

租税資料館賞受賞論文集

第 32 回（2023 年）

第一卷

公益財団法人 租税資料館

第32回 租税資料館賞受賞論文集 掲載作品

論文の部

「調査受忍義務の円滑な履行のための施策について

—納税者の「権利」と行政上の「義務」の観点からの考察—

稿 者 荒井 雄大 氏

(国家公務員／筑波大学大学院 院生)・・・・・・・・・・第一巻(41)

「消費税法における複数者間の役務の提供の内外判定—電気通信利用役務の提供の場合—

稿 者 稲見 匡紀 氏

(税理士／筑波大学大学院 院生)・・・・・・・・・・第一巻(109)

「贈与税の連帯納付義務の問題—承継した相続人の債務控除を中心として—

稿 者 畠中 貴幸 氏

(新潟経営大学経営情報学部 助教／新潟大学大学院 院生)・・・・・・・・・・第一巻(193)

“Tax Expenditures and the Tax Reform Act of 1969 in the United States”

稿 者 茂住 政一郎 氏

(横浜国立大学大学院国際社会科学研究院 准教授)・・・・・・・・・・第一巻(263)

「法人税法 132 条の 2 の不当性要件に関する考察」

稿 者 吉田 渉 氏

(東京国税不服審判所 国税審判官／一橋大学大学院 院生)・・・・・・・・・・第一巻(293)

租税資料館奨励賞の部

「一時所得の非対価要件の判断基準—東京地裁令和 3 年 1 月 29 日判決を素材にして—

稿 者 阿部 直子 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・第一巻(373)

「権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属

—紛争解決前の供託時点における管理支配基準の適用を中心として—

稿 者 飯嶋 亮 氏

(青山学院大学大学院 院生)・・・・・・・・・・第二巻(5)

「遺産の再分割に係る贈与税課税の妥当性の検証

—遺産分割協議の合意解除による再分割を中心に—

稿 者 石倉 ゆうみ 氏

(大阪経済大学大学院 院生) 第二巻(105)

「事業所得における教育費・資格取得費の必要経費該当性

—大阪高裁令和2年5月22日判決を題材として—

稿 者 尾崎 佑樹 氏

(名古屋学院大学大学院 院生) 第二巻(203)

「法人所得課税上の支払利子控除制限に関する一考察

—多国籍企業の資金調達を巡る課税問題を中心に—

稿 者 柿野 介成 氏

(立命館大学大学院 院生) 第二巻(277)

「組織再編税制における非按分型会社分割の適格該当性

—権利移転内容の変化を切口として—

稿 者 桐島 章嘉 氏

(大阪経済大学大学院 院生) 第二巻(345)

「同族会社の関連経費に対する行為計算否認規定(所税157条1項)の適用に関する一考察

—必要経費の通則規定(所税37条1項)との関係を中心に—

稿 者 国岡 大輔 氏

(香川大学大学院 院生) 第三巻(5)

「残余利益分割法の適用をめぐる所得配分のあり方

—リスク・超過コストアプローチの提唱—

稿 者 齋藤 理基 氏

(青山学院大学大学院 院生) 第三巻(161)

「債務免除益の所得区分の判断基準—債務免除益の性質に着目したアプローチの提唱—

稿 者 佐藤 瞬 氏

(青山学院大学大学院 院生) 第三巻(279)

「ギグワーカーの課税制度のあり方について

—所得区分の違いによる税負担の公平性問題を中心として—

稿 者 田川 功 氏

(立教大学大学院 院生) 第三巻(383)

「第二次納税義務の法的性格とは何か—調査官解説から読み解く—」

稿 者 谷道 名緒 氏

(東京富士大学大学院 院生) 第三巻(481)

「非居住者との不動産取引に係る源泉徴収義務に関する一考察

—非居住者の判定における確認責任の範囲に係る裁判例を素材として—」

稿 者 中田 弓子 氏

(大原大学院大学 院生) 第四巻(5)

「相続資産に対する相続税と所得税の課税の交錯

—所謂「生保年金二重課税事件」とその後の裁判例を題材として—」

稿 者 野崎 博和 氏

(拓殖大学大学院 院生) 第四巻(77)

「租税公平主義と租税法律主義の相克問題の再考

—最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決の批判的検討を中心に—」

稿 者 日當 優 氏

(専修大学大学院 院生) 第四巻(189)

「事業用の区分所有建物の管理費等の消費税課税区分についての考察」

稿 者 諸橋 陽一 氏

(明治大学大学院 院生) 第四巻(293)

「所得税法上の「住所」に関する一考察

—グローバル化・IT 化の進む現代における所得税法上の居住者判定について—」

稿 者 矢嶋 ますみ 氏

(産業能率大学大学院 院生) 第四巻(353)

「財産評価基本通達によらない相続税法上の時価評価のあり方

—最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決を契機として—」

稿 者 米山 美貴 氏

(青山学院大学大学院 院生) 第四巻(431)

租税資料館賞授賞式

第32回租税資料館賞授賞式が11月27日（月）、東京・新宿区のリーガロイヤルホテル東京で行われ、会場には受賞者の他、ご来賓をはじめ当財団役員等が列席した。

増田英敏租税資料館代表理事が、受賞者に表彰状を贈呈し、挨拶を行った。



前列左 増田英敏 代表理事 前列右 岩崎政明 研究助成等選考委員長

研究助成等選考委員長の講評

ご紹介いただきました選考委員長を務めております、明治大学専門職大学院法務研究科（法科大学院）専任教授の岩崎政明でございます。本年度、第 32 回租税資料館賞の選考にあたりました委員を代表して、受賞者の皆様に心よりお祝いを申し上げます。おめでとうございます。また、ご来賓の皆様、そして当財団の役員、選考委員の先生方におかれましては、本日の授賞式にご参列くださいましたことに、深く感謝申し上げます。



岩崎政明 研究助成等選考委員長による講評

本年度の租税資料館賞への応募件数は、著書 4 件、一般論文 13 件、奨励賞論文 99 件の合計 116 件でした。この応募件数は、令和 3 年度の 122 件に続く、歴代 2 番目の多さになります。これらの論文を、夏前に、選考委員おひとり当たり 15 件ずつ程度、そして応募論文 1 件についてお二人の選考委員が読み、評点を付した上で、選考委員全員が集合した選考委員会を開催し、慎重審議の上、受賞者を決定いたしました。その結果として、受賞件数は、著書 2 件（採択率 50%）、一般論文 5 件（同約 38%）、奨励賞論文 17 件（同約 17%）の合計 24 件（同約 20%）となりました。

本日お集まりの受賞者の皆様は、租税に関連する著名な専門家である選考委員による、非常に厳正な審議の結果、「優秀」と認められた方々です。選考委員のひとりでもある私としても、とてもうれしく思っております。

受賞論文全体に共通する講評としては、本年度の受賞作品は、経済学（財政学）、税務会計論、租税

法と、租税に関する関連学問分野全体にわたる幅広い研究となりました。また、内容的には、歴史的な研究から純粋理論研究まで、また、租税法基礎理論に関する研究、租税実体法に関する研究、そして租税手続法に関する研究まで、さらに判例分析から制度論に至るまで、個性的な分析手法により研究をしておられる論文が多く見られたことを挙げるができると思います。とりわけ、本年度においては、著書の部の受賞作品 2 件がいずれも会計学に関するものであったことは、近年、会計学に関する受賞がなかったことから、とても喜ばしいことであったといえることができます。

次に、受賞論文に関する個別評価に移ります。受賞論文のどのようなことが選考委員から優秀と評価されたのか。皆さん、この評価ポイントは関心があると思います。この点については、お手元にある「第 32 回租税資料館賞講評集（令和 5 年度）＊」に、個別の論文ごとの評価が記載されております。それを是非お読みいただきたく思います。（＊本誌 11 ページより掲載）

論文の執筆者は、自己評価とともに他己評価ないし他者による評価も知っておくことがとても大切です。判断を客観化する必要があるからです。他者による評価を知ることにより、自分では気がつかなかった自分のよい点を知ることができますし、逆に自分では自信があった点が他者からはそれほど評価されないことがあることもわかります。そういう客観的事実を一つ一つを知ることが成長につながります。講評集を読むと、褒めているだけではなく、疑問や不足することが書かれていることもあります。しかし、講評は、受賞者をけなすものではなく、鼓舞する目的で書かれています。もっと良く、もっと上という願いとその可能性を信じて書かれています。評価のよい講評もよくない講評もいずれも大切です。是非参考にさせていただければありがたいと思います。

特に奨励賞の部において受賞された方の多くは、近い将来、税理士として、税務に関するプロフェッションとなることを志望しておられることと思います。そこで、あるべき税理士像に関する松沢智先生のことばを紹介させていただこうと思います。松沢智先生は、検察官、法務省訟務部付検事、国税不服審判所国税審判官、裁判官、大学教授を歴任され、2003（平成 15）年に逝去されておられますが、当財団の理事及び TKC 全国会会長もなさった方で、当財団の研究活動にもご尽力くださいました。松沢先生はとても情熱的な方で、私も若い頃篤く励まされ導かれました。

松沢先生は、ご著書『税理士の職務と責任』（中央経済社）の新版のはしがき（1991（平成 3）年。ただし、初版は 1985（昭和 60）年、第 3 版は 1995（平成 7）年）において、次のように記しておられます。すなわち、「法の哲学は法の根底にある理念に導かれるものでなければならない。税理士制度が租税法を実現するために密接に結びつくものである以上は、租税法の根底にある『租税正義』がこれに当たろう。租税法という法律を实践する職業である限り、『租税正義』という旗標をもつ『法律家』の集団が税理士制度なのではなかろうか。そのためにも、税理士は権力におもねず、また委嘱者とも一線を画し、『法律家』の良識により法律に基づく適正な納税義務を実施し、もって社会の税に関するオピニオン・

リーダーとしての人間の集団が税理士制度であると自覚することが必要である。『税理士よ、法律家たれ』と説かれております。税理士を志望しておられる方は、ぜひそのような気概を持って、納税義務者の信頼にこたえる専門家として、活躍してくださることを期待します。

最後になりますが、私ども選考委員は、皆、受賞者の皆さんのさらなる発展と成長を願っています。期待を込めて、私の講評を終わりにしたいと思います。受賞者の皆様、おめでとうございます。

(2023年11月27日 第32回租税資料館賞授賞式にて)

第 3 2 回 租税資料館賞 受賞作品の紹介

第32回 租税資料館賞受賞作品講評

著書の部

小川 晃司 著

『日本の中小企業会計制度—歴史的変遷と現行システムの解明—』

(2023年3月 株式会社 中央経済社)

(本誌未掲載)

本書は、中小企業の経営者と税理士に対して、日本の中小企業会計制度が世界に誇るべき独自の会計制度であることの理解を高め、両者の協力による当該制度の積極的な活用が中小企業経営の発展につながることを主張した研究書である。補足するならば、日本の中小企業会計に関する諸制度の特徴や理念について、諸制度の成立から現在に至る「変遷」を縦糸とし、一方で著者の職域である「税務業務」を横糸として、それらを包括的かつ体系的に描写した学術的曼荼羅と例えることができる点に本書の真骨頂がある。

本書は7章で構成され、各章における検討の主題は、①明治期における中小企業会計の萌芽と現行制度までの歴史的経緯（第1章）、②企業会計原則と税法における正規の簿記の原則（第2章）、③確定決算主義の本質（第3章）、④税理士業務における独立性（第4章）、⑤書面添付制度の経緯と役割（第5章）、⑥中小企業金融における税理士の関与（第6章）、⑦会計参与制度（第7章）となっている。

従来の中企業会計制度に関する研究の多くは、バブル経済崩壊後の日本経済の復興の条件の一つとして、「中企業の会計に関する指針」や「中企業の会計に関する基本要領」を利用した中企業の自計化と経営管理の厳格化が、中企業の業績改善及び銀行等からの外部借入の円滑化並びに金利低減につながるという政策提言に止まっていた。

本書は、そのような限界を克服するために、中企業会計指針や中企業会計要領の設定に至るまでの、中企業会計制度の発展を明治期まで遡り、膨大な先行研究を丹念に渉猟し、複式簿記による適時正確な会計帳簿の作成を要求する正規の簿記の原則の設定の背景を明らかにするとともに、企業会計と法人税法の課税所得計算を結びつける確定決算主義の意義を客観的に論証し、従来の議論の外延を広げた研究として評価できるものである。

また、税理士が中小企業金融における第三者の立場で計算書類の信頼性を保証する書面添付制度や会計参与制度をさらに機能・普及させるための条件を提示することで、「税理士には独立性が欠如しているから顧問先の計算書類の信頼性を保証できるはずがない。」という巷間の誤解を解き、将来の資金調達に関する制度設計を検討する上で斟酌すべき重要な多くの論点が示されており、この分野における将来の研究のベンチマークとなり得る点で本書の学術的貢献は傑出している。

以上、本書は、著者の20年以上に及ぶ税理士業務の経験に基づいた知見が随所に活かされている点、先行研究に関する緻密な分析と整理を行っている点、税理士業務に関連する法令条文の入念な解釈に基づいた議論が展開されている点において、その実証性や独創性を高く評価できる重厚な学術研究となっている。

小林 裕明 著

『課税所得計算と企業会計の接点と乖離』

(2023 年 3 月 同文館出版株式会社)

(本誌未掲載)

本書は、「課税所得計算と企業会計の接点と乖離」というタイトルが示す通り、企業会計と課税所得計算との間の変化している関係およびそれが生み出す問題点を、一冊の書物の形で体系的に著したものである。企業会計のルールや慣行に従って行われた会計処理は、課税所得の算定において是認されるのが原則であるが、近年、企業会計自体の変革が進んでいるため、会計実務において妥当・公正と認識される会計処理が課税所得計算には適合しないとされるケースが増大する。本書はこうしたケースを、実例を踏まえて多面的・多角的に取り上げ、考察を加える。第 1 章から 4 章までは公正処理基準、益金・損金の帰属年度について総論的に論じ、第 5 章以降は損金の各項目一貸倒れ、減価償却、役員報酬、交際費など一ごとに重要判決を紹介しつつ、企業会計との違いを整理したうえで、自らの考えを展開する。本書の概略は、次のようになっている。

グローバル化を含む経済環境の不断の変化に伴い、企業会計基準は随時新設・改正され、国際財務報告基準の任意適用も拡大しているため、企業会計と所得課税計算の調和を図る必要性は、ますます重要になるに相違ない。こうした意味で、この状況が生み出す諸論点を、断片的ではなく、体系的かつ多角的・多面的に提示している本書は、高い価値を有する良書である。高度な専門書でありながら、総論部分などで公正処理基準、益金・損金の帰属年度などの基本的な事項についてもカバーしている他、随所で複雑な事案の説明に図解を用いている。こうした点は本書を、扱うテーマの難しさ、複雑さに比して、相対的に読みやすい書物にしている優れた点と言える。

著者は長く課税庁に勤務し、実務家として本書が扱うテーマの多くに関わってきた。特に、国税庁審理室時代に関わった「航空機リース事件」で、重要な意義ある研究の視座を得たようである。退職後は大学においてそれらを学術的に究める活動に携わってきている。本書は実務、学究両面での探求で得た筆者の知見の集約としての位置付けをもつと伺われる。こうした筆者のキャリアを鑑みるにつけても、各章で取り上げるテーマに関わる議論の論理性は大変高い。ひとつひとつの文にも無駄がなく、良く練られている。課税所得計算と企業会計の差異の有様を重要判例一オープンシャ事件、興銀事件、NTT ドコモ事件、オリエンタルランド事件などを豊富に紹介しながら進めており、その功績は多大なものがあり、優れた実証性も有している。

一方、本書のテーマは広く、多くの研究者が関心を寄せる重要問題でもあることから、獨創性は、論理性、実証性ほどは高いとは言えない。また、今後の課税所得計算と企業会計の関係について、そのまま介入せずに行くのか、あるいは何らかの誘導、調整が必要であるかについて言及が見られないことに、幾らか物足りない点があるようにも思える。しかしながら、こうした点を考慮しても、租税資料館賞に値する秀作と評価する。

荒井 雄大 稿

「調査受忍義務の円滑な履行のための施策について —納税者の「権利」と行政上の「義務」の観点からの考察—

(第一巻 41 頁)

本論文は、課税庁の職員による質問検査権の行使につき、国税通則法 128 条 2 号の罰則の存在をもって、間接強制調査と説明される通説は実態に即しておらず、刑罰による威嚇は実効性を喪失しているとして、質問検査権行使に係る法的強制力のあり方について検討し、調査受忍義務が納税者の自発的な情報提供により円滑に履行されるための納税環境整備について考察し、新たな施策を提言するものである。

本論文は全 5 章からなる。第 1 章は、検査拒否等に対する罰則の沿革及び近年の政府税制調査会の納税環境整備の議論を確認し、第 2 章は、第 1 節で、調査拒否等に罰則が適用されない原因について、第 2 節以下は、納税者が制裁を受ける際に保障されるべき「権利」と調査受忍義務の権衡に配意した制裁の在り方について整理している。第 3 章では、実体法・手続法における制裁手法につき、現行の刑事罰に代替する可能性を検討し、いずれも実効性を欠くのが現状であるとする。第 4 章は、自発的な情報提供の誘因とする制度を租税法に導入するために、他の法領域における行政調査とその実効性確保手段等を参考に、一部導入済みである、加算税の軽減をインセンティブとして一般化することを提言している。第 5 章は、これらを踏まえて、調査受忍義務の円滑な履行のための新たな施策を提言するものである。

適法な質問検査権の行使に対する検査拒否等には罰則があるにもかかわらず、この罰則規定は実務上ほとんど適用されていない。実際に適用された例は、昭和 53 年判決を最後に 6 例のみである。この一見奇妙な現況に至る歴史的・制度的事情を明らかにし、検査拒否等の罪が立件に至る前提としての操作の段階から、課税庁による権限行使が法的に困難な状態であることを、論理的に、簡潔に説明しており、有益である。

筆者は、刑罰による威嚇が実効性を喪失している現状を踏まえ、税務行政の執行の公平性を担保するための方策として、検査拒否等に対する制裁のあり方について考察している。憲法や行政法における議論及び判例を参照し、制裁を受ける側の納税者の「権利」について、詳細に考察している。その上で、納税者に保障される「権利」の具体的内容については「納税者権利憲章」に規定することが望ましいとする。その場合には、司法審査の対象となるように、国税に関する法律等に根拠条文を規定する、という規定後の実効性にまで配意している。

筆者自身が認めるように、論文が考察する範囲は広くはないが、考察している範囲では明確に整理されていて読みやすい。筆者の問題意識と分析の明晰さに対して、政策提言部分のインパクトはあまり強くないようにも思われるが、実務を踏まえた現場からの貴重な提言であり、検査拒否の非罰化を説くところは実際に即した立論と評価できる。

「消費税法における複数者間の役務の提供の内外判定

—電気通信利用役務の提供の場合—

(第一巻 109 頁)

本論文は、3 者以上の複数者間の役務の提供に係る内外判定の前提となる役務の提供の捉え方ないしその基礎となる解釈（誰と誰との間にどのような態様の役務の提供が行われたと解釈するのかに関する解釈）が、裁判例や課税実務で混乱し統一されていないとの問題意識に基づき、電気通信利用役務の提供、具体的には、リモートコンサルティングを題材として、その解釈の類型を整理し比較検討し、それを踏まえてこの問題の解決策の法令化を提言するものである。

本論文の構成は、「はじめに」、「第 1 章 問題の所在」、「第 2 章 役務提供にかかる内外判定の混乱—リモートコンサルティングを題材として—」、「第 3 章 あるべき解釈」、「第 4 章 提言など」となっているが、その中心となるのは、第 2 章における複数者間の役務の提供に関する解釈の類型の整理、第 3 章における各類型の比較検討である。

本論文は、タイトルにいう「内外判定」それ自体を検討するのではなく、その前提となる役務の提供の捉え方ないし解釈の仕方を検討するものであり、その意味で、タイトルの付け方にもう少し配慮があってもよかったのではないかと思われるものの、先行研究の少ないテーマについて、素朴ではあるが明確な問題意識に基づき、幅広く文献資料を渉猟し駆使し、よく考え抜いた検討を加えている。

本論文は複数者間の役務の提供に関する解釈の主な類型を、①同一役務連鎖型解釈、②着ぐるみ型解釈及び③複線型解釈という 3 つの類型に整理して検討しているが、それらの類型は、ネーミングが独創的であるだけでなく、内容的にみても精緻な思索に基づく「労作」であり、論旨を明快に展開するための道具概念として有効に機能している。3 つの類型に関する妥当性及び問題点の指摘・分析に基づく比較検討も、（例えば 43 頁において、複数の役務の提供を合理的に区分することにつき検討するに当たって、土地建物の一括譲渡に関する消費税法上の取扱いを参照している点にみられるように）消費税法に関する幅広い正確な理解に裏打ちされたものであり、そこから、しかも私法の分野まで検討の幅を広げながら、導き出される①同一役務連鎖型解釈を支持する結論も、説得力をもつものである。第 3 章第 4 節において EU をはじめとする諸外国の事例をも参照して行った比較法的検討も、外国法令の邦訳を「仮訳」と表記する点は若干気になるものの、本論文の検討を補足するものとして評価することができる。

以上の検討に基づき、冒頭の問題意識の中で述べられている混乱に伴う納税者のコンプライアンスコストを縮減するためにも、この問題の立法的解決が望ましいとして提言した消費税法の具体的な改正提案も、傾聴に値するものである。

要するに、全体としてみれば、本論文はテーマの斬新さ及び実務分野における有用性が認められものであり、研究論文として労作・意欲作として高く評価することができる。

本論文は、被相続人が生前贈与を行い、それにより発生した贈与税の連帯納付義務を被相続人が履行しないまま亡くなった場合で、相続発生後に、課税当局から承継した連帯納付義務の履行の求めに応じ相続人が当該贈与税を納付した場合に、当該相続人にとって、当該連帯納付税額が、相続税法 13 条に定める相続財産に係る債務控除の対象となるのかについて、関係する大阪高裁判決を批判的に検証して、筆者の同条解釈に係る見解を述べた論文である。

第 1 章では、法 34 条が相続・遺贈の場合における相続人間における相続税の連帯納付義務を定めるとともに、贈与税については、贈与者に対し納税義務者（受贈者）との間での連帯納付義務を定めるとどまっていること、更に、法 13 条では相続財産に係る債務控除の対象債務は、相続開始時点で現に存するものに限られると定める現行法を確認している。そのうえで、第 2 章では、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人において課税価格計算上債務控除が認められた例外的な大阪高裁判決を材料として、補充性を持たないと解される贈与税の連帯納付義務（連帯保証と類似）の現行法下での 2 つの課題（課税当局からの徴収権の濫用の可能性、相続人にとっての債務控除の不可能性）を取りまとめて提示している。3 章及び 4 章では、上記 2 つの課題に取り組んだ個別判例・学説を検証しているが、筆者は一貫して、相続税の連帯納付義務に係る 13 条での債務控除の要件は、贈与税の連帯納税義務にも及ばざるを得ないとの立場でコメントを行っており、求償権の行使可能性の検討を迂回して事前の合意を根拠に債務控除を例外的に認めた判例の立場を、解釈論として無理があると指摘し、解決のためには、施行令の改正及び更正の請求を認める方向での立法的処方箋が必要と提案している。

資産承継税制の拡充など、富裕者の租税計画の中で贈与税への関心も高まってきた中で、相続税に係る連帯納付義務と贈与税に係る連帯納付義務の相続税法上の規定ぶりの差異及び当該納付額について相続人の相続財産からの債務控除可能性に着目した本論文は、時期を得たものであり、分析の視点に独自性も認められる。筆者は少ない判例から問題点を抽出して、自説（立法論）の合理性の根拠を深掘りしている。

相続後に納付した連帯納税額についての相続財産からの債務控除の要件（法 13 条の「相続開始の際現に存するもの」）を踏まえて、相続税・贈与税の連帯納付義務を民法上の連帯保証債務（偶発債務）と同視するところから出発する判例・通説の立場をやむを得ないものとしつつ、筆者は、連帯納付義務を生み出す贈与の受贈者には、親族のみならず相続人に知られていない第 3 者も含まれうること（この場合には連帯保証債務に見られる附従性が希薄）、そのために求償権を斟酌した弾力的な対応が必要となる実務上の状況を明らかにしている。すなわち、相続開始後の後発事情に関して保証債務（偶発債務）に比べて偶発性が希薄であるとの指摘が、そのエッセンスとなっている。論旨から見て、法 13 条の債務控除に公租公課の包括的規定ではなく、相続税法上の連帯納付義務に係る納付を明文化し、相続後の事由により控除可能とする立法策、及び 32 条で連帯納付義務の履行を更正の請求の特例の一事由に加えるとの論旨の運びは説得力を有している。

“Tax Expenditures and the Tax Reform Act of 1969 in the United States”

(2022 年 1 月 Cambridge University Press 発行『Social Science History』 Vol.46 Issue 1, Spring 2022 掲載)

(第一巻 263 頁)

本論文は、租税支出、すなわち租税優遇措置による租税歳入減少及び税制の不公平化が公衆の租税抵抗を惹起するという問題意識に基づき、米国の 1969 年税制改革法に至る政策決定過程とその後の結果に係る歴史分析を行うものである。1969 年法は、スタンレー・サリー教授らが主導した、包括的所得税の理念に基づく改革立法として知られ、我が国でも金子宏教授ほか多くの研究者により学術的分析が行われてきたところであるが、本論文では同法に至る改革構想が同時代的にどのように受容され、相対立する様々な立場の妥協の産物として成立したか、その結果、同法がその後の連邦税制にいかなる影響を及ぼしたかを、当時の資料に基づいて丹念に明らかにするものである。

本論文が明らかにした 1969 年税制改革法の諸側面は、我が国の先行研究でも全く指摘されていなかったわけではないが、本論文はより具体的な政治過程にフォーカスすることで、同法の成立に至る興味深い歴史的事実を明らかにすることに成功している。例えば、租税支出を整理して水平的公平と税収の回復を目指す改革構想は、1960 年代初頭には既に広く認知されていたにもかかわらず、改革主義的志向で知られる民主党 J・F・ケネディ政権は、税制改革による税負担増に伴う景気下押し効果が失業率の低下を目指す（それ自体は再分配志向的な）政権のマクロ経済政策と相容れないという理由からこれを拒否し、税制改革が実現しなかったという顛末や、逆にこの税制改革が一般にはプロ・ビジネスと考えられる共和党ニクソン政権の下で実現した理由が、当時の経済状況（インフレ）や政治状況（低・中所得者層からの支持をどう取り付けるか）といった複合的な要因によって説明されることなどは、従来あまり指摘されてこなかった点であろう。これらは、著者がこの政策決定過程に関わった諸アクターの発言や書簡を丹念に拾い上げて分析する作業を行った成果であり、税制改革と政治社会情勢の複雑な関係性を歴史的・実証的に明らかにするものとして、質の高い学術的貢献と言えよう。

また、本論文は、1969 年改革法が確かに部分的に水平的・垂直的公平を高め、低中所得者層にも減税をもたらしたが、むしろその妥協的性格ゆえに、1970 年代以降、政治指導者が納税者の歓心を買うための手段として再び租税支出の増殖に手を染める要因を埋め込むものでもあったことを明らかにしており、筆者の問題意識に対する例証を与えるものとなっている。

以上のように、本論文は、租税支出と税制改革という古典的なテーマに、先行研究が手薄であった角度から実証的な貢献を行い、学術的意義のある知見を導出するものであり、とりわけその高い実証性は、本論文を受賞に相応しい優れた研究業績たらしめている。もっとも、論文単体として見た場合、1969 年税制改革法に立ち返る現代的意義がもう少し分かりやすく示されていると良かったと言える。また、時系列に沿った叙述は方法論上必然という面もあるが、読者への訴求という点ではやや構成面での工夫の余地もありえよう。もっともこれらの欠点は本論文の評価を大きく損なうものとは言えず、本論文の学術的貢献が租税資料館賞に値するものであることは明らかである。

本論文は、法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断要素として、ヤフー事件最高裁判決が示した「租税回避の意図」の認定・当てはめの過程に焦点を当てて考察したものである。

第 1 章の問題意識に続き、第 2 章では、ヤフー事件最高裁判決が法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断要素として「租税回避の意図」を加えたことを取り上げ、「制度濫用基準と主観的要素」と「期待される機能と懸念」について論じる。第 3 章では、ヤフー事件・IDCF 事件、TPR 事件の後の PGM 事件を取り上げて、内部文書等に大きく依拠した「租税回避の意図」の認定が行われていることを指摘した上で、その要因について複数の分析を行う。第 4 章では、アメリカ法における経済的実質主義、段階取引原理、歳入法典 269 条を参照して、日本法との比較研究を行い、それらを踏まえて、第 5 章においてまとめと提言を行う。

法人税法で租税回避を扱う論稿は多いが、本論文は問題意識がはっきりしており、それに対する結論としての提言も妥当である。必要な文献は一通り網羅しており、丁寧に読み込んでいることもわかる。取り上げた裁判例もこの研究には必須のものである。事実に基づいて論述しており、論理が破綻していることもない。どれをとっても水準以上の論文であることは間違いない。

具体的には、「租税回避の意図」が「制度の濫用」概念（旧大和銀行外税控除事件最判）に由来することを跡づけた上で、ヤフー事件最判および IDCF 事件最判では内部文書に依拠した認定になっていることを指摘し、その要因を詳細な分析により明らかにした点が優れている。米国法と日本法の共時的分析と共に、この領域における研究を深化させたといえよう。また、納税者と課税庁・裁判所との間に情報・証拠の偏在が生じることを指摘し、その解決策を提言している点も興味深い。

実務にも携わっている筆者（弁護士）ならではの視点を交えながら、多くの学説と判例を精緻に整理・検討していく論の進め方は説得力があり、また、そこから導出された結論も納得できるものである。

欲をいえば、「租税回避の意図」の意義と課題について先に検討した上で（第 2 章）、法 132 条の 2 の不当性要件が争われた裁判例・裁決例における「租税回避の意図」の具体的判断方法を分析・検討する（第 3 章）という手法であるが、逆の順番の方が説得的であったかもしれない。意義を先に定めるのは、発想を固定させ、その後の検討の範囲を狭めてしまうことに繋がるおそれがある。また、議論の展開にやや重複感があるものの、それも筆者の堅実な研究姿勢の表れだといえる。総合的に判断し、十分に受賞に値する研究だといえる。

阿部 直子 稿 （青山学院大学大学院 院生）

「一時所得の非対価要件の判断基準—東京地裁令和3年1月29日判決を素材にして—」

（第一巻 373 頁）

本論文は、一時所得の要件の一つである非対価要件の判断基準については、「対価としての性質」の解釈及び非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮すべきか否かの2点について判例及び学説でも見解が分かれており、一時所得と雑所得との区分を不明確にしているとの問題意識から、非対価要件の判断基準を論じるものである。

非対価要件該当性の判断基準のあり方としては、①非対価要件の役割は単に「対価としての性質」を除外することであること、②偶発性の適否は考慮すべきではなく、分水嶺は明確であるべきこと、③「対価」と判断されない限りは、「対価としての性質を有しないもの」であることは否定されないことが適切であり、これらの点から、筆者の見解としては、非対価要件の判断基準としては、偶発性の適否の考慮をしない対価狭義説が妥当と結論付ける。

その上で、「労務その他の役務」には民法上の役務提供契約に基づく判断基準の提言を行う。

先行研究を渉猟して、筆者なりの視点から、「対価としての性質」の解釈に係る検討の余地を見出して考察しており、研究対象の設定に工夫が見られる。また、考察が精緻に展開されており、そこから導出される結論は合理的と評価できる。

非対価要件の判断基準に関してこれまで示された見解を、対価狭義説（対価としての性質を厳格に捉え、偶発性の適否を考慮しない見解）、対価広義説（対価としての性質を緩やかに捉え、偶発性の適否を考慮しない見解）、偶発性考慮説（偶発性の適否の考慮に重点を置く見解）に整理した上で、それぞれの考え方の意義、特色及び問題点等を明らかにした上で丁寧に考察されており、独創性が表れていると言える。

また、筆者が妥当とする対価狭義説を、民法上の役務提供契約に基づく判断基準と位置付けて、事例へ当てはめる検証方法を提示するとともに、素材とする裁判事例で確認する点は、仮設の検証手法として基本に忠実である。

なお、非対価要件該当性の判断基準のあり方については、筆者は、非対価要件の役割、立法の経緯及び規定の文言解釈等から、あり方の枠組みを設定しているが、その論証を更に充実したものとするにより研究水準が高まったのではないかと思われるものの、論文全体の評価を損なうものではない。

裁判例及び学説も未だ見解が分かれている一時所得の非対価要件の判断基準について、本論文を契機として、今後の更なる考察が期待される研究論文と言える。

それらを総合的に判断して、租税資料館賞にふさわしい論文であると評価する。

飯嶋 亮 稿 （青山学院大学大学院 院生）

「権利発生の原因事実について争われた場合の所得の年度帰属
—紛争解決前の供託時点における管理支配基準の適用を中心として—」

（第二巻 5 頁）

本論文は、東京高判平成 29 年 7 月 6 日税資 267 号順号 13032 を題材に、権利発生の原因事実が争われた場合における所得の権利確定時期について論じている。

全 6 章からなり、前掲東京高判に含まれる問題点を指摘（1 章）した上で、権利確定主義の概要、および過去の事例において紛争解決時に権利が確定すると判断されたものと、そうではないものがあることから、それぞれの取扱いにおける権利の特質や事実関係を整理している（2、3 章）。次いで、管理支配基準が適用された事例を挙げ、管理支配基準の位置づけ、権利確定主義との関係を明らかにし（4 章）、さらに、権利発生の原因事実について争われた所得について、それが供託された時点における管理支配基準の適用の可否について考察している（5 章）。最後に、前掲東京高判における判断について再検討を試みている。筆者は紛争解決前に退職手当が供託された事実に着目し、本件退職手当の収入は供託された時点で受け取ることができるため、管理支配基準の適用により供託時の所得になると結論づけている（6 章）。

権利確定主義と管理支配基準について学説および判例を渉猟し、供託の場面での管理支配基準の適用関係に整合性ある説明を提示している。論理的で文章も読みやすい、労作といえよう。また、仮に筆者のアプローチを採ったとしても、その結論は裁判所の判断と同じであるが、事案によっては還付請求の余地が生まれる可能性を指摘するなど、詳細な検討をしているところも評価できる。

学説や判例を精緻に分析していること（実証性）、一つひとつ順序良く概念を整理している構成の手堅さ（論理性）は、租税資料館奨励賞受賞の水準を満たしていると評価できる。

石倉 ゆうみ 稿 (大阪経済大学大学院 院生)

「遺産の再分割に係る贈与税課税の妥当性の検証

—遺産分割協議の合意解除による再分割を中心に—

(第二巻 105 頁)

本論文は、遺産の再分割に係る贈与税課税の妥当性を、遺産分割協議の合意解除による場合を中心に検証を行うものである。

第1章では、民法上の遺産分割の合意解除及び再分割の法的性質とその効力を検討し、遺産分割には贈与的要素があることを確認する。また、民法における合意解除による遺産の再分割は、贈与ではなく相続による遺産の分割であるとする。

第2章では、遺産の再分割に係る贈与税課税の正当性を検討する。そして、民法の遡及効は、民法を当然の前提としている相続税法の課税関係に及ぶとの理解に至る。相続税法が民法と異なる取扱いをするのであれば法的根拠を明示する必要があるとし、合意解除による遺産の再分割に係る贈与税課税に正当性がないと結論付ける。

第3章では、まず、東京地裁平成21年2月27日判決、大阪高裁平成27年3月6日判決を取りあげて、租税法上も遺産分割協議の合意解除及び再分割は認められるとする。

終章では、合意解除が課税関係に影響を及ぼす判断基準である「やむを得ない事情」については、贈与と判断された場合、納税者は課税面で著しく不利となること等から、仮装行為で真実の法形式が贈与であると認められる場合に限り贈与と判断されるべきであるとする。

本論文は、遺産分割協議の合意解除による再分割に係る贈与税課税の妥当性を検討するものであり、その検討の前提作業として、遺産分割協議、その合意解除及び再分割の法的性質・効力に関する民法上の学説・判例の議論を丹念に整理・検討した上で、再分割に係る課税関係及び贈与税課税の根拠を豊富な先行研究のリサーチ・分析に基づき検討し、併せて裁判例の分析を通じて裁判理論を明らかにし、贈与税課税による過重な税負担の発生原因と解決策を検討した結果、その解決策として遺産取得税方式による相続税・贈与税の一体化による一生累積課税という立法論的提案を行っているが、周到な論文構想に基づく全体の論旨の明快さと、先行研究の入念な検討に基づく緻密な論理の積み上げの点で、高く評価できるものである。

なお、4. 1. 2で「遺産の再分割の課税上の効力」を検討する際に取り上げている平成12年東京高判では、遺産分割協議の合意解除が認められず再分割が贈与であると判断されたにもかかわらず、この判決を合意解除による遺産の再分割に伴う過重な税負担の問題に関して検討したのはなぜか、この問題を解決するために相続税・贈与税の一体化による一生累積課税を提案するのは比例原則の観点から妥当であるか等についての説明があれば、より説得的な論文として仕上がっていたであろう。また、通達の扱いを批判する根拠として、「過重な税負担が強いられる」ことを強調しすぎることもやや気に掛かる。しかし、これらは本論文の今後の課題というべきものである。

文献の参照、裁判例の考察も大学院生として真面目に取り組んでいることが認められる。問題意識がはっきりしていて、論理も明快でブレがなく、現段階でも研究論文として十分に優れており受賞に値すると判断した。

本論文は、事業所得における教育費の必要経費該当性について論じたものであり、筆者による二つの問題意識が研究の起点となっている。一つには、人的資本への投資の重要性が叫ばれる昨今にありながら、その投資たる教育費に対する課税の問題が活発に議論されていないこと、もう一つには、筆者自身が技術・資格の取得とその維持を必要とする事業を営む中で、税法上の教育費の取り扱いについて疑問を感じていることである。大所高所からの視点に加え、筆者自身の職業上の体験が研究の端緒となっている点で、その切実な思いがまず読者を捉える。

教育費に関する筆者の疑問は、教育費の必要経費該当性を判断するための規定の不十分さという論点として明示されている。その上で、論文の目標は、大阪高裁令和2年5月22日判決（本件）の妥当性の有無について私見を述べることに設定されている。

第1章では本件の概要と判旨を説明し、続く第2章では、必要経費該当性の判断の根拠となる所得税法37条1項について、その沿革および同規定の基礎を構成する諸概念の検討、文理解釈を行っている。第3章では、第2章で行った文理解釈に基づき、所得税法における教育費の取り扱いを論じ、それが具体性や統一性を欠いていることを問題点として指摘する。第3章の後半では、教育費の必要経費該当性を判断する上で重要となる業務関連性の判断基準が、国内の関連法規では必ずしも十分に示されていないことを指摘した上で、米国の財務省規則における判断基準等を援用しながら、必要経費該当性を判断するための独自のフローチャートを提示している。そこでは「業務関連性」について、①能力維持・向上基準または使用者基準、②「新たな事業に繋がらないか」（「新規事業への展開可能性」とでもいうべきか）という二つの判断基準が示されている。実質的な最終章となる第4章では、本件の判決について、五つの観点から詳細に検討を行い、当該教育費が必要経費に該当し得るとの結論を示している。

問題意識から論点が絞り込まれ、その論点の検討を経て結論に至る論文構成は明快かつ具体的である。また、関連法規の解説や文理解釈はいずれも簡潔な文章で記述され、修士論文にありがちな冗長さも見られない。これらの点で、本論文は、修士論文として、さらには奨励賞受賞論文として必要な論理性を十分に備えていると言える。

米国の関連法規の検討については、やや特定の文献にのみ依拠した記述が気になるものの、先行する海外の法規や裁判例を援用しようとする点は、むしろ研究に対する積極性として評価したい。

教育費の必要経費該当性の判断基準のうち、筆者が特に問題視する業務関連性については、米国の財務省規則における「能力維持・向上基準」および「使用者指示基準」に加え、「一体の経済活動の実態」の概念、「経営判断原則」の法理も加味した、多角的な判断基準の必要性を指摘している。さらにその判断基準は、フローチャートという形で視覚的に示されており、これらの点は本論文の独自性として評価できる。

本件の判決に対する筆者の見解のうち、当該教育費の新規事業への展開可能性をめぐる批判については、やや結論ありきの面はうかがえるものの、第3章までに展開してきた議

論、ならびに第4章で紹介される整体・カイロプラクティック業務やその技術を教授する専門学校のカリキュラムの実態を踏まえれば、筋違いの論理とまでは言えない。この点については、筆者も60頁で述べているように、医療従事者としての思いがやや先走ってしまったものとして好意的に受け止めたい。またこの点をもって、全体の論理性が揺らぐこともないと判断した。

以上、本論文は租税資料館奨励賞受賞の要件を満たしているものとする。

柿野 介成 稿 (立命館大学大学院 院生)

「法人所得課税上の支払利子控除制限に関する一考察
—多国籍企業の資金調達を巡る課税問題を中心に—」

(第二巻 277 頁)

本論文は、多国籍企業グループが各国税制の相違を衡いた資金調達戦略（高税率国でデット発行、低税率国でエクイティ発行）によって、グループ全体としての正確な課税所得の測定に必要な以上に利子費用控除を活用している現状を明らかにした上で、これに対するOECD/BEPS プロジェクトでの議論状況、我が国税制におけるこれまでの対応（過小資本税制・過大支払利子税制）とその限界の指摘、英国におけるワールドワイドのデット・キャップ制度および米国のグループ・ワイド・アプローチ等を比較検討した上でそれぞれの利害得失を丁寧に論じる。これらの検討結果を踏まえつつ、平成31年税制改正後の我が国の税制がなお維持する固定比率ルールが上述の租税回避問題の対応策として十分ではないと指摘し、実行可能性を意識しつつ、デット・キャップ・アプローチに基づく独自の制度改正案を提示している。

本論文は、近時の国際課税における重要論点の一つであって膨大な情報が存在する論題について、要領よく最新の議論状況をまとめたものである。論文の構成は無理がなく、比較的短い分量の中で、必要な要素・情報を手順良く整理している。英語文献を最新のものも含め広く収集して読みこなしていることは、修士学生の作品としては満足のゆく水準に達しているといえることができよう。具体的なケーススタディなどがあればさらに高い評価となったであろうが、労作と評価することができる。

最終章における本論文独自の改革提言の部分については、前章において整理した英国及び米国の制度的対応の経験を踏まえながら、制度の適用が容易であり我が国での実行可能性が高いという点で英国のアプローチを基礎としつつ、グループ・アプローチが機能しない場合に備えて既存の支払利子控除制限規定も併存させるべきである、と主張する。外国法の制度のエッセンスを要領よく押さえた上でのバランスのよい立論であり、修士論文としては高い水準にあると評価しうる。もっとも、欲を言えば、実行可能性に着目した提言である以上、実際に導入した際に生じうる日本企業のコンプライアンス費用の問題、特に英国その他の諸外国が同様に一国単位のデット・キャップを採用している場合の処理の問題など、もう少し踏み込んだ検討が必要であればなおよかったと思われるが、これは修士論文に求めるのはやや酷ということになるだろうか。全体として、複雑な論題を、その複雑さと情報の多さに絡め取られずに、しかし過度に単純化することなく、要領よく処理をした手際の良さが目立つ論文であり、こうした構成力・情報処理力において高く評価しうる点が、奨励賞に相応しい論文であると判断した理由である。

「組織再編税制における非按分型会社分割の適格該当性

—権利移転内容の変化を切口として—

(第二巻 345 頁)

本論文は、平成 27 年度税制改正で導入されたスピノフ税制の適用事例がほとんどなかったが令和 5 年度税制改正大綱でパーシャルスピノフ税制の創設が見込まれるというような状況〔評者注：同税制は令和 5 年度税制改正によって創設済である。〕の下で、スピノフ税制の適用を阻害する要因は何かという問題意識に基づき、法人間の権利移転内容の変化を切口として、法人レベルの課税繰延理論を中心に、非按分型分割型分割の適格該当性を検討するものである。参考文献の頁を除き 109 頁にも及ぶ大部の論文であるが、簡単に概観しておく、第 1 章では、商法・会社法における会社分割法制の外延をみながら会社分割の権利移転内容の変化を考察し、第 2 章では、スピノフ税制の適格要件について組織再編税制の課税繰延理論の基礎である「支配の継続性」、「事業の継続性」及び「投資の継続性」の関係を検討し、その結果「事業の継続性」の重要性の拡大を確認し、加えて会社分割における移転資産の恣意的選考による濫用行為に関してヤフー事件最判の検討を通じて課税繰延法理の議論を深め、第 3 章では、その議論を基礎にして IDCF 事件最判及び TPR 事件東京高判を検討し「事業の継続性」が高い重要性を示していることを確認し、第 4 章では、米国税制における会社分割の課税繰延理論を原典に当たりながら詳細に検討している。

本論文について特筆すべき点は、主として、①明確な問題意識と構想の下で緻密かつ明快な論旨を論理一貫して展開していること、②税法だけでなく会社法等についても幅広く叙述し検討していること、③組織再編税制の基礎理論・解釈論・政策論にわたり説得力ある考え方を述べていること、④脚注の数が 575 にも上ることにも表れているように先行研究を十分にリサーチし読み込んでいること、にあると考えられる。これらの点を総合すると、本論文が組織再編税制に関する租税法の研究論文として高い水準にある論文であることに異論はない。

もっとも、委員会では、社会科学一般に共通する、優れた論文構成・執筆のスタンダードに照らして、本論文の著者が今後留意することが望まれる点として、次のような点が指摘された。⑦論文で用いる重要概念について定義ないし説明を丁寧かつ十分に行うこと（読者の間に組織再編税制に関する理解度・精通度の差異があることを踏まえた指摘）、⑧論文で取り上げる主たる問題・論点を先ず端的に提示すること（現行制度の端的な説明からではなく沿革の描写から始まっていることに対する、社会科学のスタンダードな観点からの指摘）、⑨論文が読者に伝えたいこと（論文の主張）にインパクトを持たせること（論文の主張が多過ぎ必ずしも明確に整理されていないことを踏まえた指摘）、⑩「節立て」、「項立て」、さらには「読点の振り方」にもっと意を用いること（⑨とも関連するが論文を読みやすくするための指摘）などである。これらの指摘は、著者の今後の研究の発展に対する期待の大きさの表れであると理解してもらいたい。

「同族会社の関連経費に対する行為計算否認規定(所得税 157 条 1 項)の適用に関する一考察—必要経費の通則規定(所得税 37 条 1 項)との関係を中心に—」

(第三巻 5 頁)

本論文は、個人事業者が支出した同族会社の関連経費について、所得税法上の必要経費該当性が争われる場面において、所得税法 157 条 1 項と同法 37 条 1 項の適用が競合した場合、どちらの規定を根拠とすべきか、課税庁の恣意的介入を極力排除するために、どのような場面であれば、課税庁による所得税法 157 条の適用が許容されるのかを明らかにすることを目的としている。

本論文は全 5 章で構成されている。第 1 章は、租税回避行為と同族会社の行為計算否認規定の意義及び問題点、第 2 章は、所得税法 157 条 1 項と同法 37 条 1 項の沿革と、課税庁が否認をする場合の論理構成の違いを、第 3 章では、両規定の法的効果の違いをそれぞれ検討している。第 4 章は、考察の結果として、課税庁が否認する際に、所得税法 157 条と同法 37 条のどちらの規定によるべきかの判断順序を示す筆者作成の「判定フロー」を仮説として提示し、第 5 章において、当該「判定フロー」を実際の裁判例等に当てはめて検証している。

法人税法における同族会社の行為計算否認規定と他の課税要件規定との関係性については、法人税法 132 条 1 項と同法 22 条 2 項との関係を中心に活発な議論が展開されてきたが、所得税法においては、それほど議論されてきたわけではない。しかし、筆者は、法人税法におけるこのような競合問題が、所得税法 157 条と同法 37 条との関係においても同様に生じているとして考察を行っている。筆者は、所得税法 157 条は創設的規定であるとして、非同族会社に対しては適用されないとする立場をとる。また、同法 157 条を根拠に否認された場合には、経費の支払先法人における対応的調整が生じるが、同法 37 条により否認された場合には対応的調整は生じないとして、否認根拠規定の違いが納税者に及ぼす法的効果の違いを指摘する。このことから、両規定のどちらで否認するかについて、課税庁には、できる限り客観的で統一的な判断が求められるとして、課税庁による筆者作成の「判定フロー」の利用に期待を寄せる。

当該「判定フロー」の裁判例(裁決例)への当てはめにおいては、些か強引と感じられなくもないが、筆者の考えに沿った一貫した論理展開であり矛盾はない。筆者の主張は明快で首尾一貫しており分かりやすい。当該「判定フロー」だけではなく、その他にも筆者が作成した多くの図表を有効に活用して、主張の整理や説明を行っており、図表の一つひとつが考察の成果物の体を成している。筆者の仮説を「判定フロー」で検証するというアプローチも新鮮である。上記を総合的に判断し、租税資料館賞に値するものと評価するものである。

「残余利益分割法の適用をめぐる所得配分のあり方
ーリスク・超過コストアプローチの提唱ー」

(第三巻 161 頁)

移転価格税制では、近年、高度な無形資産の超過収益への貢献を所得配分に反映させる方法として、残余利益分割法が多用されている。同手法による算定では、超過収益に貢献する具体的判断要素の提示に際して、主観的・恣意的なものが入りやすいため、税務紛争を惹起することとなっているとの現状認識の下、筆者は、その不明確さを是正し予測可能性を担保する方向での残余利益分割法の適用の在り方を提示しようとしている。

第 1 章では、基本利益の算定と残余利益の分割の 2 段階に分けられる残余利益分割法の適用に関し、第 1 段階の基礎的利益算定においては、比較対象取引選定に係るホンダ事件判決、第 2 段階の残余利益への貢献度測定については、収益への無形資産貢献に焦点を当てた従来の分析方法 (TDK 事件及び武田薬品事件) に加え、それに一石を投じた日本ガイシ事件高裁判決を中心材料にして、上記の問題提起が行われている。

第 2 章から第 4 章にかけては、移転価格税制の改正経緯の中で残余利益分割法が規定されるに至った立法経緯の確認と、実定法の構造の確認であり、筆者の問題意識の背景及び処方箋の必要性の根拠の解説の部分であり、もっぱらリサーチ結果のまとめとなっている。

第 5 章で、もう一度、筆者の問題意識の詳細な提示 (第 1 段階については政府規制の影響の斟酌に焦点を当て、第 2 段階では分割要因の在り方に焦点を当てている) が行われ、第 6 章での提言 (分割要因となる独自の機能へのアプローチ方法の提示を中心としたもの) につなげている。

筆者は、日本ガイシ事件判決が採った重要な無形資産以外の分割要因を斟酌すべきとする立場に立って、その分割要因に、市場規制等の事情 (不可分の個別要素) を斟酌せず、もっぱら、当事者の行為 (独自の機能) によるべきものとする立場をとっている。この考え方は OECD ガイドラインの方針とも同じであり、むしろ、従来の分割要因を無形資産のみに集中した税務実務に対する適切な批判とも評価できる。

親会社のリスク負担に係る経営判断などは、移転価格上の分割要因とならず、それらに相当する超過収益は、株主としての配当収受権に反映されると割り切っている。

この考え方は、親子間であっても契約上対価の授受を必要とする役務提供が認められる場合にのみ、移転価格が変動するとの OECD ガイドラインの理解に沿っているとも言え、また、分割要因としてのリスクは機能に体现されたものであるべきとのガイドライン原則にも合致している。

提言に際して、先行文献を多く参照している点や、現在進行中の 2 つの柱改革での市場国への課税権配分の動きとの関連など、深掘りの余地はあると思われるが、新しいテーマを判例変更も反映しつつ分析している点など、修士論文としては奨励賞に値するとの価値のあるものと判断された。

本論文は、債務免除益の所得区分について民法上の学説や租税法の裁判例及び学説を検討し、現行民法上では債務免除は債権者の一方的な意思表示による単独行為であり、債権者から債務者に対し一方的に与えられる経済的利益であることに鑑みれば、所得税法上、債務免除時点判断説にしたがえば、債務免除益は原則としてすべて一時所得に該当すること、ただし、例外的な場合には、債務免除時点判断説に基づき、①債務者の労務の提供の程度と②債務免除益の金額の相当性を考慮して、その債務免除益の法的性質を判断すべきことを主張している。

本論文の構成は、次の通りである。第1章では、債務免除益の所得区分に関する最近の裁判例を紹介する。第2章では、債務免除益の課税根拠とその所得区分の判断基準について既存の学説の整理を行う。第3章では、日本の所得税における所得概念や所得税の類型、及び、所得区分の理由について記述している。第4章では、債務免除益の民法上の法的性質を、債権者の一方的な意思表示による単独行為であるとする。最後の第5章で、債務免除益の所得区分は、債務免除の時点における債務免除益の法的性質で判断すべきであり、その法的性質は、①債務者の労務の提供の程度と②債務免除益の金額の相当性の2つの考慮事項によって判断すべきであると結論づけている。

債務免除益の研究は、従来からかなりの蓄積があり、近時にも優れた研究成果が発表され、本論文のテーマ自体に斬新さはない。しかし、従来の学説を独自の視点に基づき丁寧に整理した上で、詳細な検討を加える筆者の論点整理能力及び類型化能力は大いに評価することができる。特に、本論文における債務免除益の性質をいつの時点で判断すべきかという論点は、債務免除益の性質に係る純資産アプローチと借入金アプローチと密接に関連しており、それを明確に整理した点において本論文の十分な功績が認められる。また、債務免除益の民法上の性質に着目して分析するのは新しい視点であり、この点についても大いに評価されるべきであろう。

全般的に見て、本論文は、あり得る反論を想定しながら、自説の優位性を論理的に検証しており、説得力があるのみならず、論理性にも優れていることに疑いはない。ただし、なぜ債務免除益の所得区分が原則としてすべて一時所得に該当すると主張する点、及び、借入金の債務免除益の法的性質が変化する場合に一時所得の例外として取り扱われるべき場合について上記の二つの判断基準だけで足りるのかという点（日本の所得税法は10種類の所得区分を設けている。）に関する論証がやや十分ではないことも指摘しておかなければならないであろう。もっとも、これらの弱点は今後の研究によって克服されるべきであって、本論文が租税資料館奨励賞を受賞するにふさわしい水準であることを否定するものではない。

田川 功 稿 (立教大学大学院 院生)

「ギグワーカーの課税制度のあり方について

―所得区分の違いによる税負担の公平性問題を中心として―

(第三巻 383 頁)

最近の労働市場の変化の中で際立つフリーランスの増加及びプラットフォームを通じて単発の契約に基づき労務を提供するギグワーカーの増加の下で、①これらの者に帰属する所得の分類の在り方（事業所得か給与所得を中心に）、及び、②ギグワーカーがもたらす税務申告漏れ（タックスギャップの発生）の増加への対応策を検証し、最終的には筆者の考えるギグワーカーに対するあるべき課税制度を提言するという流れの論文である。

そのため第1章では、上記2点の課題を特定するとともに、後者については、更に所得申告に慣れないギグワーカー側の事情を追加指摘している。

その後、ギグワーカーにとって、所得分類対象となりうる給与・一時・事業・雑の所得区分についての整理を確認したうえで（第2章）、第3章では各所得区分間での認定が争点になった裁判事例での判示内容を、筆者が先行研究を参照して構築した「フレームワーク」に沿って分析・検討している（この部分が本論文85頁中の55頁を占める重要分析との位置付け）。4章5章では、所得区分以外のギグワーカーの税制上の課題について検討し、最終的には、①現行法下での所得区分のあいまいさの是正（追加立法を含む）及び②タックスギャップ縮小に向けた納税インフラの拡充によるギグワーカーの税務申告の負担軽減を中心とした提言に結び付けている。

ギグワーカーへの課税のための所得分類については、多くの先行研究が蓄積されているが、その基礎となる代表判例の外、関連判決も詳細に渉猟している。また、これら判示内容に対し、筆者が先行研究に沿って抽出した従属性と非独立性・独立性のメルクマールによるフレームワークに沿って評価をまとめている点は、判例分析における独自性を示すものであるほか、その結果の表示方法として効果を上げている。

またコンプライアンス確保が困難なギグワーカーに発生するタックスギャップ問題への対応を、納税インフラの各種整備構想につなげて論じている点も、政策提言として適切であると判断された。

更に、最後の提言内容も、最近の税制改正の動向を視野に入れた多角的分析に基づくもので、多くの先行研究もよく消化していることが窺われる。

分析結果により明らかになった「雇用契約又はこれに類する原因」という給与所得該当性判断の基準の解明が手つかずな点はやや気になるところであるが、論文全体としてみれば、最近の課題であるギグワーカーの所得課税問題を包括的に取り上げ、独自のフレームワークやフローチャートを駆使して評価・説明するなど説得力・独自性を有しており、優れた修士論文として奨励賞に値するものと評価できる。

本論文は、国税徴収法に規定する第二次納税義務制度における納付告知に焦点を当て、第二次納税義務の法的性格を明らかにし、そこに内在する問題点と今後のあり方について考察することを目的にしている。

全 5 章からなり、まず第二次納税義務制度の沿革、基本的な構造、類似する制度等を確認している (1 章)。次いで、3 つの最高裁判決を取り上げ、各最高裁判所判例解説から第二次納税義務の法的性格、納付告知の性格、主たる納税義務者と第二次納税義務者との関係について検討している (2~4 章)。最後に、上記裁判例および解説より、第二次納税義務者に「人的独立性」があると認められる場合の主要な要件を明らかにし、人的独立性が認められる射程を第二次納税義務者の類型ごとに主たる納税義務者と第二次納税義務者との結びつきから考察している (5 章)。筆者は第二次納税義務者の独立性を認めなかった昭和 50 年 8 月 27 日判決につき判例変更を行うこと、あるいは特定の第二次納税義務者が不服申立て又は訴えを提起でき、安定した地位を確保できるような立法の必要性を提言している。

本論文では、3 つの最高裁判決について争点および筆者が設定した論点に沿って論が展開されている。冗長な記述がなく、問題意識が明確である。先行研究も多い中、著者は文献・資料を渉猟し、各最高裁判決を精緻に分析することによって、説得力ある結論を導出している。オーソドックスな手法でありながら、従来の研究よりも一歩踏み込んでいる印象を与えるのは、筆者が抱いた強い問題意識 (「第二次納税義務者自身が権利救済を求めた裁判が目につき、通常の納税義務者との立場の違いに違和感をおぼえた」(要旨)) の表れといえよう。各判例で取り上げられる論点は多岐にわたるが上手く整理されており、著者の問題意識は貫かれている。

以上より、本論文は租税資料館奨励賞受賞の水準を満たしていると評価できる。

中田 弓子 稿 (大原大学院大学 院生)

「非居住者との不動産取引に係る源泉徴収義務に関する一考察

―非居住者の判定における確認責任の範囲に係る裁判例を素材として―

(第四巻 5 頁)

本稿の背景には、現行の源泉徴収制度では源泉徴収義務者は非居住者に対してその国内源泉所得に対して源泉徴収義務を負うが、経済活動のグローバル化や人の移動の活発化が進み、取引相手の非居住者該当性を正しく判定することが困難となる事案が生じており、とりわけ不動産の譲渡取引において譲渡人が非居住者であると判断できず譲受人が意図せず源泉徴収義務を負わされた裁判例が見られるようになってきたことにある。

本稿は、そのような事実関係に基づき、源泉徴収義務者による非居住者該当性の判断責任範囲を分析し、その問題点と解決策を検討することを目的とした研究である。かかる研究目的に照らし、本論が 5 章で構成されている。まず、第 1 章では源泉徴収制度の経緯に言及し近時の経済環境下における同制度の合憲性に疑義を提示する。次に、第 2 章では非居住者との不動産取引に係る 2 件の裁判例（東京地裁平成 23 年判決、東京高裁平成 28 年判決）の分析を通じて譲受人が確認義務を尽くせば免責の余地があることを指摘する。それを踏まえて、第 3 章では非居住者判定に係る確認責任の範囲を検討し、現状では一定の確認業務の遂行によって源泉徴収義務が免責されることは困難であるという問題を提起する。かかる限界を克服するために、第 4 章において米国の不動産取引の源泉徴収制度と英国の居住者判定テスト制度を調査し日本への導入の可能性を吟味している。以上の議論に基づき、最後の第 5 章では、譲受人の負担を軽減する新たな仕組みとして日本の法令と判例に依拠した①住居（滞在日数）、②家族、③職業、④資産の 4 項目を判断基準とする居住者判定シート方式を結論として提言している。

本稿は、グローバル化が進展する今日の経済社会において、重責化している非居住者判定に係る譲渡人の負担を軽減する措置として居住者判定シート方式を提案するユニークな研究である。付言すれば、非居住者との間で不動産取引の関係に入った譲渡人に安易に源泉徴収義務を負わせるべきでないという主張や、それが源泉徴収制度の合憲性にまで遡る問題であるという論旨の展開は納得できるものであり、同制度の限定的適用の可能性が難しいことを検討した上で上記の提案を行っている議論の運びは堅実な研究姿勢であるといえる。

本稿において提案された非居住者判定シート方式は実質的には非居住者たる譲受人に源泉徴収義務がないことの立証責任を転嫁するものであり、法目的を損なうことなく源泉徴収義務者たる譲渡人の負担を軽減することが期待できる実効性のある論理的な提案となっている。以上、著者の明晰な分析・解釈に基づく議論の展開は極めて説得的であり、米国・英国における同制度の文献・資料を直接解釈引用して自説を提示しているなど実証性や独創性についても高く評価することができる研究である。

野崎 博和 稿 （拓殖大学大学院 院生）

「相続資産に対する相続税と所得税の課税の交錯

—所謂「生保年金二重課税事件」とその後の裁判例を題材として—

（2023 年 3 月 拓殖大学 発行『拓殖大学大学院商学研究科紀要』 2022 年度（通巻第 50 号）掲載）

（第四巻 77 頁）

本稿は、相続資産に対する相続税と所得税の課税関係において二重課税を代表とする交錯関係が生ずる場合が判例において認められ、当該問題に対する学説等専門家の見解にも対立が見られ、そのことから二重課税に関して整合的な法令解釈とは何であるかの考察に基づき当該問題の本質を明確化して、その解決策を提言することを目的とした研究である。

そこで、まず第 1 章において生保年金二重課税事件（長崎地裁判決 2006 年 11 月 7 日、福岡高裁判決 2007 年 10 月 25 日、最高裁判決 2010 年 7 月 6 日）を取りあげ、最高裁では相続資産である年金の各支給額のうち現在価値に相当する部分は相続税の課税対象となる経済的価値と同一のものであり、相続税と所得税の二重課税を排除する所得税法 9 条により所得税の課税対象とならないと判示されたが、その後の不動産相続の判例 2 件（相続税と譲渡所得の二重課税判決、東京高判 2013 年 11 月 21 日及び東京高判 2014 年 3 月 27 日）では相続税の対象なった被相続人の保有期間に係る資産の評価差額益（値上がり益）は課税の繰延を規定した所得税法 60 条により相続人に課されるのが予定されるため所得税法 9 条の適用は受けず相続税と譲渡時の所得税が課されると判示され、大阪高判（2016 年 1 月 12 日）による相続税とみなし配当所得の二重課税判決も同様の法理によるものと指摘している。

次に第 2 章において、上記の判例の判決内容を精査するために、租税法上の二重課税の定義、相続税法及び所得税法の立法経緯などを調査し、さらに海外 5 カ国（米、英、独、加、豪）の相続税及びキャピタルゲイン課税の制度と実態を確認し、それを踏まえて第 3 章において第 1 章で取りあげた判例及び学説の検証を行い、最後の第 4 章において二重課税の定義を広義に捉え、法令解釈として二重課税が生じているとみなされる場合、納税者の担税力、公平性、中立性の観点から A 案「相続資産時価引継案」と B 案「被相続人段階と相続人段階での課税選択案」の 2 案を提言し、それらの提案により相続税と所得税の交錯という関係の解消或いは軽減が図られ、また法的安定性、予測可能性、納税者の納得性等が改善されると主張している。

本稿は、相続税と所得税の二重課税の問題を解決するために生保年金二重課税事件と不動産相続等の判例等の緻密な分析に基づき、海外の相続税・キャピタルゲイン課税の制度の検証も踏まえて論理的に独自の見解を提示している研究としてその実証性や独創性を高く評価できるものである。

日 當 優 稿 （専修大学大学院 院 生）

「租税公平主義と租税法律主義の相克問題の再考

—最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決の批判的検討を中心に—

（第四巻 189 頁）

本論文では、租税公平主義と租税法律主義が衝突する関係を「両基本原則の相克問題」（以下、「相克問題」という）と定義し、相克問題がいかに解決されるべきかについて、学説や判例を整理すると共に総則 6 項事件を批判的に検討し、通説的見解である租税法律主義優先説の優位性を明らかにすることを目的としている。

全 5 章からなり、まず租税公平主義と租税法律主義の意義と内容、両者の関係、相克問題を整理した上で（1 章）、相克問題を 3 つに類型化しこの問題をめぐる学説を整理している（2 章）。次いで、代表的な判例を上記類型に従って整理し、各判示の内容と学説の通説的な見解との整合性について検討している（3 章）。さらに、近年の最高裁判決を比較検討することにより、相克問題に対する考え方に変化がみられるかを検証し（4 章）、総則 6 項事件を批判的に検討している（5 章）。筆者は、総則 6 項事件の最高裁判決は、これまでの租税法律主義優先説の通説的理解と異なり、平等取扱原則を重視して総則 6 項の適用の可否における判断基準に租税回避の意図を取り込んだことを指摘し、本判決は相続税法 22 条の適正な解釈から導出したものとはいえないと結論づけている。

相克問題を租税法の立法の場面と、租税法の解釈・適用という執行の場面の 2 つに分け、さらに後者を 3 つに類型化（第Ⅰ類型：法の解釈手法、第Ⅱ類型：租税回避の否認手法、第Ⅲ類型：借用概念の解釈）した上で、当該類型に沿って学説と判例を整理・検討していく論の進め方は評価できる。多くの文献を渉猟した労作であり、また、筆者が導出した結論も納得できるものである。本論文における検討には論理一貫性と実証性が認められ、しかも新たな相克問題を抽出・検討する点に独創性と前向きな研究意欲が看取される。

他方、本論文では上記類型のうち、第Ⅰ類型と第Ⅱ類型について代表的な事例を取り上げているが、第Ⅲ類型も検討の射程に入れてよかったのではなかろうか。というのは、筆者の言う統一説や目的適合説からの整理が可能な判例が存在するからである。しかし、こういった点を考慮しても、本論文は租税資料館奨励賞受賞の水準を十分に満たしていると評価できる。

本論文は、事業用にマンションなどを区分所有する者の、消費税負担の問題を取り上げる。管理組合が区分所有者から収受した管理費を使って、管理・修繕のために外部事業者を支払う代金を仕入税額控除できるか否かに関して、管理組合が民法上の任意団体である場合と人格なき社团である場合とで扱いが異なり、後者の場合、仕入税額控除が認められていない。そのため、区分所有者の税負担が前者の場合に比して重くなっている。本論文は、このことの問題性を論考する。第1章では消費税法の概要を、第2章では区分所有法の概要をそれぞれ説明した後、第3章で管理組合が人格なき社团である場合の3つの判例を吟味する。第4章は、事業用建物のライフサイクルコスト、すなわち建築費と建築後の維持管理・修繕費用との関係を概説している。そのうえで、第5章ではそれまでの議論を総括し、管理組合の法的性格で消費税法上の扱いが異なることに疑問を呈し、自らの提言を行う。

第1章は、消費税の計算構造や税率の変遷、課税仕入れ、民法上の任意組合、人格なき社团等基本的な事項の説明に充てられており、やや蛇足感があるものの、その他の章は概ね無駄な記述がなく、必要なことをコンパクトにまとめている。第3章では比較的新しい3つの判例－福岡地裁平成21年判決、大阪地裁平成24年判決、那覇地裁平成31年判決－を吟味しているが、丁寧に論じつつも、ややもすると冗長な引用をする論文が多くみられる中、本論文は必要な部分だけにとどめている。こうした執筆姿勢は論文を読みやすいものになっている。

第4章は、事業用建物のライフサイクルコストの現実、すなわち、建築費よりも建築後の維持管理・修繕費用の方が相当程度多額になることが多いことを指摘して、管理費に係る消費税問題の重要性を論考しており、筆者の視点の独創性が見られる。第5章は読みごたえがあった。過去の判例を11項目にわたり良く整理し、そのそれぞれについて、学者らの意見を丁寧に参照しつつも安易な引用に頼らず、自分の言葉でロジックを明確かつ臆することなく展開している。誤字脱字や項目だての乱れも認められない。最後に行う提言も、簡潔に書かれていてわかりやすい。すなわち、支払時点では前払金として扱い、管理組合が現実には外部事業者から役務の提供を受け、その対価の支払をしたときに、区分所有者においても管理組合からの通知をもって、その前払金を課税仕入れに振り替えるというものであり、合理的で説得力を持ち、実践的である。

惜しむらくは、区分所有者、管理組合、外部事業者の3者間の関係を描いたイメージ図(p9、11)が抽象的でわかりにくかった。このような複雑な事案の説明では、単純な数値例を用いるとわかりやすいことが多い。こうした点に改善の余地が認められるものの、本論文は全体として、実務的で明確な問題意識から出発し、関連する判例や学説等を丁寧に論じてた優秀な論文と評価できる。

矢嶋 ますみ 稿 (産業能率大学大学院 院生)

「所得税法上の「住所」に関する一考察

ーグローバル化・IT化の進む現代における所得税法上の居住者判定についてー

(第四巻 353 頁)

本論文は、コロナ禍によるパンデミック発生により日本に一時帰国した外国子会社駐在員が、帰国期間の延長により二重非居住者認定を受けて、その結果、救済措置が不可能な二重課税状態に陥るかもしれないとの懸念に基づき、そのような事態を避ける居住者認定ができないかを検討した論文である。

問題提起の第1章の後、第2章でまず所得税法とOECDモデル条約における居住者の定義とその効果を確認し、3章では、国内法上居住者であるかどうかの主要決定要因とされる住所概念の諸学説を紹介するとともに、税務で住所が争われた代表的な武富士事件最高裁判決における借用概念としての住所解釈及びその具体的な斟酌要因の判断基準を確認し、筆者として、住所につき客観説・複数説をとるスタンスを確認している。

そのうえで、第4章では、シンガポール在住の日本人経営者の住所認定について「国境をまたいで活躍する者の生活の本拠」について職業活動を新たに判断基準に据えた納税者勝訴判決を取り上げ、多くの研究者・実務家による賛否両論をリサーチして、判断要因を検討している。

更に5章では、生活の本拠について状況の異なる納税者の住所認定に係るその他判決も参照したうえで、滞在日数に加えて筆者が重点的勘案項目と判断する①職業活動、②配偶者等の居住、③資産の所在、の要因を比較検証したうえで、諸外国法制の比較法研究を行っている。第6章では、住所認定のメルクマールとなる「生活の本拠」認定の諸要素に係わる研究者・実務家による多くの判例評釈を比較検討して、冒頭のリモートワークの納税者や租税回避が疑われる者については、滞在日数に重点を置く解決案を提示している。

居住者課税の実施に当たり、昨今のコロナ禍での海外駐在員の国外でのリモート勤務の増加がもたらす住所認定の困難という問題を出発点として、そのために発生する二重課税を避けるための方策を検討する論文である。そのために、国内の法制・各種裁判例の検証に加えて、各国における国内法の規定ぶりの比較検討を行っている点において、リサーチ効果が発揮された論文である。

この課題は、モデル条約の15条の短期滞在者免税の局面と一般的な居住者認定のための住所認定の問題(モデル条約4条)にまたがるものであるが、筆者の問題意識は、会社員の被用者性から出発した15条の基盤から始まり、より一般的な居住者認定へと進んでいる。

このテーマは、課税庁間においても大きな関心を呼んでおり、OECDも、各国の当座の対応状況をレポートで報告している。筆者の8カ国を網羅した比較法検討も、そのような取り組みとマッチしており、時機を得た独自性のある論文と評価される。

「財産評価基本通達によらない相続税法上の時価評価のあり方
—最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決を契機として—」

（第四巻 431 頁）

本論文は、先行研究の豊富な問題領域において財産評価基本通達によらない時価評価のあり方を論じるものであるが、第 1 章では、最高裁令和 4 年判決について木山泰嗣教授の見解に従い従来の裁判例の「特別の事情論」とは異なる「事情法理」を採用したものと理解した上で両者の比較分析を行い、第 2 章では、租税法律主義の機能と評価通達の関係等を整理し評価通達の位置づけを明らかにし、評価通達によらない評価が認められる余地を示し、第 3 章では、そのような評価が認められた裁判例を LEX/DB でキーワード検索し 40 事例 65 判決を抽出し、評価された事実や要素ごとにグルーピングし図表にまとめ、第 4 章では、判断要素に照らして考え得る見解を「総合考慮説」、「場合分け説」及び「一要素説」の 3 つに整理しそれぞれについて利点及び問題点を示し、第 5 章では、それらの見解を比較検討し、もって「場合分け説」が妥当であるとした上で、同説の判断要素について「①評価通達自体の合理性の判断」、「②対象財産に対する合理性の判断」、「③客観的交換価値との乖離の判断」の順に判断フローを示し図表にまとめ、この判断フローに従い、「評価通達が時価を算定する方法として明らかに適切でないと認められる場合に限り、評価通達によらない時価評価は認められる。」（80 頁）との結論に至っている。

先行研究の豊富な問題領域では、先行研究を理解しまとめるだけでも時間と労力を要し、その分、新たな視点から研究を展開することに重きが置かれなかったり困難を伴うことも多かったりするところ、本論文は、そのようなことになることなく、先行研究を十分に踏まえた上で、先行研究にはみられないほど多数の裁判例を取り上げ、評価通達によらない評価を認めた判断要素に照らして比較分析し、その結果を 3 つの見解に整理し、それらの得失を特に租税法律主義の機能の観点から比較検討し、もって結論として著者独自の提言を明確に、かつ、説得力をもって示していることから、新規性・独創性のある論旨明快な労作と評価することができる。著者の研究遂行能力の高さはもちろんのこと、研究に対する丁寧かつ誠実な取り組み姿勢も高く評価することができる。

ただ、最高裁令和 4 年判決が示される前であればともかく、その後の研究としては、評価通達によらない時価評価に焦点を絞って検討をする前に、同判決が財産評価基本通達総則 6 項に言及せず判断を示したことの意味について考察してもよかったように思われる。今後はそうした考察にも意を用い、研究を広く深く展開していただいたい。

これは著者の今後の研究に対する期待であるが、現状でも本論文は研究論文として十分な水準にあり、奨励賞に値する研究であると考えているところである。

租税資料館賞 論文の部

調査受忍義務の円滑な履行のための施策について

—納税者の「権利」と行政上の「義務」の観点からの考察—

荒井 雄大

調査受忍義務の円滑な履行のための施策について

—納税者の「権利」と行政上の「義務」の観点からの考察—

氏 名 荒 井 雄 大

1 問題の所在

課税庁の当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又は当該職員による検査等を拒み、妨げ若しくは忌避した者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金刑に処されることとされている（国税通則法128条2号）。通説は本規定の存在をもって、質問検査権の行使を罰則に担保された間接強制調査であると説明し、権限行使が適法である限り、対象者は質問に答え、又は検査を受認する義務があるとしている。

しかしながら、現実には検査拒否等が行われたとしても、実行行為者に刑事罰が科されることは皆無であり、同法の規定を適用する機会は一時的には起こり得ない。このような実態から、現状の質問検査権行使にはもはや法的な強制力が存在しないと言わざるを得ず、同条の存在をもって質問検査を間接強制調査と説明することは適当でないと言える。

本研究は、このような現状に鑑み、質問検査権行使に係る法的強制力のあり方について検討し、もって調査受忍義務が自発的かつ円滑に履行されるための納税環境整備について考察するものである。

2 論文要旨

第1章では、検査拒否等の罪の沿革及び近年の政府税制調査会の納税環境整備の議論を確認した。検査拒否等の罪は昭和40年の所得税法等の改正による導入後、法定刑が加重されたこと及び根拠条文が個別税法から国税通則法に移されたこと以外には実質的な改正は行われていなかった。また、検査拒否等の罪が適用され有罪判決が確定した事例はわずか6例しか存在せず、さらにいわゆる民商の関係者が当事者である特殊な事例に限られていた。

第2章では、検査拒否等に対して制裁を設けることによって質問検査権行使に法的強制力を付与する場合において、制裁の相手方である納税者において認められるべき「権利」との衡量について検討した。わが国においては納税者の「権利」について確たる考え方が未だ存在しないことから、いくつかの学説、OECDの納税者権利憲章モデル及び納税者の人権保障が争われた租税判例を材料に検討し、制裁のあり方を考える基準として、①制裁の予見可能性、②制裁方法の合理性、③制裁内容の相当性、④防御権の保障、⑤制裁手続の透明性という各要素が要求されると指摘した。また、制裁の相手方の「権利」を保障する観点から、納税者において保障されるべき「権利」の内容を成文化し、併せて質問検査権行使手続の具体化・明確化が必要であると指摘した。

第3章では、前章の基準を踏まえ、現行租税法における制裁的性格を持つ諸制度によって、現行の刑事罰に代替することができないか検討した。しかしながら、課税庁の事務執行能力や、学説上検査拒否等が重大な違法性・有責性を持つものとは解されていないこと、相手方の権利保障の観点等を踏まえると、検査拒否等に対する特別の制裁を設けることは困

