租税資料館賞受賞論文集
第 30 回（2021 年）

上巻

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞　第３０回入賞作品

●上　巻

論文の部

「租税条約における仲裁手続について―制度の導入拡大及び実施の観点からの検討―」
稿　者　石渡　智大　氏
（国税庁長官官房相互協議室／一橋大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・上巻(29)

「申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究
―公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察―」
稿　者　金山　知明　氏（税理士）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・上巻(161)

租税資料館奨励賞の部

「余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分
―所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈を中心に―」
稿　者　久保　綾子　氏（青山学院大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・上巻(259)

「所得税法 37 条 1 項の解釈に関する一考察―時代に則した新たな必要経費概念の提言―」
稿　者　小西　隆太　氏（関西大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・上巻(355)

●中　巻

「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の一考察
―制限超過利息の返還債務確定の問題をはじめとした裁判例の分析を中心として―」
稿　者　新林　宏彦　氏（千葉商科大学会計大学院　院生）・・・・・・・・・・・中巻(3)

「キャプティブと外国子会社合算税制―保護セル保険会社を中心に―」
稿　者　瀧　翔太　氏（立命館大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・中巻(157)

「債務免除益の所得区分決定における判断基準の考察
―不動産所得と一時所得における債務免除益を中心に―」
稿　者　田澤　広貴　氏（明治大学専門職大学院　院生）・・・・・・・・・・・・中巻(209)

「相続放棄が行われた場合の国税徴収法 39 条の適用可否
―遺産分割協議による相続放棄との比較を手掛かりとして―」
稿　者　中野　誠人　氏（大阪経済大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・中巻(283)

●下　巻

「企業会計の変容と法人税法の対応―解釈論と立法論の双方に焦点をあてながら―」
稿　者　細川　貴徳　氏（立教大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・・・下巻(3)

「事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件について―直接性の意義を中心に―」
稿　者　松嶋　良太　氏（兵庫県立大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・下巻(179)

「個別対応方式の用途区分に係る判断基準の再検討
―仕入税額控除における書類保存方式の転換を素材として―」
稿　者　松本　照生　氏（兵庫県立大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・下巻(253)

「共同事業の所得区分―組合契約推認アプローチによる事業所得該当性―」
稿　者　村井　圭介　氏（青山学院大学大学院　院生）・・・・・・・・・・・・・・下巻(367)

「法人税における無償取引規定―収益認識の理論的根拠の明確化―」
稿　者　柳井　浩　氏（LEC 東京リーガルマインド大学院大学　院生）・・・・・下巻(453)

租税資料館賞授賞式

第３０回租税資料館賞授賞式が１１月２９日（月）、東京・新宿区のリーガロイヤルホテル東京で行われ、会場には受賞者の他、受賞作品の出版元である６名のご来賓をはじめ、当財団役員等が列席した。

河﨑照行租税資料館代表理事が、受賞者に表彰状を贈呈し、挨拶を行った。

玉國選考委員長の講評

玉國でございます。選考委員を代表致しまして、講評を申し上げます。

新型コロナ・ウイルス蔓延との関係もありまして、選考を始める前には、本年度の租税資料館賞の応募状況はどうなることかという懸念もございました。ただし、先ほど代表理事の河﨑先生がお触れになったように、本年度は、過去最高の応募者数となる多数の力作が寄せられ、正直申して、安堵した次第です。

本年度においても、私ども選考委員は、一つ一つの作品に真剣に向き合って客観的な評価をすると共に、租税資料館賞の水準を落とさないよう、心を砕いて審査を致しました。その際には、従来通り、論理性、実証性、独創性等の各ポイントに力点を置きながら判断をしました。その結果、大変優れた受賞作の決定に至りましたこと、とても嬉しく思います。

本年度の作品を全体的に拝見すると、それぞれの方が多様な問題に取り組んでおります。それと同時に、ごくスタンダードな問題を取り上げるにしても、テーマや問題の処理の仕方に工夫の跡が見られる作品が多いことに感心を致しました。

玉國研究助成等選考委員長による講評

そうは申しましても、審査の過程で拝見をした作品の中には、テーマばかりでなく論点や研究手法、引用する資料や判決などにも目新しさが感じられない作品も相変わらず見受けられました。論文作成に当たって、十分な吟味もしないまま、あちこちの文献や判決の一部をつまみ食いしながら自己の論文を作成する例や、テーマの選択、論文構成、論理の展開の仕方、さらには表題の付け方などに、もうちょっと工夫が欲しいと思ったケースも、決して少なくありません。情報の共有化が進む中で、同じ文献や判決・資料を基礎としながらも、如何に自分の個性を発揮するのかが問われる時代になっていることを、改めて感じた次第です。

先ほど申しました三つのポイントの中でも、今回応募した皆さんが心を砕かれましたのは、「独

創性等」、言い換えますと、いかに自分自身の視点なり、特色なりを打ち出すのか、いかに他人と違った主張あるいは議論を展開するのか、そういう点にあったのではないでしょうか。

これまでの受賞作品もそうでありましたが、今回受賞されました皆様の作品は、それぞれの研究対象に関して、自分なりの視点を明確に打ち出しており、それぞれに特色のある作品が揃っているように感じます。

著書の部で申しますと、重要な理論的課題であるとの立場から、課税所得計算の調整制度の研究に取り組まれた倉見智亮氏の作品は、詳細な米国法研究に基づき、わが国における理論的動向と課税所得計算調整のあり方を探ろうと致します。手法としてはややオーソドックスでありながらも、その丁寧な考察力は諸処で光っており、わが国租税法学界に貴重な一書を加えてくれています。

スウェーデンの財源調達と租税政策を検証する馬場義久氏の作品は、わが国では研究が進んでいるとは言えない二元的所得税や北欧諸国の税制を学ぶに際して、是非読んで欲しい研究書であり、わが国の税制改革に対しての貴重な示唆を含んでいます。

課税免除益の課税理論を追究する藤間大順氏の作品は、わが国と米国における議論の詳細な検討を経て、独自の債務控除アプローチ構築に向けての理論構成を試みます。その説くところは説得力があり、読む者を納得させる見事な論理展開が光っています。

一般の部の論文では、石渡智大氏と金山知明氏の二作品が入賞しています。

租税条約における紛争解決手続としての仲裁手続を取り上げ考察する石渡氏の論文は、丁寧な文献考証を経て作成されており、将来の展開をも視野に入れつつ問題を捉え論じようとする姿勢が評価されました。

オーストラリアの税制を参考に申告納税制度の下での自発的コンプライアンス向上の施策を探ろうとする金山氏の論文は、その全体を支配している筆者の公正感と、納税者権利憲章の制定に問題解決の手がかりを求めようとする筆者の基本的な考え方が印象的でした。

さらに、本年度の租税資料館賞においては、11 件の奨励賞受賞作がありました。奨励賞の審査について一言申しますと、専門家あるいは実務家の先生方が執筆されることの多い著書や一般部門論文の審査と、初めて学術的な論文にトライされる方の作品であることが予想される奨励賞論文の審査とでは、僅かではありますが、入賞の基準を異にしています。奨励賞の場合には、完成された論文を求めるというよりは、むしろ将来的な発展性を考えて、これからの活躍への期待とともに、さらに精進を重ねて次の新しい業績を生み出して欲しい、そのような願いを込めまして審査をしていると言えましょう。

時間の関係もありまして、此処では奨励賞を受賞した個々の作品についての論評は致しませんが、それぞれに特色のある、今後の成長と展開を十分に期待できる作品が揃っているように感じました。

我々審査委員としては、皆様方のご業績が次に続く方々の目標となり、また参考になることを考慮して、選考をいたしました。そのような気持ちがそれぞれの作品に対する講評集でのコメン

トにも籠められていることを申し添えておきたいと思います。

今回皆様方がご受賞された租税資料館賞の他にも、租税資料館では、税法等に関連する図書出版の助成などを含めまして皆様の研究活動へのサポートをさらに充実させるべく努めております。皆様方にも、そのような機会や制度を大いに活用して、次の段階に、そして、更なる高みへと、この度の研究をさらに発展させますことを心から期待する次第です。

以上をもちまして、私の講評の言葉とさせていただきます。有り難うございました。

（令和 3 年 11 月 29 日　第 30 回租税資料館賞授賞式にて）

第３０回　租税資料館賞　入選作品の紹介

●租税資料館賞　第30回入賞作品

著書の部

倉見　智亮　著

『課税所得計算調整制度の研究』

（株式会社　成文堂　2021 年 2 月刊）

本誌未掲載

筆者は、稼得された経済的成果の喪失や課税所得計算の誤りなどで、納付税額が減少する場合における過年度あるいは現年度の課税所得計算はいかにあるべきかを、米国との比較研究を念頭に考察する。課税所得計算の調整の仕方には、納付税額を減少するやり方と増加させるやり方との二方法があるが、本書では前者のみを検討の対象にしている。このように研究対象を限定した理由として筆者は、収入ないし収益の事後的な喪失や課税所得計算の誤りの是正は納税者の権利救済に関わる重要な局面であるが、納付税額を増加（追加納付）させる調整には手続に厳格な要件が課されないのに対して、納付税額を減少させる調整手続には厳格な要件が課されており、収入や収益が失われたのに課税が残存するなど、不完全な法的救済にとどまるおそれのあることを挙げている。

先行研究においても課税所得計算調整規定の変遷や制度趣旨を探求する作業は行われてはきたが、改正経緯や立法趣旨が完全に明らかにされているとは言い難い。課税所得計算調整論は、未だその全貌が明らかにされていない領域といえよう。本書は、経済的成果の損失、計算誤りの是正等の税額減少があった局面において、どのように課税所得計算の調整を行うべきかについて、歴史的アプローチと比較法アプローチの両者を用い、日本法の特徴と問題点を浮き彫りにしている。

本書は、米国法の沿革と概要を考察する第 1 編（全 4 章）と、歴史的視点を重視しながら日本法の分析を行うと共に、比較法的視点から米国法を通じて日本法への示唆を導こうとする第 2 編（全 4 章）との二部で構成されている。筆者は、「歴史的視点に立って、日本の課税所得計算調整制度の変遷を克明に描き出す」ことで、課税所得計算調整規定の改正経緯および立法趣旨を解明しようとする。その作業に際しては、一次資料を広く渉猟している点がとくに印象的である。また、丹念な分析・検討を経ることで、筆者は、従来の学説とは異なる筆者独自の観察結果を展開する。一例を挙げると、現行国税通則法上の更正の請求についての立案担当者の意図や解釈を明らかにすると共に、所得税法が無効と取消しとで要件を分けた理由は、法律行為の無効についてのみ経済的成果の喪失を要件としていたドイツ租税調整法 5 条 5 項に倣っていることを明らかにする。さらに筆者は、日米比較法的な観点から米国の内国歳入法典 1341 条に着目し、同規定が定める税額控除方式による還付充当型の現年度調整を参考にしつつ、そのような制度のわが国への導入可能性を検討する。筆者は、単なる外国法紹介にとどまらず、日本法の欠点克服に向けて積極的な提言をすることを意識しており、丹念な分析から導き出されたその結論には説得力があり、高く評価できる。

本書は、伝統的な研究方法をほぼ踏襲しながらも、全体を通じてその内容が良く整理されていて、整然と論理が展開されるなど、理解しやすい内容となっている。総合的な観点からも、優れた研究書として租税資料館賞を授与するに十分値する。

馬場　義久　著

『スウェーデンの租税政策―高福祉国家を支える仕組み―』

（株式会社　早稲田大学出版部　2021 年 2 月刊）

本誌未掲載

本書は、スウェーデンの租税政策に関する包括的な研究書である。二元的所得税は，1991 年にスウェーデンにおいて導入され，わが国の税制改革にも大きな影響を与えたが、その制度の理論的な背景を明らかにするとともに、高福祉国家であるスウェーデンの巨額財源を持続的に調達可能としている税制全般についても詳細に分析し、紹介している。

本書の構成は，大きく 3 つにわかれる。まず，第 1 章から第 3 章では二元的所得税導入の背景からその後の個人所得税の変遷が扱われている。次の第 4 章から第 8 章では、個別の税制についての分析が行われている。具体的には、勤労所得税（第 4 章），年金税制（第 5 章、資産保有税（第 6 章)、法人税（第 7 章，第 8 章）について、それぞれの制度改革の意図や効果についての分析が行われている。最後の第 9 章、第 10 章では、本書の中心的なテーマとはやや離れて、消費税の軽減税率の問題、税務情報の補足システムなどが論じられている。本書は、著者がこれまで発表してきた個別の論文を統一的に整理した書物であり、一貫した理論的視点で個々の制度を論じるというよりは、個別の税制ごとに問題点や課題を指摘するというスタイルになっている。

二元的所得税について筆者は、所得を勤労所得と資産所得に二分し、勤労所得にのみ超過累進税率を課し、資産所得には均一の低税率を課す「分離課税システム」であると位置付ける。二元的所得税の評価については、課税ベースとして「所得」と「消費」のどちらが望ましく適切なのかという問題が関わっており、どちらの立場に立つかにより、資産所得課税や法人税のあり方が変わってくるので、とても重要な論点であるといえよう。新しい法人税の提案をする第 8 章では、ACE や CBIT という法人税によるスウェーデンの改革への試みが紹介されている。前者は企業の超過収益にのみ課税する法人税で、「消費」課税と整合的であり、後者は正常収益も含めて資本収益の全てが課税対象となる法人税で、「所得」課税と整合的である。筆者は、改革案の理論的・政策的背景を含めて分析し、改革の困難さを垣間見せる。

二元的所得税や北欧諸国の税制については，その重要性にも関わらず，理論的な背景を含めて紹介した研究書は、わが国ではほとんど見かけない。その意味で，本書は貴重な研究書であり、わが国の税制改革論議にも大きな貢献をなしうることが期待される。税制改革の新しい潮流をその背景を含めて詳細に論じた本書の価値は非常に高く、わが国の税制改革論議でも大いに参考になると思われる。本書は、財政学、租税法の研究者のみならず、公共政策の研究者、政策実務者など幅広い層に読んでほしい書物であり、租税資料館賞の受賞に十分値する。

藤間　大順　著

『債務免除益の課税理論』

（株式会社　勁草書房　2020 年 12 月刊）

本誌未掲載

本書は債務免除益に対する課税の在り方を論じており、その全体は、第Ⅰ部第 1 章から第 3 章までの第Ⅰ部と第 4 章と第 5 章の第Ⅱ部とに大別できる。第 1 部では債務免除益に対する課税の理論的根拠と課税されるべき債務免除益の範囲についての検討がなされ、第Ⅱ部では、第一部で検討した理論的根拠（債務控除アプローチ）の具体的な課税問題へ当てはめが行われている。内容を紹介すると、第 1 章では、債務免除益の課税についての先行する議論を整理するとともに、事業再生税制の解釈論を通じて、これらのアプローチの限界を指摘し、著者独自の新たな債務免除益課税理論として、債務控除アプローチを構築・提示する。第 2 章では、債務控除アプローチの正当性の根拠として、米国の租税利益の原則（Tax Benefit Rule）についての検討をする。著者は、この原則は日本の債権債務をめぐる課税関係にも妥当し、その一つの局面である債務免除益の課税関係においても、債務控除アプローチを援用することで整合的に説明しうるとする。第 3 章では、債務免除益課税の具体的な解釈論として債務免除益の年度帰属の問題を取り上げる。米国との比較検討の結果、日本の場合は、債務免除益の年度帰属は権利確定主義によるべきであるが、それは著者が提唱する債務免除益課税理論（債務控除アプローチ）とそれを補強する債務消滅益テスト（私法上の債務消滅時点を重視）により、確保できるとする。第 4 章では、解釈論として債務免除益の所得区分の問題を検討する。著者は二つの裁判例（ノンリコース債務免除事件、倉敷青果荷受組合事件）を取り上げて自己独自の分析を加えるが、ここでも所得区分の判定については債務の発生時から消滅時までの事実を考慮して債務控除アプローチにより行うべきとする。第 5 章で筆者は、本書を締めくくり、債務控除アプローチを理論的な根拠とした（所得税、法人税を包括した）広義のわが国事業再生税制に対する改革案を提言する。すなわち、「債務の消滅があっても債務超過部分または債務超過が確実な金額の現在価値分のうち租税属性と相殺された分を除いた残額分の債務免除益は発生しない」という基本原則の下で、現行制度を統一的なものに改変しようと試みる。

本書では、先行研究に関連する内外の文献について、著者と異なる立場の者を含めて網羅的な検討を行い、税法のみならず関連する私法領域における議論も丁寧に検証している。債務控除アプローチという著者独自の論説を債務免除益の課税の様々な局面（債務免除の時期、債務免除益の所得区分、さらには広義の事業再生税制の立法的解決策等）にあてはめて、その妥当性を論じた部分は説得力があり、見事である。論理性、実証性さらには独自性も兼ね備えた読み応えのある本格的研究書として十分に評価しうる。

論文の部

石渡　智大　稿

「租税条約における仲裁手続について―制度の導入拡大及び実施の観点からの検討―」

（上巻 29 頁）

本論文は、租税条約における紛争解決手段としての仲裁手続を取り上げる。筆者は、OECD、米国、EU 及び国連の仲裁手続の内容を考察し、制度の導入拡大への方策を探ると共に、実施の観点から望ましい仲裁決定方式を探ることを念頭に置きながら、仲裁手続の現代的な課題について考察を行い、今後の方向性を検討した上で、将来に向けての提言を試みる。

筆者は、仲裁制度の導入拡大の観点からは、導入が比較的容易な自発的仲裁（仲裁付託のために権限ある当局の同意が必要な制度）を紛争解決のミニマム・スタンダードとして位置付け、既存の OECD／G20 の包摂的枠組みを活用する方策を提言する。併せて、仲裁手続の実施の観点から、独立意見方式及び最終提案方式の長所・短所を検討した上で、権限ある当局間における実施取決めによって、最終提案方式を採用する事案を予め指定し、2 種類の決定方式を効果的に採用する方式を提案する。

仲裁手続の導入拡大は、現在の経済のデジタル化への税制上の対応の検討においても最重要課題の一つであり、筆者の問題意識はタイムリーであり、現在の仲裁手続の状況及び課題等について、よく整理されて、論じられている。また、相互協議を始めとした紛争解決手続のこれまでの経緯や法的論点についても詳細に検証しており、引用文献の質・量ともに十分である。外国文献についても的確に参照していると評価される。

仲裁手続の拡大策として、自発的仲裁という新しい枠組みに着目するなど、筆者なりのオリジナリティが示されている点や、広い視点から問題を捉えようとする姿勢、また、時に示されるバランス感覚の良さなども印象的であった。

仲裁の実施の観点からは、最終決定方式を採用する事案を予め指定して、２種類の決定方式を効果的に採用する方策を提案している点なども、本研究の特色の一つに挙げることができる。予測可能性の観点からすれば、可能な限り早い時点で、いずれの仲裁決定方式によるのかを納税者に教示することは望ましいことであり、このような指摘は、今後の我が国の仲裁に関する租税条約ポリシー上、有益な示唆を与えているのではなかろうか。

仲裁手続に関しては、途上国を中心に未だ消極的な態度を示す国も多い。紛争解決の機会を向上させるため、既存の仲裁手続の枠組みにとどまらない方策として、非拘束的な方法等についても各国で検討が進められており、本論文のような研究のさらなる展開が期待されるところである。それらのことも総合的に判断して、本論文は租税資料館賞にふさわしいと評価する。

金山　知明　稿

「申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究
―公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察―」

（上巻 161 頁）

本稿の目的は、税務行政の手続的公正と、行政制裁の応報的公正の観点から、申告納税制度下において納税者の自発的なコンプライアンスを向上させるためにはどのような施策が必要かを検討することにある。筆者は、税務行政における公正と納税者行動の関係について社会心理学上の公正概念をもとに検討をし、手続的公正で最も重要なのは、「規制者の被規制者に対する接触の性質」（税務行政で言えば、税務当局が納税者に対して取る態度）であるとして、オーストラリアの税務行政変革の成果を参考に、日本の加算税制度変革への示唆を得ようとする。

筆者は、税務行政上の「手続的公正」と「応報的公正」に焦点を当て、税務行政においてこれらの公正を実現するために、オーストラリアにおいては納税者権利憲章のようなソフトローが納税者の自発的コンプライアンスの誘因となっている点を積極的に評価する。その上で筆者は、わが国の税務行政についても、納税者の義務的コンプライアンスから自発的コンプライアンスに変革させることが必要であると結論づけている。

公正概念等の用語を用いて説明を加えるにせよ、納税者の税務行政に対する協力を引き出す上で納税者権利憲章が重要なことは OECD 諸国でも共有されている考え方であるから、筆者の論旨が目新しいとは必ずしもいえない。ただし、手続的公正の視点が、我が国の申告納税制度における円滑な税務行政の遂行に重要ではあるとする筆者の指摘は確かである。本論文が公正概念の視座から納税者権利憲章と租税手続法の関係性をソフトローとハードローと明確に位置づけて、それぞれの在り方をオーストラリアの現状を整理し提示したことは、とりわけ意義深い。

我が国の平成 23 年の国税通則法改正の過程で、納税者権利憲章について制定するか否かが正面から議論された。「納税者権利憲章とは何か」という点について明確な定義はないが、OECD 租税委員会「納税者の権利と義務」プラクティス・ノート（2003 年）によれば、「納税者憲章」（Taxpayer's charter）とは、「納税者の税務に関する権利・義務をわかり易い言葉で要約しかつ説明して、こうした情報を多くの納税者に周知させ理解させようとする試み」と定義されてきた。OECD の調査によれば、現在、加盟国 30 力国中、「納税者憲章」は 24 力国で制定されており、わが国を含めて 6 力国で制定されていないことが紹介されている。納税者の自発的コンプライアンス向上視点からの納税者権利憲章の制定の是非は今後も問われていくことになろう。将来に向けて増税が不可避である我が国においても、納税者の自発的コンプライアンスの向上はますます重要な課題となってきている。その課題に対して公正概念から切り口をつけて解決の方途を示した本作品は、租税資料館賞に十分値する。

租税資料館奨励賞の部

久保　綾子　稿　　（青山学院大学大学院　院生）

「余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分
―所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈を中心に―」

（上巻 259 頁）

本論文は、余剰容積（未利用容積率）の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分が争われた、余剰容積利用権移転事件判決（東京地判平成 20 年 11 月 28 日）を手がかりにしながら、余剰容積の移転をめぐる所得区分に関する有効な解釈アプローチと解釈のあり方を探り、提言しようとする。

本論文の第一章では、現行所得税法の取り扱いや剰容積移転を可能とする制度を踏まえて、余剰容積移転にかかる課税関係と契約形態などを検討した上で、余剰容積利用権移転事件判決を取り上げ、事案の概要や裁判所の判断と学説の動向などを紹介する。筆者は、この判決における借地権設定の対価を不動産所得と解する判決や学説の理解の仕方に対して疑問を提示する。第二章では、「資産の譲渡」の意義に照らして、裁判例等を参照しながら譲渡所得課税の趣旨と意義を検討し、解釈上の不動産所得と譲渡所得の区別を明らかにしようとする。第三章では、サンヨウメリヤス土地貸借事件判決（最判昭和 45 年 10 月 23 日）を中心として、借地権の設定に伴い支払われた権利金の所得区分を考察すると共に税法の類推解釈の意義を検討する。筆者は、類推解釈の意義や税法における類推解釈の許容性などを考察した上で、少なくとも、昭和 45 年最高裁判決の先例拘束性が及ぶ限りは、譲渡所得に当たるとする「類推解釈」を行うことも許容される、とする。結論となる第四章では、有効な解釈アプローチへの提言を試みる。具体的には、譲渡所得該当性の解釈アプローチとしては、①所得税法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ、②所得税法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ、③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチがあるが、譲渡所得該当性をめぐる解釈のあり方としては、①と③のアプローチが妥当であり、それらの検証には同法 33 条 1 項かっこ書きの存在意義を検討することが重要であることを指摘する。その結果筆者は、昭和 45 年判決の先例拘束力が現在も働いていることを明らかにし、その結果として、余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分の解釈に当たっては、③の所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチが有効であることを提言する。

余剰容積利用権移転事件判決を契機としてではあるが、「空中権」の活用や売買としての余剰容積の移転という新しい法律問題を取り上げた視点には優れた感性を感じる。基本判例である最高裁判決のみならず個々の論点の考察に際して取り上げた判決・学説の分析作業における丹念さも特筆すべき点がある。租税法の検討に際して、その基礎となる民法上の議論や行政法上の議論などの他の分野への目配りも行き届いており、着実な考察態度には好感が持てる。それらの基本的作業を踏まえた上で、自らの解釈アプローチを提示しているため、筆者の主張がより説得的となっている。文章も読みやすく、内容の充実度から見ても、租税資料館賞論文としての水準を十分にクリアしている。

小西　隆太　稿　　（関西大学大学院　院生）

「所得税法 37 条 1 項の解釈に関する一考察―時代に則した新たな必要経費概念の提言―」

（上巻 355 頁）

所得税法 37 条 1 項の必要経費規定は、昭和 40 年の改正から 50 年以上経過したが、その間に収入や生計のあり方が多様化し、過去には想定されなかった費用も登場しており、従来の必要経費の範囲や必要経費該当性要件等をめぐる議論は、いずれも今日の時代にそぐわなくなっているのではないだろうか。かかる現状認識に基づいて、筆者は、現代ネットビジネスにおける代表例である「YouTuber」や必要経費該当性要件をめぐって争われた「弁護士会役員必要経費訴訟」などを、必要経費概念を再検討するための素材として取り上げ、今の時代に即した必要経費概念を提唱しようとする。

本論文は 5 章で構成される。第 1 章では所得計算に際して総収入金額から控除される必要経費の意義を検討し、その範囲の決定については純資産増加説が基底にあることを指摘する。第 2 章では必要経費規定の制定後 50 年を経過した現在まで純資産増加説に基づいてその範囲が漸次拡大してきたが、現代のネットビジネスにおける収益モデルやそれに伴う費用についてはその実態に即して、従来と異なる対応が必要であると指摘する。それを踏まえ、第 3 章では必要経費の内包を形成する所得税法 37 条 1 項及び費用収益対応の原則について考察し、現状に即した解釈を提示している。第 4 章では別段の定めとしての家事費・家事関連費と必要経費の関係について考察し、一体としての経済活動の実態がありそのなかでの支出であれば必要経費と認める必要性を説いている。第 5 章では従来の必要経費該当性の要件、要素及び判断基準を抽出して、その妥当性の再検討を行い、現状におけるその非合理性を指摘して現代のネットビジネスに適合する基準を提示する。

本論文では、従来の学説では多様化したビジネスモデルにはもはや対応できなくなっていることを指摘して、その観点から時代に即した新たな必要経費の範囲についての解釈指針を検討する。その結果、必要経費の範囲を決定する上での重要な要素は、費用収益対応の原則や必要経費該当性要件ではなく、個々の事業について「一体の経済活動の実態」を把握した上での、一体の経済活動にかかわる支出であるか否かが今後の判断基準となると主張する。その意味で、本論文は、現代型の経済活動の場面に即応する必要経費概念を追求した挑戦的研究であると言えよう。本論文は、明確な問題意識に基づいて、先行研究の丹念な解読と、これまでの議論の整理を経た上で、現代のネットビジネスにおける収益モデルについても合理性を有する必要経費概念を描き出そうとする。従来の研究に対する十分な目配りと同時に、新しい時代における必要経費に該当するかどうかの具体的な判断基準を導き出そうとしている点で本研究には顕著な独創性が認められ、高く評価できる。

新林　宏彦　稿　　（千葉商科大学会計大学院　院生）

「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の一考察
―制限超過利息の返還債務確定の問題をはじめとした裁判例の分析を中心として―」

（中巻３頁）

本論文では、後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、何時の時点でどのような方法により調整するかという論点につき、法人税を中心に考察しようとする。

本論文の構成は 4 章からなる。第 1 章では、国税通則法は更正の請求という遡及修正手続を納税者に提示するが、課税標準等及び税額等の計算という課税の実態要件が法人税法に定められていることから、現年度調整か遡及修正の判断には、法人税法の規定に照らして検討せざるを得ないことを確認している。第 2 章では、判例等の分析を通じて、現段階で用いられている判断原則を整理している。ここは、①不法行為等による損害に係る事案、②納税者による経理処理の誤謬等に係る事案、③特別の更正の請求に係る事案を取り上げ検討するが、③については現年度調整では納税額減少という救済が図れないことから、現行判断原則の妥当性を検証する必要があるとする。第 3 章では、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題について、公正処理基準や企業会計準拠主義、法人税法独自の観点などから検討を加え、現年調整を強制すことが、解釈論の観点から妥当か否かを考察している。第 4 章では、本論文のテーマに対する筆者の私見がまとめられている。

筆者は、クラヴィス事件の最高裁判決が採用する過年度遡及会計基準に基づく遡及修正処理は公正処理基準に該当しない（前期損益処理のみが公正処理基準である）という見解は妥当でないとして高裁判決を支持し、継続企業の前提が崩れた企業（破産会社等）にも一律に現年度調整を求めて納税額の修正を行わないような結果は是正すべきであるとする。さらに筆者は、破産会社等に対しても一律に現年度調整を要求することの不具合を是正するため、欠損金の繰戻還付制度の適用を提言する。

クラヴィス事件の最高裁判決が、現年度調整を要求したことは揺るぎのない事実であるが、現実的な対応の仕方として欠損金の繰戻還付を用いるという提言は、この問題について言及する識者の多くは継続企業の前提が崩れた場合における問題点を指摘するに留まっている中で、新たな一石を投じたといえよう。その論旨には説得力があり、十分実行可能な議論であると評価しうる。議論を展開するに当たって、筆者は多くの学説や文献を参照し、関連する判例を丁寧に考察すると共に、その内容を実に良く整理して論じている。公正処理基準の解釈としての限界を感じた筆者は、立法による対応の必要性を指摘するが、実際に提示している具体的な立法対応策としては、現行の法人税制を踏まえてできるだけ現実的な立法案を示すよう模索する。その姿勢は極めて真摯であり、その提言内容と共に、租税資料館賞にふさわしい評価を受けるに値する。

瀧　翔太　稿　　（立命館大学大学院　院生）

「キャプティブと外国子会社合算税制―保護セル保険会社を中心に―」

（中巻 157 頁）

本論文で筆者は，各国の CFC 税制における Protected Cell Captive（保護セル・キャプティブ）の取扱いを比較した上で、日本の外国子会社合算税制において望ましい保護セル・キャプティブに対する課税のあり方を探ろうとする。筆者は、結果として、英国の「個別アプローチ」がわが国にとってふさわしいのではないかと考え、外国子会社合算税制上、セルを外国関係会社に含めるよう提案する。

本論文は、4 章で構成されている。第 1 章では、キャプティブの諸形態を紹介し、キャプティブ法人の内部に法的に独立した独立に事業を行う法人格のない倒産隔離財産である組織（cell）を設ける新しい形態のキャプティブ（保護セル・キャプティブ）のシステムを概説する。第 2 章では、日本の外国子会社合算税制を概観した上で、基本的にエンティティ・アプローチをとる日本の外国子会社合算税制においては、保護セル・キャプティブはその適用対象とならず、国外への利益移転に利用される可能性があるとする。第 3 章では、法人該当性のみで判断するオーストラリアの税制（「文理解釈アプローチ」）、事業体規制に基づいて判断する米国の制度（「包括的アプローチ」）、および、リスク移転という機能に基づいて判断する英国及び南アフリカの制度を紹介している。第 4 章では、諸外国のアプローチを評価し、英国の機能的アプローチ（「個別アプローチ」）を日本でも取り入れるよう主張する。

本論文は，従来あまり取り上げられることがなかった保護セル・キャプティブの税制上の取扱いを論じており、極めて高い斬新性がある。諸外国の CFC 税制と保護セル・キャプティブの取扱いをバランス良くかつ的確に紹介していることからも、日本の外国子会社合算税制に対する有益な示唆を与える作品と言えよう。注記にも十分神経が行き届いているなど、学術論文としての形式を十分に整えており、外国文献なども丹念に読み込み調査している様子が窺われ、論文作成に当たって筆者が神経を使い努力をした跡が十分示されている。

ただ、取り扱っている問題の性質からして、この論文では、書き切れなかったことも多く残されているのではなかろうか。英国 CFC 税制に対する筆者の理解の仕方にも若干疑問がある。しかしながら、積極的に新分野の問題を開拓し、取り組もうとする筆者の意欲には、特筆すべき点がある。この作品で示されている筆者の能力からして、今後の研究の発展可能性が十分期待できる。それらのことを総合的に判断し、本論文は租税資料館賞の授与に十分ふさわしい作品であると評価する。

田澤　広貴　稿　　（明治大学専門職大学院　院生）

「債務免除益の所得区分決定における判断基準の考察
―不動産所得と一時所得における債務免除益を中心に―」

（中巻 209 頁）

本論文で筆者は、航空機事件や農業組合員事件などの裁判例に触発されて、債務免除益の所得区分を決める基準を明らかにしようとする。かかる研究の背景には、債務免除益が不動産所得であるのか、あるいは一時所得に該当するのかの判断が分かれていることで納税者に不利益が生じていること、さらには、超低金利政策による不動産への過剰融資やコロナ禍によって企業業績の悪化が懸念される近時の経済環境により、債務免除益の所得区分についての判断が求められる税務事例が多発する可能性があることなどの判断がある。

本論文は5章で構成されている。第 1 章では、沿革的検討を経て、所得税法における債務免除益をめぐる制度の概要を確認する。第 2 章では、債務免除益が経済的利益であることの根拠が曖昧であるという問題について、米国における議論（取引全体アプローチ、純資産アプローチ、借入金アプローチ）やそれに関連する日本の学説を検証する。筆者は、借入金アプローチが他のアプローチに対して優位に立っているとの判断から、このアプローチに基づき債務免除益の所得区分を検討する立場を取ろうとする。第 3 章では、債務免除益の所得区分につき従来の所得区分基準が当てはまらない理由として、不動産所得の範囲が明確でないことと、（日本においては）債務免除益が経済的利益に当たる根拠（債務免除益課税理論）が明示されていないことの二つを挙げて、この二つの問題を解決するために近時の裁判例の動向を紹介・検討する。第 5 章では、本論文の全体的総括をすると共に、債務免除益の所得区分の判断基準とどのような要因を重視すべきかをめぐる各説の検討を行い、筆者自身が導き出した結論を披露する。

本論文では、対象とする債務免除の範囲や専門用語の意義を明確にした上で、議論を展開している。そのことは議論の正確性に注意を払い、理解の共通化を図ると共に曖昧さを排除するという研究姿勢の現れであり、第一に評価される点である。具体的な議論の内容をみるならば、本論文は、先行研究の丹念な渉猟に基づき、債務免除益が不動産所得に当たるか、あるいは一時所得に該当するかの区分基準を検討している点に特色がある。さらに、最近の判例のタイムリーかつ綿密な分析に基づいて、債権者と債務者のとの間に債権債務関係しか存在しない場合には、債務消滅要因重視基準を適用して所得区分を決定すべきことや、債務者が債権者に影響力を与えるような特別な関係性がある場合には、債務発生要因と債務消滅要因を考慮して所得区分を決定するという結論を提示している。筆者が示す結論は、不動産所得と一時所得の間での区分にとどまらず、所得区分一般をめぐっての議論にも応用しうる可能性を秘めている。米国における先行研究についての紹介も、単なる孫引きなどではなく、直接的に検討していることが窺われる。それらの点を総合的に勘案すると、本論文についてはその実証性と独創性が高く評価され、租税資料館賞の受賞に十分値する。

中野　誠人　稿　　（大阪経済大学大学院　院生）

「相続放棄が行われた場合の国税徴収法 39 条の適用可否
―遺産分割協議による相続放棄との比較を手掛かりとして―」

（中巻 283 頁）

本論文は、相続放棄および現行法上は相続放棄と同様の結果をもたらす遺産分割とを比較検討することで、相続放棄が国税徴収法 39 条の第二次納税義務の適用対象となるか否かを考察する。論文は 4 章からなり、第 1 章では民法上の相続放棄と遺産分割の法的性質の違いについての検討を行い、それぞれの法的性質を明らかにする。第 2 章では、第二次納税義務とりわけ国税徴収法 39 条の適用射程との関係で相続放棄と遺産分割が「第三者に利益を与える処分」に該当するかどうかを確認する。第 3 章では、相続放棄と遺産分割の法的性質をめぐって争われた裁判例を取り上げて私法上の判例法理を明らかにすると共に、私法上の判例法理に依拠したと見られる租税判例を取り上げ、租税債権が問題となる第二次納税義務において、私法（民法）上の判例法理に依拠することの是非を問う。第 4 章では、租税実体法と租税手続法の関係を明らかにした上で、相続放棄と遺産分割の租税実体法上の取り扱いについての検討を行う。筆者は、相続放棄については、当初から相続人でなく財産の移転もないから課税関係が生じないとされる一方、遺産分割については、租税実体法上課税されるケースもありその取り扱いが一様ではないから、租税手続法においても両者を同一に扱う必要はない、とする。以上の検討を通じて筆者は、①相続人の自由意思に委ねられる相続放棄と財産権を目的とする法律行為である遺産分割とはその性質を異にする、②国税徴収法 39 条の適用には非常に慎重な判断が求められ、その射程はそれほど広くない、③租税判例における私法判例法理の準用は可能である、④相続放棄と遺産分割は、租税実体法上異なる取り扱いがなされており、国税徴収法 39 条の適用に際しても両者を同一に解する必要はない、との考えを明確にし、相続放棄は国税徴収法 39 条の適用対象にならないとの結論を示している。

第二次納税義務をめぐっては、適用要件の難しさも一因となり、近時においても紛争が絶えない分野の一つである。筆者は、相続放棄や遺産分割と第二次納税義務との関係いう租税法的立場からは従来論じられることが少なかった問題に真正面から取り組み、理論的考察にも果敢に挑んで、すべての場面で自らの見解を明確に示そうとしている。もっとも、議論の過程では、租税法上の議論だけでなく民法上の判例、学説にその議論の多くを委ねざるを得なかったが、それはそれで問題の性質上、やむを得ないところでもある。個々の論点については、かなり掘り下げた検討を試みており、その労を惜しまぬ努力は十分評価して良い。最初から最後まで筆者の問題意識は明確で、考察の結果到達した結論も、筆者の統一した考えに沿って展開する議論と整合している。全体として説得力のある読み応えのある好論文として評価される。

細川　貴徳　稿　　（立教大学大学院　院生）

「企業会計の変容と法人税法の対応―解釈論と立法論の双方に焦点をあてながら―」

（下巻 3 頁）

本論文の構成は次の通りである。

まず第 1 章「税法と企業会計の交渉」では、確定決算主義の規定は昭和 42 年度の公正処理基準の規定と同時に創設され、法人課税が開始された明治 32 年から約 70 年の歳月が過ぎ、その間での会計と税とでの議論が蓄積され、その両社の変遷を辿ることによって、時代別による会計と税の関係を整理している。第 2 章「公正処理基準の立法趣旨と解釈論」では、公正処理基準の立法趣旨、解釈論の萌芽、税務会計学者と租税法学者の意見と、その意見の対立で落とし込むことが困難であった第三の解釈をあげて、多角的に整理し・分析を行っている。第 3 章「租税判例による解釈」では、公正処理基準の規定に関する裁判例を分析し、その適用要件としてのメルクマールを再検証している。終章では、公正処理基準の立法に付随する諸論点をあげ、本論文をもとに展開される今後の研究課題を論究している。

明治 32 年に法人税が創設されて以来、昭和 42 年度の税制改正で明文の規定が設けられる以前においても多くの裁判例では、（企業）会計処理の基準でいう「公正処理基準」と同義の文言が「公正処理基準」の意義として示されてきた。そういう意味では公正処理基準の条文は確認規定であると理解されようが、一方では、昭和 42 年度の税制改正以前においては公正処理基準が必ずしも支持されていなかったことから、創設規定であるという主張も見られた。本論文では、税務会計学者と租税法学者との対立した意見を踏まえて、膨大な裁判例を紹介しつつ、公正処理基準をどのように定義づければよいかについて、詳細な検討がなされている。本論文では多くのページ数を用いて詳細に検討しており、その議論の精緻さには目を見張るべきものがある。それと共に、論点が明確に整理されている点も注目される。公正処理基準が立法化された後での公正処理基準関係の裁判例も考察の対象としつつ、公正処理基準の役割について深く洞察する。

平成 30 年度の税制改正では、その前年の収益認識基準の開発を受けて、法人税法第 22 条の見直しと同法 22 条の 2 が創設されたが、筆者は、収益認識基準によって公正処理基準の立ち位置が変わっていくことを、これからの公正処理基準の行方を占う意味での大きなエポックとして捉える。

本論文の終章の第 2 節「今後の課題」では、今後の公正処理基準と「別段の定め」のあり方について触れている。筆者は、平成 17 年からの企業会計のコンバージェンスプロジェクトへの法人税法の対応と、その経過での収益認識基準の開発を取り上げているが、そこで展開する今後の企業会計との関係のあり方についての筆者の持論には目を見張るものがある。この問題については少なくとも 1 章を設けて研究すべきであったし、むしろこの「研究」を本論文のメインテーマとしても、その功績は多大であったといえよう。そういう意味では将来的な期待を寄せざるを得ない部分もあるが、今後の公正処理基準のあり方と別段の定めとの関係を問う有力な公表論文として、現状においても高い評価を与えることができる。

松嶋　良太　稿　　（兵庫県立大学大学院　院生）

「事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件について―直接性の意義を中心に―」

（下巻 179 頁）

所得税法 37 条 1 項は、売上原価等については収入金額との直接の対応関係を求めているのに対して、販売費や一般管理費等については、所得を生ずべき業務との直接的な対応関係までは求めていない。ところが、執行上の必要から、これまでの学説や裁判例では業務関連性に「直接性」が付与されてきた傾向があることを筆者は指摘し、先行研究において業務との関連性に「直接」が付与される根拠や、「直接性」の意味および機能を明らかにすると共に、その位置付けを探ろうとする。

本論文は 4 章で構成される。第 1 章では、わが国における必要経費規定の創設（明治 20 年）から現行規定の形となった昭和 40 年所得税法の前文改正に至る沿革を概観し、必要経費とそれに関連する規定の構造や範囲など、制度の概要を明らかにする。第 2 章では、必要経費の算入要件や判断基準として先行研究が提示する業務関連性、業務遂行上の必要性、通常性などの判断基準の根拠と意義を明らかにした上で、家事関連費等をめぐる必要経費算入要件や判断基準などを検討・紹介する。第 3 章では、先行研究を参考に、期間対応費用における「直接性」の意義や、直接性の根拠・意味などを検討する。第 4 章では、弁護士役員事件東京高裁判決およびそれ以降の判決を分析して検討した結果、「直接的業務関連性」が要件として求められないとしても、「合理性」や「社会通念上」という言葉が「直接性」と同様の機能を持ち、必要経費の範囲を制限していると指摘する。以上の検討と考察の結果、結論として筆者は、①事業と家計が必ずしも明確に分離されていない個人の場合は事業支出と消費支出を厳格に区分する基準が必要なので、目的論解釈によって期間対応費用の必要経費算入要件に直接性を求めている、②先行研究では、「直接性」を、「収入金額との直接関係性」と「業務との直接関連性」の二つの意味で用いている、③「直接性」の機能は、支出の目的に客観性を担保し、ときに無制限に広がる恐れがある必要経費の範囲を制限することにある、④必要経費算入要件としての「直接性」は、主観的判断である業務関連性や業務執行上の必要性に客観性を担保するための補助的な要件（判断基準）として位置づけることができる、等を指摘する。

本論文は、必要経費に関して、近年議論の対象とされるようになった課題に対して、堅実で手堅い手法でもって挑んでいる。先行研究を丹念に分析して、制度の概念的かつ法理論的な仕組みを明らかにしようとする試みや、関連する条文を実務でどのように解釈運用しているのか追求する姿勢などは、高く評価できる。多くの論文に見られる研究スタイルとは異なる手法ではあるが、結論に導く論理の展開の仕方は説得力があり、成功していると言えよう。

松本　照生　稿　　（兵庫県立大学大学院　院生）

「個別対応方式の用途区分に係る判断基準の再検討
―仕入税額控除における書類保存方式の転換を素材として―」

（下巻 253 頁）

本論文は、書類保存方式の転換を素材として、「個別対応方式」の用途区分に係る判断基準を考察することを目的とする。筆者は、客観性確保の観点、的確な判断の必要性の観点、仕入税額控除は期間税に類似する性質を有するとの観点から考察し、解釈論と立法論の両面から用途区分に関する判断基準を検討している。

現行の消費税法 30 条 2 項 1 号の規定は、用途区分の判断に必要な具体的基準を示していないので、仕入税額控除による適正な課税の累積排除を可能にするものか疑問であるばかりか、納税者の意図的な用途区分の操作によって不適切な税額控除がなされるおそれや、課税庁による用途区分の否認によって納税者の予測可能性が害されるなどの問題が生ずる。さらに、令和 5 年 10 月から、適格請求書等保存方式（いわゆる日本型インボイス方式）が施行され、請求書に記載された税額の積み上げ計算が行われるが、このことが個別対応方式の判断基準にいかなる影響を与えるのかを検討する必要もある。本論文は、こうした問題意識をもって執筆されている。

従前の裁判例等や学説を検討すると、用途区分の判断基準としては、①仕入時に用途を確定させる方法と、②仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえて判断する方法とがあるが、筆者は、消費税法 30 条 2 項 1 号所定の「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に該当するかどうかは、仕入時から課税期間末までの一定の期間の状況を踏まえて判断した方が客観的かつ適正に行うことができるとして、後者の方法を支持している。さらに、現行法の規定の文言では、用途区分の判断をどの時点で行うかについては明確でないので、上述した一定の期間の状況に基づき判断する旨の法改正を行うべきであると主張する。

筆者は、明快な問題意識に立って、必要な先行業績を網羅的に調査・検討している。それぞれの資料や判決についても、丹念な考察をすると共に、堅実に自己の論理を展開し、その結果として、優れた作品に仕上げている。筆者は、欧州付加価値税との比較において実証的な検討を加えることにより、現行消費税法における請求書等保存方式と、同法改正により導入予定の適格請求書等保存方式との両方について、用途区分を個々の取引時に確定する必要はなく、課税期間末までの一定期間を通じて判断した方がより合理的であるとする。そのような欧州付加価値税への目配りをしながら実証的検討を加える真摯な研究態度なども高く評価して良い点である。本論文は、租税資料館賞を受賞するのに十分値する。

村井　圭介　稿　　（青山学院大学大学院　院生）

「共同事業の所得区分―組合契約推認アプローチによる事業所得該当性―」

（下巻 367 頁）

本論文は、当事者間の合意によって共同事業から利益や損失の分配を受けた場合の所得区分を論じようとする。

本論文は、7 章で構成されている。その第 1 章では、平成 30 年の東京地裁判決から出発して、当事者間の合意に基づく所得区分の判断基準をめぐり法的問題があることを指摘する。第 2 章は、裁判例から、事業所得の帰属に関する事業主基準により採用された直接認定アプローチと組合契約アプローチとを取り上げて、後者はパス・スルー課税に連なるものであることを指摘する。この後者を受けて、第 3 章において、「共同事業体の法的性質とパス・スルー課税」が位置付けられる。匿名組合と対比して、任意組合にあっては、各組合員が事業から生じるリスクを負担するので、本質的に共同事業性を有しているとする。第 4 章は、名古屋地裁の航空機リース任意組合事件判決から、所得区分の判断要素たる「共同事業性」につき示唆する点を導出し、特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例制度の創設が所得区分の判断に与える影響を論じている。

第 5 章は、最高裁の航空機リース匿名組合事件判決から、①共同事業構成員の所得区分を共同事業運営者の営む事業内容により判断するには、当事者の合意の内容ないし契約関係に共同事業性があることが必要であり、②外形的に運営者の単独事業とみえる関係であっても、構成員が事業の意思決定に関与するなどの権限を有し事業上のリスクにつき無限責任を負う場合には共同事業性を備えている、旨の示唆を導く。第 6 章は、学説における統一的所得分類説と個別的所得分類説との各問題点を挙げる。第 7 章は、「組合契約推認アプローチ」を提言する。①当事者間に共同事業の合意があることをもって成立する「広義の組合契約」の認識、②構成員が共同事業運営者と共同事業に対する「支配とリスク」を共有している場合に共同事業性を備えた組合契約と推認、③パス・スルー課税の適用、の 3 段階からなるとし、東京地裁平成 30 年判決と想定事例とにより検証する。

本論文は、明確な問題意識の下に、複数当事者による事業収入の人的帰属に関する判断基準から示唆を得て、所得区分の判断基準へと発展させている。意欲的で説得力のある作品である。それと同時に、論旨の展開に合わせて文献や裁判例も巧みに活用されている。事業運営者と構成員との間において、支配の権限とリスクの負担とが共有されているかを判断基準とする点にオリジナリティが認められ、大いに評価することができる。生活共同体（夫婦関係、親子関係、事実婚関係など）を基盤とする事業については、必ずしも妥当しないとして、射程範囲への目配りもなされている。特定組合員の不動産所得に係る損益通算制度等の特例制度の創設をもって、共同事業一般の所得区分解釈の根拠にしている点は、やや早計の感を否めないが、論文全体の価値を著しく減じるものではない。租税資料館賞受賞に値する好論文である。

柳井　浩　稿　　（LEC 東京リーガルマインド大学院大学　院生）

「法人税における無償取引規定―収益認識の理論的根拠の明確化―」

（下巻 453 頁）

本論文の目的は、法人税法 22 条 2 項に規定する無償取引から収益が認識できる、その理論的根拠を明確にすることにある。無償取引をめぐる論議は法人税法における伝統的な論点であり、先行研究も多い。本論文は、語りつくされた感すらあるテーマに敢えて挑戦し、判例と学説を精緻に分析することによって、その収益認識の根拠を明らかにしている。筆者は、清水惣事件判決を契機として無償取引に関する学術論争が起こったことに着目して、その前後の判例を渉猟して学説との関係を紐付けるという膨大な作業に取り組むと共に、清水惣事件の判決要旨を丹念に分析することにより、適正所得算出説の優位性を導き出している。

本稿は全 7 章で構成される。第 1 章の序論を経て、第 2 章では無償取引規定と清水惣事件控訴審判決（以下、清水惣判決として引用）前における収益認識の論拠について確認し、第 3 章では同判決前の旧法人税法下の裁判の分析を行う。第 4 章では清水惣判決の問題点を抽出している。同判決は「法人税法２２条２項は確認的規定である」との前提の下に、昭和 39 年度、40 年度ともに現行の法人税法に基づいて判示しているが、これについて筆者は疑問を呈している。第 5 章では適正所得算出説の優位性と問題点を考察し、第 6 章では、清水惣判決後の裁判において、無償取引の収益認識の根拠につき適正所得算出説が判決に与えた影響を分析している。その結果、全ての判決において適正所得算出説が採られているというわけでもなく、資産の譲渡についてはキャピタル・ゲイン課税説による説明も引き続き行われており、適正所得算出説を応用した考え方による説明もなされていることを確認している。第 7 章「結論」において、適正所得算出説が有力とされる理由を述べるとともに、近年の裁判が取引の内容などを争点とした「第二段階」に突入しているとの見解を示している。

今日では適正所得算出説が有力な見解であることはよく知られているが、その経緯をここまで綿密に調査して、適時的に検討した論考は珍しい。規定の性格をどのように理解するか（確認的規定か、あるいは創設的規定か）につき、本論文では「現実の裁判に基づく考え方」を採り、資産の無償譲渡については確認的規定であり、役務の無料提供については創設的規定であると結論づける。これも先行研究には見られない視角からの考察であり興味深い。その一方で自己の見解に拘泥することなく、「理論上の考え方」や「税務当局における考え方」を採った場合には、その捉え方も異なることに触れており、このような目配りの仕方も妥当といえよう。

筆者は、適正所得算出説が有力な学説であり得る理由を、課税の公平という課税の基本理念が前提となっているため、抽象的で幅のある議論であり、全ての無償取引に対応し得る統一的な説明の仕方であることに求めている。これについては、もう一歩踏み込んだ検討が欲しいところだが、反面では、筆者の堅実な研究姿勢が、そのような点にも表れているとも言えよう。租税資料館賞受賞にふさわしい論文である。

租税資料館賞　論文の部

租税条約における仲裁手続について

―制度の導入拡大及び実施の観点からの検討―

石渡　智大

本修士論文の加筆・修正版が、下記に掲載されています。

税務大学校発行『税務大学校論叢』　２０２１年６月　第１０４号

要約

本稿では、租税条約における紛争解決手続としての仲裁手続について、制度の導入拡大及び実施の 2 つの観点から、我が国における現状の分析及び課題の考察を行った。

第 1 章においては、二重課税を始めとする国際的な租税紛争の発生要因について概観し、その解決を図る手続としての相互協議及び仲裁手続の意義を整理した。現行の仲裁手続は、相互協議を代替する裁判手続ではなく、相互協議で合意を促すための補完的手続としての位置付けであることが大きな特徴である。また、このほかにも、相互協議で合意に至らない場合に仲裁付託の義務があること及び仲裁決定に法的拘束力があること（義務的かつ拘束力のある仲裁）、並びに仲裁決定方式として独立意見方式と最終提案方式があること等を特徴として挙げた。

第 2 章においては、我が国における仲裁手続の沿革を整理するとともに、既存の租税条約及び仲裁実施取決め、並びに国内法令等を基に仲裁手続の内容を整理した。その上で、我が国における仲裁制度の導入が先進国を中心とした国々にとどまっていること、及び仲裁制度を導入済の国々においても、仲裁手続を実施するための規定が十分に整備されていないことが課題となっており、これらの課題への対応が仲裁手続の仕組み如何に関わると考えられることを指摘した。この点、我が国の従来の先行研究は仲裁制度の導入の是非に係る議論を中心に行われてきたと考えられるため、本稿においては、その次の段階である制度の導入拡大及び実施の 2 つの観点から、前者は義務的かつ拘束力のある仲裁、後者は仲裁決定方式を中心に検討することとした。

第 3 章においては、米国、EU 及び国連モデル租税条約における仲裁手続の内容を整理し、比較検討を行った。いずれも、仲裁手続が相互協議の補完的手続であり、義務的かつ拘束力のある仲裁を採用するという基本的な枠組みは共通している。しかし、最終提案方式を採用し、仲裁手続の簡素化及び迅速化を重視する米国と、独立意見方式を採用し、仲裁手続の厳密性を重視する EU では、仲裁手続に対する考え方が大きく異なっており、仲裁決定方式がこの考え方に大きな影響を与えていると考えられることを指摘した。また、国連モデル租税条約は、OECD モデル租税条約と同様に両方式の採用を認めており、米国と EU の折衷的な性格を有するが、OECD、米国及び EU の仲裁手続と比較して、いわゆる途上国向けに事務負担を軽減する制度設計が各所でなされていることを指摘した。

第 4 章においては、これまでの検討を踏まえて、第 2 章で整理した 2 つの観点から、我

が国の仲裁手続の課題について考察を行った。第一に、仲裁制度の導入拡大の観点からは、仲裁付託の義務及び仲裁決定の拘束力の 2 点を検討した上で、OECD の現行の枠組（BEPS 包摂的枠組：BEPS IF）を活用する方法を提案した。具体的には、導入が相対的に容易な自発的仲裁（仲裁付託のために権限ある当局の同意が必要な制度）を紛争解決手続のミニマム・スタンダードとした上で、仲裁付託の件数を相互協議統計として報告させることである。こうして、BEPS IF 参加国による仲裁手続に係るモニタリングの体制を構築することで、仲裁制度に消極的な国々にも間接的・中長期的に仲裁手続の利用を促し、将来の義務的かつ拘束力のある仲裁の採用を目指していく方策が望ましいと考えられる。第二に、仲裁手続の実施の観点からは、独立意見方式及び最終提案方式の長所及び短所を検討した上で、権限ある当局間で取り交わす仲裁実施取決めによって最終提案方式を採用する事案を予め指定し、2 種類の仲裁決定方式を効果的に活用する方策を提案した。また、仲裁決定方式によっては納税者の手続参加の意味合いが異なってくると考えられるため、納税者の予測可能性の観点から、予めいずれの仲裁決定方式によるかを納税者が了知することが望ましいため、仲裁手続を定めた国税庁の事務運営指針の改訂の必要性も提案した。

目次

はじめに 5
第１章　租税条約における紛争解決手続の概要 8
　第１節　国際的な紛争解決手続の概要 8
　　１　国際的な租税紛争の発生 8
　　２　国際法における紛争解決手続 10
　　３　租税条約における紛争解決手続 12
　第２節　相互協議 16
　　１　相互協議の概要 16
　　２　相互協議の法的性質 20
　　３　相互協議の合意 21
　　４　国内救済手続との関係 23
　　５　相互協議の問題点 25
　第３節　仲裁 29
　　１　仲裁手続の概要 29
　　２　OECD モデル租税条約等における仲裁手続 32
　　３　租税条約に仲裁規定を置く意義 36
　第４節　小括 36
第２章　我が国の租税条約における仲裁手続 38
　第１節　我が国における仲裁制度の導入を巡る諸問題 38
　　１　沿革 38
　　２　憲法上の問題 40
　　３　リソースの問題 45
　第２節　我が国における仲裁手続の概要 46
　　１　概要 46
　　２　二国間租税条約に基づく仲裁手続（米国以外） 47
　　３　MLI に基づく仲裁手続 52
　　４　日・米租税条約に基づく仲裁手続 53
　　５　仲裁手続に係る国内法令等 54

第３節　小括 55
１　第一の課題～制度の導入拡大の観点から～ 55
２　第二の課題～仲裁手続の実施の観点から～ 56
第３章　諸外国の租税条約等における仲裁手続 58
第１節　米国 58
１　沿革 58
２　米国の仲裁手続の概要 62
３　米国の仲裁手続の特徴 67
第２節　欧州連合（EU） 70
１　沿革 70
２　EU の仲裁手続の概要 73
３　EU の仲裁手続の特徴 77
第３節　国連モデル租税条約 79
１　沿革 79
２　国連モデル租税条約における仲裁手続の特徴 80
第４節　小括 82
第４章　我が国の仲裁手続の課題及び考察 85
第１節　制度の導入拡大の観点～義務的かつ拘束力のある仲裁を中心に～ 85
１　問題の所在 85
２　義務的仲裁に係る検討 85
３　仲裁決定の拘束力に係る検討 92
４　第３のアプローチの提言～ピア・レビュー制度の活用～ 94
第２節　仲裁手続の実施の観点～仲裁決定方式を中心に～ 98
１　問題の所在 98
２　独立意見方式及び最終提案方式の特徴 100
３　仲裁対象事案に係る検討 106
４　仲裁決定方式に係る提言 113
第３節　小括 116
終わりに 117
参考文献一覧 119

はじめに

租税条約[1]の主たる目的の１つに国際的二重課税[2]の排除があるが、条約の締約国がその規定を統一的に解釈又は適用しない場合には、移転価格課税等[3]を起因とした国際的二重課税を始めとして、課税権を巡る締約国間の国際的な紛争（租税紛争）が生じる[4]。かかる紛争は、従来から主として租税条約の規定に基づく相互協議（Mutual Agreement Procedure: MAP）によって両締約国間で解決が図られてきた。我が国では、国税庁相互協議室が両締約国間の協議を担当し、国際的二重課税の問題の解決に努めているほか、移転価格課税のリスクを防止するための枠組みである事前確認（APA）[5]についても協議を行っている。ここ

---

(1) 租税条約は、我が国の国内法上、「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」と定義されるが（租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和 44 年法律第 46 号、以下、「実特法」という。）２条１項）、「租税条約」という名称の条約が存在するわけではなく、二国間の条約又は協定ごとに個別の正式名称が存在する。例えば、オランダとの間においては「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約」（平成 23 年条約第 15 号）、ドイツとの間においては「所得に対する租税及びある種の他の租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とドイツ連邦共和国との間の協定」（平成 28 年条約第 13 号）を締結している。本稿では、租税に係る個別の条約、協定等について言及するときは、簡略化して「A 国・B 国租税条約」と表記することとする。また、租税条約とともに締結される議定書について言及する際は、「A 国・B 国租税条約・議定書」と表記することとする。

(2) 国際的二重課税とは、１つの利得に２以上の国の租税が課される現象をいい、学説上は伝統的に、法的二重課税と経済的二重課税に区分されている。前者は、同一納税義務者に対し、同一課税客体及び同一期間に２以上の国家の類似の租税が課されることをいい、後者は、同一納税義務者ではないが、実質的又は経済的に同一の納税義務者に帰属する利得に２以上の国家の類似の租税が課されることをいう。移転価格課税は後者に該当する（宮武敏夫『国際租税法』15-16 頁（有斐閣、1993）。なお、後述する「租税条約の規定に適合しない課税」は、国際的二重課税とは異なる概念である（後掲注（93）を参照）。

(3) 例えば、日本の親会社と外国の子会社との間で商品売買取引を行う場合、独立企業間とは異なり、取引価格を柔軟に設定することができる。そのため恣意的な価格設定を行うことにより、一方の国における利益が過少に、他方の国における利益が過大になる（国境を越えた所得の移転が起こる）ことがあり得る。これを是正するために行われるのが移転価格課税である（詳細については、村上睦「移転価格税制」日税研論集 18 号 73 頁（1992）を参照。）。

(4) 我が国が締結した租税条約については、納税協会連合会『令和２年版租税条約関係法規集』（清文社、2020）を参照。本稿執筆時点で署名後未発効の租税条約については、財務省「租税条約に関するプレスリリース」のリンク先で確認できる（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm）（2021 年２月１日最終閲覧）。また、外国政府が締結した租税条約については、利用登録を行えば IBFD のデータベースで閲覧できる（https://www.ibfd.org/）（2021 年２月１日最終閲覧）。IBFD は、オランダに本部を置く非営利の民間研究機関であり、国際的な租税に係る研究活動を行っている。

(5) 事前確認（Advance Pricing Arrangement: APA）とは、移転価格課税に関する納税者の予測可能性を確保するため、納税者の申出に基づき、その申出の対象となった国外関連取引に係る独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容について、税務署長等が事前に審査を行うことをいう。これは、1987 年に我が国が世界に先駆けて導入した施策で、現在では 30 か国以上で採用されている。詳細は、国税庁「移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談について」を参照（https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/index.htm）（2021 年２月１日最終閲覧）。納税者は、審査結果に従った確定申告をしている限り、移転価格課税の処分を受けないこととされている。APA には、我が国の税務当局のみによって行われるユニラテラル APA と、租税条約に

で、租税条約の相互協議条項は、紛争解決に向けた努力義務を締約国に課しているものの、合意に至る義務までは課していない。したがって、相互協議は、必ずしも紛争解決が保証されないという点で、一定の限界が内在しているといえる。

このため、相互協議の実効性をより一層高めるべく、仲裁制度(6)を導入するための議論が長い間なされてきた。仲裁制度とは、相互協議を開始してから一定期間以内に合意に至らない場合に、未解決の論点について独立した第三者から構成される仲裁委員会が拘束力のある仲裁決定を行うものであり、紛争解決が保証される点で産業界の期待が高い制度であるとされている(7)。近年ではOECDモデル租税条約（Model Tax Convention on Income and on Capital）(8)の2008年版に仲裁規定が新設されたほか、我が国を始め仲裁規定を導入する租税条約が増加してきている。

しかし、これまで仲裁制度に係る議論がEUやOECDを中心に行われてきたこともあり、制度の導入に前向きな国は、これらの加盟国を始めとする先進国が中心となっている。例えば、OECDによるBEPSプロジェクト(9)の最終報告書（行動14）において、仲裁制度の導入等により相互協議の実効性強化が唱えられたものの、実際に導入を支持したのは先進国を中心とする20か国であった(10)。また、制度を導入済みの租税条約においても、仲裁手続の整備はそれほど進んでいないとされている(11)。例えば、相互協議事案の件数が世界的に

基づき、我が国及び国外関連者が所在する相手国の双方の税務当局によって行われるバイラテラルAPA（相互協議を伴うAPA）の2つの類型がある（赤松晃「移転価格課税に係る紛争の処理－租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に（移転価格税制の研究）－」日税研論集64巻257頁（2013））。本稿においては、特段の断りのない限り、APA事案は相互協議を伴うAPAをいうものとする。

(6) 国際的な仲裁制度は、租税だけでなく、商事仲裁や投資協定の分野においても存在し、また、国内法においても仲裁制度が存在するが、本稿における仲裁とは、特段の断りのない限り、租税紛争に係る仲裁をいうものとする（租税と他分野における仲裁制度の相違点は、第1章第3節で述べることとする）。また、本稿においては、各国が導入する制度としての仲裁を「仲裁制度」、具体的な手続内容を「仲裁手続」、租税条約等における仲裁に係る条文を「仲裁規定」と区別して表記し、その他の仲裁に係る用語は、適宜本文中で示すこととする。

(7) 青山慶二「BEPS防止措置実施条約発効による予測される新たな課税リスク」TKC税研情報26巻6号133頁（2017）。

(8) OECDモデル租税条約は、経済協力開発機構（OECD）の租税委員会(the Committee on Fiscal Affairs: CFA)によって策定された、各国が租税条約を締結する際のモデルとなる条約であり、その解説書であるコメンタリとともに公表されている。

(9) BEPSプロジェクトの内容については、第1章第2節5を参照。

(10) オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、日本、ルクセンブルク、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、スロベニア、スペイン、スウェーデン、スイス、英国及び米国の20か国である（OECD. (2015). “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report” para.62.）。

(11) H.M. Pit. (2014). “Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation” Intertax Vol.42, Issue 6/7, p.468.

増加傾向にあり(12)、仲裁制度の必要性が高まる一方、我が国が仲裁手続を実施するための細則である仲裁実施取決めに合意しているのは、制度を導入した 27 か国・地域中の 6 か国・地域にとどまっている(13)。このため、今後、我が国が仲裁手続を通じて国際的な租税紛争の解決の実効性を高めていくためには、制度の導入拡大及び実施の 2 つの観点から課題があると考えられ、これらはいずれも仲裁手続の仕組み如何に大きく関わってくると考えられる(14)。この点、我が国の先行研究としては、管見の限り我が国への仲裁制度の導入の是非に係る問題を検討したものが中心であり(15)、その次の段階である制度の導入拡大又は実施の観点から仲裁手続の個別論点を検討したものは少数にとどまると思われる。

以上の問題意識から、本稿では、我が国の租税条約における仲裁手続の課題について考察することとしたい。まず第 1 章においては、国際的な租税紛争の発生要因について概観し、その解決を図るための相互協議及び仲裁手続の意義を整理する。次に、第 2 章においては、我が国における仲裁制度の導入の沿革とともに、既存の租税条約及び仲裁実施取決め、並びに国内法令等の内容の整理を通じて、制度の導入拡大及び実施の観点から我が国の仲裁手続の現状及び課題を整理する。また、第 3 章においては、各国に先駆けて仲裁制度を導入した米国及び欧州連合（EU）の仲裁手続、並びに先進国対途上国の租税条約のひな型と言われる国連モデル租税条約における仲裁手続について、我が国との相違点を中心に内容を整理する。以上を踏まえて、第 4 章においては、我が国の仲裁手続の課題について上記 2 つの観点から考察を行い、必要に応じて租税条約及び仲裁実施取決め等の改訂に関する提言を行うこととしたい。

なお、本稿は特段の断りのない限り、2021 年 2 月 1 日現在の条約、法令及び通達等の内容を前提としている。また、本稿の内容については、全て筆者の個人的見解であり、筆者の所属する組織の公式見解を示すものではないことを予めお断りする。

---

(12) 具体的な相互協議事案の件数については、第 1 章第 2 節 5 を参照。

(13) 我が国との間で仲裁制度を導入している国・地域の具体的な名称については、第 2 章第 1 節を参照。

(14) 具体的な問題提起は、我が国の租税条約における仲裁手続を整理した上で、第 2 章第 3 節で行う。

(15) 例えば、後述のとおり、かつて我が国は憲法上の問題等から仲裁制度の導入に消極的であったところ（第 2 章第 1 節を参照）、仲裁制度と我が国の租税法律主義との関係を論じた主な文献として、水野忠恒「仲裁制度の検討」金子宏編『国際課税の理論と実務－移転価格と金融取引－』62 頁（有斐閣、1997）（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－』所収 225 頁以下（有斐閣、2000））、駒宮史博「所得税に関する国際的裁定制度について」租税研究 641 号 71 頁（2003）、駒宮史博「租税条約に係る紛争処理制度のための比較研究」ジュリスト 1257 号 113 頁（2003）、増井良啓「租税条約上の仲裁に関する IFA 報告書」ジュリスト 1244 号 278 頁（2003）、小寺彰「租税条約仲裁の国際法上の意義と課題－新日蘭租税条約の検討－」RIETI Discussion Paper Series 11-J-036（2011）等がある。

第１章　租税条約における紛争解決手続の概要

本章では、本稿における議論の前提となる事項を整理する。第１節では、国際的二重課税を始めとする国際的な租税紛争の発生要因、並びにその解決を図るための相互協議及び仲裁手続の沿革を整理する。第２節では、租税条約における紛争解決手続として中心的な役割を果たしてきた相互協議の概要、法的性質及び問題点について、先行研究における議論を整理する。第３節では、租税条約における仲裁手続の概要及び租税条約に仲裁規定を置く意義について、先行研究における議論を整理する。最後に、第４節で本章の取りまとめを行う。

第１節　国際的な紛争解決手続の概要

１　国際的な租税紛争の発生

経済のグローバル化の進展に伴って、国境を越える取引が増加し、かつ内容が複雑化する中、租税においては、主として二国間で租税条約を締結することにより、課税関係の安定、国際的二重課税の排除、脱税及び租税回避への対応を通じて、健全な投資及び経済交流の促進が図られている。租税条約の締結に当たっては、標準形となるOECDモデル租税条約及びその解説書であるコメンタリ(16)が公表されており、我が国もこのモデルを基礎とした租税条約を締結している(17)。2021年２月１日現在、我が国においては、66の租税条約が75か国・地域との間で適用されており(18)、そのネットワークを順次拡大して

(16) OECD. (2017). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”. なお、邦訳は、水野忠恒監訳『OECDモデル租税条約2017年版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』（日本租税研究協会、2019）を参照した。OECDモデル租税条約は、1963年に草案が公表されてから現在まで何度も改訂が重ねられ、本稿執筆時点では、2017年版が最新版となっている。このため、本稿でOECDモデル租税条約に言及する際は、特段の断りのない限り、最新の2017年版によるものとする。

(17) 志賀櫻『詳解国際租税法の理論と実務』101頁（民事法研究会、2011）。

(18) 租税条約の数と国・地域数が一致しないのは、旧ソ連及び旧チェコスロバキアとの条約が複数国へ承継されているためである。また、我が国は、二重課税の回避又は脱税の防止を目的とする租税条約以外にも、租税に関する情報交換、租税の徴収共助及び文書の送達共助等を定める国際約束を締結している国・地域がある。例えば、リヒテンシュタインとの間においては「租税に関する情報の交換のための日本国政府とリヒテンシュタイン公国政府との間の協定」（平成24年外務省告示第374号）を締結している。さらに、台湾との間においては、民間機関の間で結んだ租税取決め、及びその内容を日本国内で実施するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みを構築している。このほか、多数国間条約（いわゆる税務行政執行共助条約）も含めると我が国の租税条約等は全部で79本あり、142国・地域に適用されている。我が国の租税条約等の締結国・地域の詳細については、財務省「我が国の租税条約ネットワーク」を参照（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm）（2021年２月１日最終閲覧）。

いる状況にある。特に国際的二重課税については、世界各国で事業展開する多国籍企業だけでなく、国際取引を行う中小企業及び個人にとっても不測の税負担をもたらしうることから、租税条約では各種所得について二国間の課税権の配分のための規定を置くほか[19]、外国税額控除のような二重課税の調整のための規定を置くことにより[20]、二重課税の排除が図られている。しかしながら、租税条約の規定は、解釈の食い違いを許さないほど一義的かつ明確とはいい難く、多数の不確定概念を用いていることに加え[21]、課税権の行使も、各国がそれぞれの国内制度に依拠して独自に行うのが通常である[22]。また、租税において最も国際的に承認された規範であるとされるOECDモデル租税条約及びコメンタリについても[23]、その法的性質としては加盟国に向けた勧告にとどまるものであることから[24][25]、法的拘束力のある国際的な規範とまでとはいえないとされている[26][27]。このため、締約国が租税条約の規定を統一的に解釈又は適用しない場合がしばしば発生し、その結果、国際的二重課税を始めとした課税権を巡る国際的な租税紛争が発生することとなる[28]。この場合、課税が行われた国の国内法に基づく救済手続のほか、後述する

---

[19] 谷口勢津夫「国際的租税救済論序説－国際的租税救済手続の体系的整備に向けた試論－」租税法研究42号4頁（2014）。OECDモデル租税条約第3章（6条～21条）の規定がこれに該当する。また、第4章においては、財産に対する課税権の配分規定を置いている。

[20] OECDモデル租税条約第5章（23条）の規定がこれに該当する。

[21] 谷口勢津夫『租税条約論』8頁（清文社、1999）。

[22] 小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』1-2頁（有斐閣、1982）、中里実「国際租税法上の諸問題」総合研究開発機構編『企業の多国籍化と法Ⅰ 多国籍企業の法と政策』97頁（三省堂、1986）。

[23] 村井正「国際租税法の課題－租税条約の動向－」租税法研究21号142頁（1993）。

[24] 経済協力開発機構条約5条(b)に基づき、OECDは加盟国に対する勧告を行うことができるとされている。勧告は、決定（同条約5条(a)）とは異なり、加盟国に対する拘束力がないとされる（谷口・前掲注（21）16頁）。

[25] OECDモデル租税条約のコメンタリの位置付けについては、国際法においては条約法に関するウィーン条約（以下、「条約法条約」という。）31条の「文脈」や「解釈の補足的な手段」（同32条）とする見解、国内法においては通達と同様に扱われる見解等が存在する（浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー－CFC税制と租税条約に関するOECDコメンタリーの位置付けを題材として－」中山信弘＝中里実編『ソフトロー研究叢書第3巻 政府規制とソフトロー Soft law on regulation』262頁（有斐閣、2008））。我が国の判例においては、日・シンガポール租税条約の解釈を巡る事例において、OECDモデル租税条約のコメンタリが条約法条約32条の「解釈の補足的な手段」であると判断された事例がある（最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁〔1888頁〕、弘中聡浩「判批」租税判例百選〔第6版〕136頁（2016））。

[26] 谷口・前掲注（21）16頁。

[27] もっとも、OECDモデル租税条約のコメンタリは、加盟国の合意により成文化されていることや、留保条項が存在し、OECD加盟国のみならず非加盟国も同コメンタリに対する自国の見解を表明していること等を考慮すると、法的拘束力はなくとも、単なる勧告以上の何らかの法規範性を否定することはできないと解されている（井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察－二国間の紛争処理としての機能を中心に－」税大論叢36号418-419頁（2001）を参照。*See also* Zvi D. Altman. (2005). “Dispute Resolution under Tax Treaties” Volume 11, Doctoral Series, IBFD Academic Council, p.61.）。

[28] 具体的な事案については、第4章第2節で検討する。

租税条約に基づく紛争解決手続によって解決を図ることが認められている(29)。

2　国際法における紛争解決手続

ここでは、本稿で租税条約における紛争解決手続を検討するための前提として、国際法における一般的な紛争解決手続を概観する。租税条約のみならず、国際法全般においても、各国が主観的には国際法に従った行動をしていると考えたとしても、事実関係の有無や国際法の解釈を巡って他国から異論が提起される場合には、国際紛争（international dispute）が生じることになる(30)。かかる紛争を平和的に解決する手続を大別すると、交渉、周旋、仲介、審査及び調停のように必ずしも国際法を基準とせずに紛争当事者間での合意の達成を通じて解決を図る非裁判手続と、仲裁裁判や司法裁判のように国際法に基づき法的拘束力のある判決を通じて解決を図る裁判手続がある(31)。前者は、紛争の直接的解決を紛争当事国に委ね、外交的手続とも呼ばれるのに対し、後者は、第三者機関が法的拘束力のある解決策によって紛争当事国に解決を義務付ける手続であり、一般にいかなる手続に訴えて紛争解決を図るかは紛争当事国の自由な選択に委ねられている(32)。

(1) 非裁判手続

交渉（negotiation）とは、紛争当事国が外交手続を通じて行う直接の協議をいい、一般国際法上最も基本的な紛争解決手続であるとされている(33)。国際紛争の大部分は、交渉により解決されていると言われ、交渉の方法や処理基準が紛争当事国の判断に委ねられ、政治的考慮が優先されることも多いため、交渉は、既存の国際法上の権利義務にとらわれない柔軟かつ簡便な解決方法であるとされている(34)。その一方で、当事国間の合意がない限り解決が実現されず、合意の可否が当事国の態度や実力関係に左右されることとなるため、合意は努力義務にとどまり、交渉が不調に終わったとしても一般的に国際法違反にならないとされている(35)。

周旋（good offices）及び仲介（mediation）とは、第三国が紛争当事国間の交渉に介

(29) 両者の手続の関係については、本章第 2 節 4 で検討する。
(30) 森川幸一「紛争の平和的解決」小寺彰ほか編『講義国際法〔第 2 版〕』442 頁（有斐閣、2010）。
(31) 杉原高嶺ほか『現代国際法講義〔第 5 版〕』386 頁（有斐閣、2012）。
(32) 森川・前掲注（30）445-446 頁。
(33) 杉原ほか・前掲注（31）388-389 頁。
(34) 森川・前掲注（30）448 頁。
(35) 山本草二「国際紛争における協議制度の変質」兼原敦子＝森田章夫編『国際行政法の存立基盤』225 頁（有斐閣、2016）〔初出 1981〕を参照。

入し、紛争の平和的解決を促進するための援助を行うものをいい、当事国の直接交渉では解決できない場合に有用であるとされている。両者の区別は必ずしも明確ではないが、周旋は交渉の機会、場所及び通信手段等の提供を通じて交渉の開始や促進を働き掛けることにとどまるのに対し、仲介は交渉の内容にも立ち入って紛争当事国の主張の調整や解決案の提示を行うこととされている。実際には、紛争に利害関係を持つ第三国や大国が、政治的影響力を行使して紛争解決を図るために介入することが多いほか、国際機構が介入する例も多いとされている(36)。

審査（inquiry）とは、非政治的・中立的な委員会が紛争の事実関係を調査し、その結果を報告する手続をいい、手続の介在により緊張の緩和をもたらす効果のほか、事実関係の解明を通じた当事国間の意見の対立の解消を促す効果が期待できるとされているが、実際に審査が用いられた例はそれほど多くないとされている(37)。

調停（conciliation）とは、非政治的・中立的な国際委員会が紛争の事実関係の審査のみならず、紛争当事国の主張の調整や解決案の提示を行う手続をいう(38)。調停による解決案は、特別の合意がない限り拘束力は持たず、実際に調停が利用された例は少ないものの、今日では条約の規定の解釈又は適用を巡る紛争解決手続として利用する条約もあるとされている(39)。

(2) 裁判手続

仲裁裁判（arbitration）は、紛争の発生の都度、紛争当事国の合意により選任する裁判官から構成される、常設性のない裁判所によって行われる裁判手続をいい(40)、裁判所の構成や裁判基準等について紛争当事国により決定される余地が広く残されていることから後述の司法裁判と比較して柔軟な点に特徴があるとされている(41)。仲裁裁判への付託には紛争当事国の合意が必要であるが(42)、その判決は法的拘束力を持ち、上訴は認められない(43)。仲裁裁判の手続は、19 世紀以降広く利用されるようになり、常

(36) 杉原ほか・前掲注（31）390 頁。
(37) 杉原ほか・前掲注（31）391 頁。
(38) 杉原ほか・前掲注（31）392 頁。
(39) 杉原ほか・前掲注（31）393 頁。例えば、海洋法に関する国際連合条約において、紛争解決手続の 1 つとして調停が採用されているが（同 394 頁）、管見の限り、租税条約において、決定に法的拘束力のない純粋な調停が利用された事例はないと思われる（詳細については、第 4 章第 1 節 3 で検討する）。
(40) 杉原ほか・前掲注（31）398 頁。
(41) 杉原ほか・前掲注（31）400−401 頁。
(42) 杉原ほか・前掲注（31）398 頁。
(43) 杉原ほか・前掲注（31）400 頁。

設の司法裁判所の設置まで国際裁判として紛争処理に重要な機能を果たしており(44)、今日でも国境紛争などの分野では、なお有用性が否定されていないとされている(45)。

司法裁判は、常設の司法裁判所によって行われる裁判手続をいい(46)、裁判所規程及び当該規程に基づき裁判所が定めた規則によって手続が進められる(47)。常設の司法裁判所の設置は、1921 年に設立された常設国際司法裁判所（PCIJ）(48)まで遡るとされ、現在の国際司法裁判所（ICJ）は、これを継承した上で国際連合の司法機関として設立されている(49)。司法裁判は、仲裁裁判と同様、裁判の管轄権のために紛争当事国の合意が必要であり(50)、判決は紛争当事国間の事件について拘束力を持つが、先例拘束性は認められていない(51)。また、ICJ は、係争事件とは別個に、国際機関からの要請に応じて、法律問題について勧告的意見（advisory opinion）を与えることが認められている(52)。

３　租税条約における紛争解決手続

国際的な租税紛争は、伝統的に租税条約の相互協議条項に基づいて、権限ある当局(53)による交渉によって解決が図られてきた(54)。初めて二重課税を排除するための条約が締

(44) 杉原ほか・前掲注（31）398-399 頁。
(45) 杉原ほか・前掲注（31）400-401 頁。
(46) 杉原ほか・前掲注（31）401 頁。
(47) 杉原ほか・前掲注（31）406 頁。
(48) 常設国際司法裁判所（Permanent Court of International Justice: PCIJ）は、紛争当事国の意思から独立した判断を行うため、国際連盟規約 14 条に基づき設立された裁判所であり、地理的に普遍的で、かつ一般的な事件を扱う最初の本格的な司法裁判所とされている（森川・前掲注（30）455 頁）。
(49) 杉原ほか・前掲注（31）401 頁。国際司法裁判所の英語名称は、International Court of Justice（ICJ）である。
(50) 杉原ほか・前掲注（31）403 頁。
(51) 杉原ほか・前掲注（31）410 頁。
(52) 杉原ほか・前掲注（31）411 頁。勧告的意見（advisory opinion）とは、通常、拘束力を持たないものとされており（同 413 頁）、本稿の以下の記述においても同様の意味で用いている。
(53) 権限ある当局とは、我が国においては財務大臣又は権限を与えられたその代理者をいう（例えば、日・蘭租税条約 3 条 1 項(j)）。権限「の」ある当局と表記されることもあるが、本稿では実特法 7 条の文言に倣って「権限ある当局」と表記している。我が国の個別事案に係る相互協議の権限ある当局は、国税庁長官であり、実務を担当するのは国税庁長官官房国際業務課相互協議室（以下、「国税庁相互協議室」という。）である（秦幹雄「日本の相互協議に対する国際的な評価 BEPS プロジェクト行動 14（相互協議の効果的実施）ピア・レビュー報告書」租税研究 828 号 350-351 頁（2018））。また、租税条約の一般的解釈に係る相互協議を担当するのは財務省主税局である（平成 13 年 6 月 25 日付官協 1-39 他「相互協議の手続について（事務運営指針）」（2019（令和元）年 5 月 7 日改正）2(1)(注)）。以下、本稿で相互協議に係る事務運営指針に言及する際は、「相互協議指針」と表記することとする。
(54) 租税における紛争解決手続の沿革や学説の展開については、本稿では紙面の都合上、簡潔にしか触れることができないため、詳細については Altman, *supra* note (27), pp. 9-97 を参照されたい。また、日

結されたのは1899年のオーストリア・プロシア租税条約であるとされ(55)、二重課税を防止するため、両締約国の交渉手続が規定されていた(56)。その後1920年代になると、国際課税に一定のルールを作り出し、課税権の競合を調整する必要性が認識されるようになり(57)、戦間期には当時の国際連盟の支援の下で、租税における紛争解決手続の開発に向けた研究が行われてきた(58)。1928年に策定された国際連盟モデル租税条約(59)には、相互協議で合意に至らない場合に国際連盟理事会が選任する専門機関（technical body）による法的拘束力のない勧告的意見を出す手続(60)、及び PCIJ へ事案を付託する手続が規定されていた(61)(62)。しかし、その後改訂されたモデル租税条約(63)からは、勧告的意見や裁

本語の文献では、川村晋策「租税条約における仲裁制度の現状と課題」租税資料館賞受賞論文集24巻（上）7-14頁（2015）において詳細にまとめられている。

(55) 青山慶二「相互協議と移転価格税制」租税研究665号142頁（2005)、Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson. (1981). “Arbitration in Taxation” Kluwer Law International. P.22, footnote 2; Altman, *supra* note (27), p.13.

(56) もっとも、当時は権限ある当局という概念がなく、条約締結権を有する外交当局者が交渉を行うこととされていた。権限ある当局による相互協議の概念が初めて導入されたのは、1923年の独・オーストリア租税条約であるとされている（青山・前掲注（55）142頁)。

(57) 小松・前掲注（22）2頁、藤井保憲「相互協議の制度と問題点」金子宏編『国際課税の理論と実務－移転価格と金融取引－』39頁（有斐閣、1997)。

(58) Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55), p.22.

(59) 正式名称は、Bilateral Conventions for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes である。議論のメンバーは当初欧州7か国のみだったが、その後我が国や米国を含む国々が参加し、最終的に1928年に28か国の代表からなる「国際連盟二重課税及び脱税防止に関する政府専門家会議」により決議されている（藤井・前掲注（57）40頁)。

(60) Mathias Benedict Knittel. (2011). “Article 25, 26 and 27, Administrative Cooperation” in Thomas Ecker and Gernot Ressler eds. “History of Tax Treaties, the Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties” Linde, p.688. 特に第2段階である勧告的意見の手続については、紛争当事国が予め勧告を受け入れる意思表示を行う（勧告に法的拘束力を持たせる）ことができることから、将来の仲裁手続の考え方を含んだ提案となっているとの指摘がある（藤井・前掲注（57）41頁、青山・前掲注（55）143頁)。

(61) 青山・前掲注（55）143頁は、1928年の国際連盟モデル租税条約について、「国際商業会議所から提唱されていた国際租税裁判所設立構想も踏まえた国際協約主義に基づくマルチの協約を目指すのか、それとも二国間の実情を反映した二国間条約をベースとするのかという、モデル条約の検討自体の大きな枠組みに関する議論とも関係していると思われ」、「モデル条約の枠組みは二国間条約主義に落ち着いたものの、紛争解決メカニズムでは上記の通りマルチの国際協約の影響を残したシステムが提案されたのではないかと考えられる」と述べている。

(62) もっとも、このモデル条約はほとんど加盟国に考慮されず、当時、実際に仲裁手続に類する紛争解決手続が存在したのは、1926年の英・アイルランド租税条約、及び1934年の相続税に関するチェコスロバキア・ルーマニア租税条約のみであったという（Mario Züger. (2001). “Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law” Doctoral Series IBFD Academic Council. Vol. 5, p.18.)。ここで、英・アイルランド租税条約(1926年4月14日署名）は、初めて租税紛争を第三者審議機関へ付託することに言及した条約であるとされている（Leonard B. Terr et al. (2012). “Resolving International Tax Disputes: APAs, Mutual Agreement Procedures, and Arbitration” Tax Management International Journal. Vol.41, No.9, p.483.)。

(63) 1943年、1946年にモデル租税条約が公表されており、それぞれ国際連盟財政委員会（the Fiscal Committee of the League of Nations）の会合の開催地を取って、メキシコ・モデル租税条約、ロンドン・モデル租税条約と呼ばれている(Altman, *supra* note (27), pp.54-55.)。

判手続が削除され、紛争解決手続は相互協議のみとなった(64)。戦後は、議論の場が OEEC を経て OECD へと移行し、経済交流の急速な発展とともに租税条約を統一的・整合的なものにしようとする機運が高まったことを背景に 1963 年に OECD モデル租税条約草案(65)が策定され、ほぼ現行の相互協議の手続規定が整理された(66)。また、1977 年策定の OECD モデル租税条約においては相互協議で合意に至らない場合に第三者による勧告的意見や仲裁決定の手続の必要性が示唆され(67)、学界においても仲裁制度の導入に向けた議論が活発になった(68)。しかし、この当時は仲裁制度について加盟国の合意に至らなかったため(69)、OECD が 1984 年に公表した報告書においては、相互協議には合意に至る保証がなく不確実性を有するという問題点があり(70)、仲裁制度がこれに対する有効な解決方法になることは認めつつも(71)、制度の導入を見送る勧告を行っている(72)。

その後、米国や EU を始めとして仲裁制度を導入する国が増加してきたことを背景に(73)、OECD も一度は頓挫した仲裁制度の議論を見直し(74)、2000 年代に入り再び仲裁制

---

(64) この点、藤井・前掲注（57）43-44 頁は、「税行政の独自性を確保しようとする、各国の主権の壁の厚さを示したものといえる。ただ、一方では、2 国間条約の実際の運用の経験や国際的な議論のつみ重ねの中で、税務当局間のケース・バイ・ケースの協議が、問題解決の有効な手段として認識されてきた、という背景もあるのではないかと思われる。いいかえれば、制度的には完結したものとなっていないが、各国の実情にも配意した、実際的な解決方法を目指したものとみることもできよう」と述べている。また、青山・前掲注（55）144 頁は、「第一次大戦後、租税条約の担い手としての役割を増してきたアメリカが、租税条約の解釈適用について、司法の判断に依存せずに、専ら財務省による行政解決に力を入れてきたという事実」も一因として挙げられると指摘している。

(65) OECD. (1963). “Draft Double Taxation Convention on Income and Capital”

(66) 藤井・前掲注（57）43 頁。

(67) OECD. (1977). “Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs” Commentary on Article 25, para.43, 45.

(68) スウェーデンの租税法学者である Lindencrona 及び Mattson が、1979 年 9 月にマドリッド世界法会議（The Ninth Conference on the Law of the World in Madrid in September 1979）で行った報告、及び同報告を基にした論文（Lindencrona and Mattsson, *supra* note（55））における「画期的な提案」（groundbreaking proposal）が仲裁制度に係る議論への端緒になったとされている（Roland Ismer. (2015). “Mutual Agreement Procedure” Ekkehart Reimer and Alexander Rust ed. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Fourth Edition” Kluwer Law International, p.1782.）。

(69) Züger, *supra* note（62）, p.19.

(70) OECD. (1984). “Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues” para.34-38.

(71) OECD, *supra* note（70）, para.42.

(72) OECD, *supra* note（70）, para.55, 63.では、「仲裁手続の設置がこれまでに前例のない、租税高権の放棄(unprecedented surrender of fiscal sovereignty)を意味するため、いくつかの加盟国は、まったく受け入れることはできない旨を既に明らかにしている」ことから、「当面、移転価格又は利益配分に関する税務当局間の紛争を解決するため、強制的仲裁手続(compulsory arbitration process)を規定することを勧告しないことにする」と述べられている。

(73) 米国及び EU の仲裁制度の沿革については、第 3 章で述べることとする。

(74) OECD が 1995 年に公表した移転価格ガイドライン（後掲注（319）を参照）において、仲裁制度の導

度の導入を含む紛争解決手続の改善に係る検討を開始した[75]。その後、産業界の意見も踏まえた上で[76]2007 年に公表された報告書において仲裁制度の導入が明記され[77][78]、2008 年版の OECD モデル租税条約に義務的仲裁の規定が新設された[79]。このように租税条約における紛争解決手続としては、長らく非裁判手続である権限ある当局間の交渉が利用されてきたが、OECD モデル租税条約の改訂以降は仲裁規定を有する租税条約が飛躍的に増加することとなった[80]。

仲裁制度の本格的な導入前の議論は、相互協議で解決しない場合に、相互協議を代替する裁判手続によって終局的な解決をもたらす制度を志向する傾向にあったと思われるが[81]、自国の課税権を放棄することへの懸念から導入に至らなかった[82][83]。これに対して

入に向けた再検討を行うことが言及されている（Altman, *supra* note (27), p.65; *see also* OECD. (1995). "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" para.4.171.)。

[75] 1997 年頃から仲裁制度の分析が行われ、2000 年にはモデル租税条約に仲裁規定を新設するための検討が行われていた。その後、OECD に共同作業部会（Joint Working Group）が設置され、これらを具体化するための検討作業が行われていた（Pit, *supra* note (11), p.446; *see also* David P. McFarland et al. ed. (2002). "OECD Sets Up Joint Working Group On Using Arbitration in Competent Authority" Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.11, No.3, p.143.)。

[76] 2004 年の中間報告を経て OECD が 2006 年に公表した提案では、仲裁付託の条件として国内訴訟手続の放棄を要求していた（*See* OECD. (2006). "Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes: Public discussion draft" para.62.)。しかし、産業界から裁判を受ける権利を侵害するとの懸念が示されたため、当該条件はその後削除されている（OECD, *infra* note (77), para.5.)。

[77] OECD. (2007). "Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes: Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007" para.15.

[78] OECD の 2007 年の報告書では、仲裁制度以外についても、相互協議の手続についての問題点の検討も行われ、実効的な相互協議マニュアル(MEMAP、後掲注（175）を参照)として、相互協議の実務担当者に対してベストプラクティスを提供するための報告書が策定されている。また、相互協議の透明性の改善を目的として、加盟国が OECD へ相互協議の件数を報告する枠組みも構築されている（OECD, *supra* note (77), para.47,48)。

[79] OECD モデル租税条約 25 条 5 項。OECD モデル租税条約における仲裁手続については、本章第 3 節 2 で述べることとする。

[80] 青山慶二「BEPS に伴う紛争解決制度の改革（相互協議及び仲裁制度)」日税研論集 73 号 41 頁（2018)。

[81] 例えば、民間機関においては、1950 年代から 1960 年代にかけて国際商業会議所（前掲注（61）を参照）のほか、国際租税協会(International Fiscal Association：IFA)や国際法曹協会(International Bar Association：IBA)によって、租税に係る国際的な裁判所の設置が提案されていた（Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55), p.29-30.)。また、学説においても、論者によって制度の詳細は異なるものの、租税に係る常設の国際仲裁機関の設置が提案されていた（*See* Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55), p.65ff; *see also* Carl S. Shoup. (1983). "International Arbitration of Transfer Pricing Disputes under Income Taxation (Paper delivered at Conference on Transfer Pricing, Centre for International Business Studies, Dalhousie University, Halfix, N.S.), reprinted in Alan M. Rugman and Lorraine Eden. (1985). "Multinationals and Transfer Pricing" p.291.)。

[82] OECD, *supra* note (70), para.55.

[83] 例外として、独・オーストリア租税条約（2000 年 8 月 24 日署名）25 条 5 項において、相互協議で 3

現行の仲裁制度は、アド・ホックに設置される仲裁委員会が権限ある当局に対して解決案を提示する制度であり、相互協議で権限ある当局が合意するための補完的手続と位置付けられる点に特徴がある(84)。もっとも、仲裁委員会による解決案である仲裁決定は、権限ある当局に対して法的拘束力を持つことから、調停のような純粋な非裁判手続とも異なっている。この点で、上記 2 で述べた裁判手続と非裁判手続の双方の性格を有する中間的な形態であると考えられる。次節以降では、租税条約における紛争解決手続である相互協議及び仲裁手続の意義を検討することとする。

第２節　相互協議

１　相互協議の概要

相互協議は、現行の多くの租税条約に規定されており(85)、以下のとおり個別事案協議、解釈適用協議及び「立法的解決協議」の 3 類型に区分することが一般的である(86)。租税条約における相互協議条項は、課税事案の解決の主体、方法及び実施等の手続を定めたことが最大の特徴及び意義とされている(87)。相互協議は、外交ルートを通さずに両締約国の権限ある当局間で直接交渉する手続であるが(88)、個別事案協議のみ課税処分の対象と

年以内に合意に至らない場合に、ローマ条約 239 条（現在の欧州連合運営条約（リスボン条約）273 条に相当）に基づき欧州司法裁判所（現在の EU 司法裁判所）に付託する手続規定がある。しかし、ドイツがこのような規定をオーストリア以外の国との間で採用することは当面ないだろうとされており、本稿執筆時点においても管見の限り、EU 司法裁判所のような常設の裁判所による仲裁手続を規定した租税条約は存在しないと思われる（谷口勢津夫「租税条約上の権利救済手続－ドイツにおける展開－」甲南法学 40 巻 3・4 号 284 頁（2000））。

(84) 現行の仲裁制度の手続上の特徴は、本章第 3 節 1 で述べることとする。

(85) 我が国においては、2018 年 1 月 1 日現在の情報であるが、63 の租税条約等（74 か国・地域において適用）に相互協議に関する規定が置かれ、22 か国・地域との間で相互協議が行われている。詳細については、国税庁「相互協議規定を含む租税条約等の締結国・地域（平成 30 年 1 月 1 日現在）」を参照（https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/pdf/sanko.pdf）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧）。

(86) 金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議および合意）と国内的調整措置－移転価格税制に即しつつ－」同『所得課税の法と政策』395 頁（有斐閣、1996）〔初出 1991〕。John F. Avery Jones et al. (1979). “The Legal Nature of The Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention-I” (reprinted from The British Tax Review. 1979, No.6.) Sweet & Maxwell, pp.334-335; Ismer, *supra* note (68), pp.1780-1781. 「立法的解決協議」の表記については、後掲注（107）を参照。

(87) 大橋時昭「相互協議を巡る諸問題－移転価格課税に係る協議を中心として－」税大論叢 44 号 31 頁（2004）。

(88) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.57. これは、課税処分が大量かつ反復・継続的に行われるものであるため迅速で効率的な解決が求められることや、処理に当たって企業秘密とすべき事項が含まれること等を考慮して制度が設計されたためであるとされている（高久隆太「租税条約に基づく政府間協議（相互協議）手続について－米国における相互協議手続の研究と我が国における相互協議手続の在り方に関する一考察－」税大論叢 23 号 411-412 頁（1993）、藤井・前掲注（57）35 頁）。

なった納税者の申立てを前提としていることから、紛争当事者である両締約国の権限ある当局だけでなく、納税者も紛争の関係者として存在するという特徴がある(89)。

(1) 個別事案の解決のための協議

第一の類型は学説上、個別事案協議と呼ばれ(90)、OECD モデル租税条約 25 条 1 項及び 2 項に規定されており、相互協議と言えば一般に個別事案協議を意味するとされている(91)。納税者が一方又は双方の締約国の措置(92)により「租税条約の規定に適合しない課税」を受けた場合又は受けることとなる場合に(93)、解決を図るための相互協議であり、納税者がいずれかの締約国の権限ある当局に対して申立てを行う(94)。申立てを受けた権限ある当局は、まずは申立ての正当性(95)及び自国での解決の可否(96)を判断

---

(89) David R. Tillinghast. (1994). "The Choice of Issues to be Submitted to Arbitrary under Income Tax Convention" Intertax, Vol.22, Issue 4, p.159; *See also* Gerrit Groen. (2002). "Arbitration in Bilateral Tax Treaties" Intertax, Vol.30, Issue 1, p.4.

(90) 金子・前掲注（86）395 頁。

(91) 中里実ほか編『移転価格税制のフロンティア』283 頁〔伊藤剛志、小原英志〕（有斐閣、2011）〔初出 2010〕。

(92) 締約国の措置とは、税務当局が行う更正や決定等の課税処分だけでなく、納税者による納税申告も含まれるなど広く解されている。例えば、税務調査において税務当局からの勧奨を受けたことにより行った修正申告も、締約国の措置に含まれる。この場合、修正申告は行政処分に該当しないため、納税者は不服申立て等の国内救済手続を取ることはできないが、相互協議の申立てを行うことはできる（猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の課題」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』1044 頁（大蔵財務協会、2011））。

(93) 「租税条約の規定に適合しない課税」とは、例えば国際的二重課税のことをいうが、より厳密には、条約の規定の解釈又は適用が異なることにより、締約国間の課税権の配分という租税条約の目的・機能が阻害されている状態であり、必ずしも二重課税と同義になるとは限らないと解されている（詳細は、倉内敏行「相互協議の対象について－『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察－」税大論叢 27 号 158-173 頁（1996）を参照、猪野・前掲注（92）1048 頁も同旨）。例えば、条約が一方の締約国に排他的課税権を与えるにもかかわらず、一方の締約国が国内法により課税しない場合において、他方の締約国が課税するときは、二重課税は発生しないが「租税条約の規定に適合しない課税」が発生していることから、相互協議の対象となる（OECD, *supra* note（16）, Commentary on Article 25, para.13.）。反対に、寄附金課税事案について相互協議の申立てが行われた場合において、権限ある当局が「租税条約の規定に適合しない課税」が発生していないと判断したときには、国際的二重課税が発生していても相互協議の対象とはならない（猪野・前掲注（92）1049 頁を参照）。

(94) OECD モデル租税条約 25 条 1 項。従来は、納税者の居住地国の権限ある当局へ申立てを行うこととされていたが、BEPS プロジェクトの最終報告書（行動 14）に基づき、相互協議へのアクセス改善のために、いずれの締約国においても申立てが可能な規定に改訂されている（OECD, *supra* note（10）, para.34-36.）。

(95) 相互協議の申立ての正当性、すなわち申立てに理由があるか否かは権限ある当局の自由裁量事項ではなく、法の解釈の問題であり、理由があると認めるときは、権限ある当局は他に満足すべき解決策がない限り相手国へ協議の申入れをしなければならないと解されている（金子・前掲注（86）402 頁）。

(96) 一方の締約国で行われた課税によって国際的二重課税が発生した場合において、他方の締約国が当該課税に対応して自国の企業の所得を減額することを対応的調整という（志賀・前掲注（17）164 頁）。我が国において、相手国で課税が行われた場合に対応的調整を行うためには、相互協議の合意が必要である（高久・前掲注（88）417 頁）。また、我が国以外においても、相互協議を実施せずに相手国において対応的調整に相当する所得の減額を受けることは一般的に期待できないとされている（赤松・前掲注（5）237 頁）。

するが、自国で解決できない場合には相互協議によって権限ある当局間で解決を図ることとなる(97)。相互協議が開始されると、納税者から提出された資料を基に交渉を行うことになるが(98)、権限ある当局には交渉の義務が課されるのみで、合意に至る義務はないと解されている(99)。また、個別事案協議の合意は、その事案限りのものであり、他の事案の先例とはしないことが原則とされ(100)、公表もされていない(101)。本稿においては、現行の仲裁制度が納税者の個別の課税事案を対象とするものが大宗を占めていることから、特段の断りのない限り、相互協議に言及する場合には個別事案協議を念頭に置くこととする。

(2) 租税条約の解釈又は適用に関する協議

第二の類型は学説上、解釈適用協議と呼ばれ(102)、OECD モデル租税条約 25 条 3 項第 1 文に規定されている。これは個別事案協議とは異なり、協議開始につき必ずしも納税者からの申立てを前提としておらず、権限ある当局が租税条約の解釈又は適用の統一につきその必要性を認識した場合に、相手国の権限ある当局に協議を申し入れることによって行われるものとされている(103)。もっとも、上記(1)の個別事案協議においても、紛争発生の主たる原因が租税条約の解釈又は適用の不一致にあることに鑑みれば、個別事案協議と解釈適用協議は相互に排除する関係にあるわけではなく、むしろ部分的に重なり合う関係にあると解されている(104)(105)。解釈適用協議において、権限あ

---

(97) OECD モデル租税条約 25 条 2 項。

(98) 相互協議指針 9。

(99) OECD モデル租税条約 25 条 2 項は、"The competent authority shall endeavour, […] to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention."（下線部は筆者による）と規定している。これは、権限ある当局が相互協議において最善の努力を行う義務を負うのみで、結果をもたらす義務を負わないことを意味すると解されている(OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para 37.)。

(100) 藤井・前掲注（57）・55 頁。ただし、個別事案協議を通じて、租税条約の解釈について一般的に適用しうるルールが見出されることも多いとされている（同）。

(101) 水野・前掲注（15）63 頁、中里ほか・前掲注（91）297 頁脚注 47。

(102) 金子・前掲注（86）395 頁。

(103) 国際税務研究グループ編『国際課税問題と政府間協議－相互協議手続と同手続をめぐる諸問題－』50 頁（大蔵財務協会、1993)。

(104) 金子・前掲注（86）396 頁。

(105) この点、相互協議を伴う APA 事案が、個別事案協議に該当するか解釈適用協議に該当するかについては議論があると思われる。しかし、いずれかに明確に区分されるわけではなく、仮に相互協議を伴う APA 事案が租税条約の解釈又は適用を巡る協議としての性質を有するとしても、当該事案は納税者の申出を前提とすることから、我が国においては個別事案協議の手続規定を準用するものとして整理されている（相互協議指針 3(2)、吉川保弘「事前確認制度の現状と課題－相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として－」税大論叢 50 号 20-21 頁（2006）を参照)。

る当局間で一定の解決案に合意した場合には、合意内容が公表されることもある[106]。

(3) 租税条約に定めのない二重課税の除去のための協議

第三の類型は学説上、「立法的解決協議」と呼ばれ[107]、OECD モデル租税条約 25 条 3 項第 2 文に規定されている。これは前の 2 類型とは異なり、OECD モデル租税条約のコメンタリでの言及が少なく[108]、また、権限ある当局の努力義務も規定されていないことから[109]、協議の内容及び合意可能な範囲が問題とされてきた。この点、かつては「立法的解決協議」の文言どおり、租税条約が全く想定していない二重課税を解決するために[110]、新たな規範を定立するための追加的な条約法を制定するための手続[111]、すなわち立法的合意を行う手続[112]であるという見解も存在した。しかし、相互協議条項は上述のとおり手続規定であり、課税要件を定める実体規定ではないこと[113]、及び後述の租税法律主義の要請から、この条項を根拠として立法的合意を行う権限を権限ある当局に委任したと解することはできないと考えられる[114]。このため、権限ある当局は、既存の租税条約又は国内法の範囲内で事案の解決ができるにとどまるとされている[115]。

---

[106] 例えば、我が国では、旧日・米租税条約（平成 16 年条約第 2 号）11 条 3 項(c)に規定する「投資銀行」の意義について、2005 年 12 月に両締約国の権限ある当局間で合意した内容が公表されている（国税庁「日米租税条約の投資銀行の受取利子に対する免税に係る実務上の取扱いについて」(2005 年 12 月 27 日）(https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/sonota/051227/01.htm)（2021 年 2 月 1 日最終閲覧))。なお、日・米租税条約は改正されており（令和元年条約第 8 号)、現行の条約には旧日・米租税条約 11 条 3 項(c)に相当する規定は存在しない。

[107] 金子・前掲注（86）395 頁。近年では、このような名称の前提となる立法的な解決の可否について否定的な見解もあり（寶村・後掲注（115）を参照)、筆者もこの見解に特に異論はないが、これに代わる学説上定着した名称が見当たらないため、さしあたり本稿では鍵括弧付きの「立法的解決協議」と表記することとする。

[108] 例えば、租税条約の両締約国に恒久的施設を有する第三国の居住者の事案について言及されている。これら恒久的施設の間の取引に係る二重課税が発生した場合において、一方又は双方の締約国が当該第三国との間で二国間租税条約を締結していないときには、本規定により両締約国の権限ある当局が協議することができるとされている（OECD, *supra* note（16), Commentary on Article 25, para.55.)。

[109] 猪野・前掲注（92）1050 頁脚注 44。第二の類型の解釈適用協議による合意については、個別事案協議と同様に努力義務とされている（OECD モデル租税条約 25 条 3 項)。

[110] 藤井・前掲注（57）49 頁。

[111] 金子宏「相互協議における権限ある当局間の合意の効力」同『租税法理論の形成と解明 下巻』245 頁（有斐閣、2010)〔初出 1999〕。

[112] 谷口・前掲注（21）12-13 頁。

[113] 大橋・前掲注（87）30 頁。

[114] この点、水野・前掲注（15）65 頁は、「相互協議の結論は、たんに租税条約において合意をする根拠があるのみでは十分に説明がつかなくなる。租税条約を根拠に合意がなされることは、いわば、法律の白紙的委任によって行政庁が租税法規の内容を決定するのと類似した効果をもつことになるのである」と述べている。

[115] 本稿の検討対象である仲裁手続は、主に個別事案協議に係る事案を対象とするためこれ以上立ち入

２　相互協議の法的性質

相互協議は、上述の 3 類型とも国際法の一つである租税条約の解釈又は適用を巡って権限ある当局間で紛争の解決を模索する手続であり(116)、非裁判手続である交渉であることに異論はないであろう(117)。ここで、特に個別事案協議については、相互協議の合意の結果として租税条約の規定に適合しない課税が排除されるという意味で、納税者の権利救済の性格も有していると考えることができるかもしれない(118)。確かに個別事案協議において合意に至った場合、反射的効果として納税者の権利救済が図られるため、機能的には争訟手続と類似するともいえるであろう(119)。しかし、相互協議は、国内の法的救済手続とは目的(120)、法的性格、手続構造、及び法的拘束力等の点で原理的に明らかに異なる「特別な手続」(121)であることから、手続上は、あくまでも締約国間の「妥協」を伴う外交交渉であり、訴訟のような手続保障のある権利救済とは異なると考えることが妥当であろう(122)。

もっとも、外交交渉とは言っても、租税条約を始めとした関係法令の解釈又は適用に係る議論であることを踏まえれば(123)、相互協議は事案の政治的処理を行う場ではなく、租税条約上も国内法上もこれを可能とする旨の規定はない(124)。このため、権限ある当局は、適正な課税権を確保する観点から、国内法及び国際法に立脚しない政治的処理を行って

らないが、「立法的解決協議」の内容については、寶村和典「OECD モデル租税条約 25 条 3 項について－条約に定めのない二重課税についての相互協議に関する検討－」税大論叢 89 号 295 頁（2017）において詳細に検討されている。

(116) 大橋・前掲注（87）31 頁。

(117) 猪野・前掲注（92）1038 頁。

(118) 増井良啓「移転価格税制－経済的二重課税の排除を中心として－」日税研論集 33 号 63 頁（1995）は、個別事案協議が「前者（筆者注：納税者の救済手続）とすれば、相互協議における納税者の手続保障が要請されることになろう。後者（筆者注：国家間の外交交渉）とすれば、納税者の申立ては単なる外交交渉の端著にすぎず、そもそも権利保護の意味合いはない」とした上で、「移転価格税制における対応的調整という分野に限って言えば、OECD 加盟国は、…（中略）…相互協議に救済手続の要素を読み込む方向に動きつつあるのではないか」と述べている。

(119) 金子・前掲注（86）397 頁、藤井・前掲注（57）47 頁、谷口・前掲注（21）44 頁。

(120) 志賀・前掲注（17）205 頁は、両者の目的の違いについて、国内の法的救済手続は、「課税当局の違法または不当な処分による納税者の権利利益の侵害を、争訟手続を通じて救済するものである。一方、相互協議手続は、租税条約の規定に適合しない課税を、権限ある当局間の合意により解決する国家間の紛争解決手段である」と述べている。

(121) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.8.

(122) 谷口・前掲注（21）43-45 頁は、本パラグラフのように解した上で、両者を「機能論的観点から、納税者の権利救済をより実効あらしめる方向で関係づけるのが妥当であろう」と述べている。また、村井正「租税条約と EU 法規範（下）－改定日独租税条約を素材に－」税研 196 号 26 頁（2017）も参照。

(123) 猪野・前掲注（92）1038 頁。

(124) 大橋・前掲注（87）38 頁。

まで相手国の課税に対応的調整[125]を行う義務はないと解されている[126]。本章第 1 節 2 で述べたとおり交渉には一般論として合意義務がないとされているが、こと相互協議においては、このような文脈からも合意を義務付けることが困難なため、租税条約上、合意の努力義務を設定するにとどまっていると考えられる[127]。

3　相互協議の合意

(1) 相互協議の合意の法的性質

ここでは先行研究に倣って、相互協議の合意が条約に該当するか否かについて、国内法的位置付けと国際法的位置付けに区分して整理する[128]。

イ　国内法的位置付け

我が国において、法律事項又は財政事項等を含む一定の国際約束は、日本国憲法（憲法）73 条 3 号により、国会の承認を要することとされており（国会承認条約）[129]、相互協議の根拠となる租税条約も法律事項を含むことから、これに該当するとされている[130]。相互協議は、租税条約の委任に基づいて権限ある当局間で条約の解釈又は適用に関する紛争を処理する手続であるため、その合意は、国会承認条約の委任を受け、行政府による外交処理権（憲法 73 条 2 号）の一環として締結できる行政協定又は行政取極と位置付けられる[131]。このため、国会承認条約には該当しないものの、憲法 98 条 2 項において誠実に遵守すべきとされている「条約」[132]には該当

---

(125) 対応的調整については、前掲注（96）を参照。

(126) 大橋・前掲注（87）47 頁を参照。

(127) 木村弘之亮「OECD モデル条約における相互協議手続の性質（二）」慶應義塾大学法学研究会 71 巻 9 号 53 頁（1998）を参照。

(128) 井上・前掲注（27）410 頁以下、中里実「相互協議における合意と国内法との調整」『国際商取引に伴う法的諸問題（10）』トラスト 60・72 頁以下（2002）。

(129) 我が国においては、条約のうち、①法律事項を含む国際約束（沖縄返還協定、日米地位協定等）、②財政事項を含む国際約束（第 2 次世界大戦後の日本と東南アジア諸国との賠償協定や経済協力を取り決めるもの等）、及び③政治的に重要な国際約束（日韓基本関係条約、日ソ共同宣言等）については国会の承認を経ることが必要な条約（国会承認条約）であるとされている（山本良「条約法」小寺彰ほか編『講義国際法〔第 2 版〕』78 頁（有斐閣、2010））。

(130) もっとも、課税権の配分規定のように、後述する租税法律主義に触れる規定を含む限りにおいて、租税条約が法律事項を含む国際約束に該当するとされている（山本草二『国際法（新版）』106-107 頁（有斐閣、1994））。このため、情報交換等を目的とする国際約束（前掲注（18）を参照）は、かかる規定を含まないことから、国会承認条約には該当しないとされている（財務省「平成 23 年度税制改正の解説」637 頁（2011））。

(131) 山本・前掲注（130）109 頁。

(132) ここでいう「条約」とは、実質的意味での、国家間及び国家と国際組織間（国際法主体間）における合意文書であり、その名称は、条約、協定等特に問わないこととされている。（渋谷秀樹『憲法〔第 3 版〕』33-34 頁（有斐閣、2017））。

するとされている[133]。

ロ　国際法的位置付け

条約法に関するウィーン条約（条約法条約）によれば、条約とは、①国の間において、②文書の形式により締結され、③国際法によって規律される、④国際的合意の4要件を全て充足するものと定義される[134]。相互協議の合意は、国家間の合意であり、文書の形で交わすことが通常であるため、相互協議の合意が国際法上も条約とされるか否かは③の解釈次第であると考えられる。ここで、③の趣旨は、国家間の権利義務関係を創設することや、国家間の国際法によって規律される関係を設定することであるとされている[135]。したがって、個別事案協議の合意において、権限ある当局が合意内容を実施する租税条約上の義務を負うことになると解釈できるとすれば[136]、相互協議の合意は、国際法上も条約と解することができるであろう[137]。一方、解釈適用協議のように、租税条約の一般的な解釈又は適用に関する協議においては、合意によって国家間の具体的な権利義務関係を創設するとまではいえないことから[138]、条約そのものではなく、条約法条約に基づき、条約の解釈に当たり文脈とともに考慮されるもの[139]に該当すると考えられる[140]。

(2) 相互協議の合意の拘束力

まず、権限ある当局（国）は、「合意は拘束する」（pacta sunt servanda）という法原則からの当然の帰結として、相互協議の合意に拘束されることに疑いの余地はない

---

[133] 井上・前掲注（27）410-411頁（2001）

[134] 条約法条約2条1項(a)。要件の4区分については、小森光夫「法源」小寺彰ほか編『講義国際法〔第2版〕』51頁（有斐閣、2010）を参照した。

[135] 小森・前掲注（134）52頁。

[136] OECDモデル租税条約25条2項は、個別事案協議について、「成立したすべての合意は、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわらず、実施されなければならない」と規定している。

[137] もっとも国際法においては、正式な条約でなく簡易な手続により成立する国際的な合意が、国際法的に見て条約とは異なるものの国家間の合意として国家を拘束するというソフトローの概念が打ち出されており、相互協議の合意も、かかるソフトローとして位置付けられるとする見解もある（中里・前掲注（128）73頁、井上・前掲注（27）421-423頁。）。ただ、いずれにせよ国際的な合意であって、(2)で述べるとおり、紛争当事者である権限ある当局（国）を拘束するという結論には変わりがないと考えられるため、本稿ではこれ以上は立ち入らないこととする。

[138] OECDモデル租税条約25条3項は、解釈適用協議について、「両締約国の権限のある当局は、この条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決するよう努める」と規定しているのみで、個別事案協議のように、合意内容の実施義務が明記されていない。

[139] 条約法条約31条3項は、条約の解釈に当たり「文脈とともに、次のものを考慮する」として、「(a)条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意」、「(b)条約の適用につき後に生じた慣行であって、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの」を挙げている。

[140] 中里ほか・前掲注（91）297頁。また、個別事案協議の合意のうち、租税条約の解釈又は適用に係る部分についても同様に考えられる（谷口・前掲注（21）12頁）。

であろう(141)。これに対して納税者は、相互協議の合意には拘束されないと解されており(142)、合意内容を受け入れないこともできる(143)。また、国内裁判所及び国税不服審判所については、相互協議の合意が法規範を形成することがないことから(144)、一般的には納税者と同様に、相互協議の合意に拘束されないとされている(145)(146)。

４　国内救済手続との関係

相互協議のうち、上述の個別事案協議については、OECD モデル租税条約上、権限ある当局への申立てとは別に国内法令に定める救済方法（国内救済手続）にも訴えることができるとされている(147)。相互協議の合意は上述のとおり両締約国の権限ある当局を拘束する一方、国内救済手続である裁判所による処分を取り消す判決は関係行政庁を拘束するとされ(148)、関係行政庁には権限ある当局も含まれると考えられる。このため、双方の手続を追行した場合には(149)、両者の判断が抵触する可能性があるため(150)、両者の関係

(141) 金子・前掲注（111）239 頁、中里・前掲注（128）72 頁。

(142) 金子・前掲注（86）403 頁。

(143) 相互協議で合意に至り二重課税が排除された場合であっても、国家間の所得が調整されるのみであり、税額まで調整されるわけではない（赤松・前掲注（5）249 頁）。このため、例えば、税率差のある二国間において、納税者の意図に反し、相対的に高税率の国に多くの所得が配分される結果となった場合には、納税者が合意内容を受け入れないことも想定される。

(144) 猪野・前掲注（92）1055 頁。

(145) 木村・前掲注（127）48 頁。

(146) この点について、中里・前掲注（128）64-65 頁は、相互協議の合意により租税条約の解釈が決定されることから、「日本国憲法があらゆる場合において条約の国内法に対する優位を定めている結果として、条約に関する日本の最高裁判所の解釈は、国際法的局面における最終的解釈に拘束されることにならざるを得ないのではないかと思われる」と述べている。また、中里ほか・前掲注（91）297 頁は、相互協議の合意が、条約法条約により文脈とともに考慮されるものであるとすれば、「国税不服審判所及び裁判所は、租税条約の規定を解釈するにあたり、相互協議による合意を『考慮する』法的な義務が生じることになろう」と述べている。このように相互協議の合意が、裁判所等の判断に何も影響を及ぼさないとも言い切れず、両者の関係については更なる検討を要すると思われるが、本稿では立ち入らないこととする。

(147) OECD モデル租税条約 25 条 1 項。

(148) 行政事件訴訟法（昭和 37 年法律第 139 号）33 条 1 項。

(149) 二国間の課税権が衝突する問題は、一義的には、国内法により一方的な解決を図るよりも租税条約により二国間での調整を図る方が望ましいと考えられるが（村井・前掲注（23）143 頁）、近年では、勝訴見込が高いと考えて納税者が国内救済手続を選好する事例も見られるようになったとされている（青山・前掲注（80）36 頁）。

(150) 例えば、我が国で課税処分が行われた場合において、相互協議の結果、当該課税処分が維持された（相手国において対応的調整をすることとされた）にもかかわらず、国内救済手続において当該課税処分の一部又は全部が取り消されたときに、両者の判断の抵触が生じる。この場合には、両締約国において課税所得の減額の措置が取られた結果、いずれの締約国も課税しない状態が生じる可能性がある（中里ほか・前掲注（91）293-294 頁）。相互協議の結果、このような課税の空白が生じることは租税条約の予定するところではないため、望ましいことではないとされている（小島俊朗「移転価格課税における国内的救済手続と国際的救済手続」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』862 頁（大蔵財務協会、2010））。

をどのように整理するのかが問題とされてきた(151)。

この点、両者にはそれぞれ手続上の期間制限が存在し(152)、一方の手続の結果を待った場合に他方の手続を取れなくなるおそれがあることから、実務上は予め双方の手続を取った上で国内救済手続を停止することが望ましいとされている(153)。我が国で移転価格課税等が行われた場合において納税者が双方の手続を希望するときには、まず国税不服審判所において審査請求の手続を取るとともに(154)、国税庁において相互協議の申立てを行った上で、審査請求の手続を停止することとされている(155)(156)(157)。納税者は、相互協議の結果を確認した上で(158)、これを受け入れて合意内容に従った課税所得の減額の措置

---

(151) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.42-44.

(152) 我が国の国内救済手続の期間制限については、国税通則法（昭和37年法律第66号）77条及び行政事件訴訟法14条を参照。また、相互協議については、現行の租税条約において、申立てに3年の期間制限が付されていることが一般的である（OECDモデル租税条約25条1項）。

(153) 金子・前掲注（86）399頁。

(154) 我が国において、納税者が税務署長等から処分を受けた場合には、処分庁に対し再調査の請求を行うか、国税不服審判所長に対して審査請求を行うかを選択することができ（国税通則法75条1項1号）、再調査の請求についての決定になお不服がある場合には、国税不服審判所長に対して審査請求を行うことができる（国税通則法75条3項）。裁判所に課税処分の取消しを求める訴えを提起するためには、審査請求を経た後でなければならない（国税通則法115条：不服申立ての前置）。本稿では、課税処分に対して審査請求を行うことを前提に説明しているが、再調査の請求を行った場合も考え方は同様である。

(155) 赤松晃「相互協議と仲裁」金子宏監修『現代租税法講座 第4巻 国際課税』387-388頁（日本評論社、2017）。

(156) 国税不服審判所の事務運営指針によれば、審査請求の裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間（標準審理期間）を1年としているところ、相互協議の申立てがなされた事件については、「標準審理期間内に裁決をすることが困難であることが見込まれる」ことから「個々の事情に応じて審査請求を処理するものとする」とされている。我が国の相互協議の所要期間は平均して2年を超えているため（後掲注（169）を参照）、国税不服審判所の実務においても、審査請求と相互協議の申立ての双方が行われる場合には、相互協議の結果を待つことを念頭に置いていると考えられる（平成28年3月24日付国管管2-7「審査請求に係る標準審理期間の設定等について（事務運営指針）」）（寶村・前掲注（115）337頁脚注120も参照）。

(157) 本稿では立ち入らないが、これとは反対に国内救済手続を先行させた場合に相互協議において生ずる問題（例えば、裁判所の判決等が先に示された場合に、これと異なる相互協議の合意が可能か否かなど）については、国際税務研究グループ・前掲注（103）61-65頁、大橋・前掲注（87）61-66頁、中里ほか・前掲注（91）293-296頁、猪野・前掲注（92）1040-1042頁等において詳細に検討されている。

(158) 権限ある当局間で一定の解決案に合意した状態を、実務上「仮合意」という。権限ある当局は、仮合意の内容について納税者に意向確認を行い、納税者が同意した場合に初めて、正式な合意を行うこととなる。なお、納税義務の確定に行政契約を認めない我が国においては、権限ある当局と納税者の間で納税義務に係る契約は締結できないと考えられるため、このような意向確認に対する納税者の同意は、事実行為にすぎないとされている（大橋・前掲注（87）70-71頁）。

(159)を受けるか(160)、これを受け入れずに国内救済手続を取るかを判断することになる(161)。これら一連の手続が明確に法定化されているわけではないが(162)、以上のように整理することで、両者の結果のいずれか一方のみが国内において実施されることとなるため、納税者に国内救済手続を確保するとともに、両者の判断の抵触を防止することができるのである。

5　相互協議の問題点

(1) 相互協議の現状

相互協議は、他の分野における紛争解決手続とは異なり、20 世紀初頭にその原型が誕生して以降、ほとんど変化がないと言われている(163)。このため、OECD を中心に紛争解決手続として有用なものであるとの評価がある一方(164)、産業界を中心に実効性が不十分であるとの批判がなされるようになってきた。例えば、EU(165)、米国(166)及び

(159) 我が国で課税処分が行われた場合には、国税通則法 26 条に基づき、職権で再更正の処分が行われ、相手国で課税処分が行われた場合には、実特法 7 条に基づき、納税者が更正の請求を行うことにより、減額更正の処分が行われる（猪野・前掲注（92）1054 頁）。納税者による更正の請求に対しては、税務署長は相互協議の合意内容に即した更正を行わなければならないと解されている（金子・前掲注（86）404 頁）。

(160) 相互協議指針 16。これは、上記 2 で述べたとおり、相互協議の合意が納税者を拘束しないことを前提とした手続である。なお、合意内容を受け入れた場合、納税者は国内救済手続を取り下げることとなる（小島・前掲注（150）862 頁、OECD (2017), *supra* note (16), para. 45.）。

(161) 金子・前掲注（86）403 頁。

(162) 一連の手続について、立法措置が必要であるとする見解もある（高久・前掲注（88）475 頁、中里ほか・前掲注（91）298-299 頁。）。

(163) Altman, *supra* note (27), p. 1.

(164) OECD, *supra* note (70), para. 40.

(165) EU のウェブサイトによれば、比較可能な直近 5 年間における、EU 加盟国の課税事案（APA 事案は含まない）に係る相互協議の発生件数及び繰越件数は、下表のとおりである（European Commission, Statistics on APAs and MAPs in the EU, https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu_en, last visited Feb. 1, 2021.）。

年度(暦年)	2014	2015	2016	2017	2018(※2)	増加率(2014-2018)
発生件数(※1)	506	439	481	547	727	44%
繰越件数(※1)	1,280	1,513	1,804	1,907	1,988	55%

(※1)EU 仲裁条約に基づく事案の件数、すなわち、EU 加盟国同士の事案のみを合計した件数である。また、各年度の件数は、EU 加盟国によって報告された件数の単純合計であるため二重計上されていることから、実際の事案の件数は上表の件数を 2 で除する必要がある（件数が奇数の年度は、事案を認識するタイミングが加盟国によって異なることが原因と思われる）。

(※2)2014 年度から 2016 年度まではクロアチアを除く 27 か国、2017 年度から 2018 年度までは 28 か国の加盟国の合計である。

(166) 米国内国歳入庁（Internal Revenue Service: IRS）のウェブサイトによれば、比較可能な直近 5 年間における、課税事案（APA 事案は含まない）に係る相互協議の発生件数及び繰越件数は、下表のとおりである（IRS, Annual Competent Authority Statistics, https://www.irs.gov/businesses/corporations/apma, last visited Feb. 1, 2021.）。

OECD[167]において公表されている統計によれば、相互協議の件数は、事案の発生件数、及び未解決事案を意味する繰越件数ともに比較可能な直近 5 年間で増加している[168]。また、我が国においても、全体的に事案が増加傾向にあることに加え、相互協議による合意に至るまでの期間についても徐々に長期化する傾向にある[169]。このように、近年

年度(※1)	2011	2012	2013(※1)	2014	2015	増加率 (2011-2015)
発生件数(※2)	237	236	403	354	289	22%
繰越件数(※2)	477	573	733	956	998	109%

(※1)2013 年度に、集計方法を会計年度から暦年に変更している。このため、2013 年度は、2012 年 9 月 1 日から 2013 年 12 月 31 日までの 15 か月間の件数である。
(※2)主に移転価格課税事案を担当する Advance Pricing and Mutual Agreement (APMA) Program と、その他の課税事案を担当する Treaty Assistance and Interpretation Team (TAIT)の件数の合計である。2016 年度以降においては、上表と比較可能な統計が存在しないと思われる。

[167] OECD のウェブサイトによれば、各報告年度における加盟国の課税事案（APA 事案は含まない）の相互協議の発生件数及び繰越件数は、下表のとおりである（OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015, https://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2006-2015.htm, last visited Feb. 1, 2021.)。

報告年度(※1)	2011	2012	2013	2014	2015(※3)	増加率 (2011-2015)
発生件数(※2)	1,624	1,678	1,910	2,259	2,509	54%
繰越件数(※2)	3,838	4,073	4,566	5,429	6,176	61%

(※1)各報告年度にどの期間の計数を報告するかは、国・地域によってまちまちであり、例えば我が国においては、2015 報告年度は 2014（平成 26）事務年度（事務年度とは、7 月 1 日から翌年 6 月 30 日までの年度をいう。）に相当する。この点、後掲注（168）の現行の統計は、報告年度が暦年で統一されている。
(※2)本統計は、OECD 加盟国によって報告された件数の単純合計であるため、非加盟国同士の相互協議の状況は反映しておらず、全世界の件数を示したものではない。また、各報告年度の件数は、OECD 加盟国同士の事案が二重に計上される一方、OECD 加盟国と非加盟国の間の事案が 1 件として計上される。この点、後掲注（168）の現行の統計は、OECD 非加盟国も含めた広範な国・地域の統計をカバーしている。
(※3)上表は、2010 年に OECD に加盟したチリ，スロベニア，イスラエル，エストニアを含む 34 か国のデータがそろう 2011 から 2015 報告年度までを抽出した（なお、2015 報告年度には 2016 年に OECD に加盟したラトビアの発生件数 3 件及び繰越件数 1 件が含まれている)。

[168] OECD は 2016 報告年度以降、最終報告書（行動 14）におけるミニマム・スタンダードに基づき、OECD 加盟国のみならず非加盟国も含めたより広範な国々（BEPS IF、後掲注（182）を参照）による報告を取りまとめている。直近の 2019 報告年度においては、105 か国・地域で合計 4,524 件（2016 年 1 月 1 日以降発生分）及び 2,431 件（2015 年 12 月 31 日以前発生分）の課税事案に係る相互協議の繰越件数が報告されている。件数が 2 つに区分されているのは、2015 年 12 月 31 日以前発生分については、前掲注（167）の表の(※2)のとおり二重計上の可能性があるためである（2016 年 1 月 1 日以降発生分については二重計上が調整された数値となっている)。前掲注（167）の統計とは母集団が異なる上、報告を行う国・地域が徐々に増加していることから、単純に年度ごとの比較をすることができないが、2019 報告年度（2019 年 12 月 31 日時点）においても、未だに 4 年以上前の 2015 年 12 月 31 日以前に発生した多くの事案が未解決事案として残っていることがわかる（OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2019, https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm, last visited Feb. 1, 2021.)。

[169] 我が国の相互協議の繰越件数は、下表のとおり全体として増加傾向にある中、特に OECD 非加盟国の事案が顕著に増加していることが読み取れる。また、相互協議事案 1 件あたりに要した期間である所要月数も直近の事務年度では若干改善したものの、全体的に長期化の傾向にあることが読み取れる（国税庁「平成 27 事務年度の『相互協議の状況』について」(2016 年 11 月)、同「平成 28 事務年度の『相互協議の状況』について」(2017 年 11 月)、同「平成 29 事務年度の『相互協議の状況』について」(2018 年 11 月)、同「平成 30 事務年度の『相互協議の状況』について」(2019 年 11 月）及び同「令和元事務年度の『相互協議の状況』について」(2020 年 10 月))

の経済のグローバル化の進展による国際取引の増加及び複雑化に伴い、国際的な租税紛争が増加し、また、長期化する傾向にあると考えられることから、相互協議を中心とした紛争解決手続の改善の必要性が高まっているということができよう。

(2) 相互協議への批判の内容

相互協議は、専門的知識を有する権限ある当局間で直接交渉を行えること、及び形式にとらわれず柔軟な対応ができること等が長所とされてきた(170)。その一方で、交渉であるがゆえに、権限ある当局に合意に至る義務がないこと(171)、解決までの手続に時間を要すること(172)、及び一度協議が開始されると納税者の参加の機会が乏しく、手続が不透明になっていること(173)等の批判がかねてからなされてきた(174)。この点について、OECD は 2007 年 2 月に公表された実効的相互協議マニュアル（MEMAP）において(175)、納税者の意見陳述の機会の確保、結果説明などの透明性の確保、相互協議のスケ

(https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/jyokyo.htm)（2021 年 2 月 1 日最終閲覧)。

事務年度		2015（平成 27）	2016（平成 28）	2017（平成 29）	2018（平成 30）	2019（令和元）	増加率（2015-2019）
全体（※1）	発生件数	195	162	206	219	200	3%
	繰越件数	465	456	496	528	542	17%
	所要月数	(※2)26.0	29.1	29.9	34.1	29.4	
OECD 非加盟国（※1）	発生件数	56	41	76	89	71	27%
	繰越件数	165	178	200	245	257	56%
	所要月数	(※2)33.3	36.9	40.1	37.1	32.9	

(※1)我が国の上記統計は、他の統計とは異なり、課税事案のみならず APA 事案も含んだものである。課税事案のみの繰越件数を抽出すると、2015（平成 27）事務年度から 2019（令和元）事務年度にかけて全体で 110 件から 135 件へと 23%増加し、うち OECD 非加盟国は 70 件から 98 件へと 40%増加している。
(※2)所要月数は、あくまでも相互協議で解決した事案に要した期間の平均値であり、未解決の状態で長期間が経過している事案については、所要月数に反映されない点に留意する必要がある。

(170) 青山・前掲注（55）156 頁。

(171) Lindencrona and Mattsson, *supra* note (55), p.25; Shoup, *supra* note (81), p.295. 川端康之「国際課税における代替的紛争解決モデル序説」総合税制研究 3 号 62 頁（1995)、木村弘之亮「OECD モデル条約における相互協議手続の性質（三・完)」慶應義塾大学法学研究会 71 巻 10 号 53 頁（1998)、谷口勢津夫「ドイツ連邦大蔵省『租税事件における国際的な相互協議手続及び仲裁手続に関する実施要領』（邦訳)」租税研究 611 号 90 頁（2000）等。

(172) Marlies de Ruiter. (2008). “Supplementary Dispute Resolution” European Taxation, September 2008, p.493.

(173) *Ibid.*

(174) このほかにも、合意内容の実施が各締約国の国内法に依存するため、必ずしも合意内容に基づく対応的調整等の実施が保証されないという批判もある（Valeria P. D’Alessandro（池田義典訳)「国際的な租税紛争解決の改善」租税研究 729 号 347-348 頁（2010))。本稿では立ち入らないが、相互協議の合意内容の実施を巡る問題については、例えば、青山慶二「OECD と国連のモデル租税条約の比較」租税研究 730 号 246-247 頁（2010)、青山・前掲注（80）38 頁等を参照。

(175) 実効的相互協議マニュアル（Manual on Effective Mutual Agreement Procedures: MEMAP）は、税務当局の相互協議担当者を対象とした、相互協議のプロセス及びあり方についての指針である。ただし、税務当局に対して租税条約上の新たな義務を課す性質のものではない（OECD. (2007). “Manual on

ジュールの明確化といった相互協議担当者が実施することが望ましいとされる事項を提示し[176]、我が国においても国税庁の事務運営指針（相互協議指針）にその内容を取り込むことで手続の運用面における改善が図られているところである[177]。しかし、上述のとおり権限ある当局に合意義務がないという点については、必ずしも納税者に対して二重課税の排除等の紛争解決が保証されていないことから、相互協議には制度上、一定の限界が内在しているといえる。

(3) 近年の国際的な議論

2012 年に OECD が中心となって立ち上げた BEPS プロジェクト[178]においては、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議の要請により策定された 15 項目の「BEPS 行動計画」に沿って国際的に協調して BEPS に有効に対処していくための対応策について議論が行われ、2015 年 9 月に最終報告書が公表された[179]。ここでは、多国籍企業を中心とした国際的な課税逃れに対処するための措置の導入が勧告されるとともに、こうした措置が納税者にとって新たな不確実性をもたらす可能性があることから[180]、相互協議を含む紛争解決手続の改善についても勧告された。最終報告書（行動 14）においては、各国が紛争解決手続の改善のために最低限遵守すべきミニマム・スタンダードの策定

Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)" Preface, *available at* http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm, last visited Feb. 1, 2021.)。MEMAP の仮訳は、国税庁ウェブサイトに掲載されている（国税庁「OECD 租税委員会による『実効的な相互協議マニュアル』の承認について」（2007 年 2 月）（https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/oecd/press-sonota/12.htm）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧））。

[176] OECD, *supra* note (175), § 3.3.2, § 3.7.1, § 3.9.

