租税資料館賞受賞論文集
第 30 回（2021 年）

中巻

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)

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―

新林　宏彦

【要約】

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－

新林宏彦

「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、法人税法上、それを現年度調整と遡及修正いずれの方法により調整するか」という論点に対しては、古くから学説・判例において議論が続いている。その一方で、先行研究は個別事案を取り扱ったものが中心であり、本論点に対して体系的な理解を行い難い状況にある。そこで、本論文では、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点（本論点）について、包括的・体系的な検討を試みた。

第 1 章では、本論点を検討するに当たって、土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察した。そして、国税通則法は、更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、その実体的要件は各個別税法に依拠し、法人税法は、本論点について明確な定めを置いていないことを確認した。

第 2 章では、判例等の分析を通じて、本論点に係る現行判断原則を整理した。損金経理要件といった各種別段の定め、引渡し時時価の事後的な変動の取扱いを定めた法法 22 条の 2 及び法令 18 条の 2 に該当しない事案については、法法 22 条 4 項に基づき判断が行なわれる。そして、これに関連する判例等は次の 3 つに分類される。①不法行為等による損

害に係る事案については、損金と益金は切り離して検討が行なわれ、過年度に損金計上された損失額に対しては遡及修正が行なわれないが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権（益金）が計上されることで、所得計算の結果としての遡及修正・現年度調整が行なわれる。②納税者による経理処理誤り等に係る事案については、法法 22 条 3 項といった所得計算の原則的規定も踏まえて、遡及修正が行なわれる。そして、③特別の更正の請求に係る事案（①・②以外の事案が広く含まれる）については、公正処理基準を根拠に現年度調整が行なわれる。

このうち、③特別の更正の請求の適用に係る事案において、現年度調整では納税額減少という救済が図れない事案についても、一律に現年度調整を要求する解釈に対しては、学説等で反対意見が存在する。このような見解の対立が生じている問題については、租税法解釈の安定性という観点から、現行判断原則の妥当性を検証する必要がある。

第 3 章では、特別の更正の請求に係る事案のうち、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）について、公正処理基準を根拠に現年度調整が強制されることが、解釈論の観点から妥当か否かを考察した。

公正処理基準は、「企業会計に準拠して所得計算を行なう」という側面（企業会計準拠主義の観点）と「会計処理の公正妥当性を、法人税法独自の観点から吟味する」という側面（法人税法独自の観点）、2 つの側面を有する。本問題については、企業会計準拠主義の観点からは、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正は排除されないが、これを、法人税法の具体的規定を法的根拠とした「法人税法独自の観点」からスクリーニングすると、遡及修正は排除され、現年度調整のみが公正処理基準に該当

すると解することが、公正処理基準の解釈上妥当と結論付けられる。破産会社に対する救済が排除されるという結果は、公正処理基準該当性の判断に関する法的安定性の確保、合法性の原則に基づく納税者間の平等な取扱いという観点に基づくと、解釈論上はやむを得ないものである。

第 4 章では、本問題に関する今後のあり方を考察した。

判例等を踏まえると、本問題について、更正の請求以外の個別的救済手段を適用することは相当程度に困難と推測される。そして、これを立法措置により是正する場合､解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが妥当である。そして、その具体的手法として、本論文では､「繰戻し期間を単純延長する手法」と「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する手法」という 2 種類の試案を提言した。複数の損益取引を組み合わせ、操作することにより、繰戻し還付額の最大化を図るという行為を抑止しつつ、所得なきところへの課税という結果に対して、納税額の修正を行なうためには、後者の対応が望ましいと考えられる。

1　研究の目的

「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、法人税法上、それを現年度調整と遡及修正いずれの方法により調整するか」という論点（後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題）に対しては、古くから学説・判例において議論が続いている。国税通則法 23 条は更正の請求という遡及修正手段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体的要件が、法人税法に規定されていることから、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らして検討を行なう必要がある。しかし、法人税法においては、法人税基本通達 2-2-16（前期損益修正）が定められている程度であり、平成 30 年度税制改正による法人税法（法法）22 条の 2 創設以後も、本論点について体系的な立法措置が行なわれているとは言い難い。そのため、法法 22 条 4 項（公正処理基準）に基づき判断が行なわれることとなり、結果的に本論点に係る解釈問題が多数発生している。その一方で、先行研究は個別事案を取り扱ったものが中心であり、本論点に対して体系的な理解を行い難い状況にある。

そこで、本論文は、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点について、包括的・体系的な検討を試みる。そして、そのうち、重要な解釈問題が生じている「破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題」に焦点を当て、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。最後に、解釈論と立法論の観点から、今後のあり方を検討する。

2　研究の概要

第 1 章　関連規定の整理

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題を検討するに当たって、土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察した。

国税通則法は更正の請求という遡及修正手段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体的要件が法人税法に規定されているため、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らした検討が必要となる。しかし、これについて、法人税法は、損金経理要件といった別段の定めによって規律される取引を除いて、明確な立法措置は行なっておらず、関連規定に対する解釈についても識者によって幅がある等、錯綜した状況にある。

第２章　判例等の分析

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に関連する判例等を、取引の性質と裁判所の判断の特徴に応じて、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誤り等に係る事案、③特別の更正の請求の適用に係る事案（①・②以外の事案が広く含まれる）に分類し、分析を行なった。

後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期に関する現行の判断原則は、次の通りとなる。まず、損金経理要件といった各種別段の定め、引渡し時時価の事後的な変動の取扱いを定めた法法 22 条の 2 及び法人税法施行令 18 条の 2 に該当しない事案については、法法 22 条 4 項に基づき判断が行なわれる。そして、①不法行為等による損害に係る事案については、損金と益金は切り離して検討が行なわれ、過年度に損金計上された損失額に対しては遡及修正が行なわれないが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権（益金）が計上されることで、所得計算の結果とし

ての遡及修正・現年度調整が行なわれる。②納税者による経理処理誤り等に係る事案については、法法 22 条 3 項といった所得計算の原則的規定も踏まえて、遡及修正が行なわれる。③特別の更正の請求に係る事案については、公正処理基準を根拠に現年度調整が行なわれる。

このうち、③特別の更正の請求の適用に係る事案において、現年度調整では納税額減少という救済が図れない事案についても、一律に現年度調整を要求する解釈に対しては、学説等で反対意見が存在する。このような見解の対立が生じている問題については、租税法解釈の安定性という観点から、現行判断原則の妥当性を検証する必要がある。

第 3 章　制限超過利息の返還債務確定の問題に係る考察

本章では、特別の更正の請求に係る事案のうち、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）について、公正処理基準を根拠に現年度調整が強制されることが、解釈論の観点から妥当か否かを考察した。

公正処理基準は、「企業会計に準拠して所得計算を行なう」という側面（企業会計準拠主義の観点）と「会計処理の公正妥当性を、法人税法独自の観点から吟味する」という側面（法人税法独自の観点）、2 つの側面を有する。以下で述べるとおり、本問題については、企業会計準拠主義の観点からは、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正は排除されないが、これを、法人税法の具体的規定を法的根拠とした「法人税法独自の観点」からスクリーニングすると、遡及修正は排除され、現年度調整のみが公正処理基準に該当すると解することが、公正処理基準の解釈上妥当である。破産会社に対する救済が排除されるという結果は、公正処理基準該当性の判断に関する法的安定性の確保、合法性の原則に基づく納税者間

の平等な取扱いという観点に基づくと、解釈論上はやむを得ないものである。

（１）企業会計準拠主義の観点について

「会計の三重構造」の理解に基づけば、法法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計」を指す。この場合、企業会計基準委員会が公表した過年度遡及会計基準は、会社法上も公正な会計慣行に該当することから、過年度遡及会計基準の公正処理基準該当性を否定することは困難である。

これに対して、法法 74 条 1 項（広義の確定決算主義）を根拠に、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する見解がある。これは、広義の確定決算主義の規制範囲に係る解釈問題であるが、筆者は、法令上明確な定めがないにも係わらず、手続的規定である法法 74 条 1 項が、課税所得計算に無制限に規制を及ぼすとする解釈は、損金経理要件等の狭義の確定決算主義の存在を骨抜きにするものであり、課税要件法定主義・課税要件明確主義の観点から、妥当ではないと考える。また、広義の確定決算主義の規制を肯定的に捉える学説であっても、その規制範囲を無制限には認めておらず、本問題は、学説が広義の確定決算主義の規制が及ぶと解する事案とは性質を異にするものと考えられる。

上記に加えて、過年度遡及会計基準における「誤謬」の定義を踏まえると、本問題のように、事前の予測が困難と思われる後発的事象には、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理の適用はないとする見解がある。しかし、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は複数存在し得るというのが会社法の定説であり、本問題の特殊性を踏まえれば、クラヴィス事件高裁判決が説示する通り、本件破産会社に過年度遡及会計基

準に基づく遡及処理を選択適用することが、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に反するとまでは言い難いと考える。また、オリックス事件高裁判決を踏まえると、過年度遡及会計基準の文言を厳格解釈し、そこからの逸脱のみをもって公正処理基準該当性を否定する論理は強固ではない。

以上から、企業会計準拠主義の観点からは、本問題において、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（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は、妥当ではないと考える。

（２）法人税法独自の観点について

法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断するアプローチに対しては、学説上、課税要件法定主義・課税要件明確主義に基づく批判も多く存在する。しかし、公正処理基準該当性が争われた大竹貿易事件・ビックカメラ事件においては、法人税法の具体的な所得計算規定に基づいて、その判断が行なわれており、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」が抽象的に論じられていたのではないと解される。これを踏まえて、学説では、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、法人税法の具体的規定を法的根拠として行なうべきとする見解がある。筆者は、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性の担保及び公正処理基準を巡る判例等との整合性という観点から、当該解釈を支持する。

本問題に係る公正処理基準の解釈は大きく２つに分かれる。

１つ目は、大竹貿易事件判決が説示した「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を、法的救済の観点も踏まえて、弾力的に解釈する手法である（クラヴィス事件高裁判決が採用）。この考え方は、「「課税の公

平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈」に陥ることから、現年度調整と遡及修正の是非を論理的に判断する基準としては機能しない。さらに、大竹貿易事件の先例性を適切に解釈しているか疑問が残る。租税法律主義が要求する厳格解釈を満たすものではないと考えられる。

2 つ目の考え方は、法人税法の具体的規定を法的根拠として、公正処理基準該当性を判断する手法である(クラヴィス事件最高裁判決が採用)。前述の通り、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、このような解釈によって、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性が担保される。筆者は、本問題を法人税法の具体的規定に基づいて検討した場合、「法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていること（法法 21 条)」、「現実に収受された制限超過利息を課税所得の計算上、益金認識することが判例法として成立していること」、「制限超過利息の返還債務は、破産手続において過払金返還請求権が破産債権として確定した時点で、法法 22 条 3 項 3 号の『当該事業年度の損失の額』に該当し、『当該事業年度の損金の額』に算入されること」を踏まえると、制限超過利息の返還債務確定の問題一般については、現年度調整、すなわち、当期の損失としての処理が公正処理基準に合致すると考える。そして、法人税法の具体的規定からは、継続企業の公準が成り立たないことを理由に、特定の納税者に限り、現年度調整という法人税法の原則的処理に変えて、遡及修正を認めるとの結論を導くことは困難である。

第 4 章　今後のあり方の検討

本章では、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問

題）に関する今後のあり方を考察した。

判例等を踏まえると、本問題について、更正の請求以外の個別的救済手段を適用することは相当程度に困難と推測される。そして、継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を、立法措置により是正する場合、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが妥当と考えられる。そして、その具体的手法として、本論文では、「繰戻し期間を単純延長する手法」と「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する手法」という2種類の試案を提言した。複数の損益取引を組み合わせ、操作することにより、繰戻し還付額の最大化を図るという行為を抑止しつつ、所得なきところへの課税という結果に対して、納税額の修正を行なうためには、後者の対応が望ましいと考えられる。

3　結論

本論文では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期に関する現行の判断原則を体系化し、特別の更正の請求に係る事案、特に、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、現年度調整が強制されることは、公正処理基準の解釈上妥当であると結論付けた。継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を是正するためには、解釈論による対応には限界があることから、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和し、「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する」という立法的対応を検討する必要がある。

目 次

はじめに 1
第１章　関連規定の整理 3
　第１節　国税通則法の規定 3
　第２節　所得税法の規定 5
　第３節　法人税法の規定 6
　　１　法人税法 21 条・22 条 7
　　２　別段の定め 8
　　３　法人税基本通達 2-2-16（前期損益修正） 9
　　４　法人税法 22 条の 2 12
　第４節　企業会計原則と過年度遡及会計基準 16
　　１　企業会計原則 16
　　２　過年度遡及会計基準 16
　　３　過年度遡及会計基準と会社法 18
　　４　過年度遡及会計基準と法人税法 19
　第５節　小括 20
第２章　判例等の分析 23
　第１節　不法行為等による損害に係る事案 23
　　１　大栄プラスチックス事件（最判昭和 43 年 10 月 17 日） 24
　　２　日本総合物産事件（東京高判昭和 54 年 10 月 30 日） 25
　　３　相栄産業事件（最判平成 4 年 10 月 29 日） 27
　　４　日本美装事件（東京高判平成 21 年 2 月 18 日） 30
　　５　事案のまとめ 34

第２節　納税者による経理処理誤り等に係る事案 35
１　事案の概要・争点 35
２　裁判所の判断 35
３　事案の検討 38
第３節　特別の更正の請求の適用に係る事案 42
１　大元密教本部事件（横浜地判昭和 60 年 7 月 3 日） 42
２　TFK 事件（東京地判平成 25 年 10 月 30 日） 45
３　クラヴィス事件高裁判決（大阪高判平成 30 年 10 月 19 日） 50
４　クラヴィス事件最高裁判決（最判令和 2 年 7 月 2 日） 55
５　事案のまとめ 58
第４節　現行判断原則と問題点の整理 59
１　現行判断原則の整理 59
２　問題点の整理 62
第５節　小括 63
第３章　制限超過利息の返還債務確定の問題に係る考察 64
第１節　見解の対立軸の整理 64
１　不当利得返還請求権等に係る見解 64
２　公正処理基準に係る見解 66
３　経済的成果の喪失に係る見解 70
４　考察領域の特定 72
第２節　企業会計準拠主義の観点からの検討 72
１　公正処理基準導入の沿革 73
２　会計の三重構造とトライアングル体制 76
３　一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行 77
４　確定決算主義 79

5　制限超過利息の返還債務確定の問題に対する検討 83
第３節　法人税法独自の観点からの検討 90
1　主要な判例等の考察 90
2　法人税法独自の観点に対する学説 101
3　制限超過利息の返還債務確定の問題に対する検討 106
第４節　小括 112
第４章　今後のあり方の検討 117
第１節　解釈論の観点 117
第２節　立法論の観点 119
1　立法措置の方向性 119
2　欠損金の繰戻し還付制度の拡張 121
第３節　小括 126
おわりに 128
参考文献等 i

≪凡　例≫

1. 法令等の略号は、次の例による。

通法・・・国税通則法

通令・・・国税通則法施行令

所法・・・所得税法

所令・・・所得税法施行令

法法・・・法人税法

法令・・・法人税法施行令

法基通・・・法人税法基本通達

措置法・・・租税特別措置法

措置令・・・租税特別措置法施行令

2. 判決の引用についての略号は、次の例による。

最判・・・最高裁判所判決

なお、最高裁の大法廷判決については、「最大判」と表示し、小法廷判決については「最判」と表示する。

高判・・・高等裁判所判決

地判・・・地方裁判所判決

3. 判例集の引用についての略号は、次の例による。

民集・・・最高裁判所民事判例集

刑集・・・最高裁判所刑事判例集

裁時・・・裁判所時報

訴月・・・訴訟月報

税資・・・税務訴訟資料

≪記載 URL 最終参照日≫

本稿に記載の URL の最終参照日は 2020 年 11 月 28 日である。

はじめに

「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、法人税法上、それを現年度調整と遡及修正いずれの方法により調整するか」という論点（後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題）に対しては、古くから学説・判例において議論が続いている。通法 23 条は更正の請求という遡及修正手段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体的要件が、法人税法に規定されていることから、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らして検討を行なう必要がある。しかし、法人税法においては、法基通 2-2-16（前期損益修正）が定められている程度であり、平成 30 年度税制改正による法法 22 条の 2 創設以後も、本論点について体系的な立法措置が行なわれているとは言い難い。そのため、法法 22 条 4 項（公正処理基準）に基づき判断が行なわれることとなり、結果的に本論点に係る解釈問題が多数発生している。その一方で、先行研究は個別事案を取り扱ったものが中心であり、本論点に対して体系的な理解を行い難い状況にある。そこで、本論文では、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点について、包括的・体系的な検討を試みる。

第 1 章では、本論点の考察にあたり土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察し、法人税法は法法 22 条の 2 創設以後も、本論点に対して体系的な立法措置を行っているとは言い難い現状を確認する。

第 2 章では、明確な立法措置が行なわれていない状況を踏まえて、判例分析を通じて、本論点に係る現行の判断原則を明確化する。本章では、判例等を、タイプ①不法行為等による損害に係る事案、タイプ②納税者

による経理処理誤り等に係る事案、タイプ③特別の更正の請求の適用に係る事案の3つに分類した上で、第1章の内容も踏まえて、現行の判断原則を整理する。併せて、タイプ③特別の更正の請求に係る事案において、重要な解釈問題が生じていることを述べる。

第3章では、タイプ③のうち、「破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）」に焦点を当て、公正処理基準の観点から検討を行なう。具体的には、公正処理基準の二面性に基づいて、「企業会計準拠主義の観点」と「法人税法独自の観点」から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第4章では、以上の検討結果を踏まえて、本問題について、解釈論と立法論の観点から、今後のあり方を検討する。

第１章　関連規定の整理

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題を検討するに当たって、土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察する。

第１節 国税通則法の規定

国税通則法には、確定申告後に、納税者が自ら納税額の遡及修正を行うための手段として、修正申告と更正の請求という２つの方法が定められている。

納付税額の不足を是正する等、申告等の内容を自己の不利益に変更する場合、納税者は修正申告書を提出することができる（通法 19 条）。修正申告書の提出によって申告に係る税額等は自動的に変更される[1]。

一方、申告等によって、いったん確定した課税標準等または税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求める場合、納税者は更正の請求を行なうことができる[2]。修正申告と異なり、更正の請求を行なうだけでは税額等は自動的に変更されず[3]、更正の請求を受けた税務署長は、減額更正をするか、又は更正をすべき理由がない旨を納税者に通知する（通法 23 条 4 項）。

---

[1] 自動変更の理由は、増額修正の場合は、既に行なわれた納付等に影響がないため手続の安定を害せず、納税者と課税当局にとって便宜であるためと説明される（志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔平成 31 年改訂〕』357 頁（大蔵財務協会、2019）参照）。

[2] 金子宏『租税法〔第 23 版〕』944 頁（弘文堂、2019） 参照。

[3] 自動変更方式をとった場合、実質的に申告期限を延長したのと同様の結果を生ずることとなるが、税法が申告の準備に必要な期間を考慮して一定の申告期限を設け、納税者が十分な検討をした後に申告を行なうことを期待する建前をとっている点を勘案すると、実質的な申告期限の延長措置をとることは適当でない、という考え方を基礎とする。さらに、仮に納税者の行為による自動的な変更権を認めることとすると、悪質な納税者にあっては逋脱ないし滞納処分免脱のための手段として用いられるおそれがあるという理由による（志場ほか・前掲注 1・356-357 頁）。

更正の請求は、通常の更正の請求（通法 23 条 1 項）と、特別の更正の請求（通法 23 条 2 項）に分類される。通常の更正の請求は、法定申告期限から原則 5 年以内[4]という期間制限が設けられている。一方、特別の更正の請求は、通常の更正の請求における期間制限に係わらず、一定の後発的事由[5]が生じたときに、当該事実の発生の翌日から 2 月以内で更正の請求を認める。特別の更正の請求は、申告時には予知し得なかった事態その他やむを得ない事由が生じ、遡及修正すべき場合に、これを税務官庁の一方的な更正の処分に委ねることなく、納税者の側からもその更正を請求することを可能にする権利救済制度である[6]。また、法が救済手段として更正の請求の手続を設けている以上、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、原則として、更正の請求の手続によらなければならないと解されている（更正の請求の原則的排他性）[7]。

ただし、更正の請求が認められるためには、期間制限や特別の更正の請求が認められる後発的事由の発生などの手続的要件に加えて、「課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従つていなかつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと」という実体要件を満たす必要がある[8]。そして、判例上、これらの実体要件は、租税実体法に定められていることから、法人税法等の個別税法に照らして判断を行うべきであ

[4] 法人税において、申告書に記載した翌期へ繰り越す欠損金が少なすぎた場合については 10 年以内となる。
[5] 通法 23 条 2 項、通令 6 条。
[6] 志場ほか・前掲注 1・361 頁参照。
[7] 金子・前掲注 2・946 頁参照。
[8] 岡村忠生ほか『租税法〔第 2 版〕』274 頁（有斐閣アルマ、2020）、加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号 3 頁（1987）参照。

り、特別の更正の請求においても同様であると解されている[9]。そのため、契約の解除（通令 6 条 1 項 2 号）という特別の更正の請求が認められる後発的事由が発生した場合であっても、法人税法により遡及修正が否定される事例が生じる[10]。

つまり、通法 23 条は更正の請求という遡及修正手段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体的要件が、法人税法に規定されていることから、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らした検討を行わざるを得ない。そこで、以降では各個別税法の規定を整理する。

第 2 節 所得税法の規定

所得税法について、法人所得と類似性がある事業所得を中心とした関連規定を整理する。

法人税法と同様、事業所得、不動産所得、山林所得（以下、事業所得等）について生じる「売掛金、貸付金、前渡金その他これらに準ずる債権の貸倒れ（所法 51 条 2 項)」・「販売した商品の返品又は値引き（所令 141 条 1 項)」は、それが生じた年分の必要経費に算入する。「所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われ、又はそ

[9] 第 2 章第 3 節参照。また、武田昌輔編著『DHC コンメンタール　国税通則法』1453 頁（第一法規、加除式）では、「……本法（筆者注：国税通則法）は、……後発的事由について、形式的には法人税……及び事業所得等に係る所得税への適用を排除していないところから、 このような税についてもこの後発的事由は適用があるのではないかという疑問を呈する向きがある。しかし、このような疑問は、次のような理由により、全く根拠がないといえる。すなわち、まず本法は手続法であって、税額の計算に関する実体法は所得税法、法人税法等である。この手続法である本法は、法人税法等の実体法によって税額を計算した結果、申告税額が過大であれば、更正の請求ができるとしているのである。」と述べられている。

[10] 岡村ほか・前掲注 8・275 頁参照。

の事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消された（所令 141 条 3 項)」場合も同様である。このように過年分の損失も、それが生じた年分の必要経費に算入することとしていることは、所得税法上の各種所得の金額が暦年ごとに行なわれるという原則を明確にしたことにほかならない[11]。

しかし、所得税が事業の転廃業等が多い個人の所得に対して課税されるという性質に鑑み、事業所得等につき、事業を廃止した[12]後において生じた必要経費を、「廃止した日の属する年分（同日の属する年においてこれらの所得に係る総収入金額がなかった場合には、当該総収入金額があつた最近の年分）又はその前年分」の必要経費に算入することが定められている（所法 63 条、所令 179 条）[13]。

一方、事業所得等以外の所得については、遡及修正に関する規定が広範に整備されている（所法 64 条、所法 152 条、所令 274 条)。

以上を踏まえると、所得税法は、現年度調整と遡及修正の判断について立法措置よる解決を図っているといえる。そして、法人所得と類似性がある事業所得については、現年度調整を原則としながらも、事業廃止による費用・損失の控除については一定の遡及修正を認めている。

第 3 節 法人税法の規定

11 品川芳宣『現代税制の現状と課題（租税手続編)』95 頁（新日本法規、2017）参照。

12「事業を廃止した」場合とは、事業を廃止した結果、事業収入を生じなくなった場合を指すものと解するのが相当であり、複数の事業を営む納税義務者がその一部の事業を廃止しただけの場合には、なお当該納税義務者に事業所得に係る収入が生じ、その事業所得の金額の計算上、廃止した事業に係る損失を必要経費として控除することが可能である以上、所法 63 条の「事業所得を生ずべき事業を廃止した」場合には該当しないと解されている（東京高判平成 5 年 5 月 28 日税資 195 号 583 頁、注解所得税法研究会編『注解　所得税法〔第 6 版〕』1157 頁（大蔵財務協会、2019)。

13 品川・前掲注 11・96 頁参照。

1　法人税法21条・22条

法法 21 条は、法人税の課税物件は法人の所得であり、その課税標準は法人の各事業年度の所得の金額であることを定めている[14]。企業会計では、法人の利益は、損益法、すなわち一定期間の間における収益からそれを得るのに必要な費用を控除する方法で計算されるが、法法 22 条 1 項は、それを前提として、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を控除した金額とする、旨を定めている[15]。このように、法人税法が、その課税標準の計算において、継続企業の公準[16]に基づく期間損益計算を前提としていることは、後の検討において、重要な意味を持つ。

法法 22 条 2 項・3 項は、「益金の額」及び「損金の額」について、別段の定めを除いた、原則的な意義を規定している。

そして、法法 22 条 4 項（公正処理基準）は、法人の収益・費用等の額は、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」に従って計算されるべき旨を定めている[17]。公正処理基準は、「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行なわれるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定[18]」であり、本規定を通じて、法人税法は企業会計と密接に関連することとなる。

---

14 金子・前掲注 2・337 頁参照。
15 金子・前掲注 2・337 頁参照。
16 桜井久勝『財務会計講義〔第 20 版〕』58-59 頁（中央経済社、2019）では、次の通り説明されている。
「企業活動が無限に継続しているため、「会計の計算は期間を区切って行なう」とする命題が、継続企業（going concern）の公準である。……継続企業の公準は、継続する企業活動を 1 年ずつに区切って会計の計算を実行可能にするという形式的な意味だけではなく、その名称のとおり、企業が通常は倒産しないものと仮定するという実質的な意味をも含んでいる。この仮定は、多くの会計基準を正当化するための理論的な根拠として、きわめて重要な意味をもっている。」
17 金子・前掲注 2・348 頁参照。
18 金子・前掲注 2・348 頁。

ただし、「原則として」という言葉にあるとおり、法人税法が企業会計に全面的に依拠することはなく、「「一般に公正妥当と認められる」か否かは、法人税法の解釈問題として、吟味する必要がある[19]」という見解が、学説・判例においては、1つの流れを形成している[20]。公正処理基準の意義については、第3章で詳細に検討する。

2　別段の定め

本項では、現年度調整と遡及修正の判断が、別段の定めにより規律されている取引を概括する（法法22条の2に関するものは、後述する）。

まず、受取配当等の益金不算入（法法23条）の株式区分を誤っていた等、明文化された課税要件とは異なる課税標準・税額計算を行なっている場合、それは実体要件を充足し、遡及修正の対象となる。

ただし、当初申告時に選択した場合に限り適用が可能となる「当初申告要件」や、控除等の金額が当初申告の記載金額に限定される「控除額の制限」が付されている場合は、遡及修正に制限が課される（これらの制限は平成23年12月の改正により大幅に緩和されている[21]）。

また、法人税法は、特定の取引について、法人の確定した決算で損金

---

19 増井良啓『租税法入門〔第2版〕』212頁（有斐閣、2018）。

20 ちなみに、公正処理基準の立法担当者による説明は以下の通りであり、その解釈は今後の課題とされていたものと考えられる（藤掛一雄「法人税法の改正」昭和42年改正税法のすべて75-76頁（1967））。

「……ここにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。……この規定は、具体的に企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるといえましょう。したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、種々の事例についての判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」

21 志場ほか・前掲注1・366-370頁参照。

経理等の処理（決算調整事項）を要求するが[22]、これも同様に、遡及修正を制限する効果を持つ[23]。例えば、物損等が生じた場合の資産の評価損の損金算入規定（法法 33 条 2 項）には、損金経理要件が付されている。本章第 4 節第 3 項で後述するが、一度確定した会社法上の計算書類について、基本的に、事後修正を行なうことはできない。そのため、ある事業年度において損金経理を失念した場合、物損等の事由が当該事業年度に発生していたとしても、過去に遡って評価損の損金算入規定を適用することはできない。結果、現年度に損金経理を行なった上で改めて損金算入規定を適用することになる。

なお、これとは逆に、特定の取引に関する通達ではあるが、措置法 63 条に規定する短期所有に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率（土地重加税）の適用において、当該特別税率が適用された土地等の譲渡について契約解除があった場合には、当該契約解除を理由に特別の更正の請求を認めることとしている（租税特別措置法関係通達 63(6)-5）[24]。

3　法人税基本通達2-2-16（前期損益修正）

---

[22] 税務大学校『法人税法（基礎編）令和 2 年版』27 頁（2020、https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/houjin/pdf/all.pdf）参照。

[23] 中村利雄氏は、「確定した決算において経理を行うことを条件として損金算入が認められる事項（決算調整事項）……については、更正の請求は認められない……。これらの事項は、法人が自己の意思のみによって自由に決定できるものであり、法人の意思表示が課税所得計算の基礎となるのであり、 申告後における意思の変更は認められないのである。」と述べている（中村利雄『法人税の課税所得計算〔改訂版〕―その基本原理と税務調整』212 頁（ぎょうせい、1990））。同趣旨で、志場ほか・前掲注 1・365 頁。

[24] 品川・前掲注 11・101 頁参照。通達の解説では、「不動産販売業者はともかくとして、一般の事業会社がたまたま土地を譲渡したため短期土地譲渡益重課を納付し、その後の事業年度において、その譲渡契約が解除された場合には、その契約の解除に伴う土地等の譲渡利益金額をマイナスすべき他の土地の譲渡利益金額が存在しないため、永久に課税され続けるということになるおそれもある。このようなことは実情にそぐわないので、本通達では土地譲渡利益金額の計算に限って国税通則法第 23 条第 2 項の更正の請求の特例を認めることとされたものである。」と述べられている（大澤幸宏『法人税関係　措置法通達逐条解説〔平成 26 年 3 月 1 日現在〕版』614-615 頁（財経詳報社、2014））。

法基通 2-2-16 は、過年度において行った資産の販売等について、契約の解除又は取り消し、返品等の事実が生じた場合には、現年度調整を行うことを定めている[25]。本通達は解除権の行使や無効判決があった場合等の取り扱いについて、先に述べた所得税法との関連もあり、必ずしも課税庁内における解釈が統一されていたとはいえない側面があったことを受けて、解釈の統一を図るため、昭和 55 年 5 月の法人税基本通達の第 2 次改正に際して新設されたものである[26]。

本通達の土台には、継続企業の原則[27]がある。国税庁の担当者の解説では、「法人税における課税所得の計算は、いわゆる『継続企業の原則』に従い、当期において生じた収益と当期において生じた費用・損失とを対応させ、その差額概念として所得を測定するという建前になっている。この場合の当期の収益又は費用・損失については、その発生原因が何であるかを問わず、当期において生じたものであればすべて当期に属する損益として認識するという考え方がとられているから、仮に既往に計上した売上高について当期に契約解除等[28]があった場合でも、その契約解除等は、当期に売上げの取消しによる損失が発生する原因にすぎないとみることになる。[29]」と説明されている。

しかし、本通達が適用される「対象法人」と「対象取引」の範囲は必

---

[25] 法基通 2-2-16（前期損益修正）
当該事業年度前の各事業年度……においてその収益の額を益金の額に算入した資産の販売又は譲渡、役務の提供その他の取引について当該事業年度において契約の解除又は取消し、返品等の事実が生じた場合でも、これらの事実に基づいて生じた損失の額は、当該事業年度の損金の額に算入するのであるから留意する。

[26] 渡辺淑夫 「税法上における前期損益修正をめぐる若干の考察」経理知識 67 巻 40-41 頁（1988）参照。

[27] 定義は前掲注 16 を参照。

[28] 民法上、解除の効果は、契約がはじめから存在しなかったと同様の法律的効果、遡及効を生ずる（我妻榮ほか『民法 2　債権法〔第 3 版〕』264 頁（勁草書房、2009）　参照）。

[29] 佐藤友一郎編著「法人税基本通達逐条解説〔九訂版〕」292-294 頁（2019）。

ずしも明らかではない。

まず、「対象法人」について、国税庁担当者の解説にあるとおり本通達の適用前提が「継続企業の原則」にあるのであるから、解散等により事業の継続性が失われるなどして、現年度調整によってでは納税額減少という救済が図れない企業[30]については、本通達を適用せず、更正の請求の趣旨に立ち戻って遡及修正を認めるべきとする指摘がある[31]。

また、「対象取引」について、本通達は「契約の解除又は取消し、返品等の事実が生じた場合」を規定しているが、あらゆる後発的事由に本通達の射程が及ぶのかという問題がある[32]。さらに、前期損益修正の範囲は、経常的、反復的に行われる商品の返品、値引きまたは比較的軽微な営業上の取引に限定されるとの見解もある[33]。

以上を踏まえると、本通達は事業の継続性が担保されている法人にお

---

[30] 法基通 2-2-16 は「仮にその損失を当期の損失として計算した結果、当期が欠損となったような場合には、その欠損については、欠損金の繰戻還付による還付（法 80）又は欠損金の繰越控除（法 57）の制度を通じて前後の課税関係が調整される（佐藤・前掲注 29・293 頁）」ことを前提としている。しかし、当該前提では事業の継続性が失われ、赤字のみが発生する企業は納税額減少・税額還付といった救済を受けられないことになる。

[31] 例えば、田中治「貸金業者の過払金返還債務と更正の請求の可否」滝井繁男先生追悼論集『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』389-390 頁（日本評論社、2017）、成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税をめぐる諸問題」租税研究 751 号 175 頁（2012）、品川・前掲注 11・100-101 頁、渡辺淑夫『法人税解釈の実際：重要項目と基本通達』204 頁（中央経済社、1989）、渡辺淑夫『法人税法〔令和元年度版〕』196 頁（中央経済社、2019）。

その中で、品川芳宣氏は「法人が解散・倒産等によってゴーイング・コンサーンが崩壊したときには、国の不当利得を返還させるという更正の請求制度の本旨に則って、同制度の対象にするよう再検討すべきものと考えられる」と述べている。

[32] なお、これ以外にも、法基通 2-2-16 は、資産の販売といった収益取引の取消しから生じる損失のみを記述しており、これ以外の取引も対象となるのか疑問も生じる（占部裕典＝中野和子「租税判例 判例分析ファイル（その 9）過年度遡及修正か前期損益修正か（最高裁 平成 4.10.29 判決）」税経通信 55 巻 11 号 196 頁（2000））。しかし、これはあくまで課税上最も問題が深刻になるのは収益の減額修正であるところから、これについてのみ通達化されたものと解すべきであり、後発的な理由による収益の増額修正や費用・損失の増額又は減額の修正の場合も、本通達の射程が及ぶとの見解がある（渡辺・前掲注 26・40 頁）。本論文においても、この見解に従って記述を行っている。

[33] 田中・前掲注 31・391 頁。これと同様に、法基通 2-2-16 が高額取引に適用されるかどうかは検討が必要とする見解として、上松公雄「過年度遡及会計基準の導入に伴う税務上の問題点」税務事例研究 125 号 26 頁（2012）。

ける、定常取引において発生する契約解除・返品等に対する取り扱いを定めたものとしては解釈が一致しているが、本通達が及ぶ「対象法人」と「対象取引」については見解が分かれている状況にある。

4　法人税法22条の2

平成30年度税制改正では、「収益認識に関する会計基準（以下、収益認識会計基準）」を受けて、法法22条4項の別段の定めとして、法法22条の2が創設された[34]。法法22条の2の創設及び法法22条4項に「別段の定めがあるものを除き」の文言が挿入されたことによって、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（資産の販売等）に係る収益の帰属時期及び金額については、法法22条の2で規定される整理となった[35]。そこで、法法22条の2の創設によって、後発的事由に関する損益帰属時期の取扱いについて、どのような変化が起きたかを検討する。

（1）法人税法22条の2の構成

1項から3項は収益の帰属時期を規定している。1項は、別段の定め（法法22条4項を除く[36]）があるものを除き、資産の販売等に係る収益の帰属時期が、いわゆる引渡基準または役務提供基準に従うとしている[37]。2項は、公正処理基準に従って、引渡し等に近接する日の属する事業年度の確定決算で収益経理することを認めている。3項は、収益の額を近接する日の属する事業年度において申告調整することを認めている。

---

34 金子・前掲注2・355頁 参照。
35 財務省「平成30年度税制改正の解説：法人税法等の改正」273頁（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf）参照。
36 収益認識時期について、法法22条4項と法法22条の2の優先関係を明確化するための措置である（財務省・前掲注35・273頁参照）。
37 金子・前掲注2・355頁 参照。

ただし、引渡し等の日又は近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理している場合は、申告調整は認められない[38]。

4項と5項は収益の計上額について規定している。具体的には、資産の販売等に係る収益の計上額を、原則的に資産の引渡し時における価額（いわゆる時価）とし、これは、貸倒れ・買戻しの可能性がないものとした場合の価額とすることを定めている。ただし、この時価には、客観的かつ合理的に見積もられた値引き等の金額（いわゆる変動対価）を反映することが許容されている（法基通2-1-1の11）[39]。変動対価はあくまで見積もりであることから、引渡し等事業年度後においてその金額が変動する可能性がある。そのため、変動対価の見積もりの変更や当初益金算入額と異なる額で変動対価の額が確定したことを反映した場合の反映方法について、7項の委任を受けて法令18条の2　1項から3項に規定された。

（2）法人税法施行令18条の2

法令18条の2は、1項が原則的取扱い、2項が申告調整をした場合の取扱い、3項が1項・2項の適用がない場合の取扱いを規定している[40]。

1項は、引渡し等事業年度後の事業年度の確定した決算において、公

[38] 2項・3項の記述については、国税庁「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」9頁（2018、https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf）参照。
[39] 法法22条の2 5項からも明らかであるが、法人税法上は、変動対価の範囲に厳しく制限が設けられている点に留意が必要である。
法基通2-1-1の11（変動対価）において、変動対価は「資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻しその他の事実（法第22条の2第5項各号……に掲げる事実を除く。……）により変動する可能性がある部分の金額」とされている。また、通達の解説では、「税務における変動対価の要因となるその他の事実の範囲は限定的に考えるべきであり、売上値引……・値増し……・割戻し……・その他のこれらに準ずるものがこれに該当すると考えられる」と述べられている（佐藤・前掲注16・131頁）。
[40] 財務省・前掲注35・278-279頁参照。

正処理基準に従って、修正の経理を行った場合、当初益金算入額に加減算した後の金額が「(税法上の)時価」であるときは、その修正の経理による増減額は、修正の経理を行った事業年度の益金の額又は損金の額に算入する旨を規定している[41]。確定決算での経理要件があることからも、本項は現年度調整規定に位置付けられる[42]。財務省解説では、「資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等事業年度の収益の額として益金の額に算入された場合に、その後の事業年度において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って変動対価の見積もりの変更や当初益金算入額と異なる額で変動対価の額が確定したことを反映する収益の修正の経理を行った場合には[43]、これをその修正の経理をした事業年度の所得の金額の計算に反映するという趣旨[44]」と説明されている。

2項は、申告調整による修正も1項の「修正の経理」とみなし、1項と同様の所得の金額の計算を可能とするものである[45]。

3項[46]の立法趣旨については、資産の販売等に係る収益の額につき、事後的に変動対価の修正事由が生じた場合において、変動対価の額が確定

---

41 国税庁・前掲注38・11頁参照。

42 過年度遡及会計基準が確定決算を修正するものでない点については、本章第4節第3項を参照。

43 変動対価を含む取引は、変動部分の金額を見積もるとともに、対価額の不確実性が事後的に解消する際に、それ以前に計上した収益の著しい減額が生じない可能性が高いと見込まれる金額だけを、売上げ収益に計上し、各決算日に金額の見直しを行なう(収益認識会計基準54・55項)(桜井・前掲注16・130頁)。

44 財務省・前掲注35・278頁。

45 財務省・前掲注35・279頁。

46 法令18条の2第3項
……資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等事業年度の確定した決算において収益として経理した場合(……確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載がある場合を含む。)で、かつ、その収益として経理した金額……が法第22条の2第1項又は第2項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された場合において、当該引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により当該資産の販売等に係る同条4項に規定する価額又は対価の額(……「収益基礎額」という。)が変動したとき(……第1項の規定の適用があるときを除く。)は、その変動により増加し、又は減少した収益基礎額は、その変動することが確定した事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

していないときは、1 項・2 項に基づいて修正経理又は申告調整により収益を修正した事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとする一方、修正経理又は申告調整による収益の修正を行なっていない場合には、変動対価の額の確定時点で変動額を所得の金額の計算に反映させる旨を定めていると説明される[47]。

3 項の射程がどこまで及ぶか、すなわち「収益基礎額の変動」をどのように捉えるかについて、学説では法基通 2-2-16 の前期損益修正処理が明文化されたとする見解[48]もある。一方、法法 22 条の 2　4 項に規定する価額又は対価の額からは、同条 5 項により貸倒れ・買戻しの可能性が除外されている以上、貸倒れ・買戻しの発生は、収益基礎額の変動に含まれず、ここでいう収益基礎額の変動とは、税法上所得計算に折込みが許容されている、客観的かつ合理的に見積もられた値引き等の金額の事後的な変動を指すとする解釈も考えられる。また、前述の通り、少なくとも財務省解説においては、法令 18 条の 2 が法基通 2-2-16 を明文化したものであるという趣旨の説明は行なわれていない。

法法 22 条の 2 の関連規定については、事例・解釈の積み重ねが少ない状況にあるが、現段階において、法令 18 条の 2 の射程が、資産の販売等に係るあらゆる取引状況の変動について及ぶことが明らかであるとは言い難いと考える。

---

47 財務省・前掲注 35・279 頁参照。

48 谷口勢津夫氏は、「法人税法の分野でも、企業会計準拠主義……を根拠に、前期損益修正……と呼ばれる現年度修正の処理が実務上行なわれてきた。もっとも、企業会計の考え方の変更（……会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準……）を受けて、法人税法上の取扱いが変更されるかどうか注目されていたところであるが、平成 30 年度税制改正では、確定決算における修正の経理等の一定の要件の下で現年度修正の取扱いが明文化された（法税 22 条の 2 第 7 項、同令 18 条の 2）。」と述べている（谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』323 頁（弘文堂、2018））。

第４節 企業会計原則と過年度遡及会計基準

法人税法は、法法 22 条 4 項を通じて、会計基準と密接な関連性を持つ。本節では、後発的事由に関する損益帰属時期に関連する、企業会計原則と過年度遡及会計基準について考察する。

１　企業会計原則

企業会計原則・同注解は、法法 22 条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の中心をなすものの１つである[49]。企業会計原則・第二・六および注解 12 は、過去の財務諸表等の事後的な修正を前期損益修正損益[50]として特別損益に表示することを定めている。これは、「株主総会での承認や報告を経て確定した財務諸表は、配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認並びに課税所得計算にも利用されているから、そこでの利益計算を事後的に修正すると、利害調整の基盤が揺らいでしまうと考えられた[51]」ためである。

２　過年度遡及会計基準

しかし、財務報告を投資の意思決定に有用な情報として利用する観点からは、過去の利益計算の修正を当期の利益計算に混入させることなく、過去の財務諸表の直接的な修正を通じて、財務諸表の本体どうしの直接的な期間比較可能性を確保することが有益であり、また、国際会計基準でも遡及処理の方式が採用されている[52]。このような状況を踏まえて、

---

[49] 金子・前掲注 2・350 頁参照。
[50] 前期損益修正の項目として、「過年度における引当金の過不足修正額」・「過年度における減価償却の過不足修正額」・「過年度における棚卸資産評価の訂正額」・「過年度償却済債権の取立額」が列挙されている。
[51] 桜井・前掲注 16・318-319 頁。
[52] 桜井・前掲注 16・319 頁参照。国際会計基準の取扱いの詳細は、アーンスト・

企業会計基準委員会は、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準[53](以下、過年度遡及会計基準)」を公表し、2011 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首以後に行なわれる「会計上の変更」及び「誤謬の訂正」から、本基準が適用されることとなった（過年度遡及会計基準 23 項)。

過年度遡及会計基準は、その対象となる事象を「会計上の変更（会計方針の変更[54]・表示方法の変更[55]・会計上の見積りの変更[56])」と「過去の誤謬の訂正」に区分している。そして、会計上の見積りの変更については遡及処理をせず、それ以外の事象について、それぞれ遡及修正の取扱いを定めている。

本項では、第 2 章の裁判例と関連する「過去の誤謬の訂正」について、基準上の取扱いを整理する。誤謬とは、「原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる、誤り[57]」をいう。そして、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、修正再表示を

アンド・ヤング LLP『IFRS 国際会計の実務 International GAAP2019〔上巻〕』139-153 頁（第一法規、2019）を参照。

[53] 2020 年 3 月 31 日付の改正により、「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に改められている。

[54] 会計方針の変更とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更することをいう（過年度遡及会計基準 4 項（5))。

[55] 表示方法の変更とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた表示方法から他の一般に公正妥当と認められた表示方法に変更することをいう（過年度遡及会計基準 4 項（6))。

[56] 会計上の見積りの変更とは、新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更することをいう（過年度遡及会計基準 4 項（7))。

[57] 過年度遡及会計基準 4 項（8)。誤りの具体例は、次のものが掲げられている。
①財務諸表の基礎となるデータの収集又は処理上の誤り
②事実の見落としや誤解から生じる会計上の見積りの誤り
③会計方針の適用の誤り又は表示方法の誤り

する[58]。

ただし、金額的な面と質的な面の双方を考慮して、その誤謬について重要性がないと判断される場合は、修正再表示を行なわないことができる（過年度遡及会計基準 35 項）。修正再表示を行なわない場合は、その性質により当期の営業損益又は営業外損益として処理され（過年度遡及会計基準 65 項）、前期損益修正損益として特別損益に計上する従来の処理は認められない[59]。

3　過年度遡及会計基準と会社法

本項では、過年度遡及会計基準と会社法の計算書類の関係性を整理する。過去の誤謬の訂正が発生した場合、会社法上は当期の計算書類と過年度の計算書類の両方について検討が必要となる。

当期の計算書類については、会社法の計算書類は単年度表示とされていることから、過去の誤謬の訂正を修正再表示方式により行なった場合には、その累積的影響額を当期の計算書類の期首残高、具体的には株主資本等変動計算書の期首残高として表示する（会社計算規則 96 条 7 項）[60]。会計監査を受ける会社においては、当該影響額を前期損益修正損益として損益計算書に表示することは許されない[61]。

一方で、修正再表示によって、確定済みの過年度の計算関係書類の内容が変更されることはない[62]。会社法上の計算書類には、「確定手続とい

---

[58] 過年度遡及会計基準 21 項。修正再表示の方法は次の通り定義されている。
（1）表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。
（2）表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。

[59] 弥永真生編著『過年度決算訂正の法務〔第 2 版〕』34-35 頁（中央経済社、2011）参照。

[60] 弥永・前掲注 59・48 頁参照。

[61] 弥永・前掲注 59・48 頁。

[62] 当期の提供計算書類を提供する際に、過年度事項（当該事業年度より前の事業年度に係る貸借対照表、損益計算書または株主資本等変動計算書に表示すべき事

う制度的制約[63]」が存在する以上、「修正」という考え方はなく、存在して確定しているか、重要な誤り[64]のために外形的には存在しても法的には不存在（確定していない）のいずれかしかありえない[65]。過年度遡及会計基準は、会社法にとって「資産・負債の帳簿価額について、確定済みの前期の計算書類の期末残高と当期の計算書類の期首の残高の断絶を許容する新たな会計慣行[66]」と位置づけられる。

4　過年度遡及会計基準と法人税法

過年度遡及会計基準が法人税法の所得計算に影響を及ぼすかという点については、見解が分かれている。

国税庁は、確定申告は「確定した決算」に基づき行うこととされており（法法 74 条 1 項）、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理が「確定した決算」を修正するものではない以上、過年度の売上計上漏れといった誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ、これが過年度の法人税の課税所得の金額や税額に対して影響を及ぼすことはないという見解を示している[67]。「過年度の計算書類については、会計上の過去の誤謬の

項）を併せて提供することができる。この場合において、過年度事項が会計方針の変更その他の正当な理由により当該事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告をしたものと異なるものとなっているときは、修正後の過年度事項を、「参考情報」として提供することは可能である（会社計算規則 133 条 3 項）。

63 小松岳志ほか「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」旬刊商事法務 1866 号 20 頁（2009）。

64 計算書類の確定を妨げる程度の会社法における誤謬の重要性がいかなるものかであるかについては、裁判例も乏しく、具体的かつ明確な判断基準は存在しない。抽象的には、その判断においては、会計上の重要性に加え、分配可能額の計算基礎という会社法独自の観点も勘案される必要がある（新日本有限責任監査法人ほか編『過年度遡及処理の会計・法務・税務〔第 2 版〕』299 頁（中央経済社、2012）参照）。

65 新日本有限責任監査法人ほか・前掲注 64・298 頁参照。

66 小松岳志「「確定」の考え方を理解しよう 会社法の計算書類等への影響と対応 Q&A （特集 変更のパターン、会社法・税法との関係まで詳解 会計変更・誤謬訂正--基準の影響と対応）」旬刊経理情報 1238 号 21 頁（2010）。

67 国税庁「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について（別紙）」2 頁（2011、https://www.nta.go.jp/law/joho-ze

訂正によって確定済みの過年度の計算関係書類の内容が変更されることはない」という点に着目した見解である。

一方、金子宏氏は、法人税法 22 条 4 項に定める公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならず、現年度調整によって救済を受けえないという場合には、後発的理由による更正の請求を認めるべきであるとし、過年度遡及会計基準により一定の範囲で過去年度の会計処理の遡及的修正が認められる傾向にあることにも触れている[68]。学説においては、現年度調整では納税額の修正が十分になされない事案においては、過年度遡及会計基準が、法人税法 22 条 4 項を通じて法人税法の課税所得計算に影響を及ぼし得るとの見解は多数見られる[69]。

第 5 節 小括

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題を検討するに当たって、土台となる各種規定（国税通則法・所得税法・法人税法・会計基準）を考察した。

国税通則法は更正の請求という遡及修正手段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体的要件が法人税法に規定されているため、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の

---

ikaishaku/hojin/111020/pdf/all.pdf)。

[68] 金子・前掲注 2・351・353 頁。

[69] 例えば、品川芳宣『重要租税判決の実務研究』612 頁（大蔵財務協会、2014）、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 24 巻 1 号 53 頁（2015）、田中・前掲注 31・392 頁、中里実「過払税額に関する不当利得返還請求 （貸金業者の過払金返還と納付済み租税返還の法的可能性）」NBL985 号 26 頁（2012）。

ただし、田中治氏は、後に、国税庁見解にある「過年度の売上計上漏れといった誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ」という点に着目し、「問題は、過年度遡及処理が公正処理基準に当たるか否かではなく、端的に、当初申告において存在した所得が後発的事由によってなかったこととなり、そのため、当初申告が後発的に違法となったか否かという、所得の存否をめぐる争いというべきである。」と述べている（田中治「判批」判例時報 2433 号 189 頁（2020））。

規定に照らした検討が必要となる。

法人税法における現年度調整と遡及修正の判断は、損金経理要件といった別段の定めによって規律される取引を除いて、明確な立法措置は行なわれておらず、法基通 2-2-16 が課税実務の拠り所となっている。しかし、本通達については「事業の継続性が担保されている法人における、定常取引において発生する契約解除・返品等に対する取り扱いを定めたもの」という点では解釈が一致しているが、本通達が及ぶ「対象法人」と「対象取引」については見解が分かれており、その射程は必ずしも明らかではない。

また、法法 22 条の 2 及び法令 18 条の 2 の創設によって、資産の販売等に係る、値引き等の事後的な対価変動が現年度調整により反映されることが明確化された。ただし、本法令の立法趣旨は、変動対価の見積りの変更等への対応であり、法人税法が変動対価の範囲を限定的に捉えていることを鑑みると、本法令が資産の販売等に係るあらゆる取引状況の変動について、現年度調整を強制するものであるとは言い難い。

法人税法は、法法 22 条 4 項を通じて、会計基準と密接な関連性を持つ。企業会計原則は、過去の財務諸表等の事後的な修正を前期損益修正損益として特別損益に表示することを定めているが、2011 年 4 月以後、一定の場合について、過年度遡及会計基準が適用されることとなった。過年度遡及会計基準は、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、修正再表示を行なうことを定めているが、これによって確定済みの過年度計算関係書類の内容が変更されることはない。この点を踏まえて、国税庁は法法 74 条 1 項の確定決算主義を根拠に、過年度遡及会計基準は法人税法の所得計算に影響を及ぼさないという見解を示している。その一方で、学説では特定のケースにおいて過年度遡及会計基準が法人

税法の所得計算に影響を及ぼすとの見解がある。

以上で確認したとおり、法人税法における現年度調整と遡及修正の判断については体系的な立法措置が行なわれているとは言い難く、関連規定に対する解釈についても識者によって幅がある等、錯綜した状況にある。そこで、次章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に係る判例・裁判例（以下、判例等という）の分析を通じてその判断原則を明らかにする。

第２章　判例等の分析

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に関連する判例等を、取引の性質と裁判所の判断の特徴に応じて、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誤り等に係る事案、③特別の更正の請求の適用に係る事案（①・②以外の事案が広く含まれる）に分類する。そして、各事案に関する代表的な判例等[70]を分析した上で、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に対する、現行の判断原則を明確化する。

第１節 不法行為等による損害に係る事案

法人が不法行為等によって被害を被ったことが事後的に発覚するという後発的事由が生じた場合、損失と損害賠償請求権を両建で経理することにより、結果的に過去行った損金算入が遡及的に制限される場合がある。学説は、専ら損失の確定の問題として損失内部で両建を行うか（内部両建説）、不法行為等による損失を損金・損害賠償請求権を益金と分けて捉えるか（外部両建説）、によって２つに分かれる[71]。内部両建説は過去に行なった損金計上そのものを遡及修正するが、外部両建説は損害賠償請求権という益金の計上に着目する。学説上、外部両建説は、損金と益金の確定が同時に行われるとする「同時両建説」、両者を切り離して別々に確定を判断する「異時両建説」に分かれる[72]。

以上の通り、後発的事由に係る法人税法上の損益帰属時期という問題

[70] 裁判所の判断において、「原告・被告・控訴人・被控訴人・上告人・被上告人」は、「納税者・課税当局」に置換えている。
[71] 以上、渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第２版〕』108-109頁（弘文堂、2019）参照。
[72] 渡辺・前掲注71・108-109頁参照。

において、不法行為等による損害に係る事案については、それ特有の判断論理が存在する。本節では、判例等を通じて、その判断論理を整理する[73]。

1　大栄プラスチックス事件（最判昭和43年10月17日）

（1）事案の概要・争点

本件（最判昭和43年10月17日訴月14巻12号1437頁）は、納税者の会計担当役員（代表取締役）が、三事業年度にわたり業務上の保管金員をしばしば着服しながら、これを経費に仮装して計上していた（納税者の確定申告では、横領による金員の社外流出は仕入、給料その他の経費科目に計上されていた）ところ、課税当局がこれを否認して経費から除外すると同時に、同額を代表取締役に対する仮払金として処理したことの適否が争われた事案である。

（2）裁判所の判断

裁判所は、「横領行為によって法人の被った損害が、その法人の資産を減少せしめたものとして、右損害を生じた事業年度における損金を構成することは明らかであり、他面、横領者に対して法人がその被った損害に相当する金額の損害賠償請求権を取得するものである以上、それが法人の資産を増加させたものとして、同じ事業年度における益金を構成するものであることも疑ない。」と説示した。

そして、損害賠償請求権の実現性については、「犯罪行為のために被った損害の賠償請求権でもその法人の有する通常の金銭債権と特に異なる

[73] 本節は、佐藤英明「事業上受けた不法行為による損害の処理～年度帰属の問題」税務事例研究115号53-88頁（2010）の論理展開を参考に、他の学説及び筆者の見解を加えて構成している。

取扱いをなすべき理由はないから、横領行為のために被った損害額を損金に計上するとともに右損害賠償請求権を益金に計上したうえ、それが債務者の無資力その他の事由によってその実現不能が明白となったときにおいて損金となすべき旨の原判示は、犯罪行為のために被った損害を損害賠償請求権の実現不能による損害に置き換えることになるものであるが、犯罪行為に基づき法人に損害賠償請求権の取得が認められる以上、その経理上の処理方法として十分首肯しうるものといわなければならない。」と述べ、あくまで損害賠償請求権に係る貸倒損失の問題として整理すべきであるとの見解を示した。

（３）事案の検討

本件は外部両建―同時両建説を採用した判例として説明される[74]。ただし、本件で争点となった課税当局の処理は「費用の仮払金処理」であり、「この「結果」を正当化する論理として、損害賠償請求権と横領損失の両建てや、損害賠償請求権の確定までは横領損失が確定しないという考え方が示されているに過ぎ」ず、本判決は、不法行為による損失を無条件に発生年度に損金算入しうるとした先例とは解釈できないとの指摘もある[75]。このような観点からは、本件だけでは、不法行為等の事案について、裁判所が、外部両建説と内部両建説のいずれに拠るべきと考えているかは、必ずしも明らかではない。

２　日本総合物産事件（東京高判昭和54年10月30日）

（１）事案の概要・争点

[74] 宮本十至子「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第６版〕129頁（2016）、渡辺・前掲注71・112頁。
[75] 佐藤・前掲注73・72-73頁参照。

本件（東京高判昭和54年10月30日訴月26巻2号306頁[76]）は、土地の売買契約締結に当たって支払った手付金について、本件売買契約が詐称と判明したことを受けて、納税者が本手付金を詐称被害額として雑損金に計上したところ、課税当局がそれを認めなかった事案である。

（２）裁判所の判断

裁判所は、「同一原因により収益と損失が発生しその両者の額が互に時を隔てることなく確定するような場合に、便宜上右両者の額を相殺勘定して残額につき収益若しくは損失として計上することは実務上許されるとしても、益金、損金のそれぞれの項目につき金額を明らかにして計上すべきものとしている制度本来の趣旨からすれば、収益及び損失はそれが同一原因によつて生ずるものであつても、各個独立に確定すべきことを原則とし、従つて、両者互い他方の確定を持たなければ当該事業年度における確定をさまたげるという関係に立つものではないと解するのが相当である。すなわち、当該収益、損失のそれぞれにつき当該事業年度中の有無が問われれば足りる」と説示した。

そして、「本件係争事業年度において、……（筆者注：加害者ら）はいずれも無資産、無資力であるというのであつて、当時同人らに対する損害賠償請求権の全部又は一部の実現が可能であり、又は可能であることを推測するに足りる事実の存在を窺うことはできない」ことから、納税者の処理は適正であると判断した。

（３）事案の検討

本件は、裁判所が、不法行為等の事案について、内部両建説ではなく、

[76] 最判昭和60年3月14日税資144号546頁は上告棄却し、確定。

外部両建説を明確に採用した事案と位置付けられる[77]。

課税当局の判断を支持した本件の第一審（東京地判昭和52年3月9日訴月23巻3号607頁）は、損失の事実が確定した場合であっても「単に詐欺被害の事実すなわち損失事実が確定したというだけでは当該法人の損失は、加害者に対する損害賠償債権の行使や保険金の支払あるいはそれらの可能性の有無等の具体的状況に応じて、その全部または一部につき填補されることが当然に予定されているのであり、その段階においては、損失額は具体的現実的に精算され算定することができない」と説示し、保険金等の存在により損失が確定していないと考える、内部両建説を採用した。

しかし、本判決は「収益及び損失はそれが同一原因によつて生ずるものであつても、各個独立に確定すべきことを原則とし、従つて、両者互い他方の確定を持たなければ当該事業年度における確定をさまたげるという関係に立つものではないと解するのが相当である」と説示し、損金と益金を切り分ける外部両建説を採用した。

3　相栄産業事件（最判平成4年10月29日）

（1）事案の概要・争点

本件（最判平成4年10月29日訴月39巻8号1591頁）は、過年度に支払った電気料金について後に計測誤りが発覚し、その後電力会社（東北電力）と合意の上過収電気料金等の返還を受けた場合における、所得の年度帰属が争われた事案である。

---

77 外部両建説のうち、異時両建説を採用したという説明が一般的である。（宮本・前掲注74・129頁、渡辺・前掲注71・112頁参照）

（２）裁判所の判断

裁判所は、次の通り判示し、電気料金等の返還請求権は、納税者と東北電力が確認書によって合意が成立した段階で確定したと判断した。

「納税者は、昭和 47 年 4 月から同 59 年 10 月までの 12 年間余もの期間、東北電力による電気料金等の請求が正当なものであるとの認識の下でその支払を完了しており、その間、納税者はもとより東北電力でさえ、東北電力が納税者から過大に電気料金等を徴収している事実を発見することはできなかったのであるから、納税者が過収電気料金等の返還を受けることは事実上不可能であったというべきである。そうであれば、電気料金等の過大支払の日が属する各事業年度に過収電気料金等の返還請求権が確定したものとして、右各事業年度の所得金額の計算をすべきであるとするのは相当ではない。……本件過収電気料金等の返還請求権は、……計量装置の計器用変成器の設定誤りが発見されたという新たな事実の発生を受けて、……本件確認書により返還すべき金額について合意が成立したことによって確定したものとみるのが相当である。」

これに対して、味村治裁判官は、以下の反対意見を述べている。

「……電気料金等の過大支払をした日の属する各事業年度に関する確定申告における所得金額の計算には、原価の過大計上ひいては損金の過大計上という違法がある……多数意見は、その額が同項三号の損失に当たるとするものと解さざるを得ない。たしかに、納税者は、電気料金等の過大支払により、その都度、過収電気料金等の額に相当する額の現金を失ってはいるが、それと同時に、民法の規定により東北電力に対し不当利得としてその額の返還を請求する権利を取得したことが明らかである。……右の現金の喪失という資産の減少は、これに見合う額の返還

を受けることを内容とする不当利得返還請求権の取得によって補われているから、同条三項三号の損失に当たらないというべきである。」

（３）事案の検討

裁判所は、電気料金等の過大支払による損失と、過収電気料金等の返還による収益を切り離して捉え、収益の計上時期は権利確定主義に基づいて判断を行なった。一方、味村裁判官の「現金の喪失という資産の減少は、これに見合う額の返還を受けることを内容とする不当利得返還請求権の取得によって補われているから、同条三項三号の損失に当たらない」という反対意見は、内部両建説に基づく見解である[78]。

この点について、佐藤英明氏は、本事件・大栄プラスチックス事件・日本総合物産事件を比較した上で、「現時点での最高裁の考え方としては、黙示的な判例変更が行なわれたかどうかはともかく、一定の条件下で、対応する損害賠償請求権等の扱いとは切り離して、損失をそれが発生した事業年度の損金に算入することを認めていると理解すべきである[79]」と指摘する。筆者としても、本事案を通じて、損金の遡及修正を行なう内部両建説を棄却し、損害賠償請求権の益金算入時期を権利確定主義に基づき検討するという裁判所の判断論理が構築されたと考えている[80]。

---

[78] 味村裁判官の見解を支持する学説として、例えば、占部裕典＝中野和子・前掲注 32・198-200 頁、武田昌輔「法人税の原点を探る（第 80 回）期間損益と前期損益修正（4)」税務事例 42 巻 6 号 61 頁（2010)、田中治「判批」民商法雑誌 108 巻 6 号 954 頁（1993)。

[79] 佐藤・前掲注 73・74 頁。同様の指摘として、渡辺・前掲注 71・113 頁。

[80] 特に、本件では、残存資料がない期間については一定の前提に基づいた算定を行っており、また昭和 59 年 3 月以前の電気税は納税者が権利放棄する等、過収電気料金請求権が過大な電気料金の支払と同時に確定するものにはなっていない。また、計器用変成器の設定誤りは過去時点では発覚しておらず、納税者及び東北電力はその当時の取引を正常なものとして処理していた。このような事実を踏まえれば、裁判所の説示する通り、誤りの発覚及び双方の協議・合意によって初めて過収電気料金の請求権が確定したと捉えることが妥当である。

４　日本美装事件（東京高判平成21年2月18日）

（１）事案の概要・争点

本件（東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁[81]）は、架空外注費による従業員の横領が税務調査により発覚した場合における、損害賠償請求権の益金計上時期が争われた事案である。

（２）裁判所の判断

まず、裁判所は、収益の計上時期一般について次の通り説示した。

「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものというべきである（権利確定主義。最高裁平成５年１１月２５日第一小法廷判決･民集４７巻９号５２７８頁(筆者注：大竹貿易事件）等参照)）。なお、ここでいう権利の確定とは、権利の発生とは同一ではなく、権利発生後一定の事情が加わって権利実現の可能性を客観的に認識することができるようになることを意味するものと解すべきである。」

次に、権利確定主義を不法行為による損害賠償請求権に対して、次のように当てはめた。

「不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定しているから、これらを同時に損金と益金とに計上するのが原則であると考えられる（不法行為による損失の発生と損害賠償請求権の発生、確定はいわば表裏の関係にあるといえるのである)。もっとも、……不法行為による損害賠償請求権については、

[81] 最判平成21年7月10日税資259号順号11243頁は上告不受理とし、確定。

……直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合があり得る……。このような場合には、権利（損害賠償請求権）が法的には発生しているといえるが、未だ権利実現の可能性を客観的に認識することができるとはいえないといえるから、当該事業年度の益金に計上すべきであるとはいえないというべきである。（そのような場合にまで、法的基準に拘泥して収益の帰属年度を決することは妥当でないのである。なお、最高裁平成４年１０月２９日第一小法廷判決（筆者注：相栄産業事件）……）。……ただし、この判断は、税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利（損害賠償請求権）の存在、内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべきである。不法行為が行われた時点が属する事業年度当時ないし納税申告時に納税者がどういう認識でいたか（納税者の主観）は問題とすべきでない[82]。」

そして、上記の法解釈に基づき、「本件詐取行為は、……正規の振込依頼書をチェックしさえすれば容易に発覚するものであった」ことから、「通常人を基準とすると、本件各事業年度当時において、本件損害賠償請求権につき、その存在、内容等を把握できず、権利行使を期待できないような客観的状況にあったということは到底できないというべき」であり、「本件損害賠償請求権の額を本件各事業年度において益金に計上すべき」であると結論付けた。

[82] なお、損害賠償請求権の履行可能性については、「貸倒損失の問題として捉えていくのが相当である」とし、「貸倒損失として損金に算入するためには全額回収不能であることが客観的に明らかである必要がある（……最高裁平成 16 年 12 月 24 日判決）」と説示している。

（３）事案の検討

本件においても、相栄産業事件と同様に、横領による損失と損賠償請求権による収益を切り離して捉え、収益の計上時期を争点にした上で、それを権利確定主義に基づいて検討するアプローチが採用されている。

裁判所は、「不法行為による損害賠償請求権については、通常、損失が発生した時には損害賠償請求権も発生、確定している」が、相栄産業事件を参照し、不法行為による損害賠償請求権については、「直ちには権利行使（権利の実現）を期待することができないような場合」があることを認めた。しかし、裁判所は、大栄プラスチックス事件の先例性も踏まえ[83]、その権利の実現時期の判断は、「税負担の公平や法的安定性の観点からして客観的にされるべきものであるから、通常人を基準にして、権利（損害賠償請求権）の存在、内容等を把握し得ず、権利行使が期待できないといえるような客観的状況にあったかどうかという観点から判断していくべき」とする考え方（以下、通常人基準という）を示した。

通常人基準に対しては、学説上見解が分かれている。

金子宏氏は、「法人の従業員の詐称による損害にかかる損害賠償請求権は、法律上の請求権が発生した事業年度ではなく、当該法人の会計担当役員が通常人の注意義務をもってすれば従業員の詐称の存在と内容を認識しえた事業年度の益金に計上すべきであろう[84]」と述べ、善管注意義務に基づく認識可能性という観点から本判決を解釈している。

一方、矢田公一氏は、「判示では「納税者の主観は問題とすべきではな

[83] 佐藤・前掲注 73・82 頁。
[84] 金子・前掲注 2・358-359 頁。類似の見解として、藤谷武史「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕127 頁（2011）、松原有里「判批」税研 148 号 103 頁（2009）。

い」と断言していることからして、あらためて納税者が知り得ることが容易かどうかという難易度を問題としているとは考えられない[85]」との理解を示した上で、権利の帰属を巡る損害賠償請求や交通事故による損害賠償請求のような場合を除いて、「その損害がその法人の役員又は使用人による横領による損失であるような場合には、通常、損害賠償請求権はその時において権利が「確定」したものということができる」と述べている[86]。

また、佐藤英明氏は、「損害賠償請求権については、きわめて抽象的な権利の発生時期に、その権利が「確定」したものとして扱われていることに気付く。[87]」と指摘し、賠償についての合意成立等の前に権利確定を判断している点に疑問を呈している。

以上に述べたとおり、損害賠償請求権の認識時期については、特に法人の従業員や役員が不法行為に及んだケースにおいて、学説上見解が統一されているとは言い難い。しかし、裁決例ではあるが、その後の事例においてもこの通常人基準によって損害賠償請求権の計上時期が判断されている[88]。その中では、法人の役員又は使用人であることを根拠に、同

---

85 矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期 －法人の役員等による横領等を中心に－」税務大学校論叢 62 号 141 頁（2009、https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/62/02/pdf/62-2.pdf）。

86 矢田・前掲注 85・104-105 頁参照。この考え方は、法基通 2-1-43 の本文及び解説（佐藤・前掲注 29・257 頁）と類似する考え方である。

87 佐藤・前掲注 73・79 頁。

88 令和元年 5 月 16 日裁決（https://www.kfs.go.jp/service/JP/115/11/index.html）。本件は、従業員が納税者の仕入れた商品を窃取してインターネットオークションで販売した事案であり、損害賠償請求権の計上時期が争点の 1 つとなっている。裁決では、「商品の窃取は、……反復継続して多数回にわたり行われ、その被害額は、1 年当たり 1,000 万円前後にも上るのであり、その態様は大胆なものであるから、……仕入れに係る資料と売上げ及び棚卸しに係る資料とを照合すれば容易に発覚したものであると認められる」ことから、「通常人を基準とすると、本件後期各事業年度において、……損害賠償請求権につき、その存在及び内容等を把握し得ず、権利行使を期待できないような客観的状況があったとはいえない」と判断している。

時両建で処理を行なうといった機械的判断ではなく、金子宏氏が述べるような善管注意義務に基づく認識可能性という観点から判断が行なわれており、通常人基準は、課税実務上も判例として一定の拘束力をもっていると考えられる[89]。

5　事案のまとめ

本節では、判例等を通じて、不法行為等による損害に係る事案における、現年度調整と遡及修正の判断論理を整理した。

大栄プラスチックス事件・日本総合物産事件を通じて、損失の確定という観点から、損金の遡及修正を行なう内部両建説ではなく、被害損失と損害賠償請求権による収益を切り分けて考える外部両建説の採用が明確化された。そして、相栄産業事件において、過去の損金計上の妥当性から、収益の計上時期に争点を移した上で、それを権利確定主義に基づいて検討するアプローチが確立した。ただし、それを受けた日本美装事件は、法人の従業員や役員が不法行為に及んだケースにおいては、通常人基準によって損害賠償請求権を計上すべきとした。つまり、現行の判断論理においては、過年度に損金計上された損失額に対しては修正が行なわれないが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権が計上されることで、所得計算の結果としての遡及修正・現年度調整が行なわれていると整理できる。

---

[89] 現行法下における、相栄産業事件・日本美装事件の位置付けについては、「損害賠償請求権や不当利得返還請求権は、「資産の販売等」に係る収益ではないと考えられるから、法人税法22条の2第1項の適用対象ではないので、原則に戻り同22条4項の公正処理基準に従う処理がなされるはずである（岡村ほか・前掲注8・167頁）。」との見解が示されており、筆者もこの見解に賛同する。

第２節 納税者による経理処理誤り等に係る事案

本節では、経理処理の誤り等が問題となる事案として、東京地判平成27年9月25日税資265号順号12725[90](以下、過年度原価計上漏事件)を主に分析する。会計上の重要性がない収益・費用等の計上漏れは、企業会計原則・第二・六および注解12、過年度遡及会計基準35項・65項に基づいて、現年度の収益・費用として経理処理される。法人税法上、公正処理基準に照らして、そのような会計処理が認められるかという問題が生じる。

１　事案の概要・争点

本件は、納税者（一般小型貨物自動車運送事業を営む法人）が、平成21年3月期の外注先に対する過年分の外注費[91]を、計上漏れを認識した事業年度の損金の額に算入して確定申告を行ったところ、課税当局がそれを認めなかった事案である。過年度に計上漏れが生じた外注費は、計上漏れを認識した事業年度の損金の額に算入されるか否かが争点である。

２　裁判所の判断

裁判所は、次の通り判示し、納税者の請求を棄却した。

まず、裁判所は、法法22条1項・3項・4項の規定内容を整理した上で、公正処理基準について、「……同条4項（筆者注：法法22条4項）

[90] 東京高判平成28年3月23日税資265号順号12830は第一審の判断内容を維持し控訴棄却。最判平成28年10月27日税資266号順号12925は上告不受理とし、確定。

[91] 納税者は、本件外注先との間でトラック乗務員業務に係る請負契約を締結し、本件外注先からトラック乗務員の派遣を受けていた。外注費は、毎期、本件外注先が納税者に派遣した従業員に支払った給与を1.4倍した金額であり、納税者は、毎月、給与に相当する額を支払い、本件外注先の決算期である10月に、同額の4割に相当する額の1年間分（前年の11月から当年の10月まで）をまとめて支払っていた。

は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとすることを旨として設けられた規定であると解されるところ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」との規定の文言にも照らすと、現に法人のした収益等の額の計算が、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法１条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限りにおいては、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され（最高裁平成４年（行ツ）第４５号同５年１１月２５日第一小法廷判決・民集４７巻９号５２７８頁（筆者注：大竹貿易事件）参照）、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるものと解するのが相当である。」と述べた。

そして、「このような見地から法人税法の課税所得における損金の計算についてみると、一般に、同法２２条３項１号に規定する、特定の収益との対応関係を明らかにできる売上原価等については、その収益が計上された事業年度に、同項２号に規定する販売費、一般管理費等については、発生した事業年度に、同項３号の損失については、損失の発生した事業年度に、それぞれ損金の額として算入されるべきものと解するのが相当である。」と説示した。

そして、「……本件外注費は、本件外注先からトラック乗務員の派遣を受けたことに対する対価であるから、これは、納税者の営む運送事業の収益を得るために直接要する費用であって、当該運送事業の収益に係る

売上原価等の原価に該当するものと認められる。……そして……納税者が本件外注費に係る役務の提供等を受けたのは、平成１２年１１月から平成１３年１０月までの間であると認められる。」という事実認定を踏まえて、「本件外注費は、平成２１年３月期（筆者注：計上漏れを認識した事業年度）において、当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額（法人税法２２条３項１号）に該当するということはできない。」と述べた。

また、納税者が行なった会計処理に対しては、「法人税法２２条４項の趣旨に照らすと、企業会計の慣行として広く行われている処理であっても、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする同法の所得計算という要請に反する場合には、公正処理基準に該当するということはできず、公正妥当であるとはいえないものとして、法人税法上採用することができない……」と前置きをした上で、納税者の会計処理が企業会計の慣行として広く行なわれているものであることを認めつつも[92]、「このような企業会計上の慣行は、当初の株主総会での承認や報告を経て確定した財務諸表は、配当制限その他の規制や各種の契約条件の遵守の確認及び課税所得の計算に利用されているから、過去の財務諸表を遡って修正処理することになれば、利害調整の基盤が揺らぐことになるという企業会計固有の問題に基づくものである」と述べた。

そして、「……ある事業年度に損金として算入すべきであったのにそれ

[92] 裁判所は次の通り説示している。
「企業会計においては、会計方針の変更や誤謬の発見などにより、翌期以後になってから過去の利益計算を修正した方がよいと考えられる場合でも、遡って決算をやり直すのではなく、前期損益修正として、過去の損益を特別損益項目に計上して処理することが慣行として広く行われてきたとしても（……企業会計原則第二の六、同注解１２参照）……」

を失念し、それを後の事業年度に発見したという単なる計上漏れのような場合において、企業会計上行われている前期損益修正の処理を法人税法上も是認し、後の事業年度で計上することを認めると、本来計上すべきであった事業年度で計上することができるほか、計上漏れを発見した事業年度においても計上することが可能となり、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することができることになる。」と指摘した。そして、「こうした事態は、恣意の介在する余地が生じることとなり、事実に即して合理的に計算されているともいえず、公平な所得計算を行うべきであるという法人税法上の要請に反するものといわざるを得ないのであって、法人税法がそのような事態を容認しているとは解されない。」と説示した。

さらに、「法人税法上、修正申告や更正の制度があり、後に修正すべきことが発覚した場合、過去の事業年度に遡って修正することが予定されているのであって、企業会計上固有の問題に基づき行われているにすぎない前期損益修正の処理を、それが企業会計上広く行われているという理由だけで採用することはできない……」という点を、加えて述べた。

以上を踏まえて、「単なる計上漏れのように、本来の事業年度で計上すべきであった損益を、後の事業年度において、前期損益修正として計上するような処理を公正処理基準に該当するものとして認めることはできない……」と結論付けた。

3　事案の検討

本事案と類似する裁判例として、宇都宮地判平成10年7月23日税資

237 号 837 頁[93]と東京地判平成 22 年 9 月 10 日税資 260 号順号 11505[94]が存在する。結論を導き出す論理展開に若干の相違はあるものの、いずれも、本事案と同様、遡及修正を行なうべきとの判断を行なっている。少なくとも、計上漏れ等の経理処理誤りについて、企業会計原則の前期損益修正を根拠にして、法人税法の所得計算において現年度調整を行なうことは、本事案を含めた裁判例において一貫して否定されており、この結論自体に反対する主張は見られない[95]。問題となるのは、その結論に至る論理と、他事例との関係性をどのように捉えるかである。

まず、本件は、過年度遡及会計基準適用前の事案であることから[96]、納税者の企業会計上の対応は、企業会計原則・第二・六および注解 12 に基づいて、計上漏れを認識した期の費用に計上するという手法に限られる。故に、法法 22 条 4 項を「企業会計準拠主義を定めた基本規定」と捉える限りでは、納税者の処理について公正処理基準該当性を否定することは容易ではない。

そこで、裁判所は、公正処理基準該当性の判断は、法人税法独自の観

93 本件各事業年度より前に発生したが、発生した事業年度の会計帳簿に計上漏れとなっていた売上原価、販売費、一般管理費、貸倒損失及び支払利息を、弁済した各事業年度に前期損益修正損として計上し、これらを計上した各事業年度の損金の額に算入する処理は、法法 22 条 4 項が定める一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合しないことから、認められないとされた事案。

94 過去複数年において過大に棚卸商品を計上するいわゆる粉飾決算を行っていたことから、平成 14 年 12 月期の損益計算書の特別損失の項目に棚卸商品過大計上損の科目で当該粉飾決算に係る金額を計上し、同金額を損金の額に算入した処理は、本件損失が、法法 22 条 3 項に定める平成 14 年 12 月期の収益に係る売上原価・販売費、一般管理費その他の費用・損失に該当しないことから、認められないとされた事案。

95 本事案の判例評釈として、佐藤孝一「判批」税務事例 49 巻 5 号 16-31 頁（2017）、佐藤英明「判批」TKC 税研情報 26 巻 4 号 16-23 頁（2017）、長島弘「判批」税務事例 49 巻 10 号 45-58 頁（2017）、渡辺徹也「判批」ジュリスト 1511 号 146-149 頁（2017）。

96 過年度遡及会計基準は、平成 23 年 4 月以降に適用されている。第 1 章第 4 節第 2 項を参照。

点から判断するという立場を取り[97]、このような見地からは、「一般に、同法２２条３項１号に規定する、特定の収益との対応関係を明らかにできる売上原価等については、その収益が計上された事業年度に、同項２号に規定する販売費、一般管理費等については、発生した事業年度に、同項３号の損失については、損失の発生した事業年度に、それぞれ損金の額として算入されるべきものと解するのが相当である」と説示した。そして、事実認定を踏まえて、本件外注費は、計上漏れを認識した事業年度の原価の額（法法 22 条 3 項 1 号）には該当しないと結論付けている。法人税法独自の観点の意味内容については、第 3 章第 3 節で考察するが、ここでは、法法 22 条 3 項という法人税法の具体的な規定に則って、その解釈が行なわれている点を確認しておきたい。

さらに、裁判所は、納税者が行なった会計処理が公正処理基準に該当しない理由について検討を行なっている。その理由としては、①企業会計における前期損益修正は企業会計固有の問題に基づくものであること、②単なる計上漏れについて前期損益修正を認める場合、恣意の介在する余地が生じることになること、③修正申告や更正の制度の存在という 3 つが挙げられているが、佐藤英明氏は「このうち②が大竹貿易事件最高裁判決に繋がる考慮要素であり、判断の中心的な根拠であった」と述べており[98]、筆者も本見解に同意する。

---

97 「①法人税法 22 条 4 項を法人税法における所得金額の計算規定の簡素化を目的としていると理解し、②一定の会計処理の基準が同項にいう公正処理基準に該当するか否かは、「法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保」という法人税法独自の観点から判断されるものとした上で、③このような理解について、いわゆる大竹貿易事件最高裁判決を参照させる」という 3 点を併せて判示する本判決は、本章第 3 節で分析する TFK 事件（東京地判平成 25 年 10 月 30 日）・第 3 章第 3 節第 1 項で分析するビックカメラ事件（東京高判平成 25 年 7 月 19 日）の延長線上にあるものと整理される（佐藤英明・前掲注 95・20 頁参照）。

98 佐藤英明・前掲注 95・21 頁参照。同様の見解として、長島・前掲注 95・57 頁、渡辺・前掲注 95・148 頁。大竹貿易事件最高裁判決に対する考察は、第 3 章

ただし、上記①の点は、他事例との関係性において課題がある。本章第3節で述べる大元密教本部事件（横浜地判昭和60年7月3日）とTFK事件（東京地判平成25年10月30日）では、企業会計準拠を1つの根拠として、企業会計における前期損益修正が公正処理基準に該当するとの判断が行なわれている。このように、別の判例等と本判決で、前期損益修正処理に対して、逆の評価・結論が導き出されていることには、学説から指摘・批判がある[99]。

これついて、筆者は、「『売上原価等は、その収益が計上された事業年度に損金の額として算入される』という法法22条3項の計算原則に反して、計上漏れが発覚した事業年度に計上する場合、それは納税者の恣意により、同一の費用や損失を複数の事業年度において計上することを許すことになり、(法規に従って各納税者が)公平な所得計算を行うべきという法人税法上の要請に反することから、このような会計処理は認められない」という文脈での説示であり、いわゆる前期損益修正処理一般についての判断ではない[100]と位置付けることが妥当と考える。

なお、現行法制下では、法法22条の2　1項から3項によって資産の販売等に係る収益の額の帰属時期が法令上明文化されたため、それに係る原価の額の帰属時期についても、当該条文を根拠に（法法22条4項に依拠せずに）判断が可能である。

第3節第1項を参照。

[99] 佐藤英明・前掲注95・22頁、長島・前掲注95・57頁、渡辺・前掲注95・148頁。

[100] 佐藤英明氏は、「本判決は、前期損益修正一般についての判断を示したものではなく、飽くまでも「単なる計上漏れのように、本来の事業年度で計上すべきであった損益を、後の事業年度において、前期損益修正として計上するような処理」について、その公正処理基準該当性を否定したにとどまると理解しておきたい。したがって、本判決の射程もその範囲にとどまる。」と述べる（佐藤英明・前掲注95・22頁）。

第３節 特別の更正の請求の適用に係る事案

本節では、法基通 2-2-16 に見られる遡及修正排除の論理に関して、判例等がどのような判断を行なっているのかという点を、特別の更正の請求の適用に係る事案を通じて整理する[101]。

１　大元密教本部事件（横浜地判昭和60年7月3日）

（１）事案の概要・争点

本件（横浜地判昭和 60 年 7 月 3 日訟月 32 巻 5 号 1078 頁[102]）は、納税者（宗教法人）が、売買契約に基づき土地の譲渡を行い、その後売買代金の残金が弁済期までに支払われなかったため、売買契約の解除及び抹消登記手続が行われた場合に、過年度に遡及して、土地の譲渡及び残金に係る約定利息による収益の額を減額する更正処理が認められるかが、争われた事案である。

本事案の特殊性は、納税者はたまたま本土地を買い入れ売却したに過ぎず、また収益事業の出版業も毎年赤字であることから、現年度調整によっては救済を受けることができないという点にある[103]。

---

[101] 特別の更正の請求の適用に係る事案については、第 3 章で、詳細に比較・分析を行なうため、本節では裁判所の判断論理を確認するに留める。

[102] 東京高判昭和 61 年 11 月 11 日税資 154 号 524 頁は、第一審の判断内容を維持し控訴棄却。最判昭和 62 年 7 月 10 日税資 159 号 65 頁も同様に上告棄却し、確定。

[103] この点について納税者は次の通り主張している。
「原告は、宗教法人であって不動産業も営むものではなく、一億総不動産屋といわれた時代にたまたま本件土地を……買い入れ、……売却したにすぎないのであり、その後不動産取引は行なっておらず、収益事業としては、主として信者対象の出版業を行っているのみであり、それも累年赤字である。原告は本件土地を処分するほかに本件の税を支払う資力はなく、本件土地を処分しようにも現在の経済情勢では買手も見つからないし、右税額以上に売れる可能性も少ない。したがって、原告にとって、本件減額更正を受けなければ、本件解除による……特別損失を埋め合わす機会は永久にない」

（２）裁判所の判断

裁判所は、本件更正の請求は、特別の更正の請求のうち、通法23条2項1号の要件を満たすことから、手続上適法になされたものとした。しかし、「通則法は、「国税についての基本的な事項及び共通的な事項」を定め（同法一条）ているところ、これを更正の請求についていえば、税法の基本的な手続に関して定めているにとどまり、課税の実体的要件……については、……各租税実体法がこれを定めているのであって、通則法の関知するところではない」ことから、本件更正の請求が通法23条1項1号の実体的要件を満たしているか否かは、「法人税法上、後の事業年度において売買契約が解除された場合に、その効果が遡り、当該売買契約が成立した事業年度における課税標準、税額が過大であるということになるかどうか」によって判断されると述べた。

次に、裁判所は、「……法人税法上、後の事業年度において売買契約が解除されたような場合において、それによって所得の金額が遡って変動することになるかどうかについては直接定めることなく、これを公正処理基準に従うものとしたものということができる」と述べ、公正処理基準に論点を移した。

そして、「企業会計原則は、その性格上、公正な会計慣行を要約し、成文化したものであるが、……これが会計慣行として実際界に定着していることは公知の事実である……企業会計上臨時的異常な損失や前期以前の売上げに対する異常な返品等は、前期損益修正項目等として特別損益に計上すべき旨定められていることからも明らかなように、企業会計原則等は、法人の収益及び費用、損失について発生主義（いわゆる権利確定主義）を建前としているものということができる。……法人の場合に

は、企業会計上、継続事業の原則に従い、当期において生じた収益と、当期において生じた費用、損失とを対応させて損益計算をしていることから、既往の事業年度に計上された譲渡益について当期において当該契約の解除等がなされた場合には、右譲渡益を遡及して修正するのではなく、解除等がなされた事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われていることが認められる。」と述べた。

以上の認識を踏まえて、「法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて当期において経理処理をすべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するものであっても、その事業年度に遡って損金としての処理はしないというのが、一般的な会計の処理である」と判断した。このような処理は、「継続的に多種多様な益金、損金が発生していく企業の実態に即しており」、所法 51 条 2 項及び所令 141 条の規定を鑑みても[104]、「公正処理基準に適ったものである」と判断し、本件更正の請求は税額の過大などの実体的要件を欠くと結論付けた[105]。

（３）事案の検討

本判決は、特別の更正の請求の適用に係る事案に対する判断論理の基

[104] 第 1 章第 2 節参照。

[105] 本事案の特殊性により、現年度調整によってでは納税者の救済が行なわれない点について、裁判所は、以下の通り、欠損金の繰戻しによる還付・欠損金の繰越しの制度の存在を挙げ、やむを得ないとしている。この考え方は、TFK 事件・クラヴィス事件最高裁判決と共通している。

「法人税法は当該納税者が青色申告者であれば、将来五年間にわたって欠損金の繰越算入をすることができる旨定め（五七条）、あるいは、前年度へ欠損金を繰り戻すことができる旨定め（八一条）、その救済を図っている。したがって、本件において、原告が右のような方法によっても救済を受けることができないとすれば、それは法人の所得の計算についてその収益及び費用、損失を計上すべき事業年度につき、前記説示のとおり、法人税法がいわゆる権利確定主義を採っていることによるものであり、他に特段の定めがない以上、救済されない結果になるとしてもやむを得ないものといわざるを得ない。」

礎となる考え方を提示している。裁判所の判断論理は次の通りである。

まず、更正の請求の実体的要件は各個別税法に規定されているため、現年度調整と遡及修正の判断は、各個別税法の規定に基づいて行なう必要がある。しかし、法人税法上、本件で問題となった契約の解除等については別段の定めがないことから、公正処理基準に基づき判断される。そして、企業会計原則においては、契約の解除等による損失は、解除等がなされた事業年度の損失(前期損益修正損)として取り扱われるため、公正処理基準に基づき、法人税法においても同様に取り扱われる。

以上の判断論理は、大筋において、前述した法基通 2-2-16 や本節で述べる他事案と共通している。本判例を通じて「事業所得に係る所得税や法人税にあっては、この後発的な更正請求事由の大部分が適用されない……。収益と費用とが期間的に対応することとされているこれらの税にあっては、例えば、売買が取り消されて戻り品があったときは、それが前期以前の売上げに係るものであっても当期の売上勘定の借方に記入されるか、又は戻り品勘定によって処理される会計慣行があり、そのことを前提にして課税標準が算出されている。……後発的事由に係る更正の請求制度によって、このような慣行を変更しようとするものではない[106]」という通説が明確化されたといえる[107]。

2　TFK事件（東京地判平成25年10月30日）

（1）事案の概要・争点

本件(東京地判平成 25 年 10 月 30 日税資 263 号順号 12324[108])では、

[106] 志場ほか・前掲注 1・361-362 頁。
[107] 品川芳宣氏は、このような考え方は「既に幾つかの判決において是認されているところであり、本件各判決がそれらの考え方を一層明確にしたことが注目される」と指摘する（品川・前掲注 69 重要租税判決・611 頁)。
[108] 東京高判平成 26 年 4 月 23 日税資 264 号順号 12460 は、第一審の判断内容を

更生会社株式会社 TFK（以下、本件更生会社）[109]は、本件各事業年度において、利息制限法 1 条に規定する利率を超える約定利息及び遅延損害金（以下、制限超過利息）の支払を受け、これに係る収益の額を益金の額に算入して法人税の確定申告をしていた。しかし、旧貸金業法 43 条 1 項の規定の適用を厳格に解する判断を示す最判平成 18 年 1 月 13 日民集 60 巻 1 巻 1 号 1 頁によって、貸金業者に対する過払金返還請求権の行使が急増し[110]、本件更生会社は、資金繰りの悪化により、更生手続開始の申立てをした。更生手続において過払金返還請求権に係る債権が更生債権として確定したことから、本件更生会社の管財人が、本件各事業年度において益金の額に算入された金額のうち当該更生債権に対応する制限超過利息を益金の額から差し引いて法人税の額を計算し、更正の請求を行なったところ、課税当局が更正をすべき理由がないとする通知処分を行なった事案である。

維持し控訴棄却。最判平成 27 年 4 月 14 日税資 265 号順号 12647 は、上告不受理とし確定。

[109] 本件更生会社は、株式会社武富士が、更生手続開始の決定を受けた後、吸収分割により消費者金融業に関して有する権利義務を他の株式会社に承継させるとともに商号の変更をした株式会社である。

[110] 過払返還請求権行使の背景について、以下の通り補足する（三木義一監修『新実務家のための税務相談（民法編）』94-95 頁（有斐閣、2017）、我妻榮ほか・前掲注 28・35-41 頁参照）。

刑事罰を伴わない民事立法である利息制限法は、法外な金利から借主を保護する趣旨で、金銭消費貸借契約の利息の上限を定め、それ以上の合意をしても超過部分は無効と定めている（利息制限法 1 条）。他方で刑事罰を伴う出資法は貸付業者の金利を定めているが、利息制限法の最高利率が 20%とされるのに対して、平成 18 年改正前においては 29.2%とされるズレがあった。これが民事上は無効だが刑事罰がない、グレーゾーン金利として問題とされてきた。そして、行政的な観点から貸金業について規制を加える貸金業法（平成 18 年改正前）は、利息制限法の制限額を超えて任意に債務者が貸金業者に支払った利息は、一定の要件を充足したときは、有効な利息の債務の弁済とみなすとし、超過利息等の元本充当を否定していた（みなし弁済）。以上により、多くの貸金業者は、みなし弁済に該当することを前提に、グレーゾーンの上限近くの利息で貸付けを行なっていた。

これに対しては、学説の批判が強かったところ、最判平成 18 年 1 月 13 日民集 60 巻 1 巻 1 号 1 頁は、みなし弁済規定を骨抜きにする解釈をして、超過利息等の元本充当・返還を認める立場を示した。これにより、充当すべき元本が残存していない場合の不当利得返還請求（過払金返還請求）訴訟が急増した。なお、平成 18 年において、貸金業法のみなし弁済規定の廃止、出資法の刑事罰の対象となる金利の引き下げが行なわれ、グレーゾーン金利はなくなった。

なお、本件は、過年度遡及会計基準が適用される前の事案であり[111]、本件更生会社は、平成 22 年 4 月 1 日から本件更生手続の開始の日（同年 10 月 31 日）までの事業年度の決算において、超過利息等に係る損失を特別損失として計上する会計処理を行なっている。

争点は、「本件更正の請求が通法 23 条所定の要件を満たすか否か」と「不当利得返還請求権の有無」の 2 つである。本論文では前者に焦点を絞る。

（２）裁判所の判断

裁判所は、大元密教本部事件と同様に、本件更正の請求に係る実体要件の充足判断に当たっては、「本件各事業年度の法人税に係る課税標準等若しくは税額等の計算が法人税法の規定に従っていなかったか否か又は当該計算に誤りがあったか否か」が問題であるとした。

次に、裁判所は、「法人税法は、……事業年度……の所得の金額を課税標準として課税するものとし（同法２１条）、法人に対し、確定した決算に基づき……申告書を提出すべきものとした上で（同法７４条１項。これにより、当該事業年度の終了時に成立した当該事業年度の法人税の納税義務につき納付すべき税額が確定される（通則法１５条２項３号、１６条１項１号及び２項１号）。）、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し（法人税法２２条１項）、益金の額に算入すべき金額を同条５項所定の資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益の額とする一方（同条２項）、損金の額に算入すべき金額を同条３項各号に掲げる費用又は損失の

111 過年度遡及会計基準は、平成 23 年 4 月以降に適用されている。第 1 章第 4 節第 2 項を参照。

額とし、上記の収益の額及び損金の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）に従って計算されるものとする旨を定めている（同条４項）。」ことを述べた上で、「同項（筆者注：法法22条４項）は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとすることを旨として設けられた規定であると解されるところ、「企業会計の基準」等の文言を用いず「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定していることにも照らすと、現に法人のした収益等の額の計算が、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法１条参照）とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限りにおいては、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され（最高裁平成４年（行ツ）第４５号同５年１１月２５日第一小法廷判決・民集４７巻９号５２７８頁（筆者注：大竹貿易事件）参照）、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に該当するといえるか否かについては、上記に述べたところを目的とする同法の独自の観点から判断されるものと解するのが相当である。」と説示した。

そして、「……このような法人税法の定め等を前提とすると、同法は、法人が存続し成長することを目指して経営されるものであることに照らし、人為的に期間を区切って会計の計算をする必要があることを前提（いわゆる継続企業の前提）とした上、このようにして区切った期間である事業年度に帰属する収益と当該事業年度に帰属する費用又は損失とを対応させ、その差額をもって法人税の課税標準である所得の金額とするものとし、当該事業年度の収益又は費用若しくは損失については、当該事

業年度に係る確定した決算に基づき、その発生の原因の実際の有効性等のいかんを問わず、これを認識するものとして、当該決算に基づき上記のように計算した所得の金額及びこれにつき計算した法人税の額が記載された確定申告書の提出により当該事業年度の法人税の額が確定されるとしているものと解するのが相当である。このことは、①企業会計原則においては、過去の利益計算に修正の必要が生じた場合に、過去の財務諸表を修正することなく、要修正額をいわゆる前期損益修正として当期の特別損益項目に計上する方法を用いることが定められていること、②株主総会への提出及びその承認（会社法４３８条）等を経て確定した計算書類は、剰余金の額の計算（同法４４６条）や剰余金の配当等の制限（同法４６１条）の基礎となるなど、事後的な修正になじまないこと、③法人税法に、事業年度を超えて課税関係を調整する制度として、欠損金の繰戻しによる還付（同法８０条）や青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（同法５７条）が規定されていること、④所得税法５１条２項が、その所得の金額の計算につき法人税における同様の前提に立つと解される不動産所得、事業所得又は山林所得に関し、……上記①と同様の処理を定めていることによっても裏付けられる」と述べた上で、「……前期損益修正の処理は、法人税法２２条４項に定める公正処理基準に該当すると解するのが相当である」と判断した。

（３）事案の検討

本判決の意義は、「事業を継続せず解散することが定められている法人についても、過去の事業年度の益金にかかる損失の処理について、遡及処理を前提とした更正の請求を認めず、前期損益修正の方法により行

なうべきであると判断した点[112]」にある。

裁判所は、過年度原価計上漏事件と同様に、公正処理基準は法人税法独自の観点から判断するという前提に立っている。そして、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当する理由として、法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていることを中心に据え、①企業会計原則に前期損益修正の方法が定められていること、②確定済みの計算書類が事後修正になじまないこと、③法人税法には欠損金の繰戻還付・繰越という事業年度を超えた課税関係調整制度が存在すること、④所法51条2項・所令141条が、事業所得等ついて現年度調整処理を定めていることを追加的に挙げている。

3　クラヴィス事件高裁判決（大阪高判平成30年10月19日）

（1）事案の概要・争点

本件（大阪高判平成30年10月19日税資268号順号13199）は、TFK事件の類似事案である。利息制限法1条に規定する制限利率を超える約定利息及び遅延損害金（以下、制限超過利息）の支払を受け、これに係る収益の額を益金の額に算入して法人税の確定申告をした消費者金融会社が、後に破産会社となり（以下、本件破産会社）、破産手続において、一般調査期間の経過をもって、過払金返還請求権が破産債権として確定した。そこで、本件破産会社の破産管財人が、過払金返還債権が破産債権者表に記載され、確定判決と同一の効力により確定したことを前提に、本件各事業年度（平成7年から同17年度まで（ただし同11年度を除く））の決算について、制限超過利息返還債務を貸借対照表の負債の部に計上し、貸借対照表の資本の部を同額減少させること等を内容とする会

[112] 佐藤英明「判批」判例時報2241号171頁（2015）。

計処理、つまり、過年度遡及会計基準の修正再表示の会計処理（以下、本項では本件会計処理という）[113]を行なった上で、本件各事業年度に計上した益金のうち、本件過払金返還債権に対応する制限超過利息部分が過大であったとして、通法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求（以下、本件更正の請求）を行なったところ、課税当局がそれを認めなかった事案である。

TFK 事件と同様、争点は、「本件更正の請求が通法 23 条所定の要件を満たすか否か」と「不当利得返還請求権の有無」の 2 つである。本論文では前者に焦点を絞る。

（2）裁判所の判断

裁判所は、TFK 事件及び本件第一審[114]（大阪地判平成 30 年 1 月 15 日判タ 1458 号 139 頁。以下、クラヴィス事件地裁判決。）と同様、更正の請求の実体的要件を充足しているか否かの判断は、法人税法の規定に照らして検討され、過年度遡及会計基準の修正再表示の会計処理が、公正処理基準に合致するか否かが問題と述べた。

しかし、これまでの案件と異なり、裁判所は次の通り説示し、本件において、前期損益修正による処理又は過年度遡及会計基準による遡及処理のみが公正処理基準に合致する唯一の会計処理としなければならないと解することはできないという解釈を示した。

「前期損益修正の処理は、……財務諸表等規則……1 条 2 項により同

113 第 1 章第 4 節第 2 項参照。

114 クラヴィス事件地裁判決は、概ね TFK 事件と同様の論理を採用し、「……当該義務に係る損失が生じた日の属する事業年度において、不当利得として返還すべき利息を損金と取扱い、……企業会計原則における前期損益修正と同様の処理をすることが、事業年度による期間損益計算に基づいて課税を行うという法人税法の所得計算及び課税の在り方に合致するものといえる」と結論付けている。

条１項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当するとされる企業会計原則……に定めのある会計処理であり、会社法上も、前期損益修正の処理を前提とする規定（会社法４３５条２項、会社計算規則８８条２項、３項等）が存在する。また、過年度遡及会計基準……は、財務諸表等規則１条３項により同条１項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」として位置づけられている企業会計基準であり、会社法上も、同会計基準を前提とする規定（会社法４３５条２項、会社計算規則９６条７項等）が存在する。以上のことを踏まえると、前期損益修正の処理と過年度遡及会計基準は、いずれも「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法４３１条）に当たるものといえる。」

「……法人税法２２条４項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解され（最高裁平成４年（行ツ）第４５号同５年１１月２５日第一小法廷判決・民集４７巻９号５２７８頁（筆者注：大竹貿易事件）参照）、収益・費用等の帰属年度をめぐり、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）に適合する会計処理は必ずしも単一ではないと考えられるから、本件の……場合の収益・費用等の帰属年度に関し、前期損益修正による処理又は過年度遡及会計基準による遡及処理のみが公正処理基準に合致する唯一の会計処理としなければならないと解するのは相当ではない。」

「そして、破産手続が、裁判所の監督の下で、利害関係人の利害及び債務者と債権者との間の権利関係を適切に調整し、もって債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図ることを目的とする手続であり（破産法１

条、７５条１項)、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする国税徴収法（同法１条参照）においても、破産手続は強制換価手続に、破産管財人は執行機関にそれぞれ位置付けられていること（同法２条１２号、１３号）をも考慮すると、上記の場合における収益・費用等の帰属年度に関する会計処理については、破産管財人において、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と矛盾せず、かつ、破産手続の目的に照らして合理的なものとみられる会計処理を行っている場合には、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税法上も上記会計処理を公正処理基準に合致するものとして是認するのが相当である。」

そして、「本件破産会社の場合は、①企業会計基準が全面的に適用されるべき理由はなく[115]、②会社法上も本件計算書類関係諸規定は適用されない上、③過去の確定決算を修正しても、通常の株式会社の場合のような弊害が生じることもないのであるから[116]、本件会計処理は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と矛盾しないし、④控訴人が本件会計処理を行うことは、本件破産手続の目的に照らして合理的なものというべき[117]であり、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反す

