独自の会計処理の法的根拠としての機能があるとの考えに基づき、「公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域が存在する」との仮説を立てた。

この点を検証するため対象裁判例を分析したところ、表 4－14 で示したように、法 22 条 4 項の公正処理基準の適用範囲の中には（d）領域に位置付けられるものが 5 件該当した（No.7、No.8、No.28、No.50、No.56)。いずれの事案も、課税庁又は検察官の会計処理が（d）領域に分類されており、刑事事件が 5 件中 3 件に及んでいる。以下では、これら（d）領域に分類した裁判例について順次みていくこととする。

①　No.7 事件（最決平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 巻 6 号 357 頁 : エス・ブイ・シー事件）

No.7 事件は、所得を秘匿するために要した費用（脱税工作金）の損金算入の可否が問題となった事案である。最高裁は、被告人 X 社が脱税工作金として支出した金員について、次のとおり判示して損金算入を否定した。

「架空の経費を計上して所得を秘匿することは、事実に反する会計処理であり、公正処理基準に照らして否定されるべきものであるところ、右手数料は、架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出されたものであり、公正処理基準に反する処理により法人税を免れるための費用というべきであるから、このような支出を費用又は損失として損金の額に算入する会計処理もまた、公正処理基準に従ったものであるということはできないと解するのが相当である。」

最高裁は、脱税工作金が法 22 条 3 項所定の費用に当たるか否かについては言及していないが、企業会計上はどのように考えられるであろうか。企業会計上の「費用」の意義は、収益費用アプローチ(192)を採るか、資産負債アプローチ(193)を採るかによって異なる。伝統

(192) 収益費用アプローチとは、「損益計算書における収益・費用を中心に財務諸表の構成要素を定義するアプローチ」を意味する（新井清光＝川村義則『新版現代会計学』48 頁（中央経済

的な収益費用アプローチの立場からは、費用は、「収益を得るために費やされた努力」(194)と解釈するのが一般的である。これに対して資産負債アプローチの立場からは、「持分参加者への分配にかかるもの以外の持分の減少を結果する資産の流出または減価あるいは負債の発生の形をとる当該会計期間中の経済的便益の減少」(195)と広く定義される。また、いずれのアプローチも採用しない(196)とするASBJ討議資料によれば、「純利益または少数株主損益を減少させる項目であり、特定期間の期末までに生じた資産の減少や負債の増加に見合う額のうち、投資のリスクから解放された部分」と定義される（ASBJ 討議資料第 3 章 15 項)。

これを本件についてみるに、脱税工作金の支出は資産の流出の形をとる経済的便益の減少であるから、資産負債アプローチ及びASBJ討議資料の立場からは当然に費用に該当する。また、費用を狭く捉える収益費用アプローチの立場からも、脱税工作金を支出することで収益獲得に貢献する可能性がある以上は費用に該当すると考えられる。このように脱税工作金は、いずれのアプローチを採用しても「費用」に当たると解され(197)、企業会計上は収益から控除すべきものといわなければならない（企業会計原則第二・一・柱書）(198)。したがってX社の会計処理は、企業会計原則に準拠した処理として図表 4－6 の E に分類できる。

他方で、検察官側が主張した処理は、企業会計上は「費用」に当たる支出を、「別段の

社、2014))。

(193) 資産負債アプローチとは、「貸借対照表における資産・負債を中心に財務諸表の構成要素を定義するアプローチ」を意味する（新井＝川村・前掲注(192)48 頁)。

(194) 藤井秀樹『入門財務会計』182 頁（中央経済社、2015）参照。

(195) 森田哲彌＝宮本匡章編著『会計学辞典〔第 5 版〕』461 頁〔新田忠誠〕(中央経済社、2008)。

(196) 斎藤静樹『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」（第 2 版)』97 頁（中央経済社、2007）参照。

(197) 脱税工作金が企業会計上の「費用」に当たることについては、成道秀雄教授が、「一般公正会計処理基準においては、法人税法の趣旨・目的とは離れて存在しており、一般に公正会計処理基準によれば、脱税協力金も費用計上せざるを得ないはずである。」と指摘されるとおりである（成道秀雄「中小企業会計要領等と一般公正処理基準―税務基準の代替性について―」『法人税法の理論と実務』（第一法規、2014）43 頁)。

また、青柳勉調査官も、「脱税経費については、法的判断を全く除外して、純会計的に判断するならば、武田説や中村説がいうように『費用』に当たるという立論も成り立ち得るものではあろう。」と述べ、企業会計上は「費用」と考えられる余地があることを示唆している（青柳勉「判解」最判解刑事篇平成 6 年度（1994）139 頁)。

(198) これに対し、そもそも費用に該当しないと捉える見解も有力に主張されている（金子・前掲注(4)316 頁、谷口・前掲注(34)403 頁参照)。もっとも、仮に費用に該当しないと考えたとしても、その場合は企業会計上の損失となるに過ぎず、いずれにしても収益から控除されることに変わりはないと思われる。

定め」等もなく損金不算入とするものである。したがってかかる処理は、法人税法独自の観点に基づくものとして図表 4－6 の（d）に分類することとなる。このことは、法 22 条 4 項がまさに法人税法独自の会計処理の法的根拠として機能していることを示すものにほかならない(199)。

② No.8 事件（東京地判昭和 62 年 12 月 24 日判時 1272 号 159 頁）

No.8 事件は、特殊公衆浴場を経営していた被告人 X 社が暴力団に対して支払った上納金を損金に算入できるか否かが争点となった事案（刑事事件）である。X 社は、当該上納金は、他の暴力団員や酔客からの営業妨害等を防止するための警備費・環境保全対策費であり、損金に算入すべきであると主張していた。

これに対して東京地裁は、「法人税法は、法人所得の計算上損金に算入し得る額につき、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と定めているところ（同法 22 条 4 項）、本件の如き支出は、右基準に照らしても法人の費用又は損金として認容すべきでないものといわなければならない（暴力団への上納金を損金として認容するとすれば、国が企業を介して暴力団に補助金を出す結果を是認するもので、到底容認し難い。）」と判示し、損金算入を否定した。

すでに述べたとおり、企業会計上の「費用」の考え方には複数のアプローチがあるが、特殊公衆浴場の営業のために支出した暴力団への上納金は、純利益を減少させ、資産の減少を伴うこと等から、いずれのアプローチからも「費用」に当たると考えられる。したがって X 社の主張は、企業会計原則第二・一・柱書に基づくものとして図表 4－6 の E に分類できる。

他方で、検察官側の主張は、企業会計上は「費用」となる上納金の支出を「別段の定め」等なく損金不算入とするものである。したがって検察官の処理は、企業会計上の処理とは異なる法人税法独自のものとして図表 4－6 の（d）に分類することとなる。

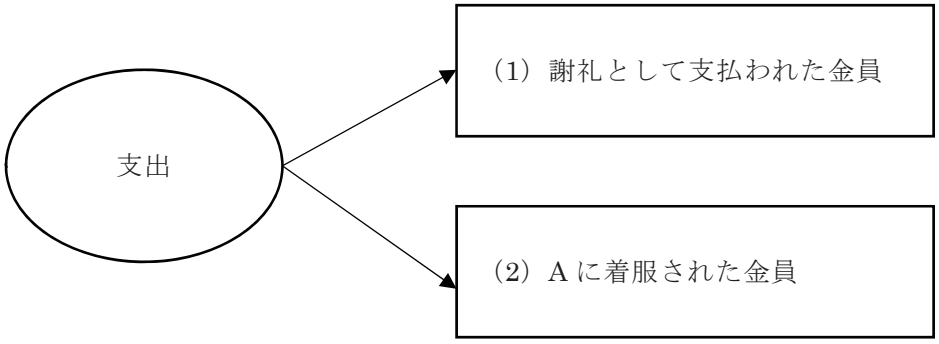
③ No.28 事件（東京地判平成 16 年 12 月 6 日判例集未登載）

No.28 事件は、被告人 X 社らが架空経費を計上するなどの方法により法人税を免れていたという脱税事件（刑事事件）であるが、被告人 X 社らの業務全般を補佐していた A が、架空経費計上の協力先に支払う謝礼の一部を着服していたという点が特徴的な事案である

(199) 濱田洋准教授は、「会計基準への原則的な準拠を求める本来の立法趣旨との間での整合性の問題は残るものの、本件のような一定の違法支出に対する損金性の判断につき法人税法 22 条 4 項に定める『公正処理基準』は法的根拠として機能する余地があると理解できよう。」と指摘される（濱田洋「判批」別冊ジュリ 228 号（2016）103 頁）。

（図表 4－15 参照）。

図表 4－15：被告人 X 社らの支出の内訳



被告人 X 社らは、（2）の部分は認定賞与として損金の額に算入すべきであると主張していたが、東京地裁は次のとおり判示して損金算入を否定した。

「A の着服行為は法人税ほ脱のための架空経費計上による所得秘匿工作と密接に関連して行われたものであるところ、このような架空経費の計上は、法人税法 22 条 4 項にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に照らし否定されるべき会計処理であると解される（最高裁平成 6 年 9 月 16 日第三小法廷決定・刑集 48 巻 6 号 357 頁参照）。」

この判示は、（1）の部分だけでなく（2）部分についても No.7③（エス・ブイ・シー事件最高裁判決）の射程が及ぶとするものである。確かに、（2）の部分についても架空経費計上の謝礼という不正な目的を有していた以上は、(1)の部分と別異に解する理由はなく、No.7③の射程が及ぶと考えることも可能であろう。

ところで、企業会計上は（1）の支出が「費用」に当たることはすでにみたとおりであるが、（2）はどうであろうか。確かに、（2）の支出は、A に着服されているため収益獲得に貢献する余地はなく、企業会計上の「費用」に当たらないと解する余地がある。もっとも、仮に「費用」に当たらないと解したとしても、資産の減少がある以上は、少なくとも「損失」に当たることは明らかである(200)。したがって、（1）及び（2）の支出は、いずれも企業会計上は収益から控除すべきものであり、これらを損金の額に算入する被告人 X 社らの処理は企業会計原則第二・一に準拠するものとして図表 4－6 の E に分類できる。

他方で、検察官側が主張した処理は、企業会計上の「費用」ないし「損失」に当たる支

(200) 損失とは、「費用と同様に価値の減少を表す用語」であり、費用との違いは収益の獲得に貢献するか否かにある（伊藤・前掲注(134)203～204 頁参照）。

出を、「別段の定め」等がないにもかかわらず損金不算入とするものである。したがってかかる処理は、法 22 条 4 項に基づく法人税法独自の処理として図表 4－6 の（d）に分類することとなる。

④　No.50 事件（東京地判平成 25 年 2 月 25 日訟月 60 巻 5 号 1103 頁：ビックカメラ事件）

No.50 事件は、家庭用電気製品の売買等を目的とする東証一部上場会社である原告 X 社が、資金調達等の目的のため、自己の所有する不動産を信託譲渡し、その際に取得した信託受益権を売却する方法によって不動産の流動化を行い、信託受益権の譲渡を信託財産の譲渡として会計処理を行ったところ、証券取引等監視委員会より金融取引として処理するよう指導を受け、過年度の会計処理の訂正を行った。これを受けて X 社は、過年度に申告納付した税額が過大となったとして、更正をすべき旨の請求をしたところ、課税庁より更正をすべき理由がない旨の通知を受けたため、その取消しを求めたという事案である。

東京地裁は、まず法 22 条 4 項の公正処理基準について、「法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』（税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、……同法の独自の観点から判断されるものであって、企業会計上の公正妥当な会計処理の基準（公正会計基準）とされるものと常に一致することを前提とするものではないと解するのが相当である」と判示した。そのうえで、不動産流動化実務指針について、「当該収入の原因となった法律関係を離れて、当該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったとしないものとする取扱いを定めた同指針については、既に述べたところを目的とする同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、税会計処理基準に該当するものとは解し難いといわざるを得ないものである。」として、X 社の請求を棄却した（控訴審も同様）。

不動産流動化実務指針によれば、不動産の売却の認識はリスク・経済価値アプローチ(201)によって判断されるところ、流動化する不動産の譲渡時の時価に対するリスク負担割合がおおむね 5%の範囲内であれば、リスクと経済価値のほとんど全てが他者に移転しているとみなして売買処理を行う（同実務指針 13 項）。しかし本件では、X 社及びその子会社のリスク負担割合は合計約 31%であり、売買処理の基準となる 5%を遥かに超えるため金融

(201) リスク・経済価値アプローチとは、譲渡不動産のリスクと経済価値のほとんど全てが他の者に移転した場合に当該譲渡不動産の消滅を認識する方法である（不動産流動化実務指針 3 項）。

取引として処理をしなければならない。したがって金融取引としたX社の会計処理は、プライベート・セクター基準である不動産流動化実務指針に準拠したものとして図表 4－6のFに分類できる。

これに対して課税庁が主張した会計処理（売買処理）は、企業会計上は金融取引として処理すべきものを、「別段の定め」等もなく売買処理するものであり、法人税法独自の観点に基づく会計処理にほかならない。したがって課税庁側の会計処理は、法 22 条4項に基づく法人税法独自の会計処理として図表 4－6の（d）に分類できる。

⑤　No.56 事件（東京地判平成 27 年 9 月 25 日判例集未登載）

No.56 事件は、一般小型貨物自動車運送事業を営む原告X社が外注先に対して支払った過年分の外注費を当期の損金の額に算入できるか否か等が争われた事案である。X社は、外注費の計上漏れが生じた場合、計上漏れを認識した決算期において前期損益修正項目として費用計上する処理が企業会計上の慣行として広く受け入れられているから、当該処理は公正処理基準に該当し、法人税法上も前期損益修正損として損金の額に算入できると主張していた。これに対して東京地裁は、次のとおり判示してX社の請求を棄却した。

「企業会計の慣行として広く行われている処理であっても、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする同法の所得計算という要請に反する場合には、公正処理基準に該当するということはできず、公正妥当であるとはいえないものとして、法人税法上採用することができない……単なる計上漏れのような場合において、企業会計上行われている前期損益修正の処理を法人税法上も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、本来計上すべきであった事業年度で計上することができるほか、計上漏れを発見した事業年度においても計上することが可能となり、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することができることになる。こうした事態は、恣意の介在する余地が生じることとなり、事実に即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという法人税法上の要請に反するものといわざるを得ないのであって、法人税法がそのような事態を容認しているとは解されない。」

前期損益修正の処理については、No.51①及び②（更生会社 TFK 事件）が法 22 条 4 項の公正処理基準に当たると判断していたが、本判決は、外注費（費用）に係る前期損益修正の処理を公正処理基準に当たると判断しなかったことが注目される。

ところで、企業会計原則第二・六及び同注解 12 は、過去の誤謬の取扱いについて前期損益修正として処理すると規定しているのみで、遡及訂正処理を認めていない。もっとも

その後、国際的な会計基準において遡及処理の方式が採用されていること等から、わが国でも平成 21 年 12 月 4 日に企業会計基準委員会が「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（企業会計基準第 24 号）を公表し、原則として遡及訂正処理を行うこととなった。この規定は、平成 23 年 4 月 1 日以降開始する事業年度から適用されている（同基準第 23 項）。

しかし本件は、企業会計基準第 24 号の適用前の事案であり、また、X 社は金融商品取引法の適用のない中小企業であるから、企業会計上は前期損益修正の処理しか想定できない事案である(202)。したがって企業会計上は、過年分の外注費の計上漏れはそれを認識した期の費用として計上すべきであり(203)、X 社の会計処理は企業会計原則第二・六及び同注解 12 に準拠したものとして図表 4－6 の E に分類できる。

これに対して課税庁が主張する処理は、企業会計上は前期損益修正処理すべきものを「別段の定め」等もなく損金不算入とするものであり、法人税法独自の観点に基づく処理である。したがって課税庁が主張する処理は、法 22 条 4 項に基づく法人税法独自の会計処理として（d）に分類できる。

以上の①ないし⑤の裁判例の検討から、次のことを指摘することができる。

第 1 に、法 22 条 4 項の適用領域の中には法人税法独自の領域である（d）が存在していることである。このことから、本章第 2 節で立てた「公正処理基準の中には企業会計上は認められない法人税法独自の領域がある」との仮説は真であったと認められる。

ここで、（d）領域が存在しているということは、法 22 条 4 項が、「別段の定め」等がない場合における法人税法独自の会計処理の根拠規定として機能していることを意味する。なぜなら、（d）領域に分類した会計処理の法的根拠は法 22 条 4 項のほかに存在しないからである。法 22 条 4 項にかかる機能があるとすれば、同項は単なる確認的規定に止まらず、創設的規定としての側面をも有していると考えられる。すなわち、図表 4－6 でいう（a）ないし（c）の領域は法 22 条 4 項が企業会計に準拠すべきことを確認している部分

(202) 弥永真生編著『過年度決算訂正の法務（第 2 版）』34 頁（中央経済社、2011）によれば、「会計監査を受ける会社以外の会社にあっては、過年度遡及会計基準が誤謬の訂正に関する唯一の会計基準とは限らないため、これまでと同様、特別損益処理方式も容認されるものと考えられる」として、会計監査を受けない会社は、企業会計基準第 24 号適用後も前期損益修正処理が認められる可能性があるとする。

(203) 酒井克彦教授は、「企業会計上の慣行としては、計上漏れを認識した事業年度において、前期損益修正項目として損金計上する処理（発見された日の属する事業年度の損金として計上する処理）が広く認められています」と述べている（酒井克彦「判批」会社法務 A2Z109 号（2016）59 頁）。

であるのに対して、(d) の領域は企業会計の枠外の領域であり、同項が新たに創設した領域にほかならない。このように考えてくると、法 22 条 4 項は企業会計に準拠すべきことを定めた確認的規定の側面と、法人税法独自の会計処理を生み出す創設的規定としての側面の二面性をもった規定であると解釈するのが相当と思われる（もっとも、法 22 条 4 項の大部分は確認的規定であり、創設的規定としての側面は一部に過ぎない)。

第 2 に、公正処理基準の中の（d）領域について、裁判所は、「慣行性」の要件を吟味していないということである。例えば、No.56①は、課税庁の主張する処理（損金不算入処理）が会計慣行となっていたかどうかについては判断していない。この事案では、納税者の会計処理（前期損益修正損の計上）が「公正妥当性」に欠けると判断されているため(204)、その裏返しとして、課税庁の主張する処理は「公正妥当性」の要件を充たすものであったと評価できる。しかし先にみたとおり、公正処理基準は「会計慣行」である以上、「公正妥当性」だけでなく、「慣行性」の要件も充たす必要があるはずである(205)。にもかかわらず本判決は、課税庁が主張する会計処理が「慣行性」の要件を充たすか否か検討することなく、更正処分を適法と判断している。このような判断は、No.56①に限らず、(d) 領域に該当するすべての裁判例に共通している(206)。

このように考えてみると、結局のところ裁判所は、事実上、課税庁に対して「公正妥当」のテストを課すだけで、法 22 条 4 項に基づく法人税法独自の会計処理を認めているとの疑念が生じる。かかる見方が正しいとすれば、課税庁は、自らの処分が「公正妥当」であることを主張立証しさえすれば否認できるわけであって、そのようなことを許容する法 22 条 4 項の規定は、実質的にみて、アメリカにおける I.R.C.§446(b) 及び Treas.Reg.§1.446-1(a)(2)に極めて近い規定であるように感ぜられる(207)。つまり、第 2 章

(204) No.56①の判示は必ずしも明確ではないが、前期損益修正処理が企業会計上の慣行であったことを否定していないことから、「公正妥当性」の要件を欠くと判示したものと考えてよいと思われる。

(205) 現に No.6③や No.21①等の裁判例は、課税庁が主張する会計処理につき、「慣行性」の要件を充たすかどうかを検討している。

(206) これに対して、(d) 領域に該当する裁判例は、いずれも課税庁又は検察官の主張する会計処理の当否が争点とならなかった事案であり、それゆえに「慣行性」の要件が検討されていないに過ぎないという見方もあり得る（特に刑事事件についてはそのように見ることができる)。しかし、No.50 事件についていえば、裁判所は課税庁の処理の当否につき争いがないとは認定しておらず、そのような見方を採るのは困難と思われる。また仮にそのような見方を採ったとしても、裁判所が「慣行性」の要件を検討していないという事実に変わりはない。

(207) なお、成道秀雄教授は、法 22 条 4 項に近い規定として I.R.C.§446 と Treas.Reg.§1.446-1(a)(2)を挙げている（成道秀雄「公正処理基準と税会計処理基準：法人税法上認められる「企業会計」とは？」企業会計 68 巻 1 号（2016）64 頁)。

第2節で述べたとおり、アメリカでは内国歳入庁に明瞭に所得を判定するために必要な変更を要求する広範な権限が認められているが、前述した裁判例の判断方法を前提とする限り、法22条4項もまさにアメリカの当該否認規定と同様の機能を有しているとみる余地がある。

なお、No.7事件、No.28事件については、平成18年度の法人税法改正により、隠蔽仮装行為に要する費用又は損失の額を損金不算入とする規定が設けられたこと（法55条1項）を受け、現在では立法的な解決が図られた。すなわち、両事件で確認された（d）領域は、現在では法改正によって「別段の定め」等のある領域に取り込まれ、その分だけ（d）領域が狭まったと解される。もとより（d）領域は、納税者の予測可能性を害するおそれが高く、租税法律主義の観点からすればこのような領域の創設には謙抑的であるべきである。したがって平成18年度の法人税改正によって（d）の領域を狭める方向の立法的な手当てがなされたことは適切な対応であったと思われる(208)。

他方で、No.8事件、No.50事件及びNo.56事件については、未だ立法的な解決がなされていない。租税法律主義の観点からは、これらの事件で問題となった処理についても「別段の定め」を設けるなど立法的な手当てを行うのが望ましいと考える。

6　企業会計上適正であり、かつ、法人税法上違法となる領域（E、F、G領域）

法22条4項は、企業会計準拠主義を定める規定であるから、「別段の定め」等のない事案においては、企業会計に準拠していれば課税（否認）されることはないかのような錯覚に陥りやすい。しかしながら、企業会計に準拠しているからといって必ずしも法人税法上適法と判断されるわけではなく、企業会計がセーフ・ハーバーとして機能しているわけでないことは本章第3節4で述べたとおりである。

もっとも、法22条4項の規定が上述のような誤解を招きやすい表現となっていることは否定できない。そうすると、企業会計に準拠している会計処理を、「別段の定め」等もなく否認することは納税者の予測可能性を害するおそれが類型的に高く、租税法律主義の観点からみて問題があるように思われる。

そこで以下では、企業会計に準拠した会計処理が如何なる理由から否認されるのかを検

(208) 谷口勢津夫教授は、法55条1項の改正について、「公正処理基準（22条4項）に法人税法独自の観点からみた『公正妥当』の意味を読み込むことはできず、そのためには『別段の定め』が必要であると判断したこと、を意味すると考えられる。」と指摘される（谷口・前掲注(34)470頁）。

証し、公正処理基準の外縁を明らかにしていくこととしたい。具体的には、図表 4－6 の E、F、G に分類される会計処理について個別に検討していく。

(1) E 領域について

まず、納税者側、課税庁又は検察官側の会計処理が図表 4－6 の E（パブリック・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理）に該当した事案について検討を行う。対象裁判例のうち E 領域に該当した事案を整理すると表 4－16 のとおりとなる。

表 4－16：E 領域に分類される事件

領域	事件番号及び会計処理（納税者 X、検察官 Y）
E	No.4(Y)、No.6(X)、No.7(X)、No.8(X)、No.10(X)、No.16(X)、No.18(X)、No.21(X)、No.27(X)、No.28(X)、No.31(X)、No.35(X)、No.43(X)、No.49(X)、No.56(X)

表 4－16 からわかるとおり、E 領域に該当する事例は全 15 件あり、そのうち 14 件が納税者側の処理であり、検察官側の処理は僅か 1 件であった。また 15 件中、「別段の定め」等のある事案は 4 件（事件番号に下線を付した事件）であり、当該 4 件については予測可能性を害するおそれは小さく、特に問題にならない。

予測可能性を害するおそれがあるのは残りの 11 件（検察官側の処理が問題となった No.4 事件を含む）であり、以下では、当該 11 件について、(1) 企業会計上適正と認められる理由、(2) 法人税法上違法と判断された理由を検討していくこととする。なお、No.7、No.8、No.28、No.56 については、すでに本節 5 で (1) は検討済みであるから、以下では専ら (2) についてのみ検討を行う。また、No.31 事件は、No.21 事件と事案及び裁判所の判断がほぼ同じであるため記載を省略する（No.31①と No.21①は裁判長も同じである）。

① No.4 事件（東京地判昭和 52 年 12 月 26 日判タ 363 号 337 頁）

No.4 事件は、被告人 X1 社及びその代表取締役である被告人 X2 が、被告人 X1 社の業務に関して法人税を免れようと企て、売上の一部を除外して簿外預金を貯蓄するなどの方法により所得を秘匿したうえ法人税額を過少に申告したとして、法人税法違反の罪で起訴された事案（刑事事件）である。本件では、係争事業年度末の 8 月分の売上に、翌事業年度初めの 9 月 1 日から同月 5 日までの 5 日分の売上が含まれており、このような期ずれによる所得金額の差が逋脱所得となるかどうかが争点となった。

東京地裁は、本件の期ずれについて、「事業年度終了の日の前若しくは後の日に近接した一定日であって、かつ、毎期同一の日に締切られ、しかも、かかる基準を適用することについて相当の理由があり、継続的に適用される会計処理として、そこに恣意ないし偶然的な事情に左右される余地がなく、税法の期間計算の趣旨に反しない場合には、その限度において税法適用上でも、かかる処置を敢えて否定すべき理由はない」としたうえで、被告人 X1 社には翌月 5 日を締切日として帳簿を締切るやむを得ない理由があったほか、かかる処理が 10 数年にわたって継続して行われていたこと等から、「税法における期間計算の趣旨に反せず、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行であると解することができる」として、逋脱所得を構成しないと判示した。

被告人 X1 社の会計処理は、収益を 9 月 6 日～9 月 5 日で集計するのに対し、費用は 9 月 1 日～8 月末日で集計して損益計算を行うというものであるから、厳密にいえば企業会計上の費用収益対応の原則（企業会計原則第二・一・柱書）に反している。したがって検察官が主張する処理は、費用収益対応の原則の厳格な適用を求めるものであり、企業会計原則に準拠した処理として図表 4－6 の E に分類できる(209)。

では、企業会計原則に準拠した処理でありながら、なぜ検察官側の主張が排斥されたのであろうか。その理由は、被告人 X1 社の会計処理が実額計上であるのに対して、検察官の会計処理には推定の要素が含まれていることにあった。すなわち、検察官が主張する会計処理を採用した場合、8 月末日を締め日とするため収益の按分計算が必要となり、そこに不確定要素が入り込む余地があるために不合理と判断されたのである。かかる判示からすれば、企業会計上適正な会計処理であっても、そこに不確定要素が入り込む場合は経済的実態を適切に反映した会計処理とはいえず、法人税法上は否定される可能性があると考えられる。

② No.6 事件（最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 巻 9 号 5278 頁：大竹貿易事件）

No.6 事件は、輸出取引を業とする原告 X 社が、輸出取引に係る収益の計上を荷為替手形の取組日を基準として行っていたところ、課税庁より収益の計上時期は船積日を基準とすべきであるとして更正処分等を受けた事案である。

最高裁（多数意見）は、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当

(209) なお、旧通達（昭和 42 年 9 月 30 日・直審（法）82・1（5））では、「決算締切日を定款所定の事業年度終了の日前おおむね 10 日目にあたる以後の一定日としているもので、相当の理由があるもの」については、「課税庁さしたる弊害がないと認められる限り、法人の計算を認めるものとする」と規定されていた。

と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。もっとも、……右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」としたうえで、「上告人が採用している為替取組日基準は、右のように商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するものであって、その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。」として、X 社の主張を排斥した。なお、この判決には 2 名の裁判官の反対意見が付されてり、結論が 3 対 2 に分かれたいわゆるスプリット判決である。

最高裁は、X 社が主張した為替取組日基準を違法と判断したものであるが、企業会計上はどのように考えられるであろうか。一つの見方として、同事件の第一審及び控訴審が判示するとおり、為替取組日基準は実質的に現金主義を採用するものであるから、実現主義に反する処理であると考えることができる。しかし企業会計原則は、必ずしも現金主義の採用を排除しておらず、実現主義もそのような例外を含んだ広い概念として理解されている(210)。したがって為替取組日基準が現金主義に相当するとしても、そのことから直ちに為替取組日基準が実現主義に反するということはできない。

もとより、実現主義の下では、商品の販売に係る収益計上時期は引渡基準（販売基準）に基づいて判断されるところ、引渡しの細目として出荷基準(211)、到着（納品）基準、検収基準等の複数の基準が認められている(212)。そして為替取組日基準は、時系列の上では、通常は「出荷～到着（納品）」もしくは「出荷～検収」の間に位置するから、引渡基準とし

(210) 藤井・前掲注(194)132 頁参照。
(211) そもそも出荷基準については、理論的見地からではなく、あくまで実務上の便宜から採用されたきたものであるとされる（日本公認会計士協会研究報告第 13 号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS 第 18 号『収益』に照らした考察－」）。
(212) 伊藤・前掲注(134)185 頁、井上良二『財務会計論』232 頁（財務経理協会、2003）、平野秀輔『財務会計［第 4 版］』168 頁（白桃書房、2014）参照。

て許容される域を出るものではない(213)。現に広瀬義州教授は、「荷為替の取り組みによって、売上債権が確定することから、売り手サイドは、商品を発送し、荷為替を取り組んだ時点で売上に計上するとともに、売上債権も認識する。」(214)とし、為替取組日基準が実現主義の下でも許容されることを示唆される。

図表 4－17：商品売買における出荷から検収までの流れ

このように為替取組日基準による会計処理については、引渡基準の範囲内の処理とみるのが時系列上は自然であり、企業会計上の実現主義に反するとまではいえないと思われる。このような理解を前提とすれば、為替取組日基準を採用したX社の会計処理は、企業会計原則第二・三・Bに準拠した処理として図表4－6のEに分類できる(215)。

それでは、企業会計上適正と認められる為替取組日基準が法人税法上違法とされたのは如何なる理由からであろうか。その理由とするところは、為替取組日基準を採用すれば人為的な操作が可能となるということに尽きる。つまり、人為的な操作が可能となるような収益計上基準は法22条4項の公正処理基準とはいえず、また公平な所得計算の要請の観点からも認められないということである(216)。

---

(213) 石倉文雄教授は、「買主に対する為替手形交付日と船積日を収益計上時期として是認しながら、その中間の為替取組日を違法とすることは論理的にも問題がある。」と指摘される（石倉文雄「判批」ジュリ1054号（1994）123頁）

(214) 広瀬・前掲注(1)467頁。

(215) これに対して、為替取組日基準は企業会計上も不適切であるとの見解も有力に主張されている。例えば、醍醐聰教授は、「今日の輸出取引の実態を踏まえると、輸出取引による収益獲得にあたっての決定的局面は荷為替手形を取り組んで輸出代金を回収する……ということではなく、輸出品の船積みを終えること……であると考えられる。むしろ、現金基準の一種である荷為替取組日基準を採用すると、手形取組日を恣意的に選択することによって収益の帰属時期を操作できる裁量を企業に与えることになる。」と指摘される（醍醐聰『会計学講義［第4版］』288頁（東京大学出版会、2009））。

また、成道秀雄教授は、「特に課税の公平性を持ち出すほどのこともなく、為替取組日基準によって利益操作が可能であるならば、『一般公正会計処理基準』として認められることはないであろう。」と指摘される（成道・前掲注(197)44頁）。

(216) 酒巻俊雄教授は、為替取組日基準について、「結局、会計処理の画一性とそれによる課税の公平という観点が問題とならざるをえない。」と指摘される（酒巻俊雄「判批」ジュリ臨増1046号（1994）106頁）。

③　No.7 事件（最決平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 巻 6 号 357 頁 : エス・ブイ・シー事件）

すでにみたとおり、No.7 事件は、脱税工作金の損金算入の可否が問題となった事件である。最高裁は、脱税工作金について公正処理基準に反すると判断したが、その理由は必ずしも明らかではない。もっとも既述のとおり、脱税工作金は企業会計上の「費用」に当たると考えられることから、最高裁が公正処理基準に反するとした理由は、「費用性の欠如」ではなく、あくまで「不正支出」に求められる考えられる(217)。

④　No.8 事件（東京地判昭和 62 年 12 月 24 日判時 1272 号 159 頁）

No.8 事件は、前述したとおり暴力団への上納金の支払いの損金算入の可否が問題となった事案である。東京地裁は、上納金の支払いについて公正処理基準に反するとして損金算入を否定したが、その理由は、No.7③と同様、「不正支出」という点に求められると考えられる。

⑤　No.16 事件（福岡地判平成 11 年 12 月 21 日税資 245 号 991 頁）

No.16 事件は、金属施盤加工などを目的とする原告 X 社が、訴外協会からリースを受けた資産について売買処理し、当該リース資産につき減価償却費等を計上して申告をしたところ、課税庁より賃貸借処理すべきとして更正処分等を受けた事案である。X 社は、本件リース契約は所有権移転外ファイナンスリースであり、企業会計審議会第一部会「リース取引に係る会計基準」(企業会計基準第 13 号)によれば売買処理すべきであると主張した。

福岡地裁は、「法人税法二二条四項の立法趣旨からすれば、同項にいう公正妥当処理基準とは、経済社会において確立された会計慣行のうち、一般の社会通念に照らして公正で妥当であると評価することができる会計処理の基準を意味するものと解するのが相当である。」としたうえで、「法人の会計処理が慣行として確立するに至るためには、一定の年月を要すると考えられるところ、リース会計基準が……設定・公表ないし発出されてから係争事業年度までの間には、……未だ三年足らずの期間しか経過していないことからすると、少なくとも係争事業年度においては、リース会計基準は法人の会計慣行として確立するに至っていたとまではいえないというべき」であり、また、「リース会計基準は、ファイナンスリース取引については、……借手側は、同一態様のリース契約によるリース物件について、これを減価償却資産を取得したとしてその取得費を償却することも、これを賃借したとしてリース料を損金として計上することも可能となるのであって、このような結果を是

(217) これに対して、谷口勢津夫教授は、脱税工作金はそもそも企業会計上の費用に該当しない（費用不該当説）と主張されている（谷口・前掲注(34)403 頁参照）。

認することは、課税の公平を害し、法人税法の企図する公平な所得計算の要請に反するものであるといわざるを得ない。」と判示し、X 社の請求を棄却した。

本件当時のリース会計基準では、所有権移転外ファイナンスリース取引について売買処理をするのが原則であったため、X 社の会計処理はリース会計基準に準拠したものであったといえる。したがって X 社の会計処理は、パブリック・セクター基準に準拠した処理として図表 4－6 の E に分類できる。なお、リース会計基準は平成 19 年 3 月 30 日に改正されており、改正後は所有権移転外ファイナンスリース取引について、例外なく売買処理を行うこととなった（同基準 9 項）。

それでは、なぜリース会計基準に準拠した X 社の会計処理が法人税法上違法とされたのであろうか。本判決はその理由について次の 2 点を挙げる。すなわち、(1) リース会計基準が会計慣行となっていないこと、(2) リース会計基準によって売買処理、賃貸借処理のいずれも採用できるとすると、課税の公平を害することである。

(1) については、新たな基準が公表されてから 3 年足らずでは会計慣行にはならないとするものであり、会計慣行になるまでの期間に言及した興味深い判示である。かかる判示からすると、本判決は「会計慣行」を事実たる慣習と同義のものとして理解していると考えられる。他方で (2) は、納税者が恣意的に会計処理を選択できることを問題視するものであり、No.6③（大竹貿易事件最高裁判決）と同様の理由である。なお、現行のリース会計基準では、所有権移転外ファイナンスリース取引については売買処理に一本化されているため、(2) の理由は現行のリース会計基準には妥当しない。

⑥　No.18 事件（名古屋地判平成 13 年 7 月 16 日判タ 1094 号 125 頁）

No.18 事件は、原告 X 社が商品券の販売収入のうち未使用分について預り金として計上し、売上として計上しなかったところ、未使用分について売上に計上すべきであるとして更正処分を受けた事案である。X 社は、自らが採用する会計処理は公正処理基準に適合するとして主張していたが、名古屋地裁は次のとおり判示して X 社の請求を棄却した。

「法二二条四項は､税法が繁雑なものとなることを避ける目的で､客観的にみて規範性、合理性があり、公正妥当な会計処理の基準であると認められる方式に基づいて所得計算がなされている限り、これを認めようとするものであると解されるが、税法は納税義務の適正な確定及び履行を確保することを目的としているから、適正公平な税収の確保という観点から弊害を有する会計処理方式は、法二二条四項にいう公正妥当処理基準に該当しないというべきである。……原告方式により処理した場合には、このような引換え未了部分に

係る発行代金相当額は永久に預り金として処理され続けることとなるが、かかる事態は企業の会計処理として妥当なものとはいい難い上、発行者が事実上、確定的な利益を享受するにもかかわらず、税務当局は当該発行代金部分に対する課税をなし得なくなるという税務上重大な弊害を生ぜしめることが明らかである。」

企業会計上は収益の計上時期を実現主義に基づいて判断するところ、実現主義からすれば商品を引渡した時点で売上計上するのが通常であり、商品を未だ引渡していない時点で収入全額につき売上計上することは実現主義に適合しない(218)。したがって、商品を未だ引渡していない時点で受領した金員は負債（預り金）として処理するのが適切であり、X社の会計処理は企業会計上適正なものとして図表4－6のEに分類できる。

しかし本判決は、課税逃れのおそれがあることを理由にX社の会計処理を法人税法上違法と判断した。すなわち、X社の会計処理によれば、使用されなかった商品券に係る売上について永久に課税が行われないという弊害が生じるということである。このことから、企業会計上適正と認められる会計処理であっても、課税逃れのおそれがあるような会計処理は「公正妥当性」の要件を充足せず、公正処理基準に適合しないと考えられる。

⑦　No.21事件（神戸地判平成14年9月12日判タ1139号98頁）

No.21事件は、冠婚葬祭等に関する役務の提供等を業とする原告X社が、月掛金の払い込みが中断している会員から過去に払い込みを受けた掛金（長期中断払込済掛金）について、一律に「預り金」として処理し、これを益金として計上することなく確定申告を行ったところ、課税庁より益金に算入すべきであるとして更正処分等を受けた事案である。

神戸地裁は、「法人税法22条4項にいう『公正妥当な会計処理基準』とは、企業会計原則や、商法、証券取引法の計算規定に代表される、財務諸表の作成上の指針あるいは制約事項として､企業会計実務の中に慣習として発達具体化した会計原則をいうものであって、経営者に恣意的な会計方法の選択を許すものではなく、一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味するものであると解される。」としたうえで、(1) X社が採用する会計処理（預り金処理）については、そもそも当該処理の合理的根拠が認められないほか、X社だけが独自の経理処理を行うことは、X社自身の業務の実態及びその財政状態を財務諸表上に正確に反映させない結果となり、また、(2) X社だけが預り金として処理することで半永久的に課税を回避することは、租税公平の原則に反し

(218) 日本公認会計士協会東京会『相違点でみる会計と税務実務ポイントQ&A』6頁（清文社、2010）参照。

て不合理であることを理由に、公正処理基準に反すると判示した。

長期中断払込済掛金について、中断会員から役務の提供を求められる可能性が低くなっているとはいえ、X 社は依然として中断会員に対して法律上の債務を負っていることに変わりはない。それゆえ、月掛金の払込みが一定期間中断しているという事実をもって、企業会計上一律に収益の実現があったと評価してよいかは疑問なしとしない。実現主義（実現原則）は、①財貨やサービスが相手に引渡されたこと、②対価として貨幣性資産が受け取られたことの 2 つの条件が充たされた時点で収益を計上するという考え方である(219)。本件において X 社は未だ役務を提供しておらず、①の条件を明らかに欠くことから、実現主義を忠実に適用すれば収益の計上は認められないと解される(220)。したがって、長期中断払込済掛金を収益として計上しなかった X 社の会計処理は、長期中断払込済掛金の負債性及び実現主義に照らせば、企業会計上適正な処理として図表 4－6 の E に分類できる(221)。

一方で、X 社の上記会計処理が法人税法上違法とされた理由について、第一審と控訴審は微妙に異なる判断を示している。すなわち、第一審の神戸地裁は、(1) X 社だけが独自の経理処理を行うことは、X 社自身の業務の実態及びその財政状態を財務諸表上に正確に反映させない結果となること、(2) 半永久的に課税を回避することができることの 2 点を理由として挙げている。要するに、(1) は比較可能性を、(2) は課税逃れの可能性を指摘するものである。これに対して、控訴審の大阪高裁は、(2) のみを理由として挙げており、(1) については触れていない。公正処理基準は一定の幅のある概念であり、複数の会計処理が併存し得ることに照らせば、他社と異なることは法の予定するところであって、比較可能性を問題にする (1) の理由は説得的ではないように思われる(222)。

---

(219) 桜井・前掲注(124)78 頁参照。

(220) もっとも、企業会計上は、法律上の債務であっても、債務履行の可能性を考慮して一定の要件を満たす場合に負債計上を中止（利益計上）する会計処理を行う場合があるとされる（監査・保証実務委員会報告第 42 号「租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金並びに役員退職慰労引当金等に関する監査上の取扱い」3(3)参照）。ただし、当該委員会報告の規定は、平成 19 年改正により新たに挿入された規定であり、No.21 事件が起きた当時にこのような取扱いが許容されていたかは明らかではない。

(221) 長期中断払込済掛金を一律に収益計上すべきとする課税庁の処理について、成道秀雄教授は、「確かに多くの互助会は強制的ともいえる通達方式（受入即時益金参入方式）を用いて会計処理をさせられているが、とても『一般公正会計処理基準』とみなすことができない。また、収益に計上しておきながら依然として前受金扱いを継続していくとしたら、整合性もとられていないように思われる。」と指摘される（成道・前掲注(197)41 頁）。

(222) No.21①の当該判示について、吉村政穂教授は、「取引の経済的実態から見て合理的な基準を採用している限りは、他の納税者と異なる計上基準を採用しているという事情を挙げて課税の公平を論じるわけにはいかない。ましてや、そもそもの基準が合理的と認められないならば、

⑧　No.28 事件（東京地判平成 16 年 12 月 6 日判例集未登載）

No.28 事件は、すでに述べたとおり、架空経費計上の協力先への謝礼の一部が着服されていたという事案（脱税事件）において損金算入が否定されたものである。東京地裁が着服分の損金算入を否定した理由は、No.7 事件や No.8 事件と同じように、「不正支出」という点に求められる。

⑨　No.35 事件（東京地判平成 18 年 9 月 26 日税資 256 号順号 10513）

No.35 事件は、No.21 事件や No.31 事件と同様、冠婚葬祭の役務提供を行う互助会に関し、長期中断振込済掛金の処理が問題となった事件である。東京地裁は、次の理由から互助会である原告 X 社の請求を棄却した。

「原告経理方式によれば、原告は、長期中断払込済掛金発生額のうち自らが所在不明と認めたもの以外のものについては、なお収益として計上することを要しないのであるから、このような取扱いは、上記の経済的実態に対応しないという点で、根本的に問題があるというべきである。……原告経理方式によれば、原告が所在不明と認定しない限り収益に計上されず、結果的に多額の収益について課税を免れることとなる……というのは、法人税法が企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない。」

同種の事案である No.21①は、「比較可能性の欠如」を公正処理基準に該当しない理由として挙げていたのに対し、本判決はこの点に触れずに、あくまで（1）経済的実態と一致しないこと、（2）課税逃れのおそれがあることを理由に挙げていることが注目される。

⑩　No.56 事件（東京地判平成 27 年 9 月 25 日判例集未登載）

No.56 事件は、過年分の外注費を当期の費用として損金の額に算入できるか否かが問題となった事案であり、東京地裁は外注費の損金算入を否定した。その理由について、東京地裁は、「単なる計上漏れのような場合において、企業会計上行われている前期損益修正の処理を法人税法上も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、本来計上すべきであった事業年度で計上することができるほか、計上漏れを発見した事業年度においても計上することが可能となり、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することができることになる。こうした事態は、恣意の介在する余地が生じることとなり、事実に即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという法人税法

課税の公平に関する検討を重ねて行う必要はないということになろう。このように考えると、今までの計上時期に関する判例とはやや異なる判断といえる。」と指摘される（吉村政穂「判批」ジュリ（2003）1258 号 201～202 頁）。

上の要請に反する」ことを挙げている。要するに、本判決は、企業会計上適正と認められる処理であっても、(1) 恣意の介在する余地があり、(2) 事実に即して合理的に計算されていない場合には公正処理基準に該当しないと判断したものと考えられる。

(2) F 領域について

次に、対象裁判例のうち図表 4－6 の F（プライベート・セクター基準に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理）に該当する事案について検討を行う。対象裁判例のうち F 領域に該当する事案を整理すると表 4－18 のとおりである。

表 4－18：F 領域に分類される事件

領域	事件番号及び会計処理（納税者 X、課税庁 Y）
F	No.47(X)、No.50(X)

表 4－18 によれば、F 領域に該当する事例は 2 件あり、いずれも納税者側の会計処理がこれに該当した。このうち、No.47 事件（下線を付した事件）は「別段の定め」等のある事案であるから、納税者の予測可能性を害するおそれが類型的に高いのは No.50 事件のみである。

No.50 事件は、本章第 3 節 5 で述べたとおり、不動産流動化実務指針の公正処理基準該当性が問題となった事案である。同事件の第一審及び控訴審は、(1) 法律関係から乖離していること、(2) 公平な所得計算という要請とは別の観点に立っていることを理由に、不動産流動化実務指針の公正処理基準該当性を否定している（なお、No.50①の判示をみる限り、(1) と (2) は別個の理由ではなく、両者は表裏一体をなしている）。

ところで、(1) が公正処理基準に当たらないことの理由になるとすると、企業会計に及ぼす影響は小さくないように思われる。企業会計では、いわゆる「実質優先の原則」[223] が採用されているが、当該原則に基づく会計処理は法律関係と一致しないため、法人税法上違法と判断されるおそれが生じてくる。また (2) の理由についても、そもそも会計基

[223] 実質優先の原則とは、法的形式よりも経済的実質を重視するという考え方である（桜井・前掲注(124)94 頁参照）。なお、実質優先の原則は、1989 年概念フレームワークでは「信頼性」の特徴の 1 つである「表現の忠実性」の下位概念として位置付けられていたが、2010 年の IASB 概念フレームワークでは、忠実な表現と重複するため削除されたと解されている（秋葉賢一『会計基準の読み方 Q&A100』38 頁（中央経済社、2014）参照）。

準は、情報提供や利害調整のために策定されるものであって、公平な所得計算のために策定されるものではない。したがって公平な所得計算の要請という観点に立脚していないことを理由とするならば、およそ全ての会計基準が公正処理基準から除外されてしまいかねない。

こうしてみると、No.50 事件の第一審及び控訴審が指摘する上記（1）と（2）の理由は、いずれも企業会計に対して重大な影響を及ぼす可能性を秘めており、同判決の射程がどこまで及ぶのかを慎重に見極めていく必要があろう。

(3) G 領域について

最後に、対象裁判例のうち図表 4－6 の G（その他の GAAP に基づく処理で、かつ、法人税法上違法と認められる処理）に該当する事案について検討を行う。対象裁判例のうち G に該当する事件を整理すると表 4－19 のとおりである。

表 4－19：G 領域に分類される事件

領域	事件番号及び会計処理（納税者 X、課税庁 Y）
G	No.13(X)、No.45(X)、No.45(Y)

表 4－19 によれば、G に該当する領域は 2 件であった（No.45 事件は、原告被告双方の処理が G に分類される）。

以下ではこれら 2 件について、(1) その他の GAAP として企業会計上適正と認められる理由、(2) 法人税法上違法と判断された理由について検討を行う。

① No.13 事件（大分地判平成 8 年 2 月 27 日判タ 960 号 117 頁）

No.13 事件は、都市ガス供給業等を営む青色申告書の提出の承認を受けた会社である原告 X 社が、原料ガスの仕入価額について、通商産業大臣の認可を受けた認可価格で計上していたところ､課税庁より仕入価額の過大計上等を理由に処分を受けたという事案である。課税庁が認可価格を過大と認定したのは、X 社が一旦認可価格を支払った後、仕入先である S 社から仕入割戻しと称して認可価格の 60 パーセントを超える清算金の支払いを受けていたからであった。

大分地裁は、X 社の処理について、「本件の副生ガスは、S 社には無価値な副産物である

ばかりか、投棄するには多大の費用を要するものであることから、本来、通常の商品の売買価格にはなじみにくいものである上、S 社にとって、副生ガスの供給先は原告だけであったことから、通商産業大臣の認可を受けるべき副生ガスの料金の認可申請価格を設定する際にも原告が主導権を握り、その後の精算においても、S 社は原告に対し、右認可価格の六〇パーセントを越える極めて高率の清算金を支払い、S 社自身も、右認可価格が仮価格であることを前提とした会計処理をしていたのであるから、ガス事業法上の認可価格をもって、法二二条三項一号の売上原価と評価するのは相当でない。」として排斥した。

他方、課税庁の処理については、「右売上原価等の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される（法二二条四項）ものであるところ、右会計処理の基準としては、企業会計原則……、企業会計原則注解……、原価計算基準……をそれぞれ考慮するのが相当である。……本件課税処分は、本件副生ガス仕入価格が、後に精算することを予定した仮価格であることを前提に、右原価計算基準に従い、法二二条三項により、本件各事業年度の収益に対応した仕入価額を適正に見積ったものであるから、租税法律主義に違反するとは解されない。」と判示して、適法と判断した。

企業会計上は、仮価格である認可価格をもって仕入価額とできるか否かについて明確な規定はないが、X 社の業界では認可価格を仕入価額として計上する処理が「会計慣行」となっていたと考えられる(224)。そうであるならば、X 社の処理は「会計慣行」に準拠しているとみる余地があり、その他の GAAP に基づく処理として図表 4－6 の G に分類できる。

もっとも、たとえ業界の会計慣行であるとしても、認可価格の設定が実態と乖離し、妥当性に欠けるならば法人税法上は「公正妥当」と認められない。本件では、認可価格の 60 パーセントを超える金額が仕入割戻しとして返金されていたわけであるが、その金額の大きさに鑑みると当初の認可価格は仕入価額としての実態を有していないといわざるをえない。したがって、認可価格をもって仕入価額とする X 社の処理は、企業会計上は会計慣行として認められる余地があるとしても(225)、法人税法上は公正処理基準に反することとなる。

② No.45 事件（東京地判平成 22 年 10 月 7 日税資 260 号順号 11527）

No.45 事件は、三筆の土地の死因贈与を受けた内国法人である原告 X 社が、死因贈与に

(224) 岸田貞夫「判批」ジュリ 1143 号（1998 年）144 頁参照。
(225) もちろん、企業会計上も、真実性の原則に違反する等として、不適切と判断される可能性はある。

係る受贈益として「相続税評価還元法」（相続税評価額を 0.8 で除して得た額を評価対象土地の時価額とする方式）により 3 億 3040 万 9457 円として算定して申告を行ったところ、課税庁より受贈益は 5 億 6408 万 2311 円に及ぶとして更正処分等を受けた事案である。本件では、X 社側から沖田鑑定（不動産鑑定）が証拠として提出される一方で、課税庁側からは西村鑑定（不動産鑑定）が証拠として提出されている。図表 4－20 は本件訴訟で顕出した土地の評価額の一覧である。

図表 4－20：評価額一覧

	土地 1	土地 2	土地 3	合計
X 社の主張（相続税評価額還元法）	6125 万 0575 円	1 億 4136 万 3987 円	1 億 2779 万 4985 円	3 億 3040 万 9457 円
沖田鑑定	8130 万円	2 億 2400 万円	1 億 7900 万円	4 億 8430 万円
課税庁の算定（取引事例法）	1 億 0551 万 1434 円	2 億 3998 万 0007 円	2 億 1859 万 0870 円	5 億 6408 万 2311 円
西村鑑定	1 億 1706 円	2 億 6111 万円	2 億 6331 万円	6 億 4148 万円
福富鑑定（裁判所鑑定）	9430 万円	2 億 2800 万円	1 億 6300 万円	4 億 8530 万円

東京地裁は、まず、「不動産鑑定評価基準は、不動産鑑定士が不動産の鑑定評価を行うに当たっての統一的基準に位置付けられるものであるから、本件各土地の時価額の算定については、特段の事情の存する場合は別論として、同基準に従うことが法人税法 22 条 4 項の趣旨に沿うものというべきである。」としたうえで、X 社が主張した相続税評価額還元法について、「相続税評価額還元法によらなければならないとする法令の規定は存しない上、相続税評価額は、対象地が接する路線について定められた路線価に必要な画地調整率を乗じて算出されるものであって……、これを一律に 0.8 で除して得られる金額は、原告も自認するとおり、あくまで対象地の時価額に近似するものにとどまり、対象地の時価額を評価する手法として、福富鑑定における手法よりも当然に優れるものであるとはいい難く、上記の原告の主張は採用することができない。」として、X 社の主張を排斥した。一方で、課税庁が主張していた取引事例法についても信用性に疑問があるとして採用せず、結局、

裁判所鑑定（福富鑑定）の結果を採用して更正処分のうち福富鑑定額を超える部分を違法と判断した。

本件は、土地の受贈益をどのように計算するのかが問題となった事案である。企業会計上、土地の受贈益の算定については時価等を基準とした公正な評価額を算定することが求められている（企業会計原則第三・五・F、連続意見書第三・第一・四・5）。

そうすると、次に、相続税評価還元法による算定結果が公正な評価額といえるのか問題となるが、この点については企業会計原則等では明らかにされていない。そこで、他の基準等を参照するに、企業会計準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」90 項によれば、固定資産の減損の徴候を判断する指標として、路線価による相続税評価額等を用いることが認められている。本件で問題となっているのはあくまで土地の受贈益であるから､必ずしも減損の徴候の指標をそのまま用いることができるとは限らないが、少なくとも土地の受贈益の算定方法として参考になる基準であろう。

またその他に、不動産等の時価に関する研究資料として日本公認会計士協会が公表した「時価の算定に関する研究資料～非金融商品の時価算定～」がある｡同研究資料によれば、重要性の乏しい不動産等については、一定の条件の下で、路線価による相続税評価額を適切に調整して、対象不動産の評価額とするといった実務も許容される場合があるとされる（同研究資料 5(1)③）。

これらの記載からすれば、企業会計上は時価等を基準とした公正な評価額をもって土地の受贈益を算定するが、その際に路線価による相続税評価額を合理的に調整した価格を用いることは必ずしも否定されていない。また一般に、不動産鑑定にはある程度高額な費用がかかるため(226)、上場企業の場合は格別、中小企業の場合は不動産の評価に際して必ずしも不動産鑑定を用いているわけではないと考えられる。そうすると、相続税評価額還元法を用いた X 社の処理は、企業会計上、「会計慣行」に当たるとみる余地があり(227)、図表 4－6 の G に分類できる。

他方で、課税庁が主張した取引事例法(228)も、不動産鑑定評価基準で認められている評

(226) 須藤典明裁判官は､不動産鑑定料は非常に高いものが多いと指摘される（加藤新太郎編『民事事実認定と立証活動 第Ⅰ巻』189 頁〔須藤発言〕（判例タイムズ社、2010）参照）。
(227) 税理士法人山田＆パートナーズ編『Q&A 親族・同族・株主間資産譲渡の法務と税務』109 頁（ぎょうせい、2012）によれば、不動産取引において一般的に採用されている通常の取引価額の算定方法の 1 つとして、「相続税評価額に 1.25 を乗じた算定方法」が紹介されている。
(228) 取引事例比較法とは、「まず多数の取引事例を収集して適切な事例の選択を行い、必要に応じて事情補正および時点修正を行い、かつ、地域要因の比較および個別的要因の比較を行っ

価手法の 1 つであり（不動産鑑定評価基準総論第 7 章第 1 節Ⅲ1)、会計慣行として認められる余地がある。したがって課税庁の処理も、図表 4－6 の G に分類することとなる。

では、X 社及び課税庁が主張した処理が採用されなかった理由は何であったか。その理由は、両者が主張する価額がいずれも裁判所が採用した福富鑑定と乖離しており、時価を表すものとはいえないという点にあると考えられる。

実際、福富鑑定と X 社の主張の間には約 1 億 5000 万円の差が、福富鑑定と課税庁の主張の間には約 8000 万円の差が生じている。時価に一定の幅があるとしても、福富鑑定との乖離の大きさに照らせば、X 社及び課税庁の主張はいずれも時価の範疇を超えるものであったといわざるを得ない。つまり、X 社及び課税庁の主張が排斥された理由は、両者が主張する価額が土地の価額、いいかえれば経済的実態を正確に表すものでなかったことに根本的な要因があるとみるのが相当である。

(4) 小括

以上のとおり、E、F、G に該当する会計処理についてそれぞれ検討を行ってきたが、企業会計上適正と認められる会計処理でありながら、法人税法上違法とされた理由を整理すると表 4－21 のとおりとなる。

なお、No.17 事件（興銀事件）については、上告審で納税者が勝訴したため E、F、G に分類していないが、同事件控訴審判決（No.17②）の判示が参考になるため、表 4－21 では No.17②（納税者側の処理）を E として掲記している(229)。

て求められた価格を比較考量して、対象不動産の試算価格を求める手法」をいい、「近隣地域または同一需給圏内の類似地域において､対象不動産と類似不動産の取引が行われている場合、あるいは同一需要圏内の代替競争不動産の取引が行われている場合に有効」とされる（澤野順彦『新版不動産評価の法律実務』106 頁（住宅新報社、2003))。