[177] 国税庁相互協議室は、必要に応じて、提出した資料の説明を納税者に求めるとともに、相互協議の進捗状況についても相互協議の実施に支障のない範囲で説明することとしている（相互協議指針 11 及び 15）。

[178] 近年の世界的なビジネスモデルの構造変化により、多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間の「ずれ」が生じてきており、多国籍企業がこの「ずれ」を人為的に操作することで課税逃れが行われている。この問題を「税源浸食と利益移転」（Base Erosion and Profit Shifting: BEPS）という。国税庁「税源浸食と利益移転（BEPS: Base Erosion and Profit Shifting）への取り組みについて－BEPS プロジェクト－」（https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧））。

[179] 2015 年 9 月にとりまとめられた最終報告書は、同年 10 月に G20 財務大臣・中央銀行総裁会議に報告され、同年 11 月に G20 サミットに報告が行われている（国税庁・前掲注（178））。

[180] もっとも、BEPS による不確実性の増加は、これまで国際課税の規範に係る議論に縁の薄かった、いわゆる途上国を始めとする国々も巻き込んで、統一的な規範を策定する途上において発生しているものであるため、基本的には望ましい方向性の議論から発生しているものであると評価されている（岡田至康ほか「アジア諸国との相互協議」国際税務 38 巻 11 号 66 頁（2018）、Michael Lennard. (2015). "Chapter 19: International Tax Arbitration and Developing Countries" in Michael Lang et al. eds. "International Arbitration in Tax Matters" Online books, IBFD, p.1. も同旨）。

及びピア・レビュー(181)、並びに仲裁制度の導入等により、相互協議の実効性を一層強化することが勧告された。

その後、OECD 及び G20 という枠組みを超え、BEPS により多くの国・地域の参加を促すことによって実効性を確保するという目的のもと、2016 年 6 月に BEPS プロジェクトの後継的な枠組みである BEPS 包摂的枠組み(BEPS IF)(182)が設置された(183)。ここでは、いわゆるデジタル経済における新たな国際課税の仕組みが議論されるとともに、かかる課税についての紛争を防止又は解決する仕組みについても議論が行われている(184)。

以上のように紛争解決手続については、OECD の枠組みを中心とした様々な場面において引き続き積極的な議論が行われている。次節では、紛争解決の実効性を高めるため、近年導入が進んでいる仲裁制度の概要について述べることとする。

第３節　仲裁

１　仲裁手続の概要

仲裁制度には、国内法においては仲裁法に基づく仲裁(185)、国際法においては国際仲裁裁判、国際商事仲裁、及び国際投資協定に基づく仲裁等の様々な制度が存在する。一般的に仲裁制度とは、裁判手続の代替としての私的な紛争解決手続であり、紛争当事者の契約

(181) ミニマム・スタンダード及びピア・レビューについては、第 4 章第 1 節 4 で述べることとする。

(182) 正式名称は、Inclusive Framework on BEPS（BEPS IF）といい、OECD のウェブサイトによれば 2020 年 2 月 1 日時点で 138 国・地域が参加している（OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf, last visited Feb. 1, 2021.)。

(183) 秦・前掲注（53）337 頁。

(184) BEPS IF 参加国は、いわゆるデジタル経済によって生じる税の問題に対処するため、2021 年半ばを目途に、将来の協定の締結を目指して議論を進めている。これは、デジタル事業の集約度の高い多国籍企業を念頭に、①課税権の配分に係る新たな基準の策定、及び②世界全体での最低税率の導入の 2 本の柱（pillar）について多数国間で合意することにより、一部の国による一方的な課税に起因して発生する租税紛争や貿易紛争を防止することを目指すものである（OECD, International community renews commitment to address tax challenges from digitalisation of the economy, http://www.oecd.org/tax/beps/international-community-renews-commitment-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm, last visited Feb. 1, 2021.)。

(185) 我が国の仲裁法（平成 15 年法律第 138 号）は、「民事上の紛争」を対象としており（仲裁法 2 条 1 項)、「当事者が和解をすることができる民事上の紛争（離婚又は離縁の紛争を除く。)」に限り仲裁合意が効力を有する（仲裁法 13 条 1 項）と規定している。一方、租税条約における仲裁制度は、第 2 章第 2 節 2 で述べるとおり、租税条約の規定に適合しない課税に係る紛争を対象とするため、仮に仲裁手続が日本国内で行われたとしても、我が国の仲裁法が適用されることはない。

（合意）によって、独立した第三者に終局的な解決を求める一審制の手続で、非公開かつ迅速に行われる点で訴訟よりも利点があるとされるものである[186]。これに対して租税条約における仲裁制度は、国家対国家の紛争を解決するためのものであり、概ね以下のような手続上の特徴がある。

(1) 相互協議を補完する手続

現行の仲裁手続の最も特徴的な点が、相互協議を補完するための手続と位置付ける点であると考えられる[187]。すなわち、仲裁手続の前提として相互協議が行われ[188]、原則として相互協議での未解決の論点のみが仲裁委員会へ付託（仲裁付託）されるのである[189]。そして、権限ある当局は、仲裁委員会による決定（仲裁決定）を反映した相互協議の合意を行うことにより事案を解決する[190]。これは、訴訟に対する代替的紛争解決手続（Alternative Dispute Resolution：ADR）として管轄が事案全体の解決に及び、仲裁決定が確定判決と同様の効果を有する他の仲裁制度[191]とは大きく異なっている[192][193]。このことから、租税条約における仲裁手続は、相互協議に対する ADR ではなく補完的紛争解決手続（Supplementary Dispute Resolution）であると言われている[194]。

(2) 義務的仲裁

上述のとおり一般的には、仲裁付託のために紛争当事者の個別の合意が必要であるとされている。租税条約における仲裁手続も、かつては仲裁付託のために紛争当事者で

---

[186] 大隈一武『国際商事仲裁の理論と実務』12-13 頁（中央経済社、1995）。

[187] 望月文夫「OECD モデル租税条約の改定と『仲裁制度』」国際税務 28 巻 11 号 10 頁（2008）。

[188] 村井・前掲注（122）26 頁。

[189] Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson. (1990). “How to Resolve International Tax Disputes? New Approaches to an Old Problem” Intertax Vol.18, Issue 5, p.275. なお、EU の仲裁手続は、未解決の論点のみ付託する手続にはなっていないが、詳細は第 3 章第 2 節 2 で述べることとする。

[190] OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.81.

[191] 例えば、国際商事仲裁については、大隈・前掲注（186）62-63 頁を参照。

[192] 古賀昌晴「租税条約上の仲裁手続について」租税研究 741 号 177-178 頁（2011）、OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.64.

[193] 租税条約における仲裁手続は、外国仲裁判断の承認及び執行に関する条約（昭和 36 年条約第 10 号）（いわゆるニューヨーク条約）の適用を受けないことから、相互協議と同様に、仲裁決定に基づく合意内容の実施が必ずしも保証されないという問題があると考えられる（D’Alessandro（池田訳）・前掲注（174）349-350 頁を参照）。しかし、仮に過去に頓挫したような裁判手続としての仲裁手続を設計する場合には、後述のとおり裁判を受ける権利を始めとする憲法上の問題との抵触という問題を惹起することになると考えられる。このため租税条約における仲裁手続は、後者の憲法上の問題の克服を優先する形で、相互協議の補完的手続という設計がなされたと考えられるのである。

[194] Ruiter, *supra* note (172), p.495.

ある両締約国の権限ある当局の同意が必要な自発的仲裁（Voluntary arbitration）[195]が主流であった[196]。これに対して現在では、相互協議で一定期間合意に至らない場合に、納税者が仲裁付託の要請（仲裁要請）を行うときは[197]、権限ある当局の意向にかかわらず仲裁付託される義務的仲裁（Mandatory arbitration）[198][199]を租税条約で規定したものが主流である[200]。

(3) 法的拘束力

仲裁決定は、紛争当事者である両締約国の権限ある当局を拘束するが、納税者は拘束しない点も特徴的であると考えられる[201]。納税者が仲裁決定を受け入れた場合、権限ある当局は仲裁決定に基づく相互協議の合意を行うが、受け入れない場合には、本章第2節4で述べた相互協議と同様に、国内救済手続へ移行することとなる[202]。納税者にとっては、上記の義務的仲裁に加えて、仲裁決定が権限ある当局を拘束すること（義務的かつ拘束力のある仲裁（Mandatory binding arbitration）[203]）が、紛争解決の実効性を強化する仕組みであるといえるであろう[204]。

(4) 仲裁決定方式

仲裁決定方式には、大別して、独立意見方式（independent opinion approach）及び

---

[195] 「自発的仲裁」（Voluntary arbitration）及び後述の「義務的仲裁」（Mandatory arbitration）の名称については、久保田幸「インドにおける義務・拘束的仲裁の導入に関する一考察」早稲田大学比較法研究所オンライン・ジャーナル・シリーズ No. 2018-1・20 頁（2018）及び Pit, *supra* note (11), p. 457. を参考にした。

[196] 第3章第1節1の米国における沿革で説明する（後掲注（370）を参照）。

[197] 納税者から見れば、仲裁要請を行うか否かは任意である。後述のとおり仲裁要請後、事案の解決までは少なくとも1〜2年程度を要するため、仮に一定期間以内に相互協議で解決できない場合であっても、間もなく合意に至るであろうという確証があれば、仲裁要請をせずに相互協議の結果を待つこともできる（OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para. 70.）。

[198] 義務的仲裁の意義については、第4章第1節で検討する。さしあたり本章では、仲裁付託のために両締約国の権限ある当局の合意が必要な自発的仲裁との対比として、かかる合意が不要なものを義務的仲裁としている。

[199] U. S. Department of the Treasury. (2007). "Testimony of Treasury International Tax Counsel John Harrington Before the Senate Committee on Foreign Relations on Pending Income Tax Agreements, July 17, 2007.", *available at* https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/hp494.aspx, last visited Feb. 1, 2021.

[200] 赤松・前掲注（5）269 頁。

[201] 小島俊朗「国際的課税紛争の訴訟以外の解決」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』1146 頁（大蔵財務協会、2011）。

[202] 古賀・前掲注（192）182 頁を参照。

[203] OECD, *supra* note (10), para. 8. Mandatory binding arbitration の邦訳については、特に定着した名称が見当たらないため、本稿では便宜上、「義務的かつ拘束力のある仲裁」と表記することとする。

[204] 増井・前掲注（15）281 頁を参照。*See also* Lindencrona and Mattsson, *supra* note (189), p. 268; Jérôme Monsenego. (2014). "Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections Based on the US Experience" Intertax Vol. 42, Issue 3, p. 164.

最終提案方式（last best offer / final offer approach）の 2 種類が存在する[205][206]。独立意見方式は、仲裁委員会が両締約国の権限ある当局から提出された事実及び適用される法に係る情報を基に、仲裁委員会が事案の検討を行った上で独自の結論を出す方式であり、最終提案方式は、仲裁委員会が両締約国の権限ある当局から提出された争点に係る解決案のいずれかを選択する方式である[207][208]

(5) アド・ホックの手続

本章第 1 節 3 で述べたとおり、かつては PCIJ のような常設の裁判所に仲裁付託する案も存在したが、現在では相互協議で合意に至らない事案が発生した都度、権限ある当局が主導して仲裁委員会を設置し、仲裁付託するアド・ホックの手続が主流となっている[209]。

(6) 先例的価値

本章第 2 節 1 で述べたとおり、個別事案協議においては、個別の納税者の事案を解決するものであって、一般的に他の事案の先例とはされない。仲裁手続は、後述のとおり主に個別事案協議に係る相互協議の補完的手続として実施されることから、その決定内容にも先例的価値（precedential value）を認めないことが一般的である[210]。

2 OECD モデル租税条約等における仲裁手続

仲裁手続の詳細については、我が国を第 2 章で、米国及び EU 等を第 3 章で整理する

---

[205] OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.2.

[206] 最終提案方式は、米国のメジャーリーグ選手の年俸を巡る紛争解決手続として用いられたことから、ベースボール方式とも呼ばれることがある（Frank E. A. Sander（増井良啓訳）「租税紛争の仲裁と調停（抄記）」租税法研究 23 号 199 頁（1995））。また、かつての OECD モデル租税条約のコメンタリ（OECD. (2008). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 17 July 2008” Article 25, Annex, Sample mutual agreement 6.）においては、Streamlined arbitration process（能率的仲裁又は簡易仲裁（邦訳は、赤松晃「OECD モデル租税条約 25 条 5 項に導入された仲裁規定の意義－OECD の事例検討を手がかりに－」租税研究 727 号 231 頁脚注 20（2010）を参照した。））と呼ばれることもあった。本稿では、便宜上、final offer approach を直訳し、「最終提案方式」と表記することとする（水野・前掲注（16）463 頁は、「最終の申出アプローチ」と邦訳している）。

[207] OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.2.

[208] 仲裁決定方式については、第 4 章第 2 節で検討する。

[209] 例外として、EU 司法裁判所へ付託する手続を規定する独・オーストリア租税条約がある（前掲注（83）を参照）。

[210] OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 4.5, 5.6. 仲裁決定に先例的価値がない理由としては、①当局が仲裁手続に関与できず仲裁決定が一般に公表されないこと、②仲裁委員会で適用される法原則が条約だけでなく紛争当事国の国内法も参照するなど事案ごとに異なること、③納税者有利とするために衡平の考慮も役割を果たし得ること、④仲裁手続が事案ごとに異なること、が指摘されている（Groen, *supra* note (89), p.23.）。

こととするが、ここではその前提として、我が国がモデルとしているOECDによって策定された仲裁手続について整理することとする。

(1) OECDモデル租税条約における仲裁手続

仲裁手続の基本的な流れとしては、相互協議で2年以内に合意に至らない場合に、まず納税者の要請を受け、両締約国の権限ある当局が仲裁手続により解決すべき事項（付託事項）を決定した後、仲裁人及び議長を選任し、仲裁委員会を設置する(211)。その後、仲裁委員会による資料入手及び検討が行われ、権限ある当局に対し仲裁決定を行う。その後、納税者への意向確認が行われ(212)、納税者が受け入れる場合には、仲裁決定に基づく相互協議の合意が行われることとなる。このように、仲裁手続は、個別事案協議に係る手続の一部に組み込まれており、上記1で述べたとおり相互協議で合意に至らない場合の補完的手続となっている。

OECDモデル租税条約における仲裁手続は、2017年版においてBEPSプロジェクトの最終報告書（行動14）を踏まえ、当初導入の2008年版から若干改訂された。この改訂は、最終提案方式を原則的方式(213)としたことや納税者に対する守秘義務規定(214)といった米国の仲裁手続に特徴的な点が取り入れられたほか、付託事項の決定手続が必須ではなくオプションとなるなど(215)、仲裁手続自体を簡素化する方向に変更されたことが特徴である。

(2) BEPS防止措置実施条約（MLI）における仲裁手続

BEPS防止措置実施条約(MLI)(216)は、BEPSプロジェクトの最終報告書(行動15)に基づき、同プロジェクトによる勧告のうち租税条約の改訂を要するものについて、既

---

(211) 「納税者」、「仲裁人」及び「仲裁委員会」に相当する原文の名称及び定義は、厳密にいえば本稿で検討する各租税条約等によって異なるものもあるが、本稿では比較検討の便宜上、かかる差異を捨象し、①相互協議の申立て及び仲裁要請を行う者を「納税者」、②権限ある当局から独立した第三者を「仲裁人」(特に「仲裁人」によって選任される第三の「仲裁人」を「議長」という。)、③「仲裁人」による合議体を「仲裁委員会」という名称に統一することとし、各租税条約等の説明において、必要に応じて原文の名称の併記、又は脚注による補足を行うこととする。

(212) 意向の確認が行われるのは、「当該事案によって直接に影響を受ける者」(person directly affected by the case）であり、これは相互協議の申立てや仲裁要請を行った者に限られないが、本稿では便宜上、「納税者」と表記することとする（OECDモデル租税条約25条5項)。

(213) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.4.

(214) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.80.1.

(215) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.15.1.

(216) 正式名称は、Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measure to Prevent Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約)。本稿において本条約に言及する際は、既にOECDにおいても英語名称として定着していると思われるMLI（Multi-lateral Instrument（多数国間条約）の略称）と表記することとする。

存の二国間租税条約に導入するために2016年11月に採択された多数国間条約である。MLIは、2017年6月に我が国を含む67か国・地域によって署名された後、2018年5月に第196回通常国会にて承認された。その後、2018年7月に条約本体が発効したMLIは[217]、批准書等を寄託した国・地域から順次発効していくところ、我が国においては2018年9月に寄託を行った結果、2019年1月1日から発効することとなった[218]。MLIでは、租税条約濫用などによる租税回避を防止する措置を規定するとともに、二重課税等の納税者の不確実性を排除するための措置を講じている[219]。MLIは単体では機能せず、既存の二国間租税条約があることを前提に、両締約国の意思が合致した場合に二国間租税条約の条文に代わってMLIの規定を適用するものである[220]。そして、各国がMLIに加盟することにより、世界に3,000本以上あるとも言われる二国間租税条約を一挙に修正することが可能となっている[221][222]。

MLIは、第6部において仲裁規定を設けており、OECDモデル租税条約2017年版と概ね同様の規定となっているが[223]、様々なオプション、留保及び留保への対抗措置の存在により加盟国に相当程度の柔軟性を認める内容となっている[224]。以下では、

---

[217] MLIの発効には、5か国・地域による批准書等の寄託が必要とされている（MLI34条1項）。

[218] 平成30年条約第8号。5番目の批准書等の寄託以降においては、批准書等の寄託日から3か月を経過する日を含む月の翌月1日からMLIが発効する（MLI34条2項）。MLIが発効した国・地域についての詳細は、財務省「BEPS防止措置実施条約に関する資料」を参照（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm）（2021年2月1日最終閲覧）。

[219] MLIの内容及び仕組みの詳細については、中澤弘治「BEPS防止措置実施条約について」租税研究820号156頁（2018）、加藤仁久「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約の締結」国際税務38巻11号15頁（2018）を参照。

[220] 中澤・前掲注（219）156-157頁。

[221] OECD. (2016). “Explanatory Statement to Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measure to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”, para.4.

[222] MLIの規定の適用を受けた租税条約は、MLIによる修正を反映した「統合条文」が公表されているが（財務省・前掲注（218）のウェブサイトを参照）、「統合条文」は法的根拠になるものではなく、適用可能な法的文書は、従前の二国間租税条約及びMLIの正文のみである（増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第4版〕』30頁（東京大学出版会、2019））。ただし、本稿においては、MLIの規定の適用を受けた租税条約についても、簡便的に「統合条文」の条文番号のみを記載している（例えば、日・蘭租税条約等）。

[223] 2017年版のOECDモデル租税条約とMLIは、いずれもBEPSプロジェクトの最終報告書を踏まえたものであるため、仲裁規定については両者とも概ね同様のものとなっている。

[224] これらオプション、留保及び留保への対抗措置を踏まえた上で、各租税条約の両締約国の意思が一致しなければMLIの規定の適用を受けることはない。ここで、留保規定は、特定の租税条約に対してではなく、対象となる全ての租税条約について適用しなければならない。また、留保は、後から追加することはできないが、留保を撤回したり範囲を狭めたりすることはできる。このようにMLIの適用を後から広げることはできても狭めることができないのは、いったん成立した両締約国間の意思の合致は、MLIを通じた間接的な合意の成立とも考えられるため、かかる合意を保護し、法的安定性を確保するためである（中澤・前掲注（219）157、164頁）。

OECD モデル租税条約との主な相違点について述べる。

まず、MLI では仲裁規定を適用しない権利の留保が認められており(225)、制度の導入そのものが加盟国の任意である(226)。また、制度を導入したとしても、相手国の留保の状況によっては仲裁規定が適用されない場合がある。例えば、MLI における仲裁決定方式は、原則として最終提案方式であるが(227)、これを原則としない権利を留保できる(228)。ただし、かかる留保をする国に対し、最終提案方式を採用する国は、仲裁決定方式について合意するまで MLI の仲裁規定を適用しない権利を留保できる(229)(230)。さらに、自国の実情に応じて、仲裁付託までの期間を延長する権利や(231)、国内救済手続との抵触を防止するための規定を置く権利の留保が認められる(232)。最後に、仲裁決定の拘束力についても、これを緩和し、仲裁決定とは異なる解決方法で権限ある当局が合意することを認める規定を選択できる(233)。MLI は、以上のような詳細かつ柔軟な規定を設けることで各国が共通理解の上で制度の選択をすることができ(234)(235)、多くの国に

---

(225) MLI26 条 4 項。

(226) BEPS プロジェクトの議論においては、相互協議に加えて、効率的な紛争解決手続としての義務的かつ拘束力のある仲裁の採用についても検討されたが、最終報告書の段階で全ての国の同意が得られなかったという経緯がある（この点は第 4 章第 1 節でも述べる。）。このため、仲裁制度の導入に賛同する国々により、具体的な条約上の規定の策定作業が継続して行われることとなったのである（望月一央「BEPS 防止措置に不可欠な要素－行動 14（紛争解決の改善、仲裁）に係る MLI 規定－」税務弘報 67 巻 2 号 121 頁（2019））。

(227) MLI23 条 1 項。

(228) MLI23 条 2 項。この場合、仲裁決定方式として独立意見方式を原則とすることや、両方式を組み合わせることが考えられるが、詳細は第 4 章第 2 節で検討することとする。

(229) MLI23 条 3 項。最終提案方式を選好する国にとって、独立意見方式を強要することは不公平だと考えられたため、最終提案方式の留保への異議が認められる（*See* OECD, *supra* note (221), para. 249.）。

(230) この他にも、以下の 2 つの場合には仲裁規定が適用されない。①仲裁手続に当たり、納税者に書面で守秘義務の合意を求める（納税者が違反した場合は仲裁手続が終了する）ことを選択適用できる（MLI23 条 4、5 項）が、これを適用しない権利を留保できる（MLI23 条 6 項）。ただし、かかる留保をする国に対し、仲裁規定を適用しない権利の留保が認められる（MLI23 条 7 項）。②仲裁対象事案の範囲を限定する権利の留保が認められる（MLI28 条 2 項(a)）。ただし、かかる留保をする国に対し、異議を申し立てる国との間では仲裁規定が適用されない（MLI28 条 2 項(b)）。

(231) OECD モデル租税条約 25 条 5 項においては、相互協議で 2 年以内に合意に至らない場合に仲裁付託されることとされているが、これを 3 年とすることを選択できる（MLI19 条 11 項）。

(232) 自国の裁判所又は行政審判所が、未解決の論点について決定を行った場合には仲裁付託されず、また、仲裁要請後に決定が行われた場合には仲裁手続が終了する規定を適用する権利の留保が認められる（MLI19 条 12 項）。

(233) MLI24 条 1、2 項。

(234) 望月・前掲注（226）125 頁。

(235) このため、各国の仲裁制度が実際にどのような手続上の設計になっているかは MLI の条文だけでは判断できず、二国間租税条約ごとに各規定の選択、留保等の状況を確認する必要がある。OECD のウェブサイトには MLI Matching Database が掲載されており、任意の対象国 2 つを選択すれば、当該対象国の二国間租税条約について、仲裁規定を含む MLI の各規定の適用状況を確認することができる（OECD, MLI

とって仲裁制度を導入しやすくするための手続上の設計がなされていると考えられる[236]。

３　租税条約に仲裁規定を置く意義

現行の仲裁手続は、裁判手続とは異なるものの、相互協議で合意に至らない場合に義務的に付託され、かつ第三者によって拘束力のある紛争解決がなされるという点では、準司法的な（quasi-judicial）手続としての性格を有するともいえる[237]。しかし、仲裁付託された後も権限ある当局は、引き続き相互協議を行うことができ、もし合意に至れば仲裁手続は終了することとなるため[238]、仲裁手続はあくまでも「ラストリゾート」（最後の手段）としての性格が強いのではないかと考えられる[239]。実際、2008 年に OECD モデル租税条約に仲裁規定が新設された後、二国間租税条約に仲裁規定を置く国が飛躍的に増加した一方、相互協議から仲裁手続に移行した事例がほとんど報告されていないとされている[240]。このため、現行の租税条約における仲裁規定は、仲裁手続そのものを機能させて事案を解決するというよりも、後に控える仲裁手続を回避するため、権限ある当局に相互協議による合意を促すことで効果を発揮するとも評されている[241]。

第４節　小括

本章では、国際的な租税紛争の発生要因について概観し、その解決のための手続としての相互協議及び仲裁手続の意義を整理した。

Matching Database (beta), https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm, last visited Feb. 1, 2021.)。

[236] Simone S. Schiavini. (2018). "The MLI's Arbitration Clause; How Many Bilateral Tax Treaties Are Actually Covered?" Tax Notes International (August 6, 2018), Vol.91, No.6, p.591.

[237] Ismer, *supra* note (68), p.1809.

[238] 古賀・前掲注（192）182 頁。

[239] 青山・前掲注（7）133 頁、古賀・前掲注（192）179 頁。

[240] 青山・前掲注（80）41 頁。

[241] 青山・前掲注（80）41 頁。Sven-Olof Lodin. (2014). "The Arbitration Convention in Practice: Experience of Participation as an Independent Member of Arbitration (Advisory) Commissions" Intertax. Vol.42, Issue 3, p.175; Jeffrey Owens. (2018). "Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue" Intertax Vol. 46, Issue 8/9, p.611.も同旨。Owens は、これを予防的（prophylactic）な性質と評している（Owens は Vienna University of Economics and Business の教授で、OECD の租税政策・行政センター（Centre for Tax Policy and Administration: CTPA）の元 Director である。）。

国家間の紛争は、国際法に関する解釈又は適用の不一致によって発生し、その解決方法については一般的に紛争当事国に委ねられている。租税においても、同様にして国際的二重課税を中心とした締約国間の紛争が発生するが、かかる紛争は、伝統的に相互協議によって解決が図られてきた。相互協議は、租税条約の委任に基づき、外交ルートを通さずに権限ある当局が直接交渉を行うことができる点が大きな特徴であるが、権限ある当局には租税条約及び国内法の枠内においてのみ合意が認められると解されているため、これらに立脚しない政治的な解決は認められない。また、相互協議のうち個別事案協議については、課税処分の対象である納税者の申立てを前提とすることから、純粋な交渉とは異なる性質を有している。例えば、相互協議の合意が両締約国の権限ある当局を拘束するが、納税者は拘束しないこととされている。また、納税者には、相互協議のみならず国内救済手続も追行することを保障するとともに、両者の判断の結果が抵触しないよう手続上の整理がなされている。

相互協議は、20 世紀初頭にその原型が誕生して以降、手続内容に大きな変化がないとされている。このため、次第に紛争解決手続として不十分であると批判されるようになり、紛争解決をより強力に保証する仲裁制度の導入が検討されるようになった。かつては国際連盟を中心に、相互協議を代替する裁判手続の創設が検討されたが、自国の課税権の制約につながるとの懸念から各国の反対により導入には至らなかった。これに対して現在では、相互協議の補完的手続として、相互協議で合意に至らない場合にのみ未解決の論点が仲裁付託され、仲裁決定に基づく相互協議の合意によって事案が解決される。このため、仲裁手続は「ラストリゾート」としての位置付けであり、仲裁手続そのものを機能させて事案を解決するというよりも、相互協議の合意を促進することで効果を発揮すると言われている。また、納税者が要請すれば権限ある当局には仲裁付託の義務があること、及び仲裁決定が権限ある当局を拘束することにより、紛争解決の実効性を高める制度設計となっていることも現行の仲裁制度の特徴とされている。

国際取引の増加及び複雑化に伴い、納税者にとって国家間の租税紛争に基因する不確実性が高まるとともに、権限ある当局にとっても相互協議での合意が困難な事案が増加することが予想される。このため、紛争解決手続としての仲裁手続の重要性は、今後ますます高まっていくと考えられる。

第２章　我が国の租税条約における仲裁手続

本章では、我が国の租税条約における仲裁手続について整理する。第１節では、我が国における仲裁制度の沿革及び制度の導入を巡る諸問題について、先行研究における議論を整理する。特に、現在の我が国における仲裁制度の導入が先進国中心となっている点を考慮し、いわゆる途上国を念頭に置いた上で、制度の導入拡大の観点から問題となる点を整理する。第 2 節では、租税条約及び国内法令等を参照しながら我が国における仲裁手続の内容を整理する。最後に、第３節で本章の取りまとめを行い、我が国の仲裁手続における課題について、制度の導入拡大及び実施の２つの観点から問題提起を行う。

第１節　我が国における仲裁制度の導入を巡る諸問題

１　沿革

前章で整理したとおり、仲裁制度は、20 世紀初頭から議論が行われてきたが、我が国においては、近年までほとんど動きがなく、OECD における議論の場においても当初は、制度の導入に消極的であったとされている(242)。我が国が仲裁制度に対して慎重な姿勢であった理由は公になっていないと思われるが(243)、制度の導入により自国の課税権が制約されることで租税法律主義への抵触等の憲法上の問題(244)を惹起することへの懸念、及び仲裁手続に要する事務負担への懸念があったことが主な理由と考えられる(245)(246)。しか

(242) 小寺・前掲注（15）1 頁、大河原健「日本初となる仲裁手続の導入等 新日蘭租税条約のポイントと実務への影響」旬刊経理情報 1303 号 59 頁（2012）。

(243) Atsushi Onishi. (2018). “Chapter 18: Arbitration Provisions in Japanese Tax Treaties: Reasoning Behind the Introduction of Arbitration and Types of Provisions Used” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.405.

(244) かかる問題は、「主権問題」と呼称されることもあるが、「主権」には、①統治権（国家権力）、②統治権の性質（対外的独立性と対内的最高性）、及び③統治活動（国政）の最高決定権といった様々な意味・用法があり（渋谷・前掲注（132）47-48 頁）、仲裁制度の導入の文脈での「主権」の意味が必ずしも明確にならないため、本稿においては、小寺・前掲注（15）10 頁を参考に、「憲法上の問題」（Constitutional issues の邦訳）と表記し、課税権や司法権に係る憲法の規定との関係について整理する（*See also* Luís Eduardo Schoueri. (2015). “Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD.）。

(245) 磯永純子「国際的な税の紛争解決手続に関する OECD の新提言－東京会合の概要と新提言に関する一考察－」租税研究 679 号 95-96 頁（2006）を参照。

(246) 2017 年に改訂される前の OECD モデル租税条約 25 条 5 項の規定には脚注が設けられており、例えば仲裁人による課税問題の決定を妨げる憲法上の障壁により、若干の国において仲裁制度が導入できない場合もあることが指摘されていた（OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.65.）。かつ

し、その後の OECD モデル租税条約の改訂へ向けた議論の中で(247)、紛争解決手続の改善への機運が国際的に高まり、我が国の租税条約のポリシーに大きな影響を与えることとなった(248)。こうして 2011 年発効の日・蘭租税条約において初めて仲裁制度を導入したことを皮切りに(249)、我が国では仲裁規定を有する租税条約が増加してきており、現在では基本的に仲裁制度を支持する立場になっている(250)。また、第 1 章第 3 節 2 で述べた MLI においても、我が国は仲裁規定を適用する立場を表明しており(251)、今後さらに仲裁制度の導入拡大が期待される状況にある(252)。

しかし、我が国は 2021 年 2 月 1 日現在、27 か国・地域との間で仲裁制度を導入しているものの(253)、導入に積極的な国は先進国が中心であり、OECD 非加盟国を中心とするいわゆる途上国には積極的でない国も多い(254)(255)。一方、相互協議の繰越件数について

て OECD が 1984 年に公表した報告書においても、課税権の制約への懸念から、仲裁制度の導入を見送る勧告を行っている（前掲注（72）を参照）。

(247) OECD モデル租税条約改訂案については、2006 年 3 月に東京で開催されたパブリック・コンサルテーションにおいても意見交換が行われるなど、我が国においても仲裁制度の導入を含む紛争解決手続の改善は大きな関心事項であった（OECD, *supra* note（77）, para. 4.）。OECD が提示したモデル租税条約の改訂案については、OECD, *supra* note（76）を参照。特に、産業界を中心に、仲裁制度の必要性が強く要望された結果、OECD モデル租税条約の改訂につながったと言われている（Michael J. McIntyre.（2006）. "Comments on The OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Taxation" Florida Tax Review, Vol. 7, No. 9, pp. 624-627）。

(248) 青山慶二ほか「国際課税を巡る潮流」『第 62 回租税研究大会記録』（日本租税研究協会、2010）130-131 頁〔横山正発言部分〕を参照。また、猪野・前掲注（92）1055 頁は、「わが国において仲裁規定が租税条約に導入されたのは、2008 年モデル条約（筆者注：OECD モデル租税条約の 2008 年の改訂）における仲裁制度の導入が直接のきっかけとなったことは、明らかである」と述べている。

(249) 日・蘭租税条約は、2010 年 8 月 25 日に署名が行われ、2011 年 12 月 29 日に発効している。

(250) 中澤・前掲注（219）170 頁。BEPS プロジェクトの最終報告書（行動 14）においても、我が国は、仲裁制度の導入への支持を表明している（OECD, *supra* note（10）, para. 62）。

(251) 我が国は MLI 第 6 部の仲裁規定を適用することを選択している。詳細については、財務省・前掲注（218）のウェブサイトを参照。

(252) 政府の税制調査会の資料によれば、我が国は、BEPS プロジェクトの最終報告書を受けて、仲裁規定を置く租税条約を拡充する方針を取っている(財務省「第 24 回税制調査会（2015 年 10 月 23 日）[総 24-1] 財務省説明資料（BEPS プロジェクトの最終報告について）」52 頁（https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20151022_27zen24kai8.pdf）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧））。

(253) 2021 年 2 月 1 日現在、署名後未発効の租税条約（対スペイン及びウルグアイ）を含む。本稿では、仲裁手続を比較検討する際に、必要に応じてこれら未発効の租税条約の仲裁規定にも言及していることをお断りする。

(254) 我が国との間で仲裁制度を導入した 27 か国・地域のうち、OECD 加盟国は、オランダ、ポルトガル、ニュージーランド、米国、スウェーデン、英国、ドイツ、チリ、スロベニア、ベルギー、ラトビア、オーストリア、リトアニア、エストニア、デンマーク、アイスランド、スペイン、フランス、オーストラリア、アイルランド、フィンランド、ルクセンブルク及びカナダの 23 か国、OECD 非加盟国は、香港、ウルグアイ、ジャマイカ及びシンガポールの 4 か国・地域である。

(255) 例えば、インドは、OECD 非加盟国の中でも特に租税紛争に係る仲裁制度の導入に強く反対しているとされている（Amrit Dhillon.（2010）. "Indian Officials Says Arbitration Unfair to Developing Countries" Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 19, No. 16, p. 873.）。また、ブラジルは、

は、特にOECD非加盟国との間で大きく増加する傾向にある(256)。また、我が国が仲裁手続を実施できるのは、後述のとおり2019年に発効した日・米租税条約を除くと、未だ極めて少数にとどまっているのが現状である(257)。こうした背景から、今後、我が国が国際的な租税紛争の解決の実効性をより高めていくためには、相互協議の比重が増大しつつあるOECD非加盟国も視野に入れて仲裁制度の導入を拡大していく必要性が高いと考えられる(258)。そこで、以下では、我が国において仲裁制度の導入の観点から問題となっている事項を整理する。

2　憲法上の問題

国家の課税権は、国内法によって根拠を与えられるとともに、その拘束も受けており、終局的には国内裁判所によって適正な執行が担保されている(259)。仲裁制度の導入における憲法上の問題の本質は、課税事案の解決を第三者機関である仲裁委員会に委ねることが、国家の課税権や司法権との関係で抵触しないかという点にあると考えられる(260)。この点、国家が仲裁付託又は仲裁決定のいずれかを拒否できる仕組みであれば、かかる問題への懸念が若干緩和されるかもしれないが、第1章第3節1で述べたとおり現在では、そのいずれも拒否できない義務的かつ拘束力のある仲裁が主流であるため、制度の導入への障壁になると考えられるのである。先行研究によれば、我が国における憲法上の問題は、裁判を受ける権利（憲法32条）、司法権の帰属（同76条）及び租税法律主義（同84

憲法上の問題から、租税紛争に係る仲裁制度が長らくタブーになってきたとされている（Luís Flávio Neto. (2019). “Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation” Online books, IBFD, p.13.）。

(256) 国税庁・前掲注（169）を参照。

(257) 国税庁・前掲注（169）は、相互協議の繰越事案の上位5か国を公表しており、2019（令和元）事務年度の上位5か国のうち仲裁手続が実施できるのは、米国（21%）及びドイツ（6%）のみである（括弧内は、繰越事案の全体に占める割合を示す。）。日米間においては2019年から仲裁手続が実施できるようになったことを考慮すると、それまでは実施可能な国がほとんどなかったといえる。ここで、上位5か国の繰越事案が全体に占める割合は、連年7割強であり、うち上位4か国は直近5年間とも、米国、インド、中国及び韓国と、順位の変動はあるものの同じ顔触れである。

(258) この点、青山・前掲注（7）136-137頁は、「我が国の産業界が普及に大きな関心を示してきた仲裁条項について、BEPS防止条約（筆者注：MLI）署名国の半分以下である26か国しか同調していない事実は、産業界にとって明らかに不安材料である。…（中略）…今後は、BEPS防止条約を契機に拡大する仲裁の実施段階の経験を各国が蓄積し、それをシェアしてさらに輪を広げる形で、納税者の不安を解消し究極目標である『税の安定性』を確保せねばならないだろう」と述べている。

(259) 水野・前掲注（15）76頁。

(260) 小寺・前掲注（15）10頁。

条）の３点との関係に集約されると考えられるため[261]、以下では、まず現行の仲裁手続の前提となる相互協議と憲法上の問題について整理した上で、仲裁制度との関係について検討することとする[262]。

(1) 相互協議と憲法上の問題

イ　裁判を受ける権利

我が国においては、何人も独立かつ公平な裁判所を利用して権利救済や裁判所の判断を求めることができる権利を有しており[263]、特に課税事案のような行政事件においては、自己の権利・自由・利益が違法に侵害されたときに、裁判所に訴えを提起して救済を求める権利が保障されている[264]。それでは、相互協議によって課税事案を解決することが、納税者の裁判を受ける権利の侵害になるのであろうか。この点、第１章第２節４で述べたとおり、現行のOECDモデル租税条約においては、納税者は国内救済手続及び相互協議の双方の手続を取ることができるよう整理されているため、裁判を受ける権利は侵害されないと考えられる。

ロ　司法権の帰属

我が国においては、憲法の規定上、特別裁判所の設置及び行政機関による終審裁判が禁止されているが[265]、我が国の課税事案について、行政機関である権限ある当局間の相互協議によって紛争解決を図ることは、この規定に抵触することになるのであろうか。ここで特別裁判所とは、一般的に司法権を行う通常裁判所の組織系列に属さない裁判所をいうが[266]、かかる機関が判断を下したとしても最終的に最高裁判所の実体的判断を受けることができるならば、この規定には違反しないとされている[267]。上記イと同様に、我が国においては、国内救済手続及び相互協議の双方の手続を取ったとしても、最終的に国内救済手続によって裁判所の判断を受けることができるよう手続上の整理がなされているため、司法権の帰属の問題にも抵触しないと

---

[261] Yoshihiro Masui. (2004). “Treaty Arbitration from a Japanese Perspective” Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol.58, No.1, p.15.

[262] 検討に当たっては、我が国で移転価格課税等が行われ、相互協議及び仲裁手続へ進む場合を前提としている。相手国で課税が行われた場合においても、相手国の憲法及び法律において、概ね我が国と同様の法的な問題が生じると考えられる。

[263] 憲法32条。

[264] 渋谷・前掲注（132）480-481頁。

[265] 憲法76条２項。

[266] 佐藤幸治『日本国憲法論』597頁（成文堂、2011）。

[267] 渋谷・前掲注（132）670頁。

考えられる。

ハ　租税法律主義

租税法律主義とは、租税の賦課及び徴収が必ず法律の根拠に基づかなければならないとする原則をいい、国民の経済生活に法的安定性及び予測可能性を与えることが目的とされている[268]。租税法律主義の主な内容としては、①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性の原則及び④手続的保障原則がある[269]。ここで、相互協議との関係では、②を充足しなければならないことは前提として[270]、特に問題となるのは①、③及び④であると考えられる。

課税要件法定主義とは、納税義務成立の前提である課税要件、並びに租税の賦課及び徴収の手続が、国民代表議会の定める法律により規定されなければならないとするものであり、合法性の原則とは、課税要件が充足される限り、課税庁には租税の減免及び租税を徴収しない自由はなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとするものである。この点、相互協議は、第 1 章第 2 節 3 で述べたとおり、国会承認条約である租税条約の委任に基づき行政協定又は行政取極を締結する手続であることから、相互協議で課税処分と異なる結果が生じたとしても、租税条約及び国内法の規定の枠内で合意が行われる限りにおいて、これらの原則には抵触しないと考えられる[271][272]。また、手続的保障原則とは、租税の賦課及び徴収が適正な手続で行われなければならず、公正な手続で解決されなければならないとするもので、特に争訟による解決との関係が問題となる。この点、上記イ及びロで検討した

---

[268] 本パラグラフの租税法律主義の内容に係る記述は、金子宏『租税法〔第 23 版〕』78-89 頁（弘文堂、2019）を参照している。

[269] 租税法律主義には、このほかにも遡及立法の禁止及び納税者の権利保護があるとされているが（金子・前掲注（268）81 頁）、前者の立法については本稿の射程外であること、後者については本稿では相互協議（及びこれを補完する仲裁手続）が第 1 章第 2 節 2 で述べたとおり納税者の権利救済を直接の目的とする手続ではなく、権限ある当局間の交渉の手続であることを前提としているため、特に立ち入らないこととする。

[270] ②の課税要件明確主義とは、課税要件並びに租税の賦課及び徴収の手続の定めがなるべく一義的で明確でなければならないとする原則である。既に述べたとおり相互協議及び仲裁手続が規定される租税条約は、多くの不確定概念を含むものであり、それゆえに国家間の租税紛争が発生する要因ともなっているが、法の趣旨・目的に照らしてその意義が明確になり、かつ必要性と合理性が認められる限りにおいて、不確定概念を排除する趣旨ではないとされている（金子・前掲注（268）84-87 頁）。

[271] 猪野・前掲注（92）1039 頁を参照。

[272] この点、志賀・前掲注（17）340 頁は「相互協議には実は租税法律主義との関係で問題がないわけではない。租税法の定めるところと異なる内容で合意する結果となる場合があり得るからである。しかしながら、相互協議を排除すればどういう結果になるかは明らかであり、合法性の原則に固執するのは形式的な議論の域を出ないであろう」と述べている。

とおり、納税者は相互協議とともに国内救済手続を行うことが保障されているため、手続的保障原則にも抵触しないと考えられる。

(2) 仲裁制度と憲法上の問題

上記(1)のとおり、相互協議は我が国の憲法上の問題に抵触しないよう手続上の整理がなされていると考えられる。これに対して仲裁制度は、権限ある当局を離れた第三者機関によって紛争の解決が行われる手続であることから、単なる政治的妥協や不十分な認定によって仲裁決定が行われれば憲法上の問題が生じることになる(273)。

ここで、OECD モデル租税条約における仲裁手続は、第 1 章第 3 節 1 で述べたとおり相互協議の補完的手続であることから、既存の相互協議の手続に含まれる形で執行されることで、憲法上の問題を克服したとの指摘もある(274)。確かに、裁判を受ける権利及び司法権の帰属の問題については、仲裁手続と国内救済手続の関係を整理することで、少なくとも我が国においては抵触を回避できると考えられるであろう(275)(276)。その一方で、租税法律主義については、ことは簡単ではないと考えられる。先行研究によれば、実体規範の明確性（実体法の観点）及び納税者への手続保障（手続法の観点）が担保されることで租税法律主義の問題は生じないとされている(277)。しかし、既に述べたとおり、租税においては、法的拘束力のある国際的な規範が存在しない。OECD モデル租税条約のコメンタリは、OECD 加盟国を中心とした議論により策定されたもので、ある程度の規範性があるとされるが、加盟国間でさえ意見の一致を見ない項目も存

---

(273) 増井・前掲注（15）282 頁。

(274) この点、赤松・前掲注（206）236 頁は、Ruiter, *supra* note（172）, p.497. を引いた上で、「仲裁制度を既往の相互協議の手続きを補完するものと定め、その国内執行力を相互協議の合意の執行に関する既存の国内制度に乗せる型で担保したことは、…（中略）…『仲裁人による課税問題の判断を妨げる憲法上の障碍』問題に抵触しない制度設計をなしたと評価できる」と述べている。

(275) 増井・前掲注（15）281-282 頁は、裁判を受ける権利については、「すでに租税以外の分野で仲裁制度が存在し、しかもそのことが憲法違反とされていない以上、…（中略）…裁判を受ける権利は、仲裁手続導入への反対論としては、必ずしも決定的ではない」とし、司法権の帰属については、「一国の裁判所だけでは満足に解決できない類型の紛争…（中略）…を仲裁に委ねることには、十分な合理性が認められよう」として、いずれも仲裁制度との関係で問題は生じないと述べている。もっとも、本文献は、仲裁決定に確定判決と同様の効果を持たせるという 2002 年の IFA（国際租税協会）報告書に対する論評であり、現行の相互協議の補完的手続としての仲裁手続とは前提となる仕組みが異なる点に留意。

(276) 第 1 章第 3 節 1 で述べたとおり、現行の仲裁制度においては、納税者は仲裁決定の結果にかかわらず、最終的に国内の裁判所の判断を仰ぐ機会が確保されるよう手続上の整理がなされているため、少なくとも我が国における裁判を受ける権利との抵触の問題は生じないと考えられる。また、OECD モデル租税条約 25 条 5 項は、「(前略）…未解決の事項についていずれかの締約国の裁判所又は行政審判所が既に決定を行った場合には、当該未解決の事項は、仲裁に付託されない」と規定しており、我が国もこのモデルに従った仲裁手続とすることで、司法権の帰属の問題にも抵触しないよう手続上の整理がなされている（後掲注（305）を参照）。

(277) 増井・前掲注（15）282 頁。

在する以上[278]、これまで議論に参画していない国々にとってはなおさら無条件で受け入れられる性質のものではないであろう。仮に明確な規範が存在したとしても、手続の秘匿性が高く、仲裁決定に至る過程が不透明であるという懸念も指摘されている[279]。また、国内法によって合法性の原則を厳格に解し、権限ある当局による相互協議さえも慎重な国もあることから[280]、このような国々が第三者機関による仲裁手続に積極的になることも考えにくい。さらに、我が国とは異なり、国内救済手続を保留することにより相互協議の結果との抵触を回避することが制度上できない国々にとっては、納税者の手続保障の問題も整理する必要があるであろう[281]。

上記(1)の議論及び先行研究を突き詰めれば、①仲裁委員会が依拠する明確な法規範が存在し、かかる規範に基づく仲裁決定を行うことが手続上担保されること、②納税者が①に反する仲裁決定がなされたと思料する場合に裁判所等による救済手続が確保されること、の双方が充足されれば、理論上は、相互協議と同様に仲裁制度も憲法上の問題に抵触しないと整理することができると考えられる。OECD 加盟国を中心とした先進国においては、OECD モデル租税条約のコメンタリ等を租税条約の解釈指針とし、仲裁手続と国内救済手続の関係を整理することで、不十分ながらも憲法上の問題を克服できたといえるかもしれない[282]。しかし、仲裁制度を導入していない多くの国々にとっては、未だ憲法上の問題が仲裁制度の導入への大きな障壁になっているのが現状であると考えられる。

---

[278] OECD モデル租税条約のコメンタリの内容に同意できない国・地域は、コメンタリの項目別に留保を示すことができる。また、一部の非加盟国による見解も示されており、これらはコメンタリにまとめて掲載されている（*See* OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Reservations on the Article； *Ibid*, Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention.)。

[279] いわゆる途上国が仲裁制度の導入に慎重になる理由の１つとして、仲裁手続における機密性や守秘義務が厳格なため、仲裁決定がバイアスのかかったものになるのではないかという疑念が生まれているという指摘がある（Michael Lennard. (2014). "Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries" Intertax. Vol.42, Issue 3, p.185.)。

[280] 例えば、ラテンアメリカ諸国は、憲法上、合法性の原則が強く要請されることから、相互協議にさえ前向きでない傾向にあるという（久保田・前掲注（195）62 頁)。

[281] 相手国で課税処分が行われた事案については、国によっては国内救済手続を保留することができないことがある。この場合、我が国の実務上は、相互協議と相手国の国内救済手続を同時並行で進めた上で、相手国の裁判所等の判断が下された段階で、相互協議の合意をせずに手続を終了することとしている（田畑健隆「最近の相互協議の状況について」租税研究 846 号 277 頁（2020))。

[282] Ivo Grlica. (2018). "Chapter 14: Baseball Arbitration: Comparison of the Rules under the U.S.-Canada Tax Treaty with the Rules under the Multilateral Instruments" in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. "OECD Arbitration in Tax Treaty Law" Linde, p.319.

３　リソースの問題

仲裁制度の導入へのもう１つの大きな障壁と考えられるのが、相互協議及び仲裁手続に要する人的・物的リソースの問題であると考えられる。この問題は、特にOECD非加盟国を中心とするいわゆる途上国において仲裁制度を導入しようとする場合に重要な問題であると考えられる(283)。この点、BEPS行動計画における最終報告書（行動14）において、相互協議について各国が最低限遵守すべきミニマム・スタンダードの１つとして、人員、予算及び研修等のリソースの確保が挙げられており(284)、紛争解決のための人員確保が特に重要な問題と位置付けられている。しかし、特に途上国においては、紛争解決のための事務に対応する体制が十分に整備されていないために担当者が不足している場合も多く(285)、また、その他の事務と兼務する場合も多いとされている(286)。また、人員不足に加えて、人材育成の余力にも乏しく、実務経験が十分でないことも、仲裁制度を導入するにあたり深刻な問題であると指摘されている(287)。現行のOECDモデル租税条約における仲裁手続は、相互協議の補完的手続として位置付けられていることから、相互協議を担当する部局が引き続き仲裁手続に係る事務処理も担当する場合が多いと考えられる。このため、ただでさえ相互協議の事務に大きな負担を感じている国々にとっては、仲裁手続の追加的な負担が大きな懸念事項であることは想像に難くないであろう。さらに、権限ある当局のみならず仲裁人についても、リソース不足の問題によって、自国で十分な能力を持つ者が選任できるかについて懸念が示されている(288)。この点、我が国においては、相互協議担当者の人員を拡充するなど、自国のリソース確保に努めているほか(289)、独立

---

(283) Carlos Protto. (2014). “Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties, Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition” Intertax. Vol.42, Issue 3, p.176; Lennard, *supra* note (279), p.179; Laura Turcan. (2017). “Chapter 10: Dispute Resolution” in Michael Lang et al. eds. “The UN Model Convention and its Relevance for the Global Tax Treaty Network” Online books, IBFD, § 10.3.2.

(284) OECD, *supra* note (10), para.29.

(285) 先進国では相互協議の担当者が100名を超える一方、途上国では10名以下という状況も珍しくないとされている（Turcan, *supra* note (283), § 10.3.2.）。我が国の国税庁相互協議室の職員は、2018年現在44名である（秦・前掲注（53）351頁。）。

(286) 例えば、田畑・前掲注（281）278頁。

(287) Protto, *supra* note (283), p.177.

(288) 後述のとおり、我が国の仲裁手続では、仲裁委員会は仲裁人３名で構成され、まず両締約国の権限ある当局が１名ずつ仲裁人を選任することになる。また、１人目の仲裁人は自国籍の者でもなることができる。この点、Lennard, *supra* note (279), p.184.は、「途上国の懸念は、仲裁手続を実施する十分な専門家が不足していること、及び途上国から選任された仲裁人が先進国や納税者の利益のために働く『機械の一部』（原文は“part of the machine”）になるのではないかという疑念がある」と指摘している。

(289) 秦・前掲注（53）350-351頁。

行政法人国際協力機構（JICA）の技術協力の枠組みなどを通じて、アジア諸国を中心に税務行政の改善を目的とした技術協力を行っている(290)。また、OECD においても、「国境なき税務調査官」（Tax Inspectors Without Borders: TIWB）のプログラムを通じて、移転価格課税等の国際課税を中心に、いわゆる途上国への現地での指導を行うなど、一国のみならず多数国間における技術協力の取組も行われているところである(291)。

第２節　我が国における仲裁手続の概要

１　概要

我が国が仲裁制度を導入した 27 か国・地域との租税条約のうち、二国間租税条約によるものが 20 か国・地域(292)、MLI の適用により導入されたものが 7 か国(293)である。このうち権限ある当局間で、仲裁手続を適切に実施するための運用規則である仲裁実施取決めに合意しているのは 6 か国・地域で(294)、いずれも二国間租税条約に基づくものである(295)。多くの租税条約には、仲裁手続について十分な規定がないため、仲裁開始前に外

(290) 国税庁の技術協力には、各国の要望を踏まえ、国際課税、徴収、納税者サービスを含む様々な分野における指導を行うための職員派遣のほか、各国の職員に対して我が国の税制を中心とした講義を行う国内研修がある（国税庁「国税庁レポート 2020」51-52 頁（2020 年 6 月）（https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report.htm）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧））。

(291) 詳細は、OECD のプレスリリースを参照（OECD 東京センター「国境なき税務調査官、多国籍企業に対して課税する開発途上国の能力強化に向けて大きな成果」（2018 年 10 月 4 日）https://www.oecd.org/tokyo/newsroom/tax-inspectors-without-borders-making-significant-progress-toward-strengthening-developing-countries-ability-to-effectively-tax-multinational-enterprises-japanese-version.htm）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧））。

(292) オランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランド、米国、スウェーデン、英国、ドイツ、チリ、スロベニア、ベルギー、ラトビア、オーストリア、リトアニア、エストニア、デンマーク、アイスランド、スペイン、ウルグアイ及びジャマイカの 20 か国・地域（条約又は改正議定書への署名日順）。

(293) フランス、オーストラリア、シンガポール、アイルランド、フィンランド、ルクセンブルク及びカナダの 7 か国（条約の発効日順）。また、イタリア及びフィジーについても、相手国が MLI の批准書の寄託を行えば仲裁制度が導入されることになる（ただし、カナダ、シンガポール及びイタリアとの間で仲裁手続を実施するためには、両締約国の権限ある当局間で仲裁決定方式の合意が必要である（後掲注（350）を参照））。

(294) オランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランド、スウェーデン、英国の 6 か国・地域。本稿において仲裁実施取決めに言及する際は、便宜上、「日・A 国仲裁実施取決め」と表記することとする。また、後掲注（295）の国税庁のウェブサイトの表記に従い、「取極」ではなく「取決め」と表記している。なお、本稿執筆後の 2021 年 2 月 3 日に米国の権限ある当局との間で仲裁実施取決めに合意し、合計で 7 か国・地域となった。

(295) 我が国が結んだ仲裁実施取決めついては、国税庁「仲裁手続に係る実施取決め」を参照（https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_3.htm）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧）。本稿執筆に当たっては、上記ウェブサイトに掲載されている和文又は仮訳を参照してい

交上の公文（diplomatic notes）の交換（交換公文）又は権限ある当局間の合意等によって仲裁手続を定める必要があるとされている(296)。我が国においては、法律事項については国会承認条約による必要があることから、締約国の権利義務の設定に係る規定や、納税者の権利義務に影響を及ぼすような手続については、租税条約又は条約と不可分一体の文書として合意される議定書により規定されている。例えば、仲裁付託が義務であること、仲裁決定の拘束力、及び納税者による仲裁要請等が規定されている(297)。これに対して仲裁決定方式や仲裁人選任方法等の仲裁の運用に係る細則については、租税条約又は議定書の委任を受けて(298)、仲裁実施取決めにより規定されている(299)。我が国の仲裁手続は、二国間租税条約に基づくもの（米国以外）、MLI に基づくもの及び日・米租税条約に基づくものに大別することができると考えられる(300)。しかし、後の 2 者については本稿執筆時点で仲裁実施取決めがなく手続の詳細が明らかでないため、以下では主として、我が国が最初に制度を導入したオランダとの間の仲裁手続を基に全体的な手続の流れを整理することとし、MLI については簡単に特徴のみ述べることとする。また、日・米租税条約については他の仲裁手続とは内容が大きく異なるため、詳細は第 3 章第 1 節で説明し、ここでは沿革のみ簡単に述べることとする。

2　二国間租税条約に基づく仲裁手続（米国以外）

る（オランダ、スウェーデン、香港については、英文のみが正本とされ、ポルトガルについては和文、英文及びポルトガル語が正本、その他は和文及び英文が正本とされている。）。

(296) Groen, *supra* note (89), p. 14.

(297) 仲裁付託が義務的であること、及び仲裁決定に法的拘束力があることは、締約国への権利義務の設定であると考えられる。また、納税者に仲裁要請を認めることについては、納税者の権利に影響を及ぼす事項であると考えられるため、これらは租税条約又は議定書で規定されている（例えば、日・蘭租税条約 24 条 5 項）。このほかにも、仲裁対象事案を制限する場合や、仲裁人の選任や資格に係る事項等が、租税条約又は議定書で規定される傾向にある（例えば、日・蘭租税条約・議定書 12 条(b)、日・ポルトガル租税条約・議定書 12 条(a)）。

(298) 例えば、日・蘭租税条約・議定書 12 条(a)。

(299) 仲裁実施取決めにおいては、主に相互協議の開始の日、各手続の期限（付託事項の決定、仲裁人の選任、仲裁決定及びその実施）、適用される法原則及び仲裁決定方式について両締約国の権限ある当局で合意がなされる。このほか、仲裁手続に要する費用負担、仲裁要請の提出先、秘密保持に関する合意、仲裁手続の準備等のロジスティクスに関する点も定められている。

(300) Onishi, *supra* note (243), pp. 413-420. は、OECD モデル租税条約準拠型（例えば日・蘭租税条約）、OECD モデル租税条約変形型（例えば、日・英租税条約）及び日・米租税条約型の 3 類型に整理している。確かに OECD モデル租税条約の 2017 年改訂前と後で署名された租税条約を比較すると、仲裁手続に若干の変更が加えられているが、筆者としては類型化するほどの大きな変更点ではないと考えたため、本稿では OECD モデル租税条約に準拠したものを、「二国間租税条約に基づく仲裁手続（米国以外）」として 1 つにまとめている。OECD モデル租税条約の変更点は、後掲注（301）の相互協議の開始の日、注（313）の議長の選任方法、注（315）の仲裁人資格の及び注（321）の仲裁人の守秘義務に反映されており、具体的には、日・スペイン租税条約（2018 年 10 月 16 日署名）が分岐点になっていると考えられる。

(1) 仲裁手続の開始

相互協議の開始の日（Start date）[301]から2年以内に合意に至らない場合に、納税者の要請に基づき義務的に仲裁付託される[302]。また、相互協議の開始のためには、納税者[303]が申立書を提出するのみならず、権限ある当局が事案の検討のために必要となる情報を提出する必要がある[304]。ただし、既に一方の締約国の裁判所や行政審判所が決定を行った場合には仲裁付託されない[305]。

なお、一部の国との間では、納税者による要請に加えて仲裁付託に当局の同意が必要な自発的仲裁を採用しているほか[306]、仲裁開始前に両締約国の権限ある当局が仲裁による解決に適しない旨に合意した事案（仲裁不適事案）が仲裁付託されない規定を有する等[307]、仲裁付託が義務的であるとはいえない租税条約も存在するが、この点については第4章第1節2で整理する。

(2) 仲裁対象事案

仲裁手続の対象となる事案（仲裁対象事案）については、租税条約の規定に適合しない課税を受けた事案であり[308]、移転価格課税事案や恒久的施設の帰属所得に係る課税事案がその典型である[309]。第1章第2節1で述べた相互協議の3類型でいえば、個別事案協議のうち、租税条約の規定に適合しない課税を受けた事案のみが対象となるのであり、課税を受けることとなると認められる場合や[310]、解釈適用協議及び「立法的

---

[301] 相互協議の開始の日（Start date）とは、仲裁実施取決め制定時のOECDモデル租税条約に倣って、一方の締約国から他方の締約国に対して、申立てに係る事案が提示された日を意味することとされている（日・蘭仲裁実施取決め2条）。この点、近年に署名された租税条約においては、OECDモデル租税条約2017年版の仲裁規定を反映して、双方の権限ある当局に事案を特定するための情報が提出された日を意味することとされている（例えば、日・スペイン租税条約24条5項(b)、OECDモデル租税条約25条5項(b)）。いずれにせよ、納税者が相互協議の申立てを行った日とは異なる点に留意する必要がある。

[302] 日・蘭租税条約24条5項。

[303] 我が国の仲裁手続における「納税者」に相当する名称としては、日・蘭租税条約においては、「仲裁の要請を行った者」（person who made the request for arbitration）や「当該事案によって直接に影響を受ける者」（person directly affected by the case）が用いられている（同24条5項、同議定書12条(e)）。前掲注（211）を参照。

[304] 相互協議申立てに必要な情報は、仲裁実施取決めにて権限ある当局間で合意される（日・蘭仲裁実施取決め2条）。

[305] 日・蘭租税条約24条5項。

[306] 日・チリ租税条約25条5項、日・ウルグアイ租税条約24条5項。

[307] 日・スウェーデン租税条約24条7項(b)、日・独租税条約24条5項及び日・スロベニア租税条約24条5項。

[308] 日・蘭租税条約24条5項(a)。

[309] 仲裁対象事案の具体的な設例については、第4章第2節3で検討する。

[310] 課税を受けることとなると認められる場合には、税務調査がほぼ終了し結論が出されようとしてい

解決協議」の対象となる事案については対象外である。また、APA 事案についても、課税を受けた事案ではないため対象外である(311)。

(3) 仲裁手続の進行

イ　付託事項の決定及び仲裁人の選任

仲裁開始に当たって、まず両締約国の権限ある当局が付託事項（terms of reference）を決定し、納税者へ通知する(312)。仲裁委員会（arbitration panel）は、両締約国の権限ある当局が選任した仲裁人（arbitrator）2 名、及び当該仲裁人が選任した議長（third arbitrator）1 名(313)の合計 3 名から構成される(314)。仲裁人は、国際租税の専門知識、当局職員からの独立性及び事案への不関与等の一定の資格が要求され(315)、議長は、これに加えて国籍及び居所等に係る資格も要求される(316)。仲裁人を交代する必要性が生じた場合には、仲裁人の選任と同様の手続が行われる(317)。

ロ　仲裁決定及び実施

る場合や、課税ルールの変更により新たな課税が行われようとしている場合が含まれるとされる（藤井・前掲注（57）48 頁）。しかし、このような事案は、いずれ処分が行われた時点で、当該処分が租税条約の規定に適合しない課税に該当すれば仲裁手続の対象となるため、処分が行われていない時点で手続の対象外であるとしても、本質的な問題は生じないと考えられる。

(311) このほかにも個人以外の双方居住者の事案について、我が国は仲裁手続の対象外としており、仲裁制度の導入初期のオランダや香港等を除き、租税条約又は議定書に明記するようになっている(例えば、日・スウェーデン租税条約 24 条 7 項(a))。かかる事案を仲裁手続の対象外としているのは、我が国が MLI において対象外としているのと同じ理由であると考えられる（後掲注（343）及び（344）を参照）。

(312) 日・蘭仲裁実施取決め 3 条。権限ある当局が一定の期間内に決定及び通知ができなかった場合の対応も規定されている（日・蘭仲裁実施取決め 4 条）。

(313) 議長の選任方法については、予め両締約国の権限ある当局が合意することとされている（日・蘭租税条約・議定書 12 条(b)(ii)）。近年に署名された租税条約においては、議長の選任方法の合意については、特段言及されなくなっている（例えば、日・スペイン租税条約 24 条 7 項(a)(ii)）。

(314) 日・蘭租税条約・議定書 12 条(b)(i)(ii)。一定の期間内に議長が選任されない場合には、他の方法を定めていない限り、両締約国の権限ある当局がそれぞれ議長の候補者リストを作成し、2 名の仲裁人が当該リストの中から選任する（日・蘭仲裁実施取決め 5 条）。なお、議長以外の仲裁人が選任されない場合の手続については、特に規定されていない。

(315) 日・蘭租税条約・議定書 12 条(b)(i)(iii)、日・蘭仲裁実施取決め 6 条。議長以外の仲裁人については、自国民でも選任することができる旨を規定している租税条約が多い（例えば、日・ポルトガル租税条約・議定書 13 条(b)(ii)）。議長以外の仲裁人の資格については、租税条約又は議定書で規定されている。近年に署名された租税条約においては、OECD モデル租税条約 2017 年版のコメンタリを反映して、仲裁手続中のみならず手続後においても不偏性や独立性を損なうような行為を行わないよう仲裁人に求める旨の規定が追加されている（例えば、日・スペイン租税条約 24 条 7 項(a)(iii)、*see also* OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 3.1.）。

(316) 日・蘭仲裁実施取決め 6 条。議長の資格については、仲裁制度の導入初期の租税条約（オランダ、香港等）を除き、租税条約又は議定書で規定されている（たとえば、日・ポルトガル租税条約・議定書 13 条(b)(iii)）。

(317) 日・蘭仲裁実施取決め 5 条。仲裁人交代の理由については、特に仲裁実施取決めで例示されていない。

仲裁委員会は両締約国の権限ある当局から提供された情報に基づき(318)、租税条約の規定に従って仲裁決定を行う。租税条約の解釈に当たっては、条約法条約 31 条から 33 条までの解釈の原則に照らし、OECD モデル租税条約のコメンタリ、及び移転価格事案については OECD 移転価格ガイドライン(319)に配意する(320)。全ての仲裁人には守秘義務が課される(321)。納税者は、相互協議で許容されるのと同等の範囲で、書面で立場を表明することができるほか、仲裁人の許可を得て口頭で立場を表明することもできる(322)。仲裁決定は、原則として独立意見方式によるが(323)、両締約国の権限ある当局が合意すれば最終提案方式によることができ(324)、いずれの方式にせよ

---

(318) 日・蘭仲裁実施取決め 9 条。また、原則として、両締約国の権限ある当局が仲裁要請前に入手できなかった情報については、仲裁決定に際し考慮されないこととされている（同）。この規定の存在は、納税者にとって相互協議の段階で早期に必要な情報の全てを権限ある当局へ提示する誘因になると考えられ、仲裁手続があくまでも相互協議の補完的手続であることを前提にしていると考えられる。

(319) OECD 移転価格ガイドラインは、二重課税防止及び移転価格税制の公正な適用の確保の観点から、1979 年に OECD 租税委員会により策定されたものである。その後、多国籍企業の発展により、対応困難な事例が生じたことから、1993 年から全面改訂のための議論が開始され、1995 年 7 月に 1～5 章、1996 年 4 月に 6～7 章、1997 年 9 月に 8 章が理事会の承認を得て公表され、全面改訂に至った（井上・前掲注（27）371 頁）。その後も改訂が重ねられ、2010 年版において 4 章に OECD モデル租税条約への仲裁制度の導入を反映したものとなった（Pit, *supra* note (11), pp.445-446.）。現在では、BEPS プロジェクトにおける勧告を反映した 2017 年版が最新のものとなっている（OECD. (2017). “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” *available at* http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm, last visited Feb. 1, 2021.）。なお、邦訳（仮訳）として、日本租税研究協会事務局『OECD 移転価格ガイドライン 2017 年版』（日本租税研究協会、2018）がある。

(320) 日・蘭仲裁実施取決め 13 条。この点について、小寺・前掲注（15）19-20 頁は、OECD モデル租税条約のコメンタリ及び移転価格ガイドラインは、「OECD 内の機関が採択した文書であり、ウィーン条約上は、せいぜい『解釈の補足的な手段』」で「条約解釈規則によって導出される解釈の確認またはそれが不合理な結果をまねく場合に使われるにすぎない」のに対し、日・蘭仲裁実施取決めでは、「これらの文書がウィーン条約の解釈規則の源にある原則と同等」か、「実質上ウィーン条約を上回る」位置付けを与えられているとした上で、「このように租税条約解釈規範について差異があることは、国内裁判所において行われる租税条約の解釈結果と仲裁委員会の行う解釈結果が異なりうることを意味する」と指摘している。しかし、既に述べたとおり、我が国では実務上、両者の手続上の整理がなされているため、実際に両者の判断の抵触が生じる可能性は低いであろう。

(321) 権限ある当局は、全ての仲裁人及び仲裁人の事務職員に対して、書面で守秘義務に合意することを確保しなければならない。守秘義務とは、租税条約の情報交換規定、及び両締約国の国内法における守秘義務と同様のものとされる（日・蘭租税条約・議定書 12 条(b)(iv)、日・蘭仲裁実施取決め 7 条）。近年に署名された租税条約においては、OECD モデル租税条約 2017 年版のコメンタリを反映して、仲裁人の事務職員 3 名までは情報の開示を受けることができる者として明記されるようになった（例えば、日・スペイン租税条約 24 条 7 項(c)、*see also* OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 6.1.）。

(322) 日・蘭仲裁実施取決め 10 条。

(323) 後述の日・米租税条約に基づく仲裁手続を除き、独立意見方式による仲裁決定を原則としている（角田伸広「租税条約の濫用防止、相互協議の効果的実施など　BEPS 防止措置実施条約の概要と実務への影響（下）」旬刊経理情報 1492 号 70 頁（2017））。

(324) 日・ニュージーランド仲裁実施取決め 17 条。日・英仲裁実施取決め 17 条。なお、英国及びニュー

仲裁人の単純多数決で決定し(325)、内容は文書で権限ある当局及び納税者に通知される(326)。両締約国の権限ある当局が決定した場合には、根拠法及び結論に至った理由が示される(327)。決定内容は、先例的価値を有しないとされ(328)、納税者及び両締約国の権限ある当局の同意がない限り公表されない(329)。納税者が仲裁決定を受け入れる場合には(330)、仲裁決定が拘束力を有し(331)、当該仲裁決定に基づく相互協議の合意が行われ、両締約国の国内法令の期間制限にかかわらず合意内容が実施される(332)。しかし、仲裁決定が行われる前に、両締約国の権限ある当局が未解決の論点について相互協議により合意した場合には、仲裁決定は行われない(333)。

(4) 仲裁手続に要する期間

我が国は、仲裁実施取決めにおいて、付託事項の決定、仲裁人の選任、仲裁決定及び仲裁決定の実施までの各段階について、一定の期限を設定している。日・蘭租税条約における仲裁手続の所要期間を計算すると(334)、納税者による仲裁要請から付託事項の決

ジーランド以外の4か国についても、仲裁実施取決めにおいて、付託事項により仲裁実施取決めと異なる手続規則の設定ができると規定されていることから、両締約国の権限ある当局の合意如何では、最終提案方式による仲裁決定を排除するものではないと考えられる（例えば、日・蘭仲裁実施取決め3条）。最終提案方式によった場合、結論のみが両締約国の権限ある当局に通知され、仲裁決定の根拠法及び結論に至った理由は通知されない（同）。

(325) 日・蘭仲裁実施取決め14条。

(326) 日・蘭仲裁実施取決め15条。日・スウェーデン仲裁実施取決めのみ、仲裁委員会から権限ある当局に通知された後、権限ある当局が納税者へ通知することとされているため、納税者は権限ある当局を通じて間接的に仲裁決定を受けることとなる（日・スウェーデン仲裁実施取決め13条）。

(327) 日・蘭仲裁実施取決め14条。OECDモデル租税条約とは異なり、両締約国の権限ある当局が合意した場合のみ、根拠法及び理由が示されることが特徴的である（*See* OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 5.6.）。

(328) 日・蘭租税条約・議定書12条(d)(i)

(329) 日・蘭仲裁実施取決め14条。

(330) 日・独租税条約以降（2015年12月17日署名。ドイツは、仲裁実施取決めを有する6か国・地域及び米国の次に我が国との間で仲裁制度を導入した国である。）は、納税者が国内救済手続の取下げを行わない限り、仲裁決定に同意しなかったものとみなす旨の規定が追加されている（日・独租税条約・議定書10条(f)）。また、国内救済手続の結果が出された場合のほか、納税者が仲裁要請を撤回した場合には、仲裁手続が終了することが明記されるようになった(日・独租税条約・議定書10条(e)(ii)(iii))。

(331) 日・蘭租税条約24条5項。

(332) 日・蘭租税条約24条5項、日・蘭仲裁実施取決め18条。我が国においては、この場合の更正の期間制限は、原則である法定申告期限から5年（国税通則法70条1項）ではなく、相互協議の合意の日から3年となる（国税通則法23条2項3号及び71条1項2号、並びに国税通則法施行令6条1項4号、24条4項及び30条）。

(333) 日・蘭租税条約・議定書12条(e)、日・蘭仲裁実施取決め19条。

(334) 日・蘭租税条約に基づく仲裁手続の所要期間の計算については、国際税務30巻10号9頁に掲載されている図を参考にした。

定通知まで合計 100 日以内[335]、仲裁人の選任まで 90 日以内、議長選任までさらに 60 日以内、仲裁委員会による資料入手まで 120 日以内、仲裁決定を権限ある当局に通知するまで 180 日以内、仲裁決定後に両締約国の権限ある当局が相互協議の合意及び合意内容の実施を行うまで 180 日以内という期限がそれぞれ付されている[336]。このため、仲裁人や議長の選任等の手続が途中で行き詰まらないことを前提とすると、最大で合計約 730 日（約 2 年）[337]を要することになると考えられる[338]。

３　MLI に基づく仲裁手続

第 1 章第 3 節 2 で述べたとおり、MLI は、多くの国にとって受け入れやすくなるよう、様々なオプションの採用、特定の条項への留保及び留保への対抗措置が認められている。我が国が仲裁手続について留保している主な条項は[339]、仲裁対象事案[340]及び仲裁決定方式[341]である。

第一に、仲裁対象事案については、個人以外の双方居住者の振り分け規定への仲裁適用を留保しているほか、相手国が仲裁適用を留保している事案に相当する日本側課税事案への仲裁適用を留保している[342]。前者は、MLI の解説書によれば個人以外の双方居住者の事案が仲裁手続の対象となる場合が想定されないためであり[343]、我が国は確認的に留

---

[335] 仲裁要請を受けた権限ある当局が他方の締約国の権限ある当局へ通知するまで 10 日以内、両締約国の権限ある当局による仲裁要請の受領から付託事項の決定まで 90 日以内とされている（日・蘭租税仲裁実施取決め 1 及び 3 条）

[336] 日・蘭租税仲裁実施取決め 5、15 及び 18 条。

[337] 日・蘭租税条約・議定書 12 条(a)は、仲裁要請から仲裁決定まで 2 年以内に実施できるよう仲裁手続を定めることと規定している。我が国の租税条約においては、このように仲裁手続に 2 年の期限を区切っているものが多い。

[338] 日・英仲裁実施取決めに基づく最終提案方式によった場合、仲裁人及び議長の選任の期限が 150 日から 120 日に、仲裁委員会が権限ある当局から意見書及び反論書を入手してから仲裁決定までの期限が 180 日から 45 日と、合計 165 日短縮される(日・英仲裁実施取決め 17 条)。このため、同様に計算した場合、最大で 565 日（約 1 年 7 か月）となると考えられる（日・英仲裁実施取決め 1、3、5、15 及び 19 条)。

[339] OECD のウェブサイトに MLI に係る我が国の留保等の一覧（2020 年 7 月 22 日現在）が掲載されている。仲裁対象事案は 30 頁、仲裁決定方式は 29 頁にて言及されている（OECD, List of Reservations and Notifications (Japan), http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-japan-consolidated.pdf, last visited Feb. 1, 2021.)。

[340] MLI28 条 2 項(a)。

[341] MLI23 条 2 項。

[342] 望月・前掲注（226）130 頁。

[343] MLI4 条 1 項においては、個人以外の双方居住者の振り分けに係る相互協議で合意に至らなかった場合、租税条約上の恩典を享受できないことが規定されているが、かかる恩典を享受できないことは、仲裁対象事案である「租税条約の規定に適合しない課税」に該当しないためである（OECD, *supra* note (221), para.58.)。

保を行っている(344)。後者は、我が国が MLI の対象国の選択と同様に仲裁対象事案についても保守的・抑制的な考え方を採っているため(345)、或いは、国際法上の相互主義の考え方によって相手国と同様の事案のみ対象にしようとしているためと考えられる(346)。

第二に、我が国は、仲裁決定方式について、最終提案方式を原則とすることを留保している。我が国は、最終提案方式に対して慎重な姿勢を取っていると思われるが(347)、その理由については公になっていないと思われる。また、MLI は我が国のように仲裁決定方式への留保を付した国への対抗措置として、仲裁決定方式について権限ある当局による合意が得られるまで仲裁規定全体を適用しない権利の留保を認めているため(348)(349)、この権利を留保する国との間で(350)仲裁手続を実施するためには、権限ある当局間で仲裁決定方式に合意する必要がある。仲裁決定方式については、第 4 章第 2 節で検討する。

4　日・米租税条約に基づく仲裁手続

日・米租税条約は 2013 年 1 月に改正のための議定書が署名され、同年 6 月に第 183 回通常国会にて承認された後、長らく米国側の批准を待つ状態が続いていたが、2019 年 8 月に漸く発効に至り、我が国最大の相互協議の相手国である米国(351)との間にも仲裁制度が導入されることとなった。日・米租税条約における仲裁手続は、例えば仲裁決定方式を例外なく最終提案方式とすることや守秘義務の対象者等において OECD モデル租税条約及び MLI とは大きく異なる特徴を有している。米国の仲裁手続の詳細については、第 3

(344) 中澤・前掲注（219）170 頁。

(345) 我が国の基本的な姿勢として、相手国が我が国との租税条約を MLI の対象として選択する場合のみ、我が国もその相手国を MLI の対象とすることとしている（中澤・前掲注（219）168-169 頁）。

(346) 相互主義とは、国際法が相互に平等な主権国家の合意を通じて形成されるという国際社会の構造を反映した、国際法における最も典型的な仕組みであるとされ、主権国家間で長期的な安定的関係を設定するために、相互の妥協によって互酬的（reciprocal）な内容の合意を締結する必要があるという考え方に基づくものである（奥脇直也「国際法の基本原理」小寺彰ほか編『講義国際法〔第 2 版〕』11-12 頁（有斐閣、2010））。

(347) 大野雅人「BEPS 防止措置実施条約（MLI）における濫用防止規定と仲裁規定の働きかた」租税研究 821 号 365 頁（2018）。

(348) MLI23 条 3 項。

(349) 最終提案方式を選好する国にとって、独立意見方式の採用を強要されることが不公平と考えられていることが理由とされている（Schiavini, *supra* note (236), p.591.）。

(350) カナダ、デンマーク、イタリア及びシンガポールがこの権利を留保しており、我が国が MLI の対象としていないデンマークを除く 3 か国との間では、MLI が発効したとしても権限ある当局間で仲裁決定方式に合意するまでは仲裁規定が適用できない（イタリアは、本稿執筆時点でまだ自国で MLI の批准手続を終えていないため、我が国との間で MLI が発効していない）。

(351) 我が国にとって米国は、国別の発生・処理・繰越件数のいずれも最多で、ここ数年の相互協議件数の 3 割を占めている（田畑・前掲注（281）269 頁）。

章第１節において検討する。

５　仲裁手続に係る国内法令等

(1) 国内法令

我が国の法律や政令には仲裁手続そのものに係る規定はなく、財務省令に納税者が提出する仲裁要請書に係る規定があるのみである[352]。この規定は、2011 年にオランダ及び香港との間で仲裁制度が導入されたことに伴い、仲裁要請の手続の規定を整備するために創設されたもので[353]、納税者が仲裁要請を行うときは、仲裁手続の対象とする事項及び事業年度等の必要事項を記載した要請書を国税庁長官に提出することが規定されている。このほかに、相互協議に係る申立書の記載事項及び添付書類についても財務省令で規定されている[354]。

(2) 行政規則

国内における一連の仲裁手続の内容については、相互協議指針に相互協議の手続の一部として規定されている[355]。これは、相互協議の手続の明確化を図るための行政規則であり、相互協議の類型のうち主に個別事案協議[356]について、納税者又は国税庁相互協議室等が国内で行う手続が規定されている。具体的には、納税者との事前相談、相互協議の申立て、相互協議の実施、相手国との合意等の各段階における手続である。

仲裁手続においては、仲裁付託までの 2 年間の起算日である相互協議の開始の日が重要となるため、これを納税者に通知することとしている[357]。また、仲裁要請の方法、仲裁手続中に権限ある当局から納税者へ通知する事項、及び仲裁要請の取下げの方法

---

[352] 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令（昭和 44 年大蔵省・自治省令第 1 号）12 条 3 項。

[353] 財務省・前掲注（130）525 頁。なお、現在では、BEPS プロジェクトの最終報告書（行動 14）において、相互協議へのアクセスの機会を確保するために双方の締約国へ申立てを行うことがミニマム・スタンダードとされたことに伴い、相手国に相互協議の申立てを行った場合でも我が国で仲裁要請を行うことが可能となる改正が行われている（財務省「平成 29 年度税制改正の概要」768 頁（2017））。

[354] 租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令 12 条 1 項及び 2 項。

[355] 相互協議指針 34-42。

[356] 相互協議指針では、第 1 章第 2 節 1 で述べた相互協議の 3 類型とは別に、①我が国において行われる申立てに係る相互協議、②相手国等の権限ある当局からの申入れに係る相互協議、及び③相互協議の申立てに基づかない相互協議の申入れ、の 3 類型に沿って手続の流れが規定されている。②及び③は、例外的な事案（相互協議指針 25、26 及び 31 を参照）について規定したものであり、かつ、納税者の申立て以外の基本的な流れは①と同様であるため、本稿での検討に当たっては、納税者が我が国で移転価格課税等を受け、①の類型の相互協議を行うことを前提としている（前掲注（262）と同じ前提である。）。

[357] 相互協議指針 35 及び 36。

等について規定されている。仲裁決定が行われた際には、相互協議の合意手続に従い、合意に先立って合意内容の受入れの可否を確認し、納税者の同意を確認した後に権限ある当局間で合意を行う(358)。その後、合意内容は、納税者に書面で通知されることになる(359)。

第３節　小括

本章では、我が国における仲裁制度の導入の沿革を整理するとともに、既存の租税条約及び仲裁実施取決め、並びに国内規定である国内法及び相互協議指針の内容を整理した。ここでは、その小括として、制度の導入拡大及び実施という 2 つの観点から、我が国における仲裁手続の現状及び課題について以下のとおり指摘したい。

１　第一の課題～制度の導入拡大の観点から～

我が国は従来、仲裁制度の導入に慎重であったとされるが、2011 年に初めてオランダとの間で制度を導入した後は、仲裁制度を支持する立場になっており、本稿執筆時点では 27 か国・地域との間で導入している。制度の導入への大きな障壁として考えられるのが、憲法上の問題及び紛争解決に係るリソースの問題の 2 点である。

第一に、憲法上の問題とは、仲裁委員会に課税事案の紛争解決を委ねることで国家の課税権や司法権が制約されるという懸念であり、特に、義務的かつ拘束力のある仲裁という仕組みを取っている場合に多くの国々にとって問題になると考えられる。例えば我が国では、裁判を受ける権利、司法権の帰属及び租税法律主義との関係が問題となってきた。先行研究を踏まえると、①実体法の観点からは、仲裁委員会が依拠する法規範の明確性及びかかる規範に基づく仲裁決定が行われること、②手続法の観点からは、①に反した仲裁決定がなされたと思料する納税者へ救済手続を確保すること、の双方が仲裁手続において充足される限りにおいて、憲法上の問題を克服できると考えられる。この点、仲裁委員会では OECD モデル租税条約のコメンタリ等のある程度国際的に承認された解釈指針により租税条約の解釈又は適用を行うこととするとともに、納税者には国内救済手続の併用を確保することで、OECD 加盟国を中心とした先進国の中では一応の解決が図られた

(358) 相互協議指針 41、16 及び 17 又は 28。
(359) 相互協議指針 17。

とされている。しかし、非加盟国を中心とする仲裁制度を導入していない国々の中には、制度に強硬に反対する国も存在するなど、未だ憲法上の問題について十分には整理できていないというのが現状であると考えられる。

第二に、リソースの問題とは、紛争解決手続に要する人員、予算及び研修等のリソースが十分でないことをいい、特にいわゆる途上国を中心として問題になると考えられる。我が国においては、いわゆる途上国を中心とするOECD非加盟国との相互協議の比重が高まりつつあることから、今後紛争解決の実効性を高めていくために、これらの国々も巻き込んだ議論を行う上で避けて通れない問題であると考えられる。

もっとも、いわゆる途上国と言っても、各国によって国内法の制度及び紛争解決手続に係る実務の体制等はそれぞれ異なっており、これらの制度及び実務の差異を捨象して十把一絡げにして論ずることはできないため、実際に仲裁制度の導入を進めていくためには、各国の法制度や行政実務の実情に応じた制度設計が必要になると考えられる(360)。また、特にリソースの問題については、個別の制度設計のみならず、技術支援を通じて制度の実効性を高めていくという多数国間による政策的な取組も必要になると考えられる。

そこで本稿の第一の課題として、制度の導入拡大の観点からは、以上のような多面的な問題が存在することを念頭に置きつつも、その前段階として仲裁手続の仕組みの面、具体的には現行の主流である義務的かつ拘束力のある仲裁に焦点を当てて考察することとする。ここでは、紛争解決の実効性を高めつつも、多くの国々にとって受入れが可能となるよう仲裁制度への懸念や負担を緩和する方策を講ずることができないかを考察することとしたい。

2　第二の課題～仲裁手続の実施の観点から～

我が国の仲裁手続は、米国以外の二国間租税条約、多数国間条約であるMLI又は日・米租税条約に基づいて導入されたものに大別される。仲裁手続の主な内容は、租税条約を始めとする国際的な合意によって規定されており、国内法令等には納税者の国内における手続が規定されている。そして、国会承認条約である租税条約及び条約と不可分一体の議定書には、仲裁付託の義務や仲裁決定の拘束力といった国家の権利義務に係るものを始めとする制度の大枠が規定されている。

(360)　この点、久保田・前掲注（195）は、インドにおける仲裁制度の導入の可能性について、インドの憲法、司法制度、及び経済状況等との観点から論じている。

しかし、実際に仲裁手続を実施していくためには、権限ある当局間で、仲裁決定方式や仲裁人選任方法等の手続の細則を定める仲裁実施取決めに合意する必要がある。我が国は、仲裁制度の導入国の権限ある当局との間で順次、仲裁実施取決めを交わしているところ、合意済みであるのは、二国間租税条約に基づいて初期に制度を導入した 6 か国・地域にとどまっている。また、MLI の批准に当たり、我が国は従来から独立意見方式による仲裁決定を原則としてきたため、同条約で原則とされる最終提案方式に留保を付している。MLI は、かかる留保に対して対抗措置を認めているため、我が国は一部の相手国との間で、仲裁決定方式を含む具体的な実施方法について合意できない限り仲裁規定が適用できない状態となっている。さらに、これまで我が国も含めて実際に仲裁手続が実施された事例はほとんどないとされていたところ(361)、2019 年に我が国最大の相互協議の相手国である米国との間で仲裁制度が導入されたことにより、仲裁手続の実施が俄かに現実味を帯びていると考えられる。ここで米国は、我が国とは異なり、仲裁決定方式として最終提案方式のみを採用する独特のポリシーを取っている。

そこで本稿の第二の課題として、仲裁手続の実施の観点からは、仲裁手続の中でも特に検討の必要性が高いと考えられる仲裁決定方式を巡る問題を中心に考察することとする。ここでは、2 種類の仲裁決定方式の特徴を整理し、望ましい方式を考察することとしたい。

(361) 仲裁手続の実施の事例がほとんど存在しないのは、仲裁手続の整備が進んでいないことだけが原因ではなく、仲裁規定の存在により相互協議の合意促進効果（第 1 章第 3 節 3 を参照）が発揮されているためであるとも考えられるが（青山・前掲注（7）133 頁を参照）、本稿においては実際に仲裁手続を実施するに当たり、検討する必要性が高いと考えられる仲裁決定方式について、第 4 章第 2 節で考察することとしている。

第３章　諸外国の租税条約等における仲裁手続

本章では、第 4 章において仲裁手続の課題を考察するための比較検討の題材として、諸外国の仲裁手続を検討する。第 1 節及び第 2 節では、各国に先駆けて仲裁制度を導入した米国及び EU について、導入の背景や手続の特徴を整理する。米国及び EU においては、第 2 章までに検討した我が国の仲裁手続や、我が国がモデルとする OECD モデル租税条約の仲裁手続とは異なる特徴を有していることから、相違点及びその背景にある考え方を比較検討して整理することは有益であると考える。また、第 3 節では、先進国対途上国が条約を締結する際のひな型と言われる国連モデル租税条約における仲裁手続について検討する。仲裁制度の導入が EU や OECD 加盟国を中心とする先進国が中心となっているところ、今後制度の導入を拡大していく観点からは、途上国向けである国連モデル租税条約の考え方を検討することも有益であると考える。最後に第 4 節で本章の取りまとめを行う。

第１節　米国

１　沿革

米国の仲裁制度は、手続上、大きく分けて 2 つの類型に整理することができ、2006 年以前は自発的仲裁が主流である一方、2006 年の米・独租税条約改正以降は、義務的仲裁が主流となっている(362)。以下では、この区分に従って米国における沿革を整理する。

(1) 自発的仲裁

米国が仲裁制度を導入したのは、1989 年に署名された米・独租税条約（米・独租税条約（1989））(363)においてであり、これが二国間租税条約に初めて仲裁制度が導入された事例とされている(364)。米国は伝統的に仲裁制度に消極的であるとされ(365)、本条

(362) Monsenego, *supra* note (204), pp.163-164.

(363) The Convention and Protocol between the United States and the Federal Republic of Germany signed on August 29, 1989.なお、本条約の邦訳は、川端康之「〔翻訳〕1989 年米独改訂租税条約(1)(2)(3)」関西大学商学論集 35 巻 5 号 67 頁（1990）、同 35 巻 6 号 153 頁（1991）、同 36 巻 1 号 95 頁（1991）を参考にした。以下、本稿において本条約に言及する際は 2006 年の改正条約と区別して「米・独租税条約（1989)」と表記することとする。

(364) 宮武・前掲注（2）87 頁。もっとも、ドラフト段階も含めると 1985 年に起草された西ドイツ・スウェーデン租税条約（1992 年 7 月 14 日署名）に初めて仲裁規定が置かれていたとされる（Lindencrona and Mattsson, *supra* note (189), pp.272-273; Altman, *supra* note (27), p.19, footnote 63.)。

(365) D'Alessandro（池田訳）・前掲注（174）356 頁。

約の交渉において制度の導入に躊躇していたものの(366)、ドイツが強く要望したため他の条項と引換えに導入を受け入れたとされている(367)。本条約においては、条約の解釈又は適用に関する意見の相違が相互協議において解決されない場合に仲裁付託することができ、仲裁決定が両締約国の権限ある当局及び納税者を拘束することが規定されている(368)。本条約は二国間租税条約に拘束力のある仲裁規定を初めて導入した点で画期的との評価がある一方(369)、仲裁付託のために両締約国の権限ある当局の合意が必要である自発的仲裁であることから(370)(371)、紛争解決を確実に解決する手続として機能しないという批判がなされた(372)。また本条約は、いずれかの締約国の租税政策又は国内の租税法に係る問題を仲裁対象事案としないと規定しているところ(373)、この点についても対象範囲が不明確であるという点で批判がなされた(374)。実際、米国は本条約に

---

(366) 当時の米国は、OECD での議論においても仲裁制度に消極的な姿勢であったが、本条約の交渉過程で政策を転換したとも評価されている（村井正「租税条約をめぐる紛争解決のあり方－仲裁手続の導入をめぐって－」税務弘報 39 巻 12 号 7 頁（1991））。

(367) 米国側は、Treaty Shopping（租税条約の特典の濫用）に係る制限規定を設けることを要望していたとされる。ドイツ側が仲裁制度の導入を要望した背景は、単にドイツ一国の意向というよりも、当時の EC 域内で移転価格を巡る紛争解決手続として相互協議を補完する仲裁手続について議論が展開され、仲裁制度に対する期待が根強く存在していたことによるという。詳細については、村井正＝川端康之「新米独租税条約の問題点」税経通信 46 巻 1 号 28・35 頁（1991）を参照。EU における仲裁制度の沿革については本章第 2 節で整理する。

(368) 村井＝川端・前掲注（367）35 頁は、「本規定でもっとも重要な点は仲裁判断の効力について」であり、「第一次的には、拘束力のない協議手続による解決を期待し、それが不調な場合の実効的手段として仲裁手続を考えるならば、拘束力を仲裁判断の要件とすることは賢明な選択といえるであろう」としている。

(369) Lindencrona and Mattsson, *supra* note (189), p. 273.

(370) 米・独租税条約（1989）25 条 5 項は、「本条約の解釈又は適用に関する締約国の…（中略）…意見の相違が権限ある当局により解決することが不可能の場合には、権限ある当局の合意により、当該意見の相違は仲裁に付託することができる」（下線部は筆者による）と規定しており、「合意により」（原文は“if both competent authorities agree,”）の文言から、両締約国の権限ある当局が同意しない限り仲裁付託されないことが読み取れる（川端・前掲注（363）関西大学商学論集 35 巻 6 号 162 頁）。

(371) 仲裁委員会への付託が義務とされなかったのは、OECD モデル租税条約や国連モデル租税条約においても仲裁制度が導入されておらず、租税紛争に係る仲裁手続の国際的な経験が不足していたことが理由として挙げられている（Monsenego, *supra* note (204), p. 164.）。

(372) *See* Altman, *supra* note (27), pp. 20-21.

(373) 米・独租税条約（1989）議定書 1 条は、「権限ある当局は、締約国のいずれかの国の租税政策又は国内租税法に関する問題については仲裁に一般的に同意するものではない」と規定している（川端・前掲注（363）関西大学商学論集 36 巻 1 号 104 頁）。また、米国政府が作成した米・独租税条約（1989）に係る技術的解説書（Technical explanation）においても、「一切の事案が仲裁に付託されるべきことを求める旨は当該（筆者注：仲裁）条項には定められていない」と記載されている（同 109 頁。村井・前掲注（366）9-10 頁も参照。）。

(374) 例えば、村井＝川端・前掲注（367）36 頁は、「仲裁に付託される事案の大部分は移転価格に関するものになると思われるが、そうなると、IRC（筆者注：米国内国歳入法）482 条の解釈問題とも絡むことが予想され、事案によっては、国内租税法の問題として、仲裁判断から除外される恐れが出てくる」としている。

加えて８か国との間の租税条約に仲裁制度を導入したものの[375]、仲裁手続を実施した実例はないとされる[376][377]。

(2) 義務的仲裁

自発的仲裁に対する上記のような批判や、産業界からの要望を受けて、米国においては後述の EU 仲裁条約、及び国際商事仲裁等の他の分野における仲裁制度の検討が進められ[378]、2006 年の米・独租税条約の改正議定書（米・独租税条約（2006））[379]によって義務的仲裁が採用された[380][381][382]。もっとも、米国は、OECD モデル租税条約とは別個に独自のモデル（米国モデル租税条約）を策定しているが[383]、2006 年版には

---

[375] Altman, *supra* note (27), p.21.

[376] 増井・前掲注（15）279 頁、John Harrington（岡田至康訳）「租税条約上の仲裁における重要性の高まりに異論なし」租税研究 742 号 296 頁（2011）。

[377] もっとも、ドイツ以外の８か国との間では、条約発効後ただちに仲裁規定が適用できるわけではなく、外交上の公文の交換（交換公文）を条件に仲裁規定が発効することと規定されていた。このような規定は第４章第１節で改めて検討する（後掲注（600）及び注（601）を参照）。

[378] 米国の上院外交委員会の条約審議において、米国財務省の International Tax Counsel（国際税務顧問）である John Harrington は、「仲裁手続を経験した多くの国では、仲裁手続が差し迫っているという見通しが仲裁開始前に権限ある当局が譲歩する重要な誘因を生み出すことが報告されていること、並びに米国における他分野での仲裁手続の経験及び経済界からの圧倒的な支持を踏まえると、義務的仲裁を権限ある当局の手続の最終段階として組み込むことは、相互協議を円滑にする効果的かつ適切なツールになり得る」と述べている（U.S. Department of the Treasury, *supra* note (199)）。

[379] The Protocol Signed at Berlin on June 1, 2006 Amending the Convention between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to Certain Other Taxes signed on 29th August 1989. 以下、本稿において本条約に言及する際は改正前条約と区別して「米・独租税条約（2006）」と表記することとする。また、議定書の規定に言及する際は前例に倣い「米・独租税条約（2006）・議定書」と表記することとする。

[380] 米・独租税条約（2006）25 条５項及び６項。

[381] 米・独租税条約（2006）に先立ち、米国とカナダは、2005 年に権限ある当局間の覚書（Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of Canada and the United States Regarding the Mutual Agreement Procedure (June 3, 2005)）を交わし、事実認定の問題限定ではあるが、相互協議において６ヵ月以内に事実認定で合意に至らない場合に、両国の Appeals（租税に係る行政審判所）職員から構成される共同パネル（joint panel）が拘束力のある決定を行う手続を定めていた（Molly Moses and Mitchell Tropin. (2005). “U.S., Canada Agree to Have Appeals Officials Resolve Disputed Facts in Double Tax Cases” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.14, No.17, p.680; Geoffrey S. Turner. (2005). “Canada-U.S. Competent Authority MOU: First Steps to Mandatory Arbitration?” Tax Notes International. Vol.39, No.13, p.1223.）。これが、米国における義務的仲裁の採用への重要なステップになったとされている（Altman, *supra* note (27), p.28.）。

[382] 二国間租税条約に初めて義務的仲裁が採用されたのは、独・オーストリア租税条約（2000 年８月 24 日署名）であると考えられる（谷口勢津夫「租税条約と EC 法－租税仲裁条項を中心に－」関西大学法学研究所研究叢書第 25 冊 40 頁（2002）を参照）。もっとも、本条約の規定は、相互協議で合意に至らない場合に EU 司法裁判所へ仲裁付託を行う手続であることから、現在の主流である相互協議の補完的手続としての仲裁手続とは大きく異なっている（前掲注（83）を参照）。

[383] 米国は、租税条約の締結交渉の出発点としての立場を示すためのモデル（United States Model Income Tax Convention）を公表している（増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』573 頁（有斐閣、2007）。最初の草案は 1981 年に公表されて 1992 年に撤回されたが、その後 1996 年、

仲裁規定が設けられていない(384)。したがって、当時の米国は、義務的仲裁を認める方向に転換したとはいえ、まだ条約交渉の基本方針にまでは至っていなかったとされる(385)。実際、その後ベルギーや我が国を含むいくつかの国との間の租税条約で義務的仲裁を採用した一方で(386)、条約改正によっても仲裁制度を導入していない国もある(387)。

その後、米国は仲裁手続の実務経験を重ね、BEPS プロジェクトにおいては租税条約への仲裁制度の導入を支持するようになった(388)。また、米国モデル租税条約の 2016 年版に仲裁規定を新設した(389)。しかし、OECD の策定した多数国間条約である MLI には署名しておらず(390)、今後も署名することはないと言われている(391)。これは、自国の二国間租税条約のモデルを重視する立場を採っているためであるとされ(392)、仲裁手続についても以下で述べるように OECD モデル租税条約や MLI と比較して独特な規

2006 年、2016 年に改訂版を公表している（U.S. Department of the Treasury. (1996). "Technical Explanation. United States Model Income Tax Convention, September 20, 1996" Title and Preamble, *available at* https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-model-tax-treaty-documents, last visited Feb. 1, 2021.)。以下、本稿において本モデル租税条約に言及する際は「米国モデル租税条約」と表記することとする。

(384) United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, Article 25.

(385) 川田剛「米国、強制仲裁条項の本則への導入には否定的」国際税務 30 巻 5 号 87 頁（2010)。*See also* Kristen A. Parillo. (2009). "U.S. Model Treaty Won't Include Mandatory Arbitration" Tax Notes International (November 16, 2009), Vol.56, No.7, p.514; Rhoades and Langer. (2008). "U.S. International Taxation and Tax Treaties, Part Ⅲ Analysis of U.S. Income Tax Treaties, Chapter 62 Treaty Arbitration Provisions" Matthew & Bender. § 62.02[1].

(386) 米国は、本稿執筆時点でドイツのほか、ベルギー(2006 年 11 月 27 日署名)、カナダ(2007 年 9 月 21 日署名)、フランス(2009 年 1 月 13 日署名)、スイス(2009 年 9 月 23 日署名)、日本（2013 年 1 月 14 日署名）及びスペイン（2013 年 1 月 14 日署名）との間の租税条約で義務的仲裁を採用している。IRS のウェブサイトを参照（IRS, Mandatory Arbitration, https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/mandatory-arbitration, last visited Feb. 1, 2021.)。

(387) 例えば、ベルギー、カナダ、フランスと同時期に米国が交渉した相手国であるフィンランド、デンマーク（U.S. Department of the Treasury, *supra* note (199))、アイスランド、ブルガリア（U.S. Department of the Treasury. (2008). "Testimony of Treasury Deputy Assistant Secretary for International Tax Affairs Michael F. Mundaca Before the Senate Committee on Foreign Relations on Pending Income Tax Treaties, July 10, 2008.")、ニュージーランド、マルタ（U.S. Department of the Treasury. (2009). "Opening Statement of International Tax Counsel Manal Corwin before the Senate Committee on Foreign Relations, November 10, 2009.") との間の租税条約には、義務的仲裁の規定が設けられていない（フィンランド、デンマーク、ブルガリアは、本章第 2 節で述べる EU 仲裁条約に加入し、当時既に仲裁制度を導入している。)。

(388) OECD, *supra* note (10), para.62.

(389) U.S. Model Income Tax Convention (2016).原文は、IRS のウェブサイトで入手できる（前掲注（383）を参照)。また、仲裁規定以外の改正内容については、青山慶二「US モデル条約の改正」租税研究 801 号 424 頁（2016）を参照。

(390) 大野・前掲注（347）359 頁。2021 年 2 月 1 日現在、OECD 加盟国 37 か国のうち MLI に署名していないのは米国のみである（同 359 頁脚注 5 を参照)。

(391) 中澤・前掲注（219）159 頁。

(392) 中澤・前掲注（219）159 頁、青山・前掲注（7）134 頁。

定を有している(393)。このため米国は、MLI を利用して仲裁制度を一挙に導入するのではなく、相手国の貿易・投資上の重要性、仲裁制度への立場、及び相互協議の状況等の諸要素を総合的に勘案して(394)、個別に自国のポリシーに従った仲裁制度の導入を検討していく方針であると考えられる(395)。

2　米国の仲裁手続の概要

米国の仲裁手続の詳細は、個別の租税条約及び議定書のほか、相手国の権限ある当局と取り交わした覚書（Memorandum of Understanding: MoU）、仲裁実施取決め（Implementing Arrangement）、仲裁委員会運営指針（Arbitration Board Operating Guideline）、及び米国政府が作成した技術的解説書（Technical Explanation）等によって確認することができる(396)(397)。米国の租税条約には自発的仲裁と義務的仲裁の 2 つの類型の仲裁規定があるが、前者は上述のとおり現状ではほとんど機能していないとされるため(398)、以下では主に米国モデル租税条約に基づいて義務的仲裁を中心に手続内容を整理する(399)。もっとも、本稿執筆時点でまだ米国モデル租税条約の 2016 年版に係る技術的解説書が公表されておらず、仲裁手続についての詳細な解説が存在しないため、必要

(393) Yhestryll Mc Cree. (2018). "Chapter 9: Arbitration under the US Model Convention" in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. "OECD Arbitration in Tax Treaty Law" Linde, p.197, 204.
(394) Craig A. Sharon. (2012). "Treaty Arbitration: Where Art Thou?" Tax Management International Journal. Vol.41, No.2, p.92.
(395) *See* Parillo, *supra* note (385), p.514.
(396) Gela Barshovi. (2018). "Chapter 16: Arbitration Provisions in US Tax Treaties" in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. "OECD Arbitration in Tax Treaty Law" Linde, p.359.
(397) 例えば、米・独租税条約（2006）については、2007 年に技術的解説書、2008 年に米・独間の MoU（Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of the Federal Republic of Germany and The United States of America）及び仲裁委員会運営指針が公表されている。また、米・スイス租税条約については、MoU や仲裁委員会運営指針に代えて仲裁実施取決めを 2009 年に締結している。これらの原文は、IRS のウェブサイトで入手できる（IRS, *supra* note (386)）。本稿では、便宜上、「米・独技術的解説書」「米・独 MoU」「米・独仲裁委員会運営指針」「米・スイス仲裁実施取決め」等と表記する。なお、本稿執筆時点において、我が国及びスペインについては、仲裁手続の細則を規定した文書は公表されていない（我が国との間では、前掲注（294）のとおり、本稿執筆後の 2021 年 2 月 3 日に仲裁実施取決めの合意に至っている。）。
(398) 米・独租税条約（2006）以降は、政府の公式発表はないものの、少なくともカナダとの間で数件の実例があるとされる（Sharon, *supra* note (394), p.93; H. David Rosenbloom. (2015). "Chapter 7: Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: The Experience of the United States" in Michael Lang et al. eds. "International Arbitration in Tax Matters" Online books, IBFD, p.3.））。しかし、米国の仲裁手続では、後述のとおり権限ある当局や仲裁人のみならず、納税者にも厳格な守秘義務が課されるため、仲裁決定の実例にアクセスすることは困難であると考えられる。
(399) 本稿で米国モデル租税条約の規定に言及する際は、特段の断りのない限り、仲裁規定が置かれている 2016 年版によるものとする。

に応じて個別の二国間租税条約にも言及することとする。

なお、米国は、仲裁手続に係る事務の一部を外部委託している(400)。

(1) **仲裁手続の開始**

相互協議の開始の日（commencement date）から2年以内に合意に至らない場合に義務的に仲裁付託される(401)。OECD モデル租税条約とは異なり、仲裁開始に納税者（presenter）(402)による要請書の提出を必要としない条約もある(403)。しかし、既に一方の締約国の裁判所や行政審判所で判断が下されている場合や、後述の仲裁不適事案に該当する場合には仲裁付託されない(404)。

(2) **仲裁対象事案**

米国モデル租税条約25条1項に規定する条約の規定に適合しない課税、又は同3項に規定する問題のうち個別の納税者の事案に係るものが仲裁対象事案とされている

---

(400) IRS のウェブサイトによれば、国際紛争解決センター（International Centre for Dispute Resolution: ICDR）に事務を委託している（IRS, Taxpayer Agreements for MAP Arbitration, https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/taxpayer-agreements-for-map-arbitration, last visited Feb. 1, 2021.)。国際紛争解決センターとは、非営利組織である米国仲裁協会（American Arbitration Association: AAA）の国際部門で、仲裁事案の管理、仲裁人の選定及び研修等の支援業務を行っている（ICDR, About the AAA and ICDR, https://www.icdr.org/index.php/about, last visited Feb. 1, 2021.)。

(401) 米国モデル租税条約25条6項は、OECD モデル租税条約25条5項とは異なり、相互協議で2年以内に解決できない場合に仲裁付託されるとは明記していない。しかし、同7項パラ1は、仲裁付託が(a)納税申告書の提出、(b)相互協議の開始の日（commencement date）から2年が経過、(c)仲裁要請書の提出、及び(d)全ての関係者による不開示の「同意書」（written agreements）の提出（本節3(5)を参照)、の全ての要件を充足した上で、その最も早い日になされると規定していることから、少なくとも相互協議の開始から2年を経過しなければ仲裁付託されないと考えられる。ここで、相互協議の開始の日とは、第2章第2節2で述べたOECD モデル租税条約等と同様、相互協議申立書の提出日ではなく、両締約国の権限ある当局へ相互協議の検討のために十分な情報が提出された日とされている（同8項(c))。すなわち、形式的な書面の提出日ではなく、相互協議の用意が整ったか否かという実質的な基準で判断されることになる（中村豊治「検証/日米租税条約・改正議定書－日米租税条約改正によって導入される相互協議の『仲裁規定』について－」国際税務33巻5号19頁（2013))。また、日・米租税条約も同様に仲裁付託まで2年の経過が必要と解されている（別所徹弥＝川口尚一「日米条約改正議定書がようやく発効（仲裁規定)」国際税務39巻11号102頁（2019))。

(402) presenter とは、相互協議の申立てを行った者のうち、仲裁対象事案の申立てを行った者をいう（米国モデル租税条約25条8項(a))。

(403) 日・米租税条約における義務的仲裁を除き、租税条約の規定上、納税者の要請が明記されていない（例えば、米・独租税条約（2006）25条5項を参照)。もっとも、前掲注（401）のとおり、仲裁開始の要件として納税者を含む全ての関係者による「同意書」の提出が規定されていることから（米・独租税条約（2006）6項(d)))、納税者が仲裁手続を希望しない場合には「同意書」を提出しないこととなる（*See* Barshovi, *supra* note (396), p.364, footnote 18.)。この点、米国モデル租税条約25条7項(c)には、納税者の要請が明記されるようになった。

(404) 米国モデル租税条約25条7項パラ2。

(405)。従来の自発的仲裁においては、租税条約の解釈又は適用全般が対象であり(406)、特に限定がなかったのに対し(407)、現行の義務的仲裁においては、納税者の申立てに基づく個別具体的な事案に限定している(408)。もっとも、仲裁対象事案の範囲については、ドイツやカナダのように特定の課税事案に限定するがAPA事案を含む租税条約もあれば(409)、ベルギーのように特定の課税事案に限定しないもの(410)、フランスのようにAPA事案を含まないものもあり(411)、必ずしも後に締結した条約ほど範囲を拡大しているわけではない(412)。これは、相手国ごとに実情に応じて仲裁対象事案を決定しているため

(405) 米国モデル租税条約25条6項(a)、(b)。それぞれOECDモデル租税条約25条1項に規定される個別事案協議、及び同3項第一文に規定される解釈適用協議のうち個別の納税者の事案に係るものに相当する。後者は、例えばAPA事案のことをいうと考えられる（日・米租税条約25条3項(d)は、解釈適用協議の一例として、「事前価格取決め」を挙げている)。

(406) 米・独租税条約（1989）25条5項（前掲注（370）を参照)。

(407) これは、仲裁対象事案の範囲が広かったというよりも、自発的仲裁が実際に適用されることがなく、制度として成熟しなかったために、仲裁対象事案を十分に整理できていなかったと考えられる。

(408) *See* Monsenego, *supra* note (204), pp.166-167.

(409) 米・独租税条約（2006）・議定書22条、米・カナダMoU（Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of Canada and the United States of America）2条(c)、米・カナダ租税条約・技術的解説書（U.S. Department of the Treasury. (2007). "Technical Explanation of the Protocol Done at Chelsea on September 21, 2007 Amending the Convention between the United States of America and Canada with respect to Taxes on Income and on Capital Done at Washington on September 26, 1980, as Amended by the Protocols Done on June 14, 1983, March 28, 1994, March 17, 1995, and July 29, 1997." p.43.)。

(410) 米・ベルギーMoU（Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of the Kingdom of Belgium and the United States of America）1条。

(411) 米・仏MoU（United States - France Competent Authority Memorandum of Understanding）3条(c)。

(412) 米国の義務的仲裁における仲裁対象事案の範囲を整理すると下表のとおりとなる（下表は筆者作成)。

相手国等	署名等年度	特定の事案(※1)	左記以外の条約不適合課税事案	APA事案	備考(※3)
ドイツ	2006	○	－	○	租税条約で限定。
ベルギー	2006	○	○	○	事案の限定なし。
カナダ	2007	○	－	○	技術的解説書で限定。
フランス	2009	○	○	－	MoUで限定。
スイス	2009	○	○	○	事案の限定なし。
日本	2013	○	○	(※2)	法人居住者事案を除く。
スペイン	2013	○	○	－	法人居住者事案を除く。
米国モデル	2016	○	○	○	前掲注（405）を参照。

(※1)特定の事案とは、居住者（個人のみ)、恒久的施設、事業所得、移転価格及びロイヤルティに係る事案（それぞれOECDモデル租税条約4、5、7、9及び12条に相当する規定が問題となる事案）をいう。
(※2)日・米租税条約においては、APA事案を仲裁対象事案とする一方、仲裁開始の条件として、APAの対象期間における課税通知が行われた場合に限ると規定されているため（日・米租税条約25条7項(d)(i))、実質的には、相互協議を伴うAPA事案で合意に至らず、その後同一の期間について課税が行われた場合に仲裁手続の対象になると考えられる（別所＝川口・前掲注（401）102-103頁)。
(※3)ドイツ及びカナダにおいては、表以外の事案についても、両締約国の権限ある当局の合意により仲裁手続の対象とすることができる（米・独租税条約（2006)・議定書22条、米・カナダ租税条約26条6項(b)(ii)、米・カナダ租税条約・技術的解説書43頁)。

と考えられ[413]、これらの国々との仲裁手続の経験を踏まえた上で、米国モデル租税条約への仲裁規定の新設に当たり、仲裁対象事案の範囲を整理したと考えられる[414]。

(3) 仲裁手続の進行

イ　付託事項の決定及び仲裁人の選任

米国の仲裁手続には、OECD モデル租税条約のように付託事項について決定する手続が存在しない[415]。仲裁委員会（arbitration panel）は、両締約国の権限ある当局が選任した仲裁人（member of the arbitration panel）2 名、及び当該仲裁人が選任した議長（Chair）1 名の合計 3 名から構成される[416]。仮に一方の締約国の権限ある当局が仲裁人を一定期間以内に選任できなければ[417]、他方の締約国の権限ある当局が仲裁人を選任する[418]。また、仲裁人が議長を選任できない場合、2 名の仲裁人はともに解任され、新たな仲裁人の選任の手続が行われることになる[419]。

ロ　仲裁決定及び実施

仲裁委員会が設置されると、両締約国の権限ある当局は解決案とともに自国の立場を説明するためのポジションペーパーを準備し、仲裁委員会へ提出するとともに当局間でもその写しを交換する[420]。納税者は、仲裁委員会による検討のために自己の分析及び意見を書面で提出することができる[421][422]。その後、権限ある当局は相

---

[413] 川田剛＝徳永匡子「仲裁規定の比較検討－OECD モデル租税条約仲裁条項、EU 仲裁条約、米国条約仲裁規定を素材に－」国際税務 30 巻 4 号 100 頁（2010）。

[414] *See* Kevin A. Bell. (2007). “Treaty Arbitration finds in favor in U.K, U.S.” Tax Notes International (February 19, 2007), Vol.45, No.7, p.635.

[415] これは、仲裁要請から仲裁決定までの期間を短縮するという運営上の側面を重視したと考えられる（赤松・前掲注（5）288 頁）。例外として、スイスとの間では、仲裁開始から 30 日以内に権限ある当局が付託事項を決定しなければならないとされている（米・スイス仲裁実施取決め 10 条）。

[416] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(a)。

[417] この期間については、権限ある当局間の MoU 等で合意されることになる（米国モデル租税条約 25 条 10 項(e)）。

[418] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(a)。

[419] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(a)。

[420] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(f)。解決案は、例えば所得金額、必要経費の金額、及び限度税率等の数値を示すものに限られる。ポジションペーパーには、解決案の根拠を記載する。解決案、ポジションペーパー、及び後述の応答書には、それぞれ 5、30、10 頁を超えないよう、分量の制限が設定されている（例えば、米・独 MoU9 条(a)、(d)）。

[421] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(e)。かかる手続は、ドイツ、カナダ、ベルギーとの間の義務的仲裁では規定されていなかったが、米国上院外交委員会において納税者の参加の機会が限定されることへの懸念が示されたことから、米・仏租税条約の改正以降の義務的仲裁には規定されることとなった（U.S. Congress. (2009). “Senate Executive Report 111-1, December 1, 2009.” p.2.）。

[422] 納税者が仲裁委員会へ提供できる情報は、仲裁開始前の相互協議の段階で権限ある当局へ提供した情報に限られる（米国モデル租税条約 25 条 9 項(e)）。これは、仲裁手続が相互協議の補完的手続であ

手国のポジションに対する応答書を仲裁委員会へ提出するとともに当局間で交換することが認められる[423]。仲裁委員会は、単純多数決によって両締約国の権限ある当局から提出された解決案のうち一方を仲裁決定として採用し（最終提案方式）[424]、仲裁決定に至った理由や法的根拠は示さずに、解決案のみが提示される[425]。納税者を含む全ての関係者（concerned person）[426]が当該仲裁決定を受け入れた場合[427]、仲裁決定は拘束力を有し、その内容に基づく相互協議の合意が行われ、合意内容が実施される。仲裁決定の内容は先例的価値を有さず[428]、原則として公表されることはない[429]。

なお、仲裁決定の前にいずれかの締約国における国内救済手続によって決定がなされた場合や、権限ある当局が相互協議での合意に至った場合等には、仲裁手続が終了する[430]。

(4) 仲裁手続に要する期間

米国モデル租税条約は、仲裁人の選任やポジションペーパー提出等の各手続段階における期限について、最初の事案が仲裁付託される前に、権限ある当局間で書面によっ

り、相互協議の段階での合意を促進するために、納税者による時機に遅れた資料提出を防止する趣旨であると考えられる（この点は、我が国の仲裁手続も同様の趣旨と考えられる。前掲注（318）を参照。）。

[423] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(i)。

[424] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(j)。仮に権限ある当局間で合意した期限内に、一方の締約国の権限ある当局のみが解決案を提示した場合、当該解決案が仲裁決定として採用される（例えば、米・独 MoU 9 条(c)）。

[425] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(j)。

[426] 関係者（concerned person）とは、仲裁決定によって、いずれか一方の締約国の納税義務に直接の影響を受ける可能性がある全ての者をいい、仲裁要請を行った納税者に限定されないものとされている（米国モデル租税条約 25 条 8 項(b)）この点は、我が国の仲裁手続と同様の趣旨と考えられる（前掲注（212）及び注（303）を参照。）。例えば、米・独間の移転価格課税事案について、米国の企業が相互協議の申立て及び仲裁要請を行った場合、米国の企業だけでなく、相手国のドイツの関連企業も関係者に該当する（Joint Committee on Taxation. (2007). “Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and Germany, JCX-47-07 (July 13, 2007)” Committee on Foreign Relations, United States Senate, p. 54, *available at* https://www.jct.gov/publications/2007/jcx-47-07/, last visited Feb. 1, 2021.）。

[427] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(k)。納税者が相互協議と同時に国内救済手続も行っている場合、国内救済手続の取下げが仲裁決定への同意の条件となる。仮に国内救済手続を取り下げない場合、仲裁決定は受け入れられなかったものとみなされる（同）。

[428] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(j)。

[429] モデル租税条約には規定がないが、各租税条約における仲裁委員会運営指針等によれば、租税条約や国内法で認められた場合を除いて仲裁決定の公表を予定していないことが読み取れる（米・独仲裁委員会運営指針 16 条(f)、米・ベルギー仲裁委員会運営指針 16 条パラ 6、米・カナダ仲裁委員会運営指針 13 条(g)、米・仏仲裁委員会運営指針 18 条(f)、米・スイス仲裁実施取決め 7 条(B)）。

[430] 米国モデル租税条約 25 条 9 項(d)。

て合意することとしている[431]。具体的に手続に要する期間を米・独租税条約（2006）の例によって計算すると[432]、仲裁開始から仲裁人の選任まで 60 日[433]、議長選任までさらに 60 日[434]、議長選任から仲裁決定まで 9 か月[435]、仲裁決定が出されてから納税者の意向確認まで 30 日[436]という期限がそれぞれ付されている。このため、仲裁人や議長の選任等の手続が途中で行き詰まらないことを前提とすると、最大で合計約 14 か月になり、仲裁手続のみで 1 年程度の期間を要することになると考えられる[437][438]。

3　米国の仲裁手続の特徴

米国においても、仲裁手続は相互協議の補完的手続であり、義務的かつ拘束力のある仲裁という点で、OECD モデル租税条約や MLI と基本的に同様となっている。しかし、OECD と同様の制度設計を採用しつつも、以下のとおり細部においては独特な規定を有している[439]。

(1) 仲裁不適事案[440]

米国は、義務的仲裁を採用している一方、我が国の一部の租税条約に見られる[441]仲裁不適事案に係る規定を設けている[442]。これにより、仲裁付託するか否かの判断は、納税者だけでなく、実質的に両締約国の権限ある当局も行うことができることとなっ

---

[431] 米国モデル租税条約 25 条 10 項。

[432] 米・独租税条約に基づく仲裁手続の所要期間の計算については、赤松・前掲注（5）292 頁に掲載されている図を参考にした。

[433] 米・独 MoU6 条(a)。ドイツ、ベルギー及びカナダは 60 日、フランス及びスイスは 90 日とされている（米・仏 MoU6 条(a)、米・スイス仲裁実施取決め 9 条(A)、米・ベルギーMoU5 条パラ 1、米・カナダ MoU6 条(a)）。

[434] 米・独仲裁委員会運営指針 1 条(b)。

[435] 米・独仲裁委員会運営指針 16 条(a)。議長選任から仲裁決定までの期間は、相手国ごとに異なるものとなっており、フランス及びスイスについては 6 か月とされている（米・仏仲裁委員会運営指針 18 条(a)、米・スイス仲裁実施取決め 18 条(A)）。また、ベルギーは 9 か月（米・ベルギー仲裁委員会運営指針 16 条パラ 1)、カナダは恒久的施設（米・カナダ租税条約 5 条）及び事業所得（米・カナダ租税条約 7 条）に係る事案のみ努力義務で 6 か月とされているが、他の事案の期限は規定されていない（米・カナダ仲裁委員会運営指針 12 条(j)）。

[436] 米・独 MoU17 条(b)。

[437] 仲裁開始から仲裁人選任までが 90 日、議長選任から仲裁決定までの期間が 6 か月と設定されているフランスの場合、合計は約 12 か月になると考えられる（前掲注（433)、(435）を参照)。

[438] 日・蘭租税条約における仲裁手続とは異なり、仲裁決定から相互協議の合意の実施までの期限は特段規定されていない。

[439] Harrington（岡田訳）・前掲注（376）297-298 頁を参照。

[440] 詳細は、第 4 章第 1 節 2 で検討する。

[441] 前掲注（307）を参照。

[442] 米国モデル租税条約 25 条 7 項パラ 2。

ている(443)。

(2) 仲裁決定方式

米国における仲裁手続で最も特徴的な点は、米・独租税条約（2006）以降、全ての義務的仲裁において最終提案方式により仲裁決定を行うとしていることであろう(444)。ここで、仲裁決定に際して複数の論点が存在する場合(445)、全ての論点を一括していずれか一方の解決案を採用する方法と論点ごとにいずれか一方の解決案を採用する方法があるが、米国モデル租税条約は後者を採用している(446)。

なお、米国においては、租税条約に仲裁制度を導入する以前にも、国内救済手続において最終提案方式による仲裁決定が行われた事例が存在する(447)。

(3) 仲裁対象事案

米国モデル租税条約は、仲裁対象事案として、租税条約の規定に適合しない課税に係る事案のみならず、租税条約の解釈又は適用に係る問題のうち個別の納税者の事案についても掲げている(448)。実際、ドイツ、ベルギー、カナダ及びスイスとの間では、課税事案のみならずAPA事案についても対象とされている(449)(450)。

(4) 仲裁人の選任

仲裁人については、両締約国の権限ある当局が1名ずつ選任し、その2名が議長となる3人目の仲裁人を選任することとしているところ、一方の締約国の権限ある当局が仲裁人を選任しない場合には、他方の締約国の権限ある当局が選任することができるとされている(451)。これは、仲裁人の選任に係る手続の迅速化を図っていると考えら

---

(443) 村井・前掲注（122）27頁、Harrington（岡田訳）・前掲注（376）297頁。

(444) 仲裁決定方式については、第4章第2節2で検討することとする。

(445) 例えば、複数年度又は複数の別個独立の取引に係る移転価格課税が争われている事案が考えられる。

(446) 米国モデル租税条約25条9項(h)、(j)。

(447) Sander（増井訳）・前掲注（206）198-199頁。

(448) 米国モデル租税条約25条6項(b)。

(449) 前掲注（412）の表を参照。

(450) APA事案は、過去の期間に対する調査を行う課税事案とは異なり、納税者の申出に基づいて将来の期間に対する審査を行う手続であることから、仲裁手続にも課税事案とは異なる規定が存在する。例えば、カナダとの間の義務的仲裁においては、仲裁付託までの期間が課税事案よりも延長されること（仲裁付託までの期間の起点となる相互協議の開始の日が後ろ倒しになり、相互協議での検討期間が最大約4年になる（中村・前掲注（401）22頁））、及び仲裁開始の少なくとも12か月前までに両締約国に納税申告書を提出した期間のみ所得金額について仲裁決定できること等が相違点として挙げられる（米・カナダMoU19条(b)(c)(d)）。

(451) 米国モデル租税条約25条9項(a)。もっとも、既存のドイツ、ベルギー、カナダ、フランス及びス

れる(452)(453)。

(5) 納税者に対する守秘義務

米国の仲裁手続は、手続の開始に当たって仲裁手続の過程で仲裁委員会又は権限ある当局から入手した情報（仲裁決定を除く）を他者に開示しない旨の「同意書」の提出が納税者を含む全ての関係者に義務付けられている(454)。すなわち、権限ある当局や仲裁人のみならず納税者にも守秘義務が課されており(455)、納税者がかかる守秘義務に違反した場合において両締約国の権限ある当局が合意するときには、仲裁手続のみならず相互協議の手続も終了することとなる(456)(457)。

(6) 米国の仲裁手続の特徴のまとめ

米国の仲裁手続においては、仲裁決定方式として最終提案方式のみを採用し、理由を付することなく解決案のみ提示するという簡素な仲裁決定が行われることとなる。また、権限ある当局や仲裁人のみならず、納税者にも守秘義務を課すことで、仲裁決定が公表される可能性は低くなると考えられる。さらに、権限ある当局の合意により各手続段階において明確な期限を設けるとともに、付託事項の決定手続がない点や仲裁人を一方的に選任できる規定の存在により(458)、仲裁手続の迅速性を重視していると考えら

イスとの間の仲裁手続においては、OECD の CTPA の最高位の職員が仲裁人を選任するという、OECD モデル租税条約のコメンタリに準拠した手続となっている（OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 3.3.）。

(452) 権限ある当局が選任する仲裁人が、いわば権限ある当局の代理人であると捉えると（Groen, *supra* note (89), p.18.）、このような選任方法は仲裁決定に大きなバイアスが生じさせる懸念があると考えられる。米国の手続は、かかる懸念よりも仲裁人選任の手続の迅速化を優先していると考えられる（Mc Cree, *supra* note (393), p.201.）。

(453) もっとも、議長についてはこのような規定がなく、仲裁人2名が議長を選任できなかった場合には、2名とも解任され手続が振出に戻ることになるため（米国モデル租税条約25条9項(a)）、議長がいつまでも選任できない場合には手続上の隘路に陥る可能性がある（Barshovi, *supra* note (396), p.371.）。

(454) 米国モデル租税条約25条7項(d)。

(455) 納税者へ守秘義務を課す意義については、米国の各租税条約の技術的解説書等でも明らかにされていないと思われる。後述のとおりEUの仲裁手続が仲裁決定を原則として公表し、先例的価値を認めないながらも何らかの規範を蓄積させる制度設計であると考えられることに鑑みれば、米国の仲裁手続は納税者も含めて情報を外部に公表させないことで、仲裁決定に先例的価値を持たせないことを徹底しているのではないかと考えられる。また、高久・前掲注（88）485頁によれば、米国は、相互協議の結果の公表が先例とみなされ将来の合意を困難にさせるとの懸念から、公表すべきでないという意向を持っていると指摘されており、仲裁手続においても、公表に慎重な姿勢が反映されているのではないかと考えられる。

(456) 米国モデル租税条約25条9項(d)(iv)。

(457) 米・カナダ租税条約においては、納税者がかかる守秘義務に違反した場合の対応が規定されていなかったため、守秘義務遵守の実効性を担保するため、以降に導入した国（例えば、米・スイス仲裁実施取決め19条(A)4）では本文のような規定が設けられている（Mc Cree, *supra* note (393), p.198.）。

(458) 前掲注（452）を参照。

れる(459)。

第２節　欧州連合（EU）

１　沿革

欧州連合（European Union: EU）は、域内の人・モノ・サービスの移動の自由を始め様々な政策分野の統合を目指している一方、租税については、財政や課税という国家主権の中核に関わることから、特に直接税を中心に統合が困難であるとされてきた(460)(461)。しかし、域内における租税の紛争解決手続については1970年代から議論が行われており、1976 年に当時の EC が提案した指令案(462)は、加盟国の特殊関連企業間の二重課税事案について権限ある当局間の相互協議が不調に終わった場合に、仲裁手続により解決を義務付ける点で注目された(463)。本指令案そのものは実現に至らなかったものの(464)、1985年の域内市場白書及び 1987 年の単一欧州議定書の公表を経て域内の単一市場化に向けた動きが加速する中、1990 年 7 月には EC により会社合併指令、親子会社間配当指令、及び仲裁条約（EU 仲裁条約）(465)の 3 点について、直接税の調和措置が承認された(466)。

---

(459) Mc Cree, *supra* note (393), p.207.

(460) 谷口勢津夫「EC における Tax Harmonization の動向」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』296、301 頁（税務経理協会、2005)。

(461) 欧州連合運営条約(リスボン条約)においても、税の接近に関する規定は、第 7 編の 110 条から 113 条までの 4 か条のみであり、直接税は、間接税と異なり法律の調和のための規定が置かれていない。

(462) European Commission. (1976). "Proposal for a Council Directive concerning the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer Pricing of Profits between Associated Enterprises (Arbitration Procedure) COM (76) 611 Final". なお、邦訳として、村井正編『国際租税法の研究』245 頁以下（法研出版、1990)。

(463) Lindencrona and Mattsson, *supra* note (189), pp.268-269.

(464) アン・ガウブロム（税理士法人トーマツ訳）「欧州地域統括 12－EU 仲裁協定－」国際税務 27 巻 2 号 86 頁（2007)。

(465) 正式名称は、The Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustments of Profits of Associated Enterprises (90/436/EEC)。直訳すれば「特殊関連企業間における利益調整に関する二重課税排除のための条約」となろうが、本稿では、本条約が①初めて義務的仲裁を規定した点に大きな意義があること、及び②新規加盟国も含めて EU 加盟国全てが本条約に加入していることから、便宜上、「EU 仲裁条約」と表記することとする。EU 仲裁条約の原文は、EU のウェブサイトで入手できる（EUR-Lex.europa.eu, https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML, last visited Feb. 1, 2021.)。

(466) いずれも域内における国境を越える企業活動に対する税制上の差別取扱いを除去するという部分的な税制調和のコンセプトに従ったものとされる。会社合併指令（90/434/EEC）とは合併により発生するキャピタルゲインの課税繰延等、親子会社間配当指令（90/435/EEC）とは支払配当の源泉徴収税免除、受取配当の免税等を主な内容としている（詳細は、谷口・前掲注（460）301-302 頁を参照)。

EU 仲裁条約は、EU 加盟国間の二重課税の事案について、権限ある当局間の相互協議で合意に至らない場合における義務的仲裁を初めて採用している。ここで、上記 3 点のうち EU 仲裁条約のみが指令ではなく条約方式となったのは[467]、租税紛争の解決を第三者に付託することが課税権の放棄であるとの懸念が加盟国から示されたことが原因とされている[468]。

こうして承認された EU 仲裁条約は、当時の EU 加盟国 12 か国の批准手続を経て 1995 年に施行された。その後、1999 年度末に一旦は条約の期限を迎えて失効したものの[469]、2004 年 11 月に再び加盟国の同意を得て 2000 年 1 月に遡及適用した上で無期限に延長された。さらに EU の新規加盟国についても、EU 仲裁条約に順次加入している[470]。しかし、EU 仲裁条約は指令方式ではないため、コミッション[471]の監督権に服さず、また、

---

[467] EU において、EU 法である指令（directive）は、欧州連合運営条約（リスボン条約）288 条を根拠として立法措置等により国内での実施義務がある（庄司克宏『新 EU 法基礎編』209-213 頁（岩波書店、2013））。これに対し、EU 法ではない条約（convention）は、国内での批准を要するものの、国内での実施義務がないという違いがあるため、制度の実効性としては条約の方が弱いものとされる（村井・前掲注（122）28 頁を参照）。

[468] アン・ガウブロム（トーマツ訳）・前掲注（464）86 頁、租研事務局「EC 仲裁条約に対する評価」租税研究 564 号 101 頁（1996）、ゲルト・ザス（川端康之訳）「関連企業間取引の二重課税回避のための仲裁手続に関する欧州連合多国間協定―国際租税秩序のモデルとして―」村井正編「国際シンポジウム 国際租税秩序の構築」関西大学法学研究所 169 頁（1995）。

[469] 当時は、EU 仲裁条約を改正するための議定書(Protocol amending the Convention of 23 July 1990 on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises)について、全加盟国の批准が得られなかった。

[470] 1996 年にオーストリア、フィンランド、スウェーデン、2005 年に 2004 年新規加盟の 10 か国（キプロス、チェコ、エストニア、ハンガリー、ラトビア、リトアニア、マルタ、ポーランド、スロバキア、スロベニア）、2008 年にブルガリア、ルーマニア、2014 年にクロアチアが加入し、28 か国となった（European Commission, Transfer Pricing and the Arbitration Convention, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en, last visited Feb. 1, 2021.）。しかしその後、英国が EU を離脱し、英国政府のプレスリリースによれば、英国が EU 加盟国の立場で他の加盟国と締結した国際協定は EU 離脱とともに効力が停止されるため、移行期間（transition period）の終了する 2021 年 1 月 1 日以降、EU 仲裁条約が適用されるのは 27 か国となった。このため、英国は 2021 年 1 月 1 日以降、EU 仲裁条約に基づく新たな申立ては受け付けないこととしている（従前の申立てに係る事案の処理は継続される）（HM Revenue & Customs, Policy paper “The Double Taxation Dispute Resolution (EU) (Revocation) (EU Exit) Regulations 2020” Published 1 December 2020, https://www.gov.uk/government/publications/the-double-taxation-dispute-resolution-eu-revocation-eu-exit-regulations-2020/the-double-taxation-dispute-resolution-eu-revocation-eu-exit-regulations-2020, last visited Feb. 1, 2021.）。

[471] コミッション（Commission）（欧州委員会と呼称されることもある）は、実質的に EU の権限の全ての分野における法案提出権を独占するほか、EU 予算の編成及び執行を行い、EU 司法裁判所のコントロールの下に EU 法の適用を監督し、また、対外的に EU を代表することができる EU の機関である（詳細は、庄司・前掲注（467）58-66 頁を参照）。

自動的には EU 司法裁判所[472]の管轄権にも服さない[473]。このため、解釈が各国の権限ある当局や国内裁判所に委ねられることから、条約に対する EU 域内での統一された解釈が存在しないという問題が指摘されてきた[474]。これに加え、OECD を中心とする BEPS プロジェクトを含め租税に係る紛争解決手続の改善に係る国際的な機運が高まってきたことも背景となって[475]、2016 年には、紛争解決手続の更なる改善を目的とした指令の原案がコミッションから提案された[476]。指令方式による紛争解決手続の導入には、加盟国が躊躇した過去があったものの、最終的には、未解決の二重課税事案の増加や[477]、加盟国間の二重課税を迅速かつ明確に解決する手続の緊急の必要性があることを理由に[478]、2017 年 10 月に理事会[479]による指令（EU 紛争解決指令）[480]が採択されることとなった。租税に係る紛争解決手続に EU 法である指令方式を導入したのは、課税の自治よ

---

[472] EU 司法裁判所（the Court of Justice of the European Union）は、加盟国、EU 諸機関又は私人により提起される訴訟について判決を下すこと（直接訴訟）のほか、加盟国裁判所の要請により EU 法の解釈等に関して先決判決を行うこと（先決付託手続）等について管轄権を有する、EU の司法部門を構成する裁判所である（詳細は、庄司・前掲注（467）130-141 頁を参照）。

[473] 谷口・前掲注（460）303 頁。

[474] アン・ガウブロム（トーマツ訳）・前掲注（464）86 頁。

[475] EU も BEPS 対応のために EU 法である EU 反租税回避指令（Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 Laying Down Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, *available at* https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG, last visited Feb. 1, 2021.）を策定し、2019 年 1 月 1 日から発効している（Sriram Govind and Laura Turcan. (2017). "The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive" Bulletin for International Taxation. Vol.71, No.3/4, IBFD Online, p.1.）。

[476] European Commission. (2016). "Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union (COM(2016) 686 final 2016/0338 (CNS)" *available at* https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_686_en.pdf, last visited Feb. 1, 2021.

[477] EU における相互協議の件数の推移については、前掲注（165）を参照。

[478] European Economic and Social Committee. (2017). "Opinion of the European Economic and Social Committee on the proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union (COM (2016)686 final - 2016/0338 (CNS)) (2017/C 173/05)" § 3.1, *available at* https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016AE6092, last visited Feb. 1, 2021.

[479] 理事会（Council）（閣僚理事会又は EU 理事会と呼称されることもある）は、EU 加盟国の国益調整の場である一方、EU の機関として立法及び政策決定を行う中心的機関である（詳細は、庄司・前掲注（467）50-58 頁を参照）。

[480] 正式名称は、Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union で、直訳すれば「EU における租税紛争解決メカニズムに係る理事会指令」となろうが、本稿では、便宜上、「EU 紛争解決指令」と表記することとする。EU 紛争解決指令の原文は、EU のウェブサイトで入手できる（EUR-Lex.europa.eu, https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj, last visited Feb. 1, 2021.）。

りも国際協調を重視した結果であると言われている[481]。このように、二国間租税条約だけでなく、相互協議及び仲裁手続を規定した多数国間条約が存在すること、そしてこれを一歩進めて EU 法に基づき加盟国の国内制度に仲裁手続を組み込んで実施できるようになったことが、EU の大きな特徴であると考えられる。

なお、EU 紛争解決指令は加盟国に対し、2019 年 6 月 30 日までに指令の内容に適合する国内実施義務を規定しており[482][483]、各国における国内実施の後、原則として 2018 年 1 月 1 日以降に開始する課税年度に係る事案から適用されることになる[484]。また、5 年後にコミッションが制度の見直しを行うことが規定されている[485]。

2　EU の仲裁手続の概要

EU における仲裁手続は条約方式から指令方式へと移行したが、本稿執筆時点において EU 仲裁条約は廃止されることなく存続している。また、EU 加盟国間で締結した二国間租税条約においても、仲裁規定を有する条約が存在する[486]。このため、EU 加盟国間においては、二国間租税条約、EU 仲裁条約及び EU 紛争解決指令の 3 つの仲裁制度が併存する場合があり、それぞれの規定間の関係が問題となる。この点、二国間租税条約と EU 独自の制度は互いに他を排除する関係にはなく[487]、納税者はいずれの仲裁手続の利用も保障され、このうち 1 つを選択することとされている[488]。もっとも、EU 紛争解決指令が、従来の二国間租税条約及び EU 仲裁条約の弱点とされてきた手続面を補完している

---

[481] Michelle Markham. (2019). "The Comparative Dimension Regarding Approaches to Decision-Making in International Tax Arbitration" in J.H. Farrar et al. eds. "Scholarship, Practice and Education in Comparative Law" Springer Nature Singapore, p.123.

[482] EU 紛争解決指令 22 条 1 項。

[483] 英国は、既に 2019 年に国内税法である Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 の 128 条を改正することで EU 紛争解決指令の内容を国内実施済みであったが、EU 離脱に伴い、同指令に基づく仲裁規定が適用できなくなったとしている (HM Revenue & Customs, *supra* note (470))。

[484] EU 紛争解決指令 23 条。2017 年以前の課税年度に係る事案についても、紛争当事国間で合意すれば、EU 紛争解決指令を適用することは可能である (同)。

[485] EU 紛争解決指令前文パラ 11。

[486] 例えば、独・蘭租税条約 25 条 5 項、英・仏租税条約 26 条 5 項、及び英・スペイン租税条約 25 条 5 項等がある。もっとも、英国については、EU 離脱に伴い EU 仲裁条約及び EU 紛争解決指令に基づく仲裁規定が適用できなくなることから、今後は二国間租税条約に基づく相互協議及び仲裁手続によって紛争解決が図られることとなるであろう (前掲注 (470) 及び (483) を参照)。

[487] EU 仲裁条約 15 条は、二国間租税条約や国内法に二重課税の排除に関するより広い義務が規定されている場合、それらの義務の履行に影響を与えないとしている。MLI26 条 3 項にも同趣旨の規定がある。

[488] OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.67. また、英・仏租税条約 26 条 5 項及び英・スペイン租税条約 25 条 5 項には、EU 仲裁条約に基づく仲裁規定が適用される場合には二国間租税条約に基づく仲裁規定が適用されない旨が規定されている。

点や[489]、最終的にEU司法裁判所の管轄権に服するためにEU法の統一的な解釈をもたらすことが期待できる点を踏まえると、今後、EU域内の課税事案について確実な解決を望む納税者は、EU紛争解決指令による仲裁手続を選好することになると考えられる[490]。そのため以下では、今後EUにおける仲裁手続の中心となるであろうEU紛争解決指令を中心に、必要に応じてEU仲裁条約及びその細則である行動指針（Code of Conduct）[491][492]と比較しながら内容を整理する。ここで、EUにおける仲裁手続は、二国間のみならず多数国間においても制度上可能であるが[493]、管見の限り多数国間による事例はこれまで報告されていないため[494]、以下では二国間の事案を前提として検討することとする。

(1) 仲裁手続の開始

国際的二重課税が発生した場合、権限ある当局は納税者（affected person）の申立てに基づき[495]、2年以内に相互協議により事案を解決するよう努めなければならないこととされ[496]、合意に至らない場合には、納税者の要請に基づき仲裁委員会（Advisory

---

[489] EU紛争解決指令は、①仲裁手続へのアクセス、②仲裁対象事案の拡大、③各手続の期限の明確な規定、及び④明確な結論が出る仕組みを構築した点で、EU仲裁条約の短所を改善したとされている（*See* European Commission, *supra* note (476), pp. 2-3.）。

[490] *See* Govind and Turcan, *supra* note (475), pp. 10-11.

