

租稅資料館賞受賞論文集
第 26 回（2017 年）

下卷

公益財団法人 租稅資料館

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 祐禎 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)

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—

寺澤 翔太

論文要旨

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—

氏名 寺澤 翔太

所得税法では借地権設定者が借地権設定時に土地の時価の2分の1を超える権利金を受領した場合にはその権利金収入は譲渡所得にあたりとし、2分の1以下の場合には不動産所得にあたりとしている。一方、借地権返還（消滅）時に支払う立退料は借地権の買戻しにあたり当該土地の取得費に加算することになっており、権利金収入の2分の1基準のような規定はない。その結果、借地権設定時と返還時とで税務上の取扱いが首尾一貫していないという問題が生じている。本稿では問題の原因は権利金収入の2分の1基準にあると考え、この基準に焦点をあてた。権利金収入の所得分類という重要な判定を、取引の性質ではなく金額のみを基準として行うことについてかねてより批判があったものの、権利金収入を不動産所得と譲渡所得に分類する基準を具体的にどう見直すべきかという研究は不十分であったことから、本稿はその点に踏み込み考察したものである。

第1章では権利金収入の所得分類を行う前提として、税法上定義がない権利金の性質を明らかにするため、権利金が授受される基因となる借地権について、立法的手当により物権的性質を持つに至った沿革と、その法的性質について検討した。借地権は法律による特別な保護を受けた結果、独立した財産的価値をもつ権利として取引の対象となった。

次に、権利金の性質を検討した。権利金の性質について、学説は、①場所的利益、②賃料の一括前払、③賃借権の譲渡・転貸の承諾料または賃借権設定の対価、の三態様にまとめているものの、個別の権利金の性質は多様であり、あらかじめ定義付けすることは困難であると結論付けた。

第2章では、本稿の中心問題である所得税法における権利金収入の2分の1基準について述べ、金額基準のみで不動産所得と譲渡所得に分類することそのものの問題と、借地権設定後の取引において、課税上の問題が生ずる点を指摘した。

第3章ではこれらの問題の原因を明らかにし、改善策の検討を行った。その結果、この問題の原因は、基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外するという2

分の1基準にあると結論付け、2分の1基準に代わる改善策を検討した。改善策の検討にあたっては、権利金収入が所得税法上譲渡所得にあたるのか、それとも不動産所得にあたるのかが争われたサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決の判示内容を参考にした。すなわち、権利金収入が譲渡所得にあると解釈するには、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもので、経済的・実質的には、所有権の権能の一部譲渡の対価としての性質をもつこと、以上三点を充足する必要があるところ、現行制度は③のみを要件としていることから、残りの二要件を譲渡所得とする要件に加えるべきであるとした。

さらに、論文の成果となる解決策として届出制度を提案した。前述した三要件を満たすことを示す届出を地主・借地人連名で所轄税務署に行うことにより譲渡所得とすることを認めるという制度を提案するものである。私法と税法の取扱いを一致させるという点に重点を置くのであれば、借地権が発生し借地権者の権利が保護されるという私法上の考え方を貫き、権利金収入を全て譲渡所得として扱い、さらに、所得税法においても権利金の認定課税を行いみなし譲渡課税を徹底させるべきであるが、所得税法では原則として現実に収入を得ることが確定した金額に対して課税することとされており（所得税法36条第1項）、現実に収入がないところに課税は行われなことから、所得税法の原則に反してまで私法との一致を図るべきではないと考える。提案した届出制度は私法の考え方を単純に税法においても貫くことは困難であるという点に配慮した現実的な解決策である。

また、届出制度は納税者の恣意性が入り込む余地が存在することから、かえって租税法主義や租税公平主義を歪める危険性がある。しかし、この点について筆者は、租税を課するにあたってあらゆるものに私法上の契約自由の原則や当事者の意思の尊重を第一に重んじるべきであるという認識は持つておらず、届出制度による当事者の意思の尊重は、あくまでも、租税法主義のもと厳守すべき課税要件明確主義と、租税公平主義という原則が鋭く対立し、他の解決策が見いだされない場合にのみ取り入れるべきものであると考えている。この考えを権利金収入の所得分類の問題にあてはめると、権利金の私法上の性質そのものがあいまいであったことから、届出という制度を利用し、当事者の意思に委ねることも一考であると結論付けた。

以上

目次

はじめに	2
第1章 借地権の沿革と法的性質	4
第1節 借地権の沿革	4
第2節 借地権の法的性質	8
第2章 借地権課税の仕組みと所得税法における問題点	13
第1節 借地権課税の仕組み	13
第2節 所得税法における権利金課税の取り扱い（2分の1課税の内容）	25
第3節 問題点の提示	29
第1項 立退料の問題	29
第2項 借地権譲渡の問題	34
第3項 所得区分操作の問題	35
第3章 問題点の考察と解決策の検討	37
第1節 問題の原因の考察	37
第2節 権利金収入「2分の1基準」の再検討	38
第3節 私見（解決策）	41
おわりに	51

はじめに

土地取引をめぐる問題は時代とともに変わっていく。借地権課税は社会における借地取引の実態に対応する形で整備されてきた。本稿では、借地権課税のうち権利金収入について所得税法上どう課税するかという問題を取り上げる。借地借家法は、借地権を「建物の所有を目的とする地上権または土地の賃借権」と規定している。借地権は契約内容により、物権である地上権に基づくものと、債権である賃借権に基づくものとに分けられる。借地借家法上の借地権は、賃借権に基づくものであっても特別な立法手当により、民法上は物権にしか認められていない性質を持つようになった。この現象は「不動産賃借権の物権化」あるいは「不動産賃借権の強化」などと言われている。

一方、土地所有者にとっては、借地権は特別な保護を受けており、一旦借地権を設定すれば半永久的に借地が返還されない可能性があることに加え、借地権設定期間中は土地の利用や処分が制限されることから、土地の価値が下落することになる。そこで土地所有者は借地権を設定する際に借地権設定の対価として権利金を要求するようになり、権利金は次第に高額化していった。権利金収入に対する課税は、権利金収入が不動産の貸付けの対価であるのか、土地の部分的な譲渡の対価であるのか、という問題に発展した。権利金収入は2分の1基準という立法的手当により不動産の貸付けにあたるものと、資産の譲渡にあたるものとに区分された。借地権課税は社会における借地取引の実態に対応する形で整備されてきたが、順次整備されてきた結果、借地権課税全体ではつじつまが合わないという問題が生じてきた。この問題のうち、個人の土地所有者が借地権設定時に収受する権利金と、借地権返還時に支払う立退料について、所得税法における税務上の取扱いの差異を中心に取り上げる。本稿では、立退料の税務上の取扱いにみられるような問題が生じている原因は、借地権を設定する際の2分の1基準にあるのではないかと考え、2分の1基準の問題点を指摘し、解決策を検討していく。また、権利金収入に限らず、借地権課税を複雑にして問題点を生み出している原因は、旧借地法や借地借家法上の借地権の発生や移転の状況と、税法上借地権とされるもののそれが必ずしも一致しない点にもあると考えられる。税法上、借地権は借用概念にあたるため、民法や借地借家法などの概念を尊重しなければならないが、租税回避の防止など税法内に重点を置いて借地権課税の整備を行った結

果、私法上の借地権の権利関係と税務上借地権とされるものの権利関係に差異が生じることがある。これまでも、権利金収入の2分の1課税を批判し、見直すべきという意見があったが、権利金収入を不動産所得と譲渡所得に分類する基準を見直す意見について、具体的にどう見直すかというところにまで踏み込んだ研究は不十分であった。そこで本稿は、権利金収入の2分の1課税の見直しについて所得分類を一本化するという検討のみならず、権利金収入をある基準によって不動産所得にあたるものと譲渡所得にあたるものとに分けるという現行制度を維持する場合に、その基準をどう見直すかという具体的検討に踏み込み、一つの改善策を提案したものである。改善策の検討にあたっては、権利金収入が所得税法上譲渡所得にあたるのか、それとも不動産所得にあたるのかが争われたサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決を材料に、権利金の性質を再検討し、検討結果を権利金収入の所得分類に反映することを試みた。

第1章 借地権の沿革と法的性質

第1節 借地権の沿革

他人の土地を借りて使用したい場合、契約によりその権利を得る。契約により得た土地を使用する権利は、契約の内容によっては借地借家法の適用を受ける。借地借家法では借地権を「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう。」（借地借家法 2 条 1 項 1 号）と定義している。

借地権は特別な立法的手当により物権的性質を持つ権利として構成されている。借地取引を行うときにはその契約が地上権と賃借権、どちらの権利によるものであっても土地所有者と借地人の双方について財産上の得失をもたらし、この得失についてなんらかの課税関係が生じ得る。借地取引をめぐる法律関係や取引慣行は時代とともに変遷してきたため、借地権課税もこれに対応し変わってきた。権利金收受の慣行が代表的な例である。そこで、はじめに借地権の沿革、特に借地権がいかにして物権的性質を持つようになったか、その沿革を述べる。

旧民法を制定するに当たっては、民法編纂のために日本国内各地の慣習を調査し、「全国民事慣例類集」がまとめられたが、わが国の借地の慣例がどうなっていたかについては、ほとんど把握できなかった。そのため、流入する都市人口を吸収するに当たり、借地経営の実態が明らかにされないまま、借地権が法制度化されることとなった。立法事実そのものが不明確であったにもかかわらず、不平等条約改正という目的のために民法典を制定するところから、借地権の歴史が始まった¹。

旧民法(ボアソナードの起草した民法典 [案]をさす)は、地上権を物権とし、また、賃借権も物権と構成していたので、現行民法におけるような物権たる地上権と債権たる賃借権との対立という問題は生じなかった²。旧民法はいわゆる民法典論争の結果、施行が延期されることとなった。借地権に関する現民法の規定は、ドイツ民法の物権・債権の峻別論を採用しながら、土地と建物をそれぞれ独立の不動産とする体制とした。借地関係は、

1 平田厚『借地借家法の立法研究』239頁(成文堂、2014)。

2 川島武宜・川井健編『新版注釈民法(6)物権(2)』862頁[渡辺・鈴木](有斐閣、2007)。

地上権に基づくものと賃借権に基づくものが併存している³。土地に設定された利用権が地上権であるのか賃借権であるのかは、契約解釈の問題であり、契約で用いられた文言だけではなく、契約成立の事情、設定後の利用状況などを総合的に判断して当事者の意思を合理的に判定すべきであるとされている⁴。借地関係が地上権あるいは賃借権のどちらによるものであるかは法的紛争の対象となり、賃借権と認定されれば、対抗力も存続期間の保障も得られないことにならざるを得なくなった。債権を有するにすぎない賃借権者は、物権を有する地上権者と異なり、登記をする旨の特約のない限り登記請求権を有しないとする判決⁵も現われ、賃貸人は自己の有利な地位を保つため、賃借権の登記に協力せず、民法 605 条は「空文に近い有様となった」⁶。その弊害として社会現象化したのがいわゆる「地震売買」である。地震売買とは、賃借権者が、地主が代われば新地主に対して直ちに明け渡さなければならない、という不安定な立場に置かれていることを地主である賃貸人が悪用し、地代値上げを事実上借地人に承認させるための手段として、土地を第三者に売却するとおどし、借地人が値上げを承諾しないときは、実際に土地を売却してしまうというもので、日露戦争後の地価騰貴の時期に頻繁に行われた。これを是正するために建物保護法が制定され、借地人は借地につき地上権または賃借権に関する登記がなくても土地の上に登記をした建物を有するときは地上権または賃借権を第三者に対抗できることになり（建物保護法 1 条）、第三者からの土地明渡請求を遮断することが可能となった。

しかし、建物保護法が制定されたことにより解決したのは賃借権たる借地権の対抗力の問題だけであり、借地人には借地上に長期にわたり建物を所有しうることの保障は与えられていなかったことから、借地権保護の社会的要請に応えるため、大正 10 年に借地法が制定されることとなった⁷。

借地法では、建物の種類・構造という客観的事実に基づいて存続期間を法定するという考え方が採用されたため、借地権保護の要請は、存続期間の保障という点で一歩進められた。しかし、大正 10 年制定時の借地法では、更新請求権が与えられていたものの（昭和 16 年改正前借地法 4 条）、地主は借地人の更新請求を自由に拒否出来たため、大きな意味

3 平田・前掲注（1）239 頁。

4 幾代通・広中敏雄編『新版注釈民法(15)債権(6)』161 頁[望月・水本]（有斐閣、1989）。

5 大判大正 10 年 7 月 11 日民録第 27 輯 1378 頁。

6 星野英一『借地・借家法』381 頁（有斐閣、1969）。

7 幾代＝広中編・前掲注（4）133 頁[鈴木・生熊]。

を持ちえなかった⁸。また、賃借権者が賃借権たる借地権の譲渡を行うことを認めるような制度化は行われていなかった⁹。

日本が戦争状態に入っていくとともに地代家賃統制令等の規制立法が戦争遂行目的のもとに制定され、地主の経営を圧迫していくこととなる。建物及び土地の価格が高騰し、借地の需要が増加するなかで、地主が借地契約更新を拒絶するという事態が発生した場合に、借地法により、借地人には建物買取請求権が保障されているものの、その対価は建物の時価であって借地権価格を含んでいなかったことから、地主にとっては建物を買ってでも土地を取り返した方が利益になり、借地人は保護されなかった。そこで戦時下の借地借家人保護の一環として、昭和 16 年に借地法が改正された。土地所有者が自ら使用する必要がある場合その他正当の事由がなければ土地所有者は更新拒絶できないこととされた¹⁰。

次に借地法が改正されるのは昭和 41 年である。昭和 41 年の主な改正点は建物に関する借地条件の変更に関する事項で、防火地域の指定その他の事情の変更により堅固な建物の所有を目的とする借地権の設定に条件変更することが相当な場合等の裁判制度の新設（借地法 8 条の 2）、借地権の譲渡又は転貸に関する事項で、貸主が不利となる恐れがないにもかかわらず、譲渡又は転貸を承諾しない場合に貸主に代わって裁判所が許可する制度の新設（借地法 9 条の 2）及び地代又は借賃の増減の請求権に関する事項（借地法 12 条 2 項、3 項）で、これらの改正は、紛争の防止と土地利用の合理的促進とを主目的として行われたものである¹¹。なお、この借地法改正と同時に建物保護法についても改正が行われた¹²。

平成 3 年 10 月 4 日には借地借家法が公布され、平成 4 年 8 月 1 日から施行された。形式的には建物保護ニ関スル法律、借地法及び借家法の三法を単一の法律に統合した新法であるが、三法を全面的に見直したものである¹³。なお、本法の施行とともに、上記三法は廃止された。改正の内容は多岐にわたるが、最も重要かつ基本的なものとしては、①借地権の存続期間の変更等、②正当事由の「明確化」、③定期借地権制度の導入、④賃貸人の

8 幾代＝広中編・前掲注（4）384 頁[鈴木・生熊]。

9 星野・前掲注（6）282 頁。

10 幾代＝広中編・前掲注（4）385 頁[鈴木・生熊]。

11 幾代＝広中編・前掲注（4）141 頁[鈴木・生熊]。

12 建物保護法改正の詳細は、（星野・前掲注（6）385 頁）や、（幾代＝広中編・前掲注（4）362 頁[幾代]）を参照。

13 幾代通・広中敏雄編『新版 注釈民法(15) 債権(6)増補版』821 頁[広中・佐藤]（有斐閣、2003）。

事情に基づいて建物を期限付で賃貸しうる制度の導入のほか、民事調停法の改正であるが、⑤地代・家賃増減額紛争の処理における調停前置主義および調停条項裁定制度の導入の諸点があり、また、その他の改正点としては、⑥建物が滅失した場合の借地権の対抗力の確保、⑦自己借地権制度の導入、借地条件変更の裁判の範囲の拡大、⑨造作買取請求権規定の任意規定化、⑩借地上建物賃借権者の保護に関する規定の新設などがある¹⁴。なお、本法施行前に成立していた借地・借家関係にも本法の規定を適用するかどうかは附則 4 条に原則（経過措置の原則）が定められると同時に附則 5 条から附則 14 条までにわたって経過措置の特則が定められている。改正の目的は、第一に、社会・経済事情の変化に対応して借地・借家制度をより利用しやすい制度にすること、第二に、契約当事者間の権利義務関係の公平な調整を図ることであって、特定の政策の実現を直接に目的とするものではないことが強調された¹⁵。

改正の目的については、第一の点について、国会での法案の趣旨説明のなかで、法務大臣は、現行の借地法及び借家法は、大正 10 年に制定され、昭和 16 年に改正された後は、今日まで基本的な枠組みが変わっておらず、大きく変化した社会経済情勢や、土地建物利用の多様化に対し、現行法が対応し切れていない、と説明した上で、次のように述べている。「より利用しやすい借地・借家関係を実現するため、現行法の基本的な枠組みである借地権の存続期間、借地・借家契約の更新等の仕組みを見直し、より公平かつ合理的なものとするとともに、新しい借地・借家の類型を導入し、借地・借家関係の改善を図ろうとするものであります」¹⁶。第二の点については、国会審議において、政府委員（法務省民事局長）が次のように述べている。「借地借家法というのは、貸し主である個人、それから借り主である個人、そういう個人と個人の間の契約関係、法律関係を公平に調整するというを目的とする法律でございまして、この法律によって大量に住宅を供給するとか、大量に宅地を供給するとか、あるいは土地の高度利用を図るといようなことを目的とするものではないのでございます。あくまでも、貸し主、借り主の契約関係を合理的に調整するということが狙いになるわけでございます」¹⁷。

借地借家法制定時の重要な背景として、都市近郊部での借地方式による宅地供給や既成市街地での再開発の促進といった特定の政策目的を実現するために借地・借家法の見直し

14 幾代＝広中編・前掲注（13）824 頁〔広中・佐藤〕。

15 幾代＝広中編・前掲注（13）825 頁〔広中・佐藤〕。

16 第 120 回国会平成 3 年 4 月 23 日衆議院本会議録第 25 号 5 頁〔左藤〕。

17 第 121 回国会平成 3 年 8 月 30 日衆議院法務委員会議録第 2 号 14 頁〔清水〕。

を求める議論が存在し（例えば昭和59年4月に不動産協会が公表した『借地方式』による土地利用促進方策について」など）、これに対して、立案作業がそのような政策的視点によって導かれることへの危惧が投げかけられていたことがあった¹⁸。実際の立案作業は、契約関係の合理的な調整ということに純化させる方向で進行していったとみられている。

「社会・経済事情の変化に対応して契約当事者間の権利義務の合理的な再調整を行うという目的のもとに、『現行法の基本的な枠組みの見直し』（それはしばしば『合理化』と呼ばれた）と『新しい借地・借家類型の導入』（同じく『多様化』）を二つの柱とする法改正が行われたのであるが、前者についていえば、この見直しは、借地・借家紛争の利害調整的処理への傾斜を強める方向で行われた」¹⁹。

第2節 借地権の法的性質

借地借家法では借地権を「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権をいう。」（借地借家法2条1項1号）と定義している。旧法である借地法は「建物ノ所有ヲ目的トスル地上権及賃借権」としており「土地」という文言が明記されたことを除き借地借家法と借地法とで借地権の定義に違いはない。

実際の裁判においては、土地の特定の借地関係が借地借家法に定められた借地権に該当し、同法の対象にあたるか否かという形で論じられることが少なくない。

この判断にあたっては（1）「建物」の所有を、（2）「目的とする」、（3）「地上権」または、（4）「土地の賃借権」の四点が問題となる²⁰。

（1）については、「建物」の所有を目的とする地上権および土地の賃借権が、借地借家法本来の対象である。反面からいうと、「建物」以外の物の所有を目的とするもの、および、土地上に建物を所有することを目的とするのではないものには、原則としてその適用がない。次に、（2）の建物所有を「目的とする」ことから、建物所有の目的が全くない場合は、借地借家法の適用がない。しかし、目的土地に建物が存在する場合などにつき微妙な問題が生じる。目的が何であるかは、当初の地上権設定契約・賃貸借契約の解釈問題である。書面の契約があれば有力な資料であるが、文言に捉われるべきでなく、実際の使用状況、工作物の有無・種類等も判断の資料となる。

18 例えば、内田勝一「借地・借家法改正問題の課題」ジュリスト851号6頁（1971）など。

19 幾代＝広中編・前掲注（13）824頁[広中・佐藤]。

20 星野・前掲注（6）5頁。

(3)については、地上権は他人の「土地を使用する権利」であり(民法265条)、(4)については「土地」の賃借であることを要する。借地法上は「土地」の賃借権とは明言していなかったが、借地借家法では「土地」の賃借権と明記されている。

借地権の期間については、民法上、地上権と賃貸借とで、かなり異なった定めをしている。地上権については、第一に、当事者間の特約による。最長期間、最短期間は法定されていない。特約の存在しない場合は、第二に、慣習による。それもない場合は、地上権者からは何時でも権利を放棄することができるが、放棄のないときは、当事者の請求により、裁判所が20年以上50年以下の範囲内で定める(民法268条)。地上権は、期間の定めのあることが前提とされているようであって、地主から何時でもこれを消滅させることはできないと解される。賃貸借においても、広く特約の効力が認められている。しかし、地上権と異なり、期間の定めがなく賃貸人から何時でも終了させることのできるものも認められている。期間の定めのあるものについては、最短期間の定めはない。しかし最長期間が20年とされており、これより長いものは20年に短縮される(民法604条1項)。これを更新することはできるが、その期間も更新の時から20年を超えることはできない(民法604条2項)。また、期間内でも当事者の一方に解約申入権を留保する旨の特約は有効である(民法618条)。

使用収益については、民法における地上権と賃貸借は使用収益権者(地上権者、賃借権者)が目的物を使用収益するという点においては異なるところがない。しかし、法律的には、異なった取扱いがされている。第一は、使用収益権の範囲である。地上権においては、「地上権者は、他人の土地において工作物又は竹木を所有するため」であれば、「その土地を使用する権利」があり、その範囲について制限規定がない(民法265条)。当事者の特約で使用収益の方法を定めることは禁止されていないが、登記事項になっていないことから(不動産登記法78条、同法81条)、これを第三者に対抗する方法はない(民法177条)。

これに対し、賃貸借においては、賃借権者は、「借主は、契約又はその目的物の性質によって定まった用法に従い、その物の使用及び収益をしなければならない。」と規定されている(民法616条)。この規定を賃貸人の立場で言い換えれば、賃貸人はこの用法に従い使用収益するよう請求する権利を有することになる。賃貸人の承諾を得て賃借権の譲渡があった場合は、賃借権者の契約上の地位が一体で譲受人に移転し、譲渡人(旧賃借権者)

は賃貸借関係から離脱する²¹。よって、用法に関する特約も、第三者に対抗することができる。転貸があった場合、「賃借人が適法に賃借物を転貸したときは、転借人は、賃貸人に対して直接に義務を負う（民法 613 条 1 項）」ため、用法に関する特約についても対抗することができると考えられる。

第二に、地上権においては、地上権が設定されると、地上権者はこれに基づいて使用収益ができ、土地所有者は、これを認容する消極的な義務を負うにすぎないとされるが、賃貸借においては、賃貸人は賃借権者に物の使用及び収益をさせる積極的義務を負う（民法 601 条）。これが法律上両者の差異を示す点である²²。

借地・借家関係においては、通常、他人の土地・建物の使用・収益に対して、対価が支払われる。対価については地上権においては、「地代」と呼ばれ（民法 266 条）、賃貸借においては、民法上「賃料」（民法 601 条）、借地借家法上では「地代」又は「借賃」（借地借家法 11 条）などと呼ばれている。これらは通常「地代」や「家賃」と呼ばれることが多い。

その他、「権利金」、あるいは「礼金」や「保証金」などと呼ばれ契約締結時、または入居時に支払われ、使用関係終了時に返還されない金員がある。その性格をどう見るかは難しい問題である。ここで権利金について詳しく述べておく。権利金は契約の際借主から貸主に交付される金銭であるが、敷金と異なり借主の債務の担保ではないものである。権利金の授受は、今日かなり多くの借地借家において行われている。なお、権利金は借地取引のみならず借家取引においても収受されるが、本稿で権利金と呼ぶ場合は借地取引における権利金を指すこととする。権利金はその額も地域によって異なるが高額で、大体地価の四割から六割といわれており²³、東京都内の宅地では、六割以上に及ぶこともあるといわれている²⁴。多くの学説は、権利金を、①場所的利益²⁵、②賃料の一括前払、③賃借権の譲渡・転貸の承諾料または賃借権設定の対価、の三態様にまとめている²⁶。

権利金収受の慣行がなぜ広まったかについては、「借地契約の締結に伴う権利金の授受

21 幾代＝広中編・前掲注（4）272 頁[広中]。

22 幾代＝広中編・前掲注（4）165 頁[望月・水本]。

23 有泉亨「権利金」古山宏ほか『総合判例研究叢書民法（1）』179 頁（有斐閣、1956）。

24 我妻榮『債権各論中巻一』477 頁（岩波書店、1957）。

25 営業上の場所的利益の対価は、造作代やのれん代を併せ一括した対価とみられることもある。幾代＝広中編・前掲注（4）337 頁[石外]。

26 幾代＝広中編・前掲注（4）337 頁[石外]。

有泉・前掲注（23）183 頁。

我妻・前掲注（24）477 頁。

の傾向は昭和 14 年の地代家賃統制令後一段と広がっていく。地代が統制されるため、それに代わるものとして権利金を借地人に要求するようになったのである。その結果、昭和 23 年には地代家賃統制令上権利金の授受は一切禁止されるようになる。しかし、権利金授受の全面的な禁止も 2 年後の昭和 25 年には新たに借地契約する場合には全面的に解除されるようになる。そして権利金授受の慣行は全国的にかなり一般化し、高額化していく²⁷、と説明されている。我妻博士は、以前には①のものが主として行われ、②は地代家賃統制令を潜脱するために生じ、統制令が廃止された後もこの種の性質の権利金が残っているのではないかとし、③については本態が最も不明だが、少なくとも都会の宅地の賃貸借では賃借権の譲渡性を認めることは立法論として不当でないのみならず、実際の慣行上も認められている事例が少なくないと説明した上で、実際はその中間ないしは混合した性質の権利金授受が行われており、②と③は区別することが困難であると述べている²⁸。

有泉教授は、借地契約に付随して授受される権利金は、借地権の代価であり、借地権の性格をどう理解するかによって、権利金の性格も異なってくるが、土地所有者が用益権としての借地権を売りにだした対価たる性格を持つと解される²⁹、と述べている。また、権利金は現に借地権を有するものが、これを第三者に譲渡する場合に、買主が売主に対して支払う借地権の対価という形でも現れるところ、有泉教授はこの事象について、借地上に建物がない場合でも更地の借地権が取引対象とされていると述べ、その際、地主は取引価格の何%かに当たる名義書換料と呼ばれる対価を得て借地権の譲渡を承諾するケースが多いといわれていることに触れ、このような場合は借地権が純粹に取引の対象となっていることを指摘している³⁰。

以上のことから、権利金は、賃料の前払いとしての性格を有するものと、賃借権譲渡の対価としての性格を有するものが併存しているということがいえ、そのどちらを有力とするかについては学説上見解が分かれているとみられる。筆者は、有泉教授の指摘にあるように、更地の借地権が取引対象とされ、対価が収受されていることを踏まえると、権利金は、賃借権の対価としての性質を有するという意見が有力ではないかと考える。

次に、借主が使用収益権を自由に譲渡、または、自由に目的物の転貸が出来るか、という問題がある。現行民法では、地上権については明文がないため、地上権における譲渡・

27 白石満彦『借地権課税百年史』17 頁（清文社、1992）。

28 我妻・前掲注（24）477 頁-479 頁。

29 有泉・前掲注（23）200 頁。

30 有泉・前掲注（23）180 頁。

転貸の自由性が議論されたこともあるが、その自由性を認めることに問題なく一致している³¹。一方、賃借権についていえば、「賃借人は、賃貸人の承諾を得なければ、その賃借権を譲り渡し、又は賃借物を転貸することができない（民法 612 条 1 項）」と規定されており、譲渡、転貸には賃貸人の承諾が必要である。これに違反した場合は賃貸人が契約の解除をすることが出来る（民法 612 条 2 項）。借地借家法 19 条によれば、地主が譲渡転貸の承諾をしないときに、裁判所が地主の承諾に代わる許可を与えることができる。ある土地上の建物の譲渡とともにする土地賃借権の第三者への譲渡あるいは転貸の際に、借地人が承諾料・名義書換料を地主に支払う慣行が東京などの都市部で一般化していった中で、承諾料・名義書換料の額が折り合わないことを理由として、合理的根拠もなく借地権設定者が賃借権者に対し、譲渡あるいは転貸を承諾しないという現象が発生していたことから、このような借地権設定者の行為に対処する必要がある³²。

このように、借地権は主として借地人の保護を目的とした様々な立法措置により現在の形となったのである。

31 星野・前掲注（6）282 頁。

32 星野・前掲注（6）300 頁。

第2章 借地権課税の仕組みと所得税法における問題点

第1節 借地権課税の仕組み

借地取引をめぐる課税関係については、借地権を設定することに始まり、その権利を譲渡する場合、契約の更新・更改をした場合、相続、合併その他権利の異動があった場合など様々な状況がある。その都度地主と借地人の双方又はそのいずれかについてなんらかの課税関係が生じ得るのであるが、課税の取扱いが個人か法人かで違いがある。また、借地契約の態様も、通常の賃貸借以外に使用貸借契約に基づく土地の無償使用もあるが、課税上もそれぞれの態様に応じた取扱いがなされている。さらに、通常の権利金を支払わないことにより当事者間で借地権価額相当額の贈与が行われた場合や、借地権価額を含めないで建物の売買が行われた場合などの課税関係が生じてくる。ちなみに、平成4年から導入された地価税（同法は租税特別措置法71条の規定により平成10年以後は、法人・個人ともに課税は当分の間停止されている。）は課税対象に借地権を含めている。

借地権課税は各税法間の取扱いの違いも含め極めて複雑な体系になっている。その主たる原因は現実の借地取引が土地の需給関係の急激な変化や借地人の保護をめぐる法制上の措置などを背景にして、きわめて複雑多様化していることにある。この経緯は第1章で述べた通りであるが、これらの状況に対応し作られてきた税法上の課税関係はどのようなになっているのか、その全てを詳細に本論文内で説明することは困難であるため、借地権課税のはじまりと考えられる権利金収入と、各税目の借地権の範囲及び権利金収入に対する取扱いの違い、その背景にある各税法の考え方、の主要な点を記述する。

第1章で述べたように、旧借地法時代の立法政策は主として借地人の保護に中心を置いており、この目的のもと推し進められた政策による「借地権の物権化」により、借地権は独立した財産的価値を有するものとなっていった。財産的価値の発生については次のような説明がある。「一般に、法律的な表現である借地権と経済的な表現である借地権価格とは区別されている。借地権のあるところ必ずしも借地権価格があるとはいえない。しかし両者は無関係ではない。経済取引上借地権価格が一般に認識されるためには、借地権が法的に相当な保護を受けていることが重要となる。このような意味で大正10年の借地法制定は一般的な借地権価格形成の基礎となったと考えられる」³³。借地権価格という場合、

33 白石・前掲注(27)10頁。

普通借地権を当初設定する際に授受する権利金を意味するのであるから³⁴、借地権課税のはじまりは、借地権設定の際に地主が対価たる権利金を要求するようになったことと言える。借地関係の特別法により借地人の権利が保護された反面、地主の権利が脆弱となったこと、具体的には、一度土地を貸せばその土地の返還を受けることは困難であり、地代を上げることも困難であったから、地主は、上地を貸し付けることにより受ける一方的な不利益を、借地権の設定に際して、借地人に対し相応の権利金その他一時金の支払いを要求することにより、経済的利益の低下部分を補おうとしたという事情がある。

権利金は、地代、敷金とは別に不動産の賃貸借に付随して授受される金銭その他経済的利益であるが、権利金については民法に規定がなく、その経済的性格も明らかではないところ、多くの学説は、権利金を、①場所的利益、②賃料の一括前払、③賃借権の譲渡・転貸の承諾料または賃借権設定の対価、の三態様にまとめていることは第1章で述べた。過去の租税に関する裁判でも権利金はこの三態様に分けられると判示された例がある³⁵。

税法上権利金の性格は明確に定められていないが、不動産の貸付けにあたり対価として授受される賃料の前払に相当するものと、土地所有権のうち用益権部分を譲渡した対価に相当するものとに区分している。所得税法上、前者は不動産所得として課税され、後者は譲渡所得として課税される。なお、法人税法においても課税趣旨として不動産所得と譲渡所得という考え方を規定に反映させているが、所得税法のように所得区分を行い、所得区分に応じて異なった税金計算を行うということは無い。

所得税法上、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう（所得税法 33 条 1 項）³⁶。譲渡所得は、保有資産の価値の増加益（キャピタル・ゲイン）についてその資産売買等により保有者の手を離れるのを機会に、その保有期間中の増加益に相当する所得の実現があったものとして一時に課税するものである。土地・土地の上に存する権利及び建物の譲渡による所得については、租税特別措置法により、分離課税の特例が設けられており、他の所得と区分して課税される。また、土地等を譲渡した年の 1 月 1 日現在の所有期間が 5 年を超える場合は、長期譲渡所得として算出された所得の 2 分の 1 を課税標準とすることとしている。超過累進税率の適用の緩和を図る措置である³⁷。また、借地権を含む土地の上に存する権利は土地の譲渡所得に対する課税上の特例が適用される。ここで、長期譲渡所

34 白石・前掲注（27）10 頁。

35 東京高判昭和 41 年 3 月 15 日民集 24 卷 11 号 1638 頁。

36 金子宏『租税法第 21 版』239 頁（弘文堂、2016）。

37 植松守雄編『五訂版注解所得税法』643 頁（大蔵財務協会、2011）。

得・短期譲渡所得の区分をする際に借地人である個人が底地を土地所有者から取得してその土地を譲渡した場合や、個人地主が借地人から借地権等を取得しその土地を譲渡した場合は所有期間をどう取り扱うのか疑問が生ずるが、借地権部分と底地部分を別個に判定することになっている（所得税法基本通達 33-10）。

所得税法上の不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶または航空機の貸付による所得をいい（所得税法 26 条 1 項）、地上権や永小作権の設定も、ここにいう不動産の貸付に含まれる³⁸。不動産所得の場合はその全額が所得税の課税標準に含められる。ただし、一定の要件を満たすと臨時所得の平均課税（所得税法 90 条）の適用を受けることにより、権利金収入が不動産所得に区分される場合であっても、累進課税による税負担を緩和させることができる³⁹。

各税法における取り扱いをみると、賃借権の対価説という考え方を採用しているとみられるものが多くある。例えば、所得税法では、土地の時価の 2 分の 1 を超える高額な権利金を受領した場合には譲渡所得として扱うこととしており、法人税法では借地権設定後にその土地の価額が設定直前に比し 2 分の 1 以下に下落した場合は、その土地の帳簿価額の一部を損金に算入することが認められている（法人税法施行令 138 条）。借地権の設定時、私法上の法形式としては新たに借地権という権利が借地人に生じ、物権的保護が与えられる反面、土地所有者にとってはその土地の使用が制限され、その土地の価値が下落する。この状況を税務上は、更地のうち上地部分が土地所有者から借地人に移転したものと捉えていると考えられる。それ以外のものについては土地の上地部分について移転はないと考え、不動産所得（又は単純な資産）として課税している（所得税法施行令 79 条 1 項 1 号、法人税法施行令 138 条）。この取扱いは、地代の前払説にたっている。また、権利金を支払った借地人は、2 分の 1 という基準がないことから、地主側の課税関係に関わりなく、これを「土地の上に存する権利」として土地と同じように非償却資産として取り扱うこととする（所得税法 2 条 18 項、法人税法 2 条 23 項）ほか、相続税や贈与税の課税も土地に準じて取り扱う（相続税法 23 条）など、これらも賃借権の対価説にたっていると言える。このように借地権課税には賃借権の対価説と、地代の前払説とが入り混じっている。権利金は、①場所的利益または造作代やのれん代、②賃料の一括前払、③賃借権の譲渡・転貸の承諾料または賃借権設定の対価、の三態様に分かれる、という民法学者の学説と同

38 金子・前掲注 (36) 221 頁。

39 臨時所得の範囲は所得税法施行令 8 条、所得税法基本通達 2-37 参照

様、税法上の権利金課税の取扱いも一様ではないのである。税法ごとの取扱いの違いは、各税法の趣旨に影響されていると考えられるが、この点については、後で税法ごとに借地権課税の特徴を述べる際に触れる。

ここで、税法上借地権とされる範囲を述べる。借地借家法上の借地権は、「建物の所有を目的とする地上権又は土地の賃借権（借地借家法2条1項1号）」をいうが、税法上借地権として扱われる範囲は借地借家法上の借地権と範囲が一致しておらず、また、各税法においてその範囲が異なる。

法人税法上、借地権は「地上権又は土地の賃借権（法人税法施行令137条）」をいい、地上権や賃借権の設定目的を限定していない。つまり、「建物の所有を目的とする地上権又は賃借権だけではなく、構築物の所有を目的とするものも、また、なんらの施設を設けず、たとえば物品置場、駐車場等としてその土地を更地のまま使用するものも考え方としては借地権に含まれる」⁴⁰。法人税法上、借地権の範囲を借地借家法と異なる定義をした理由は、「およそ土地の賃貸借に際しその土地を使用させる対価として権利金を収受する取引上の慣行があるときに課税関係を生じさせることにしているので、建物の所有を目的とするものだけに限定することはないと考えられたことによるものである」⁴¹。その他、地役権の設定により土地を使用させる行為、借地権の転貸、その他他人に借地権に係る土地を使用させる行為も法人税法上借地権と同様の課税を受けることとされている（法人税法施行令137条）。

所得税法では、法人税法と異なり、借地権の範囲を地上権又は土地の賃貸借とするような規定はないものの、譲渡所得とされる借地権の譲渡について「建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権（所得税法施行令79条）を借地権としていることから、所得税法では、借地借家法にいう建物の所有を目的とするもののほか、構築物の所有を目的とするものまでを借地権として取り込んでいるように考えられる。所得税では、権利金収入につき譲渡所得と不動産所得との分類が問題となるため、譲渡所得とされる権利金を限定する必要があるためとも考えられる⁴²。つまり、法人税法と同じ範囲とすれば、一般的に税負担が軽くなる譲渡所得として課税される権利金収入の範囲が広くなり過ぎることから、法人税法上の借地権より所得税法上の借地権の範囲を狭めた、と考えられる。

40 桜井巳津男ほか『借地権課税の理論と実務（六訂版）』11頁（財経詳報社、1993）。

41 桜井ほか・前掲注（40）11頁。

42 桜井ほか・前掲注（40）14頁。

相続税法上の借地権の範囲は、直接的に定義されておらず、法文上明らかではない。しかし、地上権の評価方法を定める相続税法 23 条では、地上権の範囲について、借地借家法に規定する借地権に該当するものを除く、と明記されていること、借地権の評価について定めている財産評価基本通達 9「土地の上に存する権利の評価区分 (5)」で「(借地借家法 22 条《定期借地権》、23 条《事業用定期借地権等》、24 条《建物譲渡特約付借地権》及び 25 条《一時使用目的の借地権》に規定する借地権(以下「定期借地権等」という。)に該当するものを除く」と定めていることから、相続税法上の借地権は、借地借家法(又は旧借地法)に基づく借地権、すなわち、建物の所有を目的とする土地の賃借権をいい、建物以外の構築物の所有を目的とする地上権や賃借権は、相続税法上の借地権には該当しないことになる⁴³。

次に、各税法に分けて、現在の借地権課税の概要を代表的な特徴に絞って述べる。

所得税においては、後述する法人税法における取り扱いのように、無償による資産の譲渡又は役務の提供について、収益を認定して課税する規定は存在しない。つまり、個人地主が無償又は低額の権利金で借地権等を設定したとしても、法人税の場合と異なり、現実に収受すべきものがないため原則として借地権の認定課税は行われない。所得税と法人税でなぜそのような違いがあるのかという点については、所得税法では原則として現実に収入を得ることが確定した金額に対して課税することとされており、現実に収入がないところに課税は行われないという理由と、「個人間の取引では、たとえば親族間など通常の経済的利害を離れた行為がしばしば行われるため、権利金の収受もないのに課税上それがあったと擬制して課税関係を律することが実情にそぐわない」⁴⁴、という理由によるものである。

ただし、例外として、棚卸資産を著しく低い価額で譲渡した場合(所得税法 40 条 1 項 2 号)、法人に対して資産を著しく低い対価で譲渡した場合(所得税法 59 条 1 項 2 号、所得税法施行令 169 条)、同族会社の行為計算否認規定にあたる場合(所得税法 157 条)、は現実に収入が無くともあったものとして課税が行われる。

なお、新たに借地権を設定した場合は、所得税法 59 条 1 項 2 号、所得税法施行令 169 条に規定するみなし譲渡課税の特例の適用はなく、すでに設定済の借地権を譲渡する場合

43 松本好正『「無償返還」「相当の地代」「使用貸借」等にかかる借地権課税のすべて』32 頁(税務研究会出版局、2013)

44 桜井ほか・前掲注(40) 7 頁。

にのみ適用がある（所得税法基本通達 59-5）⁴⁵。所得税法 59 条のみなし譲渡規定は 1 項で「譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合」を適用の要件としているが、借地権を設定するという行為はここでいう資産を移転させる行為にあたらぬ、つまり、一度設定された借地権は資産であるが、借地権を設定するという行為は、その設定によって初めて借地権という資産が創設され、独立したものになるという考えに基づくものである⁴⁶。

所得税における課税上の大きな問題点として所得区分の問題がある。借地権等の設定に当たり收受した権利金収入が、不動産所得あるいは譲渡所得のどちらの所得にあたるかという問題である。

所得区分の問題に関連して、昭和 34 年に所得税法の改正があった。この改正で、所得税の課税上、権利金のうち、借地権の存続期間が 20 年を超え、かつ、その権利金の額が土地の更地価額の 2 分の 1 を超えるものについては、譲渡所得として課税することとされた。この改正について、借地権課税の通達起案に携わった経験のある高木文雄氏は、自らの著作で「所得税法において借地権に関する規定が大きく変わったのは、昭和 34 年における改正のときだといってよいでしょう。それまでは他人に土地を貸して借地権設定の対価として権利金を收受しても、それは不動産の貸付から生ずる所得でありますから、例外的に事業所得又は雑所得となる場合を除いて、不動産所得であるということになっておりました（昭和 34 年改正前の所法 9①三参照）」⁴⁷と述べている。この改正は、権利金のうちに土地の部分的譲渡の対価とみられるものがあること、借地権そのものの譲渡の場合には譲渡所得として 2 分の 1 課税になることなどの点を考慮したものである。この改正により、譲渡所得として取扱われる権利金については、原価部分の控除が可能となった。また、2 分の 1 基準と併せて、権利金の額が地代年額の 20 倍以下であるときはその権利金は譲渡所得の収入金額とはみないという推定規定も設けられた（所得税法 79 条 3 項）⁴⁸。この改正の後も借地権課税に関する規定が通達を含め細かく整備されていくことになる。なお、この改正が行われる前に收受された権利金について、借地権の設定行為が譲渡にあたるかどうか、すなわち権利金収入が所得税法上譲渡所得、不動産所得のいずれにあたるかが争

45 桜井ほか・前掲注（40）7 頁。

46 高木文雄『法人・個人をめぐる借地権の税務（平成 10 年版）』63 頁（清文社、1998）。

47 高木・前掲注（46）23 頁。

48 この規定は推定規定であるため、土地の価額等について争いがなく、借地権の設定の対価が明らかに 2 分の 1 を超える場合は、たとえその権利金の額が地代年額の 20 倍相当以下であっても、その権利金収入は譲渡所得として取扱われる点に注意が必要である。詳細は、高木・前掲注（46）46 頁を参照。

われた裁判⁴⁹があり、大きな問題となった。この裁判については、権利金の性質そのものや、その性質に照らし課税関係が本来どうあるべきかについて改めて考える重要な材料であることから、次章でも触れる。

次に法人税法についてであるが、法人税の課税標準である所得金額は、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額と規定されている（法人税法 22 条 1 項）。益金の額に算入すべき金額は、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純資産の増加をもたらす一切の収益の額をいう（法人税法 22 条 2 項）ことから、借地権の設定契約に係る権利金の収入が益金に算入されるのは当然のことであり、また、所得税の場合のように所得区分の判定を行う必要はない。

法人税法の特徴は、権利金の認定課税を行う点である。借地権の設定に当たり権利金を授受する取引慣行がある地域において、法人地主が無償又は低額の権利金の授受により借地権の設定を行った場合、法人税法は、所得税法と異なり、法人地主に権利金の認定課税が行われる。ただし、権利金の授受に代えてその土地の価額からみて、相当の地代を収受している場合や地主と借地人の合意により将来土地を無償で返還すると定め、その旨を所轄税務署長に届け出た場合は認定課税を行わないこととしている。

認定課税が行われた場合の具体的処理としては、まず、法人地主は通常収受すべきであった権利金相当額を受領したものとみなして法人地主の益金の額として算入し、次に、その権利金と同額を借地人に寄附したものとして処理する。なお、借地人が法人の役員又は使用人である場合には、賞与として課税が行われる。このように考えれば益金と損金が両建てされるだけで所得に異動はないのであるが、法人税法上一定限度額を超える寄附金について、損金不算入の規定が存在し、また、役員賞与についても一定の要件を満たさないものは損金不算入とされている（法人税法 34 条）ので、結果として、その損金不算入額だけ課税所得金額が増加し課税される。

借地人に寄附又は贈与をしたとみなす点については、借地権の設定により受領した金銭つまり権利金収入を一度受け取り、その受け取った金銭の全額を相手に寄附したと考え、結果的には、借地権を無償で設定した場合と同じ効果になる。法人税においてこのような取扱いをする理由は、「法人、特に法人税の納税義務者の大半を占める会社は営利を目的

49 最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁。

とする社団であり、常に経済人として行動すべきものとして課税関係が律せられている」⁵⁰ことによるものである。つまり、法人の行為又は計算は、常に経済合理性に基づいて行われるはずであるから、仮に、通常の経済取引に反するような行為があった場合は、これを通常の経済取引に置きかえて課税するとされているのである。

次に、権利金に代えて特別の経済的利益を授受している場合の取扱いについて述べる。

借地権又は地役権の設定に伴い、土地所有者が借地人から通常の場合の金銭の貸付条件に比し特に有利な条件による金銭の貸付けその他経済的利益を受ける場合には、その金銭の貸し付け等により受ける特別な経済的利益の額を実際に授受される権利金の額に加算し課税される（法人税法施行令 138 条 2 項）。ここで権利金を授受していない場合は、その特別の経済的利益の額を権利金とみなし課税される。この場合の金銭の貸付けとは、借入金という名義によるもののほか、借入金と同様の経済的効果を有する保証金、敷金等の金銭の交付を含むとされている。例として、一時金として権利金を収受する代わりに、金銭を無利息あるいは低利で借り入れ、借り入れた金銭の運用益により権利金に代わる経済的利益を得るという方法が挙げられる。このような有利な条件による金銭の貸付けにより特別な経済的利益を享受する場合には、その特別の経済的利益について権利金と同様に課税されることになる。租税回避行為の防止が図られている。法人地主が無償又は低額の権利金の授受により借地権の設定を行った場合、権利金の認定課税を法人地主に行うこととされているから、法人地主が受けた経済的利益の額が認定される権利金の額と等しければ、更に権利金の認定課税を受けることはないが、法人地主が受ける経済的利益の額が認定される権利金の額に満たない場合は、認定される権利金の額と経済的利益の差額について、認定課税を受ける。

土地の使用目的が単に物品置場、駐車場等として土地を更地のまま使用し、又は仮営業所、仮店舗等の簡易な建物の敷地として使用するものであるなどその土地の使用が通常権利金の授受を伴わないものであると認められるときは、相当の地代の支払いを税務上必要とされず、権利金の授受がなくても権利金の認定課税は行われなくなっている（法人税法基本通達 13-1-5）。

前述した権利金を授受しないことが認められる二つのケース、①相当の地代を授受する場合と、②地主、借地人互いが将来無償返還を約しその旨を届け出る制度、について、こ

50 桜井ほか・前掲注（40）8頁。

こでもう少し詳しく触れておく。

まず、相当の地代を授受する場合においては、権利金の授受に代えて相当の額の地代の支払いがなされているので、その取引は正常な取引によるものと判断され、権利金の認定課税は行われない（法人税法施行令 137 条）。この地代の額が、その土地の価額に照らして相当の地代に満たない地代しか支払われていない場合には、その差額に対応する権利金の認定課税が行われる（法人税法基本通達 13-1-3）。

続いて、権利金及び相当の地代のいずれも収受していないが、当事者間で将来土地を無償返還する旨を約し、その旨を記載した「土地の無償返還の届出書」を所轄税務署長に提出している場合には、権利金の認定課税に代えて相当の地代の認定課税が行われる（法人税法基本通達 13-1-7）。つまり、法人地主が権利金も相当の地代も収受しなくとも、契約書において借地人がその土地を将来無償で返還することを明らかにし、法人地主と借地人が連名でその旨を所轄税務署長に届け出たときは、相当の地代と実際に収受する地代との差額を認定課税することとし、権利金の認定課税は行われない。

なお、地代の認定課税に係る税務処理も権利金の認定課税と同様、その土地の価額に照らして、相当の額である地代と、実際に支払っている地代の差額を益金計上し、同時に相当地代と実際地代の差額相当額について寄附又は贈与したものとして処理される。一方、借地人法人に係る地代の認定課税を考える場合には、本来支払うべき地代に係る受贈益を受けたことになり益金が発生するが、本来支払うべき地代相当額が両建てされることになり、結果として両者が相殺されることから所得は増加しない。

最後に、相続税・贈与税について述べる。法人地主が借地権を無償又は低額で設定した際は権利金の認定課税が問題となったが、個人地主の場合は借地権の認定課税が行われないことは前述した。ただし、個人地主が個人借地人のために借地権を無償又は低額の権利金で借地権を設定した場合、個人借地人は本来支払うべき権利金と実際に支払った権利金との差額について個人地主から支払いの免除を受けたことになるため、贈与税が課税される（相続税法 9 条）。

相続税・贈与税についてみるべきものとして、使用貸借通達⁵¹の公表と、相当の地代通達⁵²がある。

51 昭和 48 年 11 月 1 日付直資 2-189 ほか「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」通達。

52 昭和 60 年 6 月 5 日付直資 2-58、直評 9「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての

まず、使用貸借通達についてであるが、個人間で土地の使用貸借（無償使用）があった場合には、借地人が借地権相当額の贈与を受けたものとして贈与税を課税することが原則となっているが、以前から、親族間における土地の使用貸借については、その特殊性に着目して、一定条件の下に贈与税課税を見合わせる代わりに、相続税課税時点で土地を更地評価することとしていた。例えば、親族間でも推定相続人の関係にある者の間で居住用建物の建築を目的とした無償の土地貸借で、かつ、土地所有者及びその無償使用人が連署した「土地の無償使用に関する申出書」の提出があった場合は課税されていなかった。ただし、事業用については課税されていた⁵³。

その後、夫の土地に妻が事業用に使用するアパートを建てた事例において、大阪地裁昭和43年判決⁵⁴が、事業の用に使用した場合も借地人の土地使用の権利は少なく、借地権の贈与として贈与税を課税したことは違法であること、使用貸借によって借地人が受ける利益は年々の地代相当額とすることが相当であることを判示したことを契機として、使用貸借に係る土地等の相続税法上の取扱いを体系的に整備する必要が出てきた。具体的には、前記判決では、使用貸借に伴う経済的利益として賃料相当の利益を認めていることから、その取扱いをいかにするかを中心に、使用貸借に係る土地又はその土地の上に存する建物等を相続又は贈与により取得した場合その他従前の課税関係との調整等についての整備をする必要が生じた⁵⁵。

その結果、昭和48年11月に個人間の土地の使用貸借について、従来親族間におけるものについてのみ認めていた贈与税の課税見合せの措置を一般に拡大する内容を盛り込んだ新通達（いわゆる「使用貸借通達」）が公表された。

なお、使用貸借通達により、借地権課税が行われなくなった個人間の土地の使用貸借については、その土地の所有者である個人地主につき相続が開始した場合は、その土地は使用貸借で貸し付けていることになるため、自用地として評価する。つまり、土地の使用貸借開始時点の贈与税課税と相続時点の相続税課税を一体として捉えたときに、使用貸借通達制定前後で税負担に不公平が生じないようにしたのである。

昭和60年6月には、「相当の地代を支払っている場合の借地権の評価等に関する相続税に関する相続税及び贈与税の取扱いについて」通達（以下、「相当の地代通達」）が公表され

相続税及び贈与税の取扱いについて」通達。

53 白石・前掲注（27）288頁。

54 大阪地判昭和43年11月25日行集19巻12号1877頁。

55 白石・前掲注（27）291頁。

た。本通達では、相当の地代の授受を前提とする借地取引及び土地の無償返還の届出のある借地取引について、借地権設定時において借地人が受ける経済的利益の評価並びにこれらの借地取引に係る土地について相続又は贈与があった場合の借地権又は貸宅地の評価などについてその取扱いを定めている。具体的には、借地権等の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払う取引上の慣行のある地域において、当該権利金の支払に代え、当該土地の自用地としての価額に対しておおむね年6%程度の地代（以下「相当の地代」という。）を支払っている場合は、借地権を有する者については当該借地権の設定による利益はないものとして取り扱うこと（相当の地代通達1項）、借地権が設定されている土地について、相当の地代を支払っている場合で、権利金を支払っていない場合又は特別の経済的利益を供与していない場合は当該土地に係る借地権の価額は零として評価すること（相当の地代通達3項）、借地権が設定されている土地について、「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の当該土地に係る借地権の価額は、零として取り扱うこと（相当の地代通達5項）、借地権が設定されている土地について、相当の地代を収受している場合で権利金を収受していない場合又は特別の経済的利益を受けていない場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額とすること（相当の地代通達6項）などが挙げられる⁵⁶。

ここで、定期借地権の課税上の取扱いについて述べる。借地借家法では22条に定期借地権が規定されているが、このほか、建物譲渡特約付借地権（借地借家法23条）、事業用借地権（借地借家法24条）も含めて広義の定期借地権と総称されている⁵⁷。これら広義の定期借地権の共通点は契約の更新が保障されておらず、契約期間が満了すれば確定的に借地権が消滅し、土地所有者が土地を取り戻すことができる点である。よって、ここまで述べてきた従来の借地権とは性質が異なる。定期借地権の特徴を踏まえると、課税上も定期借地権以外の借地権と異なった扱いがされることが望ましいが、定期借地権は施行後日が浅く、他の借地権と比べて実績も少ないことから、税務上はその実績の積上げをまって性格等を判断することとされている⁵⁸。それでも、これまでに定期借地権の創設以降いくつかの注目すべき課税上の動向が存在する。例えば、定期借地権等の設定時において、借

56 その他の内容など詳細は野原誠編『相続税法基本通達逐条解説 平成27年版』674-692頁（大蔵財務協会、2015）を参照。

57 幾代＝広中編・前掲注（13）902頁[吉田]。

58 桜井ほか・前掲注（40）3頁。

地権者が借地権設定者に対しその契約期間に対応する賃料の一部又は全部を一時金として一括前払いした場合に、これを税務上どう取り扱うかという問題がある。この点について、国土交通省が国税庁に照会し、平成 17 年 1 月 7 日付で国税庁が「定期借地権の賃料の一部又は全部を前払いとして一括して授受した場合における税務上の取扱いについて」と題して文書回答をしている⁵⁹。この手続きは事前照会に対する文書回答手続といい、特定の納税者の個別事情に係る事前照会に対して回答を行うものであるが、別に同業者団体等からの照会手続きも設けられており、納税者の予測可能性の向上の観点からみて有用である等、国税当局が適当と考える場合に、同一の業種・業態に共通する取引等であって、事実認定を要しない同業者団体等からの照会についても、一定の要件の下に、一般的な回答を文書により行っているものである。ここで取り上げる文書回答は、同業者団体等からの照会として国土交通省から国税庁に照会したものである。回答の趣旨は、一括前払賃料を、土地所有者が受け取った時の収入として一括に計上するのではなく、一定の要件を満たせば一括前払賃料に対応する各期間に応じて計上することができるというものである。ただし、このように取り扱う要件として中途解約した場合には、一括賃料前払金の未経過分に相当する金額を借地権者に返還しなければならないことや、本契約を中途解約する場合において、違約金等を受領することは可能であるものの、その算定方法として一括賃料前払金のうち未経過分に相当する金額を使用するなどした場合は、前払賃料としての一時金とその他の一時金（権利金、保証金）との区別ができなくなることから、このような一時金は前払賃料として扱われないことも示されている。ところで、所得税法上不動産所得の収入を認識する時期は、契約又は慣習により支払日が定められているものについてはその支払日、支払日が定められていないものについてはその支払を受けた日（所得税法基本通達 36-5（1））と示され、原則として契約上の支払日の属する年分の総収入金額に算入することとしている。しかし、継続的な記帳に基づいて不動産所得の金額を計算しているなどの一定の要件を満たす場合には、その年の貸付期間に対応する賃料の額をその年分の総収入金額に算入することが認められている⁶⁰。従って、従来の借地権設定契約において賃料の一括前払いを受けたとしても、定期借地権と同様一括前払い賃料を賃貸借期間に

59 国税庁、平成 17 年 1 月 7 日付文書回答事例「定期借地権の賃料の一部又は全部を前払いとして一括して授受した場合における税務上の取扱いについて」、<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaisaku/bunshokaito/shotoku/050107/01.htm>、(2016. 12. 25)。

60 昭和 48 年 11 月 6 日付直所 2-78「不動産等の賃貸料にかかる不動産所得の収入金額の計上時期について」通達。

応じて収入に計上する余地があると考えられる。それでもこのような文書回答を国税庁が公開するのは、従来の借地権が更新などで特別な保護を与えられており実際の借地期間が不明確である一方、借地期間が満了すれば土地所有者のもとに土地が返還されることが予定されている定期借地権の特徴を踏まえ、従来の借地権課税とは異なる課税上の取扱いを行っていくという意識が根底にあると考えられるのではないだろうか。

定期借地権課税については従来の借地権と比べて規定や通達が整っておらず、定期借地権の性質を踏まえて従来の借地権課税に対しどのような取扱いがなされていくのか、今後の展開が待たれるところである。

以上が借地権課税の概要であるが、ここで述べることができたものは代表的なごく一部の課税関係である。全体として借地権課税は税法間で取扱いに差異があり、それぞれの税法の趣旨を考慮した結果とはいえ、極めて複雑なものとなっている。なかでも所得税法については所得区分という問題があり、ある取引によって得た所得がどの所得区分に該当するのかを判断しなければならない。所得区分が異なると課税される税額に大きな差が生じることがあることから、ある所得がどの所得に該当するかは重要である。しかし、借地取引は一見同じように見える取引でも個々の実態が異なる場合が多いため、その判断は容易ではない。次節以降では権利金収入の所得区分に着目し、所得税法上の借地権課税の問題点について検討する。

第2節 所得税法における権利金課税の取り扱い（2分の1課税の内容）

土地の取引慣行は時代によって変化し、それに合わせて借地権課税も逐次整備されてきたのであるが、所得税法において借地権に関する取扱いが大きく変わったのは、昭和34年における改正のときである⁶¹。それまでは他人に土地を貸し借地権設定の対価として権利金を収受した場合、権利金は、不動産の貸付から生ずる所得であるから、例外的に事業所得又は雑所得に該当する場合を除き、不動産所得とされていた（昭和34年改正前所得税法9条1項）。

しかし、昭和34年の改正で、建物又は構築物の所有を目的とする借地権設定の対価で借地権の設定の対価がその土地の価額の2分1を超えるものによる所得は譲渡所得となるように改められた（所得税法26条、33条、所得税法施行令79条）。

61 高木・前掲注(46)23頁。

このような改正が行われたのは、権利金授受の慣行が逐次完熟に向うとともに、その金額もかなり多額になってきたという時代背景も影響している⁶²。

権利金の性質は第1章で述べたように、その性質は多様であり、実際には、あるひとつの権利金収入に異なる性質のものが混ざりあっていると考えられる。それにもかかわらず、所得税法上権利金収入の所得区分を判定するにあたっては土地の価額の2分の1を超えるかどうかという一点で判断される。更に、2分の1とした根拠については「このような権利金はその性質上すべて譲渡所得に含まれるという理由によるものではなく、(中略)、権利金の授受を行わず地代を高額とする場合に比較して、税負担が重くなるため、それを緩和する必要があるという理由によるもの」⁶³であり、「権利金の額が土地の価額の2分の1を超えるか超えないかで区分することとしたのは格別の根拠があるわけではなく、地方、地域によって慣行が異なり借地権割合が二割のところもあれば、九割のところもあるわけで、それではどこで線を引くかということになると、実は決め手がないわけであります。そこで一つの決断をいたしまして、土地の価額の半分を超える権利金の授受があったら、その所得を一応譲渡所得とみようということにしたわけです。」⁶⁴という説明に見られる通り、課税を行う上で便宜的な要素が少なからずあったことが伺える。

その他、2分の1という数字の根拠については、東京国税局外9国税局における土地賃借権に関する実態調査の資料と、不動産の平均収益率によったものであるという意見もあるが⁶⁵、財産評価基本通達27の下で国税局が評価している各地の借地権の価額の更地価額に対する割合は、地域によって2分の1を下回るところもあれば上回ることもあることをみると、2分の1という割合を全国一律に当てはめることは適切ではない。

この改正前の税法の下で、権利金はその性質上譲渡所得にあたりと主張する訴訟が提起され、争われた裁判がある⁶⁶。

いわゆるサンヨウメリヤス土地賃借事件である。事実関係は次の通りである。個人X(原告・控訴人・被上告人)が、昭和33年3月に某株式会社を設立して自らその代表取締役となり、同社に対し、同社工場の敷地として、自己所有の宅地50坪を期間20年、1坪あたり月20円の契約で賃貸し、その際、その借地権設定の対価として、坪当たり2万円の

62 高木・前掲注(46)24頁。

63 金子・前掲注(36)242頁。

64 高木・前掲注(46)24頁。

65 白石・前掲注(27)53頁。

66 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁。

割合で合計 100 万円を同社から受領した。当時、この土地の更地価格は坪当たり約 3 万円であったから、この権利金の額は、地価の約 3 分の 2 に相当していた。X は、この 100 万円は借地権設定の対価で、譲渡所得に当たるとして申告を行ったが、税務署長はこれを不動産所得として更正した。この更正処分に対し、再調査請求（みなし審査移行）を経て、取消しを求めたものである。

第一審判決は「権利金を譲渡所得の類型に包摂せしめることが法の精神にも合致し、課税の公平の要請にも沿うもの」として X の請求を受容れ、Y（被告・控訴人・上诉人、国税局長）の審査決定を取り消した⁶⁷。

Y の控訴に対する控訴審判決も、第 1 審判決を支持して控訴を棄却した⁶⁸。この判決は第一審判決をおおむね正当として引用した上で、権利金の類型について詳しく説示し、かつ、「税法の解釈上疑わしい場合には国民の利益に解するのが当然」とする考え方を強調している。

このように第一審、控訴審と続いて納税者側（X）の主張を支持した裁判所の判断は、最後の段階で税務当局（Y）の申告を受けた最高裁の判決によって覆された。最高裁は、明らかに所有権の権能の一部を譲渡した対価としての経済的実質をもつ権利金は、昭和 34 年の改正前の所得税法の下においても、なお譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当であるとしながらも、その適用範囲を解釈によってみだりに拡大することは許されず、性質のあいまいな権利金については、法律の用語の自然な解釈に従い不動産所得として課税すべきものと解するのが相当として、原判決を破棄して原審に差戻した。

差戻し控訴審では、権利金の性質について審理し、上記最高裁判決の判示の趣旨を受けて、本件権利金をもって「性質のあいまいな権利金」であり、「明らかに所有権の権能の一部を譲渡した対価としての経済的実質を有するもの」とはいえないと判示して、X 側の請求を退け、原処分を維持した⁶⁹。

この裁判に関する批評には以下のようなものがある。

金子宏教授は第一審判決について、第 1 章で述べた昭和 34 年の所得税法及び同施行規則の改正によりいわば立法的に解決するに至ったため、それ以後は本件類似の問題が生ずる余地がなくなったと前置きした上で、本件判旨は、権利金名義で授受される金員は、そ

67 東京地判昭和 39 年 5 月 28 日行集 15 卷 5 号 783 頁。

68 東京高判昭和 41 年 3 月 15 日行集 17 卷 3 号 279 頁。

69 裁判の概要は、植松・前掲注（37）396 頁－405 頁を基にしている。

れが比較的少額で地代家賃の前払と見られる場合にのみ不動産所得に入る、としているが、かかる一般論が正しいかどうかは問題であり、いかに多額であっても、それが賃料の前払の性質をもっている限りは、不動産所得の性質を失うものではなく、問題は権利金名義で授受された金員がいかなる性質のものであるかにある、と述べ、さらに、本件権利金が譲渡所得であると結論するためには、それが何らかの資産の譲渡の対価であるという構成を取る必要があり、本件判決が権利金の性質を、「所有権の権能の一部（利用権）の譲渡の対価の性質をもつものと認められ」と判示していることに触れ、第1章で述べたように権利金の性質について学説では見解がわかれており、権利金は賃料の前払ではなく資産としての用益権の譲渡の対価であるといえるかは相当に問題である、と述べている。また、本件判決は、権利金の純法律的性格よりはむしろ、その経済的実質がどの所得類型に最も近いかという点に重点を置いていることを指摘し、ある所得が何所得に属するかにつき経済的観察方法を用いるべきだとした裁判例として重要な意味をもっているといえる、と評価している⁷⁰。

新井隆一教授は、特定の事実が租税要件を充足するか否かを認定するにあたって、その実態的内容をなす経済的取引の現象内容が、課税物件を構成するか否か、その課税物件が税法上種別されている場合にそのいずれに該当するか、を判断するには、これを経済的理解から考察し認識するのみではならず、むしろ、法的理解から考察し認識しなければならないとし、本件の権利金の性質があいまいであることを根拠に、納税者のために利益であり、その後の法律改正により譲渡所得と擬制されることとなった要件を満たしていることを理由としてこれを譲渡所得に該当すると解した原判決には、法律の解釈の誤り、審理不
尽があるといわなければならないと述べている⁷¹。

この判決が、所得区分を判断する過程で権利金の性質を詳細に検討したことからもわかるように、権利金収入が所得税法上不動産所得と譲渡所得、いずれに該当するのかという本来の決め手は、権利金とは、そもそもどういった性質のものなのかということをはっきりとすることであった。なぜなら、社会で借地権取引を行う場合、税法の考え方によってではなく私法秩序や経済的実質を重視すると考えられるからである。しかし、実際は、権利金収入が「明らかに所有権の権能の一部を譲渡した対価としての経済的実質を有するもの」

70 金子宏「判批」判例評論 75号 44-47頁(1964)。

71 新井隆一「判批」ジュリ 482号 36-38頁(1971)。

かどうか、すなわち不動産所得ではなく譲渡所得にあたるという一線を土地の価額の2分の1超であるか否かに委ねてしまった。

第1章で述べたように、借地取引は時代とともに発達してきたものであるから、入口、つまり借地権を設定する際の権利金収入の課税関係の整理にまず対処する必要があったということ、また、譲渡所得に該当するか否かの判断は税務執行上簡素に行える必要があったということはやむを得ないところがあったのであろうが、第1章でみたとおり時代とともに借地取引は変遷しているのに、権利金収入の2分の1課税については制定後改正がされていない。その結果、入口のその後、つまり借地権の譲渡や、借地関係の終了の際に収受される立退料などの取引について新たな疑問点を生じさせる要因ともなっている。次節ではこの点について検討していく。

第3節 問題点の提示

第1項 立退料の問題

借地権は、それが物権たる地上権又は地役権であろうと、債権たる土地の賃借権であろうと、いずれも地主との間の設定行為ないしは設定契約の上に成り立っているため、土地の所有権のように絶対的なものではなく、存続期間の満了、権利放棄、地主側の解除権の行使、当事者の合意による契約解除その他の種々の原因に基づいて借地権が消滅する。

借地権が消滅すると借地人は消滅した借地権に係る土地についてその使用収益を継続することができなくなるから、当該土地は地主に引き渡され、地主は、自らこれを使用収益する権利を回復する。これが借地の「返還」である⁷²。

借地の返還は、純私法的にみれば、借地契約という土地の利用をめぐる一個の契約関係が解消して旧に復するに過ぎないが、経済的実態をみると、借地の返還に伴って借地人が借地権という財産価値を有する権利を失い、一方で地主にとってみれば、借地権という他人の権利が附着していたため交換価値が低かった土地が元の価値に戻ることににより、実質的な財産が増加することになる。つまり、借地権という財産権が土地の交換価値の復元という形で実質的に地主の側に移転するということであり、実質的な価値の移転ということから当事者で対価が授受される現象が起きる。ここで授受される対価は一般的に「立退料」

72 桜井ほか・前掲注(40)163頁。

と呼ばれているが、税務上は、借地権設定の場合の権利金の授受とうらはらの問題としてこれをとらえ、地主と借地人の双方における課税関係を考えることにしている⁷³。

この場合の考え方の基礎は、当事者の合意に基づく借地の返還は、実質的にみて借地人から地主への借地権の譲渡に他ならないということであるが、ただ、いかに物権化しているとはいえ、借地権はあくまでも当事者間の契約関係の上に成り立つ権利であるから、契約内容や建物の状況などの事実関係によって、権利の強弱は一様ではなく、交換価値にも幅があると考えられる。事情によっては無償で借地が返還されることもあり得る。よって、借地返還に際して常に新たに借地権を設定する場合と同様の対価を授受すべきであると決めつけることはできないし、仮に無償で借地が返還された場合でも、そのことについて合理的な理由があれば、税務上もそれを認めることになる⁷⁴。

個人である地主が貸地の返還を受けた場合の課税関係を述べると、現に支払った立退料等の金額を当該土地の取得費に加算しておくにとどめることとしており、法人地主の場合のように、借地権設定時点で権利金に係る譲渡所得の計算上譲渡原価として必要経費に算入した土地の取得費の一部に相当する金額だけ当該土地の取得費を復元して課税するという取扱いにはなっていない。したがって、貸地の返還を受けた時点ではなんらの課税関係も生じないが、将来、土地を他へ譲渡したり、あるいはふたたび権利金を取って他へ賃貸したりする場合に、譲渡原価とすべき取得費が小さくなっているために譲渡所得の金額が大きく計算されるという形で清算されることになる⁷⁵。

所得税法基本通達上でも「土地、建物等の取得に際し、当該土地、建物等を使用していた者に支払う立退料その他その者を立ち退かせるために要した金額は、当該土地、建物等の取得費又は取得価額に算入する（所得税法基本通達 38-11）」と示されており、借地については、敷地のみを賃貸し、建物の所有者が借地人である場合に、借地人に立ち退いてもらうための立退料は借地権の買戻しの対価となる。

所得税関係で、立退料の性質に触れた判例として、借地権を消滅させるために明渡料その他の費用（借地権消滅の対価）を支出した場合、底地所有者が他人の有していた借地権を取得することになり他人の有していた借地権を取得するために支出した費用であるから、土地の取得価額を構成するとした判例がある。東京地裁昭和 58 年 1 月 26 日判決であ

73 桜井ほか・前掲注（40）163 頁－164 頁。

74 桜井ほか・前掲注（40）164 頁－165 頁。

75 桜井ほか・前掲注（40）179 頁－180 頁。

る⁷⁶。

原告Xは東京都所在の宅地412・32平方メートル（以下「甲土地」という。）を所有し、これをAに賃貸していたところ、昭和48年7月6日、XとA並びに利害関係人B及びCとの間においてAが甲土地について借地権の譲渡の承諾を求めたことについて調停が成立し、XとAとの間で甲土地の賃貸借契約を合意解除することとされ、その調停条項に基づきXからAに対して甲土地の明渡料及び営業補償金の名目で1550万円が支払われた。Xは、この金員について、借地権消滅の対価ではなく、Xが貸駐車場業を営むための開業準備に要した費用であるから、繰延資産（償却期間5年）に該当するものとし、昭和49年分ないし同51年分の不動産所得の金額の計算上、右支払いに係る金額の5分の1に相当する310万円をそれぞれ繰延資産の償却費の額として必要経費に算入して申告したところ、被告である課税庁Yは、XからAに対して支払われた1550万円について、XとAとの間で甲土地の賃貸借契約を合意解除し、Aが甲土地をXに対して明渡す代償として支払われたものであるから、甲土地の借地権消滅の対価と認めるのが相当である、として各更正及び各賦課決定を行った。これに対して、Xがその取消しを求めた。

Yは、「一般に借地権に関する紛争当事者間で授受された金員が借地権消滅の対価であるか否かを判断するに当たっては、当該借地権が法律上いつ消滅したかは重要な要素ではなく、当該金員が実質的に紛争当事者間における借地権に関する紛争を解決し、当該借地権を消滅させるための対価として支出されたものであるか否かによって決せられるべきである。」とし、1550万円の支払いは、Xが甲土地の使用をめぐるAとの間の関係を一切清算し、同土地を所有者としての完全な支配下に置くための代償としてなされたものというべきであるから、Xが支出した1550万円が借地権消滅の対価であることは明らかである、と主張した。

判決は、「甲土地の賃貸人であるXと賃借人であるAとの間において、甲土地の借地権に関する紛争を最終的に解決させるため、AにおいてXに対して甲土地を明け渡し、Xにおいてはその明け渡しを受けるためにAに対して1550万円を支払うこととして調停成立に至ったものであり、その調停条項に基づきXからAに対して1550万円が支払われ、これと引換えにAからXに対して甲土地が明け渡され、Xにおいて甲土地の明け渡しを受けてその所有権を完全に回復したものと認められる。したがって、右1550万円はAが甲土地を

76 東京地判昭和58年1月26日行集34巻1号136頁。

Xに対して明け渡し代償として支払われたもの、すなわち借地権消滅の対価と認められる。Xのいう訴外会社の事後処理費用は、Aと亡Gの遺族であるB及びCとの間において清算されるべきもので、Xにおいて負担すべき理由のないものであり、現に右調停においてもAから利害関係人として調停に参加したB及びCに対して金員の支払約束がなされているものであり、右1550万円が算定される際に右費用が考慮されたとしても、このことをもって右1550万円が借地権消滅の対価であることを否定することはできない。そして、所得税法2条1項20号及び同法施行令7条1項によれば、「資産の取得に要した金額とされるべき費用」は繰延資産の範囲から除外されることが明らかであるところ、税法上「資産」の定義規定はないが、「土地の上に存する権利」は資産に該当することが前提とされているところであり（所得税法2条1項18号、措置法31条1項、32条1項等）、借地権が「資産」に該当することは明らかである。したがって、借地権を取得するために支出した権利金その他の費用は、資産（借地権）の取得に要した費用であり、繰延資産に該当しないものであり、これと同様にして、他人に賃貸していた土地についてその借地権を消滅させるために明渡料その他の費用（借地権消滅の対価）を支出した場合についても、借地権の消滅は、底地所有者が他人の有していた借地権を取得することにほかならず、右費用（対価）は、他人の有していた借地権を取得するために支出した費用であるから、土地の取得価額を構成するものであり、繰延資産に該当しないものである。以上の次第で、前記1550万円は、借地権消滅の対価として甲土地の取得価額に算入されるべきものであり、繰延資産には該当しない。」と判示した。

判決にもあるように、資産の取得に要した金額とされるべき費用は、繰延資産とはならない。「資産」の定義は所得税法にはなく、資産とは何かという点は重要な問題であるところ、資産とは、譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれるとされている⁷⁷。

本判決に関しては次のような意見がある⁷⁸。「資産の取得に要した費用」は、その性質上その資産が収益を生むための費用ではなく、将来資産が譲渡された場合にキャピタルゲイン課税の計算上控除対象となる費用として、そこではじめて清算されるものとされている。借地権が資産であり、その取得のために支出した権利金等が資産の取得費であるなら

77 金子・前掲注(36)240頁。

78 高橋欣一「判批」税理27巻12号92頁(1984)。

ば、借地権を消滅させるために支出した費用も、借地権の資産価値を取得するための費用といえることができる。問題は、本件 1550 万円の支出が資産の取得費にあたるかであるが、判旨の結論は一応肯定されるものの、本件土地の借地権価額がいかほどなのかについて本判決は触れておらず、1550 万円という金額が適正な借地権価額と均衡を保ちうるものか否か、異常に高く、あるいは低くかけ離れているときには、その趣旨に疑問をさしはさまねばならない。調停において A が「土地の明渡義務のあることを認めた」という趣旨いかんによっては、本件 1550 万円の支出は資産の取得費に当たらないと解する余地もあったのではないかと、いうものである。借地権の資産価値を取得するための費用であれば資産の取得費になるが、まず、立退料の性質をよく検討する必要があるということであろう。

他にも、貸地の譲渡に際し借地人に支払う立退料等は、譲渡費用ではなく、借地権の取得費であり、土地の取得費に加算されるという判例がある⁷⁹。この判例については、先に挙げた東京地裁昭和 58 年 1 月 26 日判決⁸⁰と基本的に同じ見解に立った判決であるとされ⁸¹、借地権が資産性を有することは法律上明らかであり、それは確定した判例となっておりと見て差し支えないとみられている⁸²。ただし、立退料が全て借地権の取得費にあたるということではなく、取引ごとにその性質を検討する必要があると考えられる。

ここで、借地権が資産性を有し、立退料が借地権を取得する対価たる性質のものであれば、立退料は資産の取得費にあたることが確かであるとして、土地所有者である地主の借地権の取得費という面から若干の検討を加える。

先に挙げた東京地判昭和 58 年 1 月 26 日⁸³は立退料が繰延資産に該当せず、不動産所得の計算上必要経費に算入出来ない旨を判示しているが、立退料が借地権の消滅の対価にあたる場合は土地の取得価額を構成するという判断に注目し、当該事件の原告 X と A との間で借地権設定契約をした際に権利金を収受したかは明らかでないが、仮に権利金を収受し、かつ、権利金を設定した土地につき、取得価額が存在する場合の X（地主）の課税関係を検討してみる。権利金収入がその土地の価額の 2 分の 1 を超える場合はその所得は譲渡所得にあたり、権利金収入について取得原価の控除ができる。つまり、土地のうち上地部分が土地所有者から借地人に移転したとみる。その結果、土地の取得価額は更地相当額から

79 名古屋高判平成 8 年 1 月 31 日行集 47 卷 1・2 号 74 頁。

80 前掲注 (76)。

81 判例タイムズ 905 号 147 頁 (1996)。

82 石倉文雄「判批」ジュリスト 1108 号 122 頁-124 頁 (1997)。

83 前掲注 (76)。

控除された原価を除いた底地相当額が残る。一方、権利金収入がその土地の価額の2分の1以下の場合には不動産収入に該当し、権利金収入は土地の貸し付けの対価であり、土地の上地部分の移転はないものとみることから、取得原価の控除ができない。よって借地権設定時にその土地の取得価額にはなんら異動が生じないことになる。次に、この土地について立退料を支払い借地の返還を受けた場合、借地権の消滅の対価として支払った立退料は土地の取得価額を構成するのであるから、権利金設定収入が譲渡所得に該当した場合は取得原価の控除が行われているため、単純に元に戻るわけではないにせよ、上地部分が借地人に移転したことにより、一旦底地相当額のみ価値となった土地に、借地権を買戻した対価、すなわち立退料相当額を加えることにより、土地の上地部分（使用収益権）を取り戻し、更地相当の価値に戻ったという経済的実態を現しているといえる。しかし、権利金設定収入が不動産収入にあたりとされた場合、土地の上地部分はそもそも借地人に移転していないとみるのであり、土地所有者に土地の更地価額としての取得価額が残っている。この場合に、借地人に移転した借地権を買戻すという考え方を当てはめることに違和感が生じる。この場合も、単純に借地権買戻しの対価は、土地の取得価額を構成するのであるだろうか。この疑問に対しては実務上不動産所得の必要経費にあたるという考え方も存在するようである⁸⁴。とはいえ、先ほどの裁判の判旨や先に挙げた所得税法基本通達も考慮すると、処理を判断する際の根拠としては明確さにかけて、問題がある。

第2項 借地権譲渡の問題

2分の1基準に関連する問題として、他に次のような問題が考えられる。地主が高額な立退料を支払って借地権を消滅させ、更地とした上で他にこれを貸し付け、借地権の設定の対価として更地価額の2分の1以下の権利金を受け取った場合には、いわば借地権を買戻してこれを他に転売したという要素が強いのに、その収受した権利金は不動産所得とされ、その取得原価の控除ができないことになる。

これに対して、旧借地人と新借地人との間で借地権を譲渡し、地主がそれに伴う承諾料、名義書換料として対価を受け取る場合がある。仮に地主が旧借地人から借地権を買取り、

84 松本茂郎『借地権課税の考察』229頁（東洋出版、2004）。
個人間の賃貸借での立退料の授受についてこう述べている。「地主である個人の立退料の支払いは、不動産所得において通常必要経費として取扱うことになっています。ただし、その土地を譲渡するための立退料の場合は、土地の譲渡所得における譲渡経費として取扱うこととなります。なぜ、立退料が不動産所得における必要経費として取扱われるのか、ということについては、収入金額に対して後払いの経費ということであればなりません、その点については必ずしも合理的に認識できるものではありません。」

新借地人に借地権を設定した場合に地主が新借地人から受け取る権利金と、旧借地人に支払った立退料との差額として手元に残る地主の取り分が、旧借地人が新借地人に直接譲渡することを地主が認めたときに受け取る承諾料等と等しい額であったとしても、両者の所得計算に差が生じることになる⁸⁵。

つまり、地主が借地権を一旦買い取った場合は借地権を設定した土地の取得価額を構成することになるが、再度その土地に借地権を設定し権利金を收受し、その金額が更地価額の2分の1以下であれば、先に支払った立退料、すなわち借地権の取得価額を控除することができず、收受した権利金についてそのまま課税される。一方で、借地人が他の者に直接借地権を譲渡し、地主が承諾料を受け取った場合は、承諾料は借地権を設定する際の権利金より少ない金額で済むことから課税所得が軽減される。

借地人が直接借地権を譲渡する相手を見つけられず、地主には借地権を設定したい相手がいるという場合、地主は税負担を考えて借地権の設定を躊躇するかもしれない。借地人に借地権を買いたいという人を地主が紹介することで借地権の直接譲渡という形式を取ることも可能ではあるが、当初の借地人が立ち退く時点で新たな借地人が見つからないければならないし、その取引に借地人が素直に応じるかどうかはわからない。どちらの取引後も、地主の所有する土地にあった当初の借地人の借地権が消滅し、新たな借地人の借地権が設定された状態になるのに、税負担は大きく差が出てしまう。地主にとって負担感が強く、両者の間に不公平感が存在することは明らかである。また、土地税制の重要な要素である土地の有効利用を促進するという面からも好ましいとは言えないであろう。

第3項 所得区分操作の問題

第三に、課税関係に重要な影響を与える2分の1基準について、そもそも土地の価額に対する金額の割合のみで区分することについての問題点を検討する。

一般的には、借地権を設定して権利金収入を得た場合、その収入が譲渡所得に該当する方が税負担は少なくなる。しかし、それは絶対ではない。例えば、まだ長期保有の状態にならない土地に買手が付いて、かなり儲かることになったが、それを売った場合は短期譲渡所得になり、所得税と住民税が長期譲渡所得に該当する場合と比して多額になるような場合があれば、儲け相当部分を不動産所得になる権利金で取れば、短期重課を免れることになり、更に不動産所得の計算上平均課税の適用を受けることにより当面の税金を軽くす

85 植松・前掲注(37) 752頁。

ることが可能である⁸⁶。ここで重要な点は、借地の特徴として権利金収入を得たあと、長期にわたって地代を収受する点である。権利金の金額を下げると、税負担が軽くなるとはいえ、地主の収入も減少する。そこで、権利金の額をその土地の価額の2分の1以下とし、権利金を安くした分、地代を引き上げることで地主は最終的に権利金を通常の借地権割合に応じて収受した場合と変わらない収入を得ることができる⁸⁷。つまり、地主は権利金と地代の金額を調整することで、権利金と地代を合計した収入を減らさずに、所得区分を操作出来る。権利金の額を調整するという比較的容易な方法で、かつ、地代の額を含めて最終的な収入を実質的に減少させることなく、税負担を軽くする目的のみで納税者が恣意的に所得区分を操作できる余地があることは問題であろう。

86 井口幸秀『借地権の節税ヒント』356頁（ぎょうせい、1976）。

87 その際、権利金と地代の額によっては借地人について贈与税又は所得税（給与課税、一時所得課税）の問題が生じる点には注意が必要である。

第3章 問題点の考察と解決策の検討

第1節 問題の原因の考察

第2章では、所得税法における権利金収入の2分の1基準の問題点を指摘したが、これらの問題が起こるのはなぜであろうか、権利金収入の性質をサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決の判旨によると、借地権の設定にあたって授受される権利金のうちには、経済的、実質的に見れば所有権の権能の一部を譲渡する対価としての性質をもつものが存在することは否定できないとした上で、そのような権利金収入については、「これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によってはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行なうことも、公平な課税の実現のために必要である」⁸⁸、と判示している。村井正教授は、最高裁は、権利金収入が譲渡所得にあたると類推解釈⁸⁹するための要件として、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもので、経済的・実質的には、所有権の権能の一部譲渡の対価としての性質をもつもの、の三点を挙げているとまとめ、この要件は抽象的であると指摘している。また、権利金収入の2分の1基準を設ける改正法については、右の最高裁の挙げた三要件のうち、③のみを要件化したものであり、2分の1基準は、納税者の利益を大義名分とした行政便宜主義に由来したものである、と批判している⁹⁰。

2分の1基準は、権利金収入の性質を譲渡所得にあたと判断するのに当該最高裁判決が必要であると示した三つの要件のうち、権利金の金額が借地権を設定する土地の更地価格に対してきわめて高い割合かどうか、という一つの要件に限って抜き出したものである。さらに、その割合である「2分の1」という数字の根拠も不明確であるということは第2章で述べた。このような基準で所得区分が区別される現状は問題であると言わざるを得ない。一方で、借地権者が借地を返還する際に収受する立退料については、権利金とは異なり、2分の1基準のような規定は存在せず、借地権者が受け取った立退料は更地価額のいくらの割合かを問わず、借地権の譲渡・消滅の対価であれば譲渡所得にあたる。立退料を

88 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁[1621頁]。

89 租税法の解釈にあたっては原則として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ため(金子・前掲注(36)115頁。)、この点も当該最高裁判決の問題点であるが、村井正教授は紙面の制約上類推解釈については触れておらず、本稿でも論じない。

90 村井正「判批」租税判例百選[第2版]別冊ジュリスト79号62頁(1983)。

支払った土地所有者側では立退料を所得税法上何にあたるかについては第2章で触れたように、判例では他人の有していた借地権を取得するために支出した費用であれば資産の取得費にあると判示している。

権利金収入の課税の問題点は、植松守雄氏によると次のようにまとめられている。2分の1基準は、借地権等の移転の判断について一種の安全性をみて定められたものと思われ、半面借地権の設定等の際に授受されるその基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外する結果となっている。一方借地人間で対価を伴う借地人の交代があった場合には、この基準とは関係なく、その対価がこの基準に満たない場合でも、その地域の借地権割合等からみて、それが借地権の譲渡による譲渡所得の収入とされる場合はいくらでもあると考えられる。借地期限の到来により借地を地主に返還して立退料を取得する場合も同様である。これらの場合の税務処理は、いずれも個々のケースにおける所得の性質の実質的判断であり、上記の借地権の設定等があった場合のそれと平仄が合っていない⁹¹。つまり、借地権を設定する際の権利金収入のみ2分の1基準で所得区分を線引きし、その他の借地取引については実質判断とした結果、借地権課税を行う際の所得区分の判断基準につじつまが合わない点がある、という問題が生じている。この問題の原因は、基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外するという2分の1基準にあるといえる。このような問題を抱えた基準は改善されることが望ましい、よって、この問題を解決するような2分の1基準に代わる案を次節で検討していく。

第2節 権利金収入「2分の1基準」の再検討

2分の1基準については問題があるものの、権利金収入について、不動産の貸し付けの対価にあたるものと、借地権という税法上資産とされるものの譲渡の対価にあたるものを区分する基準として一定の役割を果たしていることは確かである。そのことを前提としつつ、解決策として考えられる案には次のようなものがある。

一つ目の案として、植松守雄氏の意見をみると、「立法論としては、たとえば税法の定めは、借地権の設定等があった場合に、これを資産の譲渡とみる一定の形式基準を定めるとともに、そのような基準を満たさない場合でも、ケースに応じてそれが実質借地権等の譲渡に該当し、その所得を譲渡所得とする途を開いておく内容のものとする必要があるよ

91 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編『21世紀を支える税制の論理第2巻 所得税の理論と課題[二訂版]』196頁（税務経理協会、2001）。

うに考えられる。」と述べている⁹²。権利金収入には不動産所得にあたるものと譲渡所得にあたるものが存在するという実態に即しており、論理的な意見である。

二つ目の案は、権利金収入のすべてを譲渡所得に統一するという意見である。所得税法において権利金など一時的に取得する金銭を原則として不動産所得として取扱うことは、権利金の有無、または権利金の金額に関係なく借地契約によって借地権者の権利が保護されるという私法の考え方とは異なる取扱いである。借地権が発生し、借地権者の権利が保護されるという私法上の考え方を貫いて、これを税法の規定に反映させるのであれば、権利金収入を全て譲渡所得として扱い、所得税法においても権利金の認定課税も行い、みなし譲渡課税を徹底させることが適切であるとも考えられる。

右山博士は、2分の1基準について、対価の多寡で所得区分が異なる点を批判し、私法上の取引の恣意性によって税額の負担が相違することは必ずしも好ましい状態ではないので、権利金のすべてを土地の価額の対応において取得価額を減額し、譲渡所得として統一することが正しいのではないかと述べている⁹³。2分の1基準により所得区分が形式的に分けられるという問題は無くなり、2分の1基準に起因して、立退料を支払った土地所有者が立退料の税務処理を検討するにあたり、借地権設定時に権利金収入を不動産所得とし、土地の取得原価が控除されていないのにもかかわらず、立退料を取得費とする必要があるのかどうかという問題については、権利金収入が全て譲渡所得とされ取得原価の控除が行われることから、立退料も土地の取得費とするということに問題点は無くなる。しかし、金子教授が、「借地権等の設定の対価として土地所有者が支払を受ける権利金は、通常は不動産所得にあたりと解すべきであるが、借地権等の存続期間が長期で、その金額が更地価額のきわめて高い割合にあたり、しかもそれが契約上独立の財産権として譲渡性を認められているような場合は、借地権の設定は資産の譲渡にあたり、権利金は譲渡所得にあたりと解すべきであろう」⁹⁴、と述べているように、権利金収入は性質があいまいなものであり、所得税法上も不動産所得と解されるものであるから、これを全て譲渡所得として取扱うことは、2分の1基準以上に便宜的であるといえる。また、所得税法では原則として現実に収入を得ることが確定した金額に対して課税することとされており（所得税

92 植松・前掲注(91)196頁。

93 右山昌一郎「借地権に関する税務取扱いに対する批判」税法学221号7頁(1969)。

94 金子・前掲注(36)241頁。

法 36 条 1 項)、現実に収入がないところに課税は行われなことから、法人税法における権利金の認定課税の仕組みを安易に所得税法に持ち込むべきではないと考えられる。

権利金収入が不動産所得と解すべき性質のものであれば、権利金収入をすべて不動産所得として取扱えば良いのではないかという意見も考えられる。地主の所得に対する課税の面では理論的に問題はないが、権利金を支払う借地人側の取扱いに問題がある。第 2 章で取り上げた判例が示しているように、借地権の設定行為により生じた借地権は、資産性を有する。権利金は借地権取得の対価たる性質を持つものであるから、税務上借地権という資産の取得価額を構成する。権利金収入を全て不動産所得として扱うということは、権利金収入の性格は賃料の一括前払であると解することになる。この場合、借地人は権利金を地代の前払として対応する期間に応じて経費処理することになる。ここで問題となるのが、資産性を有する借地権取引の税務処理である。例えば、個人が自己の居住目的で権利金を支出した場合、権利金は資産の取得に要した支出ではなく、地代として扱うことになるであろうが、居住目的であれば家事費として費消されていくことになる。問題が表に現れるのは、第一に、立退料を受け取り立ち退く場合である。権利金の支出額は前払地代であるから、年々地代に充当されていくことになり、立退料は借地権消滅の対価というより地代のうち未経過分を返還するという性質を持つと考えられる。借地人が立退料を受け取った場合は借地権設定時に支払った権利金を立退料収入の原価として控除出来ることから、立ち退きまでに地代に充当された権利金は立退料収入の原価にあらず、立退料収入から控除することのできる原価が小さくなる。もっとも、立退料は前払地代の返還であるから、課税対象外とすればよい、という意見も考えられるが、土地の値上がりにより立退料がもともと支払った地代に比して高額になった場合は課税する必要が生じるであろうし、どのように課税するかという問題が残る。

第二に問題になるのが、借地権付きで自己の居住用建物を譲渡する場合である。個人が土地付き建物を所有し、第三者に譲渡する場合、譲渡代金から土地・建物を取得した原価を控除することができる。一方、権利金を支払って土地を借り、その上に自己の居住用建物を建てて第三者に借地権付きで建物を譲渡した場合、権利金は地代の前払いであり年々地代に充当されてきたことになるため、充当済の地代を控除した残額相当しか原価として控除できないことになる。不動産賃借権保護の意義として、借地人が建物はかろうじて所有しうが土地までは購入する資力がない小市民である場合には、借地権の保護は、いわ

ゆる中間層保護という広義の社会法的意味をもちうる⁹⁵、とされていることも考えると、土地を所有する資力のある個人と、借地に頼るしか建物を所有することができなかった個人との間で、自己の居住用建物を第三者に譲渡する場合において、控除出来る原価の差により税負担に差異が生じることは不公平といえる。また、居住用財産の譲渡所得の特別控除（租税特別措置法 35 条）など、土地・建物に関する課税の特例について、土地の上に存する権利として借地権が含まれているが、この適用をどうするのかという点も検討が必要である。

このように、権利金収入課税にのみ焦点を当てれば、適切な案と言える「権利金収入のすべてを不動産所得とする」という説も、借地権設定後の借地取引の場面で問題が生じるようである。権利金収入の 2 分の 1 課税の問題点を改善する具体的な案を検討するにあたっては、権利金収入の取扱いのみではなく、借地権課税全体の整合性にもある程度沿うようなものでなければならない。

第 3 節 私見（解決策）

前節で検討した内容を踏まえて、権利金収入の 2 分の 1 基準をどう見直すべきか、本稿における具体的解決策を本節で提示したい。

前節で権利金収入の 2 分の 1 基準について、①全て譲渡所得とする、②全て不動産所得とする、③譲渡所得と不動産所得に何らかの基準をもって分類する、という三つの案を検討したが、①と②は前節で考察した通り、問題があると考えられる。よって、③を前提としつつ、基準の中身について見直しを行うことが妥当であると考え。では、何をもって妥当とすべきかが問題となるが、この問題を検討するにあたっては、本稿ですでに取り上げているサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決の判示内容が検討材料になる。本判決の要旨は多くの書籍、判例批評で原文が引用される重要なものであるため、ここで長文となるが引用すると、判決では、「借地権設定に際して土地所有者に支払われるいわゆる権利金の中でも、右借地権設定契約が長期の存続期間を定めるものであり、かつ、借地権の譲渡性を承認するものである等、所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合に、その対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるというようなものは、経済的、実質的には、所有権の機能の一部を譲渡した対価としての

95 幾代＝広中編・前掲注（4）147 頁[鈴木・生熊]。

性質をもつものと認めることができる」⁹⁶、と判示している。第1節で取り上げた村井教授の批評を再掲すると、最高裁判決は、権利金収入が譲渡所得にあたると類推解釈するための要件として、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもので、経済的・実質的には、所有権の権能の一部譲渡の対価としての性質をもつもの、の三点（以下、「三要件」）を挙げているとまとめ、この要件は抽象的であると指摘し⁹⁷、また、権利金収入の2分の1基準は三要件のうち、③のみを要件化したものであると批判している。そこで、2分の1基準の見直しとして、まず、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、の二つの要件、すなわち、「所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手離す結果となる場合」に該当することを基準に反映することができないか検討する。

「①借地権設定契約期間の長期性」については、昭和34年の2分の1基準の制定当時は借地権の設定に関する契約によるその存続期間が20年以上であるものに限られていたが（旧所得税法施行規則7条の10）、昭和40年の全文改正時に存続期間の要件は削除されている。民法によれば、建物所有を目的とする賃貸借であっても、存続期間については最長期20年の制限がある（民法604条）。借地法では①特約によっても建物の種類に応じて決まる最低限20年あるいは30年より短い期間を定めることはできず（借地法2条2項）、②期間の定めなき借地権は存在しえず（借地法2条1項）、③最長期20年の制限は廃されることになった⁹⁸。借地借家法では借地権の存続期間を30年と定め、契約でこれより長い期間を定めたときは、その期間を有効としている（借地借家法3条）。私法上の借地権の存続期間によれば、「①借地権設定契約期間の長期性」を満たす税法上の要件として存続期間を20年以上、又は、30年以上とする規定を設けるのが妥当ではないだろうか。

次に、「②借地権の譲渡性の承認」の要件を検討する。民法上賃貸権の譲渡・転貸については賃貸人の承諾のない賃借権譲渡及び転貸を禁じ、賃借人が賃貸人の承諾を得ずに第三者に賃借物を使用収益させた場合、当然に賃貸人は契約の解除をすることができる（民法612条）。しかし、借地権は重要な財産権の一つとして考えられるように

