

租税資料館賞受賞論文集

第 31 回（2022 年）

第四卷

公益財団法人 租税資料館

租税資料館賞 第31回受賞作品

論文の部

「我が国租税法における法人所得の会計方法に関する研究

—アメリカ合衆国内国歳入法典との比較分析を中心として—

稿 者 池脇 信一郎 氏

(明治大学大学院 博士後期課程 院生) 第一巻(35)

「ポスト BEPS 時代のわが国の移転価格税制の課題について

—実体法と手続法の両面から—

稿 者 沖野 洋子 氏

(国家公務員／大阪府立大学大学院 院生) 第一巻(285)

租税資料館奨励賞の部

「自家消費計上の適正化—農業を中心として—

稿 者 相田 威志 氏

(産業能率大学大学院 院生) 第一巻(373)

「源泉徴収制度の法的問題に関する研究—支払者の源泉徴収義務の範囲を中心に—

稿 者 東江 杜羅布 氏

(専修大学大学院 院生) 第一巻(509)

「取引相場のない株式の評価に関する一考察—評価における税目間の差異—

稿 者 有元 史朗 氏

(産業能率大学大学院 院生) 第二巻(5)

「一時所得の課税要件に関する一考察—馬券裁判を中心として—

稿 者 池尾 智史 氏

(京都先端科学大学大学院 院生) 第二巻(107)

「国際相続における課税管轄権行使の国際的調和化に関する研究

—属人主義の法理論的妥当性を探る—

稿 者 大野 道千 氏

(大阪経済大学大学院 院生) 第二巻(205)

「わが国投資信託の租税条約適用に関する一考察—ARFP 参加に伴う観点を中心に—」	
稿 者 金澤 知宜 氏	
(立命館大学大学院 院生)	第二巻(293)
「移転価格税制における費用分担契約の研究—無形資産取引の検討を中心として—」	
稿 者 小林 均 氏	
(千葉商科大学大学院 院生)	第二巻(367)
「法人税法における高額譲受取引の解釈	
—東京地裁令和元年 10 月 18 日判決を題材として—」	
稿 者 五味 悠 氏	
(青山学院大学大学院 院生)	第二巻(473)
「実質的な共同事業において個人が分配を受けた損益に対する所得課税	
—匿名組合契約等の私法上の典型契約が締結されていない事業形態を対象として—」	
稿 者 諏訪 晴美 氏	
(青山学院大学大学院 院生)	第三巻(5)
「令和 2 年度所得税法改正におけるひとり親控除創設の評価と考察」	
稿 者 滝川 茜 氏	
(専修大学大学院 院生)	第三巻(91)
「消費税法における居住用建物に係る仕入税額控除について」	
稿 者 外川 和希 氏	
(文京学院大学大学院 院生)	第三巻(201)
「法人税の更正の請求に関する考察	
—企業会計と法人税法 22 条と国税通則法 23 条の関係をもとに—」	
稿 者 鳥越 妙子 氏	
(明治大学専門職大学院 院生)	第三巻(271)
「ユニットの性質からみる在任継続インセンティブ報酬の退職所得該当性	
—5 年退職金事件の退職基因要件を起点として—」	
稿 者 野間田 陽平 氏	
(大阪経済大学大学院 院生)	第三巻(341)

「同族会社等の行為計算否認規定における理由の差替え
—納税者の主張立証との関係において—」

稿 者 平野 潔範 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第三卷(449)

「租税法における信義則適用の判断基準及び法整備の必要性—最近の判例を中心に—」

稿 者 藤野 莊子 氏

(明治大学専門職大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(5)

「経済のデジタル化に伴う PE 課税の問題点と売上高に着目したネクサスによる課税の可能性—2021 年に OECD 加盟国等の間で合意されたデジタル課税との比較から—」

稿 者 古澤 義之 氏

(関東学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(91)

「多様化した生命保険契約に対する所得課税方法
—一時所得における営利性の解釈及び変額保険の性質を素材として—」

稿 者 村田 千紘 氏

(兵庫県立大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(169)

「完全支配関係にあるグループ企業の実質的一体性に関する考察
—適格合併における繰越欠損金の引継要件を中心に—」

稿 者 山川 大輔 氏

(明治大学専門職大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(281)

「組合員たる地位の譲渡にかかる課税問題」

稿 者 山口 達也 氏

(立命館大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(369)

「財産分与と共有物分割の相違からみる財産分与課税の射程に関する一考察
—夫婦財産の帰属に関する事実認定に焦点を当てて—」

稿 者 吉野 徳晃 氏

(日本大学大学院 院生)・・・・・・・・・・・・・・・・・・第四卷(437)

租税法における信義則適用の判断基準及び法整備の必要性

—最近の判例を中心に—

藤野 荘子

要 旨

租税法における信義則適用は、租税法律主義の1つである合法性の原則との関係から、適用されるハードルが高くなることは当然である。一方、租税行政庁側から誤った指導があった場合に善良な納税者が救済されることも認められるべきであることから、信義則が適用され得る要件については、厳格でありつつも適用可能性のあるものであることが必要である。また、国際的な取引をする企業が増え、租税法規が複雑化していく中で、信義則適用が争われる事案が増えていくことも想像に難くない。現状のままでは、租税関係を中心とした国民の経済生活における法的安定性や予測可能性が十分に確保されている状況とはいえない。また、真に善良な納税者の租税行政庁に対する信頼保護や救済のためにも、信義則適用要件の具体的な判断基準を明確にすること及び信義則が適用される法整備について検討することが必要であると考え、それを本稿の目的とする。

租税法における信義則が適用されにくい原因の一つとして、判例において、信義則適用要件の第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことにあると考えられている。公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことによって、租税法における信義則適用が実質は不可能であるような状態を作り出してしまっており、納税者の予測可能性を低くしていることだけでなく、納税者と租税行政庁側の間で公平で適正な租税行政のバランスを欠いてしまっていることが考えられる。信義則が適用できる可能性のある公的見解とそうでない公的見解かを、予め明らかにしておくという趣旨からも、租税法における信義則適用について法整備する検討を試みる。

法整備の内容としては、以下の3点を提言する。1つ目の提言は、信義則が適用される公的見解の表示である行政作用を限定列挙することである。2つ目の提言は、信義則適用要件の判断基準を明確化することである。3つ目の提言は、申告是認通知（調査結果の通知）について、信義則適用が検討できる公的見解となるよう、その申告是認通知（調査結果の通知）の受領とともに、手続的要件として納税者から答申書の提出を選択することができるようにすることである。

租税法における信義則の法整備をすることの意義は、真に善良な納税者の救済にあるが、それとともに、納税者と租税行政庁側に、信義則が適用される場合と、適用されない場合の判断基準を共有することが、目的の一つである。さらに、法整備がされていない故に、例えば、租税行政庁側から誤指導があった場合に、後になって納税者が誤りに気付いても、信義則という言葉を知っているかどうかに係わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告納税したものであるからこの処理が認められるはずであると都合よく解釈して、誤った処理を継続するという事態が生じる問題があるが、法整備されることによって、租税行政庁からの指導があっても、原則は、課税処分されることが明文化されるのであるから、そのような誤解の生じる余地がなくなるのである。

目 次

はじめに.....	1
第1章 租税法における信義則適用と重要判例.....	5
第1節 信義則の意義	5
第2節 民法における信義則適用と行政法における信義則適用	6
第1款 民法における信義則適用	6
第2款 行政法における信義則適用	7
第3款 信義則の観念・法的根拠	7
第3節 租税法における信義則適用	9
第1款 租税法律主義と信義則	9
第2款 文化学院事件地裁判決	10
第3款 昭和62年最高裁判決	11
第4節 小括	11
第2章 租税法における信義則の学説の分類.....	13
第1節 適用肯定説	13
第1款 学説	13
第2款 判例	14
第3款 考察	14
第2節 比較衡量説	16
第1款 学説	16
第2款 判例	17
第3款 考察	17
第3節 損害賠償救済説	18
第1款 学説	18
第2款 判例	18
第3款 考察	19
第4節 適用否定説	20
第1款 学説	20
第2款 判例	21
第3款 考察	21
第5節 小括	23
第3章 租税法における信義則の適用要件.....	24
第1節 昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件	24
第2節 信託の対象となる公的見解を表示したこと	25

第1款 学説及び判例の傾向	25
第2款 考察.....	27
第3節 表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと	29
第1款 学説及び判例の傾向	29
第2款 考察.....	30
第4節 納税者が経済的不利益を受けることになったこと	32
第1款 学説及び判例の傾向	32
第2款 考察.....	34
第5節 納税者の責めに帰すべき事由がないこと.....	34
第1款 学説及び判例の傾向	35
第2款 考察.....	36
第6節 小括.....	37
第4章 具体的な行政作用における信義則適用要件の当てはめ	39
第1節 税務相談（口頭）	39
第2節 免税等通知書	40
第3節 申告是認通知（調査結果の通知）	41
第4節 事前照会制度	43
第5節 通達（公開）	45
第6節 小括.....	46
第5章 判例による分析・検討	48
第1節 スtock・オプション事件.....	48
第1款 事案の概要	48
第2款 考察.....	49
第2節 航空機リース匿名組合事件.....	51
第1款 事案の概要	51
第2款 考察.....	52
第3節 塩野義製薬事件	58
第1款 事案の概要	58
第2款 考察.....	59
第4節 小括.....	60
第6章 租税法における信義則適用の検討課題及び提言.....	61
第1節 公的見解の支配的な傾向と問題点.....	61
第1款 学説の傾向	61
第2款 公的見解の表示の適用要件が支配的である理由	62
第3款 問題点	64

第2節 法律の整備の有用性	6 5
第1款 学説の傾向	6 5
第2款 民法、行政法における信義則の整備を参考に	6 5
第3款 租税法における信義則の法整備についての考察	6 9
第3節 提言.....	7 0
おわりに.....	7 3
参考文献一覧.....	7 4

はじめに

【問題の所在】

信義誠実の原則とは、「権利の行使及び義務の履行をするのについて社会生活を営む以上要求される規範、信義則ともいう。相手方の信頼を裏切ることのないように行動すべきであるという原則である。」¹と定義づけられている。民法1条2項では「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行なわれなければならない。」と、民法における基本原則として「信義則」を定めている。租税法において信義則が適用される事例としては、誤った行政指導を信じて申告等を行った納税者が、その指導と異なった課税処分がされた時に信義則違反を適用してその課税処分の取消しができるかどうかという場面である。

租税法における信義則の適用可否については長年論じられていたが、昭和62年最高裁判決²や学説により租税法律関係にも適用されるということが通説となっている。しかし、昭和62年最高裁判決の信義則適用要件が示されてから、租税法における信義則適用について、多くの裁判で争われているにも拘わらず、信義則違反が容認されて決着した事例はない³。租税法における信義則適用は、租税法律主義の1つである合法性の原則との関係から、適用されるハードルが高くなることは当然である。一方、租税行政庁側から誤った指導があった場合に善良な納税者の信頼が保護されることも認められるべきであることから、信義則が適用され得る要件については、厳格でありつつも適用可能性のあるものであることが必要であり、具体的な判断基準を設けることが重要な課題である。最近の租税法における信義則適用をめぐる裁判でも、昭和62年最高裁判決で示された信義則の適用が検討できる特別な事情が存するかどうかの判断にあたって少なくとも考慮すべきとされた要件（以下「信義則適用要件」という。）のうち最初の要件である「信頼の対象となる公的見解を表示したこと」に該当しないとして信義則適用が否定されてしまっている判例が多い。数ある判例において公的見解に該当するかどうかの要件のハードルが高い傾向が続いていることについても疑問視している学説がある⁴。

また、最初の要件で否定されてしまっていることから、「信頼の対象となる公的見解を表示したこと」以外の信義則適用要件の具体的な判断基準について、議論がわかれるものがあり、検討も進んでいない。本稿では、信義則の目的に沿って、どういった具体的な判断基準を置くかどうかを考察する。

¹ 竹内昭夫ほか編『新法律学辞典（第3版）』（有斐閣、1989）776頁。

² 最高裁昭和60年（行ツ）第125号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁。いわゆる酒類販売業者青色申告事件。

³ 木山泰嗣「信義則の解釈論的可能性と限界—ストック・オプション事件からの一考察」青山法務研究論集5号（2012）31頁。

⁴ 乙部哲郎「租税法と信義則(3)-判例を中心に-」神戸学院法学28巻3号（1998）65頁；木山・前掲注3）32頁。

前述のとおり、租税法における信義則適用可否については、学説や判例では認められることが通説となってきたが、法整備はされていない。法整備されていないことによって、例えば、租税行政庁側から誤指導があった場合に、納税者が後になって誤りに気付いても、信義則という言葉を知っているかどうかに係わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告したものであるからこの処理が認められるはずであると都合よく解釈して、納税者が誤った処理を継続するという問題が生じている。このことは、課税の公平性や税收確保の観点からも問題である。本稿では、法整備の必要性や検討課題について考察し、提言をする。

国際的な取引をする企業が増え、租税法規が複雑化していく中で、信義則適用が争われる事案が増えていくことも想像に難くない。信義則がほとんど適用されていない又は適用されたとしてもどういった具体的な要件で適用されるか明らかになっていない状況である。こういった現状のままでは、租税関係を中心とした国民の経済生活における法的安定性や予測可能性が十分に確保されている状況とはいえない。また、真に善良な納税者の租税行政庁に対する信頼保護や救済のためにも、信義則適用要件の具体的な判断基準を明確にすること及び信義則が適用される法整備について検討することが必要であると考え、それを本稿の目的とする。

【本稿の構成】

第1章においては、租税法における信義則適用が論述されるまでの経緯を概観し、租税法における信義則適用を検討するにあたり、信義則の観念又は機能として信頼保護があり、租税法における信義則適用という信頼保護とは、租税行政庁と納税者の信頼関係の維持にあることを確認する。さらに、租税法における信義則が適用されるまでの検討課題として、租税法律主義と信義則の相克の問題に触れ、租税法における信義則適用のリーディングケースとなっている判例を2つ挙げ、その問題についてどのような解釈をしたかを確認し、租税法においても解釈論上は、信義則が適用されるということを確認する。

第2章においては、租税法における信義則適用の学説による分類から、問題点を把握し、信義則適用要件の判断根拠となる考え方を整理する。租税法における信義則適用の学説上の分類として、信義則が適用された場合に租税法律主義と抵触するかどうか等の認識の違いや納税者の救済方法論の違いにより、適用肯定説、比較衡量説、損害賠償救済説、適用否定説に分類されていることを確認し、それぞれ判例でどのように租税法における信義則適用が解釈されているかを考察する。

第3章においては、これまでの考察した内容をもとに、昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件について、具体的な判断基準を学説や判例をもとに考察し、筆者が考える判断基準を論じる。信義則適用要件である、①信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと、③納税者が経済的不利益を受ける

ことになったこと、④納税者の責めに帰すべき事由がないことについて考察する。

第4章においては、租税行政庁による行政作用ごとの信義則適用要件を第3章で考察した信義則適用要件にあてはめて考察する。信義則適用要件を満たすであろう行政作用として、事前照会制度、通達（公開）があることを確認する。一方、申告是認通知（調査結果の通知）が、信義則が適用される公的見解であるかどうかは、納税者が選択した課税処理を承認するという税務調査等の調査結果の表示そのものが、個別的、具体的で、信賴の対象となる公的見解の表示であったかどうかで判断するものであり、公的見解の表示に該当するという議論を展開する。

第5章においては、租税法において信義則が適用されていない状況について、近年の判例をもとに考察をする。それぞれの判例について、第3章や第4章で論述した信義則適用要件を当てはめて、より詳細に検討をする。特に、航空機リース匿名組合事件について、第二の要件と第三の要件について、検証できないところがあるが、その内容によっては、信義則適用可能性が高かったと言えるという議論を展開する。また、ストック・オプション事件では、租税行政の適正運営についての考察を行う。

第6章においては、前章までの考察をもとに、租税法における信義則適用要件の在り方や法整備の有用性を考察し、筆者としての提言を行う。

【本稿の結論】

租税法における信義則が適用されにくい原因の一つとして、判例において、信義則適用要件の第一の要件である信賴の対象となる公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことにあると考えられている⁵。これらの問題点として、公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことによって、租税法における信義則適用が実質は不可能であるような状態を作り出してしまっており、納税者の予測可能性を低くしていることだけでなく、納税者と租税行政側の間で公平で適正な租税行政のバランスを欠いてしまっていることと考えている。どの行政作用が、信義則が適用できる可能性のある公的見解とそうでない公的見解かを、予め明らかにしておくという趣旨からも、租税法における信義則適用について法整備する検討を試みる。

本稿においては、金融商品取引法や行政事件訴訟法における信義則の考え方が法整備された事例をあげる。特に、金融商品取引法は、投資家の自己決定基盤を確保する法整備として信義則を明文化することによって、説明義務や適合性原則などの具体的な行為規制をすることで、投資家を守るだけでなく、市場の健全で自由な取引制度の維持に貢献できていることをあげる。租税法における信義則適用においても、その内容を具体的に明文化して、法整備する意義は大きいことから、立法化を検討すべきであると考ええる。

⁵ 乙部哲郎教授は、「公的見解要件の卓越性をいう判例の支配的傾向には疑問がある。」と述べている。乙部・前掲注4) 65頁。；木山・前掲注3) 32頁。

法整備の内容としては、以下の3点を提言する。1つ目の提言は、信義則が適用される公的見解の表示である行政作用を限定列举して、租税法における信義則適用を明文化することである。2つ目の提言は、信義則適用要件の判断基準を明確化することであり、信義則が適用されるには、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる別段に定める公的見解を表示したことにより、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて申告行為以外の行動をした、又はその信頼に基づいて租税手続などの納税者の不作為があったところ、③のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであること、④ここであいう経済的不利益には、右表示を信頼したことにより生じた財産的損害をいい、本来納付すべき税額は含まない、⑤また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないことという要件を満たす必要がある。3つ目の提言は、申告是認通知（調査結果の通知）について、信義則適用が検討できる公的見解となるよう、その申告是認通知（調査結果の通知）の受領とともに、手続的要件として納税者から答申書の提出を選択することができるようにすることである。

租税法における信義則の法整備をすることの意義は、真に善良な納税者の救済にあるが、それとともに、納税者と租税行政庁側に、信義則が適用される場合と、適用されない場合の判断基準を共有することが、目的の一つである。さらに、法整備がされていない故に、例えば、租税行政庁側から誤指導があった場合に、後になって納税者が誤りに気付いても、信義則という言葉を知っているかどうかに係わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告納税したものであるからこの処理が認められるはずであると都合よく解釈して、誤った処理を継続するという事態が生じる問題があるが、法整備がされることによって、租税行政庁からの指導があっても、原則は、課税処分されることが明文化されるのであるから、そのような誤解の生じる余地がなくなるのである。

第1章 租税法における信義則適用と重要判例

本章では、租税法における信義則適用要件の判断にあたって必要となる信義則の意義や問題点を確認する。第1節では、信義則の一般的な意義を確認する。第2節では、租税法における信義則適用が議論されるまでの経緯として、民法や行政法における信義則適用の経緯を概観し、信義則の観念・法的根拠を確認する。第3節では、租税法における信義則適用において問題となっている信義則と租税法律主義との関係を述べ、租税法における信義則が解釈論上適用されるとした重要判例をあげ、その解釈を確認する。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 信義則の意義

信義誠実の原則とは、「権利の行使及び義務の履行をするのについて社会生活を営む以上要求される規範、信義則ともいう。相手方の信頼を裏切ることのないように行動すべきであるという原則である。」⁶と定義づけられている。法律関係における信義則については、「…近代社会における私的取引関係は、独立・自由な個人の間で行われるのであるから、それは相互に相手方を信頼してはじめて成り立ちうるのであって、したがってまた、相互に相手方の信頼を裏切らないように誠実に行動することが要請される。そこに信義則の必要性が生まれるのであって、…（中略）…、わが国でも比較的早くから学者が主張し、判例が容認した原理である」⁷と説明されている。民法1条2項では「権利の行使及び義務の履行は、信義に従い誠実に行なわれなければならない。」と、民法における基本原則として「信義則」を定めている。

大陸法における信義則はローマ法時代から存在したといわれている。ドイツはローマ法の影響を強く受けており、民法典制定に際しては「契約は取引の慣習を顧慮し、信義誠実の要求に従って解釈することを要する」という157条と「債務者は取引の慣習を顧慮し、信義誠実の要求に従って給付をなす義務を負う」という242条とが規定された。さらに学説・判例が、この規定を根拠にして信義則の適用範囲を広げ、全債権関係を規律する法原則にまで発展せしめた⁸。スイス民法においては、ドイツやフランスの学説・判例をふまえ、「すべての人は、その権利を行使するにも義務を履行するにも信義に従って行動することを要する」（2条1項）と規定し、信義則が、その適用範囲をさらに権利・義務全般にまで拡大し、民法の一般原則として明定された⁹。

⁶ 竹内・前掲注1) 776頁。

⁷ 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明著『我妻・有泉コンメンタール民法：総則・物権・債権（第7版）』（日本評論社、2021）21-22頁。

⁸ 山本守之『租税法の基礎理論新版改訂版』（税務経理協会、2013）731頁。；菅野耕毅『信義則の理論-民法の研究IV-』（信山社、2002）16頁。

⁹ 菅野耕毅『信義則の理論-民法の研究IV-』（信山社、2002）16頁。

大陸法の信義則に対して、英米法ではほぼ同様の理念を「禁反言の法理」と表現している。これは、人はいったんした言動をそれが誤りであったことを理由としてひるがえすことができない、という原則である¹⁰。

信義則と禁反言の法理は、それぞれ大陸法と英米法に由来するという違いを別にしても、信義則は禁反言の法理を包括する広い観念・内容を持ち、両者は厳密には異なる用語である¹¹。しかし、租税法における信義則若しくは禁反言の法理の適用を検討するうえで、両者に違いはなく、本稿においては信義則を中心に検討することとする。

第2節 民法における信義則適用と行政法における信義則適用

第1款 民法における信義則適用

信義則という法概念は、私法の「契約の自由」という思想と共に発展してきたものである。19世紀後半以降、資本主義の高度化による弊害があらわれはじめ、個人主義を基調とする私権の在り方に対する反省として、社会性（公共性）に眼が向けられるようになり、このような社会的要請として私法の領域に登場した法理が信義則である¹²。

わが国においても、信義則に関する規定の明文化以前から、学説・判例ともに、この原則を認めていた。例えば、判例では、大正9年12月18日の大審院判決（民事判決録26輯1947頁）において、買戻しの特約付きで売った不動産の買い戻しに関して「債権関係を支配する信義の原則」と論じた判例をはじめ、その後、この原則を適用した判例及びその適用範囲も増加した¹³。学説では、牧野英一教授が、大正初期にドイツ民法157条に対応する規定がなかった当時の民法においてこの原則が必要であると主張し、鳩山秀夫教授が信義則を体系化した¹⁴。これらをうけて、昭和22年の民法改正により、信義則が民法1条2項に規定されることとなった。

さらに、信義則の機能領域の拡大に伴い、適用範囲の限定、機能の明確化を図る研究が行われるに至った。それによれば、信義則の法的機能は、4類型に分類される。①法具体化機能（制定法の枠内でその不備を補充し制定法を具体化する機能）、②正義衡平的機能（制定法外の根拠により、実質的正義・衡平を実現する機能）、③法修正的機能（制定法の適用が社会の進展によって妥当でなくなった場合に制定法を修正する機能）、④法創造的機能（時代の問題性に適合させるべく制定法に反して新しい法を創造する機能）、③及び④は、制定法に反するものであるから、適用にあたって、注意を要する機能であると

¹⁰ 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）143頁。

¹¹ 乙部哲郎「租税法と信義則(1)-判例を中心に-」神戸学院法学27巻4号（1998）24頁。

¹² 大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋（上）」税理29巻6号（1986）77-78頁。

¹³ 斉藤稔『租税法律主義入門』（中央経済社、1992）101-102頁。

¹⁴ 菅野・前掲注9）17頁。

いわれる¹⁵。

第2款 行政法における信義則適用

信義則が行政法の分野についても適用されることについて検討すべき議論があるのは、行政法が私法に比して、権力性と公益性という特殊性を有しているところに有る¹⁶。ただし、田中二郎教授が、「立法的にいち早く発達した民法の規定の中には、単に私法関係の規律たるに止まらず、法律秩序全般に通ずる法の一般原理の表現とみるべき規定も少ないし、法律技術的な一種の約束として他の法の分野にも通ずべき一般原則を規定したとみるべきものも少なくない。」¹⁷として、信義則も「直接には私法関係を対象とした規定であるが、同時に法の一般原理の具体的表現と解釈すべきもので、その趣旨は当然に公法関係にも妥当する。」¹⁸と主張されるのをはじめ、信義則が行政法についても適用されるというのが一般的に認められることとなったが、その適用については、検討すべき課題が多くある¹⁹。原龍之助教授は、「…行政法上の法律関係は、私法上の法律関係と異なる特殊性をもつことも一般に承認されている。とりわけ、前者は後者に比して、より法律適合性、画一性、強行性、公益性などの要請がつよく、信義則の法理を全面的に適用することになると、行政の法律適合性の要請がくずれるおそれがある。したがって、行政法の分野に信義則を導入するにあたっては、これらの特殊性と信義則との調整を図る必要があるのである。すなわち、行政法におけるこれらの特殊性ないし要請が、法の一般原理としての信義則をどの程度修正するか、いいかえると、これらの要請を考慮しながら、行政法における信義則の適用の要件および範囲を個々の問題について検討する必要がある」²⁰と行政法において信義則を適用する場合には、その適用要件及び範囲を検討する必要があると述べている。これらの検討の中に、租税法における信義則適用の問題があるのである。

第3款 信義則の観念・法的根拠

信義誠実とは、「具体的事情の下において当事者が相手方に対して正当にもつであろうところの行動の期待を指す」²¹ものであり、信義則の観念又は機能として信頼保護があることは、広く承認されている²²。近江幸治教授も、「本来、権利者は、自分の「権利」である以上、自由にその権利を行使できるはずである。しかし、そのことが、例えば、いつ

¹⁵ 菅野・前掲注9) 20-21 頁。

¹⁶ 林信雄『法律における信義誠実の原則』（評論社、1949）49 頁。

¹⁷ 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）230-231 頁。

¹⁸ 田中・前掲注17) 230-231 頁。

¹⁹ 原龍之助「租税法と信義則の適用一二つの判決を機縁として」法学雑誌 16 巻 2～4 号（1970）254 頁。

²⁰ 原・前掲注19) 254 頁。

²¹ 水野忠恒『租税行政の制度と理論』（有斐閣、2011）248 頁。

²² 乙部・前掲注11) 27 頁。

たん約束したことを覆して相手方に対する信頼を著しく裏切るような場合には、社会生活上潔しとしないゆえに、その権利行使を否定する必要がある。その法的手段が「信義誠実の原則」（信義則）である。」²³として、信義則の機能として信頼保護があることを説明されている。租税法においても、判例²⁴や学説²⁵において、たびたび信義則適用の趣旨は信頼保護の救済である旨について言及がある。租税法における信義則の適用という信頼保護とは、租税行政庁と納税者の信頼関係の維持にある。租税法規が複雑化していく背景のなかで、租税行政庁が担う役割の重要性も増し、今後ますます信義則がその信頼保護という観念の意味での重要性が増してくるであろう。また、ここでいう信頼保護とは納税者側にかぎらず、租税行政庁側の信頼保護の機能をもつこともありうる²⁶。このことは、後述する信義則適用要件の中に、納税者側にも自己の責めに帰すべき事由がないかどうか問われていることにも表れているとおり、信頼保護には、租税行政庁側と納税者側の双方に適切な信頼維持のための態度が求められているのである。租税法における信義則適用要件を論じるにあたっては、これらの意味での信頼対象の適格性や正当性を念頭に置いて検討すべきであろう。

信義則の法的根拠として、学説では、正義や条理の要請に基づくものである²⁷とか、法的安定性の理念から生ずる²⁸とか、憲法14条1項にある²⁹とか、憲法上の基本原理であ

²³ 近江幸治『民法講義Ⅰ（第7版）』（成文堂、2018）21頁。

²⁴ 例えば、後述する昭和62年最高裁判決や、東京高裁平成5年11月25日判決・税資199号940頁では、「課税処分が租税法規に適合したものである場合に、信義則の法理の適用により、これを違法なものとして取消することができるのは、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するような特別の事情がある場合に限られるというべきである。」と判示している。

²⁵ 酒井克彦教授は、信義則適用要件の検討において「合法性の原則を制限してまで、信義則の適用を認め得る場合があるとすれば、そこで保護すべき納税者の信頼とはどのようなものであろうか。」と述べている。酒井克彦「租税行政庁による誤指導と信義誠実の原則の適用（上）-納税者の自己決定権の侵害との関係に着目して-」税経通信60巻9号（2005）166頁。原龍之助教授も、「…行政庁の助言、指導等に基づき、これを善意で信頼して行動した納税者の利益を保護しなければならぬ場合のあることも否定できない。こういう見地からすれば、租税法律主義の一般的要請を文字どおりに貫くことができず、信義則を適用して具体的な信頼保護の要請との調整を図る必要があることもあろう。」と信義則の機能を述べている。原・前掲注19）247頁。

²⁶ 乙部・前掲注11）35頁。

²⁷ 原龍之助「行政法における信義誠実の原則序説」田村徳治等編『憲法及び行政法の諸問題-佐々木博士還暦記念』（有斐閣、1938）391-392頁。

²⁸ 北野弘久『税法学原論（第8版）』（勁草書房、2020）142-143頁。

²⁹ 中川一郎教授は、租税法における信義則の法的根拠について、「…租税法律主義を根幹とする法治国における税法の領域へ、全法秩序の根底をなす法原則であるという説明だけで、信義誠実の原則を法規範として導入できるであろうか。実定法上の根拠がない理念の要請自体を、一躍法規範化することは、租税法律主義との競合・対立の問題を生ずるのである。」とし、「信義誠実」という文言が、民法のごとく、あるいは既述のスイスの州税法のごとく、使用

る「納税者の信頼保護」から派生するものである³⁰とする説があった³¹。乙部哲郎教授は、「行政法または租税法における信義則の適用を理由づけるためには、信義則が法の一般原理としての性格をもつことをいえば足りる。」³²と述べており、現在では、信義則が私法と行政法に通ずる、すべての法律関係を支配する一般原理として適用されるという解釈が通説となっている³³。

第3節 租税法における信義則適用

第1款 租税法律主義と信義則

信義則が法の一般原理として行政法にも適用される以上、租税法においても信義則が適用されると解される。ただし、租税法においては、租税法律主義の1つである合法性の原則の要請により、その適用については、一層の議論があった。

租税法律主義とは、課税の徴収及び賦課は法律に基づいて行われなければならないとする原則である³⁴。これは、国民の財産権を侵害することとなる租税の徴収において恣意的な課税を禁止するものであり、罪刑法定主義とともに近代民主主義の柱になっている³⁵。現代社会においては、租税に関する国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるという意義がある。特に信義則との兼ね合いで引き合いとなるのは、租税法律主義の内容の1つである合法性の原則である³⁶。租税法は強行法であるから、課税要件が充足される限り、租税行政庁には租税を減免する自由はなく、また租税を徴収しない自由もないという原則である。租税行政庁が過去に誤って行った行政指導等が信義則によって認められることとなると、税法上違法な処理となることから、合法性の原則と抵触するという問題があ

されていなくても、成分規定から「信義誠実」が導き出されるのでなければならない。法形成の理念や、法治国理念そのものにこれを求めることは、租税法律主義を最高法原則とする税法の領域に関する限り、税法の特殊性格を看過するものである。私は、憲法14条1項に税法における信義誠実の法的根拠を求める。同条項は、法平等の原則を定めたものであり、それは税法において租税平等主義として顕現している。」と述べている。中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大創立35周年記念論文集（1969）156-157頁。

³⁰ 大橋為宣氏は、「税法の分野では、納税者の信頼保護という代りに、これに類似すると思われる「禁反言の法理」ないし「信義誠実の原則」の概念用語が借用されて今日に至っている。」とし、「「納税者の信頼保護」は憲法上の基本原理である」と述べている。大橋・前掲注12）77-81頁。

³¹ 乙部哲郎「租税法と信義則(2)-判例を中心に-」神戸学院法学28巻2号（1998）323-324頁。

³² 乙部・前掲注31）327頁。

³³ 品川芳宣「税法における信義則の適用について-その法的根拠と適用要件-」税大論叢8号（1974）4頁；田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）231頁。

³⁴ 金子・前掲注10）77頁。

³⁵ 山本・前掲注8）647頁。

³⁶ 金子・前掲注10）80-87頁。

り、租税法においては、信義則が適用される余地はないとする見解もある³⁷。

しかし、信義則はすべての法律関係を支配する一般原理として適用されるものであるから、租税法律主義の原則も右法理を否定する根拠にはならないとして、租税法においても信義則が適用されたとした判決（東京地裁昭和 40 年 5 月 26 日判決・行集 16 卷 6 号 1033 頁。以下「文化学院事件地裁判決³⁸」という。）が示されたことを契機に、租税法における信義則適用の議論がより活発となった。以下にリーディングケースとなった判例を概観する。

第 2 款 文化学院事件地裁判決

租税法において信義則の適用を認めた最初の判例として注目される文化学院事件地裁判決では、「思うに、自己の過去の言動に反する主張をすることにより、その過去の言動を信頼した相手方の利益を害することの許されないことは、それを禁反言の法理と呼ぶか信義誠実の原則と呼ぶかはともかく、法の根底をなす正義の理念より当然生ずる法原則…であって、国家、公共団体もまた、基本的には、国民個人と同様に法の支配に服すべきものとする建前をとるわが憲法の下においては、いわゆる公法の分野においても、この原則の適用を否定すべき理由はないものといわねばならない。」としたうえで、「…禁反言の原則は、もともと、制定法上、形式的には適法とされる行為であるにもかかわらず、個別的、具体的事情の下で、これを行うことが法の根底をなす正義の理念に反するところから、これを行なうことを許さないとするものであって、前述のような事実上の行政作用の果している役割りにかんがみれば、個々の場合に、租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行なわるべきであるとする原則を形式的に貫くことよりも、事実上の行政作用を信頼したことにつきなんら責めらるべき点のない誠実、善良な市民の信頼利益を保護することが、公益上、いっそう強く要請される場合のあることは否定できないところであるから、租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行なわるべきであるということは、税法の分野に禁反言の原則を導入するについて、その要件及び適用の範囲を決定する場合に考慮を払うべき

³⁷ 新井隆一「租税法の適用と解釈」金子宏ほか編『租税法講座 1（租税法基礎理論）』（ぎょうせい、1974）312-313 頁。

³⁸ 東京地裁昭和 40 年 5 月 26 日判決・行集 16 卷 6 号 1033 頁。事案の概要は、次のとおりである。原告（以下 X とする。）は、昭和 23 年 6 月 12 日民法 34 条により文部大臣の許可を得て設立された財団法人であって、学校教育法 83 条にいう各種学校を設立し、その所有にかかる本件土地建物を右学校において直接教育の用に供していたところ、東京都千代田税務事務所長が、本件土地建物は地方税法 348 条 2 項 9 号所掲の固定資産に該当するものと判断し、昭和 28 年 9 月 17 日付通知書をもって、昭和 28 年度以降の固定資産税につき非課税の取扱いをすることに決定した旨を X に通知した。ところが、その後、昭和 36 年 6 月東京都千代田税務事務所係員が、本件土地建物を再調査したところ、X は学校法人ではないから、地方税法の右条項にあたるものではないことが判明したため、昭和 32 年度に遡って固定資産税を賦課した。X がこれを納付しなかったため、被告である都知事は、徴収のため差押処分を行ったところ、X はこれらの処分の取消しを求めて争われた。

要素の一つとはなっても、この原則の導入を根本的に拒否する理由とはなり得ないものと解すべきである。」と判示した。租税法律主義は租税法における信義則適用要件を検討する際に考慮すべき事項ではありながら、信義則適用を阻却するものではないとした。

なお、本件の控訴審判決³⁹（以下「文化学院事件高裁判決」という。）では、租税法における信義則適用について、解釈論上は、認められるとしながらも、本件における信義則の適用を否定した。

第3款 昭和62年最高裁判決⁴⁰

さらに、昭和62年に、最高裁で初めて租税法における信義則の意義、根拠、適用要件などの一般的見解を提示する判決も現れた。これらを受けて、現在では学説・判例ともに租税法における信義則適用を認める見解になっている。

昭和62年最高裁判決は、「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кан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処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」とし、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護すべき特別の事情がある場合に、個別救済の方法として信義則の適用を検討できると判示した。特別の事情が存するかどうかの判断にあたって少なくとも考慮すべき不可欠なものとして示された要件について、第3章で詳述する。

第4節 小括

本章では、租税法における信義則適用を検討するにあたり、信義則の意義を述べ、信

³⁹ 東京高裁昭和41年6月6日判決・行集17巻6号607頁。

⁴⁰ 前掲注2) 最高裁昭和62年10月30日判決・判時1262号91頁。事案の概要は、次のとおりである。原告（以下Xとする。）の実兄であり、かつ養父であったAは、戦前から酒類販売業の免許を受け、酒類販売業を営んでいた。Xは、昭和29年11月頃から事実上同店の業務を運営するようになった。Aは青色申告の承認を受けており、同店の営業による事業所得については、昭和29年分から同45年分までA名義により青色申告がされてきたが、昭和47年3月、同46年分につき、Xが青色申告の承認を受けることなく自己の名義で青色申告書による確定申告をしたところ、被告（以下Yとする。）は、Xにつき青色申告の承認があるかどうかの確認を怠り、右申告書を受理し、さらに昭和47年分から同50年分までの所得税についても、Xに青色申告用紙を送付し、Xの青色申告書による確定申告を受理するとともにその申告に係る所得税額を収納してきた。その後、Yは相続税調査により、Xが青色申告承認を受けずに青色申告を行っていたことが判明して、青色申告の効力を否定して白色申告とみなす更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分等を行ったところ、Xが、各処分の取消しを求めて争った事案である。

信義則の観念又は機能として信頼保護があり、租税法における信義則の適用でいう信頼保護とは、租税行政と納税者の信頼関係の維持にあることを確認した。また、民法の分野で私法関係の規律として登場した信義則が行政法において適用されるかどうかの議論を確認し、信義則が他の法の分野にも通すべき一般原則であり、行政法においても適用されるというのが通説であることを述べた。さらに、租税法における信義則が適用されるまでの検討課題として、租税法律主義と信義則の相克の問題に触れ、租税法における信義則適用におけるリーディングケースとなっている判例を2つ挙げ、その問題についてどのような解釈をしたかを確認し、租税法においても解釈論上は、信義則が適用されるということを確認した。

次章以降では、租税法理主義と信義則の相克の問題から、租税法における信義則適用要件を、判例や学説でどのように判断してきたかについて考察を行なう。

第2章 租税法における信義則の学説の分類

本章では、租税法における信義則適用要件を検討するにあたり、租税法律主義のもとにおける信義則適用の学説上の見解を分類ごとに確認し、また各学説を適用した判例がどのように信義則適用を判断したのか考察する。第1節から第4節まで、それぞれ適用肯定説、比較衡量説、損害賠償救済説、適用否定説を取り上げて考察し、さらに、租税法における信義則適用の問題点を明確にする。最後に、第5節で本章のまとめとして小括を述べる。

第1節 適用肯定説

第1款 学説

中川一郎教授⁴¹は、信義則の法的根拠は制定法に求めるべきであるとし、「税法における信義誠実の原則は、元来法治国思想に由来するものであり、税法形成の理念である法安定性（法予測可能性）の要請によるものではあるが、それが実定税法上の法原則化は、憲法14条1項に法的根拠を置くのである。それは憲法84条及び30条に法的根拠を置く租税法律主義と同列のものであるが、両者はその性格上果たすべき役割を異にし、相競合することはあり得ない。」⁴²と述べ、信義則は憲法14条1項に根拠を置く租税公平主義⁴³に基づくものであり、租税法律主義に抵触しないと主張された。また、「…同一納税義務者に対する課税処分における税法の適用ならびに要件事実の認定について、時間的に先きになされた処分を基準として、後になされる処分がそれと矛盾しないことを要請するのである。いずれの処分が正しいかということを判断して、正しい処分を基準とするのではない。…仮に左きになされた処分が誤っていても、後になす処分は、この先きの処分に従うことを要請するのである。」⁴⁴と論じた。その他、石田譲教授⁴⁵、南博方教授⁴⁶、首藤重幸教授

⁴¹ 中川一郎教授は、西ドイツの連邦財政裁判所の判例等を取りまとめる等、租税法における信義則適用に関する研究の第一人者である。著書は、中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大創立35周年記念論文集（1969）、中川一郎「資料：我が国の税法における信義誠実に関する判例集」税法学400号（1984）の他多数ある。

⁴² 中川・前掲注29）159-160頁。

⁴³ 中川一郎教授は、租税公平主義には、形式的租税平等主義と実質的租税平等主義とがあると説明され、「税法における信義誠実の原則は、この形式的租税平等主義の顕現である」とされ、いずれの処理が正しいか判断して、正しい処分を基準とするのは、実質的租税平等主義の顕現であるとし、「もちろん先きになされた処分が誤っている場合には、事前にその旨を納税義務者に知らして、将来正しい処分をしなければならないことは、実質的租税平等主義の要請するところである。しかし、それは納税義務者に先きになされた処分が誤っていたことを知らしたうえのことであるから、それ以前の年度については、前の処分の拘束を受けるのである。」と論じた。中川・前掲注29）159頁。

⁴⁴ 中川・前掲注29）159頁。

⁴⁷らも、論拠は必ずしも一致していないが、信義則を適用しても租税法律主義に抵触しないとする説（以下「適用肯定説」という。）を主張した。

第2款 判例

乙部哲郎教授は、租税判例において「信義則の適用を認めても租税法律主義に抵触しないとみるものがまれにある。」⁴⁸として、著書の中で、神戸地裁平成8年2月21日判決を挙げている。同判決では、租税法における一般条項の位置づけについて次のように判示している。

「…法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって租税法律主義にいう「法律」に内在するものといえる上、本件のような場合に課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当でない。したがって、本件においても法人格否認の法理の適用を認めるのが相当であり、原告の右主張を採用することはできない。」⁴⁹

上記の判例では、信義則が租税法律主義に内在するという。これは、南博方教授と同旨といえる⁵⁰（注釈46参照）。

第3款 考察

適用肯定説は、租税法律主義に抵触しないと論じているところに、後に述べる学説と違いはあるが、その適用にあたっては、一定の要件を付しているものがあり、無条件に信義則が適用されるという意味での肯定説ではない。適用肯定説を唱える中川一郎教授も、信義則違反を適用する場合の要件⁵¹を述べており、その要件の法的根拠は明記されてい

⁴⁵ 石田譲「信義誠実の原則が民法で果たす機能について」法学教室5号（1974）33-36頁。

⁴⁶ 南博方教授は、「租税法律主義は、租税行政が形式的意義での法律にのみ拘束されることを意味するものではなく、不文の法にも拘束されることを意味する」と述べている。南博方「青色申告の承認の取消しと失効の法理」『行政手続きと行政処分オンデマンド版』（弘文堂、2014）219-220頁。これに反対の意見として、碓井光明教授は、「…租税法律主義は、法的安定性を形式的意味の「法律」により確保しようとしているのであって、民主的正当化の手続を要求するものであり、命令や租税行政庁の言動によるものではない。」と説示している。碓井光明「租税法における信義誠実の原則とそのジレンマ」税理23巻12号（1980）4頁。筆者は、碓井光明教授の意見に賛成である。

⁴⁷ 首藤重幸「税法における信義則」北野弘久編『日本税法体系-判例研究1（税法の基本原則）』（学陽書房、1978）131-132頁。

⁴⁸ 乙部・前掲注31）338頁。

⁴⁹ 神戸地裁平成8年2月21日判決・訴月43巻4号1257頁。租税の徴収につき、法人格否認の法理の適用を認めた事例。

⁵⁰ 乙部・前掲注31）338頁。

⁵¹ 中川一郎教授は、信義則が課税権者に適用されるためには、次の要件の全部が充足されなければならないとしている。（以下原文を列挙する。）①納税義務者の信頼の対象となるような課税権者の行態を必要とする。②課税権者の行態を納税義務者が信頼し、しかも信頼する

いが、租税公平主義が求めている公平性を判定しているものと推察する。

中川一郎教授は、前述の文化学院事件地裁判決の判例評釈で、「民事法におけるがごとく、両当事者は相互に相手方の信頼に対して誠実義務を負うということが、そのまま税法へも導入されるのではない。税務行政庁に対する納税者の信頼に対して、税務行政庁が誠実義務を負うことだけが、税法における信義誠実の原則として問題になる…。」⁵²としており、納税者側の租税行政庁に対する誠実義務は必ずしも必要でないと解釈しているようである。しかし、租税法においては、申告納税制度であるがゆえに、納税者の申告行為は私人の公法行為でもあるから、自らも申告行為に対してある程度の誠実義務を負うべきである。そうであるとすれば、税務行政庁が誠実義務を負うことだけが税法における信義誠実の原則として問題になるとして、先になされた処分が誤りであっても租税行政庁側に責任があるのであれば、後になす処分は、先の処分に従うことが要請されるとする中川一郎教授の見解には疑問がある。

信義則と租税法律主義の相克の論点で、租税法律主義が意図するところの法的安定性について論じられることがある。乙部哲郎教授は、法的安定性について2つの側面があるとし、「第一に、抽象的法律関係の規律の継続性である。典型的には法令による規律の継続の意味であり、法律による行政により達成できることが多い。法令の存続への国民の信頼保護の視点からいわずに侵害立法の遡及適用の禁止などとして現れることもある。第二に、具体的法律関係の規律の継続性がある。典型的には特定の相手方との関係で示された個別具体的行政活動を通じた規律の存続であり、行政行為の取消・撤回の制限などとして現れる。」⁵³と述べている。信義則で論じられている法的安定性の意義としては、乙部哲郎教授が言う第一が合法性の原則という法的安定性であり、同様に、第二が、租税行政庁が行政サービスや行政処分として担う法的安定性であり、二つの側面がある。租税法律主義と信義則の相克の問題を検討するときに、法的安定の2つの側面のどちらか一方を軽んじて判断できるものでもない。乙部哲郎教授も、中川一郎教授の適用肯定説について、「中川博士がいう法的安定性は具体的法律関係の規律の継続性の意味であろうか」と第二の意義である法的安定性を指しているとし、「…平等原則は本来同種の状況にある複数の者の比較において平等の存否を決定するはずであって、平等原則が同一人の前後の状況の

ことについて納税義務者を責めるべき事由がないことを要する。③納税義務者が課税権者の行態を信頼し、その信頼を基礎として、何らかの経済的な処理をしたことを要する。④課税権者が自己の行態に反するような税務行政処分をしたことを要する。⑤税務行政処分により納税義務者が経済的に不利益を受けた場合でなければならない。⑥納税義務者に、課税権者の行態に関連して、背信行為のないことを要する。⑦課税権者の税務行政処分は適法処分であることを要する。中川一郎『税法学体系（全訂増補版）』（ぎょうせい、1977）109-111頁。

⁵² 中川一郎「税法における禁反言の原則（信義誠実の原則）の適用の要件と限界」シュトイエル44号（1965）15頁。

⁵³ 乙部・前掲注31）325-326頁。

比較で同等性を要求するかは疑問があろう」⁵⁴としている。信義則が適用されると第一の意義である抽象的法律関係の規律の継続性の意味での法的安定性は損なわれるものであるから、租税法律主義に抵触すると考えるのが妥当であろう。

第2節 比較衡量説

第1款 学説

金子宏教授は、「租税法における信義則の適用の有無は、租税法律主義の1つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいま1つの側面である法的安定性＝信頼の保護の要請を重視するか、という租税法律主義の内部における価値の対立の問題である。利益状況のいかんによっては、この2つの価値の衡量において、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合がありうるのであって、そのような場合には個別的救済の法理としての信義則の適用が肯定されるべきである。」⁵⁵と論じた。また、品川芳宣教授も、「…租税法律主義の原則が意図するところの租税関係を中心とした国民の経済生活における予測可能性や法的安定性の確保の要請により、税務官庁としては、第一義的には、法律の要件に定めのない事実に対して、国民の納税義務を負わすことができないことはいうまでもないことである一方、同じくこの原則が意図する課税の平等、負担の公平等の要請により、税務官庁としては、法律に定める租税債権を一方的に破棄したり、免除したりすることも許されないと解さなければならない。そして、このことが社会的利益にほかならない。従って、法の一般原理として、信義則が税法においても適用されうるとしても、その適用の要件や範囲は自ずと限定されることになる。例えば、信義則が適用される場合であるとして、…租税法律主義が意図する社会的利益との権衡において極めて限定せざるを得ないものと解すべきであろう。」⁵⁶として、比較衡量的判断⁵⁷をして信義則適用の可否を検討するとする説（以下「比較衡量説」という。）を主

⁵⁴ 乙部・前掲注31) 326頁。

⁵⁵ 金子・前掲注10) 144頁。

⁵⁶ 品川・前掲注33) 7頁。

⁵⁷ 民法においても、信義則適用の可否について比較衡量的判断をとる方法論がある。近江幸治教授は、「本来、権利者は、自分の「権利」である以上、自由にその権利を行使できるはずである。しかし、そのことが、例えば、いったん約束したことを覆して相手方に対する信頼を著しく裏切るような場合には、社会生活上潔しとしないゆえに、その権利行使を否定する必要がある。その法的手段は「信義誠実の原則」（信義則）である。したがって、信義則（の適用）とは、真の権利者の権利行使を否定する理論である。それゆえ、注意すべきは、第1に、権利者の「権利」否定の理論であるから、その適用は慎重でなければならない、少なくとも、権利否定による不利益と、信義則適用によって得られる利益との比較衡量的判断から適用されなければならないことである。」と述べている。近江・前掲注23) 21頁。比較衡量説の考え方は、必ずしも、租税法における信義則適用の固有の方法論ではないことが分かる。

張された。その他にも原龍之助教授⁵⁸、碓井光明教授⁵⁹、酒井克彦教授⁶⁰らが、この学説を主張される。

第2款 判例

文化学院地裁判決では、「…事実上の行政作用を信頼したことにつきなんら責めるべき点のない誠実、善良な市民の信頼利益を保護することが、公益上、いっそう強く要請される場合のあることは否定できない」とし、「…租税の減免が法律上の根拠に基づいてのみ行なわれるべきであるということは、税法の分野に禁反言の原則を導入するについて、その要件及び適用の範囲を決定する場合に考慮を払うべき要素の一つと」なると判示しており、比較衡量により信義則適用を検討するという立場である。さらに、昭和62年最高裁判決が、比較衡量説に則った判示をしたことにより比較衡量説が大勢となっている⁶¹。

第3款 考察

特別の事情が存する場合には、租税法律主義を遵守し過ぎると予測可能性や法的安定性がかえって保たれないという結果になるときがあるのであって、そういった場合に、租税法律主義の原則が意図する公益（社会的利益）と特定の納税者の私益（個別利益）を比較衡量したうえで、特別に納税者を救済する措置として信義則を適用するという比較衡量説に賛成である。また、昭和62年最高裁判決で示されたように、比較衡量説が学説や判例においても大勢である。

比較衡量説と前に述べた適用肯定説との違いは、適用肯定説は、租税法律主義に抵触しないと論じ、公平性の観点で信義則適用の検討を論じているのに対し、比較衡量説は、信義則が適用されると、租税法律主義に抵触するのであるが、公益と私益を比較衡量し、納税者を救済する特別の事情が存するときに納税者を救済する目的で信義則適用を検討すると論じているところである⁶²。

比較衡量説の立場にたって信義則適用要件を判断する場合に、租税法律主義の原則が

⁵⁸ 原・前掲注19) 258頁。

⁵⁹ 碓井・前掲注46) 2-8頁。

⁶⁰ 酒井克彦『ステップアップ租税法-租税法解釈の道しるべ-』（財経詳報社、2010）279頁。

⁶¹ 乙部哲郎教授は、昭和62年最高裁判決について、「信義則が正義の理念の現れであり法の一般原理であることを根底において法律適合性との比較衡量により信義則の適否を決めるべきといい」とし、「平成に入ると、「判旨の一般的見解」として紹介の判例のほとんどがこの最高裁判決に従っており、（省略）信義則の適否は法律適合性との「較（衡）量」によるべきことが大勢となっていく」と述べている。乙部・前掲注31) 339頁。

⁶² 乙部哲郎教授は、金子宏教授が、租税法における信義則の適用の有無は、租税法律主義の内部における価値の対立の問題であるとして、租税法律主義に抵触しないと主張していることから適用肯定説に分類している。乙部・前掲注31) 336頁。本稿では、金子宏教授が、租税法律主義に抵触しないとしても、比較衡量するという立場であることから、比較衡量説に分類した。

意図する守られるべき公益の範囲をどのように捉えるかによって判断が変わり、明確な判断基準が確立し難いという問題点がある。また、判例の中に、租税法律主義の原則が意図する守られるべき公益の範囲を厳しく解釈しすぎるもの⁶³もあり、議論が尽くされていない。

第3節 損害賠償救済説

第1款 学説

「先行の違法な行政指導等には反するが租税法律には適合する課税処分は適法としてその存続を認めるとともに、これにより相手方に生じた信頼損失は賠償請求により救済を図ろうとするものがある。」⁶⁴として、損害賠償により納税者を救済するとする説（以下「損害賠償救済説」という。）を主張される学説がある。塩野宏教授は、「信義則違反的行為によって、…損害が生じているので、これがそのまま放置されたのでは、国民の権利救済という点からみて、不当な結果である。そこで、…行政庁の最初の処置、すなわち、行政指導に誤りがあり、その結果損害を受けたという、損害賠償請求を行政主体に対してする余地が残されている。」⁶⁵として、「公権力の行使たる…前段階として行われたものであること等を考慮すれば、国家賠償法1条を適用すべきものと思われる。」⁶⁶と論じた。

第2款 判例

昭和63年11月30日東京高裁判決⁶⁷では、信義則違反は認められなかったが、税務相談における誤指導について担当者の故意、過失があったときの不法行為、国家賠償の問題の余地があることについて判示された。また、最近でも平成17年9月15日名古屋地裁判決⁶⁸において、税務相談での誤指導による課税処分について信義則違反は認められなかったが、「…当該職員の誤指導が過失に基づく場合に、国家賠償法上の責任が生ずることを否定するものではない。」と判示されている。

さらに、原告が外国親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益を譲渡所得として確定申告しようとしたところ、税務職員がこれを給与所得として確定申告するのが正しいのに一時所得として確定申告するよう誤った指導をしたため、原告が財産的及

⁶³ 仙台高裁昭和50年1月22日判決・行集26巻1号3頁。また、後述する文化学院事件高裁判決（第2章第4節第2款）。

⁶⁴ 乙部・前掲注31）337頁。

⁶⁵ 塩野宏「行政指導と信義則」法学教室8号（1975）202頁。

⁶⁶ 塩野・前掲注65）202頁。

⁶⁷ 東京高裁昭和63年11月30日判決・税資166号627頁。本件は、特定事業用資産の買換えの場合の譲渡所得について課税の特例を定めた租税特別措置法37条1項の適用を否認する所得税更正処分等を不服とし取消しを求めた事案である。

⁶⁸ 名古屋地裁平成17年9月15日判決・税資255号順号10129。

び精神的損害を被ったとして、国家賠償法1条1項に基づき、被告に対し、上記財産的及び精神的損害の賠償を求めた事案⁶⁹（以下「ストック・オプション訴訟事件」という。）において、「税務署職員の本件指導と控訴人が主張する損害との間に相当因果関係が認められないから、これを棄却すべきものと判断する。」と判示され、本件は棄却されたが、注意義務違反については認められた⁷⁰。

第3款 考察

損害賠償救済説は、否定説から導かれる応用的な考え方であり、適用される条件を限定して特別に納税者を救済する措置として信義則適用を認めるという方法論としては、前述の比較衡量説と同趣旨である。

乙部哲郎教授は、損害賠償救済説について、一理あると述べられている。ただし、「信義則の機能を賠償（補償）に限定して、いわば信頼損失を金で解決するというのはどうであろうか。」「現状では信頼損失の賠償請求による救済の実効性には疑問もある。」「信頼損失の原因は適法な課税処分のほか先行する違法な行政指導等にあることを考えると、適法行為による損失補償という理論構成には問題の余地もあろう」等検討すべき課題を提示されている⁷¹。

また、救済の実効性については、前述のストック・オプション訴訟事件の判示にもあるとおり、相当因果関係を立証するのが難しく、また、行政指導が事実行為であり、申告納税制度のもとでは申告行為が最終的な決定者である納税者の意図が介在するものであることから、税務署員の責任を問うことには、相当ハードルが高いのではないだろうかと推察される。損害賠償救済説についても残されている課題が多く、実効可能性がないのであれば、損害賠償で納税者の信頼損失を救済することができないのであり、信義則を賠償に限定して租税法に適用するのには、早計の感がある。

昭和61年5月28日東京高裁判決⁷²では、訴訟上の信義則⁷³が争われ、租税の事実認定

⁶⁹ 東京高裁平成21年9月29日判決・税資259号順号11279。

⁷⁰ 裁判所は次のように判示している。「…税務署の担当者は、本件指導当時、既に商法上のストック・オプションの権利行使益の所得区分を給与所得とする取扱いが統一されていたのであるから、外国親会社から日本子会社の従業員等に付与されたストック・オプションの権利行使益の所得区分の取扱いに関しても、上記資料を検索したり、国税庁に照会したりするなどして、その取扱いを調査すれば容易に確認できたのに、これを怠り、誤った本件指導を行ったものであるから、控訴人が税務申告した際の本件指導には、通常尽くすべき注意義務違反があったといわざるをえない。」

⁷¹ 乙部・前掲注31) 344-345頁。

⁷² 東京高裁昭和61年5月28日判決・判タ639号148頁。

⁷³ 乙部哲郎教授は、「訴訟前・訴訟外または別件訴訟における先行行為に対する信頼保護の観点から矛盾する訴訟上の主張を制限するのは、おもに「訴訟上の禁反言」である。」とし、その適用要件としては、「第一に、当事者が訴訟上または訴訟外で一定の態度をとり、後にこれと矛盾する訴訟上の行為をすること（行為矛盾）、第二に、相手方が先行の態度を信頼し、こ

や解釈適用を争われたものではないとはいえ、「税務署員は僅かの注意を払えば審査請求中であることを知ることができたのに修正申告を勧奨したため、納税者の不服申立手続上の重大な利益を失わせることになったのは、信義誠実の原則に反する。」として信義則違反が適用されている。酒井克彦教授は、「あくまでも、ここでの信義則の適用は、合理的な問題解決のためのツールとしての意味を有するに過ぎないように思えてならない。」⁷⁴と述べているが、信義則適用は、そもそも問題解決のためのツールとしての機能があるものであり、その意味においては、本件は意義のある判決であると判断できる。ただし、酒井克彦教授は、「そもそも税務署員の指導を何故問題があったとしたのかという点が国税通則法の解釈論として論じられる必要があるだろう。」⁷⁵と指摘しているとおおり、本事案の結論においては妥当であると考えるが、後述する租税法における信義則適用の公的見解の表示としての意義や申告納税制度のもとにおける納税者と租税行政庁の関係性における納税者の申告行為という位置づけなどの解釈において、どのように法的に結論づけたのかどうか、今後の租税法における信義則適用にあたって検討すべき課題が残る。

第4節 適用否定説

第1款 学説

杉村章三郎教授は、行政法における信義則適用について論じるなかで、信義則は「実証法主義⁷⁶を放棄するものではない…法規に対する一つの解釈基準たるに止まる。」⁷⁷とし、信義則は私法における信義則ほど一般的な通用力はないと論じた⁷⁸。

下村芳夫氏も、「信義誠実の原則はあくまでも当事者の自由意思によって結ばれた契約関係を解釈補充する原理である。しかし、原則として当事者の自由意思を前提とすることなく、租税実体法規の定める課税要件の充足によって納税義務が成立し、そこに租税債権

れに基づいてすでに自己の法的地位を決めたこと（相手方の信頼）、第三に、矛盾した後行行為の効力をそのまま認めたのでは、先行行為を信頼した相手方の利益を不当に害する結果となること（相手方の不利益）があげられ、総合的に判断することになる。租税の訴訟上の禁反言においては、「先行行為に対する相手方の信頼保護のために矛盾する訴訟上の主張を制限するという視点からは、「訴訟上の禁反言」則の適用要件を準用しうるが、とりわけ課税庁の主張には課税庁に対する信義則の適用要件を準用してよいであろう。」と述べている。乙部哲郎「行政訴訟と信義則-判例を中心に-」神戸学院法学 23 巻 4 号（1993）1-8 頁。

⁷⁴ 酒井克彦「修正申告の懲罰において信義則の適用が認められたケース（昭和 61.5.28 東京高判）」税理 54 巻 2 号（2011）71 頁。

⁷⁵ 酒井・前掲注 74）70 頁。

⁷⁶ 実証法主義を放棄するものではないとする杉村章三郎教授の説と対立する意見として、原龍之助教授が、信義則は、実定法規の修正機能を果たすとする説がある。原龍之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌 6 巻 3 号（1960）2 頁。

⁷⁷ 杉村章三郎「行政法規解釈論」法学協会雑誌 54 巻 4 号（1936）667 頁。

⁷⁸ 杉村・前掲注 77）668 頁。

債務関係が発生する租税法律関係においては、そこに信義誠実の原則が適用される余地はないであろう。」⁷⁹として、租税法規に違法する場合は、信義則の適用は認められないとする説（以下「適用否定説」という。）を主張した。

和田正明教授は、信義則の適用を付帯税については肯定するも本税については否定する⁸⁰。信義則はそもそも違法な状態にある申告等を適正な状態にするための課税処分が、信義則違反により取り消されるかどうかを争うものであるため、租税における信義則適用の否定説を主張されていることとなる。

その他にも斉藤明教授⁸¹、新井隆一教授⁸²らがこの学説を主張される。

第2款 判例

前述の文化学院事件地裁判決の控訴審である文化学院事件高裁判決⁸³では、「法の解釈・適用の誤りに基く違法な措置にせよ、右のように長年にわたって租税行政庁が非課税の取扱いを続け、そのため納税者の方も非課税と信じてそのつもりで経営経理を続けているとき、一度に、過年度に遡って多額の課税をすることにより、納税者甚大な支障、不測の損害を受けることがないとはいえず、事情いかんによってその救済が考慮されねばならぬ場合もあり得よう」と比較衡量説の立場も表明しつつも、「禁反言の適用を認めると違法な結果を生ずる場合には、その適用を阻却されると解されている。」と判示しており、違法な結果を生ずる場合の信義則適用を認めないということであるから、適用否定説に分類される。この判旨には疑問があるが、結果として、適用要件の充足を検討⁸⁴しているものであり、判決の結論については賛成である。

第3款 考察

適用否定説も適用肯定説と同様に極端である。債権債務関係の当事者が租税行政庁と納税者に置き変わるだけで、租税法規における権力性と公益性があるからといっても、両当事者特に租税行政庁が信頼関係の維持を努める責任も当然に残るわけであり、そういった信頼関係の維持が損なわれた時に、信頼損失の救済の必要性がなくなるわけでもなく、これらを全く無視して租税法における信義則適用を否定できるものでもない。

学説や判例の積み重ねを経て、また文化学院事件地裁の判示にも、「…租税法規が著し

⁷⁹ 下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題-税法の解釈と適用を中心として-」税大論叢6号（1972）44頁。

⁸⁰ 和田正明「税法における信義則」関東学園大法学紀要9号（1994）159頁。

⁸¹ 斉藤明「租税法における基本原則」創価法学15巻2・3・4号（1986）67頁。

⁸² 新井・前掲注37）312-313頁。

⁸³ 前掲注39）東京高裁昭和41年6月6日判決・行集17巻6号607頁。

⁸⁴ 後述する信義則適用要件でいう、「信頼の対象となる公的見解を表示したこと」および「表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと」、「納税者の責めに帰すべき事由がないこと」について判示している。

く複雑かつ専門化した現代において、国民が善良な市民として混乱なく社会経済生活を営むためには、租税法規の解釈適用等に関する通達等の事実上の行政作用を信頼し、これを前提として経済的行動をとらざるを得ず、租税行政当局もまた、適正円滑に税務行政を遂行するためには、かような事実上の行政作用を利用せざるを得ない。」とあるとおり、租税法における複雑性が増すなかで、租税法における信義則適用が認められる見解となった。

しかし、前述の文化学院事件高裁判決にも見られるとおり、比較衡量説の立場を表明するものでも、実質的には適用否定説に分類されるものがある。その違いは何であろうか。比較衡量説とは、信頼が保護に値するかを、租税法律主義の原則が意図する公益と納税者の被った経済的不利益の比較衡量をして、納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合に信義則の適用が検討されるという説である⁸⁵。比較衡量説でいう租税法律主義の原則が意図する守られるべき公益の範囲とは、2段階があると考えられる。1つは、法律の規定にしたがって課税することによる法的安定性であり、合法性主義に基づく本来の公益であり、租税法規の適用や解釈を厳格に捉えることが求められるものである。もう1つは、善良な納税者同士による課税の公平性であり、租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮すること）から導かれる法的安定性である。安宅敬祐教授は、信義則適用が厳格になることについて、「…法律の規定に沿って課税することこそが公益でありそのことを優先すべきであるという考え方の方が説得的になり易いことを示している。」⁸⁶と述べており、前者の公益を指しているが、この考え方によれば、信義則が適用されるのは、適法な課税処理となっているもののみとなってしまうのであり、信義則の適用について相当厳格となり、ほとんど適用されなくなってしまうのである。比較衡量説にたって信義則を適用するというのであれば、ここでいう守られるべき公益の範囲とは、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）が求められるものであるとして、信義則の適用要件を検討すべきである⁸⁷。

⁸⁵ 安宅敬祐「判例から読み解く 租税法と信義則(禁反言の法理)」税 60 卷 12 号 (2005) 31 頁。

⁸⁶ 安宅・前掲注 85) 31 頁。

⁸⁷ 酒井克彦教授は、租税法における信義則適用要件の検討にあたり、以下のとおり、自己決定権侵害論を展開されている。「租税行政庁の誤指導が信頼の対象となる「公的見解」に当たるとしても、そのことが唯一の信義則適用の要件ではないため、次に、第二の要件である信頼が保護に値することと、第三の要件である「何らかの行為」をしたことという要件に当たるかどうかの検討が必要となろう。」これらの要件の意味することについて民事法領域での検討を試みられ、「民事法領域では、例えば、商品勧誘時における不実表示などがあつた場合に説明義務という信義則上の義務違反を問ひ得るかどうかが議論される際に、自己決定権侵害という構成をとることがある。自己決定権行使によって生じる損害額を財産損害として捉え

第5節 小括

本章では、租税法における信義則適用における学説上の分類として、適用肯定説、比較衡量説、損害賠償救済説、適用否定説を取り上げて、学説の内容や判例を確認し考察した。さらに、昭和62年最高裁判決で示されたように、比較衡量説が学説や判例においても大勢であることを確認した。ただし、比較衡量説の立場をとる判例でも、その判断基準においては、さまざまな見解があり、明確な判断基準が確立し難いという問題点があることを確認した。筆者は、比較衡量説にたつて信義則を適用するといふのであれば、信義則の意義が租税行政と納税者の信頼関係の維持にあることから、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）が求められるものであるとして、信義則の適用要件を検討すべきであるという議論を展開した。

次章では、ここまで考察してきた内容をもとに、具体的な信義則適用要件の判断基準を検討していく。

た上で、自己決定権侵害行為ないし自己決定権危殆化行為を信義則に反する不法行為と捉えることによって、財産損害の賠償を認めるという考え方である。租税法領域における信義則の適用においても、上記の考え方から説明することが可能であると考ええる。すなわち、納税者と租税行政庁との信頼関係を基礎として、納税者が租税行政庁職員による誤指導や誤った回答を信頼し、これに基づいて「何らかの行為」をしたとすると、正しい指導や正しい回答があれば行い得なかったもしくは行った行為の結果とは異なる経済的な結果を招くことになり、経済的不利益を被ることがある。これは自己決定権が侵害され、当該侵害された自己決定権を行使したことによって被った経済的不利益である。（下線は筆者による）「…租税行政庁による誤指導を信頼したことで自己決定権が侵害され、その信頼の下に国民が「何らかの行為」を行うこと、すなわち、自己決定権を行使することにより被った経済的不利益を自己決定権侵害に係る法益侵害と捉え、これを保護する法理として信義則を捉える考え方を採用することもできるのではなかろうか。」と説明されている。酒井・前掲注60）290-292頁。酒井克彦教授の自己決定権侵害論によれば、比較衡量説でいう公益とは、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）が求められるものであるとして納税者の救済を検討するという筆者の考え方が法的に説明できるのではないだろうか。

第3章 租税法における信義則の適用要件

本章では、前章までに述べた信義則の意義や法的根拠、租税法律主義との関係における信義則適用についての学説や判例の見解をもとに、昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件の具体的な判断基準について考察する。なお、信義則適用要件のうち、信頼の対象となる公的見解を表示したことについては、本章では、各行政作用に共通する判断ポイントについて考察し、各行政作用についてそれぞれ公的見解の表示に該当するかどうかについての考察は、第4章で詳述する。最後に、第6節で本章のまとめとして小括を述べる。

第1節 昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件

文化学院事件の研究やこれまでの学説などを基礎に、中川一郎教授や金子宏教授、品川芳宣教授が信義則の適用要件を掲げた。さらに、昭和62年最高裁判決では、比較衡量説によるものとされる⁸⁸信義則適用要件の一般的な基準が次のように提示された。

「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кан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。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」（下線は筆者による）

その後の下級審判決では、上記の昭和62年最高裁判決を参照したうえで、要件を当てはめて信義則適用を争っている⁸⁹。ただし、判例においても、これらの要件の判断基準に

⁸⁸ 乙部・前掲注31) 339頁。

⁸⁹ 谷口勢津夫教授は、昭和62年最高裁判決の信義則適用要件について、「…前記各要件の具体的範囲・内容をどのように決定するかがむしろ重要な問題であるように思われる。」とし、「…本判決は、前記各要件をそれぞれ絶対的要件と解し、一つでも要件が充足されていなければ信義則の適用を認めないという立場（以下「絶対的要件説」という。）に立っているのか、又は、前記各要件をそれぞれ相対的要件ないしは不可欠の考慮事項と解し、それらの総合的判断によって信義則の適用の有無を決定するという立場（以下「相対的要件説」という。）に

ついて、必ずしも統一された解釈がされているとはいえない。次節以降で、より具体的な判断基準を考察する。

第2節 信頼の対象となる公的見解を表示したこと

第1款 学説及び判例の傾向

1. 学説

品川芳宣教授は、「税務官庁側から納税者に対する各種の通知、情報の提供等の大半は、直接には法律上の効果を有しない、いわゆる事実上の行政作用であり、しかも、それらの情報の中には、納税者の便宜を図るために、租税関係が最終的に確定しない段階…いわば経過報告的に情報提供が行われるものがある。」とし、「このように租税関係の確定しない段階等における税務官庁側の情報提供も、好むと好まざるにかかわらず、納税者の便宜等を考える場合に行政庁に課せられた一つの責務ともなっている。以上のような税務官庁に課せられた情報提供の実態と信義則適用の厳格性に照らせば、この第一の要件を充足すべき税務官庁の公的見解の表示が何であるかについては慎重な検討を必要とするところであり」⁹⁰と事実上の行政作用が、租税関係が確定しない段階での情報提供であることから信義則の適用要件たる公的見解に該当するかどうかについての検討は慎重を要すると説明した。そして、信義則の適用要件たる公的見解の表示として、「多くの行政作用のうち、事実上納税者をも拘束し、準法規的性格をも有する法令の解釈に関する公開の通達、税務官庁としての責任ある者からなされた公文書による回答、通知等が考えられる。従って、たとえば税務官庁の相当の地位にある者がなした見解の表示であっても、それが私的になされている場合には、当然のことながらこの要件を充足しない。」⁹¹と、公開の通達と公文書による回答、通知等を挙げている。

酒井克彦教授は、信義則の適用がこれまで認められてこなかった最大の原因は、納税者が信頼を置いた租税行政当局者の見解が「公の見解」の表明に当たらないとされてきたことにあると述べたうえで、判例分析をし、主に争点となった要素として、①一定の責任ある立場の者の見解ではない、②口頭による回答に過ぎない、③一方的申立て、限られた資料の提示の範囲内での判断に過ぎない、④一応の態度の表明に過ぎない、と四つの要素を抽出した⁹²。①については、金子宏教授も、「租税職員の見解の表示がすべて信頼の対

立っているのかが問題になろう。」と述べている。谷口勢津夫「納税者が青色申告の承認申請書を提出せず税務署長の承認を受けていない場合には、青色申告制度のもとにおいても、また信義則の適用によっても、当該納税者が行った青色申告書による確定申告に対して青色申告としての効力を認めることはできないとされた事例」シュトイエル 322 号（1989）8 頁。

⁹⁰ 品川・前掲注 33) 21-22 頁。

⁹¹ 品川・前掲注 33) 22 頁。

⁹² 酒井・前掲注 60) 281-285 頁。

象となるのではなく、原則としては、一定の責任ある立場の者の正式の見解の表示のみが信頼の対象となるべきであろう。」⁹³と述べている。また、②について、金子宏教授は、「公の見解の表示は、必ずしも文書でなされる必要はないが、口頭の表示はその存在と内容を立証することが困難であり、また信頼が形成される程度が低いと考えられる。」⁹⁴と述べている。③については、第5節にて詳述する。④については、申告是認通知等で信義則の適用が争点となった際に判例で述べられることが多いが、これについては、第4章第3節にて詳述する。

租税行政庁の不作为について公的見解の表示に該当するかどうか争われることがある。品川芳宣教授は、「税務官庁の長年の課税権の不行使が、即、納税者の税務処理を認めるとする公的見解の表示に該当するとみなすわけにはいかないであろう。けだし、特に現状のように、納税者の急増に対比し、税務職員の人数は固定していることから、いわゆる実地調査は極度に低下しており、申告書上に明確にされていない限り、納税者の税務処理が長年見過されることは往々にしてありうることであり、そのことをもって公的見解の表示とみなすのは余りに税務行政の実態にそぐわないことになるからである。従って、納税者の誤信に税務官庁が積極的に加担していることの事実がない限り、「税務官庁による一種の法的状態に類する事実状態の作出」が、公的見解の表示に該当することにはなり得ないであろう。」⁹⁵と、不作为については、公的見解の表示に該当しないとしている。水野忠恒教授は、不作为を公的見解の表示と判断するときに考慮すべき要素として、①不作为について、行政庁が積極的に関与していること、②行政庁の積極的な関与が個別の納税者との間で存在していること、③行政庁の不作为が、納税者が手続を怠ったこと等により、形成されたものでないこと、を挙げている⁹⁶。金子宏教授は、「特定の物品が課税されない状態が事実上長期間にわたって継続したというだけでは、信義則の適用は認められないが、そのような事実状態がその物品を課税の対象としない旨の租税行政庁の黙示の意向の表明であるとみなしうる場合は、信義則の適用を認めるべきであろう。」⁹⁷と主張した。

2. 判例

文化学院事件高裁判決では、公的見解の表示について、以下のように判示された。「…この通知が免税その他何らの法的効果を生ずるものでないことは前記認定のとおりであって、それは単に、本件土地建物が…非課税の固定資産に該当すると認められるという所長の見解、ないし、その見解からして当然右土地建物については非課税の取扱いになるとい

⁹³ 金子・前掲注10) 145頁。

⁹⁴ 金子・前掲注10) 146頁。

⁹⁵ 品川・前掲注33) 23頁。

⁹⁶ 水野忠恒「青色申告承認の手続と信義則の法理」ジュリスト903号(1988)51頁。

⁹⁷ 金子・前掲注10) 146頁。

う部内の方針を、便宜、文書で被控訴人に知らせた事実上の措置にすぎない。」として、非課税通知書が部内の方針を知らせた事実上の措置にすぎないとして公的見解の表示にあたらないとした。信義則が適用される公的見解の表示とは、行政処分にあたらない事実上の行政作用が、準法規的性格をもっているものとして納税者に影響を与えるものと定義できるのであるから、本件の原審が判示しているとおりの、当該非課税通知書は、税務官庁の税法解釈の誤りに起因し、正規の決裁手続を経て公文書により納税者に通知されていることから、公的見解の表示にあたると判断するのが妥当であろう。その他の判例でも、この第一の要件である公的見解を表示したことについて、厳しく解釈されているものが多い（第6章第1節で詳述する）。

一定の責任ある立場の者の見解ではないことから公的見解の表示に該当しないとして、名古屋地裁平成2年5月18日判決⁹⁸において、「信託の対象となる公的見解の表示であるというためには、少なくとも、税務署長その他の責任ある立場にある者の正式の見解の表示であることが必要であるというべきである」と判示されている。また、口頭による回答に過ぎないことから公的見解の表示に該当しないとして、福岡高裁平成17年3月3日判決⁹⁹において、「それはあくまで、あらかじめ委任状も示されていない税理士の事務員からの電話での問い合わせに対する口頭による回答であり、丙の問合せに対する回答は事実上のものというべきであるから、公的見解とはいえない」と判示されている。また、不作為については、富山地裁平成18年4月12日判決¹⁰⁰において、「上記のような課税庁の不作為をもって、被告原処分庁が、その後の輸出免税の適用について公的見解を示したものと評価することはできないものというべきである。」と公的見解の表示に該当しないと判示されている。

第2款 考察

信義則が適用される信託の対象となる公的見解を表示したことの要件として、以下3点が考慮されるべきである。なお、各個別の行政作用についてそれぞれ公的見解の表示に該当するかどうかについての考察は、第4章で詳述する。

1. 一定の責任ある立場の者の見解であること

学説や判例ともに、公的見解の表示にあたるとは、一定の責任ある立場の者の見解とされるということについては、統一されており、妥当性もある。信託の対象となる公的見解の表示に値するものであるためには、行政活動の一環として、また組織の見解として公表されるものであるから、責任ある立場の者からの決裁や確認を経たものであり、納税

⁹⁸ 名古屋地裁平成2年5月18日判決・訴月37巻1号160頁。

⁹⁹ 福岡高裁平成17年3月3日判決・税資255号順号9951。

¹⁰⁰ 富山地裁平成18年4月12日判決・税資256号順号10363。

者も、そのように認識しているものでなければならない。私的なものが公的な見解の表示として認められないのも同旨である。

また、行政サービスの性質を考えたとき、例えば税務相談で、すべての税務相談について信頼性が担保されたいことは納税者の希望としてあっても、相談を希望する納税者が均等に広く機会を得るためには、簡便的に税務相談を受ける重要性もあると考える。すべての行政サービスが信義則の対象となる公的な見解の表示となるように租税行政を運営していくこととなると、決裁手続きを経る等一つの相談に対する人員やコストをかける必要があり、広く簡便的に税務相談を受ける機会が減ることとなり、また、租税行政の人員やコストを考慮すると、すべての行政サービスが信義則の対象となる公的な見解の表示となるように租税行政を運営することは、実態にはそぐわないのである。したがって、信義則の対象となる公的な見解の表示となる行政サービスと、そうでない行政サービスが併存することは許容されるのである。

2. 租税行政庁の不作为ではないこと

租税法における信義則で争われる租税行政庁の不作为としては、長年の租税慣行や課税権の不行使が考えられる。これらは、一般的には、組織の見解として公表されるものに該当しないのであるから、租税行政庁の不作为は、信義則の適用がある公的な見解の表示に該当しない。ただし、前述の水野忠恒教授が挙げた3つの要素である、①不作为について、行政庁が積極的に関与していること、②行政庁の積極的な関与が個別の納税者との間で存在していること、③行政庁の不作为が、納税者が手続を怠ったこと等により、形成されたものでないこと¹⁰¹、は考慮すべきである。さらに、例えば、資産の評価方法の変更等で、承認申請を経て課税方法等が確定し、却下等の処分がないときは承認があったものとされるようなもので、納税者が、租税行政庁の不作为について、それが公的な見解の表示であるような態度をしているかどうかについても検討すべきであろう。ただし、単なる納税申告の受理などは除かれる。

3. 立証可能性

例えば、口頭での税務相談等を信じて申告納税を行った後に更正処分を受けて、信義則が争われる場合に、行政指導等の有無をはじめ、その内容や経緯の事実について争点となることがある¹⁰²。信義則の適用を考えるうえでは、適用要件に対しての厳格性が求められるものであり、そのことが正しく納税している他の納税者との公平性の担保となるの

¹⁰¹ 水野・前掲注96) 51頁。

¹⁰² 福岡地裁平成22年8月24日判決・税資260号順号11493。「…担当官が本件給与賃金は経費として相当であると述べたことを認めるに足る証拠はないから、かかる事実を前提とする原告の主張を採用することはできない。」と判示している。

であるから、立証可能性が難しいものについて、信義則が適用されることは難しい。

第3節 表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと

第1款 学説及び判例の傾向

1. 学説

品川芳宣教授は、「納税者が単に税務官庁の公的見解の表示を信頼したというだけでは、信義則の適用問題は生じないわけであり、その信頼に基づいて納税者が何らかの行為をすることも信義則適用の一つの重要な要件となる。その意味では、信頼と行為との間には直接的な因果関係を要することになる。」¹⁰³と、公的見解の表示を信頼したというだけでなく何らかの行為をすることが必要であると述べている。金子宏教授も、「納税者が表示を信頼しそれに基づいてなんらかの行為をしたことが必要である。納税者が誤った表示を信頼したというだけでは、合法性の原則を犠牲にしてまで納税者の利益を保護する理由はない。」¹⁰⁴と述べている。さらに、公的な見解の表示の信頼と何らかの行動との間には、直接的な因果関係を要することになる¹⁰⁵。例えば、取引実施後に、その取引による課税の取扱いにつき誤った指導を受けた等のみでは、誤った指導と取引との間には因果関係がないのであるから、信頼に基づいて行動したことには該当しない。

ここでいう信頼に基づいて行動の行動とは何であるかについて、品川芳宣教授は、「公的見解の表示に従ってその旨の申告をする、あるいは非課税であることを知らされて申告を思いとどまる等の申告関係の行為に限らず、その信頼に基づいて経済上の取引を行うことが予測されるわけであり、そのすべての行為が一応この要件の対象となろう。例えば、…ある商品について物品税が非課税であるあることを知らされて、物品税の転嫁を考慮しない低廉な価額で販売を続けたとか、…というようなことが想定されよう。」¹⁰⁶と述べ、何らかの経済的取引としている。また、納税者の信頼に基づいて行動には、作為であると不作為であるとかを問わない¹⁰⁷。乙部哲郎教授も、「適法妥当な税務行政庁側の指導等が行われていれば、適法合理的に節税しえたはずであるということが必要である。」¹⁰⁸としており、不作為について、租税行政庁の表示を信頼したことが関与している場合は、不作為も含まれるものと判断できる。

信頼に基づいて行動したことは、申告行為のみだけでは該当しないという品川芳宣教授や金子宏教授、乙部哲郎教授の意見とは違い、中川一郎教授は「納税義務者が税務官庁

¹⁰³ 品川・前掲注33) 25頁。

¹⁰⁴ 金子・前掲注10) 146頁。

¹⁰⁵ 品川・前掲注33) 26頁。

¹⁰⁶ 品川・前掲注33) 25頁。

¹⁰⁷ 品川・前掲注33) 26頁。

¹⁰⁸ 乙部・前掲注4) 86頁。

の言動を信頼して税務上の処理をした場合に、納税義務者を法的に保障すべきであるという要請である。」¹⁰⁹として、税務上の処理としていることから、申告行為のみで信頼に基づいて行動したことという要件を満たすとする説がある。

2. 判例

表示を信頼しその信頼に基づいて行動という要件について、文化学院事件高裁判決では、「被控訴人としても、右通知があったのでそれで初めて非課税であると誤解するに至ったとか、本件は課税されるべきもののなを右決定通知により免税になったと誤信したとか言うのでない。まして、右通知による誤解、誤信のゆえに被控訴人が特段の行動をしたというのでもない。」と、特段の行動という経済的取引が信義則適用要件を判断する際に考慮されると判示した。ただし、乙部哲郎教授は、「納税者は非課税取扱の通知を信頼したために非課税対象である準学校法人になるための手続に着手しなかったのであり、納税者の信頼は保護に値すると思う。」¹¹⁰と述べ、経済的取引には不作為も含まれると主張し、本件については納税者の信頼につき法的保護性があるとしている。

金子宏教授は、昭和50年6月24日札幌地裁判決¹¹¹について、「誤った表示を信じ、その表示に従って申告をなすことあるいは申告をなさないことは、ここにいう行為には含まれない、と解すべきであろう。」¹¹²と述べており、単なる申告行為は、表示を信頼しその信頼に基づいて行動には含まれないとする。

裁判所の判断としては、信頼に基づいて行動したことは、申告行為のみだけでは該当しないとする判示が大勢であるが、直近の裁判¹¹³においても、納税者が租税法における信義則を主張する場合に、申告行為のみを信頼に基づいて行動したと明示しているものもあり、信義則適用要件の判断基準として確立（浸透）しているとは言い難い。

第2款 考察

1. 救済に価する経済的不利益と何らかの行動との関係性

表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかの行動とは何をさすかにについて、単なる申告行為のみではないとする学説及び判例に賛成である。信義則が適用されるかどうか、換言すれば納税者の信頼損失が救済に価するかどうかは、租税法律主義の原則が意図する公益と納税者が被った経済的不利益との比較衡量をし、納税者を救済すべきとなる時に信義則が適用されるのであるが、ここでいう租税法律主義の原則が意図する守ら

¹⁰⁹ 中川・前掲注29) 155-156頁。

¹¹⁰ 乙部・前掲注4) 84頁。

¹¹¹ 札幌地裁昭和50年6月24日判決・訴月21巻9号1955頁。

¹¹² 金子・前掲注10) 147頁。

¹¹³ 後述する塩野義製薬事件（第5章第3節）。

れるべき公益の範囲とは、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）であるというのは前述（第2章第4節第3款参照）のとおりである。表示を信頼しその信頼に基づいて何らかの行動をした場合にはじめて、適切な税務指導等を受けた納税者と誤った表示を信頼し信頼に基づいて何らかの行動をした納税者との間に経済的損失の差異が生じるのであるから、その信頼に基づいて何らかの行動をしていない場合には信義則は適用されないのである。酒井克彦教授も、昭和62年最高裁判決を評し、救済に価する経済的不利益と何らかの行動は、その結果と原因との関係性を示しているとした¹¹⁴。

納税者が、個人の場合と法人の場合とで、経済的不利益と何らかの行動との関係性の強さをどこまで求めるかは違って来るだろう。法人であれば法人格をもって経済合理性をもった経済的取引をするのであるから、一般的には何らかの決裁手続きを行ったうえで、意思決定を行うのであり、経済的取引と経済的不利益との関係及び経済合理性は必然的に生じることになる。ただし、個人においては、これらの意思決定や経済合理性の判断が必ずしも明確でないことから、当然に影響を受けたであろうと想定できるものも含めて、検討すべきである。ストック・オプション事件にて考察する（第5章第1節第2款1参照）。

2. 表示を信頼しその信頼に基づいて行動の範囲

単なる申告行為のみならず、公的見解の表示を信頼したことによる経済的取引をしたことが要件に含まれる。その経済的取引には、取引自体の有無はもちろん、例えば、物品税が減免になると期待して価格を決定し、後から課税となると判明したことにより取引に損失が生じている場合には、公的見解の表示を信頼し低廉な価格設定をしたという意思決定も信頼に基づいて行動に含まれる経済的取引に含まれる。

また、手続要件の不備などの争いで、租税行政庁の表示を信頼したことが、不作為に關与している場合は、不作為も信頼に基づいて行動の範囲に含まれる。乙部哲郎教授が文

¹¹⁴ 酒井克彦教授は、前掲注87)の自己決定権侵害論の立場から信頼に基づいて行動したことについての範囲を説明している。「…自己決定権侵害論の立場からは、申告行為を自己決定権の行使と捉え得るかどうかを考えることによって整理することができる。租税法は租税法律主義を基礎として、課税要件が法律上明定されており、法律に示された課税要件に事実を当てはめることによってほぼ自動的に納税額が算出される仕組みを構築している。このように、申告行為自体には、基本的に納税者の判断に基づいて行われる要素がないことからすれば、申告行為は自己決定権の行使とはいえないであろう。」とし、「…申告行為自体が自己決定権行使に当たらないのであるから、仮に租税行政庁の誤指導が原因で誤った申告をしてしまったとしても、信義則の適用はないと考えられるのである。申告行為に自己決定権行使の余地がないとすれば、「何らかの行為」に申告行為が含まれる余地は排除されることになろう。」と述べている。酒井・前掲注60) 292-293頁。

化学院事件で述べているとおり、誤った指導により、免税となるための手続の機会を失ったのであれば、その不作為についても表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことに含まれる。

第4節 納税者が経済的不利益を受けることになったこと

第1款 学説及び判例の傾向

1. 学説

乙部哲郎教授は、経済的不利益について「本来国民の義務として納むべき租税債務ないし負担を負うことになったというだけでは、この要件は具備しない。」¹¹⁵としている。品川芳宣教授も、「「救済に価する」かどうかを何によって判断するかは、既に述べたように、その不利益の実態に応じ、租税法律主義の原則が意図する社会的利益と当該納税者の被った経済的不利益との権衡による以外にないと解する。」とし、「単に、当該租税（本税）を免れるという期待利益が損なわれるだけでは、当該納税者は、救済に価する経済的不利益を被ったことにはならないと解する。」¹¹⁶と述べた。誤指導により課税が免れると期待していたものを、単に納付することとなったというだけでは、合法性の原則を犠牲にしても納税者の救済に価する経済的不利益とはならないのである。例えば、「課税が減免されることを信じて取引金額を低く決定したため、後日課税処分があったことによりその取引について損失が生ずることになったという場合」¹¹⁷のように財産的性格の損害があった場合に信義則が適用される経済的不利益があったこととなる。

金子宏教授は、経済的不利益を信義則適用要件として明示していない¹¹⁸。乙部哲郎教授は、金子宏教授が経済的不利益について明示していないことについて、金子宏教授が信義則適用要件の、「納税者が表示を信頼しそれに基づいてなんらかの行為をしたこと」の説明の中で納税者の不測の損害をさけるべきとすることについて述べていることを触れ、結局、金子宏教授も、経済的不利益の要件が必要と理解しているものと考えられる¹¹⁹と述べている。

公的見解の表示の信頼が損なわれたことによる納税者の苦痛も精神的な一種の損害であるとして、経済的不利益に含めるべきとする学説もあった¹²⁰。しかし、学説や判例で

¹¹⁵ 乙部・前掲注4) 86頁。

¹¹⁶ 品川・前掲注33) 28頁。

¹¹⁷ 山本・前掲注8) 743頁。

¹¹⁸ 乙部・前掲注4) 87頁。

¹¹⁹ 乙部・前掲注4) 55頁。

¹²⁰ 青木康「禁反言の法理が税務申告指導と矛盾する更正処分に摘要されないとされた事例」ジュリスト 610号(1976) 121頁；大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋（下）」税理 29巻8号(1986) 115頁。

の趨勢は、本来納付すべき税額については経済的不利益に該当しないとするものである

¹²¹。
。

2. 判例

昭和 61 年 11 月 27 日東京地裁判決¹²²では、「原告がその主張する如き信頼を仮に抱いたとしても、その信頼を裏切られたことにより原告が被る不利益は、法律の規定に従った課税処分（本件係争年の更正）に基づく正当な税額を負担しなければならないという不利益に過ぎず、それを超える格段の不利益があることについては、主張も立証もないから、その信頼を保護しなければならないとするに足るだけの特段の事情があるとは認め難い。」と判示しており、本来納付すべき税額については、経済的不利益にあたらないと判断できる。

平成 17 年 8 月 17 日横浜地裁判決¹²³では、「…本件更正処分による納付すべき税額の増加は、本来、法律上納付すべき税額の納付義務が顕在化したものにすぎないのであるから、これを経済的不利益と評価することはできないし、このほか、原告が、本件権利行使益につき一時所得として課税されるとの信頼に基づいて行動した結果、特別の経済的不利益を被ったことについての主張立証はない。」と判示し、本来納付すべき税額を納付することは、経済的不利益にあたらないとして、信義則違反は認められなかった。

昭和 45 年 5 月 12 日大阪地裁判決¹²⁴は、ゴルフボールの物品税の課税に対し、通達によって示達された内容に反する課税処分がされ信義則が争われた事案（事実認定に対する争いもある。）であるが、経済的不利益について、「…通達に反して納税者に不利益な課税処分をするならば、本件のごとき間接税たる物品税の場合においては税額は本取引価格の中に折り込まれるのであるから、通達に従い課税の対象とならないと信じて物品税を含まない価格で取引したにもかかわらず後に課税されることになって納税者に不測の損害を与える」と判示され、一部につき課税処分が取り消された。経済的不利益には、公的見解の表示を信頼したことにより、売上価格などを低廉な価格設定にしたという意思決定により生じた損失も含まれる。

¹²¹ 木山泰嗣「税務相談における法的問題-平成 21 年 9 月 29 日判決を契機として-」青山ローフォーラム 5 巻 2 号（2017）184 頁。

¹²² 東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日判決・税資 154 号 691 頁。

¹²³ 横浜地裁平成 17 年 8 月 17 日判決・税資 255 号順号 10099。第 5 章第 1 節で取り上げる事案の類似判例である。

¹²⁴ 大阪地裁昭和 45 年 5 月 12 日判決・訴月 16 巻 10 号 1201 頁。本件は、「租税法の基本原則の一つである公平負担の原則にも違背することになり違法な処分といわなければならない。」と判示しており、信義則そのものについて必ずしも明確に判示はしていない。ただし、須藤哲郎教授は、本件判決について「信義則の適用を認めたものといえよう。」と述べている。須藤哲郎「税務通達に反し納税者に不利益になされた課税処分」月刊税務事例 4 巻 10 号（1972）22-23 頁。

裁判所の判断は、経済的不利益には、期待利益に対する損害は含まれないとする判示が大勢であるが、前述（第3章第3節第2款2）の信頼に基づいて行動したことの範囲と同様に、直近の裁判¹²⁵においても、納税者が租税法における信義則を主張する場合に、期待利益に対する損害を経済的不利益と明示しているものもあり、信義則適用要件の判断基準として確立（浸透）しているとは言い難い。

第2款 考察

1. 期待利益に対する損害が対象になるかどうか

租税を免れるという期待利益が損なわれるだけでは、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められるに足りる特別な事情が存する状況とは考えられない。行政庁の誤った指導のせいで納付すべき税額を正しく認識できなかったことにより納付すべきこととなった本税以外に生じた財産的損害がある場合に、はじめて適正な申告を行っている他の納税者と比較して不公平が生じているといえるのである。表示を信頼しその信頼に基づいて行動の要件で考察した趣旨（第3章第3節第2款1）と同旨である。租税法律主義の原則が意図する公益とは、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかったことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること）を保つことであるのだから、単なる期待利益に対する損害を救済することは不公平になるのであり、救済の対象にならない。したがって、納税者が経済的不利益を受けることになったことという要件は、本来納付すべきであった本税を納付すべきこととなった苦痛をいうのではなく、納付すべき本税以外の財産的損害が生じていることをいうのである。

2. 手続的要件不備によるもので納税者の責めに帰すべき事由がない場合

財産的損害の範囲には、例えば租税の減免等を受けるにあたっての手続き要件がある場合に、納税者が行政庁の誤った指導によりその手続きを不要と誤解し、さらにその誤解にあたって納税者の責めに帰すべき事由がない場合において、結果として手続的要件が不備となったことにより租税の減免等を受けられなかったときは、その減免を受けられなかったことにより納付すべきこととなった税額相当額も財産的損害に含まれ、納税者が経済的不利益を受けることになったことという要件を満たす。

第5節 納税者の責めに帰すべき事由がないこと

¹²⁵ 後述する航空機リース匿名組合事件（第5章第2節）。

第1款 学説及び判例の傾向

1. 学説

租税における信頼関係の維持について納税者側も信義に従い誠実に行動することが期待される¹²⁶ことは前述のとおりである（第1章第2節第3款参照）。また、申告納税制度のもとに行われる納税者の申告行為は、私人の公法行為であるから、たとえ租税行政庁側から指導等があったとしても納税者側にもある程度の注意義務を要する¹²⁷。品川芳宣教授は、信義則適用要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことについて、「たとえ納税者が善意で税務官庁の表示を信頼したとしても、その納税者が、それを信頼することにおいて相応の注意義務を欠いている場合、税務官庁の公的見解の表示が納税者の照会に基づいてなされる事例において、納税者がその照会に際し十分な事実関係の開示を怠っている場合等には、納税者側に責めらるべき事由」¹²⁸があるとして、この要件は充足しないとしている。乙部哲郎教授も、納税者側の帰責事由について、「税務行政庁側の言動を得るにあたって、納税者側に、①詐欺・脅迫・賄賂など不正な手段、②重要な関係において不当・不完全な申述、又は、③当該言動の違法を知っていたか重大な過失によりこれを知らなかったときは、原則として信頼の正当性は認められない。」¹²⁹と述べ、上記の3点を考慮すべきとする。さらに、一般に税務行政庁側の言動は適法であると信頼してよいから、納税者の故意又は重過失の存否の立証責任は税務行政庁側にあると述べている¹³⁰。文化学院事件地裁判決でも「原告がこれを信頼して本件土地及び建物につき固定資産税が非課税と考えたことに無理はなく」と判示しているのは、これと同旨である。

品川芳宣教授は、一般に公開された通達の解釈について疑義がある場合には、納税者側にも、その趣旨等を確認する責務があるとしている¹³¹。通達が信義則の適用となる公的見解の表示に該当するかどうかについて、第4章にて詳述する。

2. 判例

昭和62年12月16日東京地裁判決¹³²では、「その内容を判断するに足る資料も提出せず、その説明もしていない事実が認められ、右認定に反する証拠はない。これによると、訴外五郎は、訴外セチの有する権利が転借地権に当たるか、借地権に当たるかといったその権利の内容いかにんについて相談したわけではなく、右権利が転借地権であることを前提とした上で、税務相談を受けていたものといえることができるものであり、また、訴外セチ

¹²⁶ 品川・前掲注33) 23頁。

¹²⁷ 品川・前掲注33) 24頁。

¹²⁸ 品川・前掲注33) 24頁。

¹²⁹ 乙部・前掲注4) 79頁。

¹³⁰ 乙部・前掲注4) 81頁。

¹³¹ 品川・前掲注33) 25頁。

¹³² 東京地裁昭和62年12月16日判決・税資160号1290頁。

の有する権利が訴外五郎の提示した資料やその説明だけでは、転借地権ともみられるものであり、直ちに借地権であるとは判断できないものであることは明らかであると解されるから、相談官が訴外セチの有する権利を転借地権であるとしてこれを前提に税務相談に応じたことはやむを得ないもので、責められるべき点はないものというほかはない。」と判示しており、乙部哲郎教授がいう②不完全な申述に該当し、信義則違反が否認された。

第2款 考察

信義則適用要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準として、以下3点が考慮されるべきである。

1. 複雑性

申告納税制度のもとでは、納税者にも適切な課税処理をする注意義務があること、信頼の保護には納税者だけでなく、租税行政庁側も保護されるものであること、さらに比較衡量説という公益性の保護の観点（第2章第4節第3款参照）からも、事実認定や税法解釈が容易なものまで、信義則違反が適用されるべきではない。よって、信義則違反が適用される課税処分は、納税者が当初のその課税処理の選択の誤りについて、止むを得ない理由があると判断できるほどには、複雑な課税処理であることが要件となる。例えば、昭和62年最高裁判決や文化学院事件は、この意味において信義則が適用される余地がない。

2. 完全性

租税行政庁側の信頼保護の観点では、例えば、税務相談や税務調査等で租税行政庁側が事実認定を行うのに十分な情報をもって判断できたかどうか、納税者側が有利な相談結果が得られるように誘導していなかったかどうか判断される。租税行政庁側がその判断にあたって完全な状態で判断できたかどうか、完全な状態で判断できなかったことに納税者が関与していたかどうかを判断し、納税者側に完全性の観点で責めに帰すべき事由があれば、信義則は適用されないと判断できる。

ただし、乙部哲郎教授は、「納税相談において客観的な事実関係の全体について完全に説明したことを求めるのは、納税者にとって厳しすぎる。」と述べ、逆に、「納税者の故意・重過失を要件として、より容易に納税者の信頼の正当性を認めることになるのは疑問がある。」¹³³としており、完全性をどこまで納税者に求めるかというのには、議論があるだろう。納税者側が判断に重要と思われる情報を提示していない場合で、それが重要であることにつき納税者が知り得ないやむを得ない事情があるときは、納税者の責めに帰すべき事由はないものに含まれるであろう。例えば、租税行政庁のみが知り得る通達等のみで、

¹³³ 乙部・前掲注4) 80頁。

その判断が指示されている場合は、納税者がその情報が重要であるかどうかの判断ができないのであり、租税行政庁側の担当職員が、その判断に関する情報を納税者から聞き出す責務があるものであることから、納税者の責めに帰すべき事由はないと考える。

3. 立証可能性

納税者の責めに帰すべき事由がないと想定できる場合でも、そのことにつき客観的に立証ができないときは、信義則の適用は認められないであろう。例えば、口頭による税務相談では、上記の完全性や指導内容の真否につき立証ができない。そういったものまで、課税処分が取り消されると、いわゆる悪意の納税者を信義則適用により保護してしまう余地のあることから、比較衡量説でいう公益性の保護の観点（第2章第4節第3款参照）が担保されず、信義則が適用されるべきではないであろう。

一方、文化学院事件高裁判決では、「被控訴人としても、右通知があつたのでそれではじめて本件土地建物が非課税であると誤解するに至ったとか、本来は課税されるべきもののを右決定通知により免税になったと誤信したとかいうのではない。」として、租税行政庁側の公的な見解の表示と納税者側の責務について、相当直接的な因果関係がない限りは、納税者側に自己の責めに帰すべき事由があると判示している。これは、原審で判示しているとおおり、適正な申告をする機会が失われたことに関与しているのであれば、納税者側に自己の責めに帰すべき事由がないとし、信義則の適用を認めるべきである¹³⁴ことから高裁でのこの判示には反対である。納税者の信頼が保護に価するかどうかについて、事実に対する立証は求められても、直接的な因果関係までの立証は求められるべきではない。

第6節 小括

本章では、昭和62年最高裁判決で示された信義則適用要件の具体的な判断基準である①信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと、③納税者が経済的不利益を受けることになったこと、④納税者の責めに帰すべき事由がないこと、について学説や判例をもとに考察した。

②については、単なる申告行為のみならず、公的見解の表示を信頼したことによる経済的取引をしたことが要件に含まれ、③については、本来納付すべき税額を納付することになったことについては経済的不利益に該当しないと論じたが、信義則適用要件の判断基準として確立（浸透）しているとは言い難い状況であることを確認した。④については、

¹³⁴ 中川一郎教授は、「仮りにかかる誘発の原因が国民にあったとしても、過誤を誘発したことにつき行政庁に過失は存在しなかったかを検討しなければならない。おそらく、過誤をおかすについて、行政庁が無過失であったことの立証をなさない限り、国民は、行政庁の過誤に対しなら責められるべき事情にあるものということとはできない。」と述べている。中川・前掲注52) 12頁。

納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準として、複雑性、完全性、立証可能性の観点を考慮すべきと整理した。

次章では、各行政作用についてそれぞれ、①信頼の対象となる公的見解の表示に該当するかどうかについての考察をする。

第4章 具体的な行政作用における信義則適用要件の当てはめ

前章では、信義則適用要件の第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことの判断をする際、考慮すべき事項として、①一定の責任ある立場の者の見解であること、②立証可能性、③租税行政庁の不作为ではないこと、の3点を取り上げた。本章では、この3点を中心に、さらに、必要に応じて公的見解を表示したこと以外のその他の信義則適用要件をもとに各行政作用についてそれぞれ公的見解の表示に該当するかどうか、及び信義則が適用される余地があるかどうかについての考察をする。最後に、第6節で本章のまとめとして小括を述べる。

なお、行政作用とは、法令上の用語ではない。室井力教授は、「ここにいう行政作用とは、行政機関の行う作用または活動のすべてをさし（＝形式的意義における行政）」¹³⁵と、行政作用という言葉の定義づけている。また、文化学院事件地裁判決¹³⁶やその他の判例においても使用されている¹³⁷ことや、信義則を論じる学説でも行政作用という言葉のたびたび使用している¹³⁸ことから、本稿においても、室井力教授と同様の意義で行政作用という言葉を使用することとする。

第1節 税務相談（口頭）

税務相談が単なる行政サービスとして信義則適用が認められないという判例¹³⁹が多数ある。しかし、信義則は、そもそも行政処分以外の法的効力がない行政作用を準法規的性格であるとして、信義則適用により納税者を救済する措置なのであるから、単なる行政サービスというだけで、信義則が適用されないとするのには疑問がある。中川一郎教授も、「西ドイツBFH判例集」により口頭でなされた税務相談も信義則適用を認めていることを述べ、口頭が公的見解の表示に該当することは認められるとしている¹⁴⁰。

¹³⁵ 室井力編『新現代行政法入門 1（基本原理・行政作用・行政救済）補訂版』（法律文化社、2005）71頁。

¹³⁶ 以下のように使用されている。「…国家、公共団体の行政は、いわゆる権力作用によってのみ行なわれるものではなく、實際上、法の根拠を欠くとはいえ、法の禁止しているものとは認められない数多くの、事実上の行政作用（たとえば、行政法規の解釈、適用等に関する通達、その他本件で問題となっている非課税決定通知なども、かような事実上の行政作用に属する。）によって行なわれるものであり」

¹³⁷ 盛岡地裁平成12年7月14日判決・税資248号順号328。

¹³⁸ 乙部哲郎教授、品川芳宣教授ら。

¹³⁹ 横浜地裁平成10年2月25日判決・税資230号754頁。税務相談を行政サービスの一環としており、「確定申告をどのようにして行うかは、最終的に申告する者の判断に委ねられているのであるから、税務署の係官は、特段の事情がない限り、相談者が求める真意まで探索して、それについての税務手続等までを説明、教示しなければならない義務があるとはいえない。」と判示している。

¹⁴⁰ 中川一郎教授は、「言動の形式は、照会に対する回答、申告指導、取扱いに関する説明、所

ただし、多くの税務相談は、一定の責任ある立場の者の見解でないこと、また、個別的な相談であるとはいえ、担当者がその判断にあたって確認する資料等は限定的にならざるを得ず、その判断にあたって完全な状況（第3章第5節第2款2参照）とはいえないのが現状である。また、前述記載のとおり（第3章第2節第2款1参照）、すべての行政サービスを信義則の適用があるものとするのは租税行政の運営上難しいのである。また、立証可能性の観点では、酒井克彦教授は、「…口頭の表示について立証可能性の観点から指摘されるが、部内において検討を経た上で照会に対して回答を行っている場合のかかる検討内容について情報公開法に基づく情報公開請求が行われ、それに関する情報を納税者が入手することができれば、立証可能性は従来よりも相当程度高くなってくると考えられよう。」と、将来において立証可能性が上がることを示唆されているが、現状においては、税務相談（口頭）は、立証可能性が低いことを述べている。

以上のことから、税務相談（口頭）は、信義則が適用される公的見解の表示とはならないであろう。

判例や学説において、税務相談（口頭）は、信義則が適用されないというのは、通説となっているが、直近の裁判¹⁴¹においても、税務相談（口頭）による表示を信義則が適用される公的見解の表示であると納税者が主張し、信義則適用を争っているのが現状である。

第2節 免税等通知書

金子宏教授は、「租税の減免措置の適用がある旨の税務署長の確認も公的見解の表示にあたると解すべきである。」¹⁴²と述べている。免税等の通知書は、一般的には、税務署長等の一定の責任ある立場の者からの名義で発出されるものであり、公的見解の表示としてみるべきである。ただし、納税申告の受理や青色申告の承認等、十分な審査や資料等の確認を経ずに実施している通知等で、納税者もそのような状況であることを把握しているものまでは、公的見解の表示に含まれるべきではない。

免税等通知書で、信義則適用が争われる場合に、争点となりやすいと思われるものが、納税者の責めに帰すべき事由がないことである。納税者がその承認申請をするにあたって、十分な注意義務を怠っていないかどうかである。例えば、文化学院事件では、納税者の責めに帰すべき事由がないことに関する複雑性（第3章第5節第2款1参照）の面で、信義則違反が適用されない。また、平成19年5月17日名古屋地裁判決¹⁴³では、「…都計法5

得調査に際しての確言・確約、税法の統一解説、申告承認、更正処分等いずれでもよい。ただ、当該部門につき代表権なき税務職員の言動は、他の要件を充足しないから、信頼の対象にはならない。」と述べている。中川・前掲注51) 109頁。

¹⁴¹ 東京地裁平成26年2月28日判決・税資264号順号12421。

¹⁴² 金子・前掲注10) 145頁。

¹⁴³ 名古屋地裁平成19年5月17日判決・判タ1297号155頁。

6条1項の買取手続が本来予定しない実質的な任意売買の方法によって買取手続を進めていることについて、事前協議の場その他において参加人側から説明を受けておらず、その実体を把握していなかったと認められるから、所轄税務署長らが本件特例の適用に関する従前の取扱いの方針を変更したり、上記の事前協議やそれに基づく確認書を交付したのとは相容れない立場から本件各処分をしたものとは認められない。」と判示されており、納税者の責めに帰すべき事由がないことに関する完全性（第3章第5節第2款2参照）が問われたものである。免税等通知書は、租税行政の運営上、関連するすべての書面等を添付し、租税行政庁が詳細を吟味して承認されるというものが多くないことから、納税者の責めに帰すべき事由がないことに関する完全性が問われて、信義則違反が適用されないというのが多いであろう。

以上のことから、免税等通知書は、信義則が適用されないケースが多いであろう。免税等通知書は、納税者が規定に基づく自らの判断で申請をするもので、減免等を受けるための単なる事務手続きの結果得られるもので、申請書受理書に近いものが多いというのが実体であろう。

第3節 申告是認通知（調査結果の通知）

判例¹⁴⁴や学説¹⁴⁵では、申告是認通知は今後の更正処分等の不行使を約束するものではないことから「公的見解の表示」とされていないのが大勢である。ただし、これらの判例や学説では、公的見解の表示の意味について、今後、更正処分をしないという確約であるという公的見解と同義に捉えていること¹⁴⁶により公的見解でないと導かれているものであることが多い。換言すると、申告是認通知は、今後更正処分をしないという約束をしているものではないということは周知の事実であるが、そのことをもって、公的見解の表示にはあたらないと結論づけているのである。信頼保護の観点からは、例えば、1回目の税務調査等で現在までの調査の結果で得られた結論として表示された結果の内容そのもの（ある程度、個別的、具体的に検討された課税処理の承認）を、その後の2回目以降の税務調査等による更正処分で覆して良いことにはならないのであるから、申告是認通知は公的見解の表示に該当すると考える。申告是認通知が、信義則が適用される公的見解であるかどうかは、再更正処分をしないという確約かどうかではなくて、課税処理を承認するという調査結果の表示そのものが、個別的、具体的で、納税者が信頼の対象となる公的見解の表示であったかどうかで判断するものである。もちろん、2回目以降の税務調査等で、

¹⁴⁴ 大阪地裁平成7年11月29日判決・税資214号544頁。

¹⁴⁵ 金子宏教授は、「申告是認通知（現在まで調査したところによれば申告は正当と認められる旨の通知）は、税務署長によってなされる正式の通知であるが、原則として信頼の対象となる公的見解の表示にはあたらないと解すべきであろう。」と述べている。金子・前掲注10）145-146頁。

¹⁴⁶ 乙部・前掲注4）65頁。

1 回目の税務調査等で知らなかった事実が判明したりするのであれば、更正処分は信義則上違法とはならないのである。品川芳宣教授も、「原則として、申告是認通知書はこの要件の対象となる公的見解の表示には該当しないと解すべきであろう。」と述べたうえで、「しかし、例えば、実地調査において特定の事項の取扱い（…省略…）が調査官と納税者との間で特に問題となり、当該調査官が調査後上司と検討の上税務官庁として正式の回答を出す旨確約して調査を打切った後に、申告是認通知がなされた場合には、その通知はその取扱いに関する正式な回答を意味することになるから、もしも実際には税務官庁においてそのことについての検討がなされないままに申告是認通知の発出をしたとしても、納税者にとってその事項の取扱いに関するかぎり、自己の処理が税務官庁において認められたものと確信するのは止むをえないことであり、その信頼に責められる事由があるとはいえないであろう。」¹⁴⁷としており、申告是認通知についても事情によっては、公的見解に該当する余地があると示唆している。

申告是認通知が発出された後に、その当時の調査等では、露呈されていなかった事実が判明したり、その調査等において納税者が自身に有利な結果になるように誘導しているようなことがあれば、信義則違反が適用されないのであるが、これは、公的見解の表示かどうかの問題ではなく、納税者の責めに帰すべき事由の完全性（第3章第5節第2款2参照）の問題である。さらに、信義則が適用されるかどうかにあたって、その他の信義則適用要件である信頼に基づいて行動したことや経済的不利益を受けることになったかどうかについても、当然に判定されるものである。

信義則適用要件の1つである信頼の対象となる公的見解を表示したことの判断にあたって、申告是認通知が一応の態度の表明に過ぎないとされ、公的見解の表示にあたらないとされる判例が多い。このことは、信義則適用における公的見解の表示に対する適用のハードルの高さを上げてしまっている要因になっていると言わざるを得ない。また平成23年度税制改正により法律¹⁴⁸に基づいて申告是認通知が発行されるものとなったことから公的見解の表示に該当すると判断できる。

ただし、申告是認通知や調査結果の通知が、信義則が適用される公的見解の表示に該当するとした場合の問題点が2つある。1つは、申告是認通知や調査結果の通知は、税務調査等の結果を包括的に承認していることである。包括的に承認された課税処理のすべての事項について、その後の更正処分等が信義則違反の適用がされることとなると、人員と時間の制約上、これらの税務調査等がますます困難となるのである¹⁴⁹。また、2つ目に、

¹⁴⁷ 品川・前掲注33) 53-54頁。

¹⁴⁸ 国税通則法74条の11第1項。

¹⁴⁹ 大淵博義教授も、「…「調査結果のお知らせ」は申告是認通知と同様であり、したがって、従前の判決と同様に信義則の運用は一般的には消極に解されることになる。しかも、限られた人員と時間の制約の中で行われた税務調査の結果を通知する事実上の行為である「適正な申告と認められました」という包括的な当該通知は、一般的には税務行政庁の具体的な公的

立証可能性（第3章第5節第2款3参照）の問題である。税務調査等では、調査にあたって、質問等が口頭で行われ、また、納税者から帳簿や証明書類を手交する場合でも、正式な決裁を経て、保存、受領印等を押印して、正式に交付、保存されているものでないからである。したがって、後に信義則で争われる場合でも、立証可能性の問題がある。

ただし、これらの問題を考慮しても、例えば、1回目の税務調査等である事象について納税者が租税行政庁に相当の資料を提出して、また対応にも相当の時間を要して、慎重に吟味されたうえで税務調査を終えて、申告是認通知や調査結果の通知を送付された後に、その後に実施された2回目以降の税務調査等で、その吟味された事項について覆されて更正処分等がされたという場合に、納税者の信頼が保護されないのは、あまりにも平等性に欠けるのである。これらのことから、申告是認通知（調査結果の通知）が信義則適用される公的見解の表示となる場合に、この2つの問題点をクリアするための手続的要件等を第6章第3節にて検討する。

第4節 事前照会制度

事前照会制度とは、本稿では、国税庁長官が発する「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」¹⁵⁰に基づいて実施されている制度のことをいう。事前照会制度の目的は、納税者サービスの一環として、個別の取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会に対する文書回答をし、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の納税者に対しても予測可能性を与えることである¹⁵¹。信義則との兼ね合いでは、事前照会制度の導入検討時から、事前照会制度により得られた予測可能性による納税者の信頼利益をどこまで保護すべきかどうかという問題があった¹⁵²。事前照会により得られる回答は、法律的には公定解釈を示すものではなく、拘束力もないこと、さらに、事前照会の回答文例に示される「ご紹介に係る事実関係を前提とする限り」等という文言から、事前照会の文書回答は、公の見解に該当しないという意見もある¹⁵³。さらに、合法性の原則の要請により、租税法規に違法となる課税処理の合意・契約は、無効と判断されるものであることから、信義則の適用について消極に解する意見もある。過去の判例¹⁵⁴の中で、納税者と租税行政庁との間の合意・契約により選択した課税処理を更正処分することが信義則違反になるかどうかで争点となった問題とも通じるものである。ただし、事前照会制度が予測可能性を高めるための制度である以上、それを信じた納税者の信頼が

見解の表明と解することはできない。」と述べている。大淵博義「「調査結果の通知」の法的意味と信義則の法理」税理41巻12号（1998）17頁。

¹⁵⁰ 平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同。

¹⁵¹ 「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」趣旨。

¹⁵² 鈴木孝直「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済83巻1号（2003）97頁。

¹⁵³ 鈴木・前掲注152）121-130頁。

¹⁵⁴ 東京高裁平成3年7月25日判決・税資186号386頁。

保護されるのも、この制度の趣旨に沿ったものであるという考えもある。酒井克彦教授は、これまでの裁判例で争われた公的見解の表示に関する論点に照らし、事前照会による文書回答は、公的見解の表示に当たると解し¹⁵⁵たうえで、その他の信義則適用要件を厳格に適用すべきであろうとしている¹⁵⁶。

申告是認通知と同様に、事前照会による文書回答が発出された後に、その当時の調査等では、露呈されていなかった事実が判明したり、その調査等において納税者が自身に有利な結果になるように誘導しているようなことがあれば、信義則違反が適用されないのであるが、これは、公的見解の表示かどうかの問題ではなく、納税者の責めに帰すべき事由の完全性（第3章第5節第2款2参照）の問題である。さらに、信義則違反が適用されるには、納税者が表示を信頼しその信頼に基づいて行動したこと（第3章第3節）や経済的不利益を受けることになったこと（第3章第4節）などのその他の信義則適用要件の充足も当然に必要となる。

事前照会による回答は、基本的には書面で行うものであるが、文書回答の対象とならない事前照会に当たる場合で、口頭による回答が可能な事前照会については、内容を審査して、口頭による回答を行うことに配慮するとされている¹⁵⁷。その場合に、信義則適用される公的見解の表示に該当するかどうか立証可能性の問題があろう。ここでいう立証可能性は、事前照会者が取引の内容について、事実関係をどのように説明しているかについて提示した内容が立証できるかどうかをいうのであり、租税行政庁側が口頭で承認したかどうかの事実が食い違って問題となることは稀であろうから、一般的には文書で回答した場合と同様に、口頭による回答も信義則適用要件でいう公的見解の表示に含まれると判断できる。

事前照会制度による回答が、信義則適用要件でいう公的見解の表示に該当するとしても、前述のとおり、原則的には、合法性の原則により、租税行政庁と納税者が租税法規に違法する課税処理の合意・契約をすることは、認められていないということと、申告納税

¹⁵⁵ 主に争点となった要素として、①一定の責任ある立場の者の見解ではない、②口頭による回答に過ぎない、③一方的申立て、限られた資料の提示の範囲内での判断に過ぎない、④一応の態度の表明に過ぎない、の4点を掲げ、それぞれについて、事前照会による文書回答は該当しないと述べた。酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢44号（2004）646-650頁。

¹⁵⁶ 酒井・前掲注155）649-650頁。

¹⁵⁷ 事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）4(1)ロでは、「照会応答担当者は、当該照会文書に係る事前照会が1(1)から(8)までに掲げる要件を満たすものであるか否かを可能な限り確認し、文書回答の対象とならない事前照会に当たると考えられる場合には、事前照会者に対して、文書回答の趣旨や範囲等を説明した上で、今後、文書回答を行わないこととなる可能性がある旨を伝えるなど適切に対応する。（注）文書回答を行わない場合であっても、口頭による回答が可能な事前照会については、内容を審査して、口頭による回答を行うことに配慮する。」と定めている。

制度における納税者の権利¹⁵⁸や義務を考慮すると、事前照会制度が納税者の権利を過剰に保護したり、又は権利を侵害したりすることにならないように、運用状況において留意していく必要がある。

第5節 通達（公開）

金子宏教授は、「公の見解の表示は、通達の公表のように納税者一般に対するものでも、申告指導のように個別の納税者に対するものでもよい。」¹⁵⁹としている。品川芳宣教授は、「…税法の解釈を統一する目的をもって発せられる解釈通達は、その大半は一般に公表されており、単に下級官庁や所管職員を拘束するのみならず、事実上納税者をも拘束し、その意味では準法規的性格を有していることも否めない。（省略）。従って、かかる通達は、税務官庁の表示行為の中で最も納税者の信頼に価するものの一つであろうから、信義則適用上の公的見解の表示に該当するといえよう。」¹⁶⁰としている。判例¹⁶¹や学説¹⁶²においても、公開通達は信義則適用があると解釈しているものが多い。ただし、乙部哲郎教授は、「租税法令の適用およびその前提となる解釈は、厳密には個々の納税者しかもその個別の課税要件事実ごとに異なりうるはずであるが、通達は納税者一般に共通して租税法令の解釈・適用を定める点で抽象的性格を免れず行政解釈としての正確性に欠けることなどにある」¹⁶³として、信義則が適用される公的見解の表示として通達が含まれることについて疑問があるとしている。その理由として、もともと私法における信義則の適用が、当事者間の具体的関係の存在を前提とするものであることに依拠し、公開通達など広く納税者一般に向けられたものまで、公的な見解として救済することは、信義則に加重な負担を負わせることになるからとしている¹⁶⁴。

¹⁵⁸ 山本守之教授は、アドバンス・ルーリング制度を、我が国において取り入れるべきではないかという意見について、「この制度は法的安定性とともな納税者に課税予測可能性を与えるという長所を持つ反面、納税者が行政庁の見解に依存しすぎると、自らの租税法解釈権を放棄した結果になるという重大な問題点も抱えていることを知らなければならぬまい。」と述べている。山本・前掲注8) 679頁。

¹⁵⁹ 金子・前掲注10) 145頁。

¹⁶⁰ 品川・前掲注33) 42頁。

¹⁶¹ 前述の文化学院事件地裁判決においても、「租税法規が著しく複雑かつ専門化した現代において、国民が善良な市民として混乱なく社会経済生活を営むためには、租税法規の解釈適用等に関する通達等の事実上の行政作用を信頼し、これを前提として経済的行動をとらざるを得ず、租税行政当局もまた、適正円滑に税務行政を遂行するためには、かような事実上の行政作用を利用せざるを得ない。かような、事態にかんがみれば、事実上の行政作用を信頼して行動したことにつきなんら責めらるべき点のない誠実、善良市民が行政庁の信頼を裏切る行為によって、まったく犠牲に供されてもよいとする理由はないものといわねばならない。」と、通達を例示にあげ判示している。

¹⁶² 山本・前掲注8) 738頁。

¹⁶³ 乙部・前掲注11) 33-34頁。

¹⁶⁴ 乙部・前掲注31) 353-355頁。

租税行政における通達の現代的な役割を考慮すると、通達には、外部拘束力は認められないとしても、納税者が通達に反する課税処理をすることは、実務上、余程の理由がない限り選択し難いのであり、そのことから、通達は、実質納税者をも拘束し、準法規的性格を有するものであると判断できる。そこで、公開されている通達は、公的見解の表示として認められるべきである。

公的見解の表示以外のその他の信義則適用要件について、例えば、納税者の責めに帰すべき事由がないことという判断にあたっては、品川芳宣教授が言うように、通達に疑義がある場合、一方的に自己に有利に解釈することは認められないことは言うまでもない。換言すると、通達に記載されているからといって、通達の記載とおりに従ったとしても、その通達の内容自体が租税法規に反する場合や、納税者の通達の解釈に誤りがある場合は、その通達を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由があるかどうかを当然に判断する必要がある。その通達が租税法規やその他の法律に違反しているときは、その表示を信頼したことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという要件の複雑性（第3章第5節第2款1参照）につき、通達以外の他の公的見解の表示よりも厳しく判断されることは通達の法的性格からも要請されるものである。信義則違反の適用が検討でき得る例としては、例えば、納税者が信頼した通達が、ある法律（例えば、商法で用いられている概念）に適合している等により、その解釈が正当な根拠があると判断される等、通達を信じた判断につき正当な根拠や理由があるにもかかわらず、納税者が選択した課税処理が最終的な課税庁や裁判所の判断と異なる見解であったというのみで、後に更正処分されることは、納税者の責めに帰すべき事由が全くないのであって、複雑性の観点からいっても、信義則適用要件の第四の要件を充足すると判断できる。

乙部哲郎教授が、通達が個別的具体的でないから、公的見解の表示に該当しないという理由は一理あるが、その通達の内容が個別的具体的に示されているものである等の実質的な効力を通達ごとに判断し、信義則の適用される公的見解の表示に該当するかどうかを検討すべきである。その点、判例でも「通達によって示達された内容が税務官庁の執行一般において実現されており、ある個別的具体的事例がその通達の要件を充足しているにもかかわらず、これに反して納税者に不利益な課税処分をすることは、課税の対象にならないと信じた納税者に不測の損害を与えるばかりでなく、租税法の基本原則の一つである公平負担の原則にも違背する違法な処分といわなければならない。」¹⁶⁵と判示しており、通達が十分に個別的具体的に納税者に作用を及ぼしていることと認識されている。

第6節 小括

本章では、前章までの考察をふまえて、具体的な行政作用ごとに、信義則が適用され

¹⁶⁵ 前掲注124) 大阪地裁昭和45年5月12日判決・訴月16巻10号1201頁。

るかどうかの検討を行った。その検討内容を表1にまとめた。まず、税務相談（口頭）については、多くの税務相談は、一定の責任ある立場の者の見解でないこと、また、個別的な相談であるとはいえ、担当者がその判断にあたって確認する資料等は限定的にならざるを得ないことから、信義則適用要件である公的見解の表示とはならず、信義則適用がないことを確認した。免税等通知書は、租税行政の運営上、その承認手続きにあたって、関連するすべての書面等を添付し、租税行政庁が詳細を吟味して承認されるというものが多くないことから、納税者の責めに帰すべき事由がないことに関する完全性が問われて、信義則違反が適用されないというのが大勢であることを確認した。一方、申告是認通知が、信義則が適用される公的見解であるかどうかは、課税処理を承認するという調査結果の表示そのものが、個別的、具体的で、納税者が信頼の対象となる公的見解の表示であったかどうかで判断するものであり、公的見解の表示に該当するという議論を展開した。ただし、その他の信義則適用要件も当然に満たす必要がある。なお、申告是認通知があった場合に、信義則適用が争われるとして、税務訴訟等の内容に関する立証可能性やその通知が包括的な承認であるという問題があるため、手続的要件等の法整備を第6章第3節にて検討する。事前照会制度や通達（公開）については、特に、通達については、その通達の内容が個別的具体的に示されているものである等の実質的な効力を通達ごとに判断する必要はあるが、下記表1のとおり、第一の要件である公的見解の表示に該当すると論じた。

次章では、これまで考察した内容について、判例をもとに具体的な検討を行うとともに、信義則がどのように争われているか概観する。

＜表1：具体的な行政作用における信義則適用要件の当てはめ＞

	公的見解の表示		信頼に基づいて行動	経済的不利益	責めに帰すべき事由		
	責任者等	作為			複雑性	完全性	（立証可能性）※
税務相談（口頭）	×	○	—	—	—	×	×
免税等通知書	○	○	—	—	▲	▲	—
申告是認通知	○	○	—	—	—	△	×
事前照会制度	○	○	—	—	—	△	○
通達	○	○	—	—	—	—	○

○：適用有り、△：一般的には適用有り、▲：一般的には適用無し、
 ×：適用無し、—：当然に要件とはなるが、適用されるかどうかは事例毎に異なる
 ※：要件である完全性を証明できるかどうかをいう

第5章 判例による分析・検討

本章では、租税法において信義則が適用されていない状況について、出来るだけ直近の判例をもとに検討を行う。さらに、それぞれの判例について、第3章や第4章で論述した信義則適用要件を当てはめて、判例評釈を行う。第1節では、戦後最大の税務訴訟として注目されたストック・オプション事件の一例を取り上げ、信義則適用の可否を検討するとともに、適正な租税行政について考察する。第2節では、旧通達を変更した新通達による課税処分が信義則違反に該当するかどうか争われた事案を取り上げる。また、本件は、信義則違反を理由とする上告受理申立ては不受理となったことから、不受理となった理由についても考察をする。第3節では、裁判では、信義則について判示されなかったが、事前照会制度による租税行政庁から回答を得た後に、それに反する課税処分された場合における、信義則適用の可否を検討する事例として、塩野義製薬事件を取り上げる。最後に、第4節で本章のまとめとして小括を述べる。

また、信義則以外の争点については、本稿では極力触れていない。

第1節 スtock・オプション事件¹⁶⁶

第1款 事案の概要

X（原告、被控訴人。以下Xとする。）が親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益を一時所得として各年分の申告をしたところ、税務署長Y（被告、控訴人。以下Yという。）はこれを給与所得として更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。本件は、Xがこれを不服として争った事案である。

Xは、課税庁の職員自身がストック・オプションの権利行使益が一時所得に該当すると指導していたものであることを主張し、信義則についても争われた。原審¹⁶⁷においては、本件権利行使益は一時所得であると判断され、信義則については判示されることなく納税者勝訴となった。本審において、東京高裁は、本件権利行使益を給与所得と判断し、信義則については、昭和62年最高裁判決を参照したうえで、「Xは、課税庁の見解を信頼し、公的見解に従って、本件権利行使益を一時所得として申告し、納税資金を算出して事業を行ってきた旨を主張するのみであって、所得税におけるストック・オプションについての過去の取扱いを知っていたが故に本件付与契約を締結したり、本件ストック・オプションを行使するなどの行動に出て所得を得たというような、信頼に基づいて行動したが故に本件の事態に至ったというような特別な事情が存在することはうかがわれない。」とし

¹⁶⁶ 東京高裁平成16年2月19日判決・判タ1167号185頁。

¹⁶⁷ 東京地裁平成15年8月26日判決・訴月51巻10号2741頁。

て、信義則違反もないとした。さらに、本件の上告審である最高裁判決¹⁶⁸では、信義則違反を理由とする上告受理申立ては不受理となった。

第2款 考察

1. 信義則適用要件の当てはめ

第一の要件である信頼の対象となる公的見解の表示をしたかどうかであるが、本件においては、Yも裁判所もこの要件について、判断を明示していない。本件は、納税者と課税庁側において、直接相談したとかの個別的具体的な関係性はなく、公的な見解の表示としてのXの主張は、「ストック・オプションを付与した場合の所得税の課税については、法令及び通達の定めは存在しなかったが、国税庁は昭和59年以降、ストック・オプションの権利行使益が一時所得に該当する旨の見解を明らかにしており、税務職員は納税者に対し、かかる見解を前提とした指導を行ってきた。」というように慣行に基づくものに近い。具体的には、他の納税者が行ってきた税務相談の結果や、東京国税局の職員が解説をした所得税質疑応答集の記載を指すのであろう¹⁶⁹。いずれにしても、一定の責任ある立場の者の見解ではないことから、本件においては、第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことにつき充足されないと判断できる。

第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかであるが、前述のとおり（第3章第3節第2款2参照）、その行動とは、単なる申告行為のみではなく、何らかの経済的取引をいうのである。この点、Xは、一時所得として申告をしたことと主張しているのみである。では、本件でいう申告行為以外の経済的取引とは、どういったものが該当するか検討することとする。これは、次に述べる第三の要件とも重なる論点であるが、ストック・オプションの付与契約を締結した際、所得税における過去の取扱いを参考にして、契約の決定（価額の決定を含む）を行ったかどうか争点になるのであろう。この点、裁判所の判断では、「過去の取扱いを知っていたが故に本件付与契約を締結したり、本件ストック・オプションを行使するなどの行動に出て所得を得たというような、信頼に基づいて行動したが故に本件の事態に至ったというような特別な事情が存在することはない。」としている。しかし、権利行使価額の決定の際に、税務的な計算も視野に手取額を想定して、価額を決定したり、締結するかどうかを決定していることは十分にあり得るのであるが、Xは、本件において、申告以外の経済的取引の有無について明示していないことが残念である。

第三の要件である納税者が経済的不利益を受けることになったかどうかであるが、Xの主張は、ストック・オプションの権利行使益が給与所得として申告した場合と本来の税額との差額が発生したことのみを経済的不利益としている。前述のとおり（第3章第4節第

¹⁶⁸ 最高裁平成17年1月25日判決・訴月51巻10号2696頁。

¹⁶⁹ 木山・前掲注3) 32頁。

2 款 1 参照)、納付すべきこととなった本税以外に生じた財産的損害がある場合に信義則違反が適用されるのであるから、本税以外、ここでは給与所得となったことにより納付することとなった税額が本税となることから、それ以外の経済的不利益があったかどうかが必要なのである。仮に、第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことという経済的取引が権利行使価額の意思決定（権利行使価額を高く設定したこと等）であった場合には、税額計算が給与所得と想定して意思決定した場合の権利行使価額と一時所得と想定して意思決定した場合の権利行使価額との差額が経済的不利益となるであろう。

第四の要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことについては、前述のとおり（第 3 章第 5 節第 2 款参照）、複雑性、完全性、立証可能性の観点から検証する。そもそも、本件においては、公的見解を表示したものでもなく、租税行政庁側がその判断をする場面がなかったのであるから、完全性の点で、納税者の責めに帰すべき事由がないことを充足しないであろう。

以上により、本件は、第一の要件と第四の要件を充足しないことから、信義則は適用されないと考えるのが妥当である。

2. 本件の影響（租税行政の適正運営についての考察）

本件は、類似判例が 100 件を超え、戦後最大の税務訴訟と呼ばれている¹⁷⁰。我が国でのストック・オプション制度の本格的導入は、平成 9 年以降であったが、それ以前にも、既に導入されており、一時所得か給与所得かの判断が困難であることから、納税者が税務署に問い合わせると「一時所得」とする回答が多かった。鳥飼重和弁護士は、「その当時、課税庁は「一時所得」という見解を採用していた。ところが、平成 10 年頃、課税庁内部で「一時所得」から「給与所得」に見解変更がされたとその後課税庁は主張している。原告側は、訴訟で見解変更に関わる内部資料の提出を再三求めたが、実現しなかったのも、その真偽は不明である。」¹⁷¹と説明している。信義則が適用される公的見解には該当しなかったとはいえ、100 件を超える税務訴訟からも、少なからず、租税行政庁側の見解変更があったということはいえる。鳥飼重和弁護士は、本件における信義則適用について、「少なくとも、見解変更前の平成 10 年以前の年度については税務署の誤指導が原因なのだから、税務署が責任を取るのが筋ではないか。こうした思いは常識的に考えれば至極当然のことだ。この点の救済を封じているのは、信義則について厳しい要件を立てた昭和 62 年最高裁判決である。税法と信義則の関係は、果たしてそのような考え方でよいのか、今後再考すべき課題である。」¹⁷²と問題提起した。

¹⁷⁰ 鳥飼重和「ストック・オプション税務訴訟-最三判 2005. 1. 25（特集 最高裁判決 2005-弁護士が語る）」法学セミナー 51 巻 3 号（2006）7 頁。

¹⁷¹ 鳥飼・前掲注 170）6 頁。

¹⁷² 鳥飼・前掲注 170）9 頁。

また、木山泰嗣教授も、「…租税法において信義則が適用される可能性は、解釈論上その余地が認められているものの、現実にはこれが認められた例はなく、昭和 62 年判決の解釈及び適用において極めて困難な状況が呈されている。しかしながら、本稿で検討したストック・オプション事件にみられるように、裁判所も、納税者のいきどおりに同感しながらも、昭和 62 年判決を前提にした解釈論を行う限り、信義則の適用を認めることはできないことを指摘している。こうした状況において納税者の信頼を獲得し、より適正な税務行政が行われるようになるためには、昭和 62 年判決の判例変更を待たなければならぬかもしれない。」¹⁷³と述べ、昭和 62 年最高裁判決の信義則適用要件の柔軟な解釈や判例変更の可能性を述べている¹⁷⁴。

税務相談や慣行までを、公的見解の表示とすることに関して、前述のとおり（第 3 章第 2 節第 2 款 1 参照）、すべての行政作用を信義則適用対象とすることはできないのである。また、税務相談や慣行までに、信義則を適用すれば、却って、今後の租税行政に対する信頼や法的安定性が欠如することとなることから、本件において、信義則適用は困難であるという判決は許容できる。ただし、だからといって、本件において、租税行政側に問題がなかったという話ではない。もし内部資料として通達のようなものが存在していたのであれば、公開の是非やタイミング、さらに、あらたに通達¹⁷⁵を発信する場合には、十分な通知があったかどうか、慎重に適用開始時期等を決めるなどの対応や配慮は必要であったのだろう。

木山泰嗣教授や、鳥飼重和弁護士が提議している昭和 62 年最高裁判決の判例変更や柔軟な解釈の可能性については、本件のような税務相談や慣行までを信義則が適用され得るような判例変更や判例の解釈に修正していくというよりは、そもそも税務相談や慣行に基づく公的見解は、信義則が適用される公的見解ではないとして法整備をして、両者の認識を共有していくことにより、より適正な租税行政に導くという方向性が良いのではないだろうか。

第 2 節 航空機リース匿名組合事件¹⁷⁶

第 1 款 事案の概要

¹⁷³ 木山・前掲注 3) 52 頁。

¹⁷⁴ 木山・前掲注 3) 54 頁。

¹⁷⁵ 本件ストック・オプション事件についても、平成 10 年 10 月に、改正所得税基本通達 23～35 共-6 で商法上のストック・オプションの権利行使益の所得区分を原則として給与所得とする旨が明記された。

¹⁷⁶ 航空機リース匿名組合事件：東京高裁平成 24 年 7 月 19 日判決・裁判所ウェブサイト、原審：東京地裁平成 22 年 11 月 18 日判決・裁判所ウェブサイト、上告審：最高裁平成 27 年 6 月 12 日判決・裁判所ウェブサイト。

本件は、匿名組合の匿名組合員としての地位を譲り受けた原告ら（以下 X とする。）が、匿名組合の営業として行われた航空機リース事業に関する損失のうち X の出資割合相当額を、不動産所得の損失に当たるとして、平成 15 年分から平成 17 年分までの本件各係争年分の所得税の確定申告をしたところ、処分行政庁が、不動産所得についての損失はなく、X の損失は雑所得の損失に当たるなどとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたことから、X が本件各処分の取消しを求めた事案である。

本件匿名組合契約は、A 社を出資者、B 社を営業者とし、B 社が行う航空機リース事業の結果として各計算期間中に営業者に生じた利益又は損失を A 社に対して出資割合に応じて分配されることが定められていた。X、A 社、B 社は、X が A 社から匿名組合員としての地位を譲り受ける旨の契約を締結し、X が出資者となった。

本件の争点は、①X が本件匿名組合契約に基づき分配を受ける損益に係る所得区分及び損失の帰属について、②本件各更正処分が信義則に反し許されないものであるかどうか、③本件各係争年分の確定申告につき国税通則法 65 条 4 項所定の「正当な理由」があったかどうか、である。裁判所は、争点①について、法的には、匿名組合契約において営業の主体となるのは営業者のみであることから、匿名組合員は、利益の分配を受けるのみであって、当該損益は、雑所得又はその損失に該当し、損益通算の対象にならないと判示した。本稿では、主に争点②を検討していく。

X の主張は、以下のようなものである。旧通達が平成 17 年に改正されるまで長年の間、匿名組合の組合員の所得区分を明記したものとして、納税者の申告及び課税実務における指針となってきたことにもかんがみると、旧通達は、「匿名組合員が営業者から受ける利益分配の所得区分が営業者の所得区分に従って区分される」との税務官庁の公的見解を示したものであるべきであり、X は、これを信頼して本件各係争年分の所得税の確定申告をしたものであるから、本件各更正処分は、旧通達に従った課税がされるということに対する X の信頼を裏切るものであり、信義則に反するものである。

争点②について、地裁判決、高裁判決ともに、旧通達は公的見解が税務官庁から表示されていたということができないとして、信義則違反に該当しないとし、納税者敗訴となった。さらに、最高裁判決では、信義則違反を理由とする上告受理申立ては不受理となった。一方、最高裁判決では、争点③について、高裁判決を覆し、「正当な理由」があるとして、過少申告加算税の賦課決定処分を取り消した。

第 2 款 考察

1. 信義則適用要件の当てはめ

第一の要件である信頼の対象となる公的見解の表示をしたかどうか¹⁷⁷であるが、前述

¹⁷⁷ 浅妻章如教授は、「…信義則の適用のためには「事実」に関する表示が要件とされていると

のとおり（第4章第5節参照）、通達は、公的見解の表示に該当する。さらに、本通達が、個別的具体的な作用を及ぼしていたか検討する。旧通達及び新通達は、次のように規定していた。

旧通達：「匿名組合の匿名組合員が当該組合の営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。ただし、営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合により分配を受けるものは、貸金の利子として事業所得又は雑所得とする。」

新通達：「匿名組合員が当該組合の営業者から受ける利益の分配は雑所得とする。ただし、匿名組合員が匿名組合契約に基づいて営業者の営む事業に係る重要な業務執行の決定を行っているなど当該事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、当該匿名組合員が当該営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とする。」

以上のように、旧通達と新通達とでは、原則と特例が逆転しているのである。上告審では、信義則違反を理由とする上告受理申立ては不受理となっているが、旧通達の公的見解性について、以下のように判示している。

旧通達と新通達につき、「両者は取扱いの原則を異にするものということができ、…両者は本件を含む具体的な適用場面における帰結も異にするものということができ、…鑑みると、平成17年通達改正によって上記の所得区分に関する課税庁の公的見解は変更されたものというべきである。」とし、「そうすると、少なくとも平成17年通達改正により課税庁の公的見解が変更されるまでの間は、納税者において、旧通達に従って、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配につき、これが貸金の利子と同視し得るものでない限りその所得区分の判断は営業者の営む事業の内容に従ってされるべきものと解して所得税の申告をしたとしても、それは当時の課税庁の公的見解に依拠した申告であるということができ、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。」と判示した。（下線は筆者による）

以上のように、最高裁では旧通達について、公的見解と判示しており、さらに納税者の申告時の課税処理選択について、旧通達が、個別的具体的にその通達の要件を充足していたことに依拠していると判示している。

本件控訴審では、「匿名組合員が営業者から受ける損益の所得区分については、匿名組合契約に基づく匿名組合員の営業への関与の有無内容等による二面性が存することになる。

ころ、法令解釈通達は事実に関する表示ではないため信義則の対象にならない可能性がある。また、法令解釈通達は納税者向けの見解の表示ではないのではないかという問題もある。」と、最高裁で信義則違反を理由とする上告受理申立てが不受理となったことにつき、通達が公的見解の表示ではないという理由である可能性につき言及した。浅妻章如「判例批評」民商法雑誌151巻6号（2016）553頁。

…匿名組合員が受ける損益の所得区分を営業者の営業の内容に応じて定められるものと画一的に規定しているわけではないから、Xの主張するような公的見解が税務官庁から表示されていたとはいうことができない。」と判示している。画一的でないとして、公的見解の表示に該当しないと判示しているが、画一的でない通達を、納税者が信頼したことにつき、十分な注意義務を行っていたかどうかなどの責めに帰すべき事由があるかどうかの判定に影響を及ぼすことはあっても、画一的でない通達だからといって、公的な見解の表示に該当しないということは理由にならないのではないだろうか。

以上より、本件において、第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことにつき充足されると判断できる。

第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかであるが、前述のとおり（第3章第3節第2款2参照）、その行動とは、単なる申告行為のみではなく、何らかの経済的取引をいうのである。この点、Xの主張は、「納税者も、これを信頼して申告していたのであるから…」と主張しているのみであることから、おそらく、不動産所得として損益通算をして申告したことが、第二の要件を充足していると判断しているものと推察する。では、本件でいう申告以外の経済的取引とは、どういったものが該当するか検討することとする。前述のとおり（第3章第3節第2款1参照）、個人においては、経済的取引に経済合理性は必ずしも求められていないことから、本件匿名組合契約は、営業業者から受ける利益分配を損益通算することが主たる目的として締結していることも想定できる。そのような場合には、本件匿名組合契約の締結や出資自体が通達という公的見解の表示を信頼しその信頼に基づいて行動した経済的取引といえる。ただし、Xは、本件において、申告以外の経済的取引の有無について明記していないので、検証はできない。

第三の要件である納税者が経済的不利益を受けることになったかどうかであるが、Xの主張は、損益通算が認められなかったことのみを経済的不利益としている。前述のとおり（第3章第4節第2款1参照）、納付すべきこととなった本税以外に生じた財産的損害がある場合に信義則違反が適用されるのであるから、本件において、納付すべきこととなった本税とは、損益通算されなかったことにより納付することとなった税額をいうのであるから、それ以外に経済的不利益があったかどうかが必要なのである。仮に、第二の要件である経済的取引が本件匿名組合契約の締結や出資自体であった場合には、本件匿名組合事業自体に損失が生じている場合に、その損失額に対する損失分配が経済的不利益となるであろう。

第四の要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことについては、前述のとおり（第3章第5節第2款参照）、複雑性、完全性、立証可能性の観点から検証する。まず、完全性及び立証可能性の観点からは、納税者の責めに帰すべき事由がないことの要件を充足するであろう。複雑性については、本件上告審で、旧通達と新通達につき「両者は取扱

いの原則¹⁷⁸を異にするものということができ、…両者は本件を含む具体的な適用場面に
おける帰結も異にするものということができる…」と判示しているとおり、旧通達は、新
通達と取扱いの原則が違っただけで、納税者が信頼した旧通達は、商法に適合している解釈
がもとになっているものと判断されるものであるため、その判断につき正当な理由がある
こととなるのであって、複雑性の観点からも、納税者の責めに帰すべき事由がないことに
充足するのである（第4章第5節参照）。

以上により、本件は、第二の要件と第三の要件について、本件において検証できない
ところがあるが、その内容によっては、信義則適用可能性が高かったといえる。

2. 過少申告加算税等という「正当な理由」との違い

課税処分信義則違反が争われる訴訟において、過少申告加算税等を賦課しないこと
となる「正当な理由」があるかどうかについて、同時に争われることが多い。そこで、本
件最高裁の事例やその他の判例をもとに、過少申告加算税が課されない「正当な理由」が
あると解された判断基準と信義則が適用される判断基準の両者に違いがあるかどうかを検
討する。また、通達以外の行政作用においても検証する。

過少申告加算税については、例えば、国税通則法 65 条 4 項が定めている過少申告加算
税等を賦課しないこととなる「正当な理由」について、真に納税者の責めに帰することの
できない客観的な事情があり過少申告加算税の趣旨に照らしても、納税者に過少申告加算
税を賦課する事が不当又は酷になる場合には賦課されない¹⁷⁹のであるが、その例示とし
て、「確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかか
わらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者がその指導を信じたこと
についてやむを得ないと認められる事情がある」（下線は筆者による）ことを掲げている¹⁸⁰。そこで信義則適用要件でいう公的見解の表示と「正当な理由」でいう誤った指導、及
び信義則適用要件でいう納税者の責めに帰すべき事由がないことと「正当な理由」でいう
やむを得ないと認められる事情の判断基準を比較検証する。

まず、信義則適用要件でいう公的見解の表示と「正当な理由」でいう誤った指導の判
断基準を比較検証する。信義則適用要件の第一の要件である公的見解を表示したことにつ
いて、通達が該当するかどうかは、前述のとおり（第4章第5節参照）該当するのであり、

¹⁷⁸ 金子宏教授も、「しかし、商法の世界では、匿名組合は経済的には、組合員と営業者の共同
事業であると考えられており、匿名組合は内的組合であるという見解が支配的である。」とし、
「個人が分配を受ける利益の所得分類については、原理的には事業所得であると解すべきで
あろう」と述べている。金子・前掲注 10) 554-555 頁。したがって、本件匿名組合契約に基づ
き分配を受ける損益に係る所得区分が不動産所得であり損益通算可能という結論については、
理論上、説明は可能である。

¹⁷⁹ 最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決・民集 60 卷 4 号 1611 頁。

¹⁸⁰ 国税庁長官「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱い
について（事務運営指針）第 1.1(4)」。

また、本件の最高裁判決で示されたとおり、国税通則法でいう「正当な理由」にあたると思われる誤った指導として旧通達が認識されていることから、通達については、両者ともに公的見解又は誤った指導¹⁸¹として判断されることに相違がない。通達以外の行政作用で判断基準に違いがあるかどうか検討する。信義則適用要件でいう公的見解を表示したことという要件に該当するかどうかの検討にあたって、考慮すべき点として、①一定の責任ある立場の者の見解であること、②租税行政庁の不作为ではないこと、③立証可能性、の3点であることは前述（第3章第2節第2款参照）のとおりである。通達以外の行政作用で検討すると、税務相談等で過少申告加算税等を賦課しないこととなる「正当な理由」があるとして認められている判例¹⁸²があることから、一定の責任ある立場の者の見解であるという要件は充足しなくても、「正当な理由」がある誤った指導と判断できる。同様に、税務相談等で問題になる立証可能性の問題も、「正当な理由」の判断根拠には含まれていないと判断できる。（表2参照）

次に、信義則適用要件でいう納税者の責めに帰すべき事由がないことと「正当な理由」でいうやむを得ないと認められる事情の判断基準の違いについて、検証する。本件以外の判例でも、信義則の適用がないとされながらも、過少申告加算税等を賦課しないこととなる「正当な理由」があるとして判示されることがある。両者の判断の違いを、前述の納税者の責めに帰すべき事由の適用要件の判断基準の3要素（複雑性、完全性、立証可能性）（第3章第5節第2款参照）で検証すると、過少申告加算税等を賦課しないこととなる「正当な理由」があるとなる事例においては、立証可能性¹⁸³の充足は必ずしも要件とされていない。一方、複雑性¹⁸⁴と完全性¹⁸⁵については、信義則適用要件と同様に充足が求

¹⁸¹ 前掲注180)にて例示「税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。（注）税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。」がある。

¹⁸² 那覇地裁平成8年4月2日判決・税資216号1頁。本件は、税務相談における誤指導があった後の更正処分について、信義則違反が争われた事案である。信義則違反は否認されたが、過少申告加算税賦課決定処分について、「本件についてみるに、本件で原告が株式売買による収入を所得として申告しなかったのは、原告が故意にこれを隠したのではなく、前記三で認定したように、原告の三回にわたる問い合わせに対して、各税務署職員が、前記したように税務官庁の公的見解とはいえないとしても、いずれも誤った回答をしたことにその原因がある。とするならば、前記した過少申告加算税の趣旨からすれば、本件において、原告にこれを課すのは酷に過ぎ、相当でない。」と判示した。

¹⁸³ 前掲注182) 那覇地裁平成8年4月2日判決・税資216号1頁。税務相談において、「正当な理由」が認められていることから、立証可能性の充足は必ずしも要件とされていないと判断ができる。

¹⁸⁴ 前掲注180)に記載のとおり、「税法の不知若しくは誤解又は時事誤認に基づくものはこれに当たらない。」とされていることから、信義則適用要件と同様に、納税者がその誤りについて、止むを得ない理由があると判断できるほどには、複雑な課税処理であることが要件となるであろう。

¹⁸⁵ 福岡高裁平成12年3月28日判決・税資247号37頁。「仮に、税務職員に誤指導ないしこ

められている。(表2参照)

また、過少申告加算税等を賦課しないこととなる「正当な理由」があることの判断にあたって、信義則適用要件という納税者の経済的不利益や何らかの行動については要件とされていないことから、課税処分された時の本税相当額の取り消しが争われる信義則の厳格性が表されている。

＜表2：過少申告加算税等という「正当な理由」の判断根拠と信義則適用要件の違い＞

	公的見解の表示又は誤った指導	信頼に基づいて行動	経済的不利益	責めに帰すべき事由又はやむを得ないと認められる事情		
				複雑性	完全性	立証可能性
「正当な理由」の判断根拠	○※	×	×	△	○	×
信義則	○	○	○	○	○	○

○：必要要件である、△：必要要件だが信義則適用要件よりゆるい、×：不要要件である

※：信義則の場合との違い：税務相談においては、責任者であるかどうかを問わず、担当者からの相談も含まれている。

3. 最高裁で不受理の理由

最高裁で信義則違反を理由とする上告受理申立てが不受理となった理由を検討する。下級審や上告受理申立て理由¹⁸⁶にて、Xは、「Xが、①前記のような公的見解が旧通達によって表示され、②かかる取扱いが長年（約55年間）にわたり課税実務として行われてきたこと（前述のとおり、②は必ずしも信義則適用の要件ではないが）は明かであり、さらに、Xは、かかる「公的見解」を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、かかる信頼に反する課税処分がなされ、課税処分という納税者に経済的不利益をもたらす処分がなされ、それについて納税者の責めに帰すべき事由は特段見当たらない（下線は筆者による）」¹⁸⁷と主張しており、前述の信義則適用要件でいう、納税者の経済的不利益は本税以外の経済的損失が含まれるとか、表示を信頼し信頼に基づいて行動には申告以外の行為が含まれるという筆者の見解とは異なる見解である表れであるといつてよい。最高裁で信義則に係る上告受理申立てが不受理となった理由としては、納税者の経済的不利益に本税以外の経済的損失を含め、表示を信頼しその信頼に基づいて行動には申告以外の行為が含ま

れに類する行為があったとしても、その行為に至ったことについて、納税者の、正確な資料を提出しない等何らかの責に帰すべき事由が関与しているときは、「正当な理由」の存在は認められないと解すべきである。」として、過少申告加算税が課された。

¹⁸⁶ 税資 265 号順号 12678 29-41 頁。

¹⁸⁷ 税資 265 号順号 12678 37 頁。

れるべきということかどうかを原審において納税者が主張しておらず、判例や学説でもこれらの議論が不十分であるためではないだろうか¹⁸⁸。

租税法における信義則適用要件の判断基準の検討にあたっては、特に判例においては、公的見解を表示したことという要件の充足のハードルが高い傾向にある。学説においては、公的見解を表示したことという要件以外の信義則適用要件についてのさまざまな議論がされているが、要件の判断基準等が確立されているとは言い難い。本件航空機リース匿名組合事件では、信義則適用要件でいう公的見解を表示したことについての要件を満たしていた可能性も否定できず、公的見解を表示したことという要件の充足のハードルが高い傾向であることが原因したことにより、控訴審で信義則違反が認められず、さらには、公的見解を表示したこと以外のその他の信義則適用要件の議論が進んでいないことから、最高裁で信義則違反を理由とする上告受理申立てが不受理になったと考えられる。