[491] EU仲裁条約に基づく行動指針（Code of Conduct）は、EU共同移転価格フォーラム(EU Joint Transfer Pricing Forum: JTPF)が提案し、理事会が採択している。これは、政治的な協定であり、法的拘束力はなく、加盟国の権利・義務及び法的権限に影響を及ぼすものではない。しかし、行動指針に含まれるガイドラインは各加盟国の税務当局で構成されるJTPFでの議論をまとめたものであるため、非常に大きな影響力を持つと考えられている（アン・ガウブロム（トーマツ訳）・前掲注（464）90-91頁）。

[492] 2004年12月7日にCode of Conduct for the Effective Implementation of the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (2006/C 176/02)がEU理事会で承認されている。また、その改訂版として2009年9月14日に、Revised Code of Conduct for the Effective Implementation of the Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (2009/C 322/01)がコミッションで採択されている。以下、後者については「EU行動指針（2009)」と表記することとする。EU行動指針（2009）の原文は、EUのウェブサイトから入手できる（EUR-Lex.europa.eu, https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:322:0001:0010:EN:PDF, last visited Feb. 1, 2021.）。

[493] 例えば、EU紛争解決指令3条2項は、“Each competent authority shall also inform the competent authorities of the other Member States concerned of the receipt of the complaint within 2 months of such receipt.”（下線部は筆者による）と規定しており、他方の加盟国の権限ある当局が複数形となっていることから、3か国間以上による手続も予定していると考えられる。また、EU仲裁条約についても6条1項に同様の規定があり、EU行動指針（2009）1.1(b)において、3か国間の取引も対象に含めることが確認されている。

[494] *See* Terr et al, *supra* note (62), p. 485.

[495] EU紛争解決指令3条1項。また、affected personとは、個人を含む加盟国の租税法上の居住者で、紛争の対象となる事案によって、課税への直接の影響を受ける者をいう（EU紛争解決指令2条1項(d)）。この点は、我が国及び米国の仲裁手続と同様の趣旨と考えられる（前掲注（426）を参照。）。

[496] EU紛争解決指令4条1項。

Commission）が設置される[497]。EU 仲裁条約は、対象となる納税者が限定的で[498]、仲裁要請について明記していなかったところ[499]、EU 紛争解決指令は、納税者の属性を問わないこととし[500]、仲裁要請も明記することとなった[501]。また、仲裁要請は、各加盟国における国内救済手続の追行を妨げないものとされている[502]。しかし、国内法により、相互協議の合意が国内の司法判断から逸脱することを認めない加盟国において、国内裁判所等の機関において既に決定が下されている場合には仲裁規定が適用されない[503]。

(2) 仲裁対象事案

EU 仲裁条約においては移転価格課税及び恒久的施設の帰属所得に係る課税事案等に限定されていたところ[504]、EU 紛争解決指令においては、二国間租税条約及び EU 仲裁条約で対象とされる全税目について[505]、条約の解釈又は適用に関して生じた二重課税が仲裁対象事案となることが明記されている[506]。

(3) 仲裁手続の進行

イ　付託事項の決定及び仲裁人の選任

EU の仲裁手続は、付託事項の決定に係る規定がなく、未解決の事案の全ての内容が仲裁付託されると解されている[507]。仲裁委員会は、権限ある当局の代表者（representative）1 名ずつ、権限ある当局が指名する仲裁人（independent person）

---

[497] EU 紛争解決指令 6 条 1 項(b)。相互協議申立てが、紛争当事国のうち 1 か国によって受理を拒絶された場合（全ての当事国に拒絶された場合を除く）にも仲裁付託される手続があるが（同項(a)）、本稿では、相互協議で合意に至らずに仲裁付託される場合を前提に検討する。

[498] EU 仲裁条約 4 条は、条約適用の主体を“enterprise”及びその“permanent establishment”と規定していることから、対象となる納税者が企業及びその恒久的施設（支店、事業所等）に限定され、例えば個人の納税者が対象外であることが読み取れる。

[499] EU 仲裁条約 7 条 1 項。

[500] EU 紛争解決指令全文パラ 7。

[501] EU 紛争解決指令 6 条 1 項。

[502] EU 紛争解決指令 16 条 2 項。

[503] EU 紛争解決指令 16 条 4 項(b)。

[504] EU 仲裁条約 6 条 1 項。EU 行動指針（2009）において、過小資本税制や三国間の事案についても適用されることが明記されている（EU 行動指針（2009）1.1(b)、1.2)。

[505] EU 紛争解決指令前文パラ 7。しかし、課税対象となる所得について、脱税、故意又は重過失に基づく罰則が科されている場合には、権限ある当局は仲裁要請を拒否することができる（EU 紛争解決指令 16 条 6 項)。これは、EU 仲裁条約も同様である（EU 仲裁条約 8 条 1 項)。

[506] EU 紛争解決指令 1 条。これに対して OECD モデル租税条約においては、相互協議（個別事案協議）及び仲裁手続の対象は「租税条約の規定に適合しない課税」であり、国際的二重課税とは若干意味合いが異なっている（前掲注（93）を参照)。

[507] Ruiter, *supra* note (172), p.496. これに対して OECD モデル租税条約の仲裁手続においては、仲裁付託されるのは事案のうち未解決の論点のみである（*Ibid.*)。

1名ずつ、及び議長（chair）1名の合計5名で構成される[508]。議長は、権限ある当局の代表者及び仲裁人が指名する[509]。各加盟国は、能力があり独立した（independent）、不偏かつ誠実に（with impartiality and integrity）行動できる仲裁人を最低3人指名しておき、コミッションにリストを通知しなければならない[510]。仮に一方の加盟国の権限ある当局が仲裁人を指名しなかった場合には、納税者は加盟国の国内裁判所等の機関を通じて仲裁人の指名を求めることができる[511]。また、両加盟国の権限ある当局が仲裁人を指名しなかった場合には、同様に国内裁判所等を通じて仲裁人を指名した上で、当該仲裁人がくじ引きで議長を選任する[512]。権限ある当局は、仲裁人の独立性や不偏性に疑義がある場合には、異議を申し立てることができる[513]。

ロ　仲裁決定及び実施

仲裁委員会が設置されると、権限ある当局及び納税者は、その求めに応じて仲裁決定に必要な情報を提出しなければならない[514]。納税者は、権限ある当局の同意があれば仲裁委員会への書面での情報提供や口頭での意見表明をすることができ、また、仲裁委員会の求めがあれば審理へ出席しなければならない[515]。仲裁委員会は、単純多数決の方式により[516]、設置から6か月以内に仲裁委員会としての結論を出す[517]。権限ある当局は、仲裁決定から 6 か月以内に決定とは異なる内容の合意ができない

---

[508] EU紛争解決指令8条1項。権限ある当局の代表者、及び仲裁人は2名ずつに増員することもできる。この場合は、仲裁委員会は最大9名で構成される（二国間の事案の場合）。

[509] EU紛争解決指令8条6項。

[510] EU紛争解決指令9条1項及び2項。EU仲裁条約7条4項も同様に各国5名の仲裁人リストの作成を要求しており、EUのウェブサイトにリストが公表されている（European Council, List of independent persons of standing, January 2021, https://www.consilium.europa.eu/uedocs/accords/tables/1990093.pdf, last visited Feb. 1, 2021.）。EU紛争解決指令による仲裁人リストは、本稿執筆時点で2021年春以降にオンラインで公表予定とされている（European Commission, Resolution of tax disputes in the European Union, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/resolution-double-taxation-disputes_en, last visited Feb. 1, 2021.）。

[511] EU紛争解決指令7条1項。

[512] EU紛争解決指令7条1項。

[513] EU紛争解決指令8条4項。国内裁判所等を通じて選任された場合には、異議を申し立てることはできない（同）。

[514] EU紛争解決指令13条1項。

[515] EU紛争解決指令13条2項。

[516] EU紛争解決指令14条3項。

[517] EU紛争解決指令14条1項。

限り、当該仲裁決定に拘束される(518)。納税者が仲裁決定の内容を受け入れ、かつ、国内救済手続を放棄した場合には、権限ある当局は仲裁決定に基づく相互協議の合意を行い、合意内容が実施される(519)。また、仲裁決定の内容は先例的価値を持たないものの(520)、納税者の同意及び両加盟国の権限ある当局の合意があれば全てが公表され(521)、合意がない場合であっても原則としてその概要は公表される(522)。

(4) 仲裁手続に要する期間

EU 紛争解決指令において具体的に手続に要する期間を計算すると、相互協議の不合意の通知等から納税者による仲裁要請まで 50 日以内、仲裁委員会の設置まで 120 日(523)、仲裁委員会設置から仲裁決定まで 6 か月(524)、仲裁決定後に両加盟国の権限ある当局が相互協議の合意を行うまで 6 か月(525)、相互協議の合意内容を納税者に連絡するまで 30 日(526)、納税者の意向確認まで 60 日という期限がそれぞれ付されている(527)。このため、仲裁人や議長の選任等の手続が途中で行き詰まらないことを前提とすると、仲裁要請から起算して最大で合計約 19 か月と仲裁手続のみで 2 年弱の期間を要することになると考えられる。

3 EU の仲裁手続の特徴

EU の仲裁手続は、上述のとおり多数国間条約や EU 法で規定されている点で他とは大きく異なる制度となっている。しかし、手続面を見ると、相互協議の補完的手続であり、義務的かつ拘束力のある仲裁という点で(528)、OECD モデル租税条約や本章第 1 節の米

(518) EU 紛争解決指令 15 条 1 項及び 2 項。
(519) EU 紛争解決指令 15 条 4 項。
(520) EU 紛争解決指令 15 条 4 項。EU 仲裁条約には、この点について特に規定がなかったが、EU 紛争解決指令には、仲裁決定が先例とならないことが明記されている。
(521) EU 紛争解決指令 18 条 2 項。
(522) 概要（abstract）には、事案の概要、争点、日付、課税期間、法的根拠、事業分野及び仲裁決定を簡記したものが含まれる。また、公表に先立ち、権限ある当局は納税者に概要を送付しなければならず、納税者は 60 日以内であれば、営業上の秘密に該当すること等を理由に公表しないよう要請できる。 EU 仲裁条約と EU 紛争解決指令の相違点は、前者が公表のために両締約国の権限ある当局の合意及び納税者の同意の双方が必要であったのに対し（EU 仲裁条約 12 条 2 項）、後者が権限ある当局の合意がなくとも原則として公表しなければならなくなった点であると考えられる（EU 紛争解決指令 18 条 3 項）。
(523) EU 紛争解決指令 6 条 1 項。
(524) EU 紛争解決指令 6 条 3 項、14 条 1 項。
(525) EU 紛争解決指令 15 条 1 項。
(526) EU 紛争解決指令 15 条 3 項。
(527) EU 紛争解決指令 15 条 4 項。
(528) ザス（川端訳）・前掲注（468）169-170 頁。

国と基本的に同様である。ここでEUの仲裁手続の特徴は、以下のとおりである。

(1) 仲裁決定方式

EU紛争解決指令は、例外的に両加盟国の権限ある当局の合意に基づき最終提案方式を用いることができる代替的紛争解決委員会（Alternative Dispute Resolution Commission）を設置できるなど柔軟性のある仕組みとなっているが[529][530]、原則としてはEU仲裁条約と同様に独立意見方式によって仲裁決定が行われることとなる[531]。

(2) 仲裁人の選任

納税者は、上述のとおり仲裁人が選任されない場合には、国内裁判所等の機関によって解決を図ることができる。これは、条約方式から指令方式に改められたことにより、仲裁手続が国内法の制度として実施できるようになったためである。これにより仲裁人の選任において手続上の隘路に陥る可能性が低くなり[532]、EU仲裁条約よりも紛争解決の実効性が強化されたといえるであろう。また、仲裁人の独立性や不偏性に疑義がある場合に、国際商事仲裁のように異議を申し立てる手続がある点も[533]、租税紛争に係る仲裁手続としては特徴的である[534]。

(3) 仲裁決定とは異なる合意

仲裁決定後、6か月を経過するまでは、両加盟国の権限ある当局が仲裁決定とは異なる相互協議の合意を行うことができる。これは、権限ある当局にとっては、6か月間は仲裁決定に拘束されないものの、6か月経過後は拘束される点で、非拘束的な調停と拘

---

[529] Markham, *supra* note (481), p.126.

[530] EU紛争解決指令10条1項。このほかに、権限ある当局の合意によって常設の仲裁委員会（Standing Committee）を設置することもできる。

[531] EU仲裁条約については、規定上明記されているわけではないが、同条約11条1項の“The advisory commission referred to in Article 7 shall deliver its opinion […]”（下線部は筆者による）という文言から、仲裁委員会が自己の見解を表明する独立意見方式であると解される（*See also* Lodin, *supra* note (241), p.175.）。また、EU紛争解決指令10条2項には、“independent opinion process”と明記されている。

[532] フランスの権限ある当局の職員によれば、EU仲裁条約に基づく初の合意事案は、フランスとイタリア間の事案で、5人の仲裁人選任に18か月もの時間を要したとされている（David P. McFarland et al. ed. (2004). “French Competent Authority Details First Arbitration, Says Process Works” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.13, No.9, p.473.）。

[533] 国際連合国際商取引法委員会（UNCITRAL）が国際商事仲裁のモデル法として制定した手続によれば、仲裁人の選任に異議を申し立てる手続（仲裁人忌避手続）を定めることが認められている（詳細は、大隈・前掲注（186）160-167頁を参照。*See also* Groen, *supra* note (89), p.18.）。

[534] OECDモデル租税条約のコメンタリにおける仲裁手続には、仲裁人の選任に異議を申し立てる制度はなく（Terr et al, *supra* note (62), p.488.）、我が国、米国及び後述の国連モデル租税条約においても、管見の限り、かかる手続はないものと思われる。

束力のある仲裁手続の混合ともいえる手続であり(535)、仲裁決定の拘束力を緩和していると考えられる(536)。

(4) EUの仲裁手続の特徴のまとめ

EUの仲裁手続においては、仲裁決定方式として独立意見方式を採用し、仲裁委員会の独自の分析に基づく仲裁決定及び理由を当局へ開示することとしている。また、権限ある当局は最大6ヶ月間、仲裁決定について再考することができるようになっている。仲裁決定には、先例的価値はないとしながらも、原則としてその概要が公表されるため、権限ある当局及び納税者によって将来的に参照されることになると考えられる(537)。さらに、仲裁手続に要する期間についても米国よりも長く、手続面で慎重な処理が行われていると考えられる。

第3節　国連モデル租税条約

1　沿革

1963年のOECDモデル租税条約の草案が策定された頃から、いわゆる途上国を中心にモデル租税条約に対する多くの懸念が示されるようになった(538)。すなわち、OECDモデル租税条約は、先進国を中心とする資本輸出国間で相互に資金が動いた場合の二重課税をいかに削減できるかという観点から策定されたモデルであり(539)、途上国を中心とする資本輸入国のニーズに合致しないという懸念である(540)。これを受け、国際連合（国連）では途上国が先進国と締結する条約のモデルについて議論が進められ(541)、1980年に国

(535) Sander（増井訳）・前掲注（206）200頁。

(536) Govind and Turcan, *supra* note (475), p.4.

(537) EU仲裁条約においては、納税者及び権限ある当局の同意があれば仲裁決定が公表されることとなっていた（EU仲裁条約12条2項）。しかし、実際に仲裁手続により解決された事案が公表された例は多くないため、今後、EU紛争解決指令において、どの程度の公表がなされるかは未知数である。2005年の文献であるが、これまでフランス・イタリア間及びフランス・ドイツ間で1件ずつ仲裁決定に基づく合意が報告されているのみであるという（*See* Mitchell Tropin. (2005). "EU Should Initiate Arbitration for 24 Cases, More May Qualify for Arbitration, Forum Says" Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.14, No.14, p.538.）。

(538) Altman, *supra* note (27), p.67.

(539) 青山・前掲注（174）244頁。

(540) Altman, *supra* note (27), p.67.

(541) 1967年から1977年まで7回にわたって専門家会合であるAd Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries（先進国と途上国の間の租税条約に係るアド・ホックの専門家会合（筆者による仮訳））が開催され、その成果物として国連モデル租税条約が策定された（青山・前掲注（174）248頁）。

連経済社会理事会（ECOSOC）が「先進国と開発途上国との間の国連モデル二重課税条約」（国連モデル租税条約）(542)を公表するに至った(543)。国連モデル租税条約は、OECDモデル租税条約の内容を基にしつつ、先進国対途上国という観点から部分的に修正を加えたものとなっている(544)。この修正は、主として課税配分規定において途上国の税収確保を重要視するものであり(545)、手続規定である相互協議条項については OECD モデル租税条約（1977 年版）のものからほとんど変更されていない(546)。その後、国連モデル租税条約も改訂が重ねられ、仲裁規定については、2001 年版で初めて言及され(547)、2011 年版で導入された(548)。本稿執筆時点では 2017 年版が最新であるため、以下では最新版のコメンタリに基づいて国連モデル租税条約における仲裁手続を整理することとする(549)。

２　国連モデル租税条約における仲裁手続の特徴

国連モデル租税条約における仲裁手続は、OECD モデル租税条約の内容と概ね類似しているため(550)、ここではモデル租税条約本文及びコメンタリにおける相違点を簡単に整理することとする。

---

(542) United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries.本稿では、便宜上、「国連モデル租税条約」と表記することとする。

(543) 志賀・前掲注（17）102 頁。

(544) 青山・前掲注（174）248 頁。

(545) 例えば、事業所得課税における恒久的施設の範囲を OECD モデル租税条約よりも広く定義しているほか、利子、配当等の投資所得に対する課税率の決定に当たって、途上国側の主張が十分加味されるように配慮された規定となっている（小松・前掲注（22）11 頁）。

(546) 実際、専門家会合における多くの加盟国が OECD モデル租税条約の相互協議の手続を大きく修正しようとはしなかったという（Altman, *supra* note (27), p.68.）。

(547) United Nations. (2001). “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” Article 25 Commentary, para.8, *available at* https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf, last visited Feb. 1, 2021.

(548) 国連モデル租税条約 25 条においては、仲裁制度の導入への疑義や留保を唱える国が OECD 非加盟国を中心に多かったことを背景として、仲裁規定（5 項）のない Alternative A と仲裁規定（5 項）のある Alternative B が併記されている（Lennard, *supra* note (279), p.180.）。

(549) United Nations. (2017). “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” Article 25 Commentary.本稿で国連モデル租税条約の規定に言及する際は、特段の断りのない限り、2017 年版によるものとする。2017 年版は、国連のウェブサイトで入手できる（United Nations, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf, last visited Feb. 1, 2021.）。

(550) 国連モデル租税条約のコメンタリによれば、OECD モデル租税条約 25 条 5 項に係るコメンタリであるパラ 63～83 及び 85 が国連モデル租税条約にも適用できるとしている（United Nations, *supra* note (549), para.18.）。また、仲裁実施取決めのサンプル合意についても OECD モデル租税条約のコメンタリの構成を基にしたものとなっている（Ismer, *supra* note (68), p.1783.）。

まず、条約本文における主な相違点は、仲裁付託までの期間、仲裁要請者及び仲裁決定の拘束力の 3 点であるとされている(551)(552)。第一に、国連モデル租税条約では、相互協議を開始してから 3 年で合意に至らない場合に仲裁付託できるとしており(553)、OECD モデル租税条約における 2 年よりも期間が延長されている(554)。第二に、仲裁要請できる者が一方の締約国の権限ある当局とされており(555)、OECD モデル租税条約のように納税者に要請が認められていない。第三に、仲裁決定が行われた後も 6 か月以内であれば両締約国の権限ある当局が相互協議を継続して仲裁決定と異なる合意をすることが可能であり(556)、仮に異なる内容の合意ができれば、仲裁決定は実施されないこととなる(557)。

次に、コメンタリにおける仲裁手続の主な相違点は、仲裁決定方式として最終提案方式を原則としていること(558)、仲裁付託される事案に係る金額の基準を定めていること(559)、及び独立性や不偏性について疑義がないことを宣誓する書面を仲裁人に提出させること(560)の 3 点であるとされている(561)。特に、仲裁決定方式については、OECD モデル租税条約よりも先に、2011 年版における仲裁制度の導入当初から、最終提案方式を原則的方式、独立意見方式を例外的方式としている(562)。

---

(551) Ismer, *supra* note (68), p.1783; United Nations, *supra* note (549), para.1.

(552) このほか、Ismer, *supra* note (68), p.1783.は、国連モデル租税条約では仲裁制度の導入自体が任意であることを明確化するため、仲裁規定のない Alternative A と仲裁規定のある Alternative B が併記されており、OECD モデル租税条約のような仲裁規定への注釈が付されていないことも相違点として挙げている。ここで、かつての OECD モデル租税条約においては、前掲注 (246) の理由から、仲裁手続が効果的に実施可能であると結論づけた場合にのみ条約に含められるべきとの注釈が付されていた。しかし、現行の 2017 年版では、権限ある当局間の紛争解決を確実にする手続としての仲裁手続の重要性が認識されたことを理由に、当該注釈は削除されている (OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para.65.) ため、注釈に係る相違点は本文では挙げていない。

(553) 国連モデル租税条約 25 条 5 項 (Alternative B)。

(554) 米国、EU 及び我が国を含め、仲裁付託までの期間を 2 年としている場合が多いと思われる。

(555) 国連モデル租税条約 25 条 5 項 (Alternative B) は、"…any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if either competent authority so requests."（下線部は筆者による）と規定している。

(556) 国連モデル租税条約 25 条 5 項 (Alternative B)。

(557) EU 紛争解決指令 15 条 1 項及び MLI24 条 2 項にも類似の規定が存在する (MLI においては、猶予の期間は 3 か月、かつ規定の導入はオプションである)。

(558) United Nations, *supra* note (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.

(559) 権限ある当局間の合意において、仲裁付託される事案の最低限の税額について合意するものとされている (United Nations, *supra* note (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 1.)。

(560) かかる書面を提出すれば、仲裁付託前の段階で事案に関与していない限り、政府職員も含めたどの人物も仲裁人になることができるとされている (United Nations, *supra* note (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 7.)。

(561) Lennard, *supra* note (279), pp.182-183.

(562) OECD において最終提案方式を原則としたのが、2016 年 11 月に採択された MLI 及び 2017 年版の OECD

国連モデル租税条約においては、まず仲裁要請を納税者に認めないことで権限ある当局にとっての仲裁付託の義務を緩和し、仲裁決定とは異なる合意を認めることで仲裁決定の拘束力も緩和している。これらにより、仲裁制度に慎重な国にとって導入を容易にするための配慮がなされていると考えられる(563)。次に仲裁手続の実施段階においても、仲裁付託の最低金額を設定して仲裁対象事案を限定することや、仲裁人に宣誓書を提出させる代わりに仲裁人の資格を政府職員も含め幅広く認めている。また、仲裁決定方式について迅速かつ低コストの利点があると言われる最終提案方式を原則的方式としている(564)。さらに仲裁付託までの期間を 3 年と OECD モデル租税条約よりも長めに設定することで、いわゆる途上国の人的・物的リソースが不足している現状を踏まえて(565)、仲裁手続の負担をより軽減し、効率的に実施するための制度設計がなされていると考えられる(566)。

以上のように、国連モデル租税条約における仲裁手続は、仲裁制度の導入及び実施の両局面において、OECD モデル租税条約よりもいわゆる途上国向けに配慮したものになっていると考えられる。もっとも、第 2 章第 1 節で整理した課題もあり、国連モデルを用いた仲裁制度を導入している途上国は未だないとされるため(567)、これらの国々も含めた制度の導入拡大に係る問題については第 4 章第 1 節で更なる検討を行うこととしたい。

第 4 節　小括

本章では、米国、EU 及び国連モデル租税条約を題材として、諸外国の仲裁手続の特徴を整理した。いずれも OECD モデル租税条約と同様に、仲裁手続を相互協議の補完的手続として位置付けつつも、仲裁決定方式や仲裁人選任方法等の手続が大きく相違している。これは、仲裁手続において何を重視するかという基本的な考え方が異なっているためであり、特

モデル租税条約であるため、国連モデル租税条約は、OECD よりも早い段階で最終提案方式を原則的方式として採用していたことになる（Neto, *supra* note (255), p. 2.）。

(563) Owens は、国連モデル租税条約が仲裁決定と異なる相互協議の合意を認めることについて、第三者が拘束的な決定を行うことに憲法上の問題への懸念を持つ国々にとっては、国連モデル租税条約のアプローチを採用することが適切かもしれないと指摘している（Owens, *supra* note (241), p. 618.）。

(564) 最終提案方式の特徴については、第 4 章第 2 節 2 で検討することとする。

(565) Protto, *supra* note (283), p. 176.

(566) Lennard, *supra* note (279), pp. 182-183; Markham, *supra* note (481), p. 130.

(567) Pit, *supra* note (11), p. 446.

に仲裁決定方式の相違がその考え方に大きな影響を及ぼしていると考えられる(568)。

第一に、米国の仲裁手続は、最終提案方式を採用し、仲裁委員会が両締約国の権限ある当局の提示した解決案の一方を仲裁決定とすることになる。仲裁決定は、理由が付されず、先例的価値がないものとされ、さらに権限ある当局及び仲裁人のみならず納税者にも守秘義務が課されることから、外部への公表を通じて将来の事案の参考となる可能性も低い。また、仲裁人の選任においても、相手国が仲裁人を選任しない場合に、一方の締約国の権限ある当局が一方的に仲裁人を選任する手続が存在する。このように、仲裁人選任や仲裁決定の厳密性を排してでも、仲裁手続の簡素性及び迅速性を重視していると考えられる。このため、米国における仲裁手続は、「ラストリゾート」としての性格が強く、仲裁付託を可能な限り回避して相互協議による合意の促進を重視することとし、実際に仲裁手続に移行した場合には簡素かつ迅速に解決することを企図した制度設計になっていると考えられる。

第二に、EU の仲裁手続は、独立意見方式を採用し、仲裁委員会の独自の分析に基づく仲裁決定及び理由を当局へ開示することになる。実際、仲裁手続に要する期間も米国よりも長く、手続面で慎重な処理が行われていると考えられる。また、仲裁決定に先例的価値はないとしながらも、納税者が反対しない限り原則としてその概要が公表され、公表された場合には将来の事案において参照される可能性が高い。さらに、仲裁人の選任においても、独立性や不偏性に疑義がある場合には、権限ある当局に異議を申し立てる手続が認められている。このように、EU の仲裁手続は、仲裁手続へ移行しないための抑止力としての位置付けは保ちつつも、仲裁人選任や仲裁決定の厳密性を重視し、法規範とはいえないまでも将来的に参照される何らかの規範を蓄積していくことを企図した制度設計になっていると考えられる。

第三に、国連モデル租税条約の仲裁手続は、現行の OECD モデル租税条約と同様に、最終提案方式を原則としつつも、独立意見方式の採用も可能であることから、米国と EU の折衷的な性格を有していると考えられる。ここで、国連モデル租税条約においては、仲裁要請が納税者ではなく権限ある当局にのみ認められること、仲裁付託までの期間の延長、仲裁人選任の条件の緩和及び仲裁対象事案の限定等によって、OECD モデル租税条約に基づく仲裁手続と比較し、権限ある当局にとって仲裁に要する事務負担を緩和した手続になっている。このため、仲裁制度の導入及び実施の両局面において、いわゆる途上国向けに配慮し

(568) 川田＝徳永・前掲注（413）105 頁は、EU の仲裁手続は実際に解決のために頻繁に利用することに意義があるのに対し、米国の仲裁手続は相互協議へのけん制効果を期待することに意義があると評している。*See also* Ismer, *supra* note (68), p.1815.

た制度設計になっていると考えられる。

第４章　我が国の仲裁手続の課題及び考察

本章では、第 3 章までの検討事項を踏まえ、我が国における仲裁手続の課題について考察する。第 1 節では、仲裁制度が導入されていない国々を念頭に、制度の導入拡大の観点からの課題として、義務的かつ拘束力のある仲裁を中心に考察する。第 2 節では、仲裁制度を導入済みの国々を念頭に、仲裁手続の実施の観点からの課題として、仲裁決定方式を中心に考察する。第 3 節では、本章で行った検討結果、及び本稿における提言の内容をまとめる。

第１節　制度の導入拡大の観点～義務的かつ拘束力のある仲裁を中心に～

１　問題の所在

既に述べたとおり、現行の仲裁手続は、相互協議の代替的手続ではなく補完的手続であることを前提に、①一定期間以内に相互協議が解決されない場合に義務的に仲裁手続に移行すること、かつ②仲裁決定が両締約国の権限ある当局を拘束することが特徴となっている。そして、かかる義務的かつ拘束力のある仲裁は、国際的な租税紛争の解決の実効性を高める強力な手続であると同時に、各国が導入を躊躇する要因にもなってきた。

ここで、第 2 章第 1 節で整理したとおり、仲裁制度の導入への大きな障壁と考えられるのが、憲法上の問題及び仲裁手続に要するリソースの問題であるが、既に述べたとおり各国の法制度や実務の体制等はそれぞれ異なり十把一絡げに論ずることはできないため、本稿では個別の制度設計に立ち入ることはしない。しかし、その前段階として、上記の義務的かつ拘束力のある仲裁に係る様々なオプションを検討することは、我が国の仲裁制度の導入拡大の観点から有益であると考えられる。

以上の点から、本節では、義務的仲裁、及び仲裁決定の拘束力の 2 点の検討を起点として、仲裁制度の導入を容易にする方策を講ずることができないかを考察することとしたい。

２　義務的仲裁に係る検討

(1) 義務的仲裁の意義

第 1 章第 3 節 1 においてはさしあたり、仲裁付託のために両締約国の権限ある当局の同意が必要な自発的仲裁との対比で、かかる同意が不要なものを義務的仲裁として

いたが、義務的仲裁の意義をここで今一度整理したい。先行研究によれば、仲裁開始の方法の別に以下の類型が存在する(569)。

イ　納税者要請型

第一の類型は、納税者の要請により仲裁付託されるもので、OECD モデル租税条約のほか、MLI、米国モデル租税条約(570)及び EU 紛争解決指令等の様々な国の仲裁手続において広く採用されている。細かな相違点として、EU 紛争解決指令には、相互協議での 2 年以内の合意の努力義務が明記されている点や(571)、MLI には仲裁付託までの期間を 2 年から 3 年にするオプションが存在する点が挙げられる。

ロ　期間経過型

第二の類型は、相互協議において一定期間以内に合意に至らない場合に、特段の手続を要さずに仲裁付託されるもので、EU 仲裁条約が該当するとされている(572)。もっとも、EU 仲裁条約も、仲裁開始に当たって、両締約国の権限ある当局と納税者が合意した場合には仲裁付託されないこととされており、納税者に何らの関与も認められなかったわけではないと考えられる(573)。また、EU 紛争解決指令においては、納税者による要請が明記されることとなった(574)。

ハ　当局要請型

第三の類型は、一方の締約国の権限ある当局の要請により仲裁付託されるもので、国連モデル租税条約が該当すると考えられる(575)。これは、納税者には相互協議の申

---

(569) 以下の 3 類型による区分は、Groen, *supra* note (89), p. 11. を参考にした。

(570) 納税者は、仲裁要請書のほかに仲裁手続で得た情報を他者に開示しない旨の「同意書」の提出が求められる（米国モデル租税条約 25 条 7 項、及び前掲注（401）を参照)。

(571) EU 紛争解決指令 4 条 1 項。一方の加盟国の権限ある当局が他方の加盟国の権限ある当局に書面で正当な理由を通知すれば、この期限を最大で 1 年延長することができる（同 4 条 2 項)。また、定められた期限までに相互協議で合意に至らない場合には、権限ある当局は納税者に対し、不合意の旨を理由とともに通知しなければならない（同 4 条 3 項)。

(572) Groen, *supra* note (89), p. 11.

(573) EU 仲裁条約 7 条 4 項。

(574) EU 紛争解決指令 6 条 1 項。

(575) この点、オランダが締結するいくつかの租税条約（エジプト、クウェート、マケドニア、モルドバ、ウズベキスタン、ラトビア及びエストニア等）は、蘭・エストニア租税条約 27 条 5 項を例にとれば“an unsettled disputed may be submitted for arbitration at the request of either contracting state”（下線部は筆者による）と規定されており、義務的仲裁（当局要請型）に該当するという見解もある（*See* Züger, *supra* note (62), pp. 26-28.)。しかし、かかる規定の文理解釈上、一方の締約国の要請があった場合に他方の締約国の同意が不要とまでは解されず、むしろ”may”が他方の締約国の同意を必要とすることを意味すると解するのが妥当と考えられるため、義務的仲裁には該当しないと考えられる（*See* Groen, *supra* note (89), pp. 11-12.)。これに対して、国連モデル租税条約は、同コメンタリによれば、「ある事案が仲裁による解決に適しないため、いずれの締約国の権限ある当局も要請を行わない場

立てを行う権利が認められるものの、仲裁要請を行う権利が認められない点が特徴的である。

ニ　まとめ

以上のように、国連モデル租税条約を除いて、両締約国の権限ある当局の同意なくして仲裁付託されることに加え、納税者に仲裁要請を行う権利が認められていることが、義務的仲裁の特徴であると考えられる。これは、相互協議が基本的には両締約国の権限ある当局間の交渉であるところ、紛争の関係者であり、手続の利用者でもある納税者に対する権利救済の要素を取り入れた点に意義があると考えられる(576)。また、これにより、納税者にとって紛争解決手続としての実効性が高まることになると考えられる。これに対して国連モデル租税条約は、権限ある当局に仲裁開始のイニシアチブがあるため、納税者の権利救済の要素が弱くなっている一方、いわゆる途上国を始めとした仲裁制度の導入に慎重な国々の権限ある当局に対して、仲裁手続が過度の負担とならないよう配慮した手続になっていると考えられる。

(2) 義務的仲裁の代替案

次に義務的仲裁の代替案として、これまで租税条約に導入が検討された手続又は導入済みの手続について整理する。これらは、いずれも仲裁付託の義務を緩和することや、仲裁手続の実施を先送りすることにより、仲裁制度の導入を容易にしようと試みられた方策であると考えられる。

イ　仲裁不適事案

仲裁不適事案に係る規定は、第 3 章第 1 節 3 で整理したとおり米国の義務的仲裁に特徴的に見られるものであるが、我が国の租税条約にも例が存在し(577)、両締約国による合意だけでなく、納税者にその旨を通知しなければならない租税条約もある(578)。これは裏を返せば、権限ある当局の裁量で仲裁付託しないことを決定できるこ

合には、仲裁付託されない」とされており（United Nations, *supra* note (549), para.13.）、仲裁付託は一方の締約国の要請のみで足りると解することができることから、義務的仲裁（当局要請型）に該当すると考えられる。

(576) 谷口・前掲注（19）10 頁は、納税者に仲裁要請を認めた点を「国際的租税救済手続における手続的保障原則の実現」であると評している。

(577) 我が国においては、日・米租税条約 25 条 6 項(b)のほかに、日・スウェーデン租税条約 24 条 7 項(b)、日・独租税条約 24 条 5 項、日・スロベニア租税条約 24 条 5 項及び日・スペイン租税条約 24 条 12 項(g)に規定されている。

(578) 両締約国の権限ある当局の合意のほかに、相互協議の開始の日から 2 年以内に納税者に通知することを要する租税条約（日・米租税条約 25 条 6 項(b)、日・独租税条約 24 条 5 項、日・スロベニア租税条

とを意味しているため(579)、仮に事案の不確実性が高く権限ある当局が仲裁手続による解決を望まない場合や、納税者の申告に不正の疑いがある場合等に、仲裁手続による救済に一定の歯止めをかける措置として機能するとも考えられる(580)。しかし、仲裁不適事案の基準については、米国の租税条約において納税者の非協力や国内救済手続との抵触の防止といった事由が示されているものの(581)、我が国も含めて十分に明確になっているとはいいがたい(582)。かかる基準が明確にされなければ、運用如何によっては実質的に自発的仲裁と同様になり、紛争解決手続としての実効性が乏しくなるおそれがある。このため、権限ある当局による仲裁実施取決めや国内法等により明確な基準を示すとともに、慎重な運用が求められると考えられる(583)。

ロ　仲裁対象事案の限定

我が国は、原則として相互協議の対象となる租税条約の規定に適合しない課税については、全て仲裁対象事案とするという立場であり(584)、相互協議の補完的手続という位置付けを踏まえると仲裁対象事案はなるべく広い範囲とすることが望ましいことは言を俟たないであろう。しかし、仲裁制度の導入への障壁の一つとして、権限ある当局のリソース不足があることを考慮すると、さしあたり対象を一部の事案に限定することも方策として考えられる(585)。例えば、現行の相互協議の多くを移転価

約 24 条 5 項及び日・スペイン租税条約 24 条 12 項(g)）がある一方、日・スウェーデン租税条約 24 条 7 項(b)にはこのような規定が存在しない。

(579) Harrington（岡田訳）・前掲注（376）297 頁を参照。

(580) Barshovi, *supra* note (396), p. 365.

(581) 米・独租税条約（2006）に係る権限ある当局間の MoU では、仲裁不適事案として、①要請された資料の提出を納税者が再三にわたり遅延した場合、②相互協議と訴訟の手続を同時追行している場合において裁判所が相互協議の合意まで訴訟の中断を認めないとき、③相互協議と行政審判の手続を同時追行している場合において行政審判所が手続の中断を認めないとき（③の場合には仲裁手続が一時的に延期されるのみ)、の 3 点を例示列挙している（米・独 MoU3 条(b)）。

(582) 我が国の場合、スウェーデンとの間では、仲裁不適事案の具体例として、納税者が必要な情報の提供を遵守しない場合が挙げられている（日・スウェーデン仲裁実施取決め 7 条)。しかし、そのほかの国について、例えばドイツとの間では、議定書やドイツ側が作成した解説書である Denkshrift（米国における Technical Explanation に相当）を見ても明らかではないとされる（村井・前掲注（122）27 頁)。

(583) 別所＝川口・前掲注（401）103 頁に同旨。*See also* Joint Committee on Taxation. (2009). “Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and France, JCX-49-09 (November 6, 2009)” Committee on Foreign Relations, United States Senate, p. 66, *available at* https://www.jct.gov/publications/2009/jcx-49-09/, last visited Feb. 1, 2021.

(584) 中澤・前掲注（219）170 頁。

(585) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, para. 66.

格課税事案が占めていることを踏まえると(586)(587)、課税事案の中で相対的に各国の経験値が高いであろう移転価格課税事案に対象を限定することも一つの方策として考えられる。我が国においては、ポルトガル及びスウェーデンとの間で仲裁対象事案を限定している例がある(588)(589)。また、国連モデル租税条約のコメンタリのように、仲裁付託される事案に係る金額の基準を定める方策も考えられる(590)。

ハ　自発的仲裁及び最恵国条項(591)

既に述べたとおり、現在は義務的仲裁が主流になっているところではあるが、自発的仲裁の規定を有する租税条約も存在する。我が国においては、チリ及びウルグアイとの間の仲裁手続が自発的仲裁となっている(592)。

また、相手国が第三国との間において、より広範囲な紛争解決規定を導入した場合には、相手国とも同様の規定の導入のために交渉を早期に開始するという、いわば最恵国条項を設けている租税条約も存在する。具体的には、相手国が第三国との間で仲裁制度を導入した場合に制度の導入に向けた交渉を開始する条項であり、スイス(593)

---

(586) 国税庁の前掲統計によれば、我が国の2019（令和元）事務年度における相互協議の繰越事案542件のうち、APA事案が407件、移転価格課税事案が119件、その他課税事案が16件となっていることから、課税事案135件のうち移転価格課税事案が88%（119件）を占めていることがわかる。また、APAも移転価格課税を防止するための制度である点を考慮すると、全事案542件のうち移転価格が論点となる事案は97%（526件）を占めていることになる（国税庁・前掲注（169）（2020年10月）「(別紙1）相互協議事案数の推移」、及び青山・前掲注（7）136頁を参照)。

(587) もっとも、OECDの統計（前掲注（168）を参照）によれば、2019報告年度における移転価格課税事案の占める割合は、2015年12月31日以前発生分の繰越事案4,524件のうち53%（2,383件)、及び2016年1月1日以降発生分の繰越事案2,431件のうち56%（1,352件）であり、我が国と比較すると移転価格課税事案の割合は低い。

(588) ポルトガルとの間では、当面の間、移転価格課税事案のみを対象とすることとされている（日・ポルトガル租税条約・議定書12条(a))。この点、ポルトガルが我が国以外の国・地域との間で、より広い事案を対象とする租税条約を締結した場合には、我が国との間においても当該租税条約と同じ範囲の事案に仲裁規定が適用されることとなり、いわば最恵国条項の規定ぶりとなっている（日・ポルトガル租税条約・議定書12条(b))。

(589) スウェーデンとの間では、恒久的施設の資本帰属に係る事案については仲裁手続の対象外とされている（日・スウェーデン租税条約24条7項(a))。

(590) 権限ある当局間の合意において、仲裁付託される事案の最低限の税額について合意するものとされている（United Nations, *supra* note（549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 1.)。

(591) Jeffrey Owens et al.（岡田至康訳）「義務的紛争解決に係る新たな制度上の枠組の提案」租税研究804号436頁（2016)。本節2(2)のハ及びニの類型については、本文献を参考にしている。

(592) 我が国がこのような自発的仲裁を採用した経緯は公には明らかになっていないと思われるが、久保田・前掲注（195）62頁は、「自発的仲裁条項であれ、それが中長期的に義務・拘束的仲裁条項へとつながる第一歩であるとしたら、相手国の紛争解決段階に合わせて、着実に仲裁条項を導入していくことが肝要であろう」とし、義務的仲裁の前段階としての自発的仲裁を導入する意義を述べている。

(593) スイスは、ブルガリア（2012年9月19日署名)、チェコ（2012年9月11日署名)、ハンガリー（2013年9月12日署名)、アイルランド（2012年1月26日署名)、マルタ（2011年2月25日署名)、メキシコ（1993年8月3日署名)、ノルウェー（2009年8月31日署名)、ペルー（2012年9月12日署

やオランダ(594)の租税条約に導入されている(595)。このほかにも、自発的仲裁を規定しつつ、相手国が第三国との間の租税条約で義務的仲裁を採用した場合に義務的仲裁への改訂に向けた交渉を開始する条項も観念的には考えられる。このような条項の意義は、仲裁制度の導入を推し進める国と、消極的な国との間で、制度の導入の必要性に係る最低限の認識を共有することにあると考えられる(596)。

我が国においては、ウルグアイとの間の租税条約に自発的仲裁の規定が存在するが、上記よりも一歩進め、ウルグアイが第三国との間の租税条約で義務的仲裁を採用した場合に、我が国との間の仲裁手続も義務的仲裁に改訂されることが議定書で規定されている(597)。

ニ　義務的仲裁の遅効条項

最後に、仲裁規定を租税条約に設けるものの、仲裁制度の導入を支持しない国が実施に合意するまで延期することができるという規定を有する租税条約が存在する(598)。この方策は、仲裁制度の導入の要望を認識しつつも実施を回避する点で上記ハの最恵国条項と類似しているが、租税条約の再交渉が不要であるため、実施段階における時間短縮のメリットがあるとされている(599)。例えば、米国の租税条約には、交換公文を条件として仲裁規定を適用することとなっている条約が存在する。しかし、未だ仲裁規定が発効していないものが多く(600)、具体的な手続もほとんど定められていない。このため、これらの租税条約は、仮に仲裁規定が発効したとしても、仲裁手

名)、ルーマニア（2011年2月28日署名）及びロシア（2011年9月25日署名）との間の租税条約でこのような最恵国条項付きの仲裁規定が設けられている（Pit, *supra* note (11), pp.447-448, footnote 21.)。このような規定は、準仲裁条項（Semi-arbitration clause）と呼称されている（*Ibid.*)。

(594) オランダは、フィンランド（1995年12月28日署名)、メキシコ（2008年12月11日署名)、オマーン（2009年10月5日署名）及びサウジアラビア（2008年10月13日署名）との間の租税条約でこのような最恵国条項付きの仲裁規定が設けられている（*Ibid.*)。

(595) このほかに、英・アゼルバイジャン租税条約（1994年2月23日署名）にもこのような最恵国条項付きの仲裁規定が設けられている（*Ibid.*)。

(596) Owens et al.（岡田訳)・前掲注（591）436頁。

(597) ウルグアイと第三国の間で義務的仲裁の規定の適用が開始される日において、我が国との間の租税条約の仲裁規定が改訂されることとなる（日・ウルグアイ租税条約・議定書6条(h)(i)、(ii))。

(598) この代替案は、国連モデル租税条約（2017）のコメンタリにおいて示唆されている（United Nations, *supra* note (549), para.3.)。

(599) Owens et al.（岡田訳)・前掲注（591）436頁。

(600) 米国は、アイルランド（1997年7月28日署名)、イタリア（1999年8月25日署名)、カザフスタン（1993年10月23日署名)、メキシコ（1992年9月18日署名）及びオランダ（1992年12月18日署名）との間の租税条約でこのような規定を導入している。このうち、アイルランドを除く4か国との間では、条約発効の3年後に交換公文が適切か否か協議を開始すると規定されているが、アイルランドも含め未だ交換公文がなされていない（Pit, *supra* note (11), p.457, footnote 88.)。

続を両締約国の権限ある当局で取り決める必要があり、実施段階における時間短縮のメリットは少ないと考えられる(601)。

我が国においては、デンマークとの間の租税条約で義務的仲裁を採用しているが、その適用は両締約国の政府が交換公文によって合意する日以後になると規定されている(602)。ただし、デンマークが仲裁手続を実施するための国内制度を導入した場合や、我が国以外との間で義務的仲裁の規定を有する租税条約が発効した場合には、デンマークの権限ある当局が我が国へ通知を行い、両締約国の政府が交換公文の日について合意することとなる(603)(604)。

(3) 検討

仲裁付託を義務的としない場合、確かに仲裁付託される事案を限定するという柔軟性を確保することで、仲裁手続に要するコストを低減させるメリットがあるとも言われている(605)。また、自発的仲裁の規定を設けること自体に、各国の仲裁制度への関心を惹起させ義務的仲裁に係る議論を開始させる重要な役割を果たす可能性も指摘されている(606)。しかし、仲裁制度の導入の黎明期における自発的仲裁の経験を見る限り、実際に仲裁規定が利用される例がほとんどなく、相互協議の合意促進効果が全くないとはいえないものの、極めて限定的であると考えられていたため(607)、OECD 及び EU 加盟国を中心に、より強力な手続である義務的仲裁が主流になったという経緯がある。その際、上記(2)で検討したように、仲裁制度の導入を容易にする方策として、我が国を含めて様々な代替案が試みられてきたものの、制度が導入されているのは EU や OECD 加盟国を中心とする先進国に限られているのが現状である。租税条約に初めて

---

(601) 米国は、カナダ、フランス、ドイツとの間の租税条約にもこのような規定を導入していたが、結果的には、交換公文ではなく、後の条約改正によって義務的仲裁を採用している（*Ibid.*）。

(602) 日・デンマーク租税条約 30 条 3 項(a)。この規定では、合意の主体が「両締約国の政府」とされていることから、仲裁開始のためには、権限ある当局間の合意ではなく、外交当局による合意が必要であると考えられる。

(603) 日・デンマーク租税条約 30 条 3 項(b)。

(604) 我が国がデンマークとの間でこのような条項を導入した理由は公には明らかになっていないと思われる。デンマーク政府が BEPS プロジェクトの行動 14 のミニマム・スタンダードに基づき、OECD に提出した MAP プロファイルによれば、日本、イスラエル及びスイスとの間の二国間租税条約にこのような条項があり、デンマークと第三国との間で MLI に基づく仲裁規定が発効すれば、これら 3 か国の仲裁規定も適用が開始されるとしている（OECD, Denmark Dispute Resolution Profile (Last update: 11 February 2020), https://www.oecd.org/tax/dispute/denmark-dispute-resolution-profile.pdf, last visited Feb. 1, 2021.）。

(605) United Nations, *supra* note (549), para.15.

(606) Turcan, *supra* note (283), § 10.3.2.

(607) U.S. Department of the Treasury, *supra* note (199).

仲裁制度を導入した米・独租税条約（1989）でさえも、自発的仲裁から義務的仲裁への改訂に至るまで 20 年近くを要していることから、両者の間には大きな隔たりがあり、義務的仲裁の採用を拡大することは容易ではないであろう。

3　仲裁決定の拘束力に係る検討

(1) 拘束力のある仲裁の意義

義務的仲裁とともに、紛争解決の実効性を担保するもう 1 つの特徴が、仲裁決定の法的拘束力である。ここで法的拘束力とは、第 1 章第 3 節 1 で整理したとおり、権限ある当局に対するものであり、納税者は仲裁決定の内容を受け入れないことも可能である。この点については、本稿で取り上げた各租税条約等において共通しており、両締約国の権限ある当局は、納税者が仲裁決定を受け入れない場合を除いて、仲裁決定に従った相互協議の合意を行うことになる。

(2) 拘束力のある仲裁に係る代替案

仲裁決定の拘束力についても、これまで租税条約に導入が検討された手続又は導入済みの手続について整理する。これらは、いずれも仲裁決定の拘束力を緩和することにより、仲裁制度の導入を容易にしようと試みられた方策であると考えられる。

イ　仲裁決定とは異なる合意

EU 紛争解決指令及び国連モデル租税条約においては、仲裁決定後 6 か月以内であれば、仲裁決定と異なる合意が可能になっている。また、MLI においては、仲裁決定方式として独立意見方式を採用した場合に限り、3 か月以内に仲裁決定と異なる合意を可能とするオプションが設けられている(608)。これは、既に述べたとおり、非拘束的な調停と拘束力のある仲裁手続の混合を混合させた手続であると考えられる(609)。

ロ　非拘束的な決定

---

(608) 仲裁決定方式として MLI23 条 1 項における最終提案方式を採用した場合には、このオプションを採用することはできない（MLI24 条 3 項）。最終提案方式では、両締約国の権限ある当局による解決案の一方を採用するため、自国の提案を採用された仲裁手続の「勝者」(winning state)が、仲裁決定と異なる解決方法に合意するとは考えにくいためである（*See* Schiavini, *supra* note (236), p.591.）。しかし、仮に独立意見方式を採用した場合であっても、自国にとって相対的に有利な仲裁決定が出された「勝者」が、仲裁決定と異なる解決方法に合意するとは考えにくいのではないかと考えられる。

(609) このような手続を採用したのは、最終的な結果が出ることを保障するが、当事者が自分たちにとってより良い合意を模索することを許容しているためであるとされている（Sander（増井訳）・前掲注（203）200 頁）。

現行の義務的かつ拘束力のある仲裁が主流になる以前には、租税に係る紛争解決手続として非拘束的な調停に類似する手続を活用することが提唱されたこともあった。古くは国際連盟の時代や、初期の OECD モデル租税条約の時代において、権限ある当局から独立した第三者に勧告的意見を出させる案が提唱されたが、実効性に批判があったためか実際に導入されるまでに至っていない(610)。しかし近年の学説においても、非拘束的な手続を活用する提案がなされており(611)、EU 紛争解決指令においても相互協議で合意に至らない場合に、仲裁手続に至る前段階として拘束力のない仲介（mediation）や調停（conciliation）の手続を行うことが勧奨されている(612)。

(3) 検討

上記(2)のように仲裁決定を非拘束的とした場合、権限ある当局、仲裁人、及び納税者の三者にとって手続に大きな時間と労力を要する一方、権限ある当局のうち一方でも仲裁決定を受け入れなければ、それまでの過程が無駄になってしまう。また、既に述べたとおり、国際法一般においても紛争解決手続として拘束力のない調停が利用される例は多くないとされ、仮に仲裁決定を受け入れずに権限ある当局が引き続き相互協議を行ったとしても合意に至る保証はない。とはいえ、上記(1)のように仲裁決定に拘束力を持たせた場合には、相互協議で合意に至らなかった論点について、一度出された仲裁決定を見直すような合意が実際に可能かどうかは疑義がある(613)。第 3 章で検討したとおり、比較的簡素かつ迅速な手続とされる米国の仲裁手続によっても、仲裁要請から仲裁決定まで 1 年以上、相互協議の期間と通算して 3 年以上を要することを考慮すると、紛争解決のための行政コストも多大になると考えられる(614)。以上のことから、

---

(610) Shoup（いわゆる「シャウプ勧告」を行ったシャウプ教授である。）は、OECD の提案した勧告的意見の制度について、「何もないよりはまし」（原文は “This might be better than nothing”）とした上で、すぐに真の仲裁委員会（true arbitration board）の創設を目指すべきだと述べている（Shoup, *supra* note（81）, p. 306.）。

(611) 青山・前掲注（55）157 頁、Owens et al.（岡田訳）・前掲注（591）433-435 頁。

(612) EU 紛争解決指令前文パラ 6。

(613) このような合意が行われる場合として、「実務上は、納税者が仲裁の裁定に不満を有している場合で、両当局と納税者間において仲裁の裁定とは異なる解決策で合意し得る状況下においては、このような規定が機能するものと思われる」という指摘がある（剱持敏幸「『国際的な税の紛争解決手続の改善』（OECD 報告書）について－仲裁関連の規定を中心に－」国際税務 27 巻 8 号 69 頁（2007））。しかし、権限ある当局にとっては、既に仲裁決定をもって事案の解決がなされているのであり、このような状況下で納税者が採りうる手段は、仲裁決定を受け入れずに国内救済手続へ進むことに限られると考えられる。この場合、権限ある当局が仲裁決定と異なる合意に至る誘因は、ほとんど発生しないのではないかと考えられる。

(614) 仲裁手続のコストに係る議論については、次節で検討することとする。

上記の代替案は、仲裁制度の導入を容易にする一助になったとしても、実効性、紛争解決の長期化及び行政コストの増加の観点から望ましくないと考えられる。そもそも仲裁制度の導入の背景には、相互協議への批判の 1 つとして所要期間が長いというものがあったことや、租税条約に仲裁規定を置く意義が相互協議の合意促進にあるとされていることを考慮すると、余計に時間のかかる手続とすることは本末転倒であろう。

4　第３のアプローチの提言～ピア・レビュー制度の活用～

(1) 考察

上記 2 及び 3 で検討したとおり、仲裁付託の義務や仲裁決定の拘束力については、これらの性格を緩和すれば仲裁制度の導入は容易になるが、実効性が乏しくなる一方、強化すれば実効性は強まるが、仲裁制度の導入が困難になるというトレード・オフの関係にある。また、かねてから仲裁制度の導入を容易にするための様々な代替案が試みられてきてはいるものの、運用如何によっては紛争解決の実効性がほとんどなくなってしまうことから、制度設計のバランスが難しく、導入の拡大には大きく寄与していないのが現状ではないかと思われる。このように仲裁手続について、義務的か自発的か、或いは拘束的か非拘束的かという二項対立の議論はある程度尽くされている感があると考えられる(615)。そこで、本稿では、筆者が参照した先行研究とは異なる視点から、現行の枠組みの活用によって実現可能と考えられる第 3 のアプローチを提案することとしたい。具体的には、OECD の BEPS プロジェクトにおいて、仲裁制度の導入と併せて紛争解決手続の改善を図るための仕組みとされているピア・レビュー制度の活用である。

(2) ピア・レビュー制度の意義

第 1 章第 2 節 5 で述べたとおり、BEPS プロジェクトの最終報告書（行動 14）においては、仲裁制度に加えて、OECD モデル租税条約の改訂、相互協議に係るミニマム・スタンダードの策定、ピア・レビュー等によって相互協議の実効性を一層強化することが勧告された。ここで、ミニマム・スタンダードとは、紛争解決手続の改善のために各国が最低限遵守すべき事項をまとめたものであり、①相互協議の迅速な解決、②紛争の予防及び迅速な解決を促進する行政手続の履行、③納税者への相互協議の機会の確保、

(615) 本文で引用した文献のほかに、Lennard, *supra* note (279), pp. 186-187. においても仲裁制度の導入を容易にするための様々な方策が検討されている。

という 3 つの柱に大別されている(616)(617)。また、ピア・レビューとは、ミニマム・スタンダードの実施状況を各国・地域が相互に審査（モニタリング）することで(618)、紛争解決手続の改善に係る取組を促進するための制度であり、OECD 加盟国の枠組みを越えて BEPS IF 参加国である 100 以上の国・地域(619)の全てがこの審査を受けなければならないこととされている(620)。審査は 2 段階で構成され、まず第 1 ステージにおいてミニマム・スタンダードの実施状況について審査が行われ、第 2 ステージにおいて第 1 ステージで指摘を受けた問題点や勧告に対する改善状況について審査が行われることとなる。いずれの段階においても、OECD の担当事務局（MAP Forum）、OECD 租税委員会及び BEPS IF の承認を経た上で報告書が公表されることとなる。我が国は現在、第 1 ステージの審査を終えて「ほとんどのミニマム・スタンダードを実施している」との評価を得ており(621)、一部の項目について受けた勧告及び提言(622)への取組状況について、2019 年 8 月から第 2 ステージの審査を受けているところである。

ピア・レビュー制度は、罰則を伴う措置を課すことや、MLI のように既存の租税条

---

(616) これらは全部で 17 項目から構成される。それぞれ主な項目を挙げると、①には、相互協議事案の平均 24 か月以内の解決目標、共通の枠組みに基づく相互協議統計の適時な報告、ミニマム・スタンダードの実施状況の審査、及び仲裁制度への立場表明等がある。②には、相互協議の手続に係るガイドラインの整備、相互協議の概況の報告、相互協議担当者の独立性の確保、及び相互協議の関連業務のリソース確保等がある。③には、相互協議の申立てをいずれの締約国にも可能とすること、及び相互協議の合意を国内法令の期間制限にかかわらず実施すること等がある（OECD, *supra* note（10）, para. 9-41.）。

(617) ミニマム・スタンダードのほかにも、ベストプラクティス 14 項目が策定されている（OECD, *supra* note（10）, para. 42-59.）。ベストプラクティスは、ミニマム・スタンダードとは異なり、客観的な評価が困難な事項を有しているため、ミニマム・スタンダードを補完する項目として、各国が実施することが望ましいものという位置付けとされている（秦・前掲注（53）339 頁）。

(618) 相互協議の利便性やアクセスといった特定の項目については、各国・地域の当局のみならず、相互協議の利用者である納税者の意見も公募されることとなっている。詳細は、国税庁「行動計画 14(相互協議の効果的実施)及びピアレビューについて」を参照（https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/14/index.htm）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧）。

(619) BEPS IF の参加国・地域については、前掲注（182）を参照。以下では、便宜上、「参加国」と表記することとする。

(620) 秦・前掲注（53）340 頁。

(621) 秦・前掲注（53）355 頁。

(622) 例えば、ミニマム・スタンダードにおいて、相互協議の合意内容の実施が国内法令の期間制限にかかわらず実施すると租税条約に規定すべきであり、できない場合には時機に遅れた所得調整を避けるための期間制限を規定すべきであるとされているところ、一部の租税条約について、かかる規定の不備があるため、条約改正の必要性を指摘されている。また、提言として、対面での相互協議以外の多様な接触方法の活用や電子メール等、効率的な文書の交換の更なる活用を通じた相互協議の促進が挙げられている（秦・前掲注（53）355 頁）。原文は、OECD のウェブサイトを参照（OECD. (2018). "Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Japan (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project" OECD Publishing, *available at* https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-japan-stage-1_9789264304307-en, last visited Feb. 1, 2021.）。

約を改正するといった直接的な効果を参加国へ及ぼすものではない。しかし、既に述べたとおり、紛争解決手続の改善のためには、自国の取組だけでなく、相手国の国内法制度の調整、人材教育、コスト負担等様々な問題を解決することが必要となる。このため、技術協力に加えて、ピア・レビュー制度による中長期的なモニタリングを通じて、間接的に紛争解決手続を改善するための取組が行われているのである(623)。

(3) ピア・レビュー制度の活用

今後、仲裁制度の導入を容易にする一つの方策として、上記のミニマム・スタンダードの１つとして各国・地域に要求される相互協議統計（MAP Statistics)、及びピア・レビュー制度を活用することが考えられる。相互協議統計とは、参加国が報告年度（暦年）ごとに、相互協議事案の申立て件数、申立てから２年以内に解決した事案の件数、合意に至らなかった事案の件数、合意に至るまでの平均所要期間等の各種計数を、OECD の共通の基準に従い、相手国とも件数をすり合わせた上で MAP Forum へ報告するものである。報告された相互協議統計は、OECD のウェブサイトで公表され(624)、納税者も含めた世界各国の関係者の目に晒されることで、参加国の権限ある当局にとって紛争解決手続の改善を促す一定の効果があると考えられている(625)。

一方、紛争解決に係るミニマム・スタンダードをどの程度の基準とするかについては、BEPS プロジェクトの議論の過程で大きな問題となっていた。当初ドラフト段階において、義務的かつ拘束力のある仲裁の採用を勧告する方向性で議論が進められていた

---

(623) 望月・前掲注（226）130 頁を参照。

(624) OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2019, http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2019-per-jurisdiction-all.htm, last visited Feb. 1, 2021.

(625) OECD は 2019 報告年度について、相互協議に係る統計（前掲注（168）を参照）とともに「相互協議顕彰」(Mutual Agreement Procedure 2019 Awards）を公表している。当該顕彰においては、①課税事案の早期解決（事案の所要期間)、②長期未解決事案の縮小、③課税事案の効率的な解決（事案の回転率)、④相互協議に係る国際協力について、BEPS IF の参加国（一定件数以上の事案が存在しない国・地域を除く）の中で特に優れた統計数値を示した国・地域名を公表している。我が国は、①のうち移転価格課税事案の所要期間、及び④のうち移転価格課税事案における国際協力（我が国とインド間）の２項目について、報告した国・地域の中で最も良い統計数値を示したとされている（OECD, Mutual Agreement Procedure 2019 Awards, https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-2019-awards.htm, last visited Feb. 1, 2021.)。もっとも、課税事案については、一般論として個別性が高く、事案の複雑さ、納税者との関係及び相手国との関係等によっても、相互協議の所要期間や処理件数等が変動すると考えられることから、一概にこれが BEPS プロジェクトによる一連の取組による成果とは断定できないであろう。しかし、単に参加国ごとの統計数値を公表するのみならず、上記のように具体的なテーマごとに統計数値の取りまとめを行うことで、間接的には参加国に一定程度の圧力をかける効果が働き、紛争解決の促進に寄与するのではないかと考えられる。

(626)。しかし、参加国の合意に至らなかったため(627)、結果的に最終報告書（行動 14）には盛り込まれず(628)、産業界からの批判を招いたという経緯がある(629)。このため、今後もピア・レビュー制度を活用して継続的に紛争解決の改善に取り組んでいくとしても、近い将来において義務的かつ拘束力のある仲裁の採用をミニマム・スタンダードにすることは現実的ではないであろう。このため、各国にとって少しでも受入れが容易になるような方策が必要になると考えられる。

そこで考えられるのが、自発的仲裁の採用をミニマム・スタンダードとした上で、同じくミニマム・スタンダードの 1 つである相互協議統計を改訂して組み合わせる方法である。具体的には、相互協議で合意に至らなかった事案の件数に加えて仲裁付託の件数も報告させるよう改訂することが考えられる。本稿で検討した租税条約等の中では、EU がこのような統計を採用しており、相互協議の開始から 2 年以上が経過した事案の内訳として、仲裁付託の件数等が公表されている(630)。上記 2 で検討したとおり、自発的仲裁を単体で採用した場合、導入が容易になる一方、実際に仲裁付託へ至る可能性が低く紛争解決の実効性が乏しくなると考えられる。また、仲裁決定の公表の要件も EU 以外においては厳格であるため、公表に至らない例が多く、他の参加国の仲裁手続の実施状況について知る機会が乏しいのではないかと考えられる。しかし、相互協議統計を通じて仲裁付託の件数だけでも外部へ公表されるようになれば、参加国は互いに仲裁付託の状況を確認することができるようになる(631)。このため、手続の秘匿性の高さか

---

(626) ドラフトにおいては、仲裁手続に係る政策的問題及び実務的問題として、起算日の延期、仲裁人の選任、守秘と通信、仲裁決定方式、証拠、納税者の役割、及びコスト等について論点整理するとともに、問題解決のための様々なオプションを提示していた（OECD. (2014). “Public Discussion Draft BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective” para.41-56.）。

(627) OECD, *supra* note (10), para.8.

(628) 仲裁制度の導入はミニマム・スタンダードにもベスト・プラクティスにもならず、最終報告書（行動 14）においては、仲裁を支持する 20 か国が列挙されるのみとなった（OECD, *supra* note (10), para.62.）。また、既に述べたとおり、BEPS 最終報告書（行動 15）に基づき策定された MLI においても、仲裁制度の導入は各国の任意となっている。

(629) Owens, *supra* note (241), p.612.

(630) EU の統計（European Commission, *supra* note (165)）によれば、2018 年末の EU 仲裁条約に基づく相互協議で 2 年以内に合意に至らなかった事案の内訳として、仲裁付託済みの事案のほかに、「国内救済手続のため相互協議を中断」、「納税者の同意に基づく仲裁未付託」、及び「仮合意済みで正式合意の手続中」といった要因別に件数が示されている（EU Joint Transfer Pricing Forum, Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018, *available at* https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf, last visited Feb. 1, 2021.）。

(631) 自発的仲裁は、両締約国の権限ある当局が合意しない限り、仲裁付託されないが、「相互協議で合意に至らないにもかかわらず仲裁付託されていない事案」としての件数が報告されることになる。

ら仲裁制度に慎重な国に対して、他の参加国の利用状況を見極めながら中長期的に仲裁手続の利用を促していくことが期待できるのではないかと考えられるのである(632)。

なお、上記 3 の検討を踏まえれば、観念的には、自発的仲裁ではなく拘束力のない仲裁手続と組み合わせることも考えられる。しかし、既に検討したとおり、相互協議の開始から通算して仲裁決定まで 3 年以上を要すること、及び仲裁制度の導入の背景の 1 つとして相互協議の長期化への批判があったことに鑑みれば、仲裁決定の段階で権限ある当局が拒否できる手続よりも、仲裁付託の段階で拒否できる自発的仲裁を組み合わせる方が、納税者及び行政のコストの低減、並びに手続の迅速化の観点から望ましいと考えられる。

本稿執筆時点においては、BEPS IF の全参加国のピア・レビューが終了した後の取組方針についてまだ確定していないものの、以上のように自発的仲裁と相互協議統計を組み合わせる方向でミニマム・スタンダードを見直す方策が考えられるのである。そして、今後も BEPS IF でピア・レビュー制度による取組を継続することにより、間接的に仲裁手続の利用を促し、将来的に義務的かつ拘束力のある仲裁の採用を目指していくことが、仲裁制度の導入拡大という観点から望ましいと考えられる。

第２節　仲裁手続の実施の観点～仲裁決定方式を中心に～

１　問題の所在

既に述べてきたとおり、仲裁決定方式には、大きく分けて独立意見方式と最終提案方式がある。いずれの方式が適切かについては、これまで様々な議論が重ねられてきたが(633)、本稿では、第 3 章の諸外国の仲裁手続の比較検討を通じて、仲裁決定方式が、仲裁手続において何を重視するかという考え方に大きく影響を及ぼすと考えられることを指摘した。

仲裁決定方式のうち、独立意見方式は、1990 年の EU 仲裁条約及びその後継的制度である EU 紛争解決指令で採用されているほか、仲裁規定が新設された 2008 年版の OECD モデル租税条約において原則的方式とされている(634)。これに対して最終提案方式は、米・

(632) 仲裁決定そのものを公表することは、権限ある当局や仲裁人の守秘義務等の観点から困難であるにしても、仲裁付託の件数の報告させることで、参加国の仲裁手続の利用状況を把握することによって、こうした疑念を解消する一助になるのではないかと考えられる。

(633) Markham, *supra* note (481), p.127.

(634) OECD, *supra* note (206), Commentary on Article 25, Annex, para.4.

独租税条約（2006）以降、全ての米国における義務的仲裁で採用されているほか[635]、国際連合モデル租税条約の 2011 年版、及び 2016 年に策定された MLI においても原則的方式とされている[636]。また、2017 年に改訂された OECD モデル租税条約のコメンタリにおいても、原則が最終提案方式へと変更され[637]、近年では仲裁決定方式として独立意見方式よりも最終提案方式を選好する国が増加してきているとされている[638]。

ここで、第 2 章第 2 節で整理したとおり、我が国は、これまでの二国間租税条約における仲裁実施取決めを結んだのが全て 2017 年の OECD モデル租税条約の改訂前であり、米国を除いて原則として独立意見方式を採用している。また、MLI においても最終提案方式を原則的方式として採用しない権利を留保している一方、日・米租税条約においては、全て最終提案方式による仲裁決定を行うこととしている。このように我が国は、最終提案方式を排除しないものの、原則として独立意見方式を採用する方針であると考えられる。しかし、既存の仲裁実施取決めを見ても、どのような場合にいずれの仲裁決定方式によるか十分に整理されていないと考えられる。また、既に述べたとおり MLI においては、対抗措置の適用により、一部の国との間では仲裁決定方式について合意するまで仲裁手続が実施できない状態となっている。

以上の点から、我が国の仲裁手続の実施の観点においては、仲裁決定方式が特に重要な論点になると考えられるため[639]、本節では、独立意見方式及び最終提案方式の特徴を整理した上で、仲裁対象事案の類型も考慮しながら望ましい方式について考察することとしたい。

---

[635] R. Petruzzi et al. (2015). “Chapter 6: Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD, p.2. また、米国モデル租税条約においても、仲裁決定方式は最終提案方式のみが採用されている（米国モデル租税条約 25 条 9 項(e)-(j)）。

[636] MLI については、MLI23 条 1 項及び OECD, *supra* note (221), para.242.を参照。また、国連モデル租税条約については、United Nations, *supra* note (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.を参照。

[637] OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.4.

[638] 例えば、ドイツは 2013 年に公表した自国の租税条約の交渉に係る指針において、最終提案方式による仲裁決定を原則としている（税理士法人プライスウォーターハウスクーパース編「Worldwide Tax Summary　租税条約における強制仲裁規定（ドイツ）」国際税務 33 巻 7 号 5 頁（2013））。また、EU 紛争解決指令においても、権限ある当局が代替的紛争解決委員会の設置に合意した場合のみとはいえ、例外的に最終提案方式の採用は可能である（EU 紛争解決指令 10 条 2 項）。

[639] Owens は、「おそらく仲裁手続についての最初の問題で、かつ最も重要な問題は、仲裁決定方式であろう」と述べている（Owens, *supra* note (241), p.614.）。

２　独立意見方式及び最終提案方式の特徴

ここでは、両方式の関係及び特徴を整理する。いずれの方式も単純多数決によって仲裁決定が行われる点、及び仲裁決定に先例的価値を認めない点は共通していると考えられるが、主な相違点は以下のとおりになると考えられる。

(1) 両方式の関係

独立意見方式においては、仲裁委員会が、両締約国の権限ある当局及び納税者から提供された情報を検討の上、仲裁決定を行う。権限ある当局が提供する情報には、相互協議で未解決の論点に対する自国の解決案及びその根拠も含まれるのが一般的である(640)。これに対して最終提案方式においては、仲裁委員会が、両締約国の権限ある当局から提供された解決案及びその根拠を基に、納税者から提供された情報も検討した上で、解決案のいずれか一方を選択して仲裁決定とする。

このように、いずれの方式も両締約国の権限ある当局が解決案を含む情報を仲裁委員会に提出し、仲裁委員会が決定を行うこととなる。ここで、仲裁委員会が決定できる範囲に焦点を当てると、独立意見方式は、理論上、権限ある当局による解決案を採用することも含めて何らかの結論を出すことができるのに対し、最終提案方式は、いずれか一方の解決案を採用することとなる。すなわち、両方式の相違点は、仲裁委員会の裁量権の広狭の差であると考えられ(641)、換言すれば、両方式は別個独立の関係にあるのではなく、前者が後者を包含する関係、或いは前者の特殊な形態が後者であるという関係にあると考えられる(642)。

(2) 最終提案方式の特徴

イ　迅速性及び低コスト

最終提案方式の長所としてしばしば主張されるのが、仲裁手続を迅速化し、かつ費用を低減できるという点である(643)。仲裁手続が相互協議で一定期間以内に解決しない場合に行われる手続であることを考慮すると、実際に租税条約における仲裁規定

---

(640) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.26.

(641) *See* Petruzzi et al, *supra* note (635), p.2; Rosenbloom, *supra* note (398), p.4; Owens, *supra* note (241), p.615.

(642) 憲法上の問題により仲裁制度の導入に慎重な国にとっては、仲裁委員会の裁量権が狭い最終提案方式の方が、国家の課税権や司法権への制約が少なく、また仲裁委員会へのコントロールを及ぼしやすくなる分、導入が容易になる可能性があるとの指摘もある（Petruzzi et al, *supra* note (635), p.3; Rosenbloom, *supra* note (398), p.4.)。

(643) 例えば、Lodin, *supra* note (241),p.175; Monsenego, *supra* note (204), p.166; Petruzzi et al, *supra* note (635), p.3; Mc Cree, *supra* note (393), p.204; Neto, *supra* note (255), p.13.

を機能させようとした場合には、仲裁手続に要する期間及び費用の問題は、権限ある当局及び納税者双方にとって重要な関心事項となろう。

まず、所要期間について、最終提案方式は、仲裁委員会が独自の見解をまとめる必要がない簡素な方式であることから、独立意見方式と比較して準備や検討に要する事務負担が減少すると考えられる(644)。実際、第2章及び第3章で行った検討を踏まえると、仲裁手続が滞りなく進んだ場合には、独立意見方式では2年弱、最終提案方式では1年から1年半程度の期間を要すると考えられ、所要期間の点では最終提案方式が有利であるといえるであろう(645)。

次に、仲裁手続の費用については、仲裁人等の人件費が大宗を占めるとされている(646)。人件費は通常、手続に要する事務量や期間に応じて増加する変動費用であると考えられるため、仲裁手続の所要期間と正の相関関係にあると考えられる。このため、費用の面でも、最終提案方式によった方が相対的に有利であると考えられる(647)。

---

(644) 最終提案方式は、一般的に仲裁決定に際して法的根拠が提示されないが、国連モデル租税条約においては、仲裁決定とともにその選択に至った簡潔な理由（short reasons）を提示することとされている（United Nations, *supra* note (549), Annex, para.2, Sample Mutual Agreement 6.）。

(645) 本稿で検討した各租税条約等について、仲裁手続の最大の所要期間をまとめると下表のとおりとなる（下表は筆者作成）。

仲裁手続の内容	日・蘭租税条約	EU紛争解決指令	日・英租税条約（例外的方式）	米・独租税条約（2006）
	独立意見方式	独立意見方式	最終提案方式	最終提案方式
付託事項の決定	100日	－	100日	－
仲裁人の選任	90日	120日	60日	60日
議長の選任	60日		60日	60日
仲裁委員会への資料提出	120日	－	120日（210日(※2)）	－
仲裁決定	180日	6か月	45日	9か月
納税者の意向確認	－	90日	－	30日
相互協議の合意	180日	6か月	180日	－
合計(※1)	730日	570日	565日（655日(※2)）	420日(※3)

(※1)簡便的に1か月＝30日として計算している。付託事項の決定や仲裁人等の選任で行き詰った場合には、さらに長期化する点に留意する必要がある。

(※2)仲裁委員会が権限ある当局に対して資料提出依頼を行う場合、依頼期間150日及び回答期間60日の合計210日となる（日・英仲裁実施取決め17条）。

(※3)米・仏租税条約は、合計360日（12か月）となる（前掲注（437）を参照）。

(646) OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.37.また、租税条約ではなく投資協定に基づく事例ではあるが、Lennard, *supra* note (279), p.182.によれば、紛争の両当事者に発生する費用のうち82%が法律顧問へのフィー、16%が仲裁人へのフィー（1日最低3,000米ドル）、2%が仲裁機関の運営費であり、平均費用は800万米ドル超で中には3,000万米ドルを超える事案もあるという。

(647) 赤松・前掲注（5）293頁は、米国の仲裁手続について「極めて実務的であり興味深い事項として、仲裁委員会の構成員（仲裁人）が自らのスタッフを利用することは好ましくなく…（中略）…その報酬は仲裁人の自弁であることを定め（米仏取決め12（筆者注：米・仏仲裁委員会運営指針12条））、仲裁人に

以上のとおり、最終提案方式は、所要期間及び費用といった仲裁手続に要する資源の点で有利であるといえるであろう。我が国においては、自国で選任した仲裁人の報酬及び自国の費用は、それぞれの締約国の権限ある当局が負担し、議長の報酬その他仲裁手続の実施のために要する費用は折半とされているため、納税者自身が負担する諸費用を除いたものが行政コストとなる(648)。

ロ　相互協議の合意促進効果

最終提案方式において主張されるもう 1 点の大きな長所が、両締約国の権限ある当局による相互協議の合意を促進する効果である(649)。最終提案方式においては、両締約国の権限ある当局が提示した解決案のうち一方のみが採用されるため、仲裁手続に至る前に双方のポジションが狭まることで解決が促されるとされている(650)。これは、相手国の提案を採用されまいと極端な提案を回避する結果(651)、仲裁付託が近づくにつれて、双方の権限ある当局に、より合理的な提案を行う誘因が働くと考えられているためである(652)。

もっとも、かかる効果は、両締約国の権限ある当局の力が均衡している場合に期待

支払われる報酬の金額上限、日数制限や飛行機の利用の費用はエコノミークラスとすることなどを定める（米仏覚書(o)、米仏取決め 13（筆者注：米・仏 MoU(o)、米・仏仲裁委員会運営指針 13 条））」として、最終提案方式を採用する米国が、全体的に費用低減を志向していることを指摘している。また、仲裁委員会の審理も対面で行うのではなく、電話会議やテレビ会議の利用が推奨されており（米・仏仲裁委員会運営指針 11 条(a)）、OECD モデル租税条約のコメンタリにおいても同様に述べられている（OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample Mutual Agreement 4.4.）。最終提案方式は、仲裁委員会が独自の結論や根拠をまとめる必要がなく、権限ある当局の解決案や納税者の意見書に対する意見交換を行うことで足りると考えられるため、仲裁人が集合して対面で会議を行う必要性は低くなるであろう。また、電話会議等を用いることで旅費交通費及び宿泊費等の仲裁手続に要する費用を低減させることも可能になると考えられる。

(648) 日・蘭仲裁実施取決め 12 条。これに対して米国は、仲裁人の費用も含めて仲裁手続により発生した全ての費用は、両締約国の権限ある当局で折半とされ（米国モデル租税条約 25 条 9 項(1)）、EU 紛争解決指令は、仲裁人の報酬や費用は両締約国の権限ある当局で折半、納税者の費用は納税者の負担とされているが、その他の費用については特に言及がない（EU 紛争解決指令 12 条 1 項）。

(649) Harrington（岡田訳）・前掲注（376）301 頁。最終提案方式の別名であるベースボール方式（前掲注（206）を参照）の由来となった、メジャーリーグ選手の年俸を巡る紛争においても、仲裁手続を申請した選手の約 9 割が実際の仲裁決定に至る前に、球団との間で合意に至るという（Major League Baseball Players Association, FAQ: What is the record between players and owners in salary arbitration cases? https://www.mlbplayers.com/faq, last visited Feb. 1, 2021.）。

(650) 米国政府は、租税条約改正によって義務的仲裁を採用するにあたり、上院外交委員会の審議において、本文のように最終提案方式の長所を説明している（U.S. Department of the Treasury, *supra* note (199)）。また、米国議会の租税合同委員会は、最終提案方式について「正しい答え（right answer）ではなく、最も誤りの少ない答え（least wrong answer）により、納税者救済を適時に達成することに意義がある」と説明している（Joint Committee on Taxation, *supra* note (583), p.67）。

(651) 赤松・前掲注（155）393 頁。

(652) Petruzzi et al, *supra* note (635), p.3.は、独立意見方式は、仲裁委員会が両者の提案の間を取る（splitting the difference）傾向にあるため、双方が交渉の中で極端なポジションを採用し、譲歩を躊躇するという萎縮効果（chilling effect）が生まれる懸念があると指摘している。

できるのであって、相互協議担当者の知識や経験が不足するいわゆる途上国との間の協議においては効果が期待できないとの批判もなされている(653)。確かに、こうしたリソースが不足している国々は、相互協議において適時に「より合理的な提案」を行うことが困難と考えられるため(654)、仲裁付託を回避するために望まない解決案を強いられるおそれがあるであろう(655)。また、こうした国々が解決案を提示することができない場合には、相手国も相互協議で譲歩案を出さずに仲裁付託を待つことが得策と考え(656)、合意促進とは逆の効果が生じる可能性もあると考えられる。現行の仲裁手続が、仲裁決定方式にかかわらず、仲裁付託を回避するために相互協議による合意を促進する効果があることは既に述べたとおりである(657)。

以上のことから、相互協議の合意促進効果はいずれの仲裁決定方式においても認められるものであるが、双方に「より合理的な提案」ができる程度のリソースがある場合には、最終提案方式がより効果的な方法になるといえるであろう。

ハ　仲裁人選任資格の緩和

仲裁人は、各国の手続により細かい相違点があるものの、国際租税の専門知識、当局職員からの独立性及び事案への不関与等の一定の資格が要求されている。この点、本稿で検討した各租税条約等においては、仲裁決定方式によって仲裁人資格に差を設けている例は見当たらない。もっとも、上記(1)で整理したとおり、独立意見方式における仲裁委員会の裁量権が相対的に広いことに鑑みれば、仲裁人に要求される能力の水準については、独立意見方式の方が事実上高くなると考えられる(658)。このため、特に仲裁人の経験不足により、選任の困難さを懸念する国々にとっては、仲裁人選任の基準を事実上緩和する効果があると考えられる(659)。

---

(653) Lennard, *supra* note (279), p. 185.

(654) 途上国が合理的でないポジションを取る結果、たいてい仲裁手続の敗者（相手国の提案が採用されること）になることで、両国の関係に悪影響を及ぼし、協力関係を損ねる結果になってしまうことが懸念されている（Petruzzi et al, *supra* note (635), p. 10.）。

(655) Lennard, *supra* note (279), p. 185.

(656) 相手国が十分な相互協議の経験を有している場合には、相互協議で現在の自国のポジションから譲歩するよりも、最終提案方式によって現在の自国のポジションがそのまま採用される方が有利と考え、本文のような行動を取る可能性があると考えられる。

(657) 仲裁手続の所要期間や費用の負担が相対的に大きい独立意見方式についても、権限ある当局が負担を回避しようとして相互協議の合意促進効果が高まると考えることもできるであろう。

(658) Owens, *supra* note (241), p. 615. このほか、Owens は、仲裁委員会の裁量権を制限することで、仲裁人選任に係る潜在的なバイアスや基準への懸念を緩和する効果があると指摘しており、最終提案方式の採用によって、偏った仲裁決定を抑止できる可能性を示唆している。

(659) *Ibid.*

(3) 独立意見方式の特徴

イ　準司法的な手続

独立意見方式の長所として主張されるのが、法規範に基づく根拠を伴う仲裁決定を行うことで、仲裁手続の準司法的な手続としての性格を活用することができる点である(660)。既に述べたとおり、相互協議は、妥協を伴う交渉であるという性格上、合意内容に根拠が乏しい場合もあると考えられ、合意に至るまでの過程が不透明であるという批判がなされていた。この点、独立意見方式によった場合、相互協議の合意と同様、仲裁決定に先例的価値を認めないことが通常であるにしても、法的根拠を伴う仲裁決定が蓄積されることになる(661)。このため、紛争の関係者である納税者及び権限ある当局の双方にとって事実上の指針が形成され(662)、将来的な紛争の予防にも資するとされているのである(663)。

この点については、EU 紛争解決指令のように原則として仲裁決定が公表される手続であれば、個別の納税者のみならず、より一般的な租税条約の解釈指針の形成が促されると思われる。しかし、租税条約上の守秘義務の制約等によって仲裁決定が公表されない場合には(664)、権限ある当局が相互協議の結果について納税者への説明を尽くしたとしても、納税者個人にとっての紛争予防という限定的な効果にとどまると考えられる。

ロ　納税者の手続参加

相互協議への批判の 1 つとして、いったん権限ある当局による交渉が開始されると、納税者の手続参加の機会が限定されることが挙げられていた。これは、相互協議

---

(660) Ismer, *supra* note (68), p.1815.

(661) OECD モデル租税条約のコメンタリにおいても、最終提案方式が「仲裁決定に何ら先例的価値はない」（原文は“The arbitration decision shall have no precedential value.”）とされるのに対し、独立意見方式は「決定に何ら公式の先例的価値はない」（原文は“[…] the decision has no formal precedential value.”）（下線部は筆者による）とされ、後者によった場合、仲裁決定が公開されることで、将来の紛争予防及び同様の事案への一貫性のあるアプローチが可能であると指摘されている。このため、後者によった場合、非公式に何らかの形で先例が蓄積されることを否定していないと考えられる（OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, para.32, Sample mutual agreement 4.5, 5.6.）。

(662) *See* Lodin, *supra* note (241), pp.174-175.

(663) Terr et al, *supra* note (62), p.495；*see also* Ismer, *supra* note (68), p.1815; Owens, *supra* note (241), p.618.

(664) 我が国が、相互協議の結果の公表に消極的になることについて、最大の理由は租税条約上の守秘義務であるとされている（高久・前掲注（88）485 頁）。

が権限ある当局間の交渉の手続であり、仲裁手続も相互協議の補完的手続として実施されることを考慮すると、国内救済手続で保障されるのと同程度の手続参加を認めることが困難であることは、ある程度やむをえないと思われる(665)。この点、相互協議においては、納税者の意見提出の機会を設けるなどして運用面での改善が図られていること、また、仲裁手続においては、いずれの方式によっても納税者に少なくとも意見提出の機会が認められることは既に述べたとおりである。

ここで、最終提案方式は、仲裁委員会が権限ある当局の解決案をそのまま採用する方法であり、仲裁決定に納税者の意見を反映させる余地が少ないと考えられるため(666)、納税者の参加の重要性は相対的に低くなるであろう(667)。これに対して独立意見方式は、仲裁委員会が権限ある当局の解決案と異なる独自の結論を提示することができるため、納税者の参加の機会を確保することがより重要な意味を持つことになると考えられる(668)。実際、独立意見方式を採用する我が国やEUにおいては、納税者に意見提出の機会に加えて、仲裁人又は権限ある当局の許可を受けることを条件に口頭で仲裁委員会に対する意見陳述を行う手続が確保されている。

確かに、相互協議及び仲裁手続が権限ある当局間の手続であることや、納税者が仲裁決定を受け入れずに国内救済手続に進むことができることに鑑みれば、仲裁手続そのものに納税者が参加することの重要性はそれほど高くないかもしれない。しかし、納税者の参加の機会が確保されることにより、仲裁決定への納得感を高めることができれば(669)、仲裁手続の後にさらに国内救済手続を行うといった紛争の長期化を回避できると考えられる。このように、独立意見方式は、納税者の手続参加の機会を有意味に確保することができるという点において、相対的に優れていると考えられるのである。

(4) 両方式の特徴のまとめ

最終提案方式については、一般的に仲裁手続の迅速化及びコスト低減が認められ、また、紛争解決に係るリソースの不足する国にとっては、事実上の仲裁人資格の緩和

---

(665) 仮に、相互協議や仲裁手続について、納税者の権利救済を目的とした司法手続の性格を強化しようとするならば、第2章第1節2で述べたような憲法上の問題（例えば、司法権の帰属や裁判を受ける権利との関係の問題）を再び惹起することになるであろう。

(666) Harrington（岡田訳）・前掲注（376）302頁を参照。

(667) Neto, *supra* note (255), p.10.

(668) *Ibid.*

(669) *Ibid.*

効果がある一方、相互協議の経験を十分に有する国にとっては、相互協議における合意促進効果が追加的に期待できると考えられる。これに対して独立意見方式は、準司法的な手続としての性格を重視した手続であり、根拠を伴う仲裁決定の蓄積や納税者の手続参加によって、将来的な紛争の予防や透明性の向上を期待することができる手続であると考えられる。第3章第4節で整理したとおり、最終提案方式のみを採用する米国と、独立意見方式を原則とするEUの仲裁手続が大きく異なっているのは、上記のような仲裁決定方式の違いが色濃く反映されたものということができよう。

このように両方式の特徴を整理すると、いずれの方式も相互協議で問題とされていた手続の長期化や透明性の欠如といった点を不十分ながら克服するという長所を有しているものの、一方の長所が他方の短所であるという表裏の関係にあると考えられる。このため、いずれの方式が望ましいかという議論よりも、どのような場合に、それぞれの方式が効果的に活用できるか議論することの方が有益であると考えられる。ここで、どのような要素を用いて整理するかが問題になると思われるが、以下では先行研究を手掛かりに、仲裁対象事案を中心に検討を進めることとしたい。

3　仲裁対象事案に係る検討

これまでの先行研究によれば、効果的な仲裁決定方式の活用に当たり、仲裁対象事案が重要な要素の1つになると考えられることから(670)、以下では、今後我が国において、仲裁手続の対象となる可能税が高いと考えられる事案について、適切な仲裁決定方式を検討することとしたい。

相互協議指針によれば、我が国で相互協議の申立ての対象となる事案は、①移転価格課税、②恒久的施設の帰属所得に係る課税、③所得税の源泉徴収に係る課税、④無差別条項違反の課税、⑤双方居住者に係る課税、⑥相続税に係る二重課税、⑦濫用防止条項による課税、及び⑧APAである(671)。このうち、本稿執筆時点では、⑥相続税に係る二重課税及

(670) D'Alessandro（池田訳）・前掲注（174）352頁、Owens et al.（岡田訳）・前掲注（591）440頁、Petruzzi et al, *supra* note (635), pp.3-4; Markham, *supra* note (481), p.132; Spyridon E. Malamis. (2020). "The Future of OECD Tax Arbitration: The Relevance of Investment Treaty and WTO Dispute Settlement Practice in Promoting a Gradual Evolution of the International Tax Dispute Resolution System" Intertax. Vol.48, Issue 11, p.973.

(671) 相互協議指針3(1)、(2)。

び⑧APAについては、我が国の仲裁手続の対象外である(672)(673)。これらを除く6類型についても事案の発生の頻度は一様でないと思われ、国税庁相互協議室の報道発表によれば、我が国の相互協議事案の種別として、①移転価格課税が大宗を占め、このほかに「その他」の事案として、②恒久的施設の帰属所得に係る課税、及び③所得税の源泉徴収に係る課税が例示されている(674)。また、我が国最大の相互協議相手国である米国は、これらに加えて⑤双方居住者(675)も仲裁対象事案として掲げている租税条約が多い(676)。そこで以下では、我が国において将来、仲裁対象事案になる可能性が高いと考えられる上記4類型の事案について、検討することとしたい。検討に当たっては、X国、Y国との間でOECDモデル租税条約と同様の租税条約が締結され、両締約国とも我が国と同様の国内法令を有することを前提とし(677)、国内救済手続については考えないものとする。

(1) 移転価格課税

イ　設例(678)

(672) 相続税についての租税条約は、米国との間でのみ、「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」が締結されている（これまで述べてきた租税条約は、全て所得に対する租税を対象としたものである）。同条約7条では、二重課税事案の解決のために権限ある当局間の相互協議が実施できることとされているが、仲裁規定は存在しない。

(673) この点、米国と同様に我が国においても、APAによる紛争予防の重要性が広く認識されてきたこと等を理由に、仲裁対象事案に含めることを検討すべきであるという指摘もある（赤松・前掲注（5）301頁）。しかし、APAは課税事案とは異なり、①将来の期間を対象とするものであるため、解決の緊急性や必要性が相対的に低いこと、②合意内容によっては一方の締約国において課税所得の増額を伴うが、我が国では課税所得の減額措置については、相互協議の合意に基づいて通常の期間制限によらず行うことができるものの、増額措置にはこのような規定がないこと（濱田明子「事前確認の法的効力と紛争回避の視点－移転価格に関する事前確認について成立した相互協議の合意実施の問題から－」税大論叢45号187-188頁（2004））、③我が国は、相互協議の開始前にAPAの審査を行う必要があり、審査に要する期間が事案により異なるため、仲裁付託の起算点となる相互協議の開始の日を課税事案とは別に定める必要があること、等の様々な問題を解決する必要があると考えられる。この点は、別途詳細な検討が必要であると思われるため、本稿では立ち入らないこととする。なお、米国のAPA事案の仲裁手続については、前掲注（450）も参照（例えば、③について、仲裁付託の起算点が課税事案よりも後ろ倒しになっている。）。

(674) 国税庁・前掲注（169）（2020年10月）「（別紙1）相互協議事案数の推移」によれば、相互協議の繰越事案の約9割は移転価格課税に係る事案である（前掲注（586）も参照）。

(675) 個人以外の双方居住者については、我が国も米国も仲裁手続の対象外としているため、検討に当たっては、個人の双方居住者を前提とする（前掲注（343）及び注（412）を参照）。

(676) 米国の仲裁対象事案については、前掲注（412）を参照。また、EU紛争解決指令においては、特に仲裁対象事案の限定はなく、二国間租税条約及びEU仲裁条約で対象とされる全税目に係る事案に適用される（前掲注（505）を参照）。

(677) 仮に両締約国の国内法令が同様のものであっても、法執行に当たる機関が別々である以上、国内法令の実施に当たって種々の食い違いが生じることから、国際的二重課税を含む租税紛争がなくなることはないと考えられる（増井＝宮崎・前掲注（222）3頁）。

(678) 本設例は、国税庁「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～」38頁（2017年6月）を参考に筆者が内容を簡略化して作成した（https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/itenkakakuzeisei/index.htm）（2021年2月1日最終閲覧）。なお、筆者が参考にした出典元は、いずれも具体的な事案を基に設例を作成していると思われ

X 国の法人 P 社は、原価 100 で製品を製造して Y 国に所在する子会社 S 社に輸出している。S 社は、P 社から輸入した製品を Y 国内の取引先 A 社に 150 で販売している。P 社は、S 社との取引価格（独立企業間価格）を 130 として輸出していた。この結果、P 社は X 国において 30（=130-100）の所得を計上する一方、S 社は Y 国において 20（=150-130）の所得を計上し、P 社グループ全体で 50 の所得を計上していた。そして、これらの所得に基づいて各々の国で納税申告を行っていた。

これに対して Y 国の税務当局は、適正な独立企業間価格が 120 であると認定し、S 社の所得が 30（=150-120）として移転価格課税を行った。この結果、Y 国において納税申告の基となる所得が 10 増加し、P 社グループ全体の所得は 60 となった。

ロ　租税条約上の問題及び相互協議における論点

OECD モデル租税条約 9 条は、国境をまたぐ特殊関連企業（例えば親子会社）間の取引について、一方の締約国における移転価格課税、及び他方の締約国における対応的調整を規定している(679)。本設例では、Y 国が独立企業間価格を 120 とする移転価格課税を行うことにより、新たに 10 が Y 国の所得として課税されるが、当該所得は、X 国の税務当局が、独立企業間価格を 130 から 120 に修正すること（対応的調整）を認めない限り、X 国においても課税済みである(680)。このため、P 社又は S 社は、同条に係る租税条約の規定に適合しない課税が発生したとして相互協議の申立てを行うことができる。この場合、X 国及び Y 国の権限ある当局は、適切な独立企業間価格の水準についての合意を目指して協議を行うこととなる(681)。

(2) 恒久的施設の帰属所得に係る課税

るが、本稿の各設例に登場する国や納税者等については、実在のものとは一切関係がないことを予めお断りする。また、本稿の各設例に適用される租税条約及び国内法の制度については、紙面の都合上、詳細な説明ができないため、脚注で示した文献を参照されたい。

(679) 移転価格課税の意義については、村上・前掲注（3）73 頁、及び増井＝宮崎・前掲注（222）195-220 頁を参照。

(680) 仮に、X 国の税務当局が独立企業間価格の修正を認めれば、X 国における P 社の所得は 10 減少し、20（=120-100）となり、両国の課税権が適切に配分された結果、租税条約の規定に適合しない課税が解決されることになる。しかし、一般に相互協議を行わずに相手国が対応的調整に相当する所得の減額を行うことはないとされている（赤松・前掲注（5）237 頁）。

(681) 仮に独立企業間価格が 125 であるとの合意に至った場合には、Y 国は 5 の減額更正（S 社の所得を 30 から 25 へ変更）、X 国は 5 の対応的調整（P 社の所得を 30 から 25 へ変更）をすることにより、P 社の X 国における所得が 25（=125-100）、S 社の Y 国における所得が 25（=150-125）、P 社グループ全体の所得が 50 となるため、両国の課税権が適切に配分された結果、租税条約の規定に適合しない課税が解決されることとなる。

イ　設例[682]

X 国の法人 P 社（所得 200）は、Y 国に駐在員を派遣して駐在員事務所を設立し、現地市場の情報収集及び P 社への情報提供等の業務に当たらせていた。P 社は、当該事務所が補助的・準備的な業務を行っているにすぎないため恒久的施設に該当しないと思料し、Y 国において当該事務所に係る所得の納税申告を行っていない。これに対して Y 国の税務当局は、当該事務所が実質的に P 社の事業の一部を行っているため恒久的施設に該当すると認定し、当該事務所に帰属する所得が 100 であるとして課税を行った。

ロ　租税条約上の問題及び相互協議における論点

OECD モデル租税条約 5 条は、支店、事務所等の事業を行う一定の場所で、企業が事業の全部又は一部を行っている場所を恒久的施設と定義し[683]、同 7 条は、恒久的施設を通じて事業を行う場合のみ、当該恒久的施設の所在地国が課税することができると規定している。本設例では、Y 国が P 社の駐在員事務所を恒久的施設と認定し、P 社の所得のうち Y 国の恒久的施設に帰属する所得を 100 とする課税を行ったが、当該所得は X 国においても課税済みである。ここで、P 社は Y 国に所在する駐在員事務所が恒久的施設に該当しないことを前提に X 国において納税申告しているため、上記各条に係る租税条約の規定に適合しない課税が発生したとして相互協議の申立てを行うことができる[684]。この場合、X 国及び Y 国の権限ある当局は、Y 国における恒久的施設の存在の有無、及び恒久的施設に帰属する所得の水準についての合意を目指して協議を行うこととなる。

(3) 所得税の源泉徴収に係る課税

イ　設例[685]

X 国の法人 P 社（所得 200）は、Y 国に所在する子会社 S 社に対して自社の従業

---

[682] 本設例は、日本貿易振興機構「インドにおける PE 課税と日系企業の典型的論点」1-3 頁（2017 年 3 月）を参考に筆者が内容を簡略化して作成した（https://www.jetro.go.jp/ext_images/_Reports/02/2017/0c0305cf28799e07/rpin201703.pdf）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧）。

[683] 恒久的施設（Permanent Establishment: PE）の意義については、増井＝宮崎・前掲注（222）95-119 頁を参照。

[684] 本設例のような事案の場合、OECD モデル租税条約 23 条 B に相当する税額控除方式を有する租税条約であれば、P 社が X 国において外国税額控除を行うことにより、国際的二重課税が排除される可能性もあるが、ここでは考慮しないこととする。外国税額控除の詳細については、増井＝宮崎・前掲注（222）155-175 頁を参照。

[685] 本設例は、日本貿易振興機構・前掲注（682）4 頁を参考に筆者が内容を簡略化して作成した。

員 A を派遣して S 社の従業員への技術指導等の役務提供を行った。S 社は、当該技術指導等の対価として 30 を支払ったが、当該対価は租税条約上の使用料に該当するため Y 国において免税になると思料し、源泉徴収を行っていない。これに対して Y 国の税務当局は、当該対価が Y 国の国内法上、課税対象になると認定し、支払額 30 の 10%相当額である 3 を源泉徴収税額として課税を行った。

ロ　租税条約上の問題及び相互協議における論点

OECD モデル租税条約 12 条は、著作権、特許権等の使用権の対価、又は産業上、商業上の経験に対する情報（ノウハウ）の対価を使用料と定義し、使用料の生じた締約国においては免税となる規定を置いている(686)。本設例では、租税条約上、Y 国において免税となる所得について源泉徴収に係る課税が行われたため、同条に係る租税条約の規定に適合しない課税が発生したとして相互協議の申立てを行うことができる(687)。この場合、X 国及び Y 国の権限ある当局は、S 社の支払う対価が免税となる使用料に該当するか否かについての合意を目指して協議を行うこととなる。

(4) 双方居住者に係る課税

イ　設例(688)

X 国居住者 A は､X 国で内国法人の役員として勤務して給与所得 100 を得る傍ら、Y 国の不動産や金融資産にも投資を行って投資所得 50 を得ている。A の勤務先は、Y 国にも事業拠点を有しており、A は一年間の半分程度を X 国、残りの半分程度を Y 国で滞在している。A は X 国の居住者であるとして、X 国において全世界所得 150 を申告していた。また、Y 国においては Y 国に源泉がある投資所得 50 が課税されるため、X 国において外国税額控除を行うことにより税負担の調整していた。これに対して Y 国の税務当局は、A の恒久的住居が実質的に Y 国に存在すると認定し、Y 国においても全世界所得 150 に対して課税を行った。

ロ　租税条約上の問題及び相互協議における論点

---

(686) 使用料及び源泉徴収に係る課税については、増井＝宮崎・前掲注（222）73-93 頁を参照。

(687) 本設例のような事案の場合、OECD モデル租税条約 23 条 B に相当する税額控除方式を有する租税条約であれば、P 社が X 国において外国税額控除を行うことにより、国際的二重課税が排除される可能性もあるが、ここでは考慮しないこととする（前掲注（684）を参照）。

(688) 本設例は、日本貿易振興機構「双方居住者に対する国際的な二重課税の解決」3-6 頁（2013 年 10 月）を参考に筆者が内容を簡略化して作成した（https://www.jetro.go.jp/ext_images/jfile/report/07001517/report_personal_income_tax.pdf）（2021 年 2 月 1 日最終閲覧）。

OECD モデル租税条約 4 条 1 項は、一方の締約国の法令により全世界所得に課税される者を居住者と定義し(689)、同 2 項は、双方の締約国の居住者に該当する個人について、恒久的住居や重要な利害関係を有する等の基準により、いずれか一方の締約国の居住者に振り分けるための規定を置いている(690)。本設例では、X 国及び Y 国のいずれも国内法に基づいて A が自国の居住者であると認定し、全世界所得に課税を行っている。このため、A は同条に係る租税条約の規定に適合しない課税が発生したとして相互協議の申立てを行うことができる。この場合、X 国及び Y 国の権限ある当局は、A がいずれの国の居住者に該当するかについての合意を目指して協議を行うこととなる。

(5) 仲裁対象事案のまとめ

イ　最終提案方式の採用が望ましい事案

ここまで検討してきたとおり、いずれの事案も租税条約が意図するとおりに二国間において課税権が適正に配分されることを目指し、相互協議が行われることとなる。ここで、移転価格課税については、課税要件を充足するか否かが、独立企業間価格の水準如何であり、終局的には金額の水準の高低の問題に帰着することになると考えられる(691)。このため、相互協議の段階で両締約国の権限ある当局が、金額についての連続的な提案を行うことにより、仲裁付託前に合理的な結論に至るという最終提案方式の長所を活用することが期待できると考えられる。また、移転価格課税は、我が国の相互協議の事案の中でも大宗を占め、毎年大量反復的に発生する事案でもあることから、簡素かつ低コストで迅速な解決を図ることができる最終提案方式の方が親和的であると考えられる。

したがって、移転価格課税に係る事案については、必要性及び合理性の両観点から、最終提案方式を採用することが望ましいと考えられる(692)。

---

(689) 居住者及び非居住者に対する課税の詳細については、増井＝宮崎・前掲注（222）5-16 頁を参照。

(690) 本設例のような事案の場合、OECD モデル租税条約 4 条 2 項(c)に相当する国籍条項による振り分け規定を有する租税条約であれば、いずれかの締約国の居住者に振り分けられると考えられるが、本設例では、例えば X 国及び Y 国のいずれの国籍でもない第三国の国籍の者が X 国の内国法人の役員に就任しているような場合を想定するものとする。

(691) 租税特別措置法 66 条の 4（移転価格税制）は、法人と国外関連者との間の取引につき、当該法人が「支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たない」こと、又は「支払う対価の額が独立企業間価格を超える」ことを課税要件として規定している。また、移転価格の問題が、法律問題というよりも、経済分析の問題の性格が強いことは従来から指摘されている（村井・前掲注（366）12 頁）。

(692) 先行研究も、移転価格課税に係る事案が最終提案方式に適することは概ね共通の理解のようである

なお、複数の論点が存在する場合において、最終提案方式を採用するときには、全ての論点を一括する方法、及び論点ごとに結論を出す方法が考えられるが、論点ごとに合理的な結論が期待できるという観点から、米国の仲裁手続に倣って(693)後者を採用することが望ましいであろう(694)。

ロ　独立意見方式の採用が望ましい事案

上記 4 類型のうち移転価格課税を除く事案については、課税権の配分の前提として、恒久的施設の有無、居住者の該当性、特定の所得区分への該当性という問題を解決する必要があると考えられる。先行研究において「入口の問題」（Threshold question）とも称されるこれらの問題は(695)、早期に解決される必要性があることは言を俟たないが、課税を行うための前提となる問題でもあるため、毎年の納税申告において同様の問題が生じる可能性が高いと考えられる。このため、納税者への法的安定性及び予測可能性の確保、並びに権限ある当局間の将来の紛争回避といった観点からは、何らかの根拠をもった解決がなされる必要性が高いと考えられる。また、「入口の問題」は、課税要件を充足するか否かが、恒久的施設、居住者又は租税条約上の所得区分といった、特定の事実に該当するか否かの問題に帰着することになると考えられるため、最終提案方式の長所とされる相互協議による互譲の効果が期待しにくいと考えられる(696)。この点、米国の仲裁手続のように、代替的な解決案の提案を

が、これ以外の事案については、やや見解が錯綜していると思われる。例えば、D'Alessandro（池田訳）・前掲注（174）352 頁は、恒久的施設の有無のように事実が問題となる事案も最終提案方式に適するとし、また、Owens et al.（岡田訳）・前掲注（591）440 頁は、これらに加えて双方居住者の事案も納税義務確定のため早期解決が望まれるとして最終提案方式が適するとしている。一方、恒久的施設の有無や所得の分類の問題は、法的分析が不可欠であるため、独立意見方式が適するとの見解もある（Malamis, *supra* note（670）, p.973.）。本稿では、後述のとおり、移転価格課税以外の事案については、さしあたり独立意見方式が適するとの見解を取る（Petruzzi et al, *supra* note（635）, p.4.及び Malamis, *supra* note（670）, p.973.に同旨）。

(693) 米国モデル租税条約 25 条 9 項(h)、(j)。

(694) Petruzzi et al, *supra* note（635）, p.4.は、前者（一括する方法）は、合理的な提案の中にいくつかの法外な（outrageous）提案を混合させることで、仲裁人による決定を困難にさせ、合理的な交渉をもたらす一助になるというベースボール方式の最も重要な利点を損ねるかもしれないと指摘している。また、後者（論点ごとの方法）は、仲裁人による裁量を制限することで主権喪失への懸念に対応するというベースボール方式の意図を損ねるかもしれないが、交渉段階で合理的な提案により早期解決を促すことが期待できると指摘している。

(695) Malamis, *supra* note（670）, p.973. なお、「入口の問題」の名称は、水野・前掲注（16）469 頁の邦訳を参考にした。

(696) 特定の事実に該当するか否かの問題は、換言すれば 100 かゼロかの問題であるため、間を取った解決案を提示することができない。このため、両締約国の権限ある当局が互いに正反対のポジションを取っている場合に、相互協議において互譲を促すことは困難であると考えられる。

認めることで最終提案方式を実施する方法も考えられる(697)。しかし、この場合、一方の国に対し、「最終提案」に加えて追加的な譲歩案を実質的に提示させることになるため、互譲とはかけ離れた結果に至るおそれがあり、適切ではないと考えられる。

したがって、課税の前提となる「入口の問題」が存在する類型の事案については、独立意見方式を採用することが望ましいと考えられる。

4　仲裁決定方式に係る提言

(1) 考察

独立意見方式と最終提案方式は、別個独立の関係にあるのではなく、前者が後者を包含する関係、或いは前者の特殊な形態が後者であるという関係にあると考えられる。独立意見方式は、準司法的な手続として公正な審理が期待できること、また、仲裁決定に至った法源や理由が示されることから、納税者にとっての手続の透明性を確保する点において相対的に優れている。しかし、その分だけ仲裁手続の実施に要する費用や人的・物的リソースが相対的に大きいため、特に相互協議の経験が少ない国々にとっては、仲裁人のための予算や人員の手当の対応が容易にできない可能性がある(698)。これに対して最終提案方式は、迅速かつ低コストで実施することができる点、また、いずれか一方の解決案のみが採用されることから相互協議における互譲を促すことが期待できる点において相対的に優れている。今後、我が国が租税条約における仲裁規定を実際に機能させていくことを考えた場合、手続の簡素化は、仲裁手続の実施を容易にするための一助となり得ると考えられる。また、仲裁制度の導入の意義が相互協議の合意促進にあることや、相互協議の合意及び仲裁決定に先例的価値を認めていないことに鑑みれば、仲裁手続に厳密性を求める独立意見方式よりも、簡素化を図る最終提案方式の方が、これらの意義や性質に整合的な方法であると思われる。このため、我が国においても、最終提案方式の採用について検討することが必要であると考えられる。

もっとも、上記 3 で検討したとおり、事案の態様によっては最終提案方式が不向きなものがあることも事実である。具体的には、課税の前提となる「入口の問題」が存在

(697) 例えば、恒久的施設に係る課税事案の場合において、X 国の権限ある当局が「恒久的施設が存在しない」と提案し、Y 国の権限ある当局が「恒久的施設が存在し、恒久的施設には 100 の所得が帰属する」と提案するときに、X 国は、上記提案とともに「仮に恒久的施設が存在する場合には、50 の所得が恒久的施設に帰属する」といった代替案を出すことが認められる（赤松・前掲注（5）286 頁脚注 95 を参照。）。

(698) *See* Lennard, *supra* note (180), p. 6.

し、課税要件の充足の有無が終局的に特定の事実の有無に帰着する事案については、具体的な理由付けを伴う独立意見方式が将来の紛争予防のために望ましいと考えられ、我が国では移転価格課税以外の事案がこれに該当すると考えられる。これに対して移転価格課税のように、相互協議事案の大宗を占め、かつ、課税要件の充足の有無が終局的に金額の水準に帰着する事案については、最終提案方式によって相互協議の互譲を促すとともに、仲裁付託に至った場合には早期解決を図ることが望ましいと考えられる。

また、人的・物的リソースが乏しい国が初めて仲裁制度を導入する場合には、こういった国が最終提案方式を行う前提となる解決案を提示する知識や経験値に乏しい可能性があることから、制度の導入当初は原則として全て独立意見方式を採用する余地も残しておくなど相手国の実情に応じて臨機応変に対応する必要がある。

以上の点を踏まえると、我が国においては、より一般的な形態と考えられる独立意見方式を基本としつつ、相手国のリソースの実情を考慮しながら、特殊な形態である最終提案方式を採用する事案を予め指定しておくことが、それぞれの仲裁決定方式の効果的な活用の観点から望ましいと考えられる。

(2) 提言内容

我が国で上記(1)の内容を実現するためには、既に仲裁制度を導入した国を中心として、仲裁実施取決めを新設又は改訂することが考えられる。すなわち、原則として独立意見方式による仲裁決定を行うこととする現行の方式を維持しつつ、最終提案方式を採用する事案を予め例示列挙する方法が考えられる[699]。この点、我が国における独立意見方式は、OECD モデル租税条約や EU の仲裁手続とは異なり[700]、両締約国の権限ある当局が決定した場合に限り仲裁決定とともに理由が示されることから[701]、現行の方式においても、移転価格課税事案には理由を付さないことで迅速な解決が図れるとする反論もあるかもしれない[702]。しかし、独立意見方式で行う以上、仲裁人に要求さ

---

[699] 例えば、日・英仲裁実施取決め 17 条（簡素化された仲裁手続）において、最終提案方式を採用する場合として、移転価格課税事案を例示列挙することが考えられる。この点、移転価格課税以外にも、最終提案方式が適切な事案が登場する可能性もあり得ることから、限定列挙ではなく例示列挙とすべきである。

[700] OECD, *supra* note (16), Commentary on Article 25, Annex, Sample mutual agreement 5.6. EU 紛争解決指令 18 条 3 項。

[701] 例えば、日・蘭仲裁実施取決め 14 条。

[702] この点、赤松・前掲注 (5) 282-283 頁は、理由提示を必須とする OECD の方式は、移転価格課税事案

れる水準が事実上高くなるため、仲裁手続の実施に困難を伴う可能性がある。また、我が国の仲裁手続においても仲裁人選任及び仲裁決定は、独立意見方式の方が長い期限が設定されているため、所用期間も長期化する可能性がある。さらに、最終提案方式は、仲裁手続そのものだけでなく、相互協議の合意促進にも影響を及ぼすと考えられている。このため、本稿で検討した仲裁決定方式の特徴の効果的な活用の観点から、少なくとも移転価格課税事案については、最終提案方式を採用することを予め指定しておくことが望ましいと考えられる。

また、仲裁決定方式によって、仲裁手続に要する費用や事務量等のリソースが異なることから、権限ある当局にとっては、準備のために早期の段階で決定することが望ましい。また、納税者の立場としても、仲裁決定方式によって、仲裁手続の参加の重要性が変わることになるため、予測可能性の確保の観点からも可能な限り早期の段階でいずれの仲裁決定方式によるのか教示を受けることが望ましい。現行の相互協議指針の仲裁手続においては、合意通知のほかに国税庁相互協議室から納税者に通知がなされるのは、相互協議の開始の日の通知(703)又は付託事項の通知(704)の時点である。後者の時点では既に仲裁手続が開始されているため、前者の相互協議の開始の日とともに事案の種別が通知されるよう相互協議指針を改訂することが方策として考えられるであろう(705)。

本稿においては、我が国において従来から相互協議の対象となっている典型的な事案のみを検討した。今後、仲裁手続の経験を重ねていく中で、上記の類型とは異なる事案について相互協議の申立てが行われることもあり得るであろう(706)。このため、本稿

の仲裁決定に当たっては「理念的に過ぎる」のに対し、我が国の方式は、「例えば、ソースルールなど条約文の解釈・適用の先例となるべき事案については、両締約国の権限のある当局の決定に基づき、依拠した法の出所及び結論の理由説明が納税者に示され、さらに、納税者の同意を得て情報を公開することを通じて類似事案の発生の抑止を図るというものである。移転価格課税の紛争解決を『独立意見方式』による仲裁で達成するという理念を実現する取決めとして評価される」と述べている。本文献は、移転価格課税事案については、仲裁決定に理由を付さず、移転価格課税以外の事案には理由を付すことを前提とした上で、述べられた見解であると思われる。

(703) 相互協議指針 35(3)。

(704) 相互協議指針 40(1)イ。

(705) 相互協議の開始の日とともに、仲裁対象事案の種別についても相手国の権限ある当局と確認し、相互協議の論点となる租税条約の条文番号を通知書に記載する方法が考えられる。この方法により、例示列挙された事案（本稿では移転価格課税）に該当すれば予め最終提案方式によることを納税者が確認できる一方、これ以外の事案については、従来の手続どおり、仲裁付託後に権限ある当局間で仲裁決定方式を決定することになる。

(706) Harrington（岡田訳）・前掲注（376）303 頁は、「効果的な仲裁規定があれば、…（中略）…企業も

で検討した内容が終着点ではなく、将来的には、仲裁対象事案と仲裁決定方式の関係については見直しを行う必要があると考えられる。

第３節　小括

本章では、第 3 章までに整理及び検討した事項を踏まえて、仲裁制度の導入拡大の観点として義務的かつ拘束力のある仲裁を、また、仲裁手続の実施の観点として仲裁決定方式を中心に検討を行った上で、それぞれ以下のとおり提言を行った。

第一に、仲裁制度の導入拡大の観点からは、自発的仲裁の導入をミニマム・スタンダードにしつつ、相互協議統計における仲裁付託の件数の報告、及びピア・レビュー制度によるモニタリングを行う仕組みを構築すべきである。確かに導入当初は紛争解決手続としての実効性が乏しい状況が続くかもしれない。しかし、BEPS IF 参加国のモニタリングを通じて間接的に仲裁手続の利用を促していくことによって、将来的に実効性の高いとされる制度の導入を目指すための足掛かりをまずは構築することが望ましいと考えられる。

第二に、仲裁手続の実施の観点からは、独立意見方式による仲裁決定を原則としつつも、相手国の実情を考慮しつつ、仲裁実施取決めによって最終提案方式を採用する事案を予め例示列挙すべきである。ここで、仲裁決定方式は、権限ある当局の問題のみならず、納税者の参加が意味する度合いにも影響を及ぼすと考えられるため、予測可能性の観点から、相互協議指針によって早期の段階でいずれの仲裁決定方式によるか納税者に通知する仕組みを構築すべきである。

これまで当局に持ち込む気にならなかった事案について前向きに対応する気になるであろう」と指摘している。

終わりに

本稿では、租税条約における紛争解決手続としての仲裁手続について、制度の導入拡大及び実施の 2 つの観点から、我が国における現状の分析及び課題の考察を行った。

第 1 章においては、二重課税を始めとする国際的な租税紛争の発生要因について概観し、その解決を図る手続としての相互協議及び仲裁手続の意義を整理した。現行の仲裁手続は、相互協議を代替する裁判手続ではなく、相互協議で合意に至らない場合の補完的手続であり、「ラストリゾート」の位置付けであることが大きな特徴であることを指摘した。また、このほかの特徴として、義務的かつ拘束力のある仲裁であること、及び 2 種類の仲裁決定方式があること等を挙げた。

第 2 章においては、我が国における仲裁手続の沿革を整理するとともに、既存の租税条約及び仲裁実施取決め、並びに国内法令等の内容を整理した上で、我が国の仲裁手続に係る現状及び課題を整理した。その上で、我が国の仲裁手続には、仲裁制度の導入拡大及び実施の 2 つの観点からの課題があることを指摘し、問題提起を行った。

第 3 章においては、各国に先駆けて仲裁制度を導入した米国及び EU の仲裁手続、並びに国連モデル租税条約における仲裁手続の内容を整理した。いずれも、仲裁手続が相互協議の補完的手続であり、義務的かつ拘束力のある仲裁を採用するという基本的な枠組みは共通している。しかし、仲裁手続の簡素化及び迅速化を重視する米国と仲裁手続の厳密性を重視する EU では、仲裁手続に対する考え方が大きく異なっており、仲裁決定方式がこの考え方に大きな影響を与えていると考えられることを指摘した。また、国連モデル租税条約は、OECD モデル租税条約と同様、米国と EU の折衷的な性格を有するが、OECD のモデルと比較して、いわゆる途上国向けに事務負担を軽減する制度設計が各所でなされていることを指摘した。

第 4 章においては、第 2 章で整理した 2 つの観点を念頭において、我が国の仲裁手続の課題について考察を行った。仲裁制度の導入拡大の観点からは、導入が相対的に容易な自発的仲裁をミニマム・スタンダードとしつつ、同じくミニマム・スタンダードである相互協議統計を改善し、ピア・レビュー制度と組み合わせることで、間接的に仲裁手続の利用を促していく方策を提案した。また、仲裁手続の実施の観点からは、仲裁実施取決めによって最終提案方式を採用する事案を明示し、2 種類の仲裁決定方式を効果的に活用する方法を提案した。また、納税者の予測可能性の観点から、いずれの仲裁決定方式によるか予め通知するこ

とが望ましいと考えられるため、相互協議指針の改訂の必要性も提案した。

現在、BEPS IF の枠組みにおいて、いわゆるデジタル経済に対応するため、新たな国際課税の枠組みとともに多数国間による紛争予防及び仲裁手続を含む紛争解決についても議論され、2021 年半ばまでに合意を目指すとされているところである(707)。本稿では、現行の租税条約のネットワークが二国間をベースに構築されていることから、従来型の二国間の事案を前提に仲裁手続を考察した。しかし、国際取引の高度化・複雑化により、今後は 3 か国以上が関係する複雑な課税事案の発生も見込まれる(708)。多数国間の事案の場合、例えば最終提案方式の是非や仲裁委員会の構成等、紛争解決手続のあり方について二国間の場合とは異なる検討が必要になるであろう(709)。

また、途上国も含めた相互協議のリソースの強化については、我が国一国の取組やピア・レビュー制度によるモニタリングのみならず、国際的な技術支援によって、国際租税に関する知識・経験の共有、及び相互協議の体制整備の促進を図っていくことで対処する必要がある問題である。仲裁手続による紛争解決の強化のためには、その前提として相互協議をより効果的に機能させることが重要であろう(710)。

以上のように、今後増加が見込まれる多数国間の事案への対応や、国際協力も含めた紛争解決手続の全般的な改善については、本稿で十分に検討できなかったため、国際的な議論の行方を注視するとともに、今後の検討課題としていきたい。

---

(707) OECD. (2020). "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS" para. 791-804, *available at* https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm, last visited Feb. 1, 2021.

(708) 赤松・前掲注（5）259-261 頁。BEPS プロジェクトの最終報告書（行動 14）においても、多数国間の紛争解決手続のガイダンス策定が参加国のベストプラクティスとされている（OECD, *supra* note (10), para. 58.）。

(709) Malamis, *supra* note (670), p. 979-982. は、投資及び貿易における仲裁手続と、租税における仲裁手続を比較検討した上で、多数国間における仲裁手続について考察している。

(710) さらに言えば、そもそも国際的な租税紛争を発生させないために、BEPS IF の枠組みの議論を通じて、OECD モデル租税条約及びコメンタリ等の規範について、より広い国々のコンセンサスが得られるよう精緻化させる作業を継続していく必要もあるであろう。

参考文献一覧

【日本語の文献】

・青山慶二「相互協議と移転価格税制」租税研究 665 号 138 頁（2005）

・青山慶二「OECD と国連のモデル租税条約の比較」租税研究 730 号 242 頁（2010）

・青山慶二「US モデル条約の改正」租税研究 801 号 424 頁（2016）

・青山慶二「BEPS 防止措置実施条約発効による予測される新たな課税リスク」TKC 税研情報 26 巻 6 号 129 頁（2017）

・青山慶二「BEPS に伴う紛争解決制度の改革（相互協議及び仲裁制度）」日税研論集 73 号 35 頁（2018）。

・青山慶二ほか「国際課税を巡る潮流」『第 62 回租税研究大会記録』（日本租税研究協会、2010）

・赤松晃「OECD モデル租税条約 25 条 5 項に導入された仲裁規定の意義－OECD の事例検討を手がかりに－」租税研究 727 号 222 頁（2010）

・赤松晃「移転価格課税に係る紛争の処理－租税条約に基づく相互協議における仲裁手続を中心に（移転価格税制の研究）－」日税研論集 64 巻 235 頁（2013）

・赤松晃「相互協議と仲裁」金子宏監修『現代租税法講座 第 4 巻 国際課税』385 頁（日本評論社、2017）

・浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー－CFC 税制と租税条約に関する OECD コメンタリーの位置付けを題材として－」中山信弘＝中里実編『ソフトロー研究叢書第 3 巻 政府規制とソフトロー Soft law on regulation』255 頁（有斐閣、2008）

・磯永純子「国際的な税の紛争解決手続に関する OECD の新提言－東京会合の概要と新提言に関する一考察－」租税研究 679 号 85 頁（2006）

・猪野茂「相互協議手続の理論と執行上の課題」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』1035 頁（大蔵財務協会、2011）

・井上博之「移転価格の事前確認制度に関する一考察－二国間の紛争処理としての機能を中心に－」税大論叢 36 号 341 頁（2001）

・Jeffrey Owens et al.（岡田至康訳）「義務的紛争解決に係る新たな制度上の枠組の提案」租税研究 804 号 431 頁（2016）

・大河原健「日本初となる仲裁手続の導入等 新日蘭租税条約のポイントと実務への影響」

旬刊経理情報 1303 号 56 頁（2012）
・大隈一武『国際商事仲裁の理論と実務』（中央経済社、1995）
・大野雅人「BEPS 防止措置実施条約（MLI）における濫用防止規定と仲裁規定の働きかた」租税研究 821 号 358 頁（2018）
・大橋時昭「相互協議を巡る諸問題－移転価格課税に係る協議を中心として－」税大論叢 44 号 1 頁（2004）
・岡田至康ほか「アジア諸国との相互協議」国際税務 38 巻 11 号 64 頁（2018）
・アン・ガウブロム（税理士法人トーマツ訳）「欧州地域統括 12－EU 仲裁協定－」国際税務 27 巻 2 号 86 頁（2007）
・加藤仁久「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約の締結」国際税務 38 巻 11 号 15 頁（2018）
・金子宏「相互協議（権限のある当局間の協議および合意）と国内的調整措置－移転価格税制に即しつつ－」同『所得課税の法と政策』390 頁（有斐閣、1996）〔初出 1991〕
・金子宏「相互協議における権限ある当局間の合意の効力」同『租税法理論の形成と解明 下巻』239 頁（有斐閣、2010）〔初出 1999〕
・金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂、2019）
・川田剛「米国、強制仲裁条項の本則への導入には否定的」国際税務 30 巻 5 号 87 頁（2010）
・川田剛＝徳永匡子「仲裁規定の比較検討－OECD モデル租税条約仲裁条項、EU 仲裁条約、米国条約仲裁規定を素材に－」国際税務 30 巻 2 号 108 頁、同 30 巻 4 号 99 頁（2010）
・川端康之「〔翻訳〕1989 年米独改訂租税条約(1)(2)(3)」関西大学商学論集 35 巻 5 号 67 頁（1990）、同 35 巻 6 号 153 頁（1991）、同 36 巻 1 号 95 頁（1991）
・川端康之「国際課税における代替的紛争解決モデル序説」総合税制研究 3 号 61 頁（1995）
・川村晋策「租税条約における仲裁制度の現状と課題」租税資料館賞受賞論文集 24 巻（上）（2015）
・木村弘之亮「OECD モデル条約における相互協議手続の性質（一）（二）（三・完）」慶應義塾大学法学研究会 71 巻 7 号 1 頁、71 巻 9 号 37 頁、同 71 巻 10 号 35 頁（1998）
・久保田幸「インドにおける義務・拘束的仲裁の導入に関する一考察」早稲田大学比較法研究所オンライン・ジャーナル・シリーズ No.2018-1（2018）
・倉内敏行「相互協議の対象について－『租税条約に適合しない課税』の解釈に関する一考察－」税大論叢 27 号 137 頁（1996）

・劔持敏幸「『国際的な税の紛争解決手続の改善』（OECD 報告書）について－仲裁関連の規定を中心に－」国際税務 27 巻 8 号 66 頁（2007）
・古賀昌晴「租税条約上の仲裁手続について」租税研究 741 号 175 頁（2011）
・国際税務研究グループ編『国際課税問題と政府間協議－相互協議手続と同手続をめぐる諸問題－』（大蔵財務協会、1993）
・小島俊朗「移転価格課税における国内的救済手続と国際的救済手続」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』857 頁（大蔵財務協会、2010）
・小島俊朗「国際的課税紛争の訴訟以外の解決」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』1129 頁（大蔵財務協会、2011）
・小寺彰「租税条約仲裁の国際法上の意義と課題－新日蘭租税条約の検討－」RIETI Discussion Paper Series 11-J-036（2011）
・小寺彰ほか編『講義国際法〔第 2 版〕』（有斐閣、2010）
・小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』（有斐閣、1982）
・駒宮史博「所得税に関する国際的裁定制度について」租税研究 641 号 71 頁（2003）
・駒宮史博「租税条約に係る紛争処理制度のための比較研究」ジュリスト 1257 号 113 頁（2003）
・ゲルト・ザス（川端康之訳）「関連企業間取引の二重課税回避のための仲裁手続に関する欧州連合多国間協定―国際租税秩序のモデルとして－」村井正編「国際シンポジウム 国際租税秩序の構築」関西大学法学研究所 168 頁（1995）
・佐藤幸治『日本国憲法論』（成文堂、2011）
・Frank E. A. Sander（増井良啓訳）「租税紛争の仲裁と調停（抄記）」租税法研究 23 号 197 頁（1995）
・志賀櫻『詳解国際租税法の理論と実務』（民事法研究会、2011）
・渋谷秀樹『憲法〔第 3 版〕』（有斐閣、2017）
・庄司克宏『新 EU 法基礎編』（岩波書店、2013）
・杉原高嶺ほか『現代国際法講義〔第 5 版〕』（有斐閣、2012）
・租研事務局「EC 仲裁条約に対する評価」租税研究 564 号 99 頁（1996）
・税理士法人プライスウォーターハウスクーパース編「Worldwide Tax Summary　租税条約における強制仲裁規定（ドイツ）」国際税務 33 巻 7 号 4 頁（2013）
・高久隆太「租税条約に基づく政府間協議（相互協議）手続について－米国における相互協

議手続の研究と我が国における相互協議手続の在り方に関する一考察－」税大論叢 23 号 391 頁（1993）
・寶村和典「OECD モデル租税条約 25 条 3 項について－条約に定めのない二重課税についての相互協議に関する検討－」税大論叢 89 号 295 頁（2017）
・谷口勢津夫『租税条約論』（清文社、1999）
・谷口勢津夫「租税条約上の権利救済手続－ドイツにおける展開－」甲南法学 40 巻 3・4 号 243 頁（2000）
・谷口勢津夫「ドイツ連邦大蔵省『租税事件における国際的な相互協議手続及び仲裁手続に関する実施要領』（邦訳）」租税研究 611 号 90 頁（2000）
・谷口勢津夫「租税条約と EC 法－租税仲裁条項を中心に－」関西大学法学研究所研究叢書第 25 冊 39 頁（2002）
・谷口勢津夫「EC における Tax Harmonization の動向」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』295 頁（税務経理協会、2005）
・谷口勢津夫「国際的租税救済論序説－国際的租税救済手続の体系的整備に向けた試論－」租税法研究 42 号 1 頁（2014）
・田畑健隆「最近の相互協議の状況について」租税研究 846 号 265 頁（2020）
・Valeria P. D'Alessandro（池田義典訳）「国際的な租税紛争解決の改善」租税研究 729 号 345 頁（2010）
・角田伸広「租税条約の濫用防止、相互協議の効果的実施など　BEPS 防止措置実施条約の概要と実務への影響（下）」旬刊経理情報 1492 号 64 頁（2017）
・中里実「国際租税法上の諸問題」総合研究開発機構編『企業の多国籍化と法 I　多国籍企業の法と政策』87 頁（三省堂、1986）
・中里実「相互協議における合意と国内法との調整」『国際商取引に伴う法的諸問題（10）』トラスト 60・61 頁（2002）
・中里実ほか編『移転価格税制のフロンティア』（有斐閣、2011）
・中澤弘治「BEPS 防止措置実施条約について」租税研究 820 号 156 頁（2018）
・中村豊治「検証/日米租税条約・改正議定書－日米租税条約改正によって導入される相互協議の『仲裁規定』について－」国際税務 33 巻 5 号 18 頁（2013）
・納税協会連合会『令和 2 年版租税条約関係法規集』（清文社、2020）
・秦幹雄「日本の相互協議に対する国際的な評価 BEPS プロジェクト行動 14（相互協議の

効果的実施）ピア・レビュー報告書」租税研究 828 号 336 頁（2018）
・濱田明子「事前確認の法的効力と紛争回避の視点－移転価格に関する事前確認について成立した相互協議の合意実施の問題から－」税大論叢 45 号 171 頁（2004）
・John Harrington（岡田至康訳）「租税条約上の仲裁における重要性の高まりに異論なし」租税研究 742 号 295 頁（2011）
・弘中聡浩「判批」租税判例百選〔第 6 版〕136 頁（2016）
・藤井保憲「相互協議の制度と問題点」金子宏編『国際課税の理論と実務－移転価格と金融取引－』34 頁（有斐閣、1997）
・別所徹弥＝川口尚一「日米条約改正議定書がようやく発効（仲裁規定）」国際税務 39 巻 11 号 102 頁（2019）
・増井良啓「移転価格税制－経済的二重課税の排除を中心として－」日税研論集 33 号 41 頁（1995）
・増井良啓「租税条約上の仲裁に関する IFA 報告書」ジュリスト 1244 号 278 頁（2003）
・増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』569 頁（有斐閣、2007）
・増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』（東京大学出版会、2019）
・水野忠恒「仲裁制度の検討」金子宏編『国際課税の理論と実務－移転価格と金融取引－』62 頁（有斐閣、1997）（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－』所収 225 頁以下（有斐閣、2000））
・宮武敏夫『国際租税法』（有斐閣、1993）
・村井正「租税条約をめぐる紛争解決のあり方－仲裁手続の導入をめぐって－」税務弘報 39 巻 12 号 6 頁（1991）
・村井正「国際租税法の課題－租税条約の動向－」租税法研究 21 号 141 頁（1993）
・村井正「租税条約と EU 法規範（下）－改定日独租税条約を素材に－」税研 196 号 26 頁（2017）
・村井正＝川端康之「新米独租税条約の問題点」税経通信 46 巻 1 号 28 頁（1991）
・村上睦「移転価格税制」日税研論集 18 号 73 頁（1992）
・望月一央「BEPS 防止措置に不可欠な要素－行動 14（紛争解決の改善、仲裁）に係る MLI 規定－」税務弘報 67 巻 2 号 119 頁（2019）
・望月文夫「OECD モデル租税条約の改定と『仲裁制度』」国際税務 28 巻 11 号 10 頁（2008）
・山本草二「国際紛争における協議制度の変質」兼原敦子＝森田章夫編『国際行政法の存立

基盤』213 頁（有斐閣、2016）〔初出 1981〕
・山本草二『国際法（新版）』（有斐閣、1994）
・吉川保弘「事前確認制度の現状と課題－相互協議申立の濫用と補償調整処理を中心として－」税大論叢 50 号 1 頁（2006）

【外国語の文献】

・Zvi D. Altman. (2005). “Dispute Resolution under Tax Treaties” Volume 11, Doctoral Series, IBFD Academic Council.
・Gela Barshovi. (2018). “Chapter 16: Arbitration Provisions in US Tax Treaties” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.357.
・Kevin A. Bell. (2007). “Treaty Arbitration finds in favor in U.K, U.S.” Tax Notes International (February 19, 2007), Vol.45, No.7, p.631.
・Amrit Dhillon. (2010). “Indian Officials Says Arbitration Unfair to Developing Countries” Tax Management Transfer Pricing Report, Vol.19, No.16, p.873.
・Sriram Govind and Laura Turcan. (2017). “The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive” Bulletin for International Taxation. Vol.71, No.3/4, IBFD Online.
・Ivo Grlica. (2018). “Chapter 14: Baseball Arbitration: Comparison of the Rules under the U.S.-Canada Tax Treaty with the Rules under the Multilateral Instruments” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.317.
・Gerrit Groen. (2002). “Arbitration in Bilateral Tax Treaties” Intertax, Vol.30, Issue 1, p.3.
・Roland Ismer. (2015). “Mutual Agreement Procedure” Ekkehart Reimer and Alexander Rust ed. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Fourth Edition” Kluwer Law International, p.1735.
・John F. Avery Jones et al. (1979). “The Legal Nature of The Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention-I” (reprinted from The British Tax Review. 1979, No.6.) Sweet & Maxwell, p.333.

・Mathias Benedict Knittel. (2011). “Article 25, 26 and 27, Administrative Cooperation” in Thomas Ecker and Gernot Ressler eds. “History of Tax Treaties, the Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties” Linde, p.685.
・Michael Lennard. (2014). “Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries” Intertax. Vol.42, Issue 3, p.179.
・Michael Lennard. (2015). “Chapter 19: International Tax Arbitration and Developing Countries” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD.
・Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson. (1981). “Arbitration in Taxation” Kluwer Law International.
・Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson. (1990). “How to Resolve International Tax Disputes? New Approaches to an Old Problem” Intertax Vol.18, Issue 5, p.266.
・Sven-Olof Lodin. (2014). “The Arbitration Convention in Practice: Experience of Participation as an Independent Member of Arbitration (Advisory) Commissions” Intertax. Vol.42, Issue 3, p.173.
・Spyridon E. Malamis. (2020). “The Future of OECD Tax Arbitration: The Relevance of Investment Treaty and WTO Dispute Settlement Practice in Promoting a Gradual Evolution of the International Tax Dispute Resolution System” Intertax. Vol.48, Issue 11, p.966.
・Michelle Markham. (2019). “The Comparative Dimension Regarding Approaches to Decision-Making in International Tax Arbitration” in J.H. Farrar et al. eds. “Scholarship, Practice and Education in Comparative Law” Springer Nature Singapore, p.115.
・Yoshihiro Masui. (2004). “Treaty Arbitration from a Japanese Perspective” Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol.58, No.1, p.14.
・Yhestryll Mc Cree. (2018). “Chapter 9: Arbitration under the US Model Convention” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.189.
・David P. McFarland et al. ed. (2002). “OECD Sets Up Joint Working Group On Using Arbitration in Competent Authority” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.11,

No.3, p.143.
・David P. McFarland et al. ed. (2004). “French Competent Authority Details First Arbitration, Says Process Works” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.13, No.9, p.473.
・Michael J. McIntyre. (2006). “Comments on The OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Taxation” Florida Tax Review, Vol.7, No.9, p.622.
・Jérôme Monsenego. (2014). “Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties: Reflections Based on the US Experience” Intertax Vol.42, Issue 3, p.163.
・Molly Moses and Mitchell Tropin. (2005). “U.S., Canada Agree to Have Appeals Officials Resolve Disputed Facts in Double Tax Cases” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.14, No.17, p.680.
・Luís Flávio Neto. (2019). “Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation” Online books, IBFD.
・Atsushi Onishi. (2018). “Chapter 18: Arbitration Provisions in Japanese Tax Treaties: Reasoning Behind the Introduction of Arbitration and Types of Provisions Used” in Alicja Majdanska and Laura Turcan eds. “OECD Arbitration in Tax Treaty Law” Linde, p.401.
・Jeffrey Owens. (2018). “Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue” Intertax Vol. 46, Issue 8/9, p.610.
・Kristen A. Parillo. (2009). “U.S. Model Treaty Won’t Include Mandatory Arbitration” Tax Notes International (November 16, 2009), Vol.56, No.7, p.514.
・R. Petruzzi et al. (2015). “Chapter 6: Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD.
・H.M. Pit. (2014). “Arbitration under the OECD Model Convention: Follow-up under Double Tax Conventions: An Evaluation” Intertax Vol.42, Issue 6/7, p.445.
・Carlos Protto. (2014). “Mutual Agreement Procedures in Tax Treaties, Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition” Intertax. Vol.42, Issue 3, p.176.