[115] 裁判所は、「前期損益修正の処理を規定する企業会計原則や過年度遡及会計基準を含む企業会計基準は、企業の経済的活動が半永久的に営まれ、倒産しないとの仮定（継続企業の公準）が成り立つことを前提とする考え方に基づく」が、破産手続が終了するまで存在するに過ぎない破産会社には継続企業の公準が妥当しない以上、前期損益修正が「破産会社に適用される唯一の会計基準と解する必然性はな」く、「この理は、過年度遡及会計基準についても同様に当てはまる」と説示する。

[116] 裁判所は、「……破産手続が、裁判所の監督の下で、利害関係人の利害及び債務者と債権者との間の権利関係を適切に調整し、もって債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図ることを目的とする手続であり、破産会社は、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎない存在であること（破産法１条、３５条、７５条１項）を踏まえると、……破産管財人において過年度の確定決算自体を修正したとしても、そのことにより、株主等の利害関係人や債権者との利害調整の基盤が揺らぐとは考えられない。」と説示する。

[117] 裁判所は、「本件破産会社の破産管財人である控訴人が、……納付済みの法人

るものでもない[118]から、本件会計処理は、法人税法上も、公正処理基準に合致するものとしてこれを是認すべきものと解すべきである。」と判断した。これに対して、課税当局は上告を行なった。

（３）事案の検討

裁判所は、会社法の規定に基づき、前期損益修正の処理と過年度遡及会計基準は、いずれも会社法における「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に当たると解釈した。そして、TFK事件と同様、大竹貿易事件に基づいて公正処理基準を解釈したが、「法人税法独自の観点」という表現は用いず、収益・費用等の帰属年度をめぐり公正処理基準に適合する会計処理は必ずしも単一ではなく、前期損益修正による処理又は過年度遡及会計基準による遡及処理のみが公正処理基準に合致する唯一の会計処理としなければならないと解するのは相当ではないと判断した。そして、本件においては、「破産管財人において、一般に公正妥当と認め

税の還付を求めるために必要な会計処理（本件会計処理）を行った上で、更正の請求等を行い、その結果得られた還付金を原資に、……破産債権者への配当を行うなど適正かつ公平な清算を図ろうとすることは、……前期損益修正の処理等をしても還付金による財団の増殖が見込まれないことが明らかであることも考慮すると、破産手続の目的に照らして合理的なものというべきである」と説示する。

118 この点に関連する説示としては、以下の通りである。

「（筆者注：課税当局は）解散法人について本件会計処理を認めることは解散していない法人との課税上の不平等を生じさせる旨を縷々強調する。しかし、……仮に破産会社についても前期損益修正に基づく会計処理等のみが公正処理基準に合致するものとした場合、継続企業の公準が妥当せず、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するに過ぎず、今後収益を上げることが全く期待できない破産会社……について、後発的事由による法人税の過大納付分の還付が事実上常に受けられない結果を招来することを許容するものであり、解散せずに事業を継続している法人が前期損益修正等の方法により還付を受け得る余地があることとの対比において、かえって破産会社（ひいては破産債権者）に不利益な方向で不平等を生じる結果を招くことになりかねない。なお、法人税法又は所得税法等に前期損益修正を前提とし、個別的に課税の調整をする規定が存在するからといって、上記不平等を正当化することは困難である。」

「……国税徴収法上の執行機関でもある破産管財人が過年度の確定決算を修正することをもって、収益等の発生時期を人為的に操作するものであるということはできないし、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するということもできない。」

られる企業会計の慣行と矛盾せず、かつ、破産手続の目的に照らして合理的なものとみられる会計処理を行っている場合には、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税法上も上記会計処理を公正処理基準に合致するものとして是認するのが相当である。」と説示し、過年度遡及会計基準の修正再表示の会計処理は、公正処理基準に合致すると結論付けている。

4　クラヴィス事件最高裁判決（最判令和2年7月2日）

（1）事案の概要・争点

本件（最判令和2年7月2日裁時1747号7頁[119]）は、課税当局が上告を行なったクラヴィス事件高裁判決に対する最高裁判決である。争点は、「本件更正の請求が通法23条所定の要件を満たすか否か」である。

（2）裁判所の判断

裁判所は以下の通り説示し、クラヴィス事件高裁判決を破棄自判した。

裁判所は、「一般に、企業会計においては、会計期間ごとに、当期において生じた収益の額と当期において生じた費用及び損失の額とを対応させ、その差額として損益計算を行うべきものとされている。そして、企業会計原則は、過去の損益計算を修正する必要が生じても、過去の財務諸表を修正することなく、要修正額を前期損益修正として修正の必要が生じた当期の特別損益項目に計上する方法を用いることを定め……、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準（筆者注：過年度遡及会計基準）」……も、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合に行う会

[119] 裁判所ウェブサイトで公開されている文書は以下のURLを参照。
（https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/541/089541_hanrei.pdf）

計処理としては、当該誤謬に基づく過去の財務諸表の修正再表示の累積的影響額を当期の期首の残高に反映するにとどめることとし（２１項）、同会計処理が認められる誤謬の範囲を当初の財務諸表作成時に入手可能な情報の不使用や誤用があった場合に限定している（４項（８））。企業会計原則等におけるこれらの定めは、法人の損益計算が法人の継続的な経済活動を人為的に区切った期間を単位として行われるべきものであることを前提としており、過去の損益計算を遡って修正することを予定していないものと解される。」と述べ、企業会計一般は、継続企業の公準に基づき、過去の損益を遡って修正することを予定していない旨説示した。

そして、法人税法における制限超過利息の返還債務確定の問題一般について、「法人税法も、事業年度……における所得の金額を課税標準として課税することとし（２１条）、確定した決算に基づき各事業年度の所得の金額等を記載した申告書を提出すべきものとしており（７４条１項）、国税通則法も、当該申告書の提出による申告をもって、当該事業年度の終了時に成立した法人税の納税義務につき納付すべき税額が確定することとしている（１５条２項３号、１６条１項１号及び２項１号）」ことを踏まえると、「法人税の課税においては、事業年度ごとに収益等の額を計算することが原則であるといえるから、貸金業を営む法人が受領し、申告時に収益計上された制限超過利息等につき、後にこれが利息制限法所定の制限利率を超えていることを理由に不当利得として返還すべきことが確定した場合においても、これに伴う事由に基づく会計処理としては、当該事由の生じた日の属する事業年度の損失とする処理、すなわち前期損益修正によることが公正処理基準に合致する。」と述べた。

そして、「法人税法は、事業年度ごとに区切って収益等の額の計算を行うことの例外として、……青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（５７条）及び欠損金の繰戻しによる還付（８０条）等の制度を設け、また、解散した法人については、残余財産がないと見込まれる場合における期限切れ欠損金相当額の損金算入（５９条３項）等の制度を設けている。課税関係の調整が図られる場合を定めたこのような特別の規定が、破産者である法人についても適用されることを前提とし、具体的な要件と手続を詳細に定めていることからすれば、同法は、破産者である法人であっても、特別に定められた要件と手続の下においてのみ事業年度を超えた課税関係の調整を行うことを原則としているものと解される。」と述べ、法人税法では、破産会社であっても、欠損金規定の範囲に限り、事業年度を超えた課税関係の調整が可能であると説いた。

さらに「同法及びその関係法令においては、法人が受領した制限超過利息等を益金の額に算入して法人税の申告をし、その後の事業年度に当該制限超過利息等についての不当利得返還請求権に係る破産債権が破産手続により確定した場合に前期損益修正と異なる取扱いを許容する特別の規定は見当たらず、また、企業会計上も、上記の場合に過年度の収益を減額させる計算をすることが公正妥当な会計慣行として確立していることはうかがわれないことからすると、法人税法が上記の場合について上記原則に対する例外を許容しているものと解することはできない。このことは、上記不当利得返還請求権に係る破産債権の一部ないし全部につき現に配当がされ、また、当該法人が現に遡って決算を修正する処理をしたとしても異なるものではない。」と述べ、本件について前期損益修正処理に対する例外（遡及修正処理）は許容されないと判断した。

以上を踏まえて「当該制限超過利息等の受領の日が属する事業年度の

益金の額を減額する計算をすることは、公正処理基準に従ったものということはできない」と結論付けた。

（３）事案の検討

本判決の意義は、「制限超過利息の返還債務確定の問題一般については、制限超過利息の返還が確定した日の属する事業年度の損失とする処理が公正処理基準に合致し、破産会社に関しても例外は認められない」ことを、最高裁判所が初めて明示した点にある。

裁判所は、法人税の所得計算は事業年度単位が原則であり、貸金業者一般の制限超過利息の返還債務確定の問題については、返還債務が確定した日の属する事業年度の損失とする処理（前期損益修正）が公正処理基準に合致すると説く。そして、「法人税法には欠損金の繰戻還付・繰越、残余財産がないと見込まれる場合における期限切れ欠損金相当額の損金算入といった課税関係調整規定が存在すること」、「本件について、前期損益修正と異なる取扱いを許容する特別の規定は存在しないこと」、「企業会計上も、本件について、過年度の収益を減額させる計算をすることが公正妥当な会計慣行として確立していることはうかがわれないこと」を踏まえ、本件について、前期損益修正に対する例外を許容していると解することはできないと述べた。以上を踏まえて、遡及修正処理は公正処理基準に合致しないと判断した。

前期損益修正に対する例外を明確に排除する本判決は、制限超過利息の返還債務確定の問題に限らず、特別の更正の請求の適用に係る事案一般について、射程を有すると考えられる。

５　事案のまとめ

本節では、法基通 2-2-16 等に見られる遡及修正排除の論理に関して、判例等がどのような判断を行なっているのかという点を、特別の更正の請求の適用に係る事案を通じて整理した。

裁判所は一貫して、更正の請求の実体的要件の充足という点を、公正処理基準に基づき判断し、遡及修正処理を排除してきた。「更生会社・破産会社における制限超過利息の返還債務の確定時期の問題」の事案について、クラヴィス事件高裁判決が、初めて遡及修正を認める判断を行なったものの、最高裁判決では破棄自判の判断が行なわれている。

第 4 節 現行判断原則と問題点の整理

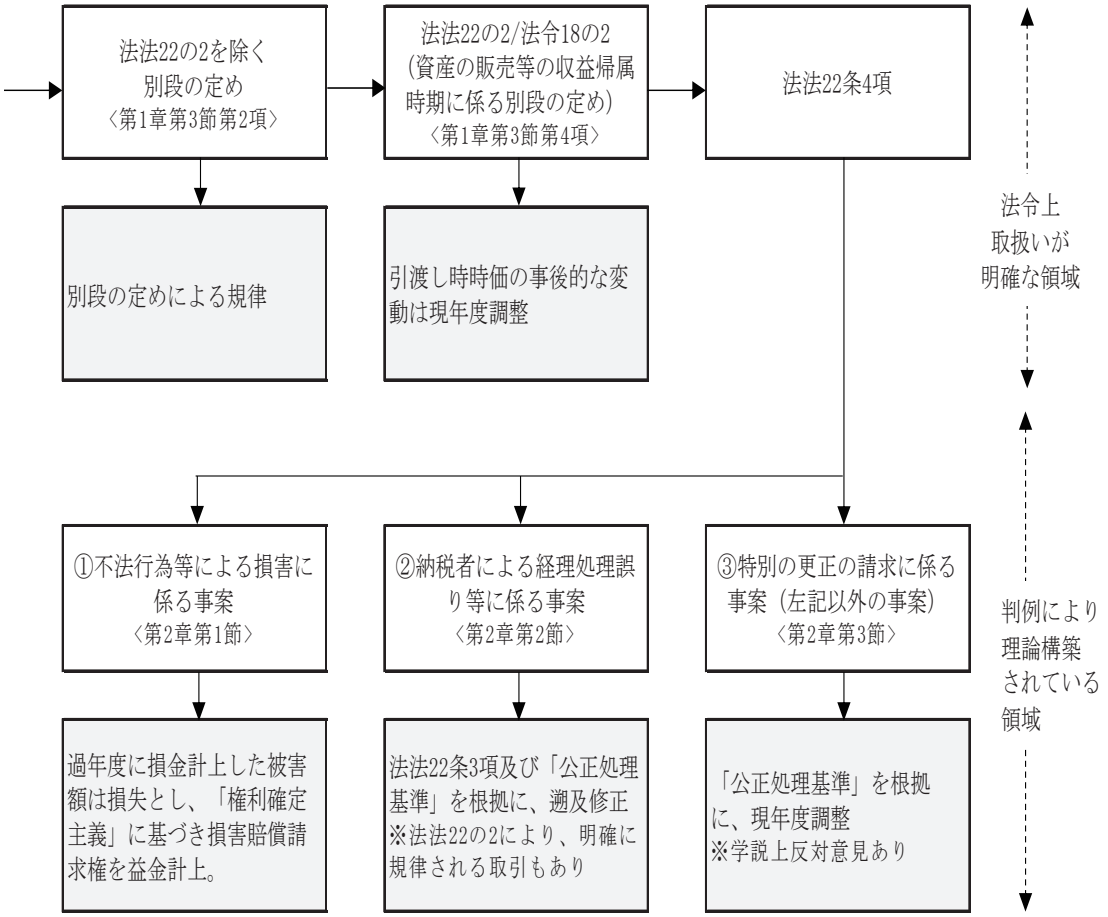
本節では、これまでの内容を踏まえて、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点に関する、法人税法上の判断原則を整理し、現行の判断原則における問題点を確認する。

1　現行判断原則の整理

これまでの内容を踏まえて、「後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期」という論点に関する現行の判断原則を整理する。

通法 23 条は更正の請求という遡及修正手段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体的要件が、法人税法に規定されていることから、現年度調整と遡及修正の判断に際しては、法人税法の規定に照らして検討が行なわれる。そして、法人税法の規定に照らした判断原則は、【図 1】に示す通りである。

【図 1】



まず、法人税法における別段の定めである、明文化された課税要件とは異なる所得・税額計算を行なっている場合、それが更正の請求の実体的要件を充足し、遡及修正の対象となることは当然である。ただし、法人税法では、遡及修正を制限する規定として、損金経理等の決算調整の要件が存在する。

次に、資産の販売等に係る収益の帰属時期に関する別段の定めである、法法 22 条の 2 及び法令 18 条の 2 による規律が行なわれる。法令 18 条の 2 では、税法上の変動対価が事後的に変動した場合、それを現年度調整することが立法措置により明確化されている。

そして、別段の定めが存在しない、収益・費用等の帰属年度の問題は、公正処理基準に基づき判断され、判例等を通じてその判断原則が構築さ

れている。本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期に関連する判例等を①不法行為等による損害に係る事案(以下､タイプ①)、②納税者による経理処理誤り等に係る事案（以下、タイプ②)、③特別の更正の請求の適用に係る事案（以下、タイプ③）に分類した。

タイプ①は、損金と益金は切り離して検討が行われ、過年度に損金計上された損失額に対しては遡及修正が行なわれないが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権（益金）が計上されることで[120]、所得計算の結果としての遡及修正・現年度調整が行なわれている。

タイプ②は、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する立場から、法法 22 条 3 項に基づいて、遡及修正が行なわれる。単なる計上漏れについて前期損益修正を認める場合、恣意の介在する余地が生じることになるという点も、判断において重要視されている。なお、現行法制下では、資産の販売等に係る収益及びそれに対応する原価の年度帰属については、法法 22 条の 2　1 項から 3 項により規律されるため、公正処理基準に依拠した判断を行なう必要性はない。

タイプ③については、公正処理基準に基づき、遡及修正処理が排除されている。法基通 2-2-16 にみられる、法人税法において遡及修正を一切

---

[120] 株式購入後に発生した後発的事由に伴い受領した金銭を、法令 119 条 1 項に基づく株式購入対価の返還（別段の定めによる規律）と、損害賠償金（法法 22 条 2 項の益金)、どちらとして取扱うべきかが問題となる場合がある。これは、受領金銭の法的性質に関する事実認定に基づいて、取扱いが決定される。
条件付で売買価額を決定し、条件不成就ならば代金の一部を返還することとしている場合、条件不成就により返還された金員が、売買代金の返還であるとされた事例として、平成 18 年 9 月 8 日裁決（https://www.kfs.go.jp/service/JP/72/19/index.html）がある。
これに対して、買付け対象会社における不適切な会計処理に伴い、裁判上の和解に基づいて支払われた解決金は、売買代金の返還ではなく、損害賠償金として益金に算入すべきであるとされた事例として、平成 30 年 9 月 12 日裁決（https://www.kfs.go.jp/service/JP/112/04/index.html）がある。本件は、地裁判決も同様の判断を行ない、納税者が控訴している（「東京地方裁判所　2020 年 08 月 06 日（平成 31 年（行ウ）第 101 号）東京地裁　解決金の法的性質を巡る事件で国勝訴」週刊税務通信 3619 号（2020))。

認めない解釈姿勢といえる。

2　問題点の整理

次に、現行の判断原則における問題点を整理する。

租税法の基本原則である租税法律主義は、国民が行う経済取引に法的安定性と予測可能性を与えるため、租税の賦課・徴収に法律の根拠を要求する[121]。法的安定性と予測可能性の観点から問題が生じている論点とは、裁判による争いが生じているタイプ①～③の領域にほかならない。

タイプ①については、判例等を通じて判断原則が整理され、学説上議論になりやすい、法人の役員又は使用人に係る事案においても、日本美装事件で説示された通常人基準が、既に判例として一定の拘束力をもっている。また、タイプ②については、裁判所は一貫して遡及修正の判断を提示しており、学説上も結論そのものに反対意見はない。以上から、タイプ①・②の事案においては、納税者の取引予測可能性は一定程度担保されていると考える。

一方、タイプ③については、第１章で触れたとおり、現年度調整では納税額減少という救済が図れない事案においても、一律に現年度調整を要求する解釈に対しては、従来から、学説上で反対意見が存在している。このような考え方の延長上にあるクラヴィス事件高裁判決は、初めて遡及修正を認める判断を行なったが、クラヴィス事件最高裁判決は、破棄自判の判断を行ない、裁判所のスタンスは決定的なものとなった。ただし、前述の通り、クラヴィス事件最高裁判決は、事案の特殊性を排除する簡潔な論理展開を行なっており、学説上で様々な見解・解釈が入り乱れる状況は今後も変わらないものと見込まれる。

---

[121] 金子・前掲注 2・78-81 頁参照。

このような状況は、租税法解釈の安定性という観点からは望ましいものではなく、解釈論としての限界を検討することが必要と考える。そこで、第3章では、破産会社における制限超過利息の返還債務確定の問題を中心に据え、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第5節 小括

本章では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に関連する判例等を、取引の性質と裁判所の判断の特徴に応じて、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誤り等に係る事案、③特別の更正の請求の適用に係る事案に分類し、分析を行なった。そして、第1章の考察も踏まえて、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期の問題に対する、現行の判断原則を明確化した（本章第4節第1項【図1】を参照）。

次章では、学説・判例等において重要な解釈問題が生じている、③特別の更正の請求の適用に係る事案のうち、破産会社における制限超過利息の返還債務確定の問題を中心に据えて、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第３章　制限超過利息の返還債務確定の問題に係る考察

本章では、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）を中心に据え、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第１節 見解の対立軸の整理

検証にあたり、本節では、公正処理基準以外の観点も含め、本問題に係る見解の対立軸とその内容を整理する。

１　不当利得返還請求権等に係る見解

本問題について、「民法上の不当利得返還請求権[122]という、更正の請求以外の手段が認められるか否か」という論点が存在する。

これを支持する立場として、中里実氏は、「更正の請求等の手続は、その手続を経ないと不当利得返還請求ができないというものであり、本質的に民法上の不当利得返還請求権の行使を手続的に制限するものとして位置付けられる。……本来、民法的救済こそが本筋なのであり、更正の請求等の手続規定その他の租税法律の定める救済手続が機能しない場合は、一般法である民法に戻って、実体法的に不当利得返還請求が認められる[123]」という前提理解に立つ。そして、「消費者金融会社は、過去において借主から受領した過払利息について、たとえそれが私法上無効であったとしても、現にそれを受領し自らの管理支配の下に置いている限り

[122] 民法 703 条（不当利得の返還義務）
法律上の原因なく他人の財産又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者……は、その利益の存する限度において、これを返還する義務を負う。
[123] 中里・前掲注 69・22 頁。

においては、それについて収益計上し法人税を納付しなければならない。しかし、消費者金融会社が過去に借主から受領した過払利息を借主に返還した場合には、当該返還額に関して収益計上する扱いは遡って根拠を失うから、それに対応する過払法人税額は国の不当利得となるので、遡及して還付すべきである[124]」と述べる。また、TFK事件・クラヴィス事件において納税者は、最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁[125]を参照し、不当利得返還請求を求めている[126]。

一方で、裁判所は、民法703条の「法律上の原因なく……利益を受け」に該当する事由はなく[127]、最高裁昭和49年判決と本問題は事案を異にする[128]という見解を取っている。

---

[124] 中里・前掲注69・25頁。

[125] 昭和28年の所得税申告において雑所得の申告漏れがあるとして更正処分を受けた納税者が、当該申告漏れの中に含まれる利息損害金債権につき、裁判上の和解に基づいて昭和36年に利息損害債権の全てを放棄していることを受けて、不当利得の法理による是正を求め、それが裁判所に支持された事案である。当時は、事業所得の貸倒れに対しては現年度調整が認められる一方で、現行の所法64条・所法152条に対応する改正規定が昭和37年1月1日以後の貸倒れに限って適用されることから、昭和36年に発生した貸倒れについて所得の是正を行なうことができなかったという特殊性がある（佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和49年度201-202頁（1977）参照）。

そのため、本判決の射程については、現行法のように救済規定がある場合には、その手続によるべきであって、その手続によらずして不当利得の返還請求を認めるものではないとする見解がある（志場ほか・前掲注1・362頁参照）。

また、本判決は雑所得につき貸倒れに相当する税額の不当利得返還請求が認められた案件であり、事業所得に係る貸倒れ損失に係る不当利得返還請求が争われた判例（最判昭和53年3月16日訴月24巻4号840頁）では、貸倒れた年の必要経費算入で足りると判示されている点は、留意が必要である（佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版　補正2版〕』222頁（弘文堂、2020）参照）。

[126] 当該判例の類推適用により、不当利得返還の法理による救済が許容されるとする見解として、小池信行「課税の対象となった経済的成果が後に失われた場合の是正のあり方：貸金業者が借主に制限超過利息を返還した場合を手掛かりとして（貸金業者の過払金返還と納付済み租税返還の法的可能性）」NBL985号28-35頁（2012）。

[127] クラヴィス事件最高裁判決はこの立場を採っている。

[128] クラヴィス事件地裁判決はこの理由について、以下の通り述べている。

「……法人税法上、本件各事業年度において益金の額に算入されていた制限超過利息について損失が生じた場合には、その損失が生じた日の属する事業年度において当該損失を損金の額に算入する方法で処理されることが予定されており、かかる処理を通じて課税関係の調整が図られることとなるから、……不当利得返還請求権を……行使できないことが、著しく不当であって、正義公平の原則にもとるものということはできない。」

「……本件破産会社は、本件各事業年度において、……制限超過利息につき、法

本論文では、更正の請求の可否に焦点を絞り、更正の請求以外の個別的救済手段の適用可否について詳細な考察は行なわない。

2　公正処理基準に係る見解

公正処理基準は、「法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行なわれるべきこと(「企業会計準拠主義」) を定めた基本規定[129]」と説明される。「原則として」という言葉が示す通り、公正処理基準は、「企業会計に準拠して所得計算を行なう」という側面と「会計処理の公正妥当性を、法人税法独自の観点から吟味する」という側面、2 つの側面を有している[130]。本論文では、このような公正処理基準の二面性に基づき、次のとおり、考察を行なう。

（1）企業会計準拠主義に係る見解

TFK 事件で裁判所は、現年度調整処理が公正処理基準に該当する理由として、企業会計原則に前期損益修正の方法が定められていること、確定済みの計算書類が事後修正になじまないことを理由に挙げる。これに対しては、学説から、企業会計において平成 23 年 4 月以降に過年度遡

律上の原因がないことを知りながらこれを過払金として取得したと推定される。そうすると、本件破産会社は、本件各事業年度において、当該利息を収受しないことにより本件過払金返還債権……に係る不当利得返還義務の発生を免れることも十分可能であったにもかかわらず、あえて当該利息を収受した上、自らこれを益金の額に算入して本件申告を行ったものということができる。このような事情に鑑みると、……本件破産会社が……不当利得返還請求権を……行使できないことが、著しく不当であって、正義公平の原則にもとるものということはできない。」

129 金子・前掲注 2・348 頁。

130 酒井克彦氏は、公正処理基準該当性の判断は、ある会計基準が慣行として醸成されているか否かという観点から検討するアプローチ（慣行該当性アプローチ）とある会計処理の基準が法人税法の趣旨等に合致しているか否かという観点から判断するアプローチ（基準内容アプローチ）の二層構造で構成されていると述べている（酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ　公正処理基準』59-81 頁（中央経済社、2019））。当該見解を着眼点として、本章第 2 節・第 3 節を構成している。また、同様の見解を示すものとして、末永英男編著『税務会計と租税判例』273 頁（中央経済社、2019)。

及会計基準が導入されたことによる影響を指摘する見解があった[131]。しかし、納税者が過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用したクラヴィス事件において、地裁判決は「過年度遡及会計基準は……過去の誤謬が発見された場合に過年度の確定した決算自体を遡及的に変更するものであるとは認められない」と述べ、国税庁見解[132]と同様、確定決算主義を根拠に過年度遡及会計基準を排除している。

このような見解に対して、学説からは「同解釈（筆者注：確定決算に基づく過去の申告内容を遡及修正によって変更することは．確定決算からの乖離を招くため認められないという解釈）は、別段の定めに基づく申告調整ですら確定決算主義に反することになるのではないか、という疑念を払拭しえない。このような確定決算からの逸脱を一切認めないかのような解釈の成因は、企業会計準拠主義及び確定決算主義の射程についての曖昧な理解にある[133]」との指摘がある[134]。

その一方で、クラヴィス事件高裁判決は、あくまで過年度遡及会計基準が、会社法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するか否かに着目し、判断を行なっている。これに対して、クラヴィス事件最高裁判決は、過年度遡及会計基準が過去の確定決算を修正するものでないこと、基準上、誤謬の範囲は当初の財務諸表作成時に入手可能な情報の不使用や誤用があった場合に限定されていること等を挙げて、「企業会計上も、……過年度の収益を減額させる計算をすることが公正妥当な会計慣行として確立していることはうかがわれない」と述べる。

131 第1章第4節第4項参照。
132 第1章第4節第4項参照。
133 倉見智亮「法人税法における課税所得計算の調整方法：旧武富士過払金返還事件を素材として」税法学574号84頁（2015）。
134 同様に、確定決算主義の射程に疑問を呈するものとして、高橋貴美子「判批」税務事例51巻9号13頁（2019）。

以上のような見解の対立は、法人税法と会社法会計との関係性や、確定決算主義の射程に対する理解の違いから生まれていると考えられる。そこで、本章第2節では、「会計の三重構造[135]」の理解を前提とし、「過年度遡及会計基準は、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行であるか」、「確定決算主義を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当か」、「本問題について過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することは、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従った処理であるか」という3つの問いを設定する。これらの問いに対する考察を通じて、「企業会計準拠主義の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、本問題において、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（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は妥当か」検証する。

（2）法人税法独自の観点に関する見解

TFK 事件は、大竹貿易事件判示を参照し、公正処理基準該当性は法人税法独自の観点から判断されるという立場に立つ。そして、前期損益修正の処理が公正処理基準に該当する理由として、法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としている点を中心に据え、①企業会計原則に前期損益修正の方法が定められていること、②確定済みの計算書類が事後修正になじまないこと、③法人税法には欠損金の繰戻還付・繰越という事業年度を超えた課税関係調整制度が存在すること、④所法51条2項・所令141条が、事業所得等ついて現年度調整処理を定めていることを挙げた。

135 本章第2節第2項を参照。

一方、クラヴィス事件最高裁判決は、大竹貿易事件を参照せず、法人税法独自の観点という文言も用いていない。しかし、法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていることを根拠として、制限超過利息の返還債務確定の問題一般については現年度調整が公正処理基準に該当すると述べる。そして、上記③の欠損金規定の存在等を踏まえて、破産会社に対する例外は許容されない旨を説示している。法人税法の具体的規定を主な根拠として納税者の会計処理の妥当性を判断していることを踏まえると、TFK事件同様、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する立場にあると考えられる。

それに対して、クラヴィス事件高裁判決は、TFK事件と同様に大竹貿易事件を参照するが、破産会社の特殊性を踏まえて、「……破産管財人において、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と矛盾せず、かつ、破産手続の目的に照らして合理的なものとみられる会計処理を行っている場合には、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税法上も上記会計処理を公正処理基準に合致するものとして是認するのが相当である。」という解釈を示している。

学説では、前期損益修正処理は便宜的処理に過ぎず、過払金債権の確定によって、後発的に当初の売上の全部又は一部がなかったとされる本件の場合、法法22条2項の益金が正しく認識されていないことから、課税所得の金額を是正（この場合は減額）することが、法人税法における適正な所得計算のあり方であるとする見解[136]がある。

また、法基通2-2-16が定める前期損益修正が法人税法における原則的

[136] 田中治「法人税法における公正処理基準の法的意味」三木義一先生古稀記念論文集『現代税法と納税者の権利』91-93頁（法律文化社、2020）参照。

取扱いであるとしても、それは継続企業に限るべきであり、今後の所得発生が見込まれない解散会社等に対しては、遡及修正を認めるべきとの見解がある[137]。クラヴィス事件高裁判決と同様、公正処理基準該当性の判断において、破産会社の特殊性を鑑みる考え方である。

このような「法人税法独自の観点から評価した場合、本問題についてあるべき処理は何か」という問いに対する見解の対立は、大竹貿易事件を代表とする公正処理基準に係る判例[138]や、法人税法独自の観点の意味内容の解釈の違いから生まれているものと思われる。本章第 3 節では、判例・学説を通じて、法人税法独自の観点の意味内容を考察し、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

3　経済的成果の喪失に係る見解

本問題について、「不当利得返還請求権や公正処理基準による遡及修正が認められる場合であっても、それは過払利息の返金という経済的成

---

[137] 前掲注 31 に挙げたものの他、判例評釈として、例えば、川田剛「判批」ジュリスト 1532 号 114 頁（2019）、品川芳宣「判批」税研 206 号 93 頁（2019）。
本見解を消極的に支持するものとして、渡辺徹也氏は、「……制度上の原則は前期損益修正による処理であったとしても、そのような制度を作る上での理論的な出発点は、むしろ遡及による所得修正であり、執行上の便宜から、通常は所得のないところへの課税を懸念する必要がない場合に、当期の処理を原則とする制度になっていると考えることは不可能ではない。……このことは、法人税法 22 条 4 項の解釈にあたり、……公正処理基準を法人税法独自の観点から判断する考え方から導くことも可能である。……問題となるのは、法人税独自の観点からいって、過年度に遡及させて計算する必要性がどこに存するのかであ（る）」と述べる（渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付－過払債権者救済の観点から－」法政研究〔九州大学〕82 巻 2＝3 号 1052 頁（2015））。

[138] 浅妻章如氏は、クラヴィス事件高裁判決について、「大竹貿易株式会社事件……の理解が勝敗を分けている」と述べ、「控訴審による大竹貿易の理解は、……納税者側に或る程度の選択の余地を認めようとするものである」一方で、「原審（及び TFK 事件）による大竹貿易の理解は、「「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に該当するといえるか否かについては、……同法の独自の観点から判断される」というもの」であると指摘する（浅妻章如「2019/03-02 クラヴィス（プロミス）大阪高判 H30.10.19 平 30 行コ 21 前期損益修正のみならず過年度遡及会計基準も可（未確定）」（2019、http://www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma/blogdatta.html））。

果の喪失が行なわれた範囲に限られるべきか否か」という論点がある。

経済的成果の喪失が必要とする学説として、佐藤英明氏は、所令 274 条を参照した上で、「……無効な行為により生じた経済的成果について更正の請求を認めるには、その経済的成果が現実に失われたことを要すると解するのが一般的である。これは、私法上無効な利得であっても、それに現実の管理支配が及ぶかぎり所得として課税する、という違法所得課税の基本的な考え方と表裏一体のものといってよい。……これに対して、本件における更正の請求は、更生債権が確定したことを前提としてなされているに過ぎず、現実の返還が行われていない以上、……更正の請求の実体要件を満たしていない[139]」と述べる[140]。

一方、経済的成果の喪失を求めない見解として、クラヴィス事件高裁判決は、佐藤英明氏が指摘する取扱いを原則としつつも、本問題の特殊性を踏まえて[141]、「……本件のような場面においては、破産債権者に対する現実の配当を要することなく、……破産債権者表の記載がされたことをもって経済的成果が失われるか又はこれと同視できる状態に至ったと解するのが相当である」と述べる[142]。

これに対し、クラヴィス事件最高裁判決は、現実の配当の有無に関わ

---

139 佐藤・前掲注 112・172-173 頁。

140 同様の指摘として、中里・前掲注 69・25-27 頁、目代真理 「判批」訟務月報 60 巻 1 号別冊 155 頁（2014）。

141 裁判所は、「法人税法が、法人が現実に収受した制限超過利息について、権利未確定の状態であるにもかかわらずこれを益金の額に算入すべき収益の額として取り扱うのは、納税者間の公平という公序の要素が含まれていると解されるところ、当該法人について破産手続開始決定がされ、破産会社自身が利害関係を有さず、専ら顧客ら（破産債権者）の損失の上に、被控訴人が利得を保持し続けることについての利害の調整が問題となる局面において、破産管財人が破産債権者に債権の全部又は一部を現実に弁済（配当）していることを求めるという意味での「経済的成果が失われること」を要求する理由に乏しい」と説示している。

142 この点について、田中啓之氏は「形式論としては論理の欠落があるように思われるが、破産債権者の救済という実質論としては、ありうべき解釈であるかもしれない」と慎重な評価を行っている（田中啓之「判批」ジュリスト 1531 号 197 頁（2019））。

らず、遡及修正は認められないと判断し、経済的成果の喪失を争点として取り扱っていない。

経済的成果の喪失という論点が、裁判所の判断を分かつ要因になっていないことを踏まえ、本論文では、この点について詳細な考察は行なわない。

4　考察領域の特定

本節では、本問題の検討にあたり、公正処理基準以外の観点も含め、主要な見解の対立軸を整理した。それは、「民法上の不当利得返還請求権等、更正の請求以外の手段が認められるか否か」・「公正処理基準に基づき遡及修正が認められるか否か」・「遡及修正が認められる場合であっても、過払利息の返還が行なわれた金額の範囲にその効果は限られるべきか否か」の3つである。本論文では、そのうちの「公正処理基準に基づく遡及修正の適否」を考察の対象とする。具体的には、公正処理基準の二面性に基づいて、「企業会計準拠主義の観点（第2節）」と「法人税法独自の観点（第3節）」から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第2節 企業会計準拠主義の観点からの検討

本節では、第1項から第4項にかけて、「会計の三重構造」の観点から、公正処理基準に関連する学説を考察する。そして、第5項ではその内容に基づき、「過年度遡及会計基準は、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行であるか」、「確定決算主義を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当か」、「破産会社におけ

る制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）について、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することは、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従った処理であるか」という3つの問いを設定する。これらの問いに対する考察を通じて、「企業会計準拠主義の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、本問題において、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（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は妥当か」検証する。

1　公正処理基準導入の沿革

公正処理基準は、昭和27年以来企業会計と税法との調整及び税制の簡素化という形で論じられてきたところが集約され、昭和42年の法人税法の改正において導入された[143]。

昭和27年6月16日発表の企業会計基準審議会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」は、税法の課税所得は究極において「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないことを主張し、税法と企業会計との調整に対する起爆剤になったといわれている[144]。

そして、昭和40年の法人税法の全文改正を受け、昭和41年10月15日には、企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書（以下、調整意見書)」が発表された。調整意見書では、「税法の各種の規制は、企業会計をゆがめ、また企業の実態に即応しない結果を生ぜしめるので、これを大巾に緩和することとし、可能な限り課税所得の計算を、継続性を重視した企業の自主的判断に基づく適正な会計処理にゆだねる

143 中村・前掲注23・81頁参照。
144 武田昌輔『法人税回顧録六〇年　企業会計との関係を検証する』113-118頁（TKC出版、2009）参照。

こととすることが適当である[145]」旨、すなわち、「(税法が企業会計をゆがめることへの憂慮に基づく) 企業の自主的経理の尊重」が主張されている。そして、それを明確化するため、「法人税法の課税標準の総則的規定として、「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によつて企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。……」旨の規定を設けることが適当である。[146]」という提案も行なわれている。

その一方で、昭和 41 年から税制調査会の中に税制簡素化部会が設けられる等、税務行政においても公正処理基準導入に向けた検討が行なわれた。昭和 41 年 12 月 16 日には、税制調査会「税制簡素化についての第一次答申 (以下、税制簡素化答申)」が発表された。

そこでは、「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さ[147]を減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないよう[148]」検討が必要と述べられている。そして、「課税所得は、

---

145 企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書(全文)」税法学 190 号 39 頁 (1966)。

146 企業会計審議会・前掲注 145・38 頁。

147 武田昌輔氏は、当時の税制の複雑さについて、次の通り解説している (武田・前掲注 144・140 頁)。

「その (筆者注:国税庁通達の) 内容は、企業会計上の取扱いを定めた項目がきわめて多かったところであって、社会が複雑・多岐にわたるにつれて、さらにその取扱いの内容を詳細に定める傾向が生じ、いわばその複雑化は止まるところを知らずといった状況になりつつあった。……納税者の側では、課税上の懐疑が生ずると、まず取扱通達を克明に調べ、その取扱いが明確でない場合には、課税官庁に伺を立てるという有様であった。このような状態であったから、その取扱通達はますます複雑化し、他方納税者は、逆にその発せられる多量の通達をフォローすることに汲々とするという有様であった。いわば、税務実務として崩壊寸前であったともいわれている。」

148 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」43 頁 (1966、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf)。

本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによつて構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。[149]」ということも述べられている。これを踏まえて、具体的方策として「税法において課税所得計算は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によつて計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である[150]」との提案がなされている。

つまり、調整意見書が自主経理の尊重それ自体を「目的」としていたのに対し、税制簡素化答申は、会計慣行に基づき所得計算を行なうという「手段」によって、税制の簡素化という「目的」を達成することを主眼としている[151]。税制簡素化答申に基づき、公正処理基準が導入されたことを踏まえれば、公正処理基準導入の目的は税制の簡素化にあったと解され、学説上もこの理解が通説といえる[152]。

---

149 税制調査会・前掲注 148・43-44 頁
150 税制調査会・前掲注 148・43-44 頁
151 谷口勢津夫「公正処理基準の法的意義－税法における恣意の排除と民主的正当性の確保」近畿大学法学 65 号第 3・4 号 229-230・260 頁（2018）参照。ただし、谷口勢津夫氏は、「……企業会計準拠主義……が「税制簡素化の真の狙い」（目的）を達成するための「方策」（手段）であるからといって、税制簡素化答申はその手段をその目的に比べて軽く捉えていたわけではなく、……重大な覚悟をもって取り組んだものと考えられる」と述べ、「税制の簡素化」と「自主経理の尊重」の両者に同等の価値を認めるという考えを示している。
152 金子宏氏は「……法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」と述べている（金子・前掲注 2・349 頁）。同様の見解として、例えば、渡辺・前掲注 71・35 頁。

2　会計の三重構造とトライアングル体制

制度会計には、会社法による会計・金融商品取引法による会計・法人税法による税務会計の3つが存在する[153]。課税所得計算を企業の会計慣行に基づいて行なう場合、税務会計が依拠する企業会計の基準が問題となる。この関係性の捉え方として、三重構造とトライアングル体制という2つの考え方がある。

「会計の三重構造」とは、「①会社法431条の「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」という規定……、ならびに、②法人税法74条1項の確定申告は「確定した決算」に基づき行なうべき旨の規定を総合して見ると、我が国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある[154]」と解する考え方である。

一方、「トライアングル体制」とは、「会社法による会計」・「金融商品取引法による会計」・「法人税法による税務会計」という3つが、会社法を中心として密接に結びついているという理解を意味する[155]。特に、法法22条4項を通じて、法人税法による税務会計と金融商品取引法による会計が直接的に結びついている[156]と捉える点が、「会計の三重構造」との大きな違いである。

本論文では、「会計の三重構造」の理解が租税法の学説上多数説であること[157]、本問題においては公正処理基準と会社法会計の関係性に対する

153 桜井・前掲注16・12頁。
154 金子・前掲注2・349頁。
155 新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPAジャーナル435号28-33頁（1991）参照。
156 渡辺・前掲注71・37-38頁参照。
157 金子宏氏に加え、会計の三重構造という理解を取る見解として、例えば、酒井・前掲注130・5-6頁、谷口・前掲注48・403-404頁、中里実『租税史回廊』13

解釈の違いが論点となっていることを踏まえて、「会計の三重構造」の理解を前提として考察を進める。

3　一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行

「会計の三重構造」を前提とすると、課税所得算定の基礎となるのはあくまでも商法・会社法系統の企業会計となる[158]。

会社法 431 条は「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と定めている[159]。平成 17 年改正前商法 32 条 2 項においては、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と定められていた[160]。

弥永真生氏はこの規定の意義について、「「公正ナル会計慣行」をめぐっては、「公正ナル」と「会計慣行」とを分けて考察するのが商法学における通説的なアプローチであった。……「公正ナル」会計慣行であるか否かは、商法計算規定の目的、すなわち、商人（会社を含む）の財産及び損益の状態を明らかにするという目的に照らして判断される……とい

---

7 頁（税務経理協会、2019）。

158 中里実氏は、課税所得算定が商法・会社法系統の企業会計を基礎としている根拠として、①法法 74 条 1 項・2 項の存在、②証券取引法による開示制度以前から租税法は企業会計に基づいており、証券取引法の制定に対応した租税法の改正が行なわれなかったこと、③証券取引法はあらゆる会社に適用されるものではないこと、④証券取引法は商法の規制を受ける株式会社の一部についてのみ適用される、一種の商法の特別法であると考えられること、の 4 点を掲げている。（中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造-4-」法学協会雑誌 100 巻 7 号 1338 頁（1983））

159 会社法 432 条は「株式会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない」と規定する。委任を受けた会社法施行規則 116 条は、計算に関する規制を会社計算規則に委ねている。そして、会社計算規則 3 条は「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」と規定している。

160 「斟酌」とは「公正ナル会計慣行」によらない特別の事情がないかぎり、これによらなければならないという趣旨であり、会社法 431 条が「従うものとする」としたことによる、実質的な変更はないものと解するのが多数説である（弥永真生『会計基準と法』77・82-83 頁（中央経済社、2013）、田中亘『会社法〔第 2 版〕』376-377 頁（東京大学出版会、2018））。

う点でも、学説は一致していた……。これに対して、「会計慣行」の意義については、学説は変遷していたのではないかと思われる。……1980年代ごろまでの通説的見解は民法92条にいう事実たる慣習をいう、あるいは一般的に広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返し行なわれているものをいうと解されていた。……他方、遅くとも、1990年代後半には、少なくとも、有価証券報告書提出会社については、企業会計審議会が公表した企業会計の基準[161]の適用が証券取引法上強制される時点からは、その企業会計の基準が指示する会計処理方法は、商法上も、公正な会計慣行にあたると解するのが多数説となったと観察される。[162]」と述べている。

つまり、「会計の三重構造」を前提とすると、法人税法による税務会計は会社法による会計に依拠することから、法法22条4項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、商法・会社法上の基準を指すと解される。そして、会社法における会計は、会社法431条に基づき「企業会計原則」などの会計諸規則に依拠するため、結果的に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計[163]」を指すこととな

161 「企業会計基準委員会が公表するー少なくとも金融庁長官が告示によって指定したー企業会計の基準」も含まれると述べている（弥永・前掲注160・919頁）。
162 弥永・前掲注160・79-80頁。
163 谷口・前掲注48・404頁。金子宏氏の、「「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」というのは、アメリカの企業会計における「一般に承認された会計原則」（generally accepted accounting principles）に相当する観念であって、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する……。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい……。その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等・中小企業の会計に関する指針……や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である……が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含む（金子・前掲注2・350頁）」とする見解と同義と解される。

る。そして、会社法の通説的見解では、企業会計審議会や企業会計基準委員会が公表する企業会計の基準は、会社法上も「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」にあたると解されているのである[164]。

4　確定決算主義

次に、「会計の三重構造」において、公正処理基準と密接な関係性をもつ「確定決算主義」について、その意義を考察する。

確定決算主義という用語は、広義と狭義、2 つの意味で用いられる。広義の確定決算主義とは、法法 74 条 1 項で規定されている、「確定した決算に基づいて課税所得算定を行なうという課税所得算定方法[165]」を意味する。狭義の確定決算主義とは、各種別段の定めにおいて明文化されている、「いわゆる内部取引等について所定の経理を確定した決算においてなした場合にのみ、それを課税所得算定上も認めるという損金経理等の申告調整方式の別名[166]」である。

本問題を検討するに当たっての論点は、法法 74 条 1 項の「確定した決算に基づき……申告書を提出しなければならない」という広義の確定決算主義に係る規定そのものが、法人の課税所得計算にどのような規制を及ぼすのかである。

広義の確定決算主義の規制範囲については、「法令上明文化されている狭義の確定決算主義の範囲でのみ、確定決算主義の拘束を認める見解」

164 長島弘氏は、「金融商品取引法適用会社は、会社法の特別法として金融商品取引法の適用があり、その法の下で会計基準への遵守が求められているのであるから、金融商品取引法上適法な会計処理……であるならば、それが法人税法第 22 条第 2 項第 3 項の規定や別段の定めに抵触していない限り、税法上も適法なものとなるのである。」と述べている（長島弘「公正処理基準と租税法律主義」税制研究 No.72（再刊第 32 号）149 頁（2017））。

165 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造-5 完-」法学協会雑誌 100 巻 9 号 1556 頁（1983）。

166 中里・前掲注 165・1556 頁。決算調整事項とも表現される（第 1 章第 3 節第 2 項を参照）。

と「法令上明文化が行なわれていない広義の確定決算主義の範囲においても、確定決算主義の拘束を認める見解」に分かれる。

前者の見解として、武田昌輔氏は、「法人税法が確定決算に依存しているのは、……これに依存することが税務上便利であることによるものである。しかし、もともと、商法と税法とは、その目的を異にしているものであって、全ての項目について商法における財務諸表を基礎としているわけではない。すなわち、客観的な取引については、会社経理のいかんを問わず、その取引から生じた収益・損費を税法上は益金・損金に算入することとなるのである。[167]」と述べ、客観的な取引については、確定決算主義の規制は及ばず、「主として内部的意志決定を要するものについて、「確定した決算」に基づくこととなる。[168]」と主張する。

また、水野忠恒氏は、「……一定の損金の支出については、株主総会等の決議を要件としてのみ、法人税法上も承認する場合がある。これを確定決算主義とよんでいる。その趣旨は、企業利益の測定について、外部の第三者と行われる外部取引とは異なり、内部取引のように、対外的には実現されるものでないものについては、株主総会の手続を要件とすることとし、内部的なコントロールを期待することによって、その適正な処理をはかろうとするのである。……これに対して、対外的に実現した損益については、会計処理によって左右できないことから、確定決算主義は課されていないものと考えられる。[169]」と述べ、武田昌輔氏と同様の見解を示している[170]。

---

[167] 武田昌輔『新企業会計と税法〔増補版〕』13頁（森山書店、1977）。
[168] 武田・前掲注167・7頁。
[169] 水野忠恒『体系租税法〔第2版〕』440-441頁（中央経済社、2018）。
[170] 他にも、同様の見解を示す学説として、松沢智氏は「同条（筆者注：法法74条1項）は税法が確定決算にれい属すべきことを命じたと解すべきではない。右の

後者の見解として、品川芳宣氏は、確定決算主義の実質的意義は、「法人が確定決算において採用した具体的な会計処理（すなわち、選択し得る複数の会計処理がある場合にはその選択した会計処理）が、適正な会計基準に従ってなされている限り、その計算を所得計算の上でみだりに変更してはならないこと[171]」であると述べる。そして、「確定決算基準により規制を受ける範囲は、税法上明文の規定のある内部取引や利益処分性の強い外部取引のみにとどまらず、原則として、納税者の自由な裁量が及ぶ会計処理全般に及ぶものと解するのが相当であろう。……もっとも、納税者の自由な裁量が及ぶ事項の中においても、税務上の所得計算と商事上の利益計算とでは会計処理上の目的を異にする事項（非共通事項）があるわけであり、かかる事項についてまで、一律に確定決算基準の規制を強制することは問題である……。かくして、確定決算基準の規制範囲は、一応、税務上の所得計算と商事上の利益計算との間で会計処理上の目的を同じくする事項（共通事項）で、かつ、納税者の自由な裁量が及ぶ事項に限るものとすべきであると解される。[172]」との見解を示している。そして、広義の確定決算主義の規制が及ぶ具体例として、たな卸し資産の販売に係る収益認識の基準を挙げ、明文の規定に反しない

原則は、申告の正確性を確保するためであるが、課税庁はこれに拘束されるものではなく独自に職権調査を行ない正当な税額を算定しうるものである……。従って、確定決算の原則といっても、それが専ら作用するのは企業の内部計算に関する事項であって、決算の基礎となるべき事実が対外的な取引によって実現され客観的に定まっていて、法的に把握しうるときは、税法はその実現したところに従って損益計算を行なうべきこととなるのである。……法七四条一項は企業の決算に計上された利益をもとに法人税を申告することが正確な所得を得られる蓋然性が高いからということで規定しただけであって、必ずしもその確定決算に示された数額が“聖域”となるものではない。」と述べている（松沢智『新版 租税実体法〔補正第2版〕—法人税法解釈の基本原理—』168-169頁（中央経済社、2003））。

171 品川芳宣『課税所得と企業利益』160頁（税務研究会出版局、1982）。品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究19号30-31頁（2008）においても同様の見解を示している。

172 品川・前掲注171課税所得・174頁。

という意味では、確定決算では発送基準を用い、課税所得計算では検収基準を用いることも可能であるように思われるが、そのような取扱いは、確定決算主義に基づき認められないと述べている[173]。

中里実氏は、法法 74 条 1 項自体は課税所得算定方法そのものについての規定ではなく、申告方法についての手続的な規定に過ぎないと述べつつも[174]、「外部取引に関して確定決算において客観的事実に合致した会計処理が行なわれれば、それは原則として課税所得算定において尊重される。このように考えてくると、外部取引に関しても原則として「確定決算主義」が妥当するといえるのではなかろうか。[175]」と述べている。

この問題について、筆者は、法令上明文化が行なわれている狭義の確定決算主義の範囲でのみ、確定決算主義の拘束を認めるべきと考えている。法法 74 条 1 項が、法人税法第 2 編第 1 章第 1 節課税標準及びその計算、同章第 2 節税額の計算ではなく、同章第 3 節の申告、納付及び還付等に規定されていることも踏まえれば[176]、中里実氏が指摘するとおり、法法 74 条 1 項そのものは手続的な規定と捉えることが妥当である。そして、このような手続的規定が、法令上明確な定めがないにも係わらず、課税所得計算方式に無制限に規制を及ぼすとする解釈は、狭義の確定決算主義の存在意義を骨抜きにするものであり、課税要件法定主義・課税

---

173 品川・前掲注 171 課税所得・173 頁参照。ただし、このような収益計上時期の恣意性の排除については、現行税制では、法法 22 条 4 項の別段の定めである法法 22 条の 2　3 項により、対処されている。国税庁・前掲注 38・9 頁も参照。

174 中里・前掲注 165・1557 頁参照。具体的には以下の見解を示している。「ニニ条四項の趣旨をうけて、課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行なわれるべきことを規定したのが七四条一項であり、したがって七四条一項は課税所得算定方法そのものについての規定ではない……七四条一項は、課税所得算定が企業会計の基礎の上に立つことを、算定の基礎となる計算書類の面から規定した、申告方法についての手続的な規定であるということになろう。」

175 中里・前掲注 165・1559 頁。

176 中里・前掲注 165・1548 頁参照。

要件明確主義の観点から、妥当ではないと考える。

また、前述の通り、広義の確定決算主義の拘束を認める立場に立つ品川芳宣氏も、一律に確定決算主義の規制を強制することを問題視し、その規制範囲は、税務上と会社法上で会計処理の目的を同じにし、かつ、納税者の自由な裁量が及ぶ事項に限るものとすべき（つまり、広義の確定決算主義の規制は無制限には及ばない）と解釈している点には、留意すべきである。

5　制限超過利息の返還債務確定の問題に対する検討

本項では、以上の検討内容を踏まえて、「過年度遡及会計基準は、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行であるか」、「確定決算主義を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当か」、「本問題について、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することは、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従った処理であるか」という3つの問いについて考察する。

（1）過年度遡及会計基準は、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行であるか

「会計の三重構造」を前提とすると、法法22条4項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計[177]」を指すこととなる。それでは、過年度遡及会計基準は、会社法会計において、どのように位置付けられるのか。

弥永真生氏は、「平成23年4月1日以後開始する事業年度の期首以後

[177] 谷口・前掲注48・404頁。

に行なわれる過去の誤謬の訂正については、過年度遡及会計基準は一定の会社（典型的には有価証券報告書提出会社）にとって、会社法上、唯一の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」であると考えられる[178]」と述べる。つまり、有価証券報告書提出会社など金融商品取引法が適用される会社・会社法上の大会社など監査法人又は公認会計士により監査を受ける会社においては[179]、企業会計基準委員会が公表した企業会計の基準は、会社法上の公正会計慣行に該当するため、過年度遡及会計基準も会社法上の公正会計慣行に該当する。

よって、法法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計[180]」と捉える限りにおいて、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当する過年度遡及会計基準について、公正処理基準妥当性を否定することは困難と考える。

（２）確定決算主義を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当か

（１）に、確定決算主義の観点を加えて検討を進める。会社法の計算書類は単年度表示とされていることから、会計上の過去の誤謬の訂正によって、確定済みの過年度の計算関係書類の内容が変更されることはなく、当期期首残高が調整されるにとどまる[181]。この点を踏まえて、法法 74 条 1 項（広義の確定決算主義）を根拠として、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する見解がある。

---

178 弥永・前掲注 59・15 頁。
179 弥永・前掲注 59・35 頁。ただし、会計監査を受ける会社以外の会社にあっては、前期損益修正処理も認められる。
180 谷口・前掲注 48・404 頁。
181 第 1 章第 4 節第 3 項を参照。

広義の確定決算主義の規制については、学説上、否定派と肯定派がある。そして、筆者は、法令上明確な定めがないにも係わらず、手続的規定である法法 74 条 1 項が、課税所得計算に無制限に規制を及ぼすとする解釈は、狭義の確定決算主義の存在意義を骨抜きにするものであり、課税要件法定主義・課税要件明確主義の観点から、妥当なものと解することは困難と考える。否定派の立場に立てば、広義の確定決算主義を根拠に、過年度遡及会計基準を法人税法上排除することはできない。

次に、肯定派の立場から検討を行なう。ここで注意すべきは、肯定派の立場に立つ学説であっても、例えば、品川芳宣氏は、一律に確定決算主義の規制を強制することを問題視し、その規制範囲は、税務上と会社法上で会計処理の目的を同じにし、かつ、納税者の自由な裁量が及ぶ事項に限るものとすべきと解釈している点である。つまり、広義の確定決算主義の拘束範囲を無制限には認めていないのである。

本問題において、分配可能額の計算を重視し、確定済み計算書類の変更をそもそも予定しない会社法[182]と、修正申告や更正の請求といった遡及修正手段を備え、かつ、「公平あるいは公正な負担のあり方を基本的な理念とする[183]」税法がその目的を同じくしているとは言い難い[184]。また、広義の確定決算主義の拘束が及ぶ事例として、品川芳宣氏は、棚卸資産の販売に係る収益基準を例として挙げているが、本問題はこのような事例とは性質を異にするものである。

---

182 第 1 章第 4 節第 3 項を参照。

183 岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』38 頁（成文堂、2007）。

184 品川芳宣氏は次の通り述べ、当時から本問題のような事案について、特別の更正の請求が認められないことに問題意識を示している（品川・前掲注 171 課税所得・178-179 頁）。

「……法人税などに対する国税通則法第 23 条 2 項の適用問題については、その立法趣旨と明文上の規定の関係が必ずしも定かではないので、その整備が望まれるところである。」

以上を踏まえると、仮に肯定派の立場に立つ場合であっても、本問題について、広義の確定決算主義を根拠に、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する論理は妥当とは言い難いと考える[185]。

（３）本件について過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することは、会社法上、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従った処理であるか

以上で述べたとおり、企業会計準拠主義の観点から公正処理基準を考察した場合、前期損益修正処理のみが公正処理基準に該当するという論理は、必ずしも強固ではない。これに対し、会計基準に基づくと、本問題は、そもそも遡及処理が適用される案件ではないとする見解がある[186]。

クラヴィス事件最高裁判決は、過年度遡及会計基準において遡及処理が必要となる「誤謬」の範囲は、当初の財務諸表作成時に入手可能な情報の不使用や誤用があった場合に限定される点に触れている。「企業会計上も、……過年度の収益を減額させる計算をすることが公正妥当な会計慣行として確立していることはうかがわれない」という説示から、過年度遡及会計基準に基づく遡及処理の適用に対して、否定的な立場を取っていると考えられる[187]。

---

[185] 仮に、手続的規定である法法 74 条 1 項が、課税所得計算に無制限に規制を及ぼすという解釈が成立する場合、過年度遡及会計基準は過去の確定決算を修正するものではないという点は、遡及修正排除の補強材料となる。しかし、過去の誤謬の訂正があった場合、その影響額は、計算書類において期首残高の調整として処理され、当期の損益として処理されることはない。このことから、広義の確定決算の規制に基づく解釈は、過年度遡及会計基準排除の補強材料にはなり得るが、前期損益修正を肯定する理由にはならない（なぜならば前期損益修正損益は確定決算で計上されていない）。ここにおいても、本問題について、企業会計準拠主義の観点のみによって、公正処理基準該当性を判断することの限界が見られる。

[186] 遡及処理が必要となる取引の定義等については、第 1 章第 4 節第 2 項を参照。

[187] TFK 事件において、裁判所は、過年度遡及会計基準の適用について、「……本件各事業年度について適用があるものではなく、また、それの掲げる一定の会計上の変更又は過去の誤びゅうの訂正に該当する場合以外の場合を含めて過年度の確定した決算の内容を……遡及的に訂正等をすることを広く認めるものと解すべき根拠

また、学説においても、「……合意に基づいて受け取った制限超過利息を収益計上した年度において、将来の最高裁判決を契機とした過払金返還請求権の行使の確定という新たな事実の発生を予測することは、不可能であったろう[188]。したがって、本件各事業年度において制限超過利息を収益計上したことは、過去の誤謬には該当しない。[189]」という見解がある。

しかし、「ある会計処理方法を採用することが……「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」であるとしても、……「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」が複数存在し得る[190]」という考えが会社法の定説である。クラヴィス事件高裁判決は、①企業会計基準が全面的に適用されるべき理由はなく 、②会社法上も本件計算書類関係諸規定は適用されない上、③過去の確定決算を修正しても、通常の株式会社の場合のような弊害が生じることもないことを理由に、納税者の会計処理は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と矛盾しないと判断している。

また、過年度遡及会計基準を厳格に適用すれば、過去の誤謬に該当しないと判断される場合であっても、その事実のみによって、公正処理基準該当性を否定する論理は強固とは言い難い。

例えば、住宅ローン債権流動化に伴い取得した劣後受益権に対して、

は見当たら」ないと述べており、その適用に否定的な立場を取っている。

188 ある変更が会計上の見積りの変更に該当するか、過去の誤謬の訂正に該当するかは、存在していた不確実性の性質やその後の変化の状況に至った経緯等を踏まえて、判断することとされている（会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針第 21 項）。

189 鈴木一水「契約の無効による収益修正額の損金算入時期」税務事例研究 175 号 13 頁（2020）。

190 弥永・前掲注 160・100 頁。

金融商品会計実務指針105項[191]（以下、本指針）を類推適用し、劣後受益権の収益分配金について償却原価法による会計処理を行なうことが公正処理基準に該当するかが争われた事案（オリックス事件）がある。本件第一審（東京地判平成24年11月2日税資262号順号12088）は、本指針の適用を厳格解釈し、本件取引に本指針の適用は認められず[192]、償却原価法による会計処理は公正処理基準に該当しないと判断した。これに対し、本件控訴審（東京高判平成26年8月29日税資264号順号12523）は、本取引は、本指針がそのまま適用されるものではないことを認めた上で、大竹貿易事件判決を参照し、「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上もその会計処理を正当なものとして是認すべきであるから、納税者が、本件各劣後受益権につき、金融商品会計実務指針１０５項と同様の会計処理をし、継続して同様の処理基準により収益を計上したことが、取引の経済的実態からみて合理的なものである場合には、これにより会計処理をすることも許容される……」と説示し、経済的実態からの合理性を評価した上で、納税者の会計処理は公正処理基準に合致すると判断した。

---

[191] 金融商品会計実務指針105項は次の通り規定されている。
「債権の支払日までの金利を反映して債権金額と異なる価額で債権を取得した場合には、取得時に取得価額で貸借対照表に計上し，取得価額と債権金額との差額……について償却原価法に基づき処理を行う。この場合、将来キャッシュ・フローの現在価値が取得価額に一致するような割引率（実効利子率）に基づいて、債務者からの入金額を元本の回収と受取利息とに区分する。」

[192] 本件第一審は次の通り説示している。
「金融商品会計実務指針１００項（２）ただし書き及びこの背景事情について説明した２９１項によれば、……自ら保有する住宅ローン債権という金融資産を信託すると共に、その信託受益権を優先と劣後に分割し、その劣後受益権を自らが保有して、優先受益権を第三者に譲渡する場合においては、……劣後受益権は、新たな金融資産の取得としてではなく、信託した金融資産である住宅ローン債権の残存部分として評価する必要があるとしているのであって、……本件各劣後受益権は、金融商品会計実務指針１０５項にいう「債権を取得した場合」には該当しないと解すべきことになる。」

過年度遡及会計基準の適用が争いになった事案ではないが、上記事案は、企業会計準拠主義の観点においては、ある会計基準がそのまま適用される取引でなくとも[193]、納税者が採用した会計処理に合理性があれば[194]、その取引について当該会計基準と「同様の会計処理」をすることが認められること[195]を示している。

つまり、本問題のような特殊なケースにおいては、破産会社の特殊性を踏まえて過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を選択することが「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に反するとまでは断言できず、裁判例を鑑みると、過年度遡及会計基準の文言を厳格解釈し、そこからの逸脱のみをもって公正処理基準該当性を否定する論理は妥当ではないと考えられる。

以上（１）～（３）の検討結果を踏まえると、企業会計準拠主義の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、本問題において、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（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は、妥当とは言い難いと考える。

---

193 浅妻章如氏は、本件第一審が、本指針の適用を厳格解釈することに対して、以下の通り批判している（浅妻章如「判批」立教法学 87 号 91 頁（2013））。
「会計基準は、法令のように適用範囲を正確に文言で画そうとする意図で以て作成されるものではない。……適用範囲を文言で画そうとする法令についてその文言を解釈し適用範囲を裁判所が決めていくという作業と同様の作業を、本件のような金融商品会計実務指針についても行なおうとする判旨の姿勢には、疑問が湧く。」

194 企業会計の観点から、本件処理の妥当性を検討するものとして、一般社団法人流動化・証券化協議会「債権流動化における劣後受益権の会計・税務上の取扱い［中間報告］－平成 22 年東京地裁 法人税更正処分取消等請求事件を踏まえて－」（2013、http://www.sfj.gr.jp/report/data/130214.pdf）。

195 神山弘行氏は、「本判決を、法的な類推適用の事案と理解するのではなく、単に、実務指針と「同様の会計処理」をすることが公正処理基準に適合するとした裁判例であると理解すれば、租税法規の解釈の厳格性を要求する判例……との整合性にも問題がないであろう……。」と述べている（神山弘行「判批」ジュリスト 1492 号 189-190 頁（2016））。

しかし、本節第１項で確認した通り、課税所得の計算が企業会計に基づく理由はあくまで税制の簡素化にあり、会計上一般に公正妥当と認められるものは、全て例外なく、税法上認められるかとどうかについては、明文上定かでない[196]。そして、公正処理基準に係る近時の判例は、法人の取った会計処理の基準を、法人税法の観点から吟味した上で、公正処理基準該当性を判断している。

そこで、次節では、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する立場から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

第３節 法人税法独自の観点からの検討

本節では、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する立場から、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）を検討する。具体的には、第１項・第２項で、主要な判例・学説を通じて、法人税法独自の観点の意味内容を考察する。そして、第３項ではその内容に基づき、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。

１　主要な判例等の考察

法人税法独自の観点に基づき公正処理基準該当性を判断するという態度は、判例等においてひとつの流れを形成している[197]。本項では、このような裁判所の判断論理を確認するため、会計処理の公正処理基準該

196 田中・前掲注 136・73 頁参照。
197 佐藤・前掲注 112・171 頁参照。

当性が争われた事案として、大竹貿易事件とビックカメラ事件を分析する。

（１）大竹貿易事件（最判平成５年 11 月 25 日）

①事案の概要・争点

本件（最判平成５年 11 月 25 日民集 47 巻９号 5278 頁）は、納税者（輸出取引を業とする株式会社）が、輸出取引に係る収益計上基準として採用する為替取組日基準について、公正処理基準に該当するか否かが争われた事案である。

納税者の輸出取引は、輸出商品を船積みし、運送人から船荷証券の発行を受けた上、商品代金取立てのための為替手形を振り出して、これに船荷証券その他の船積書類を添付し、いわゆる荷為替手形として、これを納税者の取引銀行で買い取ってもらうというものであった。為替取組日基準とは、取引銀行の荷為替手形買取り時点において、その輸出取引による収益を計上する方法である。

一方、今日の輸出取引においては、信用状の授受や輸出保険制度の利用により、売主は商品の船積みを完了すれば、取引銀行において為替手形を買い取ってもらうことにより売買代金の回収を図り得る実情にあることを背景として、輸出取引による収益の計上については、船積時を基準として収益を計上する会計処理（船積日基準）が、実務上は、広く一般的に採用されている。

②裁判所の判断

裁判所は、法人税法における収益計上時期一般について、「……ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計

処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。もっとも、法人税法二二条四項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計上すべきものと定めたものと解されるから、右の権利の確定時期に関する会計処理を、法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から、当該法人が特定の基準を選択し、継続してその基準によって収益を計上している場合には、法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。しかし、その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」と説示した。

そして、「船荷証券が発行されている本件の場合には、船荷証券が買主に提供されることによって、商品の完全な引渡しが完了し、代金請求権の行使が法律上可能になるものというべきである。……しかし、今日の輸出取引においては、既に商品の船積時点で、売買契約に基づく売主の引渡義務の履行は、実質的に完了したものとみられるとともに、……売主は、商品の船積みを完了すれば、その時点以降はいつでも、取引銀行に為替手形を買い取ってもらうことにより、売買代金相当額の回収を図

り得るという実情にあるから、右船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる」ことから、船積日基準は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合すると判断した。

それに対して、「船荷証券の交付は、売買契約に基づく引渡義務の履行としてされるものではなく、為替手形を買い取ってもらうための担保として、これを取引銀行に提供するものであるから、右の交付の時点をもって売買契約上の商品の引渡しがあったとすることはでき」ず、為替取組日基準は、「商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するもの」であると判断した。

以上を踏まえて、為替取組日基準は、「その収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いものといわざるを得ない」と結論付けた。

③事案の検討

裁判所は、所得税法と同様、法人税法の収益の計上時期については、原則として権利確定主義が妥当し[198]、為替取組日基準はその収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないと判断した。

本判決が、権利確定主義を法人税法の収益計上時期の判定基準と位置

[198] 金子・前掲注2・358頁、神山弘行「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第6版〕123頁（2016)）参照。

付ける法的根拠は、所得税法の判例がもとになっていると解される[199]。例えば、賃料増額請求が訴訟上確定する前に受領した金員について、支払期の収入金額に該当するか否かが争われた最判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁[200]は、権利確定主義の意義について、「……収入の原因となる権利が確定する時期はそれぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものである……」、「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあたつて常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものである……」と説示する。これは、本判決が、取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の選択を認めている点、収益計上時期の人為的操作の余地を重視していることと整合的である。

199 酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（3・完）—法人税法に関する議論を中心として—」國士舘法學49号205頁（2016）、綿引万里子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成5年度（下）1009-1010頁（1996）参照。

200 裁判所は、以下の通り説示し、支払期の収入金額に該当すると結論付けている。また、本件は、管理支配基準を適用した判例と位置付けられる（金子・前掲注2・312頁）。

「旧所得税法がいわゆる権利確定主義を採用したのは、課税にあたつて常に現実収入のときまで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期しがたいので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて課税することとしたものであることにかんがみれば、増額賃料債権又は契約解除後の賃料相当の損害賠償請求権についてなお係争中であつても、これに関しすでに金員を収受し、所得の実現があつたとみることができる状態が生じたときには、その時期の属する年分の収入金額として所得を計算すべきものであることは当然であり、この理は、仮執行宣言に基づく給付として金員を取得した場合についてもあてはまるものといわなければならない。けだし、仮執行宣言付判決は上級審において取消変更の可能性がないわけではなく、その意味において仮執行宣言に基づく金員の給付は解除条件付のものというべきであり、これにより債権者は確定的に金員の取得をするものとはいえないが、債権者は、未確定とはいえ請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき有効に金員を取得し、これを自己の所有として自由に処分することができるのであつて、右金員の取得によりすでに所得が実現されたものとみるのが相当であるからである。」

本判決における公正処理基準該当性の判断構造については、酒井克彦氏が述べる「……企業会計において認められる収益計上基準を、法人税法上も許容し得るかを判断する局面、すなわち、公正処理基準該当性判断の場面において、法人税法独自の趣旨というふるいにかけるための道具として[201]」権利確定主義が用いられたという理解が妥当と考える。

これについては、本判決を主に企業会計における実現主義[202]に基づいて為替取組日基準を排斥したものと捉える見解[203]もあるが、本判決の反対意見及び学説の見解を踏まえると[204]、実現主義に基づき納税者が継続

---

[201] 酒井・前掲注 199・215-216 頁。

[202] 実現主義とは、①企業が顧客への財やサービスの移転を通じて、履行義務を充足したこと、およびこれに伴って②移転した財やサービスと交換に、企業が権利を有する対価を獲得したことという 2 つの条件が満たされた時点で、収益を「実現」したものとして判断・計上する考え方である（桜井・前掲注 16・78 頁参照）。

[203] 弥永真生氏は、「最高裁の法廷意見は税法独自の考え方に基づいて、為替取組日基準を排斥したという見方も少ないようであるが、少なくとも第 1 審および控訴審の判決においては、船積日基準が支配的な慣行であると認定されており……、また、経済的な実態を表すものであると評価されている。……最高裁法廷意見は、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも」……と判示しているのであり、為替取組日基準は「公正ナル会計慣行」にあたらないという前提によっていたとみたほうが自然であり得る。」と述べる（弥永真生『会計処理の適切性をめぐる裁判例を見つめ直す』99 頁（日本公認会計士協会出版局、2018））。

[204] 味村治裁判官・大白勝裁判官は、反対意見において、為替取組日基準も、商法上の公正会計慣行に該当すると述べる。ただし、これについては、「多数意見と反対意見とが結論を分った最大の理由は、多数意見は、取引銀行における為替手形の取組みは、売買契約に基づく買主の引渡義務の履行としてされるものではなく、その法的性質に従い、船荷証券を担保とする為替手形の売買、すなわち、資金回収の手段とみるのに対し、反対意見は、これをもって「買主に対する船荷証券の発送」（味村裁判官）ないし「売主の引渡義務履行のために必要な行為」（大白裁判官）とみる点にある（綿引・前掲注 199・1012 頁）」という見解もある。この見解は、多数意見と反対意見との対立原因を、輸出取引に関する事実認定の問題と捉える考え方と理解される。

また、企業会計における継続性の原則の観点から、大白勝裁判官は、本判決の反対意見の中で「……為替取組日基準による会計処理を継続して行ってきている場合には、右のような会計処理の方法が採られているからといって、各事業年度の益金の計上時期を任意に操作することによって不当に税負担を免れ得ることになるとまではいえないと考える。」と述べている。

学説では、小塚真啓氏が「企業会計では、明らかに X（筆者注：納税者）が荷為替を取り組む時よりも後となる検収時……を収益計上時期とすることも、継続適用により認められる可能性がある」ことを指摘し、実現主義によって、納税者が継続適用してきた為替取組日基準を排斥できるか否か、疑問を呈している（小塚真啓「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕121 頁（2011）参照）。

同様に、岸田雅雄氏は、継続性の原則に基づくと、「単に人為的操作可能性があるからとして公正処理基準とならないということはでき」ず、本判決は、「商法三二条二項の公正会計慣行の解釈としては、……先例とならないとする考え方も成り

的に適用してきた為替取組日基準を排斥できるかは疑問が残る。

さらに、裁判所の判断の骨子からも明らかであるが[205]、裁判所は、「権利確定主義によってスクリーンにかけられた会計処理の基準が法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」である[206]」ことを前提として、公正処理基準該当性を判断しているのであって、企業会計における実現主義を判断根拠とはしておらず、また、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」を抽象的に論じているのでもないと解される。

（2）ビックカメラ事件（東京高判平成25年7月19日）

①事案の概要・争点

本件（東京高判平成25年7月19日訴月60巻5号1089頁）において、納税者（家庭用電気製品の売買等を目的とする株式会社）は、資金

立つ」と述べる（岸田雅雄「判批」私法判例リマークス10号111頁（1995）参照）。

会計上の実現主義について、金子宏氏は、法的分析の道具として「実現の概念が未実現の利益の排除という点を除いては、不明確な内容のものであるだけに、それが明確な回答を提供できるとは考えられない。」と述べ、「所得ないし収益の実現時期の判定に関するなんらかの法的な基準」として、権利確定主義の有用性を主張する（金子宏「所得の年度帰属　総論―権利確定主義は破綻したか―」日税研論集22号14-15頁（1992））。

[205] 裁判所の判断骨子を整理すると次の通りとなる。

まず、裁判所は「収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべき」であり、「その権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難い」という規範を述べている。

そして、輸出取引については「船積時点において、売買契約による代金請求権が確定したものとみることができる」という事実認定を行なった上で、為替取組日基準は「商品の船積みによって既に確定したものとみられる売買代金請求権を、為替手形を取引銀行に買い取ってもらうことにより現実に売買代金相当額を回収する時点まで待って、収益に計上するもの」であることから、「収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえない」と結論付けている。

人為的操作の余地を重視した理由は、先に述べた通り、権利確定主義の採用理由が、納税者の恣意の排除による課税の公平の確保にあるためと考えられる。

[206] 酒井・前掲注199・214頁。

の調達等の目的で、その所有する土地及び建物等を信託財産とする信託契約（以下、本件信託契約）を締結した上で、それに基づく受益権（以下、本件信託受益権）を総額290億円で第三者に譲渡すること等を内容とするいわゆる不動産の流動化を行なった。これについて、納税者は、本件信託受益権の譲渡をもって本件信託財産の譲渡と取り扱った内容の会計処理をして、この会計処理を前提とした内容の法人税の各確定申告をしていたが、その後、上記の不動産の流動化について、平成12年7月31日付け日本公認会計士協会「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針（以下、不動産流動化実務指針）」に基づき、本件信託財産の譲渡を金融取引として取り扱う会計処理をすべきである旨の証券取引等監視委員会の指導を受け[207]、過年度の会計処理の訂正をした。本件は、上記会計処理の訂正を受けて、納税者が、本件信託受益権の譲渡をもって本件信託財産の譲渡と取り扱った確定申告について、納付すべき税額が過大となったとして、通法23条2項1号に基づく更正の請求を行なったところ、課税当局がそれを認めなかったという事案である。

争点は、不動産の流動化について本件信託財産の譲渡を金融取引とし

[207] 不動産流動化実務指針は、「不動産が特別目的会社に適正な価額で譲渡されており、かつ、当該不動産に係るリスクと経済価値のほとんどすべてが、譲受人である特別目的会社を通じて他の者に移転していると認められる場合には、譲渡人は不動産の譲渡取引を売買取引として会計処理する」が、「……リスクと経済価値のほとんどすべてが、……他の者に移転していると認められない場合には、譲渡人は不動産の譲渡取引を金融取引として会計処理する」ことを定めている（5項）。そして、リスクと経済価値の移転については、リスク負担割合（リスク負担の金額÷流動化する不動産の譲渡時の適正な価額（時価））がおおむね5%の範囲内にあるかにより判断することとしている（13項）。納税者が本件信託受益権を譲渡した特別目的会社は、納税者と納税者の子会社が出資を行なっており、それらを合わせたリスク負担割合が約31%と5%を超過したことから、譲渡取引ではなく、金融取引として会計処理を行なうべきと判断された（角田享介「法人税法22条4項に関する一考察―企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の観点から―」税務大学校論叢79号40-42頁（2014、https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/79/01/01.pdf）参照）。

て取り扱う会計処理が公正処理基準に合致するかである。

②裁判所の判断

裁判所は、当時の納税者の処理について「……一般に不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合には、有償による資産の譲渡にあたり、これにより収益が生じたというべきところ、……納税者は、……本件信託受益権の譲渡の対価その他の各種の収入があったものとして会計処理をしたものであって、それらが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであったことや、上記の各合意の内容と取引の実態との間にそごがあったこと等をうかがわせる証拠ないし事情は見当たらない。その上で……上記のように既に収益として実現済みであるその収入したところを、旧法人税法１２条１項本文、法人税法２２条２項等の規定に従い、それらを収入する原因となった法律関係に従って、有償による本件信託受益権の譲渡等の取引に係る各事業年度の収益の額に当たるものとして、各金額を当該事業年度の益金の額に算入するなどし、各事業年度の所得の金額を計算して、法人税の確定申告をしたものである。納税者が上記のとおり本件信託受益権譲渡等の取引により収益があったとして会計処理をし、当該事業年度の益金の額に算入して所得の金額を計算したことが実体ないし実質を欠くものであったということはできない。」と述べた。

次に、公正処理基準の意義について「……同項（筆者注：法法 22 条 4 項）は、同法における所得の金額の計算に係る規定及び制度を簡素なものとすることを旨として設けられた規定であり、現に法人のした収益等の額の計算が、適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的（同法１条

参照)とする同法の公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税の課税標準である所得の金額の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から定められたものと解され（最高裁平成５年判決（筆者注：大竹貿易事件）参照)、法人が収益等の額の計算に当たって採った会計処理の基準がそこにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(税会計処理基準）に該当するといえるか否かについては、これを不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合についていうならば、同条２項が、別段の定めがあるものを除き、有償による資産の譲渡により収益が生じる旨規定しており、一般に不動産を信託財産とする信託契約に基づく受益権を有償で譲渡した場合には有償による資産の譲渡にあたり、これにより収益が生じたというべきであることをも踏まえて判断すべきであって、企業会計上の公正会計基準として有力なものであっても、当然に同条４項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものではないと解するのが相当である……。」と説示した。

そして、不動産流動化実務指針は「不動産等が法的に譲渡され、かつ、その対価を譲渡人が収入として得ているときであっても、なお、子会社等を含む譲渡人に残された同指針のいう意味での不動産のリスクの程度を考慮して、これを金融取引として取り扱うことがあるとしたもの」とした上で、「……信託に係る受益権が契約により法的に譲渡され、当該契約に定められた対価を現に収入した場合（この場合に同法上収益の実現があったと解すべきことは明らかである。）において、それが実質的には他の法人等がその収益として享受するものであると認められる場合ではなくても、また、同法において他の法人との関係を考慮することができ

ると定められたときにも当たらないにもかかわらず、なお、他の法人との関係をも考慮し、当該収入の原因となった法律関係を離れて、当該譲渡を有償による信託に係る受益権の譲渡とは認識せず、専ら譲渡人について、当該譲渡に係る収益の実現があったとしないものとする取扱いを定めた同指針については、既に述べたところを目的とする同法の公平な所得計算という要請とは別の観点に立って定められたものとして、税会計処理基準に該当するものとは解し難いといわざるを得ないものである。」と判断した。

③事案の検討

本判決の特徴は、法人税法以外の法分野において妥当とされる会計処理の基準であるとしても、法人税法の目的から適切と認められない会計処理基準は、公正処理基準に該当しないという考えを示したこと、そしてその考え方が大竹貿易事件判決の延長上にあることを判示したこと、公正処理基準該当性を法人税法の観点から判断する根拠として法法1条を参照していること、の3点である[208]。

本件の不動産の流動化取引については、会計基準上は、不動産流動化実務指針に基づき、売買取引処理を行なうことができなかったと考えれば、本判決は、(大竹貿易事件が会計処理の選択の問題であったことを踏まえれば)企業会計・会社法会計と税務会計の乖離を宣言したもの[209]とも捉えられる。

本判決の問題は、ここでいう「税会計処理基準」の具体的な内容をどのように解するかである。本判決が公正処理基準該当性の判断において、

[208] 佐藤英明「判批」TKC税研情報24巻1号27頁(2015)参照。
[209] 岡村忠生「判批」税研178号143頁(2014)参照。

法法 22 条 2 項の有償譲渡を参照していることを鑑みると、本判決が不動産流動化実務指針による処理の公正処理基準該当性を否定した理由は「①法的な譲渡の尊重および②明文の規定なく他の法人との関係を考慮することの拒絶[210]」にあると解される。金子宏氏も、本判決の結論が正当であると考える理由として、「企業会計原則・同注解は、実現主義・権利確定主義を採用しており、法人税法も同原則注解に従い、特別の規定がない限り、所得は実現の時点で権利確定主義に従って課税されるべきであるという考え方をとっていると解すべきであること[211]」を挙げている[212]。

以上の検討に基づけば、本判決のいう「税会計処理基準」への該当性は、法法 22 条 2 項における譲渡の概念や権利確定主義の観点に基づいて判断されたものと解される。

2　法人税法独自の観点に対する学説

本項では、法人税法独自の観点に基づき公正処理基準該当性を判断するという解釈に関連する、学説を考察する[213]。

---

[210] 吉村政穂「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 6 版〕111 頁（2016)。ただし、これに対しては、裁判所の審理は、租税法における「譲渡」の実質論に踏み込んでおらず、税会計処理基準の名の下に、裁判所が法解釈を省力化しているとの批判がある（岡村・前掲注 209・143 頁参照)。

[211] 金子・前掲注 2・352 頁。同様の指摘として、酒井克彦「法人税法 22 条 4 項にいう「公正処理基準」該当性に係る判断アプローチ―東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決を素材として―」商学論纂（中央大学）第 57 巻第 1・2 号 109-110 頁（2015)、藤曲武美 「裁判例にみる　法人税の基礎(第 24 回)公正処理基準に関する最近の裁判例」税務弘報 61 巻 10 号 155 頁（2013)。

[212] 岡村忠生氏は、「税会計処理基準」を視野外に置き、「(租税法外に）適正な会計基準が見いだせない場合には、(法 22 条 4 項を抜いた）法人税法の規定に基づく解釈適用を行なうことができるとすれば、どうなるか」という視点から、本件について検討を行なっている（岡村・前掲注 209・144 頁参照)。

[213] 以降に述べる学説の他、特徴があるものとして、公正処理基準該当性は「法人税法 22 条 4 項の新設・挿入当時において既に確立されていた会計観」に基づいて判断すべきとする見解もある。

谷口勢津夫氏は、公正処理基準の沿革において、「税制の簡素化」と「自主経理の尊重」に同等の価値を認めており、「公正処理基準は、法人税法の観点からではなく、企業会計の観点から解釈すべきものである。」と述べている（谷口・前掲注

金子宏氏は、「公正妥当な会計処理の基準の意義については、3つの点に注意する必要がある。……第1は、企業会計原則の内容や確立した会計慣行が必ず公正妥当とは限らないことである……。その意味では、企業会計原則や確立した会計慣行について、それが公正妥当であるといえるかどうかたえず吟味する必要がある。第2は、企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないことである。……何が公正妥当な会計処理の基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である。……第3は、公正妥当な会計処理の基準は、法的救済を排除するものであってはならないことである。法的な観点から見た場合には、「公正妥当」という観念の中には、法的救済の機会の保障も含まれている解すべきである。[214]」と述べている。金子宏氏の見解は、法人税法は、必ずしも会計基準をそのまま受け入れるのではないと解するものであり、公正処理基準該当性を法人税法の観点から判断することを認める見解といえる[215]。

その一方で、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断するという解釈に対しては、課税要件法定主義・課税要件明確主義に基づく

151・257頁)。ただし、本問題との関係において、「企業会計の考え方が変更された場合、その考え方の変更が、公正処理基準を介して(法人税法それ自体の改正なしに)、いわば「自動的に」法人税の課税に反映されるかは、別途検討を要する問題である。……例えば、企業会計準拠主義を根拠に前期損益修正……が実務上定着していることからすると、これを過年度遡及修正に変更するには、企業会計の考え方の変更……に対応する明示的な法改正が必要であると考えられる(谷口・前掲注48・407-408頁)。」と述べ、「公正妥当性」は、「法人税法22条4項の新設・挿入当時において既に確立されていた会計観(谷口・前掲注151・254頁)」に基づいて静態的に判断されるべきという見解を示している。

214 金子・前掲注2・350-351頁。

215 同様の見解として、増井良啓氏は「……会計基準は時代とともに変化するものであり、必ずしも常に公正妥当であるとは限らない。「一般に公正妥当と認められる」か否かは、法人税法の解釈問題として、吟味する必要がある。」と述べている(増井・前掲注19・212頁)。

[216]批判も多く存在する。

渡辺徹也氏は、あくまで法人税法が会計基準に依拠するのは簡便性のためであり[217]、法人税法が会計基準に盲目的に依拠することはできないという考えに一定の理解を示しながらも[218]、「……公正処理基準該当性の判断を法人税法の独自の観点から行うという傾向が裁判例の主流になっていくとしても、そこでいう「法人税法の独自の観点」……の具体的な内容が何かということについては、事例ごとに検証される必要性があろう。これらの内容が明確でなければ、22条4項に、一般的否認規定として機能する危険性が潜むことにもなる。これは、課税要件法定主義や課税要件明確主義とも密接に関連する問題である。[219]」と指摘する。

また、谷口勢津夫氏は、「公正処理基準にいう「公正妥当」について、法人税法独自の観点からみた「公正妥当」の意味を含めて解釈する見解……は法人税法の規定ごとの、特定された具体的な目的ではなく、「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈[220]であり、……公正処理基準の「第三者性」を損なうものでもあるから、租税法律主義の下では、許されるべきものではない。[221]」と述べている[222]。

---

[216] 佐藤英明氏は、「同項（筆者注：法法22条4項）をめぐる問題の根幹は、租税法律主義の重要な内容である課税要件法定主義との関係にある」と指摘する（佐藤・前掲注208・27頁）。
[217] 本章第2節第1項を参照。
[218] 渡辺・前掲注71・47頁参照。
[219] 渡辺・前掲注71・47頁。
[220] 谷口勢津夫氏は、目的論解釈について、以下の2つを挙げており、ここで意図しているのは以下②と解される。これについて、厳格な解釈の要請が骨抜きにされ破綻してしまうおそれがあると強く非難している（谷口・前掲注48・41-42頁参照）。
①文理解釈の結果なお複数の解釈可能性が残る場合に、租税法規の趣旨・目的すなわち租税立法者の価値判断を斟酌して行なわれる「文理解釈の補完としての目的論的解釈」
②税収確保および公平負担実現のための目的論的「解釈」
[221] 谷口・前掲注48・408頁。
[222] 関連する見解として、岡村忠生氏は「……注意を要するのは、課税庁や裁判所

上記のような課税要件法定主義・課税要件明確主義の観点からの批判を踏まえて、法人税法独自の観点の具体的な意味内容について、研究が行なわれている。その中で、着目すべきは角田享介氏の見解である。

角田享介氏は、「当該条項（筆者注：法法 22 条 4 項）は企業会計準拠主義を示すための確認的規定[223]であり、過度に会計基準に従うべきことを厳格に要請するものでもなく、また、税法固有の観点の名のもとに、企業会計準拠をゆがめることを許す規定でもない。公正処理基準の該当性の判断においては、税法固有の観点で何か新たな基準をあたかも加えるような判断を行うというのではなく、単に、法人税法の空白でない部分に関わる基準は該当しないとすることが、もっとも条項の意義をあらわした考え方であると思われる。そして、法人税法の空白でない部分は、別段の定めだけが該当するのではなく、法人税法及び租税特別措置法等における、法人税の所得算定に関係する規定すべてが該当すると解するのが妥当であると考える。その帰結として、公正処理基準には、法人税法等の規定に反する会計処理は含まれないということがいえる。[224]」と

が、公平負担や税収確保の目的を背後に、「公正妥当な会計処理の基準」という文言を利用して、別段の定めとして立法されていないルールを作り出そうとする試みである。そこでは、本来の会計的な公正さが、法や社会通念の観点からの公正さにすり替えられている。」と述べる（岡村・前掲注 183・38-39 頁）。

また、法法 74 条 1 項との整合性の観点から、公正処理基準とは会社法の会計規定をいうと解すべきであり、公正処理基準の内容に課税の公平性を強制することは、解釈のみにより新たに法をつくるに等しく、租税法律主義に反するという見解として、相京溥士「法人税法 22 条 4 項と会社法」税法学 558 号 20 頁（2007）。これは、公正処理基準該当性において、企業会計準拠主義の観点のみを認める見解と解される。

223 確認的規定の意義につき、伊藤義一『税法の読み方 判例の見方〔改訂第三版〕』48 頁（TKC 出版、2014）では「「創設規定」とは、新しい法律関係を創設する規定であって、税法の大部分はこの創設規定です。これに対して「確認規定」とは、既存の法律又は法理により既に設定されている法律関係について、念のため確認的に規定するものであり、解釈上の懐疑を防止しようとするものです。」と説明されている。また、通説では、法法 22 条 4 項は確認的規定と解されている（酒井・前掲注 130・9-10 頁、角田・前掲注 207・26-38 頁、中里・前掲注 165・1561-1565 参照）。

224 角田・前掲注 207・3-4 頁。松沢智氏は公正処理基準について、「税法に明文の

述べる。そして、裁判例において、「法人税法の企図する公平な所得計算」や「法人税法独自の観点」といった概念が必ずしも抽象的な表現として示されたのではなく、法人税法の具体的規定に基づいて示されたものが少なくないことを指摘している[225]。

筆者は、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する場合、このように法人税法の具体的規定を法的根拠として、その妥当性を判断するという態度を採用しない限り、「「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈[226]」に陥り、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性を担保することは困難と考える[227]。

ある場合、ないし税法の基本規定たるニニ条ニ、三項についての所得概念決定のための基本原則たる権利確定主義や法的支配という税法固有の考え方に対しては事実たる慣習（公正処理基準）は働かないといわねばならない。……このような税法固有の基本原則を除いては、企業において適切に運用されている会計慣行に委ねるということを明らかにしたのが四項の公正処理基準の本質なのである。従って、四項が存在することを以て、税法は企業会計によるべきであるとする考えや、税法固有の基本原理を無視するような会計学的発想は妥当ではないといわねばならぬ。」と述べる（松沢・前掲注 170・163-164 頁）。角田亨介氏の見解は、このような「公正処理基準該当性は、別段の定めに限らず、税法の基本原則によって判断されるという見解」の延長線上にあるものと考えられる。

225 角田・前掲注 207、158 頁。角田亨介氏は、大竹貿易事件を「権利確定した収益は認識すべきであり（法 22 条 2 項）、人為的に操作する余地を生じさせる会計処理の基準は認められない（角田・前掲注 207、161 頁）」という観点から解し、ビックカメラ事件については「法 22 条 4 項を根拠規定としたというよりは、法 11 条、12 条 1 項、22 条 2 項の規定に基づいて判示したものであると解する方が妥当（角田・前掲注 207、147 頁）」と述べている。

226 谷口・前掲注 48・408 頁。

227 田中治氏は、公正処理基準該当性を「法人税法独自の観点」から考察する法的根拠について、以下の通り述べている（田中・前掲注 136・83 頁）。角田亨介氏の見解と親和的な見解と考えられる。

「1 つは、判決が示唆するように、法 22 条 4 項にいう「公正妥当」という文言とりわけ「公正」という文言に着目して、会計上公正妥当であっても、法人税法上の目的や公正に反する場合には、これを認めないとする考え方である。しかしながら、法 22 条 4 項にいう「公正妥当と認められる」という文言は直ちに「会計処理の基準」にかかっているところからみて、この条文を根拠に、公正という法的規範によって会計処理の基準を否定して、それと異なる判断をすることができるとするのは、結局のところ、 明文の根拠を欠いた解釈であって、許されないであろう。

そうすると、別の考え方としては、法人税の課税所得計算の基本原則に立ち返って、「各事業年度」の法人の正しい「所得の金額」はいくらか（法 21 条）、このような所得算定の上で、益金に算入された「収益の額」は正しいか、損金に算入された「費用の額」は正しいか等（法 22 条 1 項・2 項・3 項）の法人税法上の課税所得計算の適否を問うべきであるということになる。このような意味において、法人

また、先に分析した通り、過去の判例等[228]においては、法人税法の具体的な所得計算規定に則って公正処理基準該当性が判断されており、事例間の整合性[229]という観点からも、当該解釈は妥当である。

3　制限超過利息の返還債務確定の問題に対する検討

本項では、判例・学説の考察を踏まえて、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証する。本問題について、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する場合、その考え方は大きく2つに分かれる。

1つ目は、大竹貿易事件判決が説示した「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を、法的救済の観点も踏まえて、弾力的に解釈する手法である。

税法の観点からの課税所得計算をすることが許されるということができるであろう。」

[228] 大竹貿易事件、ビックカメラ事件に加えて、第2章第2節で分析した過年度原価計上漏れ事件の説示も同様である。

[229] 法人税法の具体的な所得計算規定に則って公正処理基準該当性を判断するという解釈は、酒井克彦氏の大竹貿易事件に対する理解、岡村忠生氏（前掲注212）・金子宏氏のビックカメラ事件に対する理解とも整合的である。さらに、本節第3項で確認するが、クラヴィス事件最高裁判決は、（従前の判例等と比べてより）明確にこの解釈を採用している。

これについて、谷口勢津夫氏は、以下のように述べ、租税法律主義の見地から妥当と評価している（谷口勢津夫「谷口教授と学ぶ「税法の基礎理論」　【第42回】「租税法律主義と実質主義との相克」－税法の目的論的解釈の過形成⑥【補論】－」Profession Journal No.383（2020、https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-385/））。

「本件最判は、「事業年度を超えた課税関係の調整」の可否を専ら実定法人税法の明文の規定に基づいてのみ判断する考え方を示したのである。……この考え方は、「法人税法の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法の公平な所得計算という要請」という法人税法独自（固有）の観点も、法人税法が法として具備すべき最低限の条件という意味での法の支配要素としての「法的救済の観点」も、「事業年度を超えた課税関係の調整」に関する実定法人税法の明文の規定の中で具体化されていることを前提とする考え方であるといってよかろう。このような考え方は、租税法律主義の見地から妥当であり、公正処理基準に関していえば、これにいう「公正妥当」を専ら企業会計の観点からみた「公正妥当」の意味に解する立場に立つという意味でも、妥当である。」

クラヴィス事件高裁判決は、大竹貿易事件判決を参照した上で、「……破産管財人において、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と矛盾せず、かつ、破産手続の目的に照らして合理的なものとみられる会計処理を行っている場合には、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、法人税法上も上記会計処理を公正処理基準に合致するものとして是認するのが相当である。」と説示する。

「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と矛盾せず」の部分は、企業会計準拠主義の観点からの検討である。「破産手続の目的に照らして合理的なもの」の部分については、筆者は、法法 22 条 4 項における「公正妥当性」を、破産手続上の「合理性・妥当性」の観点から、評価する説示と考える。この説示は、結果的に遡及修正という法的救済を認めるという判断結果にも繋がっている[230]。ただし、この前段において、破産法が債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図ることを目的とすることが述べられているが、公正処理基準該当性が、破産手続上の合理性によって評価される論理は明確ではない。

そして、クラヴィス事件高裁判決は、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」への適合性を、「継続企業との対比において、破産会社が法人税の過大納付分の還付を受けられないという不平等[231]（すなわち、垂直的公平性の観点[232]）」・「国税徴収法上の執行機関でもある破産管財人による処理に（大竹貿易事件判決の説示にある）収益等の人為的操作は認められない点[233]」から評価し、遡及修正は公正処理基準に該当する

[230] 谷口・前掲注 229、西中間浩「判批」税経通信 74 巻 6 号 181 頁（2019）。
[231] 前掲注 118 を参照。
[232] 公平には、等しい状況にある者には等しい負担をという水平的公平と、異なる状況にある者にはそれに応じた負担をという垂直的公平がある（岡村ほか・前掲注 8・5 頁）。「個の救済」を認めるべきとする立場は、破産会社という点に担税力の違いを見出し、垂直的公平を追求する考え方と捉えられる。
[233] 前掲注 118 を参照。

と判断した。

しかし、筆者は、当該解釈には次のような課題があると考える。

第1に、この解釈は、「公正妥当性」の評価や「公平な所得計算という要請」への適合性の判断論理に見られるように、前項で述べた「「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈[234]」という批判がそのまま該当するものである。課税要件法定主義・課税要件明確主義の要請を満たすものとは言い難い。

第2に、このような解釈が成り立つ場合であっても、現年度調整と遡及修正の是非を論理的に判断する基準としては問題がある。「公平」の観点に基づくと、TFK 事件・クラヴィス事件最高裁判決は、法人税法上、更生会社や破産会社も他の法人と同様に取り扱われる（異なる状況にあるとは認められない）のであるから、水平的公平の考えに基づき、納税者間に対して画一的な取扱いを行なうべきとする価値判断を行なっている[235]。それに対して、クラヴィス事件高裁判決は、破産会社という特殊性を踏まえた、垂直的公平性を重視している。しかし、水平的公平性・垂直的公平性いずれの公平概念も、租税法の考え方として一定の合理性を有している以上、「公平な所得計算要請」という抽象的な基準を頼りにして、どちらの価値観に基づいた処理を行なうべきか、論理的に結論を

234 谷口・前掲注 48・408 頁。

235 この点を明確に判示するものとして、クラヴィス事件地裁判決は、「……解散した法人について過年度に遡って益金を減算することとしたならば、当該法人については、欠損金の繰越しや欠損金の繰戻しによる還付等について租税政策上の観点を考慮して定められた適用要件の有無を問わずに課税関係の調整を受けられることとなり、解散した法人と解散していない法人との間に課税上の不平等が生じ得る結果となるところ、法人税法は、これを調整する措置を何ら定めていない。……法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保を目的とする法人税法の公平な所得計算という要請に反するものであり、公正処理基準に該当するということはできない……」と説示している。

導き出すことは極めて難しい[236]。これでは、租税法律主義が志向する取引予測可能性は担保されない。これは、第1の問題点から必然的に発生する課題である。

また、このような価値対立については、「現在においては租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説といいうる状況[237]」との指摘があり、裁判例では、租税法律主義における合法性の原則[238]を根拠とした納税者間の平等[239]（水平的公平性）が重視される状況にある。

第3に、クラヴィス事件高裁判決が参照する大竹貿易事件は、権利確定主義という租税法の具体的な所得計算原則を基に、会計処理の公正処理基準該当性を判断した判例である。判例の先例性は、一般的に事件に応じた結論命題にあると言われるところ[240]、判例の具体的文脈から離れて、当該判決の説示にある「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を弾力的に解釈するという態度が妥当といえるのか疑問がある。

---

236 清永敬次氏は、租税平等主義について「租税の観点からどのような場合をもって本質的に同じ場合として若しくは本質的に異なる場合とみるか、また恣意的な差別若しくは恣意的な同一取扱いとはどのような場合のことをいうのか、その判断は実務上は必ずしも容易ではないであろう」と述べている（清永敬次『税法〔新装版〕』32頁（ミネルヴァ書房、2013））。

237 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』59頁（有斐閣、2007）。

238 合法性の原則については、「租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、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。」と説明される（金子・前掲注2・87頁）。

239 佐藤・前掲注237・62-64頁参照。

240 中野次雄ほか『判例とその読み方〔三訂版〕』52頁（有斐閣、2016）では、「裁判の使命はあくまで個々の具体的事件の解決にあるのであって、一般的な法原則を宣明することにあるのではない。法律的な問題についていえば、その事件の論点についてどういう結論を下したかが最も大事なことなのである。……結論命題の判例性を否定して理由づけの中の一般的法命題だけを判例だとするのは明らかに本末顛倒で、判例すなわち裁判上の先例となるのは、まず第一に裁判にとって本質的なこの結論命題でなければならない。そして、この結論命題は、……その具体的事実中の重要ならざるものを捨象しある程度抽象的な内容のものとすることによって、立派に先例としての機能を果たすことができるのである。」と述べられている。

以上から、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を、法的救済の観点も踏まえて、弾力的に解釈する手法は、租税法律主義が要求する厳格解釈を満たすものではなく、現年度調整と遡及修正の是非を論理的に判断する基準としても問題があると考えられる。

2つ目の考え方は、先の判例分析や角田享介氏の見解に見られるように、法人税法の具体的規定を法的根拠として、公正処理基準該当性を判断する手法である。筆者は、前項で述べた通り、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性の担保という観点からは、当該解釈が妥当と考えている。

クラヴィス事件最高裁は明確にこの立場を採用し、法法21条・法法74条1項・通法15条2項3号・通法16条1項1号及び2項1号に基づき、「法人税の課税においては、事業年度ごとに収益等の額を計算することが原則であるといえるから、貸金業を営む法人が受領し、申告時に収益計上された制限超過利息等につき、後にこれが利息制限法所定の制限利率を超えていることを理由に不当利得として返還すべきことが確定した場合においても、これに伴う事由に基づく会計処理としては、当該事由の生じた日の属する事業年度の損失とする処理」が公正処理基準に合致すると述べる。そして、欠損金規定等を踏まえて、解散会社について上記の例外を許容しているとは解されないと判断した。

筆者としても、本問題を法人税法の具体的規定を根拠として検討した場合、「法法21条に見られる通り、法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていること[241]」、「現実に収受された制限超過利

[241] 学説では、倉見智亮氏が、以下の通り述べ、法人税法の期間損益計算は、遡及修正排除論の正当化根拠として位置づけられることを指摘している（倉見・前掲注133・78頁）。

息を課税所得の計算上、益金認識することが判例法として成立していること[242]」、「制限超過利息の返還債務は、破産手続において破産債権として確定した時点で[243]、法法 22 条 3 項 3 号の『当該事業年度の損失の額』に該当し、『当該事業年度の損金の額』に算入される[244]こと」を踏まえ、制限超過利息の返還債務確定の問題一般については、遡及修正処理では

「同公準（筆者注：継続企業の公準）の妥当性は……法人税法 22 条 4 項を媒介として初めて導かれうるものではない。むしろ、同公準に基づく期間損益計算は、昭和 42 年に企業会計準拠主義が明文化される以前から、より正確には法人所得に対する課税制度が創設された当初から、当然のごとく課税所得計算の基礎的前提とされてきたのである。したがって、継続企業の公準は、……企業会計準拠主義……とは独立した遡及修正排除論の正当化根拠として位置づけられる。こうして法人税法に受容された継続企業の公準は、……法税 13 条、税通 15 条 2 項 3 号……法税 22 条 1 項……として具体化されている。」