(229) No.17 事件は、解除条件付の債権放棄の損金計上が問題となった事案であるが、No.17②が、「解除条件の付された債権放棄に基づく損失の損金算入時期を、当該意思表示のされたときの属する事業年度としたときには、……法人側の都合で損金計上時期を人為的に操作することを許容することになるのであって、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえない。」と判示したことが注目される。なお、納税者が行った債権放棄は、企業会計上は「損失」として計上することができるため、これを損金の額に算入した納税者側の処理は企業会計上適正な処理として図表 4－6 の E に分類できる。

表 4－21：企業会計上適正と認められる処理が違法とされた理由

領域	裁判例番号	理由
E	No.4①	収益の計算上不確定要素を取入れており、合理性を欠く。 【経済的実態との不一致】
	No.6③	人為的な操作が可能となる。【操作可能性】
	No.7③	架空の経費を計上するという会計処理に協力したことに対する対価として支出された。【不正支出】(230)
	No.8①	国が企業を介して暴力団に補助金を出す結果を是認する。【不正支出】
	No.16①	（1）リース会計基準は、会計慣行となっていない。【会計慣行性の欠如】 （2）リース会計基準は、売買処理、賃貸借処理のいずれの採用を許容している。【操作可能性】
	No.17②	損金計上時期を人為的に操作することを許容することになる。 【操作可能性】
	No.18①	永久に預り金として処理され続けることとなる。 【課税逃れの可能性】
	No.21①	（1）独自の経理処理を行うことは、自身の業務の実態及びその財政状態を財務諸表上に正確に反映させない結果となる。【比較可能性の欠如】 （2）半永久的に課税を回避することができる。【課税逃れの可能性】
	No.21②	半永久的に負債として処理することが可能となる。 【課税逃れの可能性】
	No.28①	法人税ほ脱のための架空経費計上による所得秘匿工作と密接に関連して行われた。【不正支出】

(230) なお、企業会計上の費用に該当しないとする見解からは、真実性の原則に反すると判断したものと理解される（谷口・前掲注(34)403 頁参照）。

	No.31①	（1）独自の経理処理を行うことは、自身の業務の実態及びその財政状態を財務諸表上に正確に反映させない結果となる。【比較可能性の欠如】 （2）半永久的に課税を回避することができる。【課税逃れの可能性】
	No.35①	（1）経済的実態に対応しない。【経済的実態との不一致】 （2）課税を免れることとなる。【課税逃れの可能性】
	No.56①	（1）恣意の介在する余地が生じる。【操作可能性】 （2）事実に即して合理的に計算されているといえない。【経済的実態との不一致】
F	No.50①②	（1）収入の原因となった法律関係を離れている。【法律関係との不一致】 （2）公平な所得計算の要請に立っていない【公平な所得計算の要請】
G	No.13①	認可価額の設定が実態とかけ離れており、妥当性に欠ける。【経済的実態との不一致】
	No.45②	相続税評価額還元法によって算出した価額が裁判所鑑定の結果と大きく相違している。【経済的実態との不一致】

表 4－21 で整理したところから、次のことが指摘できる。第 1 に、裁判所が企業会計上認められる会計処理を公正処理基準に該当しないと判断する理由として、「公正妥当性」の欠如を挙げるものが多く、「慣行性」の欠如を理由に挙げるものは No.16 の 1 例だけであった。このことから、公正処理基準該当性を判断するうえで重要となるのは、主として「公正妥当性」の要件であるといえる。

もっとも、だからといって「慣行性」の要件が不要というわけではない。すでに述べたとおり、裁判所は公正処理基準の意義を「会計慣行」として理解する傾向にあり、「慣行性」の要件は公正処理基準の本質的な要素である。事実、表 4－21 に掲記した裁判例以外にも「慣行性」について言及する裁判例は少なくない(231)。表 4－21 の裁判例の中に「慣行性」

(231) 酒井克彦教授は、慣行該当性アプローチの見地から公正処理基準該当性を判断する事例は多いと指摘される（酒井克彦「法人税法 22 条 4 項にいう『公正処理基準』該当性に係る判断

の欠如を挙げる裁判例が少ないことの背景には、企業会計上適正と認められる会計処理は概ね会計慣行となっており、「慣行性」の要件を充たすと考えられることが関係していると思われる。

第2に、裁判所が判断した「公正妥当性」の内容を整理してみると、主として、①操作可能性、②不正支出、③経済的実態との不一致(232)、④課税逃れの可能性、⑤法律関係との不一致の5つの要素に集約することができる(233)。これら5つの要素は、法22条4項の「公正妥当」の内容をブレークダウンしたものと位置付けることができる。したがって法22条4項の下では、ある会計処理が、法22条4項の「公正妥当」といえるかどうかを判断する際には、上記5つの要素を具備しているかどうかを検討する必要があると考えられる。

では、法22条4項の「公正妥当」の中に上記5つの要素を取り込む法的根拠はどこにあるのであろうか。「公正妥当」という文言はそれ自体不明確であり様々な解釈の余地があるが、恣意的な解釈が許されるわけではない。租税法律主義の観点からすれば、「公正妥当」の中にどのような要素を取り込むのか、その法的根拠を明らかにしておく必要がある。

まず①、③、④及び⑤について、これらの各要素を具備した会計処理を法人税法上受容するならば他の納税者との公平を害するおそれがあると考えられる。したがってこれらの各要素については、多くの裁判例が言及するとおり(234)、法人税法の公平な所得計算の要請（憲法14条、法1条(235)）にその根拠を求めることができると思われる。

これに対して、②については、公平な所得計算の要請ではなく、「税法を含む法秩序の一体性あるいはその基礎にある普遍的法原則」(236)に根拠を求めるほかないであろう。脱

アプローチ―東京高裁平成25年7月19日判決を素材として―」商学論纂（中央大学）57巻1・2号（2015）96頁）

(232) ③の要素は、そもそも企業会計上も認められない要素と考えられる。もっとも、法人税法は、適正な所得計算の観点から企業会計よりも経済的実態を厳格に判定しているため、企業会計上は経済的実態を反映したものといえる場合であっても、法人税法上は経済的実態を反映したものとはいえないと判断されることがあり得る。

(233) ①と④は一見すると内容が共通しているようにみえるが意味するところは異なる。すなわち、①は複数の基準を自由に選択できることを意味するのに対し、④は特定の基準に準拠した場合に課税逃れのおそれが生じることを意味している。

(234) 「公平な所得計算の要請」に言及する裁判例として、例えば、No.6③、No.16①、No.21①、No.31①、No.50①及び②、No.56①等がある。

(235) 法人税法1条は、「納税義務の適正な履行」と規定しており「公平」という用語を使用していない。もっとも、No.50①やNo.56①は、法人税法1条を「公平な所得計算の要請」の根拠規定として用いている。

(236) 谷口・前掲注(34)472頁。

税工作金や暴力団への上納金について損金算入を認めても、他の納税者との間に不公平な結果を招来するとは考えにくいからである。もっとも、普遍的法原則というだけでは法源として不明確であり、租税法律主義の観点からは依然として問題がないわけではない。一部の不正支出については、平成 18 年度の法人税法改正によって立法的な解決がなされたが、暴力団への上納金など同年改正で手当てがなされていない不正支出については、立法的な解決を図る必要性が高いと考える。

なお、不正支出については、アメリカにおける「公序（public policy）の理論」[237]に根拠を求める向きもあるが[238]、アメリカの法原則それ自体がわが国の法源になるわけではない。したがって、「公序の理論」それ自体は、上述した法源の問題を解決するものではなく、いずれにしても不正支出を否認する根拠をどこに求めるのかという問題は残ると解される。

[237] 碓井光明教授によれば、アメリカでは 1940 年代以降、「公益（public policy）」の観念が本格的に控除否認の根拠となりうるかのように解される傾向がみられるとされる（碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(4)－控除可能な経費と控除不能な支出との区別－」法学協会雑誌 93 巻 8 号（1976）87～88 頁参照）。

[238] 山田二郎（山田二郎「交際費課税をめぐる問題」田中二郎先生古稀記念『公法の理論（下Ⅱ）』1927 頁以下（有斐閣、1977））参照。

第 5 章　総括と展望

第 1 節　総括

1　裁判例の検証から判明した事項

本稿における裁判例の検証から、主として次のことが判明した（順不同）。

第 1 に、法 22 条 4 項は基本的に「別段の定め」等のない場合に初めて適用される規定であり、その適用範囲は限定的である。ただし裁判例には、「別段の定め」等が不明瞭な事案において法 22 条 4 項を解釈指針として用いる例も見受けられ、そのような場合に限り、なお同項の適用の余地はあると考えられる。

第 2 に、公正処理基準の意義は「会計慣行」を意味すると解されており、公正処理基準足り得るためには①慣行性、②公正妥当性の 2 つの要件を充たす必要がある。会社法（商法）上はこれらの要件は必ずしも独立して評価されていないようであるが、法人税法では独立の判断要素として評価されていると解される。

ここで、①については、「事実たる慣習」を意味しており、これまでの裁判例を総合する限り、慣行性を有するまでには少なくとも 3 年以上の期間を要すると考えられる。ただし、近時の裁判例だけをみればその期間は減少する傾向にあり、今日においては更に短い期間であっても会計慣行となる余地があることには留意が必要である。他方で、②については、法人税法独自の観点から判断される傾向にあり、たとえ企業会計上適正と認められる会計処理であっても、法人税法の観点から「公正妥当」といえなければ違法と判断される。具体的には、(1) 操作可能性、(2) 不正支出、(3) 経済的実態との不一致、(4) 課税逃れの可能性、(5) 法律関係との不一致の 5 つの要素のうち 1 つでも具備していれば、「公正妥当」ではないと判断される可能性がある。

第 3 に、会計基準のうち、公正処理基準該当性を無条件で認められる傾向にあるのは、会社法系列及び金融商品取引法系列の諸規定並びに企業会計原則であり、これらの規定については公正処理基準に当たることの一応の推定が働くと考えられる。このような推定が働くのは、会計基準設定主体の性質というよりはむしろ、高い規範性を備えていることに主たる要因があると考えられる。このことから、法的確信の形成にとっては、会計基準設定主体の性質よりも、会計基準そのものに法的強制力が付与されることの方が重要な意味を持つといい得る。

なお、企業会計基準委員会（ASBJ）の会計基準については事案の集積が少なく、対象裁判例を前提とする限りにおいては、一応の推定が働くと認めるまでには至らなかった。もっとも、ASBJ の会計基準が現在の実務において果たしている役割に照らせば(239)、将来的に法的確信が醸成され、公正処理基準に当たることの一応の推定が働くと認められる余地が出てくるように思われる。この点の検討は今後の課題としたい。

第 4 に、課税庁又は検察官側の会計処理には、図表 4－6 の（d）領域に該当するものが存在しており、法 22 条 4 項は「別段の定め」等のない場合における法人税法独自の会計処理の根拠規定として機能している。その意味において、法 22 条 4 項は確認的規定の側面のみならず、創設的規定としての側面をも有していると考えることができる。

さらに、（d）領域に該当する課税庁又は検察官の会計処理については、裁判所から「慣行性」の要件のテストが課せられておらず、「公正妥当性」の要件を充たすだけで適法なものと位置付けられていることが注目される。このような見方が正しいとすれば、法 22 条 4 項は、アメリカにおける I.R.C.§446(b)及び Treas.Reg.§1.446-1(a)(2)と同様に、広範な裁量を付与された規定とみる余地があろう。

2　公正処理基準の適合性に関する判断枠組み

以上を踏まえ、ある会計処理が公正処理基準に適合するかどうかを判断するための判断枠組みを考察すると、次のとおりになると思われる。

まず、最初に検討すべきは「別段の定め」等があるか否かである。「別段の定め」等がある場合は、基本的に法 22 条 4 項の適用は及ばないため、そもそも公正処理基準の適合性は問題とならない（ただし、公正処理基準が「別段の定め」等の解釈指針として適用される余地はある）。

次に、「別段の定め」等がない場合は、自らが採用した会計処理が規範性の高い会計基準に準拠したものかどうかが問題となる。本稿で検証したとおり、規範性の高い会計基準（現在のところは、法規命令及び企業会計原則）に準拠したものと認められる場合は、公正処理基準に当たることの一応の推定が働くため、それを否定する側が一応の推定を妨げる特段の事情を立証しなければならない(240)。かかる立証に失敗すれば、当該会計処理は

(239) 武田隆二教授は、「実務の効果からみて、企業会計審議会の意見書も企業会計基準委員会からの企業会計基準も共に、『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』として同等に受け止められているのが、実情である。」と指摘される（武田・前掲注(144)176 頁）。
(240) 伊藤慈夫『要件事実の基礎 新版 裁判官による法的判断の構造』97 頁（有斐閣、2015）

公正処理基準に適合したものと認められる。

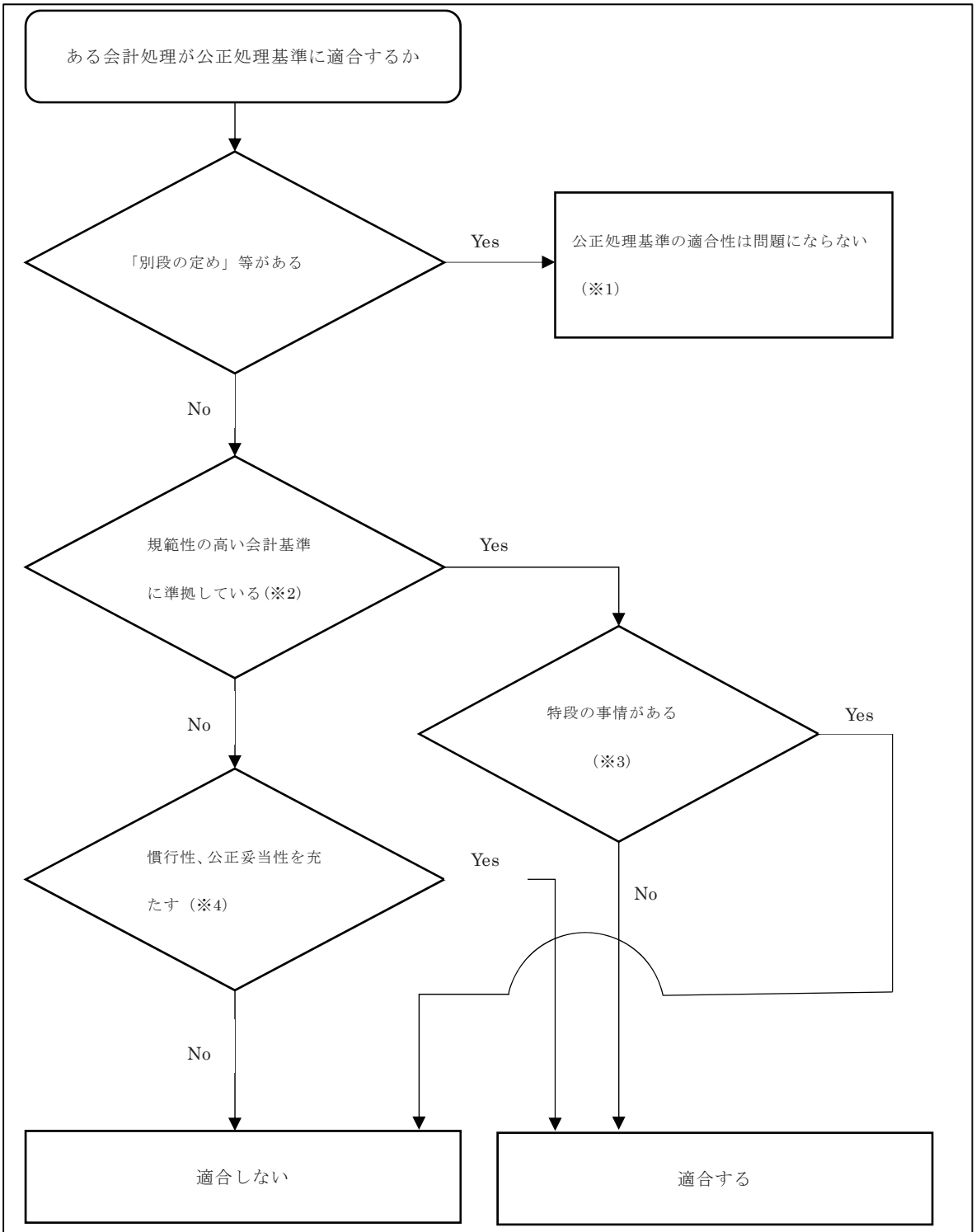
他方で、規範性の高い会計基準に準拠したものでない場合は、自らが採用した会計処理が、公正処理基準に該当すること、いいかえれば、①慣行性、②公正妥当性の 2 つの要件を充足することを主張立証しなければならない(241)。この場合は、かかる立証に成功することによって初めて自らが採用した会計処理が公正処理基準に適合すると認められるのである。

以上の判断過程をフローチャートにしたものが図表 5－1 である（なお、図表 5－1 は、行政事件を念頭に置いている)。

参照。

(241) 本稿で検討したとおり、公正処理基準は会計慣行を指すところ、会計慣行の意義については事実たる慣習と同義として理解される傾向にある。ここで、事実たる慣習の主張立証責任の所在については、それによって利益を受ける当事者においてその存在と当事者がそれによるとの意思を有していることを主張立証する必要があると解されている（田中豊『法律文書作成の基本』47 頁（日本評論社、2011))。したがって、ある会計処理が公正処理基準に適合するか否かが争われる場合は、公正処理基準に適合することによって利益を受ける当事者に主張立証責任があると考えられる。

図表 5－1　公正処理基準適合性の判断枠組み（フローチャート）



※1　ただし、公正処理基準が「別段の定め」等の解釈指針となる余地はある。
※2　規範性の高い会計基準とは、法規命令、企業会計原則を意味する。
※3　公正処理基準に適合しないと認められる「特段の事情」がある場合を意味する。
※4　（d）領域に当たる課税庁側の処理については、「慣行性」の主張立証が不要となる可能性がある。

第 2 節　展望

IT 革命と呼ばれた時代も今は昔、すでに時代は AI 革命の時代に突入しつつある。ディープラーニング、ビッグデータ、IoT（Internet of Things）など新たな革新的技術の誕生により、近い将来、企業の経済活動やビジネスモデルは大きく変革していくと予想される。AI 革命によって変革を迫られるのは経済活動やビジネスモデルに止まらない。リアリズムがつきものといわれる企業会計は、これらの変革に対応する形で確実に進化していくであろうし、進化しなければならない。

また、経済取引の国際化を背景に、企業会計の国際化が叫ばれてすでに久しいが、企業会計の国際化は着実に進んでおり、今後はこの流れが加速していくと思われる。事実、わが国において IFRS を任意適用する企業も増加傾向にある。このような流れが続くとすれば、IFRS の強制適用もいよいよ現実味を帯びてくる話であり、その動向には引き続き注視していく必要がある。他方で、法人税法とて経済取引の国際化と決して無関係ではない。世界に目を転じると、EU における CCCTB（Common Consolidated Corporate Tax Base）指令案の公表や BEPS（Base Erosion and Profit Shifting）プロジェクトにみられるように、税制のハーモニゼーションないし国際的な協調の動きが起きている(242)。わが国の法人税法の在り方もこのような国際化の動向の影響を受けていくこととなろう。

かくして、今日の法人税法及び企業会計をめぐる状況は、急激な変革化、国際化の流れの中にあり、今後、ますます両者の乖離が進んでいく可能性を秘めている。このような不透明ともいえる状況の中で、法人税法と企業会計の調整をどのように図っていくのかは今後の重要な課題となる。

この点に関連して、IFRS が法 22 条 4 項の公正処理基準に当たるかどうかも問題となってくる。現行の企業会計上の取扱いでは、いわゆる連単分離が採用されているため、IFRS が公正処理基準の解釈上直ちに問題になるわけではないようにもみえる。しかし、すでに裁判において、国際会計基準（IAS）が公正処理基準に当たるかどうかが争われる事案が出現してきている（No.54①）。同事件では、IAS 第 18 号が定める収益計上基準が公正処理基準に適合するかどうかが争点となっており、課税庁側が当該基準を公正処理基準に該

(242) CCCTB 指令案に関する解説として、青山慶二「EU における共通統合法人税課税ベース指令案の予備的考察」筑波ロー・ジャーナル 11 号（2012）1 頁以下参照。また、BEPS プロジェクトに関する解説として、21 世紀政策研究所報告書「グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPS プロジェクトの総括と今後の国際租税の展望～」（2016）を参照。

当しないと主張していることが注目される。このことからすれば、連単分離が採用されているとはいえ、国際化が進む会計基準に対して法人税法がどのような態度をとるのか、その答えが求められる時代に入ったといえよう。

法 22 条 4 項の公正処理基準が及ぶ範囲は限定的であり、企業会計の変容が法人税法に与える影響はさほど大きいものではないと考える向きもある。しかしながら、本稿で明らかになったように、納税者の予測可能性を害するおそれのある事案は決して少なくなく、公正処理基準の解釈が納税者に及ぼす影響は大きいといわなければならない。

いかに時代が変わろうとも、税法の基本原則である租税法律主義の考え方が変わることはないであろうし、納税者の予測可能性を確保することの重要性も普遍的な価値であるように思う。法人税法としては、いかに社会や企業会計が変容しようとも、それによって納税者の予測可能性を害することのない仕組みづくりが肝要である。そのためには、新たな取引が生まれる都度、新たな会計基準が策定される都度、「別段の定め」を設けていくという方法が、法 22 条 4 項の下では最も現実的かつ有効と思われる。

またそれとともに、本稿で検証した裁判例にみられるように、法人税法独自の観点から「公正妥当」を解釈し、新たな会計処理を創設することには謙抑的であるべきで、そのような処理についても、「別段の定め」を設けて納税者の予測可能性を確保するように対応すべきであると考える。

【裁判例一覧】

No	第一審（①）	控訴審（②）	上告審（③）
1	東京地判昭和 48 年 1 月 30 日判タ 302 号 283 頁	東京高判昭和 48 年 8 月 31 日行集 24 巻 8=9 号 846 頁	
2	横浜地判昭和 48 年 6 月 5 日訟月 19 巻 12 号 184 頁	東京高判昭和 50 年 5 月 28 日高民 28 巻 3 号 205 頁	最判昭和 51 年 7 月 13 日裁判集民 118 号 267 頁
3	大阪地判昭和 49 年 5 月 28 日判タ 311 号 216 頁	大阪高判昭和 51 年 12 月 8 日税資 90 号 742 頁	
4	東京地判昭和 52 年 12 月 26 日判タ 363 号 337 頁		
5	東京地判昭和 54 年 9 月 19 日判タ 414 号 138 頁		
6	神戸地判昭和 61 年 6 月 25 日判タ 625 号 142 頁	大阪高判平成 3 年 12 月 19 日行集 42 巻 11=12 号 1894 頁	最判平成 5 年 11 月 25 日民集 47 巻 9 号 5278 頁
7	東京地判昭和 62 年 12 月 15 日刑集 48 巻 6 号 174 頁	東京高判昭和 63 年 11 月 28 日高刑 41 巻 3 号 338 頁	最決平成 6 年 9 月 16 日刑集 48 巻 6 号 357 頁
8	東京地判昭和 62 年 12 月 24 日判時 1272 号 159 頁	東京高判平成 2 年 1 月 17 日高刑速平成 2 年 51 頁	
9	東京地判昭和 63 年 1 月 27 日税資 163 号 23 頁	東京高判平成元年 5 月 30 日税資 170 号 536 頁	最判平成 3 年 11 月 14 日税資 187 号 91 頁
10	東京地判平成元年 9 月 25 日行集 40 巻 9 号 1205 頁	東京高判平成 3 年 6 月 26 日行集 42 巻 6=7 号 1033 頁	
11	東京地判平成 2 年 2 月 27 日行集 41 巻 2 号 352 頁	東京高判平成 3 年 2 月 5 日行集 42 巻 2 号 199 頁	
12	高松地判平成 7 年 4 月 25 日訟月 42 巻 2 号 370 頁		

13	大分地判平成 8 年 2 月 27 日判タ 960 号 117 頁	福岡高判平成 11 年 2 月 17 日訟月 46 巻 10 号 128 頁	最判平成 15 年 1 月 16 日税資 253 号順号 9259
14	名古屋地判平成 9 年 12 月 24 日税資 229 号 1083 頁	名古屋高判平成 10 年 7 月 15 日税資 237 号 154 頁	最決平成 10 年 12 月 17 日税資 239 号 478 頁
15	東京地判平成 9 年 10 月 27 日行集 48 巻 10 号 778 頁	東京高判平成 10 年 7 月 1 日判タ 987 号 183 頁	
16	福岡地判平成 11 年 12 月 21 日税資 245 号 991 頁		
17	東京地判平成 13 年 3 月 2 日訟月 48 巻 3 号 757 頁	東京高判平成 14 年 3 月 14 日訟月 49 巻 5 号 1571 頁	最判平成 16 年 12 月 24 日民集 58 巻 9 号 2637 頁
18	名古屋地判平成 13 年 7 月 16 日判タ 1094 号 125 頁		
19	横浜地判平成 13 年 10 月 10 日税資 251 号順号 8999		
20	松江地判平成 13 年 10 月 24 日税資 251 号順号 9010	広島高裁松江支判平成 15 年 5 月 30 日税資 253 号順号 9358	最決平成 17 年 3 月 1 日税資 255 号順号 9946
21	神戸地判平成 14 年 9 月 12 日判タ 1139 号 98 頁	大阪高判平成 16 年 5 月 11 日税資 254 号順号 9645	最決平成 16 年 10 月 14 日税資 254 号順号 9779
22	前橋地判平成 15 年 9 月 5 日税資 253 号順号 9425		
23	富山地判平成 16 年 1 月 28 日税資 254 号順号 9532	名古屋高裁金沢支判平成 17 年 1 月 12 日税資 255 号順号 9886	
24	福島地判平成 16 年 2 月 24 日税資 254 号順号 9569	仙台高判平成 16 年 6 月 18 日税資 254 号順号 9676	
25	高知地判平成 16 年 3 月 26 日税資 254 号順号 9609	高松高判平成 16 年 12 月 17 日税資 254 号順号 9867	最決平成 17 年 6 月 17 日税資 255 号順号 10057

26	鹿児島地判平成16年4月28日税資254号順号9642	福岡高裁宮崎支判平成16年12月22日税資254号順号9876	最決平成17年4月22日税資255号順号10008
27	東京地判平成16年6月30日税資254号順号9689	東京高判平成16年12月13日税資254号順号9859	最決平成18年6月23日税資256号順号10434
28	東京地判平成16年12月6日判例集未登載		
29	東京地判平成17年1月13日税資255号順号9891	東京高判平成17年9月21日税資255号順号10140	最決平成18年11月24日税資256号順号10581
30	東京地判平成17年1月21日税資255号順号9905	東京高判平成17年6月29日税資255号順号10066	最決平成19年8月22日税資257号順号10762
31	神戸地判平成17年3月23日税資255号順号9966	大阪高判平成18年4月14日税資256号順号10367	
32	横浜地判平成17年5月18日税資255号順号10032	東京高判平成17年10月26日税資255号順号10176	
33	那覇地判平成17年12月14日税資255号順号10226		
34	さいたま地判平成18年5月25日判例集未登載	東京高判平成19年9月19日刑集65巻1号321頁	最決平成23年1月26日刑集65巻1号1頁
35	東京地判平成18年9月26日税資256号順号10513		
36	東京地判平成19年1月31日税資257号順号10623		
37	東京地判平成19年6月27日税資257号順号10737		
38	新潟地判平成19年10月5日税資257号順号10796		

39	鹿児島地判平成 19 年 11 月 27 日税資 257 号順号 10831	福岡高裁宮崎支判平成 20 年 6 月 25 日税資 258 号順号 10972	
40	東京地判平成 20 年 2 月 15 日判タ 1282 号 103 頁	東京高判平成 21 年 2 月 18 日訟月 56 巻 5 号 1644 頁	最決平成 21 年 7 月 10 日税資 259 号順号 11243
41	東京地判平成 21 年 4 月 28 日訟月 56 巻 6 号 1848 頁		
42	東京地判平成 21 年 6 月 24 日税資 259 号順号 11231	東京高判平成 21 年 12 月 17 日税資 259 号順号 11351	最決平成 22 年 5 月 10 日税資 260 号順号 11433
43	東京地判平成 22 年 3 月 5 日税資 260 号順号 11392	東京高判平成 22 年 12 月 15 日税資 260 号 11571	
44	東京地判平成 22 年 4 月 28 日税資 260 号順号 11431	東京高判平成 23 年 3 月 30 日税資 261 号順号 11657	
45	東京地判平成 22 年 10 月 7 日税資 260 号順号 11527		
46	大阪地判平成 23 年 3 月 24 日税資 261 号順号 11650		
47	東京地判平成 23 年 10 月 11 日判タ 1379 号 122 頁	東京高判平成 24 年 6 月 20 日訟月 59 巻 4 号 1119 頁	最決平成 26 年 5 月 26 日税資 264 号順号 12475
48	東京地判平成 24 年 11 月 2 日税資 262 号順号 12088	東京高判平成 26 年 8 月 29 日判例集未登載	
49	東京地判平成 24 年 11 月 28 日訟月 59 巻 11 号 2895 頁	東京高判平成 26 年 6 月 12 日訟月 61 巻 2 号 394 頁	最決平成 27 年 9 月 24 日判例集未登載
50	東京地判平成 25 年 2 月 25 日訟月 60 巻 5 号 1103 頁	東京高判平成 25 年 7 月 19 日訟月 60 巻 5 号 1089 頁	
51	東京地判平成 25 年 10 月 30 日判時 2223 号 3 頁	東京高判平成 26 年 4 月 23 日訟月 60 巻 12 号 2655 頁	最決平成 27 年 4 月 14 日判例集未登載

52	東京地判平成 26 年 1 月 27 日判例集未登載		
53	東京地判平成 26 年 3 月 18 日判例集未登載		
54	東京地判平成 27 年 2 月 5 日判例集未登載		
55	名古屋地判平成 27 年 3 月 5 日判例集未登載		
56	東京地判平成 27 年 9 月 25 日判例集未登載		

※ 斜線部分は、必ずしも裁判例が存在しないことを意味するものではない。

【参考文献】

・青木倫太郎「『意見書』読後の所感」企業会計 19 巻 1 号（1967）
・青柳勉「所得を秘匿するために要した費用を法人税の課税標準である所得の金額の計算上損金の額に算入することの許否」最高裁判所判例解説刑事篇平成 6 年度（1994）
・青山慶二「収益に関する計上時期について－H.22.4.28 東京地裁（有料老人ホーム入居料判決）Vs.1963.2.18 米国最高裁（社交ダンススタジオ入会金に関する Schlude 判決）－」TKC 税研情報 21 巻 4 号（2012）
・青山慶二「EU における共通統合法人税課税ベース指令案の予備的考察」筑波ロー・ジャーナル 11 号（2012）
・明里長太郎ほか「昭和 42 年度改正税法を企業はどうみるか―法人税関係に限つて―」税経通信 22 巻 8 号（1967）
・秋葉賢一『エッセンシャル IFRS（第 5 版）』（中央経済社、2016）
・秋葉賢一『会計基準の読み方 Q&A100』（中央経済社、2014）
・秋葉賢一「債権流動化における劣後受益権に関する収益認識―東京地裁平成 24 年 11 月 2 日判決」税務弘報 61 巻 4 号（2013）
・秋葉賢一ほか「IFRS 対応を考える＜第 3 回＞日本の会計法規の体系と IFRS」企業会計 61 巻 7 号（2009）
・浅妻章如「債権流動化における信託劣後受益権者の元本充当・益金算入の振り分け（金融商品会計実務指針 105 項の償却原価法）の是非に関する東京地判平成 24 年 11 月 2 日評釈」立教法学 87 号（2013）
・味村治「企業会計原則の性格」商事法務 512 号（1970）
・味村治「商法の一部を改正する法律の解説（六）」法律時報 27 巻 7 号（1975）
・新井清光『企業会計原則論』（森山書店、1985）
・新井清光＝川村義則『新版現代会計学』（中央経済社、2014）
・新井清光編『企業会計原則の形成と展開』（中央経済社、1988）
・新井清光編『会計基準の設定主体－各国・国際機関の現状－』（中央経済社、1993）
・新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPA ジャーナル 435 号（1991）
・新井清光「会計基準の国際的調和と我が国の対応」企業会計 46 巻 1 号（1994）

・新井隆一「法人税法 22 条 4 項に関する問題提起（概要）」税法学 203 号（1967）
・安藤英義「会計基準の設定主体と適用範囲―わが国における歴史的変遷」企業会計 57 巻 1 号（2005）
・安藤英義「IFRS 導入と会計制度の展望」企業会計 61 巻 5 号（2009）
・飯岡透ほか『会計監査概論』（中央経済社、1995）
・石井一正『刑事事実認定入門』（判例タイムズ社、2007）
・石倉文雄「輸出取引に係る収益の計上時期」ジュリスト 1054 号（1994）
・泉美之松「意見書の『総論』について」企業会計 4 巻 8 号（1952）
・泉美之松「昭和四十年度法人税改正の概要」税務弘報 13 巻 6 号（1965）
・泉美之松「『企業利益と課税所得との差異及び調整』に関する税務会計特別委員会報告について」税務弘報 14 巻 10 号（1966）
・伊藤公哉「IFRS 第 15 号と法人税法上の取扱い―収益認識と公正処理基準―」大阪経大論集 66 巻 4 号（2015）
・伊藤邦雄『新・現代会計入門』（日本経済新聞出版社、第 2 版、2016）
・伊藤邦雄編『別冊企業会計 企業会計制度の再構築』（中央経済社、2013）
・伊藤慈夫『要件事実の基礎 新版 裁判官による法的判断の構造』（有斐閣、2015）
・伊藤慈夫編『民事要件事実講義 第 2 巻』（青林書院、2005）
・伊藤慈夫編『租税法の要件事実』（日本評論社、2011）
・井上經敏「最近の脱税事件をめぐる諸問題（一）」判例タイムズ 662 号（1988）
・井上久彌『税務会計論』（中央経済社、1988）
・井上久彌＝平野嘉秋『平成 20 年版 法人税の計算と理論』（税務研究会出版局、2008）
・井上良二『財務会計論』（財務経理協会、2003）
・今村隆『課税訴訟における要件事実論〔改訂版〕』（日本租税研究協会、2013）
・今村隆「課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 4 号（2006）
・今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 10 号（2009）
・伊豫田隆俊ほか『新版ベーシック監査論』（同文館出版、2006）
・入江猛「旧株式会社日本長期信用銀行の平成 10 年 3 月期に係る有価証券報告書の提出及び配当に関する決算処理につき、これまで『公正ナル会計慣行』として行われていた税法基準の考え方によったことが違法とはいえないとして、同銀行の頭取らに対する虚偽記載有価証券報告書提出罪及び違法配当罪の成立が否定された事例」最高裁判所判例解説刑事篇平成 20

年度（2012）
・上柳克郎ほか編『新版 注釈会社法(8) 株式会社の計算(1)』（有斐閣、1990）
・碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(4)－控除可能な経費と控除不能な支出との区別－」法学協会雑誌 93 巻 8 号（1976）
・碓井光明「犯罪行為の摘発を阻止するための工作費の損金性の有無等」ジュリスト 970 号（1990）
・浦野晴夫『会計原則と確定決算基準主義』（森山書店、1996）
・占部裕典「『みなし譲渡』における遺留分減殺請求の法的効果と資産の評価」シュトイエル 366 号（1992）
・江頭憲治郎『株式会社法 第 6 版』（有斐閣、2016）
・江頭憲治郎『商取引法〔第 7 版〕』（弘文堂、2013）
・江頭憲治郎＝中村直人編『論点体系 会社法 3 株式会社Ⅲ』（第一法規、2012）
・江頭憲治郎＝弥永真生編『会社法コンメンタール 10－計算等(1)』（商事法務、2011）
・海老原諭「会計基準の拘束力に関する一考察―日・英・米、証券規制の比較検討を中心として―」経営論集 18 巻 1 号（2008）
・遠藤みち「ソフトウエアの開発費用」税理 50 巻 14 号（2007）
・近江亮吉「法人税法第 22 条第 4 項の規定の位置、機能及び適用について（1）」税法学 202 号（1967）
・近江亮吉「法人税法第 22 条第 4 項の規定の位置、機能及び適用について（2）」税法学 203 号（1967）
・大江忠『要件事実租税法 下』（第一法規、2004）
・大住達雄「会計原則における具体的妥当性－これに関する二三の例題－」會計 62 巻 3 号（1952）
・岡村忠生『法人税法講義［第 3 版］』（成文堂、2008）
・岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(1)」税研 169 号（2013）
・岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(2)」税研 170 号（2013）
・岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(3)」税研 171 号（2013）
・小津稚加子＝山口桂子『欧州財務会計』（白桃書房、1998）
・大日方隆『アドバンスト財務会計＜第 2 版＞』（中央経済社、2013）
・買手屋孝一監修『コンメンタール法人税基本通達』（税務研究会出版局、1988）
・角田享介「法人税法 22 条 4 項に関する一考察―企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の観点から―」租税研究 785 号（2015）

・片木晴彦『新しい企業会計法の考え方』（中央経済社、2003）
・片木晴彦「公正な会計慣行と取締役の責任」広島法科大学院論集 3 号（2007）
・加藤厚ほか「IFRS 導入促進への道筋―日本の会計制度の将来的展望―」企業会計 67 巻 1 号（2015）
・加藤新太郎編『民事事実認定と立証活動 第 I 巻』（判例タイムズ社、2010）
・金子友裕「有利発行における課税の検討」税法学 571 号（2014）
・金子宏『租税法〔第 21 版〕』（弘文堂、2016）
・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」租税研究 707 号（2008）
・金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）
・金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣、2014）
・金子宏ほか編『ケースブック租税法〔第 4 版〕』（弘文堂、2014）
・河合信雄「法人税法上の会計処理基準の創設」経済論叢（京都大学経済学会）103 巻 2 号（1969）
・河本一郎ほか『新・金融商品取引法読本』（有斐閣、2014）
・監査法人トーマツ編『会計処理ハンドブック＜第 3 版＞』（中央経済社、2004）
・神田秀樹『会社法〔第 17 版〕』（弘文堂、2015）
・神田秀樹「株式の評価損」別冊ジュリスト 178 号（2005）
・菊谷正人ほか『租税法要説―租税法の条文解釈と税務会計－』（同文館出版、2012）
・岸田貞夫「事業年度終了の日において未確定の売上原価（法人税法二二条三項一号）の算定方法」ジュリスト 1143 号（1998）
・岸田貞夫監修『法人税法講義〔五訂版〕』（税務経理協会、2010）
・岸田雅雄『会社税法』（悠々社、1997）
・岸田雅雄『会計会社法 会社法への会計学的アプローチ』（中央経済社、1996）
・岸田雅雄『金融商品取引法』（新世社、2010）
・岸田雅雄「法人税の課税ベース」租税法研究 17 号（有斐閣、1989）
・北野弘久編『現代税法事典≪第 2 版≫』（中央経済社、1992）
・北野弘久編『現代税法講義〔五訂版〕』（法律文化社、2009）
・木下和夫＝金子宏監修『21 世紀を支える税制の論理 第 3 巻企業課税の理論と課題』（税務経理協会、2007）
・清田和夫「税法と企業会計との調整に関する意見書の概要と審議経過について」産業経理 26 巻 11 号（1966）

・清永敬次『税法［新装版］』（ミネルヴァ書房、2014）
・清永敬次「法人税法 22 条 4 項の規定について」税法学 202 号（1967）
・久保大作「商法上の会計規範の決定に関する一考察（一）」法学協会雑誌 124 巻 12 号
・久保田一信「税制簡素化の方向について」税務弘報 14 巻 11 号（1966）
・熊内脩一「税制簡素化についての中間報告の解説」企業会計 18 巻 12 号（1966）
・黒沢清「税法と企業会計原則問題序説」會計 62 巻 3 号（1952）
・黒沢清＝番場嘉一郎監修『基礎理論 体系制度会計＜第 1 巻＞』（中央経済社、1978）
・黒沢清＝番場嘉一郎監修『課税所得 体系制度会計＜第 7 巻＞』（中央経済社、1977）
・黒沢清＝忠佐市「企業会計座談会 『意見書』の問題点を衝く」企業会計 4 巻 8 号（1952）
・黒沢清ほか「『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』を語る」企業会計 4 巻 7 号（1952）
・黒沢清ほか「企業会計座談会（Ⅰ） 会計原則と商法と税法との関連を討究する」企業会計 4 巻 11 号（1952）
・神戸大学会計学研究室編『会計学基礎論〔第五版〕』（同文館出版、2013）
・小林秀行『詳解 企業会計基準―設例で学ぶ企業会計原則と個別会計基準のすべて』（ダイヤモンド社、2007）
・小林裕明「企業会計基準の新設・改正と税制改正との関係に関する一考察」会計プロフェッション 10 号（2015）
・小松岳志ほか「国際会計基準が企業法務に与える影響（上）」商事法務 1887 号（2010）
・小松岳志ほか「国際会計基準が企業法務に与える影響（中）」商事法務 1888 号（2010）
・小松岳志ほか「国際会計基準が企業法務に与える影響（下）」商事法務 1889 号（2010）
・最高裁判所事務総局民事局監修『民事裁判資料第 228 号 条解民事再生規則』（法曹会、2000）
・斎藤静樹『企業会計とディスクロージャー［第 4 版］』10 頁（東京大学出版会、2010）
・斎藤静樹『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」（第 2 版）』（中央経済社、2007）
・斎藤静樹『企業会計入門―考えて学ぶ〔補訂版〕』（有斐閣、2016）
・斎藤静樹ほか編『体系 現代会計学［第 1 巻］企業会計の基礎概念』
・裁判所職員総合研修所『民事訴訟法講義案（改定版）』（司法協会、2005）
・清陽監査法人編著『［平成 28 年 7 月改訂］最新・会計処理ガイドブック』（清文社、2016）
・酒井克彦『ステップアップ租税法―租税法解釈の道しるべ―』（財経詳報社、2010）
・酒井克彦『プログレッシブ税務会計論―「公正処理基準」の考え方―』（中央経済社、2014）
・酒井克彦「法人税法 22 条 4 項にいう『公正処理基準』該当性に係る判断アプローチ―東京

高裁平成 25 年 7 月 19 日判決を素材として―」商学論纂（中央大学）57 巻 1・2 号（2015）
・酒井克彦「危ない『グレーゾーン』過去事例から学ぶ税務訴訟 74 外注費の計上時期」会社法務 A2Z109 号（2016）
・酒巻俊雄「輸出取引による収益の計上基準」ジュリスト臨時増刊 1046 号（1994）
・坂本雅士「IFRS をめぐる税務論点」税務会計研究 25 号（2014）
・桜井久勝『財務会計講義＜第 16 版＞』（中央経済社、2015）
・佐藤孝一「輸出取引に係る収益の計上時期（船積日基準の合理性・妥当性）」税経通信 49 巻 3 号（1994）
・佐藤英明「脱税工作のための支出金の損金性」別冊ジュリスト 178 号（2005）
・真田正次「会計基準の法的根拠に関する一考察－IASB、FASB、ASBJ の比較を中心として－」経済論叢（京都大学）183 巻 4 号（2009）
・澤野順彦『新版 不動産評価の法律実務』（住宅新報社、2003）
・塩崎潤「『税法と企業会計との調整に関する意見書』を税務の側から眺めて」會計 91 巻 1 号（1967）
・塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信 22 巻 5 号（1967）
・潮見佳男『不法行為法 I 〔第 2 版〕』（信山社出版、2013）
・品川芳宜『課税所得と企業利益』（税務研究会出版局、1982）
・品川芳宜『中小企業の会計と税務～中小会計要領の制定の背景と運用方法～』（大蔵財務協会、2013）
・品川芳宜『第三版 重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会、2014）
・品川芳宜『国税通則法講義―国税手続・争訟の法律と実務問題を解説―』（日本租税研究協会、2015）
・品川芳宜「税率引下げと課税ベースの拡大―その問題点と実務への影響―」税経通信 53 巻 1 号（1998）
・品川芳宜「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報 51 巻 7 号（2003）
・品川芳宜「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」企業会計 61 巻 4 号（2009）
・品川芳宜「会計基準のコンバージェンスと確定決算基準の行方」税経通信 64 巻 6 号（2009）
・司法研修所編『租税訴訟の審理について（改訂新版）』（法曹会、2002）
・司法研修所編『改訂 紛争類型別の要件事実―民事訴訟における攻撃防御の構造―』（法曹会、2007）

・白須信弘『新版 アメリカ法人税法詳解』（中央経済社、2002）
・須貝修一「米国税法上の会計処理基準の意義」税法学 199 号（1967）
・須貝修一「法人税法二二条四項」法學論叢（京都大学法學會）82 巻 6 号（1968）
・税務会計研究学会特別委員会中間報告「公正処理基準の再検討」税務会計研究 25 号（2014）
・税理士法人山田＆パートナーズ編『Q&A 親族・同族・株主間資産譲渡の法務と税務』（ぎょうせい、2012）
・租税訴訟学会編『租税訴訟 第 7 号―租税公正基準論―』（財経詳報社、2014）
・染谷恭次郎ほか『会計学≪第 3 版≫』（中央経済社、1993）
・醍醐聰『会計学講義［第 4 版］』288 頁（東京大学出版会、2009）
・高尾忠男「企業利益と課税所得について」企業会計 18 巻 9 号（1966）
・高木克己「法人税法上の『公正処理基準』の変容」駒大経営研究 43 巻 3・4 号（2012）
・高木清三郎「『税法と企業会計との調整に関する意見書』審議概要」企業会計 18 巻 11 号（1966）
・高橋靖「商品券と法人税」ジュリスト 1232 号（2002）
・竹下重人「法人税法 22 条 4 項の問題点について（梗概）」税法学 202 号（1967）
・武田昌輔『新講 税務会計通論（最新版）』（森山書店、1995）
・武田昌輔「公正処理基準と税法」租税法研究 4 号（有斐閣、1977）
・武田昌輔「税制簡素化の方向」産業経理 26 巻 9 号（1966）
・武田昌輔「営業権の譲渡」別冊ジュリスト 79 号（1983）
・武田昌輔「外国子会社株式の評価損の損金算入の可否」判例時報 1346 号（1990）
・武田昌輔ほか『立法趣旨 法人税法の解釈』（財経詳報社、1984）
・武田昌輔編『DHC コンメンタール法人税法第 1 巻』（第一法規、加除式）
・武田昌輔編『DHC コンメンタール法人税法第 2 巻』（第一法規、加除式）
・武田隆二『最新 財務諸表論＜第 11 版＞』（中央経済社、2008）
・武田隆二「調整意見書の周辺」産業経理 26 巻 12 号（1966）
・田島秀則「有料老人ホームの入居一時金等に係る収益計上時期」ジュリスト 1463 号（2014）
・竹下重人「法人税法 22 条 4 項の問題点について（梗概）」税法学 202 号（1967）
・田中勝次郎「税法と企業会計原則との調整意見書を読みて」企業會計 4 巻 8 号（1952）
・田中二郎『法律学全集 11 租税法〔第三版〕』（有斐閣、1990）
・田中英夫編『実定法学入門 第 3 版』（東京大学出版会、2004）
・田中豊『法律文書作成の基本』（日本評論社、2011）

・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』（弘文堂、2016）
・垂井英夫「合意（売買）による自己株式の取得価額―東京地裁平成 23 年 10 月 11 日判決―」税経通信 67 巻 14 号（2012）
・忠佐市『全訂修補 租税法入門』（森山書店、1960）
・忠佐市『租税法要論』（森山書店、1979）
・忠佐市『課税所得の概念論・計算論 課税所得概念論 課税所得計算論』（大蔵財務協会、1980）
・忠佐市「課税所得の計算と会計原則」企業会計 4 巻 8 号（1952）
・忠佐市「健全な会計慣行の考え方」税経通信 22 巻 4 号（1967）
・忠佐市「企業の自主的経理容認の基盤」企業会計 19 巻 1 号（1967）
・千代田邦夫『現代会計学の基礎 6 監査論の基礎』（税務経理協会、1998）
・千代田邦夫『現代会計監査論』（税務経理協会、2006）
・辻富久「外国関連会社の額面発行株式の引き受けに伴う受贈益課税」ジュリスト 1431 号（2011）
・鶴田六郎「いわゆる脱税経費の損金不算入」ジュリスト臨時増刊 1068 号（1995）
・鳥羽至英『財務諸表監査理論と制度【基礎篇】』（国元書房、2009）
・鳥羽至英『監査基準の基礎［第 2 版］』（白桃書房、2001）
・内藤文雄『財務諸表監査の変革』（税務経理協会、2003）
・内藤文雄『財務諸表監査の考え方』（税務経理協会、2004）
・中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点」税法学 199 号（1967）
・中川一郎「法人税法 22 条 4 項に関する問題点の整理」税法学 202 号（1967）
・中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 204 号（1967）
・中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 205 号（1968）
・中川一郎ほか「法人税法 22 条 4 項の解釈論及び立法論」税法学 206 号（1968）
・中井美雄『通説 民法総則 第 2 版』（三省堂、2001）
・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（一）」法学協会雑誌 100 巻 1 号（1983）
・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（二）」法学協会雑誌 100 巻 3 号（1983）
・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（三）」法学協会雑誌 100 巻 5 号（1983）
・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（四）」法学協会雑誌 100 巻 7 号（1983）
・中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造（五）」法学協会雑誌 100 巻 9 号（1983）
・中里実「資金調達に伴う課税」ジュリスト 1445 号（2012）
・中里実「株式消却を伴う減資の際の払戻しと旧商法 375 条」法律時報 86 巻 9 号（2014）

・中里実ほか「会社法からみた租税法の意義―研究者の視点・実務家の視点」ジュリスト 1445 号（2012）
・中里実ほか編『租税法概説〔第 2 版〕』（有斐閣、2015）
・中田信正『アメリカ税務会計論』（中央経済社、1988）
・中野次雄編『判例とその読み方〔三訂版〕』（有斐閣、2009）
・中村忠『新訂 現代会計学』（白桃書房、1982）
・中村忠『財務会計論』（国元書房、1984）
・中村忠『新版財務会計論』（白桃書房、1997）
・中村忠『制度会計の変革と展望』（白桃書房、2001）
・中村利雄『法人税法要論』（税務研究会出版局、2 年版、1990）
・中村宣一朗＝高尾裕二『エッセンシャル企業会計（第 2 版）』（中央経済社、2004）
・中村稔『企業課税の事例研究』（税務経理協会、2010）
・長吉眞一『監査基準論（第 3 版）』（中央経済社、2014）
・成松洋一『法人税法―理論と計算―〔十二訂版〕』（税務経理協会、2016）
・成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税法をめぐる諸問題」租税研究 751 号（2012）
・成道秀雄『税務会計―法人税の理論と応用―』（第一法規、2015）
・成道秀雄「6 つの会計基準と 6 つの課税所得」企業会計 62 巻 12 号（2010）
・成道秀雄「公正処理基準と税会計処理基準：法人税法上認められる「企業会計」とは？」企業会計 68 巻 1 号（2016）
・成道秀雄「法人税法第 22 条第 4 項『公正処理基準』の検証」租税研究 800 号（2016）
・成道秀雄「法人税法上の公正会計処理基準とは」税経通信 71 巻 2 号（2016）
・成道秀雄編『新版税務会計論（第 4 版）』（中央経済社、2013）
・成道秀雄ほか編『法人税法の理論と実務』（第一法規、2014）
・成瀬継男『企業会計原則要論』（中央経済社、1994）
・日本公認会計士協会東京会『相違点でみる会計と税務実務ポイント Q&A』（清文社、2010）
・日本税理士会連合会編『企業会計と法人税』（税務経理協会、1992）
・濱田洋「国際化の中の確定決算主義」租税法研究 40 号（有斐閣、2012）
・濱田洋「脱税工作のための支出金の損金性」別冊ジュリスト 228 号（2016）
・番場嘉一郎『詳説 企業会計原則』（森山書店、1975）
・番場嘉一郎「税法における自主的企業経理の容認～『税法と企業会計との調整に関する意見

書』の解説～」産業経理 26 巻 11 号（1966）
・番場嘉一郎「税務会計特別委員会報告要旨」企業会計 18 巻 8 号（1966）
・番場嘉一郎ほか「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」企業会計 17 巻 10 号（1965）
・番場嘉一郎ほか「企業会計関連諸法規の調整について〔Ⅰ〕」企業会計 18 巻 6 号（1966）
・番場嘉一郎ほか「企業会計関連諸法規の調整について〔続〕」企業会計 18 巻 7 号（1966）
・番場嘉一郎ほか「Ⅱ／商法・特例法の改正と企業会計原則の課題」企業会計 33 巻 9 号（1981）
・平石雄一郎「所有する外国子会社の株式につき評価損の損金算入が否認された事例」ジュリスト 960 号（1990）
・平野秀輔『財務会計［第 4 版］』（白桃書房、2014）
・平松朗ほか『連結財務諸表規則逐条詳解』（中央経済社、2011）
・平松一夫編『財務諸表論〔第 2 版〕』（東京経済情報出版、2008）
・広瀬義州『財務会計（第 13 版）』（中央経済社、2015）
・広瀬義州『会計基準論』（中央経済社、1995）
・広瀬義州『新版 IFRS 財務会計入門』（中央経済社、2014）
・広瀬義州「ビジネスモデルと会計」早稲田商学 434 号（2013）
・広瀬義州「『公正ナル会計慣行』と会計基準」企業会計 67 巻 12 号（2015）
・広瀬義州編『財務報告の変革』（中央経済社、2011）
・藤井秀樹『入門財務会計』（中央経済社、2015）
・藤掛一雄「法人税法の改正」『改正税法のすべて（昭和 42 年 6 月）』（大蔵財務協会、1967）
・藤曲武美「公正処理基準に関する最近の裁判例」税務弘報 61 巻 10 号（2013）
・渕圭吾「日産事件と子会社株式に関するキャピタル・ロス計上のタイミング」ジュリスト 1483 号（2015）
・本庄資『アメリカ法人税法講義』（税務経理協会、2006）
・本庄資＝藤井保憲『法人税法 実務と理論』（弘文堂、2008）
・増井良啓『租税法入門』（有斐閣、2014）
・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 4 版〕』（成文堂、2013）
・増田英敏編『基本原理から読み解く租税法入門』（成文堂、2014）
・松井泰則『企業会計原則の解説 五訂版』（一橋出版、2005）
・松隈秀雄「税制簡素化部会の中間答申を終えて」税務弘報 14 巻 12 号（1966）
・松沢智『新版 租税実体法―法人税法解釈の基本原理―』（中央経済社、補正第 2 版、2003）

・松土陽太郎ほか『新版 財務諸表規則逐条詳解』（中央経済社、2010）
・水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015）
・水野忠恒編『テキストブック租税法』（中央経済社、2016）
・水野忠恒「脱税協力のために支払った手数料が、会計の公正処理基準に従ったものであるということはできないとして、その損金算入を否認した事例」ジュリスト 1081 号（1995）
・水野勝『租税法』（有斐閣、1993）
・南博方＝高橋滋編『条解 行政事件訴訟法〔第 3 版補正版〕』（弘文堂、2009）
・南成人ほか『財務諸表監査の実務―クラリティ対応』（中央経済社、2015）
・森田哲彌＝宮本匡章編『会計学辞典〔第 5 版〕』（中央経済社、2008）
・森田哲彌ほか編『会計学大辞典 第四版増補版』（中央経済社、2001）
・安島和夫「有価証券評価損の損金算入の適否が争われた事例」税務弘報 38 巻 2 号（1990）
・弥永真生『企業会計と法 第 2 版』（新世社、2001）
・弥永真生『会計基準と法』（中央経済社、2013）
・弥永真生『リーガルマインド会社法〔第 14 版〕』（有斐閣、2015）
・弥永真生『会計監査人論』（同文館出版、2015）
・弥永真生「会計基準の設定と『公正ナル会計慣行』」判例時報 1911 号（2006）
・弥永真生「会社法・会計基準・法人税法」租税研究 716 号（2009）
・弥永真生「IFRS と会社法」企業会計 61 巻 5 号（2009）
・弥永真生「商法会計から会社法会計へ」企業会計 68 巻 1 号（2016）
・弥永真生編『過年度決算訂正の法務（第 2 版）』（中央経済社、2011）
・柳澤義一ほか『さて、IFRS を導入する！導入して気づく実務のポイント』（清文社、2015）
・山浦久司『会計監査論≪第 5 版≫』370 頁（中央経済社、2008）
・山浦久司『監査論テキスト［第 6 版］』（中央経済社、2016）
・山門由美「更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件」訟務月報 60 巻 5 号（2014）
・山田二郎『税法講義（第 2 版）』（信山社、2001）
・山田二郎「法人税法 22 条 4 項と商法の計算規定との関係（梗概）」税法学 202 号（1967）
・山田二郎「交際費課税をめぐる問題」田中二郎先生古稀記念『公法の理論（下Ⅱ）』
・山本紀生「米国 GAAP の設定主体と編纂―サーベンス・オクスリー法下の GAAP 構造改革―」大阪国際大学紀要国際研究論叢 24 巻 2 号（2011）
・吉田利宏『新法令用語の常識』（日本評論社、2014）