第3節 塩野義製薬事件¹⁸⁹

第1款 事案の概要

塩野義製薬(株) (以下Xとする。)が、米国の製薬会社と共同出資でケイマン法に基づく特例有限責任パートナーシップであるケイマンLPS (以下CILPとする。)を設立し、その後、Xが、英国のX完全子会社に対しCILP持分を現物出資したところ、その現物出資が適格現物出資に該当するかどうか争われた事案である。なお、Xは、国税局へ事前照会をしており、適格現物出資に該当するとの口頭での回答を得ていたものである。本件の争点は、①本件現物出資が適格現物出資に該当するかどうか、②本件更正処分が信義則に反し許されないものであるかどうか、③国税通則法65条4項所定の「正当な理由」があったかどうか、である。地裁、高裁判決ともに、争点①について、本件現物出資の対象財産であったCILP持分は、その主たる構成要素であるCILPの事業用財産のうち主要なものの経常的な管理が国内にある事業所ではない事業所において行われていたということができるから「国内にある事業所に属する資産」には該当しないとして、適格現物出資が認められ、争点②である信義則や争点③については判示されることなく納税者勝訴となった。

¹⁸⁸ 最高裁不受理決定の理由の一つに、次のような場合があるとされる。「理論的には確かに重要な法解釈上の問題を含むけれども、紛争の実質に照らしてみた場合、最高裁がここで理論的な決着を付けることが合理的であるかどうか問われる場合」さらにその例として、「ii 紛争の内容自体も実質的に重要なものであるが、これまでに無かったような新しいタイプの紛争で、先例も無ければ学説等での議論も殆どなされておらず、今後この種の問題がどのような形でどう展開して行くのかにつき、現状では見通しが付け難い場合」。小柳誠「最高裁不受理事件の意義とその影響」税大論叢88号(2017)280-281頁。

¹⁸⁹ 東京地裁令和2年3月11日判決・判タ1482号154頁、控訴審:東京高裁令和3年4月14日判決・D1-Law.com判例体系。

第2款 考察

1. 信義則適用要件の当てはめ

裁判所が、信義則について判示することはなかったが、争点①において、適格現物出資に該当しないと判断された場合に、本件更正処分が、信義則違反に該当するかどうかを考察する。

第一の要件である信頼の対象となる公的見解の表示をしたかどうかであるが、事前照会制度による回答は、前述のとおり（第4章第4節参照）信頼の対象となる公的見解を表示したことに該当する。本件においては、口頭で回答を得ていることから、立証可能性の問題が残るが、少なくとも、Xは、書面にて事前照会を行っていることから、立証可能性の点においても十分に要件を満たすものである。

第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかであるが、前述のとおり（第3章第3節第2款2参照）、その行動とは、単なる申告行為のみではなく、何らかの経済的取引をいうのである。この点、Xの主張は、「Xは、大阪国税局から本件面談時見解及び本件回答という信頼の対象となる公的見解を表示されたことから、その表示を信頼して行動したものであり、」というのみであり、具体的な行動が何を指しているかについては、明示していない。本件については、本件現物出資が平成24年10月31日に行われ、本件回答が平成24年11月29日であったことから、特に本件回答を得ずとも、現物出資が行われていることからいって、申告以外の経済的取引が行われていたとは言い難い。よって、第二の要件は充足していない。

第三の要件である納税者が経済的不利益を受けることになったかどうかであるが、Xの主張は、第二の要件の考察で確認したとおり、その経済的不利益についても、特に明示していない。本件については、表示を信頼したことによる行動について、申告以外の経済的取引も行っていないことから、本税以外の経済的不利益も生じていないことになる。前述のとおり（第3章第4節第2款1参照）、納付すべきこととなった本税以外に生じた財産的損害がある場合に信義則違反が適用されるのであるから、第三の要件も充足していない。

第四の要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことについては、前述のとおり（第3章第5節第2款参照）、複雑性、完全性、立証可能性の観点から検証する。まず、複雑性及び立証可能性の観点からは、納税者の責めに帰すべき事由がないことに充足するであろう。完全性に関して納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかについて、被告は、「…本件照会文書には、原告が法的に恒久的施設と評価できる程度の実体を伴った事業所を米国に有しており、かつ、当該事業所において本件現物出資の対象資産が記帳及び管理されているかのような記述がされており、原告は、適格現物出資に該当するか否かの判断に当たり、重要な要素となる事実を説明していなかったから、原告の責めに帰すべき事由が認められる。」と主張している。また、不服審判においての異議決定書において、「本件照会文書に記載された事実と原処分に係る実地調査により把握された事実にはいくつかの

相違点が認められ、これらの点は、いずれも本件現物出資の対象資産が国内又は国外のいずれかにある事業所に属する資産であったかの判断において重要な事実該当します。したがって、申立人が作成した本件照会文書には瑕疵があったものといわざるを得ず、申立人が原処分庁の回答を信頼しその信頼に基づき行動したことにつき申立人の責めに帰すべき事由がある本件において、信義則の法理は適用されません。」¹⁹⁰と説示していることから、完全性の意味において第四の要件も充足していない。

第4節 小括

本章では、租税法において信義則が適用されていない状況について、出来るだけ直近の判例をもとに検討を行った。それぞれの判例について、第3章で論述した信義則適用要件を当てはめて、より詳細に検討をした（表3参照）。特に、筆者は、航空機リース匿名組合事件について、第二の要件と第三の要件について、検証できないところがあるが、その内容によっては、信義則適用可能性が高かったと言えるという議論を展開した。また、ストック・オプション事件では、租税行政の適正運営についての考察を行い、税務相談や慣行に基づく公的見解は、信義則が適用される公的見解ではないとして法整備をして、納税者と租税行政庁との間で認識を共有していくことにより、より適正な租税行政に導くという方向性が良いのではないだろうかという議論を展開した。

次章では、これまで考察した内容をもとに、租税法における信義則適用における現状を分析し、提言をする。

＜表3：判例における信義則適用要件の当てはめ（筆者見解によるもの）＞

	公的見解 の表示	信頼に基 づいて行 動	経済的不 利益	責めに帰すべき事由		
				複雑性	完全性	（立証可 能性）※
ストック・ オプション 事件	×	△	○	○	×	—
航空機リー ス匿名組合 事件	○	△	△	○	○	○
塩野義製薬 事件	○	×	×	○	×	○

○：適用有り、△：適用有りの可能性有り、×：適用無し、—：不明

※：要件である完全性を証明できるかどうかをいう

¹⁹⁰ 「事前照会と税務調査での事実が異なれば信義則違反なし-現物出資は「国内にある事業所」所属の資産と判定」T&A master593号（2015）34-35頁。

第6章 租税法における信義則適用の検討課題及び提言

本稿では、租税法における信義則適用の判例の現状及び適用にあたっての判断基準について考察してきた。昭和62年最高裁判決の信義則適用要件が示されてから、信義則について、多くの裁判で争われているにも拘わらず、信義則違反が容認されて決着した事例はない¹⁹¹。

本章では、第1節にて、租税法における信義則が適用されない現状の分析をし、その要因の一つである第一の要件である公的見解の表示をしたことが支配的な傾向であることの分析をし、現状のままである場合の問題点を考察する。第2節にて、租税法における信義則の法整備の必要性を考察する。そして、第3節において、租税法における信義則適用の厳格性を重視しつつ、納税者の信義則適用可否の予測可能性や租税の公平性を高めるための法整備の提言をする。

第1節 公的見解の支配的な傾向と問題点

第1款 学説の傾向

学説では、租税法における信義則適用が、ほとんど認められてこなかった最大の原因は、第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高いことにありと述べられている¹⁹²。この現状について、反対があるというよりは、一般的には、信義則適用の厳格性を表すものとして説明されていながらも、個々の事案や行政作用によっては、公的見解の表示に該当するのではないかと指摘するものがある。例えば、申告是認通知について、酒井克彦教授は、「税務署長の発行する申告是認通知については、税務調査に基づいて発出されているものであったとしても、それはあくまでも確認できた範囲内における是認であって、そもそも税務調査の段階ですべての資料を確認することは不可能であることからすると、新たな事実が判明すれば、その新たな事実を基礎として課税処分の見直しがなされることは当然のことである」としながらも、「しかし、税務署長によってなされた正式の通知であることからすれば、「公的見解」の表明であるとし、ない根拠が今ひとつ判然としない。むしろ「公的見解」というべきなのではなかろうか。」¹⁹³として、「…「申告是認通知」までをも信頼の対象となる「公的見解」の表明としないという過去における議論が妥当であるとは思えない。」¹⁹⁴と主張した。さらに、文化

¹⁹¹ 木山・前掲注3) 31頁。

¹⁹² 乙部哲郎教授は、「公的見解要件の卓越性をいう判例の支配的傾向には疑問がある。」と述べている。乙部・前掲注4) 65頁。；木山・前掲注3) 32頁。

¹⁹³ 酒井・前掲注60) 285頁。

¹⁹⁴ 酒井・前掲注60) 289頁。

学院事件高裁判決で「本件土地建物が…非課税の固定資産に該当すると認められるという所長の見解、ないし、その見解からして当然右土地建物については非課税の取扱いになるという部内の方針を、便宜、文書で被控訴人に知らせた事実上の措置にすぎない。」と判示されていることにつき、谷口勢津夫教授が「事実上の行政作用であっても正規の決裁手続を経て公文書をもってなされた非課税決定通知のような表示は、公的見解の表示に該当すると解してよかろう」¹⁹⁵と論じている。また、金子宏教授も、「租税の減免措置の適用がある旨の税務署長の確認も公の見解の表示にあたると解すべき」¹⁹⁶として、名古屋地裁平成19年5月17日判決¹⁹⁷の判示に反対の意を表している。乙部哲郎教授も、申告是認通知が公的見解に該当するかどうかについて論じられ、「つまりは信頼の正当性要件¹⁹⁸の具備の問題であろう。」として、「この意味では、公的見解要件は判例が考えるよりもより容易に充足されよう。」¹⁹⁹として、公的見解の支配的傾向について、疑問があるとしている。

第2款 公的見解の表示の適用要件が支配的である理由

航空機リース匿名組合事件で考察したとおり（第5章第2節第2款3参照）、租税法における信義則適用で争われる判例の傾向は、公的見解の表示に該当するかどうか議論の中心であるのが現状である。

公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高い傾向にあることは3つの理由があると考えられる。1つ目は、どの行政作用が信義則適用の対象となる公的見解の表示に該当するかどうか明確になっていないことである。信義則が争われる判例でもみられるとおり、納税者と課税庁側の認識において、公的見解の表示に該当する行政作用であるかどうかには食い違いがあることは明らかであり、このことが納税者の予測可能性を低くしている。さらに、適切な租税行政を運営するためにも、租税行政庁側においても、信義則が適用される行政作用という認識がある方が、より適切な租税行政の運営ができるのではないだろうか。したがって、予め公的見解の表示に該当するかどうかについて、法整備のうえ、限定列举しておくことが必要である。

2つ目は、判例において、公的見解を表示したことに該当するかどうかの判断基準の根拠に納税者の責めに帰すべき事由がないこと等のその他の信義則適用要件を含めてしまっていることがあることである（前述第4章第3節参照）。例えば、申告是認通知が発出された後に、最初の調査等において納税者が自身に有利な結果になるように誘導しているようなことがあれば、信義則違反が適用されないのであるが、これは、公的見解の表示かど

¹⁹⁵ 谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018）84頁。

¹⁹⁶ 金子・前掲注10）145頁。

¹⁹⁷ 前掲注143）名古屋地裁平成19年5月17日判決・判タ1297号155頁。

¹⁹⁸ 納税者がその表示を信頼し、かつ、このように信頼したことについて納税者の責めに帰すべき事由がなかったことという要件。

¹⁹⁹ 乙部・前掲注4）65頁。

うかの問題ではなく、納税者の責めに帰すべき事由の完全性（第3章第5節第2款2参照）の問題であるが、判例においては、申告是認通知が一応の態度の表明に過ぎないとされ、公的見解の表示にあたらないとされる判例が多い。このことは、判例において、公的見解を表示したことの要件を充足しない理由として、公的見解を表示したこと以外のその他の信義則適用要件を吟味した結果に影響を受けて、公的見解を表示したことという要件を充足しないと判断したことを考えられる²⁰⁰。こういった傾向が、公的見解を表示したことという要件の判断基準のハードルを上げる原因となっていることから、明確に分けて判断する必要がある。また、明確に分けることによって、租税法における信義則適用要件に対する考察の議論の中心が、公的見解を表示したことの判断基準の議論から表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかの行動とは何をさすか、納税者が経済的不利益を受けたことの経済的不利益とは何か、納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準等の議論に移り、これらの判断基準が確立することを期待したい。

3つ目は、文化学院事件高裁判決（第2章第4節第3款参照）にみられるように、比較衡量説の立場を表しながらも、実質的には適用否定説に分類されるものがあることである。前述のとおり（第2章第4節第3款参照）、これは、租税法律主義の原則が意図する公益と納税者の被った経済的不利益の比較衡量をして、納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合に信義則の適用が検討されるのであるが、ここでいう守られるべき公益の範囲は、法律の規定にしたがって課税することによる法的安定性であり、租税法規の適用や解釈を厳格に捉えることが求められることと解釈して信義則適用の可否を検討しているものである。この考え方は、公的見解を表示したことの要件の判断基準に直接的な影響を及ぼしていなくても、間接的に影響を与えて、公的見解を表示したことの要件充足のハードルをあげる基因となっている。信義則は、そもそも適法である課税処分を信義則上、違反するとして本税に対する課税処分の取消しをするもの²⁰¹であることから、適法である課税処分を信義則上違反しないという考え方を採用することは、信義則が適用される場面は、ほとんど無くなるのである。比較衡量説にたって信義則を適用するというのであれば、前述のとおり（第2章第4節第3款参照）、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さ（適切な税務指導等を受けた納税者とそうでない納税者で経済的損失の負担が公平になるように配慮することであり、適切な税務指導等を受けられなかつ

²⁰⁰ 乙部哲郎教授は、昭和62年最高裁判決につき、「税務行政庁側の言動がもつ客観的意味を分析することは重要ではあるが、しかし、信頼保護の観点からは、このケースでも信頼の対象適格性のある税務行政庁側の言動は示されていたと解しうるのであって、相手方が税務行政庁側の一連の言動から青色申告としての効力を否認されないものと「信頼」したかどうか、また、このように信頼したことについてその「責めに帰すべき事由」がなかったかどうかは重要であると考え。」と述べている。乙部・前掲注4）66頁。

²⁰¹ 文化学院地裁判決でも、「禁反言の原則は、もともと、制定法上、形式的には適法とされる行為であるにかかわらず、個別的、具体的事情の下で、これを行なうことが法の根底をなす正義の理念に反するところから、これを行なうことを許さないとするもの」と判示している。

たことにより、経済的損失を被った場合に、信義則適用をはじめて検討することとなること) に対する納税者の保護を考慮して信義則の適用可否を検討すべきである。

第3款 問題点

このような租税法における信義則適用要件の公的見解の表示が支配的である現状について問題点を考察する。

航空機リース匿名組合事件で考察したとおり（第5章第2節第2款1参照）、また、文化学院事件高裁判決でも、その公的見解を表示したことの要件を素直に解釈すれば、信義則適用される公的見解の要件を充足すると思われるものまで、該当しないと解釈される若しくは判示されることがある。そのことにより、租税法における信義則適用が実質は不可能であるような状態を作り出してしまっており、納税者の予測可能性を低くしているだけでなく、納税者と租税行政側の間で公平で適正な租税行政のバランスを欠いているのではないだろうか。例えば、前述の塩野義製薬事件（第5章第3節）のように、課税処分が認められた場合、400億円²⁰²の申告漏れがあったとなることは、納税者の租税に関する予測可能性が立たないこととなり、経済生活における支障をきたすことは明らかである。したがって、事前照会制度による文書回答（塩野義製薬事件のように口頭での回答も含まれる）など一定のものは、納税者の租税に関する予測可能性を高めるためにも、信義則適用が検討できる公的見解の表示として認めるとともに、納税者と租税行政側で信義則適用が検討できる公的見解の表示であるという認識を共有しておくことが必要である。

さらに、信義則適用要件の公的見解を表示したことの要件充足のハードルが高い傾向にある問題点としては、公的見解を表示したことに該当するかどうかの議論が中心となってしまうことにより、その他の信義則適用要件の判断基準の議論が進んでいないことである。裁判所の判断においても、第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて、申告行為以外の経済的取引を必要と主張することの根拠も明らかにはしていない。公的見解を表示したことに該当するかどうかの議論を解決することによって、信義則適用要件の論点が、第二の要件である表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかの行動とは何をさすか、第三の要件である納税者が経済的不利益を受けたことの経済的不利益とは何か、第四の要件である納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準等の検討に重点が移り、これらの判断基準が確立することを期待したい。

どの行政作用が、信義則が適用できる可能性のある公的見解とそうでない公的見解か

²⁰² 原告Xが、英国のX完全子会社に対しCILP持分を現物出資したところ、その現物出資が適格現物出資に該当するかどうか争われた事案である。原告Xは、適格現物出資にあたるとして、約130億円の簿価譲渡とし申告をしたが、課税庁は、非適格であるとして、譲渡価額は時価530億円とし、約400億円の更正処分等を行なった。ただし、本件については、前章で記載のとおり、地裁、高裁ともに信義則は争われることなく、納税者勝訴となっている。また、審判所における信義則も公的見解の表示が争点ではない。（第5章第3節第2款1参照）

を、予め明らかにしておくという趣旨からも、後述する法整備の問題を検討したうえで、第3節において公的見解の表示を限定列举することについて提言を試みる。

第2節 法律の整備の有用性

第1款 学説の傾向

木山泰嗣教授は、前述（第2章第3節第2款参照）のストック・オプション訴訟事件について触れ、「申告納税制度の下では、税法解釈を納税者自身が誤ると加算税による制裁を受けるにもかかわらず、税務署等の職員が誤って回答した場合にはそれが違法といえる場合でも、納税者に生じた損失の回復は実現せず、かつ当該違法行為を行った税務署等の職員も国税当局側も何ら制裁（ペナルティ）は課せられないのである。これで果たして均衡がとれているといえるだろうか。」²⁰³と述べており、信義則違反による課税処分取消しによる納税者の救済についてほとんど認められていないことについて改めるときがきていると主張される。また、その解決策として、信義則適用要件の明文化について、「…明確な要件が立法化されれば、裁判所もその法律の条文の適用というかたちで審査を行うことが可能になる。」²⁰⁴とし、立法化の議論がなされてもよいのではないかと主張される。また、租税法律主義との関係から問題があるという反論について、「しかしながら、昭和62年判決も、平等原則や合法性原則を前提にしながら、信義則が適用される余地は認めている。そうであれば、平等原則や合法性原則に抵触しない配慮をしながら要件を定立することで、立法化を図ることも十分に可能だと考える。」²⁰⁵とし、信義則の適用要件の明文化について、十分な配慮は必要と説明された。また、「立法化がなされれば、税務行政を行う側においても、信義則違反による課税処分の取消しがないよう、より慎重な行動をせざるを得なくなり」²⁰⁶として、租税行政がより適正に行われることにも資すると述べている。ここで、第2款で、租税法以外の分野において信義則の考え方が、どのように法整備され具体化されているかを確認したい。

第2款 民法、行政法における信義則の整備を参考に

民法においては、信義則が明文化される以前である大正期から、「信義則理論が学説および判例において広く認められるに至ったばかりでなく、それが原動力となって多数の社会政策的立法を促すことになった」²⁰⁷と述べられているとおり、もともと民法は信義則の

²⁰³ 木山・前掲注121) 159-199頁。

²⁰⁴ 木山・前掲注3) 53頁。

²⁰⁵ 木山・前掲注3) 53頁。

²⁰⁶ 木山・前掲注3) 53頁。

²⁰⁷ 菅野・前掲注9) 63頁。

考え方が反映された規定もいくつかあると考えられる。本稿では、昭和 22 年の民法改正後において、たびたび判例で信義則適用が検討された後に法整備された事例をもとに、信義則の適用とその法整備の意義を考察する。

1. 金融商品取引法における信義則の考え方と法整備

金融商品取引法における信義則の適用とその法整備について、川島いづみ教授は、「証券会社などの金融商品取引業者等は、顧客（投資家）に金融商品（投資商品）を勧誘・販売しようとするときは、当該金融商品の仕組みや危険性等について、その顧客の知識、経験、財産の状況、および、契約を締結する目的（投資目的）に照らしてその顧客が理解できるような方法と程度で、説明をすることが求められる。このような説明義務は、当初は、信義則上の説明義務として裁判例によって認められ、後に関連する法規定が整備されるという経緯を辿り、金融商品取引法にも関連条項が設けられるに至っている。」²⁰⁸と金融商品取引法が制定される際、信義則上の説明義務等が明文化されたことについて説明している²⁰⁹。このような信義則上の説明義務等が求められるようになった理由として、金融サービスや金融商品の複雑化を背景に、金融商品取引業者と投資家との情報格差の問題があることと、投資家に自己責任を問うためには、その前提として幅広い金融商品の包括的・横断的な投資家保護の枠組みを整備することが必要となってきたことにある²¹⁰。

金融商品取引法の中で、信義則の具体的な明文化として制定された規定として、契約締結前の書面交付義務（37 条の 3 第 1 項）や適合性の原則（40 条 1 号）、販売・勧誘局面の禁止行為（38 条各号、金融商品取引業等に関する内閣府令 117 条）等があるとされている。このうちの適合性の原則²¹¹とは、「投資者の知識・経験・財産状況・投資目的に照らして不相当と認められる勧誘を行って投資者の保護に欠けることとならないように業務

²⁰⁸ 河内隆史ほか『金融商品取引法の理論・実務・判例』（勁草書房、2019）303 頁。

²⁰⁹ その他には、服部育生教授も「証券会社は投資家に対して金融商品の内容やリスクに関する確な情報の提供や説明を行う義務を負うが、従前の裁判例では、その根拠として誠実公正義務および信義則が挙げられていた（東京高判平成 8. 11. 27 判事 1587 号 72 頁）。これを具体化する形で、金融商品取引法は契約締結前の書面交付義務および書面内容の実質的説明義務を明文化した（金商 37 条の 3 第 1 項・38 条 7 号、金商業 117 条 1 項 1 号）。適合性の原則（金商 40 条 1 号）や最良執行方針の策定義務（同 40 条の 2）も、誠実公正義務から導かれる。」と説明している。神田秀樹・神作裕之編『金融商品取引法判例百選』（有斐閣、2013）36 頁。

²¹⁰ 近藤光男・吉原和志・黒沼悦郎著『金融商品取引法入門（第 4 版）』（商事法務、2015）236 頁。

²¹¹ いわゆる狭義の「適合性原則」とするのが一般的理解のようである。「適合性原則」は、それを広義と狭義に分けて考えるのが一般的である。そして、広義の「適合性原則」が「業者が利用者の知識・経験、財産力、投資目的に適合した形で勧誘（あるいは販売）を行わなければならないというルールである」とされるのに対して、狭義の「適合性原則」は、「ある特定の利用者に対してはどんなに説明を尽くしても一定の商品の販売・勧誘を行ってはならない、という意味である」とされている。」河内・前掲注 208）288 頁。

を行なうこと」²¹²などが義務づけられることと説明されている。適合性の原則でいう投資者の保護や金融商品取引法を整備した目的とされる投資家保護とは、具体的にはどういう意味であるのか。それは、事実を知らされていなかったり、不公正な取引によって被る損害から投資家を保護するという意味であり、いわゆる自己責任原則として、投資対象の価値に関わるリスクについては投資者が自己責任として負担するものと考えられている²¹³。金融商品取引法とは、自己責任原則のもと投資家が一定の投資リスクを負うための枠組みとしての金融商品取引業者等の行為規制等の法整備であるといつてよい。

金融商品取引法やその他の特別法では、上記の義務や規制に対する違反について、どのような対応がとられているのか。金融商品取引法は、信義則上の義務の内容を具体化する特別法として制定されたことは前述のとおりであるが、このような特別法は、「取引ルール」と「業者ルール」に大別される。そのうち、金融商品取引法は、「業者ルール」として制定され、一方「取引ルール」として、金融商品販売法（金融商品の販売等に関する法律）が制定された²¹⁴。業者ルールとしての金融商品取引法は、例えば説明義務違反に対して、その違反が直ちに投資家に対する損害賠償責任に結びつくものではない²¹⁵²¹⁶。一方、金融商品販売法は、「民法上の不法行為責任規定に対して、金融商品販売業者等の説明義務違反に関する特則を設けることで、これら業者の説明義務違反により損害を被った顧客の民事救済に資するために制定された法律である」²¹⁷ことから、私法上の損害賠償責任が課されることとなっている。

金融商品販売業者等は、金融商品販売業者等と投資家の情報力の格差に着目し、金融商品販売業者等が投資家に対し、投資家が投資決定をするうえで必要な情報を提供することなどが求められている。以上のことから、金融商品取引法は、投資家の自己決定基盤を確保する法整備として信義則を明文化することによって、説明義務や適合性原則などの上記のような具体的な行為規制をすることで、投資家を守るだけでなく、市場の健全で自由な取引制度の維持に貢献できているのである。

2. 行政事件訴訟法における信義則の考え方と法整備

また、行政法においても、行政事件訴訟法第31条に、「取消訴訟については、処分又は裁決が違法ではあるが、…一切の事情を考慮したうえ、処分又は裁決を取り消すことが公

²¹² 近藤光男・志谷匡史・石田眞得・釜田薫子著『基礎から学べる金融商品取引法（第4版）』（弘文堂、2018）13頁。

²¹³ 近藤・前掲注212）9-10頁。

²¹⁴ 神田秀樹・森田宏樹・神作裕之編『金融法概説』（有斐閣、2016）17頁。

²¹⁵ 河内・前掲注208）306頁。

²¹⁶ 「金融商品取引法の上記の規定（説明義務の規定のこと：筆者加筆）は、金融商品取引業者等に対する行政処分（51条参照）を発動させたり、行為者と法人に刑罰が科されることが予定されている（205条12号・207条1項6号）。」近藤・前掲注210）239頁。

²¹⁷ 河内・前掲注208）306-307頁。

公共の福祉に適合しないと認めるときは、裁判所は、請求を棄却することができる。…（省略）…」²¹⁸としているのも、信義則の一つのあらわれであるとされており²¹⁹、信義則適用における法整備については、租税法以外の分野においては行われているものである。

3. 考察

信義則は、法の一般原理であることから、特別の事情が存するときに、既存の法規範を超えて、個別的・具体的な救済を検討するものであり、これを明文化することによって、柔軟性を失うことが考えられる²²⁰。

ただし、金融商品取引法の例で挙げているとおり、信義則の考え方が具体的に明文化されることによって、国民経済の健全な発展及び投資家の保護に資することになるといってよいことから、法整備による法的安定性が求められるという状況であるときは、信義則を明文化することも検討すべきである。例えば、適合性の原則の説明でみられるとおり、双方にそれぞれに対する責任を、投資家にとっては自己責任原則という形で、金融商品取引業者等に対しては行為規制という形で、それぞれに対する責任を一定の範囲で区切っているものであり、信義則の考え方を明文化することによって、金融商品取引法が交通整理のような役割を果たしているものであることがわかる。

²¹⁸ 事情判決と呼ばれている。宇賀克也教授は、「たとえば、地権者の1人が自己に対する換地処分取消訴訟を提起したため、裁判所が審理したところ、換地計画が違法であることが認められた場合、当該換地処分を取り消せば、他の地権者に対する換地処分も影響を受けざるをえず、換地計画が適法であることを前提として積み重ねられてきた法律関係・事実関係を根底から覆し、社会的に大きな損失をもたらすことになる。そこで、かかる場合においては、例外的に請求を棄却することができる」とされているのである。事情判決を行うべきか否かを判断するに当たって考慮される「その他一切の事情」の中には、違法性の程度も含まれると解すべきであろう。」と述べている。宇賀克也『行政法概説Ⅱ（行政救済法第7版）』（有斐閣、2021）278-279頁。

²¹⁹ 原龍之助教授は、「…現行憲法のもとにおいては、行政法の解釈原理として、禁反言ないし信義則の適用を認めようとするのが通説であるといつてよい。」とし、「また、行政事件訴訟法第31条に、行政処分が違法の場合であっても、一切の事情を考慮して「処分を取消すことが公共の福祉に適合しないと認めるときは」その取消しをせず、裁判所は、請求を棄却することができる」としているのも、この原則の一つのあらわれであるといえよう。」と述べている。原・前掲注19）253頁。

²²⁰ 平野裕之教授は、保証をめぐる判例について述べ、信義則という手段を用いていることに触れ、「判例法ではやはり法的安定性の点で完全ではないので、究極的には実定法に取り込むことが目指されるべきである」とし、「但し、実定法にしてしまうと容易に改正ができなくなり柔軟性を失うきらいがある。判例法のままにしておけば、判例による判例法の変更が可能であり、法的安定性は犠牲にされるが柔軟性を保持できる。そのため、実定法化に際しては、いまだそれで確立すべきかどうか議論が残されるような問題については、実定法化を見送り判例のままとしておくということが考えられる。」と述べている。平野裕之「契約解釈、任意規定及び信義則-保証契約を例として-」池田真朗・平野裕之・西原慎治編著『民法（債権法）改正の論理』（新青出版、2010）81-100頁。

第3款 租税法における信義則の法整備についての考察

租税法における信義則適用の根拠について、民法1条2項にある信義則が一般条項として租税法にも適用されるという根拠により租税法においても信義則が理論上適用できるという解釈は理解できつつも、第2款で述べているとおり、信義則の適用において、その内容を具体的に明文化して、法整備する意義は大きいことから、租税法における信義則の適用について立法化を検討すべきである。また、租税法における信義則の裁判例の数からいっても、信義則について法的安定性の観点で完全ではないことが明らかであることから、立法による解決策を検討すべきである。

租税法における信義則適用の立法化がなされた場合の意義については、主たるものとしては、善良な納税者を救済することにあるが、それ以外の意義として2点あげる。まず1つは、現状のままでは、租税行政庁側から誤指導があった場合に、後になって納税者が誤りに気付いても、納税者が信義則という言葉を知っているかどうかに係わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告をしたものであるからこの課税処理が認められるはずであると都合よく解釈して、誤った処理を継続するという問題が生じている。このことは、課税の公平性や税収確保の観点からも問題である。租税法における信義則適用に関し厳格性を保ちつつ明文化することで、誤指導があっても、後で更正処分を受けるという予測が立つのであるから、納税者も当初の課税処理の判断にあたって、より慎重になるという効果がもたらされる。2つ目は、木山泰嗣教授が言うように、信義則が適用されることにより、租税行政庁側にも、ある種の制裁（ペナルティ）が課せられることとなるのであるから、租税行政庁側と納税者の均衡が保たれることになり、また、租税行政庁側のより適正な租税行政の運営が行われることに資するのである。これは、金融商品取引法に信義則の考え方を明文化したことによって、投資家にとっては自己責任原則という形で、金融商品取引業者等に対しては行為規制という形で、金融商品取引法が交通整理のような役割を果たしていることに類似する効果が期待できると考える。

これらの2つの意義があるが、ただし、立法化された場合の問題点としては、租税法においては、租税法律主義という合法性の原則が遵守されるのであるから、信義則適用が明文化されると、租税法規に則らない課税処理が容認される蓋然性が高まることとなり、その明文化の内容次第では合法性の原則に大きく抵触する、又は解釈に余地がある規定になるという危惧があり、法的安定性が却って保たれないこととなる。さらに、立法化により、信義則適用のハードルが相当低くなることがあれば、納税者と租税行政庁との間に、和解や協定に類似する現象があることとなり、そもそも違法となり得る²²¹。これらのことか

²²¹ 金子宏教授も、「…法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されないし、また納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されない（ただし、立法で要件を明定して和解を認めることはできる）。このような減免や徴収猶予は違法であり、またこのような和解や協定は

らも、その立法にあたっては、要件の相当厳格性が求められ、でき得る限り明確な基準であることが求められる。

第3節 提言

前述のとおり、租税法における信義則適用が法として整備されることを提言するが、でき得る限り明確な基準でなければ、結果として予測可能性や法的安定性を充足したことになるので、その内容については慎重でなければならない。ただし、法整備をすることによって、真に善良な納税者を救済することができるという真の目的とともに、租税行政庁側からの誤指導があっても、課税処分されるということを明文化することによって、納税者にも申告納税制度という租税行政の目的をより認識させることができるという意義は大きい。また、法整備をすることによって、信義則適用要件の第一の要件である公的見解の表示の要件が支配的である現状を解決し、信義則適用されるかどうかの納税者の予測可能性を高めることが可能となる。

法整備の内容としては、以下の3点を提言する。1つ目の提言は、信義則が適用される公的見解の表示である行政作用を限定列举して、租税法における信義則適用を明文化することである。該当する公的見解の表示である行政作用には、申告是認通知（調査結果の通知を含む）、事前照会制度による文書回答（口頭による回答を含む）、通達（公開）とする（表1参照）。信義則が適用され得る行政作用を限定列举することによって、納税者の予測可能性を高めるとともに、租税法における信義則適用基準の議論の中心が、表示を信頼しその信頼に基づいて行動があったかどうかの行動とは何をさすか、納税者が経済的不利益を受けたことの判断基準や納税者の責めに帰すべき事由がないことの判断基準等に移ることを期待したい。行政作用を限定列举することの問題点としては、限定列举にあげたものの以外の行政作用についても信義則の適用を検討すべきと判断される状況になってきた場合²²²等について、その議論の機会を失うことである。

2つ目の提言は、信義則適用要件の判断基準を明確化することである。第3章で考察したとおり、昭和62年最高裁判決で提示された信義則適用要件のうち、確立されていない判断基準をより明確にすることが求められている。さらに、前述のとおり（第2章第4節第3款参照）、信義則適用にあたっては、比較衡量説という公益性の保護の観点（第3章

無効であって拘束力をもたない、と解される」と述べている。金子・前掲注10) 87頁。

²²² 第4章第1節参照。税務相談（口頭）について、将来において立証可能性があがることを示唆している。もちろん、税務相談（口頭）が信義則適用される公的見解の表示と認識されるためには、その他にも一定の責任ある立場の者の見解であることを満たす必要もあるが、時代の変遷により、これらの状況や要請が変わることも考えられる。また、首藤重幸教授も、「信義則のもつ一般条項的性格から、それによって実現される内容が多様であること、さらに、信義則が最広義には従来の法と現実社会との乖離の是正のための最終的法技術形式という性格をもつがゆえに、信義則の具体的内容は時代の要請とともに変遷、もしくは多様化していかざるをえない。」と述べている。首藤・前掲注47) 127頁。

第3節第2款1参照)から、その適用要件には、厳格性を十分に維持する必要がある。以上のことから、本稿でのこれまでの考察をもとに、信義則が適用されるには、①税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる別段に定める公的見解を表示したことにより、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて申告行為以外の行動をした、又はその信頼に基づいて租税手続などの納税者の不作為があったところ、③のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであること、④ここでいう経済的不利益には、右表示を信頼したことにより生じた財産的損害をいい、本来納付すべき税額は含まない、⑤また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないことという要件を満たす必要がある。

3つ目の提言は、申告是認通知(調査結果の通知)について、信義則適用が検討できる公的見解となるよう、その申告是認通知(調査結果の通知)の受領とともに、手続的要件として納税者から答申書の提出を選択することができるようにすることである。申告是認通知(調査結果の通知)については、前述のとおり(第4章第3節参照)信義則適用できる公的見解とすべきであると論じたが、申告是認通知(調査結果の通知)が税務調査等の結果を包括的に承認しているものであること、また立証可能性の問題があることから、すべての申告是認通知(調査結果の通知)が、信義則適用が検討できる公的見解の表示とするには、無理があると述べた。そこで、手続的要件として答申書の提出を納税者が選択することができることとする。例えば、ある課税処理の認容の是非について、1回目の税務調査等で議論がされ、結果その処理が認められ申告是認通知(調査結果の通知)が交付される場合に、納税者の希望に応じ、その調査での応答を記録する目的で、納税者から答申書を提出し、租税行政庁もその内容について異論がなければ、受領印を押すこととする。これにより申告是認通知を受領するとともに、納税者と租税行政庁との間で、どの事項について、どのような資料を提出して、検討が行われたかを立証できることとなるのである。こういった場合に、後になって2回目以降の税務調査等で、更正処分等がされた場合に、当該答申書の内容にない新たな事実がない限りは、その更正処分等は信義則上違反するとして取消しができる可能性がある。これらの制度は、すべての税務調査等で行われるのではなく、納税者の任意で答申書を提出し、さらにその内容も調査項目のすべての項目でなく、納税者が重要と感じる項目について特に抽出しておきたいものを答申書に残せばよいこととする。また、税務調査の規模が小規模であるような場合には、信義則適用となる公的見解の表示とすることが租税行政運営上、すぐわないものがあるのであって、税務調査等の規模に応じて、納税者が答申書の提出という選択をできないよう規定しておくこととする。

以上、法整備の内容として上記の3点を提言した。租税法における信義則の法整備をすることの意義は、真に善良な納税者の救済にあるが、それとともに、納税者と租税行政庁

側に、信義則が適用される場合と、適用されない場合の判断基準を共有することが、目的の一つである。納税者の救済可能性を過剰に上げることが目的としているわけではないことから、第一の要件である信頼の対象となる公的見解を表示したことの要件を限定列举という方法で明確にするとともに、その他の信義則適用要件は、従来どおり厳格性が求められるのである。ただし、その場合も、2つ目の提言で提示したとおり信義則適用要件は可能な限り明文化すべきである。

さらに、法整備がされていない故に、例えば、租税行政庁側から誤指導があった場合に、後になって納税者が誤りに気付いても、信義則という言葉を知っているかどうかに関わらず、租税行政庁側からの指導を信じて申告納税したものであるからこの処理が認められるはずであると都合よく解釈して、誤った処理を継続するという事態が生じる問題があるが、法整備がされることによって、租税行政庁からの指導があっても、原則は、課税処分されることが明文化されるのであるから、そのような誤解が生じる余地がなくなるのである。

おわりに

租税法における信義則適用については、これまで多くの裁判で争われている。信義則が適用されるべきであるかどうかの議論の前に、信義則について、これだけ多くの税務訴訟が行われているということに租税行政における何かしらの問題があることを表していると考え。租税法律主義が意図する合法性の原則の要請から、法律の根拠のない合意や契約は違法となるのであるから、租税法における信義則適用は厳格性が求められるのであるが、それらを考慮しても、近年の判例で、租税行政庁の行政作用を納税者が信頼したことにつき救済されないことに対する憤りを感じる事案があった。そこで、本稿における研究課題として、2点を大きな柱として考えた。1点目は、租税法における信義則適用の意義や法的根拠を考察し、租税法における信義則適用要件について、できるだけ具体的に判断基準を明文化すること。2点目は、民法や行政法における信義則適用や法整備を参考にしながら、租税法における信義則適用につき法整備を検討することであった。

租税法における信義則適用の観念が納税者と租税行政庁の信頼保護にあるとして、租税法における信義則適用を検討し、租税法律主義が求める公益と私益を比較衡量すること、換言すると、善良な納税者同士による租税に関連する経済的損失の公平さを維持することに着目して、信義則適用要件の判断基準を提言した。法整備については、信義則適用される行政作用を限定列举し、信義則適用要件の判断基準を明文化しておくことを解決策とした。

租税法における信義則適用が法整備されることによって、真に善良な納税者が救済されることが第一の目的であるが、それと同時に、信義則が適用されない行政作用と適用が検討できる行政作用を明確にすることによって、租税行政庁と納税者の両者の意識が改革され、租税行政がより適正になっていくことを期待するものである。そのためにも、明文化された行政作用以外でも、例えば、税務相談等で誤解が生じないように関連法令や判断の材料を示すなどの注意義務を払うこと、通達等について、公表されない通達のあり方や新たな通達を公表する際のタイミングや周知を徹底するなどの配慮が求められるものである。

参考文献一覧

【著書】

- ・ 新井隆一「租税法の適用と解釈」金子宏ほか編『租税法講座 1（租税法基礎理論）』（ぎょうせい、1974）
- ・ 新井隆一『租税法の基礎理論（第3版）』（日本評論社、1997）
- ・ 宇賀克也『行政法概説Ⅰ（行政法総論第6版）』（有斐閣、2017）
- ・ 宇賀克也『行政法概説Ⅱ（行政救済法第7版）』（有斐閣、2021）
- ・ 漆さき「匿名組合契約の課税関係」『租税判例百選（第6版）』（有斐閣、2016）
- ・ 近江幸治『民法講義Ⅰ（第7版）』（成文堂、2018）
- ・ 乙部哲郎「行政法における信義則の展開」『行政法と法の支配：南博方先生古稀記念』（有斐閣、1999）
- ・ 金子秀夫『税務行政と適正手続』（ぎょうせい、1993）
- ・ 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021）
- ・ 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編著『ケースブック租税法（第5版）』（弘文堂、2017）
- ・ 川島武宜『注釈民法4 新版』（有斐閣、2015）
- ・ 河内隆史ほか『金融商品取引法の理論・実務・判例』（勁草書房、2019）
- ・ 神田秀樹・森田宏樹・神作裕之編『金融法概説』（有斐閣、2016）
- ・ 神田秀樹・神作裕之編『金融商品取引法判例百選』（有斐閣、2013）
- ・ 菅野耕毅『信義則の理論-民法の研究Ⅳ-』（信山社、2002）
- ・ 北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房、2005）
- ・ 北野弘久『税法学原論（第8版）』（勁草書房、2020）
- ・ 木山泰嗣『税務訴訟の法律実務（第2版）』（弘文堂、2014）
- ・ 近藤光男・吉原和志・黒沼悦郎著『金融商品取引法入門（第4版）』（商事法務、2015）
- ・ 近藤光男・志谷匡史・石田真得・釜田薫子著『基礎から学べる金融商品取引法（第4版）』（弘文堂、2018）
- ・ 斉藤稔『租税法律主義入門』（中央経済社、1992）
- ・ 酒井克彦『ステップアップ租税法-租税法解釈の道しるべ-』（財経詳報社、2010）
- ・ 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法-判例学習の道しるべ-』（財経詳報社、2011）
- ・ 酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』（清文社、2015）
- ・ 酒井克彦『ステップアップ租税法と私法-租税法解釈の道しるべ-』（財経詳報社、2019）
- ・ 塩野宏「行政指導-その法的側面-」『行政法講座（第六巻）』（有斐閣、1966）

- ・ 首藤重幸「税法における信義則」北野弘久編『日本税法体系-判例研究 1 (税法の基本原理)』(学陽書房、1978)
- ・ 竹内昭夫ほか編『新法律学辞典 (第 3 版)』(有斐閣、1989)
- ・ 田中二郎『行政法総論』(有斐閣、1957)
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義 (第 6 版)』(弘文堂、2018)
- ・ 常盤敏太『法律における信義誠実の原則』(鳳舎、1963)
- ・ 中川一郎『税法学体系 (全訂増補版)』(ぎょうせい、1977)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則:RFH・BFH の判例発展史論」(税法研究所、1984)
- ・ 成田頼明「行政指導」『岩波講座現代法 第 4』(岩波書店、1966)
- ・ 野一色直人『国税通則法の基本-その趣旨と実務上の留意点-』(税務研究会出版局、2020)
- ・ 橋本公亘『公法の解釈』(有斐閣、1987)
- ・ 鳩山秀夫『債権法における信義誠実の原則』(有斐閣、1955)
- ・ 林信雄『法律における信義誠実の原則』(評論社、1949)
- ・ 原龍之助「行政法における信義誠実の原則序説」田村徳治等編『憲法及び行政法の諸問題-佐々木博士還暦記念』(有斐閣、1938)
- ・ 平野裕之「契約解釈、任意規定及び信義則-保証契約を例として-」池田真朗・平野裕之・西原慎治編著『民法 (債権法) 改正の論理』(新青出版、2010)
- ・ 牧野英一『法律文化の五百年』(有斐閣、1966)
- ・ 松沢智『税務争訟の基礎知識 : 異議申立てから訴訟まで』(中央経済社、1973)
- ・ 水野忠恒『租税行政の制度と理論』(有斐閣、2011)
- ・ 水野忠恒「租税法と信義則」『租税判例百選 (第 6 版)』(有斐閣、2016)
- ・ 南博方『行政法 (新版)』(有斐閣、1995)
- ・ 南博方「青色申告の承認の取消しと失効の法理」『行政手続きと行政処分オンデマンド版』(弘文堂、2014)
- ・ 室井力編『新現代行政法入門 1 (基本原理・行政作用・行政救済) 補訂版』(法律文化社、2005)
- ・ 山本守之『租税法の基礎理論新版改訂版』(税務経理協会、2013)
- ・ 我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明著『我妻・有泉コンメンタール民法 : 総則・物権・債権 (第 7 版)』(日本評論社、2021)

【論文等】

- ・ 青木康「禁反言の法理が税務申告指導と矛盾する更正処分に摘要されないとされた事

例」ジュリスト 610 号 (1976)

- ・ 浅妻章如「判例批評」民商法雑誌 151 巻 6 号 (2016)
- ・ 安宅敬祐「判例から読み解く 租税法と信義則(禁反言の法理)」税 60 巻 12 号 (2005)
- ・ 新井隆一「禁反言の原則と通達免税」税理 9 巻 4 号 (1966)
- ・ 石川欽也「信義則の適用に関する一考察-平成 17 年 12 月 13 日千葉地判(平成 16 年(行ウ)第 44 号)更正処分取消等請求事件(係争中)を中心に-」税経通信 61 巻 9 号 (2006)
- ・ 石田譲「信義誠実の原則が民法で果たす機能について」法学教室 5 号 (1974)
- ・ 宇賀克也「課税処分と信義則」ジュリスト 918 号 (1988)
- ・ 碓井光明「租税法における信義誠実の原則とそのジレンマ」税理 23 巻 12 号 (1980)
- ・ 碓井光明「青色申告の承認と信頼の保護」ジュリスト 910 号 (1988)
- ・ 大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋(上)」税理 29 巻 6 号 (1986)
- ・ 大橋為宣「納税者の信頼保護と租税法律主義の相剋(下)」税理 29 巻 8 号 (1986)
- ・ 大淵博義「「調査結果の通知」の法的意味と信義則の法理」税理 41 巻 12 号 (1998)
- ・ 大淵博義「匿名組合契約による航空機リース事業の損益の所得区分-旧通達を変更した新通達による課税処分と信義則違反等の違法性の是非-」月刊税務事例 48 巻 7 号 (2016)
- ・ 大淵博義「最高裁不受理決定の実際とその疑問」Monthly report/MJS 税経システム研究所編 122 号 (2019)
- ・ 大淵博義「匿名組合契約による航空機リース事業の損益の所得区分」2021 年 12 月 21 日閲覧
”<https://www.mjs.co.jp/Portals/0/data/seminar/kenkyukai/misc/pdf/15080701.pdf>
”
- ・ 乙部哲郎「租税法における禁反言の法理」民商法雑誌 75 巻 2 号 (1976)
- ・ 乙部哲郎「行政法における信頼保護」公法研究 39 号 (1977)
- ・ 乙部哲郎「行政訴訟と信義則-判例を中心に-」神戸学院法学 23 巻 4 号 (1993)
- ・ 乙部哲郎「租税法と信義則(1)-判例を中心に-」神戸学院法学 27 巻 4 号 (1998)
- ・ 乙部哲郎「租税法と信義則(2)-判例を中心に-」神戸学院法学 28 巻 2 号 (1998)
- ・ 乙部哲郎「租税法と信義則(3)-判例を中心に-」神戸学院法学 28 巻 3 号 (1998)
- ・ 乙部哲郎「租税判例における信義則の展開」神戸学院法学 27 巻 3 号 (1998)
- ・ 木山泰嗣「判例研究 税務署職員の誤った指導について国家賠償法上の「注意義務違反」(違法性)が認められた東京高裁判決の分析」税務弘報 58 巻 5 号 (2010)
- ・ 木山泰嗣「信義則の解釈論的可能性と限界 ストック・オプション事件からの一考察」青山法務研究論集 5 号 (2012)
- ・ 木山泰嗣「税務相談における法的問題-平成 21 年 9 月 29 日判決を契機として-」青山

ローフォーラム 5 巻 2 号 (2017)

- ・ 久保茂樹「申請処理の遅延による精神的損害の賠償」『行政判例百選Ⅱ (第 3 版)』123 号 (1993)
- ・ 小柳誠「最高裁不受理事件の意義とその影響」税大論叢 88 号 (2017)
- ・ 斉藤明「租税法における基本原則」創価法学 15 巻 2・3・4 号 (1986)
- ・ 齋藤滋「合法性原則と信義則の矛盾点-贈与税年賦延納契約事件を手掛かりとして-」租税訴訟 12 号 (2019)
- ・ 酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(上)東京高裁判決(平成 16. 2. 19 判決)の検討を中心にして」月刊税務事例 36 巻 4 号 (2004)
- ・ 酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(中)東京高裁判決(平成 16. 2. 19 判決)の検討を中心にして」月刊税務事例 36 巻 5 号 (2004)
- ・ 酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分(下)東京高裁判決(平成 16. 2. 19 判決)の検討を中心にして」月刊税務事例 36 巻 6 号 (2004)
- ・ 酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号 (2004)
- ・ 酒井克彦「租税行政庁による誤指導と信義誠実の原則の適用(上)-納税者の自己決定権の侵害との関係に着目して-」税経通信 60 巻 9 号 (2005)
- ・ 酒井克彦「租税行政庁の誤指導と信義誠実の原則の適用(下)-納税者の自己決定権の侵害との関係に着目して-」税経通信 60 巻 10 号 (2005)
- ・ 酒井克彦「キープレーズで読み解く加算税制度 (第 4 回) 加算税免除規定にいう「正当な理由」と信義則-合法性の原則と信頼保護」税理 50 巻 6 号 (2007)
- ・ 酒井克彦「修正申告の懲罰において信義則の適用が認められたケース (昭和 61. 5. 28 東京高判)」税理 54 巻 2 号 (2011)
- ・ 酒井克彦「最高裁判所の見せた通達観-通達発遣と解釈の変更が素材となった最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決-」月刊税務事例 47 巻 10 号 (2015)
- ・ 酒井克彦「自己決定権侵害構成からみた租税法における信義則適用論」租税訴訟 9 号 (2016)
- ・ 酒井貴子「租税判例速報」ジュリスト 1488 号 (2016)
- ・ 坂口裕英「信義則が民事訴訟法で果たす機能」法学教室 8 号 (1975)
- ・ 佐治俊夫「税務訴訟での『信義則違反』、厳格な適用要件の壁がある! 「ストック・オプション訴訟」での「信義則違反」を検証する」T&A master 109 号 (2005)
- ・ 佐藤謙一「国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」を巡る問題点-裁判例の分析を通して-」税大論叢 53 号 (2007)
- ・ 塩野宏「行政指導と信義則」法学教室 8 号 (1975)
- ・ 潮見佳男「投資取引と説明義務-取引交渉における自己決定権侵害と説明義務・情報提供義務-」先物取引被害研究 30 号 (2008)

- ・ 品川芳宣「税法における信義則の適用について-その法的根拠と適用要件-」税大論叢 8 号 (1974)
- ・ 品川芳宣「租税法における信義則の適用要件」税研 17 号 (1988)
- ・ 品川芳宣「粉飾経理の修正損の帰属時期と減額更正の期間制限」税研 156 号 (2011)
- ・ 品川芳宣「外国パートナーシップ持分を外国法人に現物出資した場合の適格現物出資該当性」T&A master 849 号 (2020)
- ・ 下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題-税法の解釈と適用を中心として-」税大論叢 6 号 (1972)
- ・ 下山瑛二「英米行政法における Estoppel」法学雑誌 4 卷 3~4 号 (、1958)
- ・ 須貝脩一「税務事務所長の非課税取扱い決定通知とその後になされた過年度課税処分(禁反言の法理の適用の有無)」シュトイエル 57 号 (1966)
- ・ 杉村章三郎「行政法規解釈論」法学協会雑誌 54 卷 4 号 (1936)
- ・ 鈴木孝直「事前照会手続の整備の現状と今後の方向性」経営と経済 83 卷 1 号 (2003)
- ・ 首藤重幸「行政法における信義則の展開の一性格」早稲田大学大学院法研論集 16 号 (1977)
- ・ 須藤哲郎「税務通達に反し納税者に不利益になされた課税処分」月刊税務事例 4 卷 10 号 (1972)
- ・ 田川博「租税法における信義誠実の原則」税経通信 42 卷 7 号 (1987)
- ・ 谷口勢津夫「納税者が青色申告の承認申請書を提出せず税務署長の承認を受けていない場合には、青色申告制度のもとにおいても、また信義則の適用によっても、当該納税者が行った青色申告書による確定申告に対して青色申告としての効力を認めることはできないとされた事例」シュトイエル 322 号 (1989)
- ・ 豊田孝二「粉飾決算による棚卸商品過大計上損の損金算入が認められなかった事例」新・判例解説 watchvol110 (2012)
- ・ 鳥飼重和「ストック・オプション税務訴訟-最三判 2005.1.25 (特集 最高裁判決 2005-弁護士が語る)」法学セミナー 51 卷 3 号 (2006)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (一) -最近のドイツ判例(1)-」税法学 25 号 (1953)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (二) -最近のドイツ判例(2)-」税法学 27 号 (1953)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (三) -最近のドイツ判例(3)-」税法学 31 号 (1953)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (四) -最近のドイツ判例(4)-」税法学 32 号 (1953)
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則 (五) -最近のドイツ判例(5)-」税法学 33 号

(1953)

- ・ 中川一郎「税法における禁反言の原則（信義誠実の原則）の適用の要件と限界」シュトイエル 44 号（1965）
- ・ 中川一郎「申告是認通知後のこれに反する更正処分と禁反言の法理（信義誠実の原則）」シュトイエル 68 号（1967）
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則の法的根拠」福岡大創立 35 周年記念論文集（1969）
- ・ 中川一郎「税法における信義誠実の原則」シュトイエル 100 号（1970）
- ・ 中川一郎「シュパンナー「税法における信義誠実の原則の意義について」の批判」税法学 265 号（1973）
- ・ 中川一郎「資料：我が国の税法における信義誠実に関する判例集」税法学 400 号（1984）
- ・ 中舎寛樹「ロー・クラス基礎トレーニング民法総則（34）一般条項（公共の福祉・信義則）」法学セミナー55 巻 1 号（2010）
- ・ 成澤智絵「租税法における信義則-納税者と税務当局との安定した関係に向けて-」『租税資料館賞論文集 第 22 回（2013）』（公益財団法人租税資料館、2014）
- ・ 成田頼明「行政上の法律関係と信義則（上）」自治研修 68 号（1966）
- ・ 西中間浩「内国法人が保有していた英国領ケイマン諸島の特例有限責任パートナーシップ法に準拠して設立された特例有限責任パートナーシップ(CILP)の持分を外国法人に現物出資したケースにつき、当該持分が適格現物出資の対象から除外される「国内にある事業所に属する資産」に該当するか否かは、CILP の事業用財産、中でもその主要なものの経常的な管理が行われていた事業所が国内にあるかどうかで判断するとして、非適格現物出資であることを前提になされた法人税の更正処分等が取り消された事例」税経通信 75 巻 10 号（2020）
- ・ 橋本浩史「匿名組合契約に基づき分配された利益の所得分類が問題となり、過少申告加算税の一部が取り消された事例」税経通信 70 巻 11 号（2015）
- ・ 波多野弘「行政法における失効の原則」名城法学 11 巻 2～3 号（1961）
- ・ 林仲宣「訴えの利益を失わせる修正申告の勧奨と信義誠実の原則」シュトイエル 306 号（1987）
- ・ 林仲宣・谷口智紀「通達変更と国税通則法 65 条 4 項にいう「正当な理由」」税務弘報 63 巻 12 号（2015）
- ・ 原龍之助「行政法における信義誠実の原則」法学雑誌 6 巻 3 号（1960）
- ・ 原龍之助「租税法と信義則の適用一二つの判決を機縁として」法学雑誌 16 巻 2～4 号（1970）
- ・ 一杉直「都市計画法 56 条に基づく土地の買取りと租税特別措置法 33 条等の収用の特

例規定適用の可否」月刊税務事例 42 巻 4 号 (2010)

- ・ 本庄資「外国親会社から日本子会社役員に付与されたストック・オプションの所得区分」ジュリスト 1284 号 (2005)
- ・ 増井良啓「匿名組合通達の変更と信義則-航空機リース雑所得区分事件-」税研 178 号 (2014)
- ・ 増田稔「米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたいわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるとされた事例[最高裁平成 17. 1. 25 判決]」法曹時報 60 巻 2 号 (2008)
- ・ 松井宏「都市計画法に基づく土地の買取りと収用の特例適用の可否」税理 52 巻 7 号 (2009)
- ・ 松沢智「租税法における借用概念と禁反言の法理・信義則」ジュリスト 594 号 (1975)
- ・ 水野忠恒「青色申告承認の手續と信義則の法理」ジュリスト 903 号 (1988)
- ・ 水野忠恒「私法上と同一の概念の解釈-匿名組合契約の意義」『租税判例百選 (第 3 版)』120 号 (1992)
- ・ 安井栄二「国外で組成されたパートナーシップに係る持分を外国法人に現物出資した場合の適格要件該当性」税務 QA220 号 (2020)
- ・ 山田二郎「判例からみた税金紛争の問題点検討」税理 11 巻 4 号 (1968)
- ・ 吉村政穂「租税判例速報」ジュリスト 1547 号 (2020)
- ・ 和田正明「税法における信義則」関東学園大法学紀要 9 号 (1994)
- ・ 「事前照会と税務調査での事実が異なれば信義則違反なし-現物出資は「国内にある事業所」所属の資産と判定」T&A master593 号 (2015)
- ・ 「持分の所在地、事前照会の回答に反する課税処分が“二大争点に” 現物出資の適格性否認、審判所の判断は」T&A master652 号 (2016)
- ・ 「ニュース特集 “過去事例”の存在、過少申告加算税の取消しにつながらず ADW 控訴審で国が逆転勝訴、ムゲンより厳しい判決に」T&A master893 号 (2021)
- ・ 「東京高裁、地裁が示した LPS 持分の捉え方及び内外判定を全面的に支持 現物出資の適格性巡り、塩野義製薬再び勝訴」T&A master880 号 (2021)

経済のデジタル化に伴う PE 課税の問題点と
売上高に着目したネクサスによる課税の可能性

—2021 年に OECD 加盟国等の間で合意されたデジタル課税との比較から—

古澤 義之

要旨

国家間取引における課税管轄権について伝統的に採用されてきた考え方は、多国籍企業が市場国に恒久的施設（Permanent Establishment、以下「PE」という）と呼ばれる一定の物理的拠点を有する場合に、当該市場国に課税権を認め、そのうえで、PE を独立した企業とみなし、PE が果たす機能、引き受けるリスク等を分析し利益配分を決定するというものである。

しかし、現在はインターネットを活用したビジネスモデルが進展し、経済社会に大きな変化を起こし、事業上必ずしも PE を必要としない企業等が登場するようになった。このような企業等に対して、市場国は十分に課税が行えないという問題が生じている。

本稿では、このような問題に対処するために伝統的な PE 課税にかわるものとして売上高に着目したネクサス課税の可能性について考察する。

多国籍企業が国際的な税制の隙間を突いて税負担を軽減・回避する行動やそれに起因する問題は税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting、以下「BEPS」という）と呼ばれ、経済協力開発機構（以下「OECD」という）等によって、経済のデジタル化に伴う課税権の配分方法、すなわち、①課税根拠及び②利益配分ルールが議論されてきた。

上記のうち、①の課税根拠については、国家間の PE 課税とは異なるものの米国には州際取引において「ネクサス（nexus）¹」という概念による有力な考え方がある。

米国では、ネクサスによる課税について活発に議論がなされ訴訟においてその判断基準が争われている。そして、わが国の PE 課税の判例よりも歴史があるため、米国州税におけるネクサスの考え方を考察することが今後の国際所得課税のあり方を探ることにつながる可能性が高いと考え判例研究等を行った。

具体的には、PE 課税は所得課税であるため、はじめに州法人所得税の判例であるジェフリー事件（1993 年）を取り上げている。米国州際取引においても従来、市場州が課税するためには同州内に物理的な存在が必要とされ、この考え方は PE 課税に共通するものであった。しかし、ジェフリー事件判決では、市場州内に物理的な存在は不要とされ、意図的に市場州の経済活動の場に向けて目的をもって活動することで市場州と最小限の関連（Minimum Connection）があり、経済的な利益を得ていれば相当の関連性（Substantial Nexus）が認められ市場州に課税権が認められるとされた。

この判決後、州法人所得税を課す場合におけるネクサスの考え方を示した米国州際税制委員会が「要素ネクサス基準」（2002 年）採択し、一部の州はこの基準の考え方による州法人所得課税を導入している。この要素ネクサス基準は、いくつかの閾値が設けられており、いずれかの閾値を超える場合には、当該市場州との間にネクサスが確立され、市場州は課税

¹ 財務省税制調査会「（国際課税 DG③）〔BEPS プロジェクトの進捗状況について〕平成 26 年 4 月 4 日（金）」3 頁（2014 年）（https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140403_26dis13kai9.pdf〔最終確認日：2022 年 3 月 30 日〕）にてネクサスという用語を「課税の根拠となる結びつき」と述べている。

権が認められることになる。特に着目すべきは、このいくつかの閾値の中に「当該州で 50 万ドルを超える売上高を計上している」という項目が設けられたことである。しかし、一定以上の売上高があればネクサスを認めるとする考え方については、唐突に示された感が否めない。ジェフリー事件判決では、売上高を稼得するまでの過程からネクサスを認定するだけの根拠を導いていると考えられるのに対して、要素ネクサス基準は、一定額の売上高という結果だけに着目してネクサスを認定する。そのため、一定額の売上高という結果だけに着目してネクサス認定するという論拠を探るため、以下の州売上税・使用税についてネクサスが認められるか争われた判例の検討を行った。

ベラス・ヘス事件判決（1967 年）の当時のビジネスモデルは手紙等が主流であり、まだインターネット取引が発達する以前であった。このようなビジネスモデルが主流の当時の判決は、市場州内に物理的な存在が無ければ市場州に課税権を認めないというものであった。次に、コンプリート・オート事件判決（1977 年）では、市場州内の物理的な存在の有無に言及するのではなく、どのような場合に市場州に課税権が認められるかについて 4 つの基準が示されることとなった。その後のクウィル事件判決（1992 年）では、通信販売を主流としたビジネスモデルであった。判決では、コンプリート・オート事件判決の 4 つの基準のうち、市場州と十分なつながりがあるかについての判断は、物理的な存在の有無によってなされるとされた。そして、インターネット取引を主流としたウェイフェア事件判決（2018 年）では、これまでの判例を変更し、市場州から一定額を超える売上高があれば市場州に課税権を認めるとした。その理由は、課税がなされないように物理的な存在の有無を恣意的に変更可能であり、オンラインを利用した通販業者のみが、市場州内に物理的な存在を有しないという恣意的な理由で税負担が少なくなるというようなことは、もはや許されず、市場州内での物理的実体がなければ州売上税が課税されないという法制や考え方は、経済実体を反映しないものとなっている。インターネット取引がほとんどとなっている現状では、市場州内に物理的な存在がなくても州売上税が課されるべきであるとした。

本稿では、米国の州税法による判例研究によって一定額の売上高があれば課税権が認められるとの根拠を考察したが、米国内の州際取引と国家間取引とは異なるものである。そのため、PE 概念を 2 つの機能的に分けそれぞれの機能について考察し、従来のビジネスモデルでは PE の存在が経済的所属の表象であったが、インターネット取引が主流の現在では、その前提が崩れてきていることについて言及する。

さらに、OECD の統合アプローチの考え方について考察するとともに、2021 年に合意された OECD 加盟国等の国際課税ルールは、一部の超巨大多国籍 IT 企業等についてのみ課税するものであることの問題点を挙げている。

以上のことから、インターネット取引が主流の現在では、従来の PE 課税での「物理的つながりに着目する考え方」による税制では限界がきているため、従来の税制の考え方を変更し、「経済的つながりに着目する考え方」によって課税すべきと考える。具体的には、「一定額の売上高」に着目したネクサス課税を行うべきと結論付けている。

目次

はじめに	1
第1章 インターネットを活用したビジネスモデルの課税上の対応.....	4
第1節 新しいビジネスモデルの特徴.....	4
第2節 PE 課税の限界	4
第3節 経済のデジタル化に伴う国際課税上の対応（BEPS プロジェクト等）	7
第4節 小括	9
第2章 わが国の PE 課税.....	10
第1節 平成 30 年度税制改正前	10
第2節 平成 30 年度税制改正後	12
第3節 小括	14
第3章 わが国の PE 課税の判例研究.....	15
第1節 倉庫 PE 事件.....	15
第2節 小括	22
第4章 米国の州税法におけるネクサス概念の判例研究等	23
第1節 ネクサス概念の研究目的および概要.....	23
第2節 ジェフリー事件（1993 年）	25
第3節 要素ネクサス基準（2002 年）	29
第4節 ベラス・ヘス事件（1967 年）	30
第5節 コンプリート・オート事件（1977 年）	32
第6節 クウィル事件（1992 年）	34
第7節 ウェイフェア事件（2018 年）	40
第8節 小括	47
第5章 2019 年における各国および OECD の動向	49
第1節 2019 年に導入国が登場したデジタルサービス税の観点からの考察	49
第2節 小括	50
第6章 2021 年合意の OECD 新国際課税ルールとネクサスによる課税	52
第1節 PE 概念の機能からの考察	52
第2節 2021 年に合意された OECD 加盟国等の国際課税ルールの考察	55
第3節 2021 年に合意された OECD 加盟国等の国際課税ルールの問題点	57
第4節 ネクサスによる課税の可能性	59
おわりに	62
参考資料	63

凡例

本稿における法令名その他の略称は次の例による。

1. 法令

所得税	所得税法
法人税	法人税法
消費税	消費税法
地方税	地方税法
所令	所得税法施行令
法令	法人税法施行令

(省略例)

OECD モデル租税条約 5 条④(a)	OECD モデル租税条約第 5 条第 4 項第(a)号
日米租税条約 5 条④(a)	日米租税条約第 5 条第 4 項第(a)号
所得税 2 条①八の四	所得税法第 2 条第 1 項第 8 号の 4
法人税 2 条十二の十九	法人税法第 2 条第 12 号の 19
所令 1 条の 2①	所得税法施行令第 1 条の 2 第 1 項
法令 4 条の 4①	法人税法施行令第 4 条の 4 第 1 項

2. 判決

合衆国最高裁	アメリカ合衆国連邦最高裁判所
州最高裁	アメリカ合衆国州最高裁判所
高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決

3. 法律文献等の出典の表示方法

法律編集者懇話会 法教育支援センター「法律文献等の出典の表示方法 2014 年版」に基づいて表示している。

はじめに

現在、インターネットを活用したビジネスモデルが進展し、デジタル化された財やサービス等の流通が加速し、経済社会に大きな変化を起こしている。一般に、情報通信技術の進展による経済の変化は経済のデジタル化と呼ばれている¹。

従来の国際課税ルールは、①多国籍企業が市場国に恒久的施設（Permanent Establishment、以下「PE」という）と呼ばれる一定の物理的拠点を有する場合に、当該市場国に課税を認める考え方が採られてきた（PE なければ課税なし）。そのうえで、②PE を独立した企業とみなし、PE が果たす機能、引き受けるリスク等を分析して利益配分を決定してきた（独立企業原則）²。

「PE なければ課税なし」という原則は、国際連盟時代（1920 年～1946 年）からの考え方であるが、経済のデジタル化が進展する中で事業上必ずしも PE を必要としない企業等に対して、市場国は十分に課税が行えないという状況が生じている。また、独立企業原則については、多国籍企業グループ間の国際的な取引について、その取引価格を、独立した企業同士であれば成立していたであろう独立企業間価格で取引が行われたものとみなして、各グループ企業の所得を計算する原則をいい、多国籍企業の課税利益を各国間で配分する機能を持つ。この原則についても、経済のデジタル化が進む中で無形資産の価値が高まっており、適正な独立企業間価格の算定が困難になっているとされる³。この結果、従来型の企業との間で競争条件の公平性が確保されていないと問題視されている⁴。

多国籍企業が国際的な税制の隙間を突いて税負担を軽減・回避する行動やそれに起因する問題は税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting、以下「BEPS」という）と呼ばれる。経済協力開発機構（以下「OECD」という）は、2012 年に BEPS プロジェクトを立ち上げ、主要 20 か国・地域（以下「G20」という）と共同して BEPS への対応策について議論を進め、2015 年に最終報告書を公表した。しかし、経済のデジタル化に伴う法人所得課税（直接税）における課題については引き続き検討が行われることとなった。検討にあたり論点になっていたのが経済のデジタル化に伴う課税権の配分方法、すなわち、①課税根拠及び②利益配分ルールの在り方であった⁵。

上記のうち、①の課税根拠については、国家間の PE 課税とは異なるものの米国には州際取引において「ネクサス⁶」という概念による有力な考え方がある。

米国では、ネクサスによる課税について活発に議論がなされ訴訟においてその判断基準

¹ 佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」『調査と情報』1頁（国立国会図書館調査及び立法考査局、2019年）。

² 佐藤・前掲注(1)2頁。

³ 宇多村哲也＝今岡植「経済のデジタル化に伴う国際課税上の対応：青写真(Blueprint)の公表」ファイナンス通巻661号10頁(2020年)。

⁴ 佐藤・前掲注(1)2頁。

⁵ 佐藤・前掲注(1)2頁。

⁶ 財務省税制調査会「(国際課税 DG③) [BEPS プロジェクトの進捗状況について] 平成26年4月4日(金)」3頁(2014年) (https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140403_26dis13kai9.pdf [最終確認日：2022年3月30日])にてネクサスという用語を「課税の根拠となる結びつき」と述べている。

が争われている。そして、わが国の PE 課税の判例よりも歴史があるため、米国州税におけるネクサスの考え方を考察することが今後の国際所得課税のあり方を探ることにつながる可能性が高い。

一方、2021 年 10 月 8 日に OECD 加盟国を含む 136 か国・地域の間で新国際課税ルールについて合意がなされた。合意の内容は「デジタル課税」と「最低法人税率」の 2 つの柱からなるが、このうちデジタル課税は、売上高が 200 億ユーロ（約 2.6 兆円）を超す多国籍企業のうち、利益率が 10% 超の企業を対象とする。そして、売上高の 10% を超す部分を超過収益とみなして、超過収益の 4 分の 1 に対して市場国が課税権を有し、当該企業のサービス等の利用者がいる市場国それぞれに売上高等に応じて超過収益を配分する⁷。

この新しい国際課税ルールは、インターネットを活用したビジネスモデルを行う多国籍 IT 企業等へ市場国が適正な課税を行えていない現状を是正しようとするものである。しかし、デジタル課税の内容は一定規模以上の企業に限定して課税を行うというものであり、国際社会が求めた現状の是正として不十分となる可能性がある。

本稿では米国州税のネクサスに基づく課税の考え方を踏まえて、PE 課税の問題点とネクサスによる課税の可能性について考察する。また、ネクサスに基づく課税の考え方と OECD 加盟国等の間で合意されたデジタル課税との比較を行い、共通する考え方を確認するとともに、デジタル課税の問題点を指摘する。

本稿の構成としては、第 1 章において、現在進展しているインターネットを活用したビジネスモデルに対する課税上の対応を理解するため、新しいビジネスモデルの特徴と伝統的 PE 課税の限界、そして、国際課税上行われている対応について整理する。

第 2 章では、わが国の PE 課税として平成 30 年度税制改正前後の比較を行う。わが国の国際課税制度は、自国の課税権の確保や国際的二重課税の排除を目的に、所得税や法人税等の国内法等の整備を行ってきたものの、2015 年の BEPS 最終報告書を受け、さらなる見直しを実施している。非居住者等の外国企業が行う事業活動の利得に対しては、PE なければ課税なしの原則により、その非居住者等が国内にある PE を通じて事業を行わない限り、わが国において課税を行えないことから改正前後によって PE の範囲がどのように変化したかを把握することが重要となる⁸。

第 3 章では、非居住者が行うインターネット取引において日本国内に設けた倉庫等の PE 該当性の判例研究を行う。当該事件は、非居住者であるインターネット販売業者の日本国内にある倉庫等が日米租税条約 5 条に規定する PE に該当するかが争われた事件であり、どのような場合に PE として認定するのかという判断基準を示している。わが国において PE 該当性が争われた事件は数少なく、本判決内容は今後の PE 課税を考えるうえで意義があると

⁷ 2021 年 10 月 10 日 日本経済新聞朝刊 3 頁、2021 年 10 月 15 日 日本経済新聞朝刊 5 頁を参照している。

⁸ 金融調査研究会「今後の国際課税制度のあり方」29 頁(2021 年) (https://www.zenginkyo.or.jp/fileadmin/res/abstract/affiliate/kintyo/kintyo_2020_2_1.pdf[最終確認日：2022 年 3 月 30 日])を参照している。

いえる。

第4章では、PE課税のように物理的拠点⁹の存否が課税の根拠となるかについて争われてきたものとして米国における州法人所得税、州売上税・使用税におけるネクサスという概念があるため当該判例研究を行う。はじめに、州法人所得税の判例としてジェフリー事件を取り上げ、次に米国州際税制委員会が採択した要素ネクサス基準について把握する。この要素ネクサス基準は、ジェフリー事件判決後における州法人所得税を課す場合におけるネクサスの考え方を示したものとなっている。そして、州売上税・使用税の判例としてベラス・ヘス事件、コンプリート・オート事件、クウィル事件、ウェイフェア事件を取り上げ、ネクサスの考え方にどのような変遷があったかを確認していく。

第5章では、経済のデジタル化に対応した課税については、OECDを中心とした検討が行われているが、各国は暫定的対応（一方的措置）として独自にデジタルサービス税を課す動きがみられる。デジタルサービス税には、法人税とデジタルサービス税の二重課税だけでなく、デジタルサービス税同士の二重課税が生じるなどのいくつかの問題点があるとされる¹⁰。本稿では、デジタルサービス税には上記のような問題点があることを把握しつつも、ネクサスによる課税の可能性を探るため、デジタルサービス税が売上高に対して課税する理論的根拠を探ることとする。

第6章では、まずPE概念の機能から導かれる課税根拠を考察し、次に2021年に合意されたOECD加盟国等の新しい国際課税ルールであるデジタル課税を米国州税から導かれるネクサスに基づく課税と比較考察し、共通する考え方とデジタル課税の問題点を探る。

そして、著しい進展を遂げるインターネットを活用したビジネスモデルについては、市場国にPEを有さずに多額の売上高を稼得することも可能であるにもかかわらず、市場国は十分な課税が行えていないという伝統的PE課税の問題点を明らかにする。さらに、市場国の税収不足解消や市場国内にPEを設けて税負担をしている伝統的企業との間の競争条件の公平性の問題¹¹を解消するために租税公平主義の観点からPE課税にかわるものとしてネクサスによる課税の提言を行うことを目的とする。

⁹ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング「デジタル経済における国際課税ルール等に関する調査 報告書」東京都主税局委託調査3頁(2020年)において、米国州税で議論される物理的拠点については、「国際課税の議論で用いられるPEと類似した概念であるが、PEよりも広範なものとなっている」と述べられている。

¹⁰ 渡辺徹也「デジタルサービス税の理論的根拠と課題—Location-Specific Rentに関する考察を中心に—」財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻143号219-221頁(2020年)を参照している。

¹¹ 森信茂樹「序文」財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻143号1頁(2020年)参照。

第1章 インターネットを活用したビジネスモデルの課税上の対応

第1節 新しいビジネスモデルの特徴

経済のデジタル化によって GAFA（Google 社、Apple 社、Facebook 社、Amazon 社、以下「GAFA」という）に代表されるようなデジタル・プラットフォームを用いた新たなビジネスモデルが誕生し、世界規模で多額の利益を上げている。デジタル・プラットフォームとは、情報通信技術やデータを活用して第三者に場を提供するサービスであり、具体的には、オンライン・ショッピング・モール、インターネット・オークション、オンライン・フリーマーケット、アプリケーション・マーケット、検索サービス、コンテンツ（映像、動画、音楽、電子書籍等）配信サービス、予約サービス、シェアリングエコノミー・プラットフォーム、ソーシャル・ネットワーキング・サービス、動画共有サービス、電子決済サービス等の総称である¹²。

多国籍 IT 企業の特徴として、①市場国（ユーザー又は顧客が所在する国）に支店等の物理的拠点を設けずに事業規模の拡大が可能、②無形資産（知的財産権等）に大きく依存するビジネスモデルを採る、③無形資産を無税国・軽課税国に移転し税負担の大幅な軽減を図ることが可能、④供給者側の企業のみならず需要者側のユーザーも価値創造に貢献するといった特徴がある¹³。

第2節 PE 課税の限界

1. PE 課税の歴史的背景に由来する限界

PE 課税の考え方は、国際連盟時代までさかのぼることとなる。市場国が多国籍企業に対して課税権を及ぼそうとする際に国際連盟時代から OECD モデル租税条約にかけて伝統的に採用している考え方は、①PE なければ事業所得課税なし、②個別会計と独立企業原則、③帰属所得主義の3つである¹⁴。

当時は、多国籍企業の物的存在（現在の PE に相当するもの）が市場国に存在する場合に当該物的存在をどのように捉えるかについて、以下の選択肢があった¹⁵。

A 法： 市場国に存在する物的存在を多国籍企業の国際展開の中の一部（支店など）とは捉えず、独立の企業と考えて個別会計の発想を採る方法。

B 法： 市場国に存在する物的存在を多国籍企業の国際展開の中の一部（支店など）であると捉えて、連結会計の発想を採る方法。

当時から A 法は、企業の国際展開の実態に即さないという考え方はあった。しかし、市場国課税庁が多国籍企業の本店所在地国における情報を入手することが困難であったため、

¹² デジタル・プラットフォーマーを巡る取引環境整備に関する検討会「デジタル・プラットフォーマーを巡る取引環境整備に関する中間論点整理」1 頁（2018 年）（<https://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/h30/dec/kyokusou/181218sankou1.pdf>〔最終確認日：2022 年 3 月 30 日〕）。

¹³ 佐藤・前掲注(1)1 頁。

¹⁴ 浅妻章如「国際的な課税権配分をめぐる新たな潮流と展望について——国際連盟時代以来の伝統を踏まえて」財務省財務総合政策研究所（フィナンシャル・レビュー）通巻 143 号 105 頁（2020 年）。

¹⁵ 浅妻・前掲注(14)96 頁。

B 法を採用することは難しいという執行能力の制約（現在のように国家間の情報交換が整備されていないことによる制約¹⁶⁾）があった。その結果、消極的に A 法の採用を導くこととなった¹⁷⁾。

消極的に採用された A 法であったが、個別会計の発想は、事業所得に貢献した者（個人・法人）や部門（PE 等）がその貢献に応じて所得を稼得するという労働価値説的発想と結びつくものであった¹⁸⁾。

労働価値説的発想とは、人や機械・工場といった有形の実物生産要素の稼働が所得源泉であり、その場所が所得の地理的割当であるという発想をいう¹⁹⁾。この発想は、伝統的に国際租税法律家が労働価値説的発想で所得配分の適正性（人や機械・工場等の実物の生産要素が稼働している所に所得の地理的割当を認める）を観念してきたし²⁰⁾、所得課税は所得稼得者に対する課税であるから生産に着目することが 20 世紀前半において素直な発想であったとされる²¹⁾。

従来型のビジネスモデルでは、市場国に独立の企業（PE）が存在することから A 法による伝統的 PE 課税によって市場国は課税権を行使できた。しかし、インターネットを活用したビジネスモデルでは、多国籍企業が市場国に PE を有せずに販売活動を行うことが可能である。この結果、市場国に PE が存在しない（独立の企業が存在しない）ため、独立企業原則を適用することは不可能という PE 課税の限界がある。

2. ビジネスモデルの変化による PE 課税の限界(物品等販売のビジネスモデル)

ビジネスモデルの観点では、従来は市場国に実物の生産要素を設けることが必須であったため「生産に着目し人や機械・工場等の実物の生産要素が稼働している所に所得の地理的割当を観念してきた²²⁾」ことは自然であるように思える。しかし、インターネットが発達した現在においては、従来型ビジネスモデルが存在する一方で、市場国に実物の生産要素を設けること無く取引を完結可能なビジネスモデルも登場している。このことは、電子経済という特別な経済が存在しているわけではなく、従来のビジネスモデルがインターネットを活用することで経済のデジタル化が進みつつあると認識すべきであろう²³⁾。したがって、このような経済のデジタル化によるビジネスモデルの変化が従来の PE 課税にどのように影響するかを考察する。

(1) 物品の少量少品種オンライン販売

¹⁶⁾ 浅妻・前掲注(14)105 頁。

¹⁷⁾ 浅妻・前掲注(14)96 頁。

¹⁸⁾ 浅妻・前掲注(14)96 頁。

¹⁹⁾ 浅妻・前掲注(14)110 頁。

²⁰⁾ 浅妻・前掲注(14)111 頁。

²¹⁾ 浅妻・前掲注(14)109 頁。

²²⁾ 浅妻・前掲注(14)109 頁。

²³⁾ 山川博樹「電子経済—法人源泉国課税に係る一考察」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方—BEPS プロジェクトの重要積み残し案件の棚卸し検証—』60 頁(21 世紀政策研究所、2018 年)。

物品の少量少品種オンライン販売とは、生産国の事業者が数量の限定されているような商品をインターネット経由で市場国の消費者に販売するモデルを想定する。具体的には、仏国のワイン製造企業が自社のオンラインショップで販売し、市場国である日本の消費者がインターネット注文することによりワインを販売するようなケース等である。

このような販売形態では、日本のワイン輸入代理店を通してカタログを取り寄せて選ぶ必要もなく、消費者の所在地（市場国）に PE は必要でない²⁴。

(2) 物品の大量多品種オンライン販売

物品の大量多品種オンライン販売とは、同一の電化製品等を大量に生産あるいは、それぞれ異なる多品種の電化製品等をインターネット経由で市場国の消費者に販売するモデルを想定する。具体的には、電化製品等の生産国の事業者が Amazon 社等に商品を販売し、Amazon 社等が当該商品を市場国の消費者にインターネット経由で販売するケースや Amazon 社等が提供するマーケットプレイス（仮想商店街）に出品して、生産国の事業者が市場国の消費者にインターネット経由で販売するケース等である。

物品の少量少品種オンライン販売と異なる点は、消費者のビッグデータを解析し、消費者の閲覧・購入履歴に基づくサジェスト機能（他の関連商品の予測表示機能）、市場の需給を捉えて販売価格を変化させる差別的価格設定、ワンクリック注文などの機能も組み込まれる点である。そして、このビジネスモデルにおいても消費者の所在地（市場国）に PE は必要でない²⁵。

(3) デジタルコンテンツ配信事業（音楽・映像・書籍等の配信）

デジタルコンテンツ配信事業は、音楽・映像・書籍等をデジタル化し、生産国の事業者がインターネットを通じて市場国の消費者に販売し、消費者が当該デジタルコンテンツをダウンロード又は配信を受け取るようなモデルを想定する。

このビジネスモデルでは、音楽コンテンツを例にすると生産国の事業者が音源を CD 等の媒体に焼き付けて、ケースを調達し、写真・歌詞カードを織り込んでパッケージ化し、市場国のレコード・CD 販売店に持ち込むため物流コストを削減可能である。つまり、物の動きが電子データの移送に変わり、ほとんど人の介在が不要となっているため消費者の所在地（市場国）に PE は必要でない²⁶。

(4) 小括

「経済のデジタル化」によるビジネスモデルの変化が従来のビジネスモデルとどのように違うのかを把握した。従来型ビジネスモデルのように市場国に PE を設けてワインの輸入代理店、電化製品等の量販店、有体の CD や本等の販売を行っている場合は、PE 課税の対象になるであろう。一方、新しいビジネスモデルである物品の少量少品種オンライン販売と物品の大量多品種オンライン販売では、ワインや電化製品等の物理的輸送を伴うが、市場国に

²⁴ 山川・前掲注(23)61頁。

²⁵ 山川・前掲注(23)61-63頁。

²⁶ 山川・前掲注(23)63頁。

PE は必須ではない。デジタルコンテンツ配信事業においても、商品自体がデータ化されているため商品の物理的輸送すら伴わずに取引が完結可能なため市場国に PE は必須ではない。従来のビジネスモデルと販売手法や商品が有体物かデータかという違いがあるものの経済的実体は、ほとんど変わらない。しかし、現行制度では、市場国に PE が無いことによって課税不可能という PE 課税の限界がある。

第3節 経済のデジタル化に伴う国際課税上の対応（BEPS プロジェクト等）

OECD は、2012 年、公正な競争条件の確保という考え方のもと、多国籍企業が課税所得を人為的に操作することによって課税逃れできないよう国際課税ルール全体を見直すとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めることを目的に BEPS プロジェクトを立ち上げた。そして、その成果として、2015 年 10 月に BEPS 最終報告書を公表した²⁷。

しかし、BEPS プロジェクトにはさまざまな残された課題があり、特に行動 1（電子経済の課税上の課題への対処）は重要な積み残し案件となっていた。その間にも経済のデジタル化は急速に進展し、多国籍 IT 企業が消費者やユーザーがいる市場国で実質的な経済活動を行っているにもかかわらず適切な課税がされないという問題が発生している²⁸。

OECD は、この問題に対処すべく 2020 年 10 月 12 日に市場国に対し、適切に課税所得を配分するためのルールの見直しを第 1 の柱、軽課税国への利益移転に対抗する措置としての国際的に統一された最低税率の導入を第 2 の柱とする提案をし、残された論点に迅速に取り組むとしていた。しかし、第 1 の柱については、国際課税制度が基本としてきた「PE なければ課税なし」という、これまでの基本ルールを大幅に見直すものであるとともに、第 2 の柱についてはこれまでにない新たな取組みとなっていた²⁹。

1. BEPS 行動計画（2013 年 7 月）

G20 諸国は、2012 年 11 月、OECD に対して BEPS に関する研究報告の策定を要請した。これに対して、OECD は、2013 年 2 月に BEPS への対応（Addressing Base Erosion and Profit Shifting）を公表し、BEPS に繋がる原因を分析するとともに、BEPS への対応として包括的な行動計画の策定を提案した³⁰。

そして、2013 年 7 月、OECD は BEPS 行動計画を公表し、同行動計画は 15 の行動（Action）計画から構成された。このうち、行動 1（電子経済の課税上の課題への対処）においては、

²⁷ 金融調査研究会・前掲注(8)1頁。

²⁸ 金融調査研究会・前掲注(8)1頁。

²⁹ 金融調査研究会・前掲注(8)1頁。

³⁰ 金融調査研究会・前掲注(8)6頁。

情報通信技術の発展がもたらした新たな経済形態をデジタル経済³¹と定め、デジタル経済がもたらす課税上の問題に対応することが掲げられた³²。

2. BEPS 行動計画に係る最終報告書（2015 年 10 月）

上記の BEPS 行動計画を踏まえ、OECD は 2014 年 9 月に BEPS 行動計画に係る中間報告書、2015 年 10 月に BEPS 行動計画に係る最終報告書を公表した³³。

最終報告書では、PE なければ課税なし、あるいは独立企業原則といったこれまでの基本ルールが維持されるが、多国籍企業は価値創造が行われた場所で税を支払うべきとの原則が示された。行動 1（電子経済の課税上の課題への対処）については、経済全体が急速にデジタル化しているが、税の観点からはデジタル経済をその他の経済と区別することは困難であるとされた。また、デジタル経済に特有の BEPS は存在しない一方で、デジタル経済の発達に伴い BEPS が生じるリスクは助長されると考えられるものの、他の行動計画の適用により、デジタル経済に関する BEPS の課題は基本的に解消されることが予想されると結論付けられた³⁴。

その結果、消費税等に関しては OECD の体系的なガイドラインの適用が勧告された。しかし、法人税等の直接税については具体的な勧告には至らなかった。今後もデジタル経済が進展し続けることを踏まえて、他の行動計画で勧告された内容がデジタル経済に与える影響を考慮しつつ、デジタル経済における課税上の課題に対する検討を継続することが重要とされ、2020 年までに最終報告書を取りまとめることとされた³⁵。

3. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る中間報告書（2018 年 3 月）

OECD は最終報告書の合意事項を実施に移すべく、2016 年 6 月に多国間交渉を行う枠組みとして包摂的枠組みを設置した。その後、同枠組みでは、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応に関する議論が継続された。そして、2018 年 3 月に経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る中間報告書が取りまとめられた。各国は、適切で一貫した国際課税ルールの導入の検討を進めていくこととし、まずは PE なければ課税なしという既存のルールを見直すことに合意した³⁶。

4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る中間報告書以降の検討

³¹ 渡辺智之「デジタル・プラットフォームと国際課税」JMC Journal 2019 年 3 月号 1 頁(2019 年)において、「OECD(2015)で用いられた“digital economy”という用語は、OECD(2018a)以降は原則として使われなくなり、“digitalization”(デジタル化)という表現が用いられるようになった。この背景には、digital economy という用語が特定のデジタル産業セクターのみを指しているように解釈されてしまう可能性があることへの配慮があったものと考えられる」と述べられている。

³² 金融調査研究会・前掲注(8)6-7 頁。

³³ 金融調査研究会・前掲注(8)7 頁。

³⁴ 金融調査研究会・前掲注(8)7-8 頁。

³⁵ 金融調査研究会・前掲注(8)8 頁。

³⁶ 金融調査研究会・前掲注(8)9-10 頁。

中間報告書が取りまとめられた後も OECD は引き続き検討を進め、2019 年 1 月に経済のデジタル化に伴う課税上の課題解決に係るポリシーノートを発表した。これによると、経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題の解決策として、2 つの柱が掲げられ、それぞれ基本的な方向性や論点が提示された。第 1 の柱は市場国に対し適切に課税所得を配分するためのルールの見直し、第 2 の柱は BEPS の残された課題に対応するための軽減課税国への利益移転に対抗する措置の導入であった³⁷。

そして、OECD は、2019 年 5 月に経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る合意に基づく解決策の策定に向けた作業計画を発表した。この作業計画によると、第 1 の柱については、2019 年 10 月に同年 2 月に示されていた 3 つの案を集約・統合した案、いわゆる統合アプローチ³⁸が事務局から提案された。また、新たな課税ルールについては、既存の OECD モデル租税条約における定義の修正ではなく、独立した規定として導入することが提案された³⁹。

2020 年 1 月、OECD は経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対処するための 2 つの柱によるアプローチに関する声明を発表し、第 1 の柱については統合アプローチを今後の検討の基礎とするとした。そして、2020 年 10 月に第 1 の柱及び第 2 の柱に係るブループリントを発表し、残された論点に迅速に取り組むことに合意した⁴⁰。

第 4 節 小括

PE 課税の考え方は、国際連盟時代までさかのぼることとなり、市場国に存在する物的存在を独立の企業と考えて個別会計を適用する方法を採用した。しかし、インターネットを活用したビジネスモデルでは、市場国に PE が存在しない（つまり、独立の企業が存在しない）ため、独立企業原則を適用することは不可能という PE 課税の限界があることになる。その間にも経済のデジタル化は進展し、新たなビジネスモデルにより世界規模で多額の利益を上げているにも関わらず十分な課税が行えていないという問題が発生することになった。

この問題に対応するために OECD は、2012 年、課税逃れできないよう国際課税ルール全体を見直すことを目的に BEPS プロジェクトを立ち上げ、2015 年 10 月に BEPS 最終報告書を公表したが、さまざまな残された課題があり、電子経済の課税上の課題への対処は重要な積み残し案件となった。

³⁷ 金融調査研究会・前掲注(8)10 頁。

³⁸ OECD, “Public consultation document : Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One” (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> [最終確認日：2022 年 3 月 30 日])。

³⁹ 金融調査研究会・前掲注(8)12-13 頁。

⁴⁰ 金融調査研究会・前掲注(8)14 頁。

第2章 わが国の PE 課税

わが国の国際課税制度は、居住者・内国法人に対しては居住地主義に基づき全世界所得に課税し、非居住者・外国法人に対しては源泉地主義に基づき国内源泉所得に課税するという考え方に基づいている。そのため、自国の課税権の確保や国際的二重課税の排除を目的に所得税や法人税等の国内法等の整備を行ってきた。そして、自国の課税権を確保するための措置について、わが国では BEPS プロジェクト以前から国内法の整備を行っていたものの、2015 年の BEPS 最終報告書を受け、さらなる見直しを実施した⁴¹。

平成 27 年度税制改正では、BEPS プロジェクトの行動 1（電子経済の課税上の課題への対応）において、電子商取引等の電子経済に対する直接税・間接税の課税上の課題への対応として消費課税に関する勧告が行われたが、わが国では、国境を越えた役務提供に係る消費課税のあり方として仕向地主義の導入を同報告書の公表に先立ち実施した⁴²。しかし、同報告書では法人課税に関する勧告はなく、法人課税については、具体的な検討を引き続き行うこととなった⁴³。

平成 30 年度税制改正では、BEPS プロジェクトの行動 7（PE 認定の人為的回避の防止）について、PE 認定の人為的な回避に対処するため OECD モデル租税条約の PE の定義について修正の検討を踏まえ、外国企業が PE 認定されない活動のみをあえて行うこと等による租税回避に対応するために、国内法上の PE の範囲を国際的な規準にあわせた。具体的には、支店 PE に製品の保管・引渡しを行う施設を追加することや、代理人 PE に契約の締結をする者を加え、契約締結のために反復して主要な役割を果たす者も追加すること等が定められた⁴⁴。これは、PE なければ課税なしという国際課税原則を逆手に取って租税回避を行うことがないように国内法においても必要な措置が講じられたものである。

本章では、PE の範囲について研究を行うことを目的としているため、平成 30 年税制改正前後について確認することとする⁴⁵。

第1節 平成 30 年度税制改正前

非居住者等の外国企業が事業活動によって取得する利得に対しては、PE なければ課税なしの原則により、その非居住者等が国内にある PE を通じて国内において事業を行わない限り、わが国において課税することは不可能とされている（所得税 5 条②一、7 条①三、161 条①一、法人税 4 条③、9 条①、138 条①一）。この PE なければ課税なしの原則は、わが国が締結している租税条約や国際標準となる OECD モデル租税条約においても採用されているため、わが国において外国企業が経済活動を営む場合、PE を認定することがその事業所

⁴¹ 金融調査研究会・前掲注(8)29 頁。

⁴² 金融調査研究会・前掲注(8)30 頁。

⁴³ 金融調査研究会・前掲注(8)30-33 頁。

⁴⁴ 金融調査研究会・前掲注(8)31-32 頁。

⁴⁵ PE に関する税制は平成 30 年税制改正後、現在まで改正はされていない。

得への課税の足掛かりになる⁴⁶。

しかし、国内法における PE の定義は、昭和 37 年度税制改正において導入されて以降、内容は概ね維持されてきたため、わが国が締結している租税条約の多くや OECD モデル租税条約における PE の定義及び国際課税原則との乖離が大きくなってきていた⁴⁷。

その一例として、従来、多国籍企業がわが国に進出する場合、平成 26 年税制改正前の国内法においては、子会社か支店かによってその取り扱いを異にする総合主義が採用されていた。しかし OECD モデル租税条約は 2010 年の改正で OECD 承認アプローチ (Authorised OECD Approach、以下「AOA」という) を導入している。AOA は、非居住者・外国法人が PE を通じて事業を行う場合、①PE の果たす機能及び事実関係に基づいて外部取引・資産・リスク・資本を PE に帰属させ、②PE とその本店との内部取引を認識し、③内部取引が独立企業間価格で行われたものとして PE に帰せられるべき所得を課税の対象とするものである。このため、二元化されていた国内法と租税条約を帰属主義に統一するため、平成 26 年税制改正によって総合主義から AOA に沿った帰属主義へ変更された⁴⁸。

平成 26 年税制改正で上記について対応がされたものの、平成 30 年改正前当時、PE を巡る課題として一部の多国籍企業が各国の税制の隙間や抜け穴を利用して租税回避を行っているという問題があった。具体的には外国企業が PE 認定されない活動のみをあえて行うこと等により課税を逃れようとする PE 認定の人為的回避である⁴⁹。

わが国の所得税及び法人税によると PE は、①支店 PE、②建設 PE、③代理人 PE に分類可能であるが、本稿では①支店 PE を中心に取り上げる。

平成 30 年度税制改正前の所得税の条文、法令は以下のとおりである。なお、法人税の条文、法令も大きな違いはない。

平成 30 年度税制改正前

(所得税 2 条①八の四)

八の四 恒久的施設 次に掲げるものをいう。

イ 非居住者又は外国法人の国内にある支店、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるもの
ロ～ハ (省略)

(所令 1 条の 2)

(恒久的施設の範囲)

第一条の二 法第二条第一項第八号の四イ (定義) に規定する政令で定める場所は、次に掲げる場所とする。

⁴⁶ 財務省「平成 30 年度税制改正の解説 国際課税関係の改正」658 頁 (2018 年)

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0654-0760.pdf [最終確認日：2022 年 3 月 30 日])。

⁴⁷ 財務省・前掲注 (46) 658 頁。

⁴⁸ 赤松晃「帰属主義による国際課税原則の見直しの意義と機能—半世紀ぶりに改正された外国法人課税を中心に—」一法 14 巻 2 号水野忠恒先生名誉教授称号授与記念 387-388 頁 (2015 年)。

⁴⁹ 財務省・前掲注 (46) 655 頁。

一 支店、出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫（倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。）

二～三 （省略）

2 （省略）

（下線は、筆者が加筆）

平成 30 年改正前所得税 2 条①八の四イでいう「(省略) 支店、工場その他事業を行う一定の場所 (省略)」は具体的には、改正前所令 1 条の 2①一で示されているが、注目すべきは「(省略) 倉庫 (倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。)」と限定されている点である。つまり、倉庫業者以外の業者が事業の用に供する倉庫はそもそも PE と認定されないこととなる。

また、2017 年改正前の OECD モデル租税条約では、商品の引渡しや購入のみを行う場所等は、その活動が企業の本質的な部分を構成する場合においても PE 認定されないため、事業利得に対する市場国の課税権が不当に損なわれていた。これは、特定活動の除外を通じた PE 認定の人為的回避である。さらに、各場所の活動を PE 認定されない活動に分割することによって、PE 認定を人為的に回避することが問題視されていた⁵⁰。これはわが国の平成 30 年度税制改正前の PE についても当てはまるものである。

第 2 節 平成 30 年度税制改正後

わが国は、平成 26 年度税制改正において PE の定義について改正し、その後、BEPS プロジェクトと 2017 年版 OECD モデル租税条約の改定を受けて、平成 30 年度税制改正で再び改正を行った。平成 30 年度税制改正では、BEPS プロジェクトの行動 7 を取り入れ PE 認定の人為的回避の防止措置を反映したが⁵¹、租税条約には国内法と異なる定めが置かれる場合があり、過去に締結された租税条約はこれらを反映していない。

しかし、わが国においては従来、国内法に優先して租税条約が適用されることとなっていた。そのため、改正後所得税 2 条①八の四においては、租税条約が優先する立場を明確にするための確認規定として、ただし書を追加している。

平成 30 年度税制改正後の所得税の条文、法令は以下のとおりである。なお、法人税の条文、法令も大きな違いはない。

平成 30 年度税制改正後

（所得税 2 条①八の四）

八の四 恒久的施設 次に掲げるものをいう。ただし、我が国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約において次に掲げるものと異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける非居住者又は外国法人については、その条約において恒久的施設と定められたもの（国内

⁵⁰ 財務省・前掲注(46)662 頁。

⁵¹ 望月文夫『令和 2 年度版 図解 国際税務』22 頁(大蔵財務協会、2020 年)。

にあるものに限る。)とする。

イ 非居住者又は外国法人の国内にある支店、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるもの
ロ～ハ (省略)

(所令 1 条の 2)

(恒久的施設の範囲)

第一条の二 法第二条第一項第八号の四イ（定義）に規定する政令で定める場所は、国内にある次に掲げる場所とする。

一 事業の管理を行う場所、支店、事務所、工場又は作業場

二～三 (省略)

2～3 (省略)

4 非居住者又は外国法人の国内における次の各号に掲げる活動の区分に応じ当該各号に定める場所（当該各号に掲げる活動を含む。）は、第一項に規定する政令で定める場所（省略）に含まれないものとする。ただし、当該各号に掲げる活動（第六号に掲げる活動にあつては、同号の場所における活動の全体）が、当該非居住者又は外国法人の事業の遂行にとって事備的又は補助的な性格のものである場合に限るものとする。

一～六 (省略)

(下線は、筆者が加筆)

平成 30 年度税制改正前は、PE に該当する「事業を行う一定の場所」は、改正前所令 1 条の 2①に限定されており、例えば、倉庫業者がその事業の用に供する倉庫以外の国内にある倉庫などは改正前所令 1 条の 2①に掲げる場所に準ずるものに該当しない限り、PE とされる支店等には該当しないとされていたが、平成 30 年度税制改正において PE とされる支店等の範囲について、「事業を行う一定の場所」は改正後所令 1 条の 2④の「準備的又は補助的な性格のもの」以外は、すべて PE とされる支店等に該当することとなり、改正前所令 1 条の 2①一の「倉庫（倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。）」も削除されている⁵²。

しかし、注意すべき点は、この税制改正により国内法としては多国籍企業の倉庫も PE 認定されることとなったが、特に多国籍 IT 企業を多く抱える米国とは日米租税条約が優先されることである。この条約は 2003 年に改正された後は改定されておらず、上記の国内法は適用されないため、米国企業の倉庫が日本国内にあったとしても PE 課税を行えない状態は継続しているという問題点がある。

⁵² 財務省・前掲注(46)669 頁。

第3節 小括

わが国の PE 課税は、BEPS プロジェクト以前から国内法の整備を行っていたものの平成 30 年税制改正前は、倉庫が PE に該当するかどうかについては、倉庫業者の倉庫のみが PE に該当するとされ、倉庫業者以外の倉庫は PE に該当しなかった。倉庫の PE 該当性が重要になる理由は、インターネット取引が主流となった現在では、Amazon 社を例にすると日本国外からの商品等をいったん倉庫に搬入・保管することが多くの場合で必要となっており、倉庫の有無が売上高を稼得するうえで重要となっている。そのため、特に需要のある商品等は、あらかじめ大量に倉庫に搬入しておくことで顧客からの注文後、速やかな発送が可能となり利得の稼得に大きく貢献することになる。このため Amazon 社が発送するかどうかは販売に影響し、Amazon 社以外の国外販売業者が自ら発送する場合は、日本国外から倉庫を経由せずに輸入することになり（いわゆる海外発送）、顧客の手元に到着するまでに長い日数を要することになる。商品到着までの日数以外の条件が同じであれば、通常は到着日数の短い販売業者から購入すると考えられる。

このようにインターネット取引において重要な役割を占める倉庫は、平成 30 年税制後においては、「準備的又は補助的な性格のもの」以外はすべて PE に該当することとなった。しかし、特に多国籍 IT 企業を多く抱える米国とは日米租税条約が優先し、この条約は改定されていないため、重要な役割を占める米国企業の倉庫が日本国内にあったとしても PE 課税は行えないという問題は解決していない。

第3章 わが国の PE 課税の判例研究

非居住者が稼得する事業所得については、多くの租税条約及び国内法で「PE なければ課税なし」の原則が定められている。しかし、インターネット販売は、国内に物理的拠点がなくても、商品を販売することが可能であるという特性がある。これは有体の商品及びデジタル化された商品どちらにもあてはまり、このようなビジネスモデルにどのように課税するかが国際的な問題となっている⁵³。

租税条約上の PE 該当性が争われた事例は少ないが、非居住者であるインターネット販売業者の倉庫等が日米租税条約上の PE に該当するとして、その販売収益相当額が日本において課税された事例として第1節に倉庫 PE 事件⁵⁴を取り上げる。本件では、商品そのものは物理的なものであり、その保管及び引渡しのために日本の国内の倉庫を使用していたことから、その PE 該当性が問題となった⁵⁵。

次に第2節として米国判例等を取り上げる。米国では、従来、州税を課す条件として市場州内に物理的実体を有することが必要とされてきたため、租税条約上の PE に関する検討と類似すると考えられるためである。

第1節 倉庫 PE 事件

(東京高判平成 28 年 1 月 28 日訟務月報 63 巻 4 号 1211 頁)

(東京地判平成 27 年 5 月 28 日訟務月報 63 巻 4 号 1252 頁)

1. 事件の概要⁵⁶

個人事業主 X (原告、控訴人、以下「X」という) は、平成 14 年以降、兵庫県内のアパート (以下「本件アパート」という) を事業所としていた。そして、インターネット上の自らのホームページや電子商店街・オークションサイトを通じて、米国で仕入れた自動車用品を日本国内の顧客に販売する事業 (以下「本件販売事業」という) を営んでいた (X が営む企業を X 個人と区別して「本件企業」という)。X は、平成 16 年 10 月に米国に向けて出国し、翌月、米国移住を理由として本件販売事業を廃業した旨の届出書を課税庁に提出した。本件係争期間 (平成 17～20 年) において X が米国居住者、すなわち、所得税上の非居住者であったことには争いがない⁵⁷。

本件販売事業の概要は、以下のとおりである。X は米国で仕入れた自動車用品を国際宅配便で日本へ発送し、本件アパートないし出国後の平成 18 年 11 月に新たに賃借した倉庫 (以下「本件倉庫」という) に搬入・保管し (以下両者をあわせて「本件アパート等」という)、

⁵³ 木村浩之「倉庫 PE 事件恒久的施設該当性の判断(補助的活動の除外)」税務弘報 66 巻 10 号 146 頁 (2018 年)。

⁵⁴ 東京高判平成 28 年 1 月 28 日訟務月報 63 巻 4 号 1211 頁。

⁵⁵ 木村・前掲注(53)146 頁。

⁵⁶ 高判・前掲注(54)、藤谷武史「インターネット販売業者のアパート及び倉庫が日米租税条約上の恒久的施設に該当するとされた事例」ジュリ 1494 号 119-122 頁(2016 年)を参照している。

⁵⁷ 藤谷・前掲注(56)119 頁。

日本国内の顧客からインターネットを通じて注文を受けて、その商品を本件アパート等から当該顧客に向けて発送していた。本件倉庫の賃借後は商品の保管・発送業務は専ら本件倉庫で行われていたが、ホームページ上の本件企業の所在地表示や、電子商店街・オークションサイトへの登録住所は本件アパートのままであり変更はされていなかった。Xは、顧客からの注文受付・確認・商品発送指示・ホームページの管理・日本語版取扱説明書（以下「日本語取説書」という）の作成業務等を米国からインターネット経由で行っていた。一方、日本国内で従業員（以下「本件従業員」という）を雇用し、本件従業員が本件倉庫において商品発送業務（一部の商品にはXが独自に作成した日本語取説書を同梱する作業も含まれる）ないし返品された商品の受取りや代替商品の発送業務等に従事していた。ただし、商品は別の運送会社により集荷され顧客に配達する方式で行っていた。上記の本件販売事業の実態は、平成16年10月のXの出国の前後で変化しておらず、少なくとも平成20年までは継続していた⁵⁸。

課税庁は、本件販売事業の用に供していた本件アパート等を「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約（平成16年条約第2号、以下「日米租税条約」という）」5条に規定するPEに該当するとし、Xは、わが国において所得税を納税すべき義務があるとした。また、Xは平成17～20年分の所得税の確定申告書を提出しなかったため、平成20年、Xに対して税務調査を行った。しかし、Xから帳簿書類等の提示がなかったことから、平成22年6月30日付けでXの所得金額を推計し本件係争期間の各年分の所得税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行った⁵⁹。

Xは、本件アパート等は日米租税条約5条に規定する「PE」に該当せず、本件企業につきわが国の所得税を納税すべき義務はないと主張して、本件各処分の取消しを求めた事案である⁶⁰。

2. 争点⁶¹

＜争点1＞租税条約の実施に伴う所得税、法人税及び地方税の特例に関する法律の施行に関する省令（平成22年総務省、財務省令第1号による改正前のもの）9条の2①又は同条⑦の定める届出書を提出しなければ、日米租税条約7条①による税の軽減又は免除を受けることは認められないのか否か。

＜争点2＞本件アパート等は、日米租税条約5条の規定するPEに該当するか否か（本件アパート等は、同条④(a)によりPEから除外すべきものに該当するか否か）。

＜争点3＞本件アパート等がPEに該当する場合において、日米租税条約7条に基づき課税可能な所得の範囲はどこまでか。

⁵⁸ 藤谷・前掲注(56)119頁。

⁵⁹ 藤谷・前掲注(56)119頁。

⁶⁰ 藤谷・前掲注(56)119頁。

⁶¹ 高判・前掲注(54)、東京地判平成27年5月28日訟務月報63巻4号1252頁を参照している。

本事件の争点は上記 3 点であるが、＜争点 2＞は、さらに次の 2 点に分かれている。

＜争点 2-1＞OECD の検討チームが公表した 2012 年報告書は、「解釈の補足的な手段」として参照価値があるか否か。

＜争点 2-2＞日米租税条約 5 条④(a)～(d)は、「準備的又は補助的な性格を有する活動」であることを要するか否か。

本稿では PE の範囲に関して研究を進めているため、＜争点 2-2＞について検討する。

3. 課税庁の主張⁶²

日米租税条約 5 条①に規定する PE が存在するというためには、(i)事業を行う場所があること、(ii)事業を行う場所が一定であること、(iii)事業が一定の場所を通じてなされることの要件を充足する必要がある。X は、本件出国後も、本件販売事業における商品の保管や発送を行う拠点として、本件アパート等を利用していたから、本件アパート等は、いずれも上記(i)～(iii)を満たし、同項に規定する PE に該当する。

日米租税条約 5 条④各号は、同条①に規定する PE の一般的定義に対する例外として、その活動の機能の側面から PE とされない場合を規定している。同項(a)～(d)は、それぞれ「準備的又は補助的な性格の活動」を例示したものであり、事業を行う一定の場所における活動が「準備的又は補助的な性格の活動」であるか否かを判断するに当たっては、事業を行う一定の場所での活動が、本来、企業の全体としての活動の本質的かつ重要な部分を形成するか否かということを規準にすべきである。

また、同項(a)～(d)は、それぞれに規定された活動のみを行っている場合を指し、これ以外の活動については、同項(e)により、また、同項(a)～(e)に掲げる活動を組み合わせた活動については、同項(f)により、いずれも準備的又は補助的な性格を維持しているか否かによって、PE に該当するか否かを判断することとなる。

日米租税条約 5 条①、同条②及び同条④は、OECD モデル租税条約 5 条①、同条②及び同条④と同様の規定振りとなっており、OECD 理事会勧告により、加盟国は、二国間条約の規定の解釈適用において、OECD モデル租税条約のコメンタリー(以下「OECD コメンタリー」という)にしたがうべきものとされている。OECD コメンタリーは、同項全体が準備的又は補助的な性格の活動について規定したものであることを明確に示しており、日米租税条約の逐条解説にも同様の規定がある。さらに、日米租税条約 5 条④各号の規定振りに照らせば、同項(a)～(d)は、準備的又は補助的な性格の活動を例示したものであると解すべきである。

本件アパート等における活動は、商品を保管・管理するほか、商品に日本語取説書を同梱して、宅配業者を介して顧客に商品を引き渡し、顧客から不良品の返品を受けて顧客に代替品を引き渡すことなどであり、日米租税条約 5 条④(a)の活動のみに限定されるものではない。え、これらの一連の活動は、本件販売事業の本質的かつ重要な部分を形成する一連の事

⁶² 高判・前掲注(54)、地判・前掲注(61)を参照している。

業活動であり、同項(e)及び(f)の準備的又は補助的な性格の活動を超えたものである。したがって、本件アパート等は、同項各号のいずれにも該当せず、同条の規定する PE に該当する。

4. 納税者の主張⁶³

日米租税条約 5 条④(a)～(d)が適用されるためには、ある施設における活動が同項各号に規定された活動であれば足り、それに加えて、当該活動が「準備的又は補助的な性格の活動」であることを要しない。

また、国際的に広く使用されている租税条約のモデルには、OECD モデル租税条約のほか、国連モデル租税条約が存在している。国連モデル租税条約が物品又は商品の「引渡し」を行う施設（倉庫）を PE から除外していないのに対し、OECD モデル租税条約は、上記施設（倉庫）を PE から除外している。日米租税条約 5 条④は、OECD モデル租税条約 5 条④と同文である。

物品又は商品の「引渡し」が含まれているのは、「引渡し」が準備的又は補助的な性格の活動であるという理論的な根拠によるものではなく、「引渡し」を行う施設（倉庫）があることだけを理由としては、源泉地国に課税権を帰属させないという政策的判断をしたことによるものと解すべきである。

そして、X が日本を出国してから本件倉庫を賃借するまでの間、本件アパートを商品の倉庫として使用し、本件倉庫を賃借した後は、本件倉庫を商品の倉庫として使用していた。したがって、本件アパート等における活動は、日米租税条約 5 条④(a)の定める「企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること」にあたり、本件アパート等は「PE」に該当しない。

X が米国で行っていた業務は、いずれも本件販売事業の運営上きわめて重要であり、代替性のないものであった。本件アパート等で働いていたのは、特段の研修や訓練を受けていないパートタイマー（本件従業員）である。本件従業員が本件アパート等で行っていた活動内容は、商品の受取り（返品を含む）、保管及び発送という機械的な単純作業で専門知識や経験を要しないものに限定されていた。

したがって、仮に、日米租税条約 5 条④(a)を適用するためには、本件アパート等における活動が「準備的又は補助的な性格の活動」であることを要するとの解釈（課税庁の主張）を採用したとしても、本件アパート等における活動は重要性に欠けるのであって、日米租税条約 5 条の規定する PE には該当しない。

5. 判決⁶⁴

日米租税条約 5 条④(a)～(d)について、同項(e)の「その他の」準備的又は補助的な性格

⁶³ 高判・前掲注(54)、地判・前掲注(61)を参照している。

⁶⁴ 高判・前掲注(54)、地判・前掲注(61)を参照している。

の活動という規定振りに鑑み、文理上、「準備的又は補助的な性格の活動」の例示であると判断し第一審の判断を基本的に維持している。

また、同項(f)は、同項(a)～(e)の活動を組み合わせた活動について、あえて「準備的又は補助的な性格」であるとの限定を付しているのは、同項(a)～(e)の活動が「準備的又は補助的な性格」の活動であることを前提としたうえで、各号を組み合わせることによって、その活動の全体が「準備的又は補助的な性格」を超える場合には、PEの対象から除外しない旨を規定したものと解するのが合理的であるとした。

さらに、日米租税条約5条④は、OECDモデル租税条約5条④と同文であり、OECD理事会は、OECDモデル租税条約に基づく二国間条約の規定の解釈適用においてOECDコメンタリーにしたがうべきとの勧告を行っている。OECDコメンタリーは、OECDモデル租税条約5条④各号の活動の共通の特徴が準備的又は補助的な性格であって、同項全体が準備的又は補助的な性格の活動をPEから除外するための規定であるとの解釈を示しているとした。

そこで、本件販売事業をあてはめると、本件アパート等はXが米国に居住している間も本件販売事業の商品の保管、梱包、配送、返品受取り等の業務を行う場所であったのであるから、本件販売事業の全部又は一部を行う一定の場所であったことは明らかであり、本件アパート等は、日米租税条約5条①に規定するPEに該当する。

次に、本件アパート等が日米租税条約5条④各号のいずれかに該当するか否かを検討する。

本件企業は、本件アパート等を販売拠点（事業所）として、本件販売事業における販売活動を行い、かつ、本件従業員が、本件企業の事業所である本件アパート等において、通信販売である本件販売事業にとって重要な業務（商品の保管、梱包、配送、返品受取り等）を実際に行っていたことに鑑みれば、本件アパート等が本件販売事業にとって「準備的又は補助的な性格の活動」を行っていた場所と認定することは認められない。

また、ある業務が準備的又は補助的な性格のものであるか否かは、事業全体における役割・機能に鑑みて判断すべきものであり、本件従業員の業務が機械的な単純作業であったことは、上記判断を覆す事情には当たらないとし、本件アパート等は、日米租税条約5条④各号のいずれにも該当しないと判断した。

6. 判決の検討

(1) 学説

①日米租税条約5条④(a)～(d)は、「準備的又は補助的な性格を有する活動」であることを要するか否かの文理上の解釈

日米租税条約5条④(a)～(d)の規定には、「準備的又は補助的な性格を有する活動」という文言は明示されていない。したがって、同項(a)～(d)の活動が同活動であることを要するかは解釈によることとなる。

この点に関して、裁判所は、日米租税条約 5 条④の文理上、自らの解釈が導けることを示したうえで、OECD コメンタリーの記述を補足的手段として参照して自らの解釈を確認したものと解され、妥当な条約解釈のあり方といえ、日米租税条約 5 条④(e)の「その他の」という文言を根拠に同項(a)以下を「準備的又は補助的な性格の活動」の例示と解した行論は文理解釈として一定の説得力があるとする見解がある⁶⁵。

これに対して、日米租税条約 5 条④(e)・(f)は準備的又は補助的な性格の活動であることが必要であると明記される。これに対して、同項(a)～(d)においては、その旨が記載されていない点に鑑みれば、明文無き要件を付加することは、そもそも文理解釈の観点から問題があるように思われるとする見解がある⁶⁶。

一方で、OECD モデル租税条約 5 条④(a)～(d)と「準備的又は補助的」要件の関係は国際的にも見解が対立している。同項(a)該当性の判断においては「準備的又は補助的な性格の活動」であることを要しない、という X の主張する立場も解釈論として十分にあり得たとの見解もある⁶⁷。「準備的又は補助的」に関する意見の不一致の例として、日米租税条約及び OECD モデル租税条約 5 条④(a)は「引渡し」を含んでいる。これに対して、「引渡し」は事業の中核的部分であるとの理解に基づき国連モデル租税条約 5 条④(a)は「引渡し」を含んでいない。「準備的又は補助的」基準の意見の不一致を前提として同項(a)～(d)が線引きしたとの理解に基づく、同項(a)～(d)に該当すれば準備的又は補助的な範囲を超えていようとも PE 非該当という異論の余地も生まれる⁶⁸。

この結果、OECD モデル租税条約 5 条のコメンタリー第 27 段落は、「準備的又は補助的」基準の曖昧さに鑑みて、同項(a)～(e)の組合せでありさえすれば、同項(f)で組合せ全体として準備的又は補助的な範囲を超えていようとも PE 非該当とする条文の採用も示唆している。つまり、5 条④は同項(e)・(f)のみならず同項(a)～(d)も含め、準備的又は補助的ななければ PE 除外要件の恩恵を受けないという考え方が当然であるかについては異論の余地があるとする見解もある⁶⁹。

②本件アパート等での活動が「準備的又は補助的な性格を有する活動」であるか否か

「準備的又は補助的」基準のあてはめは細部に及ぶ事実認定に依拠せざるを得ないが、本件で決め手となったのは、本件販売事業の事業形態においては、唯一の販売拠点としての本件アパートの役割・機能と、本件倉庫における商品の保管・発送・返品及び再発送業務が本件販売事業における契約条件の実現という観点からも重要なものであり、両者が一体となって本件企業の販売拠点（事業所）としての役割・機能を担っていたという認定である。「準備的又は補助的」基準の判定は当該事業全体との関係における当該施設の機能・役割による

⁶⁵ 藤谷・前掲注(56)121-122 頁。

⁶⁶ 野田昌毅＝黒松昂蔵「準備的・補助的活動と恒久的施設(PE)―国税不服審判所裁決平成 23 年 11 月 25 日を題材に」中里実ほか編『クロスボーダー取引課税のフロンティア』164 頁(有斐閣、2014 年)。

⁶⁷ 藤谷・前掲注(56)122 頁。

⁶⁸ 浅妻章如「インターネット販売業者の輸入商品発送業務を行うアパート及び倉庫の恒久的施設該当性」ジュリ 1447 号 9 頁(2012 年)。

⁶⁹ 浅妻・前掲注(68)9 頁。

べきであって、活動自体の性質や絶対量によってなされるべきではないという考え方からは、判旨は妥当といえるとの見解がある⁷⁰。

また、X は事業の重要な部分を米国で行ったと主張するが、重要な部分の履行地は米国か日本かの択一ではない。米国と日本とで事業利得がそれぞれの事業所の機能に応じて分属することが規定上予定されている（OECD モデル租税条約 7 条①第 2 文）。日本国内の事情を見て 5 条④該当性を問うた判断枠組は正当であるとする見解もある⁷¹。

一方で、判旨が本件アパートについて本件倉庫との一体性を理由に「PE に該当する」旨を述べた点について、唯一の販売拠点としての本件アパートの機能がなければ（すなわち本件倉庫のみでは）PE 該当性の判断を維持するのは困難だったのではないかと推論を導くとの見解もある⁷²。

(2) 私見

判旨に反対である。

文理解釈の観点からは、PE 非該当になる場合として、日米租税条約 5 条④(a)には、「(省略) 保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。」と規定されており、同項(e)・(f)のように「準備的又は補助的」な性格の活動が明記されていない以上、文言どおりに解釈するのが妥当と考える。

次に、日米租税条約 5 条④(a)を適用するためには、「(省略) 保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること」に該当するだけでは足りず、それに加えて本件アパート等における活動が「準備的又は補助的」な性格の活動であることを要するとの解釈を採用した場合を検討する。

この点について、ある活動がどのような場合に補助的といえるかは、事業全体からみた当該活動の必要性や重要性の程度が考慮される。具体的には、経済的観点から観察して、所得の源泉となるべき本質的な機能とそれに付随する従属的な機能を区別し、第三者によって代替することが容易なものは従属的な機能というべきであり、逆に、代替が困難な機能こそが本質的な機能であり、所得の源泉となるべきものである。インターネット販売の場合、インターネット上での情報提供や申込みの誘因が重要であり、商品の発送等は、それが配送網の構築などの高い付加価値を生むような性質のものでない限り、代替が容易な付随的な業務にとどまるものというべきであるとの意見がある⁷³。

本件については、本件販売事業における中核的な業務は X が米国で行っており、いずれの業務も運営上きわめて重要であり代替性のないものであったと考えられる。一方、本件アパート等における業務は、専門的知識や経験を要しない単純なものに限定されていた。

そうすると、X が米国にしながらインターネット上で遂行していた業務が本質的な機能であり、日本のパート従業員は付随的な機能を担うにすぎないと考えられるべきであろう。

⁷⁰ 藤谷・前掲注(56)122 頁。

⁷¹ 浅妻・前掲注(68)9 頁。

⁷² 藤谷・前掲注(56)122 頁。

⁷³ 木村・前掲注(53)148 頁。

よって、本件アパート等における業務内容は、本件販売事業の本質的かつ重要な部分を形成しているとはいえず、重要性に欠け、「準備的又は補助的」な性格の活動にとどまるのであるから日米租税条約 5 条に規定する PE には該当しないと考える。

第 2 節 小括

倉庫 PE 事件では、わが国の国内に非居住者の倉庫等がある場合における日米租税条約上の PE 該当性が争われ、判決としては PE 認定され課税がなされることとなった。そして、争点になった PE 除外規定である日米租税条約 5 条④(a)～(d)は OECD モデル租税条約と同様となっており、日米間のみだけでなく広くわが国の国際課税上の判断指針となる判決となった。

しかし、本判決で示された PE 除外となる要件として当該倉庫等で行われていた活動が「準備的又は補助的な性格を有する活動」であることは、活動の性質に着目して判断するというものである。この判断基準によれば、国内に倉庫等を設けることなく取引を行い、売上高を稼得しているような場合には、課税できないという問題は解決するに至っていない。

第4章 米国の州税法におけるネクサス概念の判例研究等

第1節 ネクサス概念の研究目的および概要

1. 研究する目的

国境を跨ぐ法人所得に対する課税について、従来の国際課税ルールは、多国籍企業が市場国に PE と呼ばれる一定の物理的拠点を有する場合に、当該市場国に課税を認める考え方が採られてきた（PE なければ課税なし）。そのうえで、PE を独立した企業とみなし、PE が果たす機能、引き受けるリスク等を分析して利益配分を決定してきた（独立企業原則）。

この従来の国際課税ルールは、①多国籍企業が市場国で事業を実施するうえで物理的拠点が必要であること、②付加価値の創出にあたって PE の果たす役割が大きいこと、③付加価値は事業者側のみが創出していることを前提としていると考えられる⁷⁴。

本稿で米国の州税法におけるネクサス概念を州法人所得税の観点のみならず、州売上税・使用税の観点からも考察することの意味を述べる。

第一に国家間取引と米国州間取引とを比較考察することの意味については、米国州売上税・使用税の場合は、米国連邦憲法による縛りがあるのに対し、国際課税については、条約を結ばない限りは、国家の課税権を縛るような法的な裏付けは存在しないという違いがあるが、課税点（taxing point）をめぐる議論において、州税を課するために必要とされるネクサスと国際所得課税における PE のあり方には類似性が見られるとの見解がある⁷⁵。そのため、米国州税におけるネクサスの考え方を考察することが今後の国際所得課税のあり方を探ることにつながる可能性が高い。

第二に米国州法人所得税と州売上税・使用税とを比較考察することの意味については、所得税の場合、個々の取引よりも期間所得に着目して課税するので、企業の存在自体が問題となる。これに対して、売上税や使用税の場合には企業の利益性とは関係なく、個々の取引に着目して課税するものであるから州内における企業の活動が問題となる⁷⁶。

この点、米国の州税の傾向として「州際租税競争（省略）の結果として州や地方団体間の税制の差異は何れかの水準への収斂の方向に向かう⁷⁷」可能性が示されており、一部の州を除き一人あたりの税収の州間の格差は「画一的な地方税制度を有する日本とあまり変わらない⁷⁸」とされ、直接に所得税を課すことと、売上税を課したり使用税徴収義務を課したりすることとの間には、ある程度の違いが存在するものの厳然たる違いがあるとまでは言えないとする見解がある⁷⁹。

このため、税の種類が違いうためにネクサスのあり方も大きく変わるということを積極的に肯定してしまうと、全体としての税収のバランスが崩れてしまいかねないことから、所得

⁷⁴ 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング・前掲注(9)1頁。

⁷⁵ 浅妻章如「アメリカの売上税・使用税における nexus の研究」2-3頁(2000年)。

⁷⁶ 浅妻・前掲注(75)18頁。

⁷⁷ 前田高志「アメリカ州・地方税制の変容にみる分権型地方税制の帰結」総合制研究8号157頁(2000年)。

⁷⁸ 前田・前掲注(77)158頁。

⁷⁹ 浅妻・前掲注(75)18頁。

税と売上税・使用税との間の違いを強調することは、国際的な見地からも望ましくないと考えられる立場を採用し⁸⁰、本稿では州法人所得税、州売上税・使用税の判例研究を行うこととする。

2. ネクサス概念の概要

米国の各州は、独自の課税管轄権を有しており、原則として、他の州に所在する事業者に対する課税を行えない。他の州に所在する事業者に対して課税を行う場合、適正手続条項 (Due Process Clause) (米国憲法 14 条①) 及び州際通商条項 (Interstate Commerce Clause) (米国憲法 8 条③) との関係で制約を受ける。適正手続条項は、課税を行う州と課税を受ける事業 (事業者、財産、取引) との間に何らかのネクサスがあることを要件としている。一方、州際通商条項は、連邦議会に対して外国通商と多州間取引を規律する権限を与えたものである⁸¹。州際通商条項は、明文では州際通商に関する規制権限を連邦議会に付与しているだけであるが、同時に、この条項を根拠とする未発動の通商条項 (Dormant Commerce Clause) の法理により、州際通商に対し差別的取扱いをすることや不適切な負担を課す州の規制を禁じるとされてきた⁸²。

ネクサス (nexus) という用語については、「関連・つながり・結びつき」といった邦訳が考えられるが⁸³、米国州売上税を例にすると、事業者が市場州にネクサス (つながり・結びつき) を有する場合は、市場州政府に事業者に対する売上税の申告及び徴収・納税義務を課する権利が発生することになる⁸⁴。

ネクサスには物理的ネクサスと経済的ネクサスという 2 つの異なる概念がある。

物理的ネクサス概念においては、事業者が市場州に物理的実体を有する場合にネクサスを認定する。物理的実体の具体例としては、①従業員、代理人等が州内に存在する、②棚卸資産等の動産あるいは事務所等の不動産を州内に有する、③保守や修理等の役務提供を州内にて行う、④展示会への参加等の営業活動を州内にて行うこと等がある。一方、経済的ネクサス概念では、市場州内における物理的実体の有無にかかわらず、市場州内の消費者に対する売上その他の取引がある場合にネクサスを認定するものである⁸⁵。

本稿では、PE 課税は所得課税であるため、はじめに所得課税の米国ネクサス判例として

⁸⁰ 浅妻・前掲注(75)18頁。

⁸¹ 矢内一好「デジタル課税進展史～電子商取引からデジタル課税へ～第Ⅳ部 米国インターネット税凍結法の変遷と米国州税の電子商取引課税」税務事例通巻 618 号 63-64 頁(2021 年)。

⁸² 浅香吉幹「Quill Corp. v. North Dakota a rel. Heitkamp, —U.S.—, 112S. Ct. 1904 (1992)——州内での使用のために販売された商品にかかる使用税の徴収・納付を、当該州内に販売店も販売代理業者も置いていない州外の通信販売業者に対して州が義務づけることは、合衆国憲法第 14 修正のデュー・プロセス条項には反しないが、州際通商条項に反する」[1993-2]アメリカ法 320 頁(1994 年)。

⁸³ 浅妻・前掲注(75)3頁。

⁸⁴ 高橋良＝佐々木知也「米国最高裁判所のウェイフェア判決とエコノミック・ネクサス」国際税務 39 巻 3 号 44-47 頁(2019 年)。

⁸⁵ 高橋＝佐々木・前掲注(84)44-45 頁。

州法人所得税の判例であるジェフリー事件（1993 年）⁸⁶を取り上げ、次に所得課税について米国州際税制委員会が採択した「要素ネクサス基準」（2002 年）⁸⁷について把握する。その後、所得課税ではないものの、同様にネクサス概念に基づいて課税する州売上税・使用税の判例としてベラス・ヘス事件（1967 年）⁸⁸、コンプリート・オート事件（1977 年）⁸⁹、クウィル事件（1992 年）⁹⁰、ウェイフェア事件（2018 年）⁹¹を取り上げる。

なお、米国州税で用いられる物理的拠点は、租税条約上の PE よりも広範であることから⁹²、本稿では PE と区別し「物理的実体（Physical Presence）」ということとする。

第 2 節 ジェフリー事件（1993 年）

(Geoffrey, Inc. v. South Carolina Tax Commission, 437 S.E.2d 13 (S.C. 1993), see 510 U.S. 992 (1993), 114 S.Ct. 550, denied)

1. 事件の概要⁹³

原告であるジェフリー社は、トイザラス社（Toys R Us, Inc.）の完全子会社であり、デラウェア州に主たる事務所を設けていた。また、サウスカロライナ州にジェフリー社の従業員、事務所、有形資産といったものはなかった⁹⁴。

1984 年、トイザラス社は、「トイザラス」の商号を含む無形資産をジェフリー社へ移転し、同年、ジェフリー社は、トイザラス社に商標権や経営ノウハウ等をライセンスし、トイザラス社はライセンス製品又は提供するライセンスサービスに係る純売上高の 1% を使用料としてジェフリー社に支払うという契約を締結した⁹⁵。

本件契約によりトイザラス社は、ニューヨーク州、ペンシルベニア州、マサチューセッツ州、ニュージャージー州を除くすべての州において、「トイザラス」の商号及び商標等を使用し、また、ジェフリー社の販売手法（マーケティング、プロモーション、広告等）等のノ

⁸⁶ Geoffrey, Inc. v. South Carolina Tax Commission, 437 S.E.2d 13 (S.C. 1993), see 510 U.S. 992 (1993), 114 S.Ct. 550, denied

⁸⁷ The Multistate Tax Commission(2002) “Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes” (http://www.mtc.gov/uploadedFiles/Multistate_Tax_Commission/Uniformity/Uniformity_Projects/A_-_Z/FactorPresenceNexusStandardBusinessActTaxes.pdf[最終確認日：2022 年 3 月 30 日])。

⁸⁸ National Bellas Hess, Incorporated v. Department of Revenue of the State of Illinois, 386 U.S. 753 (1967).

⁸⁹ Complete Auto Transit, Inc. v. Charles R. Brady, Jr., 430 U.S. 274 (1977).

⁹⁰ Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992).

⁹¹ South Dakota v. Wayfair Inc., et al., South Dakota Sixth Judicial Circuit Court. No. 32 Civ. 16-00092 (March 6, 2017): Federal Supreme Court. No. 17-494 (2018 June 21).

⁹² 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング・前掲注(9)3 頁参照。

⁹³ 浅妻・前掲注(75)11-12 頁、吉田貴明「課税権の範囲およびその限界——Geoffrey 判決を契機として——」法政論叢 53 巻 2 号 125-138 頁(2017 年)、Justia US Law 「Geoffrey, Inc. v. SC Tax Com'n」(<https://law.justia.com/cases/south-carolina/supreme-court/1993/23886-2.html>[最終確認日：2022 年 3 月 30 日])を参照している。

⁹⁴ 吉田・前掲注(93)125 頁。

⁹⁵ 吉田・前掲注(93)126 頁。

ウハウを利用する権利を得た⁹⁶。

トイザラス社は、ジェフリー社へ全店舗の売上高を毎月、報告していた。そして、純売上高の1%の使用料の支払いは、ペンシルベニア州のトイザラス社の口座からニューヨーク州のジェフリー社口座へ電信送金によって毎年行われていた⁹⁷。

1986年及び1987年、トイザラス社は、サウスカロライナ州に所得税を納付する際、ジェフリー社に対して支払った使用料を課税所得から控除した⁹⁸。

サウスカロライナ州課税庁は、当初、かかる控除を認めなかったが、その後、トイザラス社の控除を認める代わりに、ジェフリー社の本件手数料収入について所得税を課すという立場をとった。なお、サウスカロライナ州法では、州の管轄内で事業をする、あるいは所得を有する外部の法人に所得税を課していた。そのため、控除を認めないか、控除を認めるが州外の企業に対して課税をするという選択により、後者を選択したものである⁹⁹。

ジェフリー社は、不服ながらも所得税を納付したが、サウスカロライナ州で事業を行っていなかったため、課税するだけの十分な結びつきがサウスカロライナ州との間になかったと主張し、その返還を求めて訴訟を提起した¹⁰⁰。

本件では、サウスカロライナ州課税庁がジェフリー社に対して所得税を課すだけのネクサスが認められるかが問題となった。

2. 判決¹⁰¹

州最高裁は、州外法人に対しても課税する旨を規定するサウスカロライナ州法典 12-7-230条は、適正手続条項及び州際通商条項に違反しないと判示した¹⁰²。

適正手続条項は、「州と課税対象とする人・財産・取引との間の明確なつながり (definite link)、最小限の連結 (minimum connection)」、および「州に帰属する課税所得は、課税する州と合理的に関連している必要がある」ことを要求する¹⁰³。

適正手続条項のネクサス要件である最小限の連結の具体的内容は、企業が「州の経済活動の場 (economic forum)」に向けて意図的に活動していることを挙げ、この場合には企業が市場州に物理的実体が存在しない場合でも最小限の連結を認めるとする¹⁰⁴。

また、ジェフリー社は、トイザラス社が使用するために多くの州で商標と商号のライセンスを取得し、それらの州からもたらされる経済的利益を考え意図的に当該州との接触を求めた。そして、ジェフリー社は、サウスカロライナ州でトイザラス社がジェフリー社の無形

⁹⁶ 吉田・前掲注(93)126頁。

⁹⁷ 吉田・前掲注(93)126頁。

⁹⁸ 吉田・前掲注(93)126頁。

⁹⁹ 吉田・前掲注(93)126頁。

¹⁰⁰ 吉田・前掲注(93)126頁。

¹⁰¹ 浅妻・前掲注(75)11-12頁、吉田・前掲注(93)125-138頁、Justia US Law・前掲注(93)を参照している。

¹⁰² 吉田・前掲注(93)126-127頁。

¹⁰³ 吉田・前掲注(93)127頁。

¹⁰⁴ 吉田・前掲注(93)127頁。

資産を使用していることを認識・承諾し、そこから利益を得ていたし、他の州で行っていたのと同様に、サウスカロライナ州においても無形資産の使用を禁止することによりサウスカロライナ州との接触を管理する能力を持っていた。このように認定したうえで、サウスカロライナ州は、「州の経済活動の場」であり、同州で使用するための無形資産のライセンスを取得し、その使用と引き換えに収入を受け取ることににより、ジェフリー社は適正手続条項により求められる最小限の連結を有していた¹⁰⁵。

さらに、サウスカロライナ州は、トイザラス社が事業を行えるだけの秩序ある社会を提供し、ジェフリー社が本件契約に従って収入を得ることを可能とした。ジェフリー社がサウスカロライナ州から保護、利益、機会を受け取ったことは、同州で収入を得ているという事実によって明らかである。租税がこれらの保護、利益、機会に合理的に関連していることは、同州がジェフリー社の収入のうち、同州内において生じた部分のみに対して課税しようという事実によって明白であるとする¹⁰⁶。

上記の理由に基づいて、適正手続条項はサウスカロライナ州のジェフリー社の本件手数料収入への課税を禁止していないと判示した¹⁰⁷。

次に、州際通商条項は、州際通商取引に対して課税するには、①市場州との実質的なつながりのある活動に適用され、②公平に配分され、③州際通商を差別せず、④公正に関連していることを要求する。そして、ジェフリー社は、サウスカロライナ州内に物理的実体は存在しないため同州と実質的なつながりはないと主張するが同州内から得た所得に対して課税するために同州内に物理的実体の存在は必要なく、ネクサスを確立するには無形資産の存在だけで十分とした。これは、同州で使用するために無形資産を取得し、その使用から収入を得ることによりジェフリー社は同州と実質的なつながりを持っているとの考えによる。同州が非居住者の収入の一部に課税するのは、同州内に所在する財産または州の保護の範囲内で発生するイベントや取引に起因するからである¹⁰⁸。

以上より、適正手続条項は、市場州と課税対象者との間に最小限の連結を求め、その具体的内容として州の経済活動の場に向けて目的をもって活動していることを挙げ、ジェフリー社は、意図的にサウスカロライナ州に向けた活動を行っているので物理的実体無くともネクサスは存在するとした¹⁰⁹。

また、州際通商条項との関係においても、サウスカロライナ州で使用するための無形資産のライセンス使用料を得ているので、無形資産が存在することを以って相当の関連性（Substantial Nexus）が存在するとした¹¹⁰。

¹⁰⁵ 吉田・前掲注(93)127頁。

¹⁰⁶ 吉田・前掲注(93)127頁。

¹⁰⁷ 吉田・前掲注(93)127頁。

¹⁰⁸ Justia US Law・前掲注(93)を参照し、筆者が翻訳している。

¹⁰⁹ Justia US Law・前掲注(93)を参照し、筆者が翻訳している。

¹¹⁰ Justia US Law・前掲注(93)を参照し、筆者が翻訳している。

3. 学説

ジェフリー社がサウスカロライナ州内で市場を確立・維持するということは、サウスカロライナ州の行政サービスの便益を享受していることを意味し、そのことに対して、サウスカロライナ州がジェフリー社に税負担を求めることは、決して不合理ではない。州外の企業に対してこのような税負担をかけることは、州際取引を妨げる要因になることは否めないが、多大な利益をあげている場合には、このような税負担をかけることについても合意が得られるのではないかとと思われる¹¹¹。

そして、州外の企業が市場州における営業権を他社に譲渡するときにそののれんの価値が価格に含まれることを想起すれば、本件のように無形資産（商標権等）が絡むことがなくとも、ただ市場州内で市場を確立し維持しているということだけでのれんの価値がありえる¹¹²。したがって、経済活動が行なわれている市場州が課税を行えないという事態は、市場州がその経済活動を涵養するための行政サービスを提供しているということを考え合わせれば、容認しがたいとする見解もある¹¹³。

また、判旨は、市場州との間に最小限の連結が必要であると判断しているが、着目すべきは、最小限の連結の具体的内容である「目的をもって活動していること」である。ジェフリー社には、トイザラス社を通じて市場州から経済的な利益を獲得する明確な意思が存在したといえるとする見解がある¹¹⁴。

4. 私見

判旨に賛成である。

ジェフリー社は、市場州から経済的利益を獲得することを目的として市場州に商標権を登録し、その使用权をトイザラス社に与え商標権使用料を受け取っている。従来、課税を行うためには、市場州とのつながりとして物理的実体の存在が必要とされた。

しかし、「市場州とのつながり」の意味するところは、市場州からもたらされる所得の源泉が何と結び付いているかを判断すべきであろう。従来は、事業を行ううえで物理的実体が必須であったため、物理的実体の存在が所得の源泉と考えられていたが、本件では、経済的利益は無形資産によってもたらされている。したがって、本件のビジネスモデルにおいて物理的実体の存在によって課税の可否を判断した場合には、もはや実態に即さない結果をもたらすといえる。

¹¹¹ 浅妻・前掲注(75)26頁。

¹¹² 浅妻・前掲注(75)27頁。

¹¹³ 浅妻・前掲注(75)2頁。

¹¹⁴ 吉田・前掲注(93)129-130頁。

第3節 要素ネクサス基準（2002年）

1. 概要¹¹⁵

州法人所得税について、ジェフリー判決（1993年）以前は、各州は、州内に物理的実体を有する事業者に対して課税することが原則であった。その理由は、事業遂行にあたっては物理的実体が存在することが必要であること、有形資産や従業員が利益の源泉であることが挙げられた。

しかし、ジェフリー判決によって、州法人所得税を課すにあたって、適正手続条項及び州際通商条項とも物理的実体要件は不要とされ、ジェフリー判決後は、経済のデジタル化や州を跨いだ物品・サービス提供の増加を受け、物理的実体が存在しなくてもネクサスを認めようとする動きがみられるようになった¹¹⁶。

そして、米国州際税制委員会は、2002年10月17日に「要素ネクサス基準(Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes¹¹⁷)」を採択し、その中で、実質ネクサスという概念を打ち出し、物理的実体を必須としないネクサスの考え方を示し、各州に導入を促した。現在のところ、アラバマ州、オハイオ州、カリフォルニア州、コロラド州、コネティカット州、ミシガン州、ニューヨーク州、テネシー州、バージニア州で要素ネクサス基準が導入されているが、米国州際税制委員会の定めた基準をそのまま用いている州は限定的であり、基準値は各州で異なっている¹¹⁸。

2. 要素ネクサス基準の内容¹¹⁹

(1) 州内所在事業者の場合

州内居住個人、州内所在事業体は、当該州と実質ネクサスを持つ。

(2) 州外所在事業者の場合

非居住者たる個人・事業体で、州内で事業を行っている者は、当該州での課税期間における財産・人件費・州内売上高が下記閾値のいずれかを超える場合には、当該州と実質ネクサスが確立される。

- 1) 当該州に5万ドルを超える財産（資産、所有権、使用权）を保有している。
- 2) 当該州で5万ドルを超える人件費（賃金、給与、手数料、その他の報酬）を支払っている。
- 3) 当該州で50万ドルを超える売上高（有形資産、無形資産、サービス、デジタル製品の

¹¹⁵ The Multistate Tax Commission (2002)・前掲注(87)、三菱UFJリサーチ&コンサルティング・前掲注(9)を参照している。

¹¹⁶ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング・前掲注(9)25頁、チャールズ・マクルーア(Charles McLure)が「Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age(和訳：デジタル時代における州法人所得税の適用)」(2000年)と題した論文において「要素ネクサス」(Factor Presence Nexus Standard)を提唱した。

¹¹⁷ The Multistate Tax Commission (2002)・前掲注(87)。

¹¹⁸ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング・前掲注(9)25-27頁。

¹¹⁹ The Multistate Tax Commission (2002)・前掲注(87)を参照し、筆者が翻訳している。

売買、リース、ライセンス)を計上している。

※売上高の閾値は、購入者(州内顧客)の住所に基づく領収書や出荷票等でカウントする。

4) 財産合計・人件費合計・売上高合計のいずれかの25%超が当該州に係るものである場合。

(3)私見

要素ネクサス基準のうち、州内所在事業者が課税されることには特段の異論はない。そして、州外所在事業者が、一定以上の財産の保有、又は人件費の支払をしている場合は、従前から物理的実体が所得の源泉と考えられてきたことから適用に異論はない。

しかし、一定以上の売上高があればネクサスを認めるとする論拠については、唐突に示された感が否めない。思うに、ジェフリー判決では、意図的に市場州に向けた活動を行い(適正手続条項の観点)、物理的実体がなくとも無形資産等によって使用料等を市場州から得ていることから、無形資産等が存在することを以って相当の関連性が存在する(州際通商条項の観点)としたのである。

このような論理に従えば、売上高を稼得するまでの過程からネクサスを認定するだけの根拠を導いていると考えられる。一方、要素ネクサス基準は、一定額の売上高という結果だけに着目してネクサスを認定する。そのため、一定額の売上高という結果だけに着目してネクサス認定するという論拠を探るため、以下、売上税・使用税についてネクサスが認められるか争われた判例を検討していく。

第4節 ベラス・ヘス事件(1967年)

(National Bellas Hess, Incorporated v. Department of Revenue of the State of Illinois, 386 U.S. 753 (1967).)

1. 事件の概要¹²⁰

ベラス・ヘス社は、デラウェア州にて設立し同州でのみ事業免許を有していた。しかし、ミズーリ州ノース・カンザス市に本店所在地をおき、全米に向けて通信販売を展開していた。

本件事案となったイリノイ州内には営業所、代理人、有体財産といったものはなく、電話帳に記載もなく、同州内で一切の宣伝広告活動も行っていなかった¹²¹。

ベラス・ヘス社は、年2回イリノイ州内の顧客にはカタログを送付し、潜在的な顧客には

¹²⁰ 浅妻章如「Quill から Wayfair へ：電子商取引課税」租税研究 828 号 187-205 頁(2018 年)、浅妻・前掲注(75)11-12 頁、太田幸夫「ネット通販業者の売上税納付義務 合衆国最高裁ウェイフェア事件判決の意味するもの」駿河台法学 33 巻 1 号(2019 年)、平良「National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois, 386 U.S. 753 (1967)——通信販売会社がイリノイ州内に事務所も代理人もおかず、電話帳にも載っていない、もっぱら郵便その他の輸送機関を通じてイリノイ州での営業をしているときには、イリノイ州は当該会社に、同州法所定の use tax 徴収義務を負わせることはできない」[1969-2]アメリカ法 268-270 頁(1970 年)、川田剛「売上税(使用税)に係る消費地課税の可否が争われた事例 National Bellas Hess V. Illinois 386 u.s.753,87s. ct. 1359(1967)」税務事例通巻 535 号 83-85 頁(2014 年)を参照している。

¹²¹ 平・前掲注(120)268 頁。

チラシを送付していた。注文は郵便等を通してミズーリ州内の工場あてにされ、商品配送は郵送等により行われていた。ベラス・ヘス社のイリノイ州における売上高は、15 か月間で2,174,744 ドルに及び、イリノイ州課税庁は、同社に対して同州内の売上高に対する使用税を徴収する義務を課そうとした事案である¹²²。

2. 争点

州外の企業が市場州内の顧客と郵便等でしかつながりがない場合に市場州で課税がなされるか。

3. 判決¹²³

ベラス・ヘス社は、イリノイ州の使用税の納税義務を負わない。

合衆国憲法は、州と人、財産又は取引との間に一定のつながり (Some Definite Link) や最小限の連結を要求している¹²⁴。

これまでの先例によると、市場州外の企業に対して使用税を課する事例が認められる。これは、市場州内に代理人や小売店を置いて市場州から何らかの保護を得ている場合である。また、市場州内に代理人や小売店が無くとも卸商や販売員によって継続的に業務を営んでいるなら課税されることになり、課税するためには人、取引、財産について最小限の連結を必要としているのである。そこで問題となるは、ベラス・ヘス社は、イリノイ州との間に最小限の連結をもっているかどうかである¹²⁵。

イリノイ州課税庁が州外の業者から使用税を賦課、徴収を行うためには、注文書が州内で保管されている等の条件を満たすことが必要である。これらの条件が満たされれば、州内で使用税を課すことも可能であるが、本件事案の場合、これらの条件は満たさない。すなわち、本件の場合、ベラス・ヘス社はイリノイ州内には小売業に必要な設備も人員も置いておらず、州内での宣伝活動等も行っていない。したがって、ベラス・ヘス社は、イリノイ州との間に最小限の連結をもっていない¹²⁶。

また、本判決によって市場州内に物理的実体がなければ売上税・使用税を課すだけの一定のつながりや最小限の連結は、認められないというルールが確立した。

一方、少数派意見として、ベラス・ヘス社は大規模な通信販売の形態をとっており、そのためにはイリノイ州内の銀行を利用せずに信用販売を遂行することは不可能であるし、年2回イリノイ州内の顧客にはカタログを送付し、潜在的な顧客にはチラシを送付していたことは、十分にイリノイ州と関係がある。そして、州外事業者に対して使用税が免除されるこ

¹²² 平・前掲注(120)268頁。

¹²³ 浅妻・前掲注(120)、浅妻・前掲注(75)11-12頁、太田・前掲注(120)、平・前掲注(120)、川田・前掲注(120)を参照している。

¹²⁴ 太田・前掲注(120)3頁。

¹²⁵ 平・前掲注(120)268-269頁。

¹²⁶ 川田・前掲注(120)84頁。

とになると、州内事業者と州外事業者との間の競争条件で差別を生ずることになる。州外事業者が、当該市場州内に代理人や小売店を有することと、通信販売のみを行っていることは実質上区別できない。むしろ取引が継続的に行なわれていることを考慮しなければならず、継続的に通信販売を行なっている業者は、市場州内の地元業者と区別する理由はなく、市場州内の事業者と同じ程度に税負担すべきであるから、ベラス・ヘス社は、イリノイ州の使用税の納税義務を負うべきである¹²⁷。

4. 私見

州際取引については、連邦憲法が連邦議会に授権しているので、州際取引課税については、連邦議会が規制をかけることとなり、課税対象となる者、財産、取引等を課税しようとする州との間に憲法上の一定のつながりが必要とされる¹²⁸。

十分な物理的実体がない場合、適正手続条項の観点からは、適正な手続は保証しえないことになり、州際通商条項の観点からは、州内に何ら物理的実体がないような州外の企業に対して課税するとしてしまうと、州際取引が不当に差別されてしまうということになる¹²⁹。

両条項から物理的実体がないければ課税を行えないという考え方が導かれることになるが、本件では適正手続条項と州際通商条項の違いについて十分な議論がされていない¹³⁰。すなわち、両条項を区別せずに結論を導いていると考える。

本判決は、1967 年のものであり、現在のようにインターネット取引ではなく、通信販売の手段も手紙等の郵送によるものが一般的であった。このような時代背景を鑑みると PE 課税のように物理的なものに課税の根拠を見出していると考ええる。

第 5 節 コンプリート・オート事件 (1977 年)

(Complete Auto Transit, Inc. v. Charles R. Brady, Jr., 430 U. S. 274 (1977).)

1. 事件の概要¹³¹

コンプリート・オート社は、ミシガン州法人であるが、ミシシッピ州内に作業場を有していた。ジョージア州で製造された自動車は列車でミシシッピ州内に輸送された後、同州内の作業場からトラックでミシシッピ州内外のディーラーに運ぶという事業を同社は行っていた。ミシシッピ州課税庁は、コンプリート・オート社に対し、同州法の売上税規定に基づき、4 年間の売上高に対する 5% の売上税と利子の合計 16 万ドル余を賦課した。コンプリート・オート社は、全額を納税した後、この課税が合衆国憲法の州際通商条項に違反すると主張し、その還付を求める訴えを提起した¹³²。

¹²⁷ 平・前掲注(120)269 頁。

¹²⁸ 浅妻・前掲注(120)188 頁。

¹²⁹ 浅妻・前掲注(120)188 頁。

¹³⁰ 浅妻・前掲注(120)188 頁。

¹³¹ 浅妻・前掲注(120)、浅妻・前掲注(75)11-12 頁、太田・前掲注(120)を参照している。

¹³² 太田・前掲注(120)4 頁。

2. 争点

市場州外の事業者が市場州内に物理的実体を有していない状態で、市場州内のディーラーに自動車を運送する場合に市場州で課税がなされるか。

3. 判決¹³³

本件においては、以下の 4 つの基準を示しコンプリート・オート社の訴えを退けている¹³⁴。

(基準 1) 州際取引について課税する州との間で十分なつながりがあるか。

(基準 2) 課税するときに、その州の中での事業活動に対して適正な配分 (Fairly Apportioned) がなされているか。

(基準 3) 税が不当に州際取引を差別するか。

(基準 4) 税が州の提供するサービスと適切に関連しているか。

そして、単に州際通商事業を遂行しているということだけで法人が州の課税を免れないことは自明の理である。州際通商条項は、州際通商事業に従事する者がたとえ事業の費用が増えることとなっても州税を応分に負担するのを免除することを目的にしていなかった¹³⁵。

4. 私見

コンプリート・オート社はミシシッピ州内に物理的実体を有していないが、上記 4 つの基準のうち (基準 1) の十分なつながりがあったとされた。

本判決によって、ベラス・ヘス判決によって示された物理的実体ルール、すなわち、州際通商取引には州の課税が及ばないという判例が変更されたとも考えられるが、クウィル事件 (後述) 判決において、ベラス・ヘス判決とコンプリート・オート判決は矛盾するものではないとされている。その理由は、ベラス・ヘス事件では、州際通商条項が求める十分なつながりが認められなかったのだとするのである。

本判決は、州際通商条項について 4 つのテストを設けて、すべてに該当すれば州の課税権が認められるとするもので、州の課税権が合衆国憲法によってどのように制約されるのかということを示している。

¹³³ 浅妻・前掲注(120)、浅妻・前掲注(75)11-12 頁、太田・前掲注(120)を参照している。

¹³⁴ 浅妻・前掲注(75)10 頁。

¹³⁵ 太田・前掲注(120)4-5 頁。

第6節 クウィル事件 (1992 年) ¹³⁶

(Quill Corp. v. North Dakota, 504 U. S. 298 (1992).)