96 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁[1621頁]。

97 村井・前掲注(90)62頁。

98 幾代=広中編・前掲注(4)376頁[望月・水本]。

なったことから、この財産権を金銭化する道が確保されることが望まれるなど、借地権処分
の自由が要請されるようになり、また、土地所有者にとっても借地権の譲渡により借地
人が変わったからといって、ただちにそれが土地を貸す土地所有者の不利益につながると
は必ずしもいえないことから、判例・学説は、借地権の無断譲渡・転貸を理由とする賃貸
借契約の解除を、各種の法的構成により、抑制しようとしてきた⁹⁹。また、名義書換料や
転貸承諾料を支払うことにより、地主に承諾を得て譲渡・転貸する取引慣行もあったこと
から、それらを踏まえて貸地人が借地権の譲渡ないし転貸を承諾しない場合でも、譲渡・
転貸が、貸地人に不利益をもたらす恐れがないときは、裁判所の許可によって、譲渡・転
貸を適法なものにしようとする規定が借地法に置かれた（借地法9条の2）¹⁰⁰。この規定
は借地借家法にも引き継がれている（借地借家法19条1項～同条6項）。

立法の経緯を踏まえると、借地権の譲渡性については社会的要請の後押しもあり、これ
を容認する方向を歩んできたと考えられる。また、須貝博士は、高額権利金授受の慣行は、
借地権に流通性を付与するためのものであり、賃貸借契約をベースとして、これを借地権
売買に近づけようとする目的をもつものであると述べている¹⁰¹。したがって、税法上権利
金収入が譲渡所得に該当する要件として譲渡性の承認を求めることは、私法上の借地取引
の立法の方向性と対立するものではなく、また、借地取引の実態にも沿うものであろうか
ら、権利金収入が不動産所得と譲渡所得のいずれにあたるかを区分する要件として有効で
あると考えられる。しかし、これを要件として具体的にどう規定するかについては困難さ
が伴う。特別法により借地権の譲渡・転貸を強制的に実現する手段が担保されているとは
いえ、権利金収入を得るのは借地権設定時であり、裁判所の許可により譲渡・転貸が認め
られるにしても、その判断は、借地権設定後、借地権を譲渡する時点にされるからである。
最終的には当事者の契約内容が借地権の譲渡性を満たすものかどうかを判断することが
必要といえるかもしれないが、個別の判断になり、実務上の煩雑さを考慮すると実現性に
問題がある。

ここで租税法の原理原則に立ち返ってみると、租税法の全体を支配する基本原則として
は、租税法律主義と租税公平主義の二つをあげることができる。前者は課税権の行使方法
に関する原則にあたり形式的原理である。後者は主として税負担の配分に関する原則で、

99 幾代＝広中編・前掲注（4）525頁[鈴木・生熊]。

100 幾代＝広中編・前掲注（4）525頁[鈴木・生熊]。

101 須貝脩一「判批」シュトイエル30号4頁(1964)。

実質的原理である¹⁰²。前者である租税法律主義の現代における重要な機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることといわれている¹⁰³。また、私法上の法律行為と租税法の関係について、金子教授は、「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」¹⁰⁴と述べている。

このような原則的な考え方によれば、権利金の授受そのものは法律行為ではないが、高額な権利金授受が行われる借地権の設定行為は法律行為であり、また、権利金は税法で特別な定義付けがなされていないことから、権利金収入の性質については私法上の性質を尊重すべきであろう。

私法上の性質を尊重するとして、権利金の性質は多様であることはすでに述べた。この事実を踏まえると、権利金収入の2分の1課税の見直しを行うにあたって、契約内容等個別の事情を考慮する過程が避けられないようである。しかし、サンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決が「権利金の性質はあいまいなものが多く、それを当事者でない課税庁においていちいち証拠に基づいて判別することは、徴税の技術的な要請に沿わない」¹⁰⁵と示しているとおおり、課税庁が譲渡性の有無を個別に判別することは困難である。そこで、当事者が課税庁に、譲渡性の要件を満たす証拠を届け出る制度を設けることを検討する。法人税法では、第2章第1節で述べたように土地の無償返還の届出という制度がある。権利金及び相当の地代のいずれも収受していないが、借地人と地主が合意してその土地を将来無償で返還することを契約書で明らかにし、その旨を記載した「土地の無償返還の届出書」を所轄税務署長に届け出たときは、相当の地代と実際に収受する地代との差額を認定課税することとし、権利金の認定課税は行われぬ（法人税法基本通達13-1-7）、という制度である。この制度を参考にし、地主、借地人連名による届出を行い、添付された契約書から譲渡性の承認が認められていることが確認できれば、「②借地権の譲渡性の承認」の要件も満たすことができるのではないだろうか。

この届出制度を採用するにあたり、問題点がないか検討する。まず現在設けられている土地の無償返還に関する届出制度は、親子会社や同族会社とその代表者との間といった利

102 金子・前掲注(36)73頁。

103 金子・前掲注(36)75頁。

104 金子・前掲注(36)121頁。

105 最判昭和45年10月23日民集24巻11号1617頁[1624頁]。

害関係の共通する特殊関係者間の取引で、借地人が持つ権利意識が稀弱な場合を想定している。このような場合は、現在及び将来における借地関係が全て当事者の意思に基づいて処理されると目され、借地借家法の規定を前提とすることはあまり意味がなく、借地権利金の認定ではなく地代の認定を行う方が、むしろ経済実態になじむとの考えからである¹⁰⁶。今回提案する届出制度は地主と借地人の関係が特殊関係者間ではなく、純粋な第三者との取引を前提とする。この点に問題点はないだろうか。まず、届出の目的は借地権の譲渡性の承認を確認することであるが、地主が借地人に借地権の譲渡を承認するという事は容易ではない。筆者は権利金収入を譲渡所得として扱うことに対し現行の金額基準より慎重に行うべきであるとの考えである。今回提案している届出制度は、地主自らが収受する権利金収入について、所得税法上税負担を少なくすることを目的として、譲渡所得として取扱うために行うものである。借地権の譲渡性の承認という厳しい要件を満たしてこそ譲渡所得として取扱うべきであり、借地権の譲渡性を承認出来ず、地主が届出を行わない場合は、その土地の上地部分を半永久的に手放した、つまり、譲渡したといえる状況ではないことから、不動産所得として取り扱うことになる。借地人側について述べると、譲渡性の承認は借地人に借地権を自由に処分する権利を与えることとなるため、借地人にとって有利なものである。よって、地主が届出を所轄税務署長に提出するために借地人に連署を求める際、借地人がこれを拒絶することが頻発することは考えにくいことから、届出を提出する当事者間が純粋な第三者間であることに問題はないと考えられる。次に、届出制度とする場合、その管理が煩雑となるのではないかという問題があげられるが、この点については、届出管理の電子化と法人番号及び個人番号により対応が可能であると考えられる。経済社会の急速な電子化に伴い租税手続についても電子化が促進され、我が国の申告制度についても平成16年から電子申告（e-Tax）が導入されている¹⁰⁷。届出についてはすべてを電子で行うことができるまでには至っていないが、仮に届出は紙であってもこれを電子化して保存し、検索可能な状態にすることは可能と考えられる。さらに、個人・法人識別番号制度（行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律）、いわゆる共通番号制度・マイナンバー制度が設けられ、納税者番号として、国税・地方税を通じて広く利用されていくことになる¹⁰⁸。この制度は社会保障等租税分野以外の分野でも活

106 大澤幸宏編『法人税基本通達逐条解説』1201頁（税務研究会出版局、2014）。

107 金子・前掲注（36）820頁。

108 金子・前掲注（36）824頁。

用されていく予定の制度であるが、租税の分野では、すでに、平成 27 年度（一部はそれ以前）の改正で、各個別租税法において、確定申告書（法人税・相続税・消費税）をはじめ、各種申告書、申請書、届出書その他の各種税務関係書類に、個人番号または法人番号を付記すべき旨が定められており、また、源泉徴収義務者等に提出する税務関係書類にも番号を付記すべき旨が定められている。今後、その範囲が徐々に拡大されていき、アメリカの制度におけるように、番号よって各納税者の申告書と支払調書等を突き合わせ（マッチング）、納税者の所得を正確に把握するための制度として発展していくとされている¹⁰⁹。ここで考えると、共通番号制度・マイナンバー制度は、納税者の所得の捕捉に寄与することはもちろんのこと、さらに、各種届出により得る個々の事情を管理・保存し、将来発生する所得の課税関係を整理する際に活用することが期待できるのではないか。このような環境整備により届出制度の事務負担は減少していき、届出の管理が煩雑で実務に耐えないという懸念は今後解消されていくと考えられる。なお、土地の無償返還に関する届出制度は法令ではなく通達により定められ、運用されているが、届出制度を設ける際には通達のみによらず、法令として定めることが望ましい。

最後に、③の「所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもの」の「高い割合」について検討する。現行所得税法では土地の更地価額の 2 分の 1 を超えていることが基準となっている。この点については、植松守雄氏が、借地権の設定等の際に授受される基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外する結果となっており、借地人間で対価を伴う借地人の交代があった場合には、この基準とは関係なく、その対価がこの基準に満たない場合でも、その地域の借地権割合等からみて、それが借地権の譲渡による譲渡所得の収入とされる場合はいくらでもあると考えられる¹¹⁰と述べていることをみると、借地人が借地権を譲渡する場合とのバランスを考慮し、③の土地の割合基準については、これを緩和して間口を広げ、割合基準を満たした取引については要件①（存続期間）及び②（譲渡性の承認）の判定に委ねても良いのではないか。この点について検討する。

現行所得税法において、権利金収入を所得分類する際は、すでに述べている通り全国一律で 2 分の 1 を超えるかどうかで区別している。高木文雄氏によれば、そもそも 2 分の 1 という基準は、地方、地域によって慣行が異なり借地権割合が二割のところもあれば九割

109 金子・前掲注（36）825 頁。

110 植松・前掲注（91）196 頁。

のところもあり、これといった決め手がなく半分のところで線引きしたのであるから¹¹¹、2分の1以外に妥当性のある割合が存在すれば、割合を変更することに問題はないと考えられる。ところで、法人税法では権利金の認定課税があることはすでに述べたが、権利金の認定課税は、その地域において権利金授受の取引慣行があることを前提としており、権利金が授受されるにしてもその割合も比較的に低く、その地域一般としては権利金授受の取引慣行が熟しているとは認められない地域内の借地権の設定等については権利金の認定課税は行われ¹¹²ない。ここでいう取引慣行の有無については、その地域ごとに判定しなければならないが、一般的には全くの他人間での借地権の設定において権利金の授受をすることが通常行われているかどうかで判定することになる。法人税法では、かつて、相続税又は贈与税の課税価格に算入しない借地権に該当する借地権については、たとえそれを無償で設定していたとしても権利金の認定をしないという運用がされていた¹¹³。相続税又は贈与税の課税価格に算入しない借地権とは、「相続税財産評価に関する基本通達」の「27」により評価した価額が同通達「32」に該当する場合をいう。同通達「27」は、「借地権の設定に際しその設定の対価として通常権利金その他の一時金を支払うなど借地権の取引慣行があると認められる地域以外の地域にある借地権の価額は評価しない。」と定め、同通達「32」で課税価格に算入しない基準を三割未満としていた。相続税又は贈与税の課税価格に算入しない借地権を通達に定めた理由について高木文雄氏は、「借地権設定に当たって権利金授受の慣行のない地域内の借地権については、その土地の使用権として価値があることは事実であるが、借地権が財産権として取引の対象となるかどうかを考えますと、必ずしもその取引慣行が完熟しているとはいえない」ため¹¹⁴、と述べている。結果、借地権割合が三割未満であれば、相続税又は贈与税の課税上借地権を評価せず、これになら¹¹⁵って法人税法上も権利金の認定課税が行われなかったのである。

なお、この通達は平成3年に削除された¹¹⁵。削除後においては、法人税の取扱いではこのような運用は行わないことになったという意見と¹¹⁶、国税局長が定める評価基準書における借地権割合に三割未満のものがないことを踏まえて、少なくとも法人税の執行上は、

111 高木・前掲注(46)24頁。

112 高木・前掲注(46)101頁。

113 桜井ほか・前掲注(40)23頁。

114 高木・前掲注(46)243頁。

115 平成3年12月18日課評2-4他。

116 桜井ほか・前掲注(40)24頁。

当面従来どおりの取扱いになるものと解してよいという意見とがある¹¹⁷。ここで述べた三割という基準はあくまで権利金授受の取引慣行の有無の基準であり、権利金授受の対象として設定された借地権が独立した資産として財産的価値を有することを判断する基準ではないことには留意が必要である。

ここまで法人税法の認定課税における権利金授受の慣行の有無の基準について述べたが、2分の1課税基準の見直しに戻ると、割合基準を引き下げるという観点からは、譲渡所得と不動産所得を区別する割合基準をこの三割とすることも一考に値するのではないか。たしかに、三割という数字も明確な根拠が示されていないが、2分の1という基準との比較においてはこれに劣るとは言えないし、譲渡性の承認も併せて要件とするため、譲渡性を承認することによる借地人のメリットも権利金の金額に反映されることが期待されることから、地域によっては存在すると考えられる、財産的価値が認められない借地権の設定に対する権利金収入について、これが譲渡所得に分類されてしまう恐れを抑制することができると考えられる。割合基準が全国一律であることを前章で批判したが、三割という割合は他の要件と併せて用いることにより、譲渡所得と不動産所得を分類する目的そのものではなく、存続期間と譲渡性の要件判定の前の入口審査の要素として機能することを目的とすることから、全国一律としても問題がないと考える。なにより、2分の1基準を満たさず不動産所得に該当した権利金収入のうち、その性質上譲渡所得に分類されるべきものについて、譲渡所得に分類される機会を与えることができる。

提案では割合を全国一律とする前提で検討したが、他の案として、地域によって借地権割合が異なる実態を踏まえて基準を全国一律とはせず、地域ごとに異なる基準を設けるとすることも考えられる。この場合、毎年公表され、相続税・贈与税において財産評価を行う際に使用する財産評価基準書に記載される地域ごとの借地権割合を使用することが考えられる。

ここまで解決策を検討してきたが、検討した内容を整理し最終案としてまとめると次の通りである。原則として権利金収入は不動産所得に該当するものとする、ただし、明らかに譲渡所得にあたるも、不動産所得にあたるもいえないケースについて、本来性質があいまいなことから、全て不動産所得と解すべきところ、届出制度を設け、借地権の譲渡があったと認められる要件を満たし、かつ、その旨を地主・借地人連名で所轄税務署長に

117 渡辺淑夫＝小林柏弘『第四次改訂 借地権課税実務事典』29頁(ぎょうせい、2007)。

届出ることにより譲渡所得とすることを認める、ものとする。この届出書に記載する要件は「②借地権の譲渡性の承認」のみではなく、「①借地権設定契約期間の長期性」、「③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもの」、の残り二つも含めることとする。具体的には、①借地権の存続期間が20年、又は、30年以上であること、②借地権の譲渡を承認する旨が契約書に明記されていること、③権利金の額がその土地の更地価格の三割以上であること、とする。

この届出の有無に応じて地主の権利金収入について不動産の貸付けの対価であるか、土地の上地権の譲渡の対価であるか、すなわち、不動産所得か譲渡所得であるかを区分し、その後の借地取引で収受・支出する財貨についても借地権設定時の区分を基に処理することとする。この改善策を第2章で取り上げた問題点にあてはめていく。

第一に、立退料の問題については、将来借地人に立退料を支払い立ち退いてもらうことがあれば、権利金収入が譲渡所得とされた場合は借地権の買戻しとして土地の取得費を構成することとし、権利金収入が不動産所得とされた場合は、前払地代の返還として取扱うこととする。前払地代の返還として扱う場合、権利金収入が収受時に課税されているのであれば理論的には以前の収入の取り消しになるのであろうが、その都度、権利金収入があった年の更生の請求を納税者に求めることは酷であるし、あるいは時間が経ち過ぎて修正申告が不可能であると考えられるから、立退料を必要経費として扱う規定を設けるなど、立ち退きがあった年に処理することに留めることになると考えられる。これで、個人地主が借地権を設定した際に受け取る権利金収入と地主が借地人に立ち退いてもらう際に支払う立退料の処理が理論的に首尾一貫したものとなる。

第二に、地主が高額な立退料を支払い借地権を消滅させ、更地とした上で他にこれを貸し付け、借地権の設定の対価として更地価額の2分の1以下の権利金を受け取った場合には、いわば借地権を買い受けてこれを他に転売したという要素が強いのに、その収受した権利金は不動産所得とされ、その取得原価の控除ができないことになるという問題について検討する。まず、法人税の権利金の認定課税の考え方や国税局長が定める評価基準書における借地権割合に三割未満のものがないことをみると、土地の更地価額の三割に満たさない金額で権利金を授受するような取引は限定されると考えられる。つまり、これまでこの問題の対象となっていたのは、大半が権利金の更地価額に対する割合が五割から三割の

間のものであったとみてよいのではないか。よって、改善案で割合基準を五割から三割に見直すことにより、これまで譲渡所得にあたらなかった五割から三割の間で権利金が授受されるケースで実質的に上地部分の譲渡とみられるような取引について、譲渡所得として取扱うことになるのであるから、問題はおおむね解消されると考えられる。ただし、借地人が第三者に借地権を売却する場合は、三割に満たない金額でも譲渡所得となる一方、地主が三割に満たない権利金を受け取り、第三者に新たに借地権を設定する場合は従前どおり不動産所得として取扱うのであるから、依然として所得計算に差異が残る。この点については、借地人が第三者に借地権を売却する行為は純粋な資産の譲渡とみることができるが、土地所有者が権利金を受け取り、借地権を設定する行為は資産の創設行為とみられる。よって、所得計算の差異に配慮して、譲渡所得に該当する条件を緩めることはあって良いが、純粋な譲渡行為と借地権の設定行為を同一視し、両者の税務上の取扱いを完全に一致させることまではしないほうが良いのではと考える。

最後に、第三の問題点として挙げた所得区分操作の問題であるが、改善案においても恣意的に不動産所得とする余地は残り、問題が完全に解消されたとはいえない。しかし、現行制度が割合基準のみで所得分類することから、権利金の額を減らせば不動産所得にすることもでき、また、権利金の額を増やせば譲渡所得にすることも可能であるところ、改善案は前者の状況は変わらないが、後者は割合基準以外の要件も必要となることから、不動産所得の性質を持つ権利金を恣意的に譲渡所得に分類させようという点については、恣意性が働く余地が限定されたと言えないだろうか。

なお、借地人側についても権利金の性質をどうみるかという問題が生じるが、これを地主側の権利金収入の課税と同様に、支出した権利金を地代の前払いと上地権取得の対価とに分けようとする、すでに述べたように、土地を所有できる者と土地を借りる資力しか持たなかったものとの不公平が生じることから、全て借地権取得の対価とし、資産として取扱うこととすることがよいと考えられる。

おわりに

本稿では、借地権課税に関する一考察として、所得税法における借地権課税のうち権利金収入についてどのように課税するかという問題について、不動産所得と譲渡所得のどちらに該当するのかという所得分類の問題を中心に取り上げた。

権利金は借地権を設定する際に授受される金銭であることから、第1章では権利金の性質を明らかにするために、権利金が授受される基因となる借地権について、特別な保護を受けるに至った沿革と、その法的性質を述べた。借地契約には地上権設定によるものと賃借権設定によるものがあるが、ともに旧借地法等の特別法による保護を受け、特に賃借権は債権であるにもかかわらず、物権そのものでないにせよ物権的性質をもつに至った。結果、借地権は独立した財産的価値をもつ権利として取引の対象となった。一方で、土地所有者にとってみると、特別法により保護を受ける借地権の設定は、その土地の使用収益権を半永久的に手放すことに等しく、権利金授受はその見返り、すなわち、その土地の土地部分を譲渡した対価たる性質を持つものであるとの学説が形成されていった。しかし、権利金の性質は必ずしも先に挙げた性質に限られるものでもなく、賃料の一括前払の性質も認められ、また、一つの権利金にこれらが混ざり合っている性質のものもあるとみられており、権利金の性質をあらかじめ定義することの困難さが浮き彫りになった。

第2章では、借地権課税の概要を所得税法、法人税法、相続税法の税目ごとに分けて述べた。借地権課税は借地取引との整合性のみならず、各税目間のつじつまが合うようにも配慮されているのであるが、法人税法における権利金の認定課税など、税目ごとに特徴ある課税が行われていることを述べた。借地権課税には、法人税法の認定課税など、現実金銭の授受がなくとも課税するという規定が存在するが、これらは租税回避に対処することを目的として設けられたものであり、公平な税負担を実現することに資する一方で、借地権課税の仕組みを複雑にしている点を指摘した。続いて、本稿の中心問題である所得税法における権利金収入に対する課税の概要について述べ、2分の1という基準のみで不動産所得と譲渡所得に分類することそのものの問題と、借地権設定時、借地権設定後の取引において、課税上の問題が生ずる点を具体的に指摘した。

第3章ではこれらの問題の原因を明らかにし、改善策の検討を行った。その結果、この問題の原因は、基準に満たない権利金等の所得区分を一切譲渡所得から除外するという2分の1基準にあると結論付け、2分の1基準に代わる改善案を検討した。検討にあたって

は、権利金収入が所得税法上譲渡所得にあたるのか、それとも不動産所得にあたるのか、争われたサンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決の判示内容を参考にした。すなわち、権利金収入が譲渡所得にあると解釈するには、①借地権設定契約期間の長期性、②借地権の譲渡性の承認、③所有者が土地の使用収益権を半永久的に手離す対価として更地価格のきわめて高い割合に当たる金額が支払われるもので、経済的・実質的には、所有権の権能の一部譲渡の対価としての性質をもつこと、以上三点を充足する必要があるところ、現行は③のみを要件としていることから、残りの二要件も譲渡所得とする要件に加えるべきであるとの方向性を得た。さらに、これら三要件を反映させるためにどうすれば良いか考察し、届出制度を設けることを提案した。提案にあたっては三要件を反映するにあたり、2分の1という割合そのものの見直しも検討した。本稿では権利金収入の2分の1基準により一律に譲渡所得の対象外となった権利金収入について、実質に照らし譲渡所得として取扱う余地を与える方向性を示したこと、また、借地取引の入口と出口ともいえる権利金収入と立退料の税務上の取扱いを首尾一貫させるという点で成果があったと考えられる。

一方で本提案に批判がでることも予想される。第一に、私法と税法の取扱いを一致させるという点に重点を置くのであれば、借地権が発生し借地権者の権利が保護される、すなわち土地の上地部分が半永久的に土地所有者から借地権者に移転するという私法上の考え方を貫き、権利金収入を全て譲渡所得として扱い、さらに、所得税法においても権利金の認定課税を行ってみなし譲渡課税を徹底させるべきではないかという点である。確かに、所得税法において権利金のような一時的に取得する金銭を原則として不動産所得として取扱うことは、権利金の有無、または権利金の金額に関係なく借地契約によって借地権者の権利が保護されるという私法の考え方とは異なる取扱いである。この点では権利金の認定課税など法人税法の規定が所得税法に比べて私法の考え方を反映しているともいえる。しかし、営利を目的とする法人は常に経済合理性に基づいて取引を行うはずであるから、仮に通常の経済取引に反するような行為があった場合は、これを通常の経済取引に置きかえて課税すべしという考え方であるところ、所得税法では必ずしも経済合理性のみによって取引を行うとは限らない。何より、所得税法では原則として現実に収入を得ることが確定した金額に対して課税することとされており（所得税法36条1項）、現実に収入がないところに課税は行われなことから、所得税法の原則に反してまで私法との一致を図るべ

きではないと考えられる。提案した届出制度は私法の考え方を単純に税法においても貫くことは困難であるという点にも配慮した現実的な解決策である。

第二に、届出制度は当事者同士の意思を尊重し、借地取引の実態を課税に反映させるメリットがある一方で、当事者の恣意性が入り込む余地を残すという点がある。届出制度を提案するという結論に至るまでの考察の過程で、ある問題に直面した。つまり、課税要件の明確化と租税負担の公平性をどう両立するかという問題である。これを権利金収入課税にあてはめると、2分の1基準のみで譲渡所得と不動産所得に区別する場合、課税要件が明確に定まっており、区別は比較的容易であるが、この要件に合わない権利金収入のうち、たとえ実態が譲渡所得に該当するような性質をもつ権利金であったとしても一切譲渡所得から除外されることになり、租税負担の公平性が損なわれる。しかし、取引の実態に応じて課税しようと努めると、規定が抽象的になり、個々の実態を確認する課税庁に過度の負担がかかり、税務執行上困難であることに加え、かえって課税庁に恣意性を持ち込む余地を与えるというものである。筆者は、租税を課するにあたってあらゆるものに私法上の契約自由の原則や当事者の意思の尊重を第一に重んじるべきであるという認識は持っていない。届出制度による当事者の意思の尊重は、あくまでも、租税法律主義のもと厳守すべき課税要件明確主義と、租税公平主義という原則が鋭く対立し、他の解決策が見いだされない場合にのみ取り入れるべきものであると考えている。このような考えのもと、権利金収入の所得分類の問題は、所得分類の基準のみならず、課税にあたって尊重すべき権利金の私法上の性質そのものが曖昧であったことから、考察の結果、当事者の意思に委ねることも一考ではないかと結論付けたものである。この結論は、現実の借地取引で授受される権利金の性質の変化により妥当性が増したり、あるいは、逆に妥当性を欠いたものにもなりうる。よって、権利金が税法上借用概念に位置付けられている限り、現実の借地取引を注視していく必要がある。

本稿で検討が不十分であったところとして、本稿で提案した権利金収入課税の見直しを所得税法で行った場合、所得税法において権利金収入を不動産所得として扱ったとしても、私法上借地権者の権利は存在しており、権利金収入を不動産所得として扱った場合、相続税法（相続税・贈与税）ではどのように評価するのか、また、法人税法においても相当の地代方式など私法上借地権者の権利が発生していても税務上権利金の認定課税を行わないという規定も存在するので、本稿で提案した改善策のもとで借地権課税の仕組み全体を

どう整備すべきか、について検討することが出来なった点が挙げられる。借地権課税は本稿で主として取り上げた所得税法に加え、法人税法、相続税法など他の税法とのバランスにも配慮し全体が構築されているものであることから、本稿で検討が不十分であった点については今後も研究を続けたいと考えるとともに、本稿が権利金収入に対する課税に限らず、租税法律主義のもと私法を尊重したより良い借地権課税の整備に資することを期待する。

参考文献

1. 書籍

- ・ 有泉亨「権利金」古山宏ほか『総合判例研究叢書民法（1）』（有斐閣、1956）
- ・ 幾代通＝広中敏雄編『新版 注釈民法（15）債権（6）増補版』（有斐閣、2003）
- ・ 幾代通＝広中敏雄編『新版 注釈民法（15）債権（6）』（有斐閣、1989）
- ・ 井口幸秀『借地権の節税ヒント』（ぎょうせい、1976）
- ・ 井口幸秀『税理士のための資産税 第四巻 借地権』（有信堂高文社、1982）
- ・ 鶴野和夫『不動産の評価・権利調整と税務平成 27 年 10 月改訂』（清文社、2015）
- ・ 植松守雄編『五訂版注解所得税法』（大蔵財務協会、2011）
- ・ 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編『21 世紀を支える税制の論理第 2 巻 所得税の理論と課題[二訂版]』（税務経理協会、2001）
- ・ 大澤幸宏編『法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局、2014）
- ・ 金子宏『租税法第 21 版』（弘文堂、2016）
- ・ 金子宏『譲渡所得とキャピタルゲイン（課税単位及び譲渡所得の研究）』（有斐閣、1996）
- ・ 川島武宜＝川井健編『新版 注釈民法（6）物権（2）』（有斐閣、2007）
- ・ 酒井克彦『「相当性」をめぐる認定判断と税務解釈－借地権課税における「相当の地代」を主たる論点として－』（清文社、2013）
- ・ 桜井巳津男ほか『借地権課税の理論と実務（六訂版）』（財経詳報社、1993）
- ・ 白石満彦『借地権課税百年史』（清文社、1992）
- ・ 高木文雄『法人・個人をめぐる借地権の税務（平成 10 年版）』（清文社、1998）
- ・ 東京国税局直税部国税訟務官室編『判例にみる土地取引の税務事例集』（財経詳報社、1988）
- ・ 日税連公開研究討論会中国税理士会研究チーム編『借地権 101 年目の改革』（中央経済社、1998）
- ・ 日本不動産鑑定協会法務鑑定委員会編『借地権割合と底地割合－権利割合の本質と実務への応用－』（判例タイムズ社、2006）
- ・ 野原誠編『相続税法基本通達逐条解説[平成 27 年版]』（大蔵財務協会、2015）
- ・ 橋本守次『借地権課税の基礎』（財経詳報社、2014）
- ・ 伴篤＝井口幸英共著『税務借地権解明 法人税・所得税・資産税との関連』（日本税

経研究会、1971)

- ・ 平田厚『借地借家法の立法研究』(成文堂、2014)
- ・ 舟橋諄一＝徳本鎮編『新版 注釈民法(6) 物権(1)補訂版』(有斐閣、2009)
- ・ 星野英一『借地・借家法』(有斐閣、1969)
- ・ 松本好正『「無償返還」「相当の地代」「使用貸借」等にかかる借地権課税のすべて』(税務研究会出版局、2013)
- ・ 松本茂郎『借地権課税の考察』(東洋出版、2004)
- ・ 水野忠恒『大系租税法』(中央経済社、2015)
- ・ 森谷義光ほか編『所得税基本通達逐条解説[平成 26 年版]』(大蔵財務協会、2014)
- ・ 山田二郎『山田二郎著作集Ⅲ租税法重要判例解説(1)』(信山社出版、2007)
- ・ 我妻榮『債権各論中巻一』(岩波書店、1957)
- ・ 渡辺淑夫＝小林柏弘『第四次改訂 借地権課税実務事典』(ぎょうせい、2007)

2. 論文

- ・ 菅原計『我が国における借地権課税の問題点』経営論集第 51 号 (2000)
- ・ 武田昌輔ほか『借地権課税の研究 日税研論集第 2 号』(日本税務研究センター、1986)
- ・ 武田昌輔ほか『借地権課税の研究〔2〕日税研論集第 7 号』(日本税務研究センター、1988)

3. 判例

- ・ 大判大正 10 年 7 月 11 日民録第 27 輯 1378 頁
- ・ 東京高判昭和 41 年 3 月 15 日民集 24 卷 11 号 1638 頁
- ・ 大阪地判昭和 43 年 11 月 25 日行集 19 卷 12 号 1877 頁
- ・ 最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁
- ・ 東京地判昭和 58 年 1 月 26 日行集 34 卷 1 号 136 頁
- ・ 名古屋高判平成 8 年 1 月 31 日行集 47 卷 1・2 号 74 頁

4. 判例批評、その他

- ・ 金子宏「判批」判例評論 75 号 44 頁 (1964)
- ・ 須貝脩一「判批」シュトイエル 30 号 1 頁(1964)
- ・ 吉岡秀四郎「借地権利金の支払と賃借権の自由譲渡」自由と正義 17 卷 10 号 11 頁 (1966)

- ・ 河井新太郎「判批」産業経理 27 卷 3 号(1967)
- ・ 右山昌一郎「借地権に関する税務取扱いに対する批判」税法学 221 号 1 頁 (1969)
- ・ 新井隆一「判批」ジュリスト 482 号 36 頁(1971)
- ・ 内田勝一「借地・借家法改正問題の課題」ジュリスト 851 号 6 頁 (1971)
- ・ 清永敬次「判批」民商 65 卷 3 号 83 頁(1971)
- ・ 森川正晴「判批」シュトイエル 110 号 22 頁(1971)
- ・ 村井正「判批」租税判例百選[第 2 版]別冊ジュリスト 79 号 62 頁(1983)
- ・ 高橋欣一「判批」税理 27 卷 12 号 89 頁 (1984)
- ・ 高野幸大「判批」租税判例百選[第 5 版]別冊ジュリスト 207 号 66 頁(2011)
- ・ 第 120 回国会平成 3 年 4 月 23 日衆議院本会議録第 25 号 5 頁〔左藤〕
- ・ 第 121 回国会平成 3 年 8 月 30 日衆議院法務委員会議録第 2 号 14 頁〔清水〕
- ・ 国税庁平成 17 年 1 月 7 日付文書回答事例「定期借地権の賃料の一部又は全部を前払いとして一括して授受した場合における税務上の取扱いについて」、
<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/bunshokaito/shotoku/050107/01.htm>、(2016.12.25)

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—

水野 祐禎

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－

水野祐模

論文要旨

本稿は、法人事業税における課税標準と地域間配分についての研究を行ったものである。課税標準とは、課税客体を数量や価額により示したものであり、すなわち課税の対象となる物や行為を数値化したものである。法人事業税の課税根拠を行政サービスの対価としていることから、課税客体は事業活動そのものと考えられている。つまり、法人事業税の課税標準は、事業活動そのものを数値化したものであるべきである。しかし、現状として課税標準の大部分に所得が採用されているが、事業活動そのものを表すことができているのか明確ではない。さらに、法人は事業活動を行うに当たって地方公共団体の行政サービスを受けていることから、法人事業税はこれに必要な経費を分担したものと考えられている。地方公共団体の行政サービスは住民や企業に密接したものが多いため安定的に提供されるべきであるので、行政サービスを提供するための財源、すなわち法人事業税の税収についても安定している必要がある。さらに、地方公共団体の行政サービスの財源が地域間において偏りがある場合、十分な行政サービスを受けることができる地域と受けることができない地域のように、地域間において格差が生じる。税収が偏っている場合、その格差を縮小するための措置として税収の地域間配分を行う必要がある。

本稿では、法人事業税の課税標準と地域間配分についての研究として、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）の観点から分析を行った。

まず、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行った。事業活動規模を表すと考えられる 5 つの指標と、行政サービスと社会資本ストックの 2 つの指標の相関係数をそれぞれ比較した結果、行政サービスと社会資本ストックともに県内純生産との相関係数が最も高くなった。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 4 つの分析を行った。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がわかった。

次に、分割基準の変更と税収の地域間配分の方法に関する検討をした。応益性の観点からは、事業の規模や活動量を的確に表し、税務実務上、単純かつ明確な非製造業の分割基準（地方税法第72条の48第3項）について分析を行った。新たな分割基準を検討した結果、現行（2016年4月1日現在）の非製造業の分割基準である「従業者数1/2,事業所数1/2」に比べて、「給与総額3/4,固定資産の価額1/4」により課税権の帰属を行なうことで本来の目的に沿うと考えられる。普遍性の観点からは、地域間の受益の差を考慮した上で税収の偏在度を是正することができる配分方法について分析を行った。まず、最も税収の偏在度を是正することができる地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項）について分析を行った。税収の変動係数を比較した結果、最も税収偏在度の是正に効果のある配分基準は、0.9873の「人口1/1」である。受益と負担が一致する状態を前提に考えると、最も是正の効果のある配分基準は、1.1132の「人口1/4,従業者数1/4,事業所2/4」である。次に、地方消費税に用いられている清算基準を、法人事業税に導入した場合について分析を行った。生産1単位当たりの税収の変動係数を比較した結果、現行の0.1859から、すべての法人に清算基準を導入した場合の0.0250に変化している。税収の偏在度を是正する効果があり、付加価値である県内純生産により配分しているため、受益の差の水準と税収の差の水準を一致させることもできる。

最後に、本稿で行った分析から、3つの検討されるべき課題が残される。まず1つ目は、付加価値を課税標準とすることで、欠損法人も税負担をすることになり、応益原則とはいえ負担能力を考慮しなくていいのか。2つ目は、付加価値を課税標準（地方税法第72条の12）として採用する場合、所得型付加価値や消費型付加価値などあるが、どの付加価値が適合するのか。3つ目は、税収偏在度の是正について法人事業税の枠内で検討したが、地方法人課税のあり方を総合的に見直すのであれば、ほかの地方税とのタックス・ミックスによる偏在度の是正についても検討するべきである。

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－

目次

はじめに	1
第 1 章 法人事業税の概要	3
1-1 法人事業税の役割	3
1-2 法人事業税の沿革	4
1-2-1 営業税からシャウプ勧告まで	5
1-2-2 外形標準課税の議論と銀行税	7
1-2-3 地方法人特別税の導入（地方法人特別税等に関する暫定措置法）	11
1-3 事業税の仕組み	12
1-3-1 課税標準（地方税法第 72 条の 12）	12
1-3-2 納付税額の計算（地方税法第 72 条の 2,24 の 7）	16
1-3-3 課税標準額の分割（地方税法第 72 条の 48）	22
1-4 法人事業税の地位と税収	29
第 2 章 法人事業税のあり方と問題点	33
2-1 地方税原則	33
2-2 法人事業税の性格	36
2-3 税負担配分の応益性	41
2-4 税収の安定性	50
2-5 税源と税収の普遍性	60
第 3 章 課税標準（地方税法第 72 条の 12）の見直しに関する検討	73
3-1 適正な税負担配分の検討	73
3-2 安定した課税標準の検討	83
3-3 課税標準（地方税法第 72 条の 12）の見直しに関する検討の結果 ..	94
第 4 章 分割基準の変更・税収の地域間配分の方法に関する検討	96
4-1 分割基準（地方税法第 72 条の 48 第 3 項）の変更	96
4-2 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の影響	103

4-3 地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置 法第 33 条第 1 項）の変更	114
4-4 税収の偏在是正を目的とする地域間配分の方法	126
4-5 分割基準の変更・税収の地域間配分の方法に関する検討の結果	132
おわりに	135
参考文献	138
参考資料	143
税制調査会資料	144

はじめに

本稿は、法人事業税における課税標準と地域間配分についての研究を行ったものである。課税標準とは、課税客体を数量や価額により示したものであり、すなわち課税の対象となる物や行為を数値化したものである。法人事業税の課税根拠を行政サービスの対価としていることから、課税客体は事業活動そのものと考えられている。つまり、法人事業税の課税標準は、事業活動そのものを数値化したものであるべきである。しかし、現状として課税標準の大部分に所得が採用されており、事業活動そのものを表すことができていないのか明確ではない。さらに、法人は事業活動を行うに当たって地方公共団体の行政サービスを受けていることから、法人事業税はこれに必要な経費を分担したものと考えられている。地方公共団体の行政サービスは住民や企業に密接したものが多いため安定的に提供されるべきであるので、行政サービスを提供するための財源、すなわち法人事業税の税収についても安定している必要がある。さらに、地方公共団体の行政サービスの財源が地域間において偏りがある場合、十分な行政サービスを受けることができる地域と受けることができない地域のように、地域間において格差が生じる。税収が偏っている場合、その格差を縮小するための措置として税収の地域間配分を行う必要がある。

本稿では、事業活動そのものを表すことができる課税標準、景気の影響により変動しない課税標準、地域間の税収偏在度を是正することができる税収配分方法について、それぞれの視点から分析を行い明らかにしたものである。

本稿の構成は以下の通りである。

第1章では、法人事業税の地方税としての役割、法人事業税の仕組み、事業税の沿革、税制調査会の議論等を整理することで、現状について把握している。

第2章では、地方税原則の応益性、安定性、普遍性についてそれぞれ解釈しており、その解釈をもとに法人事業税の現状の問題点を明らかにしている。

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、望ましい課税標準について検討している。3-1では、現行（2016年4月1日現在）の課税標準では正確な事業活動規模を表すことができていないことを受けて、受益と負担の一致を前提に、受益である行政サービスと社会資本ストックと、受益量を測

るための事業活動規模を表す指標との関連性の強いものについて検討している。3-2では、現行（2016年4月1日現在）の課税標準が景気の影響を受け、変動しやすいことから、名目GDPと6つの指標の関連性について見ており、景気の変動に対する弾力性が1に近い指標について検討している。

第4章では、第2章の法人事業税の現状の問題点を受けて、非製造業の適切な分割基準、税収偏在度を是正することができる配分方法について検討している。4-1では、非製造業の分割基準が適切な基準でないことを受けて、事業の規模や活動量を的確に表し、税務実務上、単純かつ明確な基準について検討し述べている。4-2と4-3では、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税による税収偏在度の是正効果を推計しており、現行（2016年4月1日現在）の配分基準より是正効果のある基準について推計している。4-4では、地域間の受益の差を考慮した上においても、税収の偏在度が大きいことから、地方消費税に用いられている清算基準を法人事業税に導入し、現状の偏在度からどの程度変化があるかを推計している。

第1章 法人事業税の概要

本章では、法人事業税の概要として、地方税における役割、沿革、法人事業税の課税標準（地方税法第72条の12）、納付税額の計算方法、分割基準（地方税法第72条の48）等について見ていく。

1-1 法人事業税の役割

法人事業税の役割として、地方財政の役割の観点から見ていく。

地方財政とは、地方公共団体（都道府県・市町村）が租税を徴収することで財源を調達し、行政サービスを提供するためにその財源を支出するという一連の経済活動のことである。

Musgrave(1959)は、国と地方の財政の役割として「(1) 資源配分の調整を行うこと (2) 所得と富との分配の調整を行うことおよび (3) 経済の安定化を達成すること」¹の3つを挙げている。現在では、一般的に(1) 資源配分機能、(2) 所得再分配機能、(3) 経済安定化機能、と呼ばれている。

(1) 資源配分機能

「市場では効率的に供給されない財貨・サービスとしては受益に「非競合性」「排除不可能性」の少なくともいずれかを伴う公共財がある。(中略) 公共財の供給等によって資源配分の効率化を図るのが「資源配分機能」である。」²と説明されている。

(2) 所得再分配機能

「所得格差を是正して、分配の公平性を改善するのが「再分配機能」にあたる。」³と説明されている。

(3) 経済安定化機能

「景気の循環はいわば市場経済の代謝ともいえるが、極端な変動は雇用の不

¹ 木下(1961),p.6 引用。

² 佐藤(2011),pp.69-70 引用。

³ 佐藤(2011),p.70 引用。

安定や経済の先行きへの不安を招くため望ましくない。不況期におけるマクロ経済への悲観が消費や設備投資等、有効需要を減退させ、さらなる景気後退を招く悪循環を招きかねない。こうした景気の変動を緩和する、不況の長期化を防ぐのが「マクロ経済安定化」機能である。」⁴と説明されている。

この3つの機能は国と地方で役割分担されており、国は所得再分配機能、経済安定化機能、地方政府は資源配分機能の役割を担っている。この役割分担の考え方は、「伝統的税源配分論」⁵と呼ばれている。法人事業税の税収は道府県税の約20%を占めており、都道府県を支える基幹税である⁶。そのため、法人事業税の税収は資源配分機能の役割を果たすための重要な税である。

次に、シャープ勧告では「都道府県税に対して市町村が附加税を設ける制度はこれを廃止すること。都道府県と市町村は、独立の税目をもつべきである。こうすれば住民はあらゆる税率を決定する責任者が都道府県か市町村かを知るようになる。」⁷と述べられており、附加税を廃止し独立税を設けることで地方公共団体の課税自主権が強化された。しかし、法人事業税の課税標準として大部分に所得が採用されており、法人税の課税標準とほぼ同じである⁸。現状として法人事業税は附加税の性質が強い税であり、課税自主権を弱めていることになる。道府県税の基幹税であることから都道府県に与える影響は大きく、安定した地方行政を行うためにも独立税とすることで課税自主権を強化する必要がある。

1-2 法人事業税の沿革

法人事業税の沿革について、事業税の前身である営業税からシャープ勧告、

⁴ 佐藤(2011),p.71 引用。

⁵ 堀場(1999)「マスグレイトに沿った中央と地方政府の機能配分の議論を伝統的機能配分論と呼び検討する。」,p.13 引用。

⁶ 詳しくは 1-4 で見る。

⁷ 神戸都市問題研究所(1983),p.16 引用。(本巻は、昭和54年7月20日に刊行された「シャープ使節団日本税制報告書(復元版)」を日本税理士会連合会出版局の承諾を得て刊行されたものであり、以下より「シャープ勧告」と省略する。)

⁸ 詳しくは 1-3-1 で見る。

外形標準課税導入までの議論、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の導入の経緯の3つの期間に分けて見ていく。

1-2-1 営業税からシャウブ勧告まで

1948（昭和23）年の税制改正により営業税から事業税に改称されることで新設され、1954（昭和29年）の税制改正により事業税と特別所得税が統合されることで、現在の事業税となっている。この1954年までの経緯は以下のよう
にまとめることができる⁹。

事業税の前身である営業税は、1878（明治11）年の地方税規則の制定により課税対象を諸会社及び卸売業、諸仲買商、並びに諸小売商及び雑商とする道府県税が創設された。課税対象は3種類に分けられており、それぞれ定額課税となっていた。1882（明治15）年には課税対象が拡大されて、商業だけでなく工業も課税されることになっている。

1896（明治29）年には営業税法により、営業税は地方税から国税に移管されており、一部（物品販売業・銀行業等の24種類の業種以外）の課税対象は国税の営業税として課税されず、府県税としての営業税を課されていた。課税対象の大部分（物品販売業・銀行業等の24種類の業種）に関しては国税の営業税が課され、府県は国税としての営業税に付加税を課することとなった。国税である営業税の課税対象となる業種には、資本金額、売上金額、従業員数などの外形基準によって課税されており、いわゆる外形標準課税が実施されていた。

1926（大正15）年に営業税は廃止され、営業収益税が創設された。営業収益税の課税対象は、法人及び個人の物品販売業等の19業種としている。課税標準は、外形基準ではなく営業の純益に課税することになり、所得税の補完税として位置付けられていた。府県では、営業収益税に対して付加税を課されていた。営業収益税の課税対象外（理髪業等11業種）の業種や営業収益税の免税点以下の小売業に対しては、課税標準を営業の純益、収入金額、営業用建物

⁹ 安部(2002),pp.97-100,加藤(2001a),pp.19-20,金子(2010),p.443,pp.475-478,金澤(1998),pp.36-42,税制調査会(2000),pp.195-196,田中(2000),pp.322-327,地方財務協会(2008),p.206を参照。

の賃貸価格若しくは従業者数などの外形基準を課税標準として地方税の営業税を課されていた。1940（昭和 15）年には、府県の営業税は廃止され、国税の営業収益税と統合し、名称も営業税に改称された。さらに、国税である営業税の税収を徴収された府県に還付することになった。1947（昭和 22）年には、地方財政の自主性を図る観点から、営業税が国税から道府県へ移管され道府県の独立税となった。

そして、1948（昭和 23）年に営業税が改称され、事業税が新設された。それとともに、特別所得税が新設された。事業税では、個人の農林業、水産業等の原始産業も新たに課税対象に加えられた。特別所得税では、自由業（医業等、弁護士業等）が課税対象とされた。

1949（昭和 24）年に第一次シャウプ勧告を受けている。神野(2000a)は、「シャウプ勧告の勧告した地方税は、独立税主義とともに応益原則という二つの租税理念にもとづいている。」¹⁰と述べている。

そして、第一次シャウプ勧告では、「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となつて来る都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである。」¹¹と、個人に加え、企業も行政サービスを受益していることから、その対価を支払うのは当然であり、事業税は存続させるべきとしている。しかし、存続させるには2つの課題を解決するべきとしており、「第一に、純益を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること、第二に、賦課徴収方法を一層簡易化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすること。」¹²を挙げている。その課題に対応する方法として、「単に利益だけでなく、利益と利子、賃借料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。」¹³と述べられている。つまり、事業税を存続させるのであれば課税標準として所得ではなく付加価値を採用するべき、と勧告された。

¹⁰ 神野(2000a),p.8 引用。

¹¹ シャウプ勧告(1983),pp.142-143 引用。

¹² シャウプ勧告(1983),p.143 引用。

¹³ シャウプ勧告(1983),p.143 引用。

そして、1950（昭和 25）年に道府県税の基幹税として附加価値税が立法化された。この附加価値税の課税標準は、事業の総売上金額¹⁴から特定の支出金額¹⁵を控除した金額とされた。しかし、実施はされておらず、従来通り事業税及び特別所得税が課されていた。そして、同年に第二次シャープ勧告を受けている。1951（昭和 26）年に一部地方税法が改正され、青色申告法人の課税標準として、給与、利子、地代および家賃の合計額とする加算法も選択できることになった。同年に、分割基準が定められており、現行（2016年4月1日現在）の分割基準（地方税法第72条の48）の基となっている。

1954（昭和 29）年には、1950（昭和 25）年に立法化された附加価値税を実施することなく廃止した。その理由については「附加価値税は社会経済の現状及び世論の動向にかんがみ、ついにこれを実施することなく廃止」¹⁶とされている。そして、附加価値税の創設後も暫定的に実施されていた事業税と特別所得税は1つの税目として統合され、現在もほとんどかたちを変えず事業税として残っている。同年に、事業税の課税標準についての特例が定められた。

1-2-2 外形標準課税の議論と銀行税

1950（昭和 25）年にシャープ勧告を受けて立法化された附加価値税は、1954（昭和 29）年に廃止された。しかし、事業税の課税標準として所得金額を採ることが適切かどうかについて、現在まで続いて議論されている。

1964（昭和 39）年の『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』の中で、「法人の行なうその他の事業及び個人の行なう事業については、所得金額を課税標準として課税されているが、事業税の性格や事業の所得に対する課税の累積にかんがみ、事業税の

¹⁴ 事業に係る物品の売上金額又は役務の対価として収入すべき金額、固定資産の売却額その他事業に附随して収入すべき金額（損害保険金、補助金等）の合計額のこと。（利子及び株式配当金並びに地代及び家賃の収入額を含まない）

¹⁵ 事業に直接必要な外部に支出すべき金額のうち、土地、家屋、家屋以外の減価償却が可能な固定資産、商品、半製品、原材料、補助材料及び消耗品の購入代金、手数料、使用料、銀行業等が支出すべき利子、宣伝広告費、運賃及び通信費、水道光熱費、公租公課等の合計額。

¹⁶ 地方財務協会(2008),p.206 引用。

課税標準を所得金額としていることは適当であるかどうかについて、検討を加えた。」¹⁷と、シャープ勧告で指摘された所得に対する課税の累積などについて述べられている。さらに、課税標準として所得金額以外の3つの指標が挙げられている。

1つ目が「収入金額」¹⁸、2つ目が「収入金額から固定資産、原材料、商品等の購入費等を控除して附加価値額を算定する控除法による附加価値額」¹⁹、3つ目が「所得金額に給与、利子、地代、家賃の金額を加算して附加価値額を算定するいわゆる加算法による附加価値額」²⁰の3つである。収入金額は「事業段階ごとに課税の累積が行なわれる」²¹、控除法による附加価値額は「課税標準額を算定するという目的のみのために別種の帳簿を作成しなければならない」²²、また「事業の設備投資の状況により、事業税の負担が激しく変動し、事業の担税力を反映しないうらみがある。」²³と、1つ目と2つ目は事業税の課税標準に合わないとしている。その中で、3つ目の加算法の附加価値額が適当であると考えられており、その理由として、「事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を適正に示すということからも、また納税者に新たな帳簿作成の負担を与えない」などを挙げている。加算法による附加価値額を課税標準として導入する際、事業税の性格などから中小法人にも適用すると考えられているが、「個人及び中小法人はその企業基盤が劣弱であり、また記帳能力も乏しい」²⁴と大法人と同じように適用するのは困難であることから、「(イ) 所得金額のみを課税標準とするか、または、(ロ) 納税者に所得金額のみを課税標準とするか、新課税標準をとることとするかについて選択することを認めることとする、の2案のいずれかにすることが適当」²⁵と中小法人にはこのような配慮を設けると提案されている。

1968（昭和43）年の『長期税制のあり方についての答申』においても、「事

17 税制調査会(1964),p.28 引用。

18 税制調査会(1964),p.29 引用。

19 税制調査会(1964),p.29 引用。

20 税制調査会(1964),p.29 引用。

21 税制調査会(1964),p.29 引用。

22 税制調査会(1964),p.29 引用。

23 税制調査会(1964),p.29 引用。

24 税制調査会(1964),p.29 引用。

25 税制調査会(1964),p.29 引用。

業税の課税標準に所得金額のほかに事業の規模ないし活動量をあらわす外形基準を用いることとすることが事業税の性格にかんがみより適切」²⁶と、加算法による附加価値額を課税標準とすることを前提に議論されている。

1977（昭和 52）年の『今後の税制のあり方についての答申』では、「事業税における外形標準課税の導入は、その負担が当該事業の製品あるいはサービスを購入する消費者に転嫁され、法律上の納税義務者は企業であつても、最終負担は事実上消費者に帰属するという面から考えれば、新税と税の性格上共通のものであり、また、新税の課税標準として用いられている売上額は、従来から事業税に外形標準課税を導入するとした場合に検討対象とされていた課税標準と共通する面がある」²⁷と、導入を検討されている新税の課税標準である控除型付加価値と事業税の課税標準として導入を検討されている加算型付加価値に共通する面があると指摘されている。

1993（平成 5）年の『今後の税制のあり方についての答申 - 「公正で活力ある高齢化社会」を目指して - 』では、外形標準課税を導入について、「応益課税としての事業税の性格、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化等の観点から、引き続き検討していく必要があると考えられる。」²⁸と述べられている。

1996（平成 8）年の『法人課税小委員会報告』では、外形標準課税を導入することで引き起こされる問題として以下の 9 つが挙げられている。

- 「イ 付加価値に占める利潤の割合や赤字の大きさ等により、業種別の税負担に変動が生じること
- ロ 付加価値に占める利潤の割合が高い企業が都市部に多いと考えられることから、一般的には都市部の税収が減り、その他の地域の税収が増えるものと考えられること
- ハ 赤字法人にも税負担が生じることに伴う税負担能力との関係
- ニ 外形標準で課している他の地方税との関係
- ホ 付加価値に対する課税が主として支払給与に対する課税とも考えられる

²⁶ 税制調査会(1968),p.35 引用。

²⁷ 税制調査会(1977),p.21 引用。

²⁸ 税制調査会(1993),p.28 引用。

ことによる雇用等のへの影響

へ 個人や中小法人の取扱い

ト 納税事務コストへの配慮

チ 金融業や不動産貸付業を営む法人の利子や地代の取扱い

リ 派遣社員の給与、リース取引の賃借料、法人税法におけるいわゆる相当の地代の取扱い等」²⁹

1999（平成 11）年の『地方法人課税小委員会報告』では、法人事業税において外形基準を導入する場合の望ましい基準について、4 つの類型が検討されている。1 つ目は、事業活動によって生み出された価値であり、その算定については「法人の各事業年度における利潤に給与総額、支払利子及び賃借料を加えることによって行うことができる。（中略）事業活動によって生み出された価値に着目して法人に負担を求める税の課税標準として、法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示すと同時に、各生産手段の選択に関して中立性が高いものとなると考えられる（後略）」³⁰と説明されている。2 つ目は、給与総額であり、「法人の人的活動量を示すのみでなく、事業活動価値の概ね 7 割を占めていることから、各法人の事業活動の規模を相当程度反映しているものとして行うことができ（後略）」³¹と説明している。3 つ目は、物的基準と人的基準の組合せであり、「事業所家屋床面積と給与総額とを組み合わせる課税標準として用いることが考えられる。（中略）このように物的基準と人的基準を組み合わせれば、事業活動の規模を相当程度総合的に表すものとなり得る。」³²と説明している。4 つ目は、資本金等の額であり、「法人の規模をある程度表しており、事業活動の規模もある程度示すものであると考えられる。」³³と説明している。

2000（平成 12）年には、東京都が銀行税条例³⁴を導入した。これは地方税法第 72 条の 19（2016 年 4 月 1 日現在では、地方税法第 72 条の 24 の 4）³⁵

²⁹ 税制調査会(1996),pp.77-78 引用。

³⁰ 税制調査会(1999),p.10 引用。

³¹ 税制調査会(1999),p.12 引用。

³² 税制調査会(1999),p.13 引用。

³³ 税制調査会(1999),p.14 引用。

³⁴ 東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例。

³⁵ 「第七十二条の二第一項第一号イに掲げる法人以外の法人の行う事業（電気供給業、ガス供給業及び保険業を除く。）に対する事業税の課税標準については、

の規定に基づいて導入された外形標準課税であり、その概要は「各事業年度の終了の日における資金の量が 5 兆円以上である銀行業等を行う法人に対し、制定日から 5 年以内に開始する各事業年度の法人事業税について、課税標準を各事業年度の所得から「業務粗利益等」に変更し、税率を 3%とするものである。」³⁶となっている。

そして、2004（平成 16）年に外形標準課税（付加価値割と資本割）が導入された。しかし、対象法人として資本金 1 億円を超える法人に限定しており、所得割と併用されるかたちで導入され、完全な外形標準課税とはなっていない。

1-2-3 地方法人特別税の導入（地方法人特別税等に関する暫定措置法）

2008 年度税制改正により地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が創設され、2008 年の 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用となった。

導入の経緯として、1996 年の『法人課税小委員会報告』では「法人所得課税には景気による税収の変動や地域による税収の偏在が強いことなどから、(中略) 地方税体系の中における法人所得課税の相対的なウェイトの低下を図るべきではないか」³⁷と、法人二税の税源の偏在度が高いため、税源を法人所得課税から消費課税へと移すのが良いという意見が挙げられていた。そして、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の創設の直前である 2007 年の『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』では、「地方公共団体間で財政力に格差があることを踏まえ、地域間の税源の偏在を是正し、その格差の縮小を目指すことが喫緊の課題となっていることから、総合的な検討を進め、早急な対応を図るべきである。」³⁸と述べられている。

その結果、2008 年度税制改正大綱の中で「更なる地方分権の推進とその基盤となる地方税財源の充実を図る中で、地方消費税の充実を図るとともに、併せ

事業の状況に応じ、第七十二条の十二第一号ハの所得と併せて、資本金額、売上金額、家屋の床面積又は価格、土地の地積又は価格、従業員数等を用いることができる。」

³⁶ 渕(2003),p.41 引用。

³⁷ 税制調査会(1996),pp.16-17 引用。

³⁸ 税制調査会(2007),p.8 引用。

て地方法人課税のあり方を抜本的に見直すなどにより、偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築する」³⁹と述べられており、地方税の抜本的な見直しをするまでの暫定的な措置として国税である地方法人特別税と、それを一定の基準で都道府県に配分する地方法人特別譲与税が創設された。

1-3 事業税の仕組み

1-3-1 課税標準（地方税法第 72 条の 12）

事業税の仕組みとして、まず初めに、課税標準の算定方法を見る。ここでは主に法人事業税について説明する。

法人事業税の課税標準の種類は、地方税法第 72 条の 12 において定められており、現行（2016 年 4 月 1 日現在）の規定では、付加価値額、資本金等の額、所得、収入金額の 4 つとされている。

（1）付加価値額（地方税法第 72 条の 14）

付加価値額は、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料、単年度損益の 4 つにより構成されている。

報酬給与額は「法人が各事業年度においてその役員又は使用人に対する報酬、給料、賃金、賞与、退職手当その他これらの性質を有する給与として支出する金額の合計額」⁴⁰と、定められている。役員又は使用人の対象は、非常勤役員、契約社員、パートタイマー、アルバイトなど全てを含むとしている⁴¹。

報酬給与額に含むかは、所得税法に定められている所得の区分の中でどの区分に該当するかにより判断するとされている。給与所得（所得税法第 28 条）、退職所得（所得税法第 30 条）に該当するものは報酬給与額に含むとしており、事業所得（所得税法第 27 条）、一時所得（所得税法第 34 条）、雑所得（所得税

³⁹ 税制改正大綱(2007),p.10 引用。

⁴⁰ 地方税法第 72 条の 15 第 1 項 1 号。

⁴¹ 地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）4 の 2 の 2 参照。（以下より、「地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）」を「取扱通知」と省略。）

法第 35 条)、非課税所得(所得税法第 9 条)に該当するものは報酬給与額に含まないとされている⁴²。したがって、福利厚生費は給与所得、退職所得に該当しないので報酬給与額に含まない。

純支払利子は「各事業年度の支払利子の額の合計額から当該合計額を限度として各事業年度の受取利子の額の合計額を控除した金額による。」⁴³と、定められている。

表 1-3-1-1 の支払利息(表の左側)の合計額から、受取利息(表の右側)の合計額を差し引くことで純支払利子を算定することができる。

表 1-3-1-1 支払利息と受取利息

支払利息に含むもの	受取利息に含むもの
(1)借入金の利息	(1)貸付金の利息
(2)社債の利息	(2)国債、地方債及び社債の利息
(3)社債の発行とその他の事由により金銭債務に係る債務者となった場合に、当該金銭債務に係る収入額がその債務額に満たないときにおけるその満たない部分の金額	(3)地方税法施行令第119条の14に規定する償還有価証券の調整差益
(4)コマーシャルペーパーの券面価額から発行価額を控除した金額	(4)売掛金を手形によって受け取った場合において、相手方が当該手形の割引料を負担したときにおける当該負担した割引料
(5)受取利息の手形金額と当該受取手形の割引による受領金額との差額を手形売却損として処理している場合の当該差額	(5)営業保証金、敷金その他これらに準ずる預け金の利息
(6)買掛金を手形によって支払った場合において、相手方に対して当該手形の割引料を負担したときにおける当該負担した割引料	(6)金融機関等の預貯金利息及び給付補てん備金
(7)従業員預り金、営業保証金、敷金その他これらに準ずる預り金の利息	(7)コールローンの利息
(8)金融機関の預金利息	(8)信用事業を営む協同組合等から受ける事業分量配当のうち当該協同組合等が受け入れる預貯金の額に応じて分配されるもの
(9)コールマネーの利息	(9)相互会社から支払いを受ける基金利息
(10)信用取引に係る利息	(10)生命保険契約に係る据置配当の額及び未収の契約者配当の額に付されている利息相当額
(11)現先取引及び現金担保付債券貸借取引に係る利息相当額	(11)損害保険契約のうち保険期間の満了後満期返戻金を支払う旨の特約がされているものに係る据置配当の額及び未収の契約者配当の額に付されている利息相当額
(12)利子税並びに地方税法第65条、第72条の45の2及び第327条の規定により徴収される延滞金	(12)信用取引に係る利息
(13)内部取引において、(1)～(12)に掲げるものに相当するもの	(13)合同運用信託、公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託の収益として分配されるもの
—	(14)現先取引及び現金担保付債券貸借取引に係る利息相当額
—	(15)還付加算金
—	(16)内部取引において、(1)～(15)に掲げるものに相当するもの

(出所) 地方税法第 72 条の 16,地方税法施行令第 20 条の 2 の 7 と 8,取扱通知 4 の 3 の 1 と 2 より作成。

純支払賃借料は「各事業年度の純支払賃借料は、各事業年度の支払賃借料の合計額から当該合計額を限度として各事業年度の受取賃借料の合計額を控除し

⁴² 取扱通知 4 の 2 の 3 参照。

⁴³ 地方税法第 72 条の 16 第 1 項(一部省略)。

た金額による。」⁴⁴と、定められており、法人税の所得の計算上、損金、益金に算入される支払賃借料、受取賃借料の額を用いるとされている。

支払賃借料、受取賃借料は、土地又は家屋（住宅、店舗、工場、倉庫など）の権利に対する対価であり、表 1-3-1-2 は、純支払賃借料を算定する際の、支払賃借料、受取賃借料に考慮される権利と考慮されない権利を示している。

表 1-3-1-2 純支払賃借料に考慮される権利とされない権利

対象となる権利	対象とならない権利
(1) 地上権	(1) 鉱業権
(2) 地役権	(2) 土石採取権
(3) 永小作権	(3) 温泉利用権
(4) 土地又は家屋に係る賃借権	(4) 質権
(5) 土地又は家屋に係る行政財産を使用する権利	(5) 留置権
-	(6) 抵当権

（出所）地方税法第 72 条の 17 第 2 項、取扱通知 4 の 4 の 2 より作成。

単年度損益は「各事業年度の単年度損益は、連結申告法人以外の法人にあつては、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によつて算定し、連結申告法人にあつては、各事業年度終了の日の属する各連結事業年度の個別帰属益金額から個別帰属損金額を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該各連結事業年度の法人税の課税標準である連結所得に係る当該連結申告法人の個別所得金額の計算の例によつて算定する。」⁴⁵と、定められている。

原則としては、法人税の課税標準を計算する場合と同じであるが、異なる点がある。それは、欠損金額⁴⁶や災害欠損金額⁴⁷などの繰越控除を考慮しないというものである。

⁴⁴ 地方税法第 72 条の 17 第 1 項（一部省略）。

⁴⁵ 地方税法第 72 条の 18（一部省略）。

⁴⁶ 法人税法第 57 条を参照。

⁴⁷ 法人税法第 58 条を参照。

付加価値額は、以上の4つの要素を合計したものであり、以下の式により求められる。

$$\boxed{\text{付加価値額}} = \boxed{\text{収益配分額}} \pm \boxed{\text{単年度損益}}$$

$$\boxed{\text{収益配分額}} = \boxed{\text{報酬給与額}} + \boxed{\text{純支払利子}} + \boxed{\text{純支払賃借料}}$$

(2) 資本金等の額（地方税法第72条の21）

資本金等の額は「各事業年度の資本金等の額は、各事業年度終了の日における法人税法第2条第16号に規定する資本金等の額又は同条17号の2に規定する連結個別資本金等の額と、当該事業年度前の各事業年度の第1号に掲げる金額の合計額から過去事業年度の第2号及び第3号に掲げる金額の合計額を控除した金額に、当該事業年度中の第1号に掲げる金額を加算し、これから当該事業年度中の第3号に掲げる金額を減算した金額との合計額とする。」⁴⁸と、定められている。

法人税法第2条第16号に定められている資本金等の額から、無償増減資を加算又は減算した額が、地方税法第72条の21に定められている資本金等の額となる。

(3) 所得（地方税法第72条の23）

所得は「各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によつて算定」⁴⁹と、定められている。

法人税の課税標準となる所得に、欠損金額⁵⁰や災害欠損金額⁵¹などの繰越控除を考慮した額である。

法人事業税の所得割の課税標準と法人税の課税標準の所得の金額は、ほぼ同

⁴⁸ 地方税法第72条の20（一部省略）。

⁴⁹ 地方税法第72条の23（一部省略）。

⁵⁰ 法人税法第57条を参照。

⁵¹ 法人税法第58条を参照。

じであるが、いくつか異なる点がある。

その中の1つとして、地方税法第72条の23の規定により、医療法人等の社会保険診療等に係る所得の課税を除外するとされている。

(4) 収入金額（地方税法第72条の24の2）

収入金額は「各事業年度の収入金額は、電気供給業及びガス供給業にあつては、当該各事業年度においてその事業について収入すべき金額の総額から当該各事業年度において国又は地方団体から受けるべき補助金、固定資産の売却による収入金額その他政令で定める収入金額を控除した金額による。」⁵²と、定められている。

以上の4つが、法人事業税の課税標準である。そのほかに、課税標準について特例が設けられている。その特例とは、「第72条の2第1項第1号イに掲げる法人以外の法人の行う事業（電気供給業、ガス供給業及び保険業を除く。）に対する事業税の課税標準については、事業の状況に応じ、第72条の12第1号ハの所得と併せて、資本金額、売上金額、家屋の床面積又は価格、土地の地積又は価格、従業員数等を用いることができる。」⁵³と定められている。

1-3-2 納付税額の計算（地方税法第72条の2,24の7）

個人事業税と法人事業税と地方法人特別税の税額計算の方法を以下で説明する。

(1) 個人事業税

まず個人事業税は、「個人が行う事業に対する事業税は、個人が行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対し、所得を課税標準として事務所又は事業所所在の道府県において、その個人に課する。」⁵⁴の規定により個人を納税義

⁵² 地方税法第72条の24の2第1項（一部省略）。

⁵³ 地方税法第72条の24の4。

⁵⁴ 地方税法第72条の2第3項。

務者としている。

個人の事業の所得は、前年の1月1日から12月31日までの1年間の事業から生じるもので、所得税法第26条及び第27条に従って事業所得及び不動産所得⁵⁵を算定する。個人の事業税の税額を算定する際、青色申告特別控除は控除されないので、事業所得及び不動産所得の金額に足し合わせる。その合計額から個人事業税の事業専従者給与の控除額⁵⁶と繰越控除額（損失（赤字）・被災事業用資産の損失・譲渡損失）⁵⁷と事業主控除（290万円）⁵⁸を引くことで課税標準が算定される。

$$\left(\begin{array}{l} \text{事業所得及び不動産所得の金額} + \text{所得税の事業専従者給与の控除額} \\ + \text{青色申告特別控除} - \text{個人の事業税の事業専従者給与の控除額} \\ - \text{繰越控除額} - \text{事業主控除} \end{array} \right) \times \text{税率} = \text{税額}$$

そして、適用される税率は、第一種事業、第二種事業、第三種事業の区分ごとで異なる。

表1-3-2-1、1-3-2-2、1-3-2-3は、地方税法に従って個人の行う事業を3つに区分したものである。表1-3-2-1の第一種事業は37業種⁵⁹、表1-3-2-2の第二種事業は3業種⁶⁰、表1-3-2-3の第三種事業は30業種⁶¹と70業種が挙げられている。

課される標準税率は、第一種事業が5%⁶²。第二種事業が4%⁶³。第三種事業が5%⁶⁴。第三種事業の中でも、装蹄師業・あん摩、マッサージ又は指圧、はり、きゅう、柔道整復その他の医業に類する事業は3%⁶⁵となっており、

⁵⁵ 地方税法第72条の49の12第1項。

⁵⁶ 地方税法第72条の49の12第3項。

⁵⁷ 地方税法第72条の49の12第6,7,8,9項。

⁵⁸ 地方税法第72条の49の14第1項。

⁵⁹ 地方税法第72条の2第8項,地方税法施行令第10条の3。

⁶⁰ 地方税法第72条の2第9項,地方税法施行令第12条。

⁶¹ 地方税法第72条の2第10項,地方税法施行令第14条。

⁶² 地方税法第72条の49の17第1項1号。

⁶³ 地方税法第72条の49の17第1項2号。

⁶⁴ 地方税法第72条の49の17第1項3号。

⁶⁵ 地方税法第72条の49の17第1項3号。

これを課税標準に掛けることで税額が算定される。

表 1-3-2-1 第一種事業に該当する業種

物品販売業	保険業	金銭貸付業	物品貸付業	不動産貸付業
製造業	電気供給業	土石採取業	電気通信事業	運送業
運送取扱業	船舶取扱い場業	倉庫業	駐車場業	請負業
印刷業	出版業	写真業	席貸業	旅館業
料理店業	飲食店業	周旋業	代理業	仲立業
問屋業	両替業	公衆浴場業(第三種を除く)	演劇興行業	遊技場業
遊覧所業	商品取引業	不動産売買業	広告業	興信所業
案内業	冠婚葬祭業			

(出所) 地方税法第 72 条の 2 第 8 項,地方税法施行令第 10 条の 3 より作成。

表 1-3-2-2 第二種事業に該当する業種

畜産業	水産業	薪炭製造業
-----	-----	-------

(出所) 地方税法第 72 条の 2 第 9 項,地方税法施行令第 12 条より作成。

表 1-3-2-3 第三種事業に該当する業種

医業	歯科医業	薬剤師業	獣医業	装蹄師業
弁護士業	司法書士業	行政書士業	公証人業	弁理士業
税理士業	公認会計士業	計理士業	社会保険労務士業	コンサルタント業
設計監督者業	不動産鑑定業	デザイン業	諸芸師匠業	理容業
美容業	クリーニング業	公衆浴場業	歯科衛生士業	歯科技工士業
あん摩、マッサージ又は指圧、はり、きゅう、 柔道整復その他の医業に類する事業		測量士業	土地家屋調査士業	海事代理士業
		印刷製版業		

(出所) 地方税法第 72 条の 2 第 10 項,地方税法施行令第 14 条より作成。

(2) 法人事業税

法人事業税の税額の計算は、納税義務者の事業の区分によって異なる。その区分は、地方税法第 72 条の 2 の規定により 3 つに分けられている。

まず 1 つ目の区分が、地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のイに掲げられる法人であり、地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のロの法人を除いた資本金の額又は出資金の額が 1 億円を超える法人が該当する。

地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のイに該当する法人は、外形標準課税の対象法人である。したがって、納める税額は、所得割額と付加価値割額と資本割額の合計である。

1-3-1の方法で算定された課税標準に、表 1-3-2-4 の税率を用いて、法人事業税の税額が求めることができる。

表 1-3-2-4 地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のイに該当する法人の税率

		2004年4月1日以後に 開始する事業年度	2008年10月1日以後に 開始する事業年度	2014年10月1日以後に 開始する事業年度	2015年4月1日以後に 開始する事業年度	2016年4月1日以後に 開始する事業年度
所得割	年400万円以下の所得	3.8%	3.8% (1.5%)	3.8% (2.2%)	3.1% (1.6%)	1.9% (0.3%)
	年400万円超から 年800万円以下の所得	5.5%	5.5% (2.2%)	5.5% (3.2%)	4.6% (2.3%)	2.7% (0.5%)
	年800万円超の所得	7.2%	7.2% (2.9%)	7.2% (4.3%)	6.0% (3.1%)	3.6% (0.7%)
付加価値割		0.48%	0.48%	0.48%	0.72%	1.2%
資本割		0.2%	0.2%	0.2%	0.3%	0.5%

(注) カッコ内の税率：地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。

(出所) 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 1 項 1 号,地方法人特別税等に関する暫定措置法第 2 条より作成。

2 つ目の区分が、地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のロに掲げられる法人であり、資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人、公益法人等、人格のない社団等、特別法人⁶⁶（協同組合、信用金庫、医療法人など）が該当する。

地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のロに該当する法人は、外形標準課税の対象外法人である。したがって、納める税額は、所得割額のみとなる。

1-3-1の方法で算定された課税標準に、表 1-3-2-5 の税率を用いて、法人事業税の税額が求めることができる。資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人、公益法人等、人格のない社団等は表 1-3-2-5 を、特別法人は表 1-3-2-6 を用いる。

表 1-3-2-5 地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のロ（特別法人を除く）に
該当する法人の税率

		2004年4月1日以後に 開始する事業年度	2008年10月1日以後に 開始する事業年度	2014年10月1日以後に 開始する事業年度	2015年4月1日以後に 開始する事業年度	2016年4月1日以後に 開始する事業年度
所得割	年400万円以下の所得	5.0%	5.0% (2.7%)	5.0% (3.4%)	5.0% (3.4%)	5.0% (3.4%)
	年400万円超から 年800万円以下の所得	7.3%	7.3% (4.0%)	7.3% (5.1%)	7.3% (5.1%)	7.3% (5.1%)
	年800万円超の所得	9.6%	9.6% (5.3%)	9.6% (6.7%)	9.6% (6.7%)	9.6% (6.7%)

⁶⁶ 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 5 項。

(注) カッコ内の税率：地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。

(出所) 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 1 項 3 号,地方法人特別税等に関する暫定措置法第 2 条より作成。

表 1-3-2-6 特別法人に適用される税率

		2004年4月1日以後に開始する事業年度	2008年10月1日以後に開始する事業年度	2014年10月1日以後に開始する事業年度	2015年4月1日以後に開始する事業年度	2016年4月1日以後に開始する事業年度
所得割	年400万円以下の所得	5.0%	5.0%(2.7%)	5.0%(3.4%)	5.0%(3.4%)	5.0%(3.4%)
	年400万円超から年800万円以下の所得	6.6%	6.6%(3.6%)	6.6%(4.6%)	6.6%(4.6%)	6.6%(4.6%)

(注) カッコ内の税率：地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。

(出所) 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 1 項 2 号,地方法人特別税等に関する暫定措置法第 2 条より作成。

3 つ目の区分が、地方税法第 72 条の 2 第 1 項の 2 号に掲げられる法人であり、電気供給業、ガス供給業、保険業（生命保険業・損害保険業）⁶⁷を行う法人が該当する。

地方税法第 72 条の 2 第 1 項の 2 号に該当する法人の納める税額は、収入割額である。

1-3-1 の方法で算定された課税標準に、表 1-3-2-7 の税率を用いて、法人事業税の税額が求めることができる。

表 1-3-2-7 地方税法第 72 条の 2 第 1 項の 2 号に該当する法人の税率

	2004年4月1日以後に開始する事業年度	2008年10月1日以後に開始する事業年度	2014年10月1日以後に開始する事業年度	2015年4月1日以後に開始する事業年度	2016年4月1日以後に開始する事業年度
収入割	1.3%	1.3%(0.7%)	1.3%(0.9%)	1.3%(0.9%)	1.3%(0.9%)

(注) カッコ内の税率：地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。

(出所) 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 2 項,地方法人特別税等に関する暫定措置法第 2 条より作成。

(3) 地方法人特別税

⁶⁷ 地方税法第 72 条の 24 の 2 第 2 項,第 3 項。

地方法人特別税は国が徴収する国税であり、地方法人特別税等に関する暫定措置法第 5 条の規定により「法人は、この法律により、地方法人特別税を納める義務がある。」と、法人を納税義務者としており、同法第 6 条の規定により「法人の基準法人所得割額及び基準法人収入割額には、この法律により、国が地方法人特別税を課する。」と国が課す税と定められている。

課税標準額は、基準法人所得割額又は基準法人収入割額としている。基準法人所得割額又は基準法人収入割額とは、法人事業税の課税標準額である所得金額又は収入金額に表 1-3-2-8 の標準税率を掛けて算出したものである⁶⁸。

地方法人特別税の税額は以下の算式により求められる。

$$\boxed{\text{所得金額又は収入金額}} \times \boxed{\text{法人事業税の標準税率}} \\ = \boxed{\text{基準法人所得割額又は基準法人収入割額}}$$

$$\boxed{\text{基準法人所得割額又は基準法人収入割額}} \times \boxed{\text{地方法人特別税の税率}} = \boxed{\text{税額}}$$

⁶⁸ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第 3 条第 1 項 5 号,6 号。

表 1-3-2-8 地方法人特別税の税率

		2008年10月1日以後に 開始する事業年度	2014年10月1日以後に 開始する事業年度	2015年4月1日以後に 開始する事業年度	2016年4月1日以後に 開始する事業年度
基準法人 所得割額	外形標準課税 対象外法人	81%	43.2%	43.2%	43.2%
	外形標準課税 対象法人	148%	67.4%	93.5%	414.2%
基準法人 収入割額	電気供給業・ ガス供給 及び保険業	81%	43.2%	43.2%	43.2%

(出所) 地方法人特別税等に関する暫定措置法第 9 条第 1 項 1 号, 2 号, 3 号より
作成。

国税として徴収された地方法人特別税は、その全額が各都道府県に地方法人特別譲与税として配分されている。その配分方法⁶⁹は、地方法人特別税の合計額の 2 分の 1 を人口で、残りの 2 分の 1 を従業者数で按分した合計額が各都道府県の地方法人特別譲与税とされている。

1-3-3 課税標準額の分割（地方税法第 72 条の 48）

国税の場合、納税された税収は国の 1 ヶ所に集まる。しかし、地方税の場合、都道府県税であれば事務所又は事業所の所在する各都道府県に、市町村税であれば事務所又は事業所の所在する各市町村に税収は集まる。

法人の事務所又は事業所が、1 ヶ所であれば問題はない。しかし、2 ヶ所以上の都道府県に事務所又は事業所が所在する場合、事業活動する際に、それぞれの都道府県から行政サービスを受けている。したがって、課税標準額を 1 つに合算し、1 ヶ所の都道府県には納税するが、他方の都道府県には納税しないとした場合、行政サービスを受けた対価を支払っていないという問題が生じる。

その問題を解消するため、事務所又は事業所を 2 ヶ所以上の都道府県に有している法人の場合、法人事業税の課税標準額を、各地域に分割すると定められている。

表 1-3-3-1 は、地方税法第 72 条の 48 第 3 項に定められている課税標準額の

⁶⁹ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第 33 条第 1 項。

分割基準を業種ごとに示している。

表 1-3-3-1 課税標準の分割基準

業種		分割基準
非製造業	銀行業	1/2を事務所等の数 他の1/2を従業者の数
	保険業	
	証券業	
	運輸・通信業	
	卸売・小売業	
	サービス業等	
製造業		従業者の数 (資本金1億円以上の法人の工場 の従業者については1.5倍)
鉄道事業 軌道事業		軌道の延長キロメートル数
ガス供給業 倉庫業		事務所等の固定資産の価額
電気供給業		3/4を発電所の固定資産の価額他 の1/4を固定資産の価額

(出所) 地方税法第 72 条の 48 第 3 項より作成。

税制調査会(2000)の『わが国税制の現状と課題 -21世紀に向けた国民の参加と選択-』の中で、分割基準を設定する際の考え方について説明されている。法人事業税の課税根拠から、税負担配分については応益原則とするという考え方を前提として、「各都道府県内における事業の規模、活動量などを的確に表すものであること」⁷⁰と、「税務実務上できるだけ単純かつ明確であること」⁷¹の2つの考えをベースに分割基準を定めているとしている。

第4章で分割基準について見るため、ここでは例を挙げて法人事業税の課税標準額の分割の流れを説明する。併せて、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の計算の流れも見る。

(1) 仮定の数値例

X社(業種：非製造業)は資本金が1億円以下の法人であり、A県に本店、B県に支店を置く分割法人である。当期の事業年度における本店と支店の所得

⁷⁰ 税制調査会(2000),p.194 引用。

⁷¹ 税制調査会(2000),p.194 引用。

金額⁷²の合計は1,000万円であった。A県とB県の人口の数、X社の従業員の数、事務所の数は、表1-3-3-2に示した数と仮定する。

注：千円未満の端数が出た場合、それぞれの端数を切り捨てている。

表 1-3-3-2 X社の仮定の数値例

	A県	B県
人口	1,000人	1,000人
従業員の数	300人	100人
事務所の数	3ヶ所	1ヶ所

(注) このデータは計算例のために筆者が設定したものである。

(2) 適用する非製造業の分割基準

地方税法第72条の48第3項「(中略) その二分の一に相当する額を当該事務所又は事業所の数に、その二分の一に相当する額を当該事務所又は事業所の従業員の数にあん分して行うものとする。」を適用する。

(3) 地方税法第72条の48第3項に従い課税標準を分割

法人事業税の税額計算の場合、所得金額に掛ける税率は3段階に分けられ、年400万円以下の金額(Ⅰ)、年400万円超から800万円以下の金額(Ⅱ)、年800万円超の金額(Ⅲ)に分けるとされている。

(1)の仮定のデータより、A県に本店を含めて事業所が3ヶ所、B県に支店1ヶ所を持ち、また各事業所に100人ずつの従業員がいるX社の所得金額が1,000万円としている。その所得金額を(Ⅰ)に400万円、(Ⅱ)に400万円、(Ⅲ)に200万円と分ける。

(Ⅰ)～(Ⅲ)に分けたものをそれぞれ地方税法72条の48第3項に従い課税標準を分割する。表1-3-3-3は、(Ⅰ)～(Ⅲ)の算式を表で示したものである。

⁷² 地方税法第72条の12第1項1号のハに該当する金額。

(Ⅰ) 400万円＝従業者 200万円＋事務所 200万円

(Ⅱ) 400万円＝従業者 200万円＋事務所 200万円

(Ⅲ) 200万円＝従業者 100万円＋事務所 100万円

表 1-3-3-3 課税標準の分割

(単位:万円)

	合計	事業所数	従業者数
(Ⅰ)	400	200	200
(Ⅱ)	400	200	200
(Ⅲ)	200	100	100

(注) このデータは計算例のために筆者が設定したものである。

(4) 事務所又は事業所の数と事務所又は事業所の従業員数で分割

1/2 ずつに分けた所得金額を、(Ⅰ)～(Ⅲ)の区分ごとに、事務所又は事業所の数と、事務所又は事業所の従業員数で本店(A県)と支店(B県)に按分する。

・事務所又は事業所の数

(Ⅰ) 200万円÷(3ヶ所+1ヶ所)＝50万円

本店：50万円×3ヶ所＝150万円

支店：50万円×1ヶ所＝50万円

(Ⅱ) 200万円÷(3ヶ所+1ヶ所)＝50万円

本店：50万円×3ヶ所＝150万円

支店：50万円×1ヶ所＝50万円

(Ⅲ) 100万円÷(3ヶ所+1ヶ所)＝25万円

本店：25万円×3ヶ所＝75万円

支店：25万円×1ヶ所＝25万円

・事務所又は事業所の従業員数

(Ⅰ) $200 \text{ 万円} \div (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人}) = 5,000 \text{ 円}$

本店： $5,000 \text{ 円} \times 300 \text{ 人} = 150 \text{ 万円}$

支店： $5,000 \text{ 円} \times 100 \text{ 人} = 50 \text{ 円}$

(Ⅱ) $200 \text{ 万円} \div (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人}) = 5,000 \text{ 円}$

本店： $5,000 \text{ 円} \times 300 \text{ 人} = 150 \text{ 万円}$

支店： $5,000 \text{ 円} \times 100 \text{ 人} = 50 \text{ 円}$

(Ⅲ) $100 \text{ 万円} \div (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人}) = 2,500 \text{ 円}$

本店： $2,500 \text{ 円} \times 300 \text{ 人} = 75 \text{ 万円}$

支店： $2,500 \text{ 円} \times 100 \text{ 人} = 25 \text{ 万円}$

(5) 分割したものを本店と支店の事業所ごとに合算し、それぞれ課税標準を算定

・本店 (Ⅰ) 従業者の数 $150 \text{ 万円} +$ 事務所の数 $150 \text{ 万円} = 300 \text{ 万円}$

(Ⅱ) 従業者の数 $150 \text{ 万円} +$ 事務所の数 $150 \text{ 万円} = 300 \text{ 万円}$

(Ⅲ) 従業者の数 $75 \text{ 万円} +$ 事務所の数 $75 \text{ 万円} = 150 \text{ 万円}$

・支店 (Ⅰ) 従業者の数 $50 \text{ 万円} +$ 事務所の数 $50 \text{ 万円} = 100 \text{ 万円}$

(Ⅱ) 従業者の数 $50 \text{ 万円} +$ 事務所の数 $50 \text{ 万円} = 100 \text{ 万円}$

(Ⅲ) 従業者の数 $25 \text{ 万円} +$ 事務所の数 $25 \text{ 万円} = 50 \text{ 万円}$

(6) 法人事業税と地方法人特別税の税額を算定

法人事業税、地方法人特別税の税率は 2008 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度の税率を用いる。

- ・ 本店（Ⅰ） $300 \text{万円} \times 1.5\% = 4 \text{万} 5,000 \text{円}$
 - （Ⅱ） $300 \text{万円} \times 2.2\% = 6 \text{万} 6,000 \text{円}$
 - （Ⅲ） $150 \text{万円} \times 2.9\% = 4 \text{万} 3,000 \text{円}$
- 本店の法人事業税の税額：15万4,000円

$$15 \text{万} 4,000 \text{円} \times 148\% = 22 \text{万} 7,000 \text{円}$$

本店の地方法人特別税の税額：22万7,000円

- ・ 支店（Ⅰ） $100 \text{万円} \times 1.5\% = 1 \text{万} 5,000 \text{円}$
 - （Ⅱ） $100 \text{万円} \times 2.2\% = 2 \text{万} 2,000 \text{円}$
 - （Ⅲ） $50 \text{万円} \times 2.9\% = 1 \text{万} 4,000 \text{円}$
- 支店の法人事業税の税額：5万1,000円

$$5 \text{万} 1,000 \text{円} \times 148\% = 7 \text{万} 5,000 \text{円}$$

支店の地方法人特別税の税額：7万5,000円

（7）地方法人特別税を地方法人特別譲与税として配分

地方法人特別税として集められた税収は地方法人特別譲与税として本店（A県）、支店（B県）に配分される。

配分方法⁷³は、地方法人特別税の合計額の2分の1を人口で、残りの2分の1に従業者の数を基準に按分する。

- ・ 地方法人特別税の合計額

$$\text{本店} 22 \text{万} 7,000 \text{円} + \text{支店} 7 \text{万} 5,000 \text{円} = 30 \text{万} 2,000 \text{円}$$

⁷³ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項。

・ A 県

$$30 \text{ 万 } 2,000 \text{ 円} \div 2 = 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円}$$

$$\text{人口} : 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円} \times \{1000 \text{ 人} / (1000 \text{ 人} + 1000 \text{ 人})\} = 7 \text{ 万 } 5,000 \text{ 円}$$

$$\text{従業員の数} : 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円} \times \{300 \text{ 人} / (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人})\} = 11 \text{ 万 } 3,000 \text{ 円}$$

A 県の地方法人特別譲与税の税額 : 18 万 8,000 円

・ B 県

$$30 \text{ 万 } 2,000 \text{ 円} \div 2 = 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円}$$

$$\text{人口} : 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円} \times \{1000 \text{ 人} / (1000 \text{ 人} + 1000 \text{ 人})\} = 7 \text{ 万 } 5,000 \text{ 円}$$

$$\text{従業員の数} : 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円} \times \{100 \text{ 人} / (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人})\} = 3 \text{ 万 } 7,000 \text{ 円}$$

B 県の地方法人特別譲与税の税額 : 11 万 2,000 円

(8) 結果

表 1-3-3-4 仮定の数値例からの結果

(単位:円)

	法人事業税	地方法人特別税	地方法人特別譲与税
A 県	154,000	227,000	188,000
B 県	51,000	75,000	112,000
合計	205,000	302,000	300,000

(注) 1.このデータは計算例のために筆者が設定したものである。

(注) 2.千円未満の端数がある場合、それぞれの端数を切り捨てているため地方法人特別税と地方法人特別譲与税の合計額は一致していない。

以上の流れにより、表 1-3-3-4 のように課税標準額の分割と、各県の地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の税額を算定することができる。

1-4 法人事業税の地位と税収

地方税は道府県税と市町村税の2つに分けることができ、それぞれ行政サービスを提供するための重要な財源⁷⁴となっている。その中で、事業税は都道府県により徴収されており、道府県税に含まれている⁷⁵。

表1-4-1は、2013年度の道府県税の税収の構成を示したものである。道府県民税、事業税、地方消費税が全体の税収の77.49%を占めている現状となっている。その中で事業税の税収は全体の19.33%を占めており、個人事業税の税収の割合が1.23%、法人事業税の税収の割合が18.1%の2つの合計からなっている。そして、事業税の税収の約9割を法人事業税の税収が占めていることから、以下では法人事業税に焦点を当てて見ていく。

⁷⁴ 地方公共団体の歳入は、地方税・地方譲与税・地方交付税・国庫支出金・地方債があり、その中で地方税が占める割合は32.6%（2013年度決算額）。

⁷⁵ 地方税法第4条2項。

表 1-4-1 道府県税の税収（2014 年度）

（単位：百万円）

	税収	シェア
道府県民税(個人)	4,717,301	30.08%
道府県民税(法人)	962,557	6.14%
道府県民税利子割	112,372	0.72%
道府県民税配当割	243,137	1.55%
道府県民税 株式等譲渡所得割	142,056	0.91%
個人事業税	186,410	1.19%
法人事業税	3,016,791	19.24%
地方消費税	3,106,400	19.81%
不動産取得税	371,713	2.37%
道府県たばこ税	155,341	0.99%
ゴルフ場利用税	47,888	0.31%
自動車税	1,556,198	9.92%
鉱区税	332	0.002%
道府県固定資産税	1,692	0.01%
自動車取得税	86,274	0.55%
軽油引取税	935,633	5.97%
狩猟税	1,487	0.01%
法定外普通税	31,162	0.20%
法定外目的税	8,751	0.06%
旧法による税	1	0.00001%
合計	15,683,496	100.00%

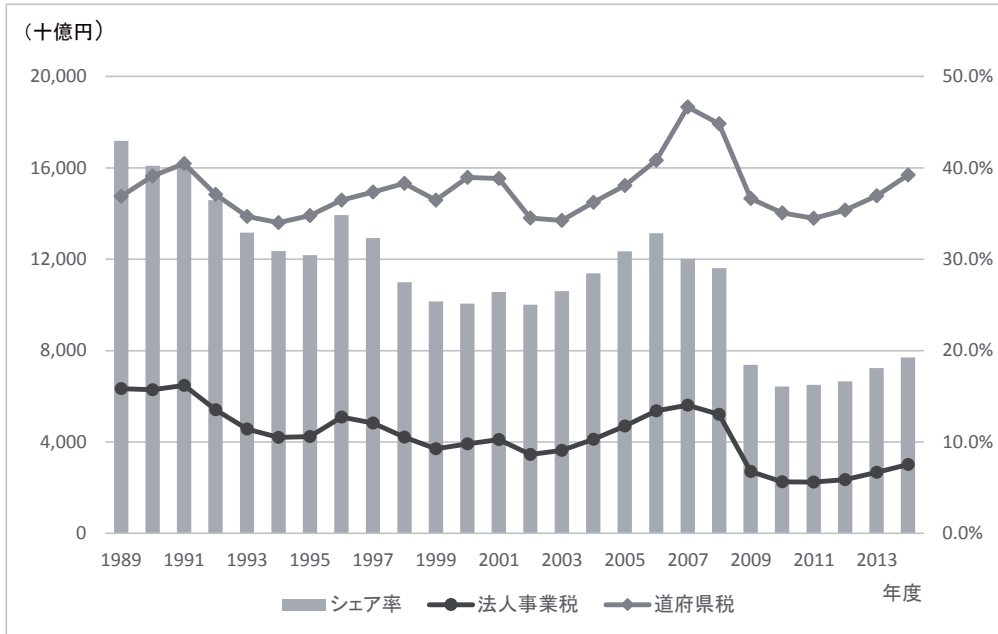
（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より作成。

図 1-4-1 は、道府県税の税収、法人事業税の税収、道府県税に占める法人事業税の税収のシェア率を時系列で示している。バブル期である 1989 年度では税収が 6 兆 3,369 億円⁷⁶あり、道府県税全体の 42.9%を占めていた。2014 年度ではその比率は低下し、税収は 3 兆 168 億円で全体の 19.24%である。税収、シェア率ともに、1989 年度と比較すると半分以下となっている。シェア率は低下したものの、道府県税の税収と法人事業税の税収は同じような推移となっており、法人事業税の税収が道府県税の税収の変動に大きな影響を与えているこ

⁷⁶ 総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より引用。

とが分かる。

図 1-4-1 税収と道府県税に占める法人事業税の比率の推移
(1989-2014 年度)



(注) 左軸：法人事業税と道府県税の税収

右軸：道府県税に占める法人事業税の比率

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016 年度) より作成。

表 1-4-2 は、『道府県税の課税状況等に関する調』から 2013 年度における法人事業税の税収の内訳を示している。表の合計 (⑧+⑨) には、地方法人特別税の税収も含まれている。税収の大部分を普通法人が占めているため、主に普通法人の税収について見る。資本金 1 億円以下である外形標準課税の対象外法人の税収は、全体の 17.57% を占めている。その内訳は、すべて所得割の税収となっており、分割法人 (本県本店分+他県本店分) の税収が 8.63%、県内法人の税収が 8.94% とほぼ同じ割合となっている。資本金 1 億円超である外形標準課税の対象法人の税収は、全体の 32.39% を占めている。その内訳は、所得割 (所得基準の税収) が 18.22%、付加価値割 (外形基準の税収) が 9.48%、資本割 (外形基準の税収) が 4.69% となっている。外形標準課税の対象法人の税収を 100% とした場合、外形基準による税収は 43.75% であり、全体の半分以上

下となっている。分割法人と県内法人の税収の割合を見ると、分割法人の所得割は 16.51%、付加価値割は 8.73%、資本割は 4.04%で、県内法人は 1.71%、0.75%、0.64%となっており、大部分が分割法人の税収である。

表 1-4-2 法人事業税の税収の内訳（2013 年度）

(単位:百万円)

区分				税収	シェア	
外形対象外法人	所得割分	普通法人	分割法人	本県本店分	205,692	4.29%
				他県本店分	208,224	4.34%
				県内法人	428,400	8.94%
				小計	842,316	17.57%
			特別法人	49,771	1.04%	
			公益法人等	10,134	0.21%	
			人格なき社団法人等	482	0.01%	
			清算法人	930	0.02%	
			特定信託	-	-	
			法人課税信託	-	-	
			計 ①	903,632	18.85%	
外形対象法人	所得割分	普通法人	分割法人	本県本店分	335,176	6.99%
				他県本店分	456,240	9.52%
				県内法人	81,816	1.71%
				小計	873,233	18.22%
			清算法人	65	0.001%	
		計 ②	873,298	18.22%		
	付加価値割分	普通法人	分割法人	本県本店分	173,031	3.61%
				他県本店分	245,630	5.12%
				県内法人	35,761	0.75%
				小計	454,423	9.48%
			清算法人	50	0.001%	
		計 ③	454,473	9.48%		
	資本割分	普通法人	分割法人	本県本店分	85,503	1.78%
				他県本店分	108,382	2.26%
				県内法人	30,843	0.64%
		計 ④	224,728	4.69%		
	計 ⑤ (②+③+④)	1,552,499	32.39%			
	収入金額課税分 ⑥	217,406	4.54%			
	課税標準の特例による課税分 ⑦	-	-			
	法人事業税計 ⑧ (①+⑤+⑥+⑦)	2,673,537	55.77%			
	地方法人特別税 ⑨	2,120,255	44.23%			
	合計 ⑧+⑨	4,793,792	100.00%			

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度) より作成。

第2章 法人事業税のあり方と問題点

本章では、法人事業税の性格、地方税原則の応益性、安定性、普遍性について整理することで法人事業税のあり方について検討する。さらに、検討した法人事業税のあり方から、現状の問題点を明らかにする。

2-1 地方税原則

どのような税制を構築するのが望ましいかを考える場合、国税なら租税原則、地方税なら租税原則に加えて地方税原則がある。これらの原則は、さまざまな変遷があり、現在（2016年4月1日）では、租税原則⁷⁷が公平性・中立性・簡素性の3つ、地方税原則⁷⁸が応益性・負担分任・安定性・伸張性・伸縮性・普遍性・自主性の7つに集約されている。

地方税原則は、原則の性質上、大きく2つに区分することができる。その2つの区分について、林(2001)は「税収に関する原則と、地域住民の間での負担配分についての原則とに分けることができる。」⁷⁹と述べている。