・吉永栄助「公正会計の慣行とその斟酌について」産業経理 39 巻 5 号（1979）
・吉牟田勲『新版法人税法詳説―立法趣旨と解釈＜平成 8 年度版＞』（中央経済社、1996）
・吉村典久「子会社株式の強制償却による減資等に係る払戻金と譲渡損益の計算」ジュリスト 1472 号（2014）
・吉村政穂「収益認識基準見直しの方向性と法人税法上の論点」租税研究 727 号（2010）
・吉村政穂「冠婚葬祭互助会における長期中断払込済掛金の計上時期」ジュリスト 1258 号（2003）
・吉村政穂「収益認識基準の見直しと税務会計との関係―租税立法における会計基準の受容―」租税研究 718 号（2009）
・米山正樹「会計基準の国際的な統合化とディスクロージャー制度」租税研究 716 号（2009）
・我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－』（日本評論社、第 4 版、2016）
・渡辺進「調整意見書批判」企業会計 17 巻 10 号（1965）
・渡辺進「『税務会計特別委員会報告』批判」企業会計 18 巻 9 号（1966）
・渡辺進「税法と企業会計との調整意見書批判」産業経理 26 巻 12 号（1966）
・渡辺進「公正妥当な会計基準と税法」會計 93 巻 6 号（1968）
・渡辺進ほか「≪座談会≫企業会計審議会 税法意見書をめぐって」企業会計 19 巻 1 号（1967）
・渡辺淑夫『法人税法＜平成 26 年度版＞』（中央経済社、2014）
・綿引万里子「一 船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を船積みの時点で計上する会計処理と一般に公正妥当と認められる会計処理の基準　二 船荷証券が発行されている商品の輸出取引による収益を取引銀行による荷為替手形の買取りの時点で計上する会計処理と一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」最高裁判所判例解説民事篇平成 5 年度（下）（1996）
・和田吉弘『民事訴訟法から考える要件事実』（商事法務、2009）
・21 世紀政策研究所報告書「グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPS プロジェクトの総括と今後の国際租税の展望～」（2016）

租税資料館賞　奨励賞の部

租税法の解釈における濫用法理の一考察

―法人税法６９条を題材として―

岡田　悦子

論文要約

現在、国際的な課税逃れの問題が深刻化しており、OECD 租税委員会においてプロジェクトが立ち上げられ、これまでに例をみない世界各国の協調体制のもと国際的な課税逃れについての議論が行われているところである。この世界的な流れの一方で、わが国では依然として租税法律主義を第一とする考え方が色濃く残っており、租税回避行為にかかる対処については、各国と比べて消極的な印象を受ける。しかし、国際的な議論が活発になるに伴って、次第に租税公平主義とのバランスにおいて、そのあり方を見直す時期にきているように思われ、わが国の租税訴訟においても、今後様々な解釈が登場してくることが想定される。本論文で取り上げるりそな外国税額控除事件の最高裁は、これまでの租税回避行為の否認手法に分類しがたい否認の論理を展開しており、従来わが国の租税法において身近でなかった「制度の濫用」という表現を用いている。この制度の濫用法理については、これまで用いられた先例がないことから新たな解釈法理の登場であるとする可能性も考えられ、この判例の評釈でも多くの学者によって様々な議論がなされている中、この法理について未だ統一された見解が出ていないという現状である。そこで、本論文は、テーマを「租税法の解釈における濫用法理の一考察」と題し、りそな外国税額控除事件をメイン判例として取り上げ、本判決にて示された制度の濫用なる否認法理の法理論的根拠を探ることを研究対象としている。

本論文は全 4 章構成となっている。

第 1 章では、本論文で研究対象とする、制度の濫用法理に対する問題意識を明らかにしている。第 1 節では、従来から相克問題が絶えない、文理解釈と目的論的解釈のそれぞれ学術的見解を概観した上で、特にその両解釈方法が衝突し問題視される場面として、租税回避行為と認められる場合のわが国の解釈態度を整理している。第 2 節では、戦後実質主義が優勢とされていた時代から租税法律主義を重視する今日に至る変遷を辿り、上述したように近年国際的な租税回避問題が深刻化する中で、租税回避行為を否認するための解釈も、より複雑化することを問題として上げている。第 3 節では、国際的な租税回避行為についての否認の適否を論点とする最判平成 17 年 12 月 19 日の否認の法理について、従来の否認手法と異なり、その法理論的根拠が明確にされていないことの問題点を提起し、第 2 章以降で具体的な検討に入っている。

第 2 章においては、制度の濫用法理が用いられた最判平成 17 年 12 月 19 日を題材として取り上げ検討した。第 1 節および第 2 節において、争いの対象となる法人税法 69 条が規定する外国税額控除制度について、制度の概要・趣旨等を概観している。そして、第 3 節および第 4 節において、本判決の判例研究を行い、制度の濫用法理の根拠となりうる要素を

ピックアップした。具体的には、類似事例である最判平成 18 年 2 月 23 日、大阪高判平成 14 年 6 月 14 日を取り上げ、比較・検討している。というのは、この 3 事例は事実関係および結論は同様であるにも関わらず、論理展開や濫用の文言の用いられ方に違いがみられることから、3 つの異なる根拠となりうる要素を指摘している。そして、第 5 節において、判例研究をもとに私見を述べ総括している。

第 3 章では、第 2 章であげた 3 つの各要素について検討している。第 1 節では、まず本判決の評釈等から各要素の学術的見解を概観し、第 2 節において、民法および憲法の法文上にみられる「濫用」、すなわち、「権利濫用」および「権利・自由の濫用」にその根拠を求める 2 つの説から、民法・憲法における権利濫用法理を概観し、租税法への適用可能性を検討している。第 3 節においては、租税法以外の法文に根拠を求めるのではなく、租税法の解釈手法として、外国税額控除制度を規定する法人税法 69 条の趣旨・目的に沿って限定解釈することにより、その趣旨・目的に反するものとして制度の濫用を捉えるとする説について検討している。そして、第 4 節では、これまでの要素の検討を踏まえ、私見を述べ総括している。

第 4 章では、第 1 節において、これまでの検討をもとに、制度の濫用法理の法理論的根拠について自身の結論を述べている。ただし、EU 諸国では筆者の理解とは別の濫用法理として、明文の規定に拠らずに租税回避行為を否認することができるものとして捉える説もあり、特にドイツに代表する包括的否認規定やフランスでみられる法の濫用法理について取り上げ、第 2 節において概観している。そして第 3 節では、今後の展望として、国際的租税回避行為を防止する動きが活発になる中、わが国における包括的否認規定の必要性を示唆して本論文の締めくくりとしている。

租税法の解釈における濫用法理の一考察
－法人税法 69 条を題材として－

目　次

はじめに 3

第 1 章　租税法の解釈における議論―問題提起― 6

第 1 節　文理解釈と目的論的解釈が対立する場合 6
第 2 節　学説・判例からみた租税法解釈の理解とその変遷 11
第 3 節　新たな解釈原理の可能性―法の濫用法理― 18
第 4 節　小括 19

第 2 章　判例研究　―外国税額控除制度の濫用― 21

第 1 節　外国税額控除制度の概要 21
第 2 節　制度の性格 22
第 3 節　最判平成 17 年 12 月 19 日判決 23
第 4 節　類似事例の裁判例との比較 33
第 5 節　小括 41

第 3 章　法の濫用法理の位置づけ 43

第 1 節　本件濫用法理についての学者による理解 43
第 2 節　憲法・民法の考え方との関係およびその適用可能性 47
第 3 節　租税法の解釈としての「濫用」 55
第 4 節　小括 59

第 4 章　法の濫用法理の有用性と今後の展望 61

第 1 節　わが国における濫用法理のあり方 61
第 2 節　EU 諸国にみる「濫用法理」 63
第 3 節　租税法解釈の限界と今後の展望 71
第 4 節　小括 73

おわりに 75

参考文献等一覧 77

凡　例

1．本論文は平成 28 年 4 月 1 日現在の法令による。

2．本論文において引用した法令・通達等の略語は下記のとおりである。

なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かっこ内および脚注において使用している。

［裁判所］

大判‥‥‥

はじめに

経済のグローバル化に伴い、租税に関する問題は複雑化している。世界的規模で事業展開する欧米諸国の多国籍企業によるアグレッシブなタックス・プランニングは、租税回避に消極的であったわが国の企業にも影響を与え、近年、税務執行上の大変深刻な問題として取り上げられている。また、国際的な課税逃れの問題は、今や先進国だけでなく発展途上国においても大きな問題となっている。こうした中、国際的な課税逃れが世間に明るみにされ、世界中の注目を集める結果となった、「パナマ文書」[i]が公表された。これを機に、わが国でも国際的な課税逃れに対してどのように対応していくべきか、今後より本格的な議論に移行していく必要があろう。事実、国際的には、2012 年 6 月に OECD（Organisation for Economic Cooperation and Development：経済協力開発機構）租税委員会においてプロジェクトが立ち上げられ、OECD 非加盟国も加わり、これまでに例を見ない各国協調体制のもとに議論がされている。「パナマ文書」の流出問題は、こうした議論の最中での出来事であった。

しかし、わが国の憲法は租税について、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」（憲法 84 条）と定めており、租税回避という本来合法である行為を否認しようとすることは、一筋縄では行かないだけでなく、そもそも否認自体が難しい場合も多々起こりうる。

こうした法律問題に対しては、「解釈」という法律ならではの手法を用いて、我々納税者はできるだけ課税されないように工夫し、課税庁は適切な課税および徴収に尽力することで、時として、同じ事実に対しそれぞれの立場によって異なる「解釈」がされるのである。つまり、時に「解釈」は自身の都合の良いように利用されうるもの、ということも可能なのではないだろうか。特に、租税法は侵害規範であるがゆえに、租税回避という切り離すことのできない問題が内在し、この問題に直面したときの当事者間における「解釈」は必然的にぶつかり合うこととなり、解釈の相克問題が顕著に現れる。

租税法律主義という大原則がありながら、時に目的論的解釈が認められ、文理解釈による解釈が妥当とされないこともある。この文理解釈と目的論的解釈の相克問題は、租税法において従来から議論されている、いわば伝統的問題であるが、最近においては両者ともに該当しないのではないかと思われる新たな解釈法理が判例において見受けられる。それが登場したのは「りそな外国税額控除事件」最判平成 17 年 12 月 19 日である。本判決で判示された論理の結末は、この事例で生じた外国法人税を法人税法 69 条の対象とすることは、「外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されない」とい

[i] 日本経済新聞「ペーパー会社　中国突出」2016 年 5 月 10 日付夕刊　3 版 1 面(第 46776 号)参照。同日パナマ文書(租税回避地へのペーパーカンパニー設立を請け負うパナマの法律事務所「モサック・フォンセカ」から流出した過去約 40 年分の金融取引に関する資料。)により、タックスヘイブンを利用したペーパーカンパニー21 万社の情報が公開された。

うものであった。

これについて課税庁は、外国法人税の発生の前提となる取引を、主位的には「私法上の法律構成による否認」によって、予備的には「法人税法 69 条の限定解釈による否認」によって否認し得ると主張しており、前者主張は全面的に認められず、また後者主張についてはそのまま援用してはいないが、後者主張の延長線上において本判決は下されているものと考えられている。また、わが国の租税訴訟のうち、本判決のように「制度を濫用するものであり、税負担の公平を著しく害する」として「制度の濫用」なる理由を用いた先行事例は存在していない[ii]ことから、本判決の否認法理の法理論的根拠を明らかにすることは、大変意義あるものであると考える。

ここに、新たな解釈法理の可能性が認められるとしたら、租税法をめぐる解釈問題は、従来からの文理解釈と目的論的解釈の相克問題にとどまらず、今後、より複雑な解釈が求められることとなろう。

そこで、本論文は、この濫用法理について、未だ統一された見解が出ていないことから、その法理論的根拠を明らかにすることを研究目的とし、さらに、租税法律主義・租税公平主義という、租税法の二大基本原則からの許容性、および今後の可能性を検討していくものとする。

本論文は全 4 章により構成することとする。

第 1 章では、濫用法理について、文理解釈・目的論的解釈に属すものとは法理論的根拠が異なる新たな解釈の登場であるとの可能性から問題意識を提起する。第 1 節では、租税法の解釈方法として従来から相克問題が絶えない、文理解釈および目的論的解釈それぞれの学術的見解を概観した上で、特に双方の解釈方法が衝突し問題視される場面として、租税回避行為が認められる場合のわが国の解釈態度を整理する。第 2 節では、時代の流れによって変化してきたわが国の租税法解釈の変遷を判例・学説から辿り、わが国の解釈のあり方と、現在租税を取り巻く深刻な問題に対する今日的な問題意識を提起する。第 3 節では、それに伴って、国際的な租税回避行為についての否認の適否を論点とした最判平成 17 年 12 月 19 日にみる、否認の法理について自身の疑問点を提起し、新たな解釈の可能性を示唆する。具体的には、本論文が研究目的とする「制度の濫用」法理の法理論的根拠について、学者の見解も様々であり一致していないことから、第 2 章以降において、判例・学説を踏まえ、自身の考えを導いていくとともに、租税法律主義との関係において許容されるべきか否かを含め、今後の適用可能性を考察するものとする。

第 2 章においては、「制度の濫用」が用いられた最判平成 17 年 12 月 19 日を題材として判例研究を行う。第 1 節および第 2 節において、争いの対象となる法人税法 69 条が規定する外国税額控除制度について、制度の概要・趣旨等を概観する。そして、第 3 節において本判決の

[ii] 神戸地判平成 8 年 2 月 21 日において、「租税法上の制度」の濫用ではなく、「会社制度」の濫用として用いられたものがある。

検討を行い、第 4 節において、同様のスキームで租税回避を図った 2 つの類似事例として最判平成 18 年 2 月 23 日、大阪高判平成 14 年 6 月 14 日を取り上げ、比較・検討する。この 3 事例は、事実関係および結論は同じであるにも関わらず、論理展開や濫用の文言の用いられ方に違いがみられることから、この違いを主に検証する。そして、第 5 節において、判例研究をもとに私見を述べ総括している。

第 3 章では、3 つの事例における否認の論理に違いがみられ、また学者の評釈においてもこれら事例については様々な異なる見解がみられることから、それを踏まえた上でこの法理論的根拠として主に 3 つの可能性を挙げ、その各要素について検討していくものとする。第 1 節では、まず本判決における濫用法理についての学者の見解を評釈等から概観する。第 2 節において、民法および憲法の法文上にみられる「濫用」、すなわち、「権利濫用」にその根拠を求める説から、民法・憲法における権利濫用法理を概観し、租税法への適用可能性を検討する。また、第 3 節においては、他の法文に根拠を求めるのではなく、租税法の解釈手法として、法規の趣旨・目的に沿って限定解釈することにより、その趣旨・目的に反するものとして制度の濫用を捉えるとする説から、当該濫用法理の根拠を導くとする立場について検討を行う。そして、第 4 節では、これまでの要素の検討を踏まえ、私見を述べ総括している。

第 4 章では、第 3 章でおこなった根拠となりうる要素の検討をもとに、第 1 節で最判平成 17 年 12 月 19 日の法理論的根拠について自身の結論を導き、また第 2 節において、濫用法理を、明文の規定に拠らずに租税回避行為を否認することができるものとして捉える説から、ドイツに代表する包括的否認規定、および EU 諸国でみられる法の濫用法理について検討し、わが国において妥当しうるものか否か比較検討する。第 3 節では、今後さらに複雑化するであろう租税法解釈について、様々な解釈の可能性が存在することに対する筆者の抱く危機感を述べるとともに、それについて筆者の考える今後の展望を述べ総括するに至る。

最後に、「おわりに」において、本論文を総括して、「濫用」を用いる否認の法理についての法理論的根拠およびその適用可能性について、私見を述べて本論文の締めくくりとしている。

第 1 章　租税法の解釈における議論―問題提起―

法律の適用には解釈が必要不可欠であり、とりわけ、租税法は侵害規範であることから、特に、文理解釈によるべきなのか、または目的論的解釈によるべきなのか、という解釈における相克は永遠の議論であるともいえよう。しかし、現在においては海外の多国籍企業によるアグレッシブなタックス・プランニングにもみられるように、課税逃れの手法はこれまでより複雑多岐に渡っており、より一層租税法の解釈が複雑になっていると思われる。

そんな中起こった、本論文が題材とする最判平成 17 年 12 月 19 日[1]については、これまでの解釈議論からは、その法理論的根拠を見出し難い事例であると考えられ、新たな解釈法理の可能性も示唆される。

そこで、本章では、租税法における解釈の問題として、文理解釈・目的論的解釈に属すものとは法理論的根拠が異なる、新たな解釈の登場の可能性を踏まえ問題意識を提起する。

第 1 節　文理解釈と目的論的解釈が対立する場合

1-1　文理解釈と目的論的解釈

法律・政令・省令等の規定は、その性質上一般的・抽象的であり、また起こりうるすべての場合を予想して規定されているわけではないから、その適用に当っては常に解釈を必要とする[2]。具体的には、事実に法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要があり[3]、この作用を法の解釈といい、租税法においては、租税法律主義のもとで、原則として文理解釈に基づき解釈されるべきであると解されている。金子宏教授が、「租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。」[4]と述べていることからも、これが通説的な認識であるとされている。

ただし、文理解釈といっても、その内容は論者により異なり、少なからず幅のあるものとして用いられている[5]といえる。谷口勢津夫教授は、「税法の解釈においては、何よりもまず租税法規の法文および文言が重視されなければならない。しかもそれが日本語という自然言語で書かれている以上、その言語慣用や通常の用語法に従って、個々の法規の意味すなわち規範が解明されなければならない。そうすることで、租税法規の意味内容について、広く納税者の間に

---

1) 民集 59 巻 10 号 2964 頁。
2) 金子宏「市民と租税」『租税法理論の形成と解明　上巻』（有斐閣・2010 年）16 頁［初出、1966 年］参照。
3) 金子宏『租税法［第 21 版］』（弘文堂・2016 年）115 頁参照。
4) 金子・前掲注 3）115 頁。
5) 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版・2013 年）2 頁参照。

共通の理解が成立し、……しかも解釈の『客観化』や予測可能性・法的安定性の確保にも資することになろう。」[6]と述べ、厳格な解釈が要請される税法の分野においては、文理解釈こそがその要請に最も適合すると説く。

一方、中川一郎教授は、租税法の解釈方法それ自体は、他の法域における解釈方法と根本的な相違のあるものではなく[7]、ただ、税法においては、他の法域におけるとは異なり租税法律主義が最高法原則であり、この法原則が税法の解釈に対し、拡張解釈、縮小解釈、補充解釈のいずれも拒否し、また税法の適用に対しては、類推適用を否定するから、その限りにおいて制約を受ける[8]（下線筆者）とし、文理解釈だけを租税法解釈の手法と捉えているわけではないようである。ここから、同教授のいう拡張解釈、縮小解釈、補充解釈については限定列挙であり、したがってこれ以外の目的論的解釈は肯定されるというような理解もできなくないように思われる。これは、以下の田中治教授の論述からもみてとれる。田中治教授は、「一般に、税法の解釈においては、租税法律主義の要請からみて、規定の文言に即した厳格な文理解釈によるべきであって、拡張解釈、縮小解釈、あるいは類推解釈は原則として許されない。もっとも、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（下線筆者）には、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない。」[9]と述べている[10]。

このように、文理解釈と一言でいっても、論者によって意味する範囲が異なり、占部裕典教授のように、法規の立法趣旨・目的に照らしたうえでの解釈アプローチを文理解釈として位置づける立場もある[11]。

また、上述した文理解釈のほかに、一般的な法の解釈には「論理解釈」や「目的論的解釈」と呼ばれる解釈方法が存在する。これらは、言葉の意味の多様性故に、国家の統一した意思の表現である法律の正しい意味は文理解釈のみによっては得られない場合があるため、法文を前後した論理によって統一的に理解するため用いられる解釈方法である[12]。類推解釈、拡張解釈、縮小解釈はその例であるが、特に、法の価値理論ないしは目的に関係させた解釈を目的論的解釈という[13]。

「文理解釈」が重要であるとしても、法はその適用を通じて実現されるべき目的との関係に

---

6) 谷口勢津夫『税法基本講義［第5版］』（弘文堂・2016年）39-40頁。
7) 中川一郎『税法の解釈と適用』（三晃社・1961年）176頁参照。
8) 中川・前掲注7）176頁参照。
9) 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215頁（2010年）。
10) 同旨として、金子・前掲注3）115頁参照。「文理解釈によって規定の意味内容が明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことはいうまでもない。」と述べている。
11) 占部・前掲注5）245頁参照。ここでは、「『文理解釈』においても、その法規の趣旨・目的に照らした解釈は広く認められているところである。これを無視した解釈はありえない。すなわち、租税法を解釈するに際しては、租税法規の立法趣旨・目的の適切な役割に関しての正確な理解が不可欠である。」と述べている。
12) 下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題―税法の解釈と適用を中心として―」税大論叢6号20-21頁（1972年）参照。
13) 下村・前掲注12）21頁参照。

おいて機能するものであるから、法の適用に当たって、「文理解釈」のみでは、社会における正義と公平の実現を図るという法の目的とするところを達成できない場合には、「文理解釈」以外の様々な方法によってこれを補わなければならない[14]とする理解や、上述した占部教授のように法規の立法趣旨・目的に照らしたうえでの解釈アプローチを文理解釈の一つとして考えるとする理解もあることからも、法規の趣旨・目的に沿った目的論的解釈については、一般的には認められている解釈手法であるように思われる。

文理解釈こそが、厳格な解釈が要請される税法において最も適合すると説く谷口勢津夫教授は、目的論的解釈について、「文理解釈の結果なお複数の解釈可能性が残る場合には、租税法律主義の下でも、租税法規の趣旨・目的すなわち租税立法者の価値判断を参酌して、租税法規の意味内容を一義的に確定することが許されるし、むしろ、確定しなければならない。」[15]と述べ、このような法解釈の方法を一般的な目的論的解釈であるとし、この意味での目的論的解釈を、文理解釈の補完としての目的論的解釈と位置づけている[16]。

そして、文理解釈の補完としての目的論的解釈をするにあたっては、その前提として、租税法規に関する明示的な立法者意思やその文言・文脈等から、当該法規の趣旨・目的すなわち立法者の価値判断が、個々具体的に厳格かつ的確に探知されなければならない[17]としている。租税法律主義が税法の分野における民主主義原理の現れであることからすると、租税法律主義の下で正統性をもつのは、何よりもまず、租税立法者の価値判断であり、解釈者はこれを最大限尊重しなければならない[18]というのである。つまり、文理解釈の補完としての目的論的解釈において最も正統性・客観性があるのは立法者の価値判断であるということは、言い換えれば、租税法解釈において、租税法規の制定につき当時の立法者が明らかにした趣旨・目的を考慮することが最も文理解釈に拠った目的論的解釈であるといえるのではないだろうか。

一方で、同教授は、租税法規の趣旨・目的を緩やかに把握することを許してしまうと、税収確保および公平負担実現のための目的論的「解釈」が行われ、その結果、厳格な解釈の要請が骨抜きにされ破綻してしまうおそれがある[19]との懸念も示している。これも「目的論的解釈」と呼ばれることがあるが、狭義の法解釈（可能な語義の枠内での法解釈）ではなく、一種の法創造である[20]、と指摘し、租税法律主義の下では許容されるべきではないとしている。

このように、目的論的解釈の中には「『厳格な文理解釈』の対極としての目的論的アプローチ」[21]として、目的論的解釈を後述する「実質主義」と似て非なる捉え方をする場合もあり、

---

14) 酒井克彦「租税法条文の読み方―文理解釈か？趣旨解釈か？―」税大ジャーナル 21 号 6 頁(2013 年)参照。
15) 谷口・前掲注 6) 40 頁。
16) 谷口・前掲注 6) 40 頁参照。
17) 谷口・前掲注 6) 40 頁参照。
18) 谷口・前掲注 6) 40 頁参照。
19) 谷口・前掲注 6) 40 頁参照。
20) 谷口・前掲注 6) 41 頁参照。
21) 占部・前掲注 5) 2 頁。

目的論的解釈についても、様々な見解が散見される。

つまり、ここまででわかるように、双方の解釈方法には通説的な見解はあっても、学者によってその支持するところは異なり、何が正しいのかという問いに対しては答えがはっきりとしない混沌とした状況の中にあるといえよう。

こうした状況のなか、租税法解釈にあたっては、こうした解釈問題がますます複雑となる場合がある。それは、租税法が侵害規範であるがゆえに、永遠の問題として切り離すことのできない、租税回避行為が登場する場面であり、そして、それについて明確な否認規定がない場合である。上述の「実質主義」については、租税法規の解釈において、しばしば主張される解釈原理であり[22]、租税回避行為が認められる場合においては、特に重要な問題となるため、以下で詳細にみていくこととする。

1-2　明確な否認規定がない場合の租税回避事例への対抗

租税法の解釈においては、いわゆる租税回避行為を否認する場合において、解釈上の問題が顕著に現れる。法の定める課税要件は、各種の私的経済活動または事実を定型化したものであり、かかる活動または事実は私法の規定によって規律されているのであるが、私的自治の原則・契約自由の原則を基調とする私法の世界においては、当事者は一定の経済的目的を達成し経済的効果を実現しようとする場合、いかなる法形式を用いるかについて選択の余地を有する[23]。このような、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」[24]を、租税回避といい、「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」[25]を、租税回避行為の否認という。

租税回避行為の否認を一般的に認めた有名な規定として、後述するドイツ租税基本法 42 条があるが、このような包括的否認規定が存在しないわが国では、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当である[26]とされている。中里実教授も、「本来の意味の租税回避否認（すなわち、狭義の租税回避の否認）は、租税法律主義の下で、法的安定性ないし予測可能性の確保の見地から明文の規定が存在しない場合には許されない（下線筆者）というのが、目下のところ、租税法上の通説であると考えてよかろう。私も、個別的な否認規定が存在しない場合の否認は、原則として認められないと考えている。」

---

22) 金子・前掲注 2) 16 頁参照。
23) 金子・前掲注 2) 21 頁参照。
24) 金子・前掲注 3) 125 頁。
25) 金子・前掲注 3) 126-127 頁。
26) 金子・前掲注 3) 129 頁参照。

[27]と述べているところである。このように、租税回避行為を否認するということについては、わが国の現状では様々な制約が伴うこととなる。

租税回避行為についての問題は、法律の目的とその文言との間に不一致が存するときにみられる。つまり、法律の文言には合致する（反しない）けれども法律の趣旨・目的には反する行動が問題となる[28]のである。ここにいう趣旨・目的について、清永敬次教授は、租税回避が問題となる場合の税法の趣旨・目的というのは、結局同じような事情が存する場合には同じように課税上これを取り扱うということにほかならず、別の表現によれば、負担の公平を図ること、課税の平等の実現ということに帰する[29]としている。これを、租税法律主義に比して租税公平主義を優先するものと捉えるつもりはないが、租税公平主義の観点から租税回避行為を否認しうるとする見解として川田剛税理士の以下のような指摘がある。同氏は、明確な否認規定がない場合の租税回避行為については、法令解釈又は事実認定行為として解釈上、否認が認められるか否かという問題[30]が存在することを指摘している。否認を認める考え方としては、「国税通則法制定時以来現在に至るまで税務当局の実務担当者の間で伝統的とされている考え方である。すなわち『租税公平主義』を優先させるという考え方」[31]であると述べており、その否認の手法として、水野勝氏（元国税庁長官）の考え方[32]を挙げ、この考え方は、租税回避行為があった場合にはたとえ明確な否認規定が存在していなくても「事実認定」によって否認できるとする実務の考え方を代表するものである[33]としている。

ここで、「事実認定」による否認という言葉から想起されるものとして、「実質主義（実質課税の原則）」という考え方があげられよう。実質主義の考え方、すなわち、行為の形式よりは実質、その法的評価よりは実現された経済的結果を重視しなければならないという考え方[34]は、経済的結果という事実をいかように評価するかという点で同様であり、評価の観点もまた同様であると思われるからである。事実として、実質主義が台頭していた時代においては、経済的結果に基づいて事実の認定・評価が行われてきたという背景がある。

租税法律主義が優位とされている今日において、実質主義が強く主張されることはなくなったとはいえ、最近の租税回避事例においても、事実認定による否認の手法は、多少の形を変えながらも議論され続けている。具体的には、いわゆる「映画フィルムリース（パラツィーナ）

---

[27] 中里実『タックスシェルター』（有斐閣・2002 年）222 頁。
[28] 清永敬次「租税回避に関する諸問題(9)、(10)」『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995 年）88 頁［初出、1967 年］参照。
[29] 清永・前掲注 28）88 頁参照。
[30] 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 年）28 頁参照。
[31] 川田・前掲注 30）28 頁。
[32] 水野勝『租税法』（有斐閣・1993 年）105 頁参照。ここでは、「租税回避のため偽装行為を行う納税者が『課税要件が充足されていない』と主張する場合は、まず事実認定の問題として、実質に即して課税要件が充足されているかどうか認定する必要がある。」としている。
[33] 川田・前掲注 30）28 頁参照。
[34] 金子・前掲注 2）16-17 頁参照。

事件」においてみられる。ここでは、「課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存在する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。」[35]と判示している。まさに、これは実質主義を彷彿とさせる論理であると考えられる。現に、「私法上の法律構成による否認」論については、「訴訟における主張立証の過程で租税回避目的という経済的な動機・意図を重視することによって、結局のところ、経済的実質主義による場合と同じ結果に帰着することになる。」[36]と評価する見解もあるように、実質主義の再現と理解されるものと考える。

しかし、前出の川田氏は、前述の論点とは全く逆の考え方として、租税法規が「侵害規範」であるということを根拠に、租税法律主義の面からより厳格に解釈されるべきであるとする考え方[37]があるとしている。このような考え方は、既に述べているように学説上主流となっており、この考え方に立てば、明文の否認規定がない以上、否認はむずかしいということになる[38]。これは、わが国の租税回避に対する基本的スタンスが、明文の規定に基づき否認すべきであるとする立場であると理解され、実際、前述の「映画フィルムリース（パラツィーナ）事件」における最高裁判決[39]においては、原審と反して、この「私法上の法律構成による否認」論は採用されず、別の解釈によって否認がなされた。このこともあり、積極的に実質主義的な否認論を肯定することは難しいと思われるが、ともあれ、わが国の租税回避の否認の手法としてかねてから主張されてきたこの実質主義の考え方について、今後も議論する価値があることは明らかであろう。

第 2 節　学説・判例からみた租税法解釈の理解とその変遷

2-1　戦後―実質主義の台頭―

わが国の税体系は、明文化された包括的否認規定を有していないことから、税務当局は、依拠すべき個別否認規定がなければ、少なからぬ場合において、実質課税の原則に基づく課税を主張してきた。とりわけ、1965 年（昭和 40 年）税制改正が行われる以前は、旧所得税法 3 条の 2（現行所得税法 12 条）が、その内容は実質所得者課税の原則であったにもかかわらず、その見出しは「実質課税の原則」とされていたことからも示唆されるように、当時は、狭義の

35) 大阪高判平成 12 年 1 月 18 日（訟月 47 巻 12 号 3767 頁）。
36) 谷口・前掲注 6）76 頁。
37) 川田・前掲注 30）29 頁参照。
38) 川田・前掲注 30）29 頁参照。
39) 最判 18 年 1 月 24 日（民集 60 巻 1 号 252 頁）。

実質課税の原則である実質所得者課税は勿論、広義の実質課税の原則に基づく否認も、同条に包含されるものであるとする見方が少なくなく、また、税法解釈上の基本原理として実質課税の原則が存在するという考え方が、多くの学説・判例によって支持されていた[40]（下線筆者）。

一般的には、実質課税の原則は、租税法の解釈、適用や所得の帰属について、租税負担の公平の見地から、法形式よりも経済的実質を重視して課税所得を算定しようという考え方[41]であり、課税の公平という観点から、租税法が予定していない法形式などを用い、租税を軽減する行為等を是正すべきとする立場から必要とされるものである。ただし、明文化された規定は存在しておらず、重複するが、現行においても法人税法（第 11 条）と所得税法（第 12 条）に、この実質課税の原則の一つの内容を構成する「実質所得者課税の原則」として、所得の帰属の判定に関して規定しているのみ[42]である。

そもそも、わが国における租税法解釈における実質主義の考え方の起りは、所得の帰属に関する規定として 1922 年（大正 11 年）4 月の税制改正において、はじめてその思想が現れた規定が登場したこととされる。信託財産から生ずる所得に対し、信託の利益として享受すべき受益者に対して所得税を課することにした規定である[43]。

次いで、翌 1923 年（大正 12 年）3 月の税制改正により、同族会社については、①留保金額が一定限度をこえる場合には、政府は、そのこえる部分の金額につき、株主または社員に配当したものとみなすことができるとし、②また政府は、法人とその株主等との間の行為につき所得税ほ脱の目的があると認める場合には、その行為にかかわらずその認めるところにより所得金額を計算することができる[44]とされたのである。いわゆる、同族会社の行為計算否認の規定である。これについては、これら両改正のうち、前者は所得の帰属に関する実質主義を、後者は税法の解釈適用に関する実質主義を受けて、実定法上はじめてあらわれた規定であり、ともに法律上の名義や法形式にとらわれず、真の担税力に着目する実質主義の原理からでてきているもの[45]との見解がある。

その後、1953 年（昭和 28 年）8 月の法改正において、現行法のような「実質所得者課税の原則」の宣言的規定が設けられ、税法における実質主義（実質課税の原則）が始めて原則規定

---

40) 松田直樹「実質主義と法の濫用の法理―租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界―」税大論叢 55 号 13 頁（2007 年）参照。

41) 高木克己「実質課税の原則における論理」駒大経営研究 41 巻 83 頁（2010 年）参照。

42) 高木・前掲注 41）83 頁参照。なお、消費税法 13 条においても同趣旨の規定があり、この規定の解釈について広島地判平成 18 年 6 月 28 日は、「課税物件（資産の譲渡等）の法律上（私法上）の帰属について、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであるとするものと解される。すなわち、この規定は、単なる名義人と法律上の真の資産の譲渡等を行った者とがいるとみられる場合には、真の（私法上の）法律関係を明確にし、真の（私法上の）法律関係に従って課税すべきことを要求する趣旨であると解するのが相当である。」と判示している。

43) 高木・前掲注 41）84 頁参照。

44) 茂木繁一「税法における実質主義について―その総論的考察」税務大学校論叢 6 号 60 頁（1972 年）参照。

45) 茂木・前掲注 44）60 頁参照。

として登場した[46]とされている。社会的背景としては、1949年（昭和24年）制定、中小企業等協同組合法に起因した、実質は従来の個人企業のままであるのに、単に税金逃れのために形式的に法人としたと認められる企業組合が多数発生したことがあり、税務官庁側は実質個人と認められる者に対して所得税を課したという事実がある[47]。当時、この規定については２つの解釈があった[48]とされている。１つ目として、この規定の性格は、その内容からすれば、所得の帰属について規定していると考えられるが、２つ目の解釈としては、そのタイトルを「実質課税の原則」とすることで、実質課税が租税法上の基本原則であることの確認として、その一つの場面である所得の帰属について規定したものである[49]とする解釈である。実質主義に対する考え方は、当時の裁判例として、個人の事業所得として申告すべき組合従業員の所得を、組合より給与支払をしたごとく仮装経理をし、給与所得者であるかのように形式を整えた申告にかかる所得税法違反の事例である広島高判昭和36年4月28日[50]においても、「実質課税の原則なるものは、租税制度における最も古くかつ重要な、公平負担の原則の一面として、法律上の明文の有無にかかわらず、何人の承認をも受くべき基本的な条理であるばかりでなく、既に本件行為時の所得税法第4条により税法上の原則として承認されているところであつて、所論所得税法第3条の2等の法条は、ただこれを一層明確にした、いわば確認的な規定に過ぎず、所論のような創設的な規定ではない。」としているところであり、後者の考え方がより有力であったことが推認できる。

この実質課税の原則については、その後、税制調査会第二次答申である「国税通則法の制定に関する答申」（1961年［昭和36年］7月5日）において大きな議論となる。その内容は以下である。

「第二　実質課税の原則等

税法の解釈・適用に関しては、現行法においても従来からいわゆる実質課税の原則の適用があるとされ、これに基づいた具体的な規定も各税法に部分的に散見されるのであるが、国税通則法制定の機会において、各税を通ずる基本的な課税の原則として次のようにこれを明らかにするものである。

一　実質課税の原則

税法の解釈および課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則規定を設ける（下線筆者）ものとする。

---

46) 茂木・前掲注44）61頁参照。
47) 最判昭和37年6月29日（税資39号1頁）参照。
48) 新井隆一『租税法の基礎理論［第3版］』（日本評論社・2001年）87頁参照。
49) 高木・前掲注41）88頁参照。
50) 税資42号507頁。

二　租税回避行為

税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不充分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。

なお、立法に際しては、税法上容認されるべき行為まで否認する虞れのないよう配慮されるものとし、たとえば、その行為をするについて他の経済上の理由が主な理由として合理的に認められる場合等には、税法上あえて否認しない旨を明らかにするものとする。」

これについては反対が多く、制度化には至っていない。賛成・反対様々な議論がされたが、制度化に至らなかった理由は、以下のようである。すなわち、考え方としては目新しいものではなく、むしろ現行法の底にある考え方を抽象的に表現したものといえるが、同時に、抽象的・一般的な表現による規定の解釈問題を生じることとなる。そこに税務当局者による拡大的、恣意的解釈にゆだねることとなっては納税者を保護する上で大きな不安が生ずることとなり、わが国のように判例法の積重ねの上に税務行政を進めていくという慣行の乏しいところでは、この疑念はもっともであり、わが国における当面のあり方として、各税法で、必要に応じて個別的な規定を設けることはよいとして、いわゆる原則的、一般的な規定のあり方はこれを避けることが、妥当な立法態度である[51]、というのである。

その後の経緯として、1965 年（昭和 40 年）の全文改正において、現行の所得税法 12 条、法人税法 11 条の規定の見出しが、「実質課税の原則」から「実質所得者課税の原則」に改められ、規定の内容と見出しが一致することとなる。その後の判例においても、実質課税の原則の有用性を認めるものもあるが[52]、次第に租税法律主義の優位性が高まるに伴い、実質課税の原則の適用を認める裁判例は少なくなっていった[53]。

2-2　租税法律主義優位の趨勢に伴う実質主義の衰退

このような趨勢が生じた背景には、租税法律主義の下では、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の形式と実質との齟齬が認められる場合、その形式ではなく、実質に基づく認定

51) 志場喜徳郎=荒井勇ほか共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会・2004 年）25-26 頁参照。
52) 神戸地裁昭和 45 年 7 月 7 日判決など。
53) 松田・前掲注 40）23-24 頁参照。

を行うことは否定されないが、実質課税の原則は、明文化されている実質所得者課税の原則に包含されるものではないことから、法律の根拠もなく、真実の法律関係から離れた経済実質に基づく課税（すなわち、広義の実質課税の原則である経済的実質主義に基づく課税）が認められるわけではないという解釈が有力なものとなったという事実がある[54]、とされている。

東京高判昭和 47 年 4 月 25 日[55]においても、上記の解釈とおよそ同様な考え方を採用している[56]。本判決は、X（原告）の被相続人 A が生前より B 社に貸していた不動産 T について、その賃借に際して、B 社との間において、B 社が不動産 T の地上権を取得する代わりに、不動産 T を担保とし、B 社から A へ融資を行うという金銭消費貸借契約が結ばれていたところ、X が相続税の申告上、当該債務を課税財産価額から控除して処理したものに対して、Y（課税庁）が、本契約の真意は、A から B 社に対する地上権の設定と対価の支払いであるとして、本契約を金銭消費貸借契約であると偽装したことは、A の所得税回避が目的であったとし、X の控除した債務を評価減する更正処分を行った事例である。

ここでの判断は、被相続人 A が B 社との間で結んだ契約が、いささか異状であって、そこに何らかの、おそらくは租税負担の回避ないし軽減の意図がうかがえないでもない[57]、とのことから、「一種の租税回避行為というべきである」と判断しながらも、「同族会社の行為計算否認……のほか一般的に租税回避の否認を認める規定のないわが税法においては、租税法律主義の原則から右租税回避行為を否認して、通常の取引形式を選択しこれに課税することは許されない」と判示し、明文の規定なく経済的実質に即して課税することを否定する趣旨を明らかにしている。

このような考えは、特に 1975 年（昭和 50 年）代以降において、上記東京高判の趣旨を踏襲するような判決が多数占めるようになった[58]とされ、租税法律主義の下で容認される実質課税の原則とは、法的実質主義であって、問題の取引が仮装でないにもかかわらず、真実に存在する法律関係から離れて経済的実質主義に基づく課税を行うことは認められないという見方が支配的なものとなった[59]といわれている。

2-3　現在の通説および残る問題点

このように、租税法律主義の見地からは、実質課税の原則のような、明文の規定による法理論的根拠がない場合の課税は否定的に捉えられており、以下に挙げる裁判例にもみられるように、最近の租税裁判においては、この立場が主流であるといえる。

---

54) 松田・前掲注 40）23-24 頁参照。
55) 民集 28 巻 6 号 1200 頁。
56) 松田・前掲注 40）24 頁参照。
57) 民集 28 巻 6 号 1200 頁参照。
58) 松田・前掲注 40）25 頁参照。
59) 松田・前掲注 40）25 頁参照。

「岩瀬事件」東京高判平成 11 年 6 月 21 日[60]においては、X（原告）が不動産甲を 7 億円で A 社に売却するとともに、A 社は不動産乙を 4 億円で X に売却し、X と A 社は各売買契約代金を相殺し、A 社は X に差額の 3 億円を支払った。X は、こうした 2 本の売買契約であるとの所得税の申告を行ったのに対し、Y（課税庁）は補足金付交換契約だとして課税処分を行い、その正当性が争われた。

当該事例は第一審[61]においては、1 個の補足金付交換契約であると認定し、X の請求を退けたが、控訴審における判断は、「本件取引のような取引においては、むしろ補足金付交換契約の法形式が用いられるのが通常であるものとも考えられるところであり、現に、本件取引においても、当初の交渉の過程においては、交換契約の形式を取ることが予定されていたことが認められるところである……。しかしながら、最終的には本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用されるに至ったことは前記のとおりであり、そうすると、いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではない（下線筆者）から、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明かである。」との見解を示し、第一審判決を覆した。本判決は経済的実質主義を否定した点や、租税回避の否認につき明文の法律上の根拠を要求する租税法律主義の要請を訴訟法のレベルで潜脱することに対して、歯止めをかけたところに意義がある[62]とされる。また納税者の租税回避の意図を税務否認の根拠としてはあたかも殆ど関係のないものとしている点でも、租税法律主義の実質課税の原則に対する優位性を強く印象付けるものであった[63]と考えられる。

同様の見解として、租税回避の意思が認められるにも関わらず、その法理論的根拠が明文化されていないことにより否認が困難と判断された、「武富士事件」最判平成 23 年 2 月 18 日[64]においても、重要な見解が補足意見の中で示されている。

この事例では、贈与税が課税されない香港に出国した納税者の相続税法上の住所の認定が問題となり、第一審では客観的事実により生活の本拠が香港にあるとして認定されたが、控訴審では、客観的事実に居住意思という主観的要因を加味して、逆に日本に住所があると認定されている。そして、最高裁では、香港に生活の本拠たる実体を有していたものというべきである、として原審の判断が覆されている。ここでは、租税回避の意思が認められるにも関わらず、「明

60) 高裁民集 52 巻 26 頁。
61) 東京地判平成 10 年 5 月 13 日（訟月 47 巻 1 号 199 頁）。
62) 谷口勢津夫「判批」租税判例百選［第 6 版］37 頁（2016 年）参照。
63) 松田・前掲注 40）27 頁参照。
64) 裁判集民 236 号 71 頁。

確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって……」[65]との補足意見が述べられている。これは、租税法解釈のあるべき考え方として大変有意義なものとされており、わが国の租税法解釈の今日的通説として理解しうるものであると考える。

しかし、こうした租税法律主義優位が強調される事例だけでなく、最近の租税裁判においても実質課税の原則を彷彿とさせる事例が存在する。上述の「映画フィルムリース（パラツィーナ）事件」大阪高判平成 12 年 1 月 18 日にみられるように、「課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則として法律の明文規定が必要となるが、仮に明文の規定がない場合でも、租税回避を目的とする行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである」[66]とする見解に立脚したものもある。

また、最近では、多国籍企業の国際的な税制の隙間や抜け穴を利用して行う租税回避行為の拡大を起因として、OECD 租税委員会での検討による、BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源侵食と利益移転）行動計画の最終報告書が 2015 年 10 月に公表[67]されている。これによれば、「グローバル企業は払うべき（価値が想像される）ところで税金を払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築する」こと、つまり「企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ間取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定すること」の重要性が指摘されている[68]。つまり、租税回避への対応として、「経済活動の実態に即した課税」という経済的実質を重視する立場をとっているといえよう。

こうした昨今の国際的な流れを考慮すると、租税法律主義を大原則とするわが国の租税回避への今日的立場として、明文の規定ありきとする理解を厳格なものと捉えるのは、いささか時代の流れに適応できていない部分もあるように思われ、ここに、わが国の租税回避に対する対応の遅れという問題があると言わざるを得ないようにも感じるところである。

---

65) 裁判集民 236 号 71 頁参照。
66) 訟月 47 巻 12 号 3767 頁。
67) BEPS 最終報告書：「税源浸食と利益移転（BEPS）」経済協力開発機構（OECD）・2015 年 10 月 5 日［邦訳；第 24 回税制調査会（2015 年 10 月 23 日）］内閣府ＨＰ
http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html（最終確認；2017 年 1 月）
68) 森信茂樹「BEPS と租税回避への対応―一般的否認規定（GAAR）の整備を―」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」126 号 6 頁（2016 年）参照。

第 3 節　新たな解釈原理の可能性―法の濫用法理―

以上のように、租税法の解釈のあり方についてはある程度の通説はあるものの、学者や判例の立場において、必ずしも一致しているとはいえないし、どの立場であれ、それぞれ問題はあるといえよう。その解釈において議論が生じる原因としては、租税回避という租税法独自の問題が、経済活動の国際的競争が進むにつれ、ますます複雑・専門化し、法の解釈に困難を来たす事例が増えていることが挙げられよう。その中で、最判平成 17 年 12 月 19 日[69]が注目されることとなる。

3-1　最判平成 17 年 12 月 19 日における疑問点

この事例は、日本の都市銀行が、逆ざやとなる取引をあえて行い、本来負担する必要のない外国法人税を負担し、それについてわが国の外国税額控除制度の適用を受けようとした事例であり、その適用が認められるか否かが争点となった。この事例で問題とすべきは、最高裁の判示において引用される「制度の濫用」なるものが、これまで、かかる「制度の濫用」を用いて租税法規の適用を否認した事例がないこともあり、従来からの解釈議論の中で挙げられるいかなる法理論的根拠に基づくものなのかということである。一般的には、「法人税法 69 条の限定解釈」という Y（被告）の予備的主張がそうであるように、金子宏教授がかねてから提唱していた、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、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する、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）を、わが国でも解釈論として認められてしかるべき[70]とする立場に立ち、多くの評釈では、課税減免規定の限定解釈を肯定したものだと位置づけられている。しかし、最高裁の判示では、限定解釈であるとの性格付けでは疑問をおぼえる点も多く、他にも有力な説が存在し、統一的な見解が存在しておらず、何をもって「制度の濫用」の根拠とするかは、未だ答えのでていないところである。

以上から、この突如として登場した印象を受ける、「制度の濫用」なる解釈手法については、これまで見てきた租税法解釈の立場からどのように理解することが可能であろうか、そして、果たして最判平成 17 年 12 月 19 日（以下、「本判決」という。）の法理論的根拠を課税減免規定である法人税法 69 条の限定解釈であると本当に理解していいのであろうか、という様々な問題があると考える。

中でも、民法 1 条 3 項に規定されている「権利濫用の禁止」原則を基として理解する立場も存在することから、この民法の「権利濫用の禁止」原則から端を発する「制度の濫用」なる租税法独自の新たな法理として考える可能性も大いにあるのではないだろうかと思料する。そう

---

69) 民集 59 巻 10 号 2964 頁。

70) 金子・前掲注 3) 130 頁参照。

であるならば、なおのこと、この法理の根拠を明らかにする必要があり、現状の多様な理解のままでは、租税法解釈における法的安定性・予測可能性も担保されない懸念も存することから、本論文では、この問題を主たる問題意識として取り上げ、「制度の濫用」の解釈の法理論的根拠を探ることを目的としたい。

3-2　従来の法解釈との相違

これまで、わが国の判例において、明文化されていない租税回避行為の否認の原則として、裁判所が幾度となく認めてきたものとしては、およそ実質課税の原則のほかには、殆ど存在していなかったというのが実状である[71]。これに対して、本判決は、明文の規定を充足する形式の取引について、その規定の適用からあえて除外するという結論を導いており、これまでのような租税回避行為の通説的見解である、課税要件の充足を免れる行為ではなく、課税減免規定をあえて充足する行為の否認であることから、上述のような、課税要件規定を免れる法形式を選択した取引について、事実認定により引き直すという手法を用いる実質課税の原則による否認とは明らかに異なる論理であるといえる。これにより、課税要件の充足を免れる行為という、これまでの租税回避の通説的定義に該当するものではなく、明文化された課税減免規定の充足により税負担の減少を図る場合という、従来の租税回避の定義に含まれないものの登場によって、今日見られるような租税回避の定義についての問題提起のきっかけともなっているといえよう。

このことからも、本判決の解釈が何を法理論的根拠として判断されたのか明らかにする必要性を強く感じるところである。なぜなら、法の解釈については、その判断基準には客観性というものが重要であり、これがあってこそ法的安定性は保たれるのであり、本判決のように解釈の根拠が不明であるというのは、その客観性が欠ける結果となり、同時に法的安定性・予測可能性が危ぶまれることとなると考えるからである。

第 4 節　小括

租税法にあっては、侵害規範であるがゆえに、租税回避という切り離すことができない問題が内在し、従来から租税法律主義と租税公平主義との狭間で様々な解釈議論が行われてきた。また、その解釈については、時代の流れとともに、租税公平主義が優位とされる時代（納税者権利よりも課税庁の権限が強かった時代と言ったほうが妥当かもしれない）から、現在の租税法律主義優位の時代へと変遷をたどってきた。

---

[71] 松田・前掲注 40）134 頁参照。

しかし、昨今、経済のグローバル化に伴い、租税法律主義の立場から最も優れた解釈手法とされる文理解釈と、租税の本来の目的を重視する目的論的解釈という両者のあり方を見直す時期が来ているように思われる。それは、これまでの租税回避事例より複雑さを増し、従来の租税回避の定義には当てはまらない複雑な租税回避事例が増加していることも起因している。

その流れもあって、租税回避について学会等の議論も活発化している。特に、本判決のような、「意図した経済目的がなく、減免規定の充足により、専ら税負担の減少を図る場合」が、租税回避の定義に含まれていないという指摘も多く、これを指摘する学者の多くが従来の租税回避の議論では不十分であるとの懸念をもっていることが推測される。

その先鞭となった本判決については、判決で用いられる「制度の濫用」なるものが、何をもって法理論的根拠とするか未だ答えの出ていないところであり、その解釈そのものについても賛否が分かれている。その中でも、多くの評釈は一種の目的論的解釈である、課税減免規定の限定解釈を肯定したものとする立場をとっているとの印象を受けるが、他にも有力な説が存在し、本件事例の下級審から最高裁までの一連の判決をみると、限定解釈であるとの性格付けでは疑問をおぼえる点も多く、果たして本判決の解釈手法は、課税減免規定であることを否認の根拠とし得るだろうか、との思いを致すところである。

このように、「制度の濫用」なる解釈手法については、これまで見てきた租税法解釈の立場からどのように理解すべきかという大きな問題を有しており、学者の中では、民法 1 条 3 項に規定されている「権利濫用の禁止」原則を基として理解する立場も存在することから、「制度の濫用」なる新たな租税法の解釈法理として考える可能性も大いにあるのではないだろうかと思料する。そうであるならば、なおのこと、この法理の根拠を明らかにする必要があり、現状の多様にして不分明な理解のままでは、租税法解釈における法的安定性・予測可能性も担保されないとの懸念も生ずるところである。かくして、この問題を本論文の主たる問題意識として取り上げ、「制度の濫用」にかかる解釈の法理論的根拠を探るという目的について、次章以降、その具体的検討を行い、最終的に自身の結論を明らかにすることとする。

第 2 章　判例研究　―外国税額控除制度の濫用―

本章においては、「制度の濫用」が用いられた最判平成 17 年 12 月 19 日を判例研究の題材として取り上げ検討する。また、同様のスキームで租税回避を図った 2 つの類似事例として最判平成 18 年 2 月 23 日、大阪高判平成 14 年 6 月 14 日も取り上げ、事実関係および結論は同じであるにも関わらず、判決の論理に違いがみられることから、3 事例を比較・検討し、当該 3 事例の違いを明確化することにより、「制度の濫用」法理の法理論的根拠となりうる要素を見出していく。

第 1 節　外国税額控除制度の概要

1-1　沿革

わが国の外国税額控除制度は、第二次世界大戦後、米国との租税条約の締結のために 1953 年（昭和 28 年）改正により創設されたが、1962 年（昭和 37 年）改正において、法人税法 69 条として整備された[72]。その後、様々な変更が加えられ、1988 年（昭和 63 年）改正において現行の外国税額控除制度としての姿を表し、それ以後基本的な枠組みは維持されている[73]。

1-2　1988 年（昭和 63 年）改正の背景と内容

当時の外国税額控除の金額は、1975 年（昭和 50 年）が 1,524 億円、1980 年（昭和 55 年）が 3,431 億円、1984 年（昭和 59 年）が 4,841 億円と増加する中で、1984 年（昭和 59 年）1 月 1 日の新聞に「大手七大商社法人税ゼロ」という見出しが躍った[74]という。その後、1986 年（昭和 61 年）10 月の税制調査会の「税制の抜本的見直しについての答申」において、外国税額控除の問題点が指摘されている。つまり、この頃には、外国税額控除の利用に問題があるとの認識がされていたということがいえる。

ここに、外国税額控除制度が有する問題点について制度の概要を含め、以下に示していく。

外国税額控除制度とは、内国法人に対する国際的二重課税を調整するための制度である。国際的二重課税とは、国際取引において同一の納税義務者に対し、同一の課税物件に二国以上の国によって課税権が行使され、重複、競合して課税を受けることである[75]。この二重課税を排除する方法としては、①外国法人税を税額控除する方法（外国税額控除方式）、②外国所得を

---

72) 水野忠恒『租税法［第 5 版］』（有斐閣・2011 年）587 頁参照。
73) 矢内一好=高山政信『外国税額控除の理論と実際』（同文館出版・2008 年）24 頁参照。
74) 矢内=高山・前掲注 73）24 頁参照。
75) 今村隆「外国税額控除制度の濫用」『租税回避と濫用法理―租税回避の基礎的研究―』（大蔵財務協会・2015 年）117 頁［初出、2009 年］参照。

免除する方法（国外所得免除方式）、③外国法人税を損金と扱う方法、の三つがある[76]。

わが国は、アメリカの制度に倣って、①の外国税額控除方式を採用し、内国法人の所得に対し、その源泉が国内であるか国外であるかは問わず、そのすべてを課税の対象とした上で、既にその源泉地国で課税されている国外源泉所得について、わが国の課税権から控除することにより二重課税を防止することとされている（法人税法 69 条）[77]。もっとも、③の外国税額を損金として扱う方法も選択的に認められている（所得税法 46 条、法人税法 41 条）が、通常は①を利用した方が納税者にとって有利であるため、一般に外国税額控除方式が用いられている。②の国外所得免除方式は、主にヨーロッパ諸国が採用している方式であるが、この方式については、内国法人の所在する母国における累進税率が骨抜きになること、国外損失があった場合に控除できないといった欠点がある一方、外国税額控除方式は、自国よりも外国の税率が高い場合に、自国の税収が確保できないという欠点がある[78]。

そこで、このような欠点に着目した制度利用が散見されたことにより、1988 年（昭和 63 年）改正において、わが国の実効税率を超える高率で課された外国法人税までわが国で控除されることを防止するため、わが国の税率より高率部分の外国税額を外国税額控除の対象から除外すること、などの手直しが行われ、現在の制度の土台が形成された。

第 2 節　制度の性格

一般に、法人税法 69 条の立法趣旨は、第一に国際的二重課税の排除が主たる目的とされ、第二に資本輸出中立性であるといわれている。本判決を見ても、同様の内容として判示されており、制度の趣旨について「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わが国の法人税の額から控除するという制度である。これは同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」[79]と判示している。

ここに、判例研究の対象である外国税額控除制度を利用した各事例では、Y（課税庁）の処分が適法であるか否かを、外国税額控除制度の性格を出発点として解釈・議論がされていることから、外国税額控除制度の性格をどう捉えるかという点が重要な論点となってくる。しかし、創設当時の立法趣旨については、具体的なものはなく、1962 年（昭和 37 年）改正についての税制調査会答申においても「外国税額控除制度は、国際的二重課税を排除するためにわが国の

76) 今村・前掲注 75）117 頁参照。
77) 今村・前掲注 75）117 頁参照。
78) 今村・前掲注 75）118 頁参照。
79) 民集 59 巻 10 号 2964 頁。

採用している基本的な制度であって……」[80]としているのみである。

水野忠恒教授は、外国税額控除事件に対する評釈において、「制度の性格いかんから、法人税法の解釈、つまり限定解釈が可能であるかどうかを検討しているのであるから、外国税額控除制度の性格づけは重要である。」[81]とし、判決のように外国税額控除制度を政策的課税減免規定と理解するのは誤りである[82]としている。そして、要すれば、政策的課税減免とは、特定の政策目的による租税優遇措置であり、いわば、租税特別措置の性格を有するものであって[83]、1963 年に制定された OECD モデル租税条約において、すでに二重課税除去の方式として、国外所得免除方式および外国税額控除方式のいずれかを採用するものと提案している外国税額控除制度を、政策的課税減免規定と理解することは誤りである[84]と指摘している。また、サリー教授をはじめとするアメリカの国際課税の専門家が、外国税額控除を所得課税の基本的構造の性格を有するものと理解している[85]ことも理由として挙げている。