・Rhoades and Langer. (2008). “U.S. International Taxation and Tax Treaties, Part Ⅲ Analysis of U.S. Income Tax Treaties, Chapter 62 Treaty Arbitration Provisions” Matthew & Bender.
・H. David Rosenbloom. (2015). “Chapter 7: Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: The Experience of the United States” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD.
・Marlies de Ruiter. (2008). “Supplementary Dispute Resolution” European Taxation, September 2008, p.493.
・Simone S. Schiavini. (2018). “The MLI's Arbitration Clause; How Many Bilateral Tax Treaties Are Actually Covered?” Tax Notes International (August 6, 2018), Vol.91, No.6, p.591.
・Luís Eduardo Schoueri. (2015). “Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues” in Michael Lang et al. eds. “International Arbitration in Tax Matters” Online books, IBFD.
・Craig A. Sharon. (2012). “Treaty Arbitration: Where Art Thou?” Tax Management International Journal. Vol.41, No.2, p.91.
・Carl S. Shoup. (1983). “International Arbitration of Transfer Pricing Disputes under Income Taxation (Paper delivered at Conference on Transfer Pricing, Centre for International Business Studies, Dalhousie University, Halfix, N.S.), reprinted in Alan M. Rugman and Lorraine Eden. (1985). “Multinationals and Transfer Pricing”
・Leonard B. Terr et al. (2012). “Resolving International Tax Disputes: APAs, Mutual Agreement Procedures, and Arbitration” Tax Management International Journal. Vol.41, No.9, p.435.
・David R. Tillinghast. (1994). “The Choice of Issues to be Submitted to Arbitrary under Income Tax Convention” Intertax, Vol.22, Issue 4, p.159.
・Mitchell Tropin. (2005). “EU Should Initiate Arbitration for 24 Cases, More May Qualify for Arbitration, Forum Says” Tax Management Transfer Pricing Report. Vol.14, No.14, p.538.
・Laura Turcan. (2017). “Chapter 10: Dispute Resolution” in Michael Lang et al. ed. “The UN Model Convention and its Relevance for the Global Tax Treaty Network” Online books, IBFD.

・Geoffrey S. Turner. (2005). “Canada-U.S. Competent Authority MOU: First Steps to Mandatory Arbitration?” Tax Notes International. Vol.39, No.13, p.1223.
・Mario Züger. (2001). “Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law” Doctoral Series IBFD Academic Council. Vol. 5.

【政府等機関の資料】

・国税庁「平成 27 事務年度の『相互協議の状況』について」（2016 年 11 月）
・国税庁「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～」38 頁（2017 年 6 月）
・国税庁「平成 28 事務年度の『相互協議の状況』について」（2017 年 11 月）
・国税庁「平成 29 事務年度の『相互協議の状況』について」（2018 年 11 月）
・国税庁「平成 30 事務年度の『相互協議の状況』について」（2019 年 11 月）
・国税庁「国税庁レポート 2020」（2020 年 6 月）
・国税庁「令和元事務年度の『相互協議の状況』について」（2020 年 10 月）
・財務省「平成 23 年度税制改正の解説」（2011）
・財務省「第 24 回税制調査会（2015 年 10 月 23 日）[総 24-1] 財務省説明資料（BEPS プロジェクトの最終報告について）」
・財務省「平成 29 年度税制改正の概要」（2017）
・日本貿易振興機構「双方居住者に対する国際的な二重課税の解決」（2013 年 10 月）
・日本貿易振興機構「インドにおける PE 課税と日系企業の典型的論点」（2017 年 3 月）
・European Commission. (1976). "Proposal for a Council Directive concerning the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer Pricing of Profits between Associated Enterprises (Arbitration Procedure) COM (76) 611 Final” . なお、邦訳として、村井正編『国際租税法の研究』245 頁以下（法研出版、1990）。
・European Commission. (2016). “Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union (COM(2016) 686 final 2016/0338 (CNS)”
・European Economic and Social Committee. (2017). “Opinion of the European Economic and Social Committee on the proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union (COM (2016)686 final -

2016/0338 (CNS)) (2017/C 173/05)”
・Joint Committee on Taxation. (2007). “Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and Germany, JCX-47-07 (July 13, 2007)” Committee on Foreign Relations, United States Senate.
・Joint Committee on Taxation. (2009). “Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty between the United States and France, JCX-49-09 (November 6, 2009)” Committee on Foreign Relations, United States Senate.
・OECD. (1963). “Draft Double Taxation Convention on Income and Capital”
・OECD. (1977). “Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs”
・OECD. (1984). “Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues”
・OECD. (1995). “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”
・OECD. (2006) “Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes: Public discussion draft”
・OECD. (2007). “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes: Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007”
・OECD. (2007). “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)”
・OECD. (2008). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 17 July 2008”
・OECD. (2014). “Public Discussion Draft BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective”
・OECD. (2015). “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report”
・OECD. (2016). “Explanatory Statement to Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measure to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”
・OECD. (2017). “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”
・OECD. (2017). “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”なお、邦訳として、水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年版（所得と財産

に対するモデル租税条約）簡略版』（日本租税研究協会、2019）。
・OECD. (2018). “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Japan (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”
・OECD. (2020). “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint Inclusive Framework on BEPS”
・United Nations. (2001). “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”
・United Nations. (2017). “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”
・U.S. Congress. (2009). “Senate Executive Report 111-1, December 1, 2009.”
・U.S. Department of the Treasury. (1996). “Technical Explanation. United States Model Income Tax Convention, September 20, 1996”
・U.S. Department of the Treasury. (2007). “Testimony of Treasury International Tax Counsel John Harrington Before the Senate Committee on Foreign Relations on Pending Income Tax Agreements, July 17, 2007.”
・U.S. Department of the Treasury. (2007). “Technical Explanation of the Protocol Done at Chelsea on September 21, 2007 Amending the Convention between the United States of America and Canada with respect to Taxes on Income and on Capital Done at Washington on September 26, 1980, as Amended by the Protocols Done on June 14, 1983, March 28, 1994, March 17, 1995, and July 29, 1997.”
・U.S. Department of the Treasury. (2008). “Testimony of Treasury Deputy Assistant Secretary for International Tax Affairs Michael F. Mundaca Before the Senate Committee on Foreign Relations on Pending Income Tax Treaties, July 10, 2008.”）
・U.S. Department of the Treasury. (2009). “Opening Statement of International Tax Counsel Manal Corwin before the Senate Committee on Foreign Relations, November 10, 2009.”

申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究

―公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察―

金山　知明

論文要旨

申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究

― 公正理論とオーストラリアの実例に基づく考察 ―

税理士・広島大学社会科学研究科博士後期課程 3 年　金山知明

わが国国税庁はその使命として、納税者の「自発的な」納税義務の履行の実現を掲げている。しかし、わが国の大部分の納税者は、「税は強制的に取られるもの」という認識とともに、税に対する抵抗感をもっているといわれ、その意識は未だ国民が国の課税権に服するという「権力関係説」の領域から脱していないと察せられる。本稿の目的は、わが国のような申告納税制度下の税務行政において、納税者の自発的なコンプライアンスを向上させるためにはどのような施策が必要かを論じることである。その検討にあたり、納税者の視点からの税務行政の公正（fairness もしくは justice）を中核的な要素と捉える。

社会心理学上、被規制者の規則順守姿勢に影響を与える公正の分類として「分配的公正（distributive justice）」、「手続的公正（procedural justice）」、「応報的公正（retributive justice）」がある。税務の分野においては、分配的公正とは自己の税負担と他者のそれとの比較、又は国から受ける便益と税負担の比較における公正をいい、手続的公正とは税務当局の納税者に対する接触の性質や手続法規定自体の公正をいう。また、応報的公正は税法に違反した者に対する制裁の公正さを扱うものである。

税務の分野では、税法の複雑さ、他者との的確な税負担の比較や応益認識の困難さなどにより、納税者による主観的な分配的公正への認識は不正確になりやすい。これに対し、手続的公正と応報的公正については、税務当局の納税者を扱う姿勢、手続や制裁の態様により、納税者の主観的意識は明確な影響を受けることから、税務分野においてはより重要度を増すものと考えられる。これら公正概念について、主に米欧やオーストラリアにおける先行研究では、納税者が税務行政の姿勢に基づく手続や制裁のあり方を公正であると認識する場合、自発的なコンプライアンス姿勢をとる傾向があるという結論が示される。

オーストラリアにおいては、20 世紀末期の申告納税制度導入を契機に、納税者憲章の制定及び「応答的規制論理」を基盤としたコンプライアンスモデルの導入を行い、大部分の納税者はもともと順法的な心理的姿勢をもつという前提のもとに、手続的公正を通じて

納税者の自発的コンプライアンスの向上を図るという改革を行った。また、応報的公正の見地から、オーストラリアの過少申告等に対する制裁金規定は、納税者の帰責性に比例的な制裁を目指し、帰責事由の乏しい過少申告等について制裁金を減免する特例を備えている。

ただし、オーストラリアにおける納税者憲章とコンプライアンスモデルは、法的拘束力のないソフトローに相当し、税務当局がこれらの指針に反する行動を取ったとしても、納税者は司法的な救済を受けることができないという短所もある。しかし、オーストラリアでは、このように手続的公正と応報的公正の論理を税務行政において具現化し、主にはソフトロー・アプローチにより納税者の心理的姿勢に影響を与え、自発的コンプライアンスを高める施策を採っており、それは税収の増加、訴訟数の減少という形で成果をあげているとみられる。

わが国では、申告納税制度が導入されて 70 年余になるが、これまで手続的公正と応報的公正に基づく施策は、ソフトローとハードローの両面において不足していると考えられる。そこで、手続的公正の見地からは納税者憲章の策定と税務調査手続規定の拡充に加え、自発的情報開示を促進し得る手続法の導入を検討すべきと考える。また、応報的公正の見地からは、加算税のうち特に過少申告加算税について、納税者の帰責性に対して比例的な制度への転換が必要であろう。これらの措置により、大部分の順法的な納税者の立場が尊重されれば、税務当局の正当性に対する知覚は高まり、それは納税者の自発的コンプライアンスの向上をもたらすと考えられる。

1

目　次

Ⅰ　序章……1
1　はじめに（本稿の狙い）……1
2　わが国の税務行政に関する問題の所在……2
3　本稿の構成……4
Ⅱ　公正理論の展開……6
1　序論……6
2　社会心理学における公正……6
3　税務行政における公正……11
4　小括……20
Ⅲ　オーストラリアの税務行政変革……22
1　序論……22
2　手続的公正を基にしたパラダイムシフト……22
3　納税者憲章の創設……25
4　ATO コンプライアンスモデル……27
5　税務行政改革の効果……33
6　手続的公正の検討……35
7　小括……40
Ⅳ　オーストラリアの税務調査制度と過少申告等制裁金規定……42
1　序論……42
2　税務調査手続……42
3　過少申告等に対する行政制裁金規定……45
4　手続的公正・応報的公正の検討……49
5　小括……52
Ⅴ　日本の税務行政の現状と課題……54
1　序論……54
2　日本の申告納税制度導入時の問題点……54
3　租税手続法の変遷……56
4　納税者の権利……59

5　手続的公正の検討……60
6　小括……61
Ⅵ　日本の加算税制度の検証と課題……62
1　序論……62
2　過少申告加算税に関する問題の所在……62
3　過少申告加算税の性質……64
4　納税者の帰責事由と「正当な理由」……68
5　補論（本来の「正当な理由」の意義）……71
6　小括……73
Ⅶ　終章　検討と結論……75
1　手続的公正と自発的コンプライアンス……75
2　日本における公正概念の検討（本稿の問題意識への応答）……76
3　おわりに……79
参考文献……81

Ⅰ　序章

1　はじめに（本稿の狙い）

本稿は、税務行政の手続的公正と、行政制裁の応報的公正の観点から、申告納税制度下において納税者の自発的なコンプライアンスを向上させるためにはどのような施策が必要かを論じるものである。この研究の起点は、公正理論からみたわが国の税務行政と行政制裁の現状、及びそれにより形成される税務当局と納税者との関係性についての問題意識にある。公正理論とは、社会心理学から発展した公正の概念をいい、被規制者が規制者の行為や基準を公正であると認識する場合、被規制者は自発的なコンプライアンス姿勢をとる傾向があるという先行研究の結論をいう。そこで、納税者が税務行政を公正と認識するために必要な因子は何かについて論証することになる。

社会心理学上の公正には大きくわけて「分配的公正（distributive justice）」、「手続的公正（procedural justice）」及び「応報的公正（retributive justice）」がある。このうち税務分野における分配的公正は、主に租税実体法により規律されるが、税法の複雑さ等から納税者にとってそれを的確に認識することは困難であると考えられる。これに対して手続的公正と応報的公正は、税務当局の納税者に対する接触の性質等、及び納税者が当局から受ける制裁のあり方に左右されるため、いずれも納税者心理に直接明確な影響を与えると推察される。そこで本稿においては、主に税務行政上の「手続的公正」と「応報的公正」に焦点を当て、税務行政においてこれらの公正を実現するために、どのような方策を採るべきかを論証することを目的とする。

その議論にあたり、海外においてこれらの公正概念を基に改革が行われた実例として、オーストラリアの税務行政改革と行政制裁制度を取り上げる。具体的にはオーストラリアの納税者憲章とコンプライアンスモデルの導入、税務調査制度と過少申告等に対する行政制裁制度に着目し、それぞれについて、どのように手続的公正と応報的公正が企図されているかを分析する。最終目的は、そうした海外の税務行政改革と、その背後にある論理を参考に、わが国の税務行政に対して提起した問題への応答を試みることである。

海外事例としてオーストラリアを取り上げる理由は、オーストラリアは 20 世紀末期において主要税目について申告納税制度を導入しており、それを契機として、納税者の自発的協力姿勢の向上を目的として、パラダイムシフトともいうべき大規模な税務行政の改革を

経ているからである。この改革は、民主主義国家において導入された申告納税制度を発展させる目的のもとに実行されたのであり、同じ申告納税制度を採る民主主義国家であるわが国にとって、その実例をみることは、納税者の自発的コンプライアンスを促進するために、現代社会が税務行政に何を要請するかを知るうえで重要であると考える。

また、わが国においてはこれまで、租税の分野における手続的公正、応報的公正といった学術的議論は十分な高まりをみておらず、海外において社会心理学の基礎のうえに発展してきた税務行政の公正が納税者の姿勢に及ぼす影響についての研究成果が、税務行政施策に十分に活かされていないと考える。そこで、本稿ではこの分野に焦点をあて、上記2つの公正概念から、国は異なっても類似する構図となる税務行政機関と納税者との対置関係に基づき、両者の接触の態様と、それを司る法規定のあり方にまで考察を加え、納税者が真に自発的コンプライアンスを高めるために必要な施策について講究しようとするものである。

2　わが国の税務行政に関する問題の所在

申告納税制度が円滑に運用されるためには、納税者が法の定めに従い、自ら進んで申告納税義務を果たすことを当然と考える環境の構築が重要であることは議論を待たないであろう。そのため、国税庁はその使命として、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する」ことを宣明している[1]。「自発的」という言葉の意味は、まさに「物事を自ら進んで行うさま」であるが、自発的な行動を促すにはそのための環境を備えることが重要である。国税庁レポートの中には、職員の行動規範として「納税者に対する誠実な対応」等が記されているが、納税者に対する接触の性質と、自発的コンプライアンス向上との関係から、なぜそれが必要で具体的にどう実現するかについて、明確な方策は述べられない。

Kirchler らは、税務コンプライアンスに関するそれまでの多くの研究を集約した結果として、義務的コンプライアンスと自発的コンプライアンスを区別し、それぞれを引き起す要因について考究している[2]。そして、公権力の強化による監視・取締アプローチ（cops and robbers approach）は義務的コンプライアンスの環境を形成し、顧客サービス的アプローチ（service and clients approach）により自発的コンプライアンスは助長されると結論づけ

[1] 国税庁「国税庁レポート 2020」6 頁。
[2] Kirchler, E., Hoelzl, E. and Wahl, I. (2008) “Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework”, *Journal of Economic Psychology,* 29, at 220.

る。すなわち、信頼・協力関係のもとで、納税者が税務当局から公正に扱われていると認識する場合、納税者は自発的コンプライアンスをもって応えるとする。

Kirchler らの識見が正しいものであるとすれば、自発的コンプライアンスを目指すわが国の税務行政においても、そのような納税者との信頼・協力関係に重点が置かれているかどうかが重要となる。申告納税制度下の租税手続法は、賦課課税制度下では妥当し得た国民が国家の課税権に服するという「権力関係説」に基づくのでなく、少なくとも国家と納税者を対等に置くことを前提とする「債務関係説」に基づくという見解が説得力をもつ[3]。このような申告納税制度の理念と、自発的コンプライアンスに向けた公正アプローチの必要性について、今日わが国においてどれほど検討がなされているだろうか。

神野は、わが国においては国民主権の意識が低く、税は国民の外部に存在する支配者に取られていくものと認識される傾向があるため、国民は税に抵抗感をもっていると説く[4]。また、税に対する考え方について、国内で2012年に実施された意識調査アンケート(n=2140)によれば、「税は強制的に取られるもの」と強く思う、又はややそう思うとの回答は合計で67.8%にのぼっている[5]。

さらに、2017年において東京都主税局の委託により行われた租税に対する国民意識の国際比較調査（n=470）では、主要先進国と比較しても国民負担率が低いにもかかわらず、わが国の納税者には比較的強い痛税感があり、税に対する印象としては、国民の義務(71.5%)、負担感 61.5%)、強制的なもの（41.5%）など、義務的に徴収されるものであるという意識が強いという結果が出ている[6]。このような調査結果から、わが国の納税者意識は、申告納税制度移行後70年余を経た現在も、税とは取られるもの、つまり課税権による支配を受けるという「権力関係説」を基調とした心理から脱していないことが窺われる。すなわち、わが国の申告納税制度は今も、自発的コンプライアンスではなく、義務的コンプライアンスによって制御される傾向が強いということができる。

本稿の問題意識は、納税者の意識を義務的コンプライアンスから自発的コンプライアンスへと進化させることを目的とした税務行政施策ないし租税手続法の構造について、国内

---

[3] 松沢智『租税手続法』（中央経済社・1997）40頁。
[4] 神野直彦「インタビュー 税はどうあるべきか－国民主権を獲得するために」『別冊 環 税とは何か』（藤原書店、2003）10頁。
[5] 林智子＝伊多波良雄＝八木匡「税負担と行政サービス意識に関する経済分析」（2015・会計検査研究51）16頁。
[6] 株式会社日本総合研究所「租税に対する国民意識と税への理解を深める取組に関する国際比較調査・分析等委託 最終報告書」（2017）15頁。

での十分な検討がなされていないという点にある。諸外国においては、社会心理学に由来する公正概念と税務上の自発的コンプライアンスとの関係について、Kirchler らがその識見に至るまでに多くの研究がなされ、その成果が政策に具現化される例も増え始めている。

わが国の申告納税制度下において、自発的な納税義務の履行に向けた国民的な姿勢の定着を目指すためには、まずそれを助長する環境を育成する必要があり、それには国家を代表する行政機関と国民・納税者との関係性を変更していかなければならない。James and Alley は、税務行政の遂行上、もしも納税者のコンプライアンスが制裁と公権力行使のみによって実現されるとすれば、それは公共の（市民の）利益を図るという税の目的に背反することとなると述べた[7]。そのうえで、所得課税の成功いかんは、いかに納税者の協力姿勢を引き出し、納税者の自発的コンプライアンスを育成できるかにかかっていると説く。

本稿においては、そのような納税者の協力姿勢を促進する税務行政施策と、それを形作る手続法のあり方について、わが国においてこれまで議論の少なかった社会心理学（公正心理学）の知見を応用し、オーストラリアの税務行政改革の実例を検証したうえで、納税者の心理と行動態様に与える影響という側面から、自発的コンプライアンスのために必要な方策を考察することとする。

3　本稿の構成

本章では序論と問題意識を述べたが、次章においてはまず社会心理学上の公正概念と、それを税務行政の分野で論じた先行研究をレビューし、特に行政機関（規制者）の公正さが納税者（被規制者）の心理や行動にどのように影響するのかを理解する。

第Ⅲ章では、税務行政に公正アプローチを本格的に導入した実例として、特に手続的公正の見地から抜本的な改革が行われたオーストラリアの税務行政について、採用されたコンプライアンスモデル、納税者憲章をそれぞれ確認し、手続的公正との関係を改めて検討したうえで評価し、なおも残された問題点を指摘する。

第Ⅳ章では、オーストラリアの税務調査手続法と過少申告等に対する制裁金制度について、コンプライアンスモデルや納税者憲章により示された方針がどのように具体化されているか、及び手続的公正及び応報的公正との関係について考察する。

---

[7] James, S. and Alley, C. (2009) “Tax compliance, self-assessment and tax administration”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), at 32.

次に第Ⅴ章においては、わが国の税務行政に目を転じ、わが国の申告納税制度下における申告納税義務と納税者権利の状況を把握したうえで、税務調査手続法の内容について確認し、手続的公正の見地からの批評を行う。

そして第Ⅵ章では、わが国の加算税制度について、特に現状における過少申告加算税の適用のあり方に対して問題を提起したうえで、応報的公正の見地から、納税者の帰責事由と過少申告加算税適用の関係性について議論する。

最後に第Ⅶ章において、本稿の総括として、社会心理学から発展した税務行政における公正理論と、オーストラリアの税務行政の研究から得た知見に基づき、本章で提起したわが国税務行政に対する問題意識に対してその解決策を考究し、自発的コンプライアンス向上のために必要な方策について述べ、本稿の結論とする。

Ⅱ　公正理論の展開

1　序論

申告納税制度を採る国家にとって、円滑な税務行政を実現するために納税者の税務申告の質を高く維持する観点から、個々の納税者がコンプライアンスに向けて意識的に努力をする社会をつくることは極めて重要である[8]。しかし、税務上のコンプライアンスの動向は、人それぞれの精神的な姿勢に左右され、もともと複雑極まるものである[9]。この納税者のコンプライアンス意識への関心と研究は、2000 年以降、特に納税者の規範意識、公正性への観念、当事者間の信頼関係といった分野への考察を取り入れる形で目覚ましく発展してきた[10]。

このような公正性に関する議論の源泉は、20 世紀後半から社会心理学の分野で発展しはじめた公正の概念にある。そこで本章では、まず社会心理学上の公正概念としての分配的公正（distributive justice）、手続的公正（procedural justice）及び応報的公正（retributive justice）についての研究をレビューし、その論理と実証研究成果について理解する。

次に、税務の分野において納税者のコンプライアンス姿勢と行動に影響を与える要因について、従来の制裁型のモデルが後退し、代わって社会心理学的見地からの公正概念が波及してくるまでの先行研究をレビューすることとする。それら研究を参照することにより、税務行政の分野において、特に手続的公正と応報的公正がどのように作用するかを見極め、次章以降の検討の礎石としたい。

2　社会心理学における公正

社会心理学の公正概念について、それまでの研究をレビューし体系立てた論文として、Tyler and Smith[11]がある。彼らは、社会における公正概念を分配的公正（distributive justice）

[8] James, S. and Alley, C. (2009), *supra* note 7, at 30.
[9] OECD (2010) "*Understanding and influencing taxpayers' compliance behaviour*", Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise Compliance Subgroup, at 10.
[10] *Id.*, at 13.
[11] Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995) "Social justice and social movements", *UC Berkeley Working Paper Series*, 61, pp. 1-86.

[12]、手続的公正（procedural justice）[13]及び応報的公正（retributive justice）[14]に分類し、これらの公正概念が、市民の行動傾向にどう影響するかを論じている。彼らは、分配的公正の概念が古くから認識されているのに対し、手続的公正性と応報的公正の概念は比較的新しいことを指摘するが、このように 20 世紀後半に発展した公正概念の最も重要な知見は、ある事象に対する人々の満足度や行動傾向に影響を与えるのは、客観的な結果だけでなく、主観的な知覚に基づく公正の認識であるという点であると述べる。

分配的公正は、主に他者との比較における給付や負担の配分結果についての公平性に基づく個人の満足感を焦点に、最も早く発展した公正概念であり、Merton and Rossi[15]の相対的剥奪（relative deprivation）理論や、Adams[16]のエクイティ理論（equity theory）に代表される。

相対的剥奪理論は、人は自己の置かれた状況を客観的に、また絶対的性質により評価するのでなく、周囲の人々との比較において主観的かつ相対的に評価するものであるという原則を表す論理である。この論理は、人は客観的には優位な立場にありながら不満を持ち、逆に客観的には劣悪な環境にありながら幸福を感じることがあるという現象が、周囲との相対的比較の結果生じるものであることを解き明かした点で有益とされる [17]。

エクイティ理論は、個人の組織への貢献と組織からの給付のバランスを他人と比較した場合の公平性の観念から発展したものである。これによれば、主に職場の環境において、人は他人と自己の組織への貢献度と報酬等の受給との衡平を問題とし、他人の貢献度に占める受給の割合が自己のそれより高い場合（又は低い場合）、分配の不公正を認識し、その差を収束させるための行動を取り得るという思考である [18]。

---

[12] Tyler and Smith は、分配的公正は労働者間の給与の公平性の概念、すなわち、労働者たちが会社への貢献度合いに比例した給与を受けていると感じるか、実績に応じた昇進をしていると感じるかという事項においてしばしば論じられるが、実際にはその分配の手続に対する公正さや丁寧さの度合いといった手続的概念に左右される部分があると述べる（at 10）。

[13] 手続的公正は分配的公正から独立した概念として、どのような手続によりその分配結果が得られたかを扱う分野であり、手続的公正に対する評価が高ければ、その手続により得られた分配結果はより受け入れられやすくなるという思考を前提とすると述べる（*Id.*, at 11）。

[14] 応報的公正は社会規範に背いた者に対する報復の公正をみるが、その価値観は、人々は社会規範が侵害されたとき、その損害を回復し公平な状態に戻すことだけでなく、その侵害をした者に対しその損害を超える処罰をすることが必要という社会的観念に由来するものという（*Id.*, at 13）。

[15] Merton, R. K. and Rossi, A. S. (1957) "Contributions to the theory of reference group behavior", *Social theory and social structure*, New York: The Free Press, pp.225-280.

[16] Adams, J. S. (1965) "Inequity in social exchange", *Advances in experimental social psychology*, 2, pp. 267-299.

[17] Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988) "*The social psychology of procedural justice*", Plenum Press, at 12.

[18] Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995), *supra* note 11, at 9.

分配的公正が当事者の満足度や行動態様に大きな影響を与えることは、1970 年代までに既に多くの研究で明らかにされており、公正心理学の中核的な分野となっていたが、こうした分配的公正研究は、公正判断は当事者の主観的な認識によりなされるという前提の形成に寄与したといわれる[19]。ただ、こうした概念は、あくまで他との比較における相対的な分配結果が当事者の心理と行動に与える影響を扱うものであった。

しかし、1980 年代となると、分配的公正から区別された分野としての手続的公正の概念が台頭し、これもまた公正心理学上の重要な研究対象とされるようになった。Tyler and Smith も、分配的公正の観念は、実際にはその分配の手続に対する公正さや丁寧さの度合いといった手続的概念に左右される部分が大きいと述べ、手続的公正の重要性を示唆している。手続的公正は、どのような手続によりその分配結果が得られたかを扱う分野であり、手続的公正に対する評価が高ければ、その手続により得られた分配結果はより受け入れられやすくなるという思考を基礎とする[20]。

手続的公正が当事者の心理に与える影響についての初期の研究書としては、Thibaut and Walker[21]がある。この書においては、特に仲裁や裁判といった紛争解決の場面において採用され得る 2 種類の手続として、当事者主義（adversary procedure）[22]と糾問主義（inquisitorial procedure）[23]を比較し、結果に対する当事者の主観的満足度の観点から当事者主義の手続的優位を認めた[24]。この書の重要な知見は、当事者は権威者の判断結果、つまり紛争の勝敗のみに関心があるのでなく、勝敗のいかんを問わず、手続的要素によってその結果への満足度や公正知覚を左右する傾向があることを発見したことであろう。彼らの研究以来、手続的公正は社会心理学上の公正研究の一分野として発展を遂げたといわれる[25]。

その後、Lind and Tyler は、Thibaut and Walker の手続的公正は「利己心モデル（Self-interest model）」に基づいており、争訟に用いられる手続が、自己に有利な結果が得られやすい手続であると感じるか否かによって手続の公正を判断するものであると述べ、分配結

---

19 Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988), *supra* note 17, at 12.
20 Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995), *supra* note 11, at 10.
21 Thibaut, J. and Walker, L. (1975) "*Procedural justice: Psychological analysis*", Lawrence Erlbaum Associates, Publishers.
22 当事者主義とは刑事裁判において検察と被告人弁護士によって証拠収集や証人尋問が行われ、当事者双方が自分に有利な弁論を行う機会が保証されており、当事者コントロールが強い仕組み。
23 糾問主義とは証拠集めと証人尋問が、いずれも当事者でなく裁判所及び裁判官に委ねられ、裁判官のコントロールが強い仕組み。
24 Thibaut, J. and Walker, L. (1975), *supra* note 21, at 118.
25 Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988), *supra* note 17, at 5.

果を重視する分配的公正の影響を受けすぎていると考えた。そして手続的公正においては、結果を得るための道具として手続をみる利己心モデルよりも、個人が集団の成員として尊重されているか否かにより公正を判断する「集団価値モデル（Group value model）」に優位性があると主張した[26]。すなわち、集団内の権威者と成員との関係性の観点から、権威者が成員をどのように扱うかによって、権威者に対する成員の態度は大きく左右されるのであり、権威者から発言権を認められ、敬意をもって扱われその立場を尊重される場合、成員は忠誠心を高め権威者の判断を受け入れる傾向を示すという思考である。

Tyler はその後も手続的公正の研究を続け、人々が社会の規則に従うか否かを判断するにあたり、規制者に正当性（legitimacy）があるか否かという要素が最も重要であると説いた。彼はその正当性の判断基準として、改めて経済的思考に基づく道具観念（resource-based instrumental model）と、自意識に基づく関係性観念（identification-based relational model）の 2 つのモデルを対比した[27]。道具観念は利己的思考と交換価値概念から導かれるもので、規制者の正当性を、自己にとっての経済的利得の道具たりえるかどうかで判断するものである。これに対し、関係性観念は、規制者の自己に対する接触態様を問題とし、自己が規制者によってグループの一員として尊重されていると感じる場合に、規制者の正当性を認め、自主的な規則順守行動をとるという思考である。

Tyler は実証的回帰分析の結果から、自身に有利な結果であることを重視する道具観念にも一定の効果を認めつつ、手続的公正を通じて規制者の正当性を認める最大の要素は、やはり関係性観念に基づくモデルであると結論付けた[28]。つまり、手続的公正のより重要な知見として、規制者の丁寧で敬意をもった扱いが規制者の正当性を高める要素であり、被規制者はそうした扱いを受けることにより、規制者の説明と説得に応じる傾向を示すと説く。

そして Tyler は、被規制者が規制者に正当性を感じるとき、コンプライアンスの特典や違反に対する制裁が存在しない環境においても、被規制者はルールに従う傾向を示すとした。すなわち、行政機関が公正性（fairness）の実現に向けて取組む姿勢を示し、被規制者に対して丁寧で敬意ある接触をすることは、行政機関の正当性の向上を通じて被規制者を自発的コンプライアンスに導くという。そのうえで、このような姿勢を採ることは、被規制者からみた正当性を増すことができる意味において、行政機関側にとって大きな利益をも

---

[26] *Id.*, at 238.
[27] Tyler, T. R. (1997), "Psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities", *Personality and Social Psychology Review*, 1(4), at 324.
[28] *Id.*, at 335.

たらすと結論づけた[29]。

このような議論の流れは、自発的コンプライアンスを引き出すための主要因を、抑止力でなく、手続的公正に求めるという価値観に結びつくと整理することができる。その要点は、手続的公正は、行政機関に対する正当性の認識を形成する効果をもたらすとされることである。すなわち、被規制者が行政機関の正当性を評価するにあたり、最大の要素が手続的公正、つまり、行政機関が被規制者を公正に扱おうとしているか否かについての認識ということになる[30]。

では、分配的公正と手続的公正はどのような関係に立つのであろうか。分配的公正が当事者の満足度に大きく影響することは多くの研究により明らかになっている。しかし、Lind and Tyler は、裁判を経験した当事者が裁判所に対する姿勢を形成するうえで、手続的公正は分配的公正より重要であると述べている。そして、裁判において悪い結果を受け取った場合に手続的公正が果たす役割がより大きく、手続的公正は分配結果に対する不満を和らげる効果（cusion of support）を有すると説いている[31]。すなわち、手続的公正は、分配的公正がもたらした配分結果の妥当性への認識を補強し、又は不当性の認識を緩和し、正当化する力をもつという示唆である。

一方、応報的公正は社会規範に背いた者に対する報復について、違反の程度及び経緯と処罰との関係性や、将来の違反行為の防止という観点から、どのように対処するべきかを扱う概念である。応報的公正は社会規範に背いた者に対する報復の公正をみるが、その価値観は、人々は社会規範が侵害されたとき、その損害を回復し公平な状態に戻すことだけでなく、その侵害をした者に対しその損害回復とは別に処罰を加えることが必要という社会的観念に由来するものという[32]。すなわち、社会心理学上の応報的公正は、規則違反に対する制裁レベルの適否について、主として違反者本人の主観を問うものというより、違反者以外の構成員（被害者及び他の構成員全体）が、その違反者に対する制裁の当否を公正と認識するか否かを問題にするものと考え得る。

ただ、いずれにせよ、社会全体の規範を維持するため、規則違反者がその違反の程度に比例的な制裁を受けるか否かが特に重要な要素となる[33]。この点について、社会心理学上、

---

[29] *Id.*, at 336.
[30] Tyler, T. R. and Lind, E. A. (1992) “A relational model of authority in groups”, Advances in Experimental Social Psychology, 25, at 133. Murphy, K. (2004a), “Procedural justice and tax compliance”, *Australian Journal of Social Issues*38(3), at 172.
[31] Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988), *supra* note 17, at 64.
[32] Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995), *supra* note 11, at 13.
[33] Hermann, D. H. J. (2017) “Restorative justice and retributive justice: An opportunity for

仮に違反行為が故意によるものであれば厳しい制裁を加えるべきことは当然と解されるが、故意でない違反行為については、違反者がその違反による侵害を予見できる状況であったがどうかが重要であるとされる[34]。すなわち、違反者にとってその侵害を合理的に予見することが可能であったか否かによって、その違反行為に対して社会が求める制裁のレベルは変化するのであり、予見可能であった侵害に対してはより厳しい制裁が必要であるということになる。

応報的公正は当事者の心理に単独で作用するのでなく、ここでもまた手続的公正の補完を受けることになる。つまり、違反行為に対する制裁の内容を決定するにあたり、どのような手続が取られるか、またその手続は合理的な結果を導くための機能を備えているか否かが重要であるからだ[35]。そして、常に公正な手続により違反者への制裁が課せられることが保証される社会環境のもとでは、構成員はその権利が保護されていることを知覚することとなる。

以上、社会心理学上の公正観念を概観してきた。人々の主観的充足を支配する要素としての分配的公正は、その重要性が最も古くから認識されていたのであるが、遅れて発展した手続的公正の研究は、分配的公正に肩を並べ、あるいはそれを超えるほど重視されるようになったといえるであろう。特に、集団価値モデルに基づく手続的公正は独立して構成員の自発的コンプライアンスに作用し得るが、もう一つの重要な知見は、分配的公正と応報的公正の両方が手続的公正の影響を受けるという関係性が見出されたことにあると考える。そのことを踏まえると、税務の分野においても、手続的公正を中核に位置付けた研究を深めることは極めて重要であるとの認識に至る。

3　税務行政における公正

(1)　経済的抑止モデルの後退

税務に関するコンプライアンスを実現するための手段として、1980 年代まで主要な地位

---

cooperation or an occasion for conflict in the search for justice", *Seattle Journal for Social Justice*, 16(1), at 88.

[34] Darley, J. M. and Pittman, T. S. (2003) "The psychology of compensatory and retributive justice", *Personality and Social Psychology Review*, 7(4), at 326.

[35] Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995), *supra* note 11, at 42.

を占めていたのは、Allingham and Sandmo[36]に代表される調査と罰則の強化による抑止モデルであった [37]。これは期待効用モデルを用いて納税者の脱税行為の決断分岐点を検討したものであり、納税者が脱税を選択するか否かは、脱税による利益と、それが発覚した場合の制裁による損失との比較により決せられるとする。すなわち、合理的な納税者は、脱税により獲得する税負担の減少額が、脱税が発見される確率に基づいて計算した本税の追徴額と制裁金の和よりも大きい場合に、脱税することを選択すると考えるモデルである。この仮説に従うならば、納税者の脱税行為は、制裁金の率と、脱税発覚の確率を上昇させることによってのみ抑制することができることになる。

このような論理は、「経済的抑止モデル（economic deterrence model）」と呼ばれており、納税者の法令順守を、脱税による利益とその発覚による損失との比較、つまりコスト・ベネフィットを基礎として説明するものである [38]。Allingham and Sandmo 以来、この経済的抑止モデルは学術界でも支配的となり、その思考を基本として多くの研究者により改善が加えられた [39]。

Gordon[40]は経済的抑止モデルでは説明しきれない納税者の行動原因（納税者が脱税を思い止まる原因）として、Allingham and Sandmo のモデルに、精神的コストと社会的評判といった非金銭的な要素を加えて検討した。その点で Gordon の研究成果は純粋な経済的抑止モデルと異なるが、これもやはり、精神的要素を脱税のコストと考える意味において、コスト・ベネフィット比較に前提を置いているといえるであろう。

しかし、主として 1990 年代に入ると、こうした議論の潮流に変化が表れてきた。その理由は、納税者が脱税志向に支配されていることを前提とした経済的抑止モデルでは、実際に多くの国で見られる納税者のコンプライアンス水準を説明できないからであった。すなわち、納税者の行動が純粋な経済的抑止モデルに基づくのであれば、税務調査率の低さ、つまり脱税が発覚して追徴と制裁を受ける可能性が低い現状を考えると、ほとんどの納税者が意図的な過少申告を行うと予測されるが、多くの先進国において、コンプライアンスの水準は経済的抑止モデルで予測されるものよりとても高いのである [41]。

---

[36] Allingham, M. G. and Sandmo, A. (1972) "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, 1, pp. 323-338.
[37] Kirchler, E. (2007) "*The economic psychology of tax behaviour*", Cambridge University Press, at 1.
[38] Murphy, K., Bradford, B. and Jackson, J. (2015) "Motivating compliance behavior among offenders: Procedural justice or deterrence?", *Criminal Justice and Behavior*, 43(1), at 3.
[39] James, S. and Alley, C. (2009) , *supra* note 7, at 34.
[40] Gordon, J. P. F. (1989) "Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion", *European Economic Review*, 33, pp. 797-805.
[41] Alm, J., Sanchez, I. and De Juan, A. (1994) "Economic and noneconomic factors in tax compliance,

そこで、議論は Allingham and Sandmo 等の経済的抑止モデルでは説明できないコンプライアンスの要因を探る方向に発展した。Erard and Feinstein[42]は、経済的抑止モデルの欠点として、一般的な納税者が金銭的損得により脱税判断をすることを前提に構築されており、納税者に元来備わる正直な性質を考慮に入れていないことを指摘した。そして、常にある程度の割合で存在する誠実な納税者がもたらす効果を考慮したモデルへの改変を試みた。そのうえで、納税者が誠実な行動に向かうための諸要素として、税制の公平性、政府から受ける利益、及び税務当局の敬意をもった納税者への対応等をあげ、これらが実現されているとの認識が高まれば、納税者の誠実さを促進することができると示唆した。

また、Smith and Stalans [43]は、コンプライアンスを高める方策として、経済的抑止モデルだけでなく、納税者に対する積極的インセンティブの必要性を説き、その二要素の最適なバランスを見つけることが重要と論じた。そのうえで、積極的インセンティブのカテゴリーとして、適正申告や法令順守行為に対して報奨金を支給するなどの物質的インセンティブと、丁寧な態度での接触や支援的姿勢などの間接的インセンティブの区別を示した。このうち物質的インセンティブは、経済的抑止モデルの見地からは有効であるといえるが、その効果は短期的でありそのインセンティブの廃止とともに消滅する傾向にあるとした。これに対し、間接的インセンティブは、長期的に納税者の順法的行動を促進する効果をもつと結論付けた。

Alm ら [44]は、スペインとアメリカでの大学生を対象にした実証実験を行い、いずれも調査と罰則の強化によりコンプライアンスが上昇することを確認したが、両国での結果について無視できない大きな差異を認めた。すなわち、調査を受ける確率が低い環境においては、アメリカの被験者のコンプライアンス水準が高く、スペインではより多くの被験者が脱税を選択したが、調査確率を引き上げるにつれて、スペインの被験者のコンプライアンスが上昇し、両国の差異が小さくなるという結果を得た。Alm らは、この差異の要因を両国における社会規範や納税倫理のレベルの違いに求めた。つまり、両国での結果の違いは、国民性の比較において、アメリカの社会規範や納税倫理レベルが高いことにより生じたと考えた

Kyklos, 48(1), at 6. Frey, B. S. and Feld, L. P. (2002) "Deterrence and morale in taxation: An empirical analysis", *CESifo Working Paper* 760, at 3. Torgler, B., Schaffner, M. and Macintyre, A. (2007) "Tax compliance, tax morale and governance quality", *CREMA Working Paper*, 2007-17, at 3.

[42] Erard, B and Feinstein, J. S. (1994) "Honesty and evasion in the tax compliance game", *RAND Journal of Economics*, 25(1), pp. 1-19.

[43] Smith, K. W. and Stalans, L. J. (1991) "Encouraging tax compliance with positive incentives: A conceptual framework and research directions", *Low & Policy*, 13(1), pp. 35-53.

[44] Alm, J., Sanchez, I. and De Juan, A (1994), *supra* note 41.

のである。そこから導かれる結論として、調査と制裁による経済的抑止モデルを用いたコンプライアンス対策は、初頭施策としては合理的だとしても、社会規範や納税倫理が成熟した国においては、経済的抑止モデルだけではコンプライアンスの向上を期待できず、法令順守行動に対する報償、税収の使途の適正化といった納税倫理をさらに高める施策を加えていく必要があるとした。

調査と制裁の強化がコンプライアンスにもたらす影響について、Blumenthal ら[45]も抑止力による一般的な効果を認めるが、アメリカにおける調査研究において、申告書に対する実査を強化する旨の通知を納税者が受けた場合、特に高額所得者については期待とは反対に、その後の申告額が減少することを発見し、高額所得者に対する経済的抑止モデルの効果に疑問を呈した。また、Williams[46]は、オーストラリアにおける申告書不提出の場合の告発や罰金の適用実績と、その後数年における当事者の申告書提出状況を追跡した結果として、特に厳しい告発や高額の罰金の効果は、期待されるほど長期的ではなく、短期に留まることを示した。これらも、制裁を強めれば強めるほどコンプライアンスは向上するという経済的抑止モデルの仮説を否定する結果であるといえる。

Andreoni ら[47]も、実際の納税者のコンプライアンス水準は、従来の経済的抑止モデルにより推定されるレベルよりもはるかに高いことを指摘し、その背景にあるものとして、税を免れようとすることに対する罪悪感、羞恥心、納税倫理感といった心理的要素に加え、税制そのもの又はその執行に関する公正性の観念、さらには政府による税収の使途の適正性の観念などの存在を説き、それら分野の研究発展の必要性を述べている。

(2) 税制と税務行政の公正

このように、経済的抑止モデルの効力には多くの疑問が呈されるようになり、多くの納税者（被規制者）が金銭的な損得だけにより行動するわけではないことが指摘されるようになった。そこで、当該抑止モデルのみでは説明できない納税者のコンプライアンス行動の要因について、社会心理学等の見地から様々な検討がなされるようになった。

---

[45] Blumenthal, M., Christian, C. and Slemrod, J. (1998) "The determinants of income tax compliance: Evidence from a controlled experiment in Minnesota", *NBER Working Paper Series*, 6575, pp. 1-42.
[46] Williams, R. (2001) "Prosecuting non-lodgers: To persuade or punish?", *Center for Tax System Integrity*, Working Paper 12, pp. 1-30.
[47] Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998) "Tax compliance", *Journal of Economic Literature*, 36(2), pp. 818-860.

税務における分配的公正は、社会心理学上の分配的公正概念を応用するとすれば、同程度の所得水準にある納税者グループの税負担の公平性や、政府から受ける利益と納税との交換価値の適正さが焦点となる[48]。分配的公正に関しては、こうした水平的公平[49]や交換価値概念[50]に加え、垂直的公平[51]の見地からも多くの研究があり、それらの要素について納税者が知覚する公正とコンプライアンスには相関関係があることがある程度解明されている[52]。しかし、納税者が分配的公正について明確な判断をするためには、税制についてある程度の見識をもっていることが前提となるであろう。この点について、税制というものは一般の納税者にとってあまりにも複雑・難解であり、自己の税負担額を分配的公正の見地から的確に判断することは困難な場合が多いと考えられる[53]。

また、エクイティ理論をもとに納税者の分配的公正への認識を問うことも可能かもしれないが、税はもともと反対給付との因果関係なく国庫に納めるべきものであり、税の納付そのものと政府からの反対給付に直接の対応関係がないため[54]、交換価値の概念に基づくエクイティ理論は税務の分野においては妥当しにくいということができる。このようにみると、税務の分野においては納税者の主観的公正知覚に直接作用する要素としては、特に発展成熟した複雑な税制をもつ先進諸国においては、社会心理学上の分配的公正の重要度は幾分小さくなると考えることができるであろう。

さらに、税法学における分配的公正は、主に租税実体法による税負担の配分結果の公平性により判断されるものであるため、基本的には税務当局と納税者との関係性に左右されるものではない。一方、手続的公正は税務当局の納税者に対する接触態様を問題とし、応報的公正は行政制裁については、税務当局の初期決定により納税者に賦課される制裁のあり

---

48 Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 75.

49 ここでの水平的公平とは、同様の所得水準にある納税者間の税負担の公平性の概念であり、納税者は同水準の所得がある他の者に比して自己の税負担が不当に重いと感じる場合、税負担を回避しようとする傾向があるとされる（Dean, P., Keenan T. and Kenney, F. (1980) "Taxpayers' attitudes to income tax evasion: An empirical study", *British Tax Review*, 25(1), pp.28-44. Spicer, M. W. and Becker, L. A. (1980) "Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach", *National Tax Journal*, 33(2), pp.171-175.）。

50 交換価値概念は、社会心理学上のエクイティ理論に近い思考であり、納税者のコンプライアンスは自己の税負担と政府から受ける利益の衡平概念に左右されるとする（Alm, J., McClelland, G. H. and Schulze, W. D. (1992) "Why do people pay taxes?", *Journal of Public Economics,* 48, pp.21-38.）。

51 垂直的公平は異なる所得水準にある納税者間の税負担の公平を扱う概念であり、納税者は一般的に、特に高額所得者がその担税力に応じた税負担を免れていると感じる場合、コンプライアンス意識を低下させるという議論がある（Rawlings, G. (2004) "Cultural narratives of taxation and citizenship: Fairness, group and globalization", *Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences*, Australian National University, Working paper 52, pp.1-36.）。

52 OECD (2010), *supra* note 9, at 29.

53 Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 28.

54 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂・2019）11 頁。

方を問題にするため、ともに税務当局と納税者との接触場面に直接関連をもつものである[55]。これらの理由から、本稿では主として手続的公正に、従として応報的公正に着目し、税務行政に関してそれら公正概念の観点から、納税者の自発的コンプライアンスについて講究する。

Wenzel[56]は、納税コンプライアンスとの関係における経済的抑止モデルの思考を批判し、やはり社会心理学の見地から、納税者のコンプライアンス行動の説明を試みた。Wenzel は上述の Tyler and Smith の研究で示された分配的公正、手続的公正、応報的公正という 3 要素は、税務の分野においても適切に当てはまると考え、特に手続的公正については、それに含まれる 4 つの重要なファクターとして、当局と納税者の接触の性質、納税者に与えられる主張機会、当局からの情報提供の質、納税者のコンプライアンス費用を列挙している[57]。

Kirchler[58]は、社会心理学的見地からコンプライアンスを左右する要素として、税の知識、信念と価値観、規範意識（norms）、脱税機会の認識、公正性（fairness）、順守志向（motivation to comply）を挙げている[59]。特にその一要素としての公正性は、2000 年以後に研究活動の高まりをみており[60]、納税者の規範意識への訴求手段として、手続面と当局の姿勢までを含む公正性の強化の重要性を述べる研究者が多く現れた。こうして税務行政の分野においても重要視されるようになったのが手続的公正の概念であった[61]。

また、Torgler and Schaltegger[62]は、納税者のコンプライアンス行動の基盤となる要素を、特に納税倫理（tax morale）と表現し、その納税倫理の向上に貢献する事項として、税務当局の納税者の扱いに係る手続的な公正を挙げている。すなわち、税務当局が納税者に対し、顧客サービス的視点から敬意をもって接し、かつ、手続的透明性と説明義務の履行が実現されている環境下では、納税倫理の上昇を見込めるが、当局が納税者の上に立ち権力を背景に支配しようとする場合、逆に納税倫理は阻害され、コンプライアンスは低下すると論じる[63]。一方で、制裁の適用も必要であり、それは正直な納税者が、そうでない者の行動により不利益を被ることを防ぐために行使されるべきと説いている。

---

[55] OECD (2010), *supra* note 9, at 32.
[56] Wenzel, M. (2003) "Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp. 41-69.
[57] *Id.*, at 54.
[58] Kirchler, E. (2007), *supra* note 37.
[59] *Id.*, at 3.
[60] OECD (2010), *supra* note 9, at 10.
[61] Murphy, K., Bradford, B. and Jackson, J. (2015), *supra* note 38, at 4.
[62] Torgler, B. and Schaltegger, C. A. (2005) "Tax morale and fiscal policy", *CREMA Working Paper*, 2005-30, pp.1-34.
[63] *Id.*, at 21.

同様に、Kirchler らは、納税者のコンプライアンス行動の改善に貢献する事項として、他の諸要素を挙げたうえで、当局の支援的姿勢等を協調し、それを最も重要な因子であると説く[64]。それは納税者と当局の間の円滑な信頼関係を築き、もって手続的公正に対する納税者の観念が形成され、引いては納税者の自発的コンプライアンスの実現に貢献するとしている。Kirchler らはその後の研究においてもこの点を強調し、税務当局の手続の中立性、信頼感、丁寧（polite）で敬意（respect）と品格のある（dignified）接触態度の重要性を述べる[65]。また、Frey and Feld[66]も、税務当局が納税者を敬意をもって扱い、その立場を尊重する姿勢を示せば、納税者の倫理観の向上を期待できるとし、これを通じてコンプライアンスの向上を見込めることを示した。これらの見解は、Tyler らによる社会心理学上の手続的公正研究の結論と軌を同じくするものと考えられる。

Wenzel は、実証研究の結果に基づき、納税者と税務当局が接触する場面において、仮に当局の判断や決定が、納税者の意に反するものであったとしても、納税者がその手続に公正を感じていれば、その判断や決定を受け入れる傾向があるとした[67]。すなわち、納税者は税務当局の手続が公正であると認識すれば、当局に対してより正当性を感じ、その決定の内容が納税者に有利又は不利であるかにかかわらず、当局の決定への合意を示すというものである[68]。このことは、税務の分野においても、分配結果の不満を手続が緩和するという作用が生じ得ることを示し、手続的公正が分配的公正を補完するという社会心理学上の知見と整合的である。

また、Stalans and Lind[69]は、税務分野における手続的公正性に関する研究を行い、納税者が税務調査に際して、調査官から敬意をもった接触、対応を受けた場合は、より当局が手続面において公正であると感じるが、逆に調査官の高圧的態度に接し、又は納税者の見解が無視されるような環境下では、当局が手続的公正を怠っているという認識を強める傾向があることを示した[70]。このような考察も、構成員が集団の一員として尊重されていると知覚するか否かを問題とする社会心理学の集団価値モデルの思考と調和するものと理解できる。

---

64 Kirchler, E., Niemirowski, A. and Wearing, A. (2006) “Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers”, *Journal of Economic Psychology*, 27, at 514.
65 Kirchler, E., Hoelzl, E. and Wahl, I. (2008), *supra* note 2, at 219.
66 Frey, B. S. and Feld, L. P. (2002), *supra* note 41.
67 Wenzel, M. (2002) “The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers’ identity”, *Journal of Applied Psychology*, 87, at 31.
68 Murphy, K. (2004a), *supra* note 30, at 160.
69 Stalans, L. and Lind, E. A. (1997) “The meaning of procedural fairness: A comparison of taxpayers' and representatives’ views of their tax audits”, *Social Justice Research,* 10(3), pp. 311-332.
70 *Id.*, at 326.

ほかにも、手続的公正と納税者のコンプライアンスの間に正の相関関係を認める研究結果は多数示されている[71]。手続的公正の認識は、納税者の当局への信頼性を高め、その決定や方針をより受け入れやすくするからである[72]。

これに加え、オーストラリアにおいて実際に確認された納税者行動としてMurphy[73]は、いったん納税義務違反を意図した者であっても、調査に際する当局の手続や態度が公正であると感じると、その後においてはより順法的となる傾向がみられたことを報告した。その反面、違反に対して加えられる制裁の程度は、その後の長期的なコンプライアンスの向上とは相関しないとみられることを説明している。

このように、税務の分野においても、手続的公正の重要性に関する研究は今世紀を迎えてから特に隆盛であり、手続的公正を実現することは、かつて支配的であった経済的抑止モデルに代わって、納税コンプライアンスの向上により大きく貢献するものとして認知されてきた。Murphy ら[74]は、効果的な税務行政の枠組みとして、税務当局は経済的抑止モデルだけに頼ることなく、手続的公正の実現をとおして、当局の正当性への認識を提供し、納税者の倫理観、規範意識を助長することによるコンプライアンスの向上を図るべきとしている[75]。

一方、応報的公正は、先にみたように規則違反を犯した者に対する処罰がその反則の程度に比して適当か否か、及びその処罰を決定するプロセスが公正か否かを問う概念である[76]。つまり、税務の分野においては、過少申告等に対する制裁の内容が、その過少申告の性質や程度に対して比例的であるかどうか、そしてその制裁の内容を決定する仕組みとプロセスが公正であるかを問題とするものである。

社会心理学における応報的公正は、規則違反に対する制裁が、主にその違反により被害を受けた者又はその他一般からみて公正か否かを問題とするものであった。このことは税務においても、例えば脱税を図った納税者が、適切にそれに見合う制裁を受けているか否か

---

71 例えば Verboon, P. and Goslinga, S. (2009) “The role of fairness in tax compliance”, *Netherlands Journal of Psychology*, 65, pp. 136-145. Braithwaite, V. (2003) “Perceptions of who’s not paying their fair share”, *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), pp. 335-362. Murphy, K. (2004c) “The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders”, *Law and Human Behavior*, 28(2), pp. 187-209.

72 Murphy, K. (2004b) “Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Tax Office”, *British Tax Review*, 6, pp.603-619. Murphy, K. (2004c), *supra* note 71. Braithwaite, V. (2003), *supra* note 71. Kirchler, E. (2007), *supra* note 37..

73 Murphy, K. (2005) “Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance”, *Journal of Law and Society*, 32(4), pp. 562-589.

74 Murphy, K., Bradford, B. and Jackson, J. (2015), *supra* note 38.

75 *Id.*, at 5.

76 Wenzel, M. (2003), *supra*.note 56, at 58.

は、他の正直な納税者にとって重要であり、脱税者が制裁を免れるような状況下では、他の納税者のコンプライアンス意識が低下するという形で論じられる。その一方で、税務の分野では、税務当局により制裁を課された納税者が、その制裁の内容を公正と知覚するか否かという論点についても重要視される傾向がある。すなわち、制裁を受けた納税者がその制裁に正当性を感じるか否かは、その後の納税者のコンプライアンス意識に影響を及ぼすという思考である。

Kirchler は、税法の複雑さに起因する意図しない納税者の誤りに対して制裁を適用することは、応報的公正を失すると説く[77]。また、Wenzel は、特に制裁の対象となる納税者の観点から、この制裁が重すぎると感じる場合や、その決定ルールとプロセスに公正さを認めない場合、当局に対する信頼は損なわれ、納税者の税務当局に対する反発的態度を助長する要因となることを説いている[78]。

Murphy は、オーストラリアにおいて 1990 年代に隆盛となった節税スキームに参加した納税者に対するアンケート調査（n=2301）を行い、応報的公正に関する知見を得た。この調査研究では、税務当局が節税スキームに参加した納税者を非難し制裁的対応を行ったところ、納税者の反発が広まり税務当局の威嚇に対しても屈しない者が多数であったが、租税回避商品を売りつけられた善意の被害者としての納税者の立場を当局が認め、制裁を不適用としたとき、大部分の納税者がスキームによる税務上の利益を放棄することに合意したことがわかった[79]。Murphy はこの現象が生じた理由として、単なる経済的な要因ではなく、多くの納税者が税務当局による制裁の正当性を認めなかったことを挙げる。つまり当局が納税者の善意を認め制裁を取り下げたことにより、納税者側も信頼をもって応えたという見解である[80]。応報的公正の見地からは、自己の責めを認識しない状況下で制裁を加えられる場合、納税者は当局への反発的姿勢を強め、その決定を拒否する態度を示すという実例である。

このように、税務の分野において応報的公正は、被制裁者からみた制裁の正当性と、それが被制裁者のコンプライアンスに及ぼす影響という文脈での議論がみられる。特に、税務当局の裁量が大きく働く税務上の行政制裁の場面においては、納税者側の事情を吟味せず安易に単純な制裁を加えることは、納税者の順法意識を傷付けることにつながる恐れがあ

---

77 Kirchler, E., Hoelzl, E. and Wahl, I. (2008), *supra* note 2. At 220.
78 Wenzel, M. (2003), *supra* note 56, at 32.
79 Murphy, K. (2002) " 'Trust me, I'm the taxman': The role of trust in nurturing compliance", *Centre for Tax System Integrity, The Australian National University,* Working paper 43, at 19.
80 *Id.*, at 20.

るといえる。先にみた経済的抑止モデルについて、その限界や逆効果が指摘された理由の一端も、そのような安易な制裁の適用にあったとも推測される。

4　小括

以上、税務行政における公正と納税者行動の関係について、社会心理学上の公正概念をもとに検討してきた。税務分野における手続的公正と応報的公正は、比較的新しい概念といわれるが、社会心理学において、特に手続的公正の研究は既に 1970 年代から発展しはじめており、その知見が税務の分野に遅れて波及したものと考えられる。

手続的公正の要素のうち、最も重要といい得るのは、規制者の被規制者に対する接触の性質であり、税務行政に置き換えれば、税務当局が納税者に対してとる態度ということになる。特に、納税者の立場が尊重され、当局から敬意ある対応を受ける場合、納税者は当局の行為に正当性を認識しやすく、より順法的姿勢を示すという結果を得た研究が多くみられる。

また、応報的公正は規則違反を犯した者に対する制裁が、その帰責の程度に対して比例的か否かを問う概念であるが、税務分野においては特に過少申告等に対する制裁金についての問題が重要と考えられる。つまり、その過少申告等制裁金が過少申告等に至った事情、帰責性の程度に見合うものであるか、そしてその制裁の可否や割合の決定に至る仕組みとプロセスに公正を知覚するか否かという点である。

自発的コンプライアンスについて学術界では、特に 1990 年代からその促進手段についての関心が大きくなったといえるが、納税者のコンプライアンスを探求する多くの研究者たちが出した結論はまず、多くの納税者は税制とその目的の正当性をはじめから認めており、必ずしも自己の経済的利益を最大化する行動を示すわけではないことであった[81]。またそれら研究者の学説において示される思考は、税務当局への信頼感が低い環境においては、効果的な税務調査権限の行使、すなわち義務的法令順守の徹底策が有効であるが、納税者と税務当局の相互信頼関係が成立している環境においては、調査と制裁は不必要な権威主義と不信感の現れと捉えられ、順法精神を増進するどころかマイナスに働くというものである[82]。

---

[81] Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 116.
[82] Hofmann, E., Hoelzl, E. and Kirchler, E. (2008) Preconditions of voluntary tax compliance: Knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate", *Z Psychol.*

James and Alley は、自発的コンプライアンスの定義を、「納税者自身が、当局による公権力の行使を受けることなく、税法の趣旨に従って自発的に納税義務を果たそうとする行為」とし[83]、税務行政に必要なのは、この自発的コンプライアンスの育成であると説く。すなわち、納税者と税務当局の信頼関係をまず構築し、そのうえで納税者の自発的な納税義務履行を支援することを基本と考える。ただし、自発的コンプライアンスへの期待に背く納税者が存在する限り、やはり制裁アプローチを放棄できないことになる。James and Alley はこの点にも言及し、自発的コンプライアンスの助長を基本としながら、それに反する者に対する抑止施策との的確なバランスを考慮し、これらを統合したコンプライアンス方針を構築することが重要であるとした[84]。

そこで、次章においてはまず、申告納税制度への移行後において、納税者の自発的コンプライアンスを育成しながら、違反行為を抑制し得る仕組みを構築する目的で行われたオーストラリアの税務行政改革と、同国の税務調査制度及び制裁金制度の検討を通じて、この公正概念との関係についてみていきたい。

Author manuscript, 216(4), at 1.
[83] James, S. and Alley, C. (2009), *supra* note 7, at 32.
[84] *Id.*, at 28.

Ⅲ　オーストラリアの税務行政改革

1　序論

前章でみたように、納税者のコンプライアンスを実現する手段に関する議論の潮流は、従来の制裁・強制アプローチから、手続的公正や応報的公正を重視した自発的コンプライアンスの助長アプローチに変化してきているといえる。しかしながら、税務当局が納税者に対する協力的姿勢を取り入れ、両者の信頼関係が高まったとしても、それによりすべての納税者のコンプライアンスを確保することができると考えるのは非論理的であろう。なぜなら、その税務当局からの信頼を悪用しようとする納税者が皆無とはいえないからである。税務当局の協力的アプローチを利用して利益を得ようとする納税者が存在する限り、調査と制裁による抑止と公平性の確保手段は放棄できないのであり [85]、それについての異論は少ないであろう。それゆえ、自発的コンプライアンスを高めるうえで政府や税務当局にとって重要となるのは、納税者の行動に応じ、協力・説得的アプローチを基本としつつ、どのような場合にそれを脱して権力・制裁的手段に移行するかという枠組みを構築し、そのルールに従った対応をすることである [86]。

その 2 つの一見相反するアプローチを、論理的根拠をもって組合せ、1 つの枠組み（モデル）として構築し、実際の税務行政に採用した実例として、1990 年代においてオーストラリア国税庁（Australian Taxation Office, ATO）が取り入れた行政施策を挙げることができる。この施策の重要な変化は、1997 年の納税者憲章の導入と、1998 年の税務行政方針の転換（ATO コンプライアンスモデル導入）という形をとって行われた。オーストラリアは、従来の経済的抑止モデルに頼る税務行政からの脱却を果たした最初の国の 1 つといわれる [87]。以下において、そのオーストラリアにおける税務行政の抜本的改革についてみていくこととする。

2　手続的公正を基にしたパラダイムシフト

---

[85] Murphy, K. (2004a), *supra* note 30, at 188.
[86] Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 179.
[87] Torgler, B. and Schaltegger, C. A. (2005), *supra* note 62, at 28. Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007) “Culture change in three taxation administrations: from command-and-control to responsive regulation”, *Law & Policy*, 29(1), at 85.

オーストラリアにおける ATO コンプライアンスモデルという新施策導入の契機として重要といえるのは、1986 年における申告納税制度の導入であった。新たなモデルが検討された経緯として、従来 ATO が採っていた制裁・抑止モデルに対する批判が高まったことがある。オーストラリアでは申告納税制度導入後も 1990 年代に入るまで、ATO の納税者への接触場面においては、従来型の公権力の過剰な行使が目立ち、公務員としての倫理が歪んでいて、それが税務システムの信頼性を損なっているという批判が大きくなった[88]。実際、ATO は長きにわたりいわば納税者を敵視し、厳格な公権力を行使して徴税を果たす方針を採っていた[89]。ATO 職員のなかに、大部分の納税者は不誠実な違反者であるという認識が広まっているという事実が、厳しい調査や制裁の適用の場面において顕在化する状況であった[90]。しかし、経済的抑止モデルの効果に対する疑問が高まる時代の中で、法令違反行為に対処し、又はこれを抑止するうえで、専ら納税者に脅威と制裁を与えるという単純な類型（one size fits all）による施策は効果的でないという論調が高まったのである[91]。

税務行政の方針転換としてはまず、1997 年における納税者憲章の創設に始まり、その後まもなく ATO コンプライアンスモデル導入に至ることになるが、その新たなコンプライアンスモデルの基礎とされたのが、主に Ayres and J. Braithwaite[92]により提唱された応答的規制（Responsive regulation）の論理であった[93]。Ayres and J. Braithwaite は、行政機関による規制論理について経済的抑止モデルと社会心理学的アプローチという相反する学説が主張されてきたが、結局のところ、それら学説の発展がもたらした答えは、規制目的の達成のためには、それらいずれか一方のモデルにのみ頼るべきではないという事実であったと述べる[94]。

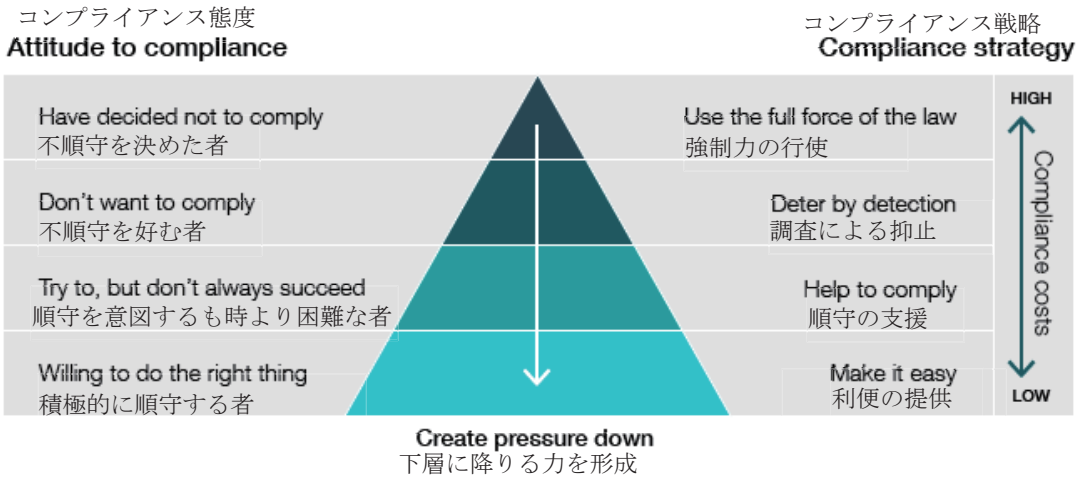
オーストラリアでは納税者憲章創設の翌年（1998 年）、国税庁長官の正式な表明と共に新たな税務行政の指針として、ATO コンプライアンスモデル（協力的コンプライアンスモデル）を採用するに至った。この ATO コンプライアンスモデルの基本的な考え方は、大部分の納税者は元来順法的であるため、税務当局から公正に扱われ、支援の姿勢による対応を

---

88 Job, J. and Honaker, D. (2002) “Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office”, *Taxing Democracy*, Ashgate, at 112.
89 Hobson, K. (2002) “Championing the compliance model: from common sense to common action?”, *Taxing Democracy*, Ashgate, at 148.
90 Whait, R. B. (2014) “Exploring innovations in tax administration: A Foucauldian perspective on the history of the Australian Taxation Office’s compliance model”, *eJournal of Tax Research,* 12(1), at 138.
91 Hobson, K. (2002), *supra* note 89, at 113.
92 Ayres, I. and Braithwaite, J. (1992) “*Responsive regulation: Transcending the deregulation debate*”, Oxford University Press.
93 Braithwaite, V. (2002a) “A new approach to tax compliance”, *Taxing Democracy*, Ashgate, at 4.
94 Ayres, I. and Braithwaite, J. (1992), *supra* note 92, at 5.

受ける限り、最小限の外部モニタリングのみによって自己規制を維持することができるというものである[95]。しかし当然に、もし納税者の自己規制が不適切であり、かつ説得や協力要請に応じない場合には、段階的に法で認められた公権力の行使へとエスカレートさせていくという仕組みである。ATO コンプライアンスモデルは、法の不順守に対して厳しい制裁を与えればそれで済むという従来の制裁抑止モデルからの超越を求めるものであり、大部分の順法的な納税者に支援を与えつつ、法令違反の背後にある問題、心理や個々の状況を考慮に入れたうえで、そうした違反に向けて効果的に対処するために考案された仕組みである（V. Braithwaite, 2002）（図１）。

図１　ATO compliance model



（ATO ウェブサイトより）

この ATO コンプライアンスモデルは、オーストラリアの税務行政においてキャッシュエコノミーへの対処策を検討するために 1996 年に組成されたキャッシュエコノミー特別委員会（Cash Economy Task Force）により 1998 年 4 月 3 日付で公表された報告書 “Improving Tax Compliance in the Cash Economy” に基づいて導入された新たな方針である[96]。この報告書は、当時のオーストラリアにおいてキャッシュエコノミーに起因して単年度に失われる税収額は 39 億～151 億オーストラリアドルに上り、これは当時のオーストラリアの GDP の 3.5%～13.4%にも相当するとし、この状況を改善するために必要な税務

[95] Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 88, at 113.
[96] Braithwaite, V. (2002a), *supra* note 93, at 2.

行政の改革案の論理的基盤として、応答的規制理論の導入を提案したのである[97]。

報告書は、専ら税務調査による違反の発見と制裁だけに依拠した対策の効果は短期に終わる傾向があり、かつ、当局の事務負担が大きいものであることを指摘し、根本的な方針の転換を求めた。すなわち、硬直的な行政と重すぎる制裁、そして性悪説から脱却することを提案したのである。そして、法令違反を発見したとしても、直ちに機械的な制裁金を賦課するのでなく、納税者の行動に応じて、制裁金を減額又は不適用とすることにより、納税者側からみた公正性を高める方針の必要性を示した[98]。

ATO はこの応答的規制論理に基づくコンプライアンスモデルを税務行政に採用したのであるが、それは納税者の違反行為の背後にある心理と個々の状況を考慮した行政の実行を意味する。これにより、オーストラリアでは、脅威と制裁による対応は後退し、納税者の教育、説得、支援という分野に重点がおかれることとなった。納税者憲章とそれに続くコンプライアンスモデルの導入は、それまでの税務行政の文化を大きく転換するパラダイムシフトであり、高い手続的公正の実現をとおして納税者との信頼関係をつくるため、その目的に向けた ATO による納税者への対応方針を示したものである[99]。この点において、納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルの導入は、納税者に対する手続的公正を実現させるための施策であったのであり、納税者の自発的コンプライアンスの向上のための重要な一歩であったといい得るのである。そこで、以下においてはオーストラリアの納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルについてみていくこととしたい。

3　納税者憲章の創設

納税者憲章は、直接には税務行政の改善策の検討のため政府の付託を受けた 1993 年における公会計と監査に関する合同委員会（Joint Committee of Public Accounts and Audit）の答申に基づき、ATO と納税者の間の権力の不均衡を是正し、ATO の納税者に対するサービス水準の向上を示すため、1997 年において正式に導入された[100]。

---

97 Cash Economy Task Force (1998) “Improving tax compliance in the cash economy”, at 14.
98 *Id.*, at 40.
99 Standing Committee on Tax and Revenue (2019) “The Taxpayers’ Charter”, at 5. Murphy, K. (2002) “Procedural justice and the Australian Taxation Office: A study of scheme investors”, *Centre for Tax System Integrity*, Working Paper. 35, at 27.
100 Inspector General of Taxation (2015) “The protection of taxpayer rights in Australia”, at 34. Inspector General of Taxation（IGT）は、2003 年に設立された税務行政の監査を行うための組織であり、税務の専門家により構成され、税制における手続的公正を高めることをその使命とする。IGT は ATO からは独立した組織であり、主務大臣に直接進言する権限をもつ。また、IGT は ATO に対する苦情

納税者憲章の発展を主導したのは ATO であるが、一般市民、事業者、税務専門家及び ATO 以外の政府機関との協議に基づいて作成されたものであり、その点において行政と市民が共同して完成させた憲章であるという特徴がある[101]。納税者憲章は、ATO と納税者の間の相互信頼関係を基盤として、税務行政を構築しなおすことを目的としている。すなわち、申告納税制度のもとで、ATO が納税者に胸襟を開き、身近な存在として共に税務行政に取り組むことにより、納税者の自発的コンプライアンスを高める意図が強調されているのである[102]。

オーストラリアの納税者憲章は、それより数年前に制定されていたイギリスの市民憲章をモデルにしていたが、イギリスの市民憲章がトップダウンアプローチで作成されたのに対し、オーストラリアにおいては、広く一般に意見を求め、協議による改善を経て完成されたという経緯がある[103]。

1997 年の納税者憲章には、納税者の 13 の権利と、6 の義務が規定された。そこで示された納税者の権利のうち重要なものとして、公正で敬意をもった納税者への対応、納税者の誠実性の推定、納税者のプライバシーの尊重、ATO の決定内容の納税者への説明、再審査の請求の権利、不平を述べる権利などがある[104]。これらはすべて、手続的公正の実現に直接貢献するものであるが、特に公正性と敬意をもった対応、納税者の誠実性の推定は、ATO コンプライアンスモデルの根幹を成す部分であるため、そのモデルを支える重要な役割を担うと考え得る。

このため、納税者憲章内の 13 の納税者権利を列挙するセクションに続く記述においては、再度「ATO は納税者に礼節、配慮及び敬意をもって対応する」ことが名言され、そのことにより、「納税者が ATO に対して協力と敬意により対応することを期待する」とある[105]。さらに、「ATO は、大部分の人々は、信用を受けて公正に扱われ、必要な支援を受ける

を受付ける母体ともなっており、従来 Ombudsman が担っていた業務をも所掌する。

[101] James, S., Murphy, K. and Reinhart, M. (2005) "The Citizen's Charter: How such initiatives might be more effective", *Centre for Tax System Integrity*, Working Paper 65, at 11.

[102] Australian National Audit Office (2004) "Taxpayers' Charter", Audit Report 19, at 13. ATO は IGT のほかにも、この Australian National Audit Office（ANAO）による業務監査及び財務監査、Ombudsman による監督及び政府の House of Representatives Standing Committee on Tax and Revenue からの監督も受けており、これらの活動により納税者憲章に謳われた納税者の権利を守る取組みが備えられている。

[103] James, S., Murphy, K. and Reinhart, M. (2005), *supra* note 101, at 11.

[104] Inspector General of Taxation (2016) "Review into the Taxpayers' Charter and Taxpayer Protections", at 35.

[105] ATO (2018) Taxpayers' Charter, at 15.

場合、自主的に法律を守ろうとするという信念を有する」旨が表明されている[106]。

また、誠実性の推定についても、「ATO は、別異に捉えるべき根拠がない限り、納税者が提供する情報は完全かつ正確であることを推定する」とし、「ATO は人々が誤りをなし得ることを承知しており、納税者に誤りがあったとしてもなお、意図的な法令違反又は故意の納税義務の回避を裏付ける根拠がない限り、納税者は誠実な情報提供を試みようとしていたことへの信用を維持する」と明言している[107]。

納税者憲章に規定された納税者の義務としては、誠実であること、記帳と保管の義務、合理的注意を払う義務、期限内申告と納付義務の履行及び ATO 職員への協力が謳われている。なお、納税者憲章は 2003 年、2007 年及び 2010 年に改正されているが、公正性と敬意をもった対応、納税者の誠実性の推定といった原則は変更されていない[108]。

この納税者憲章は、まさに ATO の納税者への「関わり方」を規定したものであり、その翌年の ATO コンプライアンスモデルの導入と深く関連しており、その導入の土台を築くことに貢献したといえるであろう。そして、ATO コンプライアンスモデルは、納税者憲章の中心を貫く思想の実現を図るものであった[109]。

4　ATO コンプライアンスモデル

(1)　論理的根拠

ATO コンプライアンスモデルの論理的根拠となったのは、先述のとおり、Ayres and J. Braithwaite による応答的規制（Responsive regulation）理論であった。Ayres and J. Braithwaite は、行政機関による規制論理について、それまで対立していた経済的抑止モデルと社会心理学的アプローチのいずれか一方に頼るのでなく、その 2 つを組み合わせたモデルの有効性を提唱した。

応答的規制理論の基本的な考え方は、大部分の被規制者は元来順法的なのであり、規制者が性悪説に基づく経済的抑止モデルのみに依拠する場合、本来善良である被規制者まで悪者のように扱うことにより、そうした被規制者の尊厳を傷付け、順法心理を散逸させてし

106 *Id.*, at 21.
107 *Id.*, at 22
108 Inspector General of Taxation (2016), *supra note* 104, at 17.
109 Braithwaite, V. (2002a), *supra* note 93, at 5.

まうというものである[110]。また、制裁的姿勢を前提とする規制方策は、被規制者の反発を招き、ループホールを利用して「法の精神（趣旨）」に背く行動を助長すると説かれる[111]。それを避けるためには、協調・説得アプローチを採ることが必要であるが、そうであるからといって、制裁アプローチを捨て去ることもできない。その理由として、被規制者の中には常に規制者の協調的姿勢を利用して利益を得ようとする悪意ある者が存在するからであるとする。結果として、効果的な規制手段は、経済的抑止モデルと協調説得モデルの相乗的システムを確立することであるとされる[112]。

そこで、経済的抑止モデルの欠点を踏まえ、手続的公正を向上させるため提唱された手段が、まず初期の対応としては被規制者を善意の者と仮定し、協調・説得を試すことにより、それが効果を発揮するかどうかを確かめることである。仮にその手段が効果的であれば、協調と説得のみにより規制目的を果たすことができる。そして協調・説得アプローチが効果を発揮せず、被規制者が当初の規制者の寛容な対応を悪用しようする場合、規制者は徐々に規制の内容を強化し、制裁アプローチに引上げるという「しっぺ返し（tit for tat）」の手法である[113]。

協力が得られない場合に行使できる最大の公権力（＝最終的に行政処分にまで至る権限）を顕示はするが、穏和な協力・説得アプローチを基本とすることで、被規制者の順法意識を助長しながら、法に背く場合に招く重大な帰結をも意識させることができるため、結果的に最大の公権力を使う機会は少なくなる。これを Ayres and J. Braithwaite は「穏和で巨大な銃（benign big gun）」と称している。つまり、規制者が実は巨大な銃をもっていることを被規制者は意識しているため、その銃が強力であればあるほど、協力・説得アプローチに応じる方向へと誘導する力が働くという思考である[114]。

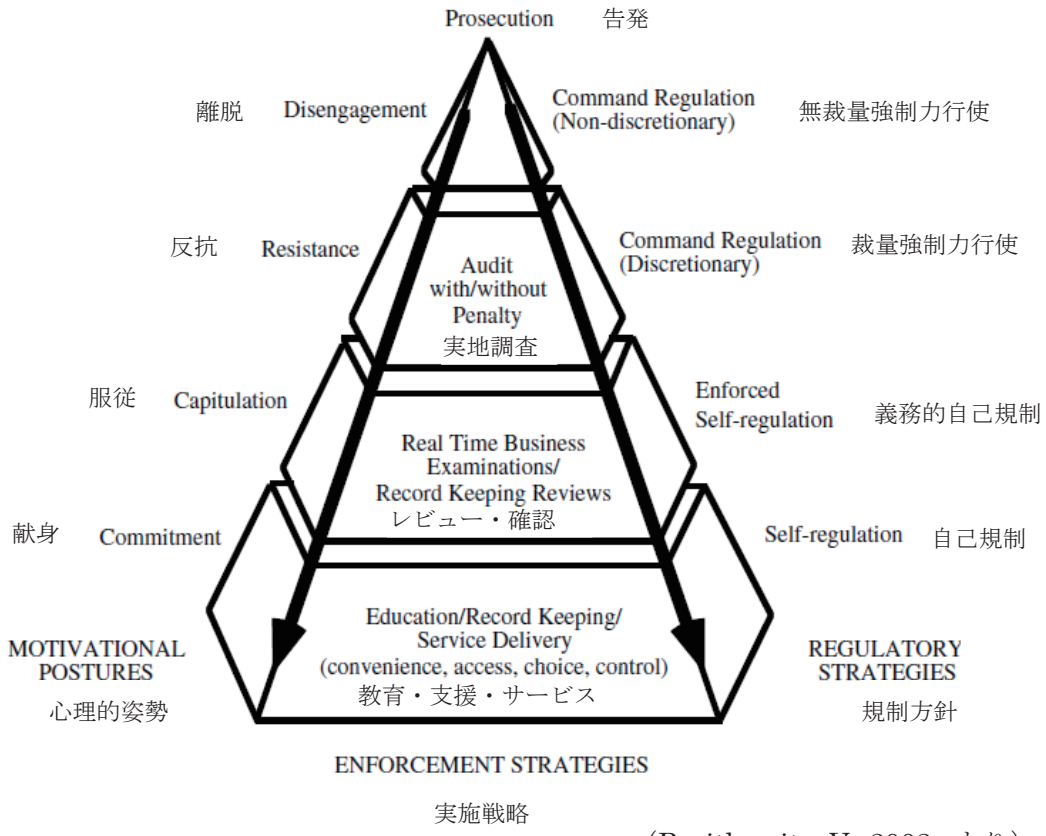
ATO コンプライアンスモデルは、この Ayres and J. Braithwaite による応答的規制理論に基づくものであるが、これと協調する形で具体的な ATO の行動を決定するうえで重視される要素は、納税者の心理的姿勢（motivational posture）との対応関係である。ATO コンプライアンスモデルは、この納税者がもつ心理的姿勢をいくつかに類型化し、これを応答的規制理論と組み合わせ、それぞれの心理的姿勢のカテゴリーに対応する最適な規制方法を適用することにより、自発的コンプライアンスを効果的に引き出そうとする行政手法であ

110 Ayres, I. and Braithwaite, J. (1992), *supra* note 92, at 25.
111 *Id.*, at 20.
112 *Id.*, at 21.
113 *Id.*, at 26.
114 *Id.*, at 40.

る[115]（図２）。

ATO コンプライアンスモデルは、その後 2000 年においてキャッシュエコノミーだけでなく大企業や多国籍企業を含む納税者を対象とした ATO の基本方針として全般的に採用されるに至った[116]。

図２　Cash Economy Task Force が立案したコンプライアンスモデル



（Braithwaite, V., 2002a より）

(2)　心理的姿勢

[115] Cash Economy Task Force (1998), *supra* note 97, at 22.
[116] Standing Committee on Tax and Revenue (2019), *supra* note 99, at 3.

ATO コンプライアンスモデルのピラミッド（図２）の左側は、納税者の心理的姿勢（motivational posture）を示している。心理的姿勢とは、被規制者が規制者に対してもつ内的姿勢であり、被規制者が規制者（行政機関）の性質をどう認識するかにより左右されるとされる。心理的姿勢は、被規制者の内心的な姿勢であるが、規制行為に対する被規制者の反応や態度によって推測し得るものである[117]。税務行政において、心理的姿勢とは、税務当局の表象する情報・方針や実際の対応の性質によって形成される納税者個人が税務当局との間に取ろうとする社会的距離感（social distance）である[118]。

法的見地からは、行政機関が行政権限を行使する正当性をもっていることは明らかであるが、それは、被規制者が心理的に行政機関の正当性を認めることまで保証するものではない[119]。行政機関が納税者を丁重に扱い、信頼関係が構築されると、被規制者は協力的な心理的姿勢を強め、距離感を縮める傾向にある。逆に、行政機関が被規制者の立場に配慮せず高圧的対応をとれば、被規制者は反発的姿勢を示し、行政機関との社会的距離感を増す方向に行くこととなる。このことから、税務の分野における心理的姿勢は納税者と税務当局との動的な相互作用によって生じる納税者の潜在的価値観であるといわれる[120]。

心理的姿勢のカテゴリーとして V. Braithwaite が示すのは、Commitment（献身）, Capitulation（服従）, Resistance（反抗）, Disengagement（離脱）, Game playing の 5 つである[121]。Commitment は、納税者が自ら進んで法令順守に務めようとする姿勢であり、Capitulation とは、Commitment ほど積極的ではないが、ATO の正当性を相当程度認識しており、あえて ATO との対立を選ばず、その指示に従うタイプの納税者である。これに対し、Resistance は ATO に従わず対抗しようとする姿勢であり、Disengagement は、まったく ATO からの接触に応えようとしないタイプの納税者をいう。そして Game playing は法の趣旨を尊重することなく、法の不備を巧みに利用して目的を遂げようとする姿勢である[122]。大きく区分するとすれば、Commitment と Capitulation は納税者の順法的ないし協力的姿勢を示し、Resistance と Disengagement は不順守ないし非協力的姿勢を表す。また、Game playing は、モラルを欠くという点において順法的かつ協力的とはいえないが、

117 Braithwaite, V., Braithwaite, J., Gibson, D. and Makkai, T. (1994) "Regulatory styles, motivational postures and nursing home compliance", *Law & Policy*, 16(4), at 377.
118 Braithwaite, V. (2002a), *supra* note 93, at 3.
119 Braithwaite, V. (2002b) "Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions", *Taxing Democracy*, Ashgate, at 17.
120 Taylor, N. (2002) "Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities", *Taxing Democracy*, Ashgate, at 78.
121 Braithwaite, V. (2002b), *supra* note 119, at 18.
122 *Ibid.*

法令違反を意図しない点が特徴的といえるであろう。

心理的姿勢の分布について、2000 年における調査研究によれば、オーストラリアにおいては、被験者の約 92%が Commitment に関連する心理的姿勢を保有しており、約 73%が Capitulation の性質をもつことがわかった。一方、Disengagement の姿勢を示したのは、全体の 7%に過ぎず、Game playing についても 13%にとどまった[123]。このことは、ほとんどのオーストラリアの納税者は、ATO の協力的な敬意ある扱いに対して、積極的協力態度を示す可能性が高いことを表すものであり、これは応答的規制理論が前提とする被規制者の性質に沿うものである。当該理論には、これら大部分の順法的思考をもった納税者に違反があった場合において、即座に制裁で応じることにより生まれる反発的な心理的姿勢からは、行政機関が利するところはないという考えが根本にある[124]。

また、同調査研究においては、全体の 55%の納税者が、Resistance の姿勢を有していることがわかっている。つまり、協力的な心理的姿勢は、それを単独で有している納税者は実は少なく、同時に複数の心理的姿勢を有している実態があるということである[125]。

心理的姿勢についての重要な点は、人々の態度や行動は変化するものであり、常に一定ではないということである[126]。よって納税者の税務当局に対する心理的姿勢は、接触する人物の性質や言動によって[127]、また税務当局の正当性に関する認識のレベルによって変化するものであるといわれる[128]。このことは、納税者の態度や姿勢は、税務当局からの接触態度、より大きくはどのように公権力が行使され、当局がそれにより何を達成しようとしていると感じるかにより、変化する幅が非常に広いことを意味する[129]。

(3) ATO の具体的対応

ATO コンプライアンスモデルは、組織の文化の変更を要求する大規模な改革であったが、実はマニュアル的な行動指針を与えるものでなく、哲学的ないし抽象的な概念である[130]。すなわち、税務調査等の現場における具体的な納税者への対応は、ATO コンプライアンス

---

123 *Id.*, at 23.
124 *Id.*, at 35.
125 *Id.*, at 23.
126 Taylor, N. (2002), *supra* note 120, at 78.
127 Murphy, K. (2004b), *supra* note 72, at 607.
128 Taylor, N. (2002), *supra* note 120, at 88.
129 Kirchler, E. (2007), *supra* note 37, at 95.
130 Hobson, K. (2002), *supra* note 89, at 133.

モデルの論理を基盤として、個々の職員にその判断が委ねられているということができる。

ATO コンプライアンスモデルのピラミッド（図２）の右側は、税務当局が採り得る行動や戦略を示すものであり、Ayres and J. Braithwaite の応答的規制理論に基づく内容である。ピラミッドの最下層は、自己規制を前提とした説得姿勢であり、ここでは ATO は、納税者との信頼関係を維持しつつ、納税者に教育や情報提供を与える態度を前提とする。これにより、ATO は納税者の信頼を得ることを目指し、それを通じて、納税者に長期的なかつ自発的コンプライアンスの姿勢を根付かせることが意図されている。

ATO の納税者に対する接触態度と方針は、納税者の心理的姿勢とそれにより表面化する納税者の態度により変化することとなる。すなわち、ATO は納税者を正直者と認識し、最初は必ず協力的態度で接し、納税者との信頼関係を維持することによって、Commitment の心理的姿勢を促進する。このように積極的に自ら納税義務を果たそうとする納税者に対しては、基本的には自己規制に委ねることが適切とされる [131]。しかし、このアプローチに納税者が協力的態度で応えない場合、ATO は徐々に対応をエスカレートさせ、最終的には納税者を告発する権限を維持する。ただし、総合的な戦略としては、協力的、説得的対応から始めることによって、ピラミッドの上方に位置する Resistance や Disengagement の心理的姿勢をもつ納税者を、ピラミッドの下方の Capture や Commitment の心理的姿勢へと誘導することを目指すのである [132]。

ATO は、納税者に対する接触の場面においてはまずこうした協力的姿勢で接するのであるが、そこで重要となるのは、もし納税者が協力的姿勢を示さない場合、罰則を含めた公権力の行使をする可能性があると伝達することである。Ayres and J. Braithwaite は、このような最悪の場合の結果を被規制者が認識することにより、協力的アプローチの効果は高まり、強力な公権力行使の機会は少なくなる方向に働くとする。

そして、手続的公正と応報的公正の観点から応答的規制理論に基づく ATO コンプライアンスモデルの構造をみると、それら公正性とコンプライアンスモデルの観念に協調性を見出すことができる。すなわち、ピラミッドの最下層は、もともと ATO に対して協力的姿勢をもつ納税者であるが、コンプライアンスモデルにより ATO はこれらの納税者の立場を尊重し、支援的姿勢で臨むことから、ここでは手続的公正が確保されることになる。他方、協力的姿勢を示さない納税者に対しては徐々に制裁を引き上げていくことから、その納税

131 Braithwaite, V. (2002a), *supra* note 93, at 4.
132 Cash Economy Task Force (1998), *supra* note 97, at 23.

者の行動（帰責性）に比例的な制裁を適用するという意味で、応報的公正の実現を図ることができる。つまり、ATO コンプライアンスモデルは、大部分の善良な納税者には高水準の手続的公正で臨み、ピラミッドの下層よりも上昇しようとする納税者に対しては「しっぺ返し」に相当する応報的公正を適用するモデルと分析することができる。

5　税務行政改革の効果

ATO コンプライアンスモデルへの移行はすなわち、従来の公権力の行使による納税者への支配的・義務的コンプライアンスから、顧客サービス品質の向上による公正手続への変化であった。しかし、元来の役割が規制者として納税義務を履行させることであった税務当局のような組織にとって、顧客サービスを提供する組織へと大転換を遂げることは、非常に困難を伴う課題であった [133]。税務官庁という大きな組織に根付いた文化の改変を拒もうとしたのは、伝統的な官僚的構造と、税務行政という分野の特殊な組織風土であった [134]。ATO のように部門別に階層化された組織においては、このような大転換を円滑に実行するには、すべての部門、すべてのレベルにおいて効果的なリーダーシップと考えの共有が必要であったためである [135]。

ATO コンプライアンスモデルの導入により、税務行政の方針が転換したことはすべての職員の念頭にあったが、それが具体的に何を意味するもので、日々の調査業務等にどのように反映させるべきかという点については、職員によって見解が異なるという問題があった。また、調査と制裁の適用を長年にわたり担当してきた職員にとって、納税者を支援して指導するという能力が欠如しており、混乱につながる面があった [136]。

ATO 内では、新たな取組みに参加して間違いを犯すよりも、従来の慣れた方法をそのまま続ける方がやりやすく安全であるという考え方があった [137]。すなわち、職員の中には、長年培ってきた調査に関する能力を発揮する機会を失うことへの恐れや、調査と支援の両方を行うことへの違和感、新たな方法をうまく使用する自信のなさといった恐れが蔓延し、変化を避けようという風潮が見られた [138]。このように、コンプライアンスモデルは、最初

---

[133] Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 88, at 112.
[134] Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007), *supra* note 87, at 86.
[135] Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 88, at 118.
[136] *Id.*, at 119.
[137] Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007), *supra* note 87, at 93.
[138] Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 88, at 120.

からATOの職員に歓迎されたわけではなく、従来の方法や思考と相いれないコンセプトを導入するに当たり、職員からの反発は多かった。

しかし、ATOは職員研修にコンプライアンスモデルの概念と事例研究を取り入れることにより、徐々にその内容を組織内に浸透させてきた。組織内においては、反発とは逆に、ATOコンプライアンスモデルの採用について、多くの肯定的な見解も見られるようになった。例えば、このモデルは調査と制裁を課す以外の選択肢をATO職員に与えるものであり、その正当性を高め、職員を保護してくれるものであるという意見や、このモデルへの移行後、納税者との関係構築が容易になり、税務職員としての職業により遣り甲斐を感じているなどの意見である[139]。また、納税者との関係改善だけでなく、税務職員同士でケーススタディを繰り返し、議論を深めることで、職員の能力向上、職員同士の関係改善が進み、組織文化の向上を感じるなどの意見も多かった[140]。

他にも、納税者対応の現場からは、納税者に対して丁寧で敬意をもった態度を示すことにより、納税者からの反応も丁寧で誠実なものに変わったとの報告や、納税者から受け入れられ、協調することにより、職業上の充実感が大きくなったとの報告があった[141]。また、最初はATOコンプライアンスモデルに対して懐疑的で反発的意思をもっていたATO職員も、実際にこのモデルの思考に基づき行動し、経験をする中で、納税者にもたらす有意義な変化を認識するようになった[142]。これらのことから、ATOコンプライアンスモデルは、一般的にはATO職員が望んでいた方向に舵を切るものであったといえる[143]。ATOコンプライアンスモデルは、ATO職員にとって、単なる収税業務の範囲を超越した、あるべき倫理や真理を求める思考を与えるものであったのである[144]。

しかし、ATOコンプライアンスモデルは、抽象的な概念であり、現場の職員の日常業務にどのように取り入れるべきか明確でなく、当初は混乱が生じた。この意味で、ATOコンプライアンスモデルは長い期間をかけて徐々に浸透していく種類の改革であった[145]。ATOコンプライアンスモデルの導入後数年を経て、ATO職員の態度がより丁寧で支援的なものに変化したことを認識したことにより、ATOに対する納税者の姿勢が変わってきたとされ

---

139 *Id.*, at 116.
140 *Ibid.*
141 Hobson, K. (2002), *supra* note 89, at 140.
142 *Ibid.*
143 *Id.*, at 138.
144 *Id.*, at 147.
145 Job, J. and Honaker, D. (2002), *supra* note 120, at 127.

る[146]。

このモデル導入後の税務行政の具体的な実績としては、短期的には特に移転価格の分野における税収の増加が顕著であるとされる。加えて、小規模企業の申告書提出数も 2 年間で 14%増加し、申告所得額は 29%も増加している[147]。さらに、長期の申告所得の動きでは、2000 年から 2018 年までの間に、個人の課税所得は 2.61 倍となり、法人の課税所得も 2.39 倍となっている。これは同期間の GDP の伸び 2.52 倍とほぼ同程度の伸びを示している。また、不服審判所への審査請求数は、2000 年において 1321 件であったが、2018 年においては 826 件になっている。申告数と申告所得が大きく増加するなかで、不服審査は減少していることから、ATO と納税者の関係性の変化を推測することができる。

オーストラリアの経験が実証した重要な事実は、組織の文化は必ずしも固定的なものではなく、新たな思考と仕組みを導入することにより、変更可能なものだということである。この変化を通じて、結果としてオーストラリアでは古来の制裁抑止モデルから脱却し、市民の期待に接近する行政となったことにより、コンプライアンスの向上を実現したと考え得る[148]。

6　手続的公正の検討

(1)手続的公正

以上に述べたように、オーストラリアの税務行政改革は、税務当局と納税者の信頼・協調関係を築き、大きな実績も挙げているようであるが、ここでは、納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルの導入による効果を、手続的公正の見地から改めて評価することを試みたい。

Wenzel の提唱する税務分野における手続的公正の論理では、手続的公正性とは主として税務当局の納税者に対する接触態様により左右されるものとしている[149]。また、V. Braithwaite が論じた納税者の心理的姿勢も、Torgler and Schaltegger が重視した納税者の納税倫理感にしても、やはり税務当局が納税者の立場を尊重し、支援的な姿勢を示すこと

146 Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007), *supra* note 87, at 97.
147 *Id.*, at 98.
148 *Id.*, at 97.
149 Wenzel, M. (2003), *supra* note 56, at 54.

との相関関係を指摘するものであった[150]。すなわち、これら研究者により説明される手続的公正においては、納税者が税務当局から敬意をもって公正に扱われていると感じるか否かが最も重要な事項となる。

この点においては、納税者憲章により明言される納税者に対する礼節、敬意といった要素と誠実性の推定原則、さらにATOコンプライアンスモデルの基礎となっている協調アプローチは、いずれも納税者への接触場面において、ATOが納税者の立場や権利を尊重することを定めたものである。実際の税務調査等の現場において、こうした方針がどの程度貫徹されているかを具体的に把握することはできないが、少なくともATOが納税者の立場を尊重するという明確な基本姿勢が広く公表されているため、納税者全体に与える社会心理学上の手続的公正の観念は高まっていると推測できる。

しかし、そのような理解が社会心理学的アプローチから導かれるとしても、法律学の分野における手続的公正としては、行政機関の姿勢にのみ依拠した議論では不十分ではないかという考えに至る。なぜなら、そうした議論は、税務当局が行政機関として用いる手続法規定の内容自体が、適切な構造を伴っているか、そして客観的にみて公正か否かという視点を欠いているからである。

心理学と法学の両方に深く関連する手続的公正について、Lind and Tylerは、心理学上の分配的公正と手続的公正という概念の区分は、法学においては実体法と手続法という区別により論じられるものであり、心理学にとっての手続的公正は、法学においては手続法の働きによって実現が図られることを指摘している[151]。すなわち、税務行政が手続法に準拠して行われることを前提とすると、税法学の分野における手続的公正を論じるうえでは、税務に関する手続法の規定内容自体が納税者の見地から公正であるとみられるか否かにも大きな関心が寄せられるべきということである。

Murphyらもこの点に着目し、法規定そのものに対して納税者が観念する公正性についても、手続的公正の分野において議論されるべきものであると主張した[152]。そして、被規制者が法規定そのものに対して不公正を感じている場合、その者は行政機関との間により大きな社会的距離を取ろうとする傾向があると指摘する。手続的公正は、当局からの丁寧で敬意をもった対応だけで形成されるものではなく、その決定や処分の中立性という要素も

---

150 Braithwaite, V. (2002b), *supra* note 119, at 35. Torgler, B. and Schaltegger, C. A. (2005), *supra* note 62, at 30.
151 Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988), *supra* note 17, at 62.
152 Murphy, K., Tyler, T. R. and Curtis, A. (2009) "Nurturing regulatory compliance: Is procedural justice effective when people question the legitimacy of the law?", *Regulation & Governance*, 3, at 3.

重要である[153]。すなわち、当局の決定や処分が、個人の主観に基づくものでなく、客観的な指針に基づくものであることが必要という思考である。このような中立性を確保するためには、個人や組織の裁量に依拠する部分を極力縮小し、可能な限り明文規定として整備することが必要になるであろう。そして、その規定されたルールが、被規制者からみて妥当であると認識されるものであるべきことは言うまでもない。

そこで、本稿では手続的公正については、被規制者への接触態様により形成される社会心理学上の手続的公正とは別に、手続法により実現される法学上の手続的公正をも重視して議論することとする。

(2) 法学上の手続的公正の欠如

上記の議論を踏まえて、ここではオーストラリアの納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルについて、法学における手続的公正の見地から検討し、裁判例等も参照してその問題点を示したい。

納税者憲章の内容とその運用体制は、その制定以来、数年おきに ATO からは独立したオーストラリア政府の監査機関のレビューを受けているが、それにより指摘されている事項の中で、重要なものとして法的拘束力の欠如を挙げなければならない。納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルは、ATO 自身が定めたいわば運営指針であり、かつ、納税者に広く公表されたものであるため、実質的には ATO のすべての職員を拘束するものと考えることは可能かもしれない。しかし、両者はあくまでも法定されないいわゆるソフトロー（soft law）[154]である。ATO コンプライアンスモデルは、法規定によるものではなく、機関内部の方針決定によるものであるため、拘束力と統一性に欠けるという問題点が指摘されていた[155]。つまり、仮に ATO がある納税者に対して納税者憲章の理念を無視した対応を行ったとしても[156]、これを司法的に課税取消しないし賠償という形で救済することができないので

[153] Murphy, K. (2004a), *supra* note 30, at 159.
[154] 本稿において、「ソフトロー（soft law）」とは法的拘束力はないが、団体や個人が何らかの拘束感をもって従っている社会規範をいい、この対義語としての「ハードロー（hard law）」は法的拘束力のある（法源となる）社会規範をいう。
[155] Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007), *supra* note 87, at 93.
[156] 実際に税務調査の現場においては、未だ納税者に対する敬意を欠く調査官の態度がみられるとの指摘がある（House of Representatives Standing Committee on Tax and Revenue (2017) "2017 Annual Report of the Australian Taxation Office".）。

ある[157]。

実際に、ATO から受けた調査の内容が、納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルに規定される納税者の扱いに反したものであったことを主張して、処分取消しを求めた行政不服審判所（Administrative Appeal Tribunal）の裁決例（2017 年）[158]がある。この事件で納税者は課税上有利な非営利法人としての認定を維持するために、継続的に内部管理等に関する ATO の助言を受け、これに従う努力をしてきたが、その後 ATO から受けた調査により、非営利法人の認定要件を満たしていないとして遡及して認定を取り消され、特典の喪失による課税処分を受けた。納税者は、その処分は公正かつ道義的に扱われる権利を定める納税者憲章、及び法を順守しようと努力する者には支援を与えるという ATO コンプライアンスモデルの価値観と正反対の行為であると主張して、その取消しを求めて審査請求をした。しかし、審判所は、納税者を公正に扱うという ATO コンプライアンスモデルの文言を尊重する必要性こそ認めたが、結局は ATO コンプライアンスモデルとの関係についての詳細な検討を行うことなく、非営利法人としての要件を満たしていなかったという事実のみに基づき納税者の主張を棄却している。

また、納税者憲章は法規定ではないため、ATO の行為がたとえ納税者憲章が掲げる行動規範から離れたものであったとしても、そもそも納税者憲章は ATO に法的義務を課すものでないため、その行為を理由に納税者が ATO に対して不法行為による損害賠償金を請求することはできないという州最高裁判決（2001 年）[159]がある。このように、納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルは、いずれも法規定ではないため、例えば ATO が納税者憲章やコンプライアンスモデルに示された価値観を逸する手法で調査を行い、その後納税者が課税処分を受けたとしても、その手法が納税者憲章やコンプライアンスモデルに従っていなかったことをもって、課税処分の取消しや損害賠償を得られるわけではないのである。

(3) 法の支配の欠如

上記の論点と ATO コンプライアンスモデルの構造に関連して、特に大規模法人の問題としての、ATO との解釈や認定の相違により引き起こされる問題点を指摘し得る。税法の

[157] Standing Committee on Tax and Revenue (2019), *supra* note 99, at 1.
[158] The Study and Prevention of Psychological Diseases Foundation Incorporated v Commissioner of Taxation [2017] AATA377.
[159] Harris v Deputy Commissioner of Taxation, Supreme Court of New South Wales [2001] 47 ATR 406.

複雑さから生じるグレイ・エリアにおいて、解釈や認定の相違が生じる場合、ATO の解釈による説得に応じる法人は協調関係の維持によりロー・リスク納税者として好意的な対応を受ける可能性が高いが、ATO の説得に応じない法人はハイ・リスク納税者として厳しい調査を受け続けることになると考えられる。このことは、ATO と法人のいずれの見解が裁判上支持されるか不明確である場合においても、ATO の見解に従うか否かにより、法人の順法姿勢が判断されてしまうことから、法規定を超えるコンプライアンスを強要することにつながるという議論がある[160]。

そうすると、ATO にとっての自発的コンプライアンスとは、納税者による ATO の税法解釈や認定の採用ないしそれへの服従という意味になってしまうおそれがある[161]。この点、自発的コンプライアンスとは、あくまでも「法」の順守であり、税務当局の解釈や認定の採用やそれへの服従ではないはずである。その意味において、自発的コンプライアンスとは、納税者が法と事実に照らし、合理的な根拠をもって正しいと判断する解釈や認定を採用し、かつ、その採用した解釈や認定の内容と根拠を申告書等において自発的に開示し説明することであると考える。そうであれば、法学の分野における自発的コンプライアンスの促進とは、「納税者が自らの解釈や認定を進んで開示し、説明する行為を助長するに足る法規定の整備」と捉えることができる。そのためには、法の定めにより、自発的に情報を開示する者の立場を尊重する構造をつくることが必要となり、その構造が法学における手続的公正を高めると考えることができる。すなわち、法による手続的公正の概念には、自発的に情報開示を行う納税者に対する法的優遇措置という要素が含まれるべきということになる。

(4) 補論（イギリスの税務調査法規定における手続的公正）

税務分野における上記の法学上の手続的公正に関し、重要な参考例となるのが、イギリスが 20 世紀末期に新たに導入した税務調査制度である。イギリスは 1997 年に申告納税制度を導入すると同時に、大幅な税務調査制度の改革を行っている。この新たな税務調査制度は、大まかにいえば任意の税務調査制度を二段階に区分し、情報開示とともに慎重な納税申告を行った者の権利を法的に保護する仕組みを備える。

---

160 Freedman, J. (2012) "Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice", *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP11/19, at 29.

161 Dabner, J. and Burton, M. (2015) "Lessons for tax administrators for the introduction of the OECD's 'enhanced relationship' model: the Australian experience", *Tax Re-solutions and University of Melbourne*, at 8.

具体的には、一段階目に不応答の場合の罰則がない「照会調査通知書（enquiry notice）」制度を位置づける。当該制度は納税申告書を提出した納税者にのみ適用され、その申告書に対する調査開始可能期間を申告後 12 か月間と短く設定し、12 か月を経過すれば通常の調査は開始できないことを法定している（1970 年租税管理法 9A 条及び 12ZM 条、1998 年財政法附則 18 条 24）[162]。

そして、二段階目に罰則付きの「情報提供通知書（information notice）」制度と、「発見査定（discovery assessment）」制度を用いて、納税申告書を提出していない者や、情報開示が不十分な、又は不注意や故意による過少申告等を是正する権限を税務当局に与える制度を構築している [163]。このような税務調査手続法は、イギリスにおける申告納税制度の導入（1997 年）を契機に新設されたものであり、法学上の手続的公正の見地から、納税者の自発的な納税申告と積極的情報開示に導くことを意図した制度として重要な参考例といい得る。

7　小括

本章においては、税務行政の分野において、申告納税制度のもとで納税者のコンプライアンスを向上させるために必要な手続的公正と応報的公正の見地から、税務行政政策が転換されたオーストラリアの事例をみてきた。

かつて支配的であった経済的抑止モデルの後退と、手続的公正を重視する研究の台頭は、多くの国において税務行政政策に少なからず影響してきたと考えられる。そのなかでオーストラリアが導入した応答的規制理論に基づくコンプライアンスモデルは、制裁による抑止力を背後に温存しつつ、手続的公正の顕著性を引き上げることで、社会心理学的思考に基づいて納税者の自発的コンプライアンスを促進しようとする施策として、注目に値するものである。実際に、安定した申告納税制度の維持と、不要な争訟の回避という効果を発揮しているとみることができる。

---

[162] 申告後 12 か月を経過した後にも、過少申告等が発覚した場合に課税処分を可能とする発見査定（discovery assessment）規定（1970 年租税管理法 29 条、1998 年財政法附則 18 条 41）があるが、この発見査定の適用要件として、①納税者又はその代理人の故意又は不注意、②納税者の情報開示の不足、のいずれか 1 つ以上の充足を求めることにより、実質的には合理的注意を払い、十分な情報開示を伴って納税申告をした納税者に対する発見査定による課税を制限している。

[163] イギリスの税務調査制度についての詳細は、金山知明「イギリスの申告納税制度導入と税務調査制度の変革―納税者の「申告確定権」尊重の意義と必要性に関する考察―」（日税研究賞入選論文集・2019）を参照されたい。

ただ、オーストラリアの納税者憲章やコンプライアンスモデルは、法規定ではないいわゆるソフトローに相当し、それらのフレームワークのもとで実際に運営される税務行政は、手続法としての支柱を得ているわけではない。このことから、オーストラリア税務行政において、その施策の大綱としては、社会心理学の見地から法定外のルールを用いて税務当局の姿勢をコントロールする、いわばソフトロー・アプローチによる手続的公正の実現が企図されているといえるであろう。

そのため、上記の裁判例等でみるとおり、仮にATOがコンプライアンスモデルや納税者憲章の定めから逸脱する行動を経て課税処分をしたとしても、司法的に納税者を救済することが不可能であるという問題点があるのも事実である。このような問題への対処を重視するならば、納税者憲章やコンプライアンスモデルといったソフトローとは別に、例えば自発的に情報開示を伴う納税申告を行った納税者を法的に保護し得る仕組みを、ハードローとしての手続法により形成することについて、検討の余地があると考える。

次章においては、上述のようなソフトローの枠組みのもとで実行ないし適用される、オーストラリアの現状における具体的な税務調査手続と過少申告等制裁金規定についてみていくこととする。

Ⅳ　オーストラリアの税務調査制度と過少申告等制裁金規定

1　序論

前章においてはオーストラリア税務行政の抜本的な方針転換により導入されたソフトローとしてのATOコンプライアンスモデルと納税者憲章についてみてきた。これらのフレームワークは法的拘束力をもつわけではなく、ATO自身が定めたいわば組織内部の行動指針である。しかし、それらは納税者に広く公開周知されており、協力的コンプライアンスを基本とした税務行政に取り組むATOの姿勢を顕現するとともに、その職員の行為を統制することで、納税者からみた手続的公正を高めようとするものであった。

ただ、納税者憲章とATOコンプライアンスモデルはいずれも抽象的な行政の運営方針であり、実際に税務調査等の各段階における税務職員の行為を具体的に規定するものではない。現に税務調査等において税務当局との接触を経験する納税者が、どの程度の手続的公正と応報的公正を認識するかは、その直接的な接触の態様や性質により左右されることはいうまでもない。そこでここからは、ATOの抽象的なフレームワークのもとで、実際の税務調査手続は具体的にどのように規定され、実行されるのか、また調査の結果過少申告等（過少申告又は過大還付請求をいう。）が認められた場合の行政制裁金（penalty）はどう規定され、賦課されるのかを確認することにより、法による手続的公正と応報的公正がどの程度実現されているかを考察したい。

2　税務調査手続

まず、オーストラリアでの実際の税務調査と手続的公正との関係を検討するため、税務調査の運用ルールについて確かめることとする。なお、ここでいう税務調査には強制調査を含まない。

オーストラリアにおいては、実は税務調査手続についての総括的な法規定は存在せず、ATOコンプライアンスモデル導入後においても、開始手続や終了手続、第三者からの情報収集手続等に関しては法定外で運用されている[164]。すなわち、実地調査（audit）の手順や

[164] 石村耕治「2015年JTIオーストラリア税務実務視察研修報告書」国民税制研究2号（2016）31頁。

それに先立つリスクレビュー（risk review）の実行権限や具体的手続を直接規定する法文は存在しないということである。しかし、ATO の information power（情報提供要求権限）と呼ばれる納税者に対する文書及び情報の提供要求の権限は法定されており、ATO は 1953 年租税行政法（Taxation Administration Act 1953）353 条に基づき、納税者その他の者に対して公式に文書や情報の提示を要求することができる。これに従わない場合は 1953 年租税行政法 8C 条により罰則が課せられることもある。では、実際の税務調査はどのように行われるのだろうか。

通常、ATO は納税者に法令違反のリスクを認識した場合、まずはリスクレビュー（risk review）という手続を行い当該納税者の税務リスクを測定し、その後のプロセスとしての実地調査（audit）に移行するかどうかを判断する [165]。ATO コンプライアンスモデルの導入前においてはこのように調査に先立って行われるレビュー手続はなく、非違の検出と制裁の適用を主眼に置いた調査（audit）が大勢を占めていた。リスクレビューは同モデルの導入により調査手続の根本的な改革がなされるなかで考案され、開始された手続であり、当初はリアルタイムレビュー（real time review）と呼ばれていた [166]。このリスクレビューは実地調査とは違い、過少申告等の発見と制裁目的でなく、納税者の税務リスクの測定と、将来のコンプライアンス促進に向けた教育的、指導的な役割を帯びるものである [167]。納税者はこのリスクレビューを受けている期間においても自主的に過少申告等の情報開示をすることができる。リスクレビューにおいて ATO は納税者に財務資料や証拠書類等の提示を要請することになる [168]。リスクレビューの結果、重大なリスクが認識された場合には実地調査に移行することになるが、ATO はほとんどの場合、リスクレビューにて問題は解決し、実地調査に移行するケースは少ないとする [169]。

実地調査は、リスクレビューにおいて調査に値する大きなリスクが認識された場合にのみ開始されるため、通常はリスクレビューの後に実行されることになり、リスクレビューに比してより包括的かつ詳細な調査となる [170]。

---

165 ATO (2021a) “Risk review and audit processes”. https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-and-international/Tailored-engagement/Tax-assurance/Risk-review-and-audit-processes/ (最終確認日：2021/3/25).
166 Shover, N., Job, J. and Carroll, A. (2002) “The ATO Compliance Model in action: A case study of building and construction”. *Taxing Democracy*, Ashgate, at 164. Whait, R. B. (2014), *supra* note 90, at 151.
167 Shover, N., Job, J. and Carroll, A. (2002), *supra* note 166, at 164.
168 ATO (2013) “Our approach to information gathering”. at 8.
169 ATO (2021a), *supra* note 165.
170 ATO (2013), *supra* note 168, at 8.

リスクレビュー又は実地調査の開始手続としての法規定は存在しないが、ATO は納税者憲章に付属する文書の 1 つである “If you’re subject to review or audit”[171]において、一般的な実地調査中の ATO の行動指針を公表している。そこでは①事前通知に関する伝達事項、②初回面談時の説明事項、③調査中の調査官の行動規則、④調査終了時の文書説明事項などが具体的に示されている。特に③の調査中の行動に関しては、調査プロセスや各段階における状況説明、聴取目的の説明、納税者の意見表明機会の提供、会話録音の許可、見解相違理由の説明など 24 項目にわたる行動指針が示されている。

事前通知に関して、上記①には、書面による事前通知を行う方針のみ示されるが、実際は事前に調査対象となる納税者に電話等で連絡をした後、調査の対象範囲や調査官の氏名等が記載された事前通知書面を送付するようである [172]。また、実地調査は一般的には納税者側の施設において、納税者（又はその代理人）と面談のうえで行われる [173]。

終了手続についても法規定はないが、上記文書の④によれば、ATO は実地調査の終了にあたり、申告書の修正が必要と判断する場合には、納税者に対して ATO の解釈、その決定の理由及び修正案の詳細な説明を加えた後、内部決定から 7 日以内に、それらの内容を記載した終了通知書を送付するとしている [174]。ATO は、通常 18 か月以内に実地調査を終える方針をとっている [175]。

ATO は、ほとんどの納税者は資料の提供要請に対して積極的に応えようとするということを前提に置いている。このため実地調査においても、通常は最初から information power を用いることはせず、非公式に帳簿書類の提示を要請するとしている [176]。協力的コンプライアンスを基本とするため、実地調査中においても、良好な関係の維持を目的とした任意の要請を行い、納税者がこれに従わない場合にのみ、information power を用いる。実地調査の場面においても、納税者との信頼関係の維持を最も重視すると ATO は述べている [177]。

しかし ATO は、納税者がそのような非公式な要請に応えようとしない場合には、1953 年租税行政法 353 条に定められた公式な information power による要求を用いることがで

---

171 ATO (2021a), *supra* note 165.
172 Inspector General of Taxation (2015), *supra* note 100, at 13. ATO (2021b) “Taxpayers’ Charter – If you’re subject to review or audit”, https://www.ato.gov.au/about-ato/commitments-and-reporting/taxpayers--charter/taxpayers--charter---if-you-re-subject-to-review-or-audit/#Theprocess (最終確認日：2021/3/25).
173 *Ibid.*
174 *Ibid.*
175 *Ibid.*
176 ATO (2013), *supra* note 168, at 11.
177 *Id.*, at 8.

きる。この要求には、文書や情報の提示要求のほか、ATO との面談を要求する権限も含まれる。なお、これら公式な要求に従わない場合、その納税者は同法 8C 条による罰金、又は同法 284 条による制裁金を課される可能性がある。

ATO は実地調査にあたり、第三者に情報提供を要求（いわゆる反面調査）する場合があり、この場合、法的義務ではないが、通常は基本的正義の原則（principle of natural justice）に基づき、ATO は納税者に対して、誰からどのような情報を得たのかを示し、その情報を閲覧させて正確性を確かめる機会を与える [178]。

上記のように、税務調査にあたり、最初に ATO は通常、任意の非公式な接触を選択するが、これは協力的コンプライアンスモデルに基づき、納税者との信頼関係を維持することを目的とし、実際に大部分の納税者はこの非公式要請に応じるとされている。そして、この協力的アプローチに応じない納税者に対してのみ、罰金、制裁金等の罰則付きの情報提供要求が行われることになる。この点は、ATO コンプライアンスモデルの応答的規制理論と納税者憲章により、基本的に納税者の立場を尊重するための方針であるといえる。

3　過少申告等に対する行政制裁金規定

(1)　賦課要件等

次に、税務調査の結果として、納税者の過少申告等（過少申告又は過大還付請求をいう。）が発覚した場合に、ATO の決定により課される行政制裁金についてみていくこととする。この制裁金はわが国の過少申告加算税及び重加算税に類似するものといえる。

個人及び法人の所得税について過少申告等が判明した場合、過少税額の追徴とともに、状況に応じて、その過少税額に対して制裁金が課される（1953 年租税行政法 284-75 条）。標準制裁金割合は、その過少申告等の原因が納税者又は税務代理人の合理的注意（reasonable care）の欠如又は合理性のある解釈等 [179]でなかったこと（not reasonably arguable）による場合は 25%、重大な不注意（recklessness）であった場合は 50%、故意

[178] Inspector General of Taxation (2015), *supra* note 100, at 14.
[179] この「合理性のある解釈等」については 1953 年租税行政法 284-15 条(1)に以下のような定義がなされている。「当該事案が生じたときの状況と法文や裁判例等に照らし、その解釈等が不当である可能性と同程度又はそれ以上に正当である可能性を有するといえる場合は、その解釈等は合理性のある解釈等であるものとする」。

の法律違反（intentional disregard of a taxation law）であった場合は 75%とされ（同法 284-90 条）、それぞれその過少税額部分に乗じる形で算出される。なお、その過少申告等が、納税者側で合理的注意を払ったうえで生じたものであった場合には、制裁金の対象外となる（同法 284-75 条(5)）。

つまり、合理的注意をなしたうえでなお生じた過少申告等については、制裁金の対象にならないこととなるが、そこでは合理的注意の定義が重要となる。多くの行政不服審判所の裁決例において採用される、納税者が合理的注意を払ったか否かの判断根拠は、「合理的人物（reasonable person）テスト」と呼ばれる。合理的人物テストにおいては、その納税者と同等の立場にある合理的人物を想定し、その人物にとってその誤りが予見可能（foreseeable）であった場合に、その誤りを防ぐために合理的に取ったであろう行動を取ったか否か、又は合理的に避けるであろう行動を避けたか否かを判断根拠とする。そのような取るべき行動を取らなかったことにより、又は避けるべき行動を避けなかったことにより過少申告等が発生した場合には、合理的注意を欠いたものとして制裁金の対象とされる（2011 年 Aurora Development Pty Ltd 事件連邦裁判所判決、及び 2013 年行政不服審判所裁決）[180]。これを反対解釈すると、その誤りがその人物にとって予見不可能であった場合、又は予見可能であったとしてもそれを防ぐための合理的行動を取っていた場合には、その状況下で生じた誤りについては、合理的注意をなしたものとして制裁金の対象外となることを意味する。

また、合理的注意の水準はすべての納税者に一律に求められるものでなく、個々の納税者の知識、教育、経験及び能力に照らして、それらの要素の程度に応じた注意力を求めるものである。すなわち、本制裁金規定上の合理的注意という概念は、納税者の個別の事情や主観的要素を考慮してその都度判定すべきものということになる [181]。

この標準制裁金に対しては、特徴的な増減規定が設けられている。調査の過程において納税者が過少申告の発見を妨害した場合、又は納税者が過少申告等の事実を認識しながら ATO への報告を怠っていた場合等には、それぞれの標準割合による制裁金額に 20%を加算した制裁金が課されることとなる（1953 年租税行政法 284-220 条）。逆に、リスクレビュ

[180] Aurora Development Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation (No 2), Federal Court of Australia, 196 FCR 457 (2011), para 38. Re Vision Intelligence Pty. Ltd. [2013] AATA95 ATR424, para 48.

[181] Smailes, A. and McDermott, P. M. (2010) "An admirable safe harbour? Safe harbours from administrative penalty for taxpayers when engaging tax agents and the effects on the uniform penalty system", *Melbourne University Law Review*, 34(2), at 627.

一や実地調査の開始通知後、納税者が自発的に過少申告等の事実を ATO に報告した場合は制裁金額は 20%減額され（同法 284-225 条(1)）、その自発的報告がその通知前であった場合は制裁金額が 80%減額される（同法 284-225 条(2)以下）[182]。これらをまとめて制裁金割合を表示すると下表（表 1）のようになる。

表 1　過少申告等に対する制裁金の割合

状況区分 / 行動区分	(1)不注意又は不合理な解釈等による過少申告等	(2)重大な不注意による過少申告等	(3)故意による過少申告等
調査妨害、故意の無報告等の場合 §284-220(1)-(2)	30%	60%	90%
標準賦課割合 §284-90(1)	25%	50%	75%
調査等開始通知後の自発的報告の場合 §284-225(1)	20%	40%	60%
調査等開始通知前の自発的報告の場合 §284-225(2)	5%	10%	15%

※過少税額に対して上記パーセンテージを乗じて制裁金の額が算出される。なお、過少税額が発生しない場合は、(1)～(3)の区分に応じた定額（penalty units）による制裁金が課される。

※調査等通知前の自発的報告の場合、過少税額が1000ドル未満の場合は、制裁金はゼロとなる。

（法規定より筆者作成）

(2)　制裁金減免規定

過少申告等制裁金について、上記の原則的取扱いとは別に重要な減免規定が設けられている。そのうちの 1 つは、2010 年 3 月 1 日から 1953 年租税行政法に盛り込まれたセーフハーバー規定（284-75 条(6)）[183]である。この規定により、税務代理人のミスによる過少申告について一定の要件を満たす場合には納税者に対する制裁金を免除する道が開かれた。

[182] なお、このとき過少税額が 1000 ドル未満であれば制裁金の全額が免除される（284-225 条(3)）。
[183] セーフハーバー規定とは、一般的には制裁対象であるが、一定の基準を満たす限り法令違反とはみなされないことを定めた保護規定である。

この規定によれば、納税者が登録された税務代理人に依頼し、その税務代理人にすべての税務上必要な関係情報を伝達しており、その税務代理人が作成した申告書に故意の法意没却（intentional disregard of law）や著しい不注意（recklessness）以外の理由による誤りがあったことにより過少申告等となった場合には、制裁金を免除するとされている。ただし、同法 284-75 条(7)は、納税者がこのセーフハーバー規定に依拠して制裁金免除を主張する場合、登録された税務代理人に対してすべての税務上必要な情報を伝達していたことについての立証責任を納税者が負うと明記されている。

すなわちこの規定は、納税者が合理的注意を払っていたことを要件とするのでなく、税務処理に必要なすべての関係情報を税務代理人に伝達していたという客観的な基準に基づいて制裁金免除の可否を判断するものであり、この情報伝達の完全性立証責任は、セーフハーバー規定適用の特に重要な要件として行政不服審判所の裁決によっても示されている。多くの審判所裁決で重視される点は、税務代理人の税務判断に影響を与えるすべての関係情報が、納税者から提供されていたかどうかである（2017 年行政不服審判所裁決、及び 2016 年行政不服審判所裁決）[184]。この規定により納税者は、情報伝達の完全性立証責任という制限はあるが、たとえ納税者と税務代理人の双方に合理的注意を欠く点がみられたとしても、納税者の税務代理人に対する税務関係情報提供が完全なものであり、かつ、税務代理人に著しい不注意や故意がなかった場合には、過少申告等に対する制裁金を免れ得ることになる[185]。

この規定は、納税者が誠実な申告を意図して税務代理人に依頼し、必要な情報提供をしたにもかかわらず、税務代理人の判断ミス等により過少申告等となった場合に、納税者に制裁を与えるのは不合理であるという思考から導かれたと考えられる[186]。すなわち、納税者の帰責事由に着目し、その帰責性が低いと認められる場合に制裁を不適用とすることによ

---

[184] Arnold v. Federal Commissioner of Taxation [2017] AATA1318 WL3704671 では、個人の寄付控除の適用可否をめぐる過少申告案件において、納税者はこのセーフハーバー規定による制裁金免除を主張した。納税者は ATO からこの寄付控除の適用が租税便益否認の対象となり得る租税回避スキームに当たる可能性があるため自主的な修正申告を促す旨の通知書を受け取っていたが、これを税務申告時までに税務代理人に渡していなかった。このため、すべての税務関係情報を提供していたという要件を満たさず、制裁金の免除はできないと裁決された。一方、Fowler v. Federal Commissioner of Taxation [2016] AATA 416 WL3433816 では、納税者の賃貸用不動産の譲渡益税につき、賃貸物件の場合は適用除外となるはずの非課税規定（小規模事業者特例）を、税務代理人がその除外規定を見落として適用したため、ATO がこれを否認して修正査定と制裁金の賦課を行った。審判所は、本件は税務代理人の合理的注意の欠如により過少申告となったのであり、納税者はこの不動産が賃貸物件であった旨を税務代理人に伝えていたため、非課税規定の適否の判断に必要となる「すべての税務関係情報」を提供していたと認定し、セーフハーバー規定適用の要件を満たすとして制裁金を免除する裁決を行った。

[185] Smailes, A. and McDermott, P. M. (2010), *supra* note 181, at 7.

[186] *Id.*, at 4.

り、応報的公正を高めて納税者の好意的な心理的姿勢を引き出す狙いがあるといえるであろう。

また、上記セーフハーバー規定とは別に、もう 1 つの行政制裁金の減免制度として、裁量減額規定（1953 年租税行政法 298-20 条）が存在する。この裁量減額規定は、先にみた同法 284-225 条の減額規定とも無関係であり、ATO コミッショナーに対して、個別の事情により行政制裁金の一部又は全部を減額する権限を与えたものである。減額の有無の決定は ATO の裁量により行われるが、その決定に不服がある納税者に対し、行政不服審判所又は裁判所にて争う権利を与えている（同法 298-20 条(3)）。

この規定により納税者の合理的法解釈があったことを理由に制裁金減額を認めた重要な一例として、Sanctuary Lakes Pty Ltd 事件（2013 年連邦裁判所判決）[187]がある。この事件においては、納税者が税務上計上したゴルフ場会員権の譲渡損失について、ATO がその計上を否認して課税処分及び過少申告等制裁金の賦課を行ったため争いとなったが、裁判所は結局 ATO の主張を採用し、控除可能な損失に当たらないとして課税処分を適法とし、納税者の不注意の存在も認めた。しかし、納税者による譲渡損失の計上は、一定程度「合理性のある解釈等」に基づくものであったことを理由として、当初 25%で課された制裁金を 298-20 条の適用によりゼロまで減額する判決が出されている。

この減額規定は制裁金の柔軟な運用を必要とする ATO コンプライアンスモデルとは親和的であると考えられる。ATO コンプライアンスモデルは、納税者のコンプライアンスを育成する目的から、基本的に納税者の申告を自己規制に委ね、結果的に不注意による過少申告等が発見されたとしても、機械的な制裁金の適用を避けるべきという思考に基づいているからである [188]。

このように、オーストラリアの過少申告等制裁金規定においては、納税者の過少申告等についての帰責性の程度と情報開示姿勢に基づいて制裁金の賦課率が変動する仕組みが採用されており、これらの点をみると、法規定において応報的公正の実現が図られていると評価することができるであろう。

4　手続的公正・応報的公正の検討

[187] Sanctuary Lakes Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation [2013], 212 FCR 483
[188] Cash Economy Task Force (1998), *supra* note 97, at 42.

先にみたとおり、オーストラリアにおいては通常、実地調査に先立ってリスクレビューを実行し、リスクレビューにおいて調査の必要性が認識された場合にのみ、実地調査に移行するという方針が採られている。このような運営のあり方は、ATO コンプライアンスモデルに従った行政を実現するために考案されたものとして評価し得ると考える。また、リスクレビューや実地調査の開始、実行及び終了に関する手続は、納税者憲章に付属する文書 “If you’re subject to review or audit” にて、納税者にわかりやすい言葉で細かく示されており、手続の透明性が企図されているといえる。

しかし、法による手続的公正の観点からは、税務調査に関する行動指針を定めるこのような行政文書は、手続法規定ではないため、法的拘束力に欠けるという問題点を指摘し得る。また、ATO が納税者以外の第三者に対して情報提供を求める反面調査に関しても、そうした調査を行うための手続を定める規定はなく、納税者本人に対する通知や報告についても、ATO の法的義務とはされていない。この意味において、現状オーストラリアにおいては税務調査の全体を通じてハードローとしての手続法規定が乏しく、法学上の手続的公正の実現にまでは至っていないといえる。

実際に、ATO の調査対応が、納税者憲章のなかで示される税務調査手続の内容に従っていなかったとして、納税者が ATO から受けた処分の取消しを要求して争った裁判（Zeqaj 事件、2019 年連邦巡回裁判所判決、及びそれに先立つ 2016 年行政不服審判所裁決）[189]がある。この事件では、納税者に資産譲渡益税（Capital Gain Tax）の無申告が疑われる状況のなか、ATO が調査を開始したが、その調査開始の通知は納税者に行われず、しかも追徴税額及び制裁金の計算過程についての説明をすることなく納税者に修正査定通知がなされた。このため、納税者はそれを不服として課税取消しの審査請求を行ったが、審判所は、税務調査開始の通知や、調査終了時の説明といった事項は、1936 年所得課税法と 1953 年租税行政法のいずれにも規定されていないため、ATO の法定された義務ではないこと、及び当時の 1936 年所得課税法 263 条(1)において、ATO は調査のために、納税者の所有物件に対する「完全で自由な（full and free）」アクセスが認められていることを述べて納税者の請求を棄却した [190]。納税者は裁判所に提訴したが、裁判官は、納税者憲章は法的拘束力をもたないため、仮に ATO の調査手続が納税者憲章内に定める調査行動指針に反していたとしても、それをもって ATO の課税処分の有効性が損なわれることはないと言い渡している。

[189] Deputy Commissioner of Taxation v Zeqaj [2019] FCCA2740. Zeqaj v Commissioner of Taxation [2016] AAT218.
[190] この「完全に自由な」調査権限は、現在も 1953 年租税行政法 353 条に引継がれて健在である。

その後納税者がその追徴税額等を納付しなかったため、納税者はその租税債務の弁済不能を理由に破産宣告を受け、資産の差し押さえを受けるという経過をたどっている。

また、ATO に与えられている権限として、先にみた information power も強力である。この情報提供要求権限は 1953 年租税行政法 353 条にて法定されているものの、それら情報提供要求通知の発行に関する手続法規定がなく、ATO は、究極的にはその裁量において事前の手続なく、無条件にそれらの通知を発行し、罰金や制裁金の力を背景にして調査を進めることができる。

このような ATO の information power については、裁判例（Rennie Produce Pty Ltd 事件、2018 年連邦裁判所判決）[191]においても、ATO のコミッショナーは、1936 年所得課税法（Income Tax Assessment Act1936）の 8 条により、包括的な租税行政の管理義務を負っており、これには租税の査定をする義務を含むとされる。加えて、1953 年租税行政法 353 条等の情報提供要求は、その租税査定のために必要である限り、常にコミッショナーに付与されている権限であり、私法契約上の守秘義務等によって妨げられるものではないとされている。このように、実質的に ATO には一般的な租税管理の義務があることを根拠として、手続法規定による制限を受けることなく、広範な裁量をもって情報提供要求を行う権限が与えられていることとなる。これらの点をみても、オーストラリアの税務調査の現状は、法による手続的公正の実現を通じた納税者権利の尊重という段階にまでは至っていないと考えられる。

ただし、過少申告等に対する制裁金制度については、上述のように、申告書の作成状況に応じて区分けされた制裁金の標準割合が法定され、さらに納税者の調査協力行動に応じてその標準割合を上下させるルールも明定されている。これは、慎重に合理的注意をなして申告書を作成する納税者の過少申告等には制裁を加えず、自発的に情報開示と調査協力をする納税者の制裁金を軽減する仕組みが法として定められていることを示す。過少申告等について合理的注意があったか否か、著しい不注意や故意の存在の有無等、判定が困難な場合も多いと思われるが、これらの点が争点となる場合、行政不服審判所や裁判所により解決される。納税者の帰責の大小に応じた制裁金が法により具現化される仕組みであり、法学の分野における手続的公正及び応報的公正はかなりの程度達成されているようにみえる。

さらに、2010 年において整備された、税務代理人が関与した場合のセーフハーバー規定は、税務代理人に依頼して納税義務を果たそうとした納税者に対し、過少申告等が生じた場

[191] Deputy Commissioner of Taxation v Rennie Produce Pty Ltd [2018] FCAFC38.