難であり、現状課税庁が採用しうる制裁は、金銭制裁の加重程度に止めざるを得ないとの結論に至った。

第 4 章では、金銭制裁のみでは課税要件事実の存否を判断することはできず、質問検査の趣旨が損なわれることから、租税法以外の行政法規で採用されている情報収集の制度や、金銭制裁の軽減をインセンティブとして自発的な情報提供の誘引とする制度が租税法に導入できないか検討することとした。具体的には、独占禁止法の調査協力減算制度と特定商取引法の不実証広告規制を参考とし、結論としては、現行租税法においても一部導入済みである、加算税の軽減をインセンティブとして一般化することを提言した。

第 5 章では、前章までの検討を踏まえ、調査受忍義務の円滑な履行のための施策として①検査拒否等に係る刑事罰の廃止、②納税者権利憲章の成文化及び納税者の権利義務の明記、③検査拒否等に対する過怠税の創設、④質問検査の対象となった取引について、税務上自己否認した場合の加算税の軽減を提言した。

(以上)

目次

はじめに	1
第1章 検査拒否等の罪の沿革及び納税環境整備についての議論	3
第1節 終戦直後の規定（昭和 22 年）	3
第2節 昭和 36 年答申と国税通則法制定（昭和 36 年～37 年）	3
第3節 昭和 38 年答申と所得税法・法人税法全面改正（昭和 38 年～40 年）	4
第4節 民商関係者の刑事訴追事例の発生（昭和 40 年代）	5
第5節 罰則規定の整備（昭和 45 年、昭和 56 年）	6
第6節 租税罰則の適正化（平成 22 年度税制改正）	7
第7節 罰則規定の整理統合と「納税者権利憲章」（平成 23 年 12 月改正）	8
第8節 近年の納税環境整備に関する改正事項	9
第9節 小括	9
第2章 納税者の「権利」と検査拒否等に対する制裁のあり方	11
第1節 検査拒否等の罪が現実には適用されない原因	11
第2節 納税者において保障されるべき「権利」の内容	12
第1項 平成 23 年 12 月改正で頓挫した「納税者権利憲章」	12
第2項 納税者の権利に関する OECD 報告書	15
第3項 国内における論説	18
第3節 租税判例において争われた納税者の「権利」	19
第1項 適正手続保障（憲法 31 条）	20
第2項 自己負罪拒否特権、自白の証拠能力（憲法 38 条）	22
第3項 二重処罰の禁止（憲法 39 条）	23
第4項 平等権（租税公平主義（憲法 14 条））	24
第5項 幸福追求権、プライバシー権（同意権）、比例原則（憲法 13 条）	25
第6項 調査理由の開示を受ける権利	27
第4節 小括	27
第3章 租税法における制裁手法の再検討	29
第1節 実体法における制裁手法	29
第1項 刑事罰（行政刑罰）	29
第2項 使途秘匿金課税	30

第3項 仕入税額控除の否認	31
第4項 証拠書類のない簿外経費の否認	32
第2節 手続法における制裁手法	34
第1項 加算税等	34
第2項 帳簿等の提出がない場合等の加算税の加重	35
第3項 延滞税	36
第3節 小括	37
第4章 租税法以外の行政法規において採用されている制度の導入可否	39
第1節 行政調査総論	39
第2節 金銭制裁を調査状況により柔軟に設定する制度—独占禁止法の例	41
第1項 独占禁止法の概要	41
第2項 課徴金制度	42
第3項 手続保障	43
第3節 被調査者にとって不利益な事実の存在を擬制する制度—特定商取引法の例 ..	45
第1項 特定商取引法の概要	45
第2項 行政違反の調査と処分	45
第3項 合理的な根拠を示す資料の提出請求	46
第4節 小括	47
第5章 調査受忍義務の円滑な履行のための新たな施策の提言	49
第1節 検査拒否等の罪の非刑罰化	49
第2節 納税者権利憲章の成文化及び調査受忍義務規定の創設	49
第3節 検査拒否等に対する過怠税の賦課決定	50
第4節 修正申告に応じる場合の加算税の軽減	51
結語	53
参考文献等	54

はじめに

本研究は、検査拒否等の罪¹について、その意義・機能が十分発揮されていない現状を踏まえ、納税者が調査受忍義務を円滑に履行するために必要な制度のあり方について考察する。

検査拒否等は、通説によれば、「国家の租税確定権および徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的である」²ため、犯罪の構成要件として規定され、刑事罰という制裁³を通告することで抑止が図られている。その結果、課税庁の当該職員による調査は、「質問に対する不答弁ならびに検査の拒否、妨害に対しては刑罰が科されることとなっているから、質問検査の相手方は、それが適法な質問・検査であるかぎり、質問に答え、検査を受忍する義務がある」⁴という関係をもってして、その円滑かつ効率的な執行が担保されている、という説明がされる。

しかしながら、納税者の大宗を占める中小事業者の一部に、当該職員の質問検査に対して「取引先に迷惑がかかるため、詳細は答えられない」とか「取引先に対する反面調査をしないでほしい」というような法的根拠のない主張・要請とともに、当該職員の質問検査権行使に同意せず拒否する者が後を絶たない。その結果、納税者の任意の同意がないことには事実上質問検査権が行使できないことから、納税者が提出した確定申告書に記載された課税標準等又は税額等の確認ができず、課税要件事実の存否は真偽不明の状態に陥ることとなる。

このような現状にもかかわらず、従来から判例・学説等においては検査拒否等に対する刑事罰が存在することのみをもって、それが現実に適用されるか否かは考慮せずに、「質問検査権の行使は罰則に担保された間接強制調査である」という旨の説明が繰り返されてお

¹ 国税通則法 128 条 2 号は、当該職員の質問に対して「答弁せず」（不答弁）、若しくは「偽りの答弁をし」（虚偽答弁）、又は検査等の実施を「拒み」（拒否）、「妨げ」（妨害）、若しくは「忌避」した場合に成立するとして、それぞれ異なる構成要件を規定しているが、本稿においては、これらの構成要件に該当する行為を総称して「検査拒否等」という。

² 金子宏『租税法』1143 頁（弘文堂、第 24 版、2021 年）。

³ 佐藤英明『脱税と制裁』11 頁（弘文堂、増補版、2018 年）は、「制裁」を「法律によって課せられた義務の違反を予防するために、それらの義務違反行為を行なった者に対して課せられる不利益」と定義しており、本稿もこれに倣った。この点、青色申告制度が税法上の特典を付与することにより記帳水準の向上と申告納税制度の定着を図るという政策的な経緯により導入されたことに鑑みると、青色申告の承認取消し（所法 150①、法法 127①）は義務違反を予防する目的が念頭に置かれていたとはいえないため、取消しにより納税者に特典の剥奪という不利益が生じることは否定できないが、制裁には含めなかった。

⁴ 広島高判岡山支部平成 5 年 5 月 11 日税資 195 号 291 頁〔296 頁〕。

り、筆者はこのような説明は実態を見誤っており妥当ではないと考える。そして、昭和 40 年代の判例をもって一応の決着が見られたにもかかわらず、現在まで検査拒否等が繰り返される主たる要因として、「税法の質問検査権規定の不明確さ」「納税者及び当該職員双方の権利義務に対する認識不足」があるのではないかと推測する。税法規定の不明確さについては、平成 23 年の税制改正において調査手続の適正化が図られたことで一応の対応がされているが、後者の当事者の権利義務については、依然として法令上明確にされている部分が少ないと言わざるを得ず、判例・学説の議論に委ねられている状況であり、またその議論も未だ決着を見ていない。そこで、本稿では納税者において保障されるべき権利の内容を明らかにすることを中心に検討を行い、それを踏まえた上で、納税者の円滑な調査受忍義務の履行に資するために講ずべき措置について考察する。

なお、本稿において参照する各法令等の基準日は、特段の断りがない限り、令和 4 年 11 月 1 日⁵とする。

⁵ 「外国弁護士による法律事務の取扱いに関する特別措置法の一部を改正する法律」（令和 2 年法律第 33 号）附則 17 条の規定による国税通則法 74 条の 2 第 3 項の改正が施行された状態である。なお、令和 4 年 12 月 31 日に「所得税法等の一部を改正する法律」（令和 4 年法律第 4 号）9 条の規定による国税通則法 74 条の 2 第 5 項の改正等が施行された。

第1章 検査拒否等の罪の沿革及び納税環境整備についての議論⁶

本章では、検査拒否等の罪に係る罰則規定と、その前提となる質問検査権に関する規定を中心に、その沿革と改正当時の議論の状況を確認する。これにより、同罪が設けられた趣旨目的及び検査拒否等の罪が全く適用されることがなくなった経緯を明らかにする。

また、質問検査権や罰則関係の規定の改正は、政府税制調査会において納税環境整備の一環として議論されていることから、近年の納税環境整備の議論の結果実現した改正事項についても、内容を概観する。

第1節 終戦直後の規定（昭和22年）

現行法と同様の質問検査権と検査拒否等に対する罰則という体系が確立したのは、太平洋戦争終結後の所得税法（昭和15年法律第24号）の全部改正（昭和22年法律第27号）の時に遡る。当時、質問検査権及び罰則に関する規定は各税法に個別に規定されており、所得税法を例にとれば、本改正により質問検査権は63条、罰則（1年以下の懲役又は1万円以下の罰金）は70条に規定されることとなった。もっとも、罰則の有無という点では、改正前の所得税法にも規定は存在し（旧所法92：千円以下の罰金）、規定の措置は実現しなかったものの、それ以前にも罰則規定を創設する法改正案が議会に提出されたことはあった⁷。また、所得税以外の税目については、罰則規定が存在する新税が制定されることもあった⁸。

第2節 昭和36年答申と国税通則法制定（昭和36年～37年）

1961年（昭和36年）7月に、政府の諮問に対する税制調査会の第二次答申として、「国

⁶ 本章の記述のうち質問検査権及び罰則規定の沿革については、吉田敏幸「質問検査権百年の歴史(1)」税経新報89-90号1頁（1968年）、広瀬正「租税事件史 第14回 民商事件」税務事例3巻1号60頁（1969年）、精園英一「租税法における質問検査権」紀要（東海学園女子短期大学）91頁（1973年）、鶴見祐策「質問検査権関係の刑事訴追の実態」北野弘久編『質問検査権の法理』115頁（成文堂、1974年）、岡田正則「租税行政手続の整備の沿革」日税研論集第25号23頁（1994年）によっている。また、税制改正に関する記述は、一般財団法人大蔵財務協会から出版されている各年度の『改正税法のすべて』を参照した。

⁷ 例えば、第30回帝国議会（大正2年）に提出された所得税法改正案においては、検査拒否等に対して50円以下の罰金又は科料を課す規定（46条の2）が存在した。また、第42回帝国議会（大正9年）に提出された所得税法改正案にも、検査拒否又は検査妨害に対して罰金刑を課す規定が存在した。

⁸ 例えば、営業収益税法（大正15年法律第11号。現在の事業税の前身と解されている。）、法人資本税法（昭和12年法律第4号）、外貨特別税法（昭和12年法律第5号）、揮発油税法（昭和12年法律第6号）、有価証券移転税法（昭和12年法律第7号）がある。

税通則法の制定に関する答申」(以下「昭和 36 年答申」という。)が発表された。昭和 36 年答申は、当時の国税に関する法体系を構成する各税法及び国税徴収法について、「現行のこれらの法律の規定を総合的にみると、そこには、租税に関する基本的な法律構成に関する規定が欠けているし、また、各税に共通する事柄でありながら、規定の不備不統一ないしは重複等がかなりみられるのであつて、そのため、税法についての統一的な理解を困難にしたり、解釈上の疑義が生じる結果となつているものが相当みられることは否定できないと思われる。」⁹と評価している。

質問検査権のあり方については、「これらの権限をどのように定めるかは、国民の納税道徳、税務職員に対する信頼の程度、社会慣習等に依存する。それらは、当然のことながら、時代と国とによつて異なることになる。」「われわれは、質問検査権等の行使が円滑適正に行なわれるよう配意するとともに、多面税務行政の必要に充分こたえるよう、両者の調和を図りつつ、わが国の実情に即して、質問検査権等の制度の整備を図るべきであると考えた。」と整理され、結論としては「可能な限り、この制度に関する規定を整備統一して、国税通則法に規定することとすべきであるとする。」としている¹⁰。

なお、本答申の別冊説明資料中に、租税犯の類型として検査拒否犯等の秩序犯への言及があるものの、その具体的なあり方についての記述は存在しない。罰則に関する内容は、それまで租税犯について一部適用除外とされていた刑法総則の全面適用と、脱税犯に対する制裁としての量刑のあり方が中心となっている。

そして、前年の答申を受け、第 40 回国会(昭和 37 年)において、国税通則法案が内閣提出法案として提出された。しかし、税制調査会における議論が明らかになるにつれて、学会や世論から徴税強化や人権侵害に対する危惧を旨とする多数の異論が出たことから、昭和 36 年答申においても質問検査権に関する規定の措置については将来の議論に委ねられていた。そのため、法案にはこれらに関する規定が盛り込まれず、国税通則法の制定時には質問検査権の根拠規定と検査拒否等の罰則規定の立法措置はされなかった。

第 3 節 昭和 38 年答申と所得税法・法人税法全面改正(昭和 38 年～40 年)

1963 年(昭和 38 年)12 月に、税制調査会は「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(以下「昭和 38 年答申」という。)を発表した。昭和 38 年答申では、所得税法及び法

⁹ 昭和 36 年答申 1 頁。

¹⁰ 昭和 36 年答申 80・82 頁。

人税法について所要の整備が必要とし、具体的には「納税者の負担及び制度の仕組み等に関する基本的事項はすべて法律に規定するが、多面、課税関係に多くみられるところのきわめて専門的、技術的な面や手続にわたる事項については、法律で制度の骨子を規定したのち、その内容の詳細は政令以下で規定することとする。」¹¹とされた。

質問検査権については、犯則調査のための権限との峻別について「最近の立法例ではこの関係を明らかにするため、質問、検査等の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない旨の規定を設けているので、所得税法及び法人税法においても、同様の規定を設け、その質問検査権の性格を明確に規定するのが適当であると考え。」¹²とされたが、罰則については、当該職員の守秘義務違反に対するものに関しては言及があるものの、検査拒否等についての記載はない。

その後、昭和 38 年答申を受け、第 48 回国会（昭和 40 年）に所得税法及び法人税法の全面改正法案が提出され、成立した（昭和 40 年法律第 33 号及び第 34 号）。本改正により質問検査権の根拠規定（所得税法 234 条 1 項及び法人税法 153 条ないし 155 条）及び検査拒否等に対する罰則規定（所得税法 242 条 8 号及び法人税法 162 条 1 項 2 号）が創設された。罰則の内容は 1 年以下の懲役刑又は 20 万円以下の罰金刑で共通している。

第 4 節 民商関係者の刑事訴追事例の発生（昭和 40 年代）

民主商工会（民商）とは、戦後の税務行政の執行に対抗する運動から自然発生的に生まれた団体であり、商工会法に規定する商工会ではない¹³。民商は昭和 30 年代後半以降の課税庁による会員に対する重点的な調査方針に反発し、一部で質問検査に際して、会員又は事務局員が課税庁の当該職員に対して威力を用いて調査を妨害する等の行為が見られた。これらの運動は東京、群馬、広島、兵庫、愛知、岩手等、全国的に発生し、国税庁は悪質な検査拒否・妨害行為を行う者の立件（検査拒否等の罪や公務執行妨害罪による公訴提起）に踏み切った。この内、検査拒否等を公訴事実として被告人に有罪判決が確定したのは、次表の 6 例である。

¹¹ 昭和 38 年答申 1 頁。

¹² 昭和 38 年答申 73 頁。

¹³ 同法附則第 2 条は「この法律の施行の際現に商工会という名称を用いている者は、この法律の施行後三年以内に、その名称を変更しなければならない。」と規定しているが、民商は現在に至るまで、名称変更に応じていない。

図表 検査拒否等により民商関係者が刑事訴追され、有罪判決が確定した裁判例

順号	裁判所	判決年月日	登載判例集	被告人	公訴事実	判決内容
1	最高裁	昭和 47.11.22	刑集 26 巻 9 号 554 頁	会員	検査妨害	罰金 1 万円
2	最高裁	昭和 48.7.10	刑集 27 巻 7 号 1205 頁	会員	不答弁 検査拒否	罰金 3 万円
3	仙台高裁	昭和 49.10.22	税資 84 号 508 頁	会員	不答弁 検査拒否	罰金 2 万円
4	最高裁	昭和 51.3.16	税資 84 号 553 頁	事務局員	検査妨害	罰金 2 万円
5	横浜地裁	昭和 51.3.29	税資 84 号 713 頁	事務局員 2 名	検査妨害	罰金 5 万円
6	最高裁	昭和 53.4.11	税資 98 号 105 頁	会員 2 名 ^(注)	検査拒否	罰金 2 万円

(注) 内 1 名は公判中に死亡したため公訴棄却

前記表中の各裁判例のうち、順号 1（いわゆる「川崎民商事件」）及び順号 2（いわゆる「荒川民商事件」）の最高裁判決は、当時の所得税法における質問検査権根拠規定（63 条及び 234 条）及び罰則規定（70 条及び 242 条）について憲法判断がなされた著名事例であり、現在に至るまで多数の裁判例において引用されている。

第 5 節 罰則規定の整備（昭和 45 年、昭和 56 年）

第 63 回国会（昭和 45 年）に「国税通則法の一部を改正する法律」案が内閣から提出され、成立した（昭和 45 年法律第 8 号）。本改正により国税通則法に罰則を定める第 10 章が設けられ、現行法と同様の構成となった。ただし、この時同法第 10 章に置かれたのは、国税不服審判所の設置に伴う審査請求の審理のための審判所職員の質問検査権の規定（税通 97）に係る検査拒否等の刑事罰（税通 126：罰金 3 万円）及び同条に掲げる罪の両罰規定（税通 127）のみであった。

その後、1980 年（昭和 55 年）11 月に、税制調査会から「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」（以下「昭和 55 年答申」という。）が提出された。昭和 55 年答申は「国の直接税の脱税に関する罰則及び公訴時効期間については、間接税のそれとの権衡を考慮しつつ、その強化及び延長を図る方向で検討すべきである。」¹⁴とし、これ

¹⁴ 昭和 55 年答申 33 頁。

を受けて翌年の第 98 回国会に「脱税に係る罰則の整備等を図るための国税関係法律の一部を改正する法律」案が内閣から提出され、成立した（昭和 56 年法律第 54 号）。しかし、本改正の中心は各税法に規定されていた脱税犯に対する罰則について、公訴時効を 3 年から 5 年に延長するものであり、秩序犯である検査拒否等の罪については、何ら改正されなかった。

なお、本法律案の国会における審議過程において、衆参両院の大蔵委員会における採決に際し、附帯決議¹⁵が付されている。決議の内容は脱税に係る調査に関して配慮すべき点等について述べるものであり、両院で内容に大きな差はないが、衆議院の決議においては、本改正の契機がいわゆるロッキード事件に端を発した脱税事件への国民からの批判を契機とするものであることが明確にされている。

第 6 節 租税罰則の適正化（平成 22 年度税制改正）

2009 年（平成 21 年）に行われた第 45 回衆議院議員総選挙の結果、民主党を第一党とする政権交代が実現し、政府に新たな税制調査会が設置された。この従来の税制改正プロセスとは異なる新しい枠組みの中で進められた平成 22 年度税制改正では、租税罰則が他の経済犯¹⁶のそれと比較して大きく乖離していることに鑑み、課税の適正化を図り、税制に対する信頼を確保する観点から、他の経済犯罪の法定刑などを勘案して見直すこととされた。この結果、第 174 回国会（平成 22 年）に「所得税法等の一部を改正する法律」案が内閣から提出され、成立した（平成 22 年法律第 6 号）。本改正により、各税法に規定されている秩序犯に対する罰則が平仄を揃える形で改正され、①直接税（「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」（国外送金等調書法）を含む。）、消費税及び酒税並びに「清酒製造業等の安定に関する特別措置法」（清酒業等安定法）の検査拒否等の罪については、罰金刑の上限が 50 万円に、②消費税を除く間接税及び国税徴収法の検査拒否等の罪については、1 年以下の懲役刑を創設し、罰金刑の上限が 50 万円に、③「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」（租税条約等実施特例法）、国税通則法（国税不服審判所の職員による質問検査に

¹⁵ 衆議院大蔵委員会（昭和 56 年 4 月 24 日）、参議院大蔵委員会（昭和 56 年 5 月 15 日）。

¹⁶ 泉恒有ほか『平成 22 年版 改正税法のすべて』624 頁（財団法人大蔵財務協会）には、主要な経済犯における罰則の例として、金融商品取引法、知的財産法（特許法、商標法及び意匠法）、貸金業法、出資法、倒産法（破産法、民事再生法及び会社更生法）、刑法（詐欺罪及び業務上横領罪）が挙げられている。

対する検査拒否等に係る部分）及び租税特別措置法（移転価格税制における検査拒否等に係る部分）については、罰金刑が 30 万円¹⁷に引き上げられた。また、一部の間接税に設けられていた科料規定は、実効性の観点等から廃止された。

なお、刑事罰ではないが、本改正と同時に納税貯蓄組合法及び清酒業等安定法に規定する過料の上限が 10 万円に引き上げられた¹⁸。

第 7 節 罰則規定の整理統合と「納税者権利憲章」（平成 23 年 12 月改正）

第 177 回国会（平成 23 年）に内閣から提出された「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」案の成立（平成 23 年法律第 114 号）により、各税法に規定されていた検査拒否等の罪に関する規定が国税通則法に整理・統合され、現行法と同様の構成となった。また、本改正に併せて、国税庁から「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」（以下「FAQ」という。）が発表された。当該文書中に「正当な理由がないのに帳簿書類等の提示・提出の求めに応じなければ罰則が科されるということですが、そうすると事実上は強制的に提示・提出が求められることにならないでしょうか。」という問が建てられており、これに対して「帳簿書類等の提示・提出をお願いしたことに対し、正当な理由がないのに提示・提出を拒んだり、虚偽の記載をした帳簿書類等を提示・提出した場合には、罰則（1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）が科されることがありますが、税務当局としては、罰則があることをもって強権的に権限を行使することは考えておらず、帳簿書類等の提示・提出をお願いする際には、提示・提出が必要とされる趣旨を説明し、納税者の方の理解と協力の下、その承諾を得て行うこととしています。」と説明がされている¹⁹。

なお、本法の提出時に国税通則法の題名を「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」に、第 1 条の目的規定を「この法律は、国税についての基本的な事項及び共通的な事項を定め、税法の体系的な構成を整備し、かつ、国税に関する法律関係を明確にするとともに、国税に関する国民の権利利益の保護を図りつつ税務行政の公

¹⁷ 泉ほか・前掲注(16)630 頁によれば、これらの法律に規定される罰金刑の上限が他の秩序犯よりも低い水準となっているのは、「前提となる質問検査権が通常の質問検査権と性質上異なることと等を踏まえ」たためとされている。なお、本改正後の罰則は、租税条約等実施特別法は罰金刑と最長 6 月の懲役刑との選択であり、国税通則法及び租税特別措置法には懲役刑が存在しなかった。

¹⁸ 泉ほか・前掲注(16)630 頁によれば、本改正は 2005 年の「会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」による改正等を勘案したとされている。

¹⁹ FAQ 問 3 参照。

正な運営を確保し、もつて国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的とする。」（筆注：下線部分は改正部分）に改める改正案や、国税庁長官が一連の税務手続に関する事項について、平易な表現を用いて簡潔に記載した文書を作成し、これを平成 24 年 1 月 1 日に公表することとする改正案（いわゆる「納税者権利憲章」の策定）が盛り込まれていたが、国会審議の過程で削除された。

第 8 節 近年の納税環境整備に関する改正事項

国税通則法の検査拒否等の罪に関する規定は上記の平成 23 年改正以降においては改正されていないが、各年における納税環境整備に係る議論の結果、①国外財産調書の記載に係る加算税の軽減及び加重措置（平成 24 年度）、②延滞税等の見直し（平成 25 年度）、③財産債務調書の提出義務者に対する当該職員の質問検査権規定及び検査拒否等に対する刑事罰の創設、財産債務調書の記載に係る加算税の軽減及び加重措置（平成 27 年度）、④調査通知後に提出された修正申告書等に対する加算税の見直し（平成 28 年度）、⑤延滞税の計算期間の見直し（平成 28 年度）⑥短期間に繰り返し無申告加算税等が課される場合の加重措置（平成 28 年度）、⑦国税犯則調査手続の見直し（平成 29 年度）、⑧国外財産調書の記載に係る関連資料の不提示・不提出の場合の加算税軽減の不適用及び加重措置（令和 2 年度）⑨優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置（令和 3 年度）、⑩帳簿の不保存・記帳不備の場合の加算税の加重措置（令和 4 年度）、⑪証拠書類の保存がない間接経費の必要経費・損金不算入（令和 4 年度）等の改正がされている。

第 9 節 小括

以上に見てきたように、検査拒否等の罪は、昭和 40 年の導入後現在に至るまで実質的な内容にはほとんど手が加えられることはなく、実際に適用された例も昭和 53 年判決を最後にわずか 6 例にとどまり、さらには平成 23 年の国税庁 FAQ は、一般論としては正当な理由がないのに帳簿書類等の提出・提示を拒否する場合は罰則が科されることがあるとはするものの、「罰則があることをもって強権的に権限を行使することは考えておらず」という見解を示し、現状、国税庁は検査拒否等に対して罰則を適用することを放棄しているといえる²⁰。

²⁰ 国税庁長官が調査手続に関して職員に対して示す事務運営の指針である「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）」（平成 24 年 9 月 12 日）には、検査

加えて、当該職員が検査拒否等に遭遇し罰則の適用を考えたとしても、「第七十四条の二から第七十四条の七まで（当該職員の質問検査権等）又は前条の規定による当該職員又は国税局長の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」（税通 74 の 8）のであるから、質問検査権を行使する当該職員は自ら検査拒否等の犯則事実に関する捜査を行うことはできない²¹。検査拒否等の罪は、その実行行為が既遂に至った直後でなければ証拠保全が困難であることも鑑みると、仮に検査拒否等に関する罪の捜査について、脱税犯の犯則調査権限を持つ査察官にのみ検査拒否等の罪についての捜査権限を認めるのであれば、例えば更正決定等を目的とする調査に査察官が同行しているような極めて稀な事例についてのみしか検査拒否等の罪に対する実効的な捜査はできないこととなる。また、そもそも課税調査のための質問検査権と犯則調査のための質問検査権の峻別がつけられない状態での権限行使は、同条を潜脱し、その趣旨目的を没却させるため違法であるとする見解²²もある。それ以外に方法があるとすれば、税法違反事件の捜査を課税当局が行わないというのも不自然な話ではあるが、例えばその場で司法警察職員に協力要請（税通 74 の 12）を行い、捜査を委嘱することが考えられるが、現実的な選択肢ではないだろう。

このように、検査拒否等の罪は立件に到る前提としての捜査の段階から、課税庁による権限行使が法的に困難な状態である。このような現状に鑑みれば、検査拒否等の罪はその適用機会が現実には生じることはおよそ考えられず、刑罰による威嚇は実効性を喪失している。そこで、何らかの手法により、適法な質問検査に対して、納税者から課税要件事実の存否に関する正確な答弁を得られるような措置を講じなければ、税務行政の執行の公平性は担保されないまま放置されることとなる。

拒否等に対する罰則の適用にあたっての留意事項等の記載は全くない。また、同じく国税庁の職員向けの文書である「税務運営指針」（昭和 51 年 4 月 1 日）においては、「各種の妨害行為をもって税務調査を阻む者に対しては、納税秩序を維持し、かつ、課税の適正を期するため、これらの妨害行為に屈することなく、的確な調査を行い、一般納税者との間に、不均衡が生ずることのないよう特段の配慮をする。」（第 2 の 1(1)ホ）との記載があるものの、「納税秩序を維持」する具体的方策や罰則の適用については、何ら言及がない。

²¹ 最二小決平成 16 年 1 月 20 日刑集 58 卷 1 号 26 頁参照。

²² 松沢智『租税処罰法』126 頁（有斐閣、1999 年）参照。

第2章 納税者の「権利」と検査拒否等に対する制裁のあり方

本章では、質問検査に際して納税者において保障されるべき「権利」の内容と、それを踏まえた検査拒否等に対する制裁のあり方について検討する。租税法における納税者の行政上の義務履行確保手段としての制裁についての議論は、適正に申告・納税義務を履行せず、不履行の態様が極めて悪質である脱税犯に対する刑事制裁や、行政上の措置としての重加算税の賦課に関するものが中心であり、行政上の秩序違反に対する制裁についての議論は深められてこなかった。また、納税者において質問検査に際して保障される「権利」の具体的内容についても、現在まで争訟の場において様々な「権利」の存在が主張されているところであるが、その多くは裁判所に承認されるに至っていない。このような議論の現状を踏まえ、本章では憲法や行政法における議論を参照して、納税者が制裁を受けるに際して保障されるべき「権利」と調査受忍義務の権衡に配意した制裁のあり方について考察する。

第1節 検査拒否等の罪が現実に適用されない原因

現実の検査拒否等に対して刑事罰が科されることがないことの税務行政固有の原因として、齋藤文雄氏は①検査拒否等に対して刑事罰をもって臨むことにより、申告納税制度の円滑な運営が阻害されることを懸念したこと②明確な告発基準・手続の作成が困難であったこと③違法行為の巧妙化により犯罪の立証が困難になったことを挙げている²³。

また、行政罰（行政刑罰）一般についての議論として、宮崎良夫教授は、行政機関が認知した行政法違反件数と告発数との間にはかなりの開きがあるとし、その理由を「行政機関にとっては違反を是正させることが第一次の目的であって、違反者に処罰を受けさせることが目的ではない」「刑事処罰がなされることと違法状態が是正されることは当然に結びついているわけではない」からとしている。また、行政法違反に対して行政罰が活用されない理由として、①いかにも強権発動の印象を招きかねず、行政庁のやり過ぎという印象を招きかねない②単なる行政法違反に対する制裁としては苛酷ではないかという印象を避けがたい③ごく一部の者に刑事罰を科すことは全体とのバランスが取れていない④告発しても司法警察当局や検察当局が対応してくれるか否かの基準が不明確であり、告発を躊躇ってしまう⑤刑事罰が科されても、招来の違反行為に対する抑止効果をあまり期待で

²³ 齋藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策について—」税大論叢 50号 187-190頁（2007年）参照。

きない⑥行政目的達成のために告発に至るとするのは、問題への対処法として拙劣という評価を受けかねないという点を指摘している²⁴。

これらの指摘は現在においても概ね妥当するが、そもそもこれらの執行上の難点が指摘できる時点で法制度及びそれを執行する組織の両面において致命的な欠陥を抱えていると言わざるを得ず、また、これらには課税庁内のみで解決することが困難な原因が含まれており、加えて、前述のとおり、課税庁としても納税者に対して刑事制裁を課したところで課税上の問題を解決することには繋がらないから、検査拒否等の罪を現実に適用することを真剣に検討するインセンティブ・メリットがおおよそ存在しないことが、現在の検査拒否等の罪の有名無実化に拍車をかけたものと考えられる。

そして、この現象の納税者側の要因として、筆者はさらに現行法の手続規定の不備について触れるべきと考える。国税通則法の調査手続規定は極めて抽象的であり、納税者の「なぜ自分が税務調査を受けなければならないのか」という疑問に対して、十分応えるものになっているとは、お世辞にも言えないであろう。増田英敏教授は、2006年（平成18年）の時点で、既に川崎民商事件や荒川民商事件で確立した判例法理があるにもかかわらず、納税者により調査手続違背の主張が繰り返されている状況について、「質問検査権規定が抽象的であり、具体的な調査手続規定が存在せず、調査の対象となる納税者にとって、調査手続について予測可能性が確保されていないところにその主たる原因が存在するのである。」²⁵と分析されている。この傾向は平成23年12月改正を経た現在においても変わっておらず、それはすなわち、税制改正による手当てが不十分であったことを意味する。国税庁には、質問検査、特に調査受忍義務について、現行法の解釈を納税者が容易に理解できる形で説得的に示すことが求められよう。

第2節 納税者において保障されるべき「権利」の内容

第1項 平成23年12月改正で頓挫した「納税者権利憲章」

先に挙げた平成23年12月改正は、それまで課税庁が行っていた調査の事前通知や調査終了時の修正申告等の態様といった実務慣行について、法律上の根拠規定を置くことにより明確化するものであり、これらの改正事項は「税務調査手続の見直し」と称されていた。

²⁴ 宮崎良夫「行政法の実効性確保」成田頼明ほか編『行政法の諸問題 上』208-209頁（有斐閣、1990年）参照。

²⁵ 増田英敏『租税憲法学』184頁（成文堂、第3版、2006年）。

そして、当該改正に先立つ「平成 23 年度政府税制改正大綱」（平成 22 年 12 月 16 日閣議決定）には、納税環境整備に係る事項として、次のような記載がされていた〔5 頁〕。

「憲章については、複雑な税務手続を納税者の目から見て分かり易い形でお知らせするため、①納税者が受けられるサービス、②納税者が求めることのできる内容、③納税者に求められる内容、④納税者に気をつけていただきたいことを一連の税務手続に沿って、一覧性のある形で、平易な言葉で簡潔・明瞭に示すとの考え方に沿って策定します。」

これはいわゆる「納税者権利憲章」の策定方針を示すものであり、当初第 177 回国会に提出された国税通則法の改正案によれば、同法に「納税者権利憲章」に関する次のような規定が措置されることとされていた。

（納税者権利憲章の作成及び公表）

第四条 国税庁長官は、次に掲げる事項を平易な表現を用いて簡潔に記載した文書（以下この条において「納税者権利憲章」という。）を作成し、これを公表するものとする。

- 一 納税者権利憲章を作成する目的及びその根拠となる法律の規定
- 二 第十七条（期限内申告）に定める納税申告書の法定申告期限内の提出及び第三十五条（申告納税方式による国税等の納付）に定める納期限内の納付並びに第十一条（災害等による期限の延長）に定める災害等による期限の延長
- 三 第二十三条（更正の請求）に定める更正の請求
- 四 第二十四条（更正）又は第二十五条（決定）に定める更正又は決定
- 五 第三十四条（納付の手続）に定める国税の納付の手続
- 六 第三十七条（督促）及び第四章第一節（納税の猶予）に定める督促及び納税の猶予並びに国税徴収法に定める滞納処分、換価の猶予及び滞納処分の停止
- 七 第五十六条（還付）及び第五十八条（還付加算金）に定める国税の還付金又は過誤納金の還付及び還付加算金の加算
- 八 第六章第一節（延滞税及び利子税）に定める延滞税及び利子税の納付並びに納税の猶予等の場合の延滞税の免除
- 九 第六章第二節（加算税）に定める加算税の賦課及びその減免
- 十 第七十条（国税の更正、決定等の期間制限）に定める国税の更正決定等の期間制限並びに第七十二条（国税の徴収権の消滅時効）及び第七十四条（還付金等の消滅時効）に定める国税の徴収権及び還付金等の消滅時効

- 十一 第七章の二（国税の調査）に定める質問検査権、調査の事前通知、調査の終了通知及び身分証明書の携帯
- 十二 国税庁長官、国税局長若しくは税務署長又は税関長が国税に関する法律に基づき申請により求められた許認可等を拒否する処分又は不利益処分をする場合の行政手続法（平成五年法律第八十八号）第八条（理由の提示）及び第十四条（不利益処分の理由の提示）の規定に基づく理由の提示
- 十三 第七十五条（国税に関する処分についての不服申立て）及び第一百十四条（行政事件訴訟法との関係）に定める国税に関する法律に基づく処分に関する不服申立て及び訴訟
- 十四 税理士法（昭和二十六年法律第二百三十七号）に定める税理士（同法第四十八条の二（設立）に規定する税理士法人を含む。）又は同法第五十一条第一項（税理士業務を行う弁護士等）の規定による通知をした弁護士（同条第三項の規定による通知をした弁護士法人を含む。）が同法の規定により行う同法第二条第一項各号（税理士の業務）に掲げる税務代理、税務書類の作成及び税務相談
- 十五 納税者からの照会、相談又は苦情への対応その他納税者による申告及び納付を適正かつ円滑なものとするために国税庁、国税局及び税務署の行う情報提供
- 十六 国税庁、国税局若しくは税務署又は税関の当該職員がその職務の遂行に当たり法令に従う義務及びこれらの当該職員が職務上知り得た秘密を守る義務
- 十七 前各号に掲げるもののほか、国税庁が行う事務の実施基準その他当該事務の実施に必要な準則に関する事項その他国税に係る手続並びに納税者の権利及び義務に関する事項

前記の改正案によれば、「納税者権利憲章」は国税庁長官が作成・公表することとされているが、これは国税庁長官告示という形式ではなく、特別なプロセス²⁶が想定されていたようである。しかし、この憲章が租税法の体系上どのような規範として位置付けられるか

²⁶ 平成 23 年 3 月 25 日衆議院財務金融委員会において、当時の野田佳彦財務大臣は「憲章については、策定根拠や記載すべき項目を法定化した上で、行政文書として国税庁長官が定めるわけでありすけれども、基本的には、改正税法の施行後、国税庁長官が改正税法の規定に従って作成し、財務大臣の承認を経て、税制調査会に報告した上で公表するという段取りを踏みます」と答弁している。

という点が明らかになる前に、本改正案が国会における議論²⁷や世論を踏まえて修正²⁸されて削除されたため、憲章の具体的な議論は進まないまま廃案となった。このため、納税者が質問検査を受けるに当たって保障されるべき権利の具体的内容は、未だ不明確なままの状態であると言える。

第2項 納税者の権利に関する OECD 報告書²⁹

わが国の「納税者権利憲章」は策定の初期段階において放棄されてしまったため、当時それがどのようなものとして構想されていたのか、現在において窺えることは限定的であり、また議論も深められていない。しかし、世界に目を向けると、主要国やそれらの支援を受けて租税法体系が整備された一部の途上国において、既に「納税者権利憲章」が制定されている国家が複数存在する。

世界的な議論の初期段階において、納税者の基本的な権利について言及された報告書として、1990年にOECD租税委員会（Committee on Fiscal Affairs :CFA）の第8作業部会が取りまとめた報告書である“Taxpayers’ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries”³⁰がある。当該報告書には、1988年の調査時点で、ほとん

²⁷ 改正案に反対する見解として、「国税庁長官が作成するとなると、いわば徴収する側からつくるといことになるわけでありまして、「税務行政についても納税者の立場に立ち、根本から改革を進める。」そういう民主党の先ほどの立場からいうと、このつくり方に問題があるんじゃないでしょうか。」（平成23年3月25日衆議院財務金融委員会における佐々木憲昭議員発言）や「納税者権利憲章というこの非常にミスリーディングな言葉には強く反対」（平成23年6月21日参議院総務委員会における片山さつき議員発言）がある。

²⁸ 「納税者権利憲章」の提案趣旨及び制定見送りの経緯についての政府見解として、「納税者の権利を保護しなければいけないというのは、これはもう当然のこととございまして、納税者が受けられるサービスというものは何かということをはっきりとお知らせする必要があるということ。それから、課税の適正化、知っている人だけが得をするというようなことがないようにしなければいけない。義務も当然発生をしてまいりますので、納税者に気をつけていただきたい事項などを、これは法律に今までもあるもの、政令、省令等であるもの、それから通達で行われているものといったようなもの、各レベルはさまざまなんですけれども、これを一覧性のある形にして示すということに意味がある。」「外国の会社の例もありますように、日本でははっきりした明文の法律がないんだ、法令がないんだということで、多くの納税者の方々が当然のようにやっていたいことをあえて拒否するという方が中にはおありになる。そういうことはほかの方々とバランスがとれなくなりますので、そういうバランスをとる、公平性を考えるという意味で、こうしたことをもう一度改めてはっきりさせようということで納税者権利憲章を提案させていただいたわけですが、与野党の協議の中で、野党の皆さんの感触を踏まえて与党から要請を受けましたので、今回はそうした形では見送ることにいたしました。」（平成23年11月18日衆議院財務金融委員会における五十嵐文彦財務副大臣答弁）がある。

²⁹ 納税者権利憲章及び納税者の権利救済手続に関する国際的動向については、望月爾「納税者権利憲章の意義と課題」税法学 569号 233頁（2013年）参照。

³⁰ これらの文書の和訳引用部分は、政府税制調査会の第6回納税環境整備小委員会（平成22年4月13日）の補足資料中の仮訳によっているが、望月爾「OECDによる納税者権利憲章

どの国は成文の納税者憲章 (Taxpayers' charter) を持っていなかったが、全ての国において、納税者の基本的権利 (basic rights) として、次の 6 つの権利が存在していたことが報告されている。すなわち、①「税務情報の提供を受ける権利、税務手続上の支援を受ける権利、税務に関する意見を聴取してもらう権利」 (“The right to be informed, assisted and heard”) ②「不服申立の権利」 (“The right of appeal”) ③「正しい税額のみを支払う権利」 (“The right to pay no more than the correct amount of tax”) ④「税務の確実性 (予測可能性) に関する権利」 (“The right of certainty”) ⑤「プライバシーの権利」 (“The right of privacy”) ⑥「納税者情報の守秘が確保される権利」 (“The right to confidentiality and secrecy”) は、税制の多様性こそあれども、各国共通して (“a number of common threads that can be identified”)、納税者の権利として認められているというものであった。

また、2003 年に OECD 租税委員会の税務行政フォーラムが公表した “Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note”³⁰ は、前記の各権利について次のように説明し、これらを踏まえた納税者憲章モデルを例示している³¹。

- (1) 「納税者は、税制の執行や課税の方法に関する最新の情報の提供を受ける権利があり、不服申立の権利を含む納税者の権利についても情報提供を受ける権利がある。全ての納税者は、提供される情報が税の状況の複雑さを反映し、それによって自己の税務問題を更に理解することが可能になることを期待することができる。税務当局は、これらの義務を果たすため、税務情報パンフレット、納税者憲章、電話による口頭説明、及びビデオによる案内等の様々な手段を利用することができる。」
- (2) 「税務当局の決定 (処分) に対する不服申立の権利は、法律あるいは行政上のルーリングとして適用されるかにかかわらず、(納税者が直接関係するものである限り) 全ての納税者に対して、税務当局によるほぼ全ての決定 (処分) に認められる。」
- (3) 「納税者は、個々の状況及び所得に基づいて、税法が求める税額を支払うべきである。したがって、納税者は合法的なタックスプランニングにより租税債務を引き下げることが認められる一方、税務当局は、このような合法的なタックスプランニングと明らかに立法趣旨に反する税の極少化の形態を区分する。納税者は、また、要

の指針―「納税者の権利と義務―実務覚書」の紹介― 税制研究 45 号 16 頁 (2004 年) を併せて参照した。

³¹ *Id.* at 4-5.

件を満たしている全ての税制上の特典及び控除が受けられるよう、税務当局から合理的な手段による支援を受ける権限がある。」

- (4) 「納税者は、自己の行為の税務上の取扱に関して高い水準の確実性（予測可能性）を得る権利を有する。しかし確実性は全てのケースで保障されているわけではない。例えば、納税者は特定の事案において、事実と状況に依存する法令の適用結果を必ずしも事前に知り得ないかもしれない。また、税務当局は、立法趣旨の抜け道を考えようとする納税者に狙いを定めた濫用防止規定の適用に関して、予測可能性を納税者に提供することを強制されてはいない。しかしながら、通常の個人的な、あるいは事業上の問題の課税関係に関して納税者の予測可能性を確保することは、税務行政の目標の一つである。近代税制は複雑で日々改正されていることから、この目標の達成はしばしば困難である。」
- (5) 「全ての納税者は、税務当局が不必要にプライバシーを侵害しないことを期待する権利を有している。この権利は、実務的には、納税者の住居への不必要な立入及び納税者の正しい税額決定に関係のない情報提供依頼を回避する権利と解釈される。すべての国において、実地調査や半面調査〔筆注：原文ママ。「反面調査」の誤りか〕の過程では、調査官による個人の住居あるいは事業所への立入については非常に厳格な規則が適用される。ある国では、納税者宅への臨場には納税者の同意が必要であり、多くの国では、税務当局による臨場を拒否している納税者の住居への立ち入るには、原則として署名のある令状が必要とされる。同様に、第三者からの税務情報の入手には厳格な規則が適用される。」
- (6) 「その他の納税者の基本的権利は、納税者に関して税務当局が入手する情報は機密であり、税法に規定された目的のみに使用されることである。税法は、通常、機密情報を悪用した税務職員に対しては非常に重い罰則を課しており、税務当局に適用される守秘義務は他の政府職員に適用されるものよりもはるかに厳格である。」

これらに加えて、OECD 税務長官会議（Forum on Tax Administration :FTA）の報告書である“Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)”は、納税者権利憲章の成文化方法について、立法手続による方法（“codified approach”）と、行政手続による方法（“administrative approach”）があるとして、それぞれの手法における相違点を指摘している。同報告書は、行政手続による場

合の利点として、立法手続と比較して、①策定と執行を迅速に行うことができる②立法技術上困難な内容を、読みやすく、かつ容易に理解できる表現で立案することができる③立法化するには適さない行政サービスやその他の広範な権利を含むことができる④納税者のニーズの拡大に対して柔軟に対応することができる⑤救済手続が簡易迅速である傾向が強い点を挙げ、立法手続による場合の利点として、①納税者に対して公文書として強く認識させることができ、同時に歳入官庁の責任を明確化させ、結果として納税者の安心感に繋がる②歳入官庁職員の手によって迅速に執行される③政治的利害による変更を受けにくく、持続性がある④確立した司法救済手続や不服申立手続の審査の対象となる点を挙げている³²。

第3項 国内における論説

わが国において、前記の OECD 報告書が述べるような納税者の基本的権利がどのように法的に根拠付けられるかという点については、議論が深められていない。わが国の憲法及び租税法がその制定過程においてアメリカ法の影響を強く受けているのは事実としても、英米法のコモン・ロー体系を採らないわが国の法体系上、個々の権利は究極的には成文法上の根拠が必要と解さざるを得ない。この点、納税者において保障されるべき基本的権利について憲法を根拠として構成したものとして、次の論説が注目に値する。

(1) 北野弘久教授の見解

北野教授は、憲法 30 条に規定する納税義務の解釈から「納税者基本権」という新しい人権が成立するとしている。北野教授によれば、同条は「単なる義務規定ではなく、納税義務の限界、言葉をかえていえば、徴税権行使の限界を明示することにより、納税者の権利を擁護しようとする人権規定としての性格を有する」³³とされ、憲法の他の規定（13 条、14 条、25 条、29 条、84 条等）と併せて、租税の徴収面及び使途面についても統制が加わり、その範囲内においてのみ、個々の担税力に応じた納税義務を負うという権利が存在するとして、これを「納税者基本権」と定義している。そして、この「納税者基本権」の範囲を超える課税に対して、その主観的

³² *Id.* at 122.

³³ 北野弘久『税法学原論』63 頁（勁草書房、第 8 版、2020 年）。

な権利侵害を主張することができるとしている³⁴。

(2) 松沢智教授の見解

松沢教授は、現行憲法における国民主権原理は「参政権」と「納税権」の両方に共通の法理に支配されるとし、このため憲法 30 条の納税義務について、「主権者としての国民が費用を自弁するとの責務の表明」という「納税者主権主義」を宣言したものと解している³⁵。この結果、申告納税制度は「納税者主権主義」、ひいては国民主権原理によって導かれた結論であると位置付けられる。そして、申告納税制度における納税者の地位は、国家の行政事務の一部を負担することで国政に関与し、国政に対する自らの決意表明という個人の権利（「納税権」）を有する主体であるとされる³⁶。この点、申告納税方式の租税において青色申告制度が採用されている場合、税務署長が承認した青色申告者については、申告行為によりその税額について公定力と実体的確定力が発揮されることによって、各種権利の保障が根拠付けられている。

(3) 増田英敏教授の見解

増田教授は、税務調査における納税者の権利保護の視点として、質問検査権の行使により私人のプライバシー権に概括される権利が侵害される可能性を指摘し、権利の内容としては①調査を拒否する権利（質問検査権の発動要件を充足しない調査を拒否する権利、調査における平等取扱いを求める権利）②調査過程における調査手続の合理性を求める権利③適正手続の保障を求める権利といった権利が想定されとしている。そして、質問検査権の行使に当たっては、これらの権利が保障されているか、憲法 14 条の平等取扱い及び適正手続保障の視点から検討されなければならないとする³⁷。

第 3 節 租税判例において争われた納税者の「権利」

前記の OECD 報告書や学説において俎上に上がった納税者の「権利」は、わが国の現行法上明示的に規定されているものはほとんどなく、そのような「権利」に類似した内容が

³⁴ 北野・前掲注(33)67-68 頁。

³⁵ 松沢智『租税手続法』14-15 頁（中央経済社、1997 年）参照。

³⁶ 松沢・前掲注(35)16 頁参照。

³⁷ 増田英敏「税務調査手続の実効性の確保と納税者の権利保護—改正国税通則法の運用の現状と課題—」税法学 586 号 554 頁（2021 年）参照。

判例上言及されるに止まっている。そこで、納税者の「権利」侵害が争われた租税判例を参照し、当該「権利」の具体的内容について、司法判断及び憲法学説上どのように評価されているかを確認する。

第1項 適正手続保障（憲法 31 条）

本条は、憲法の基本原理である個人の尊重や法の支配を基礎として、人身の自由に関する権利について規定する憲法 33 条ないし 40 条の総則的規定として位置付けられる。本条が要請する「適正手続」の意義については 2 つの側面があるとされ、1 つは適正手続を保障することによって、当該手続が正しい結果を導くための手段となるという点、もう 1 つは当該手続に従うことにより実現される手続固有の価値の実現という点にあるとされる³⁸。そして、本条が保障する権利の内容は、現在も学説上争いはあるものの、①法律で定められた手続が適正でなければならないこと②刑罰が法律で定められなければならないこと③法律で定められた刑罰の内容が適正でなければならないことと解するのが通説³⁹であるとされる。この点に関して、判例は密輸を企てた被告人が有罪判決を受けた際に、付加刑として密輸品について没収（刑法 9）判決を受けたところ、当該密輸品に第三者の所有物が含まれていた事件について、「所有物を没収せられる第三者についても、告知、弁解、防禦の機会を与えることが必要であって、これなくして第三者の所有物を没収することは、適正な法律手続によらないで、財産権を侵害する制裁を科するに外ならない」と判示した⁴⁰。

なお、本条の権利主体は法文上「何人も」とされているところ、これに法人その他の団体が含まれるかが問題となる可能性があるが、特別刑法においては、理論上「法人の代表者の行為を法人の行為と捉えることが実態に即しており、犯罪による利益が法人に帰属する場合などには、法人に対して高額の罰金刑を科すことにより犯罪の予防が期待できることなどから、法人の犯罪能力を肯定する見解が通説となっている」⁴¹とされ、実体法上も法人及びその代表者を処罰する両罰規定や三罰規定が定められている⁴²。

³⁸ 長谷部恭男編『注釈日本国憲法(3)』158-159 頁〔土井真一〕（有斐閣、2020 年）参照。

³⁹ 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法』（岩波書店、第 7 版、2019 年）253 頁参照。

⁴⁰ 最大判昭和 37 年 11 月 28 日刑集 16 卷 11 号 1593 頁〔1596-1597 頁〕。

⁴¹ 長谷部編・前掲注(38)168 頁〔土井真一〕。

⁴² 例えば、法人税法においては、昭和 22 年改正により脱税犯及び秩序犯（検査拒否等の罪）について両罰規定が措置されている（旧法 48 及び 49）。現行法においては第 163 条に規定が置かれ、処罰の対象者は法人の代表者（人格のない社団等の管理人及び法人課税信託の受託者である個人を含む。）、代理人、使用人その他の従業者（当該法人がグループ通算制度

本条は、法文上「生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない」となっていることから、直接的には刑事手続を対象としているものである。しかし、現代社会においては、行政活動が適正な手続に基づいて行われなければならないこと、そしてそれが憲法の要請するところであることは、一般的に理解されている。そうすると、行政手続の適正保障を憲法上どのように根拠付けるか、ということが問題となり、学説上、①行政手続に憲法 31 条が直接適用されるとする説②本条の対象は刑事手続であるが、一定の行政手続については本条が準用または類推適用されるとする説③本条は適用されず、13 条が適用されるとする説④行政手続の適正は、行政法の基本原理である「法律による行政の原理」または「法治国家原理」から導かれるとする説⑤行政手続の適正は、本条や 13 条、41 条といった「法の支配」の原理を基礎づける規定から導かれるとする説等に分かれて説明される⁴³。

当該職員の質問検査権について、本条を含む刑事手続を念頭に置いた憲法規定との関係で合憲性が争われた租税判例の 1 つが第 1 章で挙げた川崎民商事件であり、最高裁は旧所得税法 63 条及び 70 条 10 号の規定に関して、「憲法三五条一項の規定は、本来、主として刑事責任追求の手続における強制について、それが司法権による事前の抑制の下におかれるべきことを保証した趣旨であるが、当該手続が刑事責任追求を目的とするものでないとの理由のみで、その手続における一切の強制が当然に右規定による保障の枠外にあると判断することは相当ではない」と述べたものの、①「収税官吏の検査は、もっぱら、所得税の公平確実な賦課徴収をのために必要な資料を収集することを目的とする手続であつて、その性質上、刑事責任の追求を目的とする手続ではない」こと、②「実質上、刑事責任追求のための資料の取得収集に結びつく作用を一般的に有するもの」とは認められないこと、③「強制の態様は、収税官吏の検査を正当な理由なく拒む者に対し、同法七〇条所定の刑罰を加えることによって、間接的心理的に右検査の受忍を強制しようとするものであり、〔中略〕その作用する強制の度合いは、それが検査の相手方の自由な意思をいちじるしく拘束して、実質上、直接的物理的な強制と同視すべき程度にまで達しているものとは、いまだ認めがたい」こと、④「その目的、必要性にかんがみれば、右の程度の強制は、実効性確保の手段として、あながち不均衡、不合理なもの

を採用している場合は、他の通算法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者を含む。）とされている。

⁴³ 学説の分類は、長谷部編・前掲注(38)277-281 頁〔土井真一〕によった。

はいえない」ことを挙げ、違憲ではないと判示した⁴⁴。

第2項 自己負罪拒否特権、自白の証拠能力（憲法38条）

本条1項は、刑罰を科される根拠となる事実の供述（「自己に不利益な供述」）を強要されない権利を保障している⁴⁵。保障の対象となる供述は、判例⁴⁶・学説ともに一般的に刑事責任を招来されるものに限定されると解されている。同項を受けて、刑事訴訟法は被疑者・被告人に供述拒絶権（いわゆる「黙秘権」）を認めている（刑訴146）が、刑事訴訟法上保障される権利は、自己の意思に反する供述を拒む権利（刑訴198②）や質問に対して応答せず沈黙し、又は個々の質問に対して供述を拒む権利（刑訴311①）を含み、その範囲は憲法上の権利より広いものと解されている⁴⁷。

本条2項及び3項は、自白の証拠能力の制限・補強に関する規定であり、第2項は被疑者・被告人の任意性のない自白は証拠能力を認めないという原則（自白排除の法則）を、第3項は証拠能力のある自白が唯一の証拠である場合には、被告人は有罪とされず、刑罰を科されないという原則（自白補強法則）を定めている。これらの規定を受けて、刑事訴訟法は「強制、拷問又は脅迫による自白、不当に長く抑留又は拘禁された後の自白その他任意にされたものでない疑のある自白、これを証拠とすることができない。」

（刑訴319①）、「被告人は、公判廷における自白であると否とを問わず、その自白が自己に不利益な唯一の証拠である場合には、有罪とされない。」（同条②）と規定している。刑事訴訟法上の自白（狭義の自白）は、「被害者・被告人が自己の犯罪事実ないし公訴事実の全部または主要部分を認める供述をいう」⁴⁸とされているが、「広義においてはひろく不利益な事実の供述をいう」⁴⁹とされ、この場合、刑事訴訟法上は「承認」という用語で用いられている（刑訴322①）。

本条についても35条と同様に行政手続への適用関係が問題となるが、前掲川崎民商事件は、本条1項の保障は「純然たる刑事手続においてばかりではなく、それ以外の手続においても、実質上、刑事責任追求のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続には、ひとしく及ぶものと解するのを相当とする」〔560頁〕としたも

⁴⁴ 最大判昭和47年11月22日刑集26巻9号554頁〔558-559頁〕。

⁴⁵ 芦部・前掲注(39)261頁参照。

⁴⁶ 最大判昭和32年2月20日刑集11巻2号802号参照。

⁴⁷ 酒巻匡『刑事訴訟法』（有斐閣、第2版、2020年）188頁参照。

⁴⁸ 酒巻・前掲注(47)520頁。

⁴⁹ 法学協会編『註解日本国憲法 上巻』664-665頁（有斐閣、1953年）。

の、旧所得税法の質問検査権の性質について、憲法 35 条の判断において示した基準をもって、同項の「自己に不利益な供述を強要」するものには当たらないとして、違憲ではないと判示した⁵⁰。

第3項 二重処罰の禁止（憲法 39 条）

「本条は刑事法に関する一般的な原則を宣言するという性質を備えている」⁵¹が、制定時の経緯及び条文の文理を踏まえたところで、その規定内容について、①本条前段後半部分と後段の両者が「一事不再理の原則」を定めたものとする見解、②両者とも「二重の危険」の禁止を定めたものとする見解、③前者は「一事不再理の原則」を、後者は「二重処罰の禁止」を定めたものとする見解に分かれているが、いずれの説を採っても結論に大きな相違は生じないとされている⁵²。

本条が問題となり得る場面として、刑事罰と併行して刑事罰以外の他の制裁が科され、責任を問われる場合がある。一般的には刑事責任と刑事以外の責任を重ねて問うことは可能であると考えられており、最高裁も法人税法違反による罰金刑と加算税等の併科⁵³及び刑事裁判における証人の証言拒否による過料（刑訴 160①）と刑事罰（1 年以下の懲役又は 30 万円以下の罰金：刑訴 161）の併科⁵⁴について、本条に違反しないと判示した。しかしながら、刑事罰と行政制裁がその目的が異なり区別ができるからといって、そのみを理由として常に併科が認められるかという点は、議論の余地があると考えられている⁵⁵。

⁵⁰ これに対し、供述拒絶権は公共の福祉による制限を受けず、検査拒否罪規定は違憲であるとする見解として、中川一郎「再び質問不答弁犯・単純無申告犯の規定の違憲性を論ず—長野地裁の判決を中心として—」税法学 5 号 23 頁（1951 年）参照。同稿は課税権の行使に当たり質問権は当然認められ、虚偽の答弁又は申告に対して刑罰を科すことは不利益な供述の強要とはならないとしている。

⁵¹ 長谷部編・前掲注(38)428 頁〔川岸令和〕。

⁵² 芦部・前掲注(39)263 頁参照。

⁵³ 旧法人税法 43 条の追徴税につき最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁、旧法人税法 43 条の 2 の重加算税につき最一小判昭和 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 1054 頁参照。

⁵⁴ 最二小判昭和 39 年 6 月 5 日刑集 18 卷 5 号 189 頁参照。

⁵⁵ 辻村みよ子＝山元一編『概説 憲法コンメンタール』218 頁〔大林啓吾〕（信山社、2018 年）は、行政制裁は「義務の態様次第では事実上の刑罰に近くなる可能性もある。」「制約の程度次第では本条との関係が問題になってこよう。」とする。また、長谷部編・前掲注(38)441 頁〔川岸令和〕も、「本条の精神を活かすためには、二重処罰あるいは二重起訴に該当するかどうかについて、より実質的に判断していくことが求められよう。」としている。

第4項 平等権（租税公平主義（憲法14条））

本条第1項は、国民は「法の下に平等」であり、同項後段に掲げた事由によって差別されないことを規定している。「法の下に平等」の意義は、法律を執行する行政権及び司法権が国民を差別してはならないという「法適用の平等」と、法律の内容そのものも平等原則に従って規定されなければならないという「法内容の平等」の両者を意味し、立法権も含んだ三権全てを拘束する概念と考えられている⁵⁶。また、後段は判例⁵⁷上例示列挙と解されており、例示されていないものに対しても前段の平等則は及ぶが、本条から直接平等を実現する法的義務が国に対して生じるものではないと解されている⁵⁸。

財政分野における租税の公平負担の原則及び本条の平等原則から派生して租税法において「平等」概念が現れる場合、それは「租税公平主義（租税平等主義）」と呼ばれ、一般に承認されている。そして、租税公平主義違反が争われた事例として、いわゆる大島訴訟がある。本件は①所得税法に規定する事業所得及び給与所得の所得金額算定方法について、前者は必要経費の実額控除（所法27②）が認められるのに対し、後者は給与所得控除（所法28②③）による概算控除しか認められていないこと、②事業所得と給与所得の所得捕捉率に著しい較差が恒常的に生じていることを主要な争点としたものであり、前者について最高裁は「租税法の定立については、〔中略〕立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法一四条一項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」として、結論として目的の正当性及び制度の合理性を認め、違憲ではないと判示した⁵⁹。

なお、木戸口久治裁判官の補足意見において、「租税公平主義」の意義について、「憲法一四条一項の命ずる租税公平主義は、租税法の制定及びその執行につき、合理的理由なくして、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみでなく、特定の者に対し特別の利益を与えることをも禁止するものである。」〔267頁〕と述べられており、租税公

⁵⁶ 芦部・前掲注(39)131頁参照。

⁵⁷ 最大判昭和39年5月27日民集18巻4号676頁参照。

⁵⁸ 芦部・前掲注(39)130頁参照。

⁵⁹ 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁〔259頁〕。

平主義は本条を根拠とする概念であると考えられる。

第5項 幸福追求権、プライバシー権（同意権）、比例原則（憲法13条）

本条は「人間存在の在り方に対する憲法の基本思想を示し、国家と国民の関係および国民相互の關係の根本を規律するものであり、憲法の中にあつて最も重要な条文であるといふことができる」⁶⁰。そして、憲法に列挙されている個別の人権以外の権利で、社会の変革に伴って新たに認められるようになった、個人の人格的生存に必要で法的保護に値する権利の根拠規定として位置付けられている。そして、「幸福追求権によって基礎づけられる個々の権利は、裁判上の救済を受けることができる具体的権利である」⁶¹と解されている。

本条はその性質上、あらゆる基本的権利の根拠規定となる可能性を持っている。他方、本条に裁判規範性を承認する場合、他の基本的人権との保障範囲の重複・競合の問題が起りうる。特に本条によって保障される「自由」に関する権利は、個人の人格的生存に不可欠なものに限定されるという見解（人格的利益説）が多数説となっているが、個人の自由な行為一般⁶²が本条による保障の対象に含まれるとする見解（一般的行為自由説）も有力に主張されている。

これまでに様々な「権利」が本条を根拠として存在すると裁判上で争われたが、裁判所がある具体的権利が本条によって保障されると正面から判示した例は少ない。これまで本条により法的に保護されるものとされたのは、プライバシー権⁶³、承諾なしにみだりに容貌を撮影されない自由⁶⁴、前科をみだりに公開されない自由⁶⁵、人格権としての名誉⁶⁶などがある。

プライバシー権が質問検査との関係で問題となる場合、それが当該職員の要請に対する納税者の不同意という形で顕在化することがある。国税通則法には、質問検査権の行使要件として納税者の同意を前提とする規定は存在せず、また質問検査権の法的性質に

⁶⁰ 長谷部編・前掲注(38)64-65頁〔土井真一〕。

⁶¹ 芦部・前掲注(39)121頁。

⁶² ただし、一般的行為自由説を採用したとしても、一切の行為自由が保障されるという見解（「無限定な一般的自由説」）とは異なり、本条により保障される自由には一定の限定が付されることが一般的である。長谷部編・前掲注(38)102-105頁〔土井真一〕参照。

⁶³ 東京地判昭和39年9月28日下民集15巻9号2317頁（小説「宴のあと」事件）。

⁶⁴ 最大判昭和44年12月24日刑集23巻12号1625号（京都府学連デモ事件）。

⁶⁵ 最三小判昭和56年4月14日民集35巻3号620頁。

⁶⁶ 最大判昭和61年6月11日民集40巻4号872頁（北方ジャーナル事件）。

について、現在では罰則に裏付けられた間接強制調査⁶⁷（行政調査の一類型としての権力的事実行為）として理解するのが通説⁶⁸であるところ、適法な質問検査である限り被調査者は応答義務を負うと解されている⁶⁹ことから、納税者の同意の有無は理論上は当該職員の権限行使上問題とはならないが、これに加えて質問検査権はいわゆる立入権を認めるものか、及び住居の不可侵の保障との関係といった別の論点を伴って争点となるケースも多い。どちらも国賠事案であるが、当該職員が納税者の不在を確認する目的で、その意に反して店舗の内扉の止め金を外して内部に侵入したと認定され、当該行為が違法とされた事例⁷⁰や、当該職員が営業専用店舗内のレジスター下の引出し内に保管されている書類を納税者の同意を得ないまま見ようとしたため口論となり、以後納税者は明確に調査を拒否することとなった事例について、質問検査権行使は社会通念上相当な限度を越えた違法があるとは認められなかったと判示した事例⁷¹などがある。

本条により、行政法における一般原則としての比例原則も基礎付けられるものとされている。比例原則とは「当該措置により目的達成が可能であるという適合性原則、当該措置が目的達成に必要な限度を超えてはならず、より侵害的でない他の手段により目的を達成できる場合ではないことを必要とする必要性原則」及び「当該措置が名あて人に及ぼす不利益と当該措置により実現される公共の利益が均衡していることを必要とする狭義の比例原則」と説明され、不適合、不必要、過剰な規制を禁止するものとして、今日では行政の権力活動一般に妥当する原理と解されている⁷²。

⁶⁷ 質問検査の態様として、納税者の同意を前提に、罰則を背景としない任意の調査（これを講学上「純粋な任意調査」と呼ぶ）をなし得るか、という点が問題とされている。金子・前掲注(2)996頁はこれを肯定するが、これを肯認することは「法律の定める手続によらない行政機関の行為を容認することであり、やがては、行政機関が、この「純粋な任意調査」と、かの法律に要件の定めのある「間接強制調査」とを、たくみに分離または混合して使い分けることによつて、税務行政機関が、結果的には、法律の定める手続によらないで調査をする権限を拡大していくことを、ゆるさざるをえないことになる」（新井隆一「税務調査権の法的限界 税務職員の質問検査権—直接税を中心として—」税法学 232号 33頁（1970年））として、そのような態様での権限行使を認めない見解もある。

⁶⁸ 金子・前掲注(2)995-996頁参照。判例も、前掲荒川民商事件最高裁判決において、「質問検査に対して相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものであつて、ただ、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合はそれ以上直接的物理的に右義務の履行を強制しえないという関係を称して一般に「任意調査」と表現されているだけのこと」〔1209頁〕としている。これに対して、質問検査権は被調査者の任意の協力を前提としてのみ成立するという見解もある。谷山治雄『日本の税法』116頁（東洋経済新報社、1966年）、北野・前掲注(33)297頁参照。

⁶⁹ 金子・前掲注(2)995頁参照。

⁷⁰ 最三小判昭和 63年 12月 20日訟月 35巻 6号 979頁参照。

⁷¹ 最二小判平成 6年 6月 24日税資 201号 561頁参照。

⁷² 宇賀克也『行政法概説 I』62-63頁（有斐閣、第7版、2020年）参照。

第6項 調査理由の開示を受ける権利

質問検査権は、調査について「必要があるとき」に行使することができる。この調査の必要性について、前掲荒川民商事件最高裁判決は「国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合」〔1211 頁〕に行使できると判示し、通説も同様に解している⁷³。これに対して、必要性を当該納税者について特に調査しなければならないだけの個別的必要性（過少申告のケースにおいては、過少申告を疑うについての相当の理由）と解する見解⁷⁴もある。

納税者に対する調査理由の開示に関しては、実務上は調査開始に際して事前通知事項として調査の目的が通知される（税通 74 の 9①三）に止まり、理由開示は通知事項とされていないが、従来から質問検査の適法要件に含まれるか否か学説上議論のあるところであり、これは課税庁の義務、すなわちその表裏の関係において納税者の権利とも観念し得るものであるが、憲法上積極的に根拠付けられるとする学説は見当たらない。しかしながら、手続的正義の観点からは、適正手続保障の 31 条又は人格的利益の尊重原理の 13 条により根拠付けられると解すべきであろう。

調査理由開示の要否について、裁判例は積極的に解するものと消極に解するものがあるが、最高裁は前掲荒川民商事件判決において「調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。」〔1211 頁〕と消極に解している。これに対して、調査理由の開示がされなければ納税者において受忍義務を負う具体的範囲を認識することができず、また法が「必要があるとき」という規定を置いた意味がなくなってしまうとして、権限行使の適法要件と解する見解⁷⁵もある。

第4節 小括

ここまで見てきたところによれば、制裁による義務履行確保の手法においては、①制裁を受ける側において、行政違反によりどのような制裁を受けることとなるかが予め明らか

⁷³ 金子・前掲注(2)997 頁参照。

⁷⁴ 北野・前掲注(33)305 頁参照。

⁷⁵ 北野・前掲注(33)306-307 頁参照。

であること（制裁の予見可能性）、②制裁の方法は、違法状態を除去する方法として適切であること（制裁方法の合理性）、③制裁の内容は、制裁によって侵害される権利とのバランスにおいて過剰でないこと（制裁内容の相当性）、④制裁に先立ち、制裁を受ける側に意見を述べる機会を与えること（防御権の保障）、⑤制裁の発動プロセスが明確に定められ、遵守されること（制裁手続の透明性）といった考慮要素が要求されると考えられる。

行政手続については、その保障を高めるために法律及びその委任を受けた下位の命令、所管行政庁の内規等において詳細に規律されることが望ましいが、納税者に保障される「権利」の具体的内容については、行政的手法により成文化された「納税者権利憲章」において規定することが有効ではないかと筆者は考える。先に述べたとおり、行政的手法による納税者権利憲章には「立法技術上困難な内容を、読みやすく、かつ容易に理解できる表現で立案することができる」「立法化するには適さない行政サービスやその他の広範な権利を含むことができる」「納税者のニーズの拡大に対して柔軟に対応することができる」といったメリットがあり、この需要に応える余地があると思われる。もっとも、行政的手法により作成されているため憲章に一切の裁判規範性が認められないということになっては意味がないため、例えば国税に関する法律（国税通則法の通則部分に規定するとか、納税者の権利に関する基本法を新規制定する等）に憲章の根拠条文を規定することで司法審査の対象となるようにしたり、憲章の改定には立法過程に準ずる民主的プロセスを踏むことを要求する等の制度設計上の工夫が必要と考えられる。

なお、憲章に納税者の「権利」のみを定めるか、「権利」に対応する「義務」（抽象的な納税義務以外にも、具体的な調査受認義務や真実応答義務等が考えられる）の両者を定めるかという議論も起こりうる⁷⁶が、筆者は「権利」と「義務」は対等の関係において論ずべきであり、納税者による「義務」違反は、行政上の措置により是正される余地を残すためにも、権利義務の双方を定める方式が望ましいと考える。

⁷⁶ 望月・前掲注(29)253-254 頁は、「国は、憲法 30 条において納税の義務を規定しており、それとのバランスを考慮しても、まずは納税者の権利を国税通則法の名称や規定として法定することが先決である。」として、納税者権利憲章に納税者の法的義務を盛り込むことは適当ではないとするが、同条の規定の存在をもって初めて国民に納税義務が生じるとは解されていない点（法学協会編・前掲注(49)575-576 頁参照）や、同条の措置に至る経緯（納税義務は国民が当然負担するものとして憲法に規定する必要性がないとされたことから政府原案には規定が存在しなかったが、衆議院での審議過程での修正提案により挿入された。清水伸編著『逐条日本国憲法審議録 第 2 巻』721-723 頁（有斐閣、1962 年）参照）に鑑みれば、本条との較量で義務規定を置かないとすれば、本条によって認められる権利も一般的、抽象的、宣言的、確認的なものに過ぎないと言わざるを得ず、当事者の権利義務の明確化という目的を逸することとなろう。

第3章 租税法における制裁手法の再検討

本章では、前章で検討した検査拒否等に対する制裁のあり方を踏まえ、租税法における既存の制度によって現行制度に代替できないか検討する。租税法における制度には、納税者に対する制裁の性格を持っていると考えられるものが複数存在するため、これを実体法領域と手続法領域に分けて検討する。

第1節 実体法における制裁手法

第1項 刑事罰（行政刑罰）

山口厚教授は、犯罪とは「その遂行に対して刑罰が科されるべき行為」をいい、刑罰とは「罪を犯した者に対して科される制裁であり、それによって犯罪を抑止ないし予防することを目的としている」ものであるため、「本質的に害悪の付科を内容としている」。そのような前提の下、国家は政策的に犯罪の抑止・予防のため刑罰権を行使することが正当化される。また、刑罰には犯罪に対する非難という要素も含んでおり、「非難としての害悪である刑罰の付科を個々の事例で正当化できるよう、その成立要件が検討される必要があるといえよう」としている⁷⁷。

租税犯に対する刑罰は、懲役刑及び罰金刑が設けられているものが大半である。実際の適用状況については、令和2年度の国税庁の統計⁷⁸によれば、直接国税の犯則事件について、起訴件数の合計数は146件であり、内有罪判決が85件、無罪判決が1件、公訴権消滅が1件、未決が59件となっており、全てが脱税事件に係るものであって、秩序違反の罪が問題となったものは1件もなく、統計上の項目すらない。有罪判決85件の内訳は、所得税法違反が16件、法人税法違反が48件（全件が両罰規定適用あり）、その他（相続税、源泉所得税及び消費税）が22件（内20件について両罰規定適用あり）となっている。刑種については、懲役刑が77人、罰金刑が94人（社）⁷⁹となっている。

なお、間接国税犯則事件の検挙件数8件はすべて酒税法の無免許販売（酒9①、56①一）であり、全件通告処分により処理されている。

懲役を含む自由刑の刑事政策上の意義は、犯人の身体的自由を拘束して刑務作業に従事させることで苦痛を加える一般予防効果、犯人を社会から隔離して刑事施設に拘禁す

⁷⁷ 山口厚『刑法総論』2・4頁（有斐閣、第3版、2016年）。

⁷⁸ 国税庁「第146回 国税庁統計年報書 令和2年度版」352-360頁。

⁷⁹ 懲役刑に罰金刑を併科された者が32人いるため、合計において一致しない。なお、判決に執行猶予が付された件数については、統計上記録がない。

ることによる再犯防止機能、受刑者を更生させ社会復帰させることにあるとされる⁸⁰。また、財産刑の一類型である罰金の刑事政策的意義は、特に短期自由刑の弊害⁸¹を回避した上で予防効果が期待できること、執行に多くの費用を要しないことから、国庫収入が大きいこと、法人に対する処罰として有効であること等が挙げられる。他方、罰金刑が自由刑に代えられるだけの機能を有するかという点や、刑罰の効果が受刑者の資力に依存する点は問題があるとされる⁸²。

なお、実務では懲役実刑、執行猶予付懲役刑、罰金刑という順で刑の軽重が考えられており、罰金刑は軽微な犯罪に対するものであるという認識があると解されている⁸³。

租税犯に対する刑事罰は、その事務を専門的に所掌する行政組織（国税局の査察部門）が設置されている脱税犯に対するものですらその実効性に疑義が呈されており⁸⁴、秩序犯については前述のとおり現状全く機能しておらず、加えていずれも憲法上の疑義について完全な解決を未だ見ない状態となっている。行政上の義務履行確保手段として一般的に刑事罰を設定することは刑法学者からの批判が強いことも踏まえれば、前述のような意義があるとしても、刑事罰を拡充することにより租税法上の義務履行を促す手法は、もはや取り得ないものと考えられる。

第2項 使途秘匿金課税

使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例（措特法 63）は、平成 6 年 4 月 1 日以降に法人が支出した使途秘匿金について、支出額の 40%を法人税額に加算するという制度である。本条は、当時のゼネコン汚職事件を背景として「企業が相手先を秘匿するような支出は、違法ないし不当な支出につながりやすく、それがひいては公正な取引を阻害することにもなるので、そのような支出を極力抑制することを目的として設けられた規定である」⁸⁵。近年の国税庁の統計には記録がないが、報道⁸⁶によれば、国税庁の 1995 事務年度以降の 19 年間に 4,235 億円の使途秘匿金の支出があり、追加課税額は 1,694

⁸⁰ 大谷實『刑事政策講義』123 頁（弘文堂、新版、2009 年）参照。

⁸¹ 短期自由刑の弊害とは、①受刑者に改善効果や威嚇力がない②受刑者が刑務所で他の受刑者から悪影響を受ける③刑を科されることで社会的地位や職業を失うため再犯に陥りやすくなるという点について、古くから指摘されていた議論である。大谷・前掲注(80)130 頁参照。

⁸² 大谷・前掲注(80)141-142 頁参照。

⁸³ 芝原邦爾ほか『経済刑法 実務と理論』146 頁〔佐伯仁志〕（商事法務、2017 年）参照。

⁸⁴ 佐藤・前掲注(3)45 頁参照。

⁸⁵ 武田昌輔監修『DHC コメンタール 法人税法』3241 の 3 頁（第一法規、1979 年）。

⁸⁶ 2015 年 8 月 11 日付日本経済新聞朝刊 34 頁。

億円とされている。追加課税に係る税率が 40%に設定されているのは、「平成 6 年 3 月の制度創設時の通常の法人税と地方税との負担を合わせれば、支出した使途秘匿金の額とほぼ同額(96.9%)の負担」⁸⁷となるように制度設計されたからである。

なお、帳簿書類に支出の相手方の氏名等が記載されていないことについて「相当の理由」がある場合、当該支出が資産の譲受け等の対価の支払としてされたことが明らかである場合及び不記載が相手方の氏名等を秘匿するためでないと認められる場合には、追加課税は行われぬ（措特法 63②③）。