これに対し、中里実教授は、「このように国際的二重課税の排除を目的として設けられた外国税額控除の制度は、つきつめると、資本輸出中立性の確保という政策目的実現のために課税を減免するという、国家による一方的な恩恵的措置なのである。」[86]としている。

中里実教授と同じ立場である今村隆教授は、水野教授の批判を検討した上で、「確かに、国際的二重課税を排除することは、国際課税において本質的な要請であり、そのように考えると、外国税額控除制度は、狭義の政策的な減免規定ではないであろう。その意味で、外国税額控除制度は、所得課税の基本構造の性格を有するといえよう。しかし、法人税法 69 条は、複合的な目的をもつ規定であり、もう一つの目的である資本輸出中立性の確保については、我が国の法人の海外での投資活動を促進するとの政策目的以外には考えられず、この範囲内では、法人税法 69 条は、政策的減免規定と考えるべきであろう。」[87]と述べている。これは網羅的な見解として納得のいくものであると考える。

第 3 節　最判平成 17 年 12 月 19 日判決

本来、本判決は、外国税額控除制度を用いた国際的な租税回避事例に対して、はじめて最高裁が判断を下した裁判例としても、また、第一審および控訴審の判断を覆した最高裁判断とし

---

80) 税制調査会「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」(1961 年 12 月)537 頁。
81) 水野忠恒「判批」国際税務 Vol.23　23 頁(2003 年)。
82) 水野・前掲注 81)23 頁参照。
83) 水野・前掲注 81)23 頁参照。
84) 水野・前掲注 81)23 頁参照。
85) 水野・前掲注 72)586 頁参照。
86) 中里・前掲注 27)230-231 頁。
87) 今村・前掲注 75)129 頁。

ても注目されるものである。そして、本判決は、その判示において「制度の濫用」なる表現を用い、納税者の行為を否認することとなる。ここから、本判決についての具体的検討に入る。

最高裁判所第二小法廷　平成 17 年 12 月 19 日[88]　平成 15 年（行ヒ）第 215 号 （破棄自判）
大阪高等裁判所　平成 15 年 5 月 14 日[89]　平成 14 年（行コ）第 10 号 （控訴棄却）
大阪地方裁判所　平成 13 年 12 月 14 日[90]　平成 9 年（行ウ）第 77 号～79 号 （請求認容）

1、事実の概要

（1）事実関係[91]

イ、 A社（ニュージーランド法人）は、投資家から集めた資金を運用するに当たり，運用益に対して課される法人税の負担を軽減するために，タックス・ヘイブンであるクック諸島にB社を設立し，さらに自らがその株式の28パーセントを所有する同じクック諸島法人であるC社を経由して，当該資金をB社において運用させることとした。

ロ、 この場合に、C社からB社に直接資金を貸し付けることにより、クック諸島においてB社からC社に支払われる利息に対して源泉税が課されることとなる。

ハ、そこで、C社とB社の間にX（納税者：原告、被控訴人、被上告人）が介在して次の内容の貸付を行うこととした。（本件取引）

（イ）X（シンガポール支店）は、B社に対して年利10.85％で5,000万米ドルを貸し付ける。B社はXに対して貸付金利息につきクック諸島において課される15%の源泉税を控除して支払う（本件ローン契約）

（ロ）Xは、C社から①の契約にある資金と同額の預金を受け入れる。ただし、預金元本の支払いはXがB社から前記貸付金元本の弁済を受けた範囲においてのみ行う。XがB社から前記の貸付金利息（源泉税額控除後のもの）を受領した場合にはそれに前記源泉税額を加算した金額からXの取得する手数料を控除した金額を預金利息としてC社に支払う（本件預金契約）。

ニ、 本件取引によって、C社はクック諸島における源泉税の支払を免れるという利益を得るこ

88) 民集 59 巻 10 号 2964 頁。
89) 民集 59 巻 10 号 3165 頁。
90) 民集 59 巻 10 号 2993 頁。
91) 民集 59 巻 10 号 2993 頁。

ととなり、他方、Xは手数料を取得する一方、手数料を上回る額のクック諸島における源泉税（以下「本件源泉税」）を負担することとなり、取引自体によっては損失を被る。しかし、わが国で外国税額控除を受けることによって最終的には手数料分の利益を得ることができる。

ホ、Y（課税庁：被告、控訴人、上告人）は、Xに対して本件取引に係る外国税額控除を認めない課税処分をしたことからXは不服申立てを経て出訴した。

ヘ、 第一審判決はXの取消請求をいずれも容認し、また原審においても本件取引に係る外国法人税について法人税法69条が適用されるべきであると判断し、これに反する本件各処分は違法であるとして、Yによる控訴を棄却した。そこでYが上告受理申立てしたのが本件である。

（2）争点

本件取引における法人税法69条の適用の可否。

（3）原審の判断

1，2 審とも、本件取引に係る外国法人税については法人税法 69 条が適用されるものと判断し、これに反する本件各処分は違法であるとして、X の取消請求をいずれも認容している。これについて、原審の理由の要旨は、本判決において以下の 2 点にまとめられている[92]。

「(1) 本件取引の経済的目的は、C 社及び B 社にとっては、C 社から B 社へより低いコストで資金を移動させるため、X を介することにより、その外国税額控除の余裕枠を利用してクック諸島における源泉税の負担を軽減することにあり、X にとっては、外国税額控除の余裕枠を提供し、利得を得ることにあるのである。このような経済的目的に基づいて当事者の選択した法律関係が真実の法律関係ではないとして、本件取引を仮装行為であるということはできない。

(2) X は、金融機関の業務の一環として、B 社への投資の総合的コストを低下させたいという C 社の意図を認識した上で、自らの外国税額控除の余裕枠を利用して、よりコストの低い金融を提供し、その対価を得る取引を行ったものと解することができ、これが事業目的のない不自然な取引であると断ずることはできない。したがって、本件取引が外国税額控除の制度を濫用したものであるということはできない。」

2、判決要旨（破棄自判、確定）[93]

「(1) 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る。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税

92) 民集 59 巻 10 号 2964 頁。
93) 民集 59 巻 10 号 2964 頁。

制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。

(2) ところが、本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行であるXが対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということができる。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、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享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、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というほかない。そうすると、本件取引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、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されない（下線筆者）というべきである。」

3、検討

（1）本件における規範構造と本判決の位置づけ

法人税法69条1項は、「外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。）を納付することとなる場合」に外国税額控除を認めるが、同条の委任規定である同法施行令141条1項は、「外国法人税」を「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」と定義づけている。そして、同条令141条2項3号は、同条1項の外国法人税に含まれるものとして「法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの」をあげている。

本件は、本件源泉税について法人税法69条1項の適用があるか否かが争点となっているが、本件源泉税が、形式的には上述の「外国法人税」に該当することは当事者間に争いがない。ただし、この「外国法人税」が課された利子に係る「所得」が、もっといえば、本件源泉税の発生原因となる取引自体が、真意としての利子および取引に基づくものといえるか否かが問題となったものといえよう。

これについてYは、本件源泉税の発生の原因となる本件取引を、主位的には「私法上の法律構成による否認」によって、予備的には「法人税法69条の限定解釈による否認」によって否認し得ると主張しているところ、本判決において前者主張は全面的に認められず、また後者主張についてもそのまま援用してはいないものの、後者主張の延長線上において本判決は下されているものと考えられる。

わが国の租税訴訟のうち、本判決理由のように「制度を濫用するものであり、税負担の公平を著しく害する」として「制度の濫用」なる理由を用いた先行事例は存在していないため、本

判決の否認法理の法的意義を明らかにすることは、大変意義あるものと考える。

（2）当事者における租税回避の意図

判決では一言も触れられてはいないが、講学上、本判決は租税回避行為を否認したものとされている。租税回避については、「私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」[94]との通説的理解がされており、Yの二つの主張からしても、X の行為が「通常用いられない法形式の選択」による「税負担の減少」を可能にする、まさに租税回避行為であるとして捉えられていることは明らかである。また、本判決において用いられた、「我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた（傍点筆者）」という文言からも、当事者における租税回避の意図を意識したものであることが窺われる。

現在、税負担の増大と大衆課税状況の進行に伴って[95]、納税者の法令の隙間を狙った租税回避行為が後を立たず、ますます租税回避に関する問題は重要なものとなっている。しかし、今日におけるわが国の租税回避に対する立場は、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である」[96]という、「法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められない」[97]との理解に立っており、包括的否認規定がないわが国は、事実認定の評価と、やや一般的否認規定であるとされる種々の行為計算否認規定や、個別的否認規定の解釈を駆使して現実の租税回避事例に対処しているといえる。

本件においても、Yは主位的に事実認定の評価から「私法上の法律構成による否認」の法理を主張し、予備的に法令の趣旨・目的に照らした限定解釈による否認を主張することで、具体的否認規定の有無によらず租税回避行為を否認しようとするものであるといえる。

（3）私法上の法律構成による否認

まず、「私法上の法律構成による否認」とは、「映画フィルムリース（パラツィーナ）事件」最判平成18年1月24日[98]と同時期に争いのあった本件を含む外国税額控除制度を不当に利用した一連の事例の第一審の係属中に提唱されたといわれる否認法理である。

この法理は、課税要件事実の認定は、外観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質

---

94) 金子・前掲注3) 125頁。
95) 金子・前掲注3) 23頁参照。
96) 金子・前掲注3) 129頁。
97) 金子・前掲注3) 129頁。
98) 民集60巻1号252頁。

ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならず[99]、その結果、当事者が用いた法形式が否定されることがあり、このような場合に当事者が用いた法形式を否定するという意味で「否認」が可能である[100]とするものである。そして、「私法上の法律構成による否認」による否認方法として、①契約が不存在と認定する場合、②契約が虚偽表示により無効であると認定する場合（隠匿行為を認定する場合を含む。）、③契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定して、真実の契約関係を認定する場合の 3 つの場合がある[101]とされる。

本件第一審および原審では、まず Y の主位的主張である私法上の法律構成による否認について、次のように判示している。

「所得に対する課税は、……第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる。しかしながら、その経済取引の意義内容を当事者の合意の単なる表面的、形式的な意味によって判断するのは相当ではなく、裁判所は、私法上の真実の法律関係に立ち入って判断すべきであって、このような裁判所による事実認定の結果として、納税者側の主張と異なる課税要件該当事実を認定し、課税が行われることは私法上の真実の法律関係に即した課税であり、当然のことであるといえる。」

これは、わが国の法解釈論として従来議論されてきた「実質課税の原則」や「実質主義」に由来する考え方であり、「私法上の法律構成による否認」法理が前述したように実質主義とよく似た類のものであることがわかる。そして、「私法上の法律構成による否認」が適用される場合として、下級審においては、①仮装取引である場合と、②形式的に存在する法律関係とは別に真実の法律関係が存する場合、つまり上記②および③に該当する可能性を挙げ、検討している。

①仮装取引か否か

「仮装取引とは、意図的に真の事実や法律関係を隠ぺいないし秘匿して、みせかけの事実や法律関係を仮装することであって、ある法的効果を生み出す法律関係が実体として存しない場合をいうと解すべき」（UFJ 銀行事件も全く同様に判示している。）とし、本件については「当該法的形式と法的効果は一致しており、これをもって、仮装行為であると解することは困難である。」と結論づけている。

ここで、本件の類似事例として後述する「UFJ 銀行事件」があるが、本件と全く同じ論点で争われており、この「UFJ 銀行事件」の大阪高判平成 16 年 7 月 29 日[102]においても、仮装行為と解することは困難である、とされている。しかし、「UFJ 銀行事件」においては、最終的

---

99) 金子・前掲注 3) 139 頁参照。
100) 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)」『租税回避と濫用法理―租税回避の基礎的研究―』（大蔵財務協会・2015 年）58 頁［初出、1999 年］参照。
101) 今村・前掲注 100）60 頁参照。
102) 税資 254 号 9711 順号。

に重加算税が賦課されているという事実がある。ここで、仮装取引（通謀虚偽表示も同様）が否定されたのにもかかわらず、最高裁でYの主張が採用されたからとはいえ、Yが当初賦課した重加算税までも課すことは国税通則法68条の解釈からして妥当なのか、という疑問があることをここに論じておく。

②当事者の真実の意思

次に、真実の法律関係についての検討では、「当事者間の契約等において、当事者の選択した法形式と当事者間における合意の実質が異なる場合には、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って解釈し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。」と判示し、この解釈について「要件事実の認定に必要な法律関係については、表面的に存在するように見える法律関係に則してではなく、真実に存在する法律関係に則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離れて、その経済的成果や目的に則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。」との判断基準を示している。

そして、事実関係に沿って確認した後、「（当事者が）選択した法律関係が当事者の真実の法律関係ではないとするのは、余りに本件の経済的成果や目的にのみとらわれた解釈であって相当ではない。」と判示して、当事者の真意としても本件取引を選択していたものと解するのが合理的であるとの見解を示したことから、私法上の法律構成による否認の主張は採用されない結果となった。

本争点については、本判決で直接判断が下されたところではない。その理由は事実認定を争う問題であって、「法令の解釈に関する重要な事項を含む」とする上告受理申立て理由に該当しないと判断されたためである[103]とされる。これについては、いわゆる「岩瀬事件」東京高判平成11年6月21日[104]や、「航空機リース事件」名古屋地判平成16年10月28日[105]において、国側が上告受理申立て理由の不存在を理由に同申立てを断念したとされていることからすると、本争点は事実認定の問題に過ぎず、したがって最高裁で争えない、という判断が定着しつつある[106]という意見も存在する。また、「私法上の法律構成による否認」法理は、建前上は、法的実質主義に従い課税要件事実を私法上の真実の法律関係とするものであるが、訴訟における主張立証の過程で租税回避目的という経済的な動機・意図を重視することによって、結局経済的実質主義による場合と同じ結果に帰着することとなる[107]とする否定的な立場も多いこと

103) 平川雄士「判批」税研126号84頁(2006年)参照。
104) 高裁民集52巻26頁。
105) 判タ1204号224頁。
106) 平川・前掲注103)84頁参照。
107) 谷口・前掲注6)75-76頁参照。

もあり、判例および学説においても否定されていると考えられている[108]。

（4）法人税法 69 条の限定解釈による否認

Y の予備的主張において、外国税額控除制度は、国際的二重課税排除を目的として設けられたものであり、資本輸出中立性の確保等の政策目的実現のために課税を減免する国家による一方的な恩恵的措置であり、そうしたいわゆる課税減免規定は、「一般の課税根拠規定と異なり、特有の趣旨目的を有するものとして制定されたものであるから、その立法趣旨に従って解釈するのは当然のことであり、当該規定の趣旨目的に反する行為又は当該規定が本来予定していないような当該規定の射程範囲外にある行為についてまで、課税の減免を認めなければならない理由はない」とし、限定解釈を認めるべきとする主張がある。そして、こうした法人税法 69 条の限定解釈の判断基準については、第一審において、「内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつその場合に限定されるべきであり、事業目的のない取引から生じた『納付』は『納付することとなる場合』には当たらない」と判示されている。

この解釈論理は、アメリカのグレゴリー事件[109]の判決で示された、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するという解釈技術を本件に導入したものとされている。

これについて、下級審では、「税額控除の規定を含む減免規定は、通常、政策的判断から設けられた規定であり、その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈をとる余地もあり、また、これらの規定については、租税負担公平の原則から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性が要請されるものということができる」として、減免規定の限定解釈についての許容性を一般論からは認めている。

しかし、本件にあてはめた判断は、Y が主張するように、グレゴリー事件において確立された「事業目的の原理」を基とする「正当な事業目的」を用いて法人税法 69 条 1 項の「納付することとなる場合」を限定解釈することは、「納付」の概念自体わが国の租税法上第三者の納付も許容されていることから、限定解釈する余地が極めて狭く、さらに「正当な事業目的」の判断自体客観性に欠けており、租税法律主義から要請される基準の明確性からもきわめて問題であるとのことから否定されている。こうして、下級審の判断においては、本件について事業目的がないと断定することはできないとして、法人税法 69 条の限定解釈による否認の主張も採用できないとしているのである。

---

108) 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会・2009 年）214 頁参照。
109) この事件については、参照、金子宏「租税法と私法―借用概念及び租税回避について―」『租税法理論の形成と解明　上巻』（有斐閣・2010 年）405 頁［初出、1978 年］以下。

ここで、下級審においては、上記のような「正当な事業目的」のあるものだけ外国税額控除を認める、という「正当な事業目的」の有無を肯定的に判断する、ある意味で積極的な判断ではなく、「税額控除の枠を利用すること以外におよそ事業目的がない場合や、それ以外の事業目的が極めて限局されたものである場合には、『納付することとなる場合』には当たらないが、それ以外の場合には『納付することとなる場合』該当する」という消極的な基準を採用していることも注目する。

そして、本判決を見てみると、「我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、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享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、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というほかない。そうすると、本件取引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、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」と判示している。ここで結論が 180 度変わることになるのだが、法令の趣旨目的から結論を導きだそうとしていることは各審級とも違いはない。では論理過程のどこに違いが生じたのであろうか。そこで、以下のように判決文の論理過程を大きく捉えてみることとする。

【下級審の論理過程】
「制度の趣旨・目的」→「事業目的の不存在」要件を満たす場合に限定解釈可→「事業目的の不存在」要件の充足は×→限定解釈×　《結果：X の主張認容》
【最高裁の論理過程】
「制度の趣旨・目的」→「逸脱」→制度の「濫用」→「否認」《結果：破棄自判》

両者の大筋の論理課程の構図はこのようになるが、こうして見ると本判決は果たして限定解釈として理解されるべきなのかという疑問が生じてくる。

本判決については金子宏教授・中里実教授をはじめ、「課税減免規定の（政策）趣旨目的に沿った限定解釈」として理解されている有力説[110]も多くある一方、「趣旨・目的が立法経緯等から明確にうかがえる場合はともかくも、そのような趣旨が明らかでない限り、納税者の不利となるような限定解釈は、租税法律主義の原則のもとでは差し控えられるべきである」[111]とする否定説や、中には外国税額控除制度の趣旨目的として政策目的だとか恩恵的措置であるとさ

[110] 金子・前掲注 3）130-131 頁、中里実「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研 129 号 75-77 頁（2006 年）参照。
[111] 占部裕典「判批」金融法務事情 1731 号 41 頁（2006 年）。

れる理解自体を否定している論者[112]もあり、見解は区々としている。

これは、本判決の論理が「逸脱」→「濫用」と納税者にとって極めて乱暴（不安定にさせる）な論理である[113]という見解もあるように、「濫用」に導く過程の判断基準が明らかにされていないことから様々な解釈の余地を与えているものと考えられる。

（5）法令の限定解釈による否認か一般法理による否認か

本判決においては、Y 主張の 2 つの否認法理について何ら言及することなく、また法人税法 69 条の限定解釈によって定立される「事業目的の不存在要件」についても触れることなく、原審段階で Y が追加した外国税額控除の濫用の主張に焦点を絞って、これを認める判断をしている[114]。ここで、本判決がいう「外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱」することで税を免れることは「外国税額控除制度を濫用」するものであり、「税負担の公平を著しく害する」とする判示の「逸脱」→「濫用」に至る不文の判断基準の根拠を民法における権利濫用に求める見解[115]も存在する。

これに対しては、「（本件）最高裁が、本稿で用いている意味での一般法理としての濫用の法理すなわち租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理を突如採用したとは到底考えられない。」[116]とする見解も存在しており、ますます本判決における否認の法理論的根拠をどのように理解すべきか難しいところとなっている。

ここで民法における権利濫用法理をみると、権利濫用については、「権利の社会的・経済的目的、あるいは社会的に許容される限界を逸脱した権利の行使」といい、これには「権利の行使としての法律効果が与えられない」とされる[117]。

さらに、民法の世界においては権利の行使について、「権利者が個人の利益の追求のためのみならず、社会全体の利益との調和において行使すべき義務を伴う」[118]と理解されており、ここから、権利濫用法理を「個人の利益追求が第三者の犠牲の上にある場合の権利行使を制限するもの」と考えられているということがわかる。ここで、本判決の判示を見てみると、先にも引用したように、「我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、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

---

112) 志賀櫻「判批」租税訴訟 No.1 租税法における法の支配 197-199 頁（2007 年）参照。
113) 八ツ尾順一『租税回避の研究［六訂版］』（清文社・2014 年）321 頁。
114) 谷口勢津夫「法人税法上の外国税額控除制度の濫用」『租税回避論―税法の解釈適用と租税回避の試み―』（清文社・2014 年）51-52 頁［初出、2007 年］参照。
115) 谷口・前掲注 114）56 頁参照。
116) 今村隆=川村佑紀「租税法における濫用の法理―欧州私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 305 頁（2011 年）。ここについては後述するが、濫用の法理を、租税法規に明文がなくても租税回避であることを理由に否認できるとすることと同視する考えは谷口教授のいう租税回避アプローチからの理解であると考える。
117) 谷口知平編『注釈民法（一）　総則（一）』（有斐閣・1964 年）89 頁［植林弘］。
118) 谷口知平=石田喜久夫編『新版注釈民法（一）　総則（一）［改訂版］』（有斐閣・2002 年）121 頁［安永正昭］参照。

税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、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というほかない。（下線筆者）」と判示している。この「我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図る（傍点筆者）」という文言から、民法における権利濫用法理、権利行使を制限する場合と同様の趣旨に基づく表現であると推認できるのではないだろうか。つまり、ここに本判決の否認法理が、権利濫用法理を根拠とするものであることを肯定しうる可能性を見い出せるものと考える。

また一方で、このように考えると残る疑問も出てくる。民法における権利濫用は、「権利の社会性」[119]に反する権利行使を許容しないものとする価値判断に基づく権利行使の限界を前提として成り立つ観念であり[120]、上述において、権利行使を許容しない場合として、個人の利益追求が第三者の犠牲の上にある場合を示したわけであるが、外国税額控除を受ける権利についても同様の権利行使の限界が存在するのであろうか。外国税額控除（権）は、権利といってもあくまでも「租税法律の創造物」であるから、その行使の限界の有無および内容は、租税法律主義の下では、同控除権の法的根拠たる法人税法 69 条の規定から導き出されなければならない[121]と考えるべきとする主張も納得しえるだろうし、租税において直接犠牲を被る第三者はというと国民であるともいえようが、その前に国家であるといえ、ここに、公権力を相手に、私人の権利保護を目的とする民法の権利濫用と同様の解釈を見出すことができるのかどうかは疑問であり、検討すべき要素であるといえよう。

第 4 節　類似事例の裁判例との比較

4-1　類似事例①　—「UFJ 銀行事件」最高裁第一小法廷　平成 18 年 2 月 23 日判決—

本節においては、上記本判決に対する類似の事例にかかる最判平成 18 年 2 月 23 日[122]（以下、「別件第一小法廷判決」という。）を検討する。この両者は一見同様の判示をしているかのように見えるが、よく見ると別の論理による否認を行っているのではないかという学者の指摘もあるように[123]、事実の概要および結論は同様であるものの、その結論を導く論理形成は異なるもののように思われる。したがって、以降においては、この違いを主に検討していくこととする。

---

119) 我妻栄『新訂民法総則（民法講義Ⅰ）』（岩波書店・1965 年）35 頁。
120) 谷口=石田・前掲注 118）149 頁［安永正昭］参照。
121) 谷口勢津夫「判批」民商 135 巻 6 号 1083 頁（2007 年）。
122) 裁判集民 219 号 491 頁。
123) 谷口・前掲注 121）、木村弘之亮「判批」税法学 569 号（2013 年）参照。

最高裁判所第一小法廷　平成 18 年 2 月 23 日[124]　平成 16 年（行ヒ）第 326 号
（破棄自判）
大阪高等裁判所　平成 16 年 7 月 29 日[125]　平成 14 年（行コ）第 82 号
（控訴棄却）
大阪地方裁判所　平成 14 年 9 月 20 日[126]　平成 9 年（行ウ）第 64 号～67 号
（一部却下、一部請求認容、一部棄却）

1、事実の概要[127]

（1）ニュージーランド源泉税に係る案件

ニュージーランド法人テレコム NZ 社は、ケイマン諸島にある 100%子会社テレコム CA 社によって調達した資金をニュージーランド国内に持ち込み運用しようとした。しかし、テレコム CA 社からテレコム NZ 社への直接融資という形で持ち込むと借入金利息に 15%の源泉税が課されることとなるため、本件取引のアレンジャーであるフェイリッチ社（りそな外国税額控除事件の場合と同様）は、X（納税者：原告・被控訴人・被上告人）を間に挿入し X の日本での外国税額控除余裕枠を利用して前記源泉税の負担を軽減することを企図した。

X はテレコム NZ 社に 160 億円を貸付け、貸付けが実行される日から償還日まで、毎年 3 月、9 月および償還日において LIBOR（ロンドン銀行間資金市場での貸出レート）に年利 0.185%を加算した利息をテレコム NZ 社から受領することとした（以下、「本件ローン契約」という）。ただし、テレコム NZ 社は利息を支払う際、ニュージーランドの 15%の源泉税を控除する。

また、本件ローン契約で X がテレコム NZ 社に供与する資金相当額を X がテレコム CA 社から預金として受け、X はテレコム NZ 社から受領した貸付金利息（源泉税控除後）に源泉税を加算した金額から年利 0.185%の手数料を控除した金額を預金利息として支払うこととした（以下、「本件預金契約」という）。本件ローン契約および本件預金契約は X の香港支店を通して行われたものであり、香港税制上、預金利息に係る源泉税は課されないため、X からテレコム CA 社に支払う預金利息に源泉税は課されていない。

X は平成 2 年 3 月期ないし平成 5 年 3 月期の各事業年度の確定申告において、X が支払ったニュージーランド国源泉税について法人税法 69 条に基づき税額控除したところ、Y（課税庁：被告、控訴人、上告人）はこれを否認した更正処分、テレコム CA 社が本来負担すべきニュージーランド源泉税を X が負担したかのようにするために、仮装して作出されたものであるとした重加算税の賦課決定処分、および過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

124) 裁判集民 219 号 491 頁。
125) 税資 254 号 9711 順号。
126) 税資 252 号 9200 順号。
127) 税資 252 号 9200 順号。

（2）クック諸島源泉税に係る案件

クック諸島源泉税を対象とする取引は、①クック諸島法人のユーロピアン社へのローン契約、およびバーミューダ諸島法人のキングストン社間の預金契約、②クック諸島法人のファースト社へのローン契約、バーミューダ諸島法人のグレシャム社間の預金契約の 2 案件あり、上記（1）のニュージーランド源泉税に係る案件の利息年利率の違いこそあれ、同様の取引となっている（クック諸島源泉税に係る 2 案件については利息の利率も同様。）ため、取引の内容についての記載は、割愛する。

2、判決要旨（破棄自判、確定）[128)]

「本件各取引は、これを全体として見ると、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。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。（下線筆者）」

3、検討

（1）判決文の比較

別件第一小法廷判決における判示として特に重要（比較すべき）と思われる部分は、以下の結論部分である。

「本件各取引は、これを全体として見ると、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

128) 裁判集民 219 号 491 頁。

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。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。(下線および傍点筆者)」

最後の下線部分において本件と異なる論理だとされている[129]こともあり、本判決[130]の判示についても以下に挙げて比較する。

「本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である X が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということができる。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、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享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、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というほかない。そうすると、本件取引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、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。(下線筆者)」

後者の本判決の判示については前節で検討したように、「外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱」することで税を免れることは「外国税額控除制度を濫用」するものであり、税負担の公平を著しく害するものとして許されないとする「制度の濫用」法理による否認であった。これに対し、前者の別件第一小法廷判決における判示は、それと異なる論理であると考えられる。谷口勢津夫教授はそれについて、次のような観点から鋭い指摘をしている。

「『本件各取引』が『濫用』であり、『濫用とされる本件各取引』に基づいて生じた所得に対する外国法人税を外国税額控除の対象とすることはできないとしていることからすると、別件第一小法廷判決はその事例を『租税回避事例』とみて租税回避を否認した判決であると解することができる」[131]というのである。

これと同旨の指摘として、別件第一小法廷判決について、「係争各取引自体が税法(または税制度)を濫用して法律構成を行ったものである。敷延すれば、『法の形成可能性を濫用して形成された各取引』に基づいて生じた所得に対する外国税額は、『本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税』であり、租税減免規定を詐取的に適用できず、その結果外国税額控除の

129) 谷口・前掲注 121)1095 頁参照。
130) 民集 59 巻 10 号 2964 頁。
131) 谷口・前掲注 121)1095 頁。

対象とできないこととなる」[132]とする見解もあり、ここでは、別件第一小法廷判決を本判決と異なり、租税回避の一般的否認法理への扉をさらに大きく開いた[133]と評価されている。というのは、ここでいう「法の形成可能性の濫用」とは、次章以降で検討するドイツの租税基本法 42 条 1 項の規定、すなわち一般的否認規定本文で使用されている文言であり、その文言を彷彿とさせる別件第一小法廷判決は、明文の否認規定がない場合であっても租税回避行為を否認することができるとする、わが国において初となる、一般的否認規定を認める根拠となるうる法理形成の礎とも考えられるからである。

それに対して、今村隆教授は、その論述にも見られるように「(本件) 最高裁が、本稿で用いている意味での一般法理としての濫用の法理すなわち租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理を突如採用したとは到底考えられない。」[134]として、本判決については、濫用法理を用いたものではないとする見解を持つ一方、濫用法理自体については一般法理として、明文規定がなくても租税回避であることを根拠に否認しうるものとして、その有益性も理解されているところであり、本判決が「濫用」という文言を用いたことの影響は大きく、今後の租税法解釈のあり方について、様々な可能性がもたらされたものと考える。

4-2　類似事例②　—「三井住友銀行事件」大阪高等裁判所　平成 14 年 6 月 14 日判決—

外国税額控除余裕枠の流用に係る事例については、最高裁においてはじめて判断が下された本判決と上記類似事例に係る別件第一小法廷判決のほか、これより検討する 3 つ目の事例、大阪高判平成 14 年 6 月 14 日[135]（以下、「別件高裁判決」という。）が存在する。この 3 事例は地裁段階ではどれも納税者が勝訴しているが、上記 2 事例については高裁も納税者が勝訴した後、最高裁で逆転判決が下されたものであるのに対し、この別件高裁判決は、唯一、高裁段階で国側勝訴とする判断が下されたものである。また、この別件高裁判決がこれら外国税額控除余裕枠の流用に係る争いのうち、最も先行して裁判が行われたものであることから、この別件高裁判決における判断が、あとに続く 2 事例にどのような影響を与えたのかを検討しておく必要があるものと考える。

当該 3 事例の最終的な結論は国側勝訴であり同じではあるが、上記 2 事例の判決における結論を導く論理が異なっているのと同様、この別件高裁判決についても上記 2 事例との違いがみられるため、ここに焦点を当てて検討していくこととする。

---

[132] 木村・前掲注 123）70 頁。
[133] 木村・前掲注 123）76 頁参照。
[134] 今村=川村・前掲注 116）305 頁。
[135] 訟月 49 巻 6 号 1843 頁。

最高裁判所第一小法廷　平成 17 年 12 月 19 日[136]　平成 14 年（行ツ）第 219 号
（棄却・不受理）
大阪高等裁判所　平成 14 年 6 月 14 日[137]　平成 13 年（行コ）第 47 号
（一部変更、棄却）
大阪地方裁判所　平成 13 年 5 月 18 日[138]　平成 9 年（行ウ）第 47 号～48 号
（一部却下、一部請求認容）

1、事実の概要[139]

（1）ペプシコ事例

米国法人のペプシコ社は、メキシコ法人の子会社サブリタス社を通じてメキシコ法人 A 社を買収した。買収資金として約 2 億 7300 万ドルがペプシコ社からサブリタス社に対して融資され、サブリタス社は同融資額と同額面の約束手形をペプシコ社に対して振り出した。

サブリタス社がペプシコ社に支払う貸付金利息は、メキシコ国税制上 35%が課されることとされているが、金融機関に支払われる貸付金利息は 15%と軽減されていた。その違いに着目したペプシコ社は X（納税者：原告、被控訴人）に対して当該手形買取契約および本件覚書の締結（以下、「本件取引」という。）を申し出た。

平成 3 年 6 月 6 日、本件取引を締結し、X はペプシコ社より本件手形を額面で購入した。また平成 3 年 7 月 15 日、本件取引に基づき、サブリタス社は X に対して元本および当初手形発行日から返済日まで年利8.16%の貸付金利息である約1747万ドルからメキシコ源泉税15%を差し引いた 1485 万ドルを支払った。また X は、ペプシコ社から当該契約締結日から平成 3 年 7 月 1 日までの間については 6.775%、以降は LIBOR+0.65%の割合で計算した金額の支払いを受けていた。

X は本件取引に基づき、サブリタス社から受領した利息 1485 万ドルにメキシコ源泉税のうち 10%相当額（覚書によりメキシコ源泉税のうち 10%部分を外国税額余裕枠で吸収し、残り 5%をサブリタス社が負担することとされていた。）約 175 万ドルとの合計額から、取引手数料など差し引いた約 1558 万ドルをペプシコ社に返金した。

X は平成 4 年 3 月期法人税の確定申告において、メキシコ源泉税のうち 10%部分約 175 万ドル（約 2 億 3200 万）が法人税法 69 条 1 項の外国法人税に該当するとして当該事業年度の納付すべき法人税額から控除した。なお、残りの 5%部分については税額控除の控除限度額を超えるため、損金の額に算入した。

136) 税資 255 号 10242 順号。
137) 訟月 49 巻 6 号 1843 頁。
138) 訟月 48 巻 5 号 1257 頁。
139) 訟月 48 巻 5 号 1257 頁。

これに対しY（課税庁：被告、控訴人）は当該外国税額控除を認めないとする更正処分およびこれに伴う過少申告加算税賦課決定処分を行った。Xは審査請求を経て、これら処分の取消しを求めて提訴した。

（2）ロシコ事例

上記ペプシコ事例と同種の事実関係であるため、取引の内容についての記載は、割愛する。

2、判決要旨（一部変更、棄却）[140]

「(1) 法69条は、国際的二重課税を排除して、日本国企業の国際取引に伴う課税上の障害を取り除き、事業活動に対する税制の中立性を確保することを目的とすることにかんがみると、同条は、内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定されるというべきである。

（2）内国法人が、本来69条の適用の対象者ではない第三者に、外国税額控除の余裕枠を利用させ、第三者からその利用に対する対価を得ることを目的として、そのために故意に日本国との関係で二重課税を生じさせるような取引をすることは、前述した法69条の制度の趣旨・目的を著しく逸脱するものというべきであり、当該行為にはおよそ正当な事業目的がなく、あるいは極めて限局された事業目的しかないものであるから、内国法人が同取引に基づく外国法人税を納付したとしても、法69条の制度を濫用するものとして、同条1項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容されてしかるべきである。

（3）法69条の適用を受けようとする者において、外国税額控除の余裕枠を利用すること以外におよそ正当な事業目的が存しない場合や、それ以外の事業目的が極めて限局されたものである場合には、法69条の制度を濫用するものとして、同条1項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には当たらないと解するのが相当である。」

3、検討

（1）限定解釈の許容性

上述した本判決の検討においても限定解釈について触れたが、この別件高裁判決についても、「税額控除の規定を含む課税減免規定は、通常、政策的判断から設けられた規定であり、その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈をとる余地もあり、また、これらの規定については、租税負担公平の原則（租税公平主義）から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義

140) 訟月49巻6号1843頁。

性が要請されるものということができる。」と限定解釈の許容性を認めている。つまりは、課税減免規定について、その趣旨・目的に沿って限定的に解釈するということについては、本判決および別件第一小法廷判決の下級審、ならびに別件高裁判決とも認められているということに変わりがないようである。

（2）法人税法 69 条の限定解釈による否認の判断基準

別件高裁判決においては、限定解釈されうる場合の判断基準について、「法 69 条は、国際的二重課税を排除して、日本国企業の国際取引に伴う課税上の障害を取り除き、事業活動に対する税制の中立性を確保することを目的とすることにかんがみると、同条は、内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定されるというべきである。」として、「正当な事業目的を有する取引か否か」という判断基準を採用している。これは、本判決の下級審において採用された判断基準とは若干異なるものと考える。上述したが、本判決における下級審では、「税額控除の枠を利用すること以外におよそ事業目的がない場合や、それ以外の事業目的が極めて限局されたものである場合には、『納付することとなる場合』には当たらないが、それ以外の場合には『納付することとなる場合』に該当する」[141]といった「納付することとなる場合」に当たらないケースを限定的に捉え、それ以外を「納付することとなる場合」、すなわち外国税額控除が認められる場合とする、いわば税額控除を認めないことに消極的な判断基準だったのに対し、別件高裁判決の判断基準は、「正当な事業目的を有する場合」に限り外国税額控除が認められるとした、ある意味では税額控除を認めないことに積極的であるともとれる、「正当な事業目的」基準を採用した判断であるといえよう。

また、別件高裁判決が、何をもって正当な事業目的がないと判断したかについては、「外国税額控除の余裕枠を利用すること以外におよそ正当な事業目的が存しない場合や、それ以外の事業目的が極めて限局されたものである場合」に、「法 69 条の制度を濫用するものとして、同条 1 項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容されてしかるべき」という基準に依っている。「本来、法 69 条の適用の対象者ではない第三者に、外国税額控除の余裕枠を利用させ、その第三者からその利用に対する対価を得ることを目的」とした本件各取引を、“「不自然な取引」であり、法 69 条の趣旨・目的を著しく逸脱するもの”として評価し、これには正当な事業目的があるとはいえないとするものであった。

このように、「外国税額控除の余裕枠を他人に利用させ、その対価を得ること自体を正当な

141) 民集 59 巻 10 号 2993 頁。

事業目的ということはできないと解すべきである」として、別件高裁判決では外国税額控除の適用を認めない旨の結論を下している。

ここに、前 2 事例の地裁・高裁段階で示された限定解釈に対する判断基準と若干なりとも異なった判断基準を採用したことにより、この別件高裁判決での結論が前 2 事例の高裁判決と全く逆の判断となったことがわかる。さらにいうならば、時系列としては、この別件高裁判決において、「正当な事業目的」基準を採用した後において、前 2 事例の高裁判決が、同様の基準を採用することなく、Y の主張に対して「『正当な事業目的』を用いて『納付』の意味・内容を限定することには無理があり、困難であるといわざるを得ない。」[142]と、別件高裁判決と異なる結論を下した一審判決を維持したのである。

このように、下級審までを比較すると、前 2 事例については、限定解釈の判断基準に該当しなかったが故に、「納付することとなる場合」に当たるとする解釈により X が勝訴したのであるが、別件高裁判決においては、その判断基準の相違により全く別の結論となったのであり、法人税法 69 条の趣旨・目的から限定的な基準を見出し適用したものであることから、まさしく法人税法 69 条の限定解釈による判決である、ということに違いはないものと考える。

第 5 節　小括

これまでの検討からみると、3 事例それぞれについて、何を「濫用」として捉えているか、それが同じものであるのかは疑問である。とはいえ、3 事例の各確定した裁判の論述から、以下のように整理できるのではないかと考えられる。

【最判平成 17 年 12 月 19 日・りそな外国税額控除事件】

「制度の趣旨・目的」→「逸脱」→当該外国法人税を法人税法 69 条の対象とすること=「濫用」→これが税負担の公平を著しく害すため許されない。→結果「否認」

これは、第一の考え方として、制度の趣旨・目的に著しく逸脱するところによる当該制度の適用は、制度の濫用であり許されないとする、いわば、趣旨・目的違反については適用除外となるという法人税法 69 条自体に濫用法理が内在していることを根拠とする考え方があると考えられる。この内在の根拠としては、民法における権利濫用の禁止原則や、一般法理として理解する立場もあるが、そもそもこうした内在する原理については、「不文の濫用禁止原則が税法に内在すると考えることは、租税法律主義の自己否定である」[143]という反対意見もある。

また、第二の考え方として、法人税法 69 条が課税減免規定であるがゆえ、その制度趣旨に

[142] 民集 59 巻 10 号 2993 頁参照。
[143] 谷口・前掲注 6)78 頁。

著しく反する利用については、その適用を限定的に捉えることにより除外される、という限定解釈なる解釈手法によるものとも考えられる。これに対しても、法人税法 69 条の制度趣旨やその性格の誤った認識である[144]として限定解釈による手法について否定的な意見や、趣旨目的を語る以上立法資料等といった実証をすべきである[145]とする指摘も存在する。

【最判平成 18 年 2 月 23 日・UFJ 銀行事件】

「制度の趣旨・目的」→「逸脱」→本件各取引は外国税額控除制度を濫用するものである=「濫用」→各外国法人税を法人税法 69 条の対象とすることはできない。→結果「否認」

一方、こちらは、制度の趣旨・目的を著しく逸脱する行為は、制度を濫用するものであり許されない、とする本件取引自体を濫用と評価されたものと考えられる。まさに事実認定として、私法上の形成可能性ないし選択可能性の濫用であると判断されたものと理解され、実質主義的理解から明文の否認規定なしに租税回避を否認したことと同様の否認手法である[146]との指摘がある。

【大阪高判平成 14 年 6 月 14 日・三井住友銀行事件】

「制度の趣旨・目的」→本件取引は外国税額控除余裕枠を第三者に利用させることを目的とした不自然な取引→「逸脱」+ 正当な事業目的なし→「濫用」→その場合の納付した外国法人税は「外国法人税を納付することとなる場合」に当たらない。→結果「否認」

この判示が、最も Y の予備的主張である限定解釈に依拠したものといえるのではないだろうか。これは、端的に、「その趣旨・目的に合致しない場面を除外するとの解釈」[147]であるといえ、グレゴリー事件における事業目的基準に端を発する「正当な事業目的」なる基準も採用されていることからもそのように理解できるものと考える。

このように、3 事例とも濫用として捉えているものに違いがあるように考えられる。また、同様の事実の概要・結論であるにも関わらず、三者三様といえる論理が展開されているところから、その違いの原因を見出すことに価値があると考えている。さらに、制度の濫用法理は、これまで租税法の中で否認法理として引用されたことがなかったため、この事例をきっかけに、租税法における、この制度の濫用法理が許されるべき法理なのかを検討し、そうであるならそれはどのような場合に許されるのかを明らかにする必要があるだろう。

144) 水野・前掲注 81）23 頁参照。
145) 岡村忠生「判批」租税判例百選［第 6 版］39 頁（2016 年）参照。
146) 谷口・前掲注 121）1097 頁参照。
147) 訟月 49 巻 6 号 1876 頁。

第 3 章　法の濫用法理の位置づけ

第 2 章の判例研究の対象事例である、本判決、最判平成 17 年 12 月 19 日にて用いられた「制度の濫用」なる否認法理は、類似の外国税額控除余裕枠の流用に係る事例と事実関係および結論自体は同様であるが、その否認法理には、これまでの解釈のあり方とは趣の異なる要素が存在することを第 2 章において示してきた。さらに、本判決において初めて示された「制度の濫用」のその法的性質についての評価には様々な議論があることも上述のとおりである。

限定解釈といった一種の目的論的解釈による否認であるのか、制度の濫用という新たな否認の法理であるのか。後者である場合の根拠としては、民法 1 条 3 項の権利濫用の禁止を適用したもの、あるいは EU 諸国で採られている法の濫用法理（abuse of rights）を採用したもので、明文規定に拠らない租税回避の否認を認めたものとする理解[148]や、憲法 12 条を根拠とする立場[149]もあり、見解は様々である。

第 3 章では、第 2 章における判例研究を踏まえ、その「濫用」の性格付けの根拠となりうる各要素を検討し、結論を導く第 4 章への橋渡しとする。

第 1 節　本件濫用法理についての学者による理解

本判決の捉え方については、有力説として、「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」[150]との見解がある。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）が、わが国の解釈論でも認められるべき、との文脈[151]の中で示されおり、この法理を適用することは、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[152]と理解される。このような考え方に基づいて、別件高裁判決が採用した課税減免規定の限定解釈の延長戦上に、本判決を位置づけようとする[153]見解も多い。つまりは、本判決は、租税回避を理由とするものではなく、立法趣旨に反する行為であることを理由とするものであり、解釈の法理に基づくものと理解すべきである[154]とするものである。この見解は、本判決を権利濫用であるとして、税負担の公平を害するとの一般法理から、外国

148) 今村・前掲注 75）127 頁参照。
149) 木村・前掲注 123）72 頁参照。
150) 金子・前掲注 3）131 頁。
151) 金子・前掲注 3）130-131 頁参照。
152) 金子・前掲注 3）130-131 頁参照。同様の立場として、中里・前掲注 110）参照。
153) 中里・前掲注 152）75-77 頁、今村隆「判批」税理 49 巻 7 号 7 頁（2006 年）参照。
154) 今村=川村・前掲注 116）307 頁参照。

税額控除を否認したものとは考えられない[155]とした、権利の濫用および法の濫用法理に基づかない立場であると理解できる。

これに対して、谷口勢津夫教授は、本判決について「権利濫用アプローチ」[156]との見解から持論を展開している。「課税減免規定について、目的論的制限のように『解釈的』方法を用いず（すなわち、法規の『解釈』において、その趣旨・目的を参酌して、その欠缺を補充するというような間接的な方法を用いず）、直接的にその趣旨・目的そのものを要件ないし基準にして、その趣旨・目的違反の行為を当該課税減免規定の濫用とし、これをもって端的に当該課税減免制度の適用を否認する考え方」[157]であると、本判決を捉える見解を示している。これについては、外国税額控除にかかる事件が生じた当時の法人税法 69 条 1 項には、平成 13 年税制改正後の同項第 2 括弧書の定めるような濫用規制要件は定められていなかったため、本判決は、いわば「不文の濫用規制要件」が租税法規内に内在するとの考えに基づくもの（下線筆者）であり、租税法律主義に反する[158]と指摘される。これは、租税法規の趣旨・目的は、当然のことながら、租税法規の規範そのものではなく、法解釈方法論上は、租税法規の意味（規範）の解明に当たり原則として文理解釈を補完する解釈基準として、位置づけられるべきものであり、課税減免制度の趣旨・目的を否認規範とすることは、税法の解釈方法論の観点から許容されるべきではない[159]とする理解からである。

この見解については、「りそな銀行事件において、最高裁は、租税法律主義の下で許容され得るか判然としない法の発展的形成を行ったものと理解せざるを得ないように思われるのである。」[160]と本判決を評価する、酒井克彦教授の論理が非常に参考になる。酒井教授は、本判決の否認論理の性質として、①課税減免要件を充足しているのにもかかわらずそれを否定するという制度の濫用論と、②一見すると課税減免規定を充足しているようにみえるが、かかる要件の解釈はそのようになされるべきではないから、実は要件を充足してはいないのだとする目的論的解釈による否認[161]、という 2 つの考え方を示している。②については、下級審において、限定解釈の妥当性が議論されていたのにもかかわらず、なぜ最高裁がかかる点について言及していないのか、さらに、「制度の濫用」という表現をなぜあえて最高裁が用いたのかという点を考えれば、最高裁において限定解釈が採用されたといい切れるのかという不安が残る[162]としている。

---

155) 今村・前掲注 153）7 頁参照。
156) 谷口・前掲注 114）1082 頁以下参照。
157) 谷口・前掲注 6）42 頁。
158) 谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論―税法の目的論的解釈の「過形成」を中心に―」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房・2015 年）16-18 頁参照。
159) 谷口・前掲注 158）18-19 頁参照。
160) 酒井克彦「我が国における租税回避否認の議論」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」126 号 162 頁（2016 年）。
161) 酒井・前掲注 160）157 頁参照。
162) 酒井・前掲注 160）161 頁参照。

この両教授は、本判決について、従来の文理解釈が妥当し得ないところでの目的論的解釈としての限定解釈として捉えるのではなく、谷口教授は「制定法を越えた法創造による」[163]として、酒井教授は「裁判所による法の発展的形成があったもの」[164]、として両教授とも直接的に何らかの法文に依るものではなく、司法による手が加えられたものであるとの考えを同じくしている。

その根拠については、両者とも民法における権利濫用法理にあるのではないかとして言及している。谷口教授は、「本判決の権利濫用アプローチは、基本的には民法上の権利濫用法理をモデルにして構成されたものであるが……、本件における権利濫用の判断に当たっては税法上の正義公平の観念を重視するアプローチであると考えられる。」[165]と前置きし、具体的には、「正義公平の観念を重視し『制定法を越えて』法創造によって、著しい目的外利用を『濫用』としこれに法人税法上の効果を認めなかったものと解される。」[166]との見解を示している。さらに、「租税法律主義の支配する税法の領域においては、私法の領域とは異なり、権利濫用をもって直ちに、権利行使の許容性ないし法効果を否認することはできないと考えるべきである。」[167]との意見を述べている。

同様に、酒井教授は、本判決について「権利濫用法理の考え方にみる『新たな法理の形成を導く機能』を利用することによって、これを可能としているのではなかろうか」[168]と述べ、民法の権利濫用法理を間接的な根拠としているのではないかとの法的評価を行っている。これは、民法学者の四宮和夫教授が、民法における権利濫用法理について「この法理は、制定法を越えて裁判基準を発見することに役立ち、さらには、多くの場合、新たな法理の形成を導く機能をいとなんでいる（このことは、同時に、この法理が、しばしば固有の解決方法が発見されるまでの過渡的な解決方法として利用されるものであることをも示す)。」[169]と述べているところを根拠としているようである。同教授は、この機能を権利濫用法理の規範的創造機能と称し、「一般条項として、制定法の硬直さを緩和し、裁判基準の創造を可能にする機能」[170]と述べており、本判決において法創造がなされた可能性を示唆してくれるものと考える。

また、権利濫用法理を肯定する側の立場として、木村弘之亮教授が前述の二人の立場と異なる根拠の可能性を示している。木村教授は、「本判決は権利濫用論を正面から見据えて採用せずに、法の一般原則である信義誠実原則を前提とする（『本件取引をあえて行う』)、自由濫用の禁止（憲法 12 条）をわかりやすく、制度濫用論として『制度（または法）の目的に著しく

163) 谷口・前掲注 121)171 頁参照。
164) 酒井・前掲注 160)161-162 頁参照。
165) 谷口・前掲注 121)171 頁。
166) 谷口・前掲注 121)172 頁。
167) 谷口・前掲注 6)78 頁。
168) 酒井・前掲注 160)162 頁参照。
169) 四宮和夫『民法総則[第 4 版]』(弘文堂・1986 年)34 頁。
170) 四宮和夫=能見善久『民法総則［第 5 版増補版］』(弘文堂・2000 年)22 頁。

反する利用』の否認法理を創造した。」[171]との論理を展開している。つまり、同教授はこの濫用法理の根拠を、1 に、法の一般原則である信義誠実の原則とそれから導きだされる権利自由濫用の禁止（日本国憲法 12 条）であり、2 に、税負担の公平に言及することにより平等原則（憲法 14 条）に求められている[172]とし、憲法に求めている。具体的には、「国民が国行政庁に対し、法（または法制度）をその目的に著しく背反するように利用する行態は、法の一般原則である信義誠実原則に合致せず、これは法適用（制度利用）に当たっての権利自由の濫用（日本国憲法 12 条）に該当する。したがって、制度濫用の禁止原則は、信義誠実の原則（法の一般原則）と権利自由濫用の禁止原則（日本国憲法 12 条）にその根拠を有している。」[173]との理解である。

木村教授とは反対に、今村隆教授は、本判決について、「最高裁が、本稿で用いている意味での一般法理としての濫用の法理すなわち租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理を突如採用したとは到底考えられない。」[174]とし、前述した有力説と近しい立場で、「本最高裁判決は、租税回避を理由とするものではなく、立法趣旨に反する取引であることを理由とするものであり、解釈による法理に基づくもの」[175]との考えを示している。木村教授の見解は、一般法理からの濫用として捉えるだけでなく、明文の憲法 12 条の権利自由の濫用にもその根拠を求めていることから、この今村教授の批判が直接妥当するか否かは疑問であるが、ここにいう今村教授のいう濫用法理とは、EU 諸国の判例・学説をもとに検討しているものであり、一般法理を「信義則などという文理解釈を超えて機能するもの」[176]と捉えたものである。そして、租税法におけるその一般法理については、「租税法規に明文規定がなくても、租税回避であることを理由に否認できる法理」[177]という意味として用いている。この考え方については、「租税回避の本質は租税法規の濫用である」[178]との見解から導きだされたものと推認されるが、同教授は「濫用」行為自体を租税回避行為であるとし、現状のわが国の租税回避行為の否認についての基本的スタンスとは異なり、濫用法理を「明文規定がない場合に、租税回避であることを理由に否認できる法理」としての将来的な適用可能性を示唆している。

このように、本判決の法理論的根拠は、①課税減免規定の趣旨・目的に沿った限定解釈、②民法を根拠とする権利濫用、③憲法および一般法理を根拠とする権利濫用、④一般法理の権利

---

171) 木村・前掲注 123）72 頁。
172) 木村・前掲注 123）72 頁参照。
173) 木村・前掲注 123)72 頁。
174) 今村=川村・前掲注 116）305 頁。
175) 今村隆「租税法における濫用の法理―欧州私法裁判所と我が国の最高裁判所における判例を比較して一」『租税回避と濫用法理―租税回避の基礎的研究―』（大蔵財務協会・2016 年）198 頁［初出、2012 年］。
176) 今村=川村・前掲注 116）290 頁。
177) 今村=川村・前掲注 116）291 頁。
178) 今村隆「租税回避の意義と問題点」『租税回避と濫用法理―租税回避の基礎的研究―』（大蔵財務協会・2016 年）9 頁［初出、2016 年］。

濫用として明文規定がなくても租税回避であることを理由に否認できるものとする租税回避行為の否認、との異なる見解が、それぞれの立場でなされているのが現状であることがわかる。ただし、④の明文規定がなくても租税回避であることを理由に否認できるものとするEU諸国を出処とした見解は、租税法律主義の下、明文規定の有無を重要視するわが国では、現在のところでは採用しかねる根拠であると考える。

第2節　憲法・民法の考え方との関係およびその適用可能性

まず、民法および憲法の条文上において、それぞれ「濫用」という文言が用いられていることから、それら条文における学説の理解を踏まえた上で、租税訴訟における適用の妥当性について検討する。

2-1　民法における「権利濫用」

(1)　民法における理解

民法第1条は、以下のように規定している。

「①私権は、公共の福祉に適合しなければならない。

②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。

③権利の濫用は、これを許さない。」

このように、民法1条3項は、民法の基本原則のうち、権利の濫用の禁止を規定したものであり、本条は、1947年（昭和22年）の民法一部改正によって挿入された新規定である[179]。

我妻栄教授によると、権利の濫用とは「外形上権利の行使のようにみえるが、具体的の（ママ）場合に即してみるときは、権利の社会性に反し、権利の行使として是認することのできない行為」[180]とされる。この趣旨は、権利を行使したり主張したりする場合は、いかに権利があるからといって、みだりに行使したり主張したりしてはならないことを示している。つまり、いくら形の上では権利があるとはいえ、その権利を行使することが不当な目的によるものであったり、妥当性を欠くような場合は、その権利の行使は認められない、と解することができよう。

民法1条3項の理解にあたって、規定の趣旨を知ることは必要不可欠なのであろうが、当該規定の立法趣旨については、1947年（昭和22年）の民法改正において1条が新設されるにあたり、本項は原案にはなく、衆議院の修正案で追加されたものであって、議論も少なくその意

179) 谷口=石田・前掲注118)48頁［安永正昭］参照。
180) 我妻・前掲注119)35頁。

味内容も必ずしも明らかにはされていな[181]かった。ただし、「権利濫用理論には、それまでにすでに半世紀に及ぶ学説・判例の歴史があるので、それを研究することによって、本条項の意味内容を正しく認識することも可能となるであろう。」[182]といわれるように、権利濫用理論は、本条項制定以前に、学説上誰もが認める理論として確立され、また判例上も定着をみていた[183]とされる。

わが国の権利濫用理論は、フランスを主としたヨーロッパの影響の下に 1900 年代頃の明治 30 年代に移入されその萌芽期を迎えたものといえ[184]、フランスのようにわが国も資本主義経済が発展すると、市民生活の変化に対応して具体的妥当性をはかるための法解釈理論が求められ、公序良俗、信義誠実の原則、および権利濫用などがその機能を発揮するに至った[185]とされる。このように、この権利濫用理論は、その立法がされていない当時から、学説においても判例においても認められていた理論であり、その根拠については、「(当時) 明文規定を欠くわが国法上もやはり権利濫用の観念を認むべく、その標準は公序良俗に反するか否かに求めるべきである。」[186]と理解されていた。ここでいわれる文言から、権利濫用という観念は明文の規定の有無に関係なく、公序良俗という定性的基準によって判断されていたものであると考えられる。

わが国の学説としては、大判大正 8 年 3 月 3 日[187]をきっかけに、権利濫用法理に関する本格的な研究があらわれ、とりわけ末川博教授の研究はこの問題の理論的水準を著しく引き上げた[188]とされる。この事例は、X（原告）の所有地上にあった武田信玄由来の松樹が、Y（国・被告）によって近辺に敷設された鉄道および回避線からの煤煙によって枯死した件について、X が Y に損害賠償を求める訴訟を提起したものである。この判決は、Y の行為が「権利の濫用」に当たるとしてその損害賠償責任を認めたものであり、権利濫用論を用いた判例のリーディングケースとして知られている[189]。ここでは、当該判決以前の権利の絶対性を重視していた立場から、権利行使であっても「法律ニ於テ認メラレタル適当ノ範囲」を超える場合には不法行為になりうるとして、権利の絶対性を一応の出発点としつつ、一定の権利行使を「権利濫用」としてその適法性を否定する論理がとられている[190]。