合にも一定の要件のもとに制裁金を免除するものである。このセーフハーバー規定についても、納税者の事情を考慮し、その帰責性が低いと認められる場合に制裁を控えるべきという応報的公正の要請により設けられた免除規定と捉えることができる。

また、1953 年租税行政法 298-20 条の裁量減額権限に関しては、どのような場合にどの程度の制裁金を減額するのかという基準がないという点で異質な面もあるが、過少申告等に至った納税者の事情により、機械的な制裁を避けるという ATO コンプライアンスモデルの趣旨には協調的であるといえる。

5　小括

このように、オーストラリアにおいては納税者憲章の付属文書において、税務調査中の ATO 職員の行動指針をかなりの程度詳細かつ明確に納税者に示しているが、ここでも法規定を用いることなく、税務調査の手続についてソフトローによるアプローチを維持している。ATO が納税者憲章やコンプライアンスモデルにより定められた行動指針に従った行動を常に取るとすれば問題は生じないが、仮にその指針から逸脱して行動した場合には、納税者を保護する法規定が存在しないこととなる。この点は法による手続的公正の見地からは問題として残されていると考えられる。ただ、ATO の行動がそうしたソフトローによる指針に沿ったものになっているか否かについて、IGT 等第三者機関による監視の力が働いていることから、実質的にはこうした行動指針が ATO の行動を拘束する環境が構築されているとも考えられる。20 世紀末から現在まで 20 年以上、ソフトローによる納税者の立場尊重をとおして手続的公正の実現を企図した ATO の姿勢は、納税者からみた ATO の正当性を引き上げ、自発的コンプライアンス向上に寄与してきた可能性が高いと考える。

税務の分野における応報的公正において重要となるのは、制裁を受けた者がその制裁に正当性を感じるか否かである。制裁の内容が帰責の程度に比例的となっている場合はその制裁は正当であるが、自らの責めを感じていない納税者に制裁を加えることは、応報的公正を低下させ、コンプライアンス意識を傷つけることになる。この観点から、オーストラリアの過少申告等制裁金制度については、その賦課の前提として少なくとも納税者の不注意（合理的注意の欠如）をおく点で納税者の帰責性との対応を図っている。さらに、税務代理人が介在する場合のセーフハーバー規定、自発的情報開示の場合等の減免規定、裁量減額規定を設け、それらすべての規定の有無について、不服がある納税者は行政不服審判所や裁判所の

判断を得ることができる。行政制裁制度に関するこれらの枠組みが、応報的公正の向上に貢献していることは疑いないであろう。

以上、前章と本章においては、オーストラリアの ATO コンプライアンスモデル、納税者憲章、税務調査手続法及び過少申告等制裁金制度をみることにより、それらの行政制度全体として手続的公正と応報的公正がどのように企図されてきたかを確認した。そこで、次章以後においては、ここまでで得た知見に基づいて、わが国における税務行政の現状と課題について論述することとしたい。

Ⅴ　日本の税務行政の現状と課題

1　序論

本稿においては、ここまで社会心理学上の手続的公正と応報的公正の論理を踏まえて、20 世紀末期に申告納税制度に移行したオーストラリアの税務行政、税務調査、過少申告等制裁金規定をみてきた。本章からはわが国に目を転じて、序章で示した問題意識についてさらに掘り下げ、これに対する応答を探るために、わが国税務行政の現状と課題について、やはり手続的公正、応報的公正の見地から検討してみたい。

わが国では 1947 年に申告納税制度に移行してから、既に 70 年余が経過しているため、制度そのものは成熟し、社会生活に根付いているといえるであろう。しかし、未だ納税者憲章は制定されておらず、納税者の見地からの手続的公正、応報的公正の必要性に関する研究は、あまり蓄積されてはいないと考える。

申告納税制度の発展と円滑な運用のためには、納税者の自主的な適正申告の観念が必要であることはいうまでもないが、わが国においては、そのような納税者の自発的コンプライアンスを育成するような環境が整っているだろうか。本章では、そのことを検証するために、まずは申告納税制度の導入前後から現在に至るまでの、税務調査制度についてみていくこととする。

2　日本の申告納税制度導入時の問題点

わが国では戦後間もない 1947 年（昭和 22 年）において、主要な直接税に対して申告納税制度が導入されたが、その導入の要因としては、主として連合国総司令部（GHQ）の勧告によるところが大きく、激しいインフレへの対応や、税務行政の負担軽減ないし効率的な徴税の必要性といった現実的な理由もあり採用されたというのが実態であったとされる [192]。一方で、申告納税制度そのものの民主的納税思想への適合という要素も考慮されたといわれるが [193]、納税者の第一次的確定権の実質的水準を決めるうえで大きく作用すると考えら

[192] 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 13 巻 76 号（1997）16 頁-17 頁。谷口勢津夫『税法基本講義（第 6 版）』（弘文堂・2018）121 頁。　右山昌一郎「申告納税制度 50 周年―その来し方行く末(1)」税理 40 巻 8 号（1997）24 頁。

[193] 金子宏・前掲注 54・919 頁。

れる質問検査権をはじめとする税務調査手続法のあり方について、当時どのように検討されたのであろうか。

1949 年（昭和 24 年）のシャウプ勧告においては、納税者の自発的協力（voluntary compliance）により、納税者が国家に代わって税務行政の一端を担うという思考が述べられているが、そのような考え方は、既に導入されていた申告納税制度に理念的な背景を与えるものであったといわれる [194]。しかし、納税者の自発的協力と、その協力を得る手段ないし条件としての手続法による納税者の権利尊重といった要素については記述がみられない。すなわち、シャウプ勧告においては、大部分の納税者が自発的に適正な納税義務を果たす状況を実現することの重要性と、そのために一部の不誠実な納税者に対して厳正な対処をすることの必要性こそ説いているが [195]、自己査定による申告義務を果たした納税者に対する手続的公正に直接関連する要素については明確に述べられていない [196]。そこで、当時の具体的な税務当局の質問検査権規定と更正処分権限の概要はどのようなものであったかを確認したい。

まず、質問検査権に関する規定は明治 20 年の所得税法創設時から存在しており（旧所得税法 21 条）[197]、遅くとも昭和 15 年の所得税法の全文改正時においては既に本人調査権（旧所得税法 81 条）と反面調査権（同 82 条）の両方が規定され、このうち本人調査における拒否や忌避等に対する罰金制度が導入されている（同 92 条）[198]。その後昭和 22 年の申告納税制度の導入時にも旧所得税法 63 条に質問検査権が規定されているが、反面調査の拒否に対する罰則（旧所得税法 70 条）が加えられたほかは [199]、昭和 15 年の規定との大きな差異はないといえる。これら質問検査権に関する規定は、いずれも「調査について必要があるときは」納税者（又は取引関係者）の帳簿書類その他の物件を検査することができるという簡素な条文に過ぎず、具体的な手続規定は見あたらない。つまり、申告納税制度の導入時において、少なくとも調査における手続的公正を中心とした納税者の権利尊重のための法規定は見られないということができる [200]。

---

194 湖東京至「申告納税制度の形骸化と納税者の権利保護」静岡大学法政研究 2 巻 2 号（1997）6 頁。
195 シャウプ使節団報告書（1949）第 4 編付録 D, B 節第 2 款「自己査定」。
196 シャウプ使節団報告書（1949）第 4 編付録 D, D 節第 2 款「税務官吏の実力」の e では、税務官吏に親切さと忍耐力を求め、高圧的な態度を戒める内容の記述があるが、このような姿勢と納税者の自発的協力との関係についての説明はなされていない。
197 磯部喜久男「創設所得税法概説」税大論叢 30 号（1998）228 頁。
198 所得税法改正・御署名原本・昭和十五年・法律第二四号（国立公文書館デジタルアーカイブ）。
199 所得税法を改正する法律・御署名原本・昭和二十二年・法律第二七号（国立公文書館デジタルアーカイブ）
200 シャウプ勧告に基づき昭和 25 年に導入された青色申告制度は、申告納税制度の普及を支えた制度の一

これらのことから、申告納税制度の導入時において、当該制度が国民主権主義にふさわしい性質をもつという議論はあったものの、納税者に課せられる申告納税義務と、その義務を果たそうとした納税者に対する手続的公正、「申告確定権」の尊重とのバランスという見地からの制度構築について、十分な検討は行なわれなかったと推測されるのである。

3　租税手続法の変遷

その後昭和 40 年代に入り全国的に税務当局の質問検査権行使の必要性と納税者の権利意識が対峙する形での法廷闘争が激化したが[201]、紛争が継続する理由のひとつとして質問検査に関する手続規定の欠如が指摘されていた[202]。平成 5 年に行政運営の公正と透明性の確保により国民の権利利益を保護することを目的として行政手続法が制定された際にも、申請に対する処分手続きを定めた同法第二章、及び不利益処分の手続を定めた第三章は適用除外とされた。その後、平成 23 年 12 月に至り、国税通則法改正により行政手続法第二章及び第三章のうち、申請内容を拒否する場合及び不利益処分を行う場合の理由の提示（行政手続法 8 条及び 14 条）は税務行政においても（適用除外から除外される形式にて）適用されることとなった。

しかし、この国税通則法改正においても、行政手続法第二章及び第三章を原則として適用除外とする形は変わっていないため、例えば不利益処分に先立つ弁明の機会の付与（行政手続法 13 条 1 項 2 号）などの国税における適用は依然として除外されている。その適用除外の理由としては、金銭的処分に過ぎないこと、処分の大量・反復性、人員の制限があることが挙げられているが[203]、申告納税制度の下、国家運営に欠かせない税収という重要な財源を維持するため、申告納税義務を負う納税者の責任と、納税者に与えられるべき権利との衡平という観点からは、その権利を尊重する行政手続は最も重要視されなければならないと考える。

ただ、その平成 23 年国税通則法改正においては、税務調査に関して事前通知（74 条の

つであることは疑うべくもないが、青色申告制度創設の主目的は、事業者による継続的な会計帳簿の備え付けとそれに基づく納税申告の普及であり（池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢 32 号（1998）74 頁）、期限内申告を行った納税者の「申告確定権」を尊重する趣旨の制度ではないといえる。

201 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」（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・1995）104 頁。

202 増田英敏「申告納税制度における租税調査の現状と課題」税法学 555 号（2006）135 頁。

203 作田隆史「国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政」税大論叢 91 号（2018）38 頁。

9）や終了時の手続（74 条の 11）が法定されるとともに、更正の請求期間が 1 年から 5 年に延長される（23 条）など、大きな動きがあった。税務当局の更正可能期間と同じ 5 年間の更正請求期間が認められたことは、従来の課税権と納税者権利のアンバランスを解消する重要な一歩であったと考える。また、事前通知と終了手続が法定されたことは、それまでの税務行政の態様を変更し、税務調査手続の透明性と納税者にとっての予見可能性を高めるものであるため[204]、そのような点において積極的に評価することができる。しかし、これらは従来から実務上実施されてきたことを法定したにすぎないともいわれ[205]、実地調査の実行中における税務当局職員の行動を規律する法規定やガイドラインが未だ乏しいということができる。

このため、最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定（刑集 27 巻 7 号 1205 頁）により示された「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解す」るという解釈が未だ健在であり、税務調査中の手続については税務当局の合理的裁量に委ねられる部分が大きいという状況は変わっていない。

また、調査対象期間に関する定めもなく、法人税では実務上通常は直近三事業年度が対象期間として通知されるが、国税通則法 74 条の 9 第 4 項では対象期間以外においても非違が疑われる場合は税務当局の判断により調査対象期間を広げることが可能であり、その拡大の理由について納税者に説明をする義務はないとされる[206]。また、その調査対象期間の拡大に対して不服申立てをすることもできないため[207]、納税申告書の提出義務を果たして

---

[204] 田中治「新税務調査手続の意義とその評価」税理 57 巻 7 号（2014）8 頁。
[205] 谷口勢津夫・前掲注 192・155 頁。
[206] 国税庁「税務調査手続等に関する FAQ（職員用）」問 1-54（情報公開法 9 条 1 項による開示情報）。
[207] 国税庁「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」問 30。わが国の国税に関する納税者の不服申立てについては、国税通則法 75 条において税務当局が行った処分に対する不服申立ての権利が定められているが、この「処分」には質問検査権の行使（国税通則法 74 条の 2 から 74 条の 6 まで）や、実地調査に係る事前通知（同法 74 条の 9 及び 74 条の 10）、調査終了手続（同法 74 条の 11）は含まれないと思われる。たとえば質問検査権の行使としての帳簿書類を検査することや、物件の提示又は提出を求めることは国税通則法 75 条にいう「処分」には該当しないと思われるため、同条に基づく不服申立ての対象にはならないであろう。また、同法 74 条の 10 により事前通知をせずに実地調査に入る行為や、74 条の 13 で要求される身分証明書の携帯への違反などについても、「処分」とはいえないため不服申立ての理由にはならないと考えられる。ただし、更正処分等を受けた後において、事前通知がなかったことや身分証明書の不携帯がったことがそれぞれの条項の規定に違反していることを主張してその処分等の取消しを求めて不服申立てを行うことは可能であろう。しかし、税務調査の開始から終了に至るまで、その調査の遂行の過程における税務当局の行為に対し、調査の終了より前の時点で不服申立てを行うことができる機会は限定的となる。税務調査の過程において不服申立ての対象となり得るものとして、国税通則法 74 条の 7（提出物件の留置き）により留置かれた物件の返還請求が税務当局により拒否された場合の不服申立てについて、山上淳一「国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説」（大蔵財務協会・2013）61 頁に説

いる納税者に対しても比較的容易に国税通則法 70 条が定める更正決定等の期間制限年数までを対象とした調査を行うことが可能と考えられる。このことから、わが国では納税申告書の提出いかんにより、調査対象期間の観点から有利に扱う規定はないことになる。

事前通知については、国税通則法 74 条の 9 において実地調査に先立って原則として行われることとされたが、文書による通知は法定義務でなく、さらに同条に規定される告知事項の中には「調査を行う理由」が含まれていない。つまり、事前通知の義務は法定されたが、なぜ調査を行うのかについての説明は法的な義務ではないということになる。このことは、質問検査権による調査を拒否した場合に刑事罰まで設けられているにもかかわらず、質問検査を行う具体的理由の説明を不要とするものであり、納税者の受忍義務に見合う権利が確保されていないことを意味すると考える。学説上も、主に憲法 31 条の適正手続の要請から、具体的な調査理由の存在が必要であるとする見解が平成 23 年度改正以前から多く示されている [208]。

さらに、国税通則法 74 条の 10 では事前通知を要しない場合として「違法又は不当な行為を容易に」するおそれがある場合や、「国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼす」おそれがある場合と規定し、調査通達 4-8 ないし 4-10 においてそれらの場合の具体的内容を示しているが、そもそも事前通知を行わなかった理由を説明することは法的義務でなく、それが行われなかったことに対して不服申立てを行うこともできないとされる [209]。

反面調査については、納税者本人や外部機関の承認を受ける規則はなく、国税の「調査について必要があるとき」には実行可能とされており（国税通則法 74 条の 2 第 1 項）、その必要性については税務当局の裁量と判断に委ねられている部分が大きいと言える。また、反面調査にあたり納税者や調査先への事前通知を行う義務も規定されておらず、納税者本人に対する調査を優先するという考え方も採られていない [210]。

明がある。また国税庁の「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」問 11 においても、留置かれた物件の返還要求が拒否された場合は不服申立ての対象となる趣旨の回答がなされている。

208 例えば増田英敏「租税調査手続の法解釈による補完の限界」税務事例 41 巻 10 号（2009）32 頁。松沢智『租税手続法』（中央経済社・1997）244 頁。北野弘久『税法学原論（第 7 版）』（勁草書房・2016）303 頁。

209 山上淳一『国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』（大蔵財務協会・2013）116 頁。

210 昭和 51 年 4 月 1 日の税務運営指針（国税庁）では、「反面調査は客観的にみてやむを得ないと認められる場合に限って行うこととする。」とされ、平成 24 年 11 月の税務調査手続等に関する FAQ（職員用、法人課税事務関係）では問 1-11 において、「反面調査については、取引先等の反面調査を実施しなければ納税義務者の適正な課税標準等を把握することができないと認められる場合に限り行うこととしている」と述べられており、反面調査の実施について一定の制限を付しているとの解釈もできるが、「反面調査先の負担の程度等も勘案した上で反面調査を先に実施し、納税者本人への質問検査等の要否を判断することもある」としていることから、反面調査よりも納税者本人への接触と要請を優先する方針とまでは言うことができない。

4　納税者の権利

現在、わが国においては、イギリス、オーストラリアのほか他の多くの先進国で見られる納税者憲章又は納税者の権利保護を主目的とした法律が制定されていない。すなわち、ハードローとしての税務調査手続法が不十分であるだけでなく、ソフトローにおいても、主権者としての納税者を尊重するための基幹となる枠組みが存在しないのである。この点について、日本国憲法に定められた租税法律主義の原則（30 条及び 84 条）は、法律の規定によらなければ国民に税を課することはできないという意味において、納税者の権利保護の概念を含むと説かれる [211]。たしかに、納税者は法規定の根拠なく課税された場合は、司法による救済（課税の取消し）を受けることができるのであり、それは租税法律主義が予定する納税者の権利保護のための重要な原則であると考えられる。しかし、これは究極的にみれば実体法の定めにより分配（負担）結果が決定されるという仕組みを示すに過ぎず、納税者が常に敬意をもって接遇され、正しく納税義務を果たそうとした者の立場が尊重されるという意味での手続的公正が確保されることを意味するものでないといい得る。

手続的公正と関連して、わが国においても納税者の自発的協力により育成される申告納税制度が真の成功を収めるには、政府・税務当局と納税者の信頼関係が必要であり、納税者性善説の立場を採らない限り、申告納税制度の発展は期待できないという見解を示す論者がある [212]。このような思考は、第Ⅱ章でみた Wenzel、Kirchler や Murphy などが示す研究の結論と整合するものであり、社会心理学の見地から妥当性がある。その意味で、実体法による負担配分の決定という原則を超えるレベルにおいて納税者の権利を保護する社会規範を形成することが重要となる。北野は、日本国憲法 30 条から納税者に関する自由権、社会権等の集合的権利たる「納税者基本権」という権利概念が成立し得るとし、日本の民主主義のバロメーターはその納税者基本権がどの程度において具体化・現実化しているかによって決まると説く [213]。

これまで納税者憲章導入に関する議論はなかったわけではなく、民主党政権時の平成 22 年 12 月 16 日付の閣議決定において、「納税者の立場に立って納税者権利憲章（以下「憲章」

---

211 金子宏・前掲注 54・81 頁。
212 湖東京至・前掲注 194・12 頁。
213 北野弘久「納税者権利基本法制定の必要性」学術の動向 3 巻 4 号（1998）42 頁。

といいます。）を策定します。憲章については、複雑な税務手続を納税者の目から見て分かり易い形でお知らせするため、①納税者が受けられるサービス、②納税者が求めることのできる内容、③納税者に求められる内容、④納税者に気をつけていただきたいことを一連の税務手続に沿って、一覧性のある形で、平易な言葉で簡潔・明瞭に示すとの考え方に沿って策定します。これを踏まえ、税務当局も納税者からより一層信頼される税務行政に向け、取り組むものとします。」と述べられた事実がある。また同閣議決定においては、国税通則法 1 条について、納税者の権利利益の保護を図る趣旨を明確にする改正を行うことも明記されている。

上記のような当時の内閣の姿勢は、社会心理学上の手続的公正による納税者の規範意識の育成を目指すものであり、国税通則法の改正に向けた検討は、法による手続的公正の重要性にまで視野が広がっていたことを示すと考える。しかし、翌平成 23 年 10 月 11 日の税制改正大綱において、「納税者権利憲章の策定等（『納税者権利憲章』の作成・公表、国税通則法の題名変更、同法の目的規定の改正）については、見送ることとする。」とされ、憲章導入の最大の機会が失われたまま現在に至っている。

日本税理士会連合会は、その税制改正建議書において、平成 25 年度から令和 3 年度まで続けて納税者憲章の導入の必要性を訴えているが、未だ制定に至っていない。このことから、税務調査における当局の「合理的裁量」が、納税者憲章により実現されるはずであった価値観とは無関係に行使されるおそれがあり、わが国における手続的公正は相対的に低い水準にあると推測される。

5　手続的公正の検討

わが国の租税手続法及び法定外の指針等においては、申告納税制度が導入されてから今日に至るまで、納税申告書を正しく提出し納税義務を果たす姿勢をもつ納税者に対して、手続的公正の見地から、礼節義務、誠実性の推定や「申告確定権」の尊重等によりその権利を保護することに正面から取り組むものは見当たらない。さらに、税務調査に関する手続についても、特に反面調査を含めた調査実行中の手続に関する手続法規定等が存在せず、結果として未だ税務当局の広範な裁量が認められているといえる。

これらの点から、わが国の税務調査制度においては、申告納税制度の導入時点から手続規定に画期的な発展はみられず、納税者憲章等のガイドラインも存在しないことから、ハー

ドローとソフトローの両面において、手続的公正への配慮が十分ではない状態であると考える。このことは、納税者の自発的コンプライアンスの向上を企図するうえでは、重大な障壁となっていると考えられる。

まず、納税者憲章とコンプライアンスモデルにより税務当局の行動をコントロールし、法規定ではないが税務調査手続の指針を詳細に定めるオーストラリアに比してみると、わが国においては、社会心理学の観点からの手続的公正への検討が遅れていることを指摘し得るであろう。

さらに、第Ⅲ章の補論で言及したように、合理的注意を払い十分な情報開示を伴う納税申告書を提出した納税者に、課税関係の早期確定を期待し得る強い「申告確定権」を与えるイギリスとの比較においては、法学上の手続的公正に対する政策研究の遅れも認識されるべきと考える。

6　小括

わが国においても、国税庁はその使命として、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現する」[214]ことを宣言しているが、国税庁と納税者が直接接触する重要な場面である税務調査に関する法規定が、その自発的な納税義務履行を効果的に引き出すための手続的公正を備えるか否かを検討することは極めて重要と思われる。

無論、強固な税務調査権限により納税者による不正な申告行為を防止し、課税の公平を維持することが必要であることは疑うべくもない。特に富裕層や多国籍企業など顕著かつ極端な租税回避行為に対して、その機会を最小化するための方策と抑止施策の必要性は否定できない。しかし、大部分を占めるであろう順法的な納税者に対しては、協調・説得的姿勢で接し、誠実な納税申告に対してはその確定権を保護するという意味での手続的公正を重視すべきと考える。これにより納税者の自発的法令順守思考を高めることができれば、それは税務当局にとっても、国民（納税者）全体にとって大きな利益となるからである。

本章においてはわが国の税務行政における手続的公正の現状を捉えるために、税務調査規定の変遷と、納税者権利との関係について考察してきた。そこで次章においては、主に納税者に対する行政制裁のあり方について、応報的公正の見地から検討を加えることとする。

214 国税庁「国税庁レポート」（2020）6 頁。

Ⅵ　日本の加算税制度の検証と課題

1　序論

わが国の加算税制度は、昭和 37 年に施行された国税通則法により現在の骨格を得て以来、大規模な改正なく半世紀以上の間運用されてきたといえる。このうち重加算税（国税通則法 68 条）が納税者の仮装又は隠蔽という帰責事由に対する制裁措置として、応報的公正の見地からも正当性がある点について異論は少ないであろうが、過少申告加算税（国税通則法 65 条）については、その趣旨に照らした適用のあり方、存在意義や納税者の帰責事由との関係について未だ議論の余地があると思われる。

そこで、本章では、過少申告加算税に焦点を絞り、それが制裁に該当するか否か、該当するとすれば、応報的公正の見地から、納税者の帰責性に対して比例的な制裁を与える機能を有しているか否かについて、これまでの海外の制裁金規定との比較も含めて検討してみたい。特に税理士（税理士法人及び税理士業務を行う弁護士等を含む）が関与している場合において、納税者の帰責性が少ないと考え得る過少申告等に対する過少申告加算税適用のあり方を問題として取り上げることとする。

2　過少申告加算税に関する問題の所在

国税通則法に定められる現行の加算税制度は、基本的には昭和 37 年の国税通則法制定時に確立されたものと考えることができる[215]。このうち、過少申告加算税は、修正申告書の提出又は更正があったことにより生じた増差税額に一定の率（原則 10%）で加算税を賦課するものである[216]。過少申告加算税の趣旨について、納税義務違反に対する制裁措置と考えるならば、納税者側にその制裁を受ける原因としての帰責事由の存在が必要となるはずである。逆に言えば、納税者に帰責事由がないのであれば、過少申告加算税を課す理由が失われると考えることもできる。しかし、過少申告加算税を免除する「正当な理由」と納税

[215] 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14（1981）163 頁。
[216] 増差税額が期限内申告税額と 50 万円の多い方の額を超える場合はその超える部分については 5%割増しとされる（国税通則法 65 条 2 項）。また、更正予知のない自主的修正申告については賦課されないが、平成 28 年度改正においては、更正予知がなくとも、調査通知以後に行われた修正申告については、原則 5%の過少申告加算税が課されることとなった（同条 1 項及び 5 項）。

者の帰責事由とを関連付ける法規定はなく、納税者単独の帰責事由の有無により「正当な理由」を判断する解釈も存在しないといえる[217]。

この点について、税務当局は平成 12 年 7 月 3 日付の所得税の過少申告加算税に関する事務運営指針において、納税者の責めに帰すべき事由がなく、過少申告の「正当な理由」を認める例として、①申告書提出後の法令解釈の明確化、②減額更正後の修正申告等、③法定申告期限経過後の青色申告承認の取消し、及び④税務職員の誤指導等による過少申告を挙げており、税法の不知若しくは誤解又は事実誤認は「正当な理由」には当たらないとしている。この例示を注意深く見ると、「正当な理由」を認める条件として、いずれも税務当局側の行為、つまり納税者から見ると外的要因が介在する場合を挙げていることがわかる[218]。①については納税者による税法解釈の内容が関係するものであるが、やはり税務当局側の公式解釈の変更を起点にしており、税務当局の対応に関する問題という性質があるとされる[219]。

当該事務運営指針公表後における代表的な裁判例である最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 巻 4 号 1611 頁においても、「正当な理由」を認める場合として、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、（中略）過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当」としている。すなわち、現状において「正当な理由」の範囲は、主に税務当局の行為に関連して過少申告等が不可抗力であった場合、又は過少申告加算税の賦課が不当又は過酷であると認められる場合に限定されているといえるであろう[220]。

例えば納税者の代理人である税理士が、専門的な検討を行ったうえで税務当局の見解と異なる法令解釈等を採って申告する場合でも、調査における議論の結果修正申告や更正に至るときなどは、基本的に「正当な理由」を認められず過少申告加算税が課されることになるであろう[221]。このように、税理士が専門的見地から税務当局と異なる法解釈等を採って

---

[217] 林仲宣「加算税免除規定における正当な理由と納税者の責任」税理 51 巻 6 号（2008）79 頁。
[218] この事務運営指針は税目別に発出されており、税目による違いがみられる。特に相続税の過少申告加算税通達では、正当な理由を認める事実の例示として、「災害又は盗難等により、申告当時課税価格の計算の基礎に算入しないことを相当としていたものについて、その後、予期しなかった損害賠償金等の支払を受け、又は盗難品の返還等を受けたこと。」を加えており、これは税務当局の行為とは無関係といえるが、災害や盗難という極めて限定的かつ不可抗力的な外的要因を想定していることが読み取れる。
[219] 品川芳宣『附帯税の事例研究（第四版）』（財経詳報社・2012）90 頁。
[220] 石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」日税研論集 13 巻（1990）33 頁。同文献 44 頁以下での正当な理由の態様別分類でいえば、「不可抗力説」と「不当・過酷事情説」となる。
[221] 実際に、例えばニューヨーク州法上の LLC の外国法人該当性が争われたさいたま地判平成 19 年 5 月 16 日（訟月 54 巻 10 号 2537 頁）及びその控訴審である東京高判平成 19 年 10 月 10 日（訟月 54 巻 10 号 2516 頁）では、税理士が一定の根拠をもって行った申告に対する更正処分に伴う過少申告加算税賦課

否認された場合の過少申告加算税について、「DHC コンメンタール国税通則法」においては、「難しい問題である」としつつ、「結局、裁判所で採用されないような解釈を採った結果責任である。『合理的な法解釈』という美名に隠れて、片寄った解釈を採ってはならない」とされる[222]。このような場合に過少申告加算税を課す実務は、争訟に至るものばかりでなく日常的に繰り返されていると思われるが、特に納税者が税理士の専門的判断を信頼しており、その信頼が妥当であるなど、いわば納税者の帰責性の小さい過少申告等を制裁の対象とすることに合理性はあるのだろうか。

そのような見地から過少申告加算税の現状を概観すると、その賦課を免除する「正当な理由」を認める範囲は極めて限定的であり、過少申告等に至った経緯があまり吟味されることなく、ほとんどの過少申告等に対して当然に賦課されているように見受けられる。このように帰責事由との関係に基づかない制裁が行われることは、納税者にとっての応報的公正を欠いていることにほかならず、それは社会心理学の見地からは税務行政への信頼を低下させる方向に働くことになる。また、納税者にとっては、過失の大小にかかわらずどちらにしても加算税を課されるのであれば、その過失を小さくしようと努力する動機が生まれにくく、それは過少申告等の防止を目的とする過少申告加算税の機能を阻害することにつながるというのが本章の問題意識である。

3　過少申告加算税の性質

(1) 裁判例及び学説

わが国の加算税制度の趣旨は、納税者のコンプライアンス水準の向上にあると理解できるが[223]、特に過少申告加算税について、応報的公正との関係を論じる前に、その加算税の本質が納税者に対する制裁であるか否かについて、まずは検討しなければならない。

過少申告加算税の趣旨について述べた福岡地判平成3年2月28日(税資182号522頁)においては、「確定申告による納税方式は、納税者の申告に重要な意義を置き、これを尊重することを前提に存在する制度であるから、申告が適正になされることが根幹であり、した

決定について、「正当な理由」の存在が争点となったが、いずれも「正当な理由」なしとされている。
[222] 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』3551 の 2 頁。
[223] 金子宏・前掲注 54・881 頁。

がって、申告秩序の維持が強く要請されるところから、当初から適正な申告をした者とこれを不当に行った者との間に生じる不公平を是正して、納税義務違反の発生を防止する行政上の措置」とし、東京地判平成 7 年 3 月 28 日（税資 208 号 1015 頁）では、「納税者の申告が納税義務を確定させるために重要な意義を有するものであることに鑑み、申告に係る納付すべき税額が過少であった場合に、当初から適法に申告・納税した者とこれを怠った者との間に生ずる不公平を是正することにより、申告納税制度の信用を維持し、もって適正な期限内申告の実現を図ろうとするものである」としている。いずれも「制裁」という言葉を避けているが、申告を「不当に行った者」や適法な申告・納税を「怠った者」という表現を用いていることから納税者の帰責性に着目しており、制裁的性質を認めているということができるであろう。

しかし、大阪高判平成 2 年 2 月 28 日（税資 175 号 976 頁）では、「過少申告加算税は、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とする申告納税方式をとる国税につき、（中略）申告納税制度を維持するために正確な申告を確保することをその目的としている。」としている。また、最判平成 18 年 4 月 20 日（民集 60 巻 4 号 1611 頁）においては、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置」とする。これら判決においては、帰責性や制裁的性質について触れることを避け、納税義務違反の防止と適正申告の促進機能を強調している[224]。

この点について、加算税の前身である追徴税時代の最（大）判昭和 33 年 4 月 30 日（民集 12 巻 6 号 938 頁）まで遡ってみると、追徴税は「これによって、過少申告・不正申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべき」として、特に刑事罰との対比において、制裁的性質が小さいということが示された。この判決は、その後上のように過少申告加算税の趣旨を、明確な制裁ではなく、適正申告の確保や不公平是正のための行政上の措置とする各判決の主要な先例となっていると考えられる。

[224] このほか、東京高判平成 18 年 4 月 26 日（税資 256 号 118）においては、過少申告加算税は「過少申告に対する行政上の制裁」であるが、その賦課に当たり、納税者の故意や過失といった帰責事由を要するものではない判示されている。

一方、学説上、過少申告加算税の趣旨については、その大半が当該加算税を行政上の制裁と認識しているように思われる。志場らは、過少申告加算税の趣旨として、「適正な申告をしない者に対しては、一定の制裁を加え、その申告秩序を維持することが強く要請される。この条は、この行政上の制裁の一環として過少申告加算税について規定したものである」とする[225]。この適正な申告をしない者に対する制裁という文言からすれば、過少申告加算税は、過失や不注意といった納税者の帰責性に対する制裁措置であるという解釈を採っていると考え得る。

清永も、加算税の総説的趣旨ではあるが、「原則として、申告納税方式が適用される場合に、納税義務者が法定申告期限内に正しい申告をしないで、申告義務に違反したときに、それに対する行政上の制裁として課される行政罰の一種」とし、過少申告加算税を含む加算税全体の性質として制裁措置であるという見解を明確にしている[226]。このほかにも、加算税の総体的性格として、行政上の制裁措置であることを明確にする文献は多いといえる[227]。

このうち、佐藤[228]は、追徴税について制裁的要素が小さいと判示した上記最（大）判昭和 33 年 4 月 30 日とその流れをくむ後続の判例に対し、そのような最高裁の判断は、各種加算税制度が刑事罰と同様の意味での制裁に当たらないことを示すに過ぎず、行政上の「制裁」であることまで否定したものではないとする。

これに対し、金子は加算税について、「刑事制裁と異なり、申告義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ない」であろうと述べている[229]。ほかにも最高裁判所判例解説民事篇の記載等を根拠として、加算税を「罰」や「制裁」とは捉えず、「特別の経済的負担」と見る見解もある[230]。

(2) 検討

---

225 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』（大蔵財務協会・2016）741 頁。
226 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房・2016）329 頁。
227 例えば、北野弘久『税法学原論』・前掲注 208・399 頁、野一色直人「加算税制度の今後の方向性と課題について」税法学 576 号（2016）116 頁、品川芳宣「税務官庁の対応に起因する『正当な理由』と最近の最高裁判決の問題点」（納税者保護と法の支配）信山社（2007）222 頁、品川芳宣・前掲注 219・479 頁及び谷口勢津夫・前掲注 192・128 頁などにおいても、加算税の性質を行政上の制裁ないし行政罰と位置付けている。
228 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂・1992）30 頁。
229 金子宏・前掲注 54・882 頁。
230 佐藤謙一「国税通則法 65 条 4 項の『正当な理由』を巡る問題点」税大論叢 53 号（2007）114 頁

以上のように、加算税のうち、特に過少申告加算税が納税者に対する制裁であるか否かについて、最高裁は制裁的要素を否定しているようにみえるが、学説のうえでは見解が分かれる状況であるといえる。いずれにせよ、その解明のためには制度創設時の立法趣旨を探る必要があると思われる。

加算税の前身である「追徴税」が、直接税に対して導入されたのは申告納税制度導入と同じ昭和 22 年である [231]。当時の税制調査会の資料において、追徴税導入の趣旨は、「申告をしない者又は不当の申告を敢てした者に対する適当な制裁規定の制定及其の適用」とされている [232]。また、昭和 25 年当時主税局調査課長であった忠はその著書において、「追徴税は、（中略）故意または納税義務者の責に帰すべき過失により正当な申告がなされなかつたことに対する納税義務違反の制裁たる実質を有する」と述べている [233]。これらのことから、追徴税の創設時の趣旨は、過少申告等を行った納税者の故意・過失といった帰責事由に対する制裁規定であったと考えて相違ないであろう。

その後、シャウプ勧告に基づく昭和 25 年の税制改正において、追徴税は加算税制度に引継がれることとなるが [234]、シャウプ勧告では、「申告の遅延が 1 か月を超えなければ、その税の 10%が民事罰として加算されるべきである。（中略）もしその申告の遅延が故意の怠慢でなく、正当な理由に基づく場合には、このような罰則は適用されるべきではない」としている [235]。この勧告は過少申告というより、無申告に対する罰則について言及していると見られるのであるが、加算税を、基本的には故意の怠慢（willful neglect）などの帰責性のある行為に対する制裁として提案していると受け取るのが自然のように思われる。

さらに、昭和 37 年の国税通則法制定により現在の加算税制度が確立されることになるが、国税通則法の制定に関する税制調査会の答申では、「過少申告加算税又は無申告加算税は、過少申告又は無申告であったことについて正当な理由があると認められるときは、これを課さないとしている。したがって、過少申告加算税又は無申告加算税が課されるについては納税者に責任があるといわなければならないであろう」とし、帰責性についての言及が見

---

231 池本征男・前掲注 215・148 頁。旧所得税法 57 条及び旧法人税法 43 条 1 項の規定であり「追徴税」というのは法の文言ではなく通称である。
232 昭和財政史 7　206 頁。
233 忠佐市『租税法の基礎理論』（大蔵財務協会・1950）167 頁。
234 時の大蔵省主税局長であった平田敬一郎は、追徴税という名称を改め加算税とした理由として、「追徴税という字句は本来の税金の徴収不足額を追徴する場合の税金と紛らわしい名称であるから」であると述べているが（平田敬一郎「シャウプ勧告に基づく国税の改正」自治研究（1950）26 巻 3 号 48 頁)、追徴税から加算税への変更につき、その制度趣旨に変更があったか否かについては言及していない。
235 シャウプ使節団報告書（1949）第 4 編付録 D, C 節第 8 款。

られる。これらのことを総合してみると、加算税制度は、その前身の追徴税時代ばかりでなく、現在のような骨格を得るに至った国税通則法制定時においても、基本的に納税者の帰責性に対する制裁を目的とした制度であったといってよいであろう。

そこで以降においては、わが国の過少申告加算税の本来の趣旨は、オーストラリア等の過少申告等制裁金規定と同様に、納税者の帰責性に対する制裁と捉え、それを前提に議論を進める。

では、そのように考えたとき、過少申告等に至る過程における納税者の帰責性が低いと認められる場合において、どのような適用のあり方が妥当するであろうか。以下においては、特に税務代理人が介在する場合の納税者の帰責性と過少申告加算税の適用について、過少申告加算税を免除する要件の一つである「正当な理由」の性質という観点から考察することとする。

4　納税者の帰責事由と「正当な理由」

過少申告加算税制においては現在、その免除のための「正当な理由」は不可抗力説若しくは不当・過酷事情説により限定的に運用されており、その正当な理由があることについての主張、立証責任は納税者にあるというのが定説である[236]。つまり、過少申告加算税は、税務調査の結果修正申告等により追加納税が生ずる場合は賦課されるのが原則であり、その賦課決定に当たり税務当局において「正当な理由がないこと」などの追加的な立証責任を負うものではない。そして、税務当局により行われた過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを受けるためには、納税者において過少申告等が不可抗力であり又は加算税の賦課が過酷である事情について立証しなければならないことになる。

そうすると、前述のように、現在の過少申告加算税制度においては、例えば納税者の知識の及ばない専門分野において税理士が計算や判断・解釈を誤ったために生じた過少申告であったとしても、納税者の「正当な理由」とは認められず免責されない可能性が高いといえる。

しかし、過少申告加算税を制裁と捉える立場からは、石倉[237]が説得的に指摘するように、故意、過失といった帰責事由と全く離れて加算税を課すという根拠はないため、納税者又は

[236] 金子宏・前掲注 54・885 頁。
[237] 石倉文雄・前掲注 220・45 頁。

その履行補助者が故意や過失なくして過少申告等となったことを証明する場合は加算税を課されない「正当な理由」ありと考える「帰責事由不存在説」が妥当するという考え方が合理的である。このような見解を踏まえ、税務申告の代理人として税理士が介在する場合の過少申告加算税の賦課のあり方について検討を加える。

ここでは大きく二つの場合に区分して考えることとする。第一は、高度かつ慎重な税務上の判断を要する事項について、専門家である税理士に委任することにより履行しようと意図し、税理士の法令解釈や認定事実の正当性を信頼して申告したが、それが結果的に誤りとされて過少申告等が生じた場合である。第二は、税理士の専門分野におけるミスにより過少申告等となった場合である。この場合の過少申告等は特に、専門性の高い高度な分野における誤りであり、納税者の知識の範囲内でそのミスを発見することが困難であったと認められる場合をいう。

これを踏まえ、わが国の過少申告加算税について検討するところ、その趣旨は制裁措置であるという前提からすれば、納税者による応報的公正の見地から考えると、第一及び第二の両方の場合において過少申告加算税を課すことにはいずれも疑問があると考える。なぜなら、高度な専門性が求められる税務に係る税理士の計算や判断を信頼した納税者が、自らこれを検算し誤りや判断の不合理を指摘できるとは考えにくく、そのような場合には納税者が適正申告への努力を怠ったとまでは言えず、制裁に値するほどの帰責性がないからである。このような場合に加算税を課することは、自らの帰責性を認識していない者に制裁を加えることであり、納税者は応報的公正に反する処分と捉えることになり、コンプライアンス意識の低下を招くと推測される[238]。

このうち特に第一の場合に関連して、佐藤は、アメリカにおいて1989年に制定・刷新された民事罰規定を参考に、「真摯な態度で課税庁による法解釈を争い、その事実を十分に開示している場合には、過少申告加算税を免除する正当な理由に当たる場合があり得るという結論を、まず認めることが必要である」とする[239]。また、三木は、「全く恣意的な解釈は別として、法解釈として合理性がある方法で税法を適用しているのであれば、申告納税制度が求めている納税者の役割は十分に果たしている」とし、法解釈を真摯に争った納税者に対して加算税を課することの不合理を説いている[240]。このような指摘は、過少申告加算税が

[238] 垂井英夫「過少申告加算税と『正当な理由』」税理42巻10号（1999）66頁。
[239] 佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察―IMPACTを手がかりとして」総合税制研究2（1993）105頁。
[240] 三木義一「税理士の合理的会計処理と加算税の関係」税理39巻16号（1996）19-20頁。

納税者の帰責性に対する制裁であるという見地からすると、応報的公正から導かれる結論としていずれも妥当といえるであろう。

そしてこのような価値判断は、税務代理人が介在し、納税者としては情報提供義務を果たしたと認められる場合に制裁金を免除するオーストラリアの 1953 年租税行政法に盛り込まれたセーフハーバー規定（284-75 条(6)）の趣旨に近いものと考え得る。この規定は税務代理人に依頼したうえで生じた過少申告等について、納税者の帰責性が低いことを確認したうえで制裁金を免除することを定めた規定である。これら免除規定についても、納税者が自らの帰責性を認識し難い状況下で制裁金を課すことで、応報的公正を失し、コンプライアンス意識を損なうことを避けるために設けられたと考えられる。

その観点からは、上で述べた第一と第二の場合のように、税務代理人の専門知識と判断を信頼することで納税義務を果たそうとする納税者の申告について、専門分野における法令解釈等や計算の相違に基因して増差税額が生じたとき、過少申告加算税の免除をまったく認めないことは、わが国の税務行政にとってもコンプライアンスの低下という弊害を生む可能性を指摘し得るであろう。わが国においてこのような免除規定を設ける場合の具体的な要件設計などは別稿に譲るが、応報的公正の見地から過少申告加算税の役割を問い直すことが今後必要であると考える。ただ、納税者の「合理的注意」の定義のほか、「真摯な態度」や「十分に開示」といった事項を一律の要件として定義することは非常に困難といえるであろう。そこで、「正当な理由」の判断にあたり、明瞭性と一貫性を担保するためのある程度客観的な基準が必要となる。

この客観的な基準がどのようなものであるべきかについて、若干の私見を述べておきたい。第一の場合について、例えば税理士及び納税者が申告時において、税務当局と相違する可能性のある解釈等を採ったことを表明せず、顕在化・争点化を回避しようと企図した場合には「正当な理由」が認められないことは当然であろう。そこで、法令解釈や事実認定に議論の余地がある事項について、税理士が納税者との協議のうえある解釈等を採ったことについて、申告書の提出に併せて、その解釈等に至った理由を含め文書による合理的説明がなされることを条件に、過少申告加算税を減免する方策などが検討に値すると考える[241]。

---

241 この文書による説明を可能にする具体的な一案として、税理士法 33 条の 2 第 1 項の添付書面を活用することは有用であろう。すなわち、税理士が申告時において税理士法 33 条の 2 第 1 項の添付書面上に当該解釈等に至った根拠と経緯を記載しており、そこに一定の合理性があることを条件とし、その記載のある事項に関連して生じた過少税額に対する過少申告加算税に限定して「正当な理由」を認める方法である。このような規定（解釈）を導入することで、税理士を通じた納税者からの情報開示が促進されるとすれば、税務当局にとっても申告内容の正確な把握に基づき論点を見出し検討材料とするうえで大きな利点

次に、第二の場合については、納税者がその知識と能力の範囲内で税理士が作成した申告書の内容をレビューしても発見することが困難であったと認められる過少申告に対しては加算税を減免することが考えられる。納税者にとってその誤りの発見が困難であったか否か判定が困難となることも想定されるが、少なくともその誤りが生じた事項に関し、納税者が正しい税額計算に必要なすべての情報と文書を税理士に開示していたことに加え、増差税額が相対的に小さく、指摘を受けたのち速やかに修正申告を行う場合には過少申告加算税の軽減・免除を与える制度の導入といった方策は検討の余地があろう[242]。

このような加算税の減免措置は、応報的公正を実現して納税者の税務行政への信頼性を引き上げることで、自発的コンプライアンスと情報開示へのマインドを向上させるための重要な施策となると考える。

5　補論　（本来の「正当な理由」の意義）

このように「正当な理由」と納税者の帰責性の低さを関連づける思考はわが国において妥当性があるといえるであろうか。それを探るために、「正当な理由」の本来の意味について、昭和 22 年に創設された追徴税（旧所得税法 57 条及び旧法人税法 43 条 1 項）まで遡り考察してみたい。当時の税務当局は、昭和 22 年 5 月主秘 28 号において、無申告又は過少申告の事実が「納税義務者の故意又は通常あり得べき過失以外の事由に基くと認められる場合に限り追徴税を徴収する」としていたという[243]。また、追徴税の趣旨について、忠は昭和 25 年の著書において深度ある説明を加えている。同氏はまず、追徴税は「申告または納税について、故意にこれに違背し、または、通常なすべき注意を怠ってこれに違背した者に対し、行政罰的に徴収する附加的税金である」[244]とし、この制度は北米の penalty tax の思想をひくものである旨述べている[245]。また、追徴税を課さない「已むを得ない事由があると認められる場合」の考え方については、「真実に反する申告について、通常の注意をな

となるであろう。

[242] ただし、例えば納税者がその方策を逆手にとり、税理士との間である種の通謀を経て、作為的に過少申告等を行い、それが発覚した場合に加算税を免れようとするなど、制度の悪用が懸念されるのであれば、そのような行為に関し税理士と納税者双方に対する罰則の強化を別途検討することで対処すべきであろう。

[243] 石倉文雄・前掲注 220・30 頁。

[244] 忠佐市・前掲注 233・242 頁。

[245] 忠佐市・前掲注 233・244 頁。同頁では、”penalty tax”という語義から「懲罰税」などの名称を用いるとすれば「ドギツ過ぎる」ので避けられていることを示唆し、「追徴税」という名称では正確にその性質を表さないことに触れている。

しても、その真実に反することを知ることができなかった場合において（中略）、義務違反の問責を免れるべき合理的な理由があると考えらるべきであろう」と示し、追徴税適用の是非については、個々の事態に即して公正な基準に従って決定されることが肝要という見解を残している[246]。さらに、課税標準計算に当たり、「複雑多岐、かつ専門技術的な社会経済現象に対する事実の認識および価値判断については、相当見解の岐れるところがある」と認め、加えて、「税法の解釈運用上、事実の認識およびその価値判断について、税務当局の見解と納税者の見解との間に、善意の食い違いが起こっているような場合においては、（中略）、行政罰的な追徴税を徴収することは、行き過ぎのきらいがある」と説明している[247]。

忠のこのような思考は、現在の過少申告加算税制の「正当な理由」に関する裁判例が採るいわゆる不可抗力説や不当・過酷事情説とは大きく異なるものであり、むしろ納税者の帰責性を適用要件とするオーストラリア（及びイギリス）の過少申告等制裁金制度のもとで用いられる、「合理的人物」の行動概念を基準とした判断に近似するということができる。現行加算税制度の原型である追徴税が、このような趣旨に基づき創設されたものであるとすれば、その賦課に当たっては納税者の過失の度合いを検討すべきであり、過失が小さいと認められる場合には加算税を適用しないとするのが適当である。少なくとも、上のように税理士に委任した納税者が合理的注意を払っていても、なお過少申告等が生じてしまった場合等において加算税を減免するという思考は肯定されるべきである。このような方向に過少申告加算税を発展させることは、本来の制度趣旨からの飛躍などではなく、逆に当初の追徴税の立法趣旨に沿うものであり、応報的公正の実現にも資するということができる。

しかしながら、現在に至るまでに、過少申告加算税制上の「正当な理由」は、個々の事案における納税者の帰責性を吟味するべきとしていた追徴税創設時の趣旨から徐々に離れ、大量の更正決定処分を機能させるという課税実務上の便宜から、ごく限られた場合にのみこれを認め、その他はすべて賦課対象とする形に変遷してきたといえる[248]。現状において、本来の立法趣旨から離れて課税実務を優先しているとすれば、それはその法規定が企図する効果と存在意義を減退させることにつながるというべきであろう。

---

246 忠佐市・前掲注 233・249 頁・252 頁。また昭和 22 年 5 月主秘 28 号通牒においても、無申告または過少申告の事実が「納税義務者の故意又は通常あり得べき過失以外の事由に基づくと認められる場合に限り追徴税を徴収する」とされていたという（石倉文雄・前掲注 30 頁）。

247 忠佐市・前掲注 233・260 頁。

248 石倉文雄・前掲注 220・47 頁。

6　小括

わが国の加算税制度は、昭和 22 年に創設された追徴税を前身とし、昭和 37 年の国税通則法制定により確立されて以来、その骨格において大きな改正がされていないが、それら加算税制について、本来の趣旨に沿う効果が得られる構造となっているか否かを検討することは重要である。本章では、過少申告加算税の免除要件である「正当な理由」について、応報的公正を実現し、本来の制度趣旨に合うものとするための方策を検討した。過少申告加算税の主たる役割は、その加算税の賦課による税収獲得ではなく、納税者の自発的な適正申告意識を高めることにあるはずである。納税者が合理的注意義務を怠らず自信をもって申告したとしても、間違いがあれば結果責任にて制裁を受けるというのであれば、その納税者はそれを不当な制裁と認識することになり、応報的公正の理論からは、目的とは逆に順法意識を阻害する方向に働くことになる。

無論、情報開示不足を含め過失や故意のある過少申告等に対しては確実に厳格な加算税を課することは納税者間の公平性の観点から重要である。しかし、納税者の故意又は過失という帰責事由に基づいて「正当な理由」の有無を判断する思考は、加算税の創始規定である追徴税の導入時にはたしかに存在したものである。その意味で、加算税の創始的な思考に鑑みれば、少なくとも税理士を通じた高度の専門性や情報開示を伴う申告で、税理士の誤りや解釈の相違等、納税者の帰責性の低い過少申告等に対しては、加算税を適切に減免するべきであることを述べた。このような税務代理人が介在する場合の制裁免除規定は、先にみたオーストラリアのセーフハーバー規定（1953 年租税行政法 284-75 条(6)）等[249]の先例があり、これらは応報的公正の実現のために設けられた規定として合理性があると考える。

納税者からの積極的な情報開示を伴う帰責性の低い過少申告等に対して過少申告加算税を減免することは、一方的に納税者の権利保護を目指す方策というわけではなく、そのような積極的な情報開示を行う風潮が根付けば、納税者と税務当局の情報の非対称性が小さくなり、税務行政の円滑化、効率化に大きく寄与するものと考えられる。また、応報的公正の知覚を高めることは、ひいては納税者のコンプライアンス意識の向上につながると考えら

[249] イギリスにおいても、税務代理人が介在した場合の納税者の合理的注意に基づく免除規定（2007 年財政法附則 24 条 18(3)）がある。イギリスにおける過少申告等に対する制裁金規定については、金山知明「イギリスの過少申告等に対する制裁金制度の研究―制度の構造と導入の背景に関する考察―」税法学 583 号（2020）を参照。

れ、それが加算税制度の本来の目的である[250]。本章で指摘する加算税制度の改革は、そのような観点から今後本格的に検討されるべきである。

[250] 金子宏・前掲注 54・881 頁では，わが国の加算税制度の趣旨目的は，納税者のコンプライアンス水準の向上にあるとしている。

Ⅷ　終章　検討と結論

1　公正性と自発的コンプライアンス

オーストラリアにおいては、税務調査制度について、納税者憲章と ATO コンプライアンスモデルといういずれもソフトローによって手続的公正を高める方策が採られた。納税者の権利を表象するルールがいずれもソフトローに委ねられている点については、ATO の行動を法的に拘束する効力がないことから、納税者の権利を司法において保護するに至っていないという問題点があることは指摘したとおりである。この点については、特に納税者憲章内の文書にて税務調査の具体的手続を示している部分については、ハードローとしての税務調査手続法に制定し直すことが重要であると考える。

しかし、当該納税者憲章内の文書は、ソフトローではあっても ATO の運営指針として公表されたものであり、IGT[251]等の外部機関からの監督も相まって、少なくとも ATO 職員の行動を制御する効力は十分に果たしているとすれば、この施策によって納税者の協力的な心理的姿勢を引出し、自発的コンプライアンスを高める効果を得ているはずである。現にそれは、申告書数、申告所得の順調な増加と、争訟の減少という形で顕在化していると考えることも可能であろう。そうすると、ソフトローによる手続的公正の確保は、十分に納税者の行動に影響を与え、自発的コンプライアンスを引き出すことに成功していると評価できるであろう。

ただし、自発的コンプライアンスとは決して税務当局の解釈や見解に服従することと同義ではないのであって、納税者が自ら法に照らして正しいと信じる解釈や認定を採り、それを自発的に税務当局に開示することをもって自発的コンプライアンスと定義すれば、その意味における自発的コンプライアンスはソフトローの働きのみでは実現できないと考え得るのである。

この点において、本稿で詳述はできなかったが、イギリスの照会調査通知書、納税者通知書及び発見査定の諸規定に代表されるハードローによる手続的公正の拡充アプローチは、納税者がもつ情報や解釈の根拠を開示する形で行われる納税申告に対して、強力な申告確定権を付与することにより、それをインセンティブとして自発的情報開示という意味での

---

[251] IGT（Inspector General of Taxation）については、前掲注 100 参照。

コンプライアンス行動を引き出そうとするものである。このようなアプローチは、納税者の積極的な情報開示によって、納税者と税務当局との間における情報の非対称性を解消することにより、税務行政の効率化に大きく寄与するものであると考え得る。その効果として、因果関係の証明までは不可能であるが、イギリスにおけるタックスギャップは 2005 年以来ほぼ継続して減少傾向にある[252]。

この観点から、ソフトローによる社会心理学上の手続的公正には、当局との社会的距離感を縮めて納税者の協力的姿勢を引出し、脱税行為だけでなく、法の抜け道を探す極端な租税回避行為へと向かう行動傾向そのものを弱める効果が期待される。一方、ハードローによる法学上の手続的公正は、誠実な納税者に対して法による明確な保護を与え得ることから、納税者の自発的な情報開示を促して税務行政の円滑化・効率化に寄与する可能性を有する。これらの点は、今後ますます複雑化が進む税法のもと、納税者の自発的行動に依拠して申告納税制度を維持していくうえで、非常に重要となってくると考えられる。

2　日本における公正概念の検討（本稿の問題意識への応答）

序章の問題意識においては、わが国では未だ国と納税者が「権力関係説」に近い意識をもつ傾向があり、義務的コンプライアンスのレジームから抜け切れていないという推論を提起した。本稿における議論は、その問題の主要な原因の一つが、ソフトローとハードローの両面における、わが国税務行政上の手続的公正と応報的公正への配慮の遅れにあることを指し示す。無論、国の成り立ち、国民性、歴史の相違などの点から、オーストラリアやイギリスの価値観に基づく手続的公正に関する施策と単純に比較するべきではない。しかし、民主主義国家にとって税とは、国民による国の運営を表象するものであり、国民すべての公共の利益を追求するための原資であるという本質は大きく変わるものでない。そうすると、納税者の自発的な税負担行為を期待するうえで、わが国においても、税務行政の手続的公正、応報的公正は欠くことのできない要素であると考える。

主権者たる納税者（国民）の公益のために存在するはずの税をめぐって、その上下において税務当局と納税者が対置され、公権力を背景にした上からの徴収がなされれば、納税者は税に対する抵抗感を深める方向に進むことになる。特に納税者の自発的コンプライアンスに頼る申告納税制度下においては、納税者の協力的姿勢を引き出すことに最大の重点が

[252] HM Revenue and Customs (2020) “Measuring tax gaps 2020 edition”, at 5.

置かれるべきということについて、異論は少ないと考える。そうであれば、わが国においては税務行政の手続的公正と制裁行為についての応報的公正を引き上げることが急務であると考える。そのために具体的に何が必要であるのかについて、改めて以下にまとめてみよう。

まず、社会心理学上の手続的公正の論理と実証から、被規制者は、規制者が被規制者の立場を尊重し、公正に扱おうとする意思を認めるとき、規制者の行為や判断に正当性を認め、自発的にルールに従う姿勢をとる傾向があることがわかっている。これを税務行政に置き換えると、税務当局が納税者の立場に配慮して丁重に対応し、その権利を尊重する基本姿勢を示せば、より多くの納税者が税務当局の正当性を認めて協力的な心理的姿勢で応え、結果として自発的コンプライアンス行動をとることが期待できる。ソフトローの立場からそれを実現する重要な施策として、納税者権利憲章の制定が必要であると考える。

平成 23 年度税制改正において、納税者権利憲章の制定が見送られた背景には、同年度においては国税通則法改正によって、更正の請求可能期間の 1 年から 5 年への延長、税務調査に関する手続規定（特に事前通知及び終了手続）の拡充、及び不利益処分に対する理由附記義務といった具体的な納税者権利保護規定が実現したことで十分な成果が出たため、野党の見解も考慮して、その成果と引換えに納税者権利憲章は断念するという政治的判断であったようである[253]。しかし、それら国税通則法改正の内容は、それまでの税務当局の権限と納税者の権利のアンバランスを考慮すると当然に必要な措置であったに過ぎず、またそれらの改正が行われたことは、税務行政全体が納税者の立場を尊重する方向に転換したことを示すものでないため、社会心理学上の手続的公正の論理からは、納税者の自発的コンプライアンスの向上に作用するものとは考えにくいのである。

この点において、納税者権利憲章は税務当局の基本姿勢として、納税者の積極的な納税義務の履行と引換えに、納税者の権利を尊重する姿勢への転換を宣言することにより、税務行政への協力と納税義務の自主履行を促すものであるため、上記の国税通則法改正とは基本的に性質が異なるといえる。特に、納税者権利憲章に典型的に含まれることが想定される原則で、本稿でみたオーストラリアの納税者憲章にも規定される、「納税者を丁重に敬意と配慮をもって扱うこと（礼節義務）」、及び「理由なき限り、納税者が提供する情報を正確かつ完全なものとして受け入れること（誠実性の推定原則）」などの要素は、税務当局がその基本姿勢として納税者の立場を尊重することを納税者にわかりやすい言葉で公言するもの

253 作田隆史・前掲注 203・30 頁。

であるため、税務調査等により税務当局と接触した特定多数の納税者だけでなく、納税者全体が税務当局の手続的公正への姿勢を認識するうえで重要な媒体となるはずである。そうすると、納税者権利憲章の制定は、今後わが国納税者全体としての自発的コンプライアンスの水準を高めるために欠かせないプロセスであり、これを税務当局が尊重することにより手続的公正の認識が高まれば、納税者の税務当局への協力的姿勢、脱税はもとより極端な租税回避行為への誘因の減退、ひいては争訟の減少といった利点を生むことが期待できるのである。

ただし、納税者権利憲章はあくまでもソフトローに留まり、オーストラリアにおいてもそうであるように、税務当局に法的拘束力をもって義務付けられるものではない。また、納税者の解釈や認定が税務当局のそれを相違する場合に、納税者に自己の解釈や認定を自発的に開示する動機まで与えるとはいえない。わが国においても、納税者権利憲章を制定しただけでは、納税者の自発的情報開示という意味でのコンプライアンスを期待することまではできないと考える。したがって、その目的を達するには、自発的情報開示を促進するための法規定が必要であろう。つまり、ハードローとしての手続法の規定により、自発的に情報開示をしたうえで合理的根拠をもって正しいと考える申告した納税者に対して、その立場を法的に尊重することが必要となる。これには、納税申告書を提出した納税者に対する照会調査通知書と情報提供通知書、発見査定規定といった手続法の組合せにより、情報開示のうえで期限内に納税者申告をした者の早期確定権を形成したイギリスの申告納税制度導入後の税務調査規定が重要な参考となり得る。

さらに、制裁法による応報的公正の見地からは、現在まで納税者の帰責事由と直接の関係なく課されている過少申告加算税について、例えば税理士の代理を受けた複雑な税務案件など、納税者の帰責性が乏しいと考え得るものについては、たとえ税務調査の結果修正申告や更正に至るものであっても、過少申告加算税の免除等の措置を設けるべきと考える。そのほか、応報的公正の見地からは、重加算税の賦課要件、その手続や刑事罰との二重処罰の問題への対処も重要といえるが、本稿においては帰責事由のないところ制裁なしという原則を、応報的公正の最も重要な条件と考える。このため、解釈論で対応するとすれば、過少申告加算税における「正当な理由」について、現在の「不可抗力・過酷事情説」のように狭い範囲とするのでなく、個々の納税者の過失の有無を個別に判定し、特に合理的注意をもって税理士に依頼したうえでも、解釈認定の相違や税理士のミスにより生じた過少申告等について、過少申告加算税免除への道を開くことが重要と考える。

上記のような施策により、ソフトローとハードローの両面において手続的公正を高め、制裁制度の改革により応報的公正を強化することは、社会心理学の知見を用いて考察すると、まさに納税者の自発的コンプライアンスを実現するために必要な基本的方策であるとの結論に至る。

3　おわりに

本稿では、申告納税制度下の税務行政における、納税者の自発的なコンプライアンス向上のために必要な公正の概念について議論してきた。特に税務当局と納税者が接触する機会としての税務調査と行政制裁の場面に着目し、ソフトローとハードローの両面から、納税者により知覚される手続的公正と応報的公正について論証を試みた。

無論、納税者の自発的コンプライアンスに影響する事項は、手続的公正及び応報的公正という要素だけはあり得ないのであり、ほかにも多くの項目が指摘されるのは当然である。例えば分配的公正、政府そのものへの信頼感の高低、税収の使途の透明性と適切性、税法の複雑度、脱税や租税回避機会の多寡などがそれである。しかし、手続的公正は、納税者の意識や姿勢そのものに影響を与えることにより、分配の不公平感を和らげるばかりでなく、税を回避しようという姿勢や態度自体の後退と、納税者の規範意識等の向上を期待することができる点で、最も重要なファクターであると考える。

その証左として、20 世紀後半に主に米国で発展した社会心理学上の公正の論理は、税務の分野においてはそれまで支配的であった経済的抑止モデルを衰退させて、行政機関の方針に変革を加える力を与えてきた。制裁による抑止の限界が明らかになるにつれて、税務行政の分野においても手続的公正と応報的公正を背景にした方策や法規定が用いられるようになったのである。そして、オーストラリアやイギリスにおいては 20 世紀末期の申告納税制度導入を契機に、税務行政において手続的公正を支点としたパラダイムシフトが起きたといい得る。

わが国では、申告納税制度が導入されて 70 年余になるが、これまで税務分野における手続的公正と応報的公正の論理に関する研究はあまり進んでおらず、それに基づく法規定等の導入につながっていない。これらの公正概念を基点として新たな施策を取り入れることにより、大部分の順法的な納税者の立場が尊重されることを通じて、税務当局への正当性知覚を強化することができれば、理論上納税者の自発的なコンプライアンスの向上を期待す

ることができる。そのことは、課税する側には税務行政の円滑化、争訟の減少という利点をもたらし、延いては税収の増加という効果につながる可能性がある。

本稿は、手続的公正や応報的公正による納税者のコンプライアンス向上についての実証的手続を経たものではないため、上記に検討したような公正概念に基づく施策によりどの程度の効果が見込めるかの数値的根拠を示すことはできない。また、明確な形でその効果の程度を実証する試みは困難であると思われる。しかし、特に海外で発展してきた公正理論に関する多くの研究は、被規制者の主観的公正の認識が規制者の正当性を高め、自発的なコンプライアンスを促進する要因となることを既に明確に示している。本研究が、わが国の税務行政における公正についての議論高揚の契機となり、今後のわが国の申告納税制度の発展に寄与するものになれば幸いである。

《参考文献》

（書籍）

- 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂・2019）。
- 北野弘久『税法学原論（第 7 版）』（勁草書房・2016）。
- 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房・2016）。
- 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂・1992）。
- 品川芳宣『附帯税の事例研究（第四版）』（財経詳報社・2012）。
- 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』（大蔵財務協会・2016）
- 谷口勢津夫『税法基本講義（第 6 版）』（弘文堂・2018）。
- 忠佐市『租税法の基礎理論』（大蔵財務協会・1950）。
- 松沢智『租税手続法』（中央経済社・1997）。
- 山上淳一「国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説」（大蔵財務協会・2013）。
- Ayres, I. and Braithwaite, J. (1992) "*Responsive regulation: Transcending the deregulation debate*", Oxford University Press.
- Kirchler, E. (2007) "*The economic psychology of tax behaviour*", Cambridge University Press.
- Lind, E. A. and Tyler, T. R. (1988) "*The social psychology of procedural justice*", Plenum Press.
- Thibaut, J. and Walker, L. (1975) "*Procedural justice: Psychological analysis*", Lawrence Erlbaum Associates, Publishers.

（論文）

- 池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14（1981）。
- 池本征男「申告納税制度の理念とその仕組み」税大論叢 32 号（1998）。
- 石倉文雄「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」日税研論集 13 巻（1990）。
- 石村耕治「2015 年 JTI オーストラリア税務実務視察研修報告書」国民税制研究 2 号（2016）。
- 磯部喜久男「創設所得税法概説」税大論叢 30 号（1998）。
- 金山知明「イギリスの過少申告等に対する制裁金制度の研究―制度の構造と導入の背景に関する考察―」税法学 583 号（2020）。
- 金山知明「イギリスの申告納税制度導入と税務調査制度の変革―納税者の『申告確定権』尊

重の意義と必要性に関する考察―」（日税研究賞入選論文集・2019）。

- 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 13 巻 76 号（1997）。
- 北野弘久「納税者権利基本法制定の必要性」学術の動向 3 巻 4 号（1998）。
- 湖東京至「申告納税制度の形骸化と納税者の権利保護」静岡大学法政研究 2 巻 2 号（1997）。
- 作田隆史「国税通則法改正（平成 23 年 12 月）と税務行政」税大論叢 91 号（2018）。
- 佐藤謙一「国税通則法 65 条 4 項の『正当な理由』を巡る問題点」税大論叢 53 号（2007）。
- 佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察―IMPACT を手がかりとして」総合税制研究 2 （1993）
- 品川芳宣「税務官庁の対応に起因する『正当な理由』と最近の最高裁判決の問題点」（納税者保護と法の支配）信山社（2007）。
- 神野直彦「インタビュー 税はどうあるべきか－国民主権を獲得するために」『別冊 環 税とは何か』（藤原書店、2003）。
- 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」（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・1995）。
- 田中治「新税務調査手続の意義とその評価」税理 57 巻 7 号（2014）。
- 垂井英夫「過少申告加算税と『正当な理由』」税理 42 巻 10 号（1999）。
- 野一色直人「加算税制度の今後の方向性と課題について」税法学 576 号（2016）。
- 林智子＝伊多波良雄＝八木匡「税負担と行政サービス意識に関する経済分析」（2015・会計検査研究 51）。
- 林仲宣「加算税免除規定における正当な理由と納税者の責任」税理 51 巻 6 号（2008）
- 平田敬一郎「シャウプ勧告に基づく国税の改正」自治研究 26 巻 3 号（1950）。
- 増田英敏「申告納税制度における租税調査の現状と課題」税法学 555 号（2006）。
- 増田英敏「租税調査手続の法解釈による補完の限界」税務事例 41 巻 10 号（2009）
- 三木義一「税理士の合理的会計処理と加算税の関係」税理 39 巻 16 号（1996）。
- 右山昌一郎「申告納税制度 50 周年―その来し方行く末(1)」税理 40 巻 8 号（1997）。
- Adams, J. S. (1965) “Inequity in social exchange”, *Advances in experimental social psychology*, 2, pp. 267-299.
- Allingham, M. G. and Sandmo, A. (1972) “Income tax evasion: a theoretical analysis”, *Journal of Public Economics*, 1, pp.323-338.
- Alm, J., McClelland, G. H. and Schulze, W. D. (1992) “Why do people pay taxes?”, Journal

of Public Economics 48, pp.21-38.

- Alm, J., Sanchez, I. and De Juan, A. (1994) "Economic and noneconomic factors in tax compliance, *Kyklos*, 48(1), pp.1-22.
- Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998) "Tax compliance", *Journal of Economic Literature*, 36(2), pp.818-860.
- Blumenthal, M., Christian, C. and Slemrod, J. (1998) "The determinants of income tax compliance: Evidence from a controlled experiment in Minnesota", *NBER Working Paper Series*, 6575, pp.1-42.
- Braithwaite, V., Braithwaite, J., Gibson, D. and Makkai, T. (1994) "Regulatory styles, motivational postures and nursing home compliance", *Law & Policy*, 16(4), pp.363-394.
- Braithwaite, V. (2002a) "A new approach to tax compliance", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.1-14.
- Braithwaite, V. (2002b) "Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.15-40.
- Braithwaite, V. (2003) "Perceptions of who's not paying their fair share", *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), pp.335-362.
- Dabner, J. and Burton, M. (2015) "Lessons for tax administrators for the introduction of the OECD's 'enhanced relationship' model: the Australian experience", *Tax Re-solutions and University of Melbourne*, pp.1-25.
- Darley, J. M. and Pittman, T. S. (2003) "The psychology of compensatory and retributive justice", *Personality and Social Psychology Review*, 7(4), pp.324-336.
- Dean, P., Keenan T. and Kenney, F. (1980) "Taxpayers' attitudes to income tax evasion: An empirical study", *British Tax Review*, 25(1), pp.28-44.
- Erard, B and Feinstein, J. S. (1994) "Honesty and evasion in the tax compliance game", *RAND Journal of Economics*, 25(1), pp.1-19.
- Freedman, J. (2012) "Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice", *Oxford University Centre for Business Taxation*, WP11/19, pp.1-35.
- Frey, B. S. and Feld, L. P. (2002) "Deterrence and morale in taxation: An empirical analysis", *CESifo Working Paper* 760, pp.1-41.
- Gordon, J. P. F. (1989) "Individual morality and reputation costs as deterrents to tax

evasion", *European Economic Review*, 33, pp.797-805.

- Hermann, D. H. J. (2017) "Restorative justice and retributive justice: An opportunity for cooperation or an occasion for conflict in the search for justice", *Seattle Journal for Social Justice*, 16(1), pp.71-103.
- Hobson, K. (2002) "Championing the compliance model: from common sense to common", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.131-158.
- Hofmann, E., Hoelzl, E. and Kirchler, E. (2008) Preconditions of voluntary tax compliance: Knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate", *Z Psychol. Author manuscript*, 216(4), pp.1-13.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. and Wahl, I (2008) "Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework", *Journal of Economic Psychology,* 29, pp.210-225.
- Kirchler, E., Niemirowski, A. and Wearing, A. (2006) "Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers", *Journal of Economic Psychology*, 27, pp.502-517.
- James, S. and Alley, C (2009) "Tax compliance, self-assessment and tax administration", *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), pp.27-42.
- James, S., Murphy, K. and Reinhart, M. (2005) "The Citizen's Charter: How such initiatives might be more effective", *Centre for Tax System Integrity*, Working Paper 65, pp.1-24.
- Job, J. and Honaker, D. (2002) "Short-term experience with responsive regulation in the australian taxation office", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.111-130.
- Job, J., Stout, A. and Smith, R. (2007) "Culture change in three taxation administrations: from command-and-control to responsive regulation", *Law & Policy*, 29(1), pp.84-101.
- Merton, R. K. and Rossi, A. S. (1957) "Contributions to the theory of reference group behavior", *Social theory and social structure*, New York: The Free Press, pp.225-280.
- Murphy, K. (2002) "Procedural justice and the Australian Taxation Office: A study of scheme investors", *Centre for Tax System Integrity*, Working Paper 35.
- Murphy, K. (2002) " 'Trust me, I'm the taxman': The role of trust in nurturing compliance", *Centre for Tax System Integrity, The Australian National University,* Working paper 43.

- Murphy, K. (2004a), "Procedural justice and tax compliance", *Australian Journal of Social Issues,* 38(3), pp.155-197.
- Murphy, K. (2004b) "Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Tax Office", *British Tax Review*, 6, pp.603-619.
- Murphy, K. (2004c) "The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders", *Law and Human Behavior*, 28(2), pp.187-209.
- Murphy, K. (2005) "Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance", *Journal of Law and Society*, 32(4), pp.562-589.
- Murphy, K., Bradford, B. and Jackson, J. (2015) "Motivating compliance behavior among offenders: Procedural justice or deterrence?", *Criminal Justice and Behavior*, 43(1), pp.1-18.
- Murphy, K., Tyler, T. R. and Curtis, A. (2009) "Nurturing regulatory compliance: Is procedural justice effective when people question the legitimacy of the law?", *Regulation & Governance*, 3, pp.1-26.
- Rawlings, G. (2004) "Cultural narratives of taxation and citizenship: Fairness, group and globalization", *Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences*, Australian National University, Working paper 52, pp.1-36.
- Shover, N., Job, J. and Carroll, A. (2002) "The ATO Compliance Model in action: A case study of building and construction". *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.159-176.
- Smailes, A. and McDermott, P. M. (2010) "An admirable safe harbour? Safe harbours from administrative penalty for taxpayers when engaging tax agents and the effects on the uniform penalty system", *Melbourne University Law Review*, 34(2), pp.619-640.
- Smith, K. W. and Stalans, L. J. (1991) "Encouraging tax compliance with positive incentives: A conceptual framework and research directions", *Low & Policy*, 13(1), pp.35-53.
- Spicer, M. W. and Becker, L. A. (1980) "Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach", *National Tax Journal*, 33(2), pp.171-175.
- Stalans, L. and Lind, E. A. (1997) "The meaning of procedural fairness: A comparison of taxpayers' and representatives' views of their tax audits", Social Justice Research, 10(3),

pp. 311-332.

- Taylor, N. (2002) "Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.71-92.
- Torgler, B., Schaffner, M. and Macintyre, A. (2007) "Tax compliance, tax morale and governance quality", *CREMA Working Paper*, 2007-17, pp.1-36.
- Torgler, B. and Schaltegger, C. A. (2005) "Tax morale and fiscal policy", *CREMA Working Paper*, 2005-30, pp.1-34.
- Tyler, T. R. (1997), "Psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities", *Personality and Social Psychology Review*, 1(4), pp.323-345.
- Tyler, T. R. and Smith, H. J. (1995) "Social justice and social movements", *UC Berkeley Working Paper Series*, 61, pp.1-86.
- Tyler, T. R. and Lind, E. A. (1992) "A relational model of authority in groups", *Advances in Experimental Social Psychology*, 25, pp.115-191.
- Verboon, P. and Goslinga, S. (2009) "The role of fairness in tax compliance", *Netherlands Journal of Psychology*, 65, pp.136-145.
- Wenzel, M. (2002) "The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity", *Journal of Applied Psychology*, 87, pp.1-60.
- Wenzel, M. (2003) "Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field", *Taxing Democracy*, Ashgate, pp.41-69.
- Whait, R. B. (2014) "Exploring innovations in tax administration: A Foucauldian perspective on the history of the Australian Taxation Office's compliance model", *eJournal of Tax Research,* 12(1), pp.130-161.
- Williams, R. (2001) "Prosecuting non-lodgers: To persuade or punish?", *Center for Tax System Integrity*, Working Paper 12, pp.1-30.

（裁判例・裁決例）

▹日本

- 最（大）判昭和 33 年 4 月 30 日（民集 12 巻 6 号 938 頁）。
- 最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第三小法廷決定（刑集 27 巻 7 号 1205 頁）。
- 大阪高判平成 2 年 2 月 28 日（税資 175 号 976 頁）。

- 福岡地判平成 3 年 2 月 28 日（税資 182 号 522 頁）。
- 東京地判平成 7 年 3 月 28 日（税資 208 号 1015 頁）。
- 最判平成 18 年 4 月 20 日（民集 60 巻 4 号 1611 頁）。
- 東京高判平成 18 年 4 月 26 日（税資 256 号 118）。
- 東京高判平成 19 年 10 月 10 日（訟月 54 巻 10 号 2516 頁）。
- さいたま地判平成 19 年 5 月 16 日（訟月 54 巻 10 号 2537 頁）。

▹オーストラリア

- Arnold v. Federal Commissioner of Taxation [2017] AATA1318 WL3704671.
- Aurora Development Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation (No 2), Federal Court of Australia, [2011] 196 FCR 457.
- Deputy Commissioner of Taxation v Rennie Produce Pty Ltd [2018] FCAFC38.
- Deputy Commissioner of Taxation v Zeqaj [2019] FCCA2740.
- Fowler v. Federal Commissioner of Taxation [2016] AATA 416 WL3433816.
- Harris v Deputy Commissioner of Taxation, Supreme Court of New South Wales [2001] 47 ATR 406.
- Re Vision Intelligence Pty. Ltd. [2013] AATA95 ATR424.
- Sanctuary Lakes Pty Ltd v Federal Commissioner of Taxation [2013], 212 FCR 483.
- The Study and Prevention of Psychological Diseases Foundation Incorporated v Commissioner of Taxation [2017] AATA377.
- Zeqaj v Commissioner of Taxation [2016] AAT218.

（その他）

- 株式会社日本総合研究所「租税に対する国民意識と税への理解を深める取組に関する国際比較調査・分析等委託 最終報告書」（2017）。
- 国税庁「国税庁レポート 2020」。
- 国税庁「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」。
- 国税庁「税務調査手続等に関する FAQ（職員用）」。
- シャウプ使節団報告書（1949）第 4 編付録 D
- 昭和財政史 7。
- 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』。

- Australian National Audit Office (2004) “Taxpayers' Charter”, Audit Report 19.
- ATO (2013) “Our approach to information gathering”.
- ATO (2018) Taxpayers’ Charter.
- ATO (2021a) “Risk review and audit processes”. https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-and-international/Tailored-engagement/Tax-assurance/Risk-review-and-audit-processes/ (最終確認日：2021/3/25).
- ATO (2021b) “Taxpayers’ Charter – If you’re subject to review or audit”, https://www.ato.gov.au/about-ato/commitments-and-reporting/taxpayers--charter/taxpayers--charter---if-you-re-subject-to-review-or-audit/#Theprocess（最終確認日：2021/3/25).
- Cash Economy Task Force (1998) “Improving tax compliance in the cash economy”.
- HM Revenue and Customs (2020) “Measuring tax gaps 2020 edition”.
- House of Representatives Standing Committee on Tax and Revenue (2017) “2017 Annual Report of the Australian Taxation Office”.
- Inspector General of Taxation (2015) “The protection of taxpayer rights in Australia”.
- Inspector General of Taxation (2016) “Review into the Taxpayers’ Charter and Taxpayer Protections”.
- OECD (2010) “*Understanding and influencing taxpayers’ compliance behaviour*”, Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise Compliance Subgroup.
- Standing Committee on Tax and Revenue (2019) “The Taxpayers’ Charter”.

租税資料館奨励賞の部

余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分

―所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈を中心に―

久保　綾子

論文要旨

1　研究の目的

(1) 余剰容積の移転

近年，土地の有効・高度利用のため，「空中権」の活用や売買として余剰容積の移転等が盛んに行われている。例えば，ＪＲ東日本が，東京駅丸の内駅舎上空の未利用の容積率を，周辺に建築される６つのビル（新丸ビルやＪＰタワービル等）に移転した事例や，東京オペラシティと新国立劇場との間での容積率の移転等，多くの事例がみられる。

この容積率とは，「建築物の延べ面積の敷地面積に対する割合」をいい，ある敷地に建てられる建築物の延床面積の最大限度を，都市計画法で定める用途地域の種別ごとに定めるときなどに用いられる（建築基準法 52 条)。すなわち，容積率とは，良好な都市環境を創造するための基本概念であり。原則としては，各敷地では指定された容積率を上回る延床面積の建物を建築することができず，隣地同士で勝手に容積率を融通し合うことは認められていない。

しかし，他人の敷地にある未利用の容積率を自己の敷地で譲り受け，その容積率を利用することができれば，自己の土地でより大きな建築物の建築が可能になる等の土地の有効利用を図ることができる。そこで，建築基準法や都市計画法では，このようなニーズに対応するために容積率の移転を可能とする各種制度が整備されている。冒頭で紹介した東京駅丸の内駅舎上空の未利用容積率の移転では，特例容積率適用区域制度（建築基準法 52 条の 2）が活用され実現した。これにより，東京駅周辺ではより高層のビルを建築することが可能となり，さらにＪＲ東日本側では約 500 億円の移転対価を得て，そのすべてを東京駅丸の内駅舎の改修工事費用に充てることができた。

このような余剰容積の移転を，「空中権」の売買や「空中権」の活用と表現されることがある。しかし，この「空中権」という権利は，実定法で明示されている概念ではなく，その性質や内容も多義的である。すなわち，「空中権」の活用事例といった場合には，余剰容積の移転取引以外にも，建物の上空に別の所有者が建物を建築し所有する場合，建物上空に道路を築造する場合，建物上空に人口地盤を築造してその上に他人が建物を所有する場合，他人所有の上空に施設を築造してモノレールを通過させる場合，鉄道用地の上空に他人がビルを建築する場合等も包含されるのであって，いわば「空中権」は俗称といえる。したがって，余剰容積の移転を行うにあたって，物権としての効力（存続期間，対抗力等）を享受しようとする場合には，区分地上権，地役権，建物区分所有権等を設定する必要が生ずる。必ずしも物権として利用する必要がなければ，債権によって実現することも可能である。いずれにせよ，わが国は物権法定主義（民法 175 条）を採用しているため，「空中権」等の新たな権利を創設してその移転取引を行うことはできない。

そうすると，余剰容積の移転取引は，いくつかある公法（建築基準法，都市計画法）の制度のうち，どの制度を活用するのか，そして私法（民法）上どのような権利の設定を行

うか，あるいは債権契約で済ませるのか，といった公法と私法が交錯した複雑な体系を組み立てることによって成立していることが分かる。すなわち，「空中権」の売買といっても，それは所有権の売買のような客観的にも明快な形態には収まるものではない。では，このような複雑な体系によって成立する余剰容積の移転取引において，その取引時点に高額な対価を個人が受け取っているケースでは，どのような課税関係になるのか。このとき所得税法では，主として，その対価の所得区分の判定が問題となる点に着目した。

(2) 素材となる裁判例

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分が争われた裁判例として，余剰容積利用権移転事件判決[1]がある。当該事件では，納税者が自己の土地の余剰容積率を隣地に移転するにあたって，連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）を活用し，かつ，移転元である自己の土地に不作為の地役権を設定したが，その際に当事者間で授受された地役権の設定対価（余剰容積の移転対価）が，所得税法 33 条 1 項にいう譲渡所得に当たるのか，それとも同法 26 条 1 項にいう不動産所得にすぎないのかについて争われた。なお，税額の有利不利の観点から，納税者が譲渡所得を，課税庁が不動産所得を主張した。

裁判所の判断は，第一審判決で請求が棄却され，控訴審判決においても控訴が棄却されたため，当該対価は不動産所得に当るものと確定した。その法的構成は，同法 33 条 1 項かっこ書きを受けた同法施行令 79 条 1 項（資産の譲渡とみなされる行為）の地役権の設定範囲に，余剰容積の移転を可能とする制度として特定街区制度（都市計画法 8 条 1 項 4 号，同法 9 条 19 項，建築基準法 60 条）は明記されているものの，当該事件で活用された連担建築物設計制度は明記されていないということに拠るものであった。

(3) 問題の所在

余剰容積利用権移転事件判決を受けて，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分について，その解釈のあり方がほぼ確定したといえる。しかし，その解釈には，次の 4 点で問題があると考えた。

第一に，同法施行令 79 条 1 項にいう地役権の設定範囲を限定列挙とする解釈である。この解釈によって，特定街区制度が用いられた余剰容積の移転とそれ以外の制度が用いられた場合とで，同じ経済的効果を有するにも関わらず課税関係に差異が生じることとなる。現状，同法施行令 79 条 1 項が限定列挙であるという解釈が所与のものとされているように思われ，この限定列挙説が正当であるかどうかは今一度確認する必要があると考えた。

---

[1] 東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号順号 11089，東京高判平成 21 年 5 月 20 日税資 259 号順号 11203。

第二に，同法 33 条 1 項かっこ書きが，譲渡所得課税の対象を政令で定めるものに限定しているという解釈である。これは，同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説に依拠しているものと考えられた。しかし，同項かっこ書きには「……含む」と規定されているのであって，限定的に解釈することには疑問があった。

第三に，同法 33 条 1 項にいう「資産」に該当するための，「譲渡」性要件の解釈である。余剰容積利用権移転事件判決では，同法 33 条 1 項にいう「資産」には「譲渡」性が必要であり，「譲渡」性とは「単独で転々譲渡」する性質をいうものと説示された。そして，当該事件の判決では，余剰容積利用権も地役権も「単独で転々譲渡」しないため，譲渡所得には該当しないという法的構成が採られた。しかし，「譲渡」性の解釈が明らかにされた最高裁による先例は現状では見当たらない。よって，この「単独で転々譲渡」することが，実際に譲渡所得に求められる性質であるかどうかは明らかにするべきであると考えた。

第四に，サンヨウメリヤス土地賃借事件判決[2]の最高裁判決（以下，「最判昭和 45 年」という。）との関係について，余剰容積利用権移転事件判決では何ら検討されていない点である。余剰容積利用権移転事件判決では，前述したように同法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の解釈が問われたが，この場合にはかっこ書きが追加された昭和 34 年税制改正を分析することが鍵になると考える。そして，その税制改正の前年にあたる昭和 33 年を係争年度とするサンヨウメリヤス土地賃借事件では，まさにかっこ書きが存在しない旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号。以下同じ。）において，借地権利金が不動産所得に該当するか，それとも譲渡所得に該当するのかについて争われた。そして，最判昭和 45 年では，当該借地権利金の所得区分について，一定の要件の下で譲渡所得に該当すると類推解釈することが許容された。この最判昭和 45 年の先例は，譲渡所得の規定にかっこ書きが存在する現在でも拘束力を有するのか，そして，その先例の射程は余剰容積の移転取引にも及ぶのかを明らかにするべきであると考える。

（4）論文の構成

本論文の構成は，以下の通りである。

第一章では，借地権等（本論文では，建物又は構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権及び地役権等をいう。以下同じ。）の設定対価が支払われた場合の現行所得税法の取扱いを，同法 26 条 1 項，同法 33 条 1 項及び同法施行令 79 条 1 項の規定を採り上げて確認した。そして，同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に唯一規定される特定街区制度とその他の余剰容積の移転を可能とする制度を確認した。また，余剰容積の移転を

---

[2] 東京地判昭和 39 年 5 月 28 日税資 38 号 401 頁，東京高判昭和 41 年 3 月 15 日税資 44 号 196 頁，最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 巻 11 号 1617 頁，東京高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1214 頁。

行うにあたって，民法上どのような契約形態があるのかを確認した。これらの前提を踏まえて，素材となる裁判例として余剰容積利用権移転事件判決を検討した。当該事件について，事案の概要，裁判所の判断及び学説の動向を確認し，判決における問題点を指摘した。

第二章では，不動産所得と譲渡所得の区別を明らかにした。現行法上，不動産等の貸付けであっても譲渡所得に該当するものは不動産所得から除外されるため，まず，譲渡所得課税の趣旨とその意義を検討した。また，余剰容積利用権移転事件判決で，余剰容積利用権の「譲渡」性の有無が議論されたことから，同法 33 条 1 項にいう「資産」に求められる「譲渡」性要件を，借家権の消滅に伴い支払われる対価の所得区分が争われた裁判例を踏まえて明らかにした。続いて，不動産所得の意義も確認し，不動産所得と譲渡所得の区別を決する同法 33 条 1 項かっこ書きについて論じた。

第三章では，サンヨウメリヤス土地賃借事件判決を検討した。当該事件では，譲渡所得にかっこ書きが追加される前の旧所得税法下で，借地権の設定に伴い支払われた権利金が不動産所得に該当するのか，それとも譲渡所得に該当するのかについて争われた。旧所得税法では譲渡所得の規定にかっこ書きがないため，借地権利金の所得区分について明文規定が存在しない。そのような中で，最判昭和 45 年では，当該権利金は譲渡所得に当るものと類推解釈を行うことが許容された。そこで，最判昭和 45 年（先例）を中心に分析することで，かっこ書きにどのような意義や役割があるのかを明らかにする。そして，税法の類推適用について論じた。

第四章では，余剰容積の移転に係る譲渡所得該当性の解釈のあり方を論じた。まず，想定され得る解釈アプローチとして，①同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ，②同法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ，③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチ，の 3 つを提示した。そして，いずれの解釈アプローチが有効であるかの中心的な問題として，同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を検討した。さらに，サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年（先例）について，その先例拘束力が現在もなお存在するか，その射程範囲が余剰容積の移転取引にも及ぶかを検討し，本論文の結論として，余剰容積の移転に係る所得区分の解釈について有効な解釈アプローチを提言した。

2　研究の成果

本論文では，余剰容積の移転に伴い支払われる対価の所得区分の解釈にあたって，3 つのアプローチがあることを確認した。すなわち，①所得税法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ，②同法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ及び③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチである。その中でも，①同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチと③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチに妥当性があり，両者の検証には同法 33 条 1 項かっこ書きの存在意義を検討することが重要であることを確認した。

そして，所得税法施行令 79 条 1 項の限定列挙を受ける同項かっこ書きの解釈は，譲渡所

得課税の対象を同法施行令 79 条 1 項に限定しているものではないことを確認し，さらに同項かっこ書きが確認規定であることから，最判昭和 45 年の先例拘束力が現在もなお存在することを明らかにした。これによって，余剰容積の移転に伴い支払われる借地権等の設定対価の所得区分については，現行の同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説に依拠する現行の取扱いにかかわらず，最判昭和 45 年（先例）との整合性の中から譲渡所得該当性を導きだすことが必要とされる。本論文では，その解釈のあり方を最後に提言した。

なお，この解釈アプローチは，余剰容積の移転以外の建築物の設置を制限するケースとして，例えば不作為義務として借地権等の設定が行われる場合にも活用できる可能性がある。また，借地権や余剰容積の移転のように，現在では想像もできないような取引が将来生み出されたときにも用いることができるかもしれない。ただし，その場合にも，手放しに譲渡所得の類推解釈が認められるわけではないことはいうまでもなく，最判昭和 45 年との整合性を検討するうえで，その契約による制限の内容や経済的実質が重要となる。

以上

1

目　次

はじめに 1
第一章　余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分 6
　第一節　余剰容積の移転に係る課税関係 6
　　1　現行所得税法の取扱い 6
　　2　余剰容積の移転を可能とする制度 8
　　3　余剰容積の移転に係る契約形態 10
　第二節　余剰容積利用権移転事件判決 12
　　1　事案の概要 12
　　2　裁判所の判断 14
　第三節　譲渡所得課税の解釈問題 16
　　1　学説の動向 16
　　2　問題提起 19
　第四節　小括 23
第二章　不動産所得と譲渡所得の区別 25
　第一節　譲渡所得課税の趣旨 25
　　1　増加益清算課税説と譲渡益課税説 25
　　2　計算方法と課税の仕組み 26
　第二節　「資産の譲渡」の意義 28
　　1　「資産」と「譲渡」 28
　　2　借家権の消滅に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性 31
　　3　「譲渡」性要件の本質 33
　第三節　不動産所得と譲渡所得の区別 34
　　1　不動産所得の意義 34
　　2　旧所得税法 9 条 1 項 3 号及び同項 8 号の解釈 36
　第四節　小括 37
第三章　借地権の設定に伴い支払われた権利金の所得区分 39
　第一節　サンヨウメリヤス土地賃借事件判決 39
　　1　事案の概要 39
　　2　裁判所の判断 40
　第二節　昭和 34 年税制改正前の譲渡所得該当性 43
　　1　最判昭和 45 年の検討 43
　　2　最判昭和 45 年に対する学説 44
　第三節　税法における類推解釈 46
　　1　税法における類推解釈の許容性 46

2　類推解釈の意義……48
第四節　小括……50
第四章　所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈……51
第一節　譲渡所得該当性の解釈のあり方……51
1　解釈アプローチの整理……51
2　解釈アプローチの検討……52
第二節　確認規定としてのかっこ書き……55
1　権利金課税の沿革……55
2　所得税法上の権利金の性質……58
第三節　かっこ書きの存在による類推の余地……61
1　所得税法施行令 79 条 1 項との関係……61
2　最判昭和 45 年の射程……63
第四節　余剰容積の移転に係る所得区分の解釈のあり方……68
1　所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチの提言……68
2　サンヨウメリヤス土地賃借事件の差戻審判決……70
第五節　小括……74
おわりに……76
参考文献等……77

はじめに

1　余剰容積の移転

近年，土地の有効・高度利用のため，「空中権」の活用や売買として余剰容積の移転等が盛んに行われている[1]。例えば，ＪＲ東日本が，東京駅丸の内駅舎上空の未利用の容積率を，周辺に建築される６つのビル（新丸ビルやＪＰタワービル等）に移転した事例や，東京オペラシティと新国立劇場との間での容積率の移転等，多くの事例がみられる[2]。

この容積率とは，「建築物の延べ面積の敷地面積に対する割合」をいい，ある敷地に建てられる建築物の延床面積の最大限度を，都市計画法で定める用途地域の種別ごとに定めるときなどに用いられる（建築基準法 52 条）。すなわち，容積率とは，良好な都市環境を創造するための基本概念である。原則としては，各敷地では指定された容積率を上回る延床面積の建物を建築することができず，隣地同士で勝手に容積率を融通し合うことは認められていない[3]。

しかし，他人の敷地にある未利用の容積率を自己の敷地で譲り受け，その容積率を利用することができれば，自己の土地でより大きな建築物の建築が可能になる等の土地の有効利用を図ることができる[4]。そこで，建築基準法や都市計画法では，このようなニーズに対応するために容積率の移転を可能とする各種制度が整備されている。冒頭で紹介した東京駅丸の内駅舎上空の未利用容積率の移転では，特例容積率適用区域制度（建築基準法 52 条の 2）が活用され実現した。これにより，東京駅周辺ではより高層のビルを建築することが可能となり，さらにＪＲ東日本側では約 500 億円の移転対価を得て，そのすべてを東京駅丸の内駅舎の改修工事費用に充てることができた。

このような余剰容積の移転を，「空中権」の売買や「空中権」の活用と表現されることがある。しかし，この「空中権」という権利は，実定法で明示されている概念ではなく，その性質や内容も多義的である。すなわち，「空中権」の活用事例といった場合には，余剰容積の移転取引以外にも，建物の上空に別の所有者が建物を建築し所有する場合，建物

---

[1] 池田誠「空中権をめぐる税務上の取扱い」税大論叢 62 号（2009 年）288-289 頁参照。

[2] 余剰容積の移転として，他には建築基準法 86 条 1 の「一団地の認定」がされた新宿サザンタワーの事例もある。小山隆=牧野行佑=吉野伸=福本泰「判批」不動産鑑定 35 巻 7 号（1998 年）6-8 頁参照。

[3] 鵜野和夫『不動産の評価・権利調整と税務：土地・建物の売買・賃貸からビル建設までのコンサルティング 令和元年 10 月改訂』清文社（2019 年）679 頁参照。

[4] 鵜野・前掲注 3）679 頁参照。なお，野村好弘=小賀野晶一「判批」法律時報 64 巻 3 号（1992 年）22 頁によれば，容積率の「移転」は土地の有効利用の性格が強いが，容積率の「割増」はボーナス的性格が強い（民間の建設活動を都市整備へ誘導するインセンティブとして位置づけられる）として，両者は区別される。本論文では，容積率の移転に焦点を充てる。

上空に道路を築造する場合，建物上空に人口地盤を築造してその上に他人が建物を所有する場合，他人所有の上空に施設を築造してモノレールを通過させる場合，鉄道用地の上空に他人がビルを建築する場合等も包含されるのであって，いわば「空中権」は俗称といえる[5]。したがって，余剰容積の移転を行うにあたって，物権としての効力（存続期間，対抗力等）を享受しようとする場合には，区分地上権，地役権，建物区分所有権等を設定する必要が生ずる。必ずしも物権として利用する必要がなければ，債権によって実現することも可能である[6]。いずれにせよ，わが国は物権法定主義（民法 175 条）を採用しているため，「空中権」等の新たな権利を創設してその移転取引を行うことはできない[7]。

そうすると，余剰容積の移転取引は，いくつかある公法（建築基準法，都市計画法）の制度のうち，どの制度を活用するのか，そして私法（民法）上どのような権利の設定を行うか，あるいは債権契約で済ませるのか，といった公法と私法が交錯した複雑な体系を組み立てることによって成立していることが分かる。すなわち，「空中権」の売買といっても，それは所有権の売買のような客観的にも明快な形態には収まるものではない。では，このような複雑な体系によって成立する余剰容積の移転取引において，その取引時点に高額な対価を個人が受け取っているケースでは，どのような課税関係になるのか。このとき所得税法では，主として，その対価の所得区分の判定が問題となる。

2　素材となる裁判例

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分が争われた裁判例として，余剰容積利用権移転事件判決[8]がある。当該事件では，納税者が自己の土地の余剰容積率を隣地に移転するにあたって，連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）を活用

---

[5] 丸山英気「判批」法律時報 64 巻 3 号（1992 年）15 頁参照。

[6] 野村=小賀野・前掲注 4）21 頁。

[7] 野村=小賀野・前掲注 4）21 頁参照。なお，石田剛=武川幸嗣=占部洋之=田髙寛貴=秋山靖浩『民法Ⅱ物権 第 3 版（LEGAL QUEST）』有斐閣（2019 年）4 頁によれば，物権法定主義とは，「絶対権である物権は，民法その他の法律で定められているもの以外に任意に創設することはできない」というものであり，その規範は，「①法律で定められていない種類の物権を当事者が勝手に作り出すことはできない，②法律に定める物権に，法律が定めたのと異なった内容を付与することはできない，という 2 つの命題からなる」とされる。丸山・前掲注 5）16 頁によれば，土地の一部だけについて利用権が認められる必要があっても，物件法定主義の観点からは立法その他の措置が必要となるとし，「昭和三七年の建物区分所有権の制定や，昭和四一年の民法改正による区分地上権の創設（民法二六九ノ二）は，この立法的解決といえる。」とある。

[8] 東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号順号 11089，東京高判平成 21 年 5 月 20 日税資 259 号順号 11203。

し，かつ，移転元である自己の土地に不作為の地役権[9]を設定したが，その際に当事者間で授受された地役権の設定対価（余剰容積の移転対価）が，所得税法 33 条 1 項にいう譲渡所得に当たるのか，それとも同法 26 条 1 項にいう不動産所得にすぎないのかについて争われた。なお，税額の有利不利の観点から，納税者が譲渡所得を，課税庁が不動産所得を主張した[10]。

裁判所の判断は，第一審判決で請求が棄却され，控訴審判決においても控訴が棄却されたため，当該対価は不動産所得に当るものと確定した。その法的構成は，同法 33 条 1 項かっこ書きを受けた同法施行令 79 条 1 項（資産の譲渡とみなされる行為）の地役権の設定範囲に，余剰容積の移転を可能とする制度として特定街区制度（都市計画法 8 条 1 項 4 号，同法 9 条 19 項，建築基準法 60 条）は明記されているものの，当該事件で活用された連担建築物設計制度は明記されていないということに拠るものであった。

3　問題の所在

余剰容積利用権移転事件判決を受けて，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分について，その解釈のあり方がほぼ確定したといえる。しかし，その解釈には，次の 4 点で問題があると考える。

第一に，同法施行令 79 条 1 項にいう地役権の設定範囲を限定列挙とする解釈である。この解釈によって，特定街区制度が用いられた余剰容積の移転とそれ以外の制度が用いられた場合とで，同じ経済的効果を有するにも関わらず課税関係に差異が生じることとなる。現状，同法施行令 79 条 1 項が限定列挙であるという解釈が所与のものとされているように思われるが，この限定列挙説が正当であるかどうかは今一度確認する必要があると考える。

第二に，同法 33 条 1 項かっこ書きが，譲渡所得課税の対象を政令で定めるものに限定しているという解釈である。これは，同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説に依拠しているものと考えられる。しかし，同項かっこ書きには「……含む」と規定されているのであっ

---

[9] 地役権とは，契約等の設定行為で定めた目的に従い，他人の土地を自己の土地の便益に利用する物権をいう（民法 280 条）。地役権の種類として，自己の土地への出入りをするために他人の土地を通行する権利（通行地役権=作為の地役権），自己の土地からの眺望を確保するために他人の土地での建築を禁止する権利（観望地役権=不作為の地役権）等がある。石田=武川=占部=田髙=秋山・前掲注 7）198 頁参照。千葉恵美子=藤原正則=七戸克彦『民法 2 物権〔第 3 版〕』有斐閣（2018 年）36-37 頁参照。淡路剛久=鎌田薫=原田純孝=生熊長幸『民法Ⅱ 物権〔第 4 版〕』有斐閣（2017 年）186-189 頁参照。

[10] 土地建物等の譲渡所得には，累進課税は適用されず分離課税による一定の軽減税率が適用されるといった取扱いがあるため，不動産所得と譲渡所得を比較すれば，後者に課税上のメリットがある（租税特別措置法 31 条 1 項，同法 32 条 1 項）。

て，限定的に解釈することには疑問がある。

第三に，同法 33 条 1 項にいう「資産」に該当するための，「譲渡」性要件の解釈である。余剰容積利用権移転事件判決では，同法 33 条 1 項にいう「資産」には「譲渡」性が必要であり，「譲渡」性とは「単独で転々譲渡」する性質をいうものと説示された。そして，当該事件の判決では，余剰容積利用権も地役権も「単独で転々譲渡」しないため，譲渡所得には該当しないという法的構成が採られた。しかし，「譲渡」性の解釈が明らかにされた最高裁による先例は現状では見当たらない。よって，この「単独で転々譲渡」することが，実際に譲渡所得に求められる性質であるかどうかは明らかにするべきであると考える。

第四に，サンヨウメリヤス土地賃借事件判決[11]の最高裁判決（以下，「最判昭和 45 年」という。）との関係について，余剰容積利用権移転事件判決では何ら検討されていない点である。余剰容積利用権移転事件判決では，前述したように同法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の解釈が問われたが，これについてはかっこ書きが追加された昭和 34 年税制改正を分析することが鍵になると考える。そして，その税制改正の前年にあたる昭和 33 年を係争年度とするサンヨウメリヤス土地賃借事件では，まさにかっこ書きが存在しない旧所得税法（昭和 22 年法律第 27 号。以下同じ。）において，借地権利金が不動産所得に該当するのか，それとも譲渡所得に該当するのかについて争われた。そして，最判昭和 45 年では，当該借地権利金の所得区分について，一定の要件の下で譲渡所得に該当すると類推解釈することが許容された。この最判昭和 45 年の先例は，譲渡所得の規定にかっこ書きが存在する現在でも拘束力を有するのか，そして，その先例の射程は余剰容積の移転取引にも及ぶのかを明らかにするべきであると考える。

4　論文の構成

本論文の構成は，以下の通りである。

第一章では，借地権等（本論文では，建物又は構築物の所有を目的とする地上権若しくは賃借権及び地役権等をいう。以下同じ。）の設定対価が支払われた場合の現行所得税法の取扱いを，同法 26 条 1 項，同法 33 条 1 項及び同法施行令 79 条 1 項の規定を採り上げて確認する。そして，同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に唯一規定される特定街区制度とその他の余剰容積の移転を可能とする制度を確認する。また，余剰容積の移転を行うにあたって，民法上どのような契約形態があるのかを確認する。これらの前提を踏まえて，素材となる裁判例として余剰容積利用権移転事件判決を検討する。当該事件について，事案の概要，裁判所の判断及び学説の動向を確認し，判決における問題点を指摘す

---

[11] 東京地判昭和 39 年 5 月 28 日税資 38 号 401 頁，東京高判昭和 41 年 3 月 15 日税資 44 号 196 頁，最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 巻 11 号 1617 頁，東京高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1214 頁。

る。

第二章では，不動産所得と譲渡所得の区別を明らかにする。現行法上，不動産等の貸付けであっても譲渡所得に該当するものは不動産所得から除外されるため，まず，譲渡所得課税の趣旨とその意義を検討する。また，余剰容積利用権移転事件判決で，余剰容積利用権の「譲渡」性の有無が議論されたことから，同法 33 条 1 項にいう「資産」に求められる「譲渡」性要件を，借家権の消滅に伴い支払われる対価の所得区分が争われた裁判例を踏まえて明らかにする。続いて，不動産所得の意義も確認し，不動産所得と譲渡所得の区別を決する同法 33 条 1 項かっこ書きについて論じる。

第三章では，サンヨウメリヤス土地賃借事件判決を検討する。当該事件では，譲渡所得にかっこ書きが追加される前の旧所得税法下で，借地権の設定に伴い支払われた権利金が不動産所得に該当するのか，それとも譲渡所得に該当するのかについて争われた。旧所得税法では譲渡所得の規定にかっこ書きがないため，借地権利金の所得区分について明文規定が存在しない。そのような中で，最判昭和 45 年では，当該権利金は譲渡所得に当るものと類推解釈を行うことが許容された。そこで，最判昭和 45 年（先例）を中心に分析することで，かっこ書きにどのような意義や役割があるのかを明らかにする。そして，税法の類推適用について論じる。

第四章では，余剰容積の移転に係る譲渡所得該当性の解釈のあり方を論じる。まず，想定され得る解釈アプローチとして，①同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ，②同法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ，③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチ，の 3 つを提示する。そして，いずれの解釈アプローチが有効であるかの中心的な問題として，同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を検討する。さらに，サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年（先例）について，その先例拘束力が現在もなお存在するか，その射程範囲が余剰容積の移転取引にも及ぶかを検討し，本論文の結論として，余剰容積の移転に係る所得区分の解釈について有効な解釈アプローチを提言する。

第一章　余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分

本章では，まず，余剰容積の移転を行った場合の現行所得税法の取扱いとして，所得税法33条1項及び同法施行令79条1項を確認し，この「余剰容積の移転」がどのような取引であるか，公法（建築基準法，都市計画法）と私法（民法）の両方の側面から確認する。

そして，素材となる裁判例として，余剰容積利用権移転事件判決[12]を検討する。当該事件の判決によって，現行の余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分について，同法33条1項かっこ書き及び同法施行令79条1項の解釈を確立されたといえる。

しかし，現行の余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分の解釈過程には問題点がある。そこで，余剰容積利用権移転事件判決とそれに対する学説を確認した上で，当該所得区分の解釈のあり方について問題提起をする。

第一節　余剰容積の移転に係る課税関係

1　現行所得税法の取扱い

（1）所得税法26条1項と所得税法33条1項

余剰容積の移転に伴い支払われた借地権等の設定対価の所得区分の判断は，不動産所得が規定される同法26条1項と，譲渡所得が規定される同法33条1項の解釈に求められる。以下では，条文を確認しながら，現状，正当とされている解釈を確認する。

まず，同法26条1項には，「不動産所得とは，不動産，不動産の上に存する権利……の貸付け（地上権又は永小作権の設定その他他人に不動産等を使用させることを含む。）による所得（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」と規定される。しかしながら，同法26条1項のかっこ書きに「譲渡所得に該当するものを除く」とあるため，不動産等の貸付けによる所得であっても，譲渡所得に該当するものは，不動産所得に該当しないと判断される。したがって，当該借地権等の設定対価の所得区分については，同法33条1項にいう譲渡所得に該当するかを先に確認する。

同法33条1項には，「譲渡所得とは，資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。……）による所得をいう。」と規定される。一般的に，譲渡所得該当性の争いでは，その課税物件が同法33条1項にいう「資産の譲渡」に該当するか否かという議論になる。しかしながら，借地権等の設定に伴い支払われた対価の所得区分は，同法33条1項かっこ書きにその解釈が求められる。すなわち，同項かっこ書きには「政令で定めるものを含む。」と規定されていることから，同項かっこ書きを受けた同法施行令79条1項にいう「資産の譲渡とみなされる行為」の列挙事由に該当するか否かという議論になる。

なお，余剰容積の移転にあたって借地権等が設定された場合で，後日，その余剰容積（空

---

[12] 東京高判平成21年5月20日税資259号順号11203，東京地判平成20年11月28日税資258号順号11089。前掲注8。

中権）が建物に随伴して他に譲渡された場合には，建物の譲渡対価のみならず，その余剰容積（空中権）の譲渡対価も含めて譲渡所得課税の対象となる[13]。

（2）所得税法施行令 79 条 1 項

同法施行令 79 条 1 項の条文名は，「資産の譲渡とみなされる行為」である（傍点は筆者）。すなわち，同法施行令 79 条 1 項は，同法 33 条 1 項かっこ書きの「政令で定めるもの」を受けて，譲渡所得課税の対象とみなす具体的事例を列挙する規定となっている。すなわち，同法施行令 79 条 1 項では，「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（以下……「借地権」という。）又は地役権……の設定」のうち，その対価として支払を受ける金額がその土地の価額の 2 分の 1（あるいは 4 分の 1）に相当する金額を超えるものを，「資産の譲渡とみなされる行為」として，譲渡所得課税の対象に含めると規定される。

このとき，余剰容積の移転が，地下又は空間について上下の範囲を定めた借地権（建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権）の設定によって行われた場合には，その借地権の設定対価がその土地の価額の 4 分の 1 超の金額要件を充たすことで[14]，余剰容積の移転を可能とするいずれの制度であっても譲渡所得課税の対象となる[15]。

他方で，同法施行令 79 条 1 項に規定される地役権の設定は，通行地役権や引水地役権等は含まず，かつ，「建築物の設置を制限するもの」に限られている[16]。そして，その地役権の設定範囲として，①特別高圧架空電線の架設，②特別高圧地中電線若しくは高圧のガスを通ずる導管の敷設，③飛行場の設置，④懸垂式鉄道若しくは跨座式鉄道の敷設，⑤砂防設備である導流堤等の設置，⑥公共施設の設置若しくは特定街区内における建築物の建築のために設定されたもの，が列挙されており，これらのいずれかに該当しなければ譲

---

[13] 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6 訂版〕』大蔵財務協会（2019 年）808 頁参照。「これは，更地価格の 2 分の 1 又は 4 分の 1 に相当する金額以下の譲渡所得に該当しない対価を支払って設定した借地権であっても，いったん設定された借地権を譲渡する場合には，その対価の額如何にかかわらず，すべて譲渡所得とされることと同じである。」とされる。

[14] 注解所得税法研究会編・前掲注 13）799 頁によれば，「いわゆる制限借地権として，以上のような制限がある限りにおいて『譲渡』されたとみられる土地の利用権部分が通常の借地権設定の場合に比較して制限されており，その半面，地主にはそれだけなお残されている利用権部分がある点を考慮して設けられた措置と考えられる。」とある。

[15] 池田・前掲注 1）258 頁参照。

[16] 秋山友宏「判批」税務事例 41 巻 7 号（2009 年）17 頁参照。注解所得税法研究会編・前掲注 13）795 頁参照。

渡所得課税の対象にならないとされる。すなわち，同法施行令 79 条 1 項は，限定列挙であるという理解が通説となっている [17]。

この列挙事由の中でも，「特定街区内における建築物の建築」のための地役権の設定が，まさに余剰容積の移転取引で活用される取引形態の一つである。余剰容積の移転に伴う地役権の設定は，この特定街区制度に基づくものでなければ「資産の譲渡とみなされる行為」に該当しないとされる。他方で，余剰容積の移転で，地役権ではなく借地権を設定する場合には，公法（建築基準法，都市計画法）上のいずれの制度を選択するかに関わらず，金額要件を充足することで資産の譲渡とみなされると考えられる [18]。

なお，権利金等が同法施行令 79 条 1 項の要件に該当しない場合であっても，同法 90 条にいう変動所得及び臨時所得の平均課税方式 [19]を選択することも可能となっている。この平均課税方式によれば，譲渡所得に対する 2 分の 1 課税方式と比較しても税負担の落差は緩和される [20]。

2　余剰容積の移転を可能とする制度

（1）主な制度

前項では，同法施行令 79 条 1 項における地役権の設定範囲の列挙事由に，唯一，余剰容

---

[17] 武田昌輔監修『ＤＨＣコンメンタール所得税法』第一法規，加除式（1983 年）2532 頁参照。秋山・前掲注 16）17 頁参照。同法施行令 79 条 1 項に規定される地役権の設定範囲が限定列挙であるという理解に対して，借地権の設定は，建物等の所有目的があればよいとされている。

[18] 池田・前掲注 1）258 頁によれば，「容積率の移転が，①借地権を設定する場合，及び，②特定街区内で地役権を設定する場合には，一定の要件を充たせば資産の譲渡として取り扱われることになるが，上記①②に該当しない場合，すなわち，特定街区の適用に関連して容積率を移転する場合以外で借地権の設定によらないものについては，資産の譲渡として取り扱われないものと解される。」とある。

[19] 平均課税とは，所得分類にかかわりなく，政令が定める「臨時所得」の範囲に該当するものに対して，通常の累進税率を適用せずいわゆる 5 分 5 乗方式で計算するものをいう。注解所得税法研究会編・前掲注 13）443 頁参照。

[20] 注解所得税法研究会編・前掲注 13）443 頁参照。なお，平均課税制度は，昭和 34 年税制改正で借地権利金課税の変更と同時に導入されたものである。長村輝彦（大蔵省主税局税制第一課長補佐）「所得税法の改正解説」財経詳報 231 号（1959 年）12 頁によれば，その制度趣旨について，「数年間分に見合う所得でその支給が特定の時に一括してなされるものについては，これに対して毎年継続的に発生する所得と同じような累進税率を課するときは，いきおい加重な負担を強いる結果になりかね」ないため，その「適切かつ合理的な税務の執行を期する」ために設けられたとある。

積の移転を可能とする制度として特定街区制度が明記されていることを確認した。しかし，余剰容積の移転を可能とする制度は他にも複数ある。主な制度を，創設時期をもって時系列に挙げると次の通りである[21]。

まず，一団地認定による総合設計制度（建築基準法 86 条 1 項）が昭和 25 年に創設され，特定街区制度（都市計画法 8 条 1 項 4 号，同法 9 条 19 項，建築基準法 60 条）が昭和 36 年に創設された。続いて，総合設計制度（建築基準法 59 条の 2）が昭和 45 年創設，連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）は平成 10 年創設，特例容積率適用地区（都市計画法 8 条 1 項 2 の 3 号，同法 9 条 15 項）は平成 12 年創設・平成 17 年改正，再開発等促進区（都市計画法 12 条の 5 第 3 項）が平成 14 年創設となっている[22]。

なお，同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に，特定街区制度が追加されたのは，昭和 44 年税制改正のときである。そうすると，一団地認定による総合設計制度は，昭和 44 年税制改正のときに同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲にあえて追加されなかったということ，昭和 44 年以降に創設された他の制度は，それ以降も同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に追加されることはなかったということが分かる。

（2）特定街区制度と連担建築物設計制度の対比

余剰容積利用権移転事件では，余剰容積の移転を行うにあたって，特定街区制度ではなく連担建築物設計制度が活用された。この特定街区制度と連担建築物設計制度の違いとしては，次の点が挙げられる。

第一に，都市計画法に基づく制度か，あるいは建築基準法に基づく制度かという観点である。池田誠氏によれば，「都市計画法に基づく制度では，移転取引後の容積率が都市計画又は特定行政庁によって指定されるのに対し，建築基準法に基づく制度では，複数の敷地を一体とみなして容積率制限の適用を受けるが，各敷地間における容積率の配分は敷地権者間の取り決めにより決定されるにすぎない」[23]として，両者には，公法上一定の担保的効力があるかどうかという違いがあることを指摘している[24]。

---

[21] 国土交通省「優良プロジェクト等に係る建築基準法上の特例制度」https://www.mlit.go.jp/jutakukentiku/house/seido/kisei/kijunho.html 参照。池田・前掲注 1）266-277 頁参照。牛木啓貴「景観保全や余剰容積の発生で考えてみたい「空中権」の概要と活用のしかた」経理情報 1503 号（2018 年）52-55 頁参照。

[22] 岡﨑和雄「空中権の譲渡と税務」税経通信 63 巻 4 号（2008 年）193-198 頁参照。池田・前掲注 1）270-277 頁。なお，総合設計制度は，容積率の割増しを行う場合に適用を検討される制度で，容積率を行なう制度ではない。

[23] 池田・前掲注 1）280 頁。

[24] 池田・前掲注 1）280 頁では，「都市計画法に基づく制度の適用を受ける場合には，移転後の容積率が公的に指定されることから，公法上一定の担保的効力があると考えられるの

第二に，適用条件の違いである。前者の特定街区制度は，各地権者全員がそれぞれ同時に，かつ新たに建物を建設するという点で，非常に特殊なケースでしか実現できない[25]。一方で，後者の連担建築物設計制度は，既存の建物がある場合においても，既存建築物をそのままの状態にしておいて既存建築物の余剰容積を隣地に建築する建築物に移転することができるという利点がある[26]。このような違いから，連担建築物設計制度が創設された平成 10 年当時は，連担建築物設計制度の創設によって容積移転が一般化していくことが期待されていた[27]。

しかしながら，このような制度上の違いがあるにしても，同法施行令 79 条 1 項の列挙事由に，唯一，特定街区制度が規定されるべき特別な理由があるとは思われない。

なお，これらの制度は，「街区や地域地区内で容積率を適正に配分する，あるいは隣接する複数の敷地を一体のものとみなして容積率規制を適用するといった制度であり，いずれも容積率の移転を直截的に規定するものではない」ため，「何らかの法律上の権利を発生させることはできない」とされる[28]。そして，余剰容積の移転を可能とする制度は，あくまで私人間の行為であるから，第一義的にいえば余剰容積利用権は当事者間の契約に基づく債権に位置づけられる[29]。

3　余剰容積の移転に係る契約形態

余剰容積の移転による具体的な効果として，容積率を移転する（譲渡者）側では，「法令等で規制された容積率の範囲内において自己の土地上に建築物を建築することのできる権利（利用権）の一部をその譲渡を受ける者の土地上で利用させるために，対価を得て，同地上に移し，自己の土地上においては，譲渡した容積率に対応する建築物を建築しないという建築上の不作為義務を負うこと」になり，容積率の移転を受ける（贈与者）側では，「譲渡者の土地上に建築物を建築する利用権を自己の土地上で利用するために，対価を支払って移転を受け，譲渡者側に建築上の不作為義務を負わせること」になる[30]。この場合，余剰容

に対して，建築基準法に基づく制度の適用を受ける場合には，あくまで私人間で容積率の配分を決定するにすぎないため，公法上の担保があるとはいえない」としている。

[25] 小山=牧野=吉野=福本・前掲注 2）7 頁参照。岡﨑・前掲注 22）194 頁によれば，連担建築物設計制度が創設される平成 10 年以前は，主として特定街区制度又は一団地認定の制度が活用されていたという。なお，一団地建築物設計制度は，一団地内に 2 以上の建築物を新たに総合的設計によって建築する場合に適用されるものと説明される。

[26] 岡﨑・前掲注 22）194 頁参照。

[27] 小山=牧野=吉野=福本・前掲注 2）7 頁参照。

[28] 池田・前掲注 1）277 頁参照。

[29] 池田・前掲注 1）281-285 頁参照。

[30] 注解所得税法研究会編・前掲注 13）806 頁参照。

積の移転を，「土地の所有権又は借地権に基づく使用権の一内容としての建築権の移転」として捉えることも考えられるかもしれない[31]。現に，米国では，「移転できる開発権（ＴＤＲ：Transferable Development Right)」が法制化されており，土地とその上にある開発権を切り離し，開発権は移転できる独立のものとして扱われている[32]。

しかしながら，わが国では物権法定主義（民法 175 条）を採用しているため，実定法で明示されていない「空中権」,「建築権」あるいは「余剰容積利用権」といった権利を，新たに創設された物権として売買することはできない[33]。また，余剰容積の移転に関する登記制度がわが国では未整備であり，空中の権利や，建物の利用権としての登記はできないという点も，「空中権」等の売買ができないことの理由として挙げられるだろう[34]。

そこで，余剰容積の移転取引において，物権としての効力（存続期間，対抗力等）を享受しようとする場合には，区分地上権（民法 269 条の 2），区分賃借権（民法 601 条），地役権（民法 280 条）等の民法上の権利を設定する必要が生ずる[35]。これによって，区分地上権や，不作為の地役権（容積の移転を受けた土地を要役地とし，容積の移転をした土地を承役地として一定の容積率以上の建築物を建築しないという内容の地役権）として登記を行うことができ，余剰容積の移転に一定の公示力，対抗力を備えることができる。

なお，必ずしも物権として利用する必要がなければ，無名債権契約によって余剰容積の移転を実現することも可能である[36]。

---

31 池田・前掲注 1）257 頁。

32 藤倉皓一郎「アメリカにおける史蹟保存と『移転できる開発権』（Transferable Development Tight）－グランド・セントラル駅開発をめぐる連邦最高裁判所判決の紹介―」同志社法学 31 巻 5・6 号（1980 年）41 頁参照。

33 野村=小賀野・前掲注 4）21 頁参照。丸山・前掲注 5）16 頁によれば，土地の一部だけについて利用権が認められる必要があっても，物件法定主義の観点からは立法その他の措置が必要となるとし，「昭和三七年の建物区分所有権の制定や，昭和四一年の民法改正による区分地上権の創設（民法二六九ノ二）は，この立法的解決といえる。」とある。

34 小山=牧野=吉野=福本・前掲注 2）12 頁参照。

35 注解所得税法研究会編・前掲注 13）806-807 頁参照。

36 野村=小賀野・前掲注 4）21 頁によれば「私法上の権利は，公的空間（道路，河川，国公立学校，公民館・市民ホール，庁舎など）においてこれを設定することが原則として禁止され」ている。これに関連して，小山=牧野=吉野=福本・前掲注 2）7 頁によれば，東京オペラシティ（民間）と新国立劇場（国）との容積移転は債権契約として処理されている。注解所得税法研究会編・前掲注 13）807 頁によれば，空中権売買の多くの場合は無名債権契約によるものであるとされる。

第二節　余剰容積利用権移転事件判決

1　事案の概要

（1）認定事実

本節では，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分が争われた，余剰容積利用権移転事件判決[37]を検討する。当該事件では，余剰容積の移転を行うにあたって連担建築物設計度（建築基準法86条2項）が活用され，かつ，地役権の設定が行われた。この地役権の設定時に支払われた対価について，納税者は譲渡所得を主張したが，課税庁は不動産所得に当ると主張し，その所得区分の判断が争われた。

ア．概要

X（原告，控訴人）ら及び訴外E社が単独所有あるいは共有持分を有する各土地（以下「本件各土地」という。）について，建築基準法52条所定の容積率の最高限度は400％であった。しかし，本件各土地上には，建物（以下「本件建物」という。）があり，本件建物に係る建築基準法52条所定の容積率の対象は294.46％であったため，本件各土地に係る容積率の最高限度400％との差105.54％（以下「本件余剰容積」という。）は余剰容積となっていた。

本件各土地には訴外K社が所有する土地（以下「K社所有地」という。）が隣接しており，Xら及び訴外E社は，訴外K社がK社所有地上に建築予定の建物（以下「本件予定建物」という。）について，本件余剰容積を移転することについて合意した。

イ．地役権設定契約書の内容

本件余剰容積の移転に関する当事者間の合意を受け，X及び訴外E社は，平成17年7月1日付け地役権設定契約（以下「本件契約書」という。）を作成した。本件契約書の内容は，次の通りである。

① 訴外K社は，本件各土地やK社所有地等を，連担建築物設計制度の認定を受ける区域（以下「本件連担対象地」という。）とし，本件連担認定に基づき，Xら及び訴外E社から本件各土地（承役地）が保有する本件余剰容積の移転をK社所有地（要役地）上に

---

[37] 東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号順号 11089，東京高判平成 21 年 5 月 20 日税資 259 号順号 11203，前掲注 8。評釈・論文として，伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号（2009 年）3 頁，中野浩幸「余剰容積の移転と譲渡所得における『譲渡』」商経学叢 58 巻 1 号（2011 年）109 頁，・水野忠恒「いわゆる連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）にかかわる地役権の設定の対価の性質と評価のありかた」税務事例研究 111 号（2009 年）47 頁，渡辺充「余剰容積利用権と所得区分－東京高裁平成 21 年 5 月 20 日判決を手がかりとして－」明治学院大学法学研究 88 巻（2010 年）183 頁等がある。

受け，本件予定建物をＫ社所有地上に建設する。（1条1項）

② Ｘら及び訴外Ｅ社並びに訴外Ｋ社は，Ｘら及び訴外Ｅ社が当該着工時の建築基準法に定める容積率の最高限度（400%）から105.54%を控除した容積率294.46%を超える建物を本件各土地内に建設しない旨の不作為の地役権（以下「本件地役権」という。）を設定する。これにより訴外Ｋ社は本件余剰容積の利用権をＸら及び訴外Ｅから取得する。（1条2項）

③ Ｘ及び訴外Ｅ社は，訴外Ｋ社が本件余剰容積の利用権の移転を受けた後は，訴外Ｋ社が本件予定建物を将来再築する場合においても，本件余剰容積をＫ社所有地の容積に加算することを承諾する。（1条3項）

④ 本件地役権の設定目的は，本件余剰容積の利用権をＫ所有地の所有者が永続的に確保し，Ｋ所有地に建築する本件予定建物に対する建築基準法等適用法規で定める容積率，建ぺい率及び日影規制等による建物敷地確保及び再建築のために，本件各土地の範囲内において現存する本件建物の容積率対象延床面積を超えて本件各土地の所有者が本件建物を増改築又は再建築しないこととする。（3条）

⑤ 本件地役権の範囲は本件各土地の全部とし，その存続期間は永久とする。（5条，6条）

⑥ 訴外Ｋ社からＸ及び訴外Ｅ社に支払われれる本件地役権設定の対価（以下「本件対価」という。）は，Ｘ1に1億7,500万円，Ｘ2に1,200万円，Ｘ3に9,100万円，Ｘ4に1億900万円，訴外Ｅ社に1,300万円の合計4億円である。（7条）

⑦ Ｘら及び訴外Ｅ社並びに訴外Ｋ社は，将来，本件各土地又はＫ社所有地の所有権を第三者に譲渡する場合，譲渡先に対して本件契約の権利義務の一切を承継させる。（10条1項）

（2）当事者の主張

本件契約書に基づき余剰容積の移転取引を実行し，Ｘ1は本件対価を一時所得，その余のＸらは本件対価を不動産所得として各所得税の確定申告をした。その後，Ｘらは，本件対価は余剰容積利用権という資産の譲渡の対価であり，譲渡所得に当たるとして，各更正の請求をした。これに対して，管轄税務署長であるＹ（被告，被控訴人）らは，更正をすべき理由がないとして，Ｘらに対し更正処分及び本件賦課決定処分を行った。そこで，本件余剰容積の移転における地役権の設定対価は，不動産所得と譲渡所得のいずれに当たるかが争われた。

ア．Ｙの主張

Ｙらは，本件対価は，同法26条1項にいう不動産所得に当たると主張した。その主張内容は，次の通りである。すなわち，「所得税法は，他人に不動産等を使用させることにより生ずる所得は，原則として不動産所得として課税し，所得税法施行令79条1項に規定す

る『資産の譲渡とみなされる行為』に該当する場合に限り，例外的に譲渡所得として取り扱うこととしているところ，同項は，地役権設定の対価が譲渡所得に該当する場合を特定街区内における建築物の建築のために設定されたもの（……）に限定しているのである」から，本件対価のように本件各土地を含む連担対象地を承役地として不作為の地役権を設定する対価は，特定街区制度に該当しないため，本件対価は譲渡所得に当たらず，原則通り不動産所得に該当する。

イ．Xの主張

Xらは，本件対価は，同法33条1項にいう譲渡所得に当たると主張した。その主張内容は，次の通りである。すなわち，「本件地役権の設定による『余剰容積の移転』は，連担建築物設計制度や特定街区制度の下，建築基準法や都市計画法によって新たに創設された余剰容積利用権という権利の譲渡に当たる。この余剰容積利用権は，土地の所有権に付随して発生する1つの別個独立の財産権であり，建築物を建築するという土地の支配権に関する権利であるから，一定の物（本件では土地）について直接に利益を享受し得る物権的な権利としての性質を有するものである。」そして，１個の独立した財産権である余剰容積利用権が，同法33条1項にいう「資産」として認められることは明らかであり，その移転による所得は譲渡所得に当たると主張した。

2　裁判所の判断

第一審判決は，Xの請求を棄却した。そして控訴審判決も控訴を棄却し，判決は確定した。各裁判所の判断は，次の通りである。

（1）第一審（請求棄却）

第一審判決では，同法26条1項に規定される不動産所得及び同法33条1項に規定される譲渡所得の意義を踏まえたうえで，「本件地役権の設定により，Xらが本件各土地をK所有地の便益に供し，その対価として訴外K社から得た所得は，不動産所得というべきものである。ただし，……所得税法26条1項は，不動産等の貸付けによる所得であっても，『譲渡所得に該当するもの』を除いているし，また，同法33条1項は，『建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるもの』を資産の譲渡に含めるなどしているので，本件対価が譲渡所得に該当するか否かについて」検討するとした。

そして裁判所は，Xらが，「建築基準法及び都市計画法が，土地の所有権から独立した余剰容積利用権という物権的性質を有する財産上の権利を創設したものである」と主張したことに対して，「しかしながら，……連担建築物設計制度等は飽くまで公法上の規制の緩和を実質とするものであり，これらを定める前記各規定（筆者注：建築基準法及び都市計画法の規定）は，私法上，余剰容積利用権という新たな権利を創設するものではないと

いうべきである。」として，Ｘらの主張を退けた。

争点である本件対価の所得区分については，同法33条1項かっこ書きの「政令で定めるもの」を受ける同法施行令79条1項について言及し，「その規定から明らかな通り，特定街区制度にかかわる地役権の設定についてはこれを『資産の譲渡』に該当し得るものとしているにもかかわらず，連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定については何ら規定していない。そうすると，連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定の対価が所得税法33条1項に規定する譲渡所得に該当すると認めることはできない。」と判示された。さらに，「そもそも連担建築物設計制度にかかわる地役権の設定契約は，一定の一団の土地の区域内に存する要役地所有者及び承役地所有者という限定された当事者の間で締結されるもので，地役権そのものが単独で転々譲渡される余地はないことからしても，本件地役権の設定の対価が上記の譲渡所得に該当するとはいえないことは明らかである。」として，本件対価は同法26条1項にいう不動産所得に該当すると判示された。

（2）控訴審（控訴棄却・確定）

控訴審判決においても，本件対価は不動産所得に当るとして，第一審判決が維持された。判断の理由は，概ね第一審判決が引用されるほか，次の通り補足された。

まず，「余剰容積利用権」の権利性について，「土地所有権から淵源する敷地利用権能（経済的利益）であって，敷地利用権と離れて独立に処分可能な財産権ということは困難である。」と認定された。そして，同法26条1項に規定される不動産所得及び同法33条1項に規定される譲渡所得の規定について，「不動産を他人に使用させることの対価としての所得は，概念上『不動産所得』に該当するが，利用期間が長期間にわたり政令で定める場合には，譲渡所得として課税することになる。このような取扱いは，不動産の利用により逐次発生すべき利用利益であっても，その利用期間が長期に及ぶ場合で，利用利益の全部又は一部を一時に一括して受領するときは，実質的に所有権の移転と同様に資産の増加分の処分の実体を有することがあるが，その区分は必ずしも明らかではないことから，不動産を他人に使用させることの対価としての所得であっても，政令で定めるものに限って，譲渡所得として扱うことにしたものと解される。」とし，さらに「『余剰容積利用権』の権利性は連担建築物設計制度に同意する場合の契約の契約内容によるのであり，また，この同意に係る対価は不動産を他人に使用させることの対価ということになるから，同意に係る対価が当然に譲渡所得に該当するものと解することはできない。」と判示された。

控訴審判決の具体的当てはめは，次の通りである。すなわち，本契約書1条2項によれば，Ｘらと訴外Ｋ社は不作為の地役権設定について合意をしており，「この地役権設定は，Ｘらの所有（共有）資産である既存建物の敷地とＫ所有地とを一団の敷地とすることに同意することを通じて，既存建物の敷地利用に係る利益を訴外Ｋ社に享受させるものであるから，これにより取得する対価は，経済的実質に照らしても，不動産を他人に使用させることの対価というべきである。」として，本件対価は不動産所得に該当すると判示さ

れた。

なお，Xが主張する本件対価の譲渡所得該当性について，控訴審判決では次のように判示された。「確かに，本件対価の性質には，実質的，経済的にみれば，本件各土地の土地利用権の一部を半永久的に譲渡することによって，本件各土地の更地価額のうち本件各土地の値上りによって所有者に帰属した増加益が現実化したという側面もあることは否定できないが，……所得税法及び同施行令は，不動産所得と譲渡所得との実質論のみでは，両者の区分が困難であるところから，政令において具体的な判断基準を設けたものであり，そのような趣旨からすれば，建物の所有を目的として他人に土地を長期間使用させる行為であっても，政令で定める基準に該当しなければ，譲渡所得には該当しないというべきであって，当該基準により不動産所得に該当する場合に，更に実質論をもって譲渡所得の範囲を拡大することを予定するものではない。そして，本件地役権の設定は同施行令79条1項に列挙された一定の内容の地役権の設定には該当しないから，本件契約により取得される利益を譲渡所得と解することはできない。」

第三節　譲渡所得課税の解釈問題

1　学説の動向

（1）判決の検討

余剰容積利用権移転事件判決では，余剰容積の移転取引を，「余剰容積利用権」の移転と捉えるか（Xの主張），あるいは地役権の設定行為と捉えるか（Yの主張），という点で対立していた。前者では，「余剰容積利用権」が同法 33 条 1 項にいう「資産」に該当するか否かという議論（以下，「A説」という。）となり，後者では，同法 33 条 1 項かっこ書きを受ける同法施行令 79 条 1 項で，地役権の設定範囲の列挙事由に該当するか否かという議論（以下，「B説」という。）になった。

第一審判決では，「連担建築物設計制度等は飽くまで公法上の規制の緩和を実質とするものであり，……私法上，余剰容積利用権という新たな権利を創設するものではない」としてA説は否定された。そして，不動産所得を規定する所得税法 26 条 1 項のかっこ書きが「譲渡所得に該当するものを除く」としていることから，B説の論理で検討される。

そして最終的には，同法施行令 79 条 1 項が規定する地役権の設定範囲に，特定街区制度のみが明記されていることから，たとえ同じ余剰容積の移転という経済的実態を有していても [38]，特定街区制度以外の余剰容積の移転を可能とする公法上の制度が条文に明記さ

---

[38] 伊川正樹「判批」税務QA94 号（2010 年）61 頁では，経済的実態が同一であるにも関わらず，公法上のいずれの制度を採用するかで課税上の取扱いに差異が出ることについて「施行令 79 条 1 項の列挙事由の中に，都市計画法 8 条 1 項 4 号の特定街区内での地役権設定が含まれています。……連担建築物設計制度を通じた地役権設定がこれ（筆者注：譲渡所得）に当たらないと解する実質的理由を見出すことは困難です。」とある。牛木・前

れていない以上は，連担建築物設計制度による余剰容積の移転を譲渡所得と解することはできないと判断された。

控訴審判決においても，「不動産所得と譲渡所得との実質論のみでは，両者の区分が困難であるところから，政令において具体的な判断基準を設けたものであり，そのような趣旨からすれば，建物の所有を目的として他人に土地を長期間使用させる行為であっても，政令で定める基準に該当しなければ，譲渡所得には該当しないというべき」であると判示され，判決は確定した。

（2）学説の動向

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分について，学説においても，連担建築物設計制度によって余剰容積の移転が行われた本件対価は不動産所得と解さざるを得ない，という見解が多数を占める。その理由として，同法施行令 79 条 1 項は限定列挙であって，同項に連担建築物設計制度が明記されていない以上，本件対価は不動産所得と解さざるを得ないとし，B 説から検討した第一審判決及び控訴審判決は妥当であると論じるものが多い[39]。

ア．B 説からの検討

渡辺充教授は，弁護士事務所事件[40]やサンヨウメリヤス土地賃借事件判決を分析したうえで，「本件地役権設定契約書において，本件地役権の存続期間は永久とするものとし，キ

掲注 21）55 頁では，「余剰容積率移転取引を行う場合，基本的にどの制度を利用しても容積率を移転するという経済的効果は同一である……」と述べている。三木義一監修，本山敦=伊川正樹編『新 実務家のための税務相談（民法編）』有斐閣（2017 年）76 頁〔鈴木春美執筆部分〕にも，「現在の余剰容積の移転には，特定街区制度以外にもさまざまな制度がありますが，いずれの制度も，余剰容積の移転のための地役権設定による対価の実質は，使用収益権について制限を受けることに対する対価であることに代わりません。」とある。

[39] 池田・前掲注 1）305-306 頁では，同法施行令 79 条 1 項が「特定街区以外の制度の適用を受けて容積率を移転する場合についてまで特例の適用を認めるものであると解すべきではない」として，みだりに拡張又は類推解釈すべきではないと述べている。渡辺・前掲注 37）202 頁では，所得税法施行令 79 条の課税要件限定列挙の問題や金額要件の問題から「納税者の主張は支持しつつも，控訴審判決が『上記施行令の対応が不十分であることを指摘する意見ということはできる』とした判断が限界であったとものと考える」と述べている。

[40] 東京地判昭和 51 年 2 月 17 日訟月 22 巻 3 号 791 頁，東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 巻 6 号 1202 頁，最判昭和 53 年 1 月 24 日税資 97 号 55 頁。

ャッシュインフローは本件係争年度のみに発生するので，本件敷地利用権能は単なる経済的利益ではなく，所有権の権能の一部譲渡，すなわち余剰容積利用権の譲渡である」[41]として，譲渡所得該当性の可能性を論じている。伊川正樹教授も，「本件地役権設定契約書の 6 において，『本件地役権の存続期間は永久とする。』とされている点からすれば，本件地役権の設定行為は，『不動産の貸付け』ではなく，上記最高裁判決（筆者注：サンヨウメリヤス土地賃借事件の最高裁判決）がいうように，本件土地の『所有権機能の一部の譲渡』に該当するといえる余地がありそうである」として，渡辺充教授と同様の見解を述べている [42]。しかしながら，両者は最終的に，同法施行令 79 条 1 項の限定列挙の問題，そして金額要件を充たさない（本件のXらの収受金額の合計額が 4 億円であり，本件各土地の価額の 2 分の 1 に相当する金額の 10 分の 5 を超えない）ことから，譲渡所得に当ると解することはできないという結論を導出している [43]。

イ．A説からの検討

納税者が主張したA説の観点から検討した学説もある。しかし，A説に拠っても，学説の大勢は，本件対価は不動産所得と解さざるをえないという結論に至る。すなわち，伊川正樹教授は，同法 33 条 1 項にいう「資産」とは，「譲渡性のある経済的利益」と理解されていることからして，「資産の譲渡」とは「譲渡性のある資産を他に移転したこと」と定義されると述べている [44]。水野忠恒教授も，「余剰容積利用権は，確かに，建築基準法において認められているものの，それが移転できる財産といえるのであるのか，疑問のあるところである。」[45]として，地役権そのものが転々譲渡される余地はないことから，当該対価は譲渡所得に該当しないとした [46]。

ウ．少数説

少数説として，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価が，譲渡所得に該当すると論じる学説もある。

中野浩幸教授は，「本件のような永久的な余剰容積の移転は土地の権能である使用権・処分権の一部の譲渡，つまり『部分譲渡』として譲渡所得に該当する余地は十分ある」[47]として，A説及びB説とは異なる法的構成から譲渡所得該当性を論じている。その法的構成とは，

---

41 渡辺・前掲注 37）202 頁。

42 伊川・前掲注 37）20 頁参照。

43 伊川・前掲注 37）21 頁参照。渡辺・前掲注 37）202 頁参照。

44 伊川・前掲注 37）19-21 頁参照。

45 水野・前掲注 37）59 頁。

46 水野・前掲注 37）64 頁参照。

47 中野・前掲注 37）124 頁。

①本件事案はXらが所有する土地を他人に利用させているものでないことからして，同法26条1項かっこ書きにいう「他人に不動産等を使用させること」と整合しない，②資産の消滅も資産の譲渡に当るとした弁護士事務所事件[48]や，「譲渡」概念が判示された先例[49]からしても，「譲渡」概念は広範であるため，本件のような「資産の一部の価値が永久的に減少している」場合も「譲渡」に当たる可能性がある，③本件事案は，契約書のタイトルからして地役権の設定行為であるが，「そもそも当事者間では余剰容積の移転契約との認定も可能であった」といった観点で論じるものであった[50]。

2　問題提起

（1）税法解釈上の問題点

ここまで，裁判所の判断や学説から，余剰容積利用権移転事件における地役権の設定対価について不動産所得と解する見解が多数説であることを確認した。しかしながら，このような見解には，次の点で同法33条1項かっこ書き及び同法施行令79条1項の解釈上の問題があると考える。

ア．所得税法施行令79条1項の解釈

同法施行令79条1項の解釈について，原則論として「借地権等の設定を『資産の譲渡』に含める場合の第一要件として，……借地権の設定等により建物又は構築物が設置され，又はその設置が制限される場合に限定しているものと考えられる。また地役権の範囲は公共的な目的をもつたものに限定され，しかもそれが限定的に列挙されている。」[51]と説明されるように，余剰容積利用権移転事件判決を受けて，同法施行令79条1項に規定される地役権の設定範囲は限定列挙であるという解釈が確立した（傍線は筆者）。これに関連して，2つの疑問がある。

第一に，学説では，余剰容積利用権移転事件判決を受けて，この限定列挙説を所与のものとして受けて入れているように見て取れる。その表れとして，評釈や論文の中には，同法施行令79条1項の地役権の設定範囲に関して，その条文構造の理解が誤っているものが散見される。そして，その誤った理解のままに，同法79条1項の限定列挙説を唱えているものもある。

まず，池田誠氏は，「『……特定街区内における建築物の設置の建築のために設定されたもので，建造物の設置を制限するもの』が追加されたのは，昭和44年の税制改正によっ

---

[48] 東京地判昭和51年2月17日訟月22巻3号791頁，東京高判昭和52年6月27日訟月23巻6号1202頁，最判昭和53年1月24日税資97号55頁，前掲注40。

[49] 最判昭和47年1月26日民集26巻10号2083頁，最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁。

[50] 中野・前掲注37）122-126頁参照。

[51] 武田・前掲注17）2532頁。

てである。」[52]と説明しているが，実際には昭和 44 年に特定街区制度に関する項目が追加される以前から，「建造物の設置を制限するもの」という文言は存在する。すなわち，昭和 44 年税制改正前の同法施行令 79 条 1 項には，「……地役権（特別高圧架線電線の架設，飛行場の設置又は懸垂式鉄道若しくはこ座式鉄道の敷設のために設定されたもので，建造物の設置を制限するものに限る。……）の設定……」と規定がある（傍点は筆者）[53]。したがって，「建造物の設置を制限するものに限る」という文言が，特定街区制度のみを修飾するものでないことが分かる。