本制度は使途秘匿金の抑制という政策的な目的を実現するために法人税の加重という制裁をもって臨んでおり、この姿勢に対しては制度導入時に批判もあったようである。すなわち、①課税標準を所得金額としている法人税において、特定の支出を行った場合に法人税を加重する本制度は、課税の原則から外れた建付けとなっていること⁸⁸、②使途秘匿金の抑制は商法や刑法において取り組むべき課題であり、本制度の導入により税制度が使途秘匿金を倫理的に悪である（制裁の対象とする）と取り扱うこととなり、税の中立性を損なう⁸⁹といったものである。このような背景から、本制度は法人税法の改正により制度化するのではなく、租税特別措置法において時限立法として措置されたこと及び所得税法には同様の規定が存在しないことの原因が推察できる。

本制度は非常に政策色が強いものであり、特定の規制対象を狙い撃ちして制裁を課すものであるから、その効果は確実であるものの、導入により政策目的を確実に実現できるかという点はまた別問題であり、既存の制度との整合性についても必ずしも十分に説明できるものではないため、このような対応方法については慎重であるべきであろう。

第 3 項 仕入税額控除の否認

現行の消費税法は、課税標準額に対する消費税額から控除対象仕入税額を差し引いて

⁸⁷ 柿塚正勝『使途秘匿金—税務・監査と経営判断—』34 頁（1998 年、改訂版、税務経理協会）。

⁸⁸ 柿塚・前掲注(87)36 頁は「法人税は所得課税であるという基本を守るためには、本来であれば使途秘匿金の追加課税制度は法人税とは別建ての立法をすべきであったろう。しかし、そこまでの必要性もボリュームもない。むしろ現行法人税法の枠組みの中で処理する方が、使途不明金の損金不算入との整合性がとれるし、企業および税務当局にとって事務処理の簡素化にも役立つと思われる。」と肯定的に捉えている。

⁸⁹ 税制調査会「平成 6 年度の税制改正に関する答申（平成 6 年 2 月 9 日）」6 頁は、「いわゆる使途不明金問題は、企業経営者のみならず社会的なモラルの問題でもあり、このような問題を是正するために税制を活用することは、厳に慎むべきであるとの意見も強い。」と指摘している。

納付すべき税額を算出する方法を原則とする（消法 45①）ところ、仕入税額の控除は、納税者が当該控除対象仕入税額に係る帳簿及び請求書等の保存しない場合には、適用されない（消法 30⑦）。この帳簿等の保存要件について、判例⁹⁰は「〔消費税〕法 30 条 7 項は、〔中略〕事業者が、国内において行った課税仕入れに関し、法 30 条 8 項 1 号所定の事項が記載された帳簿を保存している場合又は同条 9 項 1 号所定の書類で同号所定の事項が記載されている請求書等を保存している場合において、税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り、同条 1 項を適用することができることを明らかにするものであると解される。」と判示し、納税者の調査拒否により当該職員に提示されなかった帳簿書類に係る仕入税額控除を認めなかった。本判決の判旨は以降の裁判例においても維持され、近時には仕入税額控除の全額が否認された結果、追徴本税の合計額が 33 億 3,970 万 9,900 円、過少申告加算税の合計額が 4 億 8,568 万 4,000 円という極めて多額に上る事例⁹¹も生じている。

消費税法 30 条 7 項のこのような解釈は、検査拒否等の一態様である帳簿書類不提示に対する対抗手段として非常に有効であるが、①同項の文理解釈からは判例のような解釈⁹²は困難であること、②納税者が課税事業者であり、かつ控除対象仕入税額の計算方法について簡易課税制度（消法 37②）を選択していない場合にのみ有効な手法であること、③納税者に対する帳簿書類の提示要求を、どのような態様でどの程度繰り返せば納税者の帳簿不提示が認定されるのかの基準が不明確であることといった難点が挙げられる。

第 4 項 証拠書類のない簿外経費の否認

令和 4 年度税制改正により、令和 5 年 1 月 1 日以後に法定申告期限が到来する所得税及び法人税について、納税者が隠蔽仮装行為に基づいて確定申告書を提出した場合又は無申告の場合は、当該隠蔽仮装行為が認められた年分に係る申告に織り込まれておらず、課税庁が納税者において保存されている帳簿書類その他の物件を検査する、又は反面調

⁹⁰ 最一小判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 2458 頁〔2464 頁〕。

⁹¹ いわゆるヒノックス事件（東京地判令和元年 11 月 21 日税資 269 号順号 13343 号）。控訴審である令和 2 年 8 月 26 日税資 270 号順号 13441 号も原判決を維持したため、原告は最高裁に上告受理申立てを行ったが、令和 3 年 2 月 12 日に上告不受理決定がされた。

⁹² 岩品信明「判批」中里実ほか編『租税判例百選』184 頁（有斐閣、第 7 版、2021 年）は、同項は税額計算に関する実体規定であり、帳簿等の不提示は一種の調査拒否であるから、同項の適用場面とは異なり、本来は立法的解決がはかられることが望ましいとする。

査等によってもその存在を認定できない経費（簿外経費）は、必要経費又は損金の額に算入されないこととされた（新所法 45③、新法 55③）。この措置は、「所得税の税務調査において家事関連費の計上を発見した後に、納税者が簿外経費の存在を後から主張し、課税当局が多大な事務量を投入してその簿外経費が全て存在しないことを立証して更正に至ったという悪質な事案」⁹³があったことから、調査時に簿外経費を主張する納税者、虚偽の書類を提出するといった「調査妨害的な対応」を行う納税者、調査に応じなかったり、申告の意思が当初から認められない納税者といった、既往の制度では対応が困難な事案への対抗手段として導入されると説明されている。

本件措置については、検査拒否等に対する対抗手段として有効か否かという点は疑問が残る。その理由としては、本件措置が導入されることによって課税庁が経費を認容する余地が狭まる、すなわち課税庁の経費認容に係る裁量権が法律によって制限されるが、調査拒否等を行う納税者はそもそも遵法意識が希薄な者が多く、経費認容が法律によって制限されるというデメリットの存在が牽制になるとは考えにくい。そうすると、納税者にとって自分の望む結論が得られないとなれば修正申告等に応じるメリットが小さいので、実際に争訟に発展するか否かは別として、課税庁に処分を任せるという思考に陥るのが自然と考えられる。また、そもそも当初申告がある場合に損金不算入の要件となる隠蔽仮装行為の立証について、検査拒否等がなされている場合はその認定が非常に困難であることから、現実問題として本件措置が検査拒否等の場合に果たしてどれだけ適用できるのかという問題もある。加えて、無申告である中小企業の場合において、従業員給与や役員給与のようにその支出の際、あるいは支出の根拠となる契約等（会社と役員間の選任関係、会社と従業員の雇用契約等）に係る原始記録が作成されないこともあり得る経費は、帳簿書類への記載がない限りその存在を客観的に確認することは不可能であるところ、こういった類の経費についてはどのような帳簿書類が存在すれば認容することができるのかが不明確である。具体的には、出金の事実が判断可能な預金の取引履歴があれば足りるのか、帳簿書類への記載まで要するのか、仮に後者であれば、無申告者に経費認容の要件として帳簿書類の記載を求めることとなり、およそ現実的とは言えない解釈となる。

⁹³ 石井隆太郎ほか『令和4年版 改正税法のすべて』320頁（大蔵財務協会）。

第2節 手続法における制裁手法

第1項 加算税等

加算税は「納税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度および徴収納付制度の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税」⁹⁴とされる。これにより適正な申告の保障を図り、自主的に適正申告をした他の納税者との間に生じた較差について、負担の公平の観点からこれを是正する行政上の措置として本税の他に課されるものであり、当該較差の発生原因に応じて過少申告加算税（税通 65）、無申告加算税（税通 66）及び不納付加算税（税通 67）に分けられるが、これらが課されることとなった事実について隠蔽又は仮装行為が認められる場合には、これらに代えて重加算税（税通 68）が課される。また、加算税に類するものとして印紙税法上の過怠税（印紙 20）があるが、これは本税に相当する税額（印紙税法別表一課税物件表に記載されている課税物件毎に定められた収入印紙の貼付額）と加重部分（本税額の 1.1 倍又は 3 倍）が併せて賦課決定される（印紙 20①②）という点では加算税とは異なるものの、①賦課決定の目的は収入印紙の不貼付に対する行政制裁であること、②過怠税の税目は印紙税とされており、税額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税であること（印紙 20⑦、加算税について税通 69 参照）、③課税所得の計算上、必要経費又は損金の額に算入されないこと（所法 45①三、法法 55③一）等の共通点を有することから、加算税とパラレルに考えることができよう。

先に述べたとおり、脱税犯には刑事罰が科されることとなっているが、行政罰としての加算税は、刑事罰を科すべき行為と比較してそれほど厳格なものではなく、単に正当な理由なくして申告・納付が遅延した場合に課されるものとされている⁹⁵。しかしながら、加算税の目的が純粹に行政目的であって刑事手続とは別個のものとして観念されていたとしても、その負担の内容如何によっては、賦課決定が憲法上の二重処罰の禁止（憲法 39）又は行政法上の比例原則に抵触し違法とされる余地が全くないとは言い切れないことについては、既述のとおりである。これらのことから、判例・通説上は明確にされ

⁹⁴ 金子・前掲注(2)904 頁。なお、前掲昭和 33 年 4 月 30 日判決は、現行の加算税に相当する追徴税の制度趣旨について、「単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の已むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによつて、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、似つて納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。」〔941 頁〕と判示している。

⁹⁵ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール 国税通則法』3524 頁参照。

ていないが、その実質に鑑みれば、加算税は税の形式をとった行政制裁である⁹⁶と考えられる。

このように、加算税は純粹に行政目的の制裁と考えられることから、金銭負担の通告による間接強制として効果が期待できる。しかしながら、検査拒否等に対する対抗手段としては実効性に懸念が残る。すなわち、検査拒否等に対して加算税の賦課という制裁を通告することで義務の履行を促すとしても、加算税は過少申告又は無申告の事実を前提として賦課されるため、そのために本税を否認するための調査・立証が別途当然に要求されるところ、それらに要する課税庁への負担・困難性については何ら手当てがされないという点において、調査拒否等を封殺する根本的な解決手段とはならないと考えられる。ただし、過怠税については、法的には単純な行政上の義務不履行に対して過料を課すことと何ら変わるところはないため、この点についての解決策になりうると考えられる。

第2項 帳簿等の提出がない場合等の加算税の加重

令和4年度税制改正により、令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について、記帳水準の向上に資するための過少申告加算税等の加重措置が適用されることとなった。本件措置は、納税者の記帳不備や帳簿不保存を防止するため、当該職員から提示又は提出を求められた一定の帳簿⁹⁷について、当該帳簿を提示又は提出しない場合若しくは当該帳簿に記載すべき売上金額の記載が不十分である場合⁹⁸には、過少申告加算税又は無申告加算税の税率が5%ないし10%加重されるというものである（新税通65④、66④）。

本件措置の施行に先立ち、令和4年10月28日に「帳簿の提出がない場合等の加算税の加重措置に関するQ&A（令和4年10月）」（以下「Q&A」という。）が国税庁ホーム

⁹⁶ 同旨、佐伯仁志『制裁論』12頁（有斐閣、2009年）。野一色直人「国外財産調書提出制度における加算税の優遇措置等の意義と課題」税経通信70巻10号175頁（2015年）は、加算税の納税者に対する制裁としての性格に加え、納税者全体に対する違反行為の抑止のための動機付けとなる機能を有すると指摘する。

⁹⁷ 納税者が青色申告者か白色申告者で判定の対象となる帳簿の範囲が異なるが、基本的には個別税法の規定により保存することとされる仕訳帳や総勘定元帳等の帳簿書類が該当すると考えられる。新税通規則11の2①、Q&A問8参照。

⁹⁸ 当該帳簿に記載されている金額が記載すべき金額の3分の2に満たない場合に「記載が不十分」な場合、帳簿の提示又は提出がされない若しくは記載すべき金額2分の1に満たない場合に「記載が著しく不十分」な場合に該当する（新税通規則11の2③～⑥）。

ページに掲載され、新法の解釈や制度の運用方針が、部分的にはあるが示された。例えば、売上の計上がいわゆる期ずれになっており、進行年度において計上されている又は通常の経理過程によれば確実に計上されると認められる場合には本件措置の適用がないこと（Q&A 問 17）や、追徴税額のうちに帳簿に記載すべき事項に係るもの以外の非違事項に起因するものが含まれる場合には、当該部分に係る過少申告加算税等は加重されないこと（新税通令 27①⑥、Q&A 問 19）等が示されている。

記帳義務（帳簿の備置義務）は、青色申告者はもとより白色申告者についても、個人については平成 26 年 1 月 1 日から（所法 232①）、法人についても従来（法法 150 の 2 ①）から課されているが、本件措置は当該義務の不（完全）履行に対する制裁と位置付けることができ、本件措置の発動要件に帳簿等の不提示も含まれていることから、検査拒否等に対してもある程度の効果が期待できる。しかしながら、本件措置についても加算税に対するものと同様の欠点が指摘できる。すなわち、本件措置は検査拒否等に対して加算税の加重という制裁を通告することで義務の履行を間接的に促す建付けとなっているが、加算税賦課のために本税を否認するための調査の負担・困難性については、何ら手当てがされないという難点がある。

第 3 項 延滞税

延滞税についても、法定納期限を経過した後にされた納付について、期限内に適正額を納付した他の納税者との較差税制のための行政措置といえるが、現行の延滞税についてはその制度沿革から、制裁としての要素が制度的に織り込まれていると考えるべきであろう⁹⁹。すなわち、所得税法及び法人税法の全部改正により申告納税制度が導入された昭和 22 年改正に際して、旧所得税法及び旧法人税法に「加算税」（法定納期限の翌日から期限後申告書又は修正申告書の提出日若しくは更正決定に係る納期限までの期間について日歩 3 銭の金額）が導入され、従来国税徴収法に規定されていた「延滞金」（督促により指定された具体的納期限の翌日から完納又は差押えの日の前日までの期間について日歩 4 銭の金額）と併せて遅延利息的性格を持つ租税が 2 種類併存することとなった。これがさらに昭和 25 年のシャープ勧告により「加算税」が「利子税」に名称が変わり、「延滞金」のうち利息相当額部分は「利子税」に統合され、新たに滞納に対する制

⁹⁹ 同旨、田中二郎『租税法』388 頁（有斐閣、第 3 版、1990 年）。

裁に相当する部分が「延滞加算税」と定義されたことにより、それぞれの制度の性格¹⁰⁰が異なっていたことが理解できる。これがさらに昭和 36 年答申による簡素合理化方針を受けて、「利子税」のうち延納又は徴収猶予の部分を「利子税」として存置し、遅延利息部分と「延滞加算税」が統合されて「延滞税」とされたという経緯¹⁰¹を踏まえれば、現行延滞税は制度的には制裁の要素を内包していると考えられる。

しかしながら、現行の延滞税制度が持つ制裁としての効果にどれほどの実効性があるかという点は、疑問を禁じえない。令和 3 年 1 月 1 日以降分について、延滞税の額は、原則的には納期限の翌日から 2 ヶ月間は滞納額に年 7.3%、それ以降は年 14.6%の割合となっている（税通 60②）が、これは延滞税特例基準割合に 1%又は 7.3%を加算した額に軽減されている（措特法 94①）。この延滞税特例基準割合は、日本銀行が公表する短期貸出約定平均金利の合計額を 12 で除した額に 1%を加算して算出され、令和 3 年分はそれぞれ 2.5%及び 8.8%、令和 4 年分は 2.4%及び 8.7%となっている。短期貸出約定平均金利は返済期間 1 年以内の貸付金に対する実効利息であることから、近時の市場金利の低迷を反映する形となっており、そこにもはや制裁効果を含んでいるとはいえないであろう。また、そもそも高額な延滞税が累積すると滞納者の納税意欲を著しく削ぐという考え方¹⁰²により現行の延滞税が制度設計されており、現実として支払能力がないと判断されれば滞納処分は停止（税徴 153）され、延滞税も免除されうる（税通 63①）ことから、延滞税が課されても全く負担を伴わないまま消滅することも考えられる。

第 3 節 小括

ここまでに見たところを総合すると、現行租税法において制裁として有効に機能しうる手法は限られていると言わざるを得ないであろう。現行法においても、仕入税額控除の否認のような強い実体的効力を持つ手法はあるものの、前述のとおり、例えば検査拒否等を要件に実体法上の税務処理を一般的、包括的に否認するような措置を手続法に導入することは相当ではなく、仮にそのような措置を租税法全般に導入するのであれば、実体規定である個別税法に措置すべきであろう。

¹⁰⁰ 当時の理解では、延滞加算税の性格を「民事罰」と捉えていたようである。租税徴収制度調査会「租税徴収制度の改正に関する答申」（昭和 33 年 12 月 8 日）46-47 頁参照。

¹⁰¹ 改正沿革については、佐藤・前掲注(3)413-414 頁、武田・前掲注(95)3313-3316 頁及び田中・前掲注(99)391 頁を参照した。

¹⁰² 佐藤・前掲注(3)439 頁参照。

そして、使途秘匿金課税の導入経緯からも見て取れるように、政策色の強い新制度の導入にあたっては、既存の法体系や制度との調整が必要な場合が多いことも鑑みると、検査拒否等を狙い撃ちする特例制度を租税法において措置することは、実体法と手続法の別を問わず、現時点では適當ではない。そうすると、現状課税庁にとって現実的に採用可能な手法は、既存の制裁である金銭負担の加重程度しか残されていないと考えられる。

金銭負担を課す態様としては、義務違反に対して金銭の納付を命ずる仕組みか、新たな制裁税を創設するかのいずれかが選択肢となろうが、この点、肥後治樹教授が指摘¹⁰³するように、租税回避商品のプロモーターに対して情報開示義務を課し、義務違反に対して課徴金を課すような場合、すなわち、課税関係に関連して当事者に直接的に発生するものではない義務の違反に対しては、租税法以外の法領域において採用されている課徴金納付命令といった手法も考えられるが、そのような対応をする場合は、義務の内容から制裁手続に至るまでを新規立法により措置すべきであろう。ただし、租税法に課徴金と加算税という複数の金銭制裁が併存することは、法的性質が明確に異なるものと位置付けられないと、制度設計や整合性の観点から物議を醸すおそれがある。

これらに加えて、現状検査拒否等は、申告納税制度を担保する極めて重要な機能を有する質問検査権を無力化する行為であるにもかかわらず、「処罰されない構成要件該当行為」と言える矛盾した状態のまま放置されており、違反についても違法性・有責性が大きくないものとししか評価されていない¹⁰⁴ことも考慮すると、「せいぜい加算税的なものを科すだけで十分」¹⁰⁵とされるように、検査拒否等を純粋な行政上の義務違反として再構成し、違反に対して追加的な税負担を求めることで、より機動的かつ実効的な制裁に代えるというのが現実的な線ではないかと思われる。

¹⁰³ 肥後治樹「租税法への課徴金制度導入の可能性について」筑波ロー・ジャーナル 5 号 95 頁（2009 年）参照。

¹⁰⁴ 最二小判昭和 45 年 12 月 18 日刑集 24 卷 13 号 1773 頁は、旧所法 70 条の検査拒否等の罪について「公務執行妨害罪にいたらない程度の行為を禁じようとするものであつて、公務執行妨害罪の補充的規定たる性格」を有するものと判示している〔1776 頁〕。

¹⁰⁵ 北野・前掲注(6)17 頁。

第4章 租税法以外の行政法規において採用されている制度の導入可否

前章において、現状課税庁が採用しうる納税者に調査受忍義務の履行を促す手法としては、金銭制裁に限定されるとの結論に達したが、納税者に制裁が課されたからといって、調査受忍義務が適切に履行されたとは言えない。質問検査権行使の目的は、納税者から提出された確定申告書に記載されている課税標準等又は税額等が正当であるか否かの確認であるから、納税者から当該事項に関する資料情報が提供されなければ、その当否は依然検証不能なままである。そこで、行政庁が所掌事務を適切に執行するための前提となる情報収集に係る一般的行政作用として、行政法領域で論じられてきた行政調査に関する議論を参照し、これを踏まえて、租税法以外の行政法規、特に監督権限に基づく調査権を認めている法令において採用されている情報収集の制度や、被調査者に自主的な情報提供を促す仕組みが租税法に導入可能か検討する。

第1節 行政調査総論

行政調査がいかなる行政作用であるかという点については、未だ定説がない。従来は行政上の即時強制¹⁰⁶の枠組みで論じられてきたが、行政調査には多様な調査手法や調査態様が認められることから、これを一律に即時強制の概念で説明することは困難であり、現在では独立の概念として説明されることが一般的である。行政調査は統計調査のような一般的な目的を持って行われるものと、行政機関の意思決定のために必要な情報を収集する個別的な目的を持つものに区分され、ここから調査に応じる義務の存否、強制力の有無、強制の態様という観点から、①調査に応じるか否かが全くの任意であるもの、②調査に応じる義務は法定されているが、これを強制する仕組みがないもの、③調査を拒否すると行政からの給付が受けられなくなるもの、④調査に応じない場合は、被調査者にとって不利益な事実が存在するものとみなされるもの、⑤罰則により間接的に調査に応じることが強制されるもの、⑥実力を行使して相手方の抵抗を排し調査を行うことが認められるものに分類することができるとされている¹⁰⁷。

¹⁰⁶ 即時強制とは「目前急迫の障害を除く必要上義務を命ずる暇のない場合又はその性質上義務を命ずることによってはその目的を達しがたい場合に、直接に人民の身体又は財産に実力を加え、もって行政上必要な状態を実現する作用である」(田中二郎『新版行政法 上巻』180頁(弘文堂、全訂第2版、1974年))。質問検査権の行使に際しては実力をもって検査を執行することができるとは解されておらず、またそのような法的根拠もないため、質問検査権の行使が即時強制に該当しないことは明らかである。

¹⁰⁷ 宇賀・前掲注(72)148-151頁参照。

任意調査は被調査者の同意を得て行われるが、「強制と任意との区別が重要であるにもかかわらず、その区別を明らかにしうるような基準等の検討はいまだ不十分であるように思われる」¹⁰⁸とされるように、ある行政調査が真に任意と言えるものかが問題となる例もある。判例¹⁰⁹は、警察官職務執行法 2 条 1 項は警察官にいわゆる職務質問¹¹⁰を認めるものであるが、同法に明文規定がなかったとしても、職務質問の付随行為として所持品検査を行うことができるとの前提に立ち、「所持品検査には種々の態様のものがあるので、その許容限度を一般的に定めることは困難であるが、所持品について搜索及び押収を受けることのない権利は憲法三五条の保障するところであり、搜索に至らない程度の行為であつてもこれを受ける者の権利を害するものであるから、状況のいかんを問わず常にかかる行為が許容されるものと解すべきでないことはもちろんであつて、かかる行為は、限定的な場合において、所持品検査の必要性、緊急性、これによつて害される個人の法益と保護されるべき公共の利益との権衡などを考慮し、具体的状況のもとで相当と認められる限度においてのみ、許容されるものと解すべきである。」〔676 頁〕と判示し、警察官が被質問者の携行する施錠のされていないボーリングバッグのチャックを同意なく開披して内部を確認した行為は許容されるとした。また、自動車の一斉検問についても、判例は警察法 2 条 1 項の規定に照らし、「それが相手方の任意の協力を求める形で行われ、自動車の利用者の自由を不当に制約することにならない方法、態様で行われる限り、適法なものと解すべきである。」¹¹¹〔275 頁〕と判示した。

第 2 節 監督権限に基づく調査—一般的な行政調査手法

規制監督行政分野においては、行政調査の法的根拠として、所管行政庁が対象者に対して法令の実施状況等について報告や資料提出を求めることができる規定が置かれることが多い（金商法 56 の 2、銀行法 24、保険業法 128 等）。近年では、令和 4 年 10 月に SMBC 日興証券の相場操縦事件に関連して金融庁から三井住友銀行及び三井住友フィナンシャルグループに対して¹¹²、令和元年 5 月から 6 月にかけて、かんぽ生命保険の不適正募集問

¹⁰⁸ 水野忠恒「行政調査論序説」成田頼明ほか編『行政法の諸問題 中』472 頁（有斐閣、1990 年）。

¹⁰⁹ 最三小判昭和 53 年 6 月 20 日刑集 32 卷 4 号 670 頁。

¹¹⁰ 警察官から質問を受ける者は「その意に反して警察署、派出所若しくは駐在所に連行され、若しくは答弁を強要されることはない」（警職法 2③）とされており、同条 1 項の規定には強制手段が法定されていないことから、職務質問自体は任意調査であると解されている。

¹¹¹ 最三小決昭和 55 年 9 月 22 日刑集 34 卷 5 号 272 頁。

¹¹² 金融庁「SMBC 日興証券株式会社及び株式会社三井住友フィナンシャルグループに対する

題に関連して金融庁からかんぽ生命保険に対して及び総務省から日本郵便に対して¹¹³、それぞれ報告命令が出される等、社会的に大きく取り上げられた事案においても活用されている。

一般的には、前記の報告徴求命令のほか、事業所への立入検査権、関係者に対する質問権、帳簿書類その他の物件の提出又は提示命令といった権限が法定されている例が多い。これらの権限は、後続する行政処分（業務停止命令、業務改善命令等）の前提として所管行政庁が事実関係を把握するために行使するが、相手方に作為を要求する命令はそれ自体が1つの行政処分として構成されていて、罰則（懲役刑又は罰金刑）により間接強制されている例が多い。これらの命令に応じないことも想定される¹¹⁴が、その場合対象者は後続する行政処分により事業の継続が不可能になるという重大な不利益を被るおそれがあるため、正面から命令に不服従の姿勢を示す例はほとんどない。また、立入検査に裁判所の事前許可が必要か否か及び検査に際して相手方の抵抗を實力により排除できるか否かについては、立法例や法令解釈ごとに異なっている。

第2節 金銭制裁を調査状況により柔軟に設定する制度—独占禁止法の例

第1項 独占禁止法の概要

独占禁止法（昭和22年法律第54号：「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律」）は、事業者による競争制限行為を規制して自由競争を促進し、消費者の利益確保と国民経済の発展を目的としている（1条）。規制の体系は、①私的独占行為等の単独行為規制②不当な取引制限等の共同行為規制③組織再編行為を対象とする企業結合規制の3類型に分かれ、それぞれ規制の対象となる行為が類型化され法定されている。

同法の執行は、内閣府設置法に基づいて内閣府の外局として設置される公正取引委員会により行われる（27条の2）。違反行為に対する調査の態様は、指定された審査部所属の職員（審査官）に法律に基づく強制処分権限を行使させて行政調査（「審査」と呼ばれる）を行わせ、違反行為によって生じた違法状態を除去する措置である排除措置命令

行政処分等について」

（<https://www.fsa.go.jp/news/r4/shouken/20221007/20221007.html>）（令和5年3月21日最終閲覧）参照。

¹¹³ かんぽ生命保険契約問題特別調査委員会「調査報告書（2019年12月18日）」75頁（<https://www.jp-life.japanpost.jp/information/20191218-pr-3-1.pdf>）（令和5年3月21日最終閲覧）参照。

¹¹⁴ 金融庁監督局証券課「金融商品取引業者等向けの総合的な監督指針」（令和5年1月）375頁及び416頁は、国外事業者が命令に応じない場合を想定した記述がされている。

を目的とするものと、指定された犯則審査部所属の職員に刑事告発を目的として犯則調査権限を行使させるものがある¹¹⁵。行政調査の拒否、妨害及び忌避には刑事罰が設けられており、法定刑は1年以下の懲役刑又は300万円以下の罰金刑となっている(94条)。これにより、審査手続は間接強制調査であると解されている¹¹⁶。行政調査は無予告の立入検査をもって開始される例が多く、義務違反に対しては、違反行為の除去を命じる排除措置命令や課徴金納付命令等の法的措置や、行政措置の公表(43条)のほかに、事業者に対する警告、注意といった法的効力ないし法的根拠を持たない事実上の措置で臨んでいる。

公正取引委員会は、違反事件の調査に際して、関係者に出頭を命じて審尋したり、意見や報告を徴することができる(47条①一)他、鑑定人に鑑定させること(同項二)、物件を留置くこと(同項三)及び帳簿書類の検査(同項四)といった処分も行うことができる。事件の担当審査官は、当該処分を行う場合は、対象者に対して文書(出頭命令書、報告命令書、鑑定命令書、提出命令書)を送達する(公正取引委員会の審査に関する規則9条①)。これらの命令に対する違反には刑事罰が科される(94条)が、これまでに適用されたことは一度もない^{117 118}。

なお、処分によらない任意の出頭要請や供述聴取、関係者以外の者に対する任意の報告依頼が行われることもある。

第2項 課徴金制度

行政上の義務違反に対して課徴金を徴収する制度は、独占禁止法以外にも金融商品取引法、公認会計士法、「医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律」(薬機法)等で導入されている。独禁法の課徴金制度は、当初その法的性質について議論がされてきた。公正取引委員会は課徴金制度をカルテルによる不当利得を事業者から剥奪するものと説明してきた¹¹⁹が、独占禁止法は当時から刑事罰や損害賠償規定

¹¹⁵ 村上政博『独占禁止法』(第9版、2020年)529-530頁及び585-588頁参照。

¹¹⁶ 公正取引委員会決定「独占禁止法審査手続に関する指針(平成27年12月25日)」第2の1(1)。

¹¹⁷ 村上・前掲注(115)530頁参照。

¹¹⁸ 村上政博編集代表『条解 独占禁止法』1054頁(弘文堂、第2版、2022年)によれば、「諸外国では、各種の届出義務の懈怠のみならず、当局から求められた情報提供要請の拒否や虚偽情報の当局への提供についても行政制裁金の賦課対象としていることが多い。」とされている。

¹¹⁹ 伊永大輔『課徴金制度—独占禁止法の改正・判審決からみる法規範と実務の課題—』5頁(第

も併置していたことから二重処罰の危険性が指摘されることとなり、制度導入初期においては、制裁的機能を認める一方で法的性質との関係においては不当利得の剥奪を強調しない見解と、不当利得の徴収を目的としており、制裁ではないとする見解に分かれた¹²⁰。

課徴金制度は平成 17 年に大きく改正され、金額の算出に用いる算定率が引き上げられた。本改正を境に、課徴金の「行政処分それ自体としての性格が、社会的公正の確保手段から違反事業者に対する制裁手段へと変わったと考える見解が有力である」¹²¹とされている。

課徴金額は事業者に対する調査状況等によって増減する建付けとなっており、①過去 10 年以内に課徴金の対象となる違反行為を行っていた場合（7 条の 3①）、②違反行為の主導的役割を担っていた場合（7 条の 3②）、③前記①及び②の双方に該当する場合に算定率が加重され、④違反行為を自主的に公正取引委員会に報告し、申請順位に応じて、課徴金の金額を 5%～100%減額し、事件解明のための調査への協力度合いに応じて、減額割合に最大 40%が加算されるという制度となっている。協力度合いの参酌については、公正取引委員会が運用基準¹²²を示しており、評価要素としては、事業者が行った報告等の内容が「①具体的かつ詳細であるか否か、②公正取引委員会規則で定める「事件の真相の解明に資する」事項について網羅的であるか否か、③当該報告等事業者が提出した資料により裏付けられるか否かの要素を考慮する。」としている。「事件の真相の解明に資する事項」については、当該基準の別紙に具体例が挙げられている。

第 3 項 手続保障

独占禁止法は、手続面において、事業者の権利保護を念頭に置いた措置が充実していることも特徴的である。行政罰と刑事罰の棲み分けについては、解釈規定（47 条④）だけでなく、前記のとおり、行政調査と犯則調査に携わる職員を公正取引委員会の機構上

一法規、2020 年）参照。

¹²⁰ 伊永・前掲注(119)10 頁参照。

¹²¹ 伊永・前掲注(119)14 頁。村上・前掲注(115)486 頁は、現行課徴金は「明確に不当利得を上回る金員の納付を命じることとし、累犯加算、主導的役割加算などを設けて、課徴金減免制度を伴っているため、行政上の制裁を課して違反行為の抑止を図る目的で設けられたものであって、その法的性格は行政上の制裁である。」とする。

¹²² 公正取引委員会「調査協力減算制度の運用方針」

(<https://www.jftc.go.jp/dk/guideline/unyoukijun/tyousakyouryoku.html>) (令和 5 年 3 月 21 日最終閲覧) 参照。

峻別しており（私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律第四十七条第二項の審査官の指定に関する政令、公正取引委員会の犯則事件の調査に関する規則 2 条）、「行政調査部門と犯則調査部門の間で情報交換がされないようファイアウォールを設けている」¹²³。そして、どのような事件を犯則事件として調査・告発していくかという基準として、「独占禁止法違反に対する刑事告発及び犯則事件の調査に関する公正取引委員会の方針（平成 17 年 10 月 7 日）」を設定し、①「一定の取引分野における競争を実質的に制限する価格カルテル、供給量制限カルテル、市場分割協定、入札談合、共同ボイコット、私的独占その他の違反行為であって、国民生活に広範な影響を及ぼすと考えられる悪質かつ重大な事案」、②「違反を反復して行っている事業者・業界、排除措置に従わない事業者等に係る違反行為のうち、公正取引委員会の行う行政処分によっては独占禁止法の目的が達成できないと考えられる事案」について積極的に刑事処分を求めて告発を行う¹²⁴とし、③「調査開始日前に単独で最初に課徴金の免除に係る事実の報告及び資料の提出を行った事業者」、④「調査開始日前に他の事業者と共同して最初に課徴金の免除に係る事実の報告及び資料の提出を行った事業者」、⑤前記④又は⑤に該当する事業者の「役員、従業員等であって当該独占禁止法違反行為をした者のうち、当該事業者の行った公正取引委員会に対する事実の報告及び資料の提出並びにこれに引き続いて行われた公正取引委員会の調査における対応等において、当該事業者と同様に評価すべき事情が認められるもの」については、告発を行わないとしている¹²⁵。また、比例原則の観点¹²⁶から、同一の事件について、課徴金と罰金刑の双方が課された場合には、課徴金額から罰金額の 2 分の 1 を控除することとされている（63 条）。令和元年には、不当な取引制限に係る審査手続において、公正取引委員会の物件提出命令（47 条①三）に対して、事業者と弁護士間の文書等（「特定通信」）について、一部を提出・開示の対象に含めないこととし、当該物件がその対象となるか否かを判別する手続が導入された（公正取引委員会の審査に関する規則 23 条の 2）。

¹²³ 村上ほか・前掲注(118)833 頁〔高宮雄介＝水口あいこ＝後潟信吾〕。

¹²⁴ 村上ほか・前掲注(118)1052 頁〔河合弘造＝田中伸弘〕によれば、独占禁止法が制定された昭和 22 年以降で同法違反の罪により刑事告発された事件数は 23 件（令和 3 年 9 月末時点）と極めて限定的であり、終戦直後及び景表法違反事件を除くと、全て不当な取引制限に関するものであるとされている。

¹²⁵ これらの者が告発の対象から除かれる理由として、村上ほか・前掲注(118)1087 頁〔河合弘造＝田中伸弘〕は、課徴金減免制度の実効性担保を挙げている。

¹²⁶ 村上ほか・前掲注(118)970 頁〔大野志保＝堺有光子〕。伊永・前掲注(119)16 頁は、二重処罰禁止への配慮も含むとしている。

行政手続については、排除措置命令や課徴金納付命令は処分発効前に意見聴取手続が前置されており（49 条、62 条④）、行政手続法の聴聞手続に準じた手続¹²⁷が定められている。処分に不服がある場合は、抗告訴訟（行訴法 3）により効力を争うこととなる。

第 3 節 被調査者にとって不利益な事実の存在を擬制する制度—特定商取引法の例

第 1 項 特定商取引法の概要

特定商取引に関する法律は、特定商取引を公正にして消費者に損害が発生することを防止し、併せて商品の流通及び役務の提供を適正かつ円滑にして、もつて国民経済の健全な発展に寄与することを目的としている（1 条）。「特定商取引」とは、訪問販売、通信販売及び電話勧誘販売に係る取引、連鎖販売取引、特定継続的役務提供に係る取引、業務提供誘引販売取引並びに訪問購入に係る取引をいい、同法はこれらに対して類型ごとに行政規制として①広告規制（誇大広告の禁止等）、②開示規制（特定商取引に係る書面交付義務等）、③行為規制（不実告知の禁止等）を設けている。

同法は、平成 21 年に消費者庁が設置された以降は経済産業省及び消費者庁の共管となっており、法執行権限は消費者庁の所管とされているが、地方における執行権限は経済産業局長に委任されている¹²⁸（法 69③、令 20①）ほか、金融庁の所掌事務に関するもの（金融商品の販売等）は、一部を除き財務局長及び財務支局長に委任されている（法 69②、令 18、20②）。また、事務の一部を都道府県知事に処理させることもできる（法 68、令 19）ことから、同法の主務大臣の規定（67 条）はやや複雑な建付けとなっている。令和 3 年度は、全国で 81 件の行政処分を行っている¹²⁹。

第 2 項 行政違反の調査と処分

行政調査の手法としては、報告徴求命令、帳簿書類その他の物件提出命令、事業所へ

¹²⁷ 行政手続法は、行政庁に対して、不利益処分を行う場合に処分の名宛人に意見陳述手続を設ける義務を課している（行手法 13①）が、「納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするとき」（同条②四）は、同条 1 項の規定は適用しないとされている。それにもかかわらず課徴金納付命令には意見聴取手続が前置されていることから、不利益処分一般に要求される手続保障より手厚いものといえる。

¹²⁸ 消費者庁は地方支分部局を持たないため、このような執行体制となっている。齋藤雅弘ほか『特定商取引法ハンドブック』（日本評論社、第 5 版、2014 年）667 頁参照。

¹²⁹ 消費者庁ホームページ「2021 年度の執行状況」（https://www.no-trouble.caa.go.jp/action/result_1year.html）（令和 5 年 3 月 21 日最終閲覧）参照。

の立入検査及び関係者への質問が定められている（法 66①②）。物件提出命令は平成 20 年、質問権は平成 28 年改正により導入された。報告又は提出を命じることができる事項は、事業者の種類ごとに政令で定められている（令 17、17 の 2）。調査拒否に対しては 6 月以下の懲役又は 100 万円以下の罰金又はこれらの併科という罰則が設けられている（法 71 三）。懲役刑は平成 28 年改正により導入された。

違反に対する行政処分は、指示、業務停止命令、業務禁止命令及び氏名等の公表が事業者の種類ごとに定められている。指示の内容は、違反の是正や消費者の利益保護を図るために必要な措置をとるべきことを指示することとされ、「要するに、取引の構成と被害防止のために必要な措置をその事態に応じて具体的に指示することができる」¹³⁰というものである。業務停止命令は、事業者に対して 2 年以内の期間において、事業の全部又は一部の停止を命ずる。また、業務停止命令を受けた事業者の役員や一部の使用人は、業務停止の期間と同じ期間において、停止命令を受けた業務を新たに開始することが禁止される。業務停止命令及び業務禁止命令が出された場合は、対象となった事業者の名称、処分の内容、取引類型、取扱商品、違反行為の内容、処分の根拠条文、処分日及び処分行政庁が公表される。指示の場合は法令上公表しなければならないという規定は存在しないが、運用上公表されている。

第 3 項 合理的な根拠を示す資料の提出請求

不実告知と誇大広告の規制に関する調査には、特徴的な制度が導入されている。主務大臣は、違反行為があったか否かを判断するため必要があると認められるときは、当該告げた事項又は広告表示の裏付けとなる合理的な根拠を示す資料の提出を求めることができる（不実告知について法 21 の 2、34 の 2、44 の 2 及び 52 の 2。誇大広告について法 12 の 2、36 の 2、43 の 2 及び 54 の 2）。事業者が当該資料を提出しない場合は、違反行為があったものとみなされる。本制度は平成 16 年改正により導入されたもので、その趣旨は「主務大臣が不実告知や誇大広告に該当するとして規制するためには、本来、不実告知又は誇大広告であることの具体的な立証が必要である。しかし、このような立証を必要とすると、専門機関を利用した調査・鑑定等が必要となり、行政処分を行うまでに多大な時間を要し、消費者被害が拡大するおそれがあった。そこで、法 6 条の 2 等

¹³⁰ 齋藤ほか・前掲注(128)666 頁。

により、事業者が資料を提出しないときには立証を要せずに、不実告知または誇大広告をしたとみなされるとする効果を発生させたものである。」¹³¹と説明されている。

本制度の運用は、「特定商取引に関する法律第6条の2等の運用指針―不実勧誘・誇大広告等の規制に関する指針―」（令和4年6月22日付）において指針が示されている。当該指針は、「合理的な根拠」と認められるには①提出資料が客観的に実証された内容のものであること②勧誘に際して告げられた、又は広告において表示された性能、効果、利益等と提出資料によって実証された内容が適切に対応していることの要件を満たす必要があるとされている（指針Ⅲ.1.）。また、「客観的に実証された内容のもの」とは①試験・調査によって得られた結果又は②専門家、専門家団体若しくは専門機関の見解又は学術文献のいずれかに該当するものとされている（指針Ⅲ.2.）。

なお、資料の提出手続として、資料提出要請は文書をもって行うこととされ（指針Ⅳ.1.）、資料の提出期限は当該提出を求めた日から原則として15日後とされている（指針Ⅳ.2.）。

第4節 小括

本章では租税法以外の行政法規における諸制度を参照したが、一般的な行政調査の手法にしろ、個別法における制度にしろ、法令や運用指針等に執行の根拠規定を置くことで法体系として完成したものになっているのが通常であるにもかかわらず、現行租税法はそうようになっておらず、調査手法に関する法的根拠が不足していると言わざるを得ない。これは単にそのような調査手法・制度が不要だったから規定されなかったという可能性がないでもないが、少なくとも行政調査権を行使する根拠法としては、他の法令と比較して法体系としての完全性は低いと見ることができる。他の法令同様、相手方から資料情報を取得する制度として、国税通則法に課税要件事実の存否に係る資料の提出命令に係る規定を措置すべきである。

特定商取引法の違反事実認定に係る立証責任を転換して、立証ができなかった場合に不利な事実があったものとみなす仕組みは、申告納税制度と記帳義務の観点からも租税法に馴染みやすいと考えられ、注目に値するが、これをそのまま租税法に導入すると、納税者に不利な課税要件事実の存在を法的に擬制した場合に、それを前提とした課税処分をどの

¹³¹ 上柳敏郎＝島藺佐紀『実務解説 特定商取引法』519頁（商事法務、第2版、2018年）。

ように争うのかという点、そして担税力のない部分に課税することとなる可能性がある点を克服する必要があるように思われる。この制度¹³²は、消費者被害の拡大を迅速に阻止するという政策目的を実現するための非常手段として位置づけられるのであろう。

また、独占禁止法の調査協力減算制度は、事業者の調査への協力度合いに応じて、金銭制裁である課徴金を減額するというポジティブ・サンクション¹³³の手法により情報収集を図るというアプローチを採用しており、こちらも行政違反に対して金銭制裁を基本的手法としている租税法と親和性が高いものと言える。しかも、金銭制裁を軽減するポジティブ・サンクションは既に租税法においても一部導入されている¹³⁴ことから、これをより一般的な形で、調査に応ずる姿勢に転じた納税者に対してインセンティブを付与する制度として、硬軟織り交ぜた対応により納税者に自発的な情報提供を促す仕組みとすることも選択肢となろう。

¹³² このような広告内容に関する規制を「不実証広告規制」といい、特定商取引法以外では不当景品類及び不当表示防止法（景品表示法）にも同様の規定がある（景表法 7②）。同法も一般消費者の利益保護を目的としている（同法 1）。

¹³³ 「サンクションとは、人の行動、関係、役割等を共通の基準によって規範的に拘束し、この基準に合致するものには価値利益を付与し、その基準から逸脱する者からは一定の価値利益を剥奪しまたは一定の反価値・不利益を賦課することを広く指す」（畠山武道「サンクションの現代的形態」芦部信喜ほか編『岩波講座 基本法学 8—紛争』367 頁（岩波書店、1983 年））。前者をポジティブ・サンクション、後者をネガティブ・サンクションと呼んで質的に区別することができる。

¹³⁴ 国外送金等調書法 6 条及び同法 6 条の 3 参照。

第5章 調査受忍義務の円滑な履行のための新たな施策の提言

本章では、これまでの検討を踏まえ、調査受忍義務の円滑な履行のための新たな施策として、次の措置の導入を提言する。

第1節 検査拒否等の罪の非刑罰化

検査拒否等に対する罪は、実効性確保手段としての機能不全及び憲法上の疑義を踏まえ、刑事罰の対象から除く。その方法としては、通告処分制度の導入による非刑事手続化か処罰規定の廃止が考えられるが、通告処分制度は①聴聞・弁明の機会の付与等の事前の意見聴取手続が存在しない、②判例¹³⁵上処分性が認められてないことから、処分は刑事裁判の場で争うしかなく、敗訴した場合には刑事罰が確定する、③そのため罰金相当額を納付することは事実上避けられず、裁判を受ける権利（憲法32）との関係で問題がある等制度上の欠陥が指摘されている¹³⁶ところであり、単純に処罰規定である国税通則法128条2号を廃止の方が望ましいと考えられる。

第2節 納税者権利憲章の成文化及び調査受忍義務規定の創設

佐伯・前掲注(96)28頁以下は、行政刑罰の非刑罰化に当たっての検討課題として、義務違反に関する調査権限の問題と執行の担保を挙げているが、当該職員が法律の規定に基づいて質問検査権を行使できる限り、非刑罰化に伴って義務違反の探知能力を喪失することは考えられず、問題にならない。この点、罰則が廃止されることにより質問検査がなんらの強制力を持たないものと解さざるをえなくなることは考えられる。しかし、国税庁は組織法上所管する行政分野について一般的な調査権を有すると解されるし、現状あまりに抽象的な根拠規定ではあるが、質問検査権は変わらず国税通則法上の根拠が存在する。また、質問検査は納税者の同意を前提とする見解や、いわゆる「純粋な任意調査」が承認されていることも踏まえれば、間接強制の理論的背景がなくなるからといって、実務上重大な影響が生じるとは考えにくい。

もっとも、質問検査は納税者の協力を得て円滑に執行されることが望ましいため、納税者の行政上の義務として、平穩に調査を受ける義務¹³⁷を明確に定める必要があると考え

¹³⁵ 最一小判昭和47年4月20日民集26巻3号507頁。

¹³⁶ 北野・前掲注(33)405-406頁参照。

¹³⁷ 非刑罰化により虚偽答弁が処罰対象から除かれるため、調査受忍義務には当該職員の質問に対する真実応答義務を含めるべきである。

る。そこで、諸外国のような納税者権利憲章を法律上の根拠とともに成文化し、これに納税者の一般的義務として調査受忍義務を定めることとする。成文化に当たっては、納税者の理解と定着を図ることを重視し、より平易な表現が可能な行政的アプローチによることが望ましい。さらに、憲章の内容をより具体化するために、ガイドライン等によって補足説明し、納税者の権利義務に関する事項について、規律密度を向上させることが期待される。

第3節 検査拒否等に対する過怠税の賦課決定

調査受忍義務を明文化したからといって、直ちに検査拒否等が皆無になるとは考えにくい。また、罰則による間接強制がなくなることを奇貨として、一時的に調査環境が悪化することも考えられることから、間接強制手段として、調査受忍義務違反に対して過怠税を賦課決定するという制裁をもって一義的な対応とする。

手続プロセスとしては、反面調査先を除いた本来的な質問検査権の行使対象である納税者本人¹³⁸又はその代理人である税理士¹³⁹による検査拒否等が行われたことを要件として手続を開始し、その場で対象者に資料提出命令を発して、警告文を交付する。警告文には質問検査の対象となる取引（無申告の場合は、調査によって判明する申告すべき課税標準額及び税額を対象とする）を特定して記載し、一定期間内に当該取引について課税要件事実の存否を明らかにするために必要な資料の提出を命じ、期限までに提出がない場合は、当該取引について更正決定等があったとすれば納付することとなる加算税の額と同額の過怠税¹⁴⁰を賦課決定する旨を通知する。併せて、事前統制手続として警告文に弁明書の様式を添付して弁明の機会¹⁴¹を付与し、資料と併せて提出を求め、検査を拒否する正当な理由¹⁴²があると認められる場合には、過怠税は賦課決定しない。そして、事後救済手続として

¹³⁸ 反面調査先を対象から除くのは、質問検査権行使に当たり事前の調査手続が踏まれていないためである。

¹³⁹ 税務代理人を対象に含めるのは、現実問題として税務代理人による幫助ないし教唆によって検査拒否等が行われる可能性を排除できないためである。

¹⁴⁰ 更正決定等を目的とする調査において、納税者に課されることとなる主要な制裁は加算税であるから、比例原則及び課税庁の裁量統制の観点から、制裁の内容は本来予定されているものを超えないように設定すべきである。

¹⁴¹ 行政手続法は、行政庁が行おうとする不利益処分が同法13条1項1号に掲げるいずれにも該当しない場合は、事前の意見陳述手続は弁明の機会の付与で足りるとしている（行手13①二）。

¹⁴² 例えば、そもそも当該取引に係る資料が存在しない場合等、真実応答義務が原始的に履行不能である場合が考えられる。

は、資料提出命令及び過怠税の賦課決定を再調査の請求（税通 81）若しくは審査請求（税通 87）又は取消訴訟（行訴 3②）により争うこととなる。

なお、本件措置が発動されたとしても、対象となった事項について更正決定等は妨げられないものとし¹⁴³、弁明書に虚偽の記載をして提出した場合は、過怠税を一定割合加重する。

本件措置は、法的には行政上の秩序違反に対する過料と執行罰の両者の性質を併せ持つ制裁税として位置づける。このような性質を持つ制裁は、裁判所による緊急命令又は確定救済命令に従わなかった場合の過料（労組 32 条）に立法例がある¹⁴⁴。

第 4 節 修正申告に応じる場合の加算税の軽減

前記の過怠税と併せて、納税者にインセンティブを与えて自ら真偽不明状態を解消することを促す制度を措置する。資料提出命令を受けた者は、調査を担当した当該職員から調査結果の説明（税通 74 の 11②）を受けるまでの間は、所轄税務署長に対して、資料提出命令を受けた取引について、自ら当該取引に係る税務処理を否認した修正申告書等¹⁴⁵を提出する旨を申し出ることができることとする。この場合、当該修正申告書等の提出により納付すべきこととなる税額に対して課される加算税の税率を軽減する。軽減割合は、調査通知後に自主的に提出された修正申告書等に対する加算税の軽減（税通 65①、66①）とのバランスを考慮して、5%の軽減が適当と考える。また、本件措置が適用される場合は、資料提出命令の不履行に対する過怠税は賦課決定しないものとする。ただし、修正申告書等を提出する旨の申出があった場合であっても、当該取引について更正決定等がなされ、併せて重加算税が賦課される場合は、本件措置の適用はないこととする。

本件措置は、課税庁と納税者の間に和解の可能性を開くものとして位置付ける。租税法領域においては合法性の原則¹⁴⁶の要請が強いことから、課税処分に係る争訟が和解によ

¹⁴³ 本件措置は、税務署長の更正決定等の権限に代替するものではないからである。

¹⁴⁴ 労働省労政局労働法規課編著『労働組合法 労働関係調整法—労働法コンメンタール 1—』796 頁（労務行政研究所、三訂新版、1988 年）は、「本条に規定する過料は、労働委員会の確定命令又は裁判所の緊急命令の履行を間接的に使用者に強制するという作用が強く、いわゆる執行罰としての作用を営むものである」としている。

¹⁴⁵ 無申告である場合の期限後申告書を含む。

¹⁴⁶ 合法性の原則とは、「課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない」（金子・前掲注(2)86 頁）という租税原則であり、憲法の平等原則（租税公平主義）に根拠付けられる概念である。

って終局的に解決することは建前上起こりえないが、「立法で要件を明定して和解を認めることはできる」¹⁴⁷と解されており、既に租税法においても和解と解されている制度¹⁴⁸が存在すること、そして課税実務の現実として、「一方で租税紛争において和解はあり得ないとの建前をとりつつも、実際には税務調査段階において、課税庁と納税者側の交渉により「和解」としか言いようのない解決が事実上行われている」¹⁴⁹ことも踏まえれば、紛争の早期終結、納税者の簡易迅速な権利救済の観点から、和解による柔軟な問題解決も選択肢として考慮されてよいと考えられる。

¹⁴⁷ 金子・前掲注(2)87頁。

¹⁴⁸ 一部の間接国税の犯則行為について導入されている通告処分制度は、その法的性質について「多数説は、犯則者と国家との私和を認め国家の徴税の便宜を考慮した制度」(松沢・前掲注(22)175頁)と解されている。

¹⁴⁹ 青木康國ほか「納税者の権利保護を充実させるために 本改正において積み残された改革」自由と正義 63 巻 4 号 56 頁 (2012 年)。

結語

「租税法規は、刑罰に支えられた調査受忍義務を要求しているのである。しかし、調査を拒否した者に刑事制裁が加わることはほとんどないと言われている。検査を拒否しても何らの制裁が加わらないのであれば、納税者の義務は画餅に陥るのではないか」¹⁵⁰。筆者が本稿の執筆中に会った、筆者の問題意識が最も端的に表現された1節である。この問題意識に自分なりの結論を出すべく本研究に取り組んだわけであるが、結論としては①調査受忍義務を私人の行政上の法的義務として明確化する、②調査受忍義務違反に対しては税負担の加重という制裁による履行強制を行う、③不利益だけでなくインセンティブにも目を向け、問題解決のために建設的な意思決定を行った者は、不利益を軽減される恩恵を受けるという3本の柱に落ち着くこととなった。小ぢんまりとしたものであると言わざるを得ないが、おそらくこれらでさえいざ実現するとなると、永田町界限で政治的な、あるいはイデオロギー的な闘争に勝利しなければならないこととなろう。昨今の税制改正はいささか政治の道具として弄ばれすぎているきらいがあり、主権者国民の一人として慚愧に堪えない。税務調査の場も含め、わが国社会全体に憲法が浸透することを切に願って、本稿の結びとする。

なお、本研究においては、筆者の語学能力の都合により、海外法制との比較はほとんど割愛することとした。米国のサモンズ（*administrative summons*）、シビルペナルティ（*civil penalty*）やドイツの強制金（*Zwangsgeld*）といった各国独自の注目すべき仕組みが世界には存在する。日本語で書かれた文献として、大塚正民「アメリカ連邦税法における質問検査権(1)」税法学 231 号 20 頁（1970 年）、同「アメリカ連邦税法における質問検査権(2・完)」税法学 232 号 1 頁（1970 年）、宮谷俊胤「英国における質問検査権」税法学 232 号 7 号（1970 年）、金子宏「アメリカにおける税務調査—質問検査権を中心として—」日税研論集 9 号 3 頁（1989 年）に接したが、詳細に立ち入ることはしなかった。

¹⁵⁰ 小林敬和「税法における検査拒否・忌避罪の新たな展開—税務調査の実効性をいかに確保させるか—」愛媛法学会雑誌 35 巻 1 号 2 頁（2009 年）。

参考文献等

1 基本書・体系書・概説書（単行本）

1. 芦部信喜編集代表『法律学の基礎知識』（有斐閣、新装版、1977年）
2. 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法』（岩波書店、第7版、2019年）
3. 板倉宏『租税刑法の基本問題』（勁草書房、1961年）
4. 宇賀克也『行政法概説Ⅰ』（有斐閣、第6版、2020年）
5. 臼井滋夫『国税犯則取締法』（信山社、1990年）
6. 鶴瀬恵子『独占禁止法実務の手引』（判例タイムズ社、2006年）
7. 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで— 第7巻 租税（1）』（東洋経済新報社、1977年）
8. 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで— 第8巻 租税（2） 税務行政』（東洋経済新報社、1977年）
9. 大蔵省財政史室編『昭和財政史—昭和27～48年度 第6巻 租税』（東洋経済新報社、1990年）
10. 大蔵省財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度 第4巻 租税』（東洋経済新報社、2003年）
11. 大谷實『刑事政策講義』（弘文堂、2009年）
12. 柿塚正勝『使途秘匿金—税務・監査と経営判断—』（1998年、改訂版、税務経理協会）
13. 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021年）
14. 上柳敏郎＝島藺佐紀『実務解説 特定商取引法』（商事法務、第2版、2018年）
15. 北野弘久『質問検査権の法理』（成文堂、1974年）
16. 北野弘久『納税者基本権論の展開』（三省堂、1992年）
17. 北野弘久『税法学原論』（勁草書房、第8版、2020年）
18. 北村喜宣『行政法の実効性確保』（有斐閣、2008年）
19. 小山嘉昭『銀行法精義』（金融財政事情研究会、2018年）
20. 伊永大輔『課徴金制度—独占禁止法の改正・判審決からみる法規範と実務の課題—』（第一法規、2020年）
21. 齋藤雅弘ほか『特定商取引法ハンドブック』（日本評論社、第5版、2014年）
22. 財務省財務総合政策研究所財政史室編『平成財政史—平成元～12年度 第4巻 租税』（大蔵財務協会、2014年）

23. 佐伯仁志『制裁論』（有斐閣、2009年）
24. 酒井克彦『裁判例からみる税務調査』（大蔵財務協会、第3版、2021年）
25. 酒巻匡『刑事訴訟法』（有斐閣、第2版、2020年）
26. 佐久間修『体系経済刑法』（中央経済社、2022年）
27. 笹倉宏紀「法の実現と行政手続・刑事手続」佐伯仁志編『岩波講座 現代法の動態
2 法の実現手段』（岩波書店、2014年）
28. 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂、増補版、2018年）
29. 塩野宏『行政過程とその統制 行政法研究 第3巻』（有斐閣、1989年）
30. 塩野宏『行政法Ⅰ』（有斐閣、第6版、2015年）
31. 芝原邦爾ほか『経済刑法』（商事法務、2017年）
32. 清水伸編著『逐条日本国憲法審議録 第2巻』（有斐閣、1962年）
33. 曾和俊文「質問検査権をめぐる紛争と法」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』
（ミネルヴァ書房、1995年）
34. 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957年）
35. 田中二郎『新版行政法 上巻』（弘文堂、全訂第2版、1974年）
36. 田中二郎『租税法』（有斐閣、第3版、1990年）
37. 谷山治雄『日本の税法』（東洋経済新報社、1966年）
38. 鶴見祐策「質問検査権関係の刑事訴追の実態」北野弘久編『質問検査権の法理』115
頁（1974年）
39. 長澤哲也『独禁法務の実践知』（有斐閣、2020年）
40. 西津政信『間接行政強制制度の研究』（信山社、2006年）
41. 畠山武道「サンクションの現代的形態」芦部信喜ほか編『岩波講座 基本法学 8—紛
争』（岩波書店、1983年）
42. 増田英敏『納税者の権利保護の法理』（成文堂、1997年）
43. 増田英敏『租税憲法学』（成文堂、第3版、2006年）
44. 松尾直彦『金融商品取引法』（商事法務、第6版、2021年）
45. 松沢智『租税処罰法』（有斐閣、1999年）
46. 松沢智『租税手続法』（中央経済社、1997年）
47. 水野忠恒「行政調査論序説」成田頼明ほか編『行政法の諸問題 中』（有斐閣、1990
年）

48. 水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018年）
49. 宮崎良夫「行政法の実効性の確保」成田頼明ほか編『行政法の諸問題 上』203頁（有斐閣、1990年）
50. 村上政博『独占禁止法』（弘文堂、第9版、2020年）
51. 山口厚『刑法総論』（有斐閣、第3版、2016年）

2 逐条解説・コンメンタール

1. 後藤巻則ほか『条解 消費者三法』（弘文堂、第2版、2021年）
2. 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、第17版、2022年）
3. 武田昌輔監修『DHC コンメンタール 法人税法』（第一法規、1979年）
4. 武田昌輔監修『DHC コンメンタール 国税通則法』（第一法規、1982年）
5. 辻村みよ子＝山元一編『概説 憲法コンメンタール』（信山社、2018年）
6. 長谷部恭男編『注釈日本国憲法（有斐閣コンメンタール）2』（有斐閣、2017年）
7. 法学協会編『註解日本国憲法 上巻』（有斐閣、1953年）
8. 村上政博編集代表『条解 独占禁止法』（弘文堂、第2版、2022年）
9. 山下和博編著『平成30年版 国税通則法（税務調査手続関係）通達逐条解説』（大蔵財務協会、2017年）
10. 労働省労政局労働法規課編著『労働組合法 労働関係調整法—労働法コンメンタール1—』（労務行政研究所、三訂新版、1988年）

3 論文

1. 新井隆一「税務調査権の限界 税務職員の質問検査権—直接税を中心として—」税法学 232号 32頁（1970年）
2. 新井隆一「税務調査の法的限界再考」税法学 238号 1頁（1970年）
3. 市橋克哉「行政罰—行政刑罰、通告処分、過料—」公法研究 58号 233頁（1996年）
4. 碓井光明「行政上の義務履行確保」公法研究 58号 137頁（1996年）
5. 近江亮吉「わが国税法における質問検査権の地位、機能および限界について(1)」税法学 232号 14頁（1970年）
6. 岡田正則「租税行政手続の整備の沿革」日税研論集 25号 23頁（1994年）
7. 落合信之「質問検査権等に基づく課税資料収集の実効性確保のための方策」税大論

- 叢 95 号 1 頁 (2019 年)
8. 加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等—納税者のコンプライアンス向上の観点から—」税大論叢 44 号 185 頁 (2004 年)
 9. 黒田覺「税法における二、三の憲法問題」税法学 1 号 1 頁 (1951 年)
 10. 小林敬和「税法における検査拒否・忌避罪の新たな展開—税務調査の実効性をいかに確保させるか—」愛媛法学会雑誌 35 巻 1 号 1 頁 (2009 年)
 11. 小林敬和「私の経済刑法論—税務調査手続きと関連しての覚え書き—」愛媛法学会雑誌 41 巻 3 号 137 頁 (2015 年)
 12. 小林奉文「行政の実効性確保に関する諸課題」レファレンス 649 号 7 頁 (2005 年)
 13. 小林良一「質問検査権の基本的性格について」税大論叢 5 号 33 頁 (1972 年)
 14. 齋藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策を中心として—」税大論叢 50 号 169 頁 (2007 年)
 15. 佐伯千仞「税法と黙秘権」税法学 8 号 1 頁 (1951 年)
 16. 酒井克彦「国税通則法に規定する事前通知制度を巡る論点 (上)」商学論纂 (中央大学) 62 巻 3・4 号 231 頁 (2020 年)
 17. 作田隆史「国税通則法改正 (平成 23 年 12 月) と税務行政」税大論叢 91 号 1 頁 (2018 年)
 18. 下村慧「質問検査権の行使をめぐる諸問題」税大論叢 5 号 47 頁 (1972 年)
 19. 菅野保文「「税務調査を拒む正当な理由」について—調査の必要性和納税者の人権との調和の問題—」税大論叢 5 号 69 頁 (1972 年)
 20. 菅野保文「税務調査において「調査理由」を開示することは法的要件か」税大論叢 6 号 127 頁 (1972 年)
 21. 菅野保文「質問検査不答弁犯に対する現行処罰規定は刑罰法規として合理性があるか」税大論叢 6 号 151 頁 (1972 年)
 22. 精園英一「租税法における質問検査権」紀要 (東海学園女子短期大学) 91 頁 (1973 年)
 23. 曾和俊文「行政の実効性確保の課題」行政法研究 20 号 51 頁 (2017 年)
 24. 高野幸大「調査の手続」日税研論集 25 号 123 頁 (1994 年)
 25. 中川一郎「再び質問不答弁犯・単純無申告犯の規定の違憲性を論ず—長野地裁の判決を中心として—」税法学 5 号 23 頁 (1951 年)

26. 野一色直人「加算税制度の今後の方向性と課題について―課徴金制度との比較を通じて―」税法学 576 号 115 頁 (2016 年)
27. 濱西隆男「行政法の実効性確保法制の整備に向けて」行政法研究 35 号 1 頁 (2020 年)
28. 早坂禧子「行政調査―強制の視点を中心にして―」公法研究 58 号 194 頁 (1996 年)
29. 林幸一「記帳義務化の影響」税法学 573 号 189 頁 (2015 年)
30. 肥後治樹「租税法への課徴金制度導入の可能性について」筑波ロー・ジャーナル 5 号 95 頁 (2009 年)
31. 増田英敏「税務調査手続の実効性の確保と納税者の権利保護―改正国税通則法の運用の現状と課題―」税法学 586 号 553 頁 (2021 年)
32. 望月爾「OECD による納税者権利憲章の指針―「納税者の権利と義務―実務覚書」の紹介―」税制研究 45 号 16 頁 (2004 年)
33. 望月爾「納税者権利検証の意義と課題」税法学 569 号 233 頁 (2013 年)
34. 吉田敏幸「広田事件と無罪判決 税務調査の合理的必要性和質問検査拒否処罰の合理性」税法学 232 号 39 頁 (1970 年)
35. 吉村典久「租税平等主義 (憲法 14 条) 日税研論集 77 号 1 頁 (2020 年)

4 雑誌記事

1. 青木康國ほか「納税者の権利保護を充実させるために 本改正において積み残された改革」自由と正義 63 巻 4 号 53 頁 (2012 年)。
2. 阿南主税「収税官吏による税務調査の限界」税理 7 巻 13 号 7 頁 (1964 年)
3. 新井隆一「質問検査権の本質と処罰規定」税理 14 巻 4 号 20 頁 (1971 年)
4. 北野弘久「税務調査権の実態と法的限界 中野民商事件を中心として」法律時報 42 巻 4 号 12 頁 (1970 年)
5. 北野弘久「納税者権利基本法制定の必要性」学術の動向 3 巻 4 号 41 頁 (1998 年)
6. 北野弘久「日本における税務調査権行使の実態と問題」税経新報 568 号 18 頁 (2009 年)
7. 関根謙一「行政強制と制裁」ジュリ 1073 号 62 頁 (1995 年)
8. 関本秀治「納税者の側からみた税務調査の問題点」税理 14 巻 10 号 20-21 頁 (1971 年)

9. 野一色直人「国外財産調書提出制度における加算税の優遇措置等の意義と課題」税経通信 70 巻 10 号 175 頁（2015 年）
10. 広瀬正「国税通則法の答申とその税務への影響」税理 4 巻 10 号 2 頁（1961 年）
11. 広瀬正「租税事件史 第 14 回 民商事件」税務事例 3 巻 1 号 60 頁（1971 年）
12. 宮本信彦「令和 3 年度における独占禁止法違反事件の処理状況について」公正取引 864 号 22 頁（2022 年）
13. 吉田敏幸「質問検査権百年の歴史(1)」税経新報 89-90 号 1 頁（1968 年）

5 公的機関文書等

1. 国税庁編「昭和 40 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
2. 薄井信明ほか「昭和 56 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
3. 古谷一之ほか「平成 6 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
4. 泉恒有ほか「平成 22 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
5. 吉沢浩二郎ほか「平成 24 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
6. 吉沢浩二郎ほか「平成 25 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
7. 関禎一郎ほか「平成 27 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
8. 波戸本尚ほか「平成 28 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
9. 藤山智博ほか「平成 29 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
10. 内藤景一郎ほか「令和 2 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
11. 石井隆太郎ほか「令和 3 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
12. 石井隆太郎ほか「令和 4 年 改正税法のすべて」（大蔵財務協会）
13. 租税徴収制度調査会「租税徴収制度の改正に関する答申」（昭和 33 年 12 月 8 日）
14. 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」（昭和 36 年 7 月 5 日）
15. 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和 38 年 12 月 6 日）
16. 税制調査会「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」（昭和 55 年 11 月 7 日）
17. 税制調査会「平成 6 年度の税制改正に関する答申」（平成 6 年 2 月 9 日）
18. 税制調査会納税環境整備 PT「納税環境整備 PT 報告書」（平成 22 年 11 月 25 日）
19. 国税庁「税務調査の法律的知識」（1975 年）
20. 国税庁「税務運営指針」（昭和 51 年 4 月 1 日）

21. 国税庁「税務調査手続に関する FAQ（一般納税者向け）」（令和 5 年 3 月 21 日最終閲覧）
<https://www.nta.go.jp/information/other/data/h24/nozeikankyo/ippan02.htm>
22. 国税庁「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）」（平成 24 年 9 月 12 日）
23. 国税庁「『税務行政の将来像』に関する最近の取組状況～スマート税務行政の実現に向けて～」（令和元年 6 月 21 日）
24. 国税庁「第 146 回 国税庁統計年報書 令和 2 年度版」（令和 5 年 3 月 21 日最終閲覧）
<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/tokei.htm>
25. 国税庁「帳簿の提出がない場合等の加算税の加重措置に関する Q&A」（令和 4 年 10 月）
26. 金融庁監督局証券課「金融商品取引業者等向けの総合的な監督指針」（令和 5 年 1 月）
27. 公正取引委員会決定「独占禁止法審査手続に関する指針」（平成 27 年 12 月 25 日）
28. 公正取引委員会「調査協力減算制度の運用方針」（令和 2 年 9 月 2 日）
29. OECD Committee of Fiscal Affairs “Taxpayers’ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries”（1990 年）
30. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration “Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note”（2003 年）
31. OECD Forum on Tax Administration “Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series ”（2008 年）

6 裁判例等

1. 最大判昭和 32 年 2 月 20 日刑集 11 卷 2 号 802 号
2. 最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁
3. 最一小判昭和 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 1054 頁
4. 最大判昭和 37 年 11 月 28 日刑集 16 卷 11 号 1593 頁
5. 最大判昭和 39 年 5 月 27 日民集 18 卷 4 号 676 頁
6. 最二小判昭和 39 年 6 月 5 日刑集 18 卷 5 号 189 頁
7. 東京地判昭和 39 年 9 月 28 日下民集 15 卷 9 号 2317 頁（小説「宴のあと」事件）

8. 最大判昭和 44 年 12 月 24 日刑集 23 卷 12 号 1625 号（京都府学連デモ事件）
9. 最二小判昭和 45 年 12 月 18 日刑集 24 卷 13 号 1773 頁
10. 最一小判昭和 47 年 4 月 20 日民集 26 卷 3 号 507 頁
11. 最大判昭和 47 年 11 月 22 日刑集 26 卷 9 号 554 頁（川崎民商事件）
12. 最大判昭和 48 年 7 月 10 日刑集 27 卷 7 号 1205 頁（荒川民商事件）
13. 仙台高判昭和 49 年 10 月 22 日税資 84 号 508 頁
14. 最三小判昭和 51 年 3 月 16 日税資 84 号 553 頁
15. 横浜地判昭和 51 年 3 月 29 日税資 84 号 713 頁
16. 最一小判昭和 53 年 4 月 11 日税資 98 号 105 頁
17. 最三小判昭和 53 年 6 月 20 日刑集 32 卷 4 号 670 頁。
18. 最三小判昭和 56 年 4 月 14 日民集 35 卷 3 号 620 頁
19. 最三小決昭和 55 年 9 月 22 日刑集 34 卷 5 号 272 頁
20. 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁（大島訴訟）
21. 最大判昭和 61 年 6 月 11 日民集 40 卷 4 号 872 頁（北方ジャーナル事件）
22. 最三小判昭和 63 年 12 月 20 日訟月 35 卷 6 号 979 頁
23. 広島高判岡山支部平成 5 年 5 月 11 日税資 195 号 291 頁
24. 最二小判平成 6 年 6 月 24 日税資 201 号 561 頁
25. 最二小決平成 16 年 1 月 20 日刑集 58 卷 1 号 26 頁
26. 最一小判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 2458 頁
27. 岩品信明「判批」中里実ほか編『租税判例百選』184 頁（有斐閣、第 7 版、2021 年）
28. 東京地判令和元年 11 月 21 日税資 269 号順号 13343 号（ヒノックス事件）

（以上）

消費税法における複数者間の役務の提供の内外判定

―電気通信利用役務の提供の場合―

稲見 匡紀

消費税法における複数者間の役務の提供の内外判定 —電気通信利用役務の提供の場合—

氏 名 稲 見 匡 紀

〔 要 旨 〕

1. 問題の所在と目的

我が国において消費税の重要性は増している。また、消費についてもサービスの占める割合は増加している。実務において、モノの売買には取引の中間に伝票で介在する帳合取引、商法551条問屋^{といや}の取引があり、サービスにも自己が提供を約した役務の提供の全部を他者に委託する取引（下請など）が見られる。3者以上の複数者間で行われる取引¹⁾、特に役務の提供取引²⁾にかかる消費税法上の内外判定（取引が我が国で行われるものか否かの判断）がどのようになるか、という疑問が研究の契機となった。検討の過程で内外判定の基礎となる解釈（前提となる役務の提供の捉え方）に裁判や実務において混乱が見られ、統一されていないことが明らかとなった。検討対象を電気通信利用役務の提供に絞り、解釈の類型を整理すると共に、解決策を一部なりとも示すことを本稿の目的とした。

2. 本稿の概要

第1章では本稿の問題意識をひもときつつ、つぎの4点を明らかとした。①複数者間における役務の提供取引にかかる内外判定の考え方が、条文上明らかにされていないこと、②そのため、役務の提供を複数者間で行った場合、消費税法の内外判定に不明瞭な部分があること（物品の譲渡では通常、2者間取引が連鎖したものと取り扱われるが、役務の提供ではどうか）、③この解釈が重要となる理由は「役務の提供にかかる内外判定の最初のステップが、特定の役務の提供の態様への該否の判断であること」に基因すること、④消費税の性質のうち本稿で重要なものが次の4つであること。1) 取引時に納税義務が成立する行為税であること、2) 各取引段階で転嫁（取引の連鎖に基づく税の累積の排除）が予定されていること、3) 消費税に関わる解釈は他の税法より簡明である必要性が高いこと、4) 複数者間取引は2者間取引に分解して解釈する必要があることである。

第2章では3者間のリモートコンサルティングを設例として、つぎの2点を明らかとした。①内外判定の基礎となる役務の提供の捉え方は、主として3つの類型（図1参照）があり、それぞれ同一役務連鎖型解釈、着ぐるみ型解釈、複線型解釈であること、②それぞれの類型はいずれも裁判例、実務書などで採用されており、見解の相違（解釈の違い、混乱）が見られること。

第3章では主たる3つの類型それぞれについて、妥当性と問題点を明らかとした。そして、諸外国（EU、英国、フランス、ニュージーランド）の例、複数者間における資産の取引にかかる先行研究を概観した。その結果、同一役務連鎖型解釈を採用すべきであるとの考えに至った。

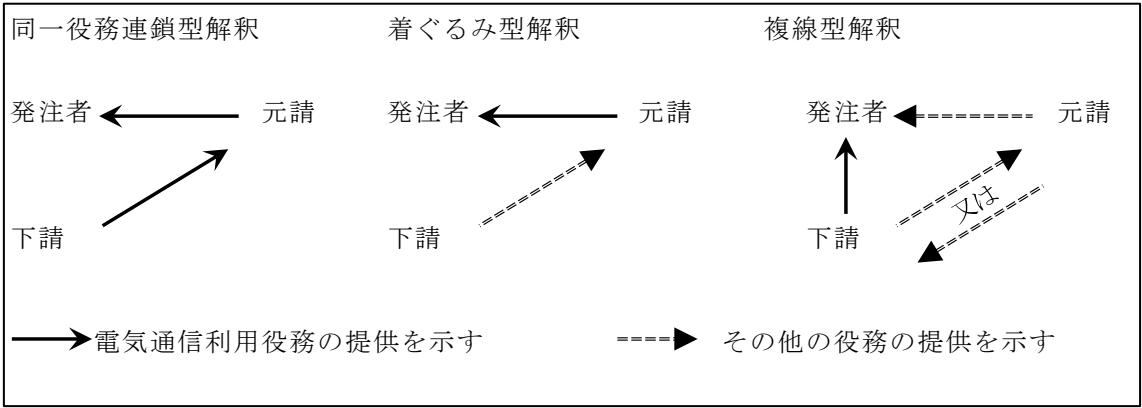
第4章でつぎの5点を明らかとした。①高いコンプライアンスコスト、徴税コストの一例を示し、法令化の必要性があること、②同一役務連鎖型解釈を明文化する場合の条文案、③着ぐるみ型解釈を明文化する場合の条文案（ただし、その条文を現実に適用することが困難であることなどにより同一役務連鎖型解釈の対応策に対する優位性はないこと）、④同一役務連鎖型の

¹⁾ 代理によるものを除き、「3者以上の」は原則として省略して表記する。

²⁾ 請負などの連鎖によるものと、取次ぎによるものを検討の対象とした。

条文案に基づくと実質主義および租税回避の問題があるが、それぞれ本件とは別に検討すべきであること、⑤その他未検討の課題があること、である。

図 1 解釈の類型



(発注者が元請にリモートコンサルティングを依頼し、元請は下請にその実行を依頼した。)

以上

目次

はじめに	3
第1章 問題の所在	5
第1節 消費税の重要性の増加とサービス取引の拡大	5
第2節 消費税の性質	7
第1項 一般的性質	7
第2項 複数者間の取引の解釈	9
第3節 内外判定とは	9
第1項 消費課税における2つの考え方 原産地主義と仕向地主義	10
第2項 消費税の内外判定	11
第4節 役務の提供の特殊性と内外判定への影響	13
第1項 役務の提供の特殊性	13
第2項 平成27年改正前の内外判定	15
第3項 電気通信利用役務の提供にかかる内外判定の改正	16
第5節 複数者間の役務の提供	18
第1項 私法上の取り扱い	18
第2項 資産の譲渡又は貸付けの場合	22
第3項 役務の提供の場合	25
第6節 小括	26
第2章 役務の提供にかかる内外判定の混乱ーリモートコンサルティングを題材としてー	27
第1節 設例 複数者が関与するリモートコンサルティング	27
第2節 実務における解釈 同一役務連鎖型解釈	27
第1項 同一役務連鎖型とは	27
第2項 実務書における説明	28
第3項 東京地判平成27年3月26日にかかる判例評釈	28
第4項 前項裁判例にかかる異議申立における東京国税局の見解	29
第5項 最判平成5年10月19日	29
第3節 裁判例における解釈① 着ぐるみ型解釈	31
第1項 着ぐるみ型とは	31
第2項 東京高判平成28年2月9日	32
第4節 裁判例における解釈② 複線型解釈	33
第1項 複線型とは	33
第2項 名古屋高判平成23年12月15日	35
第3項 東京地判平成27年3月26日に関する国や審判における原処分庁の主張	35
第5節 その他の解釈	36
第6節 小括	36
第3章 あるべき解釈	37
第1節 同一役務連鎖型解釈の妥当性	37
第1項 妥当性	37
第2項 問題点	39