1. 事件の概要 ¹³⁷

デラウェア州の法人であるクウィル社は、ノースダコタ州で通信販売業務を営んでいた。

また、事務所・倉庫をイリノイ州、カリフォルニア州、ジョージア州に置いていたが、ノースダコタ州には、物理的実体を有していなかった（すなわち、同州内にクウィル社の事務所・代理人・財産等はなかった）¹³⁸。

同社は、事務機器・用品をカタログやチラシ、雑誌広告、電話勧誘の手段を用いて販売しており、全米で年間2億ドル以上の売上があった。そのうち、ノースダコタ州では、約3千人の顧客から年間約100万ドルの売上があり、この売上規模はノースダコタ州内における事務用品販売業者の中で6番目に大きいものであった。また、ノースダコタ州で販売されるすべての商品は、州外から郵便又は公共運送業者を用いて配達されていた¹³⁹。

ノースダコタ州では、売上税と同趣旨で、州内での保管・使用・消費のために購入される財産に使用税を課し、州内に「事業の場を維持しているすべての小売業者」に徴収・納付を義務づけていたが、1987年に法改正を行い、小売業者の定義に州内の消費市場で常時ないし組織的な勧誘に従事している者を含めるとした。そして、「常時ないし組織的な勧誘」とは、12か月間のうち3回以上広告を行うことを意味するとした。1987年以降は、このような「常時ないし組織的な勧誘」を行う通信販売会社は、同州において物理的実体を有してなくとも課税がなされてきた¹⁴⁰。

クウィル社は、ノースダコタ州には同州の顧客から使用税徴収を同社に強制する権限を有しないとの立場から納税を拒否していたため、同州は、同州租税委員会を通じて、利子・延滞税を納税義務があるクウィル社にはあるとの訴訟を提起した¹⁴¹。

第一審の地方裁判所は次のとおり認定しクウィル社の主張を認める判決をした。判決内容は、類似事件である州の使用税課税を否定したベラス・ヘス判決に依拠し、本件は同事件と区別できないとした。具体的には、ノースダコタ州が通信販売事業会社の利益のために税収を費やしていることを示していないことから、州の課税に憲法上必要な納税義務者との間にネクサスが存在しないとした¹⁴²。

しかし、第二審の州最高裁判所は第一審判決を破棄しノースダコタ州の主張を認める判決をした。判決内容は、経済の変化および適正手続条項・州際通商条項に関する合衆国最高

¹³⁶ 浅香・前掲注(82)、浅妻・前掲注(120)、浅妻・前掲注(75)11-12頁、吉田貴明「州の課税権をめぐる判例—Quill 判決を素材として—」中央大学大学院研究年報法学研究科編46号531-543頁(2017年)を参照している。

¹³⁷ 浅香・前掲注(82)、浅妻・前掲注(120)、浅妻・前掲注(75)11-12頁、吉田・前掲注(136)を参照している。

¹³⁸ 浅香・前掲注(82)317頁。

¹³⁹ 浅香・前掲注(82)317頁。

¹⁴⁰ 浅香・前掲注(82)317頁。

¹⁴¹ 浅香・前掲注(82)317頁。

¹⁴² 吉田・前掲注(136)532頁。

裁判決の変化により、もはやベラス・ヘス判決に従うことはできないとするものであった。

具体的には、経済の変化として通信販売事業の経済規模が巨大化したことが挙げられるとする。ベラス・ヘス判決がなされた1967年において通信販売事業は、比較的重要でない市場の隙間であったが、1989年には全米での売上が1億8,330万ドルにも達するに至ったこと。さらに、各州の納税額を簡単に計算できるようになったコンピュータ技術が進化したことで州が課す納税義務に従わせることが容易となったことであった¹⁴³。

そして、州際通商条項に関して、先例であるコンプリート・オート判決は、州際通商条約について4つのテストを設けて、すべてに該当すれば州の課税権が認められるとする。この判断は、同判決およびその後の判決であるノースダコタ州最高裁判所によっても維持されている。このことから、州際通商条項は、もはやベラス・ヘス判決において示された州内に物理的実体が存在することを求めているとした¹⁴⁴。

次に適正手続条項においてもベラス・ヘス判決で示された州内に物理的実体が存在することを求めているとし、適正手続条項で求められるのは「最小限の連結（minimum connection）」であり、この要件はコンプリート・オート判決の4つのテストに包含され、審査される内容は、州が課税するだけの保護、機会、利益を提供しているかどうかであるとする¹⁴⁵。

本件においてノースダコタ州は、クウィル社の通信販売事業の売上を増大させる経済状況を創出し、市場を保護する法的基盤を維持し、同社から同州の顧客および潜在的な顧客へ送付される約24トンのカatalogとチラシを毎年廃棄していたと認定した。これらの事実によれば、ノースダコタ州におけるクウィル社の通信販売事業の売上は、同州が提供するサービスと利益を受けている。したがって、同州が使用税の納税義務を課すことを正当化する憲法上の十分なネクサスがあるとした¹⁴⁶。

これを不服としたクウィル社は上訴し、ノースダコタ州課税庁がこの改正後の税制に基づき、使用税を徴収する義務をクウィル社に課したことが憲法違反にならないかが合衆国最高裁判所で争われた。

2. 争点

州外の企業が市場州内の顧客と郵便等でしかつながりがない場合に市場州で課税がなされるか。

3. 判決¹⁴⁷

¹⁴³ 吉田・前掲注(136)532頁。

¹⁴⁴ 吉田・前掲注(136)532頁。

¹⁴⁵ 吉田・前掲注(136)532頁。

¹⁴⁶ 吉田・前掲注(136)532頁。

¹⁴⁷ 浅香・前掲注(82)、浅妻・前掲注(120)、浅妻・前掲注(75)11-12頁、吉田・前掲注(136)を参照している。

ノースダコタ州の使用税課税は、適正手続条項の観点からは合憲としつつも、州際通商条項の観点からは違憲とし、クウィル社の主張を認める判決をした。

本件は、ベラス・ヘス判決と同様にノースダコタ州外の通信販売会社に対して、使用税の課税を求めた事件である。ベラス・ヘス判決は、市場州内における顧客とのつながりが公共運送または郵便である者は、同州との必要最小限度の接触を欠いているとされた¹⁴⁸。

しかし、本件においてノースダコタ州最高裁は、ベラス・ヘス判決に従わなかった。その理由は、ベラス・ヘス判決後 25 年の間に、社会的、経済的、商業的および法的に大きく発展し同判決を過去のものにしたからである¹⁴⁹。

州の課税に関する法理において、適正手続条項と州際通商条項とは密接に関連しているものの、両者は憲法上の関心が異なる。また、州際通商の阻害要因となる州の行為は、合衆国議会が州に権限付与しさえすれば憲法上許容されるのに対し、適正手続条項違反については、合衆国議会の授権はありえないという違いがあるため、両者を区別して分析する必要がある。したがって、適正手続条項によって州は課税権を有する一方で、かかる課税は州際通商条項に違反することがある。そして、適正手続条項は、州と課税対象とする人、財産、取引との間に最小限の連結（**minimum connection**）を要求している¹⁵⁰。

ベラス・ヘス判決以前は、州内に販売員や小売店が存在していれば、当該州の課税権が正当化された。なぜなら、事業者の州内における活動は、明らかに課税主体たる州の保護とサービスを受けているからである。このことから、課税権を認めるためには物理的実体が州内に存在することが十分かつ必要な条件である¹⁵¹。

ベラス・ヘス判決は、この要件が州内に販売店・勧誘員・財産などの物理的実体を要求していると解し、単に郵便や公共運送業者を用いて州際事業に従事している通信販売業者に対する使用税の課税を明確に否定した¹⁵²。

しかし、ベラス・ヘス判決後、適正手続条項に関する法理は発展し、市場州内の物理的実体に焦点を当てる形式的な審査を排斥して、課税権行使を許容しうるだけの課税対象との結びつきが存在するかの審査をより柔軟に採用してきた。通信販売事業者に対して課税する場合、州内で継続的に広範な勧誘を行っているときは、物理的実体がなくとも、通信販売事業者の活動が当該州の管轄に服していると判断できるため、適正手続条項が物理的実体を要求しているというベラス・ヘス判例を変更する¹⁵³。

本件については、クウィル社が意図的にノースダコタ州の顧客および潜在的な顧客に向けて活動していたことに疑いはない。その結びつきの程度は適正手続条項の観点からは十分といえる。使用税は同社が同州から得ている利益に関連していることから同社に対する

¹⁴⁸ 吉田・前掲注(136)532 頁。

¹⁴⁹ 吉田・前掲注(136)532-533 頁。

¹⁵⁰ 吉田・前掲注(136)533 頁。

¹⁵¹ 吉田・前掲注(136)533 頁。

¹⁵² 吉田・前掲注(136)533 頁。

¹⁵³ 吉田・前掲注(136)533-534 頁。

同州の使用税課税は適正手続条項には反しない¹⁵⁴。

次に、州際通商条項は、合衆国議会に州際通商規制権限を明確に付与しており、それ自体で州際通商を妨げる州の特定の活動を禁じていると解されてきた。州際通商条項は、州際通商に直接の負担をかける課税と間接の負担しかかけない課税とを区別し、前者のみを禁じていると解されてきたが、コンプリート・オート判決において、このような形式的区別が法律上の文言次第で左右されてしまう重要性を強調し判例変更を行った。コンプリート・オート判決では、前述のように4つの基準が示されている¹⁵⁵。

ベラス・ヘス判決は、このような形式主義と実用主義が議論される中で1967年になされたものであるが、コンプリート・オート判決がなされた当時は、ベラス・ヘス判決が時代遅れを意味したわけではない。コンプリート・オート判決は、州際通商に対する直接税と間接税との形式的な区別を採用しなかったし、ベラス・ヘス判決はもともと直接・間接テストに依拠していたものではないからコンプリート・オート判決と矛盾しない¹⁵⁶。

ベラス・ヘス判決は、郵便や公共運送業者を通じてのみ課税州と結びついている販売業者に関して、コンプリート・オート判決で示された4つの基準のうち「(基準1) 州際取引について課税する州との間で十分なつながりがあるか。」を考慮している。すなわち、郵便や公共運送業者を通じてのみ課税州と結びついている場合には、「実質的連関」が存在せず、州際通商条項に反するとしたものと解せるし、コンプリート・オート判決以後も当裁判所はベラス・ヘス判決を肯定的に引用してきた¹⁵⁷。

また、適正手続条項で求められる「最小限の連結」と州際通商条項で求められる「実質的連関」とでは、適正手続条項が本質的に政府の活動の公正性を中心としており、一般的には、個人に対する州の権限行使を正当化するに十分かを考慮することを求めている。これに対して、州際通商条項は、州の規制が合衆国経済に及ぼす効果という構造的関心に基づくものであるという違いがある¹⁵⁸。

コンプリート・オート判決は、合衆国経済に関するこのような考えを反映している。すなわち、4つの基準のうち公正な配分および不利益に取り扱わないことを求める「(基準2) 課税するときに、その州の中での事業活動に対して適正な配分がなされているか。」「(基準3) 税が不当に州際取引を差別するか。」は、州際通商に対する不公正な租税負担を許容する課税を禁じている。そして、実質的連関および租税と州が提供するサービスとの関連性を求める「(基準1) 州際取引について課税する州との間で十分なつながりがあるか。」「(基準4) 税が州の提供するサービスと適切に関連しているか。」は、州の課税権を州際通商に対して不当な負担を課さない範囲に制限する。したがって、通信販売事業者は、州際通商条項によって求められる州との「実質的連関」がない場合であっても、適正手続条項によって求めら

¹⁵⁴ 吉田・前掲注(136)534頁。

¹⁵⁵ 吉田・前掲注(136)534頁。

¹⁵⁶ 浅香・前掲注(82)318-319頁。

¹⁵⁷ 浅香・前掲注(82)319頁。

¹⁵⁸ 浅香・前掲注(82)319頁。

れる州との「最小限の連結」を有する場合がある¹⁵⁹。

上記の（基準1）を考慮するベラス・ヘス判決の法理は、それ以後の判決によって否定されていない。その法理は、州際課税を免れる活動の範囲に明確な線を引くことによって、州際通商に対する不適切な負担が課されないようにしている。ベラス・ヘス判決での明確な線引きは人為的であり、州の事業者に対する課税権は、州内の販売員、事務所等の物理的実体に左右される。しかし、人為的な線引きは、州の売上税・使用税課税権限の範囲に関して、法解釈の混乱回避という利益をもたらし、法理に対する安定した信頼という利益に吸収される¹⁶⁰。

結論として、①ベラス・ヘス判決は、直接・間接テストに依拠しておらず、コンプリート・オート判決後も妥当といえること、②25 年の間、合衆国最高裁はベラス・ヘス判決に依拠し、その法理に疑問を示してこなかったこと、③この法理は実質的な信頼を得ており、業界の基本枠組みの一部となってきたため、法的安定性等の観点から先例拘束性に従うべきであるとした¹⁶¹。

以下、少数派意見についても述べておく。

（ホワイト裁判官 一部同意・一部反対意見）

ベラス・ヘス判決について、適正手続条項についてだけでなく、州際通商条項についても判例変更すべきである¹⁶²。

コンプリート・オート判決は、州際通商には州の課税権が及ばないとして、ベラス・ヘス判決の物理的実体ルール概念を否定している。また、適正手続条項の「最小限の連結」と州際通商条項の「実質的連関」は、もともとと同じ公正さに関するものであったし、仮に別個であるとしても今日の経済において物理的実体が「実質的連関」のために必要であるという法理は正当とはいえない。すなわち、販売員が1人でも州内にいるか否かで、当該州からどれだけの恩恵を受け取っているかに関係なく、使用税課税権の可否が決まることになる。明確な線引きを行ってもこのような不公正が生じる¹⁶³。

また、州際通商条項が公平な競争を目指しているにも関わらず、本件での結論が通信販売事業者を優遇しており、通信販売事業者以外の小売業者を優遇していない。さらに、本件の場合、物理的実体があるか否かは争う余地があり、物理的実体ルールが争いを未然に防ぐとはいえない。業界の信頼保護ということに対しても、物理的実体ルールが判例によって縮減傾向を見せてきたにも関わらず通信販売業界は成長してきたし、むしろ、この法理を維持することによって通信販売業界に偏った経済的価値判断を下している。そして、州際通商条項の分野では、先例拘束性、安定した信頼の保護は弱いといえる¹⁶⁴。

¹⁵⁹ 吉田・前掲注(136)535-536 頁。

¹⁶⁰ 吉田・前掲注(136)536 頁。

¹⁶¹ 浅香・前掲注(82)319 頁。

¹⁶² 浅香・前掲注(82)319 頁。

¹⁶³ 浅香・前掲注(82)319 頁。

¹⁶⁴ 浅香・前掲注(82)319-320 頁。

(スカリア裁判官 一部同意・結論賛成意見)(ケネディ、トマス両裁判官 同調)

ベラス・ヘス判決を適正手続条項に関して判例変更するという判旨には賛成する。州際通商条項に関して判例変更しないという点に関しては、判例の実体について考慮することなく、合衆国議会が州際通商についてどのような規制もできることに加え、先例への実質的な信頼とに鑑みて、先例拘束性を理由として結論のみ賛成する¹⁶⁵。

4. 私見

ベラス・ヘス判決では、適正手続条項と州際通商条項を区別せずに、物理的実体ルールを導いた。

コンプリート・オート判決では、州際通商条項について4つの基準を示している。

本判決は、結論だけみるとベラス・ヘス判決に従ったかのように思えるが¹⁶⁶、適正手続条項と州際通商条項とは密接に関連しているものの、州際通商の阻害要因となる州の行為は、合衆国議会が州に権限付与しさえすれば憲法上許容されるのに対し、適正手続条項違反については、合衆国議会の授権はありえないという違いがあるため区別して分析している¹⁶⁷。

そして、適正手続条項においては、ベラス・ヘス判決を変更し物理的実体は必須ではないとした。一方、州際通商条項については、コンプリート・オート判決での4つの基準を採用している。

コンプリート・オート判決では、市場州内に物理的実体が存在しなくとも課税が認められたことから、判決で示された4つの基準では、物理的実体は必須とされていないと考察する。そして、4つの基準のうち(基準1)の十分なつながりについては、何をもって判断するかが論点になる。コンプリート・オート判決では、市場州内に物理的実体を有していなくとも、市場州内のディーラーに自動車を自社で輸送するようなケースは、十分なつながりがあると判断されている。

また、ベラス・ヘス判決とコンプリート・オート判決は矛盾するものではないとしている。

その理由は、ベラス・ヘス判決では、コンプリート・オート判決でいうところの州際通商条項違反を判断する4つの基準のうち(基準1)の十分なつながりがなかったと判断されたのである。十分なつながりがなかったとする理由は、市場州内に何ら物理的実体がないような州外の企業に対して課税するとしてしまうと、州際取引が不当に差別されてしまうという理論¹⁶⁸により、市場州外から郵便や配達業者等でしか市場州とつながりがない場合は、十分なつながりがないと判断することになる。すなわち、このような事業形態において十分なつながりがあると判断するためには、市場州内に物理的実体を必要とする。

クウィル事件とベラス・ヘス事件の事業形態は、ほとんど同じであるため、本判決におい

¹⁶⁵ 浅香・前掲注(82)320頁。

¹⁶⁶ 浅妻・前掲注(75)11頁。

¹⁶⁷ 浅香・前掲注(82)318頁。

¹⁶⁸ 浅妻・前掲注(120)188頁。

でも、市場州外から郵便や配達業者等でしか市場州とつながりがない場合には、市場州が課税することは認められず、市場州が課税を行うためには事業者の物理的実体が市場州内に存在することを必要とする物理的実体ルールが維持されている。

第7節 ウェイフェア事件（2018年）¹⁶⁹

(South Dakota v. Wayfair Inc., et al., South Dakota Sixth Judicial Circuit Court. No. 32 Civ. 16-00092 (March 6, 2017) : Federal Supreme Court. No. 17-494 (2018 June 21).)

1. 事件の概要

マサチューセッツ州に本拠を置くウェイフェア社は、オンライン専門の販売業者であり、インターネット販売の手法でサウスダコタ州の多数の顧客に商品等を販売していた。同社の売上高は、2011年は約6億ドル（約660億円）であったが、2018年には約52億ドル（約5700億円）を超えるに至り、従業員も8,700人を雇用し、取扱商品数も10,000点を超える大企業へと成長していた¹⁷⁰。

しかし、同社は同州に対して売上税の納付をしていなかった。その理由は、クウィル判決（1992年）によれば市場州内に物理的実体を有していなければ売上税は課税されないことを根拠にして、同社の物理的実体は同州内にはないと主張するものであった¹⁷¹。

クウィル判決への対処策としてサウスダコタ州は、2016年3月22日に売上税に関する新法「South Dakota Senate Bill 106¹⁷²」を制定し、この新法は、下記2要件のうちいずれかを満たしている場合、サウスダコタ州課税庁は、同州内の顧客に対して取引を行う事業者が同州内に物理的実体を有していなくても、物理的実体を有しているかのように税徴収義務を課すことが可能とするものである¹⁷³。

<要件1> 有形動産や電子的に転送された製品の販売、又はサービス提供により、売り手の総収入が10万ドルを超える場合。

<要件2> 有形動産や電子的に転送された製品の販売、又はサービス提供により、売り手が200件以上の個別取引をした場合。

（筆者翻訳）

このサウスダコタ州の新法は、他州からのインターネット販売について、州内に物理的実体がなければ最終消費地である市場州で課税できないとするクウィル判決に再考を求める

¹⁶⁹ 浅妻・前掲注(120)、太田・前掲注(120)、川田剛「州外に本拠を置くインターネット販売業者は最終消費地で売上税が課されるべきとされた事例」税務事例通巻591号97-100頁(2018年)、木南敦

「South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S. __, 138 S. Ct 2080 (2018) 一州は、小売販売者が州においてビジネスをする実質の特権を利用する場合は、州内に物的存在を欠いていることにより州売買税の徴収を求めることを通商条項に基づいて妨げられないとされた事例」[2019-1]アメリカ法62-68頁(2019年)、高橋=佐々木・前掲注(84)を参照している。

¹⁷⁰ 川田・前掲注(169)97頁。

¹⁷¹ 川田・前掲注(169)97頁。

¹⁷² (原文)South Dakota Senate Bill 106 (<https://mylrc.sdlegislature.gov/api/Documents/40224.pdf>[最終確認日：2022年3月30日])。

¹⁷³ 高橋=佐々木・前掲注(84)45頁。

ものであるとされ、クウィル判決に対する直接的な対応策として取られたものである。

サウスダコタ州課税庁は、この新法に基づき同社に売上税を課税し、この処分を不服とするウェイフェア社がクウィル判決を引用しつつ、処分の取消しを求めて訴えを提起した。

2. 争点

2016 年 3 月 22 日にサウスダコタ州が制定した、売上税に関する新法「**South Dakota Senate Bill 106**」に基づく課税処分は有効か否か。

すなわち、市場州に物理的実体（店舗、倉庫、販売員など）がなければ、最終消費地（本件ではサウスダコタ州）では売上税が課されないのか否か¹⁷⁴。

3. 課税庁の主張

ウェイフェア社は、サウスダコタ州内に物理的実体はないもののインターネット販売の手法で同州内に多数の顧客をかかえ販売活動を行っているのに、同州に対して売上税を納税しないということは、同州内で店舗等をかまえ売上税を納税している地元業者と比べ、不当に有利な扱いを受けていることになる。そして、インターネット販売が主流となっている現在の状況下においては、クウィル判決で示された「物理的実体があれば課税なし」という考え方は経済実態を反映しないものとなっており、このような考え方は現在行われているビジネスモデルに通用しない¹⁷⁵。

このように同州内の顧客に向けて意図的につながりを持っているウェイフェア社が「物理的実体があれば課税なし」とするクウィル判決を根拠に納税しないのは不当であるから、クウィル判決に対する直接の対応策としてサウスダコタ州課税庁が売上税に関する新法「**South Dakota Senate Bill 106**」に基づいてウェイフェア社に売上税負担を求めたのは当然の措置である¹⁷⁶。

4. 納税者の主張

1992 年のクウィル判決で示された考え方によれば、市場州内に物理的実体があれば、売上税の納税義務は負わない。当社はインターネットを利用した販売業者であり、サウスダコタ州内に物理的実体はない。したがって、サウスダコタ州課税庁が売上税に関する新法「**South Dakota Senate Bill 106**」に基づいて行った課税処分は取り消されるべきである¹⁷⁷。

5. 判決

合衆国最高裁は、以下のような理由でサウスダコタ州課税庁の主張を認め、ウェイフェア社の主張を退けている。

¹⁷⁴ 川田・前掲注(169)98 頁。

¹⁷⁵ 川田・前掲注(169)98-99 頁。

¹⁷⁶ 川田・前掲注(169)98-99 頁。

¹⁷⁷ 川田・前掲注(169)98 頁。

ベラス・ヘス判決とクウィル判決によれば、市場州外の事業者の納税義務は、事業者が当該市場州内に物理的実体を有するか否かにより決まり、市場州内の顧客からカタログ等によって注文を受けて商品を郵送することだけでは、この物理的実体という条件を満たさないと判断していた。したがって、これらの判決による物理的実体ルール範囲と効力を再検討する¹⁷⁸。

先例によると州際通商条項を規制する権限の限界は、①州際通商を差別してはならない、②州際通商に不当な負担を課してはならないという2つの原理によってなされ、この2つの原理が州際通商条項に基づく州の法の効力についての指針を示している。このように考えられるようになったのは、1977年のコンプリート・オート判決において、(基準1) 州際取引について課税する州との間で十分なつながりがある、(基準2) 課税するときに、その州の中での事業活動に対して適正な配分がなされている、(基準3) 税が不当に州際取引を差別しない、(基準4) 税が州の提供するサービスと適切に関連しているという4つの基準を示し、この基準を満たす限り州税を課すことが認められたことによる¹⁷⁹。

また、1967年のベラス・ヘス判決では、市場州内の顧客との結びつきが郵便等のみである場合は、適正手続条項および州際通商条項が求める市場州との最小限の連結を欠いていると判断し、市場州外の事業者が市場州内に物理的実体(店舗、勧誘員、財産等)を有していなければ、当該市場州に課税権を認めないと判断した¹⁸⁰。

一方、ベラス・ヘス判決では、適正手続条項と州際通商条項を結びつけていたにもかかわらず、クウィル判決では、適正手続条項におけるベラス・ヘス判決の判断を覆し物理的実体は不要としたものの、州際通商条項については依然として「市場州内に物理的実体があれば課税なし」という判断が維持されている。この判決では、物理的実体ルールの根拠は、税が課税される活動と実質的に結びついていることを求めることを要件としているとされた¹⁸¹。

しかし、クウィル判決には3つの問題点がある。第1の問題点は、市場州が課税するにあたり市場州外の事業者と市場州との間に実質的な結びつきが必要であるが、その要件として市場州内に物理的実体を有することを必然不可欠な要素ということとはできないこと。第2の問題点は、ベラス・ヘス判決以前においても市場州内に販売員や小売店が存在していれば、事業者の州内における活動は、明らかに市場州の保護とサービスを受けているため当該州の課税権が正当化されてきた。そして、クウィル判決における時代背景からすれば市場州は、通信販売事業の売上を増大させる経済状況を創出し、市場を保護する法的基盤を維持しており、事業者は市場州が提供するサービスと利益を受けている。それにもかかわらず、市場州が課税するには州内に物理的実体を有することが必要とするクウィル判決は、現在の経済活動への適正な課税を促進し市場の歪曲を解消するというよりはむしろ歪みを創出して

¹⁷⁸ 木南・前掲注(169)64頁。

¹⁷⁹ 木南・前掲注(169)64-65頁。

¹⁸⁰ 木南・前掲注(169)65頁。

¹⁸¹ 木南・前掲注(169)65頁。

いる。第3の問題点は、物理的実体ルールは、市場州内の物理的実体の有無を人為的に自由に操作できる恣意的な基準であるから裁判所が採用すべき基準ではないこと¹⁸²。

サウスダコタ州が新法に基づきウェイフェア社のインターネット取引について売上税を課税することに異論はなく、判断すべきは同州に対してインターネット取引以外の追加的な結びつきがなくとも、州外の事業者に対して同州の新法による課税が認められるか否かである¹⁸³。

この点、コンプリート・オート判決により示された4つの基準は、税が州の提供するサービスと適切に関連し、課税する州との間で十分なつながりがあるかというもので適正手続条項と密接に関係するが、クウィル判決は適正手続条項を満たすための要件として州外の事業者が市場州内に物理的実体を有することは必要ではないと判断した。すなわち、物理的実体は市場州と市場州外の事業者との実質的な結びつきを創出するのに必要ではない¹⁸⁴。

クウィル判決は、市場州内に物理的実体を有する事業者を市場州内に物理的実体を有さない事業者と比べて競争上不利の立場を強いるものである。その理由は、市場州内に物理的実体を有さない事業者は、物理的実体ルールにより課税がなされないだけでなく、購入者が恣意的に使用税を納税しない実態があるため事実上その税額分廉価で商品販売することが可能となり有利となるのである。しかし、州際通商条項は州際通商取引について優遇することがあってはならない。そして、先例拘束性があるものの、州の正当な権限行使を妨げていることが明らかな場合、裁判所は誤った憲法上の前提を訂正しなければならない¹⁸⁵。

また、ベラス・ヘス判決およびクウィル判決での物理的実体ルールを不要としたとしても、コンプリート・オート判決で示された市場州との間の十分なつながりは、市場州外の事業者が市場州とインターネット取引という手段によって仮想的な接点を有するし、さらに取引によって経済的にも十分にあるといえる。なぜなら、本件のインターネット取引による売上高は、ウェイフェア社が同州に向けて実質的な結びつきを作らなければ生じなかったといえることができるし、同社はインターネット取引という手段によって仮想的な接点を有する存在として疑いがないほどの全米規模の大会社である¹⁸⁶。

さらに、サウスダコタ州の新法には、州際通商を差別することや州際通商に不当な負担を課すことを防止することを意図したような特徴がある。その理由は、この新法は同州内で一定規模未満の事業者を新法の適用対象から除外しているし、新法による課税は遡及適用がない¹⁸⁷。

結論として、クウィル判決の考え方は、通信販売（郵便や配達業者等を利用する手法）を主とした時代の判決であり、インターネット販売が中心となっている現在の状況に合致し

¹⁸² 木南・前掲注(169)65頁。

¹⁸³ 木南・前掲注(169)65-66頁。

¹⁸⁴ 木南・前掲注(169)66頁。

¹⁸⁵ 木南・前掲注(169)66頁。

¹⁸⁶ 木南・前掲注(169)66頁。

¹⁸⁷ 木南・前掲注(169)66-67頁。

ていない¹⁸⁸。

クウィル判決の考え方の下では、物理的実体（店舗、オフィス、倉庫等）がなければ市場州で売上税の課税を行えないとした。しかし、物理的実体の有無を恣意的に変更するなど人為的な操作が自由にでき、結果的に市場州内の業者よりも市場州外の業者が有利になってしまう。また、オンラインを活用した通販業者のみが、市場州内に物理的実体を有しないという恣意的な理由で、市場州内で物理的実体があるため売上税を納税している地元業者と比べて、税負担が少なくなるというようなことは、もはや許されない¹⁸⁹。

さらに、市場州内での物理的実体がなければ州売上税が課税されないという法制及びクウィル判決で示された考え方は、経済実体を反映しないものとなっている。インターネット販売業者が売上税を納税していないことで約 330 億ドル（約 3.6 兆円）もの税収が失われており、この法制がインターネット販売業者の合法的な税負担回避を可能なものとし、不公平で不当なものである。インターネット取引がほとんどとなっている現状では、市場州内に物理的実体がなくても州売上税が課されるべきである¹⁹⁰。

6. 学説

(1) 物理的実体ルールの変更について

クウィル判決がなされた当時（1992 年）には、通信販売の主要な手段は手紙であり、インターネットの利用は少なかった。それに対し、本件では、インターネットによる販売が全体の多くを占めるなど、周囲の環境が大きく変化してきている。このような状況の変化、さらには最近における BEPS での議論等からみても、本件判決は相当であったとする見解がある¹⁹¹。

(2) 国際的な課税上のルールとの整合性の観点について

本判決は、経済のデジタル化における適切なネクサス基準を巡る議論に寄与するものであり、かつ、直接的な課税権の配分において、市場の役割に関するより広範な含意を有しており、特にウェイフェア判決の潜在的な寄与は、大きく 2 つに区分される¹⁹²。

第一に、国際的な課税上のネクサスルールと米国の準国家の売上税のネクサスルールの間の潜在的な類似性について、ウェイフェア判決の論理は、国際的な課税の正当性と幅広く整合するものである¹⁹³。

第二に、バーチャルな存在及びバーチャルな存在の閾値の重要性への着目である¹⁹⁴。EU

¹⁸⁸ 川田・前掲注(169)99 頁。

¹⁸⁹ 川田・前掲注(169)99 頁。

¹⁹⁰ 川田・前掲注(169)99 頁。

¹⁹¹ 川田・前掲注(169)99-100 頁。

¹⁹² 沼田博幸訳「準国家間取引に対する一般間接税の課税について—海外論文「ウェイフェア判決および米国の反応からのデジタル課税に関する教訓の仮訳とコメント—」租税研究 851 号 181-182 頁(2020 年)。

¹⁹³ 沼田・前掲注(192)182 頁。

¹⁹⁴ 沼田・前掲注(192)182 頁。

は、デジタル事業者の非物理的実体である商業上の存在を反映した課税上のネクサスを設定するためのルールを定めた「重要な経済的存在に関する指令に係る提案 (COM (2018) 147 final) ¹⁹⁵」の中で閾値を定めている ¹⁹⁶。

EU の提案によると、以下の基準の少なくとも一つが充足されると、ある加盟国に重要な経済的存在があることになる ¹⁹⁷。

「重要な経済的存在に関する指令に係る提案 (COM (2018) 147 final)」

- ①ある課税管轄区域のユーザーへのデジタルサービスの提供による収益が 1 課税期間に 700 万ユーロを超えた場合。
- ②ある加盟国におけるデジタルサービスのユーザー数が 1 課税期間に 10 万人を超えた場合。
- ③ある加盟国におけるデジタルサービスに関するビジネス上の契約数が 1 課税期間に 3,000 件を超えた場合。

(筆者翻訳)

これらの閾値は、税務上の事務処理コストを負担しえないような小規模なケースを除外する閾値を定めているため、これが小規模事業者のためのセーフハーバーを提供するものであるとすると、EU の提案は、ウェイフェア判決の標準を満足させているようにみえるとする見解がある ¹⁹⁸。

(3) 米国租税法学者の意見について ¹⁹⁹

電子商取引が発展した現代のビジネスモデルにおいては、ベラス・ヘス判決とクウィル判決で示された物理的実体ルールの考え方は、今や非常に間違っている。その理由は、物理的実体ルールによれば、市場州内で店舗等を有したり、在庫を保管したり、従業員を雇う事業者は課税されるため、市場州に事業者を引き付けるのに障害をもたらすことになってしまう。これは、オンライン販売によることで課税されない税額よりも大きな影響を与えることになる²⁰⁰とされる。

また、インターネット販売事業者は、多くの市場州を持つことが想定できるため、各市場州で異なる税率を算定することが事務負担となり州際通商を阻害するとも考えられる。しかし、インターネット販売事業者は、納税額を簡単に算定可能なソフトウェアを利用することが可能であり、実際、Amazon 社がすでにこれを行っているため、たとえ小規模事業者であ

¹⁹⁵ European Commission, “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence,” COM (2018) 147 final, 2018.3.21.

(<https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/>[最終確認日：2022 年 3 月 30 日])。

¹⁹⁶ 沼田・前掲注(192)186 頁。

¹⁹⁷ 沼田・前掲注(192)187 頁。

¹⁹⁸ 沼田・前掲注(192)187 頁。

¹⁹⁹ 浅妻・前掲注(120)193 頁においても、これら米国租税法学者の意見を取り上げている。

²⁰⁰ Adam B. Thimmesch, A Unifying Approach To Nexus Under The Dormant Commerce Clause (<http://michiganlawreview.org/a-unifying-approach-to-nexus-under-the-dormant-commerce-clause/>[最終確認日：2022 年 3 月 30 日])を参照し筆者が翻訳している。

っても、Amazon 社に準拠したソフトウェアを作成可能であるとされる²⁰¹。したがって、現代の技術によれば州売上税の徴収は容易に行えることを考えると、これまでの税制には正当な理由がない²⁰²。

そして、サウスダコタ州の税制は、セーフハーバーが適用され、課税が遡及適用されず、20 州超で売上税の協定をしているため、州際通商に対する差別や過度の負担を防ぐように設計されているため²⁰³、この税制を合憲とするウェイフェア判決は、市場州を救済し短期的及び長期的に重大な結果をもたらすであろうとされる²⁰⁴。

7. 私見

判旨に賛成である。

合衆国最高裁は判旨の中で、合衆国憲法上、州際通商取引に対する州政府の課税権については、以下の 2 つの原則があるとする。

(原則 1) 州際通商取引に対して差別的な課税を行わない。

(原則 2) 州際通商取引に対し過度の負担を課さない範囲で課税を認める。

そして、これを満たす要件として、コンプリート・オート判決で 4 つの基準が示され、米国判例では、この 4 つの基準のうち、(基準 1) の十分なつながりには、以下の 2 つの異なる考え方があるとされる²⁰⁵。

(考え方 A) 物理的つながりに着目する考え方 (例えば、事務所等や棚卸資産等を市場州内に有する場合、従業員・代理人等が市場州内に存在する場合、保守や修理等の役務提供を市場州内にて行う場合、営業活動を市場州内にて行う場合等が挙げられる)。

(考え方 B) 経済的つながりに着目する考え方 (例えば、市場州内における物理的拠点の有無にかかわらず、市場州内の顧客に対する売上取引等が挙げられる)。

上記 2 つの考え方のうち、(考え方 A) 物理的つながりに着目する考え方については、顧客が所在する市場州に「物理的実体」を有していることが従来必要とされてきた (ベラス・ヘス判決、クウィル判決)²⁰⁶。

²⁰¹ Michael Dorf, Congress, the Dormant Commerce Clause, and the Wayfair Case (<http://www.dorfonlaw.org/2018/06/congress-dormant-commerce-clause-and.html> [最終確認日：2022 年 3 月 30 日]) を参照し筆者が翻訳している。

²⁰² Daniel N. Shaviro The Supreme Court overturns Quill (<http://danshaviro.blogspot.com/2018/06/the-supreme-court-overturns-quill.html> [最終確認日：2022 年 3 月 30 日]) を参照し筆者が翻訳している。

²⁰³ David Gamage, Darien Shanske & Adam Thimmesch, State Options After Wayfair (<https://medium.com/whatever-source-derived/state-options-after-wayfair-3bfe9c87eef5> [最終確認日：2022 年 3 月 30 日]) を参照し筆者が翻訳している。

²⁰⁴ Adam Thimmesch, South Dakota v. Wayfair: First Impressions (<https://surlysubgroup.com/2018/06/21/south-dakota-v-wayfair-first-impressions/> [最終確認日：2022 年 3 月 30 日]) を参照し筆者が翻訳している。

²⁰⁵ 高橋＝佐々木・前掲注(84)44-45 頁。

²⁰⁶ 溝口史子「ウェイフェアの最高裁判決で覆った米国セールスタックスのネクサス基準の解釈変更と影響」経理情報 1520 号 24 頁(2018 年)。

従来の判例で「物理的実体」を有していることを必要とする理由の1つには、多数の市場州を持つ場合には、多くの市場州で納税義務が発生するという過度の負担を避けることも理由とされてきた²⁰⁷。

しかし、インターネットが発達した現代においては、売買契約をオンライン上で行い、商品は配送業者に依頼するのみで商品の受け渡しは完結可能である。さらに、商品についても物理的形狀を必要としない、デジタルコンテンツが登場し、顧客にデータを送信又はダウンロードをしてもらうだけで商品の受け渡しは完結し、配送業者さえ不要であるとするビジネスモデルが確立するに至っている。こうした現代のビジネスモデルに視点を置くと、市場州にあえて物理的実体を有さないよう恣意的に租税回避を行うことが可能である。その一方で、市場州内でのみ事業を行う小規模事業者には、納税負担を課すこととなる。

一方、(考え方B) 経済的つながりに着目する考え方によれば税務上の事務処理²⁰⁸の発生が考えられるが、インターネット販売を行っている事業者は、複雑なシステムを駆使してビジネスを行っており、今やソフトウェアを利用して市場州ごとに適切な税率で納税額を算定可能であるため、これらの税務上の事務処理は、過度の負担となるものではない。

また、合衆国最高裁は判旨の中で、インターネット業者が市場州の売上税が課されないことで、売上税の税収が330億ドルも失われていると述べている。

そして、市場州内の地元の小規模業者は、物理的実体があることにより課税がされている。一方、インターネット業者は、市場州内に物理的実体を有さないという恣意的な理由で課税がなされていない。これによって、インターネット業者は、商品販売価格を本来課税される税額分、引き下げることが可能となり、地元の小規模事業者よりも廉価で商品販売でき、競争有利となる状態を作り出すことが可能である。

このように物理的つながりに着目する考え方では、恣意的な租税回避に対処困難なことに加えて、インターネット業者が競争有利に至ることから不公平感が大きく、税制として限界がきているといえる。

よって、判旨のように一定の閾値を設け経済的つながりに着目する考え方によって課税を認めることは、恣意的な租税回避への対処が容易になり、租税公平主義の観点から必要であると考えられる。

第8節 小括

本章では、国家間の租税条約でのPE課税とは異なるものの、米国における州際取引にお

²⁰⁷ 高橋=佐々木・前掲注(84)45頁。

²⁰⁸ 高橋=佐々木・前掲注(84)47頁では、税務上の事務処理として、①事業者は、初めに市場州ごとに売上税の事業者登録を行う必要がある、②売上税の申告は、市場州ごとに定められた頻度(月次、四半期、年次等)で行う必要がある、③売上税の税率は、市場州ごとに異なり一定ではない。郡や市などの各地方自治体レベルでの追加税率がある場合もあり、同じ市場州でありながら異なる税率となる場合がある、④適切な申告を行うためには、注文の際に市場州ごとに適切な税率を算定して決済する自動処理システムが必要となり、このようなシステムが導入できなければ複数の市場州で事業を行うことは困難であると説明している。

けるネクサスに基づく課税について判例研究を行った。その考え方は PE 課税に共通する点もあり、1967 年のベラス・ヘス判決、1992 年のキール判決では、課税を行うためには、市場州とのつながりとして物理的実体の存在が必要とされた。

しかし、1993 年のジェフリー判決、2018 年のウェイフェア判決では、物理的実体無くともネクサスは存在するとした。さらに、2002 年に採択された米国州際税制委員会の「要素ネクサス基準」では、市場州で一定額の売上高があれば課税できるという新しい考えが示されている。

米国の州際取引におけるネクサスに基づく課税は、国家間の PE 課税と類似する考え方といえる。国家間取引を考えた場合においても市場国の課税根拠を PE に求めるとした場合、現在のインターネットを活用した取引の実態に沿った十分な課税はできない。

しかし、米国の判例研究から意図的に市場国に向けた活動を行い、特に売上高を稼得しているような場合には、課税するだけの根拠があるということを示唆していると考ええる。これをわが国の倉庫 PE 事件にあてはめた場合、当該倉庫等の PE 該当性を判断するのではなく、一定額の売上高等が課税できるかどうかの判断基準となる。そうした場合、従来 PE 非該当として課税がなされなかったような事案についても、今後は課税可能性が高まると考える。

第5章 2019年における各国およびOECDの動向

第1節 2019年に導入国が登場したデジタルサービス税の観点からの考察²⁰⁹

経済のデジタル化に対応した課税については、OECDを中心とした検討が行われているが、各国は暫定的対応（一方的措置）として独自にデジタルサービス税を課す動きがみられる。仏国を例にするとデジタルサービス税の対象となる事業は、オンライン広告、広告目的でのデータ販売、仲介プラットフォーム事業である。納税義務者は、対象事業の全世界収入が7億5,000万ユーロ超かつ仏国内での対象事業の収入が2,500万ユーロ超の企業であり、対象事業の収入の3%が課税されるという内容である。

しかし、デジタルサービス税にはいくつかの問題がある。第1に、何に対する課税なのか問われるが、少なくとも、形式上は利益に対する直接税ではなく売上税の形式を取っている。第2に、法人税とデジタルサービス税の二重課税だけでなく、デジタルサービス税同士の二重課税が生じるが、デジタルサービス税が一方的措置である以上、二重課税の排除は行われない可能性がある²¹⁰。

本稿ではデジタルサービス税には上記のような問題点があることを把握しつつも、ネクサスによる課税の可能性を探るため、デジタルサービス税が売上に対して課税する理論的根拠を探ることとする。

HDB企業²¹¹の売上に対して課税することが、なぜ法人税の代わりになるのか、また、HDB企業のユーザーが存在する市場国の課税権の根拠はどこにあるのかという問題について、資源採掘税の観点からデジタルサービス税を分析して、市場国の課税権を根拠づける研究内容²¹²があるため、これを引用しつつ考察する²¹³。

A国所在のA社がB国に存在する鉱山（天然資源）を採掘するために、通常利益を含めて100ドルかかり、採掘後の資源は500ドルで売却可能であると仮定する。この場合、400ドルの超過収益が生じると考えられるが、この400ドルの超過収益に課税しても、通常利益への課税は行われていないから、経済活動に歪みを生ぜしめることはなく、その意味で理想的な課税といえる。そして、400ドルは地域に固有な鉱山から稼得したものであるから地域特有の超過収益（Location-Specific Rent、以下「LSR」という）といえ、天然資源の存在

²⁰⁹ 渡辺・前掲注(10)219-235頁を参照している。

²¹⁰ 渡辺・前掲注(10)219-221頁。

²¹¹ 佐藤・前掲注(1)1頁において「GAFA（Google、Apple、Facebook、Amazon）に代表されるように、デジタル・プラットフォームを用いた新たなビジネスモデルが誕生し、世界規模で多額の利益を上げている。こうしたビジネスモデルは「高度にデジタル化されたビジネス（highly digitalised businesses: HDB）」と呼称される」と述べられている。

²¹² Wei Cui, The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals, National Tax Journal 72 (4), 839 (Nov.25, 2019) (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3427313 [最終確認日：2022年3月30日])、Wei Cui and Nigar Hashimzade, Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent CESifo Working Paper Series No. 7737, SSRN paper (Jan.23,2019) (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3321393 [最終確認日：2022年3月30日])、Wei Cui, The Digital Services Tax: A Conceptual Defense, Tax Law Review, Forthcoming, SSRN paper (Apr.22,2019) (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3273641 [最終確認日：2022年3月30日])。

²¹³ 渡辺・前掲注(10)224頁。

する B 国が 400 ドルの LSR に優先的に課税する権利があると一般に考えられている。この LSR に対する課税権を B 国だけが持っていれば、どこで事業を行おうと中立的な税制となる²¹⁴。

天然資源採掘と HDB 企業の提供サービスには相違点も多いが、どちらの活動からも LSR が生じる²¹⁵。例えば、市場国をターゲットとした広告からの利益は、市場国のユーザーからのみ得られていると考えれば、市場国のユーザーが国外の HDB 企業ために価値を生み出していることになり、市場国における価値創造といえる²¹⁶。

このように、超過収益が市場国と本質的かつ固有に結びついているのであれば、資源採掘の場合と同様に、当該超過収益に対する課税権は市場国に割り当てられるべきという根拠が導かれる²¹⁷。また、HDB 企業にとって、個人情報に価値があるのは確かであるから、市場国にまったく課税権を認めないというよりは、一定の課税権を認める方が自然である²¹⁸。

デジタルサービス税は、LSR の価値自体や固定資産税のような資産の価値自体を課税対象としているのではなく、稼得した売上に対して課税するので所得税に近接したものであり、所得課税の一種としての性質が強いとする見解がある²¹⁹。また、通常利益ではなく超過収益に対する課税こそが、中立的で理想的な法人税と考えるのであれば、LSR に対する課税であるデジタルサービス税には、法人所得への課税という側面があることになる²²⁰。

さらに、LSR は消費地（仕向地）で生じており、消費地に課税権を配分するという考え方は、付加価値税（Value Added Tax）と同じである。つまり、ある課税管轄権の領域内において、一定の閾値を超える価値創造があれば、その価値そのものを捕捉し課税しようということになる²²¹。

このように売上高に対して課税するデジタルサービス税は、LSR に対する課税であり、法人所得への課税という側面があることから、PE 課税にかわる課税としての性格も有すると考える。

第 2 節 小括

デジタルサービス税は、HDB 企業による不当な税逃れに対抗するために一方的措置して始まったものである。このデジタルサービス税については、天然資源採掘の観点からデジタルサービス税を分析して、市場国の課税権を根拠づける研究内容²²²があるが、この分析はデジタルサービス税を PE 課税の観点から論拠を見出す試みといえらる。すなわち、

²¹⁴ 渡辺・前掲注(10)225 頁。

²¹⁵ 渡辺・前掲注(10)224 頁。

²¹⁶ 渡辺・前掲注(10)229 頁。

²¹⁷ 渡辺・前掲注(10)229 頁。

²¹⁸ 渡辺・前掲注(10)234 頁。

²¹⁹ 岡村忠夫「デジタル経済の進展に伴う国際租税の今後」日本租税研究会第 71 回(創立 70 周年)租税研究大会記録 199 頁(2019 年)。

²²⁰ 渡辺・前掲注(10)235 頁。

²²¹ 岡村・前掲注(219)199-200 頁。

²²² Wei Cui・前掲注(212)参照。

PE 課税においては、市場国の鉱山を PE の範囲に含めることが一般的であるから、鉱山からもたらされる利益に対して鉱山が所在する市場国が PE 課税することは国際課税上広く認められている。

同様にデジタルサービスによってもたらされる超過収益が市場国と本質的かつ固有に結びついているのであれば、資源採掘の場合と同様に考えられるとすれば PE 課税と同じ論拠によって課税を認めようとするものであり、デジタルサービス分野について新しい税制の導入を進めようというよりは、従来から認められる PE 課税の枠組みの中で課税根拠を探るものである。

この天然資源採掘の観点からの研究は、一方的措置としてのデジタルサービス税による二重課税の問題点やインターネット取引の中の一部の事業内容についてのみデジタルサービス税を適用するといった問題点を解消するものではないが、デジタルサービスからもたらされる売上高、その結果としての超過収益が市場国の顧客と結びついている点に課税根拠を見出したことに意義があると考ええる。

第6章 2021年合意のOECD新国際課税ルールとネクサスによる課税

本稿第4章における米国州税のネクサスに基づく課税の考察によると、市場国で一定額の売上高があれば課税可能とする考え方を示すことができた。さらに、2021年10月8日にOECD加盟国を含む136か国・地域の間で「デジタル課税」「最低法人税率」という2つの柱からなる新国際課税ルールについて合意がなされ²²³、このうちデジタル課税については、市場国で一定額の売上高がある企業のうち、売上高の10%をみなし通常利益率とし、これを超す部分を超過収益とみなして、超過収益の一部を市場国へ配分するという内容である。

したがって、市場国で一定額の売上高があれば課税可能とする考え方であるネクサスに基づく課税と同様に、新しく合意されたデジタル課税においても市場国での一定額の売上高に着目している。このことは、本稿第4章の研究内容より導かれるネクサスに基づく課税の考え方を国際社会が従来のPE課税にかわる税制として求めた結果と思われる。

本章第1節では、PE概念の機能から導かれる国家間の税収配分を現在のインターネット取引が主流になったビジネスモデルにあてはめた場合における市場国の課税権について考察する。第2節では、新しいデジタル課税の考察を行い、ネクサスに基づく課税とデジタル課税の比較を行う。第3節では、新しいデジタル課税の問題点を指摘する。そして、第4節にてネクサスに基づく課税の可能性について筆者の提言を行う。

第1節 PE概念の機能からの考察²²⁴

課税管轄権について考察するにあたり、A国の居住者A社がB国の顧客Bに財・サービスを提供するという例を考えると、A社の所得に対し、A国は、居住者たるA社の全世界所得について居住課税管轄権を有する。一方、B国は、非居住者たるA社のB国国内源泉所得について源泉課税管轄権を有することになる。そのため、A社のB国国内源泉所得について二重課税が生じ、国際取引を妨げることとなるため、A国とB国は以下のような内容の租税条約を結ぶことが考えられる。すなわち、A社がB国にPEを置いて事業所得を稼得する場合には、B国が課税権を有し、PEがない場合にはA国のみが課税権を有するという内容である。したがって、B国におけるPEの存在が、A社がB国で課税されるか否かの閾値となっている。これは、PEなければ事業所得課税なしという原則として国際課税に定着している²²⁵。

そして、PEの存在を課税されるか否かの閾値とするならば、納税者が自国の国籍等を有するという理由のみに基づいて課税するのは適切ではなく、納税者が国家から便益を受けているときにその受益の限度においてのみ課税するべきである、という経済的所属原則の

²²³ 日本経済新聞・前掲注(7)参照。

²²⁴ 浅妻章如「電子商取引における源泉地国課税の模索～特に恒久的施設(PE: permanent establishment)を出発点として～」テレコム社会科学学生賞入賞論文集(No.9)134-141頁(2000年4月)を参照している。

²²⁵ 浅妻・前掲注(224)135-136頁。

考えが導かれる²²⁶。

これらを整理すると、PE 概念は 2 つの機能から成り立つ²²⁷。

(機能 1) 課税上の連結点としての機能。

これは、経済的所属原則にしたがって、市場国に課税権があるか否かを定める点をいう。

(機能 2) 課税ポイント (taxing point) としての機能。

これは、市場国が課税する際の手がかりとなるものであり、物的なものであれば市場国課税庁は、それを差押えることが可能となるものをいう。

このように従来、国家間の税収配分の基準とされてきたのが PE 概念であり、事業活動に物的施設が必須であった時代には、PE が経済的所属の表象であったため、PE に課税上の連結点と課税ポイントの両方の機能を負わせてきた。現在においても、支店等を通じて行う活動については、従来の PE 概念が維持される²²⁸。

それでは、インターネット取引が主流となっている事業形態にも上記のような考え方が当てはまるかについて考察する。

1. 課税上の連結点について

(機能 1) 課税上の連結点の観点、すなわち、経済的所属原則について考察する。

PE に課税上の連結点を見出していた従来の考え方は、PE を通じて事業活動をしていたことから、PE という物的なものに着目していたとも考えられるが、その例外として、OECD モデル租税条約 17 条 (芸能人) がある。この条項によって、A 国の歌手 A が B 国でライブを催すという例を考えると、歌手 A は B 国に物的な施設を有さずして、多額の所得を稼得可能である。このような活動において、同 17 条は PE の有無にかかわらず B 国に課税権を認めるのである²²⁹。このように考えると、経済的所属がどこにあるか明確な場合は、活動そのものに着目し課税上の連結点を見出していたといえる。

一方、インターネット取引の場合には、経済的所属がどこにあるか不明確な場合が多い。この場合、活動そのものよりも有形財や者 (人、法人) に着目することになる。この点につき、まずは有形財に着目すべきであろう。その理由は、A 国所在の A 社が B 国にいる顧客 B に有体の本を販売する場合、本は郵送され B 国のインフラ等を利用して配送され顧客 B の手元に届く。そうすると、A 社は B 国から便益を受けているため、その受益の限度においてのみ課税すべきであり、したがって経済的所属は B 国にあるといえる。ここでの課税上の連結点は、有形の本に着目することになる²³⁰。

しかし、この場合において電子本であった場合は、有形財に着目不可能なケースとなる。

²²⁶ 浅妻・前掲注 (224) 138 頁。

²²⁷ 浅妻・前掲注 (224) 138 頁。

²²⁸ 浅妻・前掲注 (224) 140-141 頁。

²²⁹ 浅妻・前掲注 (224) 144 頁。

²³⁰ 浅妻・前掲注 (224) 144 頁。

この場合には、もはや者（人、法人）に着目せざるを得ず、A 社と顧客 B どちらの者に着目すべきかが論点になる。従来は、PE は A 社の分身としての者であり、B 国に PE がなければすぐに A 社という者に着目することになっていた。しかし、PE の存在が経済的所属の表象であるという前提が崩れてきている。経済的所属が B 国にあるときには、今後はむしろ顧客 B という者に着目すべきである²³¹。

2. 課税ポイントについて

（機能 1）課税上の連結点の観点からは、経済的所属が B 国にあるときには、今後はむしろ市場国の顧客に着目すべきではないかと考察した。それでは、課税を行うにあたり、市場国の顧客の何に基づいて課税すべきか、すなわち、課税する際の手がかりとなる（機能 2）課税ポイントの観点を考察する。

インターネット取引の場合、PE を前提としていた従来の取引と異なり、市場国に何ら物的施設・従業員等を置かないということが可能であるため、課税ポイントを見出すことは難しい。この点につき、OECD モデル租税条約 5 条④(e)は、「準備的又は補助的」な活動に該当する場合は、PE に該当しないと規定する。準備的・補助的活動のみでは、PE に該当しないとした理由は、準備的・補助的活動による貢献度が小さく、貢献度を測るのが難しいという考慮に基づく²³²。

このような考慮は、本稿第 3 章において取り扱った倉庫 PE 事件でも伺える。当該事件では、日本国内の倉庫等で行われていた活動が「準備的又は補助的」な活動に該当するか否かが論点となった。判決としては、倉庫等で行われていた活動は「準備的又は補助的」な活動に該当せず、倉庫等を PE 認定し課税庁の主張を認めている。

ここで、仮に当該判決が倉庫等で行われていた活動は「準備的又は補助的」な活動であるとして、倉庫等を PE 非該当とした場合を検討する。当該事件においては、年間 1,000 万円以上の売上高があるにもかかわらず、倉庫等が「準備的又は補助的」な活動に該当すると判断された場合は、課税がなされないこととなる。従来のビジネスモデルを前提とした PE 概念によれば、PE が経済的所属の表象であったため、PE の活動が大きければ、それに比例して売上高も多くなり、PE の活動が小さければ、それに比例して売上高も少なくなると考えられてきたことから、PE の活動の結果によってもたらされる売上高を課税ポイントにするのではなく、PE の活動の「性質」そのものを課税ポイントとして捉えてきたと思われる。

しかし、従来型ビジネスモデルと異なりインターネット取引の場合は、従来は想定していなかった PE の活動を小さく、あるいは PE そのものを市場国に設けずに、多額の売上高を稼得することが可能であるため、従来の考え方によって PE の活動の「性質」そのものを課税ポイントとして捉えると実体にそぐわない結果となってしまう。そのため、インターネッ

²³¹ 浅妻・前掲注(224)145 頁。

²³² 浅妻・前掲注(224)140 頁。

ト取引の場合は、従来と異なる課税ポイントを考察する必要がある。

インターネット取引のように PE の活動を小さく、あるいは PE そのものを市場国に設けずに、多額の売上高を稼得する場合は、活動の「性質」そのものに着目するのではなく、活動の結果である「量」に着目する方が経済実態を反映したものになると考える。このような考え方は、過去の事例においても示されている²³³。

したがって、インターネット取引の場合における課税ポイントは、活動の「量」となり、具体的には市場国の顧客からもたらされる売上高になると考える。

以上をまとめると、次のようになる。

	課税上の連結点	課税ポイント (taxing point)
従来型取引	PE の活動	PE の活動の「性質」
インターネット取引	市場国の顧客（支払者）	国外事業者の市場国での活動の「量」 例) 売上高

(筆者作成)

上記のことから、PE 概念から導かれる 2 つの機能は、インターネット取引が主流の現在においては、市場国の顧客（支払者）を課税上の連結点、国外事業者の市場国での活動の「量」、具体的には売上高を課税ポイントとして課税することが考えられる。

第 2 節 2021 年に合意された OECD 加盟国等の国際課税ルールの考察

新しい国際課税ルールについて、OECD 加盟国を含む 136 か国・地域が 2021 年 10 月 8 日に合意し、2021 年 10 月 13 日に G20 は財務相・中央銀行総裁会議で経済のグローバル化とデジタル化に対応した国際課税の枠組みについて閣僚レベルで合意した²³⁴。

合意の内容は「デジタル課税」と「最低法人税率」の 2 つの柱からなるが、本稿では、このうちデジタル課税について取り上げることとする。

デジタル課税は、売上高が 200 億ユーロ（約 2.6 兆円）を超す多国籍 IT 企業等のうち、利益率が 10% 超の企業を対象とする。そして、売上高の 10% を超す部分を超過収益とみなして、超過収益の 4 分の 1 に対して市場国が課税権を有し、当該企業のサービス等の利用者がいる市場国それぞれに売上高等に応じて超過収益を配分するというもので、2022 年前半に条約を策定するとされている。また、欧州など一部の国が導入する独自のデジタルサービス税は廃止することとなり、今後は条約発効前でも新たな独自のデジタル分野への課税

²³³ Arvid A. Skaar 『Permanent Establishment ~ Erosion of a Tax Treaty Principle』(Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991 年)。また、浅妻・前掲注(224)140 頁において「LKAB の事例は、重要な示唆を与えてくれる。スウェーデンの鉱山会社 (LKAB) がノルウェーに保管・運輸目的の固定事業所を設けた事案であるが、非常に規模が大きかったので、条約に特別規定を設け、total income の 10% にノルウェーが課税するとしたのである。つまり、課税管轄の配分に際しては、活動の性質ではなく、量が重要であることが分かる。であるならば、活動の性質に着目して 5 条 4 項のような規定を設けるよりも、もっと直截に、一定の額という threshold を設けてはどうだろうか」と述べられている。

²³⁴ 日本経済新聞・前掲注(7)参照。

をしないことも合意文書に明記された²³⁵。

このデジタル課税は、従来の工場や店舗などの PE を課税の根拠にする国際課税原則を変更し、特定の超巨大多国籍 IT 企業等の利益を新興国に配分する構図になるとされているが、わが国も税収増につながる可能性があるとする。新しい国際課税ルールは、デジタル化の進展に伴い企業に積み上がった超過収益に照準を定めている。これは、経済の急速なデジタル化によって生まれた超過収益に対し、適正な課税ができていないことに対して国際社会が現状の是正を求めた結果といえよう²³⁶。

この新しい国際課税ルールができた経緯として、OECD が BEPS 最終報告書以後の検討状況をまとめ、2019 年 1 月にポリシーノート²³⁷、同年 2 月により詳細な内容の討議文書²³⁸を公表し、経済のデジタル化に対応するための課税方式について 2 つの柱を提案していた。

以下では、2 つの柱のうち本稿にとって重要な視点となる第 1 の柱についてのみ述べる。

第 1 の柱は、課税根拠を従来の PE からネクサスに変更するというものである。そして、ネクサスの内容として、以下の 3 つの案（以下「OECD3 案」という）を提案した²³⁹。

（第 1 案）は、ユーザーによる貢献に着目するアプローチであり、デジタル事業のみを課税対象とする。市場国に PE が存在しなくても、ユーザーのサービス利用実績に応じて課税する。この提案での課税の仕組みは、グローバルな事業の超過収益を計算し、超過収益のうちユーザーの参加による利益を算出してユーザー所在の管轄地に利益を配分するものである²⁴⁰。

（第 2 案）は、市場国に PE が存在しなくてもマーケティング上の無形資産（ブランド力や顧客基盤を強める投資活動）に着目し、それに応じた売上がその国で生じれば利益の一部に課税するもので、IT 企業以外も対象とする。これは、マーケティング上の無形資産と市場国との機能的つながりを重視したものである²⁴¹。

（第 3 案）は、BEPS 最終報告書で示された重要な経済的存在に着目するアプローチであり、市場国において収入に結びつく要素がある場合に課税する。課税ベースは、特定の市場国で生じた収入に多国籍企業のグローバルな利益率を適用して決定する²⁴²。

しかし、2019 年 10 月、OECD 事務局は、OECD3 案のいずれかを選択するのではなく、

²³⁵ 2021 年 10 月 9 日 日本経済新聞朝刊 1 頁。

²³⁶ 2021 年 7 月 3 日 日本経済新聞朝刊 3 頁。

²³⁷ OECD, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note” (<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> [最終確認日：2022 年 3 月 30 日])。

²³⁸ OECD, “Public Consultation Document : Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy” (<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> [最終確認日：2022 年 3 月 30 日])。

²³⁹ 栗原克文「デジタル経済への課税—実施上・執行上の論点—」財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻 143 号 172-176 頁(2020 年)。

²⁴⁰ 栗原・前掲注(239)176 頁。

²⁴¹ 栗原・前掲注(239)176-177 頁。

²⁴² 栗原・前掲注(239)177-178 頁。

それぞれの利点を抽出した統合アプローチ²⁴³を公表した。

統合アプローチの内容は、課税対象を典型的なデジタルサービスビジネスのみならず、消費者向けビジネスにまで拡大して、PEの有無によらず市場国で一定額以上の売上高等があればネクサスを認定する。そして、適用対象企業を全世界で一定額以上の売上高等がある多国籍企業に限定して、企業グループ全体の通常利益を超える超過収益の中の一部を市場国へ配分するという内容である²⁴⁴。このOECDの統合アプローチの考え方は、新しいデジタル課税にも当てはまるものである。

このように、経済のデジタル化が進展する中で市場国にPEを有することなく世界中でインターネット取引が可能となることにより多額の売上高を稼得する多国籍IT企業等に対して十分な課税が行えていない現状について、どのように税制で対応するかが議論されてきた。そして、課税方式として様々な提案がなされてきたものの、結果として新しいデジタル課税は、本稿第4章における米国州税におけるネクサスに基づく課税の考察から導かれる一定額の売上高を市場国で稼得している場合には、市場国に課税権を認めるべきとする考えと同じように市場国での一定額を超える売上高に着目している。

この新しいデジタル課税は、市場国での一定額を超える売上高に着目することで、これまで十分な課税が行われていなかった巨大な多国籍IT企業等を課税対象とした点に意義があると思われる。

第3節 2021年に合意されたOECD加盟国等の国際課税ルールの問題点

この新しい国際課税ルールの問題点として、課税対象企業となるのは、特定の超巨大多国籍IT企業等の100社程度とされており²⁴⁵、合意する方向性に誤りがあるといえる。なぜなら、市場国での売上高が一定額を超える場合には、ネクサスを認定し市場国に課税権を認めるべきとするならば、特定の超巨大多国籍IT企業等のみに対象を限定すべきではない。

ネクサスを認定できる一定額の売上高はいくらからなのかという閾値そのものについては、本稿では結論を出すことはできないが、米国判例のウェイフェア判決では、サウスダコタ州が制定した売上税に関する新法での売り手の総収入が10万ドルを超える場合に当該州に課税権を認める法制を合憲とし、米国州際税制委員会が示した要素ネクサス基準では当該州で50万ドルを超える売上高がある場合にネクサスを認定しているため、これらの閾値は一定の判断基準になると考える。このことは、ウェイフェア判決では10万ドル以下、要素ネクサス基準では50万ドル以下の場合にはネクサスを認めないこと意味しているため、あまりに少額の売上高の場合にはネクサスを認定しえないと考えている。そのため、少額の売上高しか稼得していない零細な企業は除かれるとしても、対象企業は特定の超巨大多国籍IT企業等のみならず、一定額の売上高を稼得する多国籍IT企業等すべてに及ぶと考える。

²⁴³ OECD・前掲注(38)参照。

²⁴⁴ 青山慶二「OECD/IFによる新しいデジタル経済の課税ルールの国際合意への見通しーデジタルビジネスの課税根拠の検討の観点からー」日税研論集79号318-319頁(日本税務研究センター、2021年)。

²⁴⁵ 日本経済新聞・前掲注(7)10日3頁。

そして、市場国で一定額を超える売上高を稼得している多国籍 IT 企業等すべてを課税対象企業としなければ、当該市場国内に店舗等を設けて事業を行っている者との間で公平性の問題が解消しえない。

また、この合意におけるデジタル課税については、大枠については公表されているものの、詳細については定まっていない。筆者は、136 か国・地域が詳細について折り合いを付けて国際的に統一した方向で実行していくことは困難だと考えている。事実、2021 年 10 月 8 日の OECD の会合で印国がいったん合意への参加を保留している²⁴⁶。今後、詳細についての策定段階で各国の思惑により意見がまとまらない可能性がある。そして、実効性に疑問が残るとする見解²⁴⁷、多国籍企業の税逃れ阻止の効果は限定的とする見解もある²⁴⁸。

さらに、この合意では売上高の 10%をみなし通常利益率とし、これを超える部分を超過収益と認定するとしているが、みなし通常利益率を要件とすることについても問題がある。Amazon 社の 2020 年 12 月期の売上高は 3,860 億ドル、税引前利益は 241 億ドルで全体での利益率は約 6.2%だったため、みなし通常利益率の 10%に届かず課税対象企業から除外される可能性があるとされる²⁴⁹。新しいデジタル課税は、多国籍 IT 企業を代表する Amazon 社等に対して適正な課税が行えていない現状を是正するために合意されたにもかかわらず、その最も問題視された Amazon 社すらも新しい課税方式の対象外となる可能性がある。このような課税逃れを許すのであれば、新しいデジタル課税を導入する意義が乏しいと考える。

この問題点は、一定額の売上高の要件に加えて、10%を閾値とするみなし通常利益率の要件を超える企業を課税対象企業とすることに問題があるといえる。みなし通常利益率のような要件については、本稿第 4 章における米国判例や米国州際税制委員会の要素ネクサス基準では確認できない要件である。米国判例では、一定額を超える売上高がある場合にネクサスを認定する以外にも、一定の取引回数をもってネクサスを認定する基準が示され、米国州際税制委員会の要素ネクサス基準では、当該州に 5 万ドルを超える財産（資産、所有権、使用权）の保有や 5 万ドルを超える人件費の支払をもってネクサスを認定する基準が示されている。このような要件は、当該州と企業との間に課税するだけの十分なつながりがあるかどうかを判断する基準として用いられているのである。

このような判断基準からすると売上高はネクサスを認定するうえでの指標と判断されてきたのに対して、みなし通常利益率はそもそもネクサスを認定するうえでの指標とは判断されてこなかった点で相違する。

²⁴⁶ 日本経済新聞・前掲注(7)15日5頁。

²⁴⁷ 日本経済新聞・前掲注(236)3日3頁において、岩村教授は「国際課税を巡る大枠合意は実効性に疑問が残る内容だ。(中略)デジタル課税も同じだ。対象になる企業を利益率で絞り込む手法にも抜け道がある。この枠組みは企業会計に依存している時点で限界がある」と述べられている。

²⁴⁸ 日本経済新聞・前掲注(7)10日3頁において、「今回の合意内容では多国籍企業の税逃れ阻止の効果は限定的だとの声もある。非政府組織(NGO)オックスファムの税制担当スサナ・ルイズ氏は「10年もの移行期間など抜け道があり、見かけ倒しだ」と批判する」と述べられている。

²⁴⁹ 2021年6月18日 日本経済新聞朝刊5頁。

以上より、これまでの米国判例や要素ネクサス基準では、売上高を指標として一定額を超える売上高がある企業を市場国（州）と十分なつながりがあるとして、ネクサスを認定し課税対象と考えてきたのに対して、新しいデジタル課税は、市場国が課税するだけの十分なつながりがあるにも関わらず、さらに 10%のみなし通常利益率の閾値を設けることで課税対象企業を限定してしまっている。

筆者は、一定額以下の売上高しか稼得していないような零細な企業は、市場国と十分なつながりがあるとまでは判断できないことから課税対象企業から除外することを認めるとしても、一定額を超える売上高を稼得し、市場国と十分なつながりがある企業はその時点でネクサスが認められ課税対象企業となるのであるから、10%という閾値に関わらず、みなし通常利益率そのものが課税対象企業から除外する指標として相応しくないと考える。そして、売上高にこのような追加要件を加えれば、Amazon 社のように多国籍 IT 企業を代表するにも関わらず課税対象企業から除外される企業や 10%のみなし通常利益率の閾値を超えないようにあえて税制の隙間を突き、課税逃れを可能とすることにつながると考えられるから、みなし通常利益率自体をネクサス認定の指標とすべきではないと考える。

第 4 節 ネクサスによる課税の可能性

本稿では、PE 課税の問題点とネクサスによる課税の可能性について研究してきた。

第 3 章の倉庫 PE 判決では、倉庫等が「準備的又は補助的」な活動かどうか論点になり、判旨は当該倉庫等で行われていた活動は「準備的又は補助的」な活動を超えていたとして PE 認定した。この判断結果から判旨は、行われていた活動の「性質」に着目していたと考えるが、筆者はこの判決に対して反対の立場である。なぜなら、活動の性質に着目する以上、「準備的又は補助的」な活動であると判断されれば課税を免れることとなる。そもそも、「準備的又は補助的」な活動が PE と認定されない理由は、当該活動の貢献度が小さいことによる。従来のビジネスモデルであれば活動するうえで市場国に PE が必須であったため、そのような考え方には一定の合理性があった。しかし、インターネットを活用した取引では、市場国での活動の性質を小さく又は市場国に PE を有さずに多額の売上高を稼得することも可能である。そのため、従来の PE 課税のように「物理的つながりに着目する考え方」では現在のビジネスモデルに対応できておらず限界がきているといえる。そこで、筆者は活動の「性質」に着目するのではなく、活動の「量」（具体的には、売上高）に着目するべきではないかと考える²⁵⁰。

次に、PE 課税に類似するものとして米国には、ネクサス概念に基づく課税があり、従来は、物理的実体の有無によってネクサスを判断していたため当該判例研究を行った。筆者は、米国の判例研究からネクサスとは、市場国（州）で取引を行う事業者に対して、当該市場国（州）に課税権があるかを判断する基準と考える。

そして、法人所得税の米国判例であるジェフリー判決では、意図的に州に向けた活動を行

²⁵⁰ 浅妻・前掲注(224)140-141 頁参照。

っている。物理的実体無くともネクサスは存在するとした。その後、2002 年に米国州際税制委員会が「要素ネクサス基準」という考え方を示したが、ジェフリー判決では、売上高を稼得するまでの過程からネクサスを認定するだけの根拠を導いていると考えられるのに対して、要素ネクサス基準は、一定額の売上高という結果だけに着目してネクサスを認定するものと考えられる。そのため、その論拠を探る必要が生じたことから、売上税・使用税の米国判例研究を行った。

売上税・使用税の米国判例研究では、従来、ネクサス認定にあたっては物理的実体が必要という考えであったが、2018 年のウェイフェア判決によって物理的実体は不要との判断が示され、そこで示された考え方は、一定額を超える売上高を稼得している場合にはネクサスを認めるというものであった。

さらに、市場国の顧客や売上に着目し市場国に帰属する所得が一定額を超えたら市場国は課税できるとする PE 概念の機能からの学説²⁵¹や 2021 年に合意された OECD 加盟国等の新国際課税ルールであるデジタル課税は、物理的拠点の有無に関わらず売上高が 200 億ユーロを超す超巨大多国籍 IT 企業等のうち、利益率が 10%超の企業を対象とし、全世界で一定額以上の売上等がある多国籍企業に限定して、企業グループ全体の通常利益を超える超過収益の中の一部を市場国へ配分するという考え²⁵²及びそれを支持する学説²⁵³について考察してきた。

以上のことから、従来の PE 課税での「物理的つながりに着目する考え方」によって活動の「性質」に着目して課税するという税制では限界がきているため、従来の税制の考え方を変更し「経済的つながりに着目する考え方」によって、活動の「量」に着目して課税すべきと考える。そして、活動の「量」は企業が経済活動を行う以上、最終的には、売上高に集束すると思われる。

したがって、筆者は PE 課税にかわるものとして、市場国外に所在する事業者が市場国から一定額を超える売上高を稼得していればネクサスありと認定し、市場国に課税権を認めるべきであると提言する。

なお、売上高があまりに少ない場合はネクサスを認定しえないと考えられる。その理由は、第 4 章第 3 節で取り上げた米国州際税制委員会が示した要素ネクサス基準では、当該州での売上高が 50 万ドル超の場合にネクサス認定し、米国判例でのウェイフェア事件におけるサウスダコタ州の新法では、売上高が 10 万ドル超の場合にネクサス認定することから、これらの閾値以下の場合には、市場国（州）との間に課税するだけの十分なつながりがないと判断されネクサス認定されないことによる。

また、市場国との間に課税するだけの十分なつながりがあると判断するための売上高の

²⁵¹ 浅妻・前掲注(224)141 頁参照。

²⁵² OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint, Report on Pillar Two Blueprint” (<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint.pdf> [最終確認日：2022 年 3 月 30 日])。

²⁵³ 青山・前掲注(244)335-336 頁参照。

閾値そのものについては、本稿の対象外とさせていただきたい。市場国との間に課税するだけの十分なつながりがあると判断するためには、各国の経済状況等を加味しなければならないため閾値を一律に決めることはできないと筆者は考えるが、本稿研究内容からは、この点について結論を出すことはできない。市場国との間に十分なつながりが認められる具体的な売上高の閾値については今後の研究課題とする。

おわりに

インターネットを活用する企業への課税上の課題は、市場国に支店や工場等の PE を置くことなく国境を越えたビジネス展開が可能のため、市場国は当該企業に対して課税することが困難であった。そのため、市場国の税収不足につながり、市場国内に PE を設けて事業を行い税負担している伝統的企業との間に競争条件の公平性の問題を生じさせた。このような問題に対処すべく、OECD/G20 のもと、2012 年に BEPS プロジェクトが立ち上がった²⁵⁴。しかし、2015 年の最終報告書では結論が出ず、2016 年以降も議論が続けられてきた²⁵⁴。

この継続的に検討されてきた経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応の具体的な内容は、デジタル企業を含む多国籍企業による市場国への納税を確保するため、市場国に新たな課税権を配分するための議論（第 1 の柱）と、居住地国から軽課税国への資産や事業の移転を防止し、並びにそのような移転を誘引する各国間の法人税の引下げ競争を防止するための議論（第 2 の柱）であった²⁵⁵。

そして、2021 年 10 月 8 日、OECD 加盟国を含む 136 か国・地域が「デジタル課税」と「最低法人税率」を 2 つの柱とする新しい国際課税原則に合意し、2021 年 10 月 13 日に G20 財務大臣・中央銀行総裁会議において閣僚レベルで合意された。第 1 の柱「デジタル課税」の概要は、一定の全世界売上が 200 億ユーロ（約 2.6 兆円）超及び税引前利益率が 10% 超の特定の超巨大多国籍 IT 企業等を対象とし、従来の PE の有無にかかわらず超過収益の 4 分の 1 を市場国へ配分する。第 2 の柱「最低法人税率」は、自国の多国籍企業に対して最低税率を 15% にしようとするものである²⁵⁶。

従来の PE 課税は 1920 年以來の国際課税原則であり、約 100 年ぶりに現在の経済のデジタル化の発展にあわせる形で大きく変遷を迎えようとしている。それは、新型コロナウイルス感染症の影響により多くの企業が減収している中、多国籍 IT 企業である GAFA の 2020 年第一四半期（1 月から 3 月）の決算は、すべて増収であったことが要因の一つであろう²⁵⁷。世界各国が新型コロナウイルス感染対策によって急激に財政悪化する中、財源確保の必要性からこうした特定の超巨大多国籍 IT 企業等への課税強化のために、従来の国際課税原則である PE 課税を変更してデジタル課税を導入する機運が高まったものと思われる。

しかし、この新しい国際課税ルールには本稿第 6 章第 3 節で述べたとおり問題がある。

問題のある新しい国際課税ルールであるが、筆者が提言する一定額の売上高があれば課税可能であるという点を含んでいるため、今後の動向を注視することとし、本稿を終える。

²⁵⁴ 森信・前掲注(11)1頁参照。

²⁵⁵ デジタル経済下における国際課税研究会「デジタル経済下における国際課税のあり方について（デジタル経済下における国際課税研究会中間報告書）」5頁（2021年）（https://www.meti.go.jp/shingikai/external_economy/international_taxation/pdf/20210819_2.pdf〔最終確認日：2022年3月30日〕）。

²⁵⁶ 日本経済新聞・前掲注(7)参照。

²⁵⁷ 川田剛「海外重要租税判例 Google 仏子会社に対する仏政府の PE 認定課税が認められなかった事例―ただし最高裁で約 10 億ユーロを支払うことで和解」税務事例通巻 618 号 70 頁（2021 年）。

参考資料

書籍

- ・金子宏『租税法』(弘文堂、第23版、2019年)
- ・川田剛＝徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐次解説』(税務研究会出版局、初版、2006年)
- ・川田剛＝徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐次解説』(税務研究会出版局、2008年改訂版、2009年)
- ・川田剛＝徳永匡子『2014 OECD モデル租税条約コメンタリー逐次解説』(税務研究会出版局、第3版、2015年)
- ・川田剛＝徳永匡子『2017 OECD モデル租税条約コメンタリー逐次解説』(税務研究会出版局、第4版、2018年)
- ・須田徹『アメリカの税法——連邦税・州税のすべて』(株式会社中央経済社、改訂6版、1998年)
- ・総務省編『令和元年版 情報通信白書』(日経印刷株式会社、2019年)
- ・本庄資『アメリカ税制ハンドブック』(東洋経済新報社、1987年)
- ・望月文夫『令和2年度版 図解 国際税務』(大蔵財務協会、2020年)
- ・Arvid A. Skaar『Permanent Establishment ~ Erosion of a Tax Treaty Principle』(Kluwer Law and Taxation Publishers、1991年)

論文

- ・合田寛「デジタル IT 企業と国際課税ルール GAFA などの収益構造と多国籍企業に対する課税経済」292号(2020年)
- ・青山慶二「変遷するグローバルビジネスから見たデジタル経済課税ルールの課題」財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻143号(2020年)
- ・青山慶二「OECD/IFによる新しいデジタル経済の課税ルールの国際合意への見通しーデジタルビジネスの課税根拠の検討の観点からー」日税研論集79号(2021年)
- ・赤松晃「恒久的施設(PE)の推定課税と OECD モデル租税条約コメンタリーの進展」ジュリ1274号(2004年)
- ・赤松晃「帰属主義による国際課税原則の見直しの意義と機能ー半世紀ぶりに改正された外国法人課税を中心にしてー」一法14巻2号水野忠恒先生名誉教授称号授与記念(2015年)
- ・浅香吉幹「Quill Corp. v. North Dakota a rel. Heitkamp,——U.S.——, 112S. Ct. 1904(1992)——州内での使用のために販売された商品にかかる使用税の徴収・納付を、当該州内に販売店も販売代理業者も置いていない州外の通信販売業者に対して州が義務づけることは、合衆国憲法第14修正のデュー・プロセス条項には反しないが、州際通商条項に反する」[1993-2]アメリカ法(1994年)

- ・浅妻章如「アメリカの売上税・使用税における nexus の研究」(2000 年)
- ・浅妻章如「電子商取引における源泉地国課税の模索～特に恒久的施設(PE:permanent establishment)を出発点として～」テレコム社会科学学生賞入賞論文集(No.9)(2000 年 4 月)
- ・浅妻章如「恒久的施設を始めとする課税権配分基準の考察—所謂電子商取引課税を見据えて—」國家學會雑誌 115 卷 3・4 号(2002 年)
- ・浅妻章如「情報通信技術の発達と、恒久的施設・所得源泉」租税研究 659 号(2004 年)
- ・浅妻章如「所得源泉の基準、及び net と gross との関係(一)」法学協会雑誌 121 卷 8 号(2004 年)
- ・浅妻章如「所得源泉の基準、及び net と gross との関係(二)」法学協会雑誌 121 卷 9 号(2004 年)
- ・浅妻章如「所得源泉の基準、及び net と gross との関係(三)」法学協会雑誌 121 卷 10 号(2004 年)
- ・浅妻章如「PE・代理人 PE に帰属する利得と所得の地理的割当」ジュリ 1287 号(2005 年)
- ・浅妻章如「PE をめぐる課税問題」租税法研究 36 号(2008 年)
- ・浅妻章如「インターネット販売業者の輸入商品発送業務を行うアパート及び倉庫の恒久的施設該当性」ジュリ 1447 号(2012 年)
- ・浅妻章如「サービス所得等の国際課税に関する 3 段階の nexus の考察と BEPS」論究ジュリ 5 号(2013 年)
- ・浅妻章如「課税原則のあり方—総合主義・帰属主義—<PE や内部取引の見直しの議論など>」税研 173 号(2014 年)
- ・浅妻章如「所得源泉／BEPS／arm's length／競争」租税研究 781 号(2014 年)
- ・浅妻章如「帰属所得主義と恒久的施設課税の今後」金子宏ほか編『租税法と市場 Taxation and the Market Economy』(有斐閣、2014 年)
- ・浅妻章如「恒久的施設帰属利得が arm's length 所得配分に与える(かもしれない)影響」税大ジャーナル 24 号(2014 年)
- ・浅妻章如「サービス PE・仮想 PE の可能性と限界」法律時報通巻 1121 号(2018 年)
- ・浅妻章如「Quill から Wayfair へ：電子商取引課税」租税研究 828 号(2018 年)
- ・浅妻章如「AI やロボットに課税すべきか：Oberson 論文紹介」税経通信通巻 1035 号(2018 年)
- ・浅妻章如「Grecian Magnesite Mining 事件等の PE 帰属損益認否の検討」租税研究 841 号(2019 年)
- ・浅妻章如「国際的な課税権配分をめぐる新たな潮流と展望について——国際連盟時代以来の伝統を踏まえて」財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻 143 号(2020 年)
- ・浅妻章如「所得源泉再考」租税研究 857 号(2021 年)

- ・飯守一文「デジタル課税の制度と執行を巡る議論」租税研究 852 号(2020 年)
- ・上田衛門「経済・社会のデジタル化とインドの税制—国際課税問題への対応を中心に—財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻第 143 号(2020 年)
- ・宇多村哲也＝今岡植「経済のデジタル化に伴う国際課税上の対応：青写真(Blueprint)の公表」ファイナンス通巻 661 号(2020 年)
- ・太田幸夫「ネット通販業者の売上税納付義務 合衆国最高裁ウェイフェア事件判決の意味するもの」駿河台法学 33 巻 1 号(2019 年)
- ・岡田至康＝高野公人「特集 デジタル経済課税 第 1・第 2 の柱ブループリントと今後の動向(1)」国際税務 41 巻 1 号(2021 年)
- ・岡田至康＝高野公人「特集 デジタル経済課税 第 1・第 2 の柱ブループリントと今後の動向(2)」国際税務 41 巻 2 号(2021 年)
- ・岡田至康＝高野公人「特集 デジタル経済課税 第 1・第 2 の柱ブループリントと今後の動向(3)」国際税務 41 巻 3 号(2021 年)
- ・岡村忠夫「デジタル経済の進展に伴う国際租税の今後」日本租税研究会第 71 回(創立 70 周年)租税研究大会記録(2019 年)
- ・小川明子「アメリカ連邦法としての追及権—欧州追及権指令の与えた影響—」比較法学 48-2 巻(2014 年)
- ・川田剛「売上税(使用税)に係る消費地課税の可否が争われた事例 National Bellas Hess V. Illinois 386 u.s.753,87s. ct. 1359(1967)」税務事例通巻 535 号(2014 年)
- ・川田剛「州外に本拠を置くインターネット販売業者は最終消費地で売上税が課されるべきとされた事例」税務事例通巻 591 号(2018 年)
- ・川田剛「デジタル産業(GAFA)と広告収入」国際税務 39 巻 12 号(2019 年)
- ・川田剛「インターネット企業に係る PE 認定の困難性—グーグル仏子会社のケースから—」国際税務 40 巻 8 号(2020 年)
- ・川田剛「海外重要租税判例 Google 仏子会社に対する仏政府の PE 認定課税が認められなかった事例—ただし最高裁で約 10 億ユーロを支払うことで和解」税務事例通巻 618 号(2021 年)
- ・川端康之「電子商取引をめぐる国際課税のあり方についての問題提起」総合税制研究 8 号(2000 年)
- ・木南敦「South Dakota v. Wayfair, Inc., 585 U.S. __, 138 S. Ct 2080(2018) 一州は、小売販売者が州においてビジネスをする実質的特権を利用する場合は、州内に物的存在を欠いていることにより州売買税の徴収を求めることを通商条項に基づいて妨げられないとされた事例」[2019-1]アメリカ法(2019 年)
- ・木村浩之「倉庫 PE 事件恒久的施設該当性の判断(補助的活動の除外)」税務弘報 66 巻 10 号(2018 年)

- ・栗原克文「デジタル経済への課税—実施上・執行上の論点—」財務省財務総合政策研究所（フィナンシャル・レビュー）通巻 143 号(2020 年)
- ・古賀敬作「恒久的施設の概念—BEPS(税源浸食と利益移転)行動計画の視点から—」大阪経大論集 67 巻 2 号通巻 353 号(2016 年)
- ・財務省財務総合政策研究所「主要国の地方税財政制度（イギリス・ドイツ・フランス・アメリカ）」(2001 年)
- ・住倉毅宏「インターネット通信販売事業における恒久的施設の認定及びその所得算定に関する一考察」税大ジャーナル 28 号(2017 年)
- ・佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向」『調査と情報』（国立国会図書館調査及び立法考査局、2018 年）
- ・佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向【第 2 版】」『調査と情報』（国立国会図書館調査及び立法考査局、2019 年）
- ・杉本有造＝ジョセフ・ガブリエラ「米国の市場公正法案をめぐる政策形成プロセス—新たな局面に移行したインターネット売上税改革—」会計検査研究第 49 号（2014 年）
- ・平良「National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois, 386 U.S. 753 (1967) ——通信販売会社がイリノイ州内に事務所も代理人もおかず、電話帳にも載っていない、もっぱら郵便その他の輸送機関を通じてイリノイ州での営業をしているときには、イリノイ州は当該会社に、同州法所定の use tax 徴収義務を負わせることはできない」[1969-2]アメリカ法(1970 年)
- ・高橋良＝佐々木知也「米国最高裁判所のウェイフェア判決とエコノミック・ネクサス」国際税務 39 巻 3 号(2019 年)
- ・土屋重義「恒久的施設概念についての考察」税大ジャーナル 7 号(2008 年)
- ・沼田博幸「準国家間取引に対する一般間接税の課税について—海外論文「ウェイフェア判決および米国の反応からのデジタル課税に関する教訓の仮訳とコメント—」租税研究 851 号(2020 年)
- ・野田昌毅＝黒松昂蔵「準備的・補助的活動と恒久的施設(PE)—国税不服審判所裁決平成 23 年 11 月 25 日を題材に」中里実ほか編『クロスボーダー取引課税のフロンティア』（有斐閣、2014 年）
- ・野本誠「米国税務最新動向」国際税務 38 巻 8 号(2018)
- ・蜂屋勝弘「デジタル課税が税収・企業負担に及ぼす影響と導入に向けた課題」JRI レビュー 2019Vol.11, No.72(2019 年)
- ・蜂屋勝弘「デジタル課税導入に向けた議論の現状と課題」Viewpoint No.2019-015(2019 年)
- ・平野嘉秋「デジタル取引と租税回避」日税研論集 79 号(2021 年)
- ・藤谷武史「インターネット販売業者のアパート及び倉庫が日米租税条約上の恒久的施設に該当するとされた事例」ジュリ 1494 号(2016 年)

- ・ 渕圭吾「恒久的施設と帰属所得主義に関する動向」ジュリ 1447 号(2012 年)
- ・ 渕圭吾「所得の構成要素としての純資産増加」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014 年)
- ・ 細川健「恒久的施設(PE)の問題点—平成 30 年度税制改正を中心に—」LEC 会計大学院紀要—諸井勝之助先生追悼号(2018 年)
- ・ ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所「他州に本拠地を置く通信販売業者の州小売税・納税義務—Quill 社 対 North Dakota 事案—」税務事例通巻 491 号(2010 年)
- ・ 前田高志「アメリカ州・地方税制の変容にみる分権型地方税制の帰結」総合制研究 8 号(2000 年)
- ・ 本田光宏「デジタル経済への途上国の視点—国連を中心として—」財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻 143 号(2020 年)
- ・ 溝口史子「付加価値税や恒久的施設との関係は? EU におけるデジタル課税の動向と日本企業の対応」経理情報 1514 号(2018 年)
- ・ 溝口史子「ウェイフェアの最高裁判決で覆った米国セールスタックスのネクスス基準の解釈変更と影響」経理情報 1520 号(2018 年)
- ・ 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング「デジタル経済における国際課税ルール等に関する調査 報告書」東京都主税局委託調査(2020 年)
- ・ 宮武敏夫「国際課税における恒久的施設〈連載①〉」国際税務 16 巻 11 号(1996 年)
- ・ 南繁樹「デジタル課税・世界共通最低税率に関する青写真の概要」旬刊経理情報 1597 号(2020 年)
- ・ 南繁樹「OECD デジタル課税に関する大枠に関する声明(Statement)のポイント」T&A master824 号(2020 年)
- ・ 南繁樹「OECD のデジタル課税及びミニマムタックスに関するブループリント(Blueprint)のポイント」T&A master858 号(2020 年)
- ・ 南繁樹「デジタル課税—Pillar1 及び Pillar2 の具体的内容と将来の実務に対する影響」租税研究 845 号(2020 年)
- ・ 望月爾訳「デジタル課税の法と経済学——伝統的租税法及び租税原則への課題——」立命館税法研究会第 1 回資料(2003 年)
- ・ 森信茂樹「インターネット取引と課税—OECD, EU の検討状況と課題」国際金融 1098 号(2003 年)
- ・ 森信茂樹「序文」財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻 143 号(2020 年)
- ・ 森信茂樹「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻 143 号(2020 年)
- ・ 森信夫＝野本誠「売上税徴収義務に関する米最高裁判決」税弘 66 巻 12 号(2018 年)

- ・ 山川博樹「電子経済—法人源泉国課税に係る一考察」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPS プロジェクトの重要積み残し案件の棚卸し検証～』（21世紀政策研究所、2018 年）
- ・ 矢内一好「最近のニュース・トピックスを通して学ぶ租税条約の理論と実際(7) デジタル課税の租税条約への影響」国際税務 40 巻 10 号(2020 年)
- ・ 矢内一好「デジタル課税進展史～電子商取引からデジタル課税へ～第Ⅰ部 概念 第Ⅱ部 PE 概念」税務事例通巻 616 号(2021 年)
- ・ 矢内一好「デジタル課税進展史～電子商取引からデジタル課税へ～第Ⅲ部 電子商取引の時代」税務事例通巻 617 号(2021 年)
- ・ 矢内一好「デジタル課税進展史～電子商取引からデジタル課税へ～第Ⅳ部 米国インターネット税凍結法の変遷と米国州税の電子商取引課税」税務事例通巻 618 号(2021 年)
- ・ 吉田貴明「課税権の範囲およびその限界——Geoffrey 判決を契機として——」法政論叢 53 巻 2 号(2017 年)
- ・ 吉田貴明「州の課税権をめぐる判例—Quill 判決を素材として—」中央大学大学院研究年報法学研究科編 46 号(2017 年)
- ・ 吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念(P.E.)に関する若干の考察」ジュリ 1075 号(1995 年)
- ・ 吉村政穂「アマゾン税をめぐる議論は州売上税の将来に何をもたらすのか？」論究ジュリ 4 号(2013 年)
- ・ ロータス 21 編「ニュース特集 デジタル課税・青写真を読み解く (第 1 弾) 国・地域別ブレンディング&繰越制度の計算例」T&A master 855 号(2020 年)
- ・ 渡辺徹也「デジタルサービス税の理論的根拠と課題—Location-Specific Rent に関する考察を中心に—」財務省財務総合政策研究所(フィナンシャル・レビュー)通巻 143 号(2020 年)
- ・ 渡辺智之＝浅妻章如「電子商取引をめぐる国際課税上の諸問題」ジュリ 1183 号(2000 年)
- ・ 渡辺智之「デジタル・プラットフォームと国際課税」JMC Journal 2019 年 3 月号(2019 年)
- ・ 渡辺智之「経済のデジタル化と BEPS プロジェクト」(2020 年)
- ・ 渡辺智之「電子化経済と「国際課税原則」」(2020 年)
- ・ Wei Cui, The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals, National Tax Journal 72 (4), 839 (Nov.25,2019)
(https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3427313[最終確認日:2022 年 3 月 30 日])

- Wei Cui and Nigar Hashimzade, Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent CESifo Working Paper Series No. 7737. SSRN paper (Jan.23,2019)
(https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3321393[最終確認日:2022年3月30日])
- Wei Cui. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense, Tax Law Review, Forthcoming. SSRN paper (Apr.22,2019)
(https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3273641[最終確認日:2022年3月30日])

判例

- 東京地判平 27 年 5 月 28 日訟務月報 63 巻 4 号 1252 頁
- 東京高判平 28 年 1 月 28 日訟務月報 63 巻 4 号 1211 頁
- National Bellas Hess, Incorporated v. Department of Revenue of the State of Illinois, 386 U.S.753 (1967).
- Complete Auto Transit, Inc. v. Charles R. Brady, Jr., 430 U.S.274 (1977).
- Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S.298 (1992).
- Geoffrey, Inc. v. South Carolina Tax Commission, 437 S.E.2d 13 (S.C. 1993), see 510 U.S. 992 (1993), 114 S.Ct. 550, denied
- South Dakota v. Wayfair Inc., et al., South Dakota Sixth Judicial Circuit Court. No.32 Civ.16-00092 (March 6, 2017): Federal Supreme Court. No.17-494 (2018 June 21).

その他

- 北村導人＝柴田英典「恒久的施設(PE)に関する近時の動向と実務への影響～平成 30 年度税制改正及び倉庫 PE 事件判決を踏まえて～」PWC ニュース(2018 年)
- 金融調査研究会「今後の国際課税制度のあり方」(2021 年)
(https://www.zenginkyo.or.jp/fileadmin/res/abstract/affiliate/kintyo/kintyo_2020_2_1.pdf[最終確認日:2022年3月30日])
- 財務省「平成 30 年度税制改正の解説 国際課税関係の改正」(2018 年)
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0654-0760.pdf[最終確認日:2022年3月30日])
- 財務省税制調査会「(国際課税 DG③) [BEPS プロジェクトの進捗状況について] 平成 26 年 4 月 4 日(金)」(2014 年)
(https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140403_26dis13kai9.pdf[最終確認日:2022年3月30日])

- ・デジタル経済下における国際課税研究会「デジタル経済下における国際課税のあり方について(デジタル経済下における国際課税研究会中間報告書)」(2021年)
(https://www.meti.go.jp/shingikai/external_economy/international_taxation/pdf/20210819_2.pdf[最終確認日：2022年3月30日])
- ・デジタル・プラットフォームを巡る取引環境整備に関する検討会「デジタル・プラットフォームを巡る取引環境整備に関する中間論点整理」(2018年)
(<https://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/h30/dec/kyokusou/181218sankou1.pdf>[最終確認日：2022年3月30日])
- ・令和元年度東京都税制調査会第3回小委員会「1 デジタル課税に関する資料」資料4 令和元年8月22日
(https://www.tax.metro.tokyo.lg.jp/report/tzc31_4/06.pdf[最終確認日：2022年3月30日])
- ・Adam Thimmesch, South Dakota v. Wayfair: First Impressions
(<https://surlysubgroup.com/2018/06/21/south-dakota-v-wayfair-first-impressions/>[最終確認日：2022年3月30日])
- ・Adam B. Thimmesch, A Unifying Approach To Nexus Under The Dormant Commerce Clause
(<http://michiganlawreview.org/a-unifying-approach-to-nexus-under-the-dormant-commerce-clause/>[最終確認日：2022年3月30日])
- ・Daniel N. Shaviro The Supreme Court overturns Quill
(<http://danshaviro.blogspot.com/2018/06/the-supreme-court-overturns-quill.html>[最終確認日：2022年3月30日])
- ・David Gamage, Darien Shanske & Adam Thimmesch, State Options After Wayfair
(<https://medium.com/whatever-source-derived/state-options-after-wayfair-3bfe9c87eef5>[最終確認日：2022年3月30日])
- ・European Commission, “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence,” COM(2018) 147 final, 2018.3.21. (<https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/>[最終確認日：2022年3月30日])
- ・Justia US Law 「Geoffrey, Inc. v. SC Tax Com'n」
(<https://law.justia.com/cases/south-carolina/supreme-court/1993/23886-2.html>[最終確認日：2022年3月30日])
- ・Michael Dorf, Congress, the Dormant Commerce Clause, and the Wayfair Case
(<http://www.dorfonlaw.org/2018/06/congress-dormant-commerce-clause-and.html>[最終確認日：2022年3月30日])

- South Dakota Senate Bill 106
(<https://mylrc.sdlegislature.gov/api/Documents/40224.pdf>[最終確認日:2022 年 3 月 30 日])
- OECD,“Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note”
(<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>[最終確認日:2022 年 3 月 30 日])
- OECD,“Public Consultation Document : Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”
(<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>[最終確認日:2022 年 3 月 30 日])
- OECD,“Public consultation document : Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One”
(<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>[最終確認日:2022 年 3 月 30 日])
- OECD, “Public consultation document: Secretariat Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One”, OECD, 9th (October 2019)
(<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>[最終確認日:2022 年 3 月 30 日])
- OECD, “Business at OECD (2019b)”, “Business at OECD Comments on Pillar 1”, November 12, 2019.
(<http://biac.org/wp-content/uploads/2019/11/B@O-Comments-Pillar-1-Unified-Approach-12-November-2019-submission1.pdf>[最終確認日:2022 年 3 月 30 日])
- OECD,“Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint, Report on Pillar Two Blueprint”
(<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint.pdf>[最終確認日:2022 年 3 月 30 日])
- The Multistate Tax Commission (2002) “Factor Presence Nexus Standard for Business Activity Taxes”
(http://www.mtc.gov/uploadedFiles/Multistate_Tax_Commission/Uniformity/Uniformity_Projects/A_-_Z/FactorPresenceNexusStandardBusinessActTaxes.pdf[最終確認日:2022 年 3 月 30 日])
- 2021 年 6 月 18 日 日経新聞朝刊
- 2021 年 7 月 3 日 日経新聞朝刊
- 2021 年 10 月 9 日 日経新聞朝刊

- 2021 年 10 月 10 日 日経新聞朝刊
- 2021 年 10 月 15 日 日経新聞朝刊

多様化した生命保険契約に対する所得課税方法

——一時所得における営利性の解釈及び変額保険の性質を素材として——

村田 千紘

【研究の目的】

1881年にわが国において生命保険が誕生し、1980年代までは、生命保険金が保険契約締結時において確定している伝統的な生命保険である「定額保険」が前提であり、残された遺族の生活保障のための死亡保険による「保障機能」が中核であることが特徴であった。

しかし、特別勘定において株式等により運用された結果の運用実績が保険給付額に反映されるため、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されるものではなく、貯蓄性の高い変額保険が1986年にわが国に導入された。さらには、外貨建生命保険や、健康・介護・福祉ニーズに対応した保険等、様々な保障型の商品が販売され、時代の変遷により生命保険契約が多様化し、生命保険の性質が変化していると言えよう。

前述したように、定額保険と変額保険は異なる性質を有するが、保険法上における「生命保険契約」、及び所得税法上における「生命保険契約等」の定義は、生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取り扱われている規定ぶりとなっている。

さらに、所得税法上において、生命保険契約の保険料負担者と保険金受取人が同一人であれば、一時金として受領した生命保険金は一律に一時所得に該当するが、そのうち一定の貯蓄性が認められる生命保険金は源泉分離課税による措置が講ぜられ、金融類似商品として取り扱われている。

金融類似商品は、他の金融商品における利子所得との課税上の中立性に配慮し、保険期間、払込方法及び保障倍率の3要件という生命保険契約の形式面による判定対象要件により、貯蓄性の高い生命保険金を抽出している。しかし、時代の変遷により生命保険契約が多様化し、生命保険の性質が変化していることを踏まえると、その生命保険の性質の変化を所得区分判定及び金融類似商品の規定に適格に反映させる必要がある。そこで、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性の高い変額保険金を中心に生命保険金の所得区分を見直し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理すべきである。

「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の解釈に関して、従来からの一時所得該当性の判断基準は「所得の発生原因や本来的な性質が偶発的であるか」という概念に基づいていたと考えられる。しかし、最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決(刑集69巻2号434頁。以下、「大阪事件」という。)を参照し、「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みを採用すべきである。

そこで、本稿では、この判断枠組みにより、貯蓄性の高い変額保険を中心に生命保険金の所得区分に関して、保険契約締結時から保険金給付時(所得発生時)までの各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かにより、一時所得該当性を判断する。さらに、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、金融類似商

品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険契約に対する所得課税方法を見直すことが研究の目的である。

【論文構成】

第1章では、1881年にわが国に生命保険が誕生してから現在までの沿革を確認し、生命保険契約の種類及び構造を検討した。

1980年代までは、「生命保険金が保険契約締結時において確定していること」及び「保障機能が中核であること」が特徴の伝統的な生命保険である定額保険が生命保険の原則であった。しかし、株式等により運用された結果の運用実績が保険給付額に反映されるため、「保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されるものではないこと」及び「貯蓄機能が中核であること」が特徴の変額保険が1986年にわが国に導入された。変額保険は従来からの定額保険とは異なる性質を有する生命保険であると考えられ、さらに、外貨建生命保険や、健康・介護・福祉ニーズに対応した保険等、生きていくうえでの様々な経済的不安に対して保障を提供する商品が開発されている。生命保険商品は単なる死亡保障に限らず、様々な保障型の商品が販売され、時代の変遷により生命保険契約が多様化し、生命保険の性質が変化しているが、保険法上の「生命保険契約」は生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取り扱われている。

第2章では、かかる第1章の検討で得た、変額保険の導入等により生命保険契約が多様化していることを踏まえると、租税法上において、「生命保険契約」を一律に取り扱うことの是非が問題となる場合も想定され、生命保険の性質の変化に税制が対応できているか確認するために、所得税法を中心に生命保険金の課税方法がどのように取扱われているかの検討を行った。

生命保険金を受領する場合は、相続税、贈与税又は所得税のいずれかにより課税されることとなる。保険料負担者と保険金受取人が同一人である場合、生命保険金を一時金で受領した場合は一時所得に、年金型で受領した場合は雑所得として所得課税され、生命保険商品の性質は考慮されず、生命保険金の受取方法によって所得区分が一律に分類されている。

しかし、全ての生命保険金が一時所得として総合課税が講ぜられるわけではなく、金融類似商品に該当する場合には、その貯蓄性の高さから源泉分離課税が講ぜられる。金融類似商品は、他の金融商品における利子所得との課税上の中立性に配慮し、保険期間、払込方法及び保障倍率の3要件という生命保険契約の形式面による判定対象要件により、貯蓄性の高い生命保険金を抽出している。しかし、時代の変遷により生命保険契約が多様化し、生命保険の性質が変化していることを踏まえると、その生命保険の性質の変化を所得区分判定及び金融類似商品の規定に適格に反映させる必要がある。

そこで、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性の高い変額保険金を中心に生命保険金の所得区分を見直し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理すべきである。

第3章では、かかる第2章で述べたように、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性の高い変額保険金を中心に生命保険金の所得区分を見直し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理すべきであることから、伝統的な生命保険である定額保険とは異なる性質を有すると考えられる変額保険の性質の検討を行った。

変額保険は定額保険と同様、満期保険金、解約返戻金及び死亡保険金が存在するが、死亡保険金は保険者による基本保険金額が最低保証されており、残された遺族等の生活保障を目的とするため、「保障機能」を有するという点では、定額保険と同様である。しかし、満期保険金及び解約返戻金は、特別勘定による保険料積立金の運用実績に応じて生命保険金の変動し、保険者による基本保険金額の最低保証は付与されない。

すなわち、変額保険は、特別勘定において株式等により運用された結果の運用実績が保険給付額に反映されるため、①満期保険金及び解約返戻金は、保険金額が変動することに加えて、投資リスクが保険契約者に帰属することから、「貯蓄機能が中核」であると言える。それゆえ、「保障機能が中核」であった定額保険とは異なる性質を有する。②満期保険金及び解約返戻金は、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されるものではないことから、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付される定額保険とは異なる性質を有する。すなわち、この2点の変額保険の性質は、定額保険の性質とは明らかに異なり、ここに変額保険の特異性を見出すことができる。

第4章では、かかる第3章の検討で得た、「貯蓄機能が中核であること」及び「保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されるものではないこと」という特徴を有する変額保険金が、一時所得を定義する所得税法34条1項に該当するか否か、一時所得の沿革及び要件を確認したうえで、貯蓄機能が中核である変額保険の性質から、現在における一時所得の解釈として特に営利性を中心に考察した。

その結果、「営利を目的とする行為から生じた所得」とは、投資者(契約者)が投資リスクを負いながらも、生み出される新たな付加価値として利益や差益を得る目的により投資等を行った結果生じた所得であると定義をした。さらに、大阪事件最高裁判決、最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決(民集71巻10号2235頁)及び先行研究を参照し、「営利を目的とする行為から生じた所得」は一時所得ではなく、雑所得に該当するものと判断した。

「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の解釈に関して、従来からの一時所得該当性の判断基準は「所得の発生原因や本来的な性質が偶発的であるか」という概念に基づいていたと考えられる。しかし、大阪事件最高裁判決を参照し、「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みを採用すべきである。

【結論】

変額保険における満期保険金、解約返戻金及び死亡保険金が、それぞれ保険契約締結時から保険金給付時までの各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かにより、一時所得該当性を判断した。さらに、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険契約に対する所得課税方法を見直した。

その結果、変額保険における解約返戻金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として「営利性」を有しており、保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することが可能であることから、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態」を有すると評価できる。すなわち、変額保険における解約返戻金は「営利を目的とする行為から生じた所得」に該当し、所得区分は一時所得に該当せず、雑所得に分類されると判断した。なお、定額保険における満期保険金、解約返戻金及び死亡保険金の所得区分は、保険者の資産運用が芳しくない状況となっても、保険契約締結時に定められた保険金額が給付され、差益を得ることを目的としていても、保険契約者が投資リスクを負わないことから、営利性は見出せないこととなるため、従来通りの一時所得に該当する。

現行では、変額保険の終身型における解約返戻金は、金融類似商品の判定対象外となっている。変額保険における解約返戻金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として「営利性」を有しており、保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することが可能であることから、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金であることを踏まえると、その解約返戻金の性質上、変額保険の終身型における解約返戻金を、金融類似商品の判定対象外とすることは妥当ではない。

そこで、変額保険の終身型における解約返戻金についても金融類似商品の判定対象とするため、金融類似商品の判定対象要件である、保険期間要件(所得税法 174 条 8 号)について「終身保険の場合もその保険期間等の初日から五年以内に解約されたものを含む」の文言を、保障倍率要件(所得税法施行令 298 条 6 項 1 号)について、「終身保険においては解約返戻金」の文言を追加するための立法提案を行った。

所得税法上における「生命保険契約等」は、生命保険商品の性質は考慮されず、一律に定義されており、保険料負担者及び保険金受取人が同一人である生命保険金を一時金で受領した場合は、税制上優遇があるとされる一時所得に該当する。変額保険金を中心に、生命保険金の所得区分及び金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理することで、貯蓄性の高い変額保険の性質を素材として、生命保険金の本来的な性質を踏まえ、多様化した生命保険契約に対して実質的な所得の性質に着目して所得課税を行うことが可能となる。

【本稿の貢献】

一時所得の所得区分は昭和 22 年に創設され、その後に昭和 27 年及び昭和 39 年所得税法

改正により、現行法の所得税法 34 条 1 項の「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう」が条文に追加され、現在に至る。

本稿では変額保険における解約返戻金は一時所得には該当しないことを論じたが、一時所得が、この生命保険契約の多様化による生命保険の性質の変化に対応できていなかったと言える。大阪事件といった当たり馬券払戻金の所得区分を巡る事案においても同様であり、自動的に購入する計算ソフトやインターネットを介した馬券購入方法等、所得税法が時代の変化に対応が不十分であったことを指摘できる。

また、他の金融商品との公平性、中立性を重視したアプローチである先行研究とは異なり、大阪事件最高裁判決を中心に参照した一時所得の判断枠組みにより、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、現代的に変額保険金を中心に生命保険金の所得区分判定を行った。さらに、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険契約に対する所得課税方法を見直したことが、本稿の貢献及び特徴である。

【目次】

はじめに	1
第 1 章 生命保険契約の多様化.....	5
第 1 節 生命保険の誕生と沿革.....	5
第 2 節 生命保険契約の種類.....	8
第 1 項 保険事故による分類.....	9
(1) 死亡保険契約.....	9
(2) 生存保険契約.....	9
(3) 生死混合保険契約.....	9
第 2 項 保険期間による分類.....	9
(1) 定期保険契約.....	9
(2) 終身保険契約.....	10
第 3 項 保険金支払方法による分類.....	10
(1) 一時金保険契約.....	10
(2) 年金保険契約.....	10
第 4 項 保険金額による分類.....	10
(1) 定額保険.....	11
(2) 変額保険.....	11
第 3 節 保険商品ごとの保険料及び保険金の構造	11
第 1 項 保険料の仕組み.....	11
第 2 項 保険料及び保険金の構造.....	12
(1) 定期保険.....	12
① 保険料の構成要素.....	12
② 保険金の構成要素.....	12
(2) 終身保険.....	13
① 保険料の構成要素.....	13
② 保険金の構成要素.....	13
(3) 養老保険.....	14
① 保険料の構成要素.....	14
② 保険金の構成要素.....	14
(4) 変額保険.....	15
① 保険料の構成要素.....	15
② 保険金の構成要素.....	15
第 4 節 生命保険の保障機能と貯蓄機能	16
第 1 項 保障機能.....	17
第 2 項 貯蓄機能.....	18
(1) 定期保険.....	18
(2) 養老保険.....	19

(3) 終身保険	20
(4) 保険料積立金の性質	21
第 5 節 小括	21
第 2 章 現行における生命保険税制の取扱い	23
第 1 節 生命保険金の課税方法	23
第 1 項 非課税所得となる生命保険金	24
第 2 項 所得税の課税対象となる生命保険金	25
(1) 死亡保険金	25
(2) 満期保険金	27
(3) 解約返戻金	27
第 2 節 源泉分離課税の対象となる金融類似商品	29
第 1 項 金融類似商品の概要と趣旨	29
第 2 項 金融類似商品の判定対象要件の根拠	32
第 3 節 小括	34
第 3 章 変額保険の一般化と性質	35
第 1 節 我が国への導入から現在までの沿革	35
第 2 節 変額保険の特異性	37
第 1 項 変額保険の定義	37
第 2 項 変額保険の特別勘定による資産運用	38
第 3 項 変額保険の商品種類	39
(1) 終身型	39
(2) 有期型	40
(3) 個人年金型	40
第 4 項 変額保険金の最低保証の有無の理論的根拠	41
(1) 死亡保険金を受領した場合	41
(2) 満期保険金又は解約返戻金を受領した場合	42
第 5 項 変額保険の 2 つの性格	43
(1) 証券投資信託的性質説(積極説)	43
(2) 生命保険説(消極説)	44
第 3 節 小括	45
第 4 章 一時所得における営利性の解釈と判断枠組み	47
第 1 節 一時所得の概要	47
第 1 項 沿革	47
(1) 戦前から昭和 22 年所得税法第二次改正まで	47
(2) 昭和 25 年所得税法改正以後	49
第 2 項 要件及び範囲	50

(1) 要件	50
(2) 範囲	52
第 3 項 計算方法	53
第 2 節 営利性の解釈と判断枠組みの導出	56
第 1 項 除外要件に関する解釈	56
第 2 項 非継続要件に関する解釈	56
(1) 所得源泉性の概念に依拠する判断枠組み	56
① 名古屋高裁昭和 43 年 2 月 28 日判決(行集 19 卷 1 号・2 号 297 頁)	56
② 東京地裁平成 15 年 8 月 26 日判決(判時 1838 号 52 頁)	58
③ 大阪地裁平成 25 年 5 月 23 日判決(刑集 69 卷 2 号 470 頁)	60
(2) 所得源泉性の概念に依拠しない判断枠組み	61
① 最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決(刑集 69 卷 2 号 434 頁)	61
② 最高裁平成 29 年 12 月 15 日第二小法廷判決(民集 71 卷 10 号 2235 頁)	66
③ 東京地裁平成 30 年 4 月 19 日判決(判時 2405 号 3 頁)	69
④ 東京高裁令和 2 年 11 月 4 日判決(LEX/DB25590045)	71
(3) 「営利を目的とする行為から生じた所得」の解釈の整理	75
第 3 節 小括	76
第 5 章 生命保険契約に対する所得課税方法の分類整理	77
第 1 節 所得区分	77
(1) 満期保険金	77
① 除外要件	77
② 非継続要件における営利性	78
(2) 解約返戻金	80
① 除外要件	80
② 非継続要件における営利性	81
(3) 死亡保険金	82
① 除外要件	82
② 非継続要件における営利性	82
第 2 節 課税方法	84
(1) 金融類似商品の判定対象要件の妥当性評価	85
(2) 金融類似商品の判定対象となる生命保険金の分類整理	86
第 3 節 小括	89
おわりに	92
参考文献	95

はじめに

わが国における生命保険は 1881 年に導入され、1980 年代までは養老保険や終身保険等、死亡保障を基礎として、一部貯蓄機能を有する生命保険商品が主流であったことから、死亡保険金による「保障機能」を軸として、解約返戻金や満期保険金による「貯蓄機能」が消費者ニーズとして求められていたと言える。

また、保険事故が人の生死であること、および保険者の支払うべき金額が、人の生死による具体的な損害の有無またはその額いかんとは関係なく、契約に定められた一定の金額であり、その意味でいわゆる定額保険であることが生命保険契約の特質である¹。

すなわち、生命保険契約に基づく保険金(以下、「生命保険金」という。)が保険契約締結時において確定している伝統的な生命保険である「定額保険」が前提であり、残された遺族の生活保障のための死亡保険による「保障機能」が中核であることが特徴であったと言えよう。

しかし、1986 年にわが国において、前述の伝統的な生命保険である定額保険とは異なる性質を有する変額保険が導入された。

変額保険の特徴として、以下の 2 点を挙げることができる。

第 1 に、生命保険金のうち、保険会社が保証するのは一定額の死亡保険金(基本保険金額)だけであり²、遺族への生活保障を果たす保障機能を有する性格が挙げられる。しかし、上場有価証券への投資等によって運用し、その運用実績にしたがって保険金額・解約返戻金額(保険給付額)を変動させることを内容とする生命保険契約である³ため、満期保険金及び解約返戻金は、あらかじめ予定した以上の運用実績が得られると保険金額や解約返戻金額は当初設定した水準よりも大きくなり、反対に予定を下回る運用実績しか得られないときには、それらの金額は当初設定の水準より小さくなる⁴。すなわち、貯蓄機能が中核であることが特徴であるため、保障機能が中核である定額保険とは異なる性質を有する。

第 2 に、前述したように、運用実績にしたがって保険金額・解約返戻金額(保険給付額)を変動させることを内容とする生命保険契約である⁵ため、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付される定額保険とは異なる性質を有する。

わが国において、定額保険とは異なる性質を有する変額保険が導入され、更には外貨建生命保険⁶や、健康、介護、福祉面など、生きていくうえでの様々な経済的不安に対し

¹ 大森忠夫『保険法 初版』255 頁(有斐閣,1969)。

² 山下友信『保険法 第 4 版』36-37 頁(有斐閣,2019)。

³ 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953 号 66 頁(1990)。

⁴ 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第 43 版』142 頁(2021)。

⁵ 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953 号 66 頁(1990)。

⁶ この商品は、外貨で保険料を払い込み、外貨で保険金や解約返戻金を受取る仕組みであ

て保障を提供する商品が開発されている⁷ことから、生命保険契約の多様化が図られたと言える。

保険契約締結時から終了までの間における、保険契約における関係者の権利義務等が定められている保険法上では、保険法 2 条 8 号において「生命保険契約」を「保険契約のうち、保険者が人の生存又は死亡に関し一定の保険給付を行うことを約するもの（傷害疾病定額保険契約に該当するものを除く。）をいう。」と定義している。変額保険は従来からの伝統的な生命保険である定額保険とは性質が異なる生命保険であるにもかかわらず、保険法上における「生命保険契約」は生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取扱われている。

また、所得税法上においても、所得税法施行令 183 条 3 項における「生命保険契約等」の定義は、保険業法 2 条 3 項に規定する生命保険会社又は同条 8 項に規定する外国生命保険会社等の締結した保険契約をいうため、生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取り扱われている。

この生命保険金を受領する場合は、相続税、贈与税又は所得税のいずれかにより課税されることとなるが、保険料負担者と保険金受取人が同一人である場合、生命保険金を一時金で受領すると一時所得に、年金型で受領すると雑所得に該当することとなり、生命保険商品の性質は考慮されず、生命保険金の受取方法によって所得区分が分類されている。

しかし、法律上の形式が異なることや、所得の性質の相違を無視して、形式的に同様に課税することは、公平及び中立性からみて問題がある⁸ため、所得の性質が異なる点があるのであれば、定額保険と変額保険を一律に所得課税することに疑問なしとは言えない。

この問題は、「個人の所得税の場合には一時所得となり、投資信託や定期預金に対するものに比して軽課されており、公平性を損なうこととなっていると指摘できる。」⁹とする見解や、「変額保険の満期保険金・解約返戻金を受け取った場合に、現行の一時または雑所得扱い・利子並課税の対象から外し、契約が終了した時点で生じた損失について投資信託と同様の扱いがなされるよう考慮すべきである。」¹⁰とする見解がある。これらの見解は、他の金融商品との公平性、中立性を重視しており、課税方法や損益通算制度を見直すべきとするアプローチが先行研究として存在している。

る。一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第 43 版』42 頁(2021)。

⁷ 一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第 43 版』37-39 頁(2021)。

⁸ 水野忠恒『所得税の制度と理論-租税法と私法論の再検討- 初版』128 頁(有斐閣,2006)。

⁹ 矢田公一「最近の生命保険商品の動向と課税上の取扱いに関する一考察-変額保険、ユニバーサル保険などを中心に-」税大ジャーナル 21 号 129-130 頁(2013)。

¹⁰ 辻美枝「変額保険をめぐる所得税法上の問題点」関西大学大学院・法学ジャーナル 74 号 399 頁(2003)。

生命保険金を一時金で受領した場合、全ての生命保険金が一時所得として総合課税が講ぜられるわけではなく、全ての生命保険金のうち、一定の要件を満たす生命保険金は、金融類似商品に該当し、利子並課税として源泉分離課税による措置が講ぜられる。これは、金融資産の選択に対する税制の中立性を確保するため、これらの収益に対しても、利子所得の場合と同一の税率で一律源泉分離課税を行うこととされ¹¹、その実質は利子所得と同様の性質を有しているが、基本となる契約関係が異なることから、それぞれ雑所得、一時所得又は譲渡所得とされる¹²。すなわち、他の金融商品との課税上の中立性を考慮し、利子所得と同一の税率で源泉分離課税が適用され、源泉徴収により課税関係が終了する。

金融類似商品に該当した場合の源泉分離課税措置は、他の金融商品における利子所得との課税上の中立性に配慮し、保険期間、払込方法及び保障倍率の3要件という生命保険契約の形式面による判定対象要件により、貯蓄性の高い生命保険金を抽出している。しかし、時代の変遷により生命保険契約が多様化し、生命保険の性質が変化していることを踏まえると、その判定対象要件は、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性の高い生命保険金が抽出されている要件と言えるであろうか。

従来からの伝統的な生命保険である定額保険とは異なる性質を有する変額保険がわが国にも導入され、時代の変遷により、生命保険の性質に変化が生じていることを踏まえると、その生命保険の性質の変化を所得区分判定及び金融類似商品の規定に適切に反映させる必要がある。そこで、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性の高い変額保険金を中心に生命保険金の所得区分を見直し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理すべきである。

従来からの伝統的な生命保険である定額保険とは異なる性質を有する変額保険契約に基づく保険金(以下、「変額保険金」という。)を一時金で受領した場合は、現行一時所得に区分されており(所得税基本通達 34-1)、変額保険金は果たして一時所得として所得区分されることが適正なのであろうか。そこで、所得税法 34 条 1 項の一時所得の定義である「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう」の解釈のうち、特に「営利性」を検討し、変額保険金を中心に生命保険金の一時所得該当性を考察する。

この一時所得該当性の判断枠組みのアプローチとして、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の判断基準を示した最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決(刑集 69 巻 2 号 434 頁、以下「大阪事件」という。)では、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有す

¹¹ 金子宏『租税法 第 24 版』224 頁(弘文堂,2021)。

¹² 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』290 頁(一般財団法人大蔵財務協会,2019)。

る」ので、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」として、一時所得には該当しないと判示している。

「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の解釈に関して、従来からの一時所得該当性の判断基準は「所得の発生原因や本来的な性質が偶発的であるか」という概念に基づいていたと考えられる。しかし、大阪事件最高裁判決を参照し、「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みを採用すべきである。

この判断枠組みにより、貯蓄性の高い変額保険を中心に生命保険金の所得区分に関して、保険契約締結時から保険金給付時(所得発生時)までの各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かにより、一時所得該当性を判断する。さらに、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険契約に対する所得課税方法を見直す。

第 1 章 生命保険契約の多様化

本章では、1881 年にわが国に生命保険が誕生してから現在までの沿革を整理することにより、以下の 2 点を検討するものである。

第 1 に、時代の変遷により、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付される伝統的な生命保険である定額保険とは、異なる性質を有する新たな生命保険が存在していないかを検討する。

第 2 に、生命保険は「保障機能を中核としつつも、それに貯蓄機能が随伴している。しかし、貯蓄機能は本来的にはあくまでも随伴的なものであった」¹³とされ、保障機能が本質的な機能であることに変化が生じていないかを検討する。

なぜなら、保険法制定前の根拠法である旧商法では「生命保険契約ハ一方カ相手方又ハ第三者ノ生死ニ関シ一定ノ金額ヲ支払フコトヲ約シ相手方カ之ニ其報酬ヲ与フルコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ズ(旧商法 673 条)」と定義され、「保険事故が人の生死であること、および保険者の支払うべき金額が、人の生死による具体的な損害の有無またはその額いかんとは関係なく、契約に定められた一定の金額であり、その意味でいわゆる定額保険であることが生命保険契約の特質である。」¹⁴とされていたからである。すなわち、わが国に生命保険が誕生以後、生命保険金は保険契約締結時において確定している伝統的な生命保険である「定額保険」が前提であり、残された遺族の生活保障のための死亡保険による「保障機能」が中核であることが特徴であった。

この伝統的な生命保険である定額保険と性質が明らかに異なる生命保険が存在するのであれば、保険法上において課題がなくとも、租税法上において、生命保険契約を一律に取り扱うことの是非が問題となる場面が想定されるため、本章では、生命保険の誕生と沿革、現在における生命保険契約の種類及び構造を確認し、上記の 2 点を検討する。

第 1 節 生命保険の誕生と沿革

わが国最初の近代的生命保険会社は、1881 年に設立された明治生命(正式には有限明治生命保険会社、現在の明治安田生命。)¹⁵であり、わが国において生命保険が販売されるに至った。当初は、有産階級を対象として終身保険が主に販売され¹⁶、明治生命保険会社の設立当初(1881 年)の保険商品には、利益分配付尋常終身・利益分配無し尋常終身・有限掛金終身・定期・養老の各死亡保険のほか利益分配無し子女教育費¹⁷があった。

¹³ 武田久義「生命保険事業における質的变化」桃山学院大学経済経営論集 47 巻 2 号 129 頁(2005)。

¹⁴ 大森忠夫『保険法 初版』255 頁(有斐閣,1969)。

¹⁵ 大谷孝一『保険論 第 3 版』331 頁(成文堂,2013)。

¹⁶ 同上,336 頁。

¹⁷ 山下友信=米山高生『保険法解説 初版』53-54 頁(有斐閣,2010)。

その後、生命保険事業の勃興期から第二次世界大戦前まで、わが国の生命保険会社で取り扱われる商品は養老保険が中心であった¹⁸ことから、生命保険の主力商品が、終身保険から生死混合保険の養老保険に移行した。

その後、1970 年度において、定期付養老保険が普通養老保険に代わって主力商品となり、新契約件数でみると定期付養老保険が 40%弱、普通養老保険が 30%弱となった¹⁹ことから、死亡時の保障が重視されていたと言える。

1980 年代の後半に入ると、「主力商品は定期付養老保険から終身保険へと変化した。自分に万が一のことがあった場合の家族(遺族)の生活を懸念する中高齢者層にとり、前者に比べ後者は保険料が安いのが魅力である。また、満期が存在する養老保険では、たとえば定年後に無保険状態になることを意味している。保険金額の多少はあっても一生涯死亡保障を確保したいというニーズが高まった。」²⁰ことから、1980 年代でも死亡時の保障が重視されていた。

すなわち、死亡保険による「保障機能」を軸として、養老保険や終身保険による「貯蓄機能」がニーズとして求められていたと言えるため、生命保険商品は「保障機能を中核としつつも、それに貯蓄機能が随伴している。しかし、貯蓄機能は本来的にはあくまでも随伴的なものであった。」²¹とされている。

また、保険事故が人の生死であること、および保険者の支払うべき金額が、人の生死による具体的な損害の有無またはその額いかんとは関係なく、契約に定められた一定の金額であり、その意味でいわゆる定額保険であることが生命保険契約の特質である²²ことから、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付される定額保険が生命保険の原則であった。

つまり、貯蓄機能は随伴的で、残された遺族の生活保障のための死亡保険による「保障機能」が中核であり、かつ、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付される定額保険が伝統的な生命保険であったと言えよう²³。

しかし、1986 年にわが国において、前述の伝統的な生命保険である定額保険とは異なる性質を有すると考えられる変額保険が導入された。

変額保険に関して、保険料積立金は主として上場有価証券(しかも株式が中心)で運用されるため、株式相場の変動に応じて満期保険金や解約返戻金も大きく変動することになり、

¹⁸ 山下友信=米山高生『保険法解説 初版』53-54 頁(有斐閣,2010)。。

¹⁹ 大谷孝一『保険論 第3版』336 頁(成文堂,2013)。

²⁰ 同上,336-337 頁。

²¹ 武田久義「生命保険事業における質的变化」桃山学院大学経済経営論集 47 巻 2 号 129 頁(2005)。

²² 大森忠夫『保険法』255 頁(有斐閣,1969)。

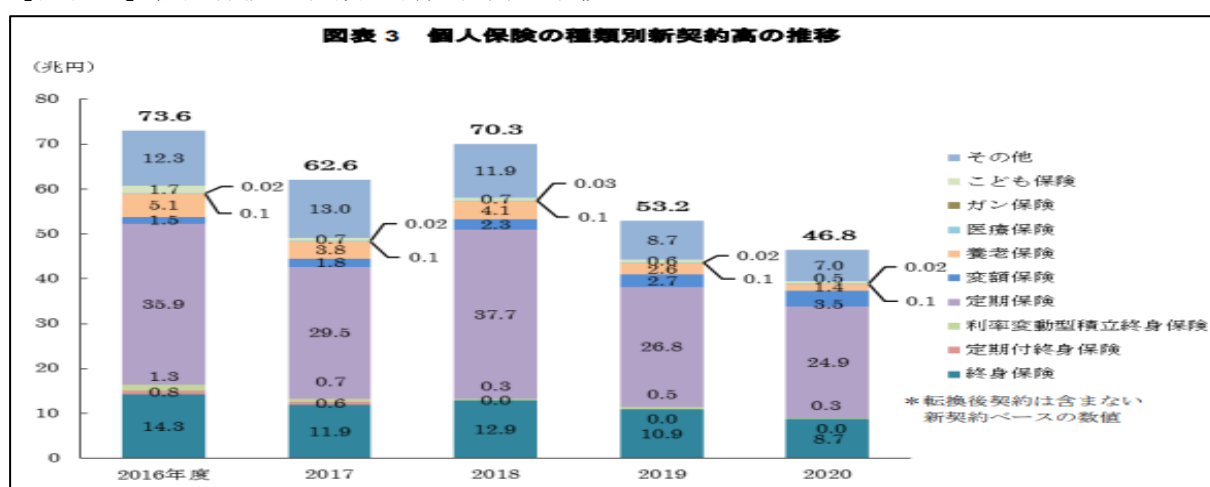
²³ 筆者が重要と考える箇所に下線を引いている。以下同じ。

その経済的実質は、基本保険金額の支払保証がついた株式投資信託といってもよい²⁴。保険会社が保証するのは一定額の死亡保険金(基本保険金額)だけ²⁵であるが、変額保険にも死亡保険金が存在し、遺族への生活保障を果たす「保障機能」を有する性格が挙げられる。

しかし、上場有価証券への投資等によって運用し、その運用実績にしたがって保険金額・解約返戻金額(保険給付額)を変動させることを内容とする生命保険契約である²⁶ため、保障機能が中核であった伝統的な生命保険である定額保険とは反対に、貯蓄性が高いことが変額保険の特徴であると言える。この点に関して「満期保証のない変額保険を発売した日本の生命保険業界は投資商品としての途を選択した」²⁷と指摘されている。また、変額保険は、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されるものではない点から、伝統的な生命保険である定額保険とは異なる性質を有する生命保険であることが考えられる。

下記の図表 1 の「個人保険の種類別新契約高の推移」の 2020 年度では、定期保険が 24.9 兆円で 1 位、終身保険が 8.7 兆円で 2 位となっており、現在においても、定額で生命保険金が給付される死亡保障が特徴の定期保険や終身保険が現在でも主力商品となっている。

【図表 1】個人保険の種類別新契約高の推移²⁸



他の現在に販売されている生命保険商品として、外貨建生命保険、こども保険(子ども

²⁴ 山下友信『保険法 第4版』36-37頁(有斐閣,2019)。

²⁵ 同上,36-37頁。

²⁶ 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953号 66頁(1990)。

²⁷ 岩崎稜「金利自由化と保険商品」保険学雑誌 520号 12頁(1988)。

²⁸ 一般社団法人生命保険協会「2021年版 生命保険の動向」

https://www.seiho.or.jp/data/statistics/trend/pdf/all_2021.pdf(最終閲覧日:2021年12月7日)。

の教育・結婚などの資金準備を目的とするもの)や、健康・介護・福祉ニーズに対応した保険として、介護保障保険(特約)、生前給付型保険、医療保険やがん保険等、健康、介護、福祉面など、生きていくうえでの様々な経済的不安に対して保障を提供する商品が開発されている²⁹。すなわち、生命保険商品は単なる死亡保障に限らず、生命保険金の変動する変額保険や、様々な保障型の生命保険商品が販売され、生命保険契約の多様化が窺える。

第2節 生命保険契約の種類

保険契約とは、「保険契約、共済契約その他いかなる名称であるかを問わず、当事者の一方が一定の事由が生じたことを条件として財産上の給付（生命保険契約及び傷害疾病定額保険契約にあっては、金銭の支払に限る。）を行うことを約し、相手方がこれに対して当該一定の事由の発生の可能性に応じたものとして保険料（共済掛金を含む）を支払うことを約する契約をいう。」と保険法2条1号において定義されている。

また、生命保険契約とは、「保険契約のうち、保険者が人の生存又は死亡に関し一定の保険給付を行うことを約するもの（傷害疾病定額保険契約に該当するものを除く。）をいう」と保険法2条8号において定められている。

第1節で確認したように生命保険契約が多様化しているにもかかわらず、保険法上における「生命保険契約」は生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取扱われている。

なお、租税法において「保険」という概念が用いられているが、どの分野においても、保険を実質的に定義する法律規定はなく、解釈に委ねられており、解釈による定義も法分野ごとに異なることは十分考えられるところである³⁰。しかし、第4章第1節第2項(2)において後述するが、所得税法施行令183条3項に規定する「生命保険契約等」は、保険業法2条3項に規定する生命保険会社又は保険業法2条8項に規定する外国生命保険会社等と締結した保険契約であれば、「生命保険契約等」に該当することになる。

第1節において時代の変遷により、生命保険契約が多様化していることを述べたが、保険法上における「保険契約」及び「生命保険契約」は生命保険商品の性質は考慮されず、形式的に一律に取り扱われている。

結局のところ、所得税法上における「生命保険契約等」の解釈は、「保険業法の規定および保険契約に関する保険法の規定に依拠して、その外延を画することになる。」³¹と理解されている³²。

²⁹ 一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第43版』37-39頁(2021)。

³⁰ 山下友信『保険法(上) 初版』6頁(有斐閣,2018)。

³¹ 辻美枝「生命保険に係る個人所得課税上の諸問題」生命保険論集190号35頁(2015)。

³² 保険法における「生命保険契約」の定義を租税法上では分離すべきとする見解として、辻美枝教授は「保険業法に規定する生命保険会社の締結した保険契約という法規制に

その生命保険契約は、その保険事故、保険期間、保険金支払方法等を基準にしていくつかの分類ができる。

第 1 項 保険事故による分類

(1) 死亡保険契約

被保険者が死亡したときに保険金が支払われる契約であり、主として被保険者死亡後の遺族の生活保障にその目的がある³³ことから、死亡によって生ずる経済的負担を保障しようとするものである³⁴。

(2) 生存保険契約

被保険者が約定の期間満了時まで生存していたときに保険金が支払われる契約であり、その時点またはその時以後の経済的入用に備えること、たとえば、学資が必要なため、あるいは被保険者の老後の生活の安定を目的とする場合などに利用される³⁵。

(3) 生死混合保険契約

死亡保険と生存保険とを組み合わせたもの、すなわち、被保険者が保険期間内に死亡した場合には死亡保険金が支払われ、満期まで生存していた場合には生存保険金(満期保険金)が支払われる保険である³⁶。現在販売されている生命保険商品では、養老保険が代表的な例である。

第 2 項 保険期間による分類

(1) 定期保険契約

定期保険契約は 5 年、10 年といった一定保険期間内に被保険者が死亡した場合に限つ

基づく分類だけでなく、税法独自に『実質的な生命保険契約』を課税上切り分けて、課税関係を構築する必要があるだろう。」と述べており、矢田公一氏は「根拠法において保険とされたものであっても、その保険商品としての特性が従来のものと異なるのであれば、それが直ちに租税法においても従来の生保商品と同様の取扱いとなるかは、別途検討する必要がある。」と述べている。辻美枝「生命保険に係る個人所得課税上の諸問題」生命保険論集 190 号 37 頁(2015)。矢田公一「最近の生命保険商品の動向と課税上の取扱いに関する一考察-変額保険、ユニバーサル保険などを中心に-」税大ジャーナル 21 号 124 頁(2013)。

³³ 山下友信『保険法 第 4 版』244 頁(有斐閣,2019)。

³⁴ 一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第 43 版』31 頁(2021)。

³⁵ 山下友信『保険法 第 4 版』244 頁(有斐閣,2019)。

³⁶ 一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第 43 版』32 頁(2021)。

て死亡保険金が支払われる保険である³⁷ことから、被保険者の死亡により、残された遺族の生活保障のための保険であると言える。

なお、この保険には蓄積部分のごく僅かであり、契約期間終了時には契約が消滅し、保険金の支払いはない³⁸ため、満期保険金は存在せず、保険料は掛け捨てとなる。

(2) 終身保険契約

終身保険契約は被保険者が死亡するまで保険期間が存続する死亡保険契約である³⁹ことから、満期保険金は存在しない。また、特徴としては、終身保険は死亡保障という保障機能に加えてその死亡保障の支払に備えるための蓄積部分をもっている(貯蓄機能がある)ため、老後の生活資金、契約期間中の緊急資金を準備することも可能である⁴⁰ことから、死亡保険金に限らず、保険契約期間中に解約返戻金を受領することができる。

第3項 保険金支払方法による分類

(1) 一時金保険契約

保険金の全額を一時に支払う契約であり、通常の支払形態である⁴¹。

(2) 年金保険契約

保険金を年金として順次支払う契約である⁴²。被保険者の生存中年金を支払い続ける終身年金保険契約と、一定期間に限定して年金を支払う定期年金保険契約がある⁴³。

第2章で後述するが、生命保険金を「一時金」又は「年金」のいずれで受領するかによって、所得税法上では所得区分が異なる。

第4項 保険金額による分類

保険事故の発生に際し、保険者は一定の金額を支払う義務を負う⁴⁴。それが保険金額であり、契約当事者の合意により定められる⁴⁵。

³⁷ 一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第43版』32頁(2021)。

³⁸ 同上,33頁。

³⁹ 山下友信『保険法 第4版』245頁(有斐閣,2019)。

⁴⁰ 一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第43版』34頁(2021)。

⁴¹ 山下友信『保険法 第4版』245頁(有斐閣,2019)。

⁴² 同上,245頁。

⁴³ 同上,246頁。

⁴⁴ 同上,236頁。

⁴⁵ 同上,236頁。

(1) 定額保険

定額保険は保険給付が定額の保険金給付である保険をいう⁴⁶ことから、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されることが特徴である。

(2) 変額保険

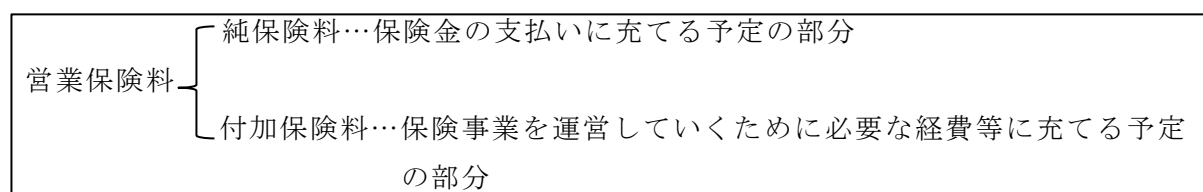
変額保険とは、この保険の資産が主に株式や債券などの有価証券に投資され、その運用実績に応じて保険金額や解約返戻金額が変動する仕組みの生命保険⁴⁷であり、定額保険のように、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されるものではない。変額保険は、第3章において後述する。

第3節 保険商品ごとの保険料及び保険金の構造

第1項 保険料の仕組み

一般に保険料は営業保険料のことを指し、次の2つの部分で構成されている⁴⁸。

【図表2】営業保険料



下記の図表3から、この営業保険料に特約料を加えたものが、保険契約者が支払う保険料の合計値となる。

営業保険料のうち、付加保険料は、契約を募集する営業職員をはじめ契約の維持その他の職務に従事する従業員への給与などの人件費など事業経営に必要な諸経費を契約者に一部ずつ負担してもらう必要が生ずるため、これら諸経費に充てるために純保険料に上乗せする保険料である⁴⁹。

さらに純保険料は、図表3のように危険保険料と貯蓄保険料に分解される。

保険会社において積み立てられる貯蓄保険料が将来の満期保険金や解約返戻金などの支払の財源とされるのに対し、危険保険料は、保険会社に積み立てられることなく、保険会社を通して保険事故が発生した保険契約者(保険金受取人)に危険保険金として移転されることになる⁵⁰。危険保険料は保険者によって積み立てられずに死亡保険金を支払うた

⁴⁶ 山下友信『保険法(上) 初版』45頁(有斐閣,2018)。

⁴⁷ 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第43版』142頁(2021)。

⁴⁸ 同上,37頁。

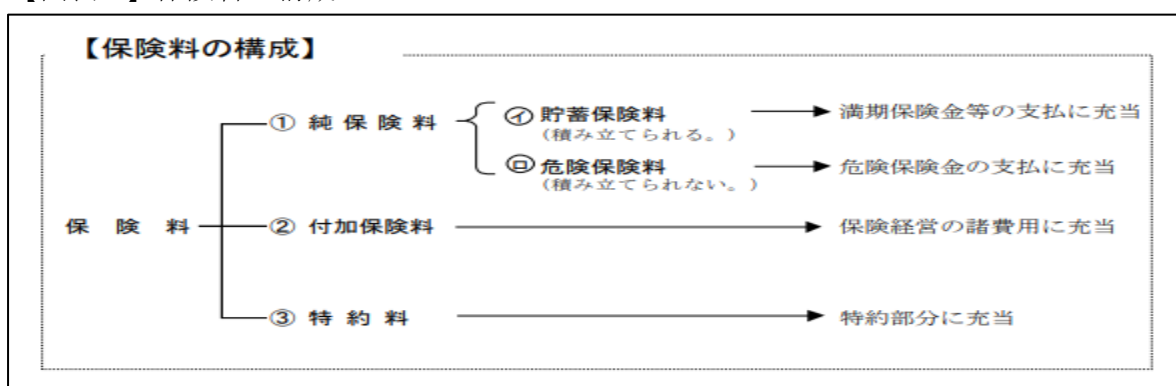
⁴⁹ 同上,53頁を参照。

⁵⁰ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢61号500頁(2009)。

めの財源であり、貯蓄保険料は保険者によって運用・管理され、満期保険金と解約返戻金を支払うための財源であることが特徴であるため、「貯蓄保険料は貯蓄(投資)機能を、危険保険料は保障的機能を生む保険料と言えよう。」⁵¹という性格であるとされている。

しかし、生死混合保険の養老保険においては、満期保険金と解約返戻金が給付される際の財源は、貯蓄保険料とその生み出された利子部分によって構成されるが、死亡保険金が給付される際の財源は、危険保険料のみならず、貯蓄保険料及びその生み出された利子部分も含めて構成されている⁵²。保険者によって運用・管理され、利子部分を生み出すために積み立てられた貯蓄保険料は、死亡保険金の給付の際に充当されていることも特徴である。

【図表 3】 保険料の構成 ⁵³



第 2 項 保険料及び保険金の構造

(1) 定期保険

① 保険料の構成要素

定期保険の純保険料は、大部分が危険保険料であり、貯蓄保険料は僅少である⁵⁴ことから、危険保険料を中心に、貯蓄保険料及び付加保険料により構成されている。

② 保険金の構成要素

定期保険は主に被保険者が死亡した際に死亡保険金が支払われ、保険契約期間終了時には契約が消滅するため、満期保険金は存在しないが、解約返戻金は存在する。

死亡保険金は、危険保険料、貯蓄保険料及びその生み出された利子部分により構成され、

⁵¹ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 500-501 頁(2009)。

⁵² 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第 43 版』89-93 頁(2021)を参照。

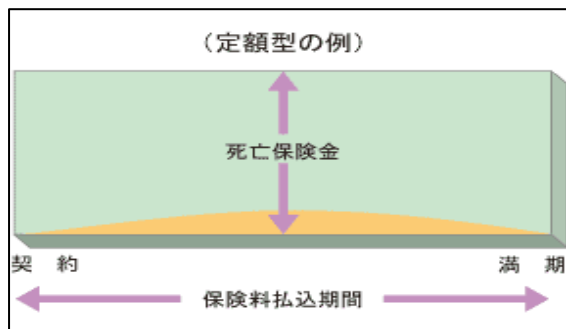
⁵³ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 479 頁(2009)。

⁵⁴ 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第 43 版』94 頁(2021)。

解約返戻金は、貯蓄保険料とその生み出された利子部分によって構成されている。

解約返戻金の特徴としては、下記の図表 4 のように、保険契約期間中盤までは通増するが、その以後保険契約期間終了時まで 0 円まで減少するため、保険契約期間中に被保険者が死亡しなかった場合は、保険料は掛け捨てとなる。

【図表 4】定期保険 ⁵⁵



(2) 終身保険

① 保険料の構成要素

終身保険の支払保険料は、定期保険の場合と同様に危険保険料、貯蓄保険料及び付加保険料により構成されている ⁵⁶。

② 保険金の構成要素

終身保険は保険契約期間の終期がないため、満期保険金は存在せず、死亡保険金と解約返戻金が存在し、死亡保険金又は解約返戻金のいずれかが必ず給付される。

死亡保険金は、危険保険料、貯蓄保険料及びその生み出された利子部分により構成され、解約返戻金は、貯蓄保険料とその生み出された利子部分によって構成されている。

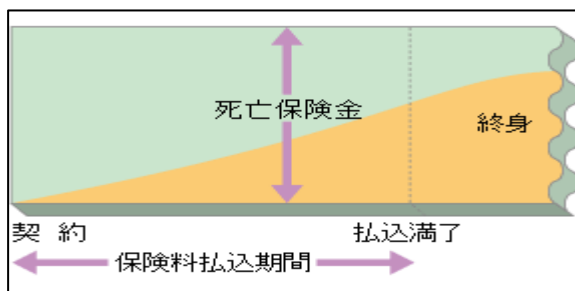
解約返戻金の特徴としては、定期保険とは異なり、下記の図表 5 のように、保険契約期間を通じて通増する。

⁵⁵ 公益財団法人生命保険文化センター「定期保険」

https://www.jili.or.jp/knows_learns/basic/kind_main/41.html(最終閲覧日：2021 年 12 月 6 日)。

⁵⁶ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 505 頁 (2009)。

【図表 5】 終身保険 ⁵⁷



(3) 養老保険

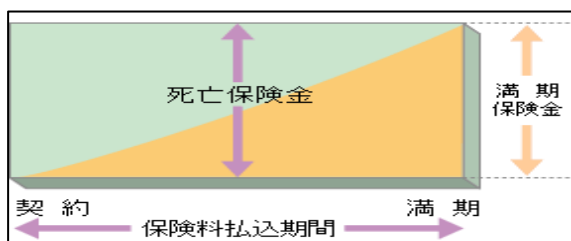
① 保険料の構成要素

養老保険の支払保険料は、付加保険料及び純保険料である危険保険料と貯蓄保険料により構成されている ⁵⁸。

② 保険金の構成要素

養老保険は生死混合保険であるため、死亡、満期いずれの場合においても同額の保険金が支払われるだけでなく、保険期間途中で解約返戻金相当額を利用することができる ⁵⁹ ことから、死亡保険金、満期保険金及び解約返戻金が存在し、いずれかの生命保険金が必ず給付される。死亡保険金は、危険保険料、貯蓄保険料及びその生み出された利子部分により構成され、満期保険金及び解約返戻金は、貯蓄保険料とその生み出された利子部分によって構成されている。解約返戻金の特徴としては、終身保険と同様、下記の図表 6 のように、保険契約期間を通じて通増することが特徴である。

【図表 6】 養老保険 ⁶⁰



⁵⁷ 公益財団法人生命保険文化センター「終身保険」

https://www.jili.or.jp/knows_learns/basic/kind_main/37.html(最終閲覧日：2021 年 12 月 6 日)。

⁵⁸ 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第 43 版』89-93 頁(2021)を参照。

⁵⁹ 一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第 43 版』35 頁(2021)。

⁶⁰ 公益財団法人生命保険文化センター「養老保険」

https://www.jili.or.jp/knows_learns/basic/kind_main/38.html (最終閲覧日：2021 年 12 月 6 日)。

(4) 変額保険

① 保険料の構成要素

変額保険の支払保険料は、付加保険料及び純保険料の危険保険料と貯蓄保険料により構成されており、付加保険料及び危険保険料は定額保険である(1)～(3)と同様に一般勘定において管理されるが、貯蓄保険料は特別勘定において積立金として運用され、積立金は毎日の運用実績(評価損益を含む総合収益)によって計算される特別勘定指数(インデックス)またはユニット価格の変化に応じて毎日変動する⁶¹。定額保険とは異なり、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されず、保険料積立金の運用実績に応じて生命保険金が増減することが特徴である。

② 保険金の構成要素

変額保険は、終身型、有期型及び個人年金保険型のタイプがあることから、死亡保険金、満期保険金及び解約返戻金が存在する。

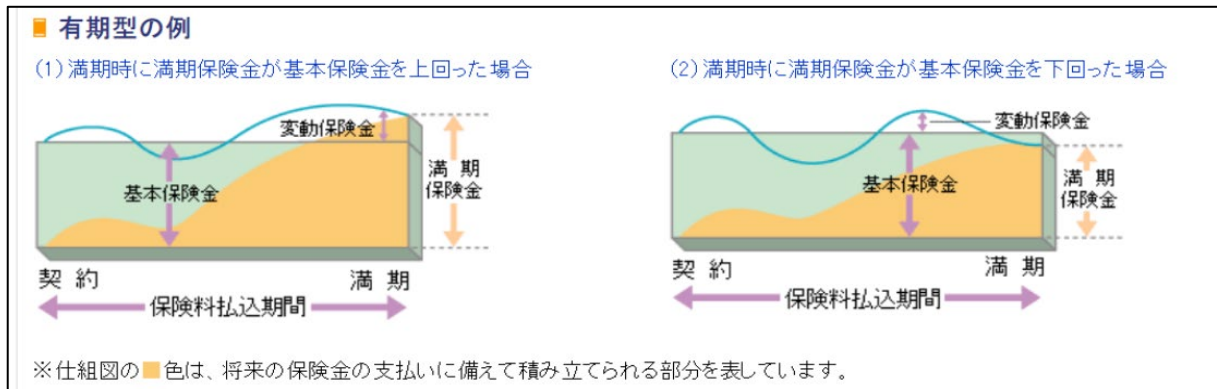
死亡保険金は、危険保険料、貯蓄保険料及びその生み出された利子部分により構成され、満期保険金及び解約返戻金は、貯蓄保険料とその生み出された利子部分によって構成されている。

保険業法 118 条において、「保険会社は、運用実績連動型保険契約その他の内閣府令で定める保険契約について、当該保険契約に基づいて運用する財産をその他の財産と区別して経理するための特別の勘定を設けなければならない。」と定められており、定額保険における資産は一般勘定において運用・管理されるが、変額保険における資産は特別勘定において運用・管理されるため、保険者による資産運用方法は、定額保険とは異なる取り扱いとなっている。

変額保険における満期保険金や解約返戻金は、保険料積立金の運用実績に応じて変動するため、保険契約期間の満期到来時又は解約時において、積立金額が基本保険金額を上回る場合(下記の図表 7 の左部分)と積立金額が基本保険金額を下回る場合(下記の図表 7 の右部分)が存在する。なお、変額保険は第 3 章において後述する。

⁶¹ 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第 43 版』146-147 頁(2021)を参照。

【図表 7】変額保険(有期型) ⁶²



第 4 節 生命保険の保障機能と貯蓄機能

本来、保険契約は保険技術を使ったリスクの移転取引であり、その目的は、偶然の事実の発生により経済的損失に備えるための保障 ⁶³である。さらに、「保険の目的は、『偶然的事件がなかったならば達成されたはずの財産形成を確保することにある』と説明される。このことにつき伝統的保険理論では生命保険は危険に対する保障であるという認識が基本として強調された」 ⁶⁴とされており、生命保険の本質的な機能は「保障機能」であると言える。

この「リスク」という用語に関して、「リスク(risk)」という語には、多様な意味があり、最も広い意味では不確実性を意味するが、保険を論ずる場合にはリスクという語が使われるときは、損失(損害)発生の可能性またはそのような可能性のある状態の意味で使われるのが一般的 ⁶⁵とされる。保険契約者における「投資リスク」とは、保険契約者が支払った保険料合計額が受領した生命保険金を下回ることによる損失発生の可能性を指す ⁶⁶。また、「リスクの移転」とは、「大きな損失を被る小さなリスクをリスク選考的または中立

⁶² 公益財団法人生命保険文化センター「生命保険に関する Q&A 変額保険とは？」

https://www.jili.or.jp/knows_learns/q_a/life_insurance/life_insurance_q3.html(最終閲覧日：2021 年 12 月 6 日)。

⁶³ 上田正勝「個人の生命保険契約に基づく一時金・年金に係る所得金額の計算について」税大論叢 69 号 225 頁(2011)。

⁶⁴ 水野忠恒「生命保険税制の理論的課題(上)」ジュリスト 753 号 110 頁(1981)。

⁶⁵ 山下友信『保険法(上) 初版』7 頁(有斐閣,2018)。

⁶⁶ 変額保険における投資リスクの説明として以下のものがある。「株価や債券等の価格の下落・為替の変動等により、満期保険金、解約返戻金等の受け取りになる金額が払込保険料の合計額を下回ることがあり、ご契約者様に損失が生じるおそれがある。」東京海上日動あんしん生命「変額保険・変額年金保険の投資リスクと費用について」

https://fl.tmn-anshin.co.jp/qa/qa_16.html (最終閲覧日：2022 年 1 月 26 日)。

的な当事者(保険者)に移転する機能」⁶⁷とされる。保険契約における「リスクの移転」とは、「偶然の事実の発生による経済的損失を被るリスクが保険契約者から保険者に移転されることになる。」⁶⁸と理解されている。

しかし、保険期間1年のいわゆる掛捨て型の損害保険や定期保険は、保険技術を使ったリスクの移転取引としてのみ位置づけることでよいが、長期の損害保険や生命保険にはリスクの移転取引としての性格とともに保険特有の貯蓄要素が包含された取引としての性格がある⁶⁹。