また，中野浩幸教授によれば，「所得税法施行令 79 条 1 項に列挙された地上権及び地役権は，所得税法 33 条 1 項かっこ書きにいう『他人に土地を長期間使用させる行為』を受けた規定であり，都市計画法上の特定街区内における建造物の設置を制限するもの以外はいずれも所有土地自体を『長期間使用させる』形態ばかりであり……」[54]とある。

しかし前述のように同法施行令 79 条 1 項に列挙事由が追加される変遷を辿れば，「建造物の設置を制限するものに限る」という文言は，立法初期から明記されているのであって，この文言はすべての列挙項目を修飾する役割を果たしている。そうすると，同法施行令 79 条 1 項に規定される地役権の設定範囲の本来の構造理解としては，次の図 1 の通り表現できる。

〔図 1〕※筆者作成

<table>
<tr><td rowspan="6">地役権の設定</td><td>①</td><td>特別高圧架空電線の架設</td><td rowspan="6">建造物の設置を制限するものに限る</td></tr>
<tr><td>②</td><td>特別高圧地中電線，ガス事業者が供給する高圧のガスを通ずる導管の敷設</td></tr>
<tr><td>③</td><td>飛行場の設置</td></tr>
<tr><td>④</td><td>懸垂式鉄道，こ座式鉄道（モノレール）の敷設</td></tr>
<tr><td>⑤</td><td>砂防設備である導流堤等の設置</td></tr>
<tr><td>⑥</td><td>公共施設の設置，特定街区内における建築物の建築</td></tr>
</table>

[52] 池田・前掲注 1）294 頁

[53] 税務経理協会編『〈昭和 43 年度版〉所得税法令集』税務経理協会（1968 年）200-201 頁参照。

[54] 中野・前掲注 37）123 頁。

なお，上記図 1 によれば，学説のように同法施行令 79 条 1 項が限定列挙であるとは必ずしも断言できない。すなわち，「建造物の設置を制限するものに限る」が最も重要な要素であり，その前段にある各項目は例示列挙であるという解釈も考えられる。

第二に，同法施行令 79 条 1 項の列挙事由は，「公共的目的」に限定されたものとも断言できないのではないか。たしかに，列挙事由には，高圧線，飛行場，ガス施設，公共施設等といった公共的なものが多く見受けられるが，上記図 1 の傍線にある「特定街区内における建築物の建築」は公共的なものに限定されるものではない。このことは，余剰容積利用権移転事件の事案がまさに会社ビルの建築に伴い特定街区制度が利用されたものであったことからも窺える。

以上，同法施行令 79 条 1 項の解釈として疑問点を 2 つ指摘した。現状では，同法施行令 79 条 1 項が限定列挙であるという解釈ゆえに，余剰容積の移転に伴う地役権の設定対価は，特定街区制度を活用しなければ譲渡所得課税の対象にならない[55]。しかし，連担建築物設計制度を活用した場合でも，借地権の設定という契約形態を選択していれば，金額要件を充足することで譲渡所得課税の対象となる[56]。このような複雑かつ一貫性がみられない課税関係は，課税物件の経済的実質を的確に捉えているとはいえない。

一方で，同法施行令 79 条 1 項を例示列挙であるという解釈に立てば，このような課税上の弊害も解消され，余剰容積の移転を可能とする各制度間で税務上の整合性を取ることができる。

イ．所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈

同法 33 条 1 項のかっこ書きには，「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。」と規定される。余剰容積利用権移転事件判決では，同項かっこ書きについて，趣旨を考慮したうえで，政令で定めるものに「限る」とか，政令に定めるもの以外は認めない，といった解釈をしているとされる。しかし，文理上は，「含む」と規定されており，文理の自然な解釈としては「政令で定めるものを含む」とも解釈できるように思われる。

かっこ書きの解釈問題に関しては，譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたのは，昭和 34 年の税制改正のときである。よって，同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈には，当時の改正経緯等を検討することが肝要となる。これには，サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年（先例）の分析が有効であると考えられる。

ウ．「資産の譲渡」の意義

余剰容積利用権移転事件判決では，余剰容積の移転取引が同法 33 条 1 項にいう「資産

---

[55] 池田・前掲注 1）254 頁参照。

[56] 池田・前掲注 1）258 頁参照。

の譲渡」に該当するか否かを検討する中で，その課税物件の「譲渡」性の有無を議論していた。この「譲渡」性の有無について，判決では，「単独で転々譲渡される」もの，「各土地間で法的に『移転』するもの」，あるいは「独立に処分可能な」もの，という性質を有するか否かという基準で判断をしている。しかし，右のような性質は，下級審判決でみられた「資産の譲渡」の解釈であって，判例（先例）からの引用ではないようである。

果たして，同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」の意義には，「単独で転々譲渡」すること等の性質が包含されているといえるのだろうか。

（2）譲渡所得該当性の判断

前記（1）では，3 つ（ア 所得税法施行令 79 条 1 項，イ 所得税法 33 条 1 項，ウ 「資産の譲渡」の意義）の解釈上の問題点を挙げた。この中で中心的な問題は，イの同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈であろう。先の通り，アの同法施行令 79 条 1 項が限定列挙であるか，あるいは例示列挙であるかという解釈問題は，当該かっこ書きの解釈によって吸収される。

現状では，当該かっこ書きは，「政令で定めるものに限定する」という意味合いで解釈されている。しかし，このような解釈は，同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説に影響を受けたものであって，本来であれば当該かっこ書きが追加された立法経緯や立法当時の判例としてサンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年を辿る必要があると考える。それにも関わらず，余剰容積利用権移転事件判決では，この最判昭和 45 年（先例）との関係性について直接的に議論されていない。

サンヨウメリヤス土地賃借事件判決では，借地権の設定対価として支払われた権利金の所得区分が不動産所得であるか，それとも譲渡所得であるかについて争われた。昭和 33 年の事件当時は，旧所得税法の譲渡所得の規定にかっこ書きが存在せず，当該権利金の所得区分の取扱いについて明文規定がなかった。最判昭和 45 年では，譲渡所得であると類推解釈することが相当であると判示されており，その先例拘束力の有無と射程範囲が注目されるべきである。

なお，余剰容積利用権移転事件の控訴審判決では，最判昭和 45 年に直接的に触れていないが，判決の末尾で「所得税法施行令 79 条 1 項の類推の余地」が検討された。しかし，最判昭和 45 年で判示された類推解釈とは，譲渡所得が規定される旧所得税法 9 条 1 項 8 号の類推適用をいう。よって，「所得税法施行令 79 条 1 項の類推の余地」を検討したからといって，最判昭和 45 年（先例）との関係性が議論されたとはいえない[57]。

---

[57] 阿部雪子「土地信託方式における空中権取引の課税」一橋法学 14 巻 2 号（2015 年）447 頁では，本論文の立場と異なり，余剰容積利用権移転事件判決は，最判昭和 45 年で判示された規範を検討したうえで「譲渡所得に当たるか否かの判断基準として政令（所税令 79 条）に定める意義が示されたもの」と評価している。

（3）本論文の目的

以上を踏まえて，本論文では，余剰容積の移転に係る所得区分の判断にあたって，有効な解釈アプロ―チを提言する。その過程で中心的な課題となるのは，同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈であると考える。また，最判昭和 45 年の先例拘束力が昭和 34 年税制改正以降の現在においても存在するのか，そしてその先例の射程範囲が余剰容積の移転取引にも及ぶのかについても明らかにしなければならない。

第四節　小括

所得税法 26 条 1 項に規定される不動産所得は，「不動産等の貸付けによる所得」をいう。この不動産所得に該当するか否かを検討するには，本来であれば「不動産」や「貸付け」の意義が問題となる。しかしながら，同項かっこ書きには「……譲渡所得に該当するものを除く」と規定されている。すなわち，不動産等の貸付けによる所得であっても，譲渡所得に該当するものは不動産所得の対象外となる。

余剰容積の移転取引では，多くの場合，地役権や借地権の設定という契約形態が用いられることになるため，不動産等の貸付けによる所得でありながらも，譲渡所得の規定に抵触する。すなわち，同法 33 条 1 項かっこ書きには，譲渡所得課税の対象として「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為」と規定されており，同法施行令 79 条 1 項の列挙事由の該当性も問題となる。なお，同法施行令 79 条 1 項は，限定列挙であると捉える考えが通説となっている。

そこで，その所得区分の判断にあたっては，当該対価が譲渡所得に該当するか否かを検討することが先決となる。換言すれば，余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分の判断においては，譲渡所得に該当するか否かの検討を割愛することはできず，逆に譲渡所得に該当するのであれば，不動産所得該当性の検討は不要となる。

しかし，裁判所の判断や学説には，解釈上の問題点がある。本章では，次の通り 3 つの観点を確認した。

第一に，同法施行令 79 条 1 項の条文構造からみれば，同法施行令 79 条 1 項に規定される地役権の設定範囲は，限定列挙ではなく，例示列挙であるという解釈も考えられる。また，例示列挙説で捉えた方が，限定列挙説で捉えるよりも，特定街区制度とその他の余剰容積の移転を可能とする制度との間での税務上の整合性も取ることができる。

第二に，同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈である。同項かっこ書きは，余剰容積利用権移転事件判決にあるように，趣旨を考慮して政令で定めるものに「限る」とか，政令に定めるもの以外は認めない，といった意味合いで解釈するのではなく，条文の自然な解釈として「政令で定めるものを含む」と解釈すべきではないか。この解釈を正当とすれば，同法施行令 79 条 1 項が限定列挙説であるかどうかは根本的な問題ではなくなり，同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈問題が中心に据えられる。

第三は，同法 33 条の 1 項にいう「資産の譲渡」の意義の中でも，「譲渡」性について，今

一度明らかにするべきであることを確認した。すなわち，余剰容積利用権移転事件判決では，余剰容積利用権に「単独で転々譲渡する」等の性質がないことから，譲渡所得該当性が否定されているが，譲渡所得の性質として「単独で転々譲渡する」ことが判示された先例は見当たらない。実際に，同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」には，このような意味が含まれるものと解すべきであるのか。

これらの 3 つの議論の中でも，特に中心的な問題は同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈であろう。すなわち，当該かっこ書きは，余剰容積利用権移転事件判決で判示されたように「政令で定めるものに限る」ことを規定しているのかどうかが，譲渡所得該当性の判断における大きなポイントであると考える。そして，このとき重要になるのが，同法施行令 79 条 1 項との関係性と，かっこ書きが譲渡所得の規定に追加されることとなった昭和 34 年税制改正との関係性である。これらの議論を検討し整理することにより，サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年の先例拘束力の有無とその射程範囲を明らかにすることができると考える。なお，余剰容積利用権移転事件判決では，サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年の先例拘束力や射程範囲が直接的に議論されていない。

次章では，まず，不動産所得と譲渡所得の区別を検討するために，それらの趣旨や意義等を検討する。

第二章　不動産所得と譲渡所得の区別

本章では，譲渡所得がどのような性質を持つのかを，譲渡所得の趣旨，課税の仕組み及び意義を検討することで明らかにする，また，余剰容積利用権移転事件判決で問題となった，譲渡所得に求められる「譲渡」性要件についても検討する。

第一節　譲渡所得課税の趣旨

1　増加益清算課税説と譲渡益課税説

譲渡所得について，同法 33 条 1 項では「資産の譲渡による所得」と規定される。この譲渡所得の概念・趣旨について，これまでの多くの判例[58]は，増加益清算課税説という考え方を維持してきた[59]。すなわち，増加益清算課税説とは，包括的所得概念の下で当該譲渡について有償無償を問わないとする考え方をいう。

学説の多くも，この増加益清算課税説を支持してきた[60]。金子宏教授は，「キャピタル・ゲイン（capital gains），すなわち所有資産の価値の増加益であって，譲渡所得に対する課税は，資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に，その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするもの」[61]と述べている。また，佐藤英明教授も同様に，「具体的に得た『譲渡の対価』に対する課税ではなく，課税せずに放置してきた『過去の値上がり分に対する課税』であり，端的にいえば，『（資産を）手離した人（こと）』への課税である」[62]とし，谷口勢津夫教授も「譲渡という所得稼得行為（……）によって実現したキャピタル・ゲインのみが，譲渡所得として課税の対象とされている。」[63]と説明している。

一方で，譲渡所得の概念について，「保有期間中の値上がり益」ではなく，現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益を意味するという考え方もある。これを，「譲渡

---

58 譲渡所得の代表的な判例として，榎本家事件（最判昭和 43 年 10 月 31 日民集 92 号 797 頁）と割賦弁済土地譲渡事件（最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 巻 10 号 2083 頁），名古屋医師財産分与事件（最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 巻 5 号 641 頁，前掲注 49）等が挙げられる。伊藤滋=岩﨑政明=河村浩『要件事実で構成する所得税法』中央経済社（2019 年）108 頁参照。

59 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正 2 版〕』弘文堂（2020 年）146-147 頁によれば，「最高裁は，平成 18（2006）年の土地改良区決済金事件にいたるまで，昭和 43（1968）年の榎本家事件で定式化した清算課税説を譲渡所得課税の趣旨として，少なくとも判示の文言上は維持し続けている。」とある。

60 田中治「キャピタルゲイン課税－税法学からの問題提起－」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』谷沢書房（1993 年）69 頁参照。

61 金子宏『租税法〔第 23 版〕』弘文堂（2019 年）260 頁。

62 佐藤・前掲注 59）90 頁。

63 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』弘文堂（2018 年）292 頁

益課税説」という。同説では，譲渡所得課税が同法 36 条 1 項の「収入金額」を前提として，現実の譲渡差益を捉えて課税するという実定法の具体的構造や，納税者の担税力を考慮するところから，譲渡所得課税は対価を伴う有償譲渡に限定すべきであると考える[64]。

では，譲渡所得課税の趣旨として提唱される「増加益清算課税説」と「譲渡益課税説」という 2 つの考え方は，互いにどのような立ち位置にあるのか。佐藤英明教授は，「最高裁は，平成 18（2006）年の土地改良区決済金事件[65]にいたるまで，昭和 43（1968）年の榎本家事件[66]で定式化した清算課税説を譲渡所得課税の趣旨として，少なくとも判示の文言上は維持し続けている。他方で，比較的最近では，一定程度，譲渡益説への傾斜を感じさせる判決も現れている。」[67]と述べている（傍点は筆者）。谷口勢津夫教授も同様に，増加益清算課税説から譲渡益課税説への傾斜傾向がみられると指摘している[68]。

一方で伊川正樹教授は，増加益清算課税説は，譲渡所得課税制度に関する諸問題をすべて説明できる原理ではなく，あくまでも譲渡所得を課税するための根拠を示すものであって，譲渡所得の趣旨としては譲渡益課税説が適切であるとして，両者の説が併存することに一定の整合性を見出している[69]。

以上の学説を踏まえると，少なくとも現時点における譲渡所得課税の趣旨は，増加益清算課税説と譲渡益課税説が併存しながらも，昨今の判例で譲渡益課税説への傾斜傾向が若干みられるものと整理できる。換言すれば，現在は，譲渡所得の本質を，無償譲渡ではなく，有償譲渡への課税と捉える傾向に傾きつつあるともいえる[70]。

2　計算方法と課税の仕組み

実定法上も，譲渡所得の本質は，実現した「増加益」に対する課税ではなく，「譲渡益」に対する課税であることが垣間見える。

---

64 田中・前掲注 60）68-69 頁参照。

65 最判平成 18 年 4 月 20 日訟月 53 巻 9 号 2692 頁。

66 最判昭和 43 年 10 月 31 日民集 92 号 797 頁，前掲注 58。

67 佐藤・前掲注 59）146 頁。譲渡益課税説への傾斜が見られる判例として，ゴルフ会員権贈与事件（最判平成 17 年 2 月 1 日判時 1893 号 17 頁）等を挙げている。

68 谷口・前掲注 63）303 頁参照。

69 伊川・前掲注 37）22-23 頁参照。

70 渕圭吾「所得税法 33 条にいう『譲渡』の意義」法曹時報 71 巻 2 号（2019 年）260 頁によれば，「所得税法 33 条 1 項にいう『譲渡』について，売買を中心とする対価を収受するような事象を意味すると解すべきである」として，判例や学説に反する見解を述べている。なお，判例や学説の立場は，譲渡所得の発生には有償無償を問わないというものである。

譲渡所得の計算方法が規定される同法 33 条 3 項によれば，「譲渡所得の金額は，……それぞれその年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し，その残額の合計額（……）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額」とある。すなわち，譲渡所得は，資産の譲渡による収入金額がそれらの資産の取得，維持，管理，譲渡のために支出した金額を超過する部分によって構成されているといえる[71]。なお，譲渡所得のこのような課税の仕組みは，投下資本（取得価額，設備費，改良費等）の回収を可能とする（＝投下資本には課税しない）取扱いであり，通常，有償で取得したものを，その後他者にまた有償で譲渡あるいは処分することを前提としている[72]。

また，わが国の所得税法は，毎年すべての保有資産の発生済増加益を評価して課税する仕組みを採用しておらず，キャピタル・ゲインが実現したとき，すなわちそれが現金その他の財産形態に変換されたときに課税することとしている[73]。このように「実現したとき」を課税時期とすれば，「多くの場合，長期間にわたって徐々に累積してきたキャピタル・ゲインが資産の譲渡によって一挙に実現する」[74]ことになるため，わが国の累進税率の下では，保有資産の増加分に対して毎年課税されるよりも遥かに高い税率で課税されることになる[75]。

そこで，わが国では高い累進税率の適用を緩和する措置として，譲渡された資産の保有期間が 5 年を超えているかどうかを基準として，譲渡所得を長期譲渡所得と短期譲渡所得に区別し，前者についてはその 2 分の 1 のみを課税対象とすることで税負担の軽減を図っている（同法 22 条 2 項 2 号，同法 33 条 3 項 2 号）[76]。これを，2 分の 1 課税制，あるいは平準化措置という[77]。このような計算方法は，不動産所得の課税計算に組み込まれるよ

---

71 竹下重人「判批」シュトイエル 100 号（1970 年）109 頁参照。

72 岡正晶「判批」税務事例研究 1 号（1988 年）30 頁参照。

73 竹下・前掲注 71）107 頁によれば，このことからも譲渡所得の本質が「譲渡益」であることが推察されるとある。

74 金子・前掲注 61）260 頁。

75 竹下・前掲注 71）107 頁参照。

76 金子・前掲注 61）291 頁参照。長期譲渡所得とは，譲渡の年の 1 月 1 日現在で所有期間が 5 年をこえる土地等の譲渡益をいい，短期譲渡所得とは，譲渡の年の 1 月 1 日現在で所有期間が 5 年以下の土地の譲渡益をいう。

77 金子・前掲注 61）320 頁参照。平準化措置とは，所得税の税額計算において特に変動所得・臨時所得に対する課税制度として説明される。すなわち，特定の年に集中する傾向がある変動所得・臨時所得に対して，累進税率のもとでは，これを平準化して，高い累進税率の適用を緩和する必要がある。なお，佐藤・前掲注 59）118 頁では，「現行制度における平準化措置は，あまり洗練されたものとはいえない」と評価している。すなわち，保有

りも，税負担の軽減が大きい。

第二節　「資産の譲渡」の意義

1　「資産」と「譲渡」

前節では，譲渡所得の趣旨について検討した。すなわち，現在は，譲渡所得の趣旨を増加益清算課税説で捉えるのではなく，譲渡益課税説で理解される傾向に傾きつつあること，そして譲渡所得の課税の仕組みからは譲渡益課税説の考え方が読み取れることを確認した。しかしながら，同法 33 条 1 項に規定される「資産の譲渡」の意義に変化がみられるといった学説は現状見当たらない。むしろ，「資産」性や「譲渡」性を巡っては多くの争いがあり，必ずしも一義的ではない[78]。以下では，「資産」と「譲渡」のそれぞれの意義を確認する。

ア.「資産」の意義

同法 33 条 1 項にいう「資産」の対象は，同法 33 条 2 項でたな卸資産や山林が除外されているのみで，それ以外は解釈に委ねられている[79]。他方で，所得税基本通達 33-1 では，「譲渡所得の基因となる資産とは，法第 33 条第 2 項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい，当該資産には，借家権又は行政官庁の許可，認可，割当て等により発生した事実上の権利も含まれる」として，課税庁から一定の解釈が示されている状況にある。なお，同法 33 条 1 項にいう「資産」の解釈が示された最高裁判例で，他の裁判例・判例で引用されるものはないようである。

しかし，下級審判決では，「資産」概念について判示された裁判例がいくつか散見される。例えば，破産宣告を受けた会社の株式や，金融整理管財人による管理を命ずる処分がなされた銀行の株式などについて，譲渡所得を発生させる「資産」ではないと判示された裁判例[80]，借家権の消滅に伴い支払われた対価は「資産」であると判示された裁判例[81]が挙げられる。

期間が 5 年を超えるかどうかで課税所得の金額や税額が大きく変化するから，譲渡所得課税の制度は大きな凍結効果（売手が売り渋る）を生じることになるという。

78　臼倉真純「譲渡所得の基因となる資産の意義－破綻会社株式の資産性の検討を中心に－」国士館法研論集 19 号（2018 年）71 頁参照。

79　伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念－増加益清算課税説の再考－」名城法学 57 巻 1・2 号（2007 年）142 頁参照。

80　破産会社の株式に関する裁判例は，千葉平成 18 年 9 月 19 日税資 256 号順号 10506，東京高判平成 18 年 12 月 27 日訟月 54 巻 3 号 76 頁。銀行の株式に関する裁判例は，東京地判平成 27 年 3 月 12 日税資 265 号順号 12624。

81　東京地判昭和 51 年 2 月 17 日訟月 22 巻 3 号 791 頁，前掲注 40。京都地判昭和 56 年 7 月 17 日訟月 27 巻 11 号 2150 頁等。

前者の破産宣告を受けた会社の株式に関する第一審判決[82]では，「株式は，……一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ，キャピタル・ゲイン又はキャピタル・ロスを生ずるような性質のものとして，譲渡所得の基因となる資産に当たるものと解される。」としつつも，「破産宣告を受けた株式会社の株式は，その後同社が再建される蓋然性があるなど特段の事情が認められない限り，……株式としての経済価値を喪失し，もはや，キャピタル・ゲイン又はキャピタル・ロスを生ずるような性質を有する譲渡所得の基因となる資産ではなくなるものといわざるを得ない。」と判示された。ここでは，当該株式における経済的価値の有無が重視されている。

一方で，弁護士事務所事件[83]（借家権の消滅に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性が争われた事件）の第一審判決では，「借家権に対する借家法の態度は，譲渡性よりはむしろ居住性の保護に重点を置いていることは否定できず，賃借人が賃貸人に無断で賃借権を譲渡することはできないけれども，そうであるとしても，承諾を得れば譲渡することができ，従つて，また，右権利の譲渡性は社会生活上，一般に金銭的評価が可能なものとして，経済的な価値を有するものであり，現に本件においては本件借家権が右のごとき価値あるものとして，その消滅の対価として本件補償金が授受されたもので……あるから，借家権は所得税法上資産であると解するのが相当というべきである。」とされ，さらに譲渡所得の発生原因について「譲渡所得は，資産の値上りによる含み益が処分によつて実現したものであるから，処分によつて含み益が実現しさえすれば足りるのであつて，売却等資産が譲渡によつて他に移転する場合だけではなく，資産が消滅する場合においても譲渡所得が生ずるものと解すべきである……。」と判示された。ここでは，借家権の経済的価値の有無とともに，「譲渡」性要件についても議論されている。

学説における「資産」の解釈としても，谷口勢津夫教授は，「経済的価値を有し，かつ，移転可能性ないし譲渡性のある物，権利その他経済的地位・利益を広く含む包括的な概念であるが，……値上がりあるいは価値の増加を観念することができない資産は，譲渡所得の基因となる資産には含まれない」[84]と述べており，下級審判決を踏襲していることが読み取れる。なお，谷口勢津夫教授の見解では，「移転可能性」と「譲渡性」を区別している点が注目される。

佐藤英明教授も，譲渡所得における「資産」の範囲は，値上がり又は値下がりする「何か」である必要があり，「経済的な価値があり，他人に移転可能なあらゆるものが譲渡所得を発生させる『資産』だということにな」るとしている[85]。譲渡所得における「資産」について，

---

[82] 東京地判平成 18 年 9 月 19 日税資 256 号順号 1506，前掲注 80。

[83] 東京地判昭和 51 年 2 月 17 日訟月 22 巻 3 号 791 頁，東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 巻 6 号 1202 頁，最判昭和 53 年 1 月 24 日税資 97 号 55 頁，前掲注 40。

[84] 谷口・前掲注 63）290 頁。

[85] 佐藤・前掲注 59）87 頁参照。現金や金銭債権は，譲渡所得を発生させる資産ではない

値上がりあるいは価値の増加を挙げているのは，増加益清算課税説に拠るところが大きいと思われる。

また，金子宏教授も「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，ビットコイン等の仮想通貨……などが広くそれに含まれる。」[86]としたうえで，「『資産』という観念は一種の固有概念であると解すべきである（上土権・底地権・空中権なども含まれる）。」[87]と述べている。なお，ここに「空中権なども含まれる」と記述があることについて，詳細は明らかでないが，空中権も固有概念の一種であることを説明しているものと推察される。

これらの学説を踏まえると，「資産」の意義に関するキーワードとして，①経済的価値のあるもの，②譲渡性（移転可能性）のあるもの，③値上りするもの，という 3 点が浮かび上がる [88]。

イ．「譲渡」の意義

続いて，同法 33 条 1 項にいう「譲渡」の意義を検討する [89]。判例の立場としては，同法 33 条 1 項にいう「譲渡」は有償無償を問わないと考える。これは，名古屋医師財産分与事件の最高裁判決で「所得税法 33 条 1 項にいう『資産の譲渡』とは，有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為をいうものと解すべきである。」と判示されたことを受けている。

学説上も，「譲渡」の意義を，有償無償を問わないとする見解が大勢であり，通説となっている。金子宏教授は，「譲渡」の意義について「有償であると無償であるとを問わず，所有権その他の権利の移転を広く含む観念で，売買や交換はもとより，競売（……），公売，収用（……），物納（……），現物出資（……）等が，それに含まれる。」[90]と述べている。佐藤英明教授も「判例上は，譲渡所得を発生させる『譲渡』には無償による譲渡（無償譲渡）を含むと理解されていると考えてよい」[91]としており，谷口勢津夫教授も「『譲渡』とは，有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいう……。譲渡はこのように包括的な

とするのが，一般的な理解とされる。所得税基本通達 33-1 の規定にあるように，課税実務も同様の取扱いとなる。

86 金子・前掲注 61）261 頁。

87 金子・前掲注 61）261 頁。

88 佐藤・前掲注 59）87 頁参照。

89 「譲渡」の意義が判示された代表的な判例として，名古屋医師財産分与事件判決（最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 巻 5 号 641 頁，前掲注 49），土地分割代償事件判決（最判平成 6 年 9 月 13 日判時 1513 号 97 頁）等がある。

90 金子・前掲注 61）262 頁。

91 佐藤・前掲注 59）88 頁。

概念であり，これには，売買だけでなく，交換，競売，公売，収用，代物弁済，物納（……），現物出資，権利放棄等による資産の消滅（東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 巻 6 号 1202 頁），なども含まれる。もっとも，有償霧消すなわち対価の有無は問わないとしても，収入金額（……）を伴わない行為は譲渡に該当しない……。」[92]と述べている。

以上を踏まえると，資産に対する所有などの支配を他人に引き継がせるあらゆる行為が「譲渡」にあたり，私法上の「譲渡」の意味より広く捉えられていることが分かる[93]。このとき，必ずしも所有者の自由な意思によらない強制的な場合や，対価を受け取らない場合も，「譲渡」に含まれると理解される。

もっとも，最近では，同法 33 条 1 項にいう「譲渡」は有償譲渡のみをいうとする新たな学説も出ている。すなわち，渕圭吾教授によれば，「所得税法の文理からは，33 条にいう『譲渡』には，贈与，相続，及び遺贈は含まれない」[94]とし，「所得税法 33 条 1 項にいう『譲渡』について，売買を中心とする対価を収受するような事象を意味すると解すべきである」[95]として，判例や従来の学説の立場と対立する見解を示している。

2　借家権の消滅に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性

余剰容積利用権移転事件判決では，同法施行令 79 条 1 項の列挙事由に当たるか否かとは別に，同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」に該当するか否かを議論している。その議論の中心は，余剰容積の移転取引に「譲渡」性があるか否かであった。

判決では，余剰容積利用権は「土地所有権から淵源する敷地利用権能（経済的利益）であって，敷地利用権と離れて独立に処分可能な財産権ということは困難である。」とか，「地役権そのものが単独で転々譲渡される余地はない」といった理由から，「資産の譲渡」には当たらないと判断された。

なお，地役権は用益物権（他人の所有物を使用・収益する物権）であり，その性質としては，①共同利用性（承役地を全面的に使用・収益する権利ではなく，あくまで承役地の共同利用を認める権利であること。民法 288 条），②付従性・随伴性（要役地から分離して譲渡することができない権利であること。民法 281 条 2 項），③不可分性（共有者全員に対する権利であるため，1 人のために取得・消滅ができない権利であること。民法 282 条）が挙げられる[96]。このような性質からして，地役権が単独で転々譲渡されることはないと判断され

92　谷口・前掲注 63）292-293 頁。

93　伊藤=岩﨑=河村・前掲注 58）112 頁参照。

94　渕・前掲注 70）238 頁。

95　渕・前掲注 70）260 頁。

96　石田=武川=占部=田髙=秋山・前掲注 7）199-200 頁参照。千葉=藤原=七戸・前掲注 9）36-37 頁参照。淡路=鎌田=原田=生熊・前掲注 9）187-189 頁参照。

たのであろう[97]。

しかしながら，同法33条1項にいう「資産の譲渡」の「譲渡」性について議論された下級審判決（借家権の消滅に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性が争われた裁判例として，弁護士事務所事件判決[98]，借家権転売事件判決[99]等）は存在するが，最高裁判決の先例は見当たらない。しかも，その下級審判決を確認すると，次の通り，「譲渡」性について「単独で転々譲渡すること」を想定していない中で，いずれの事件も譲渡所得に当たると判示され，確定した。

ア．弁護士事務所事件判決（東京地判昭和51年2月17日）

弁護士を業とするX（原告，控訴人，上告人）が，賃貸していた事務所につき，貸主から明渡しを求められた。Xは，家屋明渡移転補償金名義で1,000万円を受領して同事務所を明渡したが，本件補償金は新たに賃貸する事務所の権利金に充てるために取得したものであって，借家権の交換に等しいから課税所得ではないと主張した。他方，Y（被告，被控訴人，被上告人）は，本件補償金は譲渡所得であると主張した。

第一審判決では，借家権の「資産」性について，「借家権に対する借家法の態度は，譲渡性よりはむしろ居住性の保護に重点を置いていることは否定できず，賃借人が賃貸人に無断で賃借権を譲渡することはできないけれども，そうであるとしても，承諾を得れば譲渡することができ，従つて，また，右権利の譲渡性は社会生活上，一般に金銭的評価が可能なものとして，経済的な価値を有するものであり，現に本件においては本件借家権が右のごとき価値あるものとして，その消滅の対価として本件補償金が授受されたもので……あるから，借家権は所得税法上資産であると解するのが相当というべきである。」として，判断の枠組みを示した（傍線は筆者）。

また，「譲渡所得は，資産の値上りによる含み益が処分によつて実現したものであるから，処分によつて含み益が実現しさえすれば足りるのであつて，売却等資産が譲渡によつて他に移転する場合だけではなく，資産が消滅する場合においても譲渡所得が生ずるものと解すべきである……。」として，本件補償金はXの賃借権を消滅させる対価としての性質を有する，譲渡所得に当ると判断された。

---

[97] なお，「余剰容積利用権」の移転契約を締結した場合であっても，物権法定主義の観点から，それは売買契約ではなく，債権契約として扱われる。債権は，当事者のみを拘束するもので，いわゆる対世的効力を有するものではないため，これに拠っても「余剰容積利用権」が「単独で転々譲渡」するとは捉えることはできないとされる。野村=小賀野・前掲注4）25頁参照。

[98] 東京地判昭和51年2月17日訟月22巻3号791頁，東京高判昭和52年6月27日訟月23巻6号1202頁，最判昭和53年1月24日税資97号55頁，前掲注40。

[99] 京都地判昭和56年7月17日訟月27巻11号2150頁，前掲注81。

イ．借家権転売事件判決（京都地判昭和56年7月17日）

X（原告）は亡父から本件建物の借家権を相続し，その後，本件建物及びその敷地の所有者である訴外Aから同建物及び敷地を1,440万円で買受け，その2日後に訴外Bに2,400万円で転売して，960万円の差益を得た。Xは，これを本件借家権の譲渡によって生じたものとして長期譲渡所得を申告した。一方，Y（被告）は，同建物及び敷地の買受けによって借家権は混同により消滅しているから，本件対価は純粋に本件建物及び土地の取引対価であるとして，短期譲渡所得で更正処分等を行った。

裁判所は，「譲渡所得の基因となる資産について所得税法は定義規定を設けていないが，右資産とは，社会生活上金銭に評価することが可能なものであり，現実に有償譲渡の可能性のあるものと解すべきである。……借家権に対する借家法の態度は譲渡性よりはむしろ居住性の保護に重点を置いていることは否定できないところである。しかし，借家人は，賃貸人に無断で借家権を譲渡できないとはいえ，その承諾を得れば譲渡することができるものであるうえ，譲渡について賃貸人が不承諾であつても，その譲渡が賃貸人，借家人間の信頼関係を破壊しないような場合であれば，賃貸人はその承諾を拒み得ないものと解するのが相当である」として判断の枠組みが示された（傍線は筆者）。

「借家人は賃貸人の地位を兼ね備えることによつて借家権譲渡の承諾を与えうる地位をも得たものであり，その後右土地建物を他に譲渡して明渡した場合には，借家権譲渡について賃貸人の承諾は問題とならない。従つて，その場合の借家権の譲渡性は明らかである。」とし，本件借家権は所得税法上の資産に該当し，本件対価は譲渡所得に当るとされた。

3　「譲渡」性要件の本質

（1）裁判例の検討

前項アで取り上げた弁護士事務所事件判決では，借家権の私法上の法的実質は居住性であり，「譲渡」性に欠ける点を指摘しながらも，借地人の承諾を得れば譲渡することができることから，所得税法における「経済的実質」，すなわち金銭的評価が可能な財産価値を有していることに着目して，譲渡所得の基因となる「資産」に該当するものと判断された。前項イの借家権転売事件判決においても，借地人の承諾を得れば譲渡することができることから借家権の経済的価値を見出している。

これらを踏まえると，借家権に係る所得区分の判断では，民法等の私法からみた法的実質（居住性）ではなく，所得税法からみた経済的実質（「譲渡」性）を重視する側面が読み取れる。そして，この「譲渡」性に関しては，「転々流通すること」それ自体ではなく，市場に流通することによる金銭的評価の可能性が見られているように思われる。すなわち，同法33条1項にいう「資産」に求められる「譲渡」性要件とは，経済的価値の有無を図る一つのメルクマールに過ぎないのではないだろうか。このように考えると，「譲渡」性要件には，実際に流通することが求められているわけではないと理解することがで

きる。

（2）学説の検討

竹下重人弁護士によれば,「資産の譲渡」とは財産権の移転であって，売買，交換，競売，公売，収用その他の種々の法律要件が充足されることによって生じた法律効果を総括したものと理解できると述べている[100]。そして，財産権の移転とは，譲渡契約による権利移転という物権的効果が生じること，すなわち物権変動が生じることをいうのであって,「債権契約としての売買契約等が成立しただけでは，所得税法 33 条にいう『資産の譲渡』は成立していない」と述べている[101]。

そうすると，所有権の移転対価，借地権の譲渡，借家権の消滅等によって支払われた対価が譲渡所得に該当することを踏まえると，同法 33 条 1 項にいう「資産」の「譲渡」性要件とは，物権変動の可否を意味するものとも考えられる。

余剰容積の移転の場合，紛れもなく余剰容積率という財産価値を有するものが移転しており，その際には不作為地役権等の物権が当該土地に設定されることになるため物権変動が生じている。なお，地役権には，前述の通り，共同利用性，付従性・随伴性，不可分性があるため，単独での譲渡は不可能とされるが，移転された余剰容積率は当該土地の譲渡の際に間違いなく金銭的価値に換算されることになる。すなわち，余剰容積の移転に伴い支払われる対価の経済的実質としては，土地の部分的譲渡の対価や，所有権の一部の譲渡の対価という見方も考えられる[102]。これらを踏まえれば，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価が不動産所得であるとは必ずしも断言できない。

第三節　不動産所得と譲渡所得の区別

1　不動産所得の意義

不動産所得は，同法 26 条 1 項において,「不動産，不動産の上に存する権利……の貸付け（地上権又は永小作権の設定その他他人に不動産等を使用させることを含む。）による所得（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」と規定される。このとき,「不動等」「不動産の上に存する権利」及び「貸付け」の意義については，所得税法に規定がないため，その解釈が問題となる。

---

100 竹下・前掲注 71）113 頁参照。

101 竹下・前掲注 71）113 頁によれば，債権契約と物権契約の違いは，前者が当事者の意思表示で効力が発生するのに対して，後者は引渡し，登記，代金完済等の「外部的徴表」の存在によって認識できるという点にあって，この「外部的徴表」によって物権変動が生じたことが譲渡所得の課税原因になるという。

102 中野・前掲注 37）124-125 頁参照。

(1)「不動産」の意義

同法 26 条 1 項にいう「不動産」の意義は，借用概念であると考えられている [103]。例えば，最判昭和 37 年 3 月 29 日 [104]では，「民法 86 条は動産，不動産の区別を定めた基本的な規定であって，動産，不動産の観念は，特段の事由に認められない限り概ね右民法の法条に定められたところに従うものと解するを相当」であると判示された。「不動産」概念については，この先例に拘束されるものと考えられる [105]。なお，「不動産の上に存する権利」には，地上権（民法 265 条），や永小作権（民法 270 条）のほか，借地権（借地借家法 2 条）など種々のものがあると解される [106]。

(2)「貸付け」の意義・範囲

同法 26 条 1 項に規定される「貸付け」とは，一般に不動産等を「使用させる一切の場合を含」[107]む行為と考えられているが，不動産所得の具体的な要件及び判断基準について示された判例はなく，昨今，不動産所得の範囲が争われる裁判例が散見される [108]。

そのような裁判例の一つとして，名古屋建物無償提供事件判決 [109]がある。当該事件では，　X（原告，控訴人）が，名古屋三菱自動車売会社（以下，「名古屋三菱」という。）との間で締結していた土地の賃貸借の解除に伴って，名古屋三菱が建築した建物を X が無償で譲受けたことによる当該利益の所得区分が争われた。X の主位的主張は不動産所得であり，Y（被告，被控訴人）の主張は一時所得である。

第一審判決では，「不動産所得は，あくまでも，貸主が借主に対して一定の期間，不動産等を使用又は収益させる対価としての性質を有する経済的利益，若しくはこれに代わる

---

103 福田善行「不動産所得の範囲について－「貸付けによる所得」の意義－」税大論叢 81 号（2015 年）264 頁参照。

104 最判昭和 37 年 3 月 29 日民集 16 巻 3 号 643 頁。

105 国税不服審判所裁決昭和 50 年 8 月 22 日裁決事例集 10 集 16 頁では，金属加工業を営む法人に対して圧延機及び溶解炉を控除建物とともに貸付けたことによる所得について，民法 86 条の規定による土地の定着物の一種と認めるのが相当であるとして，不動産所得と判断された。

106 福田・前掲注 103）265-266 頁参照。

107 武田・前掲注 17）1552 頁。

108 不動産所得の範囲が争われた裁判例として，名古屋高判平成 17 年 9 月 8 日税資 255 号順号 10120，東京高判平成 27 年 3 月 19 日訟月 61 巻 10 号 1966 頁，東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800，東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁，福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213 等がある。

109 名古屋地判平成 17 年 3 月 3 日税資 255 順号 9949，名古屋高判成 17 年 9 月 8 日税資 255 号順号 10120，前掲注 108。

性質を有するものであって，およそそのような性質を有しないものは，これを借主から貸主に移転されるとしても，含まれないというほかない。」として，当該対価は一時所得であると判示された。控訴審判決でも控訴は棄却され，確定した。

名古屋建物無償提供事件判決に対する学説としては，不動産所得を賃料に限定しているとして批判的な意見が大勢のようである[110]。碓井光明教授は，「『貸付け』の文言は，当然に『貸付業務による所得』の意義を含意しているとみるべきである。その結果，貸付業務と結びついている収入……は，不動産所得に係る収入金額と見るべきである。」[111]として，不動産所得をいわゆる「賃料」に限定すべきではないと述べている。中野浩幸教授も，不動産の貸付けによる所得の範囲について，賃料や賃貸料のほかに，権利金，敷金，保証金等の一時的実質的には貸付けの対価となるものも含めるとする，「経済的実質賃料説」を唱えている[112]。

なお，判決文にある「これに代わる性質を有するもの」の範囲は，判決で明確にされておらず，不動産所得の範囲は未だ事実上明らかになっていないと考えられている[113]。

2　旧所得税法 9 条 1 項 3 号及び同項 8 号の解釈

現行の所得税法では，不動産等の貸付けによる所得であっても，譲渡所得（あるいは事業所得）に該当するものは不動産所得から除外されている。そして，譲渡所得が規定される同法 33 条 1 項にはかっこ書きが付されており，同項かっこ書きを受けた同法施行令 79 条 1 項の列挙事由は，従来は不動産所得の対象とされる行為も，「資産の譲渡とみなされる行為」として譲渡所得課税の対象とされている。不動産所得と譲渡所得を区別するこのような条文構造は，先の通り昭和 34 年税制改正で譲渡所得が規定される旧所得税法 9 条 1 項 8 号にかっこ書きが追加されたことで形成された。

では，昭和 34 年以前は，どのように不動産所得と譲渡所得の区別を決していたのだろうか。昭和 34 年税制改正以前の旧所得税法には，譲渡所得の規定にかっこ書きが存在せず，不動産所得の規定にも「譲渡所得に該当するものを除く」とは明記されていなかった。すなわち，旧所得税法 9 条 1 項 3 号には「不動産，不動産の上に存する権利又は船舶の貸付（地上権又は永小作権の設定その他他人をして不動産，不動産の上に存する権利又は船舶を使用せしめる一切の場合を含む。）に因る所得（第 4 号に規定する所得を除く。以下不動産所得という。）」をいうと規定され，同法 9 条 1 項 8 号には，「資産の譲渡に因る所得（前号に

---

110 碓井光明「所得税における不動産所得に関する若干の考察」法律論叢 89 巻 1 号（2016 年）96 頁，中野浩幸「不動産所得の範囲に関する若干の考察－名古屋地裁平成 17 年 3 月 3 日判決等を題材として－」近畿大学法学 66 巻 1・2 号（2018 年）9-11 頁等参照。

111 碓井・前掲注 110）98 頁。

112 中野・前掲注 110）9-11 頁参照。

113 福田・前掲注 103）258-259 頁参照。

規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。)」をいうと規定されていた。

この点に関して，次章では，係争年度が昭和 33 年であるサンヨウメリヤス土地賃借事判決を検討する。当該事件ではまさに，借地権の設定に伴い支払われた高額な権利金が，昭和 34 年以前の旧所得税法上，譲渡所得に該当するか，不動産所得に該当するかについて争われた。したがって，サンヨウメリヤス土地賃借事件において，旧所得税法上，譲渡所得の規定にかっこ書きが存在しない中でどのような解釈がなされたのかを分析することで，不動産所得と譲渡所得の区別を決する当該かっこ書きの解釈が明らかになると考える。

第四節　小括

不動産所得は,「不動産等の貸付け」による所得をいう。しかし，同法 26 条 1 項には，不動産等の貸付けによる所得であっても「譲渡所得に該当するものを除く」と規定されている。したがって，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分の判断にあたっては，譲渡所得該当性を検討することが先決となる。

譲渡所得とは,「資産の譲渡」による所得をいう。その課税の趣旨は，増加益清算課税説と譲渡益課税説の 2 つが提唱されている。前者は，譲渡所得課税は所有資産の価値の増加益（キャピタル・ゲイン）に対する課税である，という考え方である。従来の判例や学説は，この増加益清算課税説を採用してきた。後者は，譲渡所得課税を，現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益に対する課税であると捉える。最近の判例（ゴルフ会員権贈与事件判決等）では，この譲渡益課税説への傾斜傾向がみられるといわれる。譲渡所得の趣旨に関するこの 2 つの考え方は，どちらか一方に寄せられるべきものではなく，現状では，両者の説が併存しているとみる学説が有力であると考えられる。

そして，このような譲渡所得の趣旨として，特に増加益清算課税説は，同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」の意義にも結び付く。すなわち，同法 33 条 1 項にいう「資産」概念とは，金銭的評価が可能なものであって,「値上がりあるいは価値の増加を観念することができない資産は，譲渡所得の基因となる資産には含まれない」[114]という考えが通説となっている。また，余剰容積利用権移転事件判決で議論された「資産」の「譲渡」性の有無に関しては，金銭的評価が可能であるかどうかの指標にすぎず，実際に「単独で転々譲渡」するかどうかということは問題ではないと考えられる。この傾向は，借家権の消滅に伴い支払われた対価の所得区分が争われた裁判例（弁護士事務所事件判決等）からも窺うことができる。

では，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価が譲渡所得に該当するかどうかは，どのように決せられるべきだろうか。これには，同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈が鍵になる。

次章では，譲渡所得の規定にかっこ書きが追加された昭和 34 年税制改正以前に，不動産

---

[114] 谷口・前掲注 63）290 頁。

所得と譲渡所得の区別が問題となったサンヨウメリヤス土地賃借事件判決を検討する。当該事件は，借地権の設定に伴い支払われた権利金の所得区分が争われた事案であるが，係争年度は昭和 33 年であり，当時の旧所得税法には不動産所得の規定に「譲渡所得に該当するものは除く」という文言が明記されておらず，譲渡所得の規定にもかっこ書きが存在しなかった。このとき，権利金の所得区分がどのように判断されたかは，本論文のテーマと密接な関係を持つ。

第三章　借地権の設定に伴い支払われた権利金の所得区分

本章では，サンヨウメリヤス土地賃借事件判決[115]と税法の類推適用について検討する。当該事件では，借地権の設定に伴い支払われた権利金が不動産所得に当るのか，それとも譲渡所得に当るのかが争われた。しかし，事件当時の旧所得税法には譲渡所得の規定にかっこ書きが無く，争点となった借地権利金の所得区分について明文規定がない状態であった。

サンヨウメリヤス土地賃借事件における議論の中心は，旧所得税法に明文規定がない中で，譲渡所得と不動産所得の区別をどのように解釈すべきかであった。そして，最判昭和 45 年では，当該権利金が譲渡所得に当るとして類推解釈が許容された。

第一節　サンヨウメリヤス土地賃借事件判決

1　事案の概要

（1）認定事実

X（原告，被控訴人，被上告人）は，メリヤス生地編織事業を開始するため，昭和33年3月8日にサンヨウメリヤス株式会社（以下「S社」という。）を設立して，その代表取締役となった。そして，Xは，S社に対し，S社工場の敷地としてX所有の東京都墨田区の宅地110坪のうち50坪を，普通建物の所有を目的とし，期間20年，地代一坪当り1ケ月金20円の約定で賃貸した。さらに，右借地権設定の対価（いわゆる権利金）として，一坪当り金2万円の割合による合計金100万円を同社より受領した。なお，当時右土地の更地価格は，一坪当たり約金3万円であった。Xは，右金100万円は借地権設定の対価として取得したものであるから，譲渡所得に当たるものとして，昭和34年12月11日に昭和33年分譲渡所得金42万5000円の修正申告書を提出した。しかし，所轄税務署長であるY（被告，控訴人，上告人）は，これを不動産所得金100万円と更正した。

（2）当事者の主張

ア．Xの主張

Xは，借地権の設定に伴い支払われた権利金は譲渡所得であると主張した。その根拠として，事件直後の昭和34年税制改正による改正所得税法（昭和34年法律第79号。以下同

---

[115] 東京地判昭和 39 年 5 月 28 日税資 38 号 401 頁，東京高判昭和 41 年 3 月 15 日税資 44 号 196 頁，最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 巻 11 号 1617 頁，東京高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1214 頁。前掲注 11。第一審の判例評釈として，金子宏「判批」判時 389 号（1964 年）44 頁，須貝修一「判批」シュトイエル 30 号（1974 年）1 頁等がある。控訴審の判例評釈として，竹下重人「判批」シュトイエル 59 号（1967 年）7 頁等がある。上告審の判例評釈として，森川正晴「判批」シュトイエル 110 号（1971 年）22 頁，清永敬次「判批」民商 65 巻 3 号（1971 年）83 頁，新井隆一「判批」ジュリ 482 号（1971 年）36 頁等がある。

じ。）9条1項8号は，次の3つの観点から確認規定であることを挙げている。

第一に，不動産所得は，「地代・家賃等一定の源泉から反覆回帰的に流出する収入を予定するもの」であるが，借地権設定は，右のような不動産所得というよりは，「物の数量的あるいは分量的な分割譲渡」の場合と実質的には変わらない。

第二に，借地権の譲渡に関しては，改正所得税法の施行前から譲渡所得として課税されており，借地権の譲渡と借地権の設定は，経済的・実質的に全く同一である。したがって，前者を譲渡所得として，後者を不動産所得として課税することは，負担の公平の原則に反するものである。

第三に，改正所得税法9条1項8号（譲渡所得）の趣旨である。もともと，譲渡所得は不動産所有権の譲渡の場合のみを予想していたが，戦後の世情により，土地利用権の価格に相当する金員が，権利金として借地権の設定または移転の際授受される慣行が生じた。権利金は，土地利用権の対価として譲渡所得と目すべきものとなったが，なお，借地権設定の際に支払われる金員が低額で，地代（その前払）と紛らわしいものがあったため，これらを含めて一律に譲渡所得として扱うことが相当でないところから，改正所得税法でかっこ書きが追加された。

イ．Yの主張

Yは，同法第9条1項8号は創設規定であるため，借地権の設定に伴い支払われた権利金は不動産所得であると主張した。また，Yは，係争年度である昭和33年においては右改正規定が存在しなかったため，譲渡所得か不動産所得かを分別する基準が甚だ不明確となって，結局係官の主観的な恣意的判断に委ねる外ないこととなるとした。そして，その不当性は明らかであるから，このような観点からも，借地権の設定対価たる権利金は不動産所得であると主張した。

2　裁判所の判断

第一審判決では，「土地所有権更地価格の3分の2にも当たる本件の権利金は，譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」と判示され，Xの請求を認容した。そして，控訴審判決も，第一審判決を正当として控訴を棄却した。最高裁判決では，本件権利金が譲渡所得に当るものと類推解釈を行うことについて判断の枠組みが示されたが，権利金の性質に関する認定が不十分であるとして原審に差戻される。差戻審判決では，本件権利金の性質の認定により不動産所得に当ると判断され，判決は確定した。各裁判所の判決は，次の通りである。

（1）第一審（請求認容）

第一審判決では，「税法の解釈適用に当たっては，法の予想を超えて実質的に新たな課税対象を創設し，もしくは課税対象を拡張しまたは納税者に不利益を来たすよな，方向に

おいて類推ないし拡張解釈を行うことは慎しまるべきものである」として基本的な考えが示されたが，「立法の遅延による不公平不公正を是正し，納税者の利益を図る方向において税法の類推解釈を行なうことを禁ずべき理由はないものといわねばならない。」と判示された。また，不動産所得の立法経緯や趣旨を認定したうえで，「土地所有権の更地価格の極めて大きな割合に当る近時の権利金なるものの実態は，所得税法が不動産所得の対象として予想する地代，家賃（もしくはその前払）のような継続的，営利的性質の所得とは，その実質を異にするものであることは明らかである。従って，かような権利金がいずれの所得類型に当たるかの判断は，……権利金の実態に強いて目をおおい，所得税法第9条第1項第3号の文理解釈を唯一の手掛りとしてこれを判定すべきものではなく，かえって，権利金の実態は法が不動産所得の対象として予想するところのものとは実質を異にするものであるとの認識を前提として，各種所得類型のうち，いずれの類型にもっとも近い性質をもつものであるかという見地からこれを判断すべきものである。」と判示された（傍点は筆者）。

そして，「土地所有権の更地価格の極めて大きな割合に当れる近時の権利金は，経済的，実質的観点においては，所有権の権能の一部（利用権）の譲渡（Xのいう利用権の創設的譲渡）の対価としての性質をもつものと認められ，そのかぎりにおいて，所得税法第9条第1項第8号の『資産の譲渡に因る所得』にもっとも近い性質をもつものと認めざるをえず，法が不動産所得においては元本から生ずる営利的所得を眼中においているに対し，譲渡所得においては，資産の譲渡の際における元本資産の値上り利得を眼中においていることから考えても，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，課税の公正の要請にもそうものといわねばならない。」として，本件のような権利金は譲渡所得に当たるものと類推解釈をすべきと判示された（傍点は筆者）。

（2）控訴審（控訴棄却）

控訴審判決では，「当裁判所は，原審の判示するところを，概ね正当とするものであって，以下に判示するところと抵触する部分を除き，原判決の『理由』をすべて引用する」とし，権利金の性質について考察が加えられた。すなわち，「巷間において，権利金といわれて不動産賃貸借の当事者間で授受される金銭には，およそ三種の類型が考えられる」として，その一に「営業権譲渡の対価又はのれん代に当るもの」，その二に「地代，家賃の一部前払に当るもの」，その三に「賃借権そのものの対価として支払われるもの」の三種について説示された。そして，「現実に授受される権利金なるものには，前示各種の類型の混合したものもあれば，第二種のものか第三種のものか，にわかに判別し難いものもあり，要するに，権利金といっても，一概にそれが地代ないし賃料の前払であるとか，賃借権そのものの対価であるとか割り切って考えることはできないといわなければならない。」として一般論を提示したうえで，本件の権利金についても，「……賃貸借成立の事情について，なんらの主張立証のない本件においては，右権利金の性質がいかなるものか

については，原判示のごとく第三の類型に属するものとの可能性が強いとは云え，当裁判所は，なお，これを断定することはできないというほかはない。」と判示された。

続けて，「権利金の性質を一概に決定することはできないのであり，本件の権利金もその例に洩れないとすれば，このような性質の明らかでない権利金は，これを所得税法9条1項3号の不動産の貸付による所得すなわち不動産所得とみるべきか，同条1項8号の資産の譲渡による所得すなわち譲渡所得とみるべきかということに帰する。……法律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であるというべきであり，不動産所得とみるよりは，譲渡所得とみる方が納税者のために利益であるとするならば，性質のあいまいな，しかもその後の法律の改正により譲渡所得と擬制されることになった要件を充たすような権利金については，法の改正前においても――本件権利金は改正直前の課税年度に授受されていることを想起すべきである――同様に譲渡所得と類推解釈するのが相当であるといわなければならない。」と判示され，原審の判断が維持された。

（3）上告審（破棄差戻し）

最高裁では，借地権設定の対価たる権利金につき，一定の要件の下で譲渡所得に当たると類推解釈を行う余地が認められた。判決文を引用すると，次の通りである。「本件で問題とされている権利金が授受された昭和33年当時には，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したであろうことは否定できないところであり，右のような権利金については，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うことも，公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない。このような見地からすれば，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，所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり，このような権利金は，昭和34年法律79号による改正前の旧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。」（下線は筆者。）

しかしながら，続けて最高裁では，「もつとも，右所得税法9条1項が，譲渡所得については8号の規定により計算した金額の2分の1に相当する金額を課税標準とする旨定めているのは，普通の所得に対して資産の譲渡による所得を特に優遇するものであるから，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ないところであり，右のような類推解釈は，明らかに資産の譲渡の対価としての経済的実質を有するものと認められる権利金についてのみ許されると解すべきであって，必ずしもそのような経済的実質を有するとはいいきれない，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である。」と判示された。これは，原審が本件権利金の性質を確定することなく判断した点を問題にしているとされる[116]。

最高裁の結論として，「原判決には，法律の解釈を誤り，その結果審理を尽くさなかつた違法があるものといわなければならず，右の違法は判決の結論に影響を及ぼすから，結局論旨は理由があり，原判決は破棄を免れない」から，「なお前記権利金の性質等につき審理する必要がある」として，本件は原審に差し戻された。

なお，差戻審では，本件権利金の性質が認定され，不動産所得に当たると判示され，確定した。

第二節　昭和 34 年税制改正前の譲渡所得該当性

1　最判昭和 45 年の検討

（1）問題の整理

サンヨウメリヤス土地賃借事件の係争年度は昭和 33 年であったため，事件当時に適用される法律は旧所得税法となる。旧所得税法における不動産所得及び譲渡所得の規定は，次の通りである。すなわち，旧所得税法 9 条 1 項 3 号には，不動産所得について，「不動産，不動産の上に存する権利又は船舶の貸付（地上権又は永小作権の設定その他他人をして不動産，不動産の上に存する権利又は船舶を使用せしめる一切の場合を含む。）に因る所得（第 4 号に規定する所得を除く。以下不動産所得という。）は，その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額」と規定される。そして，同法 9 条 1 項 8 号では，譲渡所得について，「資産の譲渡に因る所得（前号に規定する所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。以下譲渡所得という。）は，その年中の総収入金額から当該資産の取得価額，設備費，改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額」と規定される。

第一審判決で説示されるように，旧所得税法に不動産所得の規定が挿入された昭和 25 年当時は，本件で問題になっていたような借地権設定に係る権利金の性質は判然とせず，権利金授受の慣行も一般的ではなかった。そこで，サンヨウメリヤス土地賃借事件の中心的な問題は，権利金授受の慣行が一般化し，高額化したという，立法者が立法当時に予想しなかった新たな事情が発生した場合に，その事情が旧所得税法における所得区分の解釈に影響を与えるのか否かという点にあった[117]。

（2）最判昭和 45 年の規範

最高裁は，形式的には旧所得税法下の権利金収入は不動産所得に該当するとしながらも，結論としては，旧所得税法の立法当時と比べて「権利金授受の慣行が広く一般化し」，「借地権の設定に当り借地権の価格に相当するものが権利金として授受されるという慣行が，東

---

116 清永・前掲注 115）443 頁参照。

117 清永・前掲注 115）444 頁。

京近辺の都市において特に多くみられ」るようになったことから，「その経済的実質に着目して」「公平な課税の実現」を図る必要がある，という立場を示している（傍点は筆者）

そして，判断の枠組みとして，借地権の設定に際して土地所有者に支払われる権利金の中でも，①所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合（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），②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 2 要件を充たす場合には，「経済的，実質的には，所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができる」として，「譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である」と判示された（傍点は筆者）。

なお，本件権利金は，土地の更地価格の 3 分の 2 に当る金額であると認定されているため，昭和 34 年以降であれば，「ほかに特別の事情がない限り，それは当該土地の価額の十分の五に相当する金額をこえるので譲渡所得に該当することになる。」として，既に立法的解決はなされている[118]。

2　最判昭和 45 年に対する学説

（1）事件当時の批評

事件当時の学説には，最判昭和 45 年や下級審判決に対して，否定的な見解が目立って散見される。

ア．権利金の実質を不動産所得とみる見解からの批判

学説では，本件権利金の実質を不動産所得とみる見地から批評がある。森川正晴教授は，土地所有者が土地所有権を自らに留保し，用益権的権能のみを他人に与える行為は，法律上も社会通念上も「資産の譲渡」とはいわず，それはまさに不動産所得の定義規定にいう「不動産等の貸付け」であるとし，租税法律主義は類推解釈や縮小解釈を禁ずるものであるから，「法律規定が存しないにもかかわらず権利金の実体や慣行の変化を根拠に，ある場合には法律的・形成的に，ある場合には経済的・実質的に，解釈することは許され」ないと述べている[119]。金子宏教授も，借地権の性質が判断された東京高判昭和 27 年 6 月 14 日[120]等を引用しながら，当該借地権利金は，「どちらかといえば，資産の譲渡の対価とは見ずに，賃料の前払と見る考え方が強いのではないかと思われる。」として，「い

---

[118] 清永・前掲注 115）442 頁参照。この当時，清永敬次教授は，「その（筆者注：立法的解決がなされている）限りにおいては本件判決の意義はもはや存しないことになる。」と分析されているが，現在は余剰容積の移転取引の課税関係で，再びその意義が注目されるべきであると考える。

[119] 森川・前掲注 115）23-24 頁。

[120] 東京高判昭和 27 年 6 月 14 日下裁民集 3 巻 6 号 830 頁。

かに同一の保護（筆者注：2 分の 1 課税制の適用）を与えるべき必要（実質的理由）があるからといって，その性質が譲渡所得ではなく不動産所得であるものに，解釈によって同一の保護を与えるわけにはゆかない」という見解を述べている [121]。

イ．税法の類推適用への批判

税法の類推適用に対する批判もある。須貝修一教授は，「安易な経済的議論をよりどころとすること」は許されないとして類推解釈を否定し，高額権利金授受の慣行は借地権売買という法的構成を採るから，類推解釈を適用せずとも譲渡所得に当たると解釈することができると述べている [122]。竹下重人弁護士も，「明文の規定のないところに，解釈によって他の規定を準用したと同様の結果を造り出すことは許されない」として，租税法律主義の観点から第一審判決が行った類推解釈には，否定的な立場を示している [123]。

ウ．権利金を雑所得とみる見解

最後に，類推適用には一定の理解を示しながらも，本件権利金を雑所得であると主張する見解も見られた。清永敬次教授は，最高裁が類推適用を許容したことについて，「これも法の解釈適用の一つの仕方であろう。」と認めながらも，所得区分の結論としては，「当該権利金の性質からみて，ある特定の所得（雑所得を除く）に類似しこそすれ，その所得分類そのものに当然に含まれない以上，雑所得に含めざるを得ない」と述べている [124]。新井隆一教授も，清永敬次教授と同様に「雑所得以外のいずれの類型に属するか明らかでない場合には，雑所得に該当すると解するのが法の趣旨に合致するものというべきである」[125]と述べている。

---

[121] 金子・前掲注 115）44-45 頁参照。

[122] 須貝・前掲注 115）4-5 頁参照。須貝修一教授は，税法の解釈適用の前に，まずは事態の法的構成をすべきであって，第一審のようにすぐさま「安易な経済的議論をよりどころとすること」はゆるされないと述べられている。

[123] 竹下・前掲注 115）11 頁参照。なお，竹下重人弁護士は「本件権利金の性質は前述第 2，第 3 の類型の混合形態であってその区分割合が明らかではないので，納税者の利益に，その全部が資産の譲渡により収入すべき金額に該当すると認定したことは正当であったと考える。」として，控訴審判決による類推適用は肯定している。すなわち，「不動産所得か譲渡所得かについての法律解釈の問題……ではなく，……法律事実に当るか否かの，事実認定の問題」であったと説いている。

[124] 清永・115）91 頁参照。

[125] 新井・前掲注 115）38 頁

（2）最近の学説

最近の学説には，権利金の性質ではなく，サンヨウメリヤス土地賃借事件判決が許容した類推解釈に着目した批評を行うものがみられる。

ア．文理解釈

最近の学説にも，依然として，税法の類推適用に対して厳しい見解がみられる。木山泰嗣教授は，最判昭和 45 年が類推適用を許容する条件として 2 要件を設けたことを受けて，「…いっけんすると類推解釈を認めた判決のようにもみえるが，下級審で行われた制限のない類推解釈を戒め原則として行うべきではない旨の判示として読み取ることができる」と述べており，最判昭和 45 年は逆に文理解釈の原則を貫いたものとして評価している [126]。

イ．類推解釈

最判昭和 45 年が類推解釈を行ったことによる意義を見出す学説もある。佐藤英明教授は，「本来，法的には不可分な所有権の『権能の一部』が譲渡所得の発生の基礎となる『資産』たりうるとしているわけであり，ここでの『資産』が私法上形式的に認められる『何か（権利など）』である必要がないことを判示したものである。」[127] と述べている。植松守雄教授も，最判昭和 45 年について「土地所有権から『土地利用権』を分化し，その移転に対してキャピタル・ゲインの実現をみようとする，いわばキャピタル・ゲインの実現概念の拡大を意味する」[128] と述べている。両者は，最判昭和 45 年の「幅広く解釈することで実質的に妥当な結論を出すスタンス」[129]，すなわち，旧所得税法上は不動産所得とされる権利金収入であっても， 2 要件を充足する場合には，実質的には譲渡所得に該当することを認める解釈について，一定の理解を示しているものと思われる。

第三節　税法における類推解釈

1　税法における類推解釈の許容性

（1）税法の解釈適用

税法は，「侵害規範（Eingriffsnorm）であり，法的安定性の要請がはたらくから，その解釈は原則として文理解釈によるべきであり，みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許

---

126 木山泰嗣「税法解釈のあり方－文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 巻 2 号（2016 年）108-109 頁参照。

127 佐藤・前掲注 59）98 頁。

128 注解所得税法研究会編・前掲注 13）719 頁。

129 佐藤英明「最高裁判決から見た租税法の解釈適用」ＴＫＣタックスフォーラム 2018（2018 年）5 頁。

されない」[130]とされる。この原則には，立法者の意思を尊重するという観点も含まれており，「『厳格解釈』，つまり法令の文言を厳格に解する立場」として，租税法律主義の重要な機能の一つであるとされる[131]。特に現在の最高裁判決は，武富士富士事件[132]やホステス報酬事件[133]等をみても，文言の厳格解釈を重視する方向性がみてとれる[134]。

ただし，「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に，規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは，いうまでもない」[135]という例外も認められており，このような租税判決（特に下級審判決）も増加している[136]。とはいえ，この場合の多くは，規定の趣旨目的を考慮したいわゆる趣旨解釈が想定されており，拡張解釈や類推解釈を行うこと関しては，依然として消極的な見解が学説の大勢であると思われる[137]。現に，従来の税法判例・裁判例の多くには，「みだりに類推解釈を行うことは許されない」という文言が，定型文のように引用されてきた。

（2）類推解釈に対する最近の学説

最近の学説には，「租税法の解釈において類推解釈を絶対的に禁止しているという立場に立つものではない」と明言するものが出ている（傍点は筆者）[138]。首藤重幸教授によれば，

---

130 金子・前掲注 61）123 頁。

131 佐藤・前掲注 129）4-5 頁参照。税法における厳格解釈の要請については，木山・前掲注 126）77-83 頁にも詳細な記述がある。

132 最判平成 23 年 2 月 18 日訟月 59 巻 3 号 864 頁。木山・前掲注 126）91-92 頁によれば，武富士事件は「住所」という民法が規定する借用概念の解釈が争われたものであるが，税法解釈の厳格性を優先しており，須藤正彦裁判官の補足意見には，税法解釈のあり方として文理解釈の原則が明記されている。

133 最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 巻 2 号 4120 頁。なお，木山・前掲注 126）86 頁によれば，ホステス源泉徴収事件では，文理解釈のみで結論を導くことができるはずであるにもかかわらず，規定の文言だけでなく，趣旨にも考慮していて判示されている。

134 佐藤・前掲注 129）8-13 頁参照。

135 金子・前掲注 61）124 頁。

136 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 巻（2020 年）35 頁参照。

137 木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 巻 4 号（2018 年））119 頁では，とくに所得区分については，所得税法が目的をもって定めた固有概念であることから，例外的に所得区分の判断に関する最高裁判例及び裁判例の多くは趣旨解釈を行ってきたと論じている。

138 首藤・前掲注 136）17 頁参照。類推解釈については，「ドイツ租税法での通説・判例は，類推解釈を否定しておらず，そこでの類推解釈の限界に関する議論は極めて精緻に展開されており，日本での租税法の解釈を考えるうえでも貴重な素材を提供している」とあ

最判昭和 45 年で判示された類推適用も，「法律の欠缺があり，その欠缺を裁判官が類推という法解釈技術をもって補充する，裁判官による法創造（立法）がなされたと評価することも可能である。」[139]として肯定する立場を示している。

占部裕典教授も，「本判決（筆者注：最判昭和 45 年）は，立法者の意思（文理解釈）を前提にしながらも状況変化を理由とする解釈の変更（論理解釈による変更）を認めるもので，いわゆる立法者意思説（厳格な文理解釈）が採用されているわけでない。」[140]と述べている。これは，文理解釈は立法者意思の解明と言えど，「法文の文言についての現在の社会通念等による理解とはかけ離れたものとなっている」ことに対しては，「この隙間や乖離（法の空白）を埋める」ために類推解釈が一定程度許容されることを説いているものと考える [141]。なお，事件当時の批評ではあるが，清永敬次教授は，最判昭和 45 年による類推適用について，「これも法の解釈適用の一つの仕方であろう。」と一定の理解を示していたことは，先にも触れた通りである [142]。

以上から，租税法律主義に反して現に最判昭和 45 年では類推解釈が許容されていることに鑑みれば，現状での租税法律主義や憲法原則の中で，類推解釈がどの程度まで許容されるのかという位置づけとしては，絶対的に禁止されるとは断言できず，占部裕典教授の言葉を借りて「混乱がある」状況にあるという表現に留まることが妥当であると考えられる [143]。

2　類推解釈の意義

ここまで，税法解釈における類推適用の許容性・妥当性について最近の学説を踏まえて検討したが，そもそも「類推解釈」の意義はどのように説明できるだろうか。

（1）類推解釈の意義

類推解釈とは，一般に「類似した事柄のうち一方にだけ規定があり他方について規定がない場合は，規定がないものについても同じ趣旨の規定があるものと考えて解釈する方法」[144]と理解される（傍点は筆者）。また，占部裕典教授は，類推解釈について「法の目的・解釈

る。

[139] 首藤・前掲注 136）17 頁。

[140] 占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号（2020 年）66 頁。

[141] 占部・前掲注 140）61-62 頁参照。

[142] 清永・前掲注 115）445 頁参照。なお，清永敬次教授は，「当該権利金の性質からみて，ある特定の所得（雑所得を除く）に類似しこそすれ，その所得分類そのものに当然に含まれない以上，雑所得に含めざるを得ない」という見解を述べている。

[143] 首藤・前掲注 136）16 頁参照。占部・前掲注 140）16・70 頁参照。

[144] 西川彰「税法の構成と解釈の仕方：法令解釈の常識」西川彰（1995 年）16 頁。

さらには歴史的解釈といった価値判断から，その法文の文言を離れて，その法文が対象としている事件と類似した事件に，その類似性を根拠として，その法文が適用対象にしなかった事件に，論理解釈をもって，その法文を類推適用することを『類推解釈』という。法文外の解釈である。」[145]と説明している（傍点は筆者）。

（2）反対解釈との対比

類推解釈の理解には，反対解釈との対比が分かりやすいと思われる。反対解釈とは，「裏に隠されている意味を論理的に読み取る解釈の方法」とされるが，「類似する A，B 二つの事柄がある場合に，特に A の事柄についてだけ規定があるのであるから B は反対に取り扱う趣旨であると解するのが反対解釈であるが，類推解釈は，B について規定がないのは B も A と同様に取り扱う趣旨であると解するのであり，その結果は反対解釈の場合と全然逆になるのである。」として，両者の違いは整理される（傍点は筆者）[146]。

そうすると，類推解釈とは，首藤重幸教授が論じたような「裁判官による法創造（立法）」を許容したものではないと考えられる。すなわち，類推解釈とは，あくまでも，規定に直接的には明記されていない事柄に関して，規定の裏に隠された意味を規定の趣旨等を考慮しながら取り出す解釈方法であるといえる。この理解でいけば，「租税法を作るのは立法府である国会であり，どのような法律を作るべきかは国会の政策的な判断にゆだねる他はなく裁判所は口を出せない」[147]という，これまで多くの判例や学説が築いてきた伝統的なスタンスとも相反しないと思われる。

なお，判例解説によれば，「本判決（筆者注：最判昭和 45 年）は，税法に類推解釈をする余地があることを認めた重要な判例であるが，それは，直後の法改正により今後同様の問題が証する余地のなくなったところにおいて，きわめて限定された要件のものにであることに注意すべき」[148]として，類推適用の限界点を検討している。しかし，レーシングカー事件 [149]で適用された拡張解釈は，その後の税制改正の有無に関係なく行われている。したがって，事件直後に税制改正によって立法的解決がなされていなければ，税法の類推適用は許容されない，ということにはならないと思われる。

---

145 占部・前掲注 140）61-62 頁。

146 西川・前掲注 144）16 頁参照。

147 佐藤・前掲注 129）12-13 頁参照。

148 富沢達「判解」『最高裁判所判例解説民事篇 昭和 45 年度』法曹会（1970 年）1048 頁。

149 最判平成 9 年 11 月 11 日訟月 45 巻 2 号 421 頁。

第四節　小括

本章では，借地権の設定に伴い支払われた権利金が不動産所得であるか，それとも譲渡所得であるかについて争われたサンヨウメリヤス土地賃借事件判決を検討した。

当該事件は，係争年度が昭和 33 年であり，昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加される前の旧所得税法下の事件であった。したがって，当該権利金の所得区分の取扱いについて明文化されておらず，サンヨウメリヤス土地賃借事件判決の中心的な問題は，当該権利金が譲渡所得であると類推解釈ができるかどうかであった。そして，最判昭和 45 年では，一定の要件の下，譲渡所得であると類推解釈することが許容された。

当時の学説には，最判昭和 45 年及び下級審判決に対して否定的な見解が散見される。

第一に，当該権利金の性質を不動産所得とみる見解からの批評がある。すなわち，土地所有者が用益的権能を他人に与える行為は，まさに不動産所得の定義規定にいう「不動産等の貸付け」による所得に該当するという見解である。この見地からすれば，不動産所得の実質を有するものにまで，権利金授受の慣行が変化した事情や 2 分の 1 課税制の保護を与えるといった理由で，「資産の譲渡」による対価に該当するものと類推解釈することはできないとして，判決に対する批判がある。

第二に，税法の類推適用に批判的な批評がある。すなわち，租税法律主義の観点からすれば，明文規定がない中で，経済的実質を重視して類推解釈を行うことは許されないとして，税法における文理解釈の原則を支持する立場をいう。このような見解は，とくに下級審判決が，事実の認定や法的構成が曖昧な中で，安易に類推解釈を行っていることを批判するものであると読み取れる。

第三に，当該権利金の性質が曖昧であることから，当該権利金は雑所得に区分されるべきであると主張する学説もあった。

他方で，最近の学説には，最判昭和 45 年の類推解釈に一定の意義を見出すものも出てきている。すなわち，「所有権の権能の一部を譲渡した対価」による所得が，譲渡所得であると類推解釈することが最高裁で許容されたということは，「キャピタル・ゲインの実現概念の拡大」であり，最判昭和 45 年により譲渡所得該当性が広範になったものと評価する見解がある。また，税法で類推解釈が禁じられているにも関わらず，まさに最判昭和 45 年で類推解釈が許容されていることを例に採り上げて，税法における類推適用に対して絶対的に禁止されるものではないという見解も出始めている。

なお，類推解釈の限界点を，事件直後の税制改正の有無に求めることは適切ではないと考える。最判昭和 45 年の判決文を見ても，事件直後の昭和 34 年に税制改正があったから類推解釈が許容されたとは明言されていない。少なくとも，最判昭和 45 年の先例拘束力が及ぶ限りは，譲渡所得に当るとして類推解釈を行うことは許容されると考えられる。

次章では，余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分の解釈として，想定され得る解釈アプローチを整理し，提言する。

第四章　所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈

本章では，本論文の結論として，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分について，有効な解釈アプローチを提言する。これにはまず，想定され得る解釈アプローチを整理する。そして，解釈のあり方を検討するうえで中心的な問題となる，同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を確認する。また，最判昭和 45 年の先例拘束力が，現在もなお存在するのか，その射程が余剰容積の移転取引の課税問題に及ぶのかを検討する。

第一節　譲渡所得該当性の解釈のあり方

1　解釈アプローチの整理

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分の解釈について，想定され得るアプローチを整理すると次の 3 つに分類できる。

（1）所得税法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ

このアプローチは，同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説に立ち，さらに同法 33 条 1 項かっこ書きを「政令で定めるものに限る」と解釈する厳格的なアプローチをいう。

このアプローチによれば，余剰容積の移転が，地下又は空間について上下の範囲を定めた借地権（建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権）の設定によって行われた場合，その借地権の設定対価がその土地の価額の 4 分の 1 超の金額要件を充たすことで，余剰容積の移転を可能とするいずれの制度であっても，譲渡所得課税の対象となると判断する。また，それが地役権の設定による場合には，特定街区制度によるもので，かつ，金額要件を充たす取引であれば，譲渡所得課税の対象となるものと判断する。余剰容積利用権移転事件判決ではこのアプローチが採用され，現行の取扱いにおいても定着している。

なお，余剰容積の移転で地役権の設定をした場合には，特定街区制度によるもの以外は譲渡所得課税の対象として認められない。よって，各種制度間で課税上の取扱いに差異が生じるものの，同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説の立場からこの解釈を支持する学説は大勢である [150]。

（2）所得税法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ

このアプローチは，「余剰容積利用権」の移転，あるいは土地の「部分的譲渡」として，余剰容積の移転に伴い支払われた対価は，同法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」に該当するという解釈手法をいう。

---

[150] 同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説によって，本件対価の譲渡所得該当性は導出できないという見解として，伊川・前掲注 37）3 頁，渡辺・前掲注 37）183 頁，秋山・前掲注 16）14 頁，阿部・前掲注 57）431 頁等がある。

このアプローチによれば，余剰容積の移転が「資産の譲渡」に当るか否かのみが検討されるため，同法施行令 79 条 1 項は埒外に置かれる。少数ではあるが，学説としてこの見解を支持する立場もある [151]。

（3）所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチ

このアプローチは，同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈を，文理の自然な解釈として「政令で定めるものを含む」としてその意味を包括的なものとして理解し，同法 33 条 1 項の類推適用の余地を認める解釈手法をいう。

このアプローチによれば，余剰容積の移転が「資産の譲渡」そのものではないとしても，「所有権の権能の一部を譲渡した」ものとして，最判昭和 45 年（先例）の射程から所得税法 33 条 1 項の類推適用を行うことが可能となる。税法の類推適用は許されないという考えが税法解釈の原則とされるが，最近ではその許容性を認める学説も現れていることは前述した通りである。

2　解釈アプローチの検討

（1）所得税法 33 条 1 項の文理解釈アプローチの問題点

前項で整理した 3 つのアプローチ手法のうち，所得税法 33 条 1 項の文理解釈アプローチには，明らかな問題点が 2 点内在している。

第一に，わが国では物権法定主義（民法 175 条）を採用しているため，「余剰容積利用権」という新たな権利を創造できない。これは，余剰容積利用権移転事件判決においても同様の主旨が判示された通りである。

第二に，余剰容積の移転取引によって移転された「余剰容積利用権」や「空中権」に関して，前述の通り，物権法定主義の観点から独立した権利性が認められないとすれば，あくまでも，当該取引は，借地権等の設定によって成立していると理解される。その際，借地権等の設定は，本来は「不動産等の貸付け」に当るものであって，同法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の存在があってはじめて譲渡所得課税の対象となる可能性が生まれる。換言すれば，余剰容積の移転行為は，所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」の文理解釈を適用しても，譲渡所得該当性からは除外されることになる。よって，この文理解釈アプローチは，現実的には適用できないと考える。

（2）所得税法 33 条 1 項かっこ書きの解釈上の相違点

余剰容積の移転取引の課税問題について，同法 33 条 1 項の文理解釈アプローチが適用できないとして，残る 2 つのアプローチを検証すると，同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチと同法 33 条 1 項かっこ書きの類推適用アプローチとでは，同法 33 条 1 項かっこ書

---

[151] 中野・前掲注 37）19 頁，鈴木匠「判批」税理 62 巻 8 号（2019 年）173 頁等。

きの意義の捉え方に，2 つの側面で相違点があることが分かる。これを整理すると次の通りである。

ア．所得税法施行令 79 条 1 項との関係

① 限定説（所得税法施行令 79 条 1 項の列挙事由のみに限定する説）

同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を，譲渡所得課税の対象となるものを政令で定めるものに「限定する」とか，政令に定めるもの以外は認めない，といった意味合いで解釈する立場を，本論文では「限定説」と定義する。同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチはこの限定説の立場にある。

余剰容積利用権移転事件判決も，限定説の立場で同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈がなされていることが判決文から読み取れる。すなわち，控訴審判決では，「不動産の利用により逐次発生すべき利用利益であっても，その利用期間が長期に及ぶ場合で，利用利益の全部又は一部を一時に一括して受領するときは，実質的に所有権の移転と同様に資産の増加分の処分の実体を有することがあるが，その区分は必ずしも明らかではないことから，不動産を他人に使用させることの対価としての所得であっても，政令で定めるものに限って，譲渡所得として扱うことにしたものと解される。」として，政令に定めがない本件地役権設定対価は，譲渡所得ではないと判示された（傍線は筆者）。このような限定説による考え方は，同法 33 条 1 項かっこ書きの規定の趣旨解釈であるとされる [152]。

② 包括説（所得税法施行令施行令 79 条 1 項を含むとする説）

同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を，当該かっこ書きの末尾に「含む」と規定されていることから，文理の自然な解釈として「政令で定めるものを含む」と解釈する立場を，本論文では「包括説」と定義する。同法 33 条 1 項の類推適用アプローチは，この立場に立つ。

包括説によれば，同法施行令 79 条 1 項の列挙事由以外の「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為」も譲渡所得課税の対象になり得ると考える。すなわち，この場合には仮に同法施行令 79 条 1 項が限定列挙だとしても，同法 33 条 1 項かっこ書きは単に「政令で定めるものを含む。」と規定されているから，同項かっこ書きが政令で定めるものに限定しているという解釈にはつながらないとする。

イ．昭和 34 年税制改正との関係

① 創設規定説

この創設規定説とは，昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定に追加されたかっこ書きを，創設規定とみる考え方である。同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチは，この立場に

[152] 木山・前掲注 137）93 頁参照。

立つ。

この創設規定説によれば，昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことにより，不動産所得と譲渡所得を区別する解釈に変更が加えられたという見解を見出すことができる。すなわち，譲渡所得の規定に追加されたかっこ書きは，本来は不動産所得である権利金収入に対して，2 分の 1 課税制の恩恵を受けさせるために創設されたものと考える立場である [153]。

② 確認規定説

この確認規定説とは，昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定に追加されたかっこ書きを，確認規定とみる考え方である。同法 33 条 1 項の類推適用アプローチはこの立場に立つ。

この確認規定説によれば，当該かっこ書きは，今までの解釈を明文化した確認規定であるということになる。すなわち，昭和 34 年税制改正により譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことによっても，不動産所得と譲渡所得を区別する解釈は依然として変わらないと理解される [154]。

（3）所得税法 33 条 1 項かっこ書きの意義

前項で，余剰容積の移転に伴い支払われた対価の譲渡所得該当性の解釈アプローチにあっては，同法 33 条 1 項かっこ書きの解明が鍵になることを確認した [155]。すなわち，同項かっこ書きの存在意義は，同法施行令 79 条 1 項の列挙事由のみに限って譲渡所得課税の対象に含めることにあるのか（限定説），それとも同法施行令 79 条 1 項を含むと共にその他の取引に関しても類推解釈の余地を秘めているのか（包括説）。そして．昭和 34 年税制改正で譲渡所得にかっこ書きが追加されたことは創設的なものであったのか（創設規定説），それとも確認的なものであったのか（確認規定説）。これらの見解の当否を明らかにすることは，いずれの解釈アプローチが妥当であるかを決定する要素として重要であると考える。

---

153 金子・前掲注 115）45 頁参照。

154 金子・前掲注 115）45 頁参照。

155 木山泰嗣『入門課税要件論』中央経済社（2020 年）139 頁。「現在問題になるとすれば，このかっこ書きは，最高裁昭和 45 年判決が類推適用する余地があるとした内容のあらわれと考えるべきか，その具体例の 1 つと考えるべきなのか，だと思います。後者の考え方を採る場合には，現在でも，譲渡所得については類推適用の可能性が残されており，同法 33 条 1 項かっこ書きの規定にあたらない場合でもなお類推の可能性を検討する必要があることになるでしょう。これに対して，前者の考え方に立つ場合には，現行法では譲渡所得について類推の必要はなく，法文の規定されたかっこ書きを満たすかどうかを検討すればよいだけになるでしょう。」として，同法 33 条 1 項かっこ書きに着目している。

第二節　確認規定としてのかっこ書き

1　権利金課税の沿革

昭和 34 年税制改正で，所得税法における不動産所得と譲渡所得の規定も改正された。すなわち，改正所得税法 9 条 1 項 3 号における不動産所得の規定には，不動産等の貸付けによる所得であっても譲渡所得に該当するものは除くと明記され，同項 8 号における譲渡所得の規定には，「資産の譲渡に因る所得（地上権の設定その他契約により他人をして不動産を長期間使用させる場合のうち命令で定める場合においてその対価として一時に取得する所得を含み……）」として，いわゆる借地権の設定時に支払われる権利金の取扱いが明文化された。そこでまず，追加されたかっこ書きを実質的にどのように捉えるべきかを検討するべく，昭和 34 年税制改正までの権利金課税の沿革を以下で確認する。

（1）権利金授受の慣行のはじまり

権利金の授受は，「明治中期以後における資本主義の急激な発展に伴い都会地の人口が急激に膨張し，その繁華街における店舗や敷地の供給とこれに対する需要とのアンバランスが生じたことから，比較的多く発生するにいたつた現象ではないか」[156]とあるように，従前は店舗等のニーズに対応すべく慣行的に起こったもので，事例としては多くはなかったようである。その後，住宅地にもその慣行が及ぶようになるが，大正 10 年の旧借地法制定後，権利金授受の傾向は特に東京地方で一段と強くなった [157]。その要因は，旧借地法制定により借地権の保護が強化されることで，借地権自体に強大な権利がもたらされるようになったことが挙げられる [158]。これにより，借地権が所有権よりはるかに高額で売買されることもあったため，そこで地主側では，賃料のみならず相当程度の権利金の支払いを借主に要求するようになったのではないかと分析されている [159]。

しかし，大正 12 年の関東大震災を契機に，東京地方では，借地契約の締結にあたって多額の権利金を要求するようになり，社会問題に発展した [160]。これに対処すべく制定されたのが，借地借家臨時処理法（大正 13 年法律 18 号）であり，同法 2 条では『地代，家賃敷金其他ノ借地借家ノ条件』が著しく不当であるときの処分について規定されている。な

---

156 岡垣学「権利金をめぐる諸問題－判例の綜合的概観－」判タ 7 巻 7 号（1956 年）559 頁。

157 白石満彦「借地権課税 80 年のあゆみ」税大論叢 6 巻（1972 年）240-241 頁参照。

158 笹岡宏保『平成 25 年 2 月改正／具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－Ⅰ』清文社（2013 年）1057 頁によれば，「一度他人に貸したら二度と戻ってこない（普通借地権の場合）と考えないといけないし，貸付中の地代も容易に値上げをするのは困難と分かっているし」とある。

159 白石・前掲注 157）240-241 頁参照。

160 白石・前掲注 157）241 頁参照。

お，右規定の解釈として「権利金」が含まれていることに異論はないものの，「権利金」という文言は明文化されなかった。その理由については，「元来権利金は法律上認められて居るものであるか否かが甚だ曖昧であるから，本条は故ら権利金なる文字を掲げることを避けたのである。尤も権利金は既に経済上の必要に応じて発生した事実であつて法律上之を否認することは出来まいから，結局其著しく不当なものに付き更正を為すの策を講ずるより外はないものと思はれる。」[161]と説明されている。

（2）昭和 15 年税制改正

国家総動員法（昭和 13 年法律 55 号）に基づく第一次地代家賃統制令（昭和 14 年勅令 704 号）と，それに続く第二次地代家賃統制令（昭和 15 年勅令 678 号），第三次地代家賃統制令（昭和 21 年勅令 443 号）で，地代及び家賃につき統制額が定められたことによって，権利金の授受はその分多く行われるようになった[162]。

このような時代背景の下，昭和 15 年税制改正では所得分類が導入され，権利金は不動産所得に属するものと明文化された[163]。当時の主税局通牒によれば，権利金は，契約期間に分割して所得計算されていたことが明らかにされており，当時の権利金に対する理解は，地代の前払い的性格を有するものとであったことが読み取れる[164]。

（3）昭和 22 年税制改正

昭和 22 年税制改正では，従来の分類所得税及び総合所得税の両建てによる個人所得課税制度が廃止され，総合課税が拡充強化されることとなった。そして，分類所得税時代の不動産所得の区分がなくなり[165]，これまで不動産所得として扱われてきた権利金が，このとき

---

161 この引用文は，岡垣・前掲注 156）560 頁によれば，「長島毅『借地借家臨時処理法談話』11 頁」を抜粋しているとある。当該資料の現存が確認できなかったが，貴重な資料として，本論文では岡垣・前掲注 156）560 頁から引用した。

162 岡垣・前掲注 156）560-562 頁参照。白石・前掲注 157）244-246 頁参照。なお，淡路剛久「地代家賃統制令の変遷とその現代的意義」ジュリ 448 号（1970 年）40 頁によれば，第一次地代家賃統制令の背景には，軍需景気の進展による一般物価や地代家賃の高騰があった。そして，地代家賃統制令及びその付属法令は「戦争遂行のための全面的な価格統制の一貫として地代家賃につき強力な統制を加え，権利金についても同様な態度をもって臨んだものである」と説明がある。すなわち，戦争遂行のために，地代家賃に統制額を定めることで借地人（国民）の保護を図ったものと思われる。

163 白石・前掲注 157）249 頁参照。

164 白石・前掲注 157）249-250 頁参照。

165 武田・前掲注 17）1551 の 2 頁参照。昭和 22 年に不動産所得が廃止された理由は，昭和 22 年税制改正により，同居親族の所得は資産所得に限らずすべて合算して課税する仕組み

新設された一時所得に該当するものとして，いわゆる二分の一課税制の対象に組み込まれることとなった[166]。

当時，権利金が一時所得に該当することになった事情は明らかにされていないが，権利金は一般的に返還不要のため，一時に取得した時点でその全額に担税力を認めることができ，必ずしも地代の前払とはいいきれず，仮に権利金を地代の前払いとして，契約期間に対応して分割して課税するとしても，一般に契約期間が長期である借地契約に対してそのような課税方法は馴染まない考えられたと推測されている[167]。

なお，昭和 23 年 10 月に行われた第三次統制令の一部改正では，権利金の授受が全面的に禁止されることとなる。すなわち，同令 12 条の 2 が新設され，「貸主は，如何なる名義があっても，借主から借地権利金又は借家権利金を受領することはできない。」と定められた[168]。

この直後，当時の主務官庁であった物価庁の通牒（昭和 23 年 12 月 24 日・物価庁物五第 734 号物価庁長官通牒）により，統制令の対象となる「権利金」の性格に関して行政解釈（定義）が明らかにされる[169]。以下，引用する。

「本令（筆者注：地代家賃統制令）において借地権利金又は借家権利金とは，地上権者又は賃借権者が，地上権又は賃借権設定の結果，その不動産所在地を利用することによって享有する場所的利益に対する対価であって，使用の対価である地代又は家賃以外のものをいう。（闇地代，闇家賃の実態を有する権利金は従来通り……禁止される。）　従って，……場所的利益以外の営業上の利益に対する対価は右権利金に含まれないが，地上権設定又は賃貸借契約締結の際，貸主に支払われるいわゆる謝礼金なども，右の場所的利益享有に対する対価の性質を有するものであるからやはり右権利金に含まれる。」（傍線は筆者）

（4）昭和 25 年税制改正

昭和 25 年税制改正で不動産所得が再設されたことで廃止され，権利金は再び不動産所得として取り扱われることになる[170]。

をとつたため，特に『不動産所得』の分類を設けておく必要がなかったためである。」と説明される。

166 白石・前掲注 157）265-266 頁参照。

167 白石・前掲注 157）266 頁参照。

168 岡垣・前掲注 156）560 頁参照。白石・前掲注 157）247 頁によれば「権利金の授受は，統制令により，全面的に禁止された後も，実際には，授受されることが多かったようである。」とある。

169 岡垣・前掲注 156）562 頁参照。白石・前掲注 157）247 頁参照。

170 白石・前掲注 157）267-268 頁。

この昭和 25 年に地代家賃統制令も改正され，権利金の授受は全面的に解除されることとなった。そして，当時の土地需要と相俟って，借地契約を締結する際に権利金を授受する慣行が一段と一般化し，さらに東京地方の一部の取引にみられるように，土地の更地価格の 7 割ないし 9 割という高額な権利金が授受されるようになる[171]。

2　所得税法上の権利金の性質

(1) 固有概念と借用概念

ア．権利金

前項によれば，昭和 22 年に権利金が一時所得に組み込まれたことを契機に，所得税法における権利金の性質は，立法的に「地代の前払い」から，「場所的利益の対価」とみる考え方に変化したものとみられる[172]。その後，昭和 25 年税制改正によって，再び不動産所得に組み込まれることになったが，権利金授受の慣行は，戦後の世相や地代家賃統制令の解除等によって，急速に一般化・高額化することなり，慣行的に「場所的利益の対価」からさらなる変容を遂げていったことが窺える。

なお，最判昭和 45 年では，前置きとして，「不動産賃貸借の当事者間で授受されるいわゆる権利金には，原判決説示のように種々のもの（筆者注：地代の一部前払い，場所的利益の対価等）が存するけれども，……通常，それは賃貸人が賃借人に対して一定の期間不動産を使用収益させる対価の一部として支払いを受ける一時の所得であるから，前記法条（筆者注：旧所得税法 9 条 1 項 3 号）をその文言に従つて法律的，形式的に解釈するかぎり，通常，賃借権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は，不動産所得に当るものと解するほかはない。」と判示された。これに関して，判例解説も，旧所得税法の条文が用いる「私法的用語をそのまま形式的に解釈するかぎり，不動産賃貸借契約の当事者間に資産の譲渡があったものと見るのは困難であ」[173]ると述べている（傍点は筆者）。

このような，権利金を不動産所得と解さざるを得ないという最高裁の前置きは，私法（民法，旧借地法）による権利金の性質を前提にしたと思われる。すなわち，借地権設定に伴う権利金の性質については，私法上，地代の一部前払いに当るもの，賃借権そのもの対価（地主の有する土地に対する独占的利用権又は場所的利益の譲渡の対価[174]）として支払われるものが権利金の定型として議論されるところである[175]。しかし，これらの混合形態も存在するという学説も踏まえると，控訴審判決にあるように「権利金といつても，一

---

171 淡路・前掲注 162）42 頁参照。白石・前掲注 157）245・248・269 頁参照，

172 白石・前掲注 157）267 頁参照。

173 富沢・前掲注 148）1046 頁。

174 昭和 37 年 12 月 7 日「税制調査会答申」980 頁参照。

175 桜井巳津男=渡辺淑夫=増原繁樹『借地権課税の理論と実務〔6 訂版〕』財経詳報社（1990 年）2 頁参照。金子・前掲注 115）45-46 頁参照。

概にそれが地代ないし賃料の前払であるとか，賃借権そのものの対価であるとか割り切つて考えることはできない」という考えが，私法上の権利金に対する通説といえる[176]。

ここで懸念されるのが，このような私法上の権利金をそのまま所得区分の判断に用いるとすれば，それは借用概念の議論となるということである。本来，所得区分は固有概念であると理解される[177]。したがって，所得区分の判断にあたってはとくに，所得税法にいう権利金の性質を前提に議論がなされなければならないと考えられる[178]。

イ．その他の事例

そもそも，「借地権」の定義が借地借家法と各種税法（相続税法，所得税法，法人税法）で異なることに関して，課税実務上も学説においても異論がない。すなわち，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」と定義されており，その本質は，借地上の建物を所有する者（借地人）に対する所定の保護配慮とされる[179]。他方で，各種税法における借地権の定義は，借地借家法2条に定義される範囲と異なり，その本質も財産価値をいうと整理される[180]。同法施行令79条1項に，借地権の所有目的に「構築物」が加えられていることも，所得税法と借地借家法で借地権の認識が異なることの表れであり，いわば「借地権」は固有概念といえるのではないだろうか。

また，所得区分の争いではないが，拡張解釈が行われたレーシングカー事件の最高裁判決[181]も，「『普通自動車』の意味内容を確定するに際して，反対意見は他の法令・登録基準・他の自動車に関する税務当局の取扱等との整合的解釈を試みたうえ，社会通念に従っ

---

176 岡垣・前掲注 156）563 頁によれば，「慣行的に形成され幾多の内容を有する権利金の法律的性格を概念的に把握することは極めて困難であつて，これを一義的に決定しようとするのはかえつて適切であるまい。」とある。他に，桜井=渡辺=増原・前掲注 175）4 頁参照。

177 金子・前掲注 61）126 頁によれば，「他の法分野では用いられておらず，租税法が独自に用いている概念」を固有概念と呼ぶとし，「たとえば，所得とか移出とかいう概念が，その例である。」とある。他に，谷口・前掲注 63）46 頁においても，所得が固有概念であることが説明されている。

178 木山・前掲注 137）119 頁では，「所得区分について趣旨解釈を前提にすることは，所得税法が目的をもって定めた固有の概念の解釈であることからすれば適切といえる。」と分析している。

179 白石・前掲注 157）223-224 頁参照。

180 笹岡・前掲注 158）1056-1057 頁参照。なお，相続税法上の借地権は，借地借家法に定義される範囲と同一とされる。所得税法上の借地権は，建物若しくは構築物を土地の所有目的としており，法人税法上の借地権は，土地の所有目的について何ら範囲が定められていないという特徴がある。

181 最判平成 9 年 11 月 11 日訟月 45 巻 2 号 42 頁，前掲注 149。

た解釈を導いているのに対し，多数意見はかかる整合的解釈は行わず，租税法の見地から競争用自動車も『普通乗用自動車』たり得るとの判断をしたように思われる。」[182]と分析されるように，税法の見地が重視されることは特別なことではない（傍点は筆者）。

サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和45年も，税法の見地からして，権利金には「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」することが判示されたものと考えられる。

（2）確認規定説の提言

権利金課税の沿革から，所得税法にいう権利金は，税制改正の変遷に伴って「地代の前払い」から「場所的利益の対価」へと変化し，そして戦後の時代背景や慣行的変遷を経て，さらに「所有権の権能の一部を譲渡した対価」へと変化したものと考えられる。そして，「所有権の権能の一部を譲渡した対価」へと変化した時期は，最判昭和45年で譲渡所得の類推解釈が許容されたことを念頭に置けば，少なくとも昭和34年税制改正以前の昭和33年には既にその変化が起きていたものと考えられる。そうすると，昭和34年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことは，創設的ではなく，確認的なもの（確認規定）であったといえる。創設規定であるとすれば，昭和33年当時の借地権利金が譲渡所得に当るとして類推解釈が許容されたことは，実質的に不動産所得であるものに対して譲渡所得であると判断したという結果に帰結する。

なお，確認規定説の理解に立てば，最判昭和45年で税法の類推解釈が許容されたのは，昭和34年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことに影響を受けていないといえる。このことは，次の通り，最判昭和45年で，昭和34年税制改正を理由として当該権利金は譲渡所得であると類推解釈をした控訴審判決を厳しく非難されていることからも読み取れる。すなわち，最判昭和45年は，「性質の明らかでない権利金であつても，これを不動産所得とみるよりは譲渡所得とみる方が納税者のために利益であるとするならば，その後の法律の改正により譲渡所得と擬制されることになつた要件を充たすようなものについては，法の改正前においても同様に譲渡所得と類推解釈するのが相当であるとして，ＸがＳ社から受領した権利金につき，その性質を確定することなく，これを譲渡所得と解した原判決には，法律の解釈を誤り，その結果審理を尽くさなかつた違法があるものといわなければなら」ない，としている。

（3）最判昭和45年の先例拘束力

昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定にかっこ書きが追加されたことによって，借地権利金の所得区分に関しては立法的解決が図られたと言われてはいるものの，かっこ書きの

---

[182] 増田晋「判批」水野忠恒=中里実=佐藤英明=増井良啓編『租税判例百選〔第 4 版〕』（2005 年）29 頁。

追加は確認的なものであって，最判昭和 45 年の先例性が失われたわけではない。すなわち，現在においても，「所有権の権能の一部を譲渡した対価」としての性質を有するものは譲渡所得として類推解釈を行うことに関して，なお先例拘束力があるということができる。

学説上も，金子宏教授によれば，「地上権の設定等にあたって授受される権利金は，通常は不動産所得に含まれるが，地上権が譲渡性を与えられている等，一定の要件をみたす場合は譲渡所得にあたると解すべきであろう（最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 巻 11 号 1617 頁参照。……）」[183]と述べており，これは最判昭和 45 年の先例拘束力が存続していることについて一定程度認める見解と考えられる。

第三節　かっこ書きの存在による類推の余地

1　所得税法施行令 79 条 1 項との関係

前節で，同法 33 条 1 項かっこ書きが確認規定であり，最判昭和 45 年の先例拘束力が現在もなお存在することを確認した。続いて，同法 33 条 1 項かっこ書きが同法施行令 79 条 1 項との関係で，限定説に立つのか，それとも包括説であるのかを確認する。

（1）包括説の提言

限定説とは，同法 33 条 1 項かっこ書きの意義を，譲渡所得課税の対象となるものを政令で定めるものに「限定する」とか，政令に定めるもの以外は認めない，といった意味合いで解釈する立場であり，現行の取扱いがこの立場であることは先にも述べた。そして，このような解釈を行う根拠については，譲渡所得該当性に関する

実質的な判断が困難であるという趣旨によるものであると説明される。

一方で，包括説とは，かっこ書きに規定される「含む」の文理を重視する立場である。

税法解釈としては，所得概念は固有概念（税法独自の用語や概念）の 1 つであることから，「法規の趣旨・目的に照らして税法独自の見地から決めるべきであ」[184]るという側面があるといわれる。それゆえ，所得区分の判断では，税法の文理解釈の原則にも関わらず，特に断りなく当然のように趣旨解釈が行われるケースもある [185]。

そこで，かっこ書きの解釈を考えると，かっこ書き自体は固有概念ではないため，ここでは趣旨解釈が直ちに判断の決め手になるとは考えられない。そうすると，当該かっこ書きの末尾には「含む」と規定されているのであって，文理の自然な解釈としては，「政令で定め

---

183 金子・前掲注 61）237 頁。

184 金子・前掲注 61）129 頁。

185 木山・前掲注 137）72-74 頁参照には，「所得税法が定める所得区分の争いにおいて，最高裁をはじめとした裁判例は，当然のように当該所得の趣旨を考慮した解釈をし続けている……」とある。

るものを含む」と読むことを先行して考えるべきである。

包括説で理解すれば，同法施行令 79 条 1 項の列挙事由以外の「建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為」も，譲渡所得課税の対象になり得る類推の余地がある。この場合には，仮に同法施行令 79 条 1 項が限定列挙だとしても，同法 33 条 1 項かっこ書きは単に「政令で定めるものを含む。」と規定されているのみであるから，文理上，同項かっこ書きが政令で定めるものに限定しているという解釈にはつながらない。これにより，余剰容積の移転を可能とする各種制度間の課税上の取扱い差異も一定の解決に向かう。

（2）所得税法施行令 79 条 1 項の沿革

昭和 44 年税制改正において，同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に特定街区制度が追加され，余剰容積の移転を可能とする各種制度間で課税上の取扱い差異が生まれることとなった。この経緯等について，「現行法令の解釈上生じている差異は作為的に設けられたものではなく，都市計画法及び建築基準法上の新たな制度に税制が対応してこなかった結果生じた差異であると思われる。そうであるとすれば，本件両施行令が特定街区に限って資産の譲渡とみなす対象としていることに合理的な理由があるとはいえない。」[186]ともあるように，地役権の設定範囲を限定列挙であるとみるべき理由が判然としないというのが実情である。前掲図 1 で示したように，条文の構造からは例示列挙とも読み取れる。

なお，昭和 44 年税制改正で，特定街区制度のみが同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定範囲に追加された趣旨について，当時の資料には，「特定街区内では建築物の延面積の敷地面積に対する割合（容積基準），建築物の高さの最高限度および壁面積の位置の制限が定められることになっており，この特定街区内で高層ビルの建築を行う場合に，その街区内の他の建物はもはやそれ以上容積をふやすことができないこととなって補償金の支払を受ける場合があり，このような場合についても地役権の設定対価として一定の基準に該当する場合には譲渡所得の収入として取り扱おうとする趣旨によるものです。」[187]と説明されている。

しかしながら，特定街区制度以外の各制度でも，同じく「それ以上容積をふやすことができないこととなって補償金の支払を受ける場合」があるのであって，上記の趣旨だけでは，特定街区制度を同法施行令 79 条 1 項に列挙する特別な理由があることは見出しがたい[188]。そもそも，同法施行令 79 条 1 項における地役権の設定については，「問題となるケ

---

[186] 池田・前掲注 1）315 頁。

[187] 有馬憲幸（主税局税制第一課 課長補佐）「「所得税法の改正」国税速報 2203 号（1969 年）27 頁。

[188] 池田・前掲注 1）314 頁にも，「本件両施行令が特定街区内に限って資産の譲渡とみな

ースを踏まえて，逐次改正追加が行われてきたという経緯があり，いわば具体的事案の集積によりその範囲を定めていくという立法方針が採られているということができよう」[189]とあるように，複数ある余剰容積の移転を可能とする制度の中で，あえて特定街区制度のみを取り出して，譲渡所得課税の対象とするとしているわけではないと考えられる。

このような場合，法の欠缺が起きているものとも捉えることができ，状況としてサンヨウメリヤス土地賃借事件との類似性が見られる[190]。

2　最判昭和 45 年の射程

以下では，最判昭和 45 年の射程範囲を確認する。最高裁の先例の射程が及ぶ限り，裁判所はその先例と整合性のある判断をしなければならない[191]。

（1）余剰容積の移転

最判昭和 45 年の射程範囲を検討するにあたって，事例として余剰容積利用権移転事件判決をもって検討を行う。

余剰容積利用権移転事件の控訴審判決では，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の性質について，「連担建築物設計制度に同意したことによる対価」であると判示された。そして，同意による対価は「不動産を他人に使用させることの対価ということになるから，同意に係る対価が当然に譲渡所得に該当するものと解することはできない。」という法的構成が取られた。しかし，これには「一般の契約である連担建築物設計制度を根拠とする契約と，伝統的物権である地役権の設定を同一でみてよいのか」[192]という疑問が生じることはもとより，右判決では税法の見地から余剰容積の移転の性質を認定したうえで所得区分の判断をしていないという点にも疑問がある。

とはいえ，最終的な結論としては不動産所得であると判断されたものの，控訴審判決には，「本件対価の性質には，実質的，経済的にみれば，本件各土地の土地利用権の一部を半永久

す対象としている理由については，昭和 44 年の改正の趣旨及びその他の文献においても明確に述べられているものは見当たらず，これを探求することは 困難であると考えられる。」とある。

189 注解所得税法研究会編・前掲注 13）795 頁参照。秋山・前掲注 16）18 頁にも同様の記載がある。

190 笹倉秀夫『法解釈講義』東京大学出版会（2009 年）104 頁によれば，類推解釈は，法の欠缺（ある事実について適用できると考えられる規定がない場合）があるときに適用される解釈手法をいう。

191 木山泰嗣『税務判例が読めるようになる－リーガルマインド基礎講座・実践編－』大蔵財務協会（2015 年）159 頁参照。

192 水野・前掲注 37）57 頁。

的に譲渡することによって，本件各土地の更地価額のうち本件各土地の値上がりによって所有者に帰属した増加益が現実化したという側面も否定できない」と判示された部分がある。最判昭和 45 年の先例性からみれば，控訴審判決で判示されたこの性質の方が，まさしく所得税法における余剰容積の移転の性質を表しているものと考えられ，この性質を起点として所得区分の判断がされるべきであったのではないだろうか。

（2）最判昭和 45 年の規範

最判昭和 45 年の主論（レイシオ・デシデンダイ）は，次の部分であると考える。「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，所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり，このような権利金は，昭和 34 年法律 79 号による改正前の旧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。」

この「所有権の権能の一部を譲渡した対価」といえる要件を分解すると，次の 2 要件になる。

①所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合
（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）
②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

なお，この最判昭和 45 年の規範を 3 要件で示す学説もある[193]。しかし，上記①のかっこ内は，末尾に「等」と記載されていることから，半永久的に手放す結果となる場合の例示であるとして，2 要件説を採用する学説が有力であると考える[194]。

---

[193] 3 要件を提示する学説として，金子・前掲注 61）262 頁，村井正「判批」金子宏編『租税判例百選〔第 2 版〕』有斐閣（1983 年）63 頁がある。なお，前者によれば，「借地権等の設定が長期で，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」として，後者では，「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放す対価として更地価格のきわめて高い割合の金額が支払われるもの」として，それぞれ 3 要件の捉え方は異なる。

[194] 伊川正樹「判批」税務Ｑ A 86 号（2009 年）51 頁参照。佐藤・前掲注 59）98-99 頁参

最判昭和 45 年で提示された要件について，村井正教授は「最高裁があげた要件は抽象的にすぎる。」とし，「個別の事例を右の最高裁基準にしたがって，判別することは税務執行上困難」であると指摘している [195]。他にも，「特にある種の要件を備えた権利金を抽き出し，それを他のものと区別して譲渡所得とすることが合理的とされるような基準が一体あるだろうか。」として，最判昭和 45 年で示された規範に疑問を投げかけるものもある [196]。

（3）最判昭和45年の射程

以下では，余剰容積利用権移転事件の認定事実を再度確認し，先例の射程を検討する。

ア．使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合（前記（2）①の要件）

①　長期性

まず，当該事件の地役権設定契約書 6 条では，地役権設定契約の存続期間は永久と定められている。この「永久」という要素は，「長期の存続期間」と整合的であると考えられる [197]。

この点に関して，中野浩幸教授は，「……借地権設定を土地の一部の権能の移転として『譲渡』と捉えた最高裁昭和 45 年判決から考えると，資産の一部の価値が永久的に減少している本件についても，余剰容積移転部分に対する最後の課税の機会である『譲渡』として，すなわち，『部分譲渡』と考える可能性もあったように思われるのである。」と述べている（傍線は筆者）[198]。渡辺充教授も，「本件地役権設定契約書において，本件地役権の存続期間は永久とするものとし，キャッシュインフローは本件係争年度のみに発生するので，本件敷地利用権能は単なる経済的利益ではなく，所有権の権能の一部の譲渡，すなわち余剰容積利用権の譲渡であると考える……」[199]と述べており（傍線は筆者），いずれも存続期間が永久であることに着目している。

②　譲渡性

一方で，例示されている「譲渡」性に関しては，「地役権そのものが単独で転々譲渡す

照。

[195] 村井・前掲注 193）63 頁参照。

[196] 注解所得税法研究会編・前掲注 13）441-442 頁参照。すなわち，「最高裁判決が文理解釈を重視しつつ，公平な課税の実現のために一定の範囲で類推解釈も許されるとしているものの，その『類推解釈』の中身に疑問がある」としている。

[197] 伊川・前掲注 194）51 頁によれば，本件地役権設定契約における永久の存続期間については，「『不動産の貸付け』とではなく，本件土地の『所有権機能の一部の譲渡』に該当するといえる余地がありそうです。」と述べている。

[198] 中野・前掲注 37）125 頁。

[199] 渡辺・前掲注 37）202 頁。

る余地はない」として，本件の地役権設定対価は「『資産の譲渡』には当たらない」という解釈を支持する学説もある[200]。しかし，地役権単独で譲渡されることは不可能としても，本件では，地役権設定契約書10条1項に，Xら及び訴外E社並びに訴外K社は，将来，本件各土地又はK社所有地の所有権を第三者に譲渡する場合，譲渡先に対して本件契約の権利義務の一切を承継させる旨が規定されている。すなわち，本件各土地の所有権移転に附随して地役権の物権変動が生じるのであって，同10条1項では，第二章第二節で検討した観点で課税物件の「譲渡」性が承認されていることが読み取れる。

余剰容積利用権移転事件判決では，以上の 2 点が本件地役権設定契約書に明記されているため，最判昭和45年の2要件のうち前記（2）①（所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合）を充足していると考える。そもそも，地役権は用益物権であり，他人の土地を一定の目的のために使用収益する権利である[201]。そのため，Xらが本件各土地の使用収益権を半永久的に手放したということは，民法上の説明としても成立する。

このとき，「建物の建築を制限する不作為地役権が設定された場合でも，承役地の所有者は，その制限の範囲内で，建物を自由に建築し，使用することができる」[202]ため，余剰容積の移転の場合には当該土地の使用収益権のすべてを半永久的に手放した結果にならないのではないかという議論があるかもしれない[203]。この議論は，次項の「きわめて高い割合」の検討に譲る。

イ．更地価格のきわめて高い金額（前記（2）②の要件）

前記（2）②の要件では，「きわめて高い割合」という不確定概念が問題となる。

---

[200] 水野・前掲注37）64頁では，このような解釈を「適正な解釈であると思われる。」として支持している。

[201] 所有権は，物を直接的に支配して一切の利益を享受できる権利をいう。このような所有権の性質を，全面的支配性という。これに対して，用益物権は部分的支配権を有しており，すなわち物の使用収益権能の全部又は一部を権利内容とする権利をいう。なお，用益物権（地上権，地役権，入会権，永小作権）は，いずれも土地の使用収益のみを目的としている。千葉=藤原=七戸・前掲注9）11-12頁参照。淡路=鎌田=原田=生熊・前掲注9）6-7頁参照。石田=武川=占部=田髙=秋山・前掲注7）5頁参照。

[202] 鵜野・前掲注3）675頁。

[203] 石田=武川=占部=田髙=秋山・前掲注7）2-3頁によれば，地役権については排他性（同一物上に互いに相容れない内容の物権が2個以上同時に成立しえないこと）がない。しかし，鵜野・前掲注3）675頁参照によれば，「その土地の上下空間を排他的・独占的に使用することができる」土地賃貸契約であっても，「契約の特約により，支障のない範囲で土地所有者の使用を認めている」とされる。

① 更地価格を基準とする説

余剰容積利用権移転事件の控訴審判決では，同法施行令79条1項の類推の余地について，更地価格の4分の1超という基準で検討した。すなわち，右判決では，本件の地役権設定対価が決定した当時の本件各土地の更地価額は少なくとも21億4,000万円であったと認定され，本件各土地の地役権設定対価が合計4億円であったことから，「本件地役権の設定を，空間について上下の範囲を定めたものである地上権等の設定（略）に準じて考えたとしても，本件地役権設定によって控訴人らが得た対価4億円は本件各土地の価額の2分の1に相当する金額の10分の5（筆者注：すなわち4分の1）である5億3,500万円を超えない。」とし，同法施行令79条1項の類推の余地はないと判示された。しかし，裏を返せば，裁判所は，更地価格の4分の1を超える対価の支払いがあれば，当該土地の4分の1の使用収益権は半永久的に手放す結果となること，それによって譲渡所得課税の対象となり得ることを示唆したものとも捉えることができる。

② 土地の部分的価額を基準とする説

他方で，Xらの主張としては，本件地役権の設定によりXらが譲渡したのは，本件各土地の利用権のうち，譲渡の対象となる余剰容積率の割合（約26％＝容積率の最高限度400％のうち余剰容積率105.54％）に応じた部分的利用権に過ぎないから，「本件各土地全体の更地価額ではなく，同利用割合に応じた『土地の部分的価額』」を基礎に論じるべきであったという。確かに，土地の売買のケースでみれば，その売買対象面積の大小に応じて売却価格が増減するのであって，余剰容積の移転対価を算出する場合も，その移転する余剰容積率の割合の大小に応じて価格が増減することになるだろう。このような場合，更地価格を基礎として「きわめて高い割合」を議論することには具体的妥当性に欠けるとも考えられる[204]。

（ウ）検討

「きわめて高い割合」の是非については，最判昭和45年当時の評釈として新井隆一教授

---

[204] 我妻榮『法律における理屈と人情〔第 2 版〕』日本評論社（1987 年）5-6 頁では，法律の要請として，一般的確実性（法律はすべての場合に，画一的に適用されることを必要とする）と具体的妥当性（それぞれの場合の特殊の事情に応ずること）を調和させることについて述べている。なお，阿部雪子「空中権取引の促進と課税：課税繰延べと信託」税経通信 69 巻 6 号（2014 年）35 頁では，「その設定行為が『資産の譲渡』とみなされるためには，その設定行為に対する支払対価が，「土地等の時価の 4 分の 1 を超える」必要があるとしているが，その適用要件についても検討を要すると思われる。」として法整備の必要性を示唆している。

が議論している。すなわち，「その借地権設定の対価として支払われた権利金は，その金額の多少にかかわらず，所有権の権能の一部（使用収益権）の譲渡の対価である，としなければならないだろう。権利金の金額が，更地価格のきわめて高い割合に当たるものであることは，それが，使用収益権の譲渡の対価であるか否かを認定する補充的な資料とはなっても，それを決定づける要素ではない，というべきである。」[205]という見解を示している。

この考えに依拠すれば，前項の最後で問題にしたような，当該土地の使用収益権のすべてではなく，一部を半永久的に手放した結果となり得ても，それが所得税法上も賃料の前払いではなく，所有権の権能の一部を譲渡した対価である限りは譲渡所得と解する余地があると考えられる。さらに，Xらの主張する「土地の部分的価額」を基礎とした計算手法にも，妥当性を認めることができるだろう。

なお，Xらの主張する計算によれば，「土地の部分的価額」を「5億9,800万円と解すべきであり，本件対価である4億円はその約66％」となる。

第四節　余剰容積の移転に係る所得区分の解釈のあり方

1　所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチの提言

本論文の結論として，余剰容積の移転に係る所得区分の解釈に有効なアプローチとして，所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチを提言する。そこでまず，これまでの議論を踏まえ，解釈のあり方を論じる。

ア．現行の取扱い

現行の取扱い（第一章第一節）を再確認すると，次の通りである。余剰容積の移転に伴い支払われた対価の所得区分の解釈は，不動産所得が規定される同法 26 条 1 項と，譲渡所得が規定される同法 33 条 1 項に求められる。しかし，同法 26 条 1 項のかっこ書きには「譲渡所得に該当するものを除く」とあるため，不動産等の貸付けによる所得であっても，譲渡所得に該当するものは不動産所得に該当しない。したがって，当該対価については，同法 33 条 1 項にいう譲渡所得に該当するか否かを確認することが先決となる。

同法 33 条 1 項には，「譲渡所得とは，資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。……）による所得をいう。」と規定される。そして，当該かっこ書きに「……政令で定めるものを含む。」とあることから，当該かっこ書きを受けた同法施行令 79 条 1 項にいう「資産の譲渡とみなされる行為」に該当するかどうかを検討することになる。

---

[205] 新井・前掲注 115）37-38 頁参照。要するに，借地権設定契約の内容から，その対価が賃料の前払いであるのか，それとも使用収益権の譲渡の対価であるかが確認・認定できれば，その認定に金額の多少は関係ないものという考えが示されているといえる。

このとき，余剰容積の移転が，地下又は空間について上下の範囲を定めた借地権（建物若しくは構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権）の設定によって行われた場合には，その借地権の設定対価がその土地の価額の 4 分の 1 超の金額要件を充たすことで[206]，余剰容積の移転を可能とするいずれの制度であっても譲渡所得課税の対象となる。他方で，余剰容積の移転が地役権の設定により行われた場合には，同法施行令 79 条 1 項に規定される特定街区制度であり，かつ，その設定対価がその土地の価額の 4 分の 1 超の金額要件を充たすことで，同法施行令 79 条 1 項の規定により譲渡所得課税の対象となる。

ここまでは，現行の取扱いが踏襲されることに変わりない。しかし，この後は最判昭和 45 年の先例拘束力との整合性が問題となる。

イ．先例との整合性

本論文では，同法施行令 79 条 1 項の地役権の設定対価が限定列挙ではなく，例示列挙である可能性を議論した。すなわち，同法施行令 79 条 1 項は，作為的に特定街区制度のみを列挙しているわけではないと考える。さらに，同法 33 条 1 項かっこ書きには，「政令で定めるものを含む」と規定されており，現行の取扱いのように，政令で定めるものに限定するとは文理上規定されていない。

そこで，最判昭和 45 年を振り返ってみると，右最高裁判決で旧所得税法 9 条 1 項 8 号の類推適用が許容されたのは，昭和 34 年税制改正で譲渡所得の規定に追加されたかっこ書きが確認規定であることに依拠するものとみることができる。すなわち，借地権利金の所得税法上の性質は，昭和 33 年当時には既に，「所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質」を有していたからこそ，最判昭和 45 年で類推解釈が許容されたといえる。そして，所得税法 33 条 1 項かっこ書きが確認規定であることから，最判昭和 45 年の先例拘束力は現在も存在する。なお，借地権の設定対価の問題に限っては，昭和 34 年税制改正によって，立法的解決がなされているため，前述の通りすでに類推の余地はなくなったといえる[207]。

余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価については，前節で確認したように，当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果であることが，地役権設定契約書等で確認できること（長期性や譲渡性の承認等），そして金額要件については少なくとも当該土地の 4 分の 1 超であれば，現行の取扱いに関わらず，最判昭和 45 年の先例の射程が及び，「所有権の権能の一部を譲渡した対価」として同法 33 条 1 項の類推適用が可能であると考える。

しかし，金額要件は，X が主張したような「土地の部分的価額」に対する割合も認められ

---

[206] 注解所得税法研究会編・前掲注 13）799 頁によれば，「いわゆる制限借地権として，以上のような制限がある限りにおいて『譲渡』されたとみられる土地の利用権部分が通常の借地権設定の場合に比較して制限されており，その半面，地主にはそれだけなお残されている利用権部分がある点を考慮して設けられた措置と考えられる。」とある。

[207] 清永・前掲注 115)442 頁参照。

るべきであると考えるが，先に述べたように，最判昭和 45 年が示した規範の抽象性が指摘されるところであり，今後の議論の蓄積が待たれる。なお，最判昭和 45 年の先例から同法 33 条 1 項を類推適用する場合には，その取引が余剰容積の移転を可能とするいずれの制度に基づくものであっても，譲渡所得課税の対象になり得ると考える。

ウ．所得税法 33 条 1 項の類推適用アプローチの汎用性

本論文では余剰容積の移転に焦点を充てて，同法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の解釈のあり方を提示したが，ここで論じた解釈アプローチは，「所有権の権能の一部を譲渡した対価」としての性質を有するような他の事案にも汎用性があると考える。例えば，建築物の設置を制限するようなケースで，不作為義務として借地権等の設定に伴い対価が支払われた場合として，具体的には自己の住居の日照権を確保する目的や旅館が景観を保持する目的で，その隣接地に借地権を設定する際に建築物の高さを制限について約定する場合等が考えられないだろうか [208]。あるいは，借地権や余剰容積の移転がそうであったように，現時点では想像もできないような不動産に関わる新たな取引が将来的に生み出され，その課税関係に対してこの解釈アプローチを用いることもできるかもしれない。

しかし，すべての取引に対して手放しに譲渡所得に当ると類推解釈ができるわけではないことはいうまでもない。譲渡所得該当性の判断にあたって，は最判昭和 45 年の規範の射程範囲が及ぶか否かという観点からして，その契約による制限内容や経済的実質の把握が重要となるだろう。

2　サンヨウメリヤス土地賃借事件の差戻審判決

（1）差戻審判決の結論

本論文の最後に，サンヨウメリヤス土地賃借事件の差戻審判決との整合性を確認する。差戻審判決では，「本件権利金は，本件土地所有者たる被控訴人が本件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，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ず，結局，本件権利金は，右にいう性質のあいまいな権利金というほかはないから，旧所得税法の下においては，不動産所得として課税すべきである。」と判示された。この結果を受けて，最判昭和 45 年（先例）による税法の類推適用は，許容されたとは言い切れないという批判もあると思われる。

差戻審判決が，当該権利金の譲渡所得該当性を否定した理由は，権利金の性質に関する次の2点の認定事実に拠る。一つに，本件土地賃貸借契約書には借地権無断譲渡等禁止条項の記載があるため，本件借地権には自由譲渡性がないとしたことである。もう一つは，本件権利金は本件土地の更地価格の約3分の2という高い割合によるものであるが，一方で月々の賃料は低廉であるため，客観的にみれば，経済上，本件権利金の中に地代の前払い

[208] 注解所得税法研究会編・前掲注 13）799-800 頁参照。

の趣旨が包含されているということである。差戻審判決では，この権利金の性質に関する2つの認定事実を，最判昭和45年の規範に当てはめ，当該権利金は不動産所得に当るものと判断された。

（2）差戻審判決の問題点

しかし，差戻審判決には，認定事実とそのあてはめに問題があると考える。すなわち，当該借地権の「自由」譲渡性の有無は，譲渡所得該当性の判断には不要であり，当該権利金には賃料の前払いの趣旨が包含されているという認定も誤りではないかと考えられる。

ア．借地権の自由譲渡性

差戻審判決では，「Xと訴外S（略）間の土地賃貸借契約書（略）の契約条項二項によれば，賃借人は『賃貸人の書面による承諾なくして借地権を他人に譲渡し又は他に転貸しないこと』と約定されている。」と認定されている。そして，この土地賃貸借契約の条文を受けて，借地権には自由譲渡性がないと判断された。

しかし，本稿の第二章第二節で検討した昭和51年の弁護士事務所事件判決で，「借家権に対する借家法の態度は，譲渡性よりはむしろ居住性の保護に重点を置いていることは否定できず，賃借人が賃貸人に無断で賃借権を譲渡することはできないけれども，そうであるとしても，承諾を得れば譲渡することができ，……借家権は所得税法上資産であると解するのが相当というべきである。」と判示されているように，同法33条1項にいう「資産」該当性については，承諾を得れば譲渡できる状態であればよいと考えることができる[209]。未だこの借家権の「資産」該当性について議論があるとはいえ[210]，そもそも漁業に係る権利のように譲渡性のない権利をも含めてその対価を譲渡所得とする旨の規定も存在する[211]。

これを受けて，サンヨウメリヤス土地賃借事件の借地権をみると，賃貸人の書面による承諾によって譲渡が可能であるから，譲渡を行うこと自体が禁止されているわけではなかった。そうすると，同法33条1項にいう「資産」該当性の要件は充足していると考えられ

---

[209] 注解所得税法研究会編・前掲注 13）734-735 頁参照。。

[210] 金子・前掲注 61）274 頁によれば，「いわゆる借家権がここにいう資産に含まれるかどうかについては争いがあるが，譲渡性のある場合を除いては消極に解すべきであろう。したがって，借家の立退料は譲渡所得ではなく，一時所得にあたると解すべきである。ただし，裁判例は，譲渡所得にあたると解する傾向にある。」という見解を示している。

[211] 注解所得税法研究会編・前掲注 13）737 頁によれば，「所得税法は，一般的にはキャピタル・ゲインを『譲渡所得』という側面から捉えているものの，一方，前述の漁業に係る権利のように譲渡性のない権利をも含めてその消滅に伴う補償金等を譲渡所得とする旨の規定もあり，いわば，一層広義のキャピタル・ゲインを『譲渡所得』のカテゴリーに含めている側面もある」と述べている。

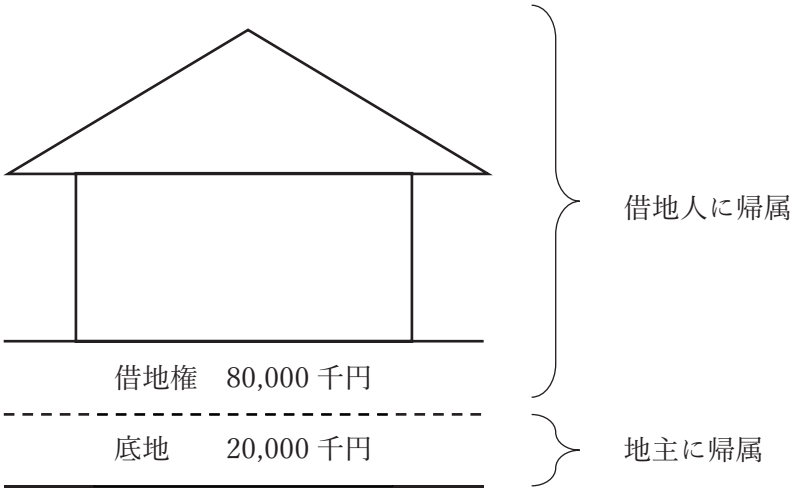
る。しかも，最判昭和45年の規範では，半永久的に手放すことの例示として「譲渡性の承認」を挙げているが，それが「自由」に譲渡できることであるとは明言されていない。

イ．権利金に賃料の前払が含まれているか

通常，権利金を支払って借地権を設定する際には，その権利金について収受すべき適正な金額がある。この金額は，当該借地権の設定対象地の価額（時価）に，その地区の借地権割合を乗じて計算した価額により算出される[212]。なお，借地権割合は，国税庁によって毎年路線価図と一緒に公表される。

実際に算式で示すと，その年の土地の価額（通常の取引価額）が100,000千円，その年の借地権割合が80％とすれば，100,000×80％=80,000千円が適正な権利金の額であり，かつ，この金額はその時点における借地権の価額ということになる。そして，土地の価額（通常の取引価額）である100,000千円から，借地権の価額である80,000円を引いた20,000千円が底地の価額となり，地主は将来にわたってその底地部分に対応した「通常の地代」収入を得ることとなる。この関係性については，図2のように表現できる。

〔図2〕※筆者作成



「多額の権利金が支払われるとその半面として地代が低廉となるのは経済的に当然である」[213]ため，差戻審判決では「本件賃貸借における賃料は適正地代に比し低廉であるため，本件権利金がその差額を補充するための賃料の一括前払の性質を有するものである。」と判示されたものと思われる。

しかし，だからと言って「それを目して地代の前払いの趣旨が包含されている余地が

[212] 笹岡・前掲注 158）1066 頁。

[213] 注解所得税法研究会編・前掲注 13）441 頁。

あ」[214]るとするには問題があるのではないか。すなわち，このような考え方は民法上の権利金の性質から捉えたものであると思われる。借地権（権利金）は，その「永続性」[215]の観点からして，土地と同様に減価償却を容認しないというのが税務上の取扱いである[216]。

これに関連して，借地権の減価償却を否認した平成14年の裁決事例[217]を確認すると，国税不服審判所は次のように判断の枠組みを示している。「法人税法第2条第23号及び同法施行令第12条は，固定資産について，『土地（土地の上に存する権利を含む。），減価償却資産，電話加入権及びこれらに準ずる資産』である旨規定しており，土地に含まれる『土地の上に存する権利』とは，地上権，土地の賃借権及び地役権をいうものと解されている。この地上権及び土地の賃借権を総称して借地権といわれているが，借地権は減価償却資産ではないから，償却できないものとされている。そして，土地の上に存する権利である借地権の取得価額については，法人税基本通達7-3-8において，土地を賃借するために土地所有者等に支払った金額であると定めているところ，この定めは当審判所においても相当と認められる。」

そうすると，借地権は土地の一種（土地の上に存する権利）であって，借地権の設定にあたって権利金を収受した場合には，次のような仕訳が成立することになる[218]。そして，実務上もそのように対応しているだろう。（事例として，土地の価額１億円に対して，借地権割合80%を乗じた８千万円を権利金として受領した場合を想定。なお，土地の簿価は４千万円とする。）

（借地人側）
借地権　　８千万円　／　現金預金　８千万円

（地主側）
現金預金　８千万円　／　土地　　４千万円
　　土地譲渡益　４千万円

税法上の借地権の設定は，地代の前払いとしてではなく，土地の「土地の上に存する権利」を譲渡したものと捉えているのであって，いわばそれは，実質的に所有権の権能の一部を譲

---

214 注解所得税法研究会編・前掲注 13）441 頁。

215 笹岡・前掲注 158）1058 頁参照。借地権が設定された場合の効果として，借地人側では当該土地を当初の契約期間はもとより，法定更新制度等により相当長期間にわたって使用収益することができるが，他方で地主側は，当該土地の使用収益権を借地人に事実上，譲渡したのと同様の制約を受けることとなる。

216 鵜野・前掲注 3）714 頁参照。

217 国税不服審判所裁決平成 14 年 9 月 17 日裁決事例集 64 号 311 頁。

218 笹岡・前掲注 158）1058 頁参照。

渡したという考え方にもつながるものと考えられる。

以上により，上記ア及びイの観点から，差戻審判決の認定事実には誤りがあり，本来であればサンヨウメリヤス土地賃借事件の権利金は譲渡所得に当るものと類推解釈がなされて確定すべきであったと考える。

第五節　小括

本章では，余剰容積の移転に伴い支払われた地役権の設定対価の所得区分の解釈アプローチとして，3 つの手法を整理した。すなわち，①所得税法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ，②同法 33 条 1 項の文理解釈アプローチ及び③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチである。その中でも，①同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチと③同法 33 条 1 項の類推適用アプローチに妥当性があり，両者の検証には同法 33 条 1 項かっこ書きの存在意義を検討することが重要であることを確認した。

現行の取扱いとしては，①同法施行令 79 条 1 項の厳格解釈アプローチ，すなわち同項施行令 79 条 1 項の限定列挙説に依拠するところが大きい。このような取扱いによって，特定街区制度とその他の余剰容積の移転を可能とする各種制度間で，税務上の取扱いに差異が生じている。

本論文では，このような問題意識を出発点に，現行の取扱いには同法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の解釈に問題があることを冒頭で指摘したが，これらの解釈アプローチの妥当性を検証するには，同法 33 条 1 項かっこ書きの存在意義を明らかにすることが必要であるとした。すなわち，譲渡所得の規定にかっこ書きが追加された昭和 34 年税制改正との関係や，同法施行令 79 条 1 項との関連性から，同法 33 条 1 項かっこ書きをどのように捉えるかといった点である。

そしてこれらの検討から，サンヨウメリヤス土地賃借事件の最判昭和 45 年の先例拘束力が現在もなお存在すること，余剰容積利用権移転事件判決を素材にその射程を検討した。

具体的には，次のとおりである。すなわち，民法上の権利金の性質には各種の類型が存在し，賃料の前払いといった不動産所得の性質を持ち合わせているものもあるが，一概にはその性質を判別し難いという理解が通説となっている。一方で，所得税法上の権利金の性質は，権利金課税の沿革から明らかとなっている。まず，昭和 22 年に権利金が一時所得に組み込まれたことで，所得税法における権利金の性質は，立法的に「地代の前払い」から，「場所的利益の対価」とみる考え方に変化した。昭和 25 年税制改正によって，再び不動産所得に組み込まれることになるが，権利金授受の慣行は，戦後，急速に一般化・高額化することなり，慣行的に「場所的利益の対価」から「所有権の権能の一部を譲渡した対価」へと変容を遂げていったことが窺える。

所得区分は固有概念である。したがって，借地権利金についても，民法上の権利金の性質ではなく，所得税法の権利金の性質からその所得区分を検討すべきであって，最判昭和 45 年ではまさにその規範が示された。そうすると，昭和 34 年税制改正の前年（昭和 33 年）

の事件で，所得税法上の権利金の性質から当該権利金は譲渡所得に当るものと類推解釈をすることが許容されたとすれば，それは昭和 34 年税制改正によって追加された譲渡所得のかっこ書きが，確認規定であったということがいえる。要するに，かっこ書きは創設規定ではないため，最判昭和 45 年は先例として現在も拘束力を有していると言える。

そして，余剰容積利用権移転事件判決を素材に，最判昭和 45 年の射程を検討した。すなわち，本件地役権設定契約書において，地役権の存続期間が永久とされていること，当該地役権は，本件各土地等を譲渡に附随して相手方に承継されることの 2 点から「所有者が当該土地の使用収益権を半永久的に手放す結果となる場合」という要件を充たす。もう一つの「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」の要件については，少なくとも当該土地の更地価格の 4 分の 1 の対価が支払われていることで金額要件を充足できるとだろう。しかし，使用収益権の譲渡であることに主眼を置けば，Xが主張したように，「土地の部分的価額」に対する割合で計算する手法も認められるべきであると考えるが，学説で指摘されるように最判昭和 45 年の規範が抽象的であるがゆえ，「更地価格のきわめて高い割合」について議論の蓄積が待たれる。

以上の検討から，本論文では，余剰容積の移転に係る所得区分の解釈アプローチとして，同法 33 条 1 項の類推適用アプローチが有効であることを提言した。この解釈手法は，余剰容積の移転以外の建築物の建築を制限するケースで，不作為義務として借地権等の設定が行われる場合にも汎用性があると考える。あるいは，借地権や余剰容積の移転のように，現在では想像もできないような取引が将来的に生み出され，そのときにこの解釈アプローチを用いることができるかもしれない。

ただし，その場合にも，手放しに譲渡所得の類推解釈が認められるわけではないことはいうまでもなく，最判昭和 45 年との整合性を検討するうえで，射程としてその契約による制限の内容や経済的実質が重要となる。

おわりに

本論文では，空中権売買の一種である「余剰容積率の移転」のうち，地役権が設定された場合におけるその対価の所得区分の判断に焦点を充てた。素材となる裁判例として，余剰容積利用権移転事件判決を検討したが，当該事件を受けた現行の取扱いとしては，所得税法 33 条 1 項かっこ書き及び同法施行令 79 条 1 項の解釈に問題があることを指摘した。そして，これらの規定の原点ともいえるサンヨウメリヤス土地賃借事件判決を分析した。

余剰容積の移転に伴い支払われる対価の所得区分については，これまでほとんどの学説が同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説から脱することができなかった。その反面，特定街区制度と連担建築物設計制度で課税上の取扱いが異なる結果に帰結する実質的理由が見いだせないことから，法的整備が不十分であることのみが指摘されてきた[219]。本論文では，現行の同法 33 条 1 項かっこ書きの解釈や同法施行令 79 条 1 項の限定列挙説を否定し，余剰容積の移転に伴い支払われる借地権等の設定対価の所得区分に関する税法解釈という観点から，一定の解決策を提示することができたと考える。

なお，本論文で検討した「余剰容積の移転」という取引は，わが国で様々な活用が期待されている。安倍政権で創設された「国家戦略特区」では，その施策の一つとして，大都市の再生を主眼とした容積率などの土地利用の緩和を掲げられており，首都高等のインフラ整備においても「空中権」売買による約 9,000 億円の資金調達が構想されている[220]。しかしながら，空中権取引をめぐる課税関係に関してはこれまで議論の蓄積が少ないといわれており，課題は多いといわれる[221]。その課題とは，本論文で論じた所得区分の解釈問題や所得税法上の法整備はもとより，「余剰容積利用権」という権利性が物権法定主義（民法 175 条）を採用するわが国では不安的であることも指摘される。米国では，わが国と決定的に異なる点として，「移転できる開発権」としてＴＤＲ制度が発展していることは先にも述べた通りである。