第3項	小括	40
第2節	着ぐるみ型解釈の問題点と妥当性	40
第1項	着ぐるみ型解釈の問題点	40
第2項	複数の役務の提供が組み合わされた場合の妥当性	42
第3項	複数の役務の提供を合理的に区分することによる解決	42
第4項	役務の提供の態様を同一視することによる解決	45
第5項	小括	45
第3節	複線型解釈の問題点	45
第1項	対価の按分が必要であること	45
第2項	適格請求書入手不確実性	46
第3項	直接の法律関係がない当事者間の取引の認定	46
第4項	代理解釈について私法と異なること	47
第5項	小括	47
第4節	諸外国の例	48
第1項	EU	48
第2項	英国	50
第3項	フランス	53
第4項	ニュージーランド	54
第5項	小括	55
第5節	先行研究	56
第1項	先行研究の結論	56
第2項	先行研究の視点からの解釈の妥当性	57
第6節	結論	58
第4章	提言など	60
第1節	法令化	60
第1項	必要性	60
第2項	同一役務連鎖型解釈による法令化	61
第3項	着ぐるみ型解釈による法令化	63
第4項	実質主義あるいは租税回避	66
第2節	課題	67
第3節	おわりに	69

はじめに

我が国において消費税の重要性は増している。また、消費についてもサービス（モノに対する概念）の占める割合は増加している。

このような状況の中、税理士としての業務を行ううえで解釈上の疑義が生じた取引があった。商社取引に代表される3者以上の複数者間で行われる取引（代理によるものを除く¹⁾。以下、本稿において複数者間は3者以上の者によるものとする²⁾。）についてである。複数者間における役務の提供取引にかかる内外判定の考え方は、条文上明らかにされていない。複数者間の2種（モノ、サービス）の取引にかかる消費税の内外判定の考えは同一なのか。つまり、モノの売買においては2者間取引が連鎖したものと取り扱われるが、サービスも同様か。この疑問が本稿の出発点となった。例えば、多国籍企業グループに対して行われる監査、広告、コンサルティング業務などを例に「企業グループ内の親会社等を通じた役務提供の課税の取扱いが明確ではない。」³⁾とする指摘もある。

実務において、モノの売買には取引の中間に伝票で介在する帳合取引、商法第551条の問屋の取引があり、サービスにも自己が提供を約した役務の提供の全部を他者に委託する取引（下請など）が見られる。役務の提供（サービス⁴⁾）を複数者間で行った場合における、消費税法の内外判定（取引が我が国で行われるものか否かの判断）を検討したところ、内外判定の基礎となる解釈（前提となる役務の提供の捉え方）に、裁判や実務において混乱が見られ、統一されていないことが明らかとなった。

「シェアリング・エコノミー等の経済活動は多様であることから、提供される役務等に係る契約内容が不明確である場合、あるいは、匿名での個人間の取引の場合等、消費税法上の納税義務者を判断する上で、役務等の提供の主体を特定し難い状況が増加すると思われる。」⁵⁾とする指摘がある。シェアリング・エコノミー等においてはプラットフォーム⁶⁾が活用されるケースが多い。各プラットフォームの契約関係は異なるものと思われるが、役務の提供が複数者間で行われることも考えられる。この指摘における納税義務者の判断の前提となるため、複数者間の役務の提供の内外判定はその重要性が高まるものとする。

¹⁾ 代理（民法第99条ほか）に基づく取引（商法第27条ほかの代理商による取引の一部など）については、当該代理人がないものとして、本人の取引と取り扱われることに疑問がないため。

²⁾ 消費税が課税対象とする役務の提供取引は、2以上の者がいないと成立しないが、3者以上の者がかかわる取引も課税対象となる。正確な表現は3者以上の複数者間の取引であるが、表記が冗長となるため、原則として省略形で表記する。

³⁾ 栗原克文「国境を越える役務提供と消費税」税大ジャーナル24号145頁，148-149頁（2014）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/24/pdf/06.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）。

⁴⁾ 以下、モノと対比する場合、引用の場合、諸外国の制度に関して言及する場合を除き、サービスは役務の提供と記す。

⁵⁾ 野一色直人「経済のデジタル化・キャッシュレス化と消費税」租税法学会編『消費課税の将来構想 租税法研究第49号』64頁，69頁（有斐閣，2021）。

⁶⁾ プラットフォームに係る消費税の課税関係については自由民主党＝公明党「令和5年度与党税制改正大綱」9頁（2022年12月16日）（https://storage.jimin.jp/pdf/news/information/204848_1.pdf）においても適正な課税を確保するための方策を検討する旨の記述がある。

役務の提供の全てについて網羅的に検討を行うには紙幅が足りないため、ここでは検討対象を電気通信利用役務の提供に絞ることとし、内外判定に関する問題のうち、電気通信利用役務の提供について、解釈⁷⁾の類型を整理すると共に、解決策を一部なりとも示すことを本稿の目的とする。なお、課税方式（リバースチャージなど）や免税の判定については対象外とした。

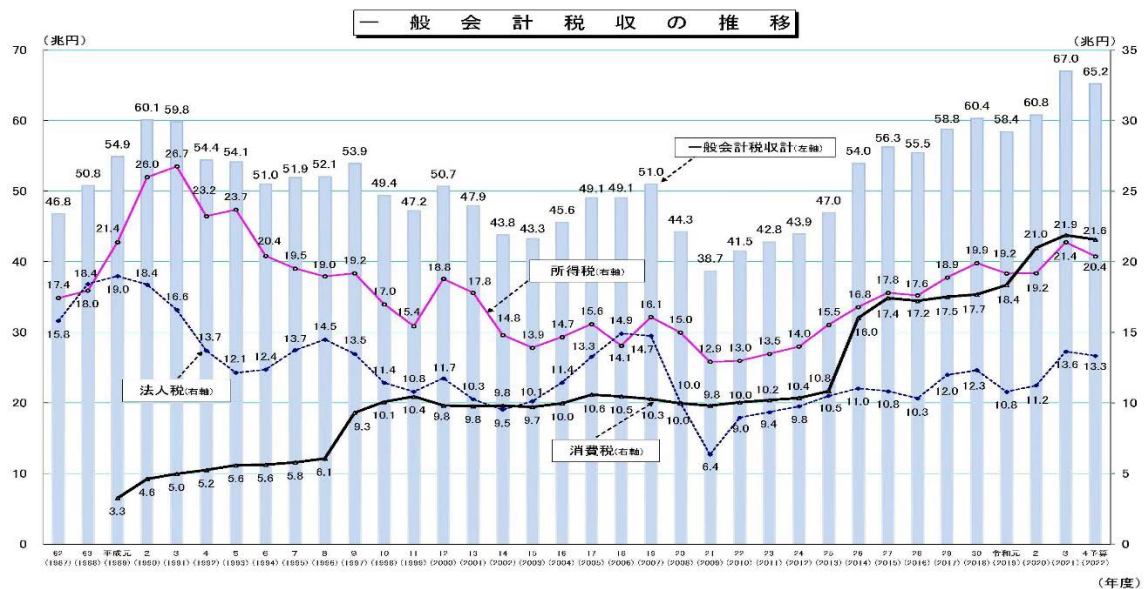
⁷⁾ 前提となる役務の提供の捉え方（誰と誰の間にどのような態様の役務の提供が行われたか）についての解釈。

第1章 問題の所在

第1節 消費税の重要性の増加とサービス取引の拡大

我が国の令和4年度一般会計歳入総額1,075,964億円に対し、消費税（国税分⁸⁾。以下同じ。）は215,730億円と20.0%を占め、税目別では所得税203,820億円の18.9%を超えて第一位の金額となっている。税目別では令和2年度以降、3年度連続で第一位と見込まれる⁹⁾。

グラフ 1 一般会計税収の推移



(出典 財務省ホームページ¹⁰⁾ 令和3年度以前：決算額 令和4年度：予算額)

地方消費税についても令和4年度地方財政計画額では地方税収入見込額（道府県税、市町村税の合計）412,305億円に対し、59,167億円となっている¹¹⁾。

国、地方双方にとって重要な税収となっている¹²⁾。また、「人口減少・少子高齢化と経済のグローバル化が進む中、消費税の役割が一層重要になっている。」¹³⁾との指摘もある。OECD統計に基づき2018年の数値として税収（社会保険料を含む）に占めるVAT（消費型付加

⁸⁾ 本論文において我が国の消費税法（昭和63年法律第108号）に基づく消費税を指して単に消費税と記す。なお、金額は輸入貨物にかかる税関分を含む。

⁹⁾ 2022年度第20回内閣府税制調査会における財務省の説明より。グラフ 1と同じグラフを掲載（消費税は黒の折線）。財務省「説明資料〔消費課税①〕」6頁（令和4年10月26日）（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/4zen20kai1.pdf>）。

¹⁰⁾ 財務省「税収に関する資料」（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a03.htm，2022年12月4日最終閲覧）。

¹¹⁾ 第208回国会（常会）提出の地方財政計画。総務省「令和4年度地方団体の歳入歳出総額の見込額」6-8頁（令和4年1月）（https://www.soumu.go.jp/main_content/000790147.pdf）。

¹²⁾ 消費税（個別消費税を含めている）について「重要性は今後ますます高まるものと予想される。」とする指摘として金子宏『租税法〔24版〕』801頁（弘文堂，2021）。

¹³⁾ 内閣府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」9頁（令和元年9月）（https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf）。

価値税)¹⁴⁾の割合は日本12.8%、OECD平均20.4%とする論説がある¹⁵⁾。今後もその重要性が高まることが予想される。

BEPS「行動計画1：電子経済の課税上の課題への対処」¹⁶⁾でも言及されているが、財務省も電子商取引について「○デジタル化の進展に伴い、電子商取引に係る市場規模は、BtoC取引かBtoB取引にかかわらず、堅調に拡大。○こうしたデジタル社会への変化に対応した消費課税のあり方について検討を進めていく必要。」¹⁷⁾としている。また、業界に関係なくオンライン化が加速するとの意見¹⁸⁾もある。

消費税および地方消費税の重要性が高まり、なかでも役務の提供取引に対する課税も重要性を増している。IoTの発達により、居住地国と市場国の利益配分構造の変化が起こり、市場国でソフト部分の利益に課税できなくなるという所得課税に関する問題¹⁹⁾と同様のことが、消費課税においても惹起される。

なお、消費税および地方消費税の実質的な負担者ではないとされる²⁰⁾、課税事業者（消

¹⁴⁾ Value Added Tax/Goods and Services Tax。消費型付加価値税の一般名称（例としてOECD “International VAT/GST Guidelines”）。以下、諸外国の制度について触れる際に、それぞれVAT、GSTまたはVAT/GSTと記す。

¹⁵⁾ 渡辺智之「消費課税の意義と将来構想」租税法学会・前掲注5)1頁，1-2頁。

¹⁶⁾ 西山由美「デジタル経済に対するBEPS行動計画—消費課税への影響をめぐって—」法と経営学研究所年報1巻51頁，54頁（2019）（https://meigaku.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=3146&file_id=18&file_no=1，2023年1月14日最終閲覧）は「行動計画15項目のうち、消費課税に直接言及をしている唯一のものが行動計画1」であるとする。また、デジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーの発達と税制の課題」5頁（2018）（<https://japantax.jp/teigen/file/20181101.pdf>，2022年11月14日最終閲覧）では「国境を越えた財・サービス・無形資産の取引、特に消費者がネクサスを有しない海外の事業者から直接購入する取引に対する付加価値税の徴収が、デジタル化に伴う大きな課題のひとつと位置づけられた。」と指摘する。

¹⁷⁾ 財務省・前掲注9)13頁。

¹⁸⁾ 今後はどの業界・サービスも（何らかの形で）オンライン化が加速し、ビジネスとオンラインは切り離せない時代になる、との指摘として野間健太郎「ニューノーマルで変わるビジネスと税務 第Ⅷ章 オンラインサービス」税理63巻13号162頁（2021）。

¹⁹⁾ 例えば「これまで ハードとソフトは一体として市場国のPEを通じて販売され、利益は全て市場国で課税される」一方で「これから ソフトはデジタルサービスとして居住国から直接供給されるため、市場国でソフト部分の利益に課税できなくなる」「今後 ハード部分はさらに縮小し、ソフト部分はさらに拡大する」という指摘としてデジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーと税制—税制のデジタルトランスフォーメーション—」4頁 図表1（2021）（<https://japantax.jp/teigen/file/20211001.pdf>，2022年11月14日最終閲覧）。

²⁰⁾ 消費税は預かり税であり、消費者から預かった消費税を納付する、という説明に対し、消費者は法律上の義務として事業者に税額相当分を預けるものではなく、これを錯覚とする説明として田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報67巻3号13頁，16頁（1995）。また田中治「持続可能な社会と税財政法の課題」税法学578号79頁，91頁（2017）は「消費税の法的性格の理解をより徹底する必要がある。消費税の納税義務者が誰か、これまで、必ずしも共通で正確な理解は存在しない。」とし、「消費税は、事実上、売買価格の中に税負担が埋め込まれ転々譲渡される限り、担税者たる消費者に痛税感を感じさせない間接消費税ということができる。」とする。

費税の納税義務者）にとっても消費税は重要な租税である。例えば利益に対して課税する法人税、住民税、事業税等の実効税率は30-40%とされる²¹⁾。売上高利益率が10%²²⁾と仮定すると、ある売上に対する法人税等は取引額の3-4%となる。一方で消費税の課否の判定を誤ると取引額の8-10%²³⁾の影響がある。税込の取引対価が増加することによる与信リスクなどは言うまでもない。事業者にとって、消費税はコンプライアンスコストをはじめとするコスト、リスクが大きな税目である。

第2節 消費税の性質

消費税の性質として、つぎの4点が本稿において特に重要な性質である。①取引時に納税義務が成立する行為税であること、②各取引段階で転嫁（取引の連鎖に基づく税の累積の排除）が予定されていること、③消費税に関わる解釈は他の税法より簡明である必要性が高いこと、④複数者間取引は2者間取引に分解して解釈する必要があること。これらを以下に明らかにする。

第1項 一般的性質

消費税は、広く公平に負担を求める間接税²⁴⁾であり、付加価値税の性質をもつ多段階一

²¹⁾ 普通法人に対する場合。財務省は平成30年度以降の国・地方の法人実効税率を29.74%（平成26年度は32.62%）と説明する。財務省ホームページ（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm, 2022年11月21日最終閲覧）。

²²⁾ 日本取引所グループの決算短信集計結果（市場第一部）によれば2022年3月期の全産業売上高営業利益率は6.52%とされる（https://www.jpx.co.jp/markets/statistics-equities/examination/nlsgeu000006gh3f-att/renketsu1st2022_3.pdf, 2022年11月21日最終閲覧）。

²³⁾ 一般課税の場合。軽減税率が適用されれば消費税と地方消費税を併せて8%、標準税率の場合は10%となる。

²⁴⁾ 税制改革法（昭和63年法律第107号）第10条第1項「現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要の歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」、同法第11条第1項前段「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。……」とされた（同法を講学上、憲法に準ずる「準憲法的な法律」であり、「基本法」の1つと位置づけ、単なる宣言規定ではないとする説明として北野弘久『税法問題事例研究』424頁（勁草書房、2005）〔初出 2001〕）うえで消費税が導入された。導入の経緯として金子・前掲注12）807-812頁。裁判例として大阪高判平成24年3月16日訟月58巻12号4163頁は「消費税は広く薄く課税対象を設定し、最終的に消費者への転嫁が予定されている税である」とする。また神戸地判平成24年11月27日税務訴訟資料262号順号12097は「税負担の累積を防止し、適正な転嫁が行われるようにすることを目的として、前段階の取引において生じた（前段階の取引から転嫁されてきた）税額を控除することとする仕入税額控除制度が設けられたものと解される。仕入税額控除制度により、我が国の消費税は実質的に付加価値税（各取引段階の付加価値を課税標準として課税するもの）としての性格を有することとなり、経済活動に対する中立性を維持することができるのである。」とする。ただし、この転嫁は権利ではないことに留意すべきである。この点につき田中治「消費税法と消費税転嫁対策法との関係—転嫁の権利と義務—」同志社法学69巻7号2091頁（2018）参照。

般消費税と理解されている²⁵⁾。理念としては「消費」(＝消費支出)を課税対象としているが、技術上の理由から、事業者が行う取引を課税対象としており²⁶⁾、「消費税や付加価値税(VAT)を含む『消費に対する一般間接税』は、原則として、基本的に国内の消費(または、使用)を課税対象とするものである。ただし、現実には、消費そのものを課税対象とすることが出来ないので、供給者が顧客に対して行う物品またはサービスの供給を課税対象としている」²⁷⁾と説明される。そして、税の累積を排除するために、仕入税額控除法による前段階税額控除方式を採用する。

消費税は取引時に納税義務が成立する行為税であること²⁸⁾、消費に負担を求め、各取引段階で転嫁²⁹⁾(取引の連鎖に基づく税の累積の排除を含む)を予定している税であること。このような性質に基づき、事業者は日々大量に行われる個々の取引について課税取引であるか否かを的確に判断する必要がある。そのため、解釈は他の税法より簡明である必要性が高い³⁰⁾と考える³¹⁾。

²⁵⁾ 金子・前掲注12)813頁。

²⁶⁾ 中里実ほか編『租税法概説〔4版〕』〔神山弘行〕234頁(有斐閣、2021)。

²⁷⁾ 沼田博幸「『電子的供給サービスに対する消費課税について』—取引の場所と居住性原則との関係を中心として—」明治大学 会計論叢11号15頁, 32頁(2016) (https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11723&file_id=17&file_no=1, 2023年1月14日最終閲覧)。

²⁸⁾ 国税通則法第15条2項により消費税の納税義務は「課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れをした時」などに成立する。この点につき三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学2013年6号(352号)412頁, 413-414頁(2013)は消費税を期間税ではなく行為税とする。消費税の構造として、課税期間中の課税売上高の合計額などを元に納税義務が発生した消費税につき確定申告を行うことによって納税額を確定することから、国内取引にかかる消費税は期間税とする指摘として金子・前掲注12)832頁。しかし、取引相手方から収受すべき対価の額を取引時(あるいはその前)に確定させる必要があること等から売り手から見ると行為税あるいはこれに類する性質を有する税と考えるため、本稿では行為税と表記する。なお、取引対価額を確定させる必要性について、後掲注270)参照。また、国税通則法の規定振りについて、「課税資産の個々の売上段階で消費税額が算定され、それを課税期間において積み重ねたものが課税標準を構成」するためとの説明として品川芳宣「国税通則法の実務解説—国税手続等の法理と実務上の問題点を解明—(第2回)納税義務の成立・税額の確定手続」租税研究768号157頁, 160頁(2013)。消費税の納税義務の確定と税額の確定にかかる裁判例として東京高判平成12年3月30日判時1715号3頁がある。

²⁹⁾ 前掲注24)税制改革法第11条参照。

³⁰⁾ 「税制改革についての中間答申」(昭和63年4月)により「簡素で分かりやすく」という項目を含めた検討基準に従って立法されたとする説明として金子友裕「消費税の現状と課題—消費税法の性質からの検討—」税法学579号45頁, 48頁(2018)。税制改革法第3条(今次の税制改革の基本理念)は税制の簡素化を図ることを基本原則の1つとする。ただし、公平と簡素はトレードオフの関係にあるといわれ、これは消費税法においても同じような傾向にある(納税義務の免除制度を例に挙げている)とする指摘として佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』11頁〔西山由美〕(弘文堂、2022)。

³¹⁾ 一定期間の所得を課税標準とし、事業年度等の終了により納税義務が成立する法人税などの所得課税の租税は、時間的余裕から事業者内部の専門家(経理担当者など)や外部

特に電子商取引について OECDオタワフレームワークでは中立性・効率性・確実性及び簡索性・実効性及び公平性・柔軟性の5原則³²⁾が重要な付加価値税の論点とされており、ここでも簡索性が挙げられている³³⁾。

第2項 複数者間の取引の解釈

複数者間取引は現実には広くあるが、消費税法には特別の規定はなく³⁴⁾、複数者間取引を2者間取引に分解して解釈する前提がある。

課税対象及び仕入税額控除に関して、消費税法では納税義務者である事業者以外に、取引の相手方である「他の者」を規定するが、その「他の者」と取引をする納税義務者以外の者を規定していない。例えば消費税法第2条第1項第12号は「課税仕入れ」を「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供（……）を受けること（……）をいう。」と定義している。

なお、EUの付加価値税においては「三角取引」（3社が関与）や「チェーン取引」（4社以上が関与）と呼ばれる概念/制度が導入されている³⁵⁾。また、旅行業者の取引（旅行業者自身は旅客輸送や宿泊という役務の提供は行わず、専門業者に委託する）についても諸外国で特別な規定が置かれていることがある³⁶⁾。それぞれ、主として課税地の決定に関する制度である。

第3節 内外判定とは

消費税の課税対象は、消費税法第4条第1項で「国内において事業者が行った資産の譲渡等（……）及び特定仕入れ（……）」には、この法律により、消費税を課する。」と規定される。要件の1つとして「国内における」³⁷⁾がある。そこで、ある資産の譲渡等（資産の譲渡、貸付け、役務の提供）や特定仕入れ³⁸⁾が国内で行われたか否かを判断する必要がある、そ

の専門家（税理士など）が関与しやすいが、消費税は営業担当者によるところが大きい事業者もあると考える。

³²⁾ 渡辺智之「電子商取引に関するOECD租税委員会報告書について」租税研究590号88頁、89頁（1998）。

³³⁾ 旧大蔵省による仮訳では確実性及び簡索性について「課税ルールは、明確かつ簡単に理解できるものであるべきである。そうすれば、納税者は、いつ、どこで、どのように課税されるかを含め課税の結果を取引に先立ち予測することができる。」（<https://web.archive.org/web/19990831214734/http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy016a.htm>, 2022年12月18日最終閲覧）とする。

³⁴⁾ 消費税法第13条による実質主義の規定や信託等を除く。

³⁵⁾ 池田良一『欧州ビジネスのためのEU税制 付加価値税・移転価格税制・PE問題〔改訂版〕』245頁ほか（税務経理協会、2017）。この他に複数者間取引に関する規定があり、第3章第4節第1項で記載する。

³⁶⁾ EUにおける旅行代理店のマージンスキーム。溝口史子『EU付加価値税の実務〔2版〕』250-251頁（中央経済社、2020）。

³⁷⁾ 2015年のOECDのガイドラインに基づき、消費または使用の場所が所在する国に課税権があるという課税権の配分が国際的な共通ルールであるとする説明として沼田・前掲注27)38頁の本文および注50)。

³⁸⁾ 特定仕入れは検討の対象外としている。

の判定基準を内外判定³⁹⁾という（以下「内外判定」という。）。

第1項 消費課税における2つの考え方 原産地主義と仕向地主義

内外判定は、越境する物品・役務の提供に対して消費税の課税主体を選択する（我が国にとっては、我が国が課税するか否かを峻別すること⁴⁰⁾となるが、政策論として2つの考え方があるとされる⁴¹⁾。1つは、原産地主義（源泉地主義⁴²⁾、原産地（国）原則⁴³⁾などとも。以下、引用を除き「原産地主義」と表記する。）。「物やサービスを提供する側の所在地国（原産地国）に課税権があるとする考え方」とされる⁴⁴⁾。もう1つは、仕向地主義（仕向地（国）原則、消費地課税原則（基準）⁴⁵⁾ ⁴⁶⁾やテリトリー原則などとも。以下、引用を除き「仕向地主義」と表記する。）である。「物やサービスの受け手側の所在地国（仕向地国）に課税権があるとする考え方」とされる⁴⁷⁾。

各国の消費課税制度が統一され、税率が一定かつ物やサービス（役務の提供）の流れが相互的であれば、いずれの考え方を採用しても不都合は生じないといわれる⁴⁸⁾。

各論文等において、原産地主義、仕向地主義は様々な表現（表記）のバリエーションがある。参照した資料を通覧すると、概ね4つの要素に分解でき、これらの組み合わせで表現されている。要素1は（原産・源泉・仕向・消費）、要素2は（地・国）、要素3は（課税・なし）、要素4は（主義・原則・基準・なし）であった。下記表 1にまとめた。

³⁹⁾ 「国内と国外とを分けるためには、物理的な『場所』、あるいは法的な『場所』を特定しなければならない。」とする指摘として金井恵美子「国際オンラインサービスと消費税」日税研論集79号219頁，224頁（2021）。

⁴⁰⁾ 国境を越えた取引が行われると、複数の国の課税権の抵触により重複課税が行われる問題があり、課税管轄を調整する何らかの原則が必要となる、とする説明として水野忠恒『消費税の制度と理論』172頁（弘文堂，1989）。

⁴¹⁾ 金子・前掲注12)822頁。なお、所得課税における居住地国/源泉地国課税と類似するが比較はほぼ意味がないとする説明としてARTHUR COCKFIELD ET AL., TAXING GLOBAL DIGITAL COMMERCE 71(2013)。

⁴²⁾ 金子・前掲注12)822頁。

⁴³⁾ 原産地主義では各国の消費者間の競争中立性が、仕向地主義では同一市場での事業者間の競争中立性が確保できるとする説明として西山由美「越境取引と消費税」租税法学会・前掲注5)41頁，45頁。

⁴⁴⁾ 三浦佑樹「消費税のリバースチャージにおける買手側の予見可能性についての考察」税務大学校論叢93号191頁，208頁（2018）(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/93/03/03.pdf>，2023年1月14日最終閲覧)。

⁴⁵⁾ 李昊然「国境を越える電子商取引に関する付加価値税の問題―日中比較の立場から―」税法学577号221頁，237頁（2017）など。

⁴⁶⁾ ただし、事業者間取引である場合、消費地における課税とならないという説明として「受給者が最終消費者でなく事業者であって、その事業者がさらに別の国の顧客に再販売する場合、最初の仕向地は最終消費地とはならない。」西山・前掲注43)45頁。

⁴⁷⁾ 三浦・前掲注44)208頁。

⁴⁸⁾ 金子・前掲注12)822頁。

表 1 原産地主義、仕向地主義の表現(表記)

	原産地主義 (the) origin principle	仕向地主義 (the) destination principle
要素1	原産、源泉	仕向、消費
要素2	地、国	
要素3	課税、(なし)	
要素4	主義、原則、基準、(なし)	

この2つの考え方について、2015年にOECDのVATガイドライン⁴⁹⁾とBEPS行動計画(最終報告書)が公表されたことなどを踏まえ、2015年までのVATの仕組みは「20世紀の伝統的経済(国内完結の閉鎖的経済)に適合したもの」であり、「供給者を中心とした税制(原産地原則)」が「極めて効率的であった。物品のクロスボーダー取引は、税関による国境での輸出免税と輸入課税により対応可能であった」とされる。しかし、「21世紀における電子経済は、国境のない開放型経済」であり、「供給者の所在地を根拠として課税は、消費に対する課税という趣旨からすると不合理なものとなり、顧客を中心とした税制(消費地課税あるいは仕向地原則)に移行せざるを得ない(原文ママ)」とし、さらに付言して「スマートフォンやタブレットを携帯し国境を越えて移動する顧客(消費者)を想定すると、二重課税や二重非課税を防止するためには、課税権を有する消費地国を判定するための国際的なルールが必要となる。」とする見解⁵⁰⁾がある。

第2項 消費税の内外判定

(1) 役務の提供に関して我が国消費税が採用した考え方

消費税導入当初は実質的に原産地主義により規律されていたとされている⁵¹⁾。つまり、我が国において、物の課税については仕向地主義が採用され、役務の提供においては原産地主義が採用されていた⁵²⁾。

⁴⁹⁾ OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017, <https://read.oecd.org/10.1787/9789264271401-en?format=pdf>, last visited 2022.11.14.

⁵⁰⁾ 沼田博幸「電子経済の下でのVAT(消費税)の課税について」租税研究812号333頁, 352頁(2017)。

⁵¹⁾ 水野・前掲注40)200頁は「国際間で行われるサービスに対する消費税法の取扱いでは、いわゆるサービスの輸入に対しては課税が行われない一方で、サービスの輸出には免税が認められないという、仕向地原則に基づく国境税調整とは逆の、源泉地原則の効果が事実上の取扱いとして成立することになりうるのである。」また、「物品については仕向地原則が採用され、サービスについては源泉地原則が成り立つというのは、消費に対する選択を攪乱し、その中立性を損ねるおそれが大きい」とする。

⁵²⁾ 改正前における役務の提供の内外判定について原則は仕向地主義であるが、役務が提供された場所が明らかでない場合に原産地主義が適用されている、との説明として栗原・前掲注3)147頁。役務の提供(サービスの供給)について「サービス供給に係る供給者の事務所をもってサービス供給の場所とするものが原産地主義、サービスを受け取る顧客が所在する場所をもってサービス供給の場所とするものが仕向地主義」とする説明として沼田・前掲注27)19頁。李・前掲注45)240頁は「役務の提供を行う者の事務所等の所在地で

（２）役務の提供を中心にした現行法令の規定

消費税の現行法令は内外判定についてつぎのとおり規定している。なお、本稿は役務の提供を検討しているため、役務の提供に関わる部分を中心に抽出している。

（課税の対象）

消費税法第4条第3項⁵³⁾

資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする。ただし、第三号に掲げる場合において、同号に定める場所がないときは、当該資産の譲渡等は国内以外の地域で行われたものとする。

- 一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所（中略）
- 二 役務の提供である場合（次号に掲げる場合を除く。） 当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が国際運輸、国際通信その他の役務の提供で当該役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）
- 三 電気通信利用役務の提供である場合 当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所若しくは居所（現在まで引き続いて一年以上居住する場所をいう。）又は本店若しくは主たる事務所の所在地

（資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定）

消費税法施行令第6条第2項

法第四条第三項第二号に規定する政令で定める役務の提供は、次の各号に掲げる役務の提供とし、同項第二号に規定する政令で定める場所は、当該役務の提供の区分に応じ当該役務の提供が行われる際における当該各号に定める場所とする。

- 一 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客又は貨物の輸送（中略）
- 二 国内及び国内以外の地域にわたって行われる通信（中略）
- 三 国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便（中略）
- 四 保険（中略）

内外判定するのは、絶対的な原産地原則ではなく、顧客の所在地基準に比べて、相対的な原産地原則ではないだろうか。」とする。平成27年改正前は執行可能性や執行コストの問題から役務提供者の事務所等の所在地によったとする説明として野田昌毅＝黒松昂蔵「国境を越えた役務提供と消費課税」中里実ほか編著『クロスボーダー取引課税のフロンティア』131頁，140頁（有斐閣，2014）他。また、納税者たる供給者にとっても事務負担が小さいとする説明として沼田・前掲注27)19頁の注9。

⁵³⁾ 消費税法の「課税地」の規定が「課税対象」を規定する条文である4条の中に含まれている規定振りについて、「消費課税の仕組みを課税当局や事業者だけでなく、消費者一般にもわかりやすいものとすることをめざすなら、（中略）国境を越える役務提供の課税の仕組みが変更されるに伴い、課税地に関する独立した条文が必要であると考える。」とする指摘として西山由美「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税務弘報63巻5号48頁，53頁（2015）。

- 五 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に係る役務の提供で次に掲げるもの（中略）の建設又は製造に関するもの（中略）
- 六 前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの 役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地

なお、施行令1号から3号（国際輸送、国際通信、国際郵便など）は輸出類似取引として免税の対象とするべく国内取引としたと説明される⁵⁴⁾。そして、上記における電気通信利用役務の提供はつぎのとおり定義されている。

（定義）

消費税法第2条第1項第8号の3 電気通信利用役務の提供 資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物（……）の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。）であつて、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。

第4節 役務の提供の特殊性と内外判定への影響

第1項 役務の提供の特殊性

消費税に関する論説において、役務の提供の特殊性については古くから指摘されている⁵⁵⁾。また、資産の譲渡（貨物の輸入）と異なり税関を通らない点で大きな差異がある。

消費税法に役務の提供の定義規定はない。所得税法、法人税法などの他の租税法、民法⁵⁶⁾などにも規定はない⁵⁷⁾。そのため言葉の通常用法に従って、解釈されることになる

⁵⁴⁾ 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔5訂版 オンデマンド版〕』30頁（税務経理協会、2015）、宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察—国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として—」税務大学校論叢70号242頁、277頁（2011）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/70/04/04.pdf>、2023年1月14日最終閲覧）。

⁵⁵⁾ 例えば、水野・前掲注40)155-157頁は「サービスの意味の不明確性」と題して論じている。最近では水野忠恒『大系租税法〔3版〕』1025頁（中央経済社、2021）も同旨。

⁵⁶⁾ 近時の債権法改正で役務提供契約に関連する規定の創設などが検討されたが、導入には至らなかった。経緯の分析として吉永一行「役務提供型契約法改正の挫折—法制審議会民法（債権関係）部会の議論の分析」産大法学48巻3・4号419頁（2015）（https://ksu.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=2067&file_id=22&file_no=1、2023年1月14日最終閲覧）。

⁵⁷⁾ 昭和55年政令260号による改正前の外国為替管理令第16条で「役務」を「技術援助、ニュース又は情報の供給、興行、臨港作業、港湾施設の提供、船舶の修繕、代理業務、銀行業務、保険、保管、輸送その他他人のためにする労務又は便益若しくは娯楽の提供」としていたこと、例示の他に仲立ち、加工、修繕等の物の生産又は販売以外の物に関する各種の供給行為、自由職業者の提供する仕事等もこの概念の中に包含されること、そして消費税法第2条第1項第8号の役務の提供もほぼこれと同様の意味（雇用関係に基づく労務の提

⁵⁸⁾ ⁵⁹⁾。通達⁶⁰⁾においても具体例を示すのみである。租税法の学説において「役務の提供とは、各種の契約により労務・便益その他のサービスを提供することをいう。」⁶¹⁾と説明される。そして、積極的な役務の提供ではない、権利放棄も役務の提供と考えうるとする説明⁶²⁾もある。

前述のとおり、内外判定は消費税法第4条第3項に規定されている。特に、同項6号の趣旨について裁判例において「消費税法上の原則的な扱いとしては役務の提供が行われた場所を管轄の基準とするが、個々の役務の提供が国内及び国内以外の地域にわたって行われる場合には、役務の提供場所の把握が事実上極めて困難であることにかんがみ、国内に事務所等の物理的な存在のある事業者についてのみ課税を行うことで課税上の便宜及び明確化を計ったものと解される」⁶³⁾とされる⁶⁴⁾。

供等を除く)で用いられているとする説明として、角田礼次郎ほか編『法令用語辞典〔10次改訂版〕〕〔役務〕の項〔澄田智＝前田正道〕(学陽書房、2016)。

⁵⁸⁾ 定義規定が存在せず、借用概念でもないとする説明として白木康晴「電子商取引における消費税課税の区分について―著作権の譲渡、貸付け及び役務の提供の区分等について―」税大ジャーナル11号103頁、105頁(2009)(https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11_06.pdf, 2023年1月14日最終閲覧)。なお、借用概念については金子・前掲注12)126-129頁を参照。ただし、借用概念の区別は無用であるとする論考として吉村典久「イェーリングは21世紀日本の租税法を救うことができるか?―純粋借用概念論批判」金子宏＝中里実編『租税法と民法』145頁(有斐閣、2018)がある。関連する裁判例は多いが、比較的新しい裁判例として大阪地判平成30年3月14日税務訴訟資料268号順号13135は機械及び装置について「その字句が通常意味するところにより解釈されるべきである」と判示している。

⁵⁹⁾ 我が国の消費税法ではなく、消費税課全般についてであるが、日常の辞書的意味により付加価値税のサービスが定義されていないが、「消費課税でいうサービスを労働として捉えている点で、辞書的な意味と共通の要素をみいだしている。」との説明として水野・前掲注40)156頁。我が国以外の例として、EUVAT指令(後掲注220))は第24条第1項で「‘Supply of services’ shall mean any transaction which does not constitute a supply of goods.」と資産の譲渡以外の取引全てを役務の提供と包括的に規定している。

⁶⁰⁾ 消費税法基本通達5-5-1(役務の提供の意義)。「本通達は、そのうちの役務の提供について、具体的に例示したものである。」濱田正義編『平成30年版 消費税法基本通達逐条解説』245頁(大蔵財務協会、2018)。

⁶¹⁾ 金子・前掲注12)815頁。

⁶²⁾ 西山由美「判批」中里実ほか編『租税判例百選(7版)』182頁、183頁(2021)。野一色直人「消費税における課税対象」税法学573号225頁、253頁注(52)(2015)は「立退料の支払につき、『資産の譲渡』ではなく、『役務の提供』に対する対価とみる余地があるとした上で、積極的な役務の提供のみならず消極的な役務提供も含める考え方の説明」とする。

⁶³⁾ 東京地判平成22年10月13日訟月57巻2号549頁。評釈として伊川正樹「判批」中里ほか・前掲注62)172頁。

⁶⁴⁾ 4号以降に規定する取引について「個々の取引の履行地よりも、その管理・支配を行う場所を重視して」おり、「消費税法上の原則が役務の提供地を管轄の基準(提供地基準とよぶ)とするにもかかわらず、その解釈・適用の細目は必ずしも明らかではないので、実際には、むしろ、例外を定める事務所等の所在地が管轄の基準(事務所基準とよぶ)として適用される可能性が多いと思われる」とする説明として水野・前掲注40)202頁。

学説においても、役務の提供について「正確な消費の場所を判定することが困難な例も多く、一定の割り切り：代理基準（proxies）に基づいて判断することが必要との認識」⁶⁵⁾があり、「役務の提供の内外判定は仕向地主義に基づいて役務提供の場所に関する事実認定が重要な要素としつつ、例外として役務提供者の事務所等の所在地によるものとしている。」⁶⁶⁾とされる。役務の提供にかかる内外判定の必要性について、沼田博幸教授の説明⁶⁷⁾を借りて要約するとつぎのとおり。スポーツイベントなどでは役務の提供の供給の場所は明白（イベント会場の所在地）である。役務の提供の供給者と顧客の所在地が遠く離れていることが通常とされるインターネットを利用した役務の提供の供給などの場合、役務の提供の供給の場所は明らかとは言えない（両者が同一国内に所在するなら、国内取引であることは明白であることから、課税上の問題は生じない）。両者の間に国境が存在する場合、すなわち、クロスボーダー取引に該当する場合には、いずれの国で役務の提供の供給が行われたものか決定する必要が生ずる。

なお、事務所等の所在地の意義については『事務所等』とは、役務の提供に直接関連する事業活動を行う施設をいうものと解され、その所在地をもって、役務の提供場所に代わる課税対象となるか否かの管轄の基準としている趣旨からすれば、当該役務の提供の管理・支配を行うことを前提とした事務所等がこれに当たると解されるというべきである。」⁶⁸⁾とされる。消費税法基本通達5-7-14⁶⁹⁾と同様に「契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等の事業活動を行う施設」とする見解⁷⁰⁾もある。

消費税法および消費税法施行令の規定より役務の提供にかかる内外判定については、役務の提供が行われた場所を基準としつつ、一定の態様については役務の提供場所の把握が事実上極めて困難であるため、課税上の便宜をはかり、国内取引の峻別を明確化するものとなっている。

第2項 平成27年改正前の内外判定

電気通信利用役務の提供は定義されていなかった。なお、役務の提供の内外判定につい

⁶⁵⁾ 小川廣明「OECD VATガイドラインの課題等—本支店間取引を中心に—」税務大学校論叢87号481頁、494-495頁（2016）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/87/03/01.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧）によるOECDがした2008年頃の検討の紹介。プロキシについて「消費の場所の代替を意味する」との説明として宮川・前掲注54)293頁。

⁶⁶⁾ 伊川・前掲注63)173頁。

⁶⁷⁾ 沼田・前掲注27)18頁、沼田博幸「クロスボーダー取引に対する消費課税のあり方について—原産地原則と仕向地原則の選択を中心として—」明治大学 会計論叢8号13頁、16-17頁（2013）（https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11685&file_id=17&file_no=1, 2023年1月14日最終閲覧）。

⁶⁸⁾ 前掲注63)の裁判例。東京地判令和4年4月15日（TAINSコード Z888-2412）も同旨。

⁶⁹⁾ （事務所の意義）5-7-14「令第6条第1項第2号《船籍のない船舶の所在地》に規定する『譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事務所、事業所その他これらに準ずるもの』とは、当該譲渡又は貸付けを行う者に係る事務所等で、当該譲渡又は貸付けに係る契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等の事業活動を行う施設をいい、自らの資産を保管するためにのみ使用する一定の場所又は自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者に係る事務所等は、これに含まれない。」。

⁷⁰⁾ 濱田・前掲注60)288-289頁。

て、①役務の提供が行われた場所が明らかであればその場所、②役務の提供が行われた場所が明らかでない場合は一定の場所、と簡便な説明がされていることがある⁷¹⁾。この説明は厳密には不正確である。条文は一定の役務の提供の態様について、強制的に②とする構造となっていた。現行法とほぼ同じ条文であるが、「当該役務の提供が国際運輸、国際通信その他の役務の提供で当該役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして政令で定めるもの」⁷²⁾と、これを受けた施行令（保険や一定の調査などを列挙）⁷³⁾である。一定の役務の提供の態様に該当すれば、当事者が「役務の提供が行われた場所が明らか」⁷⁴⁾と認識していても、その場所ではなく、政令に定める場所で内外判定が行われた。したがって、政令に定める役務の提供の態様に一致するかの判断が、実務における内外判定の最初のステップであった⁷⁵⁾。

前述のとおり、消費税導入当初は実質的に原産地主義により規律されていた。すなわち、電気通信利用役務の提供を含め、平成27年改正前施行令第6条第2項7号（現6号）において、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」とされていた。「サービスや無形資産のような税関の監視の対象とならない取引が国境を越えて行われたとしても、こうした国際取引が全体に占めるウェートが小さい場合には、供給者の所在地国に課税権を認める原産地主義を採用し、輸出を免税としていれば大きな問題は発生しない。」⁷⁶⁾という認識があった。

第3項 電気通信利用役務の提供にかかる内外判定の改正

役務の提供について、電気通信利用役務の提供というあらたな態様を定義した。この態

⁷¹⁾ 改正後の説明においても「役務の提供（電気通信利用役務の提供を除く）である場合には、当該役務の提供が行われた場所が国内にあるかどうかにより判断する（消法4③二）。ただし、その場所が明らかでないものは、次の場所が基準となる（消令6②）。」との説明として金井・前掲注39)231頁。財務省「税制調査会（国際課税DG⑤）〔国境を越えた役務の提供に対する消費税について〕一制度案について」2頁（2014）（https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140626_26dis15kai4.pdf）の内外判定のフローチャートも「役務の提供が行われた場所は明らかか？」に対し「明らかである」ときは「役務の提供が行われた場所」とする判定を最初に行っている。

⁷²⁾ 平成27年3月31日法律第9号による改正前 消費税法第4条第3項第1号。

⁷³⁾ 平成27年3月31日政令第145号による改正前 消費税法施行令第6条第2項。ただし、7号を除く。

⁷⁴⁾ 例えば、国外で発電設備の建設にかかる特殊な調査を実施したが、当該発電設備の資材は大部分を日本で調達した場合（平成27年改正前 消費税法施行令第6条第2項第6項に該当する場合）。当事者の認識では役務の提供は国外で実施されたことが明らかかもしれないが、役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして政令で定めるものとされる。類例の説明として、和気光「実務講座 消費税 役務の提供の内外判定」租税研究558号131頁、132頁（1996）。

⁷⁵⁾ 役務の提供について、国外取引等を不課税取引として「不課税の判断を先行させるのではなく、免税の対象となるかどうかをまず判断すべき」とする指摘として岡村忠生「消費税法に＜不課税＞の概念は必要か？」立命館法学352号59頁、88頁（2013）（<https://www.ritsumeai.ac.jp/acd/cg/law/lex/13-6/003%20okamura.pdf>、2023年1月14日最終閲覧）。

⁷⁶⁾ 沼田博幸「消費課税の仕向地主義への移行」税務弘報63巻5号40頁、46頁（2015）。同旨として野田＝黒松・前掲注52)140頁他。

様は、従前の規定においては「前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの」⁷⁷⁾に該当していた。そのため、「役務の提供を行う者」を基準としていた。改正により、「電気通信利用役務の提供を受ける者」が基準となった。

改正の趣旨として『平成27年税制改正の解説』⁷⁸⁾ではつぎの説明がされている⁷⁹⁾。

「……国外の事業者が、国境を越えて国内の事業者や消費者に対して行う電子書籍・音楽・広告の配信等の役務の提供については、国外取引とされていましたが、結果として、こうした役務の提供については、提供者の違い（正確には、役務の提供に係る事務所等の所在地の違い）によって最終的な税負担に差異が生じることとなり、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生じている状況にありました。
(中略)

この改正によって、これまで国外取引とされていた『国外の事業者が、国外の事務所等から国内の事業者・消費者に対して行う電気通信利用役務の提供』が“国内取引”に位置付けられることとなり、提供者の違いによる内外判定の差異が解消されることとなりました。」

役務の提供にかかる内外判定の最初のステップが、特定の役務の提供の態様への該否の判断であることは改正後も同様である。役務の提供の態様が整理され、電気通信利用役務の提供が加わった⁸⁰⁾⁸¹⁾。この点が強調され、「役務の提供が電気通信利用役務の提供に該当するか否かにより、課税・不課税の扱いが異なるため、役務提供者ないしは役務の提供を受ける者の何れかが国外事業者である場合には、対象となる役務の提供が電気通信利用役務の提供か否かを見極めることが重要である。」⁸²⁾とされる。

「既存の制度とは大きく異なる課税の仕組み」⁸³⁾であり、「電気通信利用役務の提供については、原則としての原産地主義ではなく、仕向地主義を適用する」⁸⁴⁾と理解されている。

⁷⁷⁾ 平成27年改正前施行令第6条第2項7号。現在は6号に変更されている。

⁷⁸⁾ 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」財務省『平成27年税制改正の解説』825頁，830-831頁（財務省，2015，https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/index.html，2022年11月13日最終閲覧）。

⁷⁹⁾ この他、改正の経緯については渡辺智之「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税一見直しの背景・意義・今後の課題」税経通信70巻9号18頁（税務経理協会，2015）、金井・前掲注39)221頁、三浦・前掲注44)211頁などを参照。

⁸⁰⁾ 施行令においては情報の提供と設計が削除された。

⁸¹⁾ 導入された電気通信利用役務の提供について、通信や他の資産の譲渡等に付随して行われるものを除外していることから、「国外事業者からのサービスの提供のうちで国内取引として消費税の課税対象とする範囲を限定」している、とする説明として渡辺・前掲注79)22頁。

⁸²⁾ 荒井優美子「実務上の今後の留意点」税経通信70巻9号53頁，59頁（税務経理協会，2015）。

⁸³⁾ 沼田・前掲注27)17頁。

⁸⁴⁾ 沼田・前掲注27)18頁。ただし、平成28年改正前の規定を前提として「供給者と顧客の

評価として、「国際的なサービス取引の一部とはいえ、消費税が仕向地原則に従って課税されることになったのは、国際的な潮流にも従った改正であり、日本の消費税制がグローバルスタンダードに一步近づいたものであると評価することができ」⁸⁵⁾るとされる⁸⁶⁾。ただし、住所等という居住性の原則が消費の場所の判定のために導入された点につき、消費課税の本質に合致するものか疑問であり、妥当な結果を生むとは思われないため、端的に実際のサービス（役務の提供）の発信地あるいは受信地に着目する固定的施設（EUにおけるfixed establishment）の概念を導入することが必要であるとする指摘⁸⁷⁾がある。

グローバルスタンダードという点については、OECDのガイドラインは国際取引において仕向地主義を適用することで中立性が達成されるとする⁸⁸⁾としている⁸⁹⁾。この中立性は、越境取引に対する消費課税の基本原則としての「中立原則」であり、「ある事業者が自国以外の市場で事業活動を行うとき、当該市場での事業上の意志決定に対する消費税の影響を最小限とするという意味での『事業意思決定の中立性（fiscal neutrality）』である。」と説明される⁹⁰⁾。

その後平成28年税制改正において、国外事業者が恒久的施設で行う電気通信利用役務の提供に関する規定が追加された。「国外事業者の恒久的施設で受けた特定仕入れのうち、国内において行う資産の譲渡等に要するものについては国内で行われたものとされ」、「国外事業者以外の事業者の国外事業所等で受けた特定仕入れのうち、国内以外の地域において行う資産の譲渡等にのみ要するものについては国内以外の地域で行われたものとされ」た⁹¹⁾ ⁹²⁾。

第5節 複数者間の役務の提供

第1項 私法上の取り扱い

複数者間の取引について、私法上の形態は多岐にわたる。単純に取引が連続的に行われる形態、例えば、物品の譲渡であれば、単純に複数者間で売買契約が順次締結され、物品

居住地国が国内か否かが決定要因となることから、結果として、供給者と顧客による実際のサービスの供給が国内で行われた否かは無関係である。」沼田・前掲注27)21頁とされる。

⁸⁵⁾ 渡辺・前掲注79)25頁。

⁸⁶⁾ サービスに対する消費課税の動向は仕向地主義の実現であり、我が国においても役務の提供全般に仕向地主義が適用される方向に進むことも考えられるとする見解として宮川・前掲注54)246頁，248頁。

⁸⁷⁾ 沼田・前掲注27)47頁。

⁸⁸⁾ OECD, *supra* note 49, at pp.15-17.

⁸⁹⁾ ただし、「越境取引における仕向地国原則の合理性は、国境管理が行われていること（中略）、および仕向地国の受領者が最終消費者であることを前提とするものである」との指摘として西山・前掲注43)45頁。

⁹⁰⁾ 西山・前掲注43)44頁。

⁹¹⁾ 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」財務省『平成28年税制改正の解説』58頁，62頁（財務省，2016，https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html，2022年11月14日最終閲覧）。

⁹²⁾ 支店所在地ではなく本店所在地で判定していたことが、リバースチャージ方式の採用の趣旨に適合しないため改正されたとする説明として金子・前掲注12)818-819頁。

の所有権の移転も順次なされることも、複数者間の取引と言える⁹³⁾。役務の提供では請負や委任による連鎖が該当する。一方で我が国の私法において、必然的に3者（以上）が取引に関係する形態⁹⁴⁾があり、代表的には代理（代理商）、取次ぎ（問屋）という規定が存在する（媒介、仲介、仲立人などもあるが、それらの規定が適用される者の消費税法における役務の提供の種類は、媒介手数料などを対価とする媒介などであることが明らかであるため、本稿においては対象外とした）。先ずはこれらの規定を概観する⁹⁵⁾。

（１）代理（民法第99条ほか）

本稿において問題となるのは主として事業者による取引であるため、特に任意代理人について概観する。代理とは代理人と相手方との間の法律行為の効果を直接本人に帰属させる制度（本人への対外的な効果帰属に関する制度）であり、任意代理の内部関係とは独立した観念であると説明される⁹⁶⁾。本稿においては、代理行為という法律行為の効果が、本人に直接生ずるという点（他人効）が重要な点と考える。後述の問屋との違いとして、問屋などにおいては相手方から取得した権利がいったん問屋などに帰属したうえで本人へと移転するが、代理においては前述のとおり、本人へ直接生ずる。このことを指して、本項の代理が直接代理、問屋などが間接代理と呼ばれることもある⁹⁷⁾。

１）一般的規定（民法第99条から102条）

民法第99条第1項は「代理人がその権限内において本人のためにすることを示してした意思表示は、本人に対して直接にその効力を生ずる。」と規定する。

「本人のためにする」とは本人に法律行為の効力を生じさせることをいうとされる。「示してした」の要件は顕名主義（民法第100条）を示すが、商行為の代理においては本人のためにすることを示す必要がない（商法第504条）⁹⁸⁾。「直接に」とは、「代理行為の効果がい

⁹³⁾ 例えば、問屋という制度はあるが、国内の企業間商事売買の実際として、商品流通について各当事者の法律関係は圧倒的に売買契約（仕切売買）が多いとする指摘として落合誠一ほか『商法Ⅰ 総則・商行為〔6版〕』183-184頁（有斐閣，2019）。

⁹⁴⁾ 契約について、典型契約の中で三当事者以上を想定しているのは組合契約のみであり、三当事者以上の契約に関する基礎理論は未構築であるとの指摘として岡本裕樹「組合契約の締結構造について」加藤雅信古稀『21世紀民事法学の挑戦（下）』167頁，171頁（信山社，2018）。

⁹⁵⁾ 本項は、個別に注を付したものの他、主としてつぎの書籍を参照した。民法について我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔7版〕』221-257頁（日本評論社，2021）、商法について近藤光男『商法総則・商行為法〔8版〕』（有斐閣，2019）。

⁹⁶⁾ 内田貴『民法Ⅱ 債権各論〔2版〕』271-272頁（東京大学出版会，2007）は、民法の起草者は任意代理の内部関係は常に委任だと考えていたが、委任においても代理権の授受は伴わないこともあり、他方で雇用契約、組合契約、請負契約にも代理権の授受を伴うことがあるとする。

⁹⁷⁾ 加藤雅信『新民法大系Ⅰ 民法総則〔2版〕』314頁（有斐閣，2005）。

⁹⁸⁾ 商法第504条ただし書について、どのように理解するか判例・学説が一致していないとする指摘として吉永一行「民法から 会社法・商法の代理権」潮見佳男＝片木晴彦編『民・商法の溝をよむ』48頁，53頁（日本評論社，2013）。判例においては相手方と本人

ったん代理人に帰属してから本人に移るのではなく、直接、当然に本人に帰属するという意味」⁹⁹⁾とされる。そして帰属する効果は代理行為という法律行為から生ずる効果の全部であり、代理人が意図する効果のみを帰属させるものではない。なお、留意すべき点として民法にいう代理は法律行為の代理であり、単に「事実行為」(物の修繕など)を本人の代わりにやってくれと頼まれて行うなどは代理権の問題ではないとされる。

2) 代理権の範囲と復任権、代理権の濫用(民法第103条から108条)

代理人の権限を代理権といい、その範囲は授權行為の解釈によって定まるため争いを生じる場合が少なくない。その場合、当事者間の事情と取引界の慣行を考慮し慎重に決定すべきとされる¹⁰⁰⁾。前述のとおり、代理人による行為の効果は本人に帰属するが、代理権の濫用があった場合には、無権代理とみなされる¹⁰¹⁾。

3) 代理権の消滅(民法第111条)

代理権の消滅事由(本人の死亡など)を規定する。ただし、商行為の委任による代理権は本人の死亡によっても消滅しない(商法第506条)¹⁰²⁾。

4) 無権代理(民法第109条、110条、112条から118条)

民法第113条第1項は「代理権を有しない者が他人の代理人としてした契約は、本人がその追認をしなければ、本人に対してその効力を生じない。」とする。「狭義の無権代理」は本人についてなんらの効力も生じないとされる。「代理人としてした」とは「代理人として為した」という意味とされる。単独行為と追認については省略する。

の法律関係と相手方と代理人との法律関係の2つが同時に成立し、相手方の選択により他方が消滅とする、学説は種々の見解が主張されているが、種々の論点に関する妥当な解決を前提として、そこから帰納的に法律構成を導くべきであるとする見解として吉本健一「商法から 会社法・商法の代理権」同書56頁、58頁。ただし、当該条の規定は立法論として廃止が望ましいとの見解がある。近藤・前掲注95)137頁。なお、各種学説については落合誠一「商事代理・取次ぎ・仲立ち(1)」法学教室297号42頁、43-46頁(2005)参照。また、商法上の問屋と非頭名代理の境界は、法律上は代理権および代理意思の存否により区別できるが、実務的には必ずしも明確ではないとの指摘として樋口範雄=佐久間毅編『現代の代理法—アメリカと日本』96頁〔神作裕之〕(弘文堂、2014)。

⁹⁹⁾ 我妻ほか・前掲注95)225頁。

¹⁰⁰⁾ 商法上の代理人(支配人の代理権)に関する他の法律の規定として商法第21条、27条、697条、708条、会社法第11条、16条など。本論文においては特段の影響がないため省略する。

¹⁰¹⁾ 2017年改正。改正前は旧93条の類推適用が判例(最判昭和42年4月20日民集21巻697頁)。判決要旨「代理人が自己または第三者の利益をはかるため権限内の行為をしたときは、相手方が代理人の意図を知りまたは知りうべきであつた場合にかぎり、民法第九三条但書の規定を類推適用して、本人はその行為についての責に任じないと解するのが相当である。」。無効説。

¹⁰²⁾ 商人が死亡しても、代理人による企業の営業活動を継続させることが適切であり、取引の安全にもつながるとされる。ただし、当該条は商人が支配人のような代理人を選任するといった場合など一定の場合に適用範囲を限定すべき(大判昭和13年8月1日大民集17巻1597頁)とされる。近藤・前掲注95)135-136頁。

（２）代理商（商法第27条、会社法第16条ほか）

商法第27条で「商人のためにその平常の営業の部類に属する取引の代理又は媒介をする者で、その商人の使用人でないものをいう。」と定義される（会社法第16条でも商人を会社と変えた定義がされる¹⁰³⁾）。実際の行為は商人のための営業の補助としての代理または媒介であるが、特定の商人のために¹⁰⁴⁾行う点で、仲立、問屋と異なる¹⁰⁵⁾。そして、代理商は取引の代理を行う締約代理商と取引の媒介を行う媒介代理商に別れるが、後者は代理商と称されるが法的な代理を行わない¹⁰⁶⁾。後述の問屋と締約代理商との違いとして、自己の名義で取引を行うか（問屋）、代理であるため委託者の名義で取引を行うか（締約代理商）という点がある。

（３）取次ぎ

商法および民法に「取次ぎ」そのものの定義規定はないが、「取次ぎは、自己の名をもって他人の計算で法律行為をなすことである。すなわち権利義務の帰属主体は自己であるが、経済的効果は他人に帰属するのが取次ぎである。」¹⁰⁷⁾と説明される。1つの行為から生ずる法律効果と経済的効果の帰属主体が分離しているところに特徴があるとされる¹⁰⁸⁾。

（４）問屋

１）問屋（商法第551条ほか）

「物品の販売または買入れについての取次ぎを業とするのが問屋（五五一条）」¹⁰⁹⁾とされる。問屋を利用することの利点はつぎの4点。①「遠隔地で取引するのに便利である。わざわざ支店を設置する必要がないばかりか、問屋のもっている知識・経験を利用できる」、②「委託者は匿名でいられるから、真の契約当事者が誰であるかを相手方に知られないで済む」、③「問屋の信用を利用できる」、④「相手方としても利点がある。つまり、問屋が当事者であるから、代理人の場合のように代理権の有無や、相手方の資力などについて調査しなくてよいからである」とされる¹¹⁰⁾。

代理との違いについて、「本来取次ぎと代理とでは、法形式上全く異なるものである。しかし、経済的実質および当事者が達成しようとする意図するところを考えると、代理と全く異なる扱いをするのが適当ではない場合もあり、内部関係に限ってみれば、その場合には

¹⁰³⁾ その他の規定も商法と会社法で同様とされる。近藤・前掲注95)105頁。

¹⁰⁴⁾ 会社法施行前の商法において代理商の定義として第46条に「代理商トハ使用人ニ非ズシテ一定ノ商人ノ為ニ平常其ノ営業ノ部類ニ属スル取引ノ代理又ハ媒介ヲ為ス者ヲ謂フ」と、一定の商人の為にという限定が明文化されていた。

¹⁰⁵⁾ 近藤・前掲注95)98頁。北居功ほか編著『民法とつながる商法総則・商行為法〔2版〕』140頁〔長畑周史〕（2018，商事法務）も同旨。

¹⁰⁶⁾ 近藤・前掲注95)100頁。

¹⁰⁷⁾ 近藤・前掲注95)36頁。

¹⁰⁸⁾ 伊藤正己編集代表『国民法律百科大辞典』〔取次〕の項〔藤田康雄〕（ぎょうせい，1984）。

¹⁰⁹⁾ 近藤・前掲注95)36頁。

¹¹⁰⁾ 近藤・前掲注95)185頁。

代理と取次ぎが類似するという実質を重視すべきであろう。問屋を間接代理と呼ぶのもこのような実質があればこそである。」としたうえで、委任の規定を適用し、代理の規定を準用する（最判昭和31年10月12日¹¹¹⁾）とする。つまり、問屋が再委託した場合、代理と異なり当初委託者は直接権利を主張できないとされる¹¹²⁾。

なお、「問屋と委託者との関係はまさしく委任であることは疑いない。」¹¹³⁾といわれる。

2) 準問屋、運送取扱人（商法第558条ほか）

「物品輸送の取次ぎを業とするのが運送取扱人（五五九条）であり、販売または買入れ以外の取次ぎを業とするのが準問屋（五五八条）である。」¹¹⁴⁾とされる。準問屋は商法第558条により問屋の規定に準ずることとされているため、本稿ではこれをあえて区分しない。また、運送取扱人についても商法第559条により、別段の定めがある場合を除き問屋の規定が準用される。別段の定めについて詳細な検討を行っていないが、本稿の対象とする消費税の内外判定に大きな影響を及ぼす規定はない¹¹⁵⁾と思われるため、本稿ではこれをあえて区分しない。なお、「物品以外の販売または買入れの取次ぎを業とする者については直接条文はないが、これも問屋の規定を準用すべきであろう」¹¹⁶⁾とされるため、物品以外の販売または買入れの取次ぎについても本稿ではこれをあえて区分しない。

（5）本稿において検討する複数者間の取引

つぎの2つの類型を検討の対象とする。1つは、請負などの連鎖によるもの、もう1つが取次ぎによるものである。代理については、本人に直接法律効果が帰属する以上、消費税法においても、代理による取引そのものは本人が行ったものとして取り扱われるべきと考えるためである。ただし、非顕名の代理¹¹⁷⁾については取引の相手方にとって、誰との取引なのか不明であるため、顕名の代理と同様の取り扱いとすべきか疑問がある。本稿においては議論が多岐にわたり過ぎるため、他日を期したい。

第2項 資産の譲渡又は貸付けの場合

資産の譲渡における3者間取引を例にとると、つぎのとおり。なお、後述の役務の提供と平仄を合わせるため、登場する者は発注者、元請、下請と表現した。発注者が元請に商品を注文し、これを受けた元請が自身は当該商品を所有していないため下請から当該商品を

¹¹¹⁾ 民集10巻10号1260頁。

¹¹²⁾ 近藤・前掲注95)186頁。

¹¹³⁾ 近藤・前掲注95)185頁。

¹¹⁴⁾ 近藤・前掲注95)36頁。

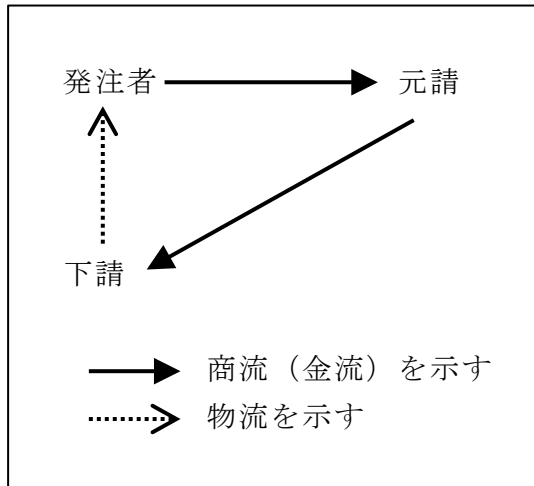
¹¹⁵⁾ 相次運送取扱いについては若干の関連があるかも知れないが、特殊な論点と思われるため、省略した。

¹¹⁶⁾ 近藤・前掲注95)185頁。物品の販売・買入れ、物品運送を除くその他の法律行為の取次ぎを業とするのが準問屋とする説明として法令用語研究会代表横畠祐介編『有斐閣 法律用語辞典〔4版〕〕[取次商]の項（有斐閣，2012）。落合誠一「商事代理・取次ぎ・仲立ち(2)」法学教室298号38頁，41頁（2005）も同旨。

¹¹⁷⁾ 商法第504条による代理。民法第100条ただし書による黙示の表示も含まれるか（特に「知ることができたとき」）疑問である。

購入した。この商品は下請から直接発注者へ引き渡される。発注者と元請との取引、元請と下請との取引はいずれも商品の売買取引（売買契約が締結された）となり、対価の決済も発注者が元請に2者間で合意した対価を支払い、元請が下請に2者間で合意した対価を支払う（図 1参照）。

図 1 資産の譲渡又は貸付けの場合の取引概要



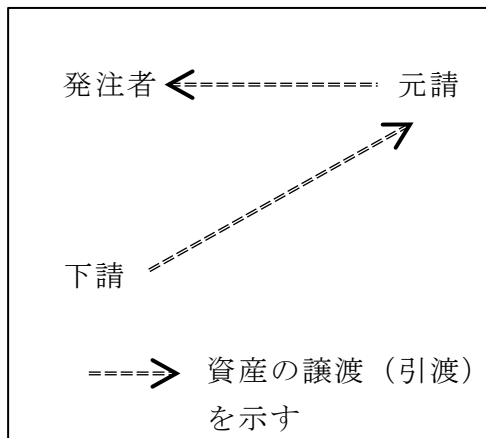
（出所：筆者作成）

この取引について、消費税の内外判定はどのように行われるか、明文の規定は存しない。しかし、複数者間であることによる特別の論点もない¹¹⁸⁾ものとする。資産の譲渡又は貸付けは、対象となる資産の種類毎に定められている¹¹⁹⁾。資産の譲渡又は貸付けが2者間で行われる場合も、3者以上の複数者間で行われる場合も、対象となる資産の種類は変わらない。結果としてモノの売買（または貸付け）においては2者間取引が連鎖したものと取り扱われる（図 2参照）。ただし、元請が代理商（商法第27条）などの代理人である場合などを除く（役務の提供と同様に本稿の検討対象外とする）。

¹¹⁸⁾ 委託販売の場合に、消費税法第13条による実質主義との抵触が問題となるとの指摘として宮川・前掲注54)309-313頁。ただし、同論文も発注者と元請、元請と下請の2つの資産の譲渡が行われたものと取り扱うべきとする宮川・前掲注54)312頁。

¹¹⁹⁾ 消費税法施行令第6条第1項。デジタルコンテンツの配信などが、平成27年改正前は資産の貸付けか役務の提供の何れに該当するか不明確であったとする説明として白木・前掲注58)113頁、佐藤＝西山・前掲注30)42頁〔西山由美〕など。そして同改正により電気通信利用役務の提供に位置づけられたとする説明として金井・前掲注39)224-229頁。

図 2 資産の譲渡又は貸付けの場合の内外判定の前提



（出所：筆者作成）

理論的には別の解釈もありえる。例えば、契約上の地位の譲渡（民法第539条の2）と解釈することもできる。上記の例であれば、発注者と元請、元請と下請は、それぞれ売買契約を締結しているが、後者の契約について消費税の解釈上、元請と発注者の売買契約における元請の地位（当該契約により商品を発注者に譲渡する者の地位）の譲渡と解釈する（下請は当該地位に基づき当該商品を発注者に引き渡す。）。このように解釈すると、発注者と下請との取引は当該商品である有体物の譲渡になり、元請と下請との取引は契約上の地位という無形資産の譲渡となる。しかしながら、当事者がそのような契約関係を選択していない場合に、実質に反する複雑な解釈は不要（租税法律主義の観点¹²⁰⁾、オッカムの剃刀の考え方¹²¹⁾、訴訟経済の要請¹²²⁾から）と考える。

諸外国においても、同様の課税関係と思われる（①マレーシアGSTの例¹²³⁾、②EUVAT指令の例¹²⁴⁾）。

¹²⁰⁾ 第3章第3節第4項参照。

¹²¹⁾ 「物事を認識し、記述するに当たって、不必要な言葉を使用することは問題を混乱させるものであり、そのような言葉を除去すべきであるという考え方」とする説明として橋本昇二「要件事実論におけるパラダイムの転換に向けて」白山法学13号115頁，119頁（2017）（https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=8816&file_id=22&file_no=1，2023年1月14日最終閲覧）。参照している清水哲郎『オッカムの言語哲学』52頁（勁草書房，1990）ではオッカムの著書『論理学大全』から「『より少ないものによって生起し得る物事が、より多いものによって生じるのは無駄だ』（すなわち、より少ない要素から説明できる事柄を、必要以上に他の要素を付加して説明することは無駄だ）」とする。

¹²²⁾ 「訴訟を運営するに当たって、裁判所、当事者その他関係人の労力、出費、必要時間等の負担をできるだけ軽減するのがよいという訴訟制度の基本的要請の一つ。適正、公平の要請と調和させつつ考慮されなければならない。」横畠・前掲注116）[訴訟経済]の項。

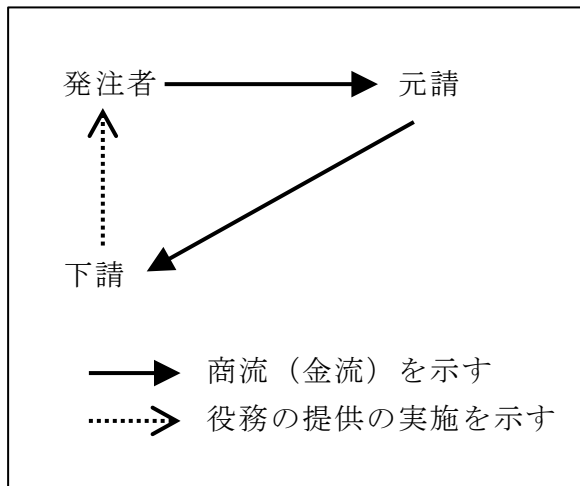
¹²³⁾ 井本真也「マレーシアのGoods and Services Tax」税務弘報63巻5号62頁，66-67頁（2015）。マレーシア国内での資産の譲渡について、中間に非居住者が介在してもマレーシアGSTの課税対象とする。

¹²⁴⁾ 三角取引、チェーン取引でも物品の譲渡（処分権の移転）が連続している。

第3項 役務の提供の場合

資産の譲渡又は貸付けの場合と同様に、3者間取引を例にとると、つぎのとおり。発注者が元請に役務の提供を依頼し、これを受けた元請が自身は当該役務の提供を実施しないため下請に当該役務の提供を発注者に行うよう依頼した。この役務の提供は下請から直接発注者へ実施される。発注者と元請との取引、元請と下請との取引はいずれも役務の提供取引（例えば請負契約が締結された）となり、対価の決済も発注者が元請に2者間で合意した対価を支払い、元請が下請に2者間で合意した対価を支払う（図3参照）。

図3 役務の提供の場合の取引概要

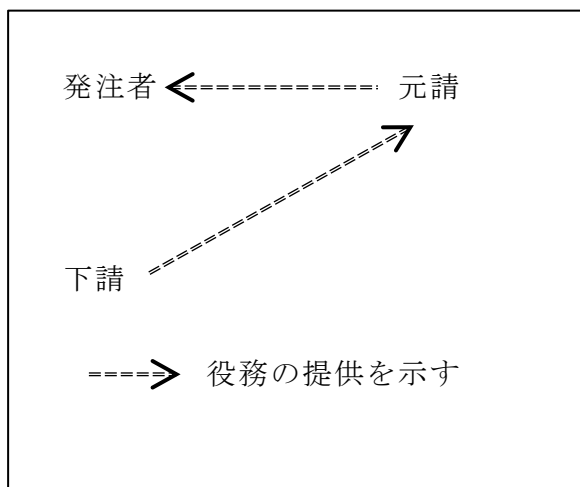


（出所：筆者作成）

資産の譲渡又は貸付けと同様に、内外判定について明文の規定は存在しない。では、資産の譲渡と同様に、2者間取引が連鎖したものと取り扱われる（図4参照）のであろうか。次章で検討するように、裁判例などにおいて混乱が見られる。

また、前述のとおり、内外判定においては、役務の提供の態様も重要な要素となる。この態様の認定についても混乱が見られる。つまり、下請—元請間の態様と元請—発注者間の態様は同一なのか、という点である。

図4 役務の提供の場合の内外判定の前提—資産の譲渡に類する理解



（出所：筆者作成）

第6節 小括

複数者間における役務の提供取引にかかる内外判定の考え方は、条文上明らかにされていない。役務の提供を複数者間で行った場合、消費税法の内外判定に不明瞭な部分がある。複数者間の取引にかかる消費税の内外判定の考えは、物品（モノ）の譲渡と役務の提供（サービス）で同一なのか。つまり、物品（モノ）の譲渡においては2者間取引が連鎖したものと取り扱われるが、役務の提供（サービス）も同様か。この疑問点を次章以降において検討する。この違いが重要となる理由は、前述のとおり「役務の提供にかかる内外判定の最初のステップが、特定の役務の提供の態様への該否の判断であること」に基因する。つまり、誰と誰の間にどのような態様の役務の提供が行われたかという、判定の基礎をなすためである。

第2章 役務の提供にかかる内外判定の混乱—リモートコンサルティングを題材として—

前述のとおり、複数者間における役務の提供取引にかかる内外判定の考え方は、条文上明らかにされていない。そのため、内外判定の基礎となる解釈（役務の提供の捉え方）に裁判や実務において見解の相違（解釈の違い、混乱）が見られる¹²⁵⁾。この点を本章で明らかにする。役務の提供の全てについて網羅的に検討を行うには紙幅が足りないため、ここでは検討対象を電気通信利用役務の提供に絞ることとした。

第1節 設例 複数者が関与するリモートコンサルティング

解釈の類型を整理するにあたり、つぎのような単純化した取引を設例とし、必要に応じてより複雑な取引に言及する。

- 1 役務の提供は、電気通信利用役務の提供である、リモートコンサルティング¹²⁶⁾である¹²⁷⁾。具体的には、通信設備（インターネットに接続されているパソコンなど）を介した先にいる相手方に、自己の専門知識などに基づき助言などを行う。
- 2 取引の当事者は3者で発注者、元請、下請とする。それぞれは事業者であり、消費者ではない¹²⁸⁾。
- 3 元請は発注者あるいは下請の代理人ではなく、元請は独立した事業者として取引に介在する。つまり、元請はつぎの2つの契約を自己の名義で締結する。発注者と元請の契約と、元請と下請との契約である。
- 4 発注者が依頼した役務の提供は、その全てを下請が実行する。いわゆる丸投げであり、元請が独自に行うのは、発注者が求める具体的な役務の内容を下請に伝達すること、納期調整など、下請に対する依頼者としての責任に関するものだけである。
- 5 役務の提供の対価は、発注者が元請に、元請が下請にそれぞれの契約に基づき支払う。
- 6 発注者は下請がリモートコンサルティングを行うこと、下請はリモートコンサルティングの相手方が発注者であること、をそれぞれ了知している。ただし、これに関する特別な契約条項はない。
- 7 3者はそれぞれ居住地国外の支店等を有しない¹²⁹⁾。

第2節 実務における解釈 同一役務連鎖型解釈

第1項 同一役務連鎖型とは

3者間におけるリモートコンサルティングは、2者間のリモートコンサルティングの連鎖と解釈する。つまり、下請は元請にリモートコンサルティングを行い、元請はその受けた

¹²⁵⁾ 本章で検討した解釈は、あくまでも管見の限り典型的である（そしてある程度の妥当性がある）と考えるパターンを取り上げたものであり、網羅的なものではない。通説や裁判例の積み重ねも見当たらない。

¹²⁶⁾ 「電気通信回線を介してのみ行うコンサルテーションなどの役務の提供」が電気通信利用役務の提供に該当するとする説明として上竹ほか・前掲注78)831-832頁。

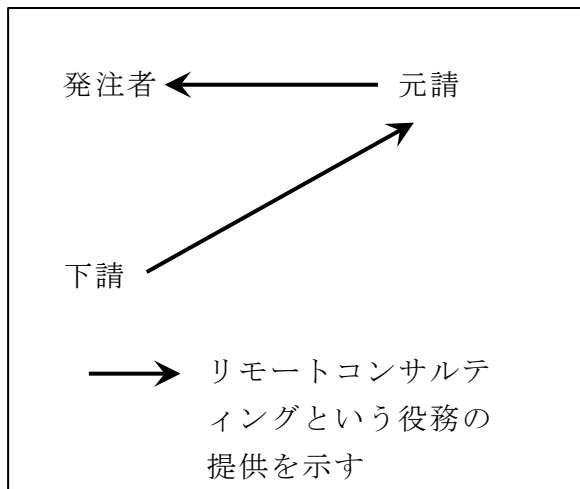
¹²⁷⁾ 前述のとおり、電気通信利用役務の提供については仕向地主義が採用されており、内外判定の問題が顕在化しやすいため、想定例に採用した。

¹²⁸⁾ つぎの属性は特定していない。①消費税の課税事業者であるか否か、②課税仕入にかかる仕入税額控除が完全か（仮払消費税等の全額が控除されるか）否か、③我が国の居住者であるか否か。

¹²⁹⁾ 結論に影響しないが、分かりやすさのため条件とした。

リモートコンサルティングの性質を何ら変更せず、直ちに発注者に提供する（元請がリモートコンサルティングを行う）と解釈する（図 5参照）。

図 5 役務の提供の場合の内外判定の前提―同一役務連鎖型解釈



（出所：筆者作成）

この場合において、各当事者が行う役務の提供の態様は全てリモートコンサルティング（電気通信利用役務の提供）である。つまり、前章で示した図 4と同様の解釈である。

3者間において、同一の態様の役務の提供が連鎖している（下請が元請に、元請が発注者に）ため、本稿では「同一役務連鎖型解釈」と表記する。

第2項 実務書における説明

同一役務連鎖型解釈に類する考え方が示された実務書がある。海外手配旅行の事例について「……手配旅行の主催者の行う役務の提供は、それぞれの事業者から国内交通費、駐車場代、空港諸費用の支出に係る役務の提供を受け、これをそのまま顧客に提供するという評価となります。」¹³⁰⁾との説明がある。交通費部分を取り出せば、交通機関が旅行の主催者に輸送という役務の提供を行い、その受けた輸送という役務の提供の性質を何ら変更せず、直ちに旅行の主催者が顧客に輸送という役務の提供を行う、という解釈である。電気通信利用役務の提供であるリモートコンサルティングについても同様の解釈が可能と考える。