以下では、地方税原則を「負担配分についての原則」と「税収に関する原則」の2つに分けて説明している。

(1) 負担配分についての原則：応益性

「地方団体の行政には権力的な行政のほかにサービスの行政の分野があり、住民はこれらの行政特にサービス行政の面からなんらか利益を受けているのが普通であり、したがって、地方税にはこうして受益に応じて負担されるものがあってよいのである。(中略) 地方税には物税が適しているが、事業税、固定資産税等は最もこの趣旨に沿う税である。」⁸⁰と説明されている。

⁷⁷ 税制調査会(2002)「経済社会の構造が変化しようとその重要性は変わらず、引き続き税制の基本とすべきである。」,補論 p.1 引用。

⁷⁸ 地方財務協会 (2008),pp.3-5 参照。

⁷⁹ 林(2001),p.38 引用。

⁸⁰ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

(2) 負担配分についての原則：負担分任

「住民がその地方団体の行政に要する経費を負担し合うということは自治の基本として欠くことができないものであり、このことから、広く一般住民が何程かでもその地方団体の経費を分担するような税制が必要である。」⁸¹と説明されている。

(3) 税収に関する原則：安定性

「地方団体の経費にはその行政事務の性質上経常的なものが多いし、また、市町村の多くはその財政規模が小さいので、地方税とくに市町村税は、年度ごとにその収入額が急激に増減しない種類のものであり、増減するとしても年度間の調整ができる程度のものであることが必要である。(中略)もとより景気の変動に伴い収入の増減する税種も地方税として必要であり、税収入の増減を通じて地方団体はその区域内の事業発展や盛衰に関心を寄せ必要な対策を講じていくものである。」⁸²と説明されている。

地方税原則の安定性は、地方公共団体が毎年実施する行政サービスは住民の生活に密接なものが多く、安定的に提供されなければいけない。さらに、都道府県や市町村は国と比較して、財政規模が小さいので、地方税の税収の増減が小さく安定的であることが望ましいという考え方である。

(4) 税収に関する原則：伸張性

「社会は年々発展の過程にあるが、これに伴い住民の福祉に直結している地方団体の行政も質量とも増加していく傾向にある。したがって、地方税もこのように増加していく経費に対応する収入をあげることができる必要である。」⁸³と説明されている。

⁸¹ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

⁸² 地方財務協会(2008),pp.3-4 引用。

⁸³ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

(5) 税収に関する原則：伸縮性

「地方団体がどのような行政をどの程度に行うかは、地方団体自らの意思によって決定されるべきものであるから、その行政に必要な経費を賄う収入についても、地方団体の意志によって自らこれを増減しうる働きが必要である。」⁸⁴と説明されている。

(6) 税収に関する原則：普遍性

「税を歳入の主体とすることによって団体の自治活動に対する財政的責任が究極的には住民に帰着するものであることが明瞭となり、自治運営に責任性を期待していくことができるのである。(中略)それぞれの地方団体が自主性をもって、その財政運営を行わなければならないものであるから、地方団体ごとに十分な収入をあげるような税、即ち普遍性のある税が必要である。」⁸⁵と説明されている。

(7) その他の原則：自主性

「住民の要求する行政内容によっては地方団体間で税負担が相異なることもありうるのである。法定普通税の標準税率によらない課税が許容されたり、法定外税を新設しうることとされていることなどは、このあらわれである。」⁸⁶と説明されている。

橋本(1988b)は、それぞれの課税方法がどの地方税原則に適合しているかをまとめている。表 2-1-1 は、橋本(1988b)から一部抜粋したものである。

個人所得課税は、応益性にやや合致するが問題もあるとしている。その理由として、「個人の住所地、(中略)によって分配所得を一応把えることはできるが、所得稼得の場所(中略)は、しばしば行政区域を超える」⁸⁷と述べている。

消費課税は、応益性に合致しないとしている。その理由として「個人の購買圏でも行政区域を超えるものであるから、企業の販売圏はかなり広域にわたる

⁸⁴ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

⁸⁵ 地方財務協会(2008),p.3 引用。

⁸⁶ 地方財務協会(2008),p.5 引用。

⁸⁷ 橋本(1988b),p.77 引用。

のが通常であり、課税標準を課税団体に分割するのは困難である。」⁸⁸と述べている。

以上から「試論としては、地方税原則からみた地方税の適格性は、財産課税、外形標準企業課税、個人所得課税の順となり、企業所得課税および消費課税は不適格である。」⁸⁹と評価している。

表 2-1-1 地方税原則から見た課税の適性

	税収上			公平性	中立性	自治
	安定性	伸張性	普遍性	応益性		自主性
個人所得課税	△	○	○	△	○	○
企業所得課税	×	○	×	×	×	×
企業課税(外形標準)	○	×	×	○	△	△
消費課税	○	△	○	×	×	×
財産課税	○	△	○	○	△	○

(注) ○：原則・基準に合致する。

△：やや合致するが問題もある。

×：合致しないもの。

(出所)橋本(1988b)『21世紀を展望した税制改革』,p.78,表 4-3 より一部抜粋。

2-2 法人事業税の性格

(1) 法人税との対比

法人事業税の性格を、同じ企業課税である法人税と比較しながら見る。

現在(2016年4月1日)の法人事業税の課税標準は、大部分が所得金額で構成されており、法人税の課税標準とほぼ同じである。

しかし、法人事業税と法人税は、課税の根拠や課税客体が異なる。

法人事業税の課税の根拠は、「法人が行う事業そのものに課される税であり、法人がその事業活動を行うに当たっては地方公共団体の各種の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え

⁸⁸ 橋本(1988b),p.77 引用。

⁸⁹ 橋本(1988b),p.78 引用。

方に基づいて課税されるもの」⁹⁰と説明されている。法人の受けている行政サービスは、企業向けの特定のものに限らず、様々な行政サービス⁹¹を享受している。

法人税の課税の根拠は、法人擬制説と法人実在説の2つの考え方でそれぞれ異なる。

金子(2015)では、それぞれの考え方を次のように説明している。法人擬制説は「法人税は所得税の前どりであるとする考え方」⁹²、そして、法人実在説は「法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方」⁹³と説明されている。

法人擬制説と法人実在説のどちらの考え方に沿った場合であっても、法人事業税の課税の根拠とは全く異なることがわかる。

法人事業税の課税客体は、地方税法第72条の2第1項の規定において「法人の行う事業に対する事業税(中略)」と定められており、この規定より法人が行う事業活動そのものとしていることがわかる。しかし、法人税の課税客体は、企業活動を行うことで得られた収益としている。

課税の根拠や課税客体の比較から、法人税と法人事業税を次のように説明できる。法人は収益を得るために事業活動を行うが、その収益を生むまでに負担すべき経費が法人事業税であり、その収益に課されるのが法人税である。

(2) 人税と物税

次に、租税を分類する際の1つの基準として、人税と物税がある。法人事業税の性格から人税と物税のどちらに分類されるかを見る。

金子(2015)によると、人税は「主として人的側面に着目して課される租税(略)、納税者の人的事情が考慮されることが多い」⁹⁴と説明されており、所得税などが該当する。

⁹⁰ 税制調査会(2000),p.193 引用。

⁹¹ 税制調査会(2000)「企業に対する直接のサービスのみならず、福祉、教育、環境保全、産業・都市基盤整備、警察や消防・防災など」,p.193 引用。

⁹² 金子(2015),p.292 引用。

⁹³ 金子(2015),p.292 引用。

⁹⁴ 金子(2015),p.13 引用。

物税は「主として物的な側面に着目して課される租税（略）、人的事情は一般に考慮の外におかれる」⁹⁵と説明されており、「固定資産税は、固定資産（土地、家屋及び償却資産）の資産価値に着目し、その資産を所有することに担税力を見出して課される物税」⁹⁶と、固定資産税などが該当する。

以上より、法人事業税は事業活動そのものを課税客体⁹⁷としていることから、物税に該当すると考えられる。

神野(2007)は、租税の基本要素として、租税主体（租税を納税する納税者と、租税を負担する負担者）と租税客体（租税を課税する事実、あるいは物件）の2つがあるとしている。その2つの内、まずどちらに着目するかによって、人税と物税の分類が変わり、人税は応能原則により課税することが可能であり、物税は応能原則により課税することが不可能であると以下のように説明している。

人税は「租税主体に着目し、租税主体の所有している貨幣を引き出そうとするから、租税主体の経済力に応じた課税が可能になる。」⁹⁸、物税は「租税客体にまず着目して課税する(中略)市場で流通する貨幣を引き出そうとすれば、まずどのような事実が存在した時に、課税するかを決める必要がある。」⁹⁹と説明している。

以上の考え方を法人事業税に当てはめると、まず初めに収益を生む生産要素である事業活動そのものに着目しており、それを租税客体としていることから物税に分類することができる。さらに、事業活動そのものを行う者の経済力を考慮しないので、応能原則による課税がすることができないと説明できる。

（3）法人事業税の損金算入

法人事業税は「所得を実現する過程における収益活動を通じて負担すべき性格の税」¹⁰⁰と考えられており、この性格から法人税額を計算する際に、損金

⁹⁵ 金子(2015),p.13 引用。

⁹⁶ 地方財務協会(2008),p.465 引用。

⁹⁷ 課税物件は、地方税法では課税客体、財政学では租税客体とそれぞれの分野によって呼び方は異なる。

⁹⁸ 神野(2007),p.170 引用。

⁹⁹ 神野(2007),p.170 引用。

¹⁰⁰ 地方財務協会(2008),p.217 引用。

算入することが認められている。

1996年の『法人課税小委員会報告』の中で、「事業税が損金等に算入できるのは、同じ課税ベースに対する国と地方の課税の調整の役割ではないか」¹⁰¹という考え方もあるとされている。

法人税額の算定する際に損金不算入とされる項目の1つに「地方税法の規定による道府県民税及び市町村民税（都民税を含むものとし、退職年金等積立金に対する法人税に係るものを除く）」¹⁰²と定められており、法人事業税は該当していない。さらに、通達では「申告納税方式による租税、納税申告書に記載された税額については当該納税申告書が提出された日の属する事業年度とし、更正又は決定に係る税額については当該更正又は決定があった日の属する事業年度とする。」¹⁰³と、法人事業税をいつの事業年度に損金算入させるかを決めていることから、実務上、法人税額を算定する際には法人事業税を損金算入していることがわかる。

しかし、2014年の『法人税の改革について』の中で、「法人事業税や固定資産税等が損金算入されることで、地方の超過課税や減免措置が国税の課税ベースを変動させ、同時に国税と連動する住民税や事業税の課税ベースも変動させる。（中略）税の性格上は損金算入が自然ではあっても、地方公共団体独自の措置が国税収入や他の地域の税収に影響を与えることや、各税目の税負担が納税者にとって不明確になることを考慮すれば、地方税を損金不算入とすることが考えられる。」¹⁰⁴と、法人税額の計算上、地方税を損金不算入とすることが検討されている。

地方税の中でも法人事業税を損金算入とした場合、超過課税¹⁰⁵により増加した法人事業税の税額のみ、法人税の課税標準額が減少する。さらに、法人事業税の所得割は法人税と同じ課税標準であるので、法人税の課税標準額が減少することで法人事業税の課税標準額が減少し、都道府県の税収は減収する

¹⁰¹ 税制調査会(1996),p.15 引用。

¹⁰² 法人税法第38条第2項2号。

¹⁰³ 法人税法基本通達9-5-1

¹⁰⁴ 税制調査会(2014),p.7 引用。

¹⁰⁵ 地方財務協会(2008)「財政上特別の必要がある場合に標準税率を超える税率で課税することを超過課税という。」,p.15 引用。

ことになる。さらに、2ヶ所以上の都道府県に事務所又は事業所が所在する場合には、分割基準により各都道府県に課税標準額を分割するので、その2ヶ所以上の都道府県にも影響が及ぶと考えられる。したがって、損金算入されていることで、前年度に地方税である法人事業税の課税標準額が増減すると、今年度の国税である法人税の課税標準額に影響して、さらに今年度の法人事業税にも影響する。

次に、法人事業税を損金不算入とした場合、前年度に超過課税により法人事業税の税額が増加したとしても、今年度の法人税の課税標準額に影響はない。さらに、今年度の法人税の課税標準額にも影響していないので、今年度の法人事業税の課税標準額にも影響はない。

しかし、法人税の計算上、法人事業税を損金不算入とすることは、法人事業税が「所得を実現する過程における収益活動を通じて負担すべき性格の税」¹⁰⁶であるから経費として損金算入とされていた従来の考え方から、その性格を歪めることになり、課税根拠の考え方にも沿わないと考えられる。

行政サービスの内容によっては、企業により多くの税負担を求めなければならない場合もあり、地方税原則の自主性に観点から、超過税率を設定することが認められている。したがって、法人の要求する行政サービスの内容に対して財源が不足する場合は、そのサービスを受ける法人が、より多く経費として法人事業税を負担するべきである。収益を生むまでにかかる経費が多くなったので、収益に対して課税される法人税の課税標準額が少なくなるのは当然のことであるとも考えられる。

国税と連動する法人事業税の課税標準を変動させるのは、法人税と同じ課税標準である所得を用いていることにより引き起こされる問題である。シャープ勧告にあったように、独立した税を持つことで地方自治を確立するべきであり、その方法として、損金不算入として法人事業税の性格を歪めるより、課税標準に法人税とは異なる要素を用いることで、国税と地方税の間の影響を遮断するべきであると考えられる。

¹⁰⁶ 地方財務協会(2008),p.217 引用。

2-3 税負担配分の応益性

地方税原則の応益性は、行政サービスの受益に応じて税を負担するというものである。持田(2004)は「企業向けの受益と企業が第一次的に負担する税をなるべく一致させることが改革の目標でなければならない。その結果として都道府県の税収入の安定化や税源の偏在度の緩和という利点が付随的に生じると考えるべきであろう。」¹⁰⁷と説明している。応益性は負担配分についての原則で、安定性と普遍性は税収に関する原則に区分することができ、税収の推移や地域間での税収配分を考える前に、そもそもなぜ税を負担するのか、どのように税負担の配分をするのが望ましいかを先に考えるべきである。したがって、まず応益性の観点からの法人事業税のあり方から見る。

(1) 租税根拠論と税負担配分原則の関係

地方税原則の応益性の観点から、法人事業税のあり方を考える前に、税負担配分の応益原則と租税根拠論の利益説の関係について見る。

そもそも税がなぜ課されているかについては、2つの考え方として租税根拠論があるとされている。

1つ目は、利益説という考え方である。利益説について、金子(2015)は「租税をもって市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方である。」¹⁰⁸と説明している。

2つ目は、義務説という考え方である。義務説について、金子(2015)は「国家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、国民は当然に納税の義務を負う」¹⁰⁹と説明している。

次に、租税をなぜ課すのかという租税根拠論とは別に、税負担をどのように配分するのかについての原則が2つある。

1つ目は、応益原則という負担配分の基準である。応益原則について、林(1995)は「納税者が行政サービスから受ける便益の大きさに応じて税負担を配

¹⁰⁷ 持田(2004),p.99 引用。

¹⁰⁸ 金子(2015),p.20 引用。

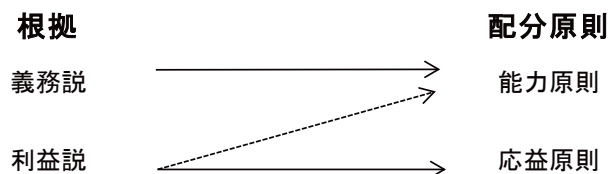
¹⁰⁹ 金子(2015),p.20 引用。

分する考え方（中略）」¹¹⁰と説明している。

2 つ目は、応能原則という負担配分の基準である。応能原則について、林(1995)は「所得や消費で測った担税力に応じて課税するもので、担税力が高い人ほど高い税負担率を負う累進課税は垂直的公平、一方、担税力が等しい人は等しい税負担を負うべきとする考え方が水平的公平といわれる。」¹¹¹と説明している。

租税根拠論と税負担配分の原則の関係について、橋本(1988b)は図 2-3-1 のように説明している。そのほかには、半谷(2007)が「課税根拠としての利益説は負担配分原則としての利益説（応益課税原則）の十分条件ではあるが必要条件ではない。すなわち、義務説に課税根拠を求めると、応益課税原則に基づいて負担を配分することは必ずしも矛盾するものではないのである。」¹¹²と、課税の根拠として利益説を採ったとしても、必ずしも税負担配分を応益原則としなければならないわけではなく、さらに義務説を採ったとしても、応益原則とすることができると説明している。

図 2-3-1 課税根拠と税負担配分の関係図



(出所) 橋本(1988b)『21世紀を展望した税制改革』,p.70 より引用。

(2) 応益原則に対する批判

(1) では租税根拠論と税負担配分原則の関係について見たが、この関係を法的な観点から見た場合、課税根拠として利益説に基づき応益原則により税負担配分の基準とすることは憲法違反であるという批判がある。

田中(2000)は「応益原則は、たとえ課税の根拠論としては妥当しえたとして

¹¹⁰ 林(1995),p.131 引用。

¹¹¹ 林(1995),p.131 引用。

¹¹² 半谷(2007),pp.64-65 引用。

も、租税負担の配分基準論としては、必ずしも適当とはいえない。」¹¹³と税負担配分の基準として応益原則を採ることを批判している。法人事業税に応益原則を当てはめると、法人の所得が 0、またはマイナスであっても、行政サービスの便益を受けていれば税負担をしなければならないというものであるので、「法的な見地からすれば、一般に、租税負担能力がない、あるいは十分ではない者に課税をすることは、平等条項の侵犯となるとともに、財産権の侵害となるおそれ大きい。」¹¹⁴と憲法違反であるとしている。ここの平等条項の侵犯とは憲法第 14 条第 1 項¹¹⁵、財産権の侵害とは憲法第 29 条¹¹⁶に反することを指している。

憲法第 13 条、第 14 条、第 25 条、第 29 条等¹¹⁷から、実質的平等の実現を図ろうと考えられており、税負担配分の基準として応能原則を指していると解釈されている。

しかし、憲法第 14 条の平等の保障は、形式的平等か実質的平等のどちらを保障しているか憲法学説において一致しているとは考えられていない¹¹⁸。形式的平等は、個々の社会的、経済的なさまざまな違いを考慮せず、同じ取り扱いをすることが平等であると考えられている。実質的平等は、個々の社会的、経済的などさまざまな違いを考慮して、その違いを是正することが平等であると考えられている。

これを税負担配分の基準にあてはめると、形式的平等は個々の担税力を考慮しないので税負担配分の基準として応益原則が該当し、実質的平等は個々の担税力を考慮するので税負担配分の基準として応能原則が該当すると考えられている。

憲法の規定より、実質的平等の実現のみ図ろうと考えられている場合、税負

¹¹³ 田中(2000),p.336 引用。

¹¹⁴ 田中(2000),p.333 引用。

¹¹⁵ 憲法第 14 条第 1 項「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」

¹¹⁶ 憲法第 29 条第 1 項「財産権は、これを侵してはならない。」、第 2 項「財産権の内容は、公共の福祉に適合するやうに、法律でこれを定める。」、第 3 項「私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用ひることができる。」

¹¹⁷ 北野(2007),p.147 参照。

¹¹⁸ 辻村(2016),p.157 参照。

担配分の基準として応益原則ではなく応能原則が採用される。

しかし、辻村(2016)は「実質的平等を保障していると解する場合にも形式的平等の原則が放棄されたわけではない。理論上はあくまでも形式的平等保障が原則であり、法律上の均一的な取扱いが要請されるが、一定の合理的な別異取扱いの許容範囲内で実質的平等が実現される（実質的平等実現のための形式上の不平等を一定程度許容する）と解するのが筋であろう（後略）。」¹¹⁹と述べている。したがって、憲法の平等原則は形式的平等と実質的平等の両方を保障しているとも考えることができ、これを税負担配分の基準に置き換えると、応益原則と応能原則の両方とも税負担配分の基準として採用することができると考えられる。

さらに、「租税は、基本的には、不特定多数の利益の実現のために、これが徴収されるとともに支出されるものである。特定の行政事務とその受益の対応関係を根拠として、その対価または一部の負担を求めるのは、負担金や使用料等の形式においてである。問題の行政サービスが基本的に不特定多数の利益の実現を図るために提供されるなら、その負担は、租税の形式によるべきである。その場合においては、租税負担は、受益を根拠とするのではなく、基本的には、納税者の担税力を根拠として算定することとなり、これにより、特定の行政事務と租税負担との個別的対応関係は切断される。」¹²⁰と指摘している。つまり、特定の行政サービスにより受ける便益に応じて負担を求めるのであれば、租税ではなく受益者負担金制度などを用いるべきであると考えている。

次に、北野(2007)は、田中(2000)と同様に憲法の規定から税負担配分の基準である応益原則を根拠づけるものはないと考えている。しかし、地方税第 72 条の 19 (2016 年 4 月 1 日現在では、地方税法第 72 条の 24 の 4) の規定より、2000 年 4 月に東京都で導入された銀行税条例については、「筆者は、これは税法上の所得に表現されない大企業の「かくれた担税力」を外形標準課税の形でとらえようとするものであって、現代的応能課税の一つの具体化であると理解している。」¹²¹と銀行税を応益原則に基づく課税ではなく、現代的な応能課税

¹¹⁹ 辻村(2016),p.158 引用。

¹²⁰ 田中(2000),p.335 引用。

¹²¹ 北野(2007),p.147 引用。

であると考えている。

その現代的応能課税とは、「現代社会では企業の担税力は必ずしも「所得」に表れるとは限らない。税法上の租税特別措置や税務行政上の所得把握度の不正により、「所得」が縮減されることが多い。隠された担税力は「財産」に表れる。つまり、現代企業の担税力は「所得」課税と「財産」課税とをセットにしてとらえる必要がある。」¹²²と説明されている。

そして、現代的応能課税の考え方から、法人事業税に関して「「所得」以外の「外形基準」を取り込んだ「応能課税」であるという点である。」¹²³と、企業の担税力の指標として所得課税と財産課税の両方と応能課税と応益課税の両方の性格を持っているとは考えていない。この点について、金子(2010)は「現行の事業税は応能課税と応益課税の混合タイプであり、しかも応能課税の要素のより強いタイプである。」¹²⁴と、所得を課税標準としていること（応能原則）や、法人税額を計算する際に法人事業税が損金算入されること、課税標準の一部に外形基準が導入されていること（応益原則）から、両方の要素を持っていると考えている。

次に、石島(2003)は、田中(2000)や北野(2007)とは異なり、憲法第14条の平等は応能原則ではなく、例外として応益原則により実現すると考えている。さらに、それは地方税に用いることで実現すると考えており、「応能原則としながらも、国税の場合に比して納税者の受ける地域行政サービスの利益に応じて課税することが「平等」の観点から妥当となる場面があると思われる。」¹²⁵と述べている。

地方税において、例外的に税負担配分の基準として応益原則を用いても良いと考える理由として、「地方団体は一定の地域を限って行政サービスを実施する団体であるから、その費用をまかなう財源はその限定された地域から調達する必要があり、そのためには、ある程度その受ける行政サービスに見合う利益に応じて住民やその地域に立地する企業等に負担させることが妥当だと思われる

¹²² 北野(2007),p.153 引用。

¹²³ 北野(2007),p.154 引用。

¹²⁴ 金子(2010),p.480 引用。

¹²⁵ 石島(2003),p.72 引用。

からである。」¹²⁶と述べている。1つの国を前提に考えると、個々の担税力に応じて社会全体で税負担をしてもらうのが良い方法の1つと考えられる。しかし、1つの国の中の47つの地方公共団体(ここでは都道府県だけを指している)を前提に考えると、それぞれの地方公共団体は社会全体ではなく、それぞれが位置する地域にのみ行政サービスを提供している。1つの国を前提に考えた場合と異なり、行政サービスの提供される場所がその地域に限定されている。したがって、地方税はその地域の住民や企業に行政サービスにかかる経費を負担してもらうために、税負担配分の基準として応益原則を用いるのがより適切であると考えられる。

次に、特定の行政サービスの受益に対する負担の場合、受益者負担金制度を用いるべきであり、不特定多数への行政サービスの受益を根拠に税負担とする場合、租税として応能原則により負担とすべきであるという指摘があった。それに対して「受益の範囲がかなり広範囲でありしかも受益の程度がかなり個別的に評価しがたい場合に、そのことを理由に、何等の負担を求めない、あるいは、応能原則に沿って一般的な負担とすれば、いかにも不公平(後略)」¹²⁷と応能原則により負担とすることを批判している。不特定多数に対する行政サービスは、住民や企業の受益の程度がいくらか測ることは困難であるが、特定の地域に対する行政サービスであるので、応能原則により担税力に応じて負担配分するより、行政サービスをどの程度受益しているかを何らかの指標を用いて応益原則により負担配分をするべきであると考えられる。

以上において、応益原則に対するさまざまな考え方を見てきたが意見が分かれていることがわかる。その中で、本稿では石島(2003)の地方税において応益原則を用いることは妥当であるという立場から進めていく。

(3) 問題点

現行(2016年4月1日現在)の制度上、資本金が1億円超の法人は、外形標準課税の対象法人であるので、所得が0またはマイナスであっても、付加価値割、資本割の税負担が生じる。しかし、資本金が1億円以下の法人は、外形

¹²⁶ 石島(2003),p.72 引用。

¹²⁷ 石島(2003),p.72 引用。

標準課税が対象外法人であるので、所得が0またはマイナスである場合、法人事業税を負担しないことになっている。

表 2-3-1 は、大法人と中小法人の法人数の推移を示している。大法人の割合は、全法人の中で1%程度であり、現行（2016年4月1日）の制度上、外形標準課税の対象となる法人が1%程度であることがわかる。

表 2-3-1 大法人と中小法人の法人数（1989-2014年度分）

	大法人	中小法人	大法人の割合
1989年分	25,972	1,936,054	1.32%
1990年分	28,338	2,049,932	1.36%
1991年分	30,180	2,186,700	1.36%
1992年分	31,579	2,259,796	1.38%
1993年分	32,564	2,311,567	1.39%
1994年分	33,126	2,336,156	1.40%
1995年分	33,876	2,370,151	1.41%
1996年分	34,733	2,401,016	1.43%
1997年分	35,678	2,429,669	1.45%
1998年分	36,895	2,471,957	1.47%
1999年分	36,582	2,490,642	1.45%
2000年分	37,499	2,499,379	1.48%
2001年分	39,013	2,509,990	1.53%
2002年分	39,553	2,510,534	1.55%
2003年分	38,570	2,511,790	1.51%
2004年分	37,699	2,530,660	1.47%
2005年分	37,619	2,542,470	1.46%
2006年分	37,710	2,548,118	1.46%
2006年度分	38,175	2,547,819	1.48%
2007年度分	37,398	2,550,001	1.45%
2008年度分	37,026	2,559,334	1.43%
2009年度分	35,527	2,574,362	1.36%
2010年度分	35,702	2,543,762	1.38%
2011年度分	23,103	2,546,301	0.91%
2012年度分	21,817	2,502,924	0.87%
2013年度分	21,435	2,562,905	0.84%
2014年度分	20,936	2,583,345	0.81%

(注)『会社標本調査』の調査方法から、1989年度分から2010年度分までは、資本金1億円以上と資本金1億円未満で分けている。

2006年分までは2月から1月の決算ベース、2006年度分からは4月から3月の決算ベースと変更されている。

(出所) 国税庁『会社標本調査』(2015年度)より作成。

次に、表 2-3-2 は資本金階級別に利益計上法人と欠損法人の法人数を示した

ものである。資本金 100 万円以下から 1,000 万円超までの欠損法人は多く、全法人に対する欠損法人の割合は約 6 割から 7 割である。資本金 2,000 万円超から 5,000 万円超までの欠損法人は全体の半分で、全法人に対する欠損法人の割合は約 5 割である。資本金 1 億円超から 100 億円超の欠損法人は少なくなり、欠損法人の割合は約 2 割である。表の一番下の欄は、資本金 1 億円以下の合計と 1 億円超の合計を示しており、この資本金階級を境に欠損法人の割合が大きく変わっている。資本金 1 億円以下の欠損法人は 170 万社（全普通法人の 67.98%）ほど存在しており、法人事業税を負担していない。

表 2-3-2 資本金階級別の利益計上法人と欠損法人の法人数（2013 年度）

	利益計上法人	欠損法人	欠損法人の割合
100万円以下	78,847	161,422	67.18%
100万円超	14,138	29,827	67.84%
200万円超	316,687	860,887	73.11%
500万円超	240,100	508,480	67.93%
1,000万円超	62,991	91,092	59.12%
2,000万円超	69,669	81,280	53.85%
5,000万円超	23,547	23,938	50.41%
1億円超	10,894	3,660	25.15%
5億円超	1,441	356	19.81%
10億円超	2,569	653	20.27%
50億円超	583	178	23.39%
100億円超	864	234	21.31%
1億円以下計	805,979	1,756,926	68.55%
1億円超計	16,354	5,081	23.70%

（出所）国税庁『会社標本調査』（2015 年度）より作成。

次に、課税客体である事業活動そのものを、課税標準である所得や外形基準により適切に表すことができているのかを考える。

地方税原則である応益性を重視すれば、資本金 1 億円以下の欠損法人の 170 万社に関しても、事業活動を通じて、行政サービスを受けているので、税負担をするべきであると考えられる。

法人事業税の課税根拠にあった法人が行う事業そのもの、いわゆる事業活動規模を表す指標として所得を課税標準とした時、所得金額が 0 またはマイナスになる場合があり、所得は事業活動規模を適切に表すことができない。

次に、所得がプラスになった場合を考えると、大法人と中小法人が同額の所得があったとしても、事業活動規模が同じであるとは考え難い。所得のみを課税標準とした場合、所得金額が同額であれば、税額も同じになり、事業活動規模も同じであると考えられてしまう。したがって、事業活動規模を表すほかの指標を用いるべきであると考えられる。

大法人と中小法人が同額の所得があったとしても事業活動規模が異なる場合を考えるために、神野(2000)の計算例を参考にする。表 2-3-3 は、大法人と中小法人の売上額、仕入額、その他費用、利益を示している。ここでは、その他の費用を現行制度（2016年4月1日現在）の外形標準課税を参考に、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料を用いている。

表 2-3-3 事業活動の規模の計算例

(単位:万円)

	大法人	中小法人
売上	4,500	500
仕入	2,700	300
報酬給与額	1,300	80
純支払利子	200	10
純支払賃借料	200	10
単年度損益	100	100

(出所) 神野(2000)「外形標準課税と地方分権」『ジュリスト』,p.10 参照。

次に、表 2-3-4 では、表 2-3-3 のデータを用いて、大法人と中小法人の税額の計算をそれぞれ示している。課税標準を変更することにより税収の増加を目的とするものではないので、表の総税額は同額と仮定している。

課税標準は所得のみの場合と、現行（2016年4月1日現在）の外形標準課税として用いられている付加価値額¹²⁸の場合を比較している。付加価値額は、報酬給与額と純支払利子と純支払賃借料と単年度損益の4つを足し合わせたものである。

所得を課税標準とした場合、税額は大法人も中小法人も10万円と同額を納税している。付加価値額を課税標準とした場合、税額は大法人が18万円、中

¹²⁸ 地方税法第72条の14。

小法人が2万円となり、中小法人の税負担が減っている。これは報酬給与額・純支払利子・純支払賃借料を課税標準として用いることで、大法人と中小法人は所得が同じであっても納税額が異なる結果となっている。

中小法人に比べて大法人は、報酬給与額・純支払利子・純支払賃借料が多く、従業員の数、事務所又は事業所や工場の数や規模などが大法人のほうが多いことが予想できる。したがって、所得だけでは適切な事業活動の規模を表すことはできないと考えられる。

田中(2000)は「課税対象を「事業」とした場合においても、その課税標準を、原則として「事業の規模や活動量を示す外形的な基準」とすべきか、それとも、「収益活動の成果である所得」とすべきかの二つの対立する考え方がありうる。(中略) 論理としてはいずれも可能である。注意を要するのは、事業に対する課税であれば、当然に外形基準でなければならないという論理必然性はない、ということである。」¹²⁹と指摘しているが、計算例の結果からも、事業活動の規模をより正確に表しているのは、外形基準を考慮した場合であると考えられる。

表 2-3-4 事業活動の規模の計算による比較

(単位:万円)

	所得(税率:10%)	付加価値額(税率:1%)
大法人	10 (100×10%)	18 [(100+1,300+200+200)×1%]
中小法人	10 (100×10%)	2 [(100+80+10+10)×1%]
総税額	20	20

(出所) 神野(2000) 「外形標準課税と地方分権」『ジュリスト』,p.10 参照。

2-4 税収の安定性

地方税原則で求められる税収の安定性とは、地方公共団体が毎年実施する行政サービスは住民の生活に密接なものが多く、安定的に提供されなければいけないもので、さらに、都道府県や市町村は国と比較して、財政規模が小さいので、地方税の税収の増減が小さく安定的であることが望ましいという考え方で

¹²⁹ 田中(2000),p.332 引用。

ある。

地方公共団体による行政サービスは、住民の生活に関するものだけでなく、「道路、港湾、教育、衛生その他もろもろの道府県の施設を利用」¹³⁰、「工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである。」¹³¹と指摘されているように、企業の事業活動に関するものがある。

行政サービスのうち地域に密着しているものは、地方公共団体により提供されており、租税を主な財源として住民や企業に提供されている。その財源である租税の税収が、景気の影響などにより大きく減少した場合、その年の行政サービスの量や質が低下すると考えられる。

行政サービスの財源はどのようなものであるべきか、それについて林(2012)は、「地方団体が中心的な役割を果たしているのは、住民生活と密接に結びついた公共サービスの提供であり、そのための財源は、大きく変動するものではなく安定的に推移するものが望ましい。」¹³²と説明している。つまり、これらの行政サービスは安定的に供給されるものであり、その財源として毎年安定した額を確保する必要がある。

次に、地方税原則の安定性の「安定」とは、何を基準に安定といえるかを考える。

井堀(1999)は「景気の悪い時にあえて一定の税収を確保しようとするれば、納める民間の企業や家計にとっての実質的な負担は大きくなる。」¹³³と、指摘している。このことから、財政の役割の1つとして経済安定化機能があり、一般的には主に国税の役割とされているが、地方税に関しても一定の役割を担う必要があると考えられる。

さらに、地方税務協会(2008)は、地方税原則の安定性の説明の一部に「税収入の増減を通じて地方団体はその区域内の事業発展や盛衰に関心を寄せ必要な対策を講じていくものである。」¹³⁴と説明しており、ある程度税収は増減する

¹³⁰ 地方財務協会(2008),p.217 引用。

¹³¹ シャープ勧告,pp.142-143 引用。

¹³² 林(2012),p.2 引用。

¹³³ 井堀(1999),p.7 引用。

¹³⁴ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

ものであると考えている。以上より安定性の「安定」とは、毎年一定額の税収があることを指していると考えることができない。

安定性の「安定」について、橋本(1988b)は「景気に対して安定的、すなわち所得に対する弾性値が1である場合と、景気に対して非弾力的、硬直的という意味で安定的という場合がある。いずれが望ましいであろうか。一応は1の弾力性をもつ安定的成長性が望ましいということになる。」¹³⁵と説明している。

ここでの弾力性¹³⁶とは、税収弾力性を指しており、名目GDPが1%変化したときに、税収が何%変化しているかを示す指標である。

税収を一定額得ることが安定性の観点から望ましいとするとときに、景気の良い時と悪い時を考えると、好景気の場合、事業活動が活発になり、事業活動の規模も大きくなるので、より多く行政サービスを受けると考えられ、より多く財源が必要となる。不景気の場合、井堀(1999)が指摘していたように、一定額の税収を得ようとする企業に大きく負担がかかり、事業活動を続けていくことが困難になる。

経済成長の度合いや経済活動の多様化により、行政サービスにかかる経費は増減すると考えられる。したがって、地方税原則の安定性とは、一定額の税収ではなく、景気変動に対して1の弾力性を持つ税収を示していると考えられる。

次に、地方税原則の安定性の観点から、法人事業税の問題を見ていく。

税収の安定性を測る方法として、石田(2015)¹³⁷は「税収の短期的所得弾力性」、「標準偏差」、「変動係数」、「対前年度変化率」、「所得弾性値」などを挙げている。

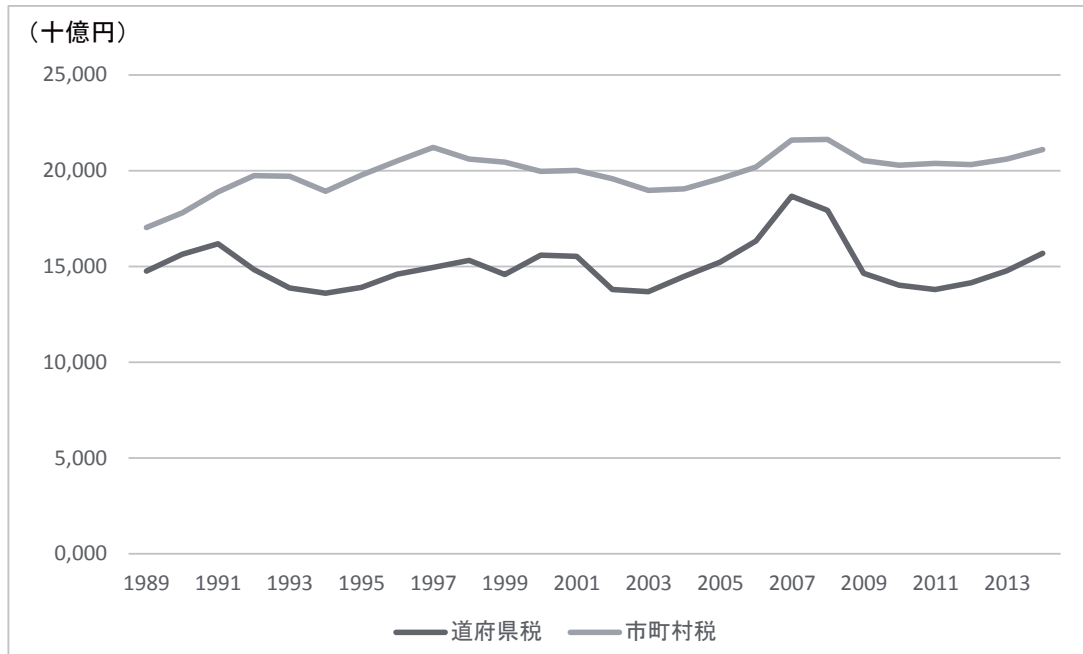
法人事業税の税収の前に、地方税を構成している道府県税と市町村税の税収について見る。図2-4-1は、1989年度から2014年度の期間における道府県税と市町村税の税収の推移を示している。道府県税と市町村税の税収推移は、ほとんど同じ推移をしている。しかし、市町村税と比較して道府県税はバブル崩壊やリーマンショックの影響により大きく減収しており、道府県税は景気の影響を受けやすい税目が多いことがわかる。

¹³⁵ 橋本(1988b),p.70 引用。

¹³⁶ 弾力性と弾性値は同じ意味であり、本稿では弾力性に統一する。

¹³⁷ 石田(2015),p.27 引用。

図 2-4-1 道府県税と市町村税の税収推移（1989-2014 年度）



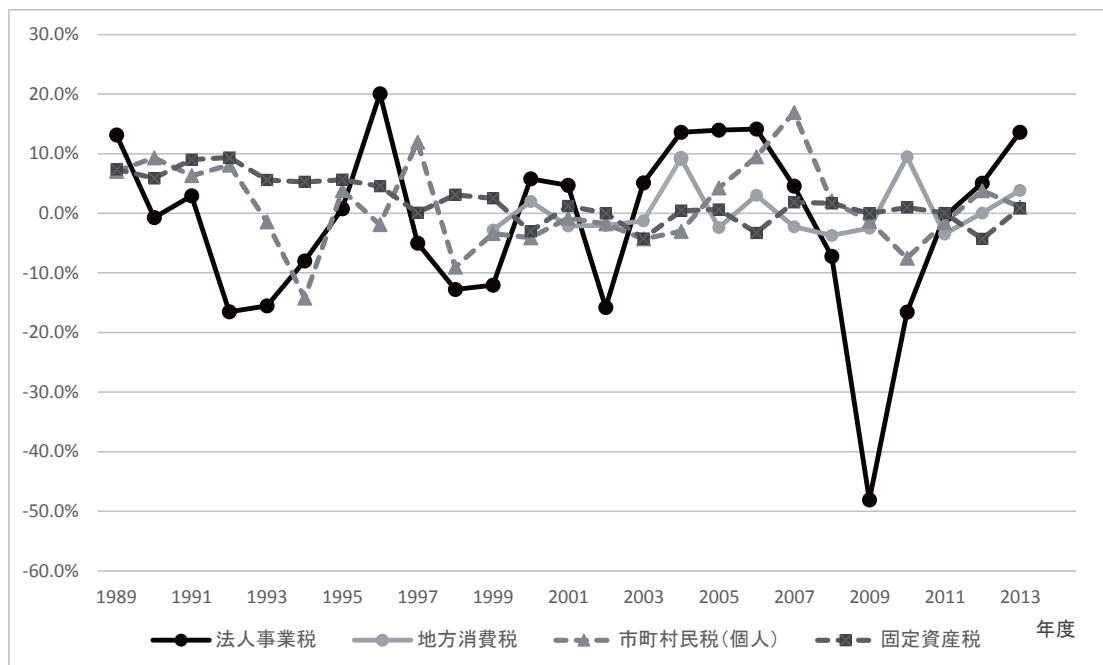
（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より作成。

次に、法人事業税とその他の地方税の税収の推移を比較する。それぞれ税収の規模の違いがあるため、比較する指標として対前年度の税収増減率を用いる。図 2-4-2 は地方税収における対前年度の増減率を示している。都道府県および市町村における基幹税¹³⁸である、法人事業税、地方消費税、個人の市町村民税、固定資産税を取り上げた。法人事業税と地方消費税は道府県税であり、個人の市町村民税と固定資産税は市町村税である。法人事業税の対前年度増減率は他税目と比較して、激しく変動していることが分かる。特に、2009 年度は前年度と比較して -48.08% と大幅に減少している。その理由として、リーマンショックによる景気の影響を受けているが、その他に 2008 年 10 月 1 日より地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されており、従来都道府県の税収であった法人事業税の所得割の一部が国税化された。その影響で 2009 年度の対

¹³⁸ 個人の道府県民税は道府県税の税収に占める割合が大きく基幹税と言えるが、個人の市町村民税と課税ベースが同じであり、近い結果が出るため挙げていない。

前年度増減率が大幅に減少していると考えられる。

図 2-4-2 対前年度増減率（1989-2013 年度）



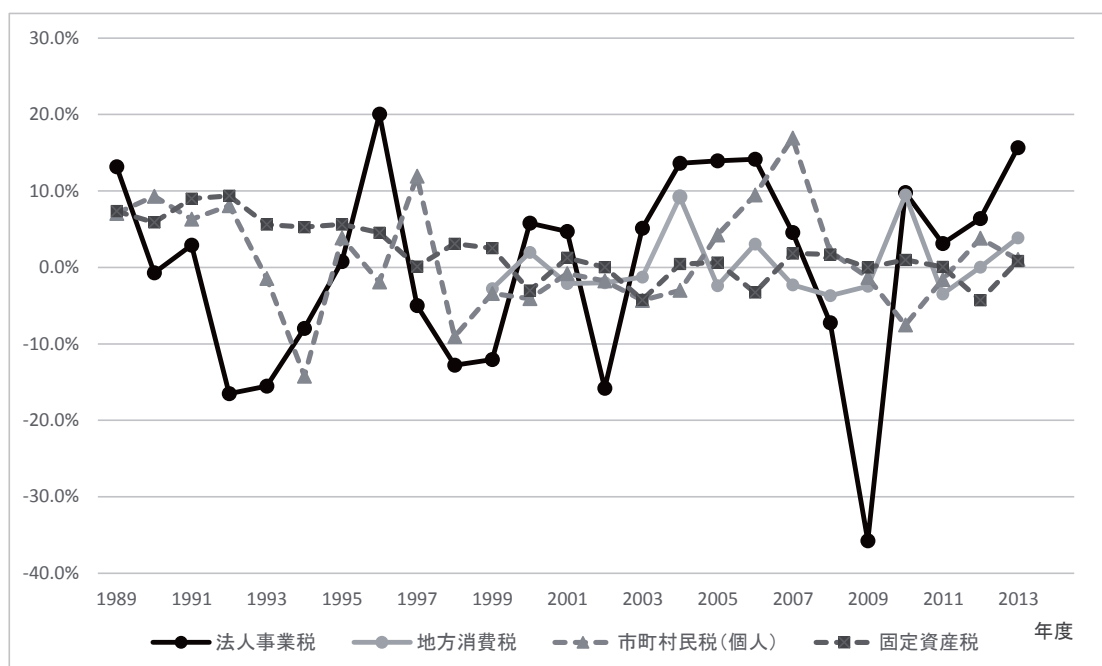
(注) 地方消費税の 1997 年度分のデータは除いている。

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より作成。

次に、図 2-4-3 は、図 2-4-2 の 2009 年度以降の法人事業税のデータに、地方法人特別譲与税の総額を足し合わせて対前年度増減率を算出したものを示している。2008 年 10 月 1 日より法人事業税の増収の一部を国税化するという地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されたことで、法人事業税自体の増収は減収しているため、その影響を除外することで景気の影響だけを見ている。

図 2-4-3 の 2009 年度の対前年度増減率を見ると、 -48.08% から -35.77% に変化している。この結果から、地方法人特別税の導入により増収が減少しているが、それ以上に景気の変動を大きく受けていることが分かる。

図 2-4-3 対前年度税込変化率（1989-2013 年度）



(注) 1. 地方消費税の 1997 年度分のデータは除いている。

2. 法人事業税は地方法人特別譲与税を足したものの。

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度) より作成。

次に、表 2-4-1 は、1989 年度から 2013 年度の期間における税込推移の変動係数を示している。ここでの税込推移の変動係数とは、1989 年度から 2013 年度までの税込の平均値を基準として、実際の税込額がどの程度ばらついているかを見るものである。標準偏差においてもデータのばらつきを見ることができ、税込額の規模の違うものを比較するため、標準偏差を平均値で割った変動係数を比較する指標としている。

税目として、法人事業税、法人事業税(1989-2013 年度のデータ) + 地方法人特別譲与税(2009-2013 年度のデータ)、地方消費税(1998-2013 年度のデータ)、市町村民税(個人)、固定資産税の 5 つを取り上げている。地方消費税は 0.0311 と最も小さく、法人事業税は 0.2864 と最も大きい。つまり、法人事業税の税込額が最もばらついており、不安定と見なすことができる。

表 2-4-1 税収推移の変動係数（1989-2013 年度）

法人事業税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	地方消費税	市町村民税 (個人)	固定資産税
0.2864	0.1956	0.0311	0.0902	0.1164

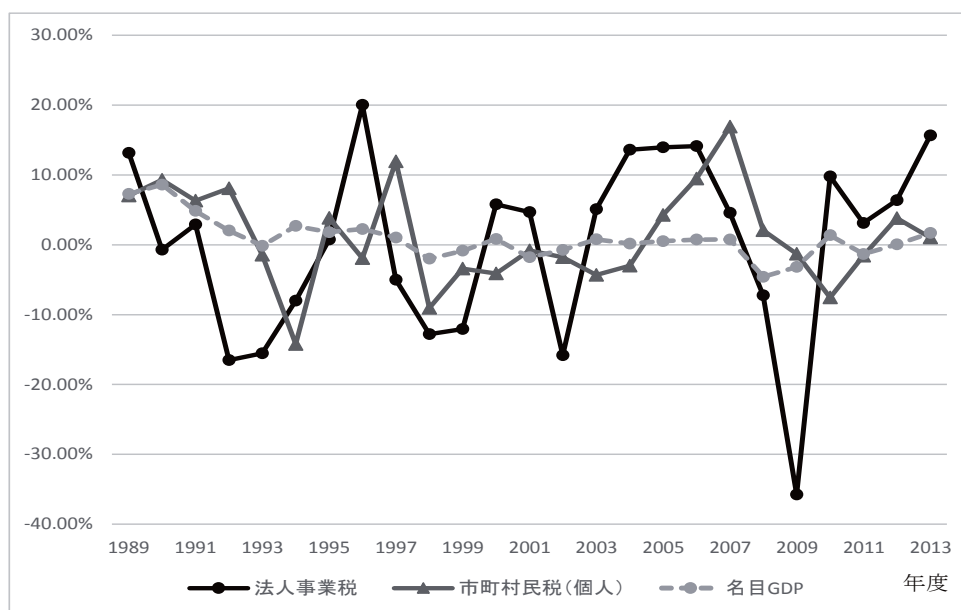
(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度) より作成。

次に、図 2-4-4 は、1989 年度から 2013 年度の期間における対前年度税収変化率と名目 GDP の対前年度変化率を比較したものである。石田(2015)は、この 2 つの指標を比較することで「税収と GDP の変化を毎年度間で比較できる。これは短期的な変化として、税収の安定性を表すと解釈できる。」¹³⁹と説明している。

図 2-4-4 は、地方法人特別譲与税を足した法人事業税と、変動係数の小さい個人の市町村民税と、名目 GDP の対前年度変化率を比較している。法人事業税の変化率と比較して、個人の市町村民税の変化率の方が名目 GDP 変化率と近い年度が多いことがわかる。

¹³⁹ 石田(2015),p.21 引用。

図 2-4-4 税収と名目 GDP の対前年度変化率（1989-2013 年度）



(注) 1. 名目 GDP のデータに関して、1980-1993 年度までは 2000 年度基準 (93SNA) を使用。1994-2014 年度までは 2005 年度基準(93SNA) を使用。

2. 法人事業税は地方法人特別譲与税を足したものの。

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

さらに、横田(1989)¹⁴⁰ の中では相関係数を用いて景気の変動と税収の変化を見ている。

表 2-4-2 は、横田(1989)を参考にして、1989 年度から 2013 年度の期間における対前年度税収変化率と名目 GDP 変化率の相関係数を示している。相関係数とは、 -1.00 から $+1.00$ までの値をとり、相関係数の値が $+1.00$ と -1.00 のときに完全相関といい、2 つのデータの関連性が強いことを示している。相関係数の値が 0 のとき無相関といい、2 つのデータに関連性がないことを示している。

表 2-4-2 の相関係数を見る場合、1 つのデータが増加(減少)したとき、他方のデータも増加(減少)するという、相関係数の値が $+1.00$ に近いほど、2

¹⁴⁰ 横田(1989), p.949 参照。

つのデータの関連性が強いので、その税目の景気に対する感応性が測ることができる。この考え方から、地方消費税の税収変化率と名目 GDP 変化率の相関係数は 0.5674 と +1.00 に最も近く関連性が強いことがわかる。

表 2-4-2 対前年度税収変化率と名目 GDP 変化率の相関係数(1989-2013 年度)

法人事業税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	地方消費税	市町村民税 (個人)	固定資産税
0.3810	0.3763	0.5674	0.3189	0.5020

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

次に、表 2-4-3 は、1989 年度から 2013 年度の期間における名目 GDP に対する税収弾力性¹⁴¹を示している。景気の変動に対して、1 の弾力性を持つ税収が安定した税収と考えるので、その範囲の幅として -2 から +2 の弾力性の数を見ると、固定資産税が最も多く安定していると考えられる。しかし、石田(2015)は「50 や 60 を超える大きな所得弾性値もある。これらは、そのまま税収の安定性として解釈するわけにはいかないだろう。税の性質に関わる税収の安定性の判断として、あまりに非現実的である。各年度の所得弾性値よりも、所得弾性値の平均の方が安定性の尺度にふさわしいかもしれない。」¹⁴²と指摘しており、年度ごとに税収弾力性を見るのではなく、税収弾力性の平均値でも安定性を測ることができると考えている。

表 2-4-2 の一番下の欄に、1989 年度から 2013 年度の期間における税収弾力性の平均値(地方消費税は 1999 年度から 2013 年度までの平均値)を示している。弾力性の平均値を比較すると、地方消費税が 4.76 と最も弾力性 1 に近い。法人事業税と法人事業税に地方法人特別譲与税を足したものの 2 つの平均値が目立って高い。結果、景気の変動に対して 1 の弾力性を持つ税収が安定した税

$$^{141} \text{ 税収弾力性} = \frac{\frac{\Delta \text{ 税収}}{\text{前年度の税収}}}{\frac{\Delta \text{ 名目 GDP}}{\text{前年度の名目 GDP}}} \quad \text{により税収弾力性を求めている。}$$

¹⁴² 石田(2015), p.30 引用。

収と考えると、地方消費税が最も安定した税収であると言える。

表 2-4-3 名目 GDP に対する税収弾力性（1989-2013 年度）

	法人事業税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	地方消費税	市町村民税 (個人)	固定資産税
1989	1.81	1.81	-	0.97	1.01
1990	-0.08	-0.08	-	1.08	0.68
1991	0.60	0.60	-	1.30	1.85
1992	-8.10	-8.10	-	3.97	4.60
1993	115.78	115.78	-	10.81	-41.77
1994	-2.97	-2.97	-	-5.27	1.96
1995	0.42	0.42	-	2.13	3.11
1996	8.91	8.91	-	-0.85	2.02
1997	-4.83	-4.83	-	11.51	0.11
1998	6.43	6.43	-	4.54	-1.56
1999	14.26	14.26	3.30	4.02	-2.97
2000	6.92	6.92	2.36	-4.90	-3.62
2001	-2.63	-2.63	1.19	0.45	-0.70
2002	21.45	21.45	2.74	2.41	-0.03
2003	6.56	6.56	-1.64	-5.53	-5.44
2004	78.37	78.37	53.00	-17.31	2.58
2005	27.09	27.09	-4.66	8.25	1.23
2006	19.02	19.02	4.10	12.74	-4.40
2007	5.94	5.94	-2.95	21.99	2.38
2008	1.58	1.58	0.81	-0.45	-0.37
2009	15.16	11.28	0.78	0.41	0.01
2010	-12.04	7.11	6.88	-5.47	0.71
2011	0.42	-2.35	2.62	1.19	-0.04
2012	102.81	129.79	0.62	77.39	-87.42
2013	8.07	9.28	2.29	0.62	0.50
平均値	16.44	18.07	4.76	5.04	-5.02

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016年度), 『地方財政統計年報』(2015年度), 内閣府『国民経済計算』(2016年度) より作成。

対前年度税収増減率、税収推移の変動係数、名目 GDP と比較した対前年度税収増減率、名目 GDP との相関係数、税収弾力性の 5 つの方法により、法人事業税の安定性に関して検証したが、税収そのものの変動が大きく、さらに景気の変動に対しても 1 の弾力性を持たないことから、安定性の欠ける税収であることが明らかになった。不安定な税収である要因として、税収の金額の大きさは税率によって変化するもので、そのベースとなる課税標準そのもの、いわゆる課税標準の大部分を占める所得が景気の影響を受けやすく、変動しやすいことにあると考えられる。

2-5 税源と税収の普遍性

地方税原則で求められる税源と税収の普遍性とは、地域間において税源と税収に偏りがなく、どこの地域においても十分に調達できることが望ましいという考え方である。

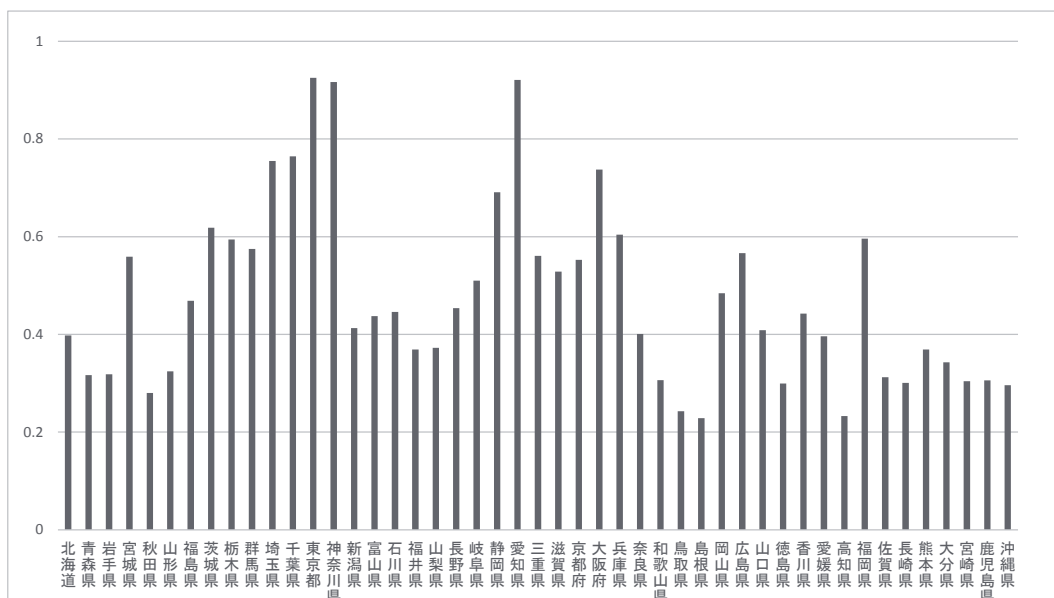
さらに普遍性は、「地方税には、最も重要視されるべき原則ともいえる。その地域で税収が確保できないのであれば、地方公共団体の財政が成り立たないからだ。」¹⁴³と考えられている。その例として国税と地方税を比較すると、国税の場合、国がすべて税を徴収しており、それを財源として行政サービスを国全体に提供しているので、地域間での財源の格差は問題とはならない。しかし、地方税の場合、地域ごとの地方公共団体がその地域の地方税を徴収しており、その地域に対して行政サービスを提供している。したがって、市町村間、都道府県間において、税源、税収に偏りがあると、財政力格差につながる。地域間において財政力格差が起きると、税源、税収の豊かな地域は行政サービスも充実し、乏しい地域は財政が成り立たないため十分な行政サービスを提供することができないと考えられる。

図 2-5-1 は都道府県の財政力指数を示している。財政力指数が高いほど、その都道府県の財源に余裕があることを示しており、指数が 1.0 を超える場合、その地方公共団体は普通交付税の不交付団体となる。

図 2-5-1 を見ると、最も財政力指数の高い都道府県は東京都の 0.93、最も低い都道府県は島根県の 0.23 と、約 4 倍の差があり、地域間で大きな格差があることがわかる。

¹⁴³ 橋本・鈴木(2012),p.282 引用。

図 2-5-1 都道府県の財政力指数（2014 年度）



（出所）総務省『地方財政状況調査関係資料』（2016 年度）より作成。

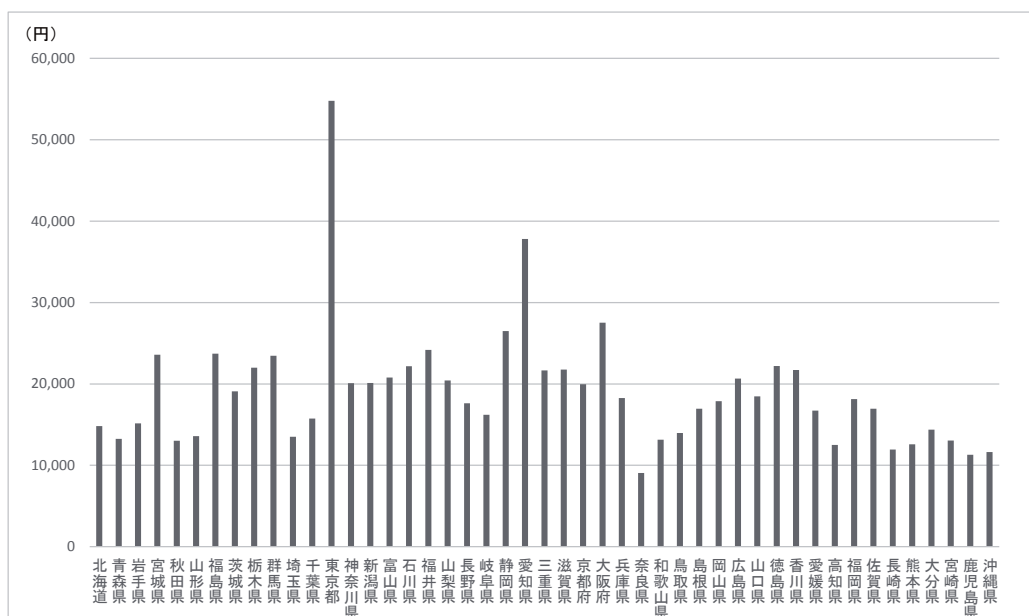
次に、地方税原則の普遍性について、どの状態を「普遍的」と考えるのかを、法人事業税を中心に考える。

税源と税収の普遍性の基準としては、都道府県間の税収額が同額、人口 1 人当たりの税収額が同額、などが考えられる。総務省の資料¹⁴⁴では、地方税の税収の偏在度を見る場合、主に人口 1 人当たりの税収が用いられている。

図 2-5-2 は法人事業税の人口 1 人当たりの税収を都道府県別に示している。人口 1 人当たりの税収が最も多い都道府県は、東京都の 5 万 4,799 円、最も少ない都道府県は、奈良県の 9,069 円と、約 6 倍の差があることがわかる。

¹⁴⁴ 総務省「人口一人当たり税収額の偏在度の推移」
http://www.soumu.go.jp/main_content/000415676.pdf（2016 年 12 月 2 日閲覧）。

図 2-5-2 法人事業税の人口 1 人当たりの税収（2014 年度）



（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より作成。

表 2-5-1 は、人口 1 人当たりの税収のばらつきを示す変動係数である。税目は道府県税や市町村税に占める割合の大きいものを選んでいいる。

法人の道府県民税は 0.4631 と、最も地域間における税収のばらつきが大きい。それに次いで、法人事業税は 0.3893 である。地方消費税や固定資産税と比べると税収のばらつきが大きいことがわかる。

表 2-5-1 人口 1 人当たりの税収における変動係数（2014 年度）

個人道府県民税	法人道府県民税	法人事業税	地方消費税	固定資産税
0.2326	0.4631	0.3893	0.0867	0.1652

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より作成。

しかし、税収の偏在度について、林(2015)は「現実に生じている税収の地域間格差が問題なのかどうかを判断するためには、現行の地方税が応益課税の視点から見て適正かどうかを見極めなければならない。」¹⁴⁵と、単に税収を見るのではなく、応益性の観点からも見るべきであると述べている。その理由とし

¹⁴⁵ 林(2015),p.413 引用。

て、「地域間に税収格差が存在したとしても、同時に受益面でも差が存在するならば、税収の差は受益の差に見合ったものであって、何ら問題とは言えない。つまり、地方財政において受益と負担の対応が不十分で、受益の水準とは無関係に税が決定されているときに地域間格差の問題が生じるのである。」¹⁴⁶と説明している。

例として、事業所や工場等の事業活動を行う拠点が集中している地域と、そうでない地域を比較する。事業活動を行う拠点が集中している地域では、行政サービスの提供される量は必然的に多くなり、事業税は行政サービスの受益に応じて納める税金であるので、都道府県に納められる税金は多くなる。事業活動を行う拠点が集中していない地域ではその逆のことが考えられる。このことから、地域ごとに行政サービスの量は異なり、行政サービスに提供するための経費の額も異なる。

したがって、この場合の「普遍的」を地域間の税収格差だけで判断するのではなく、地域間の受益の差を考慮し、受益の差と同じ水準の地域間の税収格差であれば「普遍的」であると考ええる。

次に、人口1人当たりの税収を見たときに、地方税の中でも地方法人二税（法人事業税、法人住民税）は、地域間における偏在度が高いと考えられている。しかし、その指標により正しい偏在度を測ることができているのか、その他の指標を用いるのが適切であるのかを考える。

人口1人当たりの税収を用いることについて、林(2012)は「生産活動を根拠に課される税が全ての地域で1人当たりのベースで一定にならなければならないかという点は検討の余地がある。」¹⁴⁷と述べている。各都道府県に入る税収額を比較する場合に比べると、人口で除した場合は人口規模の違いを除外するので、ある程度は適切であると考えられる。

しかし、次の例の場合、人口1人当たりを用いるのは適切でないと考えられる。その例として、A県に住む人がB県にある事業所で働いている場合、B県の行政サービスを受けながらB県の事業所は事業活動を行っている。そして、B県の事業所は事業活動を行うことで受けた利益に応じて、その対価として税

¹⁴⁶ 林(2015),p.413 引用。

¹⁴⁷ 林(2012),p.232 引用。

金を B 県に納めている。このように、住む都道府県と働く都道府県が異なる人が存在していると考えられる。A 県に住む人は A 県の事業所では働いておらず事業活動を行っていない。したがって、税収の普遍性を見る際、人口 1 人当たりの指標を用いても税収が偏在しているかを判断することができない。

人口 1 人当たり以外の指標の中で、法人事業税の偏在度を測るのに適切であるのは、事業活動に関連する指標が考えられる。事業活動に関連する指標として、まず従業者や事業所などが考えられる。

従業者は事業活動を行う要素の 1 つであり、それを基準にすれば従業者数 1 人当たりの税収の水準は各都道府県で同じであれば普遍性を満たしていると考えられる。しかし、資本集約型の企業であれば、設備投資が多く、従業者数が少ない状態で事業活動を行っていると考えられる。この場合、従業者数 1 人当たりの税収を見ても、正しい偏在度は測ることはできない。

事業所は事業活動を行う場所であり、事業所数 1 ヶ所当たりの税収の水準は各都道府県で同じであれば普遍性を満たしていると考えられる。しかし、この場合は事業所すべてが同じ事業活動の規模でなければならない。

以上の理由から、従業者と事業所を用いても正しい偏在度を測ることができない。

『地方法人課税のあり方等に関する検討会』(2013)では「税源偏在の是正を考える際には、単に人口 1 人当たり税収等の最大／最小値やジニ係数等から税源の偏在の状況をみるだけではなく、地方団体が提供する行政サービス水準の格差につながる財政力の格差を考慮に入れる必要がある。」¹⁴⁸と人口 1 人当たりなどで偏在度を見るだけでなく、財政力格差を考慮する必要があると述べている。その具体的な指標として「基準財政需要額に対する財源超過額等の割合等の数値を用いて、税源偏在・財政力格差を判断することも有効である。」¹⁴⁹と提案している。

その他の指標として、林(2011)は「企業課税においては、そもそも住民一人当たりで見ることが適切ではなく、むしろ生産 1 単位当たりという発想をした

¹⁴⁸ 地方法人課税のあり方等に関する検討会(2013),p.9 引用。

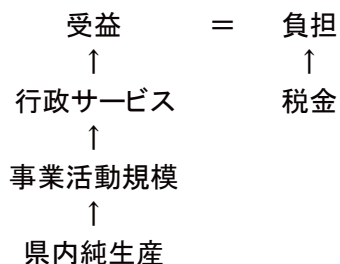
¹⁴⁹ 地方法人課税のあり方等に関する検討会(2013),p.10 引用。

方がいい（後略）」¹⁵⁰と述べている。生産の単位として、企業を含む県民のすべての所得を表す県民所得や、都道府県別の付加価値を表す県内純生産などが考えられる。

「普遍的」について、地域間の税収格差だけで判断するのではなく、地域間の受益の差を考慮し、受益の差と同じ水準の地域間の税収格差であれば「普遍的」であると考えている。さらに、法人事業税の課税根拠は、行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担するべきであるという考え方がされており、事業活動そのものに課される税である。したがって、行政サービスを受けた量を課税客体から事業活動そのもの、いわゆる事業活動規模で見ると考える。事業活動規模を表す指標として、事業活動を行うことで新たに生まれた付加価値が考えられる。さらに、この付加価値を表す指標として都道府県別に見る場合、県外からの純所得を含む県民所得ではなく、県内純生産を用いるべきである。

これらを整理すると、図 2-5-3 の関係図になる。これは矢印の先を何で説明することができるかを示している。したがって、生産 1 単位当たりを見る場合は、事業活動規模を表す指標の 1 つである県内純生産を用いるべきである。そして、法人事業税の税収の偏在度を見る場合は、生産 1 単位当たりの税収が都道府県間において同じ水準であれば普遍性を満たしていると考ええる。

図 2-5-3 受益と負担の関係図



(注) 筆者作成。

表 2-5-2 は、偏在度を把握する際に税収のみを比較する場合と、生産 1 単位当たりの税収を比較する場合の例を 2 つ示している。

¹⁵⁰ 林(2011),p.70 引用。

A 県、B 県、C 県の税金のみを比較した場合、(1) と (2) のどちらにおいても A 県と C 県の税金には 3 倍の差があり、税金が偏在していることがわかる。しかし、生産 1 単位当たりの税金を比較した場合、(1) では税金と県内純生産の水準がそれぞれの地域間で同じであるため、生産 1 単位当たりの税金はすべての地域において 0.1 となり、同じ水準であるため普遍的であると考えられる。(2) では、県内純生産がすべての地域において同じであり、税金が異なっている。したがって、生産 1 単位当たりの税金は同じ水準とはなっておらず、偏在していると考えられる。

表 2-5-2 生産 1 単位当たりの税金の例

(1)	税金	県内純生産	生産1単位当たり
A県	1,000	10,000	0.1
B県	2,000	20,000	0.1
C県	3,000	30,000	0.1

(2)	税金	県内純生産	生産1単位当たり
A県	1,000	10,000	0.1
B県	2,000	10,000	0.2
C県	3,000	10,000	0.3

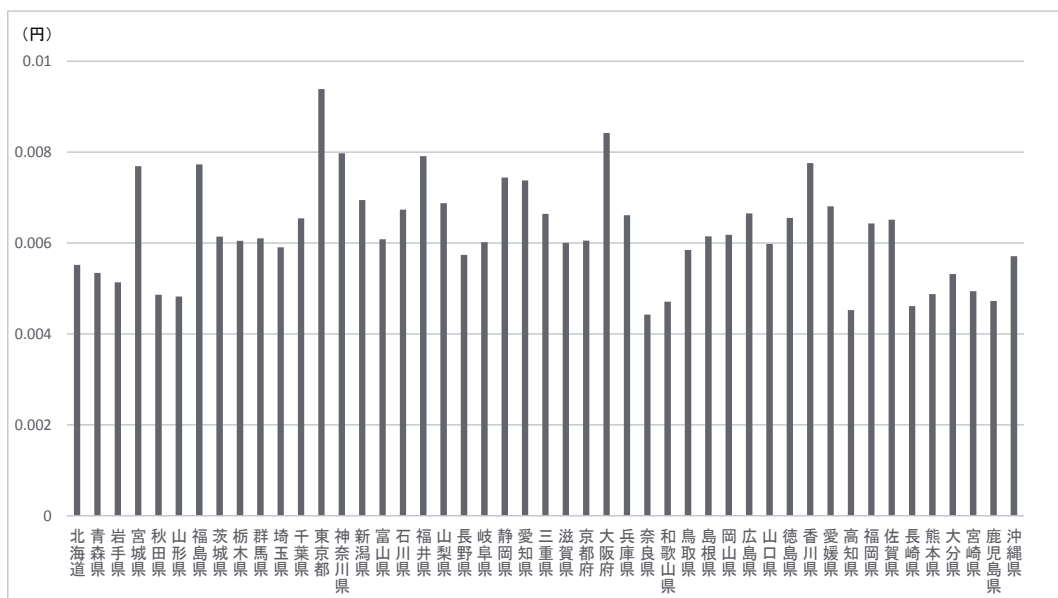
(注) このデータは計算例のために筆者が設定したものである。

次に、図 2-5-4 から図 2-5-8 は、法人事業税の生産 1 単位当たりの税金を都道府県別で示している。法人事業税の全体の税金と課税標準別の税金をそれぞれ示している。

図 2-5-4 は、生産 1 単位当たりの法人事業税の税金を都道府県別で示している。人口 1 人当たりの税金を示す図 2-5-2 では東京都が突出していたが、生産 1 単位当たりの税金を示す図 2-5-4 ではそのような傾向は見られなくなった。しかし、奈良県や高知県や長崎県はどちらの指標を用いても低い水準である。図 2-5-5 も同様のことが言える。

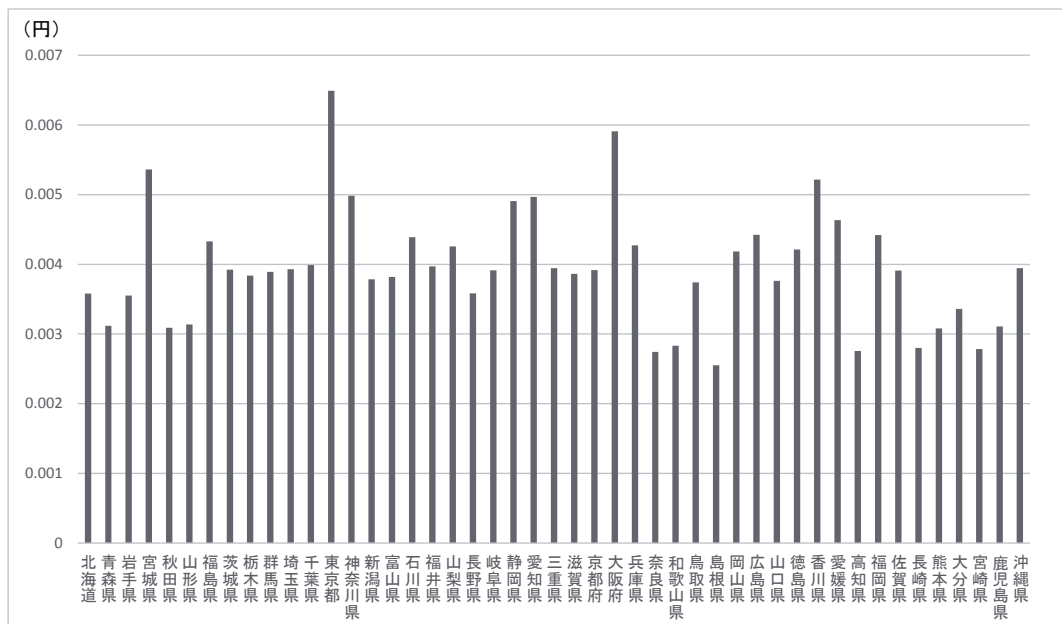
図 2-5-6 から図 2-5-8 は、外形標準課税の対象法人のみの税金を示している。都市部の生産 1 単位当たりの税金が多く、地方の生産 1 単位当たりの税金が少ない現状となっている。

図 2-5-4 生産 1 単位当たりの法人事業税 (2013 年度)



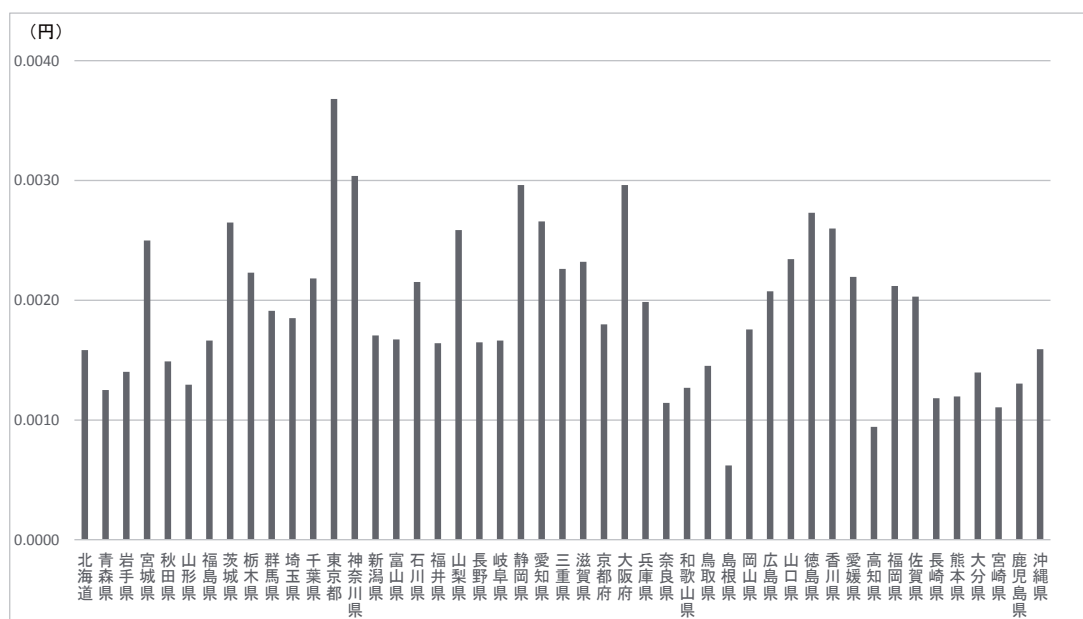
(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2015年度),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005年基準計数)より作成。

図 2-5-5 生産 1 単位当たりの全法人の所得割 (2013 年度)



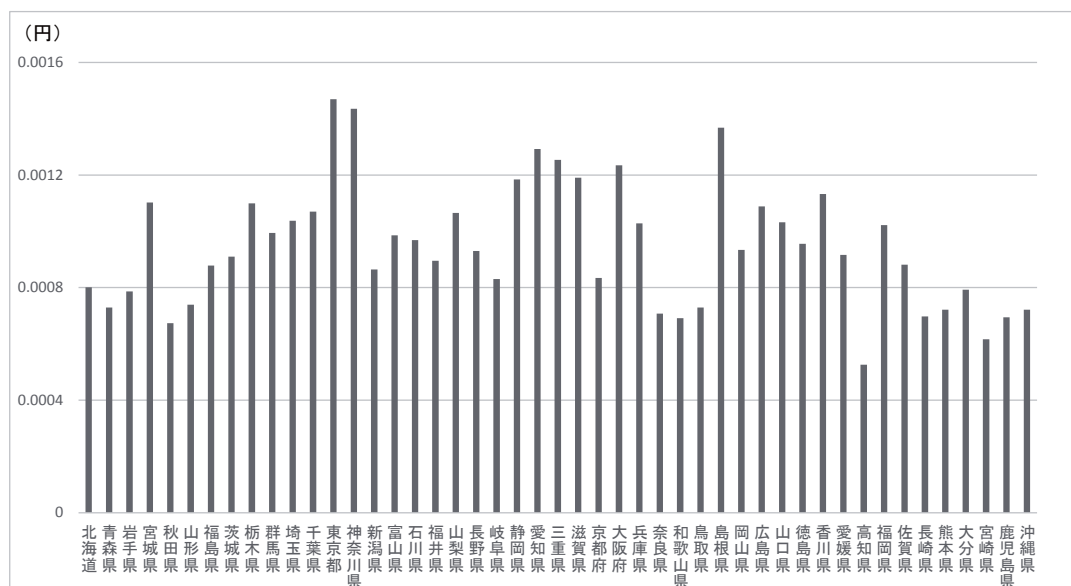
(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005年基準計数)より作成。

図 2-5-6 生産 1 単位当たりの外形対象法人の所得割（2013 年度）



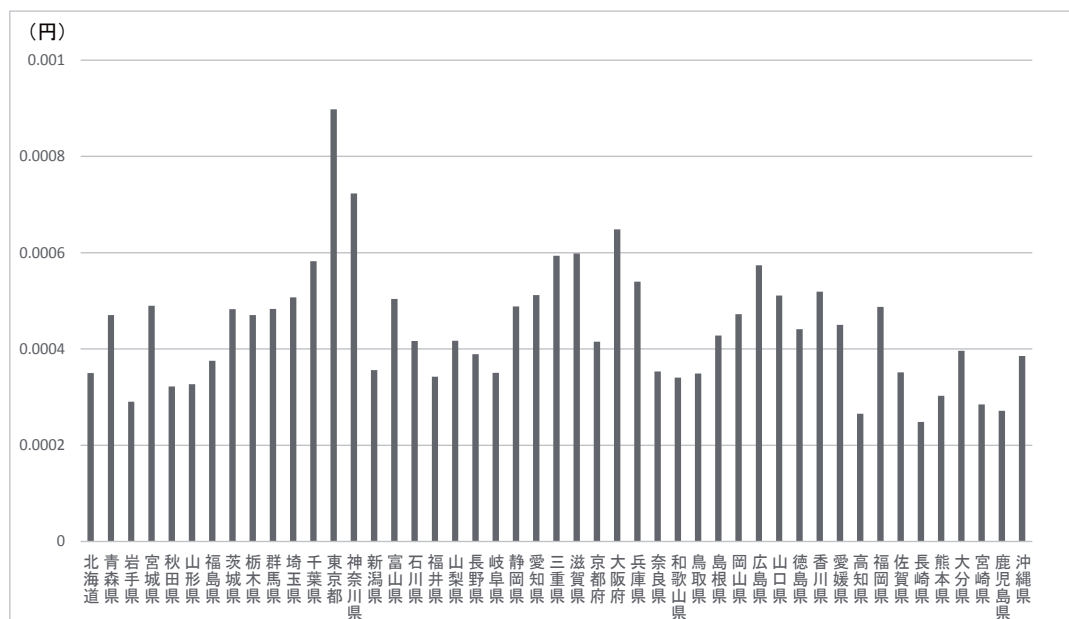
(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 2-5-7 生産 1 単位当たりの付加価値割（2013 年度）



(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 2-5-8 生産 1 単位当たりの資本割 (2013 年度)



(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 2-5-3 と表 2-5-4 は、法人事業税の人口 1 人当たりの税収の変動係数と生産 1 単位当たりの税収の変動係数を示している。

表 2-5-3 を見ると、全体の税収と所得割(全法人)以外の変動係数は比較的高い結果となっている。外形標準課税の対象法人のみの税収であるため偏在していると考えられる。

表 2-5-4 を見ると、所得割(外形対象法人)の変動係数が最も大きい結果となっている。しかし、事業活動規模を表す付加価値額から算出される付加価値割に関しても偏在していないとは言えず、付加価値額を課税標準として適用されている法人が資本金 1 億円を超える法人に限られていることが要因と考えられ、資本金 1 億円以下の法人にも適用する法人を拡大しない限り偏在は是正されないと考えられる。

表 2-5-3 人口 1 人当たりの変動係数 (2013 年度)

全体	所得割 (全法人)	所得割 (外形対象法人)	付加価値割	資本割
0.3938	0.4312	0.5552	0.4276	0.5390

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 2-5-4 生産 1 単位当たりの変動係数 (2013 年度)

全体	所得割 (全法人)	所得割 (外形対象法人)	付加価値割	資本割
0.1795	0.2109	0.3322	0.2327	0.2861

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 総務省統計局『人口推計』(2014 年度) より作成。

次に、地域間の税源と税収に関しての問題点として、地方税法第 72 条の 48 第 3 項に定められている課税標準額の分割基準が挙げられる。

問題点について見る前に、まず分割基準とは何かを考える。

町田(2016)は、分割基準が必要とされる理由として「各事業所が当該企業内の一部の業務を分担するとき、あるいは共通経費の取り扱い等困難な問題が生じて、事業所ごとの所得計算はきわめて困難である。結局、本店または本社において一体で経理している損益について総体として把握し、これを何らかの基準で立地する都道府県に分割しなければならない。」¹⁵¹と説明している。

分割基準の設定する際の本来の考え方としては、1-3-3 の中でも見たように税負担配分として応益原則を前提に、事業の規模や活動量を的確に表すもの、税務実務上、単純かつ明確なものを採用するとしている。

1951 年に分割基準が初めて導入されて以来、基準の変更が繰り返され現行(2016 年 4 月 1 日現在)の分割基準となっている。川村(2005)は、分割基準を変更する際の注意点として「この分割基準の見直しに関する問題は、あくまでも複数の都道府県に跨って事業活動を行っている法人に対する法人事業税の「課税権の帰属」の問題として捉えられるべきである。財源配分の問題ではなく、ましてや、地方団体間の財源調整を行うための手段でもない。したがって、

¹⁵¹ 町田(2016), p.33 引用。

分割基準の見直しは、所得税から個人住民税への税源移譲や、国庫補助負担金の縮減廃止の効果等と絡めて議論されるべき問題ではないということである。」¹⁵²と述べている。

しかし、2005年の分割基準の変更により、事業の規模や活動量に応じて課税権の帰属を行なうという分割基準の本来の目的ではなく、財源配分の調整を目的とする方向に変化している。2005年の分割基準の変更に至ったのは「2000年代に経済活動のグローバル化、ICTの発達により本社機能が強化された。法人の事業活動がマンパワーに依存していたのが、効率化のため人員を削除し、店舗戦略、ネットワーク戦略として事務所のもつ重要性が相対的に高まってきたともいえる状況が生じたとして、分割基準の見直しを進めることとした。」¹⁵³と、このような流れがあり、非製造業と製造業の「資本金の額等が1億円以上の法人：本社管理部門の従業者数を1/2」の分割基準が廃止され、非製造業のすべての業種について「1/2を事務所等の数」¹⁵⁴の分割基準が導入された。

町田(2016)は、この2005年の分割基準の変更について「都道府県行政からの受益の大きさを反映しない「均等割」としての「事務所等の数」の採用は、分割基準の理念・原則を超えた恣意的変更であり、財政調整を目的としていたとしか考えられない。」¹⁵⁵と述べている。

2004年度の分割基準変更前と2005年度の分割基準変更後の税収を比較すると、全体で13.95%増収している。都市部について見ると、東京都は15.45%、神奈川県は5.97%、愛知県は11.91%、大阪府は11.36%とそれぞれ増収している。しかし、都市部の中でも東京都は全体の税収の増加率の13.95%を上回っている。分割基準の変更による影響だけとは限らないので、一概には言えないが、非製造業の「1/2を事務所等の数」に比べて、非製造業の「資本金の額等が1億円以上の法人：本社管理部門の従業者数を1/2」の分割基準の方が東京都への税収の偏在度を是正する効果があったと考えられる。

以上より、分割基準の変更することで東京都に関しては税収の偏在是正の効果が見られないが、他の都市部に関しては税収の偏在是正には効果が見られた。

¹⁵² 川村(2005),p.145 引用。

¹⁵³ 町田(2016),p.37 引用。

¹⁵⁴ 地方税法第72条の48第3項。

¹⁵⁵ 町田(2016),p.39 引用。

しかし、偏在是正の効果があろうとなかろうと、2005年の分割基準の変更に
より「1/2を事務所等の数」の分割基準がすべての非製造業に適用とするのは、
本来の考え方に沿わない基準であり、本来の目的に用いられていないことが問
題点として考えられる。

第3章 課税標準（地方税法第72条の12）の見直しに関する検討

本章では、第2章の問題点を受けて、課税標準（地方税法第72条の12）の見直しに関する検討をする。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行う。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分析を行う。

3-1 適正な税負担配分の検討

税負担配分の応益性（2-3）より、地方税原則の応益性の観点から法人事業税のあり方と3つの問題点を見た。問題点の1つ目は、現行（2016年4月1日現在）の制度では資本金1億円超と資本金1億円以下を境に外形標準課税の対象であるか定められている。しかし、資本金1億円超の法人は全体の法人数の1%程度であり、応益性を前提に外形標準課税の導入をしているのであれば、資本金1億円で線引きをする必要があるのか、また中小法人に対する配慮であるとしても資本金1億円ではなく、例えば資本金5,000万円超であってはならないのか、など線引きの理由が不明確である。問題点の2つ目は、問題点の1つ目と同様に、現行（2016年4月1日現在）の制度では資本金1億円以下の法人は課税標準を所得としているので、欠損法人は法人事業税を負担していないことである。問題点の3つ目は、課税客体を課税標準が適切に表すことができているかということである。課税客体は事業活動そのものであり、それを課税標準の所得や外形基準により表している。しかし、所得を課税標準とする場合、所得の金額が0やマイナスになることがあり、その場合は事業活動を行っているがその規模を適切に表すことができない。

この節では、主に問題点の3つ目の課税客体と課税標準について見る。この問題点に応益性を考慮すると、行政サービスの受益に応じて税負担するべきであるので、行政サービスをどの程度受けているかを測る必要がある。そして、行政サービスの受益額を各法人で算出するのは困難であるので、その代わりに指標として、課税客体である事業活動そのもの、いわゆる事業活動規模により測るべきであると考えられる。

次に、事業活動規模を何の指標を用いて表すことができるのかを検討する。半谷(2007)は「生産活動に対する応益課税は、生産要素である資本と労働の予定収益を課税標準とすることが理想であると考えられる。なぜならば、生産活動に対する応益課税は、生産活動のために提供された公共財（社会資本整備と公共サービス）に充てられた費用を補償するために課されるべきものである（集団費用等価を前提とした個別費用等価）、生産活動の量に応じて負担をすべきであると考えられるからである。」¹⁵⁶と述べている。資本と労働の予定収益とは「生産活動の量を表す指標としては生産要素の投入量を用いるのが最も適当であるが、生産要素の投入量は収益の源泉であるから、ドイツ財政学では予定収益とよばれているのである。」¹⁵⁷と述べており、生産活動の量は生産要素の投入量により表すことができると説明している。

生産要素とは、労働、資本、土地があり、生産活動を行う企業が労働を投入した場合は賃金が、資本を投入した場合は自己資本であれば利潤が、他人資本であれば支払利子が、土地を投入した場合は賃貸料が、それぞれ生まれる。

次に、住民や企業が地方公共団体から受ける利益について何の指標を用いるかを検討する。

税制調査会(1968)の中で「事業税は、事業がその活動を行なうに当たって地方団体の各種の施設を利用し、その他の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきあるという考え方に基づいて課税されるもの（中略）」¹⁵⁸と、事業活動を行う際に各種の施設を利用し、さらに行政サービスを受けていると説明している。

地方公共団体からの行政サービスとして、本稿では道府県税の法人事業税について研究していることから都道府県の歳出額を用いる。しかし、都道府県から住民や企業に対する歳出と関係のない公債費や市町村への交付金等の金額は除外する。

各種の施設を利用として、住民や企業は社会資本ストックから利益を受けていると考えられる。社会資本ストックとは、道路等の毎年投資され形成し、蓄

¹⁵⁶ 半谷(2007),p.69 引用。

¹⁵⁷ 半谷(2007),p.69 引用。

¹⁵⁸ 税制調査会(1968),p.34 引用。

積されたものである。

この節の適正な税負担配分の検討として、まず事業活動規模を表す指標と行政サービス、社会資本ストックのそれぞれとの相関関係を見る。そして、行政サービス、社会資本ストックと相関の強い指標を適正な事業活動規模を表す指標として採用する。行政サービス、社会資本ストックと相関の強い指標を用いることで、応益性を満たす適正な税負担配分を行うことができると考えられる。

事業活動規模、いわゆる受益量を表す指標として、現行（2016年4月1日現在）の課税標準である所得、資本金等の額を用いている。さらに、半谷(2007)の生産要素の投入量を参考に給与総額、県内純生産を、生産要素の投入した結果である実現した収益である売上高の5つの指標を用いている。

事業活動規模を表す指標として検討する5つの指標は、以下のデータを用いている。

- (1) 所得：各国税局における統計情報の税務署別課税状況の「所得金額」
- (2) 資本金等の額：『道府県税の課税状況等に関する調』の「資本金等の額」
(データ上、資本金1億円超の法人のみ)
- (3) 給与総額：『経済センサス-活動調査』の「給与総額」
- (4) 県内純生産：『県民経済計算』の「県内純生産（要素費用表示）」
- (5) 売上高：『経済センサス-活動調査』の「売上（収入）金額」

次に、行政サービスと社会資本ストックは、以下のデータを用いている。(2)の社会資本ストックの額は、「日本の社会資本 2012」¹⁵⁹を参考に、都道府県が整備主体でない社会資本については除外している。

¹⁵⁹ 内閣府「日本の社会資本 2012」

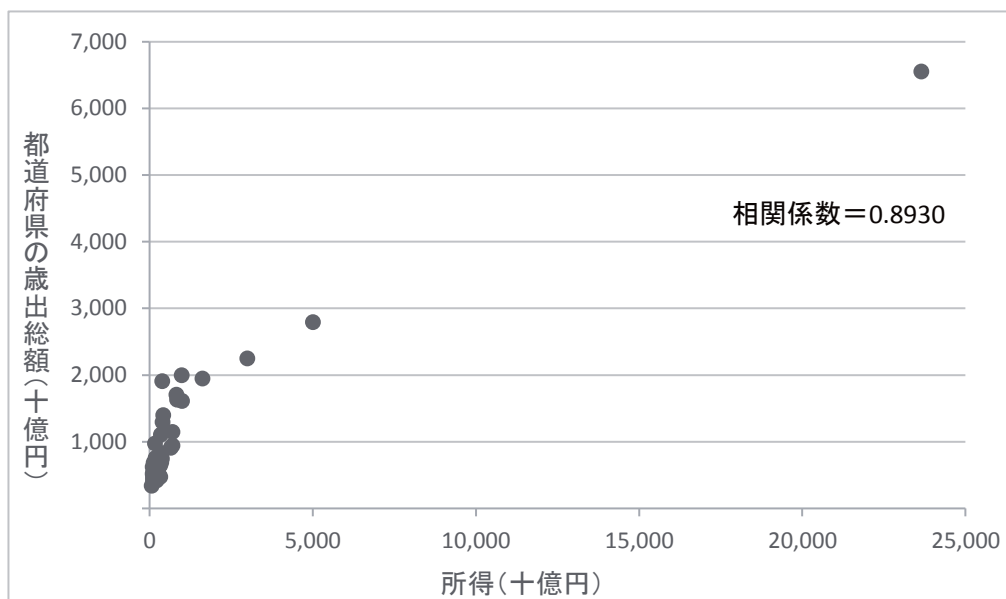
<http://www5.cao.go.jp/keizai2/jmcs/docs/pdf/jmcs2012.pdf> (2016年12月20日閲覧)。

除外した項目は、港湾、航空、鉄道、公共賃貸住宅、水道、廃棄物処理施設、都市公園、漁業、電気通信である。

- (1) 行政サービス：『地方財政統計年報』の都道府県目的別歳出決算
- (2) 社会資本ストック：『社会資本ストック推計』（社会資本である施設等は耐用年数の経過により老朽化するため、每期均等額の減価額を計上する定額法を減価償却の方法として用いられ推計された純資本ストック用いている。）

まず、図 3-1-1 から図 3-1-5 に、事業活動規模を表す 5 つの指標と都道府県の行政サービスの総額の相関関係を示している。事業活動規模を表す 5 つの指標は最新のデータを、行政サービスである都道府県の歳出額はそれに対応する年度のデータを用いている。

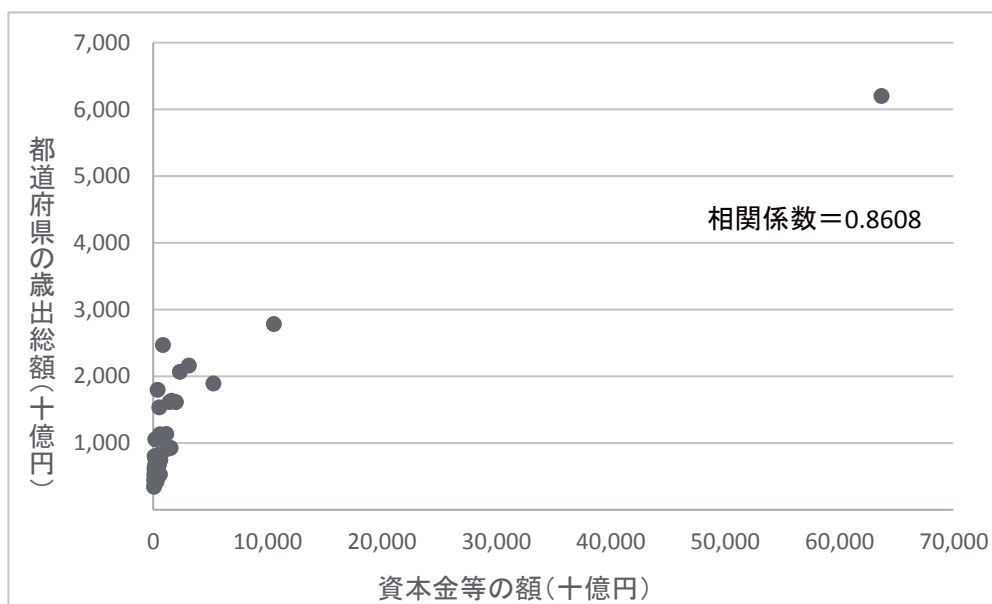
図 3-1-1 所得と行政サービスの相関関係（2014 年度）



(出所) 国税庁『国税局統計情報』¹⁶⁰ (2016 年度), 総務省『地方財政統計年報』(2016 年度) より作成。

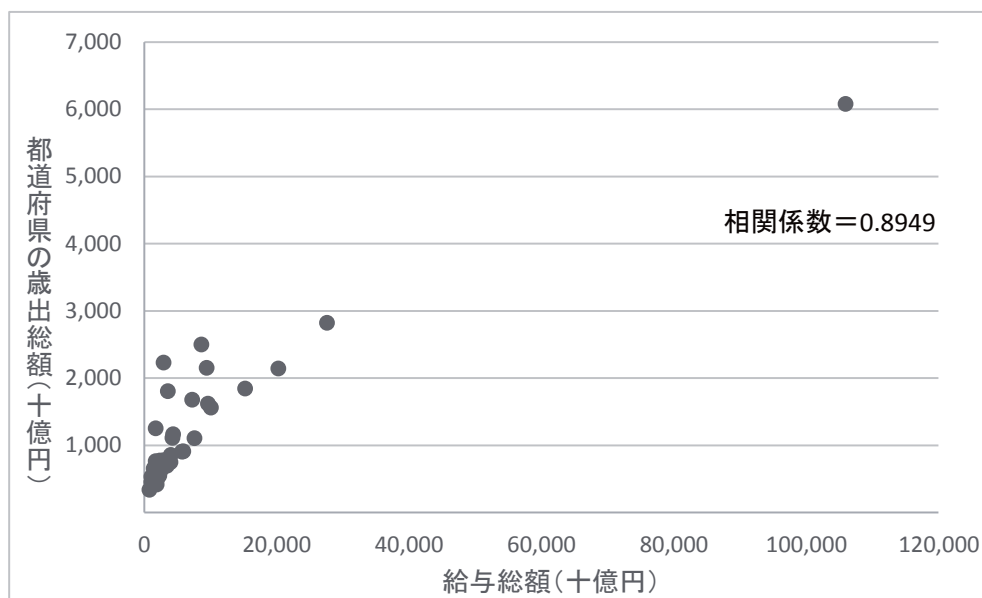
¹⁶⁰ <https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/list/index.htm> (2016 年 12 月 13 日閲覧)。