「余剰容積の移転」がさらなる発展を遂げることができるよう，税務・私法の両面から法整備が進展することが期待される。

---

219 伊川・前掲注 38）61 頁参照。池田・前掲注 1）314-316 頁参照。

220 「『空中権』で首都高改修費 首相の成長戦略」日本経済新聞（2013 年 6 月 5 日）参照。阿部・前掲注 57）447 頁参照。

221 阿部・前掲注 57）432 頁参照。

参考文献等

1　判例等

〔最高裁判所〕

・最判昭和 37 年 3 月 29 日民集 16 巻 3 号 643 頁（「不動産」の意義）
・最判昭和 43 年 10 月 31 日民集 92 号 797 頁（榎本家事件）
・最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 巻 11 号 1617 頁（サンヨウメリヤス土地賃借事件）
・最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 巻 10 号 2083 頁（割賦弁済土地譲渡事件）
・最判昭和 49 年 10 月 25 日集民 113 号 83 頁(バッティング練習場における借地権の存否）
・最判昭和 50 年 4 月 8 日税資 81 号 95 頁（仮換地未指定使用権の「資産」性）
・最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 巻 5 号 641 頁（名古屋医師財産分与事件）
・最判昭和 53 年 1 月 24 日税資 97 号 55 頁（弁護士事務所事件）
・最判平成 6 年 9 月 13 日判時 1513 号 97 頁（土地代償分割事件）
・最判平成 9 年 11 月 11 日訟月 45 巻 2 号 421 頁（レーシングカー事件）
・最判平成 17 年 2 月 1 日判時 1893 号 17 頁（ゴルフ会員権贈与事件）
・最判平成 18 年 4 月 20 日訟月 53 巻 9 号 2692 頁（土地改良区決済金事件）
・最判平成 20 年 10 月 24 日民集 62 巻 9 号 2424 頁（都税の還付加算金事件）
・最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 巻 2 号 4120 頁（ホステス源泉徴収事件）
・最判平成 23 年 2 月 18 日訟月 59 巻 3 号 864 頁（武富士事件）

〔高等裁判所〕

・東京高判昭和 27 年 6 月 14 日下裁民集 3 巻 6 号 830 頁（借地権設定の権利金の性質）
・東京高判昭和 41 年 3 月 15 日税資 44 号 196 頁（サンヨウメリヤス土地賃借事件）
・東京高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1214 頁（サンヨウメリヤス土地賃借事件）
・東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 巻 6 号 1202 頁（弁護士事務所事件）
・東京高判昭和 57 年 8 月 26 日行集 33 巻 8 号 1697 頁（農地法の許可を得ていない土地の売却）
・東京高判昭和 61 年 2 月 26 日行集 37 巻 1=2 号 177 頁（譲渡所得における取得費）
・名古屋高判平成 17 年 9 月 8 日税資 255 号順号 10120（名古屋建物無償提供事件）
・東京高判平成 21 年 5 月 20 日税資 259 号順号 11203（余剰容積利用権移転事件）
・東京高判平成 27 年 3 月 19 日訟月 61 巻 10 号 1966 頁（「不動産」の範囲）
・東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800（「不動産」の範囲）
・福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213（債務免除益の不動産所得該当性）

〔地方裁判所〕

・東京地判昭和 39 年 5 月 28 日税資 38 号 401 頁（サンヨウメリヤス土地賃借事件）
・旭川地判昭和 40 年 3 月 23 日下民集 16 巻 3 号 469 頁（権利金の法的性質）

・大阪地判昭和 43 年 11 月 23 日訟月 15 巻 1 号 46 頁（借地権のみなし贈与）
・大阪地判昭和 44 年 1 月 28 日行集 20 巻 1 号 80 頁（借家権の消滅）
・東京地判昭和 46 年 9 月 30 日行集 22 巻 8=9 号 1356 頁（譲渡所得における取得費）
・東京地判昭和 48 年 11 月 25 日行集 19 巻 12 号 1877 頁（使用貸借と借地権の贈与）
・東京地判昭和 51 年 2 月 17 日訟月 22 巻 3 号 791 頁（弁護士事務所事件）
・京都地判昭和 56 年 7 月 17 日訟月 27 巻 11 号 2150 頁（借家権転売事件）
・東京地判平成 2 年 2 月 27 日行裁例集 41 巻 2 号 352 頁(権利金の認定課税と相当の地代)
・名古屋地判平成 17 年 3 月 3 日税資 255 順号 9949（名古屋建物無償提供事件）
・千葉地判平成 18 年 9 月 19 日税資 256 号順号 10506（破産会社の株式の譲渡）
・東京高判平成 18 年 12 月 27 日訟月 54 巻 3 号 76 頁（破産会社の株式の譲渡）
・東京地判平成 20 年 11 月 28 日税資 258 号順号 11089（余剰容積利用権移転事件）
・東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁（「不動産」の範囲）

〔国税不服審判所〕
・国税不服審判所裁決昭和 50 年 8 月 22 日裁決事例集 10 集 16 頁（「不動産」の意義）
・国税不服審判所裁決平成 11 年 3 月 23 日裁決事例集 57 号 75 頁（借地権の更新料）
・国税不服審判所裁決平成 14 年 9 月 17 日裁決事例集 64 号 311 頁（借地権の減価償却）
・国税不服審判所裁決平成 20 年 4 月 3 日裁決事例集 75 号 198 頁（余剰容積利用権移転事件）

2　書籍
・青木丈「租税法令の読み方・書き方講座」税務経理協会（2018 年）
・我妻榮『法律における理屈と人情〔第 2 版〕』日本評論社（1987 年）
・我妻榮=有泉亨=清水誠=田山輝明『我妻・有泉コンメンタール民法：総則・物権・債権 補訂版』日本評論社（2006 年）
・淡路剛久=鎌田薫=原田純孝=生熊長幸『民法Ⅱ 物権〔第 4 版〕』有斐閣（2017 年）
・石外克喜『権利金・更新料の判例総合解説（判例総合解説シリーズ）』信山社（2003 年）
・石田剛=武川幸嗣=占部洋之=田髙寛貴=秋山靖浩『民法Ⅱ物権 第 3 版（LEGAL QUEST）』有斐閣（2019 年）
・伊藤滋夫=岩崎政明=河本浩『要件事実で構成する所得税法』中央経済社（2019 年）
・宇都宮充夫『空間所有権の実現形態』大成出版社（1987 年）
・鵜野和夫『都市開発と建築基準法 改訂増補』清文社（2002 年）
・鵜野和夫『不動産の評価・権利調整と税務：土地・建物の売買・賃貸からビル建設までのコンサルティング 令和元年 10 月改訂』清文社（2019 年）
・大蔵省主税局税制第一課監修，日本税理士連合会=中央経済社編『所得税法規集【昭和 33 年 6 月 10 日現在】』中央経済社（1958 年）

・大蔵省主税局税制第一課監修，日本税理士連合会=中央経済社編『所得税法規集【昭和34年5月9日現在】』中央経済社（1959年）
・岡村忠生=酒井貴子=田中晶国『租税法=Tax Law 第2版（有斐閣アルマ）』有斐閣（2020年）
・金子宏『所得概念の研究：所得課税の基礎理論 上巻』有斐閣（1995年）
・金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究：所得課税の基礎理論 中巻』有斐閣（1996年）
・金子宏『所得課税の法と政策：所得課税の基礎理論 下巻』有斐閣（1996年）
・金子宏編『所得税の理論と課題 2訂版（21世紀を支える税制の論理：第2巻）』税務経理協会（2001年）
・金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣（2007年）
・金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』有斐閣（2010年）
・金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣（2010年）
・金子宏=佐藤英明=増井良啓=渋谷雅弘編『ケースブック租税法〔第5版〕』弘文堂（2017年）
・金子宏『租税法〔第23版〕』弘文堂（2019年）
・木山泰嗣『税務判例が読めるようになる－リーガルマインド基礎講座・実践編－』大蔵財務協会（2015年）
・木山泰嗣『「税務判例」を読もう！－判決文から身につくプロの法律文章読解力』ぎょうせい（2017年）
・木山泰嗣『教養としての「税法」入門』日本実業出版社（2017年）
・木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』日本実業出版社（2018年）
・木山泰嗣『入門課税要件論』中央経済社（2020年）
・建設省空中権調査研究会編『空中権：その理論と運用』ぎょうせい（1985年）
・桜井巳津男=渡辺淑夫=増原繁樹『新版 借地権課税の理論と実務〔6訂版〕』財経詳報社（1993年）
・笹倉秀夫『法解釈講義』東京大学出版会（2009年）
・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』弘文堂（2018年）
・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』弘文堂（2020年）
・佐藤和男『土地と課税：歴史的変遷からみた今日的課題』日本評論社（2005年）
・笹岡宏保『平成25年2月改正／具体事例による財産評価の実務－相続税・贈与税－Ⅰ』清文社（2013年）
・清永敬次編『判例所得税法』ミネルヴァ書房（1976年）
・白石満彦『借地権課税百年史』清文社（1992年）
・税務経理協会編『〈昭和43年度〉所得税法令集』税務経理協会（1968年）
・税務経理協会編『〈昭和44-51年度版〉所得税法令集』税務経理協会（1969-1976年）
・高木文雄『法人・個人をめぐる借地権の税務：問答式解説と裁判例の紹介 平成10年版』

清文社（1998 年）
・武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』第一法規出版，加除式（1983 年）
・田中晶国『所得の帰属法理の分析と展開』成文堂（2019 年）
・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』弘文堂（2018 年）
・千葉恵美子=藤原正則=七戸克彦『民法 2 物権〔第 3 版〕』有斐閣（2018 年）
・注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6 訂版〕』大蔵財務協会（2019 年）
・中川一郎『税法の解釈及び適用』三晃社（1961 年）
・中里実＝弘中聡浩＝渕圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説=TREATISE ON JAPANESE TAXATION 第 3 版』有斐閣（2018 年）
・中村芳昭=三木義一監修『典型契約の税法務：弁護士のための税法×税理士のための民法』日本加除出版（2018 年）
・西川彰「税法の構成と解釈の仕方：法令解釈の常識」西川彰（1995 年）
・日本租税学法理論学会編『キャピタル・ゲイン課税（租税理論研究叢書：3)』谷沢書房（1993 年）
・日本租税学法理論学会編『戦後 50 年と税制（租税理論研究叢書：6)』谷沢書房（1996 年）
・橋本守次『法人・個人の借地権課税のすべて』税務研究会出版局（2005 年）
・林修三『法令解釈の常識』日本評論新社（1975 年）
・増井良啓『租税法入門=Introduction to Tax Law 第 2 版（法学教室 LIBRARY)』有斐閣（2018 年）
・増田英敏編『租税憲法学の展開』成文堂（2018 年）
・水野正一編『資産課税の理論と課題 改訂版（21 世紀を支える税制の論理：第 5 巻)』税務経理協会（2005 年）
・水野忠恒『所得税の制度と理論：「租税法と私法」論の再検討』有斐閣（2006 年）
・水野忠恒編『大系租税法=The Theory of Taxation 第 2 版』中央経済社（2018 年）
・水野忠恒『租税法 第 5 版』有斐閣（2011 年）
・三木義一監修，本山敦=伊川正樹編『新 実務家のための税務相談（民法編)』有斐閣（2017 年）
・三又修=樫田明=一色広己=石川雅美編『所得税基本通達逐条解説 平成 29 年版』大蔵財務協会（2017 年）

3　論文・評釈

・秋山友宏「判批」税務事例 41 巻 7 号（2009 年）14 頁
・阿藤芳明「特集 II 基本から押さえる事例による借地権の税務／5 借地権・底地の交換をめぐる実務上の留意点」税経通信 67 巻 12 号（2012 年）114 頁
・安部和彦「特集 I 思いがけない認定課税に注意！個人と同族法人間での借地権をめぐる問題／3 相当の地代の意義とその変更の可否」税経通信 73 巻 5 号（2018 年）42 頁

・阿部雪子「空中権取引の促進と課税：課税繰延べと信託」税経通信 69 巻 6 号（2014 年）27 頁
・阿部雪子「土地信託方式における空中権取引の課税」一橋法学 14 巻 2 号（2015 年）431 頁
・新井隆一「判批」ジュリ 482 号（1971 年）36 頁
・荒川大輔「特集Ⅱ基本から押さえる事例による借地権の税務／3 個人地主における普通借地権の税務：同族会社を中心に」税経通信 67 巻 12 号（2012 年）101 頁
・淡路剛久「地代家賃統制令の変遷とその現代的意義」ジュリ 448 号（1970 年）40 頁
・有馬憲幸（主税局税制第一課 課長補佐）「所得税法の改正」国税速報 2203 号（1969 年）16 頁
・伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念－増加益清算課税説の再考－」名城法学 57 巻 1・2 号（2007 年）141 頁
・伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』の意義」税務弘報 57 巻 8 号（2009 年）89 頁
・伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号（2009 年）3 頁
・伊川正樹「判批」税務Ｑ Ａ86 号（2009 年）48 頁
・伊川正樹「判批」税務Ｑ Ａ94 号（2010 年）58 頁
・伊川正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質」名城法学 62 巻 2 号（2012 年）1 頁
・伊川正樹「みなし譲渡所得に『担税力』はあるのか」名城法学 66 巻 1・2 号（2016 年）329 頁
・池田誠「空中権を巡る税務上の取扱い」税大論叢 62 号（2009 年）254 頁
・石外克喜「権利金・礼金・敷金・更新料の法的性格（借地借家の今日的課題（特集））」ジュリ 448 号（1970 年）34 頁
・牛木啓貴「景観保全や余剰容積の発生で考えてみたい「空中権」の概要と活用のしかた」経理情報 1503 号（2018 年）51 頁
・占部裕典「租税法の解釈の『実質的側面』と『形式的側面』－租税法における『文理解釈』とは何か－」同志社法学 68 巻 4 号（2016 年）1189 頁
・占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号（2020 年）39 頁
・碓井光明「所得税における不動産所得に関する若干の考察」法律論叢 89 巻 1 号（2016 年）85 頁
・臼倉真純「譲渡所得の基因となる資産の意義－破綻会社株式の資産性の検討を中心に－」国士館法研論集 19 号（2018 年）71 頁
・大浜啓吉「空中権における公法上の問題」法律時報 64 巻 3 号（1992 年）32 頁
・岡正昌「借家立退料をめぐる課税関係」税務事例研究 1 号（1988 年）23 頁

・岡垣学「権利金をめぐる諸問題」判タ 7 巻 7 号（1956 年）559 頁
・岡垣学「続・権利金をめぐる諸問題」判タ 7 巻 10 号（1956 年）913 頁
・岡﨑和雄「空中権の譲渡と税務」税経通信 63 巻 4 号（2008 年）192 頁
・岡田栄二「不動産鑑定士のための実践的開発講座（第 3 回）開発手法の活用法（1）基本編」不動産鑑定 47 巻 2 号（2010 年）60 頁
・岡田栄二「不動産鑑定士のための実践的都市開発講座（第 4 回）開発手法の活用法（2）応用編」不動産鑑定 47 巻 3 号（2010 年）55 頁
・梶野研二「特殊な権利の発生，設定，消滅に伴う税務問題 空中権や地下権等の区分地上権の発生と評価」税理 59 巻 10 号（2016 年）67 頁
・鹿志村裕「特集Ⅱ申告漏れを指摘されやすい相続財産／5 土地（借地権・底地）を適正に申告するための留意点」税経通信 72 巻 10 号（2017 年）96 頁
・金子宏「判批」判時 389 号（1964 年）44 頁
・金子宏「総説－譲渡所得の意義と範囲－」『譲渡所得の課税』日税研論集 50 号（2002 年）9 頁
・亀田健二「移転可能な開発権」産大法学 20 巻 2・3 号（1986 年）25 頁
・木山泰嗣「税法解釈のあり方－文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 巻 2 号（2016 年）73 頁
・木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 巻 4 号（2018 年）71 頁
・清永敬次「判批」民商 65 巻 3 号（1971 年）83 頁
・草鹿浅之介=城戸芳彦=色川幸太郎=村上朝一「判批」判タ 255 号（1971 年）160 頁
・小祝慶紀「未利用容積率の利用権（空中権）移転の法と経済学的検討」比較法制研究（国士館大学）38 号（2015 年）45 頁
・小林磨寿美「特集Ⅰ思いがけない認定課税に注意！個人と同族法人間での借地権をめぐる問題／4 借地権がうやむやになっている場合の対応」税経通信 73 巻 5 号（2018 年）53 頁
・小山隆=牧野行佑=吉野伸=福本泰「判批」不動産鑑定 35 巻 7 号（1998 年）4 頁
・榊正剛「道路の立体的利用」法律時報 64 巻 3 号（1992 年）27 頁
・酒井克彦「不動産所得を利用した商品型タックス・シェルターに対する課税－所得税法 26 条の解釈論と廃止論を中心として－」税大論叢 52 号（2018 年）644 頁
・佐藤英明「最高裁判決から見た租税法の解釈適用」ＴＫＣタックスフォーラム 2018（2018 年）4 頁
・渋谷雅弘「シャウプ勧告における所得税－譲渡所得を中心として－」租税法学会『シャウプ勧告 50 年の軌跡と課題 租税法研究 28 号』有斐閣（2000 年）61 頁
・白石満彦「借地権課税 80 年のあゆみ」税大論叢 6 巻（1972 年）209 頁
・首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 巻（2020 年）1 頁
・須貝修一「判批」シュトイエル 30 号（1974 年）1 頁

・菅原計「わが国における借地権課税の問題点」『経営論集』51 号（2000 年）107 頁
・鈴木匠「判批」税理 62 巻 8 号（2019 年）173 頁
・鈴木博「権利金の授受がなく通常地代で法人に借地権を設定させた場合の譲渡所得課税の可否についての一考察」税大論叢 32 号（1998 年）131 頁
・鈴木祥克=川瀬裕太「特集Ⅰ不動産の取得と譲渡に係る課税関係／4 借地権に係る課税関係の整理」税経通信 71 巻 13 号（2016 年）50 頁
・高田壽史「容積移転の法的性格と契約」不動産研究 28 巻 4 号（1986 年）
・高田壽史「空中権と都市開発―アメリカの事例から見た問題点と初見」不動産研究 25 巻 2 号（1983 年）37 頁
・高野聖子「譲渡所得におけるキャピタル・ゲイン課税の適正化」研究年報社会科学研究 35 号（2015 年）213 頁
・高野幸大「判批」金子宏=水野忠恒=中里実編『租税判例百選〔第 3 版〕』有斐閣（1992 年）50 頁
・高野幸大「判批」水野忠恒=中里実=佐藤英明=増井良啓編『租税判例百選〔第 4 版〕』有斐閣（2005 年）62 頁。
・高野幸大「判批」水野忠恒=中里実=佐藤英明=増井良啓=渋谷雅弘編『租税判例百選〔第 5〕版』有斐閣（2011 年）66 頁
・高野幸大「判批」中里実=佐藤英明=増井良啓=渋谷雅弘編『租税判例百選〔第 6 版〕』有斐閣（2016 年）66 頁
・竹下重人「判批」シュトイエル 100 号（1970 年）107 頁
・竹下重人「判批」シュトイエル 59 号（1967 年）7 頁
・武田秀和「特集Ⅰ思いがけない認定課税に注意！個人と同族法人間での借地権をめぐる問題／1 借地権の概要と課税関係の基本」税経通信 73 巻 5 号（2018 年）18 頁
・田島秀則「判批」税務事例 42 巻 7 号（2010 年）1 頁
・田中治「キャピタルゲイン課税－税法学からの問題提起－」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』谷沢書房（1993 年）62 頁
・田中治「不動産所得の意義とその年度帰属」税務事例研究 42 号（1998 年 ）53 頁
・角田敬子「判批」税 73 巻 10 号（2018 年）136 頁
・角田壮平「特集Ⅰ思いがけない認定課税に注意！個人と同族法人間での借地権をめぐる問題／5 借地権評価時の実務と計算」税経通信 73 巻 5 号（2018 年）62 頁
・寺澤翔太「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」『租税資料館賞受賞論文集 26（下)』租税資料館（2017 年）5 頁
・富沢達「判解」『最高裁判所判例解説民事篇 昭和 45 年度』法曹会（1970 年）1045 頁
・中野智也「特集Ⅱ基本から押さえる事例による借地権の税務／4 個人地主における定期借地権の税務」税経通信 67 巻 12 号（2012 年）109 頁
・中野浩幸「余剰容積の移転と譲渡所得における『譲渡』」商経学叢 58 巻 1 号（2011 年）

109 頁
・中野浩幸「譲渡所得の課税趣旨に関する一考察」商経学叢 59 巻 2 号（2012 年）579 頁
・中野浩幸「不動産所得の範囲に関する若干の考察－名古屋地裁平成 17 年 3 月 3 日判決等を素材として－」近畿大学法学 66 巻 1・2 号（2018 年）10 頁参照。
・中村英司「特集 土地・建物の有利な活用と税務／5 再開発に伴う権利（空中権）の売買と税務」税経通信 60 巻 10 号（2005 年）82 頁
・長村輝彦（大蔵省主税局税制第一課長補佐）「所得税法の改正解説」財経詳報 231 号（1959 年）12 頁
・成田一正「特集Ⅰ思いがけない認定課税に注意！個人と同族法人間での借地権をめぐる問題／2 借地権の設定方式の整理と認定課税」税経通信 73 巻 5 号（2018 年）30 頁
・野口秀行「都市再開発と景観－主として歴史的建造物の保全に対する余剰容積の活用について―」経済論集（2009 年）73 頁
・野口邦雄「空中権・地下権の譲渡と税務」税経通信 62 巻 14 号（2007 年）105 頁
・野村好弘=小賀野晶一「判批」法律時報 64 巻 3 号（1992 年）21 頁
・橋本浩史「特集Ⅱ基本から押さえる事例による借地権の税務／1（総論）借地借家法と税法の基本理解」税経通信 67 巻 12 号（2012 年）82 頁
・濱田桂「実例 2 見地金の授受のない借地に係る借地権の存否と土地所有者との共同売却に係る売却代金の配分」税研 179 号（2015 年）119 頁
・日野雅彦「所得区分の在り方－不動産所得を中心として」税大論叢 58 号（2000 年）486 頁
・福田善行「不動産所得の範囲について－「貸付けによる所得」の意義－」税大論叢 81 号（2015 年）245 頁
・二又大樹「特集Ⅱ基本から押さえる事例による借地権の税務／2 法人における借地権の税務」税経通信 67 巻 12 号（2012 年）88 頁
・藤倉皓一郎「アメリカにおける史蹟保存と『移転できる開発権』(Transferable Development Tight）－グランド・セントラル駅開発をめぐる連邦最高裁判所判決の紹介―」同志社法学 31 巻 5・6 号（1980 年）41 頁
・渕圭吾「所得税法 33 条いう『譲渡』の意義」法曹時報 71 巻 2 号（2019 年）233 頁
・増田晋「判批」水野忠恒=中里実=佐藤英明=増井良啓編『租税判例百選〔第 4 版〕』(2005 年）28 頁
・丸山英気「空中権論」法律時報 64 巻 3 号（1992 年）15 頁
・水野忠恒「いわゆる連担建築物設計制度（建築基準法 86 条 2 項）にかかわる地役権の設定の対価の性質と評価のありかた」税務事例研究 111 号（2009 年）47 頁
・水本浩「空中権の展開と課題－本共同研究の意義と目的」法律時報 64 巻 3 号（1992 年）14　頁
・南博方「空間の開発と環境の保全－その調和としての TDR」荒秀=南博方編『自治体行

政の現代的課題（綿貫芳源先生古希記念論文集)』ぎょうせい（1993 年）155 頁
・南博方「空間開発権の移転契約－開発と環境の調査の手法－」小室直人=本間輝雄=小瀬村邦夫編『企業と法（西原寛一先生追悼論文集・下)』有斐閣（1995 年）97 頁
・村井正「判批」金子宏編『租税判例百選〔第 2 版〕』有斐閣（1983 年）62 頁
・森川正春「判批」シュトイエル 110 号（1971 頁）22 頁
・山岡美樹「税務相談Ｑ＆Ａ／相当地代通達の借地権」税経通信 70 巻 13 号（2015 年）204 頁
・横山茂晴「判批」税理 14 巻 12 号（1971 年）113 頁
・渡辺充「余剰容積利用権と所得区分－東京高裁平成 21 年 5 月 20 日判決を手がかりとして－」明治学院大学法学研究 88 巻（2010 年）183 頁
・渡辺卓美「空中権（余剰容積率利用権）の理論と実務」不動産研究月報 131 号（1989 年）4 頁
・渡辺卓美「アメリカの空中権と開発権の移転」法律時報 64 巻 3 号（1992 年）40 頁

以上

所得税法 37 条 1 項の解釈に関する一考察

―時代に則した新たな必要経費概念の提言―

小西　隆太

論文要約

１．研究の目的

所得税法 37 条 1 項において規定される必要経費は，昭和 40 年に現行法のように改正されて以降，現在の形を保ち続けている。しかし，その改正当時より 50 年以上もの歳月が流れた現代では，収入や生計のあり方が多様化し，従来では考えられなかった費用の存在が観念される。そうすると，従来議論されてきた必要経費の範囲，費用収益対応の原則に依拠した解釈，必要経費該当性要件らは，いずれも時代にそぐわないものと成りかねない。

本稿は，現代ネットビジネスにおける代表例である「YouTuber」及び必要経費該当性要件の分岐点となった「弁護士会役員必要経費訴訟」の二つを，従来の学説における必要経費概念を再検討する上での素材として用い，時代に即した新たな必要経費概念を提言することを研究の目的とする。

２．研究の概要

必要経費を構成する基礎的な要素である「所得税法 37 条 1 項」及び「費用収益対応の原則」について考察した結果，以下のような捉え方こそが時代に即したものであることを提言する。

費用収益対応の原則は所得税法上遵守する必要はなく，所得税法 37 条 1 項は四つに区分した上で，（a）（b）（c）（d）のそれぞれは独立しているものと考えることが適当である。本稿では，これを「筆者四区分説」とする。

〈筆者四区分説〉
その年分の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は，これらの所得の
（1）総収入金額と対応する費用（原価）
　（a）総収入金額に係る売上原価
　（b）その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額
及び
（2）総収入金額と非対応の費用（所得業務関連費用）
　（c）その年における販売費，一般管理費
　（d）その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額
とする。

筆者四区分説では，（a）は「特定の収入」と個別対応する原価である（個別対応原価）。（b）は，外れ馬券購入費用や投稿動画に直接に要した費用などの，収入とは対応するが，「特定の収入」とは個別対応しない費用である（準個別対応費用）。（c）は一般的な企業活動に関する費用全般であり，期間費用として期間対応する。（d）は，YouTuber が受けた中傷被害等の削除費用や弁護士会役員としての活動費用などの，期間費用でもなく，（c）

には該当しない「特殊な費用」や，「企業外活動費用」であり，収益との対応関係は求められていないものと解される。

筆者四区分説における（b）（c）（d）の必要経費の範囲の基準としては，事業におけるビジネスモデルやコンセプト等から「一体の経済活動の実態」を把握し，その支出の目的，意図，有用性，事業への貢献性，不可避性等の多面的な観点から「一体の経済活動の実態」を反映している費用であるのかを判定することが適当である。

また，食事等の家事費的要素のある支出であっても，「一体の経済活動の実態」としてのビジネスモデルが確立されており，その範囲内の支出であると認められる場合には，その行為自体に目を向けて家事費・家事関連費の議論をすることは殊現代においては適当ではない。

そして，従来の学説及び判例において必要とされてきた必要経費該当性の要件，要素及び判断基準を抽出し，それらの再検討を行ったが，筆者四区分説に立てば，それらの殆どは不適当なものと言わざるを得ないだろう。条文に規定されている文言に即した要件要素を要求することが真に適当であり，（a）は「収入に対して原価性を有する」こと，（b）は「収入を得るために直接に必要とした費用」であること，（c）は収入への貢献，寄与することを目指して支出される「販売及び一般管理の業務費用」として「業務関連性」を有すること，（d）は「業務関連性」を有することを筆者四区分説における必要経費該当性要件の再定義として据える。このような平明な必要経費該当性要件であれば，多様化する現代的な費用にも柔軟に対応することは容易く，「一体の経済活動の実態」という基準を設けることで，より個々の事業実態に即した必要経費を捉えることができるものと考える。

3．結論

従来議論されてきた費用収益対応の原則，必要経費該当性要件，家事費排除の原則というそれぞれの主だった要素が入り混じる複雑な三竦み状態から脱却するために，「一体の経済活動の実態」という基準を解釈の基準として新たに設けることは有用かつ意義を有するものである。

目次

はじめに 1

YouTuber の概要説明 4

第 1 章　必要経費とは 7

第 1 節　必要経費の意義 7

第 2 節　所得概念 8

第 1 項　所得の捉え方 8

第 2 項　取得型所得概念における「所得源泉説」と「純資産増加説」 8

第 3 節　純資産増加説と必要経費 10

第 4 節　小括 10

第 2 章　必要経費概念の歴史的変遷 12

第 1 節　所得税法の創成期における必要経費概念の誕生 12

第 1 項　明治 20 年 12

第 2 項　明治 32 年 12

第 2 節　シャウプ勧告まで改正 13

第 1 項　明治 39 年 13

第 2 項　昭和 15 年 14

第 3 項　昭和 22 年 14

第 4 項　昭和 25 年 15

第 3 節　シャウプ勧告以後から昭和 37 年に至るまでの期間の改正 16

第 1 項　昭和 37 年以前 16

第 2 項　昭和 37 年法 16

第 4 節　昭和 40 年法の構造 17

第 1 項　所得税法及び法人税法の整備に関する答申 17

第 2 項　昭和 40 年法（昭和 40 年法律 33 号） 18

第 5 節　小括 19

事前判例紹介 21
第 3 章　必要経費の構造 28
第 1 節　所得税法 37 条 1 項 28
第 1 項　条文規定 28
第 2 項　前段と後段 29
第 2 節　費用収益対応の原則 31
第 1 項　個別対応と期間対応 31
第 2 項　所得税法における「費用収益対応の原則」 33
第 3 節　四区分説 34
第 1 項　所得税法 37 条 1 項における四つの区分 34
第 2 項　筆者四区分説に基づく「費用収益対応の原則」の再考 38
第 4 節　新たな対応関係 45
第 1 項　岡村忠生の四区分説 45
第 2 項　岡村忠生が考える「費用収益対応の原則」 46
第 3 項　ハイブリット型の対応関係 48
第 5 節　小括 52
第 4 章　家事費排除の原則 56
第 1 節　所得税法 45 条 1 項 1 号，所得税法施行令 96 条 56
第 2 節　家事費・家事関連費 59
第 1 項　家事費 59
第 2 項　家事関連費 60
第 3 節　家事費に「跨がる」必要経費該当衣食住関連支出 62
第 4 節　按分が不可能な家事関連費の存在 63
第 5 節　家事費には「該当しない」必要経費該当衣食住関連支出 65
第 6 節　小括 69
第 5 章　必要経費該当性の諸要件 72

第 1 節　通常性 73
第 1 項　判例と学説上の理解 73
第 2 項　検討 75
第 3 項　「通常性」結論 77
第 2 節　判断基準としての客観性・社会通念 77
第 1 項　判例と学説上の理解 77
第 2 項　検討 78
第 3 項　「客観性・社会通念」結論 80
第 3 節　必要性 81
第 1 項　判例と学説上の理解 81
第 2 項　検討 82
第 3 項　「必要性」結論 84
第 4 節　金額の妥当性 85
第 1 項　判例と学説上の理解 85
第 2 項　検討 86
第 3 項　「金額の妥当性」結論 87
第 5 節　目的 88
第 1 項　判例と学説上の理解 88
第 2 項　検討 89
第 3 項　「目的」結論 90
第 6 節　業務関連性における「直接」の意義 90
第 1 項　業務直接関連性必要説 91
第 2 項　業務関連性における直接性不要説 95
第 3 項　筆者四区分説に基づく業務関連性の意義 95
第 4 項　「業務関連性」結論 105
第 7 節　小括 106
おわりに 109

引用文献，引用 Web サイト 111

参考文献 119

はじめに

必要経費とは何か。それは学説上「収入金額の獲得のために投下された費用の総称」[1]とされている。では，その「必要経費」となるものを一体どのように取り扱うのか。例えば所得税法 27 条 2 項では，「事業所得の金額は，その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。」と規定されている。そして，所得税法 37 条 1 項では，「その年分の不動産所得の金額，事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は，別段の定めがあるものを除き，これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする。」として，必要経費に算入すべき金額が規定されている。

なるほど，これらの規定を見るに，必要経費に算入される金額は定まっており，その金額が事業所得等の計算上において総収入金額から控除されることは理解できる。しかし，必要経費の範囲は所得測定における主たる要素である [2]にも関わらず，肝心の必要経費には一体どのような費用が該当するのかがいまいち明瞭でない [3]。必要経費の範囲は，納税者にとって非常に関心高い項目であるが，それは課税当局にとっても同様であるため，ある支出が必要経費に該当するか否かを巡っては，常に争いが絶えない。

こうした対立構造の最中であるため，必要経費に係る規定の解釈を巡っては学説上においても多くの論争がある。その中でも，所得税法 37 条 1 項の後段部分に当たる「販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」の解釈を巡る議論は，特に顕著である。これは，納税者が支出した費用に対しては，業務との「直接的」な関連性が必要である，という解釈が適当であるのか否かという問題である。従来，この業務関連性における「直接性」は必要経費の要件の一つであるとする学説 [4]が多く見られ，判例

---

[1] 碓井光明「所得税における必要経費」『所得税法の諸問題』租税法研究第 3 号（有斐閣，1975 年）63 頁。

[2] 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』（成文堂，2019 年）405 頁。

[3] 松島洋は，「私たち税金のプロが最も困る質問こそ，実はこの経費の範囲に関することなのです。……税法に限らず，法律全般のプロであり，かつ「法の番人」といわれる裁判所も，実は経費の範囲についてはよくわかっていないのではないか，と考えられることが多々ある」と実務的な観点から述べる。（松島洋『社長，その領収書は経費で落とせます！』（中経出版，2013 年）15-17 頁）。

[4] 金子宏は，著書『租税法』において，必要経費の要件として「事業との直接関連性」は要求されているものとして，初版以降一貫して論じている。

も学説に依拠してきたものとして同様の解釈であった。また，課税実務上でも，課税当局より「直接関連性」を要求された納税者が，条文を十分に理解できないために渋々自己否認し，泣きを見るという事例が多くみられていた[5]。しかし今般，東京高判平成 24 年 9 月 19 日判決[6]において事業との直接関連性が明確に否定されたことを契機として，この点に関する議論がさらに活発に行われるようになった。本判決を支持する側からは，必要経費の概念に大きな変化をもたらすものである[7]と肯定的な声が高々と聞こえてくる。その一方で，国税庁は週刊税務通信の取材において，本判決は「個々の事実関係に基づき判断されたもの」であり，「一般的な，事業所得の金額の計算上必要経費に算入される支出の取扱いが変更されるものではない」と回答している[8]。現時点において議論に決着は付いていないが，本判決は従来有力とされてきた学説を一旦白紙に戻したものと位置付けることができよう（以下，第一審，控訴審，上告審をまとめて「弁護士会役員必要経費訴訟」という。）。

近年では，「働き方改革」とされるような労働環境の変化や，副業・兼業の解禁[9]による複数の収入を得る者の増加など，収入や生計のあり方が多様化している[10]。このような収入･働き方が多様化する現代[11]において取り組まれることが多いものは「ネットビジネス」であり，その類型は，アフィリエイト，アドセンス（広告収入），YouTuber，せどり，情報商材・ノウハウの販売など，多岐にわたる[12]。これらのネットビジネスは，総じて必要

---

[5] 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』―東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決の意義―」青山法学論集第 54 巻第 4 号（2013 年）15 頁。

[6] 判例時報（以下，「判時」という。）2170 号 20 頁，判例タイムズ（以下，「判タ」という。）1387 号 190 頁。

[7] 本判決は業務関連性における「直接性」を明確に否定した点が従来の判例とは異なっており，それを受けて伊川正樹は，「画期的な判断」と述べる。（伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成 24 年判決の意義とその射程範囲」名城法学 64 巻 4 号（2015 年）65 頁）。

[8] 税務研究会「弁護士会役員の懇親会費等の必要経費巡る高裁判決」週刊税務通信 No.3297（平成 26 年 2 月 3 日）5 頁。

[9] 厚生労働省『副業・兼業の促進に関するガイドライン』では，「副業・兼業を希望する者は年々増加傾向にある」と述べられている。副業・兼業を希望する理由としては，総収入の増加や生活費の補填といった金銭的な理由もあれば，活躍の場・人脈の拡張や自己能力の向上といった社会的な理由もあり，人により様々である。（厚生労働省『副業・兼業の促進に関するガイドライン』（平成 30 年 1 月策定，令和 2 年 9 月改定）3 頁）。

[10] 税制調査会『経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方』（令和元年 9 月）3 頁。

[11] この「個人の台頭」とも呼べるような社会現象は，個人事業主の増加という形で現代においてより一層顕著なものとなっている。

[12] 谷口孔陛「ネットビジネスの類型」税経通信 Vol.74-No.1（2019 年）18 頁。

経費が少なくて済み[13]，初期投資も少なく済むため，比較的始めやすいものとして人気なのであろう。しかし，その中には「YouTuber」のように収益構造モデルが従来とは大きく異なり，必要経費の範囲の認定が容易ではない存在もある。YouTuber は業種・業態・職種の多様化[14]における典型例ではあるが，元々は娯楽の延長であるためにビジネスとしてなかなか認識されにくく，現行の所得税法の基礎となっている「昭和 40 年所得税法」においては，このような存在は観念されていなかったのである。また，情報（通信）技術「IT（ICT）」の進化により，在宅ワークや，民泊といった生活用財産を用いたサービスの提供が可能になったが，その反面，自己の生活領域における所得稼得行為には，家事関連費の問題が常に付き纏う[15]。

こうした状況を鑑みると，我が国の所得税制における抜本的見直しが長年にわたり先送りにされてきたことによる時代の変化への対応の遅れ[16]，ひいては今日議論されてきている必要経費該当性要件では時代との齟齬が発生する恐れが思慮される。議論こそ進んでいるものの，所得税法における必要経費の要件は必ずしも一貫しておらず，その解釈の早急な整備が望まれよう。

そこで本稿では，必要経費の範囲及び該当性要件の整理と再検討を行い，さらに，先に挙げた「YouTuber」を現代に誕生した新たな職業の代表例として掲げ，これを素材として時代に即した所得税法 37 条 1 項の解釈についての提言を行う。

---

[13] 谷口・前掲注 12)27 頁。
[14] 矢頭正浩「業種別にみる必要経費・家事関連費の特殊性」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）47 頁。
[15] 倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」税研 Vol.35-No.6（2020 年）67 頁。
[16] 酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方：経済社会の変容に即応した課税(第 1 回)所得税法を取り巻く『多様化』と『相対化』」税理 Vol.62-No.1（2019 年）94 頁。

YouTuber の概要説明

本文に入る前に，本稿において素材として頻繁に取り上げる「YouTuber」の概要と性質，そして，その母体である「YouTube」について簡単に触れておく。

１．YouTube と，YouTube が有する機能

Google LLC が提供するサービスである「YouTube」とは，動画やその他のコンテンツを発見，視聴，共有できるプラットフォームであり，規模を問わずオジリナルコンテンツのクリエイターや広告主が，動画や広告を配信できる場所である [17]。

YouTube は，利用者が頻繁に視聴している動画傾向を分析し，その個人別に合わせたレコメンド動画を表示するアルゴリズムを有する [18]。また，YouTube では，定期的な動画投稿や長期間に渡って運営しているチャンネルを，信頼性が高いチャンネルと判断し，サイト内での視聴者の目に止まる位置に優遇して表示するようになる [19]。

２．YouTube パートナープログラム

オジリナルコンテンツクリエイターは，YouTube パートナープログラム（以下，「YPP」という。）を利用することで，コンテンツへの広告掲載から得られる収益の分配を受けることが可能となる（以下，「YPP クリエイター」という。）。YPP 利用資格を得て，収益化機能を有効にするため最小要件としては，有効な公開動画の総再生時間が直近の 12 か月間で 4,000 時間以上，かつ，チャンネル登録者数が 1,000 人以上であること等が挙げられ，これらの要件を満たし，審査を受けて YouTube の承認を受ける必要がある。YPP クリエイターは，投稿した動画に貼り付けた広告が表示された回数に応じて収益分配を受ける [20]ことになる [21]。なお，YouTube は 2005 年 12 月（平成 17 年）に正式なサービスを開

[17] 2019 年 12 月 10 日付 YouTube 利用規約〈https://www.youtube.com/t/terms〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日，YouTube 公式ホームページ〈https://www.youtube.com〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

[18] YouTube が収集したチャンネルの視聴者の統計データ等は，「アナリティクス」という機能を通じて，オジリナルコンテンツのクリエイターに対して提供される。

[19] 熊坂仁美『YouTube をビジネスに使う本』（日本経済新聞出版，2014 年)32 頁。

[20] 熊坂・前掲注 19)20 頁。

[21] 一再生あたりの収益分配の金額は，0.1～0.3 円あたりを推移するものと言われている。

始[22]しており，YPP クリエイターの収益分配は旧所得税法制定時においては考えられていなかった新しい収益モデルの事業と位置付けることができよう。

３．YPP クリエイターの二パターン

YPP クリエイターは，その性質から大きく二つに分類することができ，その内の一つが「広告収入」で稼ぐことを生業とする YPP クリエイターである。この YPP クリエイターは，多くの人に見られて注目を浴び，「とにかく目立つこと」が重要視され[23]，自身の動画投稿活動が「広告収入」として総収入金額に直結する。

本稿では，この「広告収入モデル YPP クリエイター」を中心に検討を行うものとし，これをいわゆる「YouTuber」として取り扱う。

４．YouTuber という職業

単なる一個人であるオジリナルコンテンツのクリエイターが，YPP の要件を満たすことはそう容易いことではない。晴れて YouTuber となった後も，再生回数（広告が表示された回数）が広告収入の金額に直結するため，「アナリティクス」を利用して，視聴者の動向を分析し，アクセス解析を行いながらチャンネルを運営していくことが，「YouTuber」という職業には求められる。

５．YouTuber が投稿する動画及び収益の特性

投稿動画の本数は，多ければ多いほどに「関連動画」としての視聴者の目に留まるチャンスが増える[24]ため，「動画の質」もさることながら，「動画の量」も求められる。そして，「動画はストック型のコンテンツ」であるため，広告 CM のように明日の売上を作るものではないが，定期的な動画投稿は着実に投稿者の信頼度と好感度を上げ，複利のように時間が経つほどに，投稿した動画の本数が溜まるほどに，強力な力を発揮する[25]。また，

---

[22] 神田敏晶『YouTube 革命 テレビ業界を震撼させる「動画共有」ビジネスのゆくえ』（SB クリエイティブ，2006 年）44 頁。

[23] もう一つは，「広告収入」は二の次であり，商品を宣伝したり，集客をしたりすることを生業として YouTube を利用する YPP クリエイターである。この YPP クリエイターは，「商品を知ってもらい売上に繋げる」ことを重要視する。

[24] 熊坂・前掲注 19)32 頁。

[25] 熊坂・前掲注 19)6 頁。

一度投稿した動画は基本的にチャンネル内に残り続け，全く放置していても長きに渡って見られ続けることになる[26]。すなわち，数年前に投稿したストック動画であっても，当期の収益を生むことに繋がるという特性がある。

６．今後の YouTube の行方

現代におけるインターネットのブロードバンドサービスの普及により，誰もが簡単に動画を投稿できる環境は整っており[27]，今やスマートフォンだけで「撮影・編集・投稿」が完結できることからも，YouTube は誰でも参画可能なビジネスの一つと位置付けられ，この流れはさらに加速していくものであると推測される[28]。

７．YouTuber の収益と納税義務

収益化の対象となっている YouTube 動画から得た収入に対しては，居住地国で納税義務が生じる可能性がある点に注意が必要であるが，YouTube 側からは，「詳細については，お住まいの国の税務署にお問い合わせください」と一言添えてある程度であり[29]，我が国においても，YouTuber が受ける収益に対する特別な規定や，指針，取扱い等を示したものは存在しない。このことからも，個人の YouTuber が受ける対価から控除すべき必要経費は，所得税法 37 条 1 項の範囲内として検討されるべきものであると考えられる。なお，国税庁は，税に関する情報や国税庁・国税局・税務署の取組などを紹介する「国税庁動画チャンネル」というチャンネル[30]を 2009 年 9 月 30 日という比較的早い段階より開設しており，そのチャンネル登録者数や総視聴回数の統計データから見ても，当然に YPP の存在は認知しているものと推測できる。

---

[26] 熊坂・前掲注 19)30 頁。

[27] 神田・前掲注 22)4 頁。

[28] 2019 年 8 月に学研教育総合研究所が調査し，その結果を『小学生白書』としてまとめたデータでは，男子小学生の 2019 年度版「将来つきたい職業」ランキングの 1 位は，「YouTuber などのネット配信者」であった。（学研教育総合研究所『小学生白書』〈https://www.gakken.co.jp/kyouikusouken/whitepaper/201908/chapter6/02.html〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日）。

[29] YouTube ヘルプ「YouTube で収益を得るには」〈https://support.google.com/youtube/answer/72857?hl=ja〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

[30] YouTube チャンネル『国税庁動画チャンネル』〈https://www.youtube.com/user/ntachannel/featured〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

第 1 章　必要経費とは

まず「はじめに」において，「必要経費とは何か。」という問いを立てたが，実はこの問いに答えることは容易ではない。なぜならば，所得税法において「必要経費」というもの自体がそもそも定義されていないのである。では必要経費とはどのようなものと考えられているのか，本章において少しずつ紐解いていく。

第 1 節　必要経費の意義

所得税法における必要経費は，実定法上の定義こそ示されていないが，「具体的態様が多様に存在するという意味において包括的な概念」[31]であり，酒井克彦は必要経費自体を「入れ物」と形容する [32]。そして，現行法では，所得税法 37 条 1 項において「必要経費に算入すべき金額」が規定されており，その金額は事業所得等の金額の計算上，総収入金額から控除される。

なぜ総収入金額から「必要経費」を控除するのであろうか。金子宏は，「課税の対象となる所得の計算上，必要経費の控除を認めることは，いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかならず，原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請にそうゆえんである」[33]と述べる。すなわち，必要経費とは，投下資本の回収[34]部分（所得を得るために必要な支出）を意味する [35]ものであり，この必要経費が所得計算上控除されることにより，純所得課税の原則（純額主義）が担保されることに繋がる [36]のである。

また，「所得を得るために必要な支出」には，配当所得にかかる負債利子（同法 24 条 2 項但書），給与所得に係る給与所得控除（同法 28 条 2 項）の少なくとも一部および特定

---

[31] 田中晶国「所得税法における要件事実―収入金額および必要経費の主張・立証とその推認構造―」法政研究第 86 巻第 3 号（2019 年）667 頁。

[32] 酒井克彦『所得税法の論点研究―裁判例・学説・実務の総合的検討―』（財経詳報社，2011 年）317 頁。

[33] 金子宏『租税法〔第二十三版〕』（弘文堂，2019 年）313-314 頁。

[34] 投下資本の回収とは，「投下した貨幣形態の資本を再び貨幣形態の形で回収するという意味」で使用される。（田中弘『財務諸表論を学ぶための会計用語集』（税務経理協会，2008 年）180 頁）。

[35] 「経済理論的意味での必要経費」である。（谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法〔第 2 版〕』（弘文堂，2019 年）121 頁）。

[36] 碓井・前掲注 1)63 頁，谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』（弘文堂，2018 年）324 頁。

支出（同法 57 条の 2），退職所得に係る退職所得控除（同法 30 条 2 項）の一部，譲渡所得に係る取得費および譲渡費用（同法 33 条 3 項），ならびに一時所得に係る「その収入を得るために支出した金額」（同法 34 条 2 項）も含まれ，これらは所得税法上の「広義の必要経費」と言えるものであり，これに対し所得税法 37 条 1 項が定める必要経費は，所得税法上の「狭義の必要経費」ということが言えるだろう[37]。

第 2 節　所得概念

必要経費は，所得計算の際に総収入金額より控除される。単純な計算式としては，「所得額＝総収入金額－必要経費」と表すことができる[38]。では，その「所得」とは何か。計算式より逆算するに，所得とは「収入金額から必要経費を控除した残額」のことをいう。そして，1887 年に初めて創設された所得税とは，その「所得」を課税物件とする租税である[39]。「所得税の対象となる所得には種々のものが考えられる」[40]が，そもそもこの「所得」とは何かという点についても，明確な定義は存在しない[41]。そこで，必要経費の検討を始める前に，まずは「所得」とは何であるかを検討することとし，そのために所得概念について確認する。

第 1 項　所得の捉え方

所得の本来の意味するところは，財貨の利用により得られる効用と人的役務から得られる満足のことを指すが，これを税制上課税客体として把握するためには金銭的価値による表現が必要となる[42]。この所得の金銭的表現の構成として，消費型所得概念（財貨や人的役務の購入に当てられる部分を所得と捉える）と，取得型所得概念（各人が取得する経済的利得を所得と捉える）が存在し，我が国では後者の取得型所得概念が採用されている[43]。

第 2 項　取得型所得概念における「所得源泉説」と「純資産増加説」

---

37 谷口・前掲注 36)326 頁。
38 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正 2 版〕』（弘文堂，2020 年）270 頁。
39 谷口・前掲注 36)193 頁。
40 金子宏ほか『税法入門〔第 7 版〕』（有斐閣，2017 年）66 頁。
41 植松守雄『注解 所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会，2019 年）225 頁。
42 金子・前掲注 33)193 頁。
43 金子・前掲注 33)193-195 頁。

取得型所得概念については，古くから学説上「所得源泉説」と「純資産増加説」をめぐる議論があり，我が国の税法は，所得税法創立当初こそ「所得源泉説」に依拠していたが，第二次世界大戦以後，シャウプ勧告に基づき，順次「純資産増加説」的な概念に移行してきたものと説明されている[44]。この二つの取得型所得概念の特徴について，それぞれ確認する。

１．所得源泉説

所得源泉説は，制限的所得概念とも呼ばれ，所得の範囲を何らかの基準によって限定（制限）しようとする立場であり，この考え方のもとにおいては，一時的・偶発的・恩恵的な利得は所得の範囲から除かれる[45]。この所得源泉説に対するアンチテーゼが，純資産増加説である[46]。

２．純資産増加説

純資産増加説は，包括的所得概念とも呼ばれ，人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する[47]，という立場であり，「従来の財産を維持したうえで自由に処分しうる純財産(純資産)の増加分を所得」[48]と捉える。この純資産増加説では，一時的・偶発的・恩恵的な利得以外にも，不当に得た利得も経済的利得に含まれ，利得の源泉は問われない点に特徴がある[49]。所得源泉説と純資産増加説の最も重要な相違点は，キャピタルゲインを所得と認識するか否かである[50]。

純資産増加説は，公平負担の要請に合致し，所得税の再分配機能を高め，景気調整機能が増大する，という三つの観点から諸外国で支持される[51]。我が国の所得税法では，所得は十種類に分類される。その中には，雑所得のようなバスケット・カテゴリーに属する所

---

44 植松・前掲注 41)226 頁。
45 植松・前掲注 41)229 頁。
46 金子・前掲注 33)195 頁。
47 金子・前掲注 33)195 頁。
48 興津裕康＝大矢知浩司監修，高須教夫ほか編『新版 現代会計用語辞典』〔松本康一朗〕（税務経理協会，2016 年）141 頁。
49 金子・前掲注 33)195 頁。
50 松尾聿正＝平松一夫編著『基本会計学用語辞典〔改訂版〕』〔川端康之〕（同文舘出版，2008 年）18 頁。
51 金子・前掲注 33)195 頁。

得も存在することから，我が国の所得税法がアメリカ同様，全ての所得を課税の対象とする，包括的所得概念を採用していることが指摘される[52]。また，包括的所得概念（純資産増加説）では，経済的利益はすべて課税対象であることため，収益に関する規定は少数であるが，控除されるべき必要経費については，「適用基準の統一性，公平性等の要請から，或いは支出の性質，財源の拡大の要請(控除額の縮小，制限)，徴税の便宜(立証方法の制限)等の要請から，複雑，技術的な，かつ制限・制限的な性質の規定が採用され」ており，所得計算上の重点が置かれている[53]。

第 3 節　純資産増加説と必要経費

純資産増加説と必要経費の関係について述べた文献としては，昭和 38 年 12 月の税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（以下，「昭和 38 年整備答申」という。）が挙げられる。昭和 38 年整備答申では，「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たつて，所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については，純資産増加説的な考え方に立つて，できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と，家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。所得税の建前としては，事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することはできないが，事業経費又は事業損失の計算については，できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える」[54]（下線は筆者）と示されている。

このことから，必要経費の範囲を考える上においても，純資産増加説的な考え方が採り入れられていることを確認できる。

第 4 節　小括

所得概念を一つずつ見ていくことで，我が国の所得税法では純資産増加説が採用されて

---

[52] 植松・前掲注 41)226 頁。

[53] 岸田貞夫「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費との異同」税理 Vol.60-No.2（2017 年）10 頁。

[54] 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（昭和 38 年 12 月 6 日）42-43 頁。

おり，必要経費の範囲を決定する際においてもその考え方が根底にあることが確認できた。そして，この純資産増加説と必要経費の関係を述べた文献として昭和 38 年整備答申を挙げたが，その中には「費用収益対応の考え方」や「家事費を除外」という記載があった。この点においては，必要経費の範囲を語る上で重要な論点であるため，第 3 章及び第 4 章においてその詳細を確認していく。

第 2 章　必要経費概念の歴史的変遷

「必要経費」の概念は，現在の所得税法に至るまでに，度々の改正を経て，大きく変貌し，その範囲は漸次拡大の方向を辿ってきた[55]ものとされている。そのため，所得税法の誕生から，現在に至るまでの必要経費の沿革を確認することは，「必要経費」を検討する上で非常に有益であり，議論する上でも欠かせない事項である。

第 1 節　所得税法の創成期における必要経費概念の誕生

第 1 項　明治 20 年

我が国で初めに所得税法が創設されたのは明治 20 年である（明治 20 年 3 月 23 日勅令 5 号）。明治 20 年法では，「公債証書其他政府ヨリ発シ若クハ政府ノ特許ヲ得テ発スル証券ノ利子，営業ニアラサル貸金預金ノ利子，株式ノ利益配当金，官ヨリ受クル俸給，手当金，年金，恩給金及割賦賞与金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス」（所得税法第 2 条 1 項）とされており，それ以外の資産又は営業その他より生じるものは，「其種類ニ応シ収入金高若クハ収入物品代価中ヨリ国税，地方税，区町村費，備荒儲蓄金，製造品ノ原質物代価，販売品ノ原価，種代，肥料，営利事業ニ属スル場所物件ノ借入料，修繕料，雇人給料，公債ノ利子及雑費」を控除し，その金額をもって所得とすると規定される（所得税法第 2 条 2 項）。この規定は，今日でいうところの必要経費を例示している点に特色があり[56]，また，「必要経費」という文言は使用していないが，一般に利益を得る際に必要な出費を必要経費として考えていたようである[57]。

第 2 項　明治 32 年

明治 20 年法の全文改正が行われた明治 32 年法では，課税制度が第一種(法人ノ所得)，第二種(公債社債ノ利子)，第三種(前各種ニ属セサル所得（個人所得)）とされ，早くも法人税の走りとも呼べる存在が誕生している(明治 32 年 2 月 13 日法律 17 号)。また，第三種所得は，第 4 条において「第三ノ所得ハ総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年

---

[55] 植松・前掲注 41)1085 頁。

[56] 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集第 31 号（1995 年）3 頁。

[57] 宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件（上）―交際費など中心として―」大阪経大論集第 69 巻第 3 号（2018 年）90 頁。

額ニ依ル（以下，略）」として，必要経費という概念が初めて取り入れられた[58]。これに伴って制定された所得税法施行規則第 1 条では，「所得税法第四條第一項第三号ニ依リ総収入金額ヨリ控除スヘキモノハ種苗蚕種肥料ノ購買費，家畜其ノ他ノ飼養料，仕入品ノ原価，原料品ノ代価，場所物件ノ修繕費，其ノ借入料，場所物件又ハ業務ニ係ル公課，雇人ノ給料其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル」として必要経費の範囲が定められ，その後に続く但し書きでは，「但シ家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」として「家事費排除」が明確にされた[59](明治 32 年 3 月 30 日勅令 78 号)。明治 32 年法は，明治 20 年法と比較すると若干の広がりあるものの，基本的には例示されているものに限定され[60]，必要経費の範囲は，所得と直接因果関係を有するもので，さらに債務の確定したものとして非常に狭く解されていた[61]。また，この時点では，家事費はおろか家事関連費に関しても同様に必要経費に算入されなかったことが理解できよう。そして，明治 32 年法に係る必要経費に関する規定の骨子は，昭和 40 年に所得税法が全文改正されるまで維持されることになる[62]。

第 2 節　シャウプ勧告まで改正

その後の明治時代・大正時代・昭和時代の戦前においては，細かな点における改正や必要経費に関する論議は行われているものの，必要経費に関する税法の規定とっての目立った改正は，昭和 40 年の所得税法全文改正まで待つことになる。

第 1 項　明治 39 年

必要経費に関する論議としては，例えば，明治 39 年に日露戦後の税制改正及び整理の準備のために大蔵省内に設置された政府の税法審査会がある。当該審査会では，必要経費の見積もりは官民間で争いの原因となることから，業種毎に必要経費の平均を求めて適用することや，生活必要費を控除した残額に課税すること等についての審議が行われたが，

---

58 植松・前掲注 41)1086 頁。
59 松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢 74 号（平成 24 年 7 月）242 頁，宮崎・前掲注 57)90 頁。
60 三木・前掲注 5)17 頁。
61 松山・前掲注 59)242 頁。
62 植松・前掲注 41)1086 頁。

結果的に否定されている[63]。次に，所得税法の全文改正が大正 9 年(大正 9 年法律 11 号)に行われたが，それに伴って制定された所得税法施行規則（大正 9 年勅令 226 号）においても，必要経費に関する規定ぶりは改正前の明治 32 年法と同様であり，それ自体の変更はなかった[64]。

第 2 項　昭和 15 年

また，戦前の昭和 15 年にも所得税法の全文改正（昭和 15 年法律 24 号）が行われているが，所得税が必要経費に算入されないことが明らかにされたほか，所得税法施行規則第 10 条[65](昭和 15 年勅令 134 号)において，収入を得るに必要な負債利子が必要経費に算入されることとなった程度のものであったが，昭和に入って以降は，「行政当局の解釈等により必要経費の範囲が種々の点で明確にされ, また拡大されてい」る[66]ことが確認できる。

第 3 項　昭和 22 年

戦後，日本国憲法が昭和 21 年 11 月 3 日に公布（昭和 22 年 5 月 3 日施行）されたことに伴い，各種制度の民主化の一環として租税制度の基本的改正が行われたが，その中でも最も重要な改正としては, 昭和 22 年に行われた所得税法の全文改正(昭和 22 年法律 27 号)における，戦前に採用されていた賦課課税制度から申告納税制度への転換であろう[67]。また，戦後は，純資産増加説的な考え方が採用されていく点において特徴的である[68]。ただし，昭和 22 年法では，必要経費に関する内容に変化はなく，従来所得税法施行規則第 10 条に規定されていたものが本法に移行されるだけに留まった[69]。しかし，同年には，「災害被害者に対する租税の減免，徴収猶予等に関する法律」の改正が行われ，事業用資産が

---

63 植松・前掲注 41)1086，1124 頁。

64 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法§§30-57 の 2』（第一法規・加除式，1983 年）3282 頁。

65 第十條 所得税法第十二條ノ規定ニ依リ総収入金額ヨリ控除スベキ経費ハ種苗蚕種肥料ノ購買費，家畜其ノ他ノモノノ飼養料，仕入品ノ原価，仕入品ノ代価，場所物件ノ修繕費又ハ借入料，場所物件又ハ業務ニ係ル公課，雇人ノ給料，収入ヲ得ルニ必要ナル負債ノ利子其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナルモノニ限ル但シ家事上ノ費用及之ニ関連スルモノハ之ヲ控除セズ

66 植松・前掲注 41)1087 頁。

67 本庄資「米国税務行政における『効率』の追求と『和解』戦略」税大論叢 40 周年記念論文集（2008 年）301 頁。

68 松山・前掲注 59)247 頁。

69 なお，この制度は昭和 25 年に雑損控除が設けられたことに伴って削除されている。（植松・前掲注 41)1089 頁）。

災害等による損害を生じた場合であって，当該損失額が資産価額の 10 分の 5 以上になるときは，当該損失額を必要経費とみなす旨の規定が設けられた（昭和 22 年法律第 175 号災害被害者に対する租税の減免，徴収猶予に関する法律の施行に関する政令 6 条）が，これは事業用資産の損失を必要経費とみる点において，資産損失の必要経費算入に関する制度と類似しており，必要経費概念の変革として注目すべき制度である [70]。

第 4 項　昭和 25 年

昭和 25 年には，シャウプ勧告に基づいて所得税法の一部改正が行われ（昭和 25 年法律 71 号），山林所得の計算規則が明定されて事業所得等から切り離された [71]。また，必要経費に関する規定も様々な改正がなされ，以下のように整備されていった [72]。

〈減価償却費（旧所得税法第 10 条 2 項，同法施行規則第 10 条）〉

従来，減価償却は定率法によるのみとされてきたが，各種の償却方法が定められた。

〈各種加算税（旧所得税法第 10 条 2 項，同法施行規則第 10 条の 10）〉

源泉徴収に係る加算税，重加算税等の各種加算税が必要経費不算入とされた。

〈所得税等（旧所得税法第 10 条 3 項）〉

所得税，富裕税及び市町村民税が必要経費不算入とされた。

〈棚卸資産の評価（旧所得税法施行規則第 10 条の 2 ）〉

棚卸資産の評価の方法が，法定される複数の方法から選択適用できるようになった。

〈貸倒準備金（旧所得税法施行規則第 10 条の 4）〉

青色申告制度の採用に伴い，青色申告者について，今日の引当金制度の走りともいえる貸倒準備金の必要経費算入が認められた。

この昭和 25 年法について碓井光明は，当初は必要経費として認めていなかった減価償却費，貸倒損失，固定資産の滅失による損失について次第に必要経費に含めるようになったことは，本来必要経費に含まれるものを明確化したといってもよいだろう [73]と述べる。

---

[70] 植松・前掲注 41)1089，1092 頁。
[71] 武田監・前掲注 64)3283 頁。
[72] 植松・前掲注 41)1089-1091 頁。
[73] 碓井・前掲注 56)13 頁。

また，昭和 25 年法では家事関連費についても改正がなされ，「主たる部分が収入を得るために必要であり，その部分を明らかに区分できる場合に，その部分を必要経費に算入」されることとなり（旧所得税法第 10 条 2 項），また，「青色申告者については，収入を得るために必要な部分を明らかにできる区分できる場合には，その部分が主たる部分でなくても，その部分を必要経費に算入する」ことができるようになった[74]（同法施行規則第 10 条の 9）。これは，現行の家事関連費の規定と同様のものであるといえ，明治 32 年法において「家事上の費用及びこれと関連するものはこれを控除しない」として家事関連費の一切の控除が認められなかったのに対し，そのうち控除を認める範囲を拡大しようとする試みである[75]。また，青色申告者について若干の優遇がなされていることは，戦後間もなくの申告納税制度の維持と発展を目的とする，納税者のコンプライアンスと記帳慣行の定着[76]を目指したものといえよう。

第 3 節　シャウプ勧告以後から昭和 37 年に至るまでの期間の改正

第 1 項　昭和 37 年以前

昭和 26 年以降も，青色専従者控除制度の創設（旧所得税法第 11 条の 2 第 2 項），繰延資産の償却額の必要経費算入（同法施行規則第 12 条の 18），白色申告者の事業専従者控除制度の創設（同法第 11 条の 2 第 3 項），各種引当金・準備金の拡充，創設（同法施行規則第 10 条の 16 ほか）など，必要経費の範囲は徐々に拡大されている[77]。

第 2 項　昭和 37 年法

昭和 37 年一部税制改正（昭和 37 年法律 44 号）では，「事業用の固定資産その他これに準ずるものとして命令で定めるものの損失」を必要経費とする規定が定められ（旧所得税法第 10 条 2 項），さらにこれを受けて，「事業用の固定資産の取り壊し，除去，滅失その他の事由（譲渡所得の基因となる事由を除く。）による当該固定資産の損失の金額（保険金，損害賠償金等により補てんされた金額を除く。）」が必要経費に算入されることとされた[78]（同法施行規則第 9 条の 10 第 2 項）。また，所得税に対応する利子税が必要経

---

74 植松・前掲注 41)1089-1090 頁。
75 植松・前掲注 41)1090 頁。
76 本庄・前掲注 67)301 頁。
77 植松・前掲注 41)1091-1092 頁。
78 碓井・前掲注 56)12 頁。

費に算入されることになり（同法第 10 条 4 項），これらの改正は，所得税法における必要経費と法人税法における損金概念のアンバランスの意識したものといえ，特に事業用固定資産等の損失を所得税法における必要経費の範囲内に初めて含めたことは，「必要経費概念を伝統的な概念から大きく脱皮させたもの」[79]であるといえよう。

第 4 節　昭和 40 年法の構造

第 1 項　所得税法及び法人税法の整備に関する答申

現行の所得税法は，昭和 40 年に全文改正させたものであり，その昭和 40 年の基礎となったものこそが，前述した昭和 38 年整備答申である [80]。当該答申では，まず「現行の所得税法における課税所得の計算は，いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則」とすること確認し，次に「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たつて，所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきか」という問題について，「純資産増加説な考え方に立つて，できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべきとする考え方と，家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。所得税の建前としては，事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することはできないが，事業経費又は事業損失の計算については，できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える」としている [81]。また，当該答申では，家事関連費について，「現在それが抽象的であるため，交際費，接待費，寄付金等の経費につき必要経費に認めるべきであるかどうかの判定が事実上困難である。判定を容易にするために形式的な基準を規定してこれを基に判定することも考えられるが，この種の経費は，その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易でなく，したがつて，個々の事実判定に委ねる方がかえつて合理的であるとも考えられるので，規定上従来のような基本的な考え方を表現するにとどめるのが適当であると考える」[82]としており，交際費，接待費，寄付金等の必要経費該当性の余地を認めている [83]ものといえる。

---

[79] 植松・前掲注 41)1093 頁。
[80] 碓井・前掲注 56)14 頁。
[81] 税制調査会・前掲注 54)42-43 頁。
[82] 税制調査会・前掲注 54)46 頁。
[83] 碓井・前掲注 56)16-17 頁。

この点について碓井光明は，「純資産増加説と言う表現の下に，ややもすれば，必要経費の範囲を広く把えるべきである考える向きもあるかも知れないが，必要経費は，各種所得の金額の計算過程における控除項目であるから，この考え方が決め手になるとはいえない」[84]と説明する。確かに，これは必要経費の範囲を際限なく認めるといった内容ではないにせよ，現在の必要経費の範囲の捉え方として，昭和 38 年整備答申の「純資産増加説的な考え方に立つて，できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方」が，根源として存在していることは窺えるだろう。

また，前者と後者は，本来的にはそもそもは別の議論であることにも配慮されたい。前者は原理原則であって，常に優先されるべき存在であるのに対し，後者もまた例外規定であるため，同様なのである。すなわち，昭和 38 年整備答申は「純資産増加説的に必要経費の範囲は広く捉えつつも，家事費の部分は当然排除する」と読むことが適当であって，どちらかを優位にするものではないと考えられる。

第 2 項　昭和 40 年法（昭和 40 年法律 33 号）

これまで度々の改正を行われてきた所得税法だが，昭和 38 年整備答申の指摘を受けて，全文改正された昭和 40 年法では，多様な業種・業態に対応するために従来の例示方式を廃止し，一般的に定める包括方式が採用され，そして，不動産所得，事業所得及び雑所得（山林の伐採又は譲渡にかかるものを除く）に係る必要経費については，別段の定めがあるものを除き，「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るために直接に要した費用の額」及び「その年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」と定め [85]，現行法のように改正された [86]。碓井光明はこの規定の特色として，以下のように述べる [87][88]。

---

[84] 碓井・前掲注 56)41 頁。
[85] 碓井・前掲注 56)17，19 頁。
[86] 武田監・前掲注 64)3284 頁。
[87] 碓井・前掲注 56)17-18 頁。
[88] 植松守雄も，第一の点について，「事業所得等の必要経費に関する所得税法 37 条 1 項の規定は，法人税法の損金に関する通則規定（法法 22③）とほぼ同じ内容のものとされ」たとし，ただし，第二の点の「損失」については，「『別段の定め』として別途『資産損失の必要経費算入』(所法 51)に関する規定を置く構成が採られている」と述べる。（植松・前掲注 41)1096 頁）。

「第一に，一般の必要経費に関する法 37 条 1 項の定め方は，法人税法 22 条 3 項 1 号及び 2 号に対応しており，その考え方も，ほぼ法人税法と一致していると見ることができる……事業所得に関する限り，ことに，費用収益対応原則について，法人税法の規定と対応するものと理解してよいと思われる。第二に，損失については，法文上，法 37 条 1 項に明示されていないので，その扱いは，『別段の定め』に譲り，法 51 条において，一定のものを定めていると見ることができる。……第三に，販売費・一般管理費等の費用について，『償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く』と定めることにより，いわゆる『債務確定主義』が明示された」

第 5 節　小括

本章では，明治 20 年に誕生した所得税法が，現行の所得税法が全文改正された昭和 40 年に至るまでの沿革を辿ってきた。まず初めに，所得税法の創成期における必要経費概念は，「収入を得るに必要な経費」として限定的な解釈[89]であったことが確認できた。次に，昭和 22 年に申告納税方式が採用されたことによって，必要経費の解釈を巡る争いが始まったものと考えられる。法解釈を巡り，節税したい納税者と税収の確保を図ろうとする課税庁との間に対立構造が生まれることは必至なのである[90]。そして，戦後に入って以降は徐々に必要経費の範囲が法文上明確化・拡大化していき，純資産増加説的な考え方が採られてきた[91]ことを確認することができた。殊に，事業所得等の「事業」に係る所得に関しては，必要経費概念をできるだけ法人税における損金概念に近づけるように努力されてきたことが顕著であり，その帰結として，所得税法の必要経費と法人税法の損金に関する通則的規定は現在のように統一的に定められるようになった[92]のである。これらのことから，必要経費の範囲は，時代に対応するように徐々に変化し，随時拡大してきたことが読み取れよう。そして，昭和 38 年整備答申において述べられたように，純資産増加説に基づいてその範囲は広く捉えつつ，狭く解することは適当ではない。もちろん，あくまでも家事費は当然排除することが前提であるが，この「家事費排除の原則」については，第 4 章において詳しく述べる。

---

89 植松・前掲注 41)1094 頁。
90 松沢智「『桜税会』裁決事例研究会の発足にあたって」税務弘報 Vol.38-No.11（1990 年）116 頁。
91 松山・前掲注 59)247 頁。
92 植松・前掲注 41)1094 頁。

ただ，昭和 40 年法（1965 年）が制定されてから本稿の執筆時点（2021 年）までの間には既に 50 年以上の歳月が流れており，必要経費に関する法の骨格が未だに存続していることは，如何様に評価すべきであろうか[93]。思うに，昭和の時代までは，メーカーより商品を仕入れて，その商品を売る「小売・卸モデル」や，商品を製造してその製品を売る「製造モデル」[94]がビジネスの主流であったのであろう。しかし，平成の 2010 年代に入ると，定期的にお金を徴収する「サブスクリプションモデル」や，自社の製品やサービスに他社広告を掲載・放送することにより，サービスの利用者からではなく広告主より収益を得る「広告モデル」等の次世代のビジネスモデルが，急速的に普及したスマートフォンによって生み出されている[95]。すなわち，現代においては，昭和 40 年法が制定された当時では考えられないような収益モデルやそれに伴う費用の存在が観念されるのである。

このような状況を鑑みると，筆者としては，必要経費の範囲がその時々の時代に応じて変化してきたように，これまでは原則認められてこなかった経費であっても，個人事業の「実態」に応じて柔軟に対応し，これを認めるべきであると考える。形式ばかりに囚われて実態を見ようとしなければ，昭和 40 年から社会的な多くの点で変化を遂げてきた現代と，昔のままの必要経費概念では，上手く調和できないことになろう。

---

93 碓井・前掲注 56)20 頁。

94 平野敦士カール『知識ゼロでも今すぐ使える！ビジネスモデル見るだけノート』（宝島社，2019 年）14 頁。

95 平野・前掲注 94)13-15 頁。

必要経費とは，常日頃より争いの種となりがちな存在である。なぜか。言わずもがな，それは納税者側と国税庁側で利害が対立するからに他ならない。具体的に言うと，ある支出が必要経費に該当するということは，所得を減少させることに繋がり，結果として納付税額を少なく抑えることができると納税者は考える。そのため，どちらかと言えば納税者側は必要経費の範囲を大きく捉える傾向にある。それは時に強引な，「風が吹けば桶屋が儲かる」理論[96]で展開されることもあり，無理矢理に必要経費に該当すると解釈するのである。一方，課税庁側は，必要経費を無制限に認めることは納付される税金の額にとって大きなマイナスとなるため，租税公平主義の観点からも必要経費の範囲を狭く捉える傾向にある。実務の面や判例から検討するに，両者とも，その必要経費の範囲を「極端に」広げたり，「極端に」狭めたりしているものと見受けられる。このことからも，必要経費の範囲の統一的な見解には喫緊の対応が求められよう。

本稿は，必要経費の範囲及び諸要件の整理について，時代に即した提言を行うことを射程範囲とするものである。そして本稿では，この後に展開していく議論を行う上で，前述の「弁護士会役員必要経費訴訟」の事例を時折紹介していく。弁護士会役員必要経費訴訟は，学説上も比較的重要な位置づけとされており[97]，増田英敏も，この弁護士会役員必要経費訴訟を素材にして所得税法の基本的論点を整理することは有益である[98]，と述べる。そこで，本稿でも「弁護士会役員必要経費訴訟」で取り上げられた支出等を具体例として引用して議論を進めていくため，事前に確認されたい。なお，「弁護士会役員必要経費訴訟」は，本稿の中心のテーマとしての位置づけではなく，あくまで必要経費の論点整理を行う際の「素材」として使用するものであり，細かな論点の全てを確認していくわけではないことには留意されたい。

〔事件名〕

・更正処分取消等請求控訴事件（弁護士会役員必要経費訴訟）

---

[96] 田口渉「クライアントへのリスク説明と税務調査対策」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）61 頁。

[97] 三木義一は，弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審を「所得税法の実務を租税法律主義に基づいたものに切り替える大きな転機となるもの」として評価している。（三木・前掲注 5)15 頁）。

[98] 増田・前掲注 2)405 頁。

〔審級関係〕

・第一審　東京地判平成 23 年 8 月 9 日 [99]

裁判結果：棄却（以下，「本件地裁」という。）

・控訴審　東京高判平成 24 年 9 月 19 日

裁判結果：原判決変更，請求一部認容・請求一部棄却（以下，「本件高裁」という。）

・上告審　最二小判平成 26 年 1 月 17 日 [100]

裁判結果：不受理（以下，「本件最高裁」という。）

〔事案の概要〕

弁護士業を営んで事業所得を得ている弁護士である納税者 X（以下，「X」という。）は，仙台弁護士会会長や日本弁護士連合会副会長等の役員を務めており，これらの役員としての活動に伴って支出した懇親会費，日弁連副会長立候補費用等を X の事業所得の計算上，所得税法３７条１項に規定する必要経費に算入して確定申告したところ，処分行政庁である仙台中税務署長である課税当局 Y（以下，「Y」という。）はこれら支出を必要経費と認めず，所得税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を行った。このことに対し，X は不服を申し立て，更生処分等の取消しを求めて出訴したのが本件である。

〔争点〕

本件各支出を所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費に算入することができるか否か [101]

１．東京地判平成 23 年 8 月 9 日

本件地裁では，所得税法 37 条 1 項の解釈として「事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や所得税法等の文言に照らすと，ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには，当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し，かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そ

[99] 判時 2145 号 17 頁，判タ 1383 号 204 頁。

[100] 税務訴訟資料（以下，「税資」という。）264 号 12387 順号。

[101] 本件では，「本件各消費税関係支出が消費税法 2 条 1 項 12 号の課税仕入れに該当するか否か」という点も争点として挙げられているが，本稿では，「本件各支出を所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費に算入することができるか否か」という争点に絞って検討を進めていく。

して，その判断は，単に事業主の主観的判断によるのではなく，当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」（下線は筆者）と述べている。この本件地裁のような判示は，本件地裁特有のものではなく，従来理解されてきた学説や判例に沿ったものである。そして本件地裁では，上記の法令解釈を踏まえた上で，X が行った本件の各支出（本稿では，「弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用」のみを取り上げる。）について以下のように検討している。

弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用は，X が弁護士会等の役員として，弁護士会等の活動との関連で支出したものであるということができ，これらの活動等から生じる成果は，当該活動を行った弁護士個人に帰属するものではなく，弁護士会や日弁連ひいては弁護士等全体に帰属するものと解され，弁護士の所得税法上の「事業」に該当するものではないというべきである。そうすると，本件の各支出については，「これらが弁護士会等の役員としての活動との関連で支出されたものであるからといって，X の事業所得を生ずべき業務に直接関係して支出された必要経費であるということはできない」。仮に，弁護士会等の役員として懇親会等に出席するというこれらの活動を通じて生じた人的信頼関係を機縁として，X が弁護士としての法律事務を依頼されることがあるなどして，これらの活動の結果として X が所得税法上の「事業」による所得を生ずるきっかけとなることがあったとしても，それは各支出の直接の目的ではなく，飽くまでも間接的に生ずる効果にすぎないというのが相当であるから，これらの懇親会等の費用等を支出することが，弁護士としての所得を生ずべき業務の遂行上必要であるとはいえない。

２．東京高判平成 24 年 9 月 19 日

本件高裁判決では，「Y は，一般対応の必要経費の該当性は，当該事業の業務と直接関係を持ち，かつ，専ら業務の遂行上必要といえるかによって判断すべきであると主張する。しかし，所得税法施行令 96 条 1 号が，家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて，経費の主たる部分が『事業所得を……生ずべき業務の遂行上必要』であることを要すると規定している上，ある支出が業務の遂行上必要なものであれば，その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず，これに加えて，事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず，『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではない」ことから，本件地裁が行った所得税法 37 条 1 項の解釈を「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには，当該支出

が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。」（下線は筆者）と改め，事業所得との直接的な関係性を明確に否定し，X の主張の一部を認容する判決を行なった。

また，本件高裁では，弁護士会等の役員であることについて，「弁護士会等と個々の弁護士は異なる人格であり，弁護士会等の機関を構成する弁護士がその権限内でした行為の効果は，弁護士会等に帰属するものであるから，X が弁護士会等の役員等として行う活動は，弁護士会等の業務に該当する余地はあるとしても，社会通念上，X の『事業所得を生ずべき業務』に該当すると認めることはできない。」と判示しており，この点は本件地裁と同様の解釈を行なっているが，「…もっとも，X の弁護士会等の役員等としての活動が X の『事業所得を生ずべき業務』に該当しないからといって，その活動に要した費用が X の弁護士としての事業所得の必要経費に算入することができないというものではない。なぜなら，X が弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても，これが，先に判示したように，X が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば，その事業所得の一般対応の必要経費に該当するということができるからである。」（下線は筆者）として，異なる人格であることを認めた上で，必要経費算入が可能であることを指摘している。

このように判示した理由としては，「弁護士会等の活動は，弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり，弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに，会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであるということができるから」としており，その結果，「弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動に要した費用であっても，弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということができるのであれば，その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である。」と結論付けている。

そして，本件高裁では上記の考え方を踏まえた上で，本件地裁において必要経費算入を否定した「弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用」について，以下のような検討を行なっている。

弁護士会等の目的やその活動の内容からすれば，弁護士会等の役員等が，所属する弁護士会等又は他の弁護士会等の公式行事後に催される懇親会等（以下，「一次会」という。）に出席することは，それらの会議体や弁護士会等の執行部の円滑な運営に資するものであ

るから，これらの懇親会等が特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものであって，その費用の額も過大であるとはいえないときは，社会通念上，その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である。ただし，その後に行われる二次会に係る支出に関しては「個人的な知己との交際や旧交を温めるといった側面を含むといわざるを得ず，仮に業務の遂行上必要な部分が含まれていたとしても，その部分を明らかに区分することができると認めるに足りる証拠」はない。

この検討の結果，いわゆる「一次会」の費用は，「社会通念上，その役員等の業務の遂行上必要な支出」であるため，全額必要経費算入とされ，二次会の費用は全額必要経費不算入とされた。

3．本件地裁と本件高裁の比較検討

弁護士会役員必要経費訴訟は，所得税法 37 条 1 項の必要経費該当性要件としての法令解釈に大きな違いが存在していることが理解できる。すなわち，本件地裁が「業務直接関連性（ここでは事業直接関係性）」と，「業務の遂行上必要であること」の二要件説を要求していることに対し，本件高裁は「業務直接関連性」を不要とする一要件説を提唱し，かつ，「業務遂行上の必要なもの」は，業務関連性を包摂するという。本件地裁と本件高裁の判決を対比すれば，前者が支出の前提となる活動が業務に当たるかどうかに着目しているのに対し，後者は支出と業務との関連性ないし必要性を問題にしている点に特徴がみられるだろう[102]。この法令解釈等の違いをまとめると，以下の表 1 のようになる。

[102] 伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学 569（2013 年）21 頁，前掲注 7)68 頁。

表 1

	第一審	控訴審
①弁護士会等の会務活動が弁護士の事業所得を生ずべき業務に該当するか。	該当しない。よって，役員等として活動に要した費用は弁護士としての事業所得の必要経費不算入。	該当しない。しかし，役員等として活動に要した費用は，一般対応の費用として必要経費算入可能。
②法令解釈（業務関連性論）	「事業所得を生ずべき業務と直接関係し，かつ当該業務の遂行上必要なもの」による二要件	「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要なもの」の一要件。 ※ある支出が業務の遂行上必要なものであれば，その業務と関連するものでもあるというべき
③一次会費用と二次会費用の取り扱い	いずれも，全額必要経費不算入	一次会費用は全額必要経費算入 二次会費用は全額必要経費不算入

（筆者作成）

また，Y はこれを不服として上告しているが，本件最高裁はこれを受理せず，上告不受理決定を行なった。これをもって，弁護士会役員必要経費訴訟は納税者側の勝訴という形で幕を閉じている。三木義一は，「この事案は弁護士会の役員の支出という特殊な問題でしたので，汎用性の少ない特殊問題と誤解されがちですが，そうではなく，事業や業務で必要経費を支出している全ての納税者にとって大変意義のある決定」である [103]と述べる。これに対して，この上告不受理決定を受けた国税庁は，本件は「個々の事実関係に基づき判断されたもの」であり，「今回の最高裁決定は上告不受理決定であるため，従来の裁判例，つまり法令解釈が変更されたものとは考えていません。そのため，一般的な，事業所得の金額の計算上必要経費に算入される支出の取扱いが変更されるものではないと考えています」と週刊税務通信の取材に対して回答 [104]し，公式見解を示している [105]。

[103] 三木義一「必要経費と事業との直接関連性」東京税理士界 VolumeNo.685【6】（2014 年）。
[104] 税務研究会・前掲注 8)5 頁。
[105] 国税庁の公式見解とは相反して，長島弘は，「上告受理申し立ての不受理であるから，最高裁が高裁の判断を積極的に認めたものとまではいえないが，この問題に一応の決着がつき直接関連性を要する

ここに一つ疑問であるが，国税庁が言う「一般的」とは何を示すものであろうか。「租税法は争うことによってのみ法解釈が発展する」[106]ものであるが，これまで十分に議論されてこなかった点を都合よく「一般的」と捉えることは，いささか強情であるように思える。「一般論」を盾にし続ける姿勢が貫かれれば，議論が平行線のまま一向に発展しないことになろう[107]。

そして，国税庁の回答とは裏腹に，弁護士会役員必要経費訴訟を契機として必要経費該当性要件論の議論はさらに盛り上がりを見せるようになった。特に「業務直接関連性」が否定された点は多くの議論がなされており，本稿でも第5章第6節において言及するものとする。ただし本稿では，「業務遂行上の必要であること」という要件が，いずれの判決においても要求されていることについても注目したいと思う。さらに，「業務遂行上の必要なもの」であるかという判断を，「社会通念」に基づいて「客観的」に行う判示したことも両審共通している。このように，必要経費該当性要件において議論すべき点は業務関連性要件以外にもいくつも存在しているのである。

本稿では，この「弁護士会役員必要経費訴訟」を必要経費の論点整理を行う上で，時折素材として使用するものと位置付ける。具体的には，①弁護士会等の会務活動が弁護士の事業所得を生ずべき業務に該当するか，②法令解釈の違い（業務関連性論），③本件高裁が判示した一次会費用と二次会費用の取り扱いの違い，の三つを主な素材として順次取り扱いながら議論を展開していく。

とした国税庁の主張が，司法においては承認されずにいるという点はゆるぎない事実である」と主張する。（長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性」月刊税務事例 Vol.46-No.3（2014年）30頁）。

106 松沢・前掲注90)116頁。

107 井上五郎「必要経費の要件―『業務の遂行上必要』による判断の枠組み―」税理 Vol.61-No.11（2018年）135頁。

第 3 章　必要経費の構造

必要経費該当性要件の議論をするためには，必要経費を構成する基礎的な要素を確認し，必要経費の構造の成り立ちを理解する必要がある。その基礎的な要素とされるものは，「所得税法 37 条 1 項」，「費用収益対応の原則」，別段の定めとしての「家事費・家事関連費」であろう。必要経費概念は，この三つの主要素から構成されている。現状の学説上の理解では，「費用収益対応の原則」によって費用の年度帰属が決まり，「所得税法 37 条 1 項」において必要経費該当性を判定し，所得税法施行令 45 条 1 項 1 号で「家事費等を排除する」というものである。そこで本章では，所得税法 37 条 1 項及び費用収益対応の原則についての学説の確認・整理を行う。そして，はたしてそれらが現代の実態に即したものであるかについて再検討を行うものする。なお，家事費・家事関連費については，少し性質の異なる議論であるため第 4 章において個別に確認する。

第 1 節　所得税法 37 条 1 項

第 1 項　条文規定

まず初めに，「必要経費に算入すべき金額」について規定している所得税法 37 条 1 項を確認する [108]。

> （必要経費）
> 第三十七条　その年分の不動産所得の金額，事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は，別段の定めがあるものを除き，これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

[108] 本稿ではその内容を，所得税法 37 条の内 1 項のみを射程範囲とし，2 項については言及しないものとする。

所得税法 37 条 1 項は，「必要経費に算入すべき金額」を規定する条文であり，一見すると，「必要経費の範囲」を示すものではないとも思われる。ただし，条文の末尾の「一とする」には，「創設的な意味」の他に，「〜でなければならない」という「拘束的な意味」が含まれている[109]。すなわち，所得税法 37 条 1 項は，「必要経費に算入すべき金額は，〜の額でなければならない」という意味もあるため，実質的には「必要経費の範囲」をも含有して規定する条文であると考えることができよう。

第 2 項　前段と後段

所得税法 37 条 1 項は，学説上において「前段」と「後段」の二つに分断されることが多々ある。国税庁は『所得税のタックスアンサー』において，「事業所得，不動産所得及び雑所得の金額を計算する上で，必要経費に算入できる金額は，次の金額です」と回答し，所得税法 37 条 1 項を以下のように二つに分解している[110]。

(1)総収入金額に対応する売上原価その他その総収入金額を得るために直接要した費用の額

(2)その年に生じた販売費，一般管理費その他業務上の費用の額

すなわち，(1)が前段，(2)が後段，というわけである[111]（以下，「二区分説」という。）。結果的に，「拘束的な意味」も含めて考慮すると，ある支出が必要経費に算入されるためには(1)又は(2)に該当すればよいということになる。谷口勢津夫も，所得税法 37 条 1 項を以下のように前段と後段に分解し，そして，前段には「個別的対応」の費用，後段には「一般的対応」の費用が該当する，と説明する[112]。

---

109 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方〔改訂第三版〕』（TKC 出版，2014 年）175-176 頁。

110 国税庁ホームページ「1 必要経費に算入できる金額」所得税のタックスアンサーNo.2210 やさしい必要経費の知識〈https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2210.htm〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

111 国税庁タックスアンサーには，(1)と(2)の間に本来であればあるはずの「及び」の文言が抜け落ちている。これは納税者のわかり易さを意識したものと推測されるが，「及び」がなければなぜこのように分類されるかが一切不明であり，説明としては不十分であろう。

112 谷口・前掲注 36)327-328 頁。

ここにいう費用とは，企業の収益獲得過程で収益を得るために費消された経済的価値を意味する会計用語を指し，費用収益対応の原則に基づくものとして，これを前段では原価（例として売上原価）を前提とし，後段ではそのままの意味として用いられている。所得税法では，前段の費用については，所得稼得のための直接的必要性を要件として，収入金額と個別的（直接的・客観的）に対応する必要経費を定めており，この直接的必要性は，所得稼得のために当該支出が「不可避であった」ことという意味に解される。一方，後段の費用については，所得稼得業務関連性を要件として，収入金額と一般的（間接的・期間的）に対応する必要経費を定めており，これらは非原価項目とされ，販売手数料，運搬費，広告宣伝費，人件費，旅費，光熱費，賃借料，租税公課，修繕費，減価償却費等が該当する。

金子宏においても，著書『租税法』において同様の記述があるが，費用収益対応の原則を説明する中で，所得税法 37 条 1 項前段の「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」は，「売上原価のように特定の収入との対応関係を明らかにできるもの（個別対応）」であり，後段の「その年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」は，「特定の収入との対応関係を明らかにできないもの（一般対応）」である，と述べており[113]，さらに細かく「特定の収入」との対応関係に基点を置いている。これを受けて，東京地判平成 28 年 11 月 29 日[114]では，所得税法 37 条 1 項を費用収益対応の原則に基づいて二つに区分に分断し，その上で「特定の収入」との関係を意識して，以下のように判示する。

所得税法 37 条 1 項は，その年分の雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は，別段の定めがあるものを除き，(1) 総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及び (2) その年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用…の額とする旨を定めている。これは，いわゆる費用収益対応の原則により，特定の収入との対応関係を明らかにできる費用についてはそれが生み出した収入の帰属する年度の必要経費とすべきであり（個別対応），特定の収入との対応関係を明らかにできない費用についてはそれが生じた年度の必要経費とすべきである（一般対応）ことから，必要経費を二つに区分し，個別対応の費用に相当するものとし

113 金子・前掲注 33)316 頁。
114 税資 266 号 12940 順号。

て上記（1）の費用の額を，一般対応の費用に相当するものとして上記（2）の費用の額をそれぞれ定めたものと解される。

このように，所得税法 37 条 1 項は前段と後段に分けて語られることが多い。確かに，前段と後段とされる規定の間に「及び」の文言があるため，分かりやすく二つに区分されているように一見される。

また，前段または後段のいずれかをさらに二つに区分し，合計三つの区分に分解とする方法も多少みられる。例えば，近藤隆志編『所得税必要経費の税務〔平成 29 年版〕』では，①売上原価，②総収入金額を得るため直接に要した費用の額，③その年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額，の三区分とし，①②が個別対応，③が期間対応とする[115]。一方，増田英敏は，「①総収入金額を得るため直接に要した売上原価とその他の直接費用，②その年における販売費および一般管理費，③その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用で債務の確定したものおよびその年に生じた償却費」の三区分とした上で，①が直接対応費用，②と③を期間対応とする[116]。つまるところ，区分が三つになったとしても，前段部分が「個別対応」で，後段部分が「期間対応」という点は二区分説と同様である。

第 2 節　費用収益対応の原則

前述の昭和 38 年整備答申には，「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たつて」という記載があった。この費用収益対応の原則とは，「ある支出は，それが収入を得るのに用いられた年の必要経費として控除される」[117]という原則であり，一般的に，必要経費の年度帰属には，この「費用収益対応の原則」が用いられるものとする学説[118]が多い。本節では，必要経費と費用収益対応の原則の関係について掘り下げる。

第 1 項　個別対応と期間対応

費用収益対応の原則は，その適用場面として「収入との」個別対応と，「収入との」期間対応（一般対応）の二つのパターンがあるとされており，佐藤英明はその具体的適用に

---

115 近藤隆志編『所得税必要経費の税務〔平成 29 年版〕』（大蔵財務協会，2017 年）1 頁。
116 増田・前掲注 2)423 頁。
117 佐藤・前掲注 38)263 頁。
118 金子・前掲注 33)316 頁。

ついて以下のように述べる[119]。

個別対応とは，商品販売における収入と仕入に要した費用（原価）のような対応関係のことであり，所得税法 37 条 1 項でいうところの「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」に該当する。

期間対応とは，電気代や広告費のような「その年に支出した全額がその年の収入に対応する」関係のことであり，所得税法 37 条 1 項でいうところの「その年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当する。

そして，それらの年度帰属としては，個別対応なる費用は「それが生み出した収入の帰属する年度の必要経費とすべき」であり，期間対応（一般対応）なる費用は「それが生じた年度の必要経費とされるべき」と，金子宏は述べる[120]。「期間対応」とは，個別対応のように分かりやすく対応するものではないが，「その費用を負担することで事業活動の遂行が可能になるという関係で収益と繋がっているもの」[121]である。ただし，「収益との関係を見いだせるとしても，これらの費用は，どの収益と繋がっているかを把握することが困難」であるため，「発生した期にその期の収益との関係を仮定し，その期の費用として認識する」のである[122]。

ここに，学説における所得税法 37 条 1 項と費用収益対応の原則の関係をまとめると，以下の表 2 のようになる。

---

[119] 佐藤・前掲注 38)264 頁。
[120] 金子・前掲注 33)316 頁。
[121] 金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」月刊税務事例 Vol.45-No.2（2013 年）33 頁。
[122] 金子・前掲注 121)33-34 頁。

表 2

従来の二区分説	大枠／収入との対応関係	帰属年度	該当例
(1) 総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額	個別対応	それが生み出した収入の帰属する年度	売上原価
(2) その年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額	期間対応	それが生じた年度	非原価項目 例)販売手数料，運搬費，広告宣伝費

（筆者作成）

第 2 項　所得税法における「費用収益対応の原則」

では，費用収益対応の原則はなぜ求められるのであろうか。それは，「継続的事業の所得を正確に算出するため」[123]という理由に他ならない。この点は，前述の昭和 38 年整備答申において，「現行の所得税法における課税所得の計算は，いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則」とする [124]と確認していることとも合致する。

ただし，ここに注意したい重要な点が一つある。それは，必ずしも企業会計の「利益」と，所得計算上の「所得」とは一致するものではなく，また一致させなければならないものでもないということである。これは，法人税法と費用収益対応の原則の対応関係と，所得税法と費用収益対応の原則の対応関係の違いから説明できる。すなわち，法人税法では，収益や損金の額に算入すべき金額は，別段の定めがあるものを除いて，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算」する，と規定されている [125]が，所得税法では

[123] 金子・前掲注 33)316 頁。

[124] 税制調査会・前掲注 54)42-43 頁。

[125] 法人税法第二十二条　内国法人の各事業年度の所得の金額は，当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

4　第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は，別段の定めがあるものを除き，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。

そのような規定は存在しないということである。確かに，必要経費が辿ってきた沿革から見れば，事業所得等の「事業」に係る所得に関しては，必要経費概念をできるだけ法人税における損金概念に近づけるように努力されてきた[126]ことは理解できる。末永英男も，「昭和40年の所得税法改正で事業に関する必要経費の規定は,会計学の成果を取り入れ,法人税法の損金に関する規定（法人税法22条3項）とほぼ同じ内容のものとされた」と述べ，必要経費を「企業会計原則」から捉えることは適当な依拠基準であることを主張している[127]。

しかし，これは完全に一致する再現を目指すものではないであろう。細かい規定を除いた単純な式に置き換えても，前提条件が「企業会計＝法人税法」，「法人税法≠所得税法」であれば，「企業会計＝所得税法」という論理は成り立たない。すなわち，所得税法における費用収益対応の考え方は，法人税法のようになるべく基づくことを前提にしつつも，あくまでも「必須要件」ではないものと考える。仮に，所得税法においても，費用収益対応の原則を徹底するのであれば，例えば所得税法37条1項のいずれかに「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算する」という文言を盛り込むべきであろう。また，このことは，いわゆる「現金主義」が，一定の場合において所得税法上に認められていることからも裏付けることができる[128]。結果として，所得税法において明示的な規定がないこと，現金主義が一部認められていることからも，「費用収益対応の原則」は必ずしも遵守しなくてはならいないものではないと考える。

第3節　四区分説

第1項　所得税法37条1項における四つの区分

所得税法において，費用収益対応の原則を遵守する必要はない。そうすれば，所得税法37条1項を従来の学説のように，「費用収益対応の原則」に従って，前段を「個別対応」，後段を「期間対応」として二つに区分することが，はたして適当であるかについては疑義

---

126 植松・前掲注41)1094頁。

127 末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解―所得税法の必要経費を中心にして―」税研Vol.31-No.4（2015年）19頁。

128 第六十七条　青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者で不動産所得又は事業所得を生ずべき業務を行なうもののうち小規模事業者として政令で定める要件に該当するもののその年分の不動産所得の金額又は事業所得の金額（山林の伐採又は譲渡に係るものを除く。）の計算上総収入金額及び必要経費に算入すべき金額は，政令で定めるところにより，その業務につきその年において収入した金額及び支出した費用の額とすることができる。

が生じよう。そして，従来の必要経費該当性要件の解釈の根本には，この二区分説が存在し，そのことがさらに議論を複雑にしているものと考察する。

そもそも，なぜ費用収益対応の原則に従えば，「前段と後段」という二区分にまとまるのかは定かではない。所得税法 37 条 1 項を素直に読めば，「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」には，「総収入金額に係る売上原価」と「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」のさらなる二つの区分が存在するものであるし，また，後段とされる「その年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」にも，「その年における販売費，一般管理費」と「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」の二つがさらに存在するものであり，正しくは四つの区分と捉えることが適当であると考える。本稿では，所得税法 37 条 1 項が四つに区分されることを，「四区分説」と呼ぶものとする。

岡村忠生も，所得税法 37 条 1 項には 4 つの類型が並べられていると述べ，以下のように区分している [129]。

（1）（a）各種所得の総収入金額に係る売上原価
　　（b）その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用　及び
（2）（c）販売費，一般管理費
　　（d）その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用

このように，所得税法 37 条 1 項の四区分説はいくらか存在している。ただし，岡村忠生の四区分説であっても，（1）と（2）という大枠は存在している。そして，（1）を個別対応，（2）を期間対応とし，この（1）と（2）の違いは「控除の時点（タイミング）による区別」であると述べている [130]。その他にも，（1）を「売上原価的グループ」，（2）を「販売費，一般管理費的グループ」と表現する学説もある [131]が，「売上原価」は個別対応するものであり，「販売費，一般管理費」は期間対応するものと解されるため，要は同様のことを述べているに過ぎない。

---

[129] 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研 Vol.30-No.2（2014 年）74 頁。
[130] 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」税研 Vol.30-No.1（2014 年）71 頁。
[131] 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 4 版改訂増補版〕』（財経詳報社，2017 年）176-177 頁。

従来の学説上のこの大枠の存在は，（1）と（2）の間に「及び」の文言が存在していることに由来しているものと解される。「及び」とは，併合的接続詞であり，その「及び」が単独で使用されている場合，それは「単純な併合的接続」として用いられるものであり，同ジャンルに属する語句を接続する役割を果たしている[132]。そうすると，所得税法 37 条 1 項は，「必要経費に算入すべきもの」という同ジャンルに属する語句を四つの区分を並べるものの，「及び」の位置からしても，（1）と（2）は「別個の概念」としての大枠のような二つの括りは存在するものと解することは適当であろう。

しかし，そのことを理由として，費用収益対応の原則的に（1）には個別対応，（2）には期間対応を必然的に当てはめて，（a）（b）（c）（d）の四つを「個別対応」と「期間対応」の二つにまとめてしまうことは早計である。（1）は「個別に対応するもの」としてまとめるのではなく，純粋に「総収入金額と対応する費用（原価）」という括りで，その中に（a）と（b）いう特性によって区分された二つの費用が存在しているのではないだろうか。そしてこれと対比させると，（c）及び（d）は，「総収入金額」という文言が使用されていないことから，「総収入金額」との対応関係は特段求められていない「総収入金額と非対応の費用」と解することができよう。ただし，金子宏が「必要経費」を，「所得を得るために必要な支出」[133]（下線は筆者）とすることも鑑みれば，（2）は「何らかの形で所得を生ずべき業務と関連すればよいとされる費用群」という意味で，「所得業務関連費用」という大枠で括られているのではないだろうか。そして，「所得業務関連費用」においても，それぞれの特性に応じて（c）と（d）の二つに区分されているのである。このように，所得税法 37 条 1 項は（1）（2）という大枠の中にもさらに二区分が存在し，そのそれぞれは四区分として独立しているものであると考える。本稿では，これを「筆者四区分説」とする。

筆者四区分説を立証とするために注目したい点として，（b）と（d）には，それぞれの末尾に「の額」の文言があること，そして，それぞれの筆頭に「その他」の文言があることの二点が挙げられる。まず，一点目の「の額」であるが，「売上原価の額」や，「販売費，一般管理費の額」という用語の使い方は一般的ではないため，「の額」は（a）と（c）には係っていないものと推測できる。仮に，「売上原価の額」や，「販売費，一般管理費の額」という表現が正しかったとしても，文理上「（a）の額」「（b）の額」「（c）の額」

[132] 伊藤・前掲注 109)145-146 頁。
[133] 金子・前掲注 33)313 頁。

「（d）の額」と規定されているわけではない[134]。

そして二点目，「その他」は，「並列的例示」表す用語であり，「その他」の前後の語句はそれぞれ別個の概念として独立しており，「これら以外の」とほぼ同様の意味として，並列的に示される場合に用いられる[135]。すなわち，（a）と（b），（c）と（d）はそれぞれ別の概念であることが理解できよう[136]。ただし，「（a）その他（b）及び（c）その他（d）」とされる規定において，（a）（b）（c）（d）を単なる並列と見ることは，「及び」の機能を無視した解釈となるため，適当でない[137]。この二点を考慮すると，やはり（1）と（2）という「大枠の二区分」は存在するものの，それぞれ（a）（b）（c）（d）の四区分は独立しており，それぞれ別々の費用を指していると解することが適当であろう[138]。

これらのことから，所得税法 37 条 1 項を二つに区分し，前段を「個別対応」，後段を「期間対応」とまとめて議論することは適当でない。例えば，前述した通り谷口勢津夫は，所得税法 37 条 1 項を前段と後段の二つに区分し，前段の費用については「所得稼得のための直接的な必要性を有する不可避的な支出」が要件であるとするが，筆者四区分説に立てば，「各種所得の総収入金額に係る売上原価」の区分に対して，「直接的な必要性」を「要件」として要求しているように読み取ることはできない。仮に，売上原価が「直接的な必要性」的な要素を有していたとしても，それは「要件」ではなく，あくまでも「性質」として捉える以外のことを要求できるものではない。

さらに言うと，必要経費の範囲を議論する上で，「ある支出が必要経費として控除されうるためには，それが事業活動と直接の関連をもち，事業所得の遂行上必要な費用でなければならない」[139]といったように，所得税法 37 条 1 項を一括りにして検討することも，

---

134 酒井・前掲注 131)176 頁。

135 伊藤・前掲注 109)167-168 頁。

136 語句が近しい表現としては「その他の」があるが，「その他の」は日常用語の“等の”とほぼ同義の「包括的例示」を表す用語であるため，「の」の有無によって意味が大きくことことに注意が必要である。（伊藤・前掲注 109)166-167 頁）。

137 酒井・前掲注 131)176 頁。

138 長島弘は，所得税法 37 条 1 項の「後段」を，「販売費」「一般管理費」「その他所得を生ずべき業務について生じた費用」に三つ区分し，「その他の」ではなく，「その他」であることから，「一般管理費を『所得を生ずべき業務について生じた費用』と限定する根拠はない。……すなわち『販売費』『一般管理費』の他に『これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』が挙げられていることから，『販売費』『一般管理費』は所得を生ずべき業務について生じた費用よりも幅の広い，所得を生ずべき業務に関連して生じた費用が含まれるべきとなるのではないだろうか」と述べる。（長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」月刊税務事例 Vol.44-No.9（2012 年）13-14 頁）。

139 金子・前掲注 33)314 頁。

筆者四区分説に立てば誤りである。所得税法 37 条 1 項は，四つに区分できるような規定を定めたものと解することができるならば，その意図を反映した解釈をすべきである。すなわち，四つに区分できるということは四通りの必要経費が存在するということであり，四区分説ではそれぞれに適した要件を適用すべきなのである。

第 2 項　筆者四区分説に基づく「費用収益対応の原則」の再考

昭和 38 年整備答申が説かれた時代においては，所得税法 37 条 1 項を「前段」「後段」の二区分とし，前段は個別対応，後段は期間対応とまとめることは適当であったのかもしれない。しかし，それが現代に適合しているかはまた別問題である。ましてや，費用収益対応の原則を遵守する明確な法定根拠がない以上，昭和 38 年整備答申が述べた「費用収益対応の考え方」を原則として現代の所得税法を捉えることは適当ではなく，本時代に合わせた柔軟な当てはめが新たに必要となろう。

では，必要経費の年度帰属をどのように捉えれば，最も時代に適合するだろうか。筆者としては，費用収益対応の原則を全く考慮しないことは，会計における「利益」と，所得計算における「所得」が完全に乖離することを止めることできなくなることに繋がるため，所得税法においても「費用収益対応の原則」にある程度基づこうとする姿勢については反対ではない。また，「個別対応」とされた費用が「収益が生じた年度に必要経費」となり，「期間対応」とされた費用が「それが生じた年度に必要経費」となる，という解釈についても妥当であろう。しかし，多様化する現代において，従来のように「個別対応」か「期間対応」のいずれかに，全ての費用を厳格に区分することは，所得税法においては適当ではない。「会計」と「所得税法」が乖離することよりも，企業会計に準拠するあまりに，所得税法の規定が，現代社会の実態を反映するものから乖離することこそ問題なのである。特に，現代の事業というものは，その範囲が固定的ではなく，支出の効果も時間的に限定されるものではない[140]。要は，多岐に渡る現代の費用を，「個別対応」か「期間対応」のどちらかに無理やりに当てはめるのではなく，もっと弾力的に，「個別対応」でも「期間対応」でもない「時代に即した対応関係」も検討し，柔軟に対応することが適当であると考える。ここで，改めて「筆者四区分説」を確認する。なお，本稿では，所得税法 37 条 1 項の四つの区分を，岡村忠生の表記方法に合わせて，「（a），（b），（c），（d）」と

[140] 三木・前掲注 5)19 頁。

表記する。

〈筆者四区分説〉
その年分の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は，これらの所得の
（1）総収入金額と対応する費用（原価）
　（a）総収入金額に係る売上原価
　（b）その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額
及び
（2）総収入金額と非対応の費用（所得業務関連費用）
　（c）その年における販売費，一般管理費
　（d）その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額
とする。

（筆者作成）

1．総収入金額に係る売上原価

所得税法では，「売上原価」について定義がなされていない。そのため，いくつかの会計用語系の辞典を参照すると，「商品の仕入原価および製品の製造原価のうち，当期の売上高に対応する部分を売上原価という」[141]であったり，「販売された商品の仕入原価が売上原価である」[142]であったり，「売上原価とは，販売された商品・製品などの取得原価であり，それらの売上高と直接的・個別的に対応する費用である」[143]との記載がある（下線は筆者）。売上原価の特徴としては「原価」であることがどの文献においても強調されており，当期の売上高（総収入金額）に「個別対応」するものであることは間違いなさそうである。この点は，前述した金子宏の「売上原価のように特定の収入との対応関係を明らかにできるもの」を「個別対応」とする[144]，という従来の学説とも一致するものであり，その性質は「個別対応原価」とも言えよう。

141 会計学中辞典編集委員会編『会計学中辞典』〔上野清貴〕（青木書店，2005 年）27 頁。
142 松尾＝平松編著・前掲注 50)〔金戸武〕18 頁。
143 興津＝大矢知監，高須ほか編・前掲注 48)〔金戸武〕13 頁。
144 金子・前掲注 33)316 頁。

２．その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額

従来の学説上では（a）と（b）は特に区分がなされておらず，どちらもまとめて「個別対応」とされてきたが，これまでの議論により（a）の売上原価と（b）は，別の費用を指しているものであると考えられる。また（b）には，（a）の特徴である「原価」の文言は使用されていない。そのため，（b）が「個別対応」のものであるかは一旦保留とし，この点は後ほど再検討を行う。ただし，（a）と同様に，（b）は「総収入金額」の文言が織り込まれており，「総収入金額」と対応関係することは明白である。それゆえに（1）は，「総収入金額と対応する費用（原価）」という括りなのである。占部裕典も，所得税法 37 条 1 項における「直接」とは，「事業」との直接関連性ではなく，「総収入金額（売上）」との直接対応を意味するものであると述べている [145]。

３．その年における販売費，一般管理費

（c）販売費，一般管理費については，売上原価と同様に所得税法における定義がなされていないものだが，会計用語そのものであるためいくらかは理解しやすい。これもいくつかの会計用語系の辞典を参照すると，販売費とは，「商品や製品の販売活動に伴い発生する費用」[146]であり，一般管理費とは，「企業全体の管理・運営活動に伴い発生する費用」[147]である。また，「販売費と一般管理費は営業費と総称され……実務においては両者の区分は困難」[148]であることが多く，「損益計算書上では“販売費及び一般管理費”としてまとめて表示される」[149]ことになり，「両者とも期間費用として処理される」[150]（下線は筆者）ものである。

外観としては上記の通りであり，（c）販売費，一般管理費の具体的な例としては，「規則第 84 条に規定する販売費及び一般管理費に属する費用とは，会社の販売及び一般管理業務に関して発生した費用例えば販売手数料，荷造費，運搬費，広告宣伝費，見本費，保管費，納入試験費，販売及び一般管理業務に従事する役員，従業員の給料，賃金，手当，

145 占部裕典「経費支出の『直接性』『必要性』をめぐる税務の基本的スタンス」税理 Vol.48-No.7（2005 年）30 頁。
146 興津＝大矢知監，高須ほか編・前掲注 48）〔及川勝美〕221 頁。
147 興津＝大矢知監，高須ほか編・前掲注 48）〔及川勝美〕221 頁。
148 興津＝大矢知監，高須ほか編・前掲注 48）〔及川勝美〕221 頁。
149 会計学中辞典編集委員会編・前掲注 141）〔大場敏男〕18 頁。
150 会計学中辞典編集委員会編・前掲注 141）〔大場敏男〕18 頁。

賞与，福利厚生費並びに販売及び一般管理部門関係の交際費，旅費，交通費，通信費，光熱費及び消耗品費，租税公課，減価償却費，修繕費，保険料，不動産賃借料及びのれんの償却額をいう」[151]（下線は筆者）と，財務諸表等規則ガイドラインにおいて規定されている。

酒井克彦は，筆者四区分説とは相反する立場を採り，（c）と（d）を分解して理解すると，「その年における」という修飾が（c）のみ掛かり，（d）には掛からないことになってしまい，その場合（d）には「償却費」が含まれているのにもかかわらず，償却費の計上において「その年における」という期間対応が無視されることとなり，解釈として妥当とはいえず，（c）と（d）を別々に解することも適当でない[152]と主張する。しかし，上記のように財務諸表等規則ガイドラインによれば，「減価償却費」は（d）ではなく，（c）販売費，一般管理費に該当するものである。そうすると，この酒井克彦の主張は前提の時点において既に間違いがあり，論理的な議論とは言えないように思われる。

その他（c）における理解できる点としては，（2）「総収入金額と非対応の費用」の大枠区分であり，（a）及び（b）において登場した「総収入金額」の文言がないことが挙げられる。また，例えば，「この機械を 10,000 円で購入すれば，年間の電気代が 50,000 円下がる」といったような「所得」の増加に繋がる費用は，「収入」とは何らの関係性も見出すことができない費用であるが，「所得を生ずべき業務との関連性」を有するものであり，このような費用も（c）に該当するものと考えられる。そうすると，やはり（c）には「収入との対応関係」が求められているものではなく，「所得業務関連費用」の一区分であると位置付けることは妥当であろう。また，企業活動を行う上で，資金調達の一般的な方法である借入れに際して発生する「金融費用」のような，「いずれの収益とも関係づけられないために，やむを得ず，発生した期間の費用とする」[153]支出も，（c）に該当する。これらのことから（c）には，営業費とも言えるような「一般的な企業活動に関する費用」が大方該当するものと考えられる。

またもう一つの特徴としては，販売費及び一般管理費は「期間費用」であるため，収入と「期間対応」する費用が，「所得業務関連費用」の内の（c）区分となるものである。た

---

[151] 金融庁企画市場局『「財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（財務諸表等規則ガイドライン 84）』（令和 2 年 6 月）25 頁。

[152] 酒井・前掲注 131)175-176 頁。

[153] 田中・前掲注 34)115 頁。

だし，あくまでも「期間対応」の性質を有するという意味であり，「収入との対応関係」が求められているわけではない。そして，（c）は期間費用（期間対応）であるため，それが生じた年度において必要経費となる。

ただし，これに相対する考え方として末永英男の主張があるが，「企業会計に対する無理解」という厳しい批判を飛ばされ，以下のように述べる[154]。

> 「期間対応」の費用は，「期間収益」に対応する「期間費用」を表しており，「企業会計原則」上は，あくまでも収益との直接関係のある費用であるが，発生に収益との期間的なずれがあるために発生したその期間に計上するに過ぎない。そして，一人歩きする「一般対応」という用語は，収益との間接的な関係でよいとする費用を含む解釈であるが，これは「企業会計原則」上では採り得ない。
>
> （下線は筆者）

ただしこの主張は，前述の「財務諸表等規則ガイドライン」において，福利厚生費や交際費等の収益とは直接関係のない（間接関係）費用が挙げられている点と矛盾しており，適当ではないと思われる。

４．その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額

（d）「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」は，一見だけではなかなか（c）との違いを把握しにくいものであるが，一つずつ分かる点から紐解いていく。まず，（c）との共通点としては「総収入金額」の文言がないことから，「収入」との対応関係が求められているものではないことが理解できる。これに対し，（c）との相違点としては（d）は「期間費用」としての性質を有しているわけではない。そうすると，収益と「期間対応」するものでもなく，（d）はそもそも「収入」との対応関係を一切求められていない費用であるという結論が導かれよう。ただし，「所得業務関連費用」の中の一区分として，（d）は「所得を生ずべき業務との関連性」が求められている。

収入とは対応せず，「所得を生ずべき業務」との関連性を有する費用にはどのようなものが該当するか。例えば，ネット社会における中傷・悪評被害に対する削除・対策費用等

---

[154] 末永・前掲注 127)19-21 頁。

が（d）に該当すると考えられる[155]。YouTuber が投稿した動画やチャンネルに対して，もしくはネガティブサイトにおいて，心無い中傷や謂れもない風評被害を受けた場合の削除費用は，なんらの「収入」との対応関係が存在するわけでもなく，「一般的」な販売費，一般管理費ではないものの，YouTuber として活動しているがゆえの費用であり，所得を生ずべき業務と関連している費用であると言え，（d）として必要経費算入されることが適当である。これは現代における比較的特殊な必要経費例とも言えよう。

また，「弁護士会役員必要経費訴訟」の控訴審が判示した「個人の弁護士の事業所得計算上，必要経費に算入される弁護士会役員としての活動費用」も，「収入」とは何らの関係性も見出すことができない費用であるが，「所得を生ずべき業務」と関連している費用であると言える。これは，個人の弁護士が弁護士会役員として支出した活動費用は，企業「外」活動に関する費用ではあるが，個人の弁護士としての事業所得を生ずべき業務に関連する費用であるため，個人の弁護士の事業所得計算上，必要経費に算入されるということである。

これらをまとめると，所得業務関連費用として「所得」と関連している費用，さらに，従来考えてこられたような「一般的な企業活動に関する費用」ではないが，「所得を生ずべき業務」と関連している特殊な費用や企業外活動の費用が，（d）に該当するのである。（d）はこの点において，（c）の「一般的な企業活動に関する費用」という特徴とは区別されていることが理解できよう。そして（d）は，収入との対応関係が求められておらず，また収入と期間対応もしないものであるため，「その年分の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額」として，発生主義的に「それが生じた年度において」必要経費となるものと解されよう。

ただし，弁護士会役員必要経費訴訟において，弁護士会等の役員等としての活動が X の「事業所得を生ずべき業務」に該当しない場合でもあっても，役員活動に要した費用は弁護士業の必要経費に該当する，と明示的に判示したことについては物議を醸し出しており，そのような結論に至った点に関しては議論がある。伊川正樹は，「法定要件に合致すれば必要経費性は認められると解する」という立場を採り，「問われるべきは，当該支出が必

[155] このような費用については，田中康雄「ネガティブサイト削除費用は必要経費に当たらず!?インターネット関連費用の税務上の取扱い」税務弘報 Vol.68-No.3（2020 年）64-71 頁において詳しく解説されている。

要経費としての性質を帯びているかどうかという点であろう」と述べる[156]。これに対し，今村隆は，弁護士会活動のための経費であっても，弁護士業の必要経費になり得るというロジックについて，「弁護士会活動が事業所得を生ずべき弁護士業に当たらないのであれば，本来は，弁護士会活動に伴う懇親会は，弁護士会活動のための経費であり，それが直ちに弁護士業の経費には当たらないはず」であり，判決のロジックは所得税における所得分類の考え方に反する，と主張する[157]。同様に，山田麻未も「必要経費の所得分類に関する法規定に反した判断を行ったものといわざるを得ない」と述べ，その上で「役員活動が弁護士業という『事業所得を生ずべき業務』に含まれると考えると，役員活動によって得られた収入は事業所得となる」として，判決の論理は否定しつつ，弁護士業の範囲を広げて解釈を行うアプローチを展開する[158]。確かに，この点は判決の説明が今一つ明瞭でなく，論理が薄弱である[159]ようにも感じられる。

ただ，筆者としては，弁護士会等の役員等としての活動費用は，「収入」との対応関係があるわけではないが，X の「事業所得を生ずべき業務」に関連している費用であるため，まさしく（d）の企業外活動の特殊な費用に該当するものであると考える。これに対し，弁護士会と弁護士個人の両者の関係について，弁護士会の役員として活動を行った成果は弁護士会に帰属するものであり，そのために支出した費用は弁護士会が負担すべきものと考える方が自然であるし，そして，X が弁護士会に提供した労務に対しては弁護士会から給与が支給されるべきである，という指摘もある[160]。確かに，弁護士会等より別途給与の支給がある場合には話しがまた別のものとなろうが，そうでないならば，弁護士法により強制加入制度[161]が採られている弁護士会の役員活動は，X の事業所得を生ずべき業務の一環であると認定しても何ら問題はないだろう。結局のところは，「所得分類」という型にハマった見方ではなく，個々の「実態」に即した弾力的な対応が必要なのである。

---

156 伊川・前掲注 102)22 頁。

157 今村隆「弁護士会活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」税研 Vol.30-No.4（2014 年）76 頁。

158 山田麻未「弁護士会等の役員等として行う活動と事業所得における『事業』との関係」税法学 571（2014 年）236 頁。

159 橋本守次「弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」月刊税務事例 Vol.44-No.12（2012 年）10 頁。

160 堀口和哉「弁護士会役員の活動費が事業所得の計算上必要経費に算入することができるか否かが争われた事例」月刊税務事例 Vol.46-No.12（2014 年）46 頁。

161 第四条（弁護士の資格）司法修習生の修習を終えた者は，弁護士となる資格を有する。
第八条（弁護士の登録）弁護士となるには，日本弁護士連合会に備えた弁護士名簿に登録されなければならない。

第 4 節　新たな対応関係

これまでの議論で，（a），（c），（d）については，大方その特徴に応じた費用を挙げることができた。ただし，（b）については，未だにその外延ははっきりしない。だからこそ従来（b）については特段の議論がないままに，（a）とほぼ同様のものとして扱われてきたのだと推測できよう。しかし，筆者四区分説に立てば，（b）は（a）から独立した費用であるため，あえてこのように規定されている意味が存在するはずである。また前述の通り，岡村忠生も所得税法 37 条 1 項を四つに分類しており，（a）（b）（c）（d）それぞれに別々の費用が該当することを主張している。そこで，本節では，岡村忠生の主張を引用しつつ，筆者四区分説について，ひいては（b）にはどのような費用が該当するのかを再検討する。

第 1 項　岡村忠生の四区分説

再度確認となるが，岡村忠生は，所得税法 37 条 1 項を整理すると，必要経費とされるものは（1）（a）各種の所得の総収入金額に係る売上原価，（1）（b）その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用，及び（2）（c）その年における販売費，一般管理費，（2）（d）その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用，の 4 つの類型に並べられる[162]と述べ，（1）は売上原価等の個別（直接）対応の必要経費，（2）は一般対応の必要経費とも呼ばれるような，地代家賃や支払利子のように期間の経過に応じて必要経費に算入されるもの，すなわち期間対応によって認識される必要経費であるとする[163]。そして，（1）（b）その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の「直接に要した費用」とは何か，という点について以下のように検討している[164]。

> 「その他」の文言から，（1）（b）には売上原価は含まれない。そうすると，売上原価以外の個別直接対応費用としては「資産の譲渡原価」が考えられるが，棚卸資産以外の譲渡対価は総収入金額に含まれないと考えられるため，（1）（b）は空文となる。これにより，（1）（b）は個別直接対応費用（原価）ではなく，期間対応費用に関する規

[162] 岡村・前掲注 129)74 頁。
[163] 岡村・前掲注 130)71 頁。
[164] 岡村・前掲注 129)75-76 頁。

定であると推測でき，「直接」の文言は期間対応費用について総収入金額との間に「直接の関連」を求めているものである。

ただしこの場合，販売費，一般管理費以外の期間対応費用である（2）（d）はどうなるのかという問題が発生するが，これは所得税法 51 条（資産損失）において「事業」と「業務」が明確に区分されていることを裏付けとして説明できる。すなわち，（2）（d）は雑所得等を生ずべき「業務」についての規定であって「事業」は含まれておらず，事業所得は「事業」に係るものであるため関係がなく，元々事業所得に（2）（d）は認められていない。すると，事業所得等の期間対応費用で（2）（c）には該当しないものは，（1）（b）において必要経費となるか，もしくは必要経費にならないものと解することができる。

（下線は筆者）

この岡村忠生の主張にはいくつかの反論が存在する。例えば，伊川正樹は，一般対応費用の典型例である (2)(c) 販売費，一般管理費がそれ以外の期間(一般)対応費用 (1)(b) よりも先に規定されているというのは規定振りとして座りが悪いこと，(1)(a) と (1)(b) との間には接続詞がないのに対し，(1)(b) と (2)(c) は「及び」という語で結ばれている点に違和感があること等を理由として，岡村忠生の法文解釈を否定する[165]。そして筆者も，この岡村忠生の「(1)(b) が空文となる」という解釈には，否定的な立場を採るという前提に立って議論を進めていく。

第 2 項　岡村忠生が考える「費用収益対応の原則」

また，岡村忠生は，費用収益対応の原則，原価，売上原価，必要経費の用語の解説として以下のように述べる。

〈費用収益対応の原則〉

「費用は，収入金額を獲得するために費やされたものであるから，収益との対応が必要である。会計では，これを費用収益対応の原則という」[166]

〈原価〉

[165] 伊川・前掲注 7)73 頁。

[166] 岡村忠生ほか『租税法〔第 2 版〕』〔岡村忠生〕（有斐閣，2020 年）77-78 頁。

「租税法で原価または売上原価というときは，その年度に控除される取得原価を指す。この取得原価は，その資産の販売による収益が実現された時に費用とされ，販売という事実を通じて，収益と個別的に対応する」。これに対し，費用とは，「収益との個別的な対応関係が認められないため，期間の経過に従って控除されるものをいう」[167]

〈必要経費〉

「必要経費には，原価と費用の両者が含まれる（37 条 1 項）。すなわち，『売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用』は原価を，『販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』は費用のこと述べている」[168]

〈売上原価〉

「その年度に発売された棚卸資産に対応する取得原価を，売上原価という。たとえば，商品の仕入れのための支出は，それが販売された時，売上原価として必要経費に算入される。売上原価の算出は(原価配分)は，棚卸計算法による（47 条）。棚卸計算法とは，期首も有り高と仕入れを加え，期末の有り高を控除することにより，当期の売上原価を算出する方法である」[169]

（下線は筆者）

この主張を素材として，筆者が考える収益と費用の対応関係の在り方を模索したいと思う。

まず，「費用収益対応の原則」であるが，これは，前述のように「ある支出は，それが収入を得るのに用いられた年の必要経費として控除される」[170]という年度帰属を定めるものである。また，(c) には「所得」を減らすための費用も該当するため，「収益との対応」が必要なわけではない。次に「原価」であるが，これは大方正しい解説であるが，一点興味深い点がある。それは，「費用とは，収益との個別的な対応関係が認められないため，期間の経過に従って控除される」という点である。この記述を整理すれば，(b) その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」は，「原価」ではないため「個別対応」せず，「費用」であるため「期間の経過に従って控除される」ものとなろう。この点は，

167 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕78 頁。
168 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕79 頁。
169 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕80-82 頁。
170 佐藤・前掲注 38)263 頁。

（d）は「費用」であり，発生主義的に「それが生じた年度において必要経費」となることとも一致するものである。しかし，「必要経費」の解説では，（a）（b）を「原価」，（c）（d）を「費用」とまとめており，この説明は，「『売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用』は原価」としている点が，先程の「原価」の解説と大きく矛盾している。（b）は「原価」ではないのである。そして，最後に「売上原価」であるが，ここでは売上原価の算出方法については具体的に述べる一方，総収入金額を得るため直接に要した費用については何らの解説がない。

このように，岡村忠生の主張を批判的に読むことと，筆者四区分説を掛け合わせれば（b）についておのずと筋道が浮かぶ。すなわち，（b）は，「総収入金額と対応関係」を持つ「費用」であるが，「（売上）原価」のように総収入金額と「個別対応」はせず，「費用」として，「期間の経過に従って控除される」ものなのではないだろうか。これは，（a）の「個別対応」の性質と，（c）の「期間対応」の性質の掛け合わせた「ハイブリット型の対応関係」であると言えよう。

第3項　ハイブリット型の対応関係

では，この「ハイブリット型の対応関係」の費用には，具体的にどのような費用が該当するか。例えば，近時の判例である最三小判平成27年3月10日[171]（以下，「外れ馬券訴訟」という。）では，「馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ，一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では，払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たる……外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから，当たり馬券の購入代金の費用だけでなく，外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応するということができ，本件外れ馬券の購入代金は所得税法37条1項の必要経費に当たると解するのが相当である。」（下線は筆者）と判示されており，「一体の経済活動の実態」を有する際には，「外れ馬券購入費用」が必要経費となることを示している。

[171] 裁判所時報1623号12頁，最高裁判所刑事判例集69巻2号434頁。

競馬というものは元々一回一回の行為の連続なので，通常は当たり馬券と払戻金の個別対応が適当であろう。この「外れ馬券購入費用」も，「払戻金」と「当たり馬券購入費用」のような一対一関係の個別対応するものではない。しかし，期間，行為回数，営利性等の様々な要素を考慮した結果，一連の馬券の購入行為が「一体の経済活動の実態」を有すると判断される場合には，支出することが「不可避」である外れ馬券購入費用は「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出であり，全体として直接収益に貢献しているものになり得る。その意味では，総収入金額と対応関係をもつ「費用」であり，これはまさしく（b）に該当するものと言えよう。

逆に，一連の馬券の購入行為が「一体の経済活動の実態」を有していないならば，総収入金額と外れ馬券購入費用の対応関係は消滅するのである。この点からも，岡村忠生の（b）が空文になるという上記主張は適当でないと考える。そして，この「一体の経済活動の実態」という概念，及びその「範囲内にある支出」を必要経費と捉える考え方は，必要経費の範囲を検討する上で非常に有効な基準となり得る。

別の例としては，YouTuber の動画広告収益（総収入金額）に対応する「直接に要した費用」（以下，「投稿動画に直接に要した費用」という。）が該当するものと考える。その理由は，YouTuber が受ける広告収益分配（以下，単に「広告収入」という。）の特性に関係がある。YouTuber が広告収入として受ける「その年における」総収入金額は，「その年において」投稿した動画のみによってもたらされるものではなく，その事業年度以前において投稿した動画の広告収入も含むものであり，これは，YouTuber が一度投稿した動画は，その投稿以後半永久的な期間にわたって事業者へ収益を生み続けるという特性を持つためである。例えば，日本一のユーチューバーの称号[172]を持つ，『HikakinTV』のヒカキン氏[173]がブレイクしたきっかけの動画は，2010 年 6 月 17 日に投稿した『Super Mario Beatbox』という動画[174]であるが，この動画は未だに人気があり，2014 年 9 月時点では 27,000,00 アクセスであった[175]が，2021 年 1 月現在では 50,000,000 アクセスを突破して

---

[172] HIKAKIN＝鎌田和樹『400 万人に愛される YouTuber のつくり方』〔HIKAKIN〕（日経 BP 社，2014 年）11 頁。

[173] YouTube チャンネル『HikakinTV』〈https://www.youtube.com/user/HikakinTV/featured〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

[174] HIKAKIN『Super Mario Beatbox』〈https://www.youtube.com/watch?v=LE-JN7_rxtE〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

[175] HIKAKIN＝鎌田・前掲注 172）〔HIKAKIN〕12-15 頁。

いる。これは，六年超の会計期間にわたり，2,300,000 円もの収益（一再生あたり 0.1 円換算として算出）が生じたことになり，さらにこの収益は今後も続いていくのである。

これは，一本一本の投稿動画の「特定の広告収入」と，「投稿動画に直接に要した費用」を一対一の「個別対応」させて，投稿動画が生み出した広告収入の帰属する年度において必要経費とすることは，理論上不可能であることを意味する。また，一度投稿した動画がいつの年度の収益になるかを予測することも事実上不可能であるため，投稿動画に直接に要した費用を「仕掛品」や「期末在庫」という形で資産計上することも適当でない。繰延資産計上し，償却期間にわたって費用化処理することも考えられなくもないが，「投稿動画に直接に要した費用」は総収入金額と対応するものであるため，それこそ「費用収益対応の原則」の考えと逆行することとなりかねない。よって，投稿動画に直接に要した費用は，総収入金額と個別対応する（a）売上原価には該当しない。そして，売上原価のように「個別対応」はしないが，総収入金額と対応する費用であるため，「総収入金額を得るため直接に要した費用」として，（b）に該当するのである。

山田二郎は，「原価に相当する支出は，収入金額との間に個別に対応する『直接の関係』を必要とすると解されるが，費用に相当する支出については，個別に対応する『直接の関係』を認定することは困難であり，合理性を欠く」[176]と述べる。（b）は，素直に読めば「費用」であり，この考え方は，前述した金子宏の「売上原価のように特定の収入との対応関係を明らかにできるもの」を個別対応とする [177]，という主張とも，期待とは裏腹に一致している。そうすると，この「ハイブリット型の対応関係」の費用は，以下のような性質を持ち併せたものと言え，（a）の「個別対応原価」という性質と対比させて，「準個別対応費用」と表現することができよう。

〈準個別対応費用〉
- 「総収入金額」と対応するが，「特定の収入」との対応関係はない。
- 「原価」ではなく，売上原価のように個別対応はしない「費用」である。
- 「費用」として，「期間の経過に従って控除される」ものである。

[176] 山田二郎「弁護士会の会務と弁護士業務の必要経費の範囲」税法学 566（2011 年）468 頁。
[177] 金子・前掲注 33)316 頁。

また，動画投稿を元々一回切りで終わらせるという前提になく，定期的あるいは連続的に動画投稿をするYouTuberにとっては，常に収益を大きく生む「当たり動画」だけを提供できるわけはなく，継続的に投稿を行うことで登録者数が増やし，多数の動画投稿をもってはじめてビジネスとして成立するモデルである。つまり，「外れ動画」であっても継続的に投稿することでチャンネル登録者を繋ぎ止めることができるため，収益を得るために直接に要した費用と呼べるのである。そうすると，投稿動画の一本一本の収益は独立しておらず，収益性の高い動画（当たり動画）もそうではなかった動画（外れ動画）も全て含めて，その事業年度に生じた収益として一体的にみなすことが適当なのである。逆に，投稿活動を一回一回の別々の行為として捉えた場合，その事業年度以前に投稿した動画がもたらした本事業年度の広告収入には，理論上課税できないこととなり，これは妥当とは言えまい。

この点は，外れ馬券訴訟において，大量的かつ網羅的な購入の実態から見ても，一連の馬券購入は「一体の経済活動の実態」を有するものであり，個々の馬券の購入に分解して観察するのは相当でない，と判示されている点とも共通している。すなわち，「一体の経済活動の実態」を有しているからこそ，「準個別対応費用」のようなで形で収益と対応させることが認められるのである。YouTubeの動画投稿活動が「一体の経済活動の実態」を有していないならば，このような対応関係を認めることはあり得ないとも言える。そうすると，この「一体の経済活動の実態」概念は，YouTuber の必要経費の範囲を議論する上でも役立つものであると考えられる。

では YouTube 動画投稿活動が，外れ馬券訴訟のように「一体の経済活動の実態」を有するものと認められるための基準としては，どのような要素が考えられるか。前述した通り，動画投稿者がYPPクリエイターとなり，「YouTuber」として活動するための条件の一つには，「有効な公開動画の総再生時間が直近の12か月間で4,000時間以上，かつ，チャンネル登録者数が1,000人以上であること」というものがある。一見すると簡単そうにも見えるこの条件は，実は YouTube 活動を始める者にとっての最初の大きな壁となっている。というのも，誰しも最初はチャンネル登録者ゼロの状態から始めるわけであり，動画を投稿したとしても誰も見に来ず，一週間たっても再生回数が一桁ということは日常茶飯事であり，その期間は動画投稿のモチベーションを保つことは容易ではないのである[178]。

[178] 熊坂・前掲注19)41頁。

また，大抵の人にとって動画投稿とはこれまで経験したことのないクリエイティブな要素を伴うものであり，全体的・長期的な考え方が必要[179]となると同時に，定期的な動画投稿及び内容の充実など，チャンネル登録者数（視聴者）を増やすための不断の努力がチャンネルを収益化させるためには必要となる[180]。そうすると，その YouTube 活動が「一体の経済活動の実態」を有するものと認められるための基準としては，その者が「YPP クリエイター」として広告収益を得ているかが一つの指標となり得るのではないだろうか[181]。

これを一般化すると，「一体の経済活動の実態」とは，事業におけるビジネスモデルやコンセプト等から把握されるものであり，「一体の経済活動の実態を有する」と言うためには，経営状態，営利性，継続性等の種々の要素を考慮して総合的に判断した結果，その活動が「ビジネス」として成立していることが必要ということになろう。また，その範囲内にあるか否かの判定については，その支出の目的，意図，有用性，事業への貢献性，不可避性等の多面的な観点から判断することになろう。そして，「一体の経済活動の実態」を有する場合には，その年度の収益をもたらした源泉（当たり馬券や，過去の投稿動画など）に着目するのではなく，その年度において生じた収益を「総収入金額」とし，その年度に「総収入金額を得るため直接に要した費用」を，「準個別対応費用」として必要経費に算入させることは適切な対応であると考えられる。

第 5 節　小括

藤谷武史は，「実定所得税法の設計・運用には，企業会計が関心を有する「継続的事業の収益の正確な算定」以外にも様々な考慮が働いて」おり，「現行制度を全て説明しうるわけではなく，また規範的な租税政策論（立法論）の基礎として万能というわけでもない」ことから，「所得税法上の「必要経費」一般について企業会計から演繹的に論じることには慎重でなければならない」と述べ[182]，必要経費の意義と範囲を論じる上での所得税法と企業会計（費用収益対応の原則）の関係性について，一石を投じている。筆者が提唱する（b）の「準個別対応費用」や，（d）の収益との対応関係を求めない費用は，これまでの

---

179 熊坂・前掲注 19)77 頁。

180 桑名由美『YouTube 完全マニュアル〔第 2 版〕』（秀和システム，2020 年）211 頁。

181 ただし，「一体の経済活動の実態」を有する事業者の事業が，「事業所得」の「雑所得」のいずれの所得分類とされるかは，また別の問題となる。すなわち，YouTuber の広告収入が「雑所得」区分となる場合には，他の所得との損益通算はできないのである。

182 藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集第 74 号（2018 年）166-167 頁。

議論上ではあまり見られなかった解釈であろう。しかし，従来と現代とでは費用の範囲や意味合いに変化が生じてきており，「費用収益対応の原則」の維持はもはや困難であって，そこに縛られる必要性も薄まってきていることから，このような柔軟な対応関係を認めることは時代に即したものであると言えよう。

ただし，筆者四区分説では（d）の範囲が際限なく広がりかねないという懸念点が生じてしまうだろう。この問題に対する筆者の結論としても，外れ馬券訴訟における「一体の経済活動の実態」という概念を適用すれば説明することができる。すなわち，「特殊な費用」や「企業外活動の費用」が，「所得業務関連費用」として認められるには，事業者の「一体の経済活動の実態」を把握し，その範囲から外れるものでなければよいのではないかと考える。すなわち，事業者が行った支出が「一体の経済活動の実態」の範囲内にあるものであるならば，「所得業務関連費用」として認められるものであり，逆に「一体の経済活動の実態」を反映していない支出なのであれば，「所得業務関連費用」とは認められないのである。そうすると，YouTuber が受けた中傷被害等の削除費用や，弁護士会役員としての活動費用[183]は，まさに「一体の経済活動の実態」の範囲内であり，「所得業務関連費用」として必要経費性が認められるのではないだろうか。

また，この「一体の経済活動の実態」の概念は，（b）及び（d）だけでなく，（c）販売費，一般管理費においても適用できるものである。簡単な例を挙げると，寿司屋の大将が研究のために他店の寿司屋を食べ歩き，そのために支出した費用は「一体の経済活動の実態」の範囲内にあるものであり，まさしく「必要経費」と言えるだろう。しかし，寿司屋の大将が全国のラーメンを食べ歩くことは，「一体の経済活動の実態」を反映していない支出であり，「必要経費」とは認められないだろう。販売費，一般管理費においては，特に交際費や福利厚生費等はよくどの程度まで費用として認められるのかという問題が起

---

[183] 山田二郎は，弁護士と弁護士会の関係について以下のように考察する。

今日の弁護士制度の制度趣旨や運用の現状を考察すると，弁護士会の会務は弁護士業務の延長のようなものであり弁護士業に不可欠である。そうすると，個々の弁護士業務と弁護士会の業務は一体の基盤として捉えることができ，本件地裁判決は両者の一体不可分や強い関連について理解が不足しているものである。また，自治組織である弁護士会の役員による会務・運営等の活動は，各弁護士報酬の基盤形成・確保を目的として実施しているものであり，その成果は弁護士会全体のみに帰属するものではなく，X を含む全国の弁護士に帰属することになる。すなわち，弁護士会役員による活動は，弁護士報酬に影響するところが大きく，その影響が二次的あるいは反射的と評価されるものではないため，弁護士会の役員としての活動に係る支出は，まさしく必要経費に該当する。（山田・前掲注 176)466-467, 470-471，474 頁）。