242 利息制限法所定の制限利率を超過する利率で融資を行なった場合の未収利息が、所得税法上の総収入金額に含まれるか否かが争われた最判昭和 46 年 11 月 9 日民集 25 巻 8 号 1120 頁において、裁判所は「課税の対象となるべき所得を構成するか否かは、必ずしも、その法律的性質いかんによって決せられるものではない。当事者間において約定の利息・損害金として授受され、貸主において当該制限超過部分が元本に充当されたものとして処理することなく、依然として従前どおりの元本が残存するものとして取り扱っている以上、制限超過部分をも含めて、現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるものというべきである。」と説示している。

そして、クラヴィス事件最高裁判決は、当該判例を参照し、「……本件各事業年度に制限超過利息等を受領したクラヴィスが、これを本件各事業年度の益金の額に算入して行った本件各申告はもとより正当であったといえる……」と述べている。

243 損失の確定については、次の通り説明される（武田昌輔編著『DHC コンメンタール　法人税法』1143 頁（第一法規、加除式））。

「損失については、本来は二つに区分できるように思われる。その一つは既に資産の滅失等があつた場合であり、他の一つは事故等により支払債務が生じた場合である。……資産が滅失した場合には、その滅失したという事実によつて明らかにすることとなる。後者の場合の損失についてはその債務が確定してはじめて損失として認識できることとなるので、あえて「債務の確定」しているものに限るという文言は必要ないと考える。……このようにして、損失については「債務の確定」は既に要件となつて成立しているものと解される。」

244 本問題を法法 22 条 2 項の益金認識に関する解釈適用の問題と位置付ける学説もあるが（田中・前掲注 136・92 頁参照）、筆者は、制限超過利息の収受に伴う収益を益金、制限超過利息の返還債務が、破産手続において破産債権として確定したことによる損失を損金と分けて捉える解釈が、不法行為等による損害に係る事案（第 2 章第 1 節）において、裁判所が外部両建説を採用していることとも整合的と考える。

また、学説では、管理支配基準一般について、渕圭吾氏が「受贈益や盗んだものなどについて、資産の性質を問わず、支配下に収めたタイミングで、その資産の時価を課税所得に反映させることがある。……ここでも、包括的所得概念の理想が貫徹されているといえよう。……資産の占有を取得した段階で課税が行なわれるのと同様に、資産の占有を失った場合には損失の計上という形で課税所得への反映が行なわれる。」と解説している（渕圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』204 頁（有斐閣、2007））。

なく、現年度調整、すなわち、当期の損失としての処理が公正処理基準に合致すると考える。

本件の特殊性は、破産会社が対象となっており、現年度調整では、課税関係の修正が十分に行なわれない点にある。しかし、クラヴィス事件最高裁判決が説示する通り、法人税法は年度を超えた課税関係の調整手段として、繰越欠損金制度を設ける程度であり、法人税法上、破産会社に対する特殊な所得計算規定は存在しない。法人税法の具体的な規定からは、継続企業の公準が成り立たないことを理由に、特定の納税者に限り、現年度調整という法人税法の原則的処理に変えて、遡及修正を認めるとの結論を導くことは困難と考える。

以上を踏まえると、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する立場から、本問題を検討する場合、厳格解釈が要求される租税法において、現年度調整が公正処理基準に該当するという結論が導き出されることは、やむを得ないものと判断する。

第 4 節 小括

本章では、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）について、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証した。公正処理基準は、「企業会計に準拠して所得計算を行なう」という側面（企業会計準拠主義の観点）と「会計処理の公正妥当性を、法人税法独自の観点から吟味する」という側面（法人税法独自の観点）、2 つの側面を有している。

「会計の三重構造」の理解に基づけば、法法 22 条 4 項に定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「会社法会計と、それが準拠する企業会計両者を含んだ広義の企業会計」を指す。この場合、企業会計基準委員会が公表した過年度遡及会計基準は、会社法上も公正な会計慣行に該当することから、過年度遡及会計基準の公正処理基準該当性を否定することは困難である。

これに対して、法法 74 条 1 項（広義の確定決算主義）を根拠に、過年度遡及会計基準を法人税法上排除する見解がある。これは、広義の確定決算主義の規制範囲に係る解釈問題であるが、筆者は、法令上明確な定めがないにも係わらず、手続的規定である法法 74 条 1 項が、課税所得計算に無制限に規制を及ぼすとする解釈は、損金経理要件等の狭義の確定決算主義の存在を骨抜きにするものであり、課税要件法定主義・課税要件明確主義の観点から、妥当ではないと考える。また、広義の確定決算主義の規制を肯定的に捉える学説であっても、その規制範囲を無制限には認めておらず、本問題は、学説が広義の確定決算主義の規制が及ぶと解する事案とは性質を異にするものと考えられる。

上記に加えて、過年度遡及会計基準における「誤謬」の定義を踏まえると、本問題のように、事前の予測が困難と思われる後発的事象には、そもそも過年度遡及会計基準に基づく遡及処理の適用がないとする見解がある。しかし、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は複数存在し得るというのが会社法の定説であり、本問題の特殊性を踏まえれば、クラヴィス事件高裁判決が説示する通り、本件破産会社に過年度遡及会計基準に基づく遡及処理を適用することが、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に反するとまでは言い難いと考える。また、オリックス事件高裁判決は、公正処理基準を企業会計準拠主義の観点から

判断する場合、ある会計基準がそのまま適用される取引でなくとも、納税者が採用した会計処理に合理性があれば、その取引について当該会計基準と「同様の会計処理」をすることが認められることを示している。これを踏まえると、過年度遡及会計基準の文言を厳格解釈し、そこからの逸脱のみをもって公正処理基準該当性を否定する論理は強固ではない。

以上から、企業会計準拠主義の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、本問題において、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（前期損益修正処理のみが公正処理基準である）という見解は、妥当ではないと考える。

法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断するアプローチに対しては、学説上、課税要件法定主義・課税要件明確主義に基づく批判も多く存在する。しかし、公正処理基準該当性が争われた大竹貿易事件・ビックカメラ事件においては、それぞれ、法人税法の具体的な所得計算規定である「権利確定主義」・「法法 22 条 2 項における譲渡の概念や権利確定主義」に基づいて判断が行なわれており、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」が抽象的に論じられていたのではないと解される。これを踏まえて、学説では、公正処理基準該当性を法人税法独自の観点から判断する場合、法人税法の具体的規定を法的根拠として、その妥当性を判断すべきとする見解がある。筆者は、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性の担保及び公正処理基準を巡る判例等との整合性という観点から、当該解釈を支持する。

本問題に係る公正処理基準の解釈は大きく 2 つに分かれる。

1 つ目は、大竹貿易事件判決が説示した「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」を、法的救済の観点も踏まえて、弾力的に解釈する手

法である（クラヴィス事件高裁判決が採用）。この考え方は、「「課税の公平」という法人税法の一般的・抽象的な目的を斟酌した、目的論的解釈」に陥ることから、現年度調整と遡及修正の是非を論理的に判断する基準としては機能しない。さらに、大竹貿易事件の先例性を適切に解釈しているか疑問が残る。租税法律主義が要求する厳格解釈を満たすものではないと考えられる。

2 つ目の考え方は、法人税法の具体的規定を法的根拠として、公正処理基準該当性を判断する手法である（クラヴィス事件最高裁判決が採用）。前述の通り、法人税法独自の観点から公正処理基準該当性を判断する場合、このような解釈によって、租税法律主義が志向する法的安定性と予測可能性が担保される。筆者は、本問題を法人税法の具体的規定に基づいて検討した場合、「法人税法は継続企業の公準に基づく期間損益計算を前提としていること（法法 21 条）」、「現実に収受された制限超過利息を課税所得の計算上、益金認識することが判例法として成立していること」、「制限超過利息の返還債務は、破産手続において過払金返還請求権が破産債権として確定した時点で、法法 22 条 3 項 3 号の『当該事業年度の損失の額』に該当し、『当該事業年度の損金の額』に算入されること」を踏まえると、制限超過利息の返還債務確定の問題一般については、現年度調整、すなわち、当期の損失としての処理が公正処理基準に合致すると考える。そして、法人税法の具体的な規定からは、継続企業の公準が成り立たないことを理由に、特定の納税者に限り、現年度調整という法人税法の原則的処理に変えて、遡及修正を認めるとの結論を導くことは困難と考える。

以上の検討内容を総括すると、本問題に係る、公正処理基準に基づく

遡及修正の適否については、企業会計準拠主義の観点からは、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正は排除されないが、これを、法人税法の具体的規定を法的根拠とした「法人税法独自の観点」からスクリーニングすると、遡及修正は排除され、現年度調整のみが公正処理基準に該当するという結論となる。クラヴィス事件最高裁判決の結論は、公正処理基準の解釈上妥当と考えられる。

しかし、解釈上はやむを得なくとも、継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果そのものが、税制の意図したものであったかどうかは疑問が残る[245]。また、仮に過払利息の返還が行なわれた場合においては、「所得のないところに課税が行なわれ、それについて還付が行なわれないというのは、どのように正当化しようと正義衡平の理念に反するのではないか[246]」という批判もある。そこで、第4章では、本問題に関する今後のあり方について若干の考察を行なう。

---

[245] 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」22-23頁（1961、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3607_kokuzeitusokuho.pdf）では、「法律行為についていつたん納税義務が確定した後に取消しが行なわれた場合」に、個人事業者・法人について、いわゆる前期損益修正処理を採用する理由として、慣行性と納税者の便宜という点が挙げられている。

「所得税、法人税、贈与税等の直接税についても、一般的には取消し又は無効の確認がされたときに税額の変更ないしは納付済税額の還付を行なえばよいのであるが、特に所得税における事業所得者及び法人のようにその所得の源泉たる収益及び控除項目たる費用が期間的に対応するものとされているものについては、特殊な取扱いが必要となる。

……個人事業者及び法人にあつては、たとえば売買の取消しによるもどり品については、前の売上利益に相当する金額は当期において売上勘定に借記される慣行となつており……それだけ当期の益金を減少させるわけであるから、税額計算において特にこれに変更を加える必要はないであろう。

このような処理は、もとの期間と今期とにおける実効税率の差異……が若干の問題を提起する点を度外視すれば、すでに確定したもとの決算を修正させる必要がないだけに、納税者にとつても税務官庁にとつても、望ましい処理のしかたということができるであろう。それゆえ、われわれは、このような者に対しては、上記の一般的な手続に対する例外を認めることが適当であると考えた。」。

[246] 中里・前掲注69・19頁。

第４章　今後のあり方の検討

第１節 解釈論の観点

第３章では、更正の請求の実体要件は各個別税法により判断され、法法 22 条 4 項における法人税法独自の観点からは、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）については、現年度調整が公正処理基準に該当するという結論が導き出されることは妥当であることを確認した。

前期損益修正に対する例外を明確に排除するクラヴィス事件最高裁判決と、「収益基礎額」の変動に対する現年度調整処理を規定する法令 18 条の 2 を合わせて読めば、第 2 章第 4 節【図 1】に示す通り、法人税法は後発的事由に関する損益帰属時期という問題について、広く現年度調整を要求していると解される。

筆者が支持するクラヴィス事件最高裁判決の見解は、租税法律主義における合法性の原則に基づく納税者間の平等な取扱いを重視する考え方といえるが[247]、このような考え方に対しては、学説上、批判・問題意識

[247] 佐藤・前掲注 237・62-64 頁、谷口・前掲注 229 参照。ただし、佐藤英明氏、谷口勢津夫氏の合法性の原則の「出自」に対する捉え方には違いが見られる。
合法性の原則の根拠は、「租税法の執行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取扱がまちまちになり、税負担の公平が維持できなくなる、ということ」にある（金子・前掲注 2・87 頁）。
これについて、佐藤英明氏は、「実質的な面での合法性の原則の「出自」は租税公平主義にある。そう考えれば、この原則が租税法律主義に位置付けられることによって、租税法律主義に位置付けられることによって、租税法律主義と租税公平主義とが結びつけられていた裁判例の理解は容易である。」と述べる（佐藤・前掲注 236・69 頁）。
一方、谷口勢津夫氏は、この見解に疑問を呈し、「合法性の原則の「出自」は、実質的な面においても、租税法律主義にあると考えられる。……「税負担の公平が維持できなくなる」という部分は、合法性の原則の「出自」を示すものではなく、「租税法律主義の当然の帰結である課・徴税平等の原則」に対する違反を示すものと解される。」と述べる（谷口勢津夫「租税法律主義（憲法 84 条）」日税研論集 77 号 287 頁（2020））。

がある[248]。

しかし、筆者は、第3章第3節での検討内容に加えて、確認的規定である法法22条4項に過度の意味を持たせることは、公正処理基準該当性を巡る問題一般について、法的安定性・予測可能性を損なうことにも繋がることから、公正処理基準を根拠に納税者を救済することには限界があると考える。また、TFK事件の説示にあるとおり、結果的に、現年度調整と遡及修正の判断について、立法措置による明確な解決を図っている所得税法との不整合を生じさせることにもなる。

以上から、筆者は、本問題について解釈論の立場から解決を図る場合、更正の請求以外の手段による個別的救済を探る対応が、現実的と考える。ただし、租税法律主義における合法性の原則の制約要因としてあげられる行政先例法[249]や信義則の適用[250]を巡る事案では、判例は個別的救済原

筆者は、合法性の原則の出自は租税法律主義にあり、その帰結として、課・徴税平等の原則に基づく租税の公平が維持されるとする谷口勢津夫の見解に同意する。

248 第3章第1節第2項（2）を参照。また、佐藤英明氏は「専門技術性の高い租税法の分野においては、形式的に適法な行政処分から結果として納税者の「権利侵害」が生じる可能性が存在する」ことを指摘し、そのような例として、大元密教本部事件を挙げている（佐藤・前掲注237・72-73頁参照）。

249 最判昭和33年3月28日民集12巻4号624頁（パチンコ球遊器事件）。以下、金子・前掲注2・115頁参照。

旧物品税法では、昭和16年以来、遊戯具を課税の対象としていたが、パチンコ球遊器は遊戯具に属さない非課税物品として取扱われてきた。しかし、昭和26年に、パチンコ球遊器は遊戯具であり物品税を賦課すべき旨の通達が発せられ、非課税とされてきた物品を通達限りで課税対象とすることができるかどうかが問題となった。これについて裁判所は、「論旨は、通達課税による憲法違反を云為しているが、本件の課税がたまたま所論通達を機縁として行われたものであつても、通達の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件課税処分は法の根拠に基く処分と解するに妨げがなく、所論違憲の主張は、通達の内容が法の定めに合致しないことを前提とするものであつて、採用し得ない。」と説示している。

これに対して、金子宏氏は「パチンコ球遊器を非課税とする旨の通達があったわけではないが、課税しない取扱が継続していたという意味では、そのような通達があった場合に類する。判旨のように割り切れるかどうかは問題であり、行政先例法の成立の有無についてより厳密な検討が必要であろう。」と述べている。

250 最判昭和62年10月30日訴月34巻4号853頁（酒類販売業者青色申告事件）。

裁判所は、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税

理よりも合法性の原則を重視している[251]。また、事業所得に係る貸倒れ損失に係る不当利得返還請求が争われた判例では、貸倒れた年の必要経費算入で足りると判示され、遡及修正が否定されている[252]。さらに、裁判所は、本問題に対して不当利得返還請求権等を適用することを明確に排斥している[253]。以上の状況を踏まえると、本問題について、更正の請求以外の救済手段を適用することは相当程度に困難と推測される[254]。

第２節 立法論の観点

前述の通り、本問題については、解釈論による救済には限界がある。本節では、継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を、立法措置により是正する場合のあり方について考察する。

１　立法措置の方向性

中里実氏は、法人税の課税標準は、事業年度（時間的単位）と法人格（空間的単位）により区切られており、その時間的・空間的区切りを厳格化するほど、二重課税のおそれが大きくなることを指摘する[255]。法人

処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」と述べ、租税法における信義則適用に対して、極めて慎重な立場を示している。信義則については、金子・前掲注２・143-148頁を参照。

[251] 佐藤・前掲注237・63頁参照。

[252] 前掲注125参照。

[253] 前掲注127・128参照。

[254] 本問題に係る不当利得返還請求権の適用を検討した中里実氏も「理論的に難しい問題であることはもとより承知した上で、批判も覚悟して、……議論を展開した次第である」と述べている（中里・前掲注69・22頁）。

[255] 中里実「法人課税の時空間（クロノトポス）―法人間取引における課税の中立性―」杉原泰雄教授退官記念論文集『主権と自由の現代的課題』364-365頁（勁草書房、1994）参照。

税法は、これまで連結納税制度[256]やグループ法人税制の導入により空間的単位を拡大してきたが、事業年度の区切りにより課税が影響を受けるという時間的単位の問題については、十分な立法措置を講じているとは言い難い[257]。よって、継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を是正するためには、法人税法の課税標準計算における、時間的区切りを緩和する（時間的拡大を行なう）ことが必要となる。

そして、この場合の時間的区切りの緩和の程度については、税法間の整合性という観点から、法人所得と類似性を持つ所得税法における事業所得等と同程度の緩和が相当と考える[258]。そのための措置としては、大きく 2 つの方向性が考えられる。

第 1 案は、事業廃止による費用・損失の控除について一定の遡及修正を認める所法 63 条・所令 179 条[259]に相当する遡及修正措置を、そのまま、法人税法に導入することである。しかし、租税回避の危険性を排除した上で、後発的事由について広く現年度調整を要求する法人税法の法体系に、新たな課税ルールを織り込むという対応は、実現可能性が低いと推測される。

第 2 案は、既存の「欠損金の繰戻し還付制度」の充実を図ることである。これは、現行の法体系を維持しつつ、その救済の範囲を広げる対応

256 令和 4 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度からは、グループ通算制度に移行する。
257 時間的単位の問題に対する方策は、欠損金の繰越しと繰戻し還付が中心となる。繰越しについては、平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において生ずる欠損金額は繰越期間が 10 年とされているが、財源確保の一環で控除限度額が 50%に抑えられている。繰戻し還付は、後述の通り、極めて制限的な取扱いとなっている（金子・前掲注 2・427-430 頁参照）。
258 遡及修正措置である所法 64 条・所法 152 条の対象から、事業所得等が除外されていることを踏まえると（第 1 章第 2 節を参照）、特別の更正の請求の適用が問題となる事案一般について、法人税法上遡及修正を認める措置を導入することは、税法間の整合性という観点から困難と考える（佐藤・前掲注 112・175 頁参照）。
259 第 1 章第 2 節を参照。

であり、第1案と比して実現可能性が高いといえる。以降では、この第2案について考察を進める。

2　欠損金の繰戻し還付制度の拡張

（1）欠損金の繰戻し還付制度の概要

まず、欠損金制度の変遷を概括する。これは大きく3つの期間に分けられる[260]。第1期である、1899年から1925年では繰越控除制度が無期限に認められ、繰戻し還付制度は存在しなかった。第2期である、1926年から1949年では、事業年度単位課税や当時の個人所得税制度との整合性を根拠に、繰越控除が基本的に認められなかった[261]。第3期である1950年以降、シャウプ勧告に基づき欠損金制度が見直され、繰越控除と共に、繰戻し還付制度が初めて導入された。シャウプ勧告では「完全に業務を廃止する直前には多額の欠損が出る時期があり、この場合には、税を控除しようにも将来の所得というものがない」ことを踏まえ、繰戻し制度の必要性が力説されている[262]。以上から、繰戻し還付制度は、継続企業の前提が崩れた企業に対する救済制度という側面を有すると解さ

---

260 欠損金制度の変遷については、藤井誠「繰越欠損金」武田昌輔監修、成道秀雄編『法人税の損金不算入規定』114-117頁（中央経済社、2012）、増井良啓『結合企業課税の理論』269-275頁（東京大学出版会、2002）参照。変遷を3つに分ける考え方は、藤井誠氏の整理に基づいている。

261 繰越控除期間について、1926年から1939年は適用なし、1940年から1945年は3年、1946年から1949年は1年である（藤井・前掲注260・114頁）。

262 増井・前掲注260・272頁。欠損金繰越制度に加えて、繰戻し還付制度が必要とされる理由について、シャウプ勧告では次の通り述べられている（シャウプ税制研究会編『シャウプの税制勧告』163頁（霞出版社、1985））。

「……無制限な損失の繰越し制度といえども、あらゆる場合に公平をもたらすとは言えない。多くの事業は、完全に業務を廃止する直前には多額の欠損が出る時期があり、この場合には、税を控除しようにも将来の所得というものがないのである。……そこで、われわれは、損失の二年度繰戻しを納税者に認めるように勧告する。損失繰戻しとは、次のような制度である。すなわち、納税者は、前年度または前二年度分の申告した所得額から当該年度の損失を差し引き、その前年度分または前二年度分の税額を改めて算出し、この税額をこえて実際に納付した税額の差額の還付を請求するのである。この結果、事業を廃止しようとしている納税者は、事業の最終年度またはその前年度において生じた損失に対して、少くとも〔原文ママ〕ある程度租税の恩恵をうけることになるのである。」

れる。

次に、現行の欠損金の繰戻し還付制度の内容を確認する。欠損金の繰戻し還付制度とは、「欠損金額を一定の過去の事業年度の所得の金額と相殺し、過去の年度に支払った税の還付を受ける制度[263]」である。ただし、現行では、繰戻し期間は1年に限定されている。そして、解散等があった場合を除いて[264]、その適用は中小企業者等に限られている（措置法66条の12）[265]。解散等の場合の繰戻し還付の特例では、解散等の事実[266]の生じた日前1年以内に終了したいずれかの事業年度又は同日を含む事業年度の欠損金額（繰越控除の適用を受けるものを除く。）について、同日以後1年以内に繰戻し還付請求が認められている（法法80条4項、法

---

[263] 岡村・前掲注183・437頁。還付金額は以下の算式で計算され、欠損金額が還付所得金額を超えるときは、分子の欠損金額は分母の所得金額でとどめる（渡辺・前掲注31法人税法・772頁）。

$$\text{還付金額} = (\text{還付事業年度の法人税額}) \times \frac{\text{欠損事業年度の欠損金額}}{\text{還付所得事業年度の所得の金額}}$$

[264] 具体的には、清算中に終了する事業年度の欠損金額、解散等の場合の繰戻し還付の特例に該当する事業年度の欠損金額（法法80条4項）、災害損失欠損金額（法法80条5項）、新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律7条・8条に基づく措置（後述）が挙げられる（渡辺・前掲注31法人税法・773-774頁参照）。

[265] 繰越控除に比べ、繰戻し還付制度が定着しない理由について、増井良啓氏は、①繰戻し還付制度がシャウプ勧告によってはじめて日本に導入された制度であること、②①の理由によりその導入の歴史が浅いこと、③還付に対する抵抗の3点を指摘する（増井・前掲注260・274頁参照）。

また、成道秀雄氏は、「……周知の通り現在の欠損法人の数は全法人のおよそ半分であり……、その中には利益操作をして欠損となっている法人もかなりあるものと推定され、かつ最近の税収の厳しい状況を考えると、国の経済政策ともいえる繰戻還付制度を停止するもやむをえないとのことであろう。しかし、この方法では、結局は欠損法人は全て利益操作をしていることを前提にしているわけであり、適正な経理処理をしていながら欠損となっている法人については納得のいかない取扱といえよう。」と述べる（成道秀雄「欠損金の繰戻制度」日税研論集26号144-145頁（1994））。

[266] 法法80条4項・法令154条の3において、具体的事実として、解散（適格合併による解散を除く。）、事業の全部の譲渡、更生手続の開始、事業の全部の相当期間の休止若しくは重要部分の譲渡で、これらの事実が生じたことにより欠損金額の繰越控除の規定の適用を受けることが困難と認められるものがあった場合又は再生手続開始の決定があった場合が挙げられている（渡辺・前掲注31法人税法・770-771頁参照）。

令 154 条の 3）[267]。

欠損金の繰戻し還付制度は、立法政策上の特典的性格の強いものと述べられることもあるが[268]、本制度は法人の所得変動に関して中立的で公平な課税を行なうための制度[269]である以上、学説では、「財源の問題は別として、基本的には、すべての法人について認めるべき[270]」であり、理論的にはその繰戻し期間も延長されるべきである[271]との見解がある。

なお、災害損失欠損金額（法法 80 条 5 項）は、中小企業者等に限らずその適用が認められている（措置法 66 条の 12)。また、令和 2 年 2 月 1 日から令和 4 年 1 月 31 日までに終了する各事業年度において生じた欠損金については、資本金の額が 10 億円以下の法人についても、欠損金の繰戻し還付の適用が認められている（新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律 7 条･8 条)。ただし、これらの措置は、異常事態に伴い現預金が枯渇した納税者に対する経済的救済策という側面が強く、継続企業の前提が崩れた企業に対する中立的・公平な課税を目的とする、解散等の場合の繰戻し還付の特例とは、同じ繰戻し還付の制度であっても、その出自を異にするものと

---

267 渡辺・前掲注 31 法人税法・770-771 頁。

268 中里実『デフレ下の法人課税改革』117-118 頁（有斐閣、2003）では、大阪地判平成 13 年 10 月 4 日判決・判例集未登載の説示が、以下紹介されている。
「……同制度（筆者注：繰戻し還付制度）が青色申告者のみに認められていること、過去において財政難を理由としてその適用が停止された時期もあることからすると、同制度は特典的性格の強いものであり、どの範囲まで繰戻しを認めるかは立法政策の問題というべきである。」

269 岡村・前掲注 183・436 頁参照。

270 武田昌輔 「欠損金額の繰越し制度等の理論と実務（総説）」日税研論集 59 号 45 頁（2009)。同趣旨で、中里実氏は「人為的に設けられた課税年度を絶対視して、欠損金の繰戻や繰越を恩恵であるかのごとく考える考え方は、所得のないところに所得を「捏造」して課税する可能性を生み出すという点において、所得課税の本質に反することである。特に、繰戻の場合は、すでに過去に支払済みの租税に関する措置であるから、余計にそのようにいうことができよう。」と述べる（中里・前掲注 268・119 頁)。

271 成道秀雄氏は「本来的には繰越控除制度と同様に無制限に認められるべきといえる」と述べる（成道秀雄「法人税における損失―欠損金の繰越し控除、繰戻還付を中心にして」税研 159 号 31 頁（2011))。

考えられる。よって、以降では、欠損金の繰戻し還付制度の充実を図る具体策として、解散等の場合の繰戻し還付の特例に焦点を当て、考察を進める。

（２）解散等の場合の繰戻し還付の特例における繰戻し期間緩和

破産会社等にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を是正するためには、繰戻し還付制度が、継続企業の前提が崩れた企業に対する救済制度という側面を有することを鑑みて、現状の厳しい期間制限を緩和する必要がある。そして、その手法としては、継続企業の前提が失われた法人に対する措置である、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが考えられる。

最も簡潔な対応は、繰戻し期間を単純延長する手法である。具体的には、原則１年という繰戻し期間において課税所得が発生していない場合は、例えば欠損金の繰越控除期間と同様の過去 10 年に遡って、課税所得が発生している最近の事業年度を還付所得事業年度として[272]、欠損金の繰戻し還付を認める対応が挙げられる。

この場合の懸念点は、繰戻し期間が延長されることに伴い、納税者が、複数の損益取引を組み合わせ、各取引の損益計上時期を操作することで、繰戻し還付額の最大化を図ることが予想されることである[273]。また、そ

[272] 所法 63 条・所令 179 条の計算方式を参照し、欠損事業年度の欠損金額が、還付所得事業年度の所得の金額を超える場合には、その超える部分の金額については、その前年度において、欠損金の繰戻し還付の適用を認めるといった対応も追加的に考えられる。

[273] 増井良啓氏は、欠損金額の完全還付制度を採用することができない根本的な問題点として、以下２つを挙げている（増井・前掲注 260・290-291 頁参照）。

第１に、日本の法人税は、発生ベースで経済的所得を把握するのではなく、実現主義によっているため、含み損益を抱える資産の売却時期を管理する等して、損益の計上時期をかなりの程度自由に操作することができる。そのため、実定法上の「欠損金額」は、理論が想定しているような「経済的欠損」とは必ずしも一致しな

の一方で、タックス・プランニングの能力を持たない納税者にとっては、課税所得が発生している最近の事業年度が還付所得事業年度となるため、所得の発生状況によっては、所得なきところへの課税という結果に対する、納税額の修正が十分に行なわれない事態も想定される。

これらの点を踏まえると、欠損金額という金額の束ではなく、更正の請求のように、個別取引の紐付きを維持した上で、時間的区切りを緩和する対応が望ましい。そのような手段として、解散等の場合の繰戻し還付の特例につき、欠損事業年度の欠損金額のうちに含まれる、過年度に益金算入された第三者[274]との取引に係る貸倒れ・契約解除等の損失（過年度取引欠損金と仮称する。繰戻し還付の対象となる過年度取引欠損金は、欠損事業年度の欠損金額が上限となる。）に限り、繰戻し期間を 10 年に延長した上で、当該取引が益金算入された事業年度を還付事業年度として、繰戻し還付を適用するといった手法が、試案として挙げられる[275]。

以上で検討した解散等の場合の繰戻し還付の特例における繰戻し期間の緩和については、財政的見地という観点からはその実現には困難を伴うものと考えられる[276]。しかし、当該手法は、継続企業の前提が崩れた

い。

第 2 に、赤字を生じさせる取引は、無数の事実から構成される。納税者の主張している特定の経費が本当に支出されたものかどうか、損金算入が可能な項目にあたるのかどうか、タイミングのずれはないかどうか、といったことがらを、生身の人間が実地で調査し確認する場合、包摂のエラーが生じることは不可避である。

274 関連当事者間の恣意的な取引は法人税法特有の問題である。例えば、国外関連者に関する特殊関係の定義（措置令 39 条の 12　1 項）を準用することが考えられる。

275 過年度取引欠損金に限っては、その性質上、機械的に直近の所得発生事業年度を還付事業年度とするのではなく、過年度取引欠損金に対応した事業年度を還付事業年度とすることが望ましいという考えに基づく。ただし、この試案は、既存の欠損金の繰戻し還付制度に対し、更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考えを新たに取り入れており、所得税法における事業所得等と同程度の緩和という目標設定とは、乖離が生じる。

276 諸外国の繰越控除・繰戻し還付の状況を紹介するものとして、稲葉知恵子「欠損金に係る課税問題」拓殖大学経営経理研究 111 号 299-230 頁（2018）、齋藤真哉

企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を、立法措置により是正する場合の、実現可能性を有するほぼ唯一の対応方針であり、検討余地があるものと考える。

第 3 節 小括

本章では、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）について、これまでの検討内容を踏まえて、解釈論と立法論の観点から今後のあり方を考察した。

第 3 章で確認した通り、本問題については、現年度調整のみが公正処理基準に該当するという結論は妥当であり、解釈論の立場から解決を図る場合、更正の請求以外の手段による個別的救済を探ることとなる。しかし、判例等を踏まえると、本問題につき更正の請求以外の救済手段を適用することは相当程度に困難と推測される。

次に、解釈論による救済には限界があることを踏まえ、立法措置による救済のあり方を考察した。そのためには、法人税法の課税標準計算における、事業年度という時間的区切りを緩和する必要がある。現行法人税法では、そのような措置として、欠損金の繰戻し還付制度が設けられている。繰戻し還付制度は、継続企業の前提が崩れた企業に対する救済制度という側面を有するが、現行では、繰戻し期間は 1 年に限定されている。しかし、本制度は法人の所得変動に関して中立的で公平な課税を行なうために存在する以上、特典的税制として取り扱われるものではな

「欠損金の繰越控除」税研 180 号 45-46 頁（2015）。米国の制度については、伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第 7 版〕』237-242 頁（中央経済社、2019）を参照。

稲葉知恵子氏は、「繰戻還付は税の払い戻しのための現金を用意しなければならないため、予算措置を講じる必要がある。そのため、資本不課税の原則の立場からは繰戻還付も無制限に認められる必要があるものの、繰越控除制度とは同等に扱うことができず、多くの国で欠損金の繰戻還付制度を設けていない。」と述べる。

い。

継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を是正するためには、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが考えられる。これについて、本章では、「繰戻し期間を単純延長する手法」と「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する手法」、2つの試案を述べた。複数の損益取引を組み合わせ、操作することにより、繰戻し還付額の最大化を図るという行為を抑止しつつ、所得なきところへの課税という結果に対して、納税額の修正を行なうためには、後者の対応が望ましいと考える。

おわりに

本論文では、後発的事由に関する法人税法上の損益帰属時期という論点（本論点）に関する、包括的・体系的な検討を試みた。具体的には、本論点に係る現行の判断原則を整理し、重要な解釈問題が生じている、破産会社における制限超過利息返還債務確定の問題（本問題）に焦点を当て、公正処理基準の観点から、遡及修正排除・遡及修正支持、それぞれの論理の妥当性を検証した。そして、本問題については、現年度調整のみが公正処理基準に該当するという結論は妥当であることを明確化し、解釈論と立法論の観点から、今後のあり方を検討した。

第 1 章では、国税通則法は、更正の請求という遡及修正手段を納税者に提示するが、その実体的要件は各個別税法に依拠し、法人税法は本論点について明確な定めを置いていないことを確認した。

第 2 章では、判例等の分析を通じて、本論点に係る現行判断原則を整理した。損金経理要件といった各種別段の定め、引渡し時時価の事後的な変動の取扱いを定めた法法 22 条の 2 及び法令 18 条の 2 に該当しない事案については、法法 22 条 4 項に基づき判断が行なわれる。①不法行為等による損害に係る事案については、損金と益金は切り離して検討が行なわれ、過年度に損金計上された損失額に対しては遡及修正が行なわれないが、権利確定主義に基づき損害賠償請求権（益金）が計上されることで、所得計算の結果としての遡及修正・現年度調整が行なわれる。②納税者による経理処理誤り等に係る事案については、法法 22 条 3 項といった所得計算の原則的規定も踏まえて、遡及修正が行なわれる。そして、③特別の更正の請求に係る事案（①・②以外の事案が広く含まれる）については、公正処理基準を根拠に現年度調整が行なわれる。

第 3 章では、③特別の更正の請求に係る事案について、公正処理基準を根拠に現年度調整が強制されることが、解釈論の観点から妥当か否か考察した。そして、本問題については、企業会計準拠主義の観点からは、過年度遡及会計基準に基づく遡及修正は排除されないが、これを、法人税法の具体的規定を法的根拠とした「法人税法独自の観点」からスクリーニングすると、遡及修正は排除され、現年度調整のみが公正処理基準に該当すると解することが、公正処理基準の解釈上妥当であることを明確化した。破産会社に対する救済が排除されるという結果は、公正処理基準該当性の判断に関する法的安定性の確保、合法性の原則に基づく納税者間の平等な取扱いという観点に基づくと、解釈論上はやむを得ないものと考えられる。

第 4 章では、本問題に関する今後のあり方を考察した。判例等を踏まえると、本問題について、更正の請求以外の救済手段を適用することは相当程度に困難と推測される。そして、継続企業の前提が崩れた企業にも一律に現年度調整が要求され、納税額の修正が行なわれないという結果を、立法措置により是正する場合、法人税法の現行法体系を踏まえると、解散等の場合の繰戻し還付の特例について、その繰戻し期間を緩和することが妥当と考えられる。本論文では、「繰戻し期間を単純延長する手法」と「更正の請求に見られる個別取引の遡及修正という考え方を、繰戻し還付に導入する手法」という 2 種類の試案を提言した。複数の損益取引を組み合わせ、操作することにより、繰戻し還付額の最大化を図る行為を抑止しつつ、所得なきところへの課税という結果に対して、納税額の修正を行なうためには、後者の対応が望ましいと考えられる。

本論文は「法人税法上の損益帰属時期」に焦点を当てており、特別の更正の請求に係る事案につき、判例等が更正の請求以外の個別的救済手

段の適用を否定している点に対しては、その論理的妥当性を必ずしも十分には検証できていない。これについては、法人税法以外の各種税目における事案も含め、今後の研究課題としたい。

参考文献等

1　アーンスト・アンド・ヤング LLP『IFRS 国際会計の実務 International GAAP2019〔上巻〕』（第一法規、2019）。

2　相京溥士「法人税法 22 条 4 項と会社法」税法学 558 号 3-21 頁（2007）。

3　浅妻章如「判批」立教法学 87 号 83-102 頁（2013）。

4　浅妻章如「2019/03-02 クラヴィス(プロミス)大阪高判 H30.10.19 平 30 行コ 21 前期損益修正のみならず過年度遡及会計基準も可(未確定)」（2019、http://www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma/blogdatta.html）。

5　新井清光＝白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPA ジャーナル 435 号 28-33 頁（1991）。

6　伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第 7 版〕』（中央経済社、2019）

7　伊藤義一『税法の読み方 判例の見方〔改訂第三版〕』（TKC 出版、2014）。

8　一般社団法人 流動化・証券化協議会「債権流動化における劣後受益権の会計・税務上の取扱い［中間報告］－平成 22 年東京地裁 法人税更正処分取消等請求事件を踏まえて－」（2013、http://www.sfj.gr.jp/report/data/130214.pdf）。

9　稲葉知恵子「欠損金に係る課税問題」拓殖大学経営経理研究 111 号 293-304 頁（2018）。

10　上松公雄「過年度遡及会計基準の導入に伴う税務上の問題点」税務事例研究 125 号 1-31 頁（2012）。

11　占部裕典＝中野和子「租税判例 判例分析ファイル(その 9)過年度遡及修正か前期損益修正か(最高裁 平成 4.10.29 判決)」税経通信 55 巻 11 号 189-204 頁（2000）。

12　大澤幸宏『法人税関係　措置法通達逐条解説〔平成 26 年 3 月 1 日現在〕版』（財経詳報社、2014）。

13　岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』（成文堂、2007）。

14　岡村忠生「判批」税研 178 号 141-144 頁（2014）。

15　岡村忠生ほか『租税法〔第 2 版〕』（有斐閣アルマ、2020）。

16　加藤時子「更正の請求に関する諸問題」税法学 440 号 1-15 頁（1987）。

17　金子宏「所得の年度帰属　総論―権利確定主義は破綻したか―」日税研論集 22 号 3-24 頁（1992）。

18　金子宏『租税法〔第 23 版〕』(弘文堂、2019)。

19　川田剛「判批」ジュリスト 1532 号 111-114 頁（2019)。

20　企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書(全文)」税法学 190 号 37-46 頁（1966)。

21　岸田雅雄「判批」私法判例リマークス 10 号 108-111 頁（1995)。

22　清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房、2013)。

23　倉見智亮「法人税法における課税所得計算の調整方法：旧武富士過払金返還事件を素材として」税法学 574 号 73-95 頁（2015)。

24　小池信行「課税の対象となった経済的成果が後に失われた場合の是正のあり方：貸金業者が借主に制限超過利息を返還した場合を手掛かりとして（貸金業者の過払金返還と納付済み租税返還の法的可能性)」NBL985 号 28-35 頁（2012)。

25　小塚真啓「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕120-121 頁（2011)。

26　神山弘行「判批」ジュリスト 1492 号 189-190 頁（2016)。

27　神山弘行「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 6 版〕122-123 頁（2016)。

28　国税庁「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について（別紙)」(2011、https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/111020/pdf/all.pdf)。

29　国税庁「『収益認識に関する会計基準』への対応について～法人税関係～」(2018、https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2018/pdf/001.pdf)。

30　小松岳志ほか「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」旬刊商事法務 1866 号 19-23 頁（2009)。

31　小松岳志「「確定」の考え方を理解しよう 会社法の計算書類等への影響と対応 Q&A (特集 変更のパターン、会社法・税法との関係まで詳解 会計変更・誤謬訂正--基準の影響と対応)」旬刊経理情報 1238 号 19-23 頁（2010)。

32　齋藤真哉「欠損金の繰越控除」税研 180 号 43-48 頁（2015)。

33　財務省「平成 30 年度税制改正の解説：法人税法等の改正」266-289 頁（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0265-0354.pdf)。

34　酒井克彦「法人税法 22 条 4 項にいう「公正処理基準」該当性に係る判断アプローチ―東京高裁平成 25 年 7 月 19 日判決を素材として―」商学論纂（中央

大学）第 57 巻第 1・2 号 79-135 頁（2015）。

35 酒井克彦「権利確定主義はリーガル・テストとしての意味を持ち得るか（3・完)―法人税法に関する議論を中心として―」國士舘法學 49 号 199-219 頁（2016）。

36 酒井克彦『プログレッシブ税務会計論Ⅲ　公正処理基準』（中央経済社、2019）。

37 桜井久勝『財務会計講義〔第 20 版〕』（中央経済社、2019）。

38 佐藤孝一「判批」税務事例 49 巻 5 号 16-31 頁（2017）。

39 佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 49 年度 198-208 頁（1977）。

40 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』55-73 頁（2007）。

41 佐藤英明「事業上受けた不法行為による損害の処理～年度帰属の問題」税務事例研究 115 号 53-84 頁（2010）。

42 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 24 巻 1 号 19-29 頁（2015）。

43 佐藤英明「判批」判例時報 2241 号 170-175 頁（2015）。

44 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 26 巻 4 号 16－23 頁（2017）。

45 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）。

46 佐藤友一郎編著『法人税基本通達逐条解説〔九訂版〕』（税務研究会出版局、2019）。

47 品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務研究会出版局、1982）。

48 品川芳宣「会社法と確定決算基準」税務会計研究 19 号 23-41 頁（2008）。

49 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会、2014）。

50 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 24 巻 1 号 42-55 頁（2015）。

51 品川芳宣『現代税制の現状と課題（租税手続編)』（新日本法規、2017）。

52 品川芳宣「判批」税研 206 号 90-93 頁（2019）。

53 志場喜徳郎ほか 『国税通則法精解〔 平成 31 年改訂〕』（大蔵財務協会、2019）。

54 シャウプ税制研究会編『シャウプの税制勧告』（霞出版社、1985）。

55 新日本有限責任監査法人ほか編『過年度遡及処理の会計・法務・税務〔第 2

版〕』（中央経済社、2012）。

56　末永英男編著『税務会計と租税判例』（中央経済社、2019）。

57　鈴木一水「契約の無効による収益修正額の損金算入時期」税務事例研究 175 号 1-36 頁（2020）。

58　税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」（1961、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3607_kokuzeitusokuho.pdf）。

59　税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（1966、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4202_s42zeiseikaiseihoka.pdf）。

60　税務大学校『法人税法（基礎編）令和 2 年度版』（2020、https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/houjin/pdf/all.pdf）。

61　高橋貴美子「判批」税務事例 51 巻 9 号 9-15 頁（2019）。

62　武田昌輔『新企業会計と税法〔増補版〕』（森山書店、1977）。

63　武田昌輔『法人税回顧録六〇年　企業会計との関係を検証する』（TKC 出版、2009）。

64　武田昌輔「法人税の原点を探る(第 80 回)期間損益と前期損益修正(4)」税務事例 42 巻 6 号 59-64 頁（2010）。

65　武田昌輔「欠損金額の繰越し制度等の理論と実務（総説）」日税研論集 59 号 3-47 頁（2009）。

66　武田昌輔編著『DHC コンメンタール　法人税法』（第一法規、加除式）。

67　武田昌輔編著『DHC コンメンタール　国税通則法』（第一法規、加除式）。

68　田中治「判批」民商法雑誌 108 巻 6 号 949－954 頁（1993）。

69　田中治「貸金業者の過払金返還債務と更正の請求の可否」滝井繁男先生追悼論集『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』380-395 頁（日本評論社、2017）。

70　田中治「判批」判例時報 2433 号 185-190 頁（2020）。

71　田中治「法人税法における公正処理基準の法的意味」三木義一先生古稀記念論文集『現代税法と納税者の権利』70-94 頁（法律文化社、2020）。

72　田中啓之「判批」ジュリスト 1531 号 196-197 頁（2019）。

73　田中亘『会社法〔第 2 版〕』（東京大学出版会、2018）。

74　谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』（弘文堂、2018）。

75 谷口勢津夫「公正処理基準の法的意義－税法における恣意の排除と民主的正当性の確保」近畿大学法学 65 号第 3・4 号 213-267 頁（2018）。

76 谷口勢津夫「谷口教授と学ぶ「税法の基礎理論」　【第 42 回】「租税法律主義と実質主義との相克」－税法の目的論的解釈の過形成⑥【補論】－」Profession Journal No.383（2020、https://profession-net.com/professionjournal/tax-article-385/）。

77 谷口勢津夫「租税法律主義（憲法 84 条）」日税研論集 77 号 243-292 頁（2020）。

78 注解所得税法研究会編『注解　所得税法〔第 6 版〕』（大蔵財務協会、2019）。

79 角田享介「法人税法 22 条 4 項に関する一考察―企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の観点から―」税務大学校論叢 79 号 1-177 頁（2014、https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/79/01/01.pdf）。

80 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造-4-」法学協会雑誌 100 巻 7 号 1295-1339 頁（1983）。

81 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造-5 完-」法学協会雑誌 100 巻 9 号 1545-1623 頁（1983）。

82 中里実「法人課税の時空間（クロノトポス）―法人間取引における課税の中立性―」杉原泰雄教授退官記念論文集『主権と自由の現代的課題』361-380 頁（勁草書房、1994）。

83 中里実『デフレ下の法人課税改革』（有斐閣、2003）。

84 中里実「過払税額に関する不当利得返還請求（貸金業者の過払金返還と納付済み租税返還の法的可能性）」NBL985 号 19-27 頁（2012）。

85 中里実『租税史回廊』（税務経理協会、2019）。

86 長島弘「判批」税務事例 49 巻 10 号 45-58 頁（2017）。

87 長島弘「公正処理基準と租税法律主義」税制研究 No.72(再刊第 32 号）140-153 頁（2017）。

88 中野次雄ほか『判例とその読み方〔三訂版〕』（有斐閣、2016）。

89 中村利雄『法人税の課税所得計算〔改訂版〕一その基本原理と税務調整』（ぎょうせい、1990）。

90 成松洋一「過年度遡及会計基準と法人税をめぐる諸問題」租税研究 751 号 170-197 頁（2012）。

91 成道秀雄「欠損金の繰戻制度」日税研論集 26 号 141-163 頁（1994）。

92 成道秀雄「法人税における損失―欠損金の繰越し控除、繰戻還付を中心にし

て」税研 159 号 27-32 頁（2011）。

93 西中間浩「判批」税経通信 74 巻 6 号 181-182 頁（2019）。

94 藤井誠「繰越欠損金」武田昌輔監修、成道秀雄編『法人税の損金不算入規定』107-130 頁（中央経済社、2012）。

95 藤掛一雄「法人税法の改正」昭和 42 年改正税法のすべて 75-76 頁（1967）。

96 藤谷武史「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 5 版〕126-127 頁（2011）。

97 藤曲武美「裁判例にみる 法人税の基礎(第 24 回)公正処理基準に関する最近の裁判例」税務弘報 61 巻 10 号 149-155 頁（2013）。

98 渕圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』200-217 頁（有斐閣、2007）。

99 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002）。

100 増井良啓『租税法入門〔第 2 版〕』（有斐閣、2018）。

101 松沢智『新版 租税実体法〔補正第 2 版〕―法人税法解釈の基本原理―』（中央経済社、2003）。

102 松原有里「判批」税研 148 号 101-103 頁（2009）。

103 三木義一監修『新 実務家のための税務相談（民法編）』（有斐閣、2017）。

104 水野忠恒『体系租税法〔第 2 版〕』（中央経済社、2018）。

105 宮本十至子「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 6 版〕128-129 頁（2016）。

106 目代真理「判批」訟務月報 60 巻 1 号別冊 146-189 頁（2014）。

107 矢田公一「不法行為に係る損害賠償金等の帰属の時期 －法人の役員等による横領等を中心に－」税務大学校論叢 62 号 97-161 頁（2009、https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/62/02/pdf/62-2.pdf）。

108 弥永真生編著『過年度決算訂正の法務〔第 2 版〕』（中央経済社、2011）。

109 弥永真生『会計基準と法』（中央経済社、2013）。

110 弥永真生『会計処理の適切性をめぐる裁判例を見つめ直す』（日本公認会計士協会出版局、2018）。

111 吉村政穂「判批」別冊ジュリスト 租税判例百選〔第 6 版〕110-111 頁（2016）。

112 我妻榮ほか『民法 2　債権法〔第 3 版〕』（勁草書房、2009）。

113 渡辺徹也「貸金業者の過払金返還債務と法人税の還付－過払債権者救済の観点から－」法政研究〔九州大学〕82 巻 2＝3 号 1049-1067 頁（2015）。

114 渡辺徹也「判批」ジュリスト 1511 号 146-149 頁（2017）。

115 渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 2 版〕』（弘文堂、2019）。

116 渡辺淑夫『法人税解釈の実際：重要項目と基本通達』（中央経済社、1989）。

117 渡辺淑夫『法人税法〔令和元年度版〕』（中央経済社、2019）。

118 渡辺淑夫「税法上における前期損益修正をめぐる若干の考察」経理知識 67 巻 39-56 頁（1988）。

119 綿引万里子「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 5 年度（下）991-1014 頁（1996）。

120 「東京地方裁判所　2020 年 08 月 06 日（平成 31 年（行ウ）第 101 号）東京地裁　解決金の法的性質を巡る事件で国勝訴」週刊税務通信 3619 号（2020）。

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―

瀧　翔太

2020 年度　修士論文　要旨

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～

氏名　瀧　翔太

我が国では企業が抱えるリスクの多様化・複雑化に伴い、リスクファイナンス手法として海外に保険子会社を設立する事例が見受けられる。こうした保険会社は一般的にキャプティブと呼ばれ、親会社のリスクを専門的に引き受けることを特徴としている。その中で近年注目されているキャプティブの一類型としてレンタ・キャプティブが存在する。レンタ・キャプティブは設立済みのキャプティブの機能の一部をレンタルすることで、キャプティブ設立時とほぼ同様の効果を企業が享受できる仕組みのものである。現在では保護セル保険会社の内部のセルを通じて利用されるのが主流であり、一般的にセル・キャプティブと呼ばれる。

一方で、こうしたキャプティブは主にタックスヘイブンに設立され、租税回避行為に利用される可能性があり、我が国の課税ベースを侵食するという問題が生じる。そのため、我が国には、外国子会社等を利用した租税回避の抑制のため、一定の要件に該当する外国子会社等の所得に相当する金額について、日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税するという外国子会社合算税制がある。平成 31 年度税制改正において、保険リスクの移転や分散といった重要な機能を果たしていると考えにくい外国関係会社の事実上のキャッシュ・ボックスへの追加といった改正がなされ、キャプティブを活用した利益移転に対応するための措置が行われている。

しかしながら、セル・キャプティブを利用する場合においては、現行の外国子会社合算税制には依然として問題が残存している。ここで、我が国の内国法人がセル・キャプティブを利用した場合に合算課税の対象となるか否かが問題となるが、我が国にはセルに関する特別な税制上の措置を設けておらず、セル・キャプティブが利益移転に利用される可能性がある。

そこで本稿ではセル・キャプティブにおける外国子会社合算税制の取り扱いについて、キャプティブ に関する議論が行われているオーストラリア、米国、英国、南アフリカの対応を踏まえた上で、我が国における望ましい課税のあり方を考察することを目的とした。

第 1 章では、セル・キャプティブを考察するにあたり、諸外国の PCC 法を参考に PCC の構造と保護セルの法的性質を検討し、セル・キャプティブの仕組みについて整理した。保護セルの法的性質は法人内部に法的に設けられた、法人格のない倒産隔離財産であり、PCC のような会社形態は日本の法制上ない。また、セル・キャプティブにおいては我が国の外国子会社合算税制を回避できることが指摘されている。

第 2 章では我が国の外国子会社合算税制の趣旨と改正の変遷、概要を整理した。我が国の外国子会社合算税制は近年、キャプティブに対する税制改正が行われており、規制を強化している。特に特定外国関係会社の判定においてはリスクの移転と分散に欠けているものについては租税回避のリスクが高いものとされ会社単位の合算課税となる可能性が高い。し

かしながら、セル・キャプティブについては保険の本質的要素であるリスクの移転と分散がないにも関わらず、我が国の外国子会社合算税制における外国関係会社の判定を回避できる可能性があり、利益移転に利用される可能性があるという問題点を指摘した。

第3章ではオーストラリア、米国、英国、南アフリカのセルに関する議論と対応について検討した。オーストラリアでは、海外で設立される PCC の保護セルが CFC に該当するか否かについての指針が示された。結果として、保護セルが Company に該当しないため、CFC 税制上の CFC に該当しないという結論を導いた。米国では、セル・キャプティブにおける支払保険料の損金生をきっかけに、セルを連邦税法上別個の事業体として取り扱うのか否かが不明確であったため、2008 年から 2010 年にかけて、セルを PCC とは別個の事業体として取り扱うことを IRS が提案している。英国では、セル・キャプティブが CFC 税制上、CFC の判定における支配の判定を回避できたことから、英国の CFC 税制上各セルがあたかも非居住外国法人のように適用される規定を設けた。南アフリカも英国と同様の対応がなされている。本稿ではオーストラリアのようなアプローチを「文理解釈的アプローチ」、米国のようなアプローチを「包括的アプローチ」、英国・南アフリカのようなアプローチを「個別的アプローチ」と位置付けた。

第4章では諸外国の議論を踏まえた上で、諸外国のどのアプローチが望ましいのかを検討した。結果として CFC 税制の制度設計の親和性の観点から我が国にふさわしいアプローチは、英国の個別的アプローチであると考え、外国子会社合算税制上、セルを外国関係会社の判定に含めるべきだと提言した。

目次

はじめに 1
第１章　キャプティブとその形態 2
　１－１　我が国の保険を取り巻く現状 2
　１－２　キャプティブの類型 4
　１－３　PCC の構造とセル・キャプティブ 8
　１－４　キャプティブと課税をめぐる議論 13
　１－５　小括 14
第２章　我が国の外国子会社合算税制におけるキャプティブの取り扱い 15
　２－１　我が国の外国子会社合算税制の概要 15
　２－２　保護セル保険会社の外国子会社合算税制上の問題点 19
　２－３　先行研究の限界と問題の所在 21
　２－４　小括 22
第３章　諸外国の議論と対応 22
　３－１　オーストラリアの議論 22
　３－２　米国の議論 24
　３－３　英国と南アフリカの議論 29
　３－４　小括 35
第４章　我が国への提言 36
　４－１　諸外国のアプローチの評価 37
　４－２　我が国にとってふさわしいアプローチ 40
　４－３　小括 40
おわりに 41
参考文献 43

はじめに

企業が抱えるリスクの多様化・複雑化に伴い、我が国ではリスクファイナンス手法として海外に保険子会社を設立する事例が見受けられる。こうした保険会社は一般的にキャプティブと呼ばれ、親会社のリスクを専門的に引き受けることを特徴としている。また、近年注目されているキャプティブの一類型としてレンタ・キャプティブが存在する。レンタ・キャプティブは設立済みのキャプティブの機能の一部をレンタルすることで、キャプティブ設立時とほぼ同様の効果を企業が享受できる仕組みのものである。現在では保護セル保険会社の内部の保護セルを通じて利用されるのが主流である、保護セルとは法人内部に法的に設けられた倒産隔離機能をもった財産であるとされている。そうした保護セルがキャプティブとして利用されるものを一般的にセル・キャプティブと呼ばれている。

そのようなキャプティブは主にタックスヘイブンに設立され、租税回避行為に利用される可能性があり、我が国の課税ベースを侵食するという問題が生じる。我が国には、外国子会社等を利用した租税回避の抑制のため、一定の要件に該当する外国子会社等の所得に相当する金額について、我が国の親会社の所得とみなして合算し、我が国で課税する制度である外国子会社合算税制が存在する。平成 31 年度税制改正において、我が国の外国子会社合算税制では、保険リスクの移転や分散といった重要な機能を果たしていると考えにくい外国関係会社の事実上のキャッシュ・ボックスへの追加といった改正がなされ、キャプティブを活用した利益移転に対応するための措置が行われている。しかしながら、セル・キャプティブを利用する場合においては、現行の外国子会社合算税制には依然として問題が残存している。

ここで、我が国の内国法人がセル・キャプティブを利用した場合に合算課税の対象となるか否かが問題となるが、我が国にはセルに関する特別な税制上の措置を設けておらず、セル・キャプティブが利益移転に利用される可能性がある。

そこで本稿ではセル・キャプティブにおける外国子会社合算税制の取り扱いについて、キャプティブに関する議論が行われているオーストラリア、米国、英国、南アフリカの対応を踏まえた上で、我が国における望ましい課税のあり方を考察することを目的とする。

第 1 章ではセル・キャプティブの性質を検討する。第 2 章ではセル・キャプティブを利用した場合の外国子会社合算税制の問題点を指摘する。第 3 章ではセルに対する諸外国の対応を考察する。第 4 章ではセル・キャプティブについて、諸外国の対応を踏まえた上で、我が国における望ましい課税のあり方を検討する。

第１章　キャプティブとその形態

１－１　我が国の保険を取り巻く現状

１－１－１ 保険における経済的要素

キャプティブを考察していくにあたり、まずは保険の定義について検討する。保険の定義自体は法令上規定もなく、また学問分野においても統一的な定義は存在していない[1]。しかしながら、保険という経済システムの本質を構成する経済的性質について、各論者において共通認識が見られる[2]。保険の本質を構成する要素として「リスク移転」と「リスク分散」の２つがある[3]。

「リスク移転」は、①「偶然事故のリスクの存在」、②「経済上の不安定の除去・軽減」の２点があり、「リスク分散」は、③「多数の個別経済主体の結合」、④「合理的計算に基づく拠出」、⑤「計画的な共通準備財産の形成」の３点から構成される[4]。①「偶然事故のリスクの存在」は、経済的不利益を被るリスクが出再者から受再者に移転する前に、そもそも出再者が偶然事故のリスクを存在している事である[5]。②「経済上の不安定の除去・軽減」は、偶然事故のリスクが実現した場合、損失の補償として受再者から出再者に対して保険金が支払われることによって、経済的不安が除去・軽減され、出再者は収支の均衡を維持できることを指す[6]。③「多数の個別経済主体の結合」は多数の個別的な出再者が１つの集団を構成している状態であり、そうすることにより大数の法則が正確に適用され、偶然事故にあう者の数や支払うべき保険金の額を予想できる[7]。④「合理的計算に基づく拠出」は異なったリスクを抱える出再者それぞれのリスクの程度に応じて保険料を計算することである[8]。⑤「計画的な共通準備財産の形成」は、②により拠出された保険料により、保険金支払いの財源となる共通財産が事前に形成されている状態である[9]。

以上を整理すると、保険が成立するためにはリスク移転とリスク分散の２つの要素が存在しなければならない。しかし、キャプティブにおいてはしばしば、リスク移転とリスク分散が欠如し、保険としての本質的要素に欠ける場合がある。

１－１－２　リスクファイナンス手法としてのキャプティブ

経済活動において、企業が予期せぬ事故や災害により多額の損害を被る可能性は存在す

---

[1] 大谷孝一編『保険論』21 頁（成文堂、2007 年）。

[2] 上山道生『保険入門【第２版】』13 頁（中央経済社、2004 年）。

[3] 吉澤卓也「保険制度におけるリスク分散」保険学雑誌 586 号 161 頁～162 頁（2004 年）。

[4] 鈴木辰紀編『新保険論―暮らしと保険―』10 頁（成文堂、2003 年）。

[5] 大谷・前掲注１）22 頁。

[6] 上山・前掲注２）14 頁。

[7] 大谷・前掲注１）24 頁。

[8] 上山・前掲注２）16 頁。

[9] 同上。

る。そのようなリスクに対応する手段を、「リスクファイナンス手法」と呼ばれている[10]。リスクファイナンスとは、「企業が行う事業活動に必然的に付随するリスクについて、これらが顕在化した際の企業経営へのネガティブインパクトを緩和・抑止する財務的手法」のことであり[11]、例えば、事故や災害のリスクに対する伝統的なリスクファイナンス手法として損害保険が挙げられる[12]。

近年、企業を取り巻く経営環境は日々変化しており、企業が抱えるリスクが多様化・複雑化している[1314]。それにより国内の保険会社がカバーできるリスクの範囲が狭まりつつあるため[15]、企業において伝統的な損害保険に代わる新たなリスクファイナンス手法が活用されている。その一つとして企業グループ内に設立したキャプティブと呼ばれる保険子会社を活用した手法がある。

キャプティブとは、企業が当該企業自身のリスクを主として引き受けさせるために所有し管理する保険会社のことである[16]。キャプティブを設立する理由は「保険上の理由」「財務上の理由」「戦略上の理由」の３つがある[17]。保険上の理由とは、保険会社が「保険を引き受けてくれない」という「入手可能性(availability)」と、保険が「高すぎて買えない」という「購入可能性(affordable)」の問題から生じるものである[18]。つまり、キャプティブを設立することにより企業は多様化・複雑化したリスク管理が可能になる。「財務上の理由」とは、保険の利益を親会社に還流させることと、保険料を子会社に留保することでキャッシュフローを改善させるなどのことである[19]。これにより、一種の自家保険によるコストの低減及び利益の内部化が図れる点がある[20]。「戦略上の理由」とはリスクマネジメントの観点から

---

10 リスクファイナンス研究会「リスクファイナンス研究会報告書～リスクファイナンス普及に向けて～」6 頁（経済産業省、2006 年）。

11 リスクファイナンス研究会・前掲注 10）6 頁。

12 牛越博文「損害保険の活用と企業のリスクマネジメント」税務弘報 50 巻 7 号 78 頁（2002 年）。

13 2017 年度の調査によると、企業が懸念している主なリスクとして、①風評被害・ブランド毀損、②景気後退・回復の遅れ、③競争の激化、④サイバー犯罪等、⑥イノベーション等の失敗、⑦優秀な人材の流出等、⑧事業中断、⑨ポリティカルリスク等、⑩第三者への賠償責任。が挙げられる。柳澤宣明「キャプティブ 保険会社の成立要因」立教ビジネスデザイン研究 16 号 75 頁（2019 年）。

14 長谷川洋「企業リスク転化の新たな手法」税務弘報 50 巻 7 号 108 頁（2002 年）。

15 同上。

16 キャプティブ の定義としては狭義説と広義説があるが、本稿では広義説の立場をとる。狭義説「保険会社以外の親組織（含グループ）のリスクをファイナンスするためにするために当該親組織（含グループ）に所有され管理されている保険会社」。広義説「「特定の親会社等（グループ会社を含む）のリスクを専門的に引き受けるために当該親会社等に所有され、管理される保険会社」。リスクファイナンス研究会・前掲注 10）67 頁。森宮康『キャプティブ研究』20 頁（損害保険事業研究所、1997 年）。吉澤卓也『企業のリスクファイナンスと保険』71 頁（千倉書房、2001 年）。

17 杉野文俊『保険とリスクマネジメントートータルに理解するー』17 頁（白桃書房、2014 年）。

18 同上。

19 同上。

20 渡辺裕泰『ファイナンス課税【第２版】』232～233 頁（有斐閣、2012 年）。

のものであり、保険会社に任せるのではなく自らリスクをコントロールするという目的のものである[21]。これにより、自社リスクをキャプティブというグループ企業に保有させることによって、企業は自ら積極的にリスクマネジメントに真剣に取り組むようになり、企業内にリスクマネジメント意識を醸成できるようになる[22]。また、我が国の企業が保有するキャプティブ保険会社は 100 社前後であるといわれており[23]、その活用状況に関しては今後も増加する可能性があるとされている[24]。

次節ではキャプティブを類型化し、その性質を検討する。

１－２　キャプティブの類型

キャプティブは所有関係に応じて分類することができ、以下では主なキャプティブを三種類検討する。

１－２－１　ピュア・キャプティブ

図 1 はピュア・キャプティブ関係図である。ピュア・キャプティブは一つの親会社等[25]によって所有されるキャプティブである[26]。我が国の場合、企業が国内にキャプティブを設立した事例はなく、海外のキャプティブしか作っていない[27]。また、我が国の保険業法第 186 条は、企業が国内のリスクについて海外の保険会社と直接に保険契約を結ぶことを禁止（海外直接付保規制）しているため、親会社の保険リスクを元受保険会社（フロンティング会社[28]）が引き受け、そのリスクを再保険の形でキャプティブが引き受けるのが通常である[29]。

このタイプのキャプティブは基本的には親会社のリスクを引き受けるが、保険の経済的要素であるリスク移転とリスク分散がなかったり少なかったりするケースがあるとされている[30]。また、ピュア・キャプティブを設立するのは、設立コスト等の問題から大企業に多い[31]。

---

[21] 杉野・前掲注 17）17 頁。

[22] 渡辺・前掲注 20）232～233 頁。

[23] 柳澤・前掲注 13）76 頁。

[24] 前田祐治「キャプティブ市場の現状と将来」保険学雑誌 651 号 279～280 頁（2021 年）。

[25] 本節では保険会社を含まないケースを想定している。

[26] リスクファイナンス研究会・前掲注 10）68 頁。　吉澤・前掲注 16）71 頁。

[27] その理由としては、国内にキャプティブ を設立したとしてもそこから再保険に出再するのは困難と言われている。渡辺・前掲注 20）234～233 頁。

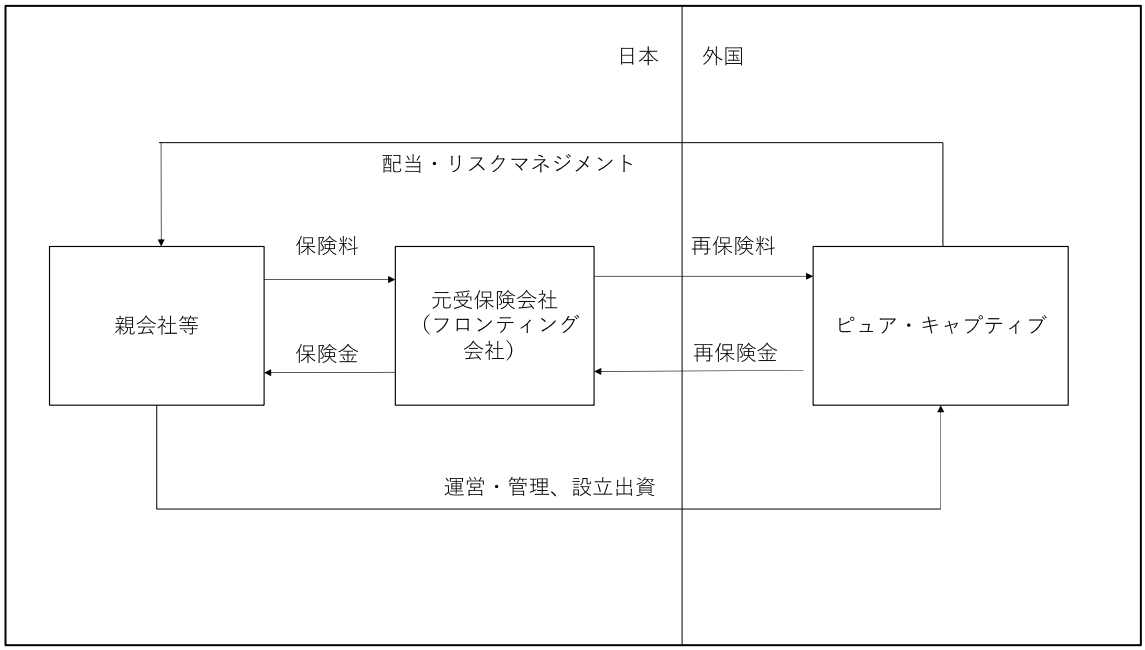
[28] フロンティング会社とは主に企業所在地国における海外直接付保規制を回避する目的で、出再を前提に保険を引き受ける保険会社のことである。　吉澤・前掲注 16）20～21 頁。

[29] 下和田功編『はじめて学ぶリスクと保険【第 4 版】』201～202 頁（有斐閣、2014 年）。

[30] 吉澤・前掲注 16）71～72 頁。

[31] 池内光久「日本のキャプティブ プログラム―何故かくも少数なのか：Captive Programs of the Japanese Corporate Insurance Buyers― Why only few of them?」大阪女学院大学紀要 5 号 14～15 頁（2008 年）。

図１　ピュア・キャプティブ関係図



（出所：リスクファイナンス研究会「リスクファイナンス研究会報告書～リスクファイナンス普及に向けて～」68 頁（経済産業省、2006 年）を参考に筆者作成。）

１－２－２　グループ・キャプティブ

図２はグループ・キャプティブ関係図である。グループ・キャプティブは同業者組合や同一業界のメンバー（図の法人 A・B・C であり、それぞれ非関連法人である。）に所有し管理されたキャプティブである[32]。個々人ないしは個々の企業等では単独でキャプティブ保険会社を設立するほどの規模はないので、同業・同種の者が集合してキャプティブ保険会社を設立するものである[33]。

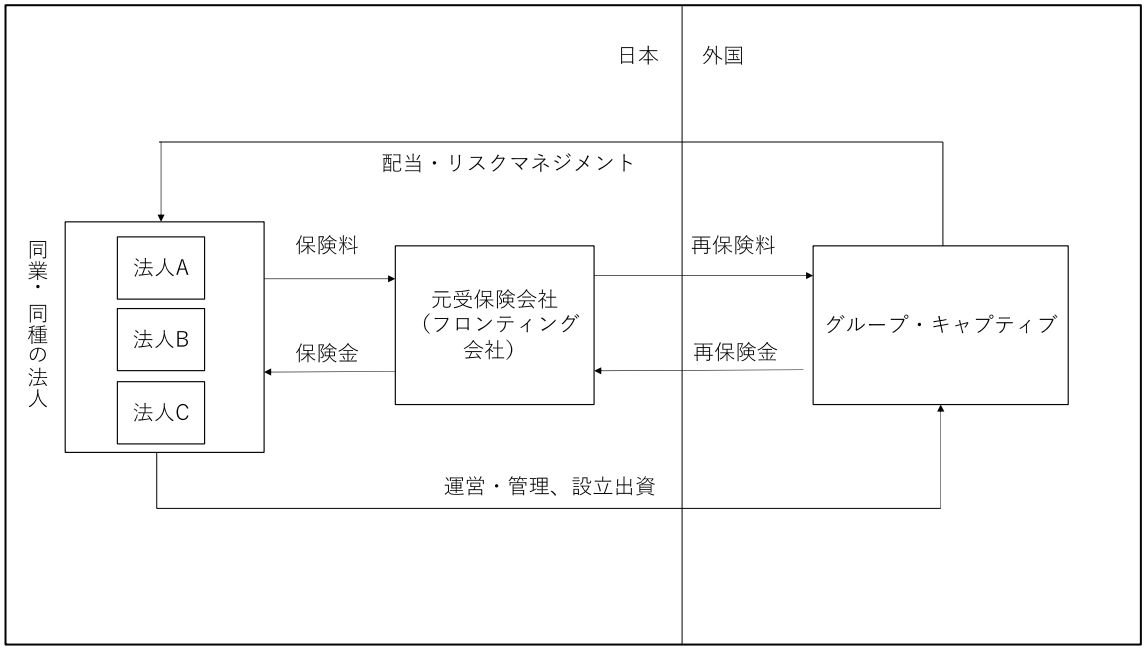
このタイプのキャプティブは保険の経済的要素であるリスク移転とリスク分散が行われているとされている[34]。

[32] リスクファイナンス研究会・前掲注 10）6 頁。

[33]吉澤・前掲注 16）72 頁。

[34] 同上。

図２　グループ・キャプティブ関係図



（出所：可児滋『金融と保険の融合―究極のリスクマネジメント』71 頁（金融財政事情研究会、2013 年）を参考に筆者が作成。）

１－２－３　レンタ・キャプティブ

レンタ・キャプティブは、企業が自ら出資してキャプティブ保険会社を設立する代わりに、設立済みのキャプティブの一部を賃借してキャプティブ機能を得るものであ[35]。このタイプのキャプティブはオーナー（保険会社、保険ブローカー等）がキャプティブ機能（キャプティブの資本金、サープラス、保険免許）[36]を複数の企業にレンタルすることを目的に設立、運営される[37]。

レンタ・キャプティブのメリットは①自社でキャプティブを設立するのに比べコストと時間を低減できる、②レンタ・キャプティブ運営者による専門的なリスクファイナンスサービスを受けることができる（利用者に高度な専門知識が必要とされない）、③レンタ・キャプティブへの参加・脱退が簡単にかつ短時間でできるなどが挙げられる[38]。

レンタ・キャプティブのオーナーは、基本的にはリスクを負担せず、ファンドの維持・管

[35]　リスクファイナンス研究会・前掲注 10）68 頁。

[36] 岡崎康雄「バミューダ市場の進展と米国市場の対応」安田総研クォータリー36 号 4 頁（2001 年）。

[37] 吉澤・前掲注 16）73 頁。

[38] 日吉淳「日本企業におけるリスクヘッジ戦略の新たな展開―レンタキャプティブ の活用および資本市場における非常時の資金調達」Japan research review 8 巻 7 号 90 頁（1998 年）。

理のみを行う[39]。また参加企業が支払った保険料と運用益の法的な所有権はレンタ・キャプティブに帰属するため、利用する企業のバランスシート上には載らない[40]。

このようなタイプのキャプティブは、参加企業の（キャプティブに対する）出資比率が小さくなるため、リスクの移転が客観的に容認されやすいとされているが[41]、参加企業は自分自身の損害についてのみ保険料を支払うことになり、リスクの移転が欠け、この方式は単に保険取引を非関連の第三者の保険会社と行うかのうように偽装したものであるという見解がある[42]。また、レンタ・キャプティブは、キャプティブが多く存在する国や地域で事業を展開していることが多い[43]。

レンタ・キャプティブはさらに従来型のレンタ・キャプティブと保護セル保険会社[44]（Protected Cell Company:以下では「PCC」と呼ぶ）を利用したレンタ・キャプティブ（以下では「セル・キャプティブ」と呼ぶ）　の２種類に分けることができるが、まずは従来型のレンタ・キャプティブについて検討する。

図３は従来型のレンタ・キャプティブの基本的な仕組みである。法人 A は保険契約の締結によって、リスクをフロンティング保険会社に移転した上で、フロンティング保険会社が再保険契約によってリスクをレンタ・キャプティブに移転する。この場合、法人 A には従来型のレンタ・キャプティブ内の勘定 D が与えられ、保険収支は他の勘定とは別個に算定され、保険利益が出た場合は法人 A に優先配当として還元され[45]、もしくは、勘定 D に配当準備金あるいは危険準備金として積み立てられる[46]。また、こうした契約内容は、法人 A がレンタキャプティブの参加時に、参加者、レンタ・キャプティブの間で取り交わされる株主合意書で規定される[47]。

ところで、キャプティブの本来の目的は、企業が自社グループのリスクを一括して管理することにあり、レンタ・キャプティブによって他の企業のリスクと混同するようなことは避けなければならないが、従来型のレンタ・キャプティブでは資産の混同の可能性があった[48]。具体的には、大事故が発生して従来型レンタ・キャプティブ内のあるレンタル部分が保険金支払い不能に陥り、かつ、保証していた参加企業自身も当該事故で倒産する自体に陥れば、

---

[39] 甲斐良隆・加藤進弘『リスクファイナンス入門―事業リスクの移転と金融・保険の融合』121 頁（金融財政事情研究会、2004 年）。

[40] 日吉・前掲注 38）90 頁。

[41] 同上。

[42] P・A・バウカット『キャプティブ 保険会社：その設立と運営』270 頁（保険毎日新聞社、1996 年）。

[43] 萩谷忠「移転価格税制キャプティブ （再）保険取引に係る移転価格課税の検討」国際税務 40 巻 9 号 81 頁（2020 年）。

[44] 保護セル会社と呼称するのが適当であると思われるが、この会社は保険が主眼であるとされているため、本稿では保護セル保険会社と呼ぶ。吉澤・前掲注 16）74 頁。

[45] 吉澤・前掲注 16）71 頁。

[46] 日吉・前掲注 38）89 頁。

[47] 吉澤・前掲注 16）74 頁。

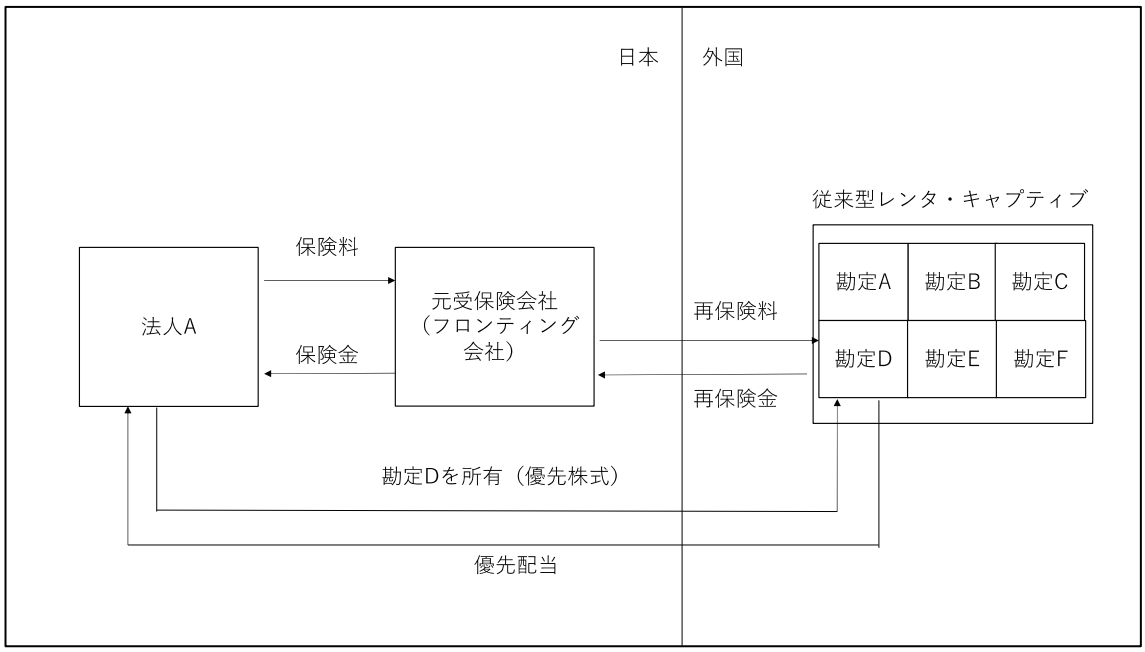
[48] 可児滋『金融と保険の融合―究極のリスクマネジメント』74 頁～75 頁（金融財政事情研究会、2013 年）。

保証債務の履行もできなくなり、少なくとも法的には、従来型レンタキャプティブの他の参加者の資産も債権者の追及の対象となる可能性がある[49]。結果的に、従来型レンタ・キャプティブは参加者間において保険の本質的要素であるリスクの分散がなされているとされている[50]。

そのような従来型レンタ・キャプティブは、資産の混同というデメリットを抱えていたが、その問題点を解決するために考案されたのが PCC である。

次節ではまずセル・キャプティブにおいて利用される PCC の構造の検討を行う。そして保護セルの法的性質とセル・キャプティブの仕組みについて整理する。

図３　従来型レンタ・キャプティブの関係図



（出所：芦原亮「関連者間の保険取引に係る課税問題についての一考察：支払保険料の損金性を中心に」第 21 回租税資料館賞受賞論文集 中巻 34 頁（租税資料館、2012 年）を参考に筆者が作成。）

１－３　PCC の構造とセル・キャプティブ

１－３－１　PCC の構造

PCC の構造を検討するにあたって、本稿ではガーンジー[51]、ケイマン諸島[52]、バミューダ

[49] 吉澤・前掲注 16）75 頁。

[50] 同上。

[51] The protected Cell Companies Ordinance,1997. The protected Cell Companies (Amendment) Ordinance,1998. The protected Cell Companies (Amendment) Ordinance,2005. The protected Cell Companies (Amendment) Ordinance,2006. The protected Cell Companies (Amendment) Ordinance,2008.

[52] The Companies Law 2020Part XIV – Segregated Portfolio Companies.

[53]、の PCC 法を参考にする[54]。ガーンジーは初めて PCC 法を法制化した国であり PCC の設立地として有名[55]である。キャプティブ設立の経験がない企業や高額なコストをかけたくない企業は、ガーンジーを設立地として選び、PCC でキャプティブを設立することでその利点を享受できる[56]。バミューダは我が国の企業のキャプティブが最も多く存在するドミサイル（キャプティブ設立地）であり[57]、世界のキャプティブドミサイルとして１位である[58]。ケイマン諸島はバミューダに続いて、世界のキャプティブドミサイル２位であり[59]、ガーンジーが PCC 法を立法化した 1 年後にケイマン諸島において立法化されている。本稿では PCC のドミサイルとして先駆している上記の国々の PCC 法に基づいて PCC の構造を検討する。

まず、PCC は会社法に基づいて設立される単一の法人であり、また既存の会社を PCC 形態に変換することが可能である[60]。PCC の会社資産は保護セルに帰属する会社資産とコアに帰属する会社資産で構成される[61]。PCC は特定の保護セルに関する株式（セル株式）を発行でき、特定のセル株式の発行代金は特定のセルに含まれ、セル以外の株式発行代金はコアに含まれる[62]。また PCC は特定のセル株式に応じて特定の保護セルに関する配当を支払うことができるが、この配当は他の保護セルやコアの利益や損失・資産及び負債を考慮する必要はなく、特定のセルの資産及び負債、または利益のみに応じて支払うことができる[63]。

保護セルの負債に関しては、まず、特定の保護セルに関する債権者は保護セルの資産には追及できるが、他の保護セルの資産には追及できない[64]。また、特定の保護セルの資産は債権者の追及に対しての要求を満たせない場合、裁判所の要求により当該保護セルのみ、破産管財命令が下される[65]。また PCC 法には PCC 自体は単一の法人ではあるが、保護セルを組

---

[53] Segregated Account Companies Act 2000. Segregated Accounts Companies Amendment Act 2002.

[54] 本稿では検討対象国の PCC 法をそれぞれ「ガーンジーPCC 法」、「ケイマン PCC 法」、「バミューダ PCC 法」と呼ぶ。

[55] 前田祐治「リスクマネージャーによるキャプティブ ドミサイルの選択」ビジネス&アカウンティングレビュー18 号 2 頁（2016 年）。

[56] 前田祐治『企業のリスクマネジメントとキャプティブ の役割』114 頁（関西学院大学出版会、2015 年）。

[57] 日本企業が多い理由は、ドミサイルとしてのプロバイダー等のインフラが整備されており、立地もアメリカ合衆国ニューヨーク州より飛行機で 2 時間であること、日本企業が初めてキャプティブ を設立したドミサイルであること、などであると考えられている。柳澤・前掲注 13）76 頁。

[58] 柳澤・前掲注 13）84 頁。

[59] 柳澤・前掲注 13）76 頁。

[60] ガーンジーPCC 法第 1 条、ケイマン PCC 法第 213 条、バミューダ PCC 法第 3 条。

[61] ガーンジーPCC 法第 3 条、ケイマン PCC 法第 216 条、バミューダ PCC 法第 17 条。

[62] ガーンジーPCC 法第 5 条、ケイマン PCC 法第 217 条、バミューダ PCC 法第 14 条。

[63] ガーンジーPCC 法第 5 条、ケイマン PCC 法第 217 条、バミューダ PCC 法第 15 条。

[64] ガーンジーPCC 法第 10 条、ケイマン PCC 法第 221 条、バミューダ PCC 法第 17 条。

[65] ガーンジーPCC 法第 15 条、ケイマン PCC 法第 224 条、バミューダ PCC 法第 19 条。

成することは個別の法人を組成したことにはならないと明記されている[66]。

図4はPCCの構造を表したものである、PCCは内部にコアと複数の保護セルを持ち、各保護セルが参加企業の支配する部分となり、あるセルの資産は、他の保護セルの債権者やコアの債権者の追及から保護されることが当該法域で保障されている[67]。PCC法は従来型レンタ・キャプティブのデメリットであった資産の混同を解決するために、セルの資産に追及できる者を特定する規定と、会社債権者がどの範囲までの資産に対して追及できるのかを特定する規定が設けられている[68]。そうすることにより一つのセルの倒産が他のセルの資産に影響を及ぼさないように整備されている[69]。

PCCの保護セルの法的性質について吉澤氏は、法人内部に法的に設けられた独立の事業を行う法人格のない倒産隔離財産であると評価しており[70]、このような会社を設ける法制度は我が国の法令上にはない。

また、PCCの次の発展形態として法人セル会社（Incorporated Cell company:以下ではICCと呼ぶ）がある。ICCは2006年にガーンジーで初めて法制化がなされている[71]。法人セル会社の内部で組成されるセルは独立した法人であるが[72]、ICCの子会社ではないことが明記されている[73]。ICCは、セル間の壁をさらに高く厚くするために各セルが法人化したものである[74]。従来のPCCのセルには法人格がなく、自らの名で契約することができなかったが、法人セル会社ではそれが可能になり、またセル間の取引も可能になった[75]。PCC法では倒産隔離機能の有効性に関する議論があり、外国裁判所がその倒産隔離性を強制するかどうかなどの疑問もあり、セル間の隔離がそれほど確実なものではなかったため、ICCにまで発展したとされている[76]。

---

66 ガーンジーPCC法第2条、ケイマンPCC法第216条、バミューダPCC法第3条。

67 この点については、吉澤卓也『企業のリスクファイナンスと保険』113頁（千倉孝、2001年）吉澤・前掲注16）113頁。

68 吉澤・前掲注16）113頁。

69 前田・前掲注56）114頁。

70 吉澤卓哉「日本の事業会社によるキャプティブ 保険会社の設立・利用を巡る法的論点」保険学雑誌595号50頁（2006年）。

71 the Incorporated Cell Companies Ordinance, 2006. the Incorporated Cell Companies (Amendment) Ordinance, 2008.（以下ではICC法と呼ぶ。）

72 ICC法第9条第1項。

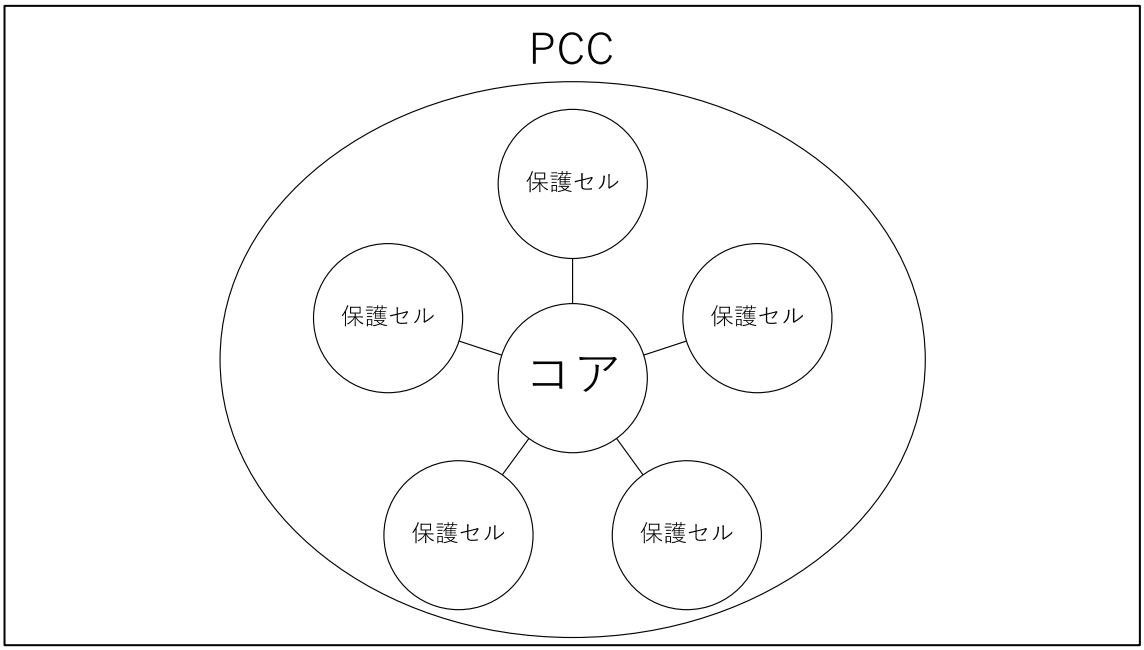
73 ICC法第9条第2項。

74 杉野文俊「キャプティブとソルベンシーIIに関する一考察:―欧州キャプティブの多様性と方向性について―」損害保険研究 74巻4号 88頁（損害保険事業総合研究所、2013年）。

75 Applby, *Guide to cell companies in guernsey*, at 2 (2019).

76 杉野・前掲注74）88頁。

図４　PCC の構造



（出所：森宮康「リスクファイナンスの動向（再考）―保護セル会社をめぐる最近の動きー」明治大学社会科学研究所紀要 41 巻 1 号 180 頁（2002 年）を参考に筆者が作成。）

１－３－２　セル・キャプティブの仕組み

PCC には複数の保護セルが存在するが、セル・キャプティブではそれぞれの保護セルが企業に一つのキャプティブとして貸し出される[77]。セル・キャプティブにおいて実質的に保険取引を行うのは保護セルだが、法的には PCC である[78]。これは保護セル自身に保険契約をする能力がないことから、代わりに PCC が外部との取引を行う[79]。そのため、図５、図６のように同じセル・キャプティブではあるが、法的な取引関係図と、実質的な取引関係図を表すことができる。

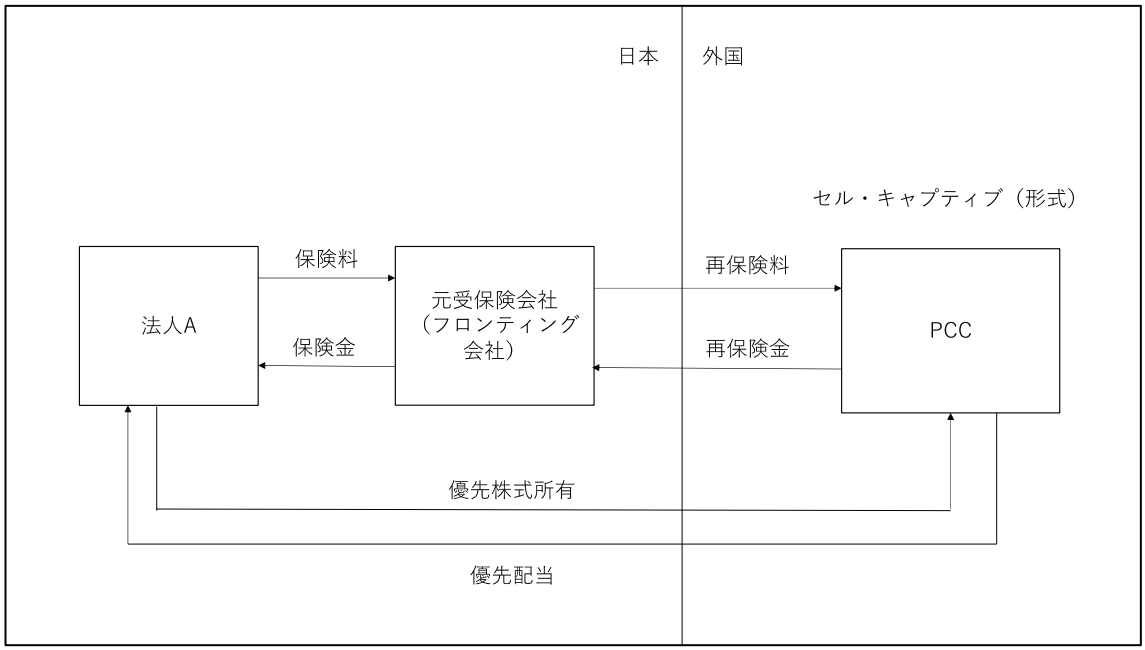
図５はセル・キャプティブ関係図（形式）である。内国法人 A は PCC 全体の株式の一部である優先株を所有し、資本関係がほとんどない状態である。法的に内国法人 A は保険契約の締結によって一旦、リスクをフロンティング保険会社に移転した上で、フロンティング保険会社が再保険契約で PCC にリスクを移転する。

[77]前田・前掲注 56）114 頁。

[78] 吉澤・前掲注 16）113 頁。

[79] Lee A Sheppard, News Analysis: *Offshore Incorporated Cells for Captive Insurance or Tax Evasion*, The Insurance Tax Review, at 196 (2012).

図５　セル・キャプティブ　関係図（形式）



（出所：リスクファイナンス研究会「リスクファイナンス研究会報告書～リスクファイナンス普及に向けて～」68 頁（経済産業省、2006 年）を参考に筆者が一部修正し作成したものである。）

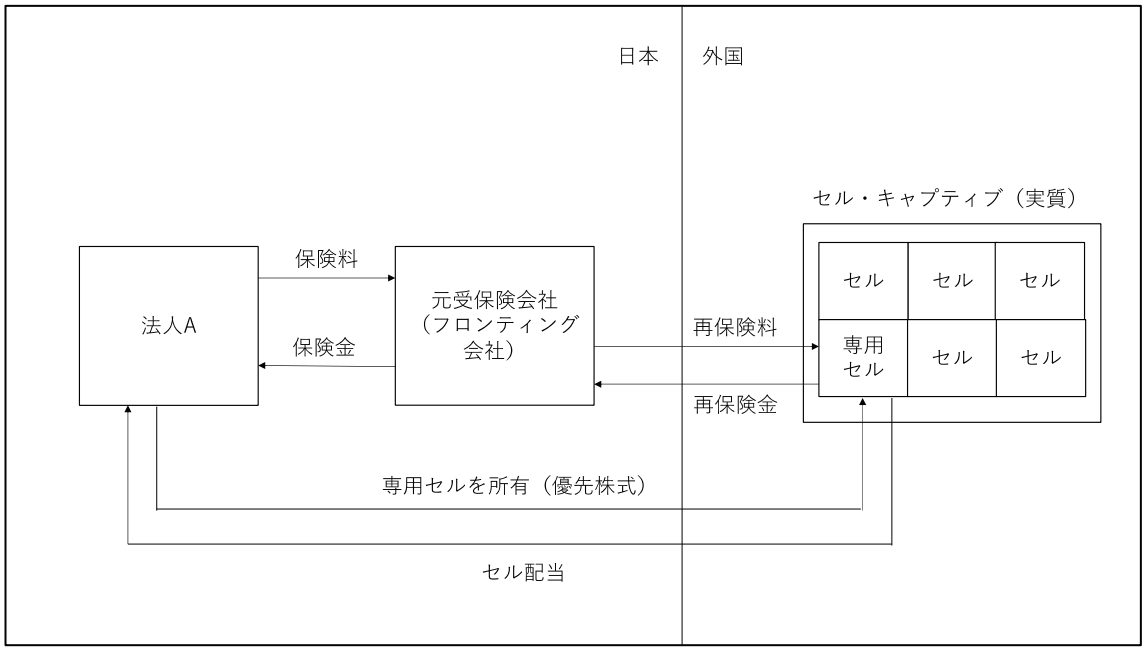
図６はセル・キャプティブ 関係図（実質）である。セルの所有者である法人 A は、保険契約の締結によって一旦、リスクをフロンティング保険会社に移転した上で、フロンティング保険会社が再保険契約で PCC の保護セルにリスクを移転し、保険料をプールする。保険成績が良ければ、議決権なき優先株に対する優先配当等の形態で、元受保険の保険契約者に利益を還元する[80]。また一つのセルが支払い不能になる場合、法人 A は、他のセルの資産に頼ることができないが、セルは法人 A の支配する部分となる。またこのようなキャプティブは個々の保護セルの資産が分離し、保護されているため、リスクの分散がなされていないとされている[81]。

従来型レンタ・キャプティブではある勘定の保険収支の悪化により、債権者の追及により他の勘定にまで影響が及ぶ可能性があるが、セル・キャプティブでは法律により特定のセルに関する債権者が他のセル資産に追及できない手当がなされており、一つの保護セルの保険収支の悪化が他のセルに影響が出ない仕組みになっている。

[80] 吉澤・前掲注 16）115 頁。

[81] 吉澤・前掲注 16）76 頁。

図６　セル・キャプティブ　関係図（実質）



（出所：リスクファイナンス研究会「リスクファイナンス研究会報告書～リスクファイナンス普及に向けて～」68 頁（経済産業省、2006 年）を参考に筆者が一部修正し作成したものである。）

１－４　キャプティブと課税をめぐる議論

我が国の損保会社が設立したキャプティブについて、同島で納める法人税の外国法人税該当性が問題となった東京高裁判決では、キャプティブに対する裁判所の見解が以下に示されている。「…識者の間では、キャプティブ 保険会社は単に親会社の資産を子会社という形に変えただけものであり、結局は親会社の資産でリスクを処理するということと変わりないから、リスクの移転がないのではないかという疑問が指摘され、また、キャプティブ保険会社の利点として『保険料の損金処理など保険としての利点が享受できる』点が挙げられている一方で、欠点として『キャプティブ保険会社の資金や剰余金（準備金）も脆弱である』点が挙げられていることが認められている」と指摘している[82]。

また山下氏によると、「歴史的にはキャプティブの主たる動機は節税であるという広く流布している見方があったが、事実はキャプティブはその他の経済的利益のためにも設立されるということである」とした上で、外国子会社合算税制による節税の利益の大幅な制限が行われていない場合には「税の繰り延べによる税の潜脱の可能性はなお存する」と述べられている[83]。

---

[82] 東京高裁判決平成 19 年 10 月 25 日訴月 54 巻 10 号 2419 頁。

[83] 山下友信「「キャプティブ に関する序論的考察」『前田庸先生喜寿記念 企業法の変遷』477 頁（有斐閣、2009 年）。

また、外国再保険子会社との再保険取引に係る保険料の損金算入性を巡るファイナイト再保険事件[84]をきっかけに、関連者間での直接または間接的な再保険取引による海外への利益移転ないしはプーリングの問題が議論されている[85]。つまり、一般に自家保険を行なったとしても、保険料に相当する額の費用化を認められていないが、タックスヘイブンにキャプティブを設立し、これに対して支払った保険料は親会社の課税所得から控除され、なおかつ、支払った保険料はタックスヘイブンに移転され租税を回避しつつ投資収益を生み出すことになる[86]。この問題は多国籍企業による BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)の問題であり、OECD においても BEPS を引き起こす所得の類型としてキャプティブが得る所得を問題視している[87]。近年、我が国でも、保険に関する国際課税上の取り扱いが改正されてきており、外国子会社合算税制においてもキャプティブ を利用した租税回避に対して規制を強化している。

レンタ・キャプティブに関して萩谷氏は、「キャプティブとレンタキャプティブは、資本関係は異なるが、保険取引の内容で異なるところはほとんどない[88]」と言及した上で、「企業がセルを用いて保険取引をした場合、企業は、セルはコントロールできてもレンタキャプティブの運営会社をコントロールできないことから、資本関係や実質支配関係があることが前提の外国子会社合算税制、移転価格税制の対象にならないのではないかと考えられる[89]。」と指摘している。

１－５　小括

本章では、キャプティブを考察するにあたり、保険の本質的要素であるリスクの移転と分散から検討を行った。そして、主なキャプティブを類型化し検討を行った結果、国際的にキャプティブを設立する場合は、PCC の内部にあるセルを所有し、キャプティブとして利用するレンタ・キャプティブが主流であり、我が国においても注目されつつある。PCC とは従来型のレンタ・キャプティブのデメリットを補うために開発されたものであり、その構造は、法人の内部に法人格のない独立の事業を行う倒産隔離機能を持った財産を有するものであり、我が国の法制上存在しないものである。

一方で、 キャプティブと課税をめぐる議論においては、国境を越える所得移転・プーリングの問題が指摘されており、近年、我が国の国際課税における外国子会社合算税制の取り

---

[84] 東京高裁判決平成 22 年 5 月 27 日判例時報 2115 号 35 頁。

[85] この点について、辻美枝「国境を跨ぐ保険取引と米国の連邦消費税」木村弘之亮先生古希記念論文集編集員会編『公法の理論と体系思考』337 頁（信山社、2017 年）。

[86] 西野万理「企業の国際的租税回避と租税政策―タックス・ヘイブン対策税制と移転価格税制を中心としてー」明大商学論叢第 76 巻第 4 号 592 頁（1994 年）

[87] OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (2015).