図 3-1-2 資本金等の額と行政サービスの相関関係（2013 年度）



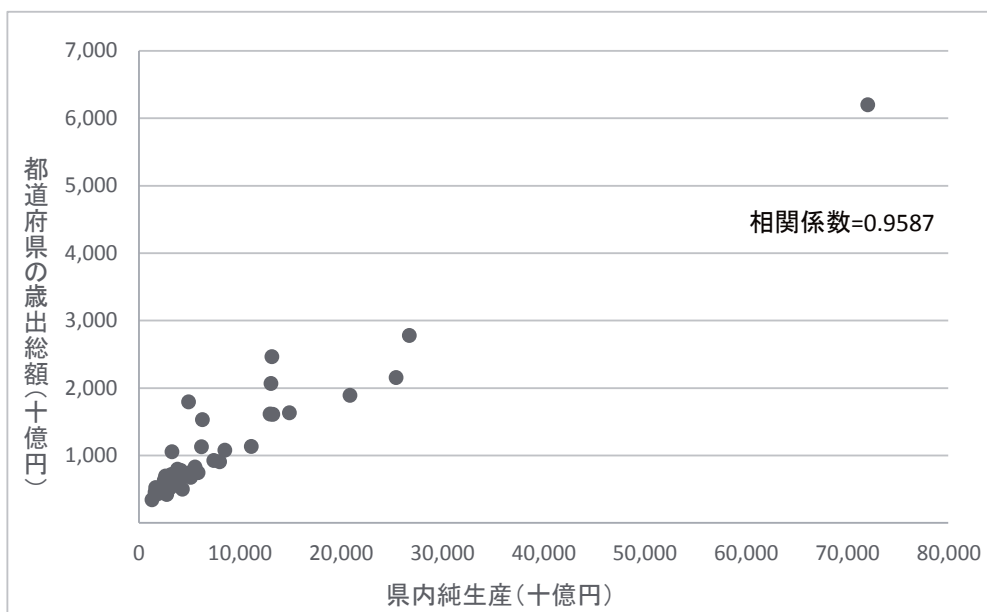
(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度) より作成。

図 3-1-3 給与総額と行政サービスの相関関係（2011 年度）



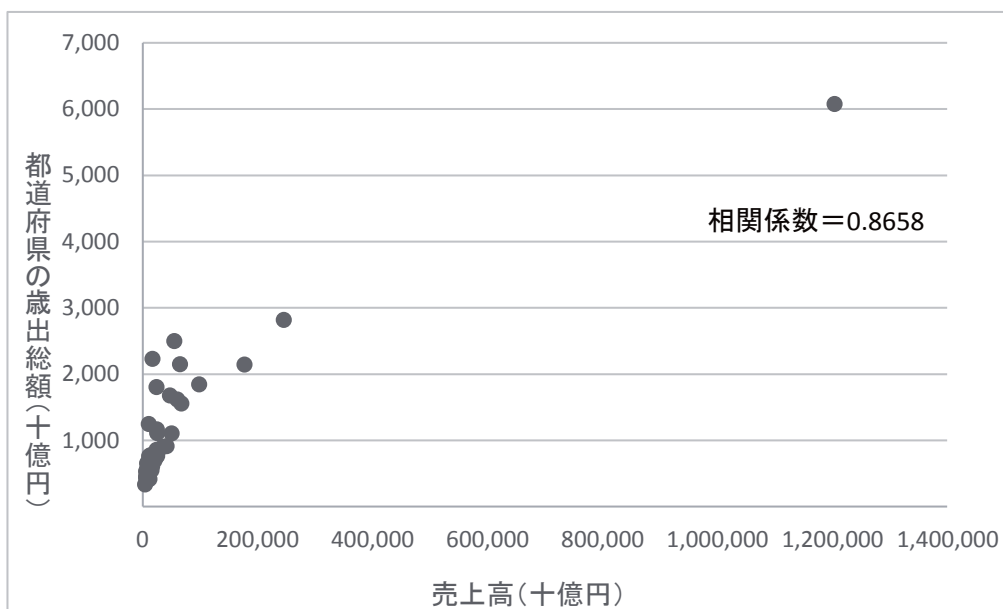
(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2013 年度), 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014 年度) より作成。

図 3-1-4 県内純生産と行政サービスの相関関係 (2013 年度)



(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 3-1-5 売上高と行政サービスの相関関係 (2011 年度)



(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2013 年度), 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014 年度) より作成。

表 3-1-1 は事業活動を表す指標と各行政サービスとの相関係数を示している。ここでは、各法人が受益をどの程度受けているかを把握するために、代わりの指標として事業活動規模により受益量を測ろうとしている。したがって、相関係数を見る場合、関連性が強い状態である完全相関に近いデータであると、事業活動規模により受益量をより正確に測ることができていると考える。この時の完全相関とは+1.00を指しており、マイナスの係数については考察の対象とはしない。表 3-1-1 の相関係数を見ると、衛生費、労働費、土木費以外の項目において、県内純生産は行政サービスとの相関が最も強いことがわかる。総額の行政サービスにおいても、県内純生産との係数は 0.9581 と最も強い結果となっている。

表 3-1-1 事業活動規模を表す指標と行政サービスの相関係数

	所得	資本金等の額	給与総額	県内純生産	売上高
議会費	0.7716	0.7416	0.8171	0.9239	0.7670
総務費	0.8651	0.8806	0.4423	0.8959	0.4386
民生費	0.7600	0.6919	0.8127	0.8123	0.7762
衛生費	0.9402	0.9030	0.3922	0.9319	0.3883
労働費	0.4495	0.3007	0.2501	0.3737	0.2360
農林水産業費	-0.1433	-0.1657	-0.1171	-0.0516	-0.1328
商工費	0.5922	0.5023	0.5321	0.6392	0.4931
土木費	0.9280	0.9273	0.9483	0.9241	0.9411
警察費	0.9277	0.9187	0.9653	0.9911	0.9385
教育費	0.7121	0.6895	0.7829	0.9100	0.7235
災害復旧費	-0.0577	-0.0607	-0.0876	-0.0841	-0.0829
総額	0.8930	0.8608	0.8949	0.9581	0.8658

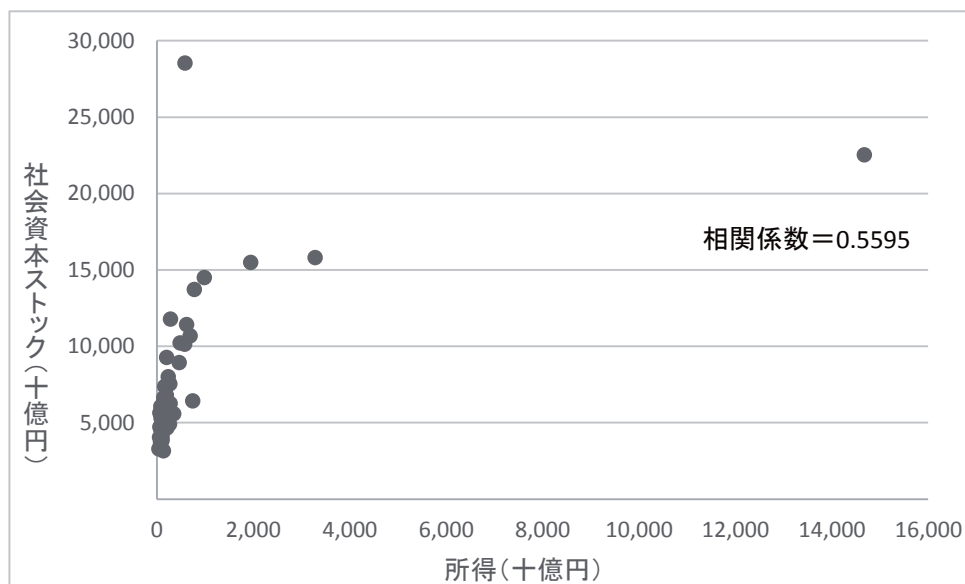
(出所) 国税庁『国税局統計情報』¹⁶¹(2016年度),総務省『地方財政統計年報』(2013年度,2015-2016年度),『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度),総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014年度),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005年基準計数)より作成。

次に、図 3-1-6 から図 3-1-10 に、事業活動規模を表す 5 つの指標と社会資本ストックの総額の相関関係を示している。社会資本ストックは最新のデータで

¹⁶¹ <https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/list/index.htm> (2016年12月13日閲覧)。

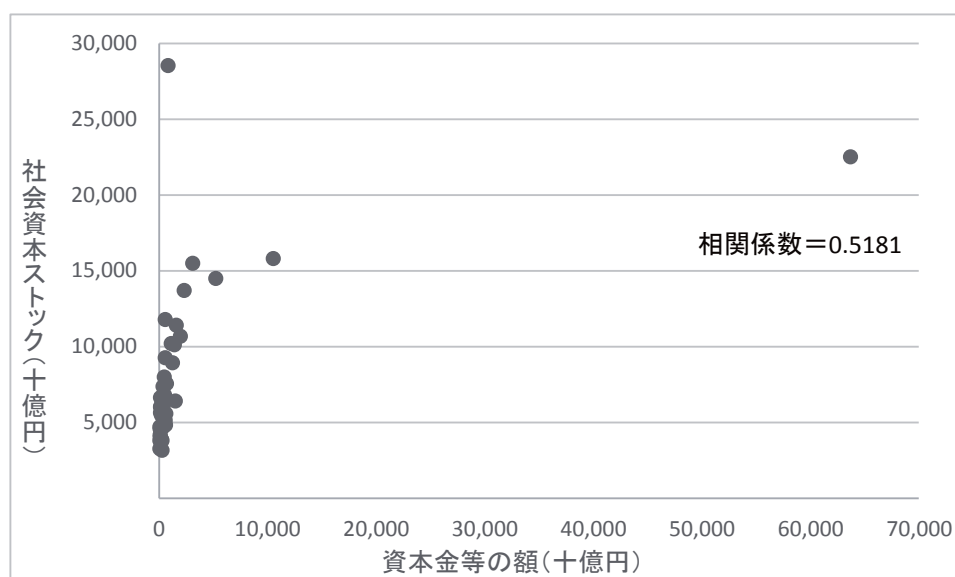
ある 2009 年（暦年）を用いているが、事業活動規模を表す 5 つの指標はそれぞれ最新の年度のデータを用いている。

図 3-1-6 所得と社会資本ストックの相関関係（2009 年）



（出所）国税庁『国税局統計情報』¹⁶²（2011 年度）,内閣府『社会資本ストック推計データ』（2012 年）より作成。

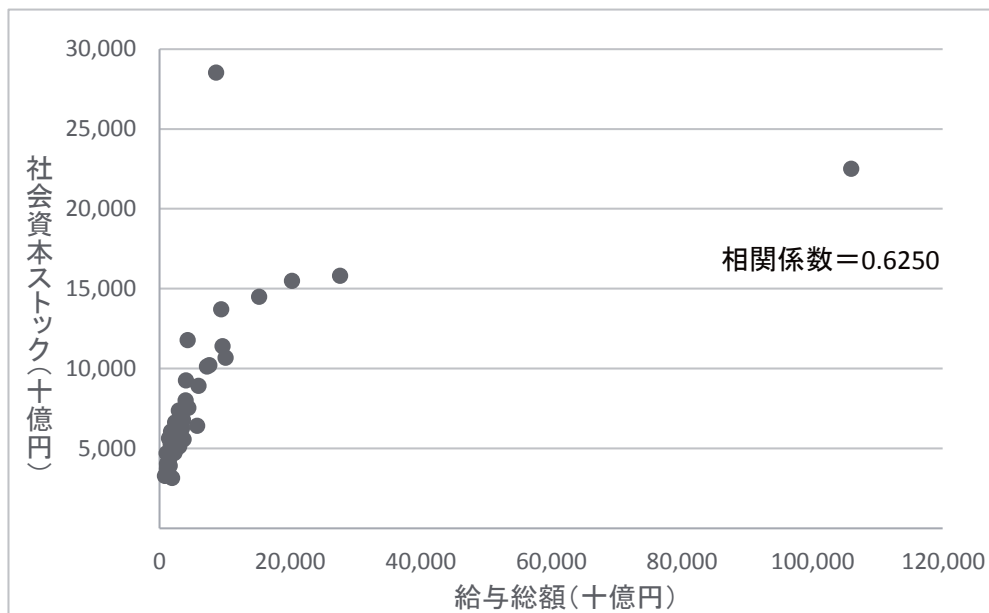
図 3-1-7 資本金等の額と社会資本ストックの相関関係（2009 年）



¹⁶² <https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/list/index.htm>（2016 年 12 月 13 日閲覧）。

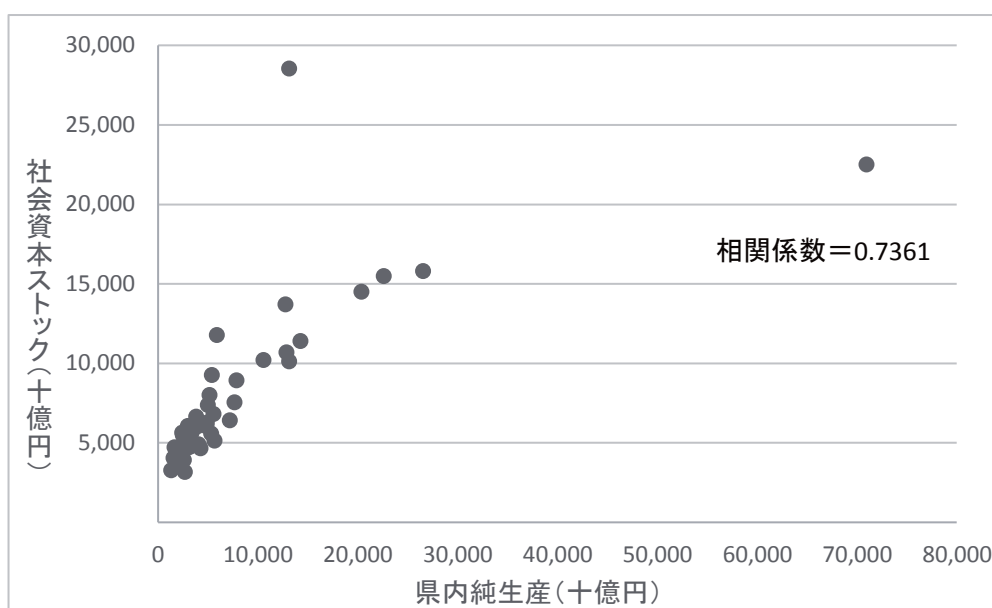
(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度),内閣府『社会資本ストック推計データ』(2012年)より作成。

図 3-1-8 給与総額と社会資本ストックの相関関係 (2009年)



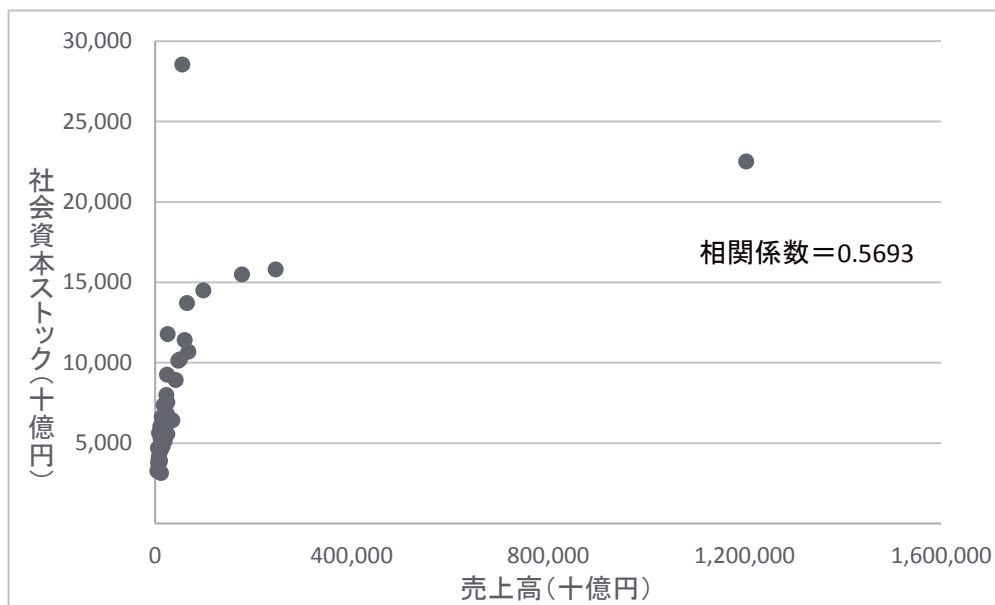
(出所) 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014年度),内閣府『社会資本ストック推計データ』(2012年)より作成。

図 3-1-9 県内純生産と社会資本ストックの相関関係 (2009年)



(出所) 内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005 年基準計数),『社会資本ストック推計データ』(2012 年)より作成。

図 3-1-10 売上高と社会資本ストックの相関関係 (2009 年)



(出所) 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014 年度),内閣府『社会資本ストック推計データ』(2012 年)より作成。

表 3-1-2 は事業活動規模を表す指標と各社会資本ストックの相関係数を示している。

表 3-1-1 と同様に、マイナスの係数については考察の対象とはしない。表 3-1-2 の相関係数を見ると、すべての項目において、県内純生産は社会資本ストックとの相関が最も強いことがわかる。総額の社会資本ストックにおいても、県内純生産との係数は 0.7361 と最も相関の強い結果となっている。

表 3-1-2 事業活動規模を表す指標と社会資本ストックの相関係数

	所得	資本金等の額	給与総額	県内純生産	売上高
道路	0.5831	0.5423	0.6474	0.7557	0.5926
下水道	0.7485	0.7126	0.8087	0.9064	0.7523
文教施設1	0.7888	0.7536	0.8461	0.9366	0.7960
文教施設2	0.7933	0.7581	0.8497	0.9386	0.8001
治水	0.1522	0.1034	0.2281	0.3716	0.1638
治山	-0.1840	-0.1920	-0.1617	-0.1340	-0.1726
海岸	0.2489	0.2406	0.2552	0.2586	0.2542
農業	-0.1376	-0.1593	-0.1103	-0.0522	-0.1278
林業	-0.1866	-0.1822	-0.1819	-0.1882	-0.1778
国有林	-0.1795	-0.1762	-0.1729	-0.1748	-0.1704
総額	0.5595	0.5181	0.6250	0.7361	0.5693

(注) 文教施設 1：学校施設・学術施設。

文教施設 2：社会教育施設・社会体育施設・文化施設。

(出所) 国税庁『国税局統計情報』¹⁶³(2011年度)、総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度)、総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014年度)、内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005年基準計数)、『社会資本ストック推計データ』(2012年)より作成。

分析結果より、行政サービスと社会資本ストックとの相関係数が最も高い県内純生産、すなわち事業活動により新たに付加される要素を課税標準(地方税法第72条の12)に採用することで適正な税負担配分を行うことができる。

3-2 安定した課税標準の検討

税収の安定性(2-4)より、法人事業税の税収が安定性に欠ける要因は、その課税標準である所得が景気の影響を受けやすく、変動しやすいことである。

この節では、地方税原則の安定性の基準を、税収が景気の変動に対する弾力性が1であることと考え、法人の所得以外の課税標準を検討する。

検討する課税標準として、所得、売上高、資本金等の額、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料を、現行(2016年4月1日現在)の法人事業税の課税

¹⁶³ <https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/list/index.htm> (2016年12月13日閲覧)。

標準に採用されていることや、地方税法第 72 条の 24 の 4 に定められている課税標準の特例の中に売上高が定められていることから、この 6 つの指標を取り上げる。

田中(2000)は「事業税が「事業」に対する課税であるとするならば、原材料分を排除するのではなく、事業の総体を示す指標として、また簡便さをも考慮して、たとえば売上高をとることはできないのであろうか。」¹⁶⁴と述べており、外形基準として付加価値以外に売上高を課税標準とすることを挙げている。

さらに、金子(2014)は「企業の収益合計額も外形基準として適切であると考ええる。」¹⁶⁵と述べており、法人事業税の課税標準として収益合計額を用いることを提案している。その理由として、1 つ目は租税原則の簡素性の観点から、収益額がすべての法人の損益計算書に表示されているので、課税標準の算定が容易であり、税制としても簡素である。さらに、付加価値と比較しても、税収効果が大きいので、税率を引き下げることができると説明している。2 つ目は労使の反対が少ないと説明しており、給与額が増加しても収益合計額を算定する際には直接的に関係しないので、賃金課税であるという批判が少ないと考えられる。3 つ目はタックス・オン・タックスの問題は生じないと説明している。法人税の課税標準を計算する際に法人事業税は損金算入として控除されるので、シャープ勧告で指摘された取引高税のような二重課税にならないということである。

収益合計額は、損益計算書上の売上高、営業外収益の受取利息や受取配当金、特別利益の固定資産売却益などを合わせた合計額であると考えられるが、ここでは収益合計額ではなく、簡易的に収益合計額の中の売上高を分析の対象とする。

以上より、法人事業税の課税標準として売上高を用いることは、理論的に可能と考えられるので比較の対象として挙げている。

所得以外の課税標準を検討する際に、『財政金融統計月報』「法人企業統計年報特集」¹⁶⁶の全産業を対象としたデータを用いてそれぞれ比較する。

¹⁶⁴ 田中(2000),p.340 引用。

¹⁶⁵ 金子(2014),p.7 引用。

¹⁶⁶ 1999 年度から 2004 年度のデータは第 689 号、2005 年度から 2014 年度の

課税標準として検討する 6 つの指標は、「法人企業統計年報特集」の中から以下のデータを用いている。

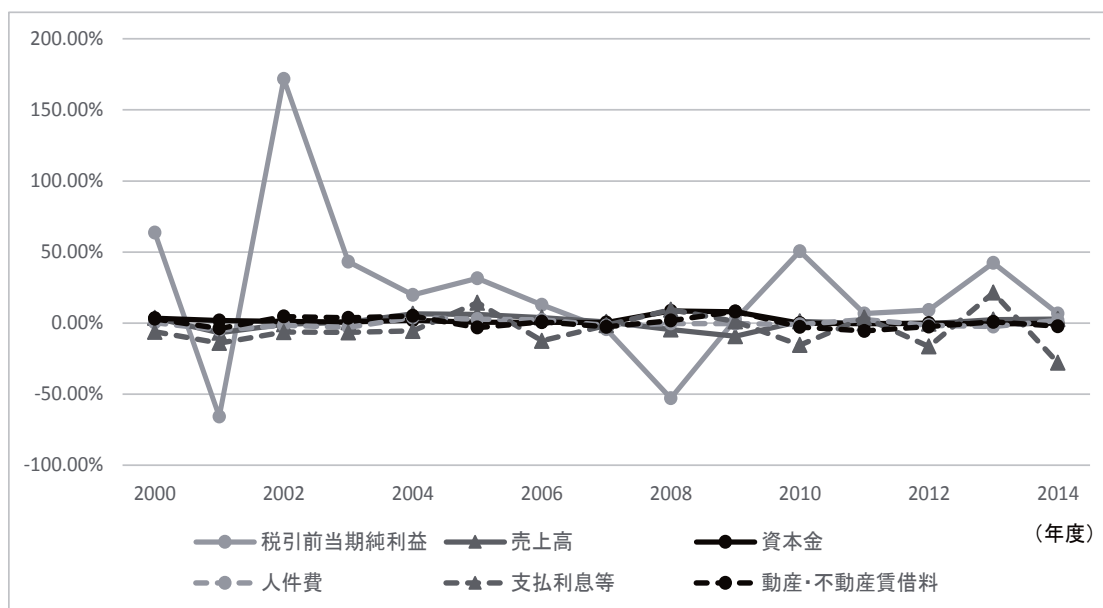
- (1) 所得：損益および剰余金の配当の状況の法人税・住民税・事業税を差し引く前の「税引前当期純利益」
- (2) 売上高：損益および剰余金の配当の状況の「売上高」
- (3) 資本金等の額：資産・負債及び純資産の状況の「資本金」
- (4) 報酬給与額：付加価値の配分状況の福利厚生費を除く「人件費」
- (5) 純支払利子：付加価値の配分状況の「支払利息等」
- (6) 純支払賃借料：付加価値の配分状況の「動産・不動産賃借料」

この 6 つのデータを用いて、税収の安定性 (2-4) と同様の方法によりそれぞれの安定性を測る。

図 3-2-1 は、2000 年度から 2014 年度の期間における 6 つの課税標準の対前年度変化率を示している。税引前当期純利益の変化率は 2000 年度から 2002 年度、2008 年度、2010 年度が ±50% 以上と大きく変動している。それに次いで、支払利息等の変化率の変動が大きいことがわかる。

データは第 762 号のものを使用している。

図 3-2-1 課税標準の対前年度変化率（2000-2014 年度）



（出所）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』（第 689 号,第 762 号）より作成。

表 3-2-1 は、2000 年度から 2014 年度の期間における課税標準の変動係数を示している。この期間における税引前当期純利益の額の変動係数は、0.4188 とばらつきが最も大きいことがわかる。人件費の変動係数は、0.0233 とばらつきが最も小さいことがわかる。この結果からは、6 つの課税標準を比較した場合、人件費を課税標準に用いることで毎年度一定額の税収を確保できると考えられる。

表 3-2-1 課税標準の変動係数（2000-2014 年度）

税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
0.4188	0.0554	0.0893	0.0233	0.1563	0.0434

（出所）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』（第 689 号,第 762 号）より作成。

次に、課税標準として検討している指標が、景気の変動に対してどのように動いているかを見る。

表 3-2-2 は、2000 年度から 2014 年度の 6 つの課税標準と名目 GDP の対前年度変化率を示しており、表 3-2-3 はそれぞれの課税標準の変化率と名目 GDP 変化率の相関係数を示している。相関係数を見ることで、安定性を測ることはできないが、6 つの課税標準の変化率と名目 GDP 変化率が連動しているかを見ることができる。

税収の安定性（2-4）でも見たように、相関係数の値が +1.00 に近いほど、2 つのデータの関連性が強いと考えられる。この考え方から、売上高の変化率と名目 GDP 変化率の相関係数は 0.7688 と +1.00 に最も近く関連性の強いことがわかる。人件費の変化率と名目 GDP 変化率の相関係数は 0.1029 と 0 に最も近く関連性の弱いことがわかる。

表 3-2-2 課税標準と名目 GDP の変化率（2000-2014 年度）

	名目GDP	税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
2000	0.84%	63.60%	3.73%	3.51%	0.29%	-6.14%	2.98%
2001	-1.79%	-65.78%	-6.75%	1.78%	-4.78%	-14.05%	-3.82%
2002	-0.74%	171.77%	-0.85%	1.21%	-1.53%	-6.35%	4.65%
2003	0.78%	43.18%	0.59%	0.73%	-2.96%	-6.56%	3.68%
2004	0.17%	19.93%	6.42%	2.10%	3.91%	-5.48%	5.03%
2005	0.51%	31.41%	6.18%	0.56%	2.78%	14.35%	-3.13%
2006	0.74%	12.81%	3.87%	0.68%	2.29%	-12.45%	0.91%
2007	0.77%	-4.29%	0.88%	0.41%	-1.59%	-1.56%	-2.66%
2008	-4.58%	-52.79%	-4.55%	8.49%	-0.33%	9.42%	1.80%
2009	-3.17%	2.36%	-9.29%	7.86%	-0.40%	1.10%	8.17%
2010	1.38%	50.45%	1.30%	0.01%	-0.95%	-15.45%	-2.72%
2011	-1.32%	6.75%	-0.34%	-0.52%	2.60%	3.93%	-5.48%
2012	0.05%	9.17%	-0.47%	-0.12%	-1.50%	-16.44%	-2.48%
2013	1.69%	42.37%	2.52%	-0.69%	-2.47%	21.45%	0.84%
2014	1.48%	6.69%	2.75%	0.05%	2.01%	-27.96%	-2.21%

（出所）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』（第 689 号,第 762 号），内閣府『国民経済計算』（2016 年度）より作成。

表 3-2-3 課税標準の対前年度変化率と名目 GDP 変化率の相関係数
(2000-2014 年度)

税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
0.4038	0.7688	-0.8082	0.1029	-0.2374	-0.2490

(出所) 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』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

表 3-2-4 は、表 3-2-2 を用いて、2000 年度から 2014 年度の期間における名目 GDP に対する課税標準の弾力性を示している。弾力性のそれぞれの最大値と最小値を見ると、100 を超えるような数値が出ており、安定性を測るのにふさわしくない。したがって、年度ごとに弾力性を見るのではなく、弾力性の平均値を見る。表 3-2-2 の一番下の欄に弾力性の平均値を示している。弾力性の平均値を比較すると、資本金の弾力性が 0.69 と最も 1 に近い。それに次いで、売上高の弾力性で 4.29 である。

表 3-2-4 名目 GDP に対する課税標準の弾力性 (2000-2014 年度)

	税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
2000	76.07	4.46	4.20	0.34	-7.34	3.56
2001	36.83	3.78	-0.99	2.67	7.86	2.14
2002	-232.80	1.16	-1.64	2.07	8.61	-6.30
2003	55.41	0.76	0.93	-3.79	-8.42	4.72
2004	114.74	36.96	12.11	22.54	-31.56	28.95
2005	61.00	12.00	1.09	5.41	27.86	-6.07
2006	17.23	5.20	0.92	3.08	-16.75	1.22
2007	-5.58	1.14	0.53	-2.07	-2.03	-3.46
2008	11.52	0.99	-1.85	0.07	-2.06	-0.39
2009	-0.74	2.93	-2.48	0.13	-0.35	-2.58
2010	36.62	0.94	0.01	-0.69	-11.21	-1.97
2011	-5.10	0.26	0.39	-1.96	-2.97	4.14
2012	186.48	-9.62	-2.52	-30.53	-334.21	-50.52
2013	25.14	1.50	-0.41	-1.47	12.72	0.50
2014	4.51	1.85	0.03	1.35	-18.84	-1.49
最大値	186.48	36.96	12.11	22.54	27.86	28.95
最小値	-232.80	-9.62	-2.52	-30.53	-334.21	-50.52
平均値	25.42	4.29	0.69	-0.19	-25.25	-1.84

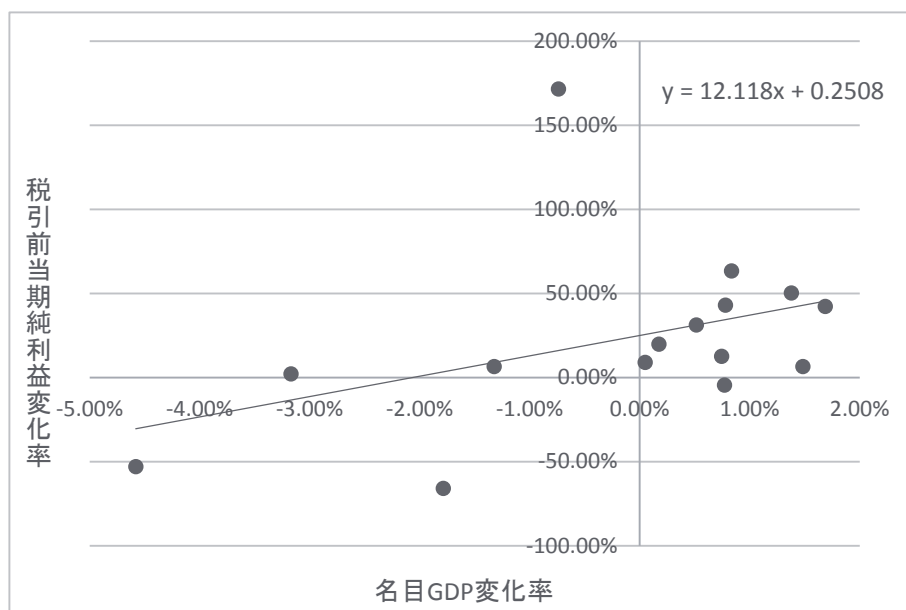
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-2 から図 3-2-7 は、名目 GDP 変化率と 6 つの指標の変化率の散布図、近似直線、さらに近似直線の数式を示している。

散布図で相関関係を見る理由は、相関係数が高い結果となっても、散布図上の近似直線の傾きが大きすぎると地方税原則の安定性の観点から安定しているとは言えないからである。その他に、傾きがマイナスの場合、x 軸がプラス（マイナス）であれば y 軸はマイナス（プラス）である状態の組み合わせが多いと考えられ、2 つのデータは逆の動きをするため安定性の観点から適切ではないからである。したがって、地方税原則の安定性を景気変動に対して 1 の弾力性を持つ指標と考えていることから、散布図上、x 軸の数字がプラス（マイナス）であれば y 軸の数字もプラス（マイナス）である状態の組み合わせが多い指標は、より安定していると考えられる。

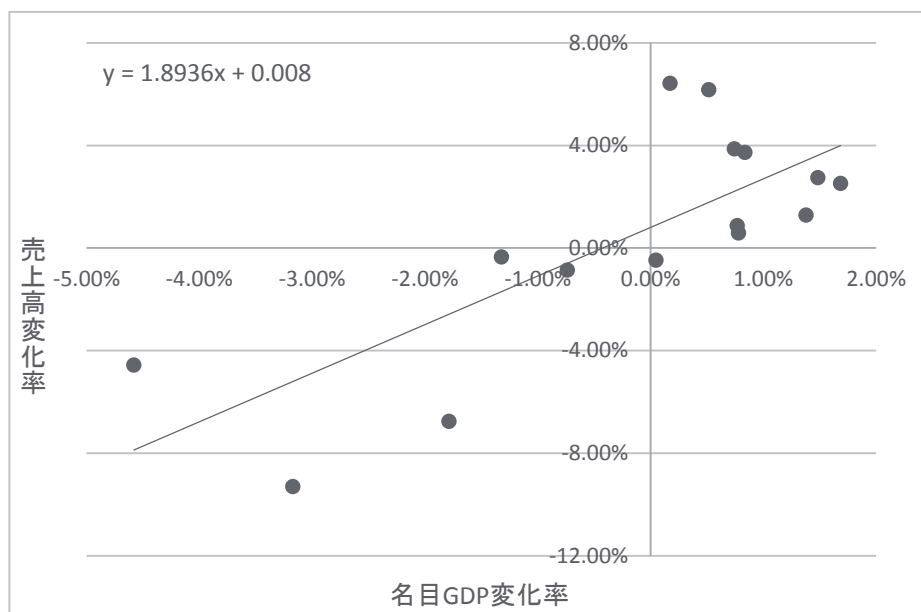
図 3-2-2 から図 3-2-7 を見ると、傾きが大きい結果が出たのは名目 GDP 変化率と税引前当期純利益変化率（図 3-2-2）の組み合わせである。傾きがマイナスの結果が出たのは名目 GDP 変化率と資本金変化率（図 3-2-4）、名目 GDP 変化率と支払利子等変化率（図 3-2-6）、名目 GDP 変化率と動産・不動産賃借料変化率（図 3-2-7）の 3 つの組み合わせである。その他の、名目 GDP 変化率と売上高変化率（図 3-2-3）、名目 GDP 変化率と人件費変化率（図 3-2-5）の 2 つの組み合わせは、傾きは小さくなく、さらに傾きはマイナスではない結果となっている。散布図はすべて変化率により作成しているため、近似直線の傾きが 1 であるとき、1 の弾力性を示している。したがって、名目 GDP 変化率と売上高変化率（図 3-2-3）の傾きは 1.8936、名目 GDP 変化率と人件費変化率（図 3-2-5）の傾きは 0.1404 であり、後者の傾きが 1 に近いとため、6 つの指標の中で人件費が最も安定した指標であると考えられる。しかし、名目 GDP 変化率と人件費変化率（図 3-2-5）の散布図を見ると、x 軸がプラス（マイナス）と y 軸がプラス（マイナス）の組み合わせ、x 軸がプラスと y 軸がマイナスの組み合わせが多く、相関係数は 0.1029 と低く 2 つのデータに相関がない無相関に近いと考えられる。したがって、残りの名目 GDP 変化率と売上高変化率（図 3-2-3）の組み合わせは、ほぼ x 軸がプラス（マイナス）と y 軸がプラス（マイナス）の組み合わせであり、傾きが 1.8936 と 1 に近く高すぎないため、6 つの指標の中で売上高が最も安定した指標であると考えられる。

図 3-2-2 名目 GDP 変化率と税引前当期純利益変化率（2000-2014 年度）



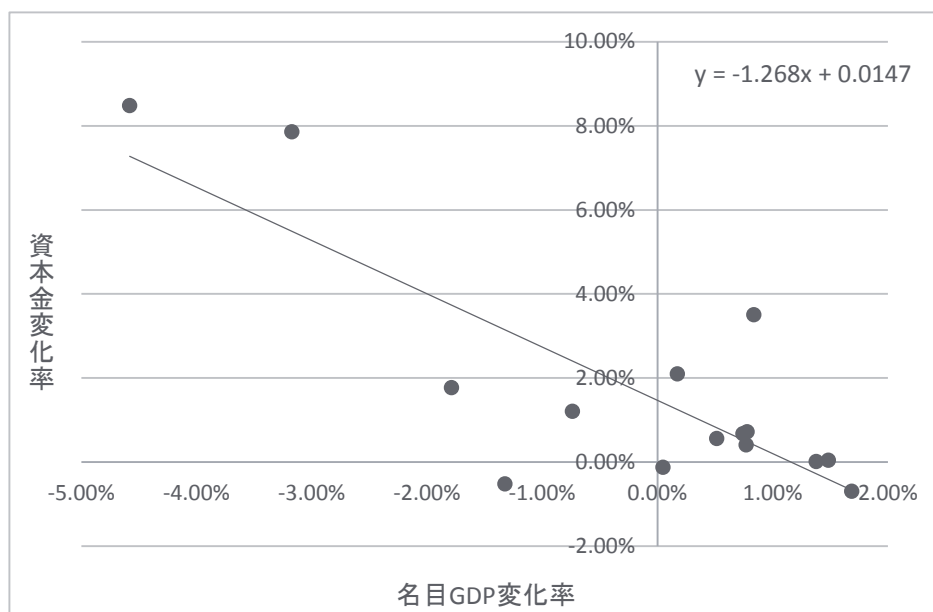
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-3 名目 GDP 変化率と売上高変化率（2000-2014 年度）



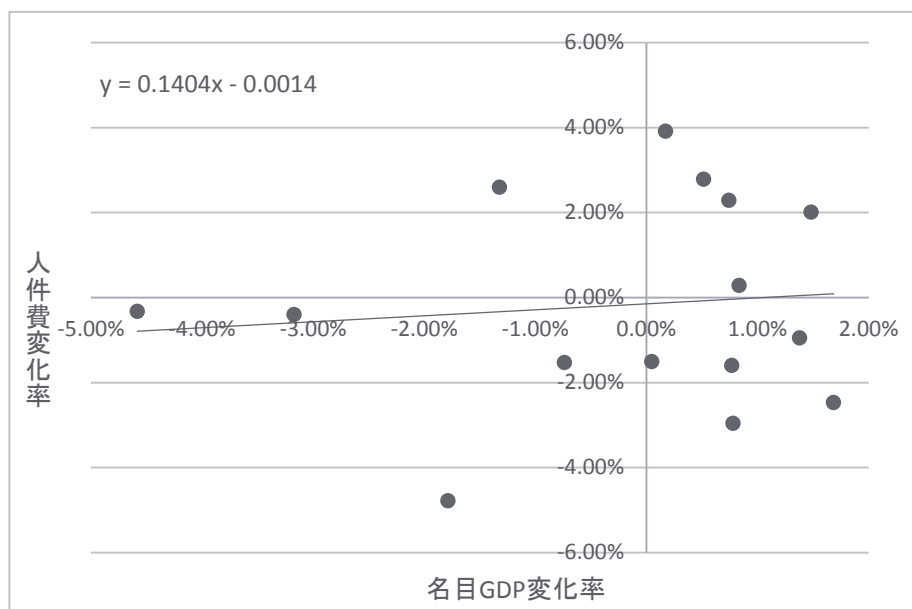
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-4 名目 GDP 変化率と資本金変化率（2000-2014 年度）



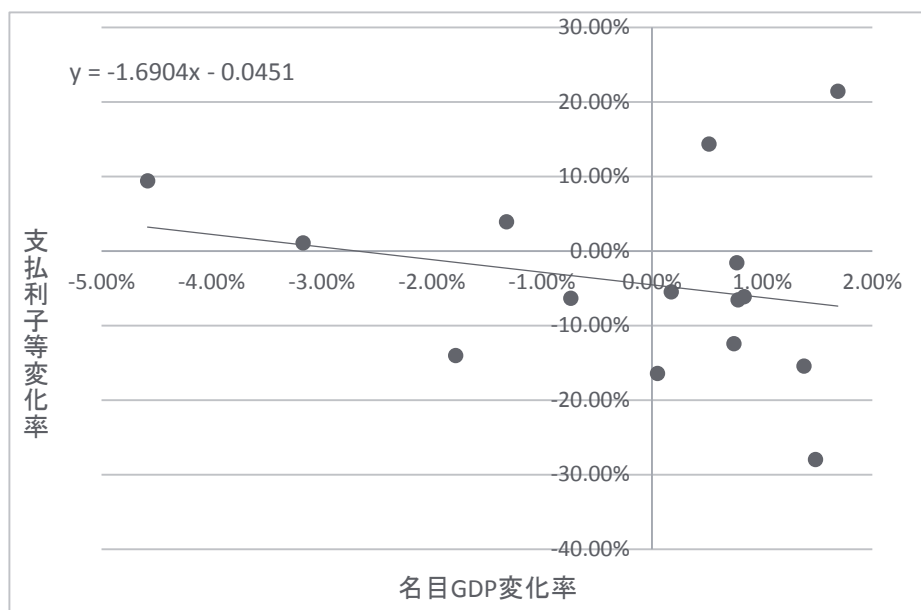
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-5 名目 GDP 変化率と人件費変化率（2000-2014 年度）



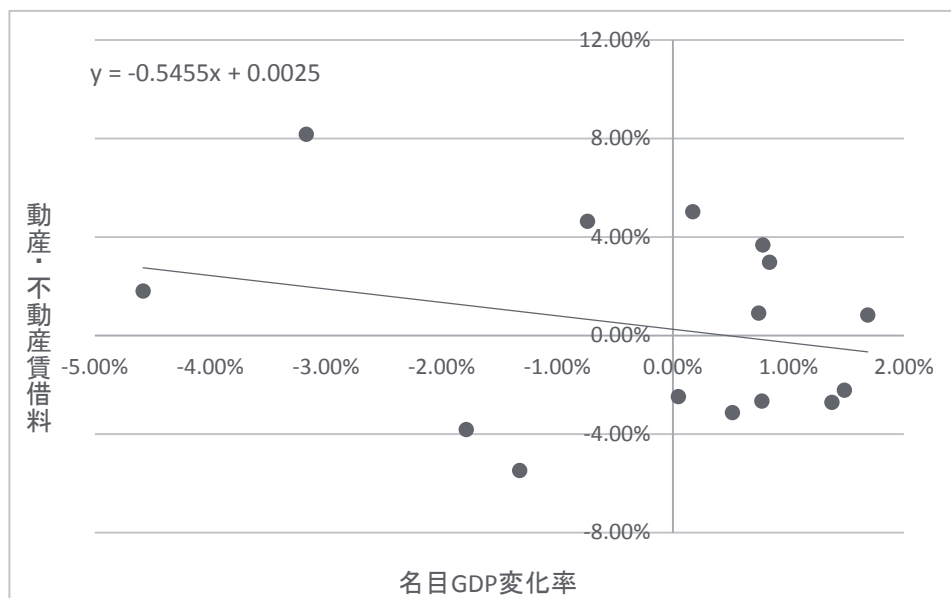
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-6 名目 GDP 変化率と支払利子等変化率（2000-2014 年度）



(出所) 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』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-7 名目 GDP 変化率と動産・不動産賃借料変化率（2000-2014 年度）



(出所) 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』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

表 3-2-5 は、2000 年度から 2014 年度の期間における弾力性 1 からの乖離幅の平均値を示している。景気の変動に対して 1 の弾力性を持つ指標を安定と考えているので、弾力性の基準値を 1 と考える。そして、表 3-2-3 の名目 GDP に対する課税標準の弾力性を用いて、以下の計算式によりそれぞれ乖離幅を算出し、その平均値を見ている。

- (1) 1 を超える弾力性 : 基準値までの距離 = 弾力性 - 1 (基準値)
- (2) 0 以上 1 以下の弾力性 : 基準値までの距離 = 1 (基準値) - 弾力性
- (3) 0 未満の弾力性 : 基準値までの距離 = 1 (基準値) + 弾力性

税引前当期純利益の乖離幅の平均値は、57.52 と基準値である弾力性 1 から大幅に離れている。資本金の乖離幅の平均値は、2.23 と基準値である弾力性 1 に最も近いことわかる。それに次いで、売上高が 4.84、人件費が 5.34 と基準値に近い。

表 3-2-5 弾力性 1 からの乖離幅の平均値 (2000-2014 年度)

	税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
平均値	57.52	4.84	2.23	5.34	33.32	8.00

(出所) 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」(第 689 号, 第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

分析結果より、毎年度一定額の税収を得ることを考えると、課税標準として人件費が適している。しかし、地方税原則の安定性を、景気の変動に対して 1 の弾力性を持つ税収と考えるので毎年度一定額の税収が安定しているとは考えない。

景気変動を考慮した分析である、名目 GDP 変化率に対する相関係数、名目 GDP に対する弾力性、名目 GDP 変化率と 6 つの指標の変化率の散布図、弾力性 1 からの乖離幅の平均値の 4 つで考える。

名目 GDP に対する弾力性の平均値から資本金が最も弾力性 1 に近く、弾力

性 1 からの乖離幅の平均値も最も小さい結果となっていた。しかし、名目 GDP 変化率と資本金の変化率の相関係数を見ると、 -0.8082 と負の相関関係であることがわかる。負の相関関係とは、名目 GDP が増加（減少）したとき、資本金は減少（増加）するという関係であり、弾力性の平均が 1 に近くても各年度を見ると逆の変化をしている状態である。

次に、名目 GDP に対する課税標準の弾力性の平均値が 1 に近い指標として人件費がある。しかし、名目 GDP 変化率と人件費の変化率の相関係数を見ると 0.1029 と無相関に近いことがわかる。

次に、名目 GDP に対する売上高の弾力性の平均値は 4.29 と弾力性 1 とは離れているが、散布図の近似直線の傾きは 1.8936 と最も傾きが 1 に近い状態である。さらに、名目 GDP との相関係数を見ても 0.7688 と最も $+1.00$ に近く、弾力性 1 からの乖離幅の平均値を見ても 4.84 と 2 番目に小さい。したがって、売上高が地方税原則の安定性に最も沿った課税標準であると考えられる。

3-3 課税標準（地方税法第 72 条の 12）の見直しに関する検討の結果

本章では、まず応益性の観点から、適正な税負担配分をすることができる課税標準（地方税法第 72 条の 12）について分析を行った。課税客体である事業活動そのものを、現行（2016 年 4 月 1 日現在）の課税標準では適切に表すことができないので受益と負担が一致していない。したがって、応益性を欠いており、税負担を適正に配分することができていないと考えられる。分析として、事業活動規模を表すと考えられる所得、資本金等の額、給与総額、県内純生産、売上高の 5 つの指標と、行政サービスを総務省『地方財政統計年報』の都道府県目的別歳出決算、社会資本ストックを内閣府『社会資本ストック推計』の純資本ストックからデータ用いた 2 つの指標のそれぞれ相関係数を比較している。その結果、行政サービスと社会資本ストックともに県内純生産との相関係数が最も高いことがわかった。適正な税負担配分をするためには、事業活動により新たに付加される要素を課税標準（地方税法第 72 条の 12）に用いるべきである。

次に、安定性の観点から、景気の影響を受けず、毎年度の変動が小さい課税

標準（地方税法第 72 条の 12）について 4 つの分析を行った。現行（2016 年 4 月 1 日現在）の課税標準の 1 つである所得は、景気の変動を受けやすく、不安定な課税標準である。安定性の「安定」を景気の変動に対する弾力性が 1 である状態と考えており、分析として、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、安定性の観点から最も安定した課税標準を検討している。その結果、名目 GDP に対する課税標準の弾力性における 2000 年度から 2014 年度の平均値を見ると、資本金の弾力性の平均値は 0.69 と弾力性 1 に最も近い結果となっている。しかし、名目 GDP 変化率と資本金の変化率の相関係数を見ると -0.8082 と負の相関関係であることがわかる。したがって、弾力性の平均値が 1 に近い状態でも、負の相関関係である場合がある。次に、名目 GDP に対する課税標準の弾力性の平均値が 1 に近い指標として人件費がある。しかし、名目 GDP 変化率と人件費の変化率の相関係数を見ると 0.1029 と無相関に近いことがわかる。次に、名目 GDP に対する売上高の弾力性の平均値は 4.29 と弾力性 1 とは離れているが、散布図の近似直線の傾きは 1.8936 と傾きが最も 1 に近い状態である。さらに、名目 GDP との相関係数を見ても 0.7688 と最も +1.00 に近く、弾力性 1 からの乖離幅の平均値を見ても 4.84 と 2 番目に小さい。4 つの分析を総合的に評価すると、安定性に沿う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）に用いるべきである。

第4章 分割基準の変更・税収の地域間配分の方法に関する検討

本章では、第2章の問題点を受けて、分割基準と税収配分の方法の変更に関する検討をする。応益性の観点からは、事業の規模や活動量を的確に表し、税務実務上、単純かつ明確な非製造業の分割基準(地方税法第72条の48第3項)について分析を行う。普遍性の観点からは、地域間の受益の差を考慮した上で税収の偏在度を是正することができる配分方法について分析を行う。

4-1 分割基準(地方税法第72条の48第3項)の変更

税源と税収の普遍性(2-5)では、偏在度の測り方、生産1単位当たりの税収を見ても税収が偏在している点、非製造業の分割基準が本来の目的に沿わない基準である点の3つの問題点を挙げた。

この節では、3つ目の問題点である非製造業の分割基準が本来の目的に沿わない基準である点について見ていく。

地方税法における非製造業の定義はなく、ここでの非製造業とは、地方税法第72条の48第3項の中で、製造業、電気供給業、ガス供給業及び倉庫業、鉄道事業及び軌道事業を除くその他の事業と規定されているものとみなす。

非製造業の現行(2016年4月1日現在)の分割基準は「(前略)その2分の1に相当する額を当該事務所又は事業所の数に、その2分の1に相当する額を当該事務所又は事業所の従業者の数にあん分して行うものとする。」¹⁶⁷と定められている。従業者の数は、事業活動により生み出される付加価値額の7割以上を占める給与総額¹⁶⁸の簡易的な指標である。しかし、事務所又は事業所の数は、事業活動により生み出される付加価値額に関連していない。川村(2005)は、事務所又は事業所の数を用いることについて「実態的にも、事業所数は、近年のインターネット取引の拡大等を反映して、減少傾向にあることから、法人の事業活動規模を表す指標としては相応しくなく、したがって、事務所等の数を分割基準として非製造業のすべての業種に用いることは、適当ではないと

¹⁶⁷ 地方税法第72条の48第3項。

¹⁶⁸ 税制調査会(1999),p.10 参照。

いうべきである。」¹⁶⁹と法人の付加価値額との相関関係がないことを理由に批判している。

表 4-1-1 は、付加価値額と現行の分割基準、分割基準の候補となる指標の相関係数を示している。それぞれのデータは非製造業のみを用いている。

川村(2005)で指摘されていたように、付加価値額と事業所数の相関係数は付加価値額と従業者数の相関係数に比べて低いことがわかる。

表 4-1-1 付加価値額と分割基準の相関係数 (2012 年)

従業員数	事業所数	給与総額	固定資産の価格
0.9874	0.9199	0.9991	0.9948

(出所) 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014 年) より作成。

現行(2016 年 4 月 1 日現在)の地方税法第 72 条の 48 第 3 項に定められている非製造業の分割基準は、「1/2 を事務所等の数」と「1/2 を従業者の数」とされている。問題点に挙げたように、「1/2 を事務所等の数」は事業所ごとの行政サービスの受益量、事業活動の規模の大きさを示すことはできないので、分割基準としてふさわしくない。さらに、表 4-1-1 でも見たように、法人が新たに生み出す付加価値額と事業所数の相関係数は他の組み合わせの相関係数より低い結果となっている。

したがって、この節では分割基準の事業所数を廃止し、新たな指標を用いて、何の指標が適切であるかを検討する。分割基準として従業者数のみとしないのは、町田(2016)の中で「法人の事業活動がマンパワーに依存していたのが、効率化のため人員を削除し、店舗戦略、ネットワーク戦略として事務所のもつ重要性が相対的に高まってきたともいえる(後略)」¹⁷⁰と説明されているように、効率化のため従業者が削減され、従業者数では本来の事業活動規模を表すことができないためである。さらに、常駐者のいない事業所は、事業年度末に従業者が 0 人の場合、分割基準の従業者数は 0 人とするので事業活動規模を 0 とみなされる。したがって、人の要素である従業者以外に、物の要素を加えた分割

¹⁶⁹ 川村(2005),p.173 引用。

¹⁷⁰ 町田(2016),p.37 引用。

基準に用いる必要がある。

ここでの適切な分割基準とは、偏在度を是正することができる分割基準ではなく、法人（この節では非製造業を営む法人に限る）が受ける行政サービスの受益量を示し、事業活動の規模を示す分割基準を指している。併せて、分割基準を変更した場合、都道府県間における課税標準額の変動係数がどのように変化するかを、人口1人当たりと生産1単位当たりを用いて比較する。

非製造業の分割基準として考えられるのは、現行（2016年4月1日現在）の制度において用いられている「従業者数」、事業活動により生み出される付加価値額の7割以上を占める「給与総額」、さらに、ガス供給業、倉庫業や電気供給業に適用されている分割基準の「事業所等の固定資産の価額」¹⁷¹の3つであり、これを用いて非製造業の分割基準について検討する。

分析に用いるデータは、以下の（1）～（2）をである。

（1）法人事業税の課税標準額

『道府県税の課税状況等に関する調』（2015年度）の「業種別及び分割基準別に関する調【17表】」と「業種別及び分割基準別に関する調（外形対象法人分）【35表】」の非製造業（分割法人のみ）のデータを引用。（2013年度決算額）

（2）従業者数、事業所数、給与総額、固定資産の価格

『経済センサス・活動調査』（2014年）の「企業等に関する集計・産業横断的集計（経理事項等）」の非製造業（全法人）のデータを引用。（2012年決算額）

注1：データ上、分割法人と県内法人と区分されていないため、全法人のデータを用いている。

注2：固定資産の価格には、ガス供給業、倉庫業や電気供給業に適用されている基準と同様に、減価償却が可能な事業所等の有形固定資産の価額を用いている¹⁷²。

¹⁷¹ 表中では、「固定資産の価額」と省略している。

¹⁷² 地方税法施行規則第6条の2第2項。

(1) の都道府県別の課税標準額のデータは、現行(2016年4月1日)の分割基準により分割された金額である。しかし、分割基準の指標である従業者数や事業所数の都道府県別のデータは(2)を用いており、分割基準を変更した場合の分析にも(2)を用いるため、(1)の課税標準の合計額を(2)の従業者数と事業所数により課税標準額を各都道府県に分割している。

表4-1-2は、分割基準として「従業者数 1/2,事業所数 1/2」、「従業者数 1/1」、「事業所数 1/1」、「給与総額 1/1」、「固定資産の価額 1/1」を用いた場合の各都道府県の課税標準額を示している。参考として、現行(2016年4月1日現在)の分割基準により分割したデータと、分析に用いる新たな指標により分割した場合のデータを個別に示している。

表4-1-3は、分割基準として「従業者数 1/2,固定資産の価額 1/2」、「従業者数 3/4,固定資産の価額 1/4」、「給与総額 1/2,固定資産の価額 1/2」、「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」を用いた場合の各都道府県の課税標準額を示している。

非製造業の大部分が効率化のために従業者を削減し、常駐者のいない事業所であるとも考えられず、現状として従業者が主に事業活動を行っているので、あくまで非製造業に適用される分割基準の「事業所等の固定資産の価額」は補完的に採用する。したがって、「事業所等の固定資産の価額」の割合は半分以下に設定している。

現行(2016年4月1日現在)の分割基準である「従業者数 1/2,事業所数 1/2」を基準に考えると、最も課税標準額が多い東京都は「事業所数 1/1」を用いた場合に最も課税標準額が少なくなり、最も課税標準額が少ない鳥取県は「事業所数 1/1」を用いた場合に最も課税標準額が多くなることわかる。それとは逆に、最も課税標準額が多い東京都は「固定資産の価額 1/1」を用いた場合に最も課税標準額が多くなり、最も課税標準額が少ない鳥取県は「固定資産の価額 1/1」を用いた場合に最も課税標準額が少なくなることわかる。

表 4-1-2 都道府県別における課税標準額の分割後の金額（2013年度）

(百万円)

	従業者数1/2、 事業所数1/2	従業者数1/1	事業所数1/1	給与総額1/1	固定資産の 価額1/1
北海道	6,046,381	5,769,031	6,323,730	4,970,843	3,882,568
青森県	1,511,562	1,349,556	1,673,568	972,634	824,952
岩手県	1,476,490	1,314,742	1,638,238	951,823	786,625
宮城県	2,319,835	2,176,929	2,462,741	1,904,800	1,635,539
秋田県	1,277,478	1,091,413	1,463,543	808,123	604,308
山形県	1,402,589	1,163,069	1,642,108	884,329	642,921
福島県	2,162,776	1,934,851	2,390,702	1,491,366	1,219,989
茨城県	2,840,167	2,576,253	3,104,081	2,247,236	1,981,992
栃木県	2,087,805	1,814,337	2,361,273	1,515,775	971,319
群馬県	2,389,218	2,196,792	2,581,644	1,778,359	6,400,747
埼玉県	5,604,864	5,225,962	5,983,767	4,622,269	4,191,990
千葉県	4,827,589	4,722,261	4,932,916	4,138,000	7,060,884
東京都	30,560,304	38,510,715	22,609,893	53,383,258	62,191,183
神奈川県	7,427,589	7,376,256	7,478,923	7,019,964	5,354,918
新潟県	3,007,119	2,686,109	3,328,130	2,142,667	1,629,910
富山県	1,338,153	1,164,482	1,511,825	971,000	1,016,016
石川県	1,430,447	1,270,095	1,590,800	1,100,852	787,751
福井県	1,030,371	899,878	1,160,864	762,610	538,804
山梨県	1,014,839	855,824	1,173,854	666,780	387,747
長野県	2,559,020	2,132,517	2,985,523	1,758,524	1,132,945
岐阜県	2,461,414	2,125,144	2,797,684	1,685,073	1,106,134
静岡県	4,221,162	3,683,529	4,758,796	3,318,579	2,297,605
愛知県	8,538,188	8,498,589	8,577,788	7,856,871	6,239,228
三重県	1,812,753	1,582,967	2,042,538	1,320,934	1,016,150
滋賀県	1,298,187	1,184,101	1,412,273	868,306	689,441
京都府	2,765,112	2,679,506	2,850,717	2,347,686	1,991,373
大阪府	11,459,485	11,954,465	10,964,504	12,501,405	13,190,026
兵庫県	5,419,915	4,986,461	5,853,368	4,399,538	3,067,953
奈良県	1,080,165	933,864	1,226,466	726,340	499,878
和歌山県	1,173,602	982,982	1,364,221	670,575	520,426
鳥取県	631,341	558,193	704,489	448,623	388,104
島根県	933,496	786,674	1,080,318	618,207	480,857
岡山県	2,072,449	1,960,543	2,184,356	1,760,409	1,333,863
広島県	3,341,048	3,111,563	3,570,534	2,710,820	1,973,130
山口県	1,655,361	1,534,997	1,775,725	1,164,444	805,932
徳島県	887,258	741,253	1,033,263	588,514	460,497
香川県	1,238,181	1,099,803	1,376,560	1,003,285	1,196,779
愛媛県	1,623,859	1,470,154	1,777,565	1,218,835	907,056
高知県	927,804	805,293	1,050,315	665,117	527,815
福岡県	5,884,537	5,883,135	5,885,939	5,098,871	4,715,419
佐賀県	936,309	828,205	1,044,414	637,169	489,577
長崎県	1,604,689	1,447,448	1,761,931	1,113,733	657,207
熊本県	1,983,695	1,794,798	2,172,592	1,435,352	1,140,038
大分県	1,412,934	1,272,736	1,553,132	969,207	699,000
宮崎県	1,354,336	1,186,309	1,522,362	909,309	627,590
鹿児島県	2,024,295	1,863,123	2,185,467	1,408,261	1,137,644
沖縄県	1,583,837	1,453,104	1,714,569	1,103,336	1,238,179

(注) 課税標準額は2013年度のデータを、分割基準の指標は2013年のデータがないため最新の2012年を用いている。

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度)、総務省統計局『経済センサス・活動調査』(2014年)より作成。

表 4-1-3 都道府県別における課税標準額の分割後の金額（2013年度）

(百万円)

	従業者数1/2, 固定資産の価額1/2	従業者数3/4, 固定資産の価額1/4	給与総額1/2, 固定資産の価額1/2	給与総額3/4, 固定資産の価額1/4
北海道	4,825,800	5,297,415	4,426,706	4,698,775
青森県	1,087,254	1,218,405	898,793	935,714
岩手県	1,050,684	1,182,713	869,224	910,523
宮城県	1,906,234	2,041,581	1,770,169	1,837,485
秋田県	847,860	969,636	706,215	757,169
山形県	902,995	1,033,032	763,625	823,977
福島県	1,577,420	1,756,135	1,355,677	1,423,521
茨城県	2,279,122	2,427,688	2,114,614	2,180,925
栃木県	1,392,828	1,603,583	1,243,547	1,379,661
群馬県	4,298,769	3,247,781	4,089,553	2,933,956
埼玉県	4,708,976	4,967,469	4,407,130	4,514,700
千葉県	5,891,573	5,306,917	5,599,442	4,868,721
東京都	50,350,949	44,430,832	57,787,221	55,585,239
神奈川県	6,365,587	6,870,921	6,187,441	6,603,702
新潟県	2,158,010	2,422,059	1,886,288	2,014,478
富山県	1,090,249	1,127,365	993,508	982,254
石川県	1,028,923	1,149,509	944,302	1,022,577
福井県	719,341	809,609	650,707	706,658
山梨県	621,785	738,804	527,263	597,022
長野県	1,632,731	1,882,624	1,445,735	1,602,129
岐阜県	1,615,639	1,870,392	1,395,603	1,540,338
静岡県	2,990,567	3,337,048	2,808,092	3,063,335
愛知県	7,368,908	7,933,748	7,048,049	7,452,460
三重県	1,299,558	1,441,263	1,168,542	1,244,738
滋賀県	936,771	1,060,436	778,873	823,590
京都府	2,335,440	2,507,473	2,169,529	2,258,607
大阪府	12,572,246	12,263,355	12,845,715	12,673,560
兵庫県	4,027,207	4,506,834	3,733,745	4,066,642
奈良県	716,871	825,368	613,109	669,724
和歌山県	751,704	867,343	595,501	633,038
鳥取県	473,148	515,671	418,364	433,493
島根県	633,766	710,220	549,532	583,870
岡山県	1,647,203	1,803,873	1,547,136	1,653,772
広島県	2,542,346	2,826,954	2,341,975	2,526,397
山口県	1,170,464	1,352,731	985,188	1,074,816
徳島県	600,875	671,064	524,505	556,510
香川県	1,148,291	1,124,047	1,100,032	1,051,658
愛媛県	1,188,605	1,329,379	1,062,946	1,140,890
高知県	666,554	735,923	596,466	630,792
福岡県	5,299,277	5,591,206	4,907,145	5,003,008
佐賀県	658,891	743,548	563,373	600,271
長崎県	1,052,327	1,249,887	885,470	999,602
熊本県	1,467,418	1,631,108	1,287,695	1,361,523
大分県	985,868	1,129,302	834,103	901,655
宮崎県	906,950	1,046,629	768,449	838,879
鹿児島県	1,500,384	1,681,753	1,272,952	1,340,607
沖縄県	1,345,642	1,399,373	1,170,758	1,137,047

(注) 課税標準額は2013年度のデータを、分割基準の指標は2013年のデータがないため最新の2012年を用いている。

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度), 総務省統計局『経済センサス・活動調査』(2014年)より作成。

次に、表 4-1-4 は表 4-1-2 と表 4-1-3 の分割された課税標準額を人口で割ることにより、人口 1 人当たりの課税標準額の変動係数を示している。「事業所数 1/1」の変動係数が最も小さいことがわかる。

表 4-1-4 人口 1 人当たりの課税標準額の変動係数（2013 年度）

従業者数1/2, 事業所数1/2	従業員数1/1	事業所数1/1	給与総額1/1	固定資産の 価額1/1
0.1910	0.2857	0.1490	0.5375	0.8756

従業者数1/2, 固定資産の価額1/2	従業者数3/4, 固定資産の価額1/4	給与総額1/2, 固定資産の価額1/2	給与総額3/4, 固定資産の価額1/4
0.5221	0.3879	0.6707	0.5937

(注) 課税標準額は 2013 年度のデータを、分割基準の指標は 2013 年のデータがないため最新の 2012 年を用いている。

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス・活動調査』(2014 年) より作成。

表 4-1-5 は表 4-1-2 と表 4-1-3 の分割された課税標準額を県内純生産で割ることにより、生産 1 単位当たりの課税標準額の変動係数を示している。「従業者数 1/1」の変動係数が最も小さいことがわかる。

表 4-1-5 生産 1 単位当たりの課税標準額の変動係数（2013 年度）

従業者数1/2, 事業所数1/2	従業員数1/1	事業所数1/1	給与総額1/1	固定資産の 価額1/1
0.1524	0.1499	0.1808	0.2323	0.5715

従業者数1/2, 固定資産の価額1/2	従業者数3/4, 固定資産の価額1/4	給与総額1/2, 固定資産の価額1/2	給与総額3/4, 固定資産の価額1/4
0.2848	0.1915	0.3535	0.2752

(注) 課税標準額は 2013 年度のデータを、分割基準の指標は 2013 年のデータがないため最新の 2012 年を用いている。

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス・活動調査』(2014 年) より作成。

都道府県間の課税標準額の偏在度を小さくすることを目的とした場合、人口1人当たりで見ると「事業所数 1/1」、生産1単位当たりで見ると「従業者数 1/1」を分割基準として採用することで目的を果たすことができる。

しかし、分割基準を設定する際の考え方である事業活動の規模や活動量を的確に表す指標を重視した場合、「給与総額 3/4、固定資産の価額 1/4」を分割基準として採用することが望ましいと考えられる。この基準は人と物の要素それぞれを含んでおり、さらに「従業者数」に比べて「給与総額」は従業者数にそれぞれの給与額の要素を加えるため、より正確な事業活動の規模を表していると考えられる。人の要素に比重を置いているのは、非製造業は製造業等に比べ工場や機械などの固定資産の設備は少ないため、事業活動の規模を表すのに重要度は低いと考えているためである。

4-2 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の影響

地域間の税源・税収偏在を是正するための措置として、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が暫定的に導入されている。

地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されたことで、どの程度税源・税収偏在が是正されたかの影響を推計する。

推計の方法は、法人事業税の都道府県別の税収に、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入される前の従来都道府県の税収であったものを足し合わせた税収と、法人事業税の都道府県別の税収に、地方法人特別譲与税が都道府県別に譲与されたものを足し合わせた税収の2つのデータを都道府県別に比較する。

推計に用いるデータは、以下の(1)～(8)を使用している。

(1) 法人事業税の都道府県別の税収額

『地方税に関する参考計数資料』(2013年度)の「道府県税収入等の都道府県別所在状況」から引用。(2013年度決算額)

(2) 収入割の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調【17表】」から引用。(2013年度決算額)

(3) 所得割(外形標準課税対象外法人)の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調【17表】」から引用。(2013年度決算額)

※清算法人の税収は除いたデータとなっている。

(4) 付加価値割の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調(外形対象法人分)【35表】」の「付加価値額」に付加価値割の税率である「0.48%」¹⁷³を掛けることで推計。(2013年度決算額)

(5) 資本割の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調(外形対象法人分)【35表】」の「資本金等の額」に資本割の税率である「0.2%」¹⁷⁴を掛けることで推計。(2013年度決算額)

(6) 所得割(外形標準課税対象法人)の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調(外形対象法人分)【35表】」の「事業税額」から(4)により算出した付加価値割の額と(5)により算出した資本割の額を差し引くことで推計。

(2013年度決算額)

※所得金額に適用される税率は3つあるので、合計額から他のものを差し引く

¹⁷³ データの値は2013年度決算額であるので、2008年10月1日以後に開始する事業年度に適用される税率を用いている。(地方税法第72条の24の7第1項1号)

¹⁷⁴ データの値は2013年度決算額であるので、2008年10月1日以後に開始する事業年度に適用される税率を用いている。(地方税法第72条の24の7第1項1号)

方法を用いている。

表 4-2-1 と表 4-2-2 は、(1) ～ (6) のデータを用いて、都道府県別に法人事業税の内訳¹⁷⁵とそれぞれの全国に占める比率を示している。

¹⁷⁵ 内訳の税収に清算法人が入っていないため、法人事業税の税収合計額と内訳の税収合計額が同額とはなっていない。

表 4-2-1 都道府県別の法人事業税の内訳（2013 年度）

（単位：千円）

	法人事業税	内訳				
		収入割	外形対象外所得割	外形対象所得割	付加価値割	資本割
北海道	73,561,062	6,993,413	26,627,599	21,124,073	10,684,163	4,666,649
青森県	16,880,204	2,653,335	5,896,688	3,947,979	2,303,167	1,486,237
岩手県	17,315,938	1,117,740	7,243,512	4,728,791	2,651,007	979,844
宮城県	49,850,180	3,745,377	18,553,596	16,193,724	7,145,256	3,175,206
秋田県	12,155,848	1,467,053	3,996,092	3,725,310	1,683,092	805,248
山形県	13,462,904	1,178,660	5,134,566	3,619,252	2,062,770	912,163
福島県	40,654,611	10,442,159	14,010,545	8,757,395	4,618,019	1,975,963
茨城県	51,736,178	5,266,694	10,718,737	22,332,132	7,667,321	4,069,341
栃木県	38,174,516	3,338,438	10,152,934	14,074,925	6,937,506	2,969,096
群馬県	35,591,741	3,438,149	11,534,758	11,159,208	5,798,421	2,818,937
埼玉県	89,548,000	4,305,767	31,515,990	28,071,364	15,729,293	7,694,023
千葉県	88,592,301	10,896,616	24,453,848	29,542,758	14,487,732	7,884,405
東京都	681,227,930	26,736,688	204,020,164	267,168,400	106,634,809	65,155,714
神奈川県	167,633,287	13,371,119	40,879,087	63,894,411	30,178,694	15,201,384
新潟県	43,476,718	11,115,418	13,005,914	10,679,161	5,406,981	2,229,051
富山県	19,347,309	2,083,194	6,818,749	5,321,334	3,132,504	1,602,290
石川県	22,314,065	2,554,161	7,411,574	7,135,348	3,209,413	1,381,501
福井県	17,682,398	5,556,828	5,206,281	3,670,556	2,000,973	765,745
山梨県	15,752,992	2,181,916	3,827,817	5,924,501	2,440,003	955,066
長野県	32,467,784	3,595,410	10,937,745	9,335,460	5,262,937	2,203,304
岐阜県	31,558,006	3,627,518	11,796,948	8,728,672	4,352,584	1,837,782
静岡県	84,711,178	7,498,413	22,167,544	33,717,069	13,479,385	5,558,283
愛知県	192,786,686	11,122,040	60,368,492	69,491,243	33,781,002	13,376,643
三重県	35,989,937	3,841,152	9,114,230	12,260,010	6,790,070	3,216,954
滋賀県	26,621,087	935,939	6,826,438	10,295,791	5,277,314	2,652,360
京都府	44,537,337	4,989,816	15,577,621	13,241,220	6,139,613	3,055,404
大阪府	226,321,767	12,477,122	79,158,122	79,660,176	33,183,495	17,427,898
兵庫県	88,759,757	7,928,399	30,678,487	26,665,789	13,796,641	7,249,433
奈良県	11,465,922	1,174,365	4,148,001	2,963,149	1,832,805	915,823
和歌山県	12,324,044	1,609,047	4,087,750	3,320,923	1,808,225	890,404
鳥取県	7,560,836	943,311	2,958,824	1,876,982	942,605	450,954
島根県	10,283,548	2,584,307	3,226,250	1,040,313	2,289,627	715,735
岡山県	31,871,180	2,406,907	12,517,150	9,059,330	4,815,047	2,436,550
広島県	54,484,436	3,528,129	19,239,397	16,996,365	8,916,521	4,700,875
山口県	25,473,045	2,302,123	6,037,222	9,982,345	4,394,780	2,176,823
徳島県	14,271,039	1,763,340	3,227,328	5,945,132	2,079,762	960,548
香川県	20,732,681	1,015,544	6,995,593	6,945,251	3,025,514	1,387,043
愛媛県	23,334,971	1,556,075	8,353,336	7,525,252	3,137,672	1,542,713
高知県	7,472,815	1,013,468	2,991,152	1,558,505	868,402	438,656
福岡県	86,372,073	5,139,370	30,922,051	28,454,403	13,724,865	6,545,627
佐賀県	12,796,099	2,304,490	3,693,096	3,989,229	1,731,431	690,918
長崎県	14,794,307	2,329,971	5,182,082	3,795,112	2,237,256	796,491
熊本県	19,963,653	2,015,987	7,714,160	4,897,622	2,952,593	1,238,667
大分県	15,409,025	1,928,289	5,685,780	4,049,554	2,296,064	1,148,178
宮崎県	12,929,241	2,643,099	4,393,243	2,895,301	1,611,956	745,709
鹿児島県	18,009,229	1,872,864	6,878,410	4,972,013	2,644,569	1,035,996
沖縄県	15,615,890	1,356,676	6,430,845	4,355,768	1,973,167	1,054,597
合計	2,673,875,755	213,945,896	842,315,748	919,088,600	420,117,026	213,178,234

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015 年度），『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）より作成。

表 4-2-2 都道府県別の全国に占める比率（2013 年度）

	法人事業税	内訳				
		収入割	外形対象外所得割	外形対象所得割	付加価値割	資本割
北海道	2.75%	3.27%	3.16%	2.30%	2.54%	2.19%
青森県	0.63%	1.24%	0.70%	0.43%	0.55%	0.70%
岩手県	0.65%	0.52%	0.86%	0.51%	0.63%	0.46%
宮城県	1.86%	1.75%	2.20%	1.76%	1.70%	1.49%
秋田県	0.45%	0.69%	0.47%	0.41%	0.40%	0.38%
山形県	0.50%	0.55%	0.61%	0.39%	0.49%	0.43%
福島県	1.52%	4.88%	1.66%	0.95%	1.10%	0.93%
茨城県	1.93%	2.46%	1.27%	2.43%	1.83%	1.91%
栃木県	1.43%	1.56%	1.21%	1.53%	1.65%	1.39%
群馬県	1.33%	1.61%	1.37%	1.21%	1.38%	1.32%
埼玉県	3.35%	2.01%	3.74%	3.05%	3.74%	3.61%
千葉県	3.31%	5.09%	2.90%	3.21%	3.45%	3.70%
東京都	25.48%	12.50%	24.22%	29.07%	25.38%	30.56%
神奈川県	6.27%	6.25%	4.85%	6.95%	7.18%	7.13%
新潟県	1.63%	5.20%	1.54%	1.16%	1.29%	1.05%
富山県	0.72%	0.97%	0.81%	0.58%	0.75%	0.75%
石川県	0.83%	1.19%	0.88%	0.78%	0.76%	0.65%
福井県	0.66%	2.60%	0.62%	0.40%	0.48%	0.36%
山梨県	0.59%	1.02%	0.45%	0.64%	0.58%	0.45%
長野県	1.21%	1.68%	1.30%	1.02%	1.25%	1.03%
岐阜県	1.18%	1.70%	1.40%	0.95%	1.04%	0.86%
静岡県	3.17%	3.50%	2.63%	3.67%	3.21%	2.61%
愛知県	7.21%	5.20%	7.17%	7.56%	8.04%	6.27%
三重県	1.35%	1.80%	1.08%	1.33%	1.62%	1.51%
滋賀県	1.00%	0.44%	0.81%	1.12%	1.26%	1.24%
京都府	1.67%	2.33%	1.85%	1.44%	1.46%	1.43%
大阪府	8.46%	5.83%	9.40%	8.67%	7.90%	8.18%
兵庫県	3.32%	3.71%	3.64%	2.90%	3.28%	3.40%
奈良県	0.43%	0.55%	0.49%	0.32%	0.44%	0.43%
和歌山県	0.46%	0.75%	0.49%	0.36%	0.43%	0.42%
鳥取県	0.28%	0.44%	0.35%	0.20%	0.22%	0.21%
島根県	0.38%	1.21%	0.38%	0.11%	0.54%	0.34%
岡山県	1.19%	1.13%	1.49%	0.99%	1.15%	1.14%
広島県	2.04%	1.65%	2.28%	1.85%	2.12%	2.21%
山口県	0.95%	1.08%	0.72%	1.09%	1.05%	1.02%
徳島県	0.53%	0.82%	0.38%	0.65%	0.50%	0.45%
香川県	0.78%	0.47%	0.83%	0.76%	0.72%	0.65%
愛媛県	0.87%	0.73%	0.99%	0.82%	0.75%	0.72%
高知県	0.28%	0.47%	0.36%	0.17%	0.21%	0.21%
福岡県	3.23%	2.40%	3.67%	3.10%	3.27%	3.07%
佐賀県	0.48%	1.08%	0.44%	0.43%	0.41%	0.32%
長崎県	0.55%	1.09%	0.62%	0.41%	0.53%	0.37%
熊本県	0.75%	0.94%	0.92%	0.53%	0.70%	0.58%
大分県	0.58%	0.90%	0.68%	0.44%	0.55%	0.54%
宮崎県	0.48%	1.24%	0.52%	0.32%	0.38%	0.35%
鹿児島県	0.67%	0.88%	0.82%	0.54%	0.63%	0.49%
沖縄県	0.58%	0.63%	0.76%	0.47%	0.47%	0.49%
合計	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015 年度），『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）より作成。

(7) 地方法人特別譲与税の都道府県別の収入額

『地方財政統計年報』（平成 25 年度）の「2-6-9 表 団体別・税目別地方譲与税譲与額」から引用。

(8) 地方法人特別税の都道府県別の税収額

地方法人特別税は、法人事業税の都道府県別の全国に占める比率（表 4-2-2）に（7）の地方法人特別譲与税の合計額を掛ける¹⁷⁶ことで推計する。

しかし、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税は、法人事業税の全体の税収が国税化しておらず、（2）の法人事業税の収入割、（3）外形対象外法人の所得割、（6）外形対象法人の所得割の 3 つの税収で構成されている。したがって、収入割、外形標準課税対象外法人の所得割、外形標準課税対象法人の所得割の 3 つ税収の合計額を 100%と考え、それぞれの比率を算出すると、収入割が 10.83%、外形標準課税対象外法人の所得割が 42.64%、外形標準課税対象法人の所得割が 46.53%となる。次に、地方法人特別税に 3 つの比率を掛けることで、地方法人特別税の内訳を推計すると、表 4-2-3 の下から 2 列目の合計額となる。次に、地方法人特別税を構成する収入割、外形標準課税対象外法人の所得割、外形標準課税対象法人の所得割の 3 つをそれぞれ都道府県別に見るために、表 4-2-2 の都道府県別の全国に占める比率を用いて算出している。

¹⁷⁶ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第 32 条「地方法人特別譲与税は、地方法人特別税の収入額に相当する額とし、都道府県に対して譲与するものとする。」の規定より、地方法人特別税の額と地方法人特別譲与税の合計額の 2 つの税収は同額であると考ええる。

表 4-2-3 都道府県別の税収（2013 年度）

（単位：千円）

	法人事業税	地方法人特別税			地方法人特別譲与税
		収入割	所得割 (外形対象外)	所得割 (外形対象)	
北海道	73,561,062	7,010,796	26,693,786	21,176,580	80,134,626
青森県	16,880,204	2,659,930	5,911,345	3,957,792	19,627,159
岩手県	17,315,938	1,120,518	7,261,517	4,740,545	19,258,462
宮城県	49,850,180	3,754,687	18,599,714	16,233,975	34,779,316
秋田県	12,155,848	1,470,700	4,006,025	3,734,570	15,740,308
山形県	13,462,904	1,181,590	5,147,329	3,628,248	17,225,467
福島県	40,654,611	10,468,114	14,045,370	8,779,163	29,670,280
茨城県	51,736,178	5,279,785	10,745,380	22,387,642	43,298,116
栃木県	38,174,516	3,346,736	10,178,171	14,109,910	29,967,771
群馬県	35,591,741	3,446,695	11,563,429	11,186,945	30,222,360
埼玉県	89,548,000	4,316,470	31,594,327	28,141,140	96,513,583
千葉県	88,592,301	10,923,701	24,514,631	29,616,190	81,800,173
東京都	681,227,930	26,803,146	204,527,285	267,832,484	301,449,711
神奈川県	167,633,287	13,404,355	40,980,698	64,053,229	124,467,552
新潟県	43,476,718	11,143,047	13,038,242	10,705,705	35,725,661
富山県	19,347,309	2,088,372	6,835,698	5,334,561	17,034,699
石川県	22,314,065	2,560,510	7,429,996	7,153,084	18,114,972
福井県	17,682,398	5,570,640	5,219,222	3,679,680	12,495,170
山梨県	15,752,992	2,187,339	3,837,332	5,939,228	12,829,428
長野県	32,467,784	3,604,347	10,964,932	9,358,665	32,388,198
岐阜県	31,558,006	3,636,535	11,826,271	8,750,368	30,822,628
静岡県	84,711,178	7,517,051	22,222,645	33,800,878	57,844,606
愛知県	192,786,686	11,149,685	60,518,546	69,663,973	116,944,088
三重県	35,989,937	3,850,700	9,136,885	12,290,484	27,629,409
滋賀県	26,621,087	938,265	6,843,406	10,321,383	20,773,033
京都府	44,537,337	5,002,219	15,616,341	13,274,133	39,208,989
大阪府	226,321,767	12,508,136	79,354,881	79,858,183	141,446,919
兵庫県	88,759,757	7,948,106	30,754,743	26,732,071	79,360,144
奈良県	11,465,922	1,177,284	4,158,311	2,970,515	18,131,499
和歌山県	12,324,044	1,613,047	4,097,911	3,329,177	14,135,714
鳥取県	7,560,836	945,656	2,966,179	1,881,647	8,547,780
島根県	10,283,548	2,590,731	3,234,269	1,042,899	10,664,177
岡山県	31,871,180	2,412,890	12,548,263	9,081,848	28,429,188
広島県	54,484,436	3,536,899	19,287,219	17,038,611	43,504,004
山口県	25,473,045	2,307,845	6,052,228	10,007,157	21,206,126
徳島県	14,271,039	1,767,723	3,235,350	5,959,910	11,285,978
香川県	20,732,681	1,018,068	7,012,982	6,962,514	15,036,016
愛媛県	23,334,971	1,559,943	8,374,099	7,543,957	20,750,530
高知県	7,472,815	1,015,987	2,998,587	1,562,379	10,777,293
福岡県	86,372,073	5,152,145	30,998,912	28,525,131	75,135,249
佐賀県	12,796,099	2,310,218	3,702,276	3,999,144	12,416,483
長崎県	14,794,307	2,335,762	5,194,963	3,804,545	20,240,617
熊本県	19,963,653	2,020,998	7,733,335	4,909,796	25,724,475
大分県	15,409,025	1,933,082	5,699,913	4,059,620	17,488,313
宮崎県	12,929,241	2,649,669	4,404,163	2,902,498	16,248,903
鹿児島県	18,009,229	1,877,519	6,895,507	4,984,371	24,387,784
沖縄県	15,615,890	1,360,048	6,446,830	4,366,595	19,377,294
合計	2,673,875,755	214,477,688	844,409,441	921,373,122	1,980,260,251
比率	-	10.8%	42.6%	46.5%	100%

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015 年度），『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度），『地方財政統計年報』（2015 年度）より作成。

以上の（１）～（８）のデータを用いて、表 4-2-4 の地方法人特別税の導入前¹⁷⁷と地方法人特別譲与税の譲与後¹⁷⁸、さらにその影響額を示している。地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されたことで、最も増収した都道府県は、埼玉県（＋325 億円）、それに次いで北海道（＋253 億円）、兵庫県（＋139 億円）である。最も減収した都道府県は、東京都（－1,977 億円）、それに次いで大阪府（－303 億円）、愛知県（－244 億円）である。

図 4-2-1 と図 4-2-2 は、表 4-2-4 のデータを用いて図で示している。図 4-2-1 は、都道府県別に地方法人特別税の導入前の税収と地方法人特別譲与税の譲与後の収入を示している。図 4-2-2 は、都道府県別に地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されたことによる影響額を示している。図を見てもわかるように、主に東京都の減少した収入分（－1,977 億円）が大幅に減少しており、他の都道府県に配分されている。

¹⁷⁷ 地方法人特別税が導入されていない従来¹⁷⁸の税収。

¹⁷⁸ 地方法人特別譲与税が各都道府県に再分配後の税収。

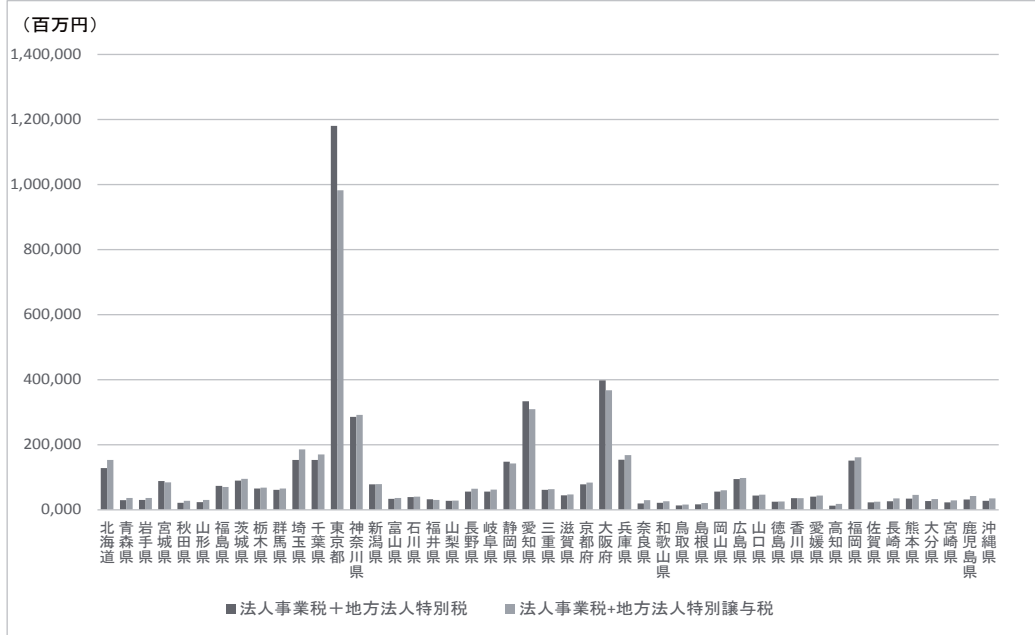
4-2-4 地方法人特別税の導入前と地方法人特別譲与税の譲与後（2013年度）

（単位：千円）

	法人事業税 + 地方法人特別税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	影響額
北海道	128,442,223	153,695,688	25,253,465
青森県	29,409,271	36,507,363	7,098,092
岩手県	30,438,518	36,574,400	6,135,882
宮城県	88,438,556	84,629,496	-3,809,060
秋田県	21,367,143	27,896,156	6,529,013
山形県	23,420,071	30,688,371	7,268,300
福島県	73,947,259	70,324,891	-3,622,368
茨城県	90,148,985	95,034,294	4,885,309
栃木県	65,809,333	68,142,287	2,332,954
群馬県	61,788,811	65,814,101	4,025,290
埼玉県	153,599,936	186,061,583	32,461,647
千葉県	153,646,824	170,392,474	16,745,650
東京都	1,180,390,844	982,677,641	-197,713,203
神奈川県	286,071,569	292,100,839	6,029,270
新潟県	78,363,712	79,202,379	838,667
富山県	33,605,940	36,382,008	2,776,068
石川県	39,457,655	40,429,037	971,382
福井県	32,151,940	30,177,568	-1,974,372
山梨県	27,716,891	28,582,420	865,529
長野県	56,395,728	64,855,982	8,460,254
岐阜県	55,771,180	62,380,634	6,609,454
静岡県	148,251,751	142,555,784	-5,695,967
愛知県	334,118,891	309,730,774	-24,388,117
三重県	61,268,005	63,619,346	2,351,341
滋賀県	44,724,141	47,394,120	2,669,979
京都府	78,430,030	83,746,326	5,316,296
大阪府	398,042,966	367,768,686	-30,274,280
兵庫県	154,194,676	168,119,901	13,925,225
奈良県	19,772,032	29,597,421	9,825,389
和歌山県	21,364,178	26,459,758	5,095,580
鳥取県	13,354,318	16,108,616	2,754,298
島根県	17,151,447	20,947,725	3,796,278
岡山県	55,914,181	60,300,368	4,386,187
広島県	94,347,165	97,988,440	3,641,275
山口県	43,840,276	46,679,171	2,838,895
徳島県	25,234,022	25,557,017	322,995
香川県	35,726,245	35,768,697	42,452
愛媛県	40,812,970	44,085,501	3,272,531
高知県	13,049,768	18,250,108	5,200,340
福岡県	151,048,260	161,507,322	10,459,062
佐賀県	22,807,737	25,212,582	2,404,845
長崎県	26,129,577	35,034,924	8,905,347
熊本県	34,627,781	45,688,128	11,060,347
大分県	27,101,639	32,897,338	5,795,699
宮崎県	22,885,570	29,178,144	6,292,574
鹿児島県	31,766,627	42,397,013	10,630,386
沖縄県	27,789,363	34,993,184	7,203,821
合計	4,654,136,006	4,654,136,006	-

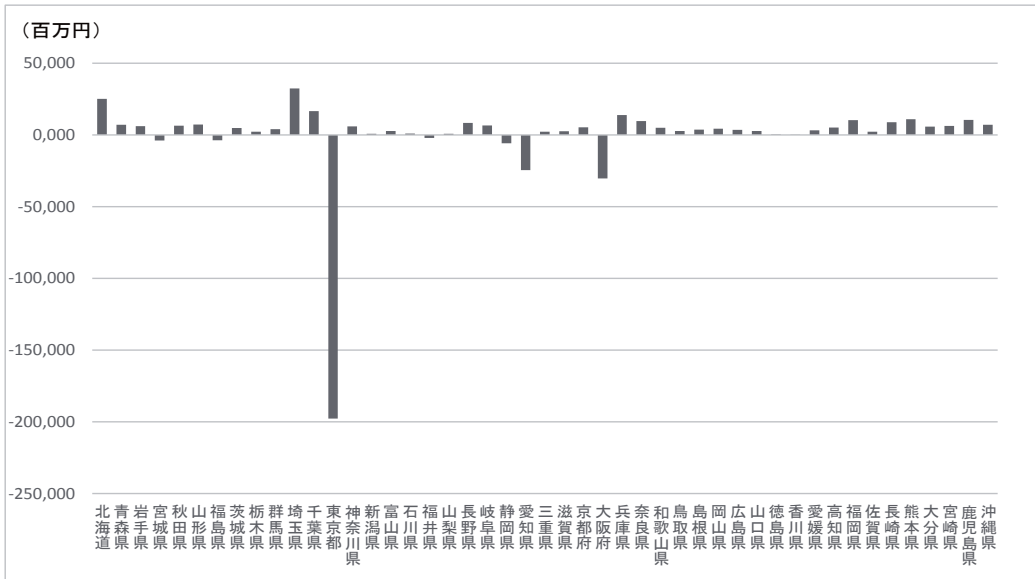
（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015年度）、『道府県税の課税状況等に関する調』（2015年度）、『地方財政統計年報』（2015年度）より作成。

図 4-2-1 地方法人特別税の導入前と地方法人特別譲与税の譲与後
(2013 年度)



(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2015 年度), 『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度)より作成。

図 4-2-2 地方法人特別譲与税の影響額 (2013 年度)



(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2015 年度), 『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度)

より作成。

表 4-2-5 は、地方法人特別譲与税、地方法人特別税の導入前、地方法人特別譲与税の譲与後、地方消費税、固定資産税の 5 つの税収の人口 1 人当たりの変動係数を示している。地方法人特別譲与税は、地方法人特別税の 1/2 を人口、1/2 を従業者数に応じて各都道府県に分配されているので、人口 1 人当たりの変動係数は 0.0863 と最も地域間のばらつきが小さいことがわかる。地方法人特別税の導入前と地方法人特別譲与税の譲与後を比較すると、変動係数は 0.3801 から 0.2391 と地域間のばらつきが小さくなっている。

表 4-2-5 人口 1 人当たりの税収の変動係数 (2013 年度)

地方法人 特別譲与税	法人事業税 + 地方法人特別税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	地方消費税	固定資産税
0.0863	0.3801	0.2391	0.1068	0.1684

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2015 年度), 『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口) より作成。

表 4-2-6 は、地方法人特別譲与税、地方法人特別税の導入前、地方法人特別譲与税の譲与後の 3 つの税収の生産 1 単位当たりの変動係数を示している。地方法人特別税の導入前と地方法人特別譲与税の譲与後を比較すると、変動係数は 0.1825 から 0.0767 と地域間のばらつきが小さくなっており、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税は偏在是正の効果があることがわかった。

表 4-2-6 生産 1 単位当たりの税収の変動係数 (2013 年度)

法人事業税	地方法人 特別譲与税	法人事業税 + 地方法人特別税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税
0.1795	0.1097	0.1825	0.0767

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2015 年度), 『道府県税の課

税状況等に関する調』(2015年度),『地方財政統計年報』(2015年度),
内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005年基準計数)より作成。

4-3 地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置法 第33条第1項）の変更

地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の影響（4-2）で見たように、国税として徴収された地方法人特別税は、その全額が各都道府県に地方法人特別譲与税として配分されている。そして、その配分方法¹⁷⁹は、地方法人特別税の合計額の1/2を人口で、1/2を従業者数で按分した合計額が各都道府県の地方法人特別譲与税とされている。

地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項で定められる地方法人特別譲与税の配分の基準を変更することで、地域間における税収の偏在度をより是正することができる配分の基準を検討する。

配分の基準の変更は、人口や従業者数などの項目の変更と、それぞれの項目にどの程度の割合で按分するか、の2つの点について主に検討する。

項目については、以下の6つの組み合わせにより地方法人特別譲与税の影響を見ていく。

- (1) 人口・従業者数
- (2) 人口・従業者数・事業所
- (3) 人口・従業者数・事業所・県内純生産
- (4) 従業者数・事業所
- (5) 従業者数・事業所・県内純生産
- (6) 従業者数・県内純生産

さらに、この6つの組み合わせをそれぞれ表4-3-1に示す割合でそれぞれの項目に按分すると考える。

¹⁷⁹ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項。

表 4-3-1 各項目への按分割合

	人口	従業員数	事業所	県内純生産
(1)	1/2	1/2	-	-
	1/4	3/4	-	-
	3/4	1/4	-	-
	1/8	7/8	-	-
	7/8	1/8	-	-
(2)	1/3	1/3	1/3	-
	1/4	1/4	2/4	-
	1/4	2/4	1/4	-
	1/5	2/5	2/5	-
(3)	1/4	1/4	1/4	1/4
	1/6	1/6	1/6	3/6
	2/6	1/6	1/6	2/6
	1/8	2/8	2/8	3/8
(4)	-	1/2	1/2	-
	-	1/4	3/4	-
	-	3/4	1/4	-
	-	1/8	7/8	-
	-	7/8	1/8	-
(5)	-	1/3	1/3	1/3
	-	1/4	1/4	2/4
	-	2/4	1/4	1/4
	-	2/5	2/5	1/5
(6)	-	1/2	-	1/2
	-	1/4	-	3/4
	-	3/4	-	1/4
	-	1/8	-	7/8
	-	7/8	-	1/8

(注) 地方法人特別税等に関する暫定措置法第 33 条第 1 項を基に筆者が作成した。

現行(2016年4月1日現在)の制度で定められている人口と従業者数の2つの項目に、ここでは人の数以外の要素として、物の要素である事業所と県内純生産の2つの項目を加えている。事業所数は分割基準でも用いられており、県内純生産は事業活動により新たに付加された付加価値であり、都道府県別の生産活動の規模を表していると考えられるためである。

表 4-3-2 から表 4-3-7 は、地方法人特別譲与税をそれぞれの割合で都道府県に配分したものを示している。

この配分方法を基準に、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の影響(4-2)から、東京都が最も収入が減少しており、埼玉県が最も収入が増加していることがわかった。したがって、ここでは主に東京都と埼玉県の収入の増減について見る。

表 4-3-2 の「人口 1/2,従業者数 1/2」の欄が現行（2016年4月1日現在）の制度による配分結果となっている。表 4-3-2 の中では「人口 7/8,従業者数 1/8」の配分基準が最も東京都の収入が少なく、埼玉県の入が多い結果となっている。この結果から、人口の配分割合が多いほど東京都の収入が減少していることがわかる。

次に、表 4-3-3 は人口と従業者数に事業所を加えた配分結果を示している。「人口 1/3,従業者数 1/3,事業所 1/3」と「人口 1/4,従業者数 1/4,事業所 2/4」の配分基準の場合、現行の配分結果に比べて東京都の収入が少なく、埼玉県の収入が多い結果となっている。