そもそも、生命保険は、公的な救済制度と並び「万一の保障」(リスクの移転)として文化的生活を保障する機能を果たしていると言われている⁷⁰。しかしながら、現在販売されている生命保険商品を概観すると、これらは決して「万一の保障」という領域には留まらず、多分に貯蓄(投資)性を有している⁷¹ことから、生命保険は、「保障機能」と「貯蓄機能」の2つの機能を有すると言えよう。

第1項 保障機能

生命保険は本来、死亡時の遺族の生活保障、あるいは老後の生活保障が主たる機能⁷²であるとされ、被保険者が死亡したことにより、残された遺族のための「生活保障」や、保険契約者自身の老後のための備えとしての「生活保障」といった「保障」の形が存在する。

生命保険の本質的な機能は、「保障機能」が主たるものであることは述べたが、第1章第3節第1項において確認した保険料の仕組みに関して、「保険の本来的なものは、危険保険料部分にあり」⁷³とされ、「生命保険の本来的機能(保障)もこの危険保険料に基づくものであり、この部分を除外して生命保険は成り立たない。」⁷⁴とされている。この危険保険料は、死亡保険金の原資となるための保険料であることから、生命保険の本質はこの「保障機能」を前提とし、さらには、被保険者の死亡により、残された遺族に対する生活保障のための「死亡保険」が原則であると言えよう。

⁶⁷ 山下友信『保険法(上) 初版』8頁(有斐閣,2018)。

⁶⁸ 同上,8頁。

⁶⁹ 同上,33頁。

⁷⁰ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61号 521頁(2009)。

⁷¹ 同上,521頁。

⁷² 後藤泰二「変額保険について」西南学院大学商学論集第37巻第3・4合併号 168頁(1991)。

⁷³ 國崎裕『生命保険 第5版』32頁(東京大学出版会,1977)。

⁷⁴ 同上,33頁。

第 2 項 貯蓄機能

第 1 項において生命保険の本質的な機能は「保障機能」であることを述べたが、貯蓄機能の側面を確認する。

まず、「貯蓄」とは「各経済主体が個別に備えをなすものであり、しかも特定の危険に限らず様々な危険に一般的に備えるものである」⁷⁵とされ、それに対して「保険」は「経済主体が他の多数の経済主体と協力して、経済的不利益を生じさせる特定の危険(火災や死亡)に備える」⁷⁶ものとされている。「貯蓄」と「保険」は、「経済的不利益を生じさせる危険に備える」という点では共通する。なお、「貯蓄性がある」の定義は、第 1 章第 4 節第 2 項(4)にて、一時所得の条文(所得税法 34 条 1 項)に関連する「営利性がある」の定義は、第 4 章第 2 節第 2 項(3)にて後述する。

本項では、生命保険の貯蓄機能に関して、主たる商品ごとに検討する。

(1) 定期保険

定期保険における保険料と保険金の構造は、第 1 章第 3 節第 2 項(1)で述べた通りであり、下記の図表 8 は、保険契約期間 10 年の定期保険における保険料を年払いで支払う場合の自然保険料と平準保険料を示す図表である。

自然保険料とは、毎年の保険料収入と保険金支出が相等しくなるように定めた保険料⁷⁷であるが、死亡率は当該加入者の年齢とともに高くなるから保険料も毎年高くなっていくこと及び後の年度の保険料が加入者の負担能力を超えるかもしれず、合理的な方式とはいえない⁷⁸。その欠点を補うために、平準保険料は毎年の保険料を一定額とし、1 年ごとの比較では各年の保険料収入が保険金支払に見合わなくても、保険期間が満了した際に全体の収支がつりあうように計算されている⁷⁹。

前半期間に余分に支払われる保険料部分は保険料積立金として保険者のもとに蓄積される⁸⁰ことが、保険期間の後半である 6 年目から自然保険料が平準保険料を上回っている図表 8 より判断できる。

これはつまり、加入者が払い込んだ保険料のうち保険料積立金となる部分は、経済的には保険者のもとで貯蓄として蓄積されることを意味する⁸¹ことは、第 1 章第 3 節第 1

⁷⁵ 山下友信『保険法 第 4 版』7 頁(有斐閣,2019)。

⁷⁶ 同上,7 頁。

⁷⁷ 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第 43 版』35 頁(2021)。

⁷⁸ 山下友信『保険法 第 4 版』33 頁(有斐閣,2019)。

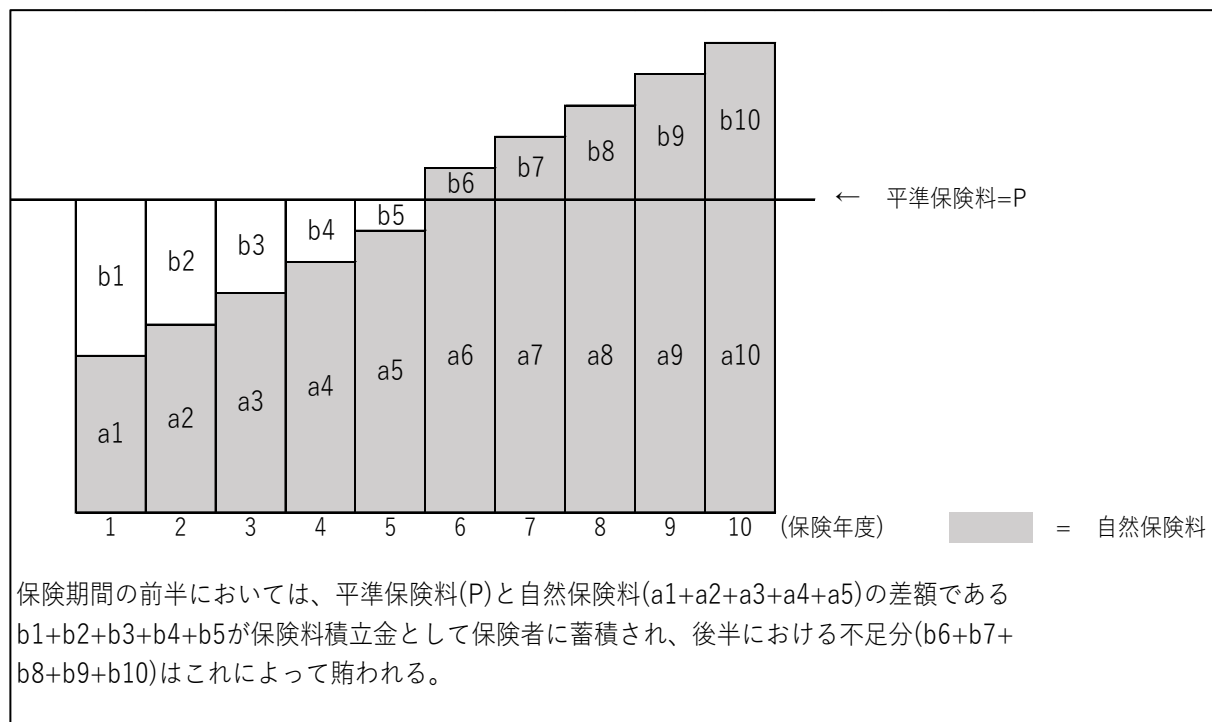
⁷⁹ 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第 43 版』35-36 頁(2021)。

⁸⁰ 山下友信『保険法 第 4 版』33 頁(有斐閣,2019)。

⁸¹ 同上,33 頁。

項で述べたように、定期保険における貯蓄保険料が保険料積立金において保険者によって運用・管理され、利子部分を生み出すために積み立てられる。

【図表 8】 定期保険における保険料(保険期間=10 年) ⁸²



(2) 養老保険

養老保険における保険料と保険金の構造は、第 1 章第 3 節第 2 項(3)で述べた通りであり、下記の図表 9 は、保険契約期間 10 年の養老保険における保険金と保険料積立金を示す図表である。

養老保険では、保険年度が進むにつれて保険料積立金が累増するので、一定金額である保険金から保険料積立金を差し引いた危険保険金は通減する ⁸³ことが、図表 9 から判断できる。加入者のなかでは満期まで生存するものが圧倒的に多いから、支払う保険料も圧倒的に貯蓄保険料の割合が高くなり、蓄積される保険料積立金も高額となる ⁸⁴。こうして、養老保険においてはますます貯蓄的性格が強くなり、危険に対する備蓄という性格が弱まる ⁸⁵ことから、養老保険は定期保険とは異なり、満期保険金が存在するため、貯蓄保険料の割合が高くなる。

この貯蓄保険料は、(1)定期保険で述べたように、保険料積立金において保険者によっ

⁸² 山下友信『保険法 第 4 版』34 頁(有斐閣,2019)の図解を参考に筆者が作成した。

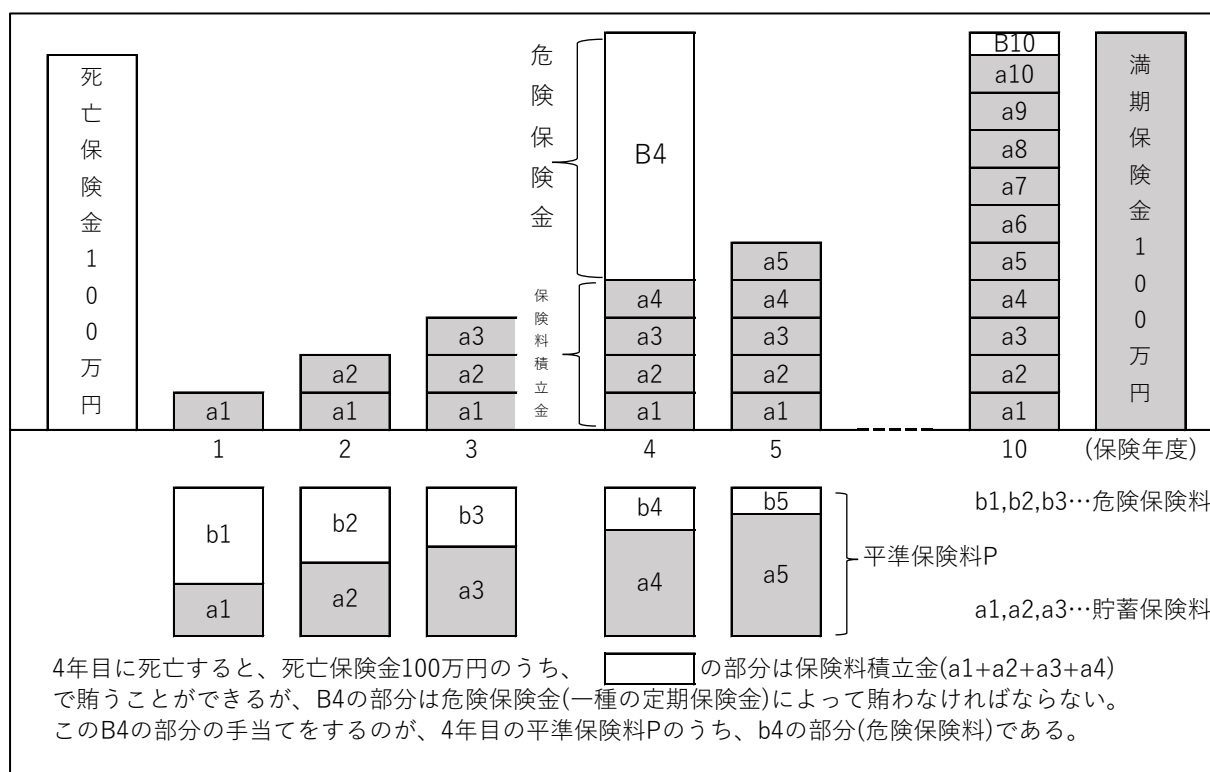
⁸³ 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第 43 版』93 頁(2021)。

⁸⁴ 山下友信『保険法 第 4 版』34 頁(有斐閣,2019)。

⁸⁵ 同上,34・35 頁。

て運用・管理され、利子部分を生み出すために積み立てられる。

【図表 9】 養老保険における保険金と保険料積立金(保険期間=10 年) ⁸⁶



(3) 終身保険

終身保険における保険料と保険金の構造は、第 1 章第 3 節第 2 項(2)で述べた通りである。

終身保険は蓄積部分が年々増加していく仕組みとなっており、同じく死亡のみを保障する保険でありながら、定期保険とは著しく異なっている ⁸⁷が、最終的に全加入者に保険金が支払われるという点では養老保険と同じである ⁸⁸。

そのため、保険料の積立でも基本的には養老保険と同じ原理で行われる ⁸⁹ことから、(2)養老保険で述べたように、養老保険における保険料は、貯蓄保険料の割合が大部分であり、保険料積立金において保険者によって運用・管理され、利子部分を生み出すために積み立てられる。

⁸⁶ 山下友信『保険法 第 4 版』35 頁(有斐閣,2019)の図解を参考に筆者が作成した。

⁸⁷ 一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第 43 版』33 頁(2021)。

⁸⁸ 山下友信『保険法 第 4 版』35 頁(有斐閣,2019)。

⁸⁹ 同上,35 頁。

(4) 保険料積立金の性質

(2)養老保険の説明において「加入者のなかでは満期まで生存するものが圧倒的に多いから、支払う保険料も圧倒的に貯蓄保険料の割合が高くなり、蓄積される保険料積立金も高額となる。こうして、養老保険においてはますます貯蓄的性格が強くなり、危険に対する備蓄という性格が弱まるのである。」とされていることから、「貯蓄性がある」とは、「保険料積立金が蓄積すること」であると言える。

第1章第3節第1項で述べたように、保険会社において積み立てられる貯蓄保険料が将来の満期保険金や解約返戻金等の支払の財源とされる。

保険料積立金として蓄積される保険料部分は、一種の実績配当の権利のついた投資資金(預金に相当する確定額の部分+信託に相当する実績配当の部分)としての性格⁹⁰を有し、生命保険契約の貯蓄部分はその他の貯蓄形態と同様に利子所得を生じている⁹¹。すなわち、保険料積立金において貯蓄保険料が保険者によって運用・管理されることは預金等と同様に、新たな付加価値として利子部分を生み出していると言え、「貯蓄性の高い生命保険」とは、保険料のうち、貯蓄保険料の割合が高い養老保険や終身保険が該当すると考えられる。

第5節 小括

本章においては、1881年にわが国において生命保険が取り扱われることになってから、現在に至るまでの生命保険の沿革、生命保険契約の種類及び構造を検討した。その結果、生命保険商品は単なる死亡保障に限らず、生命保険金の変動する変額保険や、様々な保障型の生命保険商品が販売され、生命保険契約が多様化していると言えよう。

従来からの伝統的な生命保険は、残された遺族の生活保障のための死亡保険による「保障機能」が中核であり、生命保険金は保険契約締結時において確定している「定額保険」であることを定義した。

しかし、満期保険金及び解約返戻金には、基本保険金額が保険者によって最低保証が付与されない変額保険が1986年に導入され、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付される定額保険とは異なる性質を有すると考えられる。

さらに、保険契約者が支払う保険料は危険保険料、貯蓄保険料及び付加保険料に分類されるが、そのうち貯蓄保険料は、定額保険にあつては、「一般勘定」において、変額保険にあつては、一般勘定とは分離された「特別勘定」において運用・管理され、保険者による資産の運用方法についても定額保険と変額保険では異なる。

しかし、保険法2条8号において「生命保険契約」は「保険契約のうち、保険者が人の生存又は死亡に関し一定の保険給付を行うことを約するもの（傷害疾病定額保険契約に該

⁹⁰ 山下友信『保険法 第4版』36頁(有斐閣,2019)。

⁹¹ 水野忠恒「生命保険税制の理論的課題(上)」ジュリスト753号112頁(1981)。

当するものを除く。)をいう」と定義されている。変額保険は従来からの伝統的な生命保険である定額保険とは異なる性質を有すると考えられる生命保険であるにもかかわらず、保険法上における「生命保険契約」は、生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取扱われている規定ぶりである。

変額保険の導入等により生命保険契約が多様化していることを踏まえると、租税法上において、「生命保険契約」を一律に取り扱うことの是非が問題となる場合も想定され、生命保険の性質の変化に税制が対応できているか確認するために、次章では、所得税法を中心に、生命保険金の課税方法がどのように取扱われているかの検討を行う。

第 2 章 現行における生命保険税制の取扱い

本章では、かかる第 1 章の検討で得た、保険法上における「生命保険契約」は生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取扱われている規定ぶりであることから、租税法上における生命保険金の課税方法の確認を行う。

現行では、生命保険金を一時金で受領した場合、保険料負担者と保険金受取人が同一人であれば、課税上優遇があるとされる一時所得課税がなされる。しかし、全ての生命保険金が一時所得として総合課税により取り扱われてはおらず、一定の貯蓄性が認められる生命保険金は、金融類似商品として源泉分離課税により利子並課税による措置が講ぜられ、貯蓄性の高い生命保険金を抽出する要件とされている。

かかる第 1 章で述べたように、従来からの伝統的な生命保険である定額保険とは異なる性質を有すると考えられる変額保険等が導入され、生命保険契約が多様化している。

一定の貯蓄性が認められる生命保険金を抽出する金融類似商品の規定は、かかる生命保険契約の多様化を踏まえ、生命保険の性質の変化に対応できているものと言えるかどうか、本章では、現行の生命保険税制の取扱いを確認したうえで、金融類似商品の導入経緯や要件の根拠を検討する。

第 1 節 生命保険金の課税方法

下記の図表 10 は、生命保険金を受領した場合の課税関係を示した図表であり、生命保険金を受領する場合、その保険金が死亡に基づくものか、満期によるものか、また、保険料の負担者は誰なのかなどによって課税関係が異なる⁹²。

図表 10 における区分 1(被保険者、保険料負担者及び保険金受取人が同一人で、満期保険金又は解約返戻金が該当)、区分 4(保険料負担者及び保険金受取人が同一人で、満期保険金、解約返戻金又は死亡保険金が該当)は、一時所得に該当する(所得税基本通達 34-1)。

区分 2 の上段(被保険者及び保険料負担者が同一人で、満期保険金又は解約返戻金が該当)は、贈与税が課税される(相続税法 3 条・5 条)。

区分 2 の下段(被保険者及び保険料負担者が同一人で、保険金受取人が被保険者の相続人であり、被保険者の死亡による死亡保険金が該当)、区分 3(被保険者ではない保険料負担者が死亡した場合で、生命保険契約に関する権利の相続)は、相続税が課税される(相続税法 3 条)。

すなわち、生命保険金を受領した場合は所得税、贈与税又は相続税のいずれかが課税される。

⁹² 国税庁「保険金を受け取ったときの課税関係」

https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/kurashi/html/04_2.htm(最終閲覧日：2021 年 12 月 16 日)。

【図表 10】 保険金を受け取ったときの税金(生命保険) ⁹³

区分	被保険者	負担者（契約者）	受取人	保険事故等	課税関係
1	夫	夫	夫	満期	夫の一時所得（※）
2	夫	夫	妻	満期	妻に贈与税
				夫の死亡	妻に相続税
3	妻	夫	妻	夫の死亡	妻に相続税（生命保険契約に関する権利）
4	妻	夫	夫	満期	夫の一時所得（※）
				妻の死亡	

第 1 項 非課税所得となる生命保険金

被保険者の死亡による生命保険金は、みなし相続財産として相続税の対象とされる場合は(相続税法 3 条)、所得税 9 条 1 項 17 号により非課税所得とされる。図表 10 の区分 2 下段が該当し、被保険者及び保険料負担者が同一人で相続人が死亡保険金を受領した場合である。

そもそも所得税法 9 条 1 項 17 号は、相続・遺贈または個人からの贈与により取得するものについては、相続税・贈与税がかかるとされるので、所得税法では非課税として ⁹⁴ いる。最高裁平成 22 年 7 月 6 日第三小法廷判決(民集 64 巻 5 号 1277 頁)においても、「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものと解される。」との趣旨を述べており、相続税と所得税の「二重課税を避けるため」⁹⁵と通常は説明されている。

そもそも、死亡保険金の受取人が相続人である場合、課税価格の合計額から、3,000 万円の基礎控除や、非課税限度額措置(500 万円×法定相続人の数)を差し引くため、「相続税には、一時所得課税と比較して相当の軽減措置が講じられているといえる。」⁹⁶ことから、死亡保険金につき相続税が課税される場合は、一時所得と比較して優遇措置が施されていると言えよう。

図表 10 の区分 2 下段のケースであれば、保険金受取人かつ相続人に対して相続税が課

⁹³ 国税庁「保険と税」

https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/kurashi/html/04_2.htm(最終閲覧日：2021 年 12 月 6 日)。

⁹⁴ 水野忠恒『大系租税法 第 3 版』173 頁（中央経済社,2021）。

⁹⁵ 金子宏『租税法 第 24 版』199-200 頁(弘文堂,2021)。

⁹⁶ 中村信行「所得税と相続税・贈与税の二重課税論の着地点(生保年金判決から 10 年を経て)」税大ジャーナル 33 号 88 頁(2021)。

税されることとなるが、「相続人は直接、保険者に対し保険金請求権を行使できるのであって、保険者も相続人に保険金を支払うものであり、被相続人に財産が帰属した後、相続人に移転するものではない。」⁹⁷とされ、この相続人が取得する保険金請求権は、本来の相続財産には含まれない受取人の固有の権利であるとされている。

したがって、「相続人が取得した時点で、本来ならば、一時所得か雑所得として課税されるべきところなのである。」⁹⁸とされているが、保険金請求権は「法的には相続又は遺贈によって取得した財産とはいえないが、被相続人または遺贈者の死亡を起因として生ずるものであるため、相続財産と実質を同じくする財産ないし権利が少なくない。公平負担の見地からは、これらの財産および権利も、相続税の対象とするのが妥当である。」⁹⁹として、本来は一時所得又は雑所得として所得課税すべきであるが、みなし相続財産の対象とされている。

相続・贈与された財産は、包括的所得概念によると所得ではあるが、相続・贈与は新しい所得の創造ではなく、とくに家族内における単なる財産の移転にすぎず¹⁰⁰、家族内の所得移転については特別に考え、相続税もしくは贈与税において取り扱うものとしてみるとみることでもできるとされる¹⁰¹ことから、所得税法 9 条 1 項 17 号の規定を単なる二重課税防止規定と理解すべきではないともされている。

すなわち、生命保険金に対して一時所得課税よりも課税上の優遇措置が施されている相続税が課税される場合において、所得税が非課税とされる根拠は、「相続税と所得税の二重課税を排除するため」や「相続は新たな所得の創造ではなく、家族内における財産の移転にすぎないため相続税が課税される」ことが考えられる。

第 2 項 所得税の課税対象となる生命保険金

下記の図表 11 は、死亡保険金を受領した場合の課税関係を示した図表であり、図表 12 は、満期保険金及び解約返戻金を受領した場合の課税関係を示した図表である。

本項では、死亡保険金、満期保険金及び解約返戻金のそれぞれの性質を踏まえ、所得課税方法を確認する。

(1) 死亡保険金

死亡保険の特徴としては、「生命保険における基本的な保障の一つである死亡保障を目

⁹⁷ 末永英男「最高裁判決『長崎年金二重課税事件』」税務弘報 58 巻 11 号 121 頁(2010)。

⁹⁸ 同上,121 頁。

⁹⁹ 金子宏『租税法 第 24 版』700 頁(弘文堂,2021)。

¹⁰⁰ 水野忠恒『大系租税法 第 3 版』173 頁(中央経済社,2021)。

¹⁰¹ 同上,173 頁。

的とした死亡保険は、そのほとんどが遺族等の生活保障を目的としている。それは、最も小さな共同体である家族における生活保障のための工夫の一つである。それは、自己の利益というよりはむしろ共同体を構成する他者、すなわち遺族等のためのものである。」

¹⁰²とされており、生命保険の正に「保障機能」が発現されたものであると言える。

図表 11 から、生命保険商品の性質は考慮されず、保険料負担者と保険金受取人が同一人であれば、死亡保険金を一時金で受領した場合は一時所得に、年金型で受領した場合は雑所得として所得課税される。

【図表 11】死亡保険金を受け取ったとき ¹⁰³

1 死亡保険金の課税			
交通事故や病気などで被保険者が死亡し、保険金受取人が死亡保険金を受け取った場合には、被保険者、保険料の負担者及び保険金受取人が誰であるかにより、所得税、相続税、贈与税のいずれかの課税の対象になります。			
死亡保険金の課税関係の表			
被保険者	保険料の負担者	保険金受取人	税金の種類
A	B	B	所得税
A	A	B	相続税
A	B	C	贈与税

【図表 11 続き】

2 所得税が課税される場合
所得税が課税されるのは、上記1の表のように、保険料の負担者と保険金受取人とが同一人の場合です。この場合の死亡保険金は、受取の方法により、<u>一時所得</u>又は<u>雑所得</u>として課税されます。 (1) 死亡保険金を一時金で受領した場合 死亡保険金を一時金で受領した場合には、<u>一時所得</u>になります。 一時所得の金額は、その死亡保険金以外に他の一時所得がないとすれば、受け取った保険金の総額から既に払い込んだ保険料又は掛金の額を差し引き、更に一時所得の特別控除額50万円（50万円を差し引く前の金額が50万円より少ない場合は、その残額）を差し引いた金額です。課税の対象になるのは、その金額を更に1/2にした金額です。 (2) 死亡保険金を年金で受領した場合 死亡保険金を年金で受領した場合には、公的年金等以外の<u>雑所得</u>になります。 雑所得の金額は、その年中に受け取った年金の額から、その金額に対応する払込保険料又は掛金の額を差し引いた金額です。 なお、年金を受け取る際には、原則として所得税が源泉徴収されます。（詳細は、<u>コード1610</u>を参照してください）。

¹⁰² 武田久義「生命保険事業における質的变化」桃山学院大学経済経営論集 47 巻 2 号 121 頁(2005)。

¹⁰³ 国税庁「死亡保険金を受け取ったとき」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1750.htm>

(最終閲覧日：2021 年 12 月 6 日)。

(2) 満期保険金

満期保険金の性質は、「被保険者が満期まで生存していれば満期保険金が支払われ、これは生存しているというリスクの発現による損失の補てんであるというのが保険契約法上の説明である。しかし、経済的実質においては貯蓄の払戻という意味合いが強いものである。」¹⁰⁴とされる。また、「生命保険商品の満期保険金の経済的実質は、その引き出しが単に保険事故に連動しているだけの貯蓄(投資)と観念し得るのである。」¹⁰⁵とされており、満期保険金が貯蓄性を有するとされる根拠であると言えよう。

図表 12 から、生命保険商品の性質は考慮されず、保険料負担者と保険金受取人が同一人であれば、満期保険金を一時金で受領した場合は一時所得に、年金型で受領した場合は雑所得として所得課税される。

(3) 解約返戻金

生命保険契約の解約請求権は保険契約者の専属権であり、解約返戻金は保険契約者が受け取ることになっている¹⁰⁶ため、満期生存又は死亡という保険事故を待たず、保険契約者の解約行為により、生命保険金を遺族ではなく、保険契約者が受領することが可能となる。

そもそも、解約返戻金の性質は「生命保険では、保険数理に基づいて将来の保険給付義務の履行のために必要な資金を保険料の中から保険料積立金として積み立てるという仕組みがとられ、保険契約者はいつでも保険契約を解約して保険料積立金を基礎に計算される解約返戻金の払戻を受けることができる。このことは、保険契約者はいつでも現金化できる預金をもっているのと近似する状態にあることを意味する。」¹⁰⁷とされる。さらに、「保険事故発生による保険金支払は不確定だが、解約返戻金の存在する保険契約については、保険契約者は何時でも任意に保険契約を解約し解約返戻金の支払を受けることが出来る。そのような保険契約の保険契約者にとって生命保険は貯蓄機能の面で銀行の預金と競合関係にあるといえる。」¹⁰⁸ともされている。解約返戻金は、保険事故によらず、保険契約者が自らの意志に基づく解約行為により計画的に生命保険金を受領することが出来るため、満期保険金と同様、解約返戻金においても、貯蓄性を有するとされる根拠であると言える。

¹⁰⁴ 山下友信『保険法(上) 初版』33-34 頁(有斐閣,2018)。

¹⁰⁵ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 495 頁(2009)。

¹⁰⁶ 國崎裕『生命保険 第5版』300 頁(東京大学出版会,1977)。

¹⁰⁷ 山下友信『保険法(上) 初版』34 頁(有斐閣,2018)。

¹⁰⁸ 辻美枝「生命保険会社と課税」税法学 555 号 99-100 頁(2006)。

図表 12 から、生命保険商品の性質は考慮されず、保険料負担者と保険金受取人が同一人であれば、解約返戻金を一時金で受領した場合は一時所得に、年金型で受領した場合は雑所得として所得課税される。

この生命保険金に対する課税は、「満期保険金や解約返戻金等の収益が、保険料の運用成果と見うる場合がありうる」との指摘もあることから、所得の性質というよりも受取方法で所得区分を判定することになっている現行の取扱いには再検討の余地があると思われる。」¹⁰⁹とされ、「養老保険は預貯金に近似した商品として説明されて販売されているところであり、変額保険など更に貯蓄(投資)性を強めた商品も多数見られる現状を考えれば、すべての一時金等を一律に取り扱うことに疑問なしとはしない。」¹¹⁰と問題視されている。

所得区分の判定においては、定額保険や変額保険といった生命保険商品の性質は考慮されず、生命保険金の受取方法によって、一律に一時所得又は雑所得として取り扱われている。

【図表 12】生命保険契約に係る満期保険金等を受け取ったとき¹¹¹

1 満期保険金等の課税

生命保険契約の満期や解約により保険金を受け取った場合には、保険料の負担者、保険金受取人が誰であるかにより、所得税、贈与税のいずれかの課税の対象になります。

満期保険金等の課税関係の表

保険料の負担者	保険金受取人	税金の種類
A	A	所得税
A	B	贈与税

なお、一時払養老保険等で保険期間等が5年以下のもの及び保険期間等が5年超で5年以内に解約されたものは、源泉分離課税が適用され、源泉徴収だけで課税関係が終了します(詳細は、[コード1520](#)を参照してください)。

¹⁰⁹ 上田正勝「個人の生命保険契約に基づく一時金・年金に係る所得金額の計算について」税大論叢 69 号 224 頁(2011)。

¹¹⁰ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 478 頁(2009)。

¹¹¹ 国税庁「生命保険契約に係る満期保険金等を受け取ったとき」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1755.htm>

(最終閲覧日：2021 年 12 月 6 日)。

【図表 12 続き】

2 所得税が課税される場合

所得税が課税されるのは、上記1の表のように、保険料の負担者と保険金受取人とが同一人の場合です。この場合の満期保険金等は、受取の方法により、一時所得又は雑所得として課税されます。

(1) 満期保険金等を一時金で受領した場合

満期保険金等を一時金で受領した場合には、一時所得になります。

一時所得の金額は、その満期保険金等以外に他の一時所得がないとすれば、受け取った保険金の総額から既に払い込んだ保険料又は掛金の額を差し引き、更に一時所得の特別控除額50万円を差し引いた金額です。課税の対象になるのは、この金額を更に1/2にした金額です。

(2) 満期保険金を年金で受領した場合

満期保険金を年金で受領した場合には、公的年金等以外の雑所得になります。

雑所得の金額は、その年中に受け取った年金の額から、その金額に対応する払込保険料又は掛金の額を差し引いた金額です。

なお、年金を受け取る際には、原則として所得税が源泉徴収されます(詳細は、コード1610を参照してください)。

第2節 源泉分離課税の対象となる金融類似商品

第1項 金融類似商品の概要と趣旨

生命保険金を一時金で受領した場合は、一時所得に該当し、総合課税により所得税額を計算することとなるが、全てが一律に取り扱われているわけではない。

昭和62年度税制改正により、生命保険金が「金融類似商品」に該当する場合、所得区分は一時所得として、所得税率15%(復興特別所得税除く)による源泉分離課税が適用され、源泉徴収だけで課税関係が終了する。

金融類似商品の導入前においては、経済的性質が預貯金の利子に類似している所得として、抵当権の利息や一時払養老保険の解約保険金の差益等の収益があるが、これらは、雑所得(抵当権)ないし一時所得(一時払養老保険)であり、源泉徴収の対象とはなっていなかった¹¹²。さらに、一定金額以下であれば申告不要の適用が受けられたり、一定額の特別控除(一時所得、譲渡所得)を受けることができるので、利子所得と比べて相対的に有利に取り扱われることとなっていた¹¹³。

そこで、所得分類上は利子所得ではないが、金融資産の選択に対する税制の中立性を確保するため、これらの収益に対しても、利子所得の場合と同一の税率で一律源泉分離課

¹¹² 水野忠恒『所得税の制度と理論-租税法と私法論の再検討- 初版』185頁(有斐閣,2006)。

¹¹³ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』290頁(一般財団法人蔵財務協会,2019)。

税を行うこととされ¹¹⁴、他の金融商品における利子所得との税制の中立性を考慮すべく、金融類似商品が導入された。

次に、税制調査会答申から、この金融類似商品の立法趣旨を確認する。

<税制調査会「昭和 61 年 10 月 税制の抜本的見直しについての答申」57 頁(1986)>

近年、利子所得とされていない金融商品又は金融類似商品の残高の伸びが著しくなっている。背景としては、これらの商品の利回りが高いこと等も挙げられるが、その所得が一時所得、譲渡所得、雑所得等に区分されているために、これら所得区分に係る特別控除、申告不要の制度の適用を受けることにより、税制上、相対的に有利に取り扱われているということが影響している点是否定し難い。これら商品に対する課税の在り方については、利子所得等に対する課税のあり方との権衡に留意しつつ、市場における実態に即応して、所得区分の見直し、特別控除の適用対象の見直しを図り、適正な課税に努めるほか、それを担保するために捕捉面においても、源泉徴収制度の導入、支払調書の提出、税務当局の資料収集について金融機関等に協力を求めうる制度の導入等を図る必要があるものと考える。

金融資産の多様化、債券化(セキュライゼーション)に伴い、本来、利子所得として課税されるべき収益が中途売却に伴ってキャピタル・ゲイン化することから、事実上、課税を免れる状態が見受けられる。この傾向は、特に、利子の計算期間が一年を超える長期となっている商品や、満期に収益を一括して支払うこととしている商品に係る場合、あるいは利子(収益)の支払時点において最終保有者に対し源泉徴収が行われていない場合において、顕著に現れていることから、これら商品の中途売却益に係る課税のあり方、最終保有者に対する源泉徴収のあり方について、広く検討を行うことが必要であると考える。

<税制調査会「昭和 61 年 12 月 昭和 62 年度の税制改正に関する答申」6 頁(1986)>

利子所得とされていない金融類似商品等に係る収益に対する課税については、金融資産に係る選択を攪乱しないようにする見地から利子所得への課税と権衡のとれた課税方式を採ることが必要であり、基本的に 20%(国 15%、地方税 5%)の税率による源泉分離課税を採用することが適当である。

この課税方式は、所得税が基本とする総合累進課税方式とは全く異なる課税方式であることから、一時金等に対する課税においても、他の金融所得との課税の中立性の確保の観点から、源泉分離課税制度の導入が検討されてしかるべきである¹¹⁵。上記の税制調査会の答申を確認しても、経済的性質が利子所得に近似しており、他の金融商品における利子所得との課税上の中立性を確保することが金融類似商品導入の趣旨であると言える。

しかし、金融商品という形式のみに着目して源泉分離課税制度を導入したとすれば、

¹¹⁴ 金子宏『租税法 第 24 版』224 頁(弘文堂,2021)。

¹¹⁵ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 547 頁(2009)。

我が国の所得税が基礎とする累進税率による課税ベースは縮小し、その結果、垂直的公平が十分に保てなくなる恐れがある¹¹⁶ことから、金融類似商品の導入は、課税の公平性との均衡を図りつつ、慎重になされるべきとの見解もある。

その実質は利子所得と同様の性質を有しているが、基本となる契約関係が異なることから、それぞれ雑所得、一時所得又は譲渡所得とされる¹¹⁷ため、この源泉分離課税措置は、所得税率のみを利子所得と同様に調整していると言える。この点に関して、「税率を利子所得と同一に調整するという対症療法的措置が講じられてきた。」¹¹⁸との表現で指摘されている。

すなわち、金融類似商品は、経済的性質が利子所得に近似しているが、利子所得とされていない金融商品等に対して、利子所得と同一の税率で源泉分離課税を行うことで、他の金融商品との課税上の中立性に配慮したものである。しかし、この金融類似商品による源泉分離課税措置は、第1章で確認したように、時代の変遷により生命保険契約が多様化し、生命保険の性質が変化していることを踏まえ、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目して課税方法が講ぜられていると言えるのであろうか。

現行においては、一時払養老保険や一時払変額保険における満期保険金及び解約返戻金が金融類似商品の判定対象要件を満たした場合のみ、源泉分離課税が講ぜられるが、「保険には死亡や病気などへの備えという機能がある。例えば死亡保険金についてまで、他の金融所得との中立性を強く求める必要はないと考えられる。一方、満期保険金や解約返戻金等の収益が、満期時又は解約時までの保険料の運用成果と見うる場合については、他の金融所得との中立性を確保する観点から、金融所得として20%の税率での分離課税の対象とすることを検討すべきである。」¹¹⁹との見解もあり、生命保険の本来的な性質に着目して、課税方法を見直すべきともされている。

次項において、金融類似商品の判定対象要件を確認し、その要件の根拠を検討する。

¹¹⁶ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 548 頁(2009)。

¹¹⁷ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』290 頁(一般財団法人蔵財務協会,2019)。

¹¹⁸ 酒井克彦「いわゆる金融商品の損失等を巡る課税上の問題-金融商品を巡る個人所得課税についての若干の立法論的提言-」税大論叢 41 号 448 頁(2003)。

¹¹⁹ 税制調査会金融小委員会「金融所得課税の一体化についての基本的考え方」

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2004/pdf/160615a.pdf>(最終閲覧日:2021 年 12 月 13 日)。

第2項 金融類似商品の判定対象要件の根拠

金融類似商品の要件として、次の3要件をすべて満たす場合、「金融類似商品」に該当する(所得税法174条8号,所得税法施行令298条5項,同条6項,同条7項)¹²⁰ことから、各要件の根拠を検討する。

1. 保険期間(所得税法174条8号)

5年以下(保険期間が5年を超える契約で契約日から5年以内に解約されたものを含む)

2. 払込方法(所得税法施行令298条5項)

一時払または(ア)、(イ)のいずれかに該当するもの

(ア)契約日から1年以内に保険料総額の50%以上を払い込む方法

(イ)契約日から2年以内に保険料総額の75%以上を払い込む方法

3. 保障倍率(所得税法施行令298条6項)

次の(ア)、(イ)のいずれにも該当するもの

(ア)次の金額の合計額が満期保険金額の5倍未満

- ・災害死亡保険金
- ・疾病または傷害による入院・通院給付日額に支払限度日数を乗じて計算した金額

(イ)普通死亡保険金額が満期保険金額の1倍以下

金融類似商品の要件の「1. 保険期間」の根拠は、「保険期間が短く、死亡発生率も低いと見込まれることから、高利回りの商品となり貯蓄商品的な性格が強いと認められ、利子所得と同様の課税を行うこととされた」¹²¹との見解や、「保険期間が短ければ短いほど死亡の危険は小さくなるため満期保険金を得る確率は高くなり」¹²²とされており、この「保険期間」の要件は、貯蓄性が高い生命保険金を抽出する要件であると言える。

この「保険期間」の境界を5年とする根拠を確認する。利子所得と同様の源泉分離課税が採用された昭和62年度税制改正前の見解であるが、「一時払養老保険の満期保険金の一時所得課税については、配当率の引下げより、最低5年超とか、最低10年以上のものに限る等の検討の必要性が示唆されるであろう。」¹²³とされている。

一時所得課税は、数十年間にわたり発生した運用益が、給付時に一時に実現し、自由

¹²⁰ 公益財団法人生命保険文化センター「税金に関するQ&A 満期保険金などが源泉分離課税になる場合は？」https://www.jili.or.jp/knows_learns/q_a/tax/tax_q5.html (最終閲覧日：2021年12月6日)。

¹²¹ 辻美枝「変額保険をめぐる所得税法上の問題点」関西大学大学院・法学ジャーナル74号355頁(2003)。

¹²² 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢61号521頁(2009)。

¹²³ 吉牟田勲「生命保険をめぐる課税上の諸問題-アメリカ等の生活課税の最近の改正にふれつつ-」生命保険経営54巻3号19頁(1986)。

に自己の処分可能な所得となるので、退職所得や譲渡所得と全く同じに、所得税が累進税率であるため、高すぎる負担となるので、調整課税する制度である¹²⁴。本来、前提とする所得金額によるが、8%の利子率で、20分20乗課税の簡便的な代替法といわれている¹²⁵ことから、運用益が蓄積される期間は当時において20年程度が想定されることになる。

また、2分の1課税が認められている譲渡所得は、5年以上の保有期間が必要なことが法定されている¹²⁶ことから、本来、一時所得は数十年間にわたっての運用益が一時に発生し、累進税率で税負担が負荷となるため、2分の1課税するという前提に立てば、期間が5年又は10年程度は、本来の一時所得として想定される期間より短期であると判断することができる。

「2.払込方法」の要件の根拠を確認する。第1章第3節第1項で確認したように、貯蓄保険料は保険者によって保険料積立金において積み立てられ、運用・管理される。生命保険契約の貯蓄部分はその他の貯蓄形態と同様に利子所得を生じている¹²⁷ことから、保険料積立金において貯蓄保険料が保険者によって運用・管理されることは預金等と同様に、新たな付加価値として利子部分を生み出していると言える。

すなわち、この貯蓄保険料が一時払いされると、保険料積立金が一時に積み立てられることになるため、貯蓄性が後押しされると言えよう。

また、「3.保障倍率」の要件の根拠を確認する。死亡保険金の満期保険金に対する割合が低いほど保障的要素が小さく貯蓄的要素の強い商品になることから、生命保険商品の中からより貯蓄性の高い商品を抽出するために設けられた要件である¹²⁸。この保障倍率要件も、貯蓄性の高い生命保険金を抽出する要件であると言える。

すなわち、この金融類似商品の判定対象の3要件は、いずれも貯蓄性の高い生命保険金を抽出する要件である。

金融類似商品は、他の金融商品における利子所得との課税上の中立性に配慮し、保険期間等の生命保険契約の形式面による判定対象要件により、貯蓄性の高い生命保険金を抽出しているが、その判定対象要件は、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性の高い生命保険金が抽出されている要件と言えるであろうか。

第1章で確認したように生命保険契約の多様化により、従来からの伝統的な生命保険で

¹²⁴ 吉牟田勲「生命保険をめぐる課税上の諸問題-アメリカ等の生活課税の最近の改正にふれつつ-」生命保険経営 54 巻 3 号 18 頁(1986)。

¹²⁵ 同上,18 頁。

¹²⁶ 同上,18 頁。

¹²⁷ 水野忠恒「生命保険税制の理論的課題(上)」ジュリスト 753 号 112 頁(1981)。

¹²⁸ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 521 頁(2009)。

ある定額保険とは異なる性質を有すると考えられる変額保険がわが国にも導入され、時代の変遷により、生命保険の性質に変化が生じていると考えられる。それゆえ、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性を有するか否かを検討し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理する必要がある。

第 3 節 小括

本章では、租税法上における生命保険金の課税方法の確認を行い、金融類似商品の導入経緯や要件の根拠の検討を行った。

生命保険金を受領する場合は、相続税、贈与税又は所得税のいずれかにより課税されることとなる。保険料負担者と保険金受取人が同一人であれば、生命保険金を一時金で受領した場合は一時所得に、年金型で受領した場合は雑所得として所得課税され、生命保険商品の性質は考慮されず、生命保険金の受取方法によって所得区分が一律に分類されている。

しかし、生命保険金が金融類似商品に該当する場合には、利子所得と同一の税率で一律に源泉分離課税が講ぜられる。

金融類似商品は、他の金融商品における利子所得との課税上の中立性に配慮し、保険期間、払込方法及び保障倍率の 3 要件という生命保険契約の形式面による判定対象要件により、貯蓄性の高い保険金を抽出しているが、その判定対象要件は、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性を有する生命保険金が抽出されている要件と言えるであろうか。

第 1 章で確認したように、従来からの伝統的な生命保険である定額保険とは異なる性質を有すると考えられる変額保険等が導入され、生命保険契約が多様化し、生命保険の性質に変化が生じていることが想定される。それゆえ、生命保険商品の性質は考慮されず、生命保険金の受取方法によって一律に分類される所得区分を見直すべきである。さらに、その生命保険の性質の変化を金融類似商品の規定に適格に反映させる必要があることから、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性を有するか否かを検討し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理する必要があると考える。

そこで、次章では、従来からの伝統的な定額保険とは異なる性質を有すると考えられる変額保険の性質を検討することで、生命保険金の所得区分の見直し及び生命保険の性質の変化を金融類似商品の規定に適格に反映させるための一助とする。

第 3 章 変額保険の一般化と性質

かかる第 2 章では、生命保険契約が多様化し、生命保険の性質に変化が生じていることが想定されるにも関わらず、生命保険金の所得区分判定及び金融類似商品の判定対象要件は、生命保険商品の性質は考慮されず、生命保険の性質の変化が反映されていないことを述べた。それゆえ、生命保険商品の性質は考慮されず、生命保険金の受取方法によって一律に分類される所得区分を見直すべきである。さらに、その生命保険の性質の変化を金融類似商品の規定に適格に反映させる必要があることから、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性を有するか否かを検討し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理する必要があると考える。

変額保険の性質が、従来からの伝統的な生命保険である定額保険と明らかに異なる生命保険であれば、所得税法上において、一律に一時所得として分類されることは疑問である。さらに、変額保険が貯蓄性が高い生命保険商品であると認められるなら、その変額保険の本来的な性質に着目し、所得区分を見直し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理することに意義はあると考える。

本章では、その変額保険のわが国への導入から現在までの沿革を確認し、変額保険の性質を検討する。

第 1 節 我が国への導入から現在までの沿革

欧米では、変額生命保険は、決して新しい保険商品ではなく、インフレーションの進行による保険給付額の実質的目減りを防止する商品として、1950 年代から存在してきた¹²⁹。

この変額保険の日本への導入にあたって保険審議会において取り上げられる中で、昭和 47 年 6 月の答申において、「近年欧米主要諸国において実施をみているいわゆる変額保険は、かならずしもインフレ・ヘッジの本質を持つ商品ではないが、経済成長に伴う資産運用成果を契約者に還元するための一方策として検討に値するものと認められ、また、今後における老後生活保障のニーズの増大、個人金融資産選好の多様化等に伴う保険需要にできるだけ即応していくことが当面の課題であると思われる。」¹³⁰と変額保険の社会貢献性を認めている。留意事項として、「一般定額保険と変額保険とは、保険商品としてそれぞれの特質をもつものであり、従来からの定額保険は、安定的な定額保障を確保する点でその意義は今後ともいささかも失われるものではない。」¹³¹とされ、定額保険と変額保険はそれぞれ異なる性質を有していることが述べられている。

¹²⁹ 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953 号 65 頁(1990)。

¹³⁰ 武田久義「生命保険会社の経営破綻(4)」桃山学院大学経済経営論集 46 巻 3 号 324 頁(2004)。

¹³¹ 同上,324-325 頁。

さらに、昭和 47 年 11 月答申において、変額保険は、従来の定額保険と異なり、投資リスクを契約者が負うものであるので、契約者に誤解と不必要な混乱とが生ずることのないよう、商品の性格・内容の周知、販売に従事する外務員の教育訓練、不当な勧誘活動の防止等につき、十分の配慮を払うべき¹³²とされている。変額保険の投資リスクは保険契約者に帰属する点が、従来からの伝統的な生命保険である定額保険とは異なる。

その後、変額生命保険が昭和 61 年にわが国に導入されたのは、インフレーションとか、既存の保険商品の魅力喪失によって生命保険会社からの資金流失が生じているとかの、差し迫った事情によるものではなく、国民のニーズの多様化に応じた商品種類の多様化、あるいは、金融の自由化・国際化への対応といった、一般的理由に基づくものである¹³³。

昭和 61 年より変額保険の発売が開始され、その後のバブル景気を背景に相続税対策として保険契約者が銀行融資を受けて保険料を支払う融資一体型¹³⁴として発売された。平成 2 年以降はバブル経済の崩壊に伴う運用実績の極端な低迷により、解約返戻金により銀行融資の元利金を完済することができず、損失を被った保険契約者が、保険会社および銀行に対し損害賠償を求める訴訟が多数提起された¹³⁵社会的背景もある生命保険である。

図表 1 より、変額保険の新契約高は、2018 年度は 2.3 兆円(全体の 3.2%)、2019 年度は 2.7 兆円(全体の 5.0%)、2020 年度は 3.5 兆円(全体の 7.4%)となっており、変額保険の契約高は直近 3 年間で増加、全体に占める割合も上昇していることから、変額保険が生命保険商品の中でもニーズが高まっている。

2017 年後半から 2019 年にかけては主力商品が「円建て保険」から「外貨建て保険」にとって代わった。アメリカ金利の低下で販売するのが難しくなり、さらにコロナ禍による営業自粛も加わって販売額が減少するに至り、世界的低金利の影響もあることから、生命保険会社は「外貨建て保険」から「円建て保険」に再び舵を切ったことが、変額保険が販売を伸ばしている背景である¹³⁶。すなわち、変額保険がわが国において導入されて約 35 年が経過し、ここ数年においても生命保険商品としてニーズが高まっていることから、生命保険商品として変額保険が一般化していると言えよう。

¹³² 武田久義「生命保険会社の経営破綻(4)」桃山学院大学経済経営論集 46 巻 3 号 327 頁(2004)。

¹³³ 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953 号 65 頁(1990)。

¹³⁴ 矢田公一「最近の生命保険商品の動向と課税上の取扱いに関する一考察・変額保険、ユニバーサル保険などを中心に」税大ジャーナル 21 号 119 頁(2013)。

¹³⁵ 田澤元章「変額保険の勧誘と説明義務」山下友信ほか編『保険法判例百選 初版』116 頁(2010)。

¹³⁶ 東洋経済オンライン「人気急上昇の『変額保険』に潜む意外な落とし穴(2020 年 12 月 13 日)」<https://toyokeizai.net/articles/-/393946> (最終閲覧日：2021 年 12 月 17 日)を参照。

第 2 節 変額保険の特異性

第 1 項 変額保険の定義

変額保険は、養老保険または終身保険の形をとるものの、保険会社が保証するのは一定額の死亡保険金(基本保険金額)だけであり、満期保険金(終身保険の場合は死亡保険金)や解約返戻金は、保険料積立金の運用実績に応じて変動するという保険商品¹³⁷である。

保険契約者から払い込まれる保険料中の保険料積立金を、特別勘定としてもっぱら上場有価証券への投資等によって運用し、その運用実績にしたがって保険金額・解約返戻金額(保険給付額)を変動させることを内容とする生命保険契約である¹³⁸。

裁判例においても、東京地裁令和元年 5 月 23 日判決(LEX/DB25581756)では、「変額保険とは、顧客の保険に関わる資産を主に株式や債券などの有価証券に投資し、その資産の運用実績に応じて保険金額や解約返戻金などが変動する保険をいう。保険会社は、定額保険に関する勘定(一般勘定)とは別の勘定(特別勘定)を設けて、変額保険にかかわる資産を運用し、運用の成果が上がれば受け取る保険金や解約返戻金などの額が大きくなる。一方で経済、金融事情の悪化などにより資産運用で期待した成果が上がらない場合は、受け取る保険金額や解約返戻金額は小さくなる」と述べており、変額保険が有する貯蓄機能の高さを裏付けるものである。

しかし、変額保険にも定額保険と同様に、死亡保険金が存在し、保険者による基本保険金額の最低保証が付与されていることから、残された遺族に対する生活保障としての「保障機能」を有していると言えよう。

また、変額保険は、定額保険に無い特徴として、特別勘定において資産を運用し、その運用実績が保険給付額に反映されるため、満期解約金及び解約返戻金は、生命保険金が増減することから、「貯蓄機能」が高いと言える。すなわち、変額保険は「保障機能」と「貯蓄機能」の 2 つの側面を有する生命保険商品である。

また、第 1 章では、保険法 2 条 8 号において「生命保険契約」は生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取扱われている規定ぶりであることを述べたが、変額保険がこの「生命保険契約」に該当する根拠を検討する。変額保険が導入されるにあたって、3 つの計算基礎率(予定死亡率・予定利率・予定事業費率)のすべてについて保険者の保証があることが保険であるための必須の要件ではなく、資産運用利率について保証がなくとも保険であることを認めてよいとされた(死亡利率について保証があることは保険の必須の要件である)¹³⁹ことから、変額保険は、予定死亡率について保証をし、死亡保険金について最低

¹³⁷ 山下友信『保険法 第 4 版』36-37 頁(有斐閣,2019)。

¹³⁸ 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953 号 66 頁(1990)。

¹³⁹ 山下友信『保険法(上) 初版』36 頁(有斐閣,2018)。

保証がなされている¹⁴⁰。すなわち、保険業法上、変額保険は生命保険事業の範疇にあるといえる¹⁴¹ことから、貯蓄機能が中核である変額保険であっても、死亡保険金には保険者による基本保険金額の最低保証が付与されていることが、「生命保険契約」に該当する根拠であると言えよう。

第2項 変額保険の特別勘定による資産運用

変額保険の特徴として、満期保険金や解約返戻金に対しては、基本保険金額が保険者によって最低保証が付与されず、特別勘定により資産を運用し、その実績が保険給付額に反映されることが挙げられる。

この特別勘定が設けられた経緯としては、「定額保険については、資産の運用実績が予定利率を下回った場合、その投資リスクを保険者が負担する。したがって利息、利益配当の取得中心の安定的資産運用がなされざるをえない。ところが変額保険については、予定利率は、その利率で資産運用がなされると保険給付額が契約時に決められた基本保険金額と一致する数字であるという意味しかなく、それを下回ることのリスクは契約者が負担する。そしてその資産運用(積立金の運用)は、資産の評価益・売却益を追求するリスクの高い方法でなされる。そうした、定額保険との資産運用方法の違い、および、運用実績を明確に他と区別して把握する必要上、変額保険の特別勘定が設けられる。」¹⁴²とされている。変額保険は投資リスクが保険契約者に帰属し、資産を積極運用するため、定額保険の一般勘定とは分離させる必要があり、変額保険の貯蓄保険料部分は一般勘定ではなく、特別勘定において運用・管理される。

一般勘定における資産運用においては、円建てで利息収入の獲得を投資目的とする公社債、貸付金、為替予約を付して実質的には円建資金とした外貨建証券等を主たる運用対象とし、一部を株式、為替予約を付さない外貨建資産、不動産等への投資にあてて収益向上を目指す、という基本方針を持つ生保会社が多いようである¹⁴³。一般勘定における資産運用は安定的な収益を確保することを投資方針としていると言え、特別勘定とは資産運用の目的が異なる。

また、裁判例においても、大阪地裁平成7年8月2日判決(LEX/DB28011096)では、「変額保険は、保険給付額が特別勘定資産の運用によって変動するという点において定額保険とはかなり異質の保険」との表現で述べられていることから、変額保険の特別勘定

¹⁴⁰ 辻美枝「変額保険をめぐる所得税法上の問題点」関西大学大学院・法学ジャーナル 74号 345頁(2003)。

¹⁴¹ 同上,345頁。

¹⁴² 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953号 66頁(1990)。

¹⁴³ ニッセイ基礎研究所『概説 日本の生命保険 1版』210頁(日本経済新聞出版社,2011)。

における資産運用により、変額保険金の変動する点で、従来からの伝統的な生命保険である定額保険とは性質が異なる点が述べられている。

昭和 61 年 9 月 26 日の通達において、この財産利用に関する更なる規制緩和が行われた。特別勘定に関する財産の利用割合の制限を、「同一会社の社債及び株式の所有は、各特別勘定資産の 10%以内とする。」等のように、特別勘定の資産運用に関しては集中投資に関する最小限度の規制を除き、全面的に規制緩和が行われることとなった¹⁴⁴。

このように、変額保険に係る特別勘定部分に関しては、基本的に生命保険会社の自己責任による自由裁量に委ねられた¹⁴⁵ことから、変額保険は投資リスクが保険契約者に帰属し、資産の運用の成果を保険契約者に還元することを目的としているため、特別勘定における資産運用の制限は緩和されていると言えよう。

特別勘定での運用は、保険契約者自らがリスクの異なる複数のファンドを選択して保険会社に運用させることができ、ファンド間の移動も保険契約者の選択により行うことができる¹⁴⁶。ソニー生命の変額保険(終身型)「バリアブルライフ」¹⁴⁷では、株式型・債券型等の 8 つの特別勘定の中から、保険契約者が保険契約締結時において、1 つないし複数の特別勘定を選択し、繰入比率を決定することが可能となっている。

変額保険の特別勘定による資産運用によって、保険給付額が変動し、投資リスクは保険契約者に帰属するという特徴から、変額保険金は貯蓄性が高いと言えよう。

第 3 項 変額保険の商品種類

(1) 終身型

一生涯の保障があり、死亡保険金は特別勘定資産の運用実績にもとづき毎月、保険金額が増減する¹⁴⁸。しかし、保険契約締結時に定めた一定額の死亡保険金(基本保険金額)は保険者によって最低保証されている。

終身型では、資産運用実績のよい場合には死亡保険金は基本保険金額を上回り、仮に実績がよくない場合でも死亡保険金として基本保険金額の支払が確保されているのである

¹⁴⁴ 武田久義「生命保険会社の経営破綻(5)」桃山学院大学経済経営論集 46 巻 4 号 53 頁(2005)。

¹⁴⁵ 同上,53 頁。

¹⁴⁶ 矢田公一「最近の生命保険商品の動向と課税上の取扱いに関する一考察-変額保険、ユニバーサル保険などを中心に-」税大ジャーナル 21 号 120 頁(2013)。

¹⁴⁷ ソニー生命「バリアブルライフ 変額保険(終身型)無配当」

<https://www.sonymlife.co.jp/examine/lineup/list/pdf/OA10.pdf> (最終閲覧日:2021 年 12 月 6 日)。

¹⁴⁸ 吉田明「変額保険」ジュリスト 1022 号 9 頁(1993)。

¹⁴⁹ことから、変額保険であっても生命保険の「保障機能」は有している。

なお、終身型であるため、保険契約の満期は当然存在しないが、保険期間の中途での解約により、解約返戻金を受領することは可能であり、(2)有期型の満期保険金と同様、保険会社による最低保証はなく、解約返戻金額が基本保険金額及び払込保険料を下回る可能性があり、いわゆる元本割れの状況が発生し得る。

(2) 有期型

有期型は死亡保障に貯蓄をミックスしたもので、満期までの被保険者死亡に対し死亡保険金が、満期まで被保険者が生存したときは満期保険金が支払われる¹⁵⁰。

有期型においても、終身型と同様、保険契約締結時に定めた一定額の死亡保険金(基本保険金額)は保険者によって最低保証されている。

これに対し満期保険金は、「保険期間満了時における特別勘定資産の運用実績にもとづいて計算される積立金額が支払われる。満期保険金には死亡保険金のような最低保証はなく資産運用がうまくいかなければその実績が直接これに反映し基本保険金額を下回ってしまうのである。」¹⁵¹とされ、死亡保険金以外の満期保険金及び解約返戻金は基本保険金額及び払込保険料を下回る可能性があり、いわゆる元本割れの状況が発生し得る。

(3) 個人年金型

平成 11 年から販売を開始した変額個人年金保険は、平成 14 年の銀行窓販解禁を契機に多くの生命保険会社が変額年金保険市場に参入し、様々な商品が販売された¹⁵²。一般的な商品に付されている最低保証機能は、次の 4 つのタイプに大別することができる¹⁵³。

①最低年金原資保証タイプ

年金支払時に所定の年金原資額を最低保証する。

②最低死亡保証タイプ

死亡時に所定の死亡給付金額を最低保証する。

③最低解約保証タイプ

解約時に所定の解約返戻金額を最低保証する。

④最低年金額保証タイプ

年金開始後も特別勘定で運用される場合に所定の年金額を最低保証する。

上記の①～④から、変額個人年金保険における保険金は、満期保険金、解約返戻金及

¹⁴⁹ 吉田明「変額保険」ジュリスト 1022 号 9 頁(1993)。

¹⁵⁰ 同上,9 頁。

¹⁵¹ 同上,9 頁。

¹⁵² 一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第 43 版』145 頁(2021)。

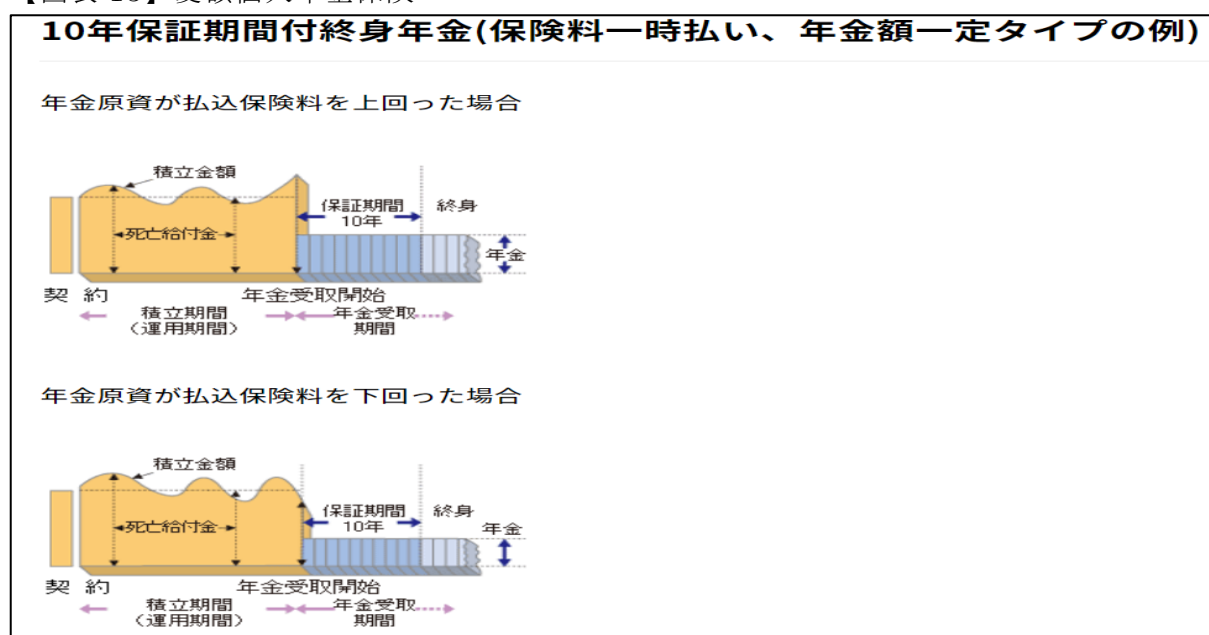
¹⁵³ 同上,145 頁。

び死亡保険金が存在する。

下記の図表 13 は、変額個人年金保険の仕組みを示した図表であり、下段の「年金原資が払込保険料を下回った場合」は、積立金額が払込保険料を下回ることを意味する。

しかし、「年金原資や年金受取総額については、最低保証のあるタイプを取り扱う会社が増加しており（最低保証のないものもあり）、解約返戻金については、多くは最低保証がなく、最低保証のあるものもあり」¹⁵⁴とされており、変額保険の個人年金型は、死亡保険金に限らず、年金原資及び解約返戻金額も最低保証を付す商品が存在する。これは、(1)終身型及び(2)有期型と異なる保証内容である。

【図表 13】変額個人年金保険 ¹⁵⁵



第 4 項 変額保険金の最低保証の有無の理論的根拠

(1) 死亡保険金を受領した場合

死亡保険金額は、基本保険金額と死亡日の属する月の変動保険金額との合計金額になる¹⁵⁶。変動保険金額は、特別勘定資産の運用実績によってマイナスになることもあるが、

¹⁵⁴ 公益財団法人生命保険文化センター「変額個人年金保険」

https://www.jili.or.jp/knows_learns/basic/kind_main/28.html (最終閲覧日：2021年12月6日)。

¹⁵⁵ 公益財団法人生命保険文化センター「変額個人年金保険」

https://www.jili.or.jp/knows_learns/basic/kind_main/28.html (最終閲覧日：2021年12月6日)。

¹⁵⁶ 辻美枝「変額保険をめぐる所得税法上の問題点」関西大学大学院・法学ジャーナル 74号 342頁(2003)。

生命保険本来の死亡保障機能を安定的に確保するため、死亡保険については基本保険金額が保証されている¹⁵⁷。この根拠として、変額保険契約がいかにもハイリスク、ハイリターンの契約であるといっても、被保険者に死亡・高度障害が発生したときに保険金額が非常に低いことになると、家計の安定を目的とする生命保険契約の制度目的にそぐわないことになるからである¹⁵⁸。

変額保険における死亡保険金は、保険者による資産の運用実績にかかわらず、基本保険金額が最低保証され、保険契約締結時において定められた基本保険金額が最低でも給付されることから、「変額保険といえども定額保険なのである。」¹⁵⁹とされ、「死亡時にのみ保険金を支払うという生命保険の古典的な姿(死亡保険)が貫かれている」¹⁶⁰とされている。

すなわち、変額保険における満期保険金及び解約返戻金は保険者による基本保険金額の最低保証は付与されないが、変額保険においても死亡保険金が存在し、かつ、死亡保険金額には保険者による基本保険金額の最低保証が付与されている点で、変額保険に「保障機能」としての特徴を見出すことができる。

(2) 満期保険金又は解約返戻金を受領した場合

満期保険金は、「保険期間満了の日における積立金額が支払われることになる。最低保証はない。」¹⁶¹とされる。解約返戻金は、次の(イ)「保険料払込年月数または経過年月数によって計算された額。基本保険金額に対応する。」と(ロ)「解約受付日の積立金額から予定責任準備金を控除した額。超過資産に当たる。」の合計額であり、定額保険の場合の解約返戻金は(イ)により計算された金額であり、この金額は保証されている¹⁶²。一方、変額保険の場合は、運用実績により(ロ)の額が増減するので、最低保証はされない¹⁶³。

満期保険金及び解約返戻金に関して、保険者による最低保証がないのは、変額保険が積立金の運用実績を保険給付額に反映させるという仕組みであるからであるが、「養老保険の満期保険金の額は、制度上、本来、満期における積立金と同額であるから、積立金の

¹⁵⁷ 辻美枝「変額保険をめぐる所得税法上の問題点」関西大学大学院・法学ジャーナル 74号 342頁(2003)。

¹⁵⁸ 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953号 67頁(1990)。

¹⁵⁹ 後藤泰二「変額保険について」西南学院大学商学論集第 37 巻第 3・4 合併号 168 頁(1991)。

¹⁶⁰ 同上,168 頁。

¹⁶¹ 辻美枝「変額保険をめぐる所得税法上の問題点」関西大学大学院・法学ジャーナル 74号 342頁(2003)。

¹⁶² 同上,342-343 頁。

¹⁶³ 同上,342-343 頁。

変動する変額保険において保険者がその最低保証をすることは概念の矛盾のようでもある。」¹⁶⁴としたうえで、「最低保証の額を、特別勘定資産の運用利回りが予定利率を大きく下回った場合を想定して低く定め、かつ一般勘定に責任準備金を設定すれば、満期保険金の最低保証制度を作ることが技術的に不可能というわけでもないであろう。」¹⁶⁵とする見解もある。しかし、変額保険販売から約 35 年が経過している現在では変額保険における満期保険金及び解約返戻金の最低保証は設けられていない。

第 5 項 変額保険の 2 つの性格

変額保険の性格として、「証券投資信託的性質説(積極説)」と「生命保険説(消極説)」の 2 つの学説がある¹⁶⁶。

(1) 証券投資信託的性質説(積極説)

この学説は、保険としての性格を肯定しつつも、むしろ投資としてとらえる見解である¹⁶⁷ことを特徴とする。

保険料積立金は主として上場有価証券(しかも株式が中心)で運用されるため、株式相場の変動に応じて満期保険金や解約返戻金も大きく変動することになり、その経済的実質は、基本保険金額の支払保証がついた株式投資信託といってもよい¹⁶⁸とされる。さらに、法形式としては確かに保険ではあるが(保険法 2 条 1 号・8 号)、その経済的な実質からみれば投資性が濃厚であって、いわば保険の衣をまとった投資信託ともいうべき存在である¹⁶⁹とされている。変額保険は「生命保険」の一種ではあるが、特別勘定において株式等によって資産運用がなされ、保険料積立金の運用実績に応じて満期保険金と解約返戻金が増減する点で、投資信託と経済的性質が類似していると言える。

さらに、人の生死を保険事故とする生保商品ではあるが、保険契約者の選択により、保険事故発生時の保険金としての給付を待たずに、投資信託に類する又は定期預金に類するものとしての払戻を受けることができるというべきであろう¹⁷⁰とされる。解約返戻金の解約請求権は保険契約者の専属権であることから、変額保険における解約返戻金に関し

¹⁶⁴ 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953 号 67 頁(1990)。

¹⁶⁵ 同上,67 頁。

¹⁶⁶ 辻美枝「変額保険と課税」日本税務研究センター・第 26 回入選論文集 3-4 頁(2003)。

¹⁶⁷ 同上,3 頁。

¹⁶⁸ 山下友信『保険法 第 4 版』36-37 頁(有斐閣,2019)。

¹⁶⁹ 高田晴仁「変額保険契約の継続中における損害賠償請求」山下友信ほか編『保険法判例百選』119 頁(2010)。

¹⁷⁰ 矢田公一「最近の生命保険商品の動向と課税上の取扱いに関する一考察-変額保険、ユニバーサル保険などを中心に-」税大ジャーナル 21 号 129 頁(2013)。

ては、保険契約者自らが投資信託に類似した生命保険金を受領することができる。

すなわち、保険料積立金は主として株式中心で運用され、株式相場の変動に応じて満期保険金や解約返戻金も大きく変動する点から、変額保険は経済的性質が投資信託と類似しており、「貯蓄機能が中核である」ことが特徴と言えよう。

(2) 生命保険説(消極説)

この学説は、機能面に着目し、変額保険の本来の保障機能及び保険契約の長期性を重視する¹⁷¹ことを特徴とする。

変額保険は、ある程度のストックを有する契約者が将来のインフレ対応として、あるいは長期的パフォーマンスを楽しみつつ生活保障の中に組み込むべき保険¹⁷²であり、投資その他の金融商品としてではなく、あくまでも保険本来の保障を主目的とするインフレに強い保険商品として捉えるべきである¹⁷³ことを根拠としている。

変額保険は保険に固有の機能である保障を基本としつつ、準備金の運用成果を保険給付額に反映させることによって、保険給付の実質価値を維持することに本来の意義があるのであり、したがって、投資信託等とは本質的に制度的意義を異にするものである¹⁷⁴。変額保険にも死亡保険金が存在し、死亡保険金額は保険者による資産の運用実績にかかわらず、基本保険金額が保険者によって最低保証されることに意義を見出している。

変額保険の意義は、「あくまで保険に固有の機能である遺族保障、老後保障を基本」¹⁷⁵としていることから、「変額保険の場合は、投資危険が契約者に帰属するとはいえ、運用成果が安定性を逸脱して、過度に乱高下するのは問題であり、逆に運用成果の短期的な変動によって、解約が続出するような事態も、もともとの変額保険の趣旨から好ましい現象ではない。」¹⁷⁶とされる。変額保険における解約返戻金に関して、過度な差益又は差損が発生することは、変額保険の趣旨から離れた異質な状態であると言える。

また、変額保険と投資信託の相違点として次の①～③の3点を掲げている先行研究がある¹⁷⁷。

¹⁷¹ 辻美枝「変額保険と課税」日本税務研究センター・第26回入選論文集4頁(2003)。

¹⁷² 古瀬政敏「アメリカ生保会社の商品革命がもたらした光と影-わが国生保業界への示唆-」保険学雑誌520号58頁(1988)。

¹⁷³ 辻美枝「変額保険と課税」日本税務研究センター・第26回入選論文集4頁(2003)。

¹⁷⁴ 武田久義「生命保険会社の経営破綻(4)」桃山学院大学経済経営論集46巻3号316頁(2004)。

¹⁷⁵ 堺雄一「変額保険と資産運用」保険学雑誌518号55頁(1987)。

¹⁷⁶ 同上,56頁。

¹⁷⁷ 柴田忠男『生命保険-その仕組みから厚生年金基金まで- 第3版』210-211頁(晃洋書房,1997)。

①投資信託が 4～5 年といった比較的短期の契約であるのに対して、変額保険は長期の生命保険契約である。

②変額保険は生命保険契約であるから、死亡事故に際しては積立金あるいは払込済保険料をはるかに上回る金額が保険金として支払われる。

③投資信託には元本保証がまったくないのに対して、変額保険では死亡保険金に関する限り基本保険金額が保証されている。

すなわち、変額保険にも死亡保険金が存在し、死亡保険金額は、保険者による資産の運用実績にかかわらず、基本保険金額が保険者によって保証され、保険契約締結時において定められた基本保険金額が最低でも給付されることから、生命保険本来の「保障機能」を有することが特徴であり、この点は定額保険の機能と同様である。

しかし、特別勘定において株式等により運用された結果の運用実績が保険給付額に反映され、資産運用の仕組みは投資信託と同様の機能を有し、変額保険における満期保険金及び解約返戻金は変動することに加えて、投資リスクが保険契約者に帰属するため、変額保険は「貯蓄機能が中核」と言えよう。保障機能が中核で、貯蓄機能は本来的にはあくまでも随伴的なものであった定額保険とは異なり、ここに変額保険の特異性を見出すことができる。

第 3 節 小括

本章では、変額保険の導入経緯や、変額保険の性質を検討することにより、変額保険が定額保険とは異なる特異性を有する生命保険であることを述べた。

変額保険は定額保険と同様、満期保険金、解約返戻金及び死亡保険金が存在するが、死亡保険金は基本保険金額が最低保証されており、残された遺族等の生活保障を目的とするため、「保障機能」を有するという点では、定額保険と同様である。

しかし、変額保険における満期保険金及び解約返戻金は、特別勘定による保険料積立金の運用実績に応じて生命保険金の変動し、保険者による基本保険金額の最低保証は付与されない。

すなわち、変額保険は、特別勘定において株式等により運用された結果の運用実績が保険給付額に反映されるため、①満期保険金及び解約返戻金は、保険金額が変動することに加えて、投資リスクが保険契約者に帰属することから、「貯蓄機能が中核」であると言える。「保障機能が中核」であった定額保険とは異なる性質を有する。②満期保険金及び解約返戻金は、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されるものではないことから、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付される定額保険とは異なる性質を有する。

この 2 点の変額保険の性質は、第 1 章で述べた従来からの伝統的な生命保険である定額保険の性質とは明らかに異なる。それにも関わらず、生命保険金を一時金で受領した場合、一律に一時所得として取り扱われていることを踏まえると、果たして変額保険金は他と同

様に一時所得に該当するのであろうかという疑問が生じる。

次章では、一時所得の沿革や判例等の検討を行い、貯蓄機能が中核である変額保険の性質から、現在における一時所得の解釈として特に営利性を中心に考察する。

第 4 章 一時所得における営利性の解釈と判断枠組み

前章では、①変額保険は、貯蓄機能が中核であることが特徴であるため、保障機能が中核であった定額保険とは異なる性質を有し、②保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されるものではなく、保険契約締結時において確定した生命保険金が給付される定額保険とは異なる性質を有することから、正に変額保険の性質に特異性を見出すことができることを確認した。

生命保険契約の多様化により、生命保険の性質が時代の変遷により変化しているにもかかわらず、そのような特異性を有する変額保険が定額保険と同様に、生命保険金の所得区分が税制上の優遇がある一時所得として取り扱われることに疑問なしとは言えない。

なぜなら、第 1 章で確認したように、生命保険には他の金融商品と同様に貯蓄機能を有するが、生命保険金に一時所得課税がなされるのは、「生保商品は、保険期間が長期に及ぶため、保険期間中の保険料を一定とする平準払保険料の下、責任準備金(保険料積立金)が積み立てられることから、その性質は保障と貯蓄の二面性を有するものであるといえるが、事故率(死亡率)を前提とした保障という機能を有し、かつ、その保険金額が一定額であることから、他の金融商品とは異なる取扱いがなされてきたと考える。」¹⁷⁸と説明されている。変額保険金は、保険契約締結時においては保険金額が確定しておらず、保険金給付時の資産の運用実績が直接保険金額に反映されること、及び変額保険の貯蓄機能の高さから、定額保険と同様に一律に一時所得とすることには疑問である。

前章のかかる検討で得た、「貯蓄機能が中核であること」及び「保険契約締結時において確定した生命保険金が給付されるものではないこと」という特徴を有する変額保険金が、一時所得を定義する所得税法 34 条 1 項「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」に該当するか否か、一時所得の沿革及び要件を確認したうえで、貯蓄機能が中核である変額保険の性質から、現在における一時所得の解釈として特に営利性を中心に考察する。

第 1 節 一時所得の概要

第 1 項 沿革

(1) 戦前から昭和 22 年所得税法第二次改正まで

一時所得が所得税法上の一所得類型として定められたのは、昭和 22 年の所得税法の第二次改正(昭和 22 年法律 142 号)においてであり、戦前は、いわゆる所得源泉說的所得概念の下で「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」ないし「営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ

¹⁷⁸ 矢田公一「最近の生命保険商品の動向と課税上の取扱いに関する一考察-変額保険、ユニバーサル保険などを中心に-」税大ジャーナル 21 号 119 頁(2013)。

生シタルニ非サル一時ノ所得」は原則として課税の対象外とされていたのが、戦後、純資産増加説的所得概念に移行し、譲渡所得、一時所得の分類が設けられるに至った¹⁷⁹。

また、戦前はいわゆる所得源泉説により原則として経常的、反復的な所得のみを対象としており、したがって、営利の事業に属さない一時の所得は常に一貫して課税外におかれてきた¹⁸⁰。所得源泉説とは、「経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方である。」¹⁸¹と定義され、営利の事業に属さない一時の所得は、一時所得創設前においては課税対象外であったことが特徴である(以下、所得源泉説を「所得源泉性の概念」という。)

なお、この「営利ノ事業」という文言は、営業を意味する概念ではなく、農業や独立職業などを含む所得を稼得するための事業を意味する概念として理解されていた¹⁸²ことから、現在における事業所得又は雑所得が想定されていたと言えよう。

昭和 21 年に不動産、船舶等の譲渡利得について「譲渡所得」の分類が設けられ、翌昭和 22 年の第一次改正で株式、出資等の譲渡益にまで、「譲渡所得」の範囲が拡大され、さらに、同年の第二次改正において、懸賞金、法人からの受贈益等のほか動産等の譲渡益についても「一時所得」の分類を設けて課税所得に包摂されることとなり、ここにあらゆる種類の所得を課税所得とする包括的所得概念への移行が完了した¹⁸³。営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一切の一時の所得をも課税対象に取り入れられた¹⁸⁴ことから、戦前において課税の対象外とされてきた営利の事業に属さない一時の所得が、包括的所得概念の導入により、課税対象とされた。

このような一時所得創設の経緯から、いわゆる所得の源泉としての性質を有しない種類の所得であるという性格を有するのである¹⁸⁵。一時所得は戦前において営利の事業に属さない一時の所得は課税の対象外におかれていた沿革を踏まえると、所得の源泉としての性質を有しないことが、一時所得該当性の指標であると言えよう。

また、一時の所得に対する課税の根拠として、一時所得といえども担税力がないわけ

¹⁷⁹ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』911 頁(一般財団法人蔵財務協会,2019)。

¹⁸⁰ 武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法』2632 頁(第一法規,加除式)。

¹⁸¹ 金子宏『租税法 第 24 版』196 頁(弘文堂,2021)。

¹⁸² 倉見智亮「所得税法における『対価』概念の意義に関する基礎的考察」税法学 571 号 29 頁(2014)。

¹⁸³ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』912 頁(一般財団法人蔵財務協会,2019)。

¹⁸⁴ 武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法』2632 頁(第一法規,加除式)。

¹⁸⁵ 酒井克彦『裁判例からみる所得税法 初版』298 頁(大蔵財務協会,2016)。

ではなく、むしろ他の所得との権衡を図り総合課税を徹底する意味からすれば、一時所得を非課税とする理由はないものと考えられたからである¹⁸⁶。

しかしながら、「贈与、遺贈又は相続により取得したもの」、「死亡を原因として支払を受けた保険金」及び「傷害保険契約又は損害保険契約に基づき支払を受けた保険金」については所得税を課さないこととされたため、この改正(昭和 22 年第二次所得税法改正)においても、一時金等のうち、他人を被保険者、自己を保険契約者兼保険金受取人とする生命保険契約に基づき収受した死亡保険金については、課税の対象とされなかった¹⁸⁷。

(2) 昭和 25 年所得税法改正以後

昭和 25 年には、一時所得のうち「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの(相続税法の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したとみなされるものを含む)」と「傷害保険契約又は損害保険契約に基づき支払を受ける保険金」は引き続き非課税とされたが、「死亡を原因として支払を受けた保険金」については非課税規定から外された¹⁸⁸。

その結果、一時金等については、これまで課税されてこなかった他人を被保険者、自己を保険契約者兼保険金受取人とする生命保険契約に基づく死亡保険金が、新たに所得税の課税対象とされた¹⁸⁹ことにより、被保険者の死亡に伴い給付される生命保険金が相続税の課税対象となる場合の所得税は非課税扱いとされ、所得税の課税対象となる場合には一時所得課税が講ぜられる取扱いは現在に至る。

そして、昭和 27 年所得税法改正により、一時所得の概念を偶発的な所得に限定する考え方から、「役務の対価たる性質」を有する所得は、たとえ一時の所得であっても雑所得とすることとされ¹⁹⁰、その結果、それまで一時所得とされていた著述家等以外の者の原稿料等は雑所得に移され、従前どおり全額が課税の対象とされた¹⁹¹。

この昭和 27 年改正により、現行法の所得税法 34 条 1 項の「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう」のうち、「労務その他の役務」の部分がまず追加された。

その後、昭和 37 年所得税法改正では、当時、生命保険契約に基づく年金は雑所得に、

¹⁸⁶ 武田昌輔『DHC コメントール所得税法』2632 頁(第一法規,加除式)。

¹⁸⁷ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 511 頁(2009)。

¹⁸⁸ 同上,512 頁。

¹⁸⁹ 同上,512 頁。

¹⁹⁰ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』913 頁(一般財団法人蔵財務協会,2019)。

¹⁹¹ 同上,913 頁。

一時金等は一時所得に分類されていたのであるが、それぞれの所得金額の計算方法に係る明文規定は置かれていなかったことから、これらの所得に係る計算規定(所得税法施行令 9 条の 12)が設けられることになった¹⁹²。その計算方法は、生命保険契約に基づく一時金の計算規定として、一時所得の金額の計算規定である現行法(所得税法施行令 183 条 2 項)と基本的に同様である¹⁹³。この計算方法は、第 3 項において後述する。

また、昭和 39 年所得税法改正により、一時所得の定義に、「資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」という限定が加えられたが、これは法文の技術的な整備のためになされたもので、それによって一時所得の範囲について従来と比べて変更が生じていたわけではない¹⁹⁴とされ、この改正及び昭和 27 年所得税法改正により、現行法の所得税法 34 条 1 項の「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう」が条文として構成されることになった。

第 2 項 要件及び範囲

(1) 要件

所得税法 34 条 1 項は、一時所得の要件として次の 4 点を定めている。

- ①利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得であること(以下、「除外要件」という。)
- ②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること(以下、「非継続要件」という。)
- ③労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を持たないこと(以下、「非対価要件」という。)

なお、所得税法 35 条 1 項では「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。」と定められている。

この一時所得と雑所得を分類する要件に関して、除外要件を満たした所得のうち、非継続要件と非対価要件を満たすものが一時所得、それ以外の所得が雑所得という区分が一般的であったといえる¹⁹⁵ことから、非継続要件と非対価要件の 2 つの要件を満たす場合は一時所得に該当し、一方、非継続要件と非対価要件のいずれか又はいずれも満たさない場合は、雑所得に該当することになる。

¹⁹² 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 513 頁(2009)を参照。

¹⁹³ 同上,513 頁を参照。

¹⁹⁴ 武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法』2632 頁(第一法規,加除式)。

¹⁹⁵ 佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏ほか編『租税法と市場』222 頁(有斐閣,2014)。

一方、一時の所得に該当しない場合は、非継続要件、非対価要件を検討することなく雑所得となるのである¹⁹⁶とされ、一時所得に該当するか否かが問題となるときは、除外要件の次に非継続要件の「一時の所得」の要件を満たすか否かが検討される必要がある¹⁹⁷ことから、除外要件を満たした所得は、まず「一時の所得」に該当するか否かの判断が重要であるとの見解もある。

次に、「条文の書きぶりからすると、利子～譲渡所得に該当しない所得のうち、営利を目的としない、継続的でない、役務などの対価性の無い所得を一時所得とし、これらの要件の一つでも該当しない所得は雑所得に該当するという建て方である。」¹⁹⁸とされることから、除外要件を満たした所得で営利性に着目すれば、「営利を目的としない行為から生じた所得」に該当しない所得は雑所得に該当するため、「営利を目的とする(営利性あり)行為から生じた所得」は雑所得に該当すると言える。

この「営利を目的とする行為から生じた所得」が雑所得に該当するかの根拠を更に検討する。第2節第2項(2)①で検討する大阪事件最高裁判決では、「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、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。」と判示している。

この判示に関して、①営利目的性を基礎付ける間接事実として利益発生の規模の状況、②継続的行為性を基礎付ける間接事実として行為の態様という2つの重要な間接事実を提示しているのではないかとの分析が可能かもしれない¹⁹⁹ことから、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」は、「営利を目的とする行為から生じた所得」と「継続的行為から生じた所得」の2つに分解することが可能となるであろう²⁰⁰。

すなわち、「営利目的の非継続的行為から生じた所得」及び「非営利目的の継続的行為から生じた所得」は雑所得に該当する²⁰¹ため、営利性又は継続的行為性のいずれかが認められると、その所得は雑所得に該当すると言える。

さらに、第2節第2項(2)②で検討する札幌事件最高裁判決に関しても、「行為の期間、

¹⁹⁶ 関子善信『新税法理論・優しい税法- 初版』283頁(成文堂,2019)。

¹⁹⁷ 同上,283頁。

¹⁹⁸ 山田俊一「プロから寄せられた難問事例 第55回 法人からの利益供与と、受益者の課税関係-一時所得と雑所得の区分-」税理62巻7号167頁(2019)。

¹⁹⁹ 酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性-最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決及び東京地裁平成27年5月14日判決を素材として-」中央ロージャーナル第12巻第3号106頁(2015)。

²⁰⁰ 同上,106頁。

²⁰¹ 同上,106頁。

回数、頻度その他の態様」は、継続的行為に係る考慮要素であり、「利益発生の規模、期間、その他の状況等」は営利目的に係る考慮要素であるという、表見的には分析的な理解が示された²⁰²ことから、営利目的性と継続的行為性を分解し、前述の解釈を行うことが可能であると考ええる。

すなわち、「営利を目的とする行為から生じた所得」であれば、継続性の有無に関わらず、その所得は一時所得該当性の要件から除外され、雑所得に該当することとなり、一方で、「継続的行為から生じた所得」であれば、営利性の有無に関わらず、その所得も同様に雑所得に該当する。

(2) 範囲

所得税基本通達 34-1(4)では「所得税法施行令第 183 条 2 項《生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の金額の計算》に規定する生命保険契約等に基づく一時金（業務に関して受けるものを除く。）及び所得税法施行令第 184 条 4 項《損害保険契約等に基づく満期返戻金等》に規定する損害保険契約等に基づく満期返戻金等」は一時所得に該当するものとして取り扱われている。

なお、この「業務に関して受けるものを除く」との記載があるが、一時の所得であっても業務に関連する所得を、一時所得から除外している。

業務に関連する所得を「営利を目的とする継続的行為による所得」と解するものであろう²⁰³。「業務」とは、社会通念上営利行為と認識されている行為を指すと解すべきである²⁰⁴ことから、「業務に関して受けるもの」の所得は、事業所得又は雑所得に該当すると言える。

所得税法施行令 183 条 2 項において、「生命保険契約等に基づく一時金（所得税法 31 条各号（退職手当等とみなす一時金）に掲げるものを除く。）の支払を受ける居住者のその支払を受ける年分の当該一時金に係る一時所得の金額の計算については、次に定めるところによる。」と定義されている。

この規定ぶりから、「一時金等が一時所得に分類されるものと推知することができるが、当該規定は飽くまで一時所得に分類された一時金等の所得計算規定であって、一時金等をすべて一律に一時所得に分類すべきことを明らかにした規定ではない。現行法令上、一時金等を直接一時所得に分類する明文規定は存しておらず」²⁰⁵としたうえで、「一時所得

²⁰² 田中啓之「当たり馬券の払戻金に係る課税上の取扱い（札幌事件）」民商法雑誌 154 巻 5 号 1105 頁(2018)。

²⁰³ 図子善信「大規模な馬券購入を反復継続して得た払戻金の所得区分」法学セミナー増刊・速報判例解説 Vol.16 新・判例解説 Watch220 頁(2015)。

²⁰⁴ 同上,220 頁。

²⁰⁵ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 519 頁

該当性は、結局、一時所得について定めた所得税法第 34 条の解釈に委ねられている。」

²⁰⁶とされている。所得税基本通達 34-1 では、「所得税法施行令第 183 条第 2 項《生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の金額の計算》に規定する生命保険契約等に基づく一時金（業務に関して受けるものを除く。）」は一時所得に該当すると記載されており、課税実務上において、「生命保険契約等に基づく一時金」は一時所得として取り扱われているが、所得税法 34 条 1 項の一時所得要件に照らして、「生命保険契約等に基づく一時金」が一時所得に該当するか判断し、その結果、一時所得に該当した「生命保険契約等に基づく一時金」は、所得税法施行令 183 条 2 項に基づいて一時所得の金額の計算が行われる規定ぶりとなっている。

所得税法施行令 183 条 3 項 1 号において「生命保険契約等」とは、「生命保険契約（保険業法 2 条 3 項（定義）に規定する生命保険会社又は同条第 8 項に規定する外国生命保険会社等の締結した保険契約をいう。第 3 号ロ及び次条第 1 項において同じ。）、旧簡易生命保険契約（第 30 条第 1 号（非課税とされる保険金、損害賠償金等）に規定する旧簡易生命保険契約をいう。）及び生命共済に係る契約」と記載されており、特別な規定は設けられていない。

課税上、保険業法にいう生命保険会社と契約したものを一般に「生命保険契約」として扱っている²⁰⁷ことから、生命保険商品を取り扱う生命保険業免許を受けた保険者と締結した生命保険契約は、所得税法施行令 183 条 2 項の「生命保険契約等」に該当する。所得税法上における「生命保険契約等」の定義は、定額保険や変額保険等の生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取り扱われていると言えよう。

第 3 項 計算方法

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である（所得税法 34 条 2 項）。また、一時所得の特別控除額は 50 万円（所得税法 34 条 3 項）であり、課税対象とされているのは、一時所得の金額の合計額の 2 分の 1 に相当する金額として定義されている（所得税法 22 条 2 項 2 号）。

特別控除を行うのは、譲渡所得の場合と同じく、少額不追及の考慮、および、一時

(2009)。

²⁰⁶ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 519 頁 (2009)。

²⁰⁷ 辻美枝「生命保険に係る個人所得課税上の諸問題」生命保険論集 190 号 36 頁 (2015)。

的・偶発的所得の担税力が小さいことの考慮によるものだと考えられる²⁰⁸。

また、総合課税の対象とされるが、担税力が低いとの考慮から、その2分の1のみが課税の対象とされ²⁰⁹ている。生命保険の満期保険金の一時所得課税においては、数十年間にわたり発生した運用益が、給付時に実現し、自由に自己の処分可能な所得となるので、退職所得や譲渡所得と全く同じに、所得税が累進税率であるため、高すぎる負担となるので、調整課税する制度であると考え、その2分の1課税は十分に納得できる制度である²¹⁰ことから、一時所得の金額の合計額の2分の1が課税対象となる措置は妥当性あるものとして評価されている。

一時所得に分類される生命保険契約に基づく一時金の所得計算は、所得税法施行令183条2項において、「生命保険契約等に基づく一時金（所得税法31条各号（退職手当等とみなす一時金）に掲げるものを除く。）の支払を受ける居住者のその支払を受ける年分の当該一時金に係る一時所得の金額の計算については、次に定めるところによる。」と定義されている。

これは、生命保険契約等に基づき契約者が支払を受ける生命保険金若しくは共済金又は損害保険契約等に基づき支払を受ける満期返戻金は一時所得とされるが、他の一時的な所得と比べて所得発生の態様を著しく異にしているので、これらの所得については、別途、所得計算上の総収入金額、支出した金額について特別の規定を設けている²¹¹こと、及びその計算方法が判然としなかったことから、これを明確にするために設けられた²¹²。

まず、「総収入金額」は、所得税法施行令183条2項1号において「当該一時金の支払の基礎となる生命保険契約等に基づき分配を受ける剰余金又は割戻しを受ける割戻金の額で、当該一時金とともに又は当該一時金の支払を受けた後に支払を受けるものは、その年分の一時所得に係る総収入金額に算入する」と規定されている。

次に、「支出した金額」は、所得税法施行令183条2項2号において「当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金の総額は、その年分の一時所得の金額の計算上、支出した金額に算入する」と定められている。

しかし、第2章第2節で確認したように、一時金として受領した生命保険金が金融類似商品に該当した場合、所得分類は従来どおり一時所得のままとしながら、利子所得と同じく税率15%の源泉分離課税を行う措置が講ぜられる。

²⁰⁸ 佐藤英明『スタンダード所得税法 第2版補正2版』239頁(弘文堂2020)。

²⁰⁹ 金子宏『租税法 第24版』306頁(弘文堂,2021)。

²¹⁰ 吉牟田勲「生命保険をめぐる課税上の諸問題-アメリカ等の生活課税の最近の改正にふれつつ-」生命保険経営54巻3号18頁(1986)。

²¹¹ 武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法』2653の2頁（第一法規,加除式）。

²¹² 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢61号520頁(2009)。

租税特別措置法 41 条の 10(定期積金の給付補填金等の分離課税等)において、「居住者…が、昭和 63 年 4 月 1 日以後に国内において支払を受けるべき所得税法第 174 条第 3 号から第 8 号までに掲げる給付補填金、利息、利益又は差益については、同法第 22 条(課税標準)及び第 89 条(税率)並びに第 165 条(総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算)の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その支払を受けるべき金額に対し百分の十五の税率を適用して所得税を課する。」と定められており、所得税法 174 条 3 号から 8 号の給付補てん金等を受領した場合は、15%の所得税が課される。

次に、その所得税法 174 条(内国法人に係る所得税の課税標準)3 号から 8 号においては、以下のとおり定められている。

三 定期積金に係る契約に基づく給付補填金

四 銀行法第 2 条第 4 項の契約に基づく給付補填金

五 抵当証券法第 1 条第 1 項に規定する抵当証券に基づき締結された当該抵当証券に記載された債権の元本及び利息の支払等に関する事項を含む契約として政令で定める契約により支払われる利息

六 金その他の貴金属その他これに類する物品で政令で定めるものの買入れ及び売戻しに関する契約で、当該契約に定められた期日において当該契約に定められた金額により当該物品を売り戻す旨の定めがあるものに基づく利益

七 外国通貨で表示された預貯金でその元本及び利子をあらかじめ約定した率により本邦通貨又は当該外国通貨以外の外国通貨に換算して支払うこととされているものの差益

八 保険業法第 2 条第 2 項に規定する保険会社、同条第 7 項に規定する外国保険会社等若しくは同条第 18 項に規定する少額短期保険業者の締結した保険契約若しくは旧簡易生命保険契約又はこれらに類する共済に係る契約で保険料又は掛金を一時に支払うこと（これに準ずる支払方法として政令で定めるものを含む。）その他政令で定める事項をその内容とするもののうち、保険期間又は共済期間（以下この号において「保険期間等」という。）が 5 年以下のもの及び保険期間等が 5 年を超えるものでその保険期間等の初日から 5 年以内に解約されたものに基づく差益（これらの契約に基づく満期保険金、満期返戻金若しくは満期共済金又は解約返戻金の金額からこれらの契約に基づき支払った保険料又は掛金の額の合計額を控除した金額として政令で定めるところにより計算した金額をいう。）

第 2 章第 2 節では、金融類似商品の判定対象要件は貯蓄性の高い生命保険金を抽出するための要件であることを述べたが、前述の所得税法 174 条においても、元本と利息を分けたうえで、利益や差益に課税するという規定ぶりとなっていることから、この金融類似商品の判定対象要件は、貯蓄性の高い生命保険金を抽出する要件であることが側面的に理解できよう。

第2節 営利性の解釈と判断枠組みの導出

第1項 除外要件に関する解釈

一時所得は、それ自体積極的な内容をもった所得分類ではなく、他の所得類型に該当しない所得をいわば補充的に分類するカテゴリーであるといえる²¹³ことから、このような補充的所得分類として、現行法は「一時所得」と「雑所得」に区分し、そのうち「一時の所得」を「一時所得」に分類する構成をとっている²¹⁴。この「補充的」という意味は、雑所得以外の所得に該当しないこと(補充性)²¹⁵として解釈されている。

一時所得と雑所得以外の8種類の所得は、「…に係る所得をいう」、「…による所得をいう」又は「…から生ずる所得をいう」という表現を用いられていることから、各所得において、それぞれ自己完結的表現の定義となっている²¹⁶。この8種類の所得については、その各所得に該当すると判断できる所得がそのような各所得であることを肯定され、そのように該当すると判断できない所得は、そのような各所得であることを肯定はされないことになる²¹⁷。よって、この8種類の所得が各所得に該当するか否かまず判断がなされ、その結果、各所得に該当しない場合に除外要件を充足する。

第2項 非継続要件に関する解釈

戦前は所得源泉性の概念により、原則として経常的、反復的な所得のみを対象としていたことから、現在においても多くの判決において、非継続要件を満たすかどうかを所得源泉性の概念に依拠して判断してきた。

しかし、後述する大阪事件では、第一審判決から最高裁判決まで、当たり馬券払戻金を一貫して「雑所得」として認定しているが、第一審判決では「所得源泉性の概念に依拠した判断基準」を、第二審判決及び最高裁判決では「所得源泉性の概念に依拠しない判断基準」を用いており、一時所得の判断枠組みが異なっていることから、裁判例を通して非継続要件のうち、営利性の解釈とその判断枠組みを検討する。

(1) 所得源泉性の概念に依拠する判断枠組み

① 名古屋高裁昭和43年2月28日判決(行集19巻1号・2号297頁)

(i) 事案の概要

人造絹糸の先物取引(清算取引)によって得た所得が事業所得に該当するか一時所得に該

²¹³ 武田昌輔『DHC コメントール所得税法』2634頁(第一法規,加除式)。

²¹⁴ 同上,2634頁。

²¹⁵ 岡村忠生=渡辺徹也=高橋祐介『ベーシック税法 第7版』155頁(有斐閣,2016)。

²¹⁶ 伊藤滋夫=岩崎政明=河村浩『要件事実で構成する所得税法 第1版』128頁(中央経済社,2019)。

²¹⁷ 同上,128頁。

当するかが争われた事案(以下、「先物取引事件」という。)である。

(ii) 判決の要旨

営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得に関して、「所得源泉を有する所得以外の所得の趣旨と解すべきであり、従って所得発生基礎となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得ではなく、又逆に右の如き所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である。しかしながら或行為若しくは状態が所得源泉とみられるかどうかは、結局所得の基礎の源泉性、恒常性によって区別するよりほかはない。」と述べ、「所得の源泉性の有無は、所得の基礎に源泉性を認めるに足る継続性、恒常性があるか否かが基準となるものと解するのが相当である。従って所得の基礎が所得源泉になり得ない臨時的、不規則的なものであれば、所得源泉と認められる程度にまで強度に連続するならば格別、たとえこれが若干連続しても一時所得としての性質は変わらないものであるが、一回的な行為としてみた場合所得源泉とは認め難いものであっても、これを連続して継続的行為となるに及んで所得源泉とみられるに至る場合、即ち所得が質的に変化する場合があります」と判示している。

(iii) 本判決の検討

一時所得の性質を、単なる臨時的な所得というのではなく、「所得源泉を有しない」臨時的な所得としており、さらに、その「所得源泉性」の有無の判断に当たって、「所得の基礎に源泉性を認めるに足る」継続性・恒常性の有無を基準と解すべきである²¹⁸ことから、包括的にいえば、その所得の基礎となる所得源泉性が認められない所得が一時所得ということである²¹⁹。

所得源泉説に立脚した所得概念が採用されていた時代において非課税とされていた所得を一時所得として課税対象に取り込んだ一連の経緯を考えれば、一時所得該当性の判断基準を「所得源泉の有無」に求める同裁判例の解釈は、極めて自然なものであり、当然の帰結と言えよう²²⁰と評価されている。「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」を「所得源泉性を有する所得以外の所得」、つまり「所得の基礎に源泉性を認めるに足る継続性、恒常性」がない所得としている。これは、第1節第1項で確認した、戦前はいわゆる所得源泉性の概念により原則として経常的、反復的な所得のみを対

²¹⁸ 酒井克彦『所得税法の論点研究 初版』207頁(財経詳報社,2011)。

²¹⁹ 大淵博義「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(下)～給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響～」税経通信 60 巻 6 号 29 頁(2005)。

²²⁰ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 526-527 頁(2009)。

象とし、営利の事業に属さない所得は課税対象外とされてきた前述のように沿革に即した解釈であると言える。

② 東京地裁平成 15 年 8 月 26 日判決(判時 1838 号 52 頁)

(i) 事案の概要

本件は、日本子会社(以下、「日本 A 社」という。)の代表取締役であった原告(以下、「X」という。)の平成 8 年ないし平成 10 年分の所得税に関して、Y 税務署長(以下、「Y」という。)がした更正処分(以下「本件各更正処分」という。)の取消しが求められた事案である(以下「アプライド事件」という。)

主たる争点は、X が米国親会社(以下、「米国 A 社」という。)から付与されたストックオプション(以下「本件ストックオプション」という。)を行使したことによって得た経済的利益(以下「本件権利行使益」という。)が、給与所得又は雑所得に該当するのか(Y の主張)、一時所得に該当するのか(X の主張)にあった。

(ii) 判決の要旨

第一審の東京地裁平成 15 年 8 月 26 日判決(判時 1838 号 52 頁)では、本件権利行使益は一時所得に該当すると判示している。

本件権利行使益は給与所得には該当しない旨を述べ、一時所得に該当するか否かに関して、「本件権利行使益が、本件ストック・オプションに係る親会社の株価の変動及び X 自身の権利行使の時期に関する判断によってその発生の有無及び金額が決定付けられた、偶発的、一時的な性格を有する経済的利益であることは前記…記載のとおりであるから、所得税法 34 条 1 項にいう『一時の所得』に該当するものというべきである。」と示した。

また、非対価要件に関して、「本件権利行使益が労務その他の役務の対価としての性質を有しないことは前記…のとおりであり、資産の譲渡の対価に当たらないことは明らかである。」と示し、本件権利行使益は一時所得に該当する旨を判示した。

第二審の東京高裁平成 16 年 2 月 19 日判決(判時 1858 号 3 頁)及び最高裁平成 17 年 1 月 25 日判決(民集 59 卷 1 号 64 頁)では、本件権利行使益は一時所得ではなく、給与所得に該当する旨を判示しており、第一審の判決を覆している。

(iii) 本判決の検討

第一審では、「偶発的、一時的な性格を有する経済的利益であること」を根拠として「所得税法 34 条 1 項にいう『一時の所得』に該当する」と判示している。

この判示に関して、一時所得の性質を偶発的、一時的所得として性格付けた上で、ストックオプションの権利行使益が偶発的、一時的であるから、一時所得に該当するとした

判断を下し²²¹、権利行使益の偶発性を根拠に一時の所得としている²²²。すなわち、所得の発生原因や本来的な性質が偶発的であるかを重視している判断枠組みであると言える。

しかし、一時所得の判断に当たっては、「臨時性や偶発性は、そのような性質を帯有する所得が、通常、継続的な所得源泉性を有しないという点で意味を有するのである。したがって、臨時性や偶発性が認められるからといって、必ずしも、一時所得該当性の要件が充足されるわけではないという点を改めて再認識するべきではなかろうか。」²²³と指摘されている。

第1節第1項(2)で記載したように、昭和27年及び昭和39年の所得税法改正により、現行法の所得税法34条1項の「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう」が所得税法34条1項に加えられた。これは、営利を目的とする継続的行為から生じた所得とはいえない一時的な所得であっても、役務提供の対価としての性質をもつ限り偶発的に発生した所得ではないとして、「一時所得」を一時的、偶発的な所得を中心として分類しようとする考え方から除外しているものと考えられる²²⁴。しかし、除外されたものが労務・役務の対価性を有するものに留まり、偶発的でない所得を包括的に除外することは行われていない²²⁵ことから、除外要件を満たした所得のうち、非継続要件及び非対価要件を満たした所得の性質が、「一時的、偶発的」であることはあり得るが、「一時的、偶発的」である所得が必ずしも一時所得に該当するとはいえない²²⁶。

すなわち、一時所得は、その特色として一時的、偶発的なことが挙げられるが、一時所得該当性の判断にあたっては、文理解釈により条文に即して除外要件、非継続要件及び非対価要件を充足するかを判定すべきであると考ええる。

²²¹ 酒井克彦『所得税法の論点研究 初版』202頁(財経詳報社,2011)。

²²² 渡部尚史「一時所得の要件と特色」神戸学院経済学論集 51 巻 4 号 119 頁(2020)。

²²³ 酒井克彦『所得税法の論点研究 初版』207頁(財経詳報社,2011)。

²²⁴ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』914-915頁(一般財団法人蔵財務協会,2019)。

²²⁵ 渡部尚史「一時所得の要件と特色」神戸学院経済学論集 51 巻 4 号 158 頁(2020)。

²²⁶ 漆さき准教授は「一時所得は『一時の所得』の中から、その発生原因が偶発的なものが不完全な形で除外されているものと思われる。」と述べており、寺内将浩氏は「一時性・偶発性という要素については、飽くまで一時所得を広く概観した場合に見られる特色として整理すべきと考えられ、これをある所得の一時所得該当性を決定付ける要素にまで昇華させて考えるのは適当ではないだろう。」と述べている。漆さき「一時所得と雑所得の所得区分における継続的な収益獲得の事実-その影響と問題点」論究ジュリスト 20 号 214 頁(2017)。寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 525 頁(2009)。

③ 大阪地裁平成 25 年 5 月 23 日判決(刑集 69 巻 2 号 470 頁)

(i) 事案の概要

被告人(以下、「X」という。)が、馬券を長期間にわたり多数回かつ頻繁に購入し、当たり馬券払戻金を得ることにより多額の利益を上げていたにもかかわらず、その所得につき正当な理由なく確定申告書を期限までに提出しなかったとして、所得税法違反に問われた刑事事件である。

当たり馬券払戻金が一時所得又は雑所得のいずれに該当するかが争われ、後述する(2)①大阪事件の第一審判決である。

(ii) 判決の要旨

第一審の大阪地裁平成 25 年 5 月 23 日判決(刑集 69 巻 2 号 470 頁)では、当たり馬券払戻金は雑所得に該当すると判示している。

「一時所得は、一時的かつ偶発的に生じた所得である点にその特色があるといえる。したがって、所得発生基礎となる一定の源泉から繰り返し収得されるものは一時所得ではなく、逆にそのような所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である。そして、そのような意味における所得源泉性を認め得るか否かは、当該所得の基礎に源泉性を認めるに足る程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となるものと解するのが相当である。」と述べており、一時所得該当性の判断において、所得源泉性の概念を用いた。

さらに、具体的な判断に関して、「所得の基礎が所得源泉となり得ない臨時的、不規則的なものの場合、たとえこれが若干連続してもその一時所得としての性質に何ら変わることはない。しかし、一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが強度に連続することによって、その所得が質的に変化して上記の継続性、恒常性を獲得し、所得源泉性を有することとなる場合があることは否定できない。そして、このような所得源泉性を有するか否かについては、結局、所得発生蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模(回数、数量、金額等)、態様その他の具体的状況に照らして判断することになる。」と示した。

(iii) 本判決の検討

非継続要件の解釈に関して「所得源泉性」の概念を用いており、(1)①先物事件において判示された部分を引用している。

この「所得源泉性」を有しない臨時的な所得は、一時所得に該当することになる。また、「営利を目的とする継続的行為」の判断においては、「…これは営利性及び所得源泉性を意味するものであるが、ここで求められる営利性は、文字通り財産上の利益を目的とすることであり、また、所得源泉性については、既に述べたとおり所得発生蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模(回数、数量、金額等)、態様その他の具体的状況

を総合して判断すべき」と述べていることから、「営利を目的とする」は「財産上の利益(営利性)を目的とする」、「継続的行為」は「所得源泉性」を意味することになる。

昭和 22 年の所得税法第二次改正前においては、所得源泉性の概念により、原則として経常的、反復的な所得のみを課税対象とし、営利の事業に属さない一時の所得は課税対象外として取り扱われてきた沿革を踏まえると、所得源泉性を有しない臨時的な所得が一時所得に該当するといった判断根拠は理解できる。

しかし、競馬は 1 レースごとに個々に馬券購入を行い、天候の事情等といった偶発的な事象にも左右され得ることから、「そもそも競馬という趣味からの利得は『営利を目的』とした経済活動ではなく、個人の主観的な満足達成行為から得られるもので、利得の『反復性』は”運”による行為からは生じないもの」と考える。1 回ごとに馬券的中率は、いかにコンピュータによりその精度が高まるといっても、馬券を繰り返し購入することにより、『購入の反復性』がみられるだけで、1 回ごとの的中率に変化はない。」²²⁷とされ、当たり馬券払戻金は、所得源泉としての継続的収入源泉を觀念させるものではないとされている。

そもそも、この所得源泉性の概念は、後述する(2)①大阪事件の第二審判決において「原判決がいう所得源泉性がどのような概念かは上記判断要素によってもなお不明確である上、一時所得や雑所得をも課税対象とした現行の所得税法の下で、これを一時所得かどうかの判断基準として用いるのは疑問がある。」と肯定的ではなく、後述する(2)①大阪事件最高裁判決においては「所得源泉性」の概念には触れなかった。

「所得源泉性」あるいは「源泉」という概念が、そもそも解釈の場面で用いることができるほど明確な概念であるのかという疑問が挙げられる²²⁸。また、現在は、所得源泉の有無にかかわらず、純資産の増加をもたらすものは全て課税対象とする、包括的所得概念を通説としている傾向なので、所得源泉の有無は、所得分類の一基準であるかもしれないが、決定的なものとは思われない²²⁹ことから、この大阪事件最高裁判決によって、一時所得該当性の判断において、この所得源泉性の概念には依拠しない判断枠組みが下されたと考える。

(2) 所得源泉性の概念に依拠しない判断枠組み

① 最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決(刑集 69 巻 2 号 434 頁)

(i) 事案の概要

被告人(以下、「X」という。)が、馬券を長期間にわたり多数回かつ頻繁に購入し、当た

²²⁷ 渡辺充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」速報税理 32 巻 19 号 36 頁(2013)。

²²⁸ 末崎衛「競馬の払戻金による所得の所得区分」税法学 570 号 178 頁(2013)。

²²⁹ 岸田貞夫「雑所得・一時所得の区分とその経費性」税理 57 巻 10 号 89 頁(2014)。

り馬券払戻金を得ることにより多額の利益を上げていたにもかかわらず、その所得につき正当な理由なく確定申告書を期限までに提出しなかったとして、所得税法違反に問われた刑事事件である。当たり馬券払戻金が一時所得又は雑所得のいずれに該当するかが争われた。

(ii) 判決の要旨

第二審の東京高裁平成 26 年 5 月 9 日判決(刑集 69 卷 2 号 434 頁)でも、第一審判決と同様、当たり馬券払戻金は雑所得に該当すると判示している。

第一審判決の一時所得該当性の判断基準を、「一時的かつ偶発的に生じた所得である点が一時所得の特色であり、所得発生の基盤となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得でなく、一時所得とはそのような所得源泉を有しない臨時的な所得であるとし、所得源泉性を認め得るか否かは、その所得の基礎に源泉性を認めるに足る程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となり、所得発生 of 蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模(回数、数量、金額等)、態様その他の具体的状況に照らして判断することとなると説示して、一時所得の判断基準として『所得源泉性(がないこと)』を挙げている。」と述べ、「原判決がいう所得源泉性がどのような概念かは上記判断要素によってもなお不明確である上、一時所得や雑所得をも課税対象とした現行の所得税法の下で、これを一時所得かどうかの判断基準として用いるのは疑問がある。」と示しており、第一審判決の「所得源泉性の概念に依拠した判断基準」に肯定的ではない。

また、「そうすると一時所得に当たかどうかは、所得税法 34 条 1 項の文言に従い、同項の冒頭に列挙された利子所得から譲渡所得までの所得類型以外の所得のうち、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』で『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの』かどうかを判断すれば足り、前者については、所得源泉性などという概念を媒介することなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』かどうかを判断するのが相当である。」という一時所得該当性の判断基準を示した。

最高裁判決では、「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生 of 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」として、「営利を目的とする継続的行為」の判断基準を示した。

また、「所得税法の沿革を見ても、およそ営利を目的とする継続的行為から生じた所得に関し、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであるという解釈がなされていたとは認められない上、いずれの所得区分に該当するかを判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきであるから、当たり馬券の払戻金の本来的な

性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない。」と述べている。

「被告人が馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たる」と判示し、当たり馬券払戻金は雑所得として認定している。

(iii) 本判決の検討

非継続要件に関して「これは独立性として理解されている。つまり同様の所得獲得活動が有り得るか否かという考え方である。」²³⁰とされ、「1 レース毎の馬券購入行為を勘案し、購入行為自体が強度に連続しているとして、『継続性』を認めているが、勘案すべきは、所得をもたらすレース自体である。1 レース毎という考え方からは2 つとして同じレースはなく、強度に連続することはあり得ない。」²³¹とされているため、一般の競馬愛好家の当たり馬券払戻金には原則的に「継続性」は認められないことから、大阪事件では馬券の購入態様を鑑みて「継続性」が肯定されたと考えられる。

第一審判決から最高裁判決まで、一貫して当たり馬券払戻金を「雑所得」として認定しているが、第一審判決では「所得源泉性の概念に依拠した判断基準」を、第二審判決及び最高裁判決では「所得源泉性の概念に依拠しない判断基準」を用いており、一時所得の判断枠組みが異なっている。

そこで、大阪事件最高裁判決では、「いずれの所得区分に該当するかを判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきであるから、当たり馬券の払戻金の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない。」と述べている。

そもそも、一時所得はウィンドフォール的な所得が多く²³²、所得の発生原因や本来的な性質が偶発的であるかにより判断していると考えられる。「馬券の的中による払戻金のもとより、満期保険金についてもその所得の発生が満期生存という事実にかかる点で、偶

²³⁰ 宮崎裕士「税務会計の視点から見た競馬脱税事件に関する検討-大阪地裁平成25年5月2日判決から最高裁平成27年3月10日判決までの系譜を手掛かりとして-」九州経済学会年報54号160頁(2016)。

²³¹ 同上,160頁。

²³² 酒井克彦「いわゆる金融商品の損失等を巡る課税上の問題-金融商品を巡る個人所得課税についての若干の立法論的提言-」税大論叢41号475頁(2003)。

発的所得という要素があるともいえよう。」²³³と説明されている。

この所得の発生原因や本来的な性質が偶発的であるかによる判断基準は、東京高裁平成 28 年 2 月 17 日判決(LEX/DB25448156、以下、「ノンリコース債務免除事件」という。)の「本件ローン債務免除益は、…本件ローン債務免除行為によって発生したものである」として一時所得に該当すると判示しており、「債務免除益はあくまで債務の消滅それ自体によって生じることを前提として、債務が消滅した事情(免除)のみをもって債務免除益の所得分類を判断した。」²³⁴とされる判断や、(1)②で検討したアプライド事件における「偶発的、一時的な性格を有する経済的利益であることは…記載のとおりであるから、所得税法 34 条 1 項にいう『一時の所得』に該当する」という判断と整合的であると言える。

しかし、大阪事件最高裁判決では、「自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいて予想」を行い、そして「インターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」により、最終的に「当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ」、これらの過程の行為における態様を評価して、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」ものとして、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当すると判断している。これは、所得発生タイミングのみだけでなく、馬券購入時から馬券的中時(所得発生時)までの一連のタイミングを考慮していると言えよう。

この判決の最大のポイントは、所得の源泉性の問題から離れて、被告人の「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」ので、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」として、一時所得ではなく雑所得に当たるとした点である²³⁵。

また、所得及びその発生原因の本来的な性質だけでなく、所得及びその発生原因の具体的な態様についても考察するという判断方法に親和的であるものと理解することができる²³⁶ため、ソフトを使用して網羅的な購入をする等の馬券購入段階の態様も考慮したうえで判断していることから、所得発生までの一連の行為における態様を考慮して「営利を

²³³ 注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』915 頁(一般財団法人大蔵財務協会,2019)。

²³⁴ 藤間大順「借入金に係る債務免除益の所得分類の判断構造」税法学 582 号 183 頁(2019)。

²³⁵ 小田満「いまだグレーな馬券の払戻金等の所得区分」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 初版』6 頁(大蔵財務協会,2019)。

²³⁶ 楡井英夫「最高裁時の判例 刑事 1.競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例 2.競馬の外れ馬券の購入代金について、雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができるとされた事例(最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決)」ジュリスト 1489 号 103 頁(2016)。

目的とする継続的行為から生じた所得」の該当性を判断する枠組みが示された²³⁷。

大阪事件最高裁判決の「所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべき」の「それ(所得)を生じた行為」に関しては、当たり馬券を生じさせる行為すなわち所得の直接の発生原因となる行為は何かというと、馬券の購入であり、さらには、購入した馬券的中という事象が組み合わさることで初めて所得が発生する²³⁸。

すなわち、馬券の購入時点から馬券的中による所得発生時点までの、計画的な一連の行為における態様を考慮すべきであると言え、「一体の経済活動の実態を有する」と評価できた場合に、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当するものと言えよう。

当たり馬券払戻金に限らず、「労働基準法による付加金是一種の損害賠償金であり、生命保険、損害保険等の一時金も保険契約に基づく給付金であり、経済活動の一環と捉えるべきである。」²³⁹とされていることから、生命保険契約においても、その保険契約締結時から保険金給付時(所得発生時)までの一連の行為は、一種の経済活動に該当することになる。

第3章までのかかる検討で得た変額保険の貯蓄性に鑑み、非継続要件のうち、営利性に焦点をあて、解釈と判断枠組みを考察する。

一時所得を規定する条文である、所得税法34条1項は「『営利を目的とする』と規定しているのであって、あくまでも営利を目的としていれば、その要件は充足するはずである。営利を目的としていたが、結果としての利益に結び付かなかった投資等もあり得ることを考えると、利益発生の状況という投資等の結果から営利目的性を判断するというのは、所得税法34条1項にいう『営利を目的とする』という『文理に照らし』ていないように思われる。文理上は、必ずしも利益発生に結び付かなくとも、営利を目的とした行為であればよいはずであるから、営利目的性を利益発生の状況という結果で基礎付ける間接事実の捉え方は文理に反しているというべきであろう。」²⁴⁰とされている。行為等を行う者の内心が営利を目的としており、それをもって購入や契約を行い、その結果として発生した所得が、「営利を目的とする行為から生じた所得」に該当すると文理解釈上は考えられる。

営利性の判断は、いわば当事者の内心の問題である²⁴¹ことから、文理解釈上、「営

²³⁷ 個別指導において濱田洋准教授の指摘により(令和3年10月30日)。

²³⁸ 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86頁(2017)。

²³⁹ 関子善信『新税法理論-優しい税法- 初版』287頁(成文堂,2019)。

²⁴⁰ 酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性-最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決及び東京地裁平成27年5月14日判決を素材として-」中央ロージャーナル第12巻第3号107頁(2015)。

²⁴¹ 林仲宣「最近の判例から考える所得区分の論理」木村弘之先生古稀記念『公法の理論

利を目的とする」とは、その行為等を行う者が行為等を行う前の営利を獲得するための投資方針や意思であると考ええる。

「行為」とは投資期間中や契約期間中において行うその営利を目的とする行為等を指し、「から生じた所得」は、投資期間中や契約期間中のその行為等により最終的に生じた所得であると考ええる。

大阪事件最高裁判決及び文理解釈の検討により、「営利を目的とする行為から生じた所得」は、①行為等を行う最初の段階、②その期間中、③所得が生じたタイミングという段階に分類して、それぞれのタイミングで営利性を有するかどうかの判断枠組みを採用することができると言えよう。

すなわち、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の解釈に関して、従来からの一時所得該当性の判断基準は「所得の発生原因や本来的な性質が偶発的であるか」という概念に基づいていたと考えられる。しかし、大阪事件最高裁判決を参照し、「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みを採用すべきである。

なお、この大阪事件は、一般の競馬愛好者が得る払戻金ではなく、自動的、大量反復的、網羅的、恒常的な馬券購入活動において得る払戻金について判断したもので、その意味では事例判決ということができよう²⁴²とされ、射程は限定的なものであると言える。

前述した一時所得該当性の判断枠組みが現在においても一般化できるものであるか、大阪事件以後の当たり馬券払戻金の所得区分が争われた事案や債務免除益の所得区分が争われた事案を検討する。

② 最高裁平成 29 年 12 月 15 日第二小法廷判決(民集 71 卷 10 号 2235 頁)

(i) 事案の概要

馬券の的中による払戻金に係る所得(以下、「競馬所得」という。)を得ていた原告(以下、「X」という。)が、平成 17 年分から平成 21 年分の所得税に係る申告期限後の確定申告及び平成 22 年分の所得税に係る申告期限内の確定申告を行い、その際、X が得た競馬所得は雑所得に該当するとして総所得金額及び納付すべき税額を計算していたところ、所轄税務署長であった Y 稚内税務署長(被告)から、本件競馬所得は一時所得に該当し、上記各年の一時所得の金額の計算において外れ馬券の購入代金を総収入金額から控除することはできないとして、平成 23 年 3 月 14 日付けで平成 17 年分から平成 21 年分の所得税に

と体系思考』93 頁(信山社,2017)。

²⁴² 田中治「一時所得と雑所得の区別」中里実ほか編『租税判例百選 第 6 版』89 頁(有斐閣,2016)。

係る各更正及び各無申告加算税賦課決定を、平成 23 年 3 月 30 日付けで平成 22 年分の所得税に係る更正及び過少申告加算税賦課決定を、それぞれ受けた。(i)本件競馬所得は雑所得に該当し、上記各年の雑所得の金額の計算において外れ馬券の購入代金も必要経費として総収入金額から控除されるべきであること、(ii)仮に本件競馬所得が一時所得に該当するとしても、その総収入金額から外れ馬券を含む全馬券の購入代金が控除されるべきであるとして、本件各処分は違法であるとして、本件各更正処分のうち確定申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である(以下、「札幌事件」という。))。

(ii) 判決の要旨

第一審の東京地裁平成 27 年 5 月 14 日判決(訟月 62 巻 4 号 628 頁)では、当たり馬券払戻金は一時所得、第二審の東京高裁平成 28 年 4 月 21 日判決(判時 2319 号 10 頁)では第一審判決と異なり、雑所得に該当する旨を判示している。

最高裁判決では、当たり馬券払戻金を一時所得には該当せず、雑所得に該当する旨を判示した。

「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に関して、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、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」と示し、大阪事件最高裁判決の規範を引用している。

「継続的行為」に該当するか否かを、「X は、予想の確度の高低と予想が的中した際の配当率の大小の組合せにより定めた購入パターンに従って馬券を購入することとし、偶然性の影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入することを目標として、年間を通じての収支で利益が得られるように工夫しながら、6 年間にわたり、1 節当たり数百万円から数千万円、1 年当たり合計 3 億円から 21 億円程度となる多数の馬券を購入し続けたというのである。このような X の馬券購入の期間、回数、頻度その他の態様に照らせば、X の上記の一連の行為は、継続的行為といえるものである」と述べた。

「営利を目的とする」に該当するか否かを、「X は上記 6 年間のいずれの年についても年間を通じての収支で利益を得ていた上、その金額も、少ない年で約 1,800 万円、多い年では約 2 億円に及んでいたというのであるから、上記のような馬券購入の態様に加え、このような利益発生の規模、期間その他の状況等に鑑みると、X は回収率が総体として 100%を超えるように馬券を選別して購入し続けてきたといえるのであって、そのような X の上記の一連の行為は、客観的にみて営利を目的とするものであったといえることができる」と述べている。

以上の解釈から、「本件所得は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得として、所得税法 35 条 1 項にいう雑所得に当たると解するのが相当である」と判示した。

(iii) 本判決の検討

最高裁は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるかは否かは、文理に照らし、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」との判断枠組みを示している。

「営利目的」の解釈を検討する。営利目的認定には、「主観的に利益を上げる目的を有していただだけでは足りず、客観的にみて利益が上がると期待し得る馬券購入態様であることを要すると解さなければ、偶発的な所得である一時所得と、そうとはいえない雑所得とを区別する要件としては機能しないと解される。」²⁴³とされ、所得税法 34 条 1 項の「営利を目的とする」は主観性のみならず、客観性も確保される必要があるということになる。

さらに、判示の「客観的にみて営利を目的とするものであったといえることができる。」に関して、最高裁は回収率に言及するが、結果としての回収率ではなく、あくまで「100%を超えるように馬券を選別して購入し続け」という馬券購入態様に着目していることに留意が必要である²⁴⁴。また、「客観的な利益の存在は、少なくとも営利目的を推認させる間接事実として重視されている」²⁴⁵と理解される。

営利性の認定には、回収率が 100%を超えるような馬券の「購入態様」及び結果としての「回収率が 100%を超えている」ことの 2 つの要件が重要であると言える。

つまり、馬券の払戻金に係る所得が、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かを判断するに当たり、「長期間にわたり恒常的に利益を上げていること、独自の工夫なども含め恒常的に利益を上げていることを期待し得るような馬券の購入態様であることが重視されている」²⁴⁶とされている。すなわち、利益を獲得することが期待される馬券購入者の競馬ソフトを使用した等の購入態様も重視されることから、馬券的中(所得発生)のタイミングだけでなく、馬券購入時から馬券的中時(所得発生時)までの計画的な一連の行為における態様を総合的に考慮して「営利を目的とする継続的行為」に該当するものと判断としていると考えられる。

大阪事件最高裁判決の検討で述べたように、札幌事件の最高裁判決も同様、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の解釈に関して、「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利

²⁴³ 三宅知三郎「判解」法曹時報 71 巻 5 号 1133 頁(2019)。

²⁴⁴ 田中晶国「一時所得と雑所得の区別」中里実ほか編『租税判例百選 第 7 版』95 頁(2021)。

²⁴⁵ 田中啓之「当たり馬券の払戻金に係る課税上の取扱い(札幌事件)」民商法雑誌 154 巻 5 号 1108 頁(2018)。

²⁴⁶ 原正子「競馬の払戻金の所得区分に係る考察-3つの裁判例を基にした平成 30 年 3 月 22 日裁決の検討-」税大ジャーナル 30 号 109 頁(2019)。

性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みを示していると言えよう。

③ 東京地裁平成 30 年 4 月 19 日判決(判時 2405 号 3 頁)

(i) 事案の概要

原告である農業と不動産賃貸業とを営む個人(以下、「X」という。)は、X が正組合員としての資格を有している I 町農業協同組合(以下「I」という。)から、農地の購入資金に充てる目的等の様々な目的をもって継続的に借入れを行っていたが、それらの借換えで生じた借入金の借入残高(以下、「本件借入金」という。本件借換え等が行われる前の X の I に対する債務を「本件旧借入金」という。)にその未払利息と遅延損害金とを加えた計約 4 億 7,400 万円の債務のうち、約 4 億 3,100 万円分について、4,300 万円の一括弁済を条件として、その債権者である訴外 I から債務免除(以下「本件債務免除」といい、これにより生じた債務免除益を、「本件債務免除益」という。)を受けた I が本件債務免除を行ったのは、他の農協(以下、「J」という。)との合併交渉を行った際に、不良債権処理の進展が必要との旨の指摘を受けたためであり、I 側の都合によるものであった。

X は、本件債務免除益に関し、平成 21 年分の所得税の修正申告を課税庁側から遡還されたため、その全てを一時所得として計算した修正申告書を提出したが、税務署長は、借入目的に応じて本件債務免除益の一部が事業所得又は不動産所得に当たると考え、本件債務免除益のうち約 6,800 万円分は事業所得の総収入金額、同約 5,500 万円分は不動産所得の総収入金額、その余の約 3 億 800 万円分は一時所得の総収入金額にそれぞれ算入されるとして、更正処分等を行った。X は、異議申立てと審査請求のいずれもが棄却されたため、更正処分等の取消訴訟を国 Y に提起した事件である(以下「債務免除事件」という。)

(ii) 判決の要旨

東京地裁は、本件債務免除益 4 億 3,110 万円 8,897 円のうち 5,303 万 4,529 円を不動産所得、32 万 1,665 円を事業所得と認定したうえで、残額(3 億 7,775 万 2,703 円)を一時所得と認定し、X の請求を一部認容、一部棄却した。

まず、所得分類の判定方法に関して、「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を定めるところ、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、当該借入れの目的や当該債務免除に至った経緯等を総合考慮して判断するのが相当である。」との判断基準を示した。

また、「所得税法において、借入金が借主の所得とされていないのは、借入金を取得す

ると同時に、当該借入金を弁済する債務を負い、借主の純資産が増加しないことによるものと解されるところ、上記債務が免除された場合には、借入金額とそれまでの弁済額の差額について純資産が増加することになり、当該差額が所得として観念されることになるのであるから、借入金の債務免除益の所得区分の判断に当たっては、当該借入れの目的や当該借入金の取得に係る経済的利益の性質をおよそ考慮する必要がないとするのは相当ではない。」と述べた。

非継続要件の充足は、「行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、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。」という大阪事件最高裁判決の規範を引用している。

Yは、同旨基準を用い、XがIの職員と共謀して不正融資を受けたことやIの合併をXが左右しうる地位にあったこと等を根拠に、「本件旧借入金の借入れから本件債務免除に至るまでの上記個々の行為は全体として本件債務免除に向けて行われたものであり、本件債務免除益は、一連の継続的行為から生じたもの」として非継続要件を充足しないと主張していた。

しかし、Yが根拠としているような事情は認められず、東京地裁は「本件債務免除は、Xによる継続的な借入行為等そのものではなく、その結果としての多額の借入金債務の存在を背景として行われたものと評価できるにすぎないというべきであり、Yが主張するようにXによるIからの借入れ等が本件債務免除に向けられたものであるとは当然に評価し難い。」としたうえで、「Iとしては、Jとの合併の早期実現のほか、X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Iの判断の結果にすぎないというべきである。」として、「本件債務免除益が営利を目的とする継続的な行為から生じたものであると評価できるものではない。」と述べた。すなわち、「本件債務免除益については非継続性要件を満たさないものとはいえない。」と判断しており、不動産所得又は事業所得とはならなかった部分の本件債務免除益は一時所得に該当すると判示している。

(iii) 本判決の検討

まず、債務免除益の所得区分が争われた同種の事案として、①で触れたノンリコース債務免除益事件である、航空機リース事業を営んでいた任意組合が、航空機リース事業の終了に伴って銀行から受けた借入金等に係る債務免除益の所得分類が一時所得又は雑所得のいずれに該当するかが争われた事案を確認する。

このノンリコース債務免除事件では、「本件ローン債務免除益は、…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。…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はないから、本件ローン債務免除益を不動産所得に該当するものということとはできない。」として一時所得に該当すると判示した。

債務免除益はあくまで債務の消滅それ自体によって生じることを前提として、債務が消滅した事情(免除)のみをもって債務免除益の所得分類を判断したことから、ノンリコース債務免除事件では、債務免除益発生時(所得発生時)における所得の発生原因が、債務免除という繰り返し行われたい事象(一時的)及び組合事業の本件航空機の賃貸自体によって発生したものではない事象(偶発的)といった所得発生時の事情に着目して、一時所得に該当すると判断していると言える。

一方、債務免除事件では、東京地裁は「借入金の債務免除益の所得区分の判断においては、当該借入れの目的や当該債務免除に至った経緯等を総合考慮して判断するのが相当である。」と述べている。「本件借換え等については、XがIに対して有する地位が何らかの影響を与えたものとは思われるが、そのことのみをもって、当初から免除が予定されており、個々の行為が全体として免除に向けて行われたものであるとまでは言えないように思われる。」²⁴⁷とされ、借換時点から債務免除までの計画的な一連の行為における態様を総合的に考慮して一時所得該当性を判断している。

ノンリコース債務免除事件のように、所得発生の原因が債務免除行為という偶発的行為に着目して、一時所得に該当するといった判断枠組みではなく、所得発生前(借入の目的)から所得発生時(債務免除に至った経緯等)までの事情を総合考慮して一時所得該当性を判断している。この判断枠組みは、大阪事件最高裁判決の検討で述べたように、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の解釈に関して、「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みと親和的であると言える。

④ 東京高裁令和2年11月4日判決(LEX/DB25590045)

(i) 事案の概要

競馬の勝馬投票券(以下「馬券」という。)の的中による払戻金に係る所得(以下「本件競馬所得」という。)を得ていた原告(以下、「X」という。)が、平成24年分から平成26年分までの所得税に関して、本件競馬所得を一時所得として確定申告した後、本件競馬所得が雑所得に該当するとしてそれぞれ更正の請求をしたところ、高松税務署長から、いずれの更正の請求も更正をすべき事由がない旨の通知処分を受けたことから、かかる通知処

²⁴⁷ 藤間大順「借入金に係る債務免除益の所得分類の判断構造」税法学582号190頁(2019)。

分の取り消しを求める事案である(以下、「高松事件」という。))。

(ii) 判決の要旨

第一審の東京地裁令和元年10月30日判決(判タ1482号174頁)では、通常馬券の的中による払戻金は雑所得に該当する旨を判示している。

「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かは、「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。」として大阪事件最高裁判決の規範を引用している。

「継続的行為」に関して、「回収率を高めるために本件ソフトに独自の計算式等を設定して自動的に通常馬券を購入するようになり、少なくとも平成22年から平成26年までの5年間にわたり、相当程度の頻度で、1日当たり数十万円から数百万円、年間数千万円の通常馬券を購入し続けていた。このようなXの馬券購入の期間、回数、頻度その他の態様に照らせば、Xの上記の一連の行為は、継続的行為といえるものである。」と述べた。

次に、「営利を目的」に関して、「平成22年以降の5年間のうち4年間で、年間を通して利益を上げており、その金額は約516万円(平成25年)から約1,376万円(平成23年)に及ぶのであり、平成24年に約790万円の損失が生じているものの、同年の回収率は、中央競馬の平成24年事業年度の払戻率(馬券の発売金額に対する払戻金額の割合。約75%)を相当程度超える86.4%を維持しているのであるから、上記のような馬券の購入行為の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等によれば、Xは回収率が総体として100%を超えることが期待し得る独自のノウハウに基づき馬券を選別して購入を続けていたということができ、そのようなXの上記の一連の行為は、客観的にみて営利を目的とするものであったといえる。」と判断しており、「本件競馬所得のうち通常馬券の的中による払戻金に係るものは、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』として、雑所得に該当する。」と判示した。

第二審の東京高裁令和2年11月4日判決(LEX/DB25590045)では、第一審判決を取り消し、通常馬券の的中による払戻金は一時所得に該当する旨を判示している。

「営利を目的とする継続的行為」に関して、「事業所得が事業活動を遂行することで得られる収益に税負担能力を認めた趣旨に照らせば、『営利を目的とする継続的行為』といえるためには、その行為がある程度の期間継続して客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であることが必要であると解すべきである。」との判断基準を示した。

平成24年の回収率に関して、「中央競馬の平成24年事業年度の払戻率(馬券の発売金額に対する払戻金額の割合。約75%)を相当程度超える86.4%を維持してはいるが、営利性の存否の判断(客観的にみて利益が上がると期待し得る行為の存否の判断)という観点からは平成24年の損失及びその額は、看過できない否定的な事情と言わざるを得ない。」と判断している。

また、「1年間というある程度長期間で集計してもなお多額の損失を計上するというこ

とは、年間を通じての収支で利益が得られるように馬券の選別が行われる仕組みに大いに疑問を抱かせるものであり、偶然性の影響が減殺されていないことを推認させるものであって、雑所得としての税負担能力を否定する事情といえる。」と述べている。「回収率が総体として 100%を超えることが期待し得る独自のノウハウを有していたとまでは認められず」、また「パソコンごとに異なる計算式等を設定していたこと、通常馬券に係る平成 24 年から平成 26 年までの中央競馬の開催レース中の購入レースの割合は、67.6%から 76.5%に止まり、購入するか否か、どの計算式等を採用するかについてもその態様が明らかでない。」との理由により、「回収率が 100%を超えることが期待し得る独自のノウハウを有していたとまでは認められず、これに基づき馬券を選別して購入を続けていたということとはできないので、そのような X の上記の一連の行為は、客観的にみて営利を目的とするものであったとまではいえない。」と判断した。

以上より、「本件競馬所得のうち通常馬券の的中による払戻金に係るものは、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』として、雑所得に該当するとは認められない。」と判示し、第一審判決を取り消し、一時所得に該当すると認定している。

(iii) 本判決の検討

第二審判決では、本件競馬所得が「営利を目的とするもの」ではないとする根拠を、「回収率が 100%を超えることが期待し得る独自のノウハウを有していたとまでは認められず、これに基づき馬券を選別して購入を続けていたということとはできないので、そのような X の上記の一連の行為は、客観的にみて営利を目的とするものであったとまではいえない。」と判断している。独自のノウハウにより回収率が 100%超となることが期待されることが前提であるが、投資の結果として平成 24 年の損失及びその額に着目し、営利性を否定していることから、回収率が 100%超となるという投資の結果が営利性の判断で重視されていると言える。

この「客観的に見て営利を目的とするものであった」の判断基準として、札幌事件の最高裁判決では「回収率が総体として 100%を超えるように馬券を選別して購入し続けてきた」と述べていた。さらに、高松事件の第一審判決においても、「回収率が総体として 100%を超えることが期待し得る独自のノウハウに基づき馬券を選別して購入を続けていた」として営利性を認定していた。しかし、高松事件の第二審判決では、購入期間総体として回収率が 100%を越えていたが、平成 24 年度の損失に関して、「1 年間というある程度長期間で集計してもなお多額の損失を計上」していたとして、かかる主張を認めなかった違いが挙げられる。

この点、「結果的に対象期間総体の回収率が 100%を超えていたとしても、たまたまいずれかの年に多額の利益を上げていただければ、そのような購入態様に営利性が認め

られるのは不自然であるから、本件判決の判断に違和感はない。」²⁴⁸とされ、札幌事件最高裁判決の「回収率が総体として 100%を超えるように」との判示と判断が分かれることとなった。

文理解釈上は「営利を目的とする」であることから、「投資に対する回収が投資以上であるような安定性を帯びたものであるか否かは、『結果』の問題であって、行為(ここでは購入)の『目的』とは別の議論なのではないか」という疑問がそこには浮上する。」²⁴⁹とされ、あくまでの当事者の意志、内心の問題であると文理解釈できる。

しかし、ギャンブルを行う人がその動機として、利益を上げよう、つまり 100%を超える回収率をあげようとするのは当然であるから、課税の公平を期する税法の適用上、その行為が「営利目的」を有するかどうかは行為者の主観的意思ではなく、客観的事象で判断されるべきであり、ここではそれが「利益発生規模、期間その他の状況」によることになる²⁵⁰。これらの客観的事象によって代表される「因子」は、利益獲得の源泉となる行為者の「独自のノウハウ」であって、その保有と行使が裏付けられれば営利目的要件は充足されることになる²⁵¹。

すなわち、当たり馬券払戻金が「営利を目的とするもの」と言えるためには、「独自のノウハウ」に基づいて馬券を購入し、「回収率が 100%を超える」ことが結果として求められており、馬券購入時から馬券的中時(所得発生時)までの計画的な一連の行為における態様を考慮して、「営利性」が判断されることとなる。

つまり、営利性の認定に当たっては、行為者の「独自のノウハウ」に基づく馬券の購入態様に基づくことが起点であり、その結果、如何に利益を獲得出来たかによって営利性を判断することになると考える。この高松事件においても、大阪事件及び札幌事件で述べたように、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の解釈に関して、「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みを示していると言えよう。

²⁴⁸ 佐藤修二=野口大資「外れ馬券訴訟をめぐる最近の動向-東京高裁令和 2 年 11 月 4 日判決の検討-」T&Amaster881 号 23 頁(2021)。

²⁴⁹ 酒井克彦「所得税法における安定収入と不安定収入(下-1)-競馬所得の事業所得該当性が争点とされた東京高裁平成 29 年 9 月 28 日判決を素材として-」月刊税務事例 53 巻 5 号 5 頁(2021)。

²⁵⁰ 石黒秀明「競馬予想ソフトを用いて稼得した馬券払戻金の所得区分について」税理 63 巻 4 号 181 頁(2020)。

²⁵¹ 同上,181-182 頁。

(3) 「営利を目的とする行為から生じた所得」の解釈の整理

大阪事件第一審判決では、「営利性は、文字通り財産上の利益を目的とすること」と述べ、大阪事件最高裁判決及び札幌事件の最高裁判決において「利益発生の規模、期間、その他の状況等」は営利目的に係る考慮要素であることが示され、回収率は100%以上ではなく、100%を超えることが重視されていたことから、収支がゼロの状況ではなく、利益や差益を目的とすることであると理解できる。

文理解釈上は、結果として利益や差益が発生せずとも、営利を目的とした行為であればよいはずであるが、当たり馬券払戻金の所得区分が争われた大阪事件、札幌事件及び高松事件においては、当事者の「営利を目的とする」といった内心の問題のみでは営利性を認定していない。

「営利」というためには、(1)例えば何かを購入して(仕入れて)それを売る等(売買の他、賃貸、サービス提供)により利益を得る場合や、(2)他人の行う(1)の行為に対して出資等をして配当を得る(投資)など、何らかの付加価値を加える目的が必要であると考え²⁵²。もちろん、この(1)あるいは(2)の「付加価値を加える行為」は、ほとんどの場合リスクを伴う、つまり博打性があるのは事実である²⁵³。

一時所得から除外される営利を目的とした継続的行為による所得は、経済活動の規模により、事業所得もしくは雑所得に区別される²⁵⁴ことから、「営利性」の度合いによって、その所得は事業所得又は雑所得に分類されることとなるため、「営利性」は事業等の業務に関わるものに近い性質があると言える。平成18年1月24日最高裁第三小法廷判決(民集60巻1号252頁)において、「本件組合は本件映画の購入資金の約4分の3を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり…本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできない」と述べ、実質的な危険を負担しないことを、事業の用に供していないことの判断基準としている。この点からすると、『付加価値を加える行為』は、ほとんどの場合リスクを伴う」という考え方には合理性があると考えられる。

言い換えると、「営利を目的とする行為から生じた所得」とは、投資者(契約者)が投資リスクを負いながらも、生み出される新たな付加価値として利益や差益を得る目的により投資等を行った結果生じた所得であると言える。

第1節第2項(1)で述べたように、「営利を目的とする行為から生じた所得」は一時所得ではなく、雑所得に該当する。その「営利を目的とする行為から生じた所得」の判断基準として、かかる大阪事件最高裁判決の検討で得た「所得発生までの計画的な一連の行為に

²⁵² 菅野隆「所得税法上の一時所得と雑所得の所得区分について」新潟大学経済論集103号15-16頁(2017)。

²⁵³ 同上,15-16頁。

²⁵⁴ 水野忠恒『大系租税法 第3版』290頁(中央経済社,2021)。

おける態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みを採用すべきである。

第 3 節 小括

本章では、以下の 4 点の検討を主に行った。

第 1 に、所得税法 34 条 1 項の条文のうち、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」は「営利を目的とする行為から生じた所得」と「継続的行為から生じた所得」に分解することが可能であり、そのいずれかに該当する場合のその所得は雑所得に該当する。

第 2 に、所得税法施行令 183 条 3 項における「生命保険契約等」の定義は、保険業法 2 条 3 項に規定する生命保険会社又は同条 8 項に規定する外国生命保険会社等の締結した保険契約をいうため、生命保険商品の性質は考慮されず、一律に取り扱われている。

第 3 に、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の解釈に関して、従来からの一時所得該当性の判断基準は「所得の発生原因や本来的な性質が偶発的であるか」という概念に基づいていたと考えられる。しかし、大阪事件最高裁判決を参照し、「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みを採用すべきである。

なお、大阪事件以後の当たり馬券払戻金の所得区分が争われた事案においても大阪事件最高裁判決の規範を引用しており、さらに債務免除益の所得区分が争われた事案においても同様であることから、この一時所得該当性の判断枠組みは一般化が可能であると考えられる。

第 4 に、「営利を目的とする行為から生じた所得」の解釈を、投資者(契約者)が投資リスクを負いながらも、生み出される新たな付加価値として利益や差益を得る目的により投資等を行った結果生じた所得であると定義をした。

次章では、かかる検討で得た「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みにより、変額保険金を一時金で受領した場合、「営利を目的とする行為から生じた所得」に該当するか否かの所得区分判定を行う。

また、生命保険の性質の変化を金融類似商品の規定に適格に反映させる必要があることから、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険契約に対する所得課税方法を見直す。

第5章 生命保険契約に対する所得課税方法の分類整理

現状では、保険料負担者と保険金受取人が同一人の場合に、一時金として受領した生命保険金は、一時所得に該当する。

例えば、満期保険金は「その所得の発生が満期生存という事実にかかる点で偶発的所得ともいい得る。この点に着目して一時所得に分類されるのである。」²⁵⁵とされているように、「所得の発生原因や本来的な性質が偶発的であるか」を考慮し、偶発的所得として一時所得に分類されていると言える。

第4章第2節第2項(2)①の大阪事件最高裁判決の検討で述べたように、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の解釈に関して、「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所得該当性の判断枠組みを採用すべきである。

本章では、生命保険契約においても、この判断枠組みにより、貯蓄性の高い変額保険を中心に生命保険金の所得区分に関して、保険契約締結時から保険金給付時(所得発生時)までの各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かにより、一時所得該当性を判断する。なお、第4章第1節第2項(1)で確認したように、「営利を目的とする行為から生じた所得」は、雑所得に分類されると判断したことから、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できる所得は、一時所得ではなく、雑所得に該当する。さらに、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険契約に対する所得課税方法を見直す。

なお、本稿は変額保険の一時金を前提としており、一時の所得で反復継続して給付を受けるものではないため、生命保険金には「継続性」は存在しないと考えている。

第1節 所得区分

(1) 満期保険金

① 除外要件

除外要件である「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得であること」に関しては、保険料負担者と保険金受取人が同一の個人である場合の生命保険契約に基づく保険金収入は、利子所得から譲渡所得の

²⁵⁵ 酒井克彦「いわゆる金融商品の損失等を巡る課税上の問題-金融商品を巡る個人所得課税についての若干の立法論的提言-」税大論叢 41号 476頁(2003)。

8つの所得には当たらないため、一時所得か雑所得となる²⁵⁶。

また、生命保険の一時金に係る所得が利子所得から譲渡所得の8つの所得区分に該当しないことを「論を俟ちません。」²⁵⁷ともされており、満期保険金は、利子所得から譲渡所得までには該当しないと考えられる²⁵⁸ことから、後述する解約返戻金及び死亡保険金も同様に、この除外要件を充足するものとする。

② 非継続要件における営利性

非継続要件である「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること」に関して、第4章第1節第2項(1)で確認したように、「営利を目的とする行為から生じた所得」は、雑所得に分類されると判断した。保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できる所得は、一時所得ではなく、雑所得に該当する。

そこで、この判断枠組みにより、保険契約締結時から保険金給付時(所得発生時)までの各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かにより、一時所得該当性を判断する。変額保険における満期保険金の保険契約締結時、保険契約期間中及び保険金給付時の各タイミングにおいて営利性を見出せるかを検討する。この方法により、後述する解約返戻金及び死亡保険金も同様に検討を行う。

(i) 保険契約締結時

変額保険における満期保険金は、満期まで被保険者が生存した場合に保険契約者が給付を受けることとなり、保険料負担者と保険金受取人が同一人の場合に一時所得に該当する。

第3章第2節第1項で述べたように、変額保険における満期保険金は満期到来時の保険料積立金の運用実績によって生命保険金変動する。変額保険に加入した契約者はキャピ

²⁵⁶ 上田正勝「個人の生命保険契約に基づく一時金・年金に係る所得金額の計算について」税大論叢 69号 235頁(2011)。

²⁵⁷ 小田満「保険金の所得と馬券等の所得との類似点」税経通信 76巻 3号 149頁(2020)。

²⁵⁸ 品川芳宣「養老保険契約の満期保険金に係る一時所得金額の計算上控除できる保険料の範囲」税研 28巻 3号 92頁(2012)では、法人が養老保険契約者で、経営者を被保険者とする養老保険契約において、経営者が、満期保険金を受け取った事例(最高裁平成24年1月13日第二小法廷判決(民集 66巻 1号 1頁))で「当該金員を給与所得に該当するとした方が、『勤労者が勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける給付は、すべて給与所得を構成する』という判例(最高裁昭和37年8月10日第二小法廷判決(民集 16巻 8号 1749頁))の考え方に合致するものと考えられる」とする見解もある。

タル・ゲインを手に入れることができると同時に、投資に関連するリスクを負うことになるのである²⁵⁹ため、保険契約者は投資リスクを負い、一方で保険料積立金の運用に期待して差益を得ることを目的として変額保険に加入することから、営利性を見出すことができる。

一方、定額保険に加入するのであれば、保険者の資産運用が芳しくない状況となっても、保険契約締結時に定められた保険金額が給付される。差益を得ることを目的としていても、保険契約者が投資リスクを負わないことから、営利性は見出せないこととなる。

すなわち、「貯蓄性保険は、多くの場合、保険契約者である保険金受取人の経済生活に役立てることを第一の目的としている。それは基本的に自己のためのもの」²⁶⁰とされ、満期保険金を保険契約者自身が受領し、差益を得たいという、正に保険契約者自身の内心の現れであると言える。

保険契約者が投資リスクを負いながらも、保険料積立金の運用に期待して生み出される新たな付加価値として、差益を得る目的で保険契約を締結すると考えられるため、営利性を見出すことができる。

（ii） 保険契約期間中

変額保険は、「保険契約者から払い込まれる保険料中の保険料積立金を、特別勘定としてもっぱら上場有価証券への投資等によって運用し、その運用実績にしたがって保険金額・解約返戻金額(保険給付額)を変動させることを内容とする生命保険契約である。」

²⁶¹ことから、保険契約者が支払った保険料のうち、一部が保険会社の特別勘定において株式等によって運用されている。

第1章第3節第2項(4)で確認したように、変額保険の契約者が支払った保険料のうち、貯蓄保険料は保険料積立金として特別勘定において積立てられ、投資運用により更なる収益を生み出そうとする。その結果、満期到来時における貯蓄保険料の累積額とそれに付された投資運用益部分を基礎として、変額保険における満期保険金が給付される。

変額保険は、保険会社は一般勘定とは分離された特別勘定において株式等を中心にキャピタル・ゲインを目的として積極運用され、新たな付加価値(投資運用益部分)を生み出そうとする。それゆえ、(i)で述べた、「保険契約者が投資リスクを負いながらも、保険料積立金の運用に期待して生み出される新たな付加価値として、差益を得る」という保険契約者の営利目的が、保険契約期間中に保険者の資産運用行為により実現されていると言

²⁵⁹ 武田久義「生命保険会社の経営破綻(4)」桃山学院大学経済経営論集 46 巻 3 号 316 頁(2004)。

²⁶⁰ 武田久義「生命保険事業における質的变化」桃山学院大学経済経営論集 47 巻 2 号 121 頁(2005)。

²⁶¹ 江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953 号 66 頁(1990)。

え、営利性を見出すことができる。

(iii) 保険金給付時

被保険者が保険期間の満期到来時まで生存していた場合に、満期保険金が給付され、所得発生を認識する。

定額保険における満期保険金は、保険契約契約時において確定した生命保険金が給付されるのに対して、変額保険における満期保険金は、保険契約締結時には生命保険金は確定しておらず、満期到来時の保険料積立金の運用実績が満期保険金に反映されることが特徴である。

第2章第1節第2項(2)で確認したように、満期保険金の性質は「経済的実質においては貯蓄の払戻という意味合いが強いものである。」²⁶²とされ、「生命保険商品の満期保険金の経済的実質は、その引き出しが単に保険事故に連動しているだけの貯蓄(投資)と観念し得るのである。」²⁶³とされている。(i)の保険契約締結時において「保険契約者が投資リスクを負いながらも、保険料積立金の運用に期待して生み出される新たな付加価値として、差益を得る」という保険契約者の営利目的が、(ii)の保険契約期間中において、保険者の特別勘定における資産運用行為を経て、(iii)の保険金給付時において、被保険者の生存という生命保険契約の保険事故により、営利性を有する生命保険金の給付が実現されたものである。

しかし、保険事故発生による保険金支払は不確定²⁶⁴であり、かつ、解約返戻金のように保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することは不可能である。すなわち、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金ではない。

変額保険における満期保険金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として「営利性」を有しているが、保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することが不可能であることから、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金ではなく、「一体の経済活動の実態」を有すると評価できない。すなわち、「営利を目的とする行為から生じた所得」には該当せず、従来通りの一時所得に分類され则认为る。

(2) 解約返戻金

① 除外要件

(1)①で記載した通り、変額保険における解約返戻金も除外要件を充足すると考える。

²⁶² 山下友信『保険法(上) 初版』33-34頁(有斐閣,2018)。

²⁶³ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61号 495頁(2009)。

²⁶⁴ 辻美枝「生命保険会社と課税」税法学 555号 99-100頁(2006)。

② 非継続要件における営利性

(i) 保険契約締結時

変額保険における解約返戻金は、保険契約期間の途中で生命保険契約を解約することにより、保険契約者自身が給付を受けることが可能であり、保険料負担者と保険金受取人が同一人の場合に一時所得に該当する。

変額保険における解約返戻金は、(1)の満期保険金と同様、保険契約者は投資リスクを背負い、一方で保険料積立金の運用に期待して差益を得ることを目的として変額保険に加入することから、営利性を見出すことができる。