[88]萩谷・前掲注 43）78 頁

[89]同上。

扱いも改正されている。キャプティブの利用形態が変わりつつある中で、我が国の外国子会社合算税制が適切に課税できているのか、検討を行う必要がある。次章では我が国の外国子会社合算税制を整理し、問題の所在を明らかにする。

第２章　我が国の外国子会社合算税制におけるキャプティブの取り扱い

２－１　我が国の外国子会社合算税制の概要

２－１－１　制度の趣旨と改正の変遷

昭和 53 年、内国法人がタックスヘイブンにある子会社を利用して税負担を不当に軽減する事例が見受けられ、そのような国際的な租税回避を防止するために、税負担の公平の見地から導入された制度が外国子会社合算税制（導入当初はタックス・ヘイブン対策税制の呼称）である[90]。外国子会社合算税制の趣旨には租税回避防止以外に、外国子会社が内国法人に配当せずにタックスヘイブンに利益を留保することによる課税繰延の防止を含む解釈が存在するが、平成 21 年に外国子会社配当益金不算入制度が導入され（法人税法第 23 条の 2)、一定の外国子会社等からの受取配当等は親会社である内国法人の所得に算入されなくなったことから、テリトリアル方式へ移行したとされ[91]、課税繰延の効果は薄れたという解釈も存在する[92]。

よって我が国の外国子会社合算税制は「我が国よりも著しく税負担の低い国、地域に子会社を設立して国際取引を行うことによって、結果的に我が国での課税を免れるような租税回避行為に対処するためのもの」と整理され[93]、また、我が国の外国子会社合算税制でいう租税回避とは、海外に設立した子会社等に対する所得の移転を防止するための制度と解するのが適当であると考えられている[94]。

平成 22 年には一定の資産性所得についての合算課税制度が導入され、これは、資産性所得である金融資産等から生じる所得が我が国の課税権から離脱することを防止する必要があったこと、及び税負担の低い外国子会社において当該所得を伴う取引を行うことにつき積極的な経済合理性を見出すことは困難であることを理由に導入されたものである[95]。これにより我が国の外国子会社合算税制が課税ベースの侵食を標的にする制度へと転換し始め

---

90 税制調査会「昭和 53 年度の税制改正に関する答申」6 頁（1997 年)、『昭和 53 年改正税法のすべて』157 頁（大蔵財務協会、1978 年)。

91 岡村忠生「外国子会社合算税制の意義と課題」日本租税研究協会第 68 回租税研究大会記録 『税制の構造改革と国際課税への多面的取り組み』109～110 頁(2016 年）。

92 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法（第 4 版)』187 頁（東京大学出版会、2019 年)。

93 『平成 22 年版改正税法のすべて』494 頁（大蔵財務協会、1995 年)。

94 秋元秀仁「国際税務訴訟から導かれる実務の論点・留意点」国際税務 33 巻 9 号 44 頁（税務研究会、2013 年)。

95 赤松晃著「外国子会社合算税制(タックス・ヘイブン対策税制)」同『国際課税の実務と理論－グローバル・エコノミーと租税法－』357 頁（税務協会出版局、2015 年)。

たという説が存在する[96]。そして、平成 29 年には「外国子会社の経済実態に即して課税を行うべき」とする BEPS プロジェクトの基本的な考え方を踏まえ、外国関係会社の判定において実質支配基準が導入された。これは外国法人の株式の保有を形式的に分散し制度の適用を回避することへの防止が目的である。行動 3（最終報告書）における「CFC ルールの強化[97]」の内容が反映されたものである[98]。

CFC 税制の構築にあたっては、2 つのアプローチが存在するとされている。1 つ目のアプローチは、軽課税国に居住する CFC とそれ以外の国に居住する CFC とを組織法的に区別せず、ある一定の取引にかかる所得(tainted income)を CFC が稼得した場合にその未分配所得を内国法人に帰属させるという「インカムアプローチ」である[99]。つまり、CFC が行う特定の定義された取引から生ずる所得の各々の性質に着目して、課税すべき所得を決定し、これを当該 CFC の国内株主に課税するアプローチである[100]。

もう一つのアプローチは CFC の取引類型や所得の種類にとらわれることなく、CFC の所得を内国法人に帰属させようとする「エンティティアプローチ」がある[101]。この場合、CFC について、税負担、稼得所得の性質、事業活動の内容及び当該 CFC の企業実態としての存在の程度、等に関して定められる一定基準に基づく判定を行い tainted な法人であるか否かが決定される[102]。

我が国の外国子会社合算税制は基本的にはエンティティアプローチを採用していると言われているが[103]、受動的所得に関しては、外国子会社合算税制における経済活動基準を全て満たした場合でも合算課税が適用されることとなり、部分的に「インカムアプローチ」を導入している[104]。つまり我が国の外国子会社合算税制はエンティティアプローチを採用しつつも一部インカムアプローチを採用するハイブリッド型であるとされている[105]。

また保険に関する主な改正については、平成 7 年に保険業にかかる非関連者基準について、非関連者からの保険料収入が過半かどうかを判定する際、保険契約によって担保される保険危険の過半が非関連者の財産に係るものではなければならないとの判断基準の改正が行われた。保険業については、親会社と海外の子会社との間に再保険という形で第三者（フ

---

96 増井、宮崎・前掲注 92）185 頁。

97 OECD, *supra* note *87.*

98 『平成 29 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2017 年）。

99 村井正『入門国際租税法【改訂版】』339 頁～340 頁（清文社、2020 年）。

100 佐藤正勝「タックス・ヘイブン対策税制」日税研論集 33 号 129 頁（公益財団法人日本税務研究センター、1995 年）。

101 村井・前掲注 99）340 頁。

102 佐藤・前掲注 100）130 頁。

103 村井・前掲注 99）341 頁。

104 弘中聡浩「タックス・ヘイブン対策税制の現況と将来」中里実他編『現代租税法講義国際課税』294 頁（日本評論社、2017 年）。

105 中里実ほか編『租税法概説【第 2 版】』326 頁（有斐閣、2015 年）。

ロンティング会社）を介入させることで非関連者基準を充足することができるため、その対策を講じたものである[106]。平成 31 年には保険におけるリスクの移転と分散という重要な機能を果たしていると考えにくい外国関係会社について、特に租税回避リスクが高いキャッシュ・ボックスであると判断されることになった[107][108]。この改正はキャプティブへの課税の強化に係るものであると思われる[109]。

２－１－２　制度概要

我が国の外国子会社合算税制は居住者又は内国法人等が直接又は間接に 50%を超える持分を有する外国関係会社の持株割合等の 10%以上を直接又は間接に有する内国法人ないし居住者を対象として、外国関係会社の所得を我が国の株主の所得とみなして課税を行う制度である（租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項）。

我が国の外国子会社合算税制の適用に当たっては、①外国関係会社の判定、②特定外国関係会社の判定、③経済活動基準、④対象外国関係会社の判定、⑤部分対象外国関係会社の判定、という５つの要素がポイントとなる（図 7）。

①の判定はいわゆる CFC（Controlled Foreign Company:被支配外国法人）の判定である。我が国では基本的に、「居住者」、「内国法人」、「特殊関係非居住者」、「居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある外国法人」、が外国法人に対して保有する株式等、議決権[110]、請求権のいずれかの保有割合が 50%を超える場合にその外国法人が外国関係会社に該当する（租税特別措置法第 66 の 6 第 1 項 1 号イ）。また資本関係がなくとも、居住者・内国法人がその外国法人の残余財産のおおむね全部について分配を請求することができる関係にある（租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項 1 号ロ、租税特別措置法施行令第 39 条の 16 第 1 項 1 号）、または外国法人の財産処分の方針のおおむね全部を決定することができる旨の契約その他の取り決めが存在する関係にある（租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項 1 号（ロ）、租税特別措置法施行令第 39 条の 16 第 1 項 2 号。）場合にも実質支配関係があるとして外国関係会社に該当する。

②の特定外国関係会社の判定はペーパーカンパニー、事実上のキャッシュ・ボックス、ブラックリスト国所在の外国関係会社は特定外国関係会社に該当し（租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項 2 号）、租税負担割合が 30%未満なら租税回避リスクが高いため会社単位の合算課税となる。BEPS プロジェクトの最終報告書では、特に豊富な資本を持ちながら、能動的な事業遂行やリスク管理に必要な機能をほとんど果たしていない事業体について「キャ

106 『平成 7 年改正税法のすべて』297～298 頁（大蔵財務協会、1995 年）。

107 『平成 31 年改正税法のすべて』598 頁（大蔵財務協会、2019 年）。

108 財務省主税局・前掲注 107）658 頁。

109「米国に組成のキャプティブ に合算課税」週刊 T&Amaster 787 号（新日本法規、2019 年）。

110 剰余金の配当に関する決議に係るものに限る。

ッシュ・ボックス」と呼び、BEPS リスクが高い旨を指摘していた[111]。これは、法人に実体がなくとも、当該資産を保有・運用することで利益を得ることが可能であるという前提に立っている[112]。つまりキャッシュ・ボックス に対しては低い機能に見合う利益を獲得するだけの所得を与えるだけで十分であり、その残りの部分の所得は、(キャッシュ・ボックスの所得であってはならないので) すべて、その母国の親会社に合算課税すべきであるという趣旨を述べている[113]。

平成 31 年度税制改正には関連者からの保険料収入が保険料の大半を占め、グループ内で抱え込むようなケース、つまり保険におけるリスクの移転と分散という重要な機能を果たしていると考えにくい外国関係会社について、特に租税回避リスクが高いキャッシュ・ボックスであると判断されることになった[114][115]。具体的には外国関係会社の各事業年度の非関連者等収入保険料の合計額の収入保険料の合計額に対する割合として計算した割合が 10%未満であり (租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項 2 号ハ (1))、かつ、各事業年度の非関連者等支払再保険料合計額の関連者等収入保険料の合計額に対する割合として政令で定めるところにより計算した割合が 50%未満である場合、特定外国関係会社となる (租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項 2 号ハ (2))。このようなケースの取引は、結局、仲間内の利益操作に使われやすいことから、キャッシュ・ボックスと扱うべきものとされた[116]。

③は制度の適用において、現地で活動を行うことに経済的合理性を欠く法人に限定する必要があるため、事業基準、実体基準、管理支配基準、所在地国基準又は非関連者基準といった経済活動基準の判定である (租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項 3 号)。その中で、非関連者基準とは、その取引の活動が所在地国内にとどまらず必然的に国際的範囲に及ぶような特定の業種に適用される。保険業のような業種に所在地国基準を当てはめることはそもそもそれらの業種の性質上適当でないと考えられた結果、関連者との取引の多寡によってその地に所在することの経済合理性の有無を判定する[117]。

④は経済活動基準のいずれかを満たさず、租税負担割合が 20%以上でない限り対象外国関係会社として会社単位の合算課税となる。⑤経済活動基準のすべて基準を満たす場合は「部分対象外国関係会社」として租税負担割合が 20%未満の場合、一定の種類の受動的所得につき合算課税の対象となる (租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項 6 号 (6)。)

---

111 OECD, *supra* note 97.

112 品川克己「外国子会社合算税制の見直し②」T&Amaster 681 号 14～17 頁 (2017 年)

113 OECD, *supra* note 97.

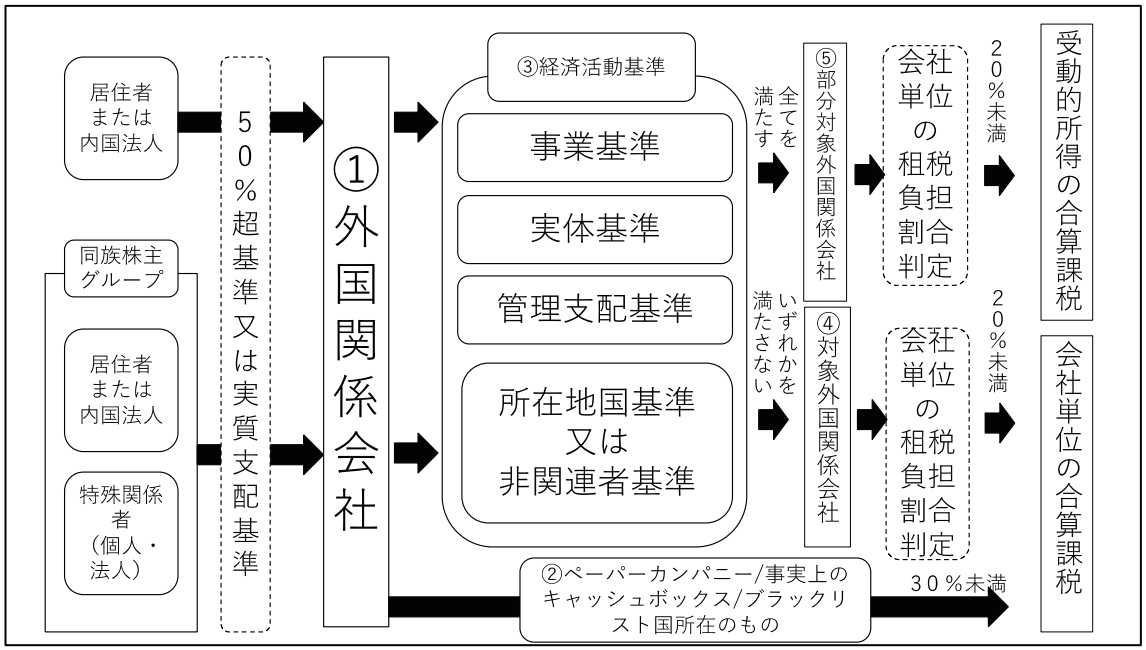
114大蔵財務協会・前掲注 107) 598 頁。

115大蔵財務協会・前掲注 107) 658 頁。

116 佐藤正勝「BEPS 最終報告書の勧告の義務履行―2019 年政府税制大綱に寄せてー」会計プロフェッション第 14 号 51～52 頁 (2019 年)。

117 宮本英利「タックスヘイブン対策税制の導入」産業経理 38 巻 12 号 76 頁 (1978 年)。

図７　我が国の外国子会社合算税制の概要



（出所：財務省「平成 31 年度税制改正：国際課税」を参考に筆者が一部修正し作成。）

２－２　保護セル保険会社の外国子会社合算税制上の問題点

我が国の外国子会社合算税制は近年、キャプティブに関する規制を強化しているが、セル・キャプティブにおいては未だ問題が残存する。

表１は４種類のキャプティブをリスクの移転と分散の観点から整理した表である。ピュア・キャプティブの場合はリスクの移転と分散が欠如しており[118]、グループ・キャプティブの場合はリスクの移転と分散がなされている[119]。従来型レンタ・キャプティブの場合は、参加企業は自分自身の損害についてのみ保険料を支払うことなりリスクの移転が欠けているが[120]、ある勘定が倒産した場合に他の勘定にリスクが波及する可能性があるためリスクの分散がなされている[121]。セル・キャプティブにおいては従来型レンタ・キャプティブ同様、参加企業はリスクの移転が欠けおり、ある保護セルは他の保護セルの倒産から隔離されているため、リスクの分散がなされていないとされている[122]。

我が国の外国子会社合算税制は平成 31 年に事実上のキャッシュ・ボックスの改正が行われており、リスクの移転と分散がなされていない外国関係会社については租税回避（利益移転）のリスクが高いために会社単位の合算課税となる（租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項

118 吉澤・前掲注 16）71～72 頁。
119 吉澤・前掲注 16）72 頁。
120 吉澤・前掲注 16）270 頁。
121 吉澤・前掲注 16）75 頁。
122 吉澤・前掲注 16）76 頁。

2 号)。以上を整理すると特に租税回避のリスクが高いキャプティブと言えるのはピュア・キャプティブとセル・キャプティブであると考える。

表 1　リスクの移転と分散表

	リスクの移転	リスクの分散
ピュア・キャプティブ	×	×
グループ・キャプティブ	◯	◯
従来型レンタ・キャプティブ	×	◯
セル・キャプティブ	×	×

（出所：筆者作成）

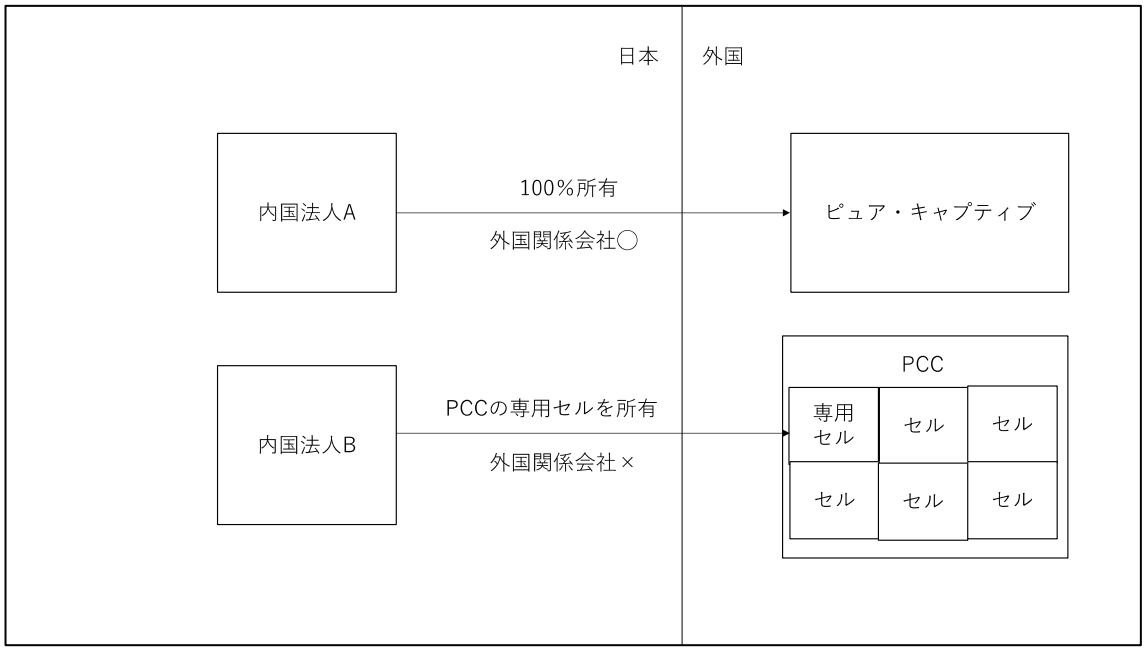
図 8 は我が国の内国法人 A がピュア・キャプティブを所有している場合と、内国法人 B がセル・キャプティブを所有している場合を比較したものである。我が国の外国子会社合算税制は制度適用の最初のステップとして外国関係会社の判定を行うが、ピュア・キャプティブの場合は基本的に内国法人 A の完全子会社形態であるので外国関係会社に該当する可能性が高いといえる。

一方でセル・キャプティブの場合、内国法人 B はあくまで PCC の内部のセルのみを所有し支配している状態であり PCC 自体を支配しているわけではない。つまりセル・キャプティブの場合、外国関係会社に該当しない可能性がある。

そもそもキャプティブとは親会社のリスクを専門的に引き受ける保険子会社のことであるが、セル・キャプティブについても同様に参加企業のリスクを専門的に引き受けることが可能であり、その際にはキャプティブ設立・所有した場合と同様の効果を参加企業は享受できる。しかしながら、セル・キャプティブにおいては合算課税の対象とならないことによって利益移転（租税回避）の可能性が残されている。

我が国の外国子会社合算税制は PCC のような法人内部に独立の事業を行う倒産隔離機能をもった法人格のない財産を有する会社形態を想定しておらず、かかる状況を踏まえ検討する必要がある。

図８　問題が生じるケース



（出所：筆者作成）

２－３　先行研究の限界と問題の所在

本節では、先行研究の限界と問題の所在を明らかにする。この点に関して鍋谷氏は、レンタ・キャプティブについて「多額の所得発生にその支配力・影響力を及ぼしていながら、形式上資本関係・持分関係が小さい（ない）ため、合算課税の対象とならないと判断される可能性がある」と言及した上で、行動３（最終報告書）における「CFC ルールの強化[123]」で勧告された事実上の支配の導入を示唆している[124]。事実上の支配は、他の支配基準のすり抜けを確実に防止するために、通常は租税回避防止ルールとして機能するもの[125]であり、我が国においても行動３（最終報告書）における「CFC ルールの強化[126]」をうけて、平成 29 年度税制改正において実質支配基準が導入されたが、先述の通り、内国法人がセル・キャプティブを所有している場合は外国関係会社と判定されない。

BEPS 行動計画３パブリックコメントにおいて Grant Thornton International は「実質的にそれぞれのセルは別会社のようだが、第三者が保護セル会社全体を支配しているため、親会社がいる国の CFC 税制が常に適用できるとは限らない。」と言及したうえで、英国のアプローチを紹介している[127]。

---

123 OECD, *supra* note 97.

124 鍋谷彰男「外国子会社合算税制の今後の課題」租税研究 800 号 414 頁（2016 年）。

125 OECD, *supra* note 97.

126 OECD, *supra* note 97.

127 OECD, *Comments received on Public Discussion draft: BEPS ACTION3: STRENGTHENING CFC*

仮に外国関係会社の判定をクリアできたとしても、キャッシュ・ボックスの判定は会社単位で行われるので（租税特別措置法 66 の 6 第 2 項 1 号ロ）、セル単位でキャッシュ・ボックスの判定をしなければ適正に合算課税の対象とならない可能性があると考える。

また、近年登場した ICC のように、法人格のあるセルが登場しているが、法人格があるからといって ICC のような会社形態を我が国では想定しておらず、規定も存在しないので、PCC と同様の問題を抱えているといえる[128]。つまり PCC の問題を解決しないことには ICC の問題も解決できないと考えるため、本稿では PCC を中心に検討する。

２－４　小括

本章では我が国の外国子会社合算税制の趣旨と改正の変遷、概要を整理した。我が国の外国子会社合算税制は近年、キャプティブに対する税制改正が行われており、規制を強化している。そのなかでセル・キャプティブ においては我が国の外国子会社合算税制において合算課税の対象とならず、利益移転に利用される可能性があり、結果として、ピュア・キャプティブを所有している場合とセル・キャプティブ を所有している場合とで課税の公平性が損なわれているという問題が明らかとなった。しかし、我が国の外国子会社合算税制上セルに関する特別な税制上の措置はなく、かかる状況を踏まえ検討する必要がある。次章では諸外国の議論を検討する。

第３章　諸外国の議論と対応

３－１　オーストラリアの議論

３－１－１　オーストラリアの CFC 税制

オーストラリアの CFC 税制は 1990 年に導入されており、租税回避防止の観点から、タックスヘイブン国の居住者が取得した(derived)収益のうち、オーストラリア居住者が本来収受すべき部分をその持分等に応じて帰属させ、オーストラリアで課税を行おうとするものである[129]。

RULES, OECD/G20Base Erosion and Profit Shifting Project part1, OECD Publishing, Paris, at 274 (2015).

[128] *Id.*

[129] オーストラリアの CFC 税制については、Parliament of Australia, *Explanatory Memorandum, Income Tax Assessment Amendment (Foreign Income) Bill 1990*. Azzi John, *the role of CFC legislation in protecting Australia's domestic income tax base*, University of Sydney Faculty of Law (1997). Jason Chang, *Australia's Controlled Foreign Company Regime*, International Bureau of Fiscal Documentation (2003). Lee Burns, *Rethinking the Design of Australia's CFC Rules in the Global Economy*, International Bureau of Fiscal Documentation (2005). N.C. Sharkey & E. Guglyuvatyy, *The New Russian Controlled Foreign Company Regime: Review and Comparison with the Australian Regime*, 70 Bulletin for International Taxation (2016), Journal Articles & Papers IBFD.
トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、1996 年）、トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、2001 年）、トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、2006 年）、トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、2009 年）、トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トー

オーストラリアのCFC税制は、Income Tax Assessment Act（以下ITAA）のPart10の第316条から468条に規定されており、制度内容としては基本的に所得の性質に着目し（active income test)、tainted所得に対し合算課税を行う制度である。Tainted所得には、配当、利息、賃貸料、ロイヤリティ等の受動的所得（ITAA1936：317条）や、関係会社間の売上､オーストラリア居住者へ提供したサービス収入等が含まれる(ITAA1936:317条)。これらの所得が総売上の5%以上ある場合には合算課税の対象となる（ITAA1936：432条(f)）。

CFCの判定基準はCompanyが①リスト国または非リスト国の居住し、かつ、②3つの支配テストのうちいずれかに該当する場合、CFCとなる（ITAA1936：340条)。ここでいうCompanyとは、(a)body corporateもしくは(b) unincorporated association 、もしくはbody of persons であるとしている（ITAA1936：995条1項）[130]。body corporateとは個別の法的存在で人工的な事業体である[131]。そして､構成員の変更に関係なく､無期限に存在し､自己を維持する能力を持っており、自然人と同じように自らの名前で行動し、財産を保持し、契約を結び、訴訟当事者能力を有しているものとされている[132]。①のリスト国とは、オーストラリアと同等の税制を持つ課税国であり、それ以外の国は非リスト国に分類される（ITAA1936：320条)。②の3つの支配テストは以下の通りである（ITAA1936：340条)。(a) 1%以上の持分を保有するオーストラリア居住者（ITAA1936：317条）から構成される5人以下のグループが、関連者の保有分を含めて、当該Companyの持分（ITAA1936：317条）を50%以上保有している場合、(b) 当該Companyに対する持分が40%以上である一つのオーストラリア事業体（ITAA1936：336条）（支配者）が存在し、かつ、当該Companyは、当該支配者もしくはその関連者ではない又は当該支配者若しくはその関連者を含んでいないグループに支配されていない場合、(c) 外国に居住するCompanyが、単独または共同で5人以下のオーストラリア事業体に支配されている場合、である。

また、オーストラリアのCFC税制は、Active income testという適用除外基準がある（ITAA1936：432条)。当該Companyは以下の基準を全て満たすことにより、課税の対象とはならない。(a)当該companyは、会計期間の末日に存在している。(b)当該Companyが存在している会計期間中、特定のリスト国の居住者又は特定の非リスト国の居住者でなければならない、(c)当該Companyが、適切に会計記録し、財務諸表は商業的に認められた会計基準に準拠して、適切に財政状態を報告している、(d)当該CompanyはITAA451条が規定する実証要求事項[133]を収集している、(e) 当該Companyは、特定のリスト国の居住者又

マツ、2013年)、トーマツ『オーストラリアの税制と投資』(トーマツ、2016年)。

[130] パートナーシップや非事業体のジョイントベンチャーは含まれない。

[131] Paragraph 30 Miscellaneous Taxation MT 2006/1 .

[132] *Id.*

[133] 法定会計期間に関連してCompanyが必要とする立証要件であり、適切な会計記録の保持等が挙げられている。ITAA1936 451

は特定の非リスト国の居住者である全ての期間、その国で当該 company の PE を通じて事業活動を行なっている、(f)当該 Company の、Tainted income の割合が 5%未満であること、である。

また、オーストラリアの CFC 税制は、CFC がリスト国・非リスト国に居住するか否かで、合算課税となる所得が異なる。リスト国に居住する CFC に対しては、基本的に合算課税の対象とはならないが、特定軽課税所得[134]について対象となる（ITAA1936：385 条)。非リスト国については Tainted income の割合が 5%以上の場合、Tainted income が合算課税の対象となる（ITAA1936：384 条)。

３－１―２　セルの議論

2008 年、オーストラリア国税庁（Australian Taxation Office：以下 ATO）において保護セルに関する指針（Interpretative Decision）を公表した[135]。内容はオーストラリア納税者がガーンジーで設立された PCC 保護セルの優先株式を所有している場合、ITAA1936 の第 340 条に規定されている CFC（controlled foreign company）に保護セルが該当するか否かである。

ATO は、まず保護セルが CFC に該当するか否かは、保護セルが Company であるかどうかで判断する必要があるとした。

その上で ATO は、PCC 自体は PCC 法で設立され、会社（ガーンジー）法（1994 年）の規定の下で登記されるものであり、PCC 法第 1 条（２）により PCC 自体は legal person であり、ITAA1997 の 995-1(1)の Company の定義の段落(a) の body corporate に該当するとした。しかし、PCC の各保護セルは、Company に該当しないとし、ITAA1936 の第 340 条の CFC に該当しないとした。

このようにオーストラリアは規定の文言解釈により PCC の保護セルは CFC に該当しないという結論を導いた。また、現在までオーストラリアのセルに関する議論や立法措置は行われていない。

３－２　米国の議論

３－２－１　事業体の取り扱いと CFC 税制

本節ではまず、米国の独特の制度である事業体分類規則(Entity Classification Regulation)について概観する[136]。

---

[134] あるリスト国の税法上の所得または利得の特徴によって非課税又は軽課税である所得又は利得、又は一定の条件に該当するキャピタルゲインのことを指す。ITAA1936 317.

[135] Australian Government Australian Taxation Office Interpretative Decision, *Income Tax A cell in a protected cell company formed in Guernsey and the controlled foreign company measured* (2008).

[136] この点については、本庄資『アメリカ法人税法講義【初版】』2～27 頁（税務経理協会、2007 年)、岩崎政明「金融仲介機関の経済的機能と所得課税のあり方―金融仲介機関に対する法人税は撤廃されるべき

内国歳入法典（the international Revenue Code：以下 IRC）では、Subtitle A における Chapter A や Chapter K などにおいて個人や法人、パートナーシップなど、様々な事業体の取り扱いを規定している。そういった様々な事業体についての定義や、事業体の区分及び税務上の取り扱いについての包括的ルールを定めたものが事業体分類規則である（Treas. Reg. §301.7701-1, 2, 3, 4）。事業体分類規則における最も基本的な考え方として、ある組織の連邦税法上の分類は、財務省規則に従って決定され、ある組織が出資者とは別個の事業体（Separate Entity）として税務上取り扱われるか否かは連邦税法上の問題であり、法律上当該組織がどのように扱われるかには影響されない（Treas. Reg. §301.7701-1(a)(1)）、という考え方がある[137]。

また、ある組織が別個の事業体として扱われた場合、当該事業体は、法人、パートナーシップ、もしくはディスリガード事業体または信託等のいずれかに分類される（Treas. Reg. §301.7701-2(a)）。ここでいう法人(corporation)は、社団(association)、株式会社（joint-stock company）及び保険会社(Insurance company)を含むという定義が定められており（Treas. Reg. §301.7701(a)(3)）、具体的には以下のようなものが挙げられている（Treas. Reg. §301.7701-2(b)）。①連邦法、州法、自治法に基づいて組織された事業体であって、当該制定法が当該事業体を会社化(Incorporated、or Corporation)、法人格のある団体（body corporate）又は政治団体（body politic）と規定しているもの、②チェック・ザ・ボックス規則に基づき社団（association）とされるもの、③州法に基づき設立された事業体[138]、④保険会社、⑤州法が認可した銀行業を営む事業体、⑥連邦もしくは州政府またはそれらの下級行政機関、又は外国政府等が 100%保有する事業体、⑦Treas. Reg. §7701(a)(3) 以外の IRC の規定に基づき法人として課税される事業体、⑧一定の外国法人、⑨複数の国で設立された事業体で、いずれか一つの設立地国での取り扱いを参照した場合に本項に従い法人とされるもの、である。

①～⑧に該当した場合、米国のチェック・ザ・ボックス規則において、課税上の分類の選択はできない（Treas. Reg. §301.7701-3(a)）。また、④における保険会社とは課税年度期間において事業の半分以上が、保険または年金契約の発行もしくは保険会社からのリスクの引き受けである会社(company)[139]をさす（Treas. Reg. §816(a) and 831(c)）。特筆すべき点

ー」租税法研究 30 巻 20～23 頁（2002 年）、佐藤秀明「新しい組織体と税制」フィナンシャルレビュー 65 巻 102～104 頁（2002 年）、長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題―各国祖税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心としてー」税務大学校論叢 59 巻 154～160 頁（2008 年）、占部祐典「企業課税における法人概念」民商法雑誌 95 巻 2 号。

137 共同事業や単なる契約上のアレンジメントについても、共同で事業、金融活動および起業活動を行いその利益を分割するものである場合には、連邦税法上事業体と分類される可能性がある。他方で、単に共同で支出した費用を分割するだけの活動や単に資産を共有しているだけでは、必ずしも事業体としての取り扱いを受けるわけではない Treas. Reg. §301.7701-1(a)(1)301.7701-1(a)(2)(3)

138 連邦税法上認められた事業体のことを指す。

139 会社が会社であるかどうかを決定するのは課税年度中に行われる実際の事業の性質によって判断され

は、連邦所得税では、州法等で法人と扱われずとも、課税年度期間中の事業体の主要な事業活動が保険リスクの引き受けである場合は保険会社に該当し、法人に分類されることである（Treas. Reg. §§816(a) and 831(c)）[140]。

３－２－２　米国の CFC 税制

米国の CFC 税制は、内国歳入法典の Subchapter N の第 3 部における Subpart F に規定されている（IRC§951～§965)。その背景として、海外子会社を利用した課税繰延の問題があったことから、1961 年にケネディ大統領が一般教書及び租税教書を議会に対して提出したことを契機とする[141]。そして、1962 年に、外国法人における課税繰延を防ぐことを目的に導入されたのが CFC 税制である[142][143]。

米国の CFC 税制は、CFC の議決権を 10%以上有する米国株主に対して、実際に CFC から配当等を受領していなくとも、CFC に係る未分配所得のうち特定の所得について、その持分割合に応じて、CFC から米国株主へあたかも配当されたかのように米国株主の総益金に算入することとする（IRC§951）[144]。また、米国株主の総益金に合算される対象となる CFC とは、議決権または価額の総額の 50%を超える株式を合算課税の対象となる米国株主により、直接または間接に所有されている外国法人を指している（IRC§957(a)）。

３－２－３　セルの議論と CFC 税制との関係

米国では、キャプティブに支払った保険料の損金性について議論が活発に行われてきた。内国歳入庁（以下 IRS と呼ぶ）は 2008 年 2 月 4 日に「INTERNAL REVENUE BULLETIN: 2008-5」を公表し、その中で、セルに関する内容のものが 2 つ公表された。セルに関するものとして、①レベニュー・ルーリング 2008–8(Rev.Rul.2008-8[145])、② 内国歳入庁通知 2008－19(notice 2008–19)[146]があり、それぞれセル・キャプティブの取り扱いについて IRS の見

る。Treas. Reg. § 1.801-3

[140] Rev. Rul. 83-132, 1983-2 C.B. 270

[141] Message of the President's Tax Recommendations (April 20, 1961), reprinted in H.R. DOC. NO. 87-140, at 7 (1961).

[142] H. Doc. 140, *Message from the President Relative to Our Federal Tax System*, (1961).

[143] この点について、一高龍司「米国 SubpartF 税制における外国同族持株会社所得（FPHCI）の意義―除外項目を中心にー」税大ジャーナル 12 巻（2009 年)、鍋谷彰男「外国子会社合算税制の対象とすべき租税回避について」税務大学校論叢 83 号 77～95 頁(2015)、佐藤正勝「国際的租税回避行為等の類型及び対応策―米国のタックス・ヘイブン税制との比較を中心として―」税大論叢第 22 号 349 頁(1992 年)、経済産業省委託調査報告書「平成 27 年度内外一体の経済成長戦略構築に係る国際経済調査事業(対内直接投資促進整備等調査(BEPS を踏まえた我が国の CFC 税制等の在り方に関する調査))」頁(2016 年)。

[144] S. Rep. No. 1881. 87th Cong, 2d Sess, reprinted in 1962-3 C.B. 707, at 786-787 (1962).

[145] 2008-1 C.B. 340

[146] 2008–5 IRB 366

解を示している。

①のルーリングにおいて２つのシチュエーションを挙げた上で、それぞれの取引が「保険」[147]を構成しているか否か、支払保険料の損金性が認められるか否かが示されている[148]。

シチェーション１では、米国の内国法人Ｘが、Ａ国で設立されたPCCのセルＸと１年間の保険契約を結んでいる状況を想定している（セルＸは内国法人Ｘ以外と保険契約を結んでいない）[149]。PCCは参加企業によって所有される多数の保護セルを管理し、それぞれの保護セルに独立勘定を提供する[150]。しかし、各保護セルは、PCCから独立した法的事業体としては扱われず、各セルの所得・費用・資産・負債・資本は、他のセルと分離して会計上処理される[151]。IRSは、当該取引を親会社とキャプティブとの保険取引と類似していると示した上で、リスクの移転と分散が欠如していることを理由に、支払保険料の損金を否認している[152]。一方でシチュエーション２では米国の内国法人Ｙの12の子会社が、PCCのセルＹと１年間の保険契約を結んでいる状況を想定している。IRSは当該取引がリスクの移転と分散が存在していることを理由に、12の子会社のセルＹへの支払保険料の損金性が認められる[153]。

②内国歳入庁通知2008－19では、PCCのセルまたはPCCが連邦税法上、保険会社として扱われるかどうかを判断するための一定の枠組みに関するコメントを要求しており、IRSのセルの取り扱いに関する提案がなされている[154]。

提案内容には、次の条件に該当する場合、PCCのセルが他の事業体とは別の保険会社として扱われるというものであり、条件とは、(a) セルの資産と負債が、他のセルの資産と負債及び保護セル会社の資産と負債から分離され、かつ、他のセルまたは保護セル会社の債権者が保険金請求を含む負債の充足を当該セルの資産に追及しない場合、(b)全ての事実と状況に基づいて、セルのアレンジメント及びその他の活動が法人によって行われる場合、であり、IRC816条(a) もしくは831条(c)の意味での保険会社に分類される。

PCC のセルが保険会社に該当した場合、(ⅰ)セル自身が保険会社特有の租税選択を行うことができ、(ⅱ) 米国で納税義務がある場合、セルは雇用主識別番号を申請し、受け取る必要がある、(ⅲ)PCC の保険会社該当性の判断について、セルの活動を考慮しない、(ⅳ) セル（または特定の状況では、連結グループの親会社）は、適用される全ての連邦所得税申告書を提出し、その所得に関し税金を支払う必要がある。(ⅵ) PCCは保険会社として扱わ

---

147 連邦所得税における保険とは、リスクの移転とリスクの分散が必要不可欠であるとされている。*Helvering v. LeGierse*, 312 U.S. 531 (1941).

148 Rev.Rul.2008-8, 2008-1 C.B.340

149 *Id.*

150 *Id.*

151 *Id.*

152 *Id.*

153 *Id.*

154 notice 2008–19 ,2008–5 IRB 366

れるセルに関する、所得、控除、準備金または税額控除を考慮しない。ことが挙げられている。

2010 年 9 月 14 日に IRS は新たな暫定財務省規則を公表した[155]（Prop. reg. section 301.7701-1：以下では規則案と呼ぶ)。規則案は 2008 年の通知を拡張したもので、“Series LLCs and Cell Companies ”と題されたものであり、PCC だけではなく、シリーズ LLC といった PCC に類似した事業体の取り扱いが明確化されている[156]。IRS は 2008 年の通知により要求したコメントで、PCC のセルに関して、連邦税法上、別個の事業体として取り扱うことを推奨しており、IRS と財務省もこの意見に同意している。

規則案では、米国内のいくつかの州の保険法において、PCC 法が存在し、また外国の PCC のセルにおいては、セルが保険事業に従事することを認める法律が多く存在するが、セルが他のセルまたはセル会社とは別個の事業体として扱われるかどうか、または PCC とその全てのセルを一つの事業体として扱うべきかどうかについての具体的なガイダンスはほとんどなかった事が指摘されている。そこで規則案では、PCC のセルなどを事業体として取り扱うことを提案している(Prop. reg. section 301.7701-1)。内容は原則として米国内で組成されたセルについては連邦税上事業体として取り扱い、外国で組成されたセルに関しては保険事業に従事しているセルを保険会社として取り扱うという事である[157]。

IRS はまず、PCC やそれに類する事業体を「シリーズ組織」、セルやそれに類するものをシリーズ、PCC 法やそれに類する法令を「シリーズ法」と位置付け、それぞれの定義規定を提案している。具体的には以下の通りである[158]。

①シリーズ組織（PCC 等)、②シリーズ（セル等)、③シリーズ法（PCC 法等）の定義規定を提案している[159]。①シリーズ組織とは「シリーズを組成・維持する、またはその下で組成・維持される法的事業体である」[160]。②シリーズとは「シリーズ組織の合意によりシリーズ法によって組成された資産と負債の分離グループ」である[161]。③シリーズ法とは、シリーズ組織のシリーズを組成、設立を明示的に規定する州法もしくは外国法の法令であり、当該法令は（１）シリーズ組織のメンバーまたは参加者[162]は、シリーズに関する権利(rights)、

---

155 Federal Register/Vol. 75, No. 177/Tuesday, September 14, 2010/Proposed Rules(以下：Prop. reg. section 301.7701-1)

156 *Id.*

157 *Id.*

158 *Id.*

159 *Id.*

160PCC 以外にも、例えば、シリーズ LLC やシリーズパートナーシップ、シリーズトラストなども含まれている。

161 例えば保険セル、分離勘定、分離ポートフォリオなどが含まれる。(名称は異なるが一般的には総じてセルと呼ばれている。)

162 シリーズ組織の「参加者」には、シリーズまたはシリーズ組織に所有権を持たないが、シリーズに関する権利、権限、または義務を有するシリーズ組織の役員またはディレクターが含まれる。

権限(powers),義務(duties)を有することを明示的に許可し、（２）特定の財産または義務に関して、個別の権利、権限、義務を有するシリーズであり、（３）シリーズ組織またはシリーズ組織の他のシリーズの債務及び負債（フランチャイズ料や管理費など、シリーズ組織の組織化や運営に関連する州または外国に対する負債を除く）のいずれも、シリーズ組織の特定のシリーズの資産に対して強制力がないような資産及び負債の分離、を許可する法令である。①、②及び③を満たした場合、PCC のセルは連邦税法上、事業体として扱われる（Prop. reg. section 301.7701-1.）。

また規則案では外国の保険セルに関して取り扱いを例示しており、内容は以下の通りである。外国 X に基づいて組成されたシリーズ組織である PCC は、シリーズ法に従いセル A を組成し、課税年度期間中のセル A の事業の半分以上が保険・年金契約の発行または再保険の引き受けである状況を想定している。このような場合、セルは外国の法律の下で組成された事業体として扱われ、また、保険会社に該当するため法人に分類されることとなる[163]。よって、規定が立法化されれば、外国のセルは保険会社に該当し、米国の CFC 税制になる可能性が高い。

規則案では最後に、本提案についてのコメントを要求している。その中では、CFC の議論に止まらず、保険事業以外のセルの取り扱いや、セルと連邦雇用税の問題についての取り扱いについてコメントを要求している。つまり米国ではセルの課税については CFC 税制固有の問題ではない可能性がある。また、現在まで米国のセルに関する議論や立法措置は行われていない。

３－３　英国と南アフリカの議論

本節では英国と南アフリカの議論を検討する。南アフリカにおいてもセルに対して英国と類似の議論が行われているが、本稿では我が国と同様に先進国である英国を中心に検討し、後半部分で南アフリカの議論に若干触れる。

３－３－１　英国 CFC 税制概要

英国の CFC 税制は「軽課税地域の子会社における所得の蓄積…及び事業利益を人為的に英国からそのような法人に移転させることによる租税回避行為[164]」への対抗策として 1984 年に導入された[165]。また、導入当初の CFC 税制はエンティティアプローチを採用しており、

---

163 Rev. Rul. 83-132, 1983-2 C.B. 270

164 The Board of Inland Revenue, *Taxation of International Business: Consultation paper* (1982).

165 この点については、酒井翔子『現代英国税制』（税務経理協会、2018 年）、神山弘行「英国における CFC 税制改正の動向とその課題」中里実編『タックスヘイブン対策税制のフロンティア：理論と実務の架橋』（有斐閣、2013 年）、鍋谷彰男「外国子会社合算税制の対象とすべき租税回避について」税務大学校論叢 83 号(2015 年)、青山慶二「英国の法人税改正の動向（国際課税の観点から）」租税研究 743 号（2011 年）。経済産業省委託調査報告書「平成 27 年度内外一体の経済成長戦略構築に係る国際経済調査事業(対内直接投資促進整備等調査(BEPS を踏まえた我が国の CFC 税制等の在り方に関する調査))」

免除規定により適用対象外となるか、利益の全部が課税対象となる「オールオアナッシング」アプローチに基づくものであり[166]、課税繰延と、英国の利益の恣意的な流出（artificial diversion of profits from the UK） の双方への対抗策として設計されていた[167]。

しかしながら、2006 年に下された ECJ 判決の事案である Cadbury Schweppes plc v. Commissioners of Inland Revenue 事件や、英国の国際的競争力を高めるための法人税改革、といった背景をきっかけに、2013 年に大きな改正が行われている[168]。

2011 年 6 月、英国財務省は“Consultation on Controlled Foreign Companies(CFC)reform”（以下：6 月諮問と呼ぶ） と題された諮問を公表した[169]。本諮問では、CFC 税制のターゲットについて課税繰延防止規定から人為的な国外への利益流出（悪質な租税回避）への対応に移行することを確認した。その際、CFC 税制の制度設計として、完全なインカムアプローチも、純粋なインカムアプローチのどちらも採用しない旨を述べた。また英国は従来から、海外のキャプティブ保険会社に対しても、キャプティブへの支払い保険料は損金となり当該キャプティブ の保険料収入に対しては課税されずにいたことから、租税回避スキームの一つとして問題視されていた[170]。また、6 月諮問では、キャプティブ保険はグループ全体に商業的利益(commercials benefits)をもたらす可能性があるが、英国の利益を人為的に移転させることにも利用できることを例に挙げた[171]。

2011 年 12 月に、英国財務省は 6 月諮問に対する様々な意見を受けて、2011 年 12 月に再応答をまとめたものとして、“Controlled Foreign Company reform: response to consultation ”（以下 12 月応答）と題する報告書を公開した[172]。本報告書においてはゲートウェイ概念の導入が確認されている。ゲートウェイは新しい CFC 税制の特徴の一つであり、ゲートウェイ審査を通過した CFC の利益のみが CFC 税制の対象になりうる。（この点については以下で説明する。）

英国の CFC 税制は、Taxation International and Other Provisions Act 2010（以下：TIOPA2010）の Part9A において規定されている。英国における CFC とは「英国居住者に支配されている法人で、英国を居住地国としない法人」と定義されている（TIOPA2010, §

(2016 年)。

P. Smith, *New UK CFC Rules*, 53 European Taxation. 2/3 (2013), Journal Articles & Papers IBFD. P. Smith, The Long Road to Corporate Tax Reform, 52 European Taxation. 4 (2012), Journal Articles & Papers IBFD.

166 U.K. HM Treasury and HM Revenue & Customs, *Taxation of companies' foreign profits: discussion document,* at 17, Paragraphs 4.1 to 4.3, (2007).

167 Inland revenue, *supra* note 164.

168この点については 、神山・前掲注 165）

169 U.K. HM Treasury, *Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform* (2011).

170 CCH Editions, *Limited British Tax Reporter* (1991).

171U.K.HM Treasury, *supra* note 169.

172 U.K.HM Treasury, *Controlled Foreign Company (CFC) reform：response to consultation* (2011).

371AA(3)。ここでいう「支配」は①法的支配基準、②経済的支配基準、③40%ルールの基準により支配の判定がなされる。法的支配基準は、内国法人 P が外国法人 C の株式の保有若しくは議決権の行使により、又は、外国法人 C の定款又は書面により与えられた権利により、内国法人 P の要請・意向（wishs）に即して C の業務を遂行することを確保している場合である（TIOPA2010, § 371RB(1)）。②経済的支配は内国法人 P が外国法人 C の持ち分売却による収益、所得の分配による収益、又は法人精算時に分配される資産の 50%以上を受け取ることが合理的に想定される場合である（TIOPA2010, § 371RB(2)）。③40%ルールは内国法人が外国法人 C の 40%以上の持分等を保有しており、かつ内国法人が外国法人 C の 40%以上 55%未満の持分等を保有している場合である（TIOPA2010, § 371RC)。

また英国の CFC 税制は CFC を支配する「法人」に対してのみ適用され、さらに、CFC 税制の適用対象となる英国居住法人は、直接または間接に少なくとも当該 CFC の利益の 25%以上を享受する権利を有している法人に限定される（TIOPA2010, § 371BD)。そして CFC 税制の対象となる英国内国法人は、CFC の所得を同法人の所得とみなして、CFC の持分に応じて CFC 税制が適用される（TIOPA2010, § 371BC(1)Step5)。

先述した通り、改正後の英国 CFC 税制はゲートウェイを通過した CFC の利益のみが CFC 税制の対象になりうる。まず、ゲートウェイには予備的ゲートウェイ審査とゲートウェイ審査に分かれており、はじめに CFC の所得を振り分けるために予備的ゲートウェイ審査を行う。

予備的ゲートウェイ審査とはゲートウェイ審査に進む前に当該ゲートウェイ審査を検討する必要があるかどうかを判断する規定である（TIOPA2010, § 371CA～§ 371CG)。予備的ゲートウェイ審査では CFC の事業利益、非事業金融利益、事業金融利益、キャプティブ保険事業、Solo Consolidation に関するゲートウェイ審査を適用するために満たすべき条件が規定されている。キャプティブ保険事業における満たすべき条件とは、以下の通りである（TIOPA2010, § 371CF)。

当該会計期間のいずれの時点においても、当該 CFC の事業の主たる部分が保険業であること。 当該 CFC のみなし総利益（Assumed total profits）が以下の契約から直接又は間接に生じる金額を含むこと。①当該 CFC に関連する英国非居住者又は②当該 CFC に関連する英国非居住法人で英国 PE を通じて事業を行うものと締結される保険契約であるもの、英国居住者と締結される保険契約で、英国関連法人(上記(A)の①又は②の法人)による当該英国居住者に対する商品又は役務（保険業の一部として提供される役務を除く）の提供に直接又は間接に結びつけられるもの、である

条件に該当した場合、予備的ゲートウェイ審査からゲートウェイ審査に入り、所得の算定が行われる。ゲートウェイ審査では以下の条件に該当する所得が、課税対象となるキャプティブ保険所得となる（TIOPA2010, § 371GA)。当該 CFC の保険業から生ずる所得であること、次の保険契約から直接または間接に生じる所得であること、（A）①当該 CFC に関連する英国居住法人又は②当該 CFC に関連する英国非居住法人で英国 PE を通じて事業を行うものと締結される保険契約（原契約が当該保険契約に該当する再保険契約を含む）（B）英

国居住者と締結される保険契約で、英国関連法人（上記①又は②の法人）による当該英国居住者に対する商品又は役務の提供に直接または間接に結び付けられるもの、C 当該 CFC が当該会計期間につき欧州経済領域（European Economic Area; EEA）参加国の居住者であり、かつ、その所得が当該 CFC が EEA 参加国ではない国に有する PE の活動から生じない場合には、次のいずれかの要件を満たす保険契約から直接又は間接に生じる所得であること、(a) 被保険者が、その保険契約の締結に重要な英国非租税理由[173]を有しないこと、(b) 再保険契約については、原契約の被保険者が、その原契約の締結に重要な英国非租税理由を有しないこと、である。

また英国の CFC 税制には法人レベルでの 5 つの適用除外基準がある。5 つの適用除外基準とは、①適用猶予期間、②適用除外地域、③少額利益免除、④低利益率免除、⑤税率による免除、といった基準が設けられている（TIOPA2010, § 371JA～ § 371NE）。①適用猶予期間による免除は、ある外国法人が英国法人の子会社となり CFC に該当することとなった場合、一定の猶予期間が設けられている（TIOPA2010, § 371JA～ § 371JG）。②適用除外地域は、CFC が HMRC が通達で定める免除地域に居住し、かつ一定の条件を満たした場合、CFC 税制の適用が免除される規定が設けられている（TIOPA2010, § 371KB）。③少額利益免除は、デミニマスルールとして、利益の金額を基準とする少額利益免除の規定である（TIOPA2010, § 371LB）。④程利益税率免除は、③とは別のデミニマスルールとして利益率に着目する低利益率免除規定である（TIOPA2010, § 371MB。⑤税率による免除は適用除外規定として税率を基準とした規定が置かれている（TIOPA2010, § 371NB）。

３－３－２　英国のセルへの議論と対応

英国関税庁は 6 月諮問[174]において、PCC に関して言及した。その中で PCC または同様の構造の事業体については、CFC の判定における支配要件を補完するためのルールを規定する必要があると示している。

12 月応答[175]では PCC 及び他の同様の事業体の内部にある、非法人セルを通じて行われるキャプティブ保険事業が CFC の対象となることを確実にするために、371UC[176]を利用することによって、CFC 税制の対象にすることができるとの見解を示した。

そして 2013 年にセルに関する課税の取り扱いを公表した[177]。そこで英国歳入関税庁は PCC 等を利用した場合の CFC 税制の問題点を説明している。まず PCC のセルの所有者は

---

[173] UK non-tax reason；英国の法令に基づき課されるある者の租税債務又は潜在的租税債務に関連する理由以外の理由をいう。

[174] U.K.HM Treasury, *supra* note 169.

[175] U.K.HM Treasury, *supra* note 172.

[176]当該規定は「公正かつ合理的な配分」と題される規定であり、英国歳入関税庁による担当者は、納税者が採用した特定の基準に関して、歳入関税庁は別の基準（公正かつ合理的な基準）を採用して配分を行うことができる。TIOPA2010, § 371UC.

[177] U.K. HMRC, INTM236500.

セルの支配を可能にするが、会社全体を支配しているわけでなく、株式においても会社全体のうちの一部しか所有していない状態であることを指摘した。こうしたアレンジメントはキャプティブ保険に利用され、英国居住者が PCC/ICC の全株式の少数のみ保有し、総利益のごく一部を受ける権利を有する一方で、保険と投資活動を同時に行うことができると説明したうえで、それにより CFC 税制の支配の判定を回避することに使用できると指摘した。

また、PCC の構造は各株主が独自の事業体を支配する効果と同様なので、CFC 税制上、セルがあたかも非居住外国法人のように適用されると発表した。キャプティブ保険として利用される PCC もしくは類似の事業体に対して CFC 税制の支配要件は、PCC の非法人セル（保護セル）、もしくは ICC の法人セルに対してあたかも非居住外国法人のように適用されると示した。PCC の保護セルの場合、資産及び負債は、公正かつ合理的な基準で各セルとコアとの間で配分される必要があるが、ICC の法人セルの場合、性質上、この配分規定が必要ではないことが説明されている。

2013 年に英国歳入関税庁はセルが課税される事例を紹介している[178]。事例では以下のような状況を想定している。会社 X は英国居住会社の Y によって海外に設立されている。X は 10 の非法人セルを通じて、イギリス居住会社 A～J にキャプティブ 保険を提供する。X はコア株式とセル株式を持っている。コア株式は議決権と、取締役を任命する権利を持っており、コア株式は完全に Y が所有している。セル株式は各セルに対して発行される個別の株式であり、A～J の英国居住会社によってそれぞれ所有されている。それぞれのセルは自身の勘定を持ち、セルの資産は他のセルから保護される。一つのセルが損失を出した場合でも、他のセルに影響はない。

もしセルが支払い不能の状態になった場合、債権者は他のセルの資産に頼ることができない。しかし、セルは自身の名で契約することができず、保険契約は X によって締結されるが、契約の利益とリスクは特定のセルに指定される。X はそれぞれの 10 個のセルに管理サービス・引受サービスを提供し、個々のセルの勘定に含まれない利益を上げる。このような場合各セルは CFC 税制における CFC の判定の対象となり、A～J は自身のセルを法的に支配しているため、各セルは A～J それぞれの CFC であるとみなされる。CFC 課税の対象となる可能性のある利益は、保険契約から得られる利益（引受利益と投資利益）である。また X は全 X 株を所有している Y によって明らかに支配（法的支配）されており、Y の CFC である。CFC 課税の対象となる可能性のある利益は、管理サービス・引受サービスから得られる利益である。

英国 CFC 税制のセルに関する取り扱いは Part9A の 371VE に規定されている（TIOPA2010, § 371VE）。規定内容は、まず非法人セルと法人セルに区別して定義し、それらがあたかも非居住外国会社であるかのように英国の CFC 税制が適用される。（TIOPA2010, § 371VE（1））

非法人セルの定義は非英国居住会社の識別可能な部分であり、次の条件を満たすもので

---

178 *Id.*

ある（TIOPA2010,§371VE(3)）。非英国居住会社が設立される法律、当該会社を規制する協定またはその他の文書の条項、または締結された任意の取り決めのもとで(a)当該非居住会社の資産及び負債は、当該会社の一部に対して、完全にまたはおおむね全部を配賦することができ、(b)配賦済みの負債は配賦済みの資産の全部またはおおむね全部で満たされ、(c)配賦された資産の一部または全部をカバーする権利を持つ非居住会社のメンバーがいる、ことが条件である。また会社の資産と負債は公正かつ合理的な基準（TIOPA2010,§371UC）で、会社と非法人セル（及びその他の非法人セル）との間で配分がなされる（TIOPA2010,§371VE（4））。

法人セルの定義は、非英国居住会社を規制する関連文書又はその他の文書で組成されるエンティティであり、(a)非英国居住会社が設立された法律のもとで、非英国居住会社とは異なる法的性格を有するが、(b)それ自体は会社ではない、と規定されている（TIOPA2010,§371VE（5））。

ちなみに、英国の英国関税庁は、各国の事業体のリストが示されており、それぞれについて英国税法上、法人として扱うのか（法人課税）、事業体自身は課税せず、その構成員に課税するのか（構成員課税）が明示されている[179]。HMRC はガーンジーで設立される PCC については英国税法上、法人として扱うことが記載されているが、保護セルや法人セルについてはリストには記載されていない[180]。

３－３－３　南アフリカ CFC 税制とセルの議論

南アフリカの CFC 税制は 1997 年に導入されている[181]。南アフリカの CFC 税制において、 南アフリカ居住者である株主は、外国子会社の株式 10%以上保有しており、かつ、その 外国子会社株式の 50%超が南アフリカ居住者により保有されている場合には、みなし所得が合算課税される（INCOME TAX ACT NO. 58 OF 1962 §9D(1)）。

南アフリカ政府は、2010 年 2 月に“National Budget Review 2010”を公表し、その中で対応すべき租税回避スキームの一つとして PCC を挙げた[182]。南アフリカの CFC 税制が適用されるには、南アフリカ居住者が外国企業を 50%以上支配する必要があるが、南アフリカ

---

179 U.K. HMRC, INTM180000.

180 *Id.*

181 この点については原口太一・上田滋「第 1 章：行動 3 CFC 税制の強化」21 世紀政策研究所『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPS プロジェクト討議文書の検討～』10 頁(2015 年)。

A.W. Oguttu & C. Schulze, *The Role of Tax Havens in the Global Financial Crisis: A Critique of International Initiatives and Measures to Curb the Resultant Fiscal Challenges and the Example of South Africa*, 65 Bulletin for International Taxation. 6 (2011), Journal Articles & Papers IBFD. A.W. Oguttu, *Curbing tax avoidance - investments in offshore 'protected cell companies and cell trusts' : the American and British approach - what is South Africa's view?*, SA Mercantile Law Journal Vol. 23, No. 1 (2011).

182 National Treasury Republic South Africa, *National Budget 2010 National Budget Review,* at 192 (2010).

の納税者は PCC を使用して CFC 税制を回避する事例が発生していると指摘し、各セルを個別の会社とみなして CFC 税制における支配要件を判定することを提案した[183]。

2010 年 5 月に南アフリカ政府は“Ongoing investigation Offshore captives and protected cell companies”という声明を公表した[184]。PCC の保護セルはキャプティブ保険子会社の代替手段になること、保護セル会社にはキャプティブと同様、商業的理由があること、また PCC 法が存在するほとんどの国がタックスヘイブンまたは低税率国であり、CFC 税制を回避できることを指摘した[185]。そのうえで、当時検討中の PCC に関する取り扱いを公表した。政府は CFC の支配要件が厳格化され、各保護セルは CFC 税制上別々の会社として判定されることを示した[186]。

2011 年 6 月 2 日に南アフリカ政府は“The Draft Taxation Laws Amendment Bill”を公表した[187]。政府は PCC についてオフショア保護セル会社は、①複数の有限責任会社かのように機能するセルを持つ会社であること。②保護セル会社は主に低税率国で設立されること。③保護セル会社はコアとセルという 2 つの異なる部分で事業を行う一つの法的事業体であること。④保護セル会社は普通株式と議決権なき優先株式の 2 つを発行することを指摘した。そのうえで各オフショアセルは別個の foreign company としてテストされることを提案した[188]。

2012 年 5 月に南アフリカ政府は“Explanatory Memorandum The Taxation Laws Amendment Bill”を公表した[189]。政府はセル・キャプティブについてしばしば商業的理由を持つが、これらのセルは本質的にオフショアのキャプティブ保険会社として機能することを指摘し、キャプティブ 保険会社とオフショア PCC の取り扱いを同一にし、セルも課税の対象にするとし、規定化に至っている。

以上のことから南アフリカについては、英国と類似の議論とアプローチがとられているようである。

3－4　小括

本章ではオーストラリア、米国、英国、南アフリカのセルに関する議論と対応について検討した。

---

183 *Id.*

184 National Treasury Republic South Africa, *Ongoing investigation Offshore captives and protected cell companies* (2010).

185 *Id.*

186 *Id.*

187 National Treasury Republic South Africa, *The Draft Taxation Laws Amendment Bill, at 3* (2011).

188 *Id.*

189 National Treasury Republic South Africa, *Explanatory Memorandum The Taxation Laws Amendment Bill*, at 112 (2011).

オーストラリアでは、海外で設立される PCC の保護セルに関して、保護セルがる Company であるかどうかで判断する必要があるとし、結果として、保護セルが Company に該当しないため、CFC 税制上の CFC に該当しないという結論を導いた。

米国ではセル・キャプティブにおける支払保険料の損金性をきっかけに、セルを別個の事業体として取り扱うのか否かが不明確であったため、2008 年から 2010 年にかけて、セルを PCC とは別個の事業体として取り扱うことを IRS が提案している。今日に至るまで規定化はされていない。

英国では、PCC は CFC 税制における支配の回避を可能にすること、そして PCC は各株主が独自のエンティティを支配するのと同様の効果があるものであること、またキャプティブとして利用されることから、CFC 税制上、非法人セルと法人セルに分けて、各セルがあたかも non-UK resident company のように適用される規定を設けた。また南アフリカについても同様の議論がなされている。

第 4 章　我が国への提言

本稿ではオーストラリアのようなアプローチを「文理解釈的アプローチ」、米国のようなアプローチを「包括的アプローチ」、英国のアプローチを「個別的アプローチ」と位置付ける。また、本章では我が国にとって、「文理解釈的アプローチ」、「包括的アプローチ」、「個別的アプローチ」のうちどのアプローチがふさわしいのかを検討する。

表 2　諸外国のアプローチ

	セルに関する規定を立法化	アプローチ方法	議論の経緯
オーストラリア	×	文理解釈的アプローチ（セルの Company 該当性を判断する）	保護セルが CFC に該当するか否か不明確。
米国	△（規定化はされていないが、積極的）	包括的アプローチ（連邦税法上、セルを事業体として取り扱う）	セルを個別の事業体とするか否かのガイダンスがほとんどなかった。
英国（南アフリカ）	○	個別的アプローチ（CFC 税制上セルを外国法人とみなして取り扱う）	CFC 税制における支配の回避防止。（租税回避防止）

（出所：筆者作成）

４－１　諸外国のアプローチの評価

４－１－１　文理解釈的アプローチ

まず文理解釈的アプローチについて検討する。オーストラリアは PCC のセルについて、法人該当性を検討し、その結果セルは CFC に該当しないという結論を導き出した[190]。我が国の外国子会社合算税制における外国関係会社の判定基準は外国法人を対象にしている（租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項 1 号）が、外国事業体に我が国の税法を適用する際の、法人該当性判断基準については、その判断基準をめぐって多くの紛争が生じている。

そこで本章では主な訴訟事例である東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決と最高裁判所平成 27 年 7 月 17 日判決の事例を参考にする。

東京高等裁判所平成 19 年 10 月 10 日判決は、米国のニューヨーク州で組成された LLC の法人該当性が争われた裁判である[191]。東京高裁において、外国の事業体が我が国の租税法上、法人に該当するか否かについては、「法人」が借用概念であることから、私法上の法人に該当するものが租税法上の法人に該当するとし、以下 7 つの基準を列挙した。①団体の名において訴訟当事者になれること、②団体の名において財産を取得し、処分すること、③団体の名において契約を締結する機能を有すること、④法人印を使用すること、⑤実際にその名において、財産を所有・管理し、締結していること、⑥LLC が構成員から独立した法的主体を持つこと、⑦LLC の個別財産について LLC の構成員は一切の利益ないし持分を有しないこと、を列挙した。

最高裁判所平成 27 年 7 月 17 日判決は、米国デラウェア州で組成された LPS の法人該当性が争われた裁判である[192]。最高裁においては外国法に基づいて設立された組織体が所得税法第 2 条 1 項 7 号及び法人税法第 2 条 4 号に定める外国法人に該当するか否かは、まず①当該組織体に係る設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、当該組織体が当該外国の法令において我が国の法令上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否かを検討することとなり、これができない場合には、次に、当該組織体の属性に係る前者の観点として、②当該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否かを検討して判断すべきものであり、具体的には、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、当該組織体が自ら法律行為の当事

---

190 ATO, *supra* note 135.

191 さいたま地判平成 19 年 5 月 16 日税資 257 号順号 10712。東京高判平成 19 年 10 月 10 日税資 257 号順号 10797 。またこの点について、横溝大「判批」ジュリスト 1361 号 196 頁(2008 年)。宮崎裕子「判批」税研 148 号(2009 年)87 頁。大澤麻里子「判批」租税判例百選第 5 版 44 頁（2011 年)。岩品信明=和藤誠治「判批」税弘 60 巻 11 号 120 頁(2012 年)。

192 名古屋地判平成 23 年 12 月 14 日最高裁判所民事判例集 69 巻 5 号 1297 頁。名古屋高判平成 25 年 1 月 24 日最高裁判所民事判例集 69 巻 5 号 1462 頁。最判平成 27 年 7 月 17 日民集 69 巻 5 号 1253 頁。またこの点について、川田剛=須藤一郎=岩品信明「判批」税務広報 63 巻 12 号 92 頁 、今村隆「判批」税理 58 巻 15 号 76 頁(2015 年)、吉村政穂「判批」税務弘報 63 巻 12 号 106 頁(2015 年)、鬼頭朱実「判批」税務弘報 63 巻 12 号 97 頁(2015 年)、中谷栄一郎=礒山海「判批」税務弘報 63 巻 10 号 45 頁(2015 年)。

者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点を検討するべきであるとした。

しかし、2017 年 2 月 9 日、国税庁は“The tax treatment under Japanese law of items of income derived through a U.S. Limited Partnership by Japanese resident partners”を公表した[193]。最高裁判所平成 27 年 7 月 17 日判決では、LPS が我が国の「外国法人」に該当する結果となったにもかかわらず、米国のチェック・ザ・ボックス規則により米国 LPS が団体課税を選択した場合、当該 LPS はパススルー事業体として扱われることとなった。つまり、最高裁判所平成 27 年 7 月 17 日判決で示された外国法人該当性の判断基準は必ずしも通用するものではなくなったといえる。

また、金子氏によれば、外国事業体の法人該当性について、「法人格の有無のほかに、その活動によって得られる損益の帰属主体であることがその本質的要素（本質的属性）であると解すべきである。」と解釈している[194]。木村氏は外国事業体の法人該当性について、設立地法により判定すべきではなく、国内租税法の直接適用（必要な場合には基盤法である憲法をはじめ、民法や商法、会社法、特別法などの間接適用を含む）に基づいて判定すべきである[195]とした上で、最高裁判所平成 27 年 7 月 17 日判決を批判している[196]。

以上によると、個別的アプローチを採用した場合、外国で組成された保護セルの法人該当性が問題となるが、我が国の税法を適用する際、法人該当性の判断基準は統一的な基準を設けておらず、保護セルが法人か否かの判断が困難な状況である。

４－１－２　包括的アプローチ

次に包括的アプローチについて検討する。米国では連邦税法上、セルを別個の事業体として取り扱うアプローチを採用しようとしている。ここで、我が国と米国の税制上の主な違いとして挙げられるのは、事業体分類規則（Treas. Reg. §301.7701-1, 2, 3, 4.）の有無である。事業体分類規則は基本的に、私法の取り扱いを税法は考慮しないという考え方を採用している（Treas. Reg. §301.7701-1(a)(1)）。つまり、外国で組成された事業体に対しては、その事業体の組成を規定する法令を考慮せず、税法独自の基準を持ってセルの法人該当性を判断することとなる。また米国の事業体分類規則では、事業の半分以上が保険で構成されている事業体を保険会社（法人）として取り扱う規定が存在し（Rev. Rul. 83-132[197], Treas. Reg.

---

193 国税庁 HP(英文) https://www.nta.go.jp/english/tax_information.pdf

194 金子宏『租税法【第 23 版】』542～543 頁（有斐閣、2019 年）。

195 木村弘之亮「日本国際税法からみれば、すべての外国会社は外国法人」税務弘報 68 巻 12 号 160 頁（2020 年）。

196 「LPS の設立根拠法がローマ法圏に属するフランス法を継受している忠実を看過し、かつ州人的会社法と合資会社法を文理解釈もせずに、LPS が法人格（legal person）を有する事を認識できないままに判決されている。」と指摘している。木村弘之亮「日本国際税法からみれば、すべての外国会社は外国法人」税務弘報 68 巻 12 号 160 頁（2020 年）。

197 1983-2 C.B. 270

§816(a) and 831(c))、事業の性質で当該事業体の位置付けを判断しているが(Treas. Reg. § 1.801-3)、我が国はそのような規定は存在せず、かなりの相違があると見られる。

しかしながら、我が国の場合、そもそも、外国で組成された事業体を税法上どのように取り扱うのかという統一的な基準が存在しないことから（４－１－１）個別的アプローチ同様、包括的アプローチについても、保護セルが法人か否かの判断が困難な状況である。

ただ、米国では 2008 年のルーリングから 2010 年の規則案に至るまで、PCC の保護セルを事業体として取り扱うという考えを一貫して採用している。

４－１－３　個別的アプローチ

最後に個別的アプローチについて検討する。まず、我が国と英国の CFC 税制の趣旨について検討するが、現行の我が国の外国子会社合算税制の趣旨は、利益移転防止と解されている[198]。英国の CFC 税制の趣旨についても「軽課税地域の子会社における所得の蓄積…及び事業利益を人為的に英国からそのような法人に移転させることによる租税回避行為[199]」の防止であることから両国の制度の趣旨は共通していると言える。

次にアプローチ方法であるが、我が国の場合は、基本的にエンティティアプローチを採用しつつ、一部インカムアプローチを取り入れているハイブリッド型である。英国については当初エンティティアプローチを採用していたが、2013 年度の税制改正により、インカムアプローチを採用しつつ、一部エンティティアプローチを採用しているため、同じハイブリッド型ではあるが、若干の相違があるといえる。

次に、CFC の判定であるが、我が国の場合は、内国法人等によって株式等の持分を 50% 超保有されている（租税特別措置法 66 の 6 第 2 項 1 号イ)、または、実質的に支配されている（租税特別措置法 66 の 6 第 2 項 1 号ロ）外国法人が外国関係会社となる。英国の CFC の判定基準は①法的支配基準 (TIOPA2010, § 371RB(1))、②経済的支配基準 (TIOPA2010, § 371RB(2))、③40%ルールの基準（TIOPA2010, § 371RC）で構成されており、③40%ルールを除くと、ある程度共通している。

次に、適用除外基準であるが、CFC に該当した場合、我が国では、特定外国関係会社、及び、経済活動基準の判定が会社単位で行われる（租税特別措置法第 66 条の 6 2 項 2 号、租税特別措置法第 66 条の 6 2 項 3 号)。一方で、英国の CFC 税制は、ゲートウェイにより、所得単位で判定が行われる（TIOPA2010, § 371GA)。キャプティブの場合、我が国では、キャプティブ保険会社全体で判定が行われ、リスクの移転と分散がなく租税負担割合が 30%未満であれば会社単位の合算課税が行われる。英国の場合、基本的にはキャプティブ保険会社が獲得した関連者からの保険所得が合算課税の対象となるので、我が国とは相違しているといえる。

以上を整理すると、我が国の外国子会社合算税制と英国の CFC 税制を比較すると、CFC

198 秋元・前掲注 94）44 頁

199 Inland revenue, *supra* note 164.

の制度趣旨やCFCの判定基準については我が国とある程度共通するが、その合算対象所得については、我が国の場合は会社単位で行われ、英国の場合は所得単位で行われる。よって、英国の場合は我が国と、若干制度設計が相違するが、ある程度親和性が見られる。

４－２　我が国にとってふさわしいアプローチ

本節では、文理解釈的アプローチ、包括的アプローチ、個別的アプローチのうち、我が国にとってどのアプローチが望ましいのかを検討する。まず初めに、我が国において税法を適用する際の法人該当性の判断基準が統一化された場合は、法的安定性・予測可能性の見地から、文理解釈的アプローチによって、セルの法人該当性を判断することは妥当であるといえる。しかし、現行法上、法人該当性の判断基準が統一化されていないため、文理解釈的アプローチは我が国にとって困難であるといえる。

また包括的アプローチについても同様に、我が国には米国のような事業体分類規則という制度を有しておらず、文理解釈的アプローチ同様の問題を抱えるため、我が国にとっては困難である[200]。

一方で個別的アプローチについては、我が国の外国子会社合算税制と、類似点が多く見られる。

以上の観点から、３つのアプローチの中で我が国と最も親和性が高い個別的アプローチがふさわしいと考える。よって、我が国も英国と同様にセル・キャプティブをキャッシュ・ボックスの判定対象に加えるため、租税特別措置法第66条の6第2項1号における外国関係会社の判定において、セルを含めるべきであろう。

４－３　小括

本章では、オーストラリアの文理解釈的アプローチ、米国の包括的アプローチ、英国の個別的アプローチのうち、我が国にとってふさわしいアプローチを検討した。

個別的アプローチの場合、外国で組成されたセルの法人該当性が問題となるため、外国事業体の法人該当性が争われた主な訴訟事例である、東京高等裁判所平成19年10月10日判決と最高裁判所平成27年7月17日判決の事例を参考にした。我が国の法人該当性の判断基準については統一されておらず、学説上も賛否両論であるため、セルの法人該当性を判断するのは困難である。

包括的アプローチを採用した場合でも、我が国には米国の事業体分類規則がなく、セルの法人該当性を判断する統一的な基準がないことからセルの法人該当性を判断するのは困難である。しかしながら、米国では一貫して税法上セルを別個の事業体として取り扱うという考えを採用しており、この点については興味深い。

個別的アプローチの場合、我が国の外国子会社合算税制と英国のCFC税制を比較すると、

---

[200] しかしながら、米国では一貫して税法上セルを別個の事業体として取り扱うという考えを採用しており、この点については興味深い。

CFC の制度趣旨や CFC の判定基準については我が国とある程度共通するが、その合算対象所得については、我が国の場合は会社単位で行われ、英国の場合は所得単位で行われる。よって、英国の場合は我が国と、若干制度設計が相違するが、ある程度親和性が見られる。

上記のアプローチを踏まえると、文理解釈的アプローチと包括的アプローチの場合、セルの法人該当性の判断基準が問題となり、その判断基準が統一化されていないことから、採用することは困難であると考える。一方で個別的アプローチの場合、我が国と若干制度設計がことなるが、他のアプローチと比べて親和性が高いことから、我が国にとって個別的アプローチがふさわしいと考え、我が国も英国と同様に、セル・キャプティブをキャッシュ・ボックスの判定対象に加えるため、租税特別措置法第 66 条の 6 第 2 項 1 号においてセルを含めるべきだと提言した。

おわりに

本稿では、セル・キャプティブについて、我が国の外国子会社合算税制の判定を回避し、利益移転に利用される可能性があることに問題意識を持ち、オーストラリア、米国、英国、南アフリカにおける対応を踏まえた上で我が国における望ましい課税のあり方を考察した。

オーストラリアでは、PCC の保護セルが CFC 税制上の CFC に該当するか否かの指針が公表されている。指針によると、PCC の保護セルが CFC に該当するか否かは、当該保護セルが Company に該当するか否かによって決定されるとしている。結果としてオーストラリアは当該保護セルが Company に該当せず、CFC 税制上の CFC に該当しないという結論を導いた。

米国では、2008 年、セル・キャプティブに支払った保険料の損金性に関するルーリングと、セルの連邦税法上の取り扱いに関する内国歳入庁通知が公表されている。ルーリングでは、支払保険料の損金該当性はリスクの移転と分散の要素が加味されるが、セル・キャプティブの場合、 PCC の内部にあるセルを別個の保険会社と認識した上で、損金性が判断されることを示している。また内国歳入庁通知では、一定の条件に該当するセルを別個の保険会社として取り扱うことを提案しており、それについてコメントを要求した。2010 年に IRS は暫定規則案を公表しており、内容は、米国の事業体分類規則において、セルやそれに類似するものを連邦税法上別個の事業体として取り扱うことを提案するものである。

英国では、2011 年、CFC 税制改正に向けての議論において、セルの場合、CFC 税制における CFC の判定を補完するルールが必要であると示している。その目的は、英国の CFC 税制のゲートウェイ審査において、セルのキャプティブ保険所得を確実に捉えることである。2013 年には CFC 税制におけるセルの取り扱いについて公表された。内容は、CFC 税制上セルを非居住外国法人とみなすというものであり、それにより、セル・キャプティブ を所有している場合でも英国の CFC 税制上、セルの所得が合算課税の対象となりえる。

そして、オーストラリア・米国・英国のアプローチをそれぞれ、「文理解釈的アプローチ」・「包括的アプローチ」・「個別的アプローチ」と位置付け、我が国にとってどのアプローチがふさわしいのかを検討した。

結果として、3つのアプローチのうち、最も親和性のある「個別的アプローチ」がふさわしいと考え、我が国も英国と同様にセル・キャプティブをキャッシュ・ボックスの判定対象に加えるため、租税特別措置法第66条の6第2項1号においてセルを外国関係会社の判定に含めるべきであると提言した。

本稿は、セル・キャプティブの取り扱いについて外国子会社合算税制の適用に関する議論に限定している。また、検討対象をPCCに限定しているため、ICCに関しての国内法への提言については今後の課題としたい。

参考文献

書籍

（邦文）

- 大谷孝一編『保険論』（成文堂、2007 年）。
- 可児滋『金融と保険の融合―究極のリスクマネジメント』（金融財政事情研究会、2013 年）。
- 金子宏『租税法【第 23 版】』542～543 頁（有斐閣、2019 年）。
- 甲斐良隆・加藤進弘『リスクファイナンス入門―事業リスクの移転と金融・保険の融合』（金融財政事情研究会、2004 年）。
- 上山道生『保険入門【第 2 版】』（中央経済社、2004 年）。
- 酒井翔子『現代英国税制』（税務経理協会、2018 年）
- 『昭和 53 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1978 年）。
- 下和田功編『はじめて学ぶリスクと保険【第 4 版】』（有斐閣、2014 年）。
- 杉野文俊『保険とリスクマネジメントートータルに理解するー』（白桃書房、2014 年）。
- 鈴木辰紀編『新保険論―暮らしと保険―』（成文堂、2003 年）。
- トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、1996 年）。
- トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、2001 年）。
- トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、2006 年）。
- トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、2009 年）。
- トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、2013 年）。
- トーマツ『オーストラリアの税制と投資』（トーマツ、2016 年）。
- 中里実ほか編『租税法概説(第 2 版)』（有斐閣、2015 年）。
- P・A・バウカット『キャプティブ 保険会社：その設立と運営』（保険毎日新聞社、1996 年）。
- 『平成 7 年改正税法のすべて』297～298 頁（大蔵財務協会、1995 年）。
- 『平成 22 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1995 年）。
- 『平成 29 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2017 年）。
- 『平成 31 年改正税法のすべて』598 頁（大蔵財務協会、2019 年）。
- 本庄資『アメリカ法人税法講義(初版)』（税務経理協会、2007 年）。
- 前田祐治『企業のリスクマネジメントとキャプティブ の役割』（関西学院大学出版会、2015 年）。
- 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法（第 4 版)』（東京大学出版会、2019 年）。
- 村井正『入門国際租税法(改訂版)』（清文社、2020 年）。
- 森宮康『キャプティブ研究』（損害保険事業研究所、1997 年）。
- 山下友信「キャプティブに関する序論的考察」『前田庸先生喜寿記念 企業法の変遷』（有斐閣、2009 年）。
- 吉澤卓也『企業のリスクファイナンスと保険』（千倉孝、2001 年）。

- 渡辺裕泰『ファイナンス課税【第２版】』（有斐閣、2012 年）

雑誌論文等

（邦文）

- 秋元秀仁「国際税務訴訟から導かれる実務の論点・留意点」国際税務 33 巻 9 号（税務研究会、2013 年)。
- 青山慶二「英国の法人税改正の動向(国際課税の観点から)」租税研究 743 号(2011 年)。
- 赤松晃著「外国子会社合算税制(タックス・ヘイブン対策税制)」同『国際課税の実務と理論－グローバル・エコノミーと租税法－』357 頁(税務協会出版局、2015 年)。
- 一高龍司「米国 SubpartF 税制における外国同族持株会社所得（FPHCI）の意義―除外項目を中心にー」税大ジャーナル 12 巻（2009 年)。
- 岩崎政明「金融仲介機関の経済的機能と所得課税のあり方―金融仲介機関に対する法人税は撤廃されるべきー」租税法研究 30 巻（2002 年)。
- 池内光久「日本のキャプティブ プログラム―何故かくも少数なのか：Captive Programs of the Japanese Corporate Insurance Buyers― Why only few of them?」大阪女学院大学紀要 5 号（2008 年)。
- 牛越博文「損害保険の活用と企業のリスクマネジメント」税務弘報 50 巻 7 号（2002 年)。
- 占部祐典「企業課税における法人概念」民商法雑誌 95 巻 2 号（1986 年)。
- 岡崎康雄「バミューダ市場の進展と米国市場の対応」安田総研クォータリー36 号 4 頁（2001 年)。
- 岡村忠生「外国子会社合算税制の意義と課題」日本租税研究協会第 68 回租税研究大会記録 『税制の構造改革と国際課税への多面的取り組み』（2016 年)。
- 神山弘行「英国における CFC 税制改正の動向とその課題」中里実編『タックスヘイブン対策税制のフロンティア：理論と実務の架橋』（有斐閣、2013 年)。
- 木村弘之亮「日本国際税法からみれば、すべての外国会社は外国法人」税務弘報 68 巻 12 号（2020 年)。
- 経済産業省委託調査報告書「平成 27 年度内外一体の経済成長戦略構築に係る国際経済調査事業(対内直接投資促進整備等調査(BEPS を踏まえた我が国の CFC 税制等の在り方に関する調査))」(2016 年)。
- 佐藤秀明「新しい組織体と税制」フィナンシャルレビュー65 巻（2002 年)。
- 佐藤正勝「BEPS 最終報告書の勧告の義務履行―2019 年政府税制大綱に寄せてー」会計プロフェッション第 14 号（2019 年)。
- 佐藤正勝「タックス・ヘイブン対策税制」日税研論集 33 号（公益財団法人日本税務研究センター、1995 年)。
- 佐藤正勝「国際的租税回避行為等の類型及び対応策―米国のタックス・ヘイブン税制との比較を中心として―」税大論叢第 22 号（1992 年)。

- 品川克己「外国子会社合算税制の見直し②」T&Amaster 681 号（2017 年）。
- 週刊 T&Amaster 787 号（新日本法規、2019 年）。
- 杉野文俊「キャプティブとソルベンシーⅡに関する一考察:―欧州キャプティブの多様性と方向性について―」損害保険研究 74 巻 4 号 （公益財団法人 損害保険事業総合研究所、2013 年）。
- 税制調査会「昭和 53 年度の税制改正に関する答申」（1997 年）。
- 辻美枝「国境を跨ぐ保険取引と米国の連邦消費税」木村弘之亮先生古希記念論文集編集員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017 年）。
- 鍋谷彰男「外国子会社合算税制の今後の課題」租税研究 800 号（2016 年）。
- 鍋谷彰男「外国子会社合算税制の対象とすべき租税回避について」税務大学校論叢 83 号(2015 年)。
- 西野万理「企業の国際的租税回避と租税政策―タックス・ヘイブン対策税制と移転価格税制を中心としてー」明大商学論叢第 76 巻第 4 号（1994 年）。
- 原口太一・上田滋「第 1 章：行動 3 CFC 税制の強化」21 世紀政策研究所『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPS プロジェクト討議文書の検討～』(2015 年)。
- 長谷川洋「企業リスク転化の新たな手法」税務弘報 50 巻 7 号（2002 年）。
- 長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題―各国祖税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心としてー」税務大学校論叢 59 巻（2008 年）。
- 萩谷忠「キャプティブ （再）保険取引に係る移転価格課税の検討」国際税務会 40 巻 9 号（2020 年）。
- 弘中聡浩「タックス・ヘイブン対策税制の現況と将来」中里実他編『現代租税法講義国際課税』（日本評論社、2017 年）。
- 日吉淳「日本企業におけるリスクヘッジ戦略の新たな展開―レンタキャプティブ の活用および資本市場における非常時の資金調達」Japan research review 8 巻 7 号（1998 年）。
- 前田祐治「キャプティブ市場の現状と将来」保険学雑誌 651 号（2021 年）。
- 前田祐治「リスクマネージャーによるキャプティブ ドミサイルの選択」ビジネス&アカウンティングレビュー18 号（2016 年）。
- 宮本英利「タックスヘイブン対策税制の導入」産業経理 38 巻 12 号（1978 年）。
- 森宮康「リスクファイナンスの動向（再考）―保護セル会社をめぐる最近の動きー」明治大学社会科学研究所紀要 41 巻 1 号（2002 年）。
- 柳澤宣明「キャプティブ保険会社の成立要因」立教ビジネスデザイン研究 16 号（2019 年）。
- 吉澤卓哉「日本の事業会社によるキャプティブ 保険会社の設立・利用を巡る法的論点」保険学雑誌 595 号（2006 年）。
- 吉澤卓也「保険制度におけるリスク分散」保険学雑誌 586 号（2004 年）。

- リスクファイナンス研究会「リスクファイナンス研究会報告書～リスクファイナンス普及に向けて～」（経済産業省、2006 年）。

（洋文）

- A.W. Oguttu & C. Schulze, *The Role of Tax Havens in the Global Financial Crisis: A Critique of International Initiatives and Measures to Curb the Resultant Fiscal Challenges and the Example of South Africa*, 65 Bulletin for International Taxation. 6 (2011), Journal Articles & Papers IBFD.
- A.W. Oguttu, *Curbing tax avoidance - investments in offshore 'protected cell companies and cell trusts' : the American and British approach - what is South Africa's view?*, SA Mercantile Law Journal Vol. 23, No. 1 (2011).
- Applby, *Guide to cell companies in guernsey* (2019).
- Australian Government Australian Taxation Office Interpretative Decision, *Income Tax A cell in a protected cell company formed in Guernsey and the controlled foreign company measured* (2008).
- Azzi John, *The role of CFC legislation in protecting Australia's domestic income tax base*, University of Sydney Faculty of Law (1997).
- CCH Editions, *Limited British Tax Reporter* (1991).
- H. Doc. 140, Message from the President Relative to Our Federal Tax System, (1961).
- Jason Chang, *Australia's Controlled Foreign Company Regime*, International Bureau of Fiscal Documentation (2003).
- Lee A Sheppard, *News Analysis: Offshore Incorporated Cells for Captive Insurance or Tax Evasion*, THE INSURANCE TAX REVIEW (2012).
- Lee Burns, *Rethinking the Design of Australia's CFC Rules in the Global Economy*, International Bureau of Fiscal Documentation (2005).
- N.C. Sharkey & E. Guglyuvatyy, *The New Russian Controlled Foreign Company Regime: Review and Comparison with the Australian Regime*, 70 Bulletin for International Taxation. 11 (2016), Journal Articles & Papers IBFD.
- National Treasury Republic South Africa, *Ongoing investigation Offshore captives and protected cell companies* (2010).
- National Treasury Republic South Africa, *The Draft Taxation Laws Amendment Bill* (2011).
- National Treasury Republic South Africa, *National Budget 2010 National Budget Review,* at192 (2010).
- OECD, *Comments received on Public Discussion draft: BEPS ACTION3: STRENGTHENING CFC RULES, OECD/G20Base Erosion and Profit Shifting Project part1*, OECD Publishing, Paris (2015).

- OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (2015).
- P. Smith, *New UK CFC Rules*, 53 European Taxation. 2/3 (2013), Journal Articles & Papers IBFD.
- P. Smith, *The Long Road to Corporate Tax Reform*, 52 European Taxation. 4 (2012), Journal Articles & Papers IBFD.
- S. Rep. No. 1881. 87th Cong, 2d Sess, reprinted in 1962-3 C.B. 707, at 786-787(1962).
- The Board of Inland Revenue, *Taxation of International Business: Consultation paper* (1982).
- The HM Treasury and HM Revenue & Customs, *Taxation of companies' foreign profits: discussion document* (2007).
- The National Foreign Trade Coucil, International Policy for the 21st Century, part 1, ch.2 .
- U.K.HM Treasury, *Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform* (2011).

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―

田澤　広貴

要旨

債務免除益は、債権者が債務者に対する債権を放棄することにより、債務者に生ずる経済的利益である。本稿では、この債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか、一時所得に当たるか）を決める基準を明らかにするため、検討を行った。

この基準が明確でないことには、2 つの理由がある。「債務免除益が不動産所得に含まれるかが明確でないこと」と「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、日本において明示されていないこと」である。前者については、法 26 条 1 項の「不動産等の貸付けによる所得」とは、文理解釈により、借主から得られる賃料等の対価よりも広い概念であり、不動産の貸付けと因果関係のある経済的利益も不動産所得に入ると考えられるとし、債務免除益も不動産所得に入ると考えた。次に、後者については、米国の債務免除益に対する課税理論（借入金アプローチ）を根拠とし、債務消滅要因（債務免除時における債務免除益の性質）のみではなく、債務発生要因（債務発生時において受け取った経済的利益や債務の性質）も考慮材料に入れなければ、債務免除益の性質を完全に反映したものといえないので、これらを総合的に判断すべきとした。しかし、総合的に判断するとしても、債務発生要因と債務消滅要因が異なる場合には、どちらかを重視しないと債務免除益の所得区分の決定に結論が出ない。これについて、農業組合員事件でとられた債務発生要因重視基準と不動産賃貸事件でとられた債務消滅要因重視基準の二つがある。そのため、どちらの判断基準がふさわしいかを検討した。

農業組合員事件で重視された債務発生要因である「借入れの目的」は、内容や時点について明確ではないところがある。一方で、債務消滅要因には、債務発生要因と比較して、三つの優れた性質があった。一つ目は、債務者の裁量が入りにくいことである。二つ目は、債務消滅要因と債務免除益発生とに直接的な結びつきがあることである。三つ目は、債務消滅要因の方が、納税者の担税力を表すと思われることである。したがって、債務消滅要因重視基準がふさわしいと考えた。ところで、債務発生要因重視基準と債務消滅要因重視基準には、債権者と債務者との間には債権債務関係以外の特別な関係性はないという前提がある。仮に、借入れ時、債務免除時どちらか一方でも、債権者と債務者との間に特別な関係性がある場合には、債権者が経済的合理性に反した行動をとる恐れがあり、この特別な関係性をみて所得区分の判断する必要がある。従って、債務免除益とは、債権者と債務者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でもって所得区分を決めていくが、債務発生要因又は債務消滅要因のどちらかに「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、その関係性を踏まえて、所得区分を決定するのが良いと結論付けた。

目次

はじめに 1
第１章　債務免除益の概要と沿革 5
　第１節　本稿で取り上げる「債務の免除」の対象 5
　第２節　債務免除益課税に関する現状の法制度（所得税法） 6
　　第１款　所得税法における債務免除益課税の原則 6
　　第２款　所得税法における債務免除益課税の特例 8
　第３節　債務免除益をめぐる歴史的経緯 15
　　第１款　所得税法における債務免除益の原則 15
　　第２款　所得税法における債務免除益の特例 17
　第４節　小括 19
第２章　債務免除益が経済的利益に当たる根拠 20
　第１節　取引全体アプローチ 20
　第２節　純資産アプローチ 21
　第３節　借入金アプローチ 22
　第４節　借入金アプローチが抱える問題点 26
　第５節　小括 27
第３章　所得区分の判断における問題点の明確化 29
　第１節　従来の判断基準が当てはまらない理由 29
　第２節　青果組合事件 30
　　第１款　事案の概要 31
　　第２款　争点に対する判断 32
　第３節　航空機リース事件 32
　　第１款　事案の概要 32
　　第２款　争点に対する判断 33
　第４節　農業組合員事件 35
　　第１款　事案の概要 35

第２款　争点に対する判断 36
第５節　不動産賃貸事件 37
第１款　事案の概要 38
第２款　争点に対する判断 38
第６節　小括 40
第４章　学説等を交えて問題点の検討 42
第１節　不動産所得の範囲の検討 42
第２節　債務発生要因と債務消滅要因の見方の検討 46
第１款　債務発生要因と債務消滅要因の見方のパターン分け 46
第２款　債務発生要因、債務消滅要因の検討に関する学説の発展 48
第３節　小括 51
第５章　債務免除益の所得区分の判断基準 52
第１節　総括 52
第２節　債務発生要因重視説と債務消滅要因重視説の検討 53
第１款　債務発生要因重視基準と債務消滅要因重視基準の前提 54
第２款　農業組合員事件で判断された債務発生要因の検討 54
第３款　債務発生要因よりも優れた債務消滅要因の性質 56
第３節　結論 58
おわりに 61

はじめに

【問題の所在】

債務免除益は、債権者が債務者に対する債権を放棄することにより、債務者に生ずる経済的利益である。この債務免除益は、原則的に、所得税法 36 条 1 項の「その他経済的な利益」に該当し、債務免除益を受けた年の収入金額又は総収入金額に算入される。近年になって、この債務免除益がどの所得区分に該当するかを争う裁判例[1]が複数出てきている。また、そのような「債務免除益の所得区分」を争う裁判の中でも、債務免除益が不動産所得、一時所得のどちらに当たるかが争われる事案において、裁判所間の判断が分かれている上に、裁判事例も多数生じている。

例えば、航空機リース事件（東京地判平成 27 年 5 月 21 日裁判所ウェブサイト、東京高判平成 28 年 2 月 17 日裁判所ウェブサイト）では、租税法律主義の原則に照らし、不動産所得を「賃貸人が賃借人に対して一定の期間、不動産等を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有するもの」と定め、航空機リースローン債務免除益や航空機リースローンに係る手数料の免除益が不動産所得には該当しないこととしている。一方で、農業組合員事件（東京地判平成 30 年 4 月 19 日裁判所ウェブサイト）では、当該借入れの目的や当該債務免除に至った経緯等を総合的に考慮して判断するのが相当であるとした上で、不動産貸付業務の用に供される建物の建築資金に充てるため、あるいは農業用機械の購入資金に充てるための借入れに係る借入金については、不動産貸付業務あるいは事業運転資金的性質を有していると評価でき、それらの借入金の債務免除益は、不動産所得あるいは事業所得に該当するとしている。そのため、航空機リース事件の債務免除益とは異なった見解を示しているといえる。

上記のような裁判例を見ると、「債務免除益が不動産所得又は一時所得に当たるか」について明確な基準ができておらず、納税者の予測可能性に問題が生じるように感じる。債務免除益は金額が多額になることも多く、予期していないような所得区分になった場合、納

---

[1] 債務免除益の給与所得該当性が主に争われた近年の事案として、青果組合事件：岡山地判平成 25 年 3 月 27 日民集 72 巻 4 号 336 頁、広島高岡支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402、最判平成 27 年 10 月 8 日裁判所ウェブサイト、広島高判平成 29 年 2 月 28 日民集 72 巻 4 号 353 頁、最判平成 30 年 9 月 11 日税資 268 号順号 13184、最判平成 30 年 9 月 25 日民集 72 巻 4 号 317 頁。

債務免除益の不動産所得該当性が主に争われた近年の事案として、航空機リース事件：東京地判平成 27 年 5 月 21 日裁判所ウェブサイト、東京高判平成 28 年 2 月 17 日裁判所ウェブサイト、農業組合員事件：東京地判平成 30 年 4 月 19 日裁判所ウェブサイト、不動産賃貸事件：福岡地判平成 29 年 11 月 30 日税資 267 号順号 13092、福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213。

税者に与える影響も大きくなってしまう。この状況では、資金繰り等で苦悩しながらも再生を目指す債務者をさらに苦境に陥れる結果となる上に、損失を覚悟して債務者の手助けをした債権者の意思にも反する結果になる可能性もある。また、超低金利政策によって生じた不動産への過剰融資やコロナ禍の影響による業績悪化などの近年における経済環境の変化もあり、今後金融機関等によって不動産をめぐる債務免除がなされる事例が増えることが予想され、このような債務免除益をめぐる諸問題をはっきりさせておく必要性が高まっている。そのため、本稿では、債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか、一時所得に当たるか）を決める基準を明らかにすることを主題とする。

【本稿の構成】

第 1 章においては、債務免除益の概要と沿革を確認した。まずは、幅広い範囲が予想される「債務の免除」のうち、本稿が検討する対象を定めた上で、現行の所得税法における債務免除益をめぐる法制度を確認した。次に、所得税法上の債務免除益をめぐる歴史的経緯を確認し、「債務免除益が経済的利益に当たる根拠が曖昧である」という債務免除益が抱えている問題点を明確にした。

第 2 章においては、債務免除益が抱えている問題点である「債務免除益が経済的利益に当たる根拠が曖昧であること」について、アメリカにおける議論（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）やこれらアプローチに対する日本の学説を検証した。アメリカの議論のうち有力なアプローチとしては、純資産アプローチと借入金アプローチがある。純資産アプローチは、債務免除時に利用可能となった純資産の増加のみに着目する方法である。一方で、借入金アプローチは、債務発生時の前提（債務発生時に非課税で受け取った経済的利益の分だけ債務を計上したことにより、借入金が所得に計上されないこと）が債務消滅時に崩れたと捉え、債務発生時に非課税で受領した経済的利益と最終的に債務返済として支払った金額の総額を見ることで、どれだけ前提が崩れているかに着目する方法である。本稿では、借入金アプローチが他のアプローチに対して優位な点があることから、借入金アプローチによって本稿の債務免除益の所得区分を見ていくこととした。

第 3 章においては、債務免除益の所得区分において、従来の所得区分の基準が当てはまらない理由を検討した。理由としては、「債務免除益が不動産所得の範囲に含まれるかが明確になっていないこと」と「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）が日本において明示されてないこと」の二つがあるとした。後者について具体的に述べると、債務免除益課税理論が明示されていないと、純資産アプローチと借入金アプローチのいずれを取るかが明確でなく、債務発生要因を検討に入れるか否かがはっきりしなくなり、債務免除益の所得区分の決定も明確とならないということである。これら二つの問題点を解決するために、「不動産所得の範囲」と「債務発生要因、債務消滅要因の見方」を検討す

る必要があった。そのため、近年の債務免除益の所得区分が争われた 4 つの裁判例において、これらに対してどのように判示しているかを検討した。

第 4 章においては、「不動産所得の範囲」と「債務発生要因、債務消滅要因の見方」について学説を交えて、さらなる検討を行った。「不動産所得の範囲」については、この章で著者としての結論を出し、債務免除益も不動産所得に含まれる可能性があるとした。「債務発生要因と債務消滅要因への見方」については、近年の裁判例における見方を整理し、学説を交え検討を行った。結果、本稿では借入金アプローチをとっていることから、債務消滅要因のみでなく債務発生要因も検討したうえで、債務免除益の所得区分について判断をすべきであることが必要とした。その上で、債務発生要因、債務消滅要因の総合的判断において、濃淡をつけずにどちらも考慮して所得区分を決定できるケースと異なり、農業組合員事件、不動産賃貸事件のように債務発生要因と債務消滅要因が異なる事件では、債務発生要因か、債務消滅要因かのどちらかに重きを置いて判断をしなければならないとした。農業組合員事件では、債務免除された借入金ごとに債務発生要因（当該借入れの目的が不動産所得に当たるか、事業所得に当たるか）をみて所得区分を決定していき、債務発生要因では判断がつかない借入金（当該借入れの目的が不動産所得、事業所得に当たらないもの）について、債務消滅要因（当該債務免除に至った経緯等）によって所得区分を決定するという判断基準（債務発生要因重視基準）をとっていた。一方で、不動産賃貸事件では、債務発生要因と債務消滅要因を見た上で、債務消滅要因を重要なものであるとして所得区分の決定で考慮する一方で、債務発生要因を所得区分の決定において考慮しないという判断基準（債務消滅要因重視基準）を取っていた。そのため、これらの判断基準への検討をすることを必要とした。

第 5 章においては、本稿の全体的な総括を行った後、債務発生要因重視基準と債務消滅要因重視基準のへの検討を行い、債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか一時所得に当たるか）を決定する基準について、著者としての結論を出した。

【結論】

債務免除益が不動産所得又は一時所得に当たるかの基準が明確でないのは、「債務免除益が不動産所得に含まれるかが明確でないこと」と「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、日本において明示されていないこと」が理由である。前者については、法 26 条 1 項の「不動産等の貸付けによる所得」とは、文理解釈により、借主から得られる賃料等の対価よりも広い概念であり、不動産の貸付けと因果関係のある経済的利益も不動産所得に入ると考え、債務免除益も含まれるとした。後者については、米国の債務免除益課税理論（借入金アプローチ）を根拠とし、債務消滅要因（債務免除時における債務免除益の性質）のみではなく、債務発生要因（債務発生時において受け取った経済的利益や債務の性質）も考慮に入れて、総合的に判断すべきとした。しかし、総合的

に判断するとしても、債務発生要因と債務消滅要因が異なる場合は、どちらかを重視しないと所得区分決定に結論が出ない。これについて、農業組合員事件でとられた債務発生要因重視基準と不動産賃貸事件でとられた債務消滅要因重視基準の二つがある。農業組合員事件で重視された債務発生要因である「借入れの目的」では、内容や時点が明確ではない。一方で、債務消滅要因には、債務発生要因と比較して、三つの優れた性質があった。一つ目は、債務者の裁量が入りにくいことである。二つ目は、債務消滅要因と債務免除益発生とに直接的な結びつきがあることである。三つ目は、債務消滅要因の方が、納税者の担税力を表すと思われることである。したがって、債務消滅要因重視基準がふさわしいとした。ところで、債務発生要因重視基準と債務消滅要因重視基準には、債権者と債務者との間には債権債務関係以外の特別な関係性はないという前提がある。仮にこの前提と異なる場合には、債権者が経済的合理性に反した行動をとる恐れがあり、この特別な関係性をみて所得区分の判断する必要がある。従って、債務免除益とは、債権者と債務者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でもって所得区分を決定するが、債務発生要因又は債務消滅要因のどちらかに「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、その関係性を踏まえて、所得区分を決定するのが良いと結論付けた。

第１章　債務免除益の概要と沿革

本章では、本稿において対象とする「債務の免除」の範囲を明確にした上で、債務免除益をめぐる現状の法制度や歴史的経緯から、債務免除益が内在的に抱えている問題点を明確にする。第１節では、「債務の免除」について幅広い範囲が想定される中から、本稿において対象とする範囲を明確にする。第２節では、所得税法における債務免除益をめぐる現行の法制度を確認する。所得税法における債務免除益の原則と特例の二つを確認する。第３節では、債務免除益の歴史的経緯を、やはり所得税法における債務免除益の原則、特例に分けてみていく。最後に、第４節で本章のまとめとして小括を述べる。

第１節　本稿で取り上げる「債務の免除」の対象

そもそも「債務の免除」は、税法上において明確に定義されているわけではなく、民法上の「免除」[2]と税法上の「債務の免除」も必ずしも同一のものではない[3]。例えば、東京地判平成21年4月28日[4]では、DES（デッドエクイティスワップ）を行ったことでの混同[5]による債務消滅益の発生を認めている。また、高橋教授は、「消滅時効（民法167条1項[6]など）といった制度で債務を免れることは、所得課税上課税されるべき経済的利益をもた

---

[2] 民法519条は、「債権者が債務者に対して債務を免除する意思を表示したときは、その債権は、消滅する。」と規定する。

[3] 藤間教授も「債務免除益の課税問題は民法上の債務免除が行われた場面以外の場面でも問題になることに注意。」としている。藤間大順「債務免除益課税の基礎理論−事業再生税制の「資力喪失状態」に対する解釈を中心として(上)」青山ビジネスロー・レビュー6巻1号(2016)74頁。

[4] 東京地判平成21年4月28日税資259号順号11191。一方で、「混同」では資産と負債が同額で消滅したのであり、債務免除益は生じないとする意見もある。図子善信「判批」速報判例解説6号(2010)333頁。

また、東京地判平成30年9月25日判例集未登載、LEX/DB文献番号25557092でも、消滅時効による貸金債権請求権の消滅により債務消滅益が発生することが課税庁側から主張されている。当該裁判例では、結局のところ、前提条件で問題があるため、この点は判示されなかった。しかし、この裁判例の評釈を行う首藤教授も、高橋教授の論文（高橋祐介「損害賠償なんか踏み倒せ！−債務の消失をめぐる課税関係に関する一考察−」立命館法學352号(2013) 240頁。）を引用しつつ、このような債務消滅益も課税対象であると述べている。首藤重幸「判批」速報判例解説26号（2020）243頁。

[5] 民法520条は、「債権及び債務が同一人に帰属したときは、その債権は、消滅する。ただし、その債権が第三者の権利の目的であるときは、この限りでない。」と規定する。

[6] 旧民法167条1項は、「債権は、10年行使しないときは、消滅する。」と規定する。

らすようにみえる」[7]と主張されており、こういったものも税法上の「債務の免除」に入ると考えられる。

これが前提ではあるが、本稿における「債務の免除」は、所得区分について争われた近年の裁判例で争点となっている「債務の免除」を検討していくため、消費貸借[8]のうち、金銭消費貸借契約により金銭の借り入れを行った債務者が、債権者から債務の「免除（民法519条）」を受けた場合を想定する。

また、税法上と、民法上の「免除」は、同一ではないのだから、「債務免除益」という表現も違和感があるかもしれない[9]。実際、高橋教授も、論文において「債務消滅益」という記述をしている[10]。しかし、本稿の主たる対象は、民法上の「免除」よりもやや狭く取り扱っているので、本稿においては「債務免除益」という表現を使っていくこととする。