表 4-3-4 は、人口と従業者数と事業所に県内純生産を加えた配分結果を示している。「人口 1/4,従業者数 1/4,事業所 1/4,県内純生産 1/4」と「人口 2/6,従業者数 1/6,事業所 1/6,県内純生産 2/6」の配分基準の場合、現行の配分結果に比べて東京都の収入が少なくなっているが、埼玉県の収入はどの基準においても少なくなっている。

表 4-3-5 は、従業者数と事業所による配分結果を示している。「従業者数 1/2,事業所 1/2」と「従業者数 1/4,事業所 3/4」と「従業者数 1/8,事業所 7/8」の配分基準の場合、現行の配分結果に比べて東京都の収入が少なくなっているが、埼玉県の収入はどの基準においても少なくなっている。

表 4-3-6 と表 4-3-7 は、従業者数と事業所と県内純生産による配分結果と従業者数と県内純生産による配分結果を示している。すべての配分基準において、現行の配分結果に比べて東京都の収入が多くなっており、埼玉県の収入が少なくなっている。

表 4-3-2 人口,従業者数による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	人口1/2, 従業者数1/2	人口1/4, 従業者数3/4	人口3/4, 従業者数1/4	人口1/8, 従業者数7/8	人口7/8, 従業者数1/8
北海道	81,067	79,528	82,607	78,759	83,376
青森県	18,792	17,895	19,688	17,447	20,136
岩手県	18,769	18,150	19,388	17,840	19,698
宮城県	35,298	34,809	35,787	34,564	36,032
秋田県	15,177	14,686	15,668	14,440	15,914
山形県	16,934	16,590	17,279	16,417	17,452
福島県	28,847	28,195	29,500	27,869	29,826
茨城県	44,084	43,384	44,785	43,033	45,135
栃木県	30,783	30,748	30,818	30,731	30,836
群馬県	30,803	30,810	30,797	30,813	30,794
埼玉県	101,215	95,421	107,008	92,524	109,905
千葉県	85,170	79,472	90,867	76,623	93,716
東京都	266,480	295,395	237,565	309,853	223,108
神奈川県	132,738	128,237	137,238	125,987	139,489
新潟県	35,957	35,914	36,000	35,893	36,021
富山県	17,092	17,301	16,883	17,406	16,778
石川県	18,264	18,390	18,139	18,453	18,076
福井県	12,512	12,613	12,411	12,663	12,361
山梨県	12,670	12,453	12,888	12,345	12,996
長野県	32,499	32,317	32,681	32,225	32,772
岐阜県	30,744	30,215	31,274	29,950	31,539
静岡県	59,347	60,154	58,540	60,557	58,137
愛知県	123,258	126,802	119,713	128,575	117,940
三重県	27,997	27,777	28,218	27,666	28,328
滋賀県	21,326	20,957	21,696	20,773	21,880
京都府	39,393	38,754	40,032	38,435	40,351
大阪府	145,195	148,949	141,441	150,826	139,564
兵庫県	80,451	77,505	83,397	76,032	84,870
奈良県	17,733	15,878	19,587	14,951	20,514
和歌山県	13,477	12,650	14,304	12,237	14,717
鳥取県	8,428	8,170	8,686	8,040	8,815
島根県	10,414	10,190	10,637	10,079	10,749
岡山県	29,438	29,167	29,709	29,031	29,845
広島県	45,153	45,656	44,649	45,908	44,397
山口県	21,165	20,778	21,553	20,584	21,747
徳島県	11,205	10,854	11,555	10,679	11,730
香川県	15,238	15,214	15,262	15,202	15,274
愛媛県	20,894	20,472	21,316	20,261	21,527
高知県	10,362	9,793	10,931	9,508	11,215
福岡県	77,713	76,904	78,522	76,500	78,926
佐賀県	12,358	12,031	12,685	11,868	12,848
長崎県	20,016	19,226	20,807	18,831	21,202
熊本県	26,205	25,330	27,080	24,893	27,518
大分県	17,562	17,220	17,905	17,048	18,076
宮崎県	16,288	15,752	16,823	15,485	17,091
鹿児島県	24,626	23,943	25,309	23,602	25,650
沖縄県	19,121	17,611	20,632	16,855	21,387
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口) より作成。

表 4-3-3 人口,従業者数,事業所による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	人口1/3, 従業者数1/3, 事業所1/3	人口1/4, 従業者数1/4, 事業所2/4	人口1/4, 従業者数2/4, 事業所1/4	人口1/5, 従業者数2/5, 事業所2/5
北海道	84,442	86,130	82,829	84,502
青森県	18,660	18,594	18,245	18,275
岩手県	18,835	18,868	18,509	18,601
宮城県	35,469	35,554	35,181	35,307
秋田県	15,388	15,493	15,089	15,233
山形県	17,337	17,538	17,064	17,279
福島県	29,344	29,592	28,894	29,182
茨城県	42,760	42,098	42,741	42,215
栃木県	31,152	31,336	31,042	31,211
群馬県	31,240	31,458	31,134	31,329
埼玉県	98,860	97,682	96,552	96,071
千葉県	81,596	79,809	79,640	78,602
東京都	266,821	266,992	281,194	278,456
神奈川県	128,511	126,397	127,317	125,865
新潟県	37,213	37,841	36,877	37,447
富山県	17,414	17,575	17,438	17,562
石川県	19,207	19,678	19,034	19,445
福井県	13,115	13,416	13,015	13,276
山梨県	12,987	13,146	12,800	12,964
長野県	34,190	35,036	33,676	34,455
岐阜県	31,491	31,864	31,039	31,428
静岡県	60,076	60,440	60,297	60,544
愛知県	121,866	121,170	123,986	123,005
三重県	27,444	27,167	27,472	27,245
滋賀県	20,643	20,302	20,630	20,359
京都府	39,230	39,148	38,951	38,942
大阪府	145,442	145,566	147,258	146,993
兵庫県	78,336	77,278	77,391	76,734
奈良県	16,675	16,146	16,012	15,721
和歌山県	13,303	13,216	12,933	12,938
鳥取県	8,762	8,929	8,549	8,726
島根県	11,081	11,414	10,802	11,125
岡山県	30,023	30,315	29,741	30,031
広島県	46,575	47,287	46,471	47,061
山口県	21,605	21,824	21,301	21,537
徳島県	11,615	11,820	11,337	11,556
香川県	16,280	16,801	16,008	16,479
愛媛県	21,422	21,687	21,079	21,359
高知県	10,495	10,561	10,177	10,293
福岡県	77,273	77,053	76,978	76,861
佐賀県	12,314	12,292	12,161	12,174
長崎県	19,915	19,864	19,545	19,578
熊本県	26,382	26,470	25,900	26,067
大分県	18,052	18,297	17,758	18,013
宮崎県	16,437	16,511	16,132	16,253
鹿児島県	25,076	25,300	24,622	24,892
沖縄県	17,911	17,305	17,458	17,064
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口) より作成。

表 4-3-4 人口,従業者数,事業所,県内純生産による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	人口1/4, 従業者数1/4, 事業所1/4, 県内純生産1/4	人口1/6, 従業者数1/6, 事業所1/6, 県内純生産3/6	人口2/6, 従業者数1/6, 事業所1/6, 県内純生産2/6	人口1/8, 従業者数2/8, 事業所2/8, 県内純生産3/8
北海道	81,007	77,572	79,813	79,327
青森県	18,182	17,704	18,343	17,702
岩手県	18,597	18,358	18,713	18,331
宮城県	35,193	34,918	35,236	34,955
秋田県	14,854	14,320	14,805	14,491
山形県	16,704	16,071	16,541	16,352
福島県	28,981	28,618	28,995	28,698
茨城県	43,241	43,723	43,856	43,141
栃木県	31,729	32,306	31,872	32,055
群馬県	31,163	31,086	31,063	31,181
埼玉県	94,245	89,630	95,030	90,195
千葉県	79,144	76,692	80,822	76,047
東京都	296,336	325,851	296,479	318,365
神奈川県	124,252	119,994	125,038	120,470
新潟県	36,206	35,199	35,675	35,848
富山県	17,276	17,137	17,106	17,299
石川県	18,799	18,391	18,464	18,744
福井県	12,799	12,483	12,559	12,742
山梨県	12,777	12,567	12,727	12,658
長野県	33,144	32,098	32,574	32,787
岐阜県	30,570	29,649	30,315	30,070
静岡県	60,148	60,220	59,782	60,477
愛知県	126,044	130,223	126,488	128,846
三重県	27,764	28,084	28,036	27,800
滋賀県	21,360	22,076	21,835	21,540
京都府	39,178	39,126	39,401	38,972
大阪府	144,718	143,994	143,184	145,326
兵庫県	76,546	74,756	77,284	74,650
奈良県	15,942	15,209	16,492	14,979
和歌山県	13,445	13,588	13,797	13,288
鳥取県	8,285	7,808	8,157	8,024
島根県	10,529	9,977	10,308	10,280
岡山県	29,354	28,685	29,124	29,025
広島県	45,791	45,006	45,124	45,702
山口県	21,849	22,093	21,986	21,929
徳島県	11,597	11,580	11,640	11,552
香川県	15,752	15,224	15,410	15,612
愛媛県	20,609	19,796	20,391	20,163
高知県	10,060	9,625	10,083	9,717
福岡県	75,756	74,239	75,593	74,740
佐賀県	11,840	11,366	11,798	11,516
長崎県	19,189	18,462	19,227	18,615
熊本県	25,213	24,044	25,085	24,431
大分県	17,379	16,706	17,187	17,018
宮崎県	15,797	15,157	15,737	15,362
鹿児島県	23,859	22,642	23,606	23,136
沖縄県	17,059	16,207	17,480	16,104
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス・活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-5 従業者数,事業所による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	従業者数1/2, 事業所1/2	従業者数1/4, 事業所3/4	従業者数3/4, 事業所1/4	従業者数1/8, 事業所7/8	従業者数7/8, 事業所1/8
北海道	84,591	87,891	81,290	89,542	79,639
青森県	17,698	18,048	17,349	18,222	17,174
岩手県	18,249	18,608	17,889	18,788	17,710
宮城県	35,065	35,438	34,692	35,624	34,506
秋田県	15,002	15,406	14,598	15,607	14,396
山形県	17,193	17,667	16,719	17,904	16,482
福島県	28,940	29,639	28,241	29,988	27,892
茨城県	41,397	40,754	42,040	40,433	42,362
栃木県	31,301	31,594	31,007	31,741	30,860
群馬県	31,464	31,788	31,140	31,950	30,978
埼玉県	91,889	93,019	90,758	93,584	90,193
千葉県	74,111	74,280	73,943	74,364	73,858
東京都	295,907	281,705	310,109	274,605	317,210
神奈川県	121,897	120,977	122,817	120,517	123,277
新潟県	37,798	38,761	36,835	39,243	36,353
富山県	17,785	17,922	17,648	17,990	17,579
石川県	19,803	20,448	19,159	20,770	18,837
福井県	13,517	13,919	13,116	14,120	12,915
山梨県	12,929	13,275	12,582	13,448	12,409
長野県	34,853	36,213	33,494	36,893	32,814
岐阜県	31,334	32,159	30,510	32,571	30,097
静岡県	61,247	61,390	61,104	61,461	61,032
愛知県	124,715	121,898	127,531	120,490	128,939
三重県	26,946	26,641	27,251	26,489	27,404
滋賀県	19,933	19,605	20,260	19,441	20,424
京都府	38,510	38,706	38,313	38,805	38,214
大阪府	149,320	147,628	151,011	146,783	151,857
兵庫県	74,332	74,218	74,446	74,162	74,502
奈良県	14,291	14,425	14,157	14,492	14,090
和歌山県	12,389	12,672	12,106	12,814	11,965
鳥取県	8,671	9,051	8,291	9,241	8,101
島根県	11,191	11,803	10,579	12,109	10,273
岡山県	30,044	30,618	29,469	30,905	29,182
広島県	47,790	48,605	46,975	49,013	46,567
山口県	21,437	21,960	20,914	22,221	20,652
徳島県	11,469	11,952	10,987	12,193	10,745
香川県	16,777	17,570	15,984	17,967	15,587
愛媛県	21,265	21,872	20,657	22,176	20,354
高知県	9,992	10,376	9,608	10,568	9,416
福岡県	76,244	76,318	76,170	76,355	76,133
佐賀県	11,965	12,095	11,835	12,160	11,770
長崎県	19,074	19,393	18,755	19,552	18,595
熊本県	25,595	26,165	25,025	26,450	24,740
大分県	17,955	18,493	17,416	18,763	17,146
宮崎県	15,976	16,355	15,596	16,545	15,407
鹿児島県	24,618	25,296	23,939	25,635	23,600
沖縄県	15,795	15,642	15,947	15,566	16,024
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015年度),総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014年)より作成。

表 4-3-6 従業者数,事業所,県内純生産による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	従業者数1/3, 事業所1/3, 県内純生産1/3	従業者数1/4, 事業所1/4, 県内純生産2/4	従業者数2/4, 事業所1/4, 県内純生産1/4	従業者数2/5, 事業所2/5, 県内純生産1/5
北海道	79,961	77,647	79,468	81,813
青森県	17,381	17,223	17,286	17,508
岩手県	18,126	18,065	17,977	18,175
宮城県	34,832	34,716	34,704	34,925
秋田県	14,419	14,127	14,363	14,652
山形県	16,397	15,999	16,359	16,716
福島県	28,590	28,416	28,328	28,730
茨城県	42,493	43,041	42,541	42,055
栃木県	32,021	32,381	31,694	31,733
群馬県	31,287	31,198	31,169	31,358
埼玉県	88,059	86,144	88,451	89,591
千葉県	73,337	72,950	73,446	73,647
東京都	325,565	340,393	325,251	313,702
神奈川県	118,424	116,687	119,752	119,813
新潟県	36,260	35,491	36,163	36,875
富山県	17,476	17,322	17,485	17,600
石川県	19,061	18,690	18,925	19,358
福井県	12,962	12,684	12,900	13,184
山梨県	12,668	12,538	12,560	12,772
長野県	33,238	32,430	32,962	33,884
岐阜県	30,158	29,570	30,040	30,629
静岡県	60,953	60,806	60,955	61,070
愛知県	129,337	131,648	129,589	127,488
三重県	27,539	27,836	27,543	27,302
滋賀県	21,125	21,721	20,991	20,648
京都府	38,680	38,766	38,539	38,612
大阪府	147,062	145,933	148,472	147,965
兵庫県	73,280	72,754	73,600	73,701
奈良県	14,108	14,017	14,087	14,181
和歌山県	12,884	13,131	12,619	12,686
鳥取県	8,066	7,763	8,027	8,308
島根県	10,418	10,032	10,305	10,727
岡山県	29,145	28,696	29,082	29,504
広島県	46,339	45,614	46,294	46,920
山口県	21,818	22,009	21,461	21,666
徳島県	11,494	11,507	11,247	11,484
香川県	15,907	15,472	15,728	16,255
愛媛県	20,233	19,717	20,187	20,646
高知県	9,580	9,374	9,491	9,745
福岡県	74,564	73,724	74,947	75,236
佐賀県	11,449	11,192	11,513	11,656
長崎県	18,386	18,042	18,398	18,661
熊本県	24,298	23,650	24,338	24,817
大分県	17,089	16,657	17,036	17,435
宮崎県	15,276	14,926	15,261	15,556
鹿児島県	23,148	22,413	23,176	23,736
沖縄県	15,364	15,149	15,548	15,536
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度),総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005 年基準計数)より作成。

表 4-3-7 従業者数,県内純生産による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	従業者数1/2, 県内純生産1/2	従業者数1/4, 県内純生産3/4	従業者数3/4, 県内純生産1/4	従業者数1/8, 県内純生産7/8	従業者数7/8, 県内純生産1/8
北海道	74,346	72,524	76,167	71,613	77,078
青森県	16,873	16,810	16,936	16,779	16,968
岩手県	17,706	17,793	17,618	17,837	17,574
宮城県	34,343	34,355	34,331	34,361	34,325
秋田県	13,724	13,488	13,959	13,370	14,077
山形県	15,525	15,165	15,885	14,985	16,065
福島県	27,717	27,804	27,630	27,848	27,586
茨城県	43,684	44,185	43,184	44,435	42,933
栃木県	32,087	32,774	31,400	33,118	31,057
群馬県	30,874	30,903	30,845	30,918	30,830
埼玉県	85,014	82,707	87,321	81,554	88,474
千葉県	72,781	72,285	73,278	72,037	73,526
東京都	354,595	369,738	339,453	377,309	331,882
神奈川県	117,607	114,542	120,672	113,010	122,204
新潟県	34,528	33,856	35,200	33,521	35,536
富山県	17,185	17,023	17,348	16,941	17,430
石川県	18,046	17,811	18,281	17,694	18,398
福井県	12,282	12,067	12,498	11,959	12,606
山梨県	12,192	12,170	12,214	12,159	12,225
長野県	31,070	30,538	31,602	30,272	31,868
岐阜県	28,746	28,276	29,215	28,041	29,450
静岡県	60,663	60,514	60,811	60,439	60,886
愛知県	134,464	136,523	132,406	137,552	131,376
三重県	28,141	28,433	27,848	28,579	27,702
滋賀県	22,048	22,779	21,318	23,144	20,953
京都府	38,569	38,795	38,342	38,908	38,229
大阪府	147,624	145,085	150,164	143,816	151,433
兵庫県	72,868	72,022	73,713	71,599	74,136
奈良県	13,883	13,813	13,953	13,778	13,988
和歌山県	12,848	13,360	12,336	13,616	12,080
鳥取県	7,383	7,119	7,647	6,987	7,779
島根県	9,420	9,146	9,693	9,010	9,830
岡山県	28,121	27,734	28,508	27,541	28,702
広島県	44,798	44,118	45,479	43,777	45,819
山口県	21,486	22,033	20,938	22,307	20,664
徳島県	11,024	11,285	10,764	11,415	10,634
香川県	14,679	14,423	14,934	14,295	15,062
愛媛県	19,110	18,640	19,580	18,405	19,815
高知県	8,990	8,873	9,107	8,815	9,166
福岡県	73,650	72,428	74,873	71,816	75,484
佐賀県	11,061	10,740	11,383	10,579	11,544
長崎県	17,723	17,366	18,079	17,188	18,257
熊本県	23,080	22,393	23,768	22,049	24,111
大分県	16,118	15,738	16,498	15,549	16,687
宮崎県	14,547	14,212	14,882	14,044	15,049
鹿児島県	21,735	20,972	22,498	20,590	22,879
沖縄県	15,302	14,902	15,701	14,703	15,900
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度),総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005 年基準計数)より作成。

表 4-3-2 から表 4-3-7 は、表 4-3-1 の按分割合により各都道府県に地方法人特別譲与税を配分した結果である。この結果を用いて、表 4-3-8 から表 4-3-13 では地域間における全体、人口 1 人当たり、生産 1 単位当たりの 3 つの変動係数をそれぞれ示している。

しかし、人口 1 人当たり、生産 1 単位当たりの変動係数については、人口 1 人当たり、生産 1 単位当たりに用いるデータと、配分方法の人口、県内純生産と同じデータを用いているため、按分割合に人口、県内純生産の割合が多いと変動係数は小さくなる。したがって、ここでは全体の変動係数のみを比較する。

表 4-3-8 から表 4-3-13 より、変動係数が最も小さくなったのは、「人口 7/8、従業者数 1/8」の組み合わせであり、配分基準の中に人口の割合が多いほど地域間の収入のばらつきが小さくなる結果となっている。偏在度の是正のみを目的とする場合、「人口 1/1」により配分すると変動係数は 0.9873 となり、最も偏在度の是正の効果がある。

しかし、法人事業税の課税根拠は、法人が事業活動を行う際に地方公共団体の各種の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方により課税されている。あくまで法人事業税の一部であることを考慮すると、前提として受益に対する税負担がある程度一致している状態で、地域間の税収のばらつきが小さくなることが望ましいと考えられる。

法人事業税の課税客体を事業活動そのものと見ることから、人の数である従業者数の指標だけでなく、物の要素であり、かつ事業活動の規模を表す事業所や県内純生産を加えた配分基準が望ましい。

人の要素と物の要素を組み合わせたもので、現行の配分結果より変動係数が小さくなったのは、表 4-3-9 の「人口 1/4,従業者数 1/4,事業所 2/4」の組み合わせである。

表 4-3-8 人口,従業者数による配分後の変動係数 (2013 年度)

	人口1/2, 従業者数1/2	人口1/4, 従業者数3/4	人口3/4, 従業者数1/4	人口1/8, 従業者数7/8	人口7/8, 従業者数1/8
全体	1.1256	1.1973	1.0604	1.2352	1.0306
人口1人当たり	0.0696	0.1054	0.0351	0.1238	0.0184
生産1単位当たり	0.1087	0.0887	0.1318	0.0810	0.1439

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-9 人口,従業者数,事業所による配分後の変動係数 (2013 年度)

	人口1/3, 従業者数1/3, 事業所1/3	人口1/4, 従業者数1/4, 事業所2/4	人口1/4, 従業者数2/4, 事業所1/4	人口1/5, 従業者数2/5, 事業所2/5
全体	1.1172	1.1132	1.1548	1.1441
人口1人当たり	0.0823	0.0912	0.0957	0.0991
生産1単位当たり	0.1074	0.1101	0.0982	0.1023

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-10 人口,従業者数,事業所,県内純生産による配分後の変動係数
(2013 年度)

	人口1/4, 従業者数1/4, 事業所1/4, 県内純生産1/4	人口1/6, 従業者数1/6, 事業所1/6, 県内純生産3/6	人口2/6, 従業者数1/6, 事業所1/6, 県内純生産2/6	人口1/8, 従業者数2/8, 事業所2/8, 県内純生産3/8
全体	1.1881	1.2645	1.1889	1.2445
人口1人当たり	0.1053	0.1340	0.1010	0.1293
生産1単位当たり	0.0823	0.0560	0.0802	0.0658

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-11 従業者数,事業所による配分後の変動係数 (2013 年度)

	従業者数1/2, 事業所1/2	従業者数1/4, 事業所3/4	従業者数3/4, 事業所1/4	従業者数1/8, 事業所7/8	従業者数7/8, 事業所1/8
全体	1.1867	1.1441	1.2301	1.1232	1.2521
人口1人当たり	0.1246	0.1218	0.1315	0.1219	0.1365
生産1単位当たり	0.0994	0.1138	0.0863	0.1212	0.0806

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-12 従業者数,事業所,県内純生産による配分後の変動係数
(2013 年度)

	従業者数1/3, 事業所1/3, 県内純生産1/3	従業者数1/4, 事業所1/4, 県内純生産2/4	従業者数2/4, 事業所1/4, 県内純生産1/4	従業者数2/5, 事業所2/5, 県内純生産1/5
全体	1.2634	1.3035	1.2660	1.2321
人口1人当たり	0.1419	0.1542	0.1416	0.1337
生産1単位当たり	0.0678	0.0514	0.0688	0.0806

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-13 従業者数,県内純生産による配分後の変動係数 (2013 年度)

	従業者数1/2, 県内純生産1/2	従業者数1/4, 県内純生産3/4	従業者数3/4, 県内純生産1/4	従業者数1/8, 県内純生産7/8	従業者数7/8, 県内純生産1/8
全体	1.3494	1.3890	1.3111	1.4093	1.2925
人口1人当たり	0.1680	0.1838	0.1541	0.1923	0.1480
生産1単位当たり	0.0385	0.0194	0.0573	0.0098	0.0666

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

4-4 税収の偏在是正を目的とする地域間配分の方法

税源と税収の普遍性（2-5）の中では、法人事業税の内訳である所得割、付加価値割、資本割をそれぞれ都道府県間で見ている。生産1単位当たりの変動係数を見ると所得割の変動係数が最も小さい結果となっている。人口1人当たり、生産1単位当たりの変動係数のどちらを見ても、事業活動規模を表す付加価値額から算出される付加価値割は、資本金1億円超の法人のみ適用とされているため、税収の偏在度が高いとされる全法人に適用される所得割と変動係数が近いという結果になっている。

次に、分割基準（地方税法第72条の48第3項）の変更（4-1）の中では、非製造業における課税標準の分割基準として、事業の規模や活動量を的確に表す基準を検討した。しかし、人口1人当たり、生産1単位当たりの変動係数のどちらを見ても、現行（2016年4月1日現在）の分割基準を用いた場合に比べると変動係数が大きくなり、課税標準額のばらつきが大きくなったことを表している。事業活動規模をより正確に表そうと応益性を重視したことで、税源である課税標準額の地域間におけるさらに偏在しており、普遍性を満たしていない。

さらに、2-5の中では、分割基準の設定する際の考え方として、本来は事業の規模や活動量を的確に表すものと考えられているが、2005年の分割基準の変更は偏在是正のために用いられていることを問題点として見た。しかし、地方税法第72条の48第1項の規定により2つ以上の都道府県に事務所又は事業所を設けている法人（分割法人）のみ分割基準が適用されるので、1つの都道府県に事務所又は事業所を設けている法人（県内法人）には適用されない。したがって、分割基準を偏在是正のために変更した場合においても、分割法人の課税標準額を偏在是正することは可能であるが、県内法人の課税標準額を偏在是正することは不可能である。

4-2と4-3の中で税収の配分方法として、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について見たが、あくまで暫定的な措置である。地方法人特別税等について、林(2015)は「これらはあくまでも事後的な再分配政策であり、根本的な

解決策ではない。」¹⁸⁰と指摘している。

さらに、人口や従業者数が今後減少していくこと¹⁸¹を考慮して、林(2015)は「現行の地方税制度を残したままで、人口と従業者数をベースとした分割基準や地方法人特別譲与税で偏在を事後的に是正することは困難になってきていることを示している。」¹⁸²と述べている。

この節では、法人事業税の分割基準の代わりに、地方消費税で用いられている清算基準¹⁸³を、法人事業税にも導入した場合を検討する。

地方消費税の清算とは、消費に相当する額を基準に各都道府県に清算し、最終消費地と税収の最終的な帰属地を一致させるために、各都道府県に納められた税収を、各都道府県間において清算基準¹⁸⁴により清算されている。これを法人事業税に導入する場合は、県内純生産をその都道府県の受益量と考え、受益と負担を一致させるための制度と考える。

先行研究として、林(2012)の「マクロベースでの府県別付加価値（県内純生産）を基準にした税収配分」¹⁸⁵が挙げられる。既存の分割基準を変更するのではなく、県内純生産を基準として各都道府県に清算している。法人事業税に県内純生産を基準に清算する理由¹⁸⁶を以下にまとめる。地方税原則の応益性の観点から、行政サービスの受益に応じて各都道府県に納税するべきである。しかし、法人の受益の大きさを測ることは事業形態や企業形態の違いから困難であるとしている。そこで、事業税は企業の付加価値を基準に課税すべきというシャウプ勧告の考え方を基に、受益の大きさを測る代理変数の指標として「企業の付加価値」を挙げている。しかし、これにも問題があり、分割法人の場合、本店（社）、支店（社）ごとに適切な付加価値を算出することが困難である。し

¹⁸⁰ 林(2015),p.418 引用。

¹⁸¹ 総務省「平成 28 年版 情報通信白書」

<http://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h28/pdf/28honpen.pdf> (2016 年 12 月 5 日閲覧)。

¹⁸² 林(2015),p.418 引用。

¹⁸³ 地方税法第 72 条の 114,地方税法施行令第 35 条の 20,取扱通知 6 の 10。

¹⁸⁴ 「小売年間販売額」と「サービス業対個人事業収入額」の合算額、「人口」、「従業者数」の 3 つの基準がある。(地方税法第 72 条の 114 第 4 項,地方税法施行令第 35 条の 20)

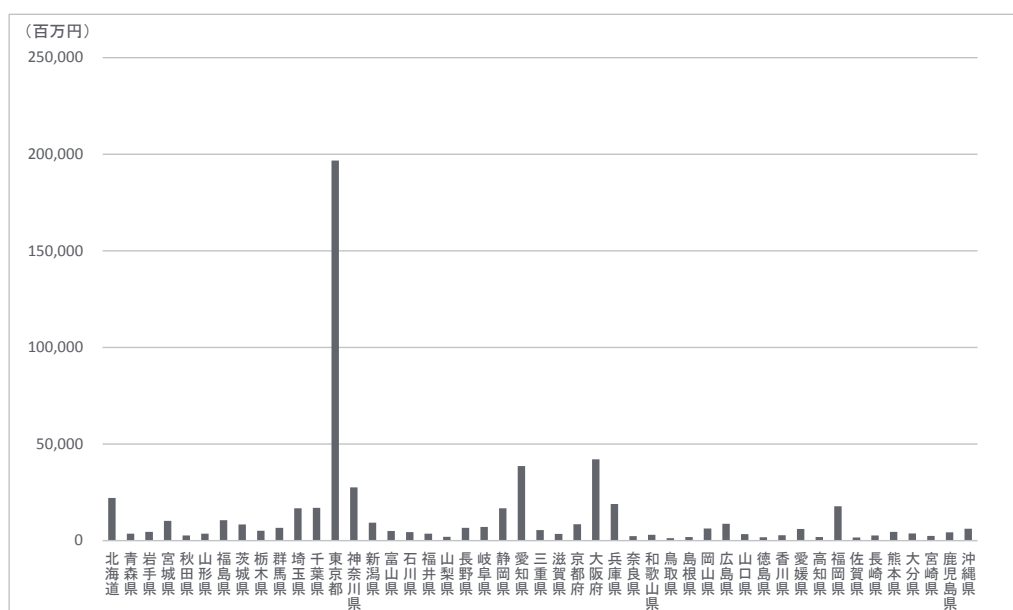
¹⁸⁵ 林(2012),p.239 引用。

¹⁸⁶ 林(2012),p.239 参照。

たがって、企業ごとの付加価値ではなく、「マクロベースでの付加価値」、いわゆる「県内純生産」を税収配分の基準としている。

図 4-4-1 は、県内法人の都道府県別の税収を示している。県内法人の税収の大部分が東京都に集中していることがわかる。次に、東京都の税収と 2 番目に税収の多い大阪府では約 4 倍の差がある。

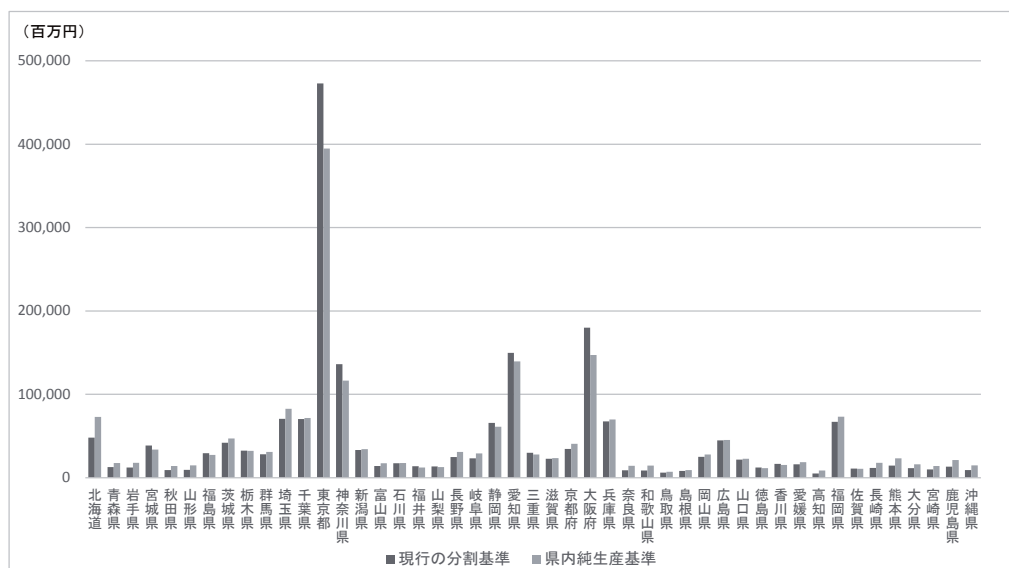
図 4-4-1 県内法人の都道府県別の税収（2013 年度）



（出所）総務省『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）、内閣府『国民経済計算』（93SNA,2005 年基準計数）より作成。

図 4-4-2 は分割法人の税収のみを用いており、分割基準により課税標準を分割した場合と、県内純生産を基準に各都道府県に税収を清算した場合の税収を都道府県別で示している。最も税収の多い東京都を見ると、分割基準に比べて県内純生産による清算基準を採用することで 782 億円減収している。他の都市部である大阪府、愛知県、神奈川県も同様に減収している。都市部以外の大部分の地域では増収していることがわかる。

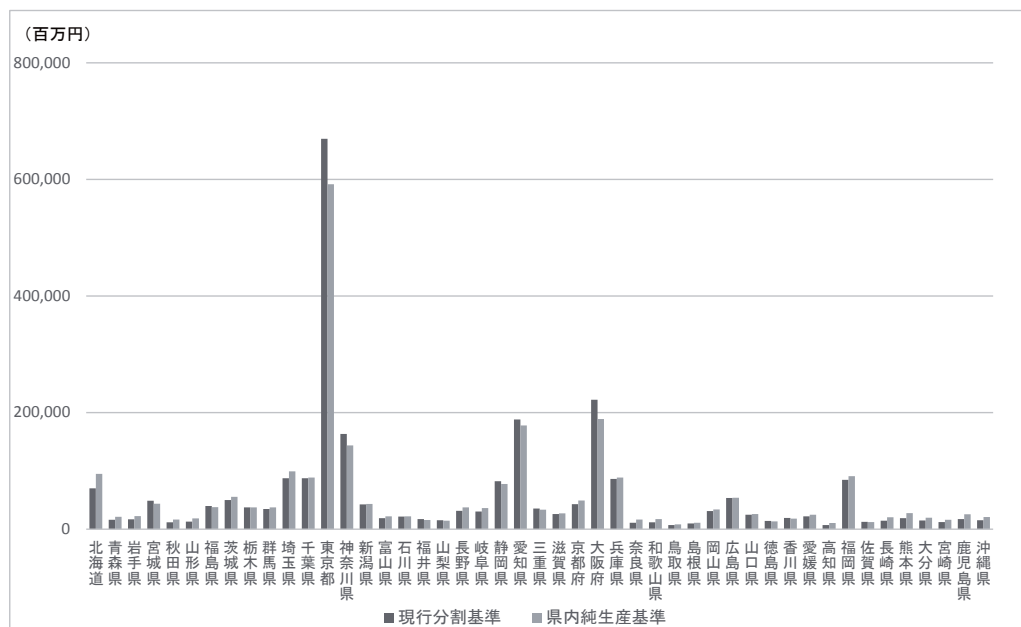
図 4-4-2 分割法人の都道府県別の税収（2013 年度）



(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 4-4-3 は 2013 年度における法人事業税の都道府県別の税収と、分割法人の税収を県内純生産により清算した税収と県内法人のそのままの税収を足した合計の税収を都道府県別で示している。図 4-4-2 と同様に、東京都、大阪府、愛知県、神奈川県は減収しており、都市部以外の大部分の地域では増収している。

図 4-4-3 分割法人のみ県内純生産による清算後の都道府県別の税収
(2013 年度)



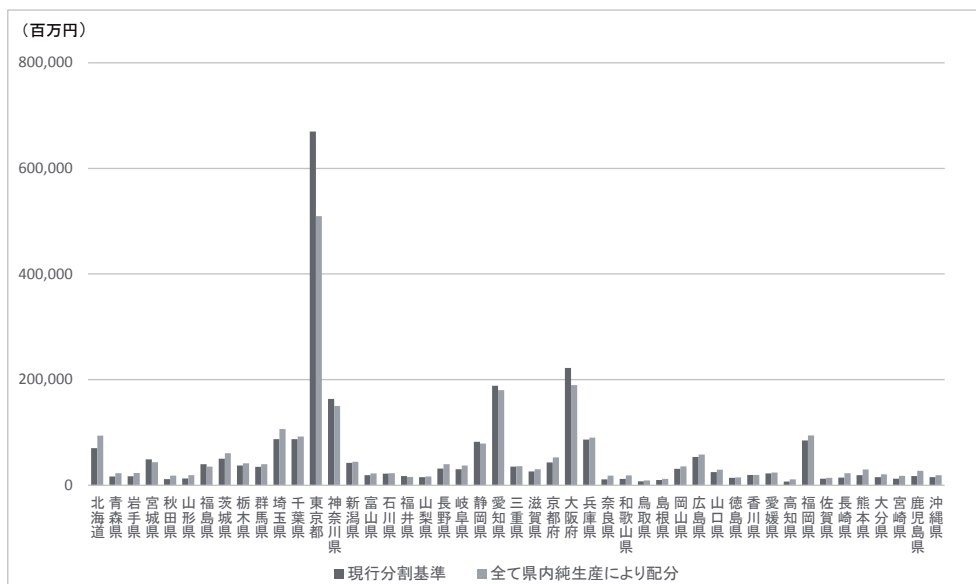
(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 4-4-4 は 2013 年度における法人事業税の都道府県別の税収と、分割法人と県内法人のすべての税収を県内純生産により清算した税収を示している。

東京都を見ると、現行の分割基準を用いた場合に比べて、すべての税収を県内純生産により清算した場合は 1,602 億円減収している。それに対して、北海道は清算基準により最も税収が増加しており、239 億円増収している。

2013 年度における東京都の法人事業税の税収は 6,697 億円、分割法人のみ県内純生産により清算した場合の税収は 5,915 億円、すべての税収を県内純生産により清算した場合の税収は 5,095 億円という結果になる。

図 4-4-4 県内純生産による清算後の都道府県別の税収（2013 年度）



（出所）総務省『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）,内閣府『県民経済計算』（93SNA,2005 年基準計数）より作成。

次に、人口 1 人当たりの税収と生産 1 単位当たりの税収のそれぞれの変動係数を比較する。表 4-4-1 は現行（2016 年 4 月 1 日現在）の分割基準を用いた場合、変更後 1、変更後 2 の場合のそれぞれの税収の変動係数を示している。変更後 1 は、分割基準を廃止し、分割法人の税収のみ対象に県内純生産による清算基準を採用している。変更後 2 は、分割基準を廃止し、すべての法人の税収を対象に県内純生産による清算基準を採用している。

人口 1 人当たりと生産 1 単位当たりの変動係数どちらを見ても、変更後 2 の変動係数が低い結果となっており、税収の偏在度が是正されたことがわかる。

表 4-4-1 都道府県間における税収の変動係数（2013 年度）

	現行	変更後1	変更後2
人口1人当たり	0.3938	0.2571	0.1997
生産1単位当たり	0.1859	0.0598	0.0250

（出所）総務省『道府県の課税状況等に関する調』（2015 年度）,総務省統計局『人口推計』（2014 年,各年 10 月 1 日現在人口）,内閣府『県民経済計算』（93SNA,2005 年基準計数）より作成。

法人事業税に県内純生産による清算基準を採用することで、税収の偏在度を是正することができることがわかった。

しかし、法人事業税に清算基準を導入することで受益の差と税収の差の水準が一致するが、実際に納付された税収が地域間において配分される。地方税原則の自主性の観点から、都道府県は住民の要求する行政内容次第では超過税率を設定することができるが、清算基準を用いることで超過税率により増収しても、清算されることでほかの都道府県の税収となる可能性がある。したがって、都道府県の課税自主権が弱まるという問題点が生じる。

4-5 分割基準の変更・税収の地域間配分の方法に関する検討の結果

本章では、まず非製造業の分割基準（地方税法第72条の48第3項）の変更に関する分析を行った。現行（2016年4月1日現在）の分割基準の「従業者数 1/2,事業所数 1/2」は分割基準を設定する際の考え方に沿わないため、新たな分割基準として「従業者数 1/2,固定資産の価額 1/2」、「従業者数 3/4,固定資産の価額 1/4」、「給与総額 1/2,固定資産の価額 1/2」、「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」の4つを提案した。分割基準の指標のデータとしては、総務省統計局『経済センサス-活動調査』を用いた。この4つの分割基準の中で、最も分割基準を設定する際の考え方に沿っているのは、人の要素がない事業所であっても事業活動規模を表すことのできる基準である。したがって、人の要素として従業者数をより正確に事業活動規模を表すことができる給与総額と、物の要素として非製造業であるため、あくまで補完的な指標として固定資産の価額の2つを組ませた基準が望ましい。2つの指標への配分割合としては、物の要素はあくまで補完的な要素と考えるので、人の要素に比重を置いた「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」であるという結論に至った。「給与総額 1/2,固定資産の価額 1/2」と「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」の人口1人当たり、生産1単位当たりの変動係数を比較しても、後者の基準の変動係数が小さくなっている。しかし、現行（2016年4月1日現在）の「従業者数 1/2,事業所数 1/2」と、新しい基準の「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」により課税標準額を分割した場合の人口1人当たりの変動係数は0.1910から0.5937、生産1単位当たりの

変動係数は 0.1524 から 0.2752 とどちらを見ても変動係数は大きくなっており、偏在度が高くなるという問題点がある。

次に、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置法第 33 条第 1 項）の変更に関する分析を行った。まず、現行（2016 年 4 月 1 日現在）の配分基準である「人口 1/2, 従業者数 1/2」による税収偏在度の是正の影響を推計している。次に、「人口 1/2, 従業者数 1/2」より税収偏在度を是正することができる配分基準を求めた。現行の変動係数 1.1256 と比較した結果、最も是正の効果のある配分基準は、変動係数 0.9873 の「人口 1/1」、人の要素と物の要素を組み合わせた事業活動規模を考慮する場合において、最も是正の効果のある配分基準は、変動係数 1.1132 の「人口 1/4, 従業者数 1/4, 事業所 2/4」であることがわかった。

次に、非製造業の分割基準（地方税法第 72 条の 48 第 3 項）を本来の目的に沿う基準に変更した場合に都道府県間の課税標準額の変動係数は大きくなった。さらに、県内法人について図 4-4-1 の都道府県別の税収を見ると、東京都の税収が突出しており、2 番目に税収の多い大阪府と比較しても約 4 倍の差がある。

したがって、分割法人と県内法人のどちらにおいても税収偏在度は高い現状であるので、すべての法人の税収偏在度を是正することができ、かつ事業活動規模に応じて各都道府県に税収を配分することができる方法を導入すべきである。その方法として、分割基準（地方税法第 72 条の 48）を廃止し、地方消費税においても用いられている清算基準を法人事業税に導入することを提案した。分割基準は課税標準の分割を法人が行う際に用いられる基準であり、清算基準は納付された税収を都道府県間で配分する際に用いられる基準である。法人事業税に清算基準を導入する場合、法人事業税は事業活動そのものに課税される税であるので、単に税収偏在度の是正とは考えず、県内純生産をその都道府県の受益量と考え、受益と負担を一致させるための制度と考えた。法人事業税の清算基準には、内閣府『県民経済計算』の県内純生産のデータを用いて、地域間において清算している。その結果、人口 1 人当たりの税収の変動係数を比較すると、現行のままは 0.3938、分割法人にのみ清算基準を導入した場合は 0.2571、すべての法人に清算基準を導入した場合は 0.1997 となる。さらに、生産 1 単位当たりの税収の変動係数を比較すると、現行のままは 0.1859、分割

法人にのみ清算基準を導入した場合は 0.0598、すべての法人に清算基準を導入した場合は 0.0250、と税収の偏在度を是正する効果があることがわかった。

おわりに

本稿では、法人事業税の課税標準と分割基準に関する研究として、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い考察した。

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されていること、現状の課税標準や分割基準として何を採用しているかを整理した。

第 2 章では、地方税原則の応益性、安定性、普遍性についてまとめており、憲法と応益原則の関係、「安定」とは毎年度一定額の税収のことを指すのか、「普遍的」とは単に税収の差を比較することで判断されるのか、とそれぞれ整理した上で、法人事業税の問題点を挙げている。

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行った。事業活動規模を表すと考えられる所得、資本金等の額、給与総額、県内純生産、売上高の 5 つの指標と、行政サービスを総務省『地方財政統計年報』の都道府県目的別歳出決算、社会資本ストックを内閣府『社会資本ストック推計』の純資本ストックの 2 つの指標の相関係数をそれぞれ比較した結果、行政サービスと社会資本ストックともに県内純生産との相関係数が最も高いことがわかった。適正な税負担配分をするためには、事業活動により新たに付加される要素(付加価値)を課税標準（地方税法第 72 条の 12）に用いるのが望ましい。

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 4 つの分析を行った。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がわかった。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。

第 4 章では、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

と税収の地域間配分の方法に関する検討をした。応益性の観点からは、事業の規模や活動量を的確に表し、税務実務上、単純かつ明確な非製造業の分割基準（地方税法第72条の48第3項）について分析を行った。新たな4つの分割基準として、それぞれの指標のデータは総務省統計局『経済センサス-活動調査』から用いた。新たな分割基準を検討した結果、現行（2016年4月1日現在）の非製造業の分割基準である「従業者数1/2,事業所数1/2」に比べて、「給与総額3/4,固定資産の価額1/4」により課税権の帰属を行なうことで本来の目的に沿うと考えられる。

普遍性の観点からは、地域間の受益の差を考慮した上で税収の偏在度を是正することができる配分方法について分析を行った。まず、最も税収の偏在度を是正することができる地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項）について分析を行った。最も税収偏在度の是正に効果のある配分基準は、変動係数0.9873の「人口1/1」である。受益と負担が一致する状態を前提に考えると、最も是正の効果のある配分基準は、変動係数1.1132の「人口1/4,従業者数1/4,事業所2/4」である。

次に、地方消費税に用いられている清算基準を、法人事業税に導入した場合について分析を行った。法人事業税の清算基準に採用する配分の基準は、内閣府『県民経済計算』の県内純生産を用いている。生産1単位当たりの税収の変動係数を比較した結果、現行の変動係数0.1859から、すべての法人に清算基準を導入した場合の変動係数0.0250と偏在度が是正されている。税収の偏在度を是正する効果があり、付加価値である県内純生産により配分しているため、受益の差の水準と税収の差の水準を一致させることもできる。

本稿では、課税標準（地方税法第72条の12）の変更、非製造業の分割基準（地方税法第72条の48第3項）の変更、清算基準の導入についての分析を行った。しかし、これより3つの検討されるべき課題が残される。まず1つ目は、付加価値を課税標準とすることで、欠損法人も税負担をすることになり、応益原則とはいえ負担能力を考慮しなくていいのか。さらに中小法人の場合、収益性が低いため税負担を軽減するなど措置を設けなくてよいのか、などを検討すべきである。2つ目は、付加価値を課税標準（地方税法第72条の12）として採用する場合、所得型付加価値や消費型付加価値などあるが、法人事業税には

どの付加価値が適合するかを検討すべきである。3 つ目は、税収偏在度の是正について法人事業税の枠内で検討したが、地方法人課税のあり方を総合的に見直すのであれば、ほかの地方税とのタックス・ミックスによる偏在度の是正についても検討すべきである。

参考文献

- 跡田直澄・前川聡子(1998)「法人事業税改革の論点」『国際税制研究』第 1 卷,pp.94-101.
- 跡田直澄 (2000)『企業税制改革 実証分析と対策提言』日本評論社.
- 新井隆一 (1997)『[第 3 版] 租税法の基礎理論』日本評論社.
- 池上岳彦 (2016)「税制改革のあり方 - 国税・地方税を通じた課題」『都市問題』第 107 卷,第 4 号,pp.44-53.
- 石島弘 (2003)『課税権と課税物件の研究 [租税法研究第 1 卷]』信山社.
- 石島弘 (2004)「銀行税・外形標準課税について」『国際税制研究』第 13 卷,pp.142-152.
- 石田和之 (2014)「法人事業税における外形標準課税の考え方の変化 -付加価値税から外形標準課税へ」『税』第 69 卷,第 6 号,pp.180-215.
- 石田和之 (2015)『地方税の安定性』成文堂.
- 伊多波良雄(2013)「応益課税としての法人事業税の検証」同志社大学『経済學論叢』第 64 卷,第 3 号,pp.679-695.
- 井手文雄 (1971)「税負担配分の原則をめぐる諸問題」『租税研究』第 261 号,pp.2-9.
- 岩本浩一 (2000)「事業税改革の意義と問題点-応益課税としての外形標準化に向けて-」『國土館大學政經論叢』通号 113 号,pp.137-158.
- 梅原英治 (1998)「法人事業税の外形標準課税問題の検討 -法人課税改革の焦点をめぐって」『経済』第 36 卷,第 9 号,pp.106-151.
- 浦東久男 (2004)「事業税の課税対象 -「課税物件」と「課税標準」から外形標準課税導入を考える-」日本租税理論学会編『租税原理から税制改革を検証 -法人事業税・消費税-』第 3 章,pp.35-49.
- 占部裕典 (2003)「外形標準課税の法的評価と課題」『税研』第 19 卷,第 111 号,pp.21-30.
- 加藤一郎 (2001a)「事業税とその問題点」『高崎経済大学論集』第 44 卷,第 号,pp.17-35.
- 加藤一郎 (2001b)「「銀行税」とその論点」『高崎経済大学論集』第 44 卷,第 2

号,pp.23-42.

- 金子宏 (2010)『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣.
- 金子宏 (2014)「事業税と外形標準課税」『地方税』第 65 巻,第 10 号,pp.2-10.
- 金子宏 (2015)『租税法 (第 20 版)』弘文堂.
- 川崎昭典 (2002)「「付加価値」を課税標準とすることについての諸問題」『帝京
経済学研究』第 36 巻,第 1 号,pp.18-37.
- 川村栄一 (2005)「東京都における法人事業税の税収分析と分割基準の見直しに
関する一考察」『税』第 60 巻,第 11 号,pp.144-176.
- 岸昌三 (2001)「事業税の外形標準課税問題」『追手門経済・経営研究』第 8
巻,pp.1-13.
- 北野弘久 (2007)『税法学原論 (第 6 版)』青林書院.
- 熊谷安弘 (1999)「事業税外形標準課税について」日本租税理論学会編『地方税
制の諸問題』第 8 章,谷沢書房,pp.133-146.
- 神戸都市問題研究所(1983)『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャウプ使節団日本
税制報告書』勁草書房.
- 斎藤英明 (2011)「法人事業税の外形標準課税による地域別偏在と制度の問題点
『税研』第 26 巻,第 155 号,pp.80-85.
- 佐藤主光 (2002)「地方税の諸問題と分権的財政制度のあり方」『フィナンシャル・
レビュー』通巻 65 号,pp.148-168.
- 佐藤主光 (2003)「地方法人課税制度」『フィナンシャル・レビュー』通巻 69
号,pp.74-94.
- 佐藤主光 (2005)「地方の自立と財政責任を確立する地方税制改革へ向けて」『フ
ィナンシャル・レビュー』通巻 76 号,pp.45-75.
- 佐藤主光 (2011a)『地方税改革の経済学』日本経済新聞出版社.
- 佐藤主光 (2011b)「地方税改革 - 法人事業税と外形標準課税」21 世紀政策研
究所『地方税・財政から見たわが国経済の課題』第 2
章,pp.15-34.
- 神野直彦 (2000a)「外形標準課税と地方分権」『ジュリスト』第 1181 号,pp.7-12.
- 神野直彦 (2000b)「法人事業税の現状と課題 - 外形標準化の役割と効果」『都
市問題』第 91 巻,第 10 号,pp.3-16.

- 神野直彦 (2002) 「銀行税判決で見直すべき外形標準課税の考え方」『税理』第 45 巻,第 8 号,pp.2-6.
- 神野直彦 (2007) 『財政学 改訂版』有斐閣.
- 神野直彦 (2015) 「法人事業税の外形標準課税を巡って」『税研』第 30 巻,第 180 号,pp.54-59.
- 高林喜久生(2005) 『地域間格差の財政分析』有斐閣.
- 多田雄司 (2000) 『検証 外形標準課税』税務研究会出版局.
- 田中治 (1999) 「地方税制の諸問題・総論 - 税法学から」日本租税理論学会編『地方税制の諸問題』第 2 章,谷沢書房,pp.30-52.
- 田中治 (2000) 「事業税の外形標準課税」佐藤英善・首藤重幸編『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古稀記念』所収,成文堂,pp.321-345.
- 地方財務協会 (2008) 『地方税制の現状とその運営の実態』財団法人地方財務協会.
- 辻村みよ子(2016) 『憲法 (第 5 版)』日本評論社.
- 寺崎秀俊 (2003) 「東京都のいわゆる銀行税をめぐる諸問題について」『地方税』第 54 巻,第 11 号,pp9-31.
- 土居丈朗 (2002) 「税制改革の「落とし穴」」『三菱信託銀行 調査情報』第 254 巻,第 6 号,pp.1-11.
- 戸谷裕之 (1987) 「法人税・その構造と負担」橋本徹・山本栄一編『日本型税制改革』第 6 章,有斐閣,pp.108-127.
- 戸谷裕之 (1994) 『日本型企业課税の分析と改革』中央経済社.
- 戸谷裕之 (2001) 「事業税改革と地方消費税構想 - 二つの付加価値税 -」橋本徹編『21 世紀を支える税制の論理 第 7 巻 地方税の理論と課題 [改訂版]』第 6 章,税務経理協会,pp.139-160.
- 戸谷裕之 (2016) 「地方法人課税の現状と課題 - 地方分権と税源偏在の狭間で」『都市問題』第 107 巻,第 4 号,pp.54-61.
- 中里実 (2000) 「租税法における経済学的思考 - 研究ノート」佐藤英善・首藤重幸編『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古稀記念』所収,成文堂,pp.371-391.

- 長沼進一 (1999)「法人事業税改革の理論構造」『大阪市立大学経済学会 経済學雑誌』第 100 卷,第 2 号,pp.29-48.
- 西野万里 (1998)「事業税外形標準化の背景と論点」『税研』第 14 卷,第 80 号,pp.14-19.
- 西野万里 (2001)「事業税の適正化 - 外形標準の役割と効果 -」橋本徹編『21 世紀を支える税制の論理 第 7 卷 地方税の理論と課題 [改訂版]』第 5 章,税務経理協会,pp.103-137.
- 橋本恭之 (2008)「地方法人課税の改革」関西大学『経済論集』第 57 卷,第 4 号,pp.227-243.
- 橋本恭之 (2012)「法人税の改革について」『会計検査研究』第 45 号,pp.69-84.
- 橋本恭之・鈴木善充 (2012)『租税政策論』清文社.
- 橋本恭之 (2013)「地方消費税の改革 -清算基準について-」『会計検査研究』第 47 号,pp.55-73.
- 橋本徹 (1988a)『現代の地方財政』東洋経済新報社.
- 橋本徹 (1988b)『21 世紀を展望した税制改革』税務経理協会.
- 林宏昭 (1995)『租税政策の計量分析 - 家計間・地域間の負担配分』日本評論社.
- 林宏昭 (2001)『これからの地方税システム』中央経済社.
- 林宏昭 (2007)「地方税における企業課税」『国際税制研究』第 18 卷,pp.58-64.
- 林宏昭 (2011)『税と格差社会 いま日本に必要な改革とは』日本経済新聞出版社.
- 林宏昭 (2012)「事業税の地域間配分に関する一考察」関西大学『経済論集』第 62 卷,第 3 号,pp.227-241.
- 林宜嗣 (1997)「事業税と税収安定性」関西学院大学『経済学論究』第 50 卷,第 4 号,pp.1-17.
- 林宜嗣 (1998)「事業税の本質と外形標準課税のあり方」『税研』第 14 卷,第 80 号,pp.20-25.
- 林宜嗣 (2013)『地方財政 [新版]』有斐閣.
- 林宜嗣 (2015)「地方法人課税の課題と改革の方向」『租税研究』第 785 号,pp.407-425.

- 半谷俊彦 (2006)「応益課税に基づく公平な地方税制のあり方 -ドイツ等価原則論の再検討-」栗林隆・半谷俊彦編『租税論研究 -課税の公平と税制改革-』所収,五紘舎,pp.229-262.
- 半谷俊彦 (2007)「ドイツ地方税制における応益課税の議論と実際」神奈川県地方税制等研究会ワーキンググループ報告書『地方税源の充実と地方法人課税』第6章,pp.64-74.
- 洲圭吾 (2003)「東京都銀行税訴訟をめぐって」『法学教室』第273号,pp.41-47.
- 町田俊彦 (2016)「「東京一極集中」下の地方税収入の地域格差と税収偏在是正(下)」『自治総研』第454号,pp.26-67.
- 三木義一 (2000)「外形標準課税と訴訟の論点」『都市問題』第91巻,第10号,pp.49-58.
- 三木義一 (2003)「外形標準課税制度の法的評価」『税研』第19巻,第111号,pp.15-20.
- 水野忠恒 (2000)「東京都外形標準課税条例の評価」『ジュリスト』第1181号,pp.2-6.
- 水野忠恒 (2001)「事業税の外形標準の検討 -地方税の法的課題-」『日税研論集』第46号,pp.125-185.
- 宮島洋 (1986)『租税論の展開と日本の税制』日本評論社.
- 持田信樹 (2004)『地方分権の財政学 -原点からの再構築』東京大学出版会.
- 持田信樹 (2011)「法人税改革の方向性 -法人地方税の現状とあり方」『税研』第26巻,第155号,pp.53-59.
- 森信茂樹 (2004)「残された税制改革の課題 -法人所得課税引き下げと消費税引き上げ」『国際税制研究』第12巻,pp.121-128.
- 森信茂樹 (2011)「グローバル化と地方税制改革 -法人二税・固定資産税を中心に」21世紀政策研究所『地方税・財政から見たわが国経済の課題』第1章,pp.1-14.
- 八塩裕之 (2010)「地方の法人課税はなぜ望ましくないのか -法人擬制説の立場から-」『租税研究』第731巻,第9号,pp.93-114.
- 山本栄一 (1976)『租税政策の理論』有斐閣.
- 横田信武 (1989)「事業税改革における諸問題」『早稲田商学』第334

号,pp.939-963.

米原淳七郎(1987)「地方分権をめざす地方税改革」橋本徹・山本栄一編『日本
型税制改革』第4章,有斐閣,pp.70-86.

英語文献

Musgrave, Richard A. (1959), *The Theory of Public Finance: A Study in
Public Economy*, McGraw-Hill Book Company, pp. xiii+628.

(木下和夫監修(1961)『マスグレイヴ財政理論 I』有斐閣)

Musgrave, Richard A. Musgrave and Musgrave, Peggy B. (1980), *Public
Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book
Company, pp. xviii+841.

(木下和夫監修(1983)『マスグレイヴ財政学 I』有斐閣)

参考資料

国税庁『会社標本調査結果』.

国税庁『国税局統計情報』.

財務総合政策研究所『財政金融統計月報』.

自由民主党『税制改正大綱』.

総務省『市町村税徴収実績調』.

総務省『地方財政統計年報』.

総務省『地方財政白書』.

総務省『地方税に関する参考計数資料』.

総務省『地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書』.

総務省『道府県税徴収実績調』.

総務省『道府県税の課税状況等に関する調』.

総務省統計局『経済センサス-活動調査』.

総務省統計局『人口推計』.

内閣府『県民経済計算』.

内閣府『国民経済計算』.

内閣府『社会資本ストック推計データ』.

税制調査会資料

税制調査会（1961）昭和 36 年 12 月『税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』.

税制調査会（1964）昭和 39 年 12 月長期答申『「今後におけるわが国の社会経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』.

税制調査会（1968）昭和 43 年 7 月長期答申『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』.

税制調査会（1977）昭和 52 年 10 月『今後の税制のあり方についての答申』.

税制調査会（1986）昭和 61 年 10 月『税制の抜本的見直しについての答申』.

税制調査会（1988）昭和 63 年 4 月『税制改革についての中間答申』.

税制調査会（1993）平成 5 年 11 月『今後の税制のあり方についての答申 -「公正で活力ある高齢化社会」を目指して-』.

税制調査会（1996）平成 8 年 11 月『法人課税小委員会報告』.

税制調査会（1999）平成 11 年 7 月『地方法人課税小委員会報告』.

税制調査会（2000）平成 12 年 7 月『わが国税制の現状と課題 -21 世紀に向けた国民の参加と選択-』.

税制調査会（2002）平成 14 年 6 月『あるべき税制の構築に向けた基本方針』.

税制調査会（2006）平成 18 年 12 月『平成 19 年度の税制改正に関する答申 -経済活性化を目指して-』.

税制調査会（2007）平成 19 年 11 月『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』.

税制調査会（2014）『第 4 回税制調査会 法人課税ディスカッショングループ議事録』（2014 年 4 月 24 日）.

http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion3/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/06/25/26dis34kai.pdf（2015 年 9 月 25 日閲覧）

税制調査会（2014）『第 7 回法人課税ディスカッショングループ・第 3 回基礎
問題小委員会 議事録』（平成 26 年 6 月 25 日）。

税制調査会（2014）平成 26 年 6 月『法人税の改革について』。

横浜市税制調査会（2015）『第 2 期 第 7 回 横浜市税制調査会 議事録』（2015
年 7 月 31 日）。

[http://www.city.yokohama.lg.jp/zaisei/citytax/kenkyukai/zeityo/2-7giziroku
.pdf](http://www.city.yokohama.lg.jp/zaisei/citytax/kenkyukai/zeityo/2-7giziroku.pdf)（2015 年 9 月 23 日閲覧）

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—

森田 輝

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～

要 旨

1. 本論文の目的

わが国の相続税法は、最高税率を引上げ、基礎控除額を引下げ、増税へと向かっている。基礎控除額の引下げは、相続税の申告件数の増加をもたらした（平成26年度4.4%、平成27年度8.0%）、最高税率の引上げは、様々な節税策の増加をもたらした。結果として、相続税に関する税務訴訟が多数発生すると考えられる。

本論文では、被相続人が売買契約中に相続が開始した後、相続人が売買契約を解除したという事例について考察した。具体的には、広島事件（広島地裁平成23年9月28日判決）を取り上げて、私法と税法の関係及び相続税法（租税実体法）と国税通則法（租税手続法）の関係について考察した。

広島事件は、納税者勝訴の広島地裁判決のみで確定しているが、この判決に対する論文の多くは、判旨に賛成している。しかし、筆者はこの判決には反対の立場である。

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るからである。また、租税法主義に基づく法文の文理解釈からも、広島事件の判決には疑問がある。

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、相続開始時の相続財産に影響を与えないと考える。

2. 論点の抽出

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になったことを理由に解除した事例である。

これと、類似した平成15年事件（平成15年1月24日裁決）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。

2つの事例の共通点は、①被相続人が不動産の売買契約の売主であり、②生存中は誠実に契約を履行しており、解除の意思はなかったが、③その契約中に死亡して相続が開始した後、相続人によって契約が解除されたという点である。一方、異なる点としては、①広島事件は法定申告期限前に契約が解除されたのに対し、平成15年事件は納税申告後に契約が解除されたこと、②契約の解除の理由が、広島事件が相続人の事情による解除であるのに対し、平成15年事件は買主の履行遅滞による合意解除であるという点である。結果として、どちらも相続人の請求が認められた。

広島事件と平成15年事件について、論点を整理すると次のようになる。

①売買契約中に相続が開始した場合（契約が解除されなかったとき）、相続財産は何であり、その評価は何を基準にするのか。

②契約の効果は、解除により遡って消滅するのか。

③解除権の行使か合意解除かによって、「やむを得ない事情」の解釈は異なるか。

④法定申告期限前の契約解除に、更正の請求規定が準用されるか。

⑤契約解除の遡及効は相続税法に影響を及ぼすか。

（以下、これらの論点をそれぞれ、論点1、論点2、論点3、論点4、論点5という。）

3. 論点1（売買契約中に相続が開始した場合（相続開始後に契約が解除されなかったとき）、相続財産は何であり、その評価は何を基準にするのか。）について

売買契約中に相続が開始した場合（相続開始後に契約が解除されなかったとき）の相続財産は、広島事件裁決（平成21年9月16日裁決）と平成15年事件裁決は、売買代金債権であると判断している。この判断は、昭和61年売主事件最判（最高裁昭和61年12月5日判決）に従ったものである。そこで、昭和61年売主事件最判及び昭和61年買主事件最判（最高裁昭和61年12月5日判決）を中心に、売買契約中に相続が開始した場合の相続財産及びその評価について、判決に対する学説、実務上の取扱いを整理した。

1) 昭和61年両最判は、売買契約中に相続が開始した場合の初めての最高裁の判断であり、後の裁判所の判断もほとんどこれに従っている。

売主死亡事例の裁決及び判決について、初期は、相続財産は土地所有権、その評価は通達評価によるとしていたが、昭和61年売主事件最判以降、相続財産は売買代金債権、その評価は取引価額とする判断が定着している。

買主死亡事例の裁決及び判決について、初期の裁決こそ相続財産を前渡金としたが、昭和61年買主事件最判以降は所有権移転請求権で一致している。その評価は、通達評価によるとした例外的な事例もあるが、取引価額による評価が定着している。

2) 昭和61年事件両最判に対する学説は、判決に対して反対あるいは批判的なものが多いように思われる。

筆者は昭和61年事件両最判の判旨には賛成である。ただし、法的構成には疑問がある。昭和61年売主事件最判の「たとえ本件土地の所有権が売主に残っていると、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであり」という理由付けにはやや無理があるように思われる。

3) 問題は、相続財産を所有権とするか、債権的権利とするかで評価額が異なることであり、それが両事件の争いの原因となっている。相続財産の法的形態が何であれ、その経済的価値は本来同じでなければならず、評価額も同じであるべきだと考える。

4) 売買契約締結後の相続財産の評価は、取引価額であると考え。相続財産は、売買契約によってフローの状態に入っている場合と、そうではないストックの状態では、評価を

区別すべきである。売買契約中の土地等とは、売買契約を締結することによって契約上の効果、すなわち、取引価額という客観的交換価値が付着したものになるから、売買契約中については取引価額で評価することが適切であると考ええる。

5)「死亡が契約完結前か後かで不公平が生ずる可能性にどう対処するか」という疑問が生じる。確かに、相続は偶発的であり、契約が完結しているかないかで相続税額に不公平が生じることは、租税負担公平の原則に反するものではないかとも思われる。しかし、契約は当事者を法的に拘束するものであり、契約の成立から終了までの間は契約のルールに従わなければならないから、評価額に差が出るという不公平も甘受すべきであると考ええる。また、実際の取引価額が顕現している時まで通達評価に拘束されるべきではない。

6) 法的構成を売主死亡事件と買主死亡事件との整合性から考える関根稔弁護士の説は合理的であると考ええる。売主死亡の場合の相続財産は、積極財産として①所有権と②残代金債権、消極財産として③所有権移転義務であり、①と③が相殺されて②のみが残る。買主死亡の場合は、積極財産としては④所有権移転請求権、消極財産としては⑤残代金債務であり、③と④及び②と⑤が対応し、①所有権は依然として売主側に残ることになり、現実の状況をうまく説明していると考ええる。

4. 論点2 (契約の効果は、解除により遡って消滅するのか。) について

契約解除の効果については、民法上、直接効果説・間接効果説・折衷説の3つがある。契約開始時に遡及して契約は、はじめからなかったものとする直接効果説が判例・通説である。しかし、無効や取消しとは異なり、契約開始後の事情によって契約をなかったものとするのが解除であるから、遡及的に契約を消滅させる必要はなく、解除時から将来に向かって契約を消滅させる折衷説が、法的拘束力からの開放・原状回復・損害賠償の3つの効果を十分確保でき、理論的にも整合性があると考ええる。租税法においても折衷説を採用するのが合理的であると考ええる。

5. 論点3 (解除権の行使か合意解除かによって、「やむを得ない事情」の解釈は異なるか。) について

契約の解除の態様には、法定解除・約定解除・合意解除の3つがある。筆者は、約定解除は、もともと当事者間の合意によって自由に解除できる事由を定めたものであり、当事者の意思による解除であるから、約定解除によって解除することは自由であるが、租税法上は、解除者の帰責性を考慮する上から、解除の理由が当事者の単なる都合によるものか、それとも、相手側の債務不履行等のやむを得ない理由によるものかを区別して扱うべきであると考ええる。

6. 論点4（法定申告期限前の契約解除に、更正の請求が準用されるか。）について

広島事件判決は、国税通則法 23 条 2 項 3 号のいわゆる後発的事由による更正の請求規定を準用して、契約解除の効果が遡及し、売買契約はなかったことになり、相続財産は土地建物の所有権であるという理論構成をとった。ただし、広島事件は、法定申告期限前の契約解除であり、国税通則法に明示的な規定がないため、更正の請求規定を準用できるか否かを考察する。

国税通則法 23 条 1 項と 2 項について、学説上、制限説と無制限説が対立している。いわゆる 2 項空白期間（国税通則法 23 条 2 項括弧書について、1 項には、2 項が適用されない空白の期間が存在するのではないかとされる期間）に対する解釈を巡るものである。

広島事件は、法定申告期限前の契約解除の事例であり、2 項空白期間よりもさらに前の期間の解除である。しかし、更正の請求制度の趣旨目的に適う限り、2 項空白期間と同様に解釈することができる。この期間は、制限説、無制限説どちらの説でも後発的事由による更正の請求の解釈が準用可能と考える。国税通則法 23 条 1 項と 2 項の関係を「請求事由が原始的か後発的かを問わず、期間のみを区別して規定している」という無制限説の考え方には疑問があり、1 項は原始的事由、2 項は後発的事由と区別し、2 項による更正の請求には「やむを得ない理由が必要」という制限説が妥当であると考えられる。

7. 論点5（契約解除の遡及効は相続税法に影響を及ぼすか。）について

契約解除の遡及効が相続税法に影響を及ぼすか否かについて、実体的真実主義からのアプローチと、国税通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 1 項 2 号の文理解釈からのアプローチがある。

1) 納税義務の内容どおりに（正しく）課税要件事実を認定することを出発点とする実体的真実主義の観点からは、相続開始時の課税要件事実に影響を与える後発的事由が発生しても、原則として相続開始時の課税要件事実に影響しない。したがって、相続開始後に契約の解除があったとしても、原則として売買代金債権が土地に戻ることはない。しかし、形式的・画一的制約による不合理な結果（不当な税負担）に対して、個別的な納税者の救済として、例外的に、納税義務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と考える。

2) 更正の請求規定の文理解釈の観点からは、国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「解除され」の「され（る）」は、動詞「する」の未然形「さ」に、受け身の助動詞「れる」が付いたものであるから、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。

3) 広島事件でいえば、「解除する」のは土地の売主であり、「解除される」のは土地の買主である。「やむを得ない理由」は、買主が解除権を行使し、売主が「解除権を行使された」場合をいうものと考えられる。広島事件は、これとは逆であり、国税通則法 23 条 2 項の更正の

請求にはなりえない事例である。

8. 結論

広島事件判決に反対の立場から、相続開始後の売買契約解除について考察した結果、筆者の結論は次のようになる。

1) 売買契約中に相続が開始した場合（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する。

2) 相続開始後に売買契約が解除された場合、広島事件判決では、更正の請求規定を根拠として契約解除の遡及効を認めた。

しかし、更正の請求規定は手続規定であり、課税要件を定めているものではないから、更正の請求の事由に該当するか否かによって課税要件該当性が判断されてはならない。

広島事件は、民法上の契約解除の遡及効が相続税法にもそのまま適用されるのか否かが問われている事例であり、直接的に更正の請求規定を準用することなく、まずは民法の契約解除の遡及効から広島事件は考察されなければならない。

3) 民法上の契約解除の効力は、判例・通説である直接効果説は「遡及効」であるが、筆者が支持する折衷説では「将来効」であり、広島事件にこれを適用すると相続財産は売買代金債権であり、その評価額は取引価額となり、広島事件判決とは逆の結論となる。

4) しかし、平成 15 年事件のように、買主側の履行遅滞により売主側の契約解除の事例についても、上記の民法上の法的構成を適用するのは不合理である。

そこで、更正の請求規定の適用を検討する必要がある。

5) 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（不当な税負担）に対して、個別的な納税者の救済として、例外的に、納税義務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り相続開始時の課税要件事実の変更が認められると考える。

6) 国税通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 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。

7) したがって、平成 15 年事件の裁決は首肯できるものとなる。

8) 筆者は、「担税力に即した課税」と租税の「公平」を要請する租税公平主義の観点から、あるいは、予測可能性・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考える。

目次

はじめに	1
第1章 広島事件と平成15年事件の論点	4
1. 広島事件の概要	4
2. 国税不服審判所平成21年9月16日裁決（裁決事例集78集419頁）	4
1) 法令解釈	5
2) 本件へのあてはめ	5
3. 広島地裁平成23年9月28日判決（税資261号順号11773）（確定）	6
1) 争点①（本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権か土地建物か）について	6
2) 争点②（本件売買契約に係る課税財産の価格はいくらか）について	7
4. 平成15年事件	8
1) 事案の概要	8
2) 国税不服審判所平成15年1月24日裁決（裁決事例集65巻566頁）	9
5. 小括	10
第2章 民法と相続税法の関係	13
1. 民法における契約の締結と解除	13
1) 契約とは	13
2) 民法における契約の位置づけ	14
3) 契約のプロセス	14
4) 契約と不動産の物権変動	15
5) 契約の解除とは	16
6) 解除の効果	17
7) 手付解除と履行の着手	20
8) 小括	20
2. 相続税の課税根拠並びに相続財産及びその評価	21
1) 民法における「相続」の沿革	22
2) 相続税の沿革と課税の根拠	23
3) 相続税の課税方式	24
4) 相続税の相続財産	26
5) 相続財産の評価	27
6) 小括	29

第3章 売買契約中に相続が開始した場合（相続開始後に契約が解除されなかったとき） ..	31
1. 裁判所の判断	31
1) 売主死亡事例	31
2) 買主死亡事例	33
3) 小括	35
2. 学説の動向	37
1) 田中治教授による分類	37
2) 首藤重幸教授による分類	40
3) 小括	46
3. 実務上の取扱い	46
1) 昭和48年1月19日付事務連絡	47
2) 平成3年1月11日付国税庁資産税課情報	48
4. 小括	48
第4章 更正の請求と契約解除の遡及効	53
1. 更正の請求制度の沿革	53
2. 相続税法上の更正の請求	55
3. 国税通則法による更正の請求	55
4. 国税通則法23条1項と2項との関係	59
1) 制限説	61
2) 無制限説	62
5. 実体的真実主義からのアプローチ	63
1) 実体的真実主義の語源	63
2) 実体的真実主義とは	64
3) 実体的真実主義の制限	65
6. 小括	66
おわりに	70

はじめに

平成 27 年から、相続税の基礎控除額が縮小され、相続税の課税対象者が増加している。平成 26 年度の相続税の課税割合は 4.4%であったが、平成 27 年度は 1.8 倍の 8.0%¹であり、予想されていた 6.0%を大きく上回った。世界的にみると、相続税を課税されている国は少数派であり、先進国においては廃止する流れが潮流のようである。現に、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、イタリア、スウェーデン、スイスが相続税を廃止している。これら国においては、所得税を納めた残りである遺産に相続税を課税するのは二重課税であるとか、相続税に所得再配分効果があることを証明する研究成果はないとか、大金持ちはタックスプランニングをうまくやって相続税を納めていないのに、それができない中・小金持ちだけが課税されるのは不公平であるとかの相続税の存在に批判的な声が強²い。その流れに逆行するかのよう²に、わが国においては最高税率を引上げ、基礎控除額を引下げ、増税へと向かっている。基礎控除額の引下げは、相続税の申告件数の増加をもたらし、最高税率の引上げは、様々な節税策の増加をもたらし、結果として、相続税に関する税務訴訟が多数発生すると考えられる。

本論文で取り上げる広島地裁平成 23 年 9 月 28 日判決（税資 261 号順号 11773。以下、「広島事件」という。）は、売買契約中に相続が開始した後、相続人が売買契約を解除したという事例である。広島事件は、私法と税法が関係し、租税法（実体法）と国税通則法（手続法）が交錯する事案であり、法解釈の問題として複雑ではあるが興味深い事例である。今後相続税の申告件数が増加していく状況において、様々な事例が発生すると考えられ、広島事件のような事例にどう対処していくかを検討することは有用であると考えられる。

広島事件は、納税者勝訴の広島地裁判決のみで確定しているが、この判決に対する研究は多い。弁護士や税理士等の実務家は、納税者勝訴判決として賛成の見解が多いが、中には、理由づけに疑問を抱いているものも見受けられる。

筆者は本判決には反対の立場であるが、必ずしも、課税庁の主張を支持しているわけではない。しかし、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るからである。また、租税法律主義に基づく法文の文理解釈からも、広島事件の判決には疑問がある。

本論文では、まず、第 1 章において広島事件の事件とそれに類似する平成 15 年 1 月 24 日判決（裁判事例集 65 集 566 頁。以下、「平成 15 年事件」という。）を考察し、論点を抽出する。

¹ 国税庁ホームページ「相続税の申告状況」より。

https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/sozoku_shinkoku/sozoku_shinkoku.pdf

² 渡辺裕泰（2012）「相続税廃止の世界的潮流と日本」税経通信 67 巻 6 号 22 頁参考。

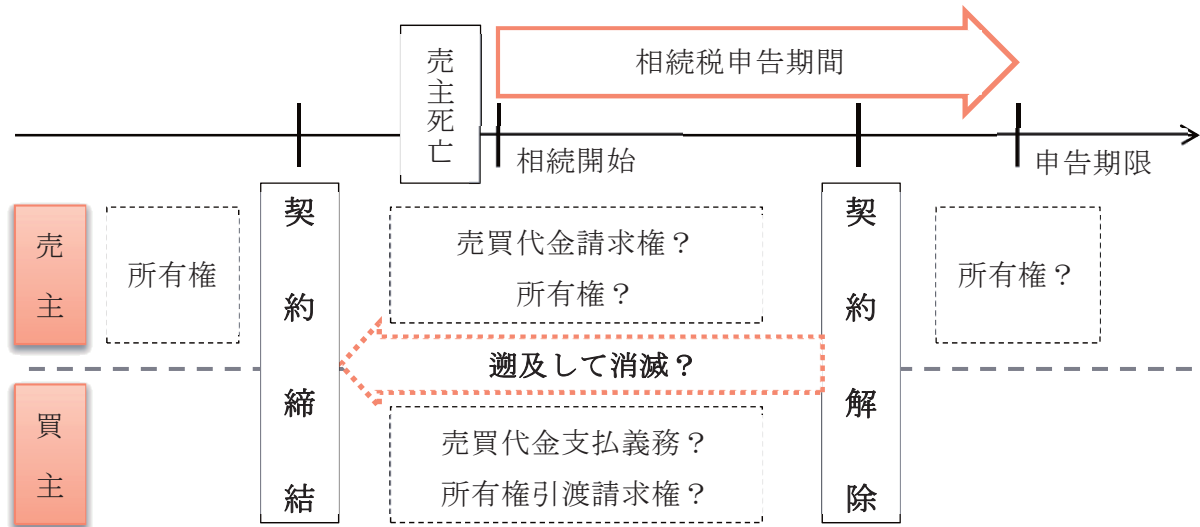
第2章では、民法と相続税法の規定に沿って、広島事件の論点を検討する。

第3章では、売買契約中に相続が開始した（ただし契約は解除されなかった）事例についての多数の判決・裁決、それに対する学説を考察する。

第4章では、広島事件に更正の請求の論理が準用されるのかどうかについて検討する。

予め、広島事件の概要を図1に示す。

図1 広島事件の概要



○ 裁判所・判例集・雑誌・法律の引用について、次のように略記する。

<裁判所>

最高裁判所 … 最高裁
 高等裁判所 … 高裁
 地方裁判所 … 地裁

<判例集・雑誌>

大審院民事判決録 … 民録
 最高裁判所民事裁判集 … 民集
 行政事件裁判例集 … 行集
 税務訴訟資料 … 税資
 訟務月報 … 訟月
 判例時報 … 判時
 判例タイムズ … 判タ

<法律>

租税特別措置法 … 措置法

○ 本論文に頻出する判決・裁決について、その事件名と判決・裁決は次のように略記する。

表1 判決・裁決に対する事件名と略記

判決・裁決	事件名	略記
国税不服審判所 平成21年9月16日裁決	広島事件	広島事件裁決
広島地方裁判所 平成23年9月28日判決		広島事件判決
国税不服審判所 平成15年1月24日裁決	平成15年事件	平成15年事件裁決
東京地方裁判所 昭和53年9月27日判決	昭和61年売主事件	昭和61年売主事件地判
東京高等裁判所 昭和56年1月28日判決		昭和61年売主事件高判
最高裁判所 昭和61年12月5日判決		昭和61年売主事件最判
名古屋地方裁判所 昭和55年3月24日判決	昭和61年買主事件	昭和61年買主事件地判
名古屋高等裁判所 昭和56年10月28日判決		昭和61年買主事件高判
最高裁判所 昭和61年12月5日		昭和61年買主事件最判

なお、昭和61年売主事件と昭和61年買主事件を併せて「昭和61年両事件」、昭和61年売主事件最判と昭和61年買主事件最判を併せて「昭和61年両最判」という。

第1章 広島事件と平成15年事件の論点

この章では、本論文の素材である広島事件とこれに類似した事例である平成15年事件についての論点を抽出する。

1. 広島事件の概要

相続人（原告）Xらの父である被相続人戊は、自分の死後、相続税の納税資金が足りなくなることを予測して、納税資金を確保するため、平成17年12月7日に不動産会社甲社と土地建物（以下、「本件土地建物」という。）の売買契約（以下、「本件売買契約」という。）を締結した。売買価額は170,870,000円で、同日に手付金17,000,000円（以下、「本件手付金」という。）を受け取った。この売買契約で作成された契約書の要旨は次のとおりである。

①引渡期日は平成18年4月末日とする。また、手付金は売買代金残金の支払の時、売買代金の一部に充当する。

②所有権は、引渡期日に売買代金残金の支払が完了した時点で、売主から買主に移転する。

③引渡期日までは、売主は買主に手付金の倍額を支払い、また、買主は手付金を放棄して、契約を解除することができる。

④売主の責任において、本件建物の入居者の退去交渉を行い、また、引渡期日を平成18年4月末日に定めるも、入居者の退去が完了した時点で引渡しをする。

上記①・④について、本件建物の入居者全員が平成18年2月末日までに退去したため、引渡期日は平成18年3月16日と決定した。ところが、平成18年3月10日、被相続人戊が死亡し、相続が開始した。相続人Xらは、納税資金を計算したところ、本件土地建物の売買を行わなくても十分な納税資金があることが判明したため、平成18年4月6日に甲社に対し、本件売買契約の解除通知を行い、同月11日に本件手付金の倍額である34,000,000円を甲社の口座に振り込み、本件売買契約を解除（以下、「本件解除」という。）した。

その後、相続人Xらは、相続税の課税財産を本件土地建物とし、財産評価基本通達によりその評価額を合計130,444,451円として平成19年1月5日に相続税の確定申告を行った。

これに対し、課税庁は平成20年6月30日、本件売買契約に係る課税財産は売買残代金請求権であるとして、153,870,000円と評価し、相続税の更正及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、「本件各処分」という。）を行った。

2. 国税不服審判所平成21年9月16日裁決（裁決事例集78集419頁）

平成20年10月6日、相続人Xらは上記本件各処分に対し、審査請求を行った。国税不服審判所は、次のようにXらの請求を棄却した。

1) 法令解釈

国税通則法 15 条 2 項 4 号及び相続税法基本通達(平成 18 年 5 月 31 日付課資 2-2 ほかによる改正前のもの。) 1 の 3・1 の 4 共-8 の (1) より、相続税の納税義務は相続による財産取得の時、すなわち相続開始の時に成立するものと解される。そして、相続税法 11 条の 2 第 1 項及び相続税法 22 条より、相続により取得した財産の価額は、原則として、当該財産の取得の時における時価によることとされていることから、相続開始後の当該財産に生じた事情は、制度上の措置がなされている場合など、これを考慮すべき特段の事情と認められない限り考慮されないこととなる。また、相続開始時に売買契約が締結されている土地等について、相続税の課税対象となる財産を判定するに当たっては、相続開始の時において、売買残代金請求権が確定的に被相続人に帰属していると認められるか否かの観点から判定するのが相当と解される。そうすると、このようにして判定した相続税の課税対象となる財産について、相続開始後に何らかの事情が生じたとしても、相続開始の時において売買残代金請求権が確定的に被相続人に帰属していると認めることが不相当であるというべき特段の事情でない限り、その事情は考慮されるものではない。

2) 本件へのあてはめ

(1) 本件売買契約の各当事者は契約の実現に向け、契約書に定められた各条項を誠実に履行しており、相続開始時において本件売買契約が履行されることが確実であると認められるような状況下にあつては、本件土地建物の所有権が被相続人に残っているとしても、もはやその実質は本件売買契約に係る売買残代金請求権を確保するための機能を有するにすぎないものといえ、独立して相続税の課税財産を構成しないというべきである。

(2) 相続人 X らが本件相続の開始後に行った本件売買契約の解除は、相続人 X らの意思によるものであり、当該解除をもって、相続開始時において売買残代金請求権が確定的に被相続人に帰属していると認めることが不相当であるというべき特段の事情ということはいできないから、本件相続の開始時において、売買残代金請求権は確定的に被相続人に帰属していると認めるのが相当である。

(3) 相続人 X らは、国税通則法 23 条 2 項の後発的理由に基づく更正の請求事由として、国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号に解除権の行使による契約の解除が掲げられていることから、解除権の行使による本件売買契約の解除の効果が、相続税の課税価格に影響を与えることは明らかである旨主張するが、同項の規定の趣旨は、納税者が申告(課税)当時若しくはその後の同条 1 項が規定する期間内にも適切に権利の主張ができなかったようなやむを得ない事由がその後が生じ、当初の申告(課税)が実体的に不当となった場合に、納税者からその是正を請求できる方途を認めたものと解される。本件のように、相続開始時において、売買契約が履行されることが確実であるという状況が認められる場合には、相続人の事情に基づき売買契約に係る約定解除権の行使により売買契約が解除されても、相続開始時における相続税の課税対象となる財産が売買契約に係る売買残代金請求権であると

いう当初の申告（課税）自体が実体的に不当となるものとはいえない。本件の事実関係の下において、本件売買契約が解除されたことにより遡及効が生じるとしても、相続税の課税関係に変動は生じず、相続税の課税価格に影響を与えるものではない。

3. 広島地裁平成 23 年 9 月 28 日判決（税資 261 号順号 11773）（確定）

広島地裁は、争点を①本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権か本件土地建物か、②本件売買契約に係る課税財産の価額はいくらか、に分けて判断した。（③本件各更正処分は適法であるか否か、④本件賦課決定は適法であるか否かについては省略する。）

1) 争点①（本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権か土地建物か）について

まず、「相続税の課税財産（課税物件）は、『相続により取得した財産』である（相続税法 2 条）。同法には、『相続により取得した財産』に関して、みなし相続財産（同法 3 条）、非課税財産（同法 12 条）などの規定があるほかは、『相続』や『相続により取得した財産』に関する規定はないので、『相続により取得した財産』の解釈にあたっては、相続に関する民法の規定に整合するように解釈すべきである。そうすると、ある財産が、相続開始後の解除の遡及効（民法 545 条 1 項参照）によって、民法上の相続財産に帰属しないとされた場合には、相続税法上の『相続により取得した財産』にも帰属しないことになる。」として、相続税の課税財産については民法の規定に従って解釈すると判断した。

次に、解除の遡及効について、「納税申告後の解除については、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求制度（国税通則法 23 条 2 項）による手続的な制約があるので、当然に、民法上の解除の遡及効が課税関係に影響するわけではなく、『その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと。』（同法施行令 6 条 1 項 2 号）といったやむを得ない理由がある場合に限り、更正の請求をすることができ、課税関係に影響を及ぼすことになる。」として、国税通則法 23 条 2 項を根拠に租税法にも影響を及ぼすと判断し、さらに、「納税申告前（又は法定申告期限前）の解除については、国税通則法上、明示的な規定はないが、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求においては、上記のとおり、解除権の行使による解除とそれ以外の解除が区別されて、後者についてはやむを得ない事情が要求されており、これは、恣意的な解除（合意解除など）による税負担の不当な軽減を防止する趣旨であると解されるところ、この趣旨は、納税申告前の解除についても妥当するものであるから、納税申告前（又は法定申告期限前）の解除についても、更正の請求の規定（同法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 2 号）に準じて、当該契約が、①解除権の行使によって解除された場合、又は、②当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除された場合に限り、課税関係に影響を及ぼすと解釈すべきである。」として、納税申告前の解除について更正の請求の規

定を準用し、①解除権の行使によって解除された場合と②当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除された場合に区別して判断することを示した。

また、本件解除の性質については、甲社はマンションの本設計には入っておらず、当然、建築工事も開始しておらず、建築設計事務所や建設会社に対して設計料等の金銭の支払も一切していなかったため、この時点で手付解除されることになったとしても、甲社が被ることになる損害は軽微であって、手付金の倍戻しにより十分にてん補されうるものといえること、甲社から決済を早急にしてほしいなどの要請を受けたこともなかったことが認められ、甲社の準備行為等をもって、甲社が客観的に外部から認識し得るような形で債務の履行行為の一部をなしたとか、履行の提供をするために欠くことのできない前提行為をしたと評することはできないとして、「履行の着手」があったとまでは認められず、甲社は、原告からの手付契約に基づく解除権の行使を甘受すべき立場にあったという理由により、解除権の行使による約定解除であるとした。

そして、「本件解除は、手付契約に基づく解除権の行使による解除であったから、上記①の『解除権の行使によって解除された』（国税通則法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 2 号参照）場合に該当するので、本件解除の遡及効（民法 545 条 1 項）は、本件における課税関係に影響を及ぼすことになり、本件売買契約に係る課税財産は、本件土地建物であったと判断した。

なお、仮に、本件解除が、解除権の行使による解除ではなく、合意解除であったと評すべきであるとしても、被相続人は、自分が亡くなった場合に相続税が高額になると考え、やむなく本件土地建物を売却しようと、甲社との間で本件土地建物に係る本件売買契約を締結したところ、被相続人の死亡により相続が開始し、相続人らが相続財産を確認する中で、相続税を納税できるだけの現金等が存在することが新たに判明し、納税するお金があるなら、先祖代々の不動産をできれば持っておきたいとの気持ちも出てきて、本件売買契約の合意解除に至ったことが認められるため、この合意解除は国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によ」る解除に該当するというべきであり、本件解除の遡及効（民法 545 条 1 項）は、やはり本件における課税関係に影響を及ぼすことになり、結論は変わらないとした。

2) 争点②（本件売買契約に係る課税財産の価格はいくらか）について

相続により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価、すなわち、被相続人の死亡時（相続開始時）における時価による（相続税法 22 条）のであり、相続税法は、評価が困難な財産については、その価額の算定について、一義的な規定を設けているものの（同法 23 条ないし 26 条）、その他の財産の評価方法については、何ら定めておらず、現実には、国税庁が制定する基本通達に従って、統一的、画一的に財産の評価が行われていることは公知の事実であることから、「基本通達が法令ではなく、法令解釈の基準にすぎな

いとしても、基本通達の基準によらないことが正当として是認されうるような特段の事情がない限り、相続により取得した財産は、基本通達の評価基準に基づき評価されるべきであり、そうすることが相続税の課税の公平を期する所以であると考えられる。」とした上で、本件相続開始日における本件土地建物の取引金額（交換価値）がある程度明らかになっており、当時の相場よりも高額であったものの、客観的な取引金額（交換価値）としては相当な金額であったが、本件土地建物の売買残代金を受領しないまま、本件売買契約は、上記事情によって最終的に解除されており、本件土地建物の客観的な交換価値は現実化していないし、本件土地建物の価額は、基本通達の評価基準によれば、合計 130,444,451 円であって、売買代金との間に著しい格差があるともいえないことから、本件土地建物の価額を基本通達の基準に基づき評価することが相続税法 22 条の法意に照らし不合理であるとまではいえないというべきであり、本件土地建物の価額について基本通達の基準によらないことが正当として是認されうるような特段の事情があったとまでは認めるとはできないと判断した。

課税庁は控訴しなかったため、本件は第一審で確定した。

4. 平成 15 年事件

1) 事案の概要

被相続人は平成 8 年 12 月 2 日、所有する土地（以下、「本件土地」という。）について、被相続人を売主、乙社を買主とし、売買代金を 105,893,150 円とする不動産売買契約（以下「本件売買契約」という。）を締結して、手付金 10,589,315 円を受取った。

平成 9 年 5 月 14 日、乙社は、本件土地に係る条件付所有権登記移転仮登記を行うとともに、被相続人に対し内金 42,357,260 円を支払った。残代金は、農地転用許可、所有権移転時に 52,946,575 円を支払うこととした。

平成 9 年 12 月 25 日、本件土地について、農地転用許可がなされたが、乙社は売買残代金の支払いをしなかった。これは、乙社は、他の 2 社とともに共同で出店するために土地を取得する計画であったが、出店予定の 1 社が出店を断念したことによって計画が行き詰まり、中断したためであった。

平成 11 年 8 月 15 日、被相続人が死亡し、相続人が本件土地を相続により取得し、法定申告期限までに相続税の申告を行った（以下、「本件申告」という。）。その際、本件申告前に課税庁に本件土地の評価について相談したところ、課税財産とすべき財産は土地ではなく売買残代金請求権（債権）であり、総額としては本件売買代金相当額で申告すべきであるとの指導を受けたことから、相続人としては不本意であったが、申告後改めて更正の請求を行うことを念頭に、本件申告において本件土地に係る取得財産の価額の総額を本件売買代金相当額 105,893,150 円として申告した。

平成 13 年 4 月 25 日、相続人と乙社は、本件売買契約を解除することに合意し、次の内

容の合意書を取り交わした。

①乙社は、手付金 10,589,315 円の返還請求権を放棄する。

②乙社は、被相続人が負担した土地測量造成費前渡金等の金額 8,535,000 円を相続人に支払う。

③相続人は、内金 42,357,260 円から上記 8,535,000 円を控除した残金 33,822,260 円を乙社に返還する。

④乙社は、残金 33,822,260 円の返還を受け次第、本件土地に係る条件付所有権登記移転仮登記を抹消する。

この合意解除の翌日、乙社は、本件土地に係る条件付所有権登記移転仮登記を抹消した。そして、相続人は、更正の請求を行った（以下、「本件更正の請求」という。）。これに対して課税庁は、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったので、相続人は、この処分を不服として、異議申立てを経て、平成 13 年 12 月 30 日に審査請求を行った。

2) 国税不服審判所平成 15 年 1 月 24 日裁決（裁決事例集 65 巻 566 頁）

本件の争点は、本件土地について、相続税の課税財産とすべき財産は土地であるか、売買残代金請求権（債権）であるかである。

（1）課税財産とすべき財産について

課税庁の「土地の売買契約締結後、当該土地の売主から買主への引渡しの日以前に当該売主に相続が開始した場合には、たとえ当該土地の所有権が売主たる被相続人に残っていたとしても、もはやその実態は売買残代金を確保するための機能を有するにすぎず、よって、相続税の課税財産とすべき財産は、当該売買契約に基づく売買残代金請求権（債権）である」という主張に対し、「確かに、土地の売買契約が当事者双方によって誠実に履行され、売買残代金請求権（債権）が確定的に被相続人に帰属しているということを肯定できるような場合には、土地の所有権は独立して相続税の課税財産を構成せず、その実質は売買残代金を確保するための機能を有するにすぎないものと解されている。しかしながら、本件においては、被相続人は、農地法の許可を受けるなど、本件売買契約の内容を誠実に履行しているが、乙社（原文「甲社」：筆者改）は、本件土地の買収目的であった出店計画が行き詰まったことから、本件売買契約締結の日から相続開始の日までの約 1 年 8 か月の間、売買残代金の支払義務を履行しておらず、本件売買契約を合意解除するに至ったことからすれば、相続開始時点において、売買残代金請求権（債権）が確定的に被相続人に帰属していたということを肯定することはできない。」として、相続税の課税財産とすべき財産は、土地であると認定した。

なお、課税庁の「本件土地について農地転用許可がなされたことで所有権は既に買主に移転しているから、課税財産とすべき財産は売買残代金請求権（債権）である」という主張に対し、「買主が売買残代金を売主へ支払ったときに本件土地の所有権が移転し、同時に

売主が所有権移転登記申請手続きを行い、本件土地の引渡しを行うとされているところ、本件の場合、売買残代金の支払いは行われなかったのであるから、所有権の移転及び引渡しも行われなかったということになる。」として、実質的に契約解除の遡及効を認めたものとする。

(2) 本件土地の評価額について

財産評価基本通達によって、29,254,970円となるとし、本件土地に係る取得財産の価額の総額は、相続人が主張するとおり（土地29,254,970円＋測量代等8,535,000円＋手付金10,689,315円）48,379,285円となるとした。

5. 小括

以上、広島事件裁決及び広島事件判決と平成15年事件裁決をみてきたが、ここで整理する。

1) 広島事件について、国税不服審判所は、相続人らの請求を退けた。

まず、相続開始時の相続財産は、売買残代金請求権であるとして、契約の解除は相続人の意思によるものであり、相続開始時において売買残代金請求権が確定的に被相続人に帰属していると認めることが不相当であるというべき特段の事情ではないから、本件相続の開始時において、売買残代金請求権は確定的に被相続人に帰属していたとした。そして、契約の解除により、当事者間において契約の効力が遡及的に消滅すると解しても、相続税の課税上は影響を及ぼさないとした。更正の請求事由との関係については、相続人の事情に基づいてされた約定解除権の行使は、国税通則法23条2項3号の「やむを得ない理由」に該当しないと判断した。

2) 広島事件について、広島地裁は、相続人らの請求を認容した。

まず、「相続により取得した財産」については、相続税法には定義規定がないため、民法と整合的に解釈すべきであり、そうすると、ある財産が相続開始後の解除の遡及効により民法上の相続財産でなくなった場合には、相続税法上の「相続により取得した財産」にも該当しなくなるとした。