満期保険金と同様、保険契約者自身が給付を受け、差益を得たいという、正に保険契約者自身の内心の現れであると言える。

すなわち、保険契約者が投資リスクを負いながらも、保険料積立金の運用に期待して生み出される新たな付加価値として、差益を得る目的で保険契約を締結すると考えられるため、営利性を見出すことができる。

(ii) 保険契約期間中

(1)の満期保険金と同様、保険契約者が支払った保険料のうち、貯蓄保険料は保険料積立金として特別勘定において積立てられ、投資運用により更なる収益を生み出そうとする。

その結果、解約時における貯蓄保険料の累積額とそれに付された投資運用益部分を基礎として、変額保険における解約返戻金が給付される。

すなわち、(i)で述べた、「保険契約者が投資リスクを負いながらも、保険料積立金の運用に期待して生み出される新たな付加価値として、差益を得る」という保険契約者の営利目的が、保険契約期間中に保険者の資産運用行為により実現されていると言え、営利性を見出すことができる。

(iii) 保険金給付時

(1)の満期保険金と同様に、(i)の保険契約締結時において「保険契約者が投資リスクを負いながらも、保険料積立金の運用に期待して生み出される新たな付加価値として、差益を得る」という保険契約者の営利目的が、(ii)の保険契約期間中において、保険者の特別勘定における資産運用行為を経て、(iii)の保険金給付時において、保険契約の解約請求権の行使によって、営利性を有する生命保険金の給付が実現されたものである。

生命保険契約の解約請求権は保険契約者の専属権であり、解約返戻金は保険契約者が受け取ることになっている²⁶⁵ことから、保険契約者はいつでも現金化できる預金をもつ

²⁶⁵ 國崎裕『生命保険 第5版』300頁(東京大学出版会,1977)。

ているのと近似する状態にあることを意味する²⁶⁶。

保険事故発生による保険金支払は不確定だが、解約返戻金の存在する保険契約については、保険契約者は何時でも任意に保険契約を解約し解約返戻金の支払を受けることが出来る²⁶⁷ことから、保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することが可能である。すなわち、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金である。

変額保険における解約返戻金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として「営利性」を有しており、保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することが可能であることから、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態」を有すると評価できる。すなわち、「営利を目的とする行為から生じた所得」に該当し、一時所得に該当せず、雑所得に分類されると考える。

(3) 死亡保険金

① 除外要件

(1)①で記載した通り、変額保険における死亡返戻金も除外要件を充足すると考える。

② 非継続要件における営利性

(i) 保険契約締結時

変額保険における死亡保険金は、被保険者が保険契約期間中に死亡した場合に給付を受けることが可能であり、保険料負担者と保険金受取人が同一人の場合に一時所得に該当する。

変額保険に限らず、死亡保険金の給付を受ける契約者の目的としては、「生命保険における基本的な保障の一つである死亡保障を目的とした死亡保険は、そのほとんどが遺族等の生活保障を目的としている。それは、最も小さな共同体である家族における生活保障のための工夫の一つである。それは、自己の利益というよりはむしろ共同体を構成する他者、すなわち遺族等のためのものである。」²⁶⁸とされており、死亡保険の目的は、保険契約者自身の利益を追求するものではないと言える。

また、変額保険における死亡保険金は、保険料積立金の運用実績により生命保険金変動することとなるが、保険契約締結時において基本保険金額の給付は最低保証されているため、保険契約者は保険契約締結時点において投資リスクを負っているとは言えない。

すなわち、保険契約者が保険料積立金の運用に期待して生み出される新たな付加価値

²⁶⁶ 山下友信『保険法(上) 初版』34頁(有斐閣,2018)。

²⁶⁷ 辻美枝「生命保険会社と課税」税法学 555号 99-100頁(2006)。

²⁶⁸ 武田久義「生命保険事業における質的变化」桃山学院大学経済経営論集 47巻 2号 121頁(2005)。

として、差益を得る目的で保険契約を締結することも想定されるが、保険契約者は投資リスクを負わず、残された遺族のための生活保障を目的として保険契約を締結すると考えられるため、営利性を見出すことはできない。

(ii) 保険契約期間中

保険契約者が支払った保険料のうち、危険保険料は、保険会社に積み立てられることなく、保険会社を通して保険事故が発生した保険契約者(保険金受取人)に危険保険金として移転される²⁶⁹ため、保障的機能を生む保険料と言えよう²⁷⁰。危険保険料は死亡保険金が給付される際の財源となることが特徴である。

死亡保険金が給付される際の財源は、危険保険料に限らず、貯蓄保険料及びその生み出された利子部分も含めて構成されているため、満期保険金及び解約返戻金と同様、貯蓄保険料は保険料積立金として特別勘定において積立てられ、投資運用により更なる収益を生み出そうとすることから、保険者の資産運用行為により利子部分が生み出されている。

しかし、(i)で述べたように、保険契約締結は営利目的ではないことから、保険契約期間中に保険契約者の営利目的が、保険者の資産運用行為により実現されていると言えず、営利性を見出すことはできない。

(iii) 保険金給付時

被保険者の死亡という生命保険契約の保険事故により、死亡保険金が給付されることになる。

保険契約者の支払う危険保険料及び死亡時における貯蓄保険料の累積額とそれに付された利子相当分(死亡時における解約返戻金相当額)を原資として、死亡保険金が給付される。

(i)の保険契約締結時において、「保険契約者は投資リスクを負わず、残された遺族のための生活保障を目的として保険契約を締結すると考えられるため、営利性を見出すことはできない。」ことから、(ii)の保険契約期間中においても、保険契約者自身の営利目的が、保険者の資産運用行為により実現されていると言えず、営利性を見出すことはできないため、(iii)の保険金給付時においても、被保険者の死亡という生命保険契約の保険事故により給付された生命保険金に営利性を見出すことはできない。

死亡保険金は、保険事故発生による保険金支払は不確定²⁷¹であり、かつ、解約返戻金のように保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することは不可能であ

²⁶⁹ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 500 頁(2009)。

²⁷⁰ 同上,501 頁。

²⁷¹ 辻美枝「生命保険会社と課税」税法学 555 号 99-100 頁(2006)。

る。すなわち、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金ではない。

変額保険における死亡保険金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として「営利性」を有しておらず、保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することが不可能であることから、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金ではなく、「一体の経済活動の実態」を有すると評価できない。すなわち、「営利を目的とする行為から生じた所得」には該当せず、従来通りの一時所得に分類され则认为る。

第 2 節 課税方法

一時金として受領した生命保険金が「金融類似商品」に該当する場合、所得区分は一時所得として、利子所得と同一の所得税率 15%(復興特別所得税除く)による源泉分離課税が適用され、源泉徴収だけで課税関係が終了する。

下記の図表 14 は、現行における金融類似商品の判定対象となる生命保険商品を整理したものであり、定額保険及び変額保険における養老保険の満期保険金及び解約返戻金が、金融類似商品の判定対象(図表 14 の①～④を指す。)となり、定期保険及び終身保険は判定対象外となっている。

第 1 節において、変額保険における解約返戻金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として「営利性」を有すると考えられ、「営利を目的とする行為から生じた所得」として、雑所得に該当することを述べた。

本節では、貯蓄性の高い変額保険のうち、解約返戻金は、一体として「営利性」を有する性質を踏まえ、生命保険の性質の変化を金融類似商品の規定に適格に反映させる必要があることから、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険金に対する所得課税方法を見直す。

【図表 14】金融類似商品の判定対象となる生命保険商品(筆者作成)

保険種類		払込方法	保険期間	死亡保険金	満期保険金	解約返戻金
定額	定期保険	一時払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
		分割払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
	終身保険	一時払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
		分割払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
	養老保険	一時払	5年以内	判定対象外	①判定対象	②判定対象
			5年超	判定対象外	判定対象外	判定対象外
		分割払	5年以内	判定対象外	判定対象外	判定対象外
			5年超	判定対象外	判定対象外	判定対象外
変額	定期保険	一時払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
		分割払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
	終身保険	一時払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
		分割払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
	養老保険	一時払	5年以内	判定対象外	③判定対象	④判定対象
			5年超	判定対象外	判定対象外	判定対象外
		分割払	5年以内	判定対象外	判定対象外	判定対象外
			5年超	判定対象外	判定対象外	判定対象外

(1) 金融類似商品の判定対象要件の妥当性評価

金融類似商品の趣旨や要件は、第 2 章第 2 節で確認したが、①保険期間要件(所得税法 174 条 8 号)、②払込方法要件(所得税法施行令 298 条 5 項)、③保障倍率要件(所得税法施行令 298 条 6 項 1 号)の 3 要件を満たす場合は、金融類似商品に該当する。

これらの 3 つの要件が、貯蓄性が高い生命保険金を抽出する要件として適格なものかどうか、第 2 章第 2 節で述べたことを踏まえて評価する。

①保険期間要件の保険期間 5 年以内の根拠は、「保険期間が短く、死亡発生率も低いと見込まれることから、高利回りの商品となり貯蓄商品的な性格が強いと認められ、利子所得と同様の課税を行うこととされた」²⁷²とされ、貯蓄性の高い生命保険金を抽出するための要件であることから、この保険期間要件は適格であると評価する。

²⁷² 辻美枝「変額保険をめぐる所得税法上の問題点」関西大学大学院・法学ジャーナル 74 号 355 頁(2003)。

しかし、終身保険の場合は、保険期間が終身であることにより、①の保険期間要件の判定対象外である。

②払込方法要件の保険料一時払いの根拠を検討する。第 1 章第 4 節第 2 項(4)で述べたように、保険料積立金において貯蓄保険料が保険者によって運用・管理されることは預金等と同様に、新たな付加価値として利子部分を生み出している。

5 年満期や 10 年満期の一時払い養老保険のように保険料が一括前払いされる場合には、投資性はますます強くなり、顧客の側でもこれらの保険商品は預金や信託などと並ぶ金融商品の 1 つとして意識されていることが多い²⁷³ことから、保険料を一時払いで行う場合と、分割払いで行う場合では、一時払いの方が貯蓄保険料が保険料積立金に一時に蓄積されるため、貯蓄機能がさらに後押しされると言えよう。

この払込方法要件は、貯蓄性の高い保険金を抽出することが目的であることを考慮すると、適格であると評価する。

③保障倍率要件の根拠は、死亡保険金の満期保険金に対する割合が低いほど保障的要素が小さく貯蓄的要素の強い商品になることから、生命保険商品の中からより貯蓄性の高い商品を抽出するために設けられた要件であると言えよう²⁷⁴。すなわち、この保障倍率要件も同様に、貯蓄性の高い生命保険金を金融類似商品の対象としているため、この保障倍率要件も適格であると評価する。

しかし、終身保険の場合には満期保険金が存在しないため、変額保険の終身型における解約返戻金は、③の保障倍率要件の判定対象外になっている。

金融類似商品の判定対象要件は、保険期間、払込方法及び保障倍率の 3 要件という生命保険契約の形式面から貯蓄性の高い保険金を抽出するための要件として、適格なものと評価することができると言えよう。

(2) 金融類似商品の判定対象となる生命保険金の分類整理

(1)において、金融類似商品の判定対象要件は、貯蓄性の高い生命保険金を抽出し、源泉分離課税の対象とする措置として適格なものと評価した。

しかし、変額保険における終身保険の生命保険金は、保険期間要件及び保障倍率要件の判定対象外となることから、この金融類似商品の判定対象外となっている。

下記の図表 15 より、変額保険の終身型における解約返戻金は、保険契約期間を通じて逦増していくため、保険期間 5 年以内に解約した場合の保険金額は、基本保険金額を下回るケースも想定される。

金融類似商品の判定対象要件は、保険期間、払込方法及び保障倍率の 3 要件という生命

²⁷³ 山下友信『保険法 第 4 版』278 頁(有斐閣,2019)。

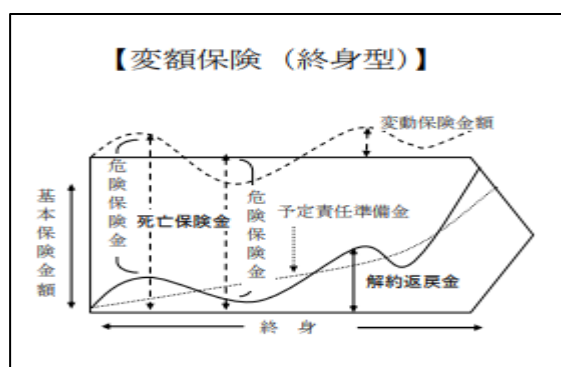
²⁷⁴ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号 521 頁(2009)。

保険契約の形式面から貯蓄性の高い保険金を抽出するための要件としては適格ではある。

しかし、かかる第1節の検討で得た、貯蓄性の高い変額保険のうち、解約返戻金は、一体として「営利性」を有する性質を踏まえ、生命保険の性質の変化を金融類似商品の規定に適格に反映させる必要があることから、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理すべきである。

第1節で検討したように、変額保険における解約返戻金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として「営利性」を有すると考えられ、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金である。それゆえ、「営利を目的とする行為から生じた所得」に該当し、一時所得に該当せず、雑所得に分類されることを踏まえると、その変額保険における解約返戻金の性質上、変額保険の終身型における解約返戻金を金融類似商品の判定対象外とすることは看過できない。

【図表 15】 変額保険(終身型)²⁷⁵



現行法では、変額保険のうち、養老保険のみが金融類似商品の①～③の要件の判定対象となる。変額保険における解約返戻金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として営利性を有し、「営利を目的とする行為から生じた所得」として雑所得に該当することから、変額保険の終身型における解約返戻金も金融類似商品の判定対象に加えるべきである。

そこで、変額保険の終身型における解約返戻金を金融類似商品の判定対象として追加することにつき、金融類似商品の3要件が規定されている①保険期間要件(所得税法174条8号)及び③保障倍率要件(所得税法施行令298条6項1号)は、以下の赤文字下線の文言を追加することが適当であると考え、②払込方法要件(所得税法施行令298条5項)は、保険料の払込に関する要件であるため、変更なし。

①保険期間要件(所得税法174条8号)

保険業法第二条第二項（定義）に規定する保険会社、同条第七項に規定する外国保険

²⁷⁵ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢61号509頁(2009)。

会社等若しくは同条第十八項に規定する少額短期保険業者の締結した保険契約若しくは旧簡易生命保険契約（郵政民営化法等の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律第二条（法律の廃止）の規定による廃止前の簡易生命保険法第三条（政府保証）に規定する簡易生命保険契約をいう。）又はこれらに類する共済に係る契約で保険料又は掛金を一時に支払うこと（これに準ずる支払方法として政令で定めるものを含む。）その他政令で定める事項をその内容とするもののうち、保険期間又は共済期間（以下この号において「保険期間等」という。）が五年以下のもの及び保険期間等が五年を超えるものでその保険期間等の初日から五年以内に解約されたもの（終身保険の場合もその保険期間等の初日から五年以内に解約されたものを含む）に基づく差益（これらの契約に基づく満期保険金、満期返戻金若しくは満期共済金又は解約返戻金の金額からこれらの契約に基づき支払った保険料又は掛金の額の合計額を控除した金額として政令で定めるところにより計算した金額をいう。）

③保障倍率要件(所得税法施行令 298 条 6 項 1 号)

本件前：生命保険契約（保険業法第二条第三項（定義）に規定する生命保険会社若しくは同条第八項に規定する外国生命保険会社等の締結した保険契約又は同条第十八項に規定する少額短期保険業者の締結したこれに類する保険契約をいう。）若しくは旧簡易生命保険契約又はこれらに類する共済に係る契約 死亡保険金のうち財務省令で定めるもの又はこれに類する共済金の額として財務省令で定める金額の満期保険金（終身保険においては解約返戻金）又は満期共済金の額に対する割合が五未満であり、かつ、当該財務省令で定める死亡保険金以外の死亡保険金又はこれに類する共済金の額の満期保険金（終身保険においては解約返戻金）又は満期共済金の額に対する割合が一以下であること。

変額保険の終身型における解約返戻金を金融類似商品の判定対象として追加し(図表 16 の⑤を指す。)、図表 16 は分類整理後の金融類似商品の判定対象となる生命保険商品の一覧である。

なお、本稿では、定期保険は無解約返戻金型を想定しているため、定期保険における解約返戻金は存在しないものとして取り扱う。

なぜなら、定期保険は、契約の時から一定期間中に被保険者が死亡した場合に限り、一定の保険金を支払う死亡保険である²⁷⁶ため、あくまでも死亡保険金のみを対象とした保険であること、及び現在販売されている定期保険を概観しても、「定期保険は、基本的に解約返戻金が無いかあってもごくわずかの掛け捨て型の保険が多い」²⁷⁷とされ、「多

²⁷⁶ 國崎裕『生命保険 第5版』92頁(東京大学出版会,1977)。

²⁷⁷ アクサダイレクト生命「解約返戻金がないのは定期保険？終身保険？解約返戻金と保険の関係」

くの場合、解約返戻金はなし、またはあってもごくわずか」²⁷⁸と説明されているためである。第1章第3節第2項(1)で述べたように、定期保険は満期保険金が存在しないため、保険料の構成は大部分が危険保険料であり、貯蓄保険料は僅少であることから、あくまでも死亡保険金給付のための保険であることを根拠とする。

【図表 16】分類整理後の金融類似商品の判定対象となる生命保険商品(筆者作成)

保険種類		払込方法	保険期間	死亡保険金	満期保険金	解約返戻金
定額	定期保険	一時払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
		分割払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
	終身保険	一時払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
		分割払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
	養老保険	一時払	5年以内	判定対象外	①判定対象	②判定対象
			5年超	判定対象外	判定対象外	判定対象外
		分割払	5年以内	判定対象外	判定対象外	判定対象外
			5年超	判定対象外	判定対象外	判定対象外
変額	定期保険	一時払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
		分割払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	解約返戻金存在しない
	終身保険	一時払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	⑤判定対象に追加
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
		分割払	5年以内	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
			5年超	判定対象外	満期保険金存在しない	判定対象外
	養老保険	一時払	5年以内	判定対象外	③判定対象	④判定対象
			5年超	判定対象外	判定対象外	判定対象外
		分割払	5年以内	判定対象外	判定対象外	判定対象外
			5年超	判定対象外	判定対象外	判定対象外

第3節 小括

第1節においては、変額保険における満期保険金、解約返戻金及び死亡保険金が、それぞれ保険契約締結時から保険金給付時までの各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体

<https://www.axa-direct-life.co.jp/knowledge/fpcolumn/life/27.html>(最終閲覧日:2021年12月9日)。

²⁷⁸ マニユライフ生命「『解約返戻金』について」

https://www.manulife.co.jp/ja/individual/about/insight/column/article/syushin_column04.html(最終閲覧日:2021年12月9日)。

の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かにより、一時所得該当性を判断した。

その結果、変額保険における解約返戻金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として「営利性」を有しており、保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することが可能であることから、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金として「一体の経済活動の実態」を有すると評価できる。

すなわち、変額保険における解約返戻金は「営利を目的とする行為から生じた所得」に該当し、所得区分は一時所得に該当せず、雑所得に分類されると判断した。

なお、定額保険における満期保険金、解約返戻金及び死亡保険金の所得区分は、第1節(1)②(i)で述べたように、保険者の資産運用が芳しくない状況となっても、保険契約締結時に定められた保険金額が給付され、差益を得ることを目的としていても、保険契約者が投資リスクを負わないことから、営利性は見出せないこととなるため、従来通りの一時所得に該当する。

第2節においては、貯蓄性の高い変額保険のうち、解約返戻金は、一体として「営利性」を有する性質を踏まえ、生命保険の性質の変化を金融類似商品の規定に適格に反映させる必要があることから、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険契約に対する所得課税方法を見直した。

金融類似商品の判定対象要件は、保険期間、払込方法及び保障倍率の3要件という生命保険契約の形式面から、貯蓄性の高い保険金を抽出するための要件としては適格ではある。

しかし、かかる第1節の検討で得た、貯蓄性の高い変額保険のうち、解約返戻金は、一体として「営利性」を有する性質を踏まえ、生命保険の性質の変化を金融類似商品の規定に適格に反映させる必要があることから、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理すべきである。

現行では、変額保険の終身型における解約返戻金は、金融類似商品の判定対象外となっている。変額保険における解約返戻金は、保険契約締結時から保険金給付時まで、一体として「営利性」を有しており、保険契約者自らの稼得意思により保険差益を意図的に享受することが可能であることから、保険契約者の営利目的の計画的行為から生じる性質の生命保険金であることを踏まえると、その解約返戻金の性質上、変額保険の終身型における解約返戻金を、金融類似商品の判定対象外とすることは妥当ではない。

変額保険の終身型における解約返戻金も金融類似商品の判定対象に加えるべきであるから、①保険期間要件(所得税法174条8号)及び③保障倍率要件(所得税法施行令298条6項1号)に関して、第2節(2)で述べたように立法提案を行った。

所得税法上における「生命保険契約等」は、生命保険商品の性質は考慮されず、一律に定義されており、保険料負担者及び保険金受取人が同一人である生命保険金を一時金で受領した場合は税制上優遇があるとされる一時所得に該当する。変額保険金を中心に、生命保険金の所得区分及び金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理することで、貯蓄性の高い変額保険の性質を素材として、生命保険金の本来的な性質を踏まえ、多様化

した生命保険契約に対して実質的な所得の性質に着目して所得課税を行うことが可能となる。

おわりに

本稿では、変額保険という特異性を有する生命保険の導入等を契機に生命保険契約が多様化し、時代の変遷により生命保険の性質が変化しているにもかかわらず、生命保険金が所得税法上において一律に取り扱われていることの是非を問題意識の起点としている。

そこで、変額保険金を中心に生命保険金の所得区分判定を行い、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険契約に対する所得課税方法を見直した。

従来からの伝統的な生命保険である定額保険は、残された遺族の生活保障のための死亡保険による「保障機能」が中核であり、生命保険金は保険契約締結時において確定していることが特徴であった。しかし、株式等により運用された結果の運用実績が保険給付額に反映される変額保険がわが国に 1986 年に導入された。変額保険は、「貯蓄機能」が中核であり、生命保険金は保険契約締結時において確定していないことから、定額保険とは異なる性質を有する。さらに、外貨建生命保険や健康・介護・福祉ニーズに対応した保険等、生命保険商品は単なる死亡保障に限らず、様々な保障型の生命保険商品が販売され、時代の変遷により、生命保険契約が多様化し、生命保険の性質が変化していると言える。

しかし、保険料負担者と保険金受取人が同一人である生命保険金を一時金で受領した場合は一時所得に、年金型で受領した場合は雑所得として所得課税され、生命保険商品の性質は考慮されず、生命保険金の受取方法によって所得区分が一律に分類されている。さらに、金融類似商品は、他の金融商品における利子所得との課税上の中立性に配慮し、保険期間、払込方法及び保障倍率の 3 要件という生命保険契約の形式面による判定対象要件により、貯蓄性の高い保険金を抽出しているが、その判定対象要件は、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、貯蓄性を有する生命保険金を抽出されている要件とは言えない。

一時所得は、昭和 22 年の所得税法の第二次改正において、「前各号以外の所得で営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」と定められ、その後に昭和 27 年及び昭和 39 年所得税法改正により、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう」が条文に追加され、現在まで改正されずに至る。

本稿では変額保険における解約返戻金は一時所得には該当しないことを論じたが、一時所得が、この生命保険契約の多様化による生命保険の性質の変化に対応できていなかったと言える。大阪事件といった当たり馬券払戻金の所得区分を巡る事案においても同様であり、自動的に購入する計算ソフトやインターネットを介した馬券購入方法等、所得税法が時代の変化に対応が不十分であったことを指摘できる。

また、他の金融商品との公平性、中立性を重視したアプローチである先行研究とは異なり、貯蓄性の高い変額保険金の性質に着目し、大阪事件最高裁判決を参照して「所得発生までの計画的な一連の行為における態様を考慮する」といったプロセスも踏まえて、各タイミングにおいて営利性を有しているかを検討し、営利目的の計画的行為から生じる性質の所得として「一体の経済活動の実態を有するもの」と評価できるか否かという一時所

得該当性の判断枠組みを採用した。現代的に、変額保険金を中心に生命保険金の所得区分判定を行い、生命保険商品ごとの本来的な性質に着目し、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理し、多様化した生命保険契約に対する所得課税方法を見直したことが、本稿の貢献及び特徴である。

ただし、本稿は一時所得における「営利性」に着目して一時所得該当性を論じたものであり、第4章で述べたように、一時所得の要件として他に「継続性」及び「対価性」の要件が存在する。

「継続性」に関しては、「満期保険金は、保険期間を通して継続的に発生・増加を続けた資産を基礎とする所得と言え、預貯金などと同様、その基礎に源泉性を認めるに足る継続性・恒常性を有しているものとして整理するのが適当と考えられる。」²⁷⁹とされ、貯蓄保険料が保険者によって運用され、利子相当額を生み出していることから、所得源泉性有りとして「継続性」が認められるとされている。

また、「対価性」に関しては、「ギャンブルの利益と保険金は、伝統的に一時所得とされてきたが、対価性は否定できない。」²⁸⁰ともされ、本稿で検討したように解約返戻金が、保険契約締結時から保険金給付時まで一体として計画的な行為から生じた所得であることを踏まえ、偶発的な所得ではないことを考慮すれば、対価性有りと判断できることもありうるだろう。

また、金融類似商品の判定対象となる生命保険金を分類整理した図表16において、定期保険は無解約返戻金型を前提としているが、「低解約返戻金型定期保険」²⁸¹のように、相当額の解約返戻金が給付される定期保険も存在する。

他には、「生存給付金付定期保険」²⁸²といった定期保険に様々な特約を付加した生命保険商品が存在する。このように、定期保険といっても一律に定義できず、さらに詳細の生命保険商品の分類が可能であり、その生命保険商品の分類に応じた所得課税方法を見直

²⁷⁹ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢61号521頁(2009)。

²⁸⁰ 岡村忠生=渡辺徹也=高橋祐介『ベーシック税法 第7版』155頁(有斐閣,2016)。

²⁸¹ 定期保険であるが保険期間が長期のため、低解約返戻金期間経過後、一定期間高い水準の解約返戻金がある。フコクしんらい生命「低解約返戻金型長期定期保険」<https://www.fukokushinrai.co.jp/consider/product/general/choukiteiki/>(最終閲覧日:2021年12月9日)を参照。

²⁸² 保険期間中に死亡した際や高度障害になった際に保険金を受け取る生命保険の定期保険に付加して、一定期間経過するごとに生存していれば生存給付金を受け取れるものである。通常、生存給付金を受け取れるのは2年や3年などの期間が経った契約応当日になる。楽天生命「生存給付金付定期保険」<https://www.rakuten-life.co.jp/learn/glossary/se03.html>(最終閲覧日:2021年12月9日)を参照。

すことが必要である。今後新たな生命保険商品の開発も想定されることを踏まえ、かかる検討を今後の研究課題として本稿を締めくくる。

本稿の作成に当たり、2 年の長期に渡り終始的確なご指導をいただきました濱田洋先生に、心より感謝致します。また、共に論文完成に向けて切磋琢磨し合った濱田洋研究室の皆様に、この場を借りて感謝の意を表します。

参考文献

【書籍】

- ・一般社団法人生命保険協会『生命保険計理 第43版』(2021)
- ・一般社団法人生命保険協会『生命保険総論 第43版』(2021)
- ・伊藤滋夫=岩崎政明=河村浩『要件事実で構成する所得税法 第1版』(中央経済社,2019)
- ・大谷孝一『保険論 第3版』(成文堂,2013)
- ・大森忠夫『保険法 初版』(有斐閣,1969)
- ・岡村忠生=渡辺徹也=高橋祐介『ベーシック税法 第7版』(有斐閣,2016)
- ・金子宏『所得税の理論と課題 二訂版』(税務経理協会,2001)
- ・金子宏『租税法 第24版』(弘文堂,2021)
- ・國崎裕『生命保険 第5版』(東京大学出版会,1977)
- ・酒井克彦『フォローアップ租税法 初版』(財務詳報社,2010)
- ・酒井克彦『所得税法の論点研究 初版』(財務詳報社,2011)
- ・酒井克彦『ブラッシュアップ租税法 初版』(財務詳報社,2011)
- ・酒井克彦『裁判例からみる所得税法 初版』(大蔵財務協会,2016)
- ・酒井克彦『クローズアップ保険税務 初版』(財務詳報社,2017)
- ・酒井克彦『裁判例からみる保険税務 初版』(大蔵財務協会,2021)
- ・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)
- ・柴田忠男『生命保険-その仕組みから厚生年金基金まで- 第3版』(晃洋書房,1997)
- ・図子善信『新税法理論-優しい税法- 初版』(成文堂,2019)
- ・竹内昭夫『保険業の在り方 上巻 初版』(有斐閣,1992)
- ・武田昌輔『DHC コンメンタル所得税法』(第一法規,加除式)
- ・谷口勢津夫『税法基本講義 第6版』(弘文堂,2018)
- ・注解所得税法研究会編『注解所得税法 六訂版』(一般財団法人大蔵財務協会,2019)
- ・ニッセイ基礎研究所『概説 日本の生命保険 1版』(日本経済新聞出版社,2011)
- ・水野忠恒『所得税の制度と理論-租税法と私法論の再検討- 初版』(有斐閣,2006)
- ・水野忠恒『大系租税法 第3版』(中央経済社,2021)
- ・山下友信『保険法(上) 初版』(有斐閣,2018)
- ・山下友信『保険法 第4版』(有斐閣,2019)
- ・山下友信ほか編『保険法判例百選 初版』(有斐閣,2010)
- ・山下友信=米山高生『保険法解説 初版』(有斐閣,2010)

【論文・記事】

- ・石黒秀明「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性について」第76回MJS租税判例研究会(2018)

- ・石黒秀明「競馬予想ソフトを用いて稼得した馬券払戻金の所得区分について」税理 63 巻 4 号(2020)
- ・石黒秀明「偶然性を排除した馬券購入の『独自のノウハウ』の存在について～馬券回収率に対する統計的仮説検定による実証研究～」税理 64 巻 3 号(2021)
- ・糸川厚生「変額保険と法律問題」生命保険経営 35 巻 6 号(1967)
- ・入江一成「生命保険関連税制を巡る議論」生命保険経営 73 巻 3 号(2005)
- ・岩崎政明「養老保険・老齢厚生年金に係る所得区分と帰属時期」日本税務研究センター・税務事例研究 122 号(2011)
- ・岩崎稜「金融自由化と保険商品」保険学雑誌 520 号(1988)
- ・上田正勝「個人の生命保険契約に基づく一時金・年金に係る所得金額の計算について」税大論叢 69 号(2011)
- ・上田正勝「法人から従業員に譲渡された生命保険契約に関する課税の在り方」税大論叢 99 号(2020)
- ・漆さき「一時所得と雑所得の所得区分における継続的な収益獲得の事実・その影響と問題点」論究ジュリスト 20 号(2017)
- ・江頭憲治郎「変額保険・ユニバーサル保険」ジュリスト 953 号(1990)
- ・大淵博義「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(上)～給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響～」税経通信 60 巻 4 号(2005)
- ・大淵博義「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(下)～給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響～」税経通信 60 巻 6 号(2005)
- ・岡田豊基「保険からみた変額保険」保険学雑誌 557 号(1997)
- ・小田満「雑所得周辺のグレーゾーンの所得と区分判断のポイント」税理 61 巻 1 号(2018)
- ・小田満「いまだグレーな馬券の払戻金等の所得区分」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 初版』(大蔵財務協会,2019)
- ・小田満「保険金の所得と馬券等の所得との類似点」税経通信 76 巻 3 号(2020)
- ・梶村均「保険税制に関する一考察」生命保険経営 53 巻 2 号(1985)
- ・片山直子「養老保険契約の満期保険金に係る一時所得の計算」税理 58 巻 11 号(2015)
- ・金子友裕「WIN5 を含む馬券事件における所得区分」租税訴訟 13 号(2020)
- ・岸田貞夫「雑所得・一時所得の区分とその経費性」税理 57 巻 10 号(2014)
- ・木山泰嗣「競馬 WIN5 事件にみる競馬所得の所得区分」税理 63 巻 10 号(2020)
- ・倉見智亮「所得税法における『対価』概念の意義に関する基礎的考察」税法学 571 号(2014)
- ・後藤泰二「変額保険について」西南学院大学商学論集第 37 巻第 3・4 合併号(1991)

- ・小林宏司「所得税法 34 条 2 項にいう『その収入を得るために支出した金額』の支出の主体／会社が保険料を支払った養老保険契約に係る満期保険金を当該会社の代表者らが受け取った場合において、上記満期保険金に係る当該代表者らの一時所得の金額の計算上、上記保険料のうち当該会社における保険料として損金経理がされた部分が所得税法 34 条 2 項にいう『その収入を得るために支出した金額』に当たらないとされた事例」ジュリスト 1447 号(2012)
- ・小宮山隆「一時所得か雑所得かの区分判断②-経済的利益を受けた場合」税理 61 巻 1 号(2018)
- ・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)
- ・権田和雄「所得税法における所得区分の基準-一時所得と雑所得を中心に-」税法学 573 号(2015)
- ・酒井克彦「いわゆる金融商品の損失等を巡る課税上の問題-金融商品を巡る個人所得課税についての若干の立法論的提言-」税大論叢 41 号(2003)
- ・酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性-最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決及び東京地裁平成 27 年 5 月 14 日判決を素材として-」中央ロージャーナル第 12 巻第 3 号(2015)
- ・酒井克彦「ハーフタックスプランの法的根拠と公正処理基準」税理 59 巻 14 号(2016)
- ・酒井克彦「生命保険税務の理論的課題」税理 60 巻 15 号(2017)
- ・酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方」税法学 579 号(2018)
- ・酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方～経済社会の変容に即応した課税～第 1 回所得税法を取り巻く『多様化』と『相対化』」税理 62 巻 1 号(2019)
- ・酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方～経済社会の変容に即応した課税～第 8 回一時所得廃止論」税理 62 巻 10 号(2019)
- ・酒井克彦「所得税法における安定収入と不安定収入(上)-競馬所得の事業所得該当性が争点とされた東京高裁平成 29 年 9 月 28 日判決を素材として-」月刊税務事例 53 巻 3 号(2021)
- ・酒井克彦「所得税法における安定収入と不安定収入(中)-競馬所得の事業所得該当性が争点とされた東京高裁平成 29 年 9 月 28 日判決を素材として-」月刊税務事例 53 巻 4 号(2021)
- ・酒井克彦「所得税法における安定収入と不安定収入(下-1)-競馬所得の事業所得該当性が争点とされた東京高裁平成 29 年 9 月 28 日判決を素材として-」月刊税務事例 53 巻 5 号(2021)
- ・酒井克彦「所得税法における安定収入と不安定収入(下-2・完)-競馬所得の事業所得該当性が争点とされた東京高裁平成 29 年 9 月 28 日判決を素材として-」月刊税務事例 53 巻 8 号(2021)

- ・堺雄一「変額保険と資産運用」保険学雑誌 518 号(1987)
- ・堺雄一「昭和 35-56 年の変額保険関係論文・『生命保険経営』が語る資産運用(10)・」生命保険経営 74 巻 5 号(2006)
- ・佐藤孝一「新通増定期保険契約の契約者変更契約に基づく地位承継者が受領した解約返礼金に係る一時所得の計算上、変更前契約者(法人)の支払保険料は控除することができないとした事例」税務事例 50 巻 7 号(2018)
- ・佐藤修二=野口大資「外れ馬券訴訟をめぐる最近の動向・東京高裁令和 2 年 11 月 4 日判決の検討」T&Amaster881 号(2021)
- ・佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣,2014)
- ・佐藤英明「馬券払戻金の所得区分の判断方法と外れ馬券の必要経費該当性」ジュリスト 1482 号(2015)
- ・品川芳宣「養老保険契約の満期保険金に係る一時所得金額の計算上控除できる保険料の範囲」税研 28 巻 3 号(2012)
- ・渋谷雅弘「生命保険に関する税制」日本税務研究センター・日税研論集 41 号(1999)
- ・末崎衛「競馬の払戻金による所得の所得区分」税法学 570 号(2013)
- ・末永英男「最高裁判決『長崎年金二重課税事件』」税務弘報 58 巻 11 号(2010)
- ・菅野隆「所得税法上の一時所得と雑所得の所得区分について」新潟大学経済論集 103 号(2017)
- ・図子善信「大規模な馬券購入を反復継続して得た払戻金の所得区分」法学セミナー増刊・速報判例解説 Vol.16 新・判例解説 Watch(2015)
- ・税制調査会金融小委員会「金融所得課税の一体化についての基本的考え方」(2004)
- ・関根美男「生命保険契約に伴う権利の発生等」税理 59 巻 10 号(2016)
- ・高橋祐介「生活保障と生命保険課税」税法学 567 号(2012)
- ・高橋祐介「生活保障と生命保険課税」租税研究 752 号(2012)
- ・高橋祐介「養老保険の保険料と所得税法 34 条 2 項の『支出した金額』」ジュリスト 1441 号(2012)
- ・高橋祐介「ギャンブル収益の課税」税研 34 巻 4 号(2018)
- ・武田久義「生命保険会社の経営破綻(4)」桃山学院大学経済経営論集 46 巻 3 号(2004)
- ・武田久義「生命保険会社の経営破綻(5)」桃山学院大学経済経営論集 46 巻 4 号(2005)
- ・武田久義「生命保険事業における質的变化」桃山学院大学経済経営論集 47 巻 2 号(2005)
- ・田中治「生命保険金の受給をめぐる紛争例」日本税務研究センター・税務事例研究 101 号(2008)
- ・田中治「一時所得と雑所得の区別」中里実ほか編『租税判例百選 第 6 版』(有斐閣,2016)

- ・ 田中啓之「当たり馬券の払戻金に係る課税上の取扱い（札幌事件）」民商法雑誌 154 巻 5 号(2018)
- ・ 田中晶国「一時所得と雑所得の区別」中里実ほか編『租税判例百選 第 7 版』（有斐閣,2021）
- ・ 谷口智紀「生命保険費用の支出と必要経費性」税理 62 巻 2 号(2019)
- ・ 辻美枝「変額保険と課税」日本税務研究センター・第 26 回入選論文集(2003)
- ・ 辻美枝「変額保険をめぐる所得税法上の問題点」関西大学大学院・法学ジャーナル 74 号(2003)
- ・ 辻美枝「キャプティブと課税・支払保険料の控除可能性を中心に」関西大学法学研究所・名護金融特区の現状と展望（2005）
- ・ 辻美枝「生命保険会社と課税」税法学 555 号(2006)
- ・ 辻美枝「生命保険をめぐる相続税法および所得税法上の諸問題」税大ジャーナル 13 号(2010)
- ・ 辻美枝「リスク社会における保険の機能と税制」租税法学会・租税法研究 41 号(2013)
- ・ 辻美枝「生命保険に係る個人所得課税上の諸問題」生命保険論集 190 号(2015)
- ・ 辻美枝「年金・保険と租税」日本税務研究センター・日税研論集 72 号(2017)
- ・ 出村仁志「一時所得と雑所得の要件に関する考察」嘉悦大学研究論集 58 巻 1 号(2015)
- ・ 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税大論叢 61 号(2009)
- ・ 長島弘「馬券所得の所得区分判断における恒常的利益の必要性」税務事例 52 巻 7 号(2020)
- ・ 中村信行「所得税と相続税・贈与税の二重課税論の着地点(生保年金判決から 10 年を経て)」税大ジャーナル 33 号(2021)
- ・ 中村理香「個人事業主が従業員を被保険者とした生命保険契約の保険料の必要経費性」税理 63 巻 14 号(2020)
- ・ 西山由美「当たり馬券払戻金の所得類型と外れ馬券購入代金の控除の可否～最高裁平成 29 年 12 月 15 日判決～」WLJ 判例コラム第 130 号(2018)
- ・ 楡井英夫「最高裁時の判例 刑事 1.競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例 2.競馬の外れ馬券の購入代金について,雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができるとされた事例(最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決)」ジュリスト 1489 号(2016)
- ・ 林仲宣「最近の判例から考える所得区分の論理」木村弘之先生古稀記念『公法の理論と体系思考』（信山社,2017）
- ・ 原正子「競馬の払戻金の所得区分に係る考察-3 つの裁判例を基にした平成 30 年 3 月 22 日裁決の検討-」税大ジャーナル 30 号(2019)
- ・ 平木三蔵「変額保険の問題点」生命保険経営 40 巻 5 号(1972)
- ・ 藤間大順「借入金に係る債務免除益の所得分類の判断構造」税法学 582 号(2019)

- ・ 渕圭吾「租税法における生命保険契約の意義-一時払い養老保険・終身保険は相続税法3条1項1号にいう『生命保険契約』なのか？」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣,2014)
- ・ 増田英敏「所得区分と一時所得の該当性判断の方法」税務弘報 67 巻 7 号(2019)
- ・ 松浦克己「生保税の歴史(一)-生命保険料控除および生保保険金課税を中心として-」生命保険経営 48 巻 4 号(1980)
- ・ 松浦克己「生保税の歴史(二)-生命保険料控除および生保保険金課税を中心として-」生命保険経営 48 巻 5 号(1980)
- ・ 水野忠恒「生命保険税制の理論的課題(上)」ジュリスト 753 号(1981)
- ・ 水野忠恒「生命保険税制の理論的課題(下)」ジュリスト 757 号(1982)
- ・ 水野忠恒「金融資産収益の課税-金融課税の一体化-」日本税務研究センター・日税研論集 55 号(2004)
- ・ 三宅知三郎「判解」法曹時報 71 巻 5 号(2019)
- ・ 宮崎裕士「税務会計の視点から見た競馬脱税事件に関する検討-大阪地裁平成 25 年 5 月 2 日判決から最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決までの系譜を手掛かりとして-」九州経済学会年報 54 号(2016)
- ・ 安井和彦「一時所得か雑所得かの区分判断①-金員を受け取った場合」税理 61 巻 1 号(2018)
- ・ 矢田公一「保険商品を巡る課税上の諸問題-支払保険料の損金性の問題を中心に-」税大論叢 66 号(2010)
- ・ 矢田公一「最近の生命保険商品の動向と課税上の取扱いに関する一考察-変額保険、ユニバーサル保険などを中心に-」税大ジャーナル 21 号(2013)
- ・ 矢田公一「生命保険の金融的機能と課税上の課題」租税資料館賞第 22 回入賞作品(2013)
- ・ ハツ尾順一「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)
- ・ 山内義弘「生命保険税制改正をめぐる諸問題-とくに生命保険の基本原則とのかかわりにおいて-」生命保険経営 54 巻 3 号(1986)
- ・ 山田俊一「プロから寄せられた難問事例 第 55 回 法人からの利益供与と、受益者の課税関係-一時所得と雑所得の区分-」税理 62 巻 7 号(2019)
- ・ 吉田明「変額保険」ジュリスト 1022 号(1993)
- ・ 吉牟田勲「生命保険をめぐる課税上の諸問題-アメリカ等の生活課税の最近の改正にふれつつ-」生命保険経営 54 巻 3 号(1986)
- ・ 吉村典久「馬券払戻金の所得区分及び外れ馬券の必要経費性」税研 35 巻 4 号(2019)
- ・ ロータス編「通常馬券も一時所得に 国逆転勝訴」T&Amaster858 号(2020)
- ・ 渡部尚史「一時所得の要件と特色」神戸学院経済学論集 51 巻 4 号(2020)

- ・渡辺裕泰「納税者と法人とが保険料を負担した養老保険に係る一時所得の計算」ジュリスト 1446 号(2012)
- ・渡辺充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」速報税理 32 巻 19 号(2013)
- ・渡辺充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性-札幌事件」ジュリスト 1519 号(2018)
- ・渡辺充「馬券事件を再び考える-4 つの租税事件の比較検討-」税理 61 巻 4 号(2019)

【ホームページ等】

- ・アクサダイレクト生命「解約返戻金がないのは定期保険？終身保険？解約返戻金と保険の関係」
<https://www.axa-direct-life.co.jp/knowledge/fpcolumn/life/27.html>(最終閲覧日:2021 年 12 月 9 日)
- ・一般社団法人生命保険協会「2021 年版 生命保険の動向」
https://www.seiho.or.jp/data/statistics/trend/pdf/all_2021.pdf(最終閲覧日:2021 年 12 月 7 日)
- ・公益財団法人生命保険文化センター「終身保険」
https://www.jili.or.jp/knows_learns/basic/kind_main/37.html(最終閲覧日:2021 年 12 月 6 日)
- ・公益財団法人生命保険文化センター「税金に関する Q&A 満期保険金などが源泉分離課税になる場合は？」
https://www.jili.or.jp/knows_learns/q_a/tax/tax_q5.html(最終閲覧日:2021 年 12 月 6 日)
- ・公益財団法人生命保険文化センター「生命保険に関する Q&A 変額保険とは？」
https://www.jili.or.jp/knows_learns/q_a/life_insurance/life_insurance_q3.html(最終閲覧日:2021 年 12 月 6 日)
- ・公益財団法人生命保険文化センター「定期保険」
https://www.jili.or.jp/knows_learns/basic/kind_main/41.html(最終閲覧日:2021 年 12 月 6 日)
- ・公益財団法人生命保険文化センター「変額個人年金保険」
https://www.jili.or.jp/knows_learns/basic/kind_main/28.html(最終閲覧日:2021 年 12 月 6 日)
- ・公益財団法人生命保険文化センター「養老保険」
https://www.jili.or.jp/knows_learns/basic/kind_main/38.html(最終閲覧日:2021 年 12 月 6 日)
- ・国税庁「死亡保険金を受け取ったとき」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1750.htm>(最終閲覧日:2021 年 12 月 6 日)

日：2021年12月6日)

- ・ 国税庁「生命保険契約に係る満期保険金を受け取ったとき」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1755.htm>(最終閲覧日：2021年12月6日)
- ・ 国税庁「保険金を受け取ったときの課税関係」
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/kurashi/html/04_2.htm(最終閲覧日：2021年12月6日)
- ・ 財務省「平成22年2月5日 所得税法等の一部を改正する法律」
https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/about_mof/bills/174diet/001-025.pdf(最終閲覧日：2021年12月6日)
- ・ 税制調査会金融小委員会「金融所得課税の一体化についての基本的考え方」
<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2004/pdf/160615a.pdf>(最終閲覧日:2021年12月13日)
- ・ ソニー生命「バリアブルライフ 変額保険(終身型)無配当」
<https://www.sonymlife.co.jp/examine/lineup/list/pdf/OA10.pdf> (最終閲覧日:2021年12月6日)
- ・ 東京海上日動あんしん生命「変額保険・変額年金保険の投資リスクと費用について」
https://fl.tmn-anshin.co.jp/qa/qa_16.html (最終閲覧日：2022年1月26日)
- ・ 東洋経済オンライン「人気急上昇の『変額保険』に潜む意外な落とし穴」
<https://toyokeizai.net/articles/-/393946> (最終閲覧日：2021年12月6日)
- ・ マニユライフ生命「解約返戻金」について」
https://www.manulife.co.jp/ja/individual/about/insight/column/article/syushin_column04.html(最終閲覧日:2021年12月9日)
- ・ 楽天生命「生存給付金付定期保険」
<https://www.rakuten-life.co.jp/learn/glossary/se03.html>(最終閲覧日:2021年12月9日)

完全支配関係にあるグループ企業の実質的一体性に関する考察

—適格合併における繰越欠損金の引継要件を中心に—

山川 大輔

要 旨

本稿は、完全支配関係にある企業グループ法人間で合併が行われた場合の繰越欠損金の引継ぎの取扱いについて、企業グループの一体性という視座から、適格要件とのあるべき関係性を模索するものである。

組織再編税制は、グループの一体性を考慮した累次の適格要件の緩和を経て、当初の「基本的考え方」にある「支配の継続」概念と現行規定とが必ずしも整合的でなくなっている。また、適格合併を前提とする繰越欠損金の引継ぎに関しては、適格要件のようにグループの一体性が考慮された改正は行われておらず、適格要件の緩和との乖離は拡大している。

「支配の継続性」には「事業の継続性」が含意されるが、「事業の継続性」とは明確に区分されるべきである。欠損金の繰越しは、同一事業が同一主体によって継続されることを根拠とする。適格性を前提とする繰越欠損金の引継ぎは、共同事業要件とみなし共同事業要件の関係性が明らかではなく、制度創設当初から混同が懸念されていた。事業の継続性の判断にあたっては、事業遂行主体としてのグループの一体性を考慮すべく、事業遂行主体の明確化が問われるべきである。

以上の考察から、完全支配関係にある企業グループの一体性を「事業の継続性」の判断においてより反映させ、事業遂行主体として「グループ」を捉えるべきであるといえる。そこで、次の二つの方向性を検討する。第一の方向性は、「支配の継続性」をより強調する立場に立ち、欠損金引継ぎの要件においても、完全支配関係の企業グループの一体性がより反映されるべきというものである。すなわち、事業遂行主体の同一性としてのグループの一体性という視座からみれば、移転した事業が完全支配関係の企業グループで継続される限りにおいて、被合併法人が有していた繰越欠損金は、その移転する事業に附随して移転されることが望ましい。他方、第二の方向性は、「事業の継続性」をより強調する立場に立ち、事業が完全支配関係にあるグループ内において移転されているのであれば、それは一体となったグループが事業遂行主体として事業を継続していると捉えることができることから、適格要件とは無関係に、繰越欠損金の引継ぎを認めるべきである。

これらの方向性の検討を基に、本稿では、企業グループの一体性及び欠損金引継ぎの本質論も踏まえ、両者の両立案を提言する。すなわち、適格要件とは関係なく、完全支配関係にあるグループによる「事業の継続」が認められる場合には、そのグループ内での移転事業に附随して欠損金を引き継がせるべきである。適格要件と繰越欠損金引継ぎの連動を断ち切ることにより、移転資産に係る譲渡損失の繰延べの取扱いと繰越欠損金引継ぎの取扱いとが別個独立のものとして、それぞれの趣旨・目的が明確に区分される。その結果、「事業の継続性」に着目しながら事業遂行主体としての企業グループが考慮された制度となり、予測可能性及び法的安定性の向上が図られる。

目 次

はじめに.....	1
第1章 組織再編税制の概要	4
第1節 企業組織再編に係る法制度の変遷.....	4
第1款 独占禁止法～純粹持株会社の解禁～.....	4
第2款 商法・会社法～会社法制の変遷～.....	5
第3款 産業競争力強化法	6
第2節 組織再編税制の沿革	6
第1款 導入当時の社会的背景	6
第2款 経緯.....	7
第3款 組織再編税制における基本的考え方.....	7
第4款 改正の変遷	8
第3節 適格要件と支配の継続性	10
第1款 基本的考え方と取扱い	11
第2款 支配の意義	13
第4節 近年の改正と支配の継続性との整合性.....	15
第1款 平成29年度改正と支配の継続性の整合性.....	15
第2款 平成30年度改正と支配の継続性の整合性.....	16
第5節 小括.....	17
第2章 企業グループの一体性	19
第1節 会社法における企業結合の意義.....	19
第1款 企業結合の諸類型と合併.....	19
第2款 合併の意義・法的性質	22
第3款 事業の譲渡	23
第2節 企業グループ税制における一体性概念.....	24
第1款 連結納税制度・グループ通算制度.....	24
第2款 グループ法人単体課税制度	28
第3款 企業グループ税制における課税繰延の首尾一貫性	29
第3節 小括.....	30
第3章 合併における租税属性（繰越欠損金）の取扱い.....	31
第1節 繰越欠損金の繰越制度の概要.....	31
第1款 繰越欠損金の繰越控除の意義・沿革.....	31
第2款 適格合併時の繰越欠損金引継ぎの取扱いと問題点	33
第2節 合併における繰越欠損金引継ぎの本質論.....	37

第1款 法主体の同一性（租税属性の移転）	37
第2款 事業の継続性と欠損金引継ぎの根拠	38
第3節 小括	40
第4章 繰越欠損金の引継ぎをめぐる裁判例	41
第1節 組織再編税制導入前の裁判例	41
第1款 行田電線事件	41
第2款 サンエス事件	43
第2節 組織再編税制導入後の裁判例	46
第1款 ヤフー事件・IDCF事件	46
第2款 TPR事件	48
第3節 小括	52
第5章 諸外国における繰越欠損金の引継ぎ	54
第1節 アメリカにおける組織再編成	54
第1款 概要	54
第2款 欠損金の繰越し・引継ぎ	56
第2節 イギリスにおける組織再編成	57
第1款 概要	57
第2款 欠損金の繰越し・引継ぎ	58
第3節 ドイツにおける組織再編成	60
第1款 概要	60
第2款 欠損金の繰越し・引継ぎ	60
第4節 小括	62
第6章 企業グループと欠損金引継ぎに関する考察及び提言	63
第1節 適格合併における繰越欠損金引継ぎのあるべき方向性	63
第1款 前章までの考察を踏まえた方向性の検討	63
第2款 あるべき方向性	65
第2節 あるべき方向性についての提言	66
第1款 継続事業と繰越欠損金の一体的取扱いに関する提言	66
第2款 適格要件との整合性に関する提言	68
第3款 二つの方向性からの提言	69
おわりに	71
参考文献一覧	72

凡例

本稿で使用している法令等の略称は、以下の通りである。

《法令等》・・・・・・・・・・・・・・・・	《略称》
法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・	法
法人税法施行令・・・・・・・・・・・・	法令
法人税法基本通達・・・・・・・・・・・・	法基通
私的独占及び公正取引の確保に関する法律・・・	独占禁止法

はじめに

【問題の所在】

平成 13 年度税制改正によって整備された組織再編税制は、「グループ」に着目した点を特徴とする。その基本的な考え方は、法人が有する資産を組織再編成によって他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を認識するのが原則であるところ、資産の移転前後において経済実態に実質的な変更が無い場合には、課税関係を継続させるのが適当である、というものである。したがって、法人税法は、「移転資産に対する支配の継続」と「株主の投資の継続」を基本的な考え方として、企業グループ内の組織再編成、共同事業を行うための組織再編成に区分して、課税の繰延べとなる適格要件を定めている。

その適格要件は、社会情勢の変化の中で、経済界からの要望に呼応する形で改正が重ねられてきた。平成 15 年度改正では、予定されている二次再編が適格再編であれば当初の組織再編も適格とされた。平成 19 年度改正では、少数株主に対しての対価の柔軟化が図られた。平成 29 年度改正では、それまで非適格とされていたいわゆるスピノフが適格となった。平成 30 年度改正では、多段階組織再編成を円滑にするため、支配関係のある法人間の組織再編成及び共同で事業を行うための組織再編成については、当事者企業と完全支配関係のある法人に従業者又は事業を移転した場合も適格要件を満たすこととされた。

このように、適格要件の緩和が進み、より柔軟な組織再編成が促進される一方で、当初の「基本的考え方」にある「支配の継続」概念と現行規定が必ずしも整合的ではないとされる面が出てきている。

さらに、適格合併時における繰越欠損金の引継ぎを定める法 57 条 2 項においては、依然として適格合併を前提とするものの、適格要件のようにグループの一体性が考慮された改正は行われておらず、適格要件の緩和との乖離は拡大していると考えられる。これにより、適格合併に該当する場合であっても繰越欠損金を引き継ぐことができないケースが増えてしまい、納税者の予測可能性と法的安定性の向上に支障をきたしかねない。すなわち、移転資産の譲渡損益を繰り延べる適格組織再編の場合、平成 30 年度改正以後、完全支配関係のグループにおいては、従業員や事業の移転先の選択肢が広がっている一方で、企業経営において重要な租税属性である繰越欠損金の引継先について制限されたままであれば、グループ内における適切かつ流動的・機動的な経営資源の配分を妨げ、企業の競争力の向上、生産性の向上の足かせとなりかねない。これは、繰越欠損金を引き継ぐことができる前提として、適格合併が求められていることが一因として考えられる。譲渡損益の繰延の根拠と繰越欠損金の引継ぎの理念や立法趣旨を鑑みると、「適格合併」で両者を関係付けていることが、かえって制度間の不整合や解釈の難解さを生じさせてしまっているのである。したがって、組織再編成における適格要件と繰越欠損金の引継ぎの要件は明確に分離されるべきものであり、グループとしての、特に完全支配関係のある場合においては、そ

の一体性がより考慮された制度であるべきと考える。そこで、本稿では、かかる問題意識の下、完全支配関係のある企業グループにおいて、その一体性に着目しながら、繰越欠損金の引継ぎに求められる要素・根拠を考察し、より企業グループの実態に合った課税の実現に向け、組織再編税制における適格要件及び欠損金引継要件のあるべき関係性について提言を行うものである。

【本稿の構成】

本稿は、完全支配関係にある企業グループ法人間で合併が行われた場合の繰越欠損金の引継ぎの取扱いについて、企業グループの一体性という視座から、適格要件とのあるべき関係性を模索するものである。結論への道程として、まず、組織再編税制の立法趣旨や基本理念の確認を通じて、現行制度が抱える問題点の考察を出発点とする。そして、企業結合等の本質やグループに対する他制度の確認を通じて、企業グループの一体性を考察する。その上で、繰越欠損金の本質及びその引継ぎに関する考え方の考察とともに、グループ内における欠損金引継ぎの根拠を検討する。過去の判例や諸外国の制度における考え方も併せて確認した後に、結論として、完全支配関係というグループ一体性を鑑みた場合の組織再編成税制と繰越欠損金引継ぎ要件について、そのあるべき関係性を導出する。

まず、第1章において、組織再編税制の導入の経緯から近年までの沿革を追いながらその立法趣旨を確認し、「支配の継続性」に関する考察とともに近年の改正との整合性について検討する。第2章では、企業結合の意義及び合併本質論に関する考え方を確認するとともに、企業グループを取り巻く現行税制においてその一体性がどのように捉えられているかを確認する。第3章では、繰越欠損金の制度の意義や沿革について確認し、合併における繰越欠損金の引継ぎに関する問題点を確認する。第4章では、組織再編税制導入前と導入後における繰越欠損金の引継ぎに関係する代表的な裁判例を通じて、合併が行われた場合の繰越欠損金の引継ぎについて、その根底にある考え方や判決においてグループの一体性がどのように捉えられていたのかを確認し、繰越欠損金を引き継ぐために求められる要素について考察する。第5章では、アメリカ、イギリス、ドイツの組織再編成に係る税法における考え方及び欠損金の繰越し・引継ぎに関する考え方や取扱いを確認する。第6章においては、前章までの考察を踏まえ、企業グループの一体性の観点から、わが国における適格合併及び繰越欠損金の引継ぎのあるべき方向性について提言を行う。

【結論】

繰越欠損金の引継ぎが争われた判例から、合併によって欠損金を引き継ぐ根拠は、実質的な法主体の同一性であり、いわば事業遂行主体の継続が求められていたことが考察された。組織再編税制導入時の基本的考え方では、移転資産を包含する事業という概念を重視して、それが一定の関係をもった当事者において継続することを「支配の継続」と捉え

られていた。その一方で、組織再編税制にかかる近年の改正では、事業から離れて、完全支配関係があるグループ法人においてはどこに資産があっても、その資産に対する支配は継続しているという捉え方も登場してきている。このような「支配の継続」の捉え方の拡張を鑑みれば、欠損金等の租税属性の引継ぎについても、グループ経営にとって重要な要素である以上、完全支配関係ゆえの一体性というものがより色濃く反映されるべきである。

したがって、次の二つの方向性を検討する。これらは「支配の継続性」と「事業の継続性」のいずれをより強調するかによってその方向性を異ならしめるものである。

第一の方向性は、欠損金引継ぎの要件においても、完全支配関係の企業グループの一体性がより反映されるべきというものであり、「支配の継続性」をより強調する立場に立つものである。すなわち、事業遂行主体の同一性としてのグループの一体性という視座からみれば、移転した事業が完全支配関係の企業グループで継続される限りにおいて、被合併法人が有していた繰越欠損金は、その移転する事業に附随して移転されることが望ましい、という方向性である。したがって、事業の継続が前提とされる以上、欠損金をその事業の移転先に引き継ぐことを可能とすべきと考える。これは、グループの一体性及び欠損金引継の本質論に忠実な制度となるものであり、法的安定性及び予測可能性も更に向上するものとする。

他方、第二の方向性は、「事業の継続性」をより強調する立場に立つものである。適格合併における欠損金の引継ぎについては、立法当時、その取扱いに関しては実務面を起点に整備することとされており、財務省の解説においても、「譲渡損益に係る課税の取扱いに合わせて」とある以上のことは記載されておらず、繰越欠損金の引継ぎは、そもそも明確な理論的根拠に基づくものではなかった。継続する事業に附随する形で繰越欠損金は引き継がれるべきであること踏まえると、より「事業の継続性」に強く焦点を当てて欠損金の引継ぎが判断されるべきである。すなわち、事業が完全支配関係にあるグループ内において移転されているのであれば、それは一体となったグループが事業遂行主体として事業を継続していると捉えることができることから、適格要件とは無関係に、繰越欠損金の引継ぎを認めるべきである、という方向性も考えられる。これにより実態に合った課税が促進されるものとする。

企業グループの一体性及び欠損金引継ぎの本質論を踏まえれば、両者の両立案を提言としたい。企業グループの一体性を土台としつつ、継続事業における平準化という繰越欠損金の本質論に忠実な方向性となるからである。適格要件と繰越欠損金引継ぎの連動を断ち切ることにより、移転資産に係る譲渡損失の繰延べの取扱いと繰越欠損金引継ぎの取扱いとが別個独立のものとして、それぞれの趣旨・目的が明確に区分されることになる。その結果、「事業の継続性」に着目しながら事業遂行主体としての企業グループが考慮された制度となり、予測可能性及び法的安定性の向上が図られる。

第1章 組織再編税制の概要

本章では、本稿における議論の出発点として、組織再編税制の趣旨・目的や基本概念の理解し、現行規定との齟齬や問題点を確認する。第1節で企業の組織再編に係る法制度について、社会的背景や改正等の変遷を概観し、第2節で組織再編税制の趣旨・目的を確認する。第3節では、基本概念について確認及び考察し、第4節で適格要件と最近の税制改正内容から、制度の趣旨・目的と現行制度との整合性について考察する。

第1節 企業組織再編に係る法制度の変遷

第1款 独占禁止法～純粋持株会社の解禁～

昭和22年にわが国において独占禁止法が制定されて以来、例外なく「純粋持株会社」の設立が禁止されていたが、平成9年の改正によってその設立が解禁された。「純粋持株会社」の解禁は、国際競争力の強化等を目指してその規制を緩和すべきとの声が経済界から絶えず唱えられてきた¹。しかし、永らく改正に至らなかったのは、わが国特有の事情として、旧財閥を系譜としながら戦後においても巨大金融機関を中核とする企業集団の存在があったとされる。これら企業集団は経済規模において巨大であること、その下には系列企業が数多く存在していること、同一企業グループ内で株式の持ち合いの程度と企業の取引関係とは一定の相関関係があることなど、このような事情の下では、純粋持株会社を解禁することによってかえってそれら企業の関係が強固となり、経済力の更なる集中を生みだし、公正な競争や自由な新規参入を阻害するとの懸念が強く働いていた²。

ところが、経済のグローバル化はさらに進むなか、純粋持株会社を一律的に禁止することは、リストラの推進やベンチャー企業の振興などに対して過度の障害になっているとの認識や、諸外国と異なり純粋持株会社を禁止しているわが国はむしろ極めて特異であって、わが国企業に対する足かせとなっているとの懸念のほか、実際の企業活動においても事業部制やカンパニー制の広がりを通じて企業における全体的な経営管理と各個別事業の執行分離への思考が強まってきた³。

そして、平成7年に政府の「規制緩和推進計画」に純粋持株会社の解禁が取り入れられた結果、持株会社解禁を中心とする独占禁止法改正に至り、一部の事業支配力が過度に集中するような持株会社を従前通り禁止した上で、持株会社が解禁されることとなった⁴。

¹ 土岐敦司・辺見紀男編著『企業再編のすべて』別冊商事法務240号191頁（2001）。

² 土岐・辺見・前掲注1）192頁。

³ 土岐・辺見・前掲注1）192頁。

⁴ 土岐・辺見・前掲注1）192頁。

第2款 商法・会社法～会社法制の変遷～

平成9年には合併法制の合理化に関する商法改正が成立し、簡易合併制度の導入等がなされた。

平成11年改正では、改正以前において少数株主の存在によって企業の買収に躊躇する状況を打破し、完全子会社化を可能とするために必要とされてきた株式交換・株式移転制度が導入された⁵。

平成12年改正では会社分割制度の創設や労働契約承継法の制定が行われている。これは、平成9年以降の改正の流れを汲み、企業再編のための法制度の整備の一環として進められたものである。国際競争が激化するなかで、わが国企業の競争力を確保して企業活力の発揮を可能とするインフラとして会社分割法制が制定されたといわれる⁶。

平成17年には会社法が制定された。会社法は、会社法制に関する様々な制度についての見直しを行うとともに、旧商法第2編、有限会社法等の各規定について現代化を図るため、片仮名文語体で表記されていたものを平仮名口語体化し、一つの法典として再編成され⁷、平成18年5月に施行された。改正前商法との比較においては、条文構造として編や章といった体系を大幅に組み替え、多くの用語に定義を置き、用語の変更がなされ、また多くの事項が政省令に委ねられた点が特色とされる⁸。また、会社経営の機動性・柔軟性の向上に向け、組織再編成に関する内容として、合併対価の柔軟化や簡易組織再編行為に係る要件緩和、略式組織再編行為の新設といった改正がなされた。合併対価の柔軟化により、親会社を対価としたいわゆる三角合併が認められることとなった⁹。

平成26年改正では、企業統治に関する改正とともに、親子会社に関する改正が行われており、子会社等・親会社等の定義が創設された。他方、組織再編行為をより行いやすくするための制度として、特別支配株主の株式等売渡請求制度（キャッシュ・アウト）などが創設された¹⁰。

⁵ 丸山秀平・梶浦桂司・小宮靖毅『企業再編と商法改正－合併、株式・移転、会社分割の理論的検討』（中央経済社、2000）11-12頁。

⁶ 阿部泰久・山本守之「対談 企業組織再編税制の考え方と実務検討」税務弘報49巻6号22頁（2001）。山本守之氏の発言。これを受け、組織再編をしなければならない背景について経団連税制グループ長であった阿部泰久氏は、適正規模で事業を分けてグループ経営を行うという趣旨の「企業グループ化」のニーズと、世界的なメガ・コンペティション、大競争に耐え得る実力を備えるという趣旨の「共同化」のニーズを挙げ、これらの二つのニーズを背景として、当時の種々の制度整備が進んできたと述べている。同23頁。

⁷ 相澤哲・郡谷大輔「会社法制の現代化に伴う実質改正の概要と基本的な考え方」相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』別冊商事法務295号1頁（2006）。

⁸ 神田秀樹『会社法（第23版）』（弘文堂、2021）11-12頁。

⁹ このことが敵対的な買収や外資による日本企業の取得を容易にしてしまうのではないかと懸念から、対価の柔軟化については1年後の施行となった。緑川正博・阿部泰久・小畑良晴共編『企業組織再編の実務－法務・会計・税務－（補訂版）』（新日本法規、2007）10頁。

¹⁰ 池島真策『ビジネススタンダード会社法（第2版）』（中央経済社、2020）260頁。

令和元年改正は、平成 17 年の会社法制定後のまとまった改正としては平成 26 年度改正に次ぐ二度目の改正として、株主総会に関する規律の見直しや取締役等に関する規律の見直し等が行われ¹¹、組織再編行為に関しては、組織再編を行いやすくする制度として、株式交付制度が設けられた¹²。

第 3 款 産業競争力強化法

産業競争力強化法では、事業再編計画の認定と特別事業再編計画の認定の二つの制度があり、この認定を受けた取組みに対して、税制優遇や金融支援等の支援措置が講じられている。後者の特別事業再編計画は平成 30 年改正によって創設されたものであり、この認定を受けた事業者の自社株対価 T O B に際しては、譲渡株主の譲渡益課税を繰り延べることができることとなった¹³。そして上記の再編計画に沿って株式等売渡請求を行う場合、特別支配株主の議決権保有要件を「90%以上」から「3 分の 2 以上」に緩和する旨の特例が設けられた。これにより、対象会社での株主総会の特別決議等を不要とし、機動的にスクイーズアウトを実施することが可能となった¹⁴。

また、再編計画の認定を受けた場合においては、スピンオフを実施する場合の手続き負担を軽減するための会社法の特例措置が設けられ、株式等を配当する場合は金銭を配当するのと同様の手続によって現物分配を行うことができる「特定剰余金配当制度」が新たに設けられた¹⁵。

第 2 節 組織再編税制の沿革

第 1 款 導入当時の社会的背景

組織再編税制が導入された平成 13 年当時、わが国は平成 9 年以降の金融機関の破綻やアジア通貨・経済危機により厳しい状況にあったところ、平成 12 年あたりから企業収益が改善し、景気の自律的回復に向けた動きが続き、明るい兆しが見え始めていた¹⁶。また、経済の国際化、情報化の進展が進み、経済社会の構造変化に対応する流れの中で、平成 13 年度税制改正にあたっては、会社分割等の企業組織再編成に係る税制を整備することを重要な課題の一つに掲げている。景気対策として採られてきた減税措置については、改めて公平・中立・簡素という基本原則に立ち返った見直しを考慮しつつ、景気回復局面に

¹¹ 商法・会社法の改正については、神田・前掲注 8) 32-44 頁も参照。

¹² 池島・前掲注 10) 260 頁。

¹³ 太田洋『M&A・企業組織再編のスキームと税務～M&A を巡る戦略的税務プランニングの最先端（第 4 版）』（大蔵財務協会、2019）495 頁。

¹⁴ 太田・前掲注 13) 463 頁。

¹⁵ 太田・前掲注 13) 625 頁。

¹⁶ 税制調査会「平成 13 年度の税制改正に関する答申」1 頁（2000）。

における税制面への配慮とともに、更なる減収を極力避けながら、今後のあるべき税制の姿を見据えて平成 13 年度税制改正に取り組むこととしていた¹⁷。

第 2 款 経緯

経済の国際化の進展等、わが国の経営環境が大きく変化する中で、企業の競争力の確保のため柔軟な組織再編成を行えるようにするため、その一環として、平成 12 年に商法改正によって会社分割法制が創設された。これに伴い、税制面での対応が不可欠となるため、平成 13 年度税制改正においては、税制全般にわたる新たな枠組みを早急に構築する必要があったことから、税制調査会は、ドイツ・フランス・アメリカにおける会社分割税制を調査の上、会社分割法制に係る税制のあり方について、(i) 合併・現物出資などの資本等取引と整合性のある課税のあり方、(ii) 株主における株式譲渡益課税やみなし配当に対する適正な取扱い、(iii) 納税義務・各種引当金などの意義・趣旨などを踏まえた適正な税制措置のあり方、(iv) 租税回避の防止、の四点を基本的な視点として、平成 13 年度改正にあたり、「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（以下「基本的考え方」という。）を示した¹⁸。

第 3 款 組織再編税制における基本的考え方

法人税法の基本的な原則によれば、資産が移転した際には、その譲渡損益を認識して課税される。しかし、企業の競争力確保の観点からは、より柔軟な企業組織再編成を可能とするためには、企業組織再編成によって資産を移転した場合にその取引の実態に合った課税を行うといった適切な対応が必要となるため、全体として整合的な考え方に基づいて整備する必要がある¹⁹。すなわち、会社分割には現物出資や合併等と共通する部分があるように、法的な仕組みは異なるものの実質的に同一の効果を発生させる取引への税制面における配慮や、営業譲渡による企業買収と合併による企業買収とにおける譲渡益課税の取扱いにおける配慮という観点から整備することによって、異なる課税の取扱いが租税回避の温床となりかねないという問題に対処することが必要となる²⁰。

そこで、組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いについては、法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であるところ、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には課税関係を継続させ、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べるこ

¹⁷ 税制調査会・前掲注 16) 3 頁。

¹⁸ 税制調査会・前掲注 16) 3-4 頁。

¹⁹ 税制調査会・前掲注 16) 17 頁。

²⁰ 税制調査会・前掲注 16) 18 頁。

とが適当と考えられるとしている。課税の繰延べとなる組織再編成を適格組織再編成と呼び、原則に対する特例として位置付けられた。

また、上記と同様の考え方にに基づき、分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主の旧株（分割法人や被合併法人の株式）の譲渡損益についても、株主の投資が継続していると認められるものについては、その計上を繰り延べることを考えられていた。

第4款 改正の変遷

組織再編税制は現在まで度重なる改正が行われているが、以下では本稿に関わりの深いと考えられる、合併又は適格要件に関する改正を中心にその概略を示す。

1. 平成 13 年度改正

組織再編税制が創設された。この平成 13 年度改正では、合併、分割、現物出資、事後設立の四つを「組織再編成」と呼び、その取扱いを包括的かつ体系的に構築した。すわなち、一定の要件を満たす組織再編成を適格組織再編成として、移転資産に係る譲渡損益の計上を繰り延べることにした²¹。また、従来、被合併法人の繰越欠損金を合併会社に引き継ぐことは原則として認められていなかったが、適格合併においては一定の制限を設けた上で引継ぎが認められることとなった²²。

2. 平成 15 年度改正

組織再編成の後に行うことが見込まれている組織再編成が適格合併である場合、当初の組織再編成を適格組織再編成とする要件緩和が行われた。つまり、支配関係継続要件の緩和である。適格合併に限って適格要件の緩和がなされたのは、適格合併であれば当初の組織再編成により移転する株式や事業等の全部がそのまま合併法人に引き継がれると考えられたためである²³。また、従業者引継要件及び事業継続要件等の適格要件も緩和された。

3. 平成 18 年度改正

株式交換と株式移転が「組織再編成」に加えられ、非適格株式交換及び非適格株式移転においては、完全子法人となる法人の時価評価資産を時価評価して、時価評価課税が課されることとなり、一方、適格株式交換及び適格株式移転においては時価評価資産の時価評価は行わないこととされた。これは、株式交換は子会社の全株式の取得を通じて役員選解任や議決権を完全に掌握する行為であり、子会社の事業、資産、利益のすべてを親法人が実質的に支配することになるため、株式交換に対する課税については、合併等に係る税制と整合性を持たせることが適当と考えられたためである²⁴。

²¹ 中尾睦ほか『改正税法のすべて 平成 13 年版』（大蔵財務協会、2001）124 頁。

²² 中尾ほか・前掲注 21）127-128 頁。

²³ 柴崎澄哉ほか『改正税法のすべて 平成 15 年版』（大蔵財務協会、2003）202 頁。

²⁴ 財務省「平成 18 年度税制改正の解説」299 頁（2006）。

4. 平成 19 年度改正

三角合併を適格合併とするために、合併親法人株式の交付でも適格要件を満たすこととする対価要件の緩和が行われた。これは、合併親法人による合併法人の直接100%支配を通じて合併法人に対する実質的な支配が継続されるため、親法人の株式であっても合併法人の株式による直接的な支配と同等の状態を創ることができるとの考えに基づく²⁵。

5. 平成 22 年度改正

グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、グループ法人一般を対象に、グループの要素を反映した課税の取扱いとして、「グループ法人税制」²⁶が整備された²⁷。連結納税制度はこれに含まれることとなり、連結納税制度以外のものは「グループ法人単体課税制度」ともいわれる²⁸。この改正では、「完全支配関係」が定義されるとともに、グループ法人の一体的経営という実態を根拠に、グループ内法人間の資産の移転は実質的には資産に対する支配が継続しているという考えの下²⁹、完全支配関係法人間での資本等取引や組織再編成の取扱いが変更された。その一環として適格事後設立が廃止され、適格現物分配が適格組織再編成に加えられた。適格現物分配は個々の資産の移転を前提としており、この点が事業の移転を前提とする適格合併や適格分割と異なる点である³⁰。

また、残余財産の確定により解散法人の欠損金等を株主に引き継ぐことができるとされた。適格組織再編等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合には、欠損金引継ぎの制限措置は適用しないこととなった。

6. 平成 29 年度改正

いわゆるスピンオフが適格組織再編成とされた。これまで、スピンオフのように企業内の事業部門を分離して独立した企業とする分割については、従来の適格要件である①企業グループ内の組織再編成及び②共同事業を営むための組織再編成のいずれにも該当しないとして、非適格組織再編とされてきた。この点につき「税制改正の解説」では、「『移転資産に対する支配が再編成後も継続している』かどうかについて、現行の組織再編税制は、グループ経営の場合には、グループ最上位の法人がグループ法人及びその資産の実質的な支配者であるとの観点に立って判断しているという側面もあり（例えば、適格組織再

²⁵ 財務省「平成 19 年度税制改正の解説」272 頁（2007）。

²⁶ 財務省「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ（平成 21 年 7 月）」3 頁（2009）。

²⁷ 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」188 頁（2010）。

²⁸ 前掲注 26）3 頁。なお、金子宏教授は、このグループ法人単体課税制度等を「完全支配関係法人税制」とし、連結納税制度とあわせて「グループ法人税制」としている。金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂、2021）465 頁及び 469 頁。

²⁹ 財務省・前掲注 27）189 頁。

³⁰ 渡辺徹也「法人間における資産等の移転」金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻 企業・市場』206 頁（日本評論社、2017）。

編成における株式の保有関係に関する要件)、この考え方を踏まえれば、グループ最上位の法人(支配株主のない法人)の実質的な支配者はその法人そのものであり、その法人自身の分割であるスピンオフについては、単にその法人が2つに分かれるような分割であれば、移転資産に対する支配が継続しているとして、適格性を認めうると考えられます。」³¹として、適格組織再編に該当することとなった。

また、合併後に行われる適格合併により、被合併法人の合併前に行う主要な事業が当該適格合併に係る合併法人に移転することが見込まれている場合は、従業者が当該適格合併に係る合併法人の業務に従事することが見込まれていれば、適格要件を満たすこととされた。

7. 平成30年度改正

多段階組織再編成を円滑にするため、支配関係のある法人間の組織再編成及び共同で事業を行うための組織再編成については、当事者企業と完全支配関係のある法人に従業者又は事業を移転した場合も適格要件を満たすこととされた。「税制改正の解説」では、従業者については、「被合併法人の従業者の80%が1つの法人の業務に従事する必要はなく、当初の合併に係る合併法人、その合併法人との間に完全支配関係がある法人、当初の合併後に行われる適格合併に係る合併法人及びその適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人の業務に従事する者を合計して判定することになります。」とし、「なお、当初の合併に係る合併法人を経由せずに直接、その合併法人との間に完全支配関係がある法人、当初の合併後に行われる適格合併に係る合併法人との間に完全支配関係がある法人に異動した者も含めて判定することになります」と説明される³²。したがって、完全支配関係がある企業間における適格合併では、それら法人間のうち任意の法人に直接、一定の従業員及び事業を移転した場合でも適格要件を満たすこととなり、移転資産に対する譲渡益課税が繰り延べられることとなった。

8. 令和元年度(平成31年度)改正

三角合併等における対価要件について、間接100%支配関係がある親法人の株式が交付される場合についても、直接100%支配関係がある親法人の株式が交付される場合と同様に、親法人の株式の保有を通じて実質的な支配が継続していると考えられるため、対価要件に該当することとされた³³。

第3節 適格要件と支配の継続性

³¹ 財務省「平成29年度税制改正の解説」317頁(2017)。

³² 財務省「平成30年度税制改正の解説」314頁(2018)。

³³ 財務省「令和元年度税制改正の解説」257頁(2019)。

第1款 基本的考え方と取扱い

法人が組織再編成によりその有する資産を他に移転した場合には、その移転資産に係る譲渡損益の計上を行うのが原則であるところ、「基本的考え方」によれば、「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当」であり、「したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる」³⁴として、「支配の継続性」を要件に掲げる。また、株主における課税についても、「株主の投資が継続していると認められるものについては、上記と同様の考え方に基づきその計上を繰り延べる」³⁵として、「投資の継続性」を要件に掲げる。つまり、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるときは、その資産等の譲渡損益を計上し、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということが出来るものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を繰り延べるとする実質主義³⁶に基づくものである³⁷。また、各種引当金等の取扱いについては、基本的には、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて、従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めるものとされている。これは、組織再編成に係る最も重要な問題が移転資産等の譲渡損益の取扱いに係るものであり、これがその組織再編成の性格を最も端的に表すものであると考えられているためである³⁸。

譲渡損益を繰り延べる「適格組織再編成」は、①企業グループ内（100%の持分関係にある法人間又は50%超100%未満の持分関係にある法人間）の組織再編成と、②共同事業を行うため（企業グループ内の組織再編成に該当する組織再編成以外の組織再編成のうち、資産等の移転の対価として取得した株式等を継続保有すること等の一定の要件に該当するもの）の組織再編成に区分される³⁹。

1. 企業グループ内の組織再編成

課税を繰り延べる組織再編成は、本来、完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間、つまり100%の完全支配関係にある法人間で行うものとすべきであるが、現に企業グループとして一体的な経営が行われている単位という点を考慮して、商法上の親子会社のような関係にある法人間、つまり50%超100%未満の支配関係にある法人間におい

³⁴ 税制調査会・前掲注16) 18頁。

³⁵ 税制調査会・前掲注16) 18頁。

³⁶ 渡辺徹也「組織再編税制における実質主義と形式主義―課税ルールの中立性と納税者が選択したルートの問題」金子宏編『租税法の基本問題』500頁（有斐閣、2007）。

³⁷ 中尾ほか・前掲注21) 134頁。

³⁸ 中尾ほか・前掲注21) 134頁。

³⁹ なお、財務省HP「組織再編税制に関する資料」では、これら二つに加えて、平成29年度改正によって適格とされた「独立して事業を行うための分割・株式分配（スピンオフ）」を加えた三つに区分して適格要件を整理している。

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c06.htm（2021年12月18日閲覧）

ても一定の要件を付加することにより、これに含めることができると考えられることから、支配関係にある法人間での組織再編成も企業グループ内の組織再編成に含める⁴⁰ものとされた⁴¹。さらに、「組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別する観点から、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編成後も移転した事業が継続することを要件とすることが必要とされる⁴²。ただし、完全に一体と考えられる極めて持分割合が高い法人間で行う組織再編成については、これらの要件を緩和することも考えられる⁴³とされている。したがって、完全支配関係にある法人間では、適格組織再編成となる要件には、事業単位の移転（主要な資産・負債の移転＋従業者の相当数の移転）及び移転した事業の継続という二要件は不要とされており⁴⁴、あくまで支配関係にある法人間の組織再編成については、完全支配関係にある法人間の組織再編成と同視できる程度にまでその一体性を考慮するために、事業単位の移転とその事業の継続を要件として付加しているのである。このように、「支配の継続性」とは、資産の移転前後における「事業の継続性」を含意するものである。なお、独立した事業単位の移転には、「物」の移転に加えて、「人」の引継ぎも当然に求められる⁴⁵。

2. 共同事業を行うための組織再編成

持株関係が希薄な企業同士に対しては、「共同事業を行うための組織再編成」に該当するためには、企業グループ内の組織再編成に比べて、事業の継続に係る要件がより明確に求められる。すなわち、「基本的考え方」では、「組織再編成により一つの法人組織で行うこととした事業が相互に関連性を有するものであること、それぞれの事業の規模が著しく異ならないこと、それぞれの事業に従事していた従業員の相当数が引き継がれることなどにより判定するのが適当である⁴⁶とし、加えて、対価として取得した株式の継続保有も要件に挙げている。また、企業グループ内の組織再編成の場合と同様に、資産の移転が独立した事業単位で行われること、組織再編後も移転した事業が継続することも要件とされている。

⁴⁰ 経済界からは「企業グループの実態をもっと広く見てください」と当初 25%で主張しており、主税局との議論の末、結局「商法に乗っかってしまえ」ということで 50%超という基準になったという経緯があるとされる。阿部泰久「改正の経緯と残された課題」江頭憲治郎・中里実編『東京大学法律プロフェッショナルセミナー 企業組織と租税法』別冊商事法務 252号 83 頁（2002）。

⁴¹ 中尾ほか・前掲注 21）136 頁。

⁴² 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』（弘文堂、2006）132 頁は、「したがって、厳密にいうと、この部分に従業者引継要件は含まれていない。」と述べる。

⁴³ 税制調査会・前掲注 16）19 頁。

⁴⁴ この点は、中尾ほか・前掲注 21）7 頁の「別表 1」内で明記されている。

⁴⁵ 日本租税研究協会『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』（日本租税研究協会、2001）89 頁。

⁴⁶ 税制調査会・前掲注 16）19 頁。

第2款 支配の意義

このように、適格組織再編成は、完全に一体であると考えられる企業グループ内における資産移転から構築されているため、「完全支配関係法人間の適格組織再編成」、「支配関係法人間の適格組織再編成」についてはグループという概念を用いて理論的な説明が比較的容易である。一方で、グループという概念を用いることができない「共同事業を行うための適格組織再編成」に関しては、この理論的な説明は容易ではなく、これは、理論よりも現実のニーズに重きを置いて適格としたためとされる⁴⁷。

しかし、「共同で事業を行うための組織再編成」が「支配の継続」の要件をなぜ満たすことになるのかについては、必ずしも判然とはしていない⁴⁸。ここで、「支配」とは何かについて検討する必要がある。そもそも法人税法は「支配」そのものの定義を置かず、「完全支配関係」、「支配関係」を定義する。完全支配関係の定義は、「一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として政令で定める関係…又は一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係」（法2条12号の7の6）である。つまり、ここでの「支配」を示す関係は持株関係（資本関係）とされており、議決権の有無は問われていない。では、「移転資産に対する支配の継続」という「支配」とは何を指すのだろうか。通常、「支配」はその対象となる目的物を処分する権利（所有権）を保有する状態を意味するものと考えられる。「基本的考え方」にある「移転資産に対する支配」をこのような意味で読むと、移転資産に対する所有権を組織再編成後も有していることが「支配の継続」を表すこととなる。しかし、対価の柔軟化を定めた平成19年度改正においては、事業を営んできた当事者が引き続き事業を営む実態が継続することを支配の継続であると言い換えており⁴⁹、ここに、支配の継続という概念の拡張がみえる⁵⁰。平成22年度

⁴⁷ 朝長英樹『現代税制の現状と課題（組織再編税制編）』（新日本法規、2017）13-14 頁。なお、この点に関して、阿部泰久氏は、「現実には企画されているような組織再編成が、漏れなく一定の要件に当てはまるようにしたいという意図で、いろいろ議論をしたのです。しかし、やはり何かの考え方をもちださなければならないということになって、考え出されたのが『共同で事業を行うために再編成する』ことは適格と認めるということです。」と述べており、現実の企業活動に対する配慮の上に立っていたことが確認できる。阿部・前掲注 40）85 頁。

⁴⁸ 藤曲武美『「支配の継続」の考え方』税務弘報 62 巻 7 号 69 頁（2014）は、「基本的考え方」について、「共同で事業を行うための組織再編成」がなぜに「支配の継続」を具体化したものであるかは明らかにされていないとして、その意義の曖昧さを指摘する。

⁴⁹ 財務省・前掲注 25）271 頁。

⁵⁰ 岡村忠生「法人税制における課税関係の継続について—圧縮記帳からからグループ法人税制へ」『抜本的税制改革と国際課税の課題』日本租税研究協会第 63 回租税研究大会記録 171 頁（2011）。また、岡村忠生『法人税法講義（第 3 版）』（成文堂、2007）337 頁では、「基本的考え方」における支配の概念は、株式所有を通じた支配と考えられるため、「事業を営んできた当事者が引き続き事業を営む」実態の継続と言い換える、つまり、事業の継続と解

改正では、完全支配関係にある法人間においては、事業の移転を前提としない資産の移転に対しても「支配の継続」という言葉で説明がなされるようになった⁵¹。平成30年度改正では、「法人税法における組織再編税制では、単なる資産ではなく、『事業』を移転する場合において、その事業の支配が継続することを要件に、譲渡損益の計上を繰り延べる」ととされています。⁵²と解説される。ここでは「事業の支配が継続」との表現が採られており、ここにいう「支配」は持株関係をいうものでないことは明らかであるが、そもそも「事業の支配」とはどのような状態を示すのか不明瞭である。ただ、上記の平成19年度改正における言い換えを踏まえれば、「事業を営む」ことが「事業を支配」と読めるのであるが、組織再編税制においては、このように「支配」には、持株関係を示す場合に加えて、事業運営を示す場合をも支配と述べる程に意義が混在しているにもかかわらず、明確な定義を置かない若しくは区分しない中で「支配の継続」という概念を用いて制度構築がなされ、適格要件が規定されているため、組織再編税制が複雑で難解なものとなっていると考える。もっとも、立法担当者によれば、組織再編税制の創設時には、支配関係と資本関係は区別されており、資本関係をもって直ちに支配関係があると捉えるものではなく、支配関係は企業グループにおける一番外枠の資本関係で捉えるべきものであるという。すなわち、親会社、子会社、孫会社がある場合、親会社は子会社と孫会社を支配するが、子会社は孫会社と資本関係はあるが支配関係があるわけではないと捉えていた⁵³。また、「完全支配関係」や「支配関係」で用いられている「支配」と、「移転資産に対する支配の継続」で用いられる「支配」は、同じ用語でありながら、それを用いる場面と内容が異なるものであるにもかかわらず、平成22年度改正で導入されたグループ法人税制においては、支配関係と資本関係が同義に捉えられたことにより、創設当時の整理がほぼ崩壊してしまったとも述べられている⁵⁴。このように、組織再編税制導入当時と比べて「支配」の意味内容は明らかに変化していることが確認できる。

このような「支配」、更にいえば「事業」の定義の曖昧さが「支配の継続性」の解釈上の困難を生み、組織再編税制の根幹である「基本的考え方」と近年の税制改正との不整合、齟齬を招いているように考えられる。したがって、趣旨目的に沿った明確な定義づけが必要であると考ええる。

積することには飛躍があり、所有と経営とは別のもので、完全支配関係がある場合にはおよそ事業に関する要件が課されていない理由の説明も無理である旨を指摘する。

⁵¹ 財務省・前掲注 27) 189 頁。

⁵² 財務省・前掲注 32) 535 頁。

⁵³ 朝長・前掲注 47) 17 頁。

⁵⁴ 朝長・前掲注 47) 17 頁。また、同 17 頁は、平成 29 年度改正におけるスピンオフ税制においても、この「支配の」捉え方の誤りが大きく影響すると指摘する。同 365-366 頁も参照。

第4節 近年の改正と支配の継続性との整合性

第1款 平成29年度改正と支配の継続性の整合性

平成29年度改正では、スクイーズアウト税制も導入された。これにより、持株割合が3分の2以上である合併法人等は、その他の株主に対して金銭を交付したとしても適格要件を満たすこととされた。従来は、少しでも現金を交付すると非適格合併とされてきたことをみると、大幅な要件緩和といえる。非適格であった現金交付が3分の1まで認められた根拠は、「組織再編成前に特定の株主が対象会社を支配している場合において、その特定の株主に対象会社が吸収される合併が行われるとき又はその特定の株主の対象会社に対する持株割合が減少しないときは、組織再編成により少数株主に株式以外の対価が交付されたとしても、その特定の株主が株式の所有を通じて対象会社の資産を支配している状態に変わりがないといえるため、移転資産に対する譲渡損益（保有資産に対する評価損益）を計上する必要はないと考えられる」⁵⁵と説明されている⁵⁶。

前述したスピンオフ税制における「支配の継続性」に関しては、移転資産の実質的な支配者であるグループ最上位の法人自身の分割であれば、支配が継続しているとして適格性を認め得るとされている⁵⁷ことから、最上位の法人の下で形成されるグループに着目する仕組みへと変質したことを示すものであるとの見解⁵⁸もある。一方で、「グループ最上位の法人」を対象とする前提としながらも、改正はそのような措置とはなっておらず、グループを構成しない法人や最上位でない法人に関する説明が必要との指摘⁵⁹もある。たしかに、かつては非適格とされていた行為が「支配の継続性」の解釈の工夫一つで適格に転じることにはより説得的な説明が求められよう。この改正は、上場企業のような支配株主のいない法人を念頭に置いたものであると考えられるが、いわば「非支配の継続」を要件に掲げる点については、そもそもグループの一体性を根源とする組織再編税制とは相容れない。この点からいえば、「支配の継続性」に「事業の継続性」を含意したまま「支配の

⁵⁵ 財務省・前掲注31) 318頁。

⁵⁶ この改正について、渡辺徹也「組織再編税制の現状と課題」税研204号44頁(2019)は、なぜ締め出しの場合だけ是对価の1/3まで交付金を払っても「支配の継続」があると言えるかはっきりせず、組織再編税制導入時における「支配の継続」概念からは大きく変化したように見え、また、「支配関係」が50%超となっていることと比べると実定法上これまでなかった新たな「支配」の概念が創設されたとも考えられ、「基本的考え方」にいう「支配の継続」との異同について再検討が必要になる、という趣旨を述べる。

⁵⁷ この点についても、渡辺・前掲注56) 44頁は、「支配株主」や「支配者」と「支配の継続」でそれぞれ使われている「支配」という文言の異同が問われることとなると述べる。

⁵⁸ 吉村政徳「平成29年度税制改正による組織再編成への影響」税務事例研究160号5-11頁(2017)。

⁵⁹ 朝長・前掲注47) 360頁。

継続性」で説明づけるのではなく、別途「事業の継続性」要件という柱を打ち立てる必要がある。

スクイーズアウト税制もスピノフ税制と同様に、従来の「支配」の概念からは説明が難しくなっているように見える。ただ、これら平成 29 年度改正における「支配の継続性」の判断において意識すべきはグループの支配者は誰かという点であり、スクイーズアウトのように、支配株主が存在する法人においてはその支配株主にのみ継続保有が課される一方で、スピノフのように、支配株主が存在しない法人についてはその法人自身が支配していると捉えられたことを考慮すると、そもそも当該法人の株主は移転資産を支配していないため、株式継続保有要件と「移転資産に対する法人支配の継続」とが無関係ゆえに株式継続保有要件が課されなかったと考えられることから、平成 29 年改正後も、依然として「移転資産等に対する法人支配の継続」の考え方自体は、形を変えて維持されているとの見解⁶⁰もある。

第 2 款 平成 30 年度改正と支配の継続性の整合性

平成 30 年度改正においては、組織再編成の後に、完全支配関係のある法人間において事業や従業者を移転することが見込まれている場合でも、当初の組織再編成は従業者引継要件及び事業継続要件を満たすこととされた。これにより、完全支配関係のある法人に対するものであれば、合併後に被合併法人の事業及び従業員を、一つの法人に限らず複数の法人に分けて、しかも、合併法人を経由せずに直接移転しても良いこととなった。これは、完全支配関係のある法人らを一つの大きな法人と捉え、それを構成する各法人の総体として、その内部であればどの法人に従業員や事業を移転したとしても「支配の継続」が維持されているとの考えを根拠とするものと考えられる。すなわち、平成 29 年度改正に続き、最上位の法人の下で形成されるグループに着目した整理が推し進められた⁶¹ことが確認できよう。しかし、これによって、適格要件と欠損金の引継ぎにおける考え方との乖離が決定的なものになったといえる。すなわち、完全支配関係グループ内における資産の移転については広く「支配の継続」を認めて適格となるにもかかわらず、適格合併を前提とする欠損金の移転についてまでそのような拡張的な考え方は採られていないのである。そうであるとすると、第 4 章で触れる T P R 事件との関係が、適格要件及び欠損金引継ぎに対する「支配の継続」や「事業の継続」の捉え方という観点から非常に興味深い。T P R 事件においては、事業資産及び欠損金の移転先と、最終的な従業員及び事業の移転先とが異な

⁶⁰ 太田・前掲注 13) 119-120 頁。また、北村導人「企業グループ税制等の全体像」税研 204 号 37 頁 (2019) は、「『移転資産に対する支配の継続性』等その根底にある考え方が一定程度明確になってきている」と評価する。

⁶¹ 吉村政穂「自己株対価 TOB の実現と多段階再編への対応ー平成 30 年度税制改正による企業買収への影響」税務事例研究 166 号 10 頁 (2018)。

る適格合併であり、資産を合併法人が引き継ぎ、従業員と事業は合併法人及び被合併法人と完全支配関係にある他の法人に移転していた。しかし、法 57 条 2 項の趣旨は、完全支配関係にあっても欠損金の引継ぎには合併法人における移転事業の継続を前提とするものであるとされ、欠損金の引継ぎが否認された。

平成 30 年度改正においては、完全支配関係にあるグループ企業であれば、どこに資産を移転したとしても「支配の継続」があるとして、譲渡損益を繰り延べる適格組織再編成とされることになった。その一方で、繰越欠損金については特段の改正はなく、そのようなグループの一体性による継続性が考慮されてはいない。完全親会社にとっては、完全支配関係を通じて子会社の経営に関する責任を負っているのであり、株式保有を通じて移転資産に対する支配は組織再編成前後で継続していることは明らかであるといえる。しかし、そのような経営責任の存在及び親子会社の一体性を踏まえて、なぜ繰越欠損金が適格要件と同様にグループの一体性が考慮された取扱いとされないのかは明示されていないのである。繰越欠損金は、企業経営における重要な租税属性⁶²の一つであり、この活用の可否が組織再編成後のグループ経営に影響を及ぼすこともあるため、柔軟な組織再編成を促進するのであれば、欠損金に関しても検討がなされるべきである。

第5節 小括

経済の国際化が進展するに伴い、競争力の確保を目指し、商法等の整備が進められ、それに対応する形で課税における取扱いも整備がなされてきた。そこで、諸外国の制度を参考に入れながら、「グループ」概念を取り入れたわが国独自の組織再編税制が誕生した。その核となるのは「支配の継続性」と「投資の継続性」である。組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には課税関係を継続させるという基本概念に立ち、その外延として「グループ」概念が重視された。課税の繰延べとなる組織再編成は、完全に一体と考えられる完全支配関係にある法人間におけるものを主とし、現に企業グループとして一体的な経営が行われている 50%超 100%未満の支配関係にある法人間におけるものが加えられた。さらに、支配関係がない場合でも、共同で事業を行うための組織再編成をも対象に含むこととされたため、「グループ」という概念では説明が容易ではない類型も含まれることとなった。ここでは、「支配の継続性」は、「事業の継続性」を包摂するものと捉えられるが、明確な定義がない中で、かえって組織再編税制が複雑で難解なものとなっていると考えられる。そのような中で、組織再編成の多様化に呼応する形で制度改正が重ねられ、企業グループの一体的運営・一体性に着目した整理が推し進められてきた。近年の改正では、適格組織再編成となる要件に関して、「支配

⁶² 「租税属性」とは、納税者自身やその資産、負債に認められる性質、属性のうち、税負担に影響を与えるものをいう。岡村忠生『法人税法基本講義（第3版）』（成文堂、2007）434頁。

の継続性」や「投資の継続性」の概念に拡張が見られ、立法当初の基本的考え方との整合性が問題視される。「支配の継続性」を「事業の継続性」と直ちに同義的に捉えることはできない。「支配の継続性」に「事業の継続性」を含意したまま「支配の継続性」で説明づけるのではなく、別途「事業の継続性」要件という柱を打ち立てる必要がある。親子会社の経営責任や一体性を踏まえれば、柔軟な組織再編成を促進するには欠損金の取扱いについてもグループの一体性を考慮した制度を検討すべきである。

そこで、次章では、組織再編税制の特徴である「グループ」概念及びその一体性をどのように捉えるべきであるのか、組織再編成税制が依拠する会社法における企業結合や事業概念の本質を明らかにすべく、考察を進めることとする。

第2章 企業グループの一体性

本章では、組織再編税制の根本的な特徴とされる「グループ」概念に関して、企業グループの意義及び一体性、並びに企業グループ税制における一体性概念を確認する。元来、企業結合や合併等の意義は組織再編税制では明確に定義されていないため、会社法の面からそれらの本質を考察するものである。まず、第1節においては、それらの本質を紐解くにあたって、会社法における企業結合の考え方を確認し、合併の意義に加え、組織再編成において重要な概念となる事業の意義を考察する。そして、第2節においては、企業グループを対象とする他の税制を概観し、それら制度において企業グループの一体性がどのように捉えられているかを考察する。

第1節 会社法における企業結合の意義

第1款 企業結合の諸類型と合併

継続的・組織的に事業活動を行う経済主体を一般的には企業と呼び、その中心となる株式会社は、営利企業の形態として今日の経済社会で盛んに利用されている⁶³。株式会社は、対外的経済活動で利益を得て、その利益を株主に分配すること目的とする法人であり、これが「営利」の目的である⁶⁴。企業はその営利の追求のため、規模を拡大していく傾向にあり、外部の企業と結びついて外部的な成長・拡大を企図するものがいわゆる企業結合であって、今日の企業は何らかの形で企業結合の状態にあるのが通常であり⁶⁵、単独の孤立した企業はむしろ稀である⁶⁶。合併は、二つ以上の会社が合体して形式的にも実質的にも一個の会社となる企業結合の一形態であり、法律上も一個の会社となる点において、最も完全かつ終局的な集中の形態であるといえる⁶⁷。合併の経済的効用としては、市場占拠率・販売力の強化、管理費用の節減、事業不振の会社の救済ないし整理、経営の多角化、資金調達力・企業信用の増大、二重投資の回避、技術開発力の強化などがいわれている⁶⁸。

再編や統合の手法として一般的なものは、①合併・事業全部の譲渡である「合一的結合」、②事業の賃貸借・経営の委任・損益共通契約といった「企業契約的結合」、③親子会社・株式相互保有といった資本参加による結合関係である「資本的結合」、④役員の派遣や兼任といった「人的結合」、⑤カルテル・業務提携といった「提携的結合」があるとき

⁶³ 田中亘『会社法（第3版）』（東京大学出版会、2021）4-5頁。

⁶⁴ 江頭憲治郎『株式会社法（第8版）』（有斐閣、2021）22頁。

⁶⁵ 今井宏・菊地伸『会社の合併』（商事法務、2005）1頁。

⁶⁶ 龍田節・前田雅弘『会社法大要（第2版）』（有斐閣、2017）516頁。

⁶⁷ 今井・前掲注65）1頁。

⁶⁸ 今井・前掲注65）5頁。

れる⁶⁹。また、企業結合の主な形態として今日見られるのは、カルテルとコンツェルンである⁷⁰。カルテルは、二つ以上の企業が法律的にも経済的にも独立を保持しながらも、企業活動の特定の分野で協定を結び、その範囲内で企業がその企業活動の自由を放棄する場合において、市場への独占的影響を目的としてなされ、同種の企業が競争を制限するために結ぶものである⁷¹。一方、コンツェルンとは、二つ以上の企業が法律的には独立を維持しながらも、資本的連携などによって経済的・実質的には一つの企業となるものをいう。そのうち、競争制限による完全な独占を目的とするものをトラストと呼び、独占の目的のない企業連携のみをコンツェルンと呼んで区分することもある⁷²。独占禁止法において、トラストは一般的に禁止されており、また、カルテルも「不当な取引制限」にほぼ該当することから原則的に禁止されている。資本連携の方法の代表的なものは資本参加、つまり株式所有であり、これにより親子関係という支配従属関係⁷³を構築することとなる⁷⁴。親会社とは、株式会社を子会社とする会社その他の当該株式会社の経営を支配している法人として法務省令で定めるものをいい（会社法 2 条 4 号）、子会社とは、会社がその総株主の議決権の過半数を有する株式会社その他の当該会社がその経営を支配している法人として法務省令で定めるものをいう（会社法 2 条 3 号）。会社法では、議決権だけではなく、「経営を支配している」という実質的な基準で判定することとしているのである。すなわち、議決権の過半数を所有する場合に加えて、議決権割合が 40%以上 50%未満であって（イ）自己所有等議決権数の割合が 50%超となる、（ロ）取締役の過半数を占める、（ハ）重要な財務及び事業の方針の決定を支配する契約等が存在する、（ニ）資金調達額のうち自己と密接な関係者を含めた融資の割合が 50%超である、（ホ）その他財務及び事業の方針を決定していることを推測させる事実が存在する、のいずれか一つに該当する場合、又は、自己所有等議決権数の割合が 50%超であって上記（ロ）から（ホ）のいずれか一つに該当する場合には、「経営を支配している」こととなる⁷⁵。

⁶⁹ 池島・前掲注 10) 233 頁。

⁷⁰ 大隅健一郎教授は、カルテルの概念の本質的な標識をなす点として、自由なる合意であること、独立を保有する企業者の合意であること、同種企業者の合意であること、市場への独占的影響を目的とすること、の四点を挙げている。大隅健一郎『復刻版 企業合同法の研究』（有斐閣、1989）9-15 頁。また、コンツェルンの特質として、法律上独立せる複数の企業が存在すること、法律上独立せる複数の企業が経済上は単一体をなしていること、外部的支配即ち市場支配を目的とするものでないこと、の三点を挙げる。同 135-136 頁。

⁷¹ 今井・前掲注 65) 1 頁。

⁷² 今井・前掲注 65) 2 頁。

⁷³ 江頭憲治郎教授は、「株式の所有を通じて支配・従属の関係にある複数の会社のこと」を「結合企業」と呼ぶ。江頭憲治郎『結合企業法の立法と解釈』（有斐閣、1995）1 頁。

⁷⁴ 今井・前掲注 65) 2 頁。

⁷⁵ 龍田・前掲注 66) 519 頁。

合併は企業結合の究極の形態であるが、合併をせずとも親子関係が高度に緊密な場合は、実質的に合併と同様の効果を得ることができる⁷⁶。平成9年の独占禁止法改正により可能となった純粋持株会社を通じた企業グループの形成は、その一例であり、外部株主の存在しない完全親会社となれば、子会社支配は一層容易かつ完全なものとなるから、典型的な純粋持株会社の商法上の形態は、完全親会社であるといえる⁷⁷。

企業結合は、資産を融合する形で行う資産融合型の企業結合と、当事会社の資産を別個に分けたままで結合を図る株式取得型の企業結合とに分かれる⁷⁸。平成9年の商法改正によって合併の利用がより簡便なものとなったとはいえ、従来型の企業結合のスキームの抜本的見直しとはなっておらず、株式取得型の企業結合については、株式公開買付が可能であるほかは、特段の法整備がなされていたわけではなかった⁷⁹。しかし、これら企業グループの形成に関しては、事業譲渡、合併など、様々な手法が採られているが、その経済実態を重視した法的処理をすることが望ましいとされる中で、どのような場合を企業グループ又は企業結合と定義するかという問題をはじめとして、どのような場合にどのような規律を設けるのが妥当かについては簡単な問題ではないという⁸⁰。

一方、企業結合法にはその根底に、「支配と責任の一致」の理念が存在する。「支配と責任の一致」とは、大株主が支配のみを理由として会社債権者に直接責任を負う「実質的支配論」を指すのではなく、コンツェルン法上の責任は支配から生ずる危険の実現を契機とした責任であり、一種の危険責任主義に基づくものとされ、ここから論じられる理念は、「支配なきところに責任なし」、すなわち、株主有限責任制度成立の背景となる理念であり、その裏命題となるのが「支配あるところに責任あり」という理念である⁸¹。株主有限責任からいえば、親会社が子会社債務に対し責任を負うことにはならないが、子会社債務に対する親会社責任を追及される場合もある。親会社が子会社の運営を指図し、その結果、第三者に損害を与えたようなケースや子会社が損害を被ったようなケースも、親会社の責任が追及されるおそれがある⁸²。ドイツにおいてコンツェルン法は、企業の支配従属関係特有の利益相反から生ずる特別の危険に対処することが目的であるとされているが、その基本理念は、このような危険を管理しうる支配企業が責任を負うとする点にあり、業務執行に影響を与える者は、支配から生ずる危険を最も容易に管理できるというリスク管理上

⁷⁶ 今井・前掲注65) 4頁。

⁷⁷ 今井・前掲注65) 4頁。

⁷⁸ 中東正文『企業結合法制の理論』（信山社、2008）24頁、52頁。

⁷⁹ 中東・前掲注78) 24頁。

⁸⁰ 神田・前掲注8) 420頁。

⁸¹ 高橋英治『企業結合法制の将来像』（中央経済社、2008）120-121頁。高橋英治教授はその著書を通じ、ドイツ法の経験を基にわが国における本格的な企業結合法制の導入を提言している。

⁸² 宮島司『新会社法エッセンス（第4版補正版）』（弘文堂、2015）458頁。

の合理性に求められる⁸³。親子会社概念としてわが国の会社法は実質基準を採用しており、ドイツのそれを比べると、実質基準の内容の確定を法務省令に委ねているわが国の親子会社概念の方が、基準の明確性という点では優れているといわれる⁸⁴。

第2款 合併の意義・法的性質

会社の合併とは、二つ以上の会社が契約を締結して行う行為であって、当事会社の一部又は全部が解散し、解散会社の権利義務の全部が清算手続きを経ることなく存続会社又は新設会社に一般承継（包括承継）される効果を持つものである⁸⁵。合併は、複数の会社が経済上も法律上も単一の会社となる点で企業結合の極限的な形態である⁸⁶。当事会社の一つが存続して承継するものを吸収合併と呼び、当事会社のすべてが消滅して新設会社が承継するものを新設合併と呼ぶ。新設合併では新たに事業の許認可を取る必要があるなどの不便があるため、実務上は吸収合併が多く利用されている⁸⁷。

従来、合併の法的性質については、人格合一説と現物出資説とが対立を続けてきた⁸⁸。人格合一説は、当事会社が合体する組織法上の特別の契約であるとする見解であり、一方の現物出資説は、消滅会社がすべての財産を現物出資し、存続会社が株式を発行し又は新設会社が設立されると考える見解である⁸⁹。従来、債務超過の会社を消滅会社とする合併はできないと解されてきたが、これは現物出資説によるものである。しかし、これでは消滅会社が合併により清算することなく当然に消滅する面を説明できないともいわれる⁹⁰。いずれにせよ、今日ではどちらの見解をとっても具体的問題の解決に差異はない⁹¹という見解もある⁹²。なお、従来は企業会計においては現物出資説、法人税は人格合一説の立場であったが、組織再編税制の導入により、法人税においては適格合併の場合には人格合一

⁸³ 高橋・前掲注 81) 129 頁。

⁸⁴ 高橋・前掲注 81) 169 頁。

⁸⁵ 江頭・前掲注 64) 881 頁。

⁸⁶ 大隅健一郎・今井宏・小林量『新会社法概説（第2版）』（有斐閣、2010）433 頁。

⁸⁷ 田中・前掲注 63) 648 頁。

⁸⁸ 現物出資の主体は消滅会社ではなくその株主であるという「社員現物出資説」もあるとされる。いずれにせよ、どの説でも解釈に大きな差異はないとする。龍田・前掲注 66) 481 頁。

⁸⁹ 神田・前掲注 8) 374 頁。

⁹⁰ 大隅健一郎教授は、この観点から、かつての通説であった人格合併説は到底支持され得ず、会社合併の本質は現物出資による会社の資本増加又は新会社の設立を解さざるを得ないと述べる。大隅健一郎『会社法の諸問題（再増補版）』（有信堂、1974）360-362 頁。

⁹¹ 神田・前掲注 8) 374 頁。

⁹² なお、合併については従来からその概念の大枠が固まっており、会社法において特にその意義を明確化する必要性が乏しいという理由から、それ自体の定義規定を設けないこととされた。相澤哲・細川充「組織再編行為」相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』別冊商事法務 295 号 181 頁（2006）。

説、非適格合併の場合には現物出資説の立場になったと考えられ⁹³、立法担当者も同様の内容を述べており、非適格合併は人格消滅、適格合併は人格承継ともいえるとする⁹⁴。

なお、吸収合併は、事業が移転するという点において事業譲渡に類似している。ここで吸収合併と事業譲渡の違いについて少し触れておくと、以下のような点が挙げられる⁹⁵。

①事業譲渡は契約で決めた範囲の財産が個別に移転するが、合併は全財産が包括的に移転する。②事業譲渡では譲渡会社は当然には解散しないが、合併は当然に解散・消滅する。③事業譲渡では、譲渡会社は債権者の承諾を得て譲受者に免責的債務引き受けをさせない限り債務は免れないが、合併は当然に引き継がれる。④合併では法定事項を定めた合併契約が会社法上要求されるが、事業譲渡はこれがない。⑤合併については合併無効の訴えが可能であるが、事業譲渡はこれがない。これら五つのほか、合併では、包括承継によって事前に想定しない簿外債務等をも承継してしまうリスクを包含することや、役員人事・労働契約・給与体系等の調整が必要な点も挙げられる⁹⁶。また、事業譲渡は財産だけにかかわる取引法上の行為であるものの、合併は株主も取り込む組織法上の行為ともいわれる⁹⁷。

事業譲渡は個別の財産の譲渡を通じて「事業」が譲渡されることとなるのであるが、組織再編税制においても同様に、「移転資産に対する支配の継続」には「事業の継続」が含意されていた。しかし、「事業」には明確な定義が置かれていない。そこで、第3款では、会社法の「事業の譲渡」の考え方を通じて、事業の意義について改めて確認していくこととする。

第3款 事業の譲渡

事業譲渡は、株式会社が事業を取引行為（特定承継）として他に譲渡する行為であり⁹⁸、経済的には準合併とも呼ばれるように、企業結合の重要な一手段である⁹⁹。譲渡の対象が事業の全部又は重要な一部であるときは、一定の場合を除き、株主総会の特別決議を経て決定される。会社法という「事業」は、会社が行うべきものの総体を指すといい、したがって、事業の「一部」や「全部」の譲渡という言い方がなされる¹⁰⁰。その取引行為が会社法において事業の譲渡として捉えられるためには、譲渡の対象資産が「事業」としての実質を有している必要がある¹⁰¹が、「事業」については法律上に定義が置かれているわけで

⁹³ 成松洋一『法人税セミナー（六訂版）』（税務経理協会、2021）326頁。

⁹⁴ 朝長英樹「企業組織再編成に係る税制について」日本租税研究協会『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』30頁及び70頁（日本租税研究協会、2001）。

⁹⁵ 神田・前掲注8）374頁。

⁹⁶ 大隅・今井・小林・前掲注86）434頁。

⁹⁷ 龍田・前掲注66）479頁。

⁹⁸ 江頭・前掲注64）1009頁。

⁹⁹ 宮島・前掲注82）475頁。

¹⁰⁰ 龍田・前掲注66）546頁。

¹⁰¹ 田中・前掲注63）704頁。

はない¹⁰²。会社法は、平成 17 年改正前の商法の時代は「営業の譲渡」と呼ばれていたものを「事業の譲渡」と用語の整理をして改めた。従前の解釈については、営業概念自体は判例上確立されており（最判昭和 40 年 9 月 22 日民集 19 卷 6 号 1600 頁）、用語が改められた後もその意義が変わるものではない。すなわち、「株主総会の特別決議を要する『事業（営業）譲渡』とは、判例によれば、『〔平成 17 年改正前商法〕24 条〔現行商法 15 条に該当する〕以下にいう営業の譲渡と同一意義』であって、『一定の営業目的のために組織化され、有機的の一体として機能する財産（得意先関係等の経済的価値のある事実関係を含む。）の全部または重要な一部を譲渡し、これによって、譲渡会社はその財産によって営んでいた営業的活動の全部または重要な一部を譲受人に受け継がせ、譲渡会社はその譲渡の限度に応じ法律上当然に同法 25 条〔現行商法 16 条、会社法 21 条に相当する〕に定める競業禁止義務を負う結果を伴うもの』であるという¹⁰³。ここで言われる事業譲渡は、「一定の事業目的のため組織化された、有機的の一体として機能する財産」、すなわち「ゴーイングコンサーン」の譲渡であり、譲渡会社の製造・販売等のノウハウ等が譲受人に承継されることが必要とされている¹⁰⁴。また、「事業の重要な一部」の意義については、学説では一般に、端的に有機的の一体性のある組織的財産であれば足りるとし、かつ、譲渡会社がその後その事業の継続が困難になるかどうかを基準として考える傾向が強いとされている¹⁰⁵。譲渡の対象を「生きた機能的一体としての事業」として譲渡契約を締結するのであり、譲受会社は事業譲渡契約という法律行為を通じて、事業主の地位を承継するのである¹⁰⁶。

第 2 節 企業グループ税制における一体性概念

第 1 款 連結納税制度・グループ通算制度

連結納税制度とは、「持株関係を通じて密接な関係のある複数の法人のグループを一体としてとらえ、各メンバーの所得を連結してグループ全体の所得を計算し、それを課税標準として法人税を課す制度」¹⁰⁷である。法人税は、通常、個別法人単位主義に基づいているが、連結納税制度は、課税単位を法人のグループに拡大するものであり、純粋持株会社税制の導入、組織再編税制の整備に続き、企業グループの一体的経営を論拠として平成 14 年改正によって導入された¹⁰⁸。これにより、同一法人内における事業部門の損益の取

¹⁰² 神田・前掲注 8) 371 頁。

¹⁰³ 江頭・前掲注 64) 1010 頁。

¹⁰⁴ 江頭・前掲注 64) 1010 頁。池島・前掲注 10) 245 頁も参照。

¹⁰⁵ 神田・前掲注 8) 372 頁。

¹⁰⁶ 宮島・前掲注 82) 477 頁。

¹⁰⁷ 金子・前掲注 28) 469 頁。

¹⁰⁸ 金子・前掲注 28) 470 頁。

扱いと、同一企業グループ内の個別法人の損益の取扱いとにおける企業形態の選択に対する課税の中立性が確保される¹⁰⁹。経団連は、個別法人を単位とするわが国の法人税制が本格的なグループ経営を阻んできたことを是正するため、1970年代から継続して連結納税制度の導入を求め提言を繰り返してきた¹¹⁰。それに呼応するように、税制調査会において検討が開始され、平成13年10月9日税制調査会法人課税小委員会「連結納税制度の基本的考え方」の取りまとめに至った。その中で、連結納税制度は、「企業グループの一体性に着目し、…企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉えて法人税を課税する仕組み」であり、「企業の事業部門が100%子会社として分社化された企業グループやいわゆる純粹持株会社に所有される企業グループのように、一体性をもって経営され実質的に一つの法人とみることができ実態を持つ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体を納税単位として課税するほうが、その実態に即した適正な課税が実現されることにある」としてその意義が説明されている¹¹¹。また、その対象となる企業グループは、「経営が一の法人に支配されるとともに利益がその一の法人に帰属する完全に一体と認められる企業グループとすべきであり、親会社とその親会社に発行済株式の全部を直接又は間接に保有される子会社（100%子会社）をその対象範囲とすることが適当である」¹¹²とされている。したがって、完全支配関係のある親子会社は、「完全に一体と認められる企業グループ」であり、さらにいえば、その企業グループは「一つの法人」であるという捉え方となる。しかし、連結された個々の法人それぞれが法人格を有することにおいては事業遂行上の種々の理由が存在することから、この捉え方が直ちに「実態に即した適正な課税」を体现することにはならず、そう単純なものではない。グループの単一課税単位としての側面と個別法人における所得計算の範囲や程度に関しては多様な制度設計が考えられ、両者の緊張関係は制度の複雑さを招くこととなる¹¹³。

わが国の連結納税制度は、単一主体概念をベースとして、アメリカやフランスで採用されている「連結納税型」の制度を採用している。これに対し、イギリスのグループリリーフ制度やドイツの機関会社制度（オルガンシャフト）のように、個別主体概念をベースとして、グループに属する個別法人において生じた損益を他の個別法人に振り替えて各個別法人の所得と税額を計算する「損益振替型」の制度も存在し¹¹⁴、それは「損失移転型」と「所得内部移転型」に分けられる¹¹⁵。連結納税制度の下での企業グループの経済的一体性

¹⁰⁹ 谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂、2021）239頁。

¹¹⁰ 阿部泰久・井上隆・小畑良晴『連結納税制度の実務』別冊商事法務254号はじめに（2002）

¹¹¹ 税制調査会「連結納税制度の基本的考え方」1頁（2001）。

¹¹² 税制調査会・前掲注111）2頁。

¹¹³ 岡村・前掲注62）491頁。

¹¹⁴ 北村・前掲注60）32頁。

¹¹⁵ 酒井貴子「租税属性についての基礎的研究」租税研究788号223頁（2015）。

は、株式所有による高度な資本的結合の事実とする考え方が国際的な共通認識とされる¹¹⁶。

連結納税制度は、企業集団に属する個々の法人の損益を結合するものであることから、「狭義の企業集団税制」に位置付けられる¹¹⁷。企業集団税制においてまず論じられるのは、その本質論である課税単位に関わるものであり、「連結主体観」¹¹⁸をどう捉えるかというものである。すなわち、グループは非独立のメンバー群から構成される単一主体であるという考え方を強調する「単一主体概念」と、各メンバーの個別性を認めて個別所得計算の結果が連結計算のために加算・相殺されるという考え方を強調する「個別主体概念」のいずれに依拠するものであるかという問題である¹¹⁹。元々、わが国の法人税法は、個々の法人を一個の納税義務者としてそれぞれにおいて課税所得を算定し税額を計算することを構造的特徴としているため¹²⁰、連結納税制度はグループをその課税単位とする例外的な位置づけといえる¹²¹。なお、税制調査会「連結納税制度の基本的考え方」では、「一体性をもって経営され実質的に一つの法人とみることができる実態を持つ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体を一つの納税単位として課税するほうが、その実態に即した適正な課税が実現される」とし、単一主体概念に立脚していることを宣言している¹²²。ただ、「一体性を持つ企業グループといっても、組織的に統合された単一の法人とは異なり、法的には独立した権利義務の主体である個々の法人が株式保有関係を通じて親会社の支配下に統合されたものに過ぎず、株式の取得・譲渡等を通じて企業グループへの加入や企業グループからの離脱が行われる流動的な存在である」¹²³とも述べられているように、個別主体概念も併せて前提としていることから、そこには連結主体観の交錯あるいは二面性が見て取れ、単一主体概念のみを首尾一貫して重視するのではなく、個別主

¹¹⁶ 金光明雄「連結納税制度における連結主体観」桃山学院大学環太平洋圏経営研究7号56頁(2006)。

¹¹⁷ 井上久彌『企業集団税制の研究』(中央経済社、1996)2頁。

¹¹⁸ 金光・前掲注116)56頁。

¹¹⁹ 井上・前掲注117)21頁。

¹²⁰ 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会、2002)11頁では、このような法人格と税額計算単位の1対1対応の関係を「個別法人単位の規律」と呼び、わが国法人税法の特色であるとする。

¹²¹ 北村・前掲注60)31頁は、わが国の企業グループ税制の考察における留意点として、①「グループ」の捉え方(人的適用範囲)は、各措置や制度の趣旨や目的等に応じて異なり、必ずしも一様でない点、②わが国の法人税法は原則として別個の法人格を有する個々の法人を独立の課税単位とする仕組みが採られる中で、「グループ」自体を納税主体とする連結納税制度はこの点で例外的な制度として位置付けられる点の二点に留意する必要があるとすると述べる。

¹²² 朝長英樹「連結納税制度について(法人課税小委員会の報告)」租税研究626号29頁(2001)は、「わが国の連結納税制度は連結グループを一つの納税単位とする制度であり、『単一主体概念』により構築されるものである」と述べる。

¹²³ 税制調査会・前掲注111)2頁。

体概念も考慮する立場であるといわれる¹²⁴。一方、この二面性ゆえに、内部取引に関する問題が指摘されている¹²⁵。単一主体概念においては、100%子会社はすべてまとめて単一であると捉えられるため、法人間の内部取引はないものとされ、時価による取引という発想は出てこないというものである。このように、連結納税制度においては、局面に応じて主体概念を使い分ける流動性を持ったものと捉えるべきであり、これも連結納税制度の特色の一つとして考えられる。

このような連結納税制度は、制度導入から 20 年近くが経過する中で、企業のグループ経営を巡る環境等も大きく変化したことから、連結納税制度の適用実態やグループ経営の実態を踏まえた上で、事務負担の軽減を図るための簡素化やグループ経営の多様化に対応した中立性・公平性の観点からの見直しを行うこととなり¹²⁶、令和 2 年度改正によって、「グループ通算制度」として改められることとなった。この見直しの大きな特徴は、「法人格を有する各法人を納税単位として、課税所得金額及び法人税額の計算並びに申告は各法人がそれぞれ行うこととし、同時に企業グループの一体性に着目し、課税所得金額及び法人税額の計算上、企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉え、損益通算等の調整を行う仕組み」¹²⁷とあるように、損益通算の基本的な枠組みは維持しながら、個別申告方式に課税単位が見直された点である。これによって、法人格を基礎として納税義務が課されることとなった。先に見た企業グループ税制の類型においては、連結納税制度は「連結納税型」であったところ、グループ通算制度は「連結納税型」と「個別損益振替型」のハイブリッドというべき制度¹²⁸といわれる。背景の一つに、『『完全支配関係にある企業グループ』といっても、経営形態はさまざまであり、現状、分権的な意思決定が多く行われている実態も見受けられ、親法人への情報や意思決定がそれほど集約しているわけではない』¹²⁹ことが挙げられていた。これは、企業グループに潜む一体性の脆弱な側面を指摘したものであるが、広く企業グループ税制を見た場合、また、会社法における支配の概念を踏まえたとしても、100%の株式保有という事実は、実質的な一体性の強弱とは無関係であって、完全支配関係にある企業グループにおいては、100%株式保有こそがその根幹にあるのであって、企業グループの経済的一体性を引き続き認め得る強い根拠となると考える。

¹²⁴ 金光・前掲注 116) 65-66 頁。

¹²⁵ 水野忠恒「政府税制調査会『平成 14 年度税制改正に関する答申』の解説」租税研究 629 号 27 頁 (2002)。

¹²⁶ 財務省「令和 2 年度税制改正の解説」822 頁 (2020)。

¹²⁷ 財務省・前掲注 126) 825 頁。

¹²⁸ 古田美保「連結納税制度の見直しに伴う企業グループ税制における課税単位」産業経理 79 巻 4 号 139 頁 (2020)。

¹²⁹ 財務省・前掲注 126) 822 頁。

第2款 グループ法人単体課税制度¹³⁰

平成 22 年度改正によって、直接・間接を含め、完全支配関係にあるグループにおける法人間取引に係る譲渡損益の繰延制度が設けられた。「税制改正の解説」では、「グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的には資産に対する支配は継続していること、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税関係を生じさせると円滑な経営資源再配置に対する阻害要因にもなりかねないことから、連結納税の選択の有無にかかわらず、その時点で課税関係を生じさせないことが実態に合った課税上の取扱いと考えられます」¹³¹と解説され、「支配の継続性」を根拠とする。唯一の基準は、発行済株式の 100%所有であるが、これは、法律関係の複雑化を防止し、法的安定性と予測可能性を確保するとともに、適用を容易にすることが理由とされている¹³²。連結納税制度のようにグループ法人間の損益通算を予定したものではない。連結納税制度や適格組織再編成との整合性を考慮すると、100%の株式保有関係は適当である¹³³。連結納税制度を選択しているかを問わず、完全支配関係にあるグループ企業に対して強制適用されることから、このグループ法人単体課税制度においては、完全支配関係、換言すれば、グループの一体性の強さに特に着目した制度であることが窺える。100%グループ法人の管理・運営の一体性に鑑み、そのグループ内法人間において資産の移転が行われた場合であっても、実質的には資産に対する支配が継続しているものとして、課税を繰り延べるものである。いわば、組織再編税制の根底にある支配の継続性や利益の継続性の考え方をグループ法人にも拡大したもの¹³⁴といえる¹³⁵。

一方、グループ法人の中には独立性を持たせるために敢えて別法人としているものや、個人がトップのグループでは親族の法人もそのグループの法人とされることになるが、それらは必ずしも一体的な経営が行われているわけではないため、「グループ」については、本来ならば、株式所有割合に加えて実質基準も考慮する必要性があるところ、支配関係の判定について事実認定等の問題から課税関係の不安定化を招く恐れや、少数株主の存在による経営の自由度への影響なども鑑み、100%持株関係のグループが対象とされた¹³⁶。こ

¹³⁰ 本稿では、完全支配関係法人間取引に係る課税の繰延制度のことを連結納税制度との区別において「グループ法人単体課税制度」と呼ぶこととし、本款では、その一つである資産の譲渡損益の繰延べについて述べる。

¹³¹ 財務省・前掲注 27) 189 頁 (2010)。

¹³² 金子・前掲注 28) 466 頁。

¹³³ 岡村忠生「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」税研 149 号 25 頁 (2010)。

¹³⁴ 水野忠恒『大系租税法 (第 3 版)』(中央経済社、2021) 709 頁。

¹³⁵ 一方で、「グループ」の捉え方については、「グループ」ではなく完全支配関係のある法人同士の「相互関係」で捉えるもので、法人のつながりだけを見ており、グループを有機的に見ているわけではないという指摘がある。朝長英樹「グループ法人税制完全マニュアル」税理 53 巻 12 号 12 頁 (2010)。阿部泰久氏の発言。

¹³⁶ 財務省・前掲注 27) 190 頁。

のように、種々の事情を考慮の上、完全支配関係にあるグループ企業が対象となっているのだが、基礎にあるのは「グループの一体性」という概念であり、完全支配関係であれば確実に一体的経営が行われているとの前提の下、それを具現化した結果として支配の継続が認められるという理解ができる。

第3款 企業グループ税制における課税繰延の首尾一貫性

組織再編税制では、適格組織再編成に該当する場合に、移転する資産・負債を簿価で引き継ぎ、譲渡損益の計上を繰り延べる。完全支配関係及び支配関係にある法人間におけるグループの一体性に着目し、それらグループ内での資産移転に係る譲渡損益を繰り延べるのである。また、グループ法人単体課税制度においても、完全支配関係にあるグループ企業間での資産移転に対する譲渡損益を繰り延べるものだが、ここでは、適格組織再編成と異なり、簿価の引継ぎではなく、原則通り時価により行われた取引に係る譲渡損益を、譲渡法人において繰り延べるというものである。連結納税制度を選択しているグループ企業についても、完全支配関係が前提であるので、この取扱いと同様となる。なお、非適格組織再編成の場合においては、移転資産の簿価引継は行われずに時価での譲渡となるため、完全支配関係にある企業間での組織再編成であっても、同様の取扱いとなる¹³⁷ことから、結果として、グループの一体性が考慮されない取扱いとなってしまう。

経済的実態を考慮し、「グループの一体性」を重視するこれら企業グループ税制は、課税の繰延べという対応は同じものの、厳密には、損益の実現及びその帰属先に関する取扱いは異なる¹³⁸。わが国法人税法が単体納税制度の下で時価取引を前提としている中で、グループ法人単体課税制度は、確実に一体と捉えることができる完全支配関係にあるグループ企業に対しては、その一体性に着目して一般に譲渡損益を繰り延べることとしている。その上で、法人税法では、一体性ゆえの所得通算という観点から連結納税制度が設けられている。さらに、組織再編成を行った場合において組織再編前後にその経済実態に実質的な変化が無いときは、一体性及び実態に変化が無いという点に着目して適格組織再編成として簿価の引継ぎを認める、という重層構造となっており¹³⁹、グループ法人単体課税制度と連結納税制度に関しては、いわば「二階建て」¹⁴⁰の関係と捉えることができる。

¹³⁷ 成道秀雄「組織再編税制への影響」税研 149 号 49 頁（2010）は、組織再編税制への影響として、100%グループ内での資産の譲渡損益繰延との課税の中立性から、グループ法人単体課税制度と 100%非適格合併の何れにおいても簿価譲渡とされるべきと指摘する。

¹³⁸ 金光明雄「企業集団税制の理論と制度－企業グループに関する基礎概念からの考察－」桃山学院大学総合研究所紀要 37 巻 1 号 37 頁（2011）はこの点について、法人間における所得移転の問題や、これら企業グループ税制の制度内部及び制度相互間における基礎概念についての一貫性の欠如を指摘する。

¹³⁹ 財務省・前掲注 26) を参照。

¹⁴⁰ 北村・前掲注 60) 34 頁。

また、グループ法人単体課税制度においても、「支配の継続性」を根拠に移転資産に係る譲渡損益の繰延べを認めたものであるが、事業単位の移転は前提とされてはならず、平成 22 年度改正で設けられた適格現物分配も同様に、事業単位の移転を前提としたものではない¹⁴¹。したがって、平成 22 年度改正はグループ法人の実質的一体性を共通項として着目したものにもかかわらず、「支配の継続性」概念の解釈の変更あるいは場面や組織再編成の類型によってその解釈が異なることを示すものとなっており、課税繰延の取扱いのみならず、その根拠たる「支配の継続性」概念についても一貫性に欠けるものとする。完全支配関係ゆえの支配の継続、そして事業単位の移転ゆえの事業の継続という観点から、「支配の継続性」と「事業の継続性」を明確に区分し、整理する必要があると考える。

第3節 小括

合併は、企業結合の中でも最も完全かつ終局的な集中の形態であるが、純粋持株会社に見るような完全親子関係のように、親子関係が緊密な場合は合併と同様の効果を得ることができる。そして、企業結合法はその根底に「支配と責任の一致」の理念を持つ。株主有限責任の背景となる「支配なきところに責任なし」の裏命題は「支配あるところに責任あり」という理念であり、親会社は子会社の運営に対して責任を持つこととなる。

合併は、合併本質論的には、適格合併の場合は人格同一説、非適格合併の場合は現物出資説に拠って立つ。そして、準合併とも呼ばれる事業譲渡は、会社法においては、有機的一体性のある組織的財産の譲渡を意味し、ゴーイングコンサーンの譲渡と捉えられた。このような意味において、「資産の移転」から「事業の継続性」を見出すことは可能である一方で、組織再編税制においては、例えば事業の継続を前提としていない適格現物分配の存在も併せ見れば、「移転資産に対する支配の継続」を出発点としてすべからずそのような「事業の継続性」を導き出すことはできない。このように、「支配の継続性」には、「事業の継続性」が含意されてはいるが、それは貫徹されたものではない。

企業グループの一体性に着目したいわゆる企業グループ税制の各制度を見ても同様のことが窺える。完全支配関係にあっても、組織再編税制とグループ法人単体課税制度における課税の繰延べの態様は異なるものであった。また、組織再編税制においては、たとえ完全支配関係があった場合であっても、その組織再編行為が非適格となれば、課税の繰延べは認められず、結果として税法上は、グループの一体性が考慮されない取扱いとなってしまう。さらに、平成 22 年度改正では、「支配の継続性」概念の解釈の変更あるいは場面や類型によって異なるものであるという考え方も窺え、その意味内容に一貫性の欠如が見られた。完全支配関係ゆえの支配の継続、そして事業単位の移転ゆえの事業の継続という観点から、両者を明確に区分し、整理する必要がある。

¹⁴¹ 財務省・前掲注 27) 211 頁。

第3章 合併における租税属性（繰越欠損金）の取扱い

本章では、法人経営にとって重要な租税属性の一つである繰越欠損金について、立法趣旨からその性質を確認した上で、その引継ぎにあたって作用する理論的根拠及び問題点を考察する。第1節で繰越欠損金の制度に関する沿革と現行規定における引継ぎの取扱いを、第2節では、繰越欠損金引継ぎの本質論を確認し、欠損金引継ぎに必要な要素の検討を行う。

第1節 繰越欠損金の繰越制度の概要

第1款 繰越欠損金の繰越控除の意義・沿革

欠損金とは、各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額が当該事業年度の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう（法2条19号）。事業年度は、法人税法上、継続企業を前提として、課税上の便宜¹⁴²から期間損益を算定するために人為的に設けられた¹⁴³期間であることから、課税の公平及び中立性の確保から、一定の修正、つまり、期間計算主義に関する別段の定めが設けられている¹⁴⁴。それが、欠損金の繰越控除と繰戻還付制度である。所得金額に対してのみ課税し、欠損金額を考慮しないという非対称性は、継続する事業成果と乖離した不合理な税負担を課すことになるから¹⁴⁵、いわば、所得がないところに所得を「捏造」¹⁴⁶し課税されることになる¹⁴⁷ため、中立性の趣旨からすれば、繰越控除は無制限で利用可能とするのが整合的¹⁴⁸であるといえる。現行税制は、別段の定めという扱い¹⁴⁹で欠損金を10年間に限って繰り越すことを認めており（法57条1項）、形式上、別段の定めという特例的な扱いとされるが、本来は法人税法上

¹⁴² 武田昌輔「合併の場合の欠損金額の引継ぎ」税研97号15頁（2001）は、（繰越期間を）「経過しようとする欠損金額を控除するために人為的に所得金額を計上することをあたかも租税回避とする傾向にある」ことに対して、（この繰越期間が）「便宜の点からの制限であることを考えると、厳しく取り扱うことは問題であるということになろう」と述べる。

¹⁴³ 渡辺徹也『スタンダード法人税法（第2版）』（弘文堂、2019）172頁。

¹⁴⁴ 谷口・前掲注109）495頁。

¹⁴⁵ 中里実・弘中聡浩・渕圭吾・伊藤剛志・吉村政穂『租税法概説』（有斐閣、2018）190頁。

¹⁴⁶ 中里実『デフレ下の法人課税改革』（有斐閣、2003）119頁。

¹⁴⁷ 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巻11頁（2009）。

¹⁴⁸ 浅妻章如・酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020）120頁。

¹⁴⁹ 大阪国税局の黒田光樹氏は、「この欠損金額については、法人税法第22条第3項に定める別段の定め該当し、損金算入が認められているものです。」と述べる。「組織再編税制について（欠損金の取扱い）」租税研究788号237頁（2015）。

の当然の規定であるべきであり¹⁵⁰、この点からいえば、金額や期間に制限なく繰越控除がなされるべきである¹⁵¹。

ここで、法人税における欠損金の繰越制度の沿革を概観する¹⁵²。

明治 32 年、法人所得税が導入された当初から繰越控除の制度は存在しており、繰越欠損金は無期限に所得から控除することができた。当時の商法の規定に対応する形で繰越控除が認められていた。

大正 15 年 4 月の改正によって繰越控除は一切認められないこととなった。当時の第 1 種所得税が現行の法人税に相当するものであったが、その所得税法施行規則ではそれまで認められてきた繰越欠損金の損金算入を否定していたため、法人所得はそれに合わせる形となった。その立法理由として、各事業年度を独立とみる考え方があったこと、個人所得税では繰越控除が認められていなかったことから法人と個人の権衡を保つこと、同族会社と非同族会社との権衡保持を図ること、の三点が挙げられていた¹⁵³。

昭和 15 年には、所得税法から分離された法人税法が制定され、欠損金の繰越控除が再び認められることとなり、その期間は 3 年とされた。当初の政府案では、戦時増徴税に対応し、当時の通例であった半年決算制度の下での損益変動に対する不均衡の是正のため、その繰越期間は 1 年とされていたが、それでは不十分であるとの議会での修正を経て 3 年とされたものである¹⁵⁴。なお、昭和 21 年 7 月の改正で、終戦後における政策的配慮からこの期間が 1 年に短縮された。

昭和 25 年の改正においては、シャープ勧告¹⁵⁵を基調として、青色申告書の提出を要件に 5 年間の繰越控除及び前 1 年の繰戻還付が認められることとなった。シャープ勧告¹⁵⁶で

¹⁵⁰ 武田・前掲注 147) 7 頁。

¹⁵¹ 中里実教授は、法人税の課税標準算定の基礎となる時間的（事業年度）・空間的（法人格）単位を時空間（クロノトポス）と呼び、課税の中立性の実現のためには、クロノトポスの拡大が必要であると説く。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刊行会編『杉原泰雄教授退官記念論文集 主権と自由の現代的課題』（勁草書房、1994）361-380 頁。特に 366 頁。

¹⁵² 武田昌輔『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規、1979）3455 頁以降。

¹⁵³ 増井・前掲注 120) 270 頁。

¹⁵⁴ 野田秀三「欠損金の繰越制度」日税研論集 26 巻 108 頁（1994）。

¹⁵⁵ 「それゆえ、われわれは次の勧告を行う。すなわち、法人たると否とにかかわらず、納税者がある年度に欠損を生じた場合、この欠損を翌年度以降の損益計算において、繰越して控除しうることとし、欠損額が所得で相殺されるまで繰越を継続するのである。」シャープ使節団『シャープ勧告 70 周年記念出版 シャープ使節団日本税制報告書』（エヌピー通信社、2019）101 頁。

¹⁵⁶ 「それゆえに、われわれは、欠損の二年度繰戻を納税者に認めるように勧告する。欠損繰戻とは次の制度である。すなわち、納税者は、前年度または前二年度分の申告書記載所得額から、当該年度の欠損を差引き、その年度分または前二年度分の税額を改めて算出し、この税額を超えて実際納付した税額の差額の払戻を請求するのである。」シャープ使節団・前掲注 155) 102 頁。

は2年の繰戻しが勧告されていたが、繰戻還付に関しては、わが国では「考えてもみない発想」であったことや、諸般の財政事情等から1年とされた¹⁵⁷。

昭和40年の全文改正においては、青色申告書を提出する法人の繰越欠損金の損金算入について、法57条として規定された。この内容は基本的に昭和25年のそれと同様である。昭和43年には青色申告に係る手続要件が緩和された。

平成13年には、組織再編税制の導入に伴い、適格合併が行われた場合の被合併法人の欠損金額の引継ぎの規定が創設された。なお、平成22年度改正では、完全支配関係にある子会社の残余財産が確定した場合における欠損金の引継ぎが規定されている。

平成16年度改正で、繰越控除の期間が5年から7年に延長された。平成23年度改正では、法人税率の引下げに伴う課税ベースの拡大の一環として、資本金1億円超の大法人における欠損金額の繰越控除額が所得金額の80%までに制限される規定が設けられるとともに、繰越控除の期間は9年に延長された。また、平成27年度改正においては、繰越期間が10年に延長されるとともに、大法人の繰越金額の上限を段階的に50%まで引き下げていくこととされた。

このような改正の編成や趣旨を鑑みると、元来、欠損金の繰越し・繰戻しは、法人税法が事業年度を単位として課税することから生じる課税の非対称性を緩和するための制度であることが考察される。ここでは、シャープ勧告にあったような無期限での繰越しの理念を踏まえながらも、政策的な配慮として繰越期間が制限されていることが読み取れる。適正な欠損金額算定の要請から青色申告法人についてのみ欠損金の繰越しが認められることもあって、欠損金の繰越しは、いわば青色申告の特典としての要素をもつ政策的なものとなっているのである。

第2款 適格合併時の繰越欠損金引継ぎの取扱いと問題点

組織再編税制が導入された平成13年以前は、合併時における被合併法人の繰越欠損金の引継ぎについては、法令上の規定はないものの、通達¹⁵⁸によって認められていなかった¹⁵⁹。その後、平成13年度改正の組織再編税制の導入に伴い、適格合併の場合には、合併法人において被合併法人の繰越欠損金を繰越控除することが認められることとなった（法

¹⁵⁷ 武田昌輔「欠損金・損失金についての課税上の問題点」日税研論集26巻32頁（1994）。

¹⁵⁸ 旧法基通4-2-18において、被合併法人の欠損金は合併法人の各事業年度の損金の額に算入しないことに留意する旨が定められていた。成道秀雄「企業組織再編税制における欠損金の取り扱い」税研94号23頁（2000）。

¹⁵⁹ もっとも、昭和38年税制調査会答申では、「法人の課税所得は、5年間の欠損金の繰越しの制度によって各事業年度の損益を通算することとなっている点から、被合併法人の欠損を合併により打ち切ることに問題があると考えられるので、上述の課税上の弊害を除く措置を講じ得れば、欠損金の引継を認める方向で検討することが適当である」と述べられていた。税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」62頁（1963）。

57 条 2 項)。これは、組織再編税制の基本的な考え方として、適格組織再編成については課税関係を継続させることとしており、その「課税関係を継続させる」という意味から、適格合併の場合には、被合併法人の繰越欠損金の引継ぎが認められたものである¹⁶⁰。しかし、繰越欠損金を抱える法人との合併によって租税回避を図る動きを防止するため、支配関係がある法人間の合併において一定の制限規定が設けられている（法 57 条 3 項）。これは、企業グループ内の適格合併の要件がそもそも緩和されており、被合併法人の欠損金利用のための安易な合併による租税回避の懸念から、原則として引継ぎを認めるべきではないと考えられたためである¹⁶¹。すなわち、当事者法人において資本関係があり、その資本関係が合併等事業年度の開始の日から 5 年前の日以後に生じている場合で、その適格合併等が共同で事業を営むものに該当しないもの（いわゆる、「支配継続要件」及び「みなし共同事業要件」のどちらも満たさない適格合併）であるときは、欠損金の引継ぎが制限される。このみなし共同事業要件（法令 112 条 3 項各号）で求められていることは、①事業関連性要件（1 号）、②事業規模要件（2 号）、③被合併事業等の事業規模継続要件（3 号）、④合併事業等の事業規模継続要件（4 号）、⑤特定役員引継要件（5 号）のうち、①～④又は①及び⑤の要件を満たすことであるとされており、合併前後の実質的な事業の継続だけをみて欠損金額の引継ぎを認めるものであることから、事業継続性アプローチの採用といわれる¹⁶²。しかし、立法担当者の発言からは、理論的根拠は判然としない面もある¹⁶³。このように、5 年以内に支配関係が生じている場合の適格合併においては、欠損金引継ぎのための要件が厳格に定められているが、これほどに厳格にする必要はなく租税回避を目的としたものでなければ原則的に認めるべきであって、形式的基準を多く設けることは実態に即応しない場合も生ずるという指摘¹⁶⁴もある¹⁶⁵。

¹⁶⁰ 間佐古佳紀「企業組織再編税制について（欠損金の取扱いを中心として）」租税研究 763 号 60 頁（2013）。黒田・前掲注 149）240 頁。

¹⁶¹ 今村隆『租税回避と濫用法理－租税回避の基礎的研究－』（大蔵財務協会、2015）227 頁。

¹⁶² 酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』（成文堂、2011）44 頁。

¹⁶³ 立法担当者であった朝長英樹氏は、当初は二号を五号で代替するという案だったところ、『一、三、四、五』であったものを、三、四を落として、『一、五』にしたわけです。これは、もう少し緩和した方がみなさんの使い勝手がいいだろうということで、私の判断でそういうことにさせていただきました。」と述べる。朝長英樹・阿部泰久・緑川正博「座談会 行為計算否認と最近の法人税税務事例」T&A マスター465 号新日本法規WEB サイト記事データベース（2012）

¹⁶⁴ 武田・前掲注 142）17 頁。

¹⁶⁵ 木村吉孝「合併新税制の特徴と影響について」桃山学院大学経済経営論集 44 巻 3 号 302 頁（2002）は、反対の見解として「事業関連性に加えて、規模の要件もしくは経営参画要件のいずれかを満たせばよいというものであり、とりたてて厳格とはいえない」と述べる。

実際、ヤフー事件¹⁶⁶では⑤の特定役員引継要件を満たすか否かが問題となった。適格合併の判定に用いる共同事業要件が別に規定されていることから、これらをみなし共同事業要件と呼ぶのだが、両者は全くの別物といわれる¹⁶⁷。共同事業要件は適格要件であり、資産等の移転に伴う譲渡損益を繰り延べる根拠となるものであるため、果たしてこれを転用して欠損金引継ぎの要件とすべきなのかという疑問が生ずる。河野惟隆教授は、条文を見れば両者が異なることは明らかではあるが、真に明らかにすべきは、両者の関係性である旨を述べる¹⁶⁸。渡辺徹也教授は、「適格要件とは、そもそも資産等の帳簿価額を引き継がせるための要件だったはずである。そのための要件の一つである共同事業要件を、なぜ欠損金の引継ぎのための要件として（一部形を変えて）流用するのだろうか。たしかに、共同事業を営むための合併と企業グループ内の合併とを比較した上記の説明は可能である。しかし、ではなぜ共同事業要件を充足すれば、（資産等の帳簿価額引継ぎに加えて）欠損金の引継ぎを認めてよいのかということが問われる」と述べる¹⁶⁹。また、水野忠恒教授は、ヤフー事件地裁判決に関する評釈の中で、「適格組織再編成の規定とは、資産の譲渡損益の課税繰延べに関するものであり、欠損金の引継ぎを認めるかどうかは、改めて、法人税の属性（attributes）として、議論しなければならない論点である」とした後に、アメリカ連邦所得税法においては欠損金の引継ぎは組織再編成の基礎理論のみによるものではないことを引き合いに、「適格組織再編成の適格要件と、欠損金の引継ぎを認めるための規定との混同は避けるべき」¹⁷⁰とも述べる。このように、適格要件と欠損金引継ぎの要件との関係性は、研究者等による指摘がなされてきたものの、依然として判然としていないのである。

立法当時は、メガバンクの再編という実務面への対応という面もあって、阿部泰久氏はみなし共同事業要件が設けられた背景について、「同じタイミングで共同事業と企業グループ再編をやったときには、これを認めてもよいではないか、ということです。そうであれば、同じタイミングというものを少し何かでつないで、タイムラグを認めてくれてもよいではないか、と主張されて出てきたのが、『みなし共同事業』という考え方」であり、

¹⁶⁶ 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 242 頁。（控訴審）東京高判平成 26 年 11 月 5 日民集 70 卷 2 号 448 頁。（第一審）東京地判平成 26 年 3 月 18 日民集 70 卷 2 号 331 頁。

¹⁶⁷ 渡辺・前掲注 143）269 頁。

¹⁶⁸ 河野惟隆「特定適格合併と『共同で事業を営むための合併』」八洲学園大学紀要 5 号 45 頁（2009）。

¹⁶⁹ 渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』139-140 頁（ミネルヴァ書房、2017）。

¹⁷⁰ 水野忠恒「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決（ヤフー事件）の検討—組織再編成と租税回避—」国際税務 34 卷 8 号 109 頁（2014）。また、岡村忠生「組織再編成と行為計算否認（1）」税研 177 号 82 頁（2014）も「裁判官はおそらく、適用要件の中に『共同事業要件』（令 4 条の 2 第 4 項他）があることから、混同してしまったのだと思うのですが、両者は、類似はしていますが異なるものです。」と述べる。

「グループを形成してから、その各単体法人というか、各構成メンバーの姿形にあまり大きな変化がない場合は、その後のグループ内の再編成との間を一種のタイムトンネルでつないで、同じように考えようということです。」という考え方があったと述べている¹⁷¹。つまり、実社会への対応という観点から後付け的に編み出した技術的解決策であり、理論的に明確な根拠はここから見出すことはできない。いわば、「かこつけた」ものともいえる。

一方、わが国ではもともと、合併法人が被合併法人から受け入れた資産について時価を超えない範囲で受入価額とすることができるという、いわゆる時価以下主義が採られており、主税局は、その時価以下主義が節税効果を生んでいる点を見直すため、原則時価主義への転換を図ろうとしていた¹⁷²。結果として、時価以下主義の放棄と引き換えに欠損金の引継ぎが認められる形となったが、グループ内の再編においては租税回避に対する警戒もあり、合併法人が有する繰越欠損金についても、同様の要件を満たすことで合併法人の有する欠損金の損金算入が可能となる制限規定が設けられた（法 57 条 4 項）。したがって、「支配継続要件」と「みなし共同事業要件」のどちらも満たさない場合は、合併法人が有する繰越欠損金の損金算入が制限される。また、平成 18 年度改正によって、特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用の規定も設けられた（法 57 条の 2）。これは、欠損金を有する法人を買収した上で利益の見込まれる事業を移転することによって課税所得を圧縮するという租税回避行為が増加してきたことが背景にある¹⁷³。

上記からすると、欠損金を引き継ぐ理論的根拠は明確とは言えず、むしろ、租税回避への対応と経済界からの要請に対応する形で整えて用意されたのがみなし共同事業要件である。みなし共同事業要件は、あくまで共同事業要件をモデルとしたものにすぎず、両者に直接的な繋がりはない。たしかに、財務省の解説においては、「移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて、従前の課税関係を継続させるか否かを定める」¹⁷⁴との考え方が示されているが、単に「合わせて」と述べるに留まり、両者を結ぶ接続詞たる理論的根拠は示されていない。したがって、すでにこの時点から「混同」が生じているのであり、本来は、適格要件を形式的に転用する必要はなく、欠損金及びその繰越における本質論から理論構築がなされるべきであったと考える。結果として、その後の適格要件に係る諸改正における「支配の継続性」概念の拡張も相俟って、欠損金引継ぎの根拠・要件の輪郭の滲みが、皮肉にも明確に浮かんでくる。

¹⁷¹ 阿部・前掲注 40) 87-89 頁。

¹⁷² 阿部・前掲注 40) 80 頁、87 頁。武田昌輔『新版 会社合併の税務（第 2 版）』（税務経理協会、2000）166 頁も参照。

¹⁷³ 財務省・前掲注 24) 352 頁。

¹⁷⁴ 中尾ほか・前掲注 21) 134 頁。

第2節 合併における繰越欠損金引継ぎの本質論

第1款 法主体の同一性（租税属性の移転）

租税属性（tax attributes）は、納税者自身やその資産、負債に認められる性質、属性のうち、税負担に影響を与えるものを指し、これを基礎として税負担の算定を受ける納税者の法主体の同一性、すなわち、法人格の同一性が認められる限り、原則として、法の調整を受けながら維持される¹⁷⁵。たとえば、資産の取得価額、保有期間、課税上の分類であり、納税者自身に関するものとしては資本金等の額、利益積立金額、所得の金額、欠損金額といったものが挙げられる。

納税者の法的な同一性が維持される限り、その租税属性も維持される一方で、法主体の同一性が失われると、原則として租税属性は更新又は破棄される¹⁷⁶。しかし、組織再編成の場面にみるように、納税者の法主体が失われても租税属性が維持される場合があり、それを租税属性の引継ぎと呼ぶ¹⁷⁷。すなわち、適格組織再編成における移転資産の譲渡損益の繰延べは、移転資産の取得価額の引継ぎによるものであり、株主にみなし配当課税が課されないのは、利益積立金という租税属性の引継ぎによるものである。また、合併における重要な論点の一つに、繰越欠損金という租税属性を引き継げるのか否かという問題がある。欠損金を引き継げる場合、将来における税額を減少させる可能性を持つためである。合併の場合、その合併が適格合併に該当すれば租税属性は維持され、法主体を跨ぐ欠損金の移転が認められる¹⁷⁸が、一方で、非適格合併の場合は、租税属性は維持されず、欠損金の引継ぎは認められない。会社法における合併の考え方は、被合併会社の権利義務の包括承継であるとしているが、法人税法においては、適格組織再編に該当しない限り、租税属性は承継されないこととなっている。しかして、欠損金を保有する法主体が継続するか否かで欠損金の維持の判断が分かれることを利用して、欠損金を抱える赤字法人が黒字法人を被合併法人として取り込むという、いわゆる「逆さ合併」における欠損金の利用が問題となった。