第２節　債務免除益課税に関する現状の法制度（所得税法）

第１款　所得税法における債務免除益課税の原則

我が国においては、「人が収入等の形で新たに得た経済的利得をすべて所得と考える考

新民法では、民法166条1項がこれに対応する。

[7] 高橋・前掲注(4) 240頁。

[8] 民法587条は、「消費貸借は、当事者の一方が種類、品質及び数量の同じ物をもって返還をすることを約して相手方から金銭その他の物を受け取ることによって、その効力を生ずる。」と規定する。

「消費貸借」契約の「免除」以外にも、例えば、求償債権の「放棄(免除)」や遅延損害金の「免除」を受けたことで、債務免除益が生じるケースがある。求償債権の「免除」であると、大分地判平成20年12月1日判タ1305号がある。

「消費貸借」について、2020年4月施行の民法改正により、書面による消費貸借契約の民法587条の2（書面でする消費貸借等）ができた。民法587条は、要物契約であったが、民法587条の2では、書面によるものは諾成契約となっている。

[9] 藤間教授も「「債務免除益」という文言を用いることは正確とは言えないかもしれない」と述べられている。藤間・前掲注(3)74頁。

[10] 高橋・前掲注(4)。同論文では、債務消滅益について、「私法上あるいは税法上生じた債務が、債務の免除、引き受け、第三者のためにする弁済（民法474条1項）といったもの（相続税法8条参照）の他、混同（520条）、消滅時効や滞納処分の3年間停止/即時停止の場合の消滅（徴収法153条4，5項）による利益（債務免除益を含む）」と定義されている。つまりは、「債務消滅益」とは民法上の「免除」によって生じた債務免除益よりも範囲が広い用語である。

え方[11]」である包括的所得概念[12]が採用されている。このとき、経済的利得とは、現金の形をとった利得のみでなく、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益（以下、経済的利益とする）」も課税対象になる。具体的には、所得税法36条1項に、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」と示されている。さらに、所得税法36条1項の解釈を行っている所得税法基本通達36-15に、経済的利益に関する具体的内容が例示されており、債務免除益についても、その所得税法基本通達 36-15(5)において「免除を受けた金額又は自己の債務を他人が負担した場合における当該負担した金額に相当する利益」として示されて、経済的利益とされる。そのため、債務免除益は、原則的に経済的利益に当たり、収入金額又は総収入金額に算入することとされる。近年の債務免除益をめぐる裁判においても、債務免除益が経済的利益に当たることには異論がでていない[13]。

なお、債務者が法人である場合は、法人税法上の益金[14]に算入される。債権者が個人であり、債務者も個人である場合には、その債務免除益は、原則として贈与とみなされる[15]。一方で、債権者が法人であり、債務者が個人である場合には、債務免除は、贈与からは除

---

[11] 佐藤英明『スタンダード所得税法（第2版補正版）』（弘文堂、2018）4頁。

[12] 包括的所得概念が一般的な支持を受けているのは次の三つの理由がある。第1に、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する。第2に、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。第3に、所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度の持つ景気調整機能が増大する。金子宏（2019年）『租税法（第23版）』（弘文館、2019）195頁。

[13] 仙台地判17年2月28日裁判所ウェブサイト、仙台高判平成17年10月26日裁判所ウェブサイト、大阪地判平成24年2月28日月報第58巻11号3913頁、青果組合事件：岡山地判平成25年3月27日民集72巻4号336頁、広島高岡支判平成26年1月30日税資264号順号12402、最判平成27年10月8日裁判所ウェブサイト、広島高判平成29年2月28日民集72巻4号353頁、最判平成30年9月11日税資268号順号13184、最判平成30年9月25日民集72巻4号317頁、航空機リース事件：東京地判平成27年5月21日裁判所ウェブサイト、東京高判平成28年2月17日裁判所ウェブサイト、農業組合員事件：東京地判平成30年4月19日裁判所ウェブサイト、不動産賃貸事件：福岡地判平成29年11月30日税資267号順号13092、福岡高判平成30年11月27日税資268号順号13213等。

[14] 法人税法22条2項。

[15] 相続税法8条。

外される[16]。そのため、ここが所得税法の対象とする債務免除益に当たる[17]。

第２款　所得税法における債務免除益課税の特例[18]

法人から個人に対する債務免除益は、第１款で示した通り、各種所得の計算上、原則として収入金額又は総収入金額に算入される。ただし、著しく債務超過の状態に陥ったこと等によりその債務者が資力を喪失して債務を弁済することができない場合には、その債務の免除により受ける経済的な利益は形式的なものであり、これを課税所得として捉えることは実情にそぐわないという考え方[19]から、総収入金額に算入しないこととされている。具体的には、所得税法44条の2第1項において、「居住者が、破産法252条1項（免責許可の決定の要件等）に規定する免責許可の決定又は民事再生法の再生計画認可の決定があった場合その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合にその有する

---

[16] 相続税法21条の3。

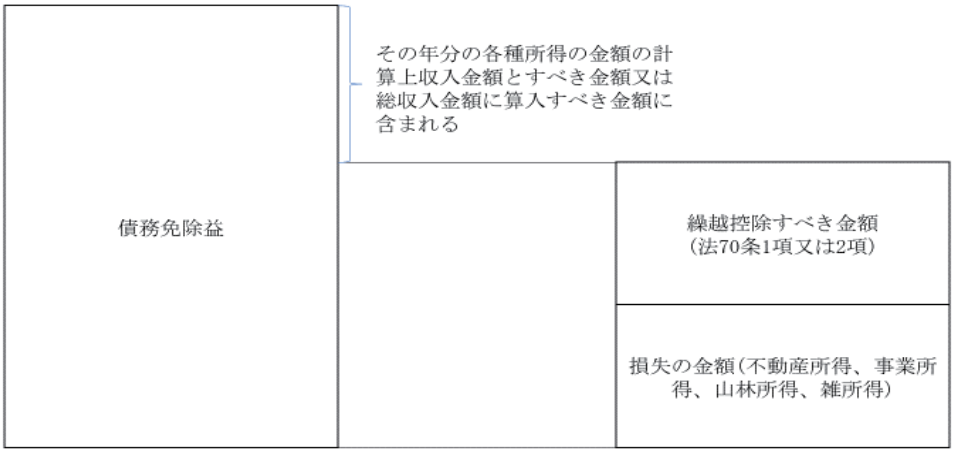
[17] 藤間・前掲注(3) 73頁、高山真輔「債務免除益の源泉徴収に含まれる法的問題点-最高裁平成27年10月8日判決を題材にして-」青山ビジネスロー・レビュー7巻1号(2017) 71頁で、債務免除益をめぐって当事者が変わることによる税務関係が詳しく述べられている。

[18] ここで「特例」としているが、所得税法36条1項の解釈通達として、法44条の2の前身である旧所得税法基本通達36-17ができており、この旧所得税法基本通達36-17の内容は所得税法36条1項の解釈で当然のものとして導かれるものであり、「特例」といった捉え方には問題があるという見方がある（末崎衛「債務免除益に所得税が課されない場合の要件とその判断時期」税務QA122号(2012)55頁)。したがって、この通達から生まれた現行所得税法44条の2も、法36条1項の「特例」ではないと指摘される可能性がある。しかし、旧所得税法基本通達36-17は、法36条1項の趣旨に整合するということに疑義を持つ意見もある（渡辺徹也「債務免除益の特例に関する所得税基本通達36-17が適用された事例」ジュリスト1449号(2013)9頁、神山弘行「個人が法人から受けた債務免除益と所得税法基本通達36-17」税研67巻15号(2014)108頁)。後に触れるが、旧所得税法基本通達36-17について租税法律主義において問題があるとの議論があり、実際に立法措置が取られた経緯を考えると、所得税法36条1項から法44条の2が当然に導かれるとは思えない。

また、法44条の2は非課税規定であるかという点も議論がある。非課税規定では、「所得税を課さない」という文言が使われている一方で、法44条の2では「総収入金額に算入しない」とあるからである（木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー5巻2号(2016)81頁)。

[19] 佐々木誠、田名後正範『改正税法のすべて　平成26年度版』（大蔵財務協会、2014)103頁。

債務の免除を受けたときは、その免除により受ける経済的な利益の価額については、その者の各種所得の計算上、総収入金額に算入しない[20]」（下線は筆者。以下同じ。）と規定されている。ただし、第2項で、「前項の場合において、同項の債務の免除により受ける経済的な利益の価額のうち同行の居住者の次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額の合計額に相当する部分については、同項の規定は、適用しない」として、①免除を受けた日の属する年分の不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得の金額の計算上生じた損失の金額、②法70条第1項又は第2項（純損失の繰り越し控除）の規定により当該債務の免除を受けた日の属する年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額の計算上控除する純損失の金額を収入金額又は総収入金額に算入することとしている（図①参照）。



図①

所得税法における債務免除益課税の特例が用いられる場合と原則が用いられる場合の線引きは、「破産法252条1項（免責許可の決定の要件等）に規定する免責許可の決定又は民事再生法の再生計画認可の決定があった場合その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」（以下「法44条の2における資力喪失状態」とする。）に当たるか否かである。この基準については、個別のケースに応じて判断することになるとされている[21]。破産手続（破産法）、再生計画（民事再生法）のときに特例適用があるのは、条文記載のとおりであるが、その他、私的整理ガイドライン（個人版）に基づいて行われ、債

[20] 「総収入金額に算入しない」という表現であることで、適用範囲に縛りが出てくる可能性が指摘されている。奥谷教授は、「この文言を厳格に捉えると、給与所得や退職所得には適用がないようにも読めますので、注意が必要でしょう。」と述べている。奥谷健「判批」税務QA165号(2015)49頁。

[21] 武田昌輔『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、2020)3533頁。

権者の方で貸倒れとして損金算入[22]されるものも適用があるとされている[23]。

---

[22] 法人税法基本通達 9-6-1。

[23] 武田・前掲注(21)3534 頁、佐々木他・前掲注(19)103 頁。

私的整理ガイドライン（個人版）とは、東日本大震災等の自然災害の影響によって、住宅ローンや事業性ローン等の既往債務を弁済できなくなった個人の債務者に対して、法的倒産手続きによらずに債務整理を行うためのガイドラインである。「新型コロナウイルスに被災した者も、このガイドラインに基づいて受けた債務免除であれば同様の取り扱いを受けることができるであろう。」と私的整理ガイドライン（個人版）がコロナウイルス被災者にも適用されることが指摘されている（小代久美子・関根美男「会社整理・清算の判断とその対応」税理 63 巻 11 号(2020)84 頁)。そして、実際に、「「自然災害による被災者の債務整理に関するガイドライン」を新型コロナウイルス感染症に適用する場合の特則」が 2020 年 10 月 31 日に取りまとめられている（一般社団法人東日本大震災・自然災害被災者債務整理ガイドライン運営機関「「自然災害による被災者の債務整理に関するガイドライン」を新型コロナウイルス感染症に適用する場合の特則」 http://www.dgl.or.jp/guideline/pdf/disaster-gl-covid19.pdf(最終閲覧日：2020 年 12 月 28 日))。この特則では、新型コロナウイルス感染症により、収入や売上げ等が減少したことによって、住宅ローン、住宅のリフォームローンや事業性ローンその他の特則における対象債務を弁済することができない又は近い将来において特則における対象債務を弁済することができないことが確実と見込まれる一定の者が対象になるとされている。

一方で、このガイドラインの東日本大震災被災者への適用に関して、「ガイドライン適用者を資力喪失状態の者に対してのみ適用する規定では、債務免除益課税の対象から除外される者は極めて限られてくる。その結果、ガイドラインと震災事業者再生支援法による救済措置だけでは、被災者の債務免除益の問題を解決することは難しいと思われる。」という批判もあった（櫻井博之「所得税法における債務免除益課税-遅延損害金の場合を中心として-」青山ビジネスローレビュー3 巻 2 号(2014)94-95 頁)。

また、一般社団法人東日本大震災・自然災害被災者債務整理ガイドライン運営機関が、このガイドラインを用いた債務整理として、2011 年 8 月 22 日から 2020 年 9 月 30 日までの約 10 年間で 1372 件成立したと発表している（一般社団法人東日本大震災・自然災害被災者債務整理ガイドライン運営機関「個人版私的整理ガイドライン　お問い合わせ件数-2011 年 8 月 22 日から 2020 年 9 月 30 日迄-」 http://www.kgl.or.jp/kensuu/pdf/kensuu.pdf　(最終閲覧日：2020 年 12 月 28 日)。

法的整理である破産や個人再生の年間における事件数をみると、2019 年度の破産件数（個人）は、72595 件であり、個人再生件数は、13479 件であり、これらと比較すると私的整理ガイドラインにおける債務整理の件数は少なくみえる（最高裁判所「裁判所データブック 2020」50-51 頁。https://www.courts.go.jp/vc-

破産、更生の手段としては、法的整理と私的整理がある。大まかにいうと、法的整理は裁判所の関与を受けるが、私的整理は裁判所の関与を受けない点に違いがある[24]。上記の違いを踏まえて、改めて「法 44 条の 2 における資力喪失状態」を整理すると、法的整理は、「法 44 条の 2 における資力喪失状態」に当たる一方で、私的整理は、私的整理ガイドラインに基づいて行われ、債権者の方で貸倒れとして損金算入[25]されるものや債務者が「その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」であるものならば、「法 44 条の 2 における資力喪失状態」に当たると解されるとされている。しかしながら、ここで記されている「その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」は、必ずしも明確な規定ではない。この点については、議論がある。金子宏教授は、「事業を営む個人が、その債務につき、債務処理計画に関する計画で一般に公表された債務処理を行うための手続に関する準則に基づき作成されていること、その他の要件を満たすものに基づき免除を受けた場合を意味すると解するべきである」[26]として、私的整理ガイドライン（個人版）のように一定の準則に従った私的整理が行われた場合を指しているとする。しかし、特殊な場合のみに事業再生税制の適用対象を限定することは、事業再生税制の実効性を著しく奪うものであるという主張[27]がある。

一方で、所得税法 44 条の 2 の前身である旧所得税法基本通達 36-17[28]（以下「旧所基通

---

files/courts/2020/DB2020/17_db2020_all.pdf（最終閲覧日：2020 年 12 月 28 日）。

[24] 権田修一「総論　会社清算の類型・手続の概論」税経通信 臨時増刊 66 巻 3 号(2011)3 頁、長門貴之『事業再生と課題　コーポレート・ファイナンスと法政策論の日米比較』（東京大学出版会、2017)20-25 頁。

[25] 法人税法基本通達 9-6-1。

[26] 金子・前掲注(12)199 頁。

[27] 藤間・前掲注(3)103 頁。

[28] 旧所得税基本通達 36-17（債務免除益の特例）の規定は次のとおり。

債務免除益のうち、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたものについては、各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする。ただし、次に掲げる場合に該当するときは、それぞれ次に掲げる金額(次のいずれの場合にも該当するときは、その合計額)の部分については、この限りでない。

⑴ 当該免除を受けた年において当該債務を生じた業務（以下この項において「関連業務」という。）に係る各種所得の金額の計算上損失の金額（当該免除益がないものとして計算した場合の損失の金額をいう。）がある場合　当該損失の金額

⑵ 法第 70 条（純損失の繰越控除）の規定により当該免除を受けた年において繰越控除すべき純損失の金額（当該免除益を各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入することとした場合に当該免除を受けた年において繰越控除すべきこととなる

36－17」とする。)が定める「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」の該当性について争われた裁判が複数あることから、これらにより「法 44 条の 2 における資力喪失状態」の範囲を導けるとも考えられる。藤間教授も、「旧通達と新法の適用要件はほぼ同様のものとして論じてよいであろう」[29]としている。例えば、大阪地判平成 24 年 2 月 28 日[30]では、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」について、所得税法基本通達 9-12 の 2[31]を参照し、「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合」(以下「旧所基通 36－17 における資力喪失状態」とする) と述べている。この大阪地裁判決を受けて、旧所基達 36－17 の適用をめぐる同様の裁判である青果組合事件地裁判決、差戻し控訴審[32]でも、同じ基準が用いられている。また、大阪地判平成 24 年 2 月 28 日では、債

純損失の金額をいう。) がある場合で、当該純損失の金額のうちに関連業務に係る各種所得の金額の計算上生じた損失の金額があるとき。当該繰越控除すべき金額のうち、当該損失の金額に達するまでの部分の金額

[29] 藤間・前掲注(3)96 頁。

[30] 月報 58 巻 11 号 3913 頁。

[31] 所得税法 9 条 1 項 10 号において、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」という、所得税法 44 条の 2 と同様の表現を用いている箇所がある。この所得税法 9 条 1 項 10 号の「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」の解釈通達として、所得税法基本通達 9-12 の 2 が存在する。当該裁判では、旧所得税法基本通達 36-17 の「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」もこれと同様の内容であると解釈している。この点、賛同する意見もあれば、疑問を呈する意見もある。賛同論文としては、佐藤香織「税務実務への影響をいち早くチェックする！最新判例･係争中事例の要点解説　病院事業を営む者が金融機関より借り入れた事業資金について受けた債務免除益について、特例 (所得税法基本通達 36-17) の適用が認められるかが争われた事例」税経通信 67 巻 15 号(2012)192 頁がある。疑問を呈する論文としては、渡辺・前掲注(18) 9 頁、大淵博義「個人(病院)がうけた債務免除益が収入金額に含まれないとされた事例」MJS 租税判例研究会第 44 回租税判例研究会 2012 年 4 月 6 日
https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/12040601.pdf(最終閲覧日：2020 年 12 月 28 日)がある。

[32] 青果組合事件：岡山地判平成 25 年 3 月 27 日民集 72 巻 4 号 336 頁、広島高岡支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402、最判平成 27 年 10 月 8 日裁判所ウェブサイト、広島高判平成 29 年 2 月 28 日民集 72 巻 4 号 353 頁、最判平成 30 年 9 月 11 日税資 268 号順号 13184、最判平成 30 年 9 月 25 日民集 72 巻 4 号 317 頁。
地裁判決、差戻高裁判決で、この大阪地裁判決の基準が用いられている。

務免除の「直前」で、所得税法における「資力喪失状態」の判定を行うことを示し、青果組合事件控訴審判決では、債務免除後に債務超過状態が解消され、資産が負債を超えた場合には、資産が負債を超えた部分は、「資力喪失状態」に当たらないと示すなど、これらの裁判を通して、「旧所基通 36－17 における資力喪失状態」について、要件が徐々に明確化しつつあった。所得税法 44 条の 2 が旧所基通 36－17 を法令上明確化しただけのものという立ち位置[33]だとすると、「その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」も、「旧所基通 36－17 における資力喪失状態」から導くことができるように思われる。しかし、これは明らかではない。「旧所基通 36－17 における資力喪失状態」については、それに当たる債務者が受ける債務免除益は担税力がないという論理[34]（所得税法 36 条の「その他経済的な利益」に含まれない）から、収入金額又は総収入金額に算入しないとされた。ところが、法 44 条の 2 では、「当該免除において受ける経済的な利益の価額については、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない。」とあるので、「法 44 条の 2 における資力喪失状態」に当たる債務者が受ける債務免除益を「経済的な利益」としては認識していて（所得税法 36 条の「その他経済的な利益」に含まれる）、「別段の定め」として「法 44 条の 2 における資力喪失状態」に該当するものを総収入金額に算入しないという規定ぶりになっている。そのため、所得税法 44 条の 2 でも旧所基通 36－17 と同様の論理が当てはまるのか不明なのである。

さらに、「その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」の範囲について、事業再生が注目される中で、「所得税法 44 条の 2 の執行に関しては、租税回避が主たる目的ではないと認められる私的再生には、債務免除益課税の特例の適用を認めることが本来のあるべき課税の姿である」という主張[35]もある。このように、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合」は、判断が分かれるものとなっている。

「法 44 条の 2 における資力喪失状態」の範囲についてさらに明確にするため、相続税法や法人税法の類似規定との比較をする。相続税法では、所得税法と同様の規定として、相続税法 8 条但し書きが存在しており、「債務者が資力を喪失して債務を弁済するのが困難である場合」には贈与とみなされないとしている。また、相続税法では、相続税法基本通達 7-4 で、「債務者が資力を喪失して債務を弁済するのが困難である場合」を「その者の

---

[33] 佐々木、田名後・前掲注(19)103 頁。ここでは、平成 26 年度改正は、旧所基通 36－17 の取扱いを法令上明確化することとしている。

[34] 通達の立案者は、「担税力に欠ける」という所得税法 36 条の解釈から旧所得税法 36－17 が導き出せるという考えをとっていると思われると増井教授が指摘されている。増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」ジュリスト 1315 号(2006)198 頁。

[35] 佐田雅俊「所得税法における債務免除益課税に関する考察-「資力喪失状態」に着目して」『租税資料館賞　第 25 回入賞作品』(2014)68 頁。

債務の金額が積極財産の価額を超えるときのように社会通念上債務の支払いが不能（破産手続開始の原因となる程度に至らないものを含む）と認められる場合をいう」としている。したがって、相続税法における「資力喪失状態」でも、所得税法同様に、民事再生や私的整理のうち債務者が債務超過状態にあるといった資力を喪失しているケースも含まれる。しかし、所得税法と比較すると相続税法8条において、「著しく」という文言がない点に違いがみられ、所得税法より「資力喪失状態」の範囲が広いようにみえる。一方で、法人税法では、所得税法や相続税法のような一般的救済規定は存在しないが、事業再生税制として、「更生手続開始の決定があった場合」に、法人税法59条により、その債務免除益の生じた事業年度の前の事業年度までの各事業年度で生じた欠損金の総額を、損金の額に算入することができる。したがって、法人税法では、原則的には法的整理が「資力喪失状態」の対象になる。法人税法における私的整理については、再生計画認可決定があったことに準ずる事実（法人税法施行令24条の2第1項、68条の2第1項・117条4号）として政令で定められた事実に該当する私的整理の場合、再生企業は、法的整理、特に民事再生手続におけるのとほぼ同様の課税上の取扱い（法人税法25条3項・33条4項・59条2項）を受けられる[36]。そのため、ある程度の準則に従ったものが法人税法における「資力喪失状態」に含まれるものと思われる。

このように「資力喪失状態」とは、同じ租税法間でも同一の意味を持つわけではなく、所得税法において、「法44条の2における資力喪失状態」の範囲も明確でない。

ところで、この「法44条の2における資力喪失状態」の曖昧さが、本稿の主題とする債務免除益の所得区分の検討にどのような影響を与えるだろうか。先ほども述べたが、債務免除益は、所得税法36条1項のその他経済的な利益としては認識しており、それを法44条の2で、「別段の定め」により総収入金額に算入しない形式となっている[37]。そのため、「資力喪失状態」の判定とは関係なく、債務免除益の所得区分は行われることとなる。したがって、「法44条の2における資力喪失状態」が曖昧であることは、所得区分の判定に対して直接的には影響を与えないように思える。

上記のように、「法44条の2における資力喪失状態」が曖昧といった問題点はあるが、とりあえず本節では、法44条の2の特例があり、一定の場合に「法44条の2における資力喪失状態」に当たり、課税されない点にのみ留意しておく。

---

[36] 長門・前掲注(24)23-24頁。

[37] 旧所得税法基本通達36－17は廃止されているが、「資力喪失状態にあたるときに得た債務免除益は、担税力がなく経済的な利益にはならない」の考え方は残っているとする意見もある。藤間教授は「旧通達のような所税36条の解釈は平成26年度改正によって旧通達が削除された後も有効と解すべきである」と述べている。藤間大順「債務免除益課税の基礎理論-事業再生税制の「資力喪失状態」に対する解釈を中心として(下)」青山ビジネスロー・レビュー6巻2号(2016)33頁。

第３節　債務免除益をめぐる歴史的経緯

第１節では、本稿の対象とする「債務の免除」について確認した後、第２節で、債務免除益をめぐる現状の法制度を確認した。本稿の対象とする債務免除益とは、法人から個人に対する債務免除益であることや、一定の場合には所得税法における「資力喪失状態」に当たり債務免除益課税がされないことを確認した。これを踏まえ、本節では、債務免除益の歴史的経緯を振りかえり、所得区分を考慮するような債務免除益課税について考察をさらに深め、問題点を明確にする。

第１款　所得税法における債務免除益の原則

明治 20 年に所得税が創設されて以降、債務免除益に所得税の課税を行うようになった時点は明らかではない[38]。明治 20 年所得税法（明治 20 年勅令 5 号）から大正 15 年所得税法（大正 15 年法律 8 号）までは、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」には課税されないこととなっており、昭和 15 年改正後（昭和 15 年法律 24 号）は「乙種ノ事業所得中営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」には課税されないこととなっている[39]。そのため、この期間では、債務免除益が所得税の対象にはならなかったと考えられる。

また、そもそも戦前では、「経済的利益」に対する課税は、明確に規定されていない。明治 20 年所得税法（明治 20 年勅令 5 号）では、今日の「収入金額」に当たるものである「収入高」や「収入物品代価」について定義が明示されてなく、大正 15 年所得税法（大正 15 年法律 8 号）では、「収入金額」や「総収入金額」の語によって初めて規定がされるようになったが、その内容については規定がなかった[40]。そのため、これらの時期では、「経済的利益」への課税はなされていないと考えられる。戦後である昭和 22 年に行われた所得税法の全文改正（昭和 22 年法律 27 号）において、現行所得税法 36 条の原型というべき旧所得税法 10 条ができ、収入金額のうちに「金銭以外の物又は権利」によるものが含まれることが明らかにされた[41]が、この段階でもまだ経済的利益に対する課税は明示されていない。昭和 40 年の全文改正（昭和 40 年法律 33 号）の際に、ようやく「経済的利益」が取り入れられて、現在の規定の形になった[42]ことで、経済的利益に対する課税が法令上明確にになったと考えられる。

---

[38] 藤間・前掲注(3)77 頁。

[39] 武田・前掲注(21)58 頁、74 頁、164 頁、210 頁、255-256 頁、316 頁。
乙種の事業所得とは「農業、畜産業、水産業等ノ所得、医師、弁護士等ノ所得其ノ他他ノ種目ニ属セザル総テノ所得」である。

[40] 武田・前掲注(21)3122-3123 頁。

[41] 武田・前掲注(21)3123 頁。

[42] 武田・前掲注(21)3123 頁。

しかし、通達による債務免除益への課税はもっと早い段階から行われていた可能性がある[43]。個別通達である「改正後の所得税の取扱方について（昭和 27 年 1 月 26 日付直所 1-12)」の「二十二（債務免除益等の収入金額の権利の確定の時期)」において、債務免除益の経済的利益が、当該免除を受けた年の総収入金額に含まれることとされていたのである[44]。なお、この個別通達は、昭和 45 年の基本通達改正により、所得税法基本通達 36-15⑸にまとめられている[45]。

このように通達による課税が法令の整備よりも先に行われていた影響からか、債務免除益が経済的利益に当たる根拠については明らかにされてないように思える。また、その後の裁判でも債務免除益が経済的利益に当たる根拠は明示されては来なかった[46]。しかしながら、所得区分を考える際には、その所得の経済的活動などの性質を考慮する必要がある[47]。この点、藤間教授も、「経済的利益に含まれるものとしての債務免除益を画するのが、債務免除益の課税理論である。つまりは、従来議論されてきたような所得分類の解釈論を前提として、その計算規定を解釈して範囲を論じる際に、「収入金額」または「総収入金額」に含まれる債務免除益（所得分類の範囲）を画するものとして、債務免除益の課税理論に基づく考察が根拠として必要とされる」と述べている[48]。債務免除益が経済的利益に当た

---

[43] 個別通達による債務免除益課税が所得税法による課税よりも早く行われた可能性について、以下の論文で触れられている。また、債務免除益課税の歴史的経緯も、以下の論文で詳しく触れられている。
西野襄一「課税所得−経済的利益について−」税研通信 25 巻 9 号（1970）59-65 頁。和泉彰宏「個人事業者への民事再生法の適用と所得税課税」税理 49 巻 7 号(2006)143-149 頁。藤間・前掲注(3)。

[44]『改正所得税法取扱通達　ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊』(大蔵財務協会、1952) 49-50 頁。
個別通達(昭二七　直所 1－12)
二二　次に掲げるような利益は、次に掲げる年の総収入金額に算入するものとする。
㈠債務の免除益　当該免除を受けた年
㈡買掛金の割引　当該割引を受けた年
㈢消却済貸倒金の回収　当該回収した年

[45] 国税庁審理課「所得税基本通達の制定について」税経通信 25 巻 10 号 (1970) 161-163 頁、国税庁「所得税基本通達の制定」税理 13 巻 9 号(1970) 201-254 頁。

[46] 高橋教授は、日本の裁判例では、債務消滅益が収入金額・益金に該当することがいわば自明の理とされているか、債務消滅自体を経済的利益と考えられるかしていると述べられている。高橋・前掲注(4)251 頁。

[47] 佐藤・前掲注(11)46 頁参照。

[48] 藤間大順「借入金に係る債務免除益の所得区分の判断構造」税法学 582 号(2019)185

る根拠をみていくことも必要になる。

第２款　所得税法における債務免除益の特例

債務免除益課税の特例的取扱いが、初めて取り入れられたのは、昭和 38 年 8 月 1 日個別通達（以下「38 年個別通達」という。）[49]である。この通達では、個人が①破産の宣告を受けた場合、②和議手続を開始した場合または③事業上多大かつ資力を全く喪失した場合には、その弁済することができない金額については、しいて事業所得または雑所得の総収の金額に算入するに及ばないとされている。これは「その者の担税力等からみてしいて課税するに及ばないと考えられるからである」とされる[50]。この頃は、企業再生を考慮したわけではなく、あくまで担税力のない相手に課税しても、実務が煩雑になるだけという課税上の手間を避けるために行われていたと思われる[51]。また、現行の規定のように、債務免除の年の損失金額や繰越損失の金額は、この規定が適用されず、総収入金額に算入されるとしている。この個別通達を踏まえて、昭和 45 年 7 月 1 日直審 30 による所得税基本通達制定により、旧所基通 36-17 が制定された。38 年個別通達との主な違いは、通達の適用がされる条件を変更して、「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合」と規定している点と、38 年個別通達では債務免除益が「事業所得又は雑所得」に入る場合を条件としていた一方で、「各種所得」という表現に変わり、他の所得も含まれる可能性を示しているようになっている点である。このような通達の変更について、理由は詳しくは述べられていない[52]。しかし、38 年個別通達が「買掛金またはこれに類するものの支払いの免除を受けたことによって生じた債務免除益」を適用対象と規定している一方で、旧所期通 36-17 では、適用対象が「債務免除益」とまとめられていることから、当初想定していた場合以外の債務免除が増えてきたために、より幅広く特例を適用しようと表現が変わったと考えられる。つまりは、もともと会社と個人の取引における買掛金等の債務免除が主に想定されていたのが、会社と個人との間の金消契約における

頁。

[49] 昭三八　直審(所)七〇　直所１－62。

[50] 『所得税取扱通達集(昭和 41 年 4 月 1 日現在)』(日本税理士連合会・中央経済社、1966)66 頁。

[51] 事業再生の概念が本格的に税制に持ち込まれるようになったのは、バブル経済崩壊後 2000 年代前半における一連の倒産法制の全面的見直し後であると考えられる。

長門教授も「「企業再建支援税制」として企業再生税制が語られるようになったのは、一連の倒産法制の全面的見直しを経て以降」と述べられている。長門・前掲注(24)28 頁。

[52] 国税庁・前掲注(45)では、制定までの経緯や基本通達制定に当たっての配意点等についての記載はあるが、個別通達変更の理由については記載がない。

債務免除のケースのように多岐にわたるようになり、より幅広い債務免除に特例を適用できるようにしたのである。

旧所基通 36-17 は、昭和 45 年 9 月 1 日施行後、長年にわたって債務免除益の課税特例の根拠となっていた。しかし、運用が行われる中で、いくつか問題点が提起され、裁判や学説を通して争われている [53]。主に二つの問題点が存在していた。一つ目の問題点としては、資力喪失状態の者が得た債務免除益を収入金額又は総収入金額に算入しないことの根拠が、通達（旧所基通 36-17）による規定しかなかったことである。これにより、債務免除益は収入であると法律（所得税法 36 条 1 項）では規定されている一方で、資力が喪失している者の債務免除益を収入から除外することを通達（旧所基通 36-17）で行うという奇妙な状態になっていた。そのため、租税法律主義の面で問題があったのである [54]。法人税法 [55]や相続税法 [56]では、債務免除益課税の特例について既に法令により定めていたことも、この問題点を浮き彫りにしていた。

二つ目の問題点は、資力喪失状態に、民事再生が含まれるかが明確ではなかったことである。1999 年に民事再生法が施行され、企業再生や個人再生が着目されるようになった。一方で、所得税法における債務免除益課税の特例は、旧所基通 36-17 から改正がなく、この規定における資力喪失状態とは、破産のみならず民事再生も含まれるのかが不明瞭であったのである [57]。

これらの問題点を受けて、平成 26 年度に所得税法が改正され、現行の法 44 条の 2 が新たに創設された。これにより、一つ目の問題点は解決され、二つ目の問題点についても再生計画認可の決定があった場合も資力喪失状態に含まれることが規定されているので、一

---

[53] 所基通 36-17 をめぐり争われた主な裁判として、仙台地判平成 17 年 2 月 28 日裁判所ウェブサイト、仙台高判平成 17 年 10 月 26 日裁判所ウェブサイト、大阪地判平成 24 年 2 月 28 日月報 58 巻 11 号 3913 頁、青果組合事件・前掲注(32)がある。

[54] この租税法律主義の面から所基通 36-17 について論じている論文として、品川芳宣「事業所得の総収入金額に参入すべき債務免除益の範囲」税研 28 巻 4 号 166 号(2012)88-91 頁、神山・前掲注(18)、松井宏「個人事業者が債務免除益を受けた場合の「資力喪失」の判断時期に係る判例」税法学 568 号(2012)187-203 頁、松井宏「債務免除を受けた場合の「資力喪失」の時期の判断」税理 55 巻 9 号(2012)140-146 頁、増井良啓「所得税において債務免除益が非課税とされた事例」ジュリスト 1453 号(2013)208-209 頁、岡正明「民事再生法と所得税」税務事例研究 58 号(2000)51-79 頁、渡辺・前掲注(18)、和泉・前掲注(43)がある。

[55] 法人税法 59 条。

[56] 相続税法 8 条但し書き。

[57] この資力喪失状態の範囲について述べた論文として、岡・前掲注(54)、和泉・前掲注(43)がある。

定の改善がされていると考えられる。しかし、第2節でも述べたが、資力喪失状態にあたる私的再生の範囲については現行の法制度の下でも意見が分かれている。この点、事業再生の概念が本格的に取り入れられて日が浅く、まだ問題を抱えている[58]。

第4節　小括

本章では、本稿において対象とする「債務の免除」の範囲を明確にした上で、債務免除益をめぐる現状の法制度や歴史的経緯を確認していく中から、債務免除益が内在的に抱えている問題点を明確にした。まず、「債務の免除」について幅広い範囲が想定される中から、本稿において対象とする範囲を、「消費貸借のうち、金銭消費貸借契約により金銭の借り入れを行った債務者が、債権者から債務の「免除（民法519条）」を受けた場合」とした。次に、債務免除益をめぐる現行の所得税法の制度を、原則と特例の二つについて確認した。債務免除益の原則としては、所得税法36条1項から、債務免除益は原則的に経済的利益に当たり、収入金額又は総収入金額に算入することとされることを確認した。また、所得税法における債務免除益の対象は、法人から個人に対する債務免除益であることも確認した。債務免除益の特例としては、私的整理の中で「その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である」場合が不明瞭であるという問題を抱えているが、一定の場合には「法44条の2における資力喪失状態」に当たり、債務免除益に課税されないということを確認した。さらに、歴史的経緯をみて、債務免除益課税は整備されていない点があることを確認した。債務免除益の所得区分を決める際にも影響が出てくる可能性のある課題としては、債務免除益が経済的利益に当たる根拠が曖昧であることがあった。次章では、これについて、米国の理論を用いて検討を行う。

---

[58] 長門教授も「平成26年度税制改正により、個人についても、債務免除益に係る規定が整備されたといえるが、事業再生局面の外延の曖昧さは未だに残っている」と述べている。長門・前掲注(24)62頁。

第２章　債務免除益が経済的利益に当たる根拠

債務免除益が「経済的利益」に当たることは、第１章で確認したように所得税法で規定されている[59]が、債務免除益が「経済的利益」に当たる根拠　（以下「債務免除益課税理論」とする。）は、明確ではない。しかし、所得区分を考える際には、その所得の経済的活動などの性質を考慮する必要がある。そのため、本稿で主題としている債務免除益の所得区分を明らかにするためにも債務免除益課税理論を明確にしておく必要がある。従って、本章では、米国における研究やこれを基にした日本の研究を参考にしつつ、債務免除益課税理論を検討していく[60]。取引全体アプローチ、純資産アプローチ、借入金アプローチという米国の三つのアプローチを取り上げるが、純資産アプローチと借入金アプローチの二つの考えが主として主張されており、特にこの二つのアプローチが重要である。第１節では取引全体アプローチ、第２節では純資産アプローチ、第３節では借入金アプローチを検討していく。第４節では、三つのアプローチの中でも優位性があると考えられる借入金アプローチを深堀りするために借入金アプローチが抱える問題点を検討していく。第５節では、本章のまとめとして小括を述べる。

第１節　取引全体アプローチ

取引全体アプローチでは、債務免除益について連邦最高裁で争われた最初の事件であるBowers v. Kerbaugh-Empire Co.事件最高裁判決[61]において前提とされたアプローチである。同事件では、納税者が、子会社事業への貸付けをドイツ銀行に頼み、ドイツマルク建てで実行してもらったところ、第一次世界大戦により、ドイツマルクが暴落し、受け取った金額よりもドル建てにおいて返済額が低額（684,456.18ドル分下がった。）になった。そのため、支払時と貸付実行時との間で生じたドル換算におけるマルク価値の差異を課税所得とするかが争点とされた事案である。本件におけるButler裁判官の意見書で

---

[59] 所得税法36条1項、及び所得税法36条1項解釈通達である所得税法基本通達36-15(5)参照。

[60] 米国における債務免除益課税理論について述べていくに当たって、以下の論文を参考にしている。

高橋祐介「損害賠償なんか踏み倒せ！-債務の消失をめぐる課税関係に関する一考察-」立命館法學352号(2013)240-264頁。

藤間大順「債務免除益課税の基礎理論-事業再生税制の「資力喪失状態」に対する解釈を中心として（上)」青山ビジネスロー・レビュー6巻1号（2016）71-104頁。

藤間大順「債務免除益課税の基礎理論-事業再生税制の「資力喪失状態」に対する解釈を中心として（下)」青山ビジネスロー・レビュー6巻2号（2016）29-58頁。

[61] 271 U.S. 170（1926).

は、「問題となる取引は、資本や労働力、若しくはそのいずれかによって生じた利得ではなく、資本売却や資本の転換から生じた利得でもない。1911 年、1912 年、1913 年に借入れを行ったこと、1913 年から 1918 年にその借入を失ったこと、その損失が本件で問題となる所得金額を超えること、価値が非常に下落したドイツマルクで同額の支払いがなされていることが、訴状で事実として挙げられている。全体の取引結果は損失であったのである（The result of the whole transaction was a loss.）。…貸付が実行され、手形が振り出された際に、納税者の資産と負債は同額分、増加している。借入金を失ったことで、資産は増加しなかったが、負債は残る結果となった。資産は、負債を弁済するためにさらに減少している。マルクの価値が下がらなかった場合と比較して、損失は少なくなっているが、単なる損失の減少は利得、利潤、所得ではない（the mere diminution of loss is not gain, profit or income.）。」と述べており、本件には、所得がないとしている。

このアプローチでは、取引全体をみて、債務免除益課税を判定している。しかしながら、本件は、そもそも債務免除益の事案ではなく為替損益の事案であるといった批判[62]や、本件で所得を認識しないことは損失の二重控除につながるという批判[63]がある。そのため、このアプローチについて、高橋教授は先例的意義があまりないとされており[64]、藤間教授も「取引全体アプローチについてはそもそも債務免除益課税の理論として成り立っていない」と述べられている[65]。

第２節　純資産アプローチ

純資産アプローチとは、債務消滅時に純資産が増加したことに焦点を当て、その点において債務消滅益が課税される根拠を見出す方法であり、United States v. Kirby Lumber

---

[62] 高橋・前掲注(4)243 頁。

[63] Boris I. Bittker & Barton H. Thompson, Jr., Income From the Discharge of Indebtedness : The progeny of United States v. Kirby Lumber Co.,66 CAL. L. REV. at 1163(1978).

上記論文では、二重控除になる場合の具体的例示を以下のようにあげている。

ビジネスで借入金 1000 ドルを失った納税者が、100 ドルを負債に充てることで債務を免除してもらった場合、実際に損失を受けたのは 100 ドルにも関わらず、1000 ドル全てを控除することができる。Bowers v. Kerbaugh-Empire Co.事件最高裁判決の論理に従い、納税者が借入額と収入による返済額の差額である 900 ドルを控除できるとしたら、そのビジネスにおける損失は 1000 ドルの控除をうみだしたうえに、United States v. Kirby Lumber Co.事件最高裁判決の原則とは対照的に、その 900 ドルも保護されることになり、二重控除（double duty-first）となる。

[64] 高橋・前掲注(4)243-244 頁。

[65] 藤間・前掲注(3)82 頁。

Co.事件最高裁判決[66]の判決において前提とされたアプローチである。United States v. Kirby Lumber Co.事件とは、Kirby Lumber社が1923年7月に社債を発行した後、その発行した年に発行価額よりも低額で社債を市場から買い戻し、その際、発行価額と償還価額の差額（137,521.30ドル）が課税所得となるかが争われた事件である。結論としては、納税者が額面よりも低い価額で、市場から自分が発行した社債を購入したことには、課税利益が生じると結論づけている。本件における Holmes 裁判官の意見書には、以下のようにBowers v. Kerbaugh-Empire Co.事件最高裁判決との比較がされている。「Bowers v. Kerbaugh-Empire Co.事件において、納税者は、別法人の株式を所有しており、その別法人では、失敗した事業への補填のためにマルク建て、もしくは同等の紙幣による返済が可能な債務を負っていた。債務の支払い時にマルク価値が暴落し、その下落分は納税者の利得となったことで、徴収官が当該利得が課税所得であることを主張した。しかしながら、その取引は全体をみれば損失であり、徴収官の主張は退けられた。ところで、本件では、資産の減少はなく、納税者は明らかに利得を得ている（there was no shrinkage of assets and the taxpayer made a clear gain.）。取引の結果、社債の支払い義務が消滅したことによって、納税者は137,521.30ドルの資産を利用可能になっているのである（As a result of its dealings it made available $137521.30 assets previously offset by the obligation of bonds now extinct.）。司法上の定義を論争することでは、何ら示唆を得られない。本件で理解すべき形で、平易かつ一般的な意味においてその用語を受けると、納税者はその年に所得増加を実現していたのである。」と述べている。本件では、「納税者は137,521.30ドルの資産を利用可能になっている」と述べているように、納税者が債務消滅により、利用可能になった資産が増えて、純資産が増加したことに着目している。つまりは、この判決を前提とすると、債務消滅によって利用可能となる資産がなければ所得が生じないことになる。そのため、高橋教授は「純資産アプローチによれば、納税者が債務超過（insolvent）の状況にある限り、債務消滅による利用可能資産がないために、所得が生じないという帰結が導かれよう（もちろん、債務超過状態が改善しているし、また債務超過時に他源泉所得に課税できるのはなぜかという反論は可能である）。」[67]と述べている。また、この判決後、純資産アプローチの下、債務超過状態の納税者への債務免除益非課税を提示した裁判が生じて、その流れを受けて米国の事業再編税制が基礎づけられている[68]。

第３節　借入金アプローチ

United States v. Kirby Lumber Co.事件最高裁判決により、純資産アプローチが確立されたが、純資産アプローチでは、課税について適切な判断ができないとされて、これと

---

[66] 284 U.S. 1 (1931).

[67] 高橋・前掲注(4)245頁。

[68] 藤間・前掲注(3)83-86頁。

異なる立場をとる裁判例[69]が出ている。ここでは、そのうちの一つである Bradford v. Commissioner 事件第六巡回区控訴裁判所判決[70]をみる。この事件の概要は、以下のとおりである。1938 年に、夫がナッシュビル銀行からおよそ 305,000 ドルを借り入れた。事情があったため、妻（申立人）が妻名義の手形を振り出すことにより、夫の負債を何の対価も受けることなく（without receiving any consideration in return）205,000 ドル引き受けた。約 2 年後に、205,000 ドル分のうち、105,000 ドルは担保が設定されたが、100,000 ドルは無担保のままであった。妻は銀行から提言を受け、無担保の 100,000 ドルを親族に 50,000 ドルで購入してもらった。この取引が、妻の 50,000 ドルの債務免除にあたるかどうかが争点として争われた事例である。Stewart 裁判官は意見書で、以下のように述べている。「現実的にみて、妻（申立人）はその取引からまったく所得を得ていない。1938 年に何の対価もなく（without any consideration in return）、妻は夫の負債を引き受けているからである。後年度において、妻は額面以下でその負債を返済している。1938 年に、妻が 50,000 ドルを支払って、夫の負債 100,000 ドルの債務から解放されたといって、それによって妻は所得を得たのだと、徴税官は主張し難い。そのうえ、妻の行為による最終的な結果は、全く以前と変わらないものである（the net effect of what she did do was precisely the same.）。裁判所としては、その取引は妻の課税所得になることには賛同できない。」。

上記の意見書をみると、債務が発生した際の事情をみており、債務免除時の純資産の増加をもとに課税するかを見る純資産アプローチとは異なる論理で、結論が導かれていることがわかる。この例に加え、贈与義務の免除、保証債務の免除[71]というような、債務発生時に債務者が経済的利益を受けていない場面でも、債務免除時の純資産増（純資産アプローチ）のみで考えると課税すべきとなり、仮にこれらに課税しないとすると理論に一貫性がなくなり、問題がある。

このような純資産アプローチへの反対論を受けて、Bittker、Thompson が発表したのが“Income From the Discharge of Indebtedness : The progeny of United States v. Kirby Lumber Co.”論文である。この論文では、「債務免除益が収入になるのは、納税者が返済する必要のないような資金を受け取った（また、これを収入から控除した）からであり、貸借対照表において、負債が相殺されたことで、利用可能になった資産が増えたことが要因ではない。最終的に借入額よりも少ない額しか返済してない債務者は、その資金をうまく投資したり、ビジネスで失敗したり、衣食に浪費したり、慈善団体に寄付するとい

---

[69] Commissioner v. Rail Joint Co.,61 F.2d 751 (2d Cir.1932)、Bradford v. Commissioner, 233 F.2d 935 (6h Cir.1956)等がある。

[70] 前掲注(69)。

[71] 高橋・前掲注(4)249 頁。

ったことで財務的な恩恵を受けているのである。」[72]とし、純資産アプローチを批判している。そして、「借入金が将来的に完済されることを想定しているために、借入時に借入金が総収入から除外されることや借入金を完済するという想定がうまくいかなかった場合に税金を調整することを理論づけしていけば、債務免除の課税上の取扱はよりシンプルなものとなる。」[73]と述べ、純資産アプローチに代わるものとして借入金アプローチを提唱している。

日本法においても、増井教授が借入金アプローチ的発想をもとに課税がされていると主張をしている。高橋教授も「学説では、増井教授が明確に借入金アプローチ的発想の立論を行う…」[74]と述べられている。増井教授は、現行所得税法において課税ルールを以下のように主張している[75]。

「所得税の下では、次の課税ルールが妥当する。日本の現行所得税法も、基本的にこの考え方によっているものと考えられる。

まず、借入金は借主の所得にならない。元本の収受のあった年に、将来の返済債務を見越計上することによって、借主には純資産の増加がないことになるからである。同じことの裏返しとして、元本の返済は借主にとって控除できない。返済と同時に債務が減少し、ネットでみた場合に借主の経済力の大きさが変化しないからである。

では、債務が免除された場合はどうなるか。もともと、借入金が所得から除外されたのは、借主が元本を返済する義務を負っていたからである。これに対し、債務が額面金額以下に減額された場合には、借主はもはや額面金額だけの返済をする義務を負わないから、この前提が崩れる。借主は、支払わなければならぬ額よりも多くの額を受け取りかつ所得から除外したことになる。つまりこの場合、借主の富はネットでみて免除分だけ増加している。その増加額を所得に計上するのである。したがって、一般論として、債務の免除からは①借主の受取金額と、②借主の債務返済のための支払金額、の差額だけ、借主に所得が生ずることになる。」

ここで、借入金アプローチと純資産アプローチとの違いをまとめてみる。純資産アプローチでは、債務免除時に利用可能となった純資産の増加のみに着目する方法である（図②参照)。一方で、 借入金アプローチでは、債務消滅時に利用可能となった純資産の増加に着目しない。借入金アプローチは、債務発生時の前提（債務発生時に非課税で受け取った経済的利益の分だけ債務を計上したことにより、借入金が所得に計上されないこと）が債務消滅時に崩れたと捉え、債務発生時に非課税で受領した経済的利益と最終的に債務返済として支払った金額の総額を見ることで、どれだけ前提が崩れているかに着目する（図③

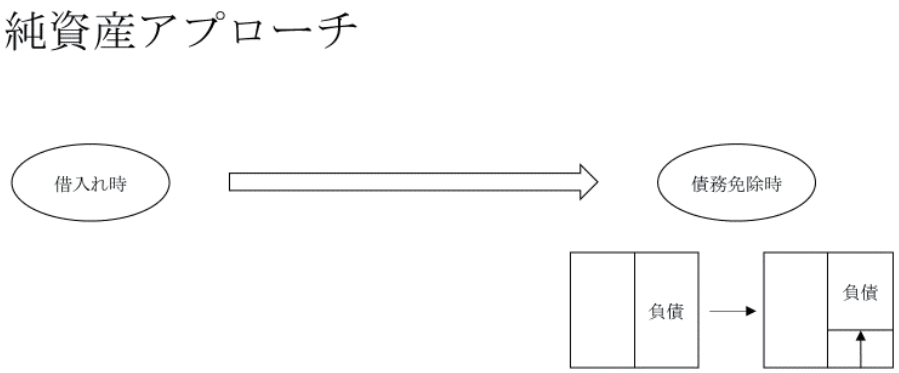
[72] See Bittker & Thompson, supra note(63), at1165.

[73] See Bittker & Thompson, supra note(63), at1165.

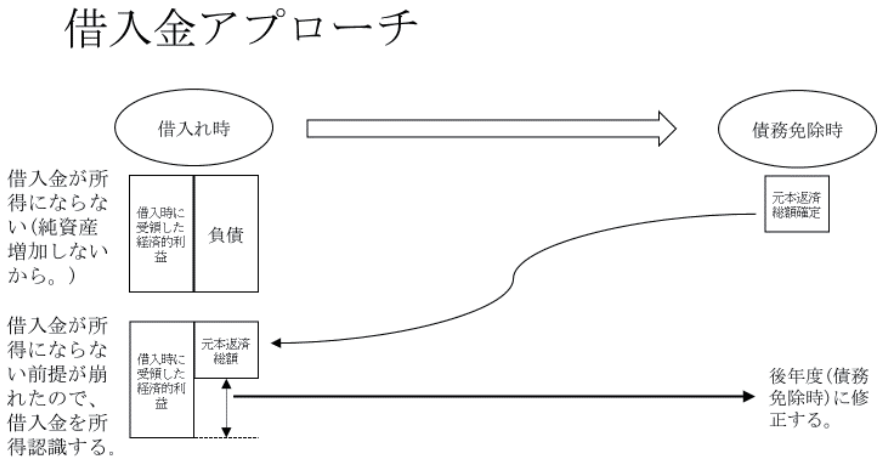
[74] 高橋・前掲注(4)252 頁。

[75] 増井・前掲注(34)196 頁。

参照)。したがって、債務発生時に非課税の経済的利益（受益）を得ているかについても見るべき視点となり、Bradford 事件のような純資産アプローチでは対応できない問題にも、課税しないことへの説明ができる。



図②



図③

また、藤間教授は「借入金アプローチを前提としてBittker&Thompson論文は様々な債務の消滅の場面における課税関係を考察しているが、純資産アプローチに対する分析手法としての優位性を特に主張しえると思われるのは、疑似的な債務免除についての考察であろう。純資産の増加という観点から言えば、弁済以外の形で債務が消滅した場合には必ず債務免除益が発生していることとなる。しかし、このような考え方の下では、他の所得を減額する等の形で債務が実質的には弁済されていても、債務免除益の問題として処理せざるを得ない。」と述べ、疑似的な債務免除における考察において借入金アプローチの純資産アプローチに対する優位性を述べている。

純資産アプローチと借入金アプローチの特徴が分かったが、我が国で採用されている包括的所得概念と純資産アプローチと借入金アプローチとの関係性はどうであろうか。包括的所得概念とは、「人が収入等の形で新たに得た経済的利得をすべて所得と考える考え方」である[76]。包括的所得概念の計算式は、所得額＝期中消費額＋期中純資産増加額で表されるとしている[77]。つまりは、消費するか、消費されず純資産増加額となるかのいずれかであるということである。したがって、藤間教授は、「債務免除益課税の場面に応用すれば、債務の発生時に利益を得ていない（受益要件を満たさない）債務が免除されたとしても、債務の発生から消滅までを通じて何ら消費にも蓄積にも用いることができる利益を得ていないのだから、所得を得たと見られるべきではないであろう」と述べられており[78]、借入金アプローチが純資産アプローチと異なり、受益要件も検討材料に入れていることから、借入金アプローチのほうが、純資産アプローチよりも包括的所得概念に整合的であると考えている。筆者もこれに同意である。

借入金アプローチは純資産アプローチに対して、上記のような優位性を有しているため、本稿では借入金アプローチを債務免除益への課税の根拠として考えることとする。

第４節　借入金アプローチが抱える問題点

借入金アプローチが純資産アプローチよりも優れている点があることから、本稿で借入金アプローチを課税の根拠としたが、借入金アプローチについて問題とされている事項が二つあることに注意が必要である。一つは、借入金アプローチは、債務が発生し、消滅するという取引全体を眺めて課税結果を導くという意味で、取引アプローチの一種であるが、日本法において他の取引アプローチへの整合性をみるという概念が確立していないことである。高橋教授が、この問題点を指摘されている[79]。高橋教授は、以前の年度に生じた事象と後年度において生じた事象が矛盾する場合に、「後年度」においてそれを修正するという意味で、アメリカ法における債務消滅益課税は、取引アプローチに基づいた他の文脈におけるルールに整合的である一方で、日本法では、この発想がないと述べられている。例えば、アメリカでは、他の取引アプローチである 111 条のタックスベネフィットルールや 1341 条[80]と関連付けながら、債務消滅益課税が論じられるが、日本では後発的違法による

---

[76] 佐藤・前掲注(11)4 頁。

[77] 佐藤・前掲注(11)6 頁。

[78] 藤間・前掲注(3)95 頁。

[79] 高橋・前掲注(4)251 頁参照。

[80] 高橋教授は、タックスベネフィットルールについて、「以前の年度に控除した項目を後の年度に取り戻したときに、この項目控除がタックスベネフィット、すなわち税負担の減少を生み出した場合には、後の年度の総所得に算入するというルールです。他方、項目控除が、例えばその年度には損失が生じていたなどタックス・ベネフィットを生み出さなか

更正の請求（通則法 23 条 2 項、所法 152 条など）といったほかの取引アプローチと整合的に捉えるといった発想がないとしている。この点は、裁判例や学説等の蓄積が必要になってくると思われる。

二つ目は、藤間教授が「純資産アプローチに対する批判として形成されてきた借入金アプローチが事業再生税制を根拠づけられないのは当然のことである」と述べており[81]、「借入金アプローチで事業再生税制を基礎づけられない」という問題点を挙げている。これについて、藤間教授は借入金アプローチを出発点に新たな課税理論構築を行い、事業再編税制を基礎づけられるように検討している。しかし、この藤間論文では、債務免除益の資力喪失状態の範囲まで、債務免除益課税理論で説明しようとしている。これは、所得税法における「資力喪失状態」が、法 36 条 1 項の解釈をする中で当然のものとして導き出されることを前提にしている。しかし、旧所基通 36-17 について租税法律主義において問題があるとの議論があり、実際に立法措置が取られたことで法 44 条の 2 が生まれ、旧所基通 36－17 が廃止された背景や第 1 章で確認した法 44 条の 2 のつくりを考えると、所得税法 36 条 1 項から所得税法における「資力喪失状態」が当然に導かれるというのは、旧所基通 36－17 のときは考えられたかもしれないが、改正後の法律ではそのようにできていないように感じる。また、この所得税法における「資力喪失状態」は、倒産政策上の要請であるように思える節[82]があり、債務免除益課税理論で説明しきるのは難しいように思える。

第５節　小括

本章では、債務免除益課税理論について、米国研究と米国研究に基づいた日本の学説を検討した。これらをみると、債務免除益課税理論は、純資産アプローチと借入金アプローチの二つが主である。純資産アプローチは、債務免除時に利用可能となった純資産の増加のみに着目する方法である。一方で、借入金アプローチは、債務発生時の前提（債務発生時に非課税で受け取った経済的利益の分だけ債務を計上したことにより、借入金が所得

った場合には、後の年度に総所得に算入されないという意味でもあります。」と述べられており、内国歳入法典 1341 条について、「過年度分の所得を再計算した上で当年度の税額納付において調整するというアプローチ」と述べられている。高橋祐介「タックスベネフィット・ルールと遡及的調整」租税研究 767 号(2013) 138、145 頁。

[81] 藤間・前掲注(3)94 頁。

[82] 例えば、長門教授は、借入金アプローチによれば、債務超過の例外は、租税法理論上の物ではなく、明らかに倒産政策上の配慮と理解することが可能であると述べており、増井教授も旧所基通 36-17 が所得税法 36 条の規定から導出できるかを検討されていた際に、「債務免除額を収入に計上することが「実情に即したもの」といえないというのは、収入金額の測定のための議論というよりはむしろ、倒産立法政策の課題ではないだろうか」と述べている。長門・前掲注(24)121 頁、増井・前掲注(34)199 頁。

に計上されないこと）が債務消滅時に崩れたと捉え、債務発生時に非課税で受領した経済的利益と最終的に債務返済として支払った金額の総額を見ることで、どれだけ前提が崩れているかに着目する方法である。また、純資産アプローチは受益がない債務免除益や疑似的な債務免除益について説得的な理論ではないことから、借入金アプローチにより、研究が進んでいる。したがって、本稿でも借入金アプローチに基づき、債務免除益課税を捉えることとする。一方、借入金アプローチにも問題がある。特に、藤間教授が主張された「借入金アプローチでは事業再生税制を基礎づけられない」という問題がある。藤間論文では、この点について借入金アプローチを発展させた債務免除益課税理論で説明しようとしている。しかし、この所得税法における「資力喪失状態」は、現在の法律のつくりや現行法ができた背景、学説等から倒産政策上の論理であるように思える節があり、債務免除益課税理論で説明しきるのは難しいように思える。

次章では、これらを念頭に置きつつ、債務免除益の所得区分をめぐる近年の裁判例をみることで、裁判において所得区分を決定する際に、債務免除益課税理論がどのように捉えられているかを一つの要素として見ていく。

第３章　所得区分の判断における問題点の明確化

本章では、本稿の主題である債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか一時所得に当たるか）において、なぜ従来の所得区分の議論に当てはめて説明ができないのかについて触れ、債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか一時所得に当たるか）を判断する際における問題点を明確化する。また、実際に債務免除益の所得区分をめぐって争われた近年の裁判例４つにおいて、これら問題点についてどのような判断をして所得区分を決定したかを検討していく。第１節では、債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか一時所得に当たるか）について、なぜ従来の所得区分の議論に当てはめて説明することができないのかをみていき、問題点を提示することとする。第２節以降は、近年の裁判例において、これらの問題点にどのような判断がされたのかをみていく。第２節では青果組合事件、第３節では航空機リース事件、第４節では農業組合員事件、第５節では不動産賃貸事件をみていく。第６節では、本章のまとめとして小括を述べる。

第１節　従来の判断基準が当てはまらない理由

「債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか一時所得に当たるか）」で従来の所得区分における判断基準が当てはまらない理由としては、二つあると考えられる。まず一つ目として、そもそも債務免除益が不動産所得の範囲に含まれるかが明確になっていないということが挙げられる。次章において詳しく触れるが、不動産所得の範囲については、必ずしも明確になっていない。例えば、所得税法26条１項の「貸付による所得」という表現から、借主から得られる賃料に限定されるとした裁判例[83]もあれば、一定の不随収入も不動産所得に含まれるとした裁判例[84]もある。この範囲におけるブレにより、債務免除益がそもそも不動産所得に含まれるのかが不明瞭なものとなってしまっている。したがって、次節以降の近年の裁判例の検討において、不動産所得の範囲がどのように捉えられているかを一つの考慮要素とする。

「債務免除益の所得区分」で従来の所得区分における判断基準が当てはまらない理由の二つ目としては、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、日本において明示されてこなかったことがある。第１章で示したが、これまで日本の裁判では債務免除益が経済的利益に当たることは自明のものとして捉えられているところがあり、第２章のような純資産アプローチ、借入金アプローチのうち、どちらのアプローチを課税根拠としているかは明確でなかった。一方で、純資産アプローチと借入金アプローチのど

---

[83] 名古屋地判17年3月3日判タ1238号204頁、名古屋高判平成17年9月8日税資255号10120。

[84] 東京地判平成26年9月30日税資264号順号12536、東京高判平成27年3月19日税資265号順号12634)。

ちらを取るかによって、債務免除益の所得区分を検討する　ときの視点も大きく変わる。純資産アプローチは、債務免除時の純資産の増加に着目するものであるので、所得区分の検討の際には、債務免除時における債務免除益の性質（以下「債務消滅要因」とする。）のみを見ていく必要がある。一方で、借入金アプローチは、債務発生時において受け取った経済的利益や債務にも着目するアプローチであるので、債務消滅要因だけでなく、発生時において受け取った経済的利益や債務の性質（以下「債務発生要因」とする。）を検討する必要がある。裁判で、これらアプローチのうち、いずれの立場をとることが明確でないことは、債務免除益の所得区分の判断を下す際に、債務発生要因を考慮しないで判断することにつながる可能性があり、所得区分に影響する。そのため、次節以降、近年の裁判例をみる際において、債務発生要因、債務消滅要因についてどのような検討がされたかも考慮要素とする。ところで、本稿では、受益の無い債務免除益や疑似的な債務免除益についても、理論づけができる借入金アプローチを債務免除益課税理論として適当なものであると考えている。したがって、債務消滅要因だけでなく、債務発生要因も検討したうえで、債務免除益の所得区分を検討していくのが良いという立場に基本的に立っている。

ところで、そもそも債務免除益が不動産所得又は一時所得に分類されることで、課税においてどのような違いが生じてくるであろうか。不動産所得は、所得税法 26 条 2 項において「不動産所得の金額は、その年中の不動産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」とされている。また、不動産所得は総合課税の対象とされている上に、所得税法 69 条により損益通算が可能になっている。一方で、一時所得は、所得税法 34 条 2 項において「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」としている。また、一時所得も総合課税の対象とされるが、担税力が低いとの考慮から、所得税法 22 条 2 項 2 号により、その 2 分の 1 が課税対象となるとされている。不動産所得又は一時所得に分類されることで課税の取扱方も上記のように異なるので、債務免除益の所得区分（不動産所得又は一時所得）を明確にしていく必要性が出てくる。次節以降で見ていくが、近年の債務免除益をめぐる裁判例では、納税者が一時所得を主張している。従って、債務免除益については不動産所得に分類されることで損益通算されることよりも、一時所得に分類されることで 2 分の 1 が課税対象となる方が、納税者にとって優位になるケースが多いと想定される。

第２節　青果組合事件[85]

[85] 青果組合事件：岡山地判平成 25 年 3 月 27 日民集 72 巻 4 号 336 頁、広島高岡支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402、最判平成 27 年 10 月 8 日裁判所ウェブサイト、広島高判平成 29 年 2 月 28 日民集 72 巻 4 号 353 頁、最判平成 30 年 9 月 11 日税資 268 号順

第2節以降では、第1節において問題となった二つの事項について、近年の裁判例においてどのように判断しているかをみていく。

青果組合事件は、給与所得と一時所得のいずれに当たるかが争われたものであるので、本稿の主題（不動産所得と一時所得のいずれに当たるか）と直接に関わるものではない。しかし、所得区分の決定の際に、債務発生要因、債務消滅要因についてどのような検討がされたかをみるために取り上げていくこととする。

第1款　事案の概要

本件は、人格のない社団等である原告組合X（以下、Xとする。）が、その理事長であったAに対し、Xに対する借入金債務の免除をしたところ、所轄税務署長から、当該債務免除に係る経済的利益がAに対する賞与に該当するとして、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたため、被告に対して各処分の取り消しを求めた事案である。本事案の争点は、①本件債務免除益が「給与等」（所得税法183条1項、28条1項）に該当するか、②仮に本件債務免除益が「給与等」に該当するとしても、本件債務免除益を給与等の源泉所得税の計算上収入金額に算入すべきか、より具体的には、所得税法基本通達36-17本文（本件通達）を適用して、Aに係る給与等の源泉所得税額の計算上収入金額に不算入とすべきか、③本件債務免除につき錯誤無効を主張することができるかの三点である。本稿と関係がある争点は、争点①である。

地裁判決では、原告組合の主張を認容して、本件債務免除益が、旧所得税法基本通達36-17の適用があることを認めており、争点①についてはあまり検討されていない。高裁判決では、「本件債務免除の主たる理由はAの資力喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになったためであると認めるのが相当であり、債務者がAであったことが理由であったと認めることができない。したがって、本件債務免除は、役員の役務の対価とみることは相当ではなく、「給与等」に該当することはできないから、相手方に源泉徴収義務はない」と争点①のみ判示され、争点②、③について判断していない。最高裁判決では、本件債務免除益は、所得税法28条1項の「給与等」に当たり、これと異なる原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるとして、原判決を破棄し、本件債務免除当時にAが資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったなど本件債務免除益を同人の給与所得における収入金額に算入しないものとすべき事情を認められるなど、本件各処分が取り消されるものであるか否かにつき更に審理を尽くさせるため、原審に差戻しを命じている。そのため、差戻し控訴審では、争点②、③を審理判断している。その際、争点②について、本件債務免除当時、資産よりも負債が3倍以上と大幅に上回っており、Aが資力を喪失して本件債務全額を弁済することが著しく困難であったと認めることができるものの、本件債務免除により、Aは資産が負債を大幅に上回ることになるので、

号13184、最判平成30年9月25日民集72巻4号317頁。

その上回った部分はAの利得であると判断している。そして、差戻し上告審では、争点③を審理している。本稿では、争点①を取り扱うので、高裁判決、最高裁判決を検討する。

第２款　争点に対する判断

１．債務発生要因、債務消滅要因の見方

判決において、債務発生要因や債務消滅要因について、直接的には触れられていない。しかし、判決文から、これらについてどのような検討がされたかをみることができる。高裁判決では、「本件債務免除の主たる理由は A の資力喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになったためであると認めるのが相当であり、債務者がAであったことが理由であったと認めることができない。したがって、本件債務免除は、役員の役務の対価とみることは相当ではなく、「給与等」に該当することはできないから、Xに源泉徴収義務はない」と判示され、債務免除の主たる理由のみに着目している。そのため、債務消滅要因にのみ着目しているといえる。一方で、最高裁では、事実関係から、「Aは、被上告人から長年にわたり多額の金員を繰り返し借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたところ、被上告人がAに対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人が被上告人の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、被上告人がAの申入れを受けて本件債務免除に応ずるに当たっては、被上告人に対するAの理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる。」と判示し「給与所得」に当たるとしている。つまりは、債務発生時、債務免除時のどちらにおいてもAの地位が理由として挙げられている。したがって、借入金に係る債務免除益の所得分類の決定に当たり、債務発生要因及び債務消滅要因の双方を勘案した判決となっているといえる。

第３節　航空機リース事件[86]

第１款　事案の概要

原告ら（X1～X10、以下Xらとする）は、他の出資者とともに民法上の組合を組成した上、金融機関からの借入金により航空機を購入し、これを航空会社に賃貸する航空機リース事業を営んでいた。航空機を売却して当該事業を終了する際、①航空機の購入原資の一部となった借入金の一部に係る債務の免除を受けたことによる経済的利益（以下「本件ローン債務免除益」という。）、及び②当該組合の業務執行者に対して支払うべき手数料に係る債務の免除を受けたことによる経済的利益（以下「本件手数料免除益」といい、本件ローン債務免除益と併せて「本件各免除益」という。）が発生した。これについて、各処分行政庁が、本件各免除益が所得税法26条1項所定の不動産所得や同法35条1項所定の雑所得に

[86] 航空機リース事件：東京地判平成27年5月21日裁判所ウェブサイト、東京高判平成28年2月17日裁判所ウェブサイト。

該当するとして、更正をすべき理由がない旨の通知又は更正及び過少申告加算税賦課決定を行ったところ、原告らが、本件各免除益はいずれも同法 34 条 1 項所定の一時所得に該当すると主張し、これらの処分の全部または一部の取り消しを求めた事案である。

本事案の争点は、①本件ローン債務免除益が、不動産所得に該当するか、不動産所得に該当しない場合に、一時所得に該当するか、あるいは、雑所得に該当するか、②本件手数料免除益が、不動産所得に該当するか、不動産所得に該当しない場合に、一時所得に該当するか、あるいは、雑所得に該当するかの二点である。本稿の対象とする債務免除益とは、消費貸借（民法 587 条）のうち、金銭消費貸借契約により金銭の借り入れを行った債務者が、債権者から債務の「免除（民法 519 条)」を受けた場合である。そのため、争点①を検討していくことにする。

地裁判決では、被告は、本件ローン債務免除益が、雑所得に当たることを主張するだけで、不動産所得に当たることは主張していなかったので、本件ローン債務免除益が一時所得に当たるか、雑所得に当たるかが争点①となった。しかし、控訴審において、被告である控訴人が、本件ローン債務免除益が不動産所得に当たると主張を変更して、上記争点となっている。一方で、高裁判決では、一時所得の非継続要件、非対価要件について、地裁判決から特に変更がされておらず、本件ローン債務免除益の不動産所得該当性についてのみ判決を下している。

また、この事件では、ノンリコースローンの債務免除益が一つの論点となっている。ノンリコースローンの場合、経済的利益が流入するタイミングが普通のリコースローンとは異なるため、これが所得区分を考慮する際にも影響を及ぼす可能性がある [87]。本稿の対象とする債務免除益とも合致すると考えられるが、紙面の都合上、この論点については割愛する。

第２款　争点に対する判断

１．不動産所得の範囲

地裁では、不動産所得は争点になっていない。高裁では、「租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべき」 とした上で、「これら（所得税法 26 条 1 項、所得税法施行令 94 条 1 項 2 号）の規定によれば、不動産所得とは、賃貸人が賃借人に対して一定の期間、不動産等を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有するものと解するのが相当である。」（カッコ内

[87] ノンリコースローンの債務免除益を論点とするものとして、以下の論文がある。
八ツ尾順一「判批」税法学 No. 566(2011)451-461 頁、若木裕「ノンリコースローンをめぐる課税上の諸問題について-債務免除益課税を中心に」税大論叢 77 号(2013)69-231 頁、小塚真啓「判批」租税研究 795 号（2016）74-101 頁、田島秀則「判批」月刊税務事例 48 巻 5 号(2016)10-19 頁。

は筆者。）としている。そのため、本件ローン債務免除益は、本件組合が行っていた営利を目的とする継続的行為である本件航空機の賃貸自体によって発生したものではないし、本件航空機を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものでもないから、本件ローン債務免除益を不動産所得に該当するということはできないとしている。

２．債務発生要因、債務消滅要因の見方

地裁判決、高裁判決ともに債務発生要因や債務消滅要因について、直接的には触れられていない。しかし、地裁判決については、一時所得該当性の判断の中で、債務発生要因、債務消滅要因についてどのような検討がされたかをみることができ、高裁判決については、不動産所得該当性の判断の中で、これらについてどのような検討がされたかをみることができる。

まず、地裁判決の一時所得該当性についてみていく。上記でも述べたが、地裁では不動産所得に当たるという主張がされなかったため、一時所得該当性のうち除外要件は争点となっていない。そのため、非継続要件、非対価要件が争点となっている。

非継続要件について地裁判決では、競馬事件[88]で示された「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるかどうかは、当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」という基準を用いている。その上で、以下のように述べ、非継続要件を充足するとしている。「本件ローン債務免除益が、本件組合事業の一環として生じたものであること、そして、本件ローン債務免除益が、原告らを含む本件各組合員の共通の利益となるものであることは確かである。しかしながら、本件組合事業として行われた本件航空機の賃貸が営利を目的とする継続的行為であるとしても、本件ローン債務免除益は、飽くまで本件ローン債務免除行為によって発生したものであって、本件航空機の賃貸自体から発生したものではない。」「…結局のところ、本件融資銀行は、本件航空機の売却代金が想定されていた価額を大幅に下回り、本件借入金が本件航空機の売却代金を上回るという事情が生じた中で、ノン・リコース条項を前提としつつ、その経営判断により、様々な可能性の中から本件ローン債務免除行為をするという選択をしたのであって、本件ローン債務免除行為及びそれによる本件ローン債務免除益の発生は、本件組合事業において予定されたものでもなかったというべきである。」「加えて、実際、本件ローン債務免除行為は、本件組合事業において、1 回限り行われたものであり、これによる本件ローン債務免除益も 1 回限り発生したものである。」「以上によれば、本件ローン債務免除益は、本件組合が行っていた営利を目的とする継続的行為である本件航空機の賃貸自体によって発生したものではなく、また、本件組合事業の終了に伴って当然に発生したものでも、発生が予定されていたものでもなく、本件融資銀行の判断により、一時的、偶発的に発生した

[88] 最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 巻 2 号 434 頁。

ものと認めるのが相当であるから、営利を目的とした継続的行為から生じた所得以外の一時の所得に該当するものというべき」

したがって、非継続要件を満たすと判断するに当たって、債務免除行為のみをみて判断しており、債務消滅要因にのみ着目しているといえる。

次に、非対価要件である。非対価要件については、「非対価要件が一時所得の要件とされているのは、対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、類型的にその担税力が対価性のない偶発的な所得の担税力よりも大きいと考えられるからであり、この非対価要件も、一時所得の範囲について、その対象となる所得を一般に担税力が低いと考えられる一時的、偶発的に生じたものに限定する趣旨のものと理解することができる。」としている。その上で、以下のように述べ、非対価要件を満たすとしている。「本件ローン契約では、ノンリコース条項が設けられていたことを前提として通常よりも高い利率が定められていたと推認することができるものの、この高い利率に基づく利率の支払いについても、ノンリコース条項によって本件借入金の返済原資が原則として本件航空機等の本件組合の組合財産のみに限定されることとの間に経済的な関係性を認めることができるとしても、本件ローン債務免除行為を原因として発生した本件ローン債務免除益との間の対価関係を認めることまではできないというべきである」「本件ローン契約で設けられたノン・リコース条項は飽くまで本件借入金の返済原資の範囲を限定するものに過ぎないし、本件ローン契約には条件付きの債務免除の条項等は設けられていなかったことからすると、本件ローン債務免除益は本件組合事業において本件ローン契約に基づいて当然に発生すべきものであったと認めることができない。」したがって、非対価要件を満たすとするに当たって、やはり債務免除行為をみて判断をしており、債務消滅要因のみに着目したものといえる。

上記により、非継続要件、非対価要件を満たすものとされ、「一時所得」とされている。

次に、高裁判決の不動産所得該当性への判断をみる。「本件ローン債務免除益は、本件融資銀行が本件借入金の残債務を免除したという本件ローン債務免除行為によって発生したものであるところ、本件融資銀行は、本件航空機の賃借人ではなく、本件航空機を使用収益していたわけではない。」と述べており、債務の消滅要因にのみ着目している。したがって、「不動産所得」には当たらないとして、「一時所得」とされた。

第４節　農業組合員事件[89]

第１款　事案の概要

原告Bは、米麦の作付けを中心とした農業や不動産賃貸業を営むほか、農業食料品の販売等を目的とするY株式会社（以下Yとする。）、農業用畜舎の設計施工及び管理等を目的とするZ株式会社（以下、Zとする。）の代表取締役である。Bは、昭和58年3月1日にC

[89] 農業組合員事件：東京地判平成30年4月19日裁判所ウェブサイト。

農業協同組合（以下、C とする。）から金銭の借り入れに係る取引を開始した。本件は、原告 B が、C に対する借入金債務について債務免除を受け、その債務免除益を一時所得として、平成 21 年分の所得税の修正申告をしたところ、処分行政庁から、本件債務免除益は、借入金の目的に応じて事業所得、不動産所得及び一時所得に該当するとして更正及び過少申告加算税賦課決定を受けたため、処分行政庁が属する国を被告として、本件更正処分並びに本件賦課決定処分の取り消しを求める事案である。補足として、原告 B への債務免除を C が認めた背景として、D 農業協同組合（以下、D とする。）との合併を進めるために、不良債権処理を C が急いでいた事情がある。

争点は、①本件債務免除益の所得区分、②理由差し替えの可否、③国税通則法 65 条 4 項所定の正当な理由の有無の三点である。本稿に関係するのは、争点①である。

第２款　争点に対する判断

１．不動産所得の範囲

農業組合事件の地裁判決は、「「利子所得」と「総収入金額」とを区別しているが、かかる区別は、利子所得等については、その収益の内容が比較的単純であるのに対し、不動産所得等については、副収入や不随収入等も加わってその収益の内容が複雑な場合が多いことによるものと解される。そうすると、不動産所得には、不動産を使用収益させる対価として受け取る利益又はこれに代わる性質を有する利益にとどまらず、不動産貸付業務の遂行による副収入や不随収入等も含まれ、かかる不随収入等には、金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解するのが相当である。」として、債務免除益も不動産所得に含まれると解している。したがって、不動産所得の範囲が航空機リース事件よりも広い範囲といえる。

２．債務発生要因、債務消滅要因の見方

判決の中で、「所得税法は、公平負担の観点から、納税者の所得を、その源泉又は性質によって 10 種類に区分し、担税力に応じた計算方法等を定めているところ、かかる所得区分の判断に当たっては、当該所得に係る利益の内容及び性質、当該利益が生み出される具体的態様を考慮して実質的に判断されるべきものと解され、借入金の債務免除益の所得区分の判断においては、当該借入の目的や当該債務免除に至った経緯等を総合的に考慮して判断するのが相当である」と述べられている。

したがって、この裁判例は、「当該借入れの目的」という債務発生要因と「当該債務免除に至った経緯等」という債務消滅要因の両方を総合的に考慮したものである。

この「当該借入の目的」という債務発生要因については、不動産所得該当性、事業所得該当性の判断の際に、個別の借入金ごとに具体的に検討されている。不動産所得該当性、事業所得該当性どちらも同様の判断基準を用いているので、論文の主題を踏まえ、不動産

所得該当性部分をみていく。

不動産所得該当性が認められ、「不動産所得」とされた借入金では、「C から「運転資金」として借り入れた 3600 万円を賃貸用の共同住宅の建築費用の支払に充てていることが認められ、原告は、上記共同住宅の建築資金に充てる目的で上記借入れを行ったと認めることができる。」としている一方で、不動産所得該当性が否定された借入金では、「認定事実によれば、原告は、平成 6 年 11 月 29 日に C から借り入れた 1200 万円を同月 21 日に購入した農地の対価の支払いに充てているが…農地の購入から宅地への転用までの間に相当程度の期間があることが認められる。そして、認定事実によれば、原告は、C の不良債権処理のために、C の依頼に応じて、C から金銭を借り入れて農地を購入することもあったことが認められ、このことも併せ鑑みると、上記借入金は、原告の不動産貸付業に関わりなく借り入れられたものであることが否定できない。」と判示されている。この相当程度の期間としては、不動産所得該当性が否定された借入金をみていくと約 4 年以上であると認められている。

「当該債務免除に至った経緯」という債務消滅要因については、航空機リース事件と同様、一時所得該当性の判断の際に検討されている。一時所得の要件のうち、除外要件は不動産所得、事業所得に当たらないとみなされた時点で満たす。したがって、借入金のうち、上記の不動産所得該当性、事業所得該当性において、該当しないとされた借入金について、一時所得該当性の判断がされている。

非継続要件については、航空機リース事件同様、競馬事件の基準を用いている。その上で、「認定事実のとおり、C としては、D 農協との合併の早期実現のほか、原告からの債権回収の可否、債権回収のための時間及び費用等を総合的に考慮した結果、本件債務免除により解決を図るとの判断をしたというのであり、本件債務免除は、そのような C の判断の結果にすぎないというべきである。」と述べて、非継続要件を満たしているとしている。

非対価要件については、「非対価性要件が必要とされたのは、対価性を有する所得は、確定的な対価を得ようとする稼得意思又は行為に起因するものであり、偶発的な所得とはいえず、類型的に担税力が低いとはいえないものと解される」と述べ、原告が C と D の合併において特別の立場にいたことで、協力の見返りの性質が、本件債務免除益にあるとした被告主張に対して、「本件債務免除は、原告の D 農協との合併に対する見返りという点ではなく、C が、当時の状況に鑑みて、原告に対する不良債権処理として、C にとって適切と判断した方法を採用した結果にすぎない」として、非対価要件も満たしているとしている。したがって、不動産所得該当性、事業所得該当性が否定された借入金は、一時所得該当性が認められて、「一時所得」となっている。

第５節　不動産賃貸事件[90]

[90] 不動産賃貸事件：福岡地判平成 29 年 11 月 30 日税資 267 号順号 13092、福岡高判平成

第１款　事案の概要

原告らは、それぞれ住宅用の建物及び駐車場等を所有して、不動産貸付業を営むものであり、借入金の使途を賃貸住宅ローン又は不動産担保貸付として、E農業協同組合（以下「E農協」という。）から各金員を借り入れた。平成22年8月27日に、E農協は原告ら借入に係る債権をF株式会社（以下「F」という。）に譲渡した。原告らは、Fに対する債権譲渡が行われた後、Fとの間で原告らの借り入れに係る債務の減額等に関し交渉し、Fに対し、債務の一部を支払うことで、残債を免除することに合意を得て、債務免除を受けた。本件は、処分行政庁が、原告らがFに対して負っていた債務を免除されたことに受けた利益（以下「本件債務免除益」という。）は雑所得に当たるとして、原告らに対し、それぞれ平成26年5月28日付けで平成23年分の所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を行ったところ、原告らが、本件各債務免除益は一時所得に当たるから、本件各更正処分等は違法であると主張し、これらの処分の取り消しを求めた事案である。

本件の争点は、本件各債務免除益の所得区分であり、具体的には、所得税法26条1項の不動産所得、法34条1項の一時所得又は法35条1項の雑所得のいずれに当たるかである。

第２款　争点に対する判断

１．不動産所得の範囲

地裁判決は、「所得税法上、不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸付けによる所得（事業所得又は譲渡所得）とされている（法26条1項）。ここでいう不動産等の貸付けとは、これによって貸主に一定の経済的利益をもたらすものであるから、賃貸借契約がその中心になると考えられる。そして、賃貸借契約は、当事者の一方がある物の使用及び収益を相手方にさせることを約し、相手方がこれに対して賃料を支払うことを約することによって成立する契約であるから、貸付けによる所得とは、借主から貸主に移転される経済的利益のうち、目的物を使用収益する対価としての性質を有するものを指すというべきである。また、施行令94条1項は、不動産所得を生ずべき業務を行う居住者が受ける当該業務の収益の補償として取得する補償金等で、その業務の遂行により生ずべきこれらの所得に係る収入金額に代わる性質を有するものについても、不動産所得に係る収入金額とする旨定めている。このことからすれば、不動産等の貸付けの対価として収受する賃料収入に加え、これに代わる性質を有する収入についても不動産所得に含まれると解される。以上によれば、不動産所得とは、貸主が借主に対して一定の期間、目的物を使用収益させる対価としての性質を有する経済的利益又はこれに代わる性質を有するものと解される」と判示しており、航空機リース事件に近い判断基準がとられて

30年11月27日税資268号順号13213。

いる。

一方で、高裁判決は、「「貸付による所得」にいう「よる」は因果関係を表す用語であるから、文言上これに該当するものは、賃料に限られないし、使用収益させる相手方から得られるものに限定されることもない。所得税法が、所得金額の計算に関し、不動産所得（26 条 2 項）について「総収入金額」という語を用いているのも、副収入や不随収入等も加わってその収益の内容が複雑な場合が多いことを踏まえたものと解される。したがって、権利金、礼金、更新料、転貸承諾料などのように、目的物を使用収益し得る地位を取得、確保する対価として一時的に支払われる経済的利益も、目的物を使用収益させることと因果関係を有する上に、広い意味では目的物の使用収益の対価たる性質を有するものとしてこれに含まれ得る。」「…しかしながら、「貸付による所得」といえるためには、その所得が不動産等の「貸付」と因果関係を有すること、すなわち、不動産等を使用収益させなければ得ることができなかったものといえる必要があるから、使用収益をさせなかったとしても得られた所得は、「貸付による所得」には含まれないと解される。」と判示している。したがって、地裁判決よりも不動産所得の範囲を広く捉えており、農業組合員事件に近い判決になっている。

２．債務発生要因、債務消滅要因の見方

地裁判決では、被告が、「債務免除益の所得区分を判断するに当たっては、当該債務免除益の直接の発生原因よりも、免除された債務の性質等を重視すべきであり、債務免除益が不動産所得に当たるかどうかが問題となっている場合には、債務免除益を生み出す元となった債務が、不動産貸付業の遂行と密接な関係性を有する債務であるか否かによって判断するべきである。」と主張している。しかし、上記のような被告の主張に対して、地裁判決では「所得区分を決定するに当たって考慮すべき要素を、債務免除益を生み出す元となった債務の性質や発生原因に限定し、又は逆に、不動産貸付業の遂行との関係性を広く考慮すべき根拠は見出せない」として被告主張に反対している。ここでいう発生原因とは、「いかなる業務について生じたものか」を表している。したがって、地裁判決では、債務発生要因に限定して判断することを否定している。

また、地裁判決は、不動産所得該当性の判断の中で、「前提事実及び弁論の全趣旨によれば、本件各債務は、原告らの不動産貸付業に用いられていた不動産の取得又は建築のための借入債務であったことが認められ、この債務が免除されることによって原告らが不動産貸付業を継続できなくなることを避けることができたということはできるが…」と事実認定で借入金の使途が、不動産の取得又は建築のための借入債務であると認めているにもかかわらず「不動産所得」としていない。この点、農業組合員事件と対照的である。

また、地裁判決は、債務消滅要因の具体的内容を、一時所得該当性のなかでみている。一時所得の要件のうち除外要件は、不動産所得に当たらないとされた時点で満たす。

非対価要件は、本判決では本件債務免除益を得るのに対価となるような具体的な労務その他の役務を提供した証拠がないか検証するにとどまっている。したがって、非継続要件が主要な論点となる。非継続要件については、競馬事件の基準を用いている。その上で、地裁判決では、「本件各債務免除益は、原告らの不動産貸付業において当然に発生が予定されていたものではなく、本件各借入に係る債権がAに譲渡されたのを機に締結された本件各弁済合意に基づく債務免除によって発生したものであることからすると、本件各債務免除益は、Aの経営判断により、一時的、偶発的に発生したものと認めるのが相当である。」と一時所得に該当するとしている。

上記の地裁の判決内容をみていたが、この判決では、債務発生要因だけに着目しての所得区分の判断を下すことは否定をしているが、債務発生要因が所得区分の決定にどのような影響を与えたのかは不明である。

高裁判決は、「本件債務免除益がいずれの所得に分類されるかは、法令の文理を前提として、債務の発生原因や債務免除の趣旨を勘案し債務免除により得られる経済的利益の性質や態様に鑑み判断すべき」と地裁判決を変更している。高裁判決は、債務発生要因も見た上で、判断を下しているが、結論として債務発生要因よりも債務消滅要因を重視して判断している。高裁判決は、債務消滅要因については、一時所得該当性の中で具体的にみている。例えば、控訴人が「本件各債務免除益が、不動産等の貸付業務の一環としてされた行為から得た所得であり、業務の遂行、継続に密接かつ必要不可欠なものであること、被控訴人らがAに対し、主導的かつ継続的に働きかけ、被控訴人らの経営判断として本件各弁済合意に基づく弁済がされたことによって本件債務免除益が生じていることからすれば、営利を目的とする継続的行為から生じた所得に該当するのであり、多くの債務免除行為が通常有する属性としての一時性・偶発性があるだけでは上記結論は左右されない」という主張をしたのに対して、「本件のように、不動産の貸付業に不可欠な賃貸用不動産の購入資金の借入債務について債権者に対し単発の債務免除を求める行為は、その交渉にある程度の期間を要するとしても、経営不振等の非常事態に対処するための一時的な行為であって、一回的な債務免除がたとえ賃貸業の継続に必要不可欠な行為であったとしても、賃貸業と一体の経済活動の実態を有するものとは言えないから、「営利を目的とする継続的行為」(「営利」とある以上、当該業務における本来的な営業行為、本件でいえば不動産貸付けによる経済的利益を想定していると解するべきである。)に該当するとは言えない。」としている。

第６節　小括

本章では、債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか一時所得に当たるか）について、なぜ従来の所得区分の議論に当てはめて説明ができないのかについて触れた。理由としては二つある。一つ目は、債務免除益が不動産所得に含まれるかが明確でないことであ

る。二つ目は、日本において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）について、借入金アプローチ、純資産アプローチのどちらがとられているかが明確でないことである。

また、近年の裁判例において、上記をどのように判断しているかも確認した。前者について、航空機リース事件では債務免除益は不動産所得に含まれないとする一方で、農業組合員事件では債務免除益も不動産所得に含まれるとしているように、裁判例ごとに違いがみられる。後者については、青果組合事件最高裁判決、農業組合員事件、不動産賃貸事件地裁判決、高裁判決では、債務消滅要因、債務発生要因双方を勘案して総合的に判断をしている一方で、青果組合事件高裁判決、航空機リース事件地裁判決、高裁判決では、債務消滅要因のみをみて判断をしている。

次章では、学説を交えてこれらについてさらなる検討をする。

第４章　学説等を交えて問題点の検討

本章では、第 3 章で明確となった債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか一時所得に当たるか）の問題点について、学説等を交えてこれらの点をさらに検討していく。第 1 節では、不動産所得の範囲について、これまでの裁判例、学説、法令をみていき、債務免除益が不動産所得に入る可能性があるかへの検討を行う。第 2 節では、債務発生要因、債務消滅要因について、第 3 章のそれぞれの裁判例における見方をまとめ、債務免除益課税理論や学説等からどのような検討がされるべきかをみていく。第 3 節では、本章のまとめとして小括を述べる。

第１節　不動産所得の範囲の検討

不動産所得の範囲を検討する。まずは、これまでの不動産所得の範囲について検討した裁判例の流れをみていく。不動産所得の範囲についての判決では、最判昭和 45 年 10 月 23 日 [91]がまず意義がある。この事件では、借地権設定において授受される権利金が不動産所得、譲渡所得のいずれに当たるかが争われた。判決では、当該権利金は不動産所得に当たるとしたが、権利金を一律に不動産所得に当たるとするのではなく、「経済的実質」に着目した場合には他の所得に当たる可能性があるとしており、意義がある。そのため、この判決後、不動産所得がどの範囲までカバーするのかについては、解釈問題がついて回ることになった [92]。

次に、不動産所得の範囲について意義があるとされた裁判例として、名古屋地判平成 17 年 3 月 3 日、名古屋高判平成 17 年 9 月 8 日 [93]がある。この事件では、土地賃貸借契約の合意解除の際に賃借人から同土地の建物の無償譲渡を受けたことに関して、不動産所得に当たるか、一時所得に当たるかが争われた。高裁判決では「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性質を有するものに限定されるのであって、およそそのような性質を有しないものは、これが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。」と判示した。航空機リース事件や不動産賃貸事件地裁判決は、この判示の理論に近い。

近年、不動産所得の範囲を検討した裁判例としては、東京地判平成 26 年 9 月 30 日、東

---

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

[92] 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 号 1 号 (2016)99 頁。

[93] 名古屋地判平成 17 年 3 月 3 日判例タ 1238 号 204 頁、名古屋高判平成 17 年 9 月 8 日税資 255 号順号 10120。

京高判平成 27 年 3 月 19 日[94]がある。この事件では、不動産貸付業を営む原告が、住宅金融公庫からの融資金について、東京都が実施する東京都有料民間賃貸住宅制度に基づく利子補給金の交付を受けていたところ、東京都が実施する都営住宅経営安定化促進助成制度に基づき、交付予定の利子補給金の一括交付を受け、その所得区分が争われた。判決では、「不動産所得（26 条 2 項）や事業所得（27 条 2 項）等では「総収入金額」という語を用いているのは、後者については副収入や不随収入等も加わってその収益の内容が複雑な場合が多いことを踏まえたものと解されるところである。そうすると、不動産所得該当性を判断するに当たっては、上記典型の場合に限られず、当該所得発生に係る諸事情を考慮の上、当該所得が不動産の貸付けにより発生したと評価できるかどうかを検討すべきである。」としている。この判決では、名古屋高裁平成 17 年 9 月 8 日判決のように不動産所得を限定しておらず、不随収入も含むものとしている。農業組合員事件、不動産賃貸事件高裁判決はこの判示の理論に近い。

次に、法制度をみてみる。不動産所得とは、所得税法 26 条 1 項において、「不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶、又は航空機（以下この項において「不動産等」という。）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。」とされている。問題としては、「貸付けによる所得」という表現である。裁判例や学説[95]では、「不動産等の貸付けに基づいて」、「不動産等の貸付けを原因として」という意味合いとして捉えられているが、借主から得られる賃料等の対価に限定するものであるのか、不随収入も含むような広い範囲を指すのかは意見が分かれており、これが上記のような裁判例の違いを招く要因となっている。増田教授は、限定する見方をした名古屋高判平成 17 年 9 月 8 日は、法的安定性の面から評価できるとしており、借主から得られる賃料等の対価に限定する見方を支持している[96]。一方で、碓井教授、福田教育官、青柳研究部長、酒井教授はより広い見方をするべきとしている。碓井教授は、「「貸付け」には、事業の程度に至っているか否かの差があることは別として、必然的に「貸付けのための業務」を伴っているのである…したがって「貸付け」の文言は、当然に「貸付業務による所得」の意味を含意していると見るべきである。その結果、貸付業務と結びついている収入、すなわち貸付業務と牽連関係の認められる収入又は経済的利益は、不動産所得に係る収入金額とみるべきである。」[97]として、不動産所得の範囲とは不随収入も含むような広い範囲を指すべきとしている。福田教育官は、不動産等の貸付けによる所得とは、貸付と因果関係のある経済的

---

[94] 東京地判平成 26 年 9 月 30 日税資 264 号順号 12536、東京高判平成 27 年 3 月 19 日税資 265 号順号 12634。

[95] 名古屋高判平成 17 年 9 月 8 日、碓井・前掲注(92)96 頁等。

[96] 増田英敏『リーガルマインド租税法　第 5 版』（成文堂、2013)401 頁。

[97] 碓井・前掲注(92)98 頁。

利益としており、具体的なものとして「賃貸借契約に係る収益構造と不可分一体の経済的利益であるか、賃貸借契約と一体としてなされた合意に基づく経済的利益であるか、賃貸借契約中の条項の趣旨に沿った合意に基づく経済的利益であるかといった点から判断がされることになる」として、やはり不随収入も含むような広い範囲を指すとしている[98]。青柳税務大学校研究部長は、「貸付による所得」を不動産の貸付けの開始から終了までに発生した所得を包含するものと解することも、文理上十分可能であるとしている[99]。酒井教授は、不動産の貸付けによる所得を賃貸人から得られる所得に限定することが所得税法26条1項の沿革からは導き出せないとして、第三者からの利得を不動産所得から排除することを否定している[100]。

一方で、東京高判平成27年3月19日、農業組合員事件などのように、所得税法26条2項の「総収入金額」という表現を根拠として、「不動産等の貸付けによる所得」を不随収入も含むようなより広い意味にとらえることには批判がある。碓井教授は、「必要経費の存在を認める所得類型に関してグロス（gross）の収入を示す意味において「総収入金額」の語を用いていると解すれば十分であろう」[101]として「総収入金額」という表現から「不動産等の貸付けによる所得」を広い意味でとらえる見方にはあまり意味がないとした。長島教授も「「総」があることをもって関連する収入全てを含むとするのは根拠が乏しいように思われる」と述べている[102]。さらに、藤間教授も「収入金額」の用語を用いる給与所得に債務免除益が含まれる判決があることや課税実務において給与所得に不随収入が含まれることがあることから、「総収入金額」という表現を根拠にして、「不動産等の貸付による所得」を不随収入も含むように捉えるのは疑問視している[103]。

所得税法26条1項の不動産所得を補足するものとして、所得税法施行令94条が存在する。例えば、法施行令94条1項2号では、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由により当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの」が不動産所得に含まれるとしている。しかし、この施行令が、「当該業務の収益の補償として取得する」ものに限定されるかは問題となっている。碓井教授は、限定していると考えており、収益の補償たる性質を有しないものについては、一時所得等に該当するかど

---

98 福田善行「不動産所得の範囲について」税務大学校論叢81号(2015)348頁

99 青柳達郎「租税判例研究第421回　賃借人から無償取得した建物の不動産所得該当性」ジュリスト1341号(2007) 194頁。

100 酒井克彦「行為性所得としての不動産所得(下)」月刊税務事例49巻9号(2017) 2頁。

101 碓井・前掲注(92)98頁。

102 長島弘「判批」ジュリスト1534号(2019)129頁。

103 藤間大順「判批」月刊税務事例51巻8号(2019)48頁。

うかの問題になるとしている[104]。一方で、東京地判平成25年1月25日[105]、東京高判平成26年2月12日[106]では、「収益の補償として取得する補償金」に限られず、「経費の増加分の補填」も含まれるもの[107]としている。

上記をもとに、債務免除益は、不動産所得に当たるのかを検討する。債務免除益が、法26条1項に当たるか、又は法令94条1項2号に当たれば、不動産所得の範囲に入ると考えられる。まず、債務免除益は、法令94条1項2号に当たらないと筆者は考える。債務免除益の場合、「当該業務の全部又は一部の休止、転換又は廃止その他の事由」によって生じるものとは限られない。例えば、農業組合員事件、不動産賃貸業事件では、債務免除後も同様の事業を続けている。では、事業を廃止した航空機リース事件であればこれに当たるかというと、債務免除益が「当該業務の収益の補償として取得する補償金その他これに類するもの」ではないことから当たらない。そもそも債務免除益と補償金とでは性質がまるで異なる。補償金とは、「補償」に充てるために使われる金銭である。債務免除益とは、債権者が債務者に対する債権を放棄することにより、債務者に生ずる経済的利益である。債務者に対する何かの「補償」に充てるために使われるものではない上に、金銭にも当たらない。そのため、文理解釈を重視する税法の立場から、法令94条1項2号の範囲を債務免除益まで広げるのは拡大解釈であるといえる。

次に、債務免除益は、法26条1項に当たるかの点であるが、これは法26条1項に含まれると考えられる。しかし、「総収入金額」という表現から不動産所得の範囲を類推していくのは、碓井教授、藤間教授、長島教授が述べられているようにふさわしくない。「不動産等の貸付による所得」の解釈によって、債務免除益が法26条1項に当たると考えるべきである。福田教育官は「強度或いは相当の因果関係を要求するのであれば、「貸付の所得」或いは「貸付よって通常生ずべき所得」などと規定すべきだと思いますが、そのように規定されていない以上、「貸付がなかったならば生じなかったであろう」関係で足りるということになります。」[108]と述べられており、筆者はこれに同意である。そのため、不動産の貸付けによる所得とは、不動産等の貸付け業務と因果関係のある経済的利益も不動産所得に入るべきであると考える。債務免除益も、そもそもの債務がなければ、不動産所得の賃貸料を生み出す源泉である不動産等を購入することができなかったのだから、不動産等の貸

---

[104] 碓井・前掲注(92)102頁。

[105] 税資263号順号12138。

[106] 税資264号順号12405。

[107] 長島教授は、この地裁判決の解釈について、「無理に無理を重ねたものであり、論外である。」と主張されている。長島弘「経費補填の立退料の事業所得該当性」月刊税務事例46巻4号（2014）34頁。

[108] 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−」租税研究797号(2016)206頁。

付業務と因果関係のある経済的利益に入る可能性があると考えられる。

第２節　債務発生要因と債務消滅要因の見方の検討

第１款　債務発生要因と債務消滅要因の見方のパターン分け

第３章でみたように、近年の裁判例は、①債務消滅要因のみに着目するものと、②債務発生要因と債務消滅要因の双方を総合的に勘案するものの二つに分類できる。

まず、債務消滅要因のみに着目しているものとしては、青果組合事件高裁判決、航空機リース事件地裁判決、同高裁判決が当たる。どの判決にしても、借入れが生じた要因である債務発生要因には考慮がされておらず、債務消滅要因のみで所得区分が決められている。

次に、債務発生要因と債務消滅要因の双方を総合的に勘案しているものとしては、青果組合事件最高裁判決、農業組合員事件、不動産賃貸事件地裁判決、同高裁判決が当たる。例えば、青果組合事件最高裁判決は、「多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人が被上告人の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるもの」としており、借入れが生じたのは、「理事長の地位」があるとし、債務消滅要因のみではなく債務発生要因にも着目したうえで所得区分を決定している。農業組合員事件では、「借入金の債務免除益の所得区分の判断においては、当該借入の目的や当該債務免除に至った経緯等を総合的に考慮して判断するのが相当」と判示しており、「当該借入の目的」という債務発生要因も考慮に入れて所得区分を決定している。不動産賃貸事件でも、地裁判決は明確ではないが、高裁判決で「本件債務免除益がいずれの所得に分類されるかは、法令の文理を前提として、債務の発生原因や債務免除の趣旨を勘案し債務免除により得られる経済的利益の性質や態様に鑑み判断すべき」としており、債務発生要因も勘案することとしている。

本稿では、借入金アプローチの立場をとるので、債務発生要因と債務消滅要因の双方を総合的に勘案していくことがふさわしいと考えている。借入金アプローチは、債務発生時において受け取った経済的利益や債務にも着目するアプローチであるので、債務消滅要因だけでなく、発生時において受け取った経済的利益や債務の性質を検討する必要があるからである。

しかし、債務発生要因と債務消滅要因の双方を総合的に勘案しているものについても、青果組合事件最高裁判決とそれ以外の裁判例で違いがある。青果組合事件は、借入れと債務免除が「理事長の地位」により行われたものとして所得区分が決定されている。このとき、債務発生要因と債務消滅要因は同じであり、「理事長の地位」である。したがって、「債務発生要因、債務消滅要因の双方を総合的に勘案していく」としても、債務発生要因、債務消滅要因どちらを重視するかを考慮しなくてよい裁判であった[109]。一方で、他の裁判例

[109] 債務発生要因、債務消滅要因のどちらか一方に、債務者の地位による影響がないとされた場合や債務者が債権者の内部ではなく、外部から影響を与えられる地位にいた場合な