次に、民法上の解除の遡及効は、当然には課税関係に影響するわけではないが、納税申告後の解除は、国税通則法23条2項及び同法施行令6条1項2号が後発的事由による更正の請求を認めており、この要件に該当する限り、民法上の遡及効は課税関係に影響を及ぼし、この趣旨は、納税申告前の解除にも妥当するとした。

そして、解除には①解除権の行使による解除（手付契約による約定解除）と②その他の解除（合意解除（やむを得ない事情必要））があり、本件は①であるが、仮に②であるとしても、やむを得ない事情が存在するとした。

結論として、本件の相続財産は、本件土地建物であるとした。

そして、その評価は、本件土地建物の交換価値は明らかになっているものの現実化して

いないのであるから、通達による評価額であるとした。

3) 平成 15 年事件について国税不服審判所は、相続人の請求を認容した。

まず、相続開始時の相続財産は、売買残代金請求権が確定的に相続人に帰属していると認められれば、売買残代金請求権であるとした。そして、被相続人は誠実に契約を履行していたにもかかわらず、買主の履行遅滞によって合意解除せざるをえなくなったため、相続開始時に売買残代金請求権が確定的に相続人に帰属しているとは認められないとして、相続財産は土地であり、その評価は通達による評価額であるとした。

表 2 広島事件と平成 15 年事件の比較

	広島事件		平成 15 年事件裁決
	国税不服審判所裁決	広島地裁判決	
被相続人の立場	売 主		売 主
申告した時の相続財産	土地建物 (通達評価)		売買残代金請求権 (取引価額)
訴 え の 内 容	更正処分の取消し		更正すべき理由がない旨の通知処分の取消し
相続開始時の契約の履行状況	手付金の授受のみ		手付金・内金の授受
契約解除の時期	法定申告期限前		納税申告後
契約解除の理由	相続人の意思による解除 (納税資金の調達が不要になったため)		買主の履行遅滞による合意解除
契約の解除がなかった場合の相続財産	売買残代金請求権	判断なし 相続財産は民法と整合的に解釈	売買残代金請求権
更正の請求事由について	相続人の事情による解除権行使は、「やむを得ない理由」に該当しない。	約定解除としても、合意解除としても「やむを得ない事情」があり、更正の請求事由となる。	本件土地に係る取得財産の価額の総額が減額となるから、更正の請求は認められる。
契約解除の遡及	契約解除により遡及効	約定解除としても、合	売買残代金の支払い

効について	が生じるとしても、相続税の課税関係に変動は生じない。 (遡及効あり?)	意解除としても解除の遡及効は相続税の課税関係に影響を及ぼす。(遡及効あり)	がなかったから、所有権の移転及び引渡しもなかったことになる。(遡及効あり?)
相続財産	売買残代金請求権	土地建物	土地建物
結果	請求棄却	請求認容	請求認容

2つの事件の3つの判断を表2にまとめた。広島事件と平成15年事件はよく似た事案である。その共通点は、①被相続人が不動産の売買契約の売主であり、②生存中は誠実に契約を履行しており、解除の意思はなかったが、③その契約中に死亡して相続が開始した後、相続人によって契約が解除されたという点である。一方、異なる点としては、①広島事件は法定申告期限前に契約が解除されたのに対し、平成15年事件は納税申告後に契約が解除されたこと、②契約の解除の理由が、広島事件が相続人の事情による解除であるのに対し、平成15年事件は買主の履行遅滞による合意解除であるという点である。結果として、どちらも相続人の請求が認められた。

しかし、平成15年事件は、相続人の事情によらず、買主の履行遅滞であり、形式としては合意解除であるが、内容としては法定解除に近いものと思われる。そう考えると、広島事件は、形式としては約定解除といえるかもしれないが、内容としては相続人の一方的意思による解除であり、法的安定性の観点からみても、相続開始後の納税者の事情によって相続財産の変更を認めるべきではないと考える。

広島事件と平成15年事件について、論点を整理すると次のようになる。

- ① 売買契約中に相続が開始した場合（契約が解除されなかったとき）、相続財産は何であり、その評価は何を基準にするのか。
- ② 契約の効果は、解除により遡って消滅するのか。
- ③ 解除権の行使か合意解除かによって、「やむを得ない事情」の解釈は異なるか。
- ④ 法定申告期限前の契約解除に、更正の請求規定が準用されるか。
- ⑤ 契約解除の遡及効は相続税法に影響を及ぼすか。

そこで、次の章では、これらの論点について、民法における契約の締結と解除の規定、相続税の課税根拠並びに相続財産及びその評価の規定を考察する。

第2章 民法と相続税法の関係

1. 民法における契約の締結と解除

1) 契約とは

契約とは、私人間における自由意思に基づく合意である。たとえば、売買契約であれば、「売る」という意思と、「買う」という意思が合致したとき、すなわち、合意が成立したときに契約が成立したことになる。広い意味での契約は合意だけで成立するが、民法で規定される契約は、意思が合致したことにより、相互間に権利・義務を発生させるものに限定される。では、私人間で一般的に行われる約束と、民法で規定される契約との相違は何か。内田貴教授は「道徳的に『約束を守れ』と言うだけではなく、国家権力を使って強制的に約束の内容を実現したり、あるいはそれと同じ状態をもたらすのに必要な金銭を賠償として取ることができる。このような法的拘束力を生ずるところに、法律上の制度としての契約に意味がある。」³と述べている。つまり、契約とは当事者の自由意思によって締結されるものであり、権利を主張し、行使できると同時に、履行の義務を負うものである。契約はもろ刃の剣であり、義務によって権利が拘束されるものともいえる。それゆえ、民法によって、権利を保障し、義務を強制することで、社会生活を保護しようとしていると考える。

民法における契約には、13種類の典型契約がある。内田貴教授が「機能的な観点から4つに分類することができる。」⁴として表3のように整理している。

表3 典型契約の分類

分類	目的	典型契約
移転型	財産権の移転	贈与・売買・交換
利用型	何らかの物の利用	消費貸借・使用貸借・賃貸借
役務型	労務の提供	雇用・請負・委託・寄託
その他の特殊な契約	上記以外	組合・終身定期金・和解

さらに、内田貴教授は「これらの契約類型に関する規定に先行して、『契約総則』が置かれている。しかし、総則の規定は、必ずしも13種の典型契約全てに対する一般規定としての性格を有するわけではない。むしろ、売買を主として想定しているように思われる。その意味で、売買は、典型契約の中でも、最も基本的な契約類型であるということができよう。」⁵と述べている。すなわち、民法では売買契約を中心に規定がおかれている。

³ 内田貴 (2011) 『民法Ⅱ債権各論 (第3版)』東京大学出版会 12頁。

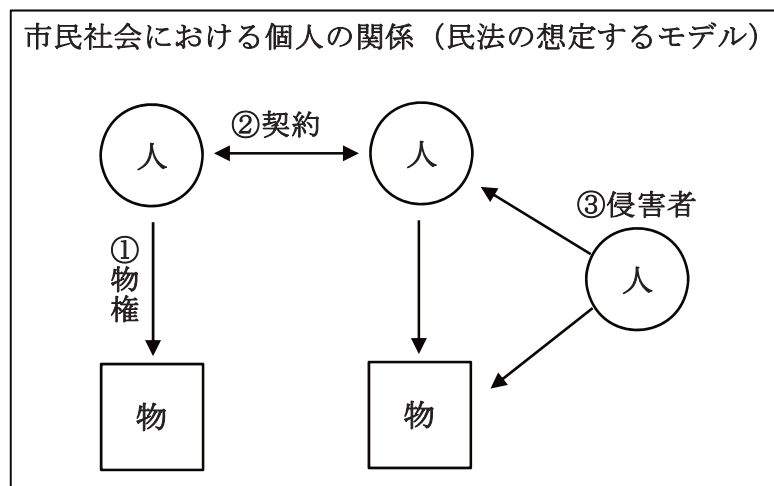
⁴ 同上8頁。

⁵ 同上9頁。

2) 民法における契約の位置づけ

民法において契約はどのように位置づけられているのであろうか。内田貴教授は「民法は、市民社会における人々の関係を権利およびその裏返しとしての義務という概念で全てを表現しようとする壮大な試みである。(括弧内省略) その際、複雑な社会現象を捉えるために、ちょうど経済学が市場モデルを作ったように、単純化された法律関係のモデルを用いた。すなわち、次図(図2:筆者)のように、市民社会が自由・対等で孤立の『人』によって構成され、自らの財産(『物』)を所有する人と人とが取引を行なうというモデルを想定した。このように考えると、そこに発生する法的関係は次の3つに分類できる。第1に、人とその所有する物との関係、第2に、所有する物を交換し合う人と人との取引の関係、第3に、人の身体や財産に対して侵害を加える侵害者との関係、である。第1の関係は、人の物に対する権利としての物権と表現され、第2の関係は契約と表現される。そして、第3の関係が不法行為である。」⁶と述べている。すなわち、人が人に対して一定の行為を請求する権利が債権であり、一定の行為をしなければならない義務が債務であり、契約は、債権を発生させる原因の一つとして民法の債権編に位置づけられている。

図2 市民社会における3つの法的関係



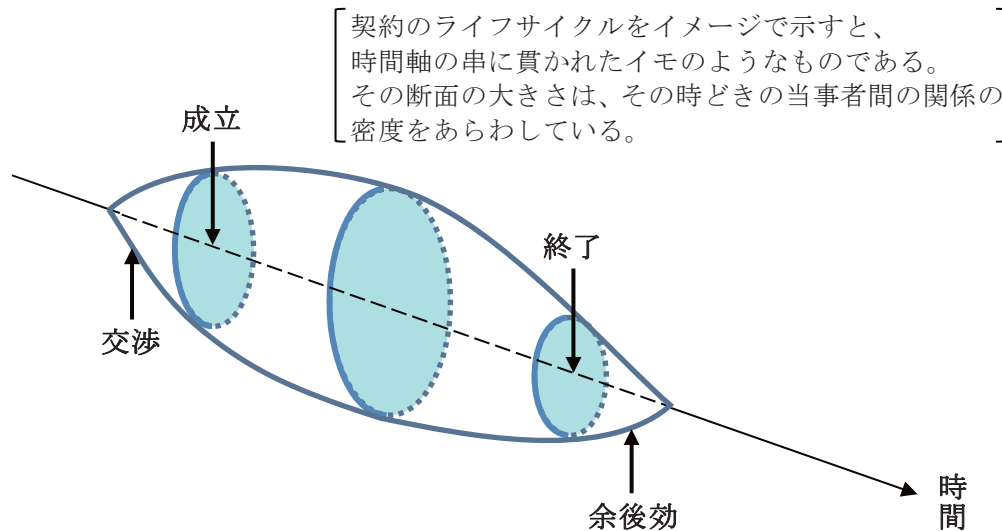
3) 契約のプロセス

「契約のプロセス」とは、内田貴教授が「第1に、現実の契約は一連のプロセスである。それは、小売店での買物のように一瞬にして終了することもあれば、あたかも生き物のように長い生涯をたどることもある。その契約の生涯(ライフサイクル)の各段階において、

⁶ 内田貴 (2011) 『民法Ⅱ 債権各論 (第3版)』 東京大学出版会 2頁。

契約のあるべき姿を想定しつつ、紛争解決のための規範を定めているのが契約法である。」⁷と述べて、図3のように表現している。

図3 契約のプロセス



つまり、契約は単なる点ではなく、成立と終了を結ぶだけの線でもなく、当事者間の関係をも含んだ立体的な構造物であり、生き物のように流動的である。契約は、契約の成立から始まるのではなく、契約の成立以前（申込みと承諾という過程）から始まっている。そして、契約の終了によって、当事者間の権利義務関係が当然に解消されるわけではなく、権利義務関係が残ったり、新たに発生したりする場合もある。たとえば、賃借人が借家に公共下水道を設置するために支出した有益費の契約終了後の償還（民法 608 条 2 項）や、営業を譲渡した商人に対する競業避止義務（商法 16 条）などである。このように、契約は当事者間の権利義務関係がその過程において逐次変化していくものと考えられる。

4) 契約と不動産の物権変動

人と物との関係が物権であり、典型例としては所有権である。そして、人と人との関係が契約であり、たとえば、売買契約によって所有権が移転する。民法 176 条は「物権の設定及び移転は、当事者の意思表示のみによって、その効力を生ずる。」として、意思主義を採っている。しかしながら、不動産の売買契約は、一般的に契約締結と代金の授受及び引渡しが別々に行われる。そうすると、所有権はいつ移転するのか、という議論が出てくる。判例⁸・通説は意思主義の原則から契約時に所有権が移転とする契約時移転説を採って

⁷ 同上 21 頁。

⁸ 大審院大正 2 年 10 月 25 日判決（民録 19 輯 857 頁）、最高裁昭和 33 年 6 月 20 日判決（民集 12 卷 10 号 1585 頁）。

いるが、登記・引渡・代金支払のいずれかの時点で所有権は移転するという学説も有力である⁹。しかし、近年、別の観点からこの問題を捉えようとする、段階的所有権移転説が台頭してきているといわれる。内田貴教授は、この説を「現実の社会には、所有権というひとつの権利があるのではなく、実は様々な権能（使用権能、収益権能（果実取得権）、処分権能、第三者の侵害に対して妨害排除を請求する権能のほか、滅失のリスクを負担する地位など）の束を『所有権』と呼んでいるに過ぎない。そして、不動産物権変動における所有権の移転時期も、個々の権能ごとにいつそれが移転するかを考える必要がある。」と説明している。そして、「売買契約の前に所有権が売主のもとにあることは異論がないし、履行がすべて完了すれば買主のところへ移ることも異論はないが、その中間の時点においていつ所有権が移るかを確定することは意味のないことで、個々の権能とともに徐々に移ると説明するのが実体に合っている」¹⁰と述べて、この説を支持している。

5) 契約の解除とは

契約の解除は、契約終了の形態のひとつである。契約の終了とは、たとえば、売買契約は、基本的には1回限りの単発的な契約のため、履行によって終了する。賃貸借契約のように、ある期間において継続的に履行が行われるものについては、期間の定めがある場合は、期間の満了によって契約は終了し、期間の定めがない場合は、解約の申入れによって終了する。契約によって、その終了の形態はそれぞれであるが、各契約に共通の終了形態として解除がある。

内田貴教授は「無効・取消原因がなく、有効に成立した契約は、もはや勝手に破棄することはできないが、一定の条件のもとに一方的な契約の破棄が認められることがある。この一方的な破棄の意思表示を解除という。」¹¹と述べているように、解除は契約の成立後、一方の当事者による意思表示（単独行為）によって、契約がはじめから存在しなかったのと同様の状態に戻す効果を生じさせるものである。解除の意思表示ができる権利を解除権という。解除権には、法律の規定によって認められる法定解除権と、契約の中に当事者間の合意によってあらかじめ定めておく約定解除権がある。

また、契約の解除を当事者間の合意によって行うものを合意解除という。当事者間の合意によるので、合意解除自体がひとつの契約であり、新たな契約が成立すると考える。これも契約終了の形態のひとつである。

国税通則法施行令6条1項2号に規定されている「解除権の行使によって解除され」た場合とは、法定解除あるいは約定解除であり、「当該契約の成立後に生じたやむを得ない事

⁹ 川島武宜（1987）『所有権法の理論（新版）』岩波書店 222 頁他。

¹⁰ 内田貴（2008）『民法Ⅰ総則・物権総論（第4版）』東京大学出版会 433 頁。

¹¹ 内田貴（2011）『民法Ⅱ債権各論（第3版）』東京大学出版会 85 頁。

情によって解除され」た場合は、合意解除である¹²。

解除の種類について、次の表4にまとめた。

表4 解除の種類

解除の種類	法律行為	発生根拠	具体例
法定解除	単独行為	各契約類型に共通の解除権	債務不履行 (民法 541 条～543 条)
		各契約類型個別の解除権	請負の瑕疵担保責任など (民法 635 条など)
約 定 解 除		当事者が合意によって契約の中に規定	手付解除・買戻しなど
合意解除	契 約	当事者の合意	紛争・膠着状態解決のための示談など

6) 解除の効果

契約解除の基本的な効果は3種類とも同じである。解除の効果とは、契約がはじめから存在しなかったのと同様の状態に戻す効果を生じさせることであり、具体的には、①法的拘束力からの解放、②原状回復、③損害賠償の3点である。ただし、この3点を、解除という行為から矛盾なく理論的に導き出すための法的構成については、判例・学説に争いがある。判例・学説を表5にまとめてみた。

表5 解除の効果についての判例・学説

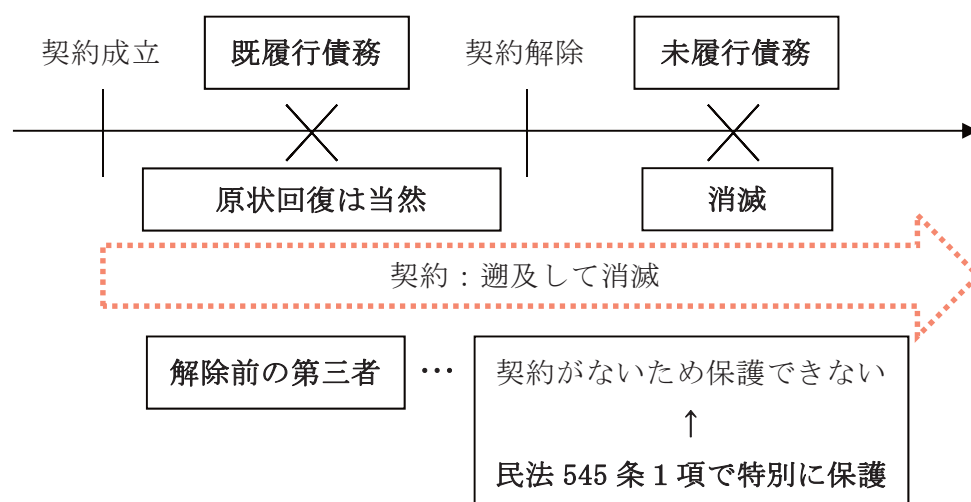
	直接効果説 (判例・通説)	間接効果説	折衷説
解除の遡及効	あり	なし	なし
未履行債務	遡及的消滅	拒絶権の発生	将来に向かって消滅
既履行債務＝ 原状回復義務 (民法 545 条 1 項)	不当利得返還義務の 一種であり、原状回復 義務にまで拡大	契約は存続している ため、1 項により特 別に原状回復義務	原状回復義務
第三者保護 (民法 545 条 1 項 但書)	遡及効からは認めら れないため、3 項によ り特別に遡及効制限	遡及効がないため、 すべて対抗問題。 1 項但書は注意規定	遡及効がないため、 すべて対抗問題。 1 項但書は注意規定

¹² 伊川正樹 (2012) 「相続発生後、法定申告期限前に売買契約を解除した場合の相続税の課税財産」 税務 Q A 118 号 64 頁。

債務不履行による 損害賠償 (民法 545 条 3 項)	遡及効からは認められ ないため、3 項によ り特別に認められる。	契約が存続している から当然認められ る。	遡及的消滅でないた め、債務不履行責任 は残る。
------------------------------------	--	-----------------------------	--------------------------------

直接効果説は、契約解除の直接の効果は、契約の効力の遡及的消滅であり、これを前提として契約関係の清算を導き出すものである。未履行債務は、契約がはじめからなかったことになるため、当然に履行の義務を免れ、既履行債務は、法律上原因のない給付となり、不当利得に該当するため不当利得返還義務が生じる、と説明する。ただし、第三者保護及び債務不履行による損害賠償については、契約がはじめからなかったことになると第三者の保護及び損害賠償請求ができないため、民法 545 条 1 項但書により、遡及効を制限することで特別に第三者を保護することになる。この直接効果説が、判例¹³・通説のとり立場である。ただし、売買契約で引渡し後契約が解除されるまでの買主の目的物使用による利益の返還は不当利得返還といえるが、目的物の返還自体も不当利得返還といえるのかという疑問があり、直接効果説での理論構成には問題があると考えられている¹⁴。

図 4 直接効果説



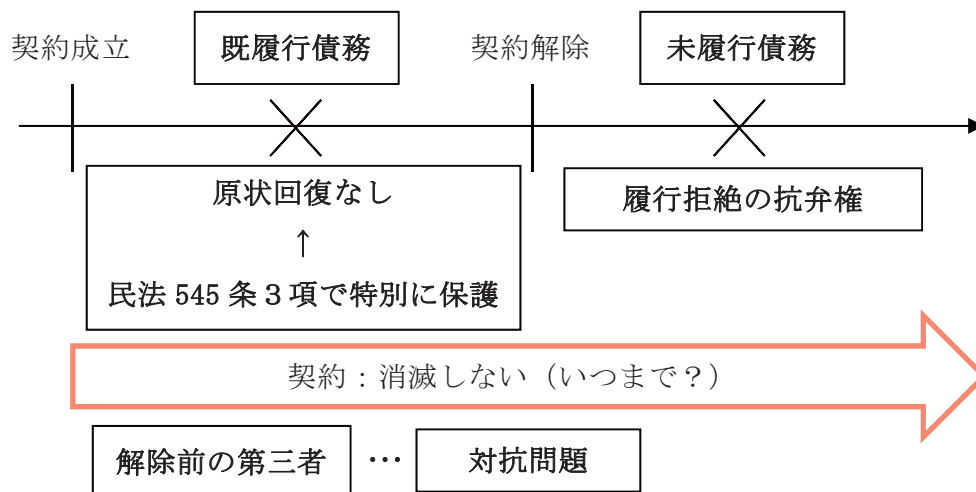
間接効果説は、契約解除の直接の効果は、当事者間に原状回復の債権・債務関係を発生させるにとどまり、それが履行されることによって、初めて契約関係が消滅することを前提に契約関係の清算を説明するものである。この説によると、解除によっても契約上の債

¹³ 大審院大正 9 年 4 月 7 日判決 (民録 26 輯 458 頁)、最高裁昭和 32 年 3 月 8 日判決 (民集 11 卷 3 号 513 頁)、最高裁昭和 35 年 11 月 29 日判決 (民集 14 卷 13 号 2869 頁)。

¹⁴ 水本浩 (1995) 『契約法』有斐閣 109 頁。

権・債務関係は消滅しないため、第三者保護については、すべて対抗問題で解決でき、債務不履行による損害賠償責任も当然残るため、直接効果説では説明しにくい部分が理論的に説明できる。しかし、逆に直接効果説で理論的に説明できる、未履行債務については、履行拒絶の抗弁権が生じ、既履行債務については新たな返還義務が生じるとするが、契約がいつ消滅するのかという問題も含めて理論構成としては弱いと考えられている¹⁵。

図5 間接効果説

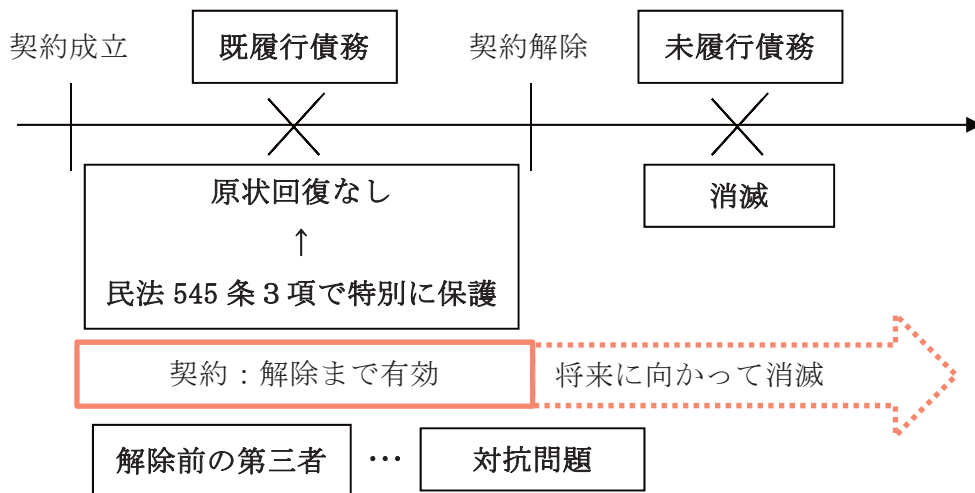


折衷説は、その名称のとおり、直接効果説と間接効果説の長所を折衷したものであり、契約解除の直接の効果は、将来に向かって消滅するものとし、解除までの債権・債務関係は残るため、第三者保護については対抗問題で解決でき、債務不履行による損害賠償責任は残る。そして、未履行債務は当然消滅し、既履行債務は原状回復義務を発生させると説明する。また、北村実教授は「少なくとも解除の部分の起草担当者穂積委員に関しては、遡及効（法律要件たる契約の遡及的失効）を否定しているようにみえる。」として、民法の起草者の見解は「全体的には折衷説に近い。」¹⁶と述べて、折衷説が直接効果説と間接効果説の中間をとって出てきた見解ではないとしている。すなわち、民法の契約解除の趣旨目的は契約の遡及的失効ではなかったと考える。

¹⁵ 同上 108 頁。

¹⁶ 北村実（1978）「契約解除効果論の再検討-ドイツにおける理論展開を手がかりにして-」私法 40 号 174 頁。

図6 折衷説



水本浩教授は「解除権の行使によって契約は清算過程に入りこみ、未履行債務はその時点で損害賠償義務を発生させて消滅し、既履行債務はその時点で原状回復義務および損害賠償義務を発生させて消滅するという法律構成が、わが国の実定法体系に最もマッチしているように考えられる。」¹⁷と述べている。筆者も、判例・通説である直接効果説よりも折衷説のほうが、理論的であり、整合的ではないかと考える。

7) 手付解除と履行の着手

広島事件において、売買契約書 10 条に「引渡期日までに、売主は買主に手付金の倍額を支払い、また、買主は売主に手付金を放棄してこの契約を解除できる。ただし、契約の相手方が本件売買契約の履行に着手した時は解除できない。」という約定があった。これは民法 557 条の「買主が売主に手付を交付したときは、当事者の一方が契約の履行に着手するまでは、買主はその手付を放棄し、売主はその倍額を償還して、契約の解除をすることができる。」と同趣旨であり、このような機能をもつ手付を解約手付という。よって、広島事件における売買契約書 10 条の規定は約定解除の合意を示したものと見える。

次に、解約手付には「当事者の一方が契約の履行に着手するまで」の「履行に着手」の解釈をめぐって議論がある。最高裁昭和 40 年 11 月 24 日判決（民集 9 卷 14 号 2140 頁）では「債務の内容たる給付の実行に着手すること、すなわち、客観的に外部から認識し得るような形で履行行為の一部をなし又は履行の提供をするために欠くことのできない前提行為をした場合を指す」と判示しているが、具体的ではなく、個々の事案ごとに判断されているようである。たとえば、最高裁昭和 33 年 6 月 5 日判決（民集 22 卷 6 号 1311 頁）では、買主が代金をすぐ支払えるように準備して、売主に履行の催促をしていれば履行の着手があったと認められた。また、最高裁昭和 40 年 11 月 24 日判決は、履行の着手の要件を解除

¹⁷ 水本浩（1995）『契約法』有斐閣 110 頁。

の相手方を保護するための要件と理解した。内田貴教授も「解除の相手方が契約を信頼して行動し、解除によって損害を被るようなところまで進んだ時点で、はじめて解除を制限すれば十分である。履行の着手は、そのための論理と見るべきだろう。」¹⁸と述べており、履行の着手よりも解除の自由を重要視しているようである。

8) 小括

以上、契約について、民法の規定を確認してきたので、ここで整理する。

(1) 契約とは当事者間の意思の合致、すなわち合意により成立し、民法においては当事者間に権利・義務関係を生じさせ、法的拘束力をもつものである。

(2) 人に対して一定の行為を請求する権利を債権といい、一定の行為をしなければならない義務を債務という。契約は債権の発生原因のひとつである（同時に債務も発生する）。

(3) 契約とは、成立から終了までの過程において、様々な権利・義務関係を当事者にもたらすだけでなく、成立前及び終了後も当事者を拘束することがある。

(4) 人と物との関係である物権は、人と人との関係である契約によって変動する。

売買契約における所有権の変動時期については、判例・通説は契約時移転説であるが、本論文においては、近年有力となっている段階的所有権移転説によって検討していくこととする。

(5) 契約の解除には、法定解除・約定解除・合意解除の3つがある。国税通則法施行令6条1項2号「解除権の行使によって解除され」た場合とは、法定解除あるいは約定解除であり、「当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除され」た場合は、合意解除である。筆者は、約定解除は、もともと当事者間の合意によって自由に解除できる事由を定めたものであり、当事者の意思による解除であるから、約定解除によって解除することは自由であるが、租税法上は、解除者の帰責性を考慮して、解除の理由が当事者の単なる都合によるものか、それとも、相手側の債務不履行等のやむを得ない理由によるものかを厳密に区別して扱うべきであると考ええる。

(6) 解除の効果については、民法上、直接効果説・間接効果説・折衷説の3つがある。契約開始時に遡及して契約は、はじめからなかったものとする直接効果説が判例・通説である。しかし、筆者は、無効や取消しとは異なり、契約開始後の事情によって契約をなかったものとするのが解除であるから、遡及的に契約を消滅させる必要はなく、解除時から将来に向かって契約を消滅させる折衷説が、法的拘束力からの開放・原状回復・損害賠償の3つの効果を十分確保でき、理論的にも整合性があると考ええる。租税法においても折衷説を採用するのが合理的であると考ええる。

(7) 民法においては手付解除が広く認められている。解除を認めない理由となる履行の

¹⁸ 内田貴 (2011)『民法Ⅱ債権各論 (第3版)』東京大学出版会 121頁。

着手については、相手方の損害の度合いによって判断されているようである。広島事件の手付解除は、相手方がマンション建設の準備を進めており、履行に着手していると考えられるが、設計料等の支払いは行われておらず、解除によって損害を被るところまでは至っていないから、解除の効果は認めてよいと考える。

2. 相続税の課税根拠並びに相続財産及びその評価

相続税は、「相続」により財産を取得した者に対して課される税金である。しかし、相続税法は「相続」を定義していない。小野塚久枝教授は「相続税法は、相続人間における遺産の取得資格の関係を規定している家族法のみならず、被相続人に属していた権利・義務の相続人への移転という財産取得の一態様として財産法にも関連している。したがって、相続税の特質は、家（または個人）を基礎単位としてなっている『社会』への影響と、『経済』的影響、『家族関係』への影響など、多面的に連動し機能する租税であり、他の税とは本質的に異なっている。」¹⁹と述べている。そこで、民法と相続税法のかかわりから考察する。

1) 民法における「相続」の沿革

まず、民法における「相続」の沿革をみってみる。内田貴教授は「相続」の意義について、「歴史的に見ると、相続は主として身分的地位の承継を意味していた。日本の場合も、旧法のもとでは、相続の中心は『家』の主としての戸主の地位を承継する家督相続であった。しかし、その後財産の帰属の問題として純化され、今日において相続とは、私有財産制のもとにおいて、死者の財産を誰かに帰属させるための制度となっている。したがって、相続は誰についても生ずるものとして制度化されている。しかし、財産がなければ相続は実際上問題とならない。このため、相続制度が機能する中心的な場面は、財産を有する成人（多くの場合は父親）が死亡したときである。」²⁰と述べている。このように、日本において「相続」は、家父長制と言われる家制度に根付いた封建的な制度から始まった。明治31年に旧民法964条以下において制定された「相続」は、長子単独相続であり、「家」を継ぐことが目的であったため、相続放棄は許されず、相続人となる長子以外は「相続」とは無縁であった。この後、第二次世界大戦を経て昭和22年に現行民法が施行され、家督相続が廃止となり、私有財産を均分相続するものとなった。この現行民法の施行により、「相続」の目的は家制度の維持から私有財産の分与に変わった。

さらに、内田貴教授は「民法典の定めている相続法は、歴史的な産物であって、様々な社会的・思想的背景のもとに成立した制度が結合してできたものである。このため、相続

¹⁹ 小野塚久枝（2003）『21世紀における相続税改革』税務経理協会 83頁。

²⁰ 内田貴（2011）『民法Ⅳ親族・相続（補訂版）』東京大学出版会 323頁。

制度全体を一つの根拠によって一元的に説明することは困難である。社会学的な観点から相続の根拠を考える限り、必然的にそれは多元的な説明になる。そして、どんなに多元的であっても、またたとえ併存する根拠が相互に矛盾するものであっても、社会学的な説明としては差し支えない。しかし、法解釈学の観点はこれとは異なる。法解釈学は、相続に関して何か問題が生じたときに、それを解決する規範を示さなければならない。法解釈学にとって『相続の根拠』論は、そのような解釈論の正当化根拠を提供するものであることが期待されている。²¹と述べている。つまり、「相続」の根拠は多様であって、統一的な根拠として説明することが難しい。内田貴教授は「相続」について3つの根拠を挙げている。①被相続人の意思を重視する考え方、②遺産形成に貢献した者への潜在的共有財産の清算とする考え方、③被相続人が生活をともにしていたであろう一定の範囲の遺族の生活保護を中心に捉える考え方、である。そして、内田貴教授は、①に対しては、遺留分制度の存在、遺言相続の少なさ及び法定相続制度の存在という現実からすると、あくまで補助的な根拠であろうとし、②に対しては、配偶者に常に相続権が認められることは説得的であるが、清算の要素が部分的であり、それだけでは根拠づけに無理があるとし、③が現代の相続の現実の機能からして最も説得的であるとしている²²。

2) 相続税の沿革と課税の根拠

次に、相続税の沿革と立法根拠をみってみる。明治31年の旧民法による「相続法」の制定後、明治38年に相続税法が施行され、「相続税」が誕生した。明治37年に勃発した日露戦争による膨大な戦費は、諸税金の税率引き上げによる増税でも補いきれず、相続税という新たな財源を創設した。このように、財政政策的に立法された相続税ではあるが、法解釈学的には、相続財産の取得という事実を相続による偶発所得の発生ととらえ、その所得に対する負担能力に応じた課税を行うことを根拠としていた。ところが、相続税法創設当時の日本は家督相続であり、財産の取得に対する課税には不向きな社会制度であった。このような、社会制度と財政政策がかみ合わないまま、第二次世界大戦後の民法改正まで、相続を家督相続(1.2%)と遺産相続(1.5%)²³に区分し、税率の増減等の改正を繰り返しながらも、旧相続税法は続いた。

昭和22年に新憲法が施行されたことに伴って、民法は家督相続を廃止し、相続税法も家督相続の区分を廃止した。また、新たに贈与税を創設し、賦課課税方式から申告納税方式へと改める等、抜本的な改正が行われた。その後、シャープ勧告によって昭和25年に課税

²¹ 同上324頁。

²² 内田貴(2011)『民法Ⅳ親族・相続(補訂版)』東京大学出版会325頁。

²³ 括弧内の数字は、明治38年相続税法創設時の最低税率。課税価格に応じた累進税率を採用し、家督相続と遺産相続それぞれの中で被相続人と財産の取得者の親疎に応じて3つに区分していた。最高でも20%未満であり、現在と比べると低い税率であった。(小野塚久枝(2003)『21世紀における相続税改革』税務経理協会90頁「明治38年の相続税の税率表」参考。)

方式が、遺産課税方式から遺産取得課税方式に変更され、一生の贈与の累積と相続とを合わせて課税するという一生累積課税制度が採用された（一生累積課税制度は、主に執行上の理由から昭和 28 年に廃止）。そして、昭和 33 年の税制改正によって、わが国独自の法定相続分課税方式が採用された。

昭和 33 年の税制改正の契機となった昭和 32 年 12 月の「相続税制改正に関する税制特別調査会答申」（以下、「昭和 32 年答申」という。）で、初めて「富の再分配」、「所得税の清算」及び「不労所得に対する課税」が立法根拠として登場した。「富の再分配」については、「富の集中を抑制するという社会政策的な意味を有するものである。このような考え方を推し進めたものとして個人が生存中富を蓄積できるのは、その人の優れた経済的手腕に対して社会から財産の管理運用を信託されたことの結果と見ることができるのであるが、その相続人は被相続人と同様に優れた経済的な手腕を有するとは限らないから、相続の開始により被相続人から相続人に対して財産が移転する際に被相続人の財産の一部は、当然社会に返還されるべきであるとするものである。」とし、「所得税の清算」については、「人の死亡及び相続という事実は、被相続人が生前において受けた社会及び経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等により蓄積した財産を把握し課税する最もよい機会であり、この機会にいわば所得税あるいは財産税の後払いとして課税するには、遺産額を課税標準とすることが当然の帰結となるものである。」とし、「不労所得に対する課税」については、「遺産取得に対する課税は、遺産の偶然の帰属による不労所得に対する課税であるとするものである。＜中略＞次に、大資産の取得に重い税を課すことにより、社会政策的な観点から重要な意義があるとして位置づけられている。すべての個人は経済的に機会均等であることが望ましく、このような観点から、個人が財産を相続等により無償取得した場合に、その取得財産の一部を課徴するのが適当とするものである。」²⁴としている。

平成 12 年 7 月の税制調査会答申「わが国税制の現状と課題」（以下、「平成 12 年答申」という。）の中の「相続税の意義」において「相続を契機とした財産移転に対する相続課税の課税根拠については、遺産課税方式を採るか遺産取得課税方式を採るかにより位置付けは若干異なる面はありますが、基本的には、遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完するものと考えられます。その際、累進税率を適用することにより、富の再分配を図るという役割を果たしています。また、相続課税を、被相続人の生前所得について清算課税を行うものと位置付ける考え方もあります。これは、相続課税が、経済社会上の各種の要請に基づく税制上の特典や租税回避などによって結果として軽減された被相続人の個人所得課税負担を清算

²⁴ 昭和 32 年 12 月税制調査会「相続税制改正に関する税制特別調査会答申」（日本租税研究協会 PDF）14 頁。

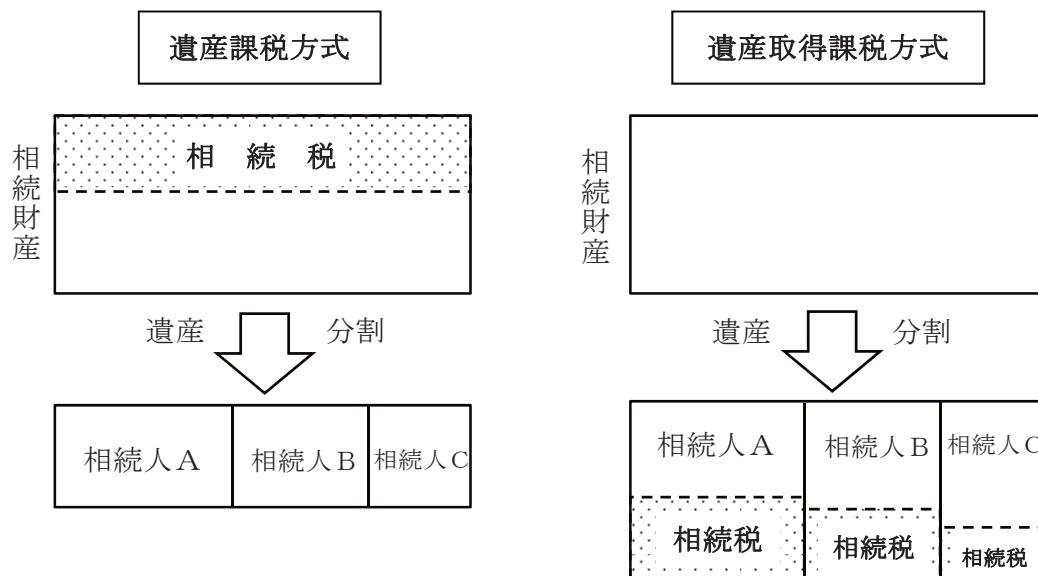
する役割を果たしている面があるというものです。」²⁵と説明している。このように、昭和32年答申において説明された課税根拠は、約40年を経た平成12年答申においてもほとんど変わることなく課税根拠として説明されている。

3) 相続税の課税方式

平成12年答申の中で、「相続を契機とした財産移転に対する相続課税の課税根拠については、遺産課税方式を採るか遺産取得課税方式を採るかにより位置付けは若干異なる面はありますが」としているように、相続税の課税根拠と課税方式は密接に関連している。

金子宏教授は「相続税には、制度の建て方として2つの類型がある。第1の類型は、遺産税（括弧内省略）と呼ばれ、人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度である。この制度は、英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、という考え方に基づいている。このタイプの相続税は、本来の意味における財産税である。第2の類型は、遺産取得税と呼ばれ、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度である。この制度は、ヨーロッパ大陸諸国において採用されており、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としている。このタイプの相続税は、実質的には所得税の補完税である。」²⁶と説明している。

図7 遺産課税方式と遺産取得課税方式



²⁵ 平成12年7月税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（日本租税研究協会PDF）290頁。

²⁶ 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂583頁。

これを、昭和 32 年答申の課税根拠と対応させてみると、遺産課税方式は、被相続人が残した遺産は、社会一般から受けた利益によるものであるから、蓄積された富に相続税を課し、社会に還元するという「富の再分配」、あるいは、遺産の一部は、生前において受けた税制上の特典その他租税の負担軽減等により蓄積されたものであることから、一生を通じた「所得税の清算」をするという課税根拠を実現するものである。一方、遺産取得課税方式は、相続人が、相続という偶発的な事実によって財産を取得するのであり、これは不労所得に値するものであるから、所得税を補完するという「不労所得に対する課税」という課税根拠を実現するものである。この二つの課税方式を、表 6 で比較した²⁷。

表 6 遺産課税方式と遺産取得課税方式

課税方式	遺産課税方式	遺産取得課税方式
課税根拠	<ul style="list-style-type: none"> ● 富の再分配 ● 所得税の清算 	<ul style="list-style-type: none"> ● 不労所得に対する課税 (所得税の補完課税)
課税対象	<ul style="list-style-type: none"> ● 被相続人の財産 	<ul style="list-style-type: none"> ● 相続人が相続で取得した財産
長所	<ul style="list-style-type: none"> ● 制度が単純明快で実務上も簡明 ● 一生を通じての税負担の清算 ● 遺産の仮装分割の予防 	<ul style="list-style-type: none"> ● 個人的担税力に応じた課税 ● 相続人平等の原則に合致 ● 富の集中の抑制
短所	<ul style="list-style-type: none"> ● 担税力との関係では不十分 ● 富の集中抑制・分割促進が不十分 	<ul style="list-style-type: none"> ● 遺産の仮装分割のおそれ ● 分割が困難な財産は税負担が重い
採用国	アメリカ・イギリス	ドイツ・フランス等西欧諸国

わが国独自の制度である法定相続分課税方式は、遺産取得課税方式を基本として、相続税総額は各相続人の実際の取得にかかわらず法定相続人の数と法定相続分によって一律に算出し、その総額を各相続人が実際取得した割合によって按分して課税するというものである。この課税方式は、遺産取得課税方式の欠点である、分割困難な財産に対する重課及び遺産の仮装分割の解消を試みたものである。しかし、たとえば、相続人の取得財産の価額が同じであっても、遺産総額が異なると相続税額が異なること、あるいは、遺産総額が

²⁷ 岩下忠吾（2003）「相続税を検証する」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社 93 頁参考。

同じであっても法定相続人の数によって相続税額が異なること等、かえって、水平的公平がなされていないという弊害をもたらした。本来なら、課税根拠によって決まる課税方式を、その欠点を解消しようとして複雑な課税方式を採用したことにより、かえって、本来の課税根拠及び課税目的を不明確にしてしまったように思われる。

4) 相続税の相続財産

相続税の課税物件である相続財産について、相続税法は同法2条で「相続又は遺贈に因り取得した財産」と規定するのみである。そのため、相続財産については特別の定めがある場合のほかは、もっぱら解釈に委ねられている。

民法の規定をみると、民法896条は「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。但し、被相続人の一身に専属したものは、この限りでない。」として、被相続人の一身専属権以外の財産法上の法的地位といえる全ての権利義務を包括的に相続することとしている。内田貴教授は「たとえば、父親がその所有する不動産の売買契約を締結した直後に死亡したとすると、相続人である子は、契約上の売主たる地位を承継することになり、登記移転義務、代金請求権、引渡債務、取消権、解除権のほか、善意・悪意、過失・無過失などの主観的態様も承継する。」²⁸と述べている。これは、内田貴教授が支持している物権変動の段階的所有権移転説に整合している。

また、相続税法基本通達11の2-1は「法に規定する『財産』とは、金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのものをいうのであるが、なお次に留意する。」として、「物権、債権及び無体財産権に限らず、信託受益権、電話加入権等が含まれること。」及び「法律上の根拠を有しないものであっても経済的価値が認められているもの、例えば、営業権のようなものが含まれること。」としている。金子宏教授も「動産・不動産はもとより、特許権・著作権等の無体財産権、鉱業権・漁業権等の営業上の権利、私法上・公法上の各種の債権等、経済的価値に対する支配権が広く相続税の課税の対象となる。」²⁹と述べているように、相続税法上の相続財産は民法における相続財産よりも範囲が広いと考える。

5) 相続財産の評価

税額を算出するためには、課税物件の評価を行って、財産の価額を算定しなければならない。石島弘教授は、評価とは「財貨又は権利の価値を測定することであり、価値を測定するということは、貨幣経済社会においては貨幣額（金銭価値）で表す」³⁰ことをいうと述べている。

²⁸ 内田貴（2004）『民法IV親族・相続（補訂版）』東京大学出版会 357頁。

²⁹ 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂 588頁。

³⁰ 石島弘（1995）「相続税の課税標準と公的土地の評価の一元化—大阪地裁平成7年10月17日判決を契機に—」税法学 535号 7頁。

相続財産の評価について、相続税法は同法 22 条で「この章で特別の定めのあるもの³¹を除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」とするのみであり、取得時における時価についての定義及び算定方法は規定されていない。したがって、相続財産の評価は、特別の定めがある場合のほかは、もっぱら解釈に委ねられている。神戸地裁昭和 55 年 4 月 18 日判決（行集 31 巻 4 号 905 頁）は「一般に、市場を通じて不特定多数の当事者間における自由な取引により市場価格が形成される場合には、これを時価とするのが相当である」としており、これと同旨の判決がいくつかある³²。学説では、金子宏教授が「客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額を意味する。」³³と述べている。田中治教授は「当該相続財産を処分するとした場合において形成される、客観的交換価値を意味するものと思われる。」³⁴と述べており、客観的交換価値は、裁判所・学説においてほぼ共通した概念であると思われる³⁵。実務においては、相続財産は財産評価基本通達に従って評価されている。そこで、財産評価基本通達 1（2）をみると、「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期（括弧内省略）において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」とされており、学説とほぼ変わらない表現で時価が定義されている。

実際の財産評価基本通達による土地の評価額は、取引価額を下回っている。財産評価基本通達の前身である「相続税財産評価に関する基本通達」（以下、「相続税財産評価基本通達」という。）³⁶が適用されていた時代には、「土地でいえば、相続税評価額は、取引価額の 7 掛けといわれる公示価格のさらに 7 掛け」といわれ、実際の取引価額の半額にも満たなかったようである³⁷。第 3 章で取り上げる裁判の売主死亡事例では、通達による評価額と取引価額の割合は約 44.4%、買主死亡事例にいたっては約 15.6%である。現行の財産評価基本通達は、公示価格の 80%を目標として評価額を設定しており³⁸、取引価額と通達によ

³¹ 相続税法 23 条ないし 26 条に、地上権、永小作権、定期金に関する権利、生命保険金に関する権利及び流木について、評価方法が定められており、これらは法定評価といわれている。

³² 同旨の判決として、大阪高裁平成 10 年 4 月 14 日判決（判時 1674 号 40 頁）、東京高裁平成 7 年 12 月 18 日判決（税資 214 号 860 頁）など。

³³ 金子宏（2015）『租税法（第 20 版）』弘文堂 618 頁。

³⁴ 田中治（1991）「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会 62 頁。

³⁵ 客観的交換価値以外とするものとして、収益還元価額説、高野幸大（1995）「租税法の原理と政策・相続財産の評価と納税」租税法研究 23 号 25 頁。

³⁶ 「相続税財産評価に関する基本通達」は昭和 39 年に制定された。平成 4 年に「財産評価基本通達」に名称変更し、評価方法も一部改正されている。

³⁷ 高橋靖（1988）「租税法事例研究（1）－不動産の売買契約成立時から所有権移転の効力発生時までには売買契約の当事者が死亡した場合の相続税法上の評価－」流通経済大学論集 22 巻 3 号 25 頁。

³⁸ 平成 3 年 12 月税制調査会「平成 4 年度の税制改正に関する答申」4 頁で「評価割合を地価公示価格水準の

る評価額の価格差は以前よりは小さくなっている。広島事件では、通達による評価額と取引価額の割合は約 76.3%である。

土地は個別的で非代替的なものであり、実際の売買も当事者間の交渉能力や特殊な事情によって取引価額が変動することは多々あり、客観的に評価することは容易なことではない。そのため、納税者が相続税の申告に際し、財産評価基本通達による評価額を時価として用いることは、簡便かつ明確であり、課税公平の観点からも望ましい。金子宏教授は「租税法は侵害規範であるから、納税者に不利益な内容の慣習法の成立の余地はない。しかし、納税者に有利な慣習法の成立は認めるべきであろう。すなわち、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱が、租税行政庁によって一般的にしかも反覆・継続的に行われ（行政先例）、それが法であるとの確信（法的確信）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束されると解すべきである」³⁹と述べて、さらに「相続税の課税対象としての土地は、現在一般に時価よりも低く評価されている（時価の 8 割で評価されている。この点については、一般的に時価よりも低く固めの評価をすることは違法ではない、という行政先例法が成立していると解するほかはないであろう）」⁴⁰と述べて、財産評価基本通達を行政先例法としている。しかし、田中治教授は「納税者に有利な行政先例法を認めることによって課税庁の恣意的評価を防ごうとする意図は、十分に理解できるとしても、法源として行政先例法を認めることには、その課税要件の不明確さ等からみて、消極的にならざるをえない。」⁴¹と述べて、反対している。

このように、財産評価基本通達による評価については賛否両論あるが、実務上は財産評価基本通達による評価が広く行われている。

6) 小括

以上、「相続」について、民法、相続税法の規定を確認してきたので、ここで整理してみる。

(1) 明治 31 年に旧民法 964 条以下において制定された「相続」は、長子単独相続であり、「家」を継ぐことが目的であったが、昭和 22 年の現行民法によって「相続」は、私有財産の分与に変化した。「相続」の根拠は社会学的には多元的であるが、法解釈学的には、被相続人の一定の範囲の遺族の生活保護が中心的な考え方である。

(2) 明治 38 年に施行された相続税法は、日露戦争による膨大な戦費を補うために財政政

80%程度に引き上げるによりその適正化を図る」としている。

³⁹ 金子宏 (2015)『租税法 (第 20 版)』弘文堂 107 頁。

⁴⁰ 金子宏 (2015)『租税法 (第 20 版)』弘文堂 91 頁。

⁴¹ 田中治 (1991)「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会 68 頁。

策的に立法されたが、法解釈学的には、「相続」を相続財産の取得という偶発的事実による所得の発生ととらえ、その所得に対する課税を根拠としていた。昭和 32 年答申で、「富の再分配」、「所得税の清算」及び「不労所得に対する課税」が根拠として示され、現在もこの 3 つが課税根拠と考えられている。

(3) 相続税の課税方式は、遺産課税方式と遺産取得課税方式とがあり、現行の課税方式は、遺産取得課税方式を基本とした法定相続分課税方式である。相続税の課税根拠と課税方式は密接な関係にあるが、このような併用方式を採用した結果、相続税の課税根拠が不明確になっているように思われる。

(4) 相続財産について、相続税法に定義規定はない。民法の「相続」の規定によると、被相続人の一身専属権以外の財産法上の法的地位といえる全ての権利義務が相続財産である。内田貴教授によると、被相続人が売買契約を締結した直後に死亡した場合、相続人は、契約上の売主たる地位を承継し、物権変動の段階的所有権移転説により、登記移転義務、代金請求権、引渡債務などの様々な権利義務が相続財産となる。そして、相続税法上は、金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのものが相続財産となり、無体財産権、私法上・公法上の各種の債権等、経済的価値に対する支配権なども含めて、広く相続税の課税の対象とされている。

(5) 相続財産の評価は、相続税法 22 条によって、相続開始時の時価とされている。しかし、時価の定義規定はない。一般的には、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額と解釈されているが、実務上は財産評価基本通達による評価額が時価として用いられている。ただし、土地についての財産評価基本通達による評価額は、公示価格よりも低い。また、通達が法源となるか、という議論について、裁判所は「国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使についての指揮であって、国民に対し効力を有する法令ではないとした判断は、正当である。」⁴²としており、さらに、「通達は、元来、法規の性質をもつものではないから、＜中略＞裁判所がこれらの通達に拘束されることのないのはもちろんで、裁判所は、法の解釈適用にあたっては、通達に示された法令の解釈とは異なる独自の解釈をすることができ、通達に定める取扱いが法の趣旨に反するときは独自にその違法を判定することもできる筋合である。」⁴³として、納税者も、裁判所も、通達には拘束されないとの見解を示している。通達はあくまでも行政機関内部における指針であり、法律の根拠なしに定められるものであるため、租税法律主義の観点からは、法源ではないと考える。

しかし、金子宏教授は、財産評価基本通達は行政先例法と解する旨の見解を述べている。

⁴² 最高裁昭和 38 年 12 月 24 日判決（訟月 10 卷 2 号 381 頁）。

⁴³ 最高裁昭和 43 年 12 月 24 日判決（民集 22 卷 13 号 3147 頁）。

第3章 売買契約中に相続が開始した場合(相続開始後に契約が解除されなかったとき)

売買契約中に相続が開始した場合(相続開始後に契約が解除されなかったとき)の相続財産は、広島事件判決と平成15年事件判決は、売買代金債権であると判断している。この判断は、昭和61年売主事件最判に従ったものである。そこで、奇しくも同じ日に判決がなされた昭和61年売主事件最判及び昭和61年買主事件最判を中心に、売買契約中に相続が開始した場合の相続財産及びその評価について、判決に対する学説、実務上の取扱いを考察する。

1. 裁判所の判断

1) 売主死亡事例

(1) 事案の概要

被相続人Aは、その所有する農地について、昭和47年7月7日、甲社との間で売買価額45,397,000円とする売買契約を締結し、当該契約に基づき甲社に事実上当該農地を引渡して宅地造成工事を進行させ、売買契約日に手付金6,000,000円及び同年9月30日に内金10,000,000円の合計16,000,000円を受領した後、同年11月25日に死亡した。なお、本件土地に係る農地法5条1項所定の届出は、同年10月7日になされ、同月10月20日に受理されている。また、残金は、相続開始後の同年12月15日に受領し、同年12月16日に所有権移転登記がなされた。

被相続人Aの相続人Xらは、本件相続に係る相続税の申告に当たり、相続財産は被相続人Aが所有していた農地であるとして、その価額を評価通達により20,185,438円と評価して課税価格に算入し、相続開始日までに収受した売買代金は債務控除の対象として相続税の申告をした。

これに対し所轄税務署長は、本件土地は相続財産に属せず、売買代金のうち未収入金29,397,000円を相続財産と認定して更正処分を行った。

相続人Xらは、当該更正処分の取消しを求めて提訴した。

(2) 裁判所の判断

i) 第一審判決(東京地裁昭和53年9月27日判決(行集32巻1号118頁))は、本件売買契約においては、当事者間に本件土地の所有権の移転時期を売買代金完済の時とする旨の特約があり、代金完済の時が譲渡人の死亡後であったことから、相続開始当時所有権は移転しておらず、本件土地は相続財産に含まれることとなり、売買代金の未収入金は、相続開始当時には当該農地の所有権が移転していない以上、未だ被相続人の債権として確定していないから、当該未収入金は相続財産に属せず、また、既収の部分については、預り金として相続債務に属するものであると判示し、相続人Xらの主張を全面的に認容した。

ii) 控訴審判決(東京高裁昭和56年1月28日判決(行集32巻1号106頁))は、本件土地所有権は、第一審と同様相続財産に含まれるとの判断を示した。すなわち、「売買代金の

支払完了時に目的物件の所有権が移転するという特約がある売買においては、代金未払の間は所有権が売主に留保され、買主には移転しないのであるから、右所有権と対価関係にたつ売買代金債権も確定的に売主に帰属するに至らないとみるのが相当である。ちなみに、所有権留保の特約のない通常の売買においては、売買成立と同時に目的物件の所有権は売主から買主に移転すると同時に売主は売買代金債権を取得し、これに伴って、資产的価値も所有権が債権に転化するとみられるのであるが、本件のように所有権留保の特約がある場合には、右のような法的及び経済的変動は代金支払の完了時まで確定的には発生していないとみられるのであることから、「売買代金債権は確定的には被控訴人らに帰属せず、したがって、同債権を課税物件と解するのは相当でないものというべく、本件土地の所有権をもつて課税物件と解すべきである。」とした。そして、当該土地の評価額については、まず、相続税法 22 条と評価通達との関係に関して、「相続税法 22 条は、相続財産の価格は特別に定める場合を除いて当該財産の取得時における時価による旨定めているのみで、同法は土地の時価に関する評価方法をなんら定めていないのである。そこで、国税庁において財産評価通達を定め、その評価基準に従って各税務署が統一的に土地の評価をし、課税事務を行っていることは周知のとおりである。したがって、評価基準によらないことが正当として是認されうるような特別な事情がある場合は別として、原則として、評価基準による評価に基づいて土地の評価を行うことが相続税の課税の公平を期する所以であると考えられる。」としたうえで、本件のように「相続開始時における土地の評価額が取引価額によつて具体的に明らかになつており、しかも、被相続人若しくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得しているような場合において、その取引価額が客観的にも相当であると認められ、しかも、それが評価通達による路線価額との間に著しい格差が生じているときには、通達の基準により評価することは相続税法 22 条の法意に照らし合理的とはいえず、本件土地の評価については、「取引価額をもつてすることが正当として是認しうる特別な事情があるというべきであり、その時価については売買代金と同額と評価すべきものである。」とした。ただし、本件土地の売買に関しての手付金及び内金としての合計金 16,000,000 円は、「相続開始当時、現金、預金あるいはその他の相続財産に混入しており、本件土地の価額の計算に当つては、手付金等 16,000,000 円相当分は、本件土地の価額から離脱しているとみて、これを控除するのが相当である」として、第一審判決を取り消し、被控訴人 X らの請求を棄却した。

iii) これに対し上告審判決(最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決(訟月 33 卷 8 号 2148 頁))は、第一審及び控訴審判決が課税財産を土地所有権と認定したのに対し、「原審の適法に確定した事実関係のもとにおいては、たとえ本件土地の所有権が売主に残つているとしても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであり、相続人らの相続した本件土地の所有権は、独立して相続税の課税財産を構成しないというべきであつて、本件において相続税の課税財産となるのは、売買残代金債権 29,397,000 円(手

付金、中間金として受領済みの代金が、現金、預金等の相続財産に混入していることは、原審の確定するところである。) であると解するのが相当である」とし、本件課税財産は売買残代金債権であるとの判断を示し、評価額については、本件土地の価額を売買残代金債権と同額であるとした原審の判断を是認して上告を棄却した。

本件における相続税の課税価格は、次のようになる。

表7 課税価格の比較

	相続財産		課税価額
原告Xの主張・ 地裁判決	積極財産	農地としての評価額	20,185,428円
	消極財産	(なし)	
	差引課税価額		20,185,428円
高裁・ 最高裁判決	積極財産	売買代金	45,397,000円
		手付金・内金	△16,000,000円
		合計	29,397,000円
	消極財産	仲介料	△ 400,600円
差引課税価額		28,996,400円	

2) 買主死亡事例

(1) 事案の概要

被相続人Bは、昭和49年1月30日、乙社との間で売買代金19,164,000円で買い受ける旨の契約を締結し、同日手付金2,000,000円を支払い、当該売買に係る仲介手数料487,470円を支払うことを約した被相続人Bは、同年2月13日、農業委員会に対し、本件土地につき農地の所有権移転に関する農地法3条による許可を申請し、同農業委員会は同年2月26日にこれを許可する旨の決議をして、同年3月7日付で被相続人Bに通知した。しかし、被相続人Bは、同年2月28日に死亡していた。相続人Yは、上記の許可取消願を申請し、同年3月16日に本件契約にかかる売買残代金17,164,000円を乙社に支払うとともに、同年4月11日に改めて同農業委員会に対し、同条所定の許可申請をし、同年5月8日付でその許可を受け、同年5月20日に本件土地の所有権移転登記をした。なお、相続開始時には本件契約における仲介手数料487,470円は未払いであった。

相続人Yは、同年3月11日に本件相続に係る相続税の申告(修正申告)に際し、当該農地を相続財産とし、評価通達による評価額2,991,360円を算入し、当該売買代金の未払分及び仲介手数料17,651,470円を相続債務として申告した。これに対して所轄税務署長は、本件農地は相続財産にならず、また、売買残代金及び仲介手数料は相続債務にならないとして更正処分等を行った。相続人Yは、当該更正処分の取消しを求めて提訴した。

(2) 裁判所の判断

i) 第一審判決（名古屋地裁昭和 55 年 3 月 24 日判決（訟月 26 卷 5 号 883 頁））は、農地の所有権移転を目的とする法律行為については、当事者において農地法 3 条所定の許可を受けない限り、所有権移転の効力は生じないのであるから、相続開始前に被相続人が農地の買受契約を締結し、土地の引渡しを受けて使用収益を始めていたとしても、その生存中に当該農地の所有権移転についての許可を受けない限り、当該農地は被相続人の所有とはならず、従って、本件土地は相続税の課税の対象となる財産とはなり得ないと判示した。

また、農地法の許可との関係については、農地所有権の移転には農地法 3 条所定の許可を要するが、農業委員会は被相続人 B からの許可申請を審議し、相続開始前に許可決議をしていたが、それは単なる農業委員会内部における意思決定にすぎず、いまだ許可としての効力は生じていないが、許可を得ていない段階においても、農地の売買契約自体はもとより契約として有効であり、売買契約の成立と同時に、買主は売主に対し、債権的請求権としての所有権移転請求権、所有権移転登記手続請求権、所有権移転許可申請協力請求権を取得し、一方特段の事由がない限り、当該契約の成立と同時に代金支払義務を負担するに至るものと解するのが相当であるとした。

そして、その評価については、基本通達にはその適用すべき財産の中に、当該各請求権等は含まれていないばかりか、その規定する各種財産の評価に関し、全国的な課税の公平を期するため課税庁の評価方法として一般的な基準を示したものであって、そこに定められている方法が絶対的なものではなく、他の方法により、よりの確かな時価を把握できる場合には、その方法によるのが相当であると解すべきであるとした上で、具体的には、本件相続により相続人 Y が取得した債権的請求権としての所有権移転請求権等の価額については何ら特別の定めがないので、相続開始時における時価によることとなるが、その時価は、当該土地の取得価額が通常取引価額に比して著しく高額であるとか、もしくは低額であるとかの特段の事情がない限り、取得価額（買受代金と仲介手数料との合計額 19,651,470 円）に一致すると解するのが相当であると判示し、相続人 Y の請求を棄却した。

ii) また、控訴審判決（名古屋高裁昭和 56 年 10 月 28 日判決（税資 121 号 104 頁））においても第一審の判断が支持された。

iii) さらに、上告審判決（最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決（民集 149 号 263 頁））では、農地を譲渡した場合における所得税の取扱いと農地の贈与を受けた場合の贈与税との取扱いとに極端な差異を生じるとの相続人 Y の主張に対して、「所論違憲の主張のうち、農地の譲渡に係る譲渡所得課税等における取扱いとの不均衡を前提とする主張は、右取扱いは専ら所得税等の課税時期に関するものであって相続税の課税対象となる財産いかなの問題とは全くその性質を異にするから、その前提において失当というべきであり、また、『相続税財産評価に関する基本通達』の定める評価方法による農地の評価との不均衡を前提とする主張は、本件相続税の課税財産は具体的な売買契約によりその時価が顕在化しているとみら

れる前記債権的権利であつて、これを所論の通達に定める評価方法により評価するものとされている農地自体と同様に取り扱うことはできないから、やはりその前提において失当というほかない。」と判示した。

本件における相続税の課税価格は、次のようになる。

表 8 課税価格の比較

	相続財産		課税価額
原告 Y の主張	積極財産	農地としての評価額	2,991,360 円
	消極財産	未払代金	△17,164,000 円
		仲介料	△ 487,470 円
		合 計	△17,651,470 円
差引課税価額		△14,660,110 円	
地裁・高裁・ 最高裁判決	積極財産	売買代金	19,164,000 円
		仲介料	487,470 円
		合 計	19,651,470 円
	消極財産	(原告と同じ)	△17,651,470 円
差引課税価額		2,000,000 円	

3) 小括

昭和 61 年両最判は、売買契約中に相続が開始した場合の初めての最高裁の判断であり、後の裁判所の判断もほとんどこれに従っている。売主死亡事例の裁決及び判決の数は多くない。一方、買主死亡事例はかなり多い。売主死亡事例の裁決及び判決について、昭和 48 年 9 月 26 日裁決は、相続財産は土地所有権、その評価は通達評価によるとしていたが、昭和 61 年売主事件最判以降、相続財産は売買代金債権、その評価は取引価額による判断が定着している。表 9 は売主死亡事例の裁決・判決をまとめたものであるが、太線を引いたところから相続財産及びその評価の結論が変更になっている。

表9 売主死亡事例の裁決・判決

財産	裁決・判決	相続財産	評価	備考
農地	昭和48年9月26日裁決	土地所有権	通達評価	
農地	東京地裁昭和53年9月27日判決	土地所有権	通達評価	
	東京高裁昭和56年1月28日判決	土地所有権	取引価額	特別な事情
	最高裁昭和61年12月5日判決	売買代金債権	取引価額	
宅地	平成9年5月14日裁決	売買代金債権	取引価額	
農地	名古屋地裁平成11年10月29日判決	売買代金債権	取引価額	
	名古屋高裁平成12年11月29日判決	売買代金債権	取引価額	

買主死亡事例の裁決・判決をまとめたものが表10である。初期の昭和51年4月15日裁決こそ相続財産を前渡金としたが、昭和61年買主事件最判以降は所有権移転請求権、及びその評価は取引価額で一致している。東京地裁昭和62年10月26日判決は、相続財産を所有権移転請求権としたものの、その評価は通達評価によるとし、最高裁までこの判断が維持された。他の判決と比べて例外的な事例である。売買契約から相続開始まで13年が経過しており、農地法の許可もなく、占有もしておらず、いわゆるいわくつきの土地であり、売買代金4,000,000円は既に支払い済みであったため、これを相続財産として相続税の申告を行ったところ、課税庁が通達による評価額24,168,038円として更正処分を行い、裁判所もこの更正処分を認めた事例である。この事例は、昭和61年両最判の後の事例にもかかわらず、それとは異なる判断をしており、更正処分を行った課税庁も、それを是認した裁判所も、一貫性に欠けていると言わざるを得ない。

表 10 買主死亡事例の裁決・判決

財 産	裁決・判決	相続財産	評 価	備 考
農 地	昭和 51 年 4 月 15 日裁決	前渡金	取引価額	
	浦和地裁昭和 54 年 3 月 28 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	東京高裁昭和 55 年 5 月 21 日判決	所有権移転請求権	取引価額	確定
農 地	名古屋地裁昭和 55 年 3 月 24 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	名古屋高裁昭和 56 年 10 月 28 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
宅 地	浦和地裁昭和 56 年 2 月 25 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	東京高裁昭和 58 年 8 月 16 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	最高裁昭和 62 年 5 月 28 日決定	所有権移転請求権	取引価額	
	東京高裁昭和 62 年 9 月 28 日判決	所有権移転請求権	取引価額	差戻審
	最高裁平成 2 年 7 月 13 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
宅 地	昭和 61 年 4 月 25 日裁決	所有権移転請求権	取引価額	
農 地	東京地裁昭和 62 年 10 月 26 日判決	所有権移転請求権	通達評価	契約後 13 年経過
	東京高裁平成 1 年 8 月 30 日判決	所有権移転請求権	通達評価	
	最高裁平成 5 年 5 月 28 日判決	所有権移転請求権	通達評価	
農 地	名古屋地裁平成 3 年 5 月 29 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	名古屋高裁平成 4 年 4 月 30 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
	最高裁平成 5 年 2 月 18 日判決	所有権移転請求権	取引価額	
宅 地	千葉地裁平成 10 年 4 月 23 日判決	所有権移転請求権	取引価額	確定

2. 学説の動向

1) 田中治教授による分類

昭和 61 年両最判に対して、様々な見解が展開された。裁判において争点となった「相続財産は何か」と「その評価額はいくらか」を中心に議論がなされており、この 2 点を基軸として分類されることが多い。田中治教授は「一般に、売買契約履行途中で買主または売主が死亡した場合において、その相続財産を何と考え、それをどう評価するかについては、大別して、3 種の考え方があるように思われる。」⁴⁴と述べて、学説を 3 つに分類しているので、以下田中治教授の見解に従って、考察していく。

(1) 第一説は、「被相続人が土地の所有権の移転の前に死亡したときは、所有権の移転が

⁴⁴ 田中治 (1991) 「相続財産の取得とその評価」『税法学論文集：日本税法学会創立 40 周年記念祝賀』日本税法学会 89 頁。

ないのであるから、買主死亡の場合に相続財産に含まれるべき土地に関する財産なるものはなく、他方、売主死亡の場合は、当該土地が相続財産となる、とするものである。また、売主死亡の際の土地の評価は、基本通達によると考える⁴⁵とするものであり、さらに「所有権の移転の有無を重視して、その移転がない場合には、相続財産の存在を、いわば売買契約締結前の財産状況において把握するものといえる。買主死亡の場合は、相続財産を現金又は預金（いずれは土地の対価として資産の形態を変えるのであるが）として捉え、また売主死亡の場合は、土地（いずれは金銭の形態をとるのであるが）として捉えるのである。この考え方も、一貫して主張される限り、それなりの合理性を持つものといえよう。」⁴⁶と評価している。

この説は、課税庁が課税の統一性を図るために事務連絡の形式で定めていた「昭和48年1月19日付事務連絡（売買契約に係る土地の評価）による取扱」の「所有権が売主に留保されているケース」に依拠したものと思われ、昭和61年両最判がなされる以前に、課税庁が行っていた課税処理である。

（2）第二説は、「買主死亡の場合と売主死亡の場合とでは、その相続財産は必ずしも同種の権利ではない、とするものである。これは、問題の売主死亡の場合においては、法的には土地の所有権は移転していないのであって、課税上これを無視することはできないとなお考えることによるのであろう。すなわち、買主死亡の場合の相続財産は、当該土地の所有権移転請求権等の債権的権利であるとしつつ、売主死亡の場合のそれは、残代金請求権ではなく、その土地そのものであるとする」⁴⁷という考え方である。ただし、売主死亡の場合の相続財産を土地としても、その評価については見解が分かれており、①契約による取引価額であるとする説と、②評価通達に基づく評価額であるとする説がある。

①について、金子宏教授が「評価基本通達の定める諸方式は、土地がストックの状態にある場合を前提として定められていると解すべきであるから、相続開始前に土地の売買契約が締結され、相続開始時にはその所有権はまだ移転していないがすでに移動を開始している（フローの状態に入っている）ような場合（括弧内省略）には、その評価は、原則として、その契約によって形成された取引価額によって行うべきであろう（括弧内省略）。なお、相続開始前に土地の譲渡を受けたが、まだ所有権が移転していない場合の相続財産は、前述のように所有権移転請求権であると解すべきであるが、その評価も原則として契約によって形成された取引価額によって行うべきである。」⁴⁸と述べていることを根拠に挙げている。品川芳宜教授、佐藤康検事及び橋本守次税理士等がこの考え方を示している。

⁴⁵ 田中治（1991）「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立40周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会89頁。

⁴⁶ 同上92頁脚注。

⁴⁷ 同上89頁。

⁴⁸ 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂622頁。

②については、昭和 61 年両最判に対して最も多い見解であり、清永敬次教授、山田二郎弁護士及び関根稔弁護士等がこの説を示している。後述の首藤重幸教授による分類の項で詳しく説明する。

(3) 第三説は、「売買契約履行途中の被相続人の死亡の結果、相続財産に含まれるのは債権的権利である、とするものである。買主死亡の場合は、所有権移転請求権等の債権的権利が相続財産となり、その評価は、売買契約におけるその土地の取得価額によることになり、売主死亡の場合は、売買残代金債権が相続財産となり、その評価は、当該債権の額面金額によることになる。これが最高裁判所の理解するところである。これは第一説の対極にある考え方である。」と述べており、売主の相続財産を「債権的権利であると解することが、相続財産の存在を、被相続人の死亡時又は土地所有権の移転時、という一点において判断するのではなく、一連の取引の過程を現実的、総合的に把握したうえで、当該取引の最終段階で認識することを意味するのであれば、その段階が形式的には相続開始の時点を超えているとはいえ、それはそれなりの合理性をもつものであろう。問題の債権的権利は、その実現によって確定的に相続財産を構成するものと考えられるが、売主又は買主の地位をも併せて承継した相続人は、その取引の過程を完結させるのが通例であろう。その意味では、取引の最終過程を前提として、相続財産を観念することには理由があるといえよう。」⁴⁹としている。

(4) 以上、3つの説を、表 11 にまとめた。

表 11 売買契約中に相続が開始した場合の相続財産とその評価額の学説

分類		第一説	第二説		第三説
売主死亡	相続財産	土地	土地		債権的権利
	評価額	通達評価額	通達評価額	取引価額	取引価額
買主死亡	相続財産	現金又は預金	債権的権利		債権的権利
	評価額	なし	通達評価額	取引価額	取引価額
支持者	判決	昭和 61 年売主事件地判		昭和 61 年売主事件高判	昭和 61 年両最判
	学説		清永・山田・高梨・関根・田中	品川・佐藤康・橋本	
特徴		土地所有権の移転の有無を重視	評価基準適用上の平等原則を重視	相続税法 22 条「時価」の法意を重視	その取引の最終段階の財産価値を重視

⁴⁹ 田中治 (1991) 「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会 90 頁。

そして、田中治教授は「売主死亡の場合との対比においても、買主死亡の場合の相続財産とされる所有権移転請求権等の債権的権利は、その目的となっている土地の価額を持って評価することが適切であると思われる。問題の債権は土地にしかなりようがないのであり、その場合、たとえ基本通達に基づく評価額が取引価額より低い場合であっても、その評価が一般に行われている限り、平等原則との関連では、通達による評価額を超えることはできないであろう。」⁵⁰として、第二説の評価通達に基づく評価額による見解をとっている。

2) 首藤重幸教授による分類

前項でみてきたように、学説は「相続財産は何か」及び「その評価額はいくらか」を論点として分類することが多いが、首藤重幸教授は別の視点から分類している。

首藤重幸教授は問題点を2つ提起し、それについてどのように考えるかという点を中心に、学説の動向を整理している。その問題点とは、①「農地の所有権移転許可のからむ売買契約に典型的に現れたように、申請から許可までに要する期間には偶然的要素も含まれているにもかかわらず、契約当事者の死亡が許可の先か後かで相続税の負担にかなりの差が出る可能性があるという不公平をどう解決するかということである、一般的にいえば、（許可がからまない売買契約でも）死亡が契約完結前か後かで同様な不公平が生ずる可能性にどう対処するかということ」（以下、「問題A」という。）と、②「買主死亡の場合に発生する余剰債務控除の創出を是認するかどうかという問題」⁵¹（以下、「問題B」という。）の2点である。余剰債務控除とは、たとえば、買主死亡による相続財産が通達の評価によれば3,000,000円であるのに対し、その財産の取引価額が10,000,000円で、これが未払代金債務となっていると、相続税の債務控除は10,000,000円となり、差引き10,000,000円－3,000,000円＝7,000,000円が控除益となってしまうことである。そのため、借入をして通達評価の低い不動産を購入することで節税をする等の問題が生じる⁵²。以下、首藤重幸教授の整理にしたがって、学説をみていく。

（1）初期に登場したのは品川芳宣教授の「適確時価把握説」と首藤重幸教授が称されて

⁵⁰ 田中治（1991）「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立40周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会92頁。

⁵¹ 首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究1号75頁。

⁵² 実際にあった事例として、被相続人が相続開始直前に借入れた資金で不動産を購入し、相続税は通達評価により購入金額の約17%で評価され、相続開始直後に相続人によって市場価格で他に売却され、その売却金で借入金を返済した。課税庁に取引価額によって更正処分が行なわれ、裁判所もそれを認めた。東京地裁平成4年3月11日判決（判例タイムズ821号274頁）。なお、このような節税を防止するために新設された旧措置法69条の4（取得後3年間は路線価で評価せず取得価額をもって課税する）が適用される以前の事例だった。（旧措置法69条の4はバブル景気崩壊により平成8年に廃止された。）

いる説である。品川芳宣教授は、買主死亡事例の判決（東京高裁昭和 55 年 5 月 21 日判決⁵³）に対する論文において「農地の売買が進行している場合に、農地の移転時期いかに相続税の課税に直接影響を及ぼすべきではない」として、相続財産が何であるかについて、相続開始が契約完結の前か後かを問わない解釈を提起するものである。そして、「当該相続財産を農地であると解しても、あるいは売買代金請求権ないし当該農地の所有権移転請求権であると解しても、その経済的価値は、当該売買契約に表示される売買代金が当該農地の通常の時価を顕現している限り、当該売買代金以外何ものでもないのである」⁵⁴と説いている。品川芳宣教授の説に対して、首藤重幸教授は「前記の二つの『問題 A、B』を相続財産の評価に評価通達を適用せず、実際の取引価額を使うことで（結果的には相続人に不利な形で）一挙に解決しようとするのである。このような説に立てば、契約完結前の所有権の移転時期の確定は重要な意義を持たなくなることは言うまでもない。」⁵⁵としている。

また、橋本守次税理士も「相続財産は農地の所有権移転請求権であって『農地及び農地のうゑに存する権利（地上権、永小作権、耕作権）』とは異なるから、これを農地と同視して評価することは適当ではなく、単なる債権として評価すべきであって、＜中略＞その価額が当該農地について通常成立すると認められる取引価額に比し著しく異なるところがないものであるとすれば、その売買価額と仲介手数料の額の合計額すなわち農地の取得価額をもって、当該農地の所有権移転請求権の相続開始時の時価と解することが適当であろう。」⁵⁶として、適確時価把握説を採っている。

（2）次に登場するのは、佐藤康検事の昭和 61 年買主事件地判に対する論文である。佐藤康検事は、品川芳宣教授の説をさらに進めて「仮に本件土地について農業委員会の許可が相続開始直前になされ、相続人 Y が相続によって本件土地の所有権を取得したとしても特別の事情のない限り、評価通達によらないで評価することになろう。さらに、近隣農地の所有者死亡の場合、本件事例を適正な売買事例としてこれに比準させることが可能となり、名古屋高裁昭和 50 年 11 月 17 日判決『税務訴訟資料』83 号、522 頁⁵⁷も同様の理解に立っている。まさに適正な売買実例があればこれを資料として利用することはかえって公平の原則に合致し算定の客観性と公正を保たせる適切な方法であるということもできよう。」⁵⁸と述べている。

首藤重幸教授は、佐藤康検事の説の登場によって、適確時価把握説の問題点がより明確になったという。この説について関根稔弁護士は、例えば、①土地を購入して数日以内に

⁵³ 訟月 26 卷 8 号 1444 頁。第一審は浦和地裁昭和 54 年 3 月 28 日判決（訟月 25 卷 7 号 1976 頁）。

⁵⁴ 品川芳宣（1980）「農地の買受中に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税経通信 35 卷 12 号 209 頁。

⁵⁵ 首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1 号 76 頁。

⁵⁶ 橋本守次（1980）「農地相続と課税価格の計算」月刊税務事例 12 卷 12 号 14 頁。

⁵⁷ 個人の法人に対する土地の譲渡が低廉譲渡であるとされた更正処分取消し請求事件。

⁵⁸ 佐藤康（1981）「買受農地につき農地法 3 条の許可前に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税務弘報 29 卷 3 号 163 頁。

相続が開始した場合、②3年前に土地を購入して相続が開始した場合、③相続後近日内に土地を売却した場合、④隣地について売買実例がある場合等につき、取引価額が証明されれば、通達評価に優先して取引価額で評価するべきであると解するのかどうか、と疑問を呈している⁵⁹。首藤重幸教授もこの説によれば「適確な時価が把握できる場合は、それが通達に優先するという以上、時価が把握できる限り、理論的にはどこまでも通達を排除してゆく必要がある」⁶⁰ために取引価額を適用する範囲はどこまでも拡大しうる、と批判している。

(3) 適確時価把握説に対する批判として、通達評価による評価額によるべきとする見解がある。山田二郎弁護士が、前述の買主死亡事例の東京高裁昭和55年5月21日判決に対する論文の中で、相続財産は判決と同様に所有権移転請求権とするが、その評価は判決が取引価額とするのに対し、通達評価によるべきであると反対している。その理由として、相続財産が「農地であるときは評価通達の適用があり、許可前の所有権移転請求権であるときは評価通達の適用がないというのは、売買によって取得したその経済的価値がまったく同じものであるのに、おかしいことである。〈中略〉実体の同じ財産について評価が違ふというのは、租税平等主義に照らしても、もちろん許されないことである」⁶¹と述べている。さらに、金子宏教授が「評価基本通達の基本的内容は、長期間にわたる継続的・一般的適用とそれに対する国民一般の法的確信の結果として、現在では行政先例法になっていると解されるので、特段の理由がないにもかかわらず（特段の理由のある場合につき、基通第1章6参照）、特定の土地について評価基本通達と異なる方法を用いて高く評価することは違法であると解すべきであろう」⁶²と述べていることを根拠に、山田二郎弁護士も「評価通達の定める基準は、時価を上回るものでない限り、行政先例法としての法的拘束力を持つものと位置づけることができる。」⁶³と通達に行政先例法としての法的拘束力があるとして、相続財産が何であっても通達で評価を統一することによって、問題Aが解決されるとしている。このように、通達によって評価するべきだとする説を、首藤重幸教授は「評価通達適用説」と称している。

しかし、評価通達適用説には問題がある。それは、問題Bの余剰債務控除の創出である。積極財産が通達によって取引価額より著しく低く評価されると、取引価額である残代金債務（消極財産）の方が大きくなってしまふ。山田二郎弁護士は、最高裁昭和61年買主事件高判に対する論文の中で「このような不合理なことが起るとしても、やはり、本件土地を

⁵⁹ 関根稔（1982）「土地所有権移転請求権の評価－相続税に関連して－」税法学 380号 14頁。

⁶⁰ 首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1号 77頁。

⁶¹ 山田二郎（1981）「買受けた農地について知事の許可前に相続が開始した場合の相続財産の評価」月刊税務事例 13巻 3号 18頁。

⁶² 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂 622頁。

⁶³ 山田二郎（1981）「買受けた農地について知事の許可前に相続が開始した場合の相続財産の評価」月刊税務事例 13巻 3号 17頁。

目的とする債権の評価は、評価通達により、土地の評価に準じて算定すべきであり、他方、代金債務はこれに応じて（残代金を比率計算して）低く評価すべきであり、余剰債務控除を認めるべきものではないと考える。」⁶⁴と述べており、このように余剰債務控除を比率によって圧縮すべきとする説を、首藤重幸教授は「評価通達適用余剰債務控除圧縮説」と称している。

同じく、評価通達適用余剰債務控除圧縮説に立つ説として、清永敬次教授が挙げられる。昭和 61 年買主事件地判に対する論文の中で、買主死亡の場合の相続財産は債権的請求権であるとしたうえで「問題は、相続税法上特に評価方法について定められている場合を除き、財産の評価については一般に『相続税財産評価基本通達』に従って財産の種類によっては時価より著しく低い価額で評価されてきていることである。このような場合、通達の評価が時価より低い場合であつても、その評価が一般に行なわれている限り、平等原則との関係で、むしろ通達による評価を超える評価は許されないと考えなければならないと思われる。＜中略＞本件のような債権はその目的となつている土地の価額をもつて評価するのが適当であろう。もしそうであるならば、本件のような債権についても土地に関する通達の評価によるべきではないかと思われる。＜中略＞なるほど、土地所有権移転請求権等の債権的請求権と土地所有権そのものとはこれを同一の権利ということとはできない。しかし、その評価、金銭的価値のうえで同一のものとするのを適当とするのであるならば、後者について通達により一般的になされている評価によるのが自然であると思われる。」⁶⁵と説いている。清永敬次教授も山田二郎弁護士と同じく、問題 A に対しては相続財産が土地所有権であっても債権的請求権であっても通達による評価で統一するという解決法を述べている。清永敬次教授は、問題 B に対しては「本件のように同一取引から生ずる本来等価値である債権と債務について、その評価額に差が生ずるとするのはやはり納得しにくいことである。＜中略＞問題となる積極財産の評価が著しく低くなされるときは、それと直接関連する債務についてもこれに応じて低く評価すべきではないかと思われる。」⁶⁶と述べて、余剰債務控除が発生しないよう債務額を圧縮すべきとしている。ただし、実際にどのような割合でどれだけ圧縮するのかという計算方法までは具体的に述べていない。

（４）首藤重幸教授は、これまでの学説は「売主死亡と買主死亡の双方の関連を意識しながらも、どちらか一方に重点を置いて論じる傾向が存した。そこで、一方でこれまでの学説の成果を踏まえながら、他方で双方の関連を体系的に整理しようとする試みが示されることになった。」⁶⁷という。

まず、樋口哲夫検事は、昭和 61 年売主事件高判に対する論文の中で「農地の売買契約成

⁶⁴ 山田二郎（1984）「土地（買主の死亡）」税経通信 39 巻 15 号 146 頁。

⁶⁵ 清永敬次（1981）「判例評論」判例時報 995 号 154 頁。

⁶⁶ 同上 155 頁。

⁶⁷ 首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1 号 79 頁。

立後、所有権移転未済の状態における買主側の相続財産が債権的な所有権移転請求権とすれば、売主死亡による売主側の相続財産は、買主側の相続財産とされる所有権移転請求権に対応するもの、すなわち、所有権移転請求権の対価である売買代金債権（土地譲渡対価請求権）と解するのが整合的な考え方のように見える。」と述べて、売主側の相続財産は売買代金債権としながらも、判決の「代金未払の間は所有権が売主に留保され、買主には移転しないのであるから」という部分に着目し、「土地所有権は買主側の相続財産に属しないと判示しているのであるから、この考え方と整合的解釈をすれば、＜中略＞相続開始の時点では、本件土地の所有権は亡Aにあったといわざるを得ない。」⁶⁸として、売主側の相続財産は土地であると説いている。首藤重幸教授が、この樋口哲夫検事の見解を「体系的整合性という問題意識からは売主側の相続財産は売買代金債権と言うべきこととの整合化に苦しんでいると表現している。なお、樋口哲夫検事は問題Bに関しては言及していない。

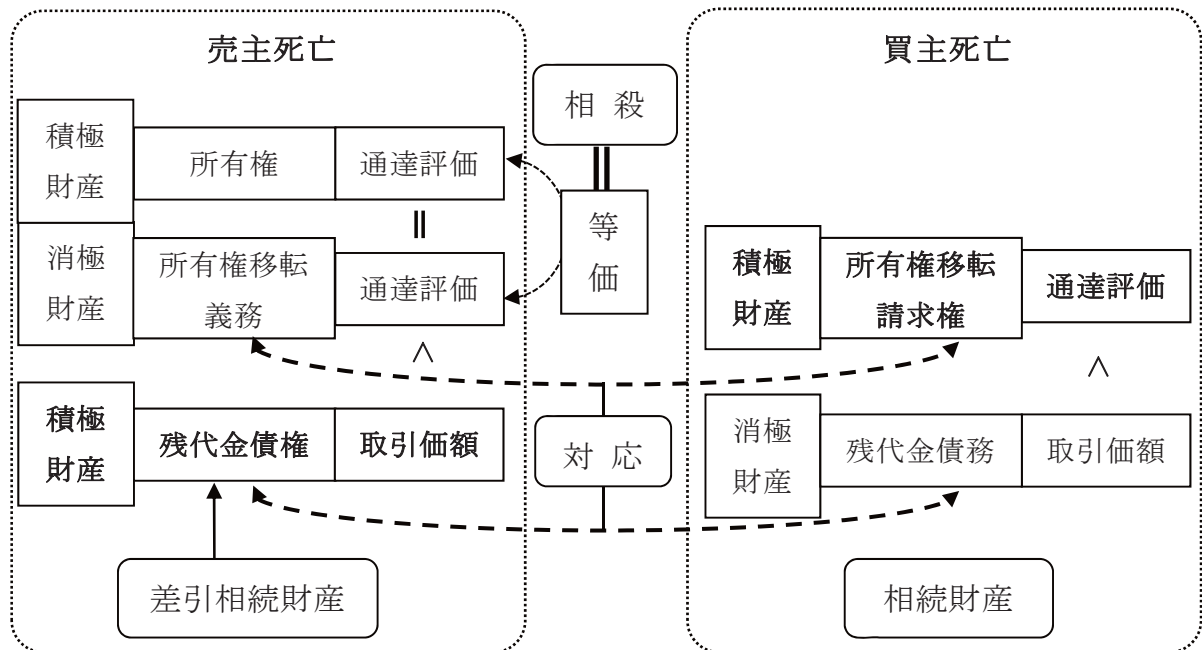
次に登場するのが、適確時価把握説を批判した関根稔弁護士である。関根稔弁護士も昭和61年売主事件高判に対する論文の中で「本件における相続財産は積極財産として土地所有権と残代金債権、そして債務として土地所有権移転義務ということになるのではないであろうか。本件売買契約が残代金支払時に所有権を移転するとの契約であるとしても、契約として有効である以上、契約当事者間の権利義務関係は法律上保護されるものとして発生している。＜中略＞この土地所有権移転義務は土地そのものを移転することを目的とする債務であるから、この債務額は土地所有権の価額を超えることはあり得ず、したがって、この土地所有権と土地所有権移転義務は経済的に等価なものとして相殺されることになり、結局後に残るものは残代金債権ということになる。＜中略＞この残代金債権は短期日内に回収できるものであれば、その額面を持って評価するのが相当と考えている」⁶⁹として、相続財産は残代金債権だと述べている。そして、残代金債権は取引価額で評価すべきとしているので、結論としては適確時価把握説と同じになるが、土地所有権そのものは通達で評価すべきであるとしており、買主死亡の場合、相続財産である所有権移転請求権は「いずれ土地にしかなりようのない財産であるから、これは税務実務全体の整合性の中で、土地の通達評価額に準じて評価されるものと解すればよい」⁷⁰と述べている。これは、売主の所有権移転義務が通達で評価すべきとしていることとの整合性を考慮したものと思われる。

⁶⁸ 樋口哲夫（1983）「相続財産の種類」別冊ジュリスト・租税判例百選（第二版）111頁。

⁶⁹ 関根稔（1982）「土地所有権移転請求権の評価－相続税に関連して－」税法学 380号 11頁。

⁷⁰ 同上 16頁。

図8 関根稔弁護士の見解



このように、関根稔弁護士は従来とは異なるアプローチによって、売主死亡事件と買主死亡事件での相続財産及びその評価額が異なるという説を提示した。そして、問題Bの余剰債務控除に対しては「土地購入契約をすることにより、その者の財産の内容が変化したのであり、その変化は被相続人が作り出した結果であるから、＜中略＞その流れの途中において相続が開始した場合においても相続人は、もはやその流れを止めることはできず、その結果のみを受忍することになる」⁷¹と述べている。この見解を首藤重幸教授は「ある土地以外の財産が土地に変化することによって発生する相続税上の納税者の利益は現在の相続法制の容認するところである」⁷²と要約し、関根稔弁護士の説を余剰債務控除を肯定する説として「評価通達適用余剰債務控除肯定説」と称している。

首藤重幸教授が整理した学説を表12にまとめた。

⁷¹ 関根稔（1982）「土地所有権移転請求権の評価－相続税に関連して－」税法学 380号 16頁。

⁷² 首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1号 81頁。

表 12 相続財産とその評価と余剰債務控除の諸学説

	<問題 A> 相続財産が所有権移転段階により異なることの不公平性をどう考えるか。	<問題 B> 余剰債務控除を是認するか。	提唱者
適格時価把握説	・所有権移転段階いかんが、課税に直接影響を及ぼすべきではない。	・相続財産が土地であろうと代金請求権であろうと時価が顕現している限り評価は売買代金。 (Bは発生しない)	品川 橋本 佐藤
評価通達適用説	・所有権移転請求権	・評価通達が土地には適用され、請求権には適用されないのは租税平等主義に反する。 (Bの発生を肯定)	山田
評価通達適用・ 余剰債務控除 圧縮説	・債権的請求権 ・所有権と請求権は法的には異なるが評価は同一が自然。	・請求権も評価通達に拠るべきである。 ただし、債務額は圧縮するべき。	清永
評価通達適用・ 余剰債務控除 肯定説	・売主…残代金債権 ・買主…残代金債務	・残代金債権…取引価額 ・残代金債務…通達評価	関根

3) 小括

以上、学説の動向を考察した。田中治教授による分類は、各判決において争点とされている「相続財産は何か」及び「その評価額はいくらか」という点に沿ってまとめており、判決・学説の考え方を整理することができる。首藤重幸教授は時系列的に判決・学説を並べて、その学説が生み出された背景を探るというアプローチにより、最終的に売主死亡と買主死亡の整合性のとれた法的構成を導き出している。このように、昭和 61 年事件両最判に対しては様々な学説が展開されているが、総じて判決に対して反対あるいは批判的なものが多いように思われる。

3. 実務上の取扱い

ここで実務上の取扱いをみておきたい。売買契約中に相続が開始した場合の相続財産と

その評価について課税庁の取扱いは、昭和48年1月19日付事務連絡（以下、「昭和48年事務連絡」という。）から、昭和61年事件両最判がなされるまでとその後で大きく変わった。

1) 昭和48年1月19日付事務連絡

昭和39年に相続税財産評価基本通達が発遣された。この通達によって、評価対象財産が通常の状態にある場合の評価方法については、評価の安全性、統一性、簡便性が確保されることとなった。しかしながら、土地等の売買契約中に相続が開始された事例のような特殊な状態にある場合の財産評価についての取扱いは示されておらず、個々の事案について区々の取扱いがなされていたようである。そこで、売買契約中の土地等に係る相続財産の取扱いについて、国税庁は、昭和48年事務連絡で次のように統一した。①売主に相続開始があった場合、土地の所有権が買主に移転していないときは、その土地が相続財産となり、②売主に相続開始があった場合、土地の所有権が買主に移転しているときは、売買代金の未収部分の金額が相続財産となる。③買主に相続開始があった場合、土地の所有権が買主に移転しているときは、その土地が買主の相続財産となり、評価額は評価基準に基づき評価した価額による。このように、昭和48年事務連絡では、相続開始時に土地の所有権が売主に留保されているか、既に買主に移転しているかを判断の基準として評価対象財産を区分していた。

昭和48年事務連絡の取扱いを表13にまとめた⁷³。

表13 昭和48年事務連絡

課税時期	被相続人	土地の所有権	評価対象財産	評価の方法
売買契約締結前			(売主) 土地	土地の評価基準に基づき評価した金額
売買契約締結後	売主	売主に留保	土地	土地の評価基準に基づき評価した金額
		買主に移転済	売買代金未収金	売買代金のうち課税時期における未収入金部分
	買主	売主に留保	前渡金	手付金額
		買主に移転済	土地	土地の評価基準に基づき評価した金額

⁷³ 笹岡宏保（2008）『具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－I（平成20年3月改訂）』清文社975頁参考。

2) 平成3年1月11日付国税庁資産税課情報

売主死亡・買主死亡の両事件について、昭和61年に最高裁が判断を示した結果、裁判所の判断もほぼ統一された。それに伴って、平成3年1月11日付国税庁資産税課情報第1号（以下、「平成3年資産税課情報」という。）が公表された。売買契約中に売主に相続が発生した場合、相続財産は残代金請求権であるとして、その評価は売却価額に相当する金額へと変更された。売買契約中に買主に相続が発生した場合、相続財産は引渡請求権であるとして、その評価は取得価額に相当する金額とした。この平成3年資産税課情報は、昭和48年事務連絡とは考え方を異にし、課税時期における土地等の所有権が売主に留保されているか又は買主に移転しているかという所有権の存否を区分していない。

平成3年資産税課情報の取扱いを表14にまとめた⁷⁴。

表14 平成3年資産税課情報

課税時期	被相続人	土地の所有権	評価対象財産	評価の方法
売買契約締結前			(売主) 土地	土地の評価基準に基づき評価した金額
売買契約締結後	売主	考慮しない	売買残代金請求権	売買契約に基づく取引価額
	買主	考慮しない	引渡請求権 (相続債務) 未払金	売買契約に基づく取引価額 取引価額の中の未払額

4. 小括

第3章では、裁判所の判断、学説の動向及び実務上の取扱いをみた。まとめると、裁判所は昭和61年事件両最判以後、これに沿った判断が定着しており、実務上の取扱いもこれに追従している。一方、学説は、田中治教授による第二説の通達評価額説、首藤重幸教授による評価通達適用余剰債務控除圧縮説が多数派であり、裁判所及び実務上の取扱いには批判的である。

筆者は昭和61年事件両最判の結論には賛成である。ただし、法的構成には疑問がある。買主死亡事例については、昭和61年買主事件最判以前の裁決及び判決も、所有権移転請求権が相続財産であり、その評価は取引価額によるとする判断が続いており、それに引き続いて昭和61年買主事件最判がなされた。しかし、昭和61年売主事件最判の「たとえ本件土地の所有権が売主に残っていると、もはやその実質は売買代金債権を確保するた

⁷⁴ 笹岡宏保(2008)『具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－I(平成20年3月改訂)』清文社979頁参考。

めの機能を有するにすぎないものであり」という理由付けにはやや無理があるように思われる。私見は次のとおりである。

1) 売買契約中に相続が開始した場合の相続財産は何か、ということであるが、相続税法上、相続財産について定義がないことは、第2章で述べたとおりである。定義がないということは、相続財産は所有権であろうが、債権的権利であろうが、課税物件として評価できるものであれば何でもよいということになる。問題は、相続財産を所有権とするか、債権的権利とするかで評価額が異なることであり、それが両事件の争いの原因となっているのである。