これについて末川博教授が「権利濫用の禁止は、権利者の個人的・利己的な立場からする権利の行使に対して社会的・公共的な見地から制約を加えようとするものであって、本質的には

181) 菅野耕毅「権利濫用理論」星野英一編『民法講座 I 民法総則』(有斐閣・1984 年) 39 頁参照。
182) 菅野・前掲注 181) 39 頁。
183) 菅野・前掲注 181) 39-40 頁参照。
184) 菅野・前掲注 181) 45 頁参照。
185) 菅野・前掲注 181) 47 頁参照。
186) 菅野・前掲注 181) 50 頁。
187) 「信玄公旗掛松事件」民録 25 輯 356 頁。
188) 谷口=石田・前掲注 118) 125 頁［安永正昭］参照。
189) 長野史寛「判批」民法判例百選 I 総則・物権［第 7 版］6 頁 (2015 年) 参照。
190) 長野・前掲注 189) 7 頁参照。

権利そのものに内在する法的（社会規範的）な要請から出ているのである」[191]と述べていることから、個人の権利行使が社会に与える影響、言い換えれば、私益と公益との比較衡量において許容される範囲を超えると認められるときは、その権利の行使については権利の濫用となる、と理解できそうである。

また、民法における権利濫用理論については、菅野耕毅教授の興味深い指摘がある。それは、「公共の福祉」および「信義誠実の原則」との関係における問題意識である。その内容として、「公共の福祉」、「信義誠実の原則」、および「権利濫用」の三原則の相互関係が不明確であり、そうした中で元来私人間の利害調整を目的としてきた権利濫用理論が「公共の福祉」と結合せしめられて国家社会の利益を一方的に擁護する機能を果たす危険が生じた[192]（下線筆者）ことを挙げている。本来、権利濫用禁止の原則は、私人間を規律するものとしてその機能を果たしてきたが、同条において「公共の福祉」「信義誠実の原則」と相まって定められたことから、「公共の福祉」という社会性が個人の権利の前に立ちはだかり、「公共の福祉」を司る国家に衡量が傾く恐れがあることを指摘しているのである。つまり、権利濫用の濫用となる[193]ことを危惧しているのである。このことから、権利濫用として権利の行使を認めない場合にあっては、安易にその適用を認めるのではなく、その適用については少なくとも客観的な要件を明らかにした上で妥当するものであると考える。

現に、これまで権利濫用とされる要件について、初期の裁判例では、権利行使者の主観的な事情に着目して権利濫用との判断がなされていたが、その後、鉄道事業を営む会社（Y）が、その有する温泉の引湯管の一部をかすめている土地の所有権者（X）から、所有権に基づく妨害排除を求めて訴訟を提起された事例である「宇奈月温泉事件」大判昭和 10 年 10 月 5 日[194]において、妨害排除請求という所有権の本質にかかわる機能について、権利濫用を理由にその行使を否定する判断が下された[195]。この事例は、当事者の利益状況の比較考量と権利行使者の害意とをともに考慮した点にその特色を有するものである[196]。これによって権利濫用理論は確立されたとし、この「宇奈月温泉事件」は非常に重要な判例と位置づけられている。

このように、民法においては権利濫用法理を用いた判例も多く存在し、その法理の適用は実際の事例でもって証明されているわけである。ただし、それが規定されている民法は、基本として私人間の利害が衝突する場面においてその機能を発揮するものであって、租税法のように国家と私人の間の衝突ではないことに留意する。そうすると私人間の利害調整を規律とする民法と、国家と私人の関係を規律する租税法とでは前提として相違があり、民法で規定される権

191) 末川博「権利の濫用」末川博ほか編『民事法学辞典（上）』（有斐閣・1960 年）491 頁。
192) 菅野・前掲注 181）78 頁参照。
193) 谷口＝石田・前掲注 118）126 頁［安永正昭］参照。
194) 民集 14 巻 1965 頁。
195) 大村敦志「判批」民法判例百選 I 総則・物権［第 7 版］4 頁（2015 年）参照。
196) 大村・前掲注 195）4 頁参照。

利濫用の法理を租税法において適用することは、可能なのであろうかという疑問も生ずるところである。これについては、以下において私法と公法の適用関係を確かめることで、その適用可能性を検討する。

(2)　租税法における民法の適用可能性

租税とは、私法上の経済取引等の結果として生じた担税力を基礎に課されるものであるため、租税法においては、その私法上の経済取引を規律する私法、特に民法の規定と同一の表現を使用されることがある[197]。このため、租税法の世界ではこの借用概念と呼ばれるものについての議論がしばしばなされるところである。

この公法・私法の関係は、戦前においては、司法裁判所と行政裁判所とで管轄が分かれ、両者を区別していたため、一つの法律関係を必ず公法関係か私法関係かに分かち、公法関係だと判断されたら私法規定の適用を全面的に否定するというのが基本的な態度であった[198]。しかし、戦後においては、自由主義・個人主義的な法治国家原理の要請、福祉国家理念に基づく国家の市民に対する奉仕者としての使命の重大化に伴い、そして、行政裁判所の廃止によって公私法の二元論は反省の途をたどり、両者の共通性・関連性が強調されるようにな[199]り、公法と私法の関係をめぐる動きは、次第に両者間の歩み寄りによって現在の考え方へと変遷をたどることとなっていった。

ところで、民法の規定を租税法の事例に持ち込むことができるかについては、権利濫用（民法1条3項）と同条に規定される、2項の信義誠実の原則をみることでその可能性を見い出せると考える。民法 1 条各項は、一般条項として位置づけられている[200]が、信義誠実の原則、いわゆる信義則については、租税判例において既に議論がされてきており、一定の決着をみているといえるからである。対して、権利濫用を用いた租税判例はまだ存在しないといえ[201]、その適用可能性が問題となる。少なからず、上述のりそな外国税額控除事件をきっかけに、租税法においても権利濫用（ここでは制度の濫用）が妥当するか否かを考える好機となったといえよう。

信義則が、今や単なる私法上の原理にあるにとどまらず、すべての法律関係を支配する一般

197) 水野忠恒『所得税の制度と理論―「租税法と私法」論の再検討』（有斐閣・2006年）3頁参照。
198) 谷口=石田・前掲注118）28頁［谷口知平］参照。
199) 谷口=石田・前掲注118）29頁［谷口知平］参照。
200) 法律用語辞典［第4版］（有斐閣・2012年）30頁参照。一般条項については、「法律行為の要件、権利の行使方法等を抽象的・一般的概念を用いて定めた規定をいい、概括規定、白地規定などともいわれる。公共の福祉、信義誠実、権利濫用禁止の原則を定めた民法一条、公序良俗に反する法律行為を無効とする民法90条などがその例。その具体的な適用は広範な裁判官の裁量に委ねられ、社会的・経済的事情の変化や個別の事情に即応して紛争の具体的な解決に資する。」と記述される。
201) 最判昭和44年2月27日、神戸地判平成8年2月21日参照。これらは、法人格否認の法理により否認した裁判例であるが、その根拠は民法1条3項にあるとしているが、直接的に権利濫用の禁止原則を用いたものとは考えない。

法原理とされ、行政法上にも適用されるべきであるということは、既に通説となっている[202]。とりわけ、「酒類販売業者青色申告事件」最判昭和 62 年 10 月 30 日[203]において、最高裁の一般的な見解が示されているので、これを先立って概観する。

この事例において最高裁は、「法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理（筆者注：信義則）の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、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の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」とし、一定の場合に信義則の適用を認める立場を示す。それ以降の信義則が争点となる裁判例[204]においても、上記の最高裁の判示が引用されているところである。また、金子宏教授も、信義則については、租税法律主義の 1 側面である合法性の原則と、もう 1 つの側面である法的安定性=信頼の保護という 2 つの衡量において、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合がありうるのであり、こうした場合に信義則の適用が肯定される[205]としており、信義則が租税法においても適用されうる法原則であることが確認できる。ただし、租税法律主義という最高原則が存在する以上、信義則の適用は慎重でなくてはならず、その適用されうる要件が存在することも忘れてはならない。

このことからも、同じ一般条項として規定されている信義則については、あらゆる分野における法に内在する条理の表現であり、租税法の分野においてのみこれを否定する根拠は見い出し難い[206]と理解されていることからも、その適用が租税法においても認められるのに対し、権利濫用についてのみ租税法の分野において否定されるとする根拠も見当たらないものと考える。

さらに、権利濫用や信義則などと同様の一般条項に基づく判断を下した裁判例としては、法人格否認の法理を適用した神戸地判平成 8 年 2 月 21 日[207]も存在する。そもそも法人格否認の法理は、アメリカやドイツで生まれた法理であり、日本でも戦後その導入が主張されたが、実務および学説の大勢は、一般条項に位置付けられる同法理の適用には消極的であった[208]とされていた。しかし、最判昭和 44 年 2 月 27 日[209]において、「およそ法人格の付与は社会的に存在する団体についてその価値を評価してなされる立法政策によるものであつて、これを権利主体

---

202) 品川芳宣「税法における信義則の適用について―その法的根拠と適用要件」税大論叢 8 号(1977 年)4 頁参照。
203) 裁判集民 152 号 93 頁。
204) 東京地判平成 9 年 4 月 25 日（訟月 44 巻 11 号 1952 頁）、福岡高判平成 2 年 7 月 18 日（訟月 37 巻 6 号 1092 頁）等参照。
205) 金子・前掲注 3）134-135 頁参照。
206) 福岡高判平成 2 年 7 月 18 日「熊本鼠講事件」（訟月 37 巻 6 号 1092 頁）参照。
207) 訟月 43 巻 4 号 1257 頁。
208) 増田英敏『租税憲法学』（成文堂・2006 年）66 頁参照。
209) 民集 23 巻 2 号 511 頁。

として表現せしめるに値すると認めるときに、法的技術に基づいて行なわれるものなのである。従つて、法人格が全くの形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合においては、法人格を認めることは、法人格なるものの本来の目的に照らして許すべからざるものというべきであり、法人格を否認すべきことが要請される場合を生じるのである」と判示されたことにより、同法理に判例法としての地位を付与することとなった[210]。そして、この法理の実体法上の法的根拠は、ほかでもなく民法 1 条 3 項の権利濫用の禁止規定に求められる[211]という。神戸地判平成 8 年 2 月 21 日は、Y（課税庁）が行った、訴外 A 社（滞納会社）に対する滞納国税徴収のための、X（原告）保有の債権の差押え・取立てに対して、X が主位的には国家賠償を、予備的には右差押えと取り立てによる不当利得の返還を求めた事例である。この判決は、最判昭和 44 年 2 月 27 日を引用した上で、「X の設立は A の債務の免脱を目的としてなされた法人格の濫用であるというべきである。……また、法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって租税法律主義にいう『法律』に内在するものといえる上、本件のような場合に課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当でない。したがって、本件においても法人格否認の法理の適用を認めるのが相当であり、X の右主張を採用することはできない。」と結論付けている。

ここで注目したいのは、適用要件云々はさておき、直接的に権利濫用規定を用いた判決ではないものの、その権利濫用法理の租税法への適用の可能性を、司法も租税法律主義の観点から認めているということである。この裁判例についての評価は様々[212]であるが、これにより、少なくとも権利濫用法理を租税法に持ち込むことを全く否とする理解はないものと考える。

2-2　憲法における「権利の濫用」

憲法 12 条においては、以下のように規定している。

憲法 12 条【自由・権利の保持の責任とその濫用の禁止】
「この憲法が国民に保障する自由及び権利は、国民の不断の努力によつて、これを保持しなければならない。又、国民は、これを濫用してはならないのであつて、常に公共の福祉のためにこれを利用する責任を負ふ。」

これは、憲法 11 条において、憲法の保障する基本的人権が「侵すことのできない永久の権利」として権利の享有について規定しており、それに続くものとして、憲法 12 条は、基本的

210) 増田・前掲注 208）67 頁参照。
211) 増田・前掲注 208）68 頁参照。
212) 増田英敏教授はこの法理による解釈について、「租税法律主義の形骸化の一断面を見出すことができよう。」と、租税法律主義を軽視するものとして危機感を示している。増田・前掲注 208）85-87 頁参照。

人権に関する一般的義務を国民に課している[213]とされる。

前提として、憲法の近代立憲主義としての憲法規範の特質は、「自由の基礎法」、「制限規範」、「最高法規」[214]の 3 つであることを挙げられる。このことについては、芦部信喜教授が「近代立憲主義憲法は、個人の権利・自由を確保するために国家権力を制限することを目的とする」[215]と述べているところであり、これは、憲法が自由な法秩序であり、同時に国家権力を制限する基礎法であり、また最高法規として、国法秩序において最も強い形式的効力をもつものである[216]ことを表している。しかし、資本主義の高度化にともなって、貧富の差が広がり、労働条件が劣悪化するといった経済的弱者が増え、国家的干渉なくしては、人間の自由と生存を確保できなくなっていった[217]ことにより、資本主義憲法の枠内で社会的不平等を是正し、福祉国家の実現をめざすという現代的憲法のあり方へと移行していった[218]。この流れにより、現在の日本国憲法の三大原則といわれる「国民主権」、「基本的人権の尊重」、および「平和主義」としての特色が強くなっていったものと考えられる。

ただし、この人権については制約があることも強調される。基本的人権については、憲法 11 条で「侵すことのできない永久の権利」と規定されているところであるが、これについては、芦部教授が「日本国憲法は、人間が生まれながらに有すると考えられる基本的人権を『侵すことのできない永久の権利』、つまり、法律によっても、さらに憲法改正によっても、侵してはならない権利として、絶対的に保障する考え方をとっているが、それは、人権が無制限だという意味ではない。」[219]と述べており、国民の権利・自由を最大限認めながらも、その権利や自由には制約が課せられている、とされる。具体的には、「人権は個人に保障されるもので、個人権とも言われるが、個人は社会との関係を無視して生存することはできないので、人権もとくに他人の人権との関係で制約されることがあるのは、当然である。(下線筆者)」[220]とし、その権利の持つ社会性とそれによる制約について論じているところである。

この制限について、憲法は、各人権に個別的に制限の根拠や程度を規定しないで、「公共の福祉」による制約が存する旨を一般的に定める方式をとっている[221]。憲法 12 条後段にも「公共の福祉」という文言が使われており、その 12 条後段の①自由・権利を濫用しない義務と②自由・権利を公共の福祉のために利用する義務は、自由・権利に、他人の自由・権利を侵害してはならないという内在的限界があること、自由・権利を行使するにあたっては、常に公共の

213) 市川正人『基本講義　憲法』(新世社・2014 年)93 頁参照。
214) 芦部信喜・高橋和之補訂『憲法［第六版］』(岩波書店・2015 年)9-12 頁参照。
215) 芦部・前掲注 214)13 頁。
216) 芦部・前掲注 214)9-12 頁参照。
217) 芦部・前掲注 214)15-16 頁参照。
218) 辻村みよ子『憲法［第 5 版］』(日本評論社・2016 年)14 頁参照。
219) 芦部・前掲注 214)98 頁。
220) 芦部・前掲注 214)98 頁。
221) 芦部・前掲注 214)98 頁参照。

福祉による制限・限界を踏まえていなければならないことを意味する[222]。

また、公共の福祉については、憲法 12 条以外にも、同法 13 条で、国民の権利については、「公共の福祉に反しない限り」、国政の上で最大の尊重を必要とすると定める。また、経済的自由（職業の自由、財産権）については、「公共の福祉」による制限がある旨、規定（22 条・29 条）されている[223]。

この公共の福祉については、租税訴訟においても議論されているところである。まず、「どぶろく裁判上告審判決」最判平成元年 12 月 14 日[224]において、自己消費を目的とする酒類製造において製造免許が必要か否かを争うに際して、憲法 13 条の公共の福祉の制約が一つの争点とされている。ここでは、酒税の徴収確保の理由から、「製造目的のいかんを問わず、酒類製造を一律に免許の対象とした上、免許を受けないで酒類を製造した者を処罰することとしたものであり……、これにより自己消費目的の酒類製造の自由が制約されるとしても、そのような規制が立法府の裁量権を逸脱し、著しく不合理であることが明白であるとはいえず、憲法 31 条、13 条に違反するものでない」としている。また、「酒類販売業免許拒否処分取消請求事件」最判平成 4 年 12 月 15 日[225]においても、酒類販売業の免許制を規定する酒税法 9 条等について、「租税の適正かつ確実な賦課徴収を図るという国家の財政目的のための職業の許可制による規制については、その必要性と合理性についての立法府の判断が、右の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するもので、著しく不合理なものでない限り、これを憲法 22 条 1 項の規定に違反するものということはできない。」と判示し、国家の財政目的、すなわち公共の福祉が職業の選択の自由に優るとしている。

以上から、憲法における自由・権利にも公共の福祉という制約が存在し、その行使に際して内在的限界があるという理解は、租税法においても認められることがわかる。

また、憲法のいう人権を、自然人たる個人のほか、法人等についてもそれを享有しうるかについて、芦部信喜教授は、「人権は、個人の権利であるから、その主体は、本来人間でなければならない。しかし、経済社会の発展にともない、法人その他の団体の活動の重要性が増大し、法人もまた人権享有の主体であると解されるようになった。（傍点原文のまま）」[226]と述べている。判例では、「八幡製鉄政治献金事件」最大判昭和 45 年 6 月 24 日[227]において、「憲法第 3 章に定める国民の権利および義務の各条項は性質上可能なかぎり、内国の法人にも適用されるものと解すべきである」として、最高裁は法人にも憲法上の権利が保障されるとしている。学説も、法人もまた人権享有の主体であるとして、「わが国でも、人権規定が、性質上可能なか

222) 市川・前掲注 213）93 頁参照。
223) 芦部・前掲注 214）98 頁参照。
224) 刑集 43 巻 13 号 841 頁。
225) 民集 46 巻 9 号 2829 頁。
226) 芦部・前掲注 214）89 頁。
227) 民集 24 巻 6 号 625 頁。

ぎり法人にも適用されることは、通説・判例の認めるところである。法人の活動が自然人を通じて行われ、その効果は究極的に自然人に帰属することに加えて、法人が現代社会において一個の社会的実体として重要な活動を行っていることを考えあわせると、法人に対しても一定の人権の保障が及ぶと解するのが妥当であろう。」[228]との理解を示している。

これまでのところで、憲法は人権（ここに法人もその享有の対象として認められる）を重んじ、その基本的人権については、その国民の権利・自由が認められるのと同時に義務も生じる、つまり、「濫用禁止」、「公共の福祉」といった制約が存在することが理解される。ただ、この権利義務を規定している憲法 12 条、13 条は、国民と国家の心構えを定める訓示規定であり[229]、特に憲法 12 条は実際の裁判例において、いささか直接の解釈根拠とはなりにくいようである。というのは、市川正人教授によると、憲法 12 条は国民の心構えを示すものであり、法的拘束力を有さない規定であり、13 条についても、公共の福祉は人権の一般的正当化根拠であるが、しかし、「公共の福祉」を持ち出すだけでは、個々の人権制約を正当化することはできないのであって、公共の福祉の具体的内容が、個々の人権の種類・性質に応じて確定されねばならない[230]とされる。このことからも、実際の裁判において憲法 12 条単体で裁判所の判断を下しているものが見受けられないことからも、同教授の指摘は妥当であると整理できそうである。よって、これまでみてきたところから、憲法 12 条を根拠として本判決の濫用法理を理解することについては、少々難しくなったと言わざるを得ない。

第 3 節　租税法の解釈としての「濫用」

これまで、民法や憲法から「濫用」の根拠を検討してきたが、本判決、最判平成 17 年 12 月 19 日についての評釈等では、民法や憲法のように租税法の規定以外のところに根拠を求める方法ではなく、租税法ならではの解釈によって法理論的根拠を導こうと考える立場も多い。ここでは、解釈による根拠付けがどのようにしたら可能となるか検討していく。

3-1　課税減免規定の解釈のあり方

本判決においては、下級審段階から国側は、法人税法 69 条 1 項の「納付することとなる場合」とは、「内国法人が正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際取引から必然的に外国税を納付することとなる場合」[231]であるとし、本件取引は、同事業目的のない取引から生じた「納付」であり、法人税法 69 条 1 項の「納付することとなる場合」に該当しないとの主

[228] 芦部・前掲注 214）89 頁。
[229] 市川・前掲注 213）66 頁参照。
[230] 市川・前掲注 213）67 頁参照。
[231] 大阪地判平成 13 年 12 月 14 日（民集 59 巻 10 号 2993 頁）参照。

張がされていた[232]。ここでは、法人税法 69 条が課税減免規定であることから、その立法趣旨に従って解釈することの必要性とともに、本件が法人税法 69 条の趣旨・目的に反した取引によって生じた外国法人税であることが強調される。これは、1935 年のアメリカ連邦最高裁のグレゴリー事件判決[233]を援用し、わが国でもこのような解釈方法が可能であることを提唱していた金子宏教授の、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、減免規定の適用を否定することができるとする見解[234]に依拠するものである。

ここで、課税減免規定についての解釈のあり方については、特に解釈の厳格性がより一層求められるという見解に注目する。最近の租税回避の問題としては、従来の租税回避の概念のような課税要件規定の充足を免れる行為だけでなく、課税減免規定を敢えて充足し税負担を軽減する行為も増えており、この課税減免規定についての解釈を、どう捉えるかという点も大きな問題とされている。

今村隆教授は、「政策的減免規定は、当該減免を受ける納税者にとっては、利益を与えるものであり、課税根拠規定とは異なり、侵害処分ではなく、授益的処分である。また、このような政策的減免規定は、当該政策を達成する場合に右の合憲性が保たれるのであり、達成しようとしている政策目的に拘束されている。そうすると、政策的減免規定は、課税根拠規定やそれに準ずる本来的減免規定とは異なり、当該政策目的の立法趣旨による限定解釈がむしろ徹底されるべきであろう。」[235]とする見解を示している。これと同様な見解は、40 年程前にも、非課税要件規定または課税減免規定は、課税要件規定と解釈態度が異なるものであるとして、課税減免規定は、課税要件規定によって維持されようとしている国民における財産権の保障と租税の負担の公平とに、なんらかのいわゆる阻害的な影響を及ぼすものであり、課税要件規定と比較して、性質上の程度において、高度に、狭義に、厳格に、適用され、解釈されなければならない[236]とする立場が存在している。また、判例においても、同様の解釈がみられる。誤った解釈により長年非課税の取扱をしてきた市町村が適正な課徴税として行った賦課決定処分の違法性について争われた、「電気ガス税賦課決定取消請求上告事件」最判昭和 53 年 7 月 18 日の控訴審において、「租税法規における非課税要件規定は、課税要件規定を原則的規定とすると、これに対する例外的規定としての地位にあるものと理解され、実質的にも非課税要件規定は、それが課税要件規定とは異なる何らかの財政、経済政策的配慮から定立されるものであるが故に、課税要件規定が実現維持しようとする租税負担の公平等の理念に対して何もかの意味におけるいわゆる阻害的な影響を及ぼすものであることからして、租税法規の解釈適用における前

---

232) 大阪地判平成 13 年 12 月 14 日（民集 59 巻 10 号 2993 頁）参照。
233) 金子・前掲注 109）405 頁以下参照。
234) 金子・前掲注 3）130 頁参照。
235) 今村隆「外国税額控除制度の濫用」『租税回避と濫用法理―租税回避の基礎的研究―』122 頁［初出 2009 年］。
236) 金子宏ほか編『租税法講座―第 1 巻 租税法基礎理論―』（㈱帝国地方行政学会・1974 年）297 頁［新井隆一］参照。

記の狭義性、厳格性の要請は、非課税要件規定の解釈適用において一層強調されてしかるべきだからである。」[237]と判示され、最高裁でもこれを支持し、「非課税規定は厳格に解釈すべきであるとした原審の判断は、正当として是認することができる。」[238]と判示している。これは、租税法規における課税要件規定と、非課税要件規定または課税減免規定との関係が、前者を原則規定、後者を例外規定との関係としてみる立場からである。

また、これとは逆に、酒井克彦教授は、そもそも財産権の保障という面からすれば、例外が課税であって、かかる例外の課税を軽減するのであるから、その限りにおいて財産権侵害が軽減ないし排除されると理解できるとすれば、財産権侵害が軽減ないし排除されるのにもかかわらず、厳格性を求める必要はあるのか[239]、との疑問を投げかけている。

しかし、同教授は単に疑問視するのではなく、「例外の例外」という形式的な視角からではなく、規定の位置付けや立法趣旨から検討することで厳格性を求めることの説明が可能となるとしている[240]。つまり、課税減免規定が有する政策目的的見地からの説明である。一般的規定を原則、租税特別措置規定を例外として見た場合、租税特別措置規定は、経済政策的目的達成のための誘因手段であり、ひいては租税負担の公平を犠牲にするものであるという性質を認めることができ、こうした性質を有する租税特別措置規定であるがゆえに、租税負担の公平を犠牲にすることを極小にするためには、同規定の射程を狭く捉えるべきとする考え方が導き出せる[241]という。これと同様に捉え、政策目的による課税減免規定は、政策目的によって限定的に解釈されるべき[242]との理解を示している。

3-2　政策的減免規定の立法趣旨による限定解釈

では、法人税法 69 条が、こうした政策的減免規定であるとの認識の上、上述のような見解が認められるのか、という点についてだが、国側が主張した「納付することとなる場合」の限定解釈は、本判決の下級審判断においては否定されることとなる。そして、本判決が限定解釈ということには触れず、「これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、……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というほかない。そうすると、本件取引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、外国税額控除制度

---

237) 仙台高判昭和 50 年 1 月 22 日(行裁例集 26 巻 1 号 3 頁)。
238) 訟月 24 巻 12 号 2696 頁。
239) 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)」月刊税務事例 546 巻 7 頁(2015 年)参照。
240) 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)」月刊税務事例 549 巻 1 頁(2015 年)参照。
241) 酒井・前掲注 240)2 頁参照。
242) 酒井・前掲注 240)4 頁参照。

を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されない」[243]として、課税減免規定云々を強調する意図を表に出さず、結論付けていることから、この段階ではまだ、課税減免規定の立法趣旨からの限定解釈であるとして、本判決の性格付けを行うのは難しいものと考える。

しかし、ここで、最高裁判所判例解説において、本件のように国際的な租税回避スキームに歯止めをかけることの必要性が論じられていることに注目する。そこでは、「このスキームは、外国企業にとって極めて都合のよいものであると同時に、我が国の財政には看過できない悪影響を与えるものである」[244]とされている。具体的には、外国税額控除を利用した租税回避スキームの場合には、いったん海外に流出した利益は我が国に戻ってこず、本来我が国に入るべき税収の多くが海外に流出することになる[245]、というのである。この点を強調すれば、課税の公平をより重視した価値判断が行われたという結論付けも可能であろう。しかし、それでは、租税法律主義をより重んじる風潮の中では認め難く、公平性への強い意識により、実質主義的な判断がされる懸念も生ずることとなる。

ただし、このような問題意識を念頭に置きつつも、本件の場合、法人税法 69 条が有する、国際的二重課税の排除・資本中立性の要請という趣旨・目的に対して、本件取引は、常に逆ざやとなるといった、もともと経済活動として成立し得ない性質の取引であり、これを外国で行うか国内で行うかの選択はそもそも問題とならず、資本輸出に係る税制の中立性の要請とは無縁[246]な取引であることから、規定の目的に反する利用、さらには本件の場合、わが国の財政上、看過できない税収の国外流出が認められため、その当事者間のとった行動は著しい目的外利用といえ（傍点筆者）、課税減免規定を適用すること自体を否認するといった解釈は可能となるのではないだろうか。本判決については、これまでの下級審判断のような、「納付することとなる場合」の限定解釈の要件として、正当な事業目的を有することとする要件に対して、その正当性の判断について客観性に乏しい点や、「納付」の有する概念自体が我が国の租税法上第三者の納付も許容されていることから、限定解釈の余地が極めて狭い[247]などいう理由から限定解釈は認められないとした立場で理解するのではなく、課税減免規定である法人税法 69 条の趣旨・目的を著しく反する利用に対しては、同条の適用を認めないとする考え方のもと、わが国に入るべき税収が取引当事者の都合により海外に流出するという取引全体をみた上で、政策的目的を著しく反するものとしての結論を下しているものと考える。ここに本判決が判示する「全体としてみれば」という表現にもその意思が表れているように思われる。

このように、本判決は、下級審で争点となった限定解釈の手法とは少々形を変え、取引全体

---

243) 民集 59 巻 10 号 2964 頁。
244) 杉原則彦「判解」最高裁判所判例解説　民事篇平成 17 年度(下)(2005 年)997 頁。
245) 杉原・前掲注 244)997 頁参照。
246) 杉原・前掲注 244)997 頁参照。
247) 大阪地判平成 13 年 12 月 14 日(民集 59 巻 10 号 2993 頁)参照。

をみた上で規定の趣旨・目的に著しく反していると捉え、制度を濫用するものとしてその法規の適用を認めないとする限定解釈の手法に依ったものと理解し得ると考える。もっとも、目的外利用を認識し得るとしても、外国税額控除制度の目的外利用を許容しないとする価値判断を、制度趣旨を論じるだけで導出できると解する[248]には、論理の飛躍があるとも指摘される[249]ところであり、この飛躍を埋めるものとして妥当な見方は、①裁判所による法の発展的形成[250]として捉えるか、②あくまでも法の解釈として「趣旨目的から著しく逸脱する態様」という著しい不当性であるがゆえに制度の適用を認めないものとして捉えるか、この 2 点であると考える。また、租税法律主義の趣旨からして、限定解釈の適用も慎重でなければならない[251]とされることからも、②の著しい不当性が認められる場合にのみ本判決の言わんとする「制度の濫用」という文言を用い、法規を限定的に解釈することは、ある程度妥当なものなのではないだろうか。

第 4 節　小括

これまでの検討から、本判決、最判平成 17 年 12 月 19 日の根拠要素については、民法を由来とする「権利濫用」、憲法をその由来とする「権利・自由の濫用」、もしくは、規定の趣旨・目的に沿った限定的な解釈による「制度の濫用」、この 3 つの点に拠り所を求めたわけだが、そのなかで、憲法の「権利・自由の濫用」については、憲法 12 条は、基本的人権に関する一般的義務[252]として理解され、この規定自体は訓示規定として法的拘束力を有するものではないということから、本判決の法理論的根拠とはなり得ないものとの結論に達した。

そこで、残る 2 つの根拠のうちの一つである、民法の権利濫用については、一般条項という性質上、租税法律主義という大原則を有する租税法での適用においては、慎重になされなければならないということは判例上明らかであるし、また本判決が「制度の濫用」との文言を使用し、あえて権利濫用という文言を直接的には用いていないことから、その点を消極的に解すべきか判断の難しいところである。

また、もう一つの根拠である、規定の趣旨・目的に沿った限定解釈による「制度の濫用」についても、限定解釈という手法を下級審において否定し、本判決の判示においても限定解釈との文言を用いていないことからは、限定解釈であると素直に読み取れないという感も否めず、どちらについても決定打に欠けているといわざるを得ない。

---

248) 酒井・前掲注 160）162 頁参照。
249) 谷口・前掲注 121）169 頁参照。
250) 酒井・前掲注 160）162 頁参照。
251) 金子・前掲注 3）131 頁参照。
252) 市川・前掲注 213）93 頁参照。

ただ、権利濫用であるとした場合、そのまま権利の濫用とは判示されていないことから、直接的に民法に依拠するものと性格づけられることを避けたか、といった感もしないではないが、しかし、裁判官の判示から読み取れる潜在意識としては、第三者（ここでは悪意のない他の納税者）の負担の下に取引関係者の利益を図るもの、という表現を用いていることから、第三者保護を目的とする、つまりは権利濫用禁止の観念を取り入れた判断だったのではないかとも思われてやまない。

第 4 章　法の濫用法理の有用性と今後の展望

本判決において用いられた「制度の濫用」について、法理論的根拠をどこに求めるかについては、第 3 章においてその可能性のある要素を検討してきた。しかし、上述したように決定的な根拠はなく、どちらの根拠によることも是とも否ともしない判然としないところがある。しかし、忘れてはならないのは、租税法における二大基本原則である租税法律主義と租税公平主義の両局面から妥当とされる根拠を見出すことこそが、租税法解釈のあるべき姿であり、この両者を踏まえて結論づける必要があると考える。本章では、そのような観点を踏まえ、最終的な自身の考えを導く足がかりとし、結論に至ることとする。

また、今後の解釈の展望を、諸外国、特に欧州各国の事例を参考にし、自身の見解を述べていくとともに、結語とする。

第 1 節　わが国における濫用法理のあり方

そもそも、租税法は強行法規であり侵害規範であるから、租税法律主義・合法性の原則の下で、税法の解釈については厳格さが特に求められる[253]といわれることは、既に触れているところである。これは、納税者に対する法的安定性と予測可能性を重視する観点からは、租税法において最も重要とされる基本原則である。これに対し、租税法における重要な基本原則としてもう一つ、租税公平主義が存在する。かつては、実質的な租税負担の公平を最重要視する見解も有力に主張された[254]が、現在においては租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説といいうる状況である[255]と理解されている。

しかし、租税法律主義、とりわけ合法性の原則については一定の制約があるとされている。それは、①行政先例法が成立している場合、②平等取扱い原則に抵触する場合、および③信義則の適用が認められる場合である[256]。既に述べた「酒類販売業者青色申告事件」の最高裁判決においても、「法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理（筆者注：信義則）の適用については慎重でなければならず、租税法

---

253) 谷口勢津夫「『租税回避』の意義と限界」『租税回避論―税法の解釈適用と租税回避の試み―』（清文社・2014 年）6 頁［初出、2010 年］参照。

254) 田中二郎教授は、実質課税の原則をうたい設けた同族会社の行為計算の否認といった規定について、「租税の公平負担を建前とする租税法の解釈上、規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的な規定とみるべきであろう。」としている。田中二郎『租税法［第 3 版］』（有斐閣・1990 年）89 頁参照。

255) 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣・2007 年）59 頁参照。

256) 佐藤・前掲注 255）59 頁参照。

規の適用における納税者間の平等、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の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」[257]と述べられており、この判示において、「租税法律主義の原則」から「納税者間の平等、公平という要請」が導きだされている[258]点に注目する。ここでは、租税法律主義が納税者間の公平と直結するものとして扱われており[259]、このことから、租税公平主義が有する公平性の要請は、租税法律主義からも導くことができるのではないか、という思いを致すところである。

そもそも、法の解釈ということについて、元最高裁判事である中村治朗氏は、実際の事例に際して裁判官は、「何よりもまず、その事件の妥当な解決は何か、ということを考える」[260]といい、具体的事例について、裁判官はまず自身の直観的な評価を行い、いわば法以前の状態の下での妥当な結論の方向を示唆する[261]というのである。具体的には「いわば法以前的な正しい解決の直観―法的理由づけの可能性の検討―さきの直観的解決についての反省的吟味―法的理由づけに用いられる法規範命題の再検討、という思考の循環とその複雑なからみあいの中から、一方において、その事件の結論が、他方において、法の解釈という形における一定の法規範命題が、その姿をあらわしてくる。」[262]というように、様々な作業を経て事例の法的評価を行うという。つまり、司法の判断においては、裁判官自身の価値判断やそれに対する法的根拠づけの客観性が重視されるということであろう。換言すると、この価値判断・客観性を重視する立場においては、租税法律主義に依拠して文理解釈にこだわるあまり、結果の不当性が際立つ場合には、その文理解釈による判断は妥当なものとはいえないということになろう。

この司法判断の考え方から、租税法律主義と租税公平主義が交わる部分の存在をより強く感じることができる。というのは、この二大基本原則は、両者ともに共通して要請される要素が存在しており、それは、「結論の妥当性」といえるのではないかということである。しかし、ここで、「結論の妥当性を追求する余りの行き当たりばったりの解釈では優れた解釈とはいえない。」[263]といわれるように、結論に対する法的理由づけについては、一貫性を有することが必要とされていることも忘れてはならない。一貫性とは、すでに蓄積されている確立した法原理との整合性と言い換えることもできよう[264]。

つまり、いくら規定の内容に形式的には合致していようとも、本判決のような、規定の適用を認めた場合に著しく公平性が保たれない、つまり客観的妥当性が保たれない事態が生ずる場

---

257) 裁判集民 152 号 93 頁。
258) 佐藤・前掲注 255)63 頁参照。
259) 佐藤・前掲注 255)63 頁参照。
260) 中村治朗『裁判の客観性をめぐって』(有斐閣・1970 年)121 頁。
261) 中村・前掲注 260)121 頁参照。
262) 中村・前掲注 260)122 頁。
263) 内田貴『民法 I ［第 4 版］総則・物権総論』(東京大学出版会・2015 年)10 頁。
264) 内田・前掲注 263)10 頁参照。

合においては、その結論は租税法律主義の観点からも妥当とはいえないのである。

そして、ここで否認するための法理論的根拠については、民法における権利の濫用禁止原則、租税法規の限定解釈という 2 つについて、どちらがより従来の判例等と一貫性を有しているかという点で選択するものとした場合どうなるであろうか。上述した法人格否認の法理適用に際しても議論されているところであるが、一般条理を用いることは「ギリギリの局面で登場する最後の切り札なのである」[265]とされる。そのため、例外的な判例法理とされる法人格否認の法理を租税法の領域に適用する際には、存在するあらゆる租税法規の適用可能性を検討すべきであり、そのうえで、租税公平負担を図るためには、同法理を適用する以外に他に手段が存在しないことが確認されて初めて、同法理の適用が許容されるべきである[266]との立場に依拠し、本判決における否認の法理論的根拠は、結論として、できるだけ権利の濫用禁止原則という一般条項に依る立場から、法人税法 69 条を限定的に解釈するという租税法規の解釈としての手法により求められるものと考えることがより妥当な結論である、との考えに至る。

しかし、これら 2 つの法理論的根拠については、どちらとも断定的に決する根拠ではなく、現在においても議論の残るところであることは確かであり、その点からすると、今後、権利の濫用禁止原則をより積極的に租税法の領域で用いられる可能性は大いにあるといえる。それは、今後の判例の積み重ねを期待するところであるが、現に、「ヤフー事件」最判平成 28 年 2 月 29 日[267]においては、既に濫用との文言が用いられている。ここでは、濫用法理を一般条項としての濫用禁止として用いられているわけではないが、租税回避の手段として、各規定を濫用することにより法人税の負担を不当に減少させるものとして法人税法 132 条の 2 の解釈から否認されており、はじめて法人税法 132 条の 2 を用い、租税回避行為を否認した事例としても注目されている。この事例は、適用条文である法 132 条の 2 を包括的否認規定と捉えており、これについては、賛否両論あるところであるが、少なからず、今後こうした「濫用」という文言を用いて租税回避行為に歯止めをかける事例は増えるものと予想されるため、その都度、裁判官の評価や学者による議論について注目していきたいと考える。

そして、わが国以外の諸外国については、既に包括的否認規定が存在し、また濫用法理がより積極的に用いられているため、次節において概観することとする。

第 2 節　EU 諸国にみる「濫用法理」

一般的否認規定の典型例として有名なドイツの租税基本法 42 条が、租税回避を「濫用」の

265) 村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局・1982 年）76 頁。
266) 増井・前掲注 208）81 頁参照。
267) 民集 70 巻 2 号 242 頁。

概念を用いて記述していることにもみられるように、租税回避は、私法上の法律行為を行うに当たってどのような法形式を用いるかという点に関して、税法の観点からの評価に基づき、私法上の形成可能性の濫用と定義されることがあ[268]り、ここでも「濫用」の表現が用いられている。

本判決、最判平成 17 年 12 月 19 日の判示で用いられる「濫用」の根拠の一つであった、一般的否認規定と同様に、明文の規定なしに租税回避であることを理由に否認しうると考える見解は、租税法律主義の下、妥当しないものとして結論づけたことについては、第 3 章 1 節において既に述べたとおりである。しかし、類似事例の別件第一小法廷判決の評価について「一般的否認法理への扉を大きく開いた」[269]とする見解があることからも、別件第一小法廷判決における「濫用」については、この一般的否認規定における「濫用」概念と意図を同じくする可能性があると考える。

しかし、一般的否認規定における「濫用」と同様の意図であった場合には、一般的否認規定を有しないわが国では、明文の規定なしに租税回避の否認を認めることとなり、許される判断ではないと考えるが、一般的否認規定における濫用法理を用いて租税回避行為の否認を是とする立場が、EU 諸国をはじめ各国では存在する。

わが国では、これまで、一般的否認規定の導入について反対も多く、現在においてもその規定を有してはいないが、この必要性も決して否定はできない。なぜなら、文頭で述べたように、昨今の租税を取り巻く環境は、国境を越え、租税法上においてあるべき行為から逸脱した行為による租税回避が横行し、BEPS での議論でもわかるように、各国で問題視されていることからも理解できよう。

そこで、今後の濫用法理の展開として、諸外国の一般的否認規定と、その一方で、一般的否認規定を用いることなく、法の濫用法理を用いることにより否認する方法について概観し、本判決を「EU 諸国で採られている権利濫用の法理（abuse of rights）を採用したもので、明文規定に拠らない租税回避の否認を認めたものとする」[270]という一理解に対する私見と、わが国における両者の適用可能性を探る。具体的には、一般的否認規定の先駆的なドイツ租税法と、一般的否認規定と法の濫用の両者が存在する EU における中核的な裁判所である欧州司法裁判所の事例を概観し、一般的否認規定の存在しないわが国での導入の可能性を示唆する。

2-1　一般的否認規定における「濫用」―ドイツ租税基本法 42 条の変遷より―

代表的な一般的否認規定として理解されるドイツ租税基本法 42 条の起源は、1919 年にまでさかのぼる。その制定時の経緯等を概観することで、一般的否認規定において「濫用」概念が

---

[268] 谷口・前掲注 6) 77-78 頁参照。
[269] 木村・前掲注 123) 76 頁。
[270] 今村・前掲注 75) 127 頁参照。具体的には、松田・前掲注 40) 参照。

用いられた根拠を探る。その際、ドイツ租税基本法 42 条については、清永敬次教授が既に深く研究をされていることから、清永敬次教授の研究を参考にすることとしたい。

1919 年「ドイツ租税基本法」が制定され、同法 4 条（「租税法の解釈に際しては、その目的、その経済的意義及び諸関係の発展を考慮すべきである。」）に明文化された否認の法理は、「経済的観察法」と称され、実質主義の根拠条文と位置づけられた[271]。別途、その具体的内容として、同法 5 条には一般的否認規定と呼ばれる規定が制定された。その内容は次のとおりである[272]。

1、民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。

2、第一項の規定にいう濫用は、次の各号の要件をすべて満たす場合に、認められる。

（1）法律が経済的事象、事実及び事情を、これらに相応する法的形成において、課税の対象となる場合に、租税を回避するために、これらに相応しない異常な法形式を選択し、又は法律行為を行うこと

（2）当該関係の状況及び行為の様式により、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成を選択した場合と経済的に基本的に同じ効果が、当事者に対し達成されること

（3）選択した方法に伴う法的不利益が、現実に意義を有せず、又はわずかの意義を有するにすぎないこと

3、濫用が存在する場合は、当該措置は課税にとって意義を有しない。租税は、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成の場合と同じように、これを課す。無効とみなされる措置に基づき納付した租税がある場合は、当該措置を無効と取り扱う決定が確定したときに、申請に基づき、これを還付する。

政府の法案理由書によると、5 条が設けられた理由として、「従来の判例の傾向からみて四条の規定では不充分であること、最少の租税を納付する権利には一つの重要な制約が存すること、それは民法上の形式の濫用による租税回避の場合である（下線筆者）ことを指摘している。四条の規定だけでは租税回避を抑えることができない」との理由が挙げられている[273]という。つまり、租税回避を「民法上の形式の濫用」であると理解しているともいえよう。理由書は、5 条の濫用による租税回避の存するためには、4 つの要件が充足されることを要するとしている[274]。その 4 要件は 5 条 2 項に明文化されているところであり、そして、同条は租税回避の意

271) 松田・前掲注 40）62 頁参照。
272) 清永・前掲注 28）5-6 頁参照。
273) 清永敬次「租税回避に関する諸問題（7）（8）」『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995 年）7 頁［初出、1966 年］参照。
274) 清永・前掲注 273）10 頁参照。

図が確実に存する場合にのみ適用される規定である[275]、として認識されていた。

その後、5 条の内容上の改正を伴うことなく、同規定は 1931 年租税基本法 10 条に引き継がれた。その後、1934 年租税調整法の制定に伴い、同法 6 条にその租税回避否認の一般規定が移った。その同法 6 条の規定は、次のようなものであった[276]。

1、民法の形式及び形成可能性の濫用によって、納税義務を回避し、又は軽減することはできない。
2、濫用が認められる場合には、経済的事象、事実及び事情に相応する法的形成の場合と同じように、租税を徴収する。
3、無効とみなされる措置に基づき納付した租税がある場合には、第二項の規定により納付すべき金額及び納税義務者の他の未納税額にこれを充当し、かつ、充当をなし得ない範囲においてこれを還付する。無効の最終的確認がなされた翌年が経過した後は、納税義務者は、充当、又は還付を求めることができない。

上記規定の重要な改正は、従来の 5 条において見られた 2 項の「濫用」の具体的要件を削除したことにある。その理由は、同条の政府による立法理由によると、従来の 2 項が非常に狭く、かつ煩雑なものであるため、現実的にその適用を困難にしていることを理由としている[277]。つまり、濫用の具体的要件を削除し、抽象的なものとすることでその対象範囲を広げたものと理解される。ここで、租税調整法 6 条の規定には、その適用要件として租税回避の意図の存在を必要とするとも、また必要としないとも書かれていないことになるが、従来の判例学説によれば、6 条の規定を適用するためには納税者が租税を回避する意図をもって異常な形式を選択することを要する、とされていた[278]。しかし、その後これに対して、6 条を適用するために租税回避意図は必要でないとする意見も登場した。要するに、租税回避を否認すべき根本的理由（公平負担の確保）から、当事者がどのような意図をもっていたかは本来関係のないことだとする見解[279]が登場したのである。これにより、「濫用」にあたり租税回避の意図の存否は結論の出ないままとなったが、租税回避行為が民法の形成可能性の「濫用」であるということは揺るがない理解であった。

その後 1976 年に租税基本法（AO）が全面的に改正され、新たな租税基本法が制定され、租税調整法 6 条は若干の修正を加えられて、今の租税基本法 42 条に引き継がれることとなる。

---

275) 清永・前掲注 273）9 頁参照。
276) 清永敬次「隠れた利益処分と租税回避」『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995 年）106 頁［初出、1981 年］参照。
277) 清永・前掲注 276）106 頁参照。
278) 清永敬次「租税回避に関する諸問題（1）～（3）、（6）」『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995 年）48 頁［初出、1966 年］参照。
279) 清永・前掲注 278）48-51 頁参照。

ドイツ租税基本法 42 条は、1 項に「法の形成可能性の濫用により租税法律を回避することはできない。租税回避の阻止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定によって法効果が決定される。それ以外の場合において、第 2 項に規定する濫用が存在するときは、経済的事象に相応する法的形成した場合に発生するのと同じように、租税請求権が発生する。」[280]と規定され、2 項で濫用概念について、「不相応な法的形成が選択されて、相応な形成と比較して納税義務者または第三者に法律上想定されていない租税利益がもたらされる場合に、濫用が存在する。納税義務者が選択した当該法的形成について、事情の全体像からみて相当な租税以外の理由を証明した場合には、濫用は存在しないものとする。」[281]と規定されている。

その違いについて、清永敬次教授は、従来の「民法上の形成可能性の濫用」という文言が、「法の形成可能性の濫用」と改められ、この結果、「公法」の形成可能性の濫用も否認の対象となった[282]としている。このことから、あらゆる法を利用した租税回避（濫用）を対象に否認することが可能となったことになる。ここに、濫用については租税回避の意図の存在は必要ではなく、①不相応な法形式の選択、②相応な形式と比して、法律上想定されていない租税利益がもたらされる、③租税以外の目的がない場合に、濫用があると認められることがわかる。

このように、ドイツでは一般的否認規定について改正を加えることで、その対象範囲を広げてきたともいえよう。ドイツの一般的否認規定のその適用要件においては、租税回避意図という主観的要件について相対する見解もあったが、租税回避行為を防止するという本来の趣旨自体は 1919 年制定時よりなんら変わらず、その規定には常に「濫用」という文言が用いられてきた。このことからすると、一般的否認規定は、租税回避行為自体を租税法規の濫用である（下線筆者）とする立場に依拠するものと考える。つまり、租税法規を濫用した租税回避行為に対して、一般的否認規定を有する場合には、当該規定を用いて否認することが当然可能であるが、わが国のように一般的否認規定を有しない場合には、同様の否認手法を採ることができないことから、本判決および類似事例の濫用法理について、租税回避行為を濫用である所以によって否認できるものとする理解は不可能であるといわざるを得ない。

2-2　欧州における一般法理としての「法の濫用」

次に、一般的否認規定とは異なり、「法の濫用」という概念が欧州では存在する。

欧州、中でもフランスでは、「法律は議会によって決議される」（“La loi est votée par le Parlement”）というタイトルが付された憲法 34 条があり[283]、わが国における租税法律主義と

---

280) 谷口・前掲注 6）69 頁。
281) 谷口・前掲注 6）69-70 頁。
282) 清永・前掲注 276）126 頁参照。
283) 松田・前掲注 40）91 頁参照。

同様、フランスにおける文理主義の優位性は、この憲法に由来すると言われている[284]。

こうした中で、フランスの法の濫用の法理は判例上発展してきたものであり、立法化措置の有無に関係なく適用される法の一般原則であると解されて[285]いる。ただし、すでにフランスの税法上、立法化は租税手続法典§64「法の濫用防止手続」(procédure de repression des abus de droit) においてされており、法の濫用の法理を税法上立法化した規定であると解されている[286]。また、法の一般原則に由来する性質上、当該規定は創設的規定ではなく、確認的規定であると解されている[287]ところである。この租税手続法典§64 の適用については、かつてはその適用範囲が仮装行為に限定されていたが、今日的には、仮装行為だけでなく、納税者の取引が合理的な目的・根拠を有していない場合、つまり取引の目的が租税回避のみである場合も含まれ、事実上その適用範囲が拡大している[288]とされる。そして、租税手続法典§64 は、権利濫用の仕組みについて手続的な枠組みを用意することを主たる目的としているが、もう一方では、納税者の権利保護という側面も存しており、そのため権利濫用禁圧諮問委員会と呼ばれる委員会において、§64 の適用に際してはその合意を得ることが通例とされており、その合意の手続を経ない場合には、税務当局が法の濫用事実について立証責任を負う[289]こととされている。このことから、その適用が仮装行為のみに限定されていた時代には、租税回避を唯一の目的とし、通常でない取引形態を選択していても、かかる取引形態が法を破るようなものでない限り、仮装であるとはならないため、事実上その立証責任は困難であった[290]ようである。

これは、わが国の租税回避行為の否認の際に生ずる問題とよく似た点を有するといえるのではないだろうか。というのは、わが国で租税回避行為の否認が主張される場合に、その否認手法として、事実認定の問題を取り上げた場合、実質課税の原則や私法上の法律構成による否認という手法を用いて否認をしようとすることが多い。その場合、法律上の行為を経済的実質上の行為への引き直しがされるべきか否か問題となり、引き直しをする場合には根拠についての立証責任が伴い、その難しさからこれまでの裁判においては肯定的に捉えられていないという現状があるからである。本件における Y の主位的主張が採用されなかったのもその類である。

つまり、フランスにおいては、法の一般原則から法の濫用法理は存在し、その適用については、①仮装行為である場合と②取引の目的が租税回避を唯一とする場合をも含むとされるわけである。これをもって、「実質主義と法の濫用の法理とを合体」させた上で国際的な租税回避

---

284) 松田・前掲注 40)91 頁参照。
285) 松田・前掲注 40)93 頁、岩崎政明「租税法における「濫用」概念―国際課税における租税回避否認と EU における濫用禁止原則」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣・2010 年)380 頁参照。
286) 松田・前掲注 40)92 頁参照。
287) 松田・前掲注 40)93 頁参照。
288) 松田・前掲注 40)98-99 頁参照。
289) 今村隆翻訳「相互に影響を及ぼし合っている法理：フランスにおける法の濫用の概念と EU における濫用的実行の観念」税務研究 702 巻(2008 年)179-180 頁参照、松田・前掲注 40)94 頁参照。
290) 松田・前掲注 40)94 頁参照。

行為を否認するというアプローチを採用したもの[291]と法の濫用法理を評価する立場もある。

そこで、類似事例である別件第一小法廷判決、最判平成 18 年 2 月 23 日における、ある疑問の結論を見出すことができるものと考える。というのも、実は、別件第一小法廷判決は、他の事例と同じ租税回避スキームを利用し、外国税額控除余裕枠を利用し税負担を減少させたものであるが、他の 2 つの事例と異なり、重加算税が課される結果となっているのである。この相違に疑問を持っていたのであるが、そもそもこれは、課税庁の加算税賦課決定の段階で既に重加算税の対象として、本件取引が「仮装して作出されたもの」と評価されたことによる。この別件第一小法廷判決は「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（下線筆者）」[292]と判示しており、本判決と最終部分の判示の論理に違いがあることも上述したとおりである。こうした、若干のニュアンスの違いから、この最高裁判決の論理が権利濫用アプローチに対して租税回避アプローチであると理解される立場[293]が存在するのである。

上述のフランスの法の濫用の適用にあたっては、仮装行為であることが認められれば§64 の適用対象となり、その適用の結果ペナルティとして 80％の加算税が課されるのであるが、同様に、この別件第一小法廷判決は、他の 2 つの事例と異なり仮装された取引として評価され、それに基づき重加算税が課されている。

この両者を並べて考えると、この別件第一小法廷判決が租税回避アプローチであり、また一般的租税回避否認規定への扉を開いたと評される所以の基礎はここにあり、この別件第一小法廷判決がそのように評価されることとなったのは、その判示が、下級審までの段階で、本件取引を仮装行為として評価されていたことに意識的もしくは無意識に引きずられた結果の論理および評価となったから、とも考えられるのではないだろうか。とはいえ、一般的否認規定の論点と同様、わが国には法の濫用法理が判例先例法として形成されているわけでも、明文の規定があるわけでもないため、到底肯定されるべきものでないことには変わりはない。ただし、国際的な広がりをみせる租税回避行為の深刻さから、包括的租税回避否認規定 GAAR（General Anti-Avoidance Rule）を検討すべきとの主張も増えている昨今、フランスにみられる法の濫用法理がわが国の租税法の今後を考える上で非常に参考になるのではないだろうか。

ただし、法の濫用法理については、「規範的な」問題が生ずる[294]とされる。法の濫用法理を適用するにあっては、法によって明示的に禁止されていないことを否定する、すなわち適法な行為を違法なものとみなす[295]ことになるためである。換言すると、濫用禁止原則は自由の制限

---

291) 松田・前掲注 40）101 頁参照。
292) 裁判集民 219 号 491 頁。
293) 谷口・前掲注 121）1094 頁以下参照。
294) 岩崎・前掲注 285）380 頁参照。
295) 岩崎・前掲注 285）380 頁参照。

と背中合わせの関係[296]にあり、ここに「民主主義手続との関係においては、濫用禁止原則は、民主的な合意形成手続を踏まずに（議会の議決ないし国民の同意なくして）、人々を拘束する結果を導くものであるともいえる。」[297]と指摘されるところである。

このように、法の濫用法理については問題の指摘もある一方、現実には、EU 各国が様々な国の集合体として、EC 条約に基づく規範と内国規範との不完全な法的統一により、その法規範の隙間や空白を利用した取引が仕組まれることにおいて、欧州裁判所ではしばしばこの濫用禁止原則の援用が増えてきている。

ここで、「『濫用』の有無の判断基準として、欧州裁判所の判例は、事例の性質に応じて、法規の要件を本来予定されていない事実に適用していると客観的に認められるかどうかを重視する基準と、納税者の主観的意図を重視する基準との 2 つを使い分ける傾向にある（2008 年 10 月オックスフォード大学における『法の濫用禁止：EU 法の新一般原則？』と題したテーマで開催されたシンポジウムより）。」[298]とされる。これは、客観テストと主観テストと呼ばれるもので、「Halifax 事件」[299]において示された基準（①租税回避行為等に対して税法規定を適用することが当該規定の目的に反する、②租税回避行為等が税法上の利益を得ることを根本的な目的としている。）[300]とされる。欧州裁判所はこれらのテストを用いて、濫用の判断を行っており、具体的には、「欧州裁判所は、EU 各加盟国における直接税法規の違いを利用した租税の軽減・免除の効果を伴う取引に対して、客観テストに類する新たな多様なテストを開発して適用したり、それでもその取引自体やその取引の根拠とされている構成国の租税法規を EU 法違反と判断できないときには、例外的に、様々な間接事実の証明に基づく主観テストを用いることにより（すなわち、租税回避意図を証明することにより）、濫用を認定してきている。ただし、主観テストは、法律関係を極めて不安定にするものであるから（すなわち、形式的には各構成国法にも EU 法にも抵触していない取引に特別な租税負担を加重する結果となることから）、現在の欧州裁判所判例を見る限り、極めて例外的な位置づけとなっている。」[301]とのことである。

これらをみると、欧州各国においては、その「濫用法理」の援用事例としては数多く存在しているものの、現在においても「濫用」についての確立された基準というものは未だないようであり、欧州裁判所自体が「濫用法理」について更なる発展を求めているようにも感じられる。わが国においても、司法判断での「濫用法理」の援用を、租税法律主義違反だと決めつけて否定することは、グローバルな経済取引が頻繁に生じる現在においては、いささか時代に即応し