であり、本稿の主対象とする不動産所得と一時所得とが争われた裁判例では、このようにはならない。債務発生要因と債務消滅要因でみるべきものが異なり、どちらを重視するかで所得区分が異なる可能性があるからである。例えば、農業組合員事件の場合、債務発生要因として「当該借入れの目的」をみている。そのため、債務発生要因をみると共同住宅を建てて不動産所得を得ることを目的として借入れをした場合には、「不動産所得」に当たる。一方で、同事件では、債務消滅要因として「当該債務免除に至った経緯等」をみている。そのため、債務消滅要因をみると、当該債務免除益が債権者の経営判断によって行われた結果であることから、債務者にとって一時的・偶発的な所得であるという性質がみられ一時所得となると思われる。こうなると自然と、どちらかを重視して結論を出さなければ、所得区分を決定できない。従って、農業組合員事件は、債務免除された借入金ごとに債務発生要因（「当該借入れの目的」が不動産所得に当たるか、事業所得に当たるか）をみて、債務免除益の所得区分を決定していき、債務発生要因では判断がつかない借入金（当該借入れの目的が不動産所得、事業所得に当たらないもの）について、債務消滅要因（当該債務免除に至った経緯等)によって債務免除益の所得区分を決定するという判断基準(以下「債務発生要因重視基準」とする。）を取っている。この場合、債務発生要因によって所得区分が決定される債務免除益については、その所得区分を決定する際の判断材料に、債務消滅要因の性質は考慮されないことになる。つまりは、債務発生要因が、債務消滅要因よりも所得区分の決定の際に考慮される重要度が高いものとみなされた判断基準となっている。

一方で、農業組合員事件と似た事案である不動産賃貸事件では、債務発生要因、債務消滅要因を見た上で、債務消滅要因を債務発生要因よりも重要なものであるとして債務免除益の所得区分の決定で考慮する一方で、債務発生要因を所得区分の決定において考慮しないという判断基準（以下「債務消滅要因重視基準」とする。）をとっている。この債務消滅要因重視基準がとられたことで、不動産賃貸事件判決では、債務免除益の所得区分を決定する際に、債務免除益の一時的・偶発的要素がみられた一方で、債務発生要因の「当該借入の目的」といった要素は重視されず、不動産所得等との関連性については考慮しないこととして、「一時所得」とされた。仮に、農業組合員事件のように債務発生要因重視説を用いると、不動産賃貸事件では、前提事実から不動産の取得又は建築のための借入債務であることがわかっており、「不動産所得」に当たる可能性が高いように思われる。このように債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準のどちらをとるかで所得区分に違いが生じることとなる。

どには、債務免除益の所得区分にどう影響が出てくるかという議論もあると思われる。実際、青果組合事件においても、借入れの際に、債務者がまだ理事長に就任していないことによる所得区分への影響を指摘する意見もある。伊藤義一「判批」TKC 税情 24 巻 3 号(2015)17 頁。

債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準のどちらの判断がふさわしいかについて、借入金アプローチの考え方からは判断がつかないだろうか。藤間教授は、「債務免除益は、それ以前に享受した利益が債務の消滅時点において課税対象になるものと解すべきである。…一般的に言うならば、債務の発生原因が債務免除益の所得分類の判断に当たって主たる要素となり、消滅原因が反証となる場合にのみ、発生原因による判断が否定されるべきであろう。ただし、所得分類は所得の実際の稼得形態を考慮して判断すべきであるから(…)、抽象的には以上のように考えられつつ、実際には、重視すべき要素は事案によって異なるであろう。」[110]と述べている。したがって、借入金アプローチによる債務免除益の性質は、所得区分決定の一要素に過ぎず、借入金アプローチから、どちらを選ぶべきかの判断は下せない。

しかし、債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準どちらを取るべきかを明確にしなければ、所得区分もはっきりしたものとならない。そのため、藤間教授は、農業組合員事件の判例評釈で「債務の発生原因および消滅原因のいずれをも考慮して債務免除益の所得分類を決定すべきことを前提として、発生原因と消滅原因のいずれを重視すべきか、という議論がされていくように思われる。」[111]と述べており、木山教授も同事件の判例評釈で、「さまざまな事案をみるなかで、両者（債務の発生原因、消滅原因）が並列的な考慮要素であるのか、どちらかに重きが置かれるべきであるのか、あるいは事例により異なるのかなどを明らかにされることになると考えられる。」[112]と述べている。

債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準について、さらなる検討をする必要がある。

第２款　債務発生要因、債務消滅要因の検討に関する学説の発展

債務発生要因、債務消滅要因の検討に関して、学説ではどのような検討がされているだろうか。それぞれの裁判例における学説をみていく。不動産賃貸事件についての学説は見当たらなかったので、他の 3 つの裁判例に関する学説の中で、この点をみているものを検討していく。まずは、青果組合事件をめぐる学説をみる。高裁、最高裁で所得区分の検討がされているが、最高裁判決に関する学説で、債務発生要因、債務消滅要因を検討した学説がいくつかみられた。例えば、長島教授は、「借入金アプローチ（…）からは、借入の経緯等を重視するのは、当然のこととともいえ、この点は納得できよう。」[113]と述べ、青果組合事件最高裁判決が債務消滅要因だけでなく債務発生要因も考慮した点について一定の評価をしている。藤間教授も、「借入金に係る債務免除益の所得分類の決定に当たり、借入れの

---

[110] 藤間・前掲注(48)186 頁。

[111] 藤間・前掲注(48)186 頁。

[112] 木山泰嗣「判批」税理 62 巻 2 号(2019)153 頁。

[113] 長島弘「判批」月刊税務事例 52 巻 2 号（2019)45 頁。

原因および債務の消滅原因の双方を勘案した判決と言うことができるように思われる」[114]と述べ、債務発生要因、消滅要因の双方を勘案した判決であると評価している。したがって、所得区分について借入時の事情を考慮した(債務消滅要因のみに着目するのではなく、債務発生要因と債務消滅要因の双方を総合的に勘案する見方をするようになったこと) 青果組合事件最高裁判決を評価する意見がある。

航空機リース事件をめぐる学説をみてみる。小塚教授は、ノンリコースローンは、リコースローンとは、債務者への経済的利益流入時期が異なることから、「ノンリコースローンの債務免除益については、仮に結論としては一時所得に分類されるべきなのだとしても、その根拠は債務免除という行為の性格によるものではないはずだろう」[115]としている。したがって、ノンリコースローンの場合、経済的実質を考慮すると債務消滅要因のみに着目することを疑問視している。吉村教授は、「航空機リース事業について生じた費用ないし損失は不動産所得の計算上その全額が控除されるのに対して、仮にその業務に関連して生じた債務免除益が一時所得と区分された場合、その2分の1に相当する金額が総所得金額に加算されるにすぎないという取り扱いの不均衡がある。本件判決は、租税法律主義の原則を改めて確認した上で、「本件ローン債務免除益は、…本件航空機を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものではない」と判示した。…つまり、上記不均衡の是正は、文理解釈上可能な範囲で結論を左右するにすぎない。日本法における債務が発生し消滅するという取引全体を眺めて課税結果を導く取引アプローチ的な発想の弱さは、かねて指摘されていたところであり、そのことに改めて確認する事案ともいえる。」[116]と述べている。ここで述べられている取引アプローチがどこまでの範囲を指しているかは不明であるが[117]、債務消滅要因のみでの裁判所の判決に疑問視していると思われる。林仲宜税理士と谷口智紀准教授は、「本事案の納税者は、営利を目的とする継続的行為である航空機の賃貸事業に営利目的で参画している。免除益がたとえ一時的、偶発的に発生したものであっても、納税者が投資活動の一環として享受した利益であることを踏まえると、裁判所の判断にいささかの疑問を感じる。」[118]と述べている。また、林税理士は、「借入金の借入れが組合事業を営むに当たり必要な行為であり、借入金に係る返済債務が航空機の貸付業務の遂行と

---

[114] 藤間・前掲注(48)182頁。

[115] 小塚真啓「判批」租税研究795号 (2016)90頁。

[116] 吉村政穂「判批」ジュリスト1505号(2017) 213頁。

[117] 取引アプローチの概念は明確なものではない。高橋教授も「取引アプローチの「取引」概念自体がそれほど明確な概念ではなく (前述のKerbaugh-Empire Co. 事件判決も借入金アプローチもともに取引アプローチと括ることは可能である)、またどの文脈でそれを利用するかも必ずしも意識されているわけではないから、実質主義といった用語同様、場当たり的・非整合的な濫用の可能性を含む」と述べる。高橋・前掲注(4)264頁。

[118] 林仲宜・谷口智紀「判批」税務弘報64巻5号(2016) 147頁。

関連して発生したことを踏まえると、裁判所の判断についていささかの疑問を感じる。」[119]と述べており、債務消滅要因のみに着目した裁判所の判断に疑問をもっている。藤間教授も「債務免除益は債務の消滅のみによって生じるのではなく、債務の発生および消滅によって生じるものと（少なくとも本件においては）解すべきである（借入金アプローチ）。従って、債務免除益の所得分類は免除時の状況のみならず、借入時の状況を加味して判断すべきである。」[120]と述べ、債務消滅要因だけでなく、債務発生要因も見るように主張されている。これらの学説をみてみると、債務消滅要因のみに着目する立場をとる航空機リース判決は、考慮すべき事象を捨象してしまっているので、学説における批判が多い。

最後に、農業組合員事件をみていく。伊川教授は、「債務免除益の所得区分を判断する際に、その元となる債務発生原因を考慮すべきと判示した本判決の解釈は妥当であると考えられます」[121]として、同判決が、債務発生要因を考慮した点を評価している。藤間教授も、同判決が債務発生要因にも考慮している点を評価しているが、債務発生要因として着目した内容については疑問を呈している。具体的には、同判決が「当該借入れの目的や当該債務免除に至った経緯等を総合的に考慮する」とし、借入金の使途をもとに判決を下している点について、「目的」は借入の原因であり、「使途」は借入の結果であることため、判決で提示された規範を正しく用いていないことや借入金アプローチでは、「使途」は中心的考慮要素とすべきではないことから批判をしている[122]。長島教授も、発生原因を考慮していく借入金アプローチについて一定の評価をしているが、金銭債務の返済順序等が、債務者の自由になる場合、債務者が自身にとって有利なものから返済をしてしまう可能性がある点や、負債利子が不動産所得や事業所得の損金に当たる場合に、その負債利子を生み出す当該借入れの目的が異なるときにはどのような所得になるのかが不明な点に疑問を呈している[123]。木山教授は、「本判決の特色は、更に借入金の債務免除益の所得区分の判断基準について言及した点にある。借入の目的及び債務免除に至った経緯等を考慮するという基準であるが、債務免除益という所得（経済的な利益）の源泉はどこにあるかを考えると、直接的には債務免除行為にある。前提にある借入れ（債務の発生原因事実）を考慮することは必要であるとしても、両者の判断における濃淡を考えると、債務免除行為（債務免除の目的・経緯・内容）に重きが置かれるべきようにも思われる。」[124]と述べて、債務発生要因を考慮した判決を評価しつつも、債務発生要因よりも債務消滅要因に重きが置かれるべき可能性を主張されている。以上から、農業組合員事件では、債務発生要因を考慮材料に入

[119] 林仲宜『公法の理論と体系思考』（信山社、2017）102 頁。

[120] 藤間大順「判批」青山社会科学紀要 45 巻 1 号(2016)77 頁。

[121] 伊川正樹「判批」税務 QA168 号(2019) 62 頁。

[122] 藤間・前掲注(48)188 頁。

[123] 長島・前掲注(102)129 頁。

[124] 木山・前掲注(112)153 頁。

れて判断することで評価されているが、農業組合員事件で検討された債務発生要因にはいくつか問題点があるとされていることがわかる。

このように、債務免除益の所得区分では、債務の消滅要因のみではなく、発生要因等も重視していくように学説が発展している。しかしながら、藤間教授や長島教授が主張されているように、債務免除益の所得区分を決定する際に借入金アプローチをもとに債務発生要因をみていくには課題がある。また、第1款でみた債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準のどちらがふさわしいかを論じる学説は木山教授が触れられているが、それ以外はあまり見られない。しかも、木山教授は農業組合員事件とは異なり、債務消滅要因を重視していくことを述べられている。やはりこの部分の検討が必要になると思われる。

第３節　小括

まず、本章では不動産所得の範囲について検討した。結論として、法26条1項の「不動産等の貸付けによる所得」とは借主から得られる賃料等の対価よりも広い概念であり、不動産の貸付けと因果関係のある経済的利益も不動産所得に入るとした。その上で、債務免除益も、債務がなければ、不動産所得の賃貸料を生み出す源泉である不動産等を購入できないのだから、不動産等の貸付業務と因果関係のある経済的利益に入るとした。

次に、債務発生要因、債務消滅要因の見方を検討した。本稿では借入金アプローチの立場をとるので、債務発生要因と債務消滅要因の双方を総合的に勘案するべきとした。その上で、債務発生要因と債務消滅要因の双方を総合的に勘案しているものでも、債務発生要因と債務消滅要因が同じである青果組合事件最高裁判決とそれ以外の裁判例で違いがあるとした。また、農業組合員事件、不動産賃貸事件では、債務発生要因と債務消滅要因が異なり、どちらを重視するかで所得区分が異なる。この点、農業組合員事件でとられた判断基準（債務発生要因重視基準）と不動産賃貸事件でとられた判断基準（債務消滅要因重視基準）があるが、いずれの基準をとるかで所得区分が変わってくるので、どちらの基準がよりふさわしいかを検討すべきであるとした。次章では、各章のまとめを行いながら、この点につき検討を行っていく。

第５章　債務免除益の所得区分の判断基準

本章では、本論文の総括を行った後、論点として残されていた債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準の検討を行う。第１節では、各章で述べてきたことについての総括を行う。第２節では、論点として残された債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準の考察を行い、債務免除益の所得区分を決定するための基準を明確にする。そして、第３節で本稿の結論を述べる。

第１節　総括

本稿では、債務免除益の所得区分（一時所得か不動産所得か）を決定するための、明確な基準を定立することを目的としている。

第１章では、所得区分を考慮するような債務免除益とはどういうものであるかを明確にするために、債務免除益をめぐる現行の法制度と歴史的経緯を検討した。まず、法36条１項から、債務免除益とは原則として経済的利益に当たり、収入金額又は総収入金額に算入することとされること、所得税法における債務免除益とは法人から個人に対する債務免除益であることを確認した。次に、債務免除益の特例を検証していくことで、私的整理の中で「その他資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である」場合がまだ不明瞭であるという問題を抱えているが、一定の場合の所得税法における「資力喪失状態」に当たるときは、債務免除益に課税されないということを確認した。

また、歴史的経緯をみて、債務免除益課税はまだ整備されていない点があることも確認した。債務免除益の所得区分を決める際にも影響が出てくる可能性のある課題としては、「債務免除益が経済的利益に当たる根拠が曖昧であること」があった。

そこで、第２章では「債務免除益が経済的利益に当たる根拠が曖昧であること」について、米国研究と米国研究に基づいた日本の学説を検討した。これらをみると、債務免除益課税理論は、純資産アプローチと借入金アプローチの二つが主である。純資産アプローチは、債務免除時に利用可能となった純資産の増加のみに着目する方法である。一方で、借入金アプローチは、債務発生時の前提（債務発生時に非課税で受け取った経済的利益の分だけ債務を計上したことにより、借入金が所得に計上されないこと）が債務消滅時に崩れたと捉え、債務発生時に非課税で受領した経済的利益と最終的に債務返済として支払った金額の総額を見ることで、どれだけ前提が崩れているかに着目する方法である。純資産アプローチは、受益がない債務免除益や疑似的な債務免除益について説得的な理論ではないことから、借入金アプローチにより、研究が進んでいる。したがって、本稿でも借入金アプローチに基づき、債務免除益課税を捉えることとした。

第３章では、まず本稿の主題である債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか一時所得に当たるか）において、なぜ従来の所得区分の議論に当てはめて説明ができないの

かについて触れた。理由としては二つある。一つは、不動産所得の範囲の曖昧さである。不動産所得について、必ずしも所得の範囲は明確ではない。裁判ごとに範囲が異なる。そのため、債務免除益も不動産所得の範囲に含まれるかどうかというのは、判断が分かれる。二つ目は、債務免除益が経済的利益に当たる根拠が、日本において明示されてこなかったことである。借入金アプローチでは、純資産アプローチと異なり、債務の発生時の事項も債務免除益の性質とみる。そのため、どちらのアプローチをとるかによって、所得区分を決める際の視点が変わってくる。

また、この章では、近年の裁判例においてこれらの点をどのように判断しているかを確認し、裁判例ごとの見解の違いをより明確にした。

第 4 章では、第 3 章において問題とした「不動産所得の範囲」と「債務発生要因、債務消滅要因の見方」という二点において、さらに検討を行った。まず、不動産所得の範囲について検討した。結論として、法 26 条 1 項の「不動産等の貸付けによる所得」とは借主から得られる賃料等の対価よりも広い概念であり、不動産の貸付けと因果関係のある経済的利益も不動産所得に入るとした。その上で、債務免除益も、債務がなければ、不動産所得の賃貸料を生み出す源泉である不動産等を購入できないのだから、不動産等の貸付業務と因果関係のある経済的利益に入るとした。

次に、債務発生要因、債務消滅要因の見方を検討した。本稿では借入金アプローチの立場をとるので、債務発生要因と債務消滅要因の双方を総合的に勘案するべきとした。その上で、債務発生要因と債務消滅要因の双方を総合的に勘案しているものでも、債務発生要因と債務消滅要因が同じである青果組合事件最高裁判決とそれ以外の裁判例で違いがあるとした。また、農業組合員事件、不動産賃貸事件では、債務発生要因と債務消滅要因が異なり、どちらを重視するかで所得区分が異なる。この点、農業組合員事件でとられた判断基準（債務発生要因重視基準）と不動産賃貸事件でとられた判断基準（債務消滅要因重視基準）があるが、いずれの基準をとるかで所得区分が変わってくるので、どちらの基準がよりふさわしいかを検討すべきであるとした。本章では、この点の検討を行っていく。

第２節　債務発生要因重視説と債務消滅要因重視説の検討

債務消滅要因のみでなく債務発生要因も検討したうえで、債務免除益の所得区分について判断をすべきであることが必要なのは、第 4 章から明らかである。本稿では、債務免除益の経済的性質とは、借入金アプローチで説明されるものとしており、債務発生要因も考慮材料に入れなければ､債務免除益の性質を完全に反映したものとはいえないからである。第 4 章でみた学説でも、債務発生要因を検討すべきとしているものが多く見られ、債務消滅要因のみをみて、これらを捨象してしまうことは、債務免除益の性質の検討が不十分になるのである。その上で、青果組合事件のように、債務発生要因、債務消滅要因の総合的判断において、濃淡をつけずにどちらも考慮して所得区分を決定できるケースと異なり、

農業組合員事件､不動産賃貸事件のように債務発生要因と債務消滅要因が異なる事件では、債務発生要因か、債務消滅要因かのどちらかに重きを置いて判断をしなければならない。その際、農業組合員事件では、債務免除された借入金ごとに債務発生要因（当該借入れの目的が不動産所得に当たるか、事業所得に当たるか）をみて所得区分を決定していき、債務発生要因では判断がつかない借入金（当該借入れの目的が不動産所得、事業所得に当たらないもの）について、債務消滅要因（当該債務免除に至った経緯等）によって所得区分を決定するという判断基準（債務発生要因重視基準）をとっている。一方で、不動産賃貸事件では、債務発生要因と債務消滅要因を見た上で、債務消滅要因を重要なものであるとして所得区分の決定で考慮する一方で、債務発生要因を所得区分の決定において考慮しないという判断基準（債務消滅要因重視基準）を取っている。どちらの説を取るかで、所得区分にも違いが出てくるが、この点を論じたものは少ない。そのため、本節では、債務免除益の所得区分を決める基準を定立するために、債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準への検討を行う。

第１款　債務発生要因重視基準と債務消滅要因重視基準の前提

債務発生要因重視基準と債務消滅要因重視基準のもととなる農業組合員事件、不動産賃貸事件には、前提がある。それは、借入れ時にも、債務免除時にも、債権者や債務者との間に、青果組合事件で示された「理事長の地位」といった特別な関係性があると認められないことである。農業組合員事件被告主張では、この関係性が疑われるところもあるが、少なくとも裁判所の判決では、所得区分を決定する際の判断材料とするほどとはしていない。そのため、農業組合員事件、不動産賃貸事件の裁判では、この「特別な関係性」とは異なる要素で判断している。この要素について、債務発生要因と債務消滅要因とでみるものが異なる場合に、債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準といったものが生じてくる。農業組合員事件と不動産賃貸事件とで判断されたものを見ていき、債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準に検討を加えていきたい。しかし、不動産賃貸事件では、債務発生要因も考慮には入れているが、具体的な検討はみられない。そのため、農業組合員事件を中心にみていくこととする。

第２款　農業組合員事件で判断された債務発生要因の検討

債務発生要因重視基準をとる農業組合員事件では､債務発生要因として｢借入れの目的｣を挙げて、債務消滅要因である「債務免除に至った経緯等」よりも先に債務免除益の所得区分の判断をしており、重要度の高いものと位置付けている。その｢借入れの目的｣では、個別の借入金ごとに「債権者の不良債権処理のために、債権者の依頼に応じて、債権者から金銭を借り入れて農地を購入していること（借入れが債権者の依頼を受けて行われたものであるか)」｢借入金の使途」という事項に着目して、不動産所得該当性の判断をしてい

た。

まず、「借入が債権者の依頼を受けて行われたものであるか」という検討内容についてであるが、これには問題がある。債権者の依頼を受けたとしても、債務者が同意しなければ、「借入れ」は生じないからである。消費貸借契約である民法 587 条（消費貸借契約）、民法 587 条の 2（書面でする消費貸借契約）でも、当事者間の合意が必要である。そのため、債務者側にも主導権があり、事業遂行に必要ないと思われるならば、借入れに合意しなければよいわけである。債務者は、事業遂行上、何かしらのメリットを受けられると考えて、借入れを行ったものであると考えられる。従って、債権者側から依頼を受けているか否かに関わらず、借入れは債務者の意思も入るものなのだから、この事項はあまり所得区分の決定に影響はない。

また、裁判において主要素として見られた「借入金の使途」についても、第 4 章において藤間教授、長島教授が指摘されていたように問題がある。藤間教授や長島教授が指摘されていることの他に、例えば、農業組合員事件では、農地の購入から宅地への転用までの間に相当程度の期間（判決では約 4 年以上が相当程度の期間が認められている。）がある場合には、不動産所得としてない点も問題である。この転用までの期間には具体的な定めがないので、2 年や 3 年でも相当の期間として認められる可能性があり、納税者の予測可能性、法的安定性を欠くことになりかねない。また、この判決を受けて、借入れ当初に債務者が別用途へ借入金を使用し、後になって転用するような操作を行う可能性もある。

従って、「借入れの目的」をみるための二つの具体的要素について、問題がある。さらに、「借入れの目的」という判断基準自体も、はっきりしないところがある。例えば、藤間教授は、「借入金の目的と使途は異なる。前者は借入れの原因であり、後者は借入れの結果である。後者は前者を推定する際の一要素とは扱いうるにせよ、両者を混同するべきでない」[125]とし、「使途」は「目的」の一要素にすぎないとしている一方で、長島教授は「通常「借入れの目的」という場合には、その使途が重視されよう」[126]と述べられている。このように、一概に「目的」といっても、捉え方が異なる可能性が出てきてしまうのは問題である。

上記では、内容面での債務発生要因における不確定事項に触れたが、どの時点に着目するかという面においても、農業組合員事件で検討された債務発生要因には不確定事項が存在する。農業組合員事件は、借換えを行っている事例である。しかし、借換えを行った場合に、債務発生要因は、いつの時点の借入れをみて判断するべきかはっきりしない。例えば、判決では、借換え前の借入金の使途等から、所得区分を検討している一方で、藤間教授は「本件借入金は本件借換え等で生じたのであるから、あくまで借換え等を行った経緯を勘案すべきであろう」[127]としている。

---

[125] 藤間・前掲注(48)188 頁。

[126] 長島・前掲注(102)129 頁。

[127] 藤間・前掲注(48)189 頁。

以上をみていくと、農業組合員事件で検討された債務発生要因だけでは、債務発生要因は、内容面、時点について、明確ではないところがある。これらが明確にならなければ、債務消滅要因よりも債務発生要因を重視して判断を下すべきではない。この点、今後の事例の蓄積もあるとは考えられるが、根拠となる条文等も見つからないことから租税法律主義の観点からすると、租税法に定まっていない事項を、類推してしまうことになり、簡単には結論が出ない。

第３款　債務発生要因よりも優れた債務消滅要因の性質

第 1 款の前提のもと、債務消滅要因は、債務発生要因と比較して、3 つの優れた性質を有している。一つ目は、債務発生要因よりも債務者の裁量が入りにくいことである。第 1 款から、債務発生要因重視基準、債務消滅要因重視基準にしても、債権者と債務者との間には、債権債務関係しか存在しないことが前提となっている。この場合、「債務免除」よりも「借入れ」には、債務者の裁量が入りやすくなる。第 2 款でも述べたが、「借入れ」は当事者間の合意が必要な一方で、「債務免除」には、債務者の同意は必要なく、債務者の意思は関係ないものだからである。また、そもそも「債務免除」とは、債権者に損失が生じるような行為であり、債権者と債務者との間で債権債務関係しかない場合には、債権者側に何かしらの経済的合理性がなければ、「債務免除」は生じない。従って、「債務免除」には、債務者の裁量は入りにくく、農業組合員事件の債務発生要因において危惧された債務者の意図的な所得区分の操作のようなものは、債務消滅要因においては行われにくいはずである。

二つ目は、債務消滅要因は、債務免除益発生の直接的原因となっていることである。債権者と債務者との間に債権債務関係しか存在しない場合、債務者が経営不振になったことで債権の回収が難しいという事情があったり、債権者が不良債権処理を急いでいたりといった債権者側の事情がない限り、債権者に経済的合理性が無いので、債務の免除を行おうとしないはずである。そのような特殊な事情が無ければ、債務免除益は発生しなかったといえるので、そのような事情が債務免除益発生の直接的な原因になっているのである。木山教授も「債務免除益という所得（経済的な利益）の源泉はどこにあるかを考えると、直接的には債務免除行為にある」[128]と述べている。木山教授は、この論文で具体的な内容まで述べられていないので、債務免除益という所得（経済的な利益）の源泉を、直接的には債務免除行為であるとした根拠はわからない。しかし、上記のように、債務消滅要因が債務免除益発生の直接の要因となっていることから、経済的な利益の源泉も、直接的には債務免除行為としたということであると思われる。また、第 2 款の農業組合員事件で、債務発生要因については「時点」の問題が出てきていたが、債務消滅要因については、債務免除益発生の直接的原因となっており、「時点」の問題は生じにくい。

---

[128] 木山・前掲注(112)153 頁。

三つ目は、債務発生要因よりも債務消滅要因の方が債務者の担税力を表しやすいことである。そもそも所得区分とは、金子教授が定義されるように「所得は、その性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるため」[129]に行われるものである。担税力について、金子教授は、「担税力とは、各人の経済的負担能力のことであるが、担税力の基準としては、所得・財産および消費の3つをあげることができる。」[130]としている。

この「各人の経済的負担能力」を担税力として考えると、債務発生要因よりも債務消滅要因の方が、実際に所得の発生した時点に近いので、各人の経済的負担能力をより適切に表すと考える。債務者と債権者との間に債権債務関係しかない場合、債務者は債務発生時よりも債務免除時の方が苦しい立場に置かれていることが想定される。支払不能、債務超過の状態、又は、それに至っていないとしても債権者から、債権の回収見込みが薄いと考えられているはずである。逆説的に言えば、債務者がそのような厳しい状況に置かれてなければ、債権者が自身の経済的合理性のもとに債務免除するとは考えにくい。本稿で取り扱ってきた債務免除益の所得区分をめぐる裁判例では上記の点がどうであるかをみてみる。青果組合事件では、債務者が債権者の理事長の地位にあるので、債権者と債務者との間に債権債務関係しかないとは言えない。裁判所においては重視されていないが、農業組合員事件も債権者と債務者との間に債権債務関係しかないといえるかは疑わしい。農業組合員事件では原告と債権者側の融資担当者との間に通謀関係による多額の不正融資があったとの指摘を被告が主張している。また、平成10年当時で債権者の貸付金の22.1%を、平成20年当時では債権者の不良債権の約4割を、それぞれ当該債務者及び関係会社に対する貸付けが占めるということも被告が主張している。一方で、航空機リース事件、不動産賃貸事件は、債権者と債務者との間には債権債務関係以外の関係性はほとんどないように見える。航空機リース事件では、当初は4200万ドルで航空機を購入してカナダロイヤル航空へ航空機を39万3000ドルで貸付けを行うビジネスモデルであった。しかし、同時多発テロの影響によりカナダロイヤル航空が倒産すると、エア2000に12万5000ドルで貸し付ける契約へと変更になっている。また、業務執行者に対して手数料の支払いが止まっている上に、債権者に対し利率の条件交渉も行っていた。借入時から事業環境が悪化し、借入れ当初のビジネスモデルからは大きく異なっているので、借入時よりも債務免除時の方が各人の経済的負担能力を表すといえる。不動産賃貸事件では、認定事実において金融機関が原告らの所有する物件の担保価値を2億2000万円と評価していたことが示されていた一方で、平成23年10月20日における原告らの債務は6億961万772円となっている。債務が資産価値を大幅に超えている状況である。また、原告の一人は、債務の弁済が滞って

[129] 金子・前掲注(12)218頁。

[130] 金子・前掲注(12)89頁。

いたところがみられる。借入時の状況については具体的なものは見当たらかったが、債務者が債務発生時にも債務免除時と同様の苦しい立場にあったとは考えにくい。債権者が、債務超過状態にあり返済される可能性が低い債務者に貸付けを行うということは、債権者にとっての経済的合理性に欠けるからである。

このように債務者は、債務免除時において苦しい立場に置かれているのに、余裕がある立場の時（借入時）の要因で所得区分を決定するのには違和感がある。この苦しい立場は、法 44 条の 2 で解決できるという見方はあるが、第 1 章で確認したように、「その他資力を喪失して債務を弁済することが困難な場合」が不明確なままになっており、旧所基通 36－17 のような担税力の論理とは異なる法 44 条の 2 によって、すべての対応が可能なのかは現状のところでは疑問である。また、たとえ法 44 条の 2 に当たらないとしても、その債務免除益が余裕のある立場の時（借入時）の要因で所得区分を決定されるほど、担税力が高いものといえるのだろうかということも疑問である。

さらに、債務免除益は、束ね効果により債務免除の際に、一時に多額が生じてしまう可能性があり、累進課税によって厳しい課税がされる。余裕がある立場の時（借入時）の要因で所得区分が決定された場合、債務者への影響はさらに重いものになり得る。借入時に借入金に対して課税されなかったのだから仕方がないともいえるが、苦しくなった時に余裕がある立場の時（借入時）の要因をもとに所得区分が判断されて、資産性所得であり、緩和措置の少ない不動産所得となる可能性があると考えるとやはり違和感がある。

従って、債務消滅要因の性質の方が、債務免除益の本質に近いと考えられる。

第３節　結論

前節で、債務発生要因について、内容や時点において明確となっていない点があるとした。これらの点は、根拠となる条文等もなく、類推をしていくような結果になるものと思われ、租税法律主義から考えると解決が難しいものであるとした。また、前節で、債務消滅要因は、債務発生要因と比較して、三つの優れた性質があると考えた。一つ目は、債務者の裁量が入りにくい点である。これにより、債務者側からの意図的な操作によって、所得区分が決定される可能性を排除することができる。二つ目は、債務消滅要因と債務免除益発生とに直接的な結びつきがあることである。直接的な結びつきがあることから、債務発生要因で浮き彫りとなった「時点」面での問題は起きにくい。三つ目は、債務消滅要因の方が、納税者の担税力を表すと思われることである。「各人の経済的負担能力」を担税力として考えると、債務発生要因よりも債務消滅要因の方が、実際に所得の発生した時点に近いので、各人の経済的負担能力をより適切に表すように考えた。従って、農業組合員事件の債務発生要因の検討やこれらの性質から、債務者と債権者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が、債務免除益の所得区分を決定する際にふさわしいと考えられる。

ところで、上記は、前節において、「債権者と債務者との間には債権債務関係しか存在しない」という前提を置いていた。それでは、債権者と債務者との間に債権債務関係以外の「特別な関係性」がある場合の所得区分はどのように決定されるだろうか。債権者と債務者との間に「特別な関係性」があるとされる青果組合事件最高裁判決では、借入れ時、債務免除時のどちらも債務者が債権者の内において重要な立ち位置にあり、その影響力を行使して、借入れや債務免除を受けたとされ、その要素をもとに判決がされた。しかし、この判例では、借入時、債務免除時のどちらか一方にのみ特別な関係性がある場合については、判断が下されていない。筆者としては、借入れ時、債務免除時どちらか一方でも、債権者と債務者との間の特別な関係性がある場合には、この特別な関係性をみて、所得区分の判断をする必要があると思っている。これは、借入時であっても、債務免除時であっても、債権者と債務者との間に特別な関係性がある場合には、債権者が債務者の利益を優先し、債権者にとって経済合理性に反する判断をする可能性があるからである。例えば、債務免除時に債権者と債務者との特別な関係性があれば、債務者が返済可能なほどの資力を持っているにもかかわらず、債権者から債務免除を受ける可能性がある。一方、借入時に債権者と債務者との特別な関係性があれば、当初から債務者が返済できなくなることを前提とした借入れをする可能性がある。従って、借入時、債務免除時のどちらか一方にでも、この関係性があるときは、これに基づき所得区分を決定すべきであると考える。

これからすると、借入れ時、債務免除時のどちらか一方に、青果組合事件のように、債務者が、債権者である法人の内部において、特別な関係性を有すると認められるときは、青果組合事件最高裁判決から判断すると給与所得になると思われる。借入れ時、債務免除時のどちらか一方に、債務者が債権者である法人の外部において、特別な関係性を有すると認められるときは、債務者が自らの不動産業やその他の事業運営において有利に進めるために債権者に働きかけて、借入れや債務免除が行われたとみなされ、不動産所得や事業所得との因果関係が指摘されると思われる。

また、このような場合に、債権者と債務者との間の「特別な関係性」とは具体的にはどういったものなのか疑問が出てくる。債権者である法人の内部において、債務者が有する債権者との特別な関係性は、比較的わかりやすい。青果組合事件のように、債務者が理事長であったり、会社経営に何かしらの影響を与えられる地位にあることである。しかし、債権者である法人の外部において、債務者が有する債権者との特別な関係性というと事例が少なく、難しいところがある。農業組合員事件で、原告と債権者側の融資担当者との間に通謀関係による多額の不正融資があったと被告が指摘している。この点、裁判所では、あまり重視していないが、この通謀関係というのは、債権者である法人の外部において、債務者が有する債権者との特別な関係性を有している一例になるように思えるので、これを重視して所得区分を決定するべきであったと考えられる。

以上から、債務免除益とは、債権者と債務者との間に債権債務関係しか存在しない場合

には、債務消滅要因重視説でもって債務免除益の所得区分を決めていくが、債務発生要因、債務消滅要因にしても「債務者が債権者に影響力を与えるような特別な関係性」があると思われる場合には、その関係性を踏まえて、所得区分を決定していくこととするのが良いと考える。

しかしながら、はっきりと結論を出すには、まだ債務免除益の所得区分に関する事例の蓄積が必要であるのは確かである。特に、債務発生要因については、事例の蓄積が必要である。裁判、学説等をみていると、借入金アプローチ的見方がされ始めたのは、近年になってからであり、青果組合事件、農業組合員事件しか、債務発生要因について具体的な検討がされた裁判例がないからである。今後の裁判や学説等で、債務発生要因への検討が進む中で、この点が明らかになることを期待する。

おわりに

本稿では、債務免除益の所得区分（不動産所得に当たるか一時所得に当たるか）を決定する基準を検討した。結論として、債務免除益とは、債権者と債務者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でもって債務免除益の所得区分を決めていくが、債務発生要因、債務消滅要因にしても「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、その関係性を踏まえて、所得区分を決定していくこととするのが良いとした。

しかし、裁判、学説等をみてみると、借入金アプローチ的見方がされ始めたのは、近年になってからであり、青果組合事件、農業組合員事件しか、債務発生要因について具体的な検討がされた裁判例がない。そのため、債務発生要因への検討が十分にされたものとは言えない。今後の裁判や学説等で、債務発生要因への検討が進む中で、この点が明らかになることを期待する。

また、債務免除益は他にも様々な問題が存在する。例えば、本稿でも簡単に取り上げた所得税法における資力喪失状態の範囲の問題や債務免除益が給与所得となったときの源泉徴収の問題といったものがある。今後、コロナ禍の影響もあり、債務免除を受けての事業再生を目指す事例も増えてくることが予想される。そのため、本稿で取り上げた債務免除益の所得区分に関する問題も含め、これらの問題点を明確化していくことの必要性が高まっていくはずである。債務免除とは、基本的に事業に行き詰った債務者が再生を目指すために必要となるものである。債権者も、自身の経済的合理性のもと、損を覚悟して、債務者を救おうとする。このとき、租税法は、債権者や債務者にとって明瞭で、簡潔な規定であるべきであり、けっして再生を目指す債務者の障害となるものであってはならない。債務免除益をめぐる様々な問題が明瞭になり、債務者が再生をためらわず、挑戦できる環境ができるよう、これらの問題について法改正、裁判、学説等を通じて明確化が図られていくことを期待する。また、本稿が、そのような問題解決の一助になれば、幸いである。

・ **書籍**
・ 岩下忠吾『総説相続税・贈与税（第 4 版)』(財務詳報社、2014)
・ 大蔵財務協会『改正所得税法取扱通達　ファイナンス・ダイジェスト臨時増刊』(大蔵財務協会、1952)
・ 大野隆太編『相続税法基本通達逐条解説　平成 30 年 12 月改定版』(大蔵財務協会、2018)
・ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法（第 6 版)』(有斐閣、2013)
・ 金子宏『租税法（第 23 版)』(弘文館、2019)
・ 木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会『公法の理論と体系思考』(信山社、2017)
・ 国税庁『改正税法のすべて　昭和 40 年度版』(大蔵財務協会、1965)
・ 個人債務者の私的整理に関するガイドライン研究会『個人債務者の私的整理に関するガイドライン』http://www.kgl.or.jp/guideline/pdf/guideline.pdf（最終閲覧日：2020　年 12 月 28 日)
・ 後藤昇・阿部輝男・北島一晃・森谷義光『所得税基本通達逐条解説　平成 24 年』(大蔵財務協会、2012)
・ 佐々木誠、田名後正範,『平成 26 年度改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2014)
・ 佐藤英明『スタンダード所得税法（第 2 版補正版)』(弘文堂、2018)
・ 事業再生研究機構税務問題委員会『事業再生における税務・会計 Q&A（増補改訂版)』（事業再生研究機構税務問題委員会、2011)
・ 柴田幸一・伊藤一行『所得税基本通達逐条解説　昭和 50 年』(大蔵財務協会、1975)
・ 柴田幸一・伊藤一行『所得税基本通達逐条解説　昭和 53 年』(大蔵財務協会、1978)
・ 政府税制調査会『所得税及び法人税の整備に関する答申』(政府税制調査会、1963) https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s3812_syotokuzeiho_houjinnzeihonoseibi.pdf（最終閲覧日：2020 年 12 月 28 日)
・ 税理士桜友会編著『国税 OB による　税務の主要テーマの重点解説Ⅱ』(大蔵財務協会、2019)
・ 東京国税局課税第一部国税訟務官室編『判例からみた法人税・所得税・資産税』(日本税経研究会、1992)
・ 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)
・ 長門貴之『事業再生と課題　コーポレート・ファイナンスと法政策論の日米比較』（東京大学出版会、2017)
・ 日本税理士連合会『所得税取扱通達集（昭和 41 年 4 月 1 日現在)』(日本税理士連合会・中央経済社、1966)
・ 日本税理士連合会『所得税取扱通達集（昭和 45 年 11 月 1 日現在)』(日本税理士連合

会・中央経済社、1970）
・ 萩原壽治、佐々木伸悟、高田正昭『徹底詳解企業再生の税務　-理論と Q&A-　会社更生、民事再生、私的整理手続に伴う税務処理のすべて』（税務研究会出版局、2006）
・ 増井良啓『租税法入門（第 2 版）』（有斐閣、2018）
・ 増田英敏『リーガルマインド租税法（第 5 版）』　（成文堂、2013）
・ 三又修・樫田明・一色広己・石川雅美共編『所得税基本通達逐条解説　平成 29 年』（大蔵財務協会、2017）
・ 森末暢博『回答事例による所得税質疑応答集　昭和 60 年度版』（大蔵財務協会、1985）

・ **論文等**

・ 青柳達郎「租税判例研究第 421 回　賃借人から無償取得した建物の不動産所得該当性」ジュリスト 1341 号（2007）
・ 和泉彰宏「個人事業者への民事再生法の適用と所得税課税」税理 49 巻 7 号（2006）
・ 伊川正樹「任意組合を通じた航空機リース事業における債務免除益の所得区分」税務 QA 168 号（2016）
・ 伊川正樹「農協から受けた債務免除益の所得区分」税務 QA 210 号（2019）
・ 伊藤義一「判例評釈　債務免除益が課税所得を構成しないとされた事例」TKC 税研情報 21 巻 6 号（2014）
・ 伊藤義一「債務免除益を賞与と認定した納税告知処分が取り消された事例」TKC 税情 24 巻 3 号　（2015）
・ 池本征男「権利能力のない社団の元理事長が同社団から債務免除を受けた利益は給与等に当たるとされた事例」国税速報 6417 号　（2016 年）
・ 今本啓介「債務免除益が給与等に該当するとされた事例」ジュリスト 1489 号（2016）
・ 岩崎政明「不動産所得と一時所得との境界について」税務事例研究 158 号（2017）
・ 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）
・ 占部裕典「債務免除により受ける利益の所得区分」ジュリスト 1492 号（2016）
・ 大淵博義「個人（病院）がうけた債務免除益が収入金額に含まれないとされた事例」MJS 租税判例研究会第 44 回租税判例研究会 2012 年 4 月 6 日
https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/12040601.pdf
（最終閲覧日：2020 年 12 月 28 日）
・ 岡正明「民事再生法と所得税」税務事例研究 58 号（2000）
・ 奥谷健「債務免除益の給与所得該当性と源泉徴収義務」税務 QA165 号（2015）
・ 奥谷健「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選　第 6 版』（2016）
・ 小代久美子・関根美男「会社整理・清算の判断とその対応」税理 63 巻 11 号（2020）
・ 一杉直「実務家のための判例・裁決例セミナー　56 債務免除益／所基通 36-17（債務

免除益の特例）適用の可否」国税速報 6228 号（2012）
・ 一般社団法人東日本大震災・自然災害被災者債務整理ガイドライン運営機関「個人版私的整理ガイドライン　お問い合わせ件数-2011 年 8 月 22 日から 2020 年 9 月 30 日迄-」http://www.kgl.or.jp/kensuu/pdf/kensuu.pdf　（最終閲覧日：2020 年 12 月 28 日）
・ 一般社団法人東日本大震災・自然災害被災者債務整理ガイドライン運営機関「「自然災害による被災者の債務整理に関するガイドライン」を新型コロナウイルス感染症に適用する場合の特則」http://www.dgl.or.jp/guideline/pdf/disaster-gl-covid19.pdf（最終閲覧日：2020 年 12 月 28 日）
・ 加藤友佳「債務免除益と源泉徴収義務―所得概念と所得区分」税研 208 号　（2019）
・ 神山弘行「個人が法人から受けた債務免除益と所得税法基本通達 36-17」税研 30 巻 4 号（2014）
・ 片山直子「源泉徴収をめぐる近時の法的諸問題」税法学 581 号（2019）
・ 木山泰嗣「債務免除益事件の最高裁判決に含まれる諸問題-最高裁平成 27 年 10 月 8 日第一小法廷判決-」青山ビジネスロー・レビュー5 巻 2 号（2016 年）
・ 木山泰嗣「第 74 回最新判例・係争中事例の要点解説・民法上の組合が金融機関からの借入金について得た債務免除益が一時所得に該当するとされた事案」税経通信 71 巻 13 号（2016）
・ 木山泰嗣「債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題」青山法学論集 59 巻 3 号（2017）
・ 木山泰嗣「判例から見る税法解釈　第 2 回　債務免除益の所得区分-東京地裁平成 30 年 4 月 19 日判決・公刊物未登載-」税理 62 巻 2 号（2019）
・ 国税庁「所得税基本通達の制定」税理 13 巻 9 号　（1970）
・ 国税庁審理課「所得税基本通達の制定について」税経通信 25 巻 10 号　（1970）
・ 小塚真啓「ノンリコースローン債務免除益の所得分類が争われた事例」ジュリスト 1452 号（2013）
・ 小塚真啓「債務免除益の法的・経済的性質と所得分類」租税研究 795 号　（2016）
・ 小湊高徳「債務免除益に対する所得課税の検討」立命館法政論集 8 号（2010）
・ 小柳誠「所得発生原因の法的性質と所得区分-東京高裁平成 28 年 2 月 17 日判決を素材として-」税大ジャーナル 27 号（2017）
・ 権田修一「総論　会社清算の類型・手続の概論」税経通信臨時増刊 66 巻 3 号（2011）
・ 最高裁判所「裁判所データブック 2020」https://www.courts.go.jp/vc-files/courts/2020/DB2020/17_db2020_all.pdf（最終閲覧日：2020 年 12 月 2 日）
・ 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」税大論

叢 52 号（2006）
・ 酒井克彦「債務免除益にかかる源泉徴収義務-国税不服審判所平成 17 年 2 月 28 日裁決の検討を契機として」月刊税務事例 46 巻 3 号（2014 年）
・ 酒井克彦「行為性所得としての不動産所得（上)」月刊税務事例 49 巻 8 号（2017）
・ 酒井克彦「行為性所得としての不動産所得（下)」月刊税務事例 49 巻 9 号（2017）
・ 酒井克彦「人的役務提供を伴う不動産等の貸付けによる所得」中央ロー・ジャーナル 14 巻 3 号（2017）
・ 酒井克彦「不動産所得廃止論」税理 62 巻 3 号（2019）
・ 櫻井博之「所得税法における債務免除益課税-遅延損害金の場合を中心として-」青山ビジネスローレビュー3 巻 2 号（2014）
・ 佐田雅俊「所得税法における債務免除益課税に関する考察-「資力喪失状態」に着目して」『租税資料館賞　第 25 回入賞作品』(2014)
・ 佐藤香織「税務実務への影響をいち早くチェックする！最新判例・係争中事例の要点解説　病院事業を営む者が金融機関より借り入れた事業資金について受けた債務免除益について、特例（所得税法基本通達 36-17）の適用が認められるかが争われた事例」税経通信 67 巻 15 号（2012）
・ 佐藤孝一「債務免除を受ける直前において債務の弁済が著しく困難であったと認められることから、債務免除益を総収入金額に参入すべきではないとして、処分を取り消した事例」月刊税務事例 44 巻 10 号（2012）
・ 佐藤英明「破産手続と租税」税務事例研究 91 号（2006）
・ 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）金子宏編
・ 佐藤英明「人格なき社団の理事長が受けた債務免除益の一部につき、給与として源泉徴収義務が肯定された事例」TKC 税情 27 巻 1 号（2018）
・ 品川芳宣「事業所得の総収入金額に参入すべき債務免除益の範囲」税研 28 巻 4 号(2012)
・ 首藤重幸「貸金債権の時効による消滅で生じる債務免除益利益の認定と処分権主義」速報判例解説 26 号（2020）
・ 末崎衛「債務免除益に所得税が課されない場合の要件とその判断時期」税務 QA122 号（2012）
・ 図子善信「簿価が額面を下回る債権による DES と債務消滅益の存否」速報判例解説 6 号　(2010)
・ 政府税制調査会『所得税及び法人税の整備に関する答申』（政府税制調査会、1963）
https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s3812_syotokuzeiho_houjinnzeihonoseibi.pdf（最終閲覧日：2020 年 12 月 28 日）

- 田島秀則「航空機リースにおける債務免除益についての一考察−東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決を題材として−」月刊税務事例 48 巻 5 号（2016）
- 高橋祐介「企業再生と債務免除益課税」総合税制研究 12 号（2004）
- 高橋祐介「損害賠償なんか踏み倒せ！−債務の消失をめぐる課税関係に関する一考察−」立命館法學 352 号（2013）
- 高橋祐介「タックスベネフィット・ルールと遡及的調整」租税研究 767 号（2013）
- 高山真輔「債務免除益の源泉徴収に含まれる法的問題点−最高裁平成 27 年 10 月 8 日判決を題材にして−」青山ビジネスロー・レビュー7 巻 1 号（2017）
- 田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究 59 号（2001）
- 田中治「一時所得と他の所得との区分」税務事例研究 95 号（2007）
- 田中治「債務免除益に係る所得税法上の取扱い」税務事例研究 166 号（2018）
- 豊田孝二「債務免除益に係る源泉徴収義務が認められなかった事例」速報判例解説　18 号（2016）
- 長島弘「経費補填の立退料の事業所得該当性」月刊税務事例 46 巻 4 号　（2014）
- 長島弘「役員が受けた債務免除益の一部が給与とされ、法人が源泉徴収を負うとされた事案」月刊税務事例 52 巻 2 号　（2019）
- 長島弘「個人の借入金について受けた債務免除益の所得区分」ジュリスト 1534 号（2019 年）
- 中野浩幸「不動産所得の範囲に関する若干の考察」近畿大學法學 66 巻 1・2 号（2018）
- 西野襄一「課税所得−経済的利益について−」税経通信 25 巻 9 号　（1970）
- 橋本浩史「債務免除益の所得区分が問題となった事例」税経通信 74 巻 14 号（2019）
- 林幸一「債務免除における認定課税と源泉課税」税理 60 巻 2 号（2017）
- 林仲宜「無償で譲り受けた建物に係る利益の性格−不動産所得か一時所得か」法律のひろば 63 巻 3 号（2010 年）
- 林仲宜、谷口智紀「債務免除益の各種所得金額への算入―所得税基本通達 36－17 適用の可否」税務弘報 60 巻 10 号（2012）
- 林仲宜・谷口智紀「航空機リース事業終了に伴う債務免除益の所得区分」税務弘報 64 巻 5 号　（2016）
- 林仲宜「ザ・税務訴訟　航空機リース事業の終了に伴う債務免除益の所得区分」法律のひろば 69 巻 5 号（2016）
- 古谷文子「土地賃貸借契約の合意解約に際して、賃借人から同土地上の建物等を無償取得したことによる利益は、一時所得に当たるとされた事例」月刊税務事例 38 巻 7 号（2006）
- 増井良啓「賭博債務の免除から所得は生ずるか−アメリカの最近の租税事情−」税研 7 巻 4 号　（1992）

- 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」ジュリスト 1315 号（2006）
- 増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(下)」ジュリスト 1317 号（2006）
- 増井良啓「所得税において債務免除益が非課税とされた事例」ジュリスト 1453 号(2013)
- 増田英敏「債務免除を賞与と認定した源泉所得税の納税告知処分」TKC 税情 25 巻 5 号（2016）
- 松井宏「債務免除を受けた場合の「資力喪失」の時期の判断」税理 55 巻 9 号（2012）
- 松井宏「個人事業者が債務免除益を受けた場合の「資力喪失」の判断時期に係る判例」税法学 568 号（2012）
- 森稔樹「都民住宅経営安定化促進助成制度による利子補給金の一括交付と所得区分」速報判例解説 18 巻（2016）
- 福田善行「不動産所得の範囲について」税務大学校論叢 81 号（2015）
- 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-」租税研究 797 号（2016）
- 藤間大順「債務免除益課税の基礎理論-事業再生税制の「資力喪失状態」に対する解釈を中心として（上)」青山ビジネスロー・レビュー6 巻 1 号（2016）
- 藤間大順「債務免除益課税の基礎理論-事業再生税制の「資力喪失状態」に対する解釈を中心として（下)」青山ビジネスロー・レビュー6 巻 2 号（2016）
- 藤間大順「ノンリコース債務免除益の所得分類-東京地判平成 27 年 5 月 21 日裁判所 HP-」青山社会科学紀要 45 巻 1 号（2016）
- 藤間大順「不動産所得および一時所得の意義または範囲-東京地裁平成 30 年 4 月 19 日裁判所ウェブサイト-」月刊税務事例 51 巻 8 号（2019）
- 藤間大順「借入金に係る債務免除益の所得区分の判断構造」税法学 582 号（2019）
- 安井栄二「資力を喪失した役員に対する債務免除と源泉徴収」税務 QA152 号（2014）
- 安井栄二「航空機リース業を営む民法上の組合の組合員が受けた債務免除益の所得区分」税研 208 号 （2019）
- 八ツ尾順一「ノンリコースローン等の債務免除益と所得区分-一時所得か雑所得か-」税法学 566 号（2011）
- 吉村政穂「航空機リース業を営む組合の組合員が受けた債務免除益の所得区分」ジュリスト 1505 号（2017）
- 依田孝子「借入金債務に係る債務免除益の所得区分/農協合併に伴う不良債権の処理」税理 62 巻 10 号（2019）
- 若木裕「ノンリコースローンをめぐる課税上の諸問題について-債務免除益課税を中心に」税大論叢 77 号（2013）

・ 渡辺徹也「債務免除益の特例に関する所得税基本通達 36-17 が適用された事例」ジュリスト 1449 号（2013）
・ 渡辺充「債務免除益と認定賞与」旬刊速報税理 34 巻 10 号（2015）
・ 渡辺充「債務免除益と認定賞与～その２・最高裁逆転判決～」旬刊速報税理 35 巻 1 号（2016）

・ **英語文献**

・ Boris I. Bittker & Barton H. Thompson, Jr., “Income From the Discharge of Indebtedness : The progeny of United States v. Kirby Lumber Co.”, 66 CAL.L.REV.1159（1978）
・ Lawrence Zelenak, Cancellation of Indebtedness Income and Transactional Accounting,29 Va.Tax Rev.277.

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―

中野　誠人

概　要

平成２７年度改正により相続税の基礎控除額が引下げられたことにより相続税の申告件数が増加している。わが国における高齢者数も年々増加する中、相続放棄の件数も年々増加している現状にある。実務上、期間制限に縛られず、裁判所への手続を必要とせずとも、放棄と同様の結果となるよう、相続人の一人に財産を集中させるなどの遺産分割協議に因る事実上の相続放棄が行われることがあるが、贈与税の納税猶予と相続時精算課税制度との併用が可能になったことにより、相続時精算課税適用者による事実上の相続放棄も増加すると予想されうる。

さて、手続を経た相続放棄と遺産分割協議に因る相続放棄は、ともに、財産を取得しない点で同じ帰結になるが、判例では、詐害行為取消権行使につき、相続放棄及び遺産分割協議により異なる取扱いがなされている。また、国税徴収法３９条の第二次納税義務の賦課において、遺産分割協議は同条の対象となるとされている。しかし、相続放棄に係る同条の適用可否についてはその判断がなされておらず、法令や通達にはその適用について明示がなく、学説においても消極説ないし積極説が存しその取扱いに関し明確ではない。同条は、税務行政庁が自力執行により、滞納者とは異なる第三者から租税徴収を図るものであるため、その解釈・適用にあたっては非常に慎重にならなければならず、今後増加すると見込まれる相続放棄における同条の取扱いは重要であるといえ、同じ帰結となる遺産分割による相続放棄との調和の必要性から相続放棄も同条の対象となるのか。それとも、相続放棄は対象とはならないのか。かかる問題意識のもと、遺産分割との比較を手掛りに、相続放棄における同条の適用可否について検討することが、本稿の目的である。

第１章では、相続放棄及び遺産分割の法的性質を明らかにした。相続放棄及び遺産分割協議はともに遡及効の定めが存するが、相続放棄における遡及効は始めから相続人とならなかったものとする「宣言主義」に基づくものであり、また、相続放棄は、財産権を目的とする行為の側面を有するが、相続の強制は民法の原則に反することより、身分行為である。一方、遺産分割における遡及効にも、相続開始時までその効果が遡るとする「宣言主義」の定めは存するが、遺産分割は一度、単純承認がなされた後の財産の帰属を確定させる行為であり、第三者保護の観点から「移転主義」の考え方があり、財産権を目的とする行為であり、両者は性質を異にするとの知見を得た。また、２０２０年施行の改正民法に留意しつつ、詐害行為取消権行使に係る両者の取扱いをみるとその性質の違いにより異なる取扱いがなされているとの理解に至った。

第２章では、第二次納税義務及び国税徴収法３９条の趣旨・立法経緯を概観し、次いで、国税徴収法３９条の射程を探った。第二次納税義務制度は、納税者の詐害行為を防止するために取り入れられた制度であり、国税徴収法３９条は、租税の徴収確保・合理化という見地から詐害行為取消を合理化した制度で、両者は共通するところが多い。国税徴収法３９条に規定する「第三者に利益を与える処分」は、第三者に異常な利益を与える処分であれば足り、「無償又は著しく低い対価」は、政令においても単に「著しく低い価額」と定めるのみで、形式的判断基準は明示されておらず、金額の多寡により判断されるものではなく、その適用範囲は広いといえる。また、迅速な租税の徴収確保などの立法趣旨、立法経緯に鑑みれば、同条の適用に際し、「詐害の意思」は明示的にも黙示的にも要求されていない。しかし、第二次納税義務は、税務行政庁側に自力執行権を与えたものであり、慎重な判断が求められ、法定相続分に従わない遺産分割協議は判例・学説も認めるところであり、同条の適用に際しては「合理的な判断基準」が必要とされ、その射程はそれほど広くないとの理解に至った。

第３章では、相続放棄及び遺産分割に係る判例法理を探求した。相続放棄において、徴収法３９条の判断がなされた事案は存しないため、まず、私法取引における判例からの検討を加えた。最高裁昭和４９年９月２０日第二小法廷判決（民集２８巻６号１２０２頁）では、相続放棄は身分行為であるとし、最高裁平成１１年６月１１日第二小法廷判決（民集５３巻５号８９８頁）では、遺産分割は共同相続人の共有となった財産の帰属を確定させる行為であり、財産権を目的とするものであるとの判断を下した。両判決に疑義は残るものの、放棄は強制されるべきではないこと、遺産分割は、単純承認後に、共同相続人の共有となった財産の帰属を確定させるものであり、債権者による返済への期待も高まり、その保護の必要性もあることを考えれば、結論としては妥当である。次に、遺産分割における国税徴収法３９条が問題となった最高裁平成２１年１２月１０日第一小法廷判決（民集６３巻１０号２５１６頁）では、先の最高裁平成１１年判決を引用した第１審及び原審を支持し、また、当該最高裁と同様の文言を用いて同条の対象となるとの判断を下しており、租税判例において私法における判例法理を借用しているとみてとれる。「債権の性質」から検討すると、租税判例において私法判例を準用することは可能であるとの知見を得、そうであれば、相続放棄には同条の射程は及ばないとする可能性が示唆されうるとの理解に至った。

終章では、租税実体法における相続放棄と遺産分割の取扱いを確認し、相続放棄における国税徴収法３９条の是非を検討した。租税実体法上、相続委放棄は、その有する「宣言主義」の遡及効の性質より課税関係は生じないが、遺産

分割は、税の種類の異なるごとに「宣言主義」、「移転主義」に基づく課税がなされており、一様ではなかった。つまり、租税実体法上、両者は異なる取扱いがなされており、租税手続法上も両者を一に解する必要はないとの理解に至った。

以上、本稿における考察から、相続放棄と遺産分割はその性質を異にするものであること、国税徴収法３９条には「合理的な判断基準」が求められ、その射程はそれほど広くないこと、租税判例における私法判例法理の準用は可能であること、租税実体法上、両者は異なる取扱いがなされていることから、判例法理では、相続放棄が身分行為であることにかわりはないため、国税徴収法３９条の適用射程に相続放棄は含まれないとの結論に至った。

目　　次

はじめに 1

１．相続放棄と遺産分割の法的性質 8

１．１　相続放棄の法的性質 8

１．１．１　相続放棄の概要 8

１．１．２　相続放棄の趣旨 9

１．１．３　相続放棄の撤回 11

１．２　遺産分割の法的性質 12

１．２．１　遺産分割の沿革及び趣旨 12

１・２・２　遺産分割協議の修正 14

１．２．３　遺産分割協議による放棄 15

１．３　性質の異同からみた私法上の取扱い 16

１．３．１　詐害行為取消権の概要 16

１．３．２　詐害行為取消権の要件と効果 17

１．３．３　相続放棄と遺産分割における詐害行為取消権の射程 18

１．３．４　相続放棄における詐害行為取消権行使の学説の整理 19

小括 20

２．　国税徴収法３９条の解釈・適用 23

２．１　第二次納税義務制度の性質 23

２．１．１　第二次納税義務の沿革及び立法趣旨 23

２．１．２　主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係 25

２．２　相続放棄・遺産分割に係る国税徴収法３９条の適用射程 27

２．２．２　国税徴収法３９条の成立要件 27

２．２．１　国税徴収法３９条の沿革及び立法趣旨 28

２．２．３　「第三者に利益を与える処分」の意義 29

２．２．４　「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」の意義 31

２．２．５　国税徴収法３９条における「詐害の意思」の要否 34

２．３　相続放棄に係る対立する学説の整理 35

２．３．１　消極説 35

２．３．２　積極説 37

小括 38

３．　相続放棄及び遺産分割に係る判例法理 39

３．１　相続放棄及び遺産分割に係る私法における判例法理 39
３．１．１　最高裁昭和４９年９月２０日第二小法廷判決（民集２８巻６号１２０２頁） 39
３．１．２　最高裁平成１１年６月１１日第二小法廷判決（民集５３巻５号８９８頁） 45
３．２　私法の判例法理に依拠したとみられる租税判例 55
３．３　租税債権と私債権の優先劣後 64
小括 70
４　租税実体法からの検証 71
４．１　租税実体法と租税手続法の関係 71
４．２　相続放棄及び遺産分割における租税実体法 74
小括 81
おわりに 82
参考文献 86

はじめに

国税徴収法に規定される第二次納税義制度は、第三者の滞納税額を第二次納税義務者に納付させる制度であり、第三者の地位を利用して租税の徴収回避を図ることに対処するために立法化されたもの[1]であるが、租税の簡易迅速な確保のために司法手続を経ずに詐害行為取消権と同様の効果を得ようとするものである。同制度は、税務行政庁側からすれば、租税の徴収確保・合理化という面で極めて実効性に富んだ重要な制度であるが、国民の側からすれば、他人の滞納租税徴収のために、何時自己に一方的に納税義務が負担せしめられ不測の損害を蒙るやもしれないという不安を常に国民の側に負担せしめているものであって、その結果私法上の取引の安全が阻害されることになっており、いかに運用されるべきかは重要[2]であるが、昭和３４年の全面改正以後、目立った改正はなされていないのが現状である。平成２１年６月１８日付で、国税徴収法基本通達３９条関係５[3]の「第三者に利益を与える処分」が改正された。それまでは、第三者に利益を与える処分の例示として、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分があげられていたが、同日付で遺産分割協議が追加されている。

さて、平成２５年度税制改正により平成２７年度１月１日以後に相続又は遺贈により取得する財産について基礎控除額が引下げられ、課税対象となる被相続人の数が大幅に増加している[4]。また、高齢化が進む[5]と死亡者数も必然的に

---

[1] 吉良実「わが国の第二次納税義務」『杉村章三郎先生古希祝賀税法学論文集』83 頁(三晃社、1970 年)。

[2] 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)」税法学 256 号 6-7 頁(1972 年)。

[3] 国税徴収法 39 条関係 5 は、以下の通り規定する。「法第 39 条の「その他第三者に利益を与える処分」とは、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少の結果（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものを除く。）、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議（平成 21.12.10 最高判参照）、株主に対する剰余金の配当（平成 26.11.26 東京高判参照）がある。この場合において、地上権等の設定により受けた反対給付（例えば、権利金、礼金等）があるときは、それが法第 39 条の「対価」に当たる。」

[4] 国税庁「平成 27 年分の相続税の申告状況について」
＜https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2016/sozoku_shinkoku/index.htm 最終閲覧令和 3 年 3 月 10 日＞
課税対象となった被相続人の数は、平成 26 年度（56,239 人）と平成 27 年度（103,043 人）では約 2 倍に増加し、その後の国税庁の「相続税の申告状況について」によれば、平成 28 年 105,880 件、平成 29 年 111,728 人、平成 30 年 116,341 人と増加している。

[5] 厚生労働省「日本の人口の推移」
<file:///C:/Users/user/AppData/Local/Microsoft/Windows/INetCache/IE/AI8ELWPT/000523234.pdf 最終閲覧令和 3 年 3 月 10 日>
日本の人口推移は、2018 年度は 1 億 2,644 万人（65 歳以上の高齢化率 28.1％）であるのに対し、2065 年度には 8,008 万人（高齢化率 38.4％） と高齢化が進むと死亡者数も必然的に増加し、人口数は減少の一途を辿るが、相続税の申告件数は今後も増加していくと考えられる。

増加し、相続税の申告件数は今後も増加していくと考えられる。

相続とは、被相続人の一身に属したものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を相続人が承継することをいい（民法８９６条）、被相続人の死亡により当然に発生し、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するものであるため、プラスの財産のみならずマイナスの財産をも承継することになり、被相続人が債務超過に陥っている場合などに相続を強制することは民法の原則に反し、相続人に酷を強いることとなる[6]。そこで民法においては、「単純承認」、「限定承認」、及び相続を拒絶する「放棄」のいずれかを選択することができることとし、相続人に選択の権利を与えることで、相続人の意思を尊重する立場をとっている[7]。

ところで、承認及び放棄後に、被相続人の遺産の分配は遺産分割協議により行われることとなるが、遺産分割協議には法律上の期限はなく、また、裁判所の手続を経る必要もなく、相続開始後は、「共同相続人は被相続人が遺言で遺産の分割を禁じた場合以外は、何時でも、その協議で遺産の分割をすることができる（民法９０７①）」[8]とされている。相続放棄は３カ月という熟慮期間や家庭裁判所への書面での申述書提出義務といった制限が設けられているため、共同相続人のうちの１人の者が被相続人の財産を多く取得する場合、１人の者に財産を集中させたい場合などは、実務上、煩雑な相続放棄の手続をとらず、遺産分割協議により共同相続人のうちの１人ないし数人の取得分を零にしたり、法定相続分よりも限りなく少ない取得分にするというような事実上の相続放棄[9]が行われることがあり、世上多く見受けられる[10]。これは、事業承継が理由となることや、相続人が債務超過であり、被相続人の財産を移転させないことにより、被相続人の財産を保全する等、種々の理由が考えられ得る。

当該遺産分割協議については、詐害行為取消権の対象に遺産分割協議が含まれるか否かが争われた最高裁平成１１年６月１１日判決（民集５３巻５号８９

---

[6] 服部弘「判批」税理 46 巻 12 号 213-214 頁(2003 年)。

[7] 相続放棄がいつでも自由にできてしまうと、法律関係を長期間不安定な立場に陥れることになるため、相続を単純承認するか、限定承認するか、あるいは相続放棄をするかどうかは、自己のために相続開始があったことを知った日から 3 カ月以内に決めなければならない（この期間は熟慮期間といわれている）（民法 915 条 1 項）とされており、この熟慮期間内に限定承認ないし、相続放棄の手続を採らなければ、単純承認したものとされる。

[8] 桜井四郎『相続と相続法』216 頁(財経詳報社、1996 年)。なお、民法 907 条 1 項は、「共同相続人は、次条の規定により被相続人が遺言で禁じた場合を除き、いつでも、その協議で、遺産の全部又は一部の分割をすることができる。」と規定する。

[9] 小関賀子『相続放棄が行われた場合における国税徴収方途について』税大論叢 78 号 92 頁(2014 年)では、遺産分割協議により、滞納者が相続し得る財産の全てを他の相続人に相続させる事実上の相続放棄によって滞納国税の徴収を免れる場合もあるとされる。

[10] 同上〔服部〕、213 頁。

８頁）（以下、「最高裁平成１１年判決」）[11]において、遺産分割協議が民法４２４条２項[12]にいう「財産権を目的としない法律行為」に該当しないとし、共同相続人間で成立した遺産分割協議は、詐害行為取消権の対象となり得ると判示しており、学説においても、この種の協議は、共有持分権の放棄または贈与と同一の性格を有することから、詐害行為取消権の対象とすべきであるという主張がなされてきた[13]。当該遺産分割協議が「財産権を目的とする法律行為」に該当するか否かついては、消極説と積極説があり、消極説には、被相続人の債権者である相続債権者または受遺者には財産分離制度が用意されていることを理由とする学説[14]と、民法２６０条に規定する「共有物の分割への参加」を適用すべきであるとする[15]学説がある。これに対し、積極説は、民法９０６条の定める遺産分割には「贈与」の要素があり、詐害行為取消権の対象となるが、同条の趣旨に照らし、合理性がある場合には詐害性が否定されることもありうるとする[16]。

次に、国税徴収法３９条[17]の第二次納税義務の適用に際し、遺産分割協議が

---

11 本件の概要は、以下の通りである。本件は、借地権付建物の登記を夫 A 死亡後(相続人は配偶者 Y1 及び子 Y2･Y3 の 3 名)も登記変更することなく居住し続けていた配偶者 Y1 が、その後、Y4 の原告 X 金融機関よりの借入金につき、X との間で連帯保証する旨を約し、Y4 が債務を返済しなかったので、X が Y1 に対し、連帯保証債務の履行及び借地権付建物の登記を相続を原因として Y1 に変更するように求めたが、Y1 は借地権付建物を取得せず、Y2･Y3 の取得とする旨の亡 A の遺産分割協議を成立させ、後に、Y1 が自己破産したため、X が Y2･Y3 を被告として遺産分割協議を詐害行為として取り消し、詐害行為取消を原因とする Y1 に対する持分の移転登記をせよと訴求した事案である。なお、遺産分割協議の詐害行為取消権該当性が争われた下級審判例(奈良地裁昭和 27 年 11 月 8 日判決（下民集 3 巻 11 号 1582 頁）、神戸地裁昭和 53 年 2 月 10 日判決（判時 900 号 95 頁）においても、「財産権を目的とする法律行為」との明言はないが、相続人である被告の主張を排斥するという形で、遺産分割協議が「財産権を目的としない法律行為」ではないことを事実上前提としているといえる。

12 民法 424 条 2 項は、以下の通り規定する。「424 条 1 項(詐害行為取消権)の規定は財産権を目的としない法律行為については適用しない。」

13 甲斐道太郎「法定相続分に従わない遺産分割の効力」中川善之助教授還暦記念家族法大系刊行委員会編『家族法体系Ⅵ相続(1)(中川善之助教授還暦記念)』266 頁(有斐閣、1960 年)。

14 中川善之助編『註釋相續法(上)』199 頁(有斐閣、1954 年)。

15 星野英一『民法論集第 3 巻』517 頁(有斐閣、1972 年)。

16 道垣内弘人「判批」法教 233 号 147 頁(2000 年)。

17 国税徴収法 39 条は、以下の通り定める。「滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の一年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的でする譲渡を除く。）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他滞納者と特殊な関係のある個人又は同族会社（これに類する法人を含む。）で政令で定めるもの（第 58 条第 1 項（第三者が占有する動産等の差押手続）及び第 142 条第 2 項第 2 号（捜索の権限及び方法）において「親族その他の特殊関係者」という。）であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、

同条の適用対象となるか否かについては、遺産分割における第二次納税義務の射程に遺産分割協議が含まれ得るか否かが問題となった最高裁平成２１年１２月１０日判決（民集６３巻１０号２５１６頁）[18]（以下、「最高裁平成２１年判決」）では、遺産分割協議は、財産権を目的とする法律行為であると明言はしていないが、「財産権の帰属を確定させるもの」と判示し、滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が国税徴収法３９条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るとして、第二次納税義務の賦課を認めており、上述の最高裁平成１１年判決と同様に、遺産分割協議は、財産権に関する行為であると判示している。当該最高裁平成１１年判決は遺産分割に係る私法上の詐害行為取消権（民法４２４条）が争われ、最高裁平成２１年判決は遺産分割に係る第二次納税義務（国税徴収法３９条）が争われた事案であるが、「現行国税徴収法３９条は実質的には詐害行為の取消しをしたのと同様の効果を得ようとするものであると解することができるのであって同条の趣旨と詐害行為取消権の趣旨とは共通するところがある」[19]と評され、かかる３９条の立法趣旨にかんがみれば、同条は租税の簡易迅速な確保のために司法手続を経ずに詐害行為取消権と同様の効果を得ようとするものであり、両者は共通するところが多いといえる。

一方、家庭裁判所にその旨を申述し家庭裁判所の審理によって受理することで成立する相続放棄[20]の場合における詐害行為取消権が問題となった最高裁昭和４９年９月２０日判決（民集２８巻６号１２０２頁）[21]（以下、「最高裁昭和

その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。」

[18] 本件の概要は、以下の通りである。本件は、原告 X の父 A は所得税などの国税 11 億円超を滞納しており、配偶者 B の死亡(相続財産は約 2 億円、相続人は X・A・X の弟 B の 3 名)に際し、遺産分割協議にて X の取得分を約 6 割以上とし、法定相続分(四分の一)を大幅に超えるものにし、A の取得を 1 割程度とし、A 及び B の取得分を法定相続分に満たない少額の取得とする遺産分割協議を成立させた。所轄国税局の D 国税局長はＡがＸ及びＣとの間で行った本件遺産分割協議が国税徴収法 39 条にいう第三者に利益を与える処分にあたるとし、Ｘに対して、国税徴収法 39 条にもとづく第二次納税義務の告知処分を行ったところ、Ｘが適法な不服申立て手続を経て提起したのが本件訴訟である。

[19] 占部裕典「判批」判時 2108 号 150-151 頁(2011 年)。

[20] 小池正明ほか編『相続と相続税法』315 頁(ぎょうせい、1998 年)によれば、「審判に際しては、申述書の形式的要件の具備や、申述が本人の意思によるものかどうかを形式的に審査して行われ、必ずしも本人の審問等を行うことを要するものではない。」とされ、放棄理由や必要性の有無は審理の対象とされておらず、審判所の関与は認証的なものであるといえる。

[21] 本件の概要は、以下の通りである。本件は、原告 X(A 会社の破産管財人)が A 会社に対し株式払込資金等の払込義務を負っていた B(破産時までの A 会社の代表取締役)に対して、B 死亡のためその子供である被告 Y1～Y3(いずれも A 会社の株主)に対して、B の有する払込義務の支払い請求をしたが、Y1～Y3 は相続放棄をしたため、無資力の配偶者 C が相続することになった。そこで X は、十分に資力を有する Y1～Y3 が A 会社を害することを知りつつ相続放棄をしたのは詐害行為にあたり取り消すことができるとして放棄は無効であると主張した事案である。東京高裁昭和 30 年 5 月 31 日判決(下民集 6 巻 5 号 1051 頁)においても、最高裁昭和 49 年判決と同様、形式的な論理によってその訴えを退けているものが見受けられる。

４９年判決」）においては、相続放棄のような身分行為については詐害行為取消権の対象とならないと判示し、形式的な論理によって訴えを退けている。相続放棄については、債権者の期待よりも相続人の放棄の自由を優先すべきであるとして、詐害行為取消権の対象とならないとするのが通説的見解である[22]。これに対して、相続放棄も詐害行為取消権の対象となるという考え方も主張[23]されており、相続放棄、遺産分割協議は、ともに現代においては共同相続・均等相続の原則を事実上破る機能を果たしており、相続人側の意思の尊重および相続人の債権者保護の要請との関係を問題とすべき点でも両者は共通しているとして、実質に即した一義的解釈が必要である[24]という指摘もある。

相続放棄の件数は年々増加[25]しており、事実上の相続放棄を加味すれば、その件数はさらに増加し、今後も増加すると見込まれる[26]が、相続放棄における第二次納税義務の賦課についての過去の判例は存せず、法令や通達にはその適用について明示されていない。上述の平成２１年最高裁判決においても相続放棄が徴収法３９条の対象となり得るかどうかを判断していないと考える立場が穏当であると評される[27]ように、その判断はなされていない。徴収法３９条の射程に相続放棄が含まれるか否かについて、学説では、判例同様、相続放棄は身分行為に該当すること、相続の強制をしうることになるなどから第二次納税義務の適用を認めない見解[28]や、徴収法３９条にいう「第三者に利益を与える

---

22 中田裕康『債権総論[第 3 版]』243 頁(岩波書店、2013 年)。

23 占部洋之ほか編『現代民法学の理論と実務の交錯(高木多喜男先生古希記念)』356 頁(成文堂、2001 年)。

24 太矢一彦「判批」獨協法学 51 号 182 頁(2000 年)。

25 司法統計<https://www.courts.go.jp/app/sihotokei_jp/search 最終閲覧日令和 3 年 3 月 10 日>相続放棄の件数は、平成 25 年 17 万 2,936 件、平成 28 年 19 万 7,656 件、平成 30 年 21 万 5,320 件と増加している。

26 亡くなった時点で相続税と贈与税の課税を精算する相続時精算課税制度は、生前に財産を取得しているため、相続時精算課税適用者により、相続放棄、事実上の相続放棄が行われるケースが見受けられる。相続時精算課税制度の利用件数は、財務省「贈与税の課税状況の推移」によれば、平成 15 年施行時は 78,202 件であり、平成 19 年の 89,571 件以降減少し、平成 29 年では、44,921 件と減少の傾向 にあるが、平成 29 年度・平成 30 年度の事業承継税制の改正に伴い、事業承継税制は使い勝手の良いものになり、令和 2 年度税制改正要望 (経済産業省)における事業承継税制の拡充を求める意見からもますます使い勝手の良いものとなり、今後も申請者数は増加するものとみられ、自社株を後継者に移転する場合などの事業承継税制による贈与税の納税猶予と併用適用できる相続時精算課税制度適用者も増加傾向にあると見込まれることから、相続時精算課税適用者による相続放棄、事実上の相続放棄も増加すると考えられる。「贈与税の課税状況の推移」＜https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/e07.htm 最終閲覧令和 3 年 3 月 10 日>

27 佐藤英明「判批」別冊ジュリ 228 号 53 頁(2016 年)。

28 西山恭博『国税通則法 39 条の第二次納税義務の問題について-平成 21 年最高裁判決と遺産分割協議・相続放棄を中心として-』創価法学 41 巻 1・2 号 108 頁(2011 年)のほか、高橋祐介「判批」民商 142 巻 6 号 591 頁(2010 年)、中村雅紀「判批」税理 53 巻 11 号 140 頁(2010 年)もまた、参

処分」は、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、相続放棄により得られるべき利益を拒絶することは、積極財産の処分であり、同条にいう「積極的に債務者の財産を減少させる行為」であるといえ、「その他第三者に利益を与える処分」（徴収法３９条）に該当するとする見解[29]があり、学説も対立しているのが現状である。

こうしてみてくると、相続放棄も遺産分割協議による事実上の相続放棄も、遡及効により相続開始の時に遡って遺産を取得しないことになる点で同様[30]であり、結果的に相続財産を取得しないという点も同様であるにもかかわらず、相続放棄における第二次納税義務の賦課に関し、法令・通達も存せず、学説も異なっており、取扱いに関し明確でない。第二次納税義務は、税務行政庁が自力執行により、詐害行為の取消しがあった場合と同じような結果をもたらすため、租税の徴収確保・合理化という面で実効性に富んだ重要な制度であるが、しかし、納税者側から見れば、他人の滞納租税徴収のために、不測の負担を被るかかもしれないという負担が生じ、予測可能性が十分に担保されておらず、その解釈・適用にあたっては非常に慎重にならなければならないといえる。

そこで本稿では、今後増加すると見込まれる相続放棄について、現行法上は同条の対象とされる相続放棄と同様の結果をもたらす遺産分割による事実上の相続放棄を手掛りとして比較検討し、相続放棄が国税徴収法３９条に規定する第二次納税義務の適用対象となり得るかについて検討したい。本稿の構成は、以下の通りである。

第１章では、相続放棄及び遺産分割の法的性質を明らかにした。国税徴収法３９条の第二次納税義務制度は、民法４２４条の詐害行為取消権を準用し、訴訟手続を必要とする国税通則法４２条[31]では、徴収に際し、簡易迅速な対応がとれないことより訴訟手続を経ずに詐害行為の取消しがあった場合と同様の効果を得るために設けられている制度であり、民法４２４条の詐害行為取消権と共通するところが多い。そこで、詐害行為取消権行使に際し、申請による手続を経た相続放棄と遺産分割による事実上の相続放棄とは、ともに遡及効が規定されており、また、相続人が相続財産の取得をしないという点においては同じ

照。

[29] 小関・前掲注 9）96 頁。小関は、「相続放棄は、その他第三者に利益を与える処分に該当するが、ただし、個別具体的な事情をみて、その相続放棄が必要かつ合理的であれば利益を受けた共同相続人は徴収法 39 条における第二次納税義務を負わないとする」として、国税徴収法 39 条の適用除外の可能性も述べている(同 96 頁)。その他、神山弘行「判批」ジュリ 1422 号 151 頁(2011 年)もまた、参照。

[30] 同上〔小関〕、92 頁。

[31] 国税通則法 42 条は以下の通り規定する。「民法第 3 編第 1 章第 2 節第 2 款（債権者代位権）及び第 3 款（詐害行為取消権）の規定は、国税の徴収に関して準用する。」

帰結となるにもかかわらず、取扱いが異なる点に着目し、両者の法的性質の違いを明らかにする。次いで、詐害行為取消権の要件及び効果を確認する。しかるのち、両者の法的性質を考慮した上で、両者が詐害行為取消権の射程に含まれるか否かを明らかにする。

第２章では、第１章で確認した相続放棄と遺産分割の法的性質の知見をもとに、遺産分割及び相続放棄が、国税徴収法第３９条の適用要件とされる「第三者に利益を与える処分」の射程に含まれるのか否かを検討すべく、第二次納税義務制度の沿革、立法趣旨を確認し、主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係を考察する。次に、共同相続人又は包括受遺者に第二次納税義務が適用される国税徴収法３９条の沿革､立法趣旨を確認し､その性質を検討したうえで、同条における詐害の意思の要否の検討及び両者が「第三者に利益を与える処分」、「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」に該当するか否かを探り、同条の射程範囲を明らかにする。

第３章では、第２章までで考察した第二次納税義務及び詐害行為取消権の射程に相続放棄及び遺産分割が含まれるか否かについて判例分析を行う。第二次納税義務の適用対象に相続放棄が含まれるか否かの判例は存しないため、第二次納税義務と同様の効果を得ようとするものである詐害行為取消権の適用可否について争われた事案より相続放棄における第二次納税義務の適用射程を検討するために、まず、詐害行為取消権の適用対象に相続放棄が含まれるか否かが争われた事案である最高裁昭和４９年９月２０日判決（民集２８巻６号１２０２頁）を取りあげる。次に、遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となるか否かが争われた事案である最高裁平成１１年６月１１日判決（民集５３巻５号８９８頁）を取りあげる。最後は、遺産分割が第二次納税義務の適用対象に含まれるか否かが争われた事案である最高裁平成２１年１２月１０日判決（民集６３巻１０号２５１６頁）を取りあげる。しかるのち、租税債権が問題となる第二次納税義務において、私債権が問題となる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、相続放棄及び遺産分割に係る租税実体法上の取扱いについての検討を行う。相続放棄における租税手続法である国税徴収法３９条の適用の可否を判断するに当たり、租税実務上の取扱いを考慮しなければならないのかを検討するため、まず、租税実体法と租税手続法の関係を明らかにし、次いで、相続放棄及び遺産分割における租税実務上の取扱いを考察し、両者の取扱いの異同を確認し、相続放棄における国税徴収法３９条の適用可否を検討する。

１．相続放棄と遺産分割の法的性質

１．１　相続放棄の法的性質

１．１．１　相続放棄の概要

相続は、遺産の形成に貢献した者への潜在的な共有財産の清算のほか、遺族の生活保障を根拠として、死者の財産を誰かに帰属させるための制度[32]であり、被相続人の死亡によって開始する。相続が開始すると、被相続人の財産に属する権利義務の一切が相続人に承継される[33]。しかし、被相続人の財産は必ずしも現預金、土地などのプラス財産だけでなく、借入金等のマイナス財産が含まれる場合もある。プラス財産の承継は相続人の生活保障のために有益であるが、反対にマイナス財産の承継は相続人の生活を脅かす結果となってしまう。そこで民法は、被相続人の財産（プラス財産及びマイナス財産）を承継するか否かの選択権を相続人に与えている[34]。民法では承継の選択権として、相続人が、相続によって得た財産の限度においてのみ被相続人の債務及び遺贈を弁済することを留保して相続を承認するもので、被相続人が債務超過である場合に効果があり[35]、相続人全員で共同して行わなければならない限定承認[36]（民法９２２条）、被相続人の一身に属するものを除き、無制限、無条件に被相続人の権利義務を承継する[37]単純承認（民法９２０条）、相続人の財産を全く承継しない相続放棄（民法９３９条[38]）を与えている。

放棄とは、相続人が、自己の相続に関して、初めから相続人とならなかったとみなされることを欲する意思表示であり[39]、相続開始によって一応生じた相続の効果を、全面的・確定的に消滅させる行為のことである。このことを相続の遡及効と呼んでいるが、放棄をした相続人は初めから相続人でなかったものとみなされる[40]。この点、広島高裁昭和４７年９月２２日判決（民集第２８巻６

---

32 内田貴『民法IV(補訂版)親族・相続』356 頁(東京大学出版、2012 年)。
33 桜井・前掲注 8）4 頁(財経詳報社、1996 年)。
34 小池ほか・前掲注 20）289 頁。
35 同上〔桜井〕、12 頁。
36 千藤洋三「判批」判例時報 2283 号 169 頁(2016 年)。限定承認につき、千藤の「相続人の間にもいろんな考え方が存在しうることを考慮すれば、まずは個別に限定承認できるように早急に法改正する必要があるように思われる。そうすれば、わずかの積極財産を承継した後になって、多額の相続債務の存在を知らされ、もはや相続放棄をすることができなくなるという悲劇は大幅に減少するであろう」(同 169 頁)との意見もある。
37 同上〔桜井〕、11 頁。
38 民法 939 条は以下の通り規定する。「相続の放棄をした者は、その相続に関しては、初めから相続人とならなかったものとみなす。」
39 中川善之助＝泉久雄著『相続法[第四版]』423 頁(法律学全集、2000 年)。
40 餅川正雄『日本の相続法における遺産分割当事者に関する研究』47 頁(広島経大論集第 41 巻 2 号、2018 年)。

号１２０９頁)においても、「相続放棄はいったん生じた相続の効果を後になって覆すものではなく、相続の効果が確定的に生ずることを拒否するにすぎないものというべき」[41]と判示し、また、最高裁昭和４２年１月２０日判決(民集２１巻１号１６頁)[42]においても、「相続放棄の効果は絶対的であり、誰に対しても、登記等の対抗要件の具備の有無に関わりなくその効力を生じる」と判示している。相続放棄は意思表示であり、相手方のない単独行為である。限定承認とは異なり個々の共同相続人が放棄することができる。この意思は申述という形で表示されなければならず（民法９３８条)、またその受理[43]という行政処分を受けて初めて有効に成立する行為であるから、この形式をとらない単なる意思表示は、放棄ということはできない[44]。また、相続の放棄がいつでも自由にできてしまうと、法律関係を長期間不安定な状態に陥れることになるため、相続放棄は、自己のために相続の開始があったことを知った日から３カ月以内（熟慮期間)[45]に行わなければならず（民法９１５条)、熟慮期間内に限定承認又は放棄をしなかったときはその相続人は単純承認したものとみなされる（民法９２１条２項）[46]。

１．１．２　相続放棄の趣旨

相続放棄については、川崎秀司が「相続が、相続人個人のためのものではなく、相続人の属する家のためのものであった時代には、放棄は相続人の恣意に任されるべきことではなかった。相続人は、たとえ自己の利益を犠牲にしてで

---

41 最高裁昭和 49 年判決の原審である。

42 本件の概要は、以下の通りである。本件は、相続の放棄をした者の債権者が相続放棄後に相続財産である未登記の不動産について、相続放棄者も共同相続したものとして、代位による所有権保存登記をし、持分に対する仮差押登記をし、その無効が争われた事案であり、当最高裁は、相続放棄の遡及効の効果について、「この効果は絶対的であり、誰に対しても、登記等の対抗要件の具備の有無に関わりなくその効力を生じる。」と判示し、その仮差押登記を無効とした。

43 中川ほか・前掲注 39）426 頁。中川は、「受理は審判であるが、その審判においては、申述書の形式的審査と、放棄者の真意に出たものかどうかの判断がされるだけであり、放棄の動機が正しいかどうかというようなことは、審理すべき限りではなく、たとえ正しくないと思われても、それによって受理を拒むことはできない」と述べており(同 426 頁)、相続放棄が認められるかどうかは実務的にはそれほど難しくないといえる。

44 同上〔中川〕、423 頁。

45 もっとも、熟慮期間の起算点が問題となった、福岡高裁平成 26 年 2 月 16 日(判時 2259 号 58 頁)では、「自己が取得すべき相続財産がなく、相続債務が存在しないと信じており、かつそのように信じたことについて相当の理由があると認められる場合には、熟慮期間の起算点は、相続債務の存在を認識した時から起算する」と判示している。

46 小関・前掲注 9）108 頁。小関は「一旦承認したとみなされると、もはや相続放棄はできない」と述べている(同 108 頁)。

も、相続を甘受しなければならなかった。」[47]と述べるように、民法は、相続人は相続の開始により法律上当然に被相続人の地位を包括的に承継するものとなして当然相続主義を採り、又相続人は、熟慮期間内に限定承認をなした場合に限り、其の責任が相続財産を限度とする物的有限となるに過ぎないものとなす所から、相続人は一応当然に無限責任を負うものとして、相続人の無限責任主義を認めているというべく、従って、相続人を超過相続債務弁済の桎梏から全く開放するために、相続人には相続放棄の自由を認めた。唯民法は、家の絶滅を防止するために、被相続人の直系卑属たる法定の推定家督相続人についてだけは相続の放棄を認めなかった[48]。

しかし、昭和２２年の憲法改正に伴う民法改正において、家督相続が廃止され、遺産相続へと移行した現行法においては、放棄は、熟慮期間内にしなければならないという制限のほか、自由に選択できるものとされている。相続財産はプラス財産だけでなくマイナス財産も全て当然に承継されるため、場合によっては相続人に不利益をもたらすことがあり、相続放棄はこのような不利益を回避するために利用されることが少なくない。相続放棄制度の趣旨は、債務超過の相続によって相続人が過大な、しかも自らは関与しなかったような債務を負うことから相続人を保護することにある[49]とされており、現在はすべての相続人に相続放棄は許されている[50]。

相続放棄の本来の意義は、債務超過相続による相続人の保護にある。しかし、現実には家制度が廃止されたとはいえ、農家においては、均分相続により農地が細分化されれば、いずれは農業は衰退していくこととなるため、農地の細分化の防止[51]や、事業承継により財産を相続人のうちの一人に集中させたいがために、相続放棄や遺留分放棄の手続をとるということがしばしば行われる。これらのことを踏まえると、家制度は廃止されたとは言い難いといえ、債務超過相続に因る相続人の保護のみにその意義を求めることはできないといえる。

---

47 中川ほか・前掲注 39）424 頁。

48 川崎秀司「相続放棄の沿革と其の現代的意義」東北法学会雑誌 2 号 38 頁(1951 年)。

49 同上〔中川〕、294 頁。

50 同上〔川崎〕、36 頁。川崎が「近世諸国の立法は殆ど相続放棄の自由をすべての相続人に認めている」と述べていることからも(同 36 頁)、相続人の保護の必要性は高いといえる。

51 同上〔川崎〕、40-42 頁。現在においても農地の細分化防止は現在でも問題としてあげられ、川崎は「農地の細分化は好ましくないため、農業経営の安定化を図るために、農業資産の分割を禁じ、之を農業相続人一人に包括的に相続させる案があり、幾度か国会で審議されたが、家督相続制度との比較から可決には至らなかった」と述べており(同 40-42 頁)、農地細分化防止のため、一定の場合には相続放棄を認めない案があったことが窺える。

１．１．３　相続放棄の撤回

民法９１９条１項では、一度なした承認や放棄の意思表示は熟慮期間内であっても撤回することができない[52]と定められており、２項では、取消しができる旨を定めている[53]。本条１項が一度なした承認や放棄の意思表示は、たとえ民法９１５条所定の熟慮期間内であったとしても撤回することはできないと定めているとしても、民法総則と親族編に規定されている取消しは、それぞれの制度趣旨に立脚した制度であり、それに沿った取消しをも１項は否定するものではないという趣旨[54]で規定されており、民法総則により取り消せるのは、①未成年者が親権者または後見人の同意を得ずになした承認・放棄(民法５条)、②成年被後見人がなした承認・放棄(民法９条)、③被保佐人が保佐人の同意を得ずになした承認・放棄(民法１３条４項・１項６号)、④相続の承認又は放棄が補助人の同意を得なければならないとされている場合に、被補助人がその同意を得ずになした承認・放棄(民法１７条４項・１項、１３条１項６号)、⑤詐欺・脅迫によってなされた承認・放棄(民法９６)であり、親族編の規定により取り消せるのは、後見人が後見監督人の同意を得ずになした承認・放棄(民法８６５条１項、８６４条本文、１３条１項６号)をする場合である。

では、相続放棄を債権編の規定である民法４２４条の規定に基づいて取り消せるかであるが、冒頭の最高裁昭和４９年判決においては、「取消権の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないものと解するところ、相続の放棄は、相続人の意思からいっても、また、法律上の効果からいっても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみるのが、妥当である。相続放棄のような身分行為については、他人の意思によってこれを強制すべきでないと解するところ、もし相続の放棄を詐害行為として取り消し得るものとすれば、相続人に対し相続の強制をすることと同じ結果となり、その不当であることは明らかである。」と判示し、詐害行為取消権が相続放棄の取消しとなることを否定している。

---

[52] 民法 919 条 1 項は、以下の通り規定する。「相続の承認及び放棄は、第 915 条第 1 項の期間内でも、撤回することができない。」

[53] 民法 919 条 2 項は、以下の通り規定する。「前項の規定は、第一編(総則)及び前編(親族)の規定により相続の承認または放棄の取消しをすることを妨げない。」

[54] 松川正毅＝窪田充見編『別冊法学セミナー新基本法コンメンタール相続』132 頁(日本評論社、2016 年)。

１．２　遺産分割の法的性質

１．２．１　遺産分割の沿革及び趣旨

遺産分割は、相続人、包括受遺者が２人以上いる場合に各相続人、包括受遺者が相続分、包括遺贈の割合に応じて自己に帰属する財産を確定させることをいい[55]、遺産分割が行われるまでの遺産は、各相続人、包括受遺者の相続分、包括遺贈の割合に応じた共有とみなされる（民法８９８条）。

この「共有」の性質については、各共同相続人が相続財産を構成する個々の財産上に物権的な持分権（共有持分）を有し、この持分権を遺産分割前も単独で自由に処分できるとする共有説と、各共同相続人は、相続財産全体に対して抽象的な持分権を有し、この相続分の処分はできるが、相続財産を構成する個別財産上には物権的な持分権はないとする合有説があり、古くから議論されているが、合有説も共有説も、純粋に一方の理論で貫徹はできず中間的な取扱いをせざるを得ない[56]として、近年の学説は、共有か合有かの性質論にはこだわらず個別問題の妥当な解決を志向する[57]とされる。

民法は遺産分割の効力として遡及効を規定（民法９０９条）[58]しており、被相続人の財産は、共有状態を経て遺産分割がなされ、相続人の財産となるが、遺産分割の遡及効により、共有状態を経ないで、被相続人から、相続人個々人の財産となったと扱われることであり、遺産分割の「宣言主義」といわれている。これに対し、被相続人の財産は、遺産共有を経て、個々の相続人に移転してゆくとする「移転主義」がある。わが国は、条文上は、フランス法の遡及効を採用している[59]が、昭和２２年の改正で「ただし、第三者の権利を害することはできない」とのただし書を設けたことにより、民法９０９条の遡及効が緩和され、第三者への移転主義的な要素が強くなっているといえる[60]。最高裁昭和４６年１月２６日 判決(民集２５巻１号９０頁)[61]においても、遺産分割により相

---

55 桜井・前掲注 8）47 頁。

56 松川ほか・前掲注 54）46 頁。

57 犬伏由子ほか『親族･相続法[第 2 版]』247 頁(弘文堂､2016 年)。

58 民法 909 条は、以下の通り規定する。「遺産の分割は、相続開始の時にさかのぼってその効力を生ずる。ただし、第三者の権利を害することはできない。」

59 同上〔松川〕、119 頁。日本の民法典は､フランス民法典に倣い､遺産分割の遡及効を採用したとされる(同 119 頁)。

60 同上〔松川〕、120 頁。遺産分割における遡及効の効果については、「判例･学説により遺産分割の遡及効は形骸化しており､移転的な要素が強く表れている。相続と登記の問題､詐害行為取消権の行使の可能性などの問題に対して､移転的な要素が強く窺われる解釈がなされている。このように遡及効のもつ本来の意味は､持分の処分可能性と､それに加えて遺産分割を経ることなく当然に帰属する財産の存在により､本質的に薄れ､消えつつあるとまでいえよう。」とされる(同 120 頁)。

61 本件の概要は、以下の通りである。本件は、相続人 11 名の間の遺産分割の調停において、

続分と異なる権利を取得した相続人は、その旨の登記を経なければ、分割後に権利取得をした第三者に対し、法定相続分を超える自己の権利の取得を対抗することができないと解されている。冒頭の最高裁１１年判決においては、遺産分割の性質を財産権を目的とする法律行為であるとして、その性質を「相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部または一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるもの」と判示し、移転主義的な立場を採用しているといえる。

かかる遡及効と関連して問題となるのが、被相続人の死亡後、遺産分割が行われるまでの間に遺産から生じた果実の問題がある。果実は相続開始後に生じたものであるため、本来遺産を形成することはない。遺産分割効果は相続開始時に遡るとする遡及効を厳格に解釈すれば、相続開始後遺産分割までの間に生じた果実は、当然に果実が生じた元物を取得した相続人に帰属することになるが、この果実につき、最高裁平成１７年９月８日判決（民集５９巻７号１９３１頁）[62]は、「遺産は相続人が数人あるときは、相続開始から遺産分割までの間、

遺産中の一部の不動産を相続人の一部である上告人ら 7 名の共有とする旨の合意が成立した後に、右不動産につき(債権者の代位申立て等により)11 名全員の共有とする所有権移転登記がなされたため、右保存登記を分割の結果に従い上告人らの共有に改める更正登記をすることとなり、その旨の判決が相続人間では確定したが、さらに相続人中の一部の者に対し、その債権者である被相続人らが仮差押の登記を経由していたので、上告人らが被上告人らに対し右更正登記手続きに対する承諾を請求したものであり、分割の結果上告人ら 7 名の共有に帰したことを登記なくして被上告人らに対抗しうるかどうかが争点となった事案である。当最高裁は、遺産分割の効果に関し、「遺産の分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生ずるものであるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいったん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずるのと実質上異ならないものであるから、不動産に対する相続人の共有持分の遺産分割による得喪変更については、民法 177 条の適用があり、分割により相続分と異なる権利を取得した相続人は、その旨の登記を経なければ、分割後に当該不動産につき権利を取得した第三者に対し、自己の権利の取得を対抗することができないものと解するのが相当である」と判示した。

[62] 本件の概要は、以下の通りである。本件は、共同相続財産である不動産から生ずる賃料債権について、相続開始から遺産分割までの間の賃料債権の帰属及び遺産分割の遡及効との関係が問題となった事案である。被相続人 A の法定相続人は、A の配偶者 X(原告、被控訴人、被上告人)、A の子である Y(被告、控訴人、上告人)、訴外 B・C・D であったが、遺産中の不動産につき遺産分割が整わないため、共同相続人間において、当該不動産賃料につき、相続人全員が共同して管理する銀行口座を開設し、同口座において賃料の保管及び必要に応じて維持管理費等を出金し、遺産分割協議により最終的に本件不動産中の各不動産の帰属が決まった時点で精算を行うという合意がなされていた。その後、家庭裁判所においてなされた遺産分割審判及びその抗告審である大阪高等裁判所の決定により、本件不動産の配分及びその配分に基づき本件不動産から生じた賃料の分配額が定められたが、Y は法定相続分に従って配分すべきだと主張した。第 1 審(大阪地裁平成 15 年 9 月 26 日判決(民集 59 巻 7 号 1940 頁))及び原審(大阪高裁平成 16 年 4 月 9 日判決(民集 59 巻 7 号 1946 頁))では、遺産分割の効力は相続開始時にさかのぼるとし、後の遺産分割により当該不動産を取得した相続人が、相続開始

共同相続人の共有に属するものであるから、この間に遺産である賃貸用不動産を使用管理した結果生ずる金銭債権たる賃料債権は、遺産とは別個の財産というべきであって、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得するものと解するのが相当である。遺産分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生ずるものであるが、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得した上記賃料債権の帰属は、後にされた遺産分割の影響を受けないものというべきである」と判示し、相続開始から遺産分割までの間の果実は、遺産分割の対象財産ではないが、相続分に応じて当然に分割され、単独債権として取得し、後にされた遺産分割の影響を受けないと解しており、ここでも移転主義的な立場を採用している。

１・２・２　遺産分割協議の修正

既に成立した遺産分割協議をやり直すことができるか否かについては、最高裁平成２年９月２７日判決（民集４４巻６号９９５頁）[63]において、「共同相続人の全員が、既に成立している遺産分割協議の全部又は一部を合意により解除した上、改めて遺産分割協議をすることは、法律上、当然には妨げられるものではなく、上告人が主張する遺産分割協議の修正も、右のような共同相続人全員による遺産分割協議の合意解除と再分割協議を指すものと解されるから、原判決がこれを許さないものとして右主張自体を失当とした点は、法令の解釈を誤ったものといわざるを得ない」と判示しており、いったん成立した遺産分割協議について、それを共同相続人全員の合意で解除し、遺産分割の全体または一

後に当該不動産から生じた法定果実を取得することができるとしたが、本判決で破棄差戻しとなっている。本判決までは、第 1 審及び原審同様、遡及効を厳格にとらえ、元物取得した相続人に帰属するとした審判例(京都家審昭和 38 年 8 月 2 日(家月 15 巻 11 号 124 頁))や、相続開始後の果実も遺産であり、他の遺産と共に遺産分割の対象となると解する(大阪高決昭和 40 年 4 月 22 日(家月 17 巻 10 号 102 頁))、果実は、遺産ではなく、遺産分割の対象とならないが、例外的に当事者間に合意があれば遺産分割の対象となると解する(東京高裁昭和 56 年 5 月 18 日判決(家月 35 巻 4 号 55 頁))、本件最高裁同様、果実は遺産ではなく、相続財産から独立した相続人の共有財産であり、遺産分割対象財産にもならず、後の遺産分割の影響を受けることもないと解する(高松高裁昭和 36 年 1 月 8 日判決(家月 14 巻 7 号 62 頁))と判断は分かれていた。