山田二郎弁護士が「相続財産が何かということについては、本来、民法レベルでまずこの点が解明され、その解釈が相続税の領域にもそのまま投影するのが筋道であり、ここに相続税独自の解釈が働くものではないかと考えるが、この点について判断基準が明確にされるべきであったといえる（私は民法レベルでは、相続財産を土地といっても、代金債権といっても、どちらでもよく、そして、その財産価値はまったく同じものと認識されるべきであると考えている。）」⁷⁵と述べているように、相続財産の法的形態が何であれ、その経済的価値は本来同じでなければならず、評価額も同じであるべきだと考える。そして、売買契約中に相続が開始した場合において、それが売主側と買主側との間で法的構成の整合性の観点から相続財産が何であるかが決まってくるのではないかと考える。この点については、関根稔弁護士の説を支持する。ただし、財産の評価については結論を異にする。

2) 売買契約締結後の相続財産の評価は、取引価額であると考え。これは、金子宏教授が「評価基本通達の定める諸方式は、土地がストックの状態にある場合を前提として定められていると解すべきであるから、相続開始前に土地の売買契約が締結され、相続開始時にはその所有権はまだ移転していないがすでに移動を開始している（フローの状態に入っている）ような場合（括弧内省略）には、その評価は、原則として、その契約によって形成された取引価額によって行うべきであろう（括弧内省略）。なお、相続開始前に土地の譲渡を受けたが、まだ所有権が移転していない場合の相続財産は、前述のように所有権移転請求権であると解すべきであるが、その評価も原則として契約によって形成された取引価額によって行うべきである。」⁷⁶と述べているように、相続財産は、売買契約によってフローの状態に入っている場合と、そうではないストックの状態では評価を区別すべきである。品川芳宣教授が「既に、通常成立すると認められ客観的な取引価額を顕現する売買契約が有効に成立している以上、当該農地については当該売買契約上の効力が付着しているものであり、当該農地の価額は当該売買価額によって明確にされているからである。そし

⁷⁵ 山田二郎（1988）「農地の売却後その所有権移転前に売主に相続が開始した場合の相続財産と評価」ジュリスト908号107頁。

⁷⁶ 金子宏（2015）『租税法（第20版）』弘文堂622頁。

て、そうすることこそ、前述の相続税法 22 条の立法趣旨なり、時価とは客観的な取引価額であることを標榜する評価通達の原則規定の趣旨にかなうと思われる。」⁷⁷と述べているように、売買契約中の土地等とは、売買契約を締結することによって契約上の効果が付着したものである。そして、樋口哲夫検事が「それは通常の土地ではなく、既に売買の対象となっている特殊の土地（代金－現金に転化する過程中的土地）と解するのが正しいのではなかろうか。それは売主たる地位の付着した土地といってもよい。」⁷⁸と述べているように、取引価額という客観的交換価値が付着したものになるから、売買契約中については取引価額で評価することが適切であると考ええる。

これに対し、首藤重幸教授や関根稔弁護士による「適確な時価が把握できる場合は、それが通達に優先するという以上、時価が把握できる限り、理論的にはどこまでも通達を排除してゆく必要がある」という、取引価額の適用範囲についての批判があるが、金子宏教授のいわゆるストックとフローの状態の違いを基準として、ストックの状態では評価通達により評価し、フローの状態、すなわち、契約の成立から終了までの間は取引価額で評価するのが合理的であると考ええる。

3) あと、首藤重幸教授の問題 A 「死亡が契約完結前か後かで同様な不公平が生ずる可能性にどう対処するか」という疑問が残る。確かに相続は偶発的であり、契約が完結しているかないかで相続税額に不公平が生じることは、租税負担公平の原則に反するものではないかとも思われる。しかし、契約というものは、人と人との合意によって当事者を法的に拘束するものであり、時には契約成立前及び契約終了後も権利義務関係が残るという特殊な状態であり、契約の成立から終了までの間は契約のルールに従わなければならないから、評価額に差が出るという不公平も甘受すべきであると考ええる。また、実際の取引価額が顕現しているにもかかわらず、通達評価に拘束されることは租税法律主義の原則に反していると考ええる。

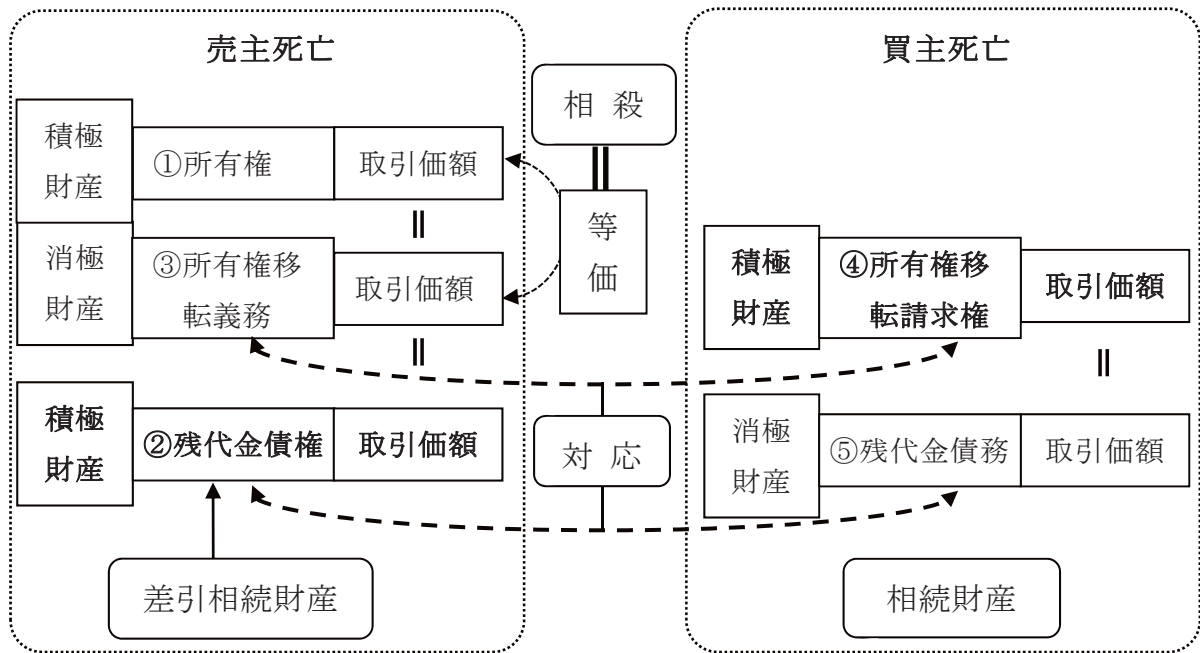
4) 首藤重幸教授の問題 B 「買主死亡の場合に発生する余剰債務控除の創出を是認するか」については、相続財産を取引価額で評価することによって、余剰債務控除自体が発生しないため、この問題は解消される。

5) 以上、結論をまとめると、次の図 9 のようになる。

⁷⁷ 品川芳宣 (1980) 「農地の買受中に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税経通信 35 卷 12 号 210 頁。

⁷⁸ 樋口哲夫 (1983) 「相続財産の種類」別冊ジュリスト・租税判例百選 (第 2 版) 111 頁。

図9 筆者の見解



上記図9は、首藤重幸教授による分類のところに関根稔弁護士の説を説明した図8の「通達評価」をすべて「取引価額」に替えたものである。法的構成を売主死亡事件と買主死亡事件との整合性から考える関根稔弁護士の説は合理的であると考え。売主側の相続財産が土地であるとすると、既に受取っている手付金は、現金又は預金として相続財産に含まれているから、これを差引かないと二重課税になる。しかしながら、土地所有権という物権的権利とすると、そこから手付金相当額を差引くというのは法的構成として違和感がある。これに対して、相続財産を手付金相当額を差引いた残代金債権とすれば、単純明快で金額的にもわかりやすい。そして、売主死亡の場合の相続財産は、積極財産として①所有権と②残代金債権、消極財産として③所有権移転義務であり、①と③が相殺されて②のみが残る。買主死亡の場合は、積極財産としては④所有権移転請求権、消極財産としては⑤残代金債務であり、③と④及び②と⑤が対応し、①所有権は依然として売主側に残ることになり、現実の状況をうまく説明していると考え。ただし、評価については、契約の成立から終了までの間は取引価額であると考えため、図9のようになる。

6) 広島事件についてみると、売主である被相続人が売買契約を締結した後死亡して相続が開始した場合の相続財産は売買代金請求権である。そして、その評価額は取引価額である。この結論は広島事件判決と同じである。その理由及び法的構成は上に述べてきたとおりである。

筆者の見解を設例で試算すると表15のようになる。

表 15 筆者の見解の試算例

設例：売買契約代金 40,000,000 円					
手付金 10,000,000 円					
仲介料 1,000,000 円					
売主側			買主側		
相続財産		課税価額	相続財産		課税価額
積極	①所有権	40,000,000 円	積極	④所有権移転請求権	40,000,000 円
財産	②残代金債権	30,000,000 円	財産		
消極	③所有権移転義務	△40,000,000 円	消極	⑤残代金債務	△30,000,000 円
財産	・未払仲介料	△ 1,000,000 円	財産	・未払仲介料	△ 1,000,000 円
差引課税価額		29,000,000 円	差引課税価額		9,000,000 円

第4章 更正の請求と契約解除の遡及効

広島事件判決は、売買契約後に相続が開始し、その後契約が解除された場合には、国税通則法 23 条 2 項 3 号のいわゆる後発的事由による更正の請求規定を準用して、契約解除の効果が遡及し、売買契約はなかったことになり、相続財産は土地建物の所有権であるという理論構成をとっている。そこで、本章では、更正の請求規定において、契約の解除がどのように扱われており、本件に準用すると、どのような結果が得られるのかを考察する。

1. 更正の請求制度の沿革

更正の請求制度の沿革をみると、国税通則法創設前の財産税法の中に更正の請求規定があり、これが更正の請求制度のはじまりとされる⁷⁹。

第二次世界大戦後、財政危機を打開するために、昭和 21 年に戦時補償特別税及び財産税が創設されるとともに申告納税制度が採用された。財産税法 48 条は、申告書を提出した者等について、その者が課税価額が過大であったことを発見したときに、申告期限等の後 1 月に限って、課税価格の更正を請求しうるものと規定していた。これがわが国の更正の請求制度のはじまりであり、基本的なしくみは、今日においても維持されている。昭和 25 年には、相続税法 32 条に更正の請求規定が置かれた。そして、昭和 37 年、租税についての共通の手続法として成立施行された国税通則法の中に、更正の請求規定が導入された。

国税通則法の制定にあたって、昭和 36 年 7 月の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」は「申告内容の変更」という見出しの下に、①申告期限後 1 月以内の更正の請求を申告納税方式のすべての税目について認めること、②いったん確定された国税の課税標準の基礎となった行為が取り消され又は無効が確認された場合には、その日から 3 月以内に、申告額等の減少のときは更正の請求をなしうるものとし、逆に増加すべきときは修正申告をしなければならないものとするを提言した。同答申は、①について次のように説明している。

「租税法が申告の準備に必要な期間を考慮のうえ一定の申告期限を設けて、その期限内に適正な確定申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者がその期限内に十分な検討をしたのち申告を行うことを期待する建前となつていことを考えれば、特に更正の請求の制度を設ける必要はないとの意見もあろうが、納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保証し難いし、また現にこの制度の利用者が後を絶たない事情からも中略、この制度を維持することが適当であると考えられる（下線：筆者）」⁸⁰。

この答申を受けて、国税通則法 23 条に①を通常の更正の請求とし、更正の請求期間は 1

⁷⁹ 確井光明（1978）「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677 号 64 頁。

⁸⁰ 昭和 36 年 7 月税制調査会「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」（日本租税研究協会 PDF）54 頁。

月以内として規定された。しかしながら、②の後発的事由による更正の請求は、規定されなかった。

昭和 41 年に「所得税法及び法人税法の施行に伴う関係法令の整備等に関する法律（昭和 40 年 3 月 31 日法律第 36 号）」による改正を受けて、所得税及び法人税については、更正の請求期間が 2 月に延長された。

昭和 43 年 7 月の税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」（以下、「昭和 43 年答申」という。）は「更正の請求の期限」という見出しの下に「現行制度において、更正の請求の期限を定めているのは、期限内申告の適正化、法律関係の早期安定、税務行政の能率的運用等の諸般の要請を満たすため、権利として更正を請求できる期限を定める一方、当該期限内に請求がない場合においても、税務署長は、職権調査により申告税額が過大であると認めるときは、積極的に減額更正をすることにより、納税者の正当な権利は保護されるという趣旨に出たものであると認められる。したがって、この期限を安易に延長することは、必ずしも適当ではないが、現行の 2 か月の期限は短きに過ぎるという主張にも無理からぬ点があるとともに、納税者が自ら誤りを発見するのは、通常は、次の申告期が到来するまでの間であるという事情をしんじやくすれば、この請求期限を次のように改めることが適当であろう。」として、「①更正の請求の期限は、原則として申告期限から 1 年とする。②このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となつたものと異なる判決があつた場合その他これらに類する場合を追加するものとする。（下線：筆者）」⁸¹と提案した。この答申を受けて、昭和 45 年の国税通則法の改正において、通常の変更の請求規定は国税通則法 23 条 1 項となり、後発的事由による更正の請求規定が同条 2 項として新設された。

また、平成 18 年に、更正の請求の理由として、国税庁長官の法令の解釈が変更され、遡って異なる取扱いを受けることとなった場合を、国税通則法施行令 6 条 1 項 5 号に追加した。

平成 23 年の改正によって、通常の変更の請求を行うことができる期間が 1 年から 5 年に延長され、同時に課税庁による増額更正できる期間も 3 年から 5 年に延長され、納税義務者による更正の請求の期間と、課税庁による増額更正・減額更正の期間が全て 5 年に統一された。本論文では特に注意する場合を除き、更正の請求期間は改正前の 1 年として考察をすすめる。

⁸¹ 昭和 43 年 7 月税制調査会「税制簡素化についての第三次答申」（日本租税研究協会 PDF）53 頁。

表 16 通常の更正の請求・更正処分の期間の推移

改正年度	納税義務者	課税庁	
	更正の請求	減額更正	増額更正
昭和 37 年制定	1 月	5 年	3 年
昭和 41 年改正	2 月		
昭和 45 年改正	1 年		
平成 23 年改正	5 年		5 年

2. 相続税法上の更正の請求

相続税法は国税通則法に先立ち、昭和 25 年の相続税法制定時に、相続税法 32 条 1 項及び相続税法施行令 8 条で後発的事由による更正の請求規定が置かれた。武田昌輔教授は次のようにまとめている。「①未分割遺産の分割、②認知、相続人の廃除等の事由による相続人の異動、③遺留分による減殺請求に基づき返還すべき額等の確定、④遺言書の発見等、⑤物納に充てた財産が土地である場合において、その土地の土壌が有害物質により汚染されていること等が判明したこと、⑥相続等により取得した財産についての権利の帰属に関する判決、⑦分割後の非認知者の請求による弁済すべき額の確定、⑧条件付又は期限付の遺贈について、条件の成就又は期限の到来、⑨特別縁故者への相続財産の分与、⑩相続税法第 19 条の 2 第 2 項のただし書(配偶者に対する相続税額の軽減)の規定に該当したこと、⑪国外転出をする場合の譲渡所得等の特例適用がある場合の納税猶予(所得税法第 137 条の 2 第 13 項)の規定の適用を受けたものの相続人が当該納税猶予分の所得税を納付することとなったこと等及び⑫贈与税の課税価格に算入した財産のうち同法第 21 条の 2 第 4 項(贈与税の課税価格)の規定に該当するものがあつたことを事由とする後発的な更正の請求を認めている。」⁸²

相続税法による更正の請求の場合も、手続としては、国税通則法 23 条 1 項の規定により、更正の請求を行うことになる。

3. 国税通則法による更正の請求

国税通則法に規定されている更正の請求は、全ての税法に共通する制度である。更正の請求には、①国税通則法 23 条 1 項に規定されている「納税申告書に記載した課税標準等又は税額等に誤り」があるためにする更正の請求(以下、「通常の更正の請求」という。)と、②同法 23 条 2 項に規定されている「後発的事由によって課税標準等又は税額等の計算の基礎に変動」が生じたためにする更正の請求(以下、「後発的事由による更正の請求」という。)

⁸² 武田昌輔 (2016)『DHC コメントール国税通則法』第一法規 1465 の 4 頁。

がある。

通常の変更の請求は、国税通則法 23 条 1 項 1 号の「当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」を理由に、納付すべき税額を過大に申告していた場合等⁸³に、課税庁に対して、減額更正すべき旨を請求するものである。これは、申告時に法適用の勘違いや計算ミスなどの、いわゆる原始的瑕疵によって納付税額を過大に計上してしまった場合に、納税義務者を救済する手続である。

一方、後発的事由による変更の請求は、国税通則法 23 条 2 項 1 号と 2 号の事由及び 3 号の「前 2 号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき」を受けた国税通則法施行令 6 条 1 項 1 号ないし 5 号に規定されている事由が、通常の変更の請求期間後において発生し、確定している申告内容を是正したい場合に、課税庁に対して減額更正すべき旨を請求するものである。これは「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、確定済みの租税法律関係を変動した状況に適合させるために認められた救済手続」⁸⁴と金子宏教授が述べているとおり、通常の変更の請求期間を超えた後も納税義務者の権利を保護する制度である。

表 17 国税通則法における変更の請求

	23 条 1 項	23 条 2 項
柱書	納税申告書を提出した者は、	納税申告書を提出した者 又は第 25 条（決定）の規定による決定（以下この項において「決定」という。）を受けた者は、
	次の各号のいずれかに該当する場合には、	次の各号のいずれかに該当する場合は、 （納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。） には、 同項の規定にかかわらず、
	当該申告書に係る国税の法定申告期限から 5 年（改正前 1 年）	当該各号に定める期間において、

⁸³ 国税通則法 23 条 1 項 1 号「納付すべき税額が過大であるとき」、同項 2 号「純損失等の金額が過少であるとき又は純損失等の金額の記載がなかったとき」及び同項 3 号「還付金の額に相当する税額が過少であるとき又は還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき」を、変更の請求ができる理由として規定されている。

⁸⁴ 金子宏（2015）『租税法（第 20 版）』弘文堂 823 頁。

	<p>(第2号に掲げる場合のうち法人税に係る場合については、9年(改正前5年))以内に限り、</p> <p>税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等(当該課税標準等又は税額等に関し次条又は第26条(再改正)の規定による更正(以下この条において「更正」という。)があつた場合には、当該更正後の課税標準等又は税額等)につき</p> <p>更正をすべき旨の請求をすることができる。</p>	<p>その該当することを理由として</p> <p>同項の規定による更正の請求(以下「更正の請求」という。)をすることができる。</p>
1号	<p>当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額(当該税額に関し更正があつた場合には、当該更正後の税額)が過大であるとき。</p>	<p>その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含む。)により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。 ➡その確定した日の翌日から起算して2月以内</p>
2号	<p>前号に規定する理由により、当該申告書に記載した純損失等の金額(当該金額に関し更正があつた場合には、当該更正後の金額)が過少であるとき、又は当該申告書(当該申告書に関し更正があつた場合には、更正通知書)に純損失等の金額の記載がなかつたとき。</p>	<p>その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たつてその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があつたとき。 ➡当該更正又は決定があつた日の翌日から起算して2月以内</p>
3号	<p>第1号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額(当該税額に関し更正があつた場合には、</p>	<p>その他当該国税の法定申告期限後に生じた前2号に類する政令で定めるやむを得ない理由があるとき(表18参照)。 ➡当該理由が生じた日の翌日から起算し</p>

<p>は、当該更正後の税額) が過少であるとき、 又は当該申告書 (当該申告書に関し更正があつた場合 には、更正通知書) に還付金の額に相当する税額の記載が なかつたとき。</p>	<p>て2月以内</p>
--	--------------

表 18 国税通則法施行令 6 条

<p>柱 書</p>	<p>法第 23 条第 2 項第 3 号(更正の請求)に規定する政令で定めるやむを得ない理由は、次に掲げる理由とする。</p>
<p>1 号</p>	<p>その申告、更正又は決定に係る課税標準等(法第 19 条第 1 項(修正申告)に規定する課税標準等をいう。以下同じ。)又は税額等(同項に規定する税額等をいう。以下同じ。)の計算の基礎となつた事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。</p>
<p>2 号</p>	<p>その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る契約が、<u>解除権の行使によつて解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は取り消されたこと。</u></p>
<p>3 号</p>	<p>帳簿書類の押収そのいやむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかつた場合において、その後、当該事情が消滅したこと。</p>
<p>4 号</p>	<p>わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと。</p>
<p>5 号</p>	<p>その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となつた事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴つて変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなつたことを知つたこと。</p>

これに対して、確定している申告内容を自己の不利に修正したい場合、すなわち、申告に係る課税標準等又は税額等を増額する場合には、修正申告書を提出するという手続が国税通則法 19 条に規定されている。修正申告は、修正申告書を提出するだけで申告に係る税

額等が確定する。しかし、更正の請求は、あくまで課税庁に対して是正すべき旨を請求することができるのみで、課税庁が減額更正することによって初めて税額等が確定する。納税者が申告した課税標準等又は税額を自己に有利に変更するには更正の請求に拠るしかない。換言すれば、更正の請求という制度が設けられているのであるから、その制度により納税者は救済を受けなければならない、ということである。これが、いわゆる「更正の請求の排他性」といわれるものである。谷口勢津夫教授が「納税義務者自身による変更を認めてしまうと、一旦正しい納税申告をした納税義務者が自己の資金繰りの都合等によってこれを減額修正する場合などのように、納税義務者が自己の主観的利益のために納税義務の確定を行い、課税要件事実を正しく認定する義務を履行しないおそれがあること、および納税義務者に有利な変更がしばしば行われ、租税法律関係が著しく不安定的になるおそれがあることを考慮して、税務官庁による審査を経ることを要求したものであろう。」⁸⁵と述べているように、租税法律関係の安定性をはかることや、納税義務者に減額修正申告のみで税額等を確定させてしまうと、実質的に申告納税期間を延長させてしまうことなどから「更正の請求の排他性」が理由付けられている。

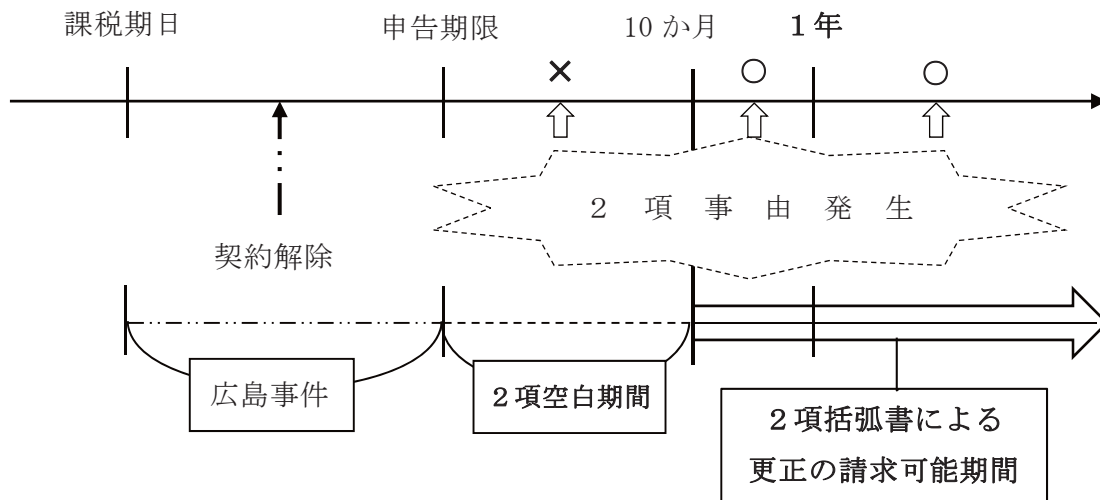
4. 国税通則法 23 条 1 項と 2 項との関係

国税通則法 23 条 2 項は 1 項との関係において、解釈上の問題が多い。とりわけ、2 項括弧書の内容の解釈は広島事件にも関連する。

国税通則法 23 条 1 項の通常更正の請求期間は法定申告期限後 1 年間である。同法 23 条 2 項の後発的事由による更正の請求の期間は、2 項各号の事由が発生した日から 2 月間である。しかし、2 項の括弧書は「納税申告書を提出した者については、当該各号に掲げる期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。」と規定しており、これをそのまま読むと「当該各号に定める期間の満了する日（すなわち後発的事由が発生してから 2 月を経過する日）が前項に規定する期間の満了する日（すなわち申告期限から 1 年を経過する日）後に到来する場合に限る。」ということになる。期間の終期（満了日）ではなく、期間の始期で言い換えると、「2 項の後発的事由は、申告期限から 10 か月以降に発生したものでなければならない」ということになる。すなわち、申告期限から 10 か月間は、2 項が適用されないということになる。これを「2 項空白期間」と呼ぶこととし、図 10 で表してみた。

⁸⁵ 谷口勢津夫（1995）「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房 70 頁。

図 10 国税通則法 23 条の 1 項と 2 項の適用関係



この 2 項空白期間に対する解釈は、2 項の規定が 1 項の規定を制限するの否かという観点から、大きく制限説と無制限説に分かれている⁸⁶。

表 19 2 項空白期間に対する見解

	制限説（二元説）		無制限説（一元説）	
論者	一杉直 加藤時子	高梨克彦 今村隆	関根稔 岩崎政明	武田昌輔 谷口勢津夫
根拠	1 項	申告時に既に内在していた理由（原始的事由）	1 項	期間が 1 年に限定されるが理由を問わず更正の請求が可能
	2 項	後発的事由	2 項	期間が 1 年を経過しても可能だが、「やむを得ない理由」が必要
	各項は制度目的を区別して規定している。		請求事由が原始的か後発的かを問わず、期間のみを区別して規定している。	
申告期限から 10 か月以内の後発的事由による更	文字通りに読むと更正の請求はできないが、勿論解釈により更正の請求ができると考え、1 項		後発的事由について、申告期限後 1 年以内は、1 項による通常の更正の請求ができると考える。	

⁸⁶ 請求理由を 1 項と 2 項とで区別して考えるか否かで、「一元説」と「二元説」といわれることもある。

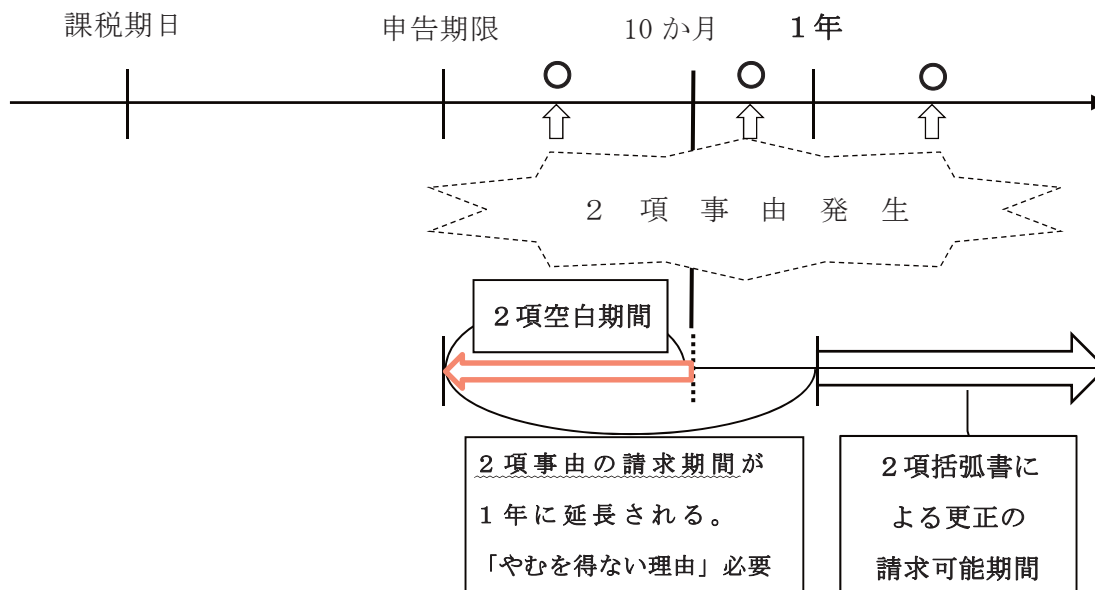
正の請求	により1年に延長される。	
2項括弧書の意味	2項の理由による請求期間が申告期限から1年以内に到来する場合、請求期間を1年に延長する、という意味。	申告期限から1年以内の更正の請求であれば、後発的事由を要しない、という意味。
後発的事由による更正の請求に対する「やむを得ない理由」の要否	1項と2項で請求事由を区別しているため、後発的事由による更正の請求には「やむを得ない理由」が必要。	申告期限から1年以内であれば、1項による通常の更正の請求となるため、「やむを得ない理由」は要しない。

1) 制限説

制限説を唱える高梨克彦弁護士は「法定申告期限から10か月以内に後発的事由が発生した場合に更正の請求をし得るか、どうか、については、明文規定がなく、まさに法の空白、欠如といわれる場合である。条理上この場合はなおさら更正の請求を許さなくてはならないから（2項の要件の発生時点より早期に同様の事情変更が生じている）、勿論解釈でこの空白個所を埋めるべきである。それは法体系の論理的統一性を前提とした妥当な法解釈である。1項と2項を対比すると、1項は、『申告税額過大の原因を問わず』とは到底考えられず、原始的事由により誤って法律を適用したり、計算違いがあったり、という申告瑕疵存在の時的制限があることが『申告書に記載した税額の計算が法律に従っていなかったこと又は計算に誤りがあったことにより……』との文章を自然に読めば窺えるだろう。申告時点で誤謬があった、との表現の中に、申告時には誤謬がないがその後事情変更により税金の不当利益状態を生じたことまで併せて読みとろうと努力することは、言語の自然さ、素直さからうける感受性を作為的に巾があるものとして好ましくない。日常に使用する言語の庶民感覚を歪ませてまで無理やり既成条文の中に取り込むよりも、寧ろ法の欠如を素直に自認して、そのうえで論理と条理とでこれを埋めるこそ法解釈の醍醐味として選択したい。租税法律主義といえども、納税者救済の方向にあっては、条理に基づく勿論解釈を排斥するほど、無粋でも硬直でもないであろう。」⁸⁷と述べている。

⁸⁷ 高梨克彦（1990）「法定申告期限から10か月以内の合意解除には、更正の請求の要件『やむを得ない理由』（国税通則法23条2項3号、同法施行令6条1項2号）を要することとし、この解除が専ら租税回避のためにされた場合には、この要件を充足しない、と判示した事例」シュトイエル337号3頁。

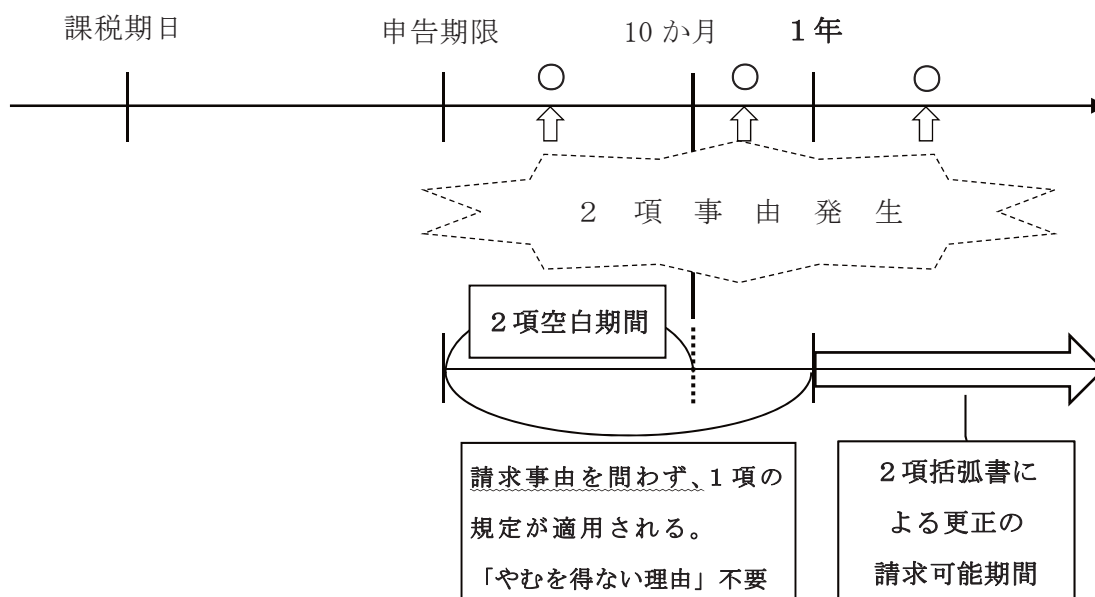
図 11 2項空白期間についての「制限説」による解釈



2) 無制限説

無制限説とは、国税通則法 23 条 2 項の括弧書について、後発的事由による更正の請求は、申告期限から 10 か月以内であっても、23 条 1 項による通常の更正の請求ができる、という見解である。つまり、23 条 2 項によって通常の更正の請求をすることを制限されない、という意味である。

図 12 2項空白期間についての「無制限説」による解釈



昭和 43 年答申が「後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張」することを改正の趣旨としていることを考慮して、谷口勢津夫教授は「特別の更正の請求は、＜中略＞更正の請求期間を特別に延長するために導入されたものと考えられるから、申告期限後に生じた事由についても通常の更正の請求をなし得る場合には、これを排除するものではないであろう。つまり、特別の更正の請求は、これによって通常の更正の請求よりも更正の請求期間が長くなる場合だけを想定したものと考えられるのである。」⁸⁸と無制限説を唱えている。なお、谷口勢津夫教授は、後発的事由による更正の請求のことを「特別の更正の請求」と称しているが、これは 2 項の規定が 1 項の規定を納税義務者の権利を保護するために「特別に」つくられた規定であることを強調しているものと思われる。

また、武田昌輔教授は「第 2 項の後発的事由の場合にあっては、たとえ、第 1 項の 1 年の期間内であっても 2 か月しか更正の請求期間がないと誤解されては困るので、原則の 1 年内であれば、第 1 項の更正の請求をするのであるということを明らかにしたものである。」⁸⁹と述べている。

5. 実体的真実主義からのアプローチ

更正の請求について考察を進めていくと、しばしばこの言葉に出会う。実体的真実主義について、戸江千枝税理士は「実体的真実主義に言及する文献を読み進むうちには、この考え方が原則として浮かび上がる場面はいくつかの論点に絞られることに気が付く。そして、それは主として、実体法と手続法の均衡が問題となる場面であるように思われる。＜中略＞碓井光明教授と谷口勢津夫教授による文献には、実体的真実主義について、それぞれ自身による明確な定義がなされている。あまり多いとは言えない実体的真実主義に関する論文のうちでも、お二方のものは、他のものに比べ、特段に詳しく実体的真実主義について言及されているように思われる。」⁹⁰と述べている。

1) 実体的真実主義の語源

まず、実体的真実主義という用語の起源をたどってみると、刑事訴訟法に行き着く。佐藤英明教授は『『実体的真実主義』という用語は、もともとは刑事訴訟法学において用いられた用語を租税法学に転用したものであると思われるが、刑事訴訟法学においては、この用語には二つの意義（側面）があると考えられていることには注意が必要であろう。すなわち、罪を犯した者は必ず処罰されなければならない、というのが実体的真実主義の積極的意義と呼ばれる内容であり、罪を犯していないものを罪に問うことをしてはならない、

⁸⁸ 谷口勢津夫（1989）「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」シュトイエル 328 号 5 頁。

⁸⁹ 武田昌輔（1982）『DHC コメントール国税通則法』第一法規 1445 頁。

⁹⁰ 戸江千枝（2014）「実体的真実主義 その 1 - 学説の外観 -」西南大学大学院法学研究論集 29 号 2 頁。

というのがその消極的意義と呼ばれる側面である。」⁹¹と述べている。また、金子宏教授は、課税要件法定主義という見出しの下に「刑法における罪刑法定主義になぞらえて作られた原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害であるから、課税要件（それが充足されることによって納税義務が成立するための要件）のすべてと租税の賦課・徴収の手続は国民代表議会の定める法律によって規定されなければならないことを意味する。」⁹²と述べている。

このように、租税法では、刑法の概念が転用されることが多い。いずれも自由主義に対する制限規定であるからであろう。刑法（実体法）に対する刑事訴訟法（手続法）の関係にあわせて、租税法（実体法）に対する国税通則法（手続法）の関係において、実体的真実主義が語られているものとする。

2) 実体的真実主義とは

実体的真実主義について、碓井光明教授は「租税法律主義のコロラリーとして、租税債務の認識にあたっては、課税要件事実が真実存在するか否かということが、出発点とされるべきである。このような考え方を筆者は『実体的真実主義』と呼んでいる。」と定義され、「実体的真実主義によれば、租税債務が存在しないにもかかわらず、履行を強制することは許されないはずである。これは、実体的真実主義の消極面であり、積極面としては、租税債務が成立している以上、賦課徴収されなければならないことを意味する。」⁹³と述べている。すなわち、租税法においても、実体的真実主義には消極面と積極面との二つの側面が存在するのである。

そして、刑事訴訟法学の松尾浩也教授が「刑事訴訟において、実体的真実が強調されることは、まず、形式ないし手続に対する実体の優位を意味する。もっとも、民事訴訟においても、訴訟法は実体法の侍女といわれることがあり、訴訟法的手段的性格が説かれるのがつねである。しかし、そこで対立させられるのは実体法と訴訟法とであるのに対して、刑事訴訟では、さらに進んで、認定されるべき事実と事実認定のための手続とが対立の位置に置かれる。そして、前者が、その極限に絶対の客観的真実をめざすものとして、圧倒的な優位に立つのである。」⁹⁴と述べているように、「認定されるべき事実」が絶対の客観的真実をめざすものとして、優位に立つのである。さらに、松尾浩也教授は「実体的真実を唱える以上、事実と反して被告人を処罰することはできない。いいかえると、実体的真実主義は、事実の認定に関する限り不当な処罰はしないという国家の宣言である。したがって、もし不当な処罰が行われるとすれば一誤判という病理現象を別にすれば一それは適用

⁹¹ 佐藤英明（1994）「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集 25 号 250 頁（脚注）。

⁹² 金子宏（2015）『租税法（第 20 版）』弘文堂 76 頁。

⁹³ 碓井光明（1983）「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究 11 号 21 頁。

⁹⁴ 松尾浩也（1984）『刑事訴訟の原理』東京大学出版 91 頁。

されるべき法律、すなわち実体法の領域に原因をもつ。」⁹⁵と述べて、刑事訴訟法における実体的真実主義の消極的な側面を強調している。租税法においても、納税義務者の権利を保護するという観点からは、実体的真実主義の消極的な側面、すなわち、租税債務が存在していなければ課税されない、ということが重要だと考える。

谷口勢津夫教授は「課税要件の充足によって客観的にまたは法律上当然に成立している納税義務の内容どおりに（正しく）⁹⁶課税要件事実が認定されなければならないという要請が、最も尊重されなければならないであろう。この要請は、租税債務関係説的構成による納税義務の確定の場面における、合法性の原則（租税法律主義から導き出される執行上の原則）の発現形態である。本章では、右の要請を『実体的真実主義』と呼ぶことにする。」と述べて「『実体的真実』とは、当然のことながら、課税要件法を離れて存在する『真実』ではなく、課税要件法上の『真実』すなわち課税要件事実を意味するものである。〈中略〉現行税法上の表現を借りれば、課税要件事実すなわち実体的真実とは『課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実』（税通二三条二項一号等）といってもよかろう。」⁹⁷と「実体的真実」を定義づけている。碓井光明教授が述べている「実体的真実」とは、おそらく谷口勢津夫教授と同様に、課税要件事実を指しているものと思われる。

3) 実体的真実主義の制限

実体的真実主義は納税義務者の権利を守る重要な原則であるが、租税法はそれを制約する規定も定めている。たとえば、推計課税規定は実体的真実とは異なる金額を課税標準とするものであり、同族会社の行為計算否認規定も、実体的真実主義を制約している。また、国税通則法にも実体的真実主義を制約する規定がある。納税義務者が確定した租税債務を自己の有利に是正する場合、納税義務者自身では確定行為は行えず、更正の請求又は取消訴訟によらなければならないとする更正の請求の排他性や取消訴訟の排他性などがあげられる。

後発的事由による更正の請求は、国税通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 1 項ならびに個別税法で定める事由に限定されていることである（請求可能事由が限定列举かどうかという議論もあるが、ここでは、後発的な事由が全て認められるわけではない、という意味で「限定」されていると解する）。谷口勢津夫教授は「現行税法は、各課税要件法の定める課税期間または課税物件発生時点の経過後に、当該課税期間内または当該課税物件発生時点における課税要件事実に影響を与える事実が生じたとしても、これを納税義務の確定手続に反映させるものとはしていないと解されるのである。」として、後発的事由による更正

⁹⁵ 同上 92 頁。

⁹⁶ 谷口勢津夫教授は、「正しく」を「成立した納税義務の内容どおりに」の意味で用いている。

⁹⁷ 谷口勢津夫（1995）「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房 66 頁。

の請求制度は「このような現行税法の立場に対する例外であると考えられる。」と述べている。そして、なぜこのような例外的な制度を認めているかという趣旨を、「各個別税法が課税期間や課税物件発生時点という形式的・画一的な制約のもとに課税要件を定めるがゆえに生じる不合理な結果（不当な税負担）について、個別的に納税者を救済するために、特別の更正の請求を認めていると解しておきたい。」と述べている。つまり、相続税でいうと、相続税の課税要件は、課税物件の発生時点である相続開始時において存在する課税要件事実に限定しているので、原則的には後発的事由は納税義務の確定手続には反映されないということである。そして、後発的事由について「納税義務者が課税期間等の経過後、課税期間内等における課税要件事実に影響を与える事実を任意に形成した場合は、これに含めるべきではなく、納税義務者にとってやむを得ない事情によって、このような事実が形成された場合に限定して、これを理解すべきであるように思われる。」⁹⁸と述べている。

6. 小括

以上、更正の請求について考察してきたところを整理する。

1) 更正の請求制度は、納税者による期限内申告に全く誤りが無いとは保証し難く、また現にこの制度の利用者が後を絶たないことから、この制度を維持することが必要であるとして、税法共通の手続法である国税通則法の中に規定された。そして、納税者の保護を拡張させるべく、税制改正において請求期間や請求事由が緩和されてきた。

2) 更正の請求制度は、国税通則法だけではなく、個別税法にも規定されている。相続税法では32条及び相続税法施行令8条に規定されている。これらの各税法による更正の請求は、国税通則法より優先して適用される。

3) 国税通則法では、23条1項で通常更正の請求、23条2項で後発的事由による更正の請求が規定されている。更正の請求は、あくまで課税庁に対して是正すべき旨を請求することができるだけであり、課税庁が減額更正することによって初めて税額の減額等が実現する。納税者が申告した課税標準等又は税額を自己に有利に変更するには更正の請求に拠るしかない。これを更正の請求の排他性という。

4) 国税通則法の条文を文理解釈すると、同法23条1項の通常更正の請求期間と同条2項の後発的事由による更正の請求期間との間に空白の期間が存在する（2項空白期間）。この2項空白期間の扱いについて、制限説と無制限説が対立している。両説とも、2項空白期間にも2項の後発的事由による更正の請求規定は適用されるとするが、制限説は、事由に「やむを得ない理由」が必要であるとし、無制限説は、事由に「やむを得ない理由」は必要でないという。

⁹⁸ 谷口勢津夫（1995）「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房79頁。

国税通則法 23 条 2 項の後発的事由による更正の請求の事由のひとつに 3 号の「政令」を受けた同法施行令 6 条 2 号の「契約の解除」がある。更正の請求の「契約の解除」は、法定申告期限後に発生したものであり、広島事件は、法定申告期限前に発生した「契約の解除」である。したがって、更正の請求規定が広島事件にそのまま当てはまるわけではない。しかし、広島事件判決は、更正の請求の「趣旨は、納税申告前の解除についても妥当する。」と判示した。筆者も法定申告期限後の「契約の解除」が課税関係に影響を及ぼすのであれば、法定申告期限前の「契約の解除」が課税関係に影響を及ぼして当然であると考え。しかし、国税通則法 23 条 2 項 3 号が「やむを得ない理由」を要件としているように、法定申告期限前の「契約の解除」にも「やむを得ない理由」が必要であると考え。

5) 実体的真実主義とは、刑事訴訟法から由来した概念であり、罪を犯した者は必ず処罰しなければならず、罪を犯していない者は決して処罰してはならないというものである。これを租税法になぞらえると、課税要件事実が充足されているならば必ず課税しなければならず、課税要件事実が充足されていないならば決して課税してはならないということである。

相続税は、相続開始時の課税要件事実によって課税する。後発的事由が発生しても相続開始時の課税要件事実に影響しないというのが実体的真実主義である。しかし、税法は形式的・画一的に課税要件を定めているため、それにより不合理な結果（不当な税負担）が発生する場合がある。それを個別的に救済するために、例外的に、後発的事由による更正の請求の制度が設けられているのである。したがって、この更正の請求の制度の趣旨にそぐわない事由が後発的に発生したとしても、実体的真実主義により相続開始時の課税要件事実に基づき課税がなされることとなる。

国税通則法 23 条 2 項 3 号の後発的事由には「やむを得ない理由」が必要である。広島事件は、納税資金不足が解消したからという相続人の意思で契約を解除したのであり、「やむを得ない理由」は存在しない。しかし、平成 15 年事件は、相手方の履行遅滞により契約が解消されたのであり、「やむを得ない理由」が存在する。したがって、広島事件の契約の解除は、相続開始時の課税要件事実に影響を及ぼさず、平成 15 年事件の契約の解除は、相続開始時の課税要件事実に影響を及ぼすと考える。

6) 最後に、改めて、国税通則法 23 条 2 項及び同法施行令 6 条 1 項 2 号の文理解釈を試みる。

図 13 国税通則法 23 条 2 項の後発的事由による更正の請求

国税通則法 23 条 2 項の請求事由	
1 号	計算基礎事実に関する判決
2 号	所得・課税物件が他者に帰属するとする更正・決定
3 号	<p>政令（施行令 6 条 1 項）で定める事由が、</p> <p>①申告期限後に生じたこと</p> <p>②1号・2号に類すること</p> <p>③<u>やむを得ない理由による</u>こと</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">施行令 6 条 1 項 2 号の請求事由</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>契約が</p> <p>①解除権の行使により解除され</p> <p>②契約成立後の<u>やむを得ない事情</u>によって解除され</p> <p>③取消され たこと</p> </div>

国税通則法 23 条 2 項 3 号の更正の請求事由に該当するためには、①当該国税の法定申告期限後に生じた事由であること、②1号・2号に類する事由であること、③やむを得ない理由による事由であること、という3つの要件が必要である。

①の要件は、更正の請求をしようとするのであるから当然に充足している。

②の要件は、1号が判決がなされたこと、2号が更正・決定がなされたことによる事由であるから、いずれも更正の請求をする者自身が主体となっているものではない。請求をする者自身は受身である。

そして、政令で定める事由のうち、本件に関係のある国税通則法施行令 6 条 1 項 2 号の「契約が、①解除権の行使によつて解除され、若しくは②当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され、又は③取り消されたこと。」の①ないし②はいずれも「され」という文言が使用されている。

「され(る)」は、動詞「する」の未然形「さ」に、受け身の助動詞「れる」が付いたものである。ここでも、請求をする者自身は受け身である。すなわち、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。

広島事件でいえば、「解除する」のは土地の売主であり、「解除される」のは土地の買主である。「やむを得ない理由」は、買主が解除権を行使し、売主が「解除権を行使された」

場合をいうものと考え。広島事件は、これとは逆であり、国税通則法 23 条 2 項の更正の請求にはなりえない事例である。

なお、同法施行令 6 条 1 項 2 号の「 \diamond 当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によつて解除され」の「解除され」には、この号自身の「やむを得ない事情」の上にさらに国税通則法 23 条 2 項 3 号の「③やむを得ない理由」が被さっており、きわめて厳格な「解除され」の解釈が求められていると考える。この点についても、後発的事由による更正の請求には「やむを得ない理由」を必要とする制限説が妥当であると考え。

おわりに

本論文では、被相続人が相続税の納税資金を調達するために締結した土地の売買契約を、相続開始後に、相続人が納税資金を調達する必要がなくなったことを理由に解除し、相続財産を売買代金債権としてではなく、土地として相続税の申告を行った広島事件の判決について、判旨に反対の立場から考察した。

また、類似の事例として、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平成 15 年事件についても併せて比較検討した。

1) まず、売買契約中に相続が開始した場合（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する。

2) 相続開始後に、相続人により売買契約が解除された事例について、広島事件判決は、更正の請求規定を準用して契約解除の遡及効を認め、相続財産を売買代金債権から契約締結前の土地に戻し、財産評価通達による評価によることを認めた。筆者は、この判決に疑問を抱いた。

更正の請求規定は手続規定であり、課税要件を定めた実体規定ではないから、更正の請求の事由に該当するか否かによって、課税要件該当性が判断されてはならない。

更正の請求規定の準用について、佐藤孝一税理士は、更正の請求規定は「納税者が、自己に有利に変更することを求めることができる事由を定めているものであって、各税に係る課税要件を定めているものではなく、したがって、更正の請求の事由に該当するか否かによって課税要件の充足が決められることにはならないからである。」⁹⁹と述べている。また、小島俊朗教授は「法定申告期限後に契約を解除して更正の請求を行う場合のような更正の請求に係る制約がないことや、租税負担の錯誤を理由とする解除権の行使のように課税上の弊害が問題となるような事例ではないので、純粹に相続税法の適用と民法上の遡及効との関係が問われている」¹⁰⁰事例であると述べている。さらに、岸田貞夫教授は「私法上の解釈の問題として、本件解除の遡及的効果を織り込んで計算すべきである、と思われる。」¹⁰¹と述べており、佐藤香織弁護士も「後発的理由に基づく更正の請求の規定に準じることなく、民法上の解除の効果が課税関係に及ぶとする考え方も、あり得るように思われる。」¹⁰²と述べている。これらの指摘のように、広島事件は、直接的に更正の請求規定を準

⁹⁹ 佐藤孝一（2012）「土地建物売買契約の売主が死亡し、相続人が同契約を解除した場合の課税財産は土地建物であり、その価額は評価通達による評価額によるべきであるとして、処分を取り消した事例」税務事例 44 卷 6 号 9 頁。これと同旨のものとして、武田昌輔（1982）『DHC コンメンタル国税通則法』第一法規 1453 頁。

¹⁰⁰ 小島俊朗（2011）「約定解除の遡及効と相続税法の適用について」明治学院大学法科大学院ローレビュー 15 号 80 頁。

¹⁰¹ 岸田貞夫（2012）「売買契約中の土地に係る相続税の課税財産」TKC 税研情報 21 卷 4 号 128 頁。

¹⁰² 佐藤香織（2012）「被相続人が生前、土地建物の売買契約を締結して手付金を受け取ったところ、被相続人の死亡後に当該売買契約が手付金の倍額を支払って解除された場合に、相続税の課税財産は売買代金債権か土

用するのではなく、まずは、民法の契約解除の規定からアプローチするべきであると考え
る。

3) 民法における契約解除の効果については、①直接の効果を「契約の効力の遡及的消滅」とする直接効果説(判例・通説)、②直接の効果を「当事者間の原状回復債権・債務の発生」とする間接効果説、③直接の効果を「契約の将来に向かっての消滅」とする折衷説がある。筆者は①と②の長所を合わせ持つ③が合理的であると考え。

4) 相続税法では、契約解除の効果の相違によって、課税関係が異なることとなる。直接効果説に拠れば、土地の売買契約は遡及的に消滅し、売買代金債権も土地引渡債権も消滅し、売主側の相続開始時の相続財産は土地ということになる。間接効果説に拠れば、土地の売買契約の効力は当面存続するから、売買代金債権は存続し、売主側の相続開始時の相続財産は、当面、売買代金債権である。しかし、これらの権利がいつ消滅するかは不明である。したがって、いつか契約の効力が消滅したときに更正の請求が可能であるか否かは別途考察を要すると考える。折衷説では、契約の効力は将来的にしか消滅しないので、土地の売主側の相続開始時の相続財産は売買代金債権ということになる。すなわち、筆者の支持する折衷説に拠れば、契約解除があっても相続開始時の売買代金債権はそのまま存続することとなる。

5) 契約解除に遡及効果がないことを広島事件に当てはめると、売買契約中に相続が開始した場合(契約が解除されなかったとき)の相続財産及びその評価がそのまま結論になる。筆者は、広島事件について、この結論は妥当であると考え。

6) しかし、平成15年事件は、買主の履行遅滞という理由に基づく契約の解除である。すなわち被相続人が締結した売買契約が破綻した末の契約の解除であり、売主側の相続人に契約解除の遡及効を認めないのは不合理であるとも考えられる。そうすると、一概に契約解除の遡及効を認めないのは納税者に酷となる場合があるということになる。ここに至って、はじめて、更正の請求規定の適用を検討する必要があると考える。

7) 更正の請求規定と契約解除の遡及効を考察する方法として、実体的真実主義からのアプローチと、国税通則法23条2項3号及び同法施行令6条1項2号の文理解釈からのアプローチがあると考え。

(1) 納税義務の内容どおりに(正しく)課税要件事実を認定することを出発点とする実体的真実主義の観点からは、相続開始時の課税要件事実に影響を与える後発的事由が発生しても、原則として相続開始時の課税要件事実に影響しない。したがって、相続開始後に契約の解除があったとしても、原則として売買代金債権が土地に戻ることはない。しかし、形式的・画一的制約による不合理な結果(不当な税負担)に対して、個別的な納税者の救済として、例外的に、納税義務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

地建物かが争われ、土地建物であると判断された事例」税経通信 67 卷 8 号 176 頁。

って相続開始時の課税要件事実の変更が認められると考える。

(2) 更正の請求規定の文理解釈の観点からは、国税通則法施行令6条1項2号の「解除され」の「され(る)」は、動詞「する」の未然形「さ」に、受け身の助動詞「れる」が付いたものであるから、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。

(3) どちらの観点からも、広島事件は売主の相続人の意思によって契約を解除しているのであるから、更正の請求規定の準用は認められない。

(4) 一方、平成15年事件は、広島事件とは異なり、相続人の事情によらず、買主の履行遅滞であり、相続人は一応解除する側ではあるが、解除せざるを得ない側でもあり、国税通則法施行令6条1項2号の「やむを得ない事情」あるいは同法23条2項3号の「やむを得ない理由」として、更正の請求規定の適用が認められると考える。

6) 佐藤孝一税理士は「解除権の行使は、相続人による相続により取得した財産法上の法的地位の行使(処分)であ」¹⁰³とし、小島俊朗教授も「本件を担税力の発生・消滅の観点からみると、相続人らはいったん売買残代金請求権を行使できる立場にあったのであるから、相続人らにはすでに売買残代金請求権の額に相当する担税力が生じていたといえる。したがって、本件は、相続による経済的成果が遡及して失われたのではなく、相続人らが相続後に自ら財産(解除権付売買残代金請求権)を処分(解除権の行使)した」¹⁰⁴として、佐藤孝一税理士と同様の見解を示している。

このように、相続人の意思による契約の解除は、相続人の相続人による相続人のための相続財産の処分に当たると考える。すなわち、相続人は、相続開始時に売買代金請求権をいったん承継して、その後その請求権を自ら放棄したと考える。相続人が相続後に相続財産を、①放棄、②譲渡、③贈与などにより処分しても、相続財産の種類と評価は変わらない。

更正の請求についての訴訟では、納税者が敗訴することが多いなか、納税者の主張を認めた広島事件は、相続開始後にもなお節税対策が可能であるとして、納税者にとっては朗報であったと考えられる。

しかし、筆者は「担税力に即した課税」と租税の「公平」を要請する租税公平主義の観点から、あるいは、予測可能性・法的安定性を要請する租税法律主義の観点から、納税義務成立後あるい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

¹⁰³ 佐藤孝一(2012)「土地建物売買契約の売主が死亡し、相続人が同契約を解除した場合の課税財産は土地建物であり、その価額は評価通達による評価額によるべきであるとして、処分を取り消した事例」税務事例44巻6号11頁。

¹⁰⁴ 小島俊朗(2011)「約定解除の遡及効と相続税法の適用について」明治学院大学法科大学院ローレビュー15号88頁。

ないと考える。

なお、広島事件の考察の過程で、同じく民法上の遡及効と相続税法との関係が問題となった「時効取得」や「遺産分割」の事例に出会った。これらの事例についても、引き続き研究していきたい。

参考文献

あ行

- ・安藤実（2003）「相続税の史的考察」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・伊川正樹（2012）「相続発生後、法定申告期限前に売買契約を解除した場合の相続税の課税財産」税務Q A118号
- ・伊川正樹（2014）「譲渡所得税と相続税との調整」税法学 572号
- ・池田真朗（2010）『新標準講義 民法債権各論』慶應義塾大学出版会
- ・石島弘（1995）「相続税の課税標準と公的土地の評価の一元化—大阪地裁平成7年10月17日判決を契機に—」税法学 535号
- ・石原忍（2014）「相続人による契約解除の遡及効と相続税の課税関係」税研 178号最新租税基本判例 70（2009～2014）
- ・岩崎政明（1986）「課税期間終了後における契約の合意解除と課税標準又は税額の是正方法」判例時報 1194号
- ・岩崎政明（1992）「財産評価通達の異議と役割」ジュリスト 1004号
- ・岩崎政明（2011）「相続財産の種類—土地の売主の相続—」別冊ジュリスト 207号租税判例百選（第5版）
- ・岩下忠吾（2003）「相続税を検証する」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・碓井光明（2007）「租税法における実体的真実主義の動向」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』信山社
- ・碓井光明（1978）「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト 677号
- ・碓井光明（1983）「課税要件法と租税手続法との交錯」租税法研究 11号
- ・内田貴（2008）『民法Ⅰ総則・物権総論（第4版）』東京大学出版会
- ・内田貴（2011）『民法Ⅱ債権各論（第3版）』東京大学出版会
- ・内田貴（2005）『民法Ⅲ債権総論・担保物権（第3版）』東京大学出版会
- ・内田貴（2004）『民法Ⅳ親族・相続（補訂版）』東京大学出版会
- ・占部裕典（2001）「私法上の『遡及効』と課税関係」『納税者権利論の展開』北野弘久先生古稀記念論文集刊行会
- ・遠藤浩他（1991）『民法（5）契約総論（第3版）』有斐閣双書
- ・遠藤浩他（1987）『民法（9）相続（第3版）』有斐閣双書
- ・小野塚久枝（2003）『21世紀における相続税改革』税務経理協会

か行

- ・加藤時子（1987）「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号
- ・金子宏（1995）『所得概念の研究』有斐閣
- ・金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編（2004）『ケースブック租税法』弘文堂
- ・金子宏（2005）「更正の請求について」税大ジャーナル 3 号
- ・金子宏（2010）「租税法と私法」『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣
- ・金子宏（2015）『租税法（第 20 版）』弘文堂
- ・神山弘行（2004）「虚偽の遺産分割協議」ジュリスト 1266 号
- ・川島武宜（1987）『所有権法の理論（新版）』岩波書店
- ・岸田貞夫（2007）「後発的事由による更正の請求についての一考察」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』信山社
- ・岸田貞夫（2012）「売買契約中の土地に係る相続税の課税財産」TKC 税研情報 21 巻 4 号
- ・北村実（1978）「契約解除効果論の再検討ードイツにおける理論展開を手がかりにしてー」私法 40 号
- ・清永敬次（1981）「判例評論」判例時報 995 号
- ・清永敬次（1999）「更正の請求に関する若干の検討」園部逸夫先生古稀記念『憲法裁判と行政訴訟』有斐閣
- ・清永敬次（2007）『税法（第 7 版）』ミネルヴァ書房
- ・吉良実（1988）「農地法三条所定の許可前に農地の買主が死亡した場合における相続税の課税財産は、買主たる被相続人の所有権移転請求権等であり、その時価評価額が課税価格になるとした事例」判例タイムズ 677 号
- ・藏重有紀（2007）「判決を後発的理由とする更正の請求の要件」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』信山社
- ・小池正明（2003）「相続税制の再検討ー現行相続税制の実務上の問題点」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・小池正明（2008）「遺産取得課税方式を適用する場合の論点整理」税研 139 号
- ・小島俊朗（2008）「相続財産につき取得時効の援用があった場合の更正の請求について」明治学院大学法科大学院ローレビュー 9 号
- ・小島俊朗（2011）「約定解除の遡及効と相続税法の適用について」明治学院大学法科大学院ローレビュー 15 号

さ行

- ・斎藤淑人（2012）「売買契約の解除権行使による解除と相続財産」月刊税務事例 44 巻 5 号

- ・笹岡宏保（2008）『具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－Ⅰ（平成20年3月改訂）』清文社
- ・佐藤香織（2012）「被相続人が生前、土地建物の売買契約を締結して手付金を受け取ったところ、被相続人の死亡後に当該売買契約が手付金の倍額を支払って解除された場合に、相続税の課税財産は売買代金債権か土地建物かが争われ、土地建物であると判断された事例」税経通信 67 巻 8 号
- ・佐藤孝一（2012）「土地建物売買契約の売主が死亡し、相続人が同契約を解除した場合の課税財産は土地建物であり、その価額は評価通達による評価額によるべきであるとして、処分を取り消した事例」税務事例 44 巻 6 号
- ・佐藤英明（1994）「更正・決定、課税処分の手続」日税研論集 25 号
- ・佐藤康（1981）「買受農地につき農地法 3 条の許可前に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税務弘報 29 巻 3 号
- ・重松修（2012）「売買契約中の土地に係る相続税の課税財産」TKC 税研情報 21 巻 4 号
- ・四元俊明（1986）「国税審判官雑記帳第 7 回」税理 29 巻 8 号
- ・品川芳宣（1980）「農地の買受中に相続が開始した場合の相続財産とその評価」税経通信 35 巻 12 号
- ・品川芳宣（1994）「財産評価において評価通達を適用しないことができる特別な事情」税研 56 号
- ・品川芳宣（2008）「遺産取得課税方式へ変更した場合の実務への影響」税研 139 号
- ・品川芳宣（2009）「相続開始前の株式売買契約を否認する法的根拠」税研 143 号
- ・品川芳宣（2012）「相続開始後の不動産の売買契約を解除した場合の相続財産の種類」TKC 税研情報 21 巻 2 号
- ・品川芳宣（2012）「相続開始後に不動産売買契約を解除した場合の相続財産の種類と評価」税研 163 号
- ・柴由花（2003）「相続税と所得税の統合」横浜国立大学社会科学 8 巻 1 号
- ・渋谷雅弘（1998）「更正の請求期間」JTR I 税研 78 号
- ・渋谷雅弘（2008）「相続税の本質と課税方式」税研 139 号
- ・渋谷雅弘（2009）「贈与税の錯誤無効と贈与税」税務事例研究 108 号
- ・渋谷雅弘（2010）「借用概念の実際」金子宏編『租税法の発展』有斐閣
- ・渋谷雅弘（2011）「相続課税価格の減額方法」税務事例研究 120 号
- ・首藤重幸（1988）「契約当事者の死亡後に完結する土地の譲渡と相続税」税務事例研究 1 号
- ・首藤重幸（2016）「相続開始後の事情変化と相続税」税務事例研究 149 号
- ・関根稔（1982）「土地所有権移転請求権の評価－相続税に関連して－」税法学 380 号
- ・関根稔（1986）「合意解除と法定解除－失敗はいつまで取り返せるか」税理 29 巻 8 号

た行

- ・高梨克彦（1990）「法定申告期限から 10 か月以内の合意解除には、更正の請求の要件『やむを得ない理由』（国税通則法 23 条 2 項 3 号、同法施行令 6 条 1 項 2 号）を要することとし、この解除が専ら租税回避のためにされた場合には、この要件を充足しない、と判示した事例」シュトイエール 337 号
- ・高梨克彦（1981）「土地の売買契約締結後、残代金支払の前に売主が死亡した場合に、その相続財産は、その土地所有権であって売買代金債権ではなく、これを通達による評価額でなく取引価額により評価すべきである、とした事案」シュトイエール 235 号
- ・高梨克彦（1989）「更正の請求再考」法学博士中川一郎生誕 80 年記念『税法学論集』税法研究所
- ・高梨克彦（1987）「更正の請求における『やむを得ない事情』と『税法の誤解』（1）」税法学 442 号
- ・高梨克彦（1987）「更正の請求における『やむを得ない事情』と『税法の誤解』（2）」税法学 443 号
- ・高野幸大（1995）「租税法の原理と政策・相続財産の評価と納税」租税法研究 23 号
- ・高野幸大（2003）「相続税の存在意義等の法的検討」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・高野幸大（2012）「被相続人が締結した土地の譲渡契約を法定申告期限前に相続人が解除した場合の相続税の課税関係」税務事例研究 130 号
- ・高橋靖（1988）「租税法事例研究（1）－不動産の売買契約成立時から所有権移転の効力発生時までには売買契約の当事者が死亡した場合の相続税法上の評価－」流通経済大学論集 22 巻 3 号
- ・高橋靖（1987）「相続財産・相続債務とその評価」ジュリスト 899 号
- ・高橋祐介（2003）「相続税申告の基礎となった遺産分割協議が通謀虚偽表示により無効であることを確認する判決が確定した場合、国税通則法 23 条 2 項 1 号による更正の請求ができないとされた事例」税法学 550 号
- ・竹下重人（1985）「特別の更正請求の諸問題」税法学 417 号
- ・武田昌輔（1982）『DHC コメントール国税通則法』第一法規
- ・田中治（1991）「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立 40 周年記念祝賀『税法学論文集』日本税法学会
- ・田中治（2003）「相続税制の再検討－相続財産の評価をめぐる法的諸問題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』法律文化社
- ・谷口勢津夫（1989）「通常の更正の請求と特別の更正の請求との関係」シュトイエール 328 号
- ・谷口勢津夫（1994）「納税申告の手続」日税研論集 25 号

- ・谷口勢津夫（1995）「納税義務の確定の法理」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房
- ・谷口勢津夫（2016）『税法基本講義（第5版）』弘文堂
- ・玉城智子（2013）「相続開始後申告期限前に売買契約が解除された場合の相続財産の内容と価額」沖縄法学論叢6号
- ・戸江千枝（2014）「実体的真実主義 その1－学説の外観－」西南大学大学院法学研究論集29号
- ・戸江千枝（2015）「実体的真実主義 その2－近年の裁判例における『やむを得ない』理由の判断－」西南大学大学院法学研究論集30号

な行

- ・長戸貴之（2012）「相続税法と遡及効－裁判例・裁決例の分析から－」東京大学法科大学院ローレビュー7巻
- ・長屋文裕（1993）「相続に因り取得した不動産の『時価』（相続税法二二条）につき、通達に定める方式によらず、市場における現実の交換価格によって評価することが許される」とした事例」判例タイムズ821号
- ・中村崇二（2016）「土地取引に伴う売買代金債権の存在」月刊税理2016年8月号
- ・根本昌幸（2010）「後発的事由による更正の請求についての考察」『租税資料館賞受賞論文集第19回』租税資料館

は行

- ・橋本守次（1980）「農地相続と課税価格の計算」月刊税務事例12巻12号
- ・樋口哲夫（1983）「相続財産の種類」別冊ジュリスト79号租税判例百選（第2版）
- ・一杉直（1986）「譲渡契約の合意解除と確定申告」税経通信41巻
- ・藤田良一（2012）「平成23年9月28日広島地裁判決の検討（上）」税務弘報60巻1号
- ・藤田良一（2012）「平成23年9月28日広島地裁判決の検討（下）」税務弘報60巻2号
- ・淵圭吾（2009）「租税法と私法の関係」学習院大学法学会雑誌44巻2号

ま行

- ・松尾浩也（1984）『刑事訴訟の原理』東京大学出版
- ・三木義一（1995）「相続税の基本原則の法的再検討」租税法研究23号
- ・三木義一（2008）「遺産取得税方式と法定相続分方式の差異」税研139号
- ・水野忠恒（2006）「『租税法と私法』論の再検討」『所得税の制度と理論』有斐閣
- ・水野忠恒（2008）「相続税の根拠と課税方式の変遷」税研139号
- ・水本浩（1995）『契約法』有斐閣

- ・三宅浩一（2003）「土地等の売買契約締結後に相続が開始した場合の課税財産及び評価について」税大論叢 41 号
- ・宮崎俊行（1985）「物権変動の時期」ジュリスト増刊『民法の争点 1』
- ・森稔樹（2013）「相続開始後に売買契約を解除した場合の相続税の課税財産が問われた事例」新・判例解説 Watch 13 号

や行

- ・山田二郎（1981）「買受けた農地について知事の許可前に相続が開始した場合の相続財産の評価」月刊税務事例 13 巻 3 号
- ・山田二郎（1984）「土地（買主の死亡）」税経通信 39 巻 15 号
- ・山田二郎（1988）「農地の売却後その所有権移転前に売主に相続が開始した場合の相続財産と評価」ジュリスト 908 号

わ行

- ・和田正明（1992）「国税通則法二三条の解釈」ジュリスト 1010 号
- ・渡辺裕泰（2012）「相続税廃止の世界的潮流と日本」税経通信 67 巻 6 号

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

森田 美貴

ストック・オプションの課税方法は、各国によって異なる。そのため、ストック・オプションに係る取引が国境を跨ぐものである場合は、日本と相手国との間で国際的な二重課税または二重非課税が生じることがある。二重課税の調整は、一般的に居住地国で行われる。一方で、ストック・オプションは、各国で様々な課税方法が採られていることから、二重課税を調整できない場合もあり得る。従業員等の国境を超えた移動が活発化するなか、二重課税は重要な問題である。本論の目的は、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調整を検討することである。

第 1 章では、ストック・オプションの課税方式と日本のストック・オプション制度を考察した。ストック・オプションの各課税時期の課税根拠や 3 つの課税方法（付与時及び譲渡時に課税する方法、行使時及び譲渡時に課税する方法、譲渡時に課税する方法）を示した。日本のストック・オプション税制の考察から、日本では、制限等の内容に応じて 3 つの課税方法が採られていることを明らかにした。

第 2 章では、従業員等の移動によって生じるストック・オプションに関する二重課税の発生原因を考察し、日本の現行法に対する問題提起を行った。本章では、ストック・オプションの課税方法及び従業員等の移動に着目し、次の 2 つの問題を指摘した。1 つ目は、従業員等が、付与時から行使時の間に国家間を移動する場合に生じる二重課税である。この場合は、行使時に両国で給与所得課税されるため、権利行使益の部分が二重課税となる。2 つ目は、行使時から譲渡時の間に国家間を移動することに伴う二重課税である。この場合は、行使時に一方の国で給与所得課税され、譲渡時に他方の国で譲渡所得課税されるため、権利行使益の部分が二重課税となる。当該二重課税の調整は、譲渡時に日本が居住地国である場合と過去の居住地国である場合がある。

第 3 章では、上記の二重課税の調整について、租税条約及びコメンタリーを分析した。日本が締結しているストック・オプションに関する条約は、日米租税条約及び日英租税条約である。OECD モデル租税条約 23 条 A 及び 23 条 B のコメンタリーは、源泉地国の課税時期にかかわらず、二重課税に対する救済措置を講じることについて触れている。日英租税条約及び日米租税条約において、勤務に関係するストック・オプションは、給与所得に該当する。ストック・オプションに関係する勤務が複数の国で行われた場合は、当該勤務が行われた国における勤務日数の割合に応じて課税される。日米租税条約の交渉担当者間の了解の分析から、付与時から行使時の間の国家間移動に伴う二重課税は、外国税額控除の繰越制度の期間制限の問題を除いて、調整される可能性があることを指摘した。一方で、行使時から譲渡時のみの国家間移動に伴う二重課税は、外国税額控除が日本の非居住者期間に生じた外国税を控除対象外としているため、条約では調整できないことを指摘した。

これらは、両国のストック・オプションの課税方法が異なる場合である。これに対して、行使時から譲渡時の間のみ移動する場合は、両国で非適格ストック・オプションであるときも調整できない二重課税が生じ得ることを指摘した。

第4章では、従業員等による行使時から譲渡時の間の移動に伴う二重課税について、日本の調整方法を検討するにあたり、課税のタイミングが異なる二重課税の調整を行う制度として、ストック・オプションに関する二重課税と同様の性質を持つ出国税を参考にした。国内法による調整は、国外転出時課税を、租税条約による調整は、米独租税条約及び日蘭租税条約の出国税の規定を参考にした。その結果、以下のような規定の創設を検討することを提言した。①譲渡時に日本が居住地国として調整を行う場合は、国内法及び租税条約に、行使時に相手国で課された税額を考慮し、取得価額を行使時の時価に引き上げる規定を設けることである。②譲渡時に日本が過去の居住地国である場合は、租税条約に、居住地国が取得価額を行使時の時価に引き上げる規定を設けることである。ただし、取得価額の引き上げは、譲渡時の株価が行使時の株価を上回る場合に限るべきであろう。

【目次】

はじめに

第1章 ストック・オプション制度の概要

- 1-1 ストック・オプション制度の類型
- 1-2 ストック・オプションの課税時期と課税方法
 - 1-2-1 課税時期
 - 1-2-2 課税方法
- 1-3 日本のストック・オプションの課税制度

第2章 従業員等の移動に伴う国際的な二重課税の問題

- 2-1 付与時から行使時の間の移動
- 2-2 行使時から譲渡時の間の移動
- 2-3 問題提起

第3章 租税条約及びコメンタリーの分析

- 3-1 OECD モデル租税条約及びコメンタリー
- 3-2 日米租税条約
- 3-3 日英租税条約
- 3-4 日米租税条約及び日英租税条約の解釈

第4章 ストック・オプションに関わる国際的な二重課税の調整

- 4-1 国外転出時課税における二重課税の調整方法
 - 4-1-1 出国税の概要
 - 4-1-2 国外転出時課税制度の概要
- 4-2 ストック・オプションに関わる二重課税の調整方法の検討
 - 4-2-1 日本が譲渡時に居住地国として調整する場合
 - 4-2-2 日本が譲渡時に過去の居住地国として調整する場合

おわりに

はじめに

ストック・オプション制度は、優秀な人材の確保や従業員等の労働に対するインセンティブ等を目的とするものであり、近年の度重なる改正によって、企業における利用環境を整える動きが見受けられる。ストック・オプションは、適格と非適格のどちらに該当するかによって、課税方法が異なる。我が国の現行法において、適格ストック・オプションは、譲渡時に課税する方法が採られている。非適格ストック・オプションについては、「権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されている」ものは、行使時及び譲渡時に課税する方法が採られている。一方で、上記の制限等が付されていないものは、付与時及び譲渡時に課税する方法が採られている。

課税方法は、各国によって異なるため、ストック・オプションに係る取引が国境を跨ぐものであった場合は、日本と相手国との間で国際的な二重課税または二重非課税が生じることがある。二重課税の調整は、一般的に居住地国において行われる。一方で、前述のように、ストック・オプションについては、各国において様々な課税方法が採られていることから、二重課税を調整することができない場合もあり得る。従業員等の国境を超えた移動が活発化するなか、二重課税は重要な問題である。

よって、本論の目的は、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調整について検討することである。

論文の構成は、次の通りである。第 1 章では、ストック・オプションの課税方式と、日本のストック・オプション制度の考察を行う。第 2 章では、従業員等の移動によって生じるストック・オプションに関わる二重課税の発生原因を考察し、日本の現行法に対する問題提起を行う。第 3 章では、上記のような二重課税の調整について、租税条約及びコメンタリーを分析する。日本が締結しているストック・オプションに関する条約は、日米租税条約及び日英租税条約である。第 4 章では、出国税を参考に、ストック・オプションに関わる二重課税の調整方法を検討する。

第1章 ストック・オプション制度の概要

1-1 ストック・オプション制度の類型

OECD 報告書¹によれば、ストック・オプションは、コール・オプションであり、与えられた時に（いわゆる「ヨーロッパン」オプション）または与えられた期間に（いわゆる「アメリカン」オプション）与えられた価格（strike price）で売り手から株式を得る権利であると説明している²。

IFA 報告書³は、ストック・オプションの付与は、将来に（行使/行使時）、特定の定められた数の会社または関連会社の株式を行使価格（set price (exercise or basis price)）で購入するための権利を、雇用者が従業員に対して付与することである（付与/付与時）と説明している。

IFA 報告書によると、ストック・オプションは、権利の付与に条件が付されているか否かに応じて 2 つのタイプに分けられる。同報告書は、ストック・オプションの制限について次のように述べている⁴。オプション権は自由に譲渡することができ、一般的に公的に取引可能である（純粋なストック・オプション）。しかし、そのようなストック・オプションは例外であり、より一般的なオプション権の行使は制限が多い（制限のあるストック・オプション）。一般的な制限は、従業員は付与時以降に、付与会社及び（または）関連会社での勤務を継続しなければならないことである。つまり、従業員は一定の役務を提供しなければならないということである。オプションの行使は、指定された株式価格の達成を条件としていることが一般的である。それらのすべての条件は、従業員に勤務を通して会社の価値を高める特別なインセンティブを与えることに資する。

これに対して、無条件の権利の付与にあたる制限のない非適格ストック・オプションは、明らかに付与時までの役務の提供に対する追加的な報酬を表している⁵。その理由は、従業員は直ちにオプションの価値を実現することができること、たとえ従業員が付与の後すぐに雇用者のもとでの勤務を終えたとしても、従業員は権利を失わないことが挙げられる。

¹ OECD, Cross-border Income Tax Issue Arising from Employee Stock-Option Plans, para 5, 2015.

² オプションは、「アメリカン」ストック・オプションと「ヨーロッパン」ストック・オプションに区別することができる。「アメリカン」ストック・オプションのもとでは、株式を獲得する権利はある特定の期間（典型的には数年）に行使される、一方で「ヨーロッパン」ストック・オプションのもとでは、この権利は与えられた時 (given moment)、すなわち、ある特定の日 (date) にのみ行使される。この論文で例として言及されるオプションは「アメリカン」オプションである。Frank P.G. Potgens and Marcel Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 1, European Taxation, volume 9, at 407~418, 2007.

³ Hans-Jörg Mössner, General Report, International tax aspects of deferred remunerations, IFA, Cahiers de droit fiscal international volume LXXXVb, at 92~93, 2000.

⁴ Mössner, *supra* note. 3, at 92~93.

⁵ Mössner, *supra* note. 3, at 92~93.

ストック・オプションが従業員にもたらす利益は次の3つが挙げられる⁶。1つ目は、オプションが付与される時（または後に権利が確定した時）の利益である。これは、オプションが従業員に対して無償で、またはオプションが市場価格（market value）よりも低い価格で付与されることによる利益である。2つ目は、オプションが行使される時の利益である。従業員は市場価格よりも低い価格で株式を得ており、その利益は支払われた価格とその時の株式の市場価格との差額に等しい。3つ目は、株式が売却される時の利益である。ストック・オプションから得た株式が後に値上がりする場合、この価値の増加は単純に市場価格で株式を売却することによって実現することができる。

ストック・オプションの価値は、様々なパラメーターを考慮した公式によって決定される⁷。また、オプションに付された制限によっても決まる⁸⁹。

このようなストック・オプション制度の効果については、以下の3点が期待されている¹⁰¹¹。1つ目は、取締役・従業員の業績向上へのインセンティブとしての機能である。これは、ストック・オプション制度のもとでは、株価の上昇と取締役・従業員の利益が結びついているためである。2つ目は、株主と取締役・従業員の利益を一致させることにより、株主重視の経営の定着に資することである。3つ目は、資金調達を要しない新株引受権方式のストック・オプションの導入によって、資金力のないベンチャー企業の人材確保等に資することである。このように、ストック・オプションは、多様なアレンジメントによって多くの目的のために使用することができる¹²。

次節では、ストック・オプションの課税時期と課税方法について述べる。

⁶ OECD, *supra* note. 1, para 5.

⁷ OECD, *supra* note. 1, para 5.

⁸ OECD, *supra* note. 1, para 5.

⁹ 権利の譲渡が譲渡権の時間制限に関連付けられている場合は、課税期間とアドバンテージの価値は両国でお互いに一致しないことがあり得る（section 4.5を参照）。Mössner, *supra* note. 3, at 112.

¹⁰ 保岡興治「ストック・オプション制度等に係る商法改正の経緯と意義」商事法務 1458号（1997年）4頁。

¹¹ 「長期インセンティブ報酬にはそもそも、①過度の短視眼的な経営にならない、②中長期的な企業価値からの連動性があるという意味で長期的戦略の構築に資する、③評価対象期間の間、有能な人材が会社を辞めずに残ってくれるというリテンション効果などのメリットなどが挙げられる。」武井一浩「役員報酬改革」ジュリスト 1452号（2013年）61頁。

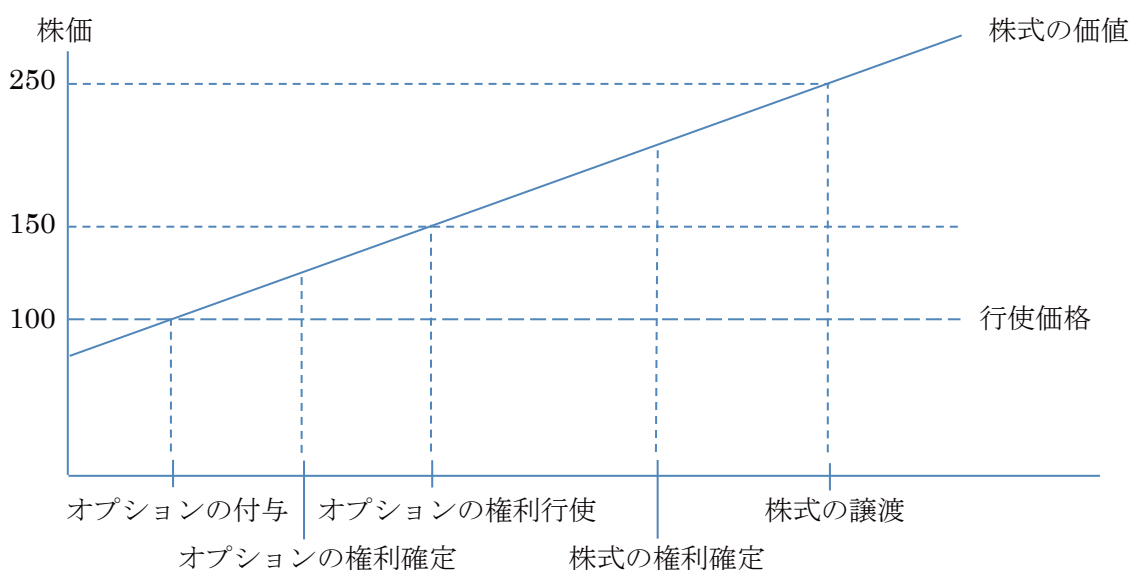
¹² Mössner, *supra* note. 3, at 92~93.

1-2 スtock・オプションの課税時期と課税方法¹³¹⁴¹⁵

1-2-1 課税時期

Stock・オプションに対する課税のタイミングは、次の5つの時点が挙げられる。(イ) オプションの付与时、(ロ) オプションの権利確定時、(ハ) オプションの権利行使時、(ニ) 株式の権利確定時、(ホ) 株式の譲渡時である。以下では、これらの5つの時点における課税方式を考察する。これらの課税時期は、図表 1-1 のようになる。

(図表 1-1) Stock・オプションの課税時期



(イ) オプションの付与时 (Grant of the option)

オプションの付与时は、Stock・オプションを付与された時である。当該時点には、Stock・オプションの価格を経済的利益として課税する。この時点において、権利行使時の株式の時価と権利行使価格の差額は付与利益に含まれていると考えられている。

付与时課税を肯定する意見として、「従業員は、行使価額より株式 FMV¹⁶が高くなったときだけ(すなわち、得をするときだけ)、オプションを行使すればよいという意味において、オプションの付与と実際の株式購入とは異なる。…株式の FMV が 10 であるときに、行使

¹³ 渡辺裕泰『ファイナンス課税』(有斐閣、第2版、2012年) 67~68頁。

¹⁴ 宮本十至子「繰延報酬と国際課税—Stock・オプション課税を中心に—」『学術フロンティア研究成果報告書「国際金融革命と法」』(関西大学法学研究所、第3巻、2005年) 247~249頁。

¹⁵ European commission, Employee Stock Options, The legal and administrative environment for Employee Stock Options in the EU, Final Report of the Expert Group, at 28~33, 2003.

¹⁶ 付与时における株式の適正時価 (fair market value)。渡辺徹也「Stock・オプションに関する課税上の諸問題—非適格Stock・オプションを中心に—」税法学 550号 (2003年) 60頁。

価額 10 のストック・オプションを付与された場合には、オプション・プリビレッジ¹⁷があるために、従業員は某かの付与利益を得ているのである（行使可能時に株価が 15 になっていれば、オプション行使によって 5 の利益を得ることができるが、行使可能時の株価が 8 であったとしても、実際にオプション行使をしなければ損失は生じない。）¹⁸というものがある。

一方で、当該課税方法に対する批判として、権利付与時には経済的利益は未実現であることや、譲渡制限等の条件が付いているストック・オプションをオプション価格理論で評価することが困難であること等が挙げられる¹⁹。

本論では、渡辺氏に基づき、付与時におけるオプションそのものの価値を「付与利益」と呼ぶ²⁰。

(ロ) オプションの権利確定時²¹ (Vesting of the option)

「権利確定」条件は、雇用者がそれを妨げる合法的または契約上の権利がないならば、従業員が株式を得るためにオプションを行使できることを意味している²²。従業員がオプションを行使することができたという事実と流動性があれば、オプションの権利が確定しているといえる²³。従業員ストック・オプションは一般的に付与時には権利が確定しない。

権利行使することができ、株式を直ちに売却することができる場合、権利が確定しているオプションはすぐに現金に変えることができる。しかしながら、評価の問題を考慮すると、権利確定時における課税は付与時課税が直面している問題と同様の問題がある。さらに、権利確定時に課税をするためには、付与されたすべてのオプションのための「追跡システム (tracking system)」²⁴を導入しなければならない。そのため、申告と源泉徴収義務がある会社にとって、事務手続きが煩雑になるといった経営上の問題を生み出す。

OECD 報告書は、オプションの権利確定 (vesting of an option) について、次のように

¹⁷ Treas. Reg. § 1.83-7 (b) (3). オプション・プリビレッジ (option privilege) とは、「ストック・オプションのような購入オプションの場合、オプションの行使期間を通じて、あらゆる資本上のリスクを取ることなく (without risking any capital)、対象物の値上がりによって利益が得られる見込みのことである。」渡辺・前掲注 (16) 61 頁。

¹⁸ 渡辺・前掲注 (16) 61~62 頁。

¹⁹ 渡辺・前掲注 (13) 67 頁。

²⁰ 渡辺・前掲注 (16) 60~63 頁。

²¹ European commission, *supra* note. 15, at 30~31.

²² 権利確定の概念は、一般に従業員に付与されたアメリカン・オプションにかかわって用いられる。オプションは一般的に権利行使をするための全ての条件が満たされており、オプション行使できるときに権利が確定すると考えられる。OECD, *supra* note. 1, para 5.

²³ オプションは、たとえオプションがもっと後の日のみ行使可能であったとしても、オプションを行使するために必要なすべての条件が満たされ、オプションを行使するための権利がはく奪されないならば、できる限り早く権利確定していると考えられるべきである。

OECD, *supra* note. 1, para 5.

²⁴ European commission, *supra* note. 15, at 30.

説明している²⁵。権利確定の概念は、一般に従業員に付与されたアメリカン・オプションに関して用いられる。オプションは、一般的に権利行使をするための全ての条件が満たされており、オプションを行使できるときに権利が確定すると考えられる。従業員が付与されたオプションを行使する前に満たさなければならない典型的な条件の中に、従業員が特定の期間に雇用者のために勤務を継続していることがしばしば求められる。オプションは、そのような条件が満たされる前は、権利が確定しているとは考えられていない。オプションがはく奪されるかもしれないというようなすべての条件が消えたとき、既に権利が確定しているオプションは「取り消し不可能な」権利確定と言われる。

OECD 報告書は、オプションが権利行使できるようになった時または権利行使された時に言及するときは、「取り消し不可能な権利確定」時ではなく、「権利確定」時を表すとしている。本論も OECD 報告書に従い、権利行使は上記のような意味で使用する。

同報告書は、オプションを行使する権利を得るために求められる雇用期間と、オプションが行使される前の単なる期間（blocking period）を区別することが大切であると指摘している。オプションは、たとえ後の日のみに行使可能であったとしても、オプションを行使するために必要なすべての条件が満たされ、行使するための権利がはく奪されないならば、できる限り早く権利確定していると考えられるべきである。ヨーロッパン・オプションは、たとえオプションが後の日のみに行使されるとしても、（他の条件が満たされているならば）勤務が求められない瞬間から権利が確定していると考えられるべきである。しかしながら、オプションが行使される日の前に雇用が終了する場合にオプションがはく奪されることが想定される場合は、当該オプションはその日の前に権利確定しているとは考えられない。

（ハ）オプションの権利行使時（Exercise of the option）

オプションの権利行使時は、ストック・オプションを行使することによって、株式を取得する時である。

行使時課税に対する批判的な意見として、付与時課税と同様に、付与時や行使時に課税を行うと、納税者はその時点では現金収入がないにもかかわらず納税資金を用意する必要があるため、株価の上昇によるキャピタル・ゲインを得るというインセンティブ効果が部分的に失われる可能性があるというものがある²⁶。

（ニ）株式の権利確定時（Vesting of the shares）²⁷

株式の権利確定時は、従業員がオプションを行使することによって得た株式を売却することができるようになる時である。株式の固定期間を設けているオプションプランは、ス

²⁵ OECD, *supra* note. 1, para 5.

²⁶ 山田昌史「制度の変遷で理解する株式報酬諸制度のメリット・デメリット」企業会計 68 巻 5 号（2016 年）66 頁。

²⁷ European commission, *supra* note. 15, at 32~33.