第3項 東京地判平成27年3月26日¹³¹⁾にかかる判例評釈

同一役務連鎖型解釈に類する考え方が示された判例評釈がある。後述する着ぐるみ型解釈に関する裁判例の第一審が評釈の対象となっている。先に事件の概要を記すと、韓国の旅行業者が募集した、訪日旅行ツアーに参加した旅行客は、韓国の旅行業者の指示により日本の旅行業者が契約した飲食店、宿泊施設などを利用した。原告は日本の旅行業者であ

¹³⁰⁾ 上杉秀文『国際取引の消費税Q&A [5訂版]』253頁（税務研究会出版局，2015）。

¹³¹⁾ 訟月62巻3号441頁。外国法人に関する旅行パッケージの提供が輸出免税取引に該当するか否かをめぐり争われた事例の中で、最初の事例であるとの指摘として佐古麻理「判批」税理61巻15号184頁，187頁（2018）、中尾隼大「判批」月刊税務事例53巻1号56頁，59頁（2021）など。

り、原告と韓国の旅行業者との取引が、輸出免税取引であるか否かが主たる争点となった。

この裁判例に関し評釈者は、①旅行業法の改正により「代理、媒介又は取次」にとどまらず「自己の計算において締結する企画旅行契約」を締結することができ、②原告は「自己の名をもって、自己の計算において」契約などを締結しており、③韓国の民法でも同様に解することができれば、という3つの前提を導き、つぎの解釈を行っている。「国内における飲食、宿泊、運送等の役務の提供は、現実には、各種サービス提供機関（引用者注：原告が手配した飲食店などを指す）から本件訪日旅行客に対して提供されているが、それは履行補助者としての役割であり、原告と韓国の旅行業者との間においては、その契約などに基づいて原告から韓国の旅行業者に提供されていると解することができる¹³²⁾、とする。

つまり、飲食店に集中して換言すれば、飲食店が日本の旅行業者に飲食物の提供という役務の提供を行い、その受けた飲食物の提供という役務の提供の性質を何ら変更せず、直ちに日本の旅行業者が韓国の旅行業者に飲食物の提供という役務の提供を行い、その受けた飲食物の提供という役務の提供の性質を何ら変更せず、直ちに韓国の旅行業者が訪日旅行客に飲食物の提供という役務の提供を行うという解釈である。

4者間の取引についての解釈であるが、3者間の電気通信利用役務の提供であるリモートコンサルティングについても同様の解釈が可能と考える。

第4項 前項裁判例にかかる異議申立における東京国税局の見解

前項裁判例の判決文¹³³⁾によれば、当該事案の異議申立¹³⁴⁾時点での東京国税局の見解はつぎのとおり、同一役務連鎖型解釈を採っていたと考える。「本件訪日ツアーにおける国内での飲食、宿泊、運送等の役務の提供は、原告がこれらの役務の提供を受けると同時に韓国ハナ社（引用者注：韓国の旅行業者）に対して（韓国ハナ社は非居住者である本件訪日旅行客に対して）これを提供したものと認めることが相当である」とする。

4者間の取引についての解釈であるが、3者間の電気通信利用役務の提供であるリモートコンサルティングについても同様の解釈が可能と考える。

第5項 最判平成5年10月19日¹³⁵⁾

建物建築工事の出来形部分¹³⁶⁾の所有権に関する裁判例であるが、建築工事という役務の提供の下請に関する契約関係について触れている。

事案の概要はつぎのとおり。注文者が家屋を築造しようとして元請負人に請け負わせたところ、元請負人は注文者と関りなくこれを一括して下請負人に下請させ、下請負人が元請負人との間の契約に従って施工中に、元請負人が倒産した。下請負人が注文者に対し、施工途中の建物の帰属を争った。

判示「建物建築工事請負契約において、注文者と元請負人との間に、契約が途中で解除された際の出来形部分の所有権は注文者に帰属する旨の約定がある場合に、当該契約が中

¹³²⁾ 廣木準一「判批」ジュリスト1500号160頁，162-163頁（2016）。

¹³³⁾ 前提事実（3）ウ。

¹³⁴⁾ 現行制度の再調査の請求（国税通則法第75条第1項第1号イほか）。

¹³⁵⁾ 民集47巻8号5061頁。

¹³⁶⁾ 工事の目的物のできあがった部分。

途で解除されたときは、(中略) 注文者と下請負人との間に格別の合意があるなど特段の事情のない限り、当該出来形部分の所有権は注文者に帰属すると解するのが相当である。ただし、建物建築工事を元請負人から一括下請負の形で請け負う下請契約は、その性質上元請契約の存在及び内容を前提とし、元請負人の債務を履行することを目的とするものであるから、下請負人は、注文者との関係では、元請負人のいわば履行補助者的立場に立つものにすぎず、注文者のためにする建物建築工事に関して、元請負人と異なる権利関係を主張し得る立場にはないからである。」

可部恒雄裁判官の補足意見「注文者甲に対する関係において、下請負人丙はいわば元請負人乙の履行補助者的立場にあるものにすぎず、下請契約が元請契約の存在と内容を前提として初めて成立し得るものである以上、特段の事情のない限り、丙は、契約が中途解除された場合の出来形部分の所有権帰属に関する甲乙間の約定の効力をそのまま承認するほかはない。甲に対する関係において丙は独立平等の第三者ではなく、基本となる甲乙間の約定の効力は、原則として下請負人丙にも及ぶものとされなければならない。子亀は親亀の行先を知ってその背に乗ったものであるからである。」¹³⁷⁾

下請が元請の履行補助者的立場であれば、下請が役務の提供を行う相手方は元請と解するのが自然¹³⁸⁾であり、下請の行う役務の提供は、元請が発注者に行う役務の提供そのもの(あるいはその一部)であり、別の態様の役務の提供と解釈する積極的理由はないと考える。

なお、判示のうち「注文者と下請負人との間に格別の合意があるなど特段の事情のない限り」の部分につき、可部恒雄裁判官の補足意見では「甲が乙丙間の下請契約を知り、甲にとって不利益な契約内容を承認したような場合(法廷意見にいう特段の事情一甲と丙との間の格別の合意一の存する場合)は別であるが、このような例外的事情は通常は認められ難いであろう(甲丙間に格別の合意がない限り、甲が丙の存在を知っていたか否かによって結論が左右されることはない。(中略))。」とされる。

本件は建設請負という請負契約に関する裁判例であり、世の中の役務の提供は請負契約で規律されているものもある¹³⁹⁾が、むしろ委任(あるいは準委任)契約と考えられ¹⁴⁰⁾、リモートコンサルティングも準委任契約によるものが想定されるため、その前提が異なる可能性もある。ただし、学説上は請負と委任の区分につき「成果実現に関する危険を労務提

¹³⁷⁾ 本補足意見を「比喩的表現を交えながら判決の趣旨を明快に述べている。」とする説明として瀬川信久＝内田貴『民法判例集 債権各論 [4版]』187頁(有斐閣, 2020)。

¹³⁸⁾ 例えば、役務の提供にかかる債務者が法人の場合、その従業員は履行補助者となる。従業員のする役務の提供は、法人に対するものであり、法人が債権者に対して行う役務の提供の当事者とは考えがたい。

¹³⁹⁾ 「民法に規定されている13種類の典型契約のうち、雇用、請負、委任、委託は物の引渡しではなく役務(サービス)の提供を内容とする契約で」とあるとの説明として内田貴「特集 改正民法のはなし(その10) 役務提供型契約」民事法務385号7頁, 7頁(2019)。

¹⁴⁰⁾ 我妻栄『民法講義V3債権各論 中巻二』(岩波書店, 1962)を漢字・仮名遣いを現代的用法に改め引用し「頭脳労働による仕事は成果自体を目的とする(請負)よりも、労務による事務の処理(委任)として取引の客体とされている。」とする説明として芦野訓和「請負契約の過去、現在、そして未来」東洋法学 54巻3号157頁, 167頁(2011) (https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=810&file_id=18&file_no=1, 2023年1月14日最終閲覧)。

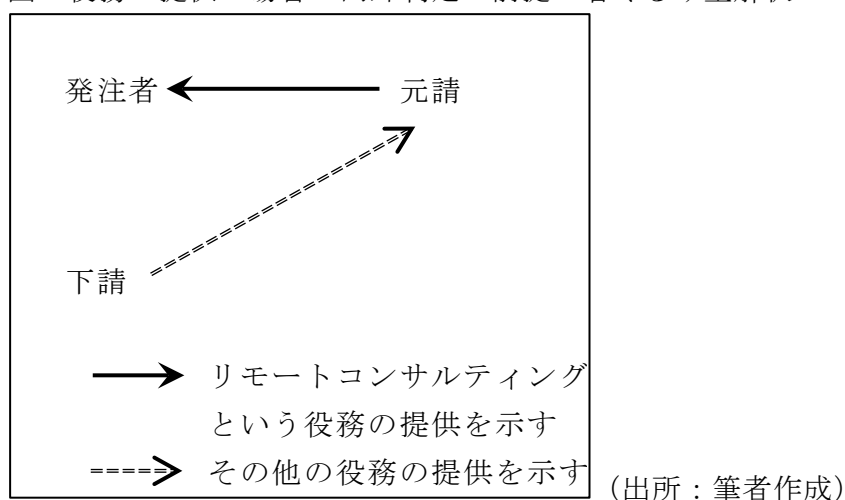
供者が負担するか否かにより区分することができる¹⁴¹⁾とされており、消費税の内外判定の前提について、別に扱う必要がないとも考えられる¹⁴²⁾。

第3節 裁判例における解釈① 着ぐるみ型解釈

第1項 着ぐるみ型とは

下請は元請に対し「発注者にリモートコンサルティングを行うという役務の提供」を行う。元請は発注者に対しリモートコンサルティングを行う。実際に手を動かし、口を動かすのは下請であるが、その行為は元請の行為となる。この場合における「発注者にリモートコンサルティングを行うという役務の提供」はリモートコンサルティング（電気通信利用役務の提供）ではなく、その他の役務の提供という態様になると解釈する（図6参照）¹⁴³⁾。

図6 役務の提供の場合の内外判定の前提—着ぐるみ型解釈



¹⁴¹⁾ 芦野・前掲注140)170頁。債務の種類（結果債務、手段債務）と報酬のあり方（成果報酬、履行割合報酬）と説明する見解として岡田希世子「継続的役務提供契約における解除をめぐる諸問題—中途解約権の問題を中心に—」九州産業大学経営学論集27巻4号51頁，52頁（2017）（http://repository.kyusan-u.ac.jp/dspace/bitstream/11178/290/1/03_0kada.pdf，2023年1月14日最終閲覧）。

¹⁴²⁾ 近時の債権法改正によって「請負と委任は接近化している」とする説明として鎌田薫ほか著『重要論点 実務 民法（債権関係）改正』312頁（商事法務，2019）。

¹⁴³⁾ 検討する解釈の選択肢としては、下請と元請間の取引を電気通信利用役務の提供とし、元請と発注者間の取引をその他の役務の提供とすることも考えられる。また、当事者が4者以上の場合、何れの者間の取引を電気通信利用役務の提供とするか、といった組合せの数だけ選択肢がある（ n ＝取引当事者の数として 2^{n-1} －2個）。網羅的に検討することはできないので、これらの中で、役務の提供の最終的に受領する者（享受する者。あるいは受益者）と、その者と契約関係にある者間の取引を電気通信利用役務の提供とし、それ以外の取引をその他の役務の提供とする解釈を採用した。理由として、次のとおり。当事者が4者以上の場合、連鎖する最初か最後の者が当事者となる取引と、中間に介在する者同士の取引の2種類に取引が大別されると考える。中間に介在する者同士の取引について、その態様を異なるとするのは判断の要素に欠けると考える。そして、最終的な電気通信利用役務の提供が複数の実行者に分割されて実施される場合を考えたとき、着ぐるみ型解釈が最も安定的かつ簡素であると考えた。

下請が行う役務の提供は、下請が「元請という着ぐるみ」の中に入り、この「着ぐるみ」を動かすことを内容とするように理解できる。つまり、下請と元請の間には単に「着ぐるみ」を動かすという業務の委託関係があり、この業務すなわち役務の提供の態様は電気通信利用役務の提供であるリモートコンサルティングではない。「着ぐるみ」である元請が発注者に対しリモートコンサルティングを行う。

人材派遣会社の派遣社員が、ある法人に派遣されてした行為が、派遣元ではなく派遣先の法人に帰属するように、外部からは派遣先の法人の社員のように見える。あたかも派遣先の法人という着ぐるみを着ているようにイメージすることができる。つまり、派遣元法人あるいはそこに所属する派遣社員は、着ぐるみを動かすことが役務の提供であり、動かされた着ぐるみがなした行為は派遣先の法人に帰属するということである。

イメージがしやすいため、本稿では「着ぐるみ型解釈」と表記する。

第2項 東京高判平成28年2月9日¹⁴⁴⁾

着ぐるみ型解釈を採用していると考えられる¹⁴⁵⁾裁判例がある。消費税の免税取引にかかる裁判例（第2節第3項の控訴審）である。事案の概要はつぎのとおり¹⁴⁶⁾。韓国の旅行者が募集した、訪日旅行ツアーに参加した旅行客は、韓国の旅行者の指示により日本の旅行者が契約した飲食店、宿泊施設などを利用した。原告は日本の旅行者であり、原告と韓国の旅行者との取引が、輸出免税取引であるか否かが主たる争点となった。

判示「本件取引は、原告が、韓国ハナ社（引用者注：韓国の旅行者）に対し、『国内における飲食、宿泊、運送等の旅行素材の組合せを企画し各種サービス提供機関（引用者注：原告が手配した飲食店など）を手配することによりこれをA社（引用者注：韓国の旅行者）が確実に利用できるようにする』という役務を提供するものであると解するのが相当である。」¹⁴⁷⁾

原告である日本の旅行者が行った役務の提供は、相手方は韓国の旅行者であり、その役務の提供の態様は飲食などではない別の役務の提供の態様であると認定している。リモートコンサルティングに置き換えれば、下請は元請に役務の提供を行うが、これはリモートコンサルティングという役務の提供（電気通信利用役務の提供）ではなく、「発注者に対してリモートコンサルティングを行うという役務の提供」を行う。この「発注者に対してリモートコンサルティングを行うという役務の提供」はリモートコンサルティング（電気通信利用役務の提供）とはその態様の異なる役務の提供（電気通信利用役務の提供ではないその他の役務の提供）ということとなる。

国税庁は、この裁判例における判示の考え方を質疑応答事例としてホームページに掲載

¹⁴⁴⁾ 税務訴訟資料266号順号12797。本件は上告不受理で確定している。

¹⁴⁵⁾ あるいは、次節で検討する複線型解釈（直接）とも考えられる。本裁判例が特定の立場にのみ立脚したと評価したわけではない。これは、次節の裁判例にも同じである。別の解釈として、東京地判平成27年前掲注131)について川端康之「判批」税研208号225頁、228頁（2019）は旅行客を韓国の旅行者の履行補助者あるいは使者とし、旅行客を媒介として原告が韓国の旅行者に役務の提供を行ったと裁判所が捉えた、としている。

¹⁴⁶⁾ 第2章第2節第3項でも記載したが再掲する。

¹⁴⁷⁾ 第一審の東京地判平成27年前掲注131)の判決文に溶け込ませた。

している¹⁴⁸⁾。類似の裁判例として東京地判平成28年2月24日¹⁴⁹⁾がある。

消費課税においてクロスボーダー取引が発生しやすい旅行に関する争いは、国外でも例が多い。例えばオーストラリアのGSTにおける、パックスツアーに関する裁判¹⁵⁰⁾がある。

第4節 裁判例における解釈② 複線型解釈

第1項 複線型とは

前述の2つの類型は、各取引当事者がいずれか一の他者に役務の提供を行い、これが連鎖していた。つまり、取引関係を図示すると一方向の単線的である。一方で複線型は一の当事者が、他者の2者に役務の提供を行い、あるいは役務の提供を受けるという解釈である。本稿では「複線型解釈」と表記する。

複線型はつぎの2種類に細分化できる。一方は発注者が元請および下請の2者から直接役務の提供を受けるとする解釈である。もう一方は元請を仲介（あるいは代理や取次¹⁵¹⁾）と擬制する解釈である。

<前者>

下請は発注者に対しリモートコンサルティングという役務の提供（電気通信利用役務の提供）を行い、同時に下請は元請に対し「元請の依頼に基づき発注者にリモートコンサルティングを行う」という役務の提供（電気通信利用役務の提供ではないその他の役務の提供）を行う。元請は発注者に対し「発注者の依頼するリモートコンサルティングを下請が行うよう手配する」という役務の提供（電気通信利用役務の提供ではないその他の役務の提供）を行うと解釈する（図7参照）。

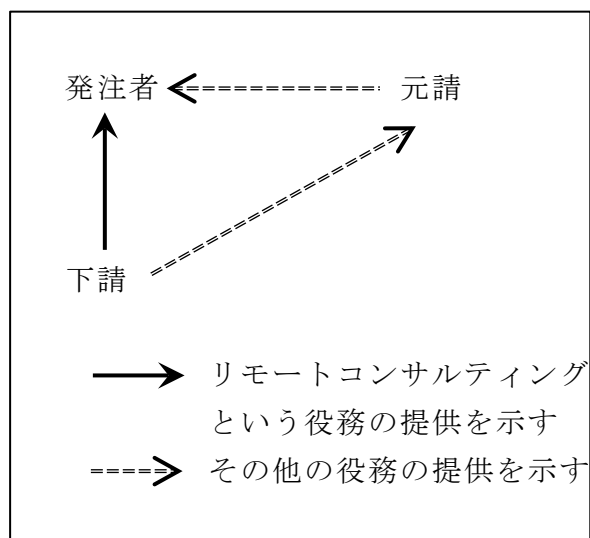
¹⁴⁸⁾ 国税庁 質疑応答事例 消費税「訪日旅行ツアーを主催する海外の旅行会社に対して日本国内の旅程部分に係る役務を提供する取引」（<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/11/08.htm>、2022年11月27日最終閲覧）。

¹⁴⁹⁾ 判時2308号43頁。匿名記事「判批」判時2308号43頁，44頁（2016）は、仮に当該取引が輸出免税となった場合、原告に宿泊等の料金にかかる消費税相当額が滞留することを問題点として指摘している。

¹⁵⁰⁾ 英国の旅行会社 Saga Holidays Ltdの事例。旅行会社はパックスツアーそのものを供給したのではなく、英国でパックスツアーの権利を供給したため、課税対象ではない、と主張したが、税務当局はホテルでの宿泊はオーストラリアの不動産に関連したサービスであり、課税対象と主張した。沼田・前掲注50)339-340頁による海外論文の要約。元となる論文はChristine Peacock “Cross-Border Supplies and Australia’s GST” (International VAT Monitor July/August 2016 pp.243-248)（クロスボーダー取引とオーストラリアのGST）。

¹⁵¹⁾ 取次（自己の名において、他人の計算による契約）と消費税法第13条の実質主義（他人の計算は自己に帰属する取引ではない）により、リモートコンサルティングという役務の提供が、下請と発注者において行われると解釈する。

図 7 役務の提供の場合の内外判定の前提—複線型解釈（直接）

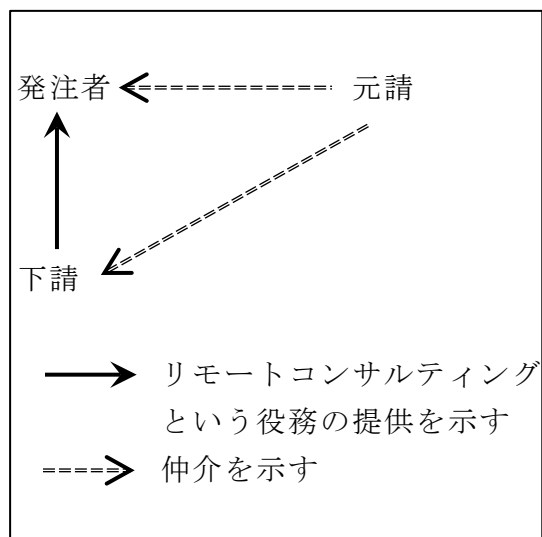


（出所：筆者作成）

<後者>

下請は発注者に対しリモートコンサルティングという役務の提供（電気通信利用役務の提供）を行う。発注者と下請との間を元請が仲介、取次あるいは代理などを行う。仲介の場合、元請は発注者、下請の双方に対し仲介の役務の提供を行うと解釈する（図 7 参照）。なお、代理の場合は、元請は発注者又は下請のいずれか一方にのみ代理¹⁵²⁾という役務の提供を行うと解釈することもありえる。

図 8 役務の提供の場合の内外判定の前提—複線型解釈（仲介型）



（出所：筆者作成）

¹⁵²⁾ 双方代理もありえる。その場合は、仲介と形は同じとなる。元請が下請だけの代理人となる場合は、複線型というより単線的であるが、捨象した。

第2項 名古屋高判平成23年12月15日¹⁵³⁾

消費税の免税に関する事例である。航空法上の航空運送事業などの許可を受けていない事業者である原告が、荷送人（原告の顧客）から国際航空貨物の運賃を収受し、実際の貨物の輸送は航空会社が行っていた。航空会社へは原告が運賃を支払っており、原告が受け取る運賃と支払う運賃との差額が原告の利益となっていた。原告は顧客に国際貨物の輸送という役務の提供を行い、この対価である運賃が免税となるかが主たる争点となった。

判示「原告の業務の実態は、原告が本件各国内支店（引用者注：航空会社）から委託を受けた仲介業者あるいは代理人として、混載業者（引用者注：原告の顧客）と本件各国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎを行うものであったとみるのが相当である¹⁵⁴⁾」り、「控訴人の業務の実態からすると、控訴人の業務の対価は、実質的にみて取次手数料である」。

航空法上の航空運送事業などの許可を受けていないこと¹⁵⁵⁾、顧客に交付する運送状に運送契約の当事者として原告が記載されていないことなどから、運送契約の当事者ではないとされた。

なお、類似事例においては、運送の委託者と航空会社の2者の直接取引が免税取引とされるが、原告が介入する3者取引となっても、委託者が支払う運賃は委託者にとって免税取引の対価であり、航空会社の受け取る運賃は航空会社にとって免税取引の対価であるとしている。これは、介入する原告が免税取引の対価ではない、取次対価を得ていることと矛盾しないとしている¹⁵⁶⁾。

複線型、特に仲介型の解釈を肯定する裁判例と考える。

第3項 東京地判平成27年3月26日に関する国や審判における原処分庁の主張

前節の裁判例で被告国は複線型解釈に類似する主張を行った。事案の概要は前述のとおりであり、省略する。「原告は、本件取引において、国内における飲食、宿泊、運送等を本件訪日旅行客に提供する役割を担っており、各種サービス提供機関との取引関係を用いることにより、本件訪日旅行客に対して、国内における飲食、宿泊、運送等の役務の提供を

¹⁵³⁾ 税務訴訟資料261号順号11834。第一審は名古屋地判平成23年7月21日税務訴訟資料261号順号11719。なお、類似の事例がある（名古屋地判平成20年10月30日税務訴訟資料258号順号11066、名古屋高判平成21年11月20日税務訴訟資料259号順号11320）が、前提事実、争点、判示などの類似性が高いためより新しい裁判例を引用し、他は省略した。

¹⁵⁴⁾ 第一審の判示。控訴審においても引用されている。

¹⁵⁵⁾ 業法上の違法であり、契約関係の認定に影響しないとの原告の主張は、運送事業が重要な事業で法令により行政上の規制が存するから、運送事業の許可を受けているか否かは、運送契約の主体がいずれであるかを判断するに際しての重要な指標となるとして排斥されている。なお、本件に関係なく取引が違法であることは消費税の課税対象か否かの判定に影響しない、とする見解として谷口勢津夫「課税対象取引—納税義務者の検討も含めて」日税研論集70号215頁、230-234頁（2017）。裁判例において、裏金捻出協力金について岡山地判平成19年5月22日税務訴訟資料257号順号10716（評釈として瀬戸口陽子「判批」月刊税務事例47巻10号78頁（2015））は課税対象とする。

¹⁵⁶⁾ 名古屋地判平成20年前掲注153)の判示12。この点を敷衍すると、売り手と買い手の役務の提供の態様を別とする解釈の類型も考えられるが、適格請求書保存方式との不整合等があり本稿では採用していない。

行」ったとの主張である¹⁵⁷⁾。各取引当事者（訪日旅行者、韓国の旅行者、原告、各種サービス提供機関）の取引関係の全体を説明していないため、不明瞭であるが、原告が訪日旅行者に役務の提供を行った旨の主張である。つまり、原告が韓国の旅行者に何ら役務の提供を行っていないと解する場合を除き（そのように解することはできないと思われる）、原告は訪日旅行者と韓国の旅行者の最低でも2者に対して役務の提供を行った、と解釈していると思われる。

前項の裁判例に先行する裁決例と思われる事例¹⁵⁸⁾における原処分庁も同様の主張を行っている。なお、原告が韓国の旅行者から受領した対価は、原告が各種サービス提供機関に支払う原価相当を超えて、原告の利益相当などが加算されていたが、課税処分はこの原価相当部分についてだけなされている。この利益部分が原告が韓国の旅行者へ行った役務の提供の対価と、原処分庁が考えたように思える¹⁵⁹⁾。

第5節 その他の解釈

3者以上の複数者間において電気通信利用役務の提供が行われた場合、各当事者間全ての取引を電気通信利用役務の提供以外の役務の提供とする解釈も考えられる。しかし、中間に他者が介在しても現実の役務の提供はなんら変質することはない。役務の態様は内外判定の便宜のため（実施場所が不明瞭であることを解決するため）に定められているのであれば、他者の介在を理由として役務の種類を別に解することは相当ではないと考える。

第6節 小括

内外判定の前提となる、特定の2者間で提供された役務の提供の種類（どの態様に該当するか）の判断について、実務、裁判例において複数の解釈が成立している。役務の提供がされた場所の特定には「合理的正確性」を要する¹⁶⁰⁾が、現状では達成できていないと考える。

¹⁵⁷⁾ 争点（3）にかかる被告の主張（ア）b。

¹⁵⁸⁾ 国税不服審判所裁決平成23年6月14日（国税不服審判所ホームページ 裁決事例集No.83, <https://www.kfs.go.jp/service/JP/83/27/index.html>, 2022年11月26日最終閲覧）。

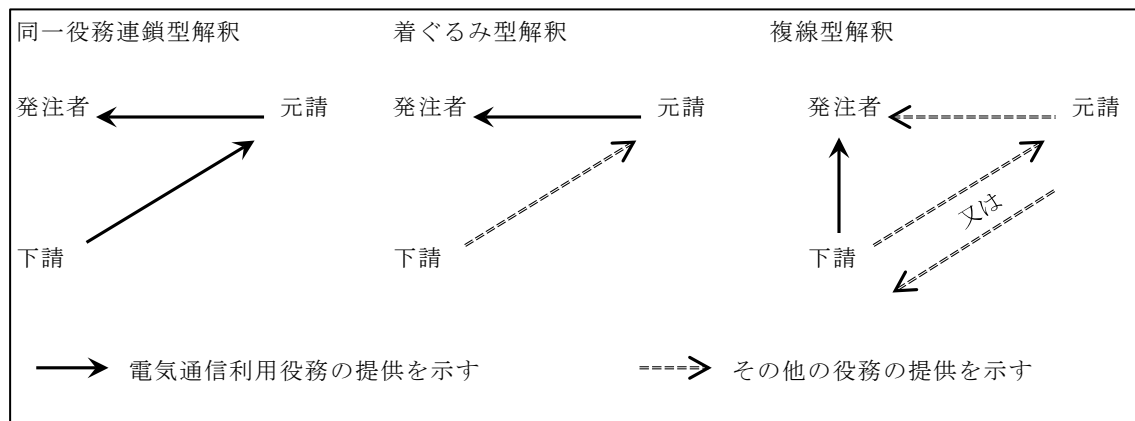
¹⁵⁹⁾ 当該利益部分も訪日旅行者に対する役務の提供の対価の一部とする見解として栗原・前掲注3) 151頁。指摘の詳細は第3章第2節第3項参照。

¹⁶⁰⁾ 西山・前掲注43) 46頁。

第3章 あるべき解釈

前章で検討したリモートコンサルティングは電気通信利用役務の提供の1つの例に過ぎないが、電気通信利用役務の提供の定義¹⁶¹⁾からリモートコンサルティングは、電気通信利用役務の提供の中の特殊な例ではなく、内外判定においては電気通信利用役務の提供全般で同じと考える。そのため以下、電気通信利用役務の提供全般についてあるべき解釈を検討する。前章の3つの解釈を比較検討した（図9参照）。

図9 3つの解釈



（出所：筆者作成）

第1節 同一役務連鎖型解釈の妥当性

以下に述べるように、筆者は電気通信利用役務の提供において、同一役務連鎖型解釈が妥当と考えるが、問題点もある。

第1項 妥当性

つぎのような点から、同一役務連鎖型解釈が妥当と考える。

（1）解釈が簡明であり、モノの譲渡等と同じ考え方であること

前章で検討した3つの解釈の中でも簡明であり分かりやすいと考える。解釈が簡明であることは、第1章第2節第1項で示した消費税の性質からくる要請と整合的である。これは同一役務連鎖型解釈の最大の利点と考える。

つぎの2点から簡明であると言える。1つ目は、複線型解釈に比して検討すべき役務の提供の数が少ない（リモートコンサルティングの設例では、同一役務連鎖型解釈は2つの役務の提供、複線型解釈では3つの役務の提供を検討することとなる）ことである。2つ目は、着ぐるみ型解釈と比して直感的（着ぐるみ型解釈はその名のとおり、着ぐるみという隠喩を利用しないと理解が困難である）であること。

理解のしやすさ、分かりやすさは、資産の譲渡（又は貸付け）と同じ考え方であることから肯定される¹⁶²⁾。

¹⁶¹⁾ 消費税法第2条第1項第8号の3。電気通信利用役務の提供に該当する取引、該当しない取引の例として上竹ほか・前掲注78)831-832頁。

¹⁶²⁾ 資産・役務＝付加価値バスケット説（谷口・前掲注155)226-229頁）からも資産と役務の提供の違いを肯定できない。付加価値の移転において両者に本質的な差異はなく、役務の提供は通関という国境税調整がないことから課税の便宜のための差異がある。

また、解釈が簡明であることは、事業者にとって消費税の課否判断などに要するコンプライアンスコストを小さくする¹⁶³⁾。税務調査などにおける納税義務者との見解の相違が発生しにくくなり、課税当局においても徴税コストが相対的に小さくなる¹⁶⁴⁾。ひいては争訟における訴訟経済の要請とも合致する。

(2) OECD VATガイドラインと整合的であること

同一役務連鎖型解釈では、それぞれの役務の提供を受ける者（設例では元請と発注者）は各契約（設例では下請と元請の契約、元請と発注者の契約）による顧客であり、それぞれの役務の提供は、電気通信利用役務の提供である。電気通信利用役務の提供は当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等を内外判定の基準としている。そのため、同ガイドライン¹⁶⁵⁾と整合的である。ガイドラインは「サプライヤーが、ビジネス・アグリーメントの規定に基づいて、直接第三者へサービス等を提供する場合については、租税回避等でない限り、ビジネス・アグリーメントの上で顧客とされる者の所在地が課税の場所となるとし、第三者の事業者への直接提供、それ自体は、その判定に影響しないとしている。」¹⁶⁶⁾とされる。

¹⁶³⁾ 事業者にとって不適切なコンプライアンスコストは、OECD VATガイドラインでも中立性に反するとされている。OECD, *supra note* 49, para 2.1.

¹⁶⁴⁾ 消費税は所得税等とは異なり事業者には税負担の発生しない間接税であり、事業者と税務当局との本来の関係は、協働的なものであるとする指摘として沼田博幸「アフガニスタンの新たな付加価値税（VAT）パート1:インボイス・マッチングかそれともユニタリー・デジタル・インボイスか パート2:韓国、中国およびインドの自動化努力からの教訓 パート3:サウジアラビア、フィジーおよびサモアのユニタリーインボイスの優美さ」租税研究862号182頁，215頁（2021）。

¹⁶⁵⁾ OECD, *supra note* 49, para 3.53. “The supplier may also be required under the terms of the business agreement to provide services or intangibles directly to a third party (see Annex I to this Chapter - Example 3). As long as there is no evasion or avoidance, the customer remains the customer identified in the business agreement and it is this customer’s location that determines the place of taxation. The mere direct provision of the supply to a third party business does not, in itself, affect that outcome. Accordingly, the general rule should be applied in such a way that the supplier makes a supply free of VAT to a foreign customer even if the third party business is located in the same jurisdiction as the supplier. ”.

¹⁶⁶⁾ 小川・前掲注65)507-508頁。なお、小川・前掲注65)504頁によればガイドラインは補足的に、ビジネス・アグリーメントの方式等を説明しており、「ビジネス・アグリーメントはサービス等提供に係る両当事者を特定する項目およびその提供に関する権利と義務から構成されるものであるが、契約（書面または他の形式にかかわらず）に限定されるものではないこと、多くの場合、ビジネス・アグリーメントの当事者は法的に強制力のある契約を結ぶが、これらの契約はそれ自身がビジネス・アグリーメントの唯一の要素として見るべきではなく、他の関連要素として、一般的な通信、発注書、請求書、領収書や支払手段も含まれること、更に、ビジネス・アグリーメントは、書かれた資料に限定される必要はなく、契約の締結に関連する会話のオーディオ録音や電子メール等の場合もあることを説明している。」とされる（後段部分について *Id.* para 3.17.）。

(3) 2者間取引に第三者が介在しても、解釈が安定的であること

「我が国の消費税は実質的に付加価値税（各取引段階の付加価値を課税標準として課税するもの）としての性格を有する」¹⁶⁷⁾とされている。資産・役務＝付加価値バスケット説¹⁶⁸⁾の説明¹⁶⁹⁾を前提とすると、付加価値の導管たる役務の提供の態様は、導管の種類に該当するのではないかと考える。3者以上の者の取引を、2者間取引の中間に他の者が介在していると考え、介在によって、導管の種類が変質するという解釈¹⁷⁰⁾はいたずらに複雑になるため、賛成できない。

別個の2者間取引が複数連鎖しているだけで、中間にある取引が独立した取引であるのなら、その導管の接続される先に別の導管があるかどうかを、導管の種類を決定する要素とすることは不適当と考える。

同一役務連鎖型解釈はこのような変質は起こらず、解釈が安定していると考ええる。

また、当事者が4者以上となった場合にも同一役務連鎖型解釈は安定している。着ぐるみ型解釈ではどの取引を電気通信利用役務の適用とし、どの取引をその他の役務の提供とするのか、という問題が新たに生ずる¹⁷¹⁾。複線型解釈では、いくつの取引を認定すべきか、という問題が新たに生ずる¹⁷²⁾。

(4) 取引当事者が入手可能な情報に基づき判断できること

複数者間の取引であっても2者間の取引であっても同様の解釈を行うこととなる。(1)の論点などとも一部重複するが、各取引の当事者（設例でいう発注者、元請、下請）は、自己と取引相手の情報（自身の提供する役務の提供の具体的な内容、居住性など）に基づき、自身が行う取引の消費税の課税関係を検討することができる。後述のように他の2類型の解釈においては、より広範な情報の入手が必要となっている。

第2項 問題点

消費税に関する裁判例においては同一役務連鎖型解釈が採用されている例は見当たらず、裁判において受け入れられていない可能性がある。この点が同一役務連鎖型解釈の最大の問題点であり、現状では対応できない。

また、複数の役務の提供が組み合わされた場合に、後述の着ぐるみ型解釈にはない問題

¹⁶⁷⁾ 神戸地判平成24年前掲注24)。

¹⁶⁸⁾ 谷口・前掲注155)226-229頁。

¹⁶⁹⁾ 谷口・前掲注155)227頁以下の取引＝バスケット導管説。付加価値が、資産や役務というバスケットに入れられ、取引という導管を通じて移転する。

¹⁷⁰⁾ 発注者、元請、下請の3者で考えると、発注者と下請が直接取引を行う場合は、下請が行う役務の提供（発注者と下請を接続する導管）は、電気通信利用役務の提供という導管である。ここに元請が介在することで、1つの導管が、発注者と元請を接続する導管、元請と下請を接続する導管の2つに分割される。分割されることにより、元請と下請を接続する導管が、電気通信利用役務の提供という導管ではない、その他の役務の提供という導管に変質する、という解釈になる。

¹⁷¹⁾ 前掲注143)参照。

¹⁷²⁾ 例えば、発注者、元請、下請A、下請Bという当事者を考えると、下請Bが行う役務の提供の当事者は発注者、元請、下請Aの3者なのか、発注者と元請（あるいは下請A）の2者なのか新たに検討する必要がある。

が生ずる可能性がある。すなわち複数の役務の提供のそれぞれに、どのように対価を認定するか、という点である。ただし、単一の役務の提供である場合はこの問題点は顕在化しない。また、詳細は後述（第3章第2節第3項）するが、対価を合理的に区分するという対策は現在の実務においても行われており、納税義務者において対応可能な問題点である。つまり、納税義務者にとって許容可能なコンプライアンスコストであり、課税当局においても徒に徴税コストを増加させるものではないと考える。

第3項 小括

同一役務連鎖型解釈は妥当性がある一方で、問題点が2つあることを明らかとした。このうち、複数の役務の提供が組み合わされた場合の問題点に対する対応は後述する。裁判において受け入れられないという問題点に対応ができないことを示した。

第2節 着ぐるみ型解釈の問題点と妥当性

第1項 着ぐるみ型解釈の問題点

つぎの点が着ぐるみ型解釈の問題と考える。

（1）同一役務連鎖型解釈に比して難解であること

前節で述べた同一役務連鎖型解釈の特徴の裏返しである。モノの譲渡等と異なる解釈の類型であり、直感的ではない。なお、複線型解釈に比して検討すべき役務の提供の数が少ないことは同一役務連鎖型解釈と同様であるが、同一役務連鎖型解釈と同数(2つ)であり、同一役務連鎖型解釈に優越しない。

（2）情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと

欠如が発生した場合に、特に問題となる情報はつぎの2点と考える。

1) 複数者間取引であること

前章の設例では下請は自身が下請であること、すなわち自身の取引が複数者間の取引の一部であることを知っているという前提があった。現実の取引においてはこれが不明なこともある。下請の認識では、元請との2者間のリモートコンサルティングであったが、現実にはリモートコンサルティングをする相手は、元請（自身の契約の相手方）ではなく、発注者（元請の契約の相手方）であったりする。つまり、自身の行う取引が2者間取引であるか、複数者間取引であるか、前提情報の不足により判断できないことである。4者以上になった場合には元請の立場も同様である¹⁷³⁾。

下請は現実にはリモートコンサルティングを実施している。少なくとも通信設備（インターネットに接続されているパソコンなど）を介した先にいる相手方に、自己の専門知識などに基づく助言などを行う、という2者間取引であれば、リモートコンサルティングと呼ばれる行動を起こしている。通常であれば電気通信利用役務の提供に該当するが、取引の相手方である元請と、さらにその先の発注者との契約如何により電気通信利用役務の提供ではないその他の役務の提供となるという複雑な対応を必要とする¹⁷⁴⁾。

¹⁷³⁾ 自身が下請に出していることは分かるが、自身の顧客が発注者であるか、自身より上流の下請であるか、判断できないケースがある。

¹⁷⁴⁾ 第3章第1節第1項（3）参照。

2) 直接契約関係のない相手方の居住性

電気通信利用役務の提供の内外判定は前述のとおり、当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等により行う¹⁷⁵⁾。自己と直接契約関係のない相手方（3者間取引の売り手であれば、自身の顧客の顧客）の居住性を把握する必要がある。しかも取引時点で納税義務が成立するため、遅くとも取引時点までに把握する必要がある。取引の相手方が非居住者であるか否かにより課税関係が大きく異なる所得税の源泉徴収においても、その居住性の正確な把握が困難であると言われており¹⁷⁶⁾、直接の契約関係のない相手方であればなおさらその把握は困難と考える¹⁷⁷⁾。

これら2点の情報の欠如は、事業者が自己と直接契約関係のない当事者である発注者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する。取引時点で入手できなかったかもしれない情報に基づく課税¹⁷⁸⁾となることがありうるため、予見可能性を害するものと考えられる。つまり、事業者においてコンプライアンスコストの増加を招く。取引時点で納税義務が成立する行為税であることから批判できる。

また、反面調査が実施できた場合を除き¹⁷⁹⁾、情報が不完全となる可能性があることは課税当局においても同様である。課税処分において調査対象者が有していない情報を基礎としなければ正しい課税関係を認定できないという、問題が考えられる。そして納税義務者にとって、自身が不知の情報に基づく課税処分は納得性が低くなることが予想され¹⁸⁰⁾、納税義務者の反発を招き、トータルの徴税コストを増加させるのではないかと考える。

(3) 法令化が困難であること

詳しくは後述する（第4章第1節第3項）が、情報の欠如を想定すると、法令化が困難

¹⁷⁵⁾ 消費税法第4条第3項。

¹⁷⁶⁾ 日本税理士会連合会の税制改正建議書でも「29. 非居住者等から日本国内の土地等を買受ける場合における源泉徴収義務者の負担軽減を図ること。」として取り上げられている。日本税理士会連合会「令和5年度税制改正に関する建議書」22頁（2022）（https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/tax_reform/kengisyo-R5.pdf，2022年12月3日最終閲覧）。

¹⁷⁷⁾ 我が国の商習慣を前提とすると、源泉徴収制度は単に取引の相手方ということだけでなく、対価の支払いを受ける者の情報を、対価の支払いをする者が把握する形となることも情報の入手可能性を高めていると考えるが、本件は逆の構図となる。

¹⁷⁸⁾ 調査などによりはじめて判明することも考えられる。

¹⁷⁹⁾ クロスボーダー取引において、取引相手方は非居住者であることも想定され、調査ができないケースも想定できる。

¹⁸⁰⁾ 訪日旅行ツアー事件（第2章第3節第2項の裁判例。東京高判平成28年前掲注144）。以下同じ。）のように、取引の相手方の業種（旅行業者）により、さらにその先の受益者がいることを容易に推測できる場合や、グループ間取引など、顧客の顧客を知りうる場合だけ、その他の役務の提供とし、その他の場合には電気通信利用役務の提供とするという法規、あるいは運用は想定しがたい。また、次のようなことも考えられる。2者間取引と認識していた納税義務者の税務調査などにおいて、反面調査の結果、取引相手は自身で当該役務の提供を享受せずさらに先の取引相手が存在したことが判明した。しかし、その具体的な取引相手や契約条件などは守秘義務により納税義務者には開示されない。移転価格税制におけるシークレットコンパブルと類似する問題点をはらむ。

と思われることも、問題の1つと考える。

第2項 複数の役務の提供が組み合わされた場合の妥当性

訪日旅行ツアー事件¹⁸¹⁾のような複数の役務の提供が組み合わされた場合、着ぐるみ型解釈に優れた点がある。複数の役務の提供が組み合わされた場合、複数の役務の提供をそれぞれ別個に行ったとする解釈と、組み合わされた総体としての役務の提供を行ったとする解釈が考えられる¹⁸²⁾。前者の別個に行ったとする解釈で問題となるのは、それぞれの役務の提供にどのように対価を認定するのか、という点である。

複数の役務の提供が組み合わされた取引において、取引当事者が対価を別個に算定せず一括して合意することはままある。このとき、それぞれの役務の提供に対価を認定しないと、それぞれの役務の提供毎に、課税免税の別などが異なる可能性があり、具体的な納付税額が確定できないこととなる。消費税においては、法人税のように時価取引を観念することはない¹⁸³⁾ため問題となる。消費税法第28条は課税資産の譲渡等の対価の額を、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額としている。これは時価を意味するのではなく、取引の対価を意味する¹⁸⁴⁾。

組み合わされた総体としての役務の提供を行ったとする解釈（着ぐるみ型解釈はこれに該当する）では、役務の提供が1つ、対価も1つであるため、個々の対価の認定は不要である。前述の訪日旅行ツアー事件では飲食、宿泊など複数の役務の提供が訪日観光客に対してなされ、韓国の旅行業者にも旅行計画の策定などの役務の提供がなされていた。これらの役務の提供に対して、個々に対価を認定することは困難が予想される。納税義務者のコンプライアンスコスト、課税当局の徴税コスト、争訟の場面でも訴訟経済の要請から着ぐるみ型解釈が同一役務連鎖型解釈に比して優位と考える。

第3項 複数の役務の提供を合理的に区分することによる解決

前述のとおり、着ぐるみ型解釈に妥当性があるケースもある。しかし、同一役務連鎖型解釈に立っても、役務の提供を合理的に区分することで妥当な結論を導くことができるのではないかと考える。

複数の役務の提供が同時に行われ、かつその対価が区分されていなくても、それぞれの役務の提供の対価を（個別の役務の提供が行われた場合の第三者取引価格の比など¹⁸⁵⁾によ

¹⁸¹⁾ 第2章第3節第2項の裁判例。飲食、宿泊など旅行者に対する役務の提供、飲食店などの手配、旅行計画の策定など韓国旅行業者への役務の提供といった、複数の役務の提供が組み合わされている。

¹⁸²⁾ いずれの解釈をとるべきかは、それぞれの役務の提供が独立しているか（単体の役務の提供が想定できるのか）、取引当事者間の認識など複数の要素が影響すると考える。本章第3項における欧州司法裁判所の判示も参照。

¹⁸³⁾ みなし譲渡の場合を除く。

¹⁸⁴⁾ 消費税法基本通達10-1-1（譲渡等の対価の額）「……『收受すべき』とは、別に定めるものを除き、その課税資産の譲渡等を行った場合の当該課税資産等の価額をいうのではなく、その譲渡等に係る当事者間で授受することとした対価の額をいうのであるから留意する。……」。

¹⁸⁵⁾ 国内と国外におよぶ観光クルーズ船旅行について、国内外の時間基準も工夫の一つとしてあるとする指摘として渡辺充「判批」旬刊速報税理35巻4号40頁，45頁（2016）。

り) 合理的に区分できれば、別個の役務の提供を行った場合と同様の対応が可能となる。

例えば、パック旅行の内外判定あるいは輸出免税判定が参考になると考える。消費税法基本通達7-2-6(旅行業者が主催する海外パック旅行の取扱い)は「旅行業者が主催する海外パック旅行に係る役務の提供は、当該旅行業者と旅行者との間の包括的な役務の提供契約に基づくものであり、国内における役務の提供及び国外において行う役務の提供に区分される」とする。この通達について「旅行業者が主催するパック旅行は、手続代行、輸送、宿泊、観光案内等を包括的に請負う性格のものとされている」が、「役務の提供の内容に応じて消費税法の規定を適用する」と説明される¹⁸⁶⁾。

役務の提供が国内、国外の両方で行われている場合において、対価を区分することなく受領した場合、納税者が対価を合理的に区分できるとする見解¹⁸⁷⁾がある。資産の譲渡においても類似の事態はよく起こる。代表的な例として土地とその上に存する家屋の一括譲渡がある。消費税において土地は非課税、家屋は課税となるが、対価が区分されていない場合には、これを合理的に区分することとされている。裁判例においても区分方法として、固定資産税評価額や不動産鑑定評価額などの比を用いる方法が認められた事例がある¹⁸⁸⁾。また、国税庁はタックスアンサーにおいて、「土地、建物の原価(取得費、造成費、一般管理費・販売費、支払利子等を含みます。)を基にした按分」も合理的な方法の1つとして挙げている¹⁸⁹⁾。

訪日旅行ツアーに関する事案などにおいて、納税者側が輸出免税の判定について包括的役務提供全体で(全体を1つの役務の提供として)判定すべきと主張したが、「裁判所、審判所は個々のサービスを抜き出して判断するものとして」おり、その背景として「包括的役務提供を1つの請負契約として、課税の対象かどうかを判定する方法がないため、委任契約に準ずるものととらえて消費税法を適用させるしかなくなっている」とする指摘がある¹⁹⁰⁾。複数の役務の提供を個々に区別する方法は裁判所等において受け入れられていると考える¹⁹¹⁾。

¹⁸⁶⁾ 濱田・前掲注60)441頁。上杉・前掲注130)252-253頁も同旨。ただし、当該通達は消費税法基本通達5-7-15(役務の提供に係る内外判定)において「対価の額が合理的に区分されていないもの」が役務の提供が行われた場所が明らかでないもの(消費税法施行令第6条第2項第6号)とされることが、整合がとれているのか疑問がある。

¹⁸⁷⁾ 金子・前掲注12)817頁。客観的資料および合理的配分基準に基づく必要があるとされる。

¹⁸⁸⁾ 鑑定評価額を使用した事例として東京地判令和4年6月7日(LEX/DB 文献番号 25593847)。

¹⁸⁹⁾ 国税庁 タックスアンサー No.6301「課税標準」(https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6301_qa.htm, 2022年12月3日最終閲覧)。

¹⁹⁰⁾ 全国女性税理士連盟東日本支部研究部編『[第50回研究報告]消費税の現状と課題』154頁〔木内弘美ほか〕(全国女性税理士連盟, 2017)は、訪日旅行ツアーに関する裁判例(東京地判平成28年前掲注149)で前掲の裁判例とは異なるが類似する。)、現場改善等セミナーにかかる裁決(国税不服審判所裁決平成15年4月24日裁決事例集65巻864頁)を掲げて言及している。

¹⁹¹⁾ 個々の役務の提供ではなく、1つの役務の提供である「包括旅行商品」として理解すべきとする指摘として山下学「インバウンド観光業者の海外旅行会社に対する消費税の輸出免税」税理56巻3号81頁, 85頁(2013)。なお、前掲注158)の国税不服審判所裁決が評釈の対象。

ここで、内外判定において、電気通信利用役務の提供とその他の役務の提供を完全に分離したことから、この合理的な区分がその垣根を越えて可能かという疑問がある。しかし、資産の譲渡においては内外判定の区分の異なる資産(営業権と有形固定資産)についても、時価による区分を認めるとする国税庁の質疑応答事例¹⁹²⁾があり、役務の提供についても同様に区分することが許されるものとする。

対価を合理的に区分するにあたっては、原価相当だけでは無く付加価値相当分も区分すべきであることに留意が必要である。訪日旅行ツアー事件¹⁹³⁾にかかる裁決について、原告が国内の飲食などの役務の提供と韓国の旅行者に対する国内の飲食など以外の役務の提供とを行っていること、対価は原告の原価相当分に原告の利益が加算されていることから、当該対価(原告の利益、即ち付加価値相当部分を含む)を、国内の飲食などとそれ以外の対価に合理的に区分すべきとの指摘¹⁹⁴⁾がある。

複数の役務の提供が組み合わされた場合の消費課税の問題は、我が国消費税法に限った問題ではないようで、つぎのように紹介される欧州司法裁判所の判断がある¹⁹⁵⁾。複数の要素からなる取引について、つぎの4点が判示された。①付加価値税上複数の取引か1つの複雑な取引か解決する必要があること、②そのためにはすべての要素や行為を検討する必要があること、③取引¹⁹⁶⁾は1)明確に独立した通常のもの¹⁹⁷⁾、2)取引が単一のもので構成され¹⁹⁸⁾不自然または人為的に切り離されず外形上密接に結びついた2以上の要素・行為からなる単一の取引、3)主要な取引と付随的な取引に分けることができるもの¹⁹⁹⁾に場合分けできること、④このうち一体の取引でとりわけ顧客にとって主要な部分の提供がなければ満足できないものである場合には、それらを主要なものと付随する取引とみなすことができる²⁰⁰⁾ことである。

¹⁹²⁾ 国税庁 質疑応答事例 消費税「営業の譲渡をした場合の対価の額」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/14/01.htm>, 2022年12月3日最終閲覧)。筆者も合理的な区分である限り区分が認められるのが相当と考える。

¹⁹³⁾ 第2章第3節第2項。

¹⁹⁴⁾ 栗原・前掲注3)151頁。

¹⁹⁵⁾ 林幸一『EU付加価値税の研究—わが国、消費税との比較の観点から—』108-111頁(広島大学出版会, 2020)。「Judgment of the Court (Third Chamber) of 10 March 2011, at para 51-57.」を参照している。ドイツにおいて軽食の移動販売などの形態が、飲食料品の提供か、役務の提供かが争われ、EUVAT指令(第6次)における解釈が欧州司法裁判所に付託された。要約にあたり判決文はEUR-Lexより入手した(<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62009CJ0497&from=en>, 2022年12月21日最終閲覧)。Case C-497/09, C-499/09, C-501/09 AND C-502/09, Burgdorf v Bog, ECLI:EU:C:2011:135.

¹⁹⁶⁾ 林・前掲注195)111頁は「複数の取引」とするが、文意から「複数の」を省略した。「1つの複雑な取引」の分類を示している。

¹⁹⁷⁾ EUVAT指令(第6次)第2条から取引は通常、別個の独立したものとされる。

¹⁹⁸⁾ 前提として、経済的観点から単一の供給を構成する取引は人為的に分割すべきではない。VATの機能を歪めないためと説明される(判決文para53)。

¹⁹⁹⁾ 単一の供給(取引)と取り扱われる。

²⁰⁰⁾ つまり、単一の供給(取引)と取り扱われる。

第4項 役務の提供の態様を同一視することによる解決

着ぐるみ型解釈の問題点に対する対応策として、実施される役務の提供が、2者間取引では電気通信利用役務の提供である場合に限り、下請が元請に行う役務の提供を電気通信利用役務の提供とみなす解釈もありえる。しかし、これは電気通信利用役務の提供に限って同一役務連鎖型解釈を採用することと等しく、電気通信利用役務の提供を中心に検討を進めている本稿では検討の対象外とする。

第5項 小括

着ぐるみ型解釈には問題点があり、納税義務者のコンプライアンスコスト、課税当局の徴税コストが増加する。複数の役務の提供が組み合わせられた場合には妥当性があるが、対価を合理的に区分することで、同一役務連鎖型解釈においても対処が可能である。

第3節 複線型解釈の問題点

着ぐるみ型解釈と同様の問題点がある。同一役務連鎖型解釈に比して難解であること、情報の欠如による誤解釈の可能性が高いことである。この他に問題点もあると考えるので以下これを記す。

第1項 対価の按分が必要であること

複線型解釈（直接型）では、役務の提供を受ける者と対価の支払をする者が不一致²⁰¹⁾となる。役務の提供と対価が対応しておらず、役務の提供に対価を按分する（割り付ける）必要があるが、これは困難である。そこで、対価を支払う者から受ける役務の提供に対価の全額を割り付け、それ以外の者との取引は無償である、という割り切りも考えられる。この考えを前章設例の発注者に当てはめると、元請から受ける役務の提供に、支払う対価の全額を割り付け、下請から受ける役務の提供は無償となる。つまり、電気通信利用役務の提供は無償取引となってしまう²⁰²⁾。2者間で行われる電気通信利用役務の提供の内外判定に不満を持つ場合、中間に事業者を介在させることで、電気通信利用役務の提供以外の役務の提供に実質的に変換できてしまう。租税回避的な行動を助長するため採用しがたい。

複数の役務の提供が同時に行われた場合の、同一役務連鎖型解釈と同様の問題であり、対価の合理的区分が対応策として考えられる²⁰³⁾。しかし、単一の役務の提供であっても対価の区分が必要となることは、同一役務連鎖型解釈より事業者のコンプライアンスコストなどが大きくなると考える。そして、着ぐるみ型解釈が有していた同一役務連鎖型解釈に対する優位な点である、複数の役務の提供が組み合わせられた場合においても、個々の役務の提供の対価の認定が不要である点は存在しない。

なお、取引当事者が4者以上である場合、按分すべき対象取引の数が増えるため、より複

²⁰¹⁾ 前章の設例で言えば、発注者は元請と下請から役務の提供を受けるが、その対価を元請のみに支払う（図 3）。

²⁰²⁾ 無償取引は消費税の課税対象外（消費税法第2条第1項第8号の「資産の譲渡等」の定義における「対価を得て」の要件を満たさない）となる。

²⁰³⁾ それぞれの役務の提供の時価などの比で按分を検討した場合、下請が元請に行う役務の提供は単独で実施されることが想定できず、時価などの把握が同一役務連鎖型解釈より困難と考えられる。

雑となる。情報の欠如²⁰⁴⁾を併せて考えれば、按分すべき対象取引の数が不明確となる場合もありうる。

第2項 適格請求書入手不確実性

課税取引である場合、適格請求書には課税資産の譲渡等に係る税抜価額等が記載される必要がある²⁰⁵⁾。取引全体が課税資産の譲渡等に該当しない場合などには、前述のとおり対価を按分する必要がある。仮に対価を按分できたとしても適格請求書をどのように入手すべきか、という問題がある。対価の授受のない者から適格請求書を入手することは困難である。いわゆる媒介者交付特例²⁰⁶⁾があるが、入手が困難であることには変わりがない。極端なケースでは実際の業務を行った者（設例における下請）を発注者が不知であることも考えられる²⁰⁷⁾。

適格請求書の交付者にとっても正しい適格請求書を作成することに困難が伴う。つまり、前節の例における下請は、元請と発注者の2者に資産の譲渡等（リモートコンサルティングやその他の役務の提供）を行ったものと解釈される²⁰⁸⁾。したがって、両者双方からインボイスの交付を請求された場合、これに応じなければならない²⁰⁹⁾。しかし、情報の不完全性から発注者が確定できないことも考えられる。媒介者交付特例により、元請から適格請求書を入手して欲しい旨依頼することはできるが、当該特例によっても適格請求書の交付義務が免除されるわけではなく²¹⁰⁾、元請が適格請求書発行事業者でない場合なども考えられる。

第3項 直接の法律関係がない当事者間の取引の認定

複線型解釈では直接の法律関係がない当事者間に、消費税法上の取引を認定することもありえる。設例における発注者と下請は直接の契約を結んでいない。このような関係の2者間には一般に法律関係がないと思われる²¹¹⁾。このような当事者間には法律上の権利義務関

²⁰⁴⁾ 下請が4者間取引と認識していたが、実際には5者以上が関与していた場合など。

²⁰⁵⁾ 売り手側は、平成28年改正後の新消費税法57条の4、買い手側は30条など。

²⁰⁶⁾ 平成28年改正後の新消費税法施行令第70条の12。なお、媒介者自身も適格請求書発行事業者である必要がある。

²⁰⁷⁾ 請負契約において、下請負を禁ずる特約がある場合でも、これに反してなされた下請負契約自体は有効と解されているとの指摘として内田・前掲注96)270頁。

²⁰⁸⁾ 「発注者は元請および下請の2者から直接役務の提供を受けるとする解釈」の場合。

²⁰⁹⁾ 平成28年改正後の新消費税法第57条の4第1項より、適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者から適格請求書の交付を求められたときは、当該課税資産の譲渡等に係る適格請求書を当該他の事業者に交付しなければならない。交付義務が免除される場合にも当たらないと考える。

²¹⁰⁾ この問題点は複線型解釈に限らず、媒介者交付特例を利用する場合全般にあるが、複線型解釈により問題が起るケースを拡大することとなる。

²¹¹⁾ 請負契約における説明であるが、「下請負が利用されても、注文者と元請負人との法律関係は何ら変更を受けず、注文者と下請負人との間には、直接の法律関係は生じない（賃貸借の613条のような規定がないため）。」との指摘として内田・前掲注96)270頁。また、履行補助者は相手方（債権者）と独自の法律関係に立たないとする指摘として椿寿夫

係を想定し難い²¹²⁾。このことが、前述の対価の按分が困難であることや適格請求書入手に不確実性があることの一因と考える。

なお、訪日旅行ツアーに関する事案で、国税不服審判所が日本の旅行業者と旅行者との取引（設例に当てはめれば、下請と発注者間の取引）が存在することを前提としたことにつき、「誰と誰の間の取引かを明確にする必要があり」、日本の旅行業者にとって旅行者は取引相手ではないと批判する見解がある²¹³⁾。

第4項 代理解釈について私法と異なること

私法上（そして事実上）、代理ではない契約や取引を明文の規定なく²¹⁴⁾代理と認定することの問題点もある。租税法律主義の観点から「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」²¹⁵⁾という考えがある。

消費税にかかる裁判例においても「……法は、経済取引において附加価値の移転等がある場合は課税対象とするものであり、これらについては私法によって規律されているのであるから、課税要件該当性を判断する際にも、まず私法に基づいて検討するのが原則であり、第1次的には、当事者が選択した法律形式、契約内容等を踏まえ、その取引の実態に即して判断すべきである。もっとも、当事者が租税回避等の目的で、真に意図する法律形式を回避して殊更別の形式を採用して法律行為を行ったような場合には、この限りでないというべきである。」²¹⁶⁾とされる。この観点からも問題があると考ええる。

第5項 小括

複線型解釈には、問題点があり納税義務者のコンプライアンスコスト、課税当局の徴税コストが増加する。同一役務連鎖型解釈、着ぐるみ型解釈のいずれと比してもその問題点

編『講座・現代契約と現代債権の展望 第2巻 債権総論（2）』119頁，124頁〔今西康人〕（日本評論社，1991）。

²¹²⁾ 請負契約における下請負人（請負人の補助者または代行者）との間で取引をした相手方は、元請負人と直接の法律関係がない以上、権利義務関係を想定することは無理があるといえる（第三者の行為による債務不履行・不法行為責任を負う場合を除く）とする（ただし、当該論者は従属性の強い補助者には契約責任を負わせるべきとする）指摘として芦野訓和「従属的地位者と取引をした相手方の保護—下請負人の行為と表見代理の成否を素材として」椿寿夫＝伊藤進編『代理の研究』156頁，157頁（日本評論社，2011）。

²¹³⁾ 山下・前掲注191)81頁。川田剛「外国旅行業者に販売したパッケージ商品と輸出免税との関係について」月刊税務事例44巻1号11頁，13頁（2012）も旅行者は無関係の者であるとする。

²¹⁴⁾ 消費税法第13条に基づく否認も考えられるが、資産の譲渡等の帰属を変更することはできても、資産の譲渡等が帰属しない者に代理という役務の提供を認定することまでできるのか、という問題点もあると考える。

²¹⁵⁾ 金子・前掲注12)129頁。

²¹⁶⁾ 福岡地判平成23年7月15日税務訴訟資料261号順号11710。資産の譲渡にかかる判示であるが、役務の提供についても妥当するものと考ええる。控訴審である福岡高判平成24年3月22日税務訴訟資料262号順号11916（評釈として西山・前掲注62)）においても維持されている。

は多いと考える。

第4節 諸外国の例

諸外国のVAT/GSTにおける複数者間の取引に関するルールをいくつか調査した。

資料が入手できた中で、つぎの4制度を概観する。これにより、いずれの解釈を取るべきか示唆を得たいと考える。

- ① 我が国消費税法がその導入に際し、強く影響を受けている²¹⁷⁾ EU共通ルール
- ② ①の英米法²¹⁸⁾系への移入例として 英国
- ③ ①の大陸法系への移入例として フランス
- ④ 現代的VATと評価される²¹⁹⁾ ニュージーランド

第1項 EU

(1) EUVAT指令第28条

EU加盟国におけるVATの共通ルールを定めるEU理事会指令²²⁰⁾ (以下「EUVAT指令」という。)第28条でつぎのように規定されている。

Article 28

Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself.

(仮訳²²¹⁾ 納税義務者が自己の名義で他人のために役務の提供をした場合、当該納税義

²¹⁷⁾ 「わが国の消費税は、EUのVATを母法とする」という説明として林・前掲注195)1頁など。

²¹⁸⁾ 「英米法には代理と取次ぎの区別がなく、ともにagencyと呼ばれる法領域で扱われ、大陸法に引き直せば問屋・準問屋に当たる者の行為によって、委託者と取引相手方との間に直接の法律関係が生ずるものとされる場合が非常に多い」との説明として江頭憲治郎『商取引法〔8版〕』247頁(有斐閣, 2018)。また、日本法上は取次ぎに相当する関係はアメリカ法では代理関係とされ、購入者が購入時点において委託者が誰であるか認識していない場合「本人の特定されていない代理」という日本法に明文に認められていない方式とされるところの指摘として樋口＝佐久間・前掲注98)98-99頁〔神作裕之〕。

²¹⁹⁾ 西山由美「仕入税額控除」日税研論集70号465頁, 468頁(2017)。また1960年代後半から70年代前半にかけて、西欧諸国で導入された第1世代(伝統的VAT)に対して1980年代後半から導入した日本、ニュージーランド、カナダ、オーストラリアなどを第2世代(現代的VAT)とする説明として鎌倉治子『諸外国の付加価値税(2018年版)』9頁(国立国会図書館調査及び立法考査局, 2018) (<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11056198/1>, 2022年12月13日最終閲覧)。

²²⁰⁾ COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. 条文は2022/7/1現在の統合条文 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20220701&qid=1670421992591&from=EN>, 2022年12月7日最終閲覧) による。条文の引用にあたり、改行、ハイフネーションは調整した。以下同じ。

²²¹⁾ 仮訳は筆者。以下この節において同じ。

務者が当該役務の提供を自ら受け、他人に当該役務の提供をしたものとみなす。)

「事業者が自らの名義で他人の計算で役務を調達した場合、当該事業者は当該役務の提供を自らが受け、他人に提供したものとみなすことを定める規定」²²²⁾であり、「VAT指令は、売主と買主との間に Intermediary が関わる取引に対する別段の定めを置いている。具体的には、VAT指令のタイトルⅢ (TAXABLE TRANSACTION) (原文ママ) の中に、物品に関して同14条2項(c)、サービスに関して同28条を置く。」²²³⁾と説明される。

なお、EUVAT指令第9条第1項に規定される納税義務者（課税対象者）の定義に independently (独立に) との文言があり²²⁴⁾、これが我が国消費税法の前提と異なるか、という点について、「従業員が提供するサービスをVATの対象から除外することが目的であり、消費税法はこの点を課税仕入れから除くことで対処していることからすると、消費税法もVAT指令にいう『独立性』を規定していると評価できる」²²⁵⁾とする説明がある。

(2) EUVAT実施規則第9a条

電子的な役務の提供などについては、EUVAT指令の実施に関する措置を規定する規則²²⁶⁾ (以下「EUVAT実施規則」という。) 第9a条でつぎのように規定している (抜粋)。

Article 9a

1. For the application of Article 28 of Directive 2006/112/EC, where electronically supplied services are supplied through a telecommunications network, an interface or a portal such as a marketplace for applications, a taxable person taking part in that supply shall be presumed to be acting in his own name but on behalf of the provider of those services unless that provider is explicitly indicated as the supplier by that taxable person and that is reflected in the contractual arrangements between the parties. (後略²²⁷⁾)。

(仮訳 EUVAT指令第28条の適用において、電子的な役務の提供が電気通信ネットワーク、

²²²⁾ 溝口・前掲注36)309頁。

²²³⁾ 中村繁隆「問屋を利用した輸入取引に対する消費課税—VAT 指令及びイギリス法を参考として—」総合法政策研究会誌4号20頁, 31頁 (2021) (https://www.westlawjapan.com/WJLR/sougou/04/sougou_04-002.pdf, 2023年1月14日最終閲覧)。

²²⁴⁾ 同項前段「‘Taxable person’ shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.」。

²²⁵⁾ 小川・前掲注65)593-540頁。

²²⁶⁾ COUNCIL IMPLEMENTING REGULATION (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. 条文は2022/7/1現在 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011R0282-20220701&from=EN>, 2022年12月7日最終閲覧) による。

²²⁷⁾ なお、省略した後段部分以下は、①「当該役務の提供を行う者として明示的に表示」されることの要件、②一定の仲介者は「当該役務の提供を行う者として明示的に表示」することができない旨、③インターネット通話サービスに本規定が適用される旨、④決済のみを行う仲介者は本規定が適用されない旨が規定されている。

インターフェイス、またはアプリケーションのためのマーケットプレイス等の仲介者を通じて行われる場合、当該役務の提供に關与する納税義務者は、自己の名義で当該役務の提供者のために役務の提供をしたものと推定する。ただし、当該納税義務者により当該役務の提供者が、当該役務の提供を行う者として明示的に表示され、かつ、当該納税義務者と当該役務の提供者の間における契約上の取り決めにおいても明示されている場合はこの限りではない。）

「テレコミュニケーションネットワーク、インターフェイスまたはアプリを販売するマーケットプレイスのようなポータルを介して電子的手段による役務が提供される場合、役務の提供に参加する事業者は自らの名義でプロバイダーの計算により活動しているとみなすことを定める規定」²²⁸⁾と説明される。本条とEUVAT指令第28条が組み合わされることで、電子的な役務の提供が仲介者により仲介される場合には、仲介者が当該役務の提供を自らが受け、顧客に提供したものとみなされることとなる。

なお、役務の提供（サービス）ではなく、物品の譲渡に關し、仲介者が自らの名義で物品を調達せず、単に仲介者であった場合であっても、当該仲介者が一定のプラットフォーム²²⁹⁾であれば、当該仲介者が物品を調達し、提供したものとみなしてVATの納税義務を課す制度が導入されている²³⁰⁾。OECDの報告書における「みなし供給者アプローチ」の「完全義務化方式」を実現した制度と理解されている²³¹⁾。

第2項 英国

全体として「イギリスのVAT法はAgentを利用した取引に關する具体的な取扱いを体系的に条文化している」²³²⁾と評価されている。なお、英国のEU離脱（ブレグジット）に伴い、EUVAT指令や欧州司法裁判所の決定に服することがなくなっている²³³⁾。しかし、以下に掲げ

²²⁸⁾ 溝口・前掲注36)349頁。

²²⁹⁾ 支払サービスプロバイダー。具体的には、デジタルプラットフォーム、支払仲介サービス事業者、マーケットプレイス等。

²³⁰⁾ いわゆるE-commerce packageの一環であり、具体的にはEUVAT指令第14a条、第66a条など。制度の概要、経緯などにつき栗原克文「デジタルプラットフォーム等取引仲介者の税務上の役割」税理64巻15号144頁（2021）参照。また、欧州委員会が作成した日本語版「VAT電子商取引規則についての注釈」（2020）も参照（https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_28102020_ja.pdf，2022年12月12日最終閲覧）。

²³¹⁾ 栗原・前掲注230)146-147頁。

²³²⁾ 中村・前掲注223)30頁。ここにいうAgent（代理人）は前述のとおり取次ぎを含む概念であることに留意すべき。

²³³⁾ European Union (Withdrawal) Act 2018の第2条、第3条により、離脱日の直前に施行されていたEU法の一部は離脱日以降も英国の国内法を構成し、欧州司法裁判所の判決に従う（判例変更などを除く）こととされているとの説明として洞澤秀雄「Brexitとイギリスによる法の維持・形成—2018年EU離脱法を中心に環境法の観点から—」EU法研究5号73頁，79-80頁（2018）。EUVAT指令、EUVAT実施規則については、Taxation (Cross-border Trade) Act 2018の第42条第1項、第5項などにより原則として参照される。European Union (Withdrawal) Act 2018の条文は2022年10月21日現在

る条文などはEU離脱前から存するものであり、EUVAT指令などに服していた時期を含めて有効であった。ただし、「2006/112指令373条〔従前の第6次指令28条3項(e)〕の下、加盟国はVAT指令14条2項(c)と同28条からの逸脱を許容され、イギリスは元々、両規定から逸脱する権利を行使していた。」その後一部を移入したが、「Agentを通じて供給されるサービスに関する同28条からの逸脱は、いまだ存在している。」と説明される²³⁴⁾。

(1) 旧法 第32条第4項

Value Added Tax Act 1983²³⁵⁾ (1994年改正²³⁶⁾前の規定) でつぎのように規定されていた。

32 Agents, etc.

(4) Where goods or services are supplied through an agent who acts in his own name the Commissioners may, if they think fit, treat the supply both as a supply to the agent and as a supply by the agent.

(仮訳 物品またはサービスが自己の名義をもって活動する代理人等を通じて提供される場合において、当局²³⁷⁾が妥当と判断するときは、当該代理人等が自らその物品またはサービスの提供を受け、当該代理人等が自らその物品またはサービスの提供をしたものと取り扱うことができる。)

「物品あるいはサービスが問屋取引を通して提供される場合、問屋に対する譲渡及び問屋による譲渡として取り扱われる。」と説明される²³⁸⁾。2つの取引を擬制する点で、EUVAT指令第28条を移入しており、強制適用ではない点で同指令と異なる。

なお、条文上、課税当局側のみが使用できる規定のように思えるが、後述の新法における類似する規定に関する課税当局の説明では、納税義務者側からも使用できる規定と説明されている。旧規定においても同様と思われる。

(<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2018/16/data.pdf>, 2022年10月21日最終閲覧) による。Taxation (Cross-border Trade) Act 2018の条文は2022年8月22日現在 (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2018/22/data.pdf>, 2022年10月21日最終閲覧) による。

²³⁴⁾ 中村・前掲注223)41頁。

²³⁵⁾ 条文は1993年1月1日現在 (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/55/1993-01-01/data.pdf>, 2022年12月13日最終閲覧) による。

²³⁶⁾ 後掲のValue Added Tax Act 1994に全面改定。

²³⁷⁾ 正確には当局のCommissionersであるが省略した。以下同じ。英国歳入関税庁 (HMRC : His Majesty's Revenue and Customs) とコミッショナーについて、例えば鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足—税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離—」レファレンス678号63頁 (2007) (https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/287276/www.ndl.go.jp/jp/data/publication/refer/200707_678/067804.pdf, 2022年12月17日最終閲覧) 参照。

²³⁸⁾ 林・前掲注195)153頁。同書152-154頁において「ウィラル都市行政区事件」として、建物の建築というサービス (役務の提供) 取引が、旧法第32条第4項により、請負業者と行政区、行政区と融資会社という2つの取引とみなされた事案 (Metropolitan Borough of Wirral v Customs and Excise Commissioners, [1995] STC 597) を紹介している。

(2) 新法 第47条第3項および第4項

現行法であるValue Added Tax Act 1994²³⁹⁾においては役務の提供についてつぎのように規定されている。

47 Agents etc.

(3) Where services, other than electronically supplied services and telecommunication services, are supplied through an agent who acts in his own name the Commissioners may, if they think fit, treat the supply both as a supply to the agent and as a supply by the agent.²⁴⁰⁾

(仮訳 サービス（電子的に提供されるものおよび電気通信を除く）が自己の名義をもって活動する代理人等を通じて提供される場合において、当局が妥当と判断するときは、当該代理人等が自らそのサービスの提供を受け、当該代理人等が自らそのサービスの提供をしたものと取り扱うことができる。)

(4) Where electronically supplied services or telecommunication services are supplied through an agent, acting in the agent's own name, the supply is to be treated both as a supply to the agent and as a supply by the agent.