前述したように、適格合併であっても、最初に資本関係を形成した後に適格合併を行うといった場合においては法 57 条 3 項の制限がかかり、その適格合併が共同で事業を行うための適格合併でない場合は、被合併法人の繰越欠損金の引継ぎが制限され、法主体を跨ぐ引継ぎは認められないこととなる。したがって、繰越欠損金を有する法人を合併法人として法主体を維持するような適格合併による租税回避を誘発してしまうため、このよう

¹⁷⁵ 岡村・前掲注 62) 434 頁。

¹⁷⁶ 岡村・前掲注 62) 435 頁。

¹⁷⁷ 岡村・前掲注 62) 435 頁。

¹⁷⁸ 適格合併における欠損金額の引継ぎは、利益積立金額の引継ぎと平仄を合わせたものとされている。岡村・前掲注 62) 446 頁。

なケースに対しては法 57 条 4 項で制限されることとなる。繰越欠損金を抱える休眠状態の法人をグループ傘下に収め、利益事業を開始して繰越欠損金を利用するといった行為も、同一の法主体に維持される租税属性の利用を目的とした租税回避として、法 57 条の 2 で制限される。

このような適格合併等における繰越欠損金の引継ぎは、法主体の同一性によって租税属性の維持を規律するという原則の例外的な取扱いであり¹⁷⁹、これは、完全支配関係にあるグループ企業の実質的一体性及びそれら企業間における租税属性の移転を考える場合において強く関係するものと考ええる。すなわち、欠損金額は、何と紐づいて引き継がれるべきものであるのか、そして、その引き継がれる先は法人格か、事業か、企業グループゆえの支配関係か、という議論に繋がるものである。

第 2 款 事業の継続性と欠損金引継ぎの根拠

事業の継続性における前提となる考え方は、損失を生じさせた事業が継続されている限りにおいて欠損金の引継ぎを認めるというものであった。平準化のための損失控除であるため、損失法人から引き継いだ事業からの所得に対してのみ認められるはずのものだからである¹⁸⁰。したがって、欠損金の引継ぎには、事業と欠損金を引き継ぐ法人が同一であることが求められると考えられる。しかし、適格合併における繰越欠損金の引継ぎは、企業グループ内の適格合併が支配関係形成後 5 年以内に行われた場合は、みなし共同事業要件を満たすことを要件に認められる。支配継続要件に代えて、事業継続要件を満たすことで引継ぎが可能となるのである。したがって、前款でみたように合併法人の繰越欠損金の利用には、法主体の同一性を通じた支配継続要件と事業継続要件の充足が必要である一方で、被合併法人の繰越欠損金の移転にあっては、必ずしもその両方が常に要求されるわけではない¹⁸¹。支配関係がない場合でも共同で事業を行うための適格合併に該当するのであれば引継ぎが認められることから、適格合併においては、法人格の継続や支配継続がないときであっても、事業継続をもって繰越欠損金の移転・利用を認められる場合があることになり¹⁸²、事業の継続性をより重視しているとも考えられる。しかし、この事業の継続性をもって引継ぎを認めることに関しては、経済的効率性の観点から問題があると考ええる。すなわち、損失が生じるような非効率な事業の継続を強制されてしまうことである。従業員引継ぎや役員引継ぎに関しても同様のことがいえる。また、非効率がゆえに休止していた事

¹⁷⁹ 岡村・前掲注 62) 452 頁。

¹⁸⁰ 岡村・前掲注 62) 480 頁。

¹⁸¹ 酒井貴子「欠損金の移転—組織再編税制、連結納税制度—」金子宏監修『現代租税法講座 第 3 巻 企業・市場』236 頁（日本評論社、2017）。

¹⁸² 酒井・前掲注 181) 222-223 頁。

業を再稼働させる場合においても影響してくるだろう。ただ、平準化の観点からいえば、継続される事業に紐づけて欠損金の控除を認めることは合理性があると考ええる。

アメリカにおける租税属性の取扱いに関して、酒井貴子教授は、アメリカの裁判例で採られた事業損失（net operating loss, NOL）の引継ぎの考え方として、①主体の同一性アプローチ、②合併アプローチ、③事業継続性アプローチ、④所有変化アプローチの四つのアプローチを示している¹⁸³。①の主体の同一性アプローチは、NOLを発生させた納税者だけにNOLの控除を認めるとされたものである。株主や事業に変更があった場合であっても、その法人格が継続してさえいれば引継ぎを認めるものであり、例え合併後に合併前の事業が廃止されたとしても、逆さ合併であればNOLの引継ぎが認められることとなる¹⁸⁴。②の合併アプローチは、州法上の合併に該当すれば、租税属性の引継ぎを認めるというものである。③の事業継続性アプローチは、NOLは損失を発生させた事業と実質的に同じ事業によってもたらされた所得から控除されるものであるというものである¹⁸⁵。④の所有変化アプローチは、NOL控除による利益はその損失が発生したときの株主が得るべきであり、その株主に異動があった場合、すなわち、所有変化があった場合には引継ぎを制限するという考え方である¹⁸⁶。わが国における合併においては、従来から、法主体の同一性をもって欠損金の維持を認めてきたことから、ここには主体の同一性アプローチが読み取れる¹⁸⁷。また、みなし共同事業要件を満たす適格合併であれば、繰越欠損金の引継ぎが制限されないこととなるが、みなし共同事業要件は、先に見たように、事業関連性、事業規模継続、役員引継ぎといった内容となっている。つまり、合併前後における実質的な事業の継続性を測る指標であるから、事業継続性アプローチといい得るとする¹⁸⁸。更に、支配関係形成後に生じた欠損金が合併法人に引き継がれることになる点については、所有変化アプローチが当てはまる¹⁸⁹。

このように、局面に応じて複数のアプローチが採用されるわが国ではあるが、事業継続（事業遂行）の主体について、企業グループの一体性がどう捉えられるかについては、これらのアプローチからは峻別は難しい。適格要件におけるグループ一体性の概念の拡張に伴い、今後より一層、事業遂行主体の明確化が問われるべきである。

また、わが国の場合、欠損金額には、その企業本来の事業から生じたものと資本損失とが含まれており、その区分は不明である。したがって、企業が抱える欠損金は事業から生じたものではない場合もあることから、事業の継続性だけを論拠に引継ぎを決めていい

¹⁸³ 酒井・前掲注 162) 10-20 頁。

¹⁸⁴ 酒井・前掲注 162) 11 頁。

¹⁸⁵ 酒井・前掲注 162) 16 頁。

¹⁸⁶ 酒井・前掲注 162) 20 頁。

¹⁸⁷ 酒井・前掲注 162) 42 頁。

¹⁸⁸ 酒井・前掲注 162) 44 頁。

¹⁸⁹ 酒井・前掲注 162) 45 頁。

のか疑問¹⁹⁰との指摘はある。事業の継続を求めつつ、それを表現したものが「支配の継続」であるが、「支配の継続」からは必ずしも「事業の継続」が導き出せるわけではなく、その関係性が分かりにくい。そして、その概念は 20 年前の立法当時の基本的考え方に根差すものであるが、法改正を経るごとにグループにおける支配概念が拡張されてきたことにより、解釈の幅が広がり、組織再編税制の根幹としての機能が揺らいでいると考える。それに振り回される形で、欠損金の引継ぎをめぐる解釈が複雑化し、グループを対象とした適格性の判断基準との乖離がより強調されているように映る。

第3節 小括

欠損金の繰越制度は、期間計算主義における課税の公平・中立性の確保から認められた、青色申告の一種の特典としての要素を持つ政策的なものであり、同一事業が継続されるからこそ、その事業から生じた欠損金は事業年度を跨いで相殺できるものであると考えられている。適格合併においては、被合併法人の事業の継続性を判断する指標として、みなし共同事業要件が設けられている。しかし、適格組織再編成の判断基準である共同事業要件と、欠損金引継ぎに係る基準であるみなし共同事業要件は似て非なるものであり、両者の関係性は明らかではない。事業の継続を前提とすることで、経済的に非効率な事業の継続を余儀なくされ、大きな事業再編を阻害することにも繋がる。本質論としては、法主体の同一性が維持される限り、租税属性も維持されるというのが原則であって、適格合併における繰越欠損金の引継ぎは例外的な取扱いである。みなし共同事業要件は、繰越欠損金引継ぎにあたって事業の継続性を判断する指標として位置付けられ、継続される事業に紐づけて欠損金の控除を認めることには合理性がある。しかし、事業の継続性の判断にあたり、その事業遂行主体としての企業グループの一体性については既存のアプローチからの峻別は難しく、今後より一層、事業遂行主体の明確化が問われるべきものと考ええる。法改正による「支配の継続」概念の拡張により、組織再編税制の根幹としての機能は揺らいでいる。欠損金の引継ぎをめぐる解釈の複雑化を招き、グループを対象とした適格性の判断基準との乖離がより強調されているように映る。

¹⁹⁰ 酒井・前掲注 162) 57 頁。

第4章 繰越欠損金の引継ぎをめぐる裁判例

繰越欠損金の引継ぎに関するアプローチを踏まえ、本章では、組織再編税制導入前後の裁判例を振り返り、それぞれの裁判において企業グループの一体性及び繰越欠損金の引継ぎについてどのように捉えられていたかを考察する。組織再編税制の導入を境に大きく制度が変わったことから、組織再編税制導入前の裁判例と、導入後の裁判例に分けて検討を行う。

第1節 組織再編税制導入前の裁判例

第1款 行田電線事件¹⁹¹

1. 事案の概要

上告人行田電線は、A社を吸収合併した。両社はともに青色申告法人である。上告人は、合併の日を含む事業年度の所得の計算上、当時の法人税法9条5項の規定を根拠に、A社の繰越欠損金を損金に計上したところ、被上告人城東税務署長は、当該欠損金の損金算入を否認する更正処分を行った。行田電線は城東税務署長に対し再調査請求をしたが棄却されたため、大阪国税局長に対して審査請求を行ったがこれも棄却された。本件は、行田電線がこの更正決定及び再調査決定の取消しを求めて出訴した事案である。

2. 裁判所の判断

最高裁は、「法人の各事業年度における純益金額、欠損金額のごときは、企業会計上表示される観念的な数額にすぎず、被合併会社におけるこれら数額は、もとより商法103条に基づき合併の効果として合併会社に当然承継される権利義務に含まれるものではない。」と判示して、被合併会社における欠損金は合併の効果として承継される権利義務には含まれないとした。さらに、最高裁は、欠損金の繰越控除に関する立法趣旨及び欠損金の引き継がれるべき根拠について、「欠損金額の繰越控除とは、いわば欠損金額の生じた事業年度と所得の申告をすべき年度との間における事業年度の障壁を取り払ってその成果を通算することにほかならない。これを認める法9条5項の立法趣旨は、原判決の説示するように、各事業年度毎の所得によつて課税する原則を貫くときは所得額に変動ある数年度を通じて所得計算をして課税するのに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るためにある。されば、欠損金額の繰越控除は、それら事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものなのであつて、合併会社に被合併会社の経理関係全体がそのまま継続するもの

¹⁹¹ 最判昭和43年5月2日民集22巻5号1067頁。(控訴審)大阪高判昭和38年12月10日民集22巻5号1095頁。(第一審)大阪地判昭和36年3月13日民集22巻5号1077頁。

とは考えられない合併について、所論の特典の承継は否定せざるをえない。合併会社とは無関係な経営のもとに生じた被合併会社の既往の欠損金額を合併によりこれと経営を異にする合併会社に承継利用させる合理的な理由は、通常の場合見出だしがたく、また被合併会社の欠損金額は、合併会社において受入資産の価額の定め方によつて当然調整できるものであるから、普通には欠損金額の引継などを考慮する要もないのである。結局、合併による欠損金額の引継、その繰越控除の特典の承継のごときは、立法政策上の問題というべく、それを合理化するような条件を定めて制定された特別な立法があつてはじめて認めうるものと解するのが相当」と判示した。

また、逆さ合併の場合は従前の欠損金を引き継げることとの均衡がとれていないという上告人の主張に対しては、「原判決は…法9条5項の立法趣旨を説き、従つてこの立法趣旨からすれば、欠損金額の繰越控除が許されるためには、当該法人が独立の人格とその同一性を保っていることを当然の前提とするものと解すべきとし、この見地から、吸収合併においては、被合併会社は合併の日に消滅するが、合併会社はそのまま人格の同一性を保持しているから、合併後従前の繰越欠損金を控除することは、なんら法9条5項の法意に反するものではない旨を判旨したのである。それは判文上明らかというべく、これに理由不備の違法は認められない」と示す。

3. 検討

被合併法人の欠損金が合併法人に承継され繰越控除できるかについてはかねてより、立法政策説と繰越控除権説に見解が分かれていた¹⁹²。最高裁判所は、欠損金引継ぎは、特別な立法を前提に認めるという立法政策説に立ち、欠損金額は包括承継される権利義務に含まれないとして繰越控除権説を採用していない¹⁹³。また、欠損金の繰越控除に関しては、同一法人における複数事業年度間の「経理方法に一貫した同一性」を要求しており、すなわち、その前提となるものは法人格の同一性であるとされた。これは、合併の本質に関して人格を承継するという考えに拠ったものではなく、あくまで人格を維持するという考えに拠ったものである。最高裁判決の「吸収合併においては、被合併会社は合併の日に消滅するが、合併会社はそのまま人格の独立性と同一性を保持しているから」という部分からも確認できる。なお、この点について第一審は、「合併法人が被合併法人の人格を承継し、被合併法人は、合併法人の腹中にはいつて、その存在を続けているものと解することはできない」といい、続く控訴審でも、「人格の同一化又は人格の承継にあるというもそれは一の比喩に過ぎず、…合併以前別人格としてそれぞれ存在していた合併会社と被合併会社とが合併以前の状態にまでさかのぼつてあらゆる法律状態にわたつて融合していた一の人格

¹⁹² 木村弘之亮「繰越欠損金」『別冊ジュリスト租税判例百選（第3版）』90頁(1992)。本判決は立法政策説を支持したものと言える。武昌昌輔「被合併法人の繰越欠損金の合併法人への引継ぎ」税研106号28頁(2002)。金子・前掲注28)445頁も参照。

¹⁹³ 成道・前掲注158)24頁。

であつたという効果を当然には付与するものではな」く、「立法趣旨からするも、損金の繰越控除が許されるには当該法人が独立の人格とその同一性を保っていることを当然の前提としているものと解するのが相当である」と判示していた¹⁹⁴。

これら判決で強調されるのは、合併を通じて「法人格の承継」は行われず、あくまで元々欠損金を有していた法人がそのまま存続するという法人格の保持を根拠に、欠損金を引き継がれるものであるという点である。加えて、欠損金の繰越しは、法人格の同一性を通じた数事業年度間における経理方法に一貫した同一性の継続維持があつてこそ認められるものとするが、「事業の継続」という観点に直接的な言及がないことは現在の制度との大きな差異にみえる。したがって、主体の同一性アプローチに依拠しており、欠損金引継ぎの要件を挙げるとすれば、欠損金を有する法人の法人格の保持であつたといえる¹⁹⁵。

第2款 サンエス事件¹⁹⁶

1. 事案の概要

自動車の整備販売等を事業目的とするサン電工株式会社（以下「サン電工」という。）は休眠中であったが、昭和 55 年、電子及び電気製品の部品製造を事業目的とする同族会社であるサン電子株式会社（以下「旧サン電子」という。）を被合併法人、サン電工を合併法人とする合併（以下「本件合併」という。）を行い、同日商号をサン電子株式会社（以下「サン電子」という。）に変更した。サン電子は、本件合併の日を含む事業年度の法人税の確定申告にあたり、サン電工が有していた繰越欠損金（以下「本件繰越欠損金」という。）の一部を所得金額の計算上損金の額に算入し、所得金額をゼロ円として申告をし、翌事業年度においても当該繰越欠損金を損金の額に算入して確定申告を行った。

これに対し、課税当局は、本件合併は、法 57 条の規定（欠損金の繰越し）を利用して、合併法人としたサン電工が有していた繰越欠損金をサン電子の損金の額に算入することにより、租税負担の回避又は軽減を図ることを意図した逆さ合併であり、通常の経済人の行為としては極めて不自然、不合理であると判断した。そして、法 132 条の規定（同族会社の行為又は計算の否認）を適用して旧サン電子を合併法人、サン電工を被合併法人とする合併として取り扱い、法 57 条の規定の適用を排除して当該繰越欠損金の損金算入を否認

¹⁹⁴ 塩崎潤「納税義務の承継－被合併法人の欠損の繰越との関係－」別冊ジュリスト租税判例百選 59 頁（1968）は、税法が明確な規定を設けていない中、諸規定の意味や関連を適確に理解し、その規定の及ぼす影響にも適切に論究している点で、高く評価されるべきものである旨を述べる。

¹⁹⁵ 経理方法の一貫した同一性に着目しており、事業単位ではなく法人単位と考えられる。長戸貴之「組織再編成における事業の継続性と繰越欠損金の引継制限－ヤフー事件最高裁判決の射程との関係－」論究ジュリスト 18 号 235 頁（2016）の注 7 部分。

¹⁹⁶ 広島地判平成 2 年 1 月 25 日行集 41 巻 1 号 42 頁。一部認容・確定。

して法人税の更正を行ったところ、サン電子はこれを不服とし、その処分の取消しを求めて出訴した。

2. 裁判所の判断

法 57 条の立法趣旨について広島地裁は、「法人税は、各事業年度毎に所得金額を計算し、これによって課税されるものであり（法 5 条）、その所得金額は、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ものであるのが原則であるが（法 22 条）、税法が法人税については各事業年度毎の所得によって課税する原則を採っている関係上、右原則を貫くときは、所得額に変動のある数事業年度を通じて課税する場合に比し税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るため、例外として、…青色申告法人に限り、一定の条件を付した上、所得の金額の計算上損金の額に算入することができることとしたものであって、いわば青色法人の特典と解され、その適用は、課税原則の例外として制限的に解するのが相当である。右のような法 57 条の目的・趣旨にかんがみ、欠損金額の繰越控除が認められるのは、そのような操作の許される事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものと解されるから、同条により繰越欠損金額を損金の額に算入することのできる法人は、当該法人の事業経営上生じた繰越欠損金額を有する法人に限られるものというべきである。」と述べ、被合併法人の繰越欠損金を合併法人の所得計算上損金に算入することは許されないと解した。その上で、本件へのあてはめにおいて、「本件合併は、その法形式にかかわらず、経済的実質において黒字法人である旧サン電子が赤字法人であるサン電工を吸収合併したものと評価されるものであって、合併の実体としては、法律上の合併法人であるサン電工の事業ないし経営実体が全く消滅し、被合併法人である旧サン電子の企業としての実体のみが存続継続しているのであって、企業の実体は、合併の前後を通じて変っていないものである。そうだとすると、存続会社であるサン電工が合併の前後を通じて実質上同一性を保持しているとはいえず、企業としての実体を失ったサン電工の事業経営上（したがって、実質的に存続する旧サン電子と無関係な経営のもとに）生じた繰越欠損金を、合併後経営実体の存続する被合併法人である旧サン電子の事業活動のみによって生じた所得から控除することは、実質上、旧サン電子がサン電工の事業経営上生じた繰越欠損金を旧サン電子の損金として算入することにほかならないから、前説示の法 57 条の趣旨・目的に照らし、同条の容認しないところであると解するのが相当である。」と判示した。

また、法 132 条の適用可否については、逆さ合併が認められるためには「例えば、上場会社としての株式の額面を 500 円から 50 円に変更するためとか、欠損会社に資産的価値のある商号やのれんがある場合にこれを引き継ぐためなどの合理的な理由」があることが必要としており、「営業活動や経営上問題のない黒字優良会社である旧サン電子が、債務整理をして清算するほかない赤字欠損会社であるサン電工に吸収合併されるがごときは、前記のような合理的な理由が認められるなどの特段の事情のない限り、経済人の行為とし

ては不合理、不自然なもの」であり、「本件繰越欠損金の損金算入を容認した場合、実質的には、法 57 条の趣旨・目的に反して被合併法人である旧サン電子が本来負担することとなる法人税額を不当に減少させる結果となると認められるから、右は、法 132 条にいう租税回避行為に該当する」と判示した。

3. 検討

本件は、このような赤字引継ぎを目的とした逆さ合併に対する初めての判決として注目すべきものであったとされる¹⁹⁷。この判決では、法 57 条を、所得に変動がある複数の事業年度において税負担が過重とならぬよう配慮するための「青色法人の特典」であって、「課税原則の例外」と解している。その欠損金の性質は、行田電線事件と同様に¹⁹⁸、「事業年度の間に経理方法に一貫した同一性が継続維持されることを前提としてはじめて認めるのを妥当とされる性質のものと解される」ため、この趣旨から、「繰越欠損金を損金の額に算入できる法人は、当該法人の事業経営上生じた繰越欠損金額を有する法人に限られる」と判示する。本件合併は、本来は当事者が逆の立場による合併であるものと認定し被合併法人の企業としての実体のみが継続しているだけで、実体としては合併の前後を通じて変わっていないという理由で、合併法人の欠損金の損金算入を否認した。

これらの点を行田電線事件の控訴審判決で述べられた「欠損金の繰越控除が許されるには当該法人が独立の人格とその同一性を保っていることを当然の前提としている」に照らしてみると、本件については、欠損金を有していたサン電工は合併法人としてその独立の人格を保ってはいたものの、実体として継続していたのは被合併法人であったことから、本件判決で示された「経理方法に一貫した同一性が継続維持」とは、法人格の同一性のみならず経済的実体として同一性が求められるものであり、ここに、事業の同一性の継続が含意されていることから、「経理方法に一貫した同一性」と「事業遂行主体の同一性」を結びつける見解に立脚したもの¹⁹⁹といえる。すなわち、被合併法人の従業員や施設などが引き継がれて企業実体が存続することであり²⁰⁰、欠損金は、法人格及び事業との対応を前提として、引継ぎ及び損金算入が許されることとなると考えられる。ここで採用されるのは、実質的な主体の同一性アプローチといえ、事業継続性アプローチを取り込んだ「事業遂行主体継続性アプローチ」ともいえると考えられる。

¹⁹⁷ 武田昌輔「逆さ合併を否認した判決例」JICPA ジャーナル 420 号 40 頁(1990)。

¹⁹⁸ 酒井・前掲注 162) 42 頁は、この考え方は主体の同一性アプローチに基づいており、主体の同一性が失われれば欠損金額は破棄されるとする。このアプローチの下で起こりうる典型的な欠損金額の濫用事例の 1 つとして本事案を挙げている。

¹⁹⁹ 吉村政穂「繰越欠損金の引継と組織再編成に係る行為計算否認規定の適用」税務事例研究 177 巻 5 頁 (2020)。

²⁰⁰ 斉木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定について」税大論叢 73 号 70 頁 (2012)。

第2節 組織再編税制導入後の裁判例

第1款 ヤフー事件²⁰¹・IDCF事件²⁰²

1. 事案の概要

ヤフー株式会社（以下「ヤフー」という。）は、その議決権の 42.1%をソフトバンク株式会社（以下「ソフトバンク」という。）が保有する。ソフトバンクの完全子会社である IDCS には、当時約 666 億円の未処理欠損金額があった一方、毎期の利益が 20 億円であり、上記未処理欠損金額を償却するには相当な期間を要することが見込まれていた。ヤフーと IDCS は適格合併により合併（以下「本件合併」という。）した。ヤフーは、本件合併はみなし共同事業要件を満たすとして、IDCS の未処理欠損金額 542 億円（以下「本件欠損金額」という。）を欠損金額とみなして損金の額に算入し、確定申告を行ったところ、課税庁は組織再編成に係る行為又は計算の否認規定である法 132 条の 2 を適用し、上記未処理欠損金額を上告人の欠損金額と認めず、更正処分を行った。ヤフーはその取消しを求めて提訴した（以下、本事件を「ヤフー事件」という。）。

IDCS は新設分割によって IDCF を設立した。IDCF の全株式をヤフーに譲渡することが見込まれていたことから、非適格分割に該当するとして IDCF は資産調整勘定約 100 億円を計上した。IDCF はその取崩しによる損金算入を行ったところ、課税庁は法 132 条の 2 を適用し、資産調整勘定の計上及び取崩しを否認する更正処分を行った。IDCF はその取消しを求めて提訴した（以下、本事件を「IDCF 事件」という。）。

2. 裁判所の判断

ヤフー事件において最高裁は、組織再編税制及び欠損金の引継ぎに関する規定を確認し、次のように判示している。「組織再編税制の基本的な考え方は、実態に合った課税を行うという観点から、原則として、組織再編成により移転する資産等…についてその譲渡損益の計上を求めつつ、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる」ものであり、「未処理欠損金額の取扱いについても、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを決めることとされており、適格合併が行われた場合につき、…その引継ぎが認められる」ものである。また、「租税回避行為を防止するため、法 57 条 3 項において企業グループ内の適格合併が行われた事業年度開始の日の 5 年前の日以後に特定支配関係が発生している場合については、…（みなし共同事業要件）に該当する場合を除き、…欠損金額等を引き継ぐことができないものとされている」。特定役員引継

²⁰¹ 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 242 頁。（控訴審）東京高判平成 26 年 11 月 5 日民集 70 巻 2 号 448 頁。（第一審）東京地判平成 26 年 3 月 18 日民集 70 巻 2 号 331 頁。

²⁰² 最判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 巻 2 号 470 頁。（控訴審）東京高判平成 27 年 1 月 15 日民集 70 巻 2 号 671 頁。（第一審）東京地判平成 26 年 3 月 18 日民集 70 巻 2 号 552 頁。

要件については、最高裁は、「合併法人と被合併法人の特定役員が合併後において共に合併法人の特定役員に就任するのであれば、双方の法人の経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者が共同して合併後の事業に参画することになり、経営面からみて、合併後も共同で事業が営まれているとみることができる」とし、事実関係等を鑑みると、「IDCSにおいて、経営の中枢を継続的かつ実質的に担ってきた者という施行令 112 条 7 項 5 号の特定役員引継要件において想定されている特定役員の実質を備えていたということではできず」、「適格合併における未処理欠損金額の引継ぎを定める法 57 条 2 項、みなし共同事業要件に該当しない適格合併につき同項の例外を定める同条 3 項及び特定役員引継要件を定める施行令 112 条 7 項 5 号の本来の趣旨及び目的を逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められる」と判示した。

IDCF 事件については、ヤフー事件と同様に組織再編税制の基本的な考え方を述べた後、最高裁は次のように判示している。「本件では、本件分割をあえて非適格分割とするため、…施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号の要件を満たさないこととなるように、IDCS と上告人との当事者間の完全支配関係を一時的に断ち切るものとして」譲渡が計画されており、「本件の一連の組織再編成を全体としてみれば、IDCS による移転資産等の支配は本件分割後も継続しているといえるのであって、本件分割は適格分割としての実質を有すると評価し得る」ものであり、「実質的には適格分割というべきものを形式的に非適格分割とすべく企図されたもの」である。

3. 検討

組織再編成における課税繰延の基本概念は、「組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には課税関係を継続させるのが適当」、すなわち、「移転資産等に対する支配の継続」が認められる場合は、移転資産の譲渡損益を繰り延べるというものである。ヤフー事件において論点となった特定役員引継要件は、最高裁では、「共同で事業が行われていること」の指標と解されていた。これは、同要件を「支配の継続」の指標²⁰³と解した第一審の東京地裁判決を補正した控訴審の東京高裁判決を踏襲したものであるが、「支配の継続」は「事業の継続」を含意すると考えられることを踏まえれば、同要件は「支配の継続」の指標としての側面を保持すると考えられる。

ヤフー事件においては、東京地裁は、特定役員の実質を備えていたということとはできないことから、合併前後における「移転資産等に対する支配」は「継続していない」として合併の適格性を否定した。一方、IDCF 事件においては、東京地裁は、一連の組織再

²⁰³ なお、第一審の東京地裁は、「しかしながら、特定役員引継要件は、単に、役員又は特定役員への就任の有無及びその特定資本関係発生等との先後関係のみを問題にするにすぎないのであり、合併の前後を通じて移転資産に対する支配が継続しているか否かの指標として、常に十分にその機能を果たすものとまではいい難い」と述べつつ、形式的に特定役員引継要件を満たしても包括的否認規定の適用は排除されないと判示している。

編成を全体としてみれば、完全支配関係の断絶が一時的であって、分割前後における「移転資産等に対する支配」は「継続している」として分割の非適格性を否定した。IDCF事件における判断は最高裁においても同様である。このように、ヤフーを中心として実質的に一体とされて実行された組織再編成に対する両事件においては、「支配の継続」に関する判断が全く異なるものとなっており、首尾一貫性を欠いている²⁰⁴。IDCF事件では、譲渡とその後の合併が計画された一連の取引であることに焦点を当てて「支配の継続」を認めたわけだが、別のアプローチとして、「完全支配関係のある企業グループ」に着目することもできたのではないかと考える。すなわち、どちらも完全支配関係にある企業グループにおける組織再編成対象であるため、グループとして一体性を有しており、その意味において「支配の継続」を認め得るものであって、分割の後に譲渡が予定されていたとしても、それらはグループの中での行為であるため、全体として適格と見る²⁰⁵こともできるのではないかと考える。グループ内で行われた一連の行為に対しては、複数ある個々の行為の集合としてひとかたまりの組織再編成を構成しているものとして、その全体から適格性を判断することは「実態に合った課税」となると考える。

第2款 TPR事件²⁰⁶

1. 事案の概要

原告（TPR株式会社）は、自動車部品等の製造及び販売を主たる目的とする法人であり、自動二輪用アルミホイール製造事業（以下「本件事業」という。）を行っていたテーピアルテック株式会社（以下「旧TAT社」という。）の株式を平成14年及び平成15年に取得して、同社を完全子会社とした。原告は、平成21年12月22日、旧TAT社との間で、平成22年3月1日付けで旧TAT社を吸収合併する合併契約を締結した（以下、この合併を「本件合併」という。）。同契約に係る契約書には、合併により旧TAT社は解散し、原告が存続会社となること、原告は合併による株式その他の金銭等の交付を行わず、合併による資本金の増加を行わないこと、合併の効力発生日は、平成22年3月1日とすること、旧TAT社は、平成22年2月28日現在の貸借対照表、その他同日の計算を基礎として合併効力発生日においてその資産、負債その他一切の権利義務を原告に引き継ぎ、原告はこれを承継することが定められていた。なお、旧TAT社は、平成16年3月期以降における損失計上により、平成22年2月28日までの事業年度の時点で未処理欠損

²⁰⁴ 太田洋「ヤフー・IDCF事件東京地裁判決とM&A実務への影響（下）」商事法務2038号38頁及び43頁（2014）。

²⁰⁵ 明石英司・岡村忠生・渡邊直人・岩品信明「〈座談会〉東京地裁平成26年3月18日判決の検討」税務弘報62巻7号41頁（2014）。岡村忠生教授の発言。

²⁰⁶ （第一審）東京地判令和元年6月27日訟月66巻5号521頁。（控訴審）東京高判令和元年12月11日訟月66巻5号593頁。

金額合計約 11 億 7500 万円（以下「本件未処理欠損金額」という。）を有していた。原告は、平成 22 年 2 月 15 日、旧 T A T 社に対し、2 億 5000 万円の増資引受けをし、また、同月 16 日、全額出資により、商号、目的及び役員構成を旧 T A T 社と同一にした新 T A T 社を設立した。平成 22 年 3 月 1 日、本件合併の効力が生じ、原告は旧 T A T 社の権利義務を承継し、同社は解散した。この合併は適格合併に該当する。同日、原告は、旧 T A T 社の全従業員を同一の労働条件で新 T A T 社に転籍させ、新 T A T 社との間で、本件事業に係る棚卸資産等の資産及び同社の従業員に係る負債を譲渡し、本件事業に係る建物、構築物、機械装置等の製造設備等を、減価償却費相当額を賃借料として、これを新 T A T 社に賃貸した。新 T A T 社は、平成 22 年 3 月 2 日付けで、本店所在地を、旧 T A T 社の解散当時の本店所在地に移転した。原告は、法人税法 57 条 2 項に基づき、本件未処理欠損金額を原告の前 7 年内事業年度において生じた欠損金額とみなして、同条 1 項に基づき、平成 22 年 3 月期及び平成 23 年 3 月期の 2 事業年度にわたりその全額を損金の額に算入して法人税の確定申告をしたところ、処分行政庁から、上記未処理欠損金額を原告の損金の額に算入することは原告の法人税の負担を不当に減少させる結果となるとして、同法 132 条の 2 の適用により更正処分を受けた。本件は、原告が、上記の損金算入を認めなかったことは違法であると主張して、これらの一部の取消しを求める事案である。

2. 裁判所の判断

第一審の東京地裁は、法 57 条 3 項の適用を免れる適格合併に対して法 132 条の 2 が適用されるか否かの判断の中で、「組織再編成の基本的な考え方は、組織再編成に伴う未処理欠損金額の取扱いについて、基本的に、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めるというものであると解される。…同法 57 条 3 項の適用により被合併法人の有する未処理欠損金額の一部を引き継ぐことができなくなる場合であっても、その合併に伴う移転資産等に係る譲渡損益の計上の繰延べ…等が否定されるものではないことからすると、同法は、移転資産等に係る課税繰延べと被合併法人の有する未処理欠損金額の引継ぎが常に一体として認められるものではないことを予定しているものといえる」と判示する。また、事業の継続性に関しては、「法人税法等の規定に加え、…組織再編税制の基本的な考え方の『移転資産等に対する支配が継続している場合』としては、当該移転資産等の果たす機能の面に着目するならば、被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し、その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが想定されているものといえるところ、このことからすれば、組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。そして、完全支配関係がある法人間の合併は、いわば経済的、実質的に完全に一体であったものを合併するものといえるのに対し、支配関係がある場合の合併や共同事業を営むための合併の場合は、経済的同

一性・実質的一体性が希薄であることから、上記の基本的な考え方に合致するように、従業者引継要件及び事業継続要件等の要件が付加されているものと考えられる。このように、組織再編成税制は、完全支配関係がある法人間の合併についても、他の2種類の合併と同様、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているものと解される。そうすると、法人税法 57 条 2 項についても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定して、被合併法人の有する未処理欠損金額の合併法人への引継ぎという租税法上の効果を認めたものと解される」と示した。

控訴審の東京高裁においては、「完全支配関係下の適格合併において事業継続要件…が求められていないのは、元々経済的に同一であった被合併法人と合併法人が合併する場合であるからであることを意味するにすぎず、また、…組織再編税制の立案担当者も、適格合併においては、組織再編成前に行われていた事業が組織再編成後も継続することを前提にしている旨を説明していたことが認められるのであって、完全支配関係下の適格合併について、法人税法 57 条 2 項の趣旨において、およそ事業の継続が考慮されていないものと解することは困難である」と判示されている。

3. 検討

第一審の東京地裁は、法 57 条 2 項の適用関係に関して、適格要件の前提である「移転資産等に対する支配の継続」、すなわち「事業の継続」という判断基準によって検討を進めている。「移転資産等に対する支配の継続」を「事業の移転及び継続」、つまり「事業の継続」と言い換え、その上で、完全支配関係にある法人間であっても、合併による事業の移転及び合併後の事業の継続を想定しているとし、明文上の規定がないにもかかわらず、欠損金の引継ぎに関しても事業の継続性が求められるとしている。適格要件について東京地裁判決では、完全支配関係にある法人は「経済的、実質的に一体」である一方で、支配関係又は共同事業を営む法人間においては「経済的同一性・実質的一体性が希薄であることから、…基本的な考え方に合致するように、従業員引継要件及び事業継続要件等の要件が付加されている」と示されている。しかし、「基本的考え方」において、「完全に一体と考えられる持分割合の極めて高い法人間で行う組織再編成については、これらの要件を緩和することも考えられる」とあるように、「希薄」だからこそ、適格要件に従業者引継要件及び事業継続要件が「付加」され、逆に「一体」の場合は、そのような要件は求められないものと考えられる²⁰⁷。「付加」とは「付け加えること」、その対義語は「削除」であり、「緩和」とは「厳しさの程度を和らげること」、その対義語は「強化」であるが、ど

²⁰⁷ 大淵博義「ヤフー事件判決の功罪－引直し課税の欠落とその後の判決等への影響－」租税研究 843 号 83 頁（2020）は、完全支配関係と支配関係は実態として異なるものであり、前者は緩やかな要件を設定したものであり、後者は要件を厳格にする要件設定をしたことが明らかであるので、地裁判決の判示はその会社における基本的出発点において誤りを犯したと言わざるを得ないと述べる。

の程度「緩和する」のか明らかでなく、条文上においても明記されていないため、この「緩和する」の意味するところは、完全支配関係においては要件をなかったものとするところ、若しくは、削除することと捉えることができよう。法 57 条 2 項において、完全支配関係間の適格合併においてこれらの要件が明示的には問われていないのは、このような考えがあるのではないかと考える。しかし、判決では、適格要件において事業の継続性を求めることがそのまま法 57 条 2 項においても求められるのか、その関係性についての説明はなされていない。適格性を判断する共同事業要件と欠損金引継ぎの要件規定であるみなし共同事業要件とに類似性があるように見えながらも両者は異なるものであることも踏まえると、適格合併における「想定」がそのまま 57 条 2 項にも該当することへの違和感²⁰⁸が指摘される。

また、完全支配関係のある法人間での組織再編成における適格要件のうち、従業員引継要件と事業引継要件については、平成 30 年度改正によって緩和され、被合併法人に係る従業員及び事業が合併法人と完全支配関係がある法人に移転する場合も要件に該当するとされた。合併法人を経由せずに直接異動し、完全支配関係にある複数の法人に分散しても適格要件を満たすこととなった。つまり、完全支配関係がある企業グループには「経済的同一性・実質的一体性」が認められるとの考えが背後にあり、当該改正を踏まえると、完全支配関係を通じて構成される企業グループにおいては、その支配は包括的に及ぶのであって、その範囲において事業が継続されればよいものとも考えられる²⁰⁹。この点からみれば、「本件事業が T P R 社と実質的に完全に一体の新 T A T 社に引き継がれたことを、直ちに、組織再編税制が通常想定していない不自然なものといえるかどうか検討の余地がある」²¹⁰との指摘は当然であると考ええる。

また、T P R 事件後の平成 22 年度改正によって、残余財産確定の場合の繰越欠損金の引継ぎが可能となった。「平成 22 年度税制改正の解説」²¹¹では、「残余財産が確定した法人の欠損金については、特定の資産との結びつきが希薄であることを踏まえ、その移転資産の有無に関わらず、合併に係る欠損金の引継ぎと同様の取扱いとすることとされました。すなわち、完全支配関係があるグループ内の内国法人の残余財産が確定した場合には、適

²⁰⁸ 西本靖宏「組織再編成に係る一般的否認規定と欠損金の引継ぎ」ジュリスト 1548 号 105 頁 (2020)。

²⁰⁹ 木村美由紀「組織再編税制における移転資産に対する支配の継続性及び株主の投資の継続性に関する一考察」税大論叢 100 号 69 頁 (2020) は、この改正を踏まえ、「完全支配関係にある法人間においては『支配の継続』は問われないと考えることもできる」と述べ、続けて、「しかしながら、同一グループ内にある法人間であっても事業実態と繰越欠損金の引継ぎが異なる法人で存在することには疑義がある」とも述べる。

²¹⁰ 谷口勢津夫「法人税法 132 条の 2 の不当性要件に係る制度濫用基準の適用事例」ジュリスト 1538 号 11 頁 (2019)。

²¹¹ 財務省・前掲注 27) 284 頁。

格合併の場合と同様に、その欠損金額を株主等に引き継ぐこととされました」とある。この点については、「適格合併と同様に」とされているにも関わらず、適格合併によって子会社が消滅する場合は事業の継続が求められる一方で、子会社の解散の場合は事業の継続が求められないのは矛盾が生じている²¹²という指摘がある。

ところで、TPR事件では、事業の継続性を法 57 条 2 項の趣旨に据え、欠損金の引継ぎが不当と判断されて法 132 条の 2 の適用により否認されているが、同じく事業の継続を要件に置く適格合併の適格性については否認されていない。むしろ、適格性判断は論点になっておらず、適格合併であることを前提に議論されている。「移転資産等に係る課税繰延べと繰越欠損金の引継ぎが常に一体として認められるものではない」と地裁で説示されていた点も踏まえると、適格要件と欠損金引継要件の関係性が明確でない、若しくは分離されたものとも考えることもできる。適格合併とされていること、つまり、基本的考え方にある支配の継続（事業の継続）の存在を認めているにもかかわらず、欠損金に関しては結果としては基本的な考え方を逸脱しているとの判断となったことは、「支配の継続」の解釈の一貫性に欠ける。適格要件を欠損金引継要件に強引にあてはめているか、それらを混同しているようにも映る。

第3節 小括

組織再編税制が整備される以前の判例においては、合併における欠損金引継に関しては、「経理方法に一貫した同一性の継続維持」、つまり、法主体の同一性を根拠としていた。すなわち、欠損金を有する法人の法人格が合併後も存続することを前提とする主体の同一性アプローチに依拠したものであり、そこでは、合併によって人格を承継するという考え方は採用されていない。また、逆さ合併による租税回避への対処から、その法主体の同一性判断においては、形式的な法人格ではなく、経済的実体としての同一性の継続が求められていた。換言すれば、事業遂行主体の継続性が求められていたといえる。

組織再編税制の導入以後は、組織再編成の適格要件と併せて欠損金の引継ぎに関する要件も整備されたことから、その要件の該当性判断が焦点となった。ヤフー事件・IDCF事件においては、一つの一連の組織再編成であったにもかかわらず、支配の継続性について、ヤフー事件においては「移転資産に対する支配」が「継続していない」とされ、他方、IDCF事件においては、「移転資産に対する支配」が「継続している」、という異なる判断がなされ、結果として、共に要件を満たさないものとされた。「実態に合った課税」の実現には、グループの一体性を十分に考慮して、その全体から適格性及び欠損金引継を判断することが必要であると考え。一方、TPR事件においては、完全支配関係にあるグ

²¹² 大野貴史「TPR事件を受けて今後どう対応するか 法人税法における組織再編成の行為計算否認規定」税務弘報 67 巻 13 号 45 頁（2019）。

グループ内における事業の継続性の判断において、グループの一体性が考慮されてはいなかった。組織再編税制の制定時、完全支配関係にある法人間での適格合併は事業の継続は明文上では求められていないにもかかわらず、第一審判決及び控訴審判決では、完全支配関係にある法人は「経済的、実質的に一体」としながらも、欠損金の引継ぎには合併法人による事業の継続が想定されているものと判示されている。欠損金の引継ぎにあたり、合併法人が事業遂行主体であることが必要とされた。したがって、事業遂行主体としてのグループの一体性は考慮されておらず、後の平成 30 年度改正によって従業員や事業の移転先に係る適格要件が緩和されたことに照らすと、欠損金引継ぎに関する思想と適格組織再編成に関する思想とが必ずしも整合しているとはいえない。

第5章 諸外国における繰越欠損金の引継ぎ

本章では、企業グループにおける組織再編成に係る課税の繰延べに関するアメリカ、イギリス、ドイツといった諸外国における理念と、欠損金の繰越し・引継ぎの取扱いを確認し、わが国との差異を考察する。

第1節 アメリカにおける組織再編成

第1款 概要

アメリカの組織再編成の税制は、株主による投資の継続という経済的実態に即した取扱いを行うものであり、投資の継続を根拠として損益認識を繰り延べることとし、要件を満たさない場合は通常の財産の交換取引等として損益認識することとなる²¹³。これは、企業の立場においても、健全な意思決定を租税が阻害しないという意義があるとされる²¹⁴。したがって、アメリカ法では、企業の合併・分割等の取引が制定法に規定する組織変更(reorganization)に該当するならば、原則として、そこで生じる損益は当事者である株主及び法人の双方において不認識(nonrecognition)とされる²¹⁵。この例外的扱いは、資産への投資が実質的に変更されていない、あるいは投資の状況が実質的に何も変わっていないことを意味し、投資の継続(continuity of investment)という一種の実質主義を根拠とするものであり²¹⁶、日米双方とも、制度の核心部分で共通しているといわれる²¹⁷。その組織変更の類型として、内国歳入法典 368 条(a) (1)にA型からG型の七つの類型²¹⁸が定義され、いわば適格要件として規定されているが、これらは形式基準であり、このいずれかに該当しなければ、課税上、組織変更として扱われることはない²¹⁹。A型は法人の吸収合併及び新設合併、B型は株式と株式の交換、C型は株式と資産の交換、D型は資産と株式の交換、E型は資本の再編、F型は商号変更や設立地の変更等といった法律上の形式の変更、G型は破産処理に伴う他法人への資産の移転である²²⁰。このように、アメリカでは

²¹³ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法(第8版)』(中央経済社、2021) 593 頁。

²¹⁴ 伊藤・前掲注 213) 593 頁。

²¹⁵ 渡辺徹也「法人組織変更取引と立法政策に関する一考察」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編『公法学の法と政策 上巻—金子宏先生古希祝賀』555 頁、558 頁(有斐閣、2000)。

²¹⁶ 渡辺・前掲注 215) 572 頁。

²¹⁷ 渡辺徹也「企業組織再編税制—適格要件等に関する基本原則および商法との関係を中心に—」租税法研究 31 号 41 頁(2003)。

²¹⁸ これに、内国歳入法典 368 条(a) (2) (D) 及び(E)に規定される二つの三角合併を加えた九つが制定法上、組織変更と呼ばれるものである。渡辺・前掲注 215) 556 頁。

²¹⁹ 渡辺・前掲注 215) 557 頁。

²²⁰ 伊藤・前掲注 213) 593-594 頁。

「交換取引」を通じた「投資の継続」を基本的な出発点とする制度となっており、わが国のような「グループ」という観点に着目したものではないことが窺える²²¹。

また、アメリカにおいても組織再編成の制度濫用による租税回避の懸念はあるため、原則非課税（損益認識繰延）とされる組織再編成の計画による交換取引と、原則課税される売却等取引との区別を目的に、「投資持分の継続性」、「事業の継続性」、「事業目的」という判例によって形成された要件を満たすことが必要である²²²。まず、投資持分の継続性（COI：continuity of interest）は、損益認識繰延の根拠を、法人組織再編成が株主による投資の経済的実態を変化させておらず、株主による法人への投資が継続していることに求めるものである²²³。この「投資持分の継続」は「投資の継続」と同義ではなく、渡辺徹也教授によると、「株主の投資持分（interest）が継続しているから、課税繰延の根拠である実質的な投資の継続（continuity of investment）がある」ものと考えられている²²⁴。なお、継続される持分のうち、どの程度を存続法人の株式で受け取る必要があるかについては、具体的な基準は明確ではないとされているが、伝統的に、株主が受け取る対価全体に占める存続法人の株式の価値の割合について 50%以上を必要としてきた²²⁵。事業の継続性（COBE：continuity of business enterprise）は、存続法人は、消滅法人の事業を継続するか、又は消滅法人の事業用資産の主要資産を用いることとされており²²⁶、わが国における事業引継要件及び資産負債引継要件に類似するものである²²⁷。事業目的（business purpose）は、納税者に租税負担軽減効果以外の正当な事業目的の動機が存在せず、取引に経済的実態が備わっていないときに、一般的な租税回避の否認のための要件として用いられるもので、組織再編成に焦点を絞った「投資持分の継続性」や「事業の継続性」とはやや位置づけが異なるものであるとされる²²⁸。

²²¹ 朝長英樹・藤田耕司・仲谷栄一郎「座談会 組織再編税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる「行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）の創設の経緯・目的と解釈」」T&A マスター 449 号 5 頁（2012）。朝長氏は、ヨーロッパは「事業の継続性」、アメリカは「株主の投資の継続性」、わが国は「グループ」に着目した制度、と述べる。

²²² 伊藤・前掲注 213）604 頁。

²²³ 伊藤・前掲注 213）604 頁。

²²⁴ 渡辺徹也「アメリカ組織再編税制における投資持分継続性原理」税法学 546 号 380 頁（2001）。

²²⁵ 伊藤・前掲注 213）604 頁。財務諸表規則の設例では 40%という数値も用いられているとされる。同 605 頁。

²²⁶ 伊藤・前掲注 213）605 頁。

²²⁷ 渡辺・前掲注 217）42 頁。

²²⁸ 伊藤・前掲注 213）605 頁。

第2款 欠損金の繰越し・引継ぎ

アメリカの税法では、企業の所得は事業活動上の通常所得と資本的資産の売却に係る資本所得に分けられる。その負値は欠損金として、純事業損失（NOL：net operating loss）と資本損失（キャピタルロス）とに分けられ²²⁹、繰越しや繰戻しもそれぞれに対して規定が置かれている。NOLとは、納税者が実質的に関与している経済活動（事業活動）から生じた経済的損失（事業損失）の金額をいう²³⁰。2017年12月31日以前に開始する課税年度に生じたNOLは、20年間の繰越しが認められていたところ、2018年1月1日以後に開始する課税年度より生じたNOLは、原則として、課税翌年度以降、無期限に繰り越し、控除することが可能となった²³¹。繰越控除の趣旨は、課税は人為的に区切られた一定の課税年度ごとに行われるものであることから、納税者間の租税負担の公平を期することであり²³²、この点は、わが国における欠損金の繰越制度の趣旨と同様と考えられる。

内国歳入法典 381 条(a)において、A型、C型、F型、G型及び非分割的D型の組織変更があった場合は、取得法人は非取得法人からNOLを含む一定の租税属性を引き継ぐ旨が規定されている²³³。制定法に規定する組織変更に該当することはすなわち事業の継続を示す面を持ち、その事業に附随するNOLを引き継ぐことができるものと考えられる。つまり、欠損金の引継ぎには「同一事業の継続」が重要な一つの要件とされる²³⁴。ただし、欠損法人の持分所有者の持分が3年以内に50%ポイント超変動した場合には、各課税年度の繰越欠損金の利用可能額に一定の上限額が設けられるといった制限がなされる²³⁵というように、所有の継続も重視される。加えて、前款で述べた三つの判例上の要件が満たされれば、欠損金の引継ぎが可能となる²³⁶。投資の継続性という概念を基本とし、併せて判例上の要件の一つである事業継続性が求められるという構造になっているのである。

²²⁹ 酒井・前掲注 162) 57 頁。

²³⁰ 伊藤・前掲注 213) 249 頁。

²³¹ その控除は課税所得の 80%までとする控除制限規定も併せて設けられた。新型コロナウイルス感染拡大による経済環境悪化への対応として、2018 年から 2020 年に開始する課税年度に生じた欠損金に限り、80%制限を暫定廃止及び5年間の繰戻しを認めることとした。伊藤・前掲注 213) 250-251 頁。

²³² 伊藤・前掲注 213) 253 頁。

²³³ 酒井・前掲注 162) 5 頁。

²³⁴ NOL 引継ぎに事業継続性が必要と判示したアメリカの判例として、Libson Shops Inc. v. Koehler, 353 U.S. 382 (1954) がある。最高裁は、NOL の繰延繰戻条項は、ある一つの事業の所得変動を考慮し、納税者の黒字年度と赤字年度を通算するよう意図されたものであって、ある事業の損失と別の事業の所得との通算を認めたものではなく、NOL を生じさせた事業と「実質的に同じ事業」の継続がないとして引継ぎを否認した（事業継続性アプローチ）。酒井・前掲注 162) 15-16 頁。

²³⁵ 伊藤・前掲注 213) 605 頁。

²³⁶ 成道・前掲注 158) 25 頁。

前述した欠損金の引継ぎに関する四つのアプローチ²³⁷を踏まえると、その変遷から各アプローチにおける捉え方は異なるものの、引継ぎが認められるのは事業を継続することとなる合併法人であったと考えることができる。主体の同一性アプローチでは納税者が同一であること、すなわち、NOLを発生させた法人が欠損金を引き継ぐものと考えられる。合併アプローチでは州法上の合併に該当すればよいのであるから、その場合における実質的な合併法人が欠損金を引き継ぐものと考えられる。事業継続性アプローチでは欠損金を生じさせた事業を継続している法人、すなわち、その事業を継続する合併法人が欠損金を引き継ぐものと考えられる。所有変化アプローチでは、NOLが発生したときの株主が欠損金の控除利益を得るべきであったことから、すなわち、その株主が欠損金を引き継ぐという考え方であって、合併の場合には合併法人が欠損金を引き継ぐものといえよう。このような変遷を経て、現在では、欠損法人の株主による投資の継続性を前提に、同一事業を継続する合併法人が被合併法人の欠損金を引き継げるものと考えられる。諸外国においても、このように所有あるいは事業の継続に着目することは一般的な傾向としてみえる²³⁸。

第2節 イギリスにおける組織再編成

第1款 概要

イギリスの会社法においてはスキーム・オブ・アレンジメントと呼ばれる手続きにおいて、株主総会や債権者集会の承認及び裁判所の許可を得たアレンジメントにて組織再編を実施できることとされている²³⁹。イギリスにおける組織再編成とは、「会社における株式資本の組織再編成又は減少（reorganisation or reduction of a company's share capital）を意味する」と規定されているが、定義の中に「組織再編成」という用語が含まれていることから、実質的な定義としての役割を果たしておらず、明確な定義規定とはいえない²⁴⁰。ただ、イギリスにおいても、取引が組織再編成に該当すると、課税繰延の効果をすることができ、その基本となる考え方が、株主としての同一性の継続とされる²⁴¹。したがって、株主としての同一性が継続していれば、課税が行われない。イギリスにおける「合併」はわが国やアメリカ同様に存在するが、その概念や用語は確立されたものではなく、当事会社が複数の場合の会社の基礎的変更において一般的に「合併」と表面上は呼ば

²³⁷ 第3章第2節第2款参照。

²³⁸ 酒井・前掲注115) 222頁。

²³⁹ PwC 税理士法人「令和元年度産業経済研究委託事業（経済産業政策・第4次産業革命関係調査事業費（事業再編の実態等に関する調査））経済産業省委託調査報告書」34頁（2020）。

²⁴⁰ 渡辺徹也「イギリスにおける企業結合税制」森本滋編著『企業結合法の総合的研究』415頁（商事法務、2009）。

²⁴¹ 渡辺・前掲注240) 416頁。

れるものの、その実質は株式取得型の企業結合を意味することが多いといわれる²⁴²。したがって、清算手続を経ることなく二つ以上の会社が合一するというわが国でいう「合併」という概念は存在しないともいわれ²⁴³、実務上は、事業譲渡及びそれに伴う清算という手法が用いられる²⁴⁴。

なお、イギリスにおいては、発行済普通株式の75%を直接又は間接に保有するグループ内における資産の譲渡については、その資産がグループ外に譲渡されるまで課税が繰り延べられるいわゆるノーゲイン・ノーロスルールがある。所有持分に着目したものであるが、一方で、資産移転に係る課税繰延において、事業の移転を前提とする考え方もある。たとえば、個人が法人を設立するために事業資産を移転する場合、通常はキャピタルゲイン課税を受けるが、移転されるものがゴーイングコンサーンとしての事業であれば課税の繰延扱いとなる。つまり、一体としての事業の移転が要求されている²⁴⁵。このようなイギリス法は、一体としての事業の移転という観点や、グループ内における事業移転に課税繰延を認める点において、わが国と通じるものがあるといわれる²⁴⁶。

第2款 欠損金の繰越し・引継ぎ

イギリス法では、所得をその源泉に応じてスケジュール (schedule) と呼ばれる区分に分類され、その所得ごとに損金算入の独自の規定があり、それらの所得を合算して事業損益が算出される。異なるスケジュール間における利益と損失の相殺や欠損金の使用について複雑な規定が設けられていたが²⁴⁷、「2009年法人税法」(Corporation Tax Act 2009)の制定によってこの分類所得制度は廃止され、課税所得金額は所得の区分なしに算定されることとなった²⁴⁸。欠損金は、事業損失やキャピタルロスといった、損失が発生した所得区分によって取扱いが定められており、同一の事業を継続している限り、繰越しは無期限に認められるが、営業上の取引から生じた欠損金とキャピタルゲインとの相殺は認められない²⁴⁹。つまり、事業損失は翌年度以降の同一事業から生じた所得と相殺が可能で、キャ

²⁴² 中東正文『企業結合・企業統治・企業金融』（信山社、1999）411頁。

²⁴³ 松宮信也『イギリスのグループ税制』（清文社、2002）184頁。

²⁴⁴ 国際課税事例研究会「日英間のグループ税制の相違点と英国子会社の組織再編の実務」国際税務27巻1号90頁（2007）。

²⁴⁵ 渡辺・前掲注240）409頁。

²⁴⁶ 渡辺・前掲注240）423頁。

²⁴⁷ 松宮・前掲注243）4頁、134頁。

²⁴⁸ 酒井翔子『現代英国税制』（税務経理協会、2018）42頁。ただし、法人の課税所得金額は個人の課税所得金額と同様の方法により算定されることから、課税所得の計算に際しては、所得の源泉・性質が考慮されるとされる。

²⁴⁹ 江口久展「諸外国の企業支援税制」日税研論集66号308頁（2015）。デロイトトーマツ税理士法人『欧州主要国の税法（第3版）』（中央経済社、2017）38-41頁も参照。

ピタルロスは翌年度以降のキャピタルゲインとのみ相殺が認められている²⁵⁰。なお、2017年4月以降発生 of 欠損金については、既存のカテゴリーによる分類が廃止され、キャピタルロス・ゲインを除き、すべての種類の所得に対して繰越欠損金を使用することが可能となっている²⁵¹。

事業譲渡に伴う繰越欠損金の引継ぎについても、スケジュールごと to 取扱いが異なることとなり、欠損金の引継ぎ及び譲受法人における欠損金の利用について要件が規定されていた²⁵²。また、一般に、法人間で事業の移転を行う場合においては、移転事業は移転元法人で終了して移転先法人で新たに開始されたものと扱われることから、原則として事業から生じた繰越欠損金は引き継げないこととなるが、75%グループ法人間であれば、当該事業から生じた税務上の繰越欠損金を事業譲受法人に引き継ぐことが可能となる²⁵³。つまり、欠損金を利用できる法人は、同一事業を継続する譲受法人ということになる。なお、繰越キャピタルロスについては引継対象とはならない。引き継がれた繰越欠損金は、同一事業、すなわち、引き継がれた事業から生じた利益としか相殺ができない。

なお、イギリスでの組織再編は、「合併」という手法よりも株式取得による方法が主流であることから、研究対象の多くは企業グループ内での損益の移転に関するものであり、その中核となるのがグループリリーフ制度である。グループリリーフは、個別損益振替型と一般に区分されるもので、75%グループ法人間²⁵⁴において事業損失等の営業損失を振替・請求することで、個別会社の欠損金を任意の他の利益会社に振替えて相殺控除することができるというものである。その適用は事業年度ごとに任意に選択ができる。ただし、振替可能な損失は同一事業年度に発生した損失に限られ、過年度に生じた繰越欠損金はグループリリーフの対象とならなかったが、2017年4月より、前期以前から繰り越してきた損失も対象に含まれることとなった²⁵⁵。また、事業損失に限り、振替法人におけるキャピタルゲインや他の所得との相殺が認められていることから、損失振替法人は、自社内で相殺した後に、残余損失をグループリリーフによって損失請求法人に振り替えることができる²⁵⁶。キャピタルロスはグループリリーフの対象とはならない。

²⁵⁰ デロイトトーマツ税理士法人・前掲注 249) 38 頁。

²⁵¹ デロイトトーマツ税理士法人・前掲注 249) 41 頁。

²⁵² 松宮信也「英国における組織再編税制の実務(上)」国際税務 22 巻 2 号 35 頁(2003)。

²⁵³ デロイトトーマツ税理士法人・前掲注 249) 38 頁、47 頁。

²⁵⁴ 欠損金振替が 75%グループに許容される税制上の背景に、法人税を個人株主の配当課税に先行する前取課税としてきた税制の歴史の存在があり、その前提に立てば、法人の純損益が法人段階で循環する限り、法人所得の最終帰属者である個人株主の税引き後所得に増減変動を生じさせない課税方式の形態として合理性を失わないと評価できる制度とされる。井上・前掲注 117) 254 頁。

²⁵⁵ デロイトトーマツ税理士法人・前掲注 249) 42 頁。

²⁵⁶ 酒井・前掲注 248) 144 頁。

このように、イギリス法では、グループの一体性を考慮した個別主体概念に基づき欠損金のグループ内利用を認めたものであるが、振替可能な損失は主に事業損失に限定されており、資産の移転及び欠損金の利用に関しては、その対象が事業的要素を備えていることを前提とするものであった。アメリカ同様に、損失に関しては事業損失とキャピタルロスというように区分されており、その区分に応じて欠損金の取扱いが定められている点は、わが国の欠損金引継ぎに関する各制度と比較して、事業的要素という観点から、理論的根拠が整理しやすい制度設計であるといえ、グループリーフにおける損益振替の思想は、事業の同一性・継続性とグループの一体性に十分配慮された制度であるといえる。

第3節 ドイツにおける組織再編成

第1款 概要

組織再編税制は組織再編法に準拠しており、1995年には組織再編法と組織再編税制の全文改正がなされた²⁵⁷。組織再編税制は、個別の資産譲渡とは異なるもので、「資産の集合体」の法主体間の移転に係る税制である²⁵⁸。合併においては、移転資産の対価として被合併法人の株主に合併法人の持分が付与されるか又は無対価であること、及び、将来において移転資産についてドイツの課税権が確保されることを要件として課税の繰延べが認められる²⁵⁹。

第2款 欠損金の繰越し・引継ぎ

ドイツでは、アメリカやイギリスのように事業損失とキャピタルロスは区別されていない²⁶⁰。欠損金は無期限に繰り越すことができるが、欠損金の額が1,000,000ユーロを超える場合は、その超える分の60%相当額までが控除可能な金額となる²⁶¹。合併においては、欠損金の引継ぎにあたり、被合併法人が法的実体だけでなく経済的実体でなければならないという経済的同一性が求められていた²⁶²。ドイツ法では、損失を控除することができるのはその損失を稼得した者と考えられていたため、損失控除可能性は他に承継させることができないが、組織再編成のような権利承継が行われる場合には、損失を出した者と

²⁵⁷ 成道秀雄「日米独の組織再編税制の比較」日税研論集 45 巻 214 頁（2000）。

²⁵⁸ 手塚貴大「ドイツ企業結合税法の法構造と諸問題－機関会社制度、組織再編税制、国際的アスペクト－」森本滋編著『企業結合法の総合的研究』397 頁（商事法務、2009）。

²⁵⁹ 手塚・前掲注 258）398 頁。成道・前掲注 257）220 頁も参照。

²⁶⁰ 成道秀雄「諸外国における欠損金の繰越し、繰戻制度の解説」日税研論集 26 巻 172 頁（1994）。

²⁶¹ デロイトトーマツ税理士法人・前掲注 249）107 頁。

²⁶² 成道・前掲注 158）28 頁、及び成道秀雄「各種項目の引継ぎ」日税研論集 51 巻 259 頁（2002）。

それを利用する者との間の人格的同一性を満たす限りにおいては、欠損金は消滅しないとされている²⁶³。

ドイツでは、1988年に成立した1990年税制改革法によって、繰越欠損金の濫用防止規定である法人税法8条4項が明文化されたが、明文化以前も判例法によって濫用防止が図られていた。判例法によると、繰越欠損金を利用するには、その欠損金を生じさせた法人とそれを利用する法人の間に法人格の同一性が必要なところ、その同一性は法主体としての同一性のみならず、経済的にも存続している場合にのみ認められるとされていた²⁶⁴。しかし、制定法がない中でこのような濫用防止措置を運用することへの強い批判を受けて上記規定が制定されることとなり、その後の改正等において、「事業資産」、「事業の再開」、「事業の継続」という考え方が盛り込まれてきたが、依然として、定義が曖昧である等の問題が生じていた²⁶⁵。そこで、2008年法人税改革法によって法人税法8条4項は廃止されて新たに法人税法8c条が規定され、法人の株主等の変更事実のみを適用要件とする方向修正がなされた。更に、2009年12月には、出資持分を直接・間接に100%保有する法人間における出資持分の譲渡の場合は繰越欠損金の消滅が回避されるという「グループ条項」が追加された。2016年改正では、同一の事業活動が設立以来又は出資者持分変動以前において3事業年度維持され、持分譲渡後も継続される場合には、継続事業に係る繰越欠損金として消滅しないとする適用除外規定²⁶⁶を設けるという変遷を辿る²⁶⁷。

このように、ドイツにおいては複雑な変遷を経ながらも、経済的同一性を根底に持ちつつ、「グループ条項」というグループ企業への配慮を伴う所有変化アプローチの採用へ変化し、濫用防止の除外規定として事業継続性アプローチも考慮されていた。なお、ドイツにおいては、分割においても一定範囲で被承継法人の繰越欠損金等が承継法人に引き継がれる²⁶⁸。分割とは法人の一部事業が移転することを指すが、その一部事業とは、「一定の独立性を備え、組織的にまとまりのある事業単位であって、それだけで事業活動が営めるもの」をいう²⁶⁹とされる。

²⁶³ 手塚・前掲注258) 397頁。

²⁶⁴ 安井栄二「欠損法人が有する欠損金の濫用防止規定の検討」三木義一先生古希記念論文集編集委員会『現代税法と納税者の権利—三木義一先生古希記念論文集』104頁（法律文化社、2020）。

²⁶⁵ 安井・前掲注264) 106頁。

²⁶⁶ デロイトトーマツ税理士法人・前掲注249) 108頁。安井・前掲注264) 111頁。

²⁶⁷ 変遷の詳細については、安井・前掲注264) 104-115頁を参照。

²⁶⁸ 手塚・前掲注258) 398頁。

²⁶⁹ 手塚・前掲注258) 398頁。

第4節 小括

アメリカにおいては、株主による投資の継続という経済的実態に着目し、実質主義を根拠としている点は、日米双方とも、制度の核心部分で共通していた。しかし、あくまで、交換取引における投資の継続性を出発点にしており、わが国のようなグループに着目してはいない。加えて、実務的要件として、「投資持分の継続性」、「事業の継続性」、「事業目的」といった判例によって形成された要件が確立しており、これらを満たす組織変更取引について、損益不認識が認められる。NOLは、キャピタルロスと区分されており、繰越し・繰戻しもそれぞれに規定が置かれている。繰越しの根拠は課税の公平であり、NOLは無期限に繰り越すことができる。また、組織再編成が行われた場合に上記三つの要件が満たされれば、欠損金の引継ぎが可能である。欠損金の引継ぎに関する四つのアプローチの変遷を経て、現在では、欠損法人の株主による投資の継続性を前提に、同一事業を継続する合併法人が被合併法人の欠損金を引き継げるものと考えられる。

イギリスにおいては、株主としての同一性が継続すれば、組織再編成における課税が繰り延べられる。欠損金は、事業損失とキャピタルロスに区分され、同一事業を継続している限り、繰越しが無期限に認められる。繰り越してきた事業損失はキャピタルゲインと相殺できず、キャピタルロスも翌年度以降のキャピタルゲインとのみ相殺が可能といったように、事業損失とキャピタルロスとで取扱いが明確に区分されていた。イギリスにおいても、欠損金の繰越し・引継ぎには、その対象が事業的要素を備えることが必要であり、事業譲渡の場合では、その譲受法人が欠損金を引き継ぐものと捉えられた。

ドイツでは、欠損金は、事業損失とキャピタルロスは区別されて扱われてはいないものの、無期限に繰越しが認められており、その使用については一定の制限が設けられている。組織再編成の場合、将来において課税権が確保されること、対価として合併法人の持分が付与されることを要件として、課税繰延を認める。また、損失を控除できるのはその損失を稼得した者とする考え方も存在し、複雑な変遷を経ながらも、経済的同一性を根底に持ちつつ、グループ企業への配慮を伴う所有変化アプローチの採用へ変化し、濫用防止の除外規定として事業継続性アプローチが加味されていた。

以上をまとめると、欠損金は、アメリカとイギリスでは事業損失とキャピタルロスとに区分する考え方が採られており、その区分の中で繰越しが認められていた。すなわち、「事業」という大きなカテゴリーの中で生じた欠損と所得とが相殺されるべきものであり、組織再編成においては、「事業の継続性」要件が色濃く表れていた。特に、欠損金を「事業損失」という形で他と区分する計算体系がそもそも所得法制度の根幹となっていることからして、事業損失の繰越し・引継ぎの考え方もわが国に比べて明瞭なものとなっているといえる。ドイツにおいては所有変化を要件に掲げる中で、同一事業の継続性が加味されていたことを踏まえると、欠損金と個々の事業との結びつきを重視して引継ぎのあり方を捉えるものとなっていた。

第6章 企業グループと欠損金引継ぎに関する考察及び提言

本章では、第1章から第5章までの考察を踏まえ、完全支配関係にある企業グループにおける課税の取扱いについて、「グループの一体性」を重視するという観点から、組織再編税制における適格要件と繰越欠損金の引継ぎに関して、現行制度を補完し、法的安定性及び予測可能性の向上に資するための提言を行う。具体的には、①継続される事業と繰越欠損金を一体として引き継がせること、②繰越欠損金引継ぎにあたっては適格要件とは切り離して独立した要件とすること、という二つの方向性を基に提言する。これらの検討により、適格組織再編成においては、「事業の継続性」を含意する「支配の継続性」を基本概念とした課税の繰延べを認めながら、繰越欠損金の引継ぎにおいては、グループの一体性を十分考慮した「事業遂行主体の継続性」及び「事業の継続性」を基本概念として引継ぎを認めるという制度設計となると考える。その結果、両者の制度の趣旨・目的と、それらを具現化するための法規定が整合し、「実態に合った課税」が実現されるとともに、法的安定性及び納税者の予測可能性が改善されるものと考えている。

第1節 適格合併における繰越欠損金引継ぎのあるべき方向性

第1款 前章までの考察を踏まえた方向性の検討

第1章では、企業の組織再編成に係る法制度の変遷を概観することを通じて、組織再編税制の趣旨・目的を踏まえ、導入当初と近年の改正における考え方との整合性について考察した。わが国の組織再編税制は「グループ」に着目し、「支配の継続性」と「投資の継続性」を軸に据えて課税の繰延べを定めており、「支配の継続性」には「事業の継続性」が含意される²⁷⁰。完全支配関係によるグループ一体性を根拠に支配の継続性が認められるというもので、その後の税制改正においては、企業グループの一体的運営・一体性に着目した整理が推し進められてきた中で、「支配の継続性」概念の拡張によって、基本的考え方との整合性に問題があることを確認し、「事業の継続性」とは明確に区分されるべきであるとした²⁷¹。したがって、今後も完全支配関係という特殊な関係に対しては、税制においても特別の配慮がなされるべきであって、繰越欠損金の引継ぎの取扱いについてもグループの一体性を考慮した制度を検討すべきであると考えている。

そこで、第2章では、一体性を考慮すべきとする企業グループとはどのようなものかについて、会社法における考え方を通じて、企業グループ及びその一体性を考察した。会社法では、支配従属関係に関して議決権だけでなく実質的な基準で判断することとされてお

²⁷⁰ 第1章第3節参照。

²⁷¹ 第1章第4節参照。

り、根底には「支配と責任の一致」の理念がある。そのような支配の存在は子会社に関する責任を持つことを意味し、親子会社というグループの一体性を裏付けるものである²⁷²。また、事業の譲渡はゴーイングコンサーンの譲渡を意味するが、組織再編税制においては、事業の移転を前提としない類型もあることから、「支配の継続性」を前提としつつも、必ずしも「事業の継続性」は貫徹されていない。すなわち、企業グループ税制の各制度では、企業グループに対する課税の取扱いについて整合を欠くことに加え、「支配の継続性」の意味内容も変化していることから、両者を区分する必要性を改めて確認した²⁷³。

そして、第3章においては、繰越欠損金の本質論と合併における引継ぎの取扱いを確認し、欠損金引継ぎの根拠及び問題点を考察した。欠損金の繰越しは、期間計算主義における中立性の確保を目的に青色申告法人に認められた特典の要素を持ち、同一事業が同一主体によって継続されることを根拠とする。適格性を前提とする繰越欠損金の引継ぎは、「事業の継続性」を重視して認めたものであるが、適格性判断における共同事業要件と欠損金引継ぎにおけるみなし共同事業要件の関係性は明らかではなく、混同が懸念された²⁷⁴。欠損金を事業に紐づけて控除を認めることは合理的であるが、欠損金引継ぎに関して、グループの一体性が考慮された制度となっていなかった。米国の判例を対象にした先行研究による各アプローチからも峻別は難しい。したがって、事業の継続性の判断にあたっては、事業遂行主体としてのグループの一体性を考慮すべく、事業遂行主体の明確化が問われるべきであることを確認した²⁷⁵。

第4章では、判例を通じて、合併における繰越欠損金引継ぎの根拠をどう捉えているかを考察した。かつては「経理方法に一貫した同一性の継続維持」という法主体の同一性を根拠としており、「事業の継続性」を求める直接的な表現は採られていないものの、事業遂行主体の同一性（継続性）を意識したことが窺える一方で、「グループ」という事情は考慮されていなかった²⁷⁶。組織再編税制導入後は、組織再編税制の基本理念に基づいて「事業の継続性」をより明確に求める考え方に基づいていたが、事業の継続性の検証においては、従前の考え方と同様に、一体となった企業グループを事業遂行主体として捉える考え方は採られていない²⁷⁷。

第5章では、グループに着目したわが国の制度と諸外国との制度にどのような差異があるのかを確認した。アメリカ、イギリスでは事業損失とキャピタルロスが区分されていることから、事業に紐づいて欠損金を引き継ぐという考え方が表れている。事業、そこから

²⁷² 第2章第1節参照。

²⁷³ 第2章第2節参照。

²⁷⁴ 第3章第1節参照。

²⁷⁵ 第3章第2節参照。

²⁷⁶ 第4章第1節参照。

²⁷⁷ 第4章第2節参照。

生じた損失、控除利益を受けられる者との関係性が明確に考慮された制度となっており、当事法人間に係る所有変化と事業継続性に重点が置かれている。ドイツにおいては損失の区分を明確に分けてはいないものの、所有変化と事業継続性を考慮する点についてはアメリカやイギリスと大きく異なるものではない²⁷⁸。事業遂行主体の継続性という考え方にも近接するものがある。

以上、第1章から第5章までの考察を踏まえていえることは、完全支配関係にある企業グループの一体性を「事業の継続性」の判断においてもより反映させ、事業遂行主体として「グループ」を捉えるべきであるということである。これによって初めて、繰越欠損金の引継ぎの考え方においても「グループ」を考慮することができるようになる。すなわち、近年の改正によりその適格要件自体の外延が拡大されたことに合わせ、「グループ」を直視して事業遂行主体を判断することによって、適格要件の判定における「支配の継続性」概念の拡張と、欠損金引継ぎの判定における「事業の継続性」概念の拡張との歩調を合わせることができる。わが国は、諸外国と比べて「グループ」を特徴として打ち出し、数々の企業グループ税制を整備するからこそ、グループ概念が適切に考慮された欠損金引継ぎの制度を整備すべきである。したがって、完全支配関係にあるグループ内での組織再編成が行われた場合における欠損金引継ぎについては、完全支配関係にあるグループの一体性を直視し、かつ、事業と欠損金との直接的な繋がりを考慮した制度を志向すべきであろう。

第2款 あるべき方向性

そこで、具体的な方向性について検討を進めてみたい。繰越欠損金の繰越制度は、期間計算主義における課税の公平・中立性の確保を図るため、同一事業が継続される限りにおいて事業年度を跨いでその事業から生じた欠損を相殺することを認めることを趣旨とする。そして、合併が行われた場合には、その合併が適格合併であるときは、被合併法人が有する繰越欠損金は、基本的に合併法人が引き継ぐことを認めている。つまり、適格組織再編成における課税の取扱いと欠損金繰越における課税の取扱いを連動させるような取扱いとしている。しかし、近年の改正を踏まえれば、この連動の根拠が不明瞭となっていた。すなわち、譲渡損益の繰延べに係る適格性判断においては、事業や従業員を完全支配関係にあるグループ企業のどこに移転しても支配の継続性を認めて課税を繰り延べるとされたが、繰越欠損金の引継ぎについては、従来通り、合併法人のみが引き継ぐものとされ、完全支配関係にあるグループ企業の一体性がおよそ考慮されないという取扱いとなっていることから、基本的考え方に基づく両者の連動性が問題であった。今、改めて繰越欠損金と合併の本質論に基づく両者の関係性が問われている。

²⁷⁸ 第5章各章参照。

法 57 条の趣旨・目的によれば、繰越欠損金を利用できる法人は、その欠損金を生じさせた事業を継続して営む法人に限られていた。たしかに、立法担当者の解説によれば、他の法人に欠損金を引き継ぐ場合には、自ずとその事業の状態がそのまま引き継がれることを前提とし、それを判断できる条件を列挙したものが共同事業要件であって、組織再編成の適格性と欠損金引継ぎの妥当性は、従前の状態が継続していなければならないという点で共通である²⁷⁹と説明されている。しかし、前述のように、この事業を遂行する主体の捉え方を再考することで、企業グループの経済的一体性をより配慮した引継ぎを認めることを可能とすることができるのではないだろうか。すなわち、法主体の一体性にみたように、グループ法人個々の法人格を単位として事業の遂行主体と捉えるのか（狭義の事業遂行主体）、完全支配関係による一体性を備えたグループを単位として事業の遂行主体と捉えるのか（広義の事業遂行主体）、というように、「事業の継続」の判断とともに、その事業の遂行主体の射程についても議論されるべきと考える。完全支配関係にある企業グループを単位として事業遂行主体と捉えることができれば、適格要件に係る近年の緩和との整合が図られることになる。また、さらにいえば、事業と欠損金との繋がりやその継続性を特に重視して、そのような事業遂行主体の捉え方に基けば、組織再編成の適格性を前提とする必要はないとも考えられる。そこで、欠損金の本質論も踏まえ、適格合併における繰越欠損金の取扱いのあるべき方向性として、完全支配関係にある企業グループにおいては、事業遂行主体としての企業グループの一体性を捉えた上で、①繰越欠損金と継続される事業との繋がりを重視して、継続事業と繰越欠損金を一体として引き継がせること、②適格要件との連動を破棄し、繰越欠損金引継ぎにあたり組織再編成の適格要件とは独立した要件を整備すること、という二つの方向性が考えられる。これらは、「支配の継続性」と「事業の継続性」の両方を要件とするなかで、いずれを強調するかの方針の違いによって方向性を異ならしめるものともいえ、両者は決して対立するものではないと考える。これら二つの方向性について、次節で検討を行うこととする。

第2節 あるべき方向性についての提言

第1款 継続事業と繰越欠損金の一体的取扱いに関する提言

組織再編税制導入前における判例からは、合併によって欠損金の引継ぎを認める根拠は、実質的な法主体の同一性であり、単なる法人格の維持継続ではなく、いわば実質的な事業遂行主体の継続が要件であったと考察された。そして、欠損金は同一事業から生じる損益について相殺されるべきものという考えが包含されていた。企業グループという点は論点にはならず、考慮される要素とはなっていない。

²⁷⁹ 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』（清文社、2014）331頁。

判例等によると、「支配の継続性」は「事業の継続性」と同一視されており、あくまで、「事業に対する支配の継続」を考えようとするもの²⁸⁰であって、「移転資産に対する支配の継続」にいわゆる支配の対象となるものは、単に物理的な資産ではなく、有機的一体として機能する財産（ゴーイングコンサーン）、つまり、「事業」である。このように、かつては、資産の移転が独立した事業単位で行われること、つまり、移転資産を包含する事業という概念を重視して、それが一定の関係をもった当事者において継続することを「支配の継続」と捉えていた一方で、平成 29 年度改正や平成 30 年度改正では、事業から離れて、完全支配関係があるグループ法人においてはどこに資産があっても、その資産に対する支配は継続しているという捉え方も登場してきている²⁸¹。完全支配関係における完全親会社は、子会社の株式所有を通じた支配によって、子会社経営に関する責任を有していることから、欠損金等の租税属性もグループ経営にとって重要な要素である以上、完全支配関係の一体性というものがより色濃く考慮されるべきである²⁸²。なお、欠損金の繰越しの基本理念は、同一事業から生じる損益は事業年度を跨いで相殺されるべきというものであり、わが国はアメリカやイギリスのようにそもそも事業損失を明確に区分してはいないものの、根底には同一の事業の存在・継続という点で共通しているものと考えられる。

したがって、このような「支配の継続」の捉え方の拡張を鑑みれば、欠損金引継ぎの要件においても、完全支配関係の企業グループの一体性がより反映されるべきであると考ええる。すなわち、事業遂行主体の同一性としてのグループの一体性という視座からみれば、移転した事業が完全支配関係の企業グループで継続される限りにおいて、被合併法人が有していた繰越欠損金は、その移転する事業に附随して移転されることが望ましいとの考え方が導出される。したがって、事業の継続を前提とする以上、欠損金をその事業の移転先に引き継ぐことを可能とすべきと考える。具体的には、法 57 条 2 項及び 3 項に関して、合併法人以外のグループ内法人に対しても移転事業に附随する形で欠損金引継ぎを認めるようにすべきである。これは、「支配の継続性」と「事業の継続性」のうち、「支配の継続性」をより強調し、その上で「事業の継続性」を求める立場である。

これにより、適格要件判断において従業員や事業がグループ内のどこへ移転しても適格性が認められるが如く、繰越欠損金の引継ぎにおいても、その引継先は合併法人に限定されず、事業を移転したグループ企業への引継ぎが認められることとなり、事業遂行主体

²⁸⁰ 阿部・前掲注 40) 81 頁。

²⁸¹ 吉村政穂「最近の裁判例に見る租税回避否認規定の課題」租税研究 846 号 177 頁（2020）。

²⁸² 付言するに、共同事業要件及びみなし共同事業要件における特定役員引継要件の趣旨は、被合併法人の特定役員が合併後に合併法人の特定役員となることが見込まれる場合には、事業に責任を持つ役員の継続をもって支配の継続と評価できるという点にあるが、その特定役員が特定の移転事業を管掌することまでを必ずしも要件として求めているわけではなく、いわば包括的なものであることを想起すると、子会社に対する完全親会社の責任に関しても、包括性という点で同様の捉え方ができるのではないかと考える。

としてグループを捉えながら適格要件との整合も図られることとなる。グループの一体性及び欠損金引継ぎの本質論に沿う制度となるものであり、法的安定性及び予測可能性も向上するものとする。しかし、平成 30 年度改正によって改正された適格要件では、複数の法人に分散して従業員及び事業を移転しても良いこととされたが、これと同様に、欠損金も複数の法人に分散して引き継ぐことの是非については、同一グループ内の法人であっても事業実態と繰越欠損金の引継ぎが異なる法人で存在することへの疑義²⁸³が指摘されるように、更なる議論が必要と考える。ただ、完全支配関係ゆえの強い一体性及びグループ内での事業の継続という側面を強調するのであれば、結局は一つの大きな主体の中における移転に過ぎないともいえる。この点からいえば、グループ内での損益の相殺を認める連結納税制度（グループ通算制度）の考え方とも整合するものと考えられ、イギリスのグループリリーフやドイツのオルガンシャフトの制度も、一定の参考になり得ると考える。

第 2 款 適格要件との整合性に関する提言

適格合併における繰越欠損金の引継ぎについては、立法当時、時価以下主義を放棄する以上、繰越欠損金の引継ぎを認めることはある種の約束事であり、その取扱いに関しては実務面を起点に整備することとされていた²⁸⁴。また、財務省の解説においても、「譲渡損益に係る課税の取扱いに合わせて」とある以上のことは記載されておらず、繰越欠損金の引継ぎは、そもそも明確な理論的根拠によるものではなかった。前節においても述べたように、欠損金は事業に附随して引き継ぐべき性質のものであると考える。適格要件は「支配の継続性」を掲げつつも、その「支配」概念は不明瞭である上、近年の改正を経てその意義が変化し、不安定さが増している。そして、「支配の継続」と「事業の継続」は常に同義ではない。適格要件と繰越欠損金引継ぎの要件を混同すべきでないという水野忠恒教授の指摘や、共同事業要件とみなし共同事業要件の関係性を疑問視する渡辺徹也教授の指摘を踏まえると、本来は適格合併を前提として繰越欠損金引継ぎを判断すべきものではないと考える。したがって、「支配の継続性」を根幹におく適格要件とは無関係に、「事業の継続性」に特に着目して繰越欠損金の引継ぎの可否を判断すべきである。すなわち、法 57 条 2 項で規定される「…適格合併が行われた場合…」に限定せず、たとえ合併が非適格合併に該当するようなものであっても、事業が完全支配関係にあるグループ内において移転して継続されているのであれば、合併法人や完全支配関係にあるグループ法人において繰越欠損金の引継ぎを認めるようにすべきである。これは、「支配の継続性」と「事業の継続性」のうち、「事業の継続性」を特に強調する立場に立つものである。

²⁸³ 木村・前掲注 209) 69 頁。

²⁸⁴ 阿部・前掲注 40) 80 頁、87 頁。又は前掲注 172) の本文該当部分。

第3款 二つの方向性からの提言

第1款では、「支配の継続性」をより強調する立場に立ち、完全支配関係にある法人間における適格合併では基本的に被合併法人の繰越欠損金を引き継ぐことを制度として維持しつつ、事業遂行主体の同一性としてのグループの一体性の視座から、適格合併が完全支配関係にある企業グループ内で行われた場合において、その事業が完全支配関係にあるグループ内で継続されるときは、被合併法人が有していた繰越欠損金は、その移転する事業に附随して移転するものとして、合併法人に限らずに、その事業の移転先が引き継ぐことを可能とすべきであるという方向性を提示した。第2款では、「事業の継続性」をより強調する立場に立ち、組織再編成の適格要件との連動を破棄し、繰越欠損金の引継ぎの要件を別個独立のものとし、完全支配関係にあるグループ内の企業の合併によって事業が当該グループ内で継続される場合における繰越欠損金の引継ぎにあたっては、「事業の継続性」に焦点を当てて要件を整備すべきであるという方向性を提示した。

欠損金及びその繰越し・引継ぎの本質論に忠実な態度をとるのであれば、前者の方向性のみで十分であろう。第5章で確認した諸外国の制度においては、事業損失が区分されることで、事業と損失が紐づき、強い関係性が見受けられたことも踏まえると、わが国においても、事業と欠損金との関係をより明確に捉えるべきだからである。しかし、本稿で主に問題視したのは、グループの一体性に配慮した適格要件緩和、つまり、「基本的考え方」以来、基本概念とされてきた「支配の継続性」概念の拡張の一方で、繰越欠損金の引継ぎにおいてはグループの一体性が考慮されないという制度間の乖離であるから、前者の方向性のみでは解決が望めない。そこで、後者の方向性を踏まえた両立案を筆者の提言としたい。前述したように、適格要件と繰越欠損金引継ぎの要件を法57条2項で連動させていることが問題の発端であったが、この連動の存在によって、繰越欠損金引継ぎの考え方に適格要件の考え方が混入してしまっている。事業の継続性及びグループの一体性という点からすれば、この理論的根拠のない連動は不要である。今後の社会情勢や環境の変化に伴い、組織再編成の類型も変化することを見据えれば、今後も連動を維持させたままであれば、法の趣旨目的の解釈や適用において、改正のたびにますますの混乱を生じさせることが容易に想定される。その連動を理論的に断ち切っておくことができれば、移転資産に係る譲渡損益の繰延べの取扱いと繰越欠損金引継ぎの取扱いとが別個独立のものとして、それぞれの趣旨・目的も明確に区分されることとなり、「事業」、「事業の継続性」に着目しながら、事業遂行主体としての企業グループという点が考慮された制度となるため、予測可能性及び法的安定性の向上に資するものとなる。第1款で示した方向性は、適格合併を前提として繰越欠損金を引き継げる法人の範囲を拡大させるというものであるが、第2款で示した方向性は、適格要件と繰越欠損金引継ぎの要件を連動させないというものであるため、それら方向性は互いに相容れないもののように見える。しかし、事業と欠損金の一体的取扱いに着目すれば、後者の方向性を土台とした上で、前者の方向性を取り入れる

ことが検討できよう。すなわち、適格要件とは関係なく、完全支配関係にあるグループによる「事業の継続」が認められる場合には、そのグループ内での移転事業に附随して欠損金を引き継がせるというものである。ただ、結局は、欠損金をどのように事業の移転先に配賦するかという問題は残るため、更なる慎重な議論が不可欠である。

最後に、一点だけ付記しておきたい。本稿の各所で触れたように、組織再編税制における「支配の継続」や「事業の継続」という概念については、その定義が明確ではないことに加え、幾度の税制改正によってそれらの見方も変化の一途を辿ってきたことから、当初の「基本的考え方」における概念との整合性が疑問視されている。組織再編税制導入当時と比べ、経済界を取り巻く競争環境は大きく変化し、今後もまた変化していくであろう。制度の根本概念が揺らぎつつあるなか、より取引の実態に合った課税を実現するためには、その経済環境の変化を踏まえ、現在の経済取引の実態に合った形で「基本的考え方」を改め、更新すべきであると考え²⁸⁵。

²⁸⁵ 渡辺・前掲注 56) 45 頁、吉村・前掲注 281) 177 頁も参照。

おわりに

組織再編税制は、その導入から 20 年が経ち、その間の社会環境の変化に呼応する形で、進化を遂げているものといえる。しかし、近年の改正においては、グループの一体性が考慮される形で、「支配の継続性」概念の拡張がみえるようになり、導入当初に掲げた「支配の継続性」という理念は、図らずもその進化とは不整合にみえる部分も生じてきた。また、繰越欠損金の引継ぎに関しては、適格合併であることを前提として、事業の継続性を判断要素としているが、適格要件はその変遷に伴ってグループの一体性が考慮される形で、グループ内の完全支配関係にある法人であれば、事業資産をどこに移転しようと適格性が認められることとなった。一方で、繰越欠損金の引継ぎに関しては、そのようなグループの一体性が考慮された改正はなされていない。そもそも欠損金の引継ぎは実務面からの要請を受けて、譲渡損益の課税の繰延べに合わせる形で認めたのであって、繰越欠損金の本質を考慮した理論的根拠があるわけではない。これでは、今後ますます多様な組織再編成が行われる中で、繰越欠損金の引継ぎの可否が障害となり、グループ内における適切かつ流動的・機動的な経営資源の配分を妨げ、企業の競争力の向上を阻害してしまうこともあると危惧している。

そこで、本稿は、企業結合の意義や欠損金の繰越しの歴史や本質を確認した上で、適格合併との整合性に関する考察を通じ、判例や諸外国における取扱いも確認しながら、グループの一体性に着目して繰越欠損金はどう引き継がれるべきかについて考察したものである。そして、繰越欠損金の引継ぎは事業の継続性を前提とする従来の考え方を土台とし、完全支配関係にあるグループにおいては、事業遂行主体としてのグループ一体性をより反映する形で、適格要件とは無関係に、移転された事業に附随して欠損金は引き継がれるべきであるとの提言に至った。

しかしながら、適格要件とは無関係に欠損金の引継ぎを認めることは、法 57 条 2 項から「適格合併が行われた場合」という文言を削除すればよいという単純なものではない。事業と欠損金との一体的取扱いに関しては、合併に限らず分割や現物出資、現行規定では組織再編成の枠外である事業譲渡という取引行為にも関わる問題である。その検討においては、対象となる「事業」の定義、「事業の継続性」を判断する項目などについて、「支配の継続性」という組織再編成における基本概念との権衡にも配慮して、明確化を図らねばならない。これらについて更に踏み込んだ研究が必要であるところ、本稿では、あるべき方向性を示すに留まり、具体的要件等に関する検討は今後の研究課題として残された。グループの一体性という側面に着目した、繰越欠損金の引継ぎに関する理論的根拠の検討及びそれを踏まえた制度構築が図られることを期待し、今後の議論を注視していきたい。

参考文献一覧

【著書】

- ・ 浅妻章如・酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020）
- ・ 阿部泰久『立法経緯から読む会社法改正』（新日本法規、2014）
- ・ 阿部泰久『法人税制 1980 年代から現在までの変遷』（ロギカ書房、2017）
- ・ 阿部泰久・井上隆・小畑良晴『連結納税制度の実務』別冊商事法務 254 号（2002）
- ・ 池島真策『ビジネススタンダード会社法（第 2 版）』（中央経済社、2020）
- ・ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第 8 版）』（中央経済社、2021）
- ・ 井上久彌『企業集団税制の研究』（中央経済社、1996）
- ・ 今井宏・菊地伸『会社の合併』（商事法務、2005）
- ・ 今村隆『租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—』（大蔵財務協会、2015）
- ・ 今村隆『現代税制の現状と課題（租税回避否認規定編）』（新日本法規出版、2017）
- ・ 江頭憲治郎『株式会社法（第 8 版）』（有斐閣、2021）
- ・ 江頭憲治郎『結合企業法の立法と解釈』（有斐閣、1995）
- ・ 大隅健一郎『復刻版 企業合同法の研究』（有斐閣、1989）
- ・ 大隅健一郎『会社法の諸問題（再増補版）』（有信堂、1974）
- ・ 大隅健一郎・今井宏・小林量『新会社法概説（第 2 版）』（有斐閣、2010）
- ・ 太田洋『M&A・企業組織再編のスキームと税務～M&A を巡る戦略的税務プランニングの最先端（第 4 版）』（大蔵財務協会、2019）
- ・ 岡村忠生『法人税法講義（第 3 版）』（成文堂、2007）
- ・ 岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015）
- ・ 金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂、2021）
- ・ 金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻 企業・市場』（日本評論社、2017）
- ・ 神田秀樹『会社法（第 23 版）』（弘文堂、2021）
- ・ 清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、2017）
- ・ 酒井翔子『現代英国税制』（税務経理協会、2018）
- ・ 酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』（成文堂、2011）
- ・ 佐々木浩ほか『企業組織再編税制及びグループ法人税制の現状と今後の展望』（大蔵財務協会、2012）
- ・ 佐藤信祐『組織再編における包括的租税回避防止規定の実務』（中央経済社、2009）
- ・ 佐藤信祐『条文と制度趣旨から理解する合併・分割税制』（清文社、2018）
- ・ 佐藤信祐『債務超過子会社の整理・統合の税務』（中央経済社、2021）
- ・ 柴崎澄哉ほか『改正税法のすべて 平成 15 年版』（大蔵財務協会、2003）

- ・ シャウプ使節団『シャウプ勧告 70 周年記念出版 シャウプ使節団日本税制報告書』(エヌピー通信社、2019)
- ・ 社団法人経済団体連合会経済本部税制グループ『新しい企業組織再編税制』(税務研究会出版局、2001)
- ・ 高橋英治『企業結合法制の将来像』(中央経済社、2008)
- ・ 武田昌輔『DHC コメントール法人税法』(第一法規、1979)
- ・ 武田昌輔『新版 会社合併の税務(第2版)』(税務経理協会、2000)
- ・ 武田昌輔編著『企業課税の理論と課題(二訂版)』(税務経理協会、2007)
- ・ 龍田節・前田雅弘『会社法大要(第2版)』(有斐閣、2017)
- ・ 田中亘『会社法(第3版)』(東京大学出版会、2021)
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義(第7版)』(弘文堂、2021)
- ・ 手塚貴大『法人・企業課税の理論』(弘文堂、2017)
- ・ デロイトトーマツ税理士法人『欧州主要国の税法(第3版)』(中央経済社、2017)
- ・ 土岐敦司・辺見紀男編著『企業再編のすべて 別冊商事法務 240 号』(商事法務研究会、2001)
- ・ 朝長英樹『現代税制の現状と課題(組織再編税制編)』(新日本法規、2017)
- ・ 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』(清文社、2014)
- ・ 朝長英樹・竹内陽一『会社合併実務必携(第4版)』(法令出版、2019)
- ・ 中尾睦ほか『改正税法のすべて 平成13年版』(大蔵財務協会、2001)
- ・ 中里実・弘中聡浩・渕圭吾・伊藤剛志・吉村政穂『租税法概説』(有斐閣、2018)
- ・ 中里実『デフレ下の法人課税改革』(有斐閣、2003)
- ・ 中里実・神田秀樹『ビジネス・タックス 企業税制の理論と実務』(有斐閣、2005)
- ・ 中東正文『企業結合・企業統治・企業金融』(信山社、1999)
- ・ 中東正文『企業結合法制の理論』(信山社、2008)
- ・ 成松洋一『法人税セミナー(六訂版)』(税務経理協会、2021)
- ・ 日本租税研究協会『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』(日本租税研究協会、2001)
- ・ 増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会、2002)
- ・ 松宮信也『イギリスのグループ税制』(清文社、2002)
- ・ 丸山秀平・梶尾桂司・小宮靖毅『企業再編と商法改正－合併、株式交換・移転、会社分割の理論的検討』(中央経済社、2000)
- ・ 水野忠恒『大系租税法(第3版)』(中央経済社、2021)
- ・ 緑川正博・阿部泰久・小畑良晴共編『企業組織再編の実務－法務・会計・税務－(補訂版)』(新日本法規、2007)
- ・ 宮島司『企業結合法の論理』(弘文堂、1989)

- ・ 宮島司『新会社法エッセンス（第4版補正版）』（弘文堂、2015）
- ・ 森本滋編著『企業結合法の総合的研究』（商事法務、2009）
- ・ 弥永真生『リーガルマインド会社法（第14版）』（有斐閣、2014）
- ・ 渡辺徹也『スタンダード法人税法（第2版）』（弘文堂、2019）
- ・ 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』（弘文堂、2006）

【論文等】

- ・ 相澤哲・郡谷大輔「会社法制の現代化に伴う実質改正の概要と基本的な考え方」相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』別冊商事法務 295 号（2006）
- ・ 相澤哲・細川充「組織再編行為」相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』別冊商事法務 295 号（2006）
- ・ 明石英司・岡村忠生・渡邊直人・岩品信明「座談会 東京地判平成 26 年 3 月 18 日判決の検討」税務弘報 62 巻 7 号（2014）
- ・ 足立正喜「企業組織再編税制の今後の課題」税大ジャーナル 2 号（2005）
- ・ 足立正喜「企業組織再編に関する会社法と税制（Ⅰ）」経済理論 338 巻（2007）
- ・ 阿部泰久「改正の経緯と残された課題」江頭憲治郎・中里実編『東京大学法律プロフェッショナルセミナー 企業組織と租税法』別冊商事法務 252 号（2002）
- ・ 阿部泰久・山本守之「対談 企業組織再編税制の考え方と実務検討」税務弘報 49 巻 6 号（2001）
- ・ 荒井英夫「ヤフー事件最判を踏まえた法人税法 132 条 1 項と 132 条の 2 の不当性要件の解釈について」税大ジャーナル 30 号（2019）
- ・ 泉絢也「組織再編成に係る租税回避否認規定と実質的同一性（1）」千葉商大論叢 56 巻 1 号（2018）
- ・ 泉絢也「組織再編成に係る租税回避否認規定と実質的同一性（2・完）」千葉商大論叢 56 巻 2 号（2018）
- ・ 泉絢也「5 年を超える完全支配関係下において行われた合併による繰越欠損金の引継に対して、組織再編成に係る行為計算否認規定（法 132 条の 2 が適用された事例一国税不服審判所平成 28 年 7 月 7 日裁決一）」税務事例 50 巻 4 号（2018）
- ・ 泉絢也「適格合併による繰越欠損金の引継 本来の趣旨及び目的に事業の継続が含まれるか一TPR 事件を素材として一」千葉商大論叢 57 巻 3 号（2020）
- ・ 稲葉知恵子「欠損金に係る課税問題」拓殖大学経営管理研究 111 号（2018）
- ・ 今井俊哉「連結納税制度における繰越欠損金の法人間移転と課税理論一組織再編税制との比較を踏まえて一」第 29 回租税資料館奨励賞（2020）

- ・ 岩品信明「TPR 事件、ユニバーサルニュージック事件を詳解 行為計算否認規定の適用をめぐる論点」旬刊経理情報 1563 号 (2019)
- ・ 江口久展「諸外国の企業支援税制」日税研論集 66 号 (2015)
- ・ 大石篤史「組織再編税制と租税回避」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)
- ・ 大石篤史「組織再編・M&A 手法の発展と税制上の課題」金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻 企業・市場』(日本評論社、2017)
- ・ 大江晋也「特定支配株主によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用」日税研論集 59 巻 (2009)
- ・ 太田洋「組織再編を用いた M&A・企業グループ再編と課税ー現行税制の概要と課題ー」租税研究 744 号 (2011)
- ・ 太田洋「ヤフー・IDCF 事件東京地裁判決と M&A 実務への影響(下)」商事法務 2038 号 (2014)
- ・ 太田洋「関連企業間取引の税務否認を巡る近似の裁判例」金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻 企業・市場』(日本評論社、2017)
- ・ 大野貴史「TPR 事件を受けて今後どう対応するか 法人税法における組織再編成の行為計算否認規定」税務弘報 67 巻 13 号 (2019)
- ・ 大淵博義「ヤフー事件判決の功罪ー引直し課税の欠落とその後の判決等への影響ー」租税研究 843 号 (2020)
- ・ 大淵博義・太田洋「対談 これからの日本の否認規定を考える 法人税法 132 条、132 条の 2 とその運用の捉え方ーヤフー事件、IBM 事件を踏まえてー」税務弘報 64 巻 1 号 (2016)
- ・ 岡村忠生「企業結合と税法」商事法務 1841 号 (2008)
- ・ 岡村忠生「グループ法人課税制度は、なぜ必要か」税研 149 号 (2010)
- ・ 岡村忠生「法人税制における課税関係の継続についてー圧縮記帳からグループ法人税制へー」『抜本的税制改革と国際課税の課題』日本租税研究協会第 63 回租税研究大会記録 (2011)
- ・ 岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」税研 177 号 (2014)
- ・ 岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(2)」税研 179 号 (2015)
- ・ 岡村忠生「結合企業税制の意義と課題」『社会構造の変化に即した所得税制と国際課税への取組』日本租税研究協会第 70 回租税研究大会記録 (2018)
- ・ 柿原良美「組織再編成に係る行為計算の解釈・適用を巡る諸問題」税大論叢 82 号 (2015)
- ・ 片平享介「支配関係発生後に生じた欠損金額の引継ぎを、法人税法 132 条の 2 の適用により否認した事件(東京地判令和元年 6 月 27 日)」T&A マスター 811 号 (2019)

- ・ 河野惟隆「特定適格合併と「共同で事業を営むための合併」」八洲学園大学紀要 5 号 (2009)
- ・ 神田秀樹「新しい企業組織再編税制の基本的構造」商事法務 1596 号 (2001)
- ・ 北村導人「企業グループ税制等の全体像」税研 204 号 (2019)
- ・ 木村美由紀「組織再編税制における移転資産に対する支配の継続性及び株主の投資の継続性に関する一考察」税大論叢 100 号 (2020)
- ・ 木村弘之亮「繰越欠損金」別冊ジュリスト租税判例百選 (第 3 版) (1992)
- ・ 木村吉孝「合併新税制の特徴と影響について」桃山学院大学経済経営論集 44 巻 3 号 (2002)
- ・ 黒住茂雄「組織再編成に係る行為計算の否認－TPR 事件－」税務事例 52 巻 5 号 (2020)
- ・ 黒田光樹子「組織再編税制について (欠損金の取扱い)」租税研究 788 号 (2015)
- ・ 神山弘行「組織再編成と法人税法 132 条の 2」ジュリスト 1504 号 (2017)
- ・ 国際課税事例研究会「日英間のグループ税制の相違点と英国子会社の組織再編の実務」国際税務 27 巻 1 号 (2007)
- ・ 小塚真啓「組織再編税制の濫用規制のゆくえ－濫用防止ルールのは是非を中心に－」税法学 578 号 (2017)
- ・ 小塚真啓「日本版スピンオフ税制の課題」租税研究 812 号 (2017)
- ・ 小塚真啓「連結納税制度の改革を評価する」税研 211 号 (2020)
- ・ 金光明雄「連結納税制度における連結主体観」桃山学院大学環太平洋圏経営研究 7 号 (2006)
- ・ 金光明雄「企業集団税制の理論と制度 企業グループに関する基礎概念からの考察」桃山学院大学総合研究所紀要 37 巻 1 号 (2011)
- ・ 斉木秀憲「組織再編成に係る行為計算否認規定について」税大論叢 73 号 (2012)
- ・ 齋藤真哉「欠損金の繰越控除」税研 180 号 (2015)
- ・ 財務省「平成 18 年度税制改正の解説」 (2006)
- ・ 財務省「平成 19 年度税制改正の解説」 (2007)
- ・ 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」 (2010)
- ・ 財務省「平成 29 年度税制改正の解説」 (2017)
- ・ 財務省「平成 30 年度税制改正の解説」 (2018)
- ・ 財務省「令和元年度税制改正の解説」 (2019)
- ・ 財務省「令和 2 年度税制改正の解説」 (2020)
- ・ 財務省「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会 論点とりまとめ (平成 21 年 7 月)」 (2009)
- ・ 酒井克彦「危ない「グレーゾーン」過去事例から学ぶ税務訴訟 逆さ合併に同族会社等の行為計算の否認規定が適用された事例」会社法務 A2Z 120 号 (2017)

- ・ 酒井貴子「企業グループの損失について」税研 159 号（2011）
- ・ 酒井貴子「租税属性についての基礎的研究」租税研究 788 号（2015）
- ・ 酒井貴子「法人税法 132 条、132 条の 2 現規定に対する私論」税務弘報 64 巻 1 号（2016）
- ・ 酒井貴子「欠損金の移転－組織再編税制、連結納税制度－」金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻 企業・市場』（日本評論社、2017）
- ・ 酒巻俊雄「企業再編と親子会社統治機構の課題」酒巻俊雄・志村治美編『現代企業法の理論と課題－中村一彦先生古希記念』（信山社、2002）
- ・ 佐藤信祐「みなし共同事業要件の制度趣旨と包括的租税回避防止規定の適用」税務弘報 62 巻 7 号（2014）
- ・ 佐藤信祐「組織再編税制、連結納税制度およびグループ法人税制の残された課題－平成 29 年度税制改正を受けて－」ビジネス法務 17 巻 10 号（2017）
- ・ 佐藤信祐「多段階組織再編の税務上の留意点」旬刊経理情報 1516 号（2018）
- ・ 塩崎潤「納税義務の承継－被合併法人の欠損の繰越との関係－」別冊ジュリスト租税判例百選（1968）
- ・ 品川芳宣「租税回避否認判決の最近の動向と問題点－再編税制等の行為計算否認の論点を探る－」租税研究 633 号（2002）
- ・ 品川芳宣「適格合併における未処理欠損金引継ぎに対する行為計算の否認」TKC 税研情報 29 巻 1 号（2020）
- ・ 鈴木久志「租税回避行為の否認についての一考察」税大論叢 94 号（2018）
- ・ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963）
- ・ 税制調査会「平成 13 年度の税制改正に関する答申」（2000）
- ・ 税制調査会「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」（2000）
- ・ 税制調査会「連結納税制度の基本的考え方」（2001）
- ・ 高岸直樹「新設分割の方法によるいわゆる第二会社に対する法人格否認に関する一考察」税務事例 47 巻 5 号（2015）
- ・ 竹内綱敏「ヤフー事件最高裁判決（平成 28 年 2 月 29 日）の検討－法人税法 132 条と 132 条の 2 の「不当性要件」の解釈・適用とその課題－」税法学 576 号（2016）
- ・ 武田昌輔「逆さ合併を否認した判決例」JICPA ジャーナル 420 号（1990）
- ・ 武田昌輔「欠損金・損失金についての課税上の問題点」日税研論集 26 巻（1994）
- ・ 武田昌輔「合併の場合の欠損金額の引継ぎ」税研 97 号（2001）
- ・ 武田昌輔「組織再編税制」日税研論集 51 巻（2002）
- ・ 武田昌輔「合併税制」日税研論集 51 巻（2002）
- ・ 武田昌輔「被合併法人の繰越欠損金の合併法人への引継ぎ」税研 106 号（2002）

- ・ 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 巻（2009）
- ・ 田中治「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2015）
- ・ 谷口勢津夫「「租税回避」の意義と限界」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）
- ・ 谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論－租税回避アプローチと制度（権利）濫用アプローチを踏まえて－」税研 177 号（2014）
- ・ 谷口勢津夫「法人税法 132 条の 2 の不当性要件に係る制度濫用基準の適用事例」ジュリスト 1538 号（2019）
- ・ 玉國文敏「企業組織再編税制をめぐる将来的課題」武田昌輔編『企業課税の理論と課題』（税務経理協会、2007）
- ・ 手塚貴大「ドイツ企業結合税法の法構造と諸問題－機関会社制度、組織再編税制、国際的アスペクト－」森本滋編著『企業結合法の総合的研究』（商事法務、2009）
- ・ 手塚貴大「連結納税制度の導入」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）
- ・ 手塚貴大「企業結合に対する租税法の制度的対応(1) ドイツ租税法における機関会社制度と組織再編税制を素材として」広島法學 33 巻 3 号（2010）
- ・ 手塚貴大「法人組織再編取引に係る一般的否認規定による税務否認の様態」広島大学マネジメント研究 21 号（2020）
- ・ 朝長英樹「連結納税制度について（法人課税小委員会の報告）」租税研究 626 号（2001）
- ・ 朝長英樹「企業組織再編成に係る税制について」日本租税研究協会『企業組織再編成に係る税制についての講演録集』（日本租税研究協会、2001）
- ・ 朝長英樹ほか「グループ法人税制完全マニュアル」税理 53 巻 12 号（2010）
- ・ 朝長英樹・藤田耕司・仲谷栄一郎「座談会 組織再編税制を巡る否認が相次ぐ中、今明かされる『行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）の創設の経緯・目的と解釈』」T&A マスター449 号、450 号、451 号（2012）
- ・ 朝長英樹・阿部泰久・緑川正博「座談会 行為計算否認と最近の法人税税務事例」T&A マスター465 号（2012）
- ・ 朝長英樹「インタビュー 判決を契機に考える組織再編成税制の趣旨・目的」税務弘報 62 巻 7 号（2014）
- ・ 朝長英樹・中川里奈「租税回避と組織再編成～TPR 事件を題材に～」資産承継 15 号（2020）
- ・ 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刊行会編『杉原泰雄教授退官記念論文集 主権と自由の現代的課題』（勁草書房、1994）
- ・ 中里実「組織再編税制と連結納税制度」税研 198 号（2018）

- ・ 長戸貴之「組織再編成における事業の継続性と繰越欠損金の引継制限ーヤフー事件最高裁判決の射程との関係ー」論究ジュリスト 18 号 (2016)
- ・ 永守誠治「企業会計・会社法における繰越欠損金」日税研論集 59 巻 (2009)
- ・ 成道秀雄・上松公雄「欠損金に係る判決・裁決例」日税研論集 26 巻 (1994)
- ・ 成道秀雄「諸外国における欠損金の繰越、繰戻制度の解説」日税研論集 26 巻 (1994)
- ・ 成道秀雄「企業組織再編税制における欠損金の取り扱い」税研 94 号 (2000)
- ・ 成道秀雄「日米独の組織再編税制の比較」日税研論集 45 巻 (2000)
- ・ 成道秀雄「各種項目の引継ぎ」日税研論集 51 巻 (2002)
- ・ 成道秀雄「組織再編税制への影響」税研 149 号 (2010)
- ・ 成道秀雄「事例研究」税研 210 号 (2020)
- ・ 西本靖宏「スピンオフ税制の導入と課題」税研 201 号 (2018)
- ・ 西本靖宏「組織再編成に係る一般的否認規定と欠損金の引継ぎ」ジュリスト 1548 号 (2020)
- ・ 野田秀三「欠損金の繰越制度」日税研論集 26 巻 (1994)
- ・ 野田秀三「組織再編成と繰越欠損金」日税研論集 59 巻 (2009)
- ・ PwC 税理士法人「令和元年度産業経済研究委託事業（経済産業政策・第 4 次産業革命関係調査事業費（事業再編の実態等に関する調査））経済産業省委託調査報告書」（2020）
- ・ 藤井稔久「連結納税制度の問題点に対する連結実体観の適用」広島経済大学経済研究論集 34 巻 4 号 (2012)
- ・ 藤曲武美「合併による欠損金の承継ー最高裁昭和 43 年 5 月 2 日判決」税務弘報 62 巻 6 号 (2014)
- ・ 藤曲武美「『支配の継続』の考え方」税務弘報 62 巻 7 号 (2014)
- ・ 渕圭吾「未処理欠損金額の利用に関する法人税法 132 条の 2 の適用ーヤフー事件」ジュリスト臨時増刊 平成 26 年度重要判例解説 1479 号 (2015)
- ・ 古田美保「欠損金の非対称的取扱いに関する理論的検討」甲南経営研究 52 巻 3 号 (2011)
- ・ 古田美保「連結納税制度の見直しに伴う企業グループ税制における課税単位」産業経理 79 巻 4 号 (2020)
- ・ 間佐古佳紀「企業組織再編税制について（欠損金の取扱いを中心として）」租税研究 763 号 (2013)
- ・ 増井良啓「租税属性の法人間移転」法学協会雑誌 113 巻 3 号 (1996)
- ・ 増井良啓「法人税の課税単位ー持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を素材としてー」租税法研究 25 号 (1997)
- ・ 松宮信也「英国における組織再編税制の実務（上）」国際税務 22 巻 2 号 (2003)
- ・ 水野忠恒「企業の組織変更と税制」租税法研究 25 号 (1997)

- ・ 水野忠恒「政府税制調査会『平成 13 年度税制改正に関する答申』の解説」租税研究 617 号 (2001)
- ・ 水野忠恒「企業組織再編税制改正の基本的考え方」『東京大学法律プロフェッショナルセミナー 企業組織と租税法』別冊商事法務 252 号 (2002)
- ・ 水野忠恒「政府税制調査会『平成 14 年度税制改正に関する答申』の解説」租税研究 629 号 (2002)
- ・ 水野忠恒「企業のグループ化と法人組織税制」租税法研究 31 号 (2003)
- ・ 水野忠恒「東京地裁平成 26 年 3 月 18 日判決（ヤフー事件）の検討ー組織再編成と租税回避ー」国際税務 34 巻 8 号 (2014)
- ・ 宮塚久「『規定の趣旨・目的』と『形式的な適用を貫くべき場合』」税務弘報 62 巻 7 号 (2014)
- ・ 安井栄二「連結納税制度における欠損金の取扱いに関する日独比較」立命館法学 377 巻 (2018)
- ・ 安井栄二「欠損法人が有する欠損金の濫用防止規定の検討」三木義一先生古希記念論文編集委員会『現代税法と納税者の権利ー三木義一先生古希記念論文集』（法律文化社、2020）
- ・ 安田雄飛「ヤフー最高裁判決後初の法人税法 132 条の 2 に関する判断事例ー”TPR 事件判決”の問題点ー」週刊税務通信 3584 号 (2019)
- ・ 山内進・上田真二「わが国の税法における欠損金の繰越制度に関する一考察ーハイブリッド税法及び国際比較の視点からー」福岡大学商学論叢 55 巻 4 号 (2011)
- ・ 山林茂生・鈴木久志・幡野正仁「連結納税制度の見直しについて」税大論叢 89 号 (2017)
- ・ 吉川弘人「逆さ合併と合併赤字会社の繰越欠損金をめぐる諸問題」香川法学 11 巻 1 号 (1991)
- ・ 吉村政穂「『不当に減少』とその判断基準としての経済合理性」税務弘報 62 巻 7 号 (2014)
- ・ 吉村政穂「組織再編支援の税制」日税研論集 66 巻 (2015)
- ・ 吉村政穂「平成 29 年度税制改正による組織再編成への影響」税務事例研究 160 号 (2017)
- ・ 吉村政穂「自己株対価 TOB の実現と多段階再編への対応ー平成 30 年度税制改正による企業買収への影響」税務事例研究 166 号 (2018)
- ・ 吉村政穂「連結納税制度の現状と課題」税研 204 号 (2019)
- ・ 吉村政穂「最近の裁判例に見る租税回避否認規定の課題」租税研究 846 号 (2020)
- ・ 吉村政穂「繰越欠損金の引継と組織再編成に係る行為計算否認規定の適用」税務事例研究 177 号 (2020)

- ・ 渡辺徹也「法人組織変更取引と立法政策に関する一考察」碓井光明・小早川光郎・水野忠恒・中里実編『公法学の法と政策 上巻 ー金子宏先生古希祝賀』（有斐閣、2000）
- ・ 渡辺徹也「アメリカ組織再編税制における投資持分継続性原理」税法学 546 号（2001）
- ・ 渡辺徹也「企業組織再編税制ー適格要件等に関する基本原則および商法との関係を中心にー」租税法研究 31 号（2003）
- ・ 渡辺徹也「企業組織再編税制ー現行制度における課税繰延の理論的根拠および問題点等ー」租税研究 687 号（2007）
- ・ 渡辺徹也「組織再編税制における実質主義と形式主義ー課税ルールの中立性と納税者が選択したルートの問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）
- ・ 渡辺徹也「イギリスにおける企業結合税制」森本滋編著『企業結合法の総合的研究』（商事法務、2009）
- ・ 渡辺徹也「法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決〔上〕」商事法務 2112 号（2016）
- ・ 渡辺徹也「法人税法 132 条の 2 にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決〔下〕」商事法務 2113 号（2016）
- ・ 渡辺徹也「組織再編成と租税回避」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房、2017）
- ・ 渡辺徹也「法人間における資産等の移転」金子宏監修『現代租税法講座第 3 巻 企業・市場』（日本評論社、2017）
- ・ 渡辺徹也「組織再編税制に関する平成 29 年度改正ースピンオフ税制とスクイーズアウト税制を中心にー」税務事例研究 162 号（2018）
- ・ 渡辺徹也「組織再編税制の現状と課題」税研 204 号（2019）
- ・ 渡辺徹也「組織再編成に係る一般的否認規定と合併による欠損金の引継ぎ」ジュリスト臨時増刊 令和元年度重要判例解説 1544 号（2020）

組合員たる地位の譲渡にかかる課税問題

山口 達也

2021 年度 修士論文 要旨
組合員たる地位の譲渡にかかる課税問題

民法上の組合（任意組合）とは、民法に定められた契約形態（組織体）である。近年、任意組合は、様々な場面において幅広く利用されている。さらに、任意組合に類似する外国法上の組織体を利用して共同事業を展開する日本企業も多く存在する。また、法整備に伴い、広い意味で任意組合の一種である投資事業有限責任組合および有限責任事業組合が事業活動等の組織体として用いられることも多くなっている。したがって、わが国においても、今後、任意組合が共同事業の組織体として利用される事例が益々増加していく可能性がある。それに関わらず、わが国の租税法には、任意組合に係る課税の規定がほぼ欠けている状態である。このため、任意組合に係る課税実務は、基本的に、所得税基本通達や法人税基本通達等の国税庁が発遣する解釈通達に従って運用され、それらに言及がない問題については、解釈によって対処せざるを得ない現状にある。とりわけ、組合員たる地位の譲渡に関しては課税関係が不明確であり、かかる取引を行った場合、どれだけの税負担が生じるか明らかでない。これは、納税者の予測可能性を害し得る問題である。本稿は、組合員たる地位の譲渡における課税関係につき検討し、これについての立法提案を行うものである。

第 1 章では、民法における任意組合の取扱いおよびわが国の現行の組合課税制度を概観し、特に、組合員たる地位の譲渡についての課税関係が不明確である現状を確認した。わが国の組合課税において、組合員たる地位の譲渡時の課税関係については、国税庁の有権解釈でさえ示されておらず、全く明らかでない。学説上、地位の譲渡に関する議論として、①組合財産のうち個々の財産の合有持分を譲渡したものとする考え方、②組合員たる地位を独立した資産と観念し法人における株式のように取り扱う考え方、の二つの見解があるが、どちらを採るべきか依然として明らかでない。わが国の組合課税において、地位の譲渡時の課税関係は、民法の考え方を参考に、税法の解釈を導き出さざるを得ない現状にある。

第 2 章では、平成 28 年 3 月 7 日裁決と塩野義製薬事件を取り上げ、問題の所在を明らかにした。平成 28 年 3 月 7 日裁決と塩野義製薬事件では、税法上、組合員たる地位をどのように観念し、課税関係を決定するか、その解釈が示された。組合員たる地位をどのように観念するか、具体的には、組合員たる地位を独立した資産と観念するか否かは課税関係の決定に大きな影響を及ぼす。ところが、その解釈は、審判所や裁判所毎に分かれており、また、個別的解釈でしかない。これは、かかる取引を行う納税者の予測可能性を害し問題である。そこで、本稿は、組合員たる地位の譲渡に焦点を当て、かかる課税関係についてどのように考えるべきか、米国と比較し検討することを目的とした。

第 3 章では、米国のパートナーシップ課税制度を概観した。米国では、わが国の組合に相当するパートナーシップの課税制度について、集合アプローチと実体アプローチの二つのアプローチに基づき、制度設計がなされている。わが国の地位の譲渡に相当するパートナーシップ持分の譲渡に際しては、集合アプローチのもとでパートナーシップ資産の個々の持

分の譲渡と捉える考え方と、実体アプローチのもとでパートナーシップ持分という一つの資産の譲渡と捉える考え方がある。米国は、原則として実体アプローチを採りつつ、解散予定パートナーシップ条項および選択的基準価格調整条項を用いて、部分的に集合アプローチを採用し、対処を行っている。

第4章では、わが国の組合員たる地位の譲渡への課税のあり方について方向性を示した。わが国の地位の譲渡における二つの見解と、米国の持分譲渡における二つのアプローチは、基本的に類似すると考えられる。そこで、本稿では、地位の譲渡におけるわが国への立法的示唆を検討するにあたり、税法上、組合を組合員の集合と捉える考え方を米国法に倣って集合アプローチ、独立した組織体と捉える考え方を実体アプローチと呼称し、これら二つの概念を軸に、わが国に望ましい方向性を検討した。集合アプローチの立場を採り、組合財産のうち、個々の財産の合有持分を譲渡したとして、課税関係を決定することは、著しい価格算定の困難性という問題を有する。したがって、地位の譲渡に関して、このように課税関係を決定するべきではない。一方、実体アプローチの立場を採り、組合員たる地位を独立した資産と観念し、法人における株式のように取り扱うとき、地位の譲渡の課税関係は簡明化され、著しい価格算定の困難性は生じない。ところが、所得種類の転換や一時的な二重課税の問題が生じる。そこで、米国法の解散予定パートナーシップ条項および選択的基準価格調整条項に倣い、地位の譲渡に際して、組合が有する各資産の含み損益に着目し、このうちのどれだけが譲渡人または譲受人に帰属するかを決定する場面にも、個々の組合財産の譲渡と捉える考え方を採ることで、課税関係の簡明化を維持し、著しい価格算定の困難性を回避しつつ、上記二つの問題を解消することができる。

以上より、わが国の組合課税における地位の譲渡の課税関係については、組合員たる地位を独立した資産と観念し、法人における株式のように取り扱い、譲渡所得課税を行うべきである。ただし、地位の譲渡を法人の株式のように扱うとき、問題が生じうる。そこで、米国法に倣い、地位の譲渡に際して、組合が有する各資産の含み損益に着目し、このうちのどれだけが譲渡人または譲受人に帰属するかを決定する場面にも、個々の組合財産の譲渡と捉える考え方を採用すべきである。

目次

序章 はじめに.....	1
第1章 わが国の組合課税の現状.....	2
1－1 民法上の組合の取扱い.....	2
1－2 任意組合と課税.....	7
1－3 小括.....	14
第2章 組合員たる地位の譲渡と課税.....	15
2－1 平成28年3月7日裁決.....	15
2－2 塩野義製薬事件.....	16
2－3 問題の所在と本稿の目的.....	19
2－4 小括.....	20
第3章 米国.....	21
3－1 パートナースhip課税制度と check the box 規則.....	21
3－2 パートナースhip課税制度の概観.....	24
3－3 パートナースhip持分の基準価格.....	29
3－4 パートナースhip持分の譲渡.....	32
3－5 小括.....	47
第4章 今後の方向性.....	48
4－1 わが国議論と米国議論の再整理.....	48
4－2 米国法におけるアプローチの分析.....	52
4－3 望ましい方向性の示唆.....	54
終章 おわりに.....	57
参考文献.....	59

序章 はじめに

民法上の組合（任意組合）とは、民法に定められた契約形態（組織体）である。近年において、任意組合は、様々な場面において幅広く利用されている。さらに、任意組合に類似する外国法上の組織体を利用して共同事業を展開する日本企業も多く存在する。また、法整備に伴い、広い意味で任意組合の一種である投資事業有限責任組合および有限責任事業組合が、企業の事業活動や投資活動の組織体として用いられることも多くなっている。したがって、わが国においても、今後、任意組合が共同事業の組織体として利用される事例が益々増加していく可能性がある。

それにも関わらず、わが国の租税法には、任意組合に係る課税の規定がほぼ欠けている状態である。このため、任意組合に係る課税実務は、基本的に、所得税基本通達や法人税基本通達等の国税庁が発遣する解釈通達等に従って運用され、それらに言及がない問題については、解釈によって対処せざるを得ない。つまり、現行のわが国の租税法のもとでは、任意組合にかかる課税関係については、民法を参考に、合理的な解釈によって定められることとならざるを得ない状態にある。

わが国の組合課税において、とりわけ、課税関係が不明確である領域の一つとして、組合員たる地位の譲渡がある。以前は、任意組合の枠の中で、組合員たる地位の譲渡が行われることは限定的であるとされていたが、近年は、平成 29 年民法改正や外国法に基づく任意組合に類似する組織体の増加により、かかる現状が変化しつつある。組合員たる地位の譲渡の課税関係については、解釈通達等の国税庁の有権解釈さえ示されておらず、全く明らかでない。わが国の組合課税において、組合員たる地位の譲渡は特に課税関係が不明確であり、まさに、民法を参考とする解釈によって、課税関係を導き出さざるを得ない領域なのである。

組合員たる地位の譲渡およびそれと密接な関連性を有する事例として、平成 28 年 3 月 7 日裁決と塩野義製薬事件がある。双方の事例では、税法上、組合員たる地位をどのように観念し、課税関係を決定するか、その解釈が示された。ところが、審判所、裁判所毎に判断が分かれており、解釈により組合員たる地位の譲渡にかかる課税関係を決定することは困難な現状にある。これは、かかる取引を行う納税者の予測可能性を害し、問題である。

そこで本稿は、わが国の組合課税のうち地位の譲渡に焦点を当て、かかる課税関係についてどのように考えるべきか、米国と比較し検討することを目的とする。

第 1 章では、民法における任意組合の取扱いおよびわが国の現行の組合課税制度を概観し、特に、組合員たる地位の譲渡についての課税関係が不明確である現状を確認する。第 2 章では、平成 28 年 3 月 7 日裁決と塩野義製薬事件を取り上げ、問題の所在を明らかにする。第 3 章では、米国のパートナーシップ課税制度を確認する。以上の分析を踏まえて、第 4 章では、わが国の組合課税における地位の譲渡の課税関係について、どのように考えるべきか、望ましい方向性を示す。

第1章 わが国の組合課税の現状

1-1 民法上の組合の取扱い

民法上の組合（以下「任意組合」という）は、民法に定められた契約形態（組織体）である。近年においては、会社間の共同事業体（ジョイント・ベンチャー）、投資ファンド、マンション等の管理組合、従業員持株会等に幅広く利用されている¹。また、デラウェア州法上のリミテッド・パートナーシップやケイマン諸島特例有限責任パートナーシップ法に基づいて組織された有限責任パートナーシップなど、日本法の観点から見て、任意組合に類似する組織体を利用して共同事業を展開する日本企業も多く存在する²。

また、1998年には、投資事業有限責任組合契約に関する法律³（平成10年法律第90号）、2005年には、有限責任事業組合契約に関する法律（平成17年法律第40号）が、それぞれ制定された。それに伴い、広い意味で任意組合の一種である投資事業有限責任組合および有限責任事業組合が、企業の事業活動や投資活動の組織体として用いられることも多くなっている⁴。例えば、投資事業有限責任組合の総数は、2005年末には820であったものが、2015年末には2833へと3倍以上に増加し⁵、有限責任事業組合の総数も、制度が創設された2005年末にはわずか343に過ぎなかったものが、2015年末には5750にまで急増している⁶。

一方、欧米諸国では、わが国よりも遥かに広くパートナーシップが事業活動の組織体として用いられている。例えば、米国では、2013年におけるパートナーシップの米国内国歳入庁に対する納税申告の件数は、約340万件（パートナーとしての申告件数は、約2750万件）に上っている⁷。したがって、わが国においても、今後、任意組合が共同事業の組織体として利用される事例が益々増加していく可能性がある⁸。

それにもかかわらず、現在、わが国の税法上、任意組合に関する規定は、ごく僅かとなっている⁹。この点について、わが国では、任意組合等¹⁰につき組合課税（パス・スルー課税）が及ぶことや所得計算規定についての根幹は通達で定められており、損失控除制限など比較的外縁的な事柄のみが法令で定められていると指摘されている¹¹。このような、わが国の

¹ 太田洋「組合に係る課税関係についての若干の考察」金子宏＝中里実編『租税法と民法』385頁、385頁（有斐閣、2018）。

² 太田・前掲注1）385頁。

³ なお、制定当時は、「中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律」の名称となっていた。

⁴ 太田・前掲注1）385頁。

⁵ 法務省「登記統計 統計表 第31表 種類別 投資事業有限責任組合契約の登記の件数（平成10年～19年）」（2008）、法務省「登記統計 統計表 第29表 種類別 投資事業有限責任組合契約の登記の件数（平成19年～28年）」（2017）。

⁶ 法務省「登記統計 統計表 第30表 有限責任事業組合契約の登記の件数（平成17年～24年）」（2013）、法務省「登記統計 統計表 第30表 有限責任事業組合契約の登記の件数（平成19年～28年）」（2017）。

⁷ 平野嘉秋「LPS 最高裁判決と国際的タックス・シェルター」税研186号18頁、18-27頁（2016）を参照。

⁸ 太田・前掲注1）386頁。

⁹ 高橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編『新しい法人税法』61頁、89頁（有斐閣、2007）。

¹⁰ 任意組合の他に、投資事業有限責任組合および有限責任組合を含む。

¹¹ この点の指摘に関しては、高橋・前掲注9）91頁。

租税法の現状から、任意組合に係る課税実務は、基本的に、所得税基本通達（以下「所基通」という）や法人税基本通達（以下「法基通」という）等の国税庁が発遣する解釈通達に従って運用され、それらに言及がない問題については、解釈によって対処せざるを得ない状態にある¹²。

つまり、現行のわが国の租税法のもとで、任意組合にかかる課税関係については、民法を参考に、合理的な解釈によって定められることとならざるを得ず、かかる課税関係をどのように考えるべきかについては、租税法と民法とが交錯する状態となっている¹³。

そこで、本節では、任意組合にかかる課税関係を概観する上で、組合における民法の規律を確認する。

（１） 組合と組合員の関係

組合と組合員の関係について、民法の規律を確認する。

任意組合とは、組合員となる複数の者の「組合契約」によって成立する組織体である（民法 667 条 1 項）。任意組合は、民法上は、契約の一種として規定されているが、複数の組合員が共同で事業を行うための組織体として用いられることが当然の前提とされているものと解される¹⁴。そして、任意組合は、その事業を営むために、個々の組合員の固有財産と区別された一定の独立性を有する「組合財産」を保有し、組合契約の目的とされた共同事業を営むため、経済的には独立の事業体であるといえる¹⁵。これらのことから、組合は、契約的性格と団体的性格の二つの性質を有しているとされ、それらが複雑に交錯している¹⁶。学説史の一時期においては、組合の契約的性格が強調され団体的性格が軽視されていたが、現在では再び団体的性格が重視されるようになっている¹⁷。一方で、組合には、法人格は与えられていないため、法的には事業の結果（損益）が帰属するのは、あくまでも組合を構成する個々の組合員であり、組合の債権者は、組合財産の他、組合員の固有財産に対しても強制執行をかけることができる（民法 675 条 2 項）。つまり、組合員は、組合の債務について無限責任を負うこととなる¹⁸。

また、組合から組合員への損益分配の割合は、当事者が組合契約によって自由に定めることができる¹⁹（民法 674 条）。なお、当事者が、組合契約によって損益分配の割合を定めなかった場合、その割合は出資価額に応じて決定される（民法 674 条 1 項）。

このように、任意組合は、複数の組合員が共同で事業を営むために用いられる組織体であるが、その管理および運営は、組合契約を通じて全組合員の委任を受けた業務執行者（民法

¹² 太田・前掲注 1) 386 頁、高橋・前掲注 9) 89-91 頁を参照。

¹³ 太田・前掲注 1) 387 頁。

¹⁴ 太田・前掲注 1) 388 頁。

¹⁵ 金子宏「任意組合の課税関係」同『租税法理論の形成と解明 下巻』3 頁、5 頁（有斐閣、2010）。

¹⁶ 鈴木祿彌編『新版注釈民法（17）債権（8）[復刊版]』2-3 頁（有斐閣、2015）[福地俊雄執筆部分]。

¹⁷ 鈴木編・前掲注 16) 2 頁 [福地俊雄執筆部分]。

¹⁸ 金子・前掲注 15) 5 頁。

¹⁹ 鎌田薫編『新基本法コンメンタール 債権 2』300 頁（日本評論社、2020）[後藤元伸執筆部分]。

670 条 2 項) によって行われることが通常である²⁰。そして、任意組合は、個々の組合員の固有財産と区別された、一定の独立性を有する「組合財産」を保有する独立の事業主体であるため、法人格はなくとも、貸借対照表や損益計算書等の組合活動に関する管理と経理は、実務上、個々の組合員の活動とは区別された形で、組合レベルで行われる²¹。それゆえ、組合は一つの会計主体であるともいわれる²²。

(2) 組合員と組合財産の関係

組合員と組合財産との関係について、民法の規律を確認する。

第一に、民法上、組合の財産は総組合員の「共有」に属する(民法 668 条)ものとされている。ここでいう、組合財産の「共有」とは、その基礎に共同の目的のための共同関係(民法上の組合)が存在するため、これを「合有」と解すべきとされる²³。組合員は、個々の組合財産(債権を含む)に対する持分を処分しても、組合自体や第三者に対抗することができないものとされている(民法 676 条 1 項)。組合自体や第三者に対して、持分の処分を「対抗」できない以上、単に処分の効果の主張が制限されているのではなく、法的に無効であると解される²⁴。なお、共有についての一般的な規律の例外として、組合の清算前に組合財産(債権を含む)を分割することも禁止されている(民法 676 条 2 項)。

第二に、組合員の債権者による、組合員が個々の組合財産に対して有する持分の差し押さえは禁止されている²⁵(民法 677 条)。

第三に、組合は、判例上、訴訟当事者能力を有するものと解されている(最判昭和 37 年 12 月 18 日民集 16 卷 12 号 2422 頁)。

以上の帰結として、組合財産は、組合員全員の「共有」に属するものとされながらも、個々の組合員の固有財産とは区別された一定の独立性を有していると評価されている²⁶。その結果、厳密には組合そのものには権利能力がなく、不動産登記に際しては、実務上、組合名義の登記等が許されていないにも関わらず、「組合の不動産」や「組合の債権」といった、組合(個々の組合員とは区別された)そのものに帰属する財産と観念することができる²⁷。

そして、個々の組合財産は、民法上、総組合員の「共有」に属するとされているものの、組合財産が一定の独立性を有していることから制約が課されている。そこで、ここでいう「共有」とは、民法物権編にいう「共有」とは異なっており、それを区別するために、一般的には、組合の場合における「共有」(民法 668 条)は、「合有」とであると称されることが多

²⁰ 太田・前掲注 1) 388 頁。

²¹ 木村一夫『組合事業の会計・税務 [第 3 版]』15-16 頁(中央経済社、2012)。なお、詳細は、会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」132 項を参照。

²² 高橋・前掲注 9) 92 頁、金子・前掲注 15) 5-6 頁。

²³ 鎌田編・前掲注 19) 296-297 頁[後藤元伸執筆部分]、我妻榮『債権各論中巻二(民法講義 V₃)』800 頁(岩波書店、1962)。

²⁴ 鎌田編・前掲注 19) 301 頁[後藤元伸執筆部分]、我妻・前掲注 23) 804-805 頁。

²⁵ 鎌田編・前掲注 19) 301 頁[後藤元伸執筆部分]。

²⁶ 鈴木編・前掲注 16) 59 頁[品川孝次執筆部分]。

²⁷ 太田・前掲注 1) 389 頁。

い²⁸。

(3) 組合員の「持分」の意義

民法上、任意組合における組合員の「持分」とはどのように観念されるのかを確認する。

まず、民法上、「持分」とは民法 676 条 1 項²⁹に用いられる用語であるが、それに明確な定義が与えられているわけではなく、多義的概念である。例えば、組合財産に対する共有持分（個別的持分または包括的持分）のみならず、会社に対する社員権や組合員たる地位も、「持分」という言葉で議論されている³⁰。

一般に、任意組合における組合員の「持分」といった場合、①組合員たる地位そのもの、②個々の組合財産上の（合有）持分権、③組合財産を引当てとする各組合員が負う債務、④上記②と③を含んだ包括的な組合財産上の合有持分、⑤損失分担責任や出資義務、⑥利益分配請求等の基本権、⑦上記⑥から生じた支分権、⑧特定の組合債務に関する個人財産による責任の八つの意味があるとされる³¹。このうち、上記⑦の支分権として発生した請求権は、組合員の個人財産に属するものであるため、組合員であることを原因に生じるものである³²。しかし、上記⑦の支分権については、発生した後、組合員たる地位とは無関係に、譲渡その他の処分をすることができ、組合員の個人的債権者が差し押さえることも選択できる（民法 675 条 2 項）。また、上記⑧の特定の組合債務についての一定の割合額についての責任も、専ら個人財産の負担であり、発生した後は、組合員たる地位とは無関係に存在する³³。したがって、上記⑦および⑧の権利義務は、上記①から⑥とは性質を異にしており、組合員の持分に当たらないとされる。そのため、一般的には、上記①から⑥までのすべてを含んだものが「持分」と呼ばれる³⁴。ここでいう「持分」とは、その実質は、組合員の地位そのものであり、社団における社員権に対応するものであるとされている³⁵。この意味における「持分」の財産的な側面は、「包括的な組合財産上の合有持分」ということができる。他方、上記④の「包括的な組合財産上の合有持分権」といわれるものは、積極財産についてみた場合、実質的には上記②の「個別財産上の合有持分権」の集合とみることができる³⁶。

したがって、財産的な側面に焦点を合わせると、任意組合の組合員の「持分」とは、 α . 個々の組合財産上の合有持分（上記②）、 β . α の集合としての持分（上記④）、 γ . 包括的な

²⁸ 山本豊編『新注釈民法（14）』493-495 頁（有斐閣、2018）〔西内康人執筆部分〕。

²⁹ 民法 676 条とは、組合財産の共同的帰属（民法 668 条）の内容を示す規定である。1 項は持分処分の制限について、2 項は組合債権の単独行使の禁止について、3 項は分割請求の禁止について規定している。

³⁰ 山本編・前掲注 28) 495 頁〔西内康人執筆部分〕。その他に合有であると説明する文献として、鈴木編・前掲注 16) 63-67 頁〔品川孝次執筆部分〕、鎌田編・前掲注 19) 301 頁〔後藤元伸執筆部分〕、我妻・前掲注 23) 804-805 頁がある。

³¹ 我妻・前掲注 23) 816-817 頁。

³² 我妻・前掲注 23) 817 頁。

³³ 我妻・前掲注 23) 817 頁。

³⁴ 我妻・前掲注 23) 817 頁。

³⁵ 我妻・前掲注 23) 817 頁。

³⁶ 太田・前掲注 1) 391 頁。

組合財産についての抽象的持分(上記①から⑥)の三つのレベルのものがあると考えられ³⁷、前述の、三種の概念(個別的持分、包括的持分、組合員たる地位)が含まれうるとされる³⁸。もっとも、 γ は、組合員としての地位と不可分であるため、その地位に付随する様々な権利義務や責任を含む点で、純粋に財産的な権利である α および β とは質的に異なっている³⁹。

任意組合の「持分」の概念について、現在は、 α と解する説が多数であるとされ⁴⁰、平成29年改正民法に適合的な解釈であるとされている⁴¹。一方で、「持分」を、組合員たる地位と解する説、組合員たる地位に基づく権利義務の総体と解する説、組合員の有する組合契約上の自益権と解する説、組合財産の上の総持分と解する説等の複数の学説が存在し⁴²、任意組合の「持分」の意義について、その詳細は必ずしも明らかでない。

(4) 組合員たる持分の譲渡と契約上の地位移転

契約上の地位の移転(「契約引受」や「契約譲渡」ともいわれる⁴³)とは、契約当事者の一方(譲渡人)が、個々の債権債務のみならず、解除権等の形成権⁴⁴も含めた契約上の地位を第三者(譲受人)に移転する制度である⁴⁵(民法539条の2)。本条は、平成29年民法改正によって、平成29年民法改正以前は、民法に規定がなかった同制度を明文化したものである⁴⁶。契約上の地位の移転は、新しい条文ではあるが、法理論としては古くから存在する。例えば、賃貸借契約における目的不動産の移転に伴う賃貸人の地位の移転は、フランス民法制定(1804年)前から議論され、わが国の民法上も、以前からの議論を受けて、平成29年民法改正において605条の2および3に明文化されている⁴⁷。また、賃借権の譲渡(民法612条)が賃借人の地位の移転であることには、異論がない⁴⁸。このほか、契約上の地位の移転は、民法上、雇用における使用者または労働者の交替等に認められ、組合における組合員の交替(地位の譲渡)においても認められている⁴⁹。

³⁷ 太田・前掲注1) 391頁。なお、太田洋氏は、平成28年(行ウ)第395号法人税更正処分等取消請求事件(以下「塩野義製薬事件」という)に関して、東京地方裁判所に提出された、内田貴名誉教授の2017年5月25日付け鑑定意見書を参照している。

³⁸ 山本編・前掲注28) 495-497頁〔西内康人執筆部分〕。

³⁹ 太田・前掲注1) 391頁。

⁴⁰ 鈴木編・前掲注16) 138頁〔品川孝次執筆部分〕、山本編・前掲注28) 569頁〔西内康人執筆部分〕。

⁴¹ 山本編・前掲注28) 569頁〔西内康人執筆部分〕。

⁴² 鈴木編・前掲注16) 144-145頁〔品川孝次執筆部分〕。

⁴³ 潮見佳男＝今井貴『新債権総論Ⅱ』523頁(信山社、2017)。

⁴⁴ 形成権とは、権利者の一方的な意思表示によって現存の権利関係に一定の変更を生じさせる権利のことをいう。一方的な意思表示によって行使することができるため、相手方の承諾は不要であり、意思表示の結果、直ちに効果が発生する。具体例としては、解除権、取消権、予約完結権等が挙げられる。潮見佳男『民法(全)[第2版]』69頁(有斐閣、2019)、山本豊編『民法5 契約』77頁(有斐閣、2018)〔山本豊執筆部分〕参照。

⁴⁵ 鎌田編・前掲注19) 43頁〔野澤正充執筆部分〕。

⁴⁶ 鎌田編・前掲注19) 43頁〔野澤正充執筆部分〕。

⁴⁷ 鎌田編・前掲注19) 43頁〔野澤正充執筆部分〕。

⁴⁸ 鎌田編・前掲注19) 43-44頁〔野澤正充執筆部分〕。

⁴⁹ 鎌田編・前掲注19) 44頁〔野澤正充執筆部分〕。なお、新たな組合員の加入に際しては、総組合員の同意が必要となる(民法677条の2)。また、組合員の脱退に際しては、組合契約で組合の存続期間を定めなかったときまたはある組合員の終身の間組合が存続すべきことを定めたときは、各組合員は、いつでも脱

平成 29 年民法改正以前は、組合員たる地位を譲渡することによって、組合の構成員を変更することができるかどうかについては、民法上の規定が存在しなかった。しかし、組合員たる地位の譲渡による組合員の交替は、実質的には譲渡人が脱退し譲受人が加入するのと同じであり、すでに組合員の脱退と加入が認められている以上、組合員たる地位の譲渡による交替も認められるとあってよい⁵⁰との理由から、わが国の民法の解釈上は、組合契約でこれを許容するときには可能であると解されてきた⁵¹。

組合員たる地位の譲渡から生じる効果は、組合員たる地位に伴う権利義務の移転であり、当該譲渡契約によって、譲渡人は組合員たる地位を失い、譲受人は組合員となる⁵²。その結果、譲渡人の組合員たる地位に伴う基本的な権利義務は当然に譲受人に移転する⁵³。ただし、すでに譲渡人につき、具体的に発生した出資義務、利益配当請求権、損失分担義務などは、組合員の個人財産に属するものである。よって、これらの義務は、具体的に発生した後に組合員たる地位とは無関係に存続する⁵⁴。また、特定の組合債務に対する責任も、専ら個人財産の負担により負うものであり、発生後は、組合員の地位とは無関係に存続する⁵⁵。したがって、このような組合員たる地位の譲渡の以前に、すでに具体化した権利義務に関しては、債務の引受けや債権譲渡が行われない限り、譲受人に移転しない⁵⁶。また、組合財産に対する合有持分も当然に移転するため、加入、脱退の場合のように、他の組合員の持分に増減は生じない⁵⁷。

以上、本節では任意組合の取扱いについて確認した。次節では、これらの内容を踏まえ、わが国の組合課税の現状について確認する。

1-2 任意組合と課税

本稿冒頭で述べたとおり、わが国の組合課税制度に関する法令の定めはごく僅かであり、その課税関係は不明確である。任意組合に係る課税実務は、所得税基本通達や法人税基本通達等の国税庁が発遣する解釈通達等に従って運用され、それらに言及がない問題については、解釈によって対処せざるを得ない。つまり、わが国の組合課税制度は、解釈通達等の有権解釈が存在し、一定程度課税関係が明らかである領域と、それすら存在せず課税関係が特に不明確である領域に分けられる。

以上を踏まえて、本節では、わが国の組合課税の現状を確認する。

退することができる。ただし、やむを得ない事由がある場合を除き、組合に不利な時期に脱退することはできないこととなっている（民法 678 条 1 項）。

⁵⁰ 鈴木編・前掲注 16) 161 頁〔菅原菊志執筆部分〕。

⁵¹ 我妻・前掲注 23) 841 頁。

⁵² 我妻・前掲注 23) 842 頁。

⁵³ 鈴木編・前掲注 16) 161 頁〔菅原菊志執筆部分〕。

⁵⁴ 鈴木編・前掲注 16) 161 頁〔菅原菊志執筆部分〕。

⁵⁵ 鈴木編・前掲注 16) 161 頁〔菅原菊志執筆部分〕。

⁵⁶ 鈴木編・前掲注 16) 161 頁〔菅原菊志執筆部分〕、山本編・前掲注 28) 581-582 頁〔西内康人執筆部分〕。

⁵⁷ 鈴木編・前掲注 16) 161 頁〔菅原菊志執筆部分〕、我妻・前掲注 23) 842 頁。

1-2-1 組合が稼得した所得と課税

(1) 現行制度の枠組み

わが国の法人税法上、ある事業を行う組織体が法人税法上の法人に該当する場合、当該組織体が内国法人であれば、各事業年度の所得に対する法人税の納付義務を負う（法人税法 4 条 1 項、5 条）。一方、外国法人であれば、その事業を行う一定の場所の存否やその態様に応じて、国内源泉所得について法人税の納付義務を負う（法人税法 4 条 3 項、9 条 1 項）。また、当該組織体が、「人格のない社団等」に該当する場合には、法人とみなされ、法人税の納税義務を負うものとされている（法人税法 3 条。以下法人税法上の「法人」および「人格のない社団等」をあわせて「法人等」とする）。

他方、事業を行う組織体が法人等でない場合には、当該組織体は法人税の納税義務者ではなく、当該組織体が営む事業から生じた所得については、当該組織体を「透過」して、当該組織体の構成員に所得税または法人税が課される（以下「パス・スルー課税」という）と解されている⁵⁸。任意組合は、上記法人等に該当しないため⁵⁹、パス・スルー課税の対象となり、任意組合の事業から生じる所得は、その構成員である組合員に直接帰属するものとして、当該組合員の他の所得と合算した上で、所得税または法人税が課されるものと解されている⁶⁰。また、このように、任意組合の組合員が、パス・スルー課税の対象になることに関しては、組合財産が総組合員の合有に属する（民法 668 条）ことから、解釈上自然に導かれる帰結と考えるべきとされている⁶¹。

任意組合がこのようなパス・スルー課税の対象となる旨を、直接的に定める法令は存在しない。わが国の所得税法では、課税所得を計算する際に重要となる「収入金額」について、所得税法 36 条にて、「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」として規定される。また、「必要経費」については、同法 37 条にて、「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額」として規定される。そして、これらの条文に対応する解釈通達において、「組合員の組合事業に係る利益の額又は損失の額は、その年分の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する」ことが示されている（所基通 36・37 共-19 の 2）。つまり、組合が稼得した所得は組合自体に課税するのではなく組合員に対して課税する旨が、解釈通達により示されている（所基通 36・37 共-19、組合員が法人の場合については法基通 14-1-1）。例えば、法基通によると、組合事業からの利益や損失は、組合員たる法人の益金・損金の額に算入されるが⁶²、その際、稼得した利益・損失は、それが現実に分配・負担されているか否かに関わらず、分配・負担されるべき利益・損失額（法基通 14-1-1 の 2 で

⁵⁸ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』550 頁（弘文堂、2021）。

⁵⁹ 実態上、「人格なき社団等」に該当しない場合に限る。

⁶⁰ パス・スルー課税の定義に関しては、高橋・前掲注 9) 71 頁、金子・前掲注 58) 550 頁、水野忠恒『大系租税法〔第 3 版〕』414-415 頁（中央経済社、2021）を参照。

⁶¹ 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 49 号 47 頁、53 頁（1999）。

⁶² 碓井光明「共同事業と所得税の課税～任意組合課税方式の検討～」税理 25 巻 6 号 9 頁、10 頁（1982）。

は、「帰属損益額」といわれる)が算入(配賦)⁶³される(法基通 14-1-1 の 2)。また、その配賦される割合は、組合契約あるいは民法 674 条によって決定される。

1-1 (1) の通り、民法上、損益の配賦される割合は、組合員が自由に定めることができ、その定めがない場合には、出資価額に応じて定められる(民法 674 条)。その定め方に制限はなく、例えば、利益の配賦される割合と、損失の配賦される割合が異なってもよく、また、出資割合と損益配賦割合が一致する必要はない⁶⁴。それゆえ、例えば、組合契約で出資割合は 5 : 5 だが、利益の配賦割合は 9 : 1、損失の配賦割合は 7 : 3 のように定めることも可能である⁶⁵。

課税関係において、このような組合契約の特殊性がどのように取り扱われるかについては、制定法上の根拠はないものの、組合契約の内容が尊重され、契約上、定められた配賦割合に従って損益が帰属し、それに応じて課税が行われるのが原則とされている(所基通 36・37 共-19 (注 2)、法基通 14-1-1 の 2 (注 1))。

しかし、組合契約に応じて、組合員間の所得の帰属が決定する場合、問題が生じうる。

【事例 1⁶⁶】

- ・法人 A と法人 B が、共同事業を行うため、組合 AB を組成した。
- ・A は多額の欠損金を抱えており、この事業から生じる利益ではその欠損金を相殺することができないことが見込まれている。また、B は黒字法人である。
- ・組合契約において、1 年目の利益は全額 A に配賦すること、2 年目の利益は A と B で折半すること、3 年目の利益は全額 B に配賦すること、利益の分配および資本の払戻しは 3 年目の期末に行うことを定めた。

【事例 2⁶⁷】

- ・前提となる事実は【事例 1】と同様である。ただし、利益の配賦に関して、1 年目と 3 年目も 2 年目と同様に、A と B で折半して配賦することを組合契約で定めたものとする。

⁶³ 米国では、利益や損失をパートナーに所得課税の計算上割当ててことを「配賦(allocation)」といい、資本や配賦された利益の払戻として、現実には、パートナーシップから、パートナーに対して、金銭その他の資産が譲渡されることを「分配(distribution)」という。わが国では、民法において、この両者の概念の区別をしていないことから、税法上も必ずしも明確な区別がされているわけではない。しかし、通達において、「分配」額と「分配を受けるべき額」が区別されていること等から、配賦と分配がある程度意識されていると考えられる。一方で、税法全体を通じて、別個の用語で明確な区別をしているとは言い難いため、本稿では、米国税法の用語に従い、「配賦」と「分配」の用語を区別している。「配賦」と「分配」という用語の詳細については、増井・前掲注 61) 59 頁を参照。

⁶⁴ 鎌田編・前掲注 19) 296-297 頁〔後藤元伸執筆部分〕。

⁶⁵ この点について、高橋祐介氏は、組合契約ならではの「柔軟性(flexibility)」と表現している。高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』14 頁(清文社、2008)。

⁶⁶ この事例は、高橋・前掲注 65) 14-15 頁を参照し作成している。

⁶⁷ この事例は、高橋・前掲注 65) 14-15 頁を参照し作成している。

【事例 1】と【事例 2】の双方において、3 年目期末に、組合から A と B が分配を受ける利益は同様である。よって、取引の最終的な経済的効果は同じである。このとき、それぞれの事例での課税結果はどのようなになるだろうか。

【事例 1】の場合、A と B の組合契約に従って、1 年目の利益は全額 A に課税され、2 年目は A と B の双方に、3 年目は全額 B に課税されることになる。

一方、【事例 2】の場合、B に着目してみると、【事例 1】では 2 年目と 3 年目に課税されるのに対し、【事例 2】では、1 年目から 3 年目のすべての年度において課税を受ける。組合から配賦される利益の総額は【事例 1】と【事例 2】で変わらないため、【事例 1】は、【事例 2】と比べて B への課税を繰り延べる結果となり、その分だけ【事例 1】での B は、【事例 2】よりも有利である⁶⁸。

このように、組合契約による損益配賦の割合の取り決め方によって、実質的な税負担に差異が生じる。仮に、【事例 2】が合理的な取引であるとした場合、それと異なる取引である【事例 1】は、同一の経済的効果を達成しつつ、税負担を軽減するものであるため、【事例 2】を基準とする限りは、「租税回避行為」といえる可能性がある⁶⁹。つまり、組合契約に応じて、組合員間の所得の帰属を決定する現行の組合制度では、租税回避が行われる可能性がある。

このような、租税回避の可能性を踏まえて、通達は、分配割合が各組合員の出資の価額を基礎とした割合と異なる場合には、その分配割合が経済的合理性を有するものでなければならぬとしている⁷⁰（所基通 36・37 共-19 但書、法基通 14-1-2（注 1））。ただし、ここでいう経済的合理性とは何か、それを満たさない場合にはどのような調整がなされるかについては、必ずしも明らかでない。一般的に、このような租税回避行為が行われた場合、組合員間での贈与があったとして課税される可能性があることが指摘されている⁷¹。