[63] 本件の概要は、以下の通りである。本件は、長男Ｘ、二男Ｙら共同相続人 5 名の遺産分割協議により、Ｘが係争土地を単独相続して登記も了したが、ＹがＸの実印等を使用して自己名義に所有権移転登記を経由したため、ＸからＹに対し右登記の抹消登記手続きを求めた事案であり、Ｙは抗弁として分割協議の修正合意又はＸの持分の受領を主張したが、第 1 審(札幌地裁昭和 60 年 9 月 9 日判決(民集 44 巻 6 号 999 頁))及び原審(札幌高裁昭和 62 年 10 月 14 日判決(民集 44 巻 6 号 1005 頁))とも、解除を認めれば、法的安定性を害することなどを理由に、かかる修正合意、すなわち共同相続人全員による合意解除と再分割協議は認められないとした。本件最高裁では、「遺産分割協議は全員の合意による解除により改めて分割協議ができる」と判示し、第 1 審及び原審の見解を否定した。

部をやり直すことが認められている。

これに対し、協議による遺産分割の法定解除が認められるかに関しては最高裁平成元年２月９日判決(民集４３巻２号１頁)[64]では、「共同相続人間において遺産分割協議が成立した場合に、相続人の一人が他の相続人に対して右協議において負担した債務を履行しないときであっても、他の相続人は民法５４１条によって右遺産分割協議を解除することができないと解するのが相当である。けだし、遺産分割はその性質上協議の成立とともに終了し、その後は右協議において右債務を負担した相続人とその債権を取得した相続人間の債権債務関係が残るだけと解すべきであり、しかも、このように解さなければ民法９０９条本文により遡及効を有する遺産の再分割を余儀なくされ、法的安定性が著しく害されることになるからである」と判示し、当最高裁は否定的に解している。

１．２．３　遺産分割協議による放棄

遺産分割において、1人の取得分を零にしたり、限りなく零に近い取得にし、法定相続分より著しく低い財産を取得する分割が認められるかという問題があるが、遺産は相続人のものであるから、その点からいえば、相続人は自由に分割の合意ができる。自由意志による協議の結果であるならば、自分のものを自分で処理するのだから差支えはないわけである[65]。また、民法は承認と放棄の自由な選択を認めており、放棄は自分の相続分を完全に拒否することである。これが許されている以上、相続を受領した後の分割において、被相続人の意思である指定相続分又は民法の意思である法定相続分にかかわらず、自らの相続分を決める相続人の意思の優越が認められるのは当然であるといえる。相続分は、法定にしても指定にしても、相続人の権利の限界を定めたものであり、相続人は自らの意思に基づかない限り、その範囲の権利主張を妨げられることはない。権利であるから、その全部又は一部を放棄することも又自由である[66]。程度を越えた相続分からの逸脱も権利放棄の自由からして原則として有効[67]であるが、民法９０６条において、遺産の分割は、遺産に属する物又は権利の種類ならびに性質に従い、また各相続人の年齢・職業・心身の状態及び生活の状

---

[64] 本件の概要は、以下の通りである。本件は、父親死亡の祭に、相続人である長男Ｙと長女Ｘら5名(内、母親は1審係争中に死亡)が、遺産分割協議で、Ｙ1人に遺産を集中させる遺産分割を行い、その際に、母親の世話をすることということが約束されていたが、母親を虐待して十分な扶養をしないばかりか、祭祀を放擲し、さらに口論のうえ母親を素手で殴打し傷害を負わせ、面倒見がうまくなされなかった場合に、遺産分割を解除できるかどうかが問題となった事案であり、第1審及び原審ともＸらの請求を棄却したため、Ｘらが事案である。

[65] 中川ほか・前掲注39）306頁。

[66] 同上〔中川〕、307頁。

[67] 同上〔中川〕、307頁。

況その他一切の事情を考慮すると規定し、遺産分割の基準を定めており、協議する相続人の自由であるといっても、この基準に従うことを本旨としており、一切の基準の中には、法定相続分の規定の趣旨や被相続人の遺志等も加えられなければならない[68]。つまり、分割基準に照らして、著しく不当と認められない限り、積極財産に関する分割は相続人の自由に決定できるといえる。

しかし、消極財産については、債権者の意思を無視して、債務者だけが自由に処分できるものではないため、自由に処分したとしても、債権者に対抗することはできず[69]、仮に、相続債務の全部を１人の相続人に集中させたとしても、債権者は各相続人に対し、各自の法定相続分に応じて、履行の請求をすることができる。

１．３　性質の異同からみた私法上の取扱い

１．３．１　詐害行為取消権の概要

家庭裁判所の手続を経る相続放棄と遺産分割による事実上の相続放棄とはともに相続人が相続財産を取得しないという点で財産の帰属について帰結は同じであるが、私法上の詐害行為取消権行使の適用について、その判断が異なっているため、両者における詐害行為取消権についての検討を行う。

旧民法では、「法律行為」とあったが、２０２０年施行の改正民法では「行為」と改正され、詐害行為取消しの対象がより広く規定されることとなり、受益者の他、「転得者」についても規定されていたが、「転得者」は改正民法４２４条の５に規定されている[70]。内田貴は、当該４２４条の解釈において、取消の対象となるのは厳密な意味での法律行為に限られるのではなく、法律行為に限定されず弁済や債務の承認、法定追認事由たる行為なども含まれると解されている[71]。と述べており、解釈上、認められていたので、実質的に変更はない[72]とされる。

民法４２４条では、その１項で、「債権者は、債務者が債権者を害することを知ってした行為の取消しを裁判所に請求することができる。ただし、その行為によって利益を受けた者（受益者）がその行為の時において債権者を害することを知らなかったときは、この限りではない」と定めており、強制執行の準備

---

68 中川ほか・前掲注 39）308 頁。

69 潮見佳男『新注釈民法(19)相続(1)』644 頁(有斐閣、2019 年)。潮見は、「相続放棄とは異なり、相続人である地位は維持しており、相続債務を負担する」と述べている(同 646 頁)。

70 旧民法では詐害行為に関する条文は 424 条から 426 条の 3 条しかなく、多くの法理を判例により形成していたが、改正民法において、判例法理に加えて破産法の否認権に関する内容を踏まえ、要件を明文化している。

71 内田貴『民法Ⅲ債権総論・担保物件』281 頁(東京大学出版会、1996 年)。

72 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法-総則・物権・債権-』811 頁(日本評論社、2019 年)。

段階として、責任財産を保全することを目的とする制度[73]とされる。つまり、詐害行為があった場合に、債務者が行った本来は有効なはずの法律行為を取り消して、責任財産から離脱した財産を再び債務者に取り戻そうとする制度であり、法律行為を取り消すわけであるから、その法律行為の受益者や転得者の利益も考慮する必要があり、「考慮すべき要素は①債権者の責任財産を保全する必要、および②債務者が自己の財産を管理する自由（特に、弁済する自由）、という２つの要素に加えて、③受益者・転得者の取引の安全をも加える必要」[74]がある。

１．３．２　詐害行為取消権の要件と効果

詐害行為取消権行使のための要件は、①債権は詐害行為の前の原因に基づいて生じていたこと（民法４２４条３項）であり、責任財産保全という制度趣旨から、取消し債権者が債権を取得した時点が、責任財産の基準時であり、それ以後になされた債務者の法律行為は取消しの対象となるが、それ以前の行為によって債権者が害されることはありえない[75]。②債務者が無資力であることである。「債権者を害する」とは、債務超過になることであり、債務者の行為によって責任財産が減少し、その結果債務超過になる場合のほか、すでに債務超過の状態で責任財産を減少する行為がなされた場合も同様であり[76]、行為当時において債権者を害する事実があることはもちろん、取消権行使時の当時にも債権者を害する事実があることを要する[77]。③財産権を目的とする行為であることであり、民法４２４条２項では「財産権を目的としない行為については適用しない」と規定されており、取り消される行為は財産権を目的とする行為でなければならず、財産権を目的としない行為の典型は、家族法上の行為で、婚姻、離婚、養子縁組、相続の承認・放棄等であり、これらの行為によって、債務者の財産状態が悪化しても、第三者が介入して取り消すのは不適当だということである[78]。④債務者の行為が債権者を害することを知ってしたことであり、主

---

[73] 内田・前掲注 71）269 頁。
[74] 同上〔内田〕、270 頁。
[75] 同上〔内田〕、277-278 頁。
[76] 同上〔内田〕、279 頁。
[77] 我妻ほか・前掲注 72）813 頁。債権者を害する時点は行為当時だけでなく取消権行使時にも必要であり、「債務者がその財産を第三者に譲渡した当時には他にも財産があったが、後に他の事情で無資産となった場合にはその譲渡は詐害行為にはならない(大判大正 10 年 3 月 24 日(民録 27 輯 657 頁))、逆に債務者が不動産を第三者に贈与したときには他に資産がなかったが、後に資力がその債務を弁済するのに十分になったならば同じく詐害行為にならない(大判大正 15 年 11 月 13 日(民集 5 巻 798 頁))。」とされる(同 813 頁)。
[78] 同上〔内田〕、280 頁。内田は、「もっとも、相続放棄は、入ってくるはずの財産が入らず、債権者の期待に背くことはあっても、現状より財産状態が悪化することはないから、そ

観的要件とされる「詐害の意思」が必要とされる。この詐害の意思は、債務超過を認識することで足りるのか、それとも債権者を害する意思まで必要であるのかという問題があるが、主観的要件は独立の要件ではなく、行為の詐害性との相関で判断されるものであり、贈与のような詐害性の強い行為については、主観的要件は単なる認識で足りるとし、さらにそれも推定するなどして、容易に詐害行為の成立を認めるが、弁済のような詐害性の弱い行為については、主観的要件として害意・通謀などの強い非難可能性を要求している[79]。⑤受益者・転得者が悪意であること。受益行為又は転得の当時に、「債権者を害すべき事実」を知っている場合に限り、債権者取消権が生ずるもので立証責任は、受益者・転得者の方で、自ら悪意でなかったことを立証しなければならない[80]。以上の５つの要件が詐害行為取消権行使の要件とされる。

次に詐害行為取消権の効果であるが、確定判決の効力は、債務者及びその全ての債権者に対して効力が生じることとされており、民法４２５条にいう「全ての債権者」には、詐害行為の当時または確定判決の時より後に債権者になった者も含まれると解されている[81]。

１．３．３　相続放棄と遺産分割における詐害行為取消権の射程

相続放棄・遺産分割協議が詐害行為取消権行使の射程に含まれるか否かは、１．３．２で確認した５要件に該当するか否かであるが、とりわけ、判断の基準となるのは、両者が③の財産権を目的とする行為に該当するか否かであるといえる。財産権を目的とする行為に該当すれば、詐害行為取消権の射程範囲に含まれ得るし、該当しなければ、同規定の射程範囲には含まれないこととなる。

まず、相続放棄についてみてみると、相続放棄は広義において身分行為であるが、相続の本質が財産承継であることを考えれば、財産権を目的とする法律行為としての側面も有するといえる。１．１で確認したように、相続放棄の遡及効は絶対的なものであり、放棄により最初から相続人でなかったものとなる。

もそも詐害行為とはなり得ないのではないかと思われる」と述べており(同 280 頁)、同上〔我妻〕、820 頁においても、「承認も放棄も身分行為であるから、対象にならないのが妥当であろう」とされる。

[79] 内田・前掲注 71）283-284 頁。

[80] 同上〔内田〕、285 頁。「ここで「知る」とは、一般的には単なる認識で足りるとされている。しかし、債務者との通謀が要求される類型の詐害行為にあっては、悪意以上のものが必要となろう。」と述べられており(同 285 頁)、主観的要件同様、詐害行為の類型により異なると考えられる。

[81] 我妻ほか・前掲注 72）826 頁。旧民法では、債務者が規定されておらず、債務者との間には確定判決の効力は生じないとされていたが、改正により債務者が加えられ、訴訟当事者のほか、債務者に対してもその効力が有する旨を定めている(同 826 頁)。

最高裁昭和４９年判決が判示するように、詐害行為取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないと判示するように、相続放棄は、財産を減少させる行為ではなく、財産の増加を妨げる行為にすぎず、財産権を目的とする行為には該当せず、よって、詐害行為取消権の対象とならず、同上の射程に含まれないといえる[82]。

次に、遺産分割協議についてみると、１．２で確認したように、遺産分割協議における遡及効は移転主義的な立場をとっており、最高裁平成１１年判決は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産についてその全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるということができると判示しており、遺産分割協議は、熟慮期間中に相続放棄するのとは異なり、遺産共有となっている相続財産について、一旦相続を承認して、放棄ができなくなった後に、相続人間で分割協議することにより他の相続人が相続によって取得したものにすることであるから、実質的には相続人間における贈与と同旨し得るもの[83]である。また、同判決は、「取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しない」と判示した最高裁昭和４９年判決を前提としていることから、遺産分割協議は、積極的に債務者の財産を減少させる行為と評価できるものであり、財産権を目的とする行為に該当することになり、詐害行為取消権の対象となり得るものであるといえる。しかし、相続分に見合わない遺産分割であっても、その分割が合理的であれば、同上の適用はなく、適用要件とされる詐害の意思の有無が必要である。

１．３．４　相続放棄における詐害行為取消権行使の学説の整理

相続放棄が民法４２４条の詐害行為取消権の対象となるかにつき、消極説及び積極説が存するため学説の整理をおこなう。

相続放棄が民法４２４条の対象とはならないとする消極説には、①池田恒男「近代法における個人主義のもとでは、一方で自らの行為に基づかない債務を

---

[82] 大島俊之「相続放棄と債権者取消権」私法 48 号 220 頁(有斐閣、1986 年)。大島が、「相続放棄について詐害行為取消権が適用されるか否かは、遺産の相続放棄の取消を認めるか否かであるが、判例および圧倒的多数説は、否定的な立場をとっている。」と述べるように(同 220 頁)、相続放棄が詐害行為の対象とならないとする学説が多数説である。

[83] 占部裕典「国税徴収法 39 条の適用対象」『行政と国民の権利-水野武夫先生古希記念論文集-』731 頁(法律文化社、2011 年)。

負わない自由があり、他方で債権者が債権のひきあてとして合理的に期待できる対象は債務者個人の財産のみであり適用はない」[84]、②我妻榮「相続の承認・放棄などは､たとい債務者の財産を悪化する場合でも､詐害行為とはならない」[85]、③西村信雄「相続の承認又は放棄等の如き身分上の法律行為は、たとえ財産上の不利益な影響を伴うものとしても、取消権の物体たり得ない」[86]、④金山正信「相続の放棄は、財産的意思表示であるが、債務者が、相続を放棄することによって、その財産に減少をきたすことはない。債権者取消権は、債務者のうべかりし財産を取得せしめるものではない」[87]、⑤柚木馨＝高木多喜男「財産上の効果を伴う法律行為でも、財産自体を目的とするものではないもの(たとえば､・・・・・・相続の承認・放棄・・・・・・)は、詐害行為とはならない」[88]、⑥星野英一「相続放棄によって相続人の財産が減少するものではなく、債権者も相続財産をあてにするべきではないと解されるから、否定してよかろう」[89]などの学説があり、消極説が多数説となっている。

一方、相続放棄も同条の対象となるとする積極説には、⑦勝本正晃「遺産相続は専ら、かつ、直接に財産権を目的とするものなるが故に、債権者がこれを放棄し、又は限定承認を為さずして包括的相続を為したるときは、これを取消し得るものとする」[90]、また、債権債務関係に入った時期に応じて区別し、相続開始後に債権債務関係に入った場合には対象となるとする一部積極説として⑤谷口知平「放棄は相続開始前よりの債権者にとっては、相続人の財産状態に何等影響を与えないので詐害行為の成立の余地がないといえよう。しかし、相続開始後、債権を取得した債権者は、債務者が単純承認することができるのに放棄した場合には詐害行為を成立せしめることもあり、放棄を取り消して債務者の財産を保全することもできると解してよいのではなかろうか」[91]などの学説がある。

小括

相続放棄も遺産分割も、相続開始時に遡って効力が発生する（９３９条、９０９条)。遺産分割協議は、原則として、裁判所の手続を経ずとも、相続開始後

---

[84] 池田恒男｢判批｣法協 93 巻 4 号 619 頁(1976 年)。
[85] 我妻榮『新訂債権総論』177 頁(岩波書店、1964 年)。
[86] 西村信雄『債権法総論』103 頁(法律文化社、1948 年)。
[87] 金山正信『債権総論』102 頁(ミネルヴァ書房、1964 年)。
[88] 柚木馨＝高木多喜男『判例債権法総論[補訂版]』190 頁(有斐閣、1971 年)。
[89] 星野英一『民法概論Ⅲ(債権総論)』110 頁(良書普及会、1978 年)。
[90] 勝本正晃『債権法概論(総論)』408 頁(有斐閣、1949 年)。
[91] 谷口知平『注釈民法(25)』359 頁(有斐閣、1970 年)。

はいつでもすることができるのに対し、相続放棄には３カ月の熟慮期間や家庭裁判所への申述書提出義務といった制限が設けられている。そのような制度上の相違から、遺産分割の段階で、協議によって取得分を零と定めたり、相続人の一人の取得財産を不当に低く評価し、他の相続人が債務を負担したことにして実質的な内容を増やしたり、あるいは、他の相続人が被相続人の生前に、相続分に相当する財産の贈与を受けたものとし、相続分が零であることにするいわゆる事実上の相続放棄がなされる場合がある。この期限の定めがない遺産分割による事実上の相続放棄も遺産が特定の者に集中するなど相続放棄と同じ効果を得ることができる手段である。相続放棄も遺産分割も、相続開始時に遡って効力が発生する（９３９条、９０９条）との定めがあるため、相続放棄も遺産分割協議も本質的に異なるものではない。

相続放棄は、相続人が財産を取得しない点では遺産分割により財産を取得しないのと同じであるが、相続放棄者は被相続人の債務を承継することなく、債権者も相続放棄者に対して弁済を請求することができないのに対し、遺産分割はプラスの財産について行うものであるため、財産を取得しない場合においても被相続人の債務を承継することとなる点において異なる。また、相続放棄は原則として撤回することはできないが、遺産分割協議は成立後においても、それを共同相続人全員の合意で解除し、遺産分割の全部または一部をやり直すことを判例[92]は認めている。

最高裁昭和４９年判決では、相続放棄は身分行為であると判示し、最高裁平成１１年判決では遺産分割協議は財産権を目的とする法律行為であるとし、相続放棄の性質と遺産分割の性質とは異なることを明示している。言い換えれば、相続放棄は遺産を相続人の一般財産へ組入れることを拒否するものであるのに対し、遺産分割協議は相続人の一般財産に組み入れられた財産を譲渡するという実質を持つものであると考えられている。

次に、相続放棄の遡及効（民法９３９条）は、絶対的なものであって、何人に対しても登記なくして効力を生ずるものであるのに対し、遺産分割については遡及効（民法９０９条）が定められているものの遺産分割により相続分と異なる権利を取得した相続人は、その旨の登記を経なければ、分割後に権利取得をした第三者に対し、法定相続分を超える自己の権利の取得を対抗することができないこと、相続開始から遺産分割までの間の果実は、遺産分割の対象財産ではないが、相続分に応じて当然に分割され、単独債権として取得し、後にさ

[92] 合意解除を認めた裁判例として、先述の最高裁平成 2 年 9 月 27 日判決(民集 44 巻 6 号 995 頁)・前掲注 63)、他方、法定解除を認めなかった裁判例として先述の最高裁平成元年 2 月 9 日判決(民集 43 巻 2 号 1 頁)・前掲注 64)。

れた遺産分割の影響を受けないことより、遺産分割の遡及効は、実質的には遡及効が制限されているともいえ、相続放棄と遺産分割協議に違いがある。

相続の本質が財産権の承継であることを考えれば、裁判所の手続を経た相続放棄も財産権を目的とする行為ともいえ、最高裁昭和４９年判決の判示する身分行為であるとは断言できないと考えられるが、放棄の取消しは相続を強制することであり、民法の原則に反する。対して、遺産分割協議は、相続人又は包括受遺者が､共有により取得した財産が遺産分割協議により､他の共同相続人、包括受遺者へと移転するため、言い換えれば、遺産分割協議により、贈与・譲渡されると考えられ、財産権の移転を目的とする行為である。両者とも財産権を目的とする行為であるといえなくもないが、相続放棄は遡及効により、最初から相続人とならなかったものであり、原則として撤回することもできないのに対し、遺産分割協議は、全員の合意解除によりやり直すことが可能であり、期間の定めがなく、相続開始後いつでも行うことが可能であり、相続開始後遺産分割協議が成立するまでの期間が長期間にわたることも珍しくないため、その期間内に成立した第三者の権利を保護するため、遺産分割に係る遡及効は移転主義的なものであり、両者には大きな違いがあるといえる。

相続放棄と遺産分割による相続放棄とは、両者とも行為を行った者が財産を取得しないという点で、同じ帰結になるにもかかわらず、私法上で異なる取扱いがされる民法４２４条の詐害行為取消権行使について､同条は｢詐害の意思｣の有無が要件とされ、判例は、贈与のような詐害性の強い行為については、主観的要件は単なる認識で足り、さらにそれも推定するなどして、容易に詐害行為の成立を認めている。また、財産権を目的とする行為を対象としており、身分行為は、同条の対象とはならない。最高裁昭和４９年判決では、法的性質を「身分行為」であると明言し、また、同条の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であって、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないとして、相続放棄は消極的に財産の増加を妨げる行為であるとしているが、最高裁平成１１年判決では、遺産分割を「財産権を目的とする法律行為」と明言しており、相続放棄の遡及効を宣言主義的発想により厳格に捉え、遺産分割の遡及効を移転主義的発想により捉えていることにより両者で異なる取扱いがなされている。相続放棄が同条の対象に含まれるかにつき、学説は、身分行為であること、財産の減少をきたす行為でないこと、債務者本来の財産でないものに対してまで債権者の弁済を受ける権利を保護する必要がないことなどとして消極的に解する学説が多数説であるとの知見を得た。

２．　国税徴収法３９条の解釈・適用

２．１　第二次納税義務制度の性質

２．１．１　第二次納税義務の沿革及び立法趣旨

現行の国税徴収法（昭和３４年法律第１４７号）では、３２条以下に国税の第二次納税義務に関する規定が置かれている。その前身である旧国税徴収法（明治３０年法律第２１号）には第二次納税義務に関する規定はなく、昭和２６年の法律７８号によって、同族会社の納税義務（国税徴収法４条の６）、差押えを免れるために財産を移転した場合の所有者の納税義務（同法４条の７）等の規定が追加され、始めて取入れられ、昭和３４年の国税徴収法の全部改正の際に、税制徴収制度調査会の答申に基づき、租税の徴収確保・合理化という見地から、従来の制度を整備・拡充して、今日の制度に体系化されるに至っている。同制度は法秩序を乱さないように納税者の行為を否認しないで納税義務の拡充を図ったものである[93]とされる。

第１０回国会衆議院大蔵委員会（昭和２６年３月）では、立法経緯について、「納税者に詐害行為等がありました場合の徴収方法を改善したことであります。すなわち、滞納処分の実情に顧みますと、滞納者が故意にその財産を親族に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分の目的達成を不可能ならしめるごとき事例が少なくない実情でありますので、正当な納税者との権衡上、かかる場合には、滞納者本人について滞納処分を執行しても、なお徴収すべき税金に不足するときに限って、これらの親族または、同族会社から徴税できることとしたのであります。」[94]とあり、立法当初は納税者の詐害行為を防止するために設けられた規定であることがうかがえる。

昭和３４年の国税徴収法全文改正時においては、租税徴収制度調査会答申に基づき、「第二次納税義務制度の制度は形式的に第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である」[95]と述べられており、租税徴収の確保、私法秩序の尊重、徴収制度の合理化という三つの基本的考え方が盛り込まれていることが窺え、昭和３７年の国税通則法の制定に伴い国税徴収法のうち、国税通則法に関する規定はあげて国税通則法へ移行し、第二次納税義務に関する規定についても例外ではなく、

---

93 三木義一『現代税法と人権』84 頁(勁草書房、1992 年)。
94 『第 1 類第 6 号第 10 回国会衆議院大蔵委員会議録第 38 号』16 頁(1951 年)。
95 大蔵省租税徴収制度調査会『租税徴収制度調査会答申』13 頁(1958 年 12 月)。

国税徴収法第２７条から第３１条が削除され、それぞれ国税通則法第５条（相続による国税の納付義務の承継）・第１３条（相続人に対する書類の伝達の特例）・第６条（法人の合併による国税の納付義務の承継）・第８条（国税の連帯納付義務についての民法の準用）・第９条（共有物に係る国税の連帯納付義務）の規定に移行している。なお、現行国税徴収法制定当初は第４０条に人格のない社団等を法人とみなして国税徴収法を適用する旨を定めていたが、国税通則法制定に伴う国税徴収法整備の際に、国税徴収法第３条に移行し、第４０条は削除されるに至っている。その後、第二次納税義務に関しては、特に大きな改正は行われておらず、現在に至っている。

第二次世界大戦後の混乱した社会情勢の中、租税回避行為を目的とした種々の脱法行為が横行し、租税徴収が満足に行えなかったことを考えれば、租税徴収の早期確保と公平負担を実現するためには、詐害行為を実質的に否定する必要があったといえる。その否定する方法として、司法手続を必要とし、その取消権の行使にあたっては詐害事実や詐害意思の存在等が必要であり、かつ、詐害意思の立証責任は税務行政側が負わされている詐害行為取消権（国税通則法４２条・民法４２４条）では、迅速な対応が取れないことにかんがみれば、税務行政側が単独で行使できる第二次納税義務制度は必要であったといえる。

第二次納税義務制度は、「形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度であって、本来の納税義務者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき国税に不足すると認められる場合に限り、その者と一定の関係がある者に対し、第二次的にその納税義務を負わせようとする制度」[96]であり、この義務を負担する者を第二次納税義務者といい、「本来の納税義務者から租税の全部または一部を徴収することが不可能であると認められる場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務者とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保をはかることを目的とするものである」[97]とされる。

この制度は税務行政側からみれば、私法上の取引行為そのものについては直接干渉するところがないので、私法秩序そのものを直接乱すことなく、かつ、

[96] 吉国二郎ほか『国税徴収法精解[第 19 版]』318 頁(大蔵財務協会、2018 年)。
[97] 金子宏『租税法[第 23 版]』162 頁(有斐閣、2019 年)。

詐害行為取り消しのように司法裁判所の判断を必要とするものでもないことから、税務行政庁が自力執行により、詐害行為の取消しがあった場合と同じような結果をもたらすため、租税の徴収確保・合理化という面で実効性に富んだ重要な制度である。しかし、納税者側から見れば、他人の滞納租税徴収のために、いつ、不測の損害を被るかかもしれないという負担が生じることになるため、慎重かつ適正な適用が求められる[98]。

２．１．２　主たる納税義務者と第二次納税義務者の関係

第二次納税義務の成立は、主たる納税義務が存在し、その納税義務者の納税義務が滞納となっていること。主たる納税義務者に対し滞納処分を執行してもなお、徴収すべき税額に不足があることが要件とされることより、租税の徴収に際し常に主たる納税義務との関係が存在する。

第二次納税義務者の納税義務は、主たる納税者の納税義務との関係において、「第二次納税義務者は、主たる納税義務とは別個に納税義務を負うが、主たる納税義務の履行のない場合にはじめて二次的に履行の責めに任ずるものである補充性」[99]と「第二次納税義務は、主たる納税義務なくしては成立せず、主たる納税義務が消滅すれば消滅し、主たる納税義務が変更するときは変更することを原則とする付従性」[100]とを合わせ持つことから、民法の保証債務に類似する性格をもっているとされる。しかし、主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的には別個の義務であるから、この付従性と補充性とからくる制約を除けば、その一方に生じた理由は他に影響をおよぼさない[101]とされるように、主たる納税義務と第二次納税義務とは別個に独立した固有の義務であり、また、私法上の保証債務は当事者間の契約によって成立するが、第二次納税義務は要件を充足することによって法律の規定により成立するものであることから考えても、第二次納税義務と民法上の保証債務との関係は、補充性と附従性を有するといった共通点はあるが、同一視できず、異なるものであると考えられる。

第二次納税義務は租税徴収上の観点から所有者を異にする財産を滞納者の実質的責任財産と観念するものであるが、これらの制度は同一の原理に基づくも

---

98 吉良・前掲注 2）6 頁。吉良は第二次納税義務の適用について、「それだけに、制度の運用を一歩誤ると、課税権・徴収権の濫用の弊害が生ずることも杞憂されるところである。」と述べ(同 6 頁)、その適用にあったては慎重でなければならないとしている。

99 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座[改正民法対応版]第 3 巻 特殊徴収手続』77 頁(ぎょうせい、2020 年)。

100 同上〔浅田〕、77 頁。

101 吉国ほか・前掲注 96）319 頁。

のではない。本法では共通する技術的な規定をその通則（徴収法３２条）として定め、徴収法３３条以下に①合名会社等の社員の第二次納税義務（国税徴収法第３３条）[102]、②清算人等の第二次納税義務（国税徴収法第３４条）[103]、③同族会社の第二次納税義務（国税徴収法第３５条）[104]、④実質課税額等の第二次納税義務（国税徴収法第３６条）[105]、⑤共同的な事業の第二次納税義務（国税徴収法第３７条）[106]、⑥事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務（国税徴収法第３８条）[107]、⑦無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務（第３９条）[108]、⑧人格のない社団等に係る第二次納税義務（国税徴収法

---

[102] 吉国ほか・前掲注 96）331 頁。吉国によれば、この規定は、合名会社又は合資会社の無限責任社員に対する第二次納税義務を定めたものであり、その趣旨は、「会社法の規定を前提として、租税債務について会社財産をもって不足すると認められるときは、無限責任社員にその第二次納税義務を負わせることを明確化したものである」とされる(同 331 頁)。

[103] 同上〔吉国〕、341 頁。吉国によれば、この規定は、法人の清算人又は残余財産の分配を受けた者、信託の精算における精算受託者等の第二次納税義務を定めたものであり、その趣旨は、「租税を納付せずに分配等が行われた場合には、清算人又は残余財産の分配を受けた者は、その悪意等を要件とせず、その法人の納税義務について、法律上当然に、直接、第二次納税義務を負うこととして、租税債権の迅速かつ適切な確保に資すること」とされる(同 341 頁)。

[104] 同上〔吉国〕、348 頁。吉国によれば、この規定は、個人事業者がその事業を法人に組織変更し多彩にその同族会社に対する第二次納税義務を定めたものであり、その趣旨は、「いわゆる法人成りによる租税回避行為を防止しようとするものであるが、条文上は法人個人を問わないので、法人についても、同様の要件に該当すれば、この条が適用される」とされる(同 348 頁)。

[105] 同上〔吉国〕、354-355 頁。吉国によれば、この規定は、実質上の帰属者に対し、滞納処分を執行してもなお、徴収すべき額に不足があると認められるときに、名義上の帰属者が実質課税の原因となった財産を限度として第二次納税義務を定めており、その趣旨は、「国税の賦課と徴収との調整を図るため、その実質課税の原因となった財産の権利者又は行為若しくは計算により利益を受けたとみなされる者にそれぞれ所要の第二次納税義務を負わせることとして徴収の適性を期すること」とされる(同 354-355 頁)。

[106] 同上〔吉国〕、361-362 頁。吉国によれば、この規定は、納税者と特殊な関係のある者等に対する第二次納税義務を規定しており、その趣旨は、「納税者が租税をはじめとして債権者の追及を免れるため、自己の財産を親族その他の特殊関係者の所有に帰属せしめている場合がある。また、親族その他の特殊関係者の財産をあたかも自己の財産と同様に支配し、その実質的な処分権限も有している」例がある。「徴収面においてもこのような実情に退所して、納税者に対するこのような実情にある事業の課税額につき右の親族等に第二次納税義務を負わせることにより、その徴収の適性を期すること」とされる(同 361-362 頁)。

[107] 同上〔吉国〕、368-369 頁。吉国によれば、この規定は、納税者が、親族その他の特殊関係者に事業譲渡し、かつ、譲受人が同一又は類似の事業を営んでいる場合における譲受人に対する第二次納税義務を規定しており、その趣旨は、「すべての事業譲渡があった場合に、その譲受人に譲渡人の租税の弁済の責に任じさせることは、譲渡の際に相当の反対給付を支出しているところからも過酷に過ぎる場合がある。したがって、事業の譲渡が特殊関係人に対して行われ、かつ、その事業形態が譲渡前と同様である場合すなわち譲渡人と譲受人の間に親近性が強く、かつ、外形的に事業の同一性を有する場合に限定し、さらにその譲渡が納税者の事業に係る国税の法定納期限の一年前の応当日後にされたときに限定して、譲渡人の租税につき第二次納税義務を負わせることとして、徴税の適性を期する」とさる(同 368-369 頁)。

[108] 同上〔吉国〕、377 頁。吉国によれば、この規定は、財産を無償又は著しく低い価額で譲り受けた者に対する第二次納税義務を規定しており、その趣旨は、「その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為が無効であるから(民法 94 条)、その財産は依然納税者に帰属するものとして、

第４１条）[109]の数個の異なる第二次納税義務を規定しており、これらの第二次納税義務は、主たる納税義務者の国税の範囲に限定され、一定の限度が設けられていないものと一定の限度が設けられているものに大別され、また、一定の限度が設けられているもののうち、金銭的な限度があるものと物的な限度があるものに区分される[110]。

以上のように、国税徴収法には数個の異なる第二次納税義務が規定されているが、相続放棄をした滞納相続人以外の共同相続人に対する第二次納税義務については、上記の内、国税徴収法３９条「無償または著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」に該当することとなるため、以下、国税徴収法３９条について検討する。

２．２　相続放棄・遺産分割に係る国税徴収法３９条の適用射程

２．２．２　国税徴収法３９条の成立要件

国税徴収法３９条における第二次納税義務の成立要件は、①滞納者がその財産につき無償又は著しく低い額の対価による譲渡（担保の目的でする譲渡を除く）、債務の免除その他第三者に利益を与える処分をしたこと、②その無償又は著しい低額の処分が、当該国税の法定納期限の１年前の日以後にされたものであること、滞納者の国税につき、滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められること、④国税に不足すると認められる場合において、

また、その譲渡が国税通則法第四二条の詐害行為に該当するときは、その行為を訴訟によって取り消し、財産を納税者に帰属させたうえでそれぞれ滞納処分を執行するが、租税に対する詐害行為のすべてを訴訟を待って処理することでは、租税の簡易、迅速な確保を期待し得ない。そこで、納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、そのため納税が満足にできないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して直接第二次納税義務を負わせ、実質的には詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものである」とされる(同 377 頁)。

[109] 吉国ほか・前掲注 96）389-390 頁。吉国によれば、この規定は、人格のない社団等の財産の名義人･人格にない社団等の財産の払戻し又は分配を受けたものに対する第二次納税義務が規定されており、その趣旨は、「人格のない社団等が、租税の徴収上法人と同様に取り扱われることに伴い、法人と異なる性格からくる特別の徴収措置を採る必要がある」とし、「人格のない社団等が、登記･登録の能力を有しないため、財産が人格を有する個人又は法人の名義となっていることがあるところから、その財産の滞納処分に当たっては、その登記･登録の名義人に対し第二次納税義務を負わせる必要があり、また、人格のない社団等については基本的に法律的規制に服していないので、法人の解散に類する事態に立ち至らない以前においても、その財産の払戻し又は分配を行う事例があり、このような場合には、法人の解散の場合に残余財産の分配等をしたときの第二次納税義務と同様の措置をとる必要がある」とされる(同 389-390 頁)。

[110] 第二次納税義務の範囲は、一定の限度が設けられていない徴収法 33 条と限度が設けられている徴収法 34 条以下に大別され、そのうち、金銭的な限度があるものとして徴収法 34 条･35 条･36 条 3 号･39 条･41 条 1 項と物的な限度があるものとして徴収法 36 条 1 号･36 条 2 号･37 条･38 条･41 条 2 項とに区分される。

その不足すると認められることが、無償又は著しく低い額の対価による譲渡等の処分に起因すると認められることの４要件であり、当該４要件を満たしたときに、これらの行為により受けた利益が現に存する限度（これらの者が滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、受けた利益の限度）において受益者に第二次納税義務を課すものである。

２．２．１　国税徴収法３９条の沿革及び立法趣旨

国税徴収法３９条は、「納税者が国税の差押を免れるため財産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為は無効となり、その財産は依然納税者に帰属するものとして、その譲渡が国税通則法第４２条の詐害行為に該当するときは、訴訟によってその行為を取り消し、その財産を納税者に復帰させた上で滞納処分を執行することになるが、租税に対する詐害行為のすべてを訴訟をまって処理することは、租税の簡易、迅速な確保ができないため、納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、納税ができないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分により利益を受けた者に対して直接第二次納税義務を負わせて実質的には詐害行為の取り消しをした場合と同様の効果を得ようとするもの」[111]と解されており、国税通則法４２条との関係によれば、国税徴収法３９条の第二次納税義務は、簡易迅速な租税徴収を図ることを目的として、詐害行為取消権を合理化した制度であるといえる。判例[112]においても「第二次納税義務の制度は、滞納者の国税について滞納処分を執行しても徴収できない場合において、滞納者から財産の無償又は著しく低い額の対価による譲渡等を受けたものに対し第二次納税義務を負わせ、もって国税徴収の簡易迅速な確保を図ることを目的とするものである」とされる。

国税徴収法３９条の解釈にあたっては、詐害行為の取消しとの対比において納税者の無償譲渡等の処分が、悪意で行われた場合に限って第二次納税義務の適用があるとして詐害行為取消権との類似性を強調するものや、納税者の無償譲渡等の処分行為が悪意でなくてもよいこと、第二次納税義務者は特殊関係者

111 吉国ほか・前掲注 96）377 頁。

112 東京高裁昭和 53 年 4 月 25 日判決(判時 893 号 21 頁)。本件の概要は、以下の通りである。本件は、法人税及び源泉所得税等の滞納税額を有する訴外 A 社より財産の贈与を受けた原告 X に対し、所轄税務署長 Y(被告)が、国税徴収法 39 条による第二次納税義務者として課税処分をしたものであり、「徴収すべき額に不足するかどうか」の判定基準時が争われた事案であり、第 1 審(宇都宮地裁昭和 50 年 2 月 27 日判決(宇都宮地裁昭和 39 年(行ウ)第 3 号))が「滞納者が資産不足の状態にあるかどうかの判定の基準時は、第二次納税義務者に対する徴収告知の時と解すべきである」として X の請求を棄却したため控訴した事案。

に限定されず、第三者でもよいこと、第三者は現存利益の限度で第二次納税義務を負うことなどから、現行法は詐害行為の取消しよりも一種の不当利得返還（いわば、租税との関係だけにおける不当利得返還）に類似する制度である[113]との見解もある。

立法経緯に目を向けると、国税徴収法３９条は旧法第４条の７に対応する規定であるが、旧法と新法を比較すると、旧法では①財産の差押えを免れるため、②親族その他の要件を満たす者に対して、③納期限の前２年以内に贈与や低額譲渡等がなされた場合につき第二次納税義務の定めを置いていたが、新法では、①の主観的要件を削除し、②の点が特殊関係者に限らず、譲渡その他の財産の処分により利益を受けた者に、③の点が法定納期限の１年前の日以後へと、それぞれ、拡充ないし縮小が行われている。主観的要件が削除されたことについては、立法過程において、吉国二郎は「従来の規定は納期限前二年という限定をつけて、それ以内に譲渡または贈与をいたしておりますと適用があったわけですが、今回の考え方は、やはりこれらの第二次納税義務も本来の納税義務が発生する可能性のある時期より前にさかのぼるのは酷であろうという意味において、課税期間の開始時または賦課期日、各税に統一するとすれば法定納期限の一カ年前以降に納税者がその財産を無償または著しく低い対価で譲渡した場合というので制限したい。反面において財産の差押を免れるためという条件は、これは実質的に非常にむずかしいものでございますから、前を制限したかわりにそれをまずしまして」[114]と述べており、規定の適用にあたり、主観的要件の充足を判断することが執行上、非常に困難であることから、その見合いとして、期限が１年以内に制限されている。また、改正に際し、旧法第４条の７では、譲渡だけが対象とされていたが、財産の処分の方法としては狭きにすぎるので、譲渡のほか、債務の免除その他第三者に利益を与える処分にまで拡充[115]されている。

２．２．３　「第三者に利益を与える処分」の意義

国税徴収法３９条の「第三者に利益を与える処分」の範囲についてみると、譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極財産の減少（滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使によるものを除く）の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、永小作権、地役権、

---

113 浅田ほか・前掲注 99）135-137 頁。
114 青山善充＝碓井光明『国税徴収法[昭和改正編](1)』469 頁(信山社出版、2002 年)。
115 吉国ほか・前掲注 96）378 頁。

賃借権の設定等がある[116]とされており[117]、最高裁平成２１年判決の原審である東京高裁平成２０年２月２７日判決(民集６３巻１０号２５６０頁)を受けて、基本通達３９条関係５に遺産分割協議が国税徴収法３９条にいう第三者に利益を与える処分の例示として追加されている。東京地裁昭和４５年１１月３０日判決(行集２１巻１１・１２号１３９２頁)[118]では、「国税徴収法３９条の規定する無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者が純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為をしたことによって国税の徴収を免かれる結果を招来した場合に、当該処分行為により異常な利益を受けている第三者に対して、一定の限度で、滞納者の滞納に係る国税につき納付義務を負担させる制度であるから、同条所定の処分行為は、必ずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等特定の行為類型に属することを必要とせず、これら各種の約因を帯有する行為であっても、それによって第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる」と判示しており、「第三者に利益を与える処分」は第三者に異常な利益を与える処分であれば足りると考えており、その範囲は広いといえる。

国税徴収法基本通達３９条関係３[119]では、「譲渡」とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない[120]と定めていることからすると、相続等による承継は譲渡に含まれず、「第三者に利益を与える処分」に該当しないことになる。この点につき、占部裕典は「国税徴収法基本通達３９条関係３は、(注)において、包括遺贈があった場合には、国税通則法５条[121]の規定の適用があると定め

---

116 吉国ほか・前掲注 96）380 頁。

117 冬木千成『国税徴収法基本通達逐条解説[全訂版]』331 頁(大蔵財務協会、2008 年)。冬木によれば、「国税の徴収実務も滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいう解釈のもと行われている」とされる(同 331 頁)。

118 本件は、所得税、無申告加算税等の滞納税額を有する A について、滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足が生じ、その不足の原因が右国税の法定納期限の一年前の日以降の Y(被告)への贈与に起因するとして国税徴収法 39 条により第二次納税義務があると認め X(原告)が納付すべき旨の告知処分をしたが、Y がこれを不服として争われた事案である。

119 国税徴収法基本通達関係 3 は以下の通り規定する。「法第 39 条の『譲渡』とは、贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない。この場合において、売買、交換又は債権譲渡についてはそれにより取得した金銭又は財産が、出資についてはそれにより取得した持分又は株式が、代物弁済についてはそれにより消滅した債務が、それぞれ法第 39 条の『対価』である。」

120 同上〔吉国〕、379 頁。

121 国税通則法 5 条は、相続による納付義務の承継につき、以下の通り規定する。「相続（包括遺贈を含む。以下同じ。）があつた場合には、相続人（包括受遺者を含む。以下同じ。）又は民法（明治 29 年法律第 89 号）第 951 条（相続財産法人の成立）の法人は、その被相続人（包括遺贈者を含む。以下同じ。）に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税（その滞納処分費を含む。次章、第 3 章第 1 節（国税の納付）、第 6 章（附帯税）、第 7 章第 1 節（国税の更正、決定等の期間制限）、第 7 章の 2（国税の調査）及び第

ていることからすると、国税徴収法基本通達関係３が国税徴収法３９条の「譲渡」に相続等の一般承継によるものを含まないとした趣旨は、滞納者が被相続人の場合の相続等の一般承継のときには、上記法条に基づいて当該相続人が滞納国税等を納める義務を当然に承継するため、国税徴収法３９条の第二次納税義務を課す必要がないからであると解されよう」[122]と述べており、同条の「譲渡」に該当しない「相続」とは、被相続人が滞納者である場合を意味すると考えられる。このことから考えると、相続放棄であれ、遺産分割協議であれ、滞納者が被相続人であれば、国税徴収法３９条は適用されないと考えられる。また、国税徴収法基本通達３９条関係５では、滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果により他の者が利益を受けた場合はこれに該当しないと定めている。これをまず、相続放棄についてみると、冒頭の最高裁昭和４９年判決がその性質を「相続の放棄は、相続人の意思からいっても、また法律上の効果からいっても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみるのが、妥当である。また、相続の放棄のような身分行為については、他人の意思によってこれを強制すべきでない」と判示するように、相続放棄が身分行であるとすれば、該当しないことになる。次に遺産分割協議については、冒頭の最高裁平成１１年判決が「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって､相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるということができるからである」と判示するように財産権を目的とする法律行為であるとすれば、相続権の行使としての遺産分割協議は「滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるもの」とはいえず、同条の対象になるといえる。

２．２．４　「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」の意義

先述の東京地裁昭和４５年１１月３０日判決では、「第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる、と同時に、無償又は著しく低い対価による譲渡等であっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、右の処分行為に該当しないと解するのが相当である」と判示しており、「無償又は著しく低い額の対価」が「第三者に利益を与える処分」

11 章（犯則事件の調査及び処分）を除き、以下同じ。）を納める義務を承継する。この場合において、相続人が限定承認をしたときは、その相続人は、相続によって得た財産の限度においてのみその国税を納付する責めに任ずる。」

[122] 占部・前掲注 19）151 頁。

の判断基準となっているといえるため、いかなる行為が「無償又は著しく低い対価」となるかは重要である。それは、「無償又は著しく低い対価」に該当しなければ同条の適用対象とはならないからである。

所得税法５９条１項２号[123]及び国税徴収法３９条はいずれも「政令で定める」との文言があるが、所得税法５９条１項２号を受けた同法施行令１６９条[124]は明文で「二分の一に満たない価額」と規定しているのに反し、国税徴収法３９を受けた同法施行令１４条[125]は単に「著しく低い価額」と定め、形式的判断基準は明示されておらず、国税徴収法基本通達３９条関係７[126]にて、土地のように値幅のあるものについて、「時価のおおむね二分の一に満たない価額をもって著しく低い」としているが、二分の一を超える場合でも同条に該当する場合があることを規定し、裁判例[127]においても同様に解されている。また、相続税法７条[128]は、「著しく低い価額の対価」で財産を譲り受けた場合に、贈与があっ

---

123 所得税法 59 条は、「贈与等の場合の譲渡所得等の特例」について規定するが、その 1 項 2 号にて「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡（法人に対するものに限る。）」と規定する。

124 所得税法施行令 162 条は、以下の通り規定する。「法第 59 条第 1 項第 2 号（贈与等の場合の譲渡所得等の特例）に規定する政令で定める額は、同項に規定する山林又は譲渡所得の基因となる資産の譲渡の時における価額の二分の一に満たない金額とする。」

125 国税徴収法施行令 14 条は、以下の通り規定する。「法第 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に規定する政令で定める処分は、国及び法人税法第 2 条第 5 号（定義）に規定する法人以外の者に対する処分で無償又は著しく低い額の対価によるものとする。」

126 国税徴収法基本通達 39 条関係 7 は、以下の通り規定する。「法第 39 条の『著しく低い額の対価』によるものであるかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に勘案して、社会通念上、通常の取引に比べ著しく低い額の対価であるかどうかによって判定する。」また、留意事項として「値幅のある財産（不動産等）については、対価が時価のおおむね 2 分の 1 に満たない場合は、特段の事情のない限り、『著しく低い額』と判定すること。ただし、おおむね 2 分の 1 とは、2 分の 1 前後のある程度幅をもった概念をいい、2 分の 1 をある程度上回っても、諸般の事情に照らし、『著しく低い』と判定すべき場合があること。」

127 広島地裁平成 2 年 2 月 15 日判決(判時 1371 号 82 頁)。本件は、X(原告)が甲より土地を時価の 51.1%の価額で購入し、約 1 ヶ月後に当該土地をＺに時価で売却したが、甲は本件土地の譲渡により確たる財産を持たない状態となり、滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足する状態となったため、Y(被告)は国税徴収法 39 条に基づき、Xに対し第二次納税義務の告知処分をしたので、Xが「著しく低い額」には該当しないとして告知処分の取消を求めた事案である。本裁判所は、所得税法 59 条 1 項 2 号と国税徴収法 39 条とはその目的、利益状況を異にしているから、同条の「著しく低い額の対価」を時価の二分の一に満たない場合と解すべきではないとして、本件告知処分を適法とした。これとは対照的に、大阪地裁昭和 52 年 12 月 7 日判決(行集 28 巻 12 号 1293 頁)では、「著しく低い額の対価」とは概ね時価の二分の一に満たない場合をいうとする裁判例も存するが、当事例は時価の 65%での譲渡であり、時価の二分の一を大幅に上回る事例であったことより二分の一という形式基準を用いたものと思われる。

128 相続税法 7 条は以下の通り規定する。「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があつた時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価

たとみなしているが、この「著しく低い価額の対価」についても、所得税法のような基準を設けているわけではなく、横浜地裁昭和５７年７月２８日判決（訟月２９巻２号３２１頁）[129]では、これを「右規定にいう著しく低い価額の対価の意義については、所得税法五九条一項二号に係る同法施行令一六九条のような規定がないところ、相続税法七条は、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合には、法律的には贈与といえないとしても、実質的には贈与と同視することができるため、課税の公平負担の見地から、対価と時価との差額について贈与があつたものとみなして贈与税を課することとしているのであるから、右の規定の趣旨にかんがみると、同条にいう著しく低い価額の対価に該当するか否かは、当該財産の譲受の事情、当該譲受の対価、当該譲受に係る財産の市場価額、当該財産の相続税評価額などを勘案して社会通念に従い判断すべきものと解するのが相当である。」と解しており、社会通念において判断すべきとする考えが他の裁判例[130]でも支持されている[131]ことから、国税徴収法３９条にいう「著しく低い価額」については、所得税法のような形式的基準は適用されないことになり、一般論として妥当であり、異論はない。つまり、金額の多寡により判断されるものではないということになる。同条の「著しく低い価額」の判断においては、形式的判断基準は存しないことから、東京地裁昭和４５年１

と当該譲渡があつた時における当該財産の時価（当該財産の評価について第三章に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額）との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与（当該財産の譲渡が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。ただし、当該財産の譲渡が、その譲渡を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。」

129 本件の概要は以下の通りである。本件は原告 X が X の姉の夫から、第一物件(地目田、現況雑種地)及び X の兄から第二物件(地目田、現況宅地)を買い受け、農地法所定の手続をして所有権移転登記手続をすませたところ、被告 Y(税務署長)は、右各土地の売買がいずれも相続税法７条にいう著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合に該当するとして、X に対して贈与税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたため、X が各処分の取消を求めた事案である。本件訴訟において、低額譲渡に該当するのは譲渡対価が相続税評価額の二分の一を下回る場合に限られるのかが争点の一つであったが、本地裁は、当該財産の譲受の事情、当該財産の譲受の対価、当該譲受に係る財産の市場価額、当該財産の相続税評価額などを勘案して社会通念に従い判断すべきであるとし、相続税評価額の二分の一を下回る場合に限るべき根拠がないとして X の請求を棄却した。

130 相続税法 7 条の規定にいう「著しく低い価額」による譲渡に該当するかどうか社会通念に照らして判断すべきとして、東京高裁平成 10 年 5 月 28 日判決(税資 232 号 353 頁)、東京地裁平成 9 年 11 月 28 日判決(税資 229 号 898 頁)などがある。

131 形式基準が全く無視されているわけではなく、同族会社の株式で取引相場のないものについて、相続税法 7 条にいう低額譲渡があったとされた事案である大阪地裁昭和 53 年 5 月 11 日判決(行裁例集 29 巻 5 号 943 頁)では、「非上場株式について贈与税における時価より著しく低い価額とは、時価の４分の３未満の額を指すと解するのが相当である。」旨を判示しており、先例として参考すべきであろう。

１月３０日判決が判示する「実質的に必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、同条３９条の処分行為に該当しない」と解することが妥当であると考える。

かかる東京地裁昭和４５年１１月３０日判決の理論構成を遺産分割協議の場合に当てはめると、法定相続分・相続分に従わない遺産分割協議が、ただちに同条の適用対象になるわけではない。法定相続分に従わない遺産分割協議は判例・学説も認めるところであり、また、遺産分割は、遺産の種類・状況、特別受益や、相続人の将来の生活の安定なども考慮されて行われること等を考えれば、その分割が必要かつ合理的であれば、法定相続分・相続分と著しく異なる分割であっても同条の適用は否定されるということであり、民法９０６条による分割の基準が定められていることとも整合性がとれる。

２．２．５　国税徴収法３９条における「詐害の意思」の要否

１．３．２でみたように、「詐害の意思」とは債権者を害することを知ってその行為をしたことであり、その行為によって責任財産が減少し、債務超過となる場合のほか、すでに債務超過の状態で責任財産を減少する行為がなされた場合も同様であるが、最高裁昭和４９年判決では、相続放棄を「既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみる」と判示するが、大島俊之による「被相続人の死亡の時点で相続人が相続財産を承継する点（８８２条、８９６条本文）を重視し、相続放棄は財産を減少させる行為である」[132]との見解もあり、相続放棄や取得分を相続分より少なくする遺産分割協議がなされた場合においては、その行為をした者が、債務超過の相続人であるならば、自己が債務超過であることを知っているため、「詐害の意思」を有しているとも考えられる。また、最高裁平成２１年判決では、「事実関係によれば、Ａに詐害の意思のあったことは明らかである上」と判示しており、詐害の意思を考慮した判示であるともよみとれるため、同条の適用に際し「詐害の意思」が必要であるのか否かを検討しなければならない。

そこでまず、判例を確認すると、最高裁平成２１年判決において、「そもそも同条の規定によれば、滞納者に詐害の意思のあることは同条所定の第二次納税義務の成立要件ではないというべきである。」と判示し、国税徴収法３９条の適用において、詐害の意思は不要である[133]とされるが、同条は、民法４２４条の

---

[132] 大島俊之「判批」判タ 688 号 16 頁(1989 年)。

[133] 国税徴収法 39 条に主観的要件が規定されていないとして同条に詐害の意思は不要であるとして大阪高裁昭和 54 年 9 月 13 日判決(行集 30 巻 9 号 1546 頁)、名古屋高裁平成元年 9 月 25 日判決(シュト 332 号 1 頁)などがある。

詐害行為取消権ないし同一の機能を果たす国税通則法４２条を合理化した制度であり、民法４２４条１項は詐害行為取消権の行使について、債務者の「詐害の意思」を要件としている。学説においては、「詐害行為の取消しにあたっては詐害の意思を有することが絶対の要件であるのに対し、この条においては、「債権者を害することを知り」の明文規定はないが、詐害行為の取消しをすることができる場合とほとんど同様の事情があるとみなし得る場合およびこれに準ずる場合に国税徴収法３９条が適用されると考えて差し支えない」[134]として、詐害の意思が黙示的に求められるとする見解がある。

次に、１－３－２でみた詐害行為取消権では、その成立要件に「詐害の意思」が明示されているが、国税徴収法３９条の文言には、詐害の意思の明示はなく、第二次納税義務の成立の要件とはされていないことが窺える。１－３－２ないし、２－２－２で両者の成立要件を確認したが、両者は成立要件を異にするものであるため、一に解する必要はないと考えられる。また、２－２－１でみた、国税徴収法３９条の立法経緯から、主観的要件を削除することが自覚的に説明されており、規定の適用に当たり、課税庁がすべてのケースにおいて主観的事情の存在を立証することは現実問題として非常に困難であると思われ、このような立法経緯からすれば、国税徴収法３９条の第二次納税義務の成立につき詐害の意思は明示的にも黙示的にも要件とされていないと考えられ、「詐害の意思」は要件とされないと解する学説が多数説[135]となっている。

２．３　相続放棄に係る対立する学説の整理

相続放棄が、国税徴収法３９条に該当するか否かついて、相続放棄には適用されないとする消極説と遺産分割同様、相続放棄にも適用されるとする対立する積極説が存するため、ここでは学説の整理を行う。

２．３．１　消極説

相続放棄には国税徴収法３９条の適用がないとする消極説として、まず、高橋祐介は、最高裁平成２１年判決は民法上の詐害行為取消権の理由づけを、そのまま徴収法３９条の解釈に持ち込み判断を下したことからすれば、相続放棄においては徴収法３９条の第二次納税義務が成立しないとする見解[136]を示し

---

134 吉国ほか・前掲注 96）386 頁。

135 国税徴収法 39 条の適用にあたり、「詐害の意思」は要件でないとする学説として、佐藤英明「判批」ジュリ 1385 号 137 頁(有斐閣、2009 年)、浅妻章如「判批」法協 130 巻 7 号 1749 頁(2013 年)、占部・前掲注 19）152 頁、倉見智亮「判批」同志社法学 63 巻 3 号 242 頁(2011 年)、前川勤「判批」東北法学 36 号 222 頁(2010 年)などがある。

136 高橋・前掲注 28）591 頁。同趣旨として、浅妻は最高裁平成 21 年判決が相続放棄への言

ている。次に、占部は、基本通達３９条関係５は相続放棄等滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果により他の相続人が利益を得た場合は該当しないと定めており、相続の放棄は既得財産の増加を消極的に妨げる行為であり、相続放棄のような身分行為は他人に強制されるべきものではなく、徴収法３９条の対象とはならないとする見解[137]を示し、山田二郎は、詐害行為取消権は、財産権を目的としない法律行為には適用しないと明文で規定しており、第二次納税義務についても、明文の規定を欠いているが、財産権を目的としない法律行為には適用がなく、相続放棄は最高裁昭和４９年判決が判示するよう身分行為であるため、第二次納税義務の対象とならないとする見解[138]を示している。また、高野幸大の見解として、相続は、相続人の債権者に法律上保護される期待権を与えるようなものではなく、徴収法３９条が適用される場面はかなり限定的なものとすべきであり、相続放棄は該当しないとする[139]ものや、倉見智亮の見解として、相続を放棄した者は当初から相続人とならなかったものとみなされるため、相続放棄をした者はそもそも相続財産の共同所有者にならないから、国税徴収法３９条は適用し得ないとする[140]ものなどがあり、消極説は総じて、判例法理や、その法的性質から徴収法３９条の適用対象とならないと解している。確かに、最高裁２１年判決は、最高裁平成１１年判決を引用した原審を全面的に支持していること、遺産分割が無償譲渡等に該当する理由づけとして、「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるもの」と最高裁平成１１年判決と同様の文言により判示し、移転主義の発想を持ち込んでいることからすると民法上の理由を踏まえて判断したといえ、身分行為である相続放棄には徴収法３９条は適用されない。また、相続放棄については詐害行為取消権とならないと解するのが圧倒的多数説[141]となっている。最高裁平

及を避けているとしつつも、「将来相続放棄と徴収法 39 条との関係についての事案が現れ、徴収法 39 条を適用すると最高裁が判断しようとする際は、判例変更が必要であるとまでは言いきれないものの、相続放棄に関する制度説明が従来の最高裁判例におけるものから変化するであろう」と述べている(浅妻・前掲注 135）1749 頁)。中村・前掲注 28）140 頁もまた、参照。

137 占部・前掲注 83）732-733 頁。

138 山田二郎「判批」税務事例 43 巻 6 号 35 頁(2011 年)。

139 高野幸大「遺産分割協議と第二次納税義務に係る相続税法上の問題」税務事例研究 118 号 78 頁(2010 年)。

140 倉見・前掲注 135）254 頁。

141 相続放棄が詐害行為取消権の適用対象にならないとする学説として、1 章 3 節でみたほか、中川ほか・前掲注 39）362 頁、内山尚三「判批」別冊ジュリ 66 号 235 頁(1980 年)、 右近健男「判批」金法 1576 号 45 頁(2000 年)、飯原一乗「判批」判タ 322 号 97－98 頁(1975 年)、東條

成２１年判決が相続放棄についての判断を避けているとみてとれるとするもの[142]があるが、判例法理において、相続放棄が身分行為であることにかわりはなく、この点に関し、浅妻章如は「将来相続放棄と徴収法３９条との関係についての事案が現れ、徴収法３９条を適用すると最高裁が判断しようとする際は、判例変更が必要であるとまでは言いきれないものの、相続放棄に関する制度説明が従来の最高裁判例におけるものから変化するであろう」[143]と述べている。

２．３．２　積極説

相続放棄が国税徴収法３９条の対象となるとする積極説として、まず、神山弘行は、最高裁平成２１年判決の第１審判決及び控訴審判決は、最高裁平成１１年判決の趣旨は徴収法３９条の適用関係についてもあてはまると明示的に述べているのに対し、当最高裁は、上告受理申立理由において相続放棄について宣言主義的な立場を採る最高裁昭和４９年判決及び遺産分割協議について移転主義的な立場を採用している最高裁平成１１年判決の関係が論じられているにもかかわらず、両判決に明示的に言及しておらず、相続放棄における徴収法３９条の適用については示唆していない。また、当最高裁は遺産分割協議の性質について財産権を目的とする法律行為との明言はなく、滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議の事案であることを明示しており、債務者が誰であるかを明確に意識しており、共同相続人である滞納者についてみると、遺産分割協議で滞納国税を免れる場合には、他の共同相続人が第二次納税義務を負いうるのに、相続放棄の場合には、第二次納税義務を負わないで済むとなると衡平を失するため相続放棄にも徴収法３９条の適用があるとする見解[144]を示している。次に、小関賀子は、相続放棄も遺産分割協議も、相続の開始とともに一旦は相続財産の共有持分を取得し、遡及効により相続開始時に遡って財産を取得しなかったことになり、相続人の積極財産を減少させ、第三者である他の相続人に利益を与えるという意味で「処分」に該当することは明らかである。また、租税債権は公益性が高く私債権に比して保護されるべきであって、相続放棄は相続人の正当な利益を保護するためのものであり、保護に値する合理的

宏＝原克也「判批」判タ 1100 号 424 頁(2002 年)、片山直也「判批」別冊ジュリ 176 号 43 頁(2005 年)などがある。一方、積極説に解する学説として、大島俊之「判批」重判解 81 頁(2000 年)、同趣旨として、吉田邦彦「判批」別冊ジュリ 99 号 205 頁(1988 年)、鹿野菜穂子「判批」法事 75 巻 12 号 81 頁(2003 年)などがあるが、消極説が多数説となっている。

142 最高裁平成 21 年判決が、相続放棄における徴収法 39 条の判断を先送りにしているとして、佐藤・前掲注 27）53 頁、渋谷雅弘「判批」税研 178 号 21 頁(2014 年)、浅妻・前掲注 135）1735 頁、青木康國「判批」別冊ジュリ 207 号 51 頁(2011 年)などがある。

143 同上〔浅妻〕、1754 頁。

144 神山・前掲注 29）151 頁。

な相続放棄ではないと認められる場合には徴収法３９条の適用があるとする見解[145]を示しており、積極説は総じて、相続放棄と遺産分割協議とで差異はないとして、相続放棄と遺産分割の衡平の観点にその根拠を求めているといえる。

小括

旧国税徴収法（明治３０年法律第２１号）には第二次納税義務に関する規定はなく、昭和２６年の法律７８号によって、同族会社の納税義務（国税徴収法４条の６）、差押えを免れるために財産を移転した場合の所有者の納税義務（同法４条の７）等の規定が追加され、始めて取入れられ、租税の徴収確保・合理化という見地から従来の制度を整備・拡充して、今日の制度に体系化されるに至っている。第二次納税義務のうち、国税徴収法３９条は旧法４条の７を前身とするが、旧法４条の７では、詐害行為の意思を明示しており、納税者の詐害行為を防止するために設けられた規定であって、同条は詐害行為の取消しがあった場合と同様の効果を得ようとするものである。民法４２４条の規定を準用する規定としては別に国税通則法４２条を設けているが、国税徴収法３９条は、詐害の意思を問うことなく、税務行政庁が自力執行により詐害行為取消権行使と同様の効果を得られるよう租税の徴収確保・合理化がはかられた規定となっている。

主たる納税義務者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務の関係は附従性と補充性を有しており、民法上の保証債務と類似するといわれるが、別個に独立した固有の義務であり、第二次納税義務は要件を充足することにより法律の規定により成立するものである。国税徴収法３９条の成立要件である「第三者に利益を与える処分」は、譲渡、債務免除など滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に異常な利益を与える処分であれば足りるとされその範囲は広く、国税徴収法基本通達３９条関係３にて、「譲渡には相続等の一般承継によるものを含まない」と規定するが、同規定の「相続」は滞納者が被相続人の場合をさしているため、被相続人が対象者である場合における相続放棄及び遺産分割協議においては同条の適用はないが、滞納者が相続人である場合の「相続」は同通達には含まれない。同通達３９条関係５では「滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果により他の者が利益を受けた場合はこれに該当しない」と定めているため、最高裁昭和４９年判決の相続放棄が身分行為であるとする判例法理から考えれば相続放棄は同条の対象とならない。また、同条の「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」には、形式的判断基準は示さ

[145] 小関・前掲注 9）131-139 頁。

れておらず、民法９０６条の要請から考えれば、その理由が合理的であれば同条の適用はない。同条は、税務行政庁が自力執行により、詐害行為取消権行使と同様の効果が得られ、租税の徴収確保・合理化という面では重要な制度であるが、国民からすれば、他人の滞納租税徴収のために、何時自己に一方的に納税義務の負担を迫られるかもしれないという不安があり、運用は慎重にされなければならず、その判断基準は非常に重要である。

相続放棄が国税徴収法３９条の対象に含まれるか否かについては、遺産分割協議との調和､債権者の利益保護の要請などから積極に解する学説も存するが、相続放棄は身分行為であること、消極財産の増加を妨げる行為であること、放棄は原則撤回ができず、法的手続きが必要であり、相続放棄と遺産分割協議は性質を異にするため、異なる取扱いがなされるなどの消極に解する学説が多数にわたる。

３．　相続放棄及び遺産分割に係る判例法理

冒頭で述べたように、相続放棄に係る国税徴収法３９条の第二次納税義務の適用可否に関する判例は存しないが、事実上の相続放棄により相続放棄と同様の帰結に至る遺産分割協議が同条の適用対象になるかが争われた判例（最高裁平成２１年１２月１０日第一小法廷判決（民集６３巻１０号２５１６頁））の分析をおこなう。また、２．１で述べたように、第二次納税義務制度は、税務行政側が、詐害行為等があった場合に、すべてを裁判所の手続を必要とする詐害行為取消権としていたのでは迅速な徴税・公平が保てないために、税務行政側に、自力執行できる権限を与えたもので、実質的に詐害行為取消があった場合と同様の効果を得ることができるとされるため、まず、相続放棄・遺産分割により、私債権が詐害行為取消権行使の対象となるか否かが争われた判例分析をおこない、次いで、遺産分割により、租税債権が国税徴収法３９条の摘要対象になるか否かが争われた判例分析をおこなう。しかるのち、相続放棄者に係る租税債権が同条の摘要対象になるか否かの検討をおこなう。

３．１　相続放棄及び遺産分割に係る私法における判例法理

３．１．１　最高裁昭和４９年９月２０日第二小法廷判決（民集２８巻６号１２０２頁）

私債権における相続放棄が問題となった事案で、被相続人が債務者であった場合に、資力を有する相続人が相続放棄をし、無資力の相続人が財産を相続した場合に被相続人の債権者が相続放棄は無効であると主張し、争われた判例を取り上げる。

【事案の概要】

本件は、Ａ会社が破産宣告を受けた際、その破産管財人に選任されたＸ（原告・控訴人・上告人）が、Ａ会社に対し、株式払込金及びこれに対する遅延損害金の払込義務を負っていたＢ（Ａ会社の創設者であり破産時までの代表取締役であった）に対して、Ｂ死亡のためその子供Ｙ１～Ｙ３（いずれもＡ会社の株主）に対してＢの有する払込義務の支払請求したものであるが、Ｙ１～Ｙ３は、Ｂ死亡に際してその債務超過を理由に相続放棄を申述したため、無資力の配偶者Ｃが相続することになった。そこでＸは、十分に資力を有するＹ１～Ｙ３が、Ａ会社を害することを知りつつ相続放棄をしたのは、詐害行為にあたり取り消すことができ、また相続放棄の濫用であり、放棄は無効であると主張し、第１審及び原審がＸの請求を棄却したため、Ｘが上告した。

【争点】

本件の争点は、相続放棄が詐害行為取消権の対象となるか否かである。

【判旨】上告棄却

「相続の放棄のような身分行為については、民法四二四条の詐害行為取消権行使の対象とならないと解するのが相当である。なんとなれば、右取消権行使の対象となる行為は、積極的に債務者の財産を減少させる行為であることを要し、消極的にその増加を妨げるにすぎないものを包含しないものと解するところ、相続の放棄は、相続人の意思からいつても、また法律上の効果からいつても、これを既得財産を積極的に減少させる行為というよりはむしろ消極的にその増加を妨げる行為にすぎないとみるのが、妥当である。また、相続の放棄のような身分行為については、他人の意思によってこれを強制すべきでないと解するところ、もし相続の放棄を詐害行為として取り消しうるものとすれば、相続人に対し相続の承認を強制することと同じ結果となり、その不当であることは明らかである。」と判示して、全員一致で上告を棄却した。

【検討】

本判決は、相続放棄は詐害行為取消権の対象とならないことを判示した最初の最高裁判決として意義があり、従来の先例と同様、消極的判断を下している。

第１審（鳥取地裁昭和４６年６月２１日判決（民集第２８巻６号１２０７頁））は、詐害行為取消権は、財産権を目的とする法律行為について行使し得るもので、財産権を目的としない法律行為について詐害行為取消権は、行使することはできないとして、Ｙ１等のなした相続放棄を、詐害行為として取消す旨の主

張を失当とし、相続放棄は、法律により認められた権利であり、被告等が資力を有しているにも拘らず相続を放棄し、無資力の老母のみに遺産を相続させたとしても、権利の濫用とはいえないなどとして、Ｘの請求を棄却し、原審（広島高裁昭和４７年９月２２日判決(民集第２８巻６号１２０９頁)）は、「相続放棄は身分行為であることはいうまでもないが、右は相続によって承継すべき被相続人の積極財産および消極財産が自己に帰属することを確定的に拒絶する行為であって、広い意味においては財産権を目的とする行為ということができる。」と相続放棄は広義では財産権を目的とするこうであるとしたが、相続放棄を詐害行為として取り消すとすれば、相続人に対し、相続の承認を強いることになり、相続放棄自由の建前に反する結果となるとして控訴を棄却している。

過去には、相続放棄が詐害行為取消権の対象となるか否かが争われた大判昭和１０年７月１３日(新聞３８７６号６頁)[146]があるが、同判決は、遺産相続でもその実質は財産関係の承継に外ならないとしつつ、民法４２４条の対象は積極的な財産減少行為たるを要し、また、遺産相続を承認すべきか否かは十分に得失を考慮する必要があり、単に債権者たるの故でこれに干渉させるのは妥当ではなく、相続承認を他人の意思で強いることはできないと述べて放棄の取消しを否定したが、本判決も引用はしていないものの、この立場を概ね踏襲している[147]。下級審では、Ｘ銀行の外交員として集金した無尽掛金を横領したＹ１及びその身元保証人Ｙ２Ｙ３に対して損害賠償されたケースであり、被相続人Ａの死亡後、Ｙ１～Ｙ３が相続放棄をしたため、Ｘは詐害行為として放棄の取消を求めた事案であり、債務者である相続人と相続人債権者により争われた東京高裁昭和３０年５月３１日判決(下民集６巻５号１０５１頁)[148]があるが、大

---

146 本件の概要は、以下の通りである。本件は、相続放棄による詐害行為取消権行使の可否が争われた事案であるが、取消を主張した債権者が遺産相続人の債権者か被相続人の債権者か明示しておらず必ずしも明らかではない(吉田・前掲注 141）204 頁)とされるが、「判決の書き方は、債権者は遺産相続人の債権者を前提にしている」(池田・前掲注 84）618 頁)と述べており、債権者は本件同様、相続人の債権者であったことを前提としているとしている。そのほか、伊藤昌司「判批」リーマークス 21 号 27 頁(2000 年)も、相続人の債権者による取消権行使を否定した判例であるとしている。

147 吉田・前掲注 141）204 頁。

148 本件は、X 銀行(原告)が、X銀行の外交員として集金した無尽掛金を横領したY1 及びその身元保証人Y2Y3(被告)に対して損害賠償請求した事案であり、被相続人Aの死亡後、Y1～Y3 が相続放棄をしたため、詐害行為として放棄の取消を求めたものであり、債務者である相続人と相続人債権者により争われた事案である。Xは、相続放棄は財産的意思表示であって詐害行為取消の対象となると主張したが、当裁判所は、「遺産相続の放棄は、見方によって身分上の行為であるとともに財産的意思表示であるかも知れないのであるが、それがため詐害行為取消の目的となりうるというのは結果からみた論であって、相続人が遺産相続の放棄を決意するについては相続人の債権者に関係なき種々の事情に基く場合もあるべく、単に債権者たる故をもってこれに干渉せしめるは妥当でなく、もし、詐害行為としてその取消を許す

判昭和１０年７月１３日判決を引用して取消を否定している。また、最高裁昭和４２年５月３０日判決(民集２１巻４号９８８頁）[149]において、「相続の放棄は、それによって相続債権者に損害を加える結果となり、また放棄者がそれを目的とし、もしくは認識してなされたとしても、民法が相続放棄の自由を認めている以上、無効と解すべきではない」とし、放棄の自由を重視している[150]。

学説は、消極説と積極説に分かれるが、判例と同様に、相続放棄につき詐害行為取消を否定するのが伝統的通説である[151]。消極説は、相続放棄を婚姻・縁組等と同様にとらえ、それが身分行為であるとする見解[152]や相続放棄は財産権自体を直接目的とする行為でないとする見解[153]などがあり、これらの学説は、婚姻、縁組、相続の承認、放棄等についてまで債権者が干渉すべきでないなどと説明する。積極説は、相続人の債権者は、相続人の固有の財産のみならず相続財産については合理的に期待しうるとする見解や事実上の相続放棄としての遺産分割協議が存在することを考慮すべきであり、本件は、債務者が被相続人であったが、債務者が相続人の場合とに類型分けし、後者の場合には、詐害行為取消の対象となるとする見解[154]、民法４２４条２項は家督相続に債権者が干渉することを許さない目的で置かれたのであって、遺産相続までを詐害行為取消の対象から除外する趣旨ではないとする見解[155]がある。また、相続開始前よりの債権者にとっては相続人の資産状態に何等影響を与えないので詐害行為の成立の余地はないが、相続開始後、債権を取得した債権者は、債務者が単純承

とすれば、その結果は結局承認を強うることとなるべく、相続承認の如きは他人の意思によってこれを強制すべきでないから、遺産相続の放棄は、たとえ相続人の債権者詐害の目的に利用された場合でも、(その実債権者は相続人の既存財産は少しも変化はないのであるから、損害はないのであるが、）詐害行為取消の目的とならないものと解する」としてXの請求を棄却したものである。

149 本件の概要は、以下の通りである。本件は、亡Aの所有する不動産をその長男Bが、Y(被告・控訴人・上告人)よりの遊興費等の借金返済のために、売買名義でYに所有権を移転して登記したものであり、Aは不知であったとして、所有権移転登記の抹消を求めて本訴に及んでいたところ、係争中に死亡し、Aの妻X(原告・被控訴人・被上告人)が相続人として本件訴訟を承継した。B及び次男Cは適法な期間内に相続放棄の申述をして受理された。Xは、Bの売買は無権代理行為であり、Yもその旨を知っていたと主張し、YはBのした相続放棄は権利濫用であるとしたが、第1審(大分地裁昭和36年4月26日判決(民集21巻4号995頁))・原審(福岡高裁昭和39年6月4日判決(民集21巻4号1007頁))ともXの請求が認容されたため、Yが上告した事案。

150 吉田・前掲注141）204頁。吉田は、「放棄の自由を重視する論理は、詐害行為取消を否定する判例法理と共通するところがある」と述べている(同204頁)。

151 同上〔吉田〕、204頁のほか、内山・前掲注141）234頁、飯原・前掲注141）95頁、大島・前掲注82）220頁もまた、参照。

152 於保不二雄『債権総論[新版]』183頁(有斐閣、1972年)。

153 我妻・前掲注85）177頁、 柚木ほか・前掲注88）190頁など。

154 同上〔吉田〕、205頁。

155 大島俊之「相続放棄と詐害行為取消権1」法時57巻8号117頁(1985年)。

認することができるのに放棄した場合には詐害行為を成立せしめることもあるとする見解[156]がある。

相続放棄は、広義においては、親族・相続法上の法律効果を生ぜしめる意思活動を総称するが、狭義においては、これらのうちの一定の身分関係の創設、解消に向けられる法律行為であると一般に解されており、前者からすれば身分行為と解されるが、後者からすると身分行為と解するには無理があり、むしろ財産的行為である[157]といえ、上述の大判昭和１０年７月１３日においても、「遺産相続は名は相続なりと雖も其実質は即財産関係の承継にほかならず」として、相続放棄が財産権を目的とする行為であることを認めながら、相続放棄によって既存財産の減少を生じさせるものでないこと、他人の意思によって強制すべきでないこと等により詐害行為取消の対象とならないと判示していることからも、消極説のいう身分行為であることをもってのみでは、十分な説得力があるとは思えない。飯原一乗は、「旧民法の下では、家督相続と遺産相続とがあり、相続の放棄といっても、戸主の身分取得を拒否するのに伴って財産権の移転が拒否される場合と、財産権の移転そのものを拒否する場合とがあったが、家督制度が廃止され、現行法の下では、相続人は『被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する』（民法８９６条）場合しかなく、相続人の地位の取得は財産権の取得しかなく、このような意味では相続の放棄に身分行為の性質があるとはいいがたい」[158]と述べていることからも財産権を目的とする行為の側面も有するといえる。

次に、詐害行為取消制度の目的は、債務者の責任財産を詐害行為前の状態に復元しようとするものであるから、取消しの対象となる債権者詐害の行為は、債務者がその財産を実質的に減少させる行為でなければならない。本判決は、相続放棄が取消の対象とならないことを示す理由の一つとして、相続の放棄は、既得財産を積極的に減少させる行為というよりむしろ消極的にその増加を妨げるにすぎないと判示しているが、これは、債務者が相続人である場合は当てはまるが、債務者が被相続人である場合には適合しないと考えられる。本件は、被相続人が債務者であり、かつ、債務超過の資産状態であるため、相続人である被告らが相続するのは消極財産のみであり、相続を承認することによって被告らが利益を取得することはありえず、利得の拒絶の場合の理論構成には疑義が残る。一方、原審では、この点に関し、「もともと相続人の固有財産は被相続人の責任財産を構成しているものではないから、被相続人の債権者が害される

156 谷口・前掲注 91）359 頁。
157 内山・前掲注 141）234 頁。
158 飯原・前掲注 141）96 頁。

とはいえない」と判示しており、債務者を明確に区分して判断しており正当であろう。

次に、本判決は、相続放棄の取消を認めると相続の承認を強制することになり不当であるというが、もっともな理由である。１・１でみたように、旧法では、法定の推定家督相続人に放棄を禁じていたが、現行法では相続放棄の自由を認めており、相続を承認するか放棄するかの選択の自由は、中川善之助が、「相続人の基本的人権に繋がるともいえるほど、相続人個人の人格に密着したものである」[159]と述べるように、相続の承認を強制することは許されないと考える。積極説の中には、利害関係者の利益の分析・考量及びそれに対する評価が不可欠であるとして、被相続人が債務者の場合には、債権者が相続人の固有財産に期待をするのはやや無理があり、重視しなくてもよいが、相続人が債務者の場合には、相続人債権者の相続財産への期待を保護しても必ずしもおかしくはない[160]とするものがあるが、中川が「この段階における相続人の権利はまだ、期待権的なものでこれらの財産を支配することはできない」[161]と述べるように、単なる期待権にすぎないものを保護する必要はなく、相続放棄の自由が優先すると考えられる。このことは、最高裁昭和４２年５月３０日判決における「相続の放棄は、それによって相続債権者に損害を加える結果となり、また放棄者がそれを目的とし、もしくは認識してなされたとしても、民法が相続放棄の自由を認めている以上、無効と解すべきではない」との判旨とも整合性がある。一方、先述の最高裁昭和４２年５月３０日判決の評釈にて、星野英一は、相続放棄について、「債権成立後に増加した財産を再びもとの状態にまで減少する行為が詐害行為にあたるかという未だあまり論じられていない問題が発生するが、本件のような特殊の型の場合には認められるとの解釈は不可能ではないように思われる」[162]と述べ、相続放棄も詐害行為取消権行使の対象となりうるとの見解[163]を示すが、相続放棄が相続人の財産を減少するものと解するのは行き過ぎである[164]。

私見によれば、本判決の結論には賛成であり、相続放棄は詐害行為とならないと解する。１．１でみたように、相続放棄は、間接的には財産上の利益に影

159 中川ほか・前掲注 39）306 頁。
160 吉田・前掲注 141）205 頁。
161 同上〔中川〕、362 頁。
162 星野英一「判批」法協 85 巻 5 号 809 頁(1968 年)。最高裁昭和 42 年 5 月 30 日判決(民集 21 巻 4 号 988 頁）・前掲注 149)の評釈。
163 大島・前掲注 82）221 頁。大島も、「被相続人の死亡の時に相続人が相続財産を承継する(民法 882 条、896 条)点を重視すれば、相続放棄は、既に承継している財産を減少させる行為であるということができる」と述べている(同 221 頁)。
164 飯原・前掲注 141）98 頁。

響をおよぼす法律行為ではあるといえ、身分行為であることをもって詐害行為を消極的に解するのは適当ではないが、承認及び放棄は、相続人の自由意志に委ねるべきものであり、先述の最高裁昭和４２年５月３０日判決や最高裁昭和６３年6月２１日判決(家月４１巻９号１０１頁）[165]においても、承認・放棄の自由を優先させており、また、放棄の遡及効の効果からいっても、「放棄は相続の資格そのものを遡及的絶対的に喪失させるもの」[166]で取消しの対象とならないと考える。

３．１．２　最高裁平成１１年6月１１日第二小法廷判決（民集５３巻５号８９８頁）

ここでは、私債権における遺産分割が問題となった事案で、相続人が債務者である場合に、債務者である相続人の取得分を零とする事実上の相続放棄となる遺産分割協議が行われた場合に、相続人の債権者が遺産分割協議は無効であると主張し、争われた判例を取りあげる。

【事案の概要】

借地権付建物（「本件建物」）を所有し、妻Ｙ１（１審被告）および子Ｙ２・Ｙ３（被告・控訴人・上告人）とそこに居住していた訴外夫Ａが、昭和５４年に死亡し、Ｙ１・Ｙ２・Ｙ３が相続人となった（昭和５５年に民法９００条が改正される前に開始した相続であり、各相続人の相続分は三分の一である)。Ｙ１らは本件建物の登記を亡Ａのままにして、引き続き居住を続けていた（Ｙ１およびＹ２は嫁いで他所に居住しており、昭和５７年以降はＹ１が１人で居住)。

平成５年、信用金庫Ｘ（原告・被控訴人・被上告人）がＹ４・Ｙ５（１審被

---

165 本件の概要は、以下の通りである。本件は、被相続人 A が死亡し、その相続人は、債務超過である B と代襲相続人 X らであった。B が熟慮期間内に承認・放棄をしないままに死亡したので、B の相続人 C らが、まず、A の相続を放棄して B の債権者たちを A の遺産から遠ざけ、その後、C らは B の相続も放棄したものであり、B の債権者である Y らは、B が A から法定相続分の 2 分の 1 につき相続したものと主張し、代位により所有権移転登記を経由した後、B を債務者として不動産の持分 2 分の 1 につき不動産仮差押登記を申請し、裁判所は、申請を認容する旨の決定をし、決定に基づき、仮差押登記を嘱託した。そこで X らは、仮差押登記は無効であるとして、抹消登記を求めて提訴した事案である。第 1 審(昭和 58 年 10 月 17 日(家月 41 巻 9 号 108 頁))・原審(昭和 59 年 4 月 26 日(家月 41 巻 9 号 105 頁))とも Y らの敗訴となったため上告したものである。最高裁は「民法 916 条の規定は、A の相続につきその法定相続人である B が承認又は放棄をしないで死亡した場合には、B の法定相続人である C らのために、A の相続についての熟慮期間を B の相続についての熟慮期間と同一にまで延長し、A の相続につき必要な熟慮期間を付与する趣旨にとどまるのではなく、右のような C らの再転相続人たる地位そのものに基づき、A の相続と B の相続のそれぞれにつき承認又は放棄の選択に関して、各別に熟慮し、かつ、承認又は放棄をする機会を保障する趣旨をも有するものと解すべきである。」と判示し、承認・放棄の自由を優先させている。

166 安永正昭「判批」ジュリ 1179 号 55 頁(2000 年)。

告）を連帯債務者として資金を貸与するに際して、Ｙ１はＸに同債務につき連帯保証する旨を約した。後に、Ｙ４・Ｙ５が支払を遅滞し期限の利益を喪失したので、平成７年１０月１１日以降、ＸはＹ１に対して連帯保証債務の履行および本件建物についての相続を原因とする移転登記手続を求めていた。ところが、Ｙ１及びＹ２・Ｙ３は、平成８年１月５日頃、本件建物について、Ｙ１はその持分を取得しないものとし、Ｙ２・Ｙ３が各二分の一の持分割合で所有権を取得する旨の遺産分割協議を成立させ、同日その旨の所有権移転登記が経由された。その後、Ｙ１は、平成８年３月２１日、自己破産の申立てをしている。

そこで、平成８年３月２５日事実を知ったＸは、５月２９日本訴を提訴し、Ｙ４・Ｙ５及びＹ１を被告とし残債務の支払を、Ｙ２・Ｙ３を被告として遺産分割協議を詐害行為として取り消し、詐害行為取消を原因とするＹ１に対する持分三分の一（原審では各持分六分の一に縮小）の移転登記をせよと訴求したが、第１審がＸの請求を認容したためＹ２・Ｙ３が控訴したが、原審においてもＹ２・Ｙ３の請求が棄却されたため及び原審がＸの請求を認容したため、Ｙ２・Ｙ３が上告した。

【争点】

本件の争点は、遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となるか否かである。

【判旨】上告棄却。

「共同相続人の間で成立した遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得るものと解するのが相当である。けだし、遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるということができるからである。そうすると、前記の事実関係の下で、被上告人は本件遺産分割協議を詐害行為として取り消すことができるとした原審の判断は、正当として是認することができる。」と判示し、全員一致で上告を棄却した。

【検討】

本判決は、遺産分割協議が詐害行為取消の対象となることを肯定した初めての最高裁判決である。

第１審（横浜地裁平成９年５月１３日判決(民集５３巻５号９０９頁)）は、Ｙ１及びＹ４・Ｙ５に対する債務の履行請求については認容し、次にＸの詐害

行為取消請求については、「遺産分割協議は、その効果は遡及するとしても、既に取得した相続人間の共有財産を分割する行為であり、かつ、その実質は財産の分配であるから、これをもって、当然に消極的に債務者の一般財産の増加を妨げるにすぎないとはいえず、また、財産権を目的としない法律行為であるともいえないのであって、遺産分割協議も詐害行為の対象となり得ると言わねばならない。」と、遺産分割協議は、「財産権を目的とする法律行為」に該当する旨判示した。さらにＹ２・Ｙ３はＹ１が資力もないのに本件連帯保証債務の支払を求められていることを知り本件遺産分割協議を成立させた事実が認められ、かつ、同遺産分割協議はＹ１が取得した財産を積極的に減少させる財産上の行為と評価できるので、本件遺産分割協議は詐害行為に該当すると判示したので、Ｙ２・Ｙ３は遺産分割における各相続人の権利は身分関係に付随する権利であるから遺産分割協議は詐害行為取消しの対象とはならないとし、控訴した。

原審（東京高裁平成１０年１月２２日判決(民集５３巻５号９１５頁)）は、「遺産分割協議は、熟慮期間中に相続を放棄するのとは異なり、いわゆる遺産共有となっている相続財産について、いったん相続を承認して、もはや相続放棄することができない状態になった後に、これを相続人間で分割協議することにより、他の相続人が相続によって取得したことにするものであるから、実質的には相続人間で贈与するのと同視し得るものというべきであって、遺産分割協議も詐害行為取消権の対象となり得るものと解するのが相当である。また・・・・・・一般論としては、遺産分割は、遺言、寄与分及び特別受益等を勘案して決定されるもので、これにより具体的相続分が法定相続分とは異なることがあるの・・・・・・が、そうであるからといって、遺産分割協議は詐害行為取消権の対象とはならないと解すべき理由はない。」と判示した。これに対して、Ｙ２・Ｙ３は遺産分割協議は身分関係に付随する合意であると主張し、遺産分割協議は詐害行為取消権の対象とはならないとして上告した。

それまでの下級審判決としては、被相続人の債権者が詐害行為取消を主張したケースである奈良地裁昭和２７年１１月８日判決（下民集３巻１１号１５８２頁）[167]と、本件同様、相続人の債権者が詐害行為取消を主張したケースであ

[167] 本件の概要は以下の通りである。本件は、銀行に対し約束手形金債務を有していた被相続人の死亡によりその妻と6名の子供が相続人となったが、主たる相続財産である不動産については被相続人の長男のみが承継するような遺産分割協議がおこなわれ、所有権移転登記(贈与を原因として)がなされていたが、この長男以外はすべて無資力であったから、原告はこのような遺産分割は詐害行為にあたると主張し、当地裁は、「相続により亡Ａの権利義務を承継したことはまさに被告等のいうとおり、身分変動により生じた財産権の変動である。然しながらそのために承継した相続財産の分割までも右身分変動に付随する行為として前記民法法条の取消しの対象たらずとする被告等の主張はその独自の見解であって到底これを採用することはできない」と判示し、原告の請求を認容した。

る神戸地裁昭和５３年２月１０日判決（判時９００号９５頁）[168]があり、さらに、前者は相続開始前に成立した債権を基礎に詐害行為取消を主張し、後者は本件同様に、相続開始後に成立した債権を基礎に詐害行為取消権を主張しており、事案においてはかなり相違しているものの、何れの事案においても詐害行為取消権の行使が認められており、本判決はこのような下級審判決と同様の結論を採るものである。

詐害行為取消権の対象となる法律行為は、債権者を害する行為であることを要し、財産権を目的としないものは除かれる。財産権を目的としない法律行為としては、婚姻、縁組、相続の承認等があげられている。

遺産分割協議が詐害行為取消権の対象となるか否かについては学説上争いがある。まず、本判決を含む多数説である積極説であり、民法４２４条２項の解釈として、遺産分割は「財産権を目的としない法律行為には該当しない」と解する説であり、遺産分割協議は相続の承認の後に、相続人間で共有となった財産について、相続人間で財産の帰属を確定させる行為であり、共有財産の持分の譲渡という性質を有する行為であるため、財産権を目的とする行為であり、民法４２４条２項の適用はなく民法４２４条１項が適用されると解するもの[169]である。

次に、これに対する消極説として、まず一つは、遺産分割に民法４２４条１項は適用されないとするものであり、詐害的遺産分割には、民法４２４条１項ではなく、民法２６０条[170]の共有に関する規定が適用されるべきであるとし、「民法２６０条を遺産分割に対する債権者取消権の特則と考え、遺産債権者が分割への申出をしなかった場合には、債権者取消権を有しないと解すべき」[171]

---

168 本件の概要は以下の通りである。本件は、被相続人の死亡後に、その相続人である長男が原告より事業資金の借り入れをし、事業を継続していたが、その後、事業が行き詰まり倒産した。倒産直後に、被相続人の所有する不動産を、被相続人の妻が単独で取得する遺産分割を行い、移転登記がなされた。このような遺産分割につき、原告は、第一に通謀虚偽表示となること、第二に詐害行為であることを主張し、当地裁は、「被告 Y1 は本件不動産の三分の一の持分を相続により取得し、原告に対し被告会社の債務のために本件不動産の三分の一の持分を担保として提供し、かつ、右債務につき連帯保証人としての支払をなすべき義務を有しながら、他に何等の資産をも有していなかったにもかかわらず、被告 Y2 の単独名義とすることはこれを遺産の分割協議とみても被告孝の右持分を無償で譲渡したものということができる。‥‥‥被告 Y2 は被告会社の倒産、被告 Y1 の地位、債務負担を知り、前記登記をなすことにより債権者である原告を害することを知って右持分の譲渡を受けたものと推認することができ、そうだとすれば被告 Y1 と Y2 の間で本件不動産についてこれを被告たかのの単独所有とする旨の遺産分割の協議は取消を免れない」と判示し、詐害行為取消を肯定した。

169 佐久間郁夫「判批」ジュリ 1178 号 85 頁(2000 年)。

170 民法 260 条は以下の通り規定する。「共有物について権利を有する者及び各共有者の債権者は、自己の費用で、分割に参加することができる。」

171 中川ほか・前掲注 39）346 頁。起草者である富井政章『法典調査会民法議事速記録第拾

として債権者の保護がはかられるべきとする学説であり、民法２６０条２項[172]の要件に従って、相続人の債権者による遺産分割の請求があったにもかかわらず、その債権者を遺産分割に参加させなかったときには、その分割を債権者が取り消すことができると解するものであって、相続人の債権者が相続財産から弁済を受けることは特別の幸運であって、これを特に強く保護する必要はないとする[173]。民法上、遺産分割を行うにあたって、債権者に希望者は参加すべき旨を通知する手続は何ら規定されておらず、また、家庭裁判所における遺産分割手続においても、民法に規定がない以上当然ではあるが、債権者の参加につき何らの制度的保障が行われていない[174]ことから考えれば、詐害行為取消を否定し、民法２６０条のみで消極に解することは妥当でないと考える[175]。

いま一つの消極説は、「相続人の一人が多額の債務を負担するような遺産分割協議が行われた場合に、この相続人の債権者が債権者取消権の行使によりは財産分離によるべし」[176]として、民法は相続債権者と相続人の債権者との調整を目的として相続財産分離の制度があるとする見解であるが、相続債権者にしろ、相続人の債権者にせよ、財産分離の制度を用いて不利益を防止できる場合

巻』115 頁(日本學術振興會、1935 年)によれば、民法 260 条の立法理由について、「債権者ハ廃罷訴権ト云フモノヲ持テ居リマス本条二於テモ多分其権利ヲ有セシムルコトニナリマセウ併シ其廃罷訴権ハ其場合ガ限ツテ居ル又一定ノ条件ガアル加之ナラズ分割ヲ行ナツタ後二取消スト云フコトヲスルヨリモ前二予防シタル方ガ宣カラウト云フ考ヘデ独逸民法西班牙民法ニ倣ツテ置イタノデアリマス相続ノ場合ニ於イテモ茲ニ揚ゲタ諸国ノ法律ニ例ガアル併シ一般共有ノ規定ニスルガガ適当ト考ヘマス。」と説明されており、起草者の意図によれば、民法 260 条が債権者取消権の特則であること、遺産分割の場合にも適用されることは明らかである。

172 民法 260 条 2 項は以下の通り規定する。「前項の規定による参加の請求があったにもかかわらず、その請求をした者を参加させないで分割をしたときは、その分割は、その請求をした者に対抗することができない。」

173 星野・前掲注 15）517 頁。星野は、共同相続人の債権者に対し、分割に参加する旨の申出をさせて、債権者が申出をしたにもかかわらずこれを除外して分割の行われた場合にのみ債権者が分割を取り消すことができる旨を定めたフランス民法 882 条は、債権者取消権を定めた同民法 1167 条の特則であるとの理解を基礎に提唱している。また、分割を債権者が取り消すことができる例外としてフランス民法の例外同様、①分割が実は見せかけに過ぎない場合、②債権者の申出を避けるため急いで分割のなされた場合、③債権の存在または債権額を確認する書類を未だに有しない債権者を害する意図で分割のなされた場合を星野説はあげている(同 517 頁)。

174 右近・前掲注 141）44 頁。

175 伊藤・前掲注 146）29 頁。伊藤も、「共有物分割の規定は、遺産分割にも適用すべきものとしてもともとは用意されたものであったが、第二次大戦後の法改正により遺産分割と共有物分割を区別する規定が設けられてから両者の乖離が進んだ。そして現時点では、裁判所での調停・審判に相続債権者や相続人の債権者を関与させるような実務は全く育っていない。協議分割においてはなおのことである。」と同様の趣旨を述べている(同 29 頁)。

176 中川・前掲注 14）199 頁。

は限られるため、債権者は詐害行為取消権を使う他はない[177]とされ、財産分離制度をもって、消極に解することはできないといえる。

遺産分割協議の性質は１－２でみたように、いったん単純承認し、共同相続人間の共有とされた遺産を協議により分割するものであって、そこには当然個々の財産における権利の移転が伴うため、遺産分割はむしろ財産行為の性格が強いといえる。また、離婚における財産分与において、不相当に過大であり財産分与に仮託してされた財産処分であると認められる場合には、債権者による取消の対象となりうるとする最高裁昭和５８年１２月１９日判決（民集３７巻１０号１５３２頁）[178]があることを考えれば、本件判決理由を「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであり、その性質上、財産権を目的とする法律行為であるということができる」としたのは妥当である。

本判決では、まず、「遺産分割協議は、詐害行為取消権行使の対象となり得る・・・・・その性質上、財産権を目的とする法律行為ということができる」と判示し、遺産分割協議が詐害行為取消対象になることを前提にし、対象とならない場合もあるとしている。遺産分割協議が詐害行為取消権行使の対象となるにしても、どのような遺産分割協議に詐害性があるのかが重要であるといえる。もっとも、遺産分割協議は、各共同相続人の特別受益、寄与分の有無、その量などについても協議され、最終的な分割結果に反映されるが、それは、法律によって分配しているにすぎず、贈与の要素はない。さらに、民法９０６条にて、分割の基準を相続財産の種類・性質、共同相続人等の年齢・職業などの生活状況等を考慮することを認めている。相続財産が居住用不動産だけである場合に、独立して生計を立てている共同相続人ではなく、被相続人と同居していた共同相続人にそのままでの居住を可能にするために遺産中かなりの価値を占める家屋を帰属させたり、被相続人が事業を営んでいた場合には、事業承継者である共同相続人に対して事業継続や今後の生活基盤のため、より多くの財産を帰属させたり、また、生活の苦しい共同相続人に多くの財産を帰属させ

177 伊藤・前掲注 146）27 頁。同趣旨として、右近・前掲注 141）44 頁もまた、参照。

178 本件の概要は、以下の通りである。本件は、個人事業主の妻が夫の倒産後、協議離婚し財産分与として夫の所有名義の不動産の譲渡を受けたことについて、夫の債権者が当該財産分与が詐害行為にあたるとしてその取消しを求めた、離婚に伴う財産分与と詐害行為の成否が問題とされた事案であり、当最高裁は、「分与者が既に債務超過の状態にあって当該財産分与によって一般債権者に対する共同担保を減少させる結果になるとしても、それが民法 768 条 3 項の規定の趣旨に反して不相当に過大であり、財産分与に仮託してされた財産処分であると認めるに足りるような特段の事情のない限り、詐害行為として、債権者による取消の対象となりえないものと解するのが相当である。」と判示している。

たりすることは、法に従った分割にほかならないともいえ、贈与的な要素がなくなるが、このような法に従った遺産分割協議をした結果、共同相続人のうちに法定相続分を下回る遺産を取得する者が生じた場合に、債権者が直ちに遺産分割協議を詐害行為として取消すことができるとすることはできない[179]と思われる。詐害性を判断するにあたっては、債権者が相続債権者であるか、相続人の債権者であるか、その内容が贈与的性格の強いものかどうか等を審査する必要があるとする説[180]や、共同相続人に「害意」場合に限って取消し得ると解したいとする説[181]などがあるが、具体的基準作りは困難であり、個々の事案ごとに判断せざるを得ない。

次に、相続の放棄との関係をどのように解するかが問題となる。潮見佳男が、「遺産分割協議は事実上の相続放棄といわれたり、相続放棄の側からみて相続放棄も実質的にはいったん共同相続人となった者から他の共同相続人に対する持分の譲渡だといわれるように、遺産分割協議と相続放棄の間には、かなりの同質性がみられる」[182]と述べるように、遺産分割協議においても、法定相続分に従わない、あるいは共同相続人の１人の取得分を零とする遺産分割協議がありうることは１．２でみたように判例・学説の認めるところであり、一部の相続人については、事実上の放棄がされることがあるという実態からすると、相続の放棄と遺産分割協議とを区別すべきでないとする考え方もある。にもかかわらず、最高裁昭和４９年判決は、相続の放棄は詐害行為取消権行使の対象とならないとし、本判決は、遺産分割協議は詐害行為取消権行使の対象となるとし、詐害行為取消権の成否につき、最高裁レベルで異なる結論が導かれている。

両者の違いにつき、佐久間郁夫は「相続の放棄は、相続財産を減少させるものでないし、相続財産から相続人の財産への財貨の移転を生じさせない行為であるから、相続人の固有財産の観点からも一般財産の減少ということはできない。これに対し、遺産分割協議は、明示または目次による相続の承認によって遺産共有の状態となった財産の帰属を相続人間で確定する行為であり、持分の譲渡という実質を有するものであるから、相続の放棄とは本質的に異なるとい

---

179 同趣旨として、 佐久間・前掲注 169）86 頁、右近・前掲注 141）45-46 頁、片山・前掲注 141）43 頁、道垣内弘人「判批」法協 135 巻 11 号 2754 頁(2018 年)もまた、参照。道垣内は、「贈与的な要素がないときは、詐害性が認められないのは理論上当然であるが、それ以外にも、つまり、一定の贈与性があっても、民法 906 条の趣旨に照らし合理性がある場合には、詐害性を否定すべきことになろうが、その具体的基準作りはなかなか困難である」と述べている(同 135 頁)。

180 中川良延「判批」判時 916 号 162 頁(1979 年)。

181 高木多喜男『遺産分割の法理』208 頁(有斐閣、1992 年)。

182 潮見佳男「判批」銀法 572 号 59 頁(2000 年)。

うべきもの」[183]と述べ、右近健男は「一方は相続財産を自己の一般財産に承継させるか否かの問題であり、他方は、相続財産の承継を前提に、それに属する各個の財産中いずれを自己に帰属させるかの問題」[184]と述べ、両者は、その本質を異にするものであるといえる。また、相続放棄と遺産分割協議とが違った処理基準となることはすでに登記の要否につき、過去の最高裁判例で存するところであり、先述の最高裁昭和４２年１月２０日判決においては、相続放棄に関して、相続資格の遡及的消滅ととらえ、「相続放棄の効果は絶対的であり、誰に対しても、登記等の対抗要件の具備の有無に関わりなくその効力を生じる」と判示し、相続放棄の遡及効につき、宣言主義を採り、先述の最高裁昭和４６年１月２６日判決においては、「遺産の分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生ずるものであるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいったん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずるのと実質上異ならない」と判示し、遺産分割における遡及効につき、宣言主義を採らずに移転主義の立場を採っており、処理結果のみに着目すれば、詐害行為取消権が問題となる場面でも、登記の場合と同様に、相続放棄の場合と遺産分割の場合を峻別する構成を最高裁は採用しており、整合性はとれている。つまり、相続放棄・遺産分割における遡及効の有無は、条文の文言だけではなく、一般には行為の性質の差異にその理由が求められ、遺産分割は物件の移転を目的とする行為であるのに対して、相続放棄は相続人としての地位に関わり、物件の移転を直接の目的とはしない。このように両制度は、遡及効を認めることの意義が異なる[185]とされ、両者の違いを示すものであり、安永正昭の「相続放棄は相続の資格そのものを遡及的絶対的に喪失させるもので、遺産分割とは異なることが明らかである」[186]との意見もある。