296) 岩崎・前掲注 285）380 頁参照。
297) 岩崎・前掲注 285）380 頁。
298) 岩崎・前掲注 285）385 頁参照。
299) 今村隆「租税回避とは何か」税大論叢 40 周年記念論文集　34-36 頁（2008 年）参照。
300) 松田・前掲注 40）147 頁参照。
301) 岩崎・前掲注 285）386 頁。

ていないのではないかとの印象も否定できないものと考える。

第 3 節　租税法解釈の限界と今後の展望

租税法の解釈・適用を巡って複雑さを増す昨今の租税回避行為は、その行為が国境を越えた広がりをみせることで、従来の手法だけでは否認が難しくなっているといえよう。そのため、わが国の租税回避についての議論は、近時の注目すべき学説の台頭や、租税回避を巡る最近の裁判例の続出からしても、大変活気を帯びてきている[302]ところである。もっとも、本判決の法理論的根拠が、学説においても統一した見解が出ていないことからもわかるように、依然として租税回避の定義等を巡っての議論が集約されておらず、また、裁判例を概観すると極めて混沌とした状況にある[303]ともいえる。まさに、この混沌とした状況自体が、本来租税法律主義が目的とする納税者の法的安定性・予測可能性を危うくする要因となっているといえるのではないだろうか。立法時に予期せぬ租税回避行為事例が登場するたび、従来ある解釈方法による解決が難しいがゆえに、司法において法の発展的形成がなされ、ましてや法創造との批判に至っては、予測可能性や法的安定性は形骸化したものとなり、このことは租税法律主義を標榜する傍らでこれを否定することにほかならない、と考える。

また、これまでの検討において、租税法規の趣旨・目的に沿った限定解釈として本判決の法理論的根拠を結論づけた筆者としては、酒井教授や谷口教授が論ずるような法の発展的形成や法創造という表現よりは、あくまで解釈の枠内での議論として、“発展的な法解釈”として理解したい。そして、発展的な法解釈といえども、それがどこまで許されるのかその限界もまた議論になろうし、「武富士事件」最判平成 23 年 2 月 18 日[304]における、須藤正彦裁判長の補足意見にあるように、「納税は国民に義務を課するものであるところからして、その租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。」とし、解釈については限界があると論じられる。この指摘はもっともであろう。そして、「厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論はおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解釈を図るのが筋であって……」との文言からも、解釈によって租税回避行為を否認することには限界があるゆえ、立法による手当の必要性があることも十分に納得できる。本論文で取り上げたテーマである、

302) 酒井・前掲注 160）172 頁参照。
303) 酒井・前掲注 160）172 頁参照。
304) 裁判集民 236 号 71 頁。

濫用法理を用いた租税回避行為の否認事例についても、租税法規の趣旨・目的に沿った限定解釈であるとか、民法上の権利の濫用禁止原則からの発展的解釈であるなどとして捉えられていることからも、明確な法理論的根拠がなく、法解釈が妥当する限界ラインの事例であったものと考えられる。

本論文では、当該濫用法理について、租税法規の趣旨・目的に沿った限定解釈として一旦理解することとしたが、限定解釈を行うにあたっても、法規の趣旨・目的については、わが国における議会での、立法に際する趣旨説明は極めて形式的であり、その内容は概括的かつ簡素なものであり、およそ各条項の趣旨・目的をそこから抽出することは困難であるといわざるを得ない[305]と指摘されるところであり、現状のまま「法規の趣旨・目的に沿った限定解釈」を確立した法解釈として理解してしまうと、法的安定性・予測可能性が担保されないままとなってしまう危険もある。

このような混乱は、わが国に、租税回避の要件を明確にした租税回避否認規定がないことがその原因である[306]といえるのではないか。まさに、今 GAAR の必要性について再度議論されるときがきたのではないだろうか。こうした要請については、昨今の租税回避の議論の中で、様々な学者の意見においても上述のような GAAR の整備をわが国にも求める声が多くなっていることも物語っているといえよう。

しかし、同時にここで問題とされるのが、GAAR についての適用要件基準の不透明性があげられ、現にわが国に存在する、同族会社の行為計算の否認規定などのやや一般的とされる否認規定についても、その適用基準について「不当」といった不確定な基準が採用され、これまで様々な議論がなされてきたところである。

各国の GAAR についても、適用基準として①取引が濫用に当たるか否かを基準とするもの（濫用基準）、②取引における事業目的の有無を基準とするもの（事業目的基準）[307]など様々な基準があるようであるが、各国ともその適用基準については、何を濫用とするのかをとっても、それぞれで異なり、それぞれ賛否があることからも、各国ともまだまだ発展段階ともいえる状態のようである[308]。

とはいえ、今後 GAAR を整備することについては利点も多い。GAAR 必要論の根拠として、第 1 に税負担の公平性、第 2 に予測可能性・法的安定性の確保・向上、第 3 に企業の競争条件の公平化、そして第 4 として適切な税収確保[309]があげられる。上述した「ヤフー事件」最判平成 28 年 2 月 29 日[310]においても、やや一般的否認規定とされてきた法人税法 132 条と、対

---

305) 酒井・前掲注 160）171 頁参照。
306) 森信・前掲注 68）10 頁参照。
307) 今村隆「主要国の一般的租税回避防止規定」『租税回避と濫用法理―租税回避の基礎的研究―』大蔵財務協会（2015 年）310 頁［初出、2011 年］参照。
308) 今村・前掲注 307）310-327 頁参照。
309) 森信・前掲注 68）11-12 頁参照。
310) 民集 70 巻 2 号 242 頁。

象が違えども、ほぼ同様の文言を用いた規定である法 132 条の 2 の「不当」を巡って争われたが、ここでは同条の趣旨および目的に照らし、「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制……に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させる」ことをもって「不当」であるとの判断から租税回避行為が否認されており、「規定の趣旨・目的に反した利用」を「濫用」として理解されている。この基準は従来からある法人税法 132 条の「不当」基準と異なり、突如として出てきた印象を受ける。これについては、132 条の 2 の創設前の政府税制調査会において、包括的否認規定の必要性も明らかにされている[311]との反論もあろうが、少なくとも従来の 132 条と同様の文言を用い、さらに、132 条の枝番として創設されたことに対して、その趣旨・目的の相違が明確に示されていなかったことは問題とされるところであると考える。

このように、GAAR の整備については、基準の不透明性からかえって混乱を生じさせる可能性もないともいえないが、具体的な基準を明確にした包括的否認規定を設けることにより、課税の透明性・予測可能性を向上させることが重要なポイント[312]といえよう。つまりは、国会での税法審議の際、法案趣旨説明がなされるが、現状と違い、今後は、漠然とした趣旨ではなく、個別に立法趣旨を明確にする方向での工夫が必要となる[313]ということになろう。これを徹底することは、GAAR 整備にあたり最も問題とされる、税務行政側の裁量権の拡大に対する納税者側の懸念を払拭することにもつながってくることから、国会（立法府）において大変重要な役割が求められているといえよう。

第 4 節　小括

これまでの検討から、本判決における「制度の濫用」なる法理の法理論的根拠については、租税法の二大基本原則である、租税法律主義および租税公平主義の両方から妥当となる結論を考慮した結果、法人税法 69 条の趣旨・目的に沿った限定解釈として理解する、との結論に至った。

しかし、これには問題も残されており、限定解釈を行うにあたっても、立法時の趣旨説明が常に納税者に理解しやすいものばかりではないということや、十分な説明がなされているとはいい難いものも多く、そして、なによりも、特に租税法の解釈は文理解釈ありきとの理解のもと、ややもすれば趣旨・目的が軽視されがちな傾向にあることなどから、多くの場合、趣旨・目的まで踏まえて規定を解釈することは稀であるといえる。そうした中、租税法規を意識しな

311) 税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」(2002 年 10 月 3 日)参照。
312) 森信・前掲注 68)10 頁参照。
313) 森信・前掲注 68)14 頁参照。

がら経済取引を行う納税者にとって、現状のまま「法規の趣旨・目的に沿った限定解釈」を確立した法解釈として理解してしまうと、趣旨・目的が必ずしも明確であるわけではないことから、法的安定性・予測可能性が担保されないままとなってしまう危険もある。

このような混乱を招くのは、規定の趣旨・目的が不明確であるというだけではなく、租税法解釈自体の複雑さにあり、その解釈については課税する側と課税される側という全く逆の立場が相対するとき、必然的にぶつかり合い、よりその解釈の難しさが顕在化することとなる。これは、従来の租税回避問題からさらに、現在のグローバルな問題に広がりをみせることで、ますます解決の難しい問題となっていることは明らかである。

そこで、昨今の租税回避の議論の中で活発化している、GAAR の整備について本格的にわが国も取り組んで行く必要性が出てきているものと考える。

ただ、GAAR の整備については先に導入した各国をみても、まだまだ発展途上であるといえ、整備しただけでは法秩序を安定させることはできないであろうというのもまた事実である。そこで、今後の判例の積み重ねというものが重要となってくるといえよう。このとき、租税回避に関して立法や課税当局が適切に対応すべきことは当然であるが、他方で司法は租税法律主義の下で納税者の権利を擁護すべき立場にあるのであるから、このような潮流の中でこそ、司法には、租税法律主義の持つ意義につき冷静に判断し、適切な判断を行うことが求められている[314]ことも忘れてはならない。裁判官の判断については、その価値判断が判決文の上で明瞭に示されたものは少なく[315]、我々第三者から客観的妥当性が見出しにくいものも多い。租税法規もルールにすぎず、ルールには欠缺があり、その欠缺は、裁判官が、自らの価値判断に基づき、埋めていかざるを得ないゆえ[316]、裁判官による価値判断や法創造作用を否定することはできない[317]が、ただし、この場合に重要なことは、いかなる価値判断によって判断が下されているのか、複数の価値の間にどのような優劣を付けるのか、という点について判決書の中で明示されて批判に晒されることであり、これによって初めて裁判の正統性および正当性が保障され得る[318]ものであるとの立場に賛同し、今後の司法の役割にも期待するものとして本章を締めくくることとする。

---

314) 弘中聡浩「租税訴訟における法創造と租税法律主義」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 年）149-150 頁参照。
315) 弘中・前掲注 314）155 頁参照。
316) 弘中・前掲注 314）156 頁参照。
317) 弘中・前掲注 314）156 頁参照。
318) 弘中・前掲注 314）156 頁参照。

おわりに

わが国の租税法においては、従来から租税法律主義と租税公平主義との狭間で様々な解釈議論が行われてきた。また、その解釈については、時代の流れとともに、租税公平主義が優位とされる時代（納税者権利よりも課税庁の権限が強かった時代と言ったほうが妥当かもしれない）から、現在の租税法律主義優位の時代へと変遷をたどってきたという経緯がある。

しかしながら、近年スターバックス、アップル、グーグル等多国籍企業の租税回避行為が大きな話題となり、OECD をはじめ諸外国において国際的租税回避の防止に向けての動きが活発となった。わが国においても、従来に比して国際的租税回避事例が増加し、租税回避についての議論も活発化しているが、本論文で取り上げた最判平成 17 年 12 月 19 日のような、「意図した経済目的がなく、減免規定の充足により、専ら税負担の減少を図る場合」が、現在の租税回避の定義に含まれていないという指摘も多く、この指摘をする学者の多くは従来の租税回避の議論では不十分であるとの懸念をもっているというのも事実である。そこで、これまでの定義を見直すとともに、解釈についても、複雑化する租税回避事例に対処すべく、これまでのような租税法律主義優位の立場から、文理解釈を最も優れた解釈手法と捉える立場と、租税の本来目的を重視する目的論的解釈という両者のあり方を見直す時期が来ているように思われるのである。

その先鞭となった本判決、最判平成 17 年 12 月 19 日については、判決で用いられる「制度の濫用」なるものが、何をもって法理論的根拠とするか未だ答えの出ていないところであり、その解釈そのものについても賛否が分かれているところである。本件は、形式的には適用条文の要件を満たしている（課税減免規定を充足している）ため、租税法律主義の立場からは本来否認することが難しい事例である。しかし、本判決は、この「制度の濫用」との文言を用い否認を行ったのである。この「制度の濫用」なる解釈手法については、これまでの租税法解釈の立場からどのように理解すべきか、という大きな問題を有しており、学者の中では、民法 1 条 3 項に規定されている「権利濫用の禁止」原則を基として理解する立場や、EU 諸国にみられる「法の濫用」法理に示唆を受ける立場もある。こうした現実は、租税法解釈についての理解を複雑化し、ますます混沌とした事態を生じさせるのではないかという懸念を生じさせる契機となり、本論文においてこの「制度の濫用」の法理論的根拠を探ることとしたのである。

そして、第 2 章および第 3 章における検討の結果、筆者は多くの評釈において支持される、一種の目的論的解釈である「租税法規の趣旨・目的に沿った限定解釈」を肯定したものとする立場を採用することに至った。これは、租税法律主義および租税公平主義の両面からも妥当な判断であり、これを新たな否認法理として発展的な性格付けをするということは消極的に捉えざるを得なかった。しかし、これは、あくまで現状の租税法解釈として最も妥当と考えられる解釈であるとの結論であって、これには問題も残されており、限定

解釈を行うにあたっても、立法時の趣旨説明が常に納税者に理解しやすいものばかりではないということや、十分な説明がなされているとはいい難いものも多く、そして、なによりも、特に租税法の解釈は文理解釈ありきとの理解のもと、ややもすれば趣旨・目的が軽視されがちな傾向にあることなどから、多くの場合、趣旨・目的まで踏まえて規定を解釈することは稀であり、租税法規を意識しながら経済取引を行う納税者にとって、現状のまま「法規の趣旨・目的に沿った限定解釈」を確立した法解釈として理解してしまうと、法的安定性・予測可能性が担保されないままとなってしまう危険もあると考える。

このような混乱を招くのは、規定の趣旨・目的が不明確であるというだけではなく、租税法解釈自体の複雑さにあり、その解釈については課税する側と課税される側という全く逆の立場が相対するとき、必然的にぶつかり合い、よりその解釈の難しさが顕在化することとなる。これは、従来の租税回避問題からさらに、現在のグローバルな問題に広がりをみせることで、ますます解決困難な問題となっていることは明らかであり、これまでの検討から、わが国もGAARの導入に向けて本格的に取り組んでいく必要性が出てきているのではないかとの考えに至ることとなった次第である。

ただ、GAARの整備については、先に導入した各国をみても、まだまだ発展途上であるといえ、整備しただけでは法秩序を安定させることはできないであろうというのもまた事実である。そこで、今後の判例の積み重ねというものが重要となってくるといえよう。これには、今後の司法の役割にも期待するところではあるが、本格的なGAARの導入に際しては、先を行く欧州裁判所や米国における判例や税制の研究を行い、それら先駆者たちの残した課題を研究することで、わが国なりのかたちを構築していく必要があろう。本論文では、そのような先行する一部の諸外国の事例を概観する程度にしか扱えなかったが、これらを踏まえての検討は、今後必要な課題であると考え、次回に譲ることとし、結語としたい。

最後に、本論文の作成にあたり、多大なるご指導とご助言を賜りました指導教授である石川祥浩先生をはじめ、名古屋経済大学大学院法学研究科の諸先生方に対して深く感謝の意を表し、心より御礼を申し上げます。

参考文献等一覧

【単行本】

新井隆一　『租税法の基礎理論［第 3 版］』日本評論社（2001 年）

芦部信喜・高橋和之補訂

『憲法［第六版］』岩波書店（2015 年）

今村隆　『租税回避と濫用法理―租税回避の基礎的研究―』大蔵財務協会（2015 年）

伊藤義一　『税法の読み方　判例の見方［改訂第三版］』TKC 出版（2014 年）

占部裕典　『租税法における文理解釈と限界』慈学社出版（2013 年）

江藤憲治郎・岩原紳作・神作裕之・藤田友敬編

『会社法判例百選［第 2 版］』有斐閣（2011 年）

大淵博義　『法人税法解釈の検証と実践的展開』税務経理協会（2009 年）

岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』ミネルヴァ書房（2015 年）

岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介著

『ベーシック税法［第 7 版］』有斐閣アルマ（2013 年）

金子宏　『租税法［第 21 版］』弘文堂（2016 年）

金子宏　『租税法理論の形成と解明［上］』有斐閣（2010 年）

金子宏編　『租税法の発展』有斐閣（2010 年）

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 年）

金子宏ほか編『租税法講座―第 3 巻』ぎょうせい（1975 年）

金子宏編　『租税法の基本問題』有斐閣（2007 年）

清永敬次　『租税回避の研究』ミネルヴァ書房（1995 年）

志場喜徳郎=荒井勇=山下元利=茂串俊等共編

『国税通則法精解』大蔵財務協会（2004 年）

四宮和夫　『民法総則［第 4 版］』弘文堂（1986 年）

潮見佳男＝道垣内弘人編

『民法判例百選 I 総則・物権』有斐閣（2015 年）

四宮和夫=能見善久

『民法総則［第 5 版増補版］』弘文堂（2000 年）

末川博ほか編『民事法学辞典（上）』（有斐閣・1960 年）

谷口勢津夫　『税法基本講義［第 5 版］』弘文堂（2016 年）

谷口知平=石田喜久夫編

『新版注釈民法（一）　総則（一）［改訂版］』有斐閣（2002 年）

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 年）

田中二郎　『租税法［第 3 版］』有斐閣（1990 年）

辻村みよ子　『憲法［第 5 版］』日本評論社（2016 年）

戸松秀典＝今井功編
『判例憲法Ⅰ～裁判に憲法を活かすために～』第一法規株式会社（2013 年）
中川一郎　『税法の解釈と適用』三晃社（1961 年）
中里実　『タックスシェルター』有斐閣（2002 年）
中村治朗　『裁判の客観性をめぐって』有斐閣（1970 年）
星野英一編　『民法講座Ⅰ民法総則』有斐閣（1984 年）
増田英敏　『租税憲法学』成文堂（2006 年）
水野勝　『租税法』有斐閣（1993 年）
水野忠恒　『租税法［第 5 版］』有斐閣（2011 年）
水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編
『租税判例百選［第 6 版］』有斐閣(2016 年)
水野忠恒　『所得税の制度と理論―「租税法と私法」論の再検討』有斐閣（2006 年）
村井正　『租税法と私法』大蔵省印刷局（1982 年）
矢内一好=高山政信
『外国税額控除の理論と実際』同文館出版（2008 年）
八ツ尾順一　『租税回避の研究［六訂版］』清文社（2014 年）
我妻栄　『新訂民法総則』岩波書店（1965 年）

【雑誌・論文】
今村隆=川村佑紀
「租税法における濫用の法理―欧州私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ー」法学紀要（2011 年）
今村隆　「最近の租税裁判における司法判断の傾向―外国税額控除事件最高裁判決を手掛かりとしてー」税理 49 巻 7 号（2006 年）
今村隆　「外国税額控除制度の濫用―日米の判例を比較してー」駿河台法学 20 巻第 1 号（2006 年）
今村隆　「相互に影響を及ぼし合っている法理：フランスにおける法の濫用の概念と EU における濫用的実行の観念」租税研究 702 巻（2008 年）
占部裕典　「外国税額控除余裕枠の利用にかかる租税回避否認の検討（下）」金融法務事情 1731 号（2006 年）
木村弘之亮　「日独墺瑞比較法による制度濫用法理の考察：外国税額控除制度の利用にかかる平成 17 年 12 月 19 日最高裁判決の位置づけ」税法学 569 号(2013 年)
酒井克彦　「租税法条文の読み方―文理解釈か？趣旨解釈か？―」税大ジャーナル 21 号(2013 年)
酒井克彦　「我が国における租税回避否認の議論」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」126 号（2016 年）

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)」月刊税務事例 546 巻（2015 年）
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)」月刊税務事例 549 巻（2015 年）
下村芳夫　「租税法律主義をめぐる諸問題―税法の解釈と適用を中心として一」税大論叢 6 号（1972 年）
志賀櫻　「外国税額控除の控除余裕枠を利用する租税回避―最高裁平成 17 年 12 月 19 日第二小法廷判決に関連して―」月刊税務事例 38 巻 7 号（2006 年）
品川芳宣　「税法における信義則の適用について一その法的根拠と適用要件」税大論叢 8 号(1977 年)
清水一夫　「課税減免規定の立法趣旨による「限定解釈」論の研究」税大論叢 59 号（2008 年)
杉原則彦　「外国税額控除の余裕枠を利用して利益を得ようとする取引に基づいて生じた所得に対して課された外国法人税を法人税法（平成 10 年法律第 24 号による改正前のもの）69 条の定める外国税額控除の対象とすることが許されないとされた事例」最高裁判所判例解説　民事篇平成 17 年度（下）（2005 年)
谷口勢津夫　「法人税法上の外国税額控除制度の濫用」民商法雑誌 135 巻第 6 号（2007 年）
田中治　「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号（2010 年）
高木克己　「実質課税の原則における論理」駒大経営研究 41 巻（2010 年）
中里実　「政策税制の政策目的に沿った限定解釈」税研 129 号（2006 年）
平川雄士　「外国税額控除の余裕枠の流用が制度の濫用とされ控除が否定された事例」税研 126 号（2006 年）
本庄資　「外国税額控除余裕枠の濫用」ジュリスト 1336 号(2007 年)
松田直樹　「実質主義と法の濫用の法理―租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界―」税大論叢 55 号（2007 年）
水野忠恒　「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」国際税務 Vol.23（2003 年)
茂木繁一　「税法における実質主義について―その総論的考察」税大論叢 6 号（1972 年）
森信茂樹　「BEPS と租税回避への対応―一般的否認規定（GAAR）の整備を一」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」126 号（2016 年）
渡辺洋三　「公法と私法」民商法雑誌 38 巻 1-3 号（1958 年）

【判決】
大審院第二民事部　大正 8 年 3 月 3 日判決　民録 25 輯 356 頁
大審院第三民事部　昭和 10 年 10 月 5 日判決　民集 14 巻 1965 頁

最高裁大法廷	昭和 32 年 3 月 13 日判決　刑集 11 巻 3 号 997 頁
広島高等裁判所	昭和 36 年 4 月 28 日判決　税資 42 号 507 頁
最高裁第二小法廷	昭和 37 年 6 月 29 日判決　税資 39 号 1 頁
最高裁大法廷	昭和 43 年 11 月 13 日判決　民集 22 巻 12 号 2449 頁
最高裁第一小法廷	昭和 44 年 2 月 27 日判決　民集 23 巻 2 号 511 頁
神戸地方裁判所	昭和 45 年 7 月 7 日判決　訟月 16 巻 12 号 1513 頁
最高裁第二小法廷	昭和 45 年 10 月 23 日判決　民集 24 巻 11 号 1617 頁
東京高等裁判所	昭和 47 年 4 月 25 日判決　民集 28 巻 6 号 1200 頁
仙台高等裁判所	昭和 50 年 1 月 22 日判決　行集 26 巻 1 号 3 頁
最高裁第三小法廷	昭和 53 年 7 月 18 日判決　訟月 24 巻 12 号 2696 頁
最高裁第三小法廷	昭和 62 年 10 月 30 日判決　裁判集民 152 号 93 頁
最高裁第一小法廷	平成元年 12 月 14 日判決　刑集 43 巻 13 号 841 頁
福岡高等裁判所	平成 2 年 7 月 18 日判決　訟月 37 巻 6 号 1092 頁
神戸地方裁判所	平成 8 年 2 月 21 日判決　訟月 43 巻 4 号 1257 頁
東京地方裁判所	平成 9 年 4 月 25 日判決　訟月 44 巻 11 号 1952 頁
東京地方裁判所	平成 10 年 5 月 13 日判決　訟月 47 巻 1 号 199 頁
東京高等裁判所	平成 11 年 6 月 21 日判決　高裁民集 52 巻 26 頁
大阪高等裁判所	平成 12 年 1 月 18 日判決　訟月 47 巻 12 号 3767 頁
大阪地方裁判所	平成 13 年 12 月 14 日判決　民集 59 巻 10 号 2993 頁
大阪地方裁判所	平成 13 年 5 月 18 日判決　訟月 48 巻 5 号 1257 頁
大阪地方裁判所	平成 14 年 9 月 20 日判決　税資 252 号 9200 順号
大阪高等裁判所	平成 14 年 6 月 14 日判決　訟月 49 巻 6 号 1843 頁
大阪高等裁判所	平成 15 年 5 月 14 日判決　民集 59 巻 10 号 3165 頁
大阪高等裁判所	平成 16 年 7 月 29 日判決　税資 254 号 9711 順号
名古屋地方裁判所	平成 16 年 10 月 28 日判決　判タ 1204 号 224 頁
最高裁第二小法廷	平成 17 年 12 月 19 日判決　民集 59 巻 10 号 2964 頁
最高裁第三小法廷	平成 18 年 1 月 24 日判決　民集 60 巻 1 号 252 頁
最高裁第一小法廷	平成 18 年 2 月 23 日判決　裁判集民 219 号 491 頁
最高裁第二小法廷	平成 23 年 2 月 18 日判決　裁判集民 236 号 71 頁
最高裁第一小法廷	平成 28 年 2 月 29 日判決　民集 70 巻 2 号 242 頁

【その他参考資料】

・法律用語辞典［第 4 版］有斐閣（2012 年）
・税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」（1961 年［昭和 36 年］）7 月 5 日）
・税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」（1986 年［昭和 61 年］10 月）
・税制調査会「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」（1961 年 12 月）

・税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」(2002 年 10 月 3 日)
・BEPS 最終報告書:「税源浸食と利益移転(Base Erosion and Profit Shifting:「BEPS」)」経済協力開発機構(Organization for Economic Co-operation and Development:「OECD」)・2015 年 10 月 5 日［邦訳;第 24 回税制調査会(2015 年 10 月 23 日)］内閣府ＨＰ　http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html(最終確認;2017 年 1 月)

租税法上の住所の意義に関する一考察

―武富士事件判例を中心として―

瀬戸　哲哉

要約

1　はじめに

租税法律主義を採るわが国においては、その租税法律主義の要素の一つである課税要件法定主義に基づき、法律条文によって課税要件が規定される。課税要件には「納税義務者」「課税物件」「課税物件の帰属」「課税標準」「税率」があげられる。課税とは国家権力による財産権への侵害であるから、これらの課税要件が充足して、初めて国家権力による課税権が認められる。逆に言えば、これらの課税要件が充足されなければ課税は行われないということである。

租税法は、納税義務者を規定し、その納税義務者ごとに課税される範囲を定めている。その者が納税義務者に該当するか否か、また、その納税義務者の分類のいずれに該当するかは、その者に対するいわば租税法の適用の出発点の一つであるといえる。そして、納税義務者に該当するか否かについて、「住所」の有無が極めて重要となる。

そこで本論文は、租税法上の住所に関して争われた最判平成 23 年 2 月 18 日[1)]（武富士事件）を中心に、租税法の住所に関する考察を行い、そのあり方について提言を述べることを目的とする。

2　論点

本論文は、租税法上の住所に関して、大きく 3 つの論点から考察する。

まず、武富士事件で争われた「特別の解釈」と「特別の事実認定」の是非という 2 つの論点について考察する。

この 2 つ論点について考察した結果、租税法上の住所は民法と同じ意味に解するべきという結論が得られる。しかし、租税法上の住所には、武富士事件後も残る問題を見出すことができる。

そこで、この武富士事件判決後もいまだ残されていると考えられる課題を本論文の 3 つめの論点とし、これを主要ポイントとして租税法上の住所のあり方について検討を深める。

3　論文の構成

本論文は 4 章構成による。

第 1 章では、所得税法および相続税法における納税義務者の定義と、「住所」がその規定においてどのように取り扱われているのかについて、租税法の規定と沿革を概観するとともに、「住所」の解釈における基本的な学説、および本論文で考察すべき論点を述べる。

第 2 章では、住所と法解釈と題し、借用概念[2)]に該当する住所の解釈がどうあるべきか、統一説の例外と目的適合説に立った場合の住所の解釈のあり方から考察する。その上で、

---

1) 判時 2111 号 3 頁。
2) 金子宏『租税法〔第 21 版〕』（弘文堂・2016 年）118 頁参照。

武富士事件の判示にある「特段の事由」をどのように解すべきかについて検討する。

第 3 章では、住所と事実認定と題し、租税法における事実認定のあり方から、租税回避の意思をもって行った事実行為（住所を移転する行為）に対して、これをどのように評価すべきか、という点について考察する。

第 4 章では、武富士事件判決の意義と、いまだ残されていると考えられる 2 つの課題を示し、その課題について考察する。

まず 1 つは、住所複数説の再考である。借用概念の統一説に立って、住所は、民法上の住所を指す、としても、民法上の住所は一義的ではないといえる。住所複数説に立てば、「租税法の住所は租税法で検討せよ」とボールを投げ返されてしまうことになる[3)]。住所複数説に立った場合に、個別租税法ごとの住所の認定が異なることとなるのか、その是非について考察する。

もう 1 つは、租税法上の「住所」の基準である。画一的であることが望まれる租税法における住所の基準はどうあるべきか、いくつかの判例を確認し、検討を深める。

さらに、以上の考察を踏まえ、住所に関する立法的対応を行う場合のその立法的対応のあり方について、住所要件を採用すること自体の是非と、住所の基準を画一的に規定することの是非の考察を行う。そして、社会通念との関係を含めた総括を通じて、租税法上の住所の基準のあり方についての結論を述べる。

4　結論（提言）

3 つめの主要の論点については、今までの判例で示されてきた社会通念にもとづく総合的判断によることが望ましいと結論づけられる。

事実認定は、個別的要素を勘案して行う必要があり、また、特殊な事例となることもあり得るが、現在までに積み上げられてきた基準は曖昧なものではなく、一定の明確さはあるものと評価できる。租税法が独自の住所を定義づけるとしても、民法上の住所と乖離するようなことは社会通念を逸脱し認められないと考える。

したがって、立法により租税法独自の住所を定義づける場合であっても、現在の基準に準ずるとするに留まるべきと結論づけた。

---

3) 浅妻章如「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）31 頁参照。

租税法上の住所に関する一考察
－武富士事件判例を中心として－

目　次

はじめに 4
第１章　租税法上の住所の概要 6
　第１節　租税法上の住所の規定と沿革 6
　　１．所得税法上の住所 6
　　２．相続税法上の住所 8
　　３．民法上の住所 12
　第２節　借用概念論と住所 13
　　１．租税法上の二つの概念 13
　　２．借用概念における学説の整理 14
　第３節　考察すべき論点 16
　　１．武富士事件における各審級の判断 16
　　２．武富士事件からみる住所に関する三つの論点 18
第２章　住所と法解釈 20
　第１節　統一説の例外 20
　　１．「配偶者」の意義 20
　　２．「負担付贈与」の意義 21
　　３．「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」の意義 21
　　４．まとめ 21
　第２節　住所と「特別の解釈」 22
　　１．住所における条文、趣旨の検討 22
　　２．「特段の事由」と住所 23
　　３．住所における趣旨解釈のあり方 25
　第３節　小括 26
第３章　住所と事実認定 27
　第１節　租税回避と事実認定 27
　　１．住所と租税回避の関係 27
　　２．住所と租税回避の試み 27
　第２節　住所と「特別の事実認定」 28

１．住所と「外形の作出」 28
２．租税回避の意思と居住意思 30
３．リベラルな租税回避観 31
第３節　小括 32
第４章　武富士事件判決の残した課題 34
第１節　武富士事件判決の意義と残された課題 34
１．武富士事件判決の意義 34
２．武富士事件判決で残された課題 34
第２節　個別租税法上の住所の認定の是非 35
１．単一説・複数説と単数所有説・複数所有説 36
２．租税法律主義からの帰着 37
第３節　租税法上の生活の本拠の基準 37
１．客観的事実の総合判断とその比重 38
２．補充的要素としての主観の機能と住所 41
３．租税法上の生活の本拠の基準 44
第４節　住所と立法的対応 46
１．住所要件の是非 46
２．住所の立法的対応のあり方 49
第５節　小括 52
おわりに 54
参考文献等一覧 56

凡例

1. 法令は、平成 29 年 1 月 1 日現在による。
2. 本稿において引用した法令・通達等の略語は下記の通りである。

なお、本文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かっこ内および脚注において使用している。

【法令】

所税 …… 所得税法
租特 …… 租税特別措置法

【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

【判例集・雑誌等】

民集 …… 最高裁判所民事判例集
行裁例集 …… 行政事件裁判例集
訟月 …… 訟務月報
税資 …… 税務訴訟資料
判時 …… 判例時報
判タ …… 判例タイムズ

はじめに

租税法において、住所は、課税要件の一つである納税義務者の規定に用いられ、重要な要素である。住所がどこであるかの問題は、一見すると何ら難しい問題ではないように思えるが、実際には、いくつもの争いが生じている。そこで、本稿では、租税法上の住所に関して争われた最判平成23年2月18日[i]（武富士事件）を中心に、租税法の住所に関する考察を行う。

武富士事件で争われた主な論点は、①「特別の解釈」と②「特別の事実認定」の是非という二つの点である。まず、この二つの論点について、以下のとおり検討していく。

①「特別の解釈」について

租税法が用いている概念には、固有概念と借用概念と呼ばれるものの二種類がある。「住所」については、借用概念に該当し、その解釈は通説といわれる統一説に基づき、民法22条に規定される住所と同意に解することとなる。

しかし、統一説であっても、租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合には、これを別意に解することを認めている。そこで、「住所」の意義が、統一説の例外として解釈される場合があり得るかどうかについて、上記判例で用いられている「特段の事由」とともに考察する。

②「特別の事実認定」について

住所がどこであるかという問題は、主として事実認定の問題である。民法上の住所は、客観説が有力とされるが、居住意思という主観がまったく考慮されないわけではない。

そこで、租税回避の意思をもって住所を移転した場合に、住所の事実認定はどのようになされるべきか、疑問が生じる。武富士事件では、この事実認定のうち、主観の取扱いの差が各審級の判断を分ける要因となった。特にその高裁判決[ii]で用いられた事実認定のあり方を確認し、「特別の事実認定」を租税回避との関係から考察する。

これらの論点を整理し、「特別の解釈」や「特別の事実認定」は認められないことを改めて確認してもなお、住所には、いまだ残されていると考えられる問題が存在する。

そこで、この武富士事件判決が残した課題を本稿の三つめの論点として、住所複数説と、住所の考慮要素の再考を通じて、租税法上の住所の基準のあり方について考察する。

まず、住所複数説について、この住所複数説に立って、これを突き詰めると、個別租税法ごとの住所が認められるのではないかという疑問が生じる。しかし、これについては、租税法律主義の観点から認めがたいと考える。住所複数説の捉え方を、租税法の観点から考察する。

---

[i] 判時2111号3頁。

[ii] 東京高判平成20年1月23日税資258号順号10868。

次に、住所の判断基準について、これを従来の租税判例で確認していくと、その基準は画一的ではなく、「住居」や「職業」等の考慮要素の総合判断とされている。また、それらの考慮要素の間の比重は示されていない。そこで、武富士事件やその他の住所に関する判例をいくつか取りあげ、住所の判断の基準、比重について検討する。そして、画一的に規律されるべき租税法において住所の明確な基準を見出すことができるのか、また、画一的な基準を示した場合の問題点を考察する。

最後に、ここまでの考察を経て、なお残る租税法上の住所の基準に対する問題について、立法的対応を行う場合、その立法的対応がどうあるべきかについても検討を加える。そして、租税法上の住所の基準のあり方についての結論を述べていく。

本稿の構成は、以下のとおりである。

第 1 章では、個別租税法における納税義務者の定義と、「住所」がその規定においてどのように取り扱われているのかについて、租税法の規定と沿革を概観するとともに、「住所」の解釈における基本的な学説、および本稿で考察すべき論点を述べる。

第 2 章では、統一説の例外とは具体的にどのような場合を指すのかを考察し、また、目的適合説に立った場合の住所の解釈についても考察する。その上で、武富士事件の判示にある「特段の事由」をどのように解すべきかについて検討する。

第 3 章では、まず、租税回避の定義と、租税回避の否認についての原則的なあり方を概観する。そして、住所の移転が課税要件の充足を回避する目的で行われたとされる場合に、その租税回避の意思が事実認定に影響を及ぼすのか否かについて考察する。

第 4 章では、武富士事件判決の意義と、いまだ残されていると考えられる二つの課題を示し、その課題について考察する。

まず一つは、住所複数説の再考である。借用概念の統一説に立って、住所は、民法上の住所を指す、としても、民法上の住所は一義的ではないといえる。住所複数説に立てば、「租税法の住所は租税法で検討せよ」とボールを投げ返されてしまうことになる[iii]。住所複数説に立った場合に、個別租税法ごとの住所の認定が異なることとなるのか、その是非について考察する。

もう一つは、租税法上の「住所」の基準である。画一的であることが望まれる租税法における住所の基準はどうあるべきか、いくつかの判例を確認し、検討を深める。

さらに、以上の考察を踏まえ、住所に関する立法的対応を行う場合のその立法的対応のあり方について、住所要件を採用すること自体の是非と、住所の基準を画一的に規定することの是非の考察を行う。そして、社会通念との関係を含めた総括を通じて、租税法上の住所の基準のあり方についての結論を述べる。

[iii] 浅妻章如「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）31 頁参照。

第１章　租税法上の住所の概要

租税法律主義を採るわが国においては、その租税法律主義の要素の一つである課税要件法定主義に基づき、法律条文によって課税要件が規定される。課税要件には「納税義務者」「課税物件」「課税物件の帰属」「課税標準」「税率」があげられる。課税とは国家権力による財産権への侵害であるから、これらの課税要件が充足して、初めて国家権力による課税権が認められる。逆に言えば、これらの課税要件が充足されなければ課税は行われないということである。

租税法は、納税義務者を規定し、その納税義務者ごとに課税される範囲を定めている。その者が納税義務者に該当するか否か、また、その納税義務者の分類のいずれに該当するかは、その者に対するいわば租税法の適用の出発点の一つであるといえる。そして、納税義務者に該当するか否かについて、「住所」の有無が極めて重要となる。

本章では、個別租税法における納税義務者の定義と、本稿で取りあげる「住所」がその規定においてどのように取り扱われているのかについて、租税法の規定と沿革を概観するとともに、「住所」の解釈における基本的な学説、および本稿で考察すべき論点を述べる。

第１節　租税法上の住所の規定と沿革

本節では、所得税法、相続税法および民法における住所の規定ならびに取扱いを概観する。

１．所得税法上の住所

所得税法において、個人としての納税義務者は、国籍の有無と住所または居所の有無（期間の長さを含む。）により、「居住者」「非永住者」「非居住者」の三つに区分されている。

所得税法における当該規定は、以下に示すとおりである。

> 所得税法第２条（定義）
>
> この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。
>
> （中略）
>
> 三　居住者　国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。
>
> 四　非永住者　居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。
>
> 五　非居住者　居住者以外の個人をいう。

（後略）

それぞれの課税範囲は同法 5 条で規定され、居住者は無制限納税義務者となり、その者に帰属するすべての所得（全世界所得）に対して課税が及ぶこととなる。これに対して、非居住者は制限納税義務者として、国内源泉所得にのみ課税されることとなる。

また、居住者および非居住者の区分に関して、同法 3 条 2 項では、住所の有無の判定に必要な事項を政令で定めると規定している。

この委任を受け、所得税法施行令 14 条および 15 条では、以下のとおり規定している。

所得税法施行令第 14 条（国内に住所を有する者と推定する場合）

国内に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有する者と推定する。

一　その者が国内において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。

二　その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して一年以上居住するものと推測するに足りる事実があること。

（後略）

所得税法施行令第 15 条（国内に住所を有しない者と推定する場合）

国外に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有しない者と推定する。

一　その者が国外において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。

二　その者が外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

（後略）

ここでは、個人の住所の有無について、その者の職業や生計を一にする配偶者等の状況や、1 年という期間を基準にした推定規定が設けられている。しかし、この規定は、住所そのものの取扱いについて明示するものではない。

住所についての課税庁の取扱いは、所得税基本通達 2－1 において示されている。

所得税基本通達 2－1（住所の意義）

法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。

（注） 国の内外にわたって居住地が異動する者の住所が国内にあるかどうかの判定に当たっては、令第 14 条《国内に住所を有する者と推定する場合》及び第 15 条《国内に住所を有しない者と推定する場合》の規定があることに留意する。

ここでは、住所とは生活の本拠であること、客観的事実を判断要素とするということが示されている。これついて、後に示すが、民法の「住所」をなぞるような形となっており、直接に定義づけするものではない、ということがうかがえる。

２．相続税法上の住所

(1) 相続税法の規定

相続税法においては、相続税の納税義務者を、被相続人の住所および相続人の国籍と住所（期間を含む。）により区分し、また贈与税の納税義務者を、贈与者の住所および受贈者の国籍と住所（期間を含む。）により区分して、それぞれ以下のとおり定義されている。

相続税法 1 条の 3（相続税の納税義務者）

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

一 相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの

二 相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であって、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

イ 日本国籍を有する個人（当該個人又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前 5 年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。）

ロ 日本国籍を有しない個人（当該相続又は遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続開始の時においてこの法律の施行地に住所を有していた場合に限る。）

三 相続又は遺贈によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（前号に掲げる者を除く。）

（後略）

相続税法１条の４（贈与税の納税義務者）

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。

一　贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの

二　贈与により財産を取得した次に掲げる者であって、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

イ　日本国籍を有する個人（当該個人又は当該贈与をした者が当該贈与前５年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。）

ロ　日本国籍を有しない個人（当該贈与をした者が当該贈与の時においてこの法律の施行地に住所を有していた場合に限る。）

三　贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（前号に掲げる者を除く。）

当該規定を受けて、同法２条の１および２により、分類された納税義務者ごとに課税財産の範囲が決められている。

つまり、相続税法１条の３および４のうち、まず、被相続人（贈与者）ならびに相続人（受贈者）の両者またはいずれかの住所が国内にある場合は「居住無制限納税義務者」に分類される。次に、両者のいずれの住所も国内にない場合は、相続人（受贈者）の国籍の有無と相続（贈与）前５年以内に住所を有していたかどうかで、「非居住無制限納税義務者」と「制限納税義務者」に分類される。

そして、「居住無制限納税義務者」または「非居住無制限納税義務者」となった場合、取得する国内および国外のすべての財産に課税されることとなり、「制限納税義務者」は国内の財産にのみ課税されることとなる。

ここで、相続税法においても、住所については何ら規定されておらず、相続税法基本通達１の３・１の４共－５において以下のとおり示されるのみである。

相続税法基本通達１の３・１の４共－５（「住所」の意義）

法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に２箇所以上の住所はないものとする。

当該通達も、所得税基本通達２－１と同じく民法の規定に沿うことを示したものであり、

住所の定義は示されていないことが確認できる。

また、相続税法では、国外にいる者のその出国が一時的であるかどうかの判定について、相続税法基本通達1の3・1の4共－6において以下のとおり示されている。

> 相続税法基本通達1の3・1の4共－6（国外勤務者等の住所の判定）
>
> 日本の国籍を有している者又は出入国管理及び難民認定法(昭和26年政令第319号)別表第二に掲げる永住者については、その者が相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時において法施行地を離れている場合であっても、その者が次に掲げる者に該当する場合(1の3・1の4共－5によりその者の住所が明らかに法施行地外にあると認められる場合を除く。)は、その者の住所は、法施行地にあるものとして取り扱うものとする。
>
> (1) 学術、技芸の習得のため留学している者で法施行地にいる者の扶養親族となっている者
>
> (2) 国外において勤務その他の人的役務の提供をする者で国外における当該人的役務の提供が短期間(おおむね1年以内である場合をいうものとする。)であると見込まれる者(その者の配偶者その他生計を一にする親族でその者と同居している者を含む。)
>
> (注) その者が相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時において法施行地を離れている場合であっても、国外出張、国外興行等により一時的に法施行地を離れているにすぎない者については、その者の住所は法施行地にあることとなるのであるから留意する。

この通達は、所得税法施行令14条および15条が、1年という期間を基準にした推定規定を設けていることとの整合性を考慮する目的で制定されたものであるとされる[1)]。

(2) 相続税法改正の沿革

現行の相続税法1条の3および4が規定されたのは、平成25年度税制改正においてである（国外転出時課税制度の導入により、平成27年度税制改正時には、2項が追加されている。）。当該規定はここ数年で大きく変化しているため、その沿革を概観する。

なお、本稿における考察の便宜上、以下に示すのは、贈与税の納税義務者の規定についての沿革である。

> 相続税法1条の2（贈与税の納税義務者）
>
> 左に掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。
>
> 一　贈与（贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。）に因り財産を取得し

1) 野村誠『平成27年度版　相続税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会・2015年）13頁参照。

た個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの 二　贈与に因りこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

上記規定は平成 12 年度前のものである。当該規定の 1 号に該当する場合は「無制限納税義務者」となり、2 号に該当する場合は「制限納税義務者」となる。現在の規定と比べると、受贈者の住所の有無のみによって、納税義務が異なる建て付けになっていることがわかる。そして、この納税義務者の要件については相続税も同様である。

そのため、平成 12 年度前においては、国内財産を国外に移転するとともに、その財産所有者の相続人となる親族の住所も国外に移転し、その親族を受贈者として贈与を行うことによって、わが国の贈与税や相続税を免れ、さらにその移転先として贈与税の規定のない国を選ぶことによって、どの国においても一切の税負担を免れるとするスキームが多数見受けられていた。これに対して、平成 11 年 12 月の税制調査会「平成 12 年度の税制改正に関する答申」において「相続税については、国際化などの経済社会状況の変化への対応も求められており、税制の信頼を高める観点から、海外への資産移転による租税回避行為の防止などについても必要な措置を検討する必要があ（る）」[2)]とされたことを受け、平成 12 年度税制改正時に、当該贈与税負担回避スキームを封じる目的で以下の租税特別措置法 69 条が制定された。

租税特別措置法 69 条（相続税の納税義務者等の特例） （前略） 2　贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下第 70 条の 6 までにおいて同じ。）により相続税法の施行地外にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時において同法の施行地に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者（その者又は当該贈与に係る贈与者が当該贈与前 5 年以内において同法の施行地に住所を有したことがある場合に限る。）は贈与税を納める義務があるものとする。 （後略）

この納税義務者の特例により、納税義務者に国籍要件が追加された。その後、当該規定は平成 15 年度税制改正により、相続税法 1 条の 4 に取り込まれた。なお、同様の規定は相続税の納税義務者にも設けられた。

さらに、平成 12 年度税制改正後においても、例えば、海外で生まれた孫等で日本国籍

2) 税調答申 10 頁。

を取得しなかった者に国外に所在する財産の贈与をすることによって、贈与税の課税を回避するなど、平成 12 年度税制改正では対応できない租税回避行為も見受けられるようになってきた[3]。このような状況を受け、平成 25 年度税制改正では、日本国籍を有しない国外居住者についても一定の範囲で国外財産について相続税又は贈与税の課税対象とすることとされた。具体的には被相続人および贈与者の住所要件の追加である。

このように相続税法においては、所得税法に比べて、幾度も条文改正が行われている。そして、それは住所要件の充足回避による税負担回避の事例が多かった[4]ことが要因であることが確認できる。

3．民法上の住所

所得税法と相続税法における住所の取扱いを概観したが、いずれも住所については何ら規定されていないことが確認できた。住所について規定しているのは民法である。その規定は以下のとおりである。

> 民法 22 条（住所）
> 各人の生活の本拠をそのものの住所とする。

民法において住所は「生活の本拠」とされているが、何をもってその者の「生活の本拠」とするかについては、いくつかの見解が存在するため、以下、簡単に概観する。

(1) 「客観説」と「主観説」

「生活の本拠」には、その者の「住居」「職業」「生計を一にする配偶者その他の親族」「資産の所在」という客観的事実をもとに判断されるという見解（客観説）と、これらに「居住意思」を並列に扱い判断するという見解（主観説）が存在する。判例においては、客観説が採用されている[5]。

学説上では、経緯として、民法典制定当時は客観説が有力であった。一時、主観説が優勢となったが、現在は再び客観説が有力である[6]。ただし、客観説においても、住所の設定または変更には、定住の意思が働くことは当然であるから、意思は補充的に考慮される。その上で意思が常に存在するとはいえないこと、意思が外部から認識できないことで第三者に不測の損害が及ぶ可能性があること等から、意思は考慮要素の一つに留まるとする見

---

[3] 吉沢浩二郎ほか『平成 25 年度版　改正税法のすべて』（大蔵財務協会・2013 年）576 頁参照。
[4] 例として、東京高判平成 19 年 10 月 10 日税資 257 号順号 10797。
[5] 最判昭和 27 年 4 月 15 日民集 6 巻 4 号 413 頁。
[6] 石田喜久夫ほか『新版注釈民法(1)総則(1)〔改訂版〕』（有斐閣・2002 年）404 頁参照。

解である[7]。つまり、学説上でいわれる客観説とは、主観を完全に排除するものではないと解される。判例においても、居住意思を考慮要素にあげているものがある[8]。

(2) 「単一説」と「複数説」

住所は、その者について一つであるとする見解（単一説）と、複数存在するという見解（複数説）がある。現在までの判例では、単一説をとったといわれるもの[9]と、複数説をとったといわれるもの[10]が存在し、どちらの見解に立っているかは明確ではない。

これに対し、現在の学説の多くは複数説を採っており、これが通説といわれている[11]。この場合における複数とは私生活や仕事、政治活動等のそれぞれの問題につき、「問題となった法律関係に最も関連の深い場所を住所と認定すべし」[12]とする見解である。したがって、ここでいう複数説とは、問題となる法律関係ごとに住所が存在する場合がある、という考え方であり、一つの法律関係内に複数の住所が存在するか否かという議論ではない、と解される。

第２節　借用概念論と住所

前節では、租税法では「住所」について何ら規定がされておらず、また、「住所」は民法において規定されていることを確認した。

本節では、租税法の条文に用いられている概念は、原則として、どのように解釈されているかという点について概観する。

１．租税法上の二つの概念

租税法が用いている概念には、租税法独自に用いられ、その法規の趣旨・目的により意味内容が決められている固有概念と呼ばれるものと、他の法分野で用いている概念で、これを借用しているという意味で、借用概念と呼ばれるものの二種類がある[13]。

固有概念の例としては「所得」等があげられる。これに対し、借用概念の例としては「配当」や「相続」等があげられる。

本稿で考察する「住所」については、租税法上の明文規定がなく、民法に規定されていることから、借用概念に該当することになる。

---

7) 我妻栄『民法総則』（岩波書店・1988 年）93 頁参照。
8) 大阪高判昭和 34 年 4 月 16 日民集 14 巻 4 号 558 頁。
9) 最判昭和 35 年 3 月 22 日民集 14 巻 4 号 551 頁。
10) 最判昭和 27 年 4 月 15 日民集 6 巻 4 号 413 頁。
11) 水本浩編『民法Ⅰ（総則）(1)』（青林書院・1995 年）113 頁［湯浅道男］参照。
12) 石田ほか・前掲注 6）407 頁。
13) 金子宏『租税法〔第 21 版〕』（弘文堂・2016 年）118 頁参照。

２．借用概念における学説の整理

借用概念という言葉は、法律用語や一般用語ではなく、学問上用いられてきた概念（判例でも用いられるようになってきているが）である[14]が、その解釈のあり方については、従来、見解の対立が見られた。以下、簡単に整理する。

(1) 統一説

統一説とは、借用概念は原則として、借用される他法に定義されるのと同じ意義に解釈すべきであるという考え方である。提唱者である金子宏教授は「私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。」[15]と述べている。

(2) 目的適合説

目的適合説とは、田中二郎教授が「租税法律主義の原則は、当然に、法条の厳格解釈を要求するものではなく、法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の規定の趣旨・目的にそうよう合目的的に解釈すべきであり、この意味において、概念の相対性を認めるべきである」[16]として主張する見解である。木村弘之亮教授も「借用概念目的適合説が基本的には同意されるべきである。」[17]とする。これらは恐らく経済的実体において同じものを同様に取り扱うことが担税力を基礎とする公平課税の上から必要であるという考え方からであろう[18]。村井正教授は「政策的配慮の妥協的側面の強いものについては、機械的な法的安定・予測可能性論を展開すべきではなく、むしろ租税法の目的論的解釈が重要な役割を果たすものというべきであろう。」[19]とする。

(3) 独立説

独立説とはドイツ租税法学における経済的観察法に立脚するもので、1919 年にエンノ

14) 金子・前掲注 13）120 頁参照。
15) 金子・前掲注 13）119 頁。
16) 田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣・2000 年）84 頁。
17) 木村弘之亮『租税法学』（税務経理協会・1999 年）120 頁。
18) 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房・2013 年）40 頁参照。
19) 村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター・2003 年）38 頁。

ー・ベッカーを起草者として制定されたライヒ租税通則法第 4 条「租税法の解釈・適用にあたってはその目的や経済的意義が考慮される」[20]の規定を根拠に、私法上の適用関係のいかんを問わず、その経済的意義の観点からまず、課税関係を整理するという考え方である。

(4) 各学説の検討

現在の通説は、統一説である。これは、金子宏教授をはじめ、多くの学説で支持されており、現在までの判例でも採用されている考え方[21]である。

これに対して、独立説は、「税務行政庁の恣意的解釈の危険性や法的安定性侵害の危険性があることは否定できず」[22]、また、「ナチス時代には……経済的観察法を根拠として、借用概念の解釈においては私法上の意義に固執すべきではなく、それは税法固有の意義に解すべきであるとする見解（民事法からの租税独立論）が支配的であったが、今日では一般に、この見解は、法秩序の一体性・法的安定性の観点から、受け入れることのできないものであると考えられている。」[23]とされる。独立説に立った時の為政者により、国民の財産権への過剰な侵害をもたらすような運営がなされた歴史が存するということからも、独立説を認めることの危険性は明らかであろう。

目的適合説は、田中二郎教授が「租税の負担公平の原則」を根拠に提唱した見解である。租税の負担公平の原則、すなわち、課税公平主義は、課税法律主義とならび重要である。しかし、「租税法は、租税収入を確実・的確に、しかも、できるだけ能率的に実現することを企図している。……確実、的確に租税収入をあげることができなければ、……租税負担の公平の原則にも反する結果となる。」[24]という見解からうかがえるように、ともすればいかに課税を行うか、という趣旨に偏向しかねない恐れがある。

金子宏教授は田中二郎教授の租税法律主義と負担公平の原則との関係についての見解には、この両者をどのように調整すべきかという問題意識[25]と整理し、「租税法の永遠の課題であるともいえる」[26]とした上で、目的論的解釈には法的安定性と予測可能性の点で問題があるとする。そして、目的論的解釈をする場合であっても、租税法そのものの目的ではなく、問題となっている個別の租税法規定の趣旨・目的に照らして解釈を行うべきであ

---

[20] 水野忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣・2006 年）8 頁。
[21] 代表的なものとして、最判昭和 35 年 10 月 7 日民集 14 巻 12 号 2420 頁。
[22] 吉村典久「内縁関係と所得税」専修大学法学研究所紀要（2002 年）133 頁。
[23] 金子宏ほか『税法入門〔第 7 版〕』（有斐閣・2016 年）56 頁［宮谷俊胤］。
[24] 田中・前掲注 16）92 頁。
[25] 金子宏「田中二郎先生の租税法論－マクロとミクロの調整－」『租税法理論の形成と解明　上巻』（有斐閣・2010 年）206 頁［初出、1982 年］参照。
[26] 金子・前掲注 25）215 頁［初出、1982 年］。

る[27]としている。これは、目的適合説における趣旨・目的の探求のあり方に恣意的な課税の危険性があることを指摘しているものと考えられる。

第3節　考察すべき論点

租税法における住所とは、借用概念に該当し、その解釈は統一説に従い民法と同意義に解する、とするのが、判例および通説からみる原則的な理解である。一見して、何ら難しい問題ではないように思えるが、住所を巡っては、現在まで、幾度も裁判で争われてきた歴史がある。特に最判平成23年2月18日[28]（武富士事件）では、この住所の意義をめぐり、納税者、課税庁間の主張のみならず、裁判所の各審級でも異なる判断がなされたことで、大きな注目を浴びた。本節では、この武富士事件の概要と、住所の意義に対する裁判所の判断を示す。そして、その争点を大きく三つに分けて整理し、次章以降で考察していく論点を示す。

1．武富士事件における各審級の判断

(1) 概要

武富士事件とは、大手消費者金融である株式会社武富士の代表取締役が、平成11年12月27日付けで、香港に滞在する長男へ国外財産を贈与した。この贈与に対して、課税庁が贈与税の賦課決定処分を行ったことについて、納税者がその取り消しを求めて出訴したものである。

贈与が行われた当時は、平成12年度税制改正前にあたり、国籍要件は設けられていなかった。したがって、当該長男が贈与時において、日本に住所を有していたか否かで、課税要件が充足するか否かが分かれることとなる。

納税者は、平成9年6月29日から平成12年12月17日までの間、香港に65.8%、日本に26.2%の割合で滞在しており、贈与当時、生活の本拠は香港にあったと主張した。これに対し、課税庁は、そのような事実を踏まえても、国内に住所があったと主張している。つまり、武富士事件は住所の意義、解釈が争われた事件である。

裁判所の判決としては、まず地裁では、納税者の主張が認められ勝訴した。続く高裁では地裁判決を取り消し、課税庁が勝訴した。そして、最高裁ではその高裁判決を破棄、再び納税者が勝訴するという裁判結果になった。

当事件は、約1,157億円という高額な贈与税の決定処分をめぐる争いであった点や、弁

---

[27] 金子・前掲注25）211頁［初出、1982年］参照。田中二郎教授も「予測可能性の限界を超える拡張解釈が許されるものではない。」田中・前掲注16）85頁としている。