(仮訳 電子的に提供されるサービスおよび電気通信が自己の名義をもって活動する代理人等を通じて提供される場合には、当該代理人等が自らそのサービスの提供を受け、当該代理人等が自らそのサービスの提供をしたものと取り扱う。)

第3項は「Commissionaireを通じて電気通信サービス以外のサービスが供給された場合、Commissionaire（原文ママ）がfitすると思うならば、その供給は、Commissionaireに対する供給とCommissionaireによる供給として取り扱われる（任意規定）。」、第4項は「Agentを通じて電気通信サービスが供給された場合、その供給は、Agentに対する供給とAgentによる供給として取り扱われる（任意規定）（原文ママ）。」と説明される²⁴¹⁾。なお、現行の規定では削除されているが、旧第5項には第4項におけるAgentはEUVAT指令第28条における仲介者を指すと明示されていた²⁴²⁾。

第4項と第3項は電子的に提供されるサービスおよび電気通信と、それ以外のサービスがそれぞれ対象となっている。細かい文言の違いを除くと、「the Commissioners may, if they think fit,」（当局が妥当と判断するときは……できる。）が第3項にだけ存在する点が異な

²³⁹⁾ 条文は2022年12月15日現在 (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/data.pdf>, 2022年12月15日最終閲覧) による。

²⁴⁰⁾ なお、第3項は制定当初は物品の譲渡についても適用される条項であり、旧法第32条第4項と同様であったが、Finance Act 1995により物品の譲渡は第2A項に独立した。

²⁴¹⁾ 中村・前掲注223) 41-42頁。この説明の元となっている条文は現行法とは一部異なることに留意すべき（第5項が削除される前であり、少なくともTaxation (Cross-border Trade) Act 2018による改正前と推測される）。

²⁴²⁾ 「For the purposes of subsection (4) “agent” means a person (“A”) who acts in A's own name but on behalf of another person within the meaning of Article 28 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.」Finance Act 2014により削除（併せて第4項にAgentの説明として「acting in the agent's own name」が追加された）。

る。この妥当性の判断主体は、条文からは課税当局しか読み取れないが、課税当局による当該条文の説明において「In theory the provision can be applied where the Commissioners think fit; but in practice we allow agents to choose for themselves whether or not to adopt the procedure.」（理論的には、当局が適切と考える場合にこの規定を適用することができるが、実際には、代理人がこの手続きを採用するかどうかを自ら選択することを認めている。）とされている²⁴³⁾。同説明では、本条のそもそもの目的は匿名の本人(undisclosed principals)の代理人(agent)が介在する取引において、本人から代理人、代理人から顧客へとインボイスを連続して交付することで、本人の匿名性を維持しつつ顧客が前段階税額控除のためのインボイスを入手できるようにすることとされている²⁴⁴⁾。この規定は、本人と代理人が双方共にVAT登録をしており、供給されるサービスが課税対象であることの条件を満たす必要があるとされている。この規定が適用されると、代理人と本人との取引は当該物品またはサービスの供給となり、代理という個別の役務の提供は認識されないと説明される²⁴⁵⁾。

第3項 フランス²⁴⁶⁾

VAT発祥の地とされる²⁴⁷⁾フランスにおける複数者間取引の規定として第256条第V項²⁴⁸⁾がある。

「第1節 適用範囲

²⁴³⁾ 英国歳入関税庁による「HMRC internal manual VAT Taxable Person Manual」の「VT AXPER37900 - Agency and disbursements: how agents should account for VAT - Section 47 of the VAT Act 1994: Section 47(3) supplies by undisclosed agents」(<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-taxable-person/vtaxper37950>, 2022年12月16日最終閲覧)。

²⁴⁴⁾ 前掲注238)「ウィラル都市行政区事件」の判示(p. 599 b, post. 判決文はLexisNexisにより閲覧。https://advance.lexis.com/r/documentprovider/zssyk/attachment/data?attachmentid=V1,215,21554,1995_stc_597.pdf,1&attachmenttype=PDF&attachmentname=OriginalSourceImage&origination=&sequencenumber=&ishotdoc=false&docTitle=Metropolitan%20Borough%20of%20Wirral%20v%20Customs%20and%20Excise%20Commissioners%20%5B1995%5D%20STC%20597&pdmfid=1000516, 2022年12月16日最終閲覧)も同旨。

²⁴⁵⁾ 英国歳入関税庁による「HMRC internal manual VAT Taxable Person Manual」の「VT AXPER37950 - Agency and disbursements: how agents should account for VAT - Section 47 of the VAT Act 1994: supplies by undisclosed agents」(<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-taxable-person/vtaxper37950>, 2022年12月16日最終閲覧)。代理人に関する英国のコモンローと欧州の他地域で適用されるローマ民法の概念には違いがあり、これに対応するためにクロスボーダー取引については強制適用で、国内取引については任意とする。

²⁴⁶⁾ 本項は、湖東京至「翻訳『フランス付加価値税法』」関東学院法学11巻上173頁(2002)によるフランス付加価値税法(Taxe sur la valeur ajoutée フランス租税一般法典付加価値税の部 2000年版)の邦訳文に依拠している。

²⁴⁷⁾ 湖東・前掲注246)173頁は「フランスは1948年、今日の付加価値税の基本構造である仕入税額控除方式による大型間接税を世界で初めて導入した。」とする。

²⁴⁸⁾ 湖東・前掲注246)177-179頁。

第1章 強制的課税取引

256条（中略）

V. 事業者が第三者の取引のため、単に自己の名義を使用して資産の譲渡の仲介を行い、又は役務提供の仲介を行った場合、当該名義人たる個人が資産を譲り受け又は役務提供しないし供与を受けたものとみなす。」

本規定について、「フランスにおいても自己の名義を使用して委託者と顧客の間の資産の譲渡契約を仲介する場合には、その名義人である受託者が委託者から資産の譲渡を受けたものとみなされると同時に、受託者から販売先への譲渡となる。」と説明される²⁴⁹⁾。なお、仲介という役務の提供という概念は独立してあるようで、課税地の規定²⁵⁰⁾などに「仲介的役務提供」の規定が置かれている²⁵¹⁾。

第4項 ニュージーランド

ニュージーランドGSTについて、Goods and Services Tax Act 1985²⁵²⁾の第60条に規定されている。

60 Agents and auctioneers

(1) Subject to this section, for the purposes of this Act, where an agent makes a supply of goods and services for and on behalf of any other person who is the principal of that agent, that supply shall be deemed to be made by that principal and not by that agent:

provided that, where that supply is a taxable supply, that agent, being a registered person, may, notwithstanding anything in this Act, issue a tax invoice or a credit note or a debit note in relation to that supply as if that agent had made a taxable supply, and to the extent that that tax invoice or credit note or debit note relates to that supply, that principal shall not also issue, as the case maybe, a tax invoice or a credit note or a debit note.

（仮訳 この法律において本条の条件の下、代理人が本人である他者のために物品またはサービスの供給を行う場合、当該供給は当該代理人ではなく、当該本人によって行われたものとみなす。ただし、当該供給が課税対象である場合、登録者である代理人は、この法律の他の規定にかかわらず、当該代理人が課税対象供給を行ったかのように当該供給に関するインボイス、クレジットノートまたはデビットノートを発行することができ、当該インボイス、クレジットノートまたはデビットノートが当該供給に関連する限り、当

²⁴⁹⁾ 宮川・前掲注54)321-322頁。

²⁵⁰⁾ 我が国の内外判定に相当するか。

²⁵¹⁾ 例えば第259条A第3号、5号、6号（同論文191-192頁）、第259条B第8号（同論文193頁）。非課税取引について第263条は「他人の名義又は他人のために仲介者が行う役務の提供のうち、262条の規定により付加価値税を課さない取引、又はヨーロッパ共同体の域外において行う取引には付加価値税を課さない。」としている（論文209頁）。

²⁵²⁾ 条文は2022年1月1日現在（<https://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/whole.html>, 2022年11月17日最終閲覧）による。

該本人は対応するインボイス、クレジットノートまたはデビットノートを発行しないものとする。)

(中略)

(1B) Despite subsection (1), when a principal and their agent agree, and record their agreement in a document, either in relation to a particular supply or for a type of supply, that this subsection applies to a supply of goods or services, the supply is treated for the purposes of the Act as 2 separate supplies, being—

(a) a supply of goods and services from the principal to the agent; and

(b) a supply of those goods and services from the agent to the recipient, treating the agent as if they were the principal for the purpose of the supply.

(仮訳 第1項にかかわらず、本人および代理人が特定の（またはある種類の）供給に関し、本項が物品またはサービスの供給に適用されることに合意し、その合意を文書に記録した場合、その供給は、つぎの2つの供給としてこの法律を適用する。(a) 本人から代理人への物品またはサービスの提供と、(b) 代理人から受領者への物品またはサービスの提供（当該代理人をこの供給の本人と取り扱う）。)

第1項において代理人一般の規定を置いている。代理人による取引は、本人が行った取引とみなす旨を規定している（前段。後段はインボイスなどの交付について。）。第1B項において、本人と代理人の合意により、本人と代理人間（そして代理人と顧客間）に物品またはサービスの取引があるように取り扱うことを規定している。供給を受ける場合（仕入側）についても第2項で手当している。なお、前述のEUや英国の例と同じく、電子的なマーケットプレイスについては別に規定を有する²⁵³⁾。当該規定も第1B項と同様の2つの取引を擬制する取り扱いを定めている。

第5項 小括

諸外国のVAT/GSTにおける複数者間の取引に関するルールをいくつか調査したところ、つぎの点が明らかとなった。

- 1 売主と買主の間に仲介者が介在する場合、①売主から仲介者への譲渡、②仲介者から買主への譲渡という2つの取引が存在することを擬制しているか、そのような取り扱いを選択できるルールとなっている。
- 2 当該ルールは電気通信利用役務の提供などの、電子サービスに特化したルールではない。
- 3 2つの取引を擬制する場合、2つの取引の態様を変更する規定を置いていない。同一態様の取引としている。

以上より、2つの取引を擬制する場合、同一役務連鎖型解釈に一致するルールとなっていることが明らかとなった。

このようなルールが共通している背景までは調査ができなかった。しかし、前段階控除により仕入税額控除を連鎖させる付加価値税において、①複数者間の取引を2者間の取引に分解することを（前段階控除のため）明示し、②その2つの取引は同様の取引とすること

²⁵³⁾ 同条第1C項、第60C条 (Electronic marketplaces)。

は、簡明であり、自然なものとする²⁵⁴⁾。

また、これらのルールを我が国消費税法に取り込む場合、取引に着目しみなし規定を置いているという示唆が得られた。

第5節 先行研究

複数者間において役務の提供を行った場合の内外判定、納税義務などについての先行研究は見当たらなかったが、資産の譲渡や貨物の輸入取引に関する先行研究はいくつか存在する。本節ではつぎの3つの研究を取り上げ、複数者間において役務の提供を行った場合にも共通すると思われる部分を概括する。

1つ目は、宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察—国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として—」²⁵⁵⁾（以下、「宮川論文」とする）である。2つ目は、中村繁隆「問屋を利用した輸入取引に対する消費課税—VAT 指令及びイギリス法を参考として—」²⁵⁶⁾（以下、「中村論文」とする）である。3つ目は、林幸一『EU付加価値税の研究—我が国、消費税との比較の観点から』²⁵⁷⁾（以下、「林論文」とする）である。

宮川論文は、委託販売が国外からの輸入品にかかるクロスボーダー取引で活用された場合の課税関係について言及している²⁵⁸⁾。中村論文は、貨物の輸入取引で問屋（取引仲介者であるIntermediary）が介在する場合の課税関係について論じている。林論文は貨物の輸入における委任取引の課税関係について言及している²⁵⁹⁾。

第1項 先行研究の結論

（1）宮川論文

委託販売に関し、代理商となる場合と問屋営業になる場合があると整理した。その上で、代理商になる場合は、委託者による相手方への資産の譲渡と取り扱うべきであり、問屋営業の場合は、問屋による相手方への資産の譲渡と取り扱うのが相当としている。問屋営業にかかる結論の理由として「問屋営業は、問屋の名において売買が行われるものであるから、相手方が委託者を知る由もな」く、「問屋と相手方の関係は、通常の売主と買主との関係にはかならないことから、間接税たる消費税の性格を踏まえれば、この間を資産の譲渡と取り扱うことに問題はない」とする²⁶⁰⁾。この結論は、現在の消費税法の取り扱い（実質的な譲渡者による譲渡²⁶¹⁾）と異なることから、諸外国の制度（EUVAT指令、ドイツおよびフランス）をひもといた上で「問屋を利用した取引を本来の委託者と販売先の間の売買取引として取り扱った場合に、インボイスにおいて取引の連鎖が途切れ、ひいてはカスケード

²⁵⁴⁾ 仲介者の取引は、ケータリングサービスを食料品の譲渡と提供サービスに分解するような強引な解釈とは異なるが、欧州司法裁判所の裁判例（前掲注195）参照）では、経済的観点から単一の供給を構成する取引を人為的に分割することは、VATの機能を歪めるとしている。

²⁵⁵⁾ 宮川・前掲注54)。

²⁵⁶⁾ 中村・前掲注223)。

²⁵⁷⁾ 林・前掲注195)。

²⁵⁸⁾ 「第4章 委託販売と納税義務」。

²⁵⁹⁾ 「第11章 委任取引と消費税—輸入取引を中心に—」〔初出2014〕。

²⁶⁰⁾ 宮川・前掲注54) 309頁。

²⁶¹⁾ 消費税法第13条、消費税法基本通達4-1-3による判定など。

（税の累積）が生ずるおそれもあるところであり、形式的な取引に応じた課税関係に整理する必要がある」²⁶²⁾とする。

（２）中村論文

EUVAT指令および英国Value Added Tax Actなどからの示唆として「第1は、Intermediaryを利用した取引をVATの目的上、十分に機能させるためには、当該取引の法的性質にかかわらず、PrincipalとIntermediaryとの間の供給、かつ、IntermediaryとCustomerとの間の供給というフィクションを置く必要がある、ということである。」²⁶³⁾とする。ただし、Intermediary (Agent) の存在が全てのケースで認められる訳ではない、としている。これを受けて、我が国消費税法にも同様の規定を取り込むべきと結論づけている。

（３）林論文

保税地域から外国貨物を引き取る者に対する消費税の課税について、仕入税額控除ができる者と引き取りに係る消費税の実質の負担者に不一致が生ずる可能性があり、この不一致は国内における次段階取引の仕入税額控除に影響する点が問題であるとする。その具体例として、つぎの2点を挙げる。1つ目が、行為などを他人に依頼する取引委任者が仕入税額控除を受けられない場合。2つ目が、問屋取引を利用することにより引き取りに係る消費税の還付を受けられることで支払われた消費税が事実上海外の親会社に移転してしまう場合。この問題に対し、「EU及び英国に見られるみなし譲渡規定の導入により、取引の連続性を確保することで、委任取引において仕入税額控除が行えないことや仕入税額控除による還付に見られる通常取引との歪みを補正することが必要である。」²⁶⁴⁾とする。そして、「EU及び英国では、委託取引についてのみなし譲渡規定があり、取引の連鎖が途切れることでの課税の累積を防ぐことができる。わが国ではクロスボーダーでの委託取引について規定がなく、消費税法上のみなし譲渡規定は、個人事業者の自家消費と法人がその役員に対して行う資産の贈与及び低額譲渡のみである²⁶⁵⁾。委任取引による輸入問題の解決には、これらの地域や英国に見られるみなし譲渡規定等がひとつの指針になると考える。」²⁶⁶⁾とする。

第2項 先行研究の視点からの解釈の妥当性

先行研究として掲げた3篇の論文の全てにおいて、複数者間の問屋取引はそれぞれの当事者の取引（3者間の取引では2つの取引）があったものとして取り扱うのが相当²⁶⁷⁾としている。これは、本稿における同一役務連鎖型解釈と同様の取り扱いである。

²⁶²⁾ 宮川・前掲注54) 322頁。

²⁶³⁾ 中村・前掲注223) 47頁。

²⁶⁴⁾ 林・前掲注195) 156頁。

²⁶⁵⁾ 同書は消費税法第4条第4項第1号および2号を注としている。

²⁶⁶⁾ 林・前掲注195) 157頁。

²⁶⁷⁾ なお、宮川論文が代理商取引について言及している（委託者による相手方への資産の譲渡と取り扱うべき）が、第1章第5節第1項で言及したように筆者も同様に「代理については、本人に直接法律効果が帰属する以上、消費税法においても、代理による取引そのものは本人が行ったものとして取り扱われるべきと考え」、本論文の検討対象外としている。

第6節 結論

同一役務連鎖型解釈には妥当性がある一方で、他の解釈には問題点が多くあること、そして同一役務連鎖型解釈は諸外国の制度、先行研究の提唱する取り扱いとも整合的である（他2類型とともに妥当性、問題点をまとめると下記表2のとおり）。そのため、同一役務連鎖型解釈を採用すべきと考える。

表2 3つの解釈それぞれの妥当性、問題点、対応策（第3章版）

	妥当性	問題点	問題点の対応策
同一役務連鎖型解釈	①解釈が簡明であり、モノの譲渡等と同じ考え方であること。 ②OECD VATガイドラインと整合的であること。 ③2者間取引に第三者が介在しても、解釈が安定的であること。 ④取引当事者が入手可能な情報に基づき判断できること。 ⑤諸外国の制度と整合的であること。 ⑥先行研究の提唱する取り扱いと整合的であること。	①裁判において受け入れられない可能性があること。 ②複数の役務の提供が組み合わされた場合、個々の役務の提供に対価を認定する必要があること。	①の解釈による対応策は見当たらない。その他の対応策は次章で示す。 ②については対価を合理的に区分すること。なお、単一の役務の提供である場合はこの問題点は顕在化しない。
着ぐるみ型解釈	①裁判において受け入れられる可能性があること。 ②複数の役務の提供が組み合わされた場合、個々の役務の提供に対価を認定する必要がないこと。 ③複線型解釈に比して簡明であること。	①同一役務連鎖型解釈に比して難解であること。 ②情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと（特に複数者間取引であることの把握、直接契約関係のない相手方の居住性の把握であり、事業者が自己と直接契約関係のない当事者である者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する）。コンプライアンスコスト、徴税コストが増加する懸念があること。 ③法令化が困難であること。	①の解釈による対応策は見当たらない。 ②の解釈による対応策は見当たらない。その他の対応策は次章で示す。 ③について具体的に次章で示す。
複線	①裁判において受け入れられる可能性があること。	①同一役務連鎖型解釈、着ぐるみ型解釈に比して難解で	①の解釈による対応策は見当たらない。

型 解 釈		あること。 ②情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと（特に複数者間取引であることの把握、直接契約関係のない相手方の居住性の把握であり、事業者が自己と直接契約関係のない当事者である者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する）。コンプライアンスコスト、徴税コストが増加する懸念があること。 ③対価の按分が必要であること（単一の役務の提供であっても対価の区分が必要となる）。 ④適格請求書入手不確実性。 ⑤直接の法律関係がない当事者間に取引の認定する可能性があること。 ⑥代理解釈について私法と異なること。	②の解釈による対応策は見当たらない。 ③については対価を合理的に区分すること（取引当事者が4者以上である場合、区分の困難性が高まる）。なお、一部の取引を無償と捉える対応は採用しがたい。 ④から⑥については対応策を検討していない。

第4章 提言など

第1節 法令化

第1項 必要性

これまでに述べたように、複数者間の電気通信利用役務の提供にかかる消費税法の解釈は、同一役務連鎖型解釈を採用すべきと考えるが、実務や裁判例に基づく解釈が複数考えられるため不安定である²⁶⁸⁾。

しかし現実の取引は行われる以上、実務においては、例えば同一役務連鎖型解釈あるいは着ぐるみ型解釈を採用して消費税の内外判定を行うことを、当事者同士が契約書などに記載する対応が考えられる。当事者の合理的な意思を証拠化することで、紛争²⁶⁹⁾を予防できる。税抜対価で契約する場合、消費税を付加すべきか契約時に判断できるようになる。特に、この契約書などに記載した解釈に基づく消費税が課税されない（国外取引や免税取引など）場合における予防策を検討すると、後日の税務調査などで課税となる場合には追加で消費税を負担する旨の合意も必要ではないか²⁷⁰⁾と思われる。

この合意にしたがって適格請求書を発行していれば、仮に国税当局と解釈の違いが生じても、不真正な適格請求書の作成とはならず、罰則を回避できる可能性が高まると考える²⁷¹⁾。ただし、後日の税務調査などにおいて課税当局と見解の相違が生ずるリスクをなくすることはできない。

このような実務上の対応を検討せざるを得ない状況は、健全とは言えない。コンプライアンスコストの高さの一側面であり、ひいては徴税コストの増加を招くと考える。租税の基本原則の1つである課税要件明確主義にも反する。したがって、なんらかの対応が必要であると考えられる。

消費税は事業者にとって簡明に解釈できる必要があること、取引時に納税義務が成立する行為税であること、消費に負担を求め、各取引段階で転嫁（取引の連鎖に基づく税の累積の排除を含む）を予定している税であることをふまえると、法令において明文化²⁷²⁾す

²⁶⁸⁾ しかも、前述のとおり消費税に関する裁判例や国税庁の質疑応答事例の記載を考えると、着ぐるみ型や複線型が有力とも思える。

²⁶⁹⁾ 取引の相手方のみならず、国税当局との紛争を含む。

²⁷⁰⁾ 取引対価につき消費税負担に関して当事者間での合意がされない場合に、取引対価は消費税を含む内税とされた事例として那覇地判平成12年4月25日金商1095号44頁（評釈として西山由美「判批」月刊税務事例35巻5号1頁（2003）がある。）。建物の売買契約の事例であるが、役務の提供についても別に解する必要はないと考える。その他、非居住者との取引や外貨建て取引の場合、為替リスクの負担についても考慮が必要である。

²⁷¹⁾ 千葉隆史「インボイス制度導入後の是正に関する一考察—適格請求書類等書類等の交付禁止・罰則規定を踏まえて—」税務大学校論叢103号125頁（2021）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/103/02/02.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧）が例示する「誤認されるおそれのある書類及び偽りの記載をした適格請求書」には該当しないものとする。当然ながら、後日税務調査などにおいて当初と異なる結論となった場合は、訂正が必要となる。

²⁷²⁾ 佐藤英明「消費税の軌跡—導入から現在まで」日税研論集70号1頁，24頁（2017）は、消費税における「例外」をできる限り減らすべきとする。しかし、本問題はあえて法令化すべきと考える。

べきと考える²⁷³⁾。第3章第4節で概観したように諸外国においても複数者間取引に関する規定がある。

第2項 同一役務連鎖型解釈による法令化

前述のとおり、筆者は消費税法の解釈にあたり、同一役務連鎖型解釈を採用すべきであり、通達ではなく消費税法を対象に規定すべきであると考え。複数の役務の提供が組み合わせられた場合には議論があることから、少なくとも単一の役務の提供として、電気通信利用役務の提供が複数者間で行われた場合の対応を法令において明文化すべきと考える。

そのため、基本となる内容は本稿の設例における3者（発注者、元請、下請）が、①下請は元請に電気通信利用役務の提供を行うこと、②元請は下請から電気通信利用役務の提供を受け、同一の電気通信利用役務の提供を発注者に行うこと、をみなし規定とすることが考えられる²⁷⁴⁾。

具体的な条文としては「電気通信利用役務の提供を行うことを受託した者が、当該電気通信利用役務の提供を実施することを他の者に委託する場合、当該他の者は当該受託した者に電気通信利用役務の提供を実施したものとみなし、当該受託した者は電気通信利用役務の提供を他の者から受け、同一の電気通信利用役務の提供を自ら実施したものとみなす。」が考えられる。2つのみなし規定のうち、前者が上記①に、後者が②に対応する。

先行研究（第3章第5節の中村論文）において英国VAT法47条2A項（物品の問屋取引の規定）を我が国消費税法に取り込む手法として「私見として、人（納税義務者）に着目して取り入れる場合と、取引（課税対象取引）に着目して取り入れる場合の2通りの方法が考えられる。」²⁷⁵⁾とした上で前者を採用している²⁷⁶⁾。

本件は電気通信利用役務の提供の内外判定に関する規律であるが、消費税法における特定の態様の資産の譲渡等が連鎖的に行われたとみなすことを目的とする。そのため、筆者は人（納税義務者）の規定に取り込む方法（現行法第5条を修正する方法）ではなく、取引の規定に取り込む方法が分かりやすい条文となると考える。この規定方法は、前章で検討したEUVAT指令第28条など諸外国の代理人に関する規定とも整合する。

当該先行研究において、取引の規定に取り込む方法として第4条第5項（いわゆるみなし譲渡の規定）に3号を追加する方法を提唱しているが、当該条文（第4条第5項）は「次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。」とする。つまり、消費

²⁷³⁾ 問屋取引にかかる資産の移動（少なくとも取引の当事者である委託者が現れない問屋取引にかかるもの）について、これを譲渡とみなす規定は、インボイス制度を導入する場合には、必然的に必要となるとする見解として宮川・前掲注54)327頁。

²⁷⁴⁾ 資産の譲渡について「商法上、問屋取引については、取引の相手方との間の売買に係る権利、義務が受託者に生ずることからすると、我が国においても、問屋取引を委託者から受託者への資産の譲渡及び受託者から購入者への資産の譲渡とみなすことも可能であると考えられるところであり、これにより、受託者の資産の譲渡として課税関係を整理することができる。」との見解として宮川・前掲注54)248頁。役務の提供については商法上の問屋ではなく準問屋（あるいは問屋の規定を準用されるべき取引）であるが、準問屋は問屋の規定を準用することとされており、消費税のみなし規定を導入することに関する差異はないと考える。

²⁷⁵⁾ 中村・前掲注223)40頁。

²⁷⁶⁾ 中村・前掲注223)47-51頁。

税の課税対象取引となる要件のうち、「事業として」という要件と「対価を得て行われる」という要件の2つを無条件で満たす規定である。あらたに追加すべき本件のみなし規定は、当該2要件を無条件で満たすとすべき理由はないため、第4条第5項に追加する方法は採用できない。そこで、第4条第5項の次にみなし規定を追加する方法²⁷⁷⁾が妥当と考える。

また、発注者が対価の全部を元請に支払わず、一部または全部を下請に直接支払うことも想定される。この場合、直接下請に支払われる金額を含めて元請の課税標準とする（発注者が支払う金額が課税標準となり、下請が受領する金額が仕入税額控除の基礎となる）のが分かりやすいと思われる。しかしながら、元請が当該金額について不知であることも考えられ、不知の場合は、課税標準の計算、仕入税額控除の適用、適格請求書等の発行、受領、保存その他を考えると規定化が困難と思われる。そのため、直接支払う部分はこのみなし規定から除外する必要がある。

「ただし、当該受託した者に対価の一部又は全部が支払われないこととされている場合（単に資金決済等を委託する場合及び当該受託した者が当該対価の金額を知り若しくは知ることができた場合を除く）には、その支払われない対価に対応する部分については、その支払われない対価を受領する者が、その支払をする者に電気通信利用役務の提供を自ら実施したものとみなす。」という規定が考えられる。

なお、「単に資金決済等を委託する場合……を除く」は直接支払を利用し、本ただし書を内外判定の操作に利用されないために挿入した。また、「支払われないこととされている」としたのは、後日の貸し倒れを除外する目的である。

< 現行 >

（課税の対象）

第4条 （中略）

5 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。（以下略）

< 条文案 >

（課税の対象）

第4条 （中略）

5 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。（中略）

6 電気通信利用役務の提供を行うことを受託した者が、当該電気通信利用役務の提供を実施することを他の者に委託する場合、当該他の者は当該受託した者に電気通信利用役務の提供を実施したものとみなし、当該受託した者は電気通信利用役務の提供を他の者から受け、同一の電気通信利用役務の提供を自ら実施したものとみなす。ただし、当該受託した者に対価の一部又は全部が支払われないこととされている場合（単に資金決済等を委託する場合及び当該受託した者が当該対価の金額を知り若しくは知ることができた場合を除く）には、その支払われない対価に対応する部分については、その支払われない対価を受領する者が、その支払をする者に電気通信利用役務の提供を自ら実施したものとみなす。

²⁷⁷⁾ あるいは第13条のように「……ものとして、この法律の規定を適用する。」といった形式で、独立した条に新設する方法が考えられる。本稿においてはみなし規定の一部であることが分かりやすいため、第4条に追加する方法を採用した。

(以下略。なお、項番号は繰り下げる²⁷⁸⁾。)

先行研究において対応すべき問題とされている、問屋がインボイス（適格請求書）を発行できない問題にもこの規定方法で対応できる。つまり、取引に介在する者が電気通信利用役務の提供を行ったものとみなされるため、自己が行った課税資産の譲渡等について適格請求書を発行することが可能（適格請求書発行事業者である必要はある）となる。

みなし譲渡の規定が追加されるに伴い、課税標準の規定である消費税法第28条にも手当が必要であるが、本筋ではないため省略する。

第3項 着ぐるみ型解釈による法令化

前述のとおり、筆者は同一役務連鎖型解釈により法令による手当をすべきと考えるが、仮に着ぐるみ型解釈による手当を想定すると、つぎの2点の対応が必要と考える。

（1）電気通信利用役務の提供の定義の変更

一定の要件に該当すれば、電気通信利用役務の提供ではないと明示する必要がある。

具体的には、つぎの条件を電気通信利用役務の提供の定義規定に追加することが考えられる。「ただし、取引の相手方から当該取引が●条●項に規定する代理人取引である旨の通知がされた場合を除く。」ここにいう「代理人取引である旨の通知」は後述の通知である。

あるいは、何らかの基準を設け、一定の合理的判断が行われることを要件に、その判断に基づき電気通信利用役務の提供への該否を定義することも考えられる。つまり、納税義務者が取引時点において入手できる情報により、合理的な判断を実施したことを記録すればこれを認め、取引の相手方や課税当局などの他者からの後日の反証を許さない、という方法である。オーストラリアGSTにおけるBtoC取引の判定などが参考となる²⁷⁹⁾。しかしながら、このような定義手法が現行の消費税法の規定と親和性があるか²⁸⁰⁾、他の規定との整

²⁷⁸⁾ 項に枝番号は用いないとする説明として青木丈『税法で読み解く！法令用語と立法の基礎知識』87頁（税務経理協会、2013）。

²⁷⁹⁾ 沼田・前掲注50)340-341頁によるIBFDのVAT専門家の海外論文の紹介。Christine Peacock “Cross border supplies and Australia’s GST” (International VAT Monitor July /August 2016 pp.243-248)（クロスボーダー取引とオーストラリアのGST）によれば、オーストラリア非居住者であるサービス提供者が、オーストラリア居住者である消費者（GST非登録者）にサービスを提供した場合に課税対象とする制度があるが、非居住者であるサービス提供者は、提供相手の居住性、消費者か否かを十分には知り得ないことを考慮し、通常の事業活動を通じた合理的な判断に基づいて顧客の居住性を判断することが認められる、とされる。

²⁸⁰⁾ OECDのガイドラインが、リバースチャージの対象取引の区分をBtoB取引とBtoC取引にしている。つまり、取引の相手方の属性により区分している。多くの場合、顧客がVAT登録事業者であるか否かで判別することとなる。一方で、我が国では事業者向け電気通信利用役務の提供に適用している点につき、取引の性質などにより対象取引を区分する（事業者向けとそれ以外）こととしていることは、課税事業者を識別するための登録制度がないことを反映したものと考えられる、との説明として沼田・前掲注50)349頁の注9、同旨である佐藤＝西山・前掲注30)178頁〔佐藤英明〕は説明のタイトルとして「苦肉の策」とする。なお、制度導入時の財務省作成資料でも「現行消費税制度上、課税事業者番号制度がないことを前提に、役務の性質や取引条件等により事業者向け取引と消費者向け取引とを

合性を維持できるか疑問であり、筆者は消極に解する。

（２）情報の不完全性への対応

第３章第２節第１項に記載のとおり、自身が元請であるか否かの判断に必要な情報が入手できないことが問題の大きな原因である²⁸¹⁾。そのため、情報を入手する手段を規定する必要がある。対応としてはその旨の通知を義務化することが考えられる。リバースチャージの通知義務（消費税法第62条）²⁸²⁾、適格請求書等の交付義務（平成28年税制改正後の消費税法第57条の4。令和5年10月1日施行予定。）やグループ法人税制における譲渡損益調整資産に関する通知（法人税法施行令第122条の12第17項）の例の如くである。

「電気通信利用役務の提供を受託した者が、当該電気通信利用役務の提供を実施することを他の者に委託する取引（代理人取引という。）を行う場合、当該他の者に当該取引が代理人取引である旨等を通知しなければならない。」などが考えられる。通知すべき内容は、当該取引が代理人取引であること（当該役務の提供を最終的に受領する者が自身ではないこと）、当該役務の提供を最終的に受領する者の氏名、名称等のほか、住所等の居住性に関する情報（PEに係る取引であればその旨と当該PEの所在地等）も必要となる²⁸³⁾。

ただし、つぎの問題点が考えられる。

① 法令に反し通知がされなかった場合の対応

仮に通知が無くても上記の電気通信利用役務の提供からの除外規定が適用されるとする²⁸⁴⁾と問題点が解決できない²⁸⁵⁾。納税義務者が不知の情報を元に申告を求める問題点は既に指摘したとおり。一方で通知を要件にすると、租税回避の手段とできる（代理人取引の規定を受けたくない者は通知を意図的に出さないことで適用を回避できてしまう。罰金や適格請求書発行事業者の取り消しなどによるサンクションも、非居住者を想定すると実効性に疑問がある）ことが問題である。

② 通知が連鎖することの困難性

区別」する制度としたとの記述がある財務省・前掲注71)7頁。金井・前掲注39)244頁も同旨。岡村忠生「時の問題 国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室417号38頁、41頁（2015）はこの区別を擬似的に作り出したとする。

²⁸¹⁾ 前述のとおり、入手できないかもしれない情報に基づく課税は予見可能性を害するものとする。

²⁸²⁾ リバースチャージの通知義務に関して納税者側の予見可能性について、三浦・前掲注44)を参照。

²⁸³⁾ 電気通信利用役務の提供の内外判定が役務の提供を受ける者の住所等により行われるため。

²⁸⁴⁾ リバースチャージの通知義務は義務に違反し、通知がなかったとしても課税関係には影響しない。条文から明らかであり、消費税法基本通達5-8-2（特定資産の譲渡等の表示義務）の注書きで「当該表示義務の履行の有無は、当該特定資産の譲渡等を受ける事業者の納税義務には影響しない。」と運用においても同様とされており、「この表示義務は、特定資産の譲渡等を行う事業者に課される義務であるから、その履行と特定課税仕入れを行った事業者の納税義務の成立とは、別個の関係にある。」濱田・前掲注60)297頁と説明される。

²⁸⁵⁾ リバースチャージが適用される事業者向け電気通信利用役務の提供とその他の電気通信利用役務の提供の区別は、その性質、外観から該否を判断できる事項であるが、代理人取引であることは、その性質、外観から該否を判断できない。

意図的な通知の回避ではなくとも、取引における前段階の者が適切な情報を有しているとは限らず、さらに前段階の者から通知が連鎖する必要がある。クロスボーダー取引を考えれば、発注者が非居住者である場合も想定される。電気通信利用役務の提供は物理的に我が国を訪れる必要すらなく取引が可能であり、有効に通知が連鎖しない可能性がある。

通知の連鎖を担保するため、適格請求書発行事業者に限った規定をすることも考えられる。しかしながら、取引相手が適格請求書発行事業者か否かにより役務の提供の態様を区別することとなり²⁸⁶⁾、これは控除額の調整ではなく、課税標準の基礎を変動させることとなる。取引を検討する時点、通知を行う時点、実際の取引が行われる時点、それぞれで適格請求書発行事業者であるかのステータスが変わる可能性もあり検討すべき問題も多いと考える。消費税は転嫁が予定されており、一般に事業者間取引では課税取引であると取引対価が消費税等相当分増加する²⁸⁷⁾。取引金額に応じてリスク管理（回収リスク＝債権の保全、資金繰り、為替リスクなど）が行われることが一般であり、通知が不完全では実務的に対応が困難となる²⁸⁸⁾。

③ 通知内容が自身の取引先の開示であること

代理人取引の通知を発する側から検討すると、代理人取引の通知をすることで、取引先に自身が当該役務の提供を最終的に受領する者ではないことが明らかとなってしまう。つまり、自身が取引の中間に介在していることが明らかとなる。介在に伴う独自の機能（与信や決済時期の調整など）がなければ取引先同士が直接取引をするなど、取引機会を喪失する可能性が高まる。前述のように代理人取引の通知事項には当該役務の提供を最終的に受領する者の情報が含まれる必要がある。直接取引を持ちかけるべき相手方を明確に示すこととなる。

グループ法人税制の譲渡損益調整資産に関する通知は、完全支配関係²⁸⁹⁾という強い繋がりがある法人間の通知である。一方で、代理人取引の通知は取引の相手方というだけの繋がりしかないことも想定される。そのような法人間に自身の取引先との契約関係を推測できる情報を提供させることは、通知義務者にとって忌避感があることが想像される。何らかの対策がなければ、通知義務の履行が担保困難となることが想定される。

④ 通知義務者が買い手であること

代理人取引の通知は、端的に言えば、仕入側である元請が、売上側である下請に、「あな

²⁸⁶⁾ OECDガイドライン、EU制度などで課税事業者か否かにより内外判定を異動させる制度があるが、我が国消費税法に從來ない発想であり、導入に際してより詳細な検討を要すると考える。

²⁸⁷⁾ 消費税転嫁対策特別措置法（失効）など。消費者に対する取引対価も通常は消費税等相当分が増加するが、消費税の軽減税率取引など必ずしも実質的に転嫁されないこともある（財務省「事業者が消費者に対して価格を表示する場合の価格表示に関する消費税法の考え方」令和3年1月7日5頁（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/210107guideline_sougaku.pdf, 2022年12月24日最終閲覧）では10%取引と8%取引の税込対価を同一にする対応を示している。）。

²⁸⁸⁾ リバースチャージの通知義務という、連鎖が不要の通知義務ですら、制度開始後5年以上経過している本論文の執筆時現在（2022年12月）で、行われていないと思われる事例に筆者は実務で出会うことがある。特に日本市場を意識しない国外事業者は通知義務に気付いていないことすら想定される。

²⁸⁹⁾ 法人税法第2条第1項12号の7の6。親子会社の100%支配関係など。

たは電気通信利用役務の提供をしていません。消費税法上の代理人です。」という通知になる。この通知はその性質上買い手がする。適格請求書等の交付、リバースチャージの通知は売り手が行う制度であり、代理人取引の通知は、現行の消費税法に類型のない通知義務となる²⁹⁰⁾。

⑤ 事前の通知が必要であること

通知はいつまでに行われるべきかという問題もある。納税義務の成立時期は取引時点であるため、取引時より後は考えられない（通知が遅れると課税期間の違いにより適切な申告ができないことも考えられる）。取引と同時（あるいは直前）であれば取引対価が消費税相当分増加する問題に対応できない。したがって、取引前しかも理想的にはある程度の余裕を持って通知されるべきとなる。一定期間前の通知を義務付けても、4者以上の取引では、通知が連鎖しないと意味がないため、関与する当事者の数だけ通知期限を早める必要があるが、これは困難である。適格請求書等やリバースチャージの通知も事前通知が望ましいが、通知の連鎖が不要であること、課税標準の基礎ではなく、主として仕入税額控除の調整事項である²⁹¹⁾点が異なる。

以上に検討したように、仮に上記の条文案を消費税法に取り込んだとしても、当該規定を現実に適用することは困難が予想されるが、有効な対応策を見いだすことができなかった。このように種々の問題点があり、同一役務連鎖型解釈の対応策に対する優位性はないと考える。

第4項 実質主義あるいは租税回避

本節第2項で示した法令化案について、消費税法第13条が示す実質主義²⁹²⁾との抵触が懸

²⁹⁰⁾ 適格請求書等保存方式にかかる仕入明細書は買い手が交付するが、本来売り手がすべき通知を、双方が有している情報を互いに確認することでかえるものであり本件通知とはその性質が異なる。

²⁹¹⁾ 課税売上割合が95%未満の事業者のみ課税標準の基礎が変動する。しかも一般に取引対価は調整不要である。

²⁹²⁾ 金子・前掲注12)830頁は所得税法第12条、法人税法第11条などの例にならって規定されている制度であり、いわゆる法律的帰属説が妥当であるとする。事例として、食肉市場における問屋は買受人との関係で各種リスクを負担していることにかんがみ、法律上の実質譲渡者であると解すべきとされた事案（問屋が資産の譲渡等を行った者に該当すると判示した。大阪地判平成25年6月18日税務訴訟資料263号順号12235。評釈として西山由美「資産の譲渡を行った者の実質判定—問屋の委託販売」税研178号227頁（2014）がある。）を掲げる。法律的帰属説について、ある者が単なる名義人か、誰が対価を享受する者かは法律的な観点から決定されるべきであり、経済的な実質にまで踏み込んで判断すべきではないとの説明として佐藤＝西山・前掲注30)54頁〔佐藤英明〕。法律関係は租税法上のものではなく、「単なる名義人と法律上の真の資産の譲渡等を行った者とがいるとみられる場合には、真の（私法上の）法律関係を明確にし、真の（私法上の）法律関係に従って課税すべきことを要求する趣旨である」との判示として広島地判平成18年6月28日裁判所HP参照（平成16年（行ウ）29号）。また、パチンコ景品の買取にかかる横浜地判平成12年2月16日（Westlaw Japan文献番号2000WLJPCA02166002）について「収益の法律上帰属すると認められる者が単なる名義人でない場合は、経済的観点よりも、当事者間で取り決め

念される²⁹³⁾。また、この規定が租税回避（内外判定の操作）に利用される懸念もある。

つまり、内外判定の前提として、みなし規定案が導入されると、従前に比して各事業者の課税売上高が増減することが考えられる。ただし、事業者免税点制度や簡易課税制度の問題であれば、それぞれの制度で解決²⁹⁴⁾を図るべきと考える。経済的実質を重視しすぎるような実質主義による解決は他への影響が大きすぎるためである。先行研究が指摘するように間接税たる消費税において、実質主義による解決を貫徹させることの不合理性²⁹⁵⁾があるのではないかと考える。

なお、実質主義による解決を行っている目的は事業者免税点制度や簡易課税制度だけではないが、日本銀行は2013年以降、「物価安定の目標」を消費者物価の前年比上昇率2%と定めている²⁹⁶⁾。事業者免税点制度や簡易課税制度に規定する課税売上高の閾値は実質的に低下する²⁹⁷⁾ものと思われる²⁹⁸⁾。

租税回避行為のリスクについて、規定案に「不合理に対価の支払い方法を操作した場合を除く」などの限定をつけることも考えられる。しかし、同族会社の行為計算否認などの規定を持たない消費税法において、租税回避行為のリスクはこの規定案に限った問題点ではないと考える。別途の個別否認規定や包括否認規定など、租税回避行為全般に対する検討が必要と考える。

第2節 課題

筆者の力量不足により多くの課題が残った。思いつく点を以下に列挙する。これらの点につきさらなる研究が必要と考える。

た形式が最優先されるべきであることを示唆したものと解される」との説明として三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』56頁（大蔵財務協会，2003）。

²⁹³⁾ 事業者免税点制度や簡易課税制度の適用範囲が縮小した結果、実質主義の必要性も大きなものではないと考えられるとする説明として宮川・前掲注54)322-323頁。

²⁹⁴⁾ 例えば、事業者免税点制度について中島茂幸「消費税法における問題と改善策の一考察」税法学586号425頁，445頁以下（2021）など。

²⁹⁵⁾ 宮川・前掲注54)326-327頁は委託販売について実質課税の考え方から、実質的な売買取引の当事者に帰属させることは、「取引関係の理屈の上では正しいと思われるのであるが、間接税たる消費税に、すべての場合において適用すべきなのか疑問がある。」とする。なお、消費税の創設に関与した者が第13条は「所得税，法人税と同旨」としている説明として大島＝木村・前掲注54)234頁。また、裁判例においても所得税法第12条の収益を享受する者と消費税法第13条の資産の譲渡等に係る対価を享受する者は一致するものと解される、との判示として東京地判平成29年10月18日税務訴訟資料267号順号13078。

²⁹⁶⁾ 日本銀行「金融政策運営の枠組みのもとでの『物価安定の目標』について」2013年1月22日（https://www.boj.or.jp/announcements/release_2013/k130122b.pdf，2022年11月17日最終閲覧）。

²⁹⁷⁾ 英国においては免税事業者の境界値が毎年見直されることが英国VATの特徴であるとの指摘、英国の税制に消費者物価指数に応じたインデックス化されている制度が多くあるとの指摘として一由俊三『マーズ・レビュー研究—普遍的租税制度への接近—』165頁（税務経理協会，2020）。

²⁹⁸⁾ この点が問題点を小さくする（その他の取引で閾値を超えるため、みなし規定案による課税売上高の増減は無視できる）のか、大きくする（みなし規定案による課税売上高の増減で閾値を前後しやすくなる）のか評価は一定ではない。

- ・同一役務連鎖型解釈の対応策であるみなし規定を、事業者に限定すべきか²⁹⁹⁾。あるいは選択を可能とすべきか³⁰⁰⁾。
- ・電気通信利用役務の提供に限った同一役務連鎖型解釈の法令化が、電気通信利用役務の提供以外のその他の役務の提供について、同一役務連鎖型解釈をとらないとする反対解釈が行われないかという懸念。
- ・同一役務連鎖型解釈は電気通信利用役務の提供に限らず役務の提供全般に妥当するのか。
- ・同一役務連鎖型解釈は資産の貸付けを含む、資産の譲渡等全般に妥当するのか。
- ・同一役務連鎖型解釈で複数の役務の提供が組み合わせされた場合の詳細な検討。例えば、同一役務連鎖型解釈は下請が元請に行う役務の提供と、元請が発注者に行う役務の提供が同一ではない場合にも妥当するのか。すなわち、受託した役務の提供の全部を同一の下請に委託するのではなく、訪日旅行ツアー事件の判決のように、複数下請に役務の提供を実施させる場合も、第3章第2節第3項で述べたような合理的な区分により解決できるのか。
- ・国外事業者の国内支店、国内事業者の国外支店が受ける事業者向け電気通信利用役務の提供³⁰¹⁾にかかる影響の検討。
- ・本稿では内外判定の前提として同一役務連鎖型解釈などを検討した。消費税の課税関係全体を俯瞰すると、内外判定の他に非課税や免税、課税方式の別などの論点がある。これらの点を加味しても、なお同一役務連鎖型解釈が妥当であるかの検討。
- ・先行研究で指摘される解釈適用上の問題（どのような場合にAgentのみなし規定が適用されるか）³⁰²⁾の検討（本稿の提案するみなし規定を拡張あるいは限定すべきか³⁰³⁾）。
- ・Agentの範囲の問題とも関連するが、みなし規定によりプラットフォームが実質的に納税義務を負う可能性とその妥当性³⁰⁴⁾の検討（EUVAT実施規則第9a条相当を取り込むか、排除するかなど）。
- ・消費税法の規定において代理、取次ぎ、媒介を区別せず、代理に妥当する取り扱いに統一しているように思われる点、特に取次ぎについては別段の定めが必要ではないかとい

²⁹⁹⁾ 消費者向け取引BtoC取引については、厳格に消費地を特定すべきであるが、その前段階である事業者間取引BtoB取引については、とりあえずの定め（事業者間の契約や合意事項などに従うもの）で足りるとする説明として西山・前掲注43)46頁。

³⁰⁰⁾ 私見は否定的。取引の相手方が事業者あるいは適格請求書発行事業者である場合に限り内外判定（役務の提供場所）を変化させる方法も考えられる（OECDガイドライン、EU制度など）が、我が国の従来の制度にはない発想であり、取り入れる場合は慎重な検討が必要となるのではないか。

³⁰¹⁾ 消費税法第4条第4項。

³⁰²⁾ 中村・前掲注223)51頁。

³⁰³⁾ 条文案に「代理人による場合を除き」または、「顕名された代理人による場合を除き」の文言を追加すべきか。あるいは、芦野・前掲注212)の見解にならい、従属性の強い補助者には契約責任が生ずることと平仄を合わせ、従属性や一体性の強弱により当該みなし規定の適用の有無を検討すべきか。その場合の基準（中村・前掲注223)47頁は英国におけるAgencyの有無を判定するフローチャート(チャートそのものは中村・前掲注223)40頁)を紹介している)は設定可能かなど。

³⁰⁴⁾ 先行研究として黒谷要介「国境を越える電子商取引に係る消費税について—確実な税收と公平な競争条件確保に向けて—」（修士論文）（2022年12月17日筑波税法研究会における報告）があり、当該論文から示唆を得た。

う点についての検討。

- ・代理、特に非頭名の代理による取引についての検討（取引の相手方にとって、本人が不明であるのに本人との取引とされることの問題）。
- ・みなし取引の課税時点の明確化の検討（下請による発注者に対する役務の提供が完了した時点において、元請は売上と仕入を同時に認識するなど）。
- ・実質主義との抵触あるいは租税回避リスクへの具体的な対応策の検討³⁰⁵⁾。

第3節 おわりに

本稿において以下のように、複数者間の電気通信利用役務の提供にかかる内外判定の基礎となる解釈、すなわち、前提となる役務の提供の捉え方（誰と誰の間にどのような態様の役務の提供が行われたか）について解釈の類型を整理すると共に、解決策の一部を示した。

第1章でつぎの4点を明らかとした。①3者以上の複数者間における役務の提供取引（請負などの連鎖によるもの、取次ぎによるもの）にかかる内外判定の考え方が、条文上明らかにされていないこと、②そのため、役務の提供を複数者間で行った場合、消費税法の内外判定に不明瞭な部分があること（物品の譲渡では通常、2者間取引が連鎖したものと取り扱われるが、役務の提供ではどうか）、③この解釈が重要となる理由は「役務の提供にかかる内外判定の最初のステップが、特定の役務の提供の態様への該否の判断であること」に基因すること、④消費税の性質のうち本稿で重要なものが次の4つであること。1)取引時に納税義務が成立する行為税であること、2)各取引段階で転嫁（取引の連鎖に基づく税の累積の排除）が予定されていること、3)消費税に関わる解釈は他の税法より簡明である必要性が高いこと、4)複数者間取引は2者間取引に分解して解釈する必要があることである。

第2章では3者間のリモートコンサルティングを設例として、つぎの2点を明らかとした。①内外判定の基礎となる役務の提供の捉え方は、主として3つの類型があり、それぞれ同一役務連鎖型解釈、着ぐるみ型解釈、複線型解釈であること、②それぞれの類型はいずれも裁判例、実務書などで採用されており、見解の相違（解釈の違い、混乱）が見られること、である。

第3章では主たる3つの類型それぞれについて、妥当性と問題点を明らかとした。そして、諸外国の例、複数者間における資産の取引にかかる先行研究を概観した。その結果、同一役務連鎖型解釈を採用すべきであるとの考えに至った。なお、3つの類型それぞれの妥当性と問題点は表（表 2）にまとめた³⁰⁶⁾。

第4章でつぎの5点を明らかとした。①高いコンプライアンスコスト、徴税コストの一例を示し、法令化の必要性があること、②同一役務連鎖型解釈を明文化する場合の条文案、③着ぐるみ型解釈を明文化する場合の条文案（ただし、その条文を現実に適用することが困難であることなどにより同一役務連鎖型解釈の対応策に対する優位性はないこと）、④同一役務連鎖型の条文案に基づく実質主義および租税回避の問題があるが、それぞれ本件とは別に検討すべきであること、⑤その他未検討の課題があること、である。

³⁰⁵⁾ 規定案中「単に資金決済等を委託する場合及び当該受託した者が当該対価の金額を知り若しくは知ることができた場合を除く」の当否の検証を含む。

³⁰⁶⁾ 表 2に第4章の記述を反映させ、表 3とした。

表 3 3つの解釈それぞれの妥当性、問題点、対応策（全体版）³⁰⁶⁾

	妥当性	問題点	問題点の対応策
同一役務連鎖型解釈	①解釈が簡明であり、モノの譲渡等と同じ考え方であること。 ②OECD VATガイドラインと整合的であること。 ③2者間取引に第三者が介在しても、解釈が安定的であること。 ④取引当事者が入手可能な情報に基づき判断できること。 ⑤諸外国の制度と整合的であること。 ⑥先行研究の提唱する取り扱いと整合的であること。	①裁判において受け入れられない可能性があること。 ②複数の役務の提供が組み合わせられた場合、個々の役務の提供に対価を認定する必要があること。	①の解釈による対応策は見当たらない。法令化すべきと結論づけた（実質主義および租税回避の問題は残る）。 ②については対価を合理的に区分すること。なお、単一の役務の提供である場合はこの問題点は顕在化しない。
着ぐるみ型解釈	①裁判において受け入れられる可能性があること。 ②複数の役務の提供が組み合わせられた場合、個々の役務の提供に対価を認定する必要がないこと。 ③複線型解釈に比して簡明であること。	①同一役務連鎖型解釈に比して難解であること。 ②情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと（特に複数者間取引であることの把握、直接契約関係のない相手方の居住性の把握であり、事業者が自己と直接契約関係のない当事者である者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する）。コンプライアンスコスト、徴税コストが増加する懸念があること。 ③法令化が困難であること。	①の解釈による対応策は見当たらない。 ②の解釈による対応策は見当たらない。通知の義務化が対応策となりえる。 ③法令化しても現実に適用することは困難が予想され、有効な対応策を見いだすことができない。
複線型解釈	①裁判において受け入れられる可能性があること。	①同一役務連鎖型解釈、着ぐるみ型解釈に比して難解であること。 ②情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと（特に複数者間取引であることの把握、直接契約関係のない相手方の居住性の把握であり、事業者が自己と直接契約関係	①の解釈による対応策は見当たらない。 ②の解釈による対応策は見当たらない。 ③については対価を合理的に区分すること（取引当事者が4者以上である場合、区分の困難性が高まる）。な

		のない当事者である者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する)。コンプライアンスコスト、徴税コストが増加する懸念があること。 ③対価の按分が必要であること（単一の役務の提供であっても対価の区分が必要となる）。 ④適格請求書入手不確実性。 ⑤直接の法律関係がない当事者間に取引の認定する可能性があること。 ⑥代理解釈について私法と異なること。	お、一部の取引を無償と捉える対応は採用しがたい。 ④から⑥については対応策を検討していない。

以上のように本稿の目的を、一応ではあるが達することができたと考える。一方で、影響が多方面に及ぶこともあり、検討すべき点が多く残ってしまったので、これらの課題については他日を期したい。

以上

【参考文献】

- ARTHUR COCKFIELD ET AL., TAXING GLOBAL DIGITAL COMMERCE (2013).
OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017,
<https://read.oecd.org/10.1787/9789264271401-en?format=pdf>, last visited
2022.11.14.
- 青木丈『税法で読み解く！法令用語と立法の基礎知識』（税務経理協会，2013）。
- 秋山高善「インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合の消費税の課税問題」共栄大学研究論集13号95頁（2015）（https://kyoei.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=138&file_id=19&file_no=1，2023年1月28日最終閲覧）。
- 秋山高善「消費税法における著作権の譲渡又は貸付けと著作物の提供の区分問題」商学論纂59巻5・6号1頁（2018）（https://chuo-u.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11973&file_id=22&file_no=1，2023年1月28日最終閲覧）。
- 浅井佐紀子「医療機関の控除対象外消費税に関する一考察」（2016）（https://www.sozeishiryokan.or.jp/x_core/uploads/_media/award/z_pdf/ronbun_h28_04.pdf，2023年1月28日最終閲覧）。
- 芦野訓和「請負契約の過去、現在、そして未来」東洋法学 54巻3号157頁（2011）（http://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=810&file_id=18&file_no=1，2023年1月14日最終閲覧）。
- 芦野訓和「従属的地位者と取引をした相手方の保護—下請負人の行為と表見代理の成否を素材として」椿寿夫＝伊藤進編『代理の研究』156頁（日本評論社，2011）。
- 荒井優美子「実務上の今後の留意点」税経通信70巻9号53頁（税務経理協会，2015）。
- 伊川正樹「判批」中里実ほか編『租税判例百選（7版）』（大蔵財務協会，2018）。
- 池田良一『欧州ビジネスのためのEU税制 付加価値税・移転価格税制・PE問題〔改訂版〕』（税務経理協会，2017）。
- 一由俊三『マリーゼ・レビュー研究—普遍的租税制度への接近—』（税務経理協会，2020）。
- 伊藤正己編集代表『国民法律百科大辞典』（ぎょうせい，1984）。
- 井本真也「マレーシアのGoods and Services Tax」税務弘報63巻5号62頁（2015）。
- 上杉秀文『国際取引の消費税Q&A〔5訂版〕』（税務研究会出版局，2015）。
- 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」財務省『平成27年税制改正の解説』825頁（財務省，2015，https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/index.html，2022年11月13日最終閲覧）。
- 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」財務省『平成28年税制改正の解説』58頁（財務省，2016，https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html，2022年11月14日最終閲覧）。
- 内田貴「特集 改正民法のはなし（その10）役務提供型契約」民事法務385号7頁（2019）。
- 内田貴『民法Ⅱ 債権各論〔2版〕』（東京大学出版会，2007）。
- 内田貴＝門口正人編集代表『講座 現代の契約法 各論3』（青林書院，2019）。

江頭憲治郎『商取引法〔8版〕』（有斐閣，2018）。

欧州委員会「VAT電子商取引規則についての注釈」（https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_28102020_ja.pdf，2022年12月12日最終閲覧）。

大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔5訂版 オンデマンド版〕』（税務経理協会，2015）。

岡田希世子「継続的役務提供契約における解除をめぐる諸問題—中途解約権の問題を中心に—」九州産業大学経営学論集27巻4号51頁（2017）（http://repository.kyusan-u.ac.jp/dspace/bitstream/11178/290/1/03_Okada.pdf，2023年1月14日最終閲覧）。

岡村忠生「消費税法に＜不課税＞の概念は必要か？」立命館法学352号59頁（2013）（<https://www.ritsumei.ac.jp/acd/cg/law/lex/13-6/003%20okamura.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）。

岡村忠生「時の問題 国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室417号38頁（2015）。

岡本裕樹「組合契約の締結構造について」加藤雅信古稀『21世紀民事法学の挑戦（下）』167頁（信山社，2018）。

小川廣明「OECD VATガイドラインの課題等—一本支店間取引を中心に—」税務大学校論叢87号481頁（2016）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/87/03/01.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）。

落合誠一「商事代理・取次ぎ・仲立ち(1)」法学教室297号42頁（2005）。

落合誠一「商事代理・取次ぎ・仲立ち(2)」法学教室298号38頁（2005）。

落合誠一ほか『商法Ⅰ 総則・商行為〔6版〕』（有斐閣，2019）。

加藤雅信『新民法大系Ⅰ 民法総則〔2版〕』（有斐閣，2005）。

金井恵美子「国際オンラインサービスと消費税」日税研論集79号219頁（2021）。

金井恵美子「国際取引の消費税の最前線—内外判定の新しい考え方」税務弘報63巻1号29頁（2015）。

金子友裕「消費税の現状と課題—消費税法の性質からの検討—」税法学579号45頁（2018）。

金子宏『租税法〔24版〕』（弘文堂，2021）。

鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足—税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離—」レファレンス678号63頁（2007）（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/287276/www.ndl.go.jp/jp/data/publication/refer/200707_678/067804.pdf，2022年12月17日最終閲覧）。

鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2018年版）』（国立国会図書館調査及び立法考査局，2018）（<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11056198/1>，2022年12月13日最終閲覧）。

鎌田薫ほか著『重要論点 実務 民法（債権関係）改正』（商事法務，2019）。

川田剛「外国旅行業者に販売したパッケージ商品と輸出免税との関係について」月刊税務事例44巻1号11頁（2012）。

川端康之「判批」税研208号225頁（2019）。

北居功ほか編著『民法とつながる商法総則・商行為法〔2版〕』（2018，商事法務）。

北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房，2005）。

熊王征秀「国際電子商取引に対する消費税課税の見直しについての一考察」大原大学院
 大学会計研究科会計専攻研究年報10号99頁（2016）（https://www.o-hara.ac.jp/grad/storage/uploads/ckeditor/08_1653233014.pdf, 2022年12月13日最終閲覧）。

栗原克文「デジタルプラットフォーム等取引仲介者の税務上の役割」税理64巻15号144頁
 （2021）。

栗原克文「国境を越える役務提供と消費税」税大ジャーナル24号145頁（2014）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/24/pdf/06.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧）。

黒谷要介「国境を越える電子商取引に係る消費税について—確実な税収と公平な競争条件確保に向けて—」（修士論文）（2022年12月17日筑波税法研究会における報告）。

湖東京至「翻訳『フランス付加価値税法』」関東学院法学11巻上173頁（2002）。

近藤光男『商法総則・商行為法〔8版〕』（有斐閣, 2019）。

財務省「事業者が消費者に対して価格を表示する場合の価格表示に関する消費税法の考
 え方」令和3年1月7日（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/210107guideline_sougaku.pdf, 2022年12月24日最終閲覧）。

財務省「税制調査会（国際課税D G⑤）〔国境を越えた役務の提供に対する消費税につい
 て〕—制度案について—」（2014）（https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140626_26dis15kai4.pdf, 2022年12月24日最終閲覧）。

財務省「説明資料〔消費税①〕」（令和4年10月26日）（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/4zen20kai1.pdf>, 2022年12月24日最終閲覧）。

佐古麻理「判批」税理61巻15号184頁（2018）。

佐藤英明「消費税の軌跡—導入から現在まで」日税研論集70号1頁（2017）。

佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂, 2022）。

篠原正博「ニュージーランドのGST—導入時における制度設計の議論—」IERCU DIscussi
 on Paper No. 349（2021）（<https://www.chuo-u.ac.jp/uploads/2021/06/discussno349.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧）。

清水哲郎『オッカムの言語哲学』（勁草書房, 1990）。

品川芳宣「国税通則法の実務解説—国税手続等の法理と実務上の問題点を解明—（第2回）
 納税義務の成立・税額の確定手続」租税研究768号157頁（2013）。

自由民主党＝公明党「令和5年度与党税制改正大綱」（2022年12月16日）（https://storage.jimin.jp/pdf/news/information/204848_1.pdf, 2022年12月24日最終閲覧）。

白木康晴「役務の提供を巡る消費税課税上の問題点について」税大ジャーナル24号43頁
 （2014）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/24/pdf/03.pdf>, 2022年11月7日最終閲覧）。

白木康晴「電子商取引における消費税課税の区分について—著作権の譲渡、貸付け及び
 役務の提供の区分等について—」税大ジャーナル11号103頁（2009）（https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11_06.pdf, 2023年1月14日最終閲覧）。

瀬川信久＝内田貴『民法判例集 債権各論〔4版〕』（有斐閣, 2020）。

関本大樹「判批」久留米大学法学77号260頁（2019）（https://kurume.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=1427&file_id=13&file_no=1, 2022年10月31日最終閲覧）。

覧)。

瀬戸口陽子「判批」月刊税務事例47巻10号78頁(2015)。

全国女性税理士連盟東日本支部研究部編『[第50回研究報告]消費税の現状と課題』(全国女性税理士連盟, 2017)。

武田昌輔『DHCコンメンタール国税通則法』(第一法規, 1990)〔最終加除: 2022〕。

武田昌輔『DHCコンメンタール消費税法』(第一法規, 1989)〔最終加除: 2022〕。

田中治「持続可能な社会と税財政法の課題」税法学578号79頁(2017)。

田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報67巻3号13頁(1995)。

田中治「消費税法と消費税転嫁対策法との関係—転嫁の権利と義務—」同志社法学69巻7号2091頁(2018)。

谷口勢津夫「課税対象取引—納税義務者の検討も含めて」日税研論集70号215頁(2017)。

千葉隆史「インボイス制度導入後の是正に関する—考察—適格請求書類似書類等の交付禁止・罰則規定を踏まえて—」税務大学校論叢103号125頁(2021)(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/103/02/02.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧)。

辻美枝「非課税取引(1)—金融取引等」日税研論集70号261頁(2017)。

角田礼次郎ほか編『法令用語辞典〔10次改訂版〕』(学陽書房, 2016)。

椿寿夫編『講座・現代契約と現代債権の展望 第2巻 債権総論(2)』(日本評論社, 1991)。

デジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーと税制—税制のデジタルトランスフォーメーション—」(2021)(<https://japantax.jp/teigen/file/20211001.pdf>, 2022年11月14日最終閲覧)。

デジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーの発達と税制の課題」(2018)(<https://japantax.jp/teigen/file/20181101.pdf>, 2022年11月14日最終閲覧)。

匿名記事「判批」判時2308号43頁(2016)。

内閣府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」(令和元年9月)(https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf, 2022年11月14日最終閲覧)。

中尾隼大「判批」月刊税務事例53巻1号56頁(2021)。

中里実ほか編『租税法概説〔4版〕』(有斐閣, 2021)。

中里実「消費税と国境税調整」税務弘報70巻3号6頁(2022)。

中島茂幸「消費税法における問題と改善策の一考察」税法学586号425頁(2021)。

中村繁隆「問屋を利用した輸入取引に対する消費課税—VAT 指令及びイギリス法を参考として—」総合法政策研究会誌4号20頁(2021)(https://www.westlawjapan.com/WJLR/sougou/04/sougou_04-002.pdf, 2023年1月14日最終閲覧)。

西山由美「越境取引と消費税」租税法学会編『消費課税の将来構想 租税法研究第49号』41頁(有斐閣, 2021)。

西山由美「国境を越える取引に対する消費課税—ドイツ売上税法を素材として—」法学政治学研究33号1頁(1997)。

西山由美「仕入税額控除」日税研論集70号465頁(2017)。

西山由美『『資産』の意義』金子宏＝中里実編『租税法と民法』54頁（有斐閣，2018）。

西山由美「資産の譲渡を行った者の実質判定—問屋の委託販売」税研178号227頁（2014）。

西山由美「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税務弘報63巻5号48頁（2015）。

西山由美「デジタル経済に対するBEPS行動計画—消費課税への影響をめぐって—」法と経営学研究所年報1巻51頁（2019）（https://meigaku.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=3146&file_id=18&file_no=1，2023年1月14日最終閲覧）。

西山由美「電子商取引に対する消費課税—OECDとEUの取り組みを中心として—」東海法学26号209頁（2001）。

西山由美「判批」中里実ほか編『租税判例百選（7版）』182頁（2021）。

西山由美「判批」月刊税務事例35巻5号1頁（2003）。

日本銀行「金融政策運営の枠組みのもとでの『物価安定の目標』について」2013年1月22日（https://www.boj.or.jp/announcements/release_2013/k130122b.pdf，2022年11月17日最終閲覧）。

日本税理士会連合会「令和5年度税制改正に関する建議書」（2022）（https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/tax_reform/kengisyo-R5.pdf，2022年12月3日最終閲覧）。

沼田博幸「EUにおける新たなVAT制度について」租税研究872号191頁（2022）。

沼田博幸「アフガニスタンの新たな付加価値税（VAT）パート1:インボイス・マッチングかそれともユニタリー・デジタル・インボイスか パート2:韓国，中国およびインドの自動化努力からの教訓 パート3:サウジアラビア，フィジーおよびサモアのユニタリーインボイスの優美さ」租税研究862号182頁（2021）。

沼田博幸「クロスボーダー取引に対する消費課税のあり方について—原産地原則と仕向地原則の選択を中心として—」明治大学 会計論叢8号13頁（2013）（https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11685&file_id=17&file_no=1，2023年1月14日最終閲覧）。

沼田博幸「公共部門に対する消費課税のあり方について—消費税法60条4項の見直しを中心として—」明治大学 会計論叢10号19頁（2015）（https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11695&file_id=17&file_no=1，2022年11月14日最終閲覧）。

沼田博幸「国際的サービスに対する消費課税のあり方について—EUにおけるVAT制度の見直しからの教訓—」明治大学 会計論叢4号17頁（2009）（https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11665&file_id=17&file_no=1，2022年11月14日最終閲覧）。

沼田博幸「消費課税におけるインボイスの役割について—EU VATにおけるインボイス制度の改革を参考として—」明治大学 会計論叢5号13頁（2010）（https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11672&file_id=17&file_no=1，2022年11月14日最終閲覧）。

沼田博幸「消費課税における課税対象外取引と税額控除の関係について—EU VATにおけるSecurenta事件を中心として—」明治大学 会計論叢9号13頁（2014）（<https://meiji>

i.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11690&file_id=17&file_no=1, 2022年11月14日最終閲覧)。

沼田博幸「消費課税の仕向地主義への移行」税務弘報63巻5号40頁(2015)。

沼田博幸「電子経済の下でのVAT(消費税)の課税について」租税研究812号333頁(2017)。

沼田博幸『『電子的供給サービスに対する消費課税について』—取引の場所と居住性原則との関係を中心として—』明治大学 会計論叢11号15頁(2016)(https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11723&file_id=17&file_no=1, 2023年1月14日最終閲覧)。

野一色直人「経済のデジタル化・キャッシュレス化と消費税」租税法学会編『消費課税の将来構想 租税法研究第49号』64頁(有斐閣, 2021)。

野一色直人「国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税における国外事業者の納税義務に係る法的課題」近畿大学法学65巻3・4号269頁(2018)(https://kindai.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=19233&file_id=40&file_no=1, 2022年9月10日最終閲覧)。

野一色直人「消費税における課税対象」税法学573号225頁(2015)。

野田昌毅＝黒松昂蔵「国境を越えた役務提供と消費課税」中里実ほか編著『クロスボーダー取引課税のフロンティア』131頁(有斐閣, 2014)。

野間健太郎「ニューノーマルで変わるビジネスと税務 第Ⅷ章 オンラインサービス」税理63巻13号162頁(2021)。

橋本昇二「要件事実論におけるパラダイムの転換に向けて」白山法学13号115頁(2017)(https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=8816&file_id=22&file_no=1, 2023年1月14日最終閲覧)。

濱田正義編『平成30年版 消費税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会, 2018)。

林幸一『EU付加価値税の研究—わが国, 消費税との比較の観点から—』(広島大学出版会, 2020)。

樋口範雄＝佐久間毅編『現代の代理法—アメリカと日本』(弘文堂, 2014)。

廣木準一「判批」ジュリスト1500号160頁(2016)。

普家弘行「電子的サービス取引に対する消費課税に関する一考察—国際間電子的サービス取引への対応—」税務大学校論叢77号283頁(2013)(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/77/04/01.pdf>, 2022年11月10日最終閲覧)。

藤曲武美監修・秋山高善著『Q & A 国境を越える電子商取引等に関する消費税の実務』(日本加除出版, 2015)。

法令用語研究会代表横畠祐介編『有斐閣 法律用語辞典〔4版〕』(有斐閣, 2012)。

洞澤秀雄「Brexitとイギリスによる法の維持・形成—2018年EU離脱法を中心に環境法の観点から—」EU法研究5号73頁(2018)。

増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望」日税研論集70号515頁(2017)。

松本照生「個別対応方式の用途区分に係る判断基準の再検討—仕入税額控除における書類保存方式の転換を素材として—」(2021)(https://www.sozeishiryokan.or.jp/x_core/uploads/_media/award/z_pdf/ronbun_2021_14.pdf, 2023年1月28日最終閲覧)。

三浦佑樹「消費税のリバースチャージにおける買手側の予見可能性についての考察」税務大学校論叢93号191頁（2018）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/93/03/03.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧）。

三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会，2003）。

三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学2013年6号（352号）（2013）。

水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂，1989）。

水野忠恒『大系租税法〔3版〕』（中央経済社，2021）。

溝口史子『EU付加価値税の実務〔2版〕』（中央経済社，2020）。

宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察—国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として—」税務大学校論叢70号242頁（2011）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/70/04/04.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧）。

宮川博行「実務講座 消費税 役務の提供と内外判定」租税研究599号116頁（1999）。

山崎昇「電子商取引における国際的租税回避の可能性—資本所得・法人居住地の可動性と租税回避否認についての考察—」税務大学校論叢33号239頁（1999）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/33/238/ronsou.pdf>, 2023年1月29日最終閲覧）。

山下学「インバウンド観光業者の海外旅行会社に対する消費税の輸出免税」税理56巻3号81頁（2013）。

吉田利宏『新法令解釈・作成の常識』（日本評論社，2017）。

吉永一行「民法から 会社法・商法の代理権」潮見佳男＝片木晴彦編『民・商法の溝をよむ』48頁（日本評論社，2013）。

吉永一行「役務提供型契約法改正の挫折—法制審議会民法（債権関係）部会の議論の分析」産大法学48巻3・4号419頁（2015）（https://ksu.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=2067&file_id=22&file_no=1, 2023年1月14日最終閲覧）。

吉村典久「イエーリングは21世紀日本の租税法を救うことができるか？—純粹借用概念論批判」金子宏＝中里実編『租税法と民法』145頁（有斐閣，2018）。

吉村政穂「消費税における『対価』の意義と購入型クラウドファンディング」金子宏＝中里実編『租税法と民法』408頁（有斐閣，2018）。

吉本健一「商法から 会社法・商法の代理権」潮見佳男＝片木晴彦編『民・商法の溝をよむ』56頁（日本評論社，2013）。

李昊然「国境を越える電子商取引に関する付加価値税の問題—日中比較の立場から—」税法学577号221頁（2017）。

我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔7版〕』（日本評論社，2021）。

和気光「実務講座 消費税 役務の提供の内外判定」租税研究558号131頁（1996）。

渡辺智之「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税—見直しの背景・意義・今後の課題—」税経通信70巻9号18頁（税務経理協会，2015）。

渡辺智之「消費課税の意義と将来構想」租税法学会編『消費課税の将来構想 租税法研究第49号』1頁（有斐閣，2021）。

渡辺智之「電子商取引に関するOECD租税委員会報告書について」租税研究590号88頁（1998）。

渡辺智之「経済の電子化と消費税制の対応」ジュリスト1539号30頁（2019）。

渡辺充「判批」旬刊速報税理35巻4号40頁（2016）。

贈与税の連帯納付義務の問題

—承継した相続人の債務控除を中心として—

畠中 貴幸

贈与税の連帯納付義務の問題

ー承継した相続人の債務控除を中心としてー

新潟大学大学院現代社会文化研究科

氏名 畠中貴幸

本論文は、被相続人が贈与税の連帯納付義務を有する場合に、相続人は当該連帯納付義務についてどのように扱われるか、特に当該連帯納付義務が債務控除の対象となるかについて論じるものである。

贈与税の連帯納付義務については、相続税法 34 条 4 項により、贈与者に対して連帯納付義務を負わせているが、これは、親族間に限定されない贈与に起因した連帯納付を含んでおり、また担税力を問わず直接に義務を負わせることにもなっている。そのため、被相続人である贈与者が死亡して、相続人が相続により財産を承継した場合、事後的にその存在を追認できるようになるまで連帯納付義務の債務としての存在は明確でないことから、相続税の申告の際に当該連帯納付義務が債務控除の対象となるか否かという問題が発生する。しかし、贈与税の連帯納付義務については、その法的性質に関する明文の規定はないことから、当該連帯納付義務の履行前及び履行後において債務であるか否か、債務であればどのような債務であるかが明らかでない。そのため、従来課税当局は、優先すべきは徴収確保にあるとして、連帯納付義務について補充性を認めない形で解釈してきた。

そこで、本論文では、相続後にその連帯納付義務が実際に履行されるまでの期間に着目し、その連帯納付義務の債務としての形成（成立）過程に課税当局が積極的に関与せざるをえない現状を明らかにしたうえで、そのことが課税当局に委任された裁量の範囲内であるか否かを検討した。まず第一章では、贈与税の連帯納付義務規定は相続税の徴収確保と脱税防止を目的に創設され、相続税の課税方式（当時は遺産税方式）に応じる制度内容として創設されたことを確認した。創設以後は相続税の課税方式が遺産取得税方式に変更されたが、それに応じる改正のいまだないことも併せて確認した。第二章では大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決を主な検討対象として取り上げた。判決は、相続人は相続によって被相続人の租税法上の地位をも包括的に引き継ぐとして、当該贈与税の連帯納付義務が包括的に引き継がれるとした。また、贈与税の連帯納付義務規定は補充的な責任であって本来の納税義務と優劣なく併存する責任であると解したうえで、本来の納付義務者に回収可能性があったとしても、課税当局により行われた連帯納付義務の督促は徴収権の濫用にあたらないとした。これを受けて、筆者は、本来の納付義務の回収可能性に起因した贈与税の連帯納付義務の問題点を 2 つ明示した。1 つは、第三章で論じているが、親族間でない贈与に係る贈与税の連帯納付義務を相続した者は、課税当局による徴収権の濫用であるか否かについて明確でないことである。いま 1 つは、第四章で論じているが、相続税計算上の債務控除の対象として、実際

に連帯納付義務の履行が完了する前に当該連帯納付義務を容認しうるか否かが明確でない点である。

大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決では、課税当局の判断により事後的な債務控除が容認されたが、筆者としては、現行の相続税法 13 条及び 14 条の解釈では、債務控除は相続開始時の一時点で判断せざるを得ないことから、仮に親族間でない贈与に起因した連帯納付義務の承継であって、課税当局のみが相続開始時にその義務を潜在的に認識し、補充性を認めない解釈に基づいて徴収権を確実に行使すると見定めた場合にあっては、いまだ相続開始時には債務として顕在しておらず、自らの積極的な関与をもってしても当該債務控除は容認されるべきでないと考える。

また、課税当局による徴収権の濫用であるか否かの判別が困難であるという問題は、相続税では平成 23 年度及び平成 24 年度の税制改正により督促前の段階的な通知等を法定化し、通知等なき連帯納付義務が時効消滅するとされたが、贈与税の連帯納付義務については特に規定がないことから、立法的措置が必要であると考ええる。

(1581 字)

目次

はじめに	4
第一章 贈与税の連帯納付義務規定創設の趣旨と沿革.....	7
第一節 相続税法上の連帯納付義務規定創設の趣旨と沿革.....	7
1 相続税の課税方式.....	7
2 相続税法上の連帯納付義務規定創設の趣旨－相続税の課税方式の沿革－.....	8
3 相続税法上の連帯納付義務規定創設の沿革.....	11
第二節 贈与税の連帯納付義務についての考察.....	12
第三節 小括	13
第二章 大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決.....	14
第一節 事案の概要及び判決の推移.....	14
1 事案の概要	14
2 第一審判決	15
3 控訴審判決	16
第二節 問題点	17
第三章 徴収権の濫用の問題に係る要因分析・検討.....	19
第一節 先行研究及び裁判例.....	19
1 担税力のない者に対する贈与税の連帯納付義務.....	19
2 贈与税に係る本来の納付義務者と連帯納付義務を承継した相続人との関係性..	20
3 平成 23 年度及び平成 24 年度税制改正の不適用.....	21
4 贈与税の連帯納付義務の法的性質と問題.....	24
第二節 検討	30
1 担税力	31
2 相続税法 34 条 5 項以下の適用.....	33
3 連帯納付義務確実性の判断対象.....	33
4 延納や物納, 納税猶予の適用.....	34
5 結論	34
第四章 債務控除の可否.....	35
第一節 先行研究及び裁判例.....	35
1 前提－贈与税の連帯納付義務の相続承継－.....	35
2 相続人が承継した贈与税の連帯納付義務の確定時－判例の射程検証－.....	36
3 偶発債務である保証債務の債務控除.....	40
4 贈与税の連帯納付義務を承継した相続人における債務控除.....	45
第二節 検討	54
1 債務控除の可否.....	54

(1) 債務控除の可否.....	54
(2) 贈与税の連帯納付義務を承継した相続人等が複数いる場合の負担関係....	57
2 事後的な更正の請求による債務控除—他の裁判例との比較検討—.....	57
(1) 事案の概要.....	57
(2) 期限経過後の更正の請求を認めるべき事由（やむを得ない後発的事由）の有無	59
(3) 贈与税の連帯納付義務についての債務控除.....	59
(4) 比較検討—更正の請求の視点から—.....	60
3 結論	62
おわりに	64
【参考文献】	65

本論文における法令等の略語は次の通りである。

憲法	・・・・・・・・・・・・・・・・	日本国憲法
所法	・・・・・・・・・・・・・・・・	所得税法
相法	・・・・・・・・・・・・・・・・	相続税法
法法	・・・・・・・・・・・・・・・・	法人税法
国通	・・・・・・・・・・・・・・・・	国税通則法
国徴	・・・・・・・・・・・・・・・・	国税徴収法
措置法	・・・・・・・・・・・・・・・・	租税特別措置法
登税	・・・・・・・・・・・・・・・・	登録免許税法
印税	・・・・・・・・・・・・・・・・	印紙税法
相法令	・・・・・・・・・・・・・・・・	相続税法施行令
国通令	・・・・・・・・・・・・・・・・	国税通則法施行令
法基通	・・・・・・・・・・・・・・・・	法人税基本通達
所基通	・・・・・・・・・・・・・・・・	所得税基本通達
相基通	・・・・・・・・・・・・・・・・	相続税法基本通達
財基通	・・・・・・・・・・・・・・・・	財産評価基本通達