（２） 任意組合等と租税回避

任意組合や投資事業有限責任組合、有限責任事業組合は、パス・スルー課税という、特殊な課税形式をとるが故に、航空機リース事件⁷²、船舶リース事件⁷³のような、租税回避が問

⁶⁸ なお、A に着目した場合、A は欠損金を抱えており、両方の事例において課税を受けないため、税負担の差異は生じない。

⁶⁹ 清永敬次『税法 [新装版]』42-48 頁（ミネルヴァ書房、2014）を参照。

⁷⁰ 樫田明ほか編『所得税基本通達逐条解説 [令和 3 年度版]』454-455 頁（大蔵財務協会、2021）、坂元左＝渡辺淑夫監修『逐条詳解法人税関係通達総覧』3841 の 9 頁（第一法規 1979）[最終加除：2021]。

⁷¹ 贈与課税がされることを示唆する文献として、増井・前掲注 61）83-88 頁、須田徹『米国のパートナーシップ事業形態と日本の課税問題－』237 頁（中央経済社、1994）、高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察－課税時期、所得種類、帰属を中心に－」税法学 543 号 55 頁、101 頁（2000）を参照。また、立法整備の必要性については、佐藤英明「アメリカにおける中小企業形態の多様性と税制－企業レベルでの非課税制度の可能性」税研 81 号 42 頁、47 頁（1998）において、組合形態を用いた所得の移転への対処が考えられなければならない旨が指摘されている。

⁷² 名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日判タ 1204 号 224 頁、名古屋高判 17 年 10 月 27 日税資 255 号順号 10188。

⁷³ 名古屋地判平成 17 年 12 月 21 日判タ 1270 号 248 頁、名古屋高判平成 19 年 3 月 8 日税資 257 号順号 10647、最決平成 20 年 3 月 27 日税資 258 号順号 10933（上告不受理）。

題となる取引において、しばしば用いられてきた。これらは、任意組合等を組成して、組合員から少額の出資を集め、さらに多額の借入れをして、不動産を購入し、それを貸し付けるという形式をとる⁷⁴。組合はリース料を収益とし、保有資産を減価償却して、費用として計上するが、初期に多額の減価償却費が使われることで、損失を創り出し、所得の圧縮を図ることができるのである。このような租税回避行為を防止するため⁷⁵、平成 17 年度改正で、特定組合員⁷⁶が、組合事業から生ずる不動産所得にかかる損失を控除することにつき、一定の制限が設けられた（租税特別措置法（以下「措置法」という）41 条の 4 の 2、措置法 67 条の 12 第 1 項等）。また、有限責任事業組合は、任意組合とは異なり、有限責任であるため、損失を制限する規定が存在しないことには、無制限に損失が創られ、タックス・シェルターとなり得る⁷⁷。そのため、同改正において、有限責任事業組合を対象に、組合員が計上できる組合損失の額は、調整出資金額⁷⁸の範囲内に制限することとされた（措置法 27 条の 2 第 1 項、措置法 67 条の 13 第 1 項等）。

以上のように、わが国では、組合が稼得した所得の課税について具体的に定める、所得税法または法人税法上の規定は存在しない。解釈通達において、パス・スルー課税の対象である旨が示されている。また、組合等に出資することにより生み出される損失の利用による租税回避に対処するため、個別的否認規定のみが措置法において設けられている。

1-2-2 組合への出資と課税

組合を組成するにあたり、組合員から組合への出資という過程が必然的に生じる。組合員が現金での出資を行った場合、課税は生じないが、現物出資を行った場合、譲渡所得として、その資産のキャピタル・ゲインへの課税がなされる⁷⁹。キャピタル・ゲインとは、保有資産の増加益や含み益などの資産の値上がり益をさし、課税時期は、その資産の値上がり益が資産の譲渡により顕在化し、実現した時点である⁸⁰。これについて、最高裁は、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを

⁷⁴ 稲葉陵「組合課税についての一考察—日本版 UPREIT の実現可能性を踏まえて—」第 4 回税に関する論文入選論文集 1 頁、13 頁(2008)。

⁷⁵ 平成 17 年度の税制改正に関する答申では、「今日、法人形態に限らず、多様な形態による事業・投資活動が行われるようになってきているが、こうした中で、組合事業から生じる損失を利用して節税を図る動きが顕在化している。このような租税回避行為を防止するため、適切な対応措置を講じる必要がある」と説明されている。住澤整ほか『改正税法のすべて [平成 17 年度版]』155 頁（大蔵財務協会、2005）。

⁷⁶ 特定組合員とは、組合契約（民法 667 条 1 項に規定する組合契約、投資事業有限責任組合法 3 条 1 項に規定する投資事業有限責任組合契約、および外国におけるこれらに類似する契約をいう）を締結している組合員のうち、重要な事項について執行責任を負う組合員等以外のものを指す。住澤ほか・前掲注 75) 157 頁。

⁷⁷ 稲葉・前掲注 74) 12-13 頁。

⁷⁸ 調整出資金とは、各組合員の出資金額、および現在までの組合利益の各組合員按分額の合計額のうち、配分されずに留保されている金額のことを指す（租税特別措置法施行令 18 条の 3 第 2 項）。なお、金子・前掲注 58) 241-242 頁、住澤ほか・前掲注 75) 143-144 頁、増井良啓「有限責任事業組合から生ずる損失と所得税」税務事例研究 90 号 43 頁、55-59 頁（2006）も参照。

⁷⁹ 金子・前掲注 58) 263-266 頁。

⁸⁰ 稲葉・前掲注 74) 9 頁。

機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべき」⁸¹との見解をとっている。また、所得税法 33 条は、包括的所得概念の立場に立ち、保有資産の増加益については、その資産の所有者のもとを離れるのを機会に、その保有期間中の値上がり益を所得の実現があったものとして、計算するものであるとされる⁸²。このように、わが国の税法においては、清算課税説の考え方が採用されている。

では、組合員が組合へ現物出資を行った場合、いつ含み益が実現し、どの部分の含み益が実現するのだろうか。いつ含み益が実現するのかについては、従来から出資時と捉えられている⁸³。これは、先に述べた清算課税説の考え方から、所有者のもとを離れるのを契機に、その保有期間中の値上がり益について所得の実現があったとされるためである⁸⁴。一方で、どの部分の含み益が実現するかについては、法令上の規定や通達の定めもなく、その取扱いには必ずしも明らかでない。どの部分の含み益が実現するかについては、民法に由来する二つの性質から、組合を契約的に捉えるか、団体的に捉えるかによって解釈が異なり、「一部譲渡説」と「全部譲渡説」の二つの学説が存在する。

一部譲渡説とは、出資をした資産のうち、出資者に帰属する部分以外についての資産が、他の組合員へ譲渡されたと考えるものである⁸⁵。この一部譲渡説は、税法上、民法に由来する組合の契約的性格を重視するものである⁸⁶。一方、全部譲渡説とは、組合への出資によって、組合員が取得する包括的な組合財産上の持分を一つの財産権として扱い、現物出資を組合（自己を含む全組合員）へ資産の譲渡と考えるものである⁸⁷。この全部譲渡説は、一部譲渡説とは異なり、税法上、民法に由来する団体的性格を重視するものである⁸⁸。そして、どちらの立場に立つかによって、所得計算が異なる。仮に、全部譲渡説の立場に立つと、課税上の取扱いは比較的簡素となるだろう⁸⁹。ただし、資産譲渡と同時に、自己の持分部分以外は、出資者に合有部分として帰属するため、結局のところ、出資者から離れる部分はその持分以外に他ならず、税法上、自己に帰属する部分まで譲渡所得の実現を認めることは無理であるとの説明から、これを否定する論者もいる⁹⁰。

⁸¹ 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2088 頁。

⁸² 武田昌輔編著『DHC コメントール所得税法 § 1・§ 35』2492 頁（第一法規出版、1983）〔最終加除：2021〕。

⁸³ 稲葉・前掲注 74) 9 頁。

⁸⁴ 稲葉・前掲注 74) 9 頁。

⁸⁵ 高橋・前掲注 65) 142 頁。増井良啓「組合形式の投資媒体と所得課税」日税研論集 44 号 129 頁、149 頁（2000）。

⁸⁶ 稲葉・前掲注 74) 9-11 頁。

⁸⁷ 稲葉・前掲注 74) 11 頁、岡村忠生『所得税法講義 [初版]』75 頁（成文堂、2007）。本文献は市場に流通している文献ではなく、確認することが困難な文献であり、本稿において引用している初版が最新版であるか定かではない。ただし、唯一確認することができたものが初版であったため、本稿では初版を引用している。

⁸⁸ 稲葉・前掲注 74) 9-11 頁。

⁸⁹ ただし、全部譲渡説の考え方を採用する場合、現物出資をする際の収入金額は出資資産の時価と考えられるが、そのためには、取得する持分権を出資資産の時価で評価する旨の規定が必要になると指摘されている。岡村・前掲注 87) 75 頁。

⁹⁰ 植松守雄「講義 所得税法の諸問題 第 18 回 第一 納税義務者・源泉徴収義務者（続 17）」税経通信 43 卷 3 号 58 頁、62 頁（1988）。

このような出資時の課税関係について、国税庁が、譲渡所得の課税上、出資財産のうち出資者以外の持分について譲渡があったとみる見解を示していることから⁹¹、課税実務上も一部譲渡説の立場に立ち、所得計算が行われていると考えられている⁹²。しかしながら、その根拠は明らかにされておらず、税法がどちらの解釈を採っているか明らかにされているわけではない。

1-2-3 組合員たる地位の譲渡と課税

わが国の組合課税は、法令の定めがなく、国税庁が示す有権解釈のもと、課税実務を運用せざるを得ない現状にある。それゆえ、それらの解釈が示されていない取引については、とりわけ課税関係が不明確である。わが国の組合課税のなかでも、特に課税関係が不明確である取引の一つに、組合員たる地位の譲渡（以下単に「地位の譲渡」という）がある。以前は、任意組合の枠の中で、地位の譲渡が行われることは限定的であるとされていたが⁹³、近年は、平成29年民法改正や任意組合に類似する外国法上の組織体の増加によりかかる現状が変化しつつある。

わが国の組合課税における、地位の譲渡に関する議論については、主に二つの見解が示されている。一つは、組合員たる地位を組合財産とは別個の独立した資産と観念し、法人における株式のように取り扱い課税関係を決定する考え方である⁹⁴。この場合、その譲渡による所得は、キャピタル・ゲインとして課税されると考えられる⁹⁵。

もう一つは、組合財産のうち、個々の財産の合有持分を譲渡したのものとして、課税関係を決定する考え方である⁹⁶。したがって、組合員たる地位を組合財産とは別個の独立した資産

⁹¹ 植松・前掲注90) 62頁、長谷部啓「パス・スルー課税のあり方―組合事業における組合員の課税関係とその諸問題―」税務大学校論叢56号67頁、132頁（2007）。なお、これらの文献は、国税庁「審理課情報第5号・資産税関係質疑応答事例集第6集（総集）」（1979）を引用しているが、古い文献であるため、国税庁での保管期間が過ぎており、確認することができなかった。

⁹² 武昌昌輔編著『DHC コメントール法人税法（措置法§54-§63の2）』3296-3297頁、3371-3372頁（第一法規出版、1983）[最終加除：2021]。なお、租税特別措置法（法人税関係）通達62の3(6)-1および63(6)-1では、注意書きで以下のように述べている。「土地の所有者及び建築業者等が、それぞれ土地又は建築資金を出資して建物を建築し、これの共同で譲渡してその利益をそれぞれの持分にに応じて分配する民法上の組合契約を締結している場合には、土地所有者が建築業者から取得する建物の持分及び建築業者等から取得する土地の持分は、当該建物を第三者に譲渡したときに、その持分の算定の基礎とした価額により、それぞれ譲渡及び取得があったものとした上、本文の取扱いを適用する」。この注意書きから、組合に対する資産の出資は、個々の資産の持分が交換されたもの、つまり、一部譲渡説に基づく処理がされると考えられる。

学説上、一部譲渡説を採る文献として、金子・前掲注15) 7頁、小原昇「有限責任事業組合契約制度の課税上の取扱いについて」租税研究674号5頁、14-15頁（2005）、平野嘉秋「日本版LLC・LLPと課税上の論点（15）」国際税務26巻3号80頁、81頁（2006）、成道秀雄「有限責任事業組合の税務」税務事例研究90号1頁、7頁（2006）などが挙げられる。また、全部譲渡説を採る文献としては、岡村・前掲注87) 75頁がある。

⁹³ 植松・前掲注90) 65頁。

⁹⁴ 高橋・前掲注65) 60頁、植松・前掲注90) 65頁、岡村忠生「パススルー組織体の構成員の地位の譲渡と課税」法学論叢188巻4-6号26頁、34-35頁（2021）。

⁹⁵ 植松・前掲注90) 65頁。

⁹⁶ 高橋・前掲注65) 151頁、須田・前掲注71) 244頁、植松・前掲注90) 65頁、岡村・前掲注94) 35頁。なお、高橋祐介氏は、このような、個々の組合財産に対する持分の譲渡と考える手法が一般的な見解

とは観念しないこととなる。この場合、個々の組合財産の性質に応じて所得区分を決定し、課税され则认为られる⁹⁷。

また、両者の見解は、組合という組織体の性質について、異なる見方を前提としている。前者は、組合を単なる組合員の集合ではなく、一つの団体と捉える。このようにみると、法人の株主が株式の取得価額を有することと同様に、組合員は、組合員たる地位に対する税法上の取得価額を有していると観念される⁹⁸。つまり、前者の見解は、税法上、組合という組織体の性質について、民法に由来する団体的性格を重視しているといえるだろう。他方で、後者の見解は、組合を単なる組合員の集合と捉え、組合財産は各別に組合員が有しているものとする⁹⁹。つまり、後者の見解は、前者の見解とは異なり、税法上、民法に由来する契約的性格を重視しているといえるだろう。このように、地位の譲渡にかかる課税関係をどのように考えるべきかという問題の背景には、組合という組織体の性質が関係する。

以上のように、地位の譲渡にかかる課税関係について、二つの見解があり、議論がなされているが、依然としてどのように扱うべきか明らかでない。わが国の組合課税において、地位の譲渡は特に課税関係が不明確であり、まさに民法を参考とする合理的な解釈によって定めざるを得ない領域である。

1-3 小括

本章では、民法における任意組合の取扱いおよびわが国の現行の組合課税制度を概観し、特に、組合員たる地位の譲渡についての課税関係が不明確である現状を確認した。民法上、任意組合は、団体的性格と契約的性格の二つの性質を併せ持っている。わが国の組合課税において、組合員たる地位の譲渡時の課税関係については、国税庁の有権解釈でさえ示されておらず、全く明らかでない。学説上、地位の譲渡に関する議論として、①組合財産のうち個々の財産の合有持分を譲渡したものとする考え方、②組合員たる地位を組合財産とは別個の独立した資産と観念し法人における株式のように取り扱う考え方、の二つの見解があるが、どちらを採るべきか依然として明らかでない。わが国の組合課税において、地位の譲渡時の課税関係は、まさに、民法を参考とする解釈によって導き出さざるを得ない現状にある。

次章では、組合員たる地位の譲渡における、問題の所在と本稿の目的を明らかにする。

だろうと述べている。

⁹⁷ 高橋・前掲注 65) 151 頁、須田・前掲注 71) 244 頁、植松・前掲注 90) 65 頁。

⁹⁸ 参照、岡村・前掲注 94) 34-35 頁。

⁹⁹ 参照、植松・前掲注 90) 65 頁。

第2章 組合員たる地位の譲渡と課税

わが国の組合課税において、地位の譲渡にかかる課税関係については、特に不明確であり、解釈によって導き出さざるを得ない。地位の譲渡およびそれと密接な関連性を有する事例として、平成28年3月7日裁決¹⁰⁰と塩野義製薬事件¹⁰¹がある。双方の事例では、税法上、組合員たる地位をどのように観念し、課税関係を決定するか、その解釈が示された。1-2-3で述べたとおり、組合員たる地位をどのように観念するか、具体的には、組合員たる地位を独立した資産と観念するか否かは課税関係の決定に大きな影響を及ぼす。

本章では、まず、上記二つの事例を取り扱い、地位の譲渡について、どのような解釈のもとで課税関係を導き出しているのか、その現状を概観する。そして、組合員たる地位の譲渡にかかる問題の所在を明らかにするとともに、本稿の目的を示す。

2-1 平成28年3月7日裁決

本節では、平成28年3月7日裁決（以下単に「裁決」という）について、その内容を確認する。

（1） 事実概要¹⁰²

不動産の賃貸事業を目的とする任意組合の組合員であった審査請求人（以下 X という）が、当該組合の出資持分および当該持分に係る組合員たる地位を譲渡した。X は、当該譲渡による所得は総合課税の長期譲渡所得に該当するとして所得税の確定申告をした。一方、原処分庁は、当該譲渡は当該組合の財産である土地建物等の共有持分を譲渡したものであるため、当該譲渡による所得は措置法31条1項所定の分離課税の長期譲渡所得にあたるとして、更正処分等を行った。本件は、これに対して、X がその全部の取消しを求めた事案である。主たる争点は、本件持分の譲渡による所得が分離長期譲渡所得に当たるか否かであった。

（2） 国税不服審判所の判断¹⁰³

「本件組合は任意組合であるところ、民法第668条の規定により、本件組合財産は、総組合員の共有に属し」、「本件組合の各組合員は、本件組合財産に対し、その出資価額の割合に応じて持分を有し」ている¹⁰⁴。

以上のような、「本件組合財産に対する持分は、本件組合の出資持分及び組合員たる地位

¹⁰⁰ 国税不服審判所裁決平成28年3月7日裁決事例集102集107頁。

¹⁰¹ 東京地判令和2年3月11日判タ1482号154頁、東京高判令和3年4月14日令和2年（行コ）89号。

¹⁰² 国税不服審判所裁決平成28年3月7日裁決事例集102集107頁。また、その他の参考文献として、利田明夫「租税法務学会裁決事例研究（第262回）民法上の組合の出資持分及び組合員たる地位の譲渡による所得区分〔国税不服審判所平成28.3.7裁決〕」税務弘報66巻3号156頁（2018）、森稔樹「任意組合の持分の譲渡による所得」法学セミナー増刊（新・判例解説 Watch）22号227頁（2018）を参照。

¹⁰³ 国税不服審判所裁決平成28年3月7日裁決事例集102集107頁。

¹⁰⁴ 本件は、本件組合契約において組合員の本件組合に対する出資持分が、組合員の出資額の全組合員の出資額合計に対する割合であることが定められていた。

である本件持分と不可分一体のものであるから、本件譲渡契約による本件持分の譲渡は、本件持分は表象する本件組合財産に対する持分の譲渡という性格を有するものというべきである。また、「本件持分の譲渡日である平成 24 年 7 月 31 日時点の本件組合財産は、本件土地建物等及び現預金であり、「本件土地建物等に対する X の持分は、措置法第 31 条 1 項に規定する『土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその付属設備若しくは建物』に該当する」ため、「その譲渡による所得は分離長期譲渡所得に当たる」¹⁰⁵。

なお、「本件組合の事業が本件組合財産を構成する本件土地建物等の賃貸であることから、本件組合の出資持分及び組合員たる地位自体に独自の財産的価値があるとはいえず（下線：著者）、本件持分の財産的価値はもっぱら本件組合財産に対する持分の財産価値である。したがって、「本件譲渡契約に定める譲渡代金」の金額は、「本件組合財産に対する持分の譲渡対価である」と判断した。

本件の争点は以上の通りであるが、その実質的な争点は、本件組合における本件持分の範囲および組合員たる地位自体の財産価値の有無であると理解できる¹⁰⁶。国税不服審判所は、本件組合の事業の性質から、組合員たる地位に独自の財産価値はないと解釈し、本件持分の譲渡は、本件組合財産に対する持分の譲渡であると判断した¹⁰⁷。

2-2 塩野義製薬事件

本件は、国境を越えたパートナーシップ持分の現物出資について、その適格性が争われた事案である。本件では、その前提として、パートナーとしての契約上の地位自体が財産的価値を有するか否か、が検討された。本節では、この前提の検討に焦点を当て、地裁判決と高裁判決の内容について確認する。

(1) 事実概要¹⁰⁸

内国法人である原告 A 社は、米国法人と医薬品用化合物の共同開発等を行うジョイント・

¹⁰⁵ なお、本件組合財産のうち、本件現預金に対する本件持分については、「本件現預金に対する X の持分についても、本件譲渡契約による譲渡の対象に含まれているものと認められるところ、かかる本件現預金に対する X の持分は、資産価値の増加益（キャピタル・ゲイン）を生ずべき資産ではないことから、その譲渡対価は、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することはできない」と判断した。

¹⁰⁶ 森・前掲注 102) 228 頁。

¹⁰⁷ この判断について、「任意組合の組合員としての地位および権利は、組合員財産（の価額）と密接な関連を有するのであり、持分または組合員としての地位自体が独立して財産的価値を有するものとは考えにくい」と、肯定的な見解がある。森・前掲注 102) 229-230 頁。

¹⁰⁸ 東京地判令和 2 年 3 月 11 日前掲注 101)、東京高判令和 3 年 4 月 14 日前掲注 101)。

また、他の参考文献として、岡村忠生「国際的ジョイントベンチャーと現物出資の適格性（1、2）」税研 183 号 68 頁、184 号 71 頁（2015）、岡村忠生「判批」国際税務 40 巻 6 号 38 頁（2020）、佐藤修二・浜崎祐紀・野口大資「判批」T & A master 837 号 19 頁（2020）、小塚真啓「判批」ジュリスト令和 2 年度重要判例解説 154 頁（2021）、品川芳宣「判批」T & A master 849 号 14 頁（2020）、品川芳宣「判批」税研 36 巻 4 号 90 頁（2020）、西中間浩「判批」税経通信 75 巻 10 号 177 頁（2020）、南繁樹「塩野義製薬東京地裁判決一『組合』と『価値の源泉』の観点から」租税研究 853 号 97 頁（2020）、宮本十至子「判批」法学セミナー増刊（新・判例解説 Watch）28 号 261 頁（2021）、安井栄二「判批」税務 Q&A 220 号 93 頁（2020）、吉村政徳「判批」ジュリスト 1547 号 10 頁（2020）。

ベンチャーを形成する契約を締結した。A社は、同契約に基づき、ケイマン諸島の特例有限責任パートナーシップ法（ELPS法）による特例有限責任パートナーシップである「CILP」を設立し、そのパートナーシップ持分を保有していた。その後、A社はパートナーシップ持分のすべてを英国完全子会社に対し、現物出資により移転した。本件は、A社がその現物出資を適格現物出資に該当するとして申告したところ、更正処分等を受けた事案である。本件の争点は、本件現物出資が適格現物出資に該当するか否かであり、具体的には、現物出資の対象資産が、「国内にある事業所に属する資産」に該当するか否かであった。

（２） 地方裁判所の判断¹⁰⁹

「ELPS法上、パートナーシップ持分とは、特例有限責任パートナーシップのパートナーが、パートナーシップ契約又は同法に基づき保有し又は服する、利益、資本及び議決その他の権利、恩恵又は義務に関する持分をいうとされ」る。「本件パートナーシップ契約においても、他のパートナーの同意があれば、……パートナーシップ持分につき売却、質入れ、担保権の設定その他に移転が可能であるとされ（下線：著者）」る。以上のことから、「CILPのパートナーシップ持分は譲渡可能な資産として位置づけられ」る。

そして、「本件現物出資契約においては、本件CILP持分が『本件リミテッドパートナーシップ持分』と定義され（条項1.1）、当該『本件リミテッドパートナーシップ持分』が現物出資の対象資産であるとされていた（条項2.1）のであるから、本件現物出資の対象資産は本件CILP持分であったと解するのが相当である」。

また、「CILPは、我が国の組合に類似した事業体であり、ELPS法及び本件パートナーシップ契約においても、CILPの事業用財産の共有持分……と切り離されたパートナーとしての契約上の地位のみが他に移転することは想定されていないものと解される」。

したがって、「本件現物出資の対象資産となった本件CILP持分についても、その内実は、CILPの事業財産の共有持分とLP¹¹⁰としての契約上の地位とが不可分に結合されたものと捉えなければならない」。

本件では、本件現物出資の対象資産とは何か、パートナーシップ持分の内実とは何か、が重要な論点であると理解できる。本稿では、以上のうち、パートナーシップ持分の内実とは何か、という論点に絞って検討したい。東京地方裁判所は、その前提として、本件各契約から、本件パートナーシップ持分は譲渡可能な資産であり、本件現物出資の対象資産は本件パートナーシップ持分であると解した。そして、CILPが日本法の観点からみて、組合に類似する事業体であると位置づけた。その結果、本件現物出資の対象資産となった本件パートナーシップ持分について、その内実は、パートナーシップの事業財産の共有持分とパートナーとしての契約上の地位とが不可分に結合されたものと捉えなければならない、と判断した。

¹⁰⁹ 東京地判令和2年3月11日前掲注101)。

¹¹⁰ 本件パートナーシップは、一人以上の無限責任パートナー(general partner、GP)と一人以上の有限責任パートナー(limited partner、LP)で構成される。原告A社は、LPとしての地位を有していた。

つまり、パートナーたる契約上の地位自体を税法上の資産であると解している¹¹¹。

(3) 東京高等裁判所の判断¹¹²

次に、東京高等裁判所での判断を確認する。東京高等裁判所は、パートナーとしての契約上の地位自体が財産的価値を有するか否かについて、東京地方裁判所での判断とは異なる見解を示した。以下では、その内容について確認する。

「CILP は、我が国の民法上の組合に類似した法人格のない事業体であり、我が国の租税法あるいは私法において、そのような事業体の構成員としての地位、すなわち本件パートナーシップ契約に基づいて生ずる法的地位について、あたかも株式会社において会社の事業用財産とは別個の財産として観念される株式のように、これを事業体の事業用財産とは別個の財産と捉え、事業用財産とは独立に譲渡することのできる財産として扱うことを明確に規定した法的根拠は見当たらない」。

また、ELPS 法では、「一般的にパートナーシップ持分を譲渡することができることを規定しているとは解されず（下線：著者）、パートナーシップ契約に基づくパートナーとしての契約上の地位のみが事業用財産とは独立に譲渡の対象となる趣旨と解することもできない」。

「CILP のパートナーは、本件パートナーシップ契約の内容をなす種々の合意によって、法人格のない事業体である CILP の事業用財産全体、すなわち、その事業に供される有形・無形の財産全体について、出資割合に応じた共有持分……類似の持分……を保有することとなっており、本件パートナーシップ契約における契約上の地位とは、パートナーがしたそのような合意の総体を示す概念である。したがって、「本件パートナーシップ契約における契約においては、これを CILP の事業用資産と別個の財産として観念することはできないというべきである。この意味において、本件パートナーシップ契約における契約上の地位は事業用財産と不可分に結合されたものというべきである」。

東京高等裁判所は、東京地方裁判所の判断とはうってかわり、本件契約は、一般にパートナーシップ持分を譲渡できることを規定しているとは解されないとした。その根拠の一つとして、パートナーたる地位自体をパートナーシップの事業用財産とは別個の財産と捉えそれを独立に譲渡できる財産として扱う法的根拠の欠如を指摘する。そして、本件パートナーシップ契約における契約上の地位とは、パートナーによる合意の総体を示す概念と解し、それ自体を別個の財産と観念することはできない、と判断した。つまり、パートナーたる地位自体に独自の財産価値はないと解している。

¹¹¹ 参照、宮本・前掲注 108) 263 頁、小塚・前掲注 108) 155 頁。また、小塚真啓「連結におけるインサイド・ベシスとアウトサイド・ベシス：序説」岡山大学法学会雑誌 70 巻 3-4 号 357 頁、360 頁脚注 (12) (2021) も参照。

¹¹² 東京高判令和 3 年 4 月 14 日前掲注 101)。

2-3 問題の所在と本稿の目的

本節では、問題の所在と本稿の目的を明らかにする。

2-1 および 2-2 のとおり、組合員たる地位を税法上どのように観念するかについては、審判所、裁判所毎に判断が分かれており、解釈により地位の譲渡にかかる課税関係を決定することは困難である¹¹³。さらに、審判所や各裁判所が、組合員たる地位独自の財産価値を有するか否かを判断する際、その解釈は個々の組合の性質や、個々の組合契約の内容に依存している¹¹⁴。このような、個別的解釈により課税関係を決定する場合、納税者は訴訟をしない限り、かかる取引からいくらの税負担が生じるのかを明らかにすることができない。これは、納税者の予測可能性を害し得る問題であり、何らかの立法的措置が必要である。

以上の問題を考えるに際しては、税法上、組合員たる地位をどのように観念するか、そして、税法上、組合の性質をどのように捉えるか、が重要となる。

わが国において、一括りに組合といっても、特別法上の組合などの様々な組合が存在するが、本稿では、それら全ての組合の起源にあたる民法上の組合である任意組合を念頭におき、検討を行う¹¹⁵。

次章では、米国のパートナーシップ課税制度(Subchapter K)を概観する。米国のパートナーシップ課税制度を取り上げる理由として、以下がある。わが国における組合と米国におけるパートナーシップは、類似した事業体であるとされる¹¹⁶。とりわけ、米国におけるパートナーシップの一種であるジェネラル・パートナーシップ(general partnership)は、法人形態をとらず、パートナーの契約によって成立する組織体であること¹¹⁷、全てのパートナーが無限責任を負うこと¹¹⁸、パートナー間の契約により、損益の配賦を自由に決定することができること¹¹⁹、という特徴を有しており、わが国の任意組合に相当する組織体であるといえる。また、パートナーシップ課税制度においては、パートナーシップが有する二つの性質を考慮して、制度設計が図られている。特に、パートナーシップ持分の譲渡については、この二つの性質についての検討を詳細に行うことにより、その課税関係をどのように考えるべきか、1954 年当時から数多くの議論や研究がなされた背景がある。したがって、比較法研究をするにあたり、参考になると思われる。

加えて、わが国の組合課税における地位の譲渡に関する先行研究として、高橋(2008)¹²⁰

¹¹³ 裁決と塩野義製薬事件地裁判決の相違を指摘する文献として、宮本・前掲注 108) 263 頁。

¹¹⁴ 特に、2-1 および 2-2 で記述した判旨での著者下線部分から、個別的解釈から結論を導き出していることがうかがえる。

¹¹⁵ 以下では、言及のない限り、任意組合とは民法上の組合を指す。

¹¹⁶ 平野嘉秋『パートナーシップの法務と税務』2 頁(税務研究会出版局、1994)。

¹¹⁷ Uniform Partnership Act 1997(Last Amended 2013) § 105, § 106. また、ジェネラル・パートナーシップを含む私法におけるパートナーシップ全般に関する参考文献として、UPA Revision Subcommittee of the Committee on Partnerships and Unincorporated Business Organizations, *Should the Uniform Partnership Act Be Revised?*, 43 BUS. LAW. 121 (1987)を参照。

¹¹⁸ T. ESQUIVEL OBREGON & EDWIN M. BORCHARD, *LATIN-AMERICAN COMMERCIAL LAW*, 143 (1921) (ebook-HeinOnline).

¹¹⁹ H.R. REP. No 83-1337, at 62 (1954).

¹²⁰ 高橋・前掲注 65)。

と岡村（2021）¹²¹がある。両者はいずれも米国法を参考にしており、米国法での制度や概念を用いている。したがって、これらの先行研究の詳細な分析を行うためにも、米国法を概観することは、必要不可欠である¹²²。

以上より、本稿では、わが国の組合課税のうち地位の譲渡に焦点を当て、かかる課税関係についてどのように考えるべきか、米国と比較し検討することを目的とする。なお、米国法を分析するにあたり、わが国の任意組合に相当するジェネラル・パートナーシップを念頭に置き、分析を行うこととする。

2－4 小括

本章では、平成28年3月7日裁決と塩野義製薬事件を取り上げ、問題の所在を明らかにした。平成28年3月7日裁決と塩野義製薬事件では、税法上、組合員たる地位をどのように観念し、課税関係を決定するか、その解釈が示された。組合員たる地位をどのように観念するか、具体的には、組合員たる地位を独立した資産と観念するか否かは課税関係の決定に大きな影響を及ぼす。ところが、その解釈は、審判所や裁判所毎に分かれており、また、個別的解釈でしかない。これは、かかる取引を行う納税者の予測可能性を害し、問題である。そこで、本稿は、組合員たる地位の譲渡に焦点を当て、かかる課税関係についてどのように考えるべきか、比較し検討することを目的とする。比較対象として、米国を取り上げる。

¹²¹ 岡村・前掲注94)。

¹²² なお、以上二つの先行研究の詳細な分析は、第3章で米国法を概観した後、第4章冒頭で行うこととする。

第3章 米国

本章では、米国のパートナーシップ課税制度について概観する。

まず、本章冒頭では、パートナーシップ課税制度の適用における前提として重要である **check the box** 規則について確認する。米国は、税法上、法人として扱われるかまたはパートナーシップとして扱われるかを納税者自身の選択に委ねる制度を採用している。この制度を規定しているのが、**check the box** 規則である。それゆえ、ある組織体がパートナーシップ課税制度を適用されるに至る前提として、**check the box** 規則は重要な役割を占める。

そこで、以下では、**check the box** 規則の詳細を確認し、パートナーシップ課税制度の適用に至る前提について確認したうえで、パートナーシップ課税制度と持分譲渡の課税方法について見ていく。

3-1 パートナーシップ課税制度と **check the box** 規則

(1) 導入の経緯

check the box 規則とは、パートナーシップとして課税されるか、法人として課税されるかを納税者に選択させる方式を採用することにより、**I.R.C. § 7701** に基づく企業分類基準の簡便化を目的としたものである¹²³。この方式について、実務家と内国歳入庁との間で多くの議論がなされ、実務家の多くが賛同したため、1996年5月、内国歳入庁により企業分類に関する財務省規則が提案され、1996年12月に **check the box** 規則がキントナー原則¹²⁴にとって代わった。

(2) 課税上の差異

米国では、法人として扱われるかパートナーシップとして扱われるかで課税結果に差異

¹²³ **Treas. Reg. § 301. 7701**, Notes of Decisions 9.

¹²⁴ キントナー原則とは、**Kintner v. United States**, 524F. 2d 418 (9th Cir. 1954)より導き出された、企業分類方法の原則である（1996年改正前 **Treas. Reg. § 301. 7701-2**）。具体的には、「法人類似性テスト(**four-factor corporate resemblance test**)」という①組織の継続性、②経営の集中、③構成員の有限責任性、④持分の自由譲渡性、のうち三つ以上の要素を持つ組織体を税法上法人として取り扱うことを定めた規則である。後に、各州法において、**LLC(limited liability company)**を立法化する動きが活発化した。このような動きに対応し、歳入庁も各州の **LLC** をパートナーシップとして認める判断を次々に行った。すなわち、**LLC**の組成に際し、③構成員の無限責任以外の要件である①組織の継続性、②経営の集中、④持分の自由譲渡性の三つのうち二つをはずすようにすれば、税務上パートナーシップとして取り扱われることになるものである。したがって、形式化した要件さえ整えられれば、以前は法人形式で行われるのが通常であった事業をかなりの程度パートナーシップとして課税される組織を通じて行えるようになったと言える。ところが、このことは、実質的にはパートナーシップとして取り扱われるべき団体も、注意しないと、税法上法人とされる可能性があることを意味する。したがって、技術的要件を満たし、パートナーシップとしての取扱いを確実にするために専門家の助言が必要であり、歳入庁もこの点に関する多大な労力を費さねばならない状況に陥ることとなった。以上の事柄を背景に、キントナー原則は **check the box** 規則へと取って代わった。**Kintner v. United States**, 524F. 2d 418 (9th Cir. 1954); **Henry J. Lischer Jr., *Elective Tax Classification for Qualifying Foreign and Domestic Business Entities under the Final Check-the-Box Regulations***, 51 S.M.U. L. REV. 99 (1997). また、邦語文献として、小野傑＝渡辺健樹「租税法上の法人概念と先端的金融商品及び国際課税一日米比較研究」金子宏編『国際課税の理論と実務』346頁、359-361頁（有斐閣、1997）、佐藤英明『信託と課税〔新版〕』372-374頁（弘文堂、2020）を参照。

が生じることから、納税者にとってその差異は事業計画における大きな関心事となる。具体的には、ある企業が法人として扱われる場合、その企業が稼得した所得はその企業の段階で課税され、株主に分配された配当は株主の段階でも通常所得として課税される¹²⁵。つまり、配当として分配された法人所得に対して、二重に課税されることとなる¹²⁶。対照的に、ある企業がパートナーシップとして扱われる場合、パートナーシップが稼得した所得はパートナーシップにおけるパートナー間の契約の割合に基づき、パートナーにパス・スルーされ、パートナーの段階で課税される。すなわち、パートナーシップ自体は納税義務を負わず、各パートナーにパス・スルーされ、パートナーシップの所得は、原則としてパートナー段階で所得課税される¹²⁷。パートナーシップの損失もパートナー段階で損益通算される点についても、個人的には責任を負わない法人の株主とは大きく異なる点である。なお、旧規則であるキントナー原則では、「法人類似性テスト」により企業分類が行われ、ある企業がパートナーシップとして扱われるか、法人として扱われるかが決定された。一般的には、企業は法的主体として行為を行いながらも、税法上の差異のために、パートナーシップとして課税されることを望むケースが多い¹²⁸。

(3) check the box 規則の取扱い

check the box 規則では、米国もしくはいずれかの州の法律に基づき、米国で組成された事業体を「内国事業体(domestic entity)」といい、内国事業体以外の事業体は「外国事業体(foreign entity)」として区別される(Treas. Reg. § 301. 7701-5(a))。本稿では、主に内国事業体の適用に着目し、その適用について確認する。

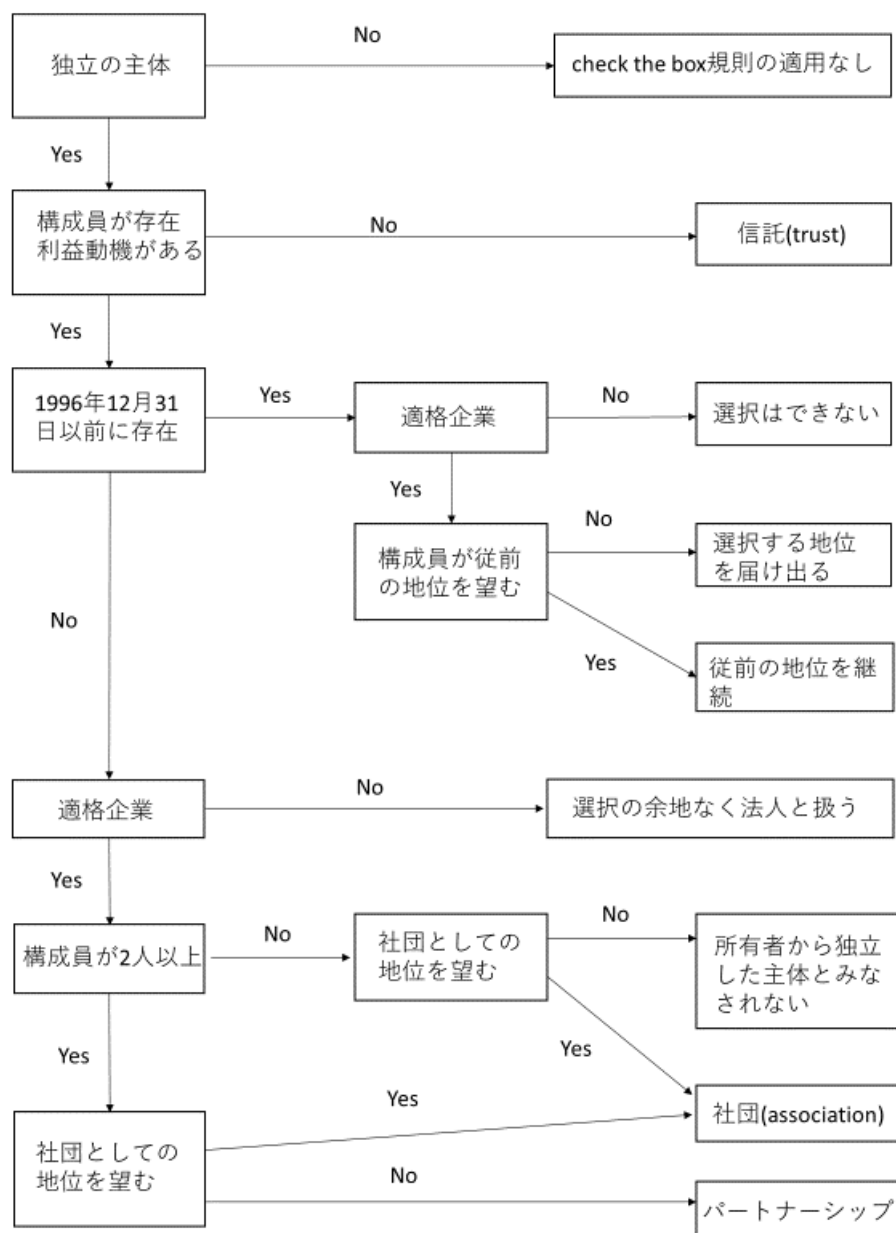
¹²⁵ BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS ¶ 90. 1 (2021) (ebook-westlaw).

¹²⁶ *Id.* ただし、一定の要件(I.R.C. § 1361(b)(1))を満たした小規模事業法人(small business corporation)は、選択により内国歳入法典 S 節に基づく規定が適用される S 法人(S corporation)となることが可能である(I.R.C. § 1361)。S 法人となる選択をした場合、原則として法人所得課税は行われず(I.R.C. § 1363(a))、パートナーシップの場合と同様に、法人段階の利益・損失は課税年度ごとに持株数を基準に各株主にパス・スルーされ、株主段階で課税されることとなる。つまり、法人所得に対する課税がない点で、普通法人(C corporation)よりも税制上有利となる。以上の規定は、実質的な経済実態がパートナーシップと同様である小規模事業法人が、税制上の不利益を被ることなく、組織形態の利点を享受することを可能にし、状況下で最も望ましい事業組織の形態の選択に連邦所得税の影響を排除すること、を目的とするものである。*Id.* ¶ 98. 1, 2.

¹²⁷ 詳細は、3-2 以下で述べる。

¹²⁸ 平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則—check the box 規則 (上)」国際税務 17 巻 11 号 10 頁、12 頁 (1997)。

【図表：1¹²⁹】



まず、check the box 規則は、独立した主体(separate entity)に適用される。そのため、check the box 規則の適用における最初の過程は、その事業体が税法上、構成員から独立した主体であるか否かとなる¹³⁰。

¹²⁹ Treas. Reg. § 301. 7701-1~5 および平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則—check the box 規則 (上、下)」国際税務 17 巻 11 号 10 頁、12 号 11 頁 (1997)、U.S.タックス研究会「米国法人税法の調べ方 (154~156) 連邦税法上、どのような基準に基づいて事業組織(business entity)の課税上の扱いが決められるのか—check the box 規則 (1) ~ (3・完)」国際商事法務 27 巻 3 号 332 頁、4 号 448 頁、5 号 584 頁 (1999) を参照し作成。

¹³⁰ Roger F. Pillow et al., *Simplified Entity Classification under the Final Check-the-Box Regulations*, 43 ANN. TAX CONF. 197, 197-198 (1997).

財務省規則上、構成員から独立した主体とされる組織(organization)の分類については、Treas. Reg. § 301. 7701-2 から 4 に定められている(Treas. Reg. § 301. 7701-1(b))。さらに、ジョイント・ベンチャーまたはその他の契約上の取決め(contractual arrangement)は、参加者が取引、事業、財務活動または投機を行い、そこから生じる利益を分配している場合には、税法上の独立した主体と認められる(Treas. Reg. § 301. 7701-1(a)(2))。対照的に、単に費用の分配または資産の共同保有(co-ownership)を行う場合は、独立の主体とはみなされない(Treas. Reg. § 301. 7701-1(a)(2))。また、財務省規則 § 1.482-7 に基づく費用分担に関する取決め(cost sharing arrangement)も税法上の独立した主体とは扱われない(Treas. Reg. § 301. 7701-1(c))。これらの事柄は、連邦税法上の問題であり、州法等の地域法(local law)には依拠しない(Treas. Reg. § 301. 7701-1(a)(1)、(3))。

次に、組織が独立した主体とみなされる場合、当該組織は「信託(trust)」または「事業主体(business entity)」のいずれかに分類される。このうち、信託は、税法上独自の定義が設けられていることから、法人またはパートナーシップとして課税されうる事業主体とは区別されている(Treas. Reg. § 301. 7701-2(a))¹³¹。さらに、事業主体とされたものは、自動的に法人として取り扱われるものと、特に選択をしなければパートナーシップとして取り扱われるものに分類される。後者は、「適格主体(eligible entity)」と呼称される(Treas. Reg. § 301. 7701-2(a))。具体的には、米国の連邦または州法上、incorporated されていると言及される主体、corporation、body corporate、body politic とされる主体、および、州法上、joint-stock company または joint-stock association とされる主体は、自動的に法人として取り扱われる(Treas. Reg. § 301. 7701-2(b)(1)、(3))。この他、保険会社や、連邦法に基づき預金保険の対象となる銀行のうち州法に基づき設立されたもの等、自動的に法人として取り扱われる事業主体がある(Treas. Reg. § 301. 7701-2(b)(4)、(5)、(6))。また、I.R.C. § 7701(a)(3)以外の特別の規定により、法人として扱われるものについても、選択の余地は認められない(Treas. Reg. § 301. 7701-2(b)(7))¹³²。

上記以外の、適格主体であるとされる組織のうち、二人以上の構成員のいるものについては、特に反対の選択をしなければ、自動的にパートナーシップとして扱われる(Treas. Reg. § 301. 7701-3(b))。

以上の納税者による選択のもと、税法上、パートナーシップとして取り扱われる組織体については、次節のパートナーシップ課税制度が適用される。

3-2 パートナーシップ課税制度の概観

3-2-1 税法上の定義と私法上のパートナーシップとの関係

米国のパートナーシップ課税制度を概観する上で、パートナーシップおよびパートナー

¹³¹ check the box 規則における信託(trust)の定義については、Treas. Reg. § 301. 7701-4 を参照。

¹³² 例えば、I.R.C. § 7704 に規定される公開取引パートナーシップ(publicly traded partnership、通常は、Master Limited Partnership(MLP)と呼称される)が挙げられる。

の定義について簡単に確認する。

わが国の任意組合がそうであるように、米国法におけるパートナーシップも私法に由来する概念である¹³³。各州では、統一州法委員全国会議が公表した統一パートナーシップ法 (Uniform Partnership Act 1997 (Last Amended 2013)) に基づき、パートナーシップに関する法律を規定し、そこで、パートナーシップの定義を設けている。統一パートナーシップ法では、「パートナーシップは、利益のための事業を共有者として行う、二人以上の者による団体 (association) である」 (Uniform Partnership Act 1997 (Last Amended 2013) § 102(11)) と定義している。

内国歳入法典 (以下「I.R.C.」という) では、パートナーシップを、「シンジケート、グループ、プール、ジョイント・ベンチャーまたは他の法人化されていない組織で、それを通じて、またはそれによって何らかの事業、財務的な操作、または投機 (venture) がなされており、かつ、本法において信託もしくは遺産または法人でないものを含む」と定義し、パートナーをパートナーシップの構成員 (member) としている (I.R.C. § 7701(a)(2))。

米国では、税法上のパートナーシップはこのような私法 (州法) 上の定義を念頭に置いていると考えられる。

3-2-2 基本的構造

(1) 税法上の二つのアプローチ

米国の連邦所得税法上、パートナーシップをどのように取り扱うかについては、大別して二つのアプローチが存在する¹³⁴。一つは、パートナーシップを課税上の独立した実体 (entity) とはみなさずに、パートナーの集合 (aggregate) として捉える見方である¹³⁵。I.R.C. § 701 は、パートナーシップが稼得した所得について、パートナーシップ自体が納税義務者でなく、パートナーシップのパートナーが個々に納税義務を負うと規定している。このように、税法上、パートナーシップを単なる構成員 (パートナー) の集合として取り扱うアプローチを集合アプローチ (aggregate approach) という¹³⁶。この場合のパートナーシップは、単なる所得の導管 (conduit) である。一方、パートナーシップは、課税上、自己の課税所得を個人納税者と同様に算定し (I.R.C. § 703)、パートナーはその算定結果を自己の申告書に反映する (I.R.C. § 702)。この際、パートナーシップの課税年度は、パートナーの課税年度とは区別され (I.R.C. § 706)、また、パートナーシップの課税所得算定上の選択も、原則としてパートナーシップが独自に行うこととなっている (I.R.C. § 706(b))。したがって、内国歳入法典上では、パートナーシップをパートナーとは独立した実体として取り扱うこともあり、

¹³³ 以下の内容に関して、佐藤・前掲注 124) 364 頁も参照。

¹³⁴ GEORGE K. YIN & KAREN C. BURKE, PARTNERSHIP TAXATION 2 (4th Ed., 2020). なお、以下の米国におけるパートナーシップ課税制度に関する先行研究として、水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー方式—アメリカ法を中心にして (パートナーシップの課税問題)」日税研論集 44 号 3 頁 (2000) も参照している。

¹³⁵ JAMES R. REPETTI ET AL., PARTNERSHIP INCOME TAXATION 2 (6th Ed., 2018).

¹³⁶ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 33.

このようなアプローチを実体アプローチ(entity approach)という¹³⁷。

米国の連邦所得税法上、事業体としてのパートナーシップの性質は簡単に定義できるものではないとされる¹³⁸。パートナーシップの形態は、部分的には独立した実体であり、部分的には（パートナーの）集合体であるとされ、二つの性質を有する事業体であるとされる¹³⁹。そして、原則的には、集合アプローチを採用しつつも、課税関係を律する上での利便性を根拠に部分的に実体アプローチが採用されている¹⁴⁰。

（２） パートナーシップの稼得した所得と課税

パートナーシップの稼得した所得は、パートナーシップ自体ではなく、パートナーに対して課税が行われる(I.R.C. §701)。パートナーシップは、いわば導管(conduit)に過ぎない¹⁴¹。パートナーは、自己の所得税を計算する際に、パートナーシップ所得のうち、自己に帰属する部分をその他の自己の所得と合算して計算するのであり、これはわが国の組合課税と同様である。さらに、パートナーシップ所得や損失は各パートナーに対して配賦されるが、この配賦の仕方は、パートナーが原則として自由に決められ、これに従って課税が行われる(I.R.C. §704(a))。パートナーが自由に所得や損失の配賦割合を決定でき、これに従って課税が行われる点も、わが国の組合課税と同様である。

パートナーシップの稼得した所得は、以下のように課税される。まず、パートナーシップは、パートナーとは独立した実体(entity)として、その課税所得を決定する(I.R.C. §703)。パートナーシップの課税年度は、パートナーの課税年度とは区別され(I.R.C. §706)、独立して申告書を提出し(I.R.C. §6031)、会計手法も独立して選択する(I.R.C. §703(b))。短期キャピタル・ゲイン/ロス、長期キャピタル・ゲイン/ロスなど所得(income)・利益(gain)・損失(loss)・控除(deduction)の項目(items)の性質は、パートナーシップ段階で決定され、その性質をパートナーが引き継ぐこととなっている¹⁴²。

各パートナーは、I.R.C. §702(a)(1)から(8)に列挙された各項目の「分配割当額(distributive share)」を、個別に自分のものとして所得計算することになる。分配割当額とは、パートナーシップ所得等のうち、あるパートナーが受け取る「計算上の」割当額のことをいう。また、パートナーシップ所得等を「計算上」割り当てることを、「パートナーシップ所得等の配賦(allocation)」という¹⁴³。つまり、所得の「分配割当額を決定する」と、所得を「配賦する」ことは同じ意味である。

列挙項目以外は、所得等を通算して、その算定結果の分配割当額が各パートナーに帰属す

¹³⁷ REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 2.

¹³⁸ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 38.

¹³⁹ *Id.*

¹⁴⁰ REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 2.

¹⁴¹ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 33.

¹⁴² *Id.* at 85.

¹⁴³ 実際に行われる「分配(distribution, I.R.C. § 731)」と、この「分配割当額(I.R.C. § 704)」とは、意味が異なる。詳細については、脚注 63 を参照。

る (I.R.C. § 702(a)(8))。パートナーは、配賦された様々な分配割当額について、たとえ実際に分配されていなくても、自己の納税申告書で申告し、課税される。

分配割当額は、原則としてパートナーシップ契約で定められる(I.R.C. § 704(a))が、パートナーシップ契約で定められていない場合、あるいはパートナーシップ契約による所得等の配賦が「実質的な経済的効果(substantial economic effect)」を欠く場合には、「パートナーシップにおけるパートナーの持分(the partner's interest in the partnership)」に従って、決定される(I.R.C. § 704(b))。

したがって、パートナーシップ契約で定められた所得等の配賦が、「実質的な経済的効果」を有する限り、いかなる所得等でも自由に配賦される¹⁴⁴。この根拠は、私法上自由に配賦ができる以上、税法でもこれを尊重し、パートナーシップ所得課税に柔軟性を認めることにある¹⁴⁵。

前述の通り、パートナーシップ所得等の配賦は、パートナーが契約により自由に定めることができ、課税もそれに従うのが原則である。しかし、それが無制限に認められるわけではない。I.R.C. § 704(b)とその財務省規則の定める一定の基準を満たさなければ、税法上パートナーが契約で定めたパートナーシップ所得等の配賦額、つまり、分配割当額は認められないこととなる。そこで、以下では、所得等の配賦額の自由な決定に関する I.R.C. § 704(b)の規制について確認する。

まず、分配割当額は、原則としてパートナーシップ契約で定められるが(I.R.C. § 704(a))、パートナーシップ契約で分配割当額が定められていない場合、あるいは、パートナーシップ契約による所得等の配賦が、「実質的な経済的効果」を欠く場合には、「パートナーシップにおけるパートナーの持分」(以下「パートナーシップ持分」という)に従って、分配割当額が決定される(I.R.C. § 704(b))。

ここで、パートナーへの自由な所得等の配賦を認めるにあたり、「実質的な経済的効果」と「パートナーシップ持分」の概念が重要となってくる。これらに関しては、I.R.C. § 704(b)財務省規則に規定されている。以下では、主に I.R.C. § 704(b)財務省規則に基づき、その内容を確認する。

財務省規則では、配賦が有効な場合として、以下三つの場合を規定している(Treas. Reg. § 1.704-1(b)(1)(i))。

- (A) その配賦が、「実質的な経済的効果」を持つ場合 (以下「実質的な経済的効果テスト」という)。
- (B) その配賦が、「パートナーシップにおけるパートナーの持分」に従っている場合 (以下「パートナーシップ持分テスト」という)。
- (C) その配賦が、「パートナーシップにおけるパートナーの持分に従っている」とみなされ

¹⁴⁴ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 85. I.R.C. § 704 に関する文献として、Brian J. O'Connor, Partnership Tax Allocation Provisions, 52 ANN. TAX CONF. 1 (2006)も参照。

¹⁴⁵ H.R. REP. No 83-1337, at 65 (1954).

る場合（以下「みなし持分テスト」という）。

パートナーの定めた配賦が、上記三つのいずれかのテストを満たせば、税法上有効な配賦と認められ、それに従い課税が行われる。一方で、そうでない場合は、パートナーシップ持分テストに従い、所得等は再配賦され、課税が行われる。

一般的に、実質的な経済的效果テストとパートナーシップ持分テストは、同一の目的を有すると解されている¹⁴⁶。その目的とは、パートナーシップ所得・損失項目をそれに対応する経済的利益あるいは負担を負ったパートナーに配賦すること（税負担を経済的利益に対応させる）である¹⁴⁷。また、両者の違いは、実質的な経済的效果テストがメカニカルで明確なものであるのに対し、パートナーシップ持分テストは抽象的で曖昧なものとなっている点である。したがって、実質的な経済的效果テストは、パートナーシップ持分テストのセーフ・ハーバー規定と考えられている¹⁴⁸。

実質的な経済的效果テストは、さらに「経済的效果テスト」と「実質性テスト」に分けられ、両者を満たさなければ、その配賦は無効とされる(Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2)(i))。経済的效果テストとは、経済的利益を受けたものに課税負担(tax burden)を、経済的負担を受けたものに課税恩恵(tax benefit)を与えることを目的とした、会計的でメカニカルなものである¹⁴⁹。一方、実質性テストとは、パートナーが自由に損益の配賦を定めることによって租税回避を図ることを防止するためのテストである¹⁵⁰。

以上のルールを適用することで、自由な所得配賦を認めるが故に生じうる租税回避について、それを防止している。

（３） パートナーシップへの出資と課税

出資(contribution)とは、パートナーシップの事業目的達成のため、パートナーがパートナーシップに資金等を出すことであり、それと引き替えにパートナーシップ持分を得る。出資するものは、金銭でも、金銭以外の資産でも、役務(service)でもよい。

資産が出資された場合、パートナーシップおよび出資したパートナーは、原則としてその含み損益の課税が繰り延べられる(nonrecognition, I.R.C. § 721(a))。したがって、パートナーシップは、出資資産の基準価格を引き継ぎ(I.R.C. § 723)、パートナーは受け取ったパートナーシップ持分を出資資産の基準価格で評価する(I.R.C. § 722)。

このように、資産のパートナーシップへの出資時に、その資産の含み損益に対する課税が繰り延べられる理由は、以下がある。一つに、パートナーシップがパートナーとは区別され

¹⁴⁶ Lawrence Lokken, *Partnership Allocation*, 41 TAX L. REV. 547, 549 (1986); Gregory J. Marich, *Substantial Economic Effect and the Value Equals Basis Conundrum*, 42 TAX L. REV. 509, 510 (1987).

¹⁴⁷ Lokken, *supra* note 146, at 549; Marich, *supra* note 146, at 510.

¹⁴⁸ Alan Gunn, *The Character of a Partner's Distributive Share Under the "Substantial Economic Effect" Regulations*, 40 TAX LAW. 121, 123 (1986); YIN & BURKE, *supra* note 134, at 114.

¹⁴⁹ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 95. なお、みなし持分テストは、前二者と異なり、税額控除のような、所得を計算する際に反映される経済的な利益や負担(economic benefit or burden)のない、課税上の項目を配賦するための規定である(Treas. Reg. § 1.704-1(b)(4)), *Id.* at 116.

¹⁵⁰ *Id.* at 101-103.

た税法上の実体ではなく、パートナーシップに対する出資は利益認識を引き起こすほどの大きな投資の変動ではないこと¹⁵¹、二つに、パートナーシップに対する出資に課税を行うと、そのような出資が阻害される(capital lock-in)ことになるが、このような阻害要因を排除し、より資産を生産的に利用できるパートナーシップへの資産移転を促進することにある¹⁵²、といわれている。

役務の出資と引き替えに、パートナーが受け取った持分は、原則的に報酬(compensation for service)として総所得(gross income、I.R.C. § 61(a))に算入される(Treas. Reg. § 1.721-1(b)(1))。

(4) パートナーシップの分配と課税

分配(distribution)とは、資本や配賦された利益の払い戻しとして、パートナーシップからパートナーに対して、現実に、金銭や資産が譲渡されることである¹⁵³。

分配が行われた場合、パートナーシップおよび分配を受けたパートナーは、通常、課税されない(I.R.C. § 731(a))。ただし、金銭の分配を受け、それが、分配直前のパートナーシップ持分の基準価格を超過する場合には、その超過額は、利益として課税される(I.R.C. § 731(a)(1))。さらに、パートナーシップ持分を清算(liquidation)する場合、パートナーシップ持分の基準価格が、分配金銭額、未実現未収金(unrealized receivables、I.R.C. § 751(c))、および棚卸資産項目(inventory、I.R.C. § 751)の分配を受けたパートナーに対する調整基準価格(adjusted basis)の合計額を超えており、かつ、清算時に分配金銭額と未実現未収金以外の資産が分配されなかった場合には、当該超過額について損失を認識する(I.R.C. § 731(a)(2))。また、分配時に認識された損益は、原則として資本的資産(capital asset)から生ずる損益(キャピタル・ゲイン/ロス)とされる(I.R.C. § 731(a)、I.R.C. § 741、I.R.C. § 751(b))。

3-3 パートナーシップ持分の基準価格

本節では、パートナーシップ持分の基準価格についての検討を行う。パートナーシップ持分とは、法人の場合の株式に対応する概念であり¹⁵⁴、組合でいえば、組合員たる地位ないし組合の包括的財産に対する合有持分権のことである¹⁵⁵。パートナーシップ持分の基準価格とは、そのような一つの資産たるパートナーシップ持分に対してつけられた基準価格のことであり、わが国の組合課税の文脈でいえば、あたかも組合員たる地位に一つの帳簿価額がつけられたようなものである¹⁵⁶。

パートナーシップ持分の基準価格を検討することは、以下の二つの理由がある。

¹⁵¹ Daniel N. Shaviro, *An Effect Analysis of Recognition Rules Under the Federal Income Tax*, 48 TAX L. REV. 1, 18-19, (1992).

¹⁵² *Id.* at 49-50.

¹⁵³ 増井・前掲注 61) 59 頁。

¹⁵⁴ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 55.

¹⁵⁵ 高橋・前掲注 65) 60 頁。

¹⁵⁶ 高橋・前掲注 65) 60 頁。

まず、パートナーシップ持分に基準価格をつけることにより、持分が譲渡されたとき、あるいはパートナーシップからの分配が行われたときの損益計算が簡便になるとされる¹⁵⁷。したがって、持分譲渡の検討する際の基礎として、パートナーシップ持分の基準価格がどのようなものか、また、どのように算定されるのかを把握する必要がある。

次に、パートナーシップの負担した損失は、前節で説明した「実質的な経済的効果テスト」のもとで各パートナーに帰属し、そこでそのパートナーのその他の所得から控除されることとなっている。ただし、これには例外があり、各パートナーに配賦されたパートナーシップ損失は、そのパートナーのパートナーシップ持分の基準価格の範囲内でしか控除できない。つまりパートナーシップ持分の基準価格は、損失控除制限機能を果たしている¹⁵⁸。

本節では、以上二つの理由のうち、特に前者に着目し、検討する。

(1) パートナーシップ持分の基準価格とパートナーシップ持分の譲渡

内国歳入法典上、パートナーシップ持分については定義されているわけではなく、定かではない。一般に、内国歳入法典上では、「ほとんどの課税目的上、パートナーはパートナーシップ資産に対し直接の持分を有しているとみなされず、パートナーシップの資本、利益(profit)、利得(gain)、および損失の配分にあずかる権利を表象し、かつ独立の資産たる、パートナーシップ持分を有すると考えられている」とされる¹⁵⁹。いうなれば、パートナーシップ持分とは、会社における株式(stock)に対応した概念である¹⁶⁰。

パートナーシップ持分は、パートナーがパートナーシップの有する個々の資産に対し直接有する持分とは区別されており、原則として、内国歳入法典上は、これを一つの資本的資産として取り扱う(I.R.C. § 741)。したがって、パートナーとしての地位たる持分の譲渡は、パートナーシップの保有する個々の資産に対する持分が譲渡されたものとは取り扱われずに、パートナーの地位たる一つの資産が譲渡されたものとみなされる(例外として、I.R.C. § 743(a)、§ 751(a)がある)。

パートナーシップ持分の基準価格とは、このような一つの資産たるパートナーシップ持分につけられた基準価格である。一般に、あるパートナーの持分の基準価格をアウトサイド・ベシス(outside basis)といい、あるパートナーのパートナーシップ資産の基準価格をインサイド・ベシス(inside basis)という¹⁶¹。

¹⁵⁷ WILLIAM S. MCKEE ET AL., *FEDERAL TAXATION OF PARTNERSHIPS AND PARTNERS* ¶ 06 .01 (4th Ed. 2007 & Supp. 2007); See YIN & BURKE, *supra* note 134, at 210.

¹⁵⁸ REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 37-38. このことを踏まえて、わが国の組合課税においても、「経済的に、かつ実質的に負担することのないものまで損失として認識することは認められるべきではない」として、パートナーシップ持分の基準価格を参考として損失の控除限度額を規制すべきであるという見解もある。平野嘉秋「パートナーシップ税制の法的構造に関する一考察—日米比較を中心として—」税務大学校論叢 23 号 1 頁、256 頁 (1993)。

¹⁵⁹ Jerold A. Friedland, *Determining a Partner's Share of Partnership Liabilities under I.R.C. Section 752*, 7 B.U.J. TAX LAW 1, 3 (1989).

¹⁶⁰ MCKEE ET AL., *supra* note 157, ¶ 06 .01; YIN & BURKE, *supra* note 134, at 55.

¹⁶¹ MCKEE ET AL., *supra* note 157, ¶ 06 .01; REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 37-38; Martin J. McMahon Jr., *Optional Partnership Inside Basis Adjustments*, 52 BULL. SEC. TAX'N 35, 35 (1998).

(2) パートナースHIP持分の基準価格の算定方法

パートナースHIP持分は、以下の場面で取得され、各々における基準価格の算定方法は、以下のようになっている。

まず、出資により持分を取得した場合は、出資金額の額、および（金銭以外の）資産の出資時の出資パートナーにおける調整基準価格の合計額である(I.R.C. § 722)。

それ以外の方法で持分を取得した場合（持分を譲り受けた場合）は、I.R.C. § 1011 以下の規定により決定される(I.R.C. § 742)、すなわち、原則として、売買により取得した場合は、その取得価額(cost)(I.R.C. § 1012)、相続の場合には、被相続人の死亡日の時価(I.R.C. § 1014(a))、贈与の場合は贈与者の基準価格を引き継ぐ(I.R.C. § 1015(a))。

そして、パートナースHIP持分の基準価格には、次の二つの特徴がある。

- ① パートナースHIP持分の基準価格は、株式の基準価格と異なり、パートナースHIP所得等の配賦により修正される(I.R.C. § 705(a))。
- ② パートナースHIP持分の基準価格には、実際にパートナーが出資した金銭・資産のみならず、パートナースHIPの負債のうち、当該パートナーに配賦された「負債割当額(partner's share of the partnership liabilities)」が算入される(I.R.C. § 752(a), (b))。

以上を踏まえて、パートナーが取得した基準価格は、以下のように増減され、修正を受ける。

まず、パートナースHIP所得の当該課税年度およびそれ以前の年度の分配割当額だけ、基準価格は増加する(I.R.C. § 705(a)(1))。さらに、パートナーが追加出資を行えば、その金銭の額および出資資産の出資パートナーにおける調整基準価格だけ増加する(Treas. Reg. § 1.705-1(a)(2))。

次に、パートナースHIP損失の当該課税年度およびそれ以前の年度の分配割当額だけ、基準価格は減少する(I.R.C. § 705(a)(2))。さらに、そのパートナーに分配された金銭の額あるいは資産の基準価格だけ減少する。ただし、基準価格はゼロ未満にはならない。なお、基準価格を超過する金銭が分配された場合、分配受領パートナーは当該超過額を原則としてキャピタル・ゲインとして認識する(I.R.C. § 731(a), § 741)。

以上の持分の基準価格の変動は、パートナースHIPが導管(conduit)であることに鑑み、パートナー段階での二重課税・二重控除を防止するために必要な措置である¹⁶²。例えば、パートナースHIPが得た所得は、パートナー段階で、その分配割当額に対して課税が行われる。しかし、ここで持分の基準価格が増加しなければ、パートナースHIP持分を売却・清算等した場合、同一の経済的利益に対して再びパートナー段階で課税が行われることになる。また、パートナースHIP損失および控除の分配割当額についても、持分基準価格が減少することにより、二重控除が行われることを防止している¹⁶³。

なお、I.R.C. § 705(a)は、持分の基準価格がゼロ未満になることを認めていないが、これ

¹⁶² MCKEE ET AL., *supra* note 157, ¶ 06.02 [1].

¹⁶³ *Id.* ¶ 06.02 [3].

に対応して、I.R.C. § 704(d)は、パートナーシップ課税年度末の調整基準価格を超過する損失の控除を認めていない。I.R.C. § 704(d)の目的は、損失控除に対応する持分の基準価格の減少がなければ、持分の売却等で認識される利益が不当に減少することになるため、これを防止するものである¹⁶⁴。

次に、パートナーシップ負債と基準価格の関係を確認する。あるパートナーのパートナーシップ負債割当額が増加した場合、あるいはパートナーがパートナーシップ負債の引受(assumption)を行ったため、そのパートナーの個人的債務が増加した場合は、それらの増加をそのパートナーからのパートナーシップに対する金銭の出資として取り扱う(I.R.C. § 752(a))。一方で、あるパートナーのパートナーシップ負債割当額が減少した場合、あるいはパートナーシップがパートナーの個人的債務の引受を行ったため、そのパートナーの個人的債務が減少した場合は、それらの減少をパートナーシップからそのパートナーに対する金銭の分配として取り扱う(I.R.C. § 752(a))。この規定により、持分の基準価格には、パートナーシップ負債のそのパートナーに対する負債割当額が算入されることになる。そして、負債割当額は、損失の控除制限規定(I.R.C. § 704 (d))と連動して、損失の控除額を直接左右する。パートナーシップのすべての負債は、いずれかのパートナーに対して配賦されるため、一般に、以下のように表すことができる¹⁶⁵。

持分の基準価格の総額 (アウトサイド・ベイス総額)

＝パートナーシップ資産の基準価格の総額 (インサイド・ベイス総額)

3-4 パートナーシップ持分の譲渡

内国歳入法典において、集合アプローチと実体アプローチの対立が生ずる領域として、パートナーシップ持分の譲渡が挙げられ、その課税上の取扱いは、その対立に従い、二通り考えられる¹⁶⁶。一つは実体アプローチに従った考え方である。パートナーシップがパートナーとは独立の実体であり、パートナーはパートナーシップに対して、パートナーシップ持分を有するのみで、パートナーシップの保有資産を直接に保有しているわけではないため、パートナーシップ持分の譲渡は、法人の株式の場合と同様に、パートナーシップ持分という一つの資産の譲渡と捉えるものである¹⁶⁷。もう一つの考え方は、集合アプローチに従った考え方である。パートナーシップはパートナーの集合であり、パートナーシップ資産もパートナーが直接に保持しているものと考えられるため、パートナーシップ持分の譲渡とは実際にはパートナーシップ資産の個々の持分の譲渡であると捉えるものである¹⁶⁸。この場合、譲渡されたものは、パートナーシップ資産に対する直接の持分である¹⁶⁹。内国歳入法典は、原則として、パートナーシップ持分の譲渡を実体アプローチに従って取り扱いつつも、集合

¹⁶⁴ *Id.* ¶ 06.02 [4].

¹⁶⁵ *See Id.* ¶ 06.01.

¹⁶⁶ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 209.

¹⁶⁷ *Id.*

¹⁶⁸ *Id.*

¹⁶⁹ *Id.* 高橋・前掲注 65) 151 頁。

アプローチの要素を取り入れてこれを修正している¹⁷⁰。

3-4-1 現行制度

(1) 原則—実体アプローチ

パートナーシップ課税制度は、一般に、パートナーシップ持分の譲渡課税について実体アプローチを採用している¹⁷¹。譲渡された持分は独立した資本的資産(capital asset)として取り扱われ、それはパートナーシップが保有する資産とは別個のものと取り扱われる¹⁷²。したがって、損益の金額、基準価格および保有期間の決定の際に適用される各条文は、パートナーシップの保有する資産に対する共有持分ではなく、譲渡されたパートナーシップ持分自体を対象に適用される¹⁷³。

ア. 持分譲渡人の取扱い

持分を売却または交換した場合、その持分の売却/交換から生じた損益は、I.R.C. § 751 の適用される場合を除き、資本的資産の売却または交換から生じたものと取り扱われる(I.R.C. § 741, Treas. Reg. § 1.741-1(a))。したがって、原則として、持分を売却したときには、パートナーシップが有する資産の種類が何かにかかわらず、その損益は全額キャピタル・ゲイン/ロスとして取り扱われる。その結果、損益の計算は、I.R.C. § 1001 以下の資産処分時の損益決定に関する規定が適用される。

(ア) パートナーシップ持分売却時に、売却者が実現した金額は、持分と引き替えに受け取った金銭およびその他の資産の時価の合計額(I.R.C. § 1001(b))と、売却パートナーのパートナーシップ負債割当額(partner's share of the partnership, I.R.C. § 752(d))となる。

(イ) 売却者のパートナーシップ持分の調整基準価格は、I.R.C. § 705 で決定される。

(ウ) パートナーシップ持分の保有期間は、パートナーシップ資産の保有期間を参考とせず、売却者が持分を保有していた期間による。

イ. 持分譲受人の取扱い

I.R.C. § 742 は、パートナーシップ持分の譲受人の取得基準価格(original basis)が、他の資産の取得に適用されるルールによって決定されることを規定している。したがって、パートナーシップ持分が取得されたときには、譲受人の取得基準価格は、I.R.C. § 1012 により、その原価として取り扱われる。この取得基準価格には、譲受人のパートナーシップ負債割当額が加算される(I.R.C. § 752(d))。また、相続によって取得した場合には、原則として死亡日の持分の時価(I.R.C. § 1014(a)、パートナーシップ負債割当額も基準価格に算入される(Treas. Reg. § 1.742-1)。贈与によって取得した場合は、原則として贈与者の基準価格を引

¹⁷⁰ See YIN & BURKE, *supra* note 134, at 210, 212-213.

¹⁷¹ *Id.* at 210.

¹⁷² Friedland, *supra* note 159, at 3.

¹⁷³ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 210.

き継ぐ (I.R.C. § 1015(a))。

以上のように、パートナーシップ持分の譲渡に関しては、原則として実体アプローチが採用されている。一方で、単に実体アプローチを用いるとき、課税上の問題が生じうる。そこで、現行制度のもとでは、実体アプローチに加えて一部集合アプローチを加味し、それらの問題を解消している。以下では、実体アプローチのみを採用することで、どのような問題が生じうるのか、集合アプローチを用いることで、それらをどのように解消しているのかを確認する。

(2) 解散予定パートナーシップ(the collapsible partnership)条項 : I.R.C. § 751(a)

解散予定パートナーシップ条項は、譲渡人に対して、強制的に適用される集合アプローチによる修正である。

前述のように、パートナーシップ持分は原則として資本的資産(capital asset)と分類される。その結果、資本的資産の売却または交換からの損益は、キャピタル・ゲインあるいはロスと分類され(I.R.C. § 1222)、他の所得、すなわち通常所得(ordinary income、I.R.C. § 64)あるいは通常損失(ordinary loss、I.R.C. § 65)とは別個の取扱いを受ける。キャピタル・ゲインは、一般に通常所得（個人については最高 37%¹⁷⁴、I.R.C. § 1(c)）よりも低い税率（最高 20%、I.R.C. § 1(h)）で課税される。そのため、通常所得を生む資産をパートナーシップに保有させ、パートナーシップ持分を売却することによって、実質的には通常所得を生む資産を売却したにもかかわらず（具体的には、パートナーが直接資産を売却したならば売却益は通常所得となるもの）、資本的資産の売却ということで、売却益について有利なキャピタル・ゲインとして取扱いを受けることができる¹⁷⁵。

このような、パートナーシップ持分を利用した通常所得からキャピタル・ゲインへの転換を防止するため、1954 年内国歳入法典において、§ 751(a)が制定された¹⁷⁶。その内容は、以下のようなものである。

譲渡人であるパートナーが、パートナーシップ持分の全部あるいは一部と引き替えに受け取った金銭の額あるいは資産の時価で、(X)パートナーシップの未実現未収金(unrealized receivables)または(Y)パートナーシップの棚卸資産項目(inventory items)に帰属するものは、資本的資産以外の資産の売却または交換からの実現額(amount realized)と捉えるとい

¹⁷⁴ 単身者の場合。

¹⁷⁵ つまり、通常所得からキャピタル・ゲインへの転換(conversion)が誘発される。高橋・前掲注 65) 158 頁。

¹⁷⁶ 本条項の目的は、パートナーシップのメンバーが、棚卸資産や未実現未収金に起因する潜在的な経常利益をパートナーシップ持分の売却によりキャピタル・ゲインに転換して納税額を減少させることを防止することであるとされる (I.R.C. § 751, Notes of Decisions 1)。本稿では、本条項を The collapsible partnership rules としているが、fragmentation rules と呼ばれることもある。Alan R. Bromberg, *Taxable Income without Gain on the Sale of a Deceased Partner's Interest: Code, Common Law, and Community Property*, 13 Sw. L.J. 343, 347 (1959)。

うものである¹⁷⁷。以下では、この条文の内容について確認する。また、パートナーシップの未実現未収金と棚卸資産項目をまとめて「§ 751 資産」¹⁷⁸(Treas. Reg. § 1.751-1(e))とする。

まず、I.R.C. § 751 の適用を分析する上で重要となる § 751 資産について確認する。

未実現未収金(unrealized receivable)とは、パートナーシップが使用する会計方法により、以前に総所得に算入されていないもので、以下に対する支払/受取の契約上その他の権利のことをいう(I.R.C. § 751(c)、Treas. Reg. § 1.751-1(c)(1))。

(A)引き渡されたもしくは引き渡される予定の財物であり、その収入金額が、非資本的資産の売却/交換による支払いとして扱われるもの、または、

(B)提供されたもしくは提供される予定のサービス。

財物に対する支払/受取の権利からは、資本的資産の売却/交換からの収入金額が除外される。資本的資産は、その保有期間にかかわらず、この条項の適用を受けない。したがって、この条項により、短期キャピタル・ゲインの長期キャピタル・ゲインへの転換が妨げられることはないとする¹⁷⁹。

また、棚卸資産項目(inventory items)とは、I.R.C. § 751(d)に定められており、以下の三つに分類される。

(a)I.R.C. § 1221(1)に規定される在荷(stock in trade)、棚卸資産およびパートナーシップがその商取引または事業の通常の過程において主に顧客に販売するために保有する資産。

(b)その他のパートナーシップの資産で、パートナーシップが売却または交換した場合に、資本資産以外の資産とみなされ、かつ I.R.C. § 1231 に規定されている資産以外のもの。

(c)パートナーシップが保有するその他の資産で、売却側または分配側のパートナーが保有していれば、(a)または(b)に規定された資産と考えられるもの。

(a)は、典型的な棚卸資産である。(b)については、範囲が広く、前述の未実現未収金も範囲に含まれる(Treas. Reg. § 1.751-1(d)(2)(ii))。(c)は、販売者がパートナーシップを使用して

¹⁷⁷ 一般的に、未実現未収金(unrealized receivables)と棚卸資産項目(inventory items)を合わせて「Hot Assets」という。

¹⁷⁸ 「§ 751 資産」という呼称は、REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 187 も参照。

¹⁷⁹ See MCKEE ET AL., *supra* note 157, ¶ 17.03 [2]. さらに、「§ 1231 資産」の取り扱いが問題となる(REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 201)。§ 1231 資産とは、I.R.C. § 1231 により、処分から生じた利益について優遇扱いを受けることができる事業用資産のことをいう(I.R.C. § 1231、具体的には、1 年超保有される、取引または事業において使用されている減価償却資産または不動産のことである (I.R.C. § 1231(b)(1)、伊藤公哉『アメリカ連邦税法：所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで [第 8 版]』148 頁 (中央経済社、2021) も合わせて参照)。§ 1231 資産の売却/交換からの利益 (損失) は § 1231 利益 (損失) といわれる。その課税年度の § 1231 利益合計額が § 1231 損失の合計額を上回っていれば、超過分の利益はすべて長期キャピタル・ゲインと分類され、下回っていれば、すべて通常損失と分類される(I.R.C. § 1231(a))。§ 1231 利益は、まずパートナーシップ段階で純額計算され(I.R.C. § 702(a)(3))、その純額がさらにパートナーに帰属し、パートナー段階でそのパートナーの他の § 1231 資産との間で純額計算される。よって、通常、パートナーシップ段階での他の取引およびパートナー段階での他の取引が、§ 1231 資産が通常所得を生じさせるか、キャピタル・ゲインを生じさせるに影響を及ぼす。しかし、未実現収益がパートナーシップ段階で決定されること、§ 1231 損失は損失所得であり、純額としての通常所得がキャピタル・ゲインに転換されることはないため、§ 1231 資産は I.R.C. § 751 の適用から除かれるとされている(See MCKEE ET AL., *supra* note 157, ¶ 17.03 [1])。

通常所得をキャピタル・ゲインに転換することを防止するための規定である¹⁸⁰。

譲渡人（パートナー）がパートナーシップ持分の売却時に受け取った金銭の額あるいは資産の時価のうち、これら § 751 資産に帰属する部分は、資本的資産以外の資産の売却または交換からの実現額と捉える。§ 751 資産の含み損益は通常所得として扱われる。持分譲渡直前の課税取引において、パートナーシップが資産の全てを売却した場合に、§ 751 資産からそのパートナーに配賦される損益が § 751 資産に帰属する損益（通常損益）であると規定されている¹⁸¹(Treas. Reg. § 1.751-1(a)(2))。また、I.R.C. § 751 の適用がない場合に、パートナーが実現するであろうキャピタル・ゲインまたはロスの額と、I.R.C. § 751(a)(2)に基づいて決定された通常損益の額との差額は、譲渡人のパートナーシップ持分の売却に伴うキャピタル・ゲインまたはロスとして扱われる(Treas. Reg. § 1.751-1(a)(2))。この損益の算定方法のもとでは、持分売却時に全体としては損失が生じていても、通常所得が認識されうる。つまり、通常所得とキャピタル・ロスが同時に認識されることがある¹⁸²。その具体的な所得の算定方法は、Treas. Reg. § 1.751-1(g)Ex.1 に示されており、以下になる。

【事例 3¹⁸³】：A、B は対等 AB パートナーシップのパートナーである。パートナーシップの貸借対照表は、以下のようになっている。B は持分を T に 15,000 で譲渡した。

資産	調整基準価格	時価	資本・負債	調整基準価格	時価
現金	3,000	3,000	負債	2,000	2,000
貸付金	7,000	10,000	資本 A	9,000	15,000
資本的資産	10,000	5,000	資本 B	9,000	15,000
未実現未収金	0	14,000			
合計	20,000	32,000	合計	20,000	32,000

仮に、この取引に I.R.C. § 751(a)の適用がなかったとしよう。このとき、B が持分の譲渡により実現した総額は 16,000 であり、これは受け取った現金 15,000 に、T が引き受けたパートナーシップ負債の B の持分（1,000）を加算したものである(I.R.C. § 752)。また、B のパートナーシップ持分の基礎は 10,000 (9,000 にパートナーシップ負債の B の持分 1,000 を加算したもの) である。よって、この売却に I.R.C. § 751(a)が適用されなかった場合、B はパートナーシップ持分の売却により 6,000 (16,000－10,000) のキャピタル・ゲインを認識することになる。

しかし、AB パートナーシップは、未実現未収金を有しているため、実際には I.R.C. §

¹⁸⁰ MCKEE ETAL., *supra* note 157, ¶ 17.04 [3].

¹⁸¹ I.R.C. § 751 の適用を受ける持分売却の申告義務について、*See* Treas. Reg. § 1.751-1(a)(3)。

¹⁸² 逆に、通常損失とキャピタル・ゲインが同時に認識される場合もある。

¹⁸³ Treas. Reg. § 1-751(g)Ex.1(i)(A),(ii)(B)を参照し作成。なお、AB パートナーシップが有している資産は、I.R.C. § 704(c)に該当する資産でなく、資本的資産は非償却資産であることを前提としている。

751(a)が適用されることとなる。この時、Bは持分の譲渡によりいくらの損益を認識するのだろうか。Bのパートナーシップ持分がTに譲渡される直前に、ABパートナーシップがI.R.C. § 751に規定された資産を全て課税取引で売却した場合、BはABパートナーシップの未実現未収金の売却による7,000 ($14,000 \times 1/2$)の通常所得が配賦されていたはずである。そのため、Bは持分譲渡に起因して、未実現未収金に対する7,000の通常所得を計上することとなる。また、I.R.C. § 751の適用がない場合にパートナーが実現するであろうキャピタル・ゲインまたはロスの金額(6,000)と、I.R.C. § 751(a)(2)に基づいて決定される通常損益の金額(7,000)との差額は、譲渡人のパートナーシップ持分の売却に伴うキャピタル・ゲインまたはロスとなるため(Treas. Reg. § 1.751-1(a)(2))、この場合、Bは1,000 (6,000 - 7,000)のキャピタル・ロスを認識することとなる。その結果、Bは本件持分の譲渡に際して、通常所得7,000とキャピタル・ロス1,000を認識することとなる。

以上のI.R.C. § 751(a)の適用によって、パートナーシップ持分を利用した通常所得からキャピタル・ゲインへの転換を防止している。

(3) 選択的基準価格調整条項：I.R.C. § 743(b)、I.R.C. § 755

選択的基準価格調整条項とは、納税者の選択により、パートナーシップ資産の基準価格を調整することを認めるものである(I.R.C. § 743(b))。

前述のように、持分の譲渡については原則として実体アプローチが採用されている。したがって、例えば持分が売却された場合、持分の譲受人は、その持分の基準価格(cost)を取るだけであり(I.R.C. § 742)、パートナーシップの保有する資産の基準価格には変動が生じない(I.R.C. § 743(a))。

しかし、以下の事例の場合、問題が生じうる。

【事例 4¹⁸⁴】：Aは、対等ABCパートナーシップのパートナーである。パートナーシップの貸借対照表は、以下のようになっている。AはTに対して11,000で持分を譲渡した。

資産	調整基準価格	時価	資本・負債	調整基準価格	時価
現金	6,000	6,000	資本 A	8,000	11,000
棚卸資産	18,000	27,000	資本 B	8,000	11,000
			資本 C	8,000	11,000
合計	24,000	33,000	合計	24,000	33,000

Tの持分の基準価格は11,000となる(I.R.C. § 742)。パートナーシップが保有する資産の基準価格には何も調整はない(I.R.C. § 743(a))。この後、棚卸資産が売却された場合、パー

¹⁸⁴ 高橋・前掲注 65) 170 頁の事例を参照し作成。

トナーシップは通常所得 9,000 を認識し、各パートナーに配賦する。よって、T は通常所得 3,000 ($9,000 \times 1/3$) を認識することとなる。

しかし、この通常所得 (3,000) は、A がパートナーの時点で発生したものであり、A が持分を売却したときに、持分の値上がり益として A に対して課税がなされている¹⁸⁵。T がパートナーの時点では通常所得は発生していない。したがって、棚卸資産の売却に起因する、T への課税はないはずである。このように、持分が売却されたとき、パートナーシップが保有する資産の基準価格の調整がされない場合には、自己がパートナーである時点で発生していない所得に対して課税を受けることとなる。

このような納税者の不利益を解消するため、納税者の選択により、パートナーシップ資産の基準価格を調整することが認められる(I.R.C. § 743(b))。パートナーシップ持分の譲渡により、パートナーシップ資産の基準価格が影響を受け、持分の譲受人が個々のパートナーシップ資産の持分を直接取得したように扱われる¹⁸⁶点で、集合アプローチによる修正がなされている¹⁸⁷。

ただし、このような二重課税は一時的なものであるとされる¹⁸⁸。例えば、【事例 4】の場合に、棚卸資産売却後に ABC パートナーシップを清算したとする。このとき、T が受け取る現金の額は 11,000 ($33,000 \times 1/3 = 11,000$) であり、この金額は、T が持分の取得時に支払った額と同様である。清算直前での T の持分基準価格は 14,000 (持分基準価格 11,000 + 棚卸資産売却益のうち T への帰属部分 3,000) である。持分清算時において、現金分配額が持分の基準価格を下回る 3,000 が損失として認識され(I.R.C. § 731(a)(2))、キャピタル・ロスに分類される(I.R.C. § 731(a)、I.R.C. § 741)。T は、一連の取引で棚卸資産売却時に通常所得 3,000 を認識し、清算時にキャピタル・ロス 3,000 を認識するため、結局のところ課税される損益はゼロなのである。

ただし、課税時期の前倒しが起こること、通常所得がキャピタル・ロスで相殺され、所得種類の転換が生じることから、T は課税上の不利益を受ける可能性がある¹⁸⁹。

また、I.R.C. § 743(b)の適用は常に納税者に有利に働くわけではない。I.R.C. § 743(b)を適用しない場合の方が納税者に有利に働くことがありうる。例えば、【事例 4】において、棚卸資産が値下がりしていた場合、棚卸資産の売却による通常損失の認識が起こる。その後、

¹⁸⁵ 高橋・前掲注 65) 170 頁。

¹⁸⁶ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 222-223.

¹⁸⁷ E. George Rudolph, *Collapsible Partnerships and Optional Basis Adjustments*, 28 TAX L. REV. 211, 212 (1973); Gregory J. Marich & Williams S. McKee, *Sections 704(c) and 743(b): The Shortcomings of Existing Regulations and the Problems of Publicly Traded Partnerships*, 41 TAX L. REV. 627, 653 (1986); YIN & BURKE, *supra* note 134, at 222-223.ここでは、Look-Through Approach と呼ばれる。

なお、1954 年 Subchapter K 制定以前は、実体アプローチのみを採用し、持分の取得によるパートナーシップ資産の基準価格の調整は認めていなかった。Dale E. Anderson & Melvin A. Coffee, *Proposed Revision of Partner and Partnership Taxation: Analysis of the Report of the Advisory Group on Subchapter K (Second Installment)*, 15 TAX L. REV. 497, 517-518 (1960); MCKEE ET AL., *supra* note 157, ¶ 24.01 [1].

¹⁸⁸ MCKEE ET AL., *supra* note 157, ¶ 24.01 [3].

¹⁸⁹ John S. Pennel, *Problems Involving the Optional Adjustment to Basis of Partnership Assets*, 34 MAJOR TAX PLAN. 8-1, 8-6 (1982).

仮にパートナーシップが清算したとするとその金額はキャピタル・ゲインとして認識される(I.R.C. § 731(a)(1),(2))。その場合、納税者にとって有利な所得性質の転換、つまり、通常損失のキャピタル・ゲインによる相殺が起こり、納税者に有利な結果となる¹⁹⁰。このような場合に I.R.C. § 743(b)による基準価格の調整が適用されることは、納税者にとって不利に働く¹⁹¹。

I.R.C. § 743(b)による基準価格の調整は、譲受人であるパートナーにのみ適用され、他のパートナーに影響は及ぼさない¹⁹²。したがって、持分の譲渡に起因する基準価格の調整はパートナーシップ全体の基準価格に影響を与えるわけではない¹⁹³。

以上を踏まえて、以下では選択的基準価格調整の適用について確認する。

選択的基準価格調整は、①調整額の決定(I.R.C. § 743(b))、②調整額の配賦(I.R.C. § 755)という二つの過程に分けて行われる。

①調整額の決定(I.R.C. § 743(b))

I.R.C. § 743(b)では、売却/交換、またはパートナーの死亡により持分が移転した場合、後述の I.R.C. § 754 に規定された選択をしているパートナーシップ¹⁹⁴について、以下のよう

(A)譲受人のパートナーシップ持分の基準価格が、(譲受人の) パートナーシップ資産調整基準価格の按分割当額(proportionate share of the adjusted basis of the partnership property)を超える金額だけ、パートナーシップ資産の調整基準価格を増加させる。

(B)譲受人のパートナーシップ資産調整基準価格の按分割当額が、(譲受人の) パートナーシップ持分の基準価格を超える金額だけ、パートナーシップ資産の調整基準価格を減少させる。

前述のように、一般に、パートナーにおけるパートナーシップ持分の基準価格をアウトサイド・ベシスといい、パートナーシップが保有する各資産の基準価格をインサイド・ベシスという¹⁹⁵。譲受人のパートナーシップ資産調整基準価格とは、インサイド・ベシスの合計額のうち、譲受人のパートナーに帰属する部分を指すため、以下ではこれをインサイド・ベシス割当額という¹⁹⁶。

つまり、I.R.C. § 743(b)は、譲受人のパートナーにおけるインサイド・ベシス割当額とアウトサイド・ベシスの差額が、基準価格調整の総額であることを規定している。I.R.C. § 743(b)は、インサイド・ベシス割当額とアウトサイド・ベシスを等しくするため、イ

¹⁹⁰ 高橋・前掲注 65) 172 頁。

¹⁹¹ Rudolph, *supra* note 187, at 232.

¹⁹² I.R.C. § 743, Notes of Decisions 1.

¹⁹³ REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 196.

¹⁹⁴ また、譲渡の直後に実質的なビルトイン・ロスを有しているパートナーシップについても適用の対象となる(I.R.C. § 743(a))。

¹⁹⁵ MCKEE ET AL., *supra* note 157, ¶ 06 .01; REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 37-38.

¹⁹⁶ これは、高橋・前掲注 65) 173 頁での呼称を参照している。

ンサイド・ベシスを調整することを目的としている。ただし、I.R.C. § 743(b)は、基準価格調整の総額のみを規定しており、個々の資産について、いくらの基準価格を配賦するかはI.R.C. § 755 に規定される。

アウトサイド・ベシスについては、前述の通りである¹⁹⁷。よって、ここではインサイド・ベシス割当額の決定方法について確認する。インサイド・ベシス割当額については、財務省規則において以下のように規定される¹⁹⁸(Treas. Reg. § 1.743-1(d)(1))。

インサイド・ベシス割当額は、「パートナーシップの課税済資本に対する譲受人のパートナーとしての持分と、譲受人のパートナーシップ負債割当額の合計額(the sum of the transferee's interest as a partner in the partnership's previously taxed capital, plus the transferee's share of partnership liabilities)」に相当する。また、パートナーシップの課税済資本に対する譲受人のパートナーとしての持分とは、以下の算定方法で決定される。

- (a)「仮定取引(hypothetical transaction)」後のパートナーシップの清算により、譲受人が受け取るであろう現金の額（取得したパートナーシップ持分に帰属する範囲）に、
- (b)「仮定取引」により、譲受人に配賦される損失の額(tax loss)を加算し、
- (c)「仮定取引」により、譲受人に配賦される利益の額(tax gain)を減算したもの(Treas. Reg. § 1.743-1(d)(1)(i)-(iii))。

ここでいう「仮定取引」とは、パートナーシップ持分の譲渡直後に、パートナーシップの全資産を、その資産の時価と等しい現金で処分することを意味している(Treas. Reg. § 1.743-1(d)(2))。つまり、上記(a)とは、譲受人のパートナーシップ持分の時価であるといえる。

以上を踏まえた具体的な調整額(総額)の決定方法は、Treas. Reg. § 1.743-1(d) Ex.1(i)、(ii) に示されており、以下のようになる。

¹⁹⁷ 取得時のアウトサイド・ベシスは、売買により取得した場合は、その取得価額(cost)(I.R.C. § 1012)、相続の場合には、被相続人の死亡日の時価(I.R.C. § 1014(a))、贈与の場合は贈与者の基準価格である (I.R.C. § 1015(a))。

¹⁹⁸ REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 195-200; YIN & BURKE, *supra* note 134, at 222-225 も合わせて参照。

【事例 5¹⁹⁹】：A は、対等 ABC パートナーシップのパートナーである。ABC パートナーシップは、I.R.C. § 754 に基づき、パートナーシップ資産の基準価格を調整することを選択した。パートナーシップの貸借対照表は、以下のようになっている。A は T に対して 22,000 で持分を譲渡した。

資産	調整基準価格	時価	資本・負債	調整基準価格	時価
現金	5,000	5,000	負債	10,000	10,000
売掛金	10,000	10,000	資本 A	15,000	22,000
棚卸資産	20,000	21,000	資本 B	15,000	22,000
償却資産	20,000	40,000	資本 C	15,000	22,000
合計	55,000	76,000	合計	55,000	76,000

基準価格調整の総額は、T のアウトサイド・ベシスと、インサイド・ベシス割当額との差額である(I.R.C. § 743(b))。T のアウトサイド・ベシスは、25,333 である²⁰⁰(I.R.C. § 742)。また、インサイド・ベシス割当額は、22,000²⁰¹に対して、3,333²⁰²を加算し、7,000²⁰³を減算した 18,333 となる。したがって、本件取引への I.R.C. § 743(b)の適用に基づく基準価格調整の総額は、7,000 (25,333－18,333) となる。

その結果、ABC パートナーシップは T についてのみ、この金額だけパートナーシップ資産の基準価格を増加しなくてはならない。以上のような過程を経て決定された基準価格調整の総額は、I.R.C. § 755 に基づき配賦される。

②調整額の配賦

調整額の配賦は、以下のように行う。

まず、パートナーシップ資産を二つのクラス(the two classes)に分類する(I.R.C. § 755(b)、Treas. Reg. § 1.755-1(a)(1)、(b))。具体的には、①資本的資産および § 1231 資産（以下「キャピタル・ゲイン資産」という）と②その他の資産（以下「通常所得資産」という）に分類される(I.R.C. § 755(b))。

次に、I.R.C. § 743(b)で決定した調整基準価格の総額を、キャピタル・ゲイン資産に帰属する部分と通常所得資産に帰属する部分に分類する。一般に、クラス間の基準価格調整の配賦およびクラス内の資産間での基準価格調整の配賦は、「仮定取引」を行った場合に生じる

¹⁹⁹ Treas. Reg. § 1.743-1(b) Ex.1(i)(ii)を参照し作成。

²⁰⁰ T が A の持分に対して支払った 22,000＋パートナーシップ負債割当額の T の持分 3,333 (10,000×1/3) を加えた金額である。

²⁰¹ 仮定取引の直後に ABC パートナーシップが清算された場合に T が受け取る現金の額である。つまり、T (譲受人) のパートナーシップ持分の時価 (22,000) である。

²⁰² 仮定取引により T に配賦された損失 (負債：10,000×1/3=3,333) の金額である。

²⁰³ 仮定取引により T に配賦された利益 (棚卸資産：21,000－20,000=1,000、償却資産：40,000－20,000=20,000、1,000+20,000=21,000、21,000×1/3=7,000) の金額である。

各資産の含み損益に従って行われる(Treas. Reg. § 1.755-1(b)(1)(ii))。その結果、I.R.C. § 743(b)のもとでの基準価格調整の総額がゼロであっても、個々の資産に含み損益があれば基準価格調整を行うことがある²⁰⁴。具体的な配賦額の決定は、以下のようになる。

(A)まず、クラス間の基準価格調整の配賦を行う。通常所得資産の基準価格調整は、「仮定取引」を行った場合に通常所得資産から生じる含み損益の金額（取得したパートナーシップ持分に帰属する範囲）である。また、キャピタル・ゲイン資産の基準価格調整は、I.R.C. 743(b)のもとで決定した基準価格調整の総額から通常所得資産の基準価格調整を引いた金額である(Treas. Reg. § 1.755-1(b)(2)(i))。

(B)次に、クラス内の基準価格調整の配賦を行う。(1)と同様に、各資産の含み損益に従って配賦される(Treas. Reg. § 1.755-1(b)(3)(i)、(ii))。

【事例 6²⁰⁵】：A は、対等 ABC パートナーシップのパートナーである。パートナーシップの貸借対照表は、以下のようになっている。A は T に対して、持分を 1,200 で譲渡した。なお、ABC パートナーシップは、I.R.C. § 754 のもと、基準価格調整をする選択をしている。

資産	調整基準価格	時価	資本・負債	調整基準価格	時価
キャピタル・ゲイン資産	1,000	1,200	資本 A	1,000	1,200
通常所得資産	2,000	2,400	資本 B	1,000	1,200
			資本 C	1,000	1,200
合計	3,000	3,600	合計	3,000	3,600

I.R.C. § 743(b)での基準価格調整の総額は、T のアウトサイド・ベシス 1,200 から、インサイド・ベシス割当額 1,000 を引いた 200 である。次に、調整のうち通常所得資産に配賦される金額を決定する。仮定取引を行った場合に通常所得資産から生じる含み損益の金額のうち、T に帰属する部分は、133 ($2,400 - 2,000 = 400$ 、 $400 \times 1/3 = 133$) である。また、調整のうちキャピタル・ゲイン資産に配賦される部分は、67 ($200 - 133$) である。したがって、I.R.C. § 755 のもとでは、キャピタル・ゲイン資産に 67、通常所得資産に 133 が配賦される。この後、キャピタル・ゲイン資産、通常所得資産がそれぞれ時価で売却された場合、ABC パートナーシップはそれぞれ 200、400 の利益を認識する。これが各パートナーに 3 分の 1 ずつ配賦されるが、T はキャピタル・ゲイン資産、通常所得資産について基準価格調整をそれぞれ 67、133 有し、これらが T に配賦された利益を打ち消すことで、その結果 T は全く課税を受けないこととなる。

²⁰⁴ 例えば、一方のクラスの基準価格が上方調整されつつも、他方のクラスの基準価格が下方調整されることがありうる。

²⁰⁵ Treas. Reg. § 1.755-1(b)および高橋・前掲注 65) 176-177 頁を参照し作成。

これらの過程を経て、I.R.C. § 743(b)の調整基準価格は、T に対する一時的な二重課税を排除している。

(4) 基準価格調整の選択：I.R.C. § 754

基準価格調整は、原則として I.R.C. § 754 の選択をした場合に適用される。I.R.C. § 754 による選択（以下単に「選択」という）をした場合、当該選択が提出された課税年度およびその後の年度の間のすべての持分譲渡および分配について、財務省規則に従って選択が撤回されるまで、基準価格調整をしなくてはならない(I.R.C. § 754)。したがって、当該選択をした場合、持分譲渡に関する基準価格調整(I.R.C. § 743(b))だけでなく、分配に関する基準価格調整(I.R.C. § 734(b))も強制的に行われる²⁰⁶。この選択は、基準価格調整が行われる持分譲渡または分配が生じた課税年度の申告書とともに行われなくてはならない(Treas. Reg. § 1.754-1(b)(1))。

一度選択がされれば、それが撤回されるまで基準価格調整がすべての持分譲渡および分配に対して適用される。パートナーシップ申告書が提出される地域の税務署長の承認がなければ、撤回することができない(Treas. Reg. § 1.754-1(c)(1))。撤回が承認される理由として、財務省規則は、パートナーシップ事業の性質の変化、パートナーシップの資産の大幅な増加、パートナーシップ資産の性格の変化、パートナーシップ持分の脱退または移動頻度の増加による納税者の負担の増加を挙げている。ただし、選択の撤回の目的が、主に持分譲渡や分配の際にパートナーシップ資産の基準価格が減少することを避けるためである場合には、選択の撤回の申請は承認されない。つまり、納税者が有利な場合にのみ選択をするということとはできない。

一度選択がされれば、その後のすべての持分譲渡および分配に関して基準価格調整を行わなくてはならず、簡単には撤回できないこと、さらに、基準価格調整は納税者に有利に作用するだけでなく不利に作用する場合もあるため、選択には慎重な判断が求められる²⁰⁷。これらを踏まえて、選択の有利な側面（二重課税の排除）、不利な側面（二重控除の排除、納税者の負担の増大）を天秤にかけた結果、パートナーシップが選択を行わないことも十分にありうる、との指摘がある²⁰⁸。

以上では、現行制度での、パートナーシップ譲渡における譲渡人および譲受人の取扱いを確認した。ここでは、原則として持分を一つの資産として課税関係を律する実体アプローチの立場を採りつつも、譲渡人では強制的に、譲受人では選択的に、集合アプローチの考え方を加味していることがわかる。

²⁰⁶ なお、持分譲渡と分配への基準価格調整に関して、別個の適用を主張する指摘もある。Rudolph, *supra* note 187, at 231; Anderson & Coffee, *supra* note 187, at 523; William D. Andrews, *Inside Basis Adjustments and Hot Asset Exchanges in Partnership Distributions*, 47 TAX L. REV. 3, 7-25 (1991).

²⁰⁷ Pennel, *supra* note 189, at 8-14 to 8-15.

²⁰⁸ *Id.* at 8-67 to 8-68.

ただし、現在に至るまで、以上のアプローチを問題視し、集合アプローチの考え方を色濃く反映させた見解もある。以下では、その内容を確認し、米国の持分譲渡課税における議論の変遷を確認する。

3-4-2 ALI 研究

(1) 1954 年 ALI 研究

米国のパートナーシップ課税制度に関する研究の一つとして、1954 年 ALI 研究がある。これは、1954 年内国歳入法典が制定される以前の 1954 年 2 月に、米国法律協会(American Law Institute、ALI)が公表した草案である。以下では、草案において提案された内容について確認する。

まず、譲渡人側での課税関係を確認する。パートナーシップ持分の売却/交換に伴う損益は、キャピタル・ゲインまたはロスであることが提案されている(1954 年 ALI 研究での条文ナンバーは、X756(a))²⁰⁹。また、通常所得のキャピタル・ゲインへの転換の可能性を考慮し、非資本的資産²¹⁰の価値(value)が大幅に増減している場合²¹¹には、通常損益とする(X760)。ただし、このような損益の細分化(provides for the fragmentation of gain or loss into ordinary and capital gain or loss)は、価格算定の困難性を伴うことから、非資本的資産の価値に大幅な増減がない場合には、これを行わないとされる²¹²。なお、通常所得の金額は、パートナーシップが全ての資産を売却したときに生じるであろう通常損益およびキャピタル・ゲイン/ロスのうち、譲渡人に帰属する部分である(X760(b))²¹³。

次に、譲受人側の課税関係を確認する。パートナーシップ持分の売却/交換の際に生じうる一時的な二重課税(a double recognition of gain)を防止するため、原則として集合アプローチが採用されており、基準価格調整が行われる(X756(b)、X760(c))²¹⁴。この基準価格調整については、非資本的資産の価値が大きく変動しているか否かで調整の方法が異なる(X756(b)(2)、X760(c)(1))²¹⁵。一方で、比較的多くの資産を所有するパートナーシップや、パートナーの脱退・加入が頻繁に起こる大規模なパートナーシップでは、譲渡が起こる度にすべての資産の基準価格調整を行うことは、納税者の負担が過大になることから、基準価格調整をするか否かの選択が認められる(X759(c)(2))²¹⁶。

²⁰⁹ AMERICAN LAW INSTITUTE, FEDERAL INCOME TAX STATUTE FEBRUARY 1954 DRAFT VOLUME II 388 (1954).

²¹⁰ 事業に使用されている減価償却資産および不動産は除く。Id. at 406.

²¹¹ 非資本的資産の価値が大幅に増減している場合とは、非資本的資産の価値が 20%以上増加し、その増加額がパートナーシップの全資産から負債を差し引いた金額の 10%以上である場合をいう。Id.

²¹² Id. at 388-389; J. Paul Jackson et al., *A Proposed Revision of The Federal Income Tax Treatment of Partnerships and Partners*—American Law Institute Draft, 9 TAX L. REV. 109, 146 (1954).

²¹³ AMERICAN LAW INSTITUTE, *supra* note 209, at 407.

²¹⁴ Id. at 389-390, 408-409; Jackson et al., *supra* note 212, at 142.

²¹⁵ なお、具体的な計算方法については、財務省規則に規定される(X760(c)(2))。

²¹⁶ AMERICAN LAW INSTITUTE, *supra* note 209, at 403-404; Jackson et al., *supra* note 212, at 144.

(2) 1982 年 ALI 研究

次に、1982 年に報告され、1984 年に公表された 1982 年 ALI 研究について確認する。この提案は、完全分割アプローチ(Full-Fragmentation Approach)という手法を提案した²¹⁷。完全分割アプローチは、パートナーシップ持分の譲渡をパートナーシップが保有する各資産の譲渡として扱うモデル、つまり、完全な集合アプローチに近い手法を採用したという特徴を有する²¹⁸。

以下では、完全分割アプローチのもと、持分譲渡についてどのような提案がなされたのかを確認する。

まず、譲渡人側の課税関係を確認する。ALI は、完全分割アプローチがパートナーシップ税制のパス・スルーモデルと一貫したアプローチであること²¹⁹、通常所得課税の回避の可能性から、すでにパートナーシップ資産の評価を必要とする規定が存在することを挙げ²²⁰、たとえ、完全分割アプローチのパートナーシップ資産の評価や適用上の困難性を考慮しても採用されるべきとして²²¹、以下の提案をしている²²²。

ア. 譲渡人にかかる一般原則—A

(ア) パートナーシップ持分を売却または交換するとき、譲渡人であるパートナーは、各パートナーシップ資産に対する自己の持分の処分に起因する所得、利益または損失を考慮しなければならない。

イ. A の適用に関する規則—B

(ア) パートナーシップ持分の購入価格は、その時価とそれに対する譲渡人であるパートナーの持分に従って、パートナーシップ資産に配賦される。

(イ) 資産の性質および保有期間は、その時点でパートナーシップがその資産を売却したとして、持分の売却または交換時に決定される。

²¹⁷ なお、完全分割アプローチは、William v. McGowan 事件に依拠するアプローチである。この事件の概要は、以下のとおりである。

二人のパートナーシップのうち、一方が死亡し、他方が死亡したパートナーの持分を購入した。その後、事業全体を売却した場合、その事業の売却自体が資本的資産の売却に当たるのか、それとも事業内の個々の資産の売却であり、個々の資産毎に資本的資産に該当するか否かが判断されるのか、が争われた。裁判所は、個々の資産が譲渡されたものとして扱われると判示した。William v. McGowan, 152F. 2d 570 (2d Cir. 1945)。

²¹⁸ AMERICAN LAW INSTITUTE, FEDERAL INCOME TAX PROJECT SUBCHAPTER K PROPOSALS ON THE TAXATION OF PARTNERS 22 (1984); Philip F. Postlewaite et al., *A Critique of the ALI's Federal Income Tax Project-Subchapter K: Proposals on the Taxation of Partners*, 75 GEO. L. J. 423, 566 (1986)。なお、ALI は、持分譲渡だけでなく分配においても完全分割アプローチを提案している。

²¹⁹ See AMERICAN LAW INSTITUTE, *supra* note 218, at 7.

²²⁰ See *Id.* at 22-24. ALI は、解散予定パートナーシップ条項はパートナーシップ資産の評価を必要最小限にとどめる一方で、「未実現未収金」や「棚卸資産項目」というパートナーシップ課税制度特有の税務概念を用いることによる適用上の複雑性を問題視しているようである。

²²¹ ALI 自身も、完全分割アプローチの採用によるパートナーシップ資産の価格評価の困難性を認めている。AMERICAN LAW INSTITUTE, *supra* note 218, at 24.

²²² *Id.* at 40.

(ウ) アウトサイド・ベシスとインサイド・ベシス割当額の差額は、当該資産がすべてパートナーに分配され、各資産の基準価格が I.R.C. § 732(c) に基づき決定されたものとして配賦される。

これらの提案により、すべての通常所得資産に帰属する利益が通常所得として課税される。つまり、通常所得のキャピタル・ゲインへの転換を完全に防止することができる利点がある、と ALI は述べる²²³。

ウ. 譲受人にかかる一般原則

次に、譲受人の課税関係を確認する。ALI は、譲受人の課税関係について、以下のように提案する²²⁴。

(ア) パートナースHIP持分が、売却、交換またはパートナーの死亡により譲渡されたとき、譲受人であるパートナーのパートナースHIP資産按分割当額部分の基準価格が調整される場合、パートナースHIP持分の基準価格は、時価に基づきパートナースHIP資産に配賦される。

(イ) パートナースHIP持分譲渡に伴う基準価格調整は、譲受人であるパートナーの申告書に反映される。

(ウ) 大規模パートナースHIPについては、選択的基準価格調整が認められる。

(ア) は、現行法のような選択可能な基準価格調整ではなく、強制的な基準価格調整を要求するものである²²⁵。基準価格調整を強制する理由として、選択的基準価格調整は納税者が自己に有利なときにしか選択されない、つまり、国庫に不利なバイアスがかかっていることが指摘される²²⁶。

(イ) は、パートナースHIPの価格算定の困難性による負担を緩和するため、持分譲渡時の基準価格調整を譲受人が自身の申告書に反映させることを提案している²²⁷。この場合、パートナースHIPは譲受人への、譲受人はパートナースHIPへの情報提供義務が課される。

(ウ) は、大規模パートナースHIPの場合、基準価格調整を行う負担が特に過大となることを鑑み、基準価格調整の選択を認めている²²⁸。

以上のように、1982 年 ALI 研究は、完全分割アプローチの採用により、持分の譲渡をパートナースHIPが保有する各資産の譲渡のように扱うこと、つまり、完全な集合アプローチに近い手法を提案した。ただし、完全分割アプローチは、ALI 自身も認めるように、パートナースHIPが保有する資産の価格評価を行うことの困難性や、その適用上の複雑性から、制度として採用には至らなかった。

²²³ *Id.* at 25-26.

²²⁴ AMERICAN LAW INSTITUTE, *supra* note 218, at 41-44; Postlewaite et al., *supra* note 218, at 569-570.

²²⁵ AMERICAN LAW INSTITUTE, *supra* note 218, at 44.

²²⁶ Postlewaite et al., *supra* note 218, at 617-618.

²²⁷ AMERICAN LAW INSTITUTE, *supra* note 218, at 44.

²²⁸ Postlewaite et al., *supra* note 218, at 569.

3-5 小括

本章では、米国のパートナーシップ課税制度を概観した。米国では、わが国の組合に相当するパートナーシップの課税制度について、集合アプローチと実体アプローチの二つアプローチに基づき、制度設計がなされている。わが国の地位の譲渡に相当するパートナーシップ持分の譲渡に際しては、集合アプローチのもとでパートナーシップ資産の個々の持分の譲渡と捉える考え方と、実体アプローチのもとでパートナーシップ持分という一つの資産の譲渡と捉える考え方がある。米国は、原則として実体アプローチを採りつつ、部分的に集合アプローチを採ることで、著しい価格算定の困難性の問題や所得転換・二重課税の問題に対処している。

次章では、以上を踏まえて、わが国への望ましい方向性を検討する。

第4章 今後の方向性

本章では、わが国の組合課税における地位の譲渡について、その課税関係をどのように考えるべきか、望ましい方向性を示す。

4-1 わが国議論と米国議論の再整理

本節では、わが国の地位の譲渡に関する先行研究である高橋（2008）および岡村（2021）の分析を行う。

はじめに、わが国における地位の譲渡の課税関係を分析するにあたり、わが国と米国における前提の比較を行う。

わが国の法人税法上、納税義務を負うのは、公共法人を除く「法人」である（法人税法4条）。この法人については租税法上に特別な定義はないため、私法において用いられているのと同義であると解される²²⁹。したがって、例えば、会社法上のすべての会社が法人である以上（会社法3条1項）、そのすべてが法人税の納税義務を負うこととされ、そのなかには、講学上のいわゆる人的会社たる合名会社や合資会社も含まれ（会社法2条1項1号）、その他、個別の立法において、法人格を与えられるあらゆる法人が、法人税の納税義務を負うこととなる。このことから、法人税の納税義務の有無は法人であるか否か、つまり、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されているということと、法人とされる組織体のすべてが法人税の対象となる意味で、その対象とする範囲が広くとられている²³⁰。

他方で、わが国においては、私法上法人格を与えられない場合には、企業活動を行う組織体としての実体があったとしても、そのことは課税関係の決定上考慮されない。すなわち、私法上で法人格が認められる限りは、人的会社等を法人税の対象に取り込みつつ、法人格がないものについては事実としての組織体の存在が無視され、個人のみが課税対象として認識されている状況である²³¹。これらのことから、わが国では、法人格を有さない組織体である任意組合については、その背後に存在する組合員に対して課税を行う、パス・スルー課税が採られている。

一方、米国法では以上の内容について、わが国と相違点を有する。すなわち、米国では、内国歳入法典における法人所得課税の対象を判断する上で、法人格を有しているか否かに縛られない。具体的には、法人格を有する S 法人がパス・スルー課税を選択できる点や、

²²⁹ 佐藤・前掲注 124) 343 頁。

²³⁰ ただし、この点について、人格のない社団等に法人税の納税義務が課されている（法人税法3条）ことから、私法上の法人格の有無と法人税の納税義務とは連動していない、という反論がありうる。しかしながら、第一に、人格のない社団等とは、私法の判例上形成されてきた権利能力なき社団等に対応する概念であると考えられること（金子・前掲注 58) 157-158 頁）、第二に、権利能力なき社団等は、わが国の民事法上の法人とされる範囲が限定的であったために、学説、判例が実質的な観点からその範囲を拡大し、構成員とは別の存在として、組織体を認めようとしたものであること（星野英一『民法概論 I』151-153 頁（良書普及会、1993））、の二点を考えれば、人格のない社団等への法人課税は、民事法上の実質的な法人格の拡大に法人税法が対応したものであると考えられる。すなわち、私法上の法人格ないしその同等物を法人税法の納税義務者とする、という論理構造自体には変更はないといえるだろう。

²³¹ 佐藤・前掲注 124) 345 頁。この事象について、佐藤英明氏は、「法人対個人の二分法」としている。

check the box 規則に基づき、納税者の選択によっては、法人格を有さないパートナーシップが法人所得課税されうる点について、わが国との相違がある。

次に、この前提を踏まえて、わが国の組合課税制度と米国のパートナーシップ課税制度には、共通性を見いだすことができる。

わが国における任意組合は、民法上、契約的性格と団体的性格の双方を有する組織体であるとされる²³²。任意組合という組織体が二つの性質を有することに起因して、税法上もその課税関係を決定する上で、その二つの性質をどのように反映するかについて、議論の対立がある。このことが如実に現れるのが、出資時における「一部譲渡説」と「全部譲渡説」である。これらの考え方については、すでに1-2-2にて記述しているが、本章冒頭にて、今一度確認しよう。

一部譲渡説とは、税法上、任意組合を、契約に基づく組合員の集合と捉える²³³。このことから、出資をした資産のうち、出資者に帰属する部分以外についての資産が、他の組合員へ譲渡されたと考える²³⁴。一方、全部譲渡説とは、税法上、任意組合を単なる組合員の集合と捉えず、一つの団体と捉える²³⁵。このことから、出資をした資産のすべてが、任意組合という一つの団体へ譲渡されたと考える²³⁶。このとき、組合員は、任意組合に対する出資持分を有していることとなる²³⁷。

前述の通り、現行組合課税のもとでは、一部譲渡説の考え方が採用されている。しかしながら、その根拠は明らかにされておらず、税法がどちらの考え方を採るか明らかでない。そのため、以上の二つの考え方は、依然として対立している。わが国の税法において、任意組合の有する二つの性質が混在しており、これらが複雑に交錯しているのである²³⁸。

他方、米国税法上のパートナーシップについても、わが国の任意組合と類似する側面を有する。すなわち、集合アプローチと実体アプローチの考え方である。米国の税法上、パートナーシップは、部分的には独立した実体であり、部分的には（パートナーの）集合体であるとされ、二つの性質を有する事業体であるとされる²³⁹。そのことに起因して、原則的には、集合アプローチを採用しつつも、課税関係を律する上での利便性を根拠に、部分的に実体アプローチを採用している²⁴⁰。つまり、米国のパートナーシップ課税制度は、パートナーシッ

²³² 鈴木編・前掲注 16) 2-3 頁 [福地俊雄執筆部分]。

²³³ 稲葉・前掲注 74) 10-11 頁、増井・前掲注 85) 149 頁。

²³⁴ 稲葉・前掲注 74) 10-11 頁、増井・前掲注 85) 149 頁。

²³⁵ 稲葉・前掲注 74) 11 頁、増井・前掲注 85) 149 頁。

²³⁶ 稲葉・前掲注 74) 11 頁、増井・前掲注 85) 149 頁。

²³⁷ 増井・前掲注 85) 149 頁。このようにみると、会社の株主が株式の取得価額を有することと同様に、組合員は組合員たる地位という税務上の出資金勘定(outside basis)を有するものと観念される。これは、組合段階における資産勘定(inside basis)とは区別される。

²³⁸ 先行研究のなかには、わが国の組合における契約的性格・団体的性格を米国における集合アプローチ・実体アプローチと同一視する旨の記述がなされるものが存在する。その上で、わが国の組合課税制度においては集合アプローチと実体アプローチが混在している、ということが指摘されている。伊藤剛志「プライベート・エクイティ・ファンドと組合課税」金子宏ほか編『租税法と市場』256 頁、265 頁（有斐閣、2014）、水野忠恒『租税法 [第 5 版]』342 頁（有斐閣、2011）。

²³⁹ YIN & BURKE, *supra* note 134, at 38.

²⁴⁰ REPETTI ET AL., *supra* note 135, at 2.

プが二つの性質を有することに鑑み、それらの考え方を巧みに駆使することで制度設計を図っているのである。

つまり、わが国における任意組合と、米国におけるパートナーシップは、税法上、組合員（パートナー）の集合体としての性質と、一つの独立した組織体であるという性質、の二つの性質を有していることが分かる。したがって、わが国における任意組合と米国におけるパートナーシップから、税法上、課税関係を決定する上で、構成員による契約的性格と一組織体であるという団体的性格の二つの性質が交錯しているという共通性を見いだすことができる。

次に、以上の共通性のもと、わが国の任意組合と、米国のパートナーシップにおける地位（持分）の譲渡に関する議論について、整理を行う。

わが国では、地位の譲渡に関する議論として、(1) 組合員たる地位を組合財産とは別個の独立した資産と観念し、法人における株式のように取り扱い課税関係を決定する考え方、(2) 組合財産のうち、個々の財産の合有持分を譲渡したものとして、課税関係を決定する考え方、の二つの見解がある（本稿 1－2－3 参照）。前者は、任意組合の団体的性格を、後者は、契約的性格を重視する考え方である（本稿 1－2－3 参照）。わが国において、地位の譲渡時にどちらの立場を採るかは、依然として明らかでない。

他方、米国における持分譲渡についての議論は、どうであろうか。

【図表 2²⁴¹】：米国法における持分譲渡に関する考え方（アプローチ）

考え方（アプローチ）	内容
集合アプローチ	①パートナーシップはパートナーの集合 ②パートナーシップ資産もパートナーが直接に保有しているものと考えられる ③パートナーシップ持分の譲渡はパートナーシップ資産の個々の持分の譲渡であると捉える
実体アプローチ	①パートナーシップはパートナーとは独立した実体 ②パートナーはパートナーシップに対してパートナーシップ持分を有するのみで、パートナーシップが保有する資産を直接に保有しているわけではない ③パートナーシップ持分の譲渡は法人の株式と同様に、パートナーシップ持分という一つの資産の譲渡と捉える

上記の【図表 2】は、米国法での持分の譲渡における二つのアプローチについて、今一度整理したものである。米国法では、パートナーシップ課税制度において、集合アプローチと実体アプローチの対立が生ずる領域として、持分譲渡が挙げられている。その対立に従い、

²⁴¹ 著者作成。

課税上の取扱いが、二通り考えられている²⁴²。具体的には、パートナーシップを課税上の独立した実体として捉える実体アプローチのもと、持分譲渡を法人にいう株式の譲渡と同様に捉える考え方と、パートナーシップをパートナーの集合として捉える集合アプローチのもと、持分譲渡をパートナーシップ資産の譲渡と捉える考え方である。これら二つの考え方は、現行の持分譲渡制度において、その双方が取り入れられている。

以上を踏まえると、地位（持分）譲渡における、わが国の見解（1）と実体アプローチ、見解（2）と集合アプローチとは、それぞれ基本的に類似するといえる²⁴³。さらに、各々考え方の根拠となる組合とパートナーシップに関する組織体の性質の捉え方についても類似すると考えられる。具体的には、税法上、課税関係を決定する上で、組合とパートナーシップを構成員の集合と捉えるかまたは独立した一組織体と捉えるか、二つの考え方が存在する点に関して、共通性を見いだすことができる。そこで、本稿では、地位の譲渡におけるわが国への立法的示唆を検討するにあたり、両者の考え方が基本的に類似することから、税法上、任意組合を組合員の集合と捉える考え方を米国法に倣って集合アプローチ、独立した組織体と捉える考え方を実体アプローチと呼称し、これら二つの概念を軸に、分析を行うこととする。

上記の前提をもとに、わが国の地位の譲渡に関する先行研究である高橋（2008）および岡村（2021）の分析を行う。

高橋（2008）は、わが国において、組合員たる地位自体を独立した資産とする概念、つまり、実体アプローチは、それを認める法的根拠の欠如を理由に、明示的には存在しないだろうとする²⁴⁴。その上で、わが国における地位の譲渡の課税関係は、集合アプローチに基づくことが一般的な見解であろう、とする²⁴⁵。果たして、この見解は妥当なのだろうか。わが国において、地位の譲渡を集合アプローチに基づき課税関係を決定する旨を定める根拠についても、同様に存在しない。それゆえ、その課税関係については、解釈をもって導き出さざるを得ない現状にある。しかし、前述のように（本稿第2章参照）、解釈についても、国税不服審判所や裁判所毎に判断が分かれており、どちらのアプローチを採るべきかさえ、明らかでないのである²⁴⁶。これらを踏まえ、わが国における地位の譲渡の課税関係を検討するに

²⁴² YIN & BURKE, *supra* note 134, at 209.

²⁴³ 先行研究においても、両者を区別することなく分析を行っている。高橋・前掲注 65) 198-202 頁。

²⁴⁴ 高橋・前掲注 65) 60 頁。

²⁴⁵ 高橋・前掲注 65) 151 頁。

²⁴⁶ わが国において、組合員たる地位自体を独立した資産と観念し、米国法におけるパートナーシップ持分の基準価格に相当する概念を観念しうるかについて、高橋祐介氏は、「仮にそのような帳簿価額の概念を導入し、かつ組合課税やパートナーシップ課税を行うとすると、組合員段階での二重課税を排除するための帳簿価額の複雑な調整が必要であるが、それには明文の規定が要求されるから、結局のところ、おそらく我が国ではそのような概念は明示的には存在しない、と考えてよいであろう」と述べる（高橋・前掲注 65) 60 頁）。一方で、小塚真啓氏は、「①連邦所得税初期の連結申告では（損失が生じた場合についてさえ）投資調整が存在しなかったこと、②課税上の利益の取引による移転を通じて同一の利益・損失に対する“二重課税”を解消することは可能であるし、カナダのカーター報告書に含められた本格的なインテグレーション提案でも採用されていること、③塩野義製薬事件の第一審判決において、東京地裁がケイマン諸島のリミティッド・パートナーシップのリミティッド・パートナー持分それ自体を、同パートナーシップを日本の組合に類似すると判断した上で、現物出資資産と認めたこと（東京地裁令和2年3月11日判決（平成

あたり、集合アプローチと実体アプローチの双方の立場から、分析を行う必要があるのではないだろうか²⁴⁷。

岡村(2021)は、組合税制の不備が原因で、パス・スルー組織体を用いた事業や投資が阻害され、塩野義製薬事件のような訴訟が今後も生じることを問題視している²⁴⁸。組合員たる地位の譲渡が行われることがあまり生じないならば、インサイド・ベシスだけで処理できるかもしれないとする²⁴⁹。しかし、地位の譲渡が行われうる現状を勘案すると、地位の譲渡を予定しているパス・スルー組織体のモデルを税制として想定し、これに誘導する形で、二重課税や二重控除の生じないアウトサイド・ベシスのルールを導入すべきだろうと提案する²⁵⁰。一方で、どのように二重課税や二重控除を防止するか等、具体的な検討については示されていない。米国法を踏まえ、それらをどのように防止するかについては、より詳細な分析が必要である。

次節では、わが国への立法的な示唆を検討するべく、米国法の分析を行う。なお、本稿では、前述の通り、地位（持分）の譲渡に関して、組合（パートナーシップ）が保有する資産の持分の譲渡と捉える考え方を「集合アプローチ」と言及する。これに対して、組合員たる地位（パートナーシップ持分）を一つの資産として取り扱い、法人の株式の譲渡と同様に捉える考え方を「実体アプローチ」と言及する。これらの位置づけのもと、米国法におけるそれぞれのアプローチの分析を行う。

4－2 米国法におけるアプローチの分析

4－2－1 集合アプローチ

ここでは、集合アプローチの分析を行う。

米国法の議論において、もっとも純粋な集合アプローチに近いものは、1982年ALI研究の完全分割アプローチである（本稿3－4－2参照）。この完全分割アプローチは、ALIから提案されながらも、制度として採用には至らなかった。その根拠には、以下がある。この完全分割アプローチは、持分を売却するとき、譲渡人が個々のパートナーシップ資産のうち、自己の持分を売却したものと捉え、個々の資産の自己の持分に対して、基準価格と実現

28年（行ウ）第395号）などを踏まえると、説得力を欠く」と述べている（小塚・前掲注111）360頁脚注（12）。わが国において、組合員たる地位自体を独立した資産と観念しうるか否かは、依然として明らかでない。それゆえ、集合アプローチと実体アプローチのどちらの立場を採るべきか、双方の立場から検討するべきであると考ええる。

²⁴⁷ 高橋祐介氏は、「私は、これは一つ隠れたるテーマということなのですが、アウトサイド・ベシスをどれだけ用いないで課税モデルが組み立てられるか、というところを考えまして意図的にこれを用いなかったのです」と述べている（佐藤英明ほか「シンポジウム 組織形態の多様化と所得課税」租税法研究30巻87頁、100頁（2002））。それゆえ、地位の譲渡に際しても、実体アプローチの立場を採り、アウトサイド・ベシスを用いる考え方でなく、集合アプローチの立場を採り、インサイド・ベシスのみで処理することができる考え方を軸として、立法提案を行っていると思われる。

²⁴⁸ 岡村・前掲注94）53頁。

²⁴⁹ 岡村・前掲注94）53頁。

²⁵⁰ 岡村・前掲注94）54頁。

額を配賦して損益の額を決定し、かつ、個々の資産ごとに損益の性質を決定する。さらに、大規模パートナーシップの場合を除き、譲受人は各パートナーシップ資産の自己の持分について、基準価格調整の選択は認められず強制的に行う。完全分割アプローチは、譲渡人の各パートナーシップ資産の持分を決定し、それに対応して実現額および基準価格を配賦しなければならないが、パートナーシップへの出資やパートナーシップからの分配、パートナーの加入あるいはパートナーの脱退が頻繁である場合や、損益割当額が出資額と異なり複雑な損益配賦契約が締結されている場合には、資産ごとの各パートナーの持分が頻繁に変化し、各パートナーの持分自体が明らかでない上に、各資産持分に帰属する実現額と基準価格を決定することが著しく困難である。また、譲受人が基準価格調整を行う場合にも、各パートナーシップ資産の自己の持分を決定し、それに対応して時価と基準価格を配賦することは、同じように困難であると考えられる。

したがって、譲渡人が各パートナーシップ資産における自己の持分を譲渡し、譲受人がそれを受け取ったと考える集合アプローチを採ることは、著しく困難であるといえるだろう。

4-2-2 実体アプローチ

ここでは、実体アプローチの分析を行う（本稿3-4-1（1）（2）（3）参照）。

まず、持分譲渡を取り扱う際に、実体アプローチを採用するためには、二重課税・二重控除を防止すべく、パートナーシップ持分の基準価格（アウトサイド・ベイス）をパートナーシップからパートナーへの損益の配賦にあわせて増減する制度が必要である。これは、パートナーシップ自体に所得課税がなされるのではなく、パス・スルー課税が採用されているが故に必要な措置である（本稿3-3参照）²⁵¹。

実体アプローチを採用する場合、持分譲渡の取扱いは簡明となり、純粋な集合アプローチのような価格算定の困難性は生じない。ただし、実体アプローチを採用する場合、譲渡人側では所得種類の転換が生じ、譲受人側では一時的な二重課税が生じることになる。

そこで、現行米国制度では、原則として実体アプローチを採用し、持分譲渡の簡明性を維持しつつ、上記二つの問題を解消すべく、集合アプローチの要素を加味している。つまり、現行米国法は、どちらかのアプローチに完全に依拠しているわけではない。具体的には、譲渡人側では解散予定パートナーシップ条項、譲受人側では選択的基準価格調整条項が設けられ、持分譲渡の取扱いに集合アプローチの要素が加味されている。

ただし、解散予定パートナーシップ条項および選択的基準価格調整条項によって集合アプローチが加味されたといえども、それは部分的にでしかない、ということに注意が必要である。すなわち、純粋な集合アプローチが採られているわけではない。例えば、譲渡人側では解散予定パートナーシップ条項により、集合アプローチが加味されるが、通常所得を生む資産（§ 751 資産）に帰属する含み損益を決定する部分にのみ、集合アプローチが採られている。つまり、個々の資産のうち、譲渡人に帰属する部分を決定し、さらに、個々の資産か

²⁵¹ 岡村・前掲注 94) 34-35 頁。

ら生じる損益をその資産の性質に基づき決定するような、純粋な集合アプローチは、現行法のもとでも採用されていない。これは、譲渡人側に集合アプローチを採用した場合の、価格算定の負担が過大であることを示しているといえるのではないだろうか。

さらに、譲受人側では、選択的基準価格調整がなされれば、基準価格調整が行われる。基準価格調整は、個々の資産の含み損益のうち、譲受人に帰属する部分を決定し、行われる。このことを踏まえると、基準価格調整のみ見た場合には、集合アプローチに近いだろう²⁵²。ただし、基準価格調整は納税者自身が選択可能であり、選択しなければ純粋な実体アプローチが採用され、基準価格調整を行われないこととなる。集合アプローチの要素を加味し、常に基準価格調整を行うことは、納税者に価格算定の負担を強いることとなる。とりわけ、多数の資産を有する大規模なパートナーシップや頻繁にパートナーシップ持分が移転するパートナーシップの場合、基準価格調整を強制することは、納税者に過大な価格算定の負担を与えることとなるだろう。その結果、集合アプローチを加味することによる納税者の価格算定の負担を考慮し、その適用の可否を納税者自身の選択に委ねているのである。

4-3 望ましい方向性の示唆

以上の分析を踏まえて、わが国における地位の譲渡の課税関係について、どのように考えるべきか、検討する。

まず、集合アプローチの立場を採るべきではない。すなわち、組合財産のうち、個々の財産の合有持分を譲渡したものとして、課税関係を決定すべきではない。地位の譲渡において、個々の組合財産の譲渡と考え、課税関係を導くことは、著しく困難なのである。このことは、米国の持分譲渡の議論からもうかがえる。つまり、地位の譲渡を個々の組合財産の合有持分が譲渡されたと考えるとき、その譲渡に起因していくらの譲渡対価と帳簿価額が譲渡人と譲受人の合有持分に配分されるのかを決定することが極めて困難なのである。わが国の組合課税制度においても、同様の問題が起こりうることが危惧されており、植松守雄氏は、「包括的な持分の譲渡価額が一体として定められるときは、その個々の財産への配分がむづかしい場合が考えられ、また前述の組合員の脱退等に伴う資産の払戻しの場合と同様に、組合債務があるときは、これをどのように個々の資産に対応させるか問題があると思われる」と指摘する²⁵³。地位の譲渡において、個々の組合財産の譲渡と考える立場を採るとき、植松守雄氏が危惧する問題が、まさに顕在化するのである。以上の理由から、地位の譲渡を個々の組合財産の合有持分が譲渡されたと考えるべきではないだろう。

では、実体アプローチはどうだろうか。まず、実体アプローチを採り、組合員たる地位を組合財産とは別個の独立した資産と観念し、法人における株式のように取り扱うとき、二重課税・二重控除を防止すべく、組合員たる地位の取得価額を増減する規定が必要となるだろう。このように、組合員たる地位を一つの資産と観念し、法人の株式のように扱う場合、地

²⁵² MCKEE ET AL., *supra* note 157, ¶ 24.01 [2].

²⁵³ 植松・前掲注 90) 65 頁。

位の譲渡における課税関係が簡明化されるという利点がある。

ただし、組合員たる地位を組合財産とは別個の独立した資産と観念し、法人における株式のように取り扱うとき、譲渡人側での所得種類の転換および譲受人側での一時的な二重課税が生じうる問題は見逃ごせないだろう。ところが、わが国と米国では、所得の区分が異なる。そのため、前者の問題が生じるか否かについて、検討する必要がある。本稿では、地位の譲渡を行う組合員が個人であることを念頭に置き、考えてみよう。わが国では、個人が所有する不動産を譲渡する場合には、不動産の譲渡所得にかかる分離課税の特例が適用される(措置法 31 条、32 条)²⁵⁴。個人が不動産をあらかじめ任意組合に現物出資しておき、その後、当該任意組合の地位を譲渡したとしよう。地位の譲渡を法人の株式の譲渡と同様に考えると、以上の過程を経て、地位を譲渡すれば、その合有持分にかかる不動産については、分離課税の特例の適用を回避することができてしまう²⁵⁵。この点について、高橋祐介氏は、わが国の分析においても、米国と同様に「所得種類の転換」と表現している²⁵⁶。しかし、上記のとおり、わが国で生じうる問題は、あくまでも譲渡所得課税のうち、分離課税の適用の可否が左右されるにとどまる。そのため、米国と同様に所得種類の転換と表現することは不適切であろう。ただし、地位の譲渡を法人の株式の譲渡と同様に扱うことで、納税者が意図して自己の税負担を軽減することが可能であるという取引の本質は基本的に類似する。したがって、地位の譲渡を法人の株式の譲渡と同様に扱うとき、わが国においても米国と類似する問題が生じうると考えられる。

このように、地位の譲渡を法人の株式と同様に扱うとき、課税関係の簡明化が図れる一方で、上記二つの問題が生じうる。これらの問題の解決策として、米国の議論が参考となる。すなわち、原則として地位の譲渡を法人の株式と同様に扱いつつ、上記二つの問題を解消する範囲で、個々の組合財産の譲渡と捉える考え方を採るのである。このようにすることで、課税関係の簡明化を維持し、著しい価格算定の困難性を回避しつつ、上記二つの問題を解消することができる。どのように、個々の組合財産の譲渡と捉える制度を反映するかについては、米国法における 1954 年の Subchapter K 制定以来 70 年近い議論をもとに考案される解散予定パートナーシップ条項および選択的基準価格調整条項が参考となるだろう。つまり、地位の譲渡に際して、組合が有する各資産の含み損益に着目し、このうちのどれだけが譲渡人または譲受人に帰属するかを決定する場面にのみ、個々の組合財産の譲渡と捉える考え方を採るのである。

以上より、わが国の組合課税における地位の譲渡の課税関係については、組合員たる地位を組合財産とは別個の独立した資産と観念し、法人における株式のように取り扱い、譲渡所得課税を行うべきである。このとき、二重課税・二重控除を防止すべく、組合員たる地位の取得価額を増減する規定が必要となる。ただし、地位の譲渡を法人の株式のように扱うとき、

²⁵⁴ 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 2 版補正 2 版]』147-149 頁 (弘文堂、2020)。

²⁵⁵ 太田・前掲注 1) 405 頁。

²⁵⁶ 高橋・前掲注 65) 198-199 頁。

問題が生じうる。そこで、米国法における解散予定パートナーシップ条項および選択的基準価格調整条項に倣い、地位の譲渡に際して、組合が有する各資産の含み損益に着目し、このうちのどれだけが譲渡人または譲受人に帰属するかを決定する場面にのみ、個々の組合財産の譲渡と捉える考え方を採用すべきである。

本稿では、わが国の地位の譲渡における課税関係について、組合員たる地位を一つの資産と観念し、法人の株式のように扱い、譲渡所得課税を行うべきと結論づけた。本稿は、組合課税制度のうち、地位の譲渡の焦点を当て、検討し立法提案を行った。ただし、組合課税制度は、所得の配賦、出資や地位の譲渡のように個別の論点が密接に関連しており、一つの論点の課税関係が他の論点の課税関係に大きな影響を及ぼす。とりわけ、地位の譲渡を株式の譲渡のように扱うとき、出資時の課税関係との整合性に欠けるという大きな壁に直面する。わが国の現行の組合課税制度のもとでは、出資時の課税関係は一部譲渡説の考え方が採用されている（本稿 1－2－2 参照）。出資時において、一部譲渡説に基づき、課税関係を決定するとき、組合員が組合への出資を行い、その後に地位を譲渡するという一連の流れのなかで、組合員たる地位という資産を取得する機会が存在しない。そのため、現行の一部譲渡説の立場を採る限り、地位の譲渡において、地位を一つの資産と観念し、株式のように扱うことが困難なのである。したがって、本稿での立法提案を採用するには、出資時において、全部譲渡説の立場を採り、組合への出資時に組合財産とは区別された組合員たる地位という資産を取得する考え方を採用する必要があるだろう。

終章 おわりに

本稿では、わが国の組合課税のうち、特に課税関係が不明確である地位の譲渡に焦点を当て、かかる課税関係についてどのように考えるべきか、米国と比較し検討することを目的とした。

わが国の組合課税において、地位の譲渡が行われた際の課税関係については、国税庁の示す有権解釈さえ存在せず、特に不明確な領域である。学説上、地位の譲渡に関する議論として、①組合財産のうち個々の財産の合有持分を譲渡したものとする考え方、②組合員たる地位を組合財産とは別個の独立した資産と観念し法人における株式のように取り扱う考え方、の二つの見解があるが、どちらを採るべきか依然として明らかでない。それゆえ、その課税関係は、民法を参考とする解釈によって導き出さざるを得ない。ところが、地位の譲渡に関連する裁判例や判決例では、各々見解が分かれており、また、その判断は個別的解釈ではない。つまり、納税者がかかる取引を行うとき、どれだけの税負担が生じるか、訴訟によってしか明らかにすることができないのである。したがって、地位の譲渡を行うとき、どのように課税がなされるか、納税者の予測可能性を害し問題である。

米国では、パートナーシップ課税制度について、パートナーシップを単なるパートナーの集合であると捉える集合アプローチと、パートナーシップを独立した組織体であると捉える実体アプローチの二つのアプローチに基づき、制度設計がなされている。わが国の地位の譲渡に相当するパートナーシップ持分の譲渡に際しては、集合アプローチのもとでパートナーシップ資産の個々の持分の譲渡と捉える考え方と、実体アプローチのもとでパートナーシップ持分という一つの資産の譲渡と捉える考え方がある。米国は、原則として実体アプローチを採りつつ、解散予定パートナーシップ条項および選択的基準価格調整条項を用いて、部分的に集合アプローチを採用し、対処を行っている。

わが国の地位の譲渡における二つの見解と、米国の持分譲渡における二つのアプローチは、基本的に類似すると考えられる。さらに、各々考え方の根拠となる組合とパートナーシップに関する組織体性質の捉え方についても類似すると考えられる。具体的には、税法上、課税関係を決定する上で、組合とパートナーシップを構成員の集合と捉えるかまたは独立した一組織体と捉えるか、二つの考え方が存在する点に関して、共通性を見いだすことができる。そこで、本稿では、地位の譲渡におけるわが国への立法的示唆を検討するにあたり、両者の考え方が基本的に類似することから、わが国の税法上、任意組合を組合員の集合と捉える考え方を米国法に倣って集合アプローチ、独立した組織体と捉える考え方を実体アプローチと呼称し、これら二つの概念を軸に、わが国に望ましい方向性を検討した。

集合アプローチの立場を採り、組合財産のうち、個々の財産の合有持分を譲渡したものとして、課税関係を決定することは、著しい価格算定の困難性という問題を有する。これは、米国の長きに渡る議論の変遷からも明らかである。したがって、地位の譲渡に関して、このように課税関係を決定するべきではない。一方、実体アプローチの立場を採り、組合員たる地位を独立した資産と観念し、法人における株式のように取り扱うとき、地位の譲渡の課税

関係は簡明化され、著しい価格算定の困難性は生じない。ところが、所得種類の転換や一時的な二重課税の問題が生じる。そこで、米国の解散予定パートナーシップ条項および選択的基準価格調整条項に倣い、地位の譲渡に際して、組合が有する各資産の含み損益に着目し、このうちのどれだけが譲渡人または譲受人に帰属するかを決定する場面にのみ、個々の組合財産の譲渡と捉える考え方を採ることで、課税関係の簡明化を維持し、著しい価格算定の困難性を回避しつつ、上記二つの問題を解消することができる。

以上より、わが国の組合課税における地位の譲渡の課税関係については、組合員たる地位を組合財産とは別個の独立した資産と観念し、法人における株式のように取り扱い、譲渡所得課税を行うべきである。ただし、地位の譲渡を法人の株式のように扱うとき、問題が生じうる。そこで、米国の法に倣い、地位の譲渡に際して、組合が有する各資産の含み損益に着目し、このうちのどれだけが譲渡人または譲受人に帰属するかを決定する場面にのみ、個々の組合財産の譲渡と捉える考え方を採用すべきである。

なお、本稿では、組合課税制度のうち、組合員たる地位の譲渡に焦点を当て、検討し立法提案を行った。組合課税制度においては、所得の配賦、分配、出資や地位の譲渡といった個別の論点が密接に関連しており、一つの論点の課税関係が他の論点の課税関係に大きな影響を及ぼす。本稿で提示した立法提案との整合性を取るべく、出資時課税につき全部譲渡説を採る必要があるだろうとしたが、この点について他の論点との関連性も含め、さらに深く検討する必要があると思われる。また、所得の配賦等の他の論点についても、本稿で提示した立法提案により影響を受ける可能性がある。わが国における組合課税制度の法整備をするにあたり、組合という組織体が契約的性格と団体的性格という二つの性質を有していることを理解したうえで、制度設計を図ることが重要であると思われる。これらの問題については、今後の課題としたい。

参考文献

[邦文献]

(書籍)

- 伊藤公哉『アメリカ連邦税法：所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで [第 8 版]』(中央経済社、2021)。
- 岡村忠生『所得税法講義 [初版]』(成文堂、2007)。
- 檜田明ほか編『所得税基本通達逐条解説 [令和 3 年度版]』(大蔵財務協会、2021)。
- 金子宏『租税法 [第 24 版]』(弘文堂、2021)。
- 鎌田薫編『新基本法コンメンタール 債権 2』(日本評論社、2020)。
- 清永敬次『税法 [新装版]』(ミネルヴァ書房、2014)。
- 木村一夫『組合事業の会計・税務 [第 3 版]』(中央経済社、2012)。
- 坂元左=渡辺淑夫監修『逐条詳解法人税関係通達総覧』(第一法出版、1979) [最終加除：2021]。
- 佐藤英明『信託と課税 [新版]』(弘文堂、2020)。
- 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)。
- 潮見佳男=今井貴『新債権総論Ⅱ』(信山社、2017)。
- 潮見佳男『民法 (全) [第 2 版]』(有斐閣、2019)。
- 鈴木祿彌編『新版注釈民法 (17) 債権 (8) [復刊版]』(有斐閣、2015)。
- 住澤整ほか『改正税法のすべて [平成 17 年度版]』(大蔵財務協会、2005)。
- 須田徹『米国のパートナーシップ事業形態と日本の課税問題ー』(中央経済社、1994)。
- 高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』(清文社、2008)。
- 武田昌輔編著『DHC コンメンタール所得税法 § 1- § 35』(第一法規出版、1983) [最終加除：2021]。
- 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法 (措置法 § 54- § 63 の 2)』(第一法規出版、1983) [最終加除：2021]。
- 平野嘉秋『パートナーシップの法務と税務』(税務研究会出版局、1994)。
- 星野英一『民法概論Ⅰ』(良書普及会、1993)。
- 水野忠恒『租税法 [第 5 版]』(有斐閣、2011)。
- 水野忠恒『大系租税法 [第 3 版]』(中央経済社、2021)。
- 山本豊編『新注釈民法 (14)』(有斐閣、2018)。
- 山本豊編『民法 5 契約』(有斐閣、2018)。
- 我妻榮『債権各論中巻二 (民法講義Ⅴ₃)』(岩波書店、1962)。

(論文)

- 伊藤剛志「プライベート・エクイティ・ファンドと組合課税」金子宏ほか編『租税法と市場』256 頁 (有斐閣、2014)。

- 稲葉陵「組合課税についての一考察ー日本版 UPREIT の実現可能性を踏まえてー」第 4 回税に関する論文入選論文集 1 頁 (2008)。
- 碓井光明「共同事業と所得税の課税ー任意組合課税方式の検討ー」税理 25 巻 6 号 9 頁 (1982)。
- 植松守雄「講義 所得税法の諸問題 第 18 回 第一 納税義務者・源泉徴収義務者(続 17)」税経通信 43 巻 3 号 58 頁 (1988)。
- 太田洋「組合に係る課税関係についての若干の考察」金子宏＝中里実編『租税法と民法』385 頁 (有斐閣、2018)。
- 岡村忠生「国際的ジョイントベンチャーと現物出資の適格性 (1、2)」税研 183 号 68 頁、184 号 71 頁 (2015)。
- 岡村忠生「判批」国際税務 40 巻 6 号 38 頁 (2020)。
- 岡村忠生「パススルー組織体の構成員の地位の譲渡と課税」法学論叢 188 巻 4-6 号 26 頁 (2021)。
- 小野傑＝渡辺健樹「租税法上の法人概念と先端的金融商品及び国際課税ー日米比較研究」金子宏編『国際課税の理論と実務』346 頁 (有斐閣、1997)。
- 小原昇「有限責任事業組合契約制度の課税上の取扱いについて」租税研究 674 号 5 頁 (2005)。
- 金子宏「任意組合の課税関係」同『租税法理論の形成と解明 下巻』3 頁 (有斐閣、2010)。
- 小塚真啓「連結におけるインサイド・ベシスとアウトサイド・ベシス：序説」岡山大学法学会雑誌 70 巻 3-4 号 357 頁 (2021)。
- 小塚真啓「判批」ジュリスト令和 2 年度重要判例解説 154 頁 (2021)。
- 佐藤修二・浜崎祐紀・野口大資「判批」T & A master 837 号 19 頁 (2020)。
- 佐藤英明「アメリカにおける中小企業形態の多様性と税制ー企業レベルでの非課税制度の可能性」税研 81 号 42 頁 (1998)。
- 佐藤英明ほか「シンポジウム 組織形態の多様化と所得課税」租税法研究 30 号 87 頁 (2002)。
- 品川芳宣「判批」税研 36 巻 4 号 90 頁 (2020)。
- 品川芳宣「判批」T & A master 849 号 14 頁 (2020)。
- 高橋祐介「事業体課税論」岡村忠生編『新しい法人税法』61 頁 (有斐閣、2007)。
- 高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察ー課税時期、所得種類、帰属を中心にー」税法学 543 号 55 頁 (2000)。
- 利田明夫「租税法務学会裁決事例研究 (第 262 回) 民法上の組合の出資持分及び組合員たる地位の譲渡による所得区分 [国税不服審判所平成 28.3.7 裁決]」税務弘報 66 巻 3 号 156 頁 (2018)。
- 成道秀雄「有限責任事業組合の税務」税務事例研究 90 号 1 頁 (2006)。
- 西中間浩「判批」税経通信 75 巻 10 号 177 頁 (2020)。

- 長谷部啓「パス・スルー課税のあり方ー組合事業における組合員の課税関係とその諸問題ー」税務大学校論叢 56 号 67 頁 (2007)。
- 平野嘉秋「パートナーシップ税制の法的構造に関する一考察ー日米比較を中心としてー」税務大学校論叢 23 号 1 頁 (1993)。
- 平野嘉秋「米国内国歳入法上の企業分類における新規則ーcheck the box 規則(上、下)」国際税務 17 卷 11 号 10 頁、12 号 11 頁 (1997)。
- 平野嘉秋「日本版 LLC・LLP と課税上の論点 (15)」国際税務 26 卷 3 号 80 頁 (2006)。
- 平野嘉秋「LPS 最高裁判決と国際的タックス・シェルター」税研 186 号 18 頁 (2016)。
- 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 49 号 47 頁 (1999)。
- 増井良啓「組合形式の投資媒体と所得課税」日税研論集 44 号 129 頁 (2000)。
- 増井良啓「有限責任事業組合から生ずる損失と所得税」税務事例研究 90 号 43 頁 (2006)。
- 水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー方式ーアメリカ法を中心にして (パートナーシップの課税問題)」日税研論集 44 号 3 頁 (2000)。
- 宮本十至子「判批」法学セミナー増刊 (新・判例解説 WATCH) 28 号 261 頁 (2021)。
- 南繁樹「塩野義製薬東京地裁判決ー『組合』と『価値の源泉』の観点から」租税研究 853 号 97 頁 (2020)。
- 森稔樹「任意組合の持分の譲渡による所得」法学セミナー増刊 (新・判例解説 Watch) 22 号 227 頁 (2018)。
- 安井栄二「判批」税務 Q&A 220 号 93 頁 (2020)。
- 吉村政穂「判批」ジュリスト 1547 号 10 頁 (2020)。
- U.S.タックス研究会「米国法人税法の調べ方 (154~156) 連邦税法上、どのような基準に基づいて事業組織(business entity)の課税上の扱いが決められるのかーcheck the box 規則 (1) ~ (3・完)」国際商事法務 27 卷 3 号 332 頁、4 号 448 頁、5 号 584 頁 (1999)。

(資料)

- 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」(平成 28 年 3 月 25 日)。
- 法務省「登記統計 統計表 第 30 表 有限責任事業組合契約の登記の件数 (平成 17 年~24 年)」(2013)。
- 法務省「登記統計 統計表 第 30 表 有限責任事業組合契約の登記の件数 (平成 19 年~28 年)」(2017)。
- 法務省「登記統計 統計表 第 31 表 種類別 投資事業有限責任組合契約の登記の件数 (平成 10 年~19 年)」(2008)。
- 法務省「登記統計 統計表 第 29 表 種類別 投資事業有限責任組合契約の登記の件数 (平成 19 年~28 年)」(2017)。

(裁決例)

- 国税不服審判所裁決平成 28 年 3 月 7 日裁決事例集 102 集 107 頁。

(裁判例)

- 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2088 頁。
- 名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日判タ 1204 号 224 頁。
- 名古屋地判平成 17 年 12 月 21 日判タ 1270 号 248 頁。
- 名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日税資 255 号順号 10188。
- 名古屋高判平成 19 年 3 月 8 日税資 257 号順号 10647。
- 最決平成 20 年 3 月 27 日税資 258 号順号 10933 (上告不受理)。
- 東京地判令和 2 年 3 月 11 日判タ 1482 号 154 頁。
- 東京高判令和 3 年 4 月 14 日令和 2 年 (行コ) 89 号。

[洋文献]

(書籍)

- AMERICAN LAW INSTITUTE, FEDERAL INCOME TAX STATUTE FEBRUARY 1954 DRAFT VOLUME II (1954).
- AMERICAN LAW INSTITUTE, FEDERAL INCOME TAX PROJECT SUBCHAPTER K PROPOSALS ON THE TAXATION OF PARTNERS (1984).
- BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS (2021) (ebook-westlaw).
- GEORGE K. YIN & KAREN C. BURKE, PARTNERSHIP TAXATION (4th Ed., 2020).
- JAMES R. REPETTI ET AL., PARTNERSHIP INCOME TAXATION (6th Ed., 2018).
- T. ESQUIVEL OBREGON & EDWIN M. BORCHARD, LATIN-AMERICAN COMMERCIAL LAW (1921) (ebook-HeinOnline).
- WILLIAM S. MCKEE ET AL., FEDERAL TAXATION OF PARTNERSHIPS AND PARTNERS (4th Ed. 2007 & Supp. 2007).