[28] 最判平成23年2月18日判時2111号3頁。

護士や公認会計士等からアドバイスを受け、入念な計画のもとに長男を香港へ移転させたという点で特徴があり、当時、たいへん注目を集めた事件でもある。

(2) 判決の要旨

裁判所の判断のうち、重要となる部分を以下に示す。

① 第一審：東京地判平成 19 年 5 月 23 日[29]の判断

「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のないかぎり、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるをえないところからして、一般的には、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判定するのが相当である。」

「一定の場所がある者の住所であるか否かの判定において、主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識しがたい場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」

② 第二審：東京高判平成 20 年 1 月 23 日[30]の判断

「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のないかぎり、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当であって、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない。」

「納税者が香港に出国した後の東京都所在の自宅の居室の状況、日本への帰国の頻度及び帰国中の生活の状況、帰国中の業務従事の状況、財産の所在状況等の諸事情に照らすと、香港滞在日数や香港における職業活動への従事状況を考慮しても、香港滞在中の納税者の

[29] 税資 257 号順号 11717。
[30] 税資 258 号順号 10868。

生活の本拠は、それ以前と同様に前記の自宅にあったものと認めるのが相当であり、他方、香港のサービスアパートメントは納税者の香港における生活の拠点であったものの納税者の生活全体からみれば生活の本拠ということはできない。」

③ 第三審：最判平成 23 年 2 月 18 日[31]の判断

「住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。」

２．武富士事件からみる住所に関する三つの論点

武富士事件の各審級における判示をみると、それぞれが異なった表現で、住所の意義を示している。中でも、高裁判決は、他の審級と異なり、納税者が敗訴している。本稿では、その判示がどのようなものであったか、最高裁判決では、これをどのように覆したのか、を中心に、二つの論点から住所の意義を考察する。そして、武富士事件判決が残した課題を論点にして、住所に関するいくつかの判例をもとに、租税法上の住所のあり方について検討を深める。

(1) 借用概念論と住所に係る「特別の解釈」

借用概念の解釈においては、判例および通説の両方が統一説を採用している。しかし、実際に住所がどこであるかべきかという判断になると、判例および学説によってその答えは異なっている。その違いの要因は、借用概念の統一説の例外の取扱いである。武富士事件における判示によれば、特段の事由がある場合には、住所は、民法とは別意に解することとなる。

本稿における一つめの論点として、住所に関する特別の解釈について考察する。

(2) 租税回避の意思と住所に係る「特別の事実認定」

住所とは、生活の本拠である。ここで、生活の本拠とは、複数の考慮要素をもとに判断される。これらの要素には、「住居」や「職業」といった客観的要素と、「居住意思」という主観的要素があげられており、租税法上の問題においても、これらの考慮要素をもとにした事実認定が必要となる。この事実認定において、租税回避の意思が介在した場合に、これらの考慮要素に影響を及ぼすか否か、また、影響を及ぼす場合、どのような効果があ

[31] 判時 2111 号 3 頁。

るのかについても、判例および学説に違いがある。

本稿における二つめの論点として、租税回避の意思が住所の事実認定に及ぼす影響、また、そもそも、租税回避の意思が事実認定に影響を及ぼす、という見解が許されるのかについて考察する。

(3) 租税法上の住所のあり方

武富士事件では、上記の二つの論点を踏まえ、住所は、民法に従って判断すると判示された。そうであるとしても、民法において、「問題となった法律関係に最も関連の深い場所を住所と認定すべし」[32]とする見解があることはすでに確認したとおりである。また、武富士事件の地裁や他の住所に関する判例等[33]では、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるをえない」としており、租税法上の住所については、独自に判断したと読むこともできる。複数説に立った場合、租税法の住所、ひいては、個別租税法ごとの住所が認定されうるのではないか、という疑問が生じる。また、住所の具体的な判断基準についても、最高裁の見解は示されておらず、租税法上の住所の基準がどうあるべきかについても課題が残されていると考える。

本稿における三つめの論点として、個別租税法ごとの住所の認定の是非、住所の判断基準のあり方という観点から、租税法上の住所のあり方について考察する。また、これらを踏まえ、住所に関する立法的対応のあり方についても検討する。

[32] 石田ほか・前掲注 6）407 頁。
[33] 例として、東京高判平成 20 年 2 月 28 日判タ 1278 号 163 頁。

第２章　住所と法解釈

第１章では、借用概念の基本的な解釈のあり方を考察した。しかし、前述のとおり、住所の解釈にあたっては、統一説に立った上で、例外として、これを別意に解すべきとする主張がある。本章では、統一説の例外とは具体的にどのような場合を指すのかを考察する。また、目的適合説に立った場合の住所の解釈についても検討する。その上で、武富士事件の判示にある「特段の事由」をどのように解すべきかについて、検討を深める。

第１節　統一説の例外

借用概念の解釈において通説とされる統一説であっても、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」[34]には、私法で用いられるのと異なる解釈を行うことを否定はしていない。また、水野忠恒教授は統一説を論理の基軸としつつも、「基本的には概念の解釈の統一を尊重しながら……私法概念から遊離する立法趣旨が認められるかどうかを検討すべきである。」[35]として、法の統一からの例外を認めざるを得ないとしている。

では、この統一説の例外とは、具体的にはどのような場合を指すのか。本節では、借用概念につき争われた判例に基づき、別意に解する場合とは何かを検討する。

１．「配偶者」の意義

最判平成９年９月９日[36]は、所得税法 83 条（配偶者控除）で規定される配偶者控除について、この配偶者には事実上の婚姻関係にある内縁の者を含むのかどうかについて争われたものである。

判決では、「民法が婚姻をした者を配偶者としている（略）から、所得税法上の『配偶者』についても、婚姻の届出をした者を意味すると解すべきことになる。」として、配偶者に内縁の者は含まないと判示されている。

また、大阪地判昭和 36 年９月 19 日[37]では、租税法上の条文における「配偶者」の取扱いから、同じく、配偶者に内縁の者は含まないと判示されている。つまり、所得税法 83 条において「配偶者」と規定しているのに対し、国税徴収法 75 条（一般の差押禁止財産）においては、「配偶者（届出をしていないが、事実上婚姻関係にある者を含む。）」としている。ここから、所得税法 83 条においては、事実上の婚姻関係にある内縁の者を含まない

[34] 金子・前掲注 13）119 頁。
[35] 水野・前掲注 20）50 頁。
[36] 税資 228 号 501 頁。
[37] 行裁例集 12 巻９号 1801 頁。

ことを前提に規定したものと解することができる、と判断している。これは文理解釈の一種である反対解釈によるものである。

２．「負担付贈与」の意義

最判昭和 63 年 7 月 19 日[38]は、納税者の行った「負担付贈与」が所得税法 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）1 項 1 号にある「贈与」に含まれるかどうかが争われたものである。

ここでは、当該事例の地裁判決[39]において、租税法の趣旨から、「贈与」に「負担付贈与」は含まれないと判示された。この判示は、最高裁まで支持されている。

贈与とは､原則的には無償譲渡の一種に該当し､譲渡所得の課税が行われることとなる。しかし、経済的利益を得ないところに課税を行うことは納税者の感情にそぐわないなどの政策的観点から、所得税法の規定より、贈与を無償譲渡から除外したものである[40]。

学説上でも、この趣旨から、所得税法 60 条 1 項 1 号にいう「贈与」は「純粋の贈与、すなわち資産を譲渡した者に金銭その他の経済的利益を全くもたらさない贈与を意味し、負担付贈与を含まない」[41]と解されている。

これは、統一説において立法趣旨から私法と別意に解した代表的な事例である。

３．「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」の意義

最判昭和 36 年 10 月 29 日[42]は、納税者と資金の提供者との出資契約が「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」に該当するかどうかが争われたものである。

ここでは、「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」の意義について、法の改正の趣旨、目的を考慮しても、いたずらに、法律の用語を拡張して解釈することはできないと判示された。これは、条文の文理解釈によりその意味が明らかになる場合にまで、立法趣旨による拡張解釈を認めないという統一説を踏襲し、また、その趣旨が法条文（明文）から明らかとはいえないとされた事例である。

４．まとめ

上記の判例から、借用概念における統一説の例外を具体的に示すとすれば、以下のとおりとなると考える。

まず、①租税法規の明文の規定から明らかな場合とは、国税徴収法 75 条の「配偶者」

---

[38] 判タ 678 巻 73 頁。
[39] 静岡地判昭和 60 年 3 月 14 日税資 144 号 496 頁。
[40] 岩崎政明「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）80 頁参照。
[41] 金子・前掲注 13）257 頁。
[42] 民集 15 巻 9 号 2357 頁。

におけるかっこ書きのように、明文の規定で別意に解すことを現に示している場合である。

次に、②租税法規の趣旨から明らかな場合とは、「負担付贈与」に関する所得税法の立法趣旨のように、明文の規定では明らかでない場合で、趣旨が法条文から別意に解すことが明らかな場合（別意でなければ不合理となる場合）を指す、と考えるのが相当である。

第２節　住所と「特別の解釈」

前節では、統一説の例外である「租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」[43]はどう解すべきかについて確認した。本節では、この見解を住所にあてはめて検討する。

また、武富士事件では、住所の意義に関する判決文では、金子宏教授とは異なる表現で、例外があることを示している。すなわち、「特段の事由」の有無である。この「特段の事由」とは何を指すのか。判例においては、学説とは異なる判断を示しているのかについて考察する。

１．住所における条文、趣旨の検討

租税法の規定において、住所が用いられている場合、これを私法と別意に解すべきとする条文の規定は所得税法、相続税法において見当たらないことはすでに確認した。なお、他の租税法においても別意に解する規定は見当たらない。つまり、明文の規定からは、住所を別意に解すべきとはならないこととなる。

次に、住所に関する立法趣旨について考察する。

田中治教授は、相続税法１条４項において、納税義務者の区分の判断に「住所」を用いた立法趣旨は、「必ずしも明確ではなく、十分な検討はない」[44]と述べている。

その上で、田中治教授は、その趣旨について、「租税は、社会全体で支えるべき公共事務……を賄うための財源であり、社会の相互依存や共存共栄の理念を具体化するものである。そうだとすれば、個人がその生活の基礎を置く国において、当該公共事務を実施するために、各個人が一定の税負担を負うのは当然だということになる。このような個人の生活と国との結びつきを前提に、これから更に進んで、個人が他国において得た財産をも当該居住地国において課税しようという傾きが生じ、その結果、生活上の結びつきの強固な個人につき国が無制限納税義務者として取り扱うことが正当化されるに至ったものと思われる。」[45]としている。

武富士事件では、課税庁が提出した控訴理由書の中で、納税者とわが国の「結節要素」、

---

43) 金子・前掲注 13）119 頁。
44) 田中治「税法の解釈方法と武富士判決の意義」同志社法学会 64 巻 7 号（2013 年）210 頁。
45) 田中・前掲注 44）210 頁。

つまり、結びつきの強さが認められれば、たとえ住所がわが国になくとも、贈与税が課税されうる、と主張されたようである[46]。

たしかに、個人と国との結びつきの強さによって、課税範囲に差を設けること自体には異論はなく、課税庁の主張は一見、田中治教授のいう立法趣旨にも合致しているようにうかがえる。

しかし、課税要件に住所を用いた趣旨とは、租税法律主義における課税要件明確主義に基づき、客観的な判断ができるものと考え、「住所の有無」を結びつきの強さの判断基準に用いた[47]ものと考えるのが相当である。

したがって、住所とは別の「結節要素」という文言によって生活の本拠がある、とする解釈は、住所概念の拡張解釈に他ならない[48]。明文規定のない課税要件を用いて課税を行うことは、課税要件明確主義に反しているのみならず、課税要件法定主義に反することとなり、認められないことは多言を要しない。

以上の考察において、住所を別意に解することが明らかといえるような趣旨はうかがえない。このような理解から、住所を明文の規定や趣旨目的から別意に解することは認められない、と考えるのが相当であろう。

２．「特段の事由」と住所

ここまで見てきたとおり、統一説に立てば、住所を民法と別意に解す理由はないと考えるのが、借用概念論における考え方である。

しかし、武富士事件では各審級のいずれも、反対の解釈をすべき「特段の事由」がない場合、住所とは生活の本拠を指すと判示している。そして、武富士事件においては、この「特段の事由」が認められる可能性がある、と主張するのが品川芳宣教授である。

品川芳宣教授は、統一説を支持している[49]。その見解に立った上で、武富士事件は、納税者が統一説の解釈によれば贈与税の負担を免れ得ることを認識し、極めて計画的な租税回避が行われた事案である、と評価し、その地裁の判示に対して、「『租税回避の目的等の諸事情』が借用概念の解釈における『特段の事情』として検討されたものであるかは明らかでない。」[50]とする。その後、最高裁判示の段階においては「『特段の事由（事情)』が存すれば、租税法上の要請をより強く受け留めた上での解釈・認定があって然るべきである。」[51]としている。この特段の事由が何であるかについては、地裁だけでなく、高裁お

---

46) 田中・前掲注 44）214 頁参照。
47) 増田英敏「判批」ＴＫＣ税研情報 18 巻 2 号（2009 年）19 頁参照。
48) 田中・前掲注 44）215 頁参照。
49) 品川芳宣「判批」税研 135 号（2007 年）82 頁参照。
50) 品川・前掲注 49）83 頁。
51) 品川芳宣「判批」税研 159 号（2011 年）69 頁。

よび最高裁の判決文の中でも示されていない。特段の事由とは、いったい何を指すのであろうか。

ここで、武富士事件以外の住所に関する判決では、どのような判示がされているのかについて確認する。なお、ここで示す事例はともに、租税回避の意思があるとして問題にされた事案に対する判断である、という点に留意されたい[52)]。

住所の意義にかかわる他の判決文の中でも、借用概念の解釈に対する判示は基本的には同じであるが、表現に若干の違いがある。まず一つは、武富士事件よりも前の神戸地判昭和60年12月2日[53)]（大竹貿易事件）があげられる。これは所得税法における住所の意義をめぐる判例であるが、「所得税法2条1項3号……が、民法におけるのと同一の用語を使用している場合に、所得税法が特に明文をもつてあるいはその趣旨から民法と異なる意義をもつて使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同一の意義を有する概念として使用するものと解するのが相当である。」としている。

この判示の表現では、特段の事由とは、①明文がある場合、および、②その（明文の）趣旨が別意に解すべきといえるほどの特別のものと判断される場合、の二つであると読むのが自然であると考える。この場合、金子宏教授が示す例外と一致する。下級審の判示が直接に最高裁の判断を拘束するわけではない。しかし、武富士事件の最高裁が、この「特段の事由」を積極的な説明をせず用いている点から、従前に示された判断と変わらないものとして読むのが自然であると考える。

また、近年の事例として、名古屋高判平成25年4月3日[54)]（乳児住所事件）がある。ここでは、武富士事件を参照した上で、「住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（略）ところ、本件においては上記の特段の事情は存在しない。（傍点は筆者）」としている。

この判示の表現は、租税回避の意思を積極的に認定したわけではないが、少なくとも、租税負担の回避を試みたものと評価できる事案について、特段の事情はないと言い切っている。

なお、ここでの特段の「事由」と「事情」の違いや、「上記の」特段の事情が、この判示にある特段の事由を指すかどうかは、必ずしも明確ではない。しかし、結論として、住所について反対の解釈をしていないことや、「上記の」特段の事情が指すとみられる適当な文章が他に見当たらないことから、同じ意味で用いられているものと解される。

---

52) 野一色直人「判批」税理56巻9号（2013年）108頁等を参照。
53) 税資147号519頁。
54) 税資263号順号12192。なお、最判平成26年7月15日判例集未登載は不受理。

したがって、これらの判示から、借用概念の統一説における整理は学説、判例において基本的に一致しているものと考える。特段の事由とは、前述の検討のように学説にいう「明文の規定または趣旨から明らかな場合」であるとするのが相当である。

３．住所における趣旨解釈のあり方

統一説であっても、明文の規定からその意義が明らかでない場合は、条文の趣旨の探求が必要である。このように、最終的な判断をその立法趣旨に求めるという点では、「統一説と目的適合説との区別は相対的なものである」[55]といえる。住所については、借用する住所概念が一つの意義に固定していないことから、統一説の根拠が揺らぎ、目的適合説による合目的的判断がなされるべきという主張もあり得ることになる[56]。酒井克彦教授は、民法では複数説が通説であるとした上で、その複数説は、「租税法の借用概念論における目的適合説を意味しているといってもよいであろう。」[57]とする。そして、統一説に基づく借用概念では住所についての結論は確定的に明確であるとはいえず[58]、そのような統一説の限界を埋めるために目的適合説の検討をすべき[59]と主張するのである。

これに対し、谷口勢津夫教授は、目的適合説のあり方について、立法趣旨の参酌は「租税法律の文言及び意味関連からその趣旨を突きとめることができる場合に限る」[60]とする考え方を示している。この場合の趣旨が明らかかどうかは、決して課税の公平性に基づくものではなく、法条文の合理的な文理解釈に基づく明確さが求められる、と解するのが相当であろう。でなければ、恣意的な解釈におちいる危険性は排除できないからである。そう考えると、谷口勢津夫教授が、目的適合説は統一説と相対的である、とする所以がわかる。すなわち、谷口勢津夫教授のいう目的適合説は、まず趣旨の探求を行うのであるが、それは決して文理解釈から離れるものではない。結果として、住所の解釈に当たって、別意に解すことが明らかといえるような趣旨はうかがえず、結論は同じ意味に解すべきということになる。

武富士事件の地裁で、課税庁は、「結節要素」という立法趣旨のほか、贈与税が相続税の補完税であるという相続税法上の目的から、特別の解釈をすべきと主張した。

しかし、これらの主張は、谷口勢津夫教授がいう無限定目的適合説のように、趣旨の探求の射程の限界をなくした恣意的な課税の恐れのある考え方であり[61]、認められない。

また、これは租税回避の意思があることにより、課税の公平性から、私法と別意に解す

---

55) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第５版〕』（弘文堂・2016 年）47 頁。
56) 渡辺充「判批」速報税理 30 巻 12 号（2011 年）32 頁参照。
57) 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂・2015 年）186 頁。
58) 酒井・前掲注 57）121 頁参照。
59) 酒井・前掲注 57）186 頁参照。
60) 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 号（1998 年）133 頁。
61) 谷口・前掲注 60）108 頁参照。

べきとする見解についても同様である。したがって、品川芳宣教授の主張も、借用概念の解釈論においては認められないこととなる。

改めて、統一説を支持するとともに、住所は民法 22 条と同意に解すべきであると考える。

第3節　小括

本章では、借用概念論における住所の解釈のあり方を考察した。まず一つは、借用概念の統一説における例外とは、明文の規定、または、明文から読み取れる立法趣旨により明らかな場合を指す。その限りにおいて、住所を別意に解する理由はなく、民法 22 条と同じ意味になる、という点である。もう一つは、租税回避の意思がある場合には特段の事由があるとして、住所概念を別意に解することは、目的適合説によるのと同じこととなり許されない。したがって、この点においても、住所は民法 22 条と同意となる。

しかし、住所の意義をめぐる論点は、借用概念論における特別の解釈の是非だけではない。

水野忠恒教授は、武富士事件の各審級が異なる結論を導いた点について、「いずれの判決も、住所の概念を出発点としており、いわゆる借用概念の解釈が問題となりうるが、それにより結論は導かれていない。住所とは、どのような判断基準によりなされるか、生活の本拠とは何かということが重要であり、民法総則における『住所』の概念では、ここまでを明らかにするものではない。」[62]とする。

住所とは、民法 22 条によって、生活の本拠とされるが、何をもって生活の本拠とするかについては、事実認定の問題である。前述のとおり、品川芳宣教授は、「『特段の事由（事情）』が存すれば、租税法上の要請をより強く受け留めた上での解釈・認定があって然るべきである。」[63]としている。これは、租税回避の意思があった場合には、特別の解釈だけではなく、住所についての特別の事実認定を認めるべきという主張である。つまり、借用概念である住所の判断には、租税回避と特別の事実認定という論点が存在しているのである。

次章では、武富士事件の各審級において、借用概念における統一説に立った上でも、住所について、異なる判断がなされたのはなぜかについて、租税回避との関係から考察する。

---

62) 水野忠恒「判批」税務事例 43 巻 5 号（2011 年）29 頁。
63) 品川・前掲注 51）69 頁。

第３章　住所と事実認定

第２章では、借用概念論と住所について考察し、それだけでは解決されない問題があることを確認した。すなわち、租税回避の意思と事実認定の関係についての問題である。

本章では、まず、租税回避の定義と、租税回避の否認についての原則的なあり方を概観する。そして、住所の移転が課税要件の充足を回避する目的で行われたとされる場合に、租税回避の意思が事実認定に影響を及ぼすのか否かについて考察する。

第１節　租税回避と事実認定

租税回避と事実認定の関係を考察する前提として、本節では、租税回避についての現在における原則的な考え方と、住所との関係を整理する。

１．住所と租税回避の関係

租税回避とは、言葉のとおり読めば、租税を課されることから免れることを指す。租税回避については、その定義は論者により異なる部分があり、その範囲も一義的ではない。

この点、住所との関係を考えた場合、「実定税法上の課税要件は、法形式や法律行為だけでなく、事実行為をも要件要素として取り込んで」[64]おり、課税要件法定主義の射程内であるとする見地から、租税回避とは、この事実認定を含んだ包括的定義[65]として捉えるのが妥当であると考える。

次に、租税回避を否認する場合には、租税法律主義のもとで、法律の根拠なしにこれを認めることは許されない、という見解（個別否認規定必要説）でほぼ一致している[66]。住所について、所得税法２条および相続税法１条の３および４にある納税義務の規定には個別否認規定は存在しない。つまり、租税回避の否認論においては、租税回避の意思をもって住所を移転したことに対して、これを否認し、課税を行うことは許されないこととなる。

２．住所と租税回避の試み

前述のとおり、事実行為による租税回避とは、包括的定義（広義）の租税回避にあたる。

法の解釈適用とは、いわゆる三段論法によって行われる。それは、「法令の適用にあたっては、原則として、次の三つの段階の作業、すなわち、(1)事実の確定、(2)法令の発見または検認、(3)発見または検認した法令の解釈適用、という三つの作業が、次々に必要とな

64) 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 年）6 頁［初出、2010 年］。
65) 谷口・前掲注 55）62 頁参照。
66) 谷口・前掲注 64）199 頁［初出、2011 年］参照。

る。」[67]として、「法令の適用の作業は、常に、こういう事実の確定、法令の発見または検認、具体的な法令のあてはめという三段論法の適用を通じて完成される」[68]ものである。これは租税法においても同様である。したがって、租税法の解釈適用にあたっては、まず、事実の確定が行われることになる。

ここで、租税法は、第一次的には私法によって規律されている[69]。住所という事実の確定は、私法上の領域であり、ここで確定された事実に対して、適用される租税法の規定を発見し、解釈が行われることとなる。そして、上記のとおり、住所に関する租税法の規定には租税回避を否認する規定はない。

つまり、租税回避のために、私法上の領域である住所の移転という試みが実行された場合、租税法の解釈の領域では、この試みは常に成功することになるのである。

したがって、住所の移転という租税回避行為が否認され得るか否かを検討する場合には、租税法の解釈だけではなく、事実認定の領域においても、租税回避との関係を考えることが重要である。

第２節　住所と「特別の事実認定」

前節では、租税回避の否認は、明文の規定が必要であることを確認した。

そして、住所の移転によって課税要件の充足を回避する行為は租税回避の試みにあたり、したがって、租税法の解釈の領域では、この租税回避の試みを否認することはできない。

本節では、租税回避が事実認定へ影響を及ぼす可能性と、その場合のアプローチおよびそれらの可否を検討する。具体的には、①香港の住所が仮装であると認定する方法と②住所の考慮要素に、租税回避の意思に基づく居住意思を他の客観的事実と並べ、総合判断する方法である。

そして、これらのアプローチに対する検討を踏まえ、武富士事件高裁判決が採用した事実認定のあり方とその是非を考察する。

１．住所と「外形の作出」

住所の事実認定において、仮装認定がなされた場合は、当然に真実の事実関係に基づき、租税法の解釈適用が行われる。実際に、納税者の行った海外への住所の移転について、「外形の作出」という表現でもって、仮装認定を行った判例として、東京高判平成 17 年 9 月

---

67) 林修三『法令解釈の常識〔第２版〕』（日本評論社・1975 年）54 頁。
68) 林・前掲注 67）55 頁。
69) 金子・前掲注 13）121 頁参照。

21 日[70]がある。

この事例も、武富士事件と同じく、贈与税を免れようとして海外へ住所を移転したものである。ここでは、「納税者はその勤務地である香港に赴任すれば、住所が国外に移り、非居住者という外形を作出することができるものと企図して、……日本を出国して香港に入国したにすぎ（ない）」と判示され、納税者が敗訴している。

この判示について、たしかに、この部分のみでは、租税回避の意思と仮装認定が直接に結びついているようにも見える[71]。しかし、当該判示は、その全体を見ると、租税回避の意思とは無関係に、贈与時の海外の住居が短期間契約のアパートメントであったなどの事実認定が行われた結果として、住所が国内にあると認定されたものであることがわかる。したがって、当該事例における判断では、租税回避の意思と仮装認定を結びつけることはしていないのである。

これに対し、武富士事件では、課税庁が、租税回避の意思によって作り出された諸般の事実関係は「外形の作出」であって、住所の認定において考慮されるべきと主張している。この主張で課税庁は、租税回避の意思と仮装認定との関係をどのように捉えているのであろうか。

ここで、武富士事件において課税庁が主張した外形の作出とは、事実認定による否認といわれるものであると考えられる。

事実認定による否認の定義については、一義的ではないが、あえて一言で表現するならば、租税回避の有無が事実認定に直接影響を及ぼす、という考え方であるといえよう。つまり、「課税要件事実を認定するに当たり、対象となる契約関係において、当事者に租税回避目的がある場合には、当事者が選択した法形式が真実の法律関係であるか否かを判断するに当たっての重要な間接事実になろう。」[72]とする見解に基づくものである。

これを住所の移転という事実行為も含めていえば、事実認定における要件事実としての諸般の客観的事実（主要事実）は、租税回避の意思（間接事実）によって、消極的に評価され、真実ではないと認定されることとなる[73]。

しかし、租税法における事実認定は、私法上の領域で行った認定を尊重し、そのまま課税要件事実とする考え方（二段階事実認定論）[74]を採るべきである。したがって、租税法の領域に属する租税回避の意思が、私法上の領域に属する事実認定に影響すると考えるこ

---

70) 税資 255 号順号 10139。
71) 古矢文子「判批」税理 49 巻 10 号（2006 年）107 頁参照。
72) 今村隆「租税回避と濫用法理－租税回避の基礎的研究－」（大蔵財務協会・2015 年）100 頁［初出、2000 年］。
73) 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題〔初版〕』（有斐閣・2007 年）129 頁参照。
74) 谷口・前掲注 55）54 頁参照。

とは認められない[75]。これについては、金子宏教授も、「仮にも真実の法律関係または事実関係から離れて、法律関係または事実関係を構成しなおす（再構築する）ようなことは許されない」[76]としているところである。

武富士事件最高裁の、「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」とする判示も、この論を明確に否認したものと考えられる[77]。

さらに、武富士事件の高裁でも、租税回避の意思があったとしても、明らかに国外の方が多い滞在日数や、国外での職業活動について、これを外形に過ぎないとすることは困難であったものと考えられる[78]。これは、「生活の拠点であったものの、生活の本拠ということはできない」という苦しい判示になっている[79]ことからもうかがえる。

したがって、武富士事件の高裁でも、租税回避の意思があったことから、香港の住所が「外形の作出」であったとする方法は採用していないことがわかる。

２．租税回避の意思と居住意思

民法において、判例および学説ともに客観説が採られているといえるが、そこでは、居住意思という主観も補充的には考慮される。武富士事件では、特にこの居住意思という主観の取扱いの差異が各審級の結論を分けたといえる。

武富士事件の地裁では主観は補充的なものにとどまるとしている。これに対し、高裁では、「租税回避のために居住する」という居住意思が、住所の認定としては、マイナスに働くものと判断できるという方法を採っている。この部分が、高裁判決の最も大きな特徴である。

つまり、まず生活の本拠とは、住居や職業等の諸々の客観的事実に加え、「居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当」とするのである。そこでは、租税回避の意思を直接に客観的事実に結び付けるのではなく、租税回避の意思があることから「香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとは認められない」と判断する。そうして認定された居住意思は、客観的事実と並列に考慮要素として扱われるのと同時に、他の客観的事実に影響をあたえる。例えば、日本よりも海外での滞在期間が明らかに長期であることに対しては、「贈与税回避を可能にする状況を整えるために……滞在日数を調整していた」と評価することで、現に海外に居住する事実を低く評価した。また、海外現地での職業活動についても、日本にある法

---

75) 大淵博義「武富士事件における相続税法上の『住所』認定の論理」租税訴訟第 7 号（財経詳報社・2014 年）37 頁参照。
76) 金子・前掲注 13）132 頁。
77) 谷口・前掲注 64）214 頁［初出、2011 年］参照。
78) 古矢文子「判批」税理 50 巻 12 号（2007 年）78 頁参照。
79) 大淵・前掲注 75）34 頁参照。

人の役員としての業務活動を上回るものと認めることはできないとして、現地での職業活動自体を、考慮要素として過少に評価した。このような特別の事実認定の結果、特別の解釈によらず、納税者は課税要件を満たす（住所がある）と判断したのである。

この事実認定における租税回避の意思の取扱いについて、最高裁では直接意見を示しておらず、検証が不足ではないかという見解もある[80]。しかしながら、民法上の住所の判断において、主観は補充的要素にとどまると解されている。高裁判決のように租税回避の意思を居住意思にとりこみ、国外における長期の滞在期間等の諸々の客観的事実を軽視した総合判断を行うことは不適当である。

さらに、真実の事実関係は「効果意思」に即して認定されるべきであるが、この場合の効果意思とは、純粋に私法上の効果意思である。

この点については、民法上の組合による航空機リース事業の所得分類が争われた名古屋高判平成17年10月27日[81]が参考となる。ここでは、税負担の有無が当事者にとって私法上の選択の動機となることは自然であり、かつ、合理的であるとしており、その上で、「いかなる法律効果を発生させるかとの効果意思と、契約締結の動機、意図などの主観的要素とは理論的には別であ（る）。」と判示されている。

これは住所という事実認定における要件事実としての居住意思についても同様である[82]。つまり、租税回避という動機と、居住意思は別のものである。

このような正しい事実認定プロセスによれば、むしろ、贈与税の負担を回避するためにも、海外に居住するという意思はより強かったと認識されることになるのではないか[83]。武富士事件において、課税庁が租税回避の意思があったことを主張すればするほど、実は皮肉にも、納税者の居住意思がより強いことを証明していたことになるのである。

３．リベラルな租税回避観

清永敬次教授は、租税回避を「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」[84]と定義する。

この不当性に着目した場合、中里実教授がいうように、「課税逃れを野放しにすることが法により要求されているわけでは決してないという点に、留意しなければならない。」[85]という見解になろう。川田剛教授も、武富士事件地裁の判示に対し、「明らかな租税回避行為についても形式的要件により課税できないとなれば、課税の公平は到底図られなくなる

---

80) 仲谷栄一郎＝高畑侑子「判批」国際税務31巻4号（2011年）44頁参照。
81) 税資255号順号10180。
82) 渕圭吾「判批」平成23年度重要判例解説（ジュリスト臨時増刊1440）（2012年）216頁参照。
83) 三木義一「判批」税経通信62巻10号（2007年）45頁参照。
84) 清永・前掲注18）42頁。
85) 中里実『タックスシェルター』（有斐閣・2002年）222頁。

ことは明白である。」[86]として、租税公平主義の点で問題があることを指摘している。

さらに、品川芳宣教授の、租税回避行為に対して、借用概念の解釈が形式的なものに拘泥してはならないとする主張[87]は、条文規定を十分に理解した上で、租税回避を動機として、意図的に課税要件の充足を回避する場合にまで、予測可能性を担保する必要があるのか、という問題提起をするものである。

これに対し、谷口勢津夫教授は、租税回避について、清永敬次教授の定義を咀嚼し、「課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除」[88]とする。この適法性を重視する見解は、リベラルな租税回避観といわれる。これは、租税法律主義の遵守を意味し、予測可能性と法的安定性の担保を目的とする。

このように、住所の移転という租税回避行為には見解の対立が見られるが、これはつまるところ、租税法律主義と租税公平主義の対立とそれをいかに調整するか、という点に帰着する。この点については、佐藤英明教授の、「租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する。」[89]とする見解が参考となろう。また、増田英敏教授も、租税負担の増大、現在の経済取引の複雑化、高度化等により予測可能性の重要性が増幅していることから、同じく、租税法律主義を重視している[90]。

これらの見解を踏まえ、結論としては、住所をめぐる租税法律主義と租税公平主義の対立については、武富士事件最高裁の須藤正彦裁判長の補足意見にある「立法によって解決を図るのが筋であって(略)、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。」との見解が正鵠を射る。課税の仕組みは公平感情の関数ではなく[91]、こらえ性のない正義感による解釈や事実認定を行うべきではない[92]。租税法上の事実認定において、司法上における租税回避目的混入論を採用することは許されないであろう[93]。

第3節　小括

本章では、住所と事実認定のあり方について、租税回避との関係から検討を行った。

まず一つは、租税回避の意思が住所の認定に影響を及ぼすことは認められないことを確認した。これが認められるとする特別の事実認定（事実認定による否認）は、租税法の解

86) 川田剛「判批」税務事例 39 巻 12 号（2007 年）7 頁。
87) 品川・前掲注 51）69 頁参照。
88) 谷口・前掲注 55）60 頁。
89) 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題〔初版〕』（有斐閣・2007 年）70 頁。
90) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 4 版〕』（成文社・2013 年）43 頁参照。
91) 田中・前掲注 44）244 頁参照。
92) 田中・前掲注 44）222 頁参照。
93) 谷口・前掲注 64）40 頁［初出、2004 年］参照。

釈適用の場面における事実認定をさも特殊なものとして扱い[94]、拡張して捉えてしまっているものであると考える。

次に、このような考え方が生まれる要因には、租税法の租税法律主義と租税公平主義の対立と調整という点があげられるが、適法性を重視したリベラルな租税回避観が尊重されるべきであることを確認した。住所の事実認定において、租税回避の意思は影響を及ぼさない。私法上の領域における事実認定が行われるべきである。

ここまでの検討で、租税法における住所とは、民法の住所を指すという結論を得た。しかし、民法における住所の意義が一義的でないといえることは、第1章1節3項で示したとおりである。そうであるとすれば、画一的に規律することが望まれる租税法において、武富士事件判決が示した判断は、住所に関する問題をすべて解決したものといえるのだろうか。

次章では、武富士事件判決が残した課題について考察する。

[94] 渕圭吾「租税法と私法の関係」学習院大学法学会雑誌44巻2号（学習院大学法学会・2009年）48頁参照。

第４章　武富士事件判決の残した課題

第１節　武富士事件判決の意義と残された課題

武富士事件の最高裁判決により、住所における問題は解決したようにも思える。しかし、住所には、さらなる問題点が存在する。本節では、武富士事件判決の意義と、いまだ残されている課題を示す。

１．武富士事件判決の意義

武富士事件判決で、租税回避目的により住所を移転することに対して、仮装でない生活の実体を重視したことは重要である[95]。特に、本判決は事実認定による否認論を否定することを明確にし、リベラルな租税回避観による立場を示したものであるといえる[96]。

多くの学説が、個別否認規定必要説に立つことは前述のとおりであるが、最高裁では、この点については、いまだ明確な判断は示されていないとされる[97]。その中でも、武富士事件最高裁において、須藤裁判官が補足意見として、租税回避行為に対する不公平感や違和感に一定の配慮を示しつつも「安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。」とし、立法による解決を支持したことには、今後の租税法の解釈および事実認定のあり方に大きな意義があると考える。

２．武富士事件判決で残された課題

住所の意義については、武富士事件判決の後でもいまだ二つの課題が残る。それは以下に示す点である。

(1) 複数説の再考

武富士事件が残すまず一つの課題は、民法における複数説をどう捉えるか、という点である。民法の複数説によれば、「租税法の住所は租税法で検討せよ」とボールを投げ返されてしまうことになる[98]。複数説に立った場合、住所は多義的である。そもそも、「統一説によれば、“住所とは、生活の本拠であり、その本拠は客観的に判断され、複数の生活拠点の中から、租税法律関係につき最も深い関係のある１ヵ所の場所をもって『住所』と認定

95) 水野・前掲注 62）31 頁参照。
96) 谷口・前掲注 64）215 頁［初出、2011 年］参照。
97) 金子・前掲注 13）128 頁参照。
98) 浅妻章如「判批」租税判例百選〔第 6 版〕（2016 年）31 頁参照。

される”ものとする仮説が成立する。」[99]とされる。生活の本拠が法領域ごとの基準に照らして認定されること自体は、民法の住所が予定する範囲内と考えることも可能である。

租税法のみならず、住所に関して、判例は従来から単一説をとっているという見解[100]があるが、複数説に立ったとみえる判例[101]があることは前述のとおりである。

また、武富士事件判決が引用する判例[102]は、単一説を採った事例といわれるが、公職選挙法上の法目的に沿って住所を判断したものと読むことができる。このように公法における判例を、何の断りもなく引用することは、複数説に無頓着であるともいえる。借用される住所の意義が確立していると言い切ることはできない限りにおいて、個別の法領域ごとの基準の異同は審査されていないと考えられる[103]。

(2) 生活の本拠の判断基準

もう一つの課題は、最高裁判決が生活の本拠の具体的なファクターをあげていない点である。最高裁判決は、地裁判決の判断を支持しているが、地裁判決が職業上の活動や地位を重視している点、および、居住意思を補充的な考慮要素としている点について、これをどのように判断したのかについて、曖昧さが残っている[104]。

また、高裁判決が示した「外部から客観的に認識することができる居住意思」の取扱いについても、再考する余地があると考える。

これらの取扱いについて確認し、租税法上の観点から生活の本拠の基準を検討することには意義がある。

第２節　個別租税法上の住所の認定の是非

複数説には、派生する二つの論点がある。一つは、住所は、個人が法律関係ごとではなく、複数所有するか否かという点である。須藤正彦裁判長の補足意見の「これまでの判例上、民法上の住所は単一であるとされている。」という部分は、従来の単一説ではなく、住所は単数であることを述べているものと読める。もう一つは、租税法上の住所の認定の是非について、これを突き詰めれば、個別租税法ごとの住所が認定されうるかという点である。武富士事件では、課税庁が「租税としての性質や課税体系を異にするから、所得税における住所と贈与税における住所は必ずしも同一ではない。」と主張している。本節では、

---

99) 渡辺・前掲注 56）32 頁。
100) 橋本守次『ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会・2015 年）81 頁参照。
101) 最判昭和 27 年 4 月 15 日民集 6 巻 4 号 413 頁。
102) 最判昭和 35 年 3 月 22 日民集 14 巻 4 号 551 頁。
103) 浅妻・前掲注 98）31 頁参照。
104) 水野・前掲注 62）31 頁参照。

この二つの点について検討した上で、個別租税法の住所の認定の是非を考察する。

１．単一説・複数説と単数所有説・複数所有説

住所の単一説・複数説の問題には、第１章１節３項に示した法律関係ごとの住所の認定の是非だけでなく、一つの法律関係内に住所を複数所有するか否かについての論点も内包されるとする考え方がある。以下では、これを単数所有説と複数所有説と称して検討する。

武富士事件において、課税庁は、相続税法基本通達１の３・１の４共－５は、法施行地内（国内）には住所は複数存在しないことを示すものであり、法施行地内（国内）と法施行地外（国外）には、同時に住所が存在しうることを認めているものであると主張する。これは、複数説の延長として、複数所有説を主張したものといえる。

しかし、当該通達は、単数所有説を採ることを示すに留まると解すべきであり、この主張は拡張解釈であって、認められないと考える。

なぜなら、わが国における複数説は、法律関係ごとの住所の存在を否定しない、と理解されるべきであり、そもそも、「特定の法律関係においては住所は一つであり複数は有り得ないと考えるべき」[105]である。つまり、複数説と複数所有説は異なる次元のものである[106]。

たしかに、国際的な観点からみれば、単数所有説により国内に住所を認定しても、諸外国において、わが国とは異なる基準の規定により、異なる住所が認定されることはあり得る[107]。しかし、それは各国がそれぞれの基準により認定した結果であって、わが国が複数の住所の存在を積極的に認定することを意味しない。住所の認定はあくまで、単数所有説に基づき、住所がどこかを判断するべきであり、その基準で外国に住所があると認定されるべき場合にまで、わが国にも住所があるとするのは、誤った認定となると考える。

ただし、留意すべきは、社会通念の変化により、今後、わが国での複数所有説の妥当性が高まることはあり得るという点である。ドイツ民法では複数所有説が採用されているといわれる[108]。須藤裁判長の補足意見が「住所が複数あり得るとの考え方は一般的に熟しているとまではいえない」としているところからもその可能性がうかがえる。

しかし、租税法の観点からは、現在、この考え方を認めることは難しいと考える。その理由として、税務行政が煩雑となり、国際課税実務の混乱が著しくなることがあげられる[109]。住所が法施行地内外に複数あるとしても、二重課税の排除の必要から、租税法上は、どちらの国が主たる課税権を持つかを決定することが必要となる。その際、場合によ

---

105) 北野弘久ほか編『争点　相続税法〔補訂版〕』（勁草書房・1996年）61頁〔管納敏恭〕。
106) 首藤重幸「相続税法における住所」税務事例研究104号（2008年）62頁参照。
107) 例として、東京地判平成25年5月30日税資263号順号12227。
108) 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』（中）－所得税法2条1号3号にいう『住所』概念－」税経通信63巻2号（2008年）48頁参照。
109) 首藤・前掲注106）62頁参照。

っては、三ヵ国、四ヵ国といった多国間の課税競合状態が生じ、納税者が不合理な税負担等を余儀なくされる危険も指摘される[110]。租税行政の煩雑化を招来する見解を採ることは、納税者にとっての法的安定性、予測可能性の観点から望ましくないと考える。

２．租税法律主義からの帰着

武富士事件において、課税庁は、所得税と贈与税（相続税）が、期間税と随時税という納税義務の成立についての異なる性質を有することから、両者における住所は必ずしも同一ではないとする。しかし、この性質を住所の異同の根拠とすることには疑問を覚える。

まず、その性質によって、なぜ住所が異なるのか、詳しい論拠が示されていない。明文の規定なく、この性質という明確でない基準で納税義務を異にすることは、租税法律主義に反し、認められない。

また、着目すべきは、その性質よりも法目的である。複数説でいわれるのも、それぞれの法目的にしたがって判断すべきとするところである。

租税法の目的については、一元的にはいえないが、租税法律主義と租税公平主義を基礎にした適正な租税行政の実施を担保することであると考える。そして、第２章の２節３項で示したとおり、ここでも租税法律主義が最も重視されるべきである。これは当然、個別租税法ごとに異なることはない。

その上で、相続税法上の住所をその性質から個別に認定すべきとの主張を見ると、そこでは、その性質とともに、相続税の「課税目的等」に照らして判断されるべきとの見解をとっている[111]。課税目的を租税法の目的とするのは、租税法律主義の意義を軽視した実質課税原則による課税につながる考え方であり[112]、失当である。

また、同じ租税法領域の法律が、ともに住所という用語を用いている以上、統一的に解するのが合理的であるとする考え方[113]が法的安定性の観点から支持される。

したがって、個別租税法ごとに住所が認定されることは認められないと考える。唯一、これが認められるのは、個別租税法において、明文規定した場合に限られると考えるのが相当である。これが租税法律主義からの帰着である。

第３節　租税法上の生活の本拠の基準

前節では、個別租税法ごとの住所の認定は認められないことを確認した。ただし、これは、複数説そのものを否定するものではない。複数説に立てば、租税法上の生活の本拠の

110) 三木・前掲注 83）46 頁参照。
111) 桜井四郎『相続と相続税法〔初版〕』（財経詳報社・1996 年）201 頁参照。
112) 首藤・前掲注 106）68 頁参照。
113) 北野ほか編・前掲注 105）61 頁〔管納敏恭〕参照。

基準が存在する可能性は否定できないのである。

本節では、まずいくつかの判例をもとに、租税法上において生活の本拠がどのように判断されてきたかを確認し、生活の本拠の考慮要素に対する具体的な検討を行う。次に、武富士事件で重要な焦点となった主観の取扱いについても改めて考察する。

そして、租税法上の生活の本拠について、明確な基準を見出せるのか、また、租税法上の生活の本拠はどうあるべきかについて、社会通念の観点を含めて検討を深める。

１．客観的事実の総合判断とその比重

生活の本拠がどこであるかの考慮要素である客観的事実には、①住居、②職業、③国内において生計を一にする配偶者その他の親族の有無、④資産の所在等、があげられる。このことは、武富士事件高裁が付け加えている「外部から客観的に認識することができる居住意思」を除けば、判例において基本的に一貫している。これらの要素は総合的に判断される、とされるが、その比重については明示されていない。そこで、これらの要素の判断をいくつかの判例から確認する。その上で、その総合的判断の比重について考察する。

(1) 神戸地判昭和 60 年 12 月 2 日[114]（大竹貿易事件）

大竹貿易事件は、輸出貿易業を営む内国法人の代表取締役である納税者が、所得税法上の居住者に該当するか否かが争われたものであり、租税法における住所の判断要素を示した先例として紹介される。ここでは、「租税法は多数人を相手方として課税を行なう関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、客観的な事実、即ち住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判定するのが相当である。」としているが、その比重は明示されていない[115]。

それぞれの要素について、①国内に住居を持ち、②内国法人の代表取締役であって、諸外国への渡航は出張として取り扱っており、③国内の住居には継続して家族が住んでいること、また、④自宅や預金も国内に所在することから、国内に住所があったと認定している。

(2) 東京高判平成 20 年 2 月 28 日[116]（ユニマット事件）

ユニマット事件は、武富士事件と同時期に、所得税法上の住所の有無が争われたものである。なお、当該事件も、住所と租税回避の関係という点で注目されたものであるが、「課

---

114) 税資 147 号 519 頁。
115) 田中・前掲注 44）239 頁参照。
116) 判タ 1278 号 163 頁。

税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない。」として、住所の認定と租税回避との関係を明確に否定している。

ここでは、①納税者が継続して居住するに適する場所を有していなかったこと、②納税者の職業についても、シンガポールにおいて株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したものと見ることができること、③国内において生計を一にする納税者の家族又は親族は存在しないこと、④国内に所在する資産についても、シンガポールに居住しながら管理することが困難とまではいえないと認められること等を総合的判断し、国内に住所を有しないと判断した。

(3) 仙台高判平成 23 年 4 月 13 日[117]（マグロ漁船事件）

マグロ漁船事件は、1 年の大半を日本国外の海上で生活するマグロ漁船の船長が、所得税法施行令 15 条 1 項は、住所の有無の判断について、職業を用いた推定規定を設けているから、職務による長期の国外操業中は、非居住者に該当すると主張したものである。

これに対し、洋上を自由に移動しうる船舶は、稼働場所ではあっても、租税法律関係、その他の公法上の権利義務関係の存否の基準である住所ということはできない、とされ、配偶者の住む居宅に住所があると判断された。

ここでは、納税者の配偶者が住む国内の住居について、納税者自身がそこに滞在する期間は短くても、客観的に見て納税者の様々な生活関係と極めて強い結び付きを有していることが明らかであるから、生活の本拠というにふさわしい、としている。

同様の訴訟は数件存在するが、いずれの判断においても、この考え方は同じである[118]。

(4) 名古屋高判平成 25 年 4 月 3 日[119]（乳児住所事件）

乳児住所事件は、生後 8 か月の乳児が信託受益権を贈与された際の、住所の有無が争われたものである。当該事件は、受贈者が乳児であるという特殊性から、乳児本人は、両親の住所に従うものとして、その両親の住所について判断している。

そこで、乳児とともに行動する母親を中心に見ると、米国のコンドミニアムと国内の自宅で生活していたが、米国で就労していないこと、さらに、行動自体は別であった父親は、各要素において国内に住所があると判断できること等から両親はともに国内に住所を有しており、したがって、乳児もまた国内に住所を有すると判断された。

(5) 総合的判断とその比重

---

117) 税資 261 号順号 11667。
118) 例として、東京高判平成 21 年 6 月 25 日税資 259 号順号 11232。
119) 税資 263 号順号 12192。

上記のとおり、住所の判断においては、事件ごとの特徴を考慮し、まさに「総合的に」判断すべきことになる。その上でも比重を示すとすれば、租税法の住所の判断には、まず、①住居（生活拠点）を有することを第一の要素とする。次に、②住居としての生活拠点が複数存在する、または、存在が明らかといえないと考えられる場合に、職業、親族、および資産が、生活拠点を生活の本拠たらしめるための間接事実となる、と位置付けられると考える。

ここで、住居を第一の要素にあげるのは、住所とは「社会通念上は『自分の家（自宅・マイホーム）』ということにすぎない。」[120]という見解があるように、まず、住む場所（住居）の有無が判断されるべきと考えるからである。

ただし、この場合の住居とは、単に起臥寝食する場所であればよいというわけではない。この点については、公園に設置したテントで生活するホームレスが、そのテントの所在地を住所地として届け出た転入届が不受理とされ、その適法性が争われた大阪高判平成 19 年 1 月 23 日 [121]が参考となる。ここでは、「生活の本拠たる実体があるというためには、その形態が健全な社会通念に基礎づけられた住所としての定型性を具備していることを要する」と判示された。これは、地方自治法に関する判断であるが、住所における実質主義の観点 [122]から見て、租税法においても妥当である。

また、この観点からすすんで、住居を持って滞在した場合であっても、直ちに生活の本拠となるとはいえない [123]と考える。住居（生活拠点）が生活の本拠たりえるためには、その生活の態様もまた、定型性が求められると考えるからである。そこで、その滞在が社会通念上、実体のある（定型性を有する）ものかどうかの判断として、一定の職業や、親族、資産が重要となると考える。

職業については、マグロ漁船事件の判示から、複数説に立った上で、一般生活上の本拠と職業活動上の本拠が異なることが認められる場合があるとしても、租税法上においては、職業活動上の本拠を住所とできない、と考えるのが相当だろう。

なお、租税法の住所は、職業の有無に左右されるべきものではないとする見解 [124]もあるが、生活の実体の有無の判断要素となるという意味においては、職業の有無はまったく関係しないわけではない。

次に、配偶者その他の親族について、家族形態の多様化が進む現代においては、その家族のそれぞれの生活の本拠は、基本的には、独立して認定されるべきであると考える。例

---

120) 占部裕典「税法における「住所」の意義とその判断要素」税理 51 巻 2 号（2008 年）47 頁。
121) 判時 1976 号 34 頁。
122) 我妻・前掲注 7）93 頁参照。
123) 国税庁 HP タックスアンサーNo.2012「居住者・非居住者の判定（複数の滞在地がある人の場合）」参照。
124) 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号（2010 年）227 頁参照。

えば、単身赴任者の住所が家族とは別の場所となることはあり得るし、逆に、生計を一にしているからといって、その家族の住所が単身赴任者とともに移転するわけでもない[125]。しかし、その上でも、本人の住所の有無自体が客観的に明らかといえない場合には、親族の所在に主要な関係（繋がり）を求めることは、社会通念上においても妥当であると考えられる。また、乳児については、居住意思を持たず[126]、自ら移動すらできないのであるから[127]、両親の住所に従う、とする乳児住所事件の判断は妥当と考える。

最後に、資産について、武富士事件では、資産の所在の99.9%が日本に存在していたが、判断要素としては、あまり重要視されていないと感じられる。ユニマット事件でも示されているように、現代において資産管理を遠隔的に行うことは必ずしも困難ではない。海外渡航の際、出国が一時的な予定であるかの判断の考慮要素とされることは当然にあろうが、基本的には、その場所で生活するのに必要な資産を有していたどうか、という点が考慮される程度ではないだろうか。

以上の検討を踏まえて、改めて、客観的要素の比重については、以下のように考える。

第一に、住居の有無が判断される。住居を有しない滞在は、基本的に住所たりえないだろう。例えば、国内に住居を維持したままの長期海外旅行者の住所は、国内にあると考えられる。

第二に、職業、親族、資産という生活の本拠たらしめる間接事実の間の比重については、まず、職業が重要であると考える。所得税基本通達3－1にあるとおり、ここには、学術、技芸の習得のための留学も含まれるが、特に、留学の場合、親等の生計の支援を受ける親族や、実家にある家財、預金等を有したままであることも多いであろう。このような場合にも、本人の住所は、まず、個人としての定型性（安定性）が判断されるべきである。

そして、次に、親族が重要となり、最後に資産の所在が考慮されることとなろう。海外で資産の大部分を管理していたとしても、本人の住所とは基本的には別の問題であると考える。

２．補充的要素としての主観の機能と住所

ここでは、武富士事件判決と、主観を判断要素に採用した他の判例および裁決例から、考慮要素における主観の位置付けを確認する。

(1) 武富士事件判決における主観の取扱い

武富士事件最高裁判決は、客観的事実のみにより判断したものであり、主観的な居住意

125) 北野ほか編・前掲注105）62頁［管納敏恭］参照。
126) 岡本高太郎「判批」税務弘報59巻10号（2011年）159頁参照。
127) 仲谷栄一郎＝田中良「判批」国際税務31巻9号（2011年）83頁参照。

思は考慮していないとの評価がある[128]。所得税法および相続税法ではともに通達により、生活の本拠を客観的事実により判断することを明らかにしており、これに、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるをえない」という判示[129]があることをあわせれば、租税法上の住所の判断要素には、主観の介入することはないと捉えることもできる。

そこで、武富士事件最高裁判示を改めて見ると、居住意思について一切触れていないわけではなく、以下のとおり示している。

「各種の届出等からうかがわれる上告人の居住意思についても、上記のとおり上告人は赴任時の出国の際に住民登録につき香港への転出の届出をするなどしており、一部の手続について住所変更の届出等が必須ではないとの認識の下に手間を惜しんでその届出等をしていないとしても別段不自然ではない。そうすると、(他の客観的事実を含めた:筆者加筆)これらの事情は、本件において上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する要素とはならないというべきである。」

問題はこの部分をどう読むかである。この文章は、租税回避との関係において、生活の本拠たる実体が仮装でないとの認定（事実認定による否認の否定）のための一文であり、生活の本拠の判断そのものとは、別のものとして扱われていると捉えることができる。しかし、少なくとも、居住意思に対して一端の評価がなされているものと考えられる。

また、これは居住意思そのものではなく、届出という客観的要素であると捉えることもできる[130]。しかし、「各種の届出等からうかがわれる上告人の居住意思」という文章は、客観的事実から認識可能な居住意思と読むのが自然である。

したがって、武富士事件最高裁では、居住意思という主観についても、一応の評価を行ったうえ、客観的要素を否定する要素とするに至らないと判断したと考えるのが自然ではないだろうか。

また、前述の基本通達の考えも、民法における客観説を採用しているものと解されている[131]が、客観説自体が主観を完全に排除するものではないことは、第1章3節3項で記述したとおりである。

では、次に、武富士事件以外の判例や裁決例における主観の取扱いを確認し、主観という要素はどのように位置付けられているかについて整理する。

(2) 主観の補充的要素としての機能の位置付け

---

128) 木山泰嗣『税務判例が読めるようになるーリーガルマインド基礎講座・実践編ー』（大蔵財務協会・2015年）27頁参照。
129) 東京地判平成19年5月23日税資257号順号11717。
130) 仲谷＝高畑・前掲注80）45頁参照。
131) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール相続税法　第1巻』（第一法規・加除式）100頁等を参照。

そもそも、住所が問題となる場合とは、単に客観的事実のみによっては判断が難しい場合であろう。その場合には、客観的事実のみならず主観についても検討するのは当然である。例えば、海外赴任による住所の移転に対して、その業務が一時的なものかどうかの判断には、経営上の意思決定という主観がどうであったかも併せて検討されるべきである。

そこで、主観の補充的要素としての機能の位置付けが重要になる。

まず、国税不服審判所裁決平成 7 年 3 月 29 日[132]では、納税者が、国内の自宅の家事使用人に対して、「また、帰ってきます」と言い残して出国したことから、出国は一時的な予定であったという主観の評価を、判断の中で取り上げている。

この判断について、預金という資産の状況（客観的事実）が、居住意思の間接要素として扱われ、居住意思が決め手として判断されたものである、との評価[133]がある。

しかし、ここではまず住所を客観的事実から判断することを示している。ただし、その上で、この事件では、納税者が国内外に住居を有しているが、職業、生計を一にする配偶者その他の親族を有しておらず、資産の所在のみで判断する必要があったことから、居住意思を補充的に検討したと解すべきである。つまり、居住意思はあくまで、客観的事実の補充的要素として取り扱われたのであって、居住意思そのものが最終判断要素として取り扱われたものではないと考える。

また、客観的要素では住所が明らかでない場合に、最終判断を主観に求める、と位置付けるとすれば、「租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるをえない」ことと相反することとなる。

したがって、主観を最終判断の要素として独立した位置付けとするのは不合理だろう。

次に、「外部から客観的に認識することができる居住意思」とすることで、上記の相反性を補った位置付けが妥当かどうか、検討の余地が出てくる。

しかし、その居住意思が「外部から客観的に認識することができる」か否かは、つまりは、「住民票」等の届出や、「労働契約書」等の契約文書といった客観的要素に評価を求めるということになろう。その評価のあり方は、「主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実に具体化されている」[134]とする客観説そのものであり、結果として、主観ではなく客観的事実の問題ということになる。