はじめに

相続税法上、連帯納付義務は34条に定められており、主な内容として相続税についてのもの（同条1項）と贈与税についてのもの（同条4項）がある。従来は相続税についての連帯納付義務を巡る争いのみであったところ、近年では贈与税についての連帯納付義務を巡る争いも散見されるようになってきた。贈与税の連帯納付義務を巡る争いの中で、相続人における相続税の計算上、相続により承継されることとなった被相続人に係る連帯納付義務を対象として、債務控除できるか否かといった問題が生じている。履行前の連帯納付義務が債務であるか否かについて、明確な判断基準を検討する必要性が生じてきているものと考えられる。

現行の相続税法の中に設けられている二税目の課税体系としては、生涯累積遺産の取得に対する相続税課税と暦年単位財産の受贈に対する贈与税課税とがあり、両者の間に乖離が生まれやすくなっている。現行の相続税の課税体系は、被相続人から各相続人の取得した遺産ごとに課税する「遺産取得税」の体系を採用している。ただし、その計算の過程は、被相続人の遺産全体に対して課税する「遺産税」の考え方を含めて計算することとなる。現行は両者の折衷方式が導入されるかたちとなっている。

この「遺産取得税」の考え方に「遺産税」の考え方を含めていく方式は、納付段階においても導入されている。連帯納付義務は、被相続人から実際に遺産を取得した相続人のみを納付義務者とするだけでなく、遺産全体の取得に対応する全相続人に対して納付義務を負わせようとする考え方である。

また、相続税法における相続税と贈与税の関係は、贈与税が相続税を補完する関係となっている。

これらを踏まえて、贈与税の連帯納付義務にあつては、連帯納付義務としての機能と相続税を補完する機能との二重の機能が期待される現状となっている。

他方、「遺産取得税」や「遺産税」における遺産とは、プラスの財産からマイナスの財産（債務）を控除することで差額として算定される（債務控除という）。マイナスの財産である債務は、相続税の計算上、相続開始の際現に存するものを控除することとされる。しかし相続税法上、この相続開始の際といった課税時点において、債務として控除することのできる範囲は必ずしも明確ではないところ、その解釈は極めて厳格に行われている現状がある。

相続税の連帯納付義務は相続開始後の申告により本来の納付義務とともに生じるものであるから、相続開始時、すなわち「被相続人が死亡した日」にはいまだ債務として存しない。そのため、相続税の連帯納付義務は原則として債務ではなく控除できないといった結論が導かれることは妥当であると考えられる。また、贈与税の連帯納付義務にあつても、贈与税の申告（贈与税の本来の納付義務）とともに生じるものであるから、相続税の債務控除が検討されるといったことは通常ない。

ただし、被相続人が贈与税の連帯納付義務者であった場合には、相続税の計算上、贈与税の連帯納付義務について相続開始の際に債務であるのか否かという問題が生じる。贈与税の連帯納付義務は、相続税の申告上とは関係のない、贈与税の本来の納付義務者に係る贈与税の申告に伴い生じるものであるから、相続税の連帯納付義務とは異なり、その履行前であっても存するか否か、及び相続開始の際に存するか否かの判断が必要となる。

そこで本論文では、贈与税の連帯納付義務の問題点のうち、従来から議論のある租税債権としての徴収権の濫用の問題を検討しつつ、相続により承継されることとなった場合に、他方で生じる求償権及び債務性（債務の存否）の問題に関して検討を行った。

贈与税の連帯納付義務を巡り争われた最新の裁判例（大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決）を主要な検討素材として、問題点を構造的に整理し、それぞれについて考察し、結論を導いた。そのうえで、相続税法 34 条 4 項にいう贈与税の連帯納付義務の固有性を踏まえ、当事者ごとに、時系列的に整理した判断基準までの考察を試みた。

贈与税の連帯納付義務を巡る争いのなかで、その争点は、相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）が一律に補充性¹をもたないと解されていることで生じる問題が争点となっており、具体的には徴収権の濫用にあたるか否か、相続により承継した贈与税の連帯納付義務を対象として、相続税の申告上で債務控除できるか否かが中心となっている。このうち、前者である徴収権の濫用にあたるか否かについては、相続税の領域において従来から議論されてきた問題であって、贈与税においても妥当するか否かという問題とされる。後者については贈与税に固有の問題を内在しており、いまだ研究の希薄領域にあると思われた。

本論文では、贈与税の連帯納付義務は固有性があり、保証債務とは明らかに異なる性質のものであることから、相続税の計算上の債務控除において、保証債務の取扱いを準用するだけでは妥当しないことを明らかにした。

本論文の構成は次の通りである。

第一章、第一節では、相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）の位置づけを確認するために、相続税の課税方式に応じて同規定が創設され、採用されてきた趣旨と沿革について整理した。第二節では、相続税の課税方式から導出される贈与税の連帯納付義務の理論的な位置付けについて考察を行った。第三節では、小括として、現行における贈与税の連帯納付義務が相法 34 条の中でいかなる位置づけにあるかを整理した。

第二章、第一節では、贈与税の連帯納付義務について、連帯納付義務を承継した相続人において、相続税の課税価格の計算上で債務控除が容認された結果となっている大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決の事案の概要及び判決の推移を確認した。そのうえで、第二節では、贈与税の連帯納付義務が相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）のなかで一律に補充性を

¹ 補充性をもつ（補充性あり）ということは、課税当局側はまず主たる納付義務者に履行請求をする必要があるという意味になる。連帯納付義務者は一次的な履行義務から免れることができる。

もたないと解されること、更にそこから一般化することによって2つの問題点を示した。その一つは、連帯納付義務者側からみて課税当局側による徴収権の濫用であるか否かが不明である点、もう一つは、被相続人の抱えていた贈与税の連帯納付義務について相続人が相続税の申告上で債務控除できるか否かという点である。本論文では後者を中心として検討を行った。

第三章では、贈与税の連帯納付義務を対象として、相続税の債務控除の適用可否を検討するにあたって、まずは贈与税の連帯納付義務に関し、従来から議論されている徴収権の濫用の問題に係る要因分析等の検討を行った。第一節では、関連する先行研究及び裁判例をもとに、従来から徴収権の濫用の問題（租税債権の視点）として議論されてきた連帯納付義務の固有性、更には、贈与税における固有性を確認しながら分析した。第二節では、大阪高裁平成28年3月4日判決（以下「本件」という）の贈与税の連帯納付義務に関して、考慮すべき要素を4つ挙げ、それぞれについて検討を行った。

第四章では、贈与税の連帯納付義務について、租税債務の視点から捉え直すことにより、相続税の計算上の債務控除の可否について検討した。更には、現実的な問題として、被相続人の死亡から連帯納付義務の履行までの期間に着目し、当該期間における債務性に関して、当事者ごと、時系列的に整理しながら検討を行った。第一節では、先行研究及び裁判例を踏まえて、当該期間において、被相続人の抱えていた贈与税の連帯納付義務が、いかに承継され、自動的に確定するのかを整理した。また、その履行以後では、債務控除の判断に影響する保証債務（偶発債務）の取扱いを確認し、それを贈与税の連帯納付義務に準用しながら考察を行った。その結果、法令解釈上、債務控除における債務性は、相続開始時の一時点において判断せざるをえないことなど、現行法上の問題点を明示した。第二節では、検討対象者に本来の納付義務者を加え、検討対象時点として考えられる4つの時点に着目することにより、当該期間の債務性の過程を当事者ごと、時系列的に整理し、検討を行った。また、本件のようなケースでは、債務控除の手続としては、事後的な更正の請求（国通23条、相法32条）による救済手段しかないが、その適用の可能性についても検討を行った。

第一章 贈与税の連帯納付義務規定創設の趣旨と沿革

贈与税の連帯納付義務は、相続税の課税方式が遺産税方式から遺産取得税方式へと変更された昭和 22 年に創設されたものであり、その後のシャウプ勧告に基づく昭和 25 年度税制改正及び昭和 33 年度税制改正によって相続税の課税体系が変更されてもなお、そのままのかたちで既存し続ける制度である。

本章では、相続税法における連帯納付義務規定（相法 34 条）の位置づけを確認し、相続税法の下での相続税と贈与税の関係性を明らかにすることによって、相続税の課税方式に応じ導出される贈与税の連帯納付義務規定（相法 34 条 4 項）の理論的な位置付けについて考察を行った。そのうえで、小括として、贈与税の連帯納付義務規定は相続税法 34 条の中にあつて固有の性質を有していることを、識者らの見解を踏まえて考察した。

第一節 相続税法上の連帯納付義務規定創設の趣旨と沿革

租税法律主義の下、日本国民は「法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定され（憲法 30 条）、法律に定めのない納税義務を負うことはない。この納税義務を定めている法が租税法であるが、反面、租税法には国民の財産権への侵害を根拠づける、いわゆる侵害規範ともなることから、「将来の予測を可能ならしめ、法律生活の安定を図るため、成文の形式をとることが要求される」²。

相続税法は、34 条において相続税および贈与税についての連帯納付の義務を規定する。国税の連帯納付義務については、一般法である国税通則法において「民法 436 条、437 条及び 441 条から 445 条まで（連帯債務の効力等）の規定を準用する」（国通 8 条）と規定されるところであるが、あえて特別法として相続税法において優先して定められた当該規定はどのような趣旨から設けられ、いかなる経緯・沿革を経て現在に至ったのかを整理した。

1 相続税の課税方式

相続税の課税方式は、大別すると遺産税方式と遺産取得税方式とがある。遺産税方式とは、被相続人の遺産に対して課税する方式であつて「英米系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきである、という考え方」に基づき、

² 金子宏『租税法[第 24 版]』31 頁（弘文堂、2021）。

本来の「財産税」としての意味を有する³。他方、遺産取得税方式とは、被相続人から相続人の取得した遺産に対して課税する方式であり、「ヨーロッパ大陸諸国において採用されており、偶然の理由による富の増加を批判することを目的としている。このタイプの相続税は、実質的には所得税の補完税」となる⁴。

遺産取得税方式と遺産税方式の特徴（利点）について、水野忠恒氏によれば次のように整理されている⁵。

（１）遺産取得税方式

- ① 相続財産に応じ相続税負担が公平に配分される。
- ② 取得者への富の集中を排除することができる。
- ③ 遺産分割後、相続財産を取得する者の担税力を考慮できる。

（２）遺産税方式

- ① 被相続人の一生涯の財産を清算する課税であることが明確である。
- ② 遺産分割の操作による相続税負担の軽減を防止できる。

２ 相続税法上の連帯納付義務規定創設の趣旨－相続税の課税方式の沿革－

相続税法 34 条の連帯納付義務規定の趣旨は、「相続税及び贈与税についての本来の納税義務者以外の者について連帯納付の義務を負わせ、租税の徴収を担保しようとするものである」⁶とされており、明治 38 年の相続税法の創設当初から一貫するところである。相続税法の幾度かの改正、とりわけ相続税の課税方式が変更されてきた沿革に着目し、その一貫性はいかに守られてきたのかを考察する。

（１）明治 38 年相続税法の創設

明治 38 年に創設された相続税は、当初、民法（相続法）が「家督相続を中心に定められていたのに応じて、相続税も遺産税制度をとり、家督相続には軽く、遺産相続には重く課され、親等の親疎に応じ、税負担が異なっていた」⁷とされている。菊地紀之氏によると、創設当時の立法根拠としては「偶然所得課税と言われるものだったよう」⁸と述べられており、

³ 金子・前掲注 2) 691 頁。

⁴ 金子・前掲注 2) 691 頁。

⁵ 水野忠恒『大系租税（第 3 版）』876-877 頁（中央経済社，2021）。

⁶ 武田昌輔『相続税法コンメンタール』第一法規 2759 頁。

⁷ 田中二郎『租税法[第 3 版]』517 頁（有斐閣，1990）。

⁸ 菊地紀之「相続税 100 年の軌跡」税大ジャーナル第 1 号，38 頁（2005）。

「相続財産の取得という事実に着目し、それを相続による偶然所得の発生ととらえ、その所得（財産）に対し、負担能力に応じて課税を行おうとするもの」⁹とされる。また、贈与については、相続税の脱税防止を目的として一定の条件下で行われる贈与を遺産相続とみなして課税されていた¹⁰。

この創設当初は遺産税方式による相続税の全額納付を採用しており、贈与税は存在しなかった。遺産分割を行っても納付を分割することはできず、実質的には連帯納付責任を無限責任として課されることと同じ効果をもつ制度であった¹¹。

（２）昭和 13 年度税制改正

昭和 13 年改正により、遺産税方式のまま各相続人等による分割納付ができるようになったが、それに伴い、当時の第 10 条の 3 における但書として「相続人ハ共同相続人、受遺者及第 3 条又ハ第 3 条ノ 2 ノ規定ニ依リ相続財産ノ価額ニ加算シタル贈与ヲ受ケタル者ノ納付スル相続税ニ付連帯納付ノ責ニ任ス」という連帯納付の規定が設けられた。これは、改正により納税義務を分割して納付することとなった結果として、相続税の徴収が困難となる場合が生ずるおそれのあること、及び納税義務者間における税負担の公平が図られないこと等の理由から、「連帯納付の規定を設けることにより納税義務者の責任を従前のものと同一にしようとしたものである」¹²と解されている。

（３）昭和 22 年度税制改正

昭和 22 年には戦後の日本国憲法施行に伴って、家督相続を廃止する民法（相続法）の改正が行われ、それに応じて「相続税も遺産相続に対する課税だけ」¹³へと変更されることとなった。そこで、相続税法の全文改正がなされ、従来の遺産税方式から遺産取得税方式へとシフトし、申告納税制度が採用された。また、相続税の補完税として贈与税が新設された。本改正により、第 43 条（相続税）及び第 44 条（贈与税）のそれぞれにおいて連帯納付の規定が置かれることとなった¹⁴。

⁹ 菊地・前掲注 8) 39 頁。

¹⁰ 国税庁ホームページ『租税資料叢書【第七巻】相続税関係史料集～導入から昭和二十一年まで～ 解題』

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/07.htm> (2022. 2. 22 閲覧)

¹¹ 飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」税大論叢 1 号 259 頁（1968 年）。

¹² 武田・前掲注 6) 2754 頁。

¹³ 田中・前掲注 7) 517 頁。

¹⁴ 武田・前掲注 6) 2754-2755 頁。

（４）昭和 25 年度税制改正

昭和 25 年、シャープ勧告に基づく相続税法の全文改正がなされ、財産取得者税方式（財産取得者の一生を通じた累積課税制度）として、相続税と贈与税の各課税制度を廃止し相続税に一本化された。シャープ勧告による「遺産の分割を促進して富の集中を排除するという見地」からは、「贈与税も相続税に吸収され、財産取得者の一生を通ずる累積課税」が採用されたのである¹⁵。現在の相続税法 34 条の規定はこのときに設けられたものであり、同条 1 項にいう相続税の連帯納付規定は従前から存在していたものを踏襲した内容であるが、2 項から 4 項についてはこのときに新設された内容となっている。各規定が設けられた趣旨は次のとおりである¹⁶。

	現行相続税法 34 条の創設趣旨（昭和 25 年シャープ勧告）
1 項	旧相法 43 条からの踏襲。
2 項	財産取得者に係る一生累積課税からの要請など。
3 項	贈与形式による租税の徴収回避の遁脱防止。
4 項	贈与者に担税力があること。

以後、これらの連帯納付の義務規定については、表現の整備等が行われたにとどまり、現行そのまま維持されている。

（５）昭和 28 年度税制改正

昭和 28 年度税制改正において、相続税の遺産取得税方式への完全移行に伴い、相続税と贈与税の各課税制度に回帰しつつ、相続税は一生累積課税から都度課税へと変更し、それに合わせて贈与税が暦年贈与課税とされた。

（６）昭和 33 年度税制改正

昭和 33 年度税制改正において、それまでの遺産取得税方式でありながら、遺産税方式の計算体系（法定相続分課税）を加味した現行の課税方式（遺産取得税と遺産税の折衷と一般に表現される）が設けられ現行に至っている。この点、現行にまで至る当該折衷方式につき、単なる計算体系における折衷とみるのか、相続税の課税方式自体における折衷とみるのかといった見解が分かれ、次のようになる¹⁷。

¹⁵ 田中・前掲注 7) 518 頁。

¹⁶ 武田・前掲注 6) 2754-2755 頁。

¹⁷ 水野武夫「相続税法の連帯納付義務－滝井繁男先生の問題提起の再検討－」佐藤幸治・泉徳治編 滝井繁男先生追悼論集『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』425 頁（日本評

① 単なる計算体系における折衷方式とみる見解

水野武夫氏によると、昭和 33 年度税制改正以降において採用される折衷計算方式に対して、課税方式としてはあくまでも遺産取得税方式の建前を維持していると解しており、「法定相続分により取得したものとして…割り振りをするというのは、あくまで遺産取得税方式の下での税額の計算方法の問題にすぎず、遺産税方式による相続税の計算とはまったく異なるものである」とし、制度（課税方式）としては「遺産取得税方式によるものであることには何ら変わりはない」と述べている。それは次のような制度から明らかであるとする。

- (イ) 相続税額は、各人が取得した財産の価額に応じて計算される（相法 17 条）。
- (ロ) 現行における相続税の申告は被相続人の死亡の時ににおける納税地で行われているが、これは、昭和 25 年改正法附則 3 において当分の間とされたものが半世紀以上続いている状態なのであって、原則として、各相続人は、自己の納税地の所轄税務署長に対してそれぞれ申告書を提出しなければならない（相法 27 条 1 項, 62 条）。
- (ハ) 相続財産を取得した者は各人ごとの明細書を申告書に添付しなければならないのが原則である（相法 27 条 4 項）。
- (ニ) 贈与税の納税義務者は受贈者である（相法 1 条の 4）。

② 相続税の課税方式自体における折衷とみる見解

これは、相続税の課税方式自体において遺産取得税方式に遺産税方式を加味した折衷方式であるとする見解であり、一般には法定相続分課税方式とも呼ばれている。金子宏氏によれば、純粋な遺産取得税の体系を「修正している」¹⁸と述べられており、水野忠恒氏によれば、「遺産税方式と遺産取得者課税の折衷となっている」と述べられている。このように、現行においては課税方式そのものを折衷したとみる見解が一般的であるといえる。

3 相続税法上の連帯納付義務規定創設の沿革

相続税の課税体系の変化に応じて相続税法上の連帯納付義務規定が創設されてきた沿革を概要としてまとめると、次のようになる。

論社、2017)。

¹⁸ 金子・前掲注 2) 691 頁。ただし、同所書において「この点をどう考えるかは、今後に残された課題である」と付言されている。

明治35年	民法	国税徴収法
	「連帯債務」 概念の導入	連帯納税義務 の創設

	相続税法の課税体系		連帯納付			備考
	相続税	贈与税	規定	内容	限度	
明治38年 相続税法の 創設	遺産税 (全額納付のみ)	—	22条4項	遺産分割の前後問わず、 各相続人が全額 を連帯納付	無限	
昭和13年	遺産税 (各自分割納付)	—	10条の3 本文	連帯納付規定を追加 趣旨：改正前と同一責任	無限	実質は遺産取得税 体系となる
昭和22年 (戦後) 全文改正	遺産取得税 (申告納税創設)	創設 相続税の補完税	43条(相続) 44条(贈与)	[贈与税] 受贈者への連帯納付新設	有限	申告納税制度創設
昭和25年 シャウプ勧告 全文改正	遺産取得税 + 累積課税制度 相続税の一本課税、かつ、財産取得 者の一生を通じた累積課税制度		34条	[相続税] 二次相続に係る連帯納付 義務の整備（2項） [相続税・贈与税共通] 贈与形式による相続税徴 収回避規定の創設(3項) [贈与税] 取得者(受贈者)を納税義 務者とし、贈与者への 連帯納付責任創設(4項)	有限	
昭和33年	遺産取得税 + 遺産税(法定相続分) 趣旨：仮装分割や恣意的な遺産分割 への対処		34条	同上（変更なし）		
現行	同上（変更なし）					

第二節 贈与税の連帯納付義務についての考察

贈与税や連帯納付義務といった概念にとらわれず、沿革を俯瞰していくことで導出される贈与税の連帯納付義務は、理論上、贈与税の補完すべき対象となる相続税の課税方式に合わせるべきものであって、担税力あるべきところに課税されるべきものであると考えられる。しかし、贈与税の連帯納付義務を単独で捉えると、そこには補完税としての機能や徴収確保といった趣旨や要請が極めて強い。このため、相続税法全体のなかにあつて、同法 34 条、とりわけ 4 項の贈与税の連帯納付義務だけが突出した制度となっているのではないかと考えられるのである。なお、これに関して宮脇義男氏は、相続税法 34 条の連帯納付義務は遺産課税的な発想から導かれるものであって、課税方式が遺産取得税方式に近づいていくほどに理論的に説明はできなくなり、遺産取得税方式の下で連帯納付義務を存続させるためには、「別の観点からの根拠・必要性を提示することが求められることとなる」旨を述べている¹⁹。

¹⁹ 宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税大論叢 57 号 443-444 頁(2008 年)。

第三節 小括

相続税の連帯納付義務については相続税法の創設当初から存する規定であるが、現行の相続税法 34 条 4 項に規定される贈与税の連帯納付義務については、シャープ勧告に基づいた昭和 25 年度全文改正の累積課税制度及び相続税・贈与税の一本課税のなかで担税力を趣旨として設けられた制度である。昭和 22 年の贈与税の創設以後、相続税及び贈与税の課税方式は幾度かの改正を経ているが、相続税法 34 条 4 項の規定については現行までそのままの形式で残され続けてきた規定ともいえる。

この点、金子宏氏が 34 条 1 項から 3 項について「受益を限度とする特殊な人的責任」であると述べられつつも、同条 4 項のみは「贈与を理由とする特殊な人的責任である」と述べられるところが妥当しており²⁰、相続税法 34 条のなかにあつて、4 項だけが固有の性質を有しているといえる。

第二章において取り上げる裁判例の控訴審判決(大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決)では、贈与税の連帯納付義務規定(相法 34 条 4 項)がその創設趣旨からすれば補充性をもたない責任であると判示しており、本章は贈与税の連帯納付義務の債務性(性質)を解釈するにあたっての前提となる。

²⁰ 金子・前掲注 2) 696 頁。

第二章 大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決

第二章では、贈与税の連帯納付義務について、連帯納付義務を承継した相続人において相続税の課税価格の計算上で債務控除が容認された結果となっている大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（以下「本件」という）の事案の概要及び判決の推移を確認した。そのうえで、贈与税の連帯納付義務が相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）の中にあるとして一律に補充性をもたないと解されることで生じる問題点を一般化し、2つの問題点として示した。

第一節 事案の概要及び判決の推移

1 事案の概要

亡Aが平成 20 年 3 月に死亡したことにより、亡Aの兄であるX 1 及び妹であるX 2 は、Y 1 税務署長に対して亡Aの死亡に係る相続税の期限内申告書をそれぞれ提出して納付を行った。相続により取得した財産の価額はX 1 が 4000 万円、X 2 が 3 億 7475 万 9255 円であった。

その後、税務調査により一部相続財産の申告漏れとともに、被相続人である亡Aから相続人以外であるBへの平成 19 年中の金銭贈与が発覚し、Bによる贈与税の申告懈怠が発覚した。X 1 及びX 2 は相続税申告における申告漏れについての修正申告書を提出して増加税額及び附帯税を納付したが、Bに関しては申告期限（平成 20 年 3 月 17 日）までに申告書を提出しなかった。

平成 21 年 10 月 29 日、Bは平成 19 年分贈与税の期限後申告書をY 2 税務署長に提出したが、納付はされないままであった。当該期限後申告書上、Bは亡Aとの関係について「彼氏」との申述書を添えた。

Y 2 税務署長からBに係る贈与税の徴収について引受を受けた国税局長は平成 22 年 5 月 18 日、B所有の土地持分及び区分所有建物を差し押さえ、同年 6 月 9 日及び 8 月 17 日にB名義の株式及び債権（投資信託等）の差し押さえを行い、同年 6 月 30 日にはBの居宅内の捜索を行った（捜索によって換価価値のある財産は発見されなかった）。Bに係る贈与税等の税額 2704 万円のうち、差し押さえによって取り立てた金額は 733 万 9045 円であり、その全額が本税に充当された。

その後の約 1 年 10 か月の間に国税局長は、Bの所在が分からないために換価手続を進めるための通知ができないとして差し押さえた不動産及び株式の一部につき換価手続を執らず、平成 24 年 6 月 8 日付けでX 1 及びX 2 に対して相続税法 34 条 4 項の規定に基づく連帯納付義務を通知した。通知金額は未納贈与税額等の 2 分の 1 ずつであり、各々に通知され

た。これを受けて、X 1 は平成 24 年 6 月 27 日に連帯納付義務に係る 985 万 0477 円を納付し、X 2 は同年 6 月 28 日に連帯納付義務に係る納付 985 万 0477 円を納付した。

国税局長は平成 24 年 8 月 6 日、連帯納付義務の履行により確定した延滞税の額 1008 万 0100 円（各 504 万 0050 円）について X 1 及び X 2 に対して連帯納付義務の納付に係る督促状を送付したが、他方で、X 1 及び X 2 は Y 1 税務署長に対し、亡 A の贈与税の連帯納付義務に係る承継税額を相続開始時の債務として債務控除すべきであったとして相続税の更正の請求を行った。

その後、X 1 に関しては、平成 24 年分及び平成 25 年分の所得税の両確定申告書上で還付金が生じていたが、Y 3 税務署長により各還付金を連帯納付義務（附帯税等部分）の納付に充当され、亡 A の死亡に係る相続税申告についての更正の請求により生じた相続税の還付金等 453 万 2600 円の全額を贈与税（附帯税等部分）に係る連帯納付義務に充当されている。X 2 に関しては、亡 A の死亡に係る相続税申告についての更正の請求により生じた相続税の還付金等 773 万 1550 円を贈与税（附帯税等部分）に係る連帯納付義務に充当されている。これら充当によって X 2 は完納となっている。B に関しては、本来の納付義務者として贈与税の本税の未納額 1 円及び延滞税の未納額 294 万 5740 円を納付したが、その後は本件贈与税が連帯納付義務の履行によって完済されたために、差押えられていた不動産及び株式の差押えが解除されており、平成 26 年 10 月 6 日にはその不動産を他に売却した。

これらを受けて、X 1 及び X 2 は、国に対して、亡 A に係る贈与税の連帯納付義務を履行したことが誤納であった等として還付等を求め、訴訟の提起に至った事案である。

2 第一審判決²¹

まず前提として、贈与税の連帯納付義務の承継の有無（国通 5 条 1 項でいう承継される国税に該当するか否か）が争われたが、「国税通則法 5 条 1 項にいう『被相続人に課されるべき…国税』とは、相続開始時点において、被相続人に納付義務が成立しているが、納税義務が具体的に確定していない国税も含まれるものと解される。」とし、これを本件にあてはめると、亡 A の連帯納付義務は死亡前に既に成立しており、「本件贈与税に係る連帯納付義務は通則法 5 条 1 項による承継の対象」となる旨を判示した。

そのうえで、承継の対象とされた本件の連帯納付義務に関して、各当事者（本来の納付義務者、連帯納付義務を承継することとなった相続人、及び課税当局）の間の各債権債務関係と回収可能性にもとづいて、課税当局による相続人への徴収が徴収権の濫用にあたるか否かが争われている。

第一審判決は、課税当局から連帯納付義務を承継することとなった相続人に対する通知がされた当時、「B が本件各連帯納付部分を納付し得る資力を有していたと推認することは

²¹ 神戸地裁平成 27 年 8 月 18 日判決（LEX/DB 25547025）。

できないし、連帯納付義務に補充性に関する規定がない」として、課税当局による租税債権に回収の可能性があったとまではいえず、その連帯納付義務の回収にあたっては補充性を定める規定がないから、どのように回収するかは基本的には課税当局の合理的裁量に委ねられていると解して、徴収権の濫用にあたらないとした。

また、課税当局が平成 24 年における通知までの間に原告である X 1 及び X 2 に通知をしなかったこと、差し押さえた不動産及び株式の一部換価未了であったことを踏まえても、課税当局による徴収権の行使について「合理的裁量を逸脱・濫用したところがあるとはいえない。」と判示した。

第一審では原告らの請求は棄却され、これに対し、原告らは控訴した。

3 控訴審判決²²

まず、贈与税の連帯納付義務の承継の有無については、納税義務に限らず、連帯納付義務についても、国税通則法 5 条 1 項にいう「『被相続人に課されるべき…国税…を納める義務』に含まれる」と判示しており、その理由としては、「相続とは民法上の概念であり、被相続人の私法上の地位の包括的な承継を意味する」のであるから、同規定は、民法上の相続が生じた場合に、被相続人の「租税法上の地位をも包括的に引き継がせるために設けられた規定」と解されるとしている。

そのうえで、課税当局から B に対する租税債権の回収に関して、B 保有の不動産及び株式についての換価（権利行使）の放置（放棄）があったかどうか争われている。また、同事実に対して、原告らから B に対する求償権の回収として捉え、その行使可能性²³も争われることとなっている。

控訴審判決は、これら換価（権利行使）の可能性として、「換価困難な財産であることをうかがわせる事情も、換価金から国が配当を受けられなかったことをうかがわせる事情もないから、換価金の配当によって本件贈与税の未納額が減少し、原告らが納付すべき税額も減少していたことは推認できる」として、課税当局側から B への租税債権の行使可能性があったと認定している。

また、控訴審判決は、同事実によって、「原告らが B 保有の本件不動産及び本件株式に対し権利行使することが全く不可能でなかった」とし、原告らから B への求償権の行使可能性についてもあったと認定している。

このように、本来の納付義務者に資力（回収可能性）があったと認定されているにもかかわらず、課税当局による連帯納付義務者への徴収権の行使が濫用にあらず、連帯納付義務者による本来の納付義務者への求償権の行使可能性だけが強調されてしまう理由としては、

²² 大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（LEX/DB 25561972）。

²³ 債務控除は容認されているが、課税当局により求償権が阻害されたか否かという視点から争われている。

課税当局から本来の納付義務者に対する租税債権の回収可能性が不問とされるからである。控訴審判決は、同規定の創設趣旨及び文言からすれば、贈与税の連帯納付義務（相法 34 条 4 項）について「補充的な責任（納税義務者から徴収できない場合に限って、そのできない限度でのみ発生する責任）ではなく、納税義務と優劣なく併存する責任（民法所定の連帯債務と同様の責任―通則法 8 条）と解される」としている。

以上より、課税当局が行った原告らからの徴税は徴収権の濫用にあたらなないとして、控訴審も棄却された（上告により係争中）。

第二節 問題点

まず、本件では、贈与税の申告期限（平成 20 年 3 月 17 日）前に贈与者（連帯納付義務者）であった A が死亡（平成 20 年 3 月）しており、本来の納付義務が確定する前の連帯納付義務の確定（存否）の問題が生じている。また、これに関しては、本来の納付義務者である B と、亡 A の相続人である X 1 及び X 2 との関係性がなく、親族関係や面識すらもない中で、贈与税の連帯納付義務を承継することとなるのかという問題も生じている。

そのうえで、本件は、受贈者 B による贈与税の納付（本来の納付）のない状態にあって、かつ、贈与者（連帯納付義務者）である A による履行や課税当局からの督促もない中で当該 A が死亡しており、被相続人となった A の死亡に係る X 1 及び X 2 の相続税の申告上、贈与税の連帯納付義務が債務控除の対象となるか否かという問題が生じる。

なお、本件は、贈与税の連帯納付義務を相続承継することとされた X 1 及び X 2 により履行が行われているが、本来の納付義務者である B がこれら連帯納付義務の履行後において未納付残額を納付できたという事実がある。

偶発債務と解しうる贈与税の連帯納付義務にあっては、債権者側から本来の納付義務者に対してその権利の行使可能性を問われる債権として、租税債権と求償権との 2 つがある。このため、本件のように贈与税の連帯納付義務を承継した相続人においては、求償権の視点が主であって、徴収権の濫用の問題として租税債権の視点のみで捉えるだけでは足りない。本件は、徴収権の濫用について争われた裁判例ではあるが、この 2 つの債権として各々の視点からその行使可能性（回収可能性）を捉えることのできる裁判例でもあり、贈与税の連帯納付義務についてのもう一つの問題を明示している。

第一審及び控訴審は、相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）が一律に補充性をもたないとして解している。

贈与税の連帯納付義務が補充性をもたないことは、租税債権としての解釈には妥当し、課税当局によって、その回収可能性を問わずに徴収できるといった解釈が徴収権の濫用の問

題に関して大きな意義をもつ。しかし、他方で、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人においては、本来の納付義務者に対する求償権の行使可能性（主に債務控除の可否）といった問題が常に生じている。

贈与税の連帯納付義務が補充性をもたないと解されることによって生じる問題として主に次の2つが考えられる。

- ① 徴収権の濫用にあたるか否かの問題
- ② 被相続人が贈与税の連帯納付義務を抱えたまま亡くなった場合、その相続人は相続税の計算上で債務控除できるか否かの問題

本論文では、これらのうち②の問題について検討を行った。

贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人にとって、相続税の申告上において債務控除できるのは本来相続開始時の一時点の債務と解釈されるところであるが、本件については相続開始後の事後的な更正の請求の中にあって容認されており、例外的に認められる結果となっている。このため、本件の連帯納付義務は、相続開始時にいまだ履行されていないものではあるが、相続により承継した被相続人に係る贈与税の連帯納付義務について相続税の課税価格の計算上、贈与税に固有の事情を判断要素として含めたものと解しうる。そこで、次の第三章では、相続により承継した贈与税の連帯納付義務を対象とし、相続税の申告上で債務控除できるか否かを検討するにあたって、まずは贈与税の連帯納付義務に関し、従来から議論されている徴収権の濫用の問題に係る要因分析と検討から行った。

第三章 徴収権の濫用の問題に係る要因分析・検討

従来から、相続税法上の連帯納付義務には、相続税の領域を中心として、徴収権の濫用の問題があり、補充性をもたない租税債権であるといった解釈から、徴収過程において、納税者側の認識と課税当局側の認識との間に大きな差異を生じさせてきた。そのうえで、贈与税の連帯納付義務は、相続税の連帯納付義務に比して、幾つかの固有性がある。

第一節では、先行研究及び裁判例をもとに、徴収権の濫用の問題において議論されてきた徴収手続の問題（2の平成23年度及び平成24年度の税制改正による影響）、更には、贈与税における固有性（1の担税力のない者への課税、2の当事者間の関係性、4の法的性質）を確認しながら分析した。

第二節では、本件の贈与税の連帯納付義務に関して考慮すべき要素を4つ挙げ、それぞれについて検討を行った。

第一節 先行研究及び裁判例

1 担税力のない者に対する贈与税の連帯納付義務

担税力とは「各人の経済的負担能力」をいい、相続税及び贈与税の担税力の基準は「財産」である²⁴。贈与税の連帯納付義務者は、贈与をした者（相法34条4項）であるから贈与によって経済的な利益を得ておらず、直接的には担税力のない者ということになる。

この点、贈与者は贈与時に担税力を有していたと解することは可能であるし、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人にあっても相続財産を相続している以上、一定の担税力を有するといった見解も考えられる。しかし、贈与による連帯納付義務であるにもかかわらず、その担税力については異なる原因事実（相続）に求めていることとなり、かえって担税力のない者に対する連帯納付義務といった問題が顕著となる。

そこで、担税力のない者に対する贈与税の連帯納付義務について、その根拠は贈与税の補完機能に求められる。第一章で述べたように、贈与税は、税目として誕生するよりも前である明治38年、相続税法の創設当初から、相続税の脱税防止を目的として贈与を遺産相続とみなして相続税を課すことを目的として生まれたものであり、個別の税目としてではなく、むしろ包括的な相続税の中に含まれる一つの概念的な要素であったことを背景とする。そこから、贈与税の補完機能といえは、相続税の補完税として、贈与形式による相続税の回避

²⁴ 金子・前掲注2) 89頁。

を防止し租税負担の公平を図ることにあるといわれる²⁵。

裁判例においても同じく解されており、「相続税法が、贈与により財産を取得した場合に贈与税を課すこととした趣旨は、生前贈与により相続税の課税が回避されることを封じるためである」（大阪地裁令和3年3月4日判決 LEX/DB 25571850）と判示されているところである²⁶。

2 贈与税に係る本来の納付義務者と連帯納付義務を承継した相続人との関係性

贈与税の連帯納付義務を承継する相続人が受贈者（本来の納付義務者）である場合には、贈与の直接当事者という親密な関係にあり、かつ、本来の納付義務者でもあるから、その関係性が問題とならない。しかし、贈与税に係る本来の納付義務者である受贈者は、連帯納付義務者である贈与者の親族（相続人）に限られない。そのうえで、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人は、贈与税の本来の納付義務者である受贈者との関係性についてさらに疎遠となる問題がある。

贈与税の連帯納付義務を承継した場合における関係性としては、裁判例をもとに整理すれば次の4つに分類しうると考える。

- ① 贈与税に係る本来の納付義務者と贈与税の連帯納付義務を承継した相続人との間に親族関係があり、受贈者（本来の納付義務者）の納付すべき贈与税について贈与者（連帯納付義務者）が事前に負担することを合意することができる関係性（静岡地裁平成元年6月9日判決，第四章の第一節の4の(2)参照）。
- ② 贈与税に係る本来の納付義務者と贈与税の連帯納付義務を承継した相続人との間に親族関係があるが、贈与者（被相続人）の生前贈与財産及び相続財産について争い（別件訴訟での和解成立など）がある関係性（大阪高裁平成28年11月17日判決，第四章の第二節の2参照）。
- ③ 贈与税に係る本来の納付義務者と贈与税の連帯納付義務者を承継した相続人との間に親族関係がないものの、面識はある関係性（想定しうる関係性ではあるが、事案とし

²⁵ 武田・前掲注6）2764頁。

²⁶ このほかにも、東京高裁平成19年6月28日判決は「もともと贈与税は相続税の補完税としての性質を持つといわれる…贈与税の納税義務者を受贈者だけに限定した場合には、…贈与税の満足を得られなくなり、贈与税の満足が得られなければ贈与形式による相続税の回避防止という補完税の目的も達成できず、ひいては税負担の公平が保てないおそれがある。」と判示している（LEX/DB 28141039）。

て見当たらなかった)。

- ④ 本来の納付義務者と贈与税の連帯納付義務を承継した相続人との間に親族関係がなく，面識すらもない関係性（本件での関係性）。

これらの関係性に着目して段階的に整理した場合には，次のようになる。

連帯納付義務を承継する相続人が 受贈者（本来の納付義務者）である	連帯納付義務を承継する相続人が 受贈者（本来の納付義務者）でない			
	本来の納付義務者と連帯納付義務を承継した者 の関係性			
	親 族 で あ る		親 族 で な い	
	財産分割等 についての 争いがある	財産分割等 についての 争いがない	連帯納付の 履行・督促 に至らない	連帯納付の 履行・督促 にまで至る

期待できない

実 質	面 識 あ り	面 識 な し

債務控除による救済必要

	②	①	③	④
裁 判 例	大阪高裁 平成28年 11月17日 判 決	静岡地裁 平成元年 6月9日 判 決		大阪高裁 平成28年 3月4日 判 決

3 平成 23 年度及び平成 24 年度税制改正の不適用

補充性をもたないと解される相続税法上の連帯納付義務に係る督促手続については課税当局側に大幅な裁量が委ねられるとの解釈につながり，従来から徴収権の濫用であるか否かという問題（不意打ちの問題）が存在してきた。これを受けて，次の（１）平成 23 年度及び（２）平成 24 年度の 2 回にわたる税制改正が行われ，手当がなされた。しかし，贈与税の連帯納付義務についてはこれらの改正が及んでおらず，不適用となっている。

（１）平成 23 年度税制改正

平成 23 年 6 月改正において，相続税法 34 条に 5 項以下（5 項から 9 項）の督促手続規定が創設され，連帯納付義務者に対して連帯納付義務の履行を求める場合の通知制度等の手続規定が整備された。

これは、「連帯納付義務については、相続人等が連帯納付義務を十分に認識しておらず、また、他の相続人等の納税義務の履行状況が分からないため、連帯納付義務者にとっては、突然に納付を求められる場合がある」²⁷といった問題（一般に徴収権の濫用や不意打ちと表現される）につき従来から納税者や実務家からの指摘がなされてきたことを受けて²⁸、次のような通知等の規定が創設されたものである²⁹。

① 34条5項（相続税の連帯納付義務がある旨の通知）

本来の納税義務者に延納又は物納の申請があった場合には、連帯納付義務者に対して、あらかじめ連帯納付義務に係る規定の適用がある旨を通知しておくこととされた。延納や物納の場合には、将来的に連帯納付義務の履行を求められる可能性の高まることから、事前に通知することを法定化したものである。

② 34条6項（本来の納税義務者に対し相続税の督促状を発した場合の通知）

本来の納税義務者に督促をしても1月以内に完納されないときは、連帯納付義務者に対して、一定の事項³⁰を通知することとされた。連帯納付義務者に対して、連帯納付義務の履行を請求される可能性が高まっていると通知する旨を法定化したのである。

③ 34条7項（連帯納付義務者から徴収しようとする場合の納付通知）

連帯納付義務者への通知（相法34条6項）の後、連帯納付義務者から徴収することとなったときは、税務署長等は、その連帯納付義務者に対し、納付すべき金額や納付場所等を記載した納付通知書を送付しなければならないこととされた。

④ 34条8項（連帯納付義務者に対する督促）

連帯納付義務者へ納付通知書を発して2月以内に完納されない場合には、税務署長等は、国通37条の規定による督促（原則として50日以内の督促状による督促）をしなければ

²⁷ 財務省「平成23年度 税制改正の解説」430-432頁

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html（2022.3.25閲覧）。

²⁸ 武田・前掲注6）2757頁。なお、同所書においては「延納が許可された場合には、行政庁が担保を徴しているにもかかわらず、共同相続人は長期間にわたり相続税の連帯納付義務を負うこととなること」といった指摘への対処である旨も述べられている。

²⁹ 財務省・前掲注27）430-432頁。

³⁰ 連帯納付義務者に通知すべき事項として、①当該相続税が完納されていない旨、②相続税法34条1項本文に規定する連帯納付義務の適用がある旨、③当該相続税に係る被相続人の氏名、④その他必要な事項が規定されている（相続税法施行規則18条の2）。

ばならないこととされた。なお、当該督促状が発せられた日から起算して 10 日を経過した日までに完納されない場合には、税務署長による滞納処分が行われることとなる（国通 40 条）。

⑤ 34 条 9 項（繰上請求に該当する事実があった場合の督促）

税務署長等は、次のいずれかの事実がある場合において、その納期限までに完納されないと認められるときは、連帯納付義務者に対し、その納期限を繰り上げ、納付の請求（繰上請求）をすることができることとされた。

- (イ) 納税者の財産につき強制換価手続が開始されたとき（仮登記担保契約に関する法律（昭和 53 年法律第 78 号）第 2 条第 1 項（所有権移転の効力の制限等）（同法第 20 条（土地等の所有権以外の権利を目的とする契約への準用）において準用する場合を含む。）の規定による通知がされたときを含む。）。
- (ロ) 納税者が死亡した場合において、その相続人が限定承認をしたとき。
- (ハ) 法人である納税者が解散したとき。
- (ニ) その納める義務が信託財産責任負担債務である国税に係る信託が終了したとき（信託法第 163 条第 5 号（信託の終了事由）に掲げる事由によって終了したときを除く。）。
- (ホ) 納税者が納税管理人を定めないでこの法律の施行地に住所及び居所を有しないこととなるとき。
- (ヘ) 納税者が偽りその他不正の行為により国税を免れ、若しくは免れようとし、若しくは国税の還付を受け、若しくは受けようとしたと認められるとき、又は納税者が国税の滞納処分の執行を免れ、若しくは免れようとしたと認められるとき。

相法 34 条 9 項は、連帯納付義務者に対する通知等に関し、上記（同条 8 項）までの手続を踏まずとも繰上請求書の送達手続により滞納処分に移行することができる旨を法定化したものである。（イ）から（ヘ）に該当するような事実がある場合、相続税の徴収に支障をきたすおそれがあることを想定して設けられている。

また、同改正において、相続税の連帯納付義務者が連帯納付義務を履行する場合には、当該連帯納付義務者がその延滞税の負担を不当に減少させる行為をした場合を除き、当該相続税に併せて納付すべき延滞税を利子税に代える措置（相法 51 条の 2）が加えられた。これは、本来の納税義務者による履行遅滞につき、従来は連帯納付義務者が延滞税を納付することとされていたが、「履行遅滞の状態になった直接の原因は本来の納税義務者にあり、帰責性のない連帯納付義務者にまで延滞税の納付を求めることは酷であると考えられる」³¹こ

³¹ 財務省・前掲注 27) 425-426 頁。

と、「連帯納付義務者が相続税を納付する時点では既に多額の延滞税が加わっている場合もある」³²ことに対する手当である。

（２）平成 24 年度税制改正

平成 23 年度税制改正に引き続き、長期間にわたって連帯納付義務を負うことによる問題への対処として、平成 24 年 3 月改正において、34 条 1 項（相続税の連帯納付義務）につき一定の場合（「申告期限から 5 年を経過した場合又は担保を提供して延納若しくは納税猶予の適用を受けた場合」）には、連帯納付義務の規定を適用除外とする（連帯納付義務を解除する）こととされた。

4 贈与税の連帯納付義務の法的性質と問題

相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条）の法的性質については、相続税・贈与税を問わず明文の規定がない。大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決では、保証債務のうち補充性をもたない性質である連帯保証債務に類似するという解釈に沿って、贈与税の連帯納付義務に関して相続税の連帯納付義務や保証債務についての解釈をそのままあてはめることの妥当性が検討されている。従来から、相続税法上の連帯納付義務についての法的性質を示すものとしては附従性と補充性に関する先行研究がある。附従性や補充性という表現は、本来、民法における多数当事者間の法的な債権関係を性質として示すものであるが、租税法上においても、第二次納税義務、相続税法上の連帯納付義務といった多数当事者間の租税債権債務関係を説明する際に用いられる³³。先行研究では、本来の納税義務者とそれ以外の納税義務者（第二次納税義務者や連帯納付義務者）との関係性、すなわち本来の納税義務者により充足されなかった租税債権についての第三者への法律関係（効果）が論じられている。

4 では、補充性をもたないと解される贈与税の連帯納付義務について、法的性質の面から先行研究及び裁判例を踏まえた検証及び考察を行うことにより問題を明示した。

（１）私法上の附従性と補充性－偶発債務である保証債務の法的性質－

偶発債務の代表的なものとしては保証債務がある。保証債務とは、主たる債務者がその債務を履行しないときに、その履行をする責任を負うことをいう（民法 446 条 1 項）。私法上、保証債務は人的担保と呼ばれ、物によって債権を強化する物的担保（民法 369 条の

³² 武田・前掲注 6）2757 頁。

³³ 金子宏氏（前掲注 2 169 頁）は、たとえば第二次納税義務の附従性につき「保証債務の場合になぞらえて」と述べている。

抵当権など）とは異なり、債権者側としては「債務者以外の第三者からの弁済を期待」³⁴している。保証債務には、必ずそれによって担保される債務、すなわち、「主たる債務」が存在し、その主たる債務の実現を、「保証人の人的信用に依拠して、具体的にはその総財産（一般財産・責任財産）を引当てとすることによって、確実にすることを目的とするもの」である³⁵。

保証債務の法律的な諸性質としては、「古くから争われた」ところであって、「法文上も決して明瞭ではない」ともいわれるが、今日では一般に(イ)独立性、(ロ)同一内容性、(ハ)附従性、(ニ)随伴性、(ホ)補充性の5つの性質をもって理解されている³⁶。

(ハ)附従性とは、独立の目的を有さず、ただ主たる債務を担保する目的のために存するということである。これは一言でいえば主従の関係ということになるから、(ロ)同一内容性を前提として、この主従の関係（附従性の関係）の強さが(ホ)補充性を導くとされている³⁷。

(ホ)補充性とは、主たる債務が履行されないとなったときに、第二次的に履行すべきものである。補充性をもつということは、債権者側からはまず主たる債務者への履行請求をする必要があり、他方、保証人側からは催告の抗弁権（民法452条）及び検索の抗弁権（民法453条）によって一次的な履行義務から免れることができる。しかし、保証のうち、連帯保証においては両抗弁権をともに有しないため（民法454条）、補充性をもたない特殊な性質を有するものとなる。このため、「連帯保証にあっては、主たる債務と保証債務との間の主従の関係が弱められ、その効果は、連帯債務に接近している」³⁸と述べられている³⁹。

（２）租税法上の附従性と補充性

① 多数当事者間における租税債権関係の分類

飛岡邦夫氏によると、私法上の多数当事者の債権関係に類似する租税債権関係として、(イ)連帯納税義務、(ロ)租税保証債務、(ハ)第二次納税義務および(ニ)租税債務承継の場合の

³⁴ 川井健『民法概論3（債権総論）[第2版]』202頁（有斐閣，2005）。

³⁵ 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—第6版』864頁（日本評論社，2019）。

³⁶ 我妻・前掲注35）867-870頁。

³⁷ 我妻・前掲注35）においても、「補充性も付従性から派生する性質である」（870頁）と述べられている。

³⁸ 川井・前掲注34）214頁。

³⁹ ただし、連帯債務については、連帯保証と同様に「人的担保」の機能を果たすものではあるが、連帯保証が主たる債務に対して附従性をもつのに対し、連帯債務では各連帯債務者が独立の債務を負っているという点において性質を明らかに異とするものである（金子宏ほか編『法律学小辞典[第4版補訂版]』1266頁（有斐閣，2008））。

納付責任の4つに分類されており、その内容は以下のとおりである⁴⁰。

〈 私法上でも規定される債権関係 〉

(イ) 租税の連帯納税義務⁴¹ …私法上の連帯債務を準用として規定される

① 一般的規定（一般法）

- ・ 一般的な国税の連帯納付義務 …国通 8
- ・ 共有財産に係る国税の連帯納付義務 …国通 9

② 個別的規定（特別法）

…国徴 33, 登税 3, 印税 3②（類似するものとして法法 152①, 相税 34）

(ロ) 租税保証債務 …私法上の保証債務を準用

〈 租税法固有の債権関係 〉

(ハ) 第二次納税義務 …租税法上の固有の債権関係

(ニ) 租税債務承継の場合の納付責任 …租税法上の固有の債権関係（国通 5）

相続税法 34 条 1 項から 4 項に定められる連帯納付義務は、これらのうち (イ) 租税の連帯納税義務に分類されている⁴²。ただし、租税の連帯納税義務に分類されつつも、飛岡邦夫氏は「相続税・贈与税についてのものは、義務額が一定の額の範囲に制限されており（相法 34 条）、他のものといささか異なるようである」⁴³と述べられ、金子宏氏は「連帯納税義務ではないが、それに類する性質をもった義務である」⁴⁴と述べられるところとなっている。

この点、そもそも「租税法に『連帯納税義務』が規定されたのは、明治 35 年であって、当時すでに民法に規定されていた『連帯債務』の概念を導入したものとみることができ、租税法独自の『連帯義務』を創設したものではないと考えられる」⁴⁵ことからすれば、あくまで(イ)租税の連帯納税義務のなかにとどまる解釈が妥当と思われる。

⁴⁰ 飛岡・前掲注 11) 253-254 頁。

⁴¹ 国税では、共有物・共同事業等にかかる国税（国通 9 条）、登録免許税（登税 3 条）、印紙税（印税 3 条 2 項）、輸入品にかかる内国消費税（輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律 20 条）、無限責任社員の第二次納税義務（国徴 33 条）、相続税・贈与税の連帯納付義務（相法 34 条）がある。

⁴² 飛岡・前掲注 11) 255 頁。金子・前掲注 2) 161 頁。

⁴³ 飛岡・前掲注 11) 255 頁。

⁴⁴ 金子・前掲注 2) 161 頁。

⁴⁵ 飛岡・前掲注 11) 255 頁。

(3) 相続税法上の連帯納付義務の附従性と補充性

① 先行研究（類似債権）

相続税法上、同法 34 条の連帯納付義務に係る附従性と補充性については明確に規定されていない。このため、他のいかなる債権に類似するののかといった先行研究が相続税（相続法 34 条 1 項）を中心にされてきた。

① 類似しないとされるもの

… 国通 8 条（準用する民法の連帯債務含む）及び 9 条

国税通則法 8 条（準用する民法の連帯債務含む）及び 9 条については連帯納付責任を限定する規定が設けられていないことから、それに対する特例規定として⁴⁶有限責任を設ける相続税法 34 条は類似しないとされる。

② 租税債務承継の場合の納付責任（国通 5 条）との類似性

相続税法 34 条の連帯納付義務と国税通則法 5 条との類似性については、従来は類似性への先行研究もなされていたようであるが、国税通則法 5 条にいう「国税に関する法律の規定により国税を連帯して納付する義務」に該当するかどうかといった新たな問題を含むため、近年は少数説にあると思われる⁴⁷。

③ 第二次納税義務との類似性

第二次納税義務とは、「納税義務者（徴収納付義務者を含む。以下同じ）が租税を滞納した場合において、その財産について滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合に、納税義務者と一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務」⁴⁸をいう。第二次納税義務と相続税法 34 条の連帯納付義務は、ともに「本来の納税義務者以外の者から租税の徴収を図るための規定」である⁴⁹。しかし、これを租税債権上の性質に着目し、相続税法 34 条の連帯納付義務と対比すれば以下のとおりとなる。

⁴⁶ 北野弘久『税法学原論[第 8 版]』233 頁（勁草書房，2020）。

⁴⁷ 水野恵子「相続税の基本的仕組みと主たる論点―連帯納付責任を中心として―」日税研論集 61 号 120-121 頁（日税研，2011）。

⁴⁸ 金子・前掲注 2）162 頁。

⁴⁹ 武田・前掲注 6）2763 頁。

[第二次納税義務と連帯納付義務の性質の対比]

	第二次納税義務	連帯納付義務
附従性の有無	有	
附従性の明文化 (法的な裏付け)	○ (国税徴収法33条以下)	× (解釈に委ねられている)
本来の納税義務の の代替納付性	○	
本来の納税義務者 でない第三者性	人的・物的に 特殊な関係のある者	相続税…親族(相続人)間 贈与税…親疎を問わない
補充性の有無	有	無
補充性の明文化 (法的な裏付け)	○ (国税徴収法33条以下)	× (解釈に委ねられている)

対比してみた場合、法的性質として補充性の有無が大きな違いであるが、その根拠にも大きな違いがみられる。すなわち、第二次納税義務の附従性及び補充性については文言上から導かれる⁵⁰ものの、相続税法 34 条にいう連帯納付義務については文言上からは導くことが難しい。このため、類似しないといった見解が多数である⁵¹。

㊦ 保証債務類似(有力・多数説)

保証債務類似としてはさらに細かく2つの見解に分けることができ、首藤重幸氏の分類をもとに整理すると、普通保証類似(附従性あり・補充性あり)と連帯保証類似(附従性あり・補充性なし)とに分類できる⁵²。両者を対比すると以下である。

⁵⁰ 第二次納税義務の補充性は、「本来の納税義務者に滞納処分を執行しても徴収すべき税額を充足しえない場合にのみ、第二次納税義務者から徴収することができる旨が規定されており(国徴 33 条以下)、第二次納税義務の補充性が明示的に示されている。」とされている(首藤重幸「連帯納付責任の法的性格と範囲」税務事例研究 173 号, 60 頁(日税研, 2020))。

また、第二次納税義務の附従性については、「第二次納税義務は、本来の納税義務者の財産によって徴収できないと考えられる場合に、その不足見込み額を限度として、認められるのであるから、民法の保証債務に類似した付従性がある」とされている(水野忠恒『大系租税法 第3版』94 頁(中央経済社, 2021))。

⁵¹ 本村大輔「相続税法連帯納付義務にかかる第二次納税義務の諸問題」『納税者権利論の課題』722 頁(勁草書房, 2012)。

⁵² 首藤重幸「贈与税の連帯納付責任をめぐる問題」税務事例研究 9 号 75 頁(日税研, 1991)。

		民法類似	
		普通保証類似	連帯保証類似
附従性		○	○
補充性		○	×
連帯納付 義務者が 複数の場 合に生じ る問題	分別の利益 (各自の責任) ↓	○ (均分) ↓	×
	税負担の公平 ↓	○ ↓	(全員全額) ↓
	求償権に よる解決	不要	必要
	租税債権 の満足	×	○
		補充性をもちながら 分別の利益を認めて しまう	

このうち、連帯保証類似とした見解が現在の多数説となる⁵³。

(4) 裁判例

相続税法上の連帯納付義務のうち、相続税の連帯納付義務については判例がある。最高裁昭和55年7月1日判決（第四章の第一節の2参照）は、相法34条1項の連帯納付義務について「相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任」と判示した。上告審において類似債権につき明確にされていないが、原審（大阪高裁昭和53年4月12日判決 LEX/DB21061649）での判断が維持されており、当該原審では「民法上の連帯保証類似の責任」と判示している⁵⁴。

贈与税の連帯納付義務については静岡地裁平成19年11月30日判決（LEX/DB 25440631）がある。裁判所は、贈与税の連帯納付義務に関する補充性について、相続税についての判例である昭和55年7月1日判決の射程が相続税および贈与税の双方に及ぶとしたうえで、「相続人等・贈与者の連帯納付義務は、同法が相続税・贈与税徴収の確保を図るために課した特

⁵³ 金子・前掲注2）696頁。武田・前掲注6）2766頁。

⁵⁴ このほか例えば、大阪地裁平成13年5月25日判決（LEX/DB 28070386）は、補充性に関して「法34条1項の連帯納付義務については保証人や第二次納税義務者の場合のように補充性を認めた規定がないことから補充性はないと解され（国通52条4項、5項、国税徴収法32条4項参照）、保証人や第二次納税義務とはその性質を異にするもの」とし、附従性に関し「本来の納税義務者が負う納付義務と連帯納付義務との関係は、主たる債務と連帯保証債務との関係に類似すると解するのが相当である」と判示している。

別の責任であって、固有の納税義務者でない者に納税義務を課する点では納税保証人（国通 50 条 6 号）や第二次納税義務者（国徴 32 条以下）と類似するが、これらの者に認められるような国税徴収上の補充性（国通 52 条 4 項，5 項，国徴 32 条 4 項）は認められない。」とし、贈与税の連帯納付義務につき補充性をもたないと判示した。

（５）贈与税の連帯納付義務の附従性と補充性に関する問題

国税徴収法が第二次納税義務のなかに連帯納付義務を含めず、あえて相続税法に連帯納付義務を規定することからすれば、贈与税の連帯納付義務を含めた相続税法上の連帯納付義務が第二次納税義務とは明らかに異なる性質を有するものであって補充性をもたないと解することは妥当であると考ええる。

附従性に関しては、贈与税の連帯納付義務を含めた相続税法上の連帯納付義務として附従性を有するという解釈が妥当している⁵⁵ものの、その強度は第二次納税義務のような強い附従性を有するとまではいえず、その主従の関係は幾分か希薄化したものであるといえるのではないかと考える。

本研究において感じたこととして、元来、偶発債務の補充性とは附従性から導かれるものであるから、相続税法上の連帯納付義務は偶発債務とは幾分か異なる、もしくは附従性と補充性との関係に微妙な不整合が生じていると考えられた。

第二節 検討

第二章で取り上げた大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決の事件（以下「本件」という）では、被相続人（亡 A）の抱えていた贈与税の連帯納付義務の存在を、原告である X 1 及び X 2 が相続承継後に事後的に認識したことに起因して、不意打ちの問題（徴収権の濫用の問題）が生じているが、他方で、事後的な債務控除は容認された結果となっている。第一審及び控訴審の判示したとおり、贈与税の連帯納付義務について補充性をもたないと解することは、不意打ちの問題（本件）に対して妥当するものと考えられた。

ただし、当該解釈は徴収権の濫用の問題を解決するための一つの解釈であって、その根拠にあっても、贈与税が補完すべき相続税における連帯納付義務の解釈から導出されている。相続人が贈与税の連帯納付義務を承継した場合には、相続税の計算上の債務控除の可否の問題が常に内在するのであって、そこでは、補充性をもたないと解することが妥当しうるの

⁵⁵ 自らの負担する固有の税金とはならないことから、附従性をもたないとまでは解されないものと考えられる。

か、更には、補充性をもたないと解することに沿って妥当な判断がなしうるものであるのか検討すべきと考えられた。

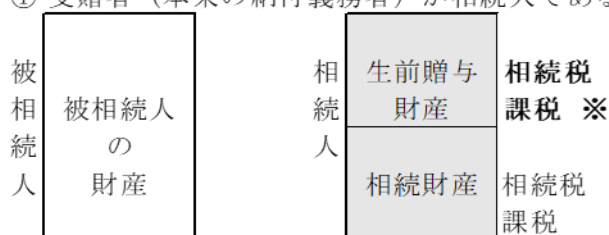
これまでの先行研究及び裁判例を踏まえると、本件の贈与税の連帯納付義務について、その債務控除の可否判断に関し考慮すべき要素を以下4つ挙げて、それぞれについて検討を行った。

1 担税力

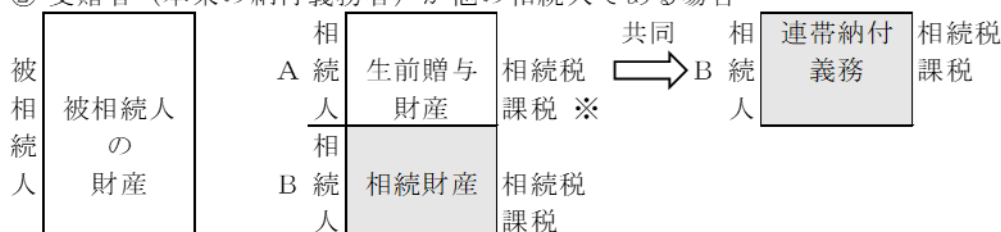
まず、先行研究及び裁判例を踏まえれば、贈与税の連帯納付義務が担税力のない者に対し課されることの根拠は、その補完関係に求められている。そこで、この補完関係について、相続開始前3年以内の被相続人からの贈与（相続時精算課税の選択を除く）を前提として実際の課税関係を整理しながら考察を行った。

【相続開始前3年以内の生前贈与を前提とした場合の補完関係】

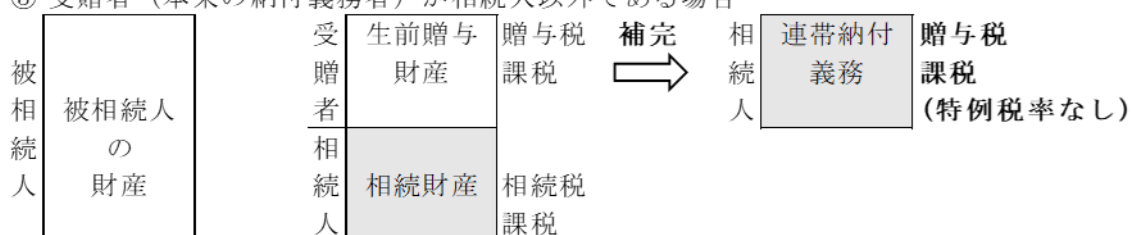
① 受贈者（本来の納付義務者）が相続人である場合



② 受贈者（本来の納付義務者）が他の相続人である場合



③ 受贈者（本来の納付義務者）が相続人以外である場合



※ 生前贈与加算＋贈与税額控除

∴ 特例税率の適用がない贈与税課税は、相続税課税に比して高税率である

➡ 債務控除の容認（調整）がない場合には公平とならない。

このように、現行における贈与税の特例税率（措置法 70 の 2 の 6～70 の 2 の 8）の適用下にあつては、必ずしも公平とはならないものと考えられた。

次に、本件での具体的な課税関係について考察を行った。

本件では、平成 19 年中の各贈与時において、贈与者であつた被相続人 A に担税力があつたものと推定することができる。しかし、贈与後の相続による相続財産分割により、各相続人 X 1 及び X 2 の担税力は贈与時の被相続人 A に比して低下することから、贈与税の連帯納付義務を承継した者について、担税力なき者への課税という問題が生じうる。

相続人 X 1 にあてはめて考えると、被相続人 A からの相続財産 4000 万円を承継して相続税を納付した後、贈与税の連帯納付義務に係る本税 985 万 0477 円、無申告加算税 269 万 1500 円及び延滞税 504 万 0050 円が履行請求されており、担税力のない者への課税としての苛酷度が増しているものと考えられる。

他方、相続人 X 2 は被相続人 A から相続財産 3 億 7475 万 9255 円を相続により承継しており、担税力を承継した度合いの-highいことが窺える。事業承継の有無や相続財産の換価困難性の有無といった問題は想定されるが、担税力のみでいえば高いといわざるをえない。

なお、連帯納付義務の履行請求額は X 1 と X 2 とで同額であり、実際に取得した相続財産額を問わず、法定相続分である 2 分の 1 ずつとなっているが、補充性のない債権債務関係であれば問題とされない。そのうえで、有限責任の限度額は生前の被相続人 A の担税力を対象として計算されることから、限度内におさまっているものと考えられる。

担税力のない者に対して連帯納付義務が課されることへの対処としては、静岡地裁平成元年 6 月 9 日判決（第四章の第一節の 4 の (2)）がある。本来の納付義務者と連帯納付義務者との間での親密さを前提とするが、贈与者の生前（被相続人となる前）の合意によれば、履行前の贈与税の連帯納付義務であつても被相続人の履行義務（債務）として取り扱うことが想定できる。しかし、本来の納付義務に係る贈与税においては、贈与者と受贈者との関係が必ずしも親族に限られないのである。本件では、親族とはいえ兄弟姉妹の関係（相続人としては第 3 順位になる）にして承継された連帯納付義務であり、もはや本来の納付義務者と連帯納付義務を承継した者との関係については親族でないうえに面識もないこととなっている。このため、X 1 及び X 2 のような相続人にとっては、被相続人の抱えた贈与税の連帯納付義務に対して影響を与えることができず、その連帯納付義務の存在を認識することもしないままに A が亡くなっている。すなわち、贈与者かつ被相続人である A の生前中、X 1 及び X 2 は贈与税の連帯納付義務に関しての当事者ではないのであつて、生前の合意に基づく贈与税負担により債務控除を可能とすることに関与できる立場にない。

2 相続税法 34 条 5 項以下の適用

贈与税には従来からの相続税の連帯納付義務における不意打ち問題がいまだに残されている。本件は平成 23 年度及び平成 24 年度税制改正前の事案であるが、相続税法 34 条 5 項以下の規定は、そもそも贈与税について明文化されておらず、現行制度下にあっても同規定を適用することができない。

相続税法 34 条 5 項以下を贈与税について、仮に本件にあてはめて考えると、課税当局側から本来の納付義務者である B に督促（通知）を発したのは平成 21 年 11 月 26 日であり、当該督促をしても 1 月以内に完納されないときは連帯納付義務者に一定事項の通知があつてしかるべきところ、当該通知がなされていない。課税当局側から X 1 及び X 2 に通知が行われたのは、平成 24 年 5 月 25 日であり、2 年半もの間、通知がなされていない状態にあったのである。

以上より、相続税法 34 条 5 項以下を贈与税についてあてはめることができれば、本件の課税当局側から X 1 及び X 2 に対する督促手続は徴収権の濫用にあたると解することが可能といえる。

3 連帯納付義務確実性の判断対象

保証債務のような偶発債務は、本来的には補充性をもつために、主たる納付義務者の状況に応じてその債務の確実性が問われることとなる。しかし、主たる納付義務者と連帯納付義務者との関係性が一様でない贈与税の連帯納付義務につき補充性をもたないと解することは、主たる納付義務者の資力等状況ではなく、課税当局側の状況（徴収権限の行使状況）に応じてその債務の確実性が問われることになるといわざるをえない。

租税法上、課税当局側に情報提供義務といった規定は明文化されていない。本件の第一審及び控訴審において、贈与税の連帯納付義務を承継することとされた X 1 及び X 2 は、課税当局側による徴収権限の行使状況について、その状況を窺い知ることのできる情報が共有されるべきである旨を主張したが、明文化のないことから排斥されている。

私法上では、保証契約（連帯保証を含む）について、2020 年 4 月 1 日以後の民法改正により、保証人から債権者に対して、主債務についての支払の状況に関する情報提供を求めることができることとされた⁵⁶。

⁵⁶ 法務省パンフレット『2020 年 4 月 1 日から保証に関する民法のルールが大きく変わります』7 頁。

4 延納や物納，納税猶予の適用

本件では相続財産の具体的な内訳までは窺い知れないところであるが，仮に不動産などの換価性が低い財産を相続した場合であっても，相続税法上の連帯納付義務（相法 34 条 1～4 項）には，延納（相法 38 条）や物納（相法 41 条），納税猶予（措置法 70 の 4 など）といった規定が適用されないものと解され，自ら選択する余地のない財産換価に迫られることも想定される。

相続人に承継された贈与税の連帯納付義務については，相続開始時においてその履行のないこと（必然として事後的な履行となること）が否めないものではあるが，その履行時期は，延納等が認められないことからすれば一時点（金銭による一時点での納付）に限定されることとなり，自ら選択することができない（課税当局側が選択する）ものであって，その履行自体には相続人の恣意性が介入しえないものであるといえる。

5 結論

相続税法 34 条 5 項以下の規定は，相続税についてのみ明文化されているが，同じ取扱いを贈与税にも導入することが望ましいと考える。また，連帯納付義務が一定の事由により解除される規定にあっても同じであり，相続税法 34 条 1 項但書における解除規定は，贈与税にも明文化されることが望ましいものとする。

その理由は，贈与財産額は，相続財産額に比べればその一部に過ぎないとはいえ，贈与税に固有の性質を多く有しており，個々の置かれた立場に応じて，その苛酷さや関係性が大きく左右されるためである。

なお，本章では，本件における 1 から 4 の要素を徴収権（租税債権）の側面から捉えることによって検討したが，反面，連帯納付義務（租税債務）という側面もある。次章は，本章の内容を踏まえて，その債務性（債務控除の可否の問題）から捉えることにより検討を行った。

第四章 債務控除の可否

第四章では、第三章の判断要素を租税債務（債務性）の視点から捉え直すことにより、相続税の計算上の債務控除の可否について検討した。大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（以下「本件」という）の相続人は、自らの与り知らないところで、贈与税の連帯納付義務を承継することとされており、当該連帯納付義務が自動的に確定していたものとされ、課税当局からいきなり督促を受け、その履行を余儀なくされている。このため、相続人としては、当該連帯納付義務を履行したことをもって被相続人に係る債務として確定し、相続税の計算上の債務控除が認められるという考えに至りやすい。本件では、課税当局の判断によって債務控除が容認された結果となっているが、法解釈上問題があると考えられる。そこで本章では、被相続人の死亡から連帯納付義務の履行までの期間に着目し、当該期間における債務性に関して、当事者ごと、時系列的に整理しながら検討を行った。

第一節では、先行研究及び裁判例を踏まえて、当該期間において、被相続人の抱えていた贈与税の連帯納付義務が、1 でいかに承継され、2 でどのように自動的に確定するのかを整理した。また、3 では履行以後となる債務控除の判断に影響する保証債務（偶発債務）の取扱いを確認し、4 で贈与税の連帯納付義務に準用しながら考察を行った。その結果、相続開始時の一時点において債務性が判断されることを解釈上で避けられないことなど、現行法上の問題点を明示した。第二節では、検討対象者に本来の納付義務者を加え、相続開始以後、時系列的に整理し、検討を行った。また、債務控除を容認する根拠規定としては、事後的な更正の請求（国通 23 条、相法 32 条）しかないが、その適用の可否についても検討を行った。

第一節 先行研究及び裁判例

1 前提－贈与税の連帯納付義務の相続承継－

被相続人に係る主たる納税義務としての贈与税は、相続人がその被相続人に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税を納める義務を承継（国通 5 条 1 項）したうえで、被相続人の死亡に係る相続税の申告上、債務控除の対象とされる公租公課（債務）に含まれる（相法 13 条 1 項 1 号・2 項 1 号）。しかし、被相続人に係る連帯納付義務としての贈与税にあっては、同条 1 項にいう「被相続人に課されるべき国税」に該当するか否かといったことにつき必ずしも明確でないことから問題となる。

これに関して、被相続人に課されるべき国税に該当しない場合には保証債務類似の視点

から導出されるべきと考えられるところ、連帯納付義務と類似の人的責任である保証債務の承継については、保証人が死亡し被相続人となった場合、「保証債務は、身元保証など保証人と被保証人との間の特別の信任関係を基礎とするものなどを除き、一般的には相続の対象になる」⁵⁷とされている。

このため、保証債務類似から導出するのであれば、贈与税の連帯納付義務においても同様に相続の対象になるものと解することができ、租税法上での債務となるか否かにかかわらず、その人的責任ではあることに着目し、そのまま相続人等に承継されると解することが妥当であるとする。ただし、贈与税の連帯納付義務について、相続税の申告上、債務控除の対象とされるか否かを巡っては、争いがある。

2 相続人が承継した贈与税の連帯納付義務の確定時一判例の射程検証一

相続税の連帯納付義務については、相続税法が特別法として連帯納付義務を設けている趣旨からすれば、「特別の責任」であるとした判例がある（最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決 LEX/DB 21070351）。当該判例は相続税の連帯納付義務について判示したものであるが、その射程は贈与税を含む相続税法 34 条の連帯納付義務全体に及びうる。大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決は当該判例を引用し、贈与税の連帯納付義務についても相続税の連帯納付義務に係る解釈をあてはめることを妥当とした。これに関して、当該射程の検証を行った。

（1）事案の概要

被相続人甲は昭和 40 年 4 月 26 日に死亡し、長男 A（原告、被控訴人、上告人）、長女 B 及び養子 C が相続し、当該三名が共同して昭和 40 年 10 月 26 日、被相続人甲に係る相続税申告書を X 税務署長に対して提出した。しかし、B 及び C は当該相続税を完納しなかったことから、国（被告、控訴人、被上告人）は、A に相続税法 34 条 1 項による相続税の連帯納付義務があるとして、これを徴収するため、A の所有する二宅地を差押えた（昭和 46 年 10 月 6 日付、昭和 47 年 2 月 21 日付）。

その後、A は昭和 48 年 3 月 19 日、上記のうちの一宅地を訴外 D 社（株式会社）に売却し、D 社は同日をもって X 国税局長に対して差押えの原因である A の連帯納付義務についての代位弁済を行い、そのうえで、D 社は、当該代位弁済の求償権をもって宅地売買代金債務と対等額での相殺を行った。

A は、宅地の差押えに対して、B 及び C に係る連帯納付義務は不存在（未確定）であること、訴外 D 社による代位弁済は過誤納金に該当する旨を主張し、国に対して過誤納金などの支払いを請求した事案である。

⁵⁷ 森田哲也編『相続税法基本通達逐条解説』287 頁（大蔵財務協会、2020）。

（２）一審判決⁵⁸

相続税法 34 条 1 項に規定される相続税の連帯納付義務を負う者は、国税徴収法上の「国税を納める義務がある者」及び「納税者」（国徴 2 条 6 号）に該当し、滞納があった場合には滞納処分を受ける対象になりうる者（国徴 2 条 9 号）とされ、相続税の連帯納付義務（相法 34 条 1 項）が「国税を納付する義務（納税義務）」（国通 15 条 1 項）に該当するとした。

連帯納付義務の類似債権（法的性質を表すもの）としては、民法の連帯保証を挙げ、その理由として、「本来は他の相続人の負っている納税義務の支払確保、担保としての目的を有し」ている点において共通するとした。

相続税の連帯納付義務について、主たる納付義務の確定（申告）により特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定（自動確定）するか否かについては、拡張解釈すべきものではなく、国税通則法 15 条 3 項に列挙されていないものであることから、「特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定するものと解することはできない」とした。また、目的及び要件において類似する第二次納税義務は、「確定の方式をとらず行政庁の処分によつて確定させることとなつている（同法 32 条 1 項）」から、相続税の連帯納付の義務の確定に行政庁の処分を要しないとの解釈はバランスがとれない旨を判示した。また、相続税の連帯納付義務（相法 34 条 1 項）には税額を申告すべき規定がなく、申告納税方式によって確定するものと解することもできない旨を判示した。

以上より、相続税の連帯納付義務（相法 34 条 1 項）は、相続税法上の他規定を解釈しても自動確定を導くことはできず、自動確定による国税でも申告納税方式により確定する国税でもないから、賦課課税方式により確定されるべきものである（国通 16 条 1 項 2 号）とし、国税通則法 32 条（行政庁の処分により確定）が適用される旨を判示した。

第一審では原告の請求は一部認容、一部棄却され、これに対し、国は控訴した。

（３）控訴審判決⁵⁹

相続税法 34 条 1 項が納税義務に該当するか否かについては、「法文の構成、配列」からすれば、相続税債務の確定後における納付規定、即ち徴収に関する定め」と解することができ、「連帯納付義務について本来の租税債務と別箇に確定手續をとることを予想しているようには見えない」とし、単独の納税義務としての該当性の問題とならず、そのように解したとしても、連帯納付義務者は「本来の納税義務者と同じ原因に基き税義務者となる共同相続人という身分関係者に限られ」るのであるから「不合理、不公平とはいえない」旨を判示した。

連帯納付義務の類似債権（法的性質を表すもの）としては、民法の連帯保証を挙げ、そのように解して相続税債権の満足をはかることが「必ずしも不合理、不公平とはいえない」としている。