トック・オプションを一定の期間売却することができないことを意味する（一般的に 6 ヶ月）。そのような条項は、マネジメントによる株式価格の市場操作（改ざん）から投資家を守るために設けられている。

株式の権利が行使時に確定しない場合は、従業員は税金を納めるために株式を売却することができないため、この時点での課税は深刻な流動性の問題を引き起こす可能性がある。このような場合は、株式の権利確定時まで課税を繰り延べることが適切であると思われる。

株式の権利確定時に、課税可能な利益を計算する方法は 2 つある。1 つ目は、課税可能利益は権利行使価格と権利行使時の株価との差額に等しくなるというものである。しかしながら、株価が株式の権利行使と権利確定の間に下落したときは、その利益は、最悪の場合、税金を納めるには不十分になる。2 つ目は、課税可能利益は行使価格と株式の権利確定時における株価との差額に等しくなるというものである。このときの課税可能利益は、行使価格と行使時の株価との差額である権利行使益と、行使時の株価と権利確定時の株価との差額であるキャピタル・ゲインによって構成されている。一方で、オプションの権利行使と株式の権利確定との間の株価の上昇が、本当にキャピタル・ゲインを構成するかは不確かである。このような課税方法は、原則的に、キャピタル・ゲインに課税しない国には適さない（実現不可能）ということが議論される。

（ホ）株式の譲渡時（Sale of the shares）

株式の譲渡時は、ストック・オプションの行使によって獲得した株式の譲渡する時である。

譲渡時課税に対する批判として、遅くとも権利行使時には利益を得ているため、譲渡時まで課税を繰り延べるとは理論的ではないとする意見がある²⁸。

²⁸ 渡辺・前掲注（13）68 頁。

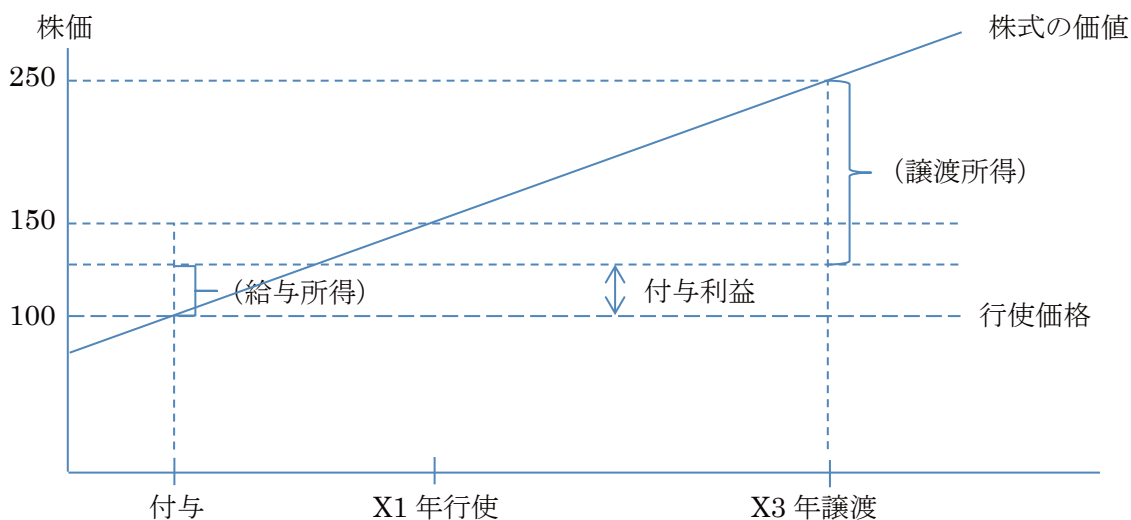
1-2-2 課税方法

ストック・オプションの課税方法は、上記の 5 つの課税時期の組み合わせである²⁹。多くの国では、付与時・譲渡時、行使時・譲渡時、譲渡時の 3 つの課税方法によって課税が行われる。本論では、これら 3 つの課税方法を採用する国を前提に分析を行う。それぞれの課税方法は次のようになる。

(A) 付与時・譲渡時の課税方法

付与時・譲渡時の課税方法は、(イ) オプションの付与時と (ホ) 株式の譲渡時の課税の組み合わせである。付与時には、付与利益の部分が発与所得として課税される。その後、株式の譲渡時には、譲渡価額 (250) と、権利行使価格にオプション自体の価格を加算した額との差額が、譲渡所得として課税される。

(図表 1-2) 付与時・譲渡時の課税方法³⁰³¹



²⁹ 「ストック・オプションを付与された者（従業員など）に対する課税上の問題としては、『課税のタイミング（課税時期）』と『所得分類』の二つが重要である。そしてこの二つは相互に関連する。」渡辺・前掲注（16）60 頁。

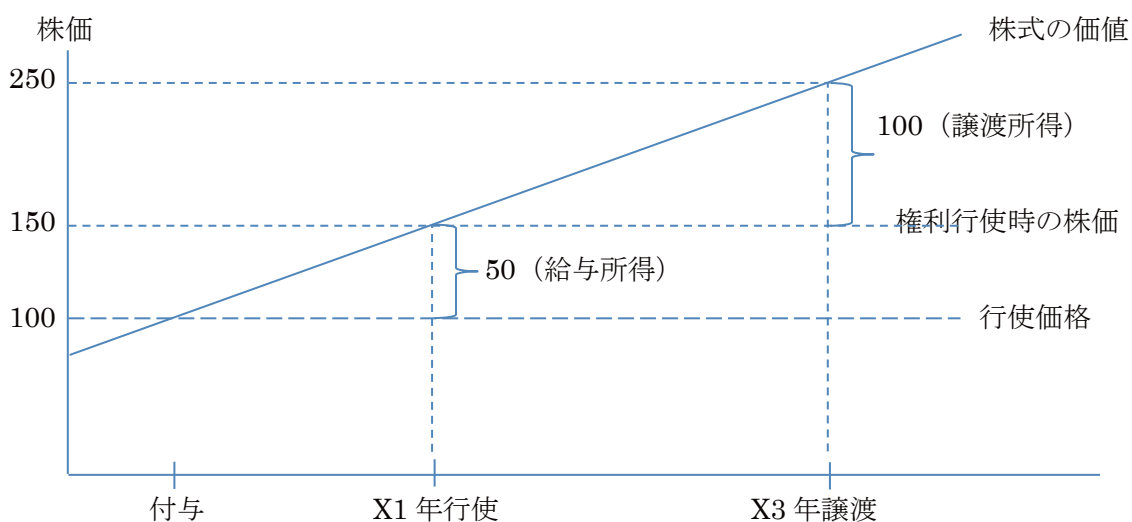
³⁰ 川田剛、徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』（税務研究会出版局、第 3 版、2015 年）387 頁。

³¹ 渡辺・前掲注（13）68 頁。

(B) 行使時・譲渡時の課税方法

行使時・譲渡時の課税方法は、(ハ) オプションの行使時と(ホ) 株式の譲渡時の課税の組み合わせである。行使時には、その時点における株式の時価(150)と行使価額(100)との差額(50)が給与所得として課税される。その後、譲渡時に当該株式を譲渡した時における時価(250)と行使時の時価(150)との差額(100)が譲渡所得として課税される。

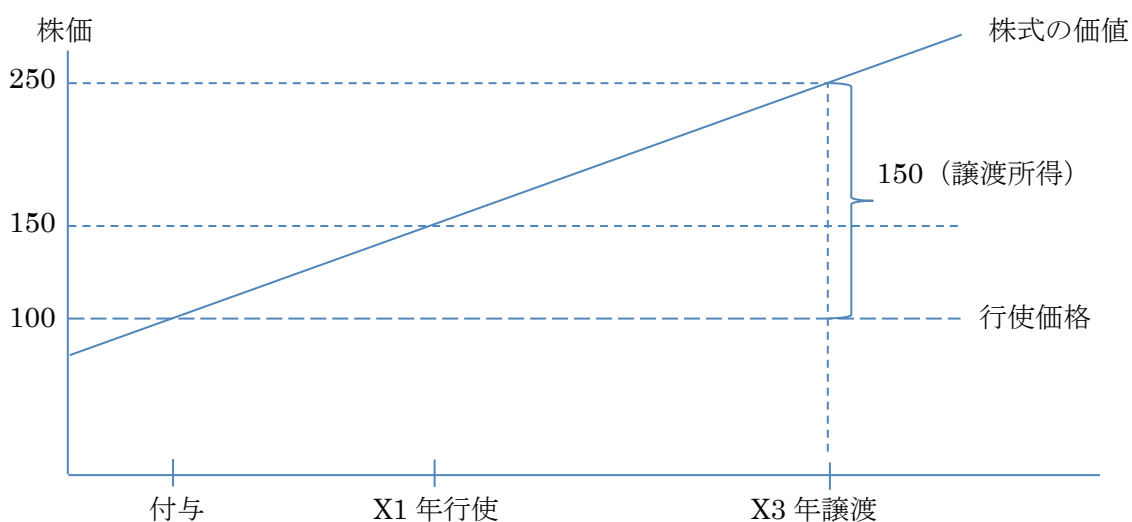
(図表 1-3) 行使時・譲渡時の課税方法



(C) 譲渡時の課税方法

譲渡時の課税方法は、(ホ) 株式の譲渡時の課税である。付与時と行使時には、課税は行わない。この方法では、譲渡時に株式の譲渡価額(250)と権利行使価格(100)との差額(150)が譲渡所得として課税される。

(図表 1-4) 譲渡時の課税方法



1-3 日本のストック・オプションの課税制度

本節では、ストック・オプション制度の沿革を概観することによって、日本におけるストック・オプションの課税方法の導入の経緯を考察する。

(イ) 沿革

平成 7 年に、特定新規事業実施円滑化臨時措置法（新規事業法）の改正によって、ストック・オプション制度が認められた。これに伴い、平成 8 年度税制改正³²によって、税制適格ストック・オプションが導入された（租税特別措置法 29 条の 2）³³。

平成 9 年 5 月に議員立法による商法改正が行われた。ストック・オプション制度の対象企業が未公開会社を含む一般会社に拡大され、商法に基づくストック・オプションが認められるようになった。これに伴い、平成 10 年度税制改正³⁴によって、租税特別措置法 29 条の 2 の改正によって、一定の要件を満たせば、商法上のストック・オプションも適格ストック・オプションに該当することになった。

平成 13 年の商法改正によって新株予約権が導入された³⁵。新株予約権の発行価額が無償となるいわゆるストック・オプションは、この新株予約権の有利発行の 1 つの類型として位置付けられた³⁶。これを受けて、平成 14 年度税制改正によって、権利行使日における新株予約権の価額（経済的利益）は、権利行使益であることが定められた（所得税法施行令 84 条）³⁷。租税特別措置法 29 条の 2 の適用対象となる権利に新株予約権が加えられるとともに、適用対象者の拡充や、権利行使価額の年間限度額について 1,000 万円から 1,200 万円への引き上げ等が行われた³⁸。

平成 18 年度税制改正において、株式等を取得する権利に係る経済的利益の額の収入金額の計上時期について、会社法上、新株予約権が役務の提供の対価として発行される場合も想定されること等から、所得税法施行令 84 条の規定が適用される権利は、「当該権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されているもの」（所得税法施行令 84 条 1 項）であることが明示された³⁹。

平成 26 年度税制改正によって、国外において生じたストック・オプションの行使による

³² 渡辺・前掲注（16）59 頁。

³³ 改正前は、ストック・オプションを行使することによって生じた経済的利益は原則として給与所得課税が行われていた。そのため、納税資金を捻出するために取得した株式を直ちに売却せざるを得ず、ストック・オプションの趣旨が活かされない恐れがあるという指摘があった。宮内豊ほか『改正税法のすべて 平成 8 年版』（大蔵財務協会、1996 年）83 頁。

³⁴ 渡辺・前掲注（16）59 頁。

³⁵ 新株予約権とは、「株式会社に対して行使することにより当該株式会社の株式の交付を受けることができる権利をいう」（会社法 2 条 1 項 21 号）。

³⁶ 柴崎澄哉ほか『改正税法のすべて 平成 14 年版』（大蔵財務協会、2002 年）145 頁。

³⁷ 柴崎・前掲注（36）221～222 頁。

³⁸ 柴崎・前掲注（36）141～144 頁。

³⁹ 青木孝徳ほか『改正税法のすべて 平成 18 年版』（大蔵財務協会、2006 年）152 頁。

所得のうち国内において行った勤務等に基因するものは、国外転出後も非居住者の国内源泉所得として課税対象とすることとされた（所得税法 161 条 1 項 12 号）。

平成 28 年度税制改正では、国外転出時課税制度の対象となる有価証券等の範囲から、ストック・オプション等で国内源泉所得を生ずべきものが除外された（所得税法 60 条の 2 第 1 項）⁴⁰。

法人税法に関しては、平成 18 年 5 月 1 日（会社法施行）以後に付与されるストック・オプションから費用計上が義務付けられることになった⁴¹。これを踏まえて、平成 18 年度改正によって法人税法 54 条が導入され、新株予約権の交付に係る費用については、従業員等において所得税法上の給与所得その他の勤労性の所得として課税される場合に限り、その課税される事由が発生する時点で損金算入を認めることとされた^{42,43}。

（ロ）現行制度

（1）適格ストック・オプション

所得税法において、新株予約権等を行行使することにより株式を取得した場合には、行使時の課税が繰り延べられ、譲渡時に譲渡所得として課税される（租税特別措置法 29 条の 2 第 1 項）。（C）譲渡時の課税方法である。

当該特例の適用対象者は、付与決議のあった株式会社等の取締役、執行役若しくは使用人である個人（大口株主及び大口株主の特別関係者を除く。以下「取締役等」という。）または当該取締役等の相続人（権利承継相続人）である（租税特別措置法 29 条の 2 第 1 項）。

上記のような非課税措置の適用を受けるためには、取締役等は、ストック・オプションの付与について一定の要件を満たす契約を付与会社と締結し、取締役等または権利承継相続人は、当該契約に従って当該ストック・オプションを行行使しなければならない（租税特別措置法 29 条の 2 第 1 項）。ストック・オプションの付与に関する要件には、次のようなものが挙げられる。新株予約権等の行使は、付与決議の日後 2 年から 10 年の間に行わなければならないこと、新株予約権等の行使に係る権利行使価額の年間の合計額が、1200 万円を超えないこと、新株予約権等の行使に係る 1 株当たりの権利行使価額は、当該新株予約

⁴⁰ 波戸本尚ほか『改正税法のすべて 平成 28 年版』（大蔵財務協会、2016 年）90～91 頁。

⁴¹ 山下克之「ストック・オプションに関する会計処理の再検討—株式報酬型ストック・オプションについての考察より—」会計 189 巻 6 号（2016 年）694 頁。

⁴² 青木・前掲注（39）344～345 頁。

⁴³ 「法人税法では、従業員等から役務の提供を受けているのであれば、それに対し法人は何らかの対価を支払うべき債務を負うのであるから、その対価が自己の新株予約権である場合にも基本的には損金性があることとなる。しかしながら新株予約権の交付を受けた者において所得税課税される時点が、支給時ではなく権利行使時や譲渡時に繰り延べられており（所令 84 条、措法 29 条の 2）、かつ、譲渡時に課税される場合には低率の分離課税であることを考慮すると、原則どおり役務提供完了時に費用計上することとするのは課税ベースの観点から必ずしも適当ではない。」武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規）3447 の 13 頁。

等に係る契約を締結した株式会社の株式の当該契約の締結時における 1 株当たりの価額に相当する金額以上であること、当該新株予約権を譲渡してはならないこととされていること等である。

法人税法については、同法 54 条の 2 第 1 項が、内国法人が個人から役務の提供を受ける場合に、当該役務の提供に係る費用の額につきその対価として新株予約権を発行したときは、その個人において当該役務の提供につき給与等課税事由が生じた日において当該役務の提供を受けたものとして、この法律の規定を適用すると規定している。

適格ストック・オプションの場合は、役務の提供について給与等課税事由が生じないため、当該役務の提供に係る費用の額は、発行法人の損金の額に算入しない⁴⁴（法人税法 54 条の 2 第 2 項）。

(2) 非適格ストック・オプション

所得税法において、非適格ストック・オプションは、権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されているか否かによって課税のタイミングが異なる。

権利の譲渡についての制限等が付されていないストック・オプションは、権利確定主義に照らし、付与時にその時のオプションの価値に対して課税が行われ（所得税法 36 条）、譲渡時には、譲渡した時の時価と、権利行使価格とオプション自体の価格との合計額との差額が譲渡所得として課税される。（A）付与時・譲渡時の課税方法である。

一方で、上記の制限等が付されているものは、権利行使時及び譲渡時に課税が行われる（所得税法施行令 84 条）。これは、（B）行使時・譲渡時の課税方法である。

法人税法については、所得税法と同様に、法人が発行する新株予約権が、所得税法施行令 84 条に規定されている権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されている権利に該当するか否かによって、費用の計上時期が異なる。

同条の権利に該当しない新株予約権については、法人税法 54 条の 2 第 1 項に規定する新株予約権に含まれない（法人税法施行令 111 条の 3 第 2 項）。この場合には、所得税法上付与時課税とされるため、付与法人においては原則通り債務確定時の費用となる⁴⁵。

一方で上記の権利に該当するものについては、法人税法 54 条の 2 第 1 項の規定が適用されるため、権利行使時に損金算入する。

⁴⁴ 渡辺・前掲注（13）72 頁。

⁴⁵ 青木・前掲注（39）347 頁。

第2章 従業員等の移動に伴う国際的な二重課税の問題

ストック・オプションを付与された従業員等が国境を越えて移動する場合は、両国において異なる課税方法が適用される可能性がある⁴⁶。このような問題は、IFA 報告書や OECD 報告書等においても議論されている⁴⁷。

2-1 付与時から行使時の間の移動

従業員等が国家間を移動するタイミングには、付与時から行使時の間及び行使時から譲渡時の間が考えられる。これらの2つのタイミングのうち前者の場合に生じる二重課税について、IFA 報告書では、両国の課税方法の違いに焦点を当てて議論されている。同報告書は、このような問題について、従業員が X 国から Y 国に移動する事例を挙げている⁴⁸。当該事例において、X 国は、(A) 付与時・譲渡時の課税方法を採用する国であり、従業員が付与時に住所を有している国である。一方で、Y 国は、(B) 行使時・譲渡時の課税方法を採用する国であり、従業員が行使時及び（または）売却時に住所を有している国である。

付与時には、X 国は給与所得としてオプションの価値に課税する。従業員は、その時点には Y 国に住所を有しておらず、Y 国との関係は存在しない。行使時には、Y 国が、行使時における市場価値と行使価格との差額である権利行使益に給与所得として課税する。この場合、X 国は既にオプションの価値に対して課税しているが、一方で、Y 国は、X 国が課税したオプションの価値も含む所得に課税することになる。このとき、タイミングのミスマッチによって、オプションの価値について二重課税が生じている。

このように、ストック・オプションを付与された従業員等が、付与時から行使時の間に国家間を移動する場合に、両国の課税方法の違いによって、国際的な二重課税が生じる可能性がある。この場合は、付与時の給与所得課税と行使時の給与所得課税との間に生じる二重課税である。

一方で、付与時から行使時の間の移動に伴い、両国における課税方法が同じ場合にも、国際的な二重課税の問題が生じる⁴⁹。

⁴⁶ スtock・オプション・プログラムの当事者の課税状況は、異なる国で大きく異なって扱われている。これは、一方では課税される時期に関係しており、他方では異なる税制によって課される税のタイプに関係している。これは概観を異なるものにする。Mössner, *supra* note. 3, at 95.

⁴⁷ OECD 報告書は、各国が独自にストック・オプションの課税ルールを定めていることは、二重課税のリスクを作り出すと指摘している。その理由は、ストック・オプションは一般的に従業員が役務を提供したときとは大きく異なるとき（例えば、オプションが行使されたとき、または株式が売却されたとき）に課税されるからである（15条のコメンタリーのパラグラフ12）。OECD, *supra* note. 1, para 14. 川端康之監訳『OECD モデル租税条約 2010年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』日本租税研究協会（2011年）262～263頁。

⁴⁸ Mössner, *supra* note. 3, at 115～116.

⁴⁹ この事例は、日米租税条約における交渉担当者間の了解の事例をもとに作成した。財務省HP「日米租税条約（新条約）におけるストック・オプションに関する交渉担当者間の

①行使時に日本が居住地国である場合

ストック・オプションは、付与時における従業員等の居住地国である米国で付与される。日本と相手国は、いずれも (B) 行使時・譲渡時の課税方法を採用している。従業員等は、付与時から行使時の 5 年間のうち、1 年間は相手国の居住者として勤務する。その後、日本に移動し、4 年間、同国の居住者として勤務する。行使時に、居住地国である日本は、権利行使益の全額に給与所得課税を行う。一方で、相手国も、源泉地国として当該権利行使益に対して給与所得として課税する。このとき、非居住地国である相手国は、当該権利行使益にのうち、自国の勤務に関連する部分（権利行使益×5分の1）に課税する。その結果、両国における行使時の給与所得課税に伴い、権利行使益の 5 分の 1 について二重課税が生じる。

②行使時に日本が過去の居住地国である場合

ストック・オプションは、付与時における従業員等の居住地国である日本で付与される。従業員等は、付与時から行使時の 5 年間のうち、1 年間は日本の居住者として勤務する。その後、相手国に移動し、4 年間、同国の居住者として勤務する。行使時に、相手国は、当該時点における居住地国として権利行使益の全額に給与所得課税を行う。一方で、当該時点に非居住地国である日本は、源泉地国として、当該権利行使益うち自国の勤務に関連する部分（権利行使益×5分の1）について給与所得課税を行う。このとき、両国における行使時の給与所得課税に伴い、権利行使益の 5 分の 1 について二重課税が生じる。

IFA 報告書は、従業員等による付与時から行使時の間の移動に伴う二重課税の問題は、租税条約を通して部分的にのみ解決されると述べている⁵⁰。IFA 報告書の事例は、(A) 付与時・譲渡時と (B) 行使時・譲渡時という異なる課税方法を採用する国の間に生じる二重課税である。本論では、IFA 報告書の事例は扱わず、同じ課税方法を採用する国の間に生じる二重課税の問題として、両国が (B) 行使時・譲渡時の課税方法を採用場合に生じる二重課税の事例を扱う。

了解事項について」

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/press_release/sy160521b.htm
(最終閲覧日 2017 年 1 月 27 日)

⁵⁰ Mössner, *supra* note. 3, at 116~117.

2-2 行使時から譲渡時の間の移動

行使時から譲渡時の間の移動に関わる問題については、次のような事例が考えられる。本論では次のような前提を置く。

・日本のストック・オプションが、①親会社である日本法人から海外にある子会社に出向する従業員等に対して、海外勤務に関連して付与される場合及び②国内の従業員等に対して、日本法人における勤務に関連して付与される場合である。従業員等の勤務地国と居住地国は一致しているとする。図表 2-1 は、上記の 2 つの事例について、ストック・オプションを付与された従業員等が、付与時、行使時、譲渡時の 3 つの各課税時点に、日本の居住者または非居住者になる組み合わせを示している。

・付与されるストック・オプションは、両国で (B) 行使時・譲渡時の課税方法によって課税されるストック・オプションである。よって、付与時から行使時の間のオプションに係る勤務が行われた国において、行使時にその時の時価 (150) と行使価格 (100) との差額 (50) を国内源泉所得として課税する⁵¹。

・日本と相手国の両国とも、キャピタル・ゲインに課税する国であり、譲渡時にその時の株式の時価 (250) と行使価格 (100) との差額 (150) に対して譲渡所得として課税する。行使時に、一方の国は、居住地国として権利行使益に課税を行うが、他方の国は、当該時点には課税関係が生じないため、譲渡時に、150 について譲渡所得課税を行う。

(図表 2-1) 本論の検討対象

パターン	付与時	行使時	譲渡時
①	非居住者	非居住者	居住者
②	居住者	居住者	非居住者

①譲渡時に日本が居住地国である場合 (図表 2-1 のパターン①))

譲渡時に日本が居住地国である場合は、従業員等は付与時及び行使時に海外の子会社に勤務しており、当該国の居住者である。その後、当該従業員等は、日本で同国の居住者として株式を譲渡する。従業員等は付与時及び行使時に日本の非居住者であり、譲渡時のみ日本の居住者である。この場合は、行使時に、相手国が居住地国として行使時の時価 (150) と行使価格 (100) との差額 (50) に対して給与所得として課税する。当該給与所得は、日本からみると、従業員である場合は国外源泉所得であり、役員である場合は国内源泉所得である。譲渡時には、居住地国である日本がその時の時価 (250) と行使価格 (100) との差額 (150) を譲渡所得として課税する。その結果、行使時に相手国で給与所得として課税された部分 (50) が、譲渡時に日本で譲渡所得として課税される部分 (150) と重複する部分 (50) について、二重課税が生じる。これは、相手国による行使時の給与所得課税と日本による譲渡時の譲渡所得課税との間に生じる二重課税である。

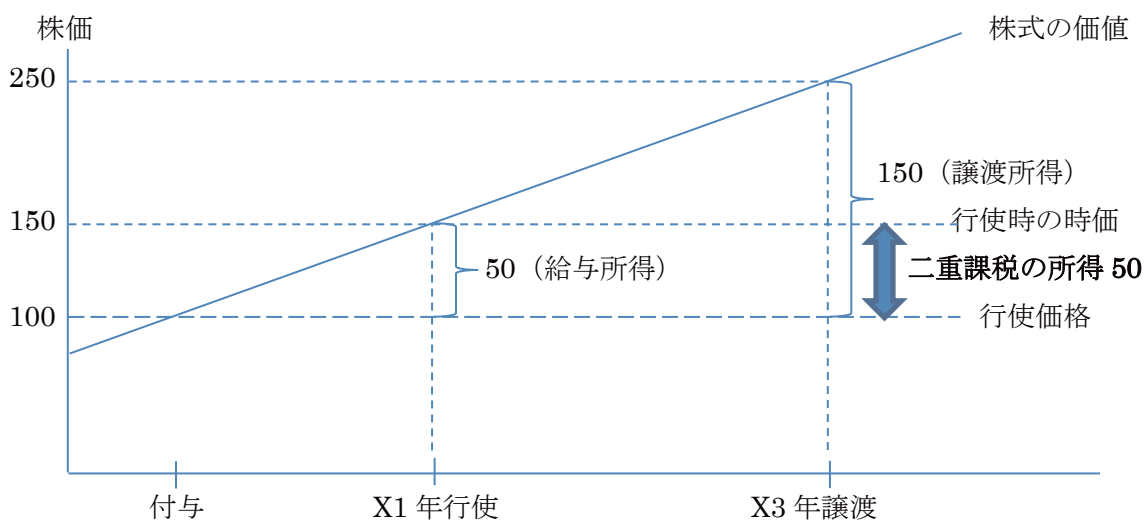
⁵¹ 松本留美子「税務相談Q&A」税経通信 71 巻 14 号 (2016 年) 171~173 頁。

②譲渡時に日本が過去の居住地国である場合（図表 2-1 のパターン②）

譲渡時に日本が過去の居住地国である場合は、従業員等は付与時及び行使時に日本に勤務しており、日本の居住者である。従業員等は、株式の譲渡時に相手国で同国の居住者として当該株式の譲渡を行う。従業員等は付与時及び行使時に日本の居住者であり、譲渡時に日本の非居住者である。この場合は、行使時に、居住地国である日本が 50（行使時の時価 150 と行使価格 100 との差額）を給与所得として課税する。当該給与所得は、日本からみると、従業員と役員の違いがある場合も国内源泉所得である。譲渡時には、居住地国である相手国が 150（譲渡時の時価 250 と行使価格 100 との差額）を譲渡所得として課税する。そのため、行使時の時価（150）と行使価格（100）との差額（50）にあたる部分が二重課税となる。これは、日本による行使時の給与所得課税と相手国による譲渡時の譲渡所得課税との間に生じる二重課税である。

①譲渡時に日本が居住地国である場合及び②譲渡時に日本が過去の居住地国である場合の課税関係は、図表 2-2 のようになる。

（図表 2-2）行使時から譲渡時の間の移動



2-3 問題提起

本章では、両国のストック・オプションの課税方法が同じ場合に、付与時から行使時の間または行使時から譲渡時の間に国家間を移動することによって生じる二重課税について検討した。ストック・オプションを付与された従業員等が、付与時から行使時の間に国家間を移動する場合に生じる二重課税は、本論の前提のもとでは、次の2つに分けられる。1つ目は、付与時から行使時の間に、従業員等が日本及び相手国においてストック・オプションに関連する勤務を行い、行使時に、源泉地国である相手国と居住地国である日本が、共に権利行使益に対して給与所得課税することによって生じる二重課税である。2つ目は、行使時に、源泉地国である日本と居住地国である相手国が、いずれも権利行使益に給与所得課税を行うことによって生じる二重課税である。

従業員等が行使時から譲渡時の間に国家間を移動する場合に生じる二重課税は、本論の前提のもとでは、次の2つに分けられる。1つ目は、相手国による行使時の給与所得課税と日本による譲渡時の譲渡所得課税との間で、権利行使益50について生じる二重課税である。2つ目は、同じく権利行使益50について、日本による行使時の給与所得課税と相手国による譲渡時の譲渡所得課税との間に生じるものである。

したがって、本論では、これらの2つの場合に生じる二重課税について、日本における対応を検討する。

第3章 租税条約及びコメンタリーの分析

3-1 OECD モデル租税条約及びコメンタリー

居住地国と源泉地国の課税時期の違いによって生じる二重課税に関する先行研究として、宮本氏の論文が挙げられる。宮本氏は、「…両国である所得に対して課税時期が異なる結果生ずる『二重課税』についてはあまり考慮されてこなかった。ここでいう『二重課税』とは、従来の二重課税とは異なる概念であり、二以上の国によって同種の税が異なる時期に同一課税物件に対して同一納税者に課税される重複課税」⁵²をいうと述べられている。

OECD モデル租税条約（以下では、「モデル租税条約」という。）23条A及び23条Bのコメンタリーは、そのパラグラフ 32.8 で、源泉地国が過去または将来に課税する場合であっても、二重課税に対する救済措置を講じることについて触れている⁵³。本節では、OECD モデル租税条約及びコメンタリーにおけるストック・オプションの取り扱いを分析する。

ストック・オプションは現物給与の1つである（モデル租税条約15条のコメンタリーのパラグラフ 2.1⁵⁵）。オプションの行使時に実現された利益は、モデル租税条約15条の給与所得として課税される⁵⁶。その理由は、従業員がその勤務から得たオプションが消滅し、株主の地位を取得するのは行使時だからである⁵⁷。一度オプションが行使または譲渡されると、給与所得は実現し、取得した株式に関するその後の利益（つまり、行使後に発生した株式の価値）は、投資株主としての従業員に生じたものであり、モデル租税条約13条の譲渡所得の対象になる⁵⁸（モデル租税条約15条のコメンタリーのパラグラフ 12.2⁵⁹）。

モデル租税条約15条において、給与所得とは「勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬」と定められている。給与所得については、原則として、源泉地国（勤務地）における課税が認められている⁶¹。同条は、その所得がいつ支払われたか、控除されたか等は考慮しない⁶²（モデル租税条約15条のコメンタリーのパラグラフ 2.2 及び 12.1⁶³）。

ストック・オプションに係る勤務が一つ以上の国で行われた場合は、ストック・オプションに帰属する給与所得は、ストック・オプションが生じるもととなった勤務が行われた期間の総日数に対する、ある国で行われた勤務日数の割合に応じて、当該国で行われ

⁵² 宮本・前掲注（14）245～251頁。

⁵³ 川端・前掲注（47）320頁。

⁵⁴ OECD, *supra* note. 1, para 15.

⁵⁵ 川端・前掲注（47）251頁。

⁵⁶ OECD, *supra* note. 1, para 22-23.

⁵⁷ 川田・徳永・前掲注（30）416頁。

⁵⁸ 川田・徳永・前掲注（30）416～417頁。

⁵⁹ OECD, *supra* note. 1, para 26.

⁶⁰ 川端・前掲注（47）263頁。

⁶¹ 川田・徳永・前掲注（30）380頁。

⁶² OECD, *supra* note. 1, para 12.

⁶³ OECD, *supra* note. 1, para 17.

⁶⁴ 川端・前掲注（47）251、263頁。

た勤務から生じたとみなされるべきである⁶⁵⁶⁶（モデル租税条約 15 条のコメントリーのパラグラフ 12.14⁶⁷⁶⁸）。

3-2 日米租税条約

日米租税条約⁶⁹において、給与所得は 14 条に規定されている。同条は、モデル租税条約 15 条と同様の規定である。

議定書 10 (a) ⁷⁰では、条約 14 条に関して、ストック・オプション制度に基づき被用者が享受する利益で、ストック・オプションの付与から行使までの期間に関連するものは、同条の適用上「その他これらに類する報酬」とされることが了解される。

議定書 10 (b) では、被用者が次に掲げる 4 つの要件を満たす場合には、二重課税を回避するため、ストック・オプションの行使時に当該被用者が居住地者とならない締約国は、当該利益のうち当該被用者が当該締約国内において勤務を行った期間中、当該ストック・オプションの付与から行使までの期間に関連する部分についてのみ租税を課することができることが了解される。(i) 当該被用者が、その勤務に関連して当該ストック・オプションを付与されたこと、(ii) 当該被用者が、当該ストック・オプションの付与から行使までの期間中に、両締約国内において勤務を行ったこと、(iii) 当該被用者が、当該行使の日において勤務を行っていること、そして (iv) 当該被用者が、両締約国の法令に基づき、両締約国において当該利益について租税を課されることになることである。

除去されない二重課税を生じさせないために、両締約国の権限のある当局は、このようなストック・オプション制度に関連する条約 14 条及び 23 条の解釈または適用に関して生じる困難または疑義を、条約 25 条（相互協議手続）の規定に基づく合意によって解決するよう努めることとされている。

日米租税条約では、条約上のストック・オプション制度に関する取扱いに関連した議論を補足するために、事例が作成された（交渉担当者間の了解⁷¹）。当該事例では、次の 5 つの前提がおかれている。(1) 被用者に、オプション価格 15（権利付与時のその株式の時価に等しい。）のストック・オプションが付与されること、(2) 被用者は、5 年後に権利行使し、当該時点の時価が 20 である株式を 15 で取得すること、(3) 被用者は、行使の翌年に株式を 40 で譲渡すること、(4) 被用者は、付与時から行使時までの期間を通じて、日本または米国のいずれかの国の居住者であり、かつ、いずれかの国において勤務すること、(5)

⁶⁵ OECD, *supra* note. 1, para 32.

⁶⁶ 川田・徳永・前掲注 (30) 422 頁。

⁶⁷ OECD, *supra* note. 1, para 34.

⁶⁸ 川端・前掲注 (47) 266～267 頁。

⁶⁹ 2003 年 11 月 7 日署名。

⁷⁰ 『租税条約の解説 日米租税条約』（日本租税研究協会、2009 年）160～161 頁。

⁷¹ 財務省 HP・前掲注 (50)

被用者は、ストック・オプションの行使時及び譲渡時に、日本または米国のいずれかの国の居住者であることである。

このような前提のもとで、行使時及び譲渡時における被用者の居住形態と、付与時から行使時の間における勤務地国の振り分けを定める次の 4 つの事例が挙げられている。事例Ⅰにおいて、被用者は、行使時及び譲渡時のいずれにおいても、日本の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時までの 5 年間のうち、4 年間は米国の居住者として同国において勤務し、1 年間は日本の居住者として同国において勤務する。事例Ⅱにおいて、被用者は、行使時及び譲渡時のいずれにおいても、米国の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時までの 5 年間のうち、4 年間は日本の居住者として同国において勤務し、1 年間は米国の居住者として同国において勤務する。事例Ⅲにおいて、被用者は、行使時に日本の居住者である一方で、譲渡時には米国の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時までの 5 年間のうち、4 年間は米国の居住者として同国において勤務し、1 年間は日本の居住者として同国において勤務する。事例Ⅳにおいて、被用者は、行使時に米国の居住者である一方で、譲渡時に日本の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時までの 5 年間のうち、4 年間は日本の居住者として同国において勤務し、1 年間は米国の居住者として同国において勤務する。これは、図表 4-1 のⅠ～Ⅳのようになる。

「ストック・オプションの種別」は、日本と米国の各国において、ストック・オプションが、非適格であるか、適格であるかを示している。1 は、両国で非適格であるときである。2 は、両国において適格である。3 は、日本において適格である一方で、米国では非適格であるときである。4 は、日本では非適格である一方で、米国では適格であるときである。Ⅰ～Ⅳのそれぞれの事例について、両国の適格・非適格の組み合わせによって上記の 4 通りの課税上の取り扱いがあるため、結果的に 16 通りの事例が考えられる⁷²。

「二重課税の調整」は、両国における二重課税の調整方法を示している。「二重課税なし」は、二重課税が生じない場合である。「行使時の居住地国」は、行使時の居住地国において、外国税額控除によって二重課税の調整が行われる場合である。「譲渡時の居住地国」は、譲渡時の居住地国において、外国税額控除によって二重課税が調整される場合である。「期間制限の可能性」は、外国税額控除の繰越制度の期間制限のために、二重課税を調整することができない可能性がある場合である。「外国税額控除適用なし」は、外国税額控除の非居住者期間に関する制限のために、二重課税を調整することができない場合である。「二重非課税」は、二重非課税が生じる場合である。

⁷² 財務省HP・前掲注 (50)

(図表 4-1) 日米租税条約における 16 通りの課税パターン⁷³

事例		国	ス ト ッ ク・オプ ションの 種別	被用者の居住形態		付与時か ら行使時 までの期 間のうち 各国にお ける勤務 期間	二重課税の 調整
				権利行使時	株式譲渡時		
I	1	日本	非適格	居住者	居住者	1年	行使時の居 住地国
		米国	非適格	非居住者	非居住者	4年	
	2	日本	適格	居住者	居住者	1年	二重課税な し
		米国	適格	非居住者	非居住者	4年	
	3	日本	適格	居住者	居住者	1年	期間制限の 可能性
		米国	非適格	非居住者	非居住者	4年	
	4	日本	非適格	居住者	居住者	1年	二重課税な し
		米国	適格	非居住者	非居住者	4年	
II	1	日本	非適格	非居住者	非居住者	4年	行使時の居 住地国
		米国	非適格	居住者	居住者	1年	
	2	日本	適格	非居住者	非居住者	4年	譲渡時の居 住地国
		米国	適格	居住者	居住者	1年	
	3	日本	適格	非居住者	非居住者	4年	譲渡時の居 住地国
		米国	非適格	居住者	居住者	1年	
	4	日本	非適格	非居住者	非居住者	4年	期間制限の 可能性
		米国	適格	居住者	居住者	1年	
III	1	日本	非適格	居住者	非居住者	1年	行使時の居 住地国
		米国	非適格	非居住者	居住者	4年	
	2	日本	適格	居住者	非居住者	1年	譲渡時の居 住地国
		米国	適格	非居住者	居住者	4年	
	3	日本	適格	居住者	非居住者	1年	二重課税な し
		米国	非適格	非居住者	居住者	4年	
	4	日本	非適格	居住者	非居住者	1年	外国税額控 除適用なし
		米国	適格	非居住者	居住者	4年	

⁷³ 吉村典栄「ストックオプションを巡る国際的二重課税の問題について」税大論叢 71 号 (2011 年 6 月) 578 頁の図表を参考に、加筆した。

IV	1	日本	非適格	非居住者	居住者	4年	行使時の居住 住地国
		米国	非適格	居住者	非居住者	1年	
	2	日本	適格	非居住者	居住者	4年	二重課税な し
		米国	適格	居住者	非居住者	1年	
	3	日本	適格	非居住者	居住者	4年	外国税額控 除適用なし
		米国	非適格	居住者	非居住者	1年	
	4	日本	非適格	非居住者	居住者	4年	二重非課税
		米国	適格	居住者	非居住者	1年	

交渉担当者間の了解を分析するにあたり、以下では、米国の適格ストック・オプション及び非適格ストック・オプションについて言及する。

米国には、自己株式を使用した様々な制度が存在している⁷⁴。これに対して、本論は、一定の従業員等に対して付与されるストック・オプションを対象としている。よって、以下では、米国の株式報酬のうち、適格ストック・オプション（IRC421条、422条）及び非適格ストック・オプション（IRC83条）を考察する⁷⁵。

（イ）適格ストック・オプション⁷⁶⁷⁷

IRC 421 条は、一般規定（General rules）を定めており、同条（a）は、「適格移転の効果（Effective of qualifying transfer）」を定めている。当該規定によると、ストック・オプションの株式が 422 条（a）の要件が満たされている場合に個人に移転されるならば、オプションの行使によって当該株式が個人に移転するとき所得は生じない（IRC 421（a）（1））。これは、（C）譲渡時の課税方法である。

IRC 422 条は、適格ストック・オプションについて規定している。同条（a）によると、421 条（a）は、次の 2 つの要件を満たす場合に、適格ストック・オプションの行使によってストックの株式が個人に譲渡されることに関して適用される。1 つ目は、当該株式の譲渡が、オプションの付与日から 2 年以内または当該株式の取得の 1 年以内に行われなければならないことである。2 つ目は、オプションの付与日から行使日の 3 か月前の日までの期間を通して、当該個人が、当該オプションを付与する企業、当該企業の親会社または子会社等の従業員であったことである。

IRC 422 条（b）において、適格ストック・オプションとは、企業による雇用に関する理由のために個人に付与されるオプションであり、雇用企業またはその親会社または子会

⁷⁴ 黒田敦子『アメリカ合衆国における自己株報酬・年金の法と税制—Stock-Based compensation—』（税務経理協会、1999年）6～11頁。

⁷⁵ 渡辺・前掲注（16）67～75頁。

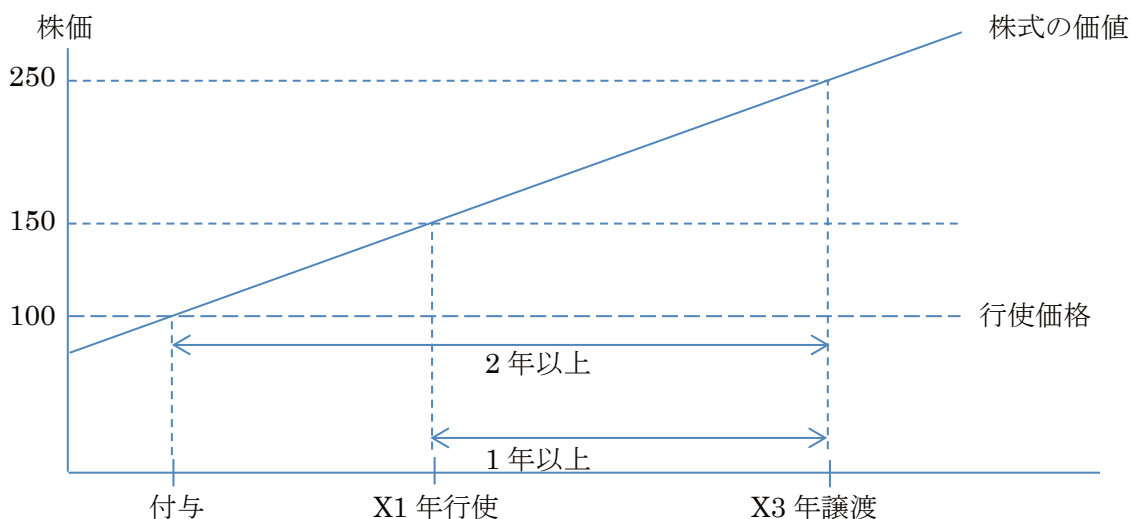
⁷⁶ 黒田・前掲注（74）39～43頁。

⁷⁷ Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Thomson Reuters Tax and Accounting, ¶ 60.6.

社によって、当該企業の株式を購入するために、付与されるオプションを意味するとされている。ただし、いくつかの要件を満たさなければならない⁷⁸。例えば、当該オプションが付与される日から10年の満期後は行使することができないこと（IRC 422 (b) (3)）、オプション価格は当該オプションが付与されるときに株式の公正な市場価格よりも高いこと（IRC 422 (b) (4)）、当該オプションは、遺言または法定不動産相続及び遺産分配法⁷⁹（will or the law of descent and distribution）によるものを除いて、移転することはできず、被付与者の生存期間中に、当人によってのみ行使可能であること（IRC 422 (b) (5)）等である。

IRC 422 条 (d) (1) は、適格ストック・オプションによって取得した株式の公正な市場価格の総額について、年間 \$ 100,000 の上限を定めている。

(図表 4-2) IRC 422 条 (1) (a) の要件⁸⁰



(ロ) 非適格ストック・オプション (nonqualified stock option) ⁸¹⁸²

IRC 83 条は「役務提供に関連して移転される資産 (Property transferred in connection with performance of services)」について規定している。これを受けて、財務省規則 1.83-7 は「非適格ストック・オプションの課税 (Taxation of nonqualified stock options.)」について規定している⁸³。

IRC 83 条 (a) は一般原則 (General rule) を定めている。役務提供に関連して、資産が個人 (当該役務が提供される者を除く) に移転される場合は、公正な市場価格から (もしあれば) 当該資産に対して支払った金額を控除した金額は、当該役務を提供した者の総所

⁷⁸ 黒田・前掲注 (74) 40 頁。

⁷⁹ 黒田・前掲注 (74) 41 頁。

⁸⁰ 伊藤公也『アメリカ連邦税法』(中央経済社、第 5 班、2013 年) 243 頁。

⁸¹ 渡辺・前掲注 (16) 70~75 頁。

⁸² Bittker, Lokken, supra note. 77, ¶ 60.5.

⁸³ 渡辺・前掲注 (16) 70 頁。

得に含まれる。当該資産に関する受益権を持っている者の権利が移転可能である、または喪失の実質的なリスクにさらされない、いずれか早い方の課税年度の所得になる。

IRC 83 条 (b) (1) は、移転される資産に関連する役務を提供する者は、当該資産が移転される課税可能な年の総所得に、移転時における当該資産の公正な市場価格から（もしあれば）当該資産に対して支払った金額を控除した金額を含めることを選択することができるとしている。そのような選択が行われる場合は、83 条 (a) は当該資産の移転に適用されず、当該資産が後に喪失される場合は、当該喪失に関して控除は認められない⁸⁴。

IRC 83 条 (e) は、ストック・オプションに関係する次の 3 つについて、IRC 83 条を適用しないと規定している。(1) IRC 421 条が適用される取引 (IRC 83 (e) (1))、(2) 容易に算定可能な公正な市場価格のないオプションの移転 (IRC 83 (e) (3))、そして (3) 付与日における容易に算定可能な公正な市場価格のあるオプションの行使による資産の移転 (IRC 83 (e) (4)) である。(1) の適格ストック・オプションは (C) 譲渡時の課税方法であり、(3) は (A) 付与時の課税方法であるため、行使時において 83 条による課税がないという意味である⁸⁵。(2) は、容易に算定可能な公正な市場価格が存在しない限り、83 条が適用されないことを示す⁸⁶。

付与時にオプションが容易に算定可能な公正な市場価格がないため IRC 83 (a) が当該オプションの付与に適用されない場合は、83 (a) と 83 (b) はオプションの行使時または譲渡時に適用される (Treas. Reg. § 1.83-7 (a))。オプションが行使される場合は、従業員は当該時点において、83 (a) または 83 (b) に基づいて報酬を認識する (Treas. Reg. § 1.83-7 (a))。

したがって、非適格ストック・オプションについては、オプションに「容易に算定可能な公正な市場価格 (a readily ascertainable fair market value)」があるか否かによって課税方法が異なる。

(1) 容易に算定可能な公正な市場価格がある場合

容易に算定可能な公正な市場価格がある場合は、通常の現物給与と同様に、付与時に通常所得として課税が行われる。これは、(A) 付与時・譲渡時の課税方法である。

(2) 容易に算定可能な公正な市場価格がない場合

容易に算定可能な公正な市場価格がない場合は、付与時ではなく、行使時に通常所得として課税される。これは、(B) 行使時・譲渡時の課税方法である。

⁸⁴ 当該資産の完全な享受に対する当該者の権利が、将来にわたる実質的な役務の提供が条件とされる場合は、資産に関する者の権利は喪失の実質的なリスクにさらされる (IRC 83 条 (c) (1))。被譲渡人の当該資産に関する権利が喪失の相当なリスクに影響されない場合のみ、資産に関する者の権利は移転可能である (IRC 83 条 (c) (2))。

⁸⁵ 渡辺・前掲注 (16) 72 頁。

⁸⁶ 渡辺・前掲注 (16) 72 頁。

米国のストック・オプション制度の分析を踏まえて、以下では、日米租税条約の交渉担当者間の了解を分析する。

交渉担当者間の了解は、両国におけるストック・オプションの課税方法が異なる場合は、日本と米国との間での課税権の配分を定めている条約上の規定（特に議定書 10 の規定）及び外国税額控除を定める両国の国内法の規定によっては、外国税額控除の期間制限や非居住者期間に関する制限等のために、外国税額控除を適用することができず、二重課税が完全に排除されない場合もあり得ると指摘している⁸⁷。このような場合は、議定書 10 の規定に従って、両国の権限のある当局が、相互協議の手続きを通じて株式の譲渡時に二重課税を排除する方策（条約 14 条及び議定書 10 の規定に従い、行使時または譲渡時に源泉地国において課される租税に対する外国税額控除を容認することを含む。）を講じることとしている。このように二重課税を排除する方策（外国税額控除を含む。）が相互協議を通じて権限ある当局によって講じられることにより、いかなる二重課税の可能性も排除されることとなるとしている。

以下では、交渉担当者間の了解の事例を、二重課税の調整方法に焦点を当てて、（あ）～（か）の 6 つに分類している⁸⁸。Ⅰ～Ⅳの 4 つの事例は、両国間を移動するタイミングに関して、大きく 2 つに分けられる。1 つ目は、付与時から行使時の間に両国間を移動する一方で、行使時から譲渡時の間には移動しない場合である。これは、Ⅰ及びⅡが該当する。2 つ目は、付与時から行使時の間と行使時から譲渡時の間のいずれにおいても移動する場合である。Ⅲ及びⅣが、これに該当する。

（あ）二重課税が生じない場合

二重課税が生じないものは、Ⅰ 2、Ⅰ 4、Ⅲ 3、Ⅳ 2 である。ここでは、日本が行使時に居住地国である事例として、Ⅲ 3 の課税関係を説明する。当該事例では、ストック・オプションは、日本において適格、米国において非適格である。被用者は、行使時に日本の居住者であり、譲渡時に米国の居住地国である。当該被用者は、付与時から行使時までの 5 年間のうち、4 年間は米国で勤務し、1 年間は日本で勤務する。行使時には、米国が権利行使益に対して課税する。当該時点において非居住地国である米国は、権利行使益のうち米国の勤務に関連する部分（権利行使益 5×5 分の 4）に対して給与所得課税を行う。一方で、日本は適格ストック・オプションであるため、課税しない。譲渡時には、居住地国である米国が、当該時点における株式の価格 40 と行使時の時価 20 との差額 20 に対して譲渡所得として課税する。当該時点において非居住地国である日本は、権利行使益のうち、日本の勤務に関連する部分（権利行使益 5×5 分の 1）に対して給与所得課税を行う。これは、日米租税条約に基づいて、権利行使益に関する課税権の配分が行われることによって、二重課税が生じない場合である。

⁸⁷ 財務省HP・前掲注（50）2～3 頁。

⁸⁸ 吉村・前掲注（73）579～585 頁。

(い) 二重非課税が生じる場合

二重非課税が生じるものは、IV4である。当該事例では、ストック・オプションは、日本において非適格、米国において適格である。被用者は、行使時には米国の居住者であり、譲渡時には日本の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時までの5年間のうち、4年間は日本で勤務し、1年間は米国で勤務する。行使時には、日本が権利行使益に課税する。当該時点において、日本は非居住地国であるため、当該権利行使益のうち日本の勤務に関連する部分（権利行使益×5分の1）に対して給与所得課税を行う。このとき、米国は適格ストック・オプションであるため、課税しない。譲渡時には、居住地国である日本が、当該時点における株式の価格40と行使時の時価20との差額20について、譲渡所得として課税する。当該時点において、米国は非居住地国であるため、課税しない⁸⁹。その結果、権利行使益5のうち、米国の勤務に関連する部分1は、両国において課税されないため、二重非課税が生じる。

(う) 譲渡時の居住地国において外国税額控除によって調整できる場合

二重課税を譲渡時の居住地国において調整するものは、II2、II3、III2である。ここでは、II2の課税関係を説明する。当該事例では、ストック・オプションは、日米の両国において適格である。被用者は、行使時及び譲渡時に米国の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時までの5年間のうち、4年間は米日本で勤務し、1年間は米国で勤務する。行使時には、両国とも適格ストック・オプションであるため、課税しない。譲渡時には、居住地国である米国が、当該時点における株式の価値40と行使価格15との差額25について譲渡所得課税を行う。当該時点に非居住地国である日本は、権利行使益のうち、日本の勤務に関連する部分（権利行使益×5分の4）に対して給与所得課税として課税する。このとき、譲渡時の居住地国である米国が、日本の権利行使益課税4について外国税額控除を適用することにより、二重課税の調整を行う。

(え) 行使時の居住地国において外国税額控除によって調整できる場合

付与時から行使時の間にのみ移動する場合（I及びII）に、二重課税を行使時の居住地国において調整するものは、I1、II1である。ここでは、I1の課税関係を説明する。当該事例では、ストック・オプションは、日米の両国において非適格である。被用者は、行使時及び譲渡時に日本の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時までの5年間のうち、4年間は米国で勤務し、1年間は日本で勤務する。行使時には、両国が権利行使益に課税する。当該時点に居住地国である日本は、権利行使益の全額5に対して給与所得課税

⁸⁹ 米国では、非居住者（アメリカ合衆国市民を除く。）は、一般に、適格ストック・オプションの行使によって取得した株式を譲渡することにより取得する所得は、当該非居住者が、ストック・オプションの付与時または行使時に米国の居住者であったとしても、課税されない。財務省HP・前掲注（50）1頁。

を行う。同時点において米国は非居地国であるため、当該権利行使益のうち米国の勤務に関連する部分（権利行使益 5×5 分の 4）が課税対象額となる。このとき、居住地国である日本が、米国の権利行使益課税 4 について外国税額控除を適用することにより、二重課税を調整する。譲渡時には、居住地国である日本が、当該時点における株式の価格 40 と行使時の時価 20 との差額 20 に対して譲渡所得として課税する。

一方で、Ⅱ1 についても、行使時の居住地国である米国において、外国税額控除を適用することによって、権利行使益に対する二重課税を調整することができる。

I 1 は、付与時から行使時の間に国家間を移動することによって生じる二重課税について、行使時に、居住地国である日本が、権利行使益について生じる二重課税を外国税額控除によって調整する場合である。日米租税条約において、本論の 2-1 で指摘した問題のうち、I 1 は、1 つ目の問題について調整が行われることを示しており、Ⅱ1 は、2 つ目の問題について調整が行われることを示している。

付与時から行使時の間及び行使時から譲渡時の間に移動する場合（Ⅲ及びⅣ）に、二重課税を行使時の居住地国において調整するものは、Ⅲ1、Ⅳ1 である。ここでは、日本が譲渡時に居住地国である事例として、Ⅳ1 の課税関係を説明する。当該事例では、ストック・オプションは、日本と米国の両国において非適格である。被用者は、行使時に米国の居住地国であり、譲渡時に日本の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時までの 5 年間のうち、4 年間は日本で勤務し、1 年間は米国で勤務する。行使時には、両国が権利行使益に課税する。当該時点に居住地国である米国は、権利行使益の全額 5 に対して給与所得課税を行う。同時点において日本は非居地国であるため、当該権利行使益のうち日本の勤務に関連する部分（権利行使益 5×5 分の 4）が課税対象額となる。このとき、居住地国である米国が、日本の権利行使益課税 4 について外国税額控除を適用することにより、二重課税を調整する。譲渡時には、居住地国である日本が、当該時点における株式の価格 40 と行使時の時価 20 との差額 20 に対して譲渡所得として課税する。

一方で、Ⅲ1 についても、行使時の居住地国である日本において、外国税額控除を適用することによって、権利行使益に対する二重課税を調整することができる。

（お）外国税額控除の繰越制度の期間制限のため調整できない場合

付与時から行使時の間にのみ移動する場合（I 及びⅡ）に、二重課税を排除することができない可能性があるものは、I 3 とⅡ4 である。ここでは、I 3 の課税関係を説明する。当該事例では、ストック・オプションは、日本において適格、米国において非適格である。被用者は、行使時及び譲渡時に日本の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時までの 5 年間のうち、4 年間は米国で勤務し、1 年間は日本で勤務する。行使時には、米国が権利行使益に給与所得として課税する。当該時点において同国は非居地国であるため、当該権利行使益のうち米国の勤務に関連する部分（権利行使益 5×5 分の 4）が課税対象額となる。行使時には、日本は適格ストック・オプションであるため、課税しない。その後、

譲渡時には、居住地国である日本が、当該時点における株式の価格 40 と行使価格 15 との差額 25 に対して譲渡所得として課税する。このとき、行使時に米国において課税済である権利行使益 4 について、二重課税が生じることになる。そのため、譲渡時に、居住地国である日本が外国税額控除を適用することによって、当該二重課税を調整する。

当該事例に関して、日本では、外国税額控除の限度超過額について、過去 3 年間の控除余裕額の繰越しと、将来 3 年間の繰越しが認められている（所得税法 95 条 2 項、3 項）⁹⁰。二重課税が生じる原因となる各課税が 3 年以内に行われる場合は、居住地国で外国税額控除によって二重課税を調整することができる。一方で、各課税時期の間の期間が 3 年を超える場合は、期間制限のため外国税額控除を適用することができず、二重課税を調整することができないと考えられる。

II 4 についても、譲渡時の居住地国である米国において、外国税額控除の繰越し制度の期間制限のために二重課税を調整することができない可能性がある。

（か）外国税額控除の非居住者期間に関する制限のため調整できない場合

付与時から行使時の間及び行使時から譲渡時の間に移動する場合（III 及び IV）に、二重課税を排除できないものは、III 4 と IV 3 である。ここでは、IV 3 の課税関係を説明する。当該事例では、ストック・オプションは、日本において適格、米国において非適格である。被用者は、行使時に米国の居住地国であり、譲渡時に日本の居住地国である。付与時から行使時までの 5 年間のうち、4 年間は日本で勤務し、1 年間は米国で勤務する。行使時には、米国が権利行使益に給与所得として課税する。当該時点において同国は居住地国であるため、当該権利行使益の全額 5 が課税対象額となる。日本は適格ストック・オプションであるため、行使時には課税しない。その後、譲渡時に、居住地国である日本が、当該時点における株式の価格 40 と行使価格 15 との差額 25 に対して譲渡所得として課税する。このとき、行使時に米国において課税済である権利行使益の全額 5 について、二重課税が生じることになる。

当該事例に関して、現行の外国税額控除制度は、一定の「外国所得税の額」を「控除対象外国所得税の額」から除外している（所得税法 95 条括弧書き）。当該規定を受けて、所得税法施行令 222 条の 2（外国税額控除の対象とならない外国所得税の額）はその 4 項 1 号において「居住者がその年以前の年において非居住者であつた期間内に生じた所得に対して課される外国所得税の額」を定めている。

所得税法施行令 222 条の 2 第 4 項 1 号の規定は、昭和 40 年の所得税法施行令の創設とともに導入された。導入理由について、武田氏は、「居住者がその年以前の年において非居住者であつた期間内に生じた所得に対して課されるもの」は、「外国所得税の対象となる所得が、その者が非居住者であつた期間に生じた所得である場合、わが国では非居住者が得る

⁹⁰ 水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—（オンデマンド版）』（有斐閣、2004 年）73 頁。

その所得（いわゆる「国外源泉所得」）を課税対象としていないこと（法7条1項3号）から、わが国と外国所得税を課した外国との間で二重課税は生じていない。したがって、その国外源泉所得に対して課された外国所得税は、外国との間において二重課税を調整するための外国税額控除の対象とする必要がないことを明らかにしている。⁹¹と説明されている⁹²。日本の課税対象となる所得は、居住者は全世界所得であり、非居住者は国内源泉所得である。そのため、所得に対する課税のタイミングが異なる場合は、従業員等が日本の非居住者から居住者になることによって、外国税額控除の対象にならない外国税が生じる可能性がある。

譲渡時に日本が居住地国として二重課税の調整を行う場合は、外国税額控除を適用する。これに対して、当該事例において、従業員等は、行使時に日本の非居住者であるため、外国税額控除が適用されず、二重課税を調整することができない⁹³。非居住者や外国法人については、当該納税者が居住者または内国法人とされる国において二重課税の調整がなされることが期待されるのにとどまる⁹⁴。

3-3 日英租税条約

日英租税条約⁹⁵では、給与所得は14条に規定されている。同条は、モデル租税条約15条と同様の規定である。

議定書⁴⁹⁶では、条約14条に関して、ストック・オプション制度に基づいて被用者が享受する利益、所得または収益であってストック・オプションの付与から行使までの期間に関連するものは、同条の適用上、「その他これらに類する報酬」とされることが了解される。

日英租税条約の議定書4は、日米租税条約の議定書10と同様に、被用者が4つの要件を満たす場合には、二重課税を回避するために、ストック・オプションの行使時に当該被用者が居住者とならない締約国は、当該利益、所得または収益のうち当該被用者が当該締約国において勤務を行った期間中、当該ストック・オプションの付与から行使までの期間に関連する部分についてのみ租税を課することができることが了解される。

除去されない二重課税を生じさせないために、両締約国の権限のある当局は、このよう

⁹¹ 武田昌輔編著『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規）5168～5169頁。

⁹² 「外国税控除制度は同一所得に対する国際的二重課税の是正を目的とする制度ですから、わが国において免税或いは非課税とされる所得に対して外国で課される税を控除の対象とするのは理論的ではない」。このような理由で「居住者が非居住者であった期間中に稼得した所得につき外国で課された税が外国所得税に含まれないこと」が明らかにされた。長岡聡夫「所得税法・法人税法中非居住者・外国法人編および外国税額控除制度関係の改正」税と財22巻5号（1965年6月）204頁。

⁹³ 吉村・前掲注（73）583頁。

⁹⁴ 水野・前掲注（90）60頁。

⁹⁵ 2006年2月2日署名。

⁹⁶ 『租税条約の解説 日英租税条約』（日本租税研究協会、2009年）124～127頁。

なストック・オプション制度に関連する条約 14 条及び 23 条の解釈または適用に関して生じる困難または疑義を、条約 25 条（相互協議手続）の規定に基づく合意によって解決するよう努めることとされている。

3-4 日米租税条約及び日英租税条約の解釈

日米租税条約における交渉担当者間の了解の分析からは、次のようなことが導かれる。付与時から行使時の移動によって生じる二重課税のうち、外国税額控除の繰越制度の期間制限のために調整できないものは、ストック・オプションに特有の問題ではないと思われる。外国税額控除の繰越期間は、各国によって様々であり⁹⁷、ストック・オプション以外の取引についても広く当てはまる問題であると考えられる。本論の 2-1 で指摘した問題が、これに該当する。これに対して、付与時から行使時の間及び行使時から譲渡時の間の移動に伴う二重課税のうち、外国税額控除の非居住者期間に関する制限のために調整することができないものは、ストック・オプションに関して特徴的な問題であると思われる。ストック・オプションの課税方法は各国によって異なるため、従業員等が国家間を移動することによって、各国の課税のタイミングにおいて、それぞれの国の居住者である場合が考えられる。外国税額控除の非居住者期間に関する制限のため調整できない事例のように、付与時から行使時の間及び行使時から譲渡時の間に移動する場合に調整できない二重課税は、従業員等が行使時から譲渡時の間のみ国家間を移動する場合にも調整することができないと思われる⁹⁸。これは、本論の 2-2 で指摘した問題と同様のものである。

一方で、日米租税条約の交渉担当者間の了解の事例において、外国税額控除の非居住者期間に関する制限のために調整することができない二重課税は、（付与時から行使時の間及び）行使時から譲渡時の間に、異なる課税方法を採用する国の間を移動することによって生じるものである。これに対して、本論の 2-2 で扱った問題は、行使時から譲渡時の間に、いずれも非適格ストック・オプションとして課税する国の間を移動することによって生じる二重課税である。交渉担当者間の了解の事例についても、本論の 2-2 の前提と同様に、行使時から譲渡時の間にのみ移動する場合を考慮すると、外国税額控除の非居住者期間に関する制限のために二重課税を調整することができない事例が生じる可能性がある。これは、事例Ⅲ1 及びⅣ1 が当てはまる。

ここでは、両国間の移動のタイミングは本論の前提と同様であると考え、譲渡時に日本が居住地国として調整を行う事例として、Ⅳ1 の課税関係を説明する。交渉担当者間の了解

⁹⁷ 川田剛『国際課税の基礎知識』（税務経理協会、9 訂版、2015 年）117 頁。

⁹⁸ 日米租税条約のストック・オプションに関する交渉担当者間の了解では、「他にもストック・オプション制度に関連して二重課税が生じるような場合はあり得よう。そのような場合には、日本国とアメリカ合衆国の権限のある当局は議定書 10 の規定による相互協議の手続を通じて、二重課税が除去されないことがないように、個別に適当な合意に達するよう努力するものとする。」とされている。財務省HP・前掲注（50）3 頁。

の事例及び本論の 2-2 の前提と同様に、被用者は勤務地国の居住者である。当該事例では、ストック・オプションは、日本と米国の両国において非適格である。被用者は、行使時に米国の居住地国であり、譲渡時に日本の居住者である。当該被用者は、付与時から行使時の間の勤務期間に国家間を移動しないため、ストック・オプションに関連する勤務は、行使時の居住地国である米国において行われている。そのため、行使時には、米国が権利行使益の全額に給与所得として課税する。日本では、ストック・オプションに関連する勤務が行われていないため、当該時点に、同国は権利行使益に課税しない。その後、譲渡時には、居住地国である日本が、当該時点における株式の価格と行使価格との差額に対して譲渡所得として課税する。このとき、行使時に米国において課税済である権利行使益の全額について、二重課税が生じることになる。一方で、譲渡時の居住地国である日本にとって、行使時の権利行使益に対する税は、日本の非居住者期間に課されたものであるため、外国税額控除の控除対象外国税から除外され、二重課税を調整することができない。これは、本論の 2-2 で指摘した問題のうち①日本が譲渡時に居住地国である場合と同様の問題である。このように、交渉担当者間の了解の事例における前提が異なる場合には、日米租税条約では調整できない二重課税が生じる可能性がある。

日米租税条約及び日英租税条約では、上述のように、条約 14 条及び 23 条の解釈または適用について生じる困難または疑義を、条約 25 条（相互協議手続）に基づく合意によって解決するよう努めることとされている。相互協議とは、二国間租税条約に定められる締約国の権限ある当局による協議のことである⁹⁹。相互協議の趣旨は、一方の国が条約に適合しない措置を行った場合に、その条約に適合しない措置の是正を、当該条約締約国の行政庁の協議によって解決しようとするものであり、条約に適合しない措置によって引き起こされた国際的な二重課税を排除することである¹⁰⁰。一方で、相互協議において、権限ある当局は合意に達するように努力する義務はあるが、合意に至る義務は課されていない。そのため、相互協議では、最終的な解決が保証されておらず、二重課税の解消には限界があると指摘されている¹⁰¹。

したがって、第 4 章では、従業員等による行使時から譲渡時の間によって生じる二重課税について、①日本が譲渡時に居住地国である場合及び②日本が譲渡時に過去の居住地国である場合の調整方法を検討する。

⁹⁹ 中里実ほか編『租税法概説』（有斐閣、第 2 版、2015 年）345 頁。

¹⁰⁰ 水野・前掲注（90）228 頁。

¹⁰¹ 水野・前掲注（90）228 頁。

第4章 ストック・オプションに関わる国際的な二重課税の調整

前述のように、各国における課税のタイミングのミスマッチに起因する二重課税の問題は、OECDでも議論されている。吉村氏は、出国税とストック・オプションに関する二重課税は、各国の課税時期が異なることや日本の非居住者期間に課された税であるために外国税額控除が適用されない点で、共通点があると指摘している¹⁰²。そして、国際的二重課税問題を検討するにあたっては、ストック・オプションや出国税などのように、同じ原因に起因して生ずる二重課税問題を幅広く検討する必要があると述べられている¹⁰³。よって、本章では、出国税を参考に、ストック・オプションに関する二重課税の調整方法を検討する。

4-1 国外転出時課税における二重課税の調整方法

4-1-1 出国税の概要¹⁰⁴¹⁰⁵

出国税とは、「個人が自国の居住者から非居住者になることに起因して、個人の所有する資産に含まれる未実現のキャピタル・ゲインに対してみなし譲渡課税を行うことをいう」¹⁰⁶¹⁰⁷。

納税者が出国税を課した国から出国し、入国側の国で所得または値上がり益の受領または実現の際に課税された場合に、潜在的な二重課税が存在する。このような二重課税を防ぐ方法として、理論的には次の3つの解決策が挙げられる。(イ) および (ロ) は、入国側の国における対応であり、(ハ) は、出国側の国における対応である。

¹⁰² 吉村・前掲注(73) 616頁。

¹⁰³ 吉村・前掲注(73) 616頁。

¹⁰⁴ Luc de Broe, General Report, The tax treatment of transfer of residence by individual, IFA, Cahiers de droit fiscal international volume LXXXVIIb, at 19~78, 2002.

¹⁰⁵ 大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察—株式に対するみなし譲渡課税(出国税)を中心に—」税研20巻2号(2004年)75~85頁。

¹⁰⁶ Broe, *supra* note. 102, at 19~78.

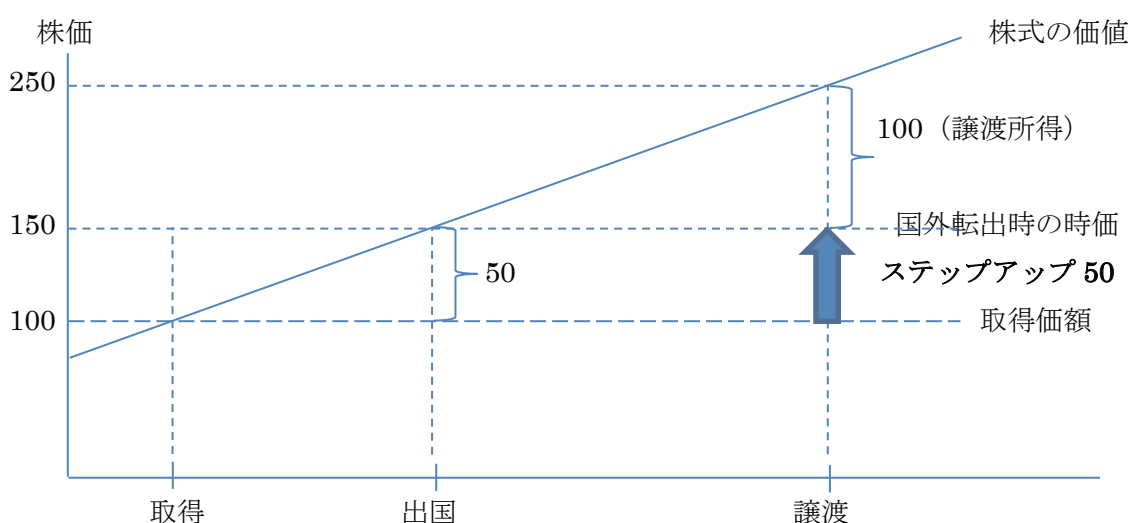
¹⁰⁷ 大橋・前掲注(105) 77頁。

(イ) 取得価額の引き上げ (step-up in basis)

入国側の国で、元居住者であった出国側の国で課税上計算された価額を、入国者の資産や年金の権利についての課税ベースとして受け入れることである¹⁰⁸。

有価証券等については、出国側の国において、国外転出時に譲渡したものとみなして、国外転出時の時価 (150) から取得価額 (100) を控除した金額 (50) に対して課税が行われる。その後、入国側の国において当該有価証券等を譲渡する場合には、取得価額は国外転出時の時価 (150) にステップアップされる。よって、譲渡時の時価 (250) からステップアップされた取得価額 (150) を控除した金額 (100) が譲渡所得として課税される。

(図表 5-1) 取得価額の引き上げ



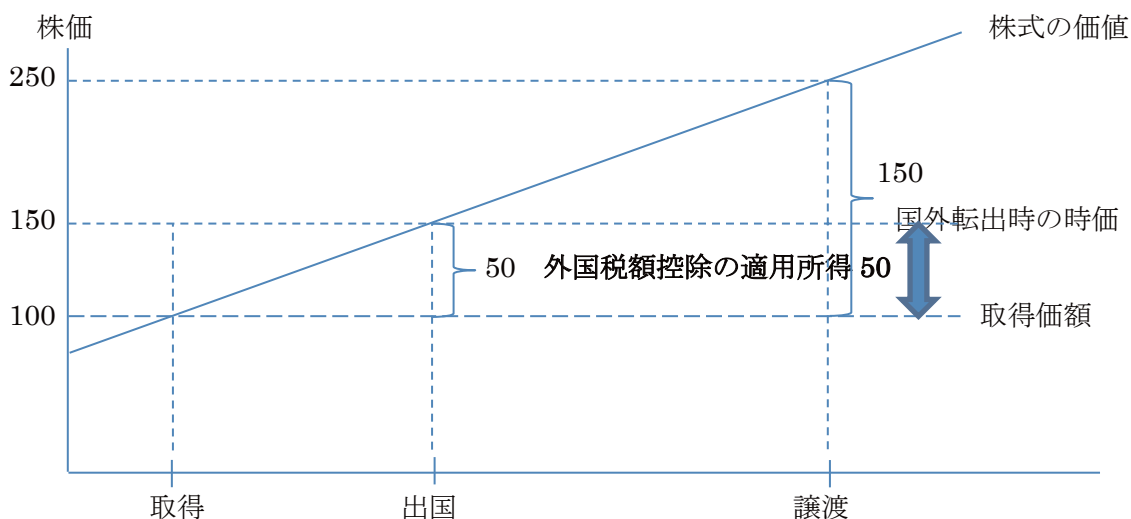
¹⁰⁸ Broe, *supra* note. 102, at 19~78、原武彦「出国に伴う所得課税制度と出国税等の我が国への導入—我が国と米国等の制度比較を中心として—」税大ジャーナル 14 号 (2010 年) 109 頁。

(ロ) 外国税額控除

入国側の国で、同一所得について国外で支払った出国税を外国税額控除として認めることである¹⁰⁹。

有価証券等については、出国側の国において、国外転出時に譲渡したものとみなして、国外転出時の時価（150）から取得価額（100）を控除した金額（50）に課税される。その後、入国側の国において当該有価証券等を譲渡する場合には、出国側の国で支払った税（50）について外国税額控除が認められる。よって、譲渡時の時価（250）と取得価額（100）の差額（150）から外国税額（50）を控除した金額（100）が譲渡所得として課税されることになる。

(図表 5-2) 外国税額控除



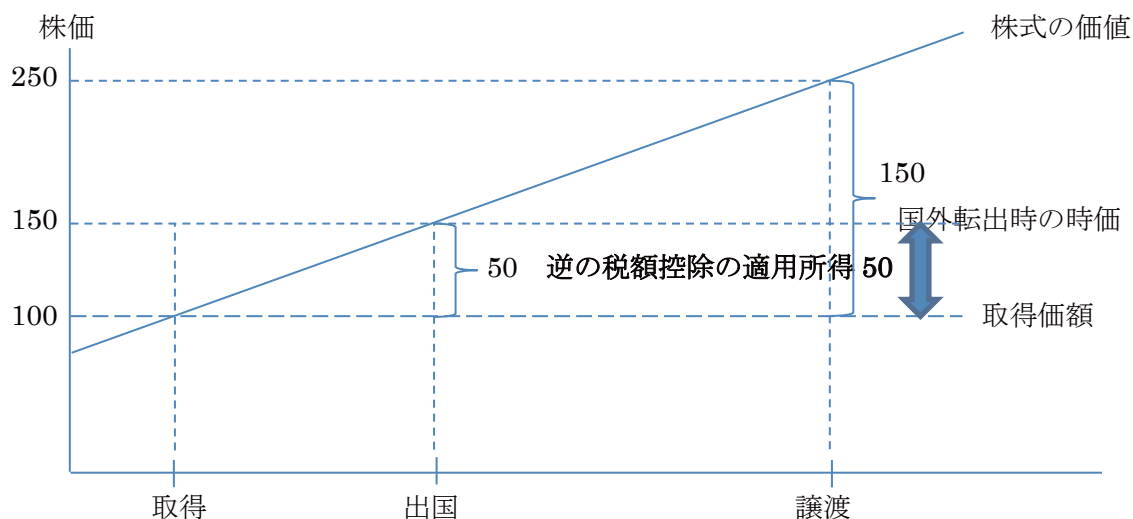
¹⁰⁹ Broe, *supra* note. 102, at 19~78、原・前掲注（106）109~110 頁。

(ハ) 逆の税額控除 (reverse credit) ¹¹⁰

出国側の国で、同一所得に対して入国側の国で支払った税を外国税額控除として認めることである¹¹¹。

有価証券等については、出国側の国において、国外転出時に譲渡したものとみなして、国外転出時の時価 (150) から取得価額 (100) を控除した金額 (50) に対して課税が行われる。入国側の国が取得価額のステップアップを認めていなかった場合は、入国側の国において当該有価証券等を譲渡する際に、譲渡所得 (150) のうち、出国側の国で既に課税されている部分 (50) について二重課税が生じる。よって、出国側の国で当該課税済部分 (50) に対して逆の税額控除を行うことで、二重課税を調整する。

(図表 5-3) 逆の税額控除



¹¹⁰ 国際的な二重課税の調整は、原則として、実際に二重課税が生じる時点の居住地国である国外転出先の国 (新しい居住地国) において行うことが適当である。関禎一郎ほか『改正税法のすべて 平成 27 年版』(大蔵財務協会、2015 年) 672 頁。

¹¹¹ Broe, *supra* note. 102, at 19~78、原・前掲注 (106) 110 頁。

4-1-2 国外転出時課税制度の概要

日本では、平成 27 年の税制改正によって、国外転出時課税、いわゆる出国税が創設された（所得税法 60 の 2）。制度創設の趣旨は、次の通りである¹¹²¹¹³。日本の居住者が、含み益を有する株式を保有したまま国外転出し、株式等のキャピタル・ゲインが非課税である国において売却することにより課税逃れを行う可能性がある。平成 26 年 9 月に公表された BEPS（税源侵食と利益移転）プロジェクトの行動計画第 1 弾報告書においても、行動 6「租税条約の濫用防止」の中で、国外転出時の未実現のキャピタル・ゲインに対する課税が、租税回避防止措置として位置づけられている。そこで、日本においても、主要国と足並みを揃えて、一定の国外転出者に対して、国外転出前に対象資産を譲渡して同時にこれを買戻したものとみなして、当該未実現のキャピタル・ゲインに課税する譲渡所得等の課税の特例を創設した。

日本の国外転出時課税は、(イ) 取得価額の引き上げ（所得税法 60 条の 2 第 4 項）及び (ハ) 逆の税額控除（所得税法 95 条の 2）を認めている。ただし、逆の税額控除が行われるのは、納税猶予が適用される場合に限られる。以下では、国外転出時課税制度における二重課税の調整方法を、①日本が流入国側の国として調整を行う場合と②日本が流出国側の国として調整を行う場合に分けて考察する。

①日本が流入国側の国として調整を行う場合

流出をする相手国の居住者が、その流出の時ににおいて有価証券等を有する場合には、その者の所得の金額の計算については、流出時に、当該時点における当該有価証券等の価額に相当する金額（所得税法 60 条の 2 第 1 項 1 号¹¹⁴¹¹⁵）により、当該有価証券等の譲渡があったものとみなされる（所得税法 60 条の 2 第 1 項）。流出の日の属する年分の所得税につき、前述の規定の適用を受けた個人（その相続人を含む。）が、当該流出の時に有していた有価証券等を譲渡した場合における所得の金額の計算については、当該流出の時ににおける当該有価証券等の価額に相当する金額をもって取得したものとみされる（所得税法 60 条の 2 第 4 項）。よって、日本が流入国側の国として調整を行う場合は、相手国の居住者が流出後に有価証券等を譲渡した場合には、付け替え後の取得価額で譲渡所得等の金額の計算

¹¹² 関・前掲注（108）81 頁。

¹¹³ 宮本十至子「組織再編成における出国課税と EU 法」立命館経済学 63 巻 5・6 号（2015 年）346～347 頁。

¹¹⁴ 所得税法 60 条の 2 第 1 項 1 号は、国外転出の日後に確定申告等をする場合である。これは、「国外転出をする日の属する年分の確定申告書の提出の時までに国税通則法の規定による納税管理人の届出をした場合、納税管理人の届出をしないで国外転出をした日以後にその年分の確定申告書を提出する場合又はその年分の所得税につき決定がされる場合が該当する。」武田・前掲注（91）4317 の 31 頁。

¹¹⁵ 所得税法 60 条の 2 第 1 項 2 号は、国外転出の日以前に確定申告をする場合（すなわち、第 1 号以外の場合）である。武田・前掲注（91）4317 の 31 頁。

を行うことによって二重課税を調整する¹¹⁶。外国税額控除は、日本の非居住者の国外源泉所得に課された外国税については、国内源泉所得との間に二重課税は生じていないため、控除の対象から除外している。そのため、国外転出時課税は、ステップアップを行うことによって、二重課税を調整している。

納税猶予適用者が、当該納税猶予に係る期限までに、有価証券等を譲渡した場合に、当該譲渡時における当該有価証券等の価格が流出時の価格よりも下落しているときは、下落した価格により流出時に当該有価証券等を譲渡したものとみなして、流出の日の属する年分の所得税を再計算する¹¹⁷（所得税法 60 条の 2 第 8 項）。

②日本が流出国側の国として調整を行う場合

日本から流出をする者の場合は、納税猶予が適用されるか否かによって二重課税の調整方法が異なる。

(1) 納税猶予が適用される場合

納税猶予が適用される場合は、流出先の国において対象資産を譲渡した際に、当該国で流出時の課税が調整されないときに、逆の税額控除を行う（所得税法 95 条の 2）。流出時から引き続き対象資産を保有しており、納税猶予期間内（5 年、猶予期間を延長する場合は 10 年（所得税法 137 条の 2）。）に帰国した場合は、流出時のみなし課税の取り消しを行う。

(2) 流出時に納税する場合

納税猶予が適用されず、流出時に納税する場合は、流出先で対象資産を譲渡した後に帰国した場合に、取得価額の引き上げを行う。流出時から引き続き対象資産を保有しており、5 年以内に帰国した場合は、流出時のみなし課税の取り消しを行う。

¹¹⁶ 武田・前掲注（91）4317 の 39～4317 の 40 頁。

¹¹⁷ 武田・前掲注（91）4317 の 61 頁。

4-2 スtock・オプションに関わる二重課税の調整方法の検討

本節では、国外転出時課税制度の考察を踏まえて、Stock・オプションに関わる二重課税について、国内法及び条約による調整方法の検討を行う。検討にあたって、以下では、国外転出時課税とStock・オプションの比較を行う。

①譲渡時に日本が居住地国である場合の共通点は、吉村氏が指摘しているように、国外転出時課税とStock・オプションでは、納税者の国境を越える移動によって課税のタイミングの違いに基づく二重課税が生じる可能性があることである。

これに対して、両者の相違点は、次の3つである。1つ目は、国外転出時課税は流出の時の時価をもって取得価額とみなすのに対して、Stock・オプションの取得価額は、行使価格であることである。Stock・オプションの場合は、行使時には株式を取得するのであり、譲渡は生じない。2つ目は、国外転出時課税では納税猶予が認められているのに対して、Stock・オプションについてはそのような制度はないことである。国外転出時課税において、流出後に有価証券等の価額が下落した場合に、下落した価格によって流出時の所得税の再計算をすることができるのは、納税猶予が認められる場合に限られる。逆の外国税額控除についても、当該制度の適用対象者は、納税猶予が認められる者に限られる。3つ目は、国外転出時課税の場合は、流出時に譲渡所得課税されるのに対して、Stock・オプションの場合は、給与所得課税が行われることである。国外転出時課税においては、含み益(50)は、流出国側の国で流出時に譲渡所得として課税され、流入国側の国で譲渡時に譲渡所得(150)として課税される。一方で、Stock・オプションに関連する利益は、行使時にその時の居住地国で給与所得(50)として課税され、譲渡時に行使時とは異なる居住地国において譲渡所得(150)として課税される。

Stock・オプションに関する二重課税の調整方法について、4-2-1では譲渡時に日本が居住地国である場合を、4-2-2では譲渡時に日本が過去の居住地国である場合を検討する。

4-2-1 日本が譲渡時に居住地国として調整する場合

(2) 外国税額控除

日本が譲渡時に居住地国として二重課税の調整を行う方法の1つとして、外国税額控除が挙げられる。本論の前提のもとでは、日本が譲渡時に居住地国である場合に、日本による譲渡時の課税との間で二重課税が生じる外国所得税は、従業員等が日本の非居住者であった期間に生じる。そのため、現行の外国税額控除制度において、日本が居住地国である場合に生じる外国所得税は控除対象外となり、二重課税を調整することができない。

前述のように、モデル租税条約23条A及び23条Bのコメンタリーは、両国の課税のタイミングの違いによって生じる二重課税に対する救済措置について触れている。二重課税の調整を重視するならば、国内法だけではなく、租税条約とあわせて措置を講じることが望ましい。よって、以下では、国内法による調整と条約による調整を検討する。

(イ) 国内法による調整

(1) 取得価額の引き上げ

国外転出時課税において、日本が流入国側の国として調整を行う場合は、取得価額の引き上げによって二重課税を調整している。上記のように、国外転出時課税とストック・オプションにおける二重課税は、両国の課税のタイミングの違いによって二重課税が生じる可能性がある点で、共通点が認められる。日本が譲渡時の居住地国として二重課税を調整する方法の1つとして、取得価額の引き上げを行うことができるか検討する。

検討事項は、以下の2つである。1つ目は、ストック・オプションの取得価額は行使価格であることである。国外転出時課税は譲渡所得同士の取得価額の引き上げを行うのに対して、ストック・オプションの場合は、行使時には給与所得として課税され、譲渡時には譲渡所得として課税される。そのため、ストック・オプションについて、国外転出時課税と同じようにステップアップを行うことは難しいと考えられる。2つ目は、ストック・オプションの取得価額を行使時の時価に引き上げるときに、行使時から譲渡時の間に株式の価格が下落する場合は、日本において譲渡損が計上されることである。この場合は、二重課税を調整するために日本の税収が失われることになる。前述のように、国外転出時課税において、このような場合に流出時の税額の再計算が行われるのは、納税猶予が認められる場合に限られる。流出時に税を納付した後に譲渡損が生じる場合は、更正の請求が認められている。ストック・オプションには、納税猶予はないが、流出時に納付する場合は、ストック・オプションの行使時に給与所得されるとときと共通していると考えられる。ストック・オプションに対して、更正の請求を認めるべきか否かが問題になると思われる。

ステップアップの意義は、ステップアップを認めることによって、ストック・オプションに関わる取引が国内で行われるか国外で行われるかを問わず、本来の(B)行使時・譲渡時の課税方法によって課税することができることである。これに対して、ステップアップの問題は、国外転出時課税において、所得は、転出時には実現しておらず、譲渡時に実現するのに対して、ストック・オプションの場合は、行使時に給与所得が実現していることである。そのため、ストック・オプションの行使時以降に株価が下落している場合にステップアップを認めると、譲渡時の居住地国において譲渡損が計上されることになる。

ストック・オプションについて、取得価額を行使時の時価に引き上げることができるとすれば、①日本が譲渡時に居住地国である場合に生じる二重課税は、次のように調整することができる。日本は、相手国が行使時に課税済みである50(行使時の時価と行使価格との差額)を考慮し、譲渡時に、株式の取得価額を100(行使価格)から150(行使時の時価)に引き上げることで、250(譲渡時の時価)と150(行使時の時価)との差額100に対して譲渡所得として課税する。その結果、当該ストック・オプションに関する国際的な二重課税は排除されることになる。

(ロ) 条約による調整

租税条約のなかには、流入国（＝新たな居住地）が譲渡所得に課税するときに、二重課税を調整するため、流出国（＝過去の居住地）における譲渡時の時価を取得価額として引き継ぐ規定を設けているものがある。ストック・オプションについても、行使時に一方の締約国が給与所得として課税を行い、譲渡時に他方の締約国が譲渡所得として課税をする場合は、他方の締約国が譲渡時に取得価額の引き上げを行うことによって、二重課税を調整することができると考えられる。

ここは、米独租税条約¹¹⁸を用いて分析を行う。米国とドイツの両国とも、出国税に関して歴史がある国であることから、両国の課税のタイミングの違いによって生じる二重課税の調整方法を検討するにあたり、参考になると思われる¹¹⁹。

米独租税条約において、譲渡所得は13条に規定されている。同条は、5項で居住地国による排他的な課税権を規定し、6項は、一方の締約国において出国税が課された場合に、取得価格のステップアップを行うことを規定している。5項は、1～4項に規定する資産を除く資産の譲渡によって生じるキャピタル・ゲインは、譲渡者の居住地国でのみ課税されることを定めている。6項は、一方の締約国の居住者でなくなった者が、当該国の税法に従い資産を譲渡したとして扱われ、当該国で課税される場合は、当該個人は、一方の締約国の居住者でなくなる直前に、当該時点における公正な市場価格に等しい金額で当該資産を譲渡し再取得したとして、他方の締約国において課税されることを選択することができることと規定している。ただし、同項の規定の適用は、源泉地国の法人の25パーセントの持株を構成する株式を個人が譲渡することによって得た利益である場合、当該個人が一方の締約国の居住者でなくなった日から10年以内に、当該譲渡による利益が生じる場合に限られる¹²⁰。

ストック・オプションに米独租税条約13条6項のような規定を適用する場合は、規定が適用される持株割合や譲渡期間については、考慮する必要はないと考えられる。

米独租税条約13条6項のような規定をストック・オプションにも適用することができるならば、ストック・オプションに関わる二重課税は、次のように調整することができる。他方の締約国がオプションの行使によって取得した株式を譲渡する場合には、居住地（当該他方の締約国）は、源泉地国（一方の締約国）におけるオプションの行使時の時価を取得価額として引き継ぐことになる。この場合は、両締約国間による課税の重複は生じないため、二重課税を排除することができると考えられる。

¹¹⁸ United States - Germany Tax Treaty, 2006, Article 13.

¹¹⁹ 日独租税条約は1989年に締結され、2006年に改正が行われた。

¹²⁰ United States - Germany Tax Treaty, 2006, Technical Explanation, Article 13.

4-2-2 日本が譲渡時に過去の居住地国として調整する場合

(イ) 国内法による調整

国外転出時課税では、納税猶予が適用される場合は逆の税額控除を行い、納税猶予が適用されない場合は取得価額の引き上げまたは流出時の課税の取り消しを行うことで、二重課税を調整する。これに対して、ストック・オプションの場合は、納税猶予はなく、行使時の課税はみなし課税ではなく実現した給与所得に対するものである。これらの相違点を考慮すると、国外転出時課税における二重課税の調整方法のうち、納税猶予が適用される場合及びみなし課税が取り消される場合と同様の調整方法を採用することは適切ではないと考えられる。

一方で、国外転出時課税において流出時に納税をする場合は、行使時に実現した給与所得に対する税を納付する場合と共通の状況であると考えられる。この場合は、国内法によって行使時の給与所得課税と譲渡時の譲渡所得課税との調整を行うことは、困難であると考えられる。

(ロ) 条約による調整

ここでは、日蘭租税条約¹²¹を用いて分析する。当該租税条約は、日本が実際に締結している租税条約であるとともに、当該条約の13条7項が出国税について規定している点で参考になると思われる¹²²。

日蘭租税条約において、譲渡所得は13条に規定されている。同条は、6項で居住地国による排他的な課税を定めており、7項で出国税について規定している。7項は、一方の締約国の居住者である法人の株式等の譲渡から生じる収益で、他方の締約国の居住者である個人が取得するものについては、当該個人が当該譲渡収益を取得する時まで課されていない部分を限度として、当該一方の締約国の法令に従って課税することができると規定している。ただし、次のような要件を満たす必要がある。当該個人が、譲渡収益を取得する直前の10年間のいずれかの時点またはすべての期間において、法人の所在地国である一方の締約国の居住者であったことと、当該個人が、他方の締約国の居住者になった時に、当該一方の締約国の法人の株式の5パーセント以上を所有していることである。

この規定は、オランダの出国税の規定を受けて導入されたものである。オランダでは、出国時点で認識された税額の納付は、譲渡収益として実現するときまで繰り延べられている。

¹²¹ 斎須朋之ほか『改正税法のすべて 平成23年版』（大蔵財務協会、2011年）561～563頁、『租税条約の解説 日本・オランダ租税条約』（日本租税研究協会、2009年）155～158頁、矢内一好「Q&A 国外転出時課税 完全ガイド 国外転出時課税制度創設の背景と国際的な状況」税理58巻11号（2015年）11頁。

¹²² 日蘭租税条約では、配当所得についても出国税の規定が導入されている（日蘭租税条約10条10項）。斎須・前掲注（119）558～559頁、日本租税研究協会・前掲注（119）151頁。

ストック・オプションに日蘭租税条約 13 条 7 項のような規定を適用する場合は、規定が適用される持株割合や譲渡期間については、考慮する必要はないと考えられる。オランダでは、出国税について納税猶予が認められている点が特徴的である。ストック・オプションには、納税猶予はないため、日蘭租税条約 13 条 7 項のような規定を、ストック・オプション適用できるか否か検討する必要がある。

このような規定をストック・オプションにも適用することができるならば、ストック・オプションに関する二重課税は、米独租税条約 13 条 6 項の分析において述べたように、調整することができると考えられる。

おわりに

ストック・オプションの課税方法は、各国によって異なる。本論は、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国際的な二重課税について、次の2つの問題に分けて、それぞれの調整方法を検討した。1つ目の問題は、従業員等が付与時から行使時の間に国家間を移動する場合に生じる権利行使益に対する二重課税の調整方法である。これは、①行使時に日本が居住地国である場合と、②行使時に日本が源泉地国である場合に分けて検討した。2つ目は、行使時から譲渡時の間に国家間を移動する場合の調整方法である。これは、①日本が譲渡時に居住地国である場合と、②日本が譲渡時に過去の居住地国である場合に分けて検討を行った。

本論では、上記のような問題について、租税条約及びコメンタリーを分析した。日本が締結しているストック・オプションに関する条約は、日米租税条約及び日英租税条約である。OECDモデル租税条約23条A及び23条Bのコメンタリーでは、二重課税に対する救済措置は、両国の課税時期にかかわらず調整することについて触れられている。ストック・オプションに関係する勤務が一つ以上の国で行われた場合は、当該勤務が行われた国における勤務日数の割合に応じて課税される。日米租税条約における交渉担当者間の了解の分析からは、付与時から行使時の間に両国を移動することによって生じる二重課税は、外国税額控除の繰越制度の期間制限の問題を除いて、調整されることを指摘した。一方で、付与時から行使時の間及び行使時から譲渡時に両国間を移動することに伴う二重課税は、外国税額控除の非居住者期間における適用除外のために、条約では調整することができないことを指摘した。交渉担当者間の了解の事例において、調整できない二重課税が生じるものは、両国のストック・オプションの課税方法が異なる場合である。これに対して、交渉担当者間の了解における事例と異なり、行使時から譲渡時の間のみ両国間を移動する場合は、両国においていずれも非適格ストック・オプションとして扱われるときにも、調整することができない二重課税が生じ得ることを指摘した。

したがって、第4章では、従業員等による行使時から譲渡時の間の移動によって生じる二重課税について、①日本が譲渡時に居住地国である場合及び②日本が譲渡時に過去の居住地国である場合の調整方法を検討した。このような二重課税の調整について、日本における調整方法を検討するにあたり、課税のタイミングが異なる二重課税の調整を行う制度として、出国税を参考にした。その結果、ストック・オプションに関わる二重課税を日本において調整するために、以下のような規定の創設を検討することを提言した。①譲渡時に日本が居住地国として調整を行う場合は、国内法及び租税条約に、譲渡時の取得価額を行使時の時価に引き上げる規定を設けることである。②譲渡時に日本が過去の居住地国として調整を行う場合は、行使時と譲渡時の間の二重課税を国内法のみで調整を行うことは困難である。そのため、日蘭租税条約や米独租税条約のように、租税条約に、居住地国が譲渡時の取得価額を行使時の時価に引き上げる規定を設けることである。ただし、これらの①及び②の場合に、取得価額の引き上げを行うのは、譲渡時の株価が行使時の株価を上

回る場合に限るべきであろう。

なお、本論で検討した上記の①及び②は、様々な前提条件に基づく限定的な場合である。そのため、これらの2つ以外のときに生じる二重課税については、今後の課題としたい。

【参考文献】

(書籍)

- 浅川雅嗣編著『コンメンタール改訂日米租税条約』(大蔵財務協会、2005年)
- 伊藤公也『アメリカ連邦税法』(中央経済社、第5版、2013年)
- 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』(信山社出版株式会社、初版、2002年)
- 岡村忠生『法人税法講義』(成文堂、第3版、2007年)
- 門野久雄『非居住者・外国法人 源泉領収の実務Q&A』(清文社、2012年)
- 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』(有斐閣、初版、1996年)
- 金子宏『租税法』(弘文堂、第21版、2016年)
- 川田剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説』(税務研究会出版局、第3版、2015年)
- 川田剛『新日米租税条約を読む』(税務経理協会、2004年)
- 川田剛『国際課税の基礎知識』(税務経理協会、9訂版、2015年)
- 川端康之監訳『OECDモデル租税条約 2003年版(所得と財産に対するモデル租税条約)』
日本租税研究協会(2003年)
- 川端康之監訳『OECDモデル租税条約 2005年版(所得と財産に対するモデル租税条約)』
日本租税研究協会(2006年)
- 川端康之監訳『OECDモデル租税条約 2010年版(所得と財産に対するモデル租税条約)』
日本租税研究協会(2011年)
- 黒田敦子『アメリカ合衆国における自己株報酬・年金の法と税制—Stock-Based compensation—』(税務経理協会、1999年)
- 佐藤英明『スタンダード所得税法』(弘文堂、第2版、2016年)
- 須田徹『アメリカの税法』(中央経済社、改訂5版、1996年)
- 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法』(第一法規)
- 武田昌輔編著『DHCコンメンタール所得税法』(第一法規)
- 武田昌輔編著『DHCコンメンタール租税特別措置法』(第一法規)
- 通商産業省産業政策局産業資金課『新規事業法とストックオプション』(商事法務研究会、1997年)
- 辻誠一『平成28年版 租税条約関係法規集・Ⅰ』(納税協会連合会、33版、2016年)
- 中里実ほか編『租税法概説』(有斐閣、第2版、2015年)
- 本庄資監修・藤井恵著『これならわかる!租税条約』(清文社、三訂版、2015年)
- 本庄資、川田剛編・永峰潤著『国際課税の理論と実務 [第1巻] 非居住者・非永住者課税』(税務経理協会、2000年)
- 増井良啓、宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、第3版、2015年)
- 水野忠恒『大系租税法』(中央経済社、2015年)
- 水野忠恒『租税法』(有斐閣、第5版、2011年)

水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—（オンデマンド版）』（有斐閣、2004年）

村井正編著『入門国際租税法』（清文社、2014年）

矢内一好、高山政信『外国税額控除の理論と実務』（同文館出版株式会社、2008年）

矢内一好『詳解 日米租税条約』（中央経済社、第2版、2004年）

山下克之『ストック・オプション会計』（白桃書房、2013年）

渡辺裕泰『ファイナンス課税』（有斐閣、第2版、2012年）

渡辺淑夫『最新 外国税額控除—国際的二重課税排除の理論と実務—』（同文館出版株式会社、三訂版、2008年）

『改正税法のすべて』（大蔵財務協会、各年版）

『租税条約の解説 日米租税条約』（日本租税研究協会、2009年）

『租税条約の解説 日英租税条約』（日本租税研究協会、2009年）

『租税条約の解説 日本・オランダ租税条約』（日本租税研究協会、2009年）

（論文）

和文献

大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察—株式に対するみなし譲渡課税（出国税）を中心に—」税研 20 卷 2 号（2004年）75～85 頁。

岡本勝秀「ストック・オプション報酬制度を巡る課税問題について」税大論叢 29 号（1997年）100～197 頁。

小川廣明、井上博之、安井欧貴「IFA 第 69 回年次総会（バーゼル大会）の様相」税大ジャーナル 26 号（2016年）127～195 頁。

川端康之「新規事業と税制—ストック・オプション税制の基礎構造—」租税法研究 25 号（1997年）30～61 頁。

小林真一、戸村健「日本型リストラクテッド・ストックと他の株式報酬インセンティブ制度との税務取扱いの比較」税務弘報 64 卷 10 号（2016年）34～45 頁。

武井一浩「役員報酬改革」ジュリスト 1452 号（2013年）58～64 頁。

長岡聰夫「所得税法・法人税法中非居住者・外国法人編および外国税額控除制度関係の改正」税と財 22 卷 5 号（1965年）185～204 頁。

原武彦「出国に伴う所得課税制度と出国税等の我が国への導入—我が国と米国等の制度比較を中心として—」税大ジャーナル 14 号（2010年）95～118 頁。

原正子「所得税法施行令第 84 条の考察—個人に係る新株予約権の課税関係を中心として—」税大論叢 69 号（2011年）75～221 頁。

増井良啓「ストック・オプションと所得課税」日税研論集 57 号（2006年）97～119 頁。

松本留美子「税務相談 Q & A」税経通信 71 卷 14 号（2016年）171～173 頁。

水野忠恒「外国税額控除制度」ジュリスト 1075 号（1995年）12～18 頁。

宮本十至子「金融取引と国際課税」『学術フロンティア研究成果報告書「国際金融革命と法」』（関西大学法学研究所、第3巻、2005年）491～499頁。

宮本十至子「繰延報酬と国際課税—ストック・オプション課税を中心に—」『学術フロンティア研究成果報告書「国際金融革命と法」』（関西大学法学研究所、第3巻、2005年）245～251頁。

宮本十至子「組織再編成における出国課税とEU法」立命館経済学63巻5・6号（2015年）345～357頁。

宮本十至子「法人に対する出国税をめぐる諸問題—EUの動向を中心に—」村井正先生喜寿記念論文集刊行委員会『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』（清文社、2012年）623～642頁。

百瀬智浩「株式関連報酬を巡る所得課税上の諸問題」税大論叢36号（2001年）201～275頁。

森田純夫、小川直人「日本型リストラクテッド・ストックと他の株式報酬との制度設計上の比較」税務弘報64巻10号（2016年）26～33頁。

矢内一好「Q&A 国外転出時課税 完全ガイド 国外転出時課税制度創設の背景と国際的な状況」税理58巻11号（2015年）8～16頁。

保岡興治「ストック・オプション制度等に係る商法改正の経緯と意義」商事法務1458号（1997年）2～10頁。

山下克之「ストック・オプションに関する会計処理の再検討—株式報酬型ストック・オプションについての考察より—」会計189巻6号（2016年）694～706頁。

山田昌史「制度の変遷で理解する株式報酬諸制度のメリット・デメリット」企業会計68巻5号（2016年）64～73頁。

吉村典栄「ストックオプションを巡る国際的二重課税の問題について」税大論叢71号（2011年）526～617頁。

渡辺徹也「ストック・オプションに関する課税上の諸問題—非適格ストック・オプションを中心に—」税法学550号（2003年）57～84頁。

洋文献

Bernard Peeters, Article 15 of the OECD Model Convention on “Income from Employment” and its Undefined Terms, International Bureau of Fiscal Documentation, at 72~82, 2004.

Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts, Thomson Reuters Tax and Accounting.

Catherine Bobbett and John F. Avery Jones, Tax Treaty Issues relating to Cross-Border Employee Stock Options, International Bureau of Fiscal Documentation, at 4~8, 2003.

European commission, Employee Stock Options, The legal and administrative

environment for Employee Stock Options in the EU, Final Report of the Expert Group, 2003.

Frank P.G. Potgens and Marcel Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 1, European Taxation, volume 9, at 407~418, 2007.

Frank P.G. Potgens and Marcel Jakobsen, Cross-Border Taxation of Employee Stock Options: How to Improve the OECD Commentary – Part 2, European Taxation, volume 10, at 467~476, 2007.

Luc de Broe, General Report, The tax treatment of transfer of residence by individual, IFA, Cahiers de droit fiscal international volume LXXXVIIIb, at 19~78, 2002.

OECD, The Taxation of Employee Stock Options, OECD Tax Policy Studies no.11, 2005.

OECD, Cross-border Income Tax Issue Arising from Employee Stock-Option Plans, 2012.

OECD, Cross-border Income Tax Issue Arising from Employee Stock-Option Plans, 2015.

Hans-Jörg Mössner, General Report, International tax aspects of deferred remunerations, IFA, Cahiers de droit fiscal international volume LXXXVb, at 73~121, 2000.

(ホームページ)

経済産業省HP <http://www.meti.go.jp/> (最終閲覧日 2016年9月15日)

財務省HP <http://www.mof.go.jp/index.htm> (最終閲覧日 2017年1月28日)

タワーズワトソン

<file:///C:/Users/miki/Downloads/TowersWatson-Japan-Corporate-Governance.pdf> (最終閲覧日 2016年9月15日)

IRS <https://www.irs.gov/> (最終閲覧日 2017年1月28日)

租税資料館賞論文集 第26回(2017年)下巻

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>