こり得るものであるが，その際にも「一体の経済活動の実態」の範囲内の支出であるかという基準によって，必要経費性を判断できるのである。

このように必要経費の範囲の決定において，「一体の経済活動の実態」の概念は，非常に汎用性の高いものであることを付言しておきたい。ただし，(a) 売上原価については，その前提に「個別対応原価」という厳格な縛りがあるため，「一体の経済活動の実態」という基準を通して，必要経費性を判断する必要はないだろう。

そして，これまでの筆者の意見をまとめると，以下の表 3 のようにまとめることができる。

表 3

筆者四区分説	大枠	収入との対応関係	帰属年度	性質	範囲
(a) 総収入金額に係る売上原価	(1) 総収入金額と対応する費用（原価）	個別対応（個別対応原価）	それが生み出した収入の帰属する年度	「特定の収入」と個別対応する原価	特になし
(b) その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額		期間対応（準個別対応費用）	それが生じた年度	収入とは対応するが，「特定の収入」とは個別対応しない費用	「一体の経済活動の実態」の範囲内
(c) その年における販売費，一般管理費	(2) 総収入金額と非対応の費用（所得業務関連費用）	期間対応（期間費用）	それが生じた年度	一般的な企業活動に関する費用全般	「一体の経済活動の実態」の範囲内
(d) その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額		求められていない	それが生じた年度	期間費用でもなく，(c) には該当しない「特殊な費用」や，「企業外活動費用」	「一体の経済活動の実態」の範囲内

（筆者作成）

第 4 章　家事費排除の原則

所得税法 37 条 1 項に規定される「別段の定め」には，所得税額から控除する外国税額の必要経費不算入（所得税法 46 条），資産損失の必要経費算入（所得税法 51 条），親族が事業から受ける対価の特例（所得税法 56，57 条）等の多くの条文が存在している [184]。その中でも，所得税法 45 条 1 項 1 号では，「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」いわゆる「家事費・家事関連費」について，事業所得等の計算上，必要経費には算入しないという例外規定を定めており [185]，必要経費の範囲を検討する上でよく議論となる的となる。本章では，主に家事費・家事関連費に関するトピックを中心にまとめていく。

第 1 節　所得税法 45 条 1 項 1 号，所得税法施行令 96 条

所得税法施行令 45 条 1 項 1 号の規定は以下の通りである。

> （家事関連費等の必要経費不算入等）
> 第四十五条　居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は，その者の不動産所得の金額，事業所得の金額，山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上，必要経費に算入しない。
> 一　家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの

[184] 所得税法 157 条〈同族会社等の行為又は計算の否認等〉が，所得税法 37 条 1 項の「別段の定め」にあたるかという問題については議論がある。（酒井克彦「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』か―大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材として―」月刊税務事例 Vol.52-No.4（2020 年）1-8 頁）。

[185] 大阪高判平成 29 年 9 月 28 日（税資 267 号 13067 順号）では，「所得税法 37 条 1 項が，所得税法第 2 編第 2 章第 2 節第 2 款『所得金額の計算の通則』中に置かれた通則的規定であり，同法 45 条 1 項が，同第 4 款『必要経費等の計算』第 1 目中に置かれた各則的規定であることに照らせば，同法 45 条 1 項の規定は，同法 37 条 1 項所定の必要経費に関する解釈指針として置かれた規定ではなく，同項の『別段の定め』として置かれた規定であると理解するのが，所得税法の素直な解釈といわなければならない。」とする。この点について，田中治は「必要経費から排除される家事関連費の範囲は法の委任により政令で定められるが，これを具体化する際の基準が示されておらず，委任立法としては十全のものとはいえない」と述べる（田中治「家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 Vol.143（2015 年）41 頁）。これに対し，宮崎裕士は，昭和 38 年整備答申が「この種の経費は，その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易ではなく，したがつて個々の事実判定に委ねるほうがかえつて合理的」としていることを理由として，委任立法としての不満こそはあるが，「やむを得ない」と主張する。（宮崎・前掲注 57)100 頁）。

この「家事上の経費」は，一般的に「家事費」と呼ばれているものであり，所得税法施行令 45 条 1 項 1 号を見れば，家事費（家事上の経費）が必要経費には算入されないことは明白であろう。

そして，「これに関連する経費」とは，いわゆる「家事関連費」を指し，所得税法施行令 96 条によって以下のように規定される。

（家事関連費）

第九六条　（必要経費とされない家事関連費）に規定する政令で定める経費は，次に掲げる経費以外の経費とする。

一　家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得，事業所得，山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり，かつ，その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費

二　前号に掲げるもののほか，青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち，取引の記録等に基づいて，不動産所得，事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

そして，これら家事関連費の規定に関して，国税庁は所得税基本通達 45-1，45-2 において，以下のようにその取り扱いを定める。

（主たる部分等の判定）

45－1　令第 96 条第 1 号《家事関連費》に規定する「主たる部分」又は同条第 2 号に規定する「業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分」は，業務の内容，経費の内容，家族及び使用人の構成，店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して判定する。

（業務の遂行上必要な部分）

45－2　令第 96 条第 1 号に規定する「主たる部分が不動産所得，事業所得，山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要」であるかどうかは，その支出する金額のうち当

該業務の遂行上必要な部分が 50%を超えるかどうかにより判定するものとする。ただし，当該必要な部分の金額が 50%以下であっても，その必要である部分を明らかに区分することができる場合には，当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない。

上記のように，家事費と比べて家事関連費は少し複雑な構造下にある。簡明に整理すると，まず，「家事費に関連する経費」が，家事関連費である。そして，「これに関連する経費で政令で定めるもの」の文言は，「家事関連費の内，政令で定める一定のもの」と言う意味であるため，すなわち，「家事関連費の内の一定のもの」は必要経費に算入されない，ということになる。ここに注意したい点として，家事費はその全てが必要経費に算入されないことが原則であるのに対し，家事関連費は「その一部が必要経費に算入されない」という趣旨であるため，家事関連費は「原則」必要経費不算入ということではない。

ではなぜ，家事費・家事関連費の一部は，別段の定めとして必要経費から除外されるのか。それは，家事費・家事関連費が「所得稼得活動のほかに，消費生活をもつ個人の所得計算に関する所得税特有の規定」[186]であるためである。すなわち，消費にあたる支出が必要経費にあたることはあり得ず [187]，適正な租税負担を図る観点から制度上織り込まれているものとされている [188]。この点について，植松守雄は以下のように述べる [189]。

> 家事費等の規定は法人税法には見られない特徴であるが，個人は法人とは異なり，その行動が必ずしも経済的合理性を有するという訳ではなく，付き合い，義理人情，趣味，嗜好等の個人的な要素が混入しやすく，また故意的にそのような個人的費用が隠される可能性がある。

この規定は，前述した昭和 38 年整備答申における「広狭二様の考え方」の一つである「家事費排除の原則」の現れ [190]といえるだろう。ただし，「個人は法人とは異なり，その行動が必ずしも経済的合理性を有するという訳ではない」と理論的にまとめることは，逆

186 植松・前掲注 41)1111 頁。
187 佐藤・前掲注 38)274 頁。
188 濱田洋「必要経費における『関連性』」一橋法学 14（2）（2015 年）482-483 頁。
189 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢 80（5）（1978 年）586 頁。
190 谷口ほか・前掲注 35)125 頁。

に言うと，「法人の行動には必ず経済的合理性が有る」ということになるが，この点に関しては，実態を何ら反映していない解説であるように思える。この点については，第 5 章第 6 節第 3 項において，再検討を行う。

このように，支出した費用が家事費・家事関連費に該当するということは，納税者側からすると，様々な制約を受けることになるため，あまり好ましいことではないだろう。また，このような取り扱いから，必要経費の範囲を狭く解することが一見求められているようにも見えるが，それは誤りであることを伊川正樹は指摘する。その理由として，昭和 38 年整備答申が「純資産増加説的な考え方に立つて，できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべし」とその趣旨を理解できること，また所得税基本通達 45-2 により裏付けが得られていることを挙げている [191]。繰り返しになるが，必要経費の範囲を把握するためには，純資産増加説に基づいてこれを広く捉え，なおかつ，家事費排除の原則を全うするべきなのである。家事費排除の原則を過度に徹底しすぎることは適当でない。

第 2 節　家事費・家事関連費

第 1 項　家事費

そもそも，「家事費」とは何か。税法上，家事費についての定義は存在しない。金子宏は，家事費を「衣服費・食費・住居費・娯楽費・教育費等のように，個人の消費生活上の費用のこと [192]」と表現するが，実際はその外延は漠然としている [193]。家事費は必要経費に算入されないものであるため，家事費の範囲の定め方は非常に慎重でなければならない。家事費を導き出すアプローチとしては，学説上いくつかの方法が語られている。

例えば，山田二郎は，家事費についても家事関連費についても，積極的な方向から定義規定は置いておらず，「個人が営む事業所得に係る費用のうち，家事費及び家事関連費に当たらないものは必要経費とするという消去的手法(消去法)が採り入れられている」とする [194]。田中晶国も，①家事費に該当するものは必要経費ではないとする家事費該当性からのアプローチと，②必要経費に該当するものは家事費ではないとする必要経費該当性からのアプローチの二つがあることを述べる [195]。これに対し，占部裕典は，「事業主体と消費

---

191 伊川・前掲注 102)24 頁。
192 金子・前掲注 33)317 頁。
193 植松・前掲注 189)587 頁。
194 山田・前掲注 176)469 頁。
195 田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研 Vol.35-No.6（2020 年）50 頁。

主体の二面性の問題として切り捨てることはでき」ず，「必要経費性を否定されたすべてが家事費や家事関連費に該当するかといえば，それらに該当しないものが存在する」と述べる[196]。いずれにせよ，上記のような問題は，家事費の定義が存在していないことがそもそも根本的な原因であると思われる。

このように，家事費は，定義や範囲の基準こそないものの，「消費のための支出であり，所得稼得のための支出である必要経費とは，概念上峻別されるもの」[197]であること，また，所得の享受，処分とみられる[198]ことから，その全てが「原則」必要経費には該当しないものとして定められており，家事費の必要経費不算入の規定は確認規定なのである[199]。

第 2 項　家事関連費

これに対して家事関連費は，「必要経費の要素と家事費の要素が混在している支出」[200]である[201]。家事関連費は，必要経費の要素と家事費の要素を区分する必要があるが，この区分についての立証責任は納税者側にあり，一定の合理的な計算方法での算出が必要となる。また，実務的な側面から，簡便的な按分計算を行うこともあり得るが，やはりその場合も算定根拠の合理性は必要である[202]。

また，「原則」必要経費不算入となる家事費に対して，家事関連費はどういう取り扱いなのかという問題がある。宮崎裕士は，「日本においては，家事関連費は原則として控除できないものと考えられ」る[203]ことから，「所得税法 45 条により，必要経費での算入が否定された上で，同法施行令 96 条に委任されるものではなかろうか」[204]と述べる。

ここで改めて所得税法 45 条 1 項と所得税法施行令 96 条の規定を整理すると，下記のよ

---

196 占部・前掲注 145)31 頁。
197 谷口・前掲注 36)331 頁。
198 植松・前掲注 189)604 頁。
199 谷口ほか・前掲注 35)124-125 頁。
200 谷口・前掲注 36)332 頁。
201 林仲宣は，必要経費に算入される家事関連費という費用はその性質上，「家事関連費というより，家事費における業務に関連する費用，いわば業務関連家事費という理解するほうが適切かもしれない」として，納税者の誤解を招くことのない用語に転換を試みている。（林仲宣「家事関連費をめぐる問題」税理 Vol.60-No.2（2017 年）20 頁）。
202 熊谷洋平「支払家賃・水道光熱費・車両関連費・衣服費等の実務判断」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）35 頁。
203 奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学 575（2016 年）253 頁。
204 宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件（下）―交際費等を中心として―」大阪経大論集第 69 巻第 4 号（2018 年）81 頁。

うにまとめることができる。

〈所得税法 45 条 1 項と所得税法施行令 96 条の規定の整理〉
・「家事上の経費」は，必要経費に算入しない。
・「家事上の経費に関連する経費の主たる部分が事業所得等を生ずべき業務の遂行上必要であり，かつ，その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費」又は「青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち，取引の記録等に基づいて，事業所得等を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」のいずれにも該当しない経費（政令で定めるもの）は，必要経費に算入しない。

これらの規定においては，家事上の経費及びこれに「関連する経費」で「政令で定めるもの」は必要経費に「算入しない」と規定している点に注目したい。近藤隆志編『所得税必要経費の税務〔平成 29 年版〕』では，「家事上の経費及び家事上の経費に関連する経費は，原則として，必要経費に算入することはできません。ただし，家事上の経費に関する経費のうち，不動産所得，事業所得，山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費については，必要経費に算入することができます」[205]との記載があり，これは「原則必要経費不算入の家事関連費の内，一部だけは必要経費として認める」という規定だと理解しているものと推測できる。しかし，この理解は法を読む順番としては誤りであると考える。なぜならば，「これに関連する経費で政令で定めるもの」という文言は，「家事関連費」そのものを指し示すのではなく，「で」を中心とする二部構成であるため，その支出が家事関連費「で」あることが前提で，その内，②に掲げる「政令で定めるもの」は必要経費に算入しない，という規定であるためである。これらのことから，家事関連費は原則必要経費不算入である，と読み取ることはできない。植松守雄は，「所得税法は，いうまでもなく『家事費』ないし一定の『家事関連費』は必要経費に算入しないことにしている」[206]と述べ，家事関連費は一旦原則的に

[205] 近藤・前掲注 115)643 頁。
[206] 植松・前掲注 41)1101 頁。

必要経費不算入になるもの，とは捉えていない。仮に，家事関連費の全てを原則必要経費不算入として，一部を政令により例外的に認めるという規定ぶりであれば，所得税法 45 条 1 項の時点で「家事上の経費及び家事関連費」と規定し，所得税法施行令 96 条において，「法第 45 条第 1 項第 1 号に規定する家事関連費で，次に掲げる経費は必要経費に算入する。」とまとめれば良いはずである。結果として，家事関連費自体は，原則必要経費不算入となるものではないと考える。

第 3 節　家事費に「跨がる」必要経費該当衣食住関連支出

所得税法 45 条 1 項 1 号により，「家事費は必要経費不算入」と定められているが，必要経費の中には「家事費」の領域に踏み込んでいる費用もある。最たる例として，出張旅費が挙げられる。出張旅行における，通常必要と認められる範囲内の交通費，宿泊費，食事代等は諸経費として事業所得等の計算上必要経費に算入され，給与所得者側もこれを非課税[207]とする。これは，所得獲得活動のために不可欠な支出であり，それ自体は本質的な個人消費と呼べるものではない[208]。

別の例として，給与所得者が残業又は宿日直を行う際に支給される食事は，無料で支給された場合でも給与として課税されない。この宿泊費や食事代は人間である以上不可避的な支出であり，「家事費」の領域ではあるものの，通常の生活費よりも割高な支出である「追加的な生活費」であり，その部分の算定が困難であることから，必要経費としてその全てが控除されるものと考えられる。これらはいわゆる「衣食住」に関するものであり，家事費に跨がる必要経費該当支出である。その他，雑損控除，医療控除，社会保険料控除といった所得控除も，家事費の支出が通常の負担を超えることから，「追加的な生活費」として同様の性格を有する。すなわち，これらは消費には当たらない家事費であり，「強いられた負担」[209]ともいえる支出であることから，家事費であってもそれぞれの所得から

---

[207] 第九条（非課税所得）次に掲げる所得については，所得税を課さない。
四　給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし，若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に，その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で，その旅行について通常必要であると認められるもの。

[208] 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕85 頁。

[209] 宮崎裕士は，「強いられた負担」を「やむを得ない支出」と換言し，家事費の中身を，「消費」と「やむを得ない支出」の要素に区分することを提言している。（宮崎・前掲注 57)106 頁）。

控除されるものである[210]。すなわち，家事費的な要素を持つ支出の必要経費不算入は「原則」であって，「絶対」ではないものと読み取ることができよう。また，家事関連費についても，林仲宣は以下のように述べている[211]。

家事関連費は，事業活動と日常生活が密着していることから検討を要する問題である。また，事業内容によっては，本来は家事費とされる「身だしなみを整えるための支出」等も，接客が業の本質である飲食業・サービス業においては，業種特有に生じがちな経費性を帯びる支出となり，その点の判断も重要となる。

第 4 節　按分が不可能な家事関連費の存在

上記のように，必要経費と家事費・家事関連費は，概念上の区分こそなされているが，区分の方法に関する法令の説明は不十分であり，実際は非常に細目の区分が曖昧な部分であるため，問題が生じやすい点でもある。さらに，家事関連費は，合理的な区分の証明に失敗した場合には，業務の遂行上（直接）必要の部分を明らかにできないことになるため，その全額が必要経費不算入となってしまうという致命的な欠点を抱えている。この最たる例は交際費である。将来の顧客を獲得することを目的として支出する接待の交際費は，合理的分別が殆ど不可能に近いものであり[212]，合理的な区分を明らかにできないことを理由に，その全てが課税上全く考慮されないことは，所得課税上の問題があるとされる[213]。水道代のように簡単に按分できる基準があればよいが，接待の交際費には「食欲を満たす」という人間であるがゆえの「心理的満足部分」が存在せざるを得ず，その部分について合理的な基準を定めることは容易ではない。また，納税者側は，支出した費用の全額が当然に必要経費となるものと考えていたために特に合理的な区分を意識しておらず，後ほどの税務調査においてそれが「家事関連費」になる判断とされた場合には，その時点では既に時遅しであり，合理的な区分がないことに全額必要経費不算入とされるのはあまりに酷で

[210] 植松・前掲注 189)589-592 頁。
[211] 林仲宣「家事関連費と必要経費をめぐる税務問題」税理 Vol.62-No.2（2019 年）16-17 頁。
[212] 谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」『法人税改革と激動する国際課税』（（公社)日本租税研究協会-第 66 回租税研究大会記録，2014 年）139 頁。
[213] 土屋栄悦「弁護士業の必要経費―弁護士会役員の交際費等」税務弘報 Vol.58-No.11（2010 年）160 頁。

ある[214]。

なお，これは余談ではあるが，給与所得では給与所得控除又は特定支出控除こそ認められているが，実額控除は認められていない。その理由の一つとして，「必要経費の範囲が不明確で，家事費・家事関連費の区別が困難であること」[215]が挙げられている[216]。

この問題は，弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審判決にも現れている。すなわち，「弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用」の一次会費用と二次会費用の取り扱いの違いの問題である。再度要点だけ簡単に説明すると，以下のようでものであった。

〈一次会における懇親会費用は全額必要経費算入（家事費・家事関連費の判定なし）〉

一次会の懇親会等に出席することは，特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものであって，その費用の額が過大であるとはいえないときは，社会通念上，その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である。

〈二次会費用は全額必要経費不算入（家事費・家事関連費の言及は軽め）〉

しかし，一次会に出席すれば，社会通念上，弁護士会等の役員等の業務遂行上の必要性は満たしたものということができ，その後の二次会への出席は個人的な知己との交際や旧交を温めるといった側面を含むといわざるを得ず，その余の二次会等は，特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものともいうことはできず，仮に業務の遂行上必要な部分が含まれていたとしても，その部分を明らかに区分することができると認めるに足りる証拠はない。

筆者としては，投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の控除の趣旨を鑑みれば，日常生活費における適正額の支出（家事費）に比して，それよりも多く支出した部分（以下，「超過分」という。）は理論上経費となるべきであると考える。この考えは，前述した「家事費に跨がる必要経費該当支出」とも合致するものである。そのため，二次会費用が全額必要経費不算入とされることには少々納得がいかない。そのため，家事関連費を明確に区分することができない場合における超過分の必要経費算入要件を

---

214 田中・前掲注 155)70 頁。

215 金子・前掲注 33)253 頁。

216 谷口智紀「勤務必要経費等の考え方」税務弘報 Vol.60-No.8（2012 年）112-119 頁。

検討したいところであるが，現行の法令においては「合理的な区分できること」が家事関連費の前提となっているため，これは困難である。これを解決するためには，租税法律主義の観点から見れば微妙ではあるが，「実務上計算が容易な家事関連費の按分のルールを作る」[217]か，もしくは，場合によっては立法することも必要となろう。どちらにせよ，家事費関連費を，家事費と必要経費に按分できる基準を設けるように法令を整備すべきである。

また，別のアプローチとしては，「支出に関して業務の遂行上必要な部分を明らかにすることができる場合には，そもそも所得税法施行令第 96 条のフィルターを通す必要がないように思う」[218]という指摘もある。しかし，接待を伴う交際費等は接待から満足を得る者もあれば苦痛を感じる者もあり，その支出が消費支出かどうかを明らかにするためには納税者の心理的満足を問題とする主観にまで立ち入らなければならないが，それは実際には不可能である [219]ため，結局のところ，「支出に関して業務の遂行上必要な部分を明らかにすること」ができない，という前提に立ち戻ってしまうのである。

ただ，そうすると，一次会の懇親会費は「家事関連費」であるが，特に区分されることなく，全額必要経費算入されている点にも疑問が残る。本問題が示唆するところは，家事関連費も家事費と同様に，「消費支出の要素を含む支出であっても「家事関連費」に該当しない支出があ」る [220]ということなのだろうか。

第 5 節　家事費には「該当しない」必要経費該当衣食住関連支出

第 4 章において最後に確認したい項目は，衣食住関連であっても「家事費・家事関連費」には該当せずに，必要経費に該当する支出が存在するということである。このような必要経費該当衣食住関連支出は，特に「職業別経費」によっては顕著に現れる。例えば，特殊性のある業種として，フードコーディネーターの例が考えられる。一般的な事業主が取引先に訪ねる途中に「食事を取る」ことを目的として行う昼食等は，業務遂行中であったとしても基本的に家事費の範疇に入るため必要経費には算入できない [221]が，フードコーディ

---

[217] 中村琢也「所得税の必要経費について－最近の裁判例，裁決例の検討を中心にして－」東京税理士会 VolumeNo.721【6】（2017 年）。

[218] 土屋・前掲注 213)158 頁。

[219] 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕86 頁。

[220] 田中・前掲注 195)51 頁。

[221] 近藤・前掲注 115)655 頁。

ネーターが，その食事の目的が雑誌やテレビでの紹介，あるいはメニュー開発費や店舗プロデュース（開発費）の場合，それらの費用は，取材費，研究開発費等の名目で必要経費に該当すると考えられる[222]。同じものを食べたとしても，「空腹を満たす」目的と，「収入」目的とでは，全く内容が異なってくる。

その他，佐藤英明は「グルメ探偵」や「プロスポーツ選手」の例を挙げる。これらは，通常は家事費に該当する「食費」等の支出であっても，それらが業務と「強く」結びついた「必要な支出」であるとして，それらは「全額」必要経費に該当する[223]，とする。この点について矢頭正浩は，「必要経費を特定の経済活動との結びつきにより判断することから，営む業種や業態に違えば，その関係性において必要経費も異なるのは当然である」[224]と述べる。重要な点は，プロ選手の場合であれば職業プロとしてのパフォーマンス維持や向上に係る全般の費用は業務関連性が認められるため，家事費・家事関連費には「該当せず」に，そのまま必要経費に該当するということである。

さらに，食事が仕事となる近しい例として，職業としての「大食い家」が考えられる。例えば，5,500,000 人超のチャンネル登録者（2021 年 1 月現在）を誇る人気女性 YouTuber の「木下ゆうか（Yuka Kinoshita）」のチャンネル[225]では，「大食い」が主要なコンテンツとして行われているが，彼女が YouTube において配信するその大量の食事は，何も「空腹を満たす」ことが目的はなく，「大食い」している姿を多くの人に見てもらい，収益を得ることを目的としていることは明白である。すなわち，彼女の「大食い」は YouTube「事業」における「業務」としての位置づけられるものであり，ビジネスとしても成立しているため，家事費・家事関連費には該当せず，直接的に（明確な区分判定を行うことなく）必要経費に該当するものと考えることができよう。筆者四区分説に立てば，「投稿動画に直接に要した費用」として，（b）に該当するものである。谷口孔陛は，YouTube の企画は「かなり雑多なものが多く，例えばお菓子を大量に買って食べてみたとか，入浴剤を大量に買ってお風呂に入れてみたとか，それなりのお金をかけて行われるものもある。私見ではあるが，直接的にその動画で収入を得られている場合，プライベートにも流用している等の事実がなければ，これらも必要経費として認められ得るのではないだろうか」と述

---

222 矢頭・前掲注 14)49 頁。
223 佐藤・前掲注 38)274 頁。
224 矢頭・前掲注 14)55 頁。
225 YouTube チャンネル『Yuka Kinoshita 木下ゆうか』
〈https://www.youtube.com/user/kinoyuu0204〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

べている[226]。

そもそも，「家事費」というものは所得税法上の単なる概念であって，本来は「家事上の経費」と法定されているものである。しかし，例に漏れず，「家事上の経費」も所得税法の定義は存在しない。そこで，「家事」という用語を辞書で引くと，「家庭内のいろいろな事柄」[227]という意味である。この点について，増田英敏は，「家事費とは，一般的には，自己又は家族の生活費，（以下略）」[228]（下線は筆者）とし，林仲宣は，家事費とは，「一般的には，家計費，生活費といわれるような日常生活における衣食住に関わる支出を始めとして，我々が社会的，精神的，文化的生活を営む上で必要とされる費用」[229]（下線は筆者）とする。これらのことから換言すると，「家事上の経費」とは，「家庭内における日常生活に資する部分」を指す概念と考えられよう。これを木下ゆうか氏のケースに当てはめれば，彼女の食事には日常の生活のための「衣食住」の「食」の部分を超過する分が存在することは明らかであり，これは「家庭内における日常の生活費」に資しない部分である。

そして，この議論は「食」の以外の部分にも当然応用可能な考えである。例えば，YouTuber が YouTube 上だけで着ているトレードマークとも言える衣装は，医者でいうところの白衣や，喫茶店でいうところのエプロンと同様であり，必要経費に算入されるものと考えられる[230]。また，「コスプレイヤー」に代表されるような，もはや「衣服」が事業経費の中の主たる部分を占めるような事業も，現代においては特段不思議な存在ではなくなっている。コスプレイヤーが支出するコスプレ衣服代は，当然「家庭内における日常の生活費」に資しない部分であると言える。

では，必要経費該当衣食住関連支出の判断基準とは何か。この点においても，前述した「一体の経済活動の実態」の概念は，適用できるものと筆者は考える。すなわち，「一体の経済活動の実態」の範囲内の支出であれば必要経費であり，「一体の経済活動の実態」の範囲外である支出は家事費となろう。外れ馬券訴訟においても，「検察官は，外れ馬券の購入代金は，同法 45 条 1 項 1 号により必要経費に算入されない家事費又は家事関連費

---

226 谷口・前掲注 12)22 頁。

227 新村出編『広辞苑〔第七版〕』（岩波書店，2018 年）544 頁。

228 増田・前掲注 2)426 頁。

229 林・前掲注 201)19 頁。

230 福島宏和「個人事業主・フリーランスのトンデモ領収書日誌／第 2 回コスプレは経費になりますか？」税経通信 Vol.74-No.1（2019 年）149 頁。

に当たると主張するが，本件の購入態様からすれば，当たり馬券の払戻金とは関係のない娯楽費等の消費生活上の費用であるとはいえないから，家事費等には当たらない。」と判示している。これは，一見すると娯楽であり，本来家事費等に該当する支出であっても，「態様」によっては必要経費たり得るという裏返しである。このように，「一体の経済活動の実態」という基準は，家事費の判定においても有効な概念であると言えよう。ただし，「一体の経済活動の実態」基準の当てはめは，事業そのものが「一体の経済活動の実態」を有するとしても，その後の個々の支出が「一体の経済活動の実態」の範囲内のものかを判定する費用がある。つまり，YouTuber としての活動自体が「一体の経済活動の実態」を有しているとしても，チャンネルのコンセプトとは大きくかけ離れた動画に対する「投稿動画に直接に要した費用」は，必ずしも「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出とは言えないということである。この場合には，支出の「目的」や「意図」，その動画における「営利性」，支出の「有用性」などの様々な観点からを個別に判定することになる。例えば，チャンネルコンセプトが「大食い」である木下ゆうか氏が高級腕時計を購入し，その高級腕時計の紹介動画を撮影し投稿したとしても，「目的」「営利性」の観点から見るに，高級腕時計購入費用は「一体の経済活動の実態」の範囲内にあるとは言えないだろう。しかし，その動画の投稿によりチャンネル登録者が大きく増加した等の事実があれば，それは支出の意図，有用性の観点から見て「一体の経済活動の実態」の範囲内にあると言える可能性も出てくる。また，コンセプトとは離れた「化粧品紹介動画」なるものを木下ゆうか氏が投稿した場合でも，そこに儲けを出すための意図があり，実際に動画の営利性・収益性が認められるのであれば，それは木下ゆうか氏が長年活動を続けてきたことによる人気の賜物であり，「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出と言えるだろう。ただし，木下ゆうか氏の動画投稿がそもそもビジネスとして成り立っておらず，「一体の経済活動の実態」を有しない場合には，大食いの食費が「家庭内における日常の生活費」に該当しないにしても，それは事業者の単なる「趣味」と見なされて，「家事費」に該当すると判断されても仕方がないのである。この点について，植松守雄は「個々の支出がなされる目的と照らし合わせて，それが『必要経費』であるか『家事費』であるかを判断する必要がある」[231]として，「支出の目的」の重要性を述べている。

そうすると，前述の一次会費用は，支出の目的や意図の観点から見るに，「一体の経済

[231] 植松・前掲注 41)1100 頁。

活動の実態」の範囲内にある費用であるため，まさしく必要経費該当衣食住関連支出に該当するものと言えるだろう。これは，一次会に出席する目的は「食欲を満たす」ことではなく，「特定の集団の円滑な運営」を目的とするものであると認定されたために，「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出と呼べるものであるため，「家事費・家事関連費」をすることなく，必要経費に該当すると判示されたものと解釈できよう。すなわち，一次会の「食事をする」という家事部分に目を向けたのではなく，一次会を行う「目的」や，その「性質」に着目した結果，衣食住関連であっても，直接的に「必要経費」に該当させたのであろう。逆に二次会費用は，「業務の遂行上必要な支出」でないと判断されたために全額必要経費性が認められなかったものであるが，これも「一体の経済活動の実態」の範囲内であるかの判定をまず行うことが重要ではないだろうか。

これらことからも，「衣食住に関連する支出は全て家事費等に該当する」と一括りにまとめることは誤りであり，特に現代においては，このような考えは時代に即していないものであると筆者は考える。今や，元々趣味の延長線で行っていたことが，「YouTuber」のようなビジネスモデルとして成立しているケースも多く，「食事をすることで事業が成立する」といったような，従来では考えられなかったような事業形態が乱立している。このような「趣味」を仕事にしているような者や，仕事そのものが「生きがい」もしくは「趣味」の者は，その支出が全て「家事関連費」に該当しかねないという問題を抱えることになり，これは妥当ではない[232]。

第 6 節　小括

田中晶国は，「家事関連費と必要経費の区別は，消費支出を併有するか否かに着目するよりも，どの程度消費支出の要素が強くなれば家事関連費となるのかという消費支出の程度に着目する必要がある」[233]と述べるが，実際その通りであると思う。筆者としては，事業者が行う支出の目的や，事業コンセプト等の個別の「実態」を考慮しつつ，それらを総合的に判断した結果，「一体の経済活動の実態」としてのビジネスモデルが確立されている場合には，その行為自体に目を向けて家事費の議論をすることは適当ではなく，殊現代においては時代に即したものでないと考える。この場合，仮に家事費的要素があったとしても，「その業務をしていなければ生じないであろう費用，その業務をしているからこそ

[232] 長島弘「個人事業に係る必要経費の直接性要件」月刊税務事例 Vol.51-No.1（2019 年）71 頁。
[233] 田中・前掲注 195)51 頁。

生じた費用」は，家事費・家事関連費には該当しないとするべきであり[234]，最終的には，「食事等＝家事費」という枠に囚われることなく，その支出が「一体の経済活動の実態」を反映しているものか否か，というところに落ち着くものと考える。

また，家事関連費については，必要経費と家事費の要素が混じり合う「混合的支出」[235]であることから，家事費の要素を持たないということは，家事関連費には該当しない。法令においても，家事上の経費及び「これに関連する経費」と定められていることから，家事費に関連していない支出は家事関連費ではないのである。するとこの場合，そもそもの前提として家事費の概念が登場しない支出であるため，業務上必要な部分の明確な区分等をすることなく，その全額が必要経費に算入できるものと考える。

一方，四方田彰は，「個人事業者が行う事業の内容によっては，そもそも飲食による接待を行う必要がなく，仮にあったとしても金額的に過大になることが考えにくい内容の事業も多々ある」[236]として，特定の業種であるがゆえに必要経費に該当しない支出があることを指摘する。一般的に，飲食交際費は家事関連費に該当する支出であるが，特定の業種によっては，業務遂行上必要でない支出，すなわち「必要性がない」支出と認定され，その結果必要経費不算入となる場合がある，という旨の主張であろう。

しかし，「必要性がない」支出である，という理由をもって，必要経費該当性を否定することははたして適当なのであろうか。これは前述の二次会費用も然りである。筆者としては，四方田彰のような考え方と現代のビジネスの実態を比較すれば，若干の違和感がある。これは，特定の業種であるために，ある支出が家事費等に該当せずにダイレクトに必要経費となるケースは存在するが，「特定の業種であるがために必要経費とならない」という支出は存在せず，逆説的な方向性は認められないのではないか，という意味での疑問である。現代では，従来とは比較にならないほどにビジネスモデルが多様化し，また複雑な構造となっていることからも，その支出自体は，客観的に見て「必要性がない」支出であっても，その支出が収益に結びつくことは多々考えられるのではないだろうか。一次会費用は，「社会通念上，業務の遂行上必要な支出」であることから必要経費に該当すると判示されたものであるが，これはすなわち，「社会通念上，業務の遂行上必要な支出」であることが，必要経費該当性要件として要求されていることと同義であり，「社会通念上，

---

234 長島・前掲注 232)71 頁。

235 谷口ほか・前掲注 35)125 頁。

236 四方田彰「交際費名目の支出」税理 Vol.60-No.2（2017 年）33 頁。

業務の遂行上必要」でない支出は，必要経費には算入されないことに繋がってしまう。

そこで，次章では，この「必要性」要件の問題，ひいては，必要経費に該当するための要件とは一体どのようなものであるかという問題については，子細に検討していきたいと思う。

従来の二区分説による学説及び判例では，基本的に必要経費該当性要件は一括りにまとめられてきたものであり，その要件として真っ先に挙げられるものが，「業務関連性」と「業務遂行上必要なものか」という二つである。その内，業務関連性については「どの程度の関連性が必要か」という議論がある。弁護士会役員必要経費訴訟では，第一審において「業務直接関連性」と「業務遂行上必要なもの」という二要件が，控訴審において「業務遂行上必要なもの」の一要件のみが要求されている。また，「業務関連性」や「業務遂行上必要なもの」を判断する基準としては「客観性」や，「社会通念」等が挙げられることが多い。そして，判例によっては，「通常性」，「金額の妥当性（相当性）」，「支出の目的」などの要素が，次点の必要経費該当性要件，もしくは判断基準として要求されることがある。

一つ判例を取り上げて確認すると，例えば，ライブチャットサービス業務を行って報酬を得ていた納税者が業務の遂行上支出したとする衣服費及び化粧品購入費用等の金額を雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべきか否かが争われた事例[237]では，「所得税法第 37 条《必要経費》第 1 項に規定する「販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」とは，当該業務の遂行上生じた費用，すなわち業務と関連のある費用をいうが，ある費用が必要経費に当たるといえるためには，単に業務と関連があるというだけでなく，客観的にみてその費用が業務と直接の関係を有し，かつ，業務の遂行上必要なものに限られ，また，業務の遂行上必要なものというためには，その者の主観的な判断のみによるべきではなく，通常必要なものとして客観的に認識できるものでなければならないと解するのが相当である。」（下線は筆者）と判示されている。この事例において要求された要件は，まず，「業務関連性」と「業務遂行上必要なものか」という要件である。そして，業務関連性については「直接性」を要求し，業務遂行上の必要なものかという点については「通常性」要素を要求している。さらに，これらの判断基準としては，「客観性」が挙げられている。

ただし，第 3 章において確認した通り，所得税法 37 条 1 項は四つに区分できるものであり，それぞれの区分毎に必要経費該当性要件は異なるものと筆者は考える（筆者四区分

[237] 国税不服審判所裁決平成 26 年 5 月 22 日（裁決事例集 95 集 122 頁）。

説）。そうすると，必要経費該当性要件を一括りにまとめることは適当ではなく，四つの区分が存在するならば，それぞれに応じた必要経費該当性要件が必要なのではないだろうか。そこで本章では，従来の判例と学説を確認し，これまで必要とされてきた要件，要素及び判断基準を抽出し，それらの再検討を行うことで，筆者四区分説における四区分それぞれの必要経費該当性要件として適当なものを再定義する。

第 1 節　通常性

第 1 項　判例と学説上の理解

青森地判昭和 60 年 11 月 5 日[238]は，医療業を営む事業主が，その長男の大学入試に関連して予備校に支払う授業料等のために，自己名義の事業専用預金口座を介してされた借入金に係る支払利息は，医療業のために使用されたものではないから必要経費に該当しないとされた事例である。その中で，「或る支出が所得税法 37 条 1 項の必要経費として総所得金額から控除されうるためには，客観的にみてそれが当該事業の業務と直接関係をもち，かつ業務の遂行上通常必要な支出であることを要し，その判断は当該事業の業務内容など個別具体的な諸事情に即し社会通念に従って実質的に行われるべきである。」（下線は筆者）として，「通常性」要素を要件の一つとして挙げている。また，国税不服審判所裁決平成 9 年 12 月 10 日[239]では，「業務の遂行上いかなる支出をするかは，通常，事業主が判断するものであり，また，業務の遂行上必要であるかどうかの判断も第 1 次的には事業主の判断によるのであるが，この必要性の判断を事業主の主観的判断にのみゆだねていたのでは租税の負担を不当に減少させる結果が生じる場合があり，課税の公平の観点からその支出のうち客観的に通常かつ必要と認められるもののみを必要経費に算入すべきものと解されている。」（下線は筆者）と判示されている。このように，「通常性」要件は基本的に，「必要性」とセットのものとして要求されることが多い。

確かに，「通常性」といった観念はさも当然のように要求されても不自然ではない。この点，碓井光明は，「日本法の下において，異常，異例の支出であるという理由で必要経費性を否定することは困難であり，必要性を客観的に判定する尺度として，『通常』と言

---

[238] 税資 147 号 326 頁，控訴審（棄却）：仙台高判昭和 61 年 10 月 31 日（税資 154 号 413 頁），上告審（棄却）：最三小判昭和 62 年 7 月 7 日（税資 159 号 31 頁）。

[239] 裁決事例集 54 集 141 頁。

う表現が用いられることが多いものと思われる」[240]と述べる。また，「通常性」は，「社会通念」と同義であり，「客観性」を判断するための基準である[241]という主張もある。アメリカでは，内国歳入法典 162 条において，「ordinary and necessary expenses」として，通常かつ必要な経費であることが必要経費の要件として付与されている。ここにいう「通常かつ必要」な経費とは，「一律には言えないが，少なくとも『事業遂行上適切なものであり，かつ，その助けになるもの（appropriate and helpful to the taxpayers business）』であることが必要である。ただし，特定の業界において共通に発生し，かつ，一般に受け入れられている支出等については，ここにいう必要経費として控除することが認められている(2012 Standard Federal Tax Report 8520:026)」[242]。

それでは我が国はどうかと言うと，所得税法 37 条 1 項において，「通常」の文言はいずれも見当たらず，条文上は「通常」の規定はないものと解される。また，医療費控除[243]や特定支出控除[244]において，「通常必要」の文言が採用されていることと比較すれば，所得税法は「通常性」を要求する場面を明確に峻別していると言えよう[245]。

このことから，必要経費該当性としての「通常性」要素は，不要のものとして学説上は理解されている[246]。ただし「通常性」が要求されないということは，法令に明記されない限り，違法ないし不法な支出が必要経費に算入されることを未然に防ぐことができないと

---

240 碓井・前掲注 56)34 頁。

241 司馬えんに「個人事業主が法人に支払った業務委託費は，必要経費に算入されないとした事例」税研 Vol.35-No.4（2019 年）110 頁。

242 川田剛「ギャンブルと必要経費」月刊税務事例 Vol.46-No.7（2014 年）91-92 頁。

243 第七十三条（医療費控除）
2　前項に規定する医療費とは，医師又は歯科医師による診療又は治療，治療又は療養に必要な医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるものをいう。

244 第五十七条の二（給与所得者の特定支出の控除の特例）
2一　その者の通勤のために必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のための支出で，その通勤の経路及び方法がその者の通勤に係る運賃，時間，距離その他の事情に照らして最も経済的かつ合理的であることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもののうち，一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定める支出
二　勤務する場所を離れて職務を遂行するために直接必要な旅行であることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたものに通常要する支出で政令で定めるもの
三　転任に伴うものであることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされた転居のために通常必要であると認められる支出として政令で定めるもの

245 酒井・前掲注 32)324 頁。

246 金子・前掲注 33)314 頁，増田英敏「弁護士会活動費は必要経費か（下）」税務弘報 Vol.60-No.7（2012 年）96 頁。

いうことになる[247]。例えば，公務員に対する賄賂等は所得税法 45 条 2 項において必要経費に算入されないことが規定されている[248]が，法令に明記のない麻薬取引における仕入代金等は必要経費に算入せざるを得ないことになる可能性があり[249]，この点には議論がある。しかし，純資産増加説に立てば，支出が違法なものであったしても，必要経費該当性要件を満たすものは必要経費として控除しうるのが適切である[250]。

第 2 項　検討

筆者による検討項目として，別の角度からの検証も試みてみたいと思う。まず，「通常」という用語には，「普通であること／いつも通りであること」[251]という意味があるが，裁判において「通常」の文言が使用された場合，この「普通」や「いつも通り」といったような不明確な概念がどのような基準をもって判定されるのかは不明瞭であり，租税法律主義の観点からも適当ではないだろう。

また，通常性は，「必要性」と共に使用されるのではなく，「通常性がない支出」のような形として，単独で使用されることも考えられる。この「通常性がない支出」とは，通常「ではない」支出とも言えるものであり，さらに換言すると，「異常な支出」のことを指す。「異常」とは，「通常とはちがっていること／並外れたところにあるさま」[252]であり，まさに通常とは対義の概念である。そのため，通常「ではない」支出について必要経費性を認めた裁判例は特段見当たらないが，通常ではない「異常」な支出について必要経費性が認められた裁判例を確認できれば，通常性は不要ということになり，通常性要件を検討する上で一つの参考となろう。

異常な支出には，ⅰ.「異常事態時の支出」，ⅱ.「金額が異常な支出」，ⅲ.「社会常識から外れた支出」などが該当するものと考えられる。ⅰとⅲは「通常とはちがっていること」，ⅱは「並外れたところにあるさま」に分類できよう。

例えば，最三小判昭和 30 年 7 月 26 日[253]では，ⅰ.「異常事態時」であっても，その異

247 金子・前掲注 33)314 頁。
248 腐敗防止国連条約の批に伴って，平成 18 年の改正により規定されたものである。（岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕89 頁）。
249 川田・前掲注 242)92 頁。
250 佐藤・前掲注 38)278 頁。
251 新村編・前掲注 227)1931 頁。
252 新村編・前掲注 227)156 頁。
253 最高裁判所民事判例集 9 巻 9 号 1151 頁。

常性は考慮されずに法令を解釈することが適当である旨を判示する。なお，本事例における「異常事態時」とは，第二次世界大戦が終結した昭和 20 年の後，終戦後の異常なインフレ時代よる貨幣価値が下落のことである。納税者は，「旧所得税法第十条の仕入品の原価の解釈は貨幣価値の下落しない平時の場合を基準とすべきもので，貨幣価値が下落した場合には，これを文字通り解釈することは許されない。」として，旧所得税法十条二項の「仕入品の原価」を「仕入れし得べき価格」と解しなければならぬと主張したが，裁判所は，「『仕入品の原価』を原判決のように『仕入品の現実の取得原価』と解しては，貨幣価値下落の急激な経済情勢の下においては，納税者にとって同情すべき不利益な結果を生ずる場合もあること所論のとおりであるがこれは法令の解釈としてはやむを得ない」として上告を棄却した。これは，異常事態時においても，「現実に行った取引の金額」をもって必要経費の額を算定しているものである。

次に ii .であるが，現実に行った取引の金額が，「異常な支出」に該当するが，これについて必要経費算入を認めた事例が存在するので確認したい。高松地判昭和 48 年 6 月 28 日[254]では，宅地建物取引業者が宅地等の取引について一方の当事者を代理した場合に受けることのできる報酬額の限度は宅地建物取引業法が定めるものであり，納税者が現実に支払った法規の許容する限度を上廻る報酬額は，右法律に違反する報酬契約の私法上の効力いかんは問題であるとしても，所得税法上は右現実に支払われた金額を経費（右報酬の支払いを受けた不動産仲介業者については所得）として認定すべきものである，とする。これは，異常な金額であっても，実際にその金額で取引がなされている以上は，その金額をもって必要経費に算入することを認めているものである。個人が支出した「異常な金額（通常でない金額）」を「通常」な金額に引き直すことは，租税法律主義に反するものであり，また，「通常」の域を超える部分が常に家事費・家事関連費に該当するとも限らない[255]。そして，当該報酬額は，金額が異常であり，かつ，宅地建物取引業法に反する違法な支出でもある。つまり，違法な支出であっても必要経費性を有していれば，必要経費に算入できる場合があることを示唆するものであり，前述の議論とも合致している。

そして最後に，iii「社会常識から外れた支出」であるが，この点について言及する判例をついぞ見つけることはできなかった。しかし，三木義一は，「経費というのは事業を工

---

[254] 行政事件裁判例集（以下，「行集」という。）24 巻 6 ・ 7 号 511 頁，控訴審（棄却・確定）：高松高判昭和 50 年 4 月 24 日（行集 26 巻 4 号 594 頁）。

[255] 占部・前掲注 145)33 頁。

夫すればするほど，特殊なものが出てくるものですから，通常のものに限定するのもおかしい」[256]と述べている。本稿において何度も指摘している現代の多様性のことを鑑みれば，「社会常識から外れた支出」であっても，必要経費該当性要件を満たしているものであれば，必要経費性は認められるべきであろう。

第 3 項　「通常性」結論

このように，「異常性」アプローチから「通常性」を検証することを試みた結果，「異常性」を有するものであっても必要経費性は否定されていないことが確認できた。やはり，前述の碓井光明の言うように，「日本法の下において，異常，異例の支出であるという理由で必要経費性を否定することは困難」[257]ということは妥当であろう。これらの検討した内容を考慮すれば，租税法律主義と異常性を否定してこなかった判例の二つの観点を理由として，必要経費該当性としての「通常性」を要求することは適当でないと言えよう。すなわち，「通常でない支出」，「異常性のある支出」であっても，それが「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出なのであれば，必要経費性を認めるべきなのではないだろうか。

第 2 節　判断基準としての客観性・社会通念

第 1 項　判例と学説上の理解

東京地判平成 23 年 3 月 25 日 [258]では，「事業所得を生ずべき業務について生じた費用というためには，客観的に見て，事業所得を生ずべき業務に関連する支出であり，かつ，当該業務の遂行上必要と認められる支出であることを要するものと解するのが相当である。」（下線は筆者）とする。また，国税不服審判所裁決令和元年 9 月 20 日 [259]では，「不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき『販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』に該当するためには，これと必要経費に算入されない家事上の経費との区分が明確となる必要があることなどからすると，客観的にみて，当

256 三木義一「シングルマザー弁護士のベビーシッター代は必要経費か？―専門家でもわかれる理解―」青山学報 250（2015 年）53 頁。
257 碓井・前掲注 56)34 頁。
258 税資 261 号 11655 順号，控訴審（棄却）：東京高判平成 23 年 8 月 8 日（税資 261 号 11729 順号），上告審（棄却）：最三小判平成 24 年 2 月 28 日（税資 262 号 11894 順号）。
259 裁決事例集 116 集 44 頁。

該支出が不動産所得を生ずべき業務と直接関係し，かつ，業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そしてその判断は，単に当該業務を行うものの主観的判断によるのではなく，当該業務の内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」（下線は筆者）として，ここでは単なる「客観性」ではなく，「社会通念」に従った客観的な判断が求められている。これらは，「業務との直接関係性」と「業務の遂行上必要であること」が，「かつ」の文言で繋がれていることからも，両方の要件に対して修飾している判断基準であると考えられる。このように，従来の判例では支出に対する「客観性」を判断基準として要求することは非常に多いといえる[260]。

ただし，前述の国税不服審判所裁決平成 9 年 12 月 10 日のように，「この必要性の判断を事業主の主観的判断にのみゆだねていたのでは租税の負担を不当に減少させる結果が生じる場合があり，課税の公平の観点からその支出のうち客観的に通常かつ必要と認められるもののみを必要経費に算入すべきものと解されている。」（下線は筆者）として，「必要性」のみに係っている場合も多々あることを鑑みれば，その性質からしても，どちらかと言えば「業務の遂行上必要であること」の判定の方に，より「客観性」は要求されているものと考えられる。金子宏も，「必要性の認定が，関係者の主観的判断基準としてではなく，客観的基準に即してなされなければならないことは，いうまでもない」[261]（下線は筆者）と述べている。

しかし，ここに疑問であるが，なぜ，「必要性」の認定に「いうまでもなく」客観性は必要とされるのであろうか。この点について，土屋栄悦は，「事業上の必要経費と，所得の処分たる家事費とを明確に識別する必要がある」ことから，特に客観性が要求されている，と解釈している[262]。すなわち，「家事費排除の原則」の観点から，「業務の遂行上必要であること」等について「客観性」が認められない場合に，これを否定するのである。

第 2 項　検討

けだし，世間一般の「客観性」とは，時代とともに変化していくものであり，さらに言うなれば，支出者の年齢によっても異なるし，場合によっては地域毎に異なることもあろ

---

[260] 前述の国税不服審判所裁決平成 26 年 5 月 22 日，青森地判昭和 60 年 11 月 5 日，国税不服審判所裁決平成 9 年 12 月 10 日のいずれにおいても，「客観性」が要求されていることが分かる。

[261] 金子・前掲注 33)314-315 頁。

[262] 土屋・前掲注 213)159 頁。

う。そうすると，「いつの」「誰の」「どこの」の基準を示しているのかが一切不明である「客観性」という不明確な概念を持ち出して，必要経費該当性要件の判断基準を設けることは合理的ではないように思える。十人の事業者がいれば，それぞれ十通りの想いや目的がある支出が存在するのであるから，客観的に見て十人全員にとって必要である支出以外は必要経費として認めないということになれば，それは完全なる主観の排除と同義であろう。我が国では申告納税制度を採用していることからも，納税者に租税法の第一義的法解釈権を与えている[263]ことは自明の理であり，必ずしも客観的でなければ必要経費としては認められないということでは決してない。仮に，みながみな同じような働き方，同じような収益モデルであった旧時代においては，「客観的に見て必要な支出」という枠組みで判断されることには問題がなかったのかもしれない。しかし，多様性の進展が著しい現代ではそのような一括りでは実態を反映させることはできず，一人一人の事業活動に着目することが必要となる。そうすると，前述した「特定の業種によっては，業務遂行上必要でない支出と認定され，その結果必要経費不算入となる場合がある」という旨の四方田彰の主張は，やはり時代に即したものとは言えないだろう。

また，「社会通念上」の証明についても，その困難さが基因となり，納税者の予測可能性と法的安定性に影響を与えかねない[264]。特に，所得税法及び同法施行令においては「社会通念」という文言は一切使用されていないにも関わらず，所得税基本通達〔給与等に係る経済的利益〕及び〔海外渡航費〕の取り扱い項目[265]では，「社会通念」の文言が頻出し

---

263 松沢・前掲注 90)116 頁。

264 泉山殖「一般対応の必要経費と直接関連性の要件」税務弘報 Vol.63-No.1（2015 年）158 頁。

265 36－21　使用者が永年勤続した役員又は使用人の表彰に当たり，その記念として旅行，観劇等に招待し，又は記念品（現物に代えて支給する金銭は含まない。）を支給することにより当該役員又は使用人が受ける利益で，次に掲げる要件のいずれにも該当するものについては，課税しなくて差し支えない。

(1)当該利益の額が，当該役員又は使用人の勤続期間等に照らし，社会通念上相当と認められること。

36－22　使用者が役員又は使用人に対し創業記念，増資記念，工事完成記念又は合併記念等に際し，その記念として支給する記念品（現物に代えて支給する金銭は含まない。）で，次に掲げる要件のいずれにも該当するものについては，課税しなくて差し支えない。ただし，建築業者，造船業者等が請負工事又は造船の完成等に際し支給するものについては，この限りでない。

(1)その支給する記念品が社会通念上記念品としてふさわしいものであり，かつ，そのものの価額（処分見込価額により評価した価額）が 1 万円以下のものであること。

36－25　鉱業を営む使用者が自己の掘採場（これに隣接して設置されている選鉱場，製錬場その他の付属設備を含む。）に勤務する使用人に対し，これらの者の保健衛生のため，社会通念上通常必要な厚生施設の設置に代えて支給すると認められる程度の石炭，薪等の燃料については，課税しなくて差し支えない。

ている点は，問題があるといえよう。

では逆に，完全に「客観的」な視点を排除し，納税者の「主観」的意図のみを唯一の基準として必要経費該当性を判断しても良いのであろうか。ただしこの場合，非常に希薄な対応関係を持ち出して，際限なく拡大した解釈で無理やりに必要経費に含めようとする納税者が現れかねない[266]ので得策とはいえないだろう。それこそ，「家事費排除の原則」に反してしまう。碓井光明は，「一般には，客観的必要性が強調されるが，個別の事案に応じて判断すべきであって，常に客観性を要求することが妥当とはいえない」[267]と述べている。すなわち，客観的必要性とは，納税者が「家事費の性質を有するものに無理に必要経費のレッテルを貼ろうとしているにすぎない場合に，それを排除するために，持ち出される」程度のもの[268]であり，ここでの「客観性」とは，主観的な意図を排除することを目的としたものではなく，あくまでも主観的な意図のみをもって判断を決すべきではない，という意味である[269]。

第3項　「客観性・社会通念」結論

強調されすぎた「客観性」が要求された場合，その結果の先にあるものは，所得税法37条に規定されていない「通常性」という要件を新たに課することにも繋がりかねない[270]。これは，租税法律主義の観点からも見ても否定されるべきであり，「客観的に見て必要である部分」以外を全て排除していいものでは決してない。ただし，主観的要素のみで判断することもまた「家事費排除の原則」の観点から許容できない。結論としては，事業者が何のためにその支出をしたのかという「実態」に着目することがやはり最重要であり，そ

36－30　使用者が役員又は使用人のレクリエーションのために社会通念上一般的に行われていると認められる会食，旅行，演芸会，運動会等の行事の費用を負担することにより，これらの行事に参加した役員又は使用人が受ける経済的利益については，使用者が，当該行事に参加しなかった役員又は使用人（使用者の業務の必要に基づき参加できなかった者を除く。）に対しその参加に代えて金銭を支給する場合又は役員だけを対象として当該行事の費用を負担する場合を除き，課税しなくて差し支えない。
37－18　37－16又は37－17の場合において，その海外渡航が旅行期間のおおむね全期間を通じ明らかに当該事業の遂行上直接必要であると認められるものであるときは，その海外渡航のためにその事業を営む者が支出した費用又は支給した旅費については，社会通念上合理的な基準によって計算されているなど不当に多額でないと認められる限り，その全額を旅費として必要経費に算入することができる。

266　金子・前掲注121)34，36頁。
267　碓井・前掲注56)33頁。
268　碓井・前掲注56)33頁。
269　酒井・前掲注32)326頁。
270　酒井・前掲注32)327頁。

れらの一つ一つは主観的な要素の集合体であったとしても，「一体の経済活動の実態」と乖離するものでなければ，「客観的に見て業務の遂行上必要であること」という不明確な枠組みで，必要経費該当性を判断する必要はないのではないだろうか。

第 3 節　必要性

第 1 項　判例と学説上の理解

「業務の遂行上必要であるか」における判断基準として，「客観性」を設けることは誤りだと考えることは，前述の通りである。ただし，この客観性の問題は，あくまで「業務の遂行上必要」であることが大前提で，その判断基準として客観性を求めることは適当か否かという議論であった。すなわち，「業務の遂行上必要」であることは，必要経費該当性要件の「絶対的な前提」として従来の学説上取り扱われてきたものであり，判例もそれに依拠して同様であった。例えば，金子宏は，「ある支出が必要経費として控除されうるためには，それが事業活動と直接の関連をもち，事業の遂行上必要な費用でなければならない。……問題は，必要経費として控除されるためには，必要な経費であれば良いのか，それとも『通常かつ必要』な経費でなければならないのかである」[271]として，「業務の遂行上必要」であることは当然の前提においた議論を展開しており，この点に関しての議論はあまり見られない。

なるほど，あくまでも「必要」経費という名であるために，「業務の遂行上必要」という要件は，一見前提として存在することは当然であると捉えることには一考の余地がある。一審（二要件）と控訴審（一要件）で必要経費該当性要件の判決が分かれた弁護士会役員必要経費訴訟においても，「業務の遂行上必要なもの」であることを要求している点は両審一致しているものであった。

このような「必要性」が従来要求されてきたケースには，大きく二つのパターンがあると考えられる。一つは，弁護士会役員必要経費訴訟のように，「業務遂行上必要なもの」を必要経費に算入させるパターンである。そしてもう一つは，前述の国税不服審判所裁決平成 9 年 12 月 10 日のように，「通常かつ必要と認められるもののみを必要経費に算入すべき」として，「通常かつ必要と認められるもの」以外は必要経費不算入とするパターンである。前者のパターンは「必要なもの」であれば必要経費に算入させるという意味で，

---

[271] 金子・前掲注 33)314 頁。

比較的広範囲を指す概念である（以下，「広義の必要性」という。）。これに対し後者のパターンは，「必要でないもの」，すなわち，その支出が業務上「必要性のあるものではない」ときにはその支出の必要経費性を否定するという意味であり，比較的狭い範囲を指しており，厳格で絶対的な「必要性」を要請しているものと解される（以下，「狭義の必要性」という。）。この「狭義の必要性」は，「通常」文言とセットで使用されることも多く，裏を返せば，事業を行う上においてその支出がなくては「絶対的に困る」といった費用が該当するものと解される。

また，条文上では，「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」と定められており，ここに「要した」という文言がある。従来の学説では，この「要した」の文言の存在を理由として，「必要性」は要求されているものと理解されてきたのではないだろうか。そうすると，この「要した」の文言から導き出された「必要性」とは，一体どのようなものであろうか。

第 2 項　検討

まず，筆者四区分説に立てば，所得税法 37 条 1 項は四つに区分されるものであり，それぞれ独立した費用であるため，必要経費該当性要件はその費用（原価）毎に異なるものである。すなわち「ある支出が必要経費として控除されうるためには，それが事業活動と直接の関連をもち，事業所得の遂行上必要な費用でなければならない」[272]というように，必要経費該当性要件を一括して定めることは誤りであり，「要した」の文言は（b）のみに係るものであると考える。そうすると，「要した」の文言から導き出される「必要性」は，（b）の部分の必要経費該当性要件となる。

では，学説上の「必要性」と，それを導き出した「要した」という語句は何か。まず，必要性とは，「必要であること。また，その度合い」[273]という意味であり，二つの性質を有する。次に「要する」とは，「そのこと，あるいはそのものを必要とする」[274]という意味である。これらをまとめると，「この仕事には一時間の労力を要する」という例文における「要する」には，「一時間の労力が必要である」という意味に加え，一時間程度の労力が「必要であるという度合い」を示す性質もあり，必ず一時間（60 分間）丁度の時間「が

[272] 金子・前掲注 33)314 頁。
[273] 新村編・前掲注 227)2466 頁。
[274] 新村編・前掲注 227)3015 頁。

なくてはいけない」という厳格な解釈ではない。このことから，「要した」の文言から導き出された「必要性」を，「事業遂行上においてその支出を行う必要性のあるもの」に限定する「狭義の必要性」は誤りであると考えられる。またそうすると，弁護士会役員必要経費訴訟において，「業務の遂行上必要な支出」であるか否かという判断基準により，一次会費用は全額必要経費算入，二次会費用は全額必要経費不算入と判示したことは適当ではない。前述したとおり，「一体の経済活動の実態」を有する場合には，弁護士会役員としての活動費用は（d）に該当するものであり，弁護士会役員としての活動費用の一環として支出された一次会費用及び二次会費用も，それぞれ「一体の経済活動の実態」の範囲内の支出なのであれば（d）に該当すると言えよう。仮に，「業務の遂行上必要な支出」であるかという要件を付加してしまった場合には，二次会だけでなく一次会においても「個人的な知己との交際や旧交を温めるといった側面を含む」と判断できる[275]ものであり，逆に，実社会においては一次会と二次会はセットのようなものであって，一次会と同様に二次会も「業務の遂行上必要な支出」であるという判断もできることになってしまう。

また（b）では，「要した」と表現されている点に注目したい。所得税法では，「要する」と「要した」は明確に使い分けられている[276]。この「要した」の文言を素直に読めば，「総収入金額を得るために直接に必要とした（必要だった）」ということになる。そうすると，「業務遂行上必要なもの」という「広義の必要性」には，その支出を行う「必要性」はなくとも，収入を得るためにはその支出が（結果的には）「必要だったもの」が含まれているものと考えられよう。純粋に，総収入金額を得るために直接に「使った」費用とも言い換えることも可能であり，このように解釈することは拡大解釈ではなく，こじつけでもないだろう。

この考え方は，前述の「通常性」を検討する中で，違法性のある支出の必要経費性を認めるとしたこととも一致するものである。なぜなら，例えば拳銃を所持して銀行強盗を働いた者にとって犯行の際に使用するものは，特段「拳銃」である必要性はなく，「ナイフ」や「爆弾」であってもよい。ただし，収入を得るためには，拳銃は「必要だった」ものであるため，必要経費性は認められるのである。

---

[275] 橋本・前掲注 159)10 頁。

[276] 所得税法施行令 126 条 1 項 5 号では，（イ）その取得の時における当該資産の取得のために通常要する価額（ロ）当該資産を業務の用に供するために直接要した費用の額と規定されている（下線は筆者）。

所得税法 37 条 1 項を取り巻く他の規定との関係から「必要性」は要求されている，とする主張もある。今村隆は，所得税法 37 条 1 項と所得税法 27 条 2 項と併せて読んでいくと，業務遂行上の必要性については，既に所得税法 27 条 2 項において規定されている，と述べる [277]。碓井光明は，個人は法人とは異なり消費生活を営んでいるため，法人よりも収益をあげるための必要性がいっそう強く求められ，中でも寄付金や接待費・交際費については特に必要性が厳密に要求されるとして，家事費の観点から「必要性」を述べる [278]。また，所得税法施行令 96 条 1 項において「業務の遂行上必要」という文言があることから，これを法的根拠とできる可能性がある，という主張もある [279]。筆者としては，これらのアプローチも誤りであると考える。まず，所得税法 27 条 2 項は「事業所得の金額は，その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。」と定める規定であるが，いかに拡大解釈がなされたとしても「必要性」を規定しているものとは到底思えないし，このように解釈された合理的な理由を今村隆は一切述べられていない点も不自然極まりない。次に，「家事費排除の原則」は，あくまでも「家庭内における日常生活に資する部分」を排除すること要請するものであり，必要経費の範囲を狭く捉えることのために使用してはならないだろう。そして，家事関連費は，費用と消費を併有する支出であるときに初めて俎上に載る問題であり，方向性を間違えてはならない。さらに指摘するとすれば，「業務の遂行上必要であり」の後には，「かつ，その必要である部分を明らかに区分することができる場合」と続くことから，「業務の遂行上必要」の文言を根拠として持ち出すのであれば，「明確な区分」も必要経費該当性の要件とならなければ不合理である。そして，これまで「明確な区分」ができることが必要経費該当性要件として検討されてきた学説や判例は特段見当たらない。これらのことから，必要経費該当性要件を検討する上で，家事費排除の原則，所得税法 27 条 2 項，所得税法施行令 96 条 1 項を持ち出すことは誤りである。

第 3 項　「必要性」結論

必要経費該当性としての「必要性」が要求されている項目は，(b) のみである。それも，

---

277 今村・前掲注 157)74-75 頁。

278 碓井・前掲注 56)23-23，34 頁。また，碓井光明は，寄付金，接待費，交際費について，必要性を厳格に要求することは，「家事費を排除し，事業所得者以外の納税者との公平を達成するという観点において，是認できる解釈である」とする。（碓井・前掲注 1)68 頁）。

279 伊川・前掲注 7)77 頁。

所得税法 37 条 1 項上での表現は，「要する」ではなく「要した」である。そのため，「要した」の文言から導き出される「必要性」の解釈としては，事業遂行上において必要性のあるものという意味での「狭義の必要性」は不適当である。「広義の必要性」として，収入を得るためにはその支出は必要だった，という意味も含まれていると解釈することが適当であろう。そして，この考え方は，必要経費の年度帰属を決定する際の（b）「準個別対応費用」にも当てはまり，時代に即したものと言える。例えば，YouTube において有名な実験動画に「メントス＆コーク」というものがあり，これは，ペットボトルに入ったダイエットコーラに数粒のメントスキャンディを入れると，炭酸が瞬時に気化し，噴水のようにコーラが泡となって吹き出すというものである [280]。こんなことをする「必要性」は全くないが，「メントス＆コーク」動画による収益を得るためには，結果的にメントスとコーラは「必要だった支出」ということができるだろう。そうすると，「メントス＆コーク」のような一見馬鹿馬鹿しい遊びを投稿するチャンネルであっても，そこに収益が発生しているのであればその活動は単なるアマチュアの趣味ではなく [281]，「一体の経済活動の実態」を有する事業と呼べるのである。ただし，「必要だった支出である」と言えば，何から何まで必要経費となるわけでは当然なく，やはりその範囲は「一体の経済活動の実態」を反映しているものに限られるのである。

第 4 節　金額の妥当性

第 1 項　判例と学説上の理解

金額の妥当性についてはどうだろうか。弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審判決では，一次会の費用が「特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものであって，その費用の額も過大であるとはいえないときは，社会通念上，その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である」（下線は筆者）と判示されている。また，碓井光明は，通常に支出する額よりも大きい支出，つまり妥当でない金額について，「やむなく高額の出費を要した場合は別である」一方，「業務外の理由により費用が増大している」場合には，「その増加分は，必要経費性が否定されるという考え方がありうる」と主張している [282]。

---

[280] 神田・前掲注 22)52 頁。
[281] 神田・前掲注 22)173-174 頁。
[282] 碓井・前掲注 56)35-36 頁。

第 2 項　検討

しかし，所得税法 37 条 1 項において，「金額の妥当性」を定めた文言は見当たらない。また，「金額の妥当性」とは，一体誰がどのような基準をもって判断すべきものなのかを明確することは容易ではない。

実際，消費者金融業を営む法人が所有するフェラーリが，通勤や支店の巡回を用途として事業に供していたことが運行記録等により認められるため，事業用資産として損金算入が認められた事例[283]がある。フェラーリが高級外車であることは周知の事実であり，世間一般的な「金額の妥当性」を基準として経費性を判断した場合には間違いなく金額の妥当性はないと判断される部類に該当するであろう。また，フェラーリが業務上「通常」「必要」とされることもないだろう。しかし，フェラーリを製造する企業は『Brand Finance Global 500 2020』において，世界で最もブランド力が強い会社の一位[284]に選ばれる程の有名なブランド企業であり，そのようなフェラーリを企業として保有できるということは，安定した経営力を有するということで自社の信用に繋がり，企業のトップとしての経営者の自信にもなろう。すなわち，「金額の妥当性」もなく，「通常必要」でもない支出でもあっても，「業務関連性」が認められた場合には経費に該当するということである。水野忠恒は，大抵の判例は金額の合理性を求める前の段階で，「業務関連性」要件により否認されることが多いことから，メルクマールは金額の合理性ではなく，業務との関連性に絞られている[285]と述べる。

本件は法人の事例ではあるが，「所得税と法人税が別の税であるといっても，課税対象が個人か法人かだけのことで，ともに『所得』に対する課税として言わば双子のようなもの」[286]であり，これが仮に個人であったとしても同様の結果として必要経費算入が認められたものものと考える。結局のところ，法人であれ個人であれ，スポーツタイプのフェラーリを事業用の車両として選択することは，個人的な趣味であることは間違いがない。また車両であれば，カラーの選択によって車両代金が異なることはよくあることである。そ

---

283 国税不服審判所裁決平成 7 年 10 月 12 日（TAINS コード：F0-2-048）。

284 Brand Finance Global 500 2020「Ferrari retains pole position as world's strongest brand with Brand Strength Index (BSI) score of 94.1 out of 100 and elite AAA+」
〈https://brandirectory.com/rankings/global/〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

285 水野忠恒『大系租税法〔第 2 版〕』（中央経済社，2018 年）300 頁。

286 中里実「所得税と法人税の関係」税研 Vol.34-No.6（2019 年）12 頁。

のため，「金額が妥当な」車両を仮に選んだ場合でも，カラーやパーツの選択において個人的嗜好が介入することは不可避である。そして，個人的嗜好の介入を理由として，これを「家事関連費」に該当するものとすれば，個人事業者が行う支出は，法定の費用を除いて全て「家事関連費」に該当することになり，妥当ではない。また，租税法において，業種毎に特定の車種が定められている訳でもない。高木良昌は，「自動車関連経費の場合，その自動車が配達用や運送用の車両であったり，車両を複数所有し，自家用車と事業用車両を分けていたりする場合で，その車両が 100%事業の用に供されているのであれば家事関連費とはならず，全額が必要経費となる」[287]と述べる。すなわち，本件ではフェラーリが運行記録等により 100%事業の用に供されていると認められていることからも，「家事関連費」には該当しないものと推測できる。そうすると，家事関連費に該当しないのであれば，法人と個人の差異をあえて設ける必要はなく，フェラーリ購入費用は所得税法上も事業用資産として必要経費に算入できるものであり，結果的に「金額の妥当性」を要求することは適当でないと考える。

第 3 項　「金額の妥当性」結論

このように，特別な規定がない限りは当事者間で現実に授受された金額に基づいて所得計算は行われていること，また，必要経費の額として適切で妥当性のある金額を第三者が客観的に算定することは実際問題困難であることの二つの理由[288]から，必要経費に該当するための要件として「金額の妥当性」を位置づけることは適当でないと考える。結局のところは，その支出の「金額の妥当性」ではなく，「一体の経済活動の実態」の範囲内の支出であるかが重要となろう。

また，フェラーリの事案が示唆することは，「100%」事業の用に供している場合には「家事関連費」の検討が不要ということであり，これは弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審において，一次会の費用が全額必要経費に該当すると判示されたこととも結果的には一致するものである。しかし，「金額の妥当性」を要求することは適当ではないため，「その費用の額も過大であるとはいえないときは」という要件を付加したことは適切な判示とは言えないだろう。

---

[287] 髙木良昌「自動車等の取得のために支出する費用と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019 年）77 頁。

[288] 佐藤・前掲注 38)280 頁。

第 5 節　目的

第 1 項　判例と学説上の理解

広島地判平成 27 年 7 月 29 日[289]では，「事業者である個人が行った支出が，必要経費として控除され得るためには，当該支出の必要性を判断しなければならない。そして，その必要性の判断にあたって，その支出の『目的』を考慮せざるを得ないことは明らかである……もっとも，この目的を判断するについては，関係者の主観的判断だけではなく，客観的に判断されなければならないと解される。」として，「必要性」の判断基準として客観的事実に基づいた「支出の目的」を考慮すべきであると述べる。

ところで，所得税法 51 条 1 項では，所得税法 37 条 1 項の「別段の定め」として，事業用資産等についての損失を事業所得の計算上，必要経費に算入することを認めている[290]。

所得税法 37 条 1 項における必要経費概念は，収益を獲得するための価値犠牲分のことを指す「費用」を中核となすものであり，「費用」とは，「企業の目的意思に基づかず外部的原因から招来される資本価値の単純な喪失」を指す「損失」とは異なる概念であるが，両者の限界は流動的であり，事業上不可避的に「損失」は生じてしまうことから，「損失」は「費用」に含まれるものと理解される[291]。そうすると，必要経費の範囲には，事業遂行上直接間接に必要な諸費用全般に及び，その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず，有益なものを含み，また，事業遂行上の目的意思をもたない事業用資産等の損失をも含むものと解される[292]。このことは，昭和 38 年整備答申においても「事業所得の計算上控除する必要経費は，所得の形成に寄与するもののみでなく，事業の遂行上これに関連して予想される損失をも含めるのが適当」[293]である，として同様の趣旨を確認している。この点について谷口勢津夫は，「純資産増加説的な考え方に従って，資産に対する実態的損失に

---

[289] 税資 265 号 12705 順号，控訴審（棄却・確定）：広島高判平成 28 年 4 月 20 日（税資 266 号 12846 順号）。

[290] 第五十一条（資産損失の必要経費算入）居住者の営む不動産所得，事業所得又は山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産で政令で定めるものについて，取りこわし，除却，滅失（当該資産の損壊による価値の減少を含む。）その他の事由により生じた損失の金額（保険金，損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたものを除く。）は，その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額，事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上，必要経費に算入する。

[291] 武田監・前掲注 64)3297-3298 頁。

[292] 武田監・前掲注 64)3298 頁，植松・前掲注 189)585 頁。

[293] 税制調査会・前掲注 54)45 頁。

よる担税力の減殺を考慮し」たものである[294]と述べる。また，水野忠恒は上記の理由に加えて，「損失を生じるリスクは，事業活動を行う上で必然的に生じるコスト」であること，「所得に課税する以上，損失につき控除しないと課税の中立性を欠」くことの三つ[295]を挙げている[296]。その一方で，「所得を生む基因とならない生活用資産の損失については，もちろん必要経費と考える余地はな」い[297]のである[298]。また，業務を営む者が使用人の行為に基因する損害賠償金（使用人に故意又は重大な過失があったかどうかは問わない）を負担した場合，業務を営む者に故意又は重大な過失がないときには，業務の遂行に関連する行為に基因するものは，必要経費に算入することができるという取り扱いがある（所得税基本通達 45-6）。これらのことから，一部の「損失」や「損害賠償金」が必要経費算入に包摂されていることは，「目的意思」の有無も必要経費該当性要件からある種放棄されたとみることができよう[299]。

第２項　検討

上記の学説は，品質低下，紛失，盗難，破損による棚卸資産の滅失が，「棚卸減耗損」として売上原価項目に算入されることとも合致すると考える。これらのことから，「目的意思がないこと」をもって必要経費性を否認することは誤りであり，「支出の目的」は必要経費該当性要件ではないと考える。

ただし，所得税法51条はあくまでも「別段の定め」としての例外規定であり，基本通達45-6も法令ではない点を鑑みると，これらがいかに「目的」のない費用であるとしても，その点だけを理由として「支出の目的」は一切問われず，全く考慮しないものと結論付け

---

[294] 谷口・前掲注 36)335 頁。

[295] 水野・前掲注 285)309 頁。

[296] ここに「必然」という文言が登場したが，これは「必要」とは異なる概念であることを強調しておきたい。すなわち，所得税法 51 条 1 項における「損失」は，「必然的に生じるコスト」であることから「必要である経費」となるものではなく，必要「ではない」経費であるものの，「必然的に生じるコスト」であることから，「必要経費」とされるものである。結果として必要経費には，必要「ではない」経費である「損失（所得税法 51 条 1 項）」を含むものであることから，やはり「必要性」を厳格に狭く解釈することは適当ではないと言えよう。

[297] 植松・前掲注 41)234 頁。

[298] また，生活用資産の損失だけではなく，事業用資産以外の各種資産の損失についても，家事費的要素が強いとみられるため，租税法において必要経費算入が制限されている。（植松・前掲注 41)1100 頁）。

[299] 酒井・前掲注 32)321 頁。

ることは早計かもしれない。

第3項　「目的」結論

では，支出の目的はどのような場面で採用されることが効果的であろうか。菅納敏恭は，研究開発費，広告宣伝費また新規事業進出の費用などは，その性格を考えると，その支出がどれほど事業に貢献したかは判断できないため，支出の目的から必要経費該当性を判断することは正当である，と述べる[300]。すなわち，必要経費該当要件として「支出の目的」を要求し，目的意思がないことをもって必要経費該当性を判定することは誤りであるが，必要経費性の判断基準として「支出の目的」を考慮して検討することは，有用な場合があると考える。すなわち，「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出かの判定において，「支出の目的」を考慮すべき一要素と位置付けることは適当なのである。

第6節　業務関連性における「直接」の意義

これまで見てきた必要経費該当性要件の中でも最も議論が多いものが，この「業務関連性」要件である。学説上は，業務関連性は「家事費排除」との関係において必要経費の第一要件[301]であり，最も重要な要件[302]であるとされている。碓井光明は，「事業所得における必要経費は，当該業務について生じた費用でなければならない。すなわち，業務との関連性が要求されるわけである。広い意味の因果関係といってもよい」[303]と述べる。さらに，従来の多くの判例や課税実務では，必要経費該当性要件として，「業務遂行上の必要性」と共に「業務関連性」を要求し，さらに，その業務関連性も，単なる業務関連性ではなく，「直接的」な関連性に限ったものであった。例えば，岡山地判平成23年8月10日[304]では，「事業を営む者が支出した費用のうち，必要経費に算入されるのは，それが客観的にみて事業活動と直接の関連性をもち，かつ，業務の遂行上必要な費用に限られるというべきである。」と判示されており，ここでも「業務関連性」は要求され，かつ，その関

---

300 菅納敏恭「従業員を被保険者とする養老保険契約等の保険料の必要経費性」税研 Vol.35-No.4（2019年）96-97頁。

301 碓井・前掲注56)29頁。

302 山口敬三郎「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性」税理 Vol.57-No.6（2014年）53頁。

303 碓井・前掲注1)66-67頁。

304 税資261号11731順号，控訴審（棄却）：広島高判岡山支部平成24年2月16日（税資262号11883順号），上告審（不受理）：最三小判平成24年7月17日（税資262号12001順号）。

連性は「直接」なものとなっている。この場合における「業務直接関連性」が要求されている箇所は，「必要経費」全体としての括りであり，筆者四区分説で言うところの，（a）（b）（c）（d）の全てとなる。また，従来の判例の多くがこのような判決を行ってきたことは，学説上の理解とも合致している。

ただし，筆者四区分説に立てば，「業務」における関連性要件が要求されていると解されるのは，（2）「所得業務関連費用」の大枠における（c）及び（d）のみである。もちろん，（a）（b）においても，「業務関連性」の性質を有しているものが結果的に必要経費となることが多いとは思われるが，それはあくまで要件ではない。すなわち，(c) 及び (d) における「業務関連性」において，「直接性」が要求されているものかを検討することが本節の狙いである。そこで，まずは（a）（b）（c）（d）において，業務直接関連性を必要とする学説とそのように理解されてきた理由について確認する。そして，その業務関連性における「直接性」とはどのような観点から要求されてきたのか，はたまた業務直接関連性を諸要件の一つとして取り扱うことは適当であるのか，これらの点について深く検討する。なお，「直接性」の議論では，「直接関連」，「直接関係」といったように，「関連」又は「関係」という表現が散見されるが，関連は「かかわりつながること／かかわりあうこと」[305]，関係は「かかわりを持つこと」[306]という意味としてほぼ同義であり，判例や学説においても特段意味上の使い分けはされていないものであるため，本稿においても同様のものとして議論を展開する。

第 1 項　業務直接関連性必要説

従来の多くの判例や課税実務が依拠してきた必要経費該当性要件は，「ある支出が必要経費として控除されうるためには，それが事業活動と直接の関連をもち，事業所得の遂行上必要な費用でなければならない」[307]（下線は筆者）とする，前述の金子宏の学説であろう。ただし，金子宏は，「事業活動と直接の関連性」が必要とされる理由について，法的もしくは論理的な根拠を示しておらず，それどころか何らの解説もされていない点はどうも釈然としない。この点について三木義一は，このような理解が通説とされる判例や学説

[305] 新村編・前掲注 227)681 頁。
[306] 新村編・前掲注 227)653 頁。
[307] 金子・前掲注 33)314 頁。

は「事業所得との直接関連性」が必要なことについて何らの根拠を示していないために，裁判において個々の必要経費性は争われたものの必要経費概念について本格的に議論されることはなかった[308]と述べる。

では，明文規定のない業務関連性における「直接」とは一体どこから現れたのか。泉山殖は，「業務関連性に直接要件を求めるきっかけとなった裁判は大島訴訟（サラリーマン税金訴訟）である」[309]と主張する[310]。大島訴訟では，必要経費の範囲について二つの見解を示しており，その内の一つである「収入金額の増減との直接関係を重視して必要経費の範囲を絞る」という見解[311]が，その後従来の多くの判例で採用され，税務行政においてもこの考え方に基づき執行されてきた，とされる[312]。ただ，大島訴訟の主な争点は課税における憲法 14 条 1 項違反等を問うものであり[313]，所得税法における必要経費の解釈として意義のあるものかどうかは疑問がある。

次に，なぜ業務関連性において「直接」的な関連性が求められるようになったのか。碓井光明は，「直接関連性」という文言は使用しないものの，「事業所得の必要経費は，当該事業の業務と関連性をもった経費でなければならない。しかし，このように述べるだけでは，家事費を識別するのに不十分である。所得税法三七条のみに即していえば，業務について生じた費用であればよいように見えるが，施行令の家事関連費に関する規定(九六条)によれば，業務の遂行上必要であることが要求される。したがって，業務とわずかな関係があるというだけで必要経費となるものではない」[314]と述べる。つまり，いわゆる「直接性」が要求される意義としては，「消費支出と生産活動のための支出とを厳格に区分する基準が必要となるのであって，その判断基準が『直接的業務関連性』になる」[315]のであり，「家事費・家事関連費」を排除することを重きに置いているものと考えられる。これは，前述の昭和 38 年整備答申における「家事費排除の原則」でも述べられているところ

---

308 三木・前掲注 5)20 頁。
309 泉山・前掲注 264)160 頁。
310 最大判昭和 60 年 3 月 27 日（判タ 553 号 84 頁，税資 144 号 936 頁）。
311 もう一つの見解は，「収入金額の増減に直接関係がなくても余儀なくされる支出を必要経費の範囲として捉える」である。
312 泉山・前掲注 264)161 頁。
313 鳥飼貴司「所得税法 37 条『必要経費』における適用上の諸問題」鹿児島大学法学論集 53 巻 1 号（2018 年）80 頁。
314 碓井・前掲注 1)67 頁。
315 松山・前掲注 59)273 頁。

である。

さらに，松山修によれば，「家事費排除の原則」を理由とすることに加えて，「必要経費の判断は，第一次的には個人事業者の判断によることから，この必要経費該当性の判断を個人事業者の主観的判断にのみ委ねていたのでは租税の負担を不当に減少させる結果が生じる場合がある。そこで，客観的な直接的業務関連性と言う指標を設定することによって租税負担の不当な減少を防止するのである」[316]として，「客観性の担保」も直接性を要求する上での意義となることを述べている。そして，松山修は，その業務関連性における「直接性」を判断するための要件要素を以下のように掲げ，これらを順次判断することにより，業務直接関連性を認めるか否かを判定することを主張している[317]。

〈（ア）業務の特定〉

所得税は，所得の発生形態に応じて 10 種類に分類されていることから，まずは「業務の特定」が必要である。そして，その支出が他の所得の必要経費と認められる場合や，その活動が本人の「業務」とみなされない場合には，当該活動により支出した費用の業務直接関連性は否定される。

〈（イ）支出の目的の把握〉

「業務上の支出は経済的な利益を得る目的のための支出であること，業務にとっての有益な支出であることが必要」である。そのため，個人事業者がどのような目的で支出したのかを把握することが重要であり，その目的は（ア）で特定した業務上のものでなければならない。

〈（ウ）支出の有益性〉

（イ）の支出の目的を把握するためには客観性が担保されていることが必要であるが，この客観性を補充する基準としては，業務に対する寄与性や有益性が適当である。特に，事業と称するに至らない程度の業務として行われる場合の雑所得については，業務関連支出の中にしばしば家事費が混入する恐れがあるため，支出と事業との対応関係がかなり厳しく要求されることとなり，個人事業者が業務に対する有益性の具体的立証を行わない限りは，その支出の有益性の認定は困難である。また，支出の効果が（ア）で特定した業務の以外に帰属するのであれば，実質的に業務に対する有益性はないものである

316 松山・前掲注 59)274 頁。
317 松山・前掲注 59)310-317 頁。

ため，反射的・間接的な効果が認められる場合であっても直接的業務関連性は否定される。

〈（エ）支出の特性による直接的業務関連性の否定〉

本来であれば直接的業務関連性が認められるような支出であっても，家事そのものである行為に付随して発生した支出などは，その支出の特性によって直接的業務関連性認められない場合がある。

これらのことから，結果的に「業務関連費として必要経費に算入されるためには，単に業務との関連性があれば良いと言うことでは足らず，業務との直接的な関連性が要求される」[318]と結論づけている。

佐藤英明は，上記の「消費との区分を厳格に行う必要があること」の理由に加えて，「所得分類が採用される所得税法の構造上，特定の所得類型との結びつきを明らかにすること」の二つを理由として，「所得を得るための特定の経済活動と直接の関連を有し，それを行うために，客観的にみて必要な支出」を必要経費の制度上の意義として掲げている[319]。今村隆は，この「特定の所得類型との結びつきを明らかにすること」が理由の一つとして挙げられるのは，所得税法の根底にある構造上の問題であって，「例えば，事業所得を営んでいる者が雑所得の経費を事業所得の経費に付け替えるのは，当該事業所得に関連しないとしてこれを否定する」意味を持つからである[320]と述べる。

そして，所得税法は所得を十種類に分類した上でそれぞれ異なる控除要件の下で所得計算を規定するものであるが，ある事実が複数の所得種類の控除要件を満たす場合には二重，三重の控除がなされることが懸念されるため，このような所得税法の控除の仕組みの中で二重の控除を避けるためには，「関連」とするだけでは不十分であり，何らかの制限が必要であり，それが業務関連性における「直接」なのである，と岡村忠生は結論付けている[321]。岡村忠生の主張はもっともらしいものではあるが，「関連」だけで不十分なのであれば仕組み自体を変えるべきであるし，制限が必要なら立法すべき，とも考えられよう。

---

318 松山・前掲注 59)271 頁。
319 佐藤・前掲注 38)272 頁。
320 今村・前掲注 157)75 頁。
321 岡村・前掲注 129)74，76 頁。

第 2 項　業務関連性における直接性不要説

次に，これまで謳われてきた業務直接関連性必要説の対抗として，業務関連性に「直接」までは求めないとする学説が存在するので確認する。この直接性不要説は，弁護士会役員必要経費訴訟後に一気に熱を帯びたものであり，その考え方の基本には，「租税法律主義」の存在が窺われる。谷口勢津夫は，業務直接関連性を求めるという法解釈について，「そのように解釈する根拠は所得税法には存在せず，そのような納税者に不利な法創造は租税法律主義の下では許されるものではなく，純所得課税の原則（純額主義）にも反する故に妥当でない」[322]と主張している。また，増田英敏は，「『直接』の文言は，売上との個別対応関係にある売上原価のみに用いられるのであり，一般対応費用にまでその文言は及んではいない。直接関連性の『直接』の文言は，特定の事業活動との関係性を明確にするために用いられているのであり，収益との個別対応関係を求めているものではない。『直接』の文言が独り歩きすると，期間対応費用までもが売上原価と同種の費用と扱われかね」ず[323]，「一般対応費用の範囲が過度に限定される」ことになる[324]とする。すなわち，業務関連性に直接性を求めることは，租税法律主義から導かれる「文理解釈優先の原則」に反するのである[325]。この点について濱田洋は，「確かに租税法律主義の観点による指摘をあり得る」としながらも，恣意性や家事費が混入されることを防ぐためにも，「『直接』等の業務との関連について制限をかける総合的解釈は依然として合理的」と指摘する[326]。

第 3 項　筆者四区分説に基づく業務関連性の意義

これまで確認した「直接」必要説と不要説は，いずれもそれなりに理解できる見解である。ただし，この永く議論が絶えない点は，業務関連性が「どの程度」要求されているのかということであって，必要経費該当性要件として「業務関連性」が要求されているか否かという点についてではない。学説上「業務関連性」というものは，（a）（b）（c）（d）全てを一括りに捉えた「必要経費」の要件として当然に要求されているという前提なのである。

322 谷口・前掲注 36)329 頁。
323 増田・前掲注 246)96 頁。
324 増田・前掲注 2)428 頁。
325 鳥飼・前掲注 313)70 頁。
326 濱田・前掲注 188)492 頁。

１．租税法律主義に基づく理解

そもそも，「業務関連性」とは何か。「関連」という用語は不明確な概念であるが，ここでは「業務上のもの」を指していると考えられる[327]。では，この「業務関連性」はどこからきたものであるか。増井良啓は，「所得税法 37 条 1 項は，必要経費に算入すべき額を，別段の定めがあるものを除き，『総収入金額を得るため直接に要した費用の額』および『所得を生ずべき業務について生じた費用の額』としている。後者の文言から，必要経費に該当するには，業務との関連性が必要である」[328]とする。

しかし，前述の通り，筆者四区分説に立てば，業務関連性が「要件」として明確に要求されているのは，（c）及び（d）の部分だけのように思える。確かに，（a）（b）（c）（d）のいずれかに該当し，必要経費性が認められた費用には，結果として「業務関連性」を有する支出のみが残るかもしれない。しかし，そのことを理由として，「業務関連性」を出発点とする前提は誤りであると考える。そして（c）及び（d）を，租税法律主義に従って読む限りにおいて，「直接的」な関連性は規定されていないものと考えられる。なぜならば，（b）において「直接」の文言があるにも関わらず，（c）及び（d）には「直接」の文言はない，すなわち，あえて直接の文言を付与していないものであると考えられる[329]。

これは，所得税法 34 条に規定される一時所得では，その所得計算上，総収入金額からの控除が認められる支出は，収入を得るために「直接」に要した金額のみに限る，と定められていることとも合致する[330]。

租税法律主義を前面に押し出す理論展開には，必要経費と家事費の積極的な峻別によって，「投下資本回収余剰計算としての会計の機能を為し得ているという税務会計の視点」が完全に無視されている[331]という反論もある。しかし，法令に明記されていない「業務直

---

327 碓井・前掲注 1)29 頁。

328 増井良啓『租税法入門〔第 2 版〕』（有斐閣，2018 年）141 頁。

329 三木義一は，通常の納税者が，所得税法 37 条 1 項「後段」についてまで「直接性」が要求されていると条文から理解することは不可能であるにも関わらず，従来の実務や本件地裁判決が，課税庁の判断基準を採用してきた点について，「通常の市民が条文から理解できない要件を附加されて課税されることがないように判断するのが裁判所の役割なのに，地裁判決は税法の専門性に惑わされて，その役割を怠った」と痛烈に批判されている。（三木・前掲注 5)16 頁）。

330 第三十四条（一時所得）

2 一時所得の金額は，その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため，又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し，その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。

331 宮崎・前掲注 204)83 頁。

接関連性」を（c）及び（d）に要求すること，ひいては（a）（b）（c）（d）の必要経費該当性要件付加することは，やはり租税法律主義の観点から見て誤りであり，文理解釈を超えた強引な解釈は，お上による不平等な搾取とも捉えられかねない。この点について増田英敏は，「租税法解釈は，税法が侵害規範であるところから文言に忠実に解釈がなされるべきであり，文理解釈により意味が明らかにできるにもかかわらず趣旨を踏まえた趣旨解釈の名の下に文言から離れた縮小解釈や拡大解釈がなされてはならない」[332]と指摘している。すなわち，拡張しすぎた解釈は新たな立法を行ったことと同じであり，租税法令の定めはみだりに拡張解釈すべきでなく [333]，あまりにも直接の文言が強調されることは必要経費の範囲は過度に限定することになろう [334]。

また，（d）では「所得を生ずべき業務について生じた費用」という規定ぶりであるが，ここにいう「ついて」とは，まさしく「範囲を限定する」連語である。そうすると，（c）及び（d）に要求されている「業務関連性」とは，前述している「一体の経済活動の実態」を有する業務の範囲内に生じた費用であると言えよう。「一体の経済活動の実態」という基準を設けることで，どこまでも際限なく広がりかねない「業務関連性」の範囲に一線を引くことができるのである。

２．個人と法人の差異からの逆説的アプローチ

前述したように，業務直接関連性が要求される理由には，家事費の存在の観念しつつ，租税公平主義を図ることがあった。この点について，末永英男は以下のように結論付ける [335]。

「消費主体としての個人が所得獲得活動として事業を行う場合における所得の処分である家事費の支出を行う場合に，事業の必要経費の支出と家事費の支出を区別するときに問題となる。つまり，業務と直接の関係を持つのが事業経費であり，業務と直接の関係のない支出が家事費である。また，家事費と必要経費の両方の性質を持っている家事上の経費に関連する経費として家事関連費がある。……すなわち，業務と直接関係の

[332] 増田・前掲注 2)428 頁。
[333] 増井・前掲注 328)47 頁。
[334] 増田・前掲注 246)96 頁。
[335] 末永英男「所得税法上の必要経費：弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性の判例を題材として」熊本学園大学機関リポジトリ会計専門職紀要 4 号（2013 年）9-10 頁。

ない支出は，所得の処分であるので家事費となり，あるいは，事業経費との峻別のむずかしい支出は家事関連費となり，必要経費の算入が否定される」。

しかし，末永英男の主張は，換言すると，業務と「間接関係」のある支出は，全て所得税法 45 条 1 項又は所得税法施行令 96 条により規定されているということになってしまう。また，家事費・家事関連費とは，あくまでも「消費」である部分を排除するために創設された概念であったはずなのだが，「業務と直接の関係のない支出が家事費」と厳格な区分を強いることには，「恣意性の排除」というその裏に隠された命題がいつの間にか見え隠れするようになっている。

また，末永英男は，「これに対し法人の場合は，法人税法 22 条で，原価，費用及び損失が企業会計に準拠しながら控除できるようになっている。法人の場合の『必要性』は，ガバナンスや株主の配当請求権等により，無用な利益の費用化は，原則として起こり得ない」[336]として，法人との差異について二度にわたって強調している。しかし，「法人の場合の『必要性』は，ガバナンスや株主の配当請求権等により，無用な利益の費用化は，原則として起こり得ない」と理論的に言い切ってしまうことは，実際のところ課税実務を全く反映していない考え方であるいえる。なぜならば，オーナーとして一人社長のワンマン事業を行なっている法人はごまんとあり，そのような法人が行う支出には恣意的なものが少なくなく，所得税法でいう「家事費・家事関連費」が混入していると考えることは明白であるからである。例えば，総務省統計局が平成 26 年に調査した統計では，日本の全法人数 1,877,438 社中 1,047,189 社が，常用雇用者規模 0〜4 人の法人であり，割合でいうと約 55.7%に当たる [337]。このデータから全てが分かるわけではもちろんないが，少なくとも，日本では，同族会社の割合はかなり大きいことは推測できる。そのような法人の多くは，「株主＝代表取締役」であり，配当も行なっていない実情であろう。また，常用雇用者規模 0〜4 人の法人であれば，従業員が労働組合を組織しているケースも現実的には考えられない。労働組合を組織がないということは，それはつまるところ，一人社長が行う支出

336 末永・前掲注 335)4 頁，末永・前掲注 127)17 頁。

337 総務省統計局，平成 28 年経済センサス-活動調査表番号 1 企業産業(中分類)，企業常用雇用者規模（11 区分），経営組織（5 区分）別企業等数，事業所数，男女別従業者数及び常用雇用者数―全国（調査年月日 2016 年 6 月，公開日 2018 年 6 月 28 日）〈https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00200553&tstat=000001095895&cycle=0&tclass1=000001106256&tclass2=000001107036&tclass3=000001114545〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

に文句を言う人間は誰もいないということである。また，法人税法 132 条において同族会社等の行為又は計算の否認規定が置かれていることは，法人にも恣意性が入ることを認めているものであろう。

これらのことを鑑みれば，家事費排除の原則から「業務直接関連性」を求めることは一考の余地があるとしても，「恣意性の排除」を目的として，個人にのみ「業務直接関連性」を求めることは，あまりにも不平等である。そもそも，「恣意性の排除」を目的とする「業務直接関連性」を要求する説には，「個人事業を行う者はすべからず会計処理が適当で，恣意性が混入された支出ばかりである」という前提があるように思えてならない。当然，そのようなことはあり得ず，そもそも事業活動とはそれ程簡単なものではないだろう。結局のところ，「法人は体裁が整っている，個人はいい加減」といったような単純な図式では，社会実情を表すことはできない。すなわち，法人は合理的な存在であるため「無用な利益の費用化は，原則として起こり得ない」と結論づけるのは早計であり，その対比として個人事業は恣意的な存在であるために，業務関連費に「直接性」として厳格な縛りを設ける必要性もない。「法人」や「個人」といった組織体の形式ばかりに目を向けるではなく，個別具体的な事業体の実態を見ることが求められるのである。そして，現実に即した必要経費控除が必要であり，社会実情に照らし合わせて柔軟に対応するべきである。

3．「直接」とは何か

これまで「直接」という文言について検討してきたが，そもそも，業務直接関連性における「直接」とは一体何を指し示すのであろうか。「直接」の用語を広辞苑で引くと，「中間に隔てるものがないこと／じかに接すること／他のものを介さず，じかであること」[338]との記載がある。すなわち，業務関連性における「直接性」とは，「業務」と「支出」が，中間に隔てるものがなく一本の線でダイレクトに繋がっていることを要求しているものと解される。これに対し，「直接」の対義語である「間接」の用語は，「間に何かが介在していること・じかの関係でないこと・遠回しに示すこと」[339]という意味である。つまり，業務間接関連なる費用には，業務と支出の間に両者を媒介するものが存在するということであり，間接関連費用として支出された理論上の効果帰属先は，媒介物が一次的で，業務が二次的ということになる。これらをまとめると，「業務直接関連性」を（a）（b）（c）

[338] 新村編・前掲注 227)1915 頁。
[339] 新村編・前掲注 227)665 頁。

（d）全体について求めるということは，効果の帰属が二次的な費用の必要経費性は一切認めないということになる。

では実際，効果の帰属が二次的な費用の必要経費性は課税実務や判例において認められていないのか。この点は，そのようなことは決してない，としか言いようがないだろう。これは，具体的な経費項目に置き換えて考えれば分かりやすい。例えば，接待交際費という費用の効果は，まず「接待された側」に心理的な満足として帰属する。そして，その後「接待した側」にも，契約等の形として接待の効果が帰属するのである。つまり，「接待した側」は，接待による心理的な満足を得ることはなく，その先の効果を期待しているのである。そして，この接待に係る支出は，当然ながら接待した側の「事業所得を生ずべき業務」に該当する。また，接待さえすれば必ず契約を結べるというわけでもなく，その期待した効果が得られないことも考えられるが，この場合であっても収益と期間対応する（c）販売費，一般管理費として通常費用処理できるものである。これらのことから，「一次的な帰属先ではない」という理由をもって，二次的な帰属先の「事業所得を生ずべき業務」には該当しないとすることは適当でなく，そうすると，「業務直接関連性」を要求している従来の学説等は適当ではなく，ひいては（d）における「直接性」も不要なものと解されよう。

また，弁護士会役員必要経費訴訟における「弁護士会役員としての活動費用」も，この「業務間接関連費用」の性質を有するだろう。弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審では，「弁護士会等と個々の弁護士は異なる人格であり，弁護士会等の機関を構成する弁護士がその権限内でした行為の効果は，弁護士会等に帰属するものであるから，X が弁護士会等の役員等として行う活動は，弁護士会等の業務に該当する余地はあるとしても，社会通念上，X の「事業所得を生ずべき業務」に該当すると認めることはできない。」と判示している。しかし，このような考えは，役員活動の効果が弁護士会に帰属するものであったとしても，その帰属の先に X という個人の存在があることを考慮していない。つまり，一旦弁護士会に帰属した効果は，その後，役員活動を行なっている弁護士本人にも還元されるという意味で，X の「事業所得を生ずべき業務」に該当するということである。そうすると，「…もっとも，X の弁護士会等の役員等としての活動が X の『事業所得を生ずべき業務』に該当しないからといって，その活動に要した費用が X の弁護士としての事業所得の必要経費に算入することができないというものではない。なぜなら，X が弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても，これが，先に判示したように，X が弁護

士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば，その事業所得の一般対応の必要経費に該当するということができるからである。」と判示した点についても，そもそも前提の時点で間違っているため，意義のあるものとは言えないだろう。

このように，業務関連性における「直接性」を過度に要求されれば，巡り巡って効果を生むような「業務間接関連費用」はすべて必要経費性がない[340]ということになってしまい，これは妥当ではないだろう。結局のところは，個人事業の内容の実態に着目し，その支出の目的，相手先，態様等を総合的に勘案した上で実質的に判定する必要があり，「直接」という文言を過度に捉える必要はないのである[341]。

４．判例検討アプローチ

松山修は，税大論叢 74 号「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」の中で，横浜地判昭和 54 年 7 月 18 日[342]，水戸地判昭和 58 年 12 月 13 日[343]，大阪高判平成 10 年 1 月 30 日[344]，東京地判平成 6 年 6 月 24 日[345]，青森地判昭和 60 年 11 月 5 日[346]，津地判平成 18 年 4 月 27 日[347]，広島地判平成 13 年 10 月 11 日[348]，千葉地判平成 17 年 11 月 11 日[349]，東京地判平成 23 年 8 月 9 日（弁護士会役員必要経費訴訟の第一審）の判例を引用・検討しており，これらの全てにおいて「業務直接関連性」が要求されていることや，家事費排除の原則及び客観性担保の観点から，業務関連性における「直接性」は意義のあるものであると結論付けていることは先に述べた通りである。確かに，上記判例のように業務直接関連性が要件されてきたケースが従来多いことは紛うこと無き真実である。

しかし，前述した東京地判平成 23 年 3 月 25 日には，興味深い事実がある。本件では，課税当局が「納税者が営む事業に係る所得を生ずべき業務に直接関係する支出であるということはできず，業務の遂行上必要と認められる支出であるということもできないから，

340 長島・前掲注 138)15 頁。
341 高野弘美「基本的な考え方―所得税法 37 条を中心に―」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）25 頁。
342 税資 106 号 23 頁。
343 税資 134 号 387 頁。
344 税資 230 号 337 頁。
345 税資 201 号 542 頁。
346 税資 147 号 326 頁。
347 税資 256 号 10380 順号。
348 税資 251 号 9000 順号。
349 税資 255 号 10200 順号。

これを納税者の事業所得の金額の計算上，必要経費に算入することはできない。」と，業務との直接の関係を強調して主張しているにも関わらず，裁判所が判断した法令解釈では，「事業所得を生ずべき業務について生じた費用というためには，客観的に見て，事業所得を生ずべき業務に関連する支出であり，かつ，当該業務の遂行上必要と認められる支出であることを要するものと解するのが相当である。」（下線は筆者）として，業務関連性における「直接性」をあえて除いたかのような判示を行なっている。また，国税不服審判所平成 20 年 10 月 30 日 [350]でも，「所得税法第 33 条第 3 項は，譲渡所得の金額の計算において，総収入金額からその基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額を控除する旨規定しているところ，譲渡に要した費用とは，現実に行われた資産の譲渡を前提として，客観的にみてその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものと解されている。……雑所得の計算における必要経費は，それが収入に直接に対応する費用（個別対応）とその年分の費用（期間対応）とから構成されており，必要経費に該当するためには，業務について生じた費用で業務との関連性がなければならないとともに，業務の遂行上必要であることが要件となる。」（下線は筆者）としており，直接的な関連性ではなく，「業務との関連性」で済まされていることが分かり，さらに，所得税法第 33 条第 3 項の解釈において登場した「客観的」の文言が，所得税法 37 条 1 項では登場していないことにも注目したい。

これらの事案は，松山修が税大論叢 74 号「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」を執筆された平成 24 年 7 月 5 日以前のものである。なにゆえ，松山修がこのような判例を無視して検討したのかは不明である。また，その 2 ヶ月後には弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審判決が行われている。業務直接関連性要求説を，あくまで判例を通じて展開するのであれば，偏った判例だけを選択して議論してもあまり効果的とはいえないのではなかろうか。そもそも，これまで確認してきた判例は，必要経費該当性要件として要求されるものが一様ではなく，所得税法 37 条 1 項の解釈において統一的な見解があるとはいえない。

5．弁護士会役員必要経費訴訟後の判例

弁護士会役員必要経費訴訟では「業務直接関連性」が明確に否定されているが，この判

[350] 裁決事例集 76 集 136 頁。

決がその後裁判例にどう影響を及ぼしているのかを確認すれば，業務関連性における「直接性」の意義の議論としての一つの参考になろう。

まず，弁護士会役員必要経費訴訟の直後に行われた国税不服審判所裁決平成 25 年 7 月 9 日[351]では，「所得税法第 37 条第 1 項に規定する『販売費，一般管理費及びその他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』とは，当該業務の遂行上生じた費用，すなわち業務と関連のある費用をいうが，単に業務と関連があるというだけでなく，客観的にみてその費用が業務と直接の関係を持ち，かつ，業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当である。」（下線は筆者）として，相変わらずに「業務直接関連性」を要求しており，このような従来通りの判例はその後も多数見受けられた[352]。そうすると，弁護士会役員必要経費訴訟は，先行判例としての価値を有しないものだったのであろうか。それとも，裁判所における統一的な見解が固まっていないためのことであろうか。弁護士会役員必要経費訴訟が，その後上告不受理となっている点も影響している可能性も否定できない。しかし，議論が深まるにつれて，「業務直接関連性」という文言をあえて避けるように別の言い方を使用する判例が見られるようになった。

大阪地判平成 29 年 9 月 7 日[353]は，不動産所得計算上，地代家賃，修繕費，リース料，通信費，旅費交通費及びその他の経費につき必要経費該当性が争われた事案であるが，「ある支出が不動産所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには，当該支出が所得を生ずべき業務（不動産賃貸業）と合理的な関連性を有し，かつ，当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そして，上記の判断は，単に事業主の主観的判断によるのではなく，当該業務の内容，当該支出（費用）の性質及び内容など個別具体的な諸事情に即し，社会通念に従って客観的に行われるべきである。」（下線は筆者）

---

[351] 裁決事例集 92 集 150 頁。

[352] 大阪地判平成 25 年 8 月 27 日（税資 263 号 12275 順号，控訴審（棄却・確定）：大阪高判平成 26 年 2 月 27 日（税資 264 号 12419 順号）），福岡地裁平成 26 年 4 月 22 日（税資 264 号 12458 順号，控訴審（棄却）：福岡高裁平成 26 年 9 月 26 日（税資 264 号 12535 順号），上告審（不受理）：最三小判平成 27 年 3 月 17 日（税資 265 号 12632 順号）），東京地判平成 27 年 6 月 18 日（税資 265 号 12681 順号，控訴審（棄却・確定）：東京高判平成 27 年 11 月 26 日（税資 265 号 12758 順号）），東京地判平成 28 年 11 月 29 日（税資 266 号 12940 順号，控訴審（棄却）：東京高判判決平成 29 年 12 月 6 日（税資 267 号 13094 順号））。

[353] 税資 267 号 13051 順号，控訴審（棄却・確定）：大阪高判平成 30 年 5 月 18 日（税資 268 号 13154 順号）。

と判示されている。また，大阪地判平成 30 年 4 月 19 日 [354]においても同様の判示が行われており，従来「業務直接関連性」と述べられてきたところ，「合理的な関連性」という文言が使用されている点に特徴がある [355]。これらの判例は，弁護士会役員必要経費訴訟の影響をはっきりと受けたものといえるだろう。

しかし，「業務直接関連性」から，「合理的な関連性」に移ろうとも，租税法律主義の観点から見るとこれを要求するのは誤りである。この点について上西左大信は，「仮に，『一般対応』の必要経費の要件に『直接性』や『合理的な関連性』等が必要であるのであれば，その文言を条文に盛り込むべきである。……しかし，上記のような文言が条文に明記された場合であっても，『不確定概念』であることは変わらない」[356]と述べる。結局のところ，いかに「合理的な関連性」という文言に変わったとしても，業務について一定水準以上程度の関連性を要求しており，必要経費の範囲を狭めている点に関しては大した差はない。それでは，やはり必要経費に該当するためには「一定水準以上」程度の業務関連性が，弁護士会役員必要経費訴訟以後も要求されているのだろうか。その点について興味深い判決が下されているのが，大阪地判平成 27 年 1 月 23 日 [357]と大阪地判平成 29 年 3 月 15 日 [358]である。

大阪地判平成 27 年 1 月 23 日では，「ある費用が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには，直接か，間接かといった関連性の程度はさておき，当該費用が所得を生ずべき事業ないし業務と関連し，かつその遂行上必要なものであることを要するものと解される。そして，上記の事業ないし業務との関連性の有無，事業ないし業務遂行上の必要性の有無については，当該事業や業務の性質，内容等をも踏まえ，事業者による当該費用の支出，負担がその事業ないし業務の維持，拡大等による経済的利益の獲得を目的として行われたものであるか，当該費用の支出，負担が客観的にも経済的利益の獲得につ

---

354 税資 268 号 13144 順号，控訴審（棄却）：大阪高判平成 30 年 11 月 2 日（税資 268 号 13206 順号）。

355 ただし，「合理的な関連性」の文言が使用された上記の二事案を担当した大阪地裁の裁判官は，いずれも「山田明，徳地淳，小林真由美」として同じ裁判官であった点は指摘される。（山田麻未「同族会社に支払った外注費が所得税法 37 条 1 項の必要性要件を満たさないとされた事例」税法学 582（2019 年）197 頁）。

356 上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研 Vol.35-No.6（2020 年）48 頁。

357 税資 265 号 12592 順号。

358 税資 267 号 12995 順号，控訴審（棄却）：平成 29 年 9 月 28 日（税資 267 号 13067 順号），上告審（不受理）：最三小判平成 30 年 4 月 17 日（税資 268 号 13142 順号）。

ながるようなものであったか(当該費用の支出，負担による業務上の成果，経済的利益の獲得への寄与の程度。この点は，上記の目的の有無を客観的に判断する上でも必要となる。)等の諸事情を総合的に考慮して判断することが相当である。」（下線は筆者）と判示する。また，大阪地判平成 29 年 3 月 15 日でも，「ある費用が不動産所得に係る個別対応の費用又は一般対応の費用に該当するといえるためには，少なくとも，当該費用が不動産の賃貸業務と関連することを要するものと解される。」（下線は筆者）として，「業務直接関連性」や「合理的な関連性」の文言を使用せず，さらに関連性の範囲を広げた判示を行なっている。従来は業務関連性における「直接性」を巡る裁判例が多かったが，「必要性要件に詳細な基準を設けて検討を行う裁判例が出現し始めている」[359]ことが，これらの事例から理解できよう。

第 4 項　「業務関連性」結論

これらのことから，必要経費該当性要件としての「業務直接関連性」はもちろんのこと，（c）及び（d）においても「直接性」は要求されていないものと筆者は考える。この点について，堀口和哉は，「所得計算上，特に事業所得の計算上控除すべきものとしての必要経費の範囲も考えるのであれば，原価としての必要経費も一般対応として必要経費も，差異を設ける必要はないはず」であり，そうすると，「必要経費該当性の要件から『直接性』を外すことには大きな意味はないと考える」と主張する [360]。しかし，筆者四区分説に立てば，必要経費該当性要件を一括りに捉えて，租税法律主義に反する「直接性」をあえて加えることにこそ大きな意味はないのではないだろうか。

ただ思うに，必要経費該当性要件としては，業務関連性における「直接性」が必要であるのか，そうでないのか，という点のみが問題となるわけではない。事業者というものは十人いれば十人の想いがあり，それぞれがその時々の考えに従って支出した費用を，実態を見ずに，客観的な「直接関連性」や「業務遂行上の必要性」がない，という文言をもって切り伏せることが真の問題点と言えるのではないだろうか。

また本節では，弁護士会役員必要経費訴訟以後において，徐々に「直接性」の文言が姿を消し始めていることも確認することができた。この兆候は，ビジネスモデルが従来とは

[359] 木山泰嗣「必要経費の判断基準―大阪地裁平成 27 年 1 月 23 日判決・税資 265 号順号 12592」税理 Vol.62-No.14（2019 年）121 頁。
[360] 堀口・前掲注 160)45 頁。

比較できないほどに多様化している現代に即しているものと評価できよう。この点について前野悦夫は，「直接性」に代わる新たな判断基準として，「支出の動機や目的」及び「内容と業務との密接な関連性の有無」を提案している[361]。ただ筆者としては，やはり「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出かどうかという判断基準が現代に最も適当なのではないかと考える。

第 7 節　小括

本章では，従来提唱されてきた必要経費該当性の要件要素の再検討を行った。しかし，筆者四区分説に立てば，それらの殆どは不適当なものと言わざるを得ないことも確認できた。そうすると，筆者四区分説における四区分にそれぞれの要件を再定義する必要があるが，そもそも必要経費性にはそれほど厳格な要件要素は必要なのだろうか。筆者としては，もう少し平明な必要経費該当性要件であってもよいと考える。また，前述した通り，条文の末尾の「―とする」には，「～でなければならない」という「拘束的な意味」が含まれており，所得税法 37 条 1 項は「必要経費の範囲」を示すものでもあるとも言える。すなわち，条文に規定されていることこそが要件要素であると言っても過言ではないだろう。

そうすると，（a）売上原価，（c）販売費，一般管理費については，会計用語そのものであるため，必要経費該当性要件も至極単純なものとなろう。すなわち，（a）は「収入に対して原価性を有する」こと，（c）は収入への貢献，寄与することを目指して支出される「販売及び一般管理の業務費用」として「業務関連性」を有することが，必要経費該当性要件なのである。また（b），（d）についても，条文規定の文言に即した要件が要求されているものであり，これまでの議論をこれらに落とし込むと，（b）については「直接に要した」の文言から「収入を得るために直接に必要とした費用」であること，（d）については「業務関連性」が必要経費該当性要件となろう。このような平明な必要経費該当性要件であれば，多様化する現代的な費用にも柔軟に対応することは容易いものとなろう。

そして，（a）を除く，（b）（c）（d）の必要経費の範囲としては，「一体の経済活動の実態」という基準を設けることで，より個々の事業実態に即した必要経費を捉えることができるのである。また，家事費を峻別する際にも，「食費」等の支出自体の性質に着目

---

[361] 前野悦夫「所得税法第 37 条（必要経費）の解釈と適用―司法書士が支出したロータリークラブ会費は必要経費に該当するか（平成 26 年 3 月 6 日裁決）―」税務弘報 Vol.64-No.10（2016 年）179 頁。

することなく個々の「一体の経済活動の実態」を反映しているものかという基準を設けて判断することは，本来の「家事費排除の原則」の目的のためにも大いに役立つのである。

従来議論されてきた費用収益対応の原則，必要経費該当性要件，家事費排除の原則というそれぞれの主だった要素が入り混じる複雑な三竦み状態から脱却するためには，この「一体の経済活動の実態」という基準を解釈の基準として新たに設けることは非常に有用な手立てであり，一定の意義を有するものなのではないだろうか。そして，これまでの全ての議論をまとめれば，以下の表 4 のようにまとめることができる。

表 4

筆者四区分説	大枠	収入との対応関係	帰属年度	性質	範囲	要件
(a) 総収入金額に係る売上原価	(1) 総収入金額と対応する費用（原価）	個別対応（個別対応原価）	それが生み出した収入の帰属する年度	「特定の収入」と個別対応する原価	特になし	原価性を有すること
(b) その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額		期間対応（準個別対応費用）	それが生じた年度	収入とは対応するが，「特定の収入」とは個別対応しない費用	「一体の経済活動の実態」の範囲内	収入を得るために直接に必要とした費用であること
(c) その年における販売費，一般管理費	(2) 総収入金額と非対応の費用（所得業務関連費用）	期間対応（期間費用）	それが生じた年度	一般的な企業活動に関する費用全般	「一体の経済活動の実態」の範囲内	販売及び一般管理の業務費用としての業務関連性
(d) その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額		求められていない	それが生じた年度	期間費用でもなく，(c) には該当しない「特殊な費用」や，「企業外活動費用」	「一体の経済活動の実態」の範囲内	業務関連性

（筆者作成）

おわりに

第 1 章では，所得計算上において総収入金額より控除される必要経費の意義と，所得概念論について確認した。そして，我が国において採用されている純資産増加説と必要経費の関係について考察した結果，その範囲を決定する際においても純資産増加説の考え方が根底にあることが明らかになった。

第 2 章では，現行の所得税法のように改正された昭和 40 年法までに必要経費が辿ってきた沿革について確認し，その結果，純資産増加説的な考え方の基に必要経費の範囲は漸次拡大してきたことが明らかになった。ただし，昭和 40 年法が制定された当時では考えられないような収益モデルやそれに伴う費用の存在が現代においては観念されるため，それらの個々の「実態」に応じた柔軟な対応が，今日の必要経費概念には求められよう。

第 3 章では，必要経費を構成する基礎的な要素である「所得税法 37 条 1 項」及び「費用収益対応の原則」について考察し，その結果，以下のような捉え方こそが時代に即したものであることを提言した。

費用収益対応の原則は所得税法上遵守する必要はなく，所得税法 37 条 1 項は四つに区分した上で，（a）（b）（c）（d）のそれぞれは独立しているものと考えることが適当である。本稿では，これを「筆者四区分説」とした。

筆者四区分説では，（a）は「特定の収入」と個別対応する原価である。（b）は，外れ馬券購入費用や投稿動画に直接に要した費用などの，収入とは対応するが，「特定の収入」とは個別対応しない費用である。（c）は一般的な企業活動に関する費用全般であり，期間費用として期間対応する。（d）は，YouTuber が受けた中傷被害等の削除費用や弁護士会役員としての活動費用などの，期間費用でもなく，（c）には該当しない「特殊な費用」や，「企業外活動費用」であり，収益との対応関係は求められていないものと解される。

筆者四区分説における（b）（c）（d）においては，事業におけるビジネスモデルやコンセプト等から「一体の経済活動の実態」を把握し，その支出の目的，意図，有用性，事業への貢献性，不可避性等の多面的な観点から「一体の経済活動の実態」を反映している費用であるのかを判定することが，必要経費の範囲の基準としては適当である。

第 4 章では，「別段の定め」としての家事費・家事関連費と必要経費の関係について考察した。その結果，食事等の家事費的要素のある支出であっても，「一体の経済活動の実態」としてのビジネスモデルが確立されており，その範囲内の支出であると認められる場

合には，その行為自体に目を向けて家事費・家事関連費の議論をすることは殊現代においては適当ではないことを指摘した。

第 5 章では，従来の学説及び判例において必要とされてきた必要経費該当性の要件，要素及び判断基準を抽出し，それらの再検討を行った。その結果，筆者四区分説に立てば，それらの殆どは不適当なものと言わざるを得ないことを明らかにした。そして，条文に規定されている文言に即した要件要素を要求することが適当であることを指摘し，（a）は「収入に対して原価性を有する」こと，(b) は「収入を得るために直接に必要とした費用」であること，（c）は収入への貢献，寄与することを目指して支出される「販売及び一般管理の業務費用」として「業務関連性」を有すること，（d）は「業務関連性」を有することを筆者四区分説における必要経費該当性要件の再定義として据えた。このような平明な必要経費該当性要件であれば，多様化する現代的な費用にも柔軟に対応することは容易く，「一体の経済活動の実態」という基準を設けることで，より個々の事業実態に即した必要経費を捉えることができるものと考える。

このように本稿では，従来の学説の考え方では現代の多様化したビジネスモデルにもはや対応できなくなっていることを指摘し，その観点から時代に即した新たな必要経費の範囲について解釈論として検討したものである。その結果，必要経費の範囲を決める上で重要な要素は，費用収益対応の原則や必要経費該当性要件ではなく，個々の事業の「一体の経済活動の実態」を把握し，それを反映している支出かどうかであることを，解釈の新たな基準とすることを提言した。

現代では，IT 化の進展に伴う経済社会環境の変化の領域において，従来では想定できなかったような新しい取引態様[362]が生み出されており，そのような新しい行為に係る所得について，どのように対応していくか[363]を検討することが，今後の検討課題となろう。無数の納税義務者の個別具体的な事情に即した規定をその都度網羅して設けることは困難であるため，課税要件はある程度外観的状況に着目して定めることを避けられないが，その外観的状況とは社会の変化に伴って変容するものであることから，時間的経過をもって見直しが求められることもまた然りなのである[364]。

---

[362] 森下幹夫「所得税法における所得分類の現代的意義―20 世紀型所得分類課税方式の課題―」岡山大学経済学会雑誌 48（3）（2017 年）27 頁。

[363] 依田孝子「個人事業主が法人に支払った業務委託費は，必要経費に算入されないとした事例」税研 Vol.30-No.4（2014 年）112 頁。

[364] 酒井・前掲注 16)95-96 頁。

引用文献，引用 Web サイト

〈引用文献〉

（あ行）

・伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学 569（2013 年）15-30 頁

・伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成 24 年判決の意義とその射程範囲」名城法学 64 巻 4 号（2015 年）65-90 頁

・泉山殖「一般対応の必要経費と直接関連性の要件」税務弘報 Vol.63-No.1（2015 年）157-164 頁

・伊藤義一『税法の読み方 判例の見方〔改訂第三版〕』（TKC 出版，2014 年）

・井上五郎「必要経費の要件―『業務の遂行上必要』による判断の枠組み―」税理 Vol.61-No.11（2018 年）129-135 頁

・今村隆「弁護士会活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」税研 Vol.30-No.4（2014 年）73-76 頁

・上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研 Vol.35-No.6（2020 年）43-48 頁

・植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢 80（5）（1978 年）583-606 頁

・植松守雄『注解 所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会，2019 年）

・碓井光明「所得税における必要経費」『所得税法の諸問題』租税法研究第 3 号（有斐閣，1975 年）63-96 頁

・碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集第 31 号（1995 年）3-42 頁

・占部裕典「経費支出の『直接性』『必要性』をめぐる税務の基本的スタンス」税理 Vol.48-No.7（2005 年）28-38 頁

・岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」税研 Vol.30-No.1（2014 年）69-73 頁

・岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研 Vol.30-No.2（2014 年）73-80 頁

・岡村忠生ほか『租税法〔第 2 版〕』（有斐閣，2020 年）

・興津裕康＝大矢知浩司監修，高須教夫ほか編『新版 現代会計用語辞典』（税務経理協会，2016 年）

・奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学 575（2016 年）229-253 頁

（か行）
・会計学中辞典編集委員会編『会計学中辞典』（青木書店，2005 年）
・金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」月刊税務事例 Vol.45-No.2（2013 年）31-37 頁
・金子宏ほか『税法入門〔第 7 版〕』（有斐閣，2017 年）
・金子宏『租税法〔第二十三版〕』（弘文堂，2019 年）
・川田剛「ギャンブルと必要経費」月刊税務事例 Vol.46-No.7（2014 年）90-92 頁
・神田敏晶『YouTube 革命 テレビ業界を震撼させる「動画共有」ビジネスのゆくえ』（SB クリエイティブ，2006 年）
・菅納敏恭「従業員を被保険者とする養老保険契約等の保険料の必要経費性」税研 Vol.35-No.4（2019 年）95-98 頁
・岸田貞夫「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費との異同」税理 Vol.60-No.2（2017 年）10-17 頁
・木山泰嗣「必要経費の判断基準―大阪地裁平成 27 年 1 月 23 日判決・税資 265 号順号 12592」税理 Vol.62-No.14（2019 年）120-121 頁
・金融庁企画市場局『「財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（財務諸表等規則ガイドライン 84）』（令和 2 年 6 月）
・熊坂仁美『YouTube をビジネスに使う本』（日本経済新聞出版，2014 年）
・熊谷洋平「支払家賃・水道光熱費・車両関連費・衣服費等の実務判断」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）28-35 頁
・倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」税研 Vol.35-No.6（2020 年）64-69 頁
・桑名由美『YouTube 完全マニュアル〔第 2 版〕』（秀和システム，2020 年）
・厚生労働省『副業・兼業の促進に関するガイドライン』（平成 30 年 1 月策定，令和 2 年 9 月改定）
・近藤隆志編『所得税必要経費の税務〔平成 29 年版〕』（大蔵財務協会，2017 年）

（さ行）
・酒井克彦『所得税法の論点研究―裁判例・学説・実務の総合的検討―』（財経詳報社，2011 年）

・酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 4 版改訂増補版〕』（財経詳報社，2017 年）
・酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方：経済社会の変容に即応した課税(第 1 回) 所得税法を取り巻く『多様化』と『相対化』」税理 Vol.62-No.1（2019 年）94-105 頁
・酒井克彦「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』か―大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材として―」月刊税務事例 Vol.52-No.4（2020 年）1-8 頁
・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正 2 版〕』（弘文堂，2020 年）
・司馬えんに「個人事業主が法人に支払った業務委託費は，必要経費に算入されないとした事例」税研 Vol.35-No.4（2019 年）107-110 頁
・四方田彰「交際費名目の支出」税理 Vol.60-No.2（2017 年）31-37 頁
・新村出編『広辞苑第七版』（岩波書店，2018 年）
・末永英男「所得税法上の必要経費：弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性の判例を題材として」熊本学園大学機関リポジトリ会計専門職紀要 4 号（2013 年）3-12 頁
・末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解―所得税法の必要経費を中心にして―」税研 Vol.31-No.4（2015 年）16-22 頁
・税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（昭和 38 年 12 月 6 日）
・税制調査会『経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方』（令和元年 9 月）
・税務研究会「弁護士会役員の懇親会費等の必要経費巡る高裁判決」週刊税務通信 No.3297（平成 26 年 2 月 3 日）4-6 頁

（た行）
・髙木良昌「自動車等の取得のために支出する費用と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019 年）76-81 頁
・高野弘美「基本的な考え方―所得税法 37 条を中心に―」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）18-27 頁
・田口渉「クライアントへのリスク説明と税務調査対策」税経通信 Vol.73-No.10(2018 年) 57-64 頁
・武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法§§30-57 の 2』（第一法規・加除式，1983 年）
・田中治「家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 Vol.143（2015 年）36-65 頁

・田中弘『財務諸表論を学ぶための会計用語集』（税務経理協会，2008 年）
・田中晶国「所得税法における要件事実―収入金額および必要経費の主張・立証とその推認構造―」法政研究第 86 巻第 3 号（2019 年）661-685 頁
・田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研 Vol.35-No.6（2020 年）49-55 頁
・田中康雄「ネガティブサイト削除費用は必要経費に当たらず!?インターネット関連費用の税務上の取扱い」税務弘報 Vol.68-No.3（2020 年）64-71 頁
・谷口孔陛「ネットビジネスの類型」税経通信 Vol.74-No.1（2019 年）18-28 頁
・谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」『法人税改革と激動する国際課税』（（公社)日本租税研究協会-第 66 回租税研究大会記録，2014 年）131-170 頁
・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』（弘文堂，2018 年）
・谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法〔第 2 版〕』（弘文堂，2019 年）
・谷口智紀「勤務必要経費等の考え方」税務弘報 Vol.60-No.8（2012 年）112-119 頁
・土屋栄悦「弁護士業の必要経費―弁護士会役員の交際費等」税務弘報 Vol.58-No.11（2010 年）154-160 頁
・鳥飼貴司「所得税法 37 条『必要経費』における適用上の諸問題」鹿児島大学法学論集 53 巻 1 号（2018 年）65-95 頁

（な行）
・中里実「所得税と法人税の関係」税研 Vol.34-No.6（2019 年）12 頁
・長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」月刊税務事例 Vol.44-No.9（2012 年）10-16 頁
・長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性」月刊税務事例 Vol.46-No.3（2014 年）30-36 頁
・長島弘「個人事業に係る必要経費の直接性要件」月刊税務事例 Vol.51-No.1（2019 年）61-71 頁
・中村琢也「所得税の必要経費について－最近の裁判例，裁決例の検討を中心にして－」東京税理士会 VolumeNo.721【6】（2017 年）

（は行）

・橋本守次「弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」月刊税務事例 Vol.44-No.12（2012 年）1-1
・濱田洋「必要経費における『関連性』」一橋法学 14（2）（2015 年）477-494 頁
・林仲宣「家事関連費をめぐる問題」税理 Vol.60-No.2（2017 年）18-24 頁
・林仲宣「家事関連費と必要経費をめぐる税務問題」税理 Vol.62-No.2（2019 年）12-17 頁
・HIKAKIN＝鎌田和樹『400 万人に愛される YouTuber のつくり方』〔HIKAKIN〕（日経 BP 社，2014 年）
・平野敦士カール『知識ゼロでも今すぐ使える！ビジネスモデル見るだけノート』（宝島社，2019 年）
・福島宏和「個人事業主・フリーランスのトンデモ領収書日誌／第 2 回コスプレは経費になりますか？」税経通信 Vol.74-No.1（2019 年）147-149 頁
・藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集第 74 号（2018 年）159-188 頁
・堀口和哉「弁護士会役員の活動費が事業所得の計算上必要経費に算入することができるか否かが争われた事例」月刊税務事例 Vol.46-No.12（2014 年）42-47 頁
・本庄資「米国税務行政における『効率』の追求と『和解』戦略」税大論叢 40 周年記念論文集（2008 年）301-333 頁

（ま行）
・前野悦夫「所得税法第 37 条（必要経費）の解釈と適用―司法書士が支出したロータリークラブ会費は必要経費に該当するか（平成 26 年 3 月 6 日裁決）―」税務弘報 Vol.64-No.10（2016 年）174-180 頁
・増井良啓『租税法入門〔第 2 版〕』（有斐閣，2018 年）
・増田英敏「弁護士会活動費は必要経費か（下）」税務弘報 Vol.60-No.7（2012 年）96 頁
・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』（成文堂，2019 年）
・松尾聿正＝平松一夫編著『基本会計学用語辞典〔改訂版〕』（同文舘出版，2008 年）
・松沢智「『桜税会』裁決事例研究会の発足にあたって」税務弘報 Vol.38-No.11（1990 年）116 頁
・松島洋『社長，その領収書は経費で落とせます！』（中経出版，2013 年）

・松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢 74 号（平成 24 年 7 月）231-319 頁
・三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』―東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決の意義―」青山法学論集第 54 巻第 4 号（2013 年）11-21 頁
・三木義一「シングルマザー弁護士のベビーシッター代は必要経費か？―専門家でもわかれる理解―」青山学報 250（2015 年）52-53 頁
・三木義一「必要経費と事業との直接関連性」東京税理士界 VolumeNo.685【6】（2014 年）
・水野忠恒『大系租税法〔第 2 版〕』（中央経済社，2018 年）
・宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件（上）―交際費など中心として―」大阪経大論集第 69 巻第 3 号（2018 年）87-109 頁
・宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件（下）―交際費等を中心として―」大阪経大論集第 69 巻第 4 号（2018 年）69-89 頁
・森下幹夫「所得税法における所得分類の現代的意義―20 世紀型所得分類課税方式の課題―」岡山大学経済学会雑誌 48（3）（2017 年）239-254 頁

（や行）
・矢頭正浩「業種別にみる必要経費・家事関連費の特殊性」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）47-56 頁
・山口敬三郎「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性」税理 Vol.57-No.6（2014 年）48-63 頁
・山田麻未「弁護士会等の役員等として行う活動と事業所得における『事業』との関係」税法学 571（2014 年）233-240 頁
・山田麻未「同族会社に支払った外注費が所得税法 37 条 1 項の必要性要件を満たさないとされた事例」税法学 582（2019 年）193-204 頁
・山田二郎「弁護士会の会務と弁護士業務の必要経費の範囲」税法学 566（2011 年）463-476 頁
・依田孝子「個人事業主が法人に支払った業務委託費は，必要経費に算入されないとした事例」税研 Vol.30-No.4（2014 年）109-112 頁

〈引用 Web サイト〉
・学研教育総合研究所『小学生白書』
〈https://www.gakken.co.jp/kyouikusouken/whitepaper/201908/chapter6/02.html〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日
・国税庁ホームページ「1 必要経費に算入できる金額」所得税のタックスアンサーNo.2210 やさしい必要経費の知識
〈https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2210.htm〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日
・総務省統計局，平成 28 年経済センサス-活動調査表番号 1 企業産業(中分類)，企業常用雇用者規模（11 区分），経営組織（ 5 区分）別企業等数，事業所数，男女別従業者数及び常用雇用者数―全国（調査年月日 2016 年 6 月，公開日 2018 年 6 月 28 日）
〈https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00200553&tstat=000001095895&cycle=0&tclass1=000001106256&tclass2=000001107036&tclass3=000001114545〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日
・Brand Finance Global 500 2020「Ferrari retains pole position as world's strongest brand with Brand Strength Index (BSI) score of 94.1 out of 100 and elite AAA+」
〈https://brandirectory.com/rankings/global/〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日
・HIKAKIN『Super Mario Beatbox』
〈https://www.youtube.com/watch?v=LE-JN7_rxtE〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日
・YouTube 公式ホームページ
〈https://www.youtube.com〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日
・YouTube チャンネル『国税庁動画チャンネル』
〈https://www.youtube.com/user/ntachannel/featured〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日
・YouTube チャンネル『HikakinTV』
〈https://www.youtube.com/user/HikakinTV/featured〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日
・YouTube チャンネル『Yuka Kinoshita 木下ゆうか』
〈https://www.youtube.com/user/kinoyuu0204〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日
・YouTube ヘルプ「YouTube で収益を得るには」

〈https://support.google.com/youtube/answer/72857?hl=ja〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日

・YouTube 利用規約（2019 年 12 月 10 日付）

〈https://www.youtube.com/t/terms〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日

参考文献

（参考のみで，引用はしていないもの）

（あ行）

・朝倉洋子「弁護士業の必要経費」税理 Vol.52-No.11（2009 年）93-98 頁

・伊藤嘉規「近年の『馬券訴訟』と所得課税のあり様」富大経済論集第 62 巻第 3 号（2017 年）471-515 頁

・牛嶋勉「課税処分取消訴訟に要した弁護士費用を還付加算金の必要経費に算入することの可否」税研 Vol.35-No.4（2019 年）111-114 頁

・漆さき「カナダにおけるギャンブル収入課税について」大阪経大論集第 67 第 3 号（2016 年）83-97 頁

・大高由美子「必要経費該当性／燃料小売業者が同族会社へ支払った業務委託費」税研 Vol.34-No.6（2019 年）88 頁

・大村大次郎『あらゆる領収書は経費で落とせる』（中央公論新社，2011 年）

・小田満「税務相談Q＆A 所得税 税理士報酬の必要経費算入の可否」税経通信 Vol.73-No.5（2018 年）168-169 頁

・小田満『Q＆A業種別の特殊事情に係る所得税実務〔3訂版〕』（税務経理協会，2019 年）

・小田満「規定からみる事業所得における『事業』の意義」税経通信 Vol.75-No.8（2020 年）66-77 頁

・小野木賢司「会費・負担金等名目の支出」税理 Vol.60-No.2（2017 年）38-45 頁

・小野木賢司「ロータリークラブ等の会費の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.10（2019 年）69-75 頁

（か行）

・神山弘行「必要経費の基本的考え方～研究ノート～」税研 Vol.35-No.6（2020 年）36-42 頁

・川田剛「必要経費算入のための要件（いわゆるコーハン・ルール）について」月刊税務事例 Vol.46-No.1（2014 年）63-66 頁

・木山泰嗣「競馬の馬券の払戻金により得た所得が一時所得ではなく雑所得に当たると判

断された事例（札幌事件）」税経通信 Vol.73-No.7（2018 年）6-12 頁
・木山泰嗣「同族会社に対する支払と必要経費の必要性要件―大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決・裁判所 HP」税理 Vol.62-No.10（2019 年）152-153 頁
・窪澤朋子「最新税務裁判例」税と経営 No.1987(平成 30 年 2 月 21 日)
・小林由実「接待交際費の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019 年）49-54 頁

（さ行）
・齋藤樹里「弔慰金・香典等の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019 年）24-30 頁
・酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性」中央ロー・ジャーナル第 12 巻第 3 号（2015 年）99-123 頁
・佐藤孝一「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務に係る必要経費に当たるとした事例：判決の判断の過程ないし構造を中心として」月刊税務事例 Vol.45-No.2（2013 年）1-13 頁
・四方田彰「旅費・交通費の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019 年）55-61 頁

（た行）
・竹内進「租税公課（延納に係る利子税）の必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019 年）36-42 頁
・谷口智紀「生命保険費用の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019 年）62-68 頁
・角田敬子「店舗併用住宅（事務所兼用住宅）における家事関連費用の按分」税理 Vol.62-No.2（2019 年）18-23 頁
・戸村涼子「せどりの所得区分と必要経費」税経通信 Vol.74-No.137（2019 年）37-47 頁

（な行）
・中里実ほか『租税判例百選 別冊ジュリスト 228〔第 6 版〕』（有斐閣，2016 年）
・長島弘「個人事業に係る必要経費の必要性が争われた事例」月刊税務事例 Vol.51-No.4（2019 年）28-39 頁
・西田圭吾「外れ馬券の必要経費性」月刊税務事例 Vol.46-No.3（2014 年）24-29 頁

（は行）

・芳賀真一「所得区分と必要経費」税研 Vol.35-No.6（2020 年）56-63 頁
・初鹿真奈「借入金の支払利子の必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019 年）31-35 頁
・原木規江「未経過固定資産税等相当額の必要経費該当性」税研 Vol.35-No.4（2019 年）69-71 頁

（ま行）
・増田英敏「弁護士会活動費は必要経費か（上）」税務弘報 Vol.60-No.6（2012 年）114 頁
・茂垣志乙里「研修費・資格取得費用の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019 年）43-48 頁

（や行）
・山田麻未「保育費の控除可能性についての一考察」税法学 579（2018 年）155-177 頁
・山本洋一郎ほか「〈座談会〉必要経費事件の確定と実務への影響」税理 Vol.57-No.5（2014 年）113-129 頁
・ユーチューバーNEXT 株式会社『ユーチューバーはじめての法律相談所：今すぐ役立つ法律・税金のすべて』（デザインエッグ社，2019 年）
・吉田正毅「建物の取壊し費用の必要経費性」税研 Vol.32-No.1（2016 年）128-135 頁
・吉村典久「馬券払戻金の所得区分及び外れ馬券の必要経費性」税研 Vol.35-No.4（2019 年）57-60 頁

（わ行）
・若山寿裕「交際費・諸会費・福利厚生費の実務判断」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）36-46 頁

租税資料館賞論文集　第 30 回（2021 年）上巻

令和 4 年 2 月 1 日発行

発行所　　公益財団法人　租税資料館

発行者　　菅野　隆

〒164-0014　東京都中野区南台 3 丁目 45 番 13 号

電話　03-5340-1131

FAX　03-5340-1130

Email: sozeishiryokan@nifty.com

https://www.sozeishiryokan.or.jp