(論文)

- Alan Gunn, *The Character of a Partner's Distributive Share under the Substantial Economic Effect Regulations*, 40 TAX LAW. 121 (1986).
- Alan R. Bromberg, *Taxable Income without Gain on the Sale of a Deceased Partner's Interest: Code, Common Law, and Community Property*, 13 SW. L.J. 343 (1959).
- Brian J. O'Connor, *Partnership Tax Allocation Provisions*, 52 ANN. TAX CONF. 1 (2006).
- Dale E. Anderson & Melvin A. Coffee, *Proposed Revision of Partner and Partnership Taxation: Analysis of the Report of the Advisory Group on Subchapter K (First Installment)*, 15 TAX L. REV. 285 (1960).
- Daniel N. Shaviro, *An Efficiency Analysis of Realization and Recognition Rules under the Federal Income Tax*, 48 TAX L. REV. 1 (1992).

- E. George Rudolph, *Collapsible Partnerships and Optional Basis Adjustments*, 28 TAX. L. REV. 211 (1973).
- Gregory J. Marich & William S. McKee, *Sections 704(c) and 743(b): The Shortcomings of Existing Regulations and the Problems of Publicly Traded Partnerships*, 41 TAX L. REV. 627 (1986).
- Gregory J. Marich, *Substantial Economic Effect and the Value Equals Basis Conundrum*, 42 TAX L. REV. 509 (1987).
- Henry J. Lischer Jr., *Elective Tax Classification for Qualifying Foreign and Domestic Business Entities under the Final Check-the-Box Regulations*, 51 S.M.U. L. REV. 99 (1997).
- J. Paul Jackson et al., *A Proposed Revision of the Federal Income Tax Treatment of Partnerships and Partners—American Law Institute Draft*, 9 TAX L. REV. 109 (1954).
- Jerold A. Friedland, *Determining a Partner's Share of Partnership Liabilities under I.R.C. Section 752*, 7 B.U. J. TAX L. 1 (1989).
- John S. Pennell, *Problems Involving the Optional Adjustment to Basis of Partnership Assets*, 34 MAJOR TAX PLAN. 8-1 (1982).
- Lawrence Lokken, *Partnership Allocations*, 41 TAX L. REV. 545 (1986).
- Martin J. McMahon Jr., *Optional Partnership Inside Basis Adjustments*, 52 BULL. SEC. TAX'N 35 (1998).
- Philip F. Postlewaite et al., *A Critique of the ALI's Federal Income Tax Project--Subchapter K: Proposals on the Taxation of Partners*, 75 GEO. L. J. 423 (1986).
- Roger F. Pillow et al., *Simplified Entity Classification under the Final Check-the-Box Regulations*, 43 ANN. TAX CONF. 197 (1997).
- UPA Revision Subcommittee of the Committee on Partnerships and Unincorporated Business Organizations, *Should the Uniform Partnership Act Be Revised?*, 43 BUS. LAW. 121 (1987).
- William D. Andrews, *Inside Basis Adjustments and Hot Asset Exchanges in Partnership Distributions*, 47 TAX L. REV. 3 (1991).

(資料)

- H.R. REP. NO 83-1337 (1954).

(裁判例)

- Kintner v. United States, 524F. 2d 418 (9th Cir. 1954).
- William v. McGowan, 152F. 2d 570 (2d Cir. 1945).

財産分与と共有物分割の相違からみる

財産分与課税の射程に関する一考察

—夫婦財産の帰属に関する事実認定に焦点を当てて—

吉野 徳晃

1 研究の目的（問題の所在）

財産分与と譲渡所得の課税関係に係る最高裁の見解が初めて示されたのが、最判昭和 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決、いわゆる、名古屋医師財産分与事件である。同判決において、不動産等の財産分与が完了すれば、分与者は、分与義務の消滅という経済的利益を享受したことになる」と判示し、譲渡所得課税を是認した。この判決を受けて課税実務においては、所得税法基本通達 33-1 の 4 が発遣され、財産分与によって分与者に譲渡所得が課税されることが明示され、同判決の見解は今日に至るまで支持され続けている。

一方、国税不服審判所平成 6 年 6 月 30 日裁決では、収入が同程度である共働き夫婦が連帯して債務を負って購入した夫名義の土地が夫婦の共有財産であると事実認定されたことによって、共有物分割に該当するから妻に所有権を移転登記したことによる譲渡所得は発生しないとして、財産分与課税を主張する課税当局を斥け、納税者が勝訴した。

この論点は、納税者側が積極的な主張立証を行うことで、形式的には一方配偶者名義の財産であっても、実質的には原始的な夫婦の共有財産であると認定され得ることを示唆するものであり、納税者側が反証をしないと実態とかけ離れた課税結果になってしまう可能性があるといえる。しかし、どのような事実関係にあれば、夫婦財産が一方配偶者名義の特有財産と認定されて財産分与課税の対象となるのか、あるいは、共有財産と認定されて共有物分割の対象となるのか、が必ずしも明確になっていない。

2 研究方法

本論文では、どのような事実関係にあれば、一方配偶者名義の財産が特有財産であると観念されるのか、あるいは、共有財産であると観念されるのかについて、過去の裁判所・国税不服審判所の事実認定に焦点を当てて検討することとする。

しかしながら、夫婦の形態は多種多様であることから、財産形成にあたっての各配偶者の貢献の仕方は、家事・育児等による貢献、稼得収入による金銭的な貢献、など区々であるため、夫婦財産の帰属関係を検討するにあたっての事実認定の基準も、夫婦の形態に応じて異なるものと推察される。そのため、本論文では、夫婦の形態を三つに分類する。第一は、夫婦の一方のみが働いている片働きパターン（専業主婦型）、第二は、夫婦が共に給与所得者であるなど、夫婦双方に稼得収入があるパターン（共稼ぎ型）、第三は、夫婦で家業を営み、形式上一方配偶者のみに稼得収入があるパターン（家業共同経営型）である。以上、「専業主婦型」、「共稼ぎ型」、「家業共同経営型」の三つに分類し、過去の裁判所・国税不服審判所の事案の分析を踏まえて事実認定の基準を検討することとしたい。これによって、財産分与と共有物分割の区分を明確にする実益は大きいと考える。

3 結論

本論文では、夫婦形態（「専業主婦型」、「共稼ぎ型」、「家業共同経営型」）ごとに各々複数の裁判所等の事案の事実認定に焦点を当てて検討を行った結果、以下の結論を導き出した。

一方配偶者から他方配偶者へ財産分与がなされた場合、当該夫婦の形態に応じて財産分与課税の射程は次の通りになると考えられる。

<専業主婦型の場合>

当該財産は一方配偶者の特有財産と認定され得ることから、共有物分割にならず、原則として財産分与課税の射程が及ぶ。

<共稼ぎ型の場合>

その財産の購入原資が夫婦双方で負担されていることの事実認定がある限りにおいて、当該財産は夫婦の共有財産となるから、共有物分割になり、原則として財産分与課税の射程が及ばない。

<家業共同経営型の場合>

「共同経営の実態」が事実認定される限りにおいて、当該財産は夫婦の共有財産となるから、共有物分割になり、原則として財産分与課税の射程が及ばない。

目次

第1章	序論	1
第2章	譲渡所得	3
第1節	譲渡所得課税の趣旨	3
第2節	譲渡所得の範囲	4
第1項	譲渡所得課税における「資産」と「譲渡」の意義	5
第2項	譲渡所得を発生させない「資産の譲渡」	6
第3節	共有物分割	7
第4節	小括	9
第3章	夫婦財産制と財産分与制度	9
第1節	夫婦財産制	9
第1項	夫婦財産制の概要	9
第2項	民法第762条	10
第2節	財産分与制度	18
第1項	財産分与制度の概要	18
第2項	財産分与の法的性質	19
第3節	小括	21
第4章	財産分与と譲渡所得課税	21
第1節	名古屋医師財産分与事件判決	21
第1項	事実の概要等	21
第2項	名古屋地裁判決（昭和45年4月11日判決）	22
第3項	名古屋高裁判決（昭和46年10月28日判決）	23
第4項	最高裁判決（昭和50年5月27日判決）	23
第5項	本判決の意義	24
第2節	先行研究	25
第1項	財産分与の法的性質と譲渡所得の関係	25
第2項	清算的財産分与課税を巡る学説等の対立	27
第3項	問題の所在	30
第3節	小括	31
第5章	夫婦形態別にみる財産の帰属と課税関係	33
第1節	専業主婦型（大阪高判昭和48年4月10日判決）	33
第1項	事実の概要等	33
第2項	判旨	34

第 3 項	検 討	35
第 2 節	共稼ぎ型（国税不服審判所平成 6 年 6 月 30 日裁決）	37
第 1 項	事実の概要等	38
第 2 項	判 旨	39
第 3 項	検 討	40
第 3 節	家業共同経営型（大阪高判昭和 57 年 11 月 30 日判決）	48
第 1 項	事実の概要等	49
第 2 項	判 旨	50
第 3 項	検 討	51
第 4 節	小 括	56
第 6 章	財産分与課税の射程	57
第 1 節	検討経過	57
第 2 節	結 論	57
第 1 項	専業主婦型の場合	57
第 2 項	共稼ぎ型の場合	58
第 3 項	家業共同経営型の場合	59
第 3 節	今後の課題	60
【引用文献】		1
【参考文献】		5

第 1 章 序論

本論文の対象は、財産分与の課税根拠となる譲渡所得を規定する所得税法第 33 条 1 項であり、本論文の目的は、財産分与における譲渡所得課税の射程を明らかにすることである。

財産分与とは、離婚をした者の一方が、民法第 768 条に定める財産分与請求権を行使することによって、相手方がこれに応じて財産を分配することをいう。財産分与の目的は、婚姻生活中に夫婦で協力して築き上げた財産を、離婚の際に分配することである。

財産分与は金銭で行われる場合は、課税関係が生じないが、資産の値上りが想定される不動産や株式等で行われる場合には、財産を分与した側（以下、「分与者」という。）に譲渡所得が課税される。

財産分与と譲渡所得の課税関係に係る最高裁の見解が初めて示されたのが、最判昭和 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決（昭和 47 年（行ツ）第 4 号）所得税更正処分等取消請求事件、いわゆる、名古屋医師財産分与事件である。同判決において、不動産等の財産分与が完了すれば、分与者は、分与義務の消滅という経済的利益を享受したことになると判示し、譲渡所得課税を是認した。この見解は、譲渡所得課税の趣旨が資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税するとしている点において、一貫した論理的整合性がある。この判決を受けて課税実務においては、所得税法基本通達 33-1 の 4 が発遣され、財産分与によって分与者に譲渡所得が課税されることが明示された。

一方、国税不服審判所平成 6 年 6 月 30 日裁決では、収入が同程度である共働き夫婦が連帯して債務を負って購入した夫名義の土地が夫婦の共有財産であると事実認定されたことによって共有物分割に該当するから妻に所有権を移転登記したことによる譲渡所得は発生しないとして財産分与課税を主張する課税当局を斥け、納税者が勝訴した。

このように、離婚に伴う夫婦間の財産の分配行為については、財産分与と認定されるのか、共有物分割と認定されるのかによって、課税関係が異なる取扱いとなることから、納税者にとっても、課税当局にとっても重大な争点となる。しかし、どのような事実関係にあれば、夫婦財産が一方配偶者名義の特有財産と認定されて財産分

与課税の対象となるのか、あるいは、共有財産と認定されて共有物分割の対象となるのかが必ずしも明確になっていない。

本論文では、どのような事実関係にあれば、一方配偶者名義の財産が特有財産であると観念されるのか、あるいは、共有財産であると観念されるのかについて、過去の裁判所・国税不服審判所（以下、「裁判所等」という。）の事実認定に焦点を当てて検討することとする。

しかしながら、夫婦の形態は多種多様であることから、財産形成にあたっての各配偶者の貢献の仕方は、家事・育児等による貢献、稼得収入による金銭的な貢献、など区々であるため、夫婦財産の帰属関係を検討するにあたっての事実認定の基準も、夫婦の形態に応じて異なるものと推察される。

そのため、本論文では、夫婦の形態を三つに分類する。第一は、夫婦の一方のみが働いている片働きパターン（以下、「専業主婦型」という。）である。なお、本論文では、専業主夫も含めて、便宜上「専業主婦」の単語で統一する。第二は、夫婦が共に給与所得者であるなど、夫婦双方に稼得収入があるパターン（以下、「共稼ぎ型」という。）である。第三は、夫婦で家業を営み、形式上一方配偶者のみに稼得収入があるパターン（以下、「家業共同経営型」という。）である。以上、「専業主婦型」、「共稼ぎ型」、「家業共同経営型」の三つに分類し、過去の裁判所等の事案の分析を踏まえて事実認定の基準を検討することとしたい。

以下、本論文の構成は次の通りである。まず第2章は、財産分与の課税根拠となる譲渡所得、並びに、共有物分割の取り扱いを整理する。第3章では、夫婦財産制と財産分与制度の内容を取り上げ、夫婦財産の帰属を検討する上で重要となる民法の考え方を整理する。第4章においては、第2章、第3章を踏まえて、財産分与と譲渡所得の課税関係、及び、これについての学者等の見解を整理する。そして第5章では、夫婦財産の帰属に関する事実認定を行った裁判所等の事案を各夫婦形態（「専業主婦型」、「共稼ぎ型」、「家業共同経営型」）ごとに引き上げ、それぞれにおける事実認定の基準を検討する。最後に、第6章において、第5章までの考察を踏まえて、財産分与課税の射程に関して、本論文の結論を提示し、併せて今後の課題を述べる。

第2章 譲渡所得

本章では、財産分与課税の課税根拠となる譲渡所得を規定する所得税法第33条1項について、先ずその課税趣旨について検討を行う（第1節）。次に、財産分与が譲渡所得課税の対象であることを検証すべく、当該「資産」と「譲渡」の範囲について整理する（第2節）。最後に、本論文において、重要な論点となる共有物分割について、その内容と課税の対象とされていない理由を確認していく（第3節）。

第1節 譲渡所得課税の趣旨

所得税法第33条1項は、譲渡所得を「資産の譲渡による所得」としている。そして通説では、「その本質は、キャピタルゲイン(capital gains)、すなわち所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである」¹と解されている。これについて、最判昭和43年10月31日第一小法廷判決（昭和41年（行ツ）第8号）所得税賦課決定等取消請求事件²は、次の通り同様の旨を判示している。

譲渡所得に対する課税は、（中略）資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであ（る）。

そして対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあつた場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法五条の二の規定な

¹ 金子宏．2019．『租税法〔第23版〕』．弘文堂．p.260．

² 最判昭和43年10月31日第一小法廷判決（昭和41年（行ツ）第8号）所得税賦課決定等取消請求事件（最高裁判所裁判集民事92号797頁）

のである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したものともいいがたい。

このように、譲渡所得とは、「所有期間中の資産の値上がり益」に対する課税であって、「売却代金等」の実際に受け取った対価に対する課税ではないということである。それゆえ、具体的な現金等による収入の有無を問うていないため、無償若しくは低廉譲渡の場合に、譲渡所得課税が行われたとしても、それは「所得のないところに課税所得の存在を擬制したものではな(い)」ということになる。なお、現行所得税法においては、個人に対する資産の贈与、遺贈は立法的配慮から、譲渡所得課税の対象から外されている（所得税法第59条（贈与等の場合の譲渡所得等の特例））。

財産分与の場合には、分与者は財産分与によって財産を失うことになるが、具体的な現金等の収入がないにもかかわらず、譲渡所得に係る納税義務が発生することから、「法律専門家の間においても賛否の結論が分かれており、少なくとも通常の一般人にとっては、財産分与者に譲渡所得が発生するとの理解は必ずしも容易ではないといわざるを得ない。」として、財産分与によって課税されることを認識していなかった分与者につき、要素の錯誤があったとして、財産分与契約自体を無効にし、原判決を取り消した裁判事案³が存在する。

しかし、譲渡所得課税の趣旨が、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税することであることに鑑みれば、たとえ具体的な現金等の収入がなくとも、財産分与によって一方配偶者から他方配偶者への資産の移転が観念されることになるから、当該一方配偶者の所有期間中の値上り益に対する課税は、譲渡所得課税の趣旨とも論理的整合性があるといえる。

第2節 譲渡所得の範囲

³ 東京高判平成3年3月14日判決（平成元年（ネ）第3217号）建物所有権移転登記抹消登記手続請求控訴事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】22004261【閲覧日】令和3年4月10日

第1項 譲渡所得課税における「資産」と「譲渡」の意義

所得税法第33条1項の資産の譲渡における「資産」とは、「譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位、ビットコイン等の仮想通過などが広くそれに含まれる。」⁴と解されている。ただし、経済的な価値があっても、人から人への移転が可能であっても、「現金」は、誰が持っていて、その額面通りの価値があり、「値上り」や「値下り」を考えることができず、また、それ自体が他のモノや利益の価値を測る尺度であるため、ここでいう「資産」にはあたらないとされている⁵。

財産分与の場合については、令和元年度の全家庭裁判所における「離婚後の財産分与事件のうち認容・調停成立の内容が財産分与の取決め有りの件数」の総数1,010件のうち、「金銭等」のみによる財産分与が全体の69%（698件）を占めていることから、その多くが現金によるものと推察され、所得税法第33条1項の資産の譲渡における「資産」に該当するものは少ないと考えられる。また、「金銭等・動産・その他（不動産を除く）」による財産分与は、全体の6%（64件）に留まる。一方で、上記以外の財産分与には、すべて「不動産」が含まれており、全体の25%（248件）を占めている⁶。これは、4回に1回が「不動産」を含む財産分与が行われているという計算となり、その頻度としては決して少なくないであろう。なお、「金銭等・動産・その他（不動産を除く）」による財産分与が全体の6%を占めることを確認したが、当該「動産」のうち、次項で取り上げる非課税とされる生活用動産のみの動産による財産分与がどれほどを占めるかは不明であるが、少なくとも財産分与事件のうち25%（不動産が含まれる財産分与）以上が所得税法第33条1項の資産の譲渡に該当すると推察される。

所得税法第33条1項の資産の譲渡における「譲渡」とは、「有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念で、売買や交換はもとより、競売、購買、収用、物納、現物

⁴ 金子・前掲注1. p.261.

⁵ 佐藤英明. 2020. 『スタンダード所得税法 [第2版補正2版]』. 弘文堂. p.87.

⁶ 裁判所ウェブサイト. 「家事 令和元年度 36 離婚後の財産分与事件のうち認容・調停成立の内容が財産分与の取決め有りの件数 支払額別支払内容別 全家庭裁判所」. 『司法統計』.

出資等が、それに含まれる」⁷と解されている。ただし、一見すると資産の移転があるように見えるが「譲渡」に当たらないものもある。例えば、譲渡担保による資産の移転は、その取引等の発生時点では、まだその資産が現在の所有者から完全には他の人に移っていないため、形式上譲渡しただけでは、譲渡所得が発生する「譲渡」とはいえず、債務不履行などが生じて所有者がその資産を取り戻せないことが確定した時点で、初めて譲渡所得が発生する「譲渡」があったと考えられる⁸。

このように、所得税法第33条1項の資産の譲渡における「譲渡」は、有償無償を問わないことから、具体的な現金等の収入有無を問わないため、一方配偶者から他方配偶者への所有権移転に伴う財産分与は、ここでいう「譲渡」に含まれると考えられる。

第2項 譲渡所得を発生させない「資産の譲渡」

佐藤英明教授は、「資産の譲渡」であっても、そこから発生する所得が譲渡所得として課税されない類型が3つあると説明している⁹。

第一は、「他の所得類型となる場合」である。これらはさらに4つに区分される。1つ目は、たな卸資産（事業所得を生ずべき事業にかかる商品・製品・半製品・仕掛品・原材料その他の資産で棚卸をなすべきもの）の譲渡による所得である（所得税法第33条2項1号前半）。2つ目は、棚卸資産に準ずる資産で政令で定めるもの（準棚卸資産）の譲渡による所得である（同号括弧内）。3つ目は、営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡である（所得税法第33条2項1号後半）。4つ目は、山林の伐採または譲渡による所得である（所得税法第33条2項2号）。これら4つは、他の所得類型（事業所得、雑所得、及び、山林所得）に該当するため、譲渡所得に該当しないとされる。

第二は、「生活用動産の譲渡損益」である。所得税法では、「自己又はその配偶者その他の親族が生活の用に供する家具、じゅう器、衣服その他の資産で政令で定めるものの譲渡による所得」は非課税とされている（所得税法第9条1項9号）。これらは、本来値上り目的で所有されているものではなく、また、どうしても金員が必要な

⁷ 金子・前掲注1. p.262.

⁸ 佐藤・前掲注5. p.89.

⁹ 佐藤・前掲注5. pp.90-94.

ために家具や衣服などを売るという場合についてまで課税することは適当ではないなどの理由から、非課税とされている。

第三は、「納税者の資力に着目した措置」である。これには、強制換価手続きによって資産の譲渡が行われる場合（所得税法第9条1項10号）その他これに類するもの（所得税法基本通達26条）や、保証債務の履行等によって資産の譲渡が行われる場合（所得税法第64条1項、2項）がある。現行所得税法は、これら譲渡による所得についてまで課税するのは納税者に酷であるという配慮から、課税しない、又は、一定の配慮がなされている。

財産分与の場合、上記第一の「他の所得類型となる場合」との関係では、その前提となる対象財産が「当事者双方がその協力によって得た財産（民法第768条第3項）」（第3章第2節第1項で詳述する）であることから、所得税法第33条1項の資産の譲渡として課税されない「売買目的で所有するたな卸資産や準棚卸資産、並びに営利を目的として継続的に行われる資産」の譲渡には該当しない。一方で、財産分与の対象となる財産が山林で行われる場合には、所得税法第32条1項に規定する山林の伐採又は譲渡による所得に該当するから、佐藤英明教授のいう「他の所得類型となる場合」として、所得税法第33条1項の資産の譲渡として課税されないこととなる。第二の「生活用動産の譲渡損益」との関係では、財産分与の対象となる財産が、当事者双方がその協力によって得た生活用動産の清算として分配される場合には、所得税法第9条1項9号の非課税とされる財産に該当することになるから、所得税法第33条1項の資産の譲渡に該当せず、課税されないと考えられる。第三の「納税者の資力に着目した措置」との関係では、財産分与は、離婚を原因とする資産の譲渡であり、強制換価手続き等を原因とする資産の譲渡ではないから、ここでいう資産の譲渡に該当しない「譲渡」には当たらない。

第3節 共有物分割

佐藤英明教授は、「ある行為が譲渡所得を発生させる譲渡にあたるか否かについては、きわめて悩ましい事例も少なくない」例として、共有物分割を挙げ、その取扱いについて、「共有物の分割から譲渡所得が発生しないことは通説、課税実務（参照、所基通33-1の6（筆

者注：現行所得税法基本通達 33-1 の 7)) が一致している」と説明している¹⁰。

所得税法基本通達 33-1 の 7 では、次の理由により、「個人が他の者と土地を共有している場合において、その共有に係る一の土地についてその持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡はなかったものとして取り扱う。」と規定されている。

2 以上の者が共有している一の土地をそれぞれの持分に従って現物分割した場合の課税処理については、その法律的性格に着目して形式的に行うとすれば、それは土地の共有持分の交換（譲渡）があったということになるので、その譲渡による利益について課税されることになるのではないかという疑問があった。

しかし、共有関係にある一の資産を現物で分割するということは、その資産の全体に及んでいた共有持分権がその資産の一部に集約されただけにすぎず、資産の譲渡による収入の実現があったといえるだけの経済的実態は備わっていないということもできる。そこで、本通達では、後者の考え方にに基づき、個人が他の者と共有している土地についてその持分に応ずる現物分割があったときには、その分割による土地の譲渡はなかったものとして、すなわち持分の譲渡（交換）はなかったものとして譲渡所得の課税関係を生じさせないこととして取り扱うことを明らかにしている。¹¹

このように、現行所得税法においては、形式的には交換又は売買取引¹²として観念される共有物分割について、実質的には共有持分権の集約であること、さらに、当該行為に経済的実態が備わってい

¹⁰ 佐藤．前掲注 5． pp.98-99.

¹¹ 檜田明=今井慶一郎=佐藤誠一郎=木下直人．2021．『所得税基本通達逐条解説（令和 3 年版）』．大蔵財務協会． pp.188-190.

¹² 最判昭和 42 年 8 月 25 日第二小法廷判決（昭和 39 年（行コ）第 5 号）登記申請却下処分取消請求事件（最高裁判所民事判例集 21 巻 7 号 1729 頁）は、2 以上の者が一の土地を共有している場合において、その土地をそれぞれの共有持分に応じて現物分割し、それぞれ単独所有の土地としたときは、「共有者相互間において、共有物の各部につき、その有する持分の交換又は売買が行なわれることであつて（民法二四九条、二六一条参照）、所論のごとく、各共有者がその取得部分について単独所有権を原始的に取得するものではない。」と判示している。これは、「共有物分割」を持分の譲渡（交換又は売買）と同様に捉えているということになる。

ないことから、課税関係を生じさせないこととされている。

財産分与との関係では、金子宏教授は、財産分与の実質に着目して、夫婦共有財産の清算であるから、共有物分割に該当し資産の譲渡に該当しないのではないかと指摘している。この指摘については、第4章第2節第1項で詳述する。

第4節 小括

本章では、財産分与課税の課税根拠となる譲渡所得を規定する所得税法第33条1項について、先ず第1節において、その課税趣旨を確認した。第2節では、財産分与が譲渡所得課税の対象であることを検証すべく、当該「資産」と「譲渡」の範囲について整理した。第3節では、本論文において、重要な論点となる共有物分割について、その内容と課税の対象とされていない理由を確認した。

次章では、譲渡所得課税の対象となる財産分与を理解する上で必要不可欠となる現行の夫婦財産制の取り扱いについて先ず検討し、次いで財産分与制度の考え方について議論を進める。

第3章 夫婦財産制と財産分与制度

本章では、本論文の研究対象である財産分与制度について、これがいかなる制度であるかを理解するために、先ずその前提となる現行の夫婦財産制の概要とその考え方について検討する（第1節）。次に、財産分与制度の概要とその法的性質について検討を行う（第2節）。

第1節 夫婦財産制

第1項 夫婦財産制の概要

我が国における夫婦財産制は、「夫婦財産契約」と「法定財産制」の二つがあり、民法第755条から第762条に規定されている。「夫婦財産契約」とは、夫婦財産の管理権限、帰属先等に関するルールについて、婚姻前にあらかじめ決めておく制度であり、「法定財産制」よりも優先される。しかし、「夫婦財産契約」は、婚姻前にしか締結ができない等の制約が厳しいため、当該契約を結んでいる例は極め

て少ない¹³。そして、この「夫婦財産契約」が締結されていない場合は、同法第 760 条から第 762 条を規定する「法定財産制」によることとされており、前述した理由から、夫婦財産に関する取り決めは、通常、「法定財産制」によることになる。

上記の「法定財産制」について、民法第 760 条は、「夫婦は、その資産、収入その他一切の事情を考慮して、婚姻から生ずる費用を分担する。」として、夫婦間における婚姻費用の分担について定めている。次に、民法第 761 条は、「夫婦の一方が日常の家事に関して第三者と法律行為をしたときは、他の一方は、これによって生じた債務について、連帯してその責任を負う。ただし、第三者に対し責任を負わない旨を予告した場合は、この限りでない。」として、日常家事債務における夫婦の連帯責任を定めている。最後に、民法第 762 条は、夫婦間における財産の帰属について定めており、同条は本論文の重要な論点となるため、次項で別途したい。

第 2 項 民法第 762 条

1 夫婦の財産帰属

民法第 762 条 1 項は、「夫婦の一方が婚姻前から有する財産及び婚姻中自己の名で得た財産は、その特有財産（夫婦の一方が単独で有する財産をいう。）とする。」と定めており、これは夫婦別産制を定めたものとされている¹⁴。そして、同法同条 2 項は、「夫婦のいずれに属するか明らかでない財産は、その共有に属するものと推定する」と定めている。これらの規定は、夫婦財産の帰属が明らかである限りは、財産の形成過程において、たとえ一方配偶者の協力・寄与があったとしても、当該財産の帰属者である他方配偶者の特有財産になることを意味している。

2 民法第 762 条と憲法第 24 条

現行法制下においては、一方配偶者の協力・寄与が財産形成において評価され得ないことから、民法第 762 条 1 項の夫婦別産制の考え方が、憲法第 24 条の夫婦平等に反するとして争われた事案があ

¹³ 登記統計によれば、夫婦財産契約が登記された件数は、平成 22 年から令和元年までの 10 年間で、135 件に過ぎない。（法務省．2020．「種類別 夫婦財産契約の登記の件数（平成 22 年～令和元年）」．『e-Stat 政府統計の窓口』）

¹⁴ 島津一郎＝松川正毅．2008．『基本法コンメンタール [第 5 版]』．日本評論社．p. 78.

る。

民法第 762 条 1 項が憲法第 24 条に違反するか否かについて、最判昭和 36 年 9 月 6 日大法廷判決（昭和 34 年（オ）第 1193 号）所得税審査決定取消事件¹⁵、いわゆる二分二乗訴訟は次の通り判示した。

民法 762 条 1 項の規定をみると、夫婦の一方が婚姻中の自己の名で得た財産はその特有財産とすると定められ、この規定は夫と妻の双方に平等に適用されるものであるばかりでなく、所論のいうように夫婦は一心同体であり一の協力体であつて、配偶者の一方の財産取得に対しては他方が常に協力寄与するものであるとしても、民法には、別に財産分与請求権、相続権ないし扶養請求権等の権利が規定されており、右夫婦相互の協力、寄与に対しては、これらの権利を行使することにより、結局において夫婦間に実質上の不平等が生じないよう立法上の配慮がなされているということができる。

（下線は筆者）

最高裁は上記の通り判示し、民法第 762 条 1 項の夫婦別産制の考え方は、憲法第 24 条の夫婦平等に反しないことを明らかにした。

このように、婚姻中はたとえ一方配偶者の特有財産となっても、民法には別個の制度として、財産分与請求権等が用意されており、最終的には夫婦は平等に取り扱われる仕組みになっていることから、民法第 762 条 1 項の夫婦別産制の考え方は違憲でないといわれている。

なお、当事案は民法第 762 条 1 項に加え、現行所得税法をも憲法第 24 条に違反しているとして争われた事案でもあり、この点については、本項の 4 で取り上げる。

3 民法第 762 条の解釈

民法第 762 条 1 項は、「夫婦の一方が婚姻前から有する財産及び婚姻中自己の名で得た財産は、その特有財産（夫婦の一方が単独で有する財産をいう。）とする。」と規定している。この「自己の名で得た」の解釈について、鍛冶良堅教授は、次のように説明している。

¹⁵ 最判昭和 36 年 9 月 6 日大法廷判決（昭和 34 年（オ）第 1193 号）所得税審査決定取消事件（最高裁判所民事判例集 15 卷 8 号 2047 頁）

民法 762 条が用いている「自己の名で得た」という表現は、単に財産獲得行為の当事者である自己の名が明示されていることを意味するだけではなく、その背後に複数人の共同関係のあることをも表わしているというべきである。そのような関係の典型は代理であるが、(中略) 名が問題となるのは、効果の帰属が背後の共同関係を捨象して当事者として表示された名でできる場合であるといつてよいであろう。

つまり、近代取引法においては、法律行為の効果は表示された当事者の名において帰属するという大前提にたつて、対第三者関係において背後の共同関係にある者には効果が帰属しないことを、この「自己の名で得た」が間接的に表わしているといえるのである。そして、「その特有財産とする」との表現と結合するときは、対外的帰属権利者に対内的にも権利が帰属し配偶者としての共同関係にあるが故に他方配偶者にも帰属するといったものではないことを表わすことになる。¹⁶

鍛冶良堅教授の解釈によれば、対外的帰属権利者（一方配偶者）が「自己の名で得た」財産に対する帰属効果は、第三者（取引先など）に対してはもちろん、対内的関係者（他方配偶者）に対してもその効果が及ぶから、たとえ共同関係にある対内的関係者（他方配偶者）であろうとも、対外的帰属権利者（一方配偶者）が「自己の名で得た」財産に対しては、その権利の帰属を主張できないということになる。つまり、一方配偶者が「自己の名で得た」財産については、たとえ何らかの形で他方配偶者と共同関係があったとしても、民法第 762 条 1 項によって一方配偶者の特有財産になるため、共有財産と捉える余地はないものと考えられる。

一方で、有地亨教授は、「民法 762 条 2 項の拡大解釈によつて、純粹な別産制から生ずる不合理を除去しようとする試みが有力に主張されている。」¹⁷として、次の通り、我妻榮教授の主張¹⁸を取り上げ

¹⁶ 鍛冶良堅．1980．「婚姻中自己の名で得た財産の意義」．中川善之助先生追悼現代家族法大系編集委員会．『現代家族法大系 2 婚姻・離婚』．有斐閣．p. 52.

¹⁷ 有地亨．1989．『新版注釈民法< 21 >』．有斐閣．p. 406.

¹⁸ 我妻榮．1961．『親族法』．法律学全集< 第 23 >．有斐閣．p. 102.

ている。我妻榮教授は、夫婦の財産は次の三種類に区分されるとしている。

(1) 特有財産

第一は、名実ともに夫婦それぞれの所有のものであって、婚姻前から各自が所有したもの、婚姻中に一方が第三者を相続して取得したもの、それらの財産からの収益などは、明らかにこれに属する（相手に贈与すれば相手の所有になることはいうまでもない）。各自の装身具なども、これに属する。

(2) 共有財産

第二は、名実ともに夫婦の共有（持分は平等）に属するものであって、共同生活に必要な家財・家具などは、夫婦の一方の収入または資産で購入したものもこれに属するとみるべきである。

(3) 実質的共有財産

第三は、名義は夫婦の一方に属するが実質的には共有に属するとなすべきものであって、婚姻中に夫婦が協力して取得した住宅その他の不動産、共同生活の基金とされる預金、株券などで夫婦の一方の名義となっているものは、これに属するといいうるであろう。

我妻榮教授は、上記の通り、夫婦の財産を三種類に区分した上で、さらに、次の通り説明している。

そして、婚姻の解消の場合には、第一のものは各自の所有とされる。すなわち、配偶者の死亡の場合には遺産となり、離婚の場合には、相手方は、当然には、分け前を主張しえない。第二のものは、配偶者の死亡の場合にも、離婚の場合にも、他の配偶者は、その持分についての所有を主張することができる。問題は第三のものである。現在の経済取引の形式的画一性からいって、対外的には、原則として（何等かの目的で名義だけを貸した場合は除いて）、その名義者の所有に属するものとして取り扱わねばならない。しかし、これらの財産は、夫婦が協力して取得し、共同生活の経済的基礎を構

成するものだから、実質的な意味では共有に属するものとみななければならない。そして、離婚の際には当然に清算すべきであり、配偶者の死亡の場合にも遺産から控除して他の配偶者に取得させるべきである。かようにして、はじめて、夫婦の平等な立場における協力扶助の理想を経済的な面にまで貫くことになると思う。¹⁹

上記の我妻榮教授の説明は、民法第 762 条 1 項に規定する特有財産の範囲を狭め、同法同条 2 項に該当する余地を拡大することによって、夫婦財産に関する帰属関係の平等性の確保を、離婚や死別を待たずして、婚姻期間中に実現しようとする試みであると考えられる。

一方で、こういった民法第 762 条 2 項の拡大解釈について、遠藤みち氏は、「男女の実質的平等を求め、共有制にすべきではないか」という主張がされる一方では、別産制を実質的に共有制に修正しようとする解釈が通説となってきたことは、専業主婦が圧倒的に多かった時代の要請、社会の要請にこたえるもので、それは意義あることであった。しかし、昭和 50 年（1975 年）の国際婦人年を契機としての男女の固定的役割分担を見直そうと提唱され、女性の職場進出も徐々に進んできた。こういった時代の推移や第三者との取引上の問題もあり、昭和 55 年の民法改正において、個人の尊厳と確立を前提とする別産制は維持された。」²⁰と説明している。

なお、金子宏教授は、上記の我妻榮教授の実質的共有財産に対する考え方を支持しており、税法を絡めた上での独自の見解も述べている。この点については、第 4 章第 2 節第 1 項で詳述する。

4 民法第 762 条と所得の帰属

我が国における夫婦財産制は、自己の名で得た財産はその者の特有財産とする（民法第 762 条 1 項）と規定され、これを別産制と称されていることは前述した通りである。一方で、所得税法上は原則として所得稼得者単位課税とされている。これらの別産制と所得稼得者単位課税について、前掲最判昭和 36 年 9 月 6 日大法廷判決（昭

¹⁹ 我妻・前掲注 18 . pp102-103.

²⁰ 遠藤みち．1998．「第 8 章 日本の裁判例にみる夫婦財産制と租税法—その変遷と今後の問題—」．人見 康子=木村 弘之亮．『家族と税制』．弘文堂．p. 204.

和 34 年（オ）第 1193 号）所得税審査決定取消事件では、民法第 762 条 1 項の夫婦別産制の考え方が、憲法第 24 条の夫婦平等に対して違憲であるから、当該別産制に依拠する所得税法もまた違憲であるとして争われた。

当該事案は、所得税の確定申告にあたり、夫名義で取得した給与所得及び事業所得は妻の家事労働等の協力によるものであるとして、当該所得を夫婦で 2 分の 1 ずつ申告したことに対して、課税当局が全額を夫の所得として更正処分した事案である。

民法第 762 条第 1 項の別産制に依拠する所得税法は違憲であると主張する納税者に対して、最高裁は、「所得税法が、生計を一にする夫婦の所得の計算について、民法 762 条 1 項によるいわゆる別産主義に依拠しているものであるとしても、同条項が憲法 24 条に違反するものといえないことは、前記のとおりであるから、所得税法もまた違憲ということはできない。」²¹と判示した。このように、夫名義で取得された所得につき、たとえその取得に妻の協力・寄与があったとしても、それは夫に帰属する所得であるから、夫婦が各 2 分の 1 ずつを申告することは許されないとするのが、現行民法に依拠する所得税法の立場である。

また、結婚後に取得する財産を夫婦の共有財産とする旨の夫婦財産契約（民法第 755 条）を締結した上で、夫婦それぞれが 2 分の 1 ずつ申告することの是非が争われた事案について、東京地判昭和 63 年 5 月 16 日判決（昭和 62 年（行ウ）第 106 号）所得税更正処分等取消請求事件²²は、「ある収入が所得税法上誰の所得に属するかは、（中略）当該収入に係る権利が発生した段階において、その権利が相手方との関係で誰に帰属するかということによって決定されるものというべきであるから、夫又は妻の一方が得る所得そのものを原始的に夫及び妻の共有とする夫婦間の合意はその意図した効果を生ずることができないものというべきである。」と判示した。そして、控訴審である東京高判平成 2 年 12 月 12 日（昭和 63 年（行コ）第

²¹ 当該裁判所の理屈について、遠藤みち氏は、「民法上の夫婦財産制と所得税法との関係については、所得税法は「別産主義に依拠しているものであるとしても」というあいまいな表現をしながら、民法 762 条 1 項が憲法 24 条に違反するものとはいえないから、所得税法もまた違憲とはいえないという簡単な理由づけに止まった。」と指摘している。（遠藤・前掲注 20. p.202.）

²² 東京地判昭和 63 年 5 月 16 日判決（昭和 62 年（行ウ）第 106 号）所得税更正処分等取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】22002452【閲覧日】令和 3 年 3 月 29 日

27号)各所得税更正処分等取消請求控訴事件²³は、「(前略)所得税法は課税単位を個人とし、その者の稼得した所得について所得税を課することとしているのである。控訴人主張の夫婦財産契約がこれらの原則を変更する効果を有するものでないことは明らかであり、控訴人が右契約によって夫又は妻が得る所得税法上の所得までも原始的に夫又は妻の共有に属することを意図したとしても、その効果が生じないことはいうまでもない。」と判示した。²⁴

このように、現行法制下においては、夫婦財産につき、たとえ実質的な共有関係があったとしても、あるいは、夫婦財産契約による共有制を採っていたとしても、民法は別産制(民法第762条1項)を採用しており、さらに、民法に依拠する所得税法が所得稼得者単位課税を採用していることから、その財産の帰属、及び、所得は、夫婦2分の1ずつとはならず、あくまでも一方配偶者に属するものと解されている。²⁵

しかしながら、このような別産制と所得帰属の関係について、かつて、我妻榮教授が、第65回国会参議院予算委員会において次の通

²³ 東京高判平成2年12月12日(昭和63年(行コ)第27号)各所得税更正処分等取消請求控訴事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】22004985【閲覧日】令和3年3月29日

²⁴ 遠藤みち氏は、「婚姻後取得する財産を共有とする夫婦財産契約を締結しても、これに対応する特別の税法規定がないかぎり、判示されているように所得稼得者単位の課税の原則を変更する効力はない。すなわち、民法上認められた契約といえども夫婦間の私的なものであり、納税は、公法である現行所得税法に従わざるをえず、直接の帰属にしたがって申告納税する必要がある。」と説明している。(遠藤、前掲注20. p.207.)

²⁵ 遠藤みち氏は、民法第762条に対する通説から、「夫婦財産について、実質的に共有あるいは潜在的に共有持分があると考えた場合、それが原始的に本来共有であったものと、原始的に共有であると考えられるものがあり、また対外的には特有財産であっても、対内的には、夫婦の間で共有とするものや共有であると考えられるものもある。これらを民法というステージで考えれば、いずれのものであっても婚姻継続中の夫婦間ではさして問題とならない。それはまた離婚に際して、財産分与の対象となりうるからでもある。しかし、租税法上から考えると、所得の稼得による帰属は同法762条1項に限定され、同法同条2項による取得ということは考えられない。すなわち、所得がだれに何時どれだけのものが帰属したかが重要な問題で(で)あり、これらは厳密に捉えられなければならない。それは所得が帰属した時にあるいは帰属したとされる時に課税という問題が発生するからであり、そして、その課税によって財産権が侵害されてはならないし、課税の公平が損なわれてはならないからである。」。さらに、「現行所得税法は、所得稼得者単位の課税を基本的なたてまえとしている。したがって、夫婦の間といえども所得の帰属は明確にしなければならず、同法12条の実質課税の原則が適用される場合を除き、ひとまずはその名で得た者に帰属したとしてその者に申告義務が発生するのである。妻の協力があり実質的に2分の1は妻のものといえる場合であっても、それは夫婦間のことであり、民法上実質的に共有と解釈したことにより、2分の1ずつを個別申告することは現行所得税法上は許されていない。」と説明している。(遠藤、前掲注20. pp.205-207.)

り興味深い指摘をされている。

先ほどから大蔵大臣をはじめとして、税の担当の方は民法の 762 条が改正にならない限りは税は改められないとおっしゃるような口吻を承りましたが、それについては私には異存があります。(前略) もし民法が共有という共産制をとっていったらおそらく税のほうでもそうならざるを得ないと思います。しかし、逆に民法が別産制をとっておるからといって、総合的な課税をするということは少しも違法ではない。(前略) いわゆる実質課税の原則によって、実質的には夫婦の共有であるというならば、やろうと思えばやれるのじゃないかと思います。民法の 762 条を改めて共有あるいは共産制にしないと税が改まらないだろう、あるいは逆に民法さえ改めれば大蔵当局が何と云ったって改めるだろうというので民法を改めようとなさるなら、それは見当違いだと言いたい。(前略) 税としては税のほうのそれぞれのいろいろなお立場がありましよう、したがって急にどうするということには、また税のほうの支障があると思いますので、この点でも私は差し出がましいことを申すつもりはありません。ただ民法学者として言いたいことは、民法が改まらなければ税が改まらなとお考えになることは、民法としては迷惑だということを申し上げて終わります。²⁶

我妻榮教授は、民法が別産制の立場を取っているからといって、税法がこれに合わせる必然性はないと考えているように思われる。つまり、民法上一方配偶者に帰属する特有財産たる所得であっても、税法上は夫婦で協力して築き上げた共有財産とみなすことも可能であることを示唆している。ただし、我妻榮教授が租税法の解釈により共有財産とみなすことを可能と考えているかは定かでないが、民法上特有である財産を税法上共有の財産と考えて課税関係を適用す

²⁶ 第 65 回国会参議院予算委員会会議録<第 19 号>昭和 46 年 3 月 20 日【データベース名】国会会議録検索システム<<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detail?minId=106515261X01919710320&current=55>>【インターネット閲覧日】令和 2 年 11 月 28 日

るのは無理があるように思われる^{27 28}。もちろん、このような課税方法を立法的な措置を講じて実行することは可能であろうが、夫婦の財産を一様にして各2分の1ずつとすることは、所得分割などの租税回避の危険性を高めてしまうことに繋がってしまうであろう。

第2節 財産分与制度

第1項 財産分与制度の概要

離婚の際に配偶者の一方から他方に対してされる財産的給付のことを離婚給付といい、この離婚給付は、離婚に対する制裁と離婚によって不利益を被る配偶者の保護のために認められている²⁹。当該離婚給付に関して、民法は財産分与制度として、次の通り、同法第768条1項から3項を規定している。民法第768条1項は、「協議上の離婚をした者の一方は、相手方に対して財産の分与を請求することができる。」と定めており、同法同条2項は、「前項の規定による財産の分与について、当事者間に協議が調わないとき、又は協議をすることができないときは、当事者は、家庭裁判所に対して協議に代わる処分を請求することができる。ただし、離婚の時から二年を経過したときは、この限りでない。」と定めており、同法同条3項は、「前項の場合には、家庭裁判所は、当事者双方がその協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮して、分与をさせるべきかどうか並びに分与の額及び方法を定める。」と定めている。

しかし、「本条は、離婚の効果として、夫婦の一方は他方に対し、財産の分与を請求することができることを規定するだけで、離婚給付としての財産分与の目的ないし理念については明示していない。」

²⁷ 私法と税法の関係に関する言及として、例えば以下のものがある。

金子宏教授は、「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安全性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」と説明している。(金子・前掲注1, p.129.)

第65回国会参議院予算委員会では、政府委員が次の通り発言している。「(前略)夫婦財産制度というものをどう考えていくか(後略)。その社会通念というものの最も結集したものがやはり民法であるであろうと。その民法に従って税制を運用することが一番あやまちの少ないことであろうと、かようなたてまえの結論になったわけでございます。」同様に、時の大蔵大臣福田赳夫氏も、「税法はこれは民法の原則それにたってこれは立案され、施行されなければならぬ、そういうたてまえになっておるわけでございます(後略)。」と発言している。(第65回国会参議院予算委員会会議録・前掲注26.)

²⁹ 島津=松川・前掲注14, p.89.

³⁰ため、財産分与の法的性質が必ずしも明確にはなっていなかったが、昭和46年7月23日付最高裁判決において、当該財産分与の法的性質に関する見解が示された。次項において、当該裁判所の見解及び裁判実務上の取扱いについて検討する。

第2項 財産分与の法的性質

1 最高裁判所の見解

財産分与の法的性質は、学説上、包括説と限定説に分かれている。前者は、財産分与の法的性質には、夫婦共同財産の清算（清算的要素）、離婚後の相手方配偶者の扶養（扶養的要素）、損害賠償（慰謝料的要素）の3つがあるとする考えである。後者は、その性質を清算的要素と扶養的要素の2つとする考え方である。このような包括説と限定説が存在する中で、最判昭和46年7月23日第二小法廷判決（昭和43年（オ）第142号）慰藉料請求事件³¹は、次の通り、包括説である旨を判示した。

離婚における財産分与の制度は、夫婦が婚姻中に有していた実質上共同の財産を清算分配し（清算的要素）、かつ、離婚後における一方の当事者の生計の維持をはかる（扶養的要素）ことを目的とするものであつて、分与を請求するにあたりその相手方たる当事者が離婚につき有責の者であることを必要とはしないから、財産分与の請求権は、相手方の有責な行為によつて離婚をやむなくされ精神的苦痛を被つたことに対する慰藉料の請求権とは、その性質を必ずしも同じくするものではない。したがつて、すでに財産分与がなされたからといつて、その後不法行為を理由として別途慰藉料の請求をすることは妨げられないというべきである。もつとも、裁判所が財産分与を命ずるかどうかならびに分与の額および方法を定めるについては、当事者双方におけるいつさいの事情を考慮すべきものであるから、分与の請求の相手方が離婚についての有責の配偶者であつて、その有責行為により離婚に至らしめたことにつき請求者の被つた精神的損害を賠償す

³⁰ 島津=松川、前掲注14、p.90.

³¹ 最判昭和46年7月23日第二小法廷判決（昭和43年（オ）第142号）慰藉料請求事件（最高裁判所民事判例集25巻5号805頁）

べき義務を負うと認められるときには、右損害賠償のための給付（慰謝料的要素）をも含めて財産分与の額および方法を定めることもできると解すべきである。（括弧書きは筆者）

上記判示によって、財産分与の法的性質には、「清算的要素」、「扶養的要素」、「慰謝料的要素」の3つを含む包括説が有力説となった。

2 裁判実務上の取扱い

財産分与の法的性質は、家庭裁判所における実務上の取扱いについても、「清算的要素」、「扶養的要素」、「慰謝料的要素」の3つを考慮要素とする包括説が採用されていると考えられ、これらの取扱いについて、大門裁判官は次の通り説明している。

裁判実務上、一般に、財産分与の判断は、夫婦の実質的共有財産の清算に重きが置かれており、慰謝料的要素は、それが必要とされるならば、財産分与の申立てとは別に離婚慰謝料の損害賠償請求によって実現されようとすることが多いから、財産分与の判断において実質的に考慮されることはほとんどない。ちなみに、離婚訴訟において、関連請求として離婚慰謝料の損害賠償請求がされている場合には、財産分与における慰謝料的要素は同請求において判断されることになるから、財産分与の判断において二重に考慮されることはない。さらに、扶養的要素も、清算的財産分与や離婚慰謝料が認められる結果、当事者双方が将来の生計の維持を図ることができる場合には、財産分与の内容として実質的に考慮されることはない。

したがって、慰謝料的要素は、離婚慰謝料が関連請求として請求されていない場合や既に認められた慰謝料額では慰謝料的要素の考慮として不十分な場合に問題となるに過ぎず、扶養的要素も、婚姻中の夫婦の実質的共有財産が乏しく、離婚後の当事者の生計を維持することが困難な場合に考慮される補充的なものであるといえる。³²

³² 大門匡=木納敏和、2017、「離婚訴訟における財産分与の審理・判断の在り方について（提言）」、『家庭の法と裁判＜Vol.10＞』、pp.9-10.

このように、裁判実務上においても、財産分与の性質には、「清算的要素」、「扶養的要素」、「慰謝料的要素」の3つが考慮されていると考えられるが、「清算的要素」がその目的の中心であり、「扶養的要素」、「慰謝料的要素」については、補足的な要素として位置付けられているようである。

第3節 小括

本章では、本論文の研究対象である財産分与制度について、これがいかなる制度であるかを理解するために、先ず第1節において、その前提となる現行の夫婦財産制の概要とその考え方について確認した。第2節では、財産分与制度の概要とその法的性質について確認した。

次章では、第2章（譲渡所得）と第3章（法定財産制と財産分与制度）の論点が交錯する財産分与課税について、最高裁の見解と学説等の見解を取り上げ議論を進める。

第4章 財産分与と譲渡所得課税

本章では、財産分与課税に関して、これまでいかなる議論がなされてきたかを整理し検討していく。先ず、財産分与課税のリーディングケースである名古屋医師財産分与事件判決を題材に、財産分与課税に関する裁判所の見解と当該判決の意義を取り上げる（第1節）。次に、財産分与課税に関する学説等の見解を取り上げる（第2節）。

第1節 名古屋医師財産分与事件判決

第1項 事実の概要等

- 1 医師であるX（原告・控訴人・上告人）は、昭和29年5月31日名古屋市から土地、建物（以下「本件不動産」という。）を買受けてその所有権を移転登記しており、本件不動産はXの特有財産であった。
- 2 昭和42年5月10日、Xとその訴外妻Aとの間に、本件不動産を離婚に基づく慰謝料として、XがAに譲渡する旨の調停が成立し、Xはその履行のために昭和42年5月20日慰謝料による譲渡

を原因として同年 12 月 8 日に本件不動産の所有名義を A に移転する登記手続きを行った。

- 3 X は昭和 42 年分の所得税について法定申告期限内に課税当局 Y（被告・被控訴人・被上告人）に対して確定申告をしたが、本件不動産に係る譲渡所得の申告はなされていなかった。
- 4 Y は本件不動産につき、これを譲渡所得として更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をした。
- 5 X はこれを不服として、上記処分の取り消しを求めて提訴した。

第 2 項 名古屋地裁判決（昭和 45 年 4 月 11 日判決）³³

X は、「譲渡所得の基因となるべき「資産の譲渡」とは対価を伴ういわゆる有償譲渡を意味し、譲渡所得の本質はその譲渡による対価収入がその資産の取得、維持管理に要した支出金額並びに当該譲渡契約のために支出した金額を超過する場合のその差益（譲渡益）を把握するところにあることが明らかである。」。さらに、「無償による譲渡について課税をする必要がある場合について特に同法第 59 条に贈与による譲渡について規定しているところからも同法第 33 条は無償譲渡を含まないことは明白である。」と主張した。

Y は、「一般に譲渡所得に対する課税は資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解されている。」（最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決³⁴を引用）。さらに、「夫婦の一方の有していた財産が離婚に伴う財産分与によつて他の一方の所有に帰するのであるからここに財産権の移転が生ずるのであり、これは右資産の譲渡にあたるというべきである。」と主張した。

これらに対して、地裁判決は、「右各不動産が原告の特有財産であつたことは原告においてこれを争わず、それらの A に対する前記譲渡は所得税法第 33 条第 1 項の譲渡所得にあたることは同法第 36 条第 1 項括弧書の中（中略）その他経済的な利益をもつて収入する場合には（中略）その他経済的な利益の価額とある点に徴して明らかであつてこの点に関する Y の所説は首肯しうる。これをもつて無償

³³ 名古屋地判昭和 45 年 4 月 11 日判決（昭和 44 年（行ウ）第 42 号）所得税更正処分取消請求事件（最高裁判所民事判例集 29 卷 5 号 649 頁）

³⁴ 前掲注 2

譲渡なりとするXの所説には遽に組しがたい。」と判示し、Xの請求を棄却した。

第3項 名古屋高裁判決（昭和46年10月28日判決）³⁵

Xは、本件「不動産の譲渡は離婚に伴う財産分与として譲渡したもの」であり、「財産分与を原因とする資産の譲渡が譲渡人につき譲渡所得を生じないことは控訴人が原審ですでに主張したとおりである。」として控訴した。

これに対して、高裁判決は、地裁判決の見解を正当とした上で、「債務の履行として或は債務の履行に代えて自己の有する資産を相手方に移転譲渡した場合にはその譲渡時における当該資産の価額に相当する額の弁済があつたことになり、これによつて当該債務は消滅するのであるから、経済的利益を享受しこれが具体化した点では現実に対価の受入れを伴う場合と実質的に何等変りはない（後略）。」と判示し、Xの控訴を棄却した。

第4項 最高裁判決（昭和50年5月27日判決）³⁶

Xは、対価の受け入れを伴わない資産の譲渡は、旧所得税法第9条1項8号（現行所得税法第33条）にいう「収入金額」を伴ったものとはならない等として上告したが、最高裁は次の通り判示し、Xの上告を棄却した。

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない（最高裁昭和41年行（ツ）第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照³⁷）。したがつて、所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」とは、有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為をいうものと解すべきである。」。その上で、「財産分与の権利義務の内容は、当

³⁵ 名古屋高判昭和46年10月28日判決（昭和45年（行コ）第8号）所得税更正処分取消請求控訴事件（最高裁判所民事判例集29巻5号655頁）

³⁶ 最判昭和50年5月27日第三小法廷判決（昭和47年（行ツ）第4号）所得税更正処分取消請求事件（最高裁判所民事判例集29巻5号641頁）

³⁷ 最判昭和47年12月26日第三小法廷判決（昭和41年（行ツ）第102号）所得税課税金額に対する更正決定取消等請求事件（最高裁判所民事判例集26巻10号2083頁）

事者の協議、家庭裁判所の調停若しくは審判又は地方裁判所の判決をまつて具体的に確定されるが、右権利義務そのものは、離婚の成立によつて発生し、実体的権利義務として存在するに至り、右当事者の協議等は、単にその内容を具体的に確定するものであるにすぎない。そして、財産分与に関し右当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払い、不動産の譲渡等の分与が完了すれば、右財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益といふことができる。したがつて、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによつて、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものだといふべきである。」と判示した。

第5項 本判決の意義

本判決は、財産分与行為によつて分与者に譲渡所得課税が発生することを位置付けたリーディングケース³⁸となり、当該判示は今日に至るまで支持され続けている³⁹。

これを受けて課税実務においては、次の通り、所得税法基本通達33-1の4が発遣され、財産分与によつて分与者に譲渡所得が課税さ

³⁸ 佐藤英明教授は、「現在の課税実務—国税庁・国税局・税務署等のお役所で所得税がどのように課税されることになっているか—においては、不動産などの資産を財産分与すると、分与した人が分与時の時価でその資産を譲渡したものとして譲渡所得が発生するという扱いになっています。その基礎になっているのは、最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁です。」と説明している。(窪田充見=佐藤英明、2010、「家族法と租税法—財産分与と租税をめぐる問題—」、『法学教室』No.357, p.67.)

³⁹ 名古屋医師財産分与事件判決の最高裁判例を引用している裁判事案として、例えば以下の事案がある。

・東京地判平成25年10月22日判決(平成23年(行ウ)第734号/平成23年(行ウ)第735号/平成23年(行ウ)第737号)所得税更正処分取消等請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】29026500【閲覧日】令和3年6月5日

・東京地判平成25年7月26日判決(平成24年(行ウ)354号)所得税更正処分取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】29026282【閲覧日】令和3年6月5日

・東京地判平成27年12月11日判決(平成25年(行ウ)631号)所得税更正処分取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】29016097【閲覧日】令和3年6月6日

・福岡地判平成30年3月14日判決 所得税決定処分取消等請求事件、市民税・県民税更正処分等取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】28281182【閲覧日】令和3年6月6日

・名古屋地判平成29年6月29日判決 所得税更正処分等取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】28271940【閲覧日】令和3年6月6日

れることが明示された。

民法第 768 条（財産分与）の規定による財産の分与として資産の移転があった場合には、その分与をした者は、その分与をした時においてその時の価額により当該資産を譲渡したことになる。（所得税法基本通達 33-1 の 4）

しかし、本章第 1 項の事実の概要等にあるように、当該事例においては、財産分与が離婚に基づく「慰謝料」として行われているという点で、やや限定的なケースであることは否めない。なぜなら、第 3 章第 2 節第 2 項で述べた通り、財産分与にはその法的性質が 3 つ（慰謝料・扶養・清算）に分かれるとされているため、これらの性質を考慮せずに、財産分与を一様にして課税の対象とすることに疑問が生じる。そこで、これら財産分与の法的性質ごとに対する税法の取扱いはどうのように考えられているのであろうか。この点について、次節で検討していきたい。

第 2 節 先行研究

第 1 項 財産分与の法的性質と譲渡所得の関係

1 慰謝料的財産分与の場合

まず、慰謝料として財産を分与した場合について、金子宏教授は、「慰謝料として財産が移転された場合は、夫が、慰謝料債務の全部または一部の履行として自己の財産を妻に移転し、それによってその財産の時価相当額の債務が消滅することを意味するから、それが資産の譲渡に該当し、その財産の時価相当額の収入があったと解してよい。」⁴⁰と説明している。この考え方は、本章第 1 節で取り上げた最高裁判決と同様の見解であるとともに、所得税法基本通達 33-1 の 4 とも整合的であり、実務上取扱いの異論はないように思われる。

2 扶養的財産分与の場合

次に、扶養として財産分与をした場合について、金子宏教授は、

⁴⁰ 金子宏．1996．『課税単位及び譲渡所得の研究—所得課税の基礎理論〈中巻〉』．初版．有斐閣．p.101.

「離婚後の扶養のために財産が分与された場合は、資産が贈与されたものと解されるから、所得税法 59 条 1 項によって、時価による譲渡があったとみなされることになる。」⁴¹と説明している。当該指摘について、佐藤英明教授も、「現行法では個人間の贈与は、贈与した人に所得税がかからない仕組みになっていますので、特に課税の問題は生じないのです。離婚後扶養については、扶養を受ける側に法律上の請求権がなく、したがって扶養を「する」側に債務が観念されませんから、代物弁済という構成にはならないわけですね。」と補足説明しており、こちらも慰謝料的財産分与と同様に実務上の取扱いに異論はないように思われる⁴²。

3 清算的財産分与

最後に、清算の意味で財産分与をした場合について、金子宏教授は、次の通り指摘しており、学説上有力な説となっている。⁴³

婚姻継続中に蓄積された財産は、夫婦のいずれの名義になっていても、実質的には夫婦の共有とみるべきものである。したがって、夫の名義となっている財産に対して、妻は潜在的な持分をもっていると考えてよい。夫婦共有財産の清算の意味における財産分与は、この潜在的持分に着目し、潜在的持分に応じて共有財産を分割する手続にほかならないと考えられる。とするならば、この場合、形式的には、夫の所有する財産が妻に移転するように見えても、その実質は、妻の潜在的権利を顕在化させ、それを正式に妻に帰属させることであるから、そこには資産の譲渡は存在しないと解すべきではなかろうか。⁴⁴

このように、金子宏教授は、「夫婦共通財産の清算の意味で財産が

⁴¹ 金子．前掲注 40．p.102.

⁴² 窪田=佐藤．前掲注 38 p.69.

⁴³ 同旨の評釈として例えば以下のものがある。

・吉良実．1978．「財産分与の課税問題＜2＞」．『税法学』．331号．pp.28-45.

・浅沼順三郎．1977．「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」．『民商法雑誌』．77＜2＞．pp.274-288.

・渋谷雅弘．2003．「財産分与と譲渡所得課税」．『月刊税務事例』．創刊 400 号記念論文．pp.87-93.

⁴⁴ 金子．前掲注 40．pp.102-103.

分与された場合は、その実質は共有財産の分割であって、資産の譲渡には当たらない。」⁴⁵と指摘している。

しかしながら、当該清算的財産分与の取扱いについては、上述した慰謝料的財産分与、及び、扶養的財産分与と異なり、実務上だけでなく、学説上においても見解が分かれている。次項では、この点についてさらに深堀していく。

第2項 清算的財産分与課税を巡る学説等の対立

第3章第2節第2項で見たように、財産分与の性質については、その大部分が清算の意でなされることから、清算的財産分与は実務上においても重要な論点であるが、学説等において見解の対立がある。

先ず、前項で取り上げた、清算的財産分与を実質上共有財産の分割とみて、資産の譲渡に当たらないと解する金子宏教授の指摘については、佐藤英明教授の指摘する次のような反論が想定される。

私には、昭和50年の最高裁判決は、離婚によって抽象的な財産分与の権利義務が「一切の事情を考慮して」(民768条3項)内容が決定される「ひとつのもの(一個の法定債務)」として発生すると考えているように思えます。このような理解は、民法上は成り立たないのでしょうか。すなわち、清算、扶養、損害賠償というような要素は、財産分与の総額を決定する要素ではあるが、具体的に「〇円分が清算」「〇円分が扶養」というような計算の結果として財産分与の総額が決まっているのではない、という理解です。

そう考えれば、民法に基づいて発生した、いわば価値の総額として「〇〇円分の財産分与をすべし」という債務を不動産などの資産で「代物弁済」することになるので、判例の立場は正しいということになるわけです。」⁴⁶

樋口哲夫判事も次の通り、佐藤英明教授と同様の見解に立っており、加えて、租税回避防止の観点からも、清算的財産分与については、資産の譲渡に該当すると指摘している。

⁴⁵ 金子．前掲注40．p.102.

⁴⁶ 窪田=佐藤．前掲注38．p.69.

実務においても、財産分与を定める場合、夫婦財産の清算のほかに離婚後の扶養料、未払の婚姻費用分担金、慰養料などを含ませることが少なくなく、殊に調停実務では夫婦財産の清算として厳密な計算を行う例は極めて少なくないし、また財産分与者が有責配偶者の印象を残さないようにするため、慰養料名義の支払を避けて、財産分与名義を用いることも少なくないので、課税官庁に清算部分と他の要素を識別させることは甚だ酷な結果を招来し、事実上課税を免れさせることにもなりかねない。したがって、この点からも、財産分与による資産の譲渡は譲渡所得を構成するといわざるを得ない。⁴⁷

このように、実務上においては、「清算的要素」、「扶養的要素」、「慰謝料的要素」がきちんと区別されているわけではないから、これら全体を一つの債務と捉えた上で、財産分与義務の消滅を觀念せざるを得ないとする見解である。

一方で、このような反論について、浅妻章如教授は「清算的財産分与を区分した上で離婚した事例については、反論が妥当するのではないか」⁴⁸として、再反論の存在を示唆している。なお、浅妻章如教授のいう「清算的財産分与を区分した」状態には、財産分与の性質を何かしらの方法で「清算的要素」、「扶養的要素」、「慰謝料的要素」の3つの要素に定量的に区分して金額を算出する場合のほか、裁判の前段階で慰謝料と扶養料の折りが夫婦間で既につき、これらが争点とならない場合（結果として清算的要素のみが争点となる場合）や、一方配偶者が他方配偶者へ慰謝料と扶養料を特段請求しない場合（結果として清算的要素のみが争点となる場合）も、この「清算的財産分与を区分した」状態に含まれるであろう。さらに、浅妻章如教授は当該想定されうる再反論に対して、次の再々反論の存在も示唆している。

再々反論として、東京高判平成6年6月15日判決（平成6年（行

⁴⁷ 樋口哲夫．1974．「離婚に伴う財産分与としての不動産分与と譲渡所得」．『税理』．17巻4号．p.139．

⁴⁸ 浅妻章如．2017．「第4章 離婚・死別と租税法」．金子宏＝中里実＝米田隆＝岡村忠生．『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』．日本評論社．p.99．

コ) 第 11 号) 所得税の更正処分等取消請求控訴事件⁴⁹によって、次の通り、清算的財産分与が譲渡所得課税の対象となる見解が判示された。これによって、当該清算的財産分与課税を巡る対立について一応の決着が着いたように思われる。なお、当該事案は最高裁まで上告されたが棄却されている。

夫名義の資産形成に対する妻の貢献が顕在化するまでの間、妻が夫名義の財産に対しなんらかの潜在的な持分を有するとしても、それは未だ持分割合も定まっていない抽象的な権利というべきものであり（右資産形成の態様には種々様々なものがありうるし、夫婦の財産は通常複数のものから成るものであるから、それらのすべてについて一律に妻が二分の一の共有持分を有するとみることはできない。）、現実の財産分与手続がされて初めて具体的な権利として確定するものである。したがって、財産分与が単に右潜在的持分を顕在化させ、それを正式に帰属するだけの手続とはいえないのであって、財産分与によって初めて夫名義の財産に対する妻の所有権又は共有持分が発生するといわざるを得ないから、そこに資産の譲渡と目される実質があることは明らかである。

（下線は筆者）

このように、裁判所は、金子宏教授が指摘する「夫婦共通財産の清算の意味で財産が分与された場合は、その実質は共有財産の分割であって、資産の譲渡には当たらない」とする考えとは反対の立場に立っており、「夫婦共通財産の清算の意味で財産が分与された場合」であっても、「それは未だ持分割合も定まっていない抽象的な権利というものであり（中略）、財産分与によって初めて夫名義の財産に対する妻の所有権又は共有持分が発生するといわざるを得ないから、そこに資産の譲渡と目される実質がある（後略）。」と結論づけている。

これについて、浅妻章如教授は、当該高裁判決は、「清算的財産分与であろうとも共有地の分割とは違うと論じていることになる。」⁵⁰

⁴⁹ 東京高判平成 6 年 6 月 15 日判決（平成 6 年（行コ）第 11 号）所得税の更正処分等取消請求控訴事件（税務訴訟資料 201 号 519 頁）

⁵⁰ 浅妻．前掲注 48．p.100.

と指摘している。そうであるならば、「清算的財産分与」と「共有物分割」の区別はどのように考えるべきであろうか。これまで指摘してきたように、「清算的財産分与」と「共有物分割」とでは課税関係が異なる取扱いとなることから、その区分を明確にする実益は大きいと考える。そのため、第5章（夫婦形態別にみる財産の帰属と課税関係）の検討に入る前に、次項において本論点の問題の所在を整理しておきたい。

第3項 問題の所在

前掲東京高判平成6年6月15日判決は、一方配偶者の潜在的持分を「未だ持分割合も定まっていない抽象的な権利」と捉えている。そして、当該潜在的持分は、財産分与以前においては、一方配偶者名義の特有財産であるに留まる旨の見解を示し、財産分与手続を経て初めて他方配偶者に所有権又は共有持分が発生するといわざるを得ないから、そこに資産の譲渡（移転）が観念されると理屈付けしている。つまり、財産分与以前において、たとえ「潜在的持分」を有していたとしても、それは未だ民法第762条1項に規定する「特有財産」の範疇であり、「共有財産」ではないから、財産分与時に、一方配偶者から他方配偶者への資産の譲渡（移転）が観念され、財産分与課税の射程が及ぶということになる。裏を返せば、財産分与以前において、すでに原始的な共有関係がある場合には、名実ともに「共有財産」であるから、一方配偶者から他方配偶者への資産の譲渡（移転）が観念されず、「共有物分割」に該当するため、財産分与課税の射程が及ばないことになる。すなわち、税法が私法に依拠している^{51 52}ことに鑑みれば、税法において特別の規定がない限り、民法上特有財産であれば、税法上も特有財産となるから課税関係が発生し、民法上共有財産であれば、税法上も共有財産となるから課税関係は発生しないということになる。そのため、「財産分与」となるのか、「共有物分割」となるのかという事実は、夫婦の財産が「特有財産」であるのか、「共有財産」であるのかに依存していると考えられる。この点について、山田二郎判事は、「財産分与に関する譲渡所得課税の問題の複雑さは、税法の解釈適用にあるのではなく、むしろ、民法上における夫婦財産の帰属の認定等にあるといえる。す

⁵¹ 金子・前掲注1. p.129.

⁵² 第65回国会参議院予算委員会会議録・前掲注26.

なわち、夫婦が婚姻中にその協力により取得した財産が特有財産かそれとも共有財産か、離婚に伴う財産分与が特有財産の譲渡（所有権の移転）か、それとも共有財産の分割であるのか。」が問題となると指摘している。⁵³

しかしながら、どのような事実関係があれば、夫婦財産の帰属が一方配偶者の特有財産と認定されて財産分与となり課税関係が生じるのか、一方で、どのような事実関係があれば、夫婦財産の帰属が夫婦の原始的な共有財産と認定されて共有物分割の対象となり課税関係が生じないのかが必ずしも明確になっていない。

そのため、第5章では夫婦財産の帰属について、どのような場合に特有財産となるのか、あるいは、共有財産となるのかについて、裁判所等の事実認定に焦点を当てて検討する。当該検討を通じて、特有財産と共有財産の認定基準を整理し、「財産分与」と「共有物分割」の境界線を見い出すことによって、財産分与課税の射程が明らかになるものとする。

なお、検討にあたっては、夫婦の形態が多様であることから、財産形成にあたっての各配偶者の貢献の仕方は、家事・育児等による貢献、稼得収入による金銭的な貢献、など区々であるため、夫婦財産の帰属関係を検討する上での事実認定の基準も、その形態に応じて異なるものと推察される。そのため、本論文では「専業主婦型」、「共稼ぎ型」、「家業共同経営型」の三つに場合分けして検討することとしたい。

第3節 小括

本章では、財産分与課税に関して、これまでいかなる議論がなされてきたかを確認した。先ず第1節において、財産分与課税のリーディングケースである名古屋医師財産分与事件判決を題材に、財産分与課税に関する裁判所の見解と当該判決の意義を確認した。第2節では、財産分与課税に関する学説等の見解を確認した。

次章では、夫婦財産の帰属が「特有財産」となるか、「共有財産」となるかが争点となった裁判所等の事案を、3つの夫婦形態（「専業主婦型」、「共稼ぎ型」、「家業共同経営型」）に分けて取り上げ、議論

⁵³ 山田二郎．1979．「財産分与としての資産の譲渡と譲渡所得課税」．『判例タイムズ』．370号．p.36.

を進める。

第5章 夫婦形態別にみる財産の帰属と課税関係

本章では、夫婦財産の帰属認定が争点となった裁判所等事案を「専業主婦型」（第1節）、「共稼ぎ型」（第2節）、「家業共同経営型」（第3節）の3つに分けて取り上げ、各事案の事実認定部分に着目した考察を行い、夫婦財産の帰属認定の基準とその課税関係を検討する。

第1節 専業主婦型（大阪高判昭和48年4月10日判決）

大阪高判昭和48年4月10日判決（昭和46年（ネ）第948号）共有持分確認請求控訴事件⁵⁴は、専業主婦である控訴人が被控訴人の夫に対して、夫婦が居住する土地家屋につき、持分割合を各2分1とする夫婦の共有財産であることを確認し、控訴人の共有持分を2分の1とする所有権移転登記を求めた事案である。なお、財産分与、課税関係が争点となったものではない。

第1項 事実の概要等

- 1 妻X（控訴人）と夫Y（被控訴人）は昭和26年4月8日結婚式を挙げて以来同棲し、昭和27年3月4日戸籍上婚姻の届出をした夫婦であって、Yは訴外C社に雇われて勤務し、Xは主婦として家庭に在って、夫婦間に出生した三人の男児の養育を始め家事全般の処理にあたっていた。
- 2 結婚生活約10年を経て、夫婦はその協議により、土地家屋を買い求め、従前の社宅住いを止めていわゆる持家に居住することを企図し、昭和36年2月頃訴外Bに代金124万円を支払って同人から本件土地家屋を買受けてこれに居住するに至った。
- 3 右買受代金の支払に充てた資金の構成内訳としては、その内、金額40万円をY名義による訴外Aからの同額の借入金を以て充てたほか、昭和36年2月23日C社からのY名義による借入金、Y名義のC社の社内預金並びに訴外D社及びC社の各株式の売却代金をこれに充てたものであり、本件土地家屋の買受け並びに右家屋に入居するにつき、当時合計金額約6万円の手数料、登記手

⁵⁴ 大阪高判昭和48年4月10日判決（昭和46年（ネ）第948号）共有持分確認請求控訴事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】27451884【閲覧日】令和2年10月18日

※第1審（神戸地判昭和46年6月18日判決）は本論文執筆時の令和3年9月18日現在未掲載

続費用及び大工修理費用等を支出したこと、並びに本件土地家屋につきY単独名義の所有権移転登記がなされていること、はいずれも当事者間に争がない。

- 4 Xは、婚姻中のX及びY夫婦の共有に属する財産というべき、YのC社から得る給料等収入とその預金、もしくは右給料に代わるべき給与財産、並びにY名義による他からの借受金と同人名義の株式の換価金を、その代金支払資金として買受けた本件土地家屋が、その外形上の取得名義の如何に関りなく、実質上は右金員等と同じくX等夫婦両名の共有財産であって、Xはこれにつき各2分の1の持分権を有すると主張した。

第2項 判旨

「Yが、Xと婚姻により夫婦として同棲生活をしながらC社に勤務することにより、C社から取得する給料等が、右婚姻共同体の維持運営に不可欠な経済的基盤（消費財獲得能力）に供せられていたものであることは、前記の認定説示を通じて自ら明かであるところ、これをYとC社との関係においてみる場合には、右収入はY自身の労働の対価支払に外ならず、Yがその個人名義を以て取得するものであることが明かであるが、右収益を支え、これを維持するYの労働力再生産という観点からすれば、その再生産の場はXとの右婚姻生活共同体に外ならず、Xは主婦として右共同体における家事労働に従事することによってYの労働力再生産に直接間接に関与し、これに寄与しているものといわなければならないのであって、YとXとの共同生活当事者間の関係においては、右給料等の形態による財産取得に対するXの協力は、もとよりそれ相当に評価せられるべきものである。」

「しかしながら、右Xの協力を、それ自体として評価するとしても、その評価の法律制度上の表現ないしは処理形態として、これをいわば物権的な効果の賦与としてなすか、或は離婚の場合に至って始めて現実的請求権の発生を認めるといういわば潜在的関係の債権の成立のみを認めることによって果すか、また物権的に評価をなすとしても、各具体的財産獲得の都度、当該取得財産の個々につき、直ちに顕在的且一般の共有と同等な効力を伴う共有制を認めるか、もしくは婚姻継続中は一応、唯潜在的持分の成立のみを認め、離婚に至って始めて共有物分割の形式を藉りる清算的

処理の実行を認めるべきか等の決定は、何よりも先ず立法政策の如何にかかるところであるとともに、これに関する夫婦間の具体的紛争の処理は、実定制度の定めるところに従って決せられるべきものというべく、婚姻による生活共同という一種の基盤的事実から直ちに、婚姻当事者各自につき、個々の獲得財産に対する夫婦としての共有（しかも実定民法上の共有制度におけると同一の意味内容を具えた共同所有形態としてのそれ）という財産権の帰属関係を当然に承認することのみが、恰も婚姻関係財産処理上の超実定法的法理でもあるかの如く、この場合に採り得べき唯一の絶対且普遍的な法律上の処理方式であるとは到底論結することを得ないところといわなければならない。」

「そして夫婦別産制に立脚し、婚姻費用分担（民法第 760 条）及び日常家事債務の連帯責任（民法第 761 条）の両規定を以て婚姻共同生活に対する配慮となし、離婚の場合につき財産分与請求権（民法第 768 条、第 771 条）を認める民法の立場と、権利の帰属主体の独立性及び明確性を要請する一般財産法秩序を考慮するときは、X の主張するように、婚姻生活を営んでいる夫婦の一方が対外的にその個人名義を以て取得した給料等の財産収入につき、それがたとえ夫婦共同体の維持発展という抽象的目的を具有していたとしても、それだけで他方配偶者が、当然且直接に、しかも民法第 762 条第 2 項の適用に依らずして民法上の共有権を取得するものという意味における実質的共有なる見解は、当裁判所としては、にわかに首肯することができないところである。」（下線は筆者）

第 3 項 検討

判決は専業主婦の家事労働に対して、一定の評価姿勢を示したものの、これによる夫婦財産の帰属へ及ぼす効力等は、立法政策の如何にかかるところであり、私法に即して判断する必要があるとしている。その上で、現行法制上、たとえば妻が家事労働により夫婦共同生活の維持発展に寄与していたとしても、他方配偶者がその個人名義を以って取得した財産を原資として購入した財産に対して、当然に共有権を取得するものと考えすることはできない旨を判示した。

家事労働自体が婚姻期間中に評価され得ないのは、家事労働による貢献が、夫婦にとって特別な行為ではなく、夫婦共同生活におけ

る、当然の責任であると解さざるを得ないのが、少なくとも現行の民法の立場であると考えられる。そのため、家事を専業としている場合には、家事労働に加えて共働きもしているような場合と異なり、一層この意味合いが強くなるであろう。このような現行民法の考え方について、山口純夫教授は、「主婦婚における妻の家事労働を通じての協力については、配偶者としての通常の協力扶助⁵⁵の範囲内にあり、それは、法定相続分として配慮されているとして、寄与分を否定するのが一般である。」⁵⁶と説明している。夫婦別産制の下において、家事労働のみをもって夫婦財産の帰属を原始的に夫婦の共有状態にあると解釈することには無理があるということであろう。実際に、この判決以降の事案においても、専業主婦の家事労働による原始的な共有持分の存在は否定され続けている⁵⁷。

ここで、仮にこの事案が共有持分確認請求事件ではなく、財産分与請求事件であったと想定すると、妻が婚姻中家事労働により蓄積してきた夫婦財産に対する潜在的持分は、財産分与手続を通じて、顕在化を果たすことになり、そして、夫の特有財産の全部または一部が妻に帰属することによって、そこには資産の移転が観念されることになる。よって、共有物分割にはならないから、財産分与課税の射程が及ぶと考えられる。

一方で、この場合においても、金子宏教授は、第3章第1節第2項で取り上げた我妻榮教授の実質的共有財産の考えを支持した上で、第4章第2節第1項の通り、資産の譲渡ではなく、共有物分割と考える余地があると指摘していることは興味深い。

しかし、これまでみてきたように、現行の民法の考え方を踏まえると、この場合においては、共有物分割と考えるには解釈の限界があることを否めないであろう⁵⁸。もちろん、第3章第1節第2項の

⁵⁵ 民法第752条（同居、協力及び扶助の義務）に規定する「夫婦は同居し、互いに協力し扶助しなければならない。」を指していると考えられる。

⁵⁶ 山口純夫、1980、「家事労働の評価」、中川善之助先生追悼現代家族法大系編集委員会、『現代家族法大系2婚姻・離婚』、有斐閣、p.71。

⁵⁷ 「専業主婦型」の共有持分を否認した事案として、例えば以下の事案がある。

- ・最判平成7年1月24日第三小法廷判決（平成6年（行ツ）第186号）所得税の更正処分等取消請求上告事件（税務訴訟資料208号3頁）
- ・国税不服審判所昭和49年5月1日裁決【データベース名】TKC法律情報データベース【文献番号】26000780【閲覧日】令和2年12月17日
- ・国税不服審判所昭和50年6月30日裁決【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】26004480【閲覧日】令和2年12月17日

⁵⁸ 本論文での考察の対象ではないが、「夫婦共通財産の清算の意味で財産が分与された場合は、その実質は共有財産の分割であって、資産の譲渡には当たらない。」とす

我妻榮教授の指摘する通り、立法的な見地から、税法は民法とは別の立場を取って、財産分与に課税しないと考えることは可能であるうが、当該立法案の存在もまた、現行法制下における解釈の限界を暗示しているものと思われる。

なお、本節では、「家事労働」のみによる貢献が発生する状況の設定上、便宜的に「専業主婦型」を題材としたが、原始的な共有持分を形成し得ないのは、あくまでも「家事労働」を原因とするものであり、「専業主婦」であること自体が、夫婦財産の帰属認定に直接影響を及ぼす訳ではないことを補足しておきたい⁵⁹。

第2節 共稼ぎ型（国税不服審判所平成6年6月30日裁決）

国税不服審判所平成6年6月30日裁決⁶⁰は、離婚に伴う裁判上の和解に基づき居住用土地の2分の1を分筆して相手方に所有権の移転登記をしたことにつき、離婚を機会に行った原告夫婦らの共有に属する土地の共有物分割であり、譲渡所得は発生しないとされた事案である。

る金子宏教授の解釈論に対して、藤谷武史教授は次のように考察している。

「これを敷衍するならば「夫の所得→夫の財産→妻の財産」という通過取得説的発想ではなく、「夫の金銭的收入+妻の家事労働が生み出した帰属所得→夫婦の財産形成＝潜在的共有持分」と考えているように読める。つまり、実質的共有説に基づく金子説は、妻が夫から無償取得したのではない（贈与税を否定）という論理には親和的である一方、夫が稼得した収入が妻と夫に1/2に原始的に帰属したとの推論を必ずしも導かない。」と述べ、非課税とされる帰属所得の取扱いに対する懸念を示唆する一方で、「むしろ、外部から夫婦財産に流入する所得の扱いについては、（稼得者課税主義を所得帰属判定のベースラインとした上での）所得分割の懸念を重く見て、これを課税単位論の問題として処理すべきとするのが、金子教授の考え方はないかと推測される。」（藤谷武史，2018，「第4章 夫婦財産制と租税法―国際的側面からの検討―」，金子宏=中里実，『租税法と民法』，有斐閣，pp.481-482.）

⁵⁹ 水戸地判昭和51年2月25日（昭和49年（ワ）第272号）不動産所有権確認および所有権移転登記手続請求事件は、専業主婦である原告が、訴外人からの贈与財産を原資として、夫婦財産の一部へ抛出していたことにより、被告人である夫の名義となっている財産に対して、妻の原始的な共有持分を認定した。なお、財産分与、課税関係が争点となった事案ではない。当裁判所は、「民法762条1項によれば、夫婦がその婚姻中自己の名で得た財産はその特有財産とするものとされているが、右特有財産とは名実ともに夫婦の一方の所有に属するものを意味するものというべく、たとい「婚姻中自己の名で得た」ものについても、単に名義が自己のものであるだけでなく、それを得るための事情や対価などが自分のものであって実質的にも自分のものであることを挙証しない限り特有財産とはならないものというべきであるところ、本件においては本件宅地、建物を得るための前記事情からして、またその対価などがすべて被告自身が支出したものでなくその一部を支出したものにすぎないことは前記のとおりであるから、本件宅地、建物をもつて被告の特有財産とすることはできない。」と判示し、専業主婦である妻の原始的な共有持分を認定している。

⁶⁰ 国税不服審判所平成6年6月30日裁決（裁決事例集 No.47 p.138.）

第1項 事実の概要等

1 事実の概要

納税者Xは、昭和63年分の所得税の確定申告書に、分離長期譲渡所得の金額を25,411,000円、総所得金額を4,388,386円及び納付すべき税額を2,432,100円と記載して法定申告期限までに申告した。

その後、Xは、平成2年2月20日に本件申告について、分離長期譲渡所得の金額を零円、総所得金額を4,388,386円及び還付される税額を108,989円とすべき更正の請求をした。

課税当局Yは、これに対し平成2年5月16日付で更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。

Xは、この処分を不服として平成2年7月3日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、これに対し同年10月15日付で棄却の異議決定をした。

Xは、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成2年11月15日に審査請求をした。

2 Xの主張

- (1) 本件土地は、建物付の分譲地として昭和31年7月11日に訴外U市からX名義で購入し、本件土地建物の所有権をX名義で登記したものであるが、その取得資金874,174円は、Xらを連帯債務者として住宅金融公庫からの借入金540,000円、訴外妻Aの母である訴外Bからの借入金300,000円及びXらの共有の手持ち資金等を充てたものである。
- (2) 本件土地はX名義となっただけのものの、その取得資金の出所及び借入金の返済状況等からして、XとAの各2分の1を持分とする共有財産であったものであるから、本件和解では、便宜的に財産分与という表現が使われてはいるが、財産分与をしたものではなく実質は共有財産の分割に当たるものである。
- (3) XらはU市の教職員として共働きの夫婦であり、本件借入金をXの給与から天引きの方法で返済していたが、これは単なる返済のための窓口にすぎず、実質は、同程度の給与収入を有していたXらが均等に負担して返済したものである。

3 Yの主張

- (1) 本件借入金は、Xらが連帯債務者となっただけのものの、Xらが具体的にどのような割合で負担したか明確でない。

- (2)昭和 48 年 9 月 26 日に本件建物の所有権の 2 分の 1 を真正なる登記名義の回復により A に所有権を移転登記したのは、その名義を名実共に X らの共有と表示する意思に基づくものであり、その際、本件土地は X 名義のまま変更されていないから、X らが本件土地について、X の単独所有であることを確認したものと認められる。
- (3)本件分筆土地は本件和解調書において財産分与として A へ所有権を移転することとされており、X らは、本件土地が X の固有の財産であることを前提として本件和解が成立したものと認められる。
- (4)以上のとおり、本件和解により財産分与として本件分筆土地の所有権を A へ移転登記したことは、X らの共有財産の分割ではなく、資産の譲渡に当たる。

第 2 項 判旨

- 1 「X らは U 市の教員として長年勤務し、収入も同程度であり、A が金銭の管理をしていたことが認められる。
- ところで、本件土地は、X 名義で本件建物と共に住宅金融公庫の融資により U 市から取得しているところ、その取得資金の一部とした本件借入金については、X らが連帯して借り入れをなし、共同で返済する旨が合意されていることが認められ、その返済は、X らの収入から、A が行っていたものとみるのが相当である。」
- 2 「Y は、本件借入金の融資を受けるに当たり X らが連帯債務者となっていることが認められるものの、具体的に X らがどのように負担して返済したかについて明確でないから、X が本件離婚訴訟において主張するのとおり、本件土地建物の取得資金の大部分が X の稼得に基づくものである旨主張する。
- しかしながら、X らが自己の収入をどのような割合で本件借入金の返済に充てるかについて、格別の合意も見当たらず、当審判所に提出された証拠によっても明らかではないので、本件の場合、上記イ（上記 1）のとおり、X らの収入から等しく返済したものとみるほかはないから、この点に関する Y の主張には理由がない。」（括弧書きは筆者）
- 3 「Y は、本件土地は、X の単独所有であると認められるから、

財産分与により本件分筆土地の所有権をAに移転したことは、XからAに譲渡したものである旨主張する。

しかしながら、本件借入金は、上記ロ（上記2）のとおり、Xらの収入から等しく返済したものと認められ、また、Bからの借入金の返済についても、Xらの収入から等しく行われたものとみるのが相当である。そうすると、Xらが共同で返済する旨の合意のもとに本件借入金等を資金として取得した本件土地は、登記上の名義にかかわらずXらの間では、共有物との認識であったものと認めるのが相当である。」（括弧書きは筆者）

- 4 「本件の場合、本件分筆土地の所有権をAへ移転することとしたのは、本件離婚訴訟に伴う本件和解に基づき行われたものであるところ、同人の答述及びXの主張に照らせば、本件分筆土地は、Xらの共有に係る本件土地を離婚を機会に分割して清算したものとみるのが相当であるから、Aが、離婚後の扶養と離婚に伴う損害賠償に相当する慰謝料等として受領したとするYの主張は採用できない。なお、Yは、真正なる登記名義の回復によりAに本件建物の2分の1の所有権を移転登記し、本件建物の名義を名実ともにXらの共有物としたにもかかわらず、本件土地は、登記がXの単独名義のまま変更されていないから、Xの所有であったことは明らかである旨主張するが、登記変更の有無の事実、本件土地がXらの共有に属するものであるかを判断するのにかかわりのないことであり、むしろ、上記イ（上記1）及びロ（上記2）のとおり、本件土地についても、Xらの共有に属するものであったとみるのが相当であるから、Yの主張には理由がない。」（括弧書きは筆者）

- 5 「以上のとおり、本件分筆土地は、Xらの共有に属する本件土地を離婚を機会に分割して清算したものとみるのが相当であり、財産分与とみることはできないから、本件分筆土地をAに移転登記したことによる譲渡所得は発生しないというべきである。」

第3項 検討

1 夫婦財産の帰属

当裁決は、離婚に際して財産分与という名目で土地の所有権を移転登記しても、その実質が民法上の共有物分割であれば、譲渡

所得は生じないとした。なお、同旨を判示した事案として、東京地判昭和 48 年 3 月 22 日判決（昭和 43 年（行ウ）第 251 号）所得税更正処分等取消請求事件⁶¹がある。共有物分割が課税されないことは、第 2 章第 3 節の通りであり、理論上当然の帰結といえる。しかし、登記上において共有と明記されている共有物を分割する一般的なケースと異なり、一方配偶者名義の財産を財産分与する場合は課税実務が複雑となる。なぜなら、本事案のように、登記上の形式的な所有者と実質的な所有者が異なるからであり、この論点の難しさはここにあるだろう。

本裁決で課税当局は、本件土地の財産名義が登記上において一方配偶者となっていること、さらに、和解調書において本件土地を財産分与として移転登記する旨の記載があることを主張しており、これらは書面確認による形式的なアプローチといえる（借入金の夫婦負担割合が明確でない旨の主張もあるが、これは「持分割合」の争点であるため、本項の 2 で別途検討する。）。しかし、

⁶¹ 東京地判昭和 48 年 3 月 22 日判決（昭和 43 年（行ウ）第 251 号）所得税更正処分等取消請求事件（税務訴訟資料 69 号 1011 頁）は、納税者 X（原告）がした X 名義の建物及びその敷地借地権並びに土地の財産分与について、課税当局 Y（被告）が財産分与による資産の譲渡であるとして譲渡所得を課した事案である。当裁判所は、次の理由によって、前者の建物及びその敷地借地権については、財産分与課税を是認したが、後者の土地については、財産分与課税を否認した。先ず、建物及びその敷地借地権については、「本件建物およびその敷地借地権が訴外妻 A の所有あるいは X と A の共有に属せしめられたと認めるべき特段の事情について、なんら主張立証はないから、これらは X が婚姻中に自己の名で得た財産であつて、X の特有財産に属すると認めるのが相当である。X は、夫婦が婚姻中に取得した財産は、すべてその名義のいかんを問わず、実質上夫婦の共有に属すると主張するが、そのように解すべき根拠はない。また、X は、本件建物に数次にわたつて加えられた増改築の費用は、X ら夫婦が共同で出捐した旨主張するが、単なる増改築の費用が夫婦共同の出捐によるものであつても、そのことの故に建物が X ら夫婦の共有となるいわれはなく、また、X ら夫婦が共同の出捐で従前の建物にその同一性を失わせるような増改築を加えたという事実を認めるに足りる証拠もないから、X のこの主張は採用できない。」と判示し、X の特有財産であると認定し、譲渡所得を是認した。一方、土地については、「本件土地の購入資金は、X ら夫婦がそれぞれ自己の名で会社から支払いを受ける役員報酬を合わせて共同で返済する旨の合意のもとに、他から借り入れたものであるから、X ら夫婦相互の間では、その共有に属すると認めるのが相当であり、したがつて、共有に属する右資金をもつて購入した本件土地もまた、第三者に対する関係は別として、X ら夫婦相互の間では、その共有に属すると認めるべきである。そして、X および A が、それぞれ自己の報酬をどのような割合で前示借入金の返済に充てるか、あるいは、本件土地に対する持分の割合をどのように定めるかに関し、格別の合意をしたことについては、本件に顕れた全証拠によつてもこれを認めるに足りず、他に、本件土地の購入資金または本件土地に対する X および A の持分を判定するに足りる証拠はないから、X および A の本件土地に対する持分は等しいものとして、各 2 分の 1 であると認めるほかはない。」と判示し、X 夫婦の共有財産であると認定し、A の持分に相当する 2 分の 1 の部分に係る譲渡所得課税を取消した。

課税当局が夫婦の内的事情を一般的に知る由もないことに鑑みると、形式的なアプローチから、一方配偶者名義の土地を財産分与により他方配偶者に移転したとして譲渡所得課税を課した行為は、結論は別として一定の理解を示すことができる。しかし、裏を返せば、この論点は、納税者側が具体的な立証を行うことで、形式的には一方配偶者名義の財産であっても、実質的には原始的な夫婦の共有財産であると認定され得ることを示唆するものであり、納税者側が反証をしないと実態とかけ離れた結果になってしまう可能性があるといえる。課税当局においては、形式的な審査により判断せざるを得ない面もあり⁶²、これを財産分与の都度、夫婦世帯ごとに、内的事情を聴取しては、課税実務が逼迫することにもなりかねない。そのため、納税者側がどのような実態にあるのかを積極的に主張立証する必要がある、これによって実態に即した課税が実現することになる。ゆえに、納税者にとっても、課税当局にとっても、夫婦の財産が原始的な共有財産であると認定されうる事実認定の基準が重要になると考える。

本事案においては、一方配偶者名義であった土地が、夫婦連帯で借り入れた金員により取得されており、その借入金は夫婦両者が均等に負担して返済していたことが事実認定されている。ここで、登記上一方配偶者名義となっても、これを理由にその財産が当該一方配偶者の特有財産であるとは言い得ないということがいえる⁶³。また、夫婦当事者間の和解調書等に、「財産分与とし

⁶²当時の大蔵大臣福田赳夫氏は、参議院予算委員会において、次の通り発言している。「わが国の民法が夫婦別産制をとっておる、そして、形式的にはまあ共かせぎというような所得が、所得の積み重なりが形式的にも夫の財産という形にいまなっておる。実質的には何か潜在的に奥さんが協力をされたという、その成果としての資産ではございますけれども、形式的にはそれが夫の財産であると、こういうふうにいまなっておる。やっぱりこれはもう形式的なものであるかあるいは実質的なものであるか、その共有というものの性格ですね、これを税務当局で判定する、これはまあなかなかむずかしゅうございます。だから、どうしても形式主義によらざるを得ないわけでございます（後略）。実質的にはどうもこれは妻の財産になるべきものだ、あるいは共有財産になるべきものだ。にもかかわらず、これが夫の財産というふうに見られておる。その辺の矛盾をどういうふうに考えるかということなんかと思いますが、これはどうしても税法となると、形式主義になるのです。どうもこれは形式的には夫の財産にはなっているけれども、実態は実はこうこうなんだというようなそういう認定はなかなか税務当局としてはいたしかねるのです。」（第65回国会参議院予算委員会会議録・前掲注26。）

⁶³ 関連事案として、最判昭和34年7月14日第三小法廷判決（昭和32年（オ）第636号）土地所有権移転登記手続請求上告事件は、夫婦間の合意で、夫が買入れた土地の登記簿上の所有名義人を妻としただけでは、妻の特有財産とはならないことを判示した。

て所有権を移転する」旨が記載されているかどうかではなく、その分与行為の実質が共有物分割であるかどうかが重視されている。本事案においては、購入資金が夫婦双方で負担されていることが事実認定されていることから、購入資金の原資が夫婦双方で負担されている事実の有無が、共有財産であるか否か、さらに、共有物分割であるか否かを決定する重要な要素になると考える。

この点について、高木積夫判事は、「夫婦が個別に経済的収入のある職業に従事してその収入から共同財産が形成された場合は、互いに特有財産である自己の給与から自己の婚姻費用分担額を超えて支出したため、剰余財産が形成されたものであるから、財産法上2人の者が自己の財産を出し合って不動産等を購入したときと性質上同一で原始的な共有関係にあると解される。」⁶⁴と説明している。

このように、納税者は、夫婦が共同で財産の原資を負担している事実の立証が必要であり、課税当局は、夫婦が共同で財産の原資を負担しているか否かの反証が必要になる。しかし、夫婦双方が原資を負担してさえいれば、必ずしも原始的な共有財産であると認定される訳ではない。この点について、東京地判昭和48年3月22日判決（昭和43年（行ウ）第251号）所得税更正処分等取消請求事件⁶⁵は、夫の所有する建物について、「本件建物に数次にわたって加えられた増改築の費用は、原告ら夫婦が共同で出捐した旨主張するが、単なる増改築の費用が夫婦共同の出捐によるものであつても、そのことの故に建物が原告ら夫婦の共有となるいわれはなく、また、原告ら夫婦が共同の出捐で従前の建物にその同一性を失わせるような増改築を加えたという事実を認めるに足りる証拠もないから、原告のこの主張は採用できない。」として、夫の特有財産であると認定した。ここで、単なる増改築費用などの本体購入とは異なる要素につき費用負担した場合には、本体自体を購入した一方配偶者の特有財産たる性質を失わないと考えられる。なお、ここでいう単なる増改築費用には、修繕費用や小規模なリフォーム費用も含まれるものと推察される。一方で、当判決にある通り、同一性を失わせるような増改築があった場合には、

⁶⁴ 高木積夫、1980、「財産分与の対象となる財産の範囲」、中川善之助先生追悼現代家族法大系編集委員会、『現代家族法大系2婚姻・離婚』、有斐閣、p.300.

⁶⁵ 前掲注61.

共有財産と認定される余地があるであろう。ここでいう同一性を失わせるような増改築には、リノベーション工事のような既存の建物に大規模な工事を行い、住宅の性能を新築の状態よりも向上させたり、価値を高めたりすることに要した費用などが該当するものと考えられる。

以上を踏まえれば、財産の帰属は、登記上の名義が一方配偶者名義になっているか否か、和解調書等に財産分与として所有権を移転する旨の記載があるか否かという形式的な判断ではなく、原則として、その財産本体自体の原資が夫婦双方で負担されているか否かの事実認定が争点になるものと考えられる。

2 持分割合

当裁決において、たとえ持分割合が具体的にない場合であっても、原始的に夫婦の共有財産であると認定を受ければ、財産分与という名目で土地の所有権を移転登記しても共有物分割になり得るということを確認した点は重要である。一方で、東京地判平成6年2月1日判決（平成5年（行ウ）第34号）所得税の更正処分等取消請求事件⁶⁶は、「財産の所有権や共有持分は法律行為によって取得・移転するものとしたうえで、共有状態を解消する共有物分割の手続とは全く別個の制度として財産分与を規定しており、このような法の趣旨に照らせば、夫名義の資産形成に対する妻の貢献は、あくまでも具体的な財産分与が行われた後に特定の財産に対する所有権または共有持分として顕在化するに過ぎず、財産分与以前の段階において既に妻の貢献度合いに応じて夫名義の特定財産に対する共有持分が発生しているとするには到底できないところである」と判示している。さらに、控訴審である前掲東京高判平成6年6月15日判決（平成6年（行コ）第11号）所得税の更正処分等取消請求控訴事件は、「財産分与によって初めて夫名義の財産に対する妻の所有権又は共有持分が発生するといわざるを得ないから、そこに資産の譲渡と目される実質があることは明らかである」と判示している。これらの判示は、当該裁決と一見論理的矛盾があるように思える。しかし、当裁決と判決においては、前者が「共稼ぎ型」であり、後者が「専業主婦型」

⁶⁶ 東京地判平成6年2月1日判決（平成5年（行ウ）第34号）所得税の更正処分等取消請求事件（税務訴訟資料200号527頁）

であるという夫婦形態の決定的な違いがある。つまり、家事労働という抽象的な貢献をもって財産形成に寄与した場合と異なり、各配偶者の特有財産である原資をもって、財産形成に寄与した場合には、その財産は原始的な共有財産となるため、たとえ財産分与以前において「顕在的な持分」となっていなくとも、それは「潜在的な持分」とは異なるということである。

しかしながら、当裁決のように、登記上一方配偶者名義で、且つ、持分割合が定まっていなかった場合であっても、夫婦財産が共有財産となり得る場合があるということは、課税実務をより困難ならしめることは言うまでもない。本裁決では、課税当局が、夫婦が連帯して債務者となつてはいるものの、具体的な返済割合が明確でないと主張している。これに対して、裁決は、夫婦の収入が同程度であることから、夫婦が等しく返済したものとみるほかなないと事実認定し、本件土地の帰属割合を夫婦各2分の1とした。この背景には、民法第250条（共有持分の割合の推定「各共有者の持分は、相等しいものと推定する」）の推定規定⁶⁷が働いたとも考えられ、特に夫婦の場合には持分割合が2分の1と推認される傾向が強いように見受けられる⁶⁸。しかし、当該民法第250条は、

⁶⁷ 民法第250条は、「法律の規定や当事者の意思で持分の割合が定まらない場合の補充的な規定である。」と解されている。（我妻榮=有泉亨=清水誠=田山輝明・2021.

『我妻・有泉コンメンタール民法-総則・物権・債権-』、第7版、日本評論社、pp.478-479.）。ただし、推定は反証で覆るため、課税当局が持分割合を2分の1でないことを反証できた場合には、民法第250条の推定規定は適用されないこととなる。

⁶⁸ 「共稼ぎ型」夫婦の原資負担の割合が不明確である場合に、夫婦各持分割合を2分の1と推認した事案として、例えば以下の事案がある。

- ・ 広島高判昭和55年7月7日判決（昭和54年（ラ）第42号）財産分与審判に対する即時抗告事件は、「妻X（抗告人）及び夫Y（被抗告人）が結婚後取得した不動産、有価証券類、自動車、預金等の財産は、すべて両名の共働きによる収入によつて蓄積されたものであり、名義のいかんを問わず、両名の共同財産であると認められる。そして、結婚後三年間の両名の収入には大差がなく、昭和四五年以降Xの収入が減少したのは、長女の出産、育児によるものであり、Xが勤務の傍ら家庭にあつては家事及び育児に専念し、家計のやりくりをして蓄財に努めた点を考慮すると、右財産形成に対するXの寄与の割合は、五割を下回ることはないものというべきである」と判示した。「共稼ぎ型」の場合には、「専業主婦型」と異なり、「家事労働」が夫婦財産の形成にあたつて、加点要素になりうるとした点は重要である。
- ・ 名古屋高判昭和60年9月5日判決（昭和59年（ラ）第33号）親権者指定、養育費請求、財産分与各申立事件審判に対する即時抗告申立事件は、「共有財産における夫婦の持分の割合はたんに夫婦双方の収入あるいは生活費拠出額の割合によるものではなく、非経済的労務提供、精神的寄与等夫婦共同生活でのすべての要素を考慮して決定されるべきであつて、したがつて特段の事情のない限り夫婦の持分は平等と推定される」と判示した。
- ・ 札幌高判昭和61年6月19日判決（昭和59年（ネ）第213号、同第255号）慰藉

原則として2分の1宛とすべきものであるが、これは事実上の推定に過ぎず、租税回避防止の観点からは、課税当局の指摘は重要である。なぜなら、極端な例を挙げるとすると、一方配偶者名義の財産に対して、他方配偶者が1円だけ拋出し、その後財産分与の際に、納税者夫婦がいくらずつ拋出したか分からないとして、2分の1の持分を主張することで、課税所得を減少させるケースが理論上考え得るからである。そのため、事実認定において、本裁判のように、収入が同程度であることなどの主張立証を考慮した持分が認定されるべきであり、拋出割合が具体的に証明された場合には、一概に2分の1とするのではなく、当該拋出割合に応じた持分が認定されるべきである。

なお、当該持分割合の議論は、夫婦財産が共有財産であることの事実認定があった上での次の争点であるため、夫婦双方が購入原資を負担していることを立証できない場合には、そもそも共有財産とはならないため、持分割合の議論まで辿り着かない。つまり、単に夫婦の収入が同程度であること自体は、夫婦の財産が共有財産であるか否かに直接関わりのないことであり、あくまでも夫婦財産の帰属関係は、購入原資の負担の有無が重要な争点になるものと考えられる。

3 共稼ぎ型の発展事案

これまでみてきたように、「共稼ぎ型」の財産分与においては、夫婦が購入財産の原資を負担している事実の立証ができれば、その財産は原始的に夫婦の共有財産となり、共有物分割となるため、財産分与課税の射程が及ばないことを確認した。この場合は、夫婦が購入財産の原資を負担し合っていることが事実認定基準の重

料損害賠償請求控訴、同附帯控訴事件は、「本件土地は、(中略)両名の共働きによる収入から支払われたものであり、このように、妻Y(被控訴人)が共働きをし、いわゆる内助の功を超えて本件土地建物の取得に寄与している場面においては、たとえ夫X(控訴人)の単独名義で買受けたものであつても、これを名義人の特有財産とする旨の合意もしくは特段の事情のない限り、YとXとの共有に属すると解するのが相当であり(る)」。そして、「共有持分の割合について考察するに、Yの収入は一か月七、八万円であつたが、Xの収入については、Yの収入を上回っていたであろうとはいへても、その額について確証がなく、Yが勤務をした上に家事及び育児にも従事したことを考慮すると、本件土地の代金についてXとYとは各2分の1宛を出捐したものと評価するのが相当であるから、Yは本件土地につき共有持分2分の1を有するというべきである」と判示した。本事案のように、収入が同程度でない場合であっても、「家事労働」などが加点要素となり、結局は夫婦の持分割合は2分の1と推認される傾向にある。

要な要素となっていた。

一方で、夫が土地建物等の財産を購入し、妻は生活費・教育費等の全般的な消費財産を購入しているなど、使途に応じて支払者を分けているような場合において、離婚に際して夫が購入した財産を妻に財産分与したときの課税関係はどのようなであろうか。このケースと同様の事案はまだないが、共働き世帯が浸透して来ている現代社会において、今後こういった状況の事案は増えると推測される⁶⁹。

このケースは、夫婦で購入資金を半分ずつ、生活費・教育資金等も半分ずつ負担し合っている夫婦との課税の公平、また、有形財産を残せる夫と残せない妻との公平をどのように図るかが問題となる。民法第760条（婚姻費用の分担「夫婦は、その資産、収入その他一切の事情を考慮して、婚姻から生ずる費用を分担する」）に鑑みると、本ケースのように、夫の給与口座を土地建物等の借入金返済口座とし、妻の給与口座から生活費・教育費等が支払われている場合、これは便宜上、使途に合わせて各婚姻費用を分担しているに過ぎず、その実態は購入財産の原資を夫婦が直接的に負担しているケースと本質は変わらないと思われる。つまり、夫婦の稼得収入から生じた生活余剰金は、一旦夫婦世帯を単位とした一つの財布に入り、そこから各使途に応じて代金が支払われているものと考えられるから、各婚姻費用を等しく分担していると擬制して考える余地があると思われる。したがって、購入財産の原資を夫婦が直接的に負担しているケースと同様に、購入した土地建物等は、夫婦の共有財産として共有物分割の対象となり、財産分与課税の射程が及ばないと考えられる。

しかし、婚姻期間の長短によって土地建物等に要した金額が、合理的に見積もられた生活費・教育資金等の支出額に比して相当程度多いことが明らかな場合には、土地建物等の購入金額に占める妻の生活費・教育資金等の支出額の割合を限度として持分を帰属させるなどの考慮は必要であろう。いずれにしても、この場合

⁶⁹ 片働き世帯数と共働き世帯数は、昭和55年において、片働き世帯数が共働き世帯数よりも約1.8倍上回っていたが、平成9年以降はその数が逆転し、平成25年には、共働き世帯数が片働き世帯数よりも約1.4倍上回っており、今後もこの差は開いていくものと推察される。（出典：内閣府、2014、「平成25年度男女共同参画社会の形成の状況及び平成26年度男女共同参画社会の形成の促進施策」＜https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/h26/gaiyou/pdf/h26_gaiyou.pdf>【インターネット閲覧日】令和3年1月10日。）

の財産は、家事・育児等による「専業主婦型」の寄与分としての潜在的共有持分とは異なり、「共稼ぎ型」の夫婦が購入財産の原資を直接的に負担しているケースと同様に、民法上原始的に共有財産と考える余地があるのではないかと考える。

一方で、こういった争いを避けるためには、夫婦共通の婚姻費用口座の開設が有効であると考えられる。この場合、「夫婦が婚姻費用の分担として金銭を拠出し、それが家計費に充てられて剰余金を生じた場合には、その拠出自体夫婦共同生活の基礎を構成する目的でなされるのであるから、(中略)右剰余金によつて不動産、預金その他の財産が取得され、その名義が夫婦の一方に属しても、夫婦間に名義人の特有財産とする旨の特段の約束がない限りは、名義のいかんにかかわらず、夫婦共同財産たる性質を失わない。」

(東京地判昭和 46 年 1 月 18 日判決 (昭和 41 年 (タ) 第 346 号、同 42 年 (タ) 第 35 号) 離婚等請求、反訴請求事件) ⁷⁰こととなる。

そのため、当該婚姻費用口座に拠出した金額の割合に応じて夫婦各人が持分を取得すると考えられるため、課税実務も簡潔になるとともに、夫婦間トラブルの防止にも繋がるだろう。ただし、婚姻費用口座が夫婦の共有としての性質を有しているとしても、財産分与によって夫婦の一方が自身の持分 (この場合、婚姻費用の拠出割合) を超える部分の資産の移転を受けた場合には、その持分を超える部分については共有物分割の対象にはならないため、財産分与課税の射程が及ぶことになる。

第 3 節 家業共同経営型 (大阪高判昭和 57 年 11 月 30 日判決)

大阪高判昭和 57 年 11 月 30 日判決 (昭和 46 年 (ネ) 第 948 号) 共有持分確認請求控訴事件 ⁷¹は、内縁の夫婦が共同で経営する家業の収益をもって共同生活の経済的基礎を構成する財産として購入した不動産は、たとえその登記簿上の所有名義人が夫とされていても、

⁷⁰ 東京地判昭和 46 年 1 月 18 日判決 (昭和 41 年 (タ) 第 346 号、同 42 年 (タ) 第 35 号) 離婚等請求、反訴請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】27451698【閲覧日】令和 2 年 12 月 23 日

⁷¹ 大阪高判昭和 57 年 11 月 30 日判決 (昭和 46 年 (ネ) 第 948 号) 共有持分確認請求控訴事件【データベース名】TKC 法律情報データベース【文献番号】27452669【閲覧日】令和 2 年 9 月 27 日

※第 1 審 (大阪地判昭和 57 年 2 月 12 日判決) は本論文執筆時の令和 3 年 9 月 18 日現在未掲載

夫婦間においてこれを夫の特有財産とする旨の特段の合意のない以上、夫婦の共有財産として同人らに帰属するのを相当とした事案である。なお、本事案は財産分与、課税関係が争点となったものではない。

第1項 事実の概要等

1 事実の概要

- (1)妻 X（控訴人）は大正 12 年 9 月訴外 A と挙式し、大正 13 年 6 月 26 日婚姻届けをして夫婦となったが、昭和 6 年 3 月 25 日 A は死亡した。
- (2) X は A の両親及び A の弟訴外 B らの希望により昭和 6 年 7 月 B と挙式して事実上の夫婦となったが、その後さしたる理由もないのに、婚姻届出がなされないまま経過した。
- (3) B は昭和 22 年頃訴外 C と情交関係ができ、昭和 24 年 11 月 24 日同人との間に Y（被控訴人）をもうけた。
- (4) Y の学齢時の迫った昭和 30 年 11 月 1 日 C の強い要望により同人との婚姻届出をしたが、昭和 40 年 6 月 10 日協議離婚した。
- (5) B は呉服商を経営し、その収益をもって昭和 13 年 12 月 19 日、昭和 22 年 4 月 7 日、昭和 33 年 11 月 10 日にいずれも物件（以下「本件各物件」という。）を B 名義で買い受けた。
- (6) X は上記 (5) の本件各物件につきいずれも 2 分の 1 の持分権を有することの確認を求めた。

2 X の主張

「X は A と婚姻当時同人と協力して家業である呉服商を営み、B と内縁関係に入ってから右家業を継いだ同人と協力してその経営にあたり、昭和 52 年 11 月 X の老齢と病気のため営業を廃止するまで右経営を継続した」

「物件をいずれも B 名義で買い受けたが、その購入対価である右収益についての X の寄与（貢献）割合は 2 分の 1 を下回ることはないから、X は右買受によつて本件各物件について B とともに 2 分の 1 ずつの共有持分権を取得したものである」と主張している。

仮に、右寄与割合が明らかでないとしても、民法 250 条により X は本件各物件について 2 分の 1 の共有持分権を有するものである」

3 Y の主張

「BはAの生前から独力で顧客を開拓して呉服商を経営していたものである」

「本件各物件はBが自己の営業の収益をもつて買い入れたものであつて、Xはなんら寄与していない」

第2項 判旨

- 1 「Xは、Aと婚姻当時家事と育児に当るほか、家業である呉服商の手伝いをしており、Bと内縁関係に入つてからも、右家業を継いだ同人を手伝つて呉服商の経営に従事した。」
- 2 「もつとも、右呉服商は、A生存当時は訴外D・B・訴外Eらが、Aが死亡してBが家業を引き継いでからはD・Eらがそれぞれ手伝つていたが、昭和9年Eが分家と同時に独立し〇〇で呉服商を始めてからは同人の、更に昭和16年Dが死亡してからは同人の各助力がいずれもなくなり、その後はXがBと協力して右経営に当つた。」
- 3 「Xは、Bが応召していた昭和19年5月5日から昭和20年9月1日までの間、右呉服商の経営を独力で続け、同人の復員後一時古着商に転じたこともあつたが、間もなくして同人とともに呉服商を再開し、従前どおり同人に協力してその経営に当り、その後Cが（中略）Bと同居していた間はBも右経営を手伝つていたほかは、一時Bと別居した期間を除き、専ら同人と協力して右家業の経営に当つており、その状態は昭和52年11月Xが老齢と病気のため右営業を廃止するまで続いた。」
- 4 「XとBの右呉服商の経営は、Bが主として呉服の仕入れと外回りを、Xが右店舗内での販売をそれぞれ分担する方法によつていたが、Bは酒好きで女性関係もかなりあつたことなどから、Xが右経営のかかなりの部分を分担した時期もしばしばあり、Xの右経営に対する貢献度は単なる手伝いという程度を超えて共同経営ともいうべき実態を備えたものであつた。」
- 5 「ところで、正式の婚姻関係であると、内縁関係であるとを問わず、妻が家業に専従しその労働をもつて夫婦の共同生活に寄与している場合とは異なり、夫婦が共同して家業を営み、その収益から夫婦の共同生活の経済的基礎を構成する財産として不動産を購入した場合には、右購入した不動産は、たとえその登記簿上の所有名義を夫にしていたとしても、夫婦間においてこれを夫の特有財産とする旨の特段の合意がない以上、夫婦

の共有財産として同人らに帰属するものと解するのを相当とすべきところ、(中略) 本件各物件は、XがBと内縁の夫婦として共同生活を行う間、その家業である呉服商及び古着商を互いに協力して経営し、その収益をもつて購入したことが明らかであるから、たとえ右各物件の登記簿上の所有名義がBとなつていても、XとBとの間において本件各物件をBの特有財産とする旨の特段の合意のない限り、右両名の共有財産と解するのを相当とすべく、本件全証拠をもつてしても右特段の合意を認めることができないから、本件各物件は右両名がその共有財産として購入したものと認めるべきである。」

6 「そこで、Xの右各物件取得についての寄与分は2分の1を下らないから、少なくとも2分の1である旨主張するが、右主張事実は本件全証拠をもつてしてもにわかに認めがたく、一方Xの右寄与分が2分の1を下ることについての証拠もないから、結局、Xの右持分は民法250条によつてBのそれと均等の2分の1と認めるのが相当である。」

7 「してみれば、Xは本件各物件について2分の1の共有持分権を有するものといふことができる。」

第3項 検討

判決は、妻が家業に専従しその労働をもつて夫婦の共同生活に寄与している「専業主婦型」における家事貢献とは異なり、夫婦が共同して家業を経営し、その収益から夫婦の共同生活の経済的基礎を構成する財産として不動産を購入した場合には、その不動産は夫婦の共有財産として同人らに帰属すると判示した。そして、「家業である呉服商及び古着商を互いに協力して経営し、その収益をもつて購入したことが明らかである」という事実認定から、夫婦がともに財産の原資を負担している点で、第2節の「共稼ぎ型」の場合と共通項があると考えられる⁷²。

この事案は「家業共同経営型」における共有持分の確認を請求したものであり、財産分与、課税関係が争点となったものではない。

⁷² 同様の事案として、高松高判昭和36年12月15日(昭和33年(ラ)19号)財産分与審判に対する即時抗告事件は、建物について、その購入原資が、夫婦が経営する「日用雑貨品商農業等により得たる収益から支出されたもの」と事実認定され、「婚姻中双方が協力により得た財産でその共有に属する」と判示した。

しかし、仮に「家業共同経営型」の状況下で、財産分与が行われた場合において、本判決のような事実認定によって、私法上共有財産と認められるときには、それは共有物分割となり財産分与課税の射程は及ばないと考えられる。そのため、第2節の「共稼ぎ型」と同様に、納税者側が具体的な立証を行うことで、形式的には一方配偶者名義の財産であっても、実質的には夫婦の原始的な共有財産であると認定され得ることを示唆するものであり、納税者側が反証をしないと実態とかけ離れた結果になってしまう可能性があるといえる。ゆえに、「家業共同経営型」においても考察していきたい。

「家業共同経営型」における夫婦財産の帰属について、高木積夫判事は次のように説明している。

妻が夫の家業に協力することは、婚姻の効果として義務づけられる範囲には属さず、妻と夫との間の自由な意思に基づく約定がある場合にその約定により協力が義務づけられるものというべきである。(中略) 妻の協力の内容程度は約定(それが黙示的であるにせよ)の内容に応じ差はあるが、家業協力は経済的活動の側面からみて家事労働と別異の法的構成ができる。経済的收入をえる家業について夫と妻の共同の事業と理解し、夫がその特有財産である家業用資産及び経営労務を出資し、妻が労務出資(労務の提供ばかりでなく経営協力を含む)をするとみると、民法上の組合関係が成立したとみてよい。但し、対外的には夫である経営主が専ら組合事業を執行する外形を呈し、組合財産も対外的には夫の所有として取扱われる点では、いわゆる内的組合(または内部組合)関係であると解される。したがって、離婚を組合の解散事由に準じて考え、内部的には共有関係にあった残余財産を、各出資割合に応じて分配し清算することになる⁷³。

⁷³ 高木、前掲注 64. pp.301-302.

同旨の評釈として例えば以下のものがある。

・「農業や家内工業、小規模商店におけるように、夫婦が同一の生産手段によって得た収入から家計が賄われているときには、主婦婚の場合以上に、共有制が妥当するであろう。」。(右近健男、1975、「身分法小委員会の中間報告について」、『ジュリスト』No.596. p.50.)

・「ことに中小企業の経営などは、二人で商売を繁昌させようという明確な目的を持った夫婦の共同事業で、両者間には黙示の組合契約があるとみなしなければならぬ場合

高木積夫判事がいう「妻が夫の家業に協力することは、婚姻の効果として義務づけられる範囲には属さず」における義務とは、民法第752条（同居、協力及び扶助の義務）「夫婦は同居し、互いに協力し扶助しなければならない。」を指していると考えられ、これら義務の中に、家業協力は含まれないと解しているものと思われる。一方で、これら義務の範囲内にある「専業主婦型」の家事貢献とは異なり、「家業共同経営型」の経済的貢献は、民法上の組合関係（但し、いわゆる内的組合（または内部組合）関係であると解される。）を成立させると説明されている。そして、その組合関係の成立には、妻の「労務出資（労務の提供ばかりでなく経営協力を含む）」の実体があることが前提条件となっていると論理を構成している。

そこで、当判決の内容に視点を戻すと、この事案では、Bが酒好き、女性関係もしばしばあり、Xが経営のかなりの部分を分担していたことから、「経営に対する貢献度は単なる手伝いという程度を超えて共同経営ともいうべき実態を備えたものであつた」という事実が認定されている。そして、当該単なる手伝いという程度を超えた共同経営ともいうべき実態（以下、「共同経営の実態」という。）

が、多くなるだろう。」。（島津一郎．1974．『妻の地位と離婚法一妻の権利の実質的検討一』．有斐閣．p.115.）

・「農地や商店の営業財産が夫の所有であり夫が経営主体とされているが、実質的な共同経営者として妻も生産労働に従事しているような場合、対外的に「自己の名」が示されているのは夫である以上、財産は夫に帰属すると解すべきだとしても、内部的に夫婦間に組合的合意を推認しうる実態があれば、その収益に対しては共有と解しうる余地があると思われる。これは、夫婦間の協力の問題ではなく、夫婦間の契約の問題といってよいわけで、必ずしも762条1項の趣旨に反するとはいえないであろう。」。（鍛冶良堅．1980．「夫婦の共有財産と特有財産」．『別冊判例タイムズ<8号>』．p.227.）

・財産分与、課税関係が争点となったものではないが、内的組合関係の成立を認めた事案として、東京高判昭和51年5月27日判決（昭和50年（ネ）第1593号）遺留分減殺請求控訴事件は、時計商を実質的に承継した二女夫婦に対し組合契約を擬制して親名義の財産につき各3分の1の持分を認めた。判決は、「被相続人が営んでいた商店の営業を実質上その子夫婦に承継させ、爾後営業名義は被相続人としているが、実際にはもっぱら子夫婦の経営努力によって営業が維持され、その利益によってその建物所有権及び敷地の借地権等を取得し、建物を増築し店の商品等の在庫量が増大するなどその商店に造成された財産は、その一部の所有名義が被相続人になっていても、実質的に被相続人及び子夫婦がその商店を営むことを目的として一種の組合契約をし子夫婦が組合の事業執行として店舗の経営をした結果得られた財産とみられるから、被相続人が死亡し他に共同相続人がいる場合には、組合の解散に準じ、その出資の割合に応じた残余財産を清算し、その清算の結果子夫婦の各取得する分はその財産形成の寄与分として遺産から除外し、被相続人の取得分のみを遺産として取扱うべきものと解するのが相当である。」と判示している。

が認定されたことによって、「夫婦が共同して家業を経営し、その収益から夫婦の共同生活の経済的基礎を構成する財産として不動産を購入した場合には、右購入した不動産は、（中略）夫婦の共有財産として同人らに帰属するものと解するのを相当とすべき」と判示した。

これらを踏まえると、「家業共同経営型」において、財産分与が行われた場合の夫婦財産の帰属は、「共同経営の実態」の有無が争点になるものと考えられる。そのため、納税者が「共同経営の実態」を立証できれば、その収益で購入した財産は原始的に夫婦の共有財産となり、共有物分割の対象となるため、財産分与課税の射程が及ばないことになる。反対に、「共同経営の実態」を立証できなければ、その財産は一方配偶者の特有財産となり、共有物分割とはならないから、財産分与課税の射程が及ぶことになる。

ここで、どのような事実があれば、「共同経営の実態」があると認定されるのかが問題となる。島津一郎教授は、「妻が商売上の面会人や電話の取次ぎをしたり、作家の夫の原稿の整理を手伝う程度なら、まだ、妻の協力は通常の協力といえるだろう。しかし、妻が夫の農業を分担したり、あるいは夫婦が二人で事業を営んだりすることもあるだろうし、妻が社長である夫の秘書を務めることもあるだろう。これらの場合には、妻の協力は、通常の範囲を超える協力といってよいだろう。」と説明している⁷⁴。

当事案においては、事実認定において「Bが主として呉服の仕入れと外回りを、Xが右店舗内での販売をそれぞれ分担する方法によっていた」とあるように、明確な分業体制が敷かれていた。さらに、Bが「酒好きで女性関係もかなりあつたことなどから、Xが右経営のかなりの部分を分担した時期もしばしばあり」という事実認

⁷⁴ 島津．前掲注 73．p.114.

同旨の評釈として例えば以下のものがある。

・「妻の家業の協力関係が夫と対等的な地位においてなさらず、協力関係が従的でいわゆる手伝いの程度に止まる場合には、これを組合関係とするには、両者の共同事業の意思の合致を欠き相当とはいえない。ここでの家業の協力度は低く家事労働の方に重点がある。」（高木．前掲注 64．p.303.）

・「夫婦ないし親子間に組合契約を擬制することが可能である限り、組合的な物権的持分を認めることが妥当であるといえるが、しかしこれは、本来の意味の寄与分の問題ではないわけで、762条2項の推定の問題でもないということになる。これに対し、単なる補助労働の場合には、物権的持分は取得せず、本来の意味での寄与分の問題として処理すべきこととなるし、夫婦間の通常の協力義務の範囲内に過ぎない場合には、定型配偶者相続分の問題で処理されることとなる。」と説明している。（鍛冶．前掲注 73．p.227.）

定からは、時より X 一人で商売を切り盛りしていた時期もあったことが窺え、X は独力でも営業することができる程度にその事業の内容を理解していたと考えられる。そのため、いわゆる単なる手伝いとして従事する者に求められる範疇を超えた事業運営能力もあったことが推察される。このような状況から、当裁判所は、「X の右経営に対する貢献度は単なる手伝いという程度を超えて共同経営ともいふべき実態を備えたものであつた。」という認定を行っていると考えられる。

一方で、「家業共同経営型」において財産分与が行われた場合に、「共同経営の実態」が認定されず、共有財産とならなかったため、財産分与課税の射程が及んだ事案がある。国税不服審判所昭和 60 年 11 月 26 日裁決⁷⁵は、「納税者 X の妻であつた A は、主婦としての仕事をするほか、経理事務を担当して X の事業を手伝っていたことが認められるから、本件土地の取得について A が何らかの形で貢献していることは否定できないが、そのことをもって X の取得した財産が直ちに A との共有になるものとはいえない。」と事実認定した。当裁決にあるように、納税者側が、いわゆる「単なる手伝い」の範疇に収まる程度の貢献のみしか主張立証できない限りにおいては、裁判所等は「共同経営の実態」を観念せず、一方配偶者の特有財産と認定する傾向にあると言える⁷⁶。

⁷⁵ 国税不服審判所昭和 60 年 11 月 26 日裁決【データベース名】TKC 法律情報データベース【文献番号】26009010【閲覧日】令和 2 年 12 月 17 日

⁷⁶ 納税者側が、いわゆる「単なる手伝い」の範疇に収まる程度の貢献のみしか主張立証できなかったため「共同経営の実態」が観念されず、一方配偶者の特有財産と認定された裁判所等事案として、例えば以下のものがある。

・東京地判昭和 48 年 1 月 25 日判決（昭和 43 年（行ウ）第 161 号）所得税更正決定取消等請求事件は、夫の協力程度が低かったことから、夫婦財産を妻の特有財産と認定し財産分与課税を是認した。当裁判所は、「訴外夫 A も使用人の監督、借入金や不動産売買の交渉等にある程度参画したものの、営業は常に納税者 X 名義であり、また、営業の性質上、X が女主人として（訴外 B 社設立後は X が社長として）経営を主催してきた。（中略）他方 A は、俗にいう「髪結いの亭主」的存在で、X の右営業にも余り協力せず、病身のため X から多額の小遣いをもらつて温泉療養に赴くなど、店にもあまりおらず、たまに来ると店の収益から相当まとまった金を持ち出して遊び歩き、女店員との間を噂されるなど奔放な生活ぶりであつた。」と事実認定しており、「本件不動産を含む X の所有名義である不動産は、いずれも名実ともに X の所有であつたと認めるのが相当である」として、財産分与課税を是認した。

・横浜地判平成 8 年 11 月 25 日判決（平成 7 年（行ウ）第 15 号）所得税更正処分取消請求事件は、「納税者 X は不動産賃貸業を営んできたが、訴外妻 A は婚姻以来一貫して専業主婦で、形の上ではある時期から X の確定申告上、事業専従者となっていたが、実際には X の不動産賃貸業を手伝うことはほとんどなかった。」と事実認定しており、「本件不動産のすべては、いわば X 固有の財産であり、その意味では夫婦共有の財産の清算という要素は乏しい」として、財産分与課税を是認した。このことから、形式上事業専従者となっていただけでは、「共同経営の実態」は認定されない

そのため、納税者が「共同経営の実態」の認定を受けるためには、単なる手伝いの範疇を超える程度の業務を行っていた事実の立証が必要であり、業務内容のほか、出勤簿や勤務時間のわかるタイムカードなどがあると、事実認定においてより効果的であると考えられる。一方で課税当局においても、所有名義や財産分与の形式的行為ではなく、夫婦の「共同経営の実態」を審査する必要があると考えられる。この点に関して、最判昭和 53 年 7 月 10 日第一小法廷判決（昭和 53 年（行ツ）第 38 号）所得税賦課決定処分取消請求上告事件⁷⁷では、納税者が原審において、財産分与ではなく妻に贈与した旨を主張し、続く控訴審においては、これに加えて、当該財産の分配行為には、財産分与として課税されることを認知していなかった錯誤がある旨を主張し、最後に上告審に際する上告理由として初めて、家業である建設事業に対する妻の協力の存在が主張された。しかし、上告審は原審及び控訴審の判断を適法であるとし、妻の協力の点については特に触れることはなかった。この事案においては、贈与、及び、錯誤の有無が終始争点となってしまうが、納税者が原審から妻の建設事業に対する協力の点を主張し、さらに、その貢献度合いを立証できていたら、この点が争点となり、裁判所の判断が変わっていた可能性がある。このことから、納税者側の積極的な主張立証が必要となるものと考えられる。

第 4 節 小括

本章では、夫婦財産の帰属認定が争点となった裁判所等事案を「専業主婦型」（第 1 節）、「共稼ぎ型」（第 2 節）、「家業共同経営型」（第 3 節）の 3 つに分けて取り上げ、各事案の事実認定部分に着目した考察を行い、夫婦財産の帰属認定の基準とその課税関係を検討した。

次章では、本章までの検討経過を踏まえた上で、夫婦形態別（「専業主婦型」、「共稼ぎ型」、「家業共同経営型」）に財産分与課税の射程に関する本論文の結論を提示し、さらに、今後の課題を述べる。

と考えられる。

⁷⁷ 最判昭和 53 年 7 月 10 日第一小法廷判決（昭和 53 年（行ツ）第 38 号）所得税賦課決定処分取消請求上告事件（税務訴訟資料 102 号 68 頁）

第6章 財産分与課税の射程

第1節 検討経過

本論文の目的は、財産分与と共有物分割の課税関係の相違に着目し、夫婦財産帰属に係る裁判所等の事実認定の検討を通じて、財産分与における譲渡所得課税の射程を明らかにすることであり、そのために、以下の順序で検討を行った。

先ず第2章では、財産分与の課税根拠となる譲渡所得の課税趣旨とその範囲を確認し、さらに、共有物分割に係る課税実務上の取扱いを確認した。第3章では、我が国の夫婦財産制と財産分与制度の内容を確認した。第4章では、名古屋医師財産分与事件判決を取り上げ、財産分与課税に関する裁判所の見解と当該判決の意義を確認し、また、財産分与課税に関する学説等の見解を確認した。そして第5章では、課税関係の有無を左右する夫婦財産の帰属認定について、夫婦形態別に裁判所等の事実認定の基準を整理し課税関係を検討した。

第2節 結論

本論文では、夫婦形態（「専業主婦型」、「共稼ぎ型」、「家業共同経営型」）ごとに各々複数の裁判所・国税不服審判所の事案の事実認定に焦点を当てて検討を行った結果、以下の結論を導き出した。

一方配偶者から他方配偶者へ財産分与がなされた場合、当該夫婦の形態に応じて財産分与課税の射程は次の通りになると考えられる。

第1項 専業主婦型の場合

1 結論

「専業主婦型」の場合において、夫から妻へ財産分与がなされたときは、当該財産は夫の特有財産と認定され得ることから、共有物分割にならず、原則として財産分与課税の射程が及ぶと考える。

2 理由

第3章第1節第2項で述べた通り、我が国の民法は、夫婦別産制に立脚している。そのため、「専業主婦型」の夫婦財産の帰属認定について、前掲大阪高判昭和48年4月10日判決（昭和46年（ネ）第

948 号) 共有持分確認請求控訴事件では、専業主婦の家事労働に対して、一定の評価姿勢が示されたものの、「それだけで他方配偶者が、当然且直接に、しかも民法第 762 条第 2 項の適用に依らずして民法上の共有権を取得するものという意味における実質的共有なる見解は、当裁判所としては、にわかに首肯することができないところである。」と判示された。この点は、山口純夫教授が説明する通り、民法の立場は、「主婦婚における妻の家事労働を通じての協力については、配偶者としての通常の協力扶助の範囲内にあり、それは、法定相続分として配慮されているとして、寄与分を否定するのが一般である。」。そして、これが租税法の領域に入ると、東京高判平成 6 年 6 月 15 日判決（平成 6 年（行コ）第 11 号）所得税の更正処分等取消請求控訴事件が判示する通り、仮に妻に潜在的共有持分の存在を認めることができたとしても、「それは未だ持分割合も定まっていない抽象的な権利というものであり（中略）、財産分与によって初めて夫名義の財産に対する妻の所有権又は共有持分が発生するといわざるを得ないから、そこに資産の譲渡と目される実質がある（後略）。」と考えられるから、財産分与課税の射程が及ぶことになる。

第 2 項 共稼ぎ型の場合

1 結論

「共稼ぎ型」の場合において、夫から妻へ財産分与がなされたときは、その財産の購入原資が夫婦双方で負担されていることの事実認定がある限りにおいて、当該財産は夫婦の共有財産となるから、共有物分割になり、原則として財産分与課税の射程が及ばないと考ええる。

2 理由

「共稼ぎ型」の夫婦財産の帰属認定について、前掲国税不服審判所平成 6 年 6 月 30 日裁決は、夫婦が連帯して債務を負担していることを事実認定したことによって、夫婦が「共同で返済する旨の合意のもとに本件借入金等を資金として取得した本件土地は、登記上の名義にかかわらず X ら（夫婦）の間では、共有物との認識であったものと認めるのが相当である。」とした。そのため、課税関係については、たとえ和解調書において所有権の移転が財産分与を原因とする旨の記載があったとしても、夫婦の「共有に属する本件土地を離婚を機会に分割して清算したものとみるのが相当であり、財産分

与とみることはできないから、本件分筆土地をA（妻）に移転登記したことによる譲渡所得は発生しない」と判示した。この点は、民法上共有財産と事実認定がなされているため、形式上財産分与であったとしても共有物分割と判示した裁決を支持できる。また、高木積夫判事が説明する通り、「夫婦が個別に経済的収入のある職業に従事してその収入から共同財産が形成された場合は、互いに特有財産である自己の給与から自己の婚姻費用分担額を超えて支出したため、剰余財産が形成されたものであるから、財産法上2人の者が自己の財産を出し合って不動産等を購入したときと性質上同一で原始的な共有関係にあると解される。」ことから、民法上の共有財産を税法上特有財産とみなして課税する旨の特別の規定がない限りは、財産分与課税の射程は及ばないことになる。

第3項 家業共同経営型の場合

1 結論

「家業共同経営型」の場合において、夫から妻へ財産分与がなされたときは、「共同経営の実態」が事実認定される限りにおいて、当該財産は夫婦の共有財産となるから、共有物分割になり、原則として財産分与課税の射程が及ばないと考える。

2 理由

「家業共同経営型」の夫婦財産の帰属認定について、前掲大阪昭和57年11月30日判決（昭和46年（ネ）第948号）共有持分確認請求控訴事件は、妻の「右経営に対する貢献度は単なる手伝いという程度を超えて共同経営ともいふべき実態を備えたものであつた。」という事実認定によって、「妻が家業に専従しその労働をもつて夫婦の共同生活に寄与している場合と異なり、夫婦が共同して家業を経営し、その収益から夫婦の共同生活の経済的基礎を構成する財産として不動産を購入した場合には、右購入した不動産は、たとえその登記簿上の所有名義を夫にしていたとしても、夫婦の共有財産として同人らに帰属するものと解するのを相当とすべき」と判示した。当該「共同経営の実態」について、島津一郎教授によれば、「妻が商売上の面会人や電話の取次ぎをしたり、作家の夫の原稿の整理を手伝う程度なら、まだ、妻の協力は通常のコラボレーションといえるだろう。」とされる。そのため、この場合の夫婦財産の帰属関係は、「専業主婦型」と同様に、通常のコラボレーションの範囲内であるから、共有財産とならな

い。一方で、島津一郎教授は、「しかし、妻が夫の農業を分担したり、あるいは夫婦が二人で事業を経営したりすることもあるだろうし、妻が社長である夫の秘書を務めることもあるだろう。これらの場合には、妻の協力は、通常の範囲を超える協力といってよいだろう。」と説明している。この場合は、通常の協力扶助の範囲を超えて、「共同経営の実態」が観念されるから、当該共同事業の収益を原資に購入された財産は、「共稼ぎ型」と同様に、購入原資が夫婦双方で負担されている場合と同じであり、夫婦の共有財産となる。したがって、特有財産の譲渡にならないから、財産分与課税の射程が及ばないことになる。

第3節 今後の課題

この論文で、財産分与における課税関係は、民法上の夫婦財産が「特有財産」であるか「共有財産」であるかに左右されること、また、当該財産帰属に関する事実認定について、夫婦形態別に如何なる要素の有無が争点となるかを示した。これらについて、本論文では、民法・租税法の各規程の解釈や趣旨も踏まえて検討を行ってきた。

しかしながら、夫婦の問題、特に離婚に関わる本テーマは、実務上法的には説明が付かないような結論となる事案も存在する。例えば、浦和地判昭和60年9月10日（昭和59年（タ）第13号）離婚請求事件⁷⁸は、専業主婦である妻の人権を否定する非情な夫の特有財産に対して、「婚姻を継続し難い重大な事由」があるとして、理論的根拠なく、専業主婦である妻に2分の1の持分を認めた。これは、裁判官の心証形成が大きく働いたものと考えられ、本来夫の特有である財産を夫婦の共有財産とみなした上での判示であると思われる。

当該裁判は、課税関係が争点となった事案ではないが、もし仮にこのような事案において課税関係が争点となった場合、税法上の取扱いはどうなるのであろうか。民法上共有財産であることを前提に税法上も共有物分割として課税しないとした場合は、税法がこれまで民法に依拠した財産の帰属認定を建前として課税関係を取り扱っ

⁷⁸ 浦和地判昭和60年9月10日（昭和59年（タ）第13号）離婚請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】27800422【閲覧日】令和2年11月19日

てきたことと整合が取れる。しかし、税法がいわば「感情的な要素」によって、理論的根拠なく共有財産となりうる余地を認めてしまえば、課税の公平が担保できなくなる。そこで、税法がこういった感情的な要素を排除し、一方配偶者の特有財産とみなして財産分与課税を行った場合は、民法と異なった税法独自の立場で財産の帰属認定をすることとなるから、これまで民法上の取扱いに依拠して課税関係を判断してきた税法における私法解釈の考えを覆すこととなり、さらに、民法と税法との間に緊張が生じることとなる（第3章第1節第2項の我妻榮教授の発言の趣旨によれば、税法が民法と異なる立場をとって課税をすることは少しも違法ではないことになる。）。

現時点において、こういった場合の課税関係を争う事案は無いように思われるが、仮に、当該ケースのような事実関係の下で税法上の判断を求められるとしたら、どういう見解を示すべきであろうか。今後の裁判所等の動向に注目していく必要があると考えられる。

【引用文献】

< 書籍及び雑誌等 >

- 浅妻章如．2017．「第4章 離婚・死別と租税法」．金子宏=中里実=米田隆=岡村忠生．『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』．日本評論社．
- 有地亨．1989．『新版注釈民法<21>』．有斐閣．
- 右近健男．1975．「身分法小委員会の中間報告について」．『ジュリスト』No.596．
- 遠藤みち．1998．「第8章 日本の裁判例にみる夫婦財産制と租税法—その変遷と今後の問題—」．人見 康子=木村 弘之亮．『家族と税制』．弘文堂．
- 鍛冶良堅．1980．「婚姻中自己の名で得た財産の意義」．中川善之助先生追悼現代家族法大系編集委員会．『現代家族法大系2 婚姻・離婚』．有斐閣．
- 鍛冶良堅．1980．「夫婦の共有財産と特有財産」．『別冊判例タイムズ<8号>』．
- 金子宏．1996．『課税単位及び譲渡所得の研究—所得課税の基礎理論（中巻）』．初版．有斐閣．
- 金子宏．2019．『租税法〔第23版〕』．弘文堂．
- 窪田充見=佐藤英明．2010．「家族法と租税法—財産分与と租税をめぐる問題—」．『法学教室<No.357>』．
- 榎田明=今井慶一郎=佐藤誠一郎=木下直人．2021．『所得税基本通達逐条解説（令和3年版）』．大蔵財務協会．
- 島津一郎．1974．『妻の地位と離婚法—妻の権利の実質的検討—』．有斐閣．
- 大門匡=木納敏和．2017．「離婚訴訟における財産分与の審理・判断の在り方について（提言）」．『家庭の法と裁判<Vol.10>』．
- 第65回国会参議院予算委員会会議録<第19号>昭和46年3月20日【データベース名】国会会議録検索システム<<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detail?minId=106515261X01919710320&current=55>>【インターネット閲覧日】令和2年11月28日
- 高木積夫．1980．「財産分与の対象となる財産の範囲」．中川善之助先生追悼現代家族法大系編集委員会．『現代家族法大系2 婚姻・離婚』．有斐閣．
- 樋口哲夫．1974．「離婚に伴う財産分与としての不動産分与と譲渡所得」．『税理』．17巻4号．

藤谷武史．2018．「第4章 夫婦財産制と租税法—国際的側面からの検討—」．金子宏=中里実．『租税法と民法』．有斐閣．

山口純夫．1980．「家事労働の評価」．中川善之助先生追悼現代家族法大系編集委員会．『現代家族法大系2 婚姻・離婚』．有斐閣．

山田二郎．1979．「財産分与としての資産の譲渡と譲渡所得課税」．『判例タイムズ<370号>』．

我妻榮．1961．『親族法』．法律学全集<第23>．有斐閣．

我妻榮=有泉亨=清水誠=田山輝明．2021．『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』．第7版．日本評論社．

< 引用裁判例 >

最判昭和36年9月6日大法院判決（昭和34年（オ）第1193号）所得税審査決定取消事件（最高裁判所民事判例集15巻8号2047頁）

高松高判昭和36年12月15日（昭和33年（ラ）第19号）財産分与審判に対する即時抗告事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】27450815【閲覧日】令和2年11月19日

最判昭和42年8月25日第二小法院判決（昭和39年（行コ）第5号）登記申請却下処分取消請求事件（最高裁判所民事判例集21巻7号1729頁）

最判昭和43年10月31日第一小法院判決（昭和41年（行ツ）第8号）所得税賦課決定等取消請求事件（最高裁判所裁判集民事92号797頁）

名古屋地判昭和45年4月11日判決（昭和44年（行ウ）第42号）所得税更正処分取消請求事件（最高裁判所民事判例集29巻5号649頁）

東京地判昭和46年1月18日判決（昭和41年（タ）第346号、同42年（タ）第35号）離婚等請求、反訴請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】27451698【閲覧日】令和2年12月23日

最判昭和46年7月23日第二小法院判決（昭和43年（オ）第142号）慰料請求事件（最高裁判所民事判例集25巻5号805頁）

名古屋高判昭和46年10月28日判決（昭和45年（行コ）第8号）所得税更正処分取消請求控訴事件（最高裁判所民事判例集29巻5号655頁）

東京地判昭和48年1月25日判決（昭和43年（行ウ）第161号）所得税更正決定取消等請求事件【データベース名】TKC 法律情報データベース【文献番号】21041230【閲覧日】令和2年9月27日

東京地判昭和 48 年 3 月 22 日判決（昭和 43 年（行ウ）第 251 号）所得税
更正処分等取消請求事件（税務訴訟資料 69 号 1011 頁）

大阪高判昭和 48 年 4 月 10 日判決（昭和 46 年（ネ）第 948 号）共有持分
確認請求控訴事件【データベース名】第一法規法情報総合データベ
ース【文献番号】27451884【閲覧日】令和 2 年 10 月 18 日

最判昭和 50 年 5 月 27 日第三小法廷判決（昭和 47 年（行ツ）第 4 号）所
得税更正処分取消請求事件（最高裁判所民事判例集 29 卷 5 号 641 頁）

水戸地判昭和 51 年 2 月 25 日（昭和 49 年（ワ）第 272 号）不動産所有権
確認および所有権移転登記手続請求事件【データベース名】TKC 法
律情報データベース【文献番号】27452144【閲覧日】令和 2 年 9 月
27 日

東京高判昭和 51 年 5 月 27 日判決（昭和 50 年（ネ）第 1593 号）遺留分
減殺請求控訴事件控訴事件【データベース名】第一法規法情報総合
データベース【文献番号】27451698【閲覧日】令和 2 年 12 月 23 日

広島高判昭和 55 年 7 月 7 日判決（昭和 54 年（ラ）第 42 号）財産分与審
判に対する即時抗告事件【データベース名】TKC 法律情報データベ
ース【文献番号】27452482【閲覧日】令和 2 年 9 月 27 日

大阪高判昭和 57 年 11 月 30 日判決（昭和 57 年（ネ）第 325 号）土地建
物所有権確認等請求控訴事件【データベース名】TKC 法律情報デー
タベース【文献番号】27452669【閲覧日】令和 2 年 9 月 27 日

名古屋高判昭和 60 年 9 月 5 日判決（昭和 59 年（ラ）第 33 号）親権者指
定、養育費請求、財産分与各申立事件審判に対する即時抗告申立事
件【データベース名】TKC 法律情報データベース【文献番号】27800421
【閲覧日】令和 2 年 9 月 27 日

札幌高判昭和 61 年 6 月 19 日判決（昭和 59 年（ネ）第 213 号、同第 255
号）慰料損害賠償請求控訴、同附帯控訴事件【データベース名】
TKC 法律情報データベース【文献番号】27800458【閲覧日】令和 2 年
9 月 27 日

東京地判昭和 63 年 5 月 16 日判決（昭和 62 年（行ウ）第 106 号）所得税
更正処分等取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合デ
ータベース【文献番号】22002452【閲覧日】令和 3 年 3 月 29 日

東京高判平成 2 年 12 月 12 日（昭和 63 年（行コ）第 27 号）各所得税更
正処分等取消請求控訴事件【データベース名】第一法規法情報総合
データベース【文献番号】22004985【閲覧日】令和 3 年 3 月 29 日

東京高判平成 3 年 3 月 14 日判決（平成元年（ネ）第 3217 号）建物所有権

移転登記抹消登記手続請求控訴事件【データベース名】第一法規法
情報総合データベース【文献番号】22004261【閲覧日】令和3年4
月10日

東京地判平成6年2月1日判決（平成5年（行ウ）第34号）所得税の更
正処分等取消請求事件（税務訴訟資料200号527頁）

東京高判平成6年6月15日判決（平成6年（行コ）第11号）所得税の更
正処分等取消請求控訴事件（税務訴訟資料201号519頁）

横浜地判平成8年11月25日判決（平成7年（行ウ）第15号）所得税更
正処分取消請求事件【データベース名】TKC 法律情報データベース
【文献番号】28032108【閲覧日】令和2年10月18日

< 引用裁決例 >

国税不服審判所昭和60年11月26日裁決【データベース名】TKC 法律情
報データベース【文献番号】26009010【閲覧日】令和2年12月17
日

国税不服審判所平成6年6月30日裁決（裁決事例集 No.47 p.138.）

【参考文献】

＜書籍及び雑誌等＞

- 浅沼順三郎．1977．「財産分与としての不動産の譲渡と譲渡所得課税」．『民商法雑誌』．77<2>．
- 牛嶋勉．2018．「第4章 夫婦財産関係と税制」．金子宏=中里実．『租税法と民法』．有斐閣．
- 吉良実．1978．「財産分与の課税問題<2>」．『税法学』．331号．
- 後藤昇=森谷義光=阿部輝男=北島一晃．2012．『所得税基本通達逐条解説（平成24年版）』．大蔵財務協会．
- 佐藤英明．2020．『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』．弘文堂．
- 裁判所ウェブサイト．「家事 令和元年度 36 離婚後の財産分与事件のうち認容・調停成立の内容が財産分与の取決め有りの件数 支払額別支払内容別 全家庭裁判所」．『司法統計』．<https://www.courts.go.jp/app/sihotokei_jp/list_detail?page=8&filter%5BfreewordMode%5D=1&filter%5Bkeyword3%5D%5B0%5D=5&filter%5Btype%5D=1>【インターネット閲覧日】令和3年4月10日
- 渋谷雅弘．2003．「財産分与と譲渡所得課税」．『月刊税務事例』．創刊400号記念論文．
- 島津一郎=松川正毅．2008．『基本法コンメンタール〔第5版〕』．日本評論社．
- 内閣府．2014．「平成25年度男女共同参画社会の形成の状況及び平成26年度男女共同参画社会の形成の促進施策」<https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/h26/gaiyou/pdf/h26_gaiyou.pdf>【インターネット閲覧日】令和3年1月10日．
- 法務省．2020．「種別別 夫婦財産契約の登記の件数（平成22年～令和元年）」．『e-Stat 政府統計の窓口』．<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&query=%E7%A8%AE%E9%A1%9E%E5%88%A5%E5%A4%AB%E5%A9%A6%E8%B2%A1%E7%94%A3%E5%A5%91%E7%B4%84%E3%81%AE%E7%99%BB%E8%A8%98%E3%81%AE%E4%BB%B6%E6%95%B0&sort=year_month%20desc&layout=dataset&stat_infid=000031946176&metadata=1&data=1>【インターネット閲覧日】令和3年3月28日

＜ 参照裁判例 ＞

最判昭和 34 年 7 月 14 日第三小法廷判決（昭和 32 年（オ）第 636 号）土地所有権移転登記手続請求上告事件【データベース名】TKC 法律情報データベース【文献番号】27002549【閲覧日】令和 2 年 9 月 27 日
最判昭和 47 年 12 月 26 日第三小法廷判決（昭和 41 年（行ツ）第 102 号）所得税課税金額に対する更正決定取消等請求事件（最高裁判所民事判例集 26 卷 10 号 2083 頁）

大阪地判昭和 52 年 6 月 28 日（昭和 50 年（行ウ）第 10 号）所得税賦課決定処分取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】21058420【閲覧日】令和 2 年 10 月 4 日

大阪高判昭和 52 年 12 月 23 日（昭和 52 年（行コ）第 18 号）所得税賦課決定処分取消請求控訴事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】21060440【閲覧日】令和 2 年 10 月 4 日

最判昭和 53 年 7 月 10 日第一小法廷判決（昭和 53 年（行ツ）第 38 号）所得税賦課決定処分取消請求上告事件（税務訴訟資料 102 号 68 頁）
最高裁昭和 53 年 11 月 14 日判決（昭和 53 年（オ）第 706 号）離婚等事件（最高裁判所民事判例集 32 卷 8 号 1529 頁）

浦和地判昭和 60 年 9 月 10 日（昭和 59 年（タ）第 13 号）離婚請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】27800422【閲覧日】令和 2 年 11 月 19 日

最判平成 3 年 12 月 3 日第三小法廷判決（平成 3 年（行ツ）第 149 号）各所得税更正処分等取消請求上告事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】22005859【閲覧日】令和 3 年 3 月 29 日

最判平成 7 年 1 月 24 日第三小法廷判決（平成 6 年（行ツ）第 186 号）所得税の更正処分等取消請求上告事件（税務訴訟資料 208 号 3 頁）

東京地判平成 25 年 7 月 26 日判決（平成 24 年（行ウ）354 号）所得税更正処分取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】29026282【閲覧日】令和 3 年 6 月 5 日

東京地判平成 25 年 10 月 22 日判決（平成 23 年（行ウ）第 734 号／平成 23 年（行ウ）第 735 号／平成 23 年（行ウ）第 737 号）所得税更正処分取消等請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】29026500【閲覧日】令和 3 年 6 月 5 日

東京地判平成 27 年 12 月 11 日判決（平成 25 年（行ウ）631 号）所得税更正処分取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データ

ベース【文献番号】29016097【閲覧日】令和3年6月6日
名古屋地判平成29年6月29日判決 所得税更正処分等取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】28271940【閲覧日】令和3年6月6日
福岡地判平成30年3月14日判決 所得税決定処分取消等請求事件、市民税・県民税更正処分等取消請求事件【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】28281182【閲覧日】令和3年6月6日

< 参照裁決例 >

国税不服審判所昭和49年5月1日裁決【データベース名】TKC法律情報データベース【文献番号】26000780【閲覧日】令和2年12月17日
国税不服審判所昭和50年6月30日裁決【データベース名】第一法規法情報総合データベース【文献番号】26004480【閲覧日】令和2年12月17日

租税資料館賞論文集 第 31 回（2022）第四卷

令和 5 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>