一方、学説においては、相続放棄があった場合、被相続人の債権者と相続人の債権者を区別し、被相続人に対する債権者には詐害行為取消権の行使を認めないが、相続人に対する債権者にはそれを認める説[187]があり、前者については、「被相続人に対する債権者は、被相続人の財産のみをあてにしていたのであり、相続人が相続を放棄したために、なんらかの積極的な損害を被るわけではない。そして、相続人が承継して、自分の財産から払ってくれるだろう、という期待が保護に値するとは思え(ず)」[188]、もっともである。後者については、承認・

[183] 佐久間・前掲注 169）85 頁。
[184] 右近・前掲注 141）45 頁。
[185] 甲斐道太郎「判批」法時 43 巻 12 号 161 頁(1971 年)。
[186] 安永・前掲注 166）55 頁。
[187] 大島・前掲注 141）81 頁、吉田・前掲注 141）205 頁、鹿野・前掲注 141）81 頁など。
[188] 星野・前掲注 16）147 頁。

放棄の自由と債権者の権利保護を比較検討すべきこととなる。確かに、相続人の債権者が相続財産から債権の回収を期待することは考えられ、相続放棄ではなく、相続承認後に行われる遺産分割協議であれば、債権者の期待はより膨らむといえる。しかし、被相続人の債権者であれ、相続人の債権者であれ、相続開始前に債権債務関係に入った債権者は、当該債務者の固有財産のみを引当財産とすべきであり、相続人の固有財産や、被相続人の財産から弁済されるという期待は保護するに値しないといえる。問題となるのは、単純承認が確定して、遺産分割が行われない間に生じた相続人の債務である。その場合には、先に述べたように債権者の期待はより膨らむといえるからである。しかし、そのような場合でも、債権者の期待が保護されるべきではないことが原則であろう。なぜならば、１．２でみたように、事実上の相続放棄は現実に行われているだけでなく判例・学説の認めるところである。星野が「相続人の債権者が相続財産から弁済を受けることは特別の幸運であって、これを特に強く保護する必要はない」[189]と述べるように、分割が確定し、債務者の取得分が確定するまでは、債権者が相続財産より弁済を受けること、それは単なる期待権にすぎないといえるからである。

私見によれば、本判決の結論には賛成であるが、本判決は、遺産分割協議が財産権を目的とし権利の移転をもたらす法律行為であるという基本的理解を明確にし、しかもそこから単に、詐害行為取消権行使の対象となるという結論を導き出しているように読み取れる。

しかし、遺産分割協議による分割の基準は、民法９０６条で規定するように、一義的に定まるものではなく、特別受益等様々な要素を考慮して定められるものであり、本判決が、その点を何ら述べていないことには疑義が生じる。本件においては、Ａ死亡の数年後にはＹ１のみが本件建物に居住していること、Ｙ２らはＡ死亡の前後に婚姻して独立していることなどから考えれば、その分割協議に合理性はなく、また相続開始後２０年近く経過した後に遺産分割協議を行っていること、Ｙ１に債務のあることを知りながら、しかも債権者であるＸに通知することなくＹ１の取得分を零としたこと、他の方法で減殺する旨をＸに伝えておきながら、分割協議及び本件建物の所有権移転登記後に自己破産の申立をしていることなどから考えれば、その遺産分割協議が詐害行為であることにつき異論のない事案であるということができるが、どのような遺産分割協議の場合に詐害行為取消権行使の対象となるのかの判断基準を示すべきであったと考える。

---

[189] 星野・前掲注 15）517 頁。

なぜならば、先述の離婚に伴う財産分与が争われた最高裁昭和５８年１２月１９日判決において､原則として債権者による取消しの対象となりえないこと、及び相当性を基準とする立場を採ることを明らかにしている。学説では、財産分与は身分関係の設定・廃止そのものと直接に関係ない行為として詐害行為の対象となり、財産分与の程度が民法７６８条３項所定の分与基準に照らし、不相当に過大な場合に限り詐害行為にあたる[190]とされる[191]。この最高裁昭和５８年１２月１９日判決は、流出した財産の額が財産分与として相当なものであったため、不相当に過大な場合の取消しの範囲についての示唆はなかったが、最高裁平成１２年３月９日判決(民集５４巻３号１０１３頁）[192]において、「離婚に伴う財産分与として金銭の給付をする旨の合意は、その額が不相当に過大であり、財産分与に仮託してされた財産処分であると認めるに足りる特段の事情があるときは、不相当に過大な部分について、その限度において詐害行為として取り消されるべきである」と取消しの範囲を不相当に過大な部分と判示し、学説、裁判例と同様の立場を採っており、財産分与の詐害行為取消権行使につき､原則は対象とならず､不相当に過大な場合は対象となるとしている。また、遺産分割が破産法１６０条３項[193]の無償行為に該当するか否かが争われた東京高裁平成２７年１１月９日判決(金判１４８２号２２頁）[194]においても、「共

---

190 於保・前掲注 152）183 頁。

191 野村豊弘「判批」別冊ジュリ 162 号 37 頁(2002 年)。野村は、離婚に伴う財産分与の学説の対立について、「婚姻、縁組、相続の承認・放棄、等の身分行為が間接的に財産上の利益に影響を与えるものであっても、債務者の自由意思にゆだねられるべきものであることを理由に、取消しの対象とならないとするのが多数説であり、財産分与が家族関係の設定・廃止に直接関係しないことを根拠に、取消しの対象となるとする少数説があるが、多数説においても財産分与が例外的に詐害行為となり得ることを認めているからである」とし、学説の対立はそれほど大きいものではないと述べている(同 183 頁)。

192 本件の概要は、以下の通りである。本件は、A に対して貸付金債権を有する X と慰謝料等公正証書を有する Y(A の元妻)が各自の有する債務名義に基づき、B 社からの A への給与に対して、二重に差し押さえたため、執行裁判所が、B 社からの供託金を X と Y に案分して配当する旨の配当表を作成したところ、X が異議を述べ、Y に対し、手続費用等を除く供託金の全額を X に配当するよう、配当表の変更を求めた配当異議訴訟であり、X は主位的請求として、本件合意による公正証書が、通謀虚偽表示により無効であるとして本件配当表につき、全額を X に配当するよう変更を求め、予備的請求として、詐害行為取消権に基づき Y と A との間の本件合意を取消し、本件配当表を同様に変更することを求めた事案であり、第 1 審(大阪地裁平成 9 年 7 月 25 日判決(民集 54 巻 3 号 1027 頁))は、本件合意は通謀虚偽表示により無効であるとして、主位的主張を認容した。これに対し、原審(大阪高裁平成 9 年 11 月 20 日判決(民集 54 巻 3 号 1034 頁))は、本件合意が通謀虚偽表示であるとはいえないが、詐害行為に該当するとして、予備的主張を認容したので、Y が上告したものである。

193 破産法 160 条 3 項は以下の通り規定する。「破産者が支払の停止等があった後又はその前六月以内にした無償行為及びこれと同視すべき有償行為は、破産手続開始後、破産財団のために否認することができる。」

194 本件の概要は、以下の通りである。本件は、原告破産管財人 X が、破産者の兄である Y に対し、Y が破産者との間で行った遺産分割協議のうち、Y が法定相続分を超えて遺産を取得す

同相続人が行う遺産分割協議において、相続人中のある者がその法定相続分又は具体的相続分を超える遺産を取得する合意をする行為を当然に贈与と同様の無償行為と評価することはできず、遺産分割協議は、原則として破産法１６０条３項の無償行為には当たらないと解するのが相当である。・・・・・・遺産分割協議が民法９０６条に掲げる事情とは無関係に行われ、遺産分割の形式はあっても、当該遺産分割に仮託してされた財産処分であると認めるに足りるような特段の事情があるときには、破産法１６０条３項の無償行為否認の対象に当たり得る場合もないとはいえないと解される」と判示し、遺産分割協議は原則として無償行為性が否定され、特段の事情が存する場合に例外的に無償行為性が認められるという判断基準を示す判例も存する[195]。本件においても、相続放棄が詐害行為取消権行使の対象とならないとする判例・学説との調和、遺産の公平な分割のために行われた合意は尊重するべきであることなどを考慮すれば、遺産分割協議は原則として詐害行為取消権行使の対象とならず、贈与的要素の強い場合など必要かつ合理的な理由のない場合には対象となるとするという理論構成によるべきであったと考える。

３．２　私法の判例法理に依拠したとみられる租税判例

租税債権における遺産分割が問題となった事案で、遺産分割協議によりその相続分を超える財産を取得した相続人が、同分割協議によりその相続分に満たない財産を取得した共同相続人の滞納にかかる国税につき国税徴収法３９条に基づく第二次納税義務の納付告知を受けたことからその取消しを求めて争われた判例最高裁平成２１年１２月１０日第一小法廷判決（民集６３巻１０号２５１６頁）を取りあげる。

【事案の概要】

Ｘ（原告・控訴人・上告人）の父Ａは昭和６２年分の所得税など合計１１億円超の国税を滞納していたところ、Ａの妻Ｂが平成１７年に死亡した。その法定相続人はＢの夫であるＡ、子であるＸとＸの弟のＣの３名であり、Ｂの相続

るものと合意された部分（以下「本件超過取得部分」）が「無償行為」（破産法 160 条 3 項）にあたるとして否認権を行使するとともに、本件超過取得部分相当額の価額償還（同法 168 条 4 項）を求めた件につき、請求を棄却された X が控訴した控訴審において、原告の控訴が棄却された事案である。

[195] 高須順一「判批」金法 2049 号 54 頁(2016 年)。高須は、「本件の判断の構造及び判断基準は最高裁 58 年 12 月 19 日判決で示されたものと根本的に同様である。したがって、判例が採用する一般的な基準と考えることができ、本判決で示された判断の構造および判断基準も無償行為否認に限定されるものではなく、一般的な詐害行為否認(破産法 160 条 1 項)あるいは民法 424 条の詐害行為取消権にも基本的に適用されると解するのが相当であろう」と述べている(同 54 頁)。

財産の合計額は約２億円であったが、Ｘらが成立させた遺産分割協議書においてはＸ（法定相続分は四分の一）がＢの相続財産の６割以上である１億２７９０万絵円余を取得し、法定相続分の二分の一のＡはＢの相続財産の１割である１９９０万円余を取得するにとどまるとされた。

この遺産分割協議において、Ａは自分が滞納していた国税の徴収を免れるとともに、Ａの近くに居住し、その面倒をみてくれる長男Ｘに多くの財産を取得させることを意図していたと認定されている。処分行政庁であるＤ国税局長は、ＡがＸ及びＣとの間で行った本件遺産分割協議が国税徴収法３９条にいう第三者に利益を与える処分にあたるとし、Ｘが法定相続分を超えて取得した相続財産の価額から、債務・葬儀費用、相続税、登録免許税を控除した残額の６７４８万円余がＸの受けた利益の限度額であると認定して、Ｘに対して、国税徴収法３９条にもとづく第二次納税義務の告知処分を行ったところ、Ｘが適法な不服申立て手続を経て提起したのが本件訴訟であり、第１審及び原審がＸの請求を棄却したためＸが上告した。

【争点】

本件の争点は、①遺産分割協議が徴収法３９条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当しうるかと、②遺産分割協議に徴収法３９条が適用さえる場合に「詐害の意思」が要件となるか否かである。

【判旨】上告棄却。

争点①につき、

「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであるから、国税の滞納者を含む共同相続人の間で成立した遺産分割協議が、滞納者である相続人にその相続分に満たない財産を取得させ、他の相続人にその相続分を超える財産を取得させるものであるときは、国税徴収法３９条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得るものと解するのが相当である。」

争点②につき、

「なお、所論は、同条所定の第二次納税義務が成立するためには滞納者にいわゆる詐害の意思のあることを要するともいうが、前記事実関係によれば、Ａに詐害の意思のあったことは明らかである上、そもそも同条の規定によれば、滞納者に詐害の意思のあることは同条所定の第二次納税義務の成立要件ではないというべきである。そして、前記事実関係の下で、本件遺産分割協議が第三

者に利益を与える処分に当たるものとし、上告人について第二次納税義務の成立を認めた原審の判断は、正当として是認することができる。」

【検討】

本判決は、遺産分割協議が国税徴収法３９条にいう「その他第三者に利益を与える処分」に該当しうること、遺産分割協議に同条が適用される場合に「詐害の意思」が不要であることを最高裁として初めて示したことに意義がある。

第１審（東京地裁平成１９年１０月１９日判決(民集６３巻１０号２５３１頁)）は、「遺産分割協議は・・・・・・いわば、相続人の一般財産に組み入れられた財産を譲渡するという実質をもつものということができるから、その性質上、財産権を目的とする法律行為であると解するべきである（平成１１年判決引用)。そうすると、共同相続人の間で成立した遺産分割協議について、共同相続人のうちに滞納者が含まれている場合には、当該遺産分割協議は、徴収法３９条の『その他第三者に利益を与える処分』に該当し、同条の規定の適用対象となり得る・・・・・・。民法４２４条の詐害行為取消権は、総債権者のために、債務者が行った法律行為を取り消して、債権者の満足を図ろうとするものであるのに対し、徴収法３９条の第二次納税義務の制度は、滞納国税の法定納期限の１年前の日以後に滞納者が行った無償又は著しく低い価額による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分を対象とするなど時期及び対象を限定し、また、その効果は、当該処分を取り消すというものではなく、受益者が特殊関係者の場合には当該処分により受けた利益が現に存する限度において、受益者に第二次納税義務を負わせるにとどまるものであり、しかも、その場合の第二次納税義務は徴収法３２条１項に規定する告知手続によって確定するものであり、訴訟手続を要しないとされていることなど、民法４２４条とは明らかに異なる法律的構成となっており、また、国税通則法４２条が民法４２４条を国税の徴収に関して準用する旨規定しているにもかかわらず、それとは別に徴収法３９条が設けられているのである。このように、民法４２４条の詐害行為取消権と徴収法３９条の第二次納税義務の制度とは、その対象及び効果等が異なり、それに応じてそれぞれ異なる適用要件等が条文上定められていると解すべきであることからすると、徴収法３９条の文言上必要とされていない『詐害の意思』を黙示的な要件と解すべき理由は見出せ(ない)」と判示した。

原審（東京高裁平成２０年２月２７日判決(民集６３巻１０号２５６０頁)）は、第一審判決をほぼそのまま踏襲した上で、「遺産分割協議が身分行為としての面を持っていることは否定できないとしても、最高裁平成１１年判決が説示するように、財産権を目的とする法律行為としての性質を持つことも明らかで

あるから、その点に着目すれば，遺産分割協議が徴収法３９条の適用対象になると解したとしても、決して不合理ではない。また、遺産分割協議に徴収法３９条が適用されるとしても、その効果は、共同相続人のうちに滞納者が含まれ、かつ、その滞納者が第三者に利益を与える処分をしたと評価される場合において、受益者に第二次納税義務を負わせるにとどまるのであり、すべての相続に際して法定相続分どおりの遺産の取得を強制するものではないし、もとより、民法９０６条の規定に従った遺産分割協議を否定するものでもない」と付加し、Ｘの控訴を棄却したので、Ｘが徴収法３９条の「その他第三者に利益を与える処分」に遺産分割協議が含まれるとした判示は昭和４９年判決と相反する判断である。仮に遺産分割協議がそこに適用されるとしても、その範囲は平成１１年判決の事例と本質的に同一の場合に限られると主張し上告した。

まず、争点①の遺産分割協議が国税徴収法３９条の「その他第三者に利益を与える処分」に該当するか否かについてであるが、国税徴収法３９条のいう「その他第三者に利益を与える処分」は、一定の状況下で国税の滞納者が無償譲渡、著しく低い対価による低額譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分を行った場合に、その相手方が一定の範囲で第二次納税義務を負う旨を定めており、２．２．３でみたように、同条に規定する「第三者に利益を与える処分」は第三者に異常な利益を与える処分であれば足り、広く第三者に利益を与えることとなる処分であると解されている。

国税徴収法３９条が、「実質的に詐害行為の取消しをしたのと同様の効果を得ようとするものである」[196]との立法趣旨から考えると、「詐害行為取消権の趣旨とは共通するとことがあることから最高裁平成１１年判決の趣旨は、国税徴収法３９条の規定の適用関係についても当てはまる」[197]というべきであり、本件の第１審及び原審では「最高裁平成１１年判決の趣旨は、国税徴収法３９条の規定の適用関係についてもあてはまる」と明示的に述べているのに対し、本判決では、上告受理申立て理由において最高裁昭和４９年判決及び最高裁平成１１年判決の関係が論じられているにもかかわらず、両判決に明示的に言及していない。しかし、本判決では、遺産分割の効果として、「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものであるから」と判示し、遺産がいったん共同相続人の共有になり、遺産分割によって改めて遺産の帰属が決まるとい

196 吉国ほか・前掲注 96）377 頁。
197 占部・前掲注 19）151 頁。

う移転主義の発想を採っており、これは最高裁１１年判決の民法上の理由づけをそのまま国税徴収法３９条の解釈に持ち込んでいる[198]と考えられる。

遺産分割について移転主義の発想によるとすれば、遺産分割協議により滞納者がその本来の相続分に応じていったん取得した共有持分を減少させるとともに、その反面において、他の相続人が本来の相続分を超える財産を取得する場合には、「第三者に利益を与える処分」に当たり得るものといえる。

ただしその場合においても、３．２でみたように、遺産の分割は必ずしも相続分通りに行われるものではなく、一切の事情を考慮して行われるものであるから、そのような一切の事情を考慮した遺産分割協議が合理的なものである場合には、「第三者に利益を与える処分」には該当しないといえる。本判決においても、「国税徴収法３９条にいう第三者に利益を与える処分に当たり得る」と判示しており、無限定に国税徴収法３９条の適用を認めているわけではない。この合理的な判断に関しては、古田孝夫が「実際の国税の徴収実務においては、相続分どおりに行われていない遺産分割協議について、それが保護に値する合理的なものといえるか否かを判定することが難しいケースも多く出てくるであろう」[199]との意見もある。また、神山が「法定相続分から少しでも乖離した場合に、第二次納税義務の成立を広く認めすぎると民法９０６条の趣旨を没却するおそれがあるところ、この点については射程を狭く解する必要がある」[200]と述べており、本判決における射程はそれほど広くないといえる。

次に争点②の詐害意思の要否について、詐害の意思とは、債権者を害することを知って当該行為をする意思のことであり、民法４２４条に詐害行為取消権行使の要件として規定されている。２．２でみたように、国税徴収法３９条の第二次納税義務は、簡易迅速な租税徴収を図ることを目的として、詐害行為取消権を合理化した制度であるといえ、また、国税徴収法３９条の前身である旧法４条の７においては、「財産ノ差押ヲ免ルル為」という主観的要件を定めていたため、現行国税徴収法３９条においても詐害の意思が必要とされるかが問題となる。

学説においては、詐害の意思を必要とする明文上の文言は存在しないものの、詐害行為と取消ができる場合とほとんど同様の事情があるとみなし得る場合およびこれに準ずる場合に国税徴収法３９条が適用されると考えて差し支えないとして、詐害の意思が黙示的に求められているとする学説[201]があるが、２．２

198 高橋・前掲注 28）579 頁。
199 古田孝夫「判批」ジュリ 1423 号 99 頁(2011 年)。
200 神山・前掲注 29）151 頁。
201 吉国ほか・前掲注 96）386 頁。

でみたように、立法経緯の過程で主観的要件が意図的に削除されていることから考えると、詐害の意思は明示的にも黙示的にも要件とされていないというべきである。本件第１審が「民法４２４条の詐害行為取消権は、総債権者のために、・・・・・・また、国税通則法４２条が民法４２４条を国税の徴収に関して準用する旨規定しているにもかかわらず、それとは別に徴収法３９条が設けられているのである」と判示するように、国税徴収法３９条の第二次納税義務制度と民法４２４条とは、その要件・効果も異なり、明らかに異なる法律構成であって、国税通則法４２条が民法４２４条を準用する旨規定し、それとは別に国税徴収法３９条が設けられていることから考えても、条文に明文されていない詐害の意思は不要であるといえる。なお、古田は、「これまでの下級審の判例において、滞納者に詐害の意思のあることが国税徴収法３９条所定の第二次納税義務の成立要件か否かが争われた事案が散見されたことから（東京地判昭和５０年３月２４日行裁例集２６巻３号３７６頁、大阪高判昭和５４年９月１３日判時９５９号６１頁、金沢地判平成１７年７月２５日、名古屋高金沢支判平成１８年８月３０日、大阪地判平成１９年１２月１３日判タ１２６９号１６９頁等）、本判決は、この点の法律解釈を明示的に示したものであると考えられる」[202]と述べており、判例・学説においても詐害の意思は不要であるとするのが圧倒的多数説である[203]。

私見によれば、本判決の結論には賛成であるが、理論構成には疑義が生じる。

第１審及び原審では、最高裁平成１１年判決を引用し、遺産分割協議が「財産権を目的とする法律行為」としている。なお、第１審では、遺産分割協議が相続人の一般財産に組み入れられた財産の「譲渡」という性質を有するとの一般論を展開し、このような性質を有する本件遺産分割協議は「第三者に利益を与える処分」に該当すると判断しているが、このような理論構成では法定相続分と異なる内容の遺産分割協議がすべて「第三者に利益を与える処分」に該当するとの誤解が生ずる。そこで原審では、「すべての相続に際して法定相続分どおりの遺産の取得を強制するものではないし、もとより、民法９０６条の規定に従った遺産分割協議を否定するものでもない」との判断を付加している。

本件最高裁は、「財産権を目的とする法律行為」という表現を用いておらず、最高裁１１年判決を引用していない。しかし、遺産分割の法的性質については言及していないが、その効果について「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人

202 古田・前掲注 199）99 頁。
203 不要説として、佐藤・前掲注 135）137 頁、青木・前掲注 142）51 頁、占部・前掲注 19）152 頁、神山・前掲注 29）151 頁・高橋・前掲注 28）584 頁などがある。

の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるもの」と判示しており、「最高裁平成 11 年判決を国税徴収法３９条の解釈にそのまま持ち込んでいるように見受けられる」[204]と評され、国税徴収法３９条が詐害行為取消権に類似した制度なのか、それとも別の作りをもった制度なのかという点が問題となる[205]。第１審及び原審が判示するように、この２つの制度の趣旨は共通しているところが多いといえるが、第１審判決が指摘しているとおり、両制度間には要件・効果等で大きな違いもある。最高裁昭和４９年判決では詐害行為取消権について、身分行為たる相続放棄はその対象とならいないと示されたが、最高裁平成１１年判決では財産権を目的とする遺産分割協議はその対象となるという判断が示されているため、国税徴収法３９条が詐害行為取消権と同じ類の制度であれば、当該４９年判決の射程が相続放棄に及ぶ余地もあると考えられ、相続放棄が同条の対象とならないともいえよう。この点については、実際、本判決が詐害行為取消権の判断枠組みを取り入れているとの理解の下に相続放棄には本判決の射程が及ばないとする見解[206]や、本件事案は、最高裁昭和４９年判決とは異なり、最高裁平成１１年判決同様、相続人の債務が問題となっている事案であるにもかかわらず、本判決が最高裁平成１１年判決を引用せず、「財産権を目的とする法律行為」と表現していないこと、及び、遺産分割協議において少額の遺産を取得した場合には本条の対象となるのに相続放棄によって何らの遺産も取得しない場合には本条の対象とならないのは不均衡であることを根拠として本判決の射程は相続放棄にも及ぶとする見解[207]がある。

本件最高裁は、第１審及び原審とは異なり、遺産分割協議の法的性質について判断せず、最高裁平成１１年判決への言及が一切ない。佐藤英明が「本判決は相続放棄が国税徴収法３９条の対象となりうるかどうかを判断していない（判断を先送りした）と考える立場が穏当である」[208]と述べるように、最高裁平成１１年判決を引用すれば、相続放棄のケースの場合には最高裁平成１１年判決を引用せざるを得なくなり、相続放棄の場合には国税徴収法３９条を適用できなくなるため、相続放棄における同条の適用の可能性を残したとも考えられる。

本判決は、具体的な事案の解決として、法定相続分を基準として上告人の第二次納税義務の範囲を定めた被上告人の処分を適法とした原審判決の判断を是

---

[204] 高橋・前掲注 28）579 頁、同趣旨として、青木・前掲注 142）51 頁もまた、参照。
[205] 佐藤・前掲注 27）53 頁。
[206] 占部・前掲注 19）151 頁や同上〔高橋〕、591 頁など。
[207] 神山・前掲注 29）151 頁。
[208] 同上〔佐藤〕、53 頁、同趣旨として、浅妻・前掲注 135）1735 頁、渋谷・前掲注 142）21 頁もまた、参照。

認している。原審も「すべての相続に際して法定相続分どおりの遺産の取得を強制するものではないし、もとより、民法９０６条の規定に従った遺産分割協議を否定するものでもない」と判示しており、本判決も、「第三者に利益を与える処分に当たり得る」と判示するところからみると、遺産分割協議に国税徴収法３９条が適用されない場合があることを念頭に置いていると考えられる。ここで問題となるのは具体的にいかなる内容の遺産分割協議であれば国税徴収法３９条の適用が除外されるのか、なぜ本事案の場合には国税徴収法３９条の適用を免れ得ない事案であったのかということであるにもかかわらず、いかなる基準によるかは明らかにしていない。「第二次納税義務制度が租税の簡易迅速な確保のための制度であるとすれば、合理性を詳細に検討しなければならないことは制度趣旨と矛盾する」[209]といえる。また、上告理由で、被上告人が最高裁昭和４９年判決及び最高裁平成１１年判決との関係を挙げているにも関わらず一切言及していないことには疑義が生ずる。なぜならば、民法９０６条より、遺産分割は相続人間における一切の事情を踏まえた上で協議されるものであるが、国税徴収法３９条に基づく第二次納税義務により法定相続分を超える金額を受益者から機械的に取り戻すことを許容すれば、民法９０６条における要請を没却することにもなりかねず、法定相続分どおりの遺産分割協議をしないことについて合理的理由が存在する場合には、国税徴収法３９条の適用を制限すべきであり、これは学説の多くにおいても受け入れられている論理であり[210]、判断基準こそが重要であるといえるからである。

先述の東京地裁昭和４５年１１月３０日判決は、「国税徴収法３９条所定の処分行為は、必ずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等特定の行為類型に属することを必要とせず、これら各種の約因を帯有する行為であっても、それによって第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる、と同時に、無償又は著しく低い対価による譲渡等であっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、右の処分行為に該当しないと解するのが相当である」と判示する。同判決は、認定事実によれば、「ＡがＸ（原告）に対し１，０００万円を支給する旨を約諾したのは、借地権放棄の代償と離婚を前提とする慰藉料、財産分与等各種の意味合いをかねてなされたものであり、その一つ一つの約因についてみれば格別、これらを総合して判断すれば、前叙のごとき事実関係のもとにおいては、資産の見るべきもののないＡにとつ

[209] 高橋・前掲注 28）588 頁。
[210] 佐藤・前掲注 27）53 頁、古田・前掲注 199）99 頁、占部・前掲注 19）153 頁、渋谷・前掲注 142）21 頁、神山・前掲注 29）151 頁、東京地裁昭和 45 年 11 月 30 日判決(行集 21 巻 11・12 号 1392 頁)などがある。

ても、右約旨に基づいて支給された５００万円は、まさに、必要かつ合理的な理由に基づくものであり、国税徴収法三九条所定の処分行為に該当しないというべきである。それ故、これが単なる贈与であって同法条の処分行為に当たるとしてなされた本件告知処分は、取消しを免かれない」と判示する。また、東京地裁平成９年８月８日判決(判時１６２９号４３頁）[211]は、「旧法人税法３６条との関係では、平均功績倍率法を利用して役員退職給与の金額の相当性を判断することが合理的であるとしても、国税徴収法３９条との関係では、実際に支給された退職金の金額が平均功績倍率法によって求めた相当とされる退職金の金額を超えていれば、その超える部分について無償又は著しく低額の対価による財産の処分があったと直ちにいうのは妥当ではなく、平均功績倍率法によって求めた相当とされる退職金の金額と実際に支給された退職金の金額の乖離の程度に加えて、当該役員の職務又は功労の内容、程度、勤務年数のほか当該退職金が支給されるに至った具体的事情等をも考慮し、その退職金の支給が無償又は著しく低額の対価による財産の処分に該当するか否かを判断するのが相当である」と判示している。

これらの判決はいずれも、そのような処分が当事者において合理的な事情や理由が存する場合には、国税徴収法３９条適用のための要件が充足されていたとしても適用が否定されることを示しており、遺産分割協議について、山田もまた、「受益者(他の共同相続人)に補充的な納税責任を負担させることに合理性がある場合だけに、国税徴収法３９条の適用を限定すべきである」[212]と述べ、占部もまた、「『合理的な事情』の有無が国税徴収法３９条の適用関係に影響を及ぼしており、いかなる事情をもって『合理的な事情』や『合理的な理由』が存するといえるかは国税徴収法３９条の趣旨・目的のもとで個別に判断するしかないものと考えられる。国税徴収法３９条の適用において、『詐害の意思』は要件ではないと解されるが、『合理的な事情』や『合理的な理由』が『詐害の意思』に代わって同法３９条の適用範囲を画する機能をしているといえる」[213]と述べており[214]、同条の適用に際しては、「合理的な基準」が求められることが窺

---

[211] 本件の概要は、以下の通りである。本件は、和菓子の製造販売を業とする同族会社である有限会社 A が会社資産を売却して解散するに当たり、その取締役に過大な退職金を支給したため法人税の徴収不足が生じたとして、Y(国税局長)が国税徴収法 39 条に基づき、取締役X1及びX2 に対し、第二次納税義務の告知処分をしたところ、X1 らがこれを不服として、告知処分の取消を求めた事案である。

[212] 山田・前掲注 138）37 頁。

[213] 占部・前掲注 83）740-741 頁。

[214] 中村重和＝細谷佳世「第二次納税義務者の権利救済について」税研 210 号 82-83 頁(2020年)。東京地方税理士会の税制改正意見として、国税徴収法 39 条は詐害の有無にかかわらず第三者に第二次納税義務を負わせることとなり、経済取引の安定性を担保できない制度となっ

える。

本件遺産分割協議が合理的であるか否かをみてみると、Ａの近くに居住し、その面倒を看てくれるＸに多くの遺産を取得させようとするＡの意図が存在したこと[215]や、Ｂが残した遺産がＸの事業関連資産であり、Ａが取得するよりもＸが取得する方が合理的[216]であることは、池田が「民法９０６条の『一切の事情』には将来の家業の承継や生存配偶者たる父母の扶養や世話も含まれてよく、複雑な家族の事情を背景とする当事者の主観による交換的正義の発露があり得る以上は、遺産分割が具体的な相続分を踏み越えたからといって、直ちに実質的な意味で贈与すなわち無償の財産移転があるとは即断できない」[217]と述べられるように、民法９０６条の観点からも、国税徴収法３９条の適用除外を認める合理的な自由にあたると思われる。このような合理的自由があるにも拘らず、本件最高裁が、国税徴収法３９条の適用を認めたのは、本件遺産分割協議によって多額の滞納国税を免れようとするＡの主観的事情、つまり、詐害の意思の存在を考慮[218]したからではないかと考えられる。本件最高裁は、原審を支持し、「受けた利益」として、法定相続分をその判断基準としているが、合理的な判断基準を示さなかったのは、詐害の意思があったからではないかと考えられ、本判決は、国税徴収法３９条の第二次納税義務の成立にあたり、詐害の意思が考慮されない旨を明言しており、矛盾が生ずることになる。もしそうであるならば、高橋が「滞納税額と期間が重視されたとすると、高額の滞納税額を徴収した方が効率的とはいえ、自力執行権が付与され早期の租税債権回収が可能な税務官庁が、なぜこれほど多額の税額につき、長期間にわたって滞納することを放置しておいたのか、長期間の滞納放置後に簡易迅速な確保手段である第二次納税義務を使うことは、同制度の予定外利用ではないのか」[219]と述べるように長期間の滞納放置後に簡易迅速な第二次納税義務を適用したことは、本判決では不要と判示した詐害の意思を考慮しているとみてとれ、疑義が残り得る。

３．３　租税債権と私債権の優先劣後

判例法理で確認したように、相続放棄及び遺産分割協議に係る私債権が問題

ており、現行法規定には一般的な除外事由の定めがないため、善意の第三者に過酷な処分となるおそれがあることより、国税徴収法 39 条に「合理的な理由があると認められる場合にはこの限りではない。」として、第二次納税義務が免責される事由を明示すべきであると述べている(同 82-83 頁)。

215 当最高裁において適法に確定した事実として認定されている。

216 認定事実ではなく、第 1 審におけるＸの主張である。

217 池田恒男「判批」別冊ジュリ 193 号 143 頁(2008 年)。

218 同趣旨として、高橋・前掲注 28）589 頁もまた、参照。

219 同上〔高橋〕、589 頁。

となった民法４２４条の詐害行為取消権行使について、最高裁レベルで、その法的性質より両者は異なる結論が導かれており、遺産分割協議に係る租税債権が問題となった国税徴収法３９条の適用につき、最高裁平成２１年判決は、その民法上の理由づけに依拠して判断を下している[220]。租税債権は私債権とは性質を異にするが、私法取引におけるその判例法理、理由付けを公法上の債権を対象とする国税徴収法３９条の第二次納税義務についても私法取引におけるそれと同様に取り扱うことについて、債権の性質からの検討をおこなう。

まず、租税の性質であるが、租税は国が納税者に求める金銭的給付であり、法的には国民が国に対して有する金銭債権として認識され[221]、国税徴収法８条[222]では、国税債権の特殊な性格を考慮して、国税は、原則として、すべての公課その他の債権に優先して徴収すること、すなわち国税の優先徴収権を規定している。租税の特殊な性格として、①租税は、国家活動の基礎となる財政収入の大宗をしめるものであり、諸法律秩序維持の経済的基礎を形造っており、予定される租税収入を確保することは、国家がその目的を達成するための前提条件であるともいえる[223]。②租税は、所得の発生等そのものの基礎となる国家活動の費用であり法律の定めるところに従い、課税要件の充足によって成立するものであるため、所得の発生等があれば、その所得のうちには税金の引き当て部分が含まれているのであって、まず優先して徴収されるべきものであり、納税義務者の資産からの弁済を受けるに当たって、租税と私債権が競合し、租税が優先して徴収することになっても、租税が私債権の犠牲において徴収されたとはいいえない[224]。③私債権は原則として契約により成立するため、債務者の選定、債券金額の範囲等について債権者が自由に選択することができるだけでなく、担保権の設定等による債権の確保の措置も可能であるが、法律の定めるところにしたがい、課税要件が充足されることによって成立する租税債権は、これらの自由を有せず、租税債権と私債権は同列に論ずることができない[225]。④私債権は、原則として資金の貸付け、物品の売買等の反対給付を前提として成立するが、租税債権は、直接的にはなんらの反対給付なしに成立し、反対給付を有する債権と有しない債権とでは､その債権が履行される可能性が異なり、履行可能性の少ない租税債権に優先徴収権によって保護を与える必要がある

220 高橋・前掲注 28）590 頁。
221 佐藤・前掲注 27）27 頁。
222 国税徴収法 8 条は以下の通り規定する。「国税は、納税者の総財産について、この章に別段の定がある場合を除き、すべての公課その他の債権に先だって徴収する。」
223 中川ほか・前掲注 39）134 頁。
224 同上〔中川〕、134-135 頁。
225 同上〔中川〕、135 頁。

[226]。などがあり、我妻もまた、「租税その他の公共的債権が優先的にとり扱われることは、債権の性質からいっても、ある程度は是認しうるであろう」[227]と述べており、その特殊性から私債権よりも保護されるといえ、諸外国においても私債権に対する優越性を認めている[228]。

しかし、「別段の定めがある場合」には、私債権に劣後して国税が徴収されるとしており、別段の定めとして、強制換価手続の費用(徴収法９条)、直接の滞納処分費(徴収法１０条)、強制換価の場合の消費税等(徴収法１１条)差押先着手に係る国税(徴収法１２条)、交付要求先着手に係る国税(徴収法１３条)、担保を徴した国税(徴収法１４条)、法定納期限等以前又は譲受前に設定された質権・抵当権・担保のための仮登記(徴収法１５条１項)、１６条、１７条１項、２３条１項から３項まで)、不動産保存の先取特権等(徴収法１９条１項)、法定納期限等以前にある不動産賃貸の先取特権等(徴収法２０条１項)又は留置権によって担保される債権(徴収法２１条１項)が規定されている。また、民法に定める財産分離[229]との関係では、相続債権者又は受遺者は原則として、相続開始の３月以内に、相続人の財産のうちから相続財産を分離することを裁判所に請求することができ(民法９４１条１項前段)[230]、家庭裁判所が、この請求によって財産の分離を命じたときは、その請求をした者は、５日以内に他の相続人債権者及び受遺者に対し、財産分離の命令があったこと及び一定期間内に配当加入の申出をすべき旨を公告しなければならない。この財産分離の請求をした者及び配当加入の請求をした債権者は、相続人の債権者に先立って弁済を受ける(民法９４２条)[231]ことができるため、相続人の債権である国税は国税徴収法８条に定める優先徴収権にかかわらず、相続財産に関しては、財産分離の請求をした一般私債権者及び配当加入の申出をした一般私債権者にも劣後して弁済を

---

226 中川ほか・前掲注 39）135 頁。

227 我妻榮『新訂担保物件法』69 頁(岩波書店、1936 年)。

228 村井正『租税徴収法の諸問題』4 頁(有斐閣、1987)。村井は、「租税債権については、程度の差はあるものの、どの国においても私債権に対する優先性を認めている」と述べている(同 4 頁)。

229 同上〔中川〕、147 頁。中川によれば、「財産分離は、相続によって被相続人の財産(相続財産)と相続人の固有財産とが混合することを阻止し、相続財産を特別財団として、これにつき清算手続をとるものである。また、破産手続でも同様の取り扱いがされる(破産法 231 条、240 条)」とされる(同 147 頁)。

230 民法 941 条 1 項は、以下の通り規定する。「相続債権者又は受遺者は、相続開始の時から三箇月以内に、相続人の財産の中から相続財産を分離することを家庭裁判所に請求することができる。相続財産が相続人の固有財産と混合しない間は、その期間の満了後も、同様とする。」

231 民法 942 条は、以下の通り規定する。「財産分離の請求をした者及び前条第二項の規定により配当加入の申出をした者は、相続財産について、相続人の債権者に先立って弁済を受ける。」

受けることになる。また、相続財産をもって全部の弁済を受けることができなかった場合に限り、相続人の固有財産についてその権利を行使することができるが、この場合には、相続人の債権者はその者に先だって弁済を受けることができ（民法９４８条）[232]、財産分離の請求又は配当加入の申出をした国税は、相続人の固有財産についても相続人の一般私債権に劣後することとなり、租税債権が特殊性を有するといえども、私債券に劣後し、その優越性が否定されることとなる。

次に、租税債権の優越性の変遷についてみてみると、国税徴収法（法律第２１号）は明治３０年に導入され、昭和３４年に全面的に改正されて今日に至っている。旧法第２条[233]では、国税はすべての公課および私債権に優先して徴収するとされており、例外として旧法３条[234]にて質権又は抵当権によって担保される債権に対しては、その設定が国税の納期限より１年前である場合に限って、国税を劣後して徴収するものとされていた。これは、戦前における租税債権は「公法上の債権」として、私債権に比し優越性は非常に高かったといえる。しかし、「旧法にみられる租税優先権を過度に強調すると私法秩序が破壊され、担保債権者に不測の損害を与えることとなり、物権公示の原則にも反するとの批判が展開」[235]され、昭和３４年の全面改正に際し、租税債権の優先権の範囲を縮小して私債権との調整をはかっている。佐藤が「当時のわが国において、租税を一般の私債権と「同じようなもの」ととらえる考え方が、すでに一程度広く浸透してり」[236]と述べていることからも、「公法上の債権」もひとたび債権として成立すれば、私債権と変わるところがないといえ、その特殊性からくる租税債権の優越性は低くなっているといえる。この点、佐藤もまた、「租税債権に関する『特別な定め』は、とりわけ、現行国税徴収法の制定時、および、現行破産法の制定時の２度にわたって議論の俎上にのぼり、重要な改正がなされた。その動向を一言でいえば、租税債権の特殊な効力を弱め、それを一般の私債権

---

232 民法 948 条は、以下の通り規定する。「財産分離の請求をした者及び配当加入の申出をした者は、相続財産をもって全部の弁済を受けることができなかった場合に限り、相続人の固有財産についてその権利を行使することができる。この場合においては、相続人の債権者は、その者に先立って弁済を受けることができる。」

233 旧国税徴収法 2 条は以下の通り規定する。「國税ノ徴収ハ總テノ他ノ公課及債權二先ツモノトス。」

234 旧国税徴収法 3 条は、以下の通り規定する。「納税人ノ財産上二質權又ハ抵當權ヲ有スル者其ノ質權又ハ抵當權ノ設定カ國税ノ納期限ヨリ一箇年前二在ルコトヲ公正證書ヲ以テ證明シタルトキハ該物件ノ價額ヲ限トシ其ノ質權二對シテ國税ヲ先取セサルモノトス。」

235 村井・前掲注 228）2 頁。我妻もまた、「明治 30 年以施行された国税徴収法(法 21 号)は、私債権の物的担保をあまりにも無視し、金融取引の安定を害したので非難の対象とされた」と述べている(我妻・前掲注 227）69 頁)。」

236 佐藤英明「『租税債権』論素描」金子宏編『租税法の発展』3 頁(有斐閣、2010 年)。

に近づける方向に進んでいるということができる」[237]と述べている。

判例においては、租税徴収における私法の適用についてどのような判断がなされているかの確認をおこなう。

租税債権に対して民法の規律が及ぶことを判示した最高裁判決として、最高裁昭和３１年４月２４日判決(民集１０巻４号４１７頁)[238]がある。当最高裁曰く、「国税滞納処分においては、国は、その有する租税債権につき、自ら執行機関として、強制執行の方法により、その満足を得ようとするものであって、滞納者の財産を差し押えた国の地位は、あたかも、民事訴訟法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、租税債権がたまたま公法上のものであることは、この関係において、国が一般私法上の債権者より不利益の取扱を受ける理由となるものではない。それ故、滞納処分による差押の関係においても、民法１７７条の適用があるものと解するのが相当である。」と、一般論を示している。もっとも、この判決では、登記の欠缺を主張するにつき正当の利益を有する第三者に該当するかの判断につき、「かようにして滞納処分が続行され、公売が実施された以上、公売制度の信用を維持すべき国家の立場が、本件の事案の判断において、しんしゃくさるべき重要な要素の一つとして附加されることも、またやむを得ないところである。」と述べている。これは、本判決における少数意見として、小林俊三裁判官が、「国税そのものの公的意義の重いことはいうまでもないが、国といえども、ひとたび租税債権者として納税人と私法の支配する関係に入った以上、その特殊の性質から出て来る事項を除いては、法律の解釈適用についてすべて他の当事者と同等の地位に立つべきものである」と述べるように、そこにおいて租税債権と私債権をできる限り同様にとらえようとしていることに鑑みれば、租税債権に特有の考慮要素があることを

---

237 佐藤・前掲注 27）27 頁。

238 本件の概要は、以下の通りである。本件は、税務署長が国税滞納者に対する滞納処分として、登記簿上滞納者の所有名義となっている不動産を差し押え、公売処分に付し、競落が行われ、競落による所有権取得の登記がなされた。ところが、右不動産は、差押前すでに第三者に譲渡されており、この第三者は、差押の数年前財産税の実施された当時に、右不動産につき所有権移転登記を経由していなかったにもかかわらず、これを自己の所有として財産申告をし、財産税を納付していた等の事情があったため、不動産を差し押えた税務署長は、登記の欠缺を主張するにつき正当の利益を有する第三者に当らないから、差押、公売処分は、結局、滞納者の所有に属しない不動産を滞納者の所有と誤認してなされた処分として、当然無効であると主張し、税務署長を被告として公売処分の無効確認と競落人を被告として登記の抹消とを訴求した事案である。第 1 審(富山地裁昭和 28 年 5 月 30 日判決(民集 10 巻 4 号 441 頁))が原告の請求を棄却し、原審(名古屋高裁(昭和 28 年 12 月 25 日判決(民集 10 巻 4 号 446 頁))は、第 1 審を棄却し原告の請求を認容したため、国が上告した。当最高裁は破棄差戻とした。なお、差戻控訴審(名古屋高裁昭和 32 年 6 月 28 日判決(民集 14 巻 4 号 708 頁))が控訴棄却としたため、控訴人が上告し、差戻上告審(最高裁昭和 35 年 3 月 31 日判決(民集 14 巻 4 号 663 頁))は原判決を取消し、原告の請求を認めている。

示している[239]といえる。

しかし、不実の登記に係る名義人に対する滞納処分としてその登記に係る不動産について差押えをした行政庁は、民法９４条２項の第三者に当たるとされた最高裁昭和６２年１月２０日判決(訟月３３巻９号２２３４頁)[240]を評する佐藤は、「最判昭和４４・１１・１４(民法９４条２項の類推適用により国が保護される可能性を指摘していた事案)などを経て、遅くとも、本判決ころまでには、租税債権を、特別な規定がある場合を除いて、一般の私債権と同様に取り扱う態度が、裁判例において固まったということができる」と述べており、租税債権特有の考慮要素は重視されなくなってきているといえる。また、下級審においても神戸地裁平成８年２月２１日判決(訟月４３巻４号１２５７)[241]でも「租税滞納処分については、租税債権の成立、すなわち租税の賦課は、権力関係であるとしても、いったん成立した租税債権の実現、すなわちその執行については、特別の規定のない限り、私債権と区別する理由はないと解するのが相当である」と判示し、金子宏もまた、「その確定と徴収が公平・確実・かつ迅速に行われなければならないことを反映して、租税債権者である国家の手に、私法上の債権者には見られない種々の特権が留保されている。これらの特権を取り除けば、租税法律関係は、私法上の債務関係と何ら異ならないものとなる。したがって、租税法律関係についても、それを排除する明文の規定ないしは特段の理由がない限り、私法規定が適用ないし準用されると解すべきであろう」[242]と述べることからも、租税債権特有の考慮要素は重視されなくなってきているといえる。

---

239 佐藤・前掲注 27）26-27 頁。

240 本件の概要は、以下の通りである。X(原告・控訴人・上告人)は本件土地建物の所有者で、本件物件の所有権を有していたところ、X が知らない間に、疎外 A への本件物件の所有権移転登記が経由されていた。この A が国税を滞納したため所轄税務署長 B が国税滞納処分として本件物件を差し押さえてその登記を経由し、その後の公売により Y(被告・被控訴人・被上告人)が本件物件の所有権を取得して所有権移転登記を受けた。そこで X が Y に対して、所有権移転登記の抹消手続を求めた事案である。Y は仮に公売期日当時、本件物件が A の所有でなかったとしても、民法 94 条 2 項の類推適用により、Y が所有権を取得したと主張した。第 1 審(那覇地裁昭和 56 年 9 月 30 日判決(昭和 54 年(行ウ)第 2 号))では、X の請求が棄却され、原審(福岡高裁昭和 58 年 10 月 18 日判決(昭和 56 年(ネ)第 59 号))においても、「滞納処分に民法 94 条 2 項を類推適用し、この場合、善意に無過失を要しない」として X の請求を棄却したため上告された事案である。

241 本件は、被告税務署長 Y が、訴外 A に対する滞納国税徴収のため、原告 X に対する債権を差し押さえてその取立てを行ったことに対し、X が、右差押えは X の財産を疎外 A の財産と誤認してなされた違法なものであり、また、右取立てにより X の有していた右債権を喪失せしめ、よって、X に損害を与えたと主張して、被告 Y 税務署長に対して右差押処分の取消しを、被告国に対して主位的に国家賠償を、予備的に不当利得返還を求めた事案である。

242 金子・前掲注 97）32 頁。

小括

最高裁昭和４９年判決は相続放棄の法的性質について、身分行為であることを理由に詐害行為取消権行使の対象とならないとし、最高裁平成１１年判決は、遺産分割協議の法的性質について、財産権を目的する法律行為に該当することより詐害行為取消権行使の対象となると結論付けている。それは、結論であって、問題は相続放棄及び遺産分割がどのような変動を生じさせる行為であるかということであり、最高裁平成１１年判決は「相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させる」行為であるとしている。

相続放棄の場合には、相続の放棄によって、放棄者は当初から相続人でなかったことになり、相続放棄によって新たな物権変動が生じるわけではないのに対し、遺産分割は、共同相続人の共有となった相続財産について、物権変動を生じさせるものであるとする判例法理は、最高裁昭和４２年１月２０日判決で「相続放棄の効果は絶対的であり、誰に対しても、登記等の対抗要件の具備の有無に関わりなくその効力を生じる」と解する（宣言主義）一方で、最高裁昭和４６年１月２６日判決で「遺産の分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生ずるものであるが、第三者に対する関係においては、相続人が相続によりいったん取得した権利につき分割時に新たな変更を生ずるのと実質上異ならないもの」と解され（移転主義）ており、判例法理としては内在していたといえる。また、租税債権が争われた最高裁平成２１年判決では、第１審及び原審と異なり最高裁平成１１年判決を引用していないものの、原審を全面的に支持し、また、「遺産分割協議は、相続の開始によって共同相続人の共有となった相続財産について、その全部又は一部を、各相続人の単独所有とし、又は新たな共有関係に移行させることによって、相続財産の帰属を確定させるものである」と判示し、平成１１年判決と同様の理由づけを行っていることから、最高裁平成１１年判決を踏襲し、詐害行為取消権行使の判断枠組みを取り入れ、両者の財産権の変動にその理由を求めていることがより明確になったといえる。最高裁平成２１年判決は、相続放棄があった場合の国税徴収法３９条の取扱いについて、その判断をせず、先送りしているとの見解[243]もあるが、判例法理からみると、相続放棄には財産権の変動がなく、身分行為であることに変わりはなく、相続放棄があった場合には国税徴収法３９条の適用がないと考えられる。

---

[243] 最高裁平成 21 年判決は相続放棄があった場合の国税徴収法 39 条の判断を先送りにしているとするとして、佐藤・前掲注 27）53 頁、浅妻・前掲注 135）1728 頁、渋谷・前掲注 142）21 頁などがある。

次に、租税債権は、契約により発生するものではなく、課税要件が充足されることにより成立すること、公益性が高いことなどより私法上の債権とは異なるとして、「公法上の債権」として、国税徴収法８条にて、私債権等に優越して徴収することが認められている。戦前においては、この「公法上の債権」は強い優越性を有していたが、租税優先権を過度に強調すると私法秩序が破壊されることなどにより、昭和３４年の国税徴収法の全面改正、および、破産法の改正は、租税債権の効力を弱め、それを一般債権に近づける方向に進み、判例においても、租税債権ゆえの特有の考慮要素が、あまり重視されなくなり、ひとたび成立した債権は、租税債権といえども、特別な規定がある場合 を除いて、一般の私債権と同様に扱う態度へと変わっており、公法上の債権を対象とする国税徴収法３９条の第二次納税義務についても民法における判例法理、理由づけをもとに判断することができるとの理解を得た。

国税徴収法３９条の適用にあたっては、判例及び学説の多数説がそうであるように詐害の意思は要件とされない。しかし、遺産分割協議においては、民法９０６条の定め、遺産分割の自由から、法定相続分をその判断基準とするのは妥当ではなく、詐害の意思に変わり、合理的な判断基準が必要[244]とされ、離婚に伴う財産分与が国税徴収法３９条の適用対象になるか否かが争われた先述の最高裁昭和５８年１２月１９日判決とも整合性がとれる。遺産分割協議においては、合理的な理由があれば国税徴収法３９条の適用対象とならず、詐害の意思がある場合には同条の適用がされやすいというにとどまり、同条の射程はそれほど広くないといえる。

４　租税実体法からの検証

３章までで確認したように､判例法理では､相続放棄は身分行為であるため、財産権を目的とする遺産分割とは国税徴収法３９条の適用可否に際し、異なる結果となり、相続放棄は同条の対象とはならないこととなるが、相続放棄及び遺産分割に係る実体法上の取扱いに差異はあるのかを検討しなければならない。それは、租税手続法である国税徴収法３９条の取扱いに関し、租税実体法を完全に切り離して検討することができるのか疑問であるからである。

４．１　租税実体法と租税手続法の関係

いずれの法分野においても、当該法律関係は、実体法と手続法によって構成

[244] 占部・前掲注 83）741 頁。

され、租税法の分野においても、租税実体法と租税手続法に区分[245]して、それぞれの内容が論じられることによって租税法の体系的理解に役立てられている。租税法の体系について金子は、「租税法をどのように体系化するかについては、見解の相違があり得るが、どのような考え方をとるにせよ、それは、対象的には実体租税法の全体をカバーし、内容的には租税法律関係を理論的に整理し、体系化するものでなければならない」[246]と述べ、租税法の全体を租税法序説[247]・租税実体法・租税手続法・租税訴訟法[248]・租税処罰法[249]の５つの部分に分けて体系化している[250]。金子によれば、租税実体法とは、「租税法律関係のうち、租税債権債務関係の当事者、租税債務の内容、租税債務の成立・承継・消滅等を扱う部分である。」[251]とされ、その内、租税債権の成立要件に関する法の総称として課税要件法があり、租税実体法の中心をなす[252]ものであり、課税要件の設定は法律によらなければならず、厳格な租税法律主義が妥当する。租税手続法とは、「租税債務の確定と租税の徴収の手続を担う部分である。」[253]とされ、租税債権の実現過程の法、すなわち、租税の確定と徴収に関する法である[254]。租

---

245 金子・前掲注 97）31 頁。金子は、「租税実体法と租税手続法の関係は、実体法と手続法との関係に当たり、後者は、前者に対して目的従属的関係に立っている」と、両者の関係性を述べている(同 31 頁)。

246 同上〔金子〕30 頁。

247 租税序説法について、金子は、「租税の意義と種類、租税法の意義と特質、租税法の基本特則、租税法の法源、租税法の解釈等、租税法の全体に関する基本的諸問題を扱う部分である」と説明されている(同上〔金子〕、30 頁)。

248 租税訴訟法について、金子は、「租税法規に基づく各種の処分(更正・決定・滞納処分等)に対する不服申立や取消訴訟など、租税法律関係に関する訴訟を租税訴訟といい、それに関する方を租税訴訟法という」と説明されている(同上〔金子〕、31 頁)。

249 租税処罰法について、金子は、「租税犯とその処罰に関する部分であり、租税犯の種類、その構成要件、犯罪調査等の諸問題を扱う」と説明されている(同上〔金子〕、31 頁)。

250 同上〔金子〕、30 頁。金子は、「総論と各論とに分け、所得税・法人税等、個別の租税は各論の中で扱うという体系も考えられるが、今日もっとも重要なのは所得税・法人税等の課税要件法であることからして、それを体系の中心にする必要がある」として租税法全体を 5 つの分野に分けている(同 30 頁)。

251 同上〔金子〕、30 頁。金子は、租税実体法について、「租税債務の内容をなす課税要件法の領域は、他のいずれの法分野で研究の対象とされない税法独自の領域であり、しかも、この分野では、従来に引続き、新しい解釈理論の形成を必要とするような重要な問題が次々と生じている。所得税および法人税の課税要件法については、特に問題が多い。その意味でこの分野は租税法全体の中で最も重要な部分である」と述べられている(同 30-31 頁)。

252 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」『租税法の基礎理論』15 頁(有斐閣、1983 年)。碓井は、「租税債権の法をも、消極的課税要件法にとり込むべきかなど、多少の吟味が必要とされるとはいえ、課税要件法の意義は、租税法研究者の間において、ほぼ定着しているものと思われる」と述べる(同 15 頁)。

253 同上〔金子〕、31 頁。金子は、租税手続法について、「最近、法理論的解明を要する問題が次々と生じている」と述べられている(同 31 頁)。

254 同上〔碓井〕、15 頁。租税手続法に租税訴訟法を含めて用いられる場合もあるが、碓井は「この違いは、租税訴訟法をどれだけ独立の領域として認識するか逆にいえば、租税訴訟法

税手続法は、租税債権の実現の過程を規律する法として、租税債権者に対して、優先的地位ないし権力的手段を与えているが、碓井光明は、「民事法における債権の実現過程との類似性を見出すこともできる。その意味において、課税要件法において厳格な租税法律主義が妥当するのに比較して、納税者と租税債権者との間の衡平や正義を基礎にした法の発見ないし創造が許容され、かつ必要であると考えられる」[255]と述べられており、租税手続法の解釈・適用にあたっては、柔軟な対応が必要であるとの見解もある[256]。

租税法の分野においては、個々の法律によって実体法と手続法が区分されているわけではなく、租税手続法においても実体法的規定が設けられ、逆に租税実体法においても租税手続の特則が定められているため、租税法の全体を理解するためには実体法と手続法を総合的に理解する必要がある[257]。この点に関し、碓井も「今日の租税法律には、課税要件の一部として、種々の手続がとり込まれている。」[258]、「課税要件法については、要件法定主義に従って、厳格な解釈を行うことが原則とされなければならない。しかし、事柄によっては、特別の手続規定が存在せずとも、手続的視点に立った解釈を行う場合もありうる。」[259]とし、両者の関係について、「手続規定は、本来は、課税要件法に対して従たる位置を占めるものである」[260]と述べている。また、国税通則法４条では、「この法律に規定する事項で他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは、その定めるところによる。」とし、国税通則法と他の税法との一般規定と特別規定の関係を定めていることから、租税実体法と租税手続法を総合的に検討する必要

の租税確定・徴収等の行政過程への依存関係をどうみるかによる、認識の違いに由来するものと思われる。ただし、この種のことは、定義を明確にしておきさえすればほぼ問題は解消するともいえる」と述べている(同 15 頁)ことから、租税手続法に関する範囲の認識はさほど大きいものではないといえる。

255 碓井・前掲注 252）25 頁。

256 法の発見ないし創造が許容されるが、手続を過度に重視する場合には多くの犠牲を伴い、安易に手続を創設することは避けなければならないとしている(同上〔碓井〕、41 頁)。

257 品川芳宣『現代税制の現状と課題(租税手続編)』4 頁(新日本法規出版、2017 年)。

258 同上〔碓井〕、38 頁。典型的な例として、碓井は、青色申告制度や損金経理要件、申告要件などをあげ、これらは、一定の手続要件を満たすことによって、実体的真実も適正に反映されるとしている(同 38 頁)。

259 同上〔碓井〕、39 頁。一例として、碓井は、所得課税における収入金額や収益の計上時期の問題をあげており、「法人税の場合には『公正妥当と認められる会計処理の基準』の枠内で弾力的に処理することが可能であるかも知れない。しかし、所得税における譲渡所得の収入金額や、不動産所得の収入金額についても、その計上時期が唯一とみるべきではない。一連の流れの中で、許容される範囲内で確定されると考えてよい。」と述べられている(同 40 頁)。

260 同上〔碓井〕、41 頁(有斐閣、1983 年)。手続規定は、課税要件法に対して従たる関係にあるため、手続を過度に重視する場合には、多くの犠牲を伴うであろう。ことに、行政の便宜の観点から、安易に手続を創設することは避けなければならず、解釈論のレベルにおいても、同様のことが妥当するとしている(同 41 頁)。

があるといえる。また、２－１－２で確認したように、主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的には別個の義務である。そうであれば、第二次納税義務の納付告知処分は単なる徴収処分ではなく、課税処分でもある[261]といえることからも、両者を総合的に検討する必要があるといえるであろう。いいかえれば、租税手続法である国税徴収法３９条の適用の検討に際し、租税実体法からも検討を加える必要があるということである。

４．２　相続放棄及び遺産分割における租税実体法

４－１でみたように、租税実体法と租税手続法は総合的に検討する必要がある。また、国税徴収法３９条の適用に際し、相続放棄の場合と遺産分割の場合とで異なる結果となれば、衡平を失することになるとの見解もある[262]ことから、相続放棄及び遺産分割における租税実体法上の取扱いを確認する。

まず、相続放棄についてみると、民法９３９条の遡及効(宣言主義)により、そもそも当初から相続人でなかったとされるため、そこには財産の移転がないため、課税関係が生じることはなく、宣言主義的な考え方に基づくものである[263]といえる。

一方､遺産分割についてみると､民法９０９条に遡及効の定めはあるものの、ただし書きにて、第三者の権利を害することはできない旨を定めていることより、遡及効につき、宣言主義及び移転主義の考え方があり、課税上は、高橋が、「税の種類ごとに移転主義と宣言主義が使い分けられている」[264]と述べるように、税の種類ごとに宣言主義ないし移転主義の発想に基づく課税がなされており、一様ではないことが窺える。たとえば、１つ目として、相続税法においては、申告期限までに遺産分割が行われなかった場合には、法定相続分に従った申告納付をとりあえず行い、その後分割が行われた場合には、分割後に改めて税額の再計算を行い、修正申告や更正の請求を行うこと(相続税法５５条)[265]と

---

261 三木義一「判批」別冊ジュリ 228 号 51 頁(2016 年)。

262 神山・前掲注 29）151 頁。

263 高橋・前掲注 28）582 頁。高橋は「相続放棄の場合には、放棄者の課税価格がゼロなので、税額もゼロである(宣言主義的発想)。」と述べており、税法上、相続放棄の場合においては、宣言主義的発想により課税がなされていると述べている(同 582 頁)。

264 同上〔高橋〕、580 頁。

265 相続税法 55 条は、以下の通り規定する。「相続若しくは包括遺贈により取得した財産に係る相続税について申告書を提出する場合又は当該財産に係る相続税について更正若しくは決定をする場合において、当該相続又は包括遺贈により取得した財産の全部又は一部が共同相続人又は包括受遺者によってまだ分割されていないときは、その分割されていない財産については、各共同相続人又は包括受遺者が民法（第 904 条の 2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って当該財産を取得したものとしてその課税価格を計算するものとする。ただし、その後において当該財産の分割があり、当該共同相続人又は包括受

されている。その趣旨は、相続財産の分割につき係争中であって、自己の取得すべき財産が確定していない場合の納税義務が問題となった東京地裁昭和４５年７月２２日判決(訟月１７巻６号１０２７頁)[266]では、「長期間にわたって遺産分割を行なわないことにより、いまだ現実に相続により取得した財産が確定していないことを理由に、相続税の納付義務を免れるというがごとき不都合を防止するための措置であるばかりでなく、国家の財源を迅速、確実に確保するという国家的要請に基づくものでもある」と判示している[267]。また、相続税法３２条１項１号[268]では、同法５５条の規定により、未分割遺産が分割され場合において、当初申告による相続税額が過大であった場合には、更正の請求ができると規定している。相続人間における相続分の譲渡による増加も相続税法５５条の相続分に該当するか否かが問題となった東京地裁昭和６２年１０月２６日判決(行集３８巻１０号１４３１頁)[269]では、「相続税法五五条は、遺産の全部又は一部が未分割の場合には、その未分割遺産については、各共同相続人が民法

遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなった場合においては、当該分割により取得した財産に係る課税価格を基礎として、納税義務者において申告書を提出し、若しくは第 32 条第 1 項に規定する更正の請求をし、又は税務署長において更正若しくは決定をすることを妨げない。」

266 本件は、係争により遺産分割が確定していないところ、税務署長 Y(被告)が、X(原告)が被相続人の財産の 3 分の 1 の持分を相続したとして、相続税及び無申告加算税の決定ないし更正し、本件不動産の持分の 3 分の 1 を差押えたため、X がこれを不服とし、相続税の納税義務を負担しないこと、共有持分権に対する差押処分の取消を求めた事案である。

267 同旨の裁判例として、東京地裁昭和 45 年 3 月 4 日判決(行集 21 巻 3 号 423 頁)、仙台地裁昭和 63 年 6 月 29 日判決(訟月 35 巻 3 号 539 頁)、神戸地裁平成 14 年 10 月 28 日判決(税資 252 号 9221 順号)などがあり、学説からの異論もなく、確定した解釈であると認められる。

268 相続税法 32 条 1 項は、「相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次の各号のいずれかに該当する事由により当該申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額（当該申告書を提出した後又は当該決定を受けた後修正申告書の提出又は更正があった場合には、当該修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額）が過大となったときは、当該各号に規定する事由が生じたことを知った日の翌日から四月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額又は贈与税額につき更正の請求（国税通則法第二十三条第一項（更正の請求）の規定による更正の請求をいう。第三十三条の二において同じ。）をすることができる。」と定め、1 号にて「第五十五条の規定により分割されていない財産について民法（第九百四条の二（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなったこと。」と規定する。

269 本件は、原告 X が相続財産について法定相続分により相続税の申告をした後に、当該相続財産に係る一部の遺産の分割が確定したこと、評価に誤りがあったこと、申告漏れ財産があったことを理由に、X による更正の請求があり、税務署長 Y は、更正の請求に対する更正をするとともに、相続人間の相続分の譲渡を代償分割と解し増額更正をしたため、X が当該増額更正処分の取消を求めた事案である。

（九〇四条の二を除く。）の規定による相続分の割合に従って取得したものとして各人の相続税の課税価格を計算することとしている。しかし、同法は、各相続人にその取得財産価額に応じた税額を負担させることを原則としている（同法一一条の二、三二条、三五条三項等）のである」と判示し、また、神戸地裁平成１１年３月１５日判決(税資２４１号７６頁)[270]においても相続税法第１１条、第１６条、第１５条第２項、第１７条及び第１１条の２第１項の各規定及び民法９０９条からすると、「各相続人の相続税は、相続税の総額を各相続人が現実に取得した相続財産の課税価格に応じて課税され(る)」と判示していることから、相続税課税は、本来取得に応じた課税がなされるべきであるが、同法５５条は、相続税の納付義務の租税回避防止のほか、国家の財源の早期確保などから、未分割の遺産に対しても相続税課税をおこなうために定められた規定であることがわかる。この点、学説においても、「現行相続税法が遺産税方式を加味した折衷的な色彩を残しているとはいえ、その基礎には取得税方式の理念があり、現実の取得財産価額に応じて税負担すべきことを原則としている」[271]との見解や「相続税がもともと相続によって取得した財産に対して課税されるもの」[272]との見解があり、取得に応じた課税が原則であるとされる。これらの点から、判例及び学説においては、相続税課税は、「現実に取得した財産の価額に応じて課税するもの」であると解釈し、未分割遺産が分割された場合には法３２条１項１号にて更正の請求を認めていることに鑑みれば相続開始時に遡って被相続人の財産を承継し、現実に取得した財産の価額に応じて課税されており、相続税法における民法９０９条の遡及効は宣言主義的発想に基づいているといえる。

２つ目は、相続により資産を取得した相続人が、その後において、その資産を譲渡した場合における相続人の譲渡所得課税における収入金額から控除される取得費については、被相続人の取得費と保有期間を相続人が引き継ぎ（所得税法６０条１項１号）[273]相続人が引き続き所有していたものとみなして取得費

---

[270] 本件は、X が相続財産について法定相続分により相続税の申告をした後に、当該相続財産が家庭裁判所の審判で遺産分割時の実勢価格が法定相続分に応じたものとなるように遺産分割されたところ、X 以外の共同相続人から更正の請求があったため、所轄税務署長 Y は当該請求に基づく、更正をするとともに、X に更正をしたところ、当該相続財産は法定相続分どおりに分割されているから更正の事由は存しないとして、X が当該更正処分の無効確認を求めた事案である。

[271] 三木義一『相続・贈与と税』52 頁(一粒社、2000 年)。

[272] 金子・前掲注 97）698 頁。

[273] 所得税法 60 条 1 項は以下の通り定める。「居住者が次に掲げる事由により取得した前条第 1 項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。」と規定し、1 号にて「贈与、相続（限定承認に係るものを除く。）又は遺贈（包括遺贈の

が計算される。遺産の分割にあたり、共同相続人のうちの１人又は数人に相続財産を現物で取得させ、その現物を取得した者が、他の共同相続人などに対して代償金の支払いをする代償分割があったとしても、代償分割により資産を取得した相続人は、被相続人からその資産を直接取得したものと考えて被相続人の取得費を引継ぐことになり、代償金と引き替えに他の相続人の持分を取得したとは考えない。代償分割による代償金の支払いを譲渡所得の取得費に算入することができるかが、最高裁平成６年９月１３日判決(民集１７３号７９頁）[274]においても「相続財産は、共同相続人間で遺産分割協議がされるまでの間は全相続人の共有に属するが、いったん遺産分割協議がされると遺産分割の効果は相続開始の時にさかのぼりその時点で遺産を取得したことになる。したがって、相続人の一人が遺産分割協議に従い他の相続人に対し代償としての金銭を交付して遺産全部を自己の所有にした場合は、結局、同人が右遺産を相続開始の時に単独相続したことになるのであり、共有の遺産につき他の相続人である共有者からその共有持分の譲渡を受けてこれを取得したことになるものではない」と判示している。学説においては、代償分割は、遺産そのものの分割ではなく、その基礎にある法律関係は持分権の有償譲渡にほかならず、代償金も譲渡所得金額の取得費に含まれると解するもの[275]があるが、代償金が譲渡所得の取得費に算入しうるとするならば、代償金がその法的性質において相続時点における当該資産の価額を構成するものであることが必要であるが、相続の法的構造の観点から、代償分割が他の共同相続人の持分の譲受けと解する余地はなく、実質的にも共同相続人間の協議分割においては、他の共同相続人の相続分の価額のみを基準として代償金の額が決定されているわけではなく持分譲受けの対価であるとはいえないとする見解[276]や、遺産分割がなされるとその効果は相続開始時に遡及するため、遺産分割により暫定的・観念的な遺産共有状態は相続開始時まで遡って解消され、遺産を取得した相続人は被相続人から直接に遺産を相続したものとみなされ、代償金の支払いにより分割された場合も例外ではな

うち限定承認に係るものを除く。)」

274 本件の概要は、以下の通りである。本件は、X が共同相続した不動産を、いわゆる代償分割により、他の共同相続人に合計 300 万円を支払って単独取得したが、その後、本件不動産の一部を売却し、その際に右代償金の内、売却部分に相当する金額とその支払のために銀行から借り入れた借入金の利息相当額を売却不動産の取得費に算入して譲渡所得の申告をしたところ、Y から、本件代償金等は取得費としては認められないとして更正処分及び過少申告加算税賦課決定がされたのでその取消しを求めて本訴を提起したものであり、第 1 審(鳥取地裁平成 5 年 9 月 7 日判決(金判 961 号 24 頁))及び原審(広島高裁平成 6 年 2 月 25 日判決(金判 961 号 22 頁))が、代償金等は不動産の取得費とはいえないとして X の請求を排斥したため上告された事案である。

275 金子・前掲注 97）278 頁。

276 石原直樹「判批」判タ 913 号 283 頁(1996 年)。

く、相続によって取得した遺産と解するのが相当であり、譲渡所得計算に当たっては相続開始前か引継ぎ所有していたものとされると解するもの[277]があるが、石原直樹によれば、「下級審判例においても代償金が取得費に算入されるとした裁判例は見当たらない」[278]と述べており、遺産分割の効果が、相続開始時に遡り宣言主義的発想によっているといえる。

他方、相続財産のうちに分割が確定していない資産を譲渡し、換価してからその代金を相続人間で分割する換価分割の場合には、各相続人がその資産を法定相続分で譲渡したとして、各相続人に対して譲渡所得課税が行われる。その後、法定相続分と異なる割合で分割が確定した場合には、分割前にした法定相続分による譲渡所得課税と異なることとなるが、当該異なった部分の相続人間の資産移転について課税関係は生じない[279]ことから、換価分割の場合においては遺産分割の効果が譲渡所得課税に遡及せず、移転主義的発想に基づくといえる。

３つ目として、不動産取得税の場合には、相続による不動産の取得を非課税としている（地方税法７３条の７第１号）[280]が、遺産分割のやり直しによる不動産取得税の賦課について争われた最高裁昭和６２年１月２２日判決（民集１５０号６５頁）[281]では、「被上告人を含む相続人らは第一回遺産分割協議のうち本件相続土地に関する部分を相続人全員の合意によって解除し改めてこれを第二回遺産分割協議のとおり分割協議をしたものであって、被上告人の右第二回遺産分割協議による本件相続土地の共有持分の取得は地方税法７３条の７第１号

---

277 大﨑満「判批」ジュリ 1084 号 116 頁(1996 年)。

278 石原・前掲注 276）283 頁。

279 国税庁質疑応答集「未分割遺産を換価したことによる譲渡所得の申告とその後分割が確定したことによる更正の請求、修正申告等」
＜https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/joto/09/01.htm 最終閲覧令和 3 年 3 月 10 日＞

280 地方税法 73 条の 7 は、「道府県は、次に掲げる不動産の取得に対しては、不動産取得税を課することができない」と定め、第 1 号にて「相続（包括遺贈及び被相続人から相続人に対してなされた遺贈を含む）による不動産の取得」と規定する。

281 本件の概要は、以下の通りである。本件は、相続税を軽減する目的でいったん行われた遺産分割をやり直したことにより相続土地の共有持分を取得することになった X に対し、Y が 2 回目の遺産分割協議による取得は「新たな土地所有権の取得」であるとして不動産取得税を賦課したため、右共有持分の取得についてした不動産取得税の賦課処分の適否が争われた事案であり、第 1 審(岡山地裁昭和 58 年 4 月 13 日判決(判自 1 号 27 頁))では「相続に因る不動産の取得」は第 1 回遺産分割協議による所有権の取得のみであり、その後の共有持分の取得は新たな法律関係に基づくものであり本件付加処分に違法はないとして X の請求を棄却したが、原審(広島高裁昭和 59 年 7 月 26 日判決(シュト 280 号 10 頁))は、第 1 回遺産分割協議を全員で合意解除し、改めて第 2 回遺産分割協議をしたものであり、これによる相続土地の共有持分の取得は被相続人の所有権の一部を相続を原因として承継したもので「相続に因る不動産の取得」にあたると判断し、本件付加処分を違法として取り消したため Y からの上告に応えたのが本判決である。

所定の不動産取得税の非課税事由である『相続に因る不動産の取得』に該当すると解される」と判示している。学説では、最初の遺産分割協議は、既に共有取得している土地の所有権を、各人の単独所有にするための合意にすぎず、遺産分割協議に因り、かつその時に始めて土地を取得したのではなく、民法８９６条より相続開始の時に遡って各人が土地の所有権を相続に因り単独で取得したことになるのであって、遺産分割のやりなおし行為を修正行為とみるか、新たな処分行為とみるかは事実認定に左右される問題である[282]との見解があり、不動産取得税においては、遺産分割につき、宣言主義的取扱いをしているといえる。

最後に、不動産所得については、遺産分割までは法定相続分や指定相続分により、不動産賃料が各相続人に帰属するとして課税が行われ、遺産分割後はその不動産の最終帰属者に所得が帰属するとして課税が行われる。遺産分割協議が整い、分割が確定した場合であっても、その効果は未分割期間中の所得の帰属に影響を及ぼすものではなく、分割の確定を理由とする更正の請求又は修正申告を行うことはできない[283]。いいかえれば、遺産分割までの果実は相続開始時に遡って分割による取得者に帰属するのではなく、法定相続分や指定相続により各共同相続人に帰属するため、遺産分割の遡及効につき、移転主義的立場を採っている。この点、遺産分割が成立するまでの間に遺産から生じた果実(賃料債権)が遺産分割の対象となるか否かが争われた先述の最高裁平成１７年９月８日判決(民集５９巻７号１９３１頁)がある。それまでの裁判例では、賃料は遺産から産出した法定果実としての性格があり、相続財産の価値を増殖させており、遺産分割の中で帰属を定めれば、遺産分割の一括処理の観点からも賃料を分割手続に含めることが便宜であるとして、果実を別個の財産とは考えずに遺産に含めると解するもの[284]。これに対し、相続開始時に存在していない果実は、遺産に属する財産ではないと解するものがある。その帰属についての１つの考え方は、相続開始後、遺産分割までの間に生じた不動産から生じた果実は、相続開始時に遡ってその取得者に帰属するものであり、その根拠として遺

---

282 吉良実「判批」判タ 677 号 351 頁(1988 年)。

283 国税庁質疑応答集「不動産の収入計上時期・未分割遺産から生ずる不動産所得」＜https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1376_qa.htm 最終閲覧令和 3 年 3 月 10 日＞

284 大阪高決昭和 40 年 4 月 22 日(家月 17 巻 10 号 102 頁)。当裁判所は、「遺産分割時までに挙げ得た利益（ただし管理費用を差引いたもの）は、相続開始当時存在していた相続財産ではないが、遺産より産出されたものであるのと遺産の包括的な性格、民法九〇九条の趣旨よりして、これのみを分離して、共有分割の方法によらしめるのは適当ではなく、むしろ一般の遺産とともに、遺産分割の審判の対象になるものと解すべきである」と判示し、賃料も遺産分割の対象になると解している。

産分割の遡及効に求めるもの[285]。今ひとつの考え方は、果実は、相続財産とは別個の相続人の共有財産になるとするものであり、遺産分割対象財産とはならず、また後に行われた遺産分割によって影響を受けることもないとするもの[286]。これ以外の見解として、果実は遺産ではないが、例外的に、当事者間の合意があれば遺産分割の対象となるとするもの[287]。があり、その判断は分かれていた。当最高裁は、「相続開始から遺産分割までの間に共同相続に係る不動産から生ずる金銭債権たる賃料債権は、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得し、その帰属は後にされた遺産分割の影響を受けない」と判示している。当最高裁は、遺産の果実は、相続開始後に発生した財産であるため、遺産には属しないといった発生時期を論拠とするのではなく、遺産に属する不動産は、相続開始時から遺産分割時までの間、共同相続人の共有に属するものであるとして、帰属する権利者は誰であるかということを論拠としているといえる。学説においては、賃料債権は、相続開始後に発生するのであるから、相続財産から独立したものであり、遺産分割の対象外であり、また、後に行われた遺産分割によって影響を受けることはなく形式論理的には正しいとするもの[288]や遺産分割前の本件不動産の所有状況は、共同相続人間の共有であ

---

285 当最高裁の第1審(大阪地裁平成15年9月26日判決(民集59巻7号1940頁))及び原審(大阪高裁平成16年4月9日判決(民集59巻7号1946頁))、京都家審昭和38年8月2日(家月15巻11号124頁)などがある。

286 高松高裁昭和36年1月8日判決(家月14巻7号62頁)。当裁判所は、「相続財産は分割に至るまで相続人の共有に属するから、これら相続財産からの収益も相続人の共有であると解されるが、しかしあくまで相続財産と別個の共有財産であるというべきである。(民法第九〇九条は、相続は被相続人からの直接の承継であるとする同法の理論に合致させるための擬制に過ぎない。従って分割の結果収益を生んだ相続財産が相続人の一人に帰属しても、同法案を適用して右分割時までの収益を同人に帰属さすべきではないと解する。)」と判示し、当最高裁と同様の判断をしている。

287 東京高裁昭和56年5月18日判決(家月35巻4号55頁)。本件は、被相続人Aには配偶者Y1及び長男X1、次男Y2、長女Y3、次女Y4、三女X2の6名の相続人があり、分割協議が整わず、家庭裁判所に遺産の分割を申立て、原審である東京家審昭和55年2月29日(家月35巻4号68頁)は、X1、Y2には特別受益があるため、Aの遺産のうち、土地及び共同住宅をY3とし、他の遺産をY4に取得させ、Y3にY1、Y4、X2に対して代償金を支払う旨を命じる審判をした。Y3の取得した共同住宅は、Aの死亡以前より第三者に賃貸されており、賃料はAの死亡後はY1が受け取っていたが、原審が賃料を遺産分割の対象とすることはできないと判示し、賃料については分割審判しなかったためX1、X2がこれを不服として即時抗告した事案である。当裁判所は、「遺産は、民法上特別の規定がない限り相続開始時に被相続人に帰属していた財産のみに限られるのは当然であり、遺産の果実である家賃収入が遺産に属しないことは、いうをまたないところであるから、これを遺産とは別個の財産として、共同相続人らの遺産に対する共有持分の割合に従い右の相続人らに帰属せしむべきものとし、共同相続人間の合意がない限り、右の家賃収入を遺産とあわせて分割することはできない」と判示し、共同相続人間の合意がある場合には遺産分割の対象となると解している。

288 高木多喜男「判批」リーマークス34号72頁(2007年)。高木は、形式的には正しいとするが、「本件とは異なり、特定の者が分割時までの賃料を管理する場合には、果実は消費したも

り、共同相続人が共同賃貸人となり、賃料債権は過分債権として各共同相続人に法定相続分の割合で帰属することになるとするもの[289]があり、これらの見解は、共同相続人間で賃料を遺産分割に含める別個の合意がある場合には、遺産分割に含めることができるとするが、形式論理的には賃料は遺産分割に含めるべきでなく、後の遺産分割による影響を受けないとし、遡及効を貫徹する考え方を否定している当最高裁判決を支持していることに鑑みれば、不動産所得は移転主義的立場によるものであるといえる。

このように、租税実体法上から考察すると、相続放棄については、初めから相続人でなかったものとされ、遺産は相続人間の共有関係になることもなく遺産の帰属は一切ないため課税関係が生ずることもない。遺産分割については、税の種類の異なるごとに遡及効の考え方、課税関係が異なり、相続税課税や譲渡所得課税、不動産取得税など、遺産の移転を対象とするものについては、宣言主義的な発想により課税が行われ、不動産所得や事業所得、消費税、事業税などの遺産から生ずる所得や事業に対する課税は移転主義的な発想により課税が行われていることがわかる。租税実体法上は、相続放棄と遺産分割につき異なる取扱いがなされており、このことより、租税手続法である国税徴収法３９条の適用に際して相続放棄と遺産分割の取扱いを異にする結果になるとしても問題はないといえる。

小括

租税実体法と租税手続法の関係は、租税手続法において、実体法的規定が設けられ、逆に租税実体法においても租税手続の特則が定められているため、個別に検討するのは妥当ではない。また、第二次納税義務における主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的には別個の義務であるため、第二次納税義務の納付告知処分は単なる徴収処分ではなく、課税処分でもあるといえ、租税実体法と租税手続法を総合的に検討しなければならない。つまり、相続放棄に係る租税手続法である国税徴収法３９条の適用可否の検討に際しては、租税実体法をみる必要があるといえるということである。また、相続放棄における同条の適用については、遺産分割による事実上の相続放棄との衡平性の観点から調和を図るべきとの見解があるため、相続放棄及び遺産分

の勝ちになり相続人間の平等という観点から望ましくなく、遺産分割の対象とはならないが、当事者の合意があれば審判事項とすることが、現実的な解決方法かもしれない」と述べ(同 72 頁)、その射程を一般化するのは妥当ではないとする。

[289] 道垣内弘人「判批」重判解 91 頁(2006 年)。道垣内は、「共同相続人間の合意でそれが排除されることがあり得ることまでは否定していないと解すべきである」と述べ(同 91 頁)、賃料を遺産分割の対象とする場合もあり得ることを示唆している。

割における租税実体法上の取扱いを確認する必要がある。

そこで、両者の租税実体法上の取扱いを考察すると、まず、相続放棄については、民法９３９条の遡及効により、そもそも当初から相続人でなかったとして財産の移転がないため、課税関係が生じることはなく 、宣言主義的な考え方に基づくものであるといえ、一方、遺産分割については民法９０９条に遡及効の定めがあり、宣言主義による考え方があるものの、移転主義による考え方も存し、租税実体法上は、税の種類ごとに宣言主義ないし移転主義の発想に基づく課税がなされており、一様ではなく、相続放棄と遺産分割につき、租税実体法上、異なる取扱いがなされているといえる。租税実体法上も異なる取扱いがなされていることから、租税手続法においても両者を同一に取扱う必要はないとの知見を得た。

おわりに

本稿では、今後増加すると見込まれる相続放棄に対する国税徴収法３９条の適用可否について、相続放棄と同様の効果を得ることができる遺産分割による事実上の相続放棄ならびに、同条と趣旨を同じくする民法４２４条の詐害行為取消権を手掛りとし、相続放棄及び遺産分割の法的性質、租税債権と私債権のの優先劣後及び相続放棄及び遺産分割の実体法上の取扱いの面から検討を行った。その検討内容を以下で要約する。

第１章では、相続放棄と遺産分割の法的性質を明らかにした。まず、相続放棄は、初めから相続人とならなかったとみなされることを欲する意思表示であり、この意思表示は３カ月という熟慮期間内に申述受理の申立てをし、受理を受けなければならず、相続開始によって一応生じた相続の効果を、相続開始時に遡って、全面的・確定的に消滅させる行為（遡及効の宣言主義と呼ばれる）であり、相続放棄の効果は絶対的であり、原則として撤回することができず、被相続人の債務を承継することもない。また、既得財産を減少させる行為ではなく、消極的にその増加を妨げる行為であり、財産権を目的とする行為でなく、身分行為とされるが、相続の本質が財産の承継であることを考えれば、財産権を目的とする法律行為としての側面も有するものであった。次に、遺産分割は、プラスの財産について行うものであり、被相続人が債務を有する場合には相続放棄と異なり、被相続人の債務を承継することとなる。また、分割が確定するまでの共有状態の被相続人の遺産帰属を各共同相続人へと確定させる行為であり、相続放棄同様、共有状態を経ないで各相続人の財産となったと取り扱われるとする遡及効が規定されている。しかし、遺産分割は、相続人全員の協議で合意解除することが可能であり、熟慮期間のような期間もなくいつでも協議分

割をなすことが可能であることより第三者の権利保護のため、遺産共有を経て、各相続人へ財産が移転していく（遡及効の移転主義と呼ばれる）とする移転主義的要素が強くなり、遺産分割における遡及効は、相続放棄のそれに比べ緩和されており、移転主義的発想により共有となった財産の帰属が遺産分割により確定するため、既得財産の減少にあたり、財産権を目的とする法律行為であった。判例においても、詐害行為取消権行使に係る両者の取扱いにつき、異なる判断が下されているが、両者における宣言主義・移転主義の違い、宣言主義に基づく相続放棄の絶対的効果により判断が異なっていた。また、学説においても、宣言主義である相続放棄の性質により、相続放棄があった場合の詐害行為取消権行使を消極に解する学説が圧倒的多数説となっており、両者は、同じ側面も有するが、性質を異にするものであるとの結論を得た。

第２章では、第１章での知見をもとに、相続放棄における国税徴収法３９条の是非を検討すべく、同条の射程範囲の考察を行った。まず、第二次納税義務制度は、法秩序を乱さないように納税者の行為を否認しないで納税義務の拡充を図ったものであるが、その立法経緯を確認すると、昭和３４年の国税徴収法の全部改正の際に租税の徴収確保・合理化という見地から、従来の制度を整備・拡充し、租税の徴収確保・合理化という見地から、従来の制度を整備・拡充し、今日の制度に体系化されていたが、昭和２６年に始めて取り入れられ、その趣旨は、納税者の詐害行為を防止するために取り入れられた制度であった。また、国税徴収法は、数個の第二次納税義務を定めているが、相続放棄が問題となる国税徴収法３９条に焦点を絞ると、同条は、旧法第４条の７に対応する規定であり、昭和３４年の改正に際して、拡充ないし縮小が行われているが、実質的には詐害行為があった場合と同様の効果を得ようとするものであり、民法４２４条の詐害行為取消権を準用し、訴訟手続きが必要となる国税通則法４２条では簡易迅速な租税徴収を行えないため、訴訟手続きを経ることなく詐害行為取消権と同様の効果を得ようとするものであった。

次に、国税徴収法３９条に規定する「第三者に利益を与える処分」は、贈与・売買・債務免除等特定の行為類型に属することを必要とせず、第三者に異常な利益を与える処分であれば足り、その範囲は広いものであった。また、基本通達３９条関係３にて、同条の「譲渡」には相続等による一般承継は含まれないと定めるが、「譲渡」に含まれない「相続」とは、滞納者が被相続人である場合における相続を意味しており、基本通達関係５では、滞納者の身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果により他の者が利益を受けた場合はこれに該当しないと定めていることからすると、遺産分割は財産権を目的とする法律行為であることから、同条の対象となり、学説も同様の見解が多数説であ

った。次に、同条に規定する「無償又は著しく低い額の対価」については、同条には「政令で定める」との文言があるが、同条を受けた施行令には単に「著しく低い価額」と定めるのみで、形式的判断基準は明示されておらず、金額の多寡により判断されるものではなく、また、同条は詐害行為取消と同様の効果を得るものであり、その前身となる旧法第４条の７では「詐害の意思」が要件とされていたが、昭和３４年の現行国税徴収法改正における立法過程において、主観的要件の充足を判断することが執行上、非常に困難であるとして削除されており、簡易迅速な租税徴収を目的とする趣旨から考えても、詐害の意思は明示的にも黙示的にも要件とされず、学説においても「詐害の意思」は求められていないとする見解が多数説となっていた。しかし、同条は滞納者とは異なる第三者から、訴訟手続きを経ることなく租税徴収を行うことができるという税務行政庁側に強い権力を与えたものであるため、その判断は非常に慎重でなければならず、実質的に必要かつ合理的な理由に基づくものである場合には同条の対象とならないことより、「詐害の意思」に代わり、「合理的な判断基準」が必要とされるとの知見を得た。

次に相続放棄が同条の適用対象となるか否かについて、学説の多数は、判例法理や、その法的性質から徴収法３９条の適用対象とならないと解しており、私法判例は、相続放棄を身分行為としているため、身分行為であるならば、それは、身分上の一身専属権である権利の行使又は不行使の結果によるものとなり、同条にいう「第三者に利益を与える処分」に該当せず、国税徴収法３９条の適用対象とはならないとの結論を得た。しかし、租税債権と私債権は性質を異にするものであるため、租税債権における同条の判断に際し、私債権が問題となる私法判例を準用することができるのかとの疑義が生じた。

第３章では、国税徴収法３９条の射程範囲に相続放棄が含まれるか否かを考察するために、３つの判例を取り上げた。まず、私法における詐害行為取消権の最高裁判例を取り上げた。そこでは、相続放棄及び遺産分割の法的性質の違いにより異なる判断が下されており、相続放棄の遡及効は宣言主義であり、相続放棄は身分行為であるが、遺産分割の遡及効は移転主義であり、遺産分割は財産権を目的とする法律行為であるとする判例法理が内在していた。

次に、遺産分割が国税徴収法３９条に含まれるかが争われた最高裁判例を取り上げた。最高裁では、私法判例を引用していないものの、私法判例を引用した第１審及び原審を全面的に支持し、かつ私法判例と同様の文言を用い、同様の理由付けで判断が下されており、私法における理由付けをそのまま持ち込んで判断を下していた。また、詐害の意思は不要であると判示していたが、詐害の意思を考慮しての判断となっており、矛盾が生じ、そこには、詐害の意思に

代わる合理的な判断基準が要求されているとの理解に至り、遺産分割における徴収法３９条の射程範囲もそれほど広くないものであった。また、私法における判例法理を持ち込んでいることからすれば、相続放棄は身分行為であるとされることより、徴収法３９条の適用射程には含まれないとの知見を得た。

次に、最高裁平成２１年判決が私法判例の理由づけを持ち込んでいるとの見解から、２章において生じた疑問である租税判例における私法判例の準用について債権の性質より検討を行った。租税債権はその特殊性から公法上の債権として他の債権に優先して徴収することができるとされるが、国税徴収法及び破産法の改正に際し、租税債権の特殊な効力は弱まり、一般の私債権に近づける方向に進み租税債権の、租税債権もひとたび債権として成立すれば、租税法律関係も私法上の債務関係と異なるものではなく、それを排除する明文の規定ないし特段の理由のない限り、私法規定が適用ないし準用されるべきであって、相続放棄に係る国税徴収法３９条の適用判断に際し、同条と趣旨を同じくする詐害行為取消権行使に係る私法規定よりの理由づけの準用は可能であるとの結論に至った。

第４章では､租税手続法である国税徴収法３９条の射程を検討するに際して、相続放棄が租税実体法上どのように取り扱われているかをみる必要があると考えたため、まず、租税実体法と租税手続法との関係を明らかにした。すると租税法全体を理解するためには両者を個別にみるのではなく総合的にみる必要があった。そこで、まず、相続放棄における租税実体法上の取扱いを考察すると、租税実体法上においては、始めから相続人とならなかったものとみなされ、被相続人の遺産は共有状態を経ることなく、遺産の帰属が一切ないため、課税関係が生じないとし、遡及効を宣言主義的発想より捉えていた。

次に、相続放棄における同条の適用については、遺産分割による事実上の相続放棄との衡平性の観点から調和を図るべきとの見解があるため、遺産分割における租税実体法上の取扱いも確認する必要がると考え考察を加えた。遺産分割に係る租税実体法上の取扱いは、民法９０９条に遺産分割の遡及効の定めがあり、宣言主義による考え方があるものの、移転主義による考え方も存することより、課税関係は税の種類ごとに異なり、相続税課税や譲渡所得課税、不動産取得税など、遺産の移転を対象とするものについては、宣言主義的発想により課税が行われ、不動産所得や事業所得、消費税、事業税などの遺産から生ずる所得や事業に対する課税は移転主義的発想により課税が行われており、租税実務上における取扱いは一様ではなかった。租税実体法と租税手続法の関係から、租税実体法上の取扱いを確認したが、租税実体法上、相続放棄と遺産分割により異なる取扱いがなされており、租税手続法である国税徴収法３９条の適

用に際し、両者を同一に取り扱う必要はないとの結論に至った。

以上、本稿における考察から、次のことがいえる。第一に、相続の本質が財産承継であることを考えれば、相続放棄は財産権を目的とする法律行為の側面を有するが、民法の原則に従い、承認・放棄は相続人の自由意思に委ねられるべきものであって強制することはでき得ず、身分行為である。一方、遺産分割協議は、一度相続の承認を為した後の遺産の分割を確定させる行為であり、財産権を目的とする法律行為であって両者はその性質を異にするものである。第二に、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、対象となる行為の範囲も広いが、同条の適用にあたっては「合理的な判断基準」が必要であり、その射程はそれほど広くない。第三に、租税債権と私債権という債権の性質より検討をした結果、租税判例における私法判例法理の準用は可能である。第四に、相続放棄と遺産分割は、租税実体法上において、異なる取扱いがなされており、租税手続法である国税徴収法３９条の適用に際しても、両者を一に解する必要はない。これらのことから、判例法理では、相続放棄が身分行為であることにかわりはないため、国税徴収法３９条の適用射程に相続放棄は含まれないとの結論に至った。

最後に、第三者の滞納税額を徴収する制度である国税徴収法３９条の適用に際しては非常に慎重でなければならず、その射程は狭きべきであると考えるが、その基準に関して、ここでは検討することができなかった。同条の適用に際し重要な基準となる「合理的な判断基準」の考察については、今後の研究課題としたい。

参考文献

- 青木康國「判批」別冊ジュリ 207 号(2011 年)
- 青山善充＝碓井光明『国税徴収法[昭和改正編](1)』(信山社出版、2002 年)
- 我妻榮『新訂担保物件法』(岩波書店、1936 年)
- 我妻榮『新訂債権総論』(岩波書店、1964 年)
- 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法-総則・物権・債権-』(日本評論社、2019 年)
- 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座[改正民法対応版]第 3 巻 特殊徴収手続』(ぎょうせい、2020 年)
- 浅妻章如「判批」法協 130 巻 7 号(2013 年)
- 飯原一乗「判批」判タ 322 号(1975 年)
- 池田恒男「判批」法協 93 巻 4 号(1976 年)
- 池田恒男「判批」別冊ジュリ 193 号(2008 年)

・ 石原直樹「判批」判タ 913 号(1996 年)
・ 伊藤昌司「判批」リーマークス 21 号(2000 年)
・ 犬伏由子ほか『親族・相続法[第 2 版]』(弘文堂、2016 年)
・ 右近健男「判批」金法 1576 号 45 頁(2000 年)
・ 碓井光明「課税要件法と租税手続法との交錯」『租税法の基礎理論』(有斐閣、1983 年)
・ 内田貴『民法Ⅲ債権総論・担保物件』(東京大学出版会、1996 年)
・ 内田貴『民法Ⅳ(補訂版)親族・相続』(東京大学出版、2012 年)
・ 内山尚三「判批」別冊ジュリ(1980 年)
・ 占部裕典「判批」判時 2108 号(2011 年)
・ 占部裕典「国税徴収法 39 条の適用対象」『行政と国民の権利-水野武夫先生古希記念論文集-』(法律文化社、2011 年)
・ 占部洋之ほか編『現代民法学の理論と実務の交錯(高木多喜男先生古希記念)』(成文堂、2001 年)
・ 大﨑満「判批」ジュリ 1084 号(1996 年)
・ 大島俊之「相続放棄と詐害行為取消権 1」法時 57 巻 8 号(1985 年)
・ 大島俊之「相続放棄と債権者取消権」私法 48 号(有斐閣、1986 年)
・ 大島俊之「判批」判タ 688 号(1989 年)
・ 大島俊之「判批」重判解(2000 年)
・ 小関賀子『相続放棄が行われた場合における国税徴収方途について』税大論叢 78 号(2014 年)
・ 於保不二雄『債権総論[新版]』(有斐閣、1972 年)
・ 甲斐道太郎「法定相続分に従わない遺産分割の効力」中川善之助教授還暦記念家族法大系刊行委員会編『家族法体系Ⅵ相続(1)(中川善之助教授還暦記念)』(有斐閣、1960 年)
・ 甲斐道太郎「判批」法時 43 巻 12 号(1971 年)
・ 片山直也「判批」別冊ジュリ 176 号(2005 年)
・ 勝本正晃『債権法概論(総論)』(有斐閣、1949 年)
・ 金山正信『債権総論』(ミネルヴァ書房、1964 年)
・ 金子宏『租税法[第 23 版]』(有斐閣、2019 年)
・ 鹿野菜穂子「判批」法事 75 巻 12 号(2003 年)
・ 川崎秀司「相続放棄の沿革と其の現代的意義」東北法学会雑誌 2 号(1951 年)
・ 吉良実「わが国の第二次納税義務」『杉村章三郎先生古希祝賀税法学論文集』(三晃社、1970 年)
・ 吉良実「第二次納税義務と主たる納税義務との関係(1)」税法学 256 号(1972

年)
・ 吉良実「判批」判タ 677 号(1988 年)
・ 倉見智亮「判批」同志社法学 63 巻 3 号(2011 年)
・ 小池正明ほか編『相続と相続税法』(ぎょうせい、1998 年)
・ 神山弘行「判批」ジュリ 1422 号(2011 年)
・ 佐久間郁夫「判批」ジュリ 1178 号(2000 年)
・ 桜井四郎『相続と相続法』(財経詳報社、1996 年)
・ 佐藤英明「判批」ジュリ 1385 号(有斐閣、2009 年)
・ 佐藤英明「『租税債権』論素描」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010 年)
・ 佐藤英明「判批」別冊ジュリ 228 号(2016 年)
・ 潮見佳男「判批」銀法 572 号(2000 年)
・ 潮見佳男『新注釈民法(19)相続(1)』(有斐閣、2019 年)
・ 品川芳宣『現代税制の現状と課題(租税手続編)』(新日本法規出版、2017 年)
・ 渋谷雅弘「判批」税研 178 号(2014 年)
・ 千藤洋三「判批」判例時報 2283 号(2016 年)
・ 高木多喜男『遺産分割の法理』(有斐閣、1992 年)
・ 高木多喜男「判批」リーマークス 34 号(2007 年)
・ 高須順一「判批」金法 2049 号(2016 年)
・ 高野幸大「遺産分割協議と第二次納税義務に係る相続税法上の問題」税務事例研究 118 号(2010 年)
・ 高橋祐介「判批」民商 142 巻 6 号(2010 年)
・ 谷口知平『注釈民法(25)』(有斐閣、1970 年)
・ 太矢一彦「判批」獨協法学 51 号(2000 年)
・ 東條宏＝原克也「判批」判タ 1100 号(2002 年)
・ 道垣内弘人「判批」法教 233 号(2000 年)
・ 道垣内弘人「判批」重判解(2006 年)
・ 道垣内弘人「判批」法協 135 巻 11 号(2018 年)
・ 中川善之助編『註釋相續法(上)』(有斐閣、1954 年)
・ 中川善之助＝泉久雄著『相続法[第四版]』(法律学全集、2000 年)
・ 中川良延「判批」判時 916 号(1979 年)
・ 中田裕康『債権総論[第 3 版]』(岩波書店、2013 年)
・ 中村重和＝細谷佳世「第二次納税義務者の権利救済について」税研 210 号(2020 年)
・ 中村雅紀「判批」税理 53 巻 11 号(2010 年)
・ 西村信雄『債権法総論』(法律文化社、1948 年)

・ 西山恭博『国税通則法 39 条の第二次納税義務の問題について−平成 21 年最高裁判決と遺産分割協議・相続放棄を中心として−』創価法学 41 巻 1・2 号(2011 年)
・ 野村豊弘「判批」別冊ジュリ 162 号(2002 年)
・ 服部弘「判批」税理 46 巻 12 号(2003 年)
・ 冬木千成『国税徴収法基本通達逐条解説［全訂版］』(大蔵財務協会、2008 年)
・ 古田孝夫「判批」ジュリ 1423 号(2011 年)
・ 星野英一「判批」法協 85 巻 5 号(1968 年)
・ 星野英一『民法論集第 3 巻』(有斐閣、1972 年)
・ 星野英一『民法概論Ⅲ(債権総論)』(良書普及会、1978 年)
・ 前川勤「判批」東北法学 36 号(2010 年)
・ 松川正毅＝窪田充見編『別冊法学セミナー新基本法コンメンタール相続』(日本評論社、2016 年)
・ 三木義一『現代税法と人権』(勁草書房、1992 年)
・ 三木義一『相続・贈与と税』(一粒社、2000 年)
・ 三木義一「判批」別冊ジュリ 228 号(2016 年)
・ 村井正『租税徴収法の諸問題』(有斐閣、1987)
・ 餅川正雄『日本の相続法における遺産分割当事者に関する研究』(広島経大論集第 41 巻 2 号、2018 年)
・ 安永正昭「判批」ジュリ 1179 号(2000 年)
・ 山田二郎「判批」税務事例 43 巻 6 号(2011 年)
・ 柚木馨＝高木多喜男『判例債権法総論［補訂版］』(有斐閣、1971 年)
・ 吉国二郎ほか『国税徴収法精解［第 19 版］』(大蔵財務協会、2018 年)
・ 吉田邦彦「判批」別冊ジュリ 99 号(1988 年)
・ 『第 1 類第 6 号第 10 回国会衆議院大蔵委員会議録第 38 号』(1951 年)
・ 大蔵省租税徴収制度調査会『租税徴収制度調査会答申』(1958 年 12 月)
・ 『法典調査会民法議事速記録第拾巻』(日本學術振興會、1935 年)

租税資料館賞論文集　第 30 回（2021 年）中巻

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