大竹貿易事件[135]では、納税者は、客観的な居住意思として香港における在留証明書を有することを主張したが、判示では、この証明書の証拠能力を否定している。ここで行われたのは、居住意思の判断ではなく、客観的要素としての評価である。

---

132) 裁決事例集 No.49　374 頁。
133) 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』（下）－所得税法 2 条 1 号 3 号にいう『住所』概念－」税経通信 63 巻 3 号（2008 年）44 頁参照。
134) 東京地判平成 19 年 5 月 23 日税資 257 号順号 11717。
135) 神戸地判昭和 60 年 12 月 2 日税資 147 号 519 頁。

このほか、武富士事件以後の判決では、乳児住所事件[136]がある。ここでは、乳児の住所の判断とともに、両親の住所の判断がなされているが、その母親の住所について、「夫と離れて暮らすことは考えていない旨証言していることをも斟酌」して、住所は国内にあると判断している。

しかし、この判示は、その後の文章を見ると、米国への移住は子育てのためであり、定住する意思があったとする納税者の母親の主張に対し、客観的事実に照らしてたやすく措信できない、としてその意思が真実でないと一蹴している。つまり、この判示は、武富士事件最高裁と同じく、客観的事実による判断を行った上で、納税者の主観についての主張に対しても、一端の評価を示し、この主観が客観的事実に基づき行われた事実認定を左右するものではないと判断したと読むのが自然であると考える。

最後に、租税特別措置法 35 条における「その居住の用に供している家屋」の判断が争われた松江地判平成 25 年 12 月 26 日[137]がある。これは、「『居住の用に供』するという文言は、文言の通常の意味からすると、当該家屋を生活の本拠（民法 22 条参照）として使用していることを意味するものと解される。」として、住所と同じく、生活の本拠に対する判断が問題とされた事件である。

ここでは、「生活本拠性の有無については、民法 22 条の解釈を参考にして、客観的な居住の事実を基本として、居住意思という主観的事実をも考慮して、社会通念に照らして、総合的に生活本拠性を判断するのが相当である。」としている。そして、その居住意思は、「独立の要件事実というよりは、生活本拠性（要件事実）を推認させる間接事実として考慮されることになる」とする。

この判示における位置付けが妥当であろう。すなわち、主観は、客観的事実の総合的判断の枠内において、補充的に作用するものと位置付けるのが相当と考える。

３．租税法上の生活の本拠の基準

前述までの検討で、客観的事実の比重と主観の位置付けを示したが、それでも、住所の基準が明確になったというわけではない。前項の整理のみによれば、例えば、単身赴任の場合は、短期間であっても直ちに住所が移転することとなるが、実際はそうではない。なぜなら、乳児住所事件判決の判示にあるとおり、居住の安定性と、「継続性」を有することが重要であるからである。結果として、上述の客観的要素は、個別事案ごとに、継続性を含め、社会通念に照らした総合的判断をすることとなる。生活の本拠に明確な基準は見出せないのであろうか。

---

136) 名古屋高判平成 25 年 4 月 3 日税資 263 号順号 12192。

137) 税資 263 号順号 10665。租特 35 条は、個人における居住用財産の譲渡所得の特別控除に関する規定である。ここでは、「その居住の用に供している家屋」を控除の対象としているが、その定義については規定されていない。

(1) 生活の本拠の基準としての期間の検討

ここでは、判示において考慮要素として明示はされていないが、「継続性」を判断する要素として「期間」について、検討を加えたい。

武富士事件高裁では、最判昭和 27 年 4 月 15 日[138]の「単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない。」とする判示を参照し、期間を重視しない判断を行っている。これに対し、武富士事件最高裁では、この判例を参照しておらず、この参照として取り上げる判例の違いを疑問視する意見もある[139]。

しかし、武富士事件高裁が参照するこの判例の判示は、その後に続く「けれども、所論のような客観的施設の有無によってのみ判断すべきものでもない」という文章の一部として用いているに過ぎず、結果として、滞在期間を重視したものである[140]。したがって、武富士事件高裁の判断は誤りであると考える。

結果として、武富士事件最高裁の行った滞在期間を重視した判断が相当である。このように、期間は、住所の判断における非常に重要な要素であると考える。

では、生活そのものの実体を有した滞在が、どのくらいの長さであれば、住所たりえる（一時的でない）といえるのであろうか。あるいは、この期間について明確な基準が見出すことができれば、予測可能性に資する基準となるのではないかと考える。

この点、一見すると、租税法上は、独自の判断基準を設けているようにうかがえる。それが、所得税法施行令 14 条および 15 条や、その所得税法施行令 14 条および 15 条との整合性を考慮するために制定されたとされる[141]相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共－6 にある、いわゆる「1 年」基準である。

田中治教授は、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共－6 の「1 年」基準について、住所の判定の際の合理的な判定基準といってよいと評価し、武富士事件においても、基本的にこの基準で判定すべきとしている[142]。

しかし、所得税法施行令 14 条および 15 条は推定規定であって、所得税法上の住所の判断を独自に示しているわけではないことに留意が必要である[143]。これは、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共－6 についても、かっこ書きによって示されている。

現に、武富士事件や乳児住所事件では、その贈与の時の前後数年間の検討を行っており、判例においては、「1 年」基準は採用されていないと考える。

---

138) 民集 6 巻 4 号 413 頁。
139) 酒井・前掲注 57）116 頁参照。
140) 田中・前掲注 44）226 頁参照。
141) 野村・前掲注 1）13 頁参照。
142) 田中・前掲注 44）217 頁参照。
143) 中里実「借用概念と事実認定－租税法における社会通念－」税経通信 62 巻 11 号（2007 年）20 頁参照。

また、ただ長期に滞在することが重要というわけでもない。マグロ漁船のような特殊性のある業種に限らず、生活ごと勤務場所を転々とすることも、交通手段の発達した現在では自然である。その場合は、短期間であっても、住所が移動することもあり得るだろう。課税庁が、当初1年以上の予定で海外赴任した者が、1年未満で帰国することとなった場合に、遡って居住者とならない旨の取扱いを示している[144]のも、決して、期間に拘泥するものではないことを示しているものと考える。

したがって、期間についても、社会通念に基づく総合的判断の一要素ではあるが、住所の判断における画一的で明確な基準とはならない。

(2) 生活の本拠の画一的な基準とその問題

ここまでの考察から、住所の画一的で明確な基準を見出すことはできないことを確認した。租税法上の住所の基準は、まず、諸般の客観的事実が評価される。そして、その諸般の客観的事実は、主観という居住意思を補充的に考慮し、期間や社会通念を踏まえた総合的判断を行うこととなる。

しかし、それでは法的安定性と予測可能性を担保できず、租税法律主義の観点から問題がある、との指摘を受けるかもしれない。そうであれば、租税法が立法により住所を定義すべき、との主張もあるだろう。または、納税義務者の規定に住所を用いることの意義自体も再考する必要があると考えられる。

前節にあるように、民法上で住所複数所有説が妥当となれば、租税法上は改めて独自の住所の基準を検討する必要があると考える[145]。今後、租税法が立法により住所を定義する必要が生じる可能性も無視できないのである。では、住所について立法的対応を行う場合、その基準はどうあるべきであろうか。

第4節　住所と立法的対応

住所について、上記に示した問題に対する立法的対応について、考察すべき点は二つである。一つは、住所要件を採用すること自体の是非である。また、もう一つは、住所の基準を画一的に規定することの是非である。以下、順番に検討する。

1．住所要件の是非

住所についての立法的対応を検討するにあたっては、納税義務者の規定に住所が用いら

144) 国税庁 HP　質疑応答事例「業務の都合により1年未満で帰国したり、海外勤務が1年以上となった場合の居住者・非居住者の判定」参照。
145) 林仲宣「判批」税経弘報 59 巻 5 号（2011 年）153 頁参照。

れている理由を、再度、検討する必要がある。なぜなら、その理由から、住所よりも適切な要件があれば、納税義務者の規定に住所を用いる意味はなくなり、したがって、要件を改正することで、納税義務者における住所の問題はもはや存在しなくなるからである。住所に代わる基準は見出せるのであろうか。

(1) 納税義務者と住所の関係

まず、納税義務者の規定に住所を用いた理由を改めて確認する。前述のとおり、住所を納税義務者の規定に用いる理由は明確ではないが、田中治教授が「個人の生活と国との結びつきを前提に」[146]して展開する理由が妥当であると考える。

そもそも、納税義務者を課税要件に定めるのは、租税法律主義に基づき、その者が課税されるのに適当であるかどうかを判断することを目的とする。そして、その判断基準に住所を用いた理由として、一つは、納税義務の規定に初めて住所の文言が使用されるようになった所得税法の明治 32 年度税制改正当時、課税要件を明確にするという点で適切であると考えられたからであろう。なお、この時には、既に明治 29 年に旧民法 21 条（現行 22 条）が施行されていた。当時は、現在ほど交通手段や通信手段が発達していたわけではなく、個人とわが国との繋がりをその者の住所に求めるとするのは、物理的な明確さのみならず、公平性の観点からも適切な基準として考えられたものと思われる [147]。また、もう一つは、生活者として、国家便益を享受していることと、それに対する租税負担の関係の妥当性、つまり、国民の許容可能性を根拠とするものと考える。

(2) 住所に代わる基準の検討

次に、上記の二つの理由について、それぞれ検討する。

まず、一つめの理由としてあげた、納税義務の規定に住所を採用した当時に適切であったという考えに対しては、通信手段や交通手段が発達した現在においては、住所が流動的であることも多く、明確さに問題があるという点から、根拠としては弱いと考える。そう考えると、現在、納税義務者の規定に住所を用いる意味はあるのか、納税義務者の規定に住所を用いること自体に疑問が生じる。

そこで、住所に代替し得る要件があるか、具体的に国籍と住民登録の二つをあげ、これらについて検討するとともに、住所要件の是非を考察する。

① 国籍

まず、国籍については、平成 12 年度税制改正から用いられてきた要件である。国籍を

146) 田中・前掲注 44）210 頁。
147) 堀口和哉「明治 32 年の所得税法改正の立法的沿革」税大論叢 28 号（1993 年）38 頁参照。

要件に納税義務を課す課税主義は、国籍主義と呼ばれる[148]。憲法 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」としている。そして、その国民たる要件については、同法 10 条の委任を受けた国籍法において定める、としている。このことから、納税義務者と国籍の関係については、検討の余地があると考える。

しかし、国籍のみを要件とするには、以下の点で問題があると考える。

まず、国籍主義によれば、海外に滞在する日本国籍を有する者に課税し、国内の外国人に課税しないこととなり、明らかに不合理である[149]という点である。これは、住所を用いる理由として二つめにあげた、生活者としての国家便益との関係から受け入れがたい、ということであろう。

次に、外国に目を向けると、国籍に類するものとして、市民権を納税義務者の規定に用いている国としてアメリカがあげられる。しかし、アメリカ連邦所得税においても、連邦市民(citizens)のみならず、市民権を持たないが住所を有する居住外国人(resident aliens)にも、全世界所得課税を採用しており、国籍のみによらない規定となっている。また、アメリカでは、租税回避のための市民権離脱が問題となっており、市民権を課税の根拠とすることには、住所と同じ問題があるようである[150]。

以上から、国籍については、住所以外の国家との結びつきの程度を示す要件として、住所と併せて用いることは妥当であるが、住所に代わるものではないと考える。

② 住民登録

住民登録について、地方税法 24 条では、住民登録を有する個人を納税義務者としている。国民を対象とする国税に対し、地方税法は、その地域の住民にとって、より身近な行政サービスと租税負担関係が認められるものとも考えられる。そう考えると、地方税法 24 条が、その納税義務者の規定に住民登録を用いているのは、行政サービスの享受の度合いに画一的な基準が見出せるものとして制定されている、と考えることも可能である。

また、「外部から客観的に認識することができる居住意思」という要件については、前に検討したが、通信手段や交通手段の発達により、今後、補充的要素としての主観がさらに重要となってくることが考えられる。その場合に、住民登録は客観的な居住意思としての有効な要件になり得る可能性がある。

しかし、住民登録についても、国籍と同じく、以下の点で問題がある。

まず、実際に「生活者として」国家便益を享受しながら、住民登録の有無のみだけで、納税義務の取扱いに差異を設けるのは望ましくない。地方税法 294 条 3 項において、住所

148) 金子宏ほか『租税法講座(1)租税法基礎理論』(帝国地方行政学会・1974 年) 86 頁〔木村寛富〕参照。
149) 金子ほか・前掲注 148) 86 頁〔木村寛富〕参照。
150) 高橋祐介「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題〔初版〕』(ミネルヴァ書房・2016 年) 155 頁参照。

を有する者を、住民登録を有する個人とみなす規定を設けているのも、同様の趣旨であろう。

東京地判平成 20 年 1 月 17 日[151]では、納税者が、住民票がシンガポールにあることから、生活の本拠は国内にないと主張したが、これが排斥されている。この事件は、あくまで住所の判断基準が問題となったものである。しかし、この判示からは、住民登録の有無と生活者としての実体が別問題である、ということを読み取ることができる。

次に、住民登録は手続きに過ぎない。その国外移転は住所よりも簡単であり、租税回避の観点から問題である。したがって、住民登録を採用することは望ましくないと考える。

結論として、生活者としての国家便益の享受との関係という観点から、納税義務者の規定の要件に「生活の本拠」である住所を用いるのは妥当であろう。

２．住所の立法的対応のあり方

上記のとおり、納税義務者の規定に住所を用いることは、妥当であると考える。この点を確認した上で、では、住所に対して立法的対応を行う場合、その基準はどうあるべきであろうか。

(1) 立法的対応における期間の検討

住所に対する立法的対応を行う場合には、画一的に規定されるべき租税法の要請が、強く求められるものと考える。これは、「租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるをえない」という判示[152]があることからも、住所には、画一的な基準を設けることが望ましいと考えることが可能である。

この際、まず検討されるのは、やはり「期間」ではないだろうか。つまり、前節 3 項で検討にあげた「1 年」基準の立法による採用である。

たしかに、期間税という性質を持つ所得税では、暦年課税が採用されていることから、「1 年」基準は一定の合理性があると考えられる。しかし、随時税という性質を持つ贈与税および相続税では、この合理性は見出せない。所得税法 3 条 1 項のように、政策的な面からの合理性がある場合（所税 3 条 1 項では、国際慣行上および租税条約において、外交官が駐在国の課税を受けないこととの関係から、国外で勤務するわが国の公務員については、国内に住所を有するものとみなすことが規定されている[153]。）を除き、原則として、個別租税法において、それぞれ異なる住所概念を用いることは、法的安定性の観点から望ましくないと考える。

---

151) 税資 258 号順号 10863。
152) 東京地判平成 19 年 5 月 23 日税資 257 号順号 11717。
153) 武田監修・前掲注 131）232 頁参照。

さらに、「期間」について、租税法上の明確な基準を設ければ、租税回避の誘因となるという問題がある[154]。通信手段が発達した現在では、例えば、1年という期間を海外で過ごしながら、国内の職業活動や社会的地位を維持する、ということも大きな困難を伴うものであるとはいえない。むしろ、期間に明確な基準が示されていれば、職業活動や一般生活の中心を国内に維持したまま、租税法上の住所を海外に移すという租税回避スキームを考えるのは容易になろう。これは、租税回避に対応してきたこれまでの税制改正の流れからも望ましくない。

したがって、期間については、立法的対応としても、現在の判断基準における考え方と同様に社会通念に基づく総合的判断の一要素とせざるを得ないのである。

(2) 住所の立法的対応と社会通念

次に、住所については、社会通念との関係を整理しなければならないだろう。

中里実教授は、住所と社会通念との関係について、二つの点を述べている。一つは、住所とは事実認定の問題であり、社会通念等を踏まえながら行う司法権の領域である、ということ、もう一つは、憲法が居住移転の自由を定めているという点を無視できず、その観点からも、社会通念が重要となる、ということである[155]。すなわち、住所においては、社会通念を逸脱することは認められないと考えられる[156]。

ここから、租税法が規定により、独自に基準を定めるとしても、同じく、社会通念を逸脱することは許されないだろう。

しかし、この点については、図子善信教授のように「社会通念の概念を肥大化させることは、実質課税への回帰の危険性があ（る）」[157]ことから、社会通念を租税法に用いることには慎重であるべきとする主張もある。

たしかに、租税法がその条文において社会通念を用いた場合、その解釈適用の場面では、恣意的な課税が行われる懸念は、必ずしも排除されるとは言い切れない点で問題がある。

ただし、図子善信教授も、社会通念の使用すべてを否定するものではなく、「税務行政庁の解釈および事実認定における裁量が恣意的に行われているとは考えないが、そのような裁量の余地はできる限り少なくする必要がある。」[158]とするに留めている。

また、社会通念は、時代によって変化するものである。例えば、家族形態の多様化もその表れの一つである。考慮要素の比重は、その都度、個別的な事情を含め、その時の社会通念に照らして、総合的に判断する必要がある。租税法が住所の判断に画一的な基準を設

154) 仲谷＝高畑・前掲注 80）47 頁参照。
155) 中里・前掲注 143）21 頁参照。
156) 浅妻・前掲注 98）31 頁参照。
157) 図子善信「事例が示唆する『社会通念』の考え方と具体的な基準」税理 51 巻 13 号（2008 年）92 頁。
158) 図子・前掲注 157）92 頁。

けることは、上述のとおり租税回避の誘引となるだけでなく、社会通念の変化への柔軟な対応が難しくなり、かえって納税者にとって実態と乖離した不合理な納税義務を課される可能性を否定できない点で問題がある。

したがって、租税法上の住所の基準を規定する場合には、社会通念を用いることは避けられず、むしろ、住所については社会通念を用いるのが望ましいものと考える。

最後に、現在までの判例によって積み上げられた基準は、決して曖昧であるということではない、という点も重要である。

本稿では、いくつかの判例を取り上げた。今後、マグロ漁船事件や乳児住所事件等の特殊な事例が生じた場合は、個別の審査が必要となる可能性を否定できないが、この点を除けば、住所は現在までの判例を踏まえ、本章3節に示した基準で明らかになると考えている[159]。つまり、特殊な事例を除けば、現在の住所の基準には、一定の明確さがあると評価できるのではないだろうか。

また、上記の「画一的に規律せざるをえない」とする武富士事件地裁判決の判示は、その後に続く文章を併せて、事実認定の領域における客観的事実による総合的判断を要請しているものと読むべきである。これを、画一的な「規定」の要請に結び付けるのは、妥当ではないと考える。

以上から、租税法上の住所に対する立法的対応を行う場合は、住所単数所有説および客観説に立つことを明らかにするに留まるべきである。また、その基準については、期間のような画一的な基準ではなく、上述までの検討のとおり、「住居」、「職業」、「国内において生計を一にする配偶者その他の親族の有無」および「資産の所在等」の客観的事実に基づく社会通念に基づく総合判断とすべきである。さらにいえば、上記の図子善信教授の指摘にあるように、単に租税法上の解釈の領域とするには恣意的課税の恐れがあるという点で望ましくないため、あくまで、従来の判決で示されている私法上の事実認定の領域としての基準に準ずるとすることを明記すべきである。

相続税法に関する平成12年度および平成25年度税制改正は租税回避に対応すべく行われたが、その際、住所の意義の拡張や、住所のみなし規定を設けるような改正が行われていないのも、こういった点が考慮されたのではないだろうか。かくして、上記の税制改正では、課税するのに適当であるといえる繋がり（nexus）を、国籍や、過去5年間の住所の有無に求めるに至ったものと考える。

(3) 住所に残る問題と納税義務者に対する立法的対応のあり方

住所の基準を画一的にすることはできないし、するべきではない。

---

159) 近年の例として、東京地判平成25年5月30日税資263号順号12227。ここでの住所における判断は、本稿で示した基準と差異はないと評価できる。

その上で、租税法における住所に関する事件であって、現在も残るもう一つの問題とは、税負担を免れるために「一時的に」、「暫定的に」国外に住所を移した、と評価できる場合、すなわち、武富士事件の須藤裁判官のいう「一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ない」場合であろう。これは、「立法によって解決を図るのが筋であ（る）」が、その立法的対応にかかる問題とは、住所の基準そのものの問題ではなく、納税義務者の規定における租税回避に対する立法的対応の領域の問題である。

そして、その納税義務者の規定では、相続税法における「5年」基準の採用や、平成27年度税制改正にある国外転出時課税制度の導入等、租税回避に対する個別的な立法的対応を講じられてきたわけである。

現に、タックス・シェルター（tax shelter）と呼ばれる租税回避スキームの利用は国内でも増加しつつある[160]。納税義務者の規定に対して、課税の公平性に問題が生じる事例が発生した場合には、その都度、個別的否認規定による対応を行う必要が出てくるだろう。

ただし、課税対象を拡大することで国外移住を抑制することには、憲法22条や国際法との関係から、懸念する意見もある[161]。したがって、今後、個別的否認規定による立法的対応が必要となる場合においても、慎重な議論が望まれる。

第5節　小括

本章では、武富士事件判決の残した課題として、租税法上の住所のあり方について、まず、二つの観点から検討を行った。

一つは、民法上の住所の意義は、一義的であるとはいえず、複数説に立った上で、租税法上の生活の本拠を改めて検討する必要があるという点である。そこで、住所複数所有説が認められるか考察し、これが認められないことを示した。

また、複数説に基づき、個別租税法上の住所が認定され得るか否かについて考察し、これも認められないことを示した。これは、租税法律主義を尊重すべきという租税法のあり方を改めて確認することで導かれる結論である。

もう一つは、租税法上の生活の本拠の明確な基準が見出せるかという点である。ここでは最初に、生活の本拠には、住居を有することが重要であることを示した。さらに、租税法上の生活の本拠とは、一般生活の本拠を指し、職業上の本拠とは異なる、という見解を示した。そして、諸般の客観的事実は総合的に判断されるが、その比重は、必ずしも明確にはならず、個別に判断すべきことを示した。

---

160) 金子・前掲注13）129頁参照。
161) 高橋・前掲注150）183頁参照。

次に、主観は客観的事実の総合的判断の枠内において補充的に考慮されることを確認した。ただし、この主観に租税回避の意思は影響を及ぼさないことには改めて注意すべきである。

さらに、租税法上の生活の本拠について、「期間」から明確な基準が見出せないかを検討し、これが見出せないことを確認した。住所の認定については、社会通念に基づき行われる必要がある。

しかし、画一的に規律することが望まれる租税法において、立法によって租税法独自の住所を定義するべきという主張もあり得る。つまり、住所と立法的対応の関係についても検討が必要となると考える。

そこで、まず、納税義務者の規定において住所に代わる要件が見出せるかどうか、具体的に国籍と住民登録の二つをあげ、その是非を検討した。この点については、生活者として、国家便益を享受していることと、それに対する租税負担の関係の妥当性を考慮すると、納税義務者の規定には住所を用いるのが相当といえる。

また、立法によって租税法における住所の画一的な基準を設けるべきか否かという点について、1年という期間の採用の是非を検討した。しかし、画一的な基準を設けることは租税回避の誘因となり望ましくない。結論として、租税法の住所は、立法による対応を考えた場合であっても、社会通念を逸脱することは許されないことを示した。これは、住所そのものの基準のみならず、視野を広げ、納税義務者の規定における立法的対応を考えた場合においても同様である。租税回避の問題には、個別的な対応を行う必要があるが、今後も慎重な議論が望まれることを示した。

おわりに

民法上の住所は、生活の本拠である。しかし、その生活の本拠は、一義的ではなく、それぞれの法目的ごとの生活の本拠があるとされる複数説も存在する。そこで、本稿は、租税法における生活の本拠について、いくつかの角度から考察したものである。

第 1 章では、租税法の納税義務者の規定における住所の取扱いと沿革を確認した。そこでは、住所に関わる税制改正が、租税回避スキームの防止を目的として行われてきたことが確認できた。近年では、平成 27 年度税制改正により国外転出時課税制度が導入されたが、今後も、法の欠缺を利用した租税回避スキームの発生と、それに対応した税制改正が行われていくのではないだろうか。住所の問題点を抽出、考察する上で、その規定の沿革と背景にある状況を確認することは非常に重要であった。

第 2 章では、住所と解釈について、借用概念のあり方を考察した。租税法が借用概念として、この住所を用いた場合、これを別意に解する事由はなく、民法と同じ意味になる。

しかし、民法における住所が多義的であることに鑑みると、借用概念という観点だけでは住所の意義は複数説の問題に当たってしまう。借用概念論だけでは解決しないのが、住所の問題の「厄介な」ところである。

第 3 章では、住所と事実認定について、租税回避との関係から考察を行った。

租税回避の問題は、事実認定のみならず解釈の場面においても、租税法律主義と租税公平主義との対立と調整という課題に帰着する。

この点については、「立法によって解決を図るのが筋であ（る）」とする武富士事件最高裁の補足意見が支持される。租税法における法的三段論法の正しい理解に基づく事実認定プロセスを行い、租税回避の意思を私法上の事実認定に混入する考え方は否定されなければならないことを確認した。

第 4 章では、複数説に立って、個別租税法ごとの住所の認定の是非と、租税法上の生活の本拠の基準について考察し、また、住所の立法的対応についても検討した。

個別租税法ごとの住所の認定については、租税法律主義の観点から、認められないという考えを示した。個別租税法の性質という点そのものは、今後もさらに検討の必要はあると考える。しかし、その上でも、明文の規定のない基準で、納税義務者の取扱いに差異が生じることはあってはならない。

次に、租税法上の生活の本拠の基準については、明確な基準は見出せず、社会通念によらざるを得ないことを示した。ただし、社会通念の変化によっては、租税法が規定により、独自の基準を設ける必要が出てくることも否定できない。

その際には、客観説と住所単数所有説を明示し、現在までに積み上げられた判断基準を維持することを法令に示すのが望ましいだろうと考える。

また、租税回避に対応すべく、納税義務者の規定に関する立法的対応を行う場合にも、社会通念を逸脱することは認められない。課税対象の拡大は、恣意的な課税が行われる危惧もある。租税回避への適正な対応を図るという意味でも、武富士事件の判示には意義があった。

以上のように、本稿では、武富士事件を中心に租税法上の住所に関する考察を行った。そこでは、借用概念や租税回避に関する判例や学説の違いから見る様々な論点が存在した。これらの点について一つ一つ検討し、住所の問題のみならず、租税法の基本的な解釈や事実認定のあり方について広く見識を深めることができたのは、大変有意義であった。

そして、わが国における租税法上の住所のあり方については、筆者なりの結論を示した。しかし、住所ひいては納税義務の有無が問題となった場合には、わが国のみならず、他国における納税義務の有無も深く関係すると考えられる。つまり、国際的な二重課税や二重非課税の問題である。今後は、諸外国における納税義務者の規定の取扱いや、租税条約および経済協力開発機構（OECD）における税源浸食と利益移転（BEPS）プロジェクト等にみるわが国と諸外国間の課税権の調整のあり方についても研究していきたいと考える次第である。

最後に、社会通念の変化とともに、今後も、住所の意義を検討することには意義がある。むしろ、これは、住所に限ったことではないが、事実認定においては、その都度、その時の社会通念に照らした判断を行う必要がある。その意味でも、租税法を研究する上では、日々の研鑽が極めて重要である。このことを改めて銘記すべきことを示し、本稿のまとめとしたい。

参考文献等一覧

【書籍】

浅沼潤三郎　『租税法要論〔第 1 版〕』八千代出版（1999 年）

石田喜久夫ほか　『注釈民法(1)総則(1)〔改訂版〕』有斐閣（2002 年）

一圓一億　『法の解釈と適用〔初版〕』有斐閣（1958 年）

伊藤滋夫　『事実認定の基礎〔初版　補訂〕』有斐閣（2000 年）

伊藤滋夫　『要件事実・事実認定入門〔補訂版〕』有斐閣（2005 年）

伊藤滋夫　『要件事実の基礎〔新版〕』有斐閣（2015 年）

伊藤滋夫・岩崎政明編
『租税訴訟における要件事実論の展開　初版』青林書店（2016 年）

岡村忠生　『法人税法講義〔第 3 版〕』成文堂（2007 年）

岡村忠生・渡辺徹也・髙橋祐介
『ベーシック税法〔第 7 版〕』有斐閣アルマ（2013 年）

金子宏　『租税法理論の形成と解明　上巻』弘文堂（2010 年）

金子宏　『租税法理論の形成と解明　下巻』有斐閣（2010 年）

金子宏　『租税法〔第 21 版〕』弘文堂（2016 年）

金子宏編　『ケースブック租税法〔第 4 版〕』弘文堂（2013 年）

金子宏・清永敬次・宮谷俊胤・畠山武道
『税法入門〔第 7 版〕』有斐閣（2016 年）

北野弘久編　『現代税法講義〔五訂版〕』法律文化社（2009 年）

北野弘久・小池幸造・三木義一編
『争点　相続税法〔補訂版〕』勁草書房（1996 年）

木村弘之亮　『租税法総則〔初版〕』成文堂（1998 年）

木村弘之亮　『租税法学〔初版〕』税務経理協会（1999 年）

木村弘之亮　『国際税法』成文堂（2000 年）

木山泰嗣　『税務判例が読めるようになるーリーガルマインド基礎講座･実践編ー』大蔵財務協会（2015 年）

清永敬次　『税法〔新装版〕』ミネルヴァ書房（2013 年）

小島和夫　『やさしい法令用語の解説』公職研（1994 年）

酒井克彦　『ステップアップ租税法ー租税法解釈の道しるべー〔初版〕』財経詳報社（2010 年）

酒井克彦　『ブラッシュアップ租税法ー判例学習の道しるべー〔初版〕』財経詳報社（2011 年）

酒井克彦　『レクチャー租税法解釈入門』弘文堂（2015 年）
酒井克彦　『クローズアップ課税要件事実論－要件事実と主張・立証責任を理解する－〔第 4 版〕』財経詳報社（2015 年）
桜井四郎　『相続と相続税法〔初版〕』財経詳報社（1996 年）
武田昌輔監修　『DHC コンメンタール所得税法』第一法規（加除式）
武田昌輔監修　『DHC コンメンタール相続税法』第一法規（加除式）
田島信威　『最新法令用語の基礎知識〔改訂版〕』ぎょうせい（2012 年）
田中二郎　『租税法〔第 3 版〕』有斐閣（1990 年）
谷口勢津夫　『税法基本講義〔第 5 版〕』弘文堂（2016 年）
忠佐市　『新訂　租税法入門』森山書店（1964 年）
中川一郎　『税法の解釈及び適用〔初版〕』三晃社（1961 年）
中里実他編　『租税法概説』有斐閣（2011 年）
中里実　『タックスシェルター』有斐閣（2002 年）
中村信行　『平成 12 年度版　改正税法のすべて』大蔵財務協会（2000 年）
野村誠　『平成 27 年度版　相続税法基本通達逐条解説』大蔵財務協会（2015 年）
橋本守次　『ゼミナール相続税法』大蔵財務協会（2015 年）
林修三　『法令解釈の常識〔第 2 版〕』日本評論社（1975 年）
林良平編　『注解　判例民法　民法総則〔初版〕』青林書院（1994 年）
法令用語研究会　『有斐閣　法律用語辞典〔第 4 版〕』有斐閣（2012 年）
増田英敏　『リーガルマインド租税法〔第 4 版〕』成文堂（2013 年）
水野忠恒　『租税法〔第 5 版〕』有斐閣（2011 年）
水本浩編　『民法 I （総則）(1)』青林書院（1995 年）
村井正　『租税法と私法』大蔵省印刷局（1982 年）
村井正　『租税法と取引法』清文社（1978 年）
山川一陽　『民法総則講義〔第 5 版〕』中央経済社（2014 年）
我妻栄　『民法総則』岩波書店（1988 年）
『行政判例百選〔第 5 版〕〔第 6 版〕』有斐閣
『租税判例百選〔第 1 版〕〔第 2 版〕〔第 3 版〕〔第 4 版〕〔第 5 版〕〔第 6 版〕』有斐閣

【雑誌論文】

・論文集

伊藤滋夫編　「租税法の要件事実〔第 1 版〕」日本評論社（2011 年）
伊藤滋夫編　「要件事実の現在を考える〔初版〕」商事法務（2006 年）
今村隆　「租税回避と濫用法理－租税回避の基礎的研究－」大蔵財務協会（2015

年）
占部裕典　「租税法における文理解釈と限界〔初版〕」慈学社出版（2013 年）
占部裕典　「租税法の解釈と立法政策Ⅰ」信山社出版（2002 年）
岡村忠生編　「租税回避研究の展開と課題〔初版〕」ミネルヴァ書房（2015 年）
金子宏編　「租税法の基本問題〔初版〕」有斐閣（2007 年）
金子宏編　「租税法の発展〔初版〕」有斐閣（2010 年）
金子宏ほか編　「租税法講座(1)租税法基礎理論」帝国地方行政学会（1974 年）
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 年）
中里実・神田秀樹編
「ビジネス・タックス　企業税制の理論と実践」有斐閣（2005 年）
三木義一　「現代法と人権〔第 1 版〕」勁草書房（1992 年）
水野忠恒　「所得税の制度と理論－『租税法と私法』の再検討－〔第 1 版〕」有斐閣（2006 年）
・判例解説集
渕圭吾　「贈与税における「住所」の認定」平成 23 年度重要判例解説（ジュリスト臨時増刊 1440）（2012 年）
升永英俊　「海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件」租税法判例実務解説〔第 1 版〕（2002 年）
宮崎裕子　「債券レポ取引のレポ差額が、所得税法 161 条 6 号の『利子』に該当しないとされた事例」租税法判例実務解説〔第 1 版〕（2001 年）
宮武敏夫・穂満憲一
「源泉徴収義務の対象となる『貸付金』及び『利子』の意義」租税法判例実務解説〔第 1 版〕（2001 年）
・雑誌・論文
相澤拓也　「税法における住所の判断基準の再検討―最近の 2 つの東京高裁判決を素材として―」立命館法政論集第 7 号（2008 年）
青木康　「立証責任と『事実認定』」税経通信 33 巻 6 号（1973 年）
朝倉洋子　「税法ピンポイント分析　判決・裁決から学ぶ条文解釈　住所をめぐる客観的判断」税理 54 巻 6 号（2011 年）
新井隆一　「租税法における『事実認定』の意義～『事実認定』における効果意思のはたらきかけ～」税経通信 33 巻 6 号（1978 年）
飯塚美幸　「徹底分析！『住所』と『居住』をめぐる税務判断　特定居住用小規模宅地特例をめぐる『居住』の判断」税理 54 巻 6 号（2011 年）
井上康一　「売買か交換かという法形式の選択につき税法独自の事実認定を否定し

た事例」租税訴訟第 7 号（2014 年）
今村隆　「借用概念論・再考」税大ジャーナル第 16 号（2011 年）
今村隆　「租税回避の意義と G8 各国の対応」フィナンシャル・レビュー126 号（2016 年）
入山実　「課税処分における所得認定と取引の通念－株主相互金融を営む株式会社の支払う株主優待金に関する最高裁判例を契機として－」法律のひろば 13 巻 12 号（1960 年）
植田卓　「内縁・事実婚の配偶者に対する配偶者控除等」税研 106 号（2002 年）
植松守雄　「税法上の実質主義について」税経通信 23 巻 11 号（1968 年）
植松守雄　「注解所得税法 10」会計ジャーナル第 8 巻 2 号（1976 年）
植松守雄　「税法の解釈適用と事実認定」税経通信 33 巻 6 号（1978 年）
浦東久男　「日本国憲法の制定過程における租税法律主義に関する条項について」税法学 563 号（2010 年）
占部裕典　「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定～東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決の検討～」税理 51 巻 5 号（2008 年）
占部裕典　「税法における『住所』の意義とその判断要素」税理 51 巻 2 号（2008 年）
占部裕典　「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学 563 号（2010 年）
遠藤美奈　「国民健康保険料と憲法 84 条」ジュリスト 1332 号（2007 年）
大淵博義　「武富士事件における相続税法上の『住所』認定の論理～租税回避の意思と住所認定の関わり～」租税訴訟第 7 号（2014 年）
岡本高太郎　「外国信託を用いた贈与に関する判決の検討－名古屋地裁平成 23 年 3 月 24 日判決」税務弘報 59 巻 10 号（2011 年）
岡村忠生　「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543 号（2000 年）
岡村忠生　「民法上の組合がリースした映画フィルムの減価償却資産該当性」税研 148 号（2009 年）
岡村忠生　「租税法律主義とソフトロー」税法学 563 号（2010 年）
岡本弘嗣　「負担付贈与と譲渡所得課税－静岡地裁･東京高裁判決を素材として－」シュトイエル 300 号記念号（1987 年）
奥田周年・下見佐和子　「徹底分析！『住所』と『居住』をめぐる税務判断　居住用財産の取得・譲渡をめぐる『居住』の判断」税理 54 巻 6 号（2011 年）
貝田守　「民法における住所概念について」下関商経論集 8 巻（1965 年）
片上孝洋　「租税法律主義の再考－『租税立法権制約の基本原理』の提唱－」社学

研論集 16 号（2010 年）
加藤俊行　「税法上の住所を巡る諸問題（再論）請求人は非永住者以外の居住者であるとした事例」税務事例 43 巻 9 号（2011 年）
加藤義幸　「借用概念について－最近の判例を通して－」税法学 560 号（2008 年）
川田剛　「相続税、贈与税における『住所地』が問題となった事例－武富士事件判決－」税務事例 39 巻 12 号（2007 年）
川田剛　「国外財産の贈与に係る住所地」国際税務 28 巻 6 号（2008 年）
川田剛　「国外での株式譲渡時における住所地が問題とされた事例－ユニマット事案－」税研 148 号（2009 年）
川田剛　「国際租税入門　非居住者・非永住者」税経通信 66 巻 5 号（2011 年）
川田剛　「日米双方に住居を有していた者が非永住者に当たるとされた事例」ジュリスト 1482 号（2015 年）
岸秀光　「租税回避事件の動向（『私法上の法律構成による否認』と『処分証書の法理』を中心として）」訟務月報 55 巻 1 号別冊
北野弘久　「税法における『贈与』の概念－負担付贈与をめぐる問題を中心として－」税理 28 巻 6 号（1985 年）
木村直人　「居住者・非居住者の課税上の問題点」税大ジャーナル第 7 号（2008 年）
木山泰嗣　「徹底分析！『住所』と『居住をめぐる税務判断　インタビュー武富士最高裁判決を受けて～弁護士の視点からみた判決のポイント～』税理 54 巻 6 号（2011 年）
小林宏之　「香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していた者が、国外財産の贈与を受けた時において、相続税法（平成 15 年法律第 8 号による改正前のもの）1 条の 2 第 1 号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたとはいえないとされた事例」判例評論 634 号（判例時報 2127）（2011 年）
酒井克彦　「二層的構造認識論と事実認定－課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索－」納税者保護と法の支配　山田二郎先生喜寿記念（2007 年）
酒井克彦　「租税回避否認規定の提案と問題点（1）」税大ジャーナル第 9 号（2008 年）
酒井克彦　「永遠の旅人と『生活の本拠』（上）－所得税法 2 条 1 項 3 号にいう『住所』概念」税経通信 63 巻 1 号（2008 年）
酒井克彦　「永遠の旅人と『生活の本拠』（中）－所得税法 2 条 1 項 3 号にいう『住所』概念」税経通信 63 巻 2 号（2008 年）

酒井克彦　「永遠の旅人と『生活の本拠』（下）―所得税法 2 条 1 項 3 号にいう『住所』概念」税経通信 63 巻 3 号（2008 年）
酒井克彦　「租税法上の『住所』の認定を巡る諸問題」税大ジャーナル 25 号（2015 年）
櫻井四郎　「『事実認定』の構造と類型」税経通信 33 巻 6 号（1978 年）
佐々木潤子　「基礎的人的控除のあり方－課税最低限を前提として－」税法学 563 号（2010 年）
佐藤和助　「是否認事例から学ぶ住宅ローン控除適用上の留意点」税理 57 巻 14 号（2014 年）
佐藤英明　「租税法と私法」法学教室 242 号（2000 年）
佐藤正勝　「武富士事件と租税法上の住所の意義－住所の判定要素と関連理論の考察－」税大ジャーナル第 10 号（2009 年）
佐藤義行　「負担付贈与覚書－最高裁昭和 63 年 7 月 19 日判決を契機として－」北野弘久教授還暦記念論文集　納税者の権利（1991 年）
品川芳宣　「国外財財産を贈与した場合における受贈者の『住所』の認定－武富士事件－」税研 135 号（2007 年）
品川芳宣　「国外財財産を贈与した場合における受贈者の『住所』の認定－武富士事件－」税研 159 号（2011 年）
品川芳宣　「米国州法に基づく信託契約とみなし贈与課税」税研 161 号（2012 年）
渋谷雅弘　「相続税の本質と課税方式」税研 139 号（2008 年）
渋谷雅弘　「相続税・贈与税の改正と問題点」ジュリスト 1455 号（2013 年）
下村芳夫　「租税法律主義をめぐる諸問題－税法の解釈と適用を中心として－」税務大学校論叢 6 号（1972 年）
首藤重幸　「相続税法における住所」税務事例研究 104 号（2008 年）
末崎衛　「『租税回避目的』と契約解釈－『私法上の法律構成による否認』論の批判的検討－」税法学 560 号（2008 年）
図子善信　「事例が示唆する『社会通念』の考え方と具体的な基準」税理 51 巻 13 号（2008 年）
須貝脩一　「税法と民法との交る問題点について」民商法雑誌 36 巻 2 号（1957 年）
須貝修一　「課税要件事実の確定と行政裁量」税経通信 33 巻 6 号（1978 年）
須藤典明　「負担付贈与をめぐる課税関係について」税務弘報 34 巻 3 号（1986 年）
高梨克彦　「判例にみる『事実認定』の判定基準」税経通信 33 巻 6 号（1978 年）
高梨克彦　「負担付贈与における贈与者に対する譲渡所得課税を受贈者の引き継ぐ取得費、取得時期の有無」シュトイエル 329 号（1989 年）

高野幸大　「贈与税における国外居宅の生活の本拠たる実体」民商法雑誌 145 巻 4 号（2012 年）
高野幸大　「贈与税における国外居宅の生活の本拠たる実体」民商法雑誌 145 巻 5 号（2012 年）
竹内進　「租税法における『住所』に関する考察」税法学 560 号（2008 年）
竹下重人　「租税回避行為と『事実の認定』」税経通信 33 巻 6 号（1978 年）
田中治　「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号（2010 年）
田中啓之　「米国州法とする信託の受益者に対する贈与税の課税が適法とされた事例」ジュリスト 1460 号（2013 年）
田中治　「税法の解釈方法と武富士判決の意義」同志社法学 64 巻 7 号（2013 年）
谷口勢津夫　「所得税法にいう『配偶者』の意義」租税法研究 27 号（1999 年）
谷口勢津夫　「税法における裁判による法創造論序説－ドイツにおける最近の議論の紹介－」税法学 563 号（2010 年）
谷口勢津夫　「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 号（2013 年）
中江博行　「組合契約によるリース事業の損失についての損益通算の可否－航空機リース事件」税研 148 号（2009 年）
中川一郎　「税務調査・審査裁決にみる『事実認定』の判定基準」税経通信 33 巻 6 号（1978 年）
中里実　「借用概念と事実認定－租税法における社会通念－」税経通信 62 巻 11 号（2007 年）
中里実　「制定法の解釈と普通法の発見（上）―複数の法が並存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」ジュリスト 1368 号（2008 年）
中里実　「制定法の解釈と普通法の発見（下）―複数の法が並存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」ジュリスト 1369 号（2008 年）
中里実　「『租税法と私法』論再考」税研 114 号（2008 年）
中里実　「財政法の私法的構成（上）―民法 95 条と国庫の関係を素材として」ジュリスト 1400 号（2010 年）
中里実　「財政法の私法的構成（中）―民法 95 条と国庫の関係を素材として」ジュリスト 1401 号（2010 年）
中里実　「財政法の私法的構成（下）―民法 95 条と国庫の関係を素材として」ジュリスト 1403 号（2010 年）
仲谷栄一郎　「『租税軽減の目的』と税法上の事実認定～『住所』をめぐる判例を素材に～」国際税務 28 巻 6 号（2008 年）
仲谷栄一郎・高畑侑子

「『武富士事件』最高裁判決の残した課題」国際税務 31 巻 4 号（2011 年）

仲谷栄一郎・田中良
「海外の信託を利用した租税軽減策～名古屋地裁平成 23 年 3 月 24 日判決～」国際税務 31 巻 9 号（2011 年）

中西良彦　「クローズアップ税務争訟判決・裁決例から探る実務ヒント　海外での株式譲渡と住所・居所の認定」税理 51 巻 13 号（2008 年）

永橋利志　「税法上の住所を巡る諸問題（再論）外国人船員らは『非居住者』に当たるとした事例」税務事例 43 巻 9 号（2011 年）

野一色直人　「外国信託の設定と贈与税の課税をめぐる問題点」税理 56 巻 9 号（2011 年）

橋本守次　「『武富士事件』に係る最高裁平成 23 年 2 悦 18 日第 2 小法廷判決について(上)」税務弘報 59 巻 6 号（2011 年）

橋本守次　「『武富士事件』に係る最高裁平成 23 年 2 悦 18 日第 2 小法廷判決について(下)」税務弘報 59 巻 7 号（2011 年）

林仲宣　「住所の意義－武富士事件本質－武富士事件最高裁判決に関連して」税務弘報 59 巻 5 号（2011 年）

林仲宣　「ザ・税務訴訟　住所の判定－武富士事件－」法律のひろば 64 巻 4 号（2011 年）

渕圭吾　「租税法と私法の関係」学習院大学法学会 44 巻 2 号（2009 年）

渕圭吾　「レポ差額に拘る源泉徴収義務－住友信託銀行レポ取引事件控訴審判決」税研 148 号（2009 年）

渕圭吾　「贈与税における『住所』の意義とその認定」ジュリスト 1422 号（2011 年）

藤谷武史　「フィルムリースを用いた租税回避が契約解釈により否認された事案」租税法研究 29 号（2001 年）

古矢文子　「海外居住者への贈与と『生活の本拠』の判定～検証・武富士判決～」税理 50 巻 12 号（2007 年）

古矢文子　「税法上の住所を巡る諸問題（再論）海外での株式譲渡時に日本国内に住所を有していたとは認められないとした事例」税務事例 43 巻 9 号（2011 年）

古矢文子　「徹底分析！『住所』と『居住』をめぐる税務判断　相続・贈与における『住所』の判断」税理 54 巻 6 号（2011 年）

古矢文子　「クローズアップ税務争訟判決・裁決例から探る実務ヒント　生活の本

拠の判定」税理 49 巻 10 号（2011 年）
保住昭一　「いわゆる株主相互金融会社が株主に支払う優待金は利益配当か」法律論叢 34 巻 5 号（1961 年）
堀口和哉　「明治 32 年の所得税法改正の立法的沿革」税大論叢 28 号（1997 年）
堀口和哉　「税法上の『住所』を巡る諸問題」税務事例 42 巻 3 号（2010 年）
増井和男　「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』と負担付贈与」ジュリスト 923 号（1988 年）
増田英敏　「借用概念の解釈と租税回避の意図－住所認定をめぐる注目裁判例を素材に－」税務事例 42 巻 5 号（2010 年）
増田英敏　「借用概念としての住所の認定と贈与税回避の意図－武富士事件」ジュリスト 1454 号（2013 年）
増田英敏・大島正志　「レポ取引差額に係る源泉徴収義務」ＴＫＣ税研情報 18 巻 2 号（2009 年）
増田英敏・橋本晃義　「海外財産の贈与と贈与税の納税義務の要件としての住所の認定－武富士事件－」ＴＫＣ税研情報 17 巻 2 号（2008 年）
増田英敏・丸尾徳文　「海外での株式譲渡と住所の認定（ユニマット事件）」ＴＫＣ税研情報 18 巻 2 号（2009 年）
増井良啓　「海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件」税研 148 号（2009 年）
三木義一　「税法における『住所』概念」税経通信 62 巻 10 号（2007 年）
水野忠恒　「相続税法における納税義務者－武富士事件－」税務事例 43 巻 5 号（2011 年）
宮谷俊胤　「英国における課税法の解釈原理」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集（1970 年）
柳澤賢仁　「徹底分析！『住所』と『居住』をめぐる税務判断　納税義務をめぐる『住所』の判断」税理 54 巻 6 号（2011 年）
山本守之　「海外財産の贈与と住所の認定」税理 55 巻 5 号（2012 年）
山本守之　「武富士事件／海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件の教えるもの－」租税訴訟第 5 号（2012 年）
吉村典久　「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』の意義」ジュリスト 863 号（1986 年）
吉村典久　「内縁関係と所得税」民事法の諸問題 11　専修大学法学研究所紀要；27

（2002 年）
渡辺充　「武富士事件・海外財産の贈与と住所の認定（上）」速報税理 30 巻 11 号（2011 年）
渡辺充　「武富士事件・海外財産の贈与と住所の認定（下）」速報税理 30 巻 12 号（2011 年）

【判決・裁決】

神戸地方裁判所　昭和 23 年（行）26 号判決（民集 6 巻 4 号 418 頁）
大阪高等裁判所　昭和 25 年 3 月 28 日判決（民集 6 巻 4 号 420 頁）
最高裁判所　昭和 27 年 4 月 15 日判決（民集 6 巻 4 号 413 頁）
水戸地方裁判所　昭和 29 年 3 月 18 日判決（民集 8 巻 10 号 1962 頁）
最高裁判所　昭和 29 年 10 月 20 日判決（民集 8 巻 10 号 1907 頁）
最高裁判所　昭和 33 年 4 月 11 日判決（民集 12 巻 5 号 789 頁）
東京地方裁判所　昭和 33 年 7 月 3 日判決（判時 160 号 15 頁）
東京地方裁判所　昭和 34 年 2 月 11 日判決（民集 14 巻 12 号 2434 頁）
大阪高等裁判所　昭和 34 年 10 月 16 日判決（民集 14 巻 4 号 558 頁）
東京高等裁判所　昭和 34 年 10 月 27 日判決（民集 14 巻 12 号 2437 頁）
東京高等裁判所　昭和 34 年 10 月 27 日判決（訟月 5 巻 10 号 1461 頁）
最高裁判所　昭和 35 年 3 月 22 日判決（民集 14 巻 4 号 551 頁）
最高裁判所　昭和 35 年 10 月 7 日判決（民集 14 巻 12 号 2420 頁）
大阪地方裁判所　昭和 36 年 9 月 19 日判決（行裁例集 12 巻 9 号 1801 頁）
最高裁判所　昭和 36 年 10 月 27 日判決（訟月 7 巻 11 号 2236 頁）
大阪地方裁判所　昭和 50 年 5 月 29 日判決（税資 81 号 743 頁）
大阪高等裁判所　昭和 54 年 11 月 14 日判決（税資 109 号 341 頁）
東京地方裁判所　昭和 56 年 7 月 16 日判決（税資 120 号 160 頁）
東京高等裁判所　昭和 57 年 6 月 24 日判決（判タ 478 号 119 頁）
静岡地方裁判所　昭和 60 年 3 月 14 日判決（税資 144 号 496 頁）
神戸地方裁判所　昭和 60 年 12 月 2 日判決（税資 147 号 519 頁）
大阪高等裁判所　昭和 61 年 9 月 25 日判決（税資 153 号 817 頁）
東京高等裁判所　昭和 62 年 9 月 9 日判決（税資 159 号 541 頁）
最高裁判所　昭和 63 年 7 月 15 日判決（税資 165 号 324 頁）
最高裁判所　昭和 63 年 7 月 19 日判決（税資 165 号 352 頁）
名古屋地方裁判所　平成 7 年 9 月 27 日判決（税資 213 号 694 頁）
名古屋高等裁判所　平成 7 年 12 月 26 日判決（税資 214 号 1048 頁）

東京高等裁判所　平成 8 年 12 月 26 日判決（判例集未登載）
最高裁判所　平成 9 年 8 月 25 日判決（判タ 952 号 184 頁）
最高裁判所　平成 9 年 9 月 9 日判決（税資 228 号 501 頁）
大阪地方裁判所　平成 10 年 10 月 16 日判決（税資 238 号 715 頁）
大阪地方裁判所　平成 10 年 12 月 18 日判決（税資 239 号 53 頁）
大阪高等裁判所　平成 12 年 1 月 18 日判決（税資 246 号 20 頁）
静岡地方裁判所　平成 13 年 4 月 27 日判決（税資 250 号順号 8892）
大阪地方裁判所　平成 13 年 5 月 18 日判決（訟月 48 巻 5 号 1257 頁）
大阪地方裁判所　平成 13 年 12 月 14 日判決（民集 59 巻 10 号 2993 頁）
東京高等裁判所　平成 14 年 2 月 28 日判決（判時 1782 号 19 頁）
大阪高等裁判所　平成 14 年 6 月 14 日判決（訟月 49 巻 6 号 1843 頁）
神戸地方裁判所　平成 14 年 10 月 7 日判決（税資 252 号順号 9208）
大阪高等裁判所　平成 15 年 3 月 6 日判決（税資 253 号順号 9300）
大阪高等裁判所　平成 15 年 5 月 14 日判決（民集 59 巻 10 号 3165 頁）
名古屋地方裁判所　平成 16 年 10 月 28 日判決（税資 254 号順号 9800）
東京地方裁判所　平成 17 年 1 月 28 日判決（税資 255 号順号 9915）
東京高等裁判所　平成 17 年 9 月 21 日判決（税資 255 号順号 10139）
名古屋高等裁判所　平成 17 年 10 月 27 日判決（税資 255 号順号 10180）
最高裁判所　平成 17 年 12 月 19 日判決（民集 59 巻 10 号 2964 頁）
最高裁判所　平成 17 年 12 月 19 日判決（税資 255 号順号 10242）
最高裁判所　平成 18 年 1 月 24 日判決（税資 256 号順号 10278）
大阪地方裁判所　平成 18 年 1 月 27 日判決（判タ 1214 号 160 頁）
最高裁判所　平成 18 年 1 月 27 日判決（税資 256 号順号 10290）
大阪高等裁判所　平成 19 年 1 月 23 日判決（判時 1976 号 34 頁）
静岡地方裁判所　平成 19 年 3 月 23 日判決（税資 257 号順号 10665）
最高裁判所　平成 19 年 3 月 27 日判決（税資 257 号順号 10672）
東京地方裁判所　平成 19 年 4 月 11 日判決（税資 257 号順号 10685）
東京地方裁判所　平成 19 年 4 月 17 日判決（税資 257 号順号 10689）
東京地方裁判所　平成 19 年 5 月 23 日判決（税資 257 号順号 11717）
東京地方裁判所　平成 19 年 9 月 14 日判決（判タ 1277 号 173 頁）
東京高等裁判所　平成 19 年 10 月 10 日判決（税資 257 号順号 10797）
東京地方裁判所　平成 20 年 1 月 17 日判決（税資 258 号順号 10863）
東京高等裁判所　平成 20 年 1 月 23 日判決（税資 258 号順号 10868）
東京高等裁判所　平成 20 年 2 月 28 日判決（判タ 1278 号 163 頁）

東京高等裁判所　平成 20 年 3 月 12 日判決（税資 258 号順号 10915）
東京高等裁判所　平成 20 年 7 月 10 日判決（税資 258 号順号 10987）
最高裁判所　平成 20 年 10 月 3 日判決（判時 2026 号 11 頁）
最高裁判所　平成 20 年 10 月 28 日判決（税資 258 号順号 11060）
東京地方裁判所　平成 21 年 1 月 27 日判決（税資 259 号順号 11226）
仙台地方裁判所　平成 21 年 4 月 16 日判決（税資 259 号順号 11180）
広島地方裁判所　平成 21 年 5 月 7 日判決（税資 259 号順号 11195）
東京高等裁判所　平成 21 年 6 月 25 日判決（税資 259 号順号 11232）
仙台高等裁判所　平成 21 年 10 月 15 日判決（税資 259 号順号 11292）
東京地方裁判所　平成 22 年 2 月 12 日判決（税資 255 号順号 11126）
仙台地方裁判所　平成 22 年 7 月 6 日判決（税資 260 号順号 11471）
最高裁判所　平成 23 年 2 月 18 日判決（判時 2111 号 3 頁）
名古屋地方裁判所　平成 23 年 3 月 24 日判決（税資 261 号順号 11654）
仙台高等裁判所　平成 23 年 4 月 13 日判決（税資 261 号順号 11667）
名古屋高等裁判所　平成 25 年 4 月 3 日判決（税資 263 号順号 12192）
東京地方裁判所　平成 25 年 5 月 30 日判決（税資 263 号順号 12227）
松江地方裁判所　平成 25 年 12 月 26 日判決（税資 263 号順号 10665）
東京高等裁判所　平成 26 年 1 月 21 日判決（判例集未登載）
東京地方裁判所　平成 26 年 6 月 26 日判決（判例集未登載）
最高裁判所　平成 26 年 7 月 15 日判決（判例集未登載）
国税不服審判所　平成 7 年 3 月 29 日裁決（裁決事例集 No.49　374 頁）
国税不服審判所　平成 18 年 5 月 29 日裁決（裁決事例集 No.71　97 頁）

【その他】
税制調査会「平成 12 年度の税制改正に関する答申」（1999 年 12 月）
川端康之監訳　『OECD モデル租税条約 2010 年度版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』社団法人日本租税研究協会（2011 年）
山口和人訳　『基本情報シリーズ 19　ドイツ民法 I （総則)』国立国会図書館調査及び立法考査局（2015 年）
吉沢浩二郎ほか　『平成 25 年度版　改正税法のすべて』大蔵財務協会（2013 年）

租税資料館賞論文集　第 26 回（2017 年）上巻

平成 30 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