相続税の連帯納付義務について、主たる納付義務の確定（申告）により特別の手續を要し

⁵⁸ 大阪地裁昭和 51 年 10 月 27 日判決（LEX/DB21055921）。

⁵⁹ 大阪高裁昭和 53 年 4 月 12 日判決（LEX/DB21061649）。

ないで納付すべき税額が確定（自動確定）するか否かについては、「連帯納付の義務は法が相続税徴収の確保を図るため、共同相続人中無資力の者があることに備え、他の共同相続人に課した特別の履行責任であつて、その義務履行の前提条件をなす租税債権債務関係の確定は、各相続人の本来の納税義務の確定という事実と照応して、その都度法律上当然に生ずるものであり、本来の納税義務につき申告納税の方式により租税債務が確定するときは、その他に何らの確定手続を要するものではないと解するのが相当である」として自動確定に該当する旨を判示した。

以上より、「税務行政庁は、本来の納税義務者との間で確定した租税債権に基づいて、直ちに連帯納付義務者に対し徴収手続を執ることができるものといわなければならない」としている。

控訴審では原判決中の国敗訴の部分が取消され、Aの請求は棄却された。これに対して、Aは上告した。

（４）上告審判決⁶⁰

相続税法 34 条 1 項が納税義務に該当するか否かについて、同規定は、複数の相続人等（相続人又は受遺者）がいる場合に、各相続人に対して、「自らが負担すべき固有の相続税の納税義務のほかに、他の相続人等の固有の相続税の納税義務について、…連帯納付義務を負担させている。」とし、該当する旨を判示した。

連帯納付義務の類似債権（法的性質を表すもの）としては、「この連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任」と判示した。なお、類似債権について明確にされていないものの、原審の判断は維持されている。

相続税の連帯納付義務について、主たる納付義務の確定（申告）により特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定（自動確定）するか否かについては、「義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実と照応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものではないと解するのが相当」とし、自動確定する旨を判示した。

以上より、「相続人等の固有の相続税の納税義務が確定すれば、国税の徴収にあたる所轄庁は、連帯納付義務者に対して徴収手続を行うことが許されるものといわなければならない。」として、上告は棄却され、確定した。

（５）射程の検証

相続税の連帯納付義務（相法 34 条 1 項）に関する判例ではあるが、一審、控訴審及び上

⁶⁰ 最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決（LEX/DB21070351）。

告審のいずれにおいても、連帯納付義務の類似債権（法的性質を表すもの）としては、民法の連帯保証が挙げられており、一貫している。そこから、租税債務として確定するための手続はどうか、その根拠をどこに求めるかが争われている。一審は、租税法上の各文言からの解釈による消去法式で、賦課課税方式により確定される旨を判示したが、控訴審及び上告審は、相続税徴収の確保という趣旨解釈から「特別の責任」として自動確定を判示した。

一審の示すように、相続税の連帯納付義務については、その確定に関する内容を文言上から明確に導出することが難しいものと考えられ、贈与税の連帯納付義務にあっても同様であると考えられた。当該判示は、相続税の連帯納付義務について再度の確定を要するか否かといった議論となり、特に、「徴収過程で、確定過程の問題を蒸し返す可能性を秘めた議論だった」⁶¹とされている。このため、当該判示以後は、相続税を中心とし、連帯納付義務の確定手続についての見解が分かれ、多くの先行研究がなされてきた⁶²。

贈与税の連帯納付義務についての相続税の計算上の債務控除では、相続税における当該判例の射程が贈与税にまで及ぶのか否かという問題となるために、以下、先行研究や裁判例（贈与税の連帯納付義務に関するもの）を踏まえて検討を行った。

① 裁判例

東京高裁平成 20 年 8 月 28 日判決（LEX/DB25440472）において、控訴人（納税者）は、当該判例が相続税の連帯納付義務（相法 34 条 1 項）について判示したものであり贈与税には妥当しない旨を補充主張した。これに対して、裁判所は、「同条 1 項及び 4 項の規定はいずれも納税義務の根拠規定ではなく、他の共同相続人、受遺者又は受贈者に、既に成立し確定した相続税又は贈与税について、これと同一内容の履行義務を連帯納付義務者に負わせることによってこれらの税の徴収確保を図ろうとする趣旨の規定であること、連帯納付義務の範囲は共同相続人又は受遺者の相続税の場合と同様に受遺者の贈与税の納税義務の確定によって自動的に確定するものであること、相続税法 34 条 1 項が規定する共同相続人等の連帯納付義務の場合と同条 4 項が規定する贈与契約における贈与者の連帯納付義務の場合とで、確定手続の要否や納付告知の要否の観点からみた場合に、両者の間に差異を設けなければならない程に利益状況に差異があるとは認められない」として、当該判例の射程は贈与税の連帯納付義務（同条 4 項）についても及ぶとした。

② 先行研究

先行研究においても、当該判例の考え方が「贈与税の連帯納付義務の確定にも当てはま

⁶¹ 三木義一「連帯納付義務と確定手続の法的関係―誤用される最高裁判決の法的意味―」立命館法学 304 号、346 頁（立命館大学法学会、2005）。

⁶² 相続税を前提とした連帯納付義務の確定に係る判例及び諸学説については、松岡章夫編著『令和 3 年補訂 ゼミナール相続税法』1268 頁以下（大蔵財務協会、2021）参照。

るものである」⁶³といった見解しか見当たらなかった。研究の希薄領域にあることも想定されたが、異論の特に見当たらない現状である。

また、当該射程が贈与税にまで及ぶといった場合には、確定のみならず、附従性や補充性、さらには求償権についても相続税法 34 条 1 項と同様の解釈が導かれうるところ、先行研究においても「相続税又は贈与税の連帯納付義務は、本来の納付義務者に資力がないこと等の理由により租税債権の徴収に支障を来す場合を考えて、他の共同相続人又は贈与者等に課した特別の履行責任と考えられ、したがって本来の納税義務との関係は主たる債務と従たる債務との関係とみられるから、連帯納付義務者が税額を納付した場合に、本来の納税義務者に対する求償権が発生するものと解される。」⁶⁴とされている。

③ 検討

相続税の連帯納付義務の確定に関しては明文規定がなく、文理解釈によって一律に確定させることが難しい。趣旨解釈により「特別の責任」とした当該判例は妥当する。また、相続税と贈与税の連帯納付義務は、同じ相続税法 34 条の中にあり、贈与税は相続税を補完する機能が期待される。贈与税の連帯納付義務の確定に係る解釈は、相続税のものに係る解釈（趣旨解釈）に整合すべく、当該判例の射程が贈与税に及ぶと考えられる。

ただし、贈与税の連帯納付義務の附従性や補充性、さらには求償権における解釈に関しては、当該判例の射程が及ぶとは直ちに言い切れないものとする。その理由としては、一般法に対する特別法（相続税法）上の「特別の責任」である点において、相続税と贈与税とが同様であるとはいえ、個々の税目に応じた固有性のあることからすれば、「特別の責任」としてその附従性や補充性、さらには求償権についての解釈においてまで同様とはならないものと考えられるためである。裁判例では、贈与税の連帯納付義務に関しても連帯保証債務に類似する旨で一貫し判示されているが、あくまで類似に過ぎないのであって、すべて一律同様という解釈にはならないものと考えられる。

そこで、次の 3 では、連帯保証債務との類似にすぎないものであるのか、または連帯保証債務と同一（準用）であるのかという視点から、保証債務（連帯保証債務を含む）の債務控除について、附従性や補充性、さらには求償権の解釈及び取扱いを確認した。

3 偶発債務である保証債務の債務控除

ここでは、次の 4 の贈与税の連帯納付義務を承継した相続人における債務控除を検討するにあたって、まず（１）相続税の債務控除における判断基準を確認し、（２）偶発債務と

⁶³ 首藤・前掲注 50) 58 頁。

⁶⁴ 松岡・前掲注 62) 1263 頁。

して代表的な保証債務の債務控除を確認しながら、複数の基本通達が複雑に絡み合った適用関係を整理した。

(1) 相続税の債務控除の判断基準

相続税法上、債務控除の対象となる債務については相法 13 条（相続税法施行令 5 の 4 第 1 項含む）において、1 項が制限納税義務者、2 項が無制限納税義務者といった納税者ごとの区分に応じて、それぞれ債務控除できる範囲を定めている。そのうえで、相法 14 条 1 項は、控除すべき債務の金額として「確実と認められるものに限る」と定めている。

この相法 14 条 1 項にいう債務の「確実」の解釈については、行政解釈である相基通 14-1 がある。同通達は、債務の「確実」に該当するか否かは、必ずしも書面証拠により判断されるものではない旨定められている。また、同通達においては、債務の存在が確実と認められれば、債務の金額は確定していなくとも、相続開始時の現況によって確実と認められる範囲の金額のみを控除できる旨定められている。文言上は金額面での表現のように見受けられるが、「債務の存在は確実とされているので、結局、その履行の確実性が問題」（下線は筆者）とされる内容となっている⁶⁵。

従来からの学説上では、『『確実な債務』かどうかの解釈にあたって、債務の存在のほかに、履行の確実性を持ち込んでいる』⁶⁶といった指摘もなされてきたところであるが、現在では判例、裁判上においても、相法 14 条 1 項にいう「確実と認められる」とは、「履行の確実性」と解するのが通説であるとされている⁶⁷。

なお、相基通 14-2 においては、相続税申告に係る確定後に債務控除の対象となる公租公課に異動が生じた場合、更正を要することを留意的に定める。

(2) 偶発債務の債務控除－保証債務の債務控除－

① 相基通 14-3(1)

保証債務とは主たる債務者の不履行によって責任を負うものであり、保証人が必ず履行することになるとは限らない債務であるため、相続税法 14 条にいう「確実と認められるもの」の解釈のみならず、個別事案ごとのあてはめにおいても実務上の争いが多い⁶⁸。

⁶⁵ 森田・前掲注 57) 283 頁。

⁶⁶ 山田二郎「相続税の計算と被相続人の保証債務」ジュリスト 836 号 111 頁（有斐閣、1985）。

⁶⁷ 北野弘久ほか編『争点相続税法』76 頁（勁草書房、1996）。

⁶⁸ 例えば、連帯保証債務の債務控除を巡り争われた福岡高裁平成 15 年 7 月 8 日判決（LEX/DB 28130681）は、主たる納税義務者が多額の債務超過の状態を継続していても、金融機関との間に金利の引き下げ等があった場合には、求償権の行使不可な客観的状況にあるとまでは認められないとし、連帯保証債務が「相続税法にいう『確実と認められる』債務に該当しない」とし

この点、相続税法基本通達 14-3(1)は、保証債務について原則として控除しないこととしている。そのうえで、次の 2 要件を満たすような債務である場合にのみ、例外として債務控除を許容するスタンスをとっている。

- (イ) 主たる債務者が弁済不能の状態にあること
- (ロ) 主たる債務者に求償しても返還を受ける見込みがないこと

保証債務の保証人は、相続税法上の連帯納付義務とは異なり、催告の抗弁権（民法 452 条）や検索の抗弁権（民法 453 条）が私法上で認められており、補充性をもつ。このため、まずは主たる債務者の履行が一次的にあり、その履行の不可が確実となった段階で二次的に保証人に対する履行が生じる。そのため、未だ二次的な履行に至っていない保証債務における履行の確実性とは、主たる債務者による不履行となる可能性と同意義であるから、主たる債務者の状況に応じて、当該可能性（確実性）の判断が左右されるという要件が①といえる。②は、民法上、保証債務について保証人による履行がなされた場合、保証人には主たる債務者に対する求償権を取得することとされており（民法 459 条及び 462 条）、法律上、当該求償権の行使により保証債務の履行が補填される場合には「確実な債務とはいいがたい」⁶⁹ことから、一要件として加えることを必要とされている。

保証債務について 2 要件を満たす場合の債務控除すべき金額は、主たる債務者の弁済不能部分であり、当該部分についてのみ債務控除することが容認される。

② 求償権との兼ね合い

保証債務の性質にあてはめて考えるのであれば、債務控除、すなわち債務の確実性を検討すると同時に、求償権の行使可能性を検討することが必然と生じてくる。連帯納付義務者によって履行もしくは履行に相当する事由が生じた場合、連帯納付義務という債務（マイナスの財産）の具現化がいかほどであるのかを検討すること、他方で、対称として求償権（プラスの財産）がどれほど行使可能であるのか検討すること、これらは表裏一体の関係にあるといえる。

た。また、東京高裁平成 16 年 4 月 22 日判決（LEX/DB 28141036）は、連帯保証債務に係る債務控除の判断時点に関して、第一審（水戸地裁平成 15 年 5 月 27 日判決 LEX/DB28130651）の判断を維持したうえで「相続税法 14 条 1 項に定める債務の存在が確実であるか否かについては、相続開始時の現況によって判断すべきであり、その後の事情は、当時の状況を把握するための事情あるいはそれを推認するための事情として考慮され得るにすぎない。」と判示した。

⁶⁹ 森田・前掲注 57) 283 頁。

(イ) 求償権が問題となる場合

私法上、保証債務に係る保証人は、主たる債務者に代わって弁済等をした場合、その支出した財産相当額の求償権を主たる債務者に対して有する（民法 459 条以下）。その根拠は、主たる債務者に代わって弁済した保証人が「主債務者が負う債務の最終的な負担者でないため、弁済した保証人は主債務者に対して弁済額について償還を求めることができる（権利を有する）」というものである⁷⁰。私法上において有する権利であることから、租税法上において金銭債権として取り扱われることとなる。

求償権は私法上で弁済以後に生ずる権利であるから、相続税法上においても弁済以後に求償権の存否や保証債務の確実性といった問題は生じない。問題となるのは、保証債務の履行がない段階における求償権の存否や保証債務の確実性についての解釈である。保証人自らが主たる債務者に対して主たる債務の履行を働きかけることは制限されるが、解釈上、保証債務に固有の事情として保証人と主たる債務者との関係性は保証契約を約していることからすれば、親密な関係にあることが前提となっている。このため、保証債務では、主たる債務者による債務の弁済の不履行が生じて、保証人は、保証債務の履行を突如迫られるといったケースが想定しにくいものといえる。

(ロ) 求償権の評価

相続税法 22 条は相続・贈与財産の評価について、原則として「当該財産の取得の時点における時価」により評価するものとしており、その「時価」による具体的な評価方法については財産評価基本通達に定められている。求償権は、貸付金債権等に含まれ、元本の金額（その返済されるべき金額）、及び既経過利息との合計額により評価される（財基通 204）。そのうえで、同通達 205 は例外として次のような定めを置いている。

財基通 205（貸付金債権等の元本価額の範囲）

貸付金債権等の債権金額の全部又は一部が、課税時期において①～③の事由に該当するときその他その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれるときは、各金額について元本の価額に算入しない。

① 債務者について次に掲げる事実が発生している場合

… その債務者に対する貸付金債権等の金額

- ・ 手形交換所（これに準ずる機関を含む。）において取引停止処分を受けたとき
- ・ 会社更生法の規定による更生手続開始の決定があったとき
- ・ 民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったとき

⁷⁰ 松井宏興『債権総論[第2版]』293 頁（成文堂，2020）。

- ・ 会社法の規定による特別清算開始の命令があったとき
- ・ 破産法の規定による破産手続開始の決定があったとき
- ・ 業況不振のため又はその営む事業について重大な損失を受けたため、その事業を廃止し又は6か月以上休業しているとき

㊸ 更生計画認可の決定，再生計画認可の決定，特別清算に係る協定の認可の決定又は法律の定める整理手続によらないいわゆる債権者集会の協議により，債権の切捨て，棚上げ，年賦償還等の決定があった場合

… 決定日現在における債務者に対する債権のうち，その決定による切捨額⁷¹

㊹ 当事者間の契約により債権の切捨て，棚上げ，年賦償還等が行われた場合において，それが金融機関のあっせんに基づくものであるなど真正に成立したものと認めるものであるとき

… その債権の金額のうち㊸の金額に準ずる金額

①及び㊸は，法的な手続の事実に基づくことを要求しており，㊹については真正な成立という条件が付されている。求償権を行使不可と解釈するにはきわめて厳格な解釈がなされているといえる。

(ハ) 保証人の求償権放棄に対するみなし贈与課税（相基通 8-3）

相続税法基本通達 8-3 は，保証人が主たる債務者の弁済すべき債務を弁済した場合において，「その求償権を放棄したとき」には，「その代わって弁済した金額」につき相続税法 8 条のみなし贈与の適用がある旨を定める。これは，保証人が主たる債務者の弁済すべき債務を弁済した場合においても，主たる債務者に対して求償権を放棄しない（行使する）限り，贈与とはならないことを意味する⁷²。

また，主たる債務者が弁済すべき債務を保証人が弁済するというのは，主たる債務者がすでに資力を喪失しており，求償権を行使しようにもすることができず放棄にまで至っていることが想定されるが，そういった事情を問わず贈与となることを「留意的に定めたもの」でもある⁷³。

⁷¹ 長期弁済（弁済までの据置期間5年超，5年超の割賦弁済）の場合におけるその5年超相当部分の金額を含む。

⁷² 森田・前掲注 57) 153 頁。

⁷³ 森田・前掲注 57) 153 頁。

4 贈与税の連帯納付義務を承継した相続人における債務控除

相続税法 34 条の連帯納付義務は、連帯保証債務類似の性質を有すると解したうえで、贈与税の連帯納付義務（同条 4 項）にあっても変わらないといった見解が有力となっている（第三章の第一節の 4 参照）。贈与税の連帯納付義務に係る相続税の計算上の債務控除については具体的な明文や行政解釈がなく、仮に偶発債務として捉えるのであれば代表的なものである保証債務の債務控除を参考に導出する方法が考えられる。しかし、贈与税の連帯納付義務に係る相続税の計算上の債務控除の具体的な取扱いを導出するにあたっては、保証債務類似の性質から税務上の取扱いを導出していくアプローチではなく、税務上の保証債務の取扱いを準用もしくは類推するといったアプローチが採用されている。なぜなら、行政解釈である相基通 34-3 は後者のアプローチ、すなわち偶発債務である保証債務としての取扱いを準用もしくは類推することを前提とした内容となっているからである。

そこで以下の（１）において相基通 34-3 に定める連帯納付義務に伴う求償権の取扱いを中心として贈与税の連帯納付義務に係る相続税の計算上の債務控除について整理しながら、（２）において同通達が設けられた時期と同じくして争われた贈与税の連帯納付義務に係る最初の裁判例を確認しながら検討を行った。（３）では、（１）と（２）を踏まえて提示される問題点として、贈与税の連帯納付義務に、偶発債務のうちの保証債務の解釈をあてはめることが、相続開始時の一時点判断という限界に必然的に達し、結果として、贈与税の連帯納付義務の承継者が連帯納付義務を履行しながら相続税申告上で債務控除できないという苛酷な状況に陥りやすい点などを明示した。

（１）主たる納税義務者に対する求償権

贈与税の連帯納付義務の法的性質を民法上の保証債務類似⁷⁴と解すれば、民法 459 条および 462 条と同様に取り扱われ、連帯納付義務者による連帯納付義務の履行に伴い、主たる納税義務者に対して求償権を取得することが導かれる。

① 通常の場合

贈与者から本来の納税義務者に対する求償権は、「金銭債権として取り扱われ、その後贈与者に相続が発生した場合、相続財産を構成する」⁷⁵と解される。

⁷⁴ 主たる納税義務者との関係であれば、求償権の請求の相手先が主たる納税義務者一人となるから、普通保証類似及び連帯保証類似を問わず保証債務類似と解するのみで十分となる。

⁷⁵ 小林磨寿美「贈与税の連帯納付義務と保証債務履行特例」T&A master No. 331 32 頁（新日本法規，2009）。

② 相基通 34-3（求償権を放棄する場合）

（イ）受贈者が資力を喪失して納付の困難な場合

相法 34 条 1 項又は 4 項の規定により連帯納付義務を履行（納付）した場合において、その履行（納付）の原因が、主たる納税義務者について「取得した財産を費消するなどにより資力を喪失して相続税又は贈与税を納付することが困難である」とときには、本来の納税義務者に対するみなし贈与（相基通 8-3）は適用されない。

ここでいう「取得した財産を費消するなどにより資力を喪失して相続税又は贈与税を納付することが困難である」とは、低額譲受、債務免除等又はその他の利益の享受といったみなし贈与であるにもかかわらず課税がされない場合のことをいうのであって（相法 7 条から 9 条）、その者の債務の金額が積極財産の価額を超えるときのように社会通念上債務の支払が不能（破産手続開始の原因となる程度に至らないものを含む）と認められる場合をいうものとされる（相基通 7-4）。なお、この履行（納付）金額については、みなし贈与とならないことに加え、「贈与により財産を取得した者の一時所得の対象ともならない」⁷⁶（所基通 36-17、所法 9 条、34 条）ともされている。

（ロ）上記以外

相続税法 34 条 1 項又は 4 項の規定により連帯納付義務を履行した場合において、（イ）に該当しないときには、相続税法基本通達 8-3 が適用され、本来の納税義務者に対して贈与をしたものとみなされる（相法 8 条）。

（2）裁判例－静岡地裁平成元年 6 月 9 日判決－

贈与税の連帯納付義務に関して「最初のもの」といわれる裁判例である⁷⁷。贈与税の連帯納付義務者が死亡した場合の相続税申告における債務控除の可否について争われた。

① 事案の概要

訴外会社の創業者かつ代表取締役であった被相続人 F（昭和 57 年 1 月 18 日死亡）には、長男 A（原告、控訴人）及び次男 B の二人の息子がいた（いずれも相続人）。これら二人の息子は取締役であったものの、会社経営に関与せず、浪費癖もあり F から信頼を置かれていなかった。このため、訴外会社の運営は、F と、総務部長甲ら従業員による手助けによるところが大きかった。F は二人の息子（A 及び B）に対しては強い不信感を抱き、

⁷⁶ 小林・前掲注 75) 33 頁。同所書においては、所得税法上、贈与者が連帯納付を履行しても一時所得とならない場合において、そのために資産を譲渡したときの譲渡所得の取扱い（所法 64 条 2 項における譲渡所得計算の特例の適用可否）といった問題もあるとされる。

⁷⁷ 首藤・前掲注 52) 78 頁。

長男Aと次男Bとの関係も良好とはいえなかった。

Fは亡くなる2年程前から病気に悩まされるようになり、余命がいくばくもないことを感じ、二人の息子の中で遺産をめぐる相続争いが起こらないように、自己所有の不動産等を生前に分け与えることを計画し、次男Bの妻であるEや税理士に相談し、次の2つの贈与（(イ)及び(ロ)）を行った。そのうえで、相談相手となっていたEに対し、贈与に対し課せられる贈与税についての一切を、Fが負担する意向であることを表明していた。

(イ) Fの所有する二宅地について、一宅地をA及びAの子であるCに、他方の一宅地についてはB及びBの子であるDに対し、各々持分の2分の1ずつ贈与すること。

これに関して、昭和56年7月ころ、昭和56年6月26日付けの贈与を登記原因とする旨の移転登記手続を行っているが、当該登記時点において当該贈与の事実をFは親族には話さなかった。C及びDは未成年であり、贈与税を支払うだけの預金等を所持していなかった。

(ロ) 訴外会社の従業員の主な者である5名に対し、Fの所有する会社の出資持分を贈与すること。

昭和56年12月上旬、Fは2人の息子であるAとB、E（孫であるCとDの代理として参席）、従業員5名（甲、乙、丙、丁、戊）に税理士1名を加えた9名を呼び集め、訴外会社の寮で話し合いを行った。話し合いの間では、Fが上記(イ)及び(ロ)の贈与をはじめて明らかにし、この贈与に対して課せられる贈与税もFが負担する意向を表明した。これに対し、A、BやEは特に異議を述べず、これを承諾した。しかし、この時点においては(ロ)に係る贈与の口数や手続的なことはF側に任せるということで話し合いは終わっており、その場で具体的な贈与税負担額までの話はなされていない。

その後の同月17日、話し合いを受け、従業員5名に対して確定日付付きの贈与証書が各人毎に作成され、その内容どおりの贈与がされた。また、翌年1月5日にも、甲及び乙に確定日付付きの贈与証書が作成され、その内容どおり贈与がされた。しかし、これらいずれの贈与証書にも贈与税の負担についての記載はされていなかった。

(イ)に係る贈与について、各受贈者において贈与税の申告がされた。そのうえで、Fの死後の昭和57年3月15日に、EがF名義の普通預金口座から預金を引き出し、各受贈者の名義でこれを納付している。なお、これら納付につき、特にAやBからの異論も出なかった。

(ロ)に係る受贈者となった従業員5名は、受贈分が基礎控除額以下で贈与税がかからないとの見解に立ち贈与税の申告をしなかったところ、X税務署長は、昭和58年5月26日付で贈与税の賦課処分をした。これに対して甲らは異議を申し立て、審査請求を経た後、処分の取消しの訴えを提起したが、平成3年3月19日、同人らの上告が棄却され、同人

らの敗訴の判決が確定した。当該贈与税額の納付については、延滞税や延納処分を免れるため、甲らが一旦は自己の負担で納付したが、敗訴確定後の平成3年3月25日、Aが甲らに対して前記合意に基づき課税額を支払っている。

これらを踏まえて、被相続人Fの死亡により相続人となった原告Aは、昭和57年7月7日に相続税の申告書を提出した。当該相続税の申告書において、受贈者5名に係る昭和56年分贈与税額の合計相当額をFの債務として計上したが、X税務署長（被告）はこれを容認せず更正処分等を行った。Aは、更正処分等のうち株式・出資の一部未申告、現金・預貯金の一部過少申告につき容認したものの、債務控除額等については不服として、更正処分等の一定額を取消すことを求めた事案である。

② 一審判決⁷⁸

前述（第四章の第一節の3の（2）②参照）したように、債務控除の可否（債務の確実性）は求償権の存否（求償権の残存・喪失の度合い）と同意であって表裏一体の関係にあると考えられるところ、第一審では求償権の存否に焦点がある。

贈与税の連帯納付義務（相法34条4項）の法的性質について、同規定が「受贈者だけを贈与税の納付義務者に限定すると、受贈者に資力がない等の理由により贈与税の満足を得られない」という補完の趣旨から創設されていることからすれば、本来の納税義務と連帯納付義務との関係は、「同等の義務であるとはいえず、その関係は主たる債務と従たる債務の関係」にあるとして、附従性をもつことを判示した。そして、附従性をもつことから、**「贈与者において納税義務を履行した場合には、贈与者から受贈者に対する求償権が発生すると解すべき」とした。**

当該事案のように、贈与税における主たる納付義務者と連帯納付義務者との間での生前の合意（約束）に基づいて、連帯納付義務が履行される場合の求償権の存否としては、相続開始時の段階では、「贈与者において将来現実に贈与税を納付すべき義務を履行することになるのかどうか不確実であるし、また、贈与税を納付すべき義務を履行しても受贈者に対して求償権を行使することによってその損失を補填することもできる」として、贈与税の連帯納付義務の履行前にあつては求償権（債務）の発生を認めず、履行後にあつても特別の事情がない限りは求償権の喪失（債務の確実）は認められない旨を判示した。

この「特別の事情」に関し、第一審は、生前の合意（約束）の形式として、納付の負担を約する（契約を示した）書面がないことについて、(i)納付の負担を約する契約が存在したか否か、(ii)債務の確実性（求償権の喪失）を認めうる「特別の事情」があるか否か

⁷⁸ 静岡地裁平成元年6月9日判決（LEX/DB 22002891）。

についての事実認定等をしている。(イ)について、Fは、自らの経営する会社寮での話し合いにおける贈与税の負担の約束に関して、土地の贈与については2人の子(A及びB)に対して「贈与税の負担についての話はせず」、2人の孫(C及びD)との間でも「贈与税の話をしたことはなかった」としており、会社の出資持分についても5名の従業員に対して「この時点では各人に贈与する出資持分の口数が決まっておらず」、また、その際にFが贈与税の負担を約束していたのであれば「贈与税の負担についても右(贈与)証書に記載するのが当然なのにこの記載がない」(括弧書は筆者)とした。そのうえで、「各受贈者との間に贈与税負担の約束があったと認めることはできず」と認定した。(ロ)については、債務控除が認められる場合は「特別の事情」がある場合に限定されるところ、第一審は、受贈者(5名)について、「各人が納付すべき贈与税額を上回る受贈財産を現に所有している」と認定し、贈与者である被相続人ないしその相続人には「求償権を行使すれば、納付した税額に相当する金員の返済を受ける見込みがある」として、債務控除を認める特別の事情はないとした。

なお、第一審は、「仮に右契約が存するとするなら、Fは契約上、各受贈者に対し贈与税を納付すべき債務を負い、この債務は法13条の債務控除の対象となり得る」としている。

当該事案では、課税当局側からの督促によらない、生前合意に基づいて行う連帯納付義務の履行が求償権の放棄であるか、新たな贈与であるかが贈与税の連帯納付義務に固有の問題として争われた。原告Aは、このような履行について求償権を認めると、求償権の放棄が必然と生じ、贈与税額相当額の贈与があったものとみなされて、再度贈与税の課税が発生すると主張したのに対して、第一審は、再度贈与税の課税が発生するのは「税法上当然のことである」としつつも、「求償権の放棄の場合の贈与税額は、最初の贈与税額に比べるとかなり低額になるのが通例であるから、たとえ資力に乏しい受贈者であっても贈与税額を納付することは不可能ではなく、更に右贈与税額が基礎控除額(法21条の5)を超えないことになって贈与税を納付する義務を免れることもありうるのであるから、必ずしも常に贈与税の課税の繰り返しが生ずるとはいえない」とした。

以上より、二宅地及び訴外会社の出資持分に係る贈与税額は、「法一四条に規定する『確実な債務』には該当せず、法一三条の債務控除の対象にはならない」として、第一審では原告の請求は棄却され、これに対し、原告は控訴した。

③ 控訴審判決⁷⁹

控訴審では、第一審のように求償権に焦点をあてるのではなく、債務控除の可否(債務

⁷⁹ 東京高裁平成4年2月6日判決(LEX/DB 22005181)。

の確実性)に焦点をあてている。

連帯納付義務者による贈与税負担は、正味(純)財産により相続税の課税価格を算定しようとする趣旨からすれば、保証債務と同様に「存在が確実であっても、…債務の性質上、相続人が履行するとは限らず、必ずしも相続人ないし相続財産の負担とはならないものは、原則として、それから除かれるものと解さなければならない」として、相続税法 14 条 1 項にいう「確実と認められるもの」に含まれない旨を判示した。

当該事案における生前の合意(贈与税負担)は、連帯納付義務の履行ではない贈与契約に基づく債務であるとし、贈与税負担の合意の有無として次の事実認定等をしている。

Fによる各贈与の経緯、訴外会社の寮における話し合いにおける経緯は、将来紛争が起きることを心配して行われたものであって、いずれの贈与についても合意があったと認定した。負担額(贈与すべき税額)が具体的に決まっていなかったことについては、「直ちに贈与税負担の明確な合意がされていなかったと結論することはできない」と認定している。

贈与税負担による納付(いわゆる肩代わり納付)が行われる場合、その類型・趣旨には次の④と⑤の2つが考えられるとしている。

④連帯納付の責めを負うから贈与税相当を負担する

… これは、連帯納付義務者名義による納付をし、求償権が発生する。そのうえで、合意による放棄を行うことで肩代わり納付するかたちとなる。

⑤受贈者の贈与税負担を軽減するために贈与者自らが負担する

… これは、本来の納税義務者が一旦納付し、後に連帯納付義務者から本来の納税義務者に金員を贈与するかたちとなる。

当該事案では、これらのうち⑤の贈与税負担を内容とする合意であって、「Fは連帯納付義務者として贈与税を納付しようとしたものではない」と認定し、連帯納付義務者の立場にあるからといって直ちに当該債務を不確実とすることはできないとした。

土地の贈与に係る贈与税額相当額の金員の支払い(義務の履行)時点は、相続開始時(昭和 57 年 1 月 18 日)からすぐの昭和 57 年 3 月 15 日であり、「遡って本件相続時点において、右贈与の債務の存在及び履行は確実であった」と認定した。また、出資の贈与に係る贈与税額相当額の金員の支払い(義務の履行)時点に関しては、受贈者が贈与税のかからない認識の下に申告しておらず、課税処分の取消訴訟により相続開始時の状態のまま維持されていた状態であって、判決の確定後はすぐに支払いがなされており、「相続時点において、その存在及び履行が確実であった」と認定している。

暦年課税である贈与税では、暦年終了に至るまでの間、主たる納付義務者が更なる受贈をする可能性もあり、贈与税額が具体的に確定しないこととなる。この贈与税に固有の間

題は連帯納付義務にも影響を与えうるところ、控訴審は、同じ暦年中に他の贈与が加わった場合であっても、贈与税額は累進税率のために高くなるだけであり、「当該暦年中に他の贈与がなかった場合の贈与税の額を下回ることはない」から、贈与時において当該贈与以外の贈与がないものとして仮定計算した贈与税額は、「確実に贈与債務の内容となっているということができ、この額の限度では債務として『確定』ということができる」とした。これに関しては、相基通 14-1 が「債務の金額が確定していなくとも当該債務の存在が確実と認められるものについては、相続開始時の現況によって確実と認められる範囲の金額だけを控除する」としている旨を判示した。

以上より、債務控除の対象となっている債務（義務）は、連帯納付義務としての履行債務ではなく、書面によらない贈与による履行債務であるとし、そのうえで、書面によらない贈与であっても取消権の行使されない場合（履行の確実な場合）に該当すると認定でき、相続税法 14 条 1 項にあてはめると債務控除できるとした。

控訴審で、控訴人の更正処分は取り消され、確定した。

④ 検討

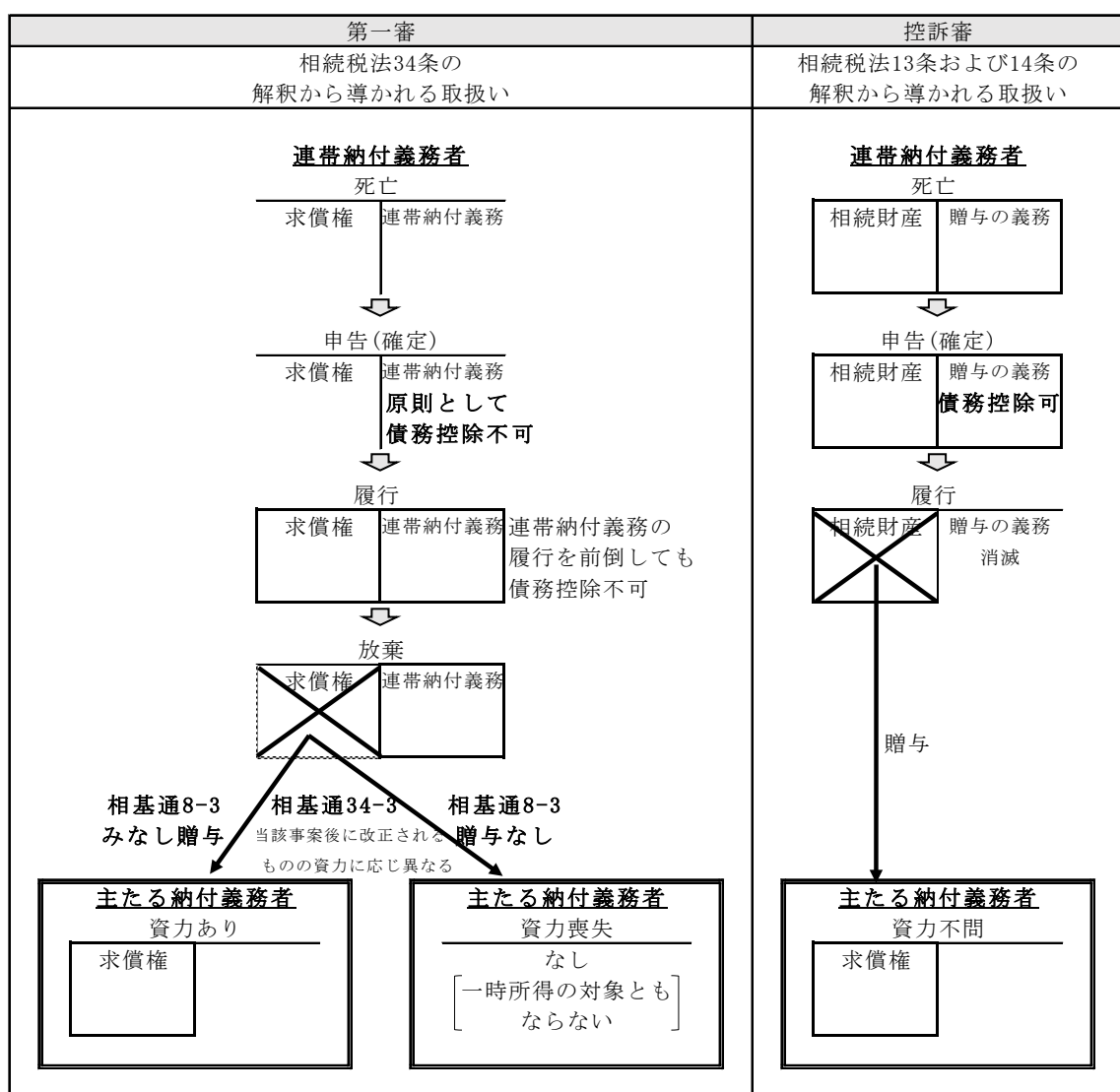
贈与税の連帯納付義務を承継した相続人においては、その履行によって相続財産が減少するのであり、相続税申告における債務控除ができるといった判断に陥りやすい。

しかし、相続開始時（承継時）において未だ履行のないことが必然である連帯納付義務は、偶発債務の一つに分類されるのであり、それが債務として確実であったという解釈には履行以外の根拠を要する。当該事案は、この根拠を生前の合意（約束）に求めている。

第一審は、求償権を行使しないことが生前の合意により約されていても、求償権としては債務控除を認める事情（特別の事情）にあたらないとしている。ただし、生前の合意が契約（書面）に基づいて行われる場合には、それが被相続人に係る連帯納付義務ではない債務として、相法 13 条の債務控除の対象となり得る旨を判示しており、当該生前の合意が契約にあたらないことを認定して、債務控除の対象とならないとしている。

控訴審では、求償権としての検討を要せず、生前の合意があったことを認定して、債務控除として焦点をあてて、連帯納付義務ではなく債務として相法 13 条の債務控除の対象となる旨を判示した。

当該事案では、贈与税の連帯納付義務を偶発債務として取り扱うだけでなく、保証債務と同様に取り扱うといった解釈がなされており、保証債務の取扱いを準用した場合には債務控除の対象とならないとされている。そこで、第一審及び控訴審の各判決について、当該事実関係を（１）における保証債務の債務控除の取扱いにあてはめて検討を行った。結果は以下に図示したとおりであった。



生前の合意（被相続人の生前意思）に基づく放棄ないし贈与であるかという相違は大きいですが、いずれも経済的実態は同じでありながら相続税申告上の債務控除の可否，すなわち課税関係が異なることとなる。

当該事案のように、贈与者には、自らが贈与者であって担税力を有している贈与後間もないうちに、贈与による贈与税負担（連帯納付義務相当）についての履行を済ませたいといった要望のある場合も想定される。しかし、贈与者はその生前中、自らが連帯納付義務の履行前に亡くなることを前提とし、自らの意思に応じて契約を交わすことにより対処することができなければ、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人において債務控除が一律に認められないことになってしまう。

(3) 問題点

① 相続開始時の一時点判断

静岡地裁平成元年6月9日判決は、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人が相続税申告上でその債務控除を判断するにあたって、複数の要素の解釈を組み合わせても、原則として債務控除できない限界を判示したように思われる。

ただし、これまでの先行研究や裁判例を踏まえると、贈与税の連帯納付義務を偶発債務であると解し、さらには保証債務と同様と解し、かつ相続税の連帯納付義務と同じと解するロジックによることで、相続開始時の一時点判断という限界線を設けていることに本来的な問題があるものと考えられた。

これについて、筆者としては、贈与税の連帯納付義務は贈与税固有の事情があるのであって（第三章参照）、相続開始時の一時点のみで相続税の債務控除を判断することには問題があるものとする。相続開始時の一時点を限界とした場合には、結果として、贈与税の連帯納付義務の承継者が連帯納付義務を履行しながら相続税申告上で債務控除できないという苛酷な状況に陥りやすいためである。

そこで、贈与税の連帯納付義務に係る債務控除について、保証債務に係る債務控除を準用・類推させるこれらロジックのうち、偶発債務であると解し保証債務と同様に解する点に生じている微妙な不整合を根拠として、次の第二節では相続開始後の後発事象を含めて、時系列的な本件へのあてはめと検討を行った。微妙な不整合とは、贈与税の連帯納付義務は、偶発債務（保証債務）に比して相続開始時の段階において既に偶発性（不確実性）が希薄であると考えられるものである。贈与税の連帯納付義務は連帯保証債務と解するほどに贈与税の補完機能が強調され、補充性をもたないことが強調される。ゆえに、本来の納付義務と連帯納付義務との主従関係（附従性）は弱まっているのであって、偶発債務（保証債務）の取扱いをそのままあてはめるといったことは妥当せず、贈与税の連帯納付義務としては相続開始時（未履行）であっても債務及び求償権が存しないとはならないというものである。

② 贈与税の連帯納付義務を承継した複数相続人間における求償権

贈与税の連帯納付義務者が複数の場合には総じて保証債務類似と解するだけでは不十分であり、保証債務でありながら補充性をもたない性質とするためには、保証債務のうち普通保証類似ではなく連帯保証類似と解する必要が生じてくる。この点、複数の連帯納付義務に関する問題は贈与者が一人であることが想定される贈与税には妥当せず、複数相続人がいることを想定されている相続税に限定した問題のようにも思われる。しかし、贈与者が連帯納付義務を履行する前に死亡した場合には、相続分割により各相続人に連帯納付義務が承継されうるので、連帯保証類似の見解に基づきあてはめを行うのであれば、贈与税の連帯納付義務においても同様に問題となりうる。

この点、連帯保証類似と解した場合、民法465条1項に定める「各保証人が全額を弁済

すべき旨の特約」に該当し、民法 442 条（連帯債務者間の求償権）が準用されることから、自己の負担部分を超えて弁済した連帯納付義務者について、他の連帯納付義務者への求償権が生じうると考える。

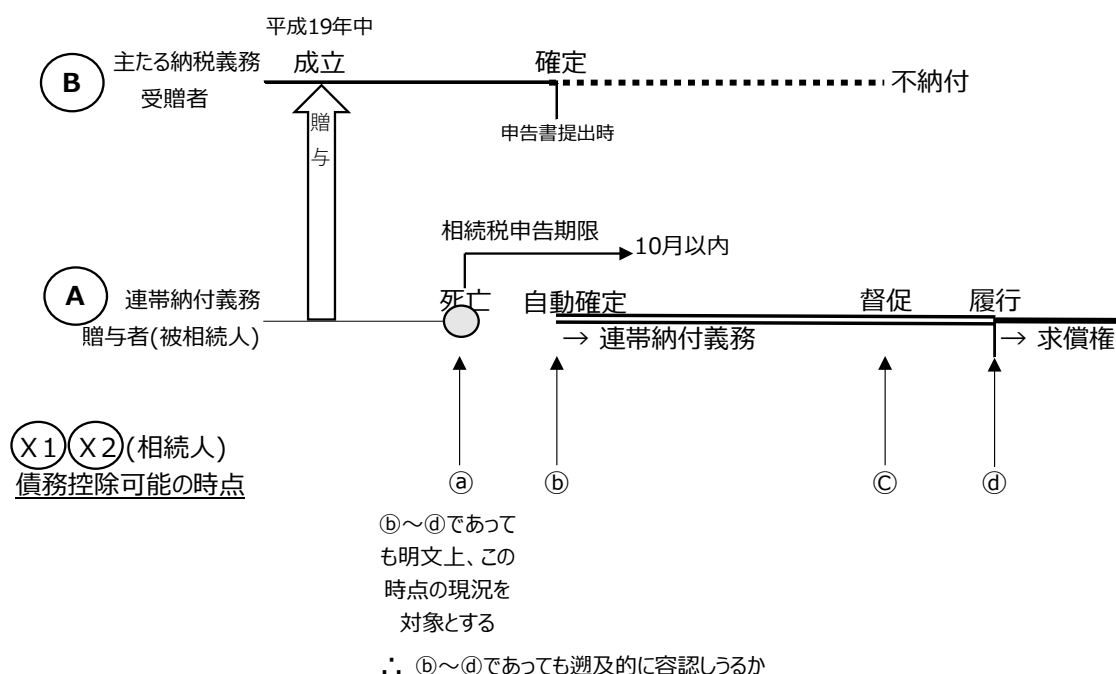
第二節 検討

1 債務控除の可否

(1) 債務控除の可否

大阪高裁平成28年3月4日判決（以下「本件」という）において、贈与税の連帯納付義務の債務控除は容認された結果となっている。第一審及び控訴審は、贈与税の連帯納付義務が確定（自動確定⁸⁰）する前であっても「被相続人に課されるべき」国税に含まれるとしており、確定前であっても連帯納付義務が存する旨を判示した。そこで以下、確定前にも存するとされたこの連帯納付義務について時系列的に整理した。

本件のように確定（自動確定）前に贈与税の連帯納付義務者（贈与者）が死亡した場合、その債務控除可否が問題とされる時点としては、時系列的に主に次の4つ（㉑～㉔）の時点が考えられる。



⁸⁰ 最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決（第四章の第一節の 2 参照）参照。

まず、相続税申告は財産取得時課税であって、④時点の現況によって債務控除の判断を行うことが定められており（13 条及び 14 条 1 項）、判断時点が④の一時点に固定されることは避けられない。これは、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人（本件では X 1 及び X 2）において、債務控除の可否を実際に判断する時点が⑤～④に至った場合であっても、判断時点が④以外の時点に解することができないということになる。

また、保証債務（連帯保証債務を含む）と同一の取扱いによってその可否判断がなされるのであれば、原則として④時点では確実な債務として認められず、債務控除は不可となる。現実的な問題として、⑤から④の各時点では債務控除が認められないこととなりうる。

加えて、贈与税の連帯納付義務について偶発債務であると解するのであれば、贈与税の連帯納付義務は④の段階において既に存在しているが、その履行時点となる④にまで至っていない期間（④から④に至るまでの期間）においては、その債務が不確実であるといわざるをえない。これは、本件においても判示されており、やむを得ないものと考えられる。ただし、贈与税の連帯納付義務を承継しながら、それを債務として控除できないとすれば、納税者としては、その履行を行うことで二重に課税されるといった認識に至りやすい。また、補充性をもたないことを前提に課税当局から督促された場合、納税者にとっては、それが課税当局によって回収できなかった債権であるのか、または徴収権の濫用であるのかを認識することができない。これらは贈与税の連帯納付義務に関する争い（訴訟）の火種の一因ともなっているように推測され、解消されるべき問題と考えられる。

なお、これらに関して、贈与税の連帯納付義務は、そもそも補充性をもたないことが強調されるだけで済むのであって、連帯保証債務類似とまで解して、保証債務についての取扱いを準用し組み合わせることが妥当しているのかという疑問もある。

次に、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人により、その履行が実際に行われた後の期間（④以後の期間）では、現実には求償権が生じ、それと対称に、確実な債務としての連帯納付義務が現実には存在することとなる。そのうえで、この履行以後に完全となった求償権及び債務（連帯納付義務）は、本来の連帯納付義務者であった被相続人（本件では A）の生前の贈与（本件では相続開始前の平成 19 年中の贈与）により生じた支出（費用）であることには変わらないから、被相続人（本件では A）の死亡により承継されることとなったその連帯納付義務について、その相続開始時（④時点）において遡って存在していたということができるか否かが問題となる。④以後の期間において、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人（本件では X 1 及び X 2）は、その債務控除の可否を判断する中で、④から④に至るまでの期間の各事象、贈与税の連帯納付義務に係る固有性をも含めて、履行（④）に至ったという認識に立つためである。

また、このような場合の救済方法としては、事後的な更正の請求しか手段がないといった

問題もありうる。なぜなら、被相続人（本件ではA）に係る相続税申告の法定申告期限は、その相続開始を知った日の翌日から10月以内（相法27条、29条）であるところ、㊦の時点に関与しうる立場にあるのは、主たる納付義務者（本件ではB）及び課税当局であり、自ら関与しえない相続人による期限内申告の中での債務控除の申告可否は、主たる納付義務者による申告（自動確定）及び課税当局による督促によって左右されることになるためである。

更正の請求にあたっての期限については、まず国税通則法23条1項がある。同規定は、更正の請求ができる期間を、原則として国税の法定申告期限から5年以内に限定する。平成23年12月改正により、更正の請求期限が従来の1年から5年に延長されているが、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人は、5年以内に更正の請求を行うことに関して、自ら与り知ることができない。

そのうえで、当該期限を経過してしまった場合には、国税通則法23条2項又は相続税法32条による救済がある。国税通則法23条2項は、一定の事由（後発的事由）に該当した場合、当該事由が生じた日の翌日から2月以内にまで更正の請求ができる旨を定めており、相続税法32条は、一定の後発的な事由に該当する場合には、その事由が生じたことを知った日の翌日から4月以内に限り、納税地の所轄税務署長に更正の請求をすることができる旨を定めている。

しかし、本件のようなケースは、国税通則法23条2項の後発的事由⁸¹のいずれにも該当しないと解される。また、評価時点が㊦の一時点で固定されることから、「注意すべきは、評価を誤って後日評価を超える金額の弁済を強いられるに至ったときは、相続税法32条の後発的な事由による更正の理由には該当しない」⁸²ともいわれており、筆者もそのように解さざるを得ないと考える。

本件では、法定申告期限である平成20年3月17日から5年以内に更正の請求が行われたことにより債務控除が容認された結果となっている。これは相続税法13条及び14条の規定解釈上で妥当せず、たとえ更正の請求期限内に実際に履行が行われたことを受けて判断する場合であって、結果として納税者側が過度に苛酷な状況に置かれてしまうようなと

⁸¹ 後発的事由とは、①当初の計算基礎となった事実に関する訴えについて異なる事実の判決が確定したこと、②所得その他課税物件について当初の帰属者から他の者に帰属する国税の更正又は決定があったこと、③その他法定申告期限後に生じた②に類する政令で定めるやむを得ない理由があること、といった事実が生じたことをいう（国通23条2項各号）。なお、③のやむを得ない理由とは、当初の計算基礎となった事実に係る契約が解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと等をいう（国通令6条1項）。

⁸² 東京弁護士会編『法律実務の税務（平成2年全訂版）』238頁（第一法規、1990）。

きであっても、容認されるべきでない。また、仮に課税当局側が連帯納付義務の履行をもって更正の請求を認容すべき状況にあると解釈しようにも、相続税の計算上の債務控除は相続開始時の一時点との文言に従うことしかできないのであって、贈与税の連帯納付義務が債務控除の対象として認められないことには変わりがない。課税当局側は、連帯納付義務に係るすべての裁量を有していると解されるところであるが、相続税の計算上の債務控除は課税当局側に委ねられている裁量ではなく、たとえ自らが行った徴収過程での個別の事情を斟酌しようとしても認めることができない。

平成 23 年 12 月改正前についての更正の請求期限（5 年以内に改正される前の 1 年以内）についてのものにはなるが、以下の 2 において、他の裁判例との比較検討を行った。

（2）贈与税の連帯納付義務を承継した相続人等が複数いる場合の負担関係

贈与税の連帯納付義務が連帯保証債務に類似するものと解して補充性をもつとするのであれば、民法 465 条 1 項に定める「各保証人が全額を弁済すべき旨の特約」に該当し、民法 442 条（連帯債務者間の求償権）が準用されることから、自己の負担部分を超えて弁済した連帯納付義務者について他の連帯納付義務者への求償権が生じることとなりうると考えられる。

これを本件にあてはめて考えると、X 1 及び X 2 は、実際に相続財産を取得した割合（担税力）に応じた負担関係となっていないのであるが、ともに法定相続分に応じた負担（2 分の 1 ずつ）関係となっていることから、両人の間に求償権が生じないと解される。

2 事後的な更正の請求による債務控除－他の裁判例との比較検討－

被相続人に係る贈与税の連帯納付義務について、申告期限後にその履行が確実となったことをもってしても、相続人に対して期限経過後の更正の請求を認めるべき事由にはあたらないとした大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決（LEX/DB 25561901）⁸³がある。

（1）事案の概要

有限会社 F の代表取締役であった亡 C の相続人には妻 A、子 B 及び子 D の 3 人がおり、亡 C の生前の合意にもとづいて妻 A が亡 C の財産を単独で相続した。亡 C は、妻 A と婚姻後の平成 17 年 8 月 27 日、子 B 及び子 D との間で生前贈与等契約の合意書を交わした。合

⁸³ 控訴審（大阪高裁平成 29 年 9 月 7 日判決 LEX/DB 25563513）においても概ね原判決に同旨。上告審（最高裁平成 30 年 5 月 10 日決定 LEX/DB 25565476）において上告不受理（確定）。

意書では、子B及び子Dによる遺留分放棄が停止条件とされ、贈与後はCに対し一切の財産的要求をしないことを確約する旨などを記載した。

平成17年9月7日、子B及び子Dの遺留分放棄が確定し、亡Cは、平成17年9月15日付けの公正証書に、全財産を妻Aに相続させて子B及び子Dには相続させない旨の遺言をし、当事者での覚書を作成（平成17年9月27日作成）した。

亡Cは生前、子Bへ預金証書2億5000万円と現金2億円の贈与、子Cへ現金2億7500万円とC名義の土地の贈与をした（これらの一部は、贈与の存否・時期について争われた）。

亡Cは平成17年12月に死亡した。子B及び子Dは平成18年10月6日、甲税務署長に対して相続税申告書を提出し、相続により取得した財産の価額について0円と記載した。また、同申告書では暦年課税分の贈与財産として次の2つが記載されていた。

- ・平成15年1月24日の現金5000万円の贈与
- ・平成17年10月3日の現金2億円の贈与

平成18年10月10日、子B及び子Dは、甲税務署長に対し、提出した相続税申告書を訂正する旨の相続税申告書を提出した。同申告書には、子B及び子Dが相続により取得した財産を現金1万円とする旨が記載されていた。

平成17年11月30日、子Bは亡Cに対し、生前贈与のうち2億5000万円が未履行であるとして、同額の支払を求める別件訴訟を提起した。平成18年12月21日、亡Cを相続した妻Aは、子Bに対して生前贈与の履行として1億6000万円を支払うことなどを内容とする和解が成立した。妻Aは、同月26日、子Bに対し、同額を支払った。

これを受けて、子Bは甲税務署長に対し、それぞれ次の申告書等を提出した。

提出年月日	相 続 税	贈 与 税
平成19年 3月 7日	更正の請求 亡Cからの相続財産なし	平成17年分の期限後申告 現金2億円の受贈 平成18年分の期限後申告 別件訴訟和解金1.6億円(受贈)
平成19年 12月19日		平成15年分の期限後申告 平成15年8月の受贈2.5億円 平成17年分の修正申告 別件訴訟和解金の受贈年度変更

他方で、子Dは平成19年12月18日、甲税務署長に対し、平成17年分贈与税の期限後申告書を提出した。

甲税務署長は、子B及び子Dに対し、平成20年1月9日付けで各贈与税を本税とする附帯税等の賦課決定処分をした。

甲税務署長は平成20年1月17日、贈与者である亡Cの相続人である妻Aに対し、本件各贈与税及び延滞税の連帯納付義務を承継した旨の通知書を送付し、同月21日に各督促処分をした。

また、甲税務署長は、平成20年2月16日及び同月19日付けの通知文書により、妻Aに対して、贈与税の連帯納付義務に係る未納額の通知及び還付金の充当（所得税の還付金の充

当) 処分をした。さらに、甲税務署長は平成 20 年 2 月 19 日、妻 A に対し、本件各贈与税を本税とする無申告加算税の連帯納付義務を承継した旨の通知書を送付し、同月 29 日には各督促処分をした(記載不備を理由に平成 20 年 8 月 8 日に再度の各督促処分を行っている)。

平成 23 年 5 月 31 日、妻 A (原告) は、甲税務署長に対して、贈与税の連帯納付義務者(贈与者)であった亡 C が負担し、相続人として承継した連帯納付義務を相続税の課税価格の計算上で債務控除すべきであるとして更正の請求を行った。

甲税務署長は、平成 23 年 9 月 28 日付けで、更正をすべき理由がない旨の通知処分をした。これを不服として、妻 A は、国(被告)を相手に、同処分の取消しを求めた⁸⁴。

(2) 期限経過後の更正の請求を認めるべき事由(やむを得ない後発的事由)の有無

大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決における更正の請求は、国税通則法 23 条 1 項所定の期限が相続税の法定申告期限から 1 年以内(平成 19 年 10 月 10 日まで)とされていた平成 23 年 12 月の税制改正前のものであり、現行はこの 1 年が 5 年に延長されている。

国税通則法 23 条 2 項及び施行令 6 条 1 項は、申告時には予知することができなかった事態その他やむを得ない事由がその後において生じたことにより、遡って税額の減額等をすべきこととなった場合に、例外的に期限(同条 1 項)の経過後においても、一定の期限の範囲内で更正の請求を行うことを認めている。

判決では、同規定が限定的に認められていることからすれば、この例外が安易に認められるべきではないとしたが、そもそも後発的理由による更正の請求は、通常更正の請求の期間内に更正の請求をしなかったことにつき「やむを得ない理由」がある場合に限定して認めると解すべきか否かについて見解が分かれうる⁸⁵。

また、判決は、贈与税の連帯納付義務を相続により承継した者が①その贈与の存在を認識していた②相続人であった場合には、被相続人の死亡の際に成立している贈与税(本来の納付義務)は、その確定の有無を問わず債務控除の対象となる(相法 14 条 2 項、相法令 3 条 1 項 2 号)ことから、例外を認めるべき事情に該当しない旨を判示しており、これら事情が異なった場合には異なる判断となりうるとも考えられる。

(3) 贈与税の連帯納付義務についての債務控除

原告は、平成 23 年 2 月における連帯納付義務の履行(還付金の充当)により本来の納付義務者(子 B 及び子 D)の無資力状況が確定的となっており、承継した贈与税の連帯納付義

⁸⁴ 三件の事件中、更正の請求及び債務控除に関する 1 事件のみを取り上げている。

⁸⁵ 金子・前掲注 2) 970 頁。

務が債務控除の対象となる旨を主張したが、判決では、更正の請求が認められないことから、債務控除の可否についてまでは言及されていない。

（４）比較検討－更正の請求の視点から－

大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決は、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人における相続税上の債務控除に関して、更正の請求（国通 23 条 1 項）からして認めない旨を判示している。このような場合について、以下検討した。

まず、個別法である相続税法は、相続税の申告以後に生じた一定の後発的事由に該当する場合には、その申告書を提出した者又は決定を受けた者に対して、法定申告期限を問わずにその各事由が生じたことを知った日の翌日から 4 月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対して、更正の請求をすることができる旨を定めている（相法 32 条）。ただし、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人というだけでは、これら後発的事由のいずれにも該当せず、相続税法 32 条による救済（適用）ができないものと考えられる。

次に、一般法である国税通則法は、「やむを得ない理由」としての後発的事由がある場合、例外として、更正の請求期限を問わず、その各事由に定める日の翌日から起算して 2 月以内に限り、税務署長に更正の請求をすることができる旨を定めている（国通 23 条 2 項）。「やむを得ない理由」としての後発的事由については、国税通則法施行令 6 条 1 項に委任されており、5 つの事由が挙げられている。贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人において、まずはこれら後発的事由としての該当性を検討すべきことになるものと考えられる。同条 2 項に定める 5 つの後発的事由のうち、その該当性を問われうる事由としては 1 号及び 2 号が考えられる。ただし、判例ではゆるやかに解釈されるところといわれているところであるが、そもそも後発的事由とは「後発的に課税要件事実に変動が生じた場合に、確定済みの租税法律関係を変動した状況に適合させるために認められた救済手続である」（下線は筆者）とされる⁸⁶。このため、国税通則法 23 条 2 項にいう「やむを得ない理由」（後発的事由）としての該当性は認められないことが通常であると考えられ、大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決はこの点で妥当している。

債務控除に関しては、大阪地裁平成 28 年 11 月 17 日判決においても、贈与税の連帯納付義務を承継した相続人の相続税申告上において、相続開始時の一時点のみで判断される問題が同じく生じている。すなわち、相続税法 13 条及び 14 条は相続開始時において確実な債務を控除すべきと定めており、贈与税の連帯納付義務を偶発債務として捉えた場合、複数の要素の解釈を組み合わせても相続開始時の一時点の限界を超えることは難しい。相続開始時の一時点を限界とされる場合には、結果として、贈与税の連帯納付義務の承継者が連帯納付義務を履行しながら相続税申告上で債務控除できない状況になる。

⁸⁶ 金子・前掲注 2) 970 頁。

以上と比較して、請求期限（国通 23 条 1 項）内に更正の請求が行われ、贈与税の連帯納付義務に関し、相続税の計算上で債務控除が容認される結果となっている大阪高裁平成 28 年 3 月 4 日判決（以下「本件」という）についての検討を行った。

国税通則法 23 条 1 項による更正の請求に関して、金子宏氏によると、要素の錯誤などを問わず、過大に申告した場合の手続は、更正の請求の手続によってなされるべきであり、原則として、他の手続・救済手段によることが許されない旨を述べられており⁸⁷、過大申告の手続は原則として更正の請求による手続・救済手段に限定される。このため、贈与税の連帯納付義務を承継することとなった相続人が、その履行を行った（必然として相続税の申告後となる）ことにより、当該連帯納付義務が債務であったとして事後的に債務控除による救済を求める場合には、原則として、更正の請求の手続に限定されることになる。そして、更正の請求期限内に所定の手続がなされた場合、課税当局は、その請求にかかる課税標準等または税額等を調査し、請求事由に該当すると認めるときは、課税標準等または税額等について必要な更正（減額の更正）を行う（国通 23 条 4 項）。なお、課税当局は、課税標準等または税額等について、その調査によって更正をすることができる（国通 24 条）。これは、更正の請求に基づいて行われる更正だけでなく、独自に行われる更正もあるというものである⁸⁸。しかし、更正は、更正の請求に係る債務控除の可否判断（成立過程）についてのものではなく、「すでに成立している納税義務の内容を確定する行為」にすぎない⁸⁹。

また、課税当局は、承継された贈与税の連帯納付義務について、徴収過程にあるとして、そのすべての裁量を委ねられていることがこれまでの検討により明らかである。

これらを踏まえれば、本件は、相続開始時の一時点のみで行われる相続税の計算上での債務控除の解釈及び判断において、相続人側の債務としての确实性の錯誤による過大申告であったというものではなく、課税当局によるその後の徴収過程を踏まえた減額の更正に実質等しいものと考えられる。本件は、連帯納付義務の履行をもってしても、その債務控除の可否を認識しきれない中で過大申告としての手続・救済が限定された相続人と、その納付（徴収）過程及び調査の並行する中で是正を要する課税当局、これら両者の解釈が一致するという条件の下に、結果として債務控除が容認されたものであると考えられる。

贈与税の連帯納付義務については、課税当局による徴収過程において固有性が強く、それに起因して従来からの徴収権の濫用の問題、更には承継した贈与税の連帯納付義務に係る債務控除の問題が残されており、相続承継することとなった連帯納付義務者がその認識すらできなかったことからすれば、妥当しているものと考えられた。ただし、このような更正は、更正の請求事由該当性、債務控除の可否といった問題との間に介在し、結果として相続開始時の一時点という限界を超えるという誤解を生じやすく、相続税法 13 条及び 14 条の規定から逸脱することになりかねない。

⁸⁷ 金子・前掲注 2) 968 頁。

⁸⁸ 金子・前掲注 2) 976 頁。

⁸⁹ 金子・前掲注 2) 976 頁。

3 結論

被相続人に係る贈与税の連帯納付義務は、実際の履行以後であれば、相続開始後の履行（事後的な履行）とはいえ被相続人に係る公租公課になったのであるから、相続税法 14 条 2 項にいう「被相続人の死亡の際債務の確定しているものの金額のほか…」の規定に基づいて控除できる可能性があるとも考えられるところである。しかし、相続税法施行令 3 条 1 項において列挙される項目に該当しない（同条項 2 号は、「被相続人が相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に対する相続税額又は贈与税額」（傍点は筆者）と規定する）。

このため、相続人の連帯納付義務にあつては、同法 13 条 1 項 1 号にいう「相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）」という文言上の公租公課以外のものとして適用され、保証債務など同様の適用関係となり、現行法では、実際に連帯納付義務を履行したにもかかわらず、事後的な更正の請求によっても債務控除ができないこととなっている。

筆者の結論としては、現行法では贈与税の連帯納付義務につき一律に債務控除ができないために、まずは相続税法 13 条 1 項（居住制限納税義務者）及び同条 2 項（制限納税義務者）の各規定において、相続税法上の連帯納付義務を、債務控除の一項目として個別に明文化すべきであると考え。そのうえで、当該項目の中で相続税と贈与税とを個々に規定し、贈与税の連帯納付義務に関しては、相続開始時の一時点にとらわれず、事後的なその履行をもって可否判断できるよう改正すべきと考える。また、その履行以後は、更正の請求によって債務控除が行われるために、相続税法 32 条における更正の請求の特則の一事由として、相続税法上の連帯納付義務の履行を加えるべきと考える。

その理由は、本論文において考察してきたように、以下 3 点に要約できる。

- ① 現行法では、相続承継することとなった贈与税の連帯納付義務にあつても、すでに徴収過程にあるとして課税当局側の裁量に委ねられるところが多い。しかし、課税当局側は徴収権の行使（履行）を唯一の目的としており、実際の行使（履行）によってその債務が確定となったことを認識しながらも、事後的にはそれを容認しうる根拠をもたない。反面、納税者側は、課税当局側に対して、実質的な減額の更正（救済）を期待するのであるが、課税当局側による是正が個々に行われるのでは租税法律主義（合法性の原則）に反することになるのではないか。また、それでは、公平性がいかに保たれているのかを納税者側から認識できず、本件のような争いを根本的に解決できない。
- ② 相続税法上の連帯納付義務、特に贈与税のものに関しては、同条項にいう公租公課以外にあたる保証債務などとは明らかに異なり、公租公課とも似て非なるものである。
- ③ 保証債務との類似点は、その履行を判断要素とすることが最も客観的かつ確実であるという点である。また、租税債権との類似点は、その確定から履行に至るまでの間、課税当局側の裁量に委ねられるところが多く、納税者側による恣意性が介入しえない点である。

平成 23 年 12 月改正によって更正の請求期限が 5 年に延長されており、贈与税の連帯納付義務にあっても大きな前進となっているが、相続税法上の連帯納付義務規定自体、特に贈与税に係るものについては、いまだ整備が不十分であると考えられる。相続税法上の連帯納付義務、特に贈与税の連帯納付義務に関しては、承継した相続人に対してその履行を自発的に促がすことが、贈与税の補完機能を納付段階においても高めることにつながるため、提案した改正によって解決され则认为。

なお、佐藤孝一氏は「贈与者の死亡時（相続開始時）に限らず、贈与者の相続人による連帯納付義務の履行時において求償権を行使しても受贈者から納付した税額に相当する金員の返還を受ける見込が全くなかったと客観的に認められる場合にも債務控除を可能とするよう、何らかの法的手当が必要なように思われる。」⁹⁰と述べられる。贈与税の連帯納付に係る徴収手続、相続税の連帯納付に係る徴収手続を管轄する税務署は同一であるから、ここでいう「客観的に認められる場合」とは、当該税務署において客観的に判断できる場合を指すものと考えられる。

⁹⁰ 佐藤孝一「受贈者による贈与税の申告が贈与者の死亡後であっても、贈与者の相続人は贈与税の連帯納付義務を承継するとした事例―相続税法 34 条 4 項、国税通則法 5 条 1 項の解釈適用を中心として」月刊税務事例 Vol. 51 No. 1 34 頁(財経詳報社、2019)。

おわりに

贈与税の連帯納付義務については、もともと担税力のあることが想定されている贈与者が原告となって訴訟が提起される事案は見当たらなかった。しかし、贈与者が死亡した場合、相続人が原告となって訴訟が提起される事案は散見されるところであり、相続税の申告納付に伴う担税力の低下や主たる納税義務者との疎遠関係によるところが主な原因であると考えられる。

相続税法 34 条 4 項は連帯納付義務を特別法として明文化し、最高裁昭和 55 年 7 月 1 日判決が税収確保の趣旨から「特別の責任」と判示したように、租税公平主義の観点から重視されるべきものは徴税確保であるといわざるをえず、その射程が贈与税にまで及ぶことは妥当しており、贈与税の連帯納付義務についてその存否を問うこと自体難しいものと考えられる。当該判例は現行においても重要判例であり、徴税確保の趣旨解釈から連帯納付義務の法的性質として補充性をもたないことが導かれることにも一貫性がある。

しかし、附従性から補充性が導かれるとの私法上の理論から考察してみると、補充性を強くもたないほどに附従性（主従の関係）は薄まる。これは同趣旨である第二次納税義務との対比によっても明らかであって、租税法固有の性質ではないとしながらも補充性のないことを強調するがゆえに生じている不整合と考えられる。もともと租税法固有の性質ではなく、私法の性質を有するものであり、この微妙な性質の不整合は債務控除の可否、すなわち求償権の行使と関係するものであるとの考えに至り、現行では更正の請求によって整合を求めることしか手段のないこと、その際には債務控除が相続開始時の一時点において判断されることへの対応が必要となることを考察することができた。

最後に私見を述べると、贈与税の連帯納付義務に関してはこれまで相続税に比して裁判事例が少ないものの、少子高齢化社会においてその重要性は高まりつつあるものと感じるところである。贈与税の連帯納付義務について、たとえその義務を承継した相続人等への責めであっても補充性を全く有しないと解する以上、本来の納税義務者と疎遠関係にあるときには附従性がきわめて希薄であることを勘案し、その求償権の発生への影響等を加味することはできないものであろうか。たとえば、相続開始時において主たる納税義務額の最高二分の一に相当する額について債務控除を容認することで実質折半できないものであろうか。事後的に連帯納付義務の未履行が現実となった場合には、情報提供義務を負わない課税当局による更正決定処分等に対応されるべきとも考えられたところである。

受贈者と疎遠関係にある相続人等が贈与税の連帯納付義務を相続承継することとなった場合において、当該連帯納付義務の履行等をもって相続開始後に債務控除を判断するときには、相続開始時の現況で判断するという極めて限定された状況下での解釈に縛られない早急な手当がなされるべきと考える。

【参考文献】

《書籍》

- ・金子宏『租税法[第24版]』(弘文堂, 2021)。
- ・金子宏ほか編『法律学小辞典[第4版補訂版]』(有斐閣, 2008)。
- ・川井健『民法概論3(債権総論)[第2版]』169-237頁(有斐閣, 2005)。
- ・北野弘久ほか編『争点相続税法』75-82, 363-405頁(勁草書房, 1996)。
- ・北野弘久『税法学原論[第8版]』199-242頁(勁草書房, 2020)。
- ・武田昌輔『相続税法コンメンタール』第一法規。
- ・田中二郎『租税法[第3版]』515-529頁(有斐閣, 1990)。
- ・東京弁護士会編『法律実務の税務(平成2年全訂版)』233-238頁(第一法規, 1990)。
- ・波多野弘『租税法概論講義』133-227頁(清文社, 2015)。
- ・松井宏興『債権総論[第2版]』278-313頁(成文堂, 2020)。
- ・松岡章夫編著『令和3年補訂ゼミナール相続税法』(大蔵財務協会, 2021)。
- ・三木義一著『相続・贈与と税の判例総合解説』269-280頁(信山社, 2005)。
- ・水野忠恒『大系租税法(第3版)』(中央経済社, 2021)。
- ・本村大輔「相続税法連帯納付義務にかかる第二次納税義務の諸問題」『納税者権利論の課題』715-743頁(勁草書房, 2012)。
- ・森田哲也編『相続税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会, 2020)。
- ・我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—第6版』(日本評論社, 2019)。

《学会誌・法律雑誌等論文》

- ・阿部雪子「贈与者が負う贈与税の連帯納付義務(相続税法34条4項)の意義」税研No.148, 148-150頁(日税研, 2009)。
- ・阿部雪子「贈与税の仕組みと主たる論点」日税研論集61号, 149-207頁(日税研, 2011)。
- ・岩淵浩之「連帯納付義務の承継等に関する諸問題」税大論叢84号99-217頁(2016年)。
- ・占部裕典「納税義務の成立と確定の再検討～租税実体法と租税手続法の解釈等に及ぼす影響～」税研No.194, 19-30頁(日税研, 2017)。
- ・菊地紀之「相続税100年の軌跡」税大ジャーナル第1号(2005)。
- ・小林磨寿美「贈与税の連帯納付義務と保証債務履行特例」T&A master No.331 29-33頁(新日本法規, 2009)。
- ・佐藤孝一「受贈者による贈与税の申告が贈与者の死亡後であっても、贈与者の相続人は贈与税の連帯納付義務を承継するとした事例—相続税法34条4項、国税通則法5条1項の解釈適用を中心として」月刊税務事例Vol.51 No.1, 19-36頁(財経詳報社, 2019)。
- ・佐藤孝一「贈与税の連帯納付義務を履行した者から求償権の放棄を受けた他の連帯納付義務者に対するみなし贈与課税(相続税法8条)の許否」国税速報6511号, 41-45頁(大蔵財務協会, 2018)。
- ・首藤重幸「贈与税の連帯納付責任をめぐる問題」税務事例研究9号, 71-93頁(日税研, 1991)。
- ・首藤重幸「連帯納付責任の法的性格と範囲」税務事例研究173号, 48-66頁(日税研, 2020)。
- ・高野幸大「共同相続人の連帯納付義務」『別冊ジュリストNo.253 租税判例百選[第7版]』154-155頁(有斐閣, 2021)。
- ・中山裕嗣「一から学ぶ租税徴収手続の理論・実務(第58回)連帯納付義務」月刊税Vol.74 No.7, 65-89頁(ぎょうせい, 2019)。
- ・中山裕嗣「一から学ぶ租税徴収手続の理論・実務(第59回)連帯納付義務」月刊税Vol.74 No.8, 143-154頁(ぎょうせい, 2019)。
- ・飛岡邦夫「相続税の連帯納税義務に関する一考察」税大論叢1号251-330頁(1968年)。
- ・土師秀作「立法趣旨から探る税務のポイント(第16回)贈与税の連帯納付義務[神戸地裁平成27.8.18判決]」税理Vol.59 No.15 90-95頁(ぎょうせい, 2016)。
- ・福井智子「平成19年分課税関係訴訟裁判例の動向 IV実体法関係・相続税(贈与税)①」月刊税務事例Vol.41 No.11, 86-88頁(財経詳報社, 2009)。

- ・福井智子「平成 19 年分課税関係訴訟裁判例の動向 IV 実体法関係・相続税（贈与税）②」月刊税務事例 Vol. 41 No. 12, 75-80 頁（財経詳報社, 2009）。
- ・三木義一「連帯納付義務と確定手続の法的関係－誤用される最高裁判決の法的意味－」立命館法学 304 号, 340(2662)-358(2680) 頁（立命館大学法学会, 2005）。
- ・水野恵子「相続税の基本的仕組みと主たる論点－連帯納付責任を中心として－」日税研論集 61 号, 99-147 頁（日税研, 2011）。
- ・水野武夫「相続税法の連帯納付義務－滝井繁男先生の問題提起の再検討－」佐藤幸治・泉徳治編 滝井繁男先生追悼論集『行政訴訟の活発化と国民の権利重視の行政へ』（日本評論社, 2017）。
- ・宮脇義男「相続税の課税方式に関する一考察」税大論叢 57 号 437-526 頁（2008 年）。
- ・山田二郎「相続税の計算と被相続人の保証債務」ジュリスト 836 号（有斐閣, 1985）。

《官公庁等の発刊物》

- ・国税庁 HP『税務大学講本 相続税法（令和 3 年度版）』4 頁。
- ・国税庁 HP『租税資料叢書【第七巻】相続税関係史料集～導入から昭和二十一年まで～ 解題』
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/07.htm> (2022. 2. 22 閲覧)
- ・財務省「平成 23 年度 税制改正の解説」430-432 頁
https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html (2022. 3. 25 閲覧)。
- ・財務省『平成 24 年度税制改正の解説』418 頁（平成 23 年 12 月 10 日）。
- ・日本税理士会連合会『令和 4 年度税制改正に関する建議書』18 頁（2021 年 6 月 23 日）。
- ・法務省パンフレット『2020 年 4 月 1 日から保証に関する民法のルールが大きく変わります』7 頁。

“Tax Expenditures and the Tax Reform Act of 1969 in the United States”

茂住 政一郎

Mozumi, Seiichiro. “Tax Expenditures and the Tax Reform Act of 1969 in the United States.” *Social Science History* 46.1 (2022): 93–118. doi:10.1017/ssh.2021.41.

第 32 回租税資料館賞応募論文要旨

論文タイトル：Tax Expenditures and the Tax Reform Act of 1969 in the United States

横浜国立大学大学院国際社会科学研究院准教授 茂住 政一郎

「租税支出」とは、納税者の租税負担を軽減する租税優遇措置を「租税負担軽減を通じた納税者に対する給付」と捉える概念である。本応募論文が分析対象とするアメリカ合衆国の連邦財政は、この租税支出に給付を依存してきたという歴史的特質を持つと多くの先行研究で指摘されてきた。しかし近年、いくつかの研究では、大部分のアメリカ国内の納税者が、租税支出を政府からの給付と感じておらず、むしろ、富裕層への租税負担軽減の偏り、連邦政府の税収調達能力の弱体化と財政支出を通じた給付の困難、納税者の政府に対する信頼の喪失、社会統合を行う国家財政の機能不全を引き起こしてきたと評価されてきた。そして、以上の問題が、1970 年代半ば以降、納税者が連邦税制や自らの税負担に反発し、減税を要求する等の行為を行う「納税者の反乱」を頻発させ、政府による課税と各個人の税負担に対する「納税者の同意」の調達を困難にしてきたことが指摘されてきた。

以上の背景の下、本応募論文では、第二次世界大戦後から 1969 年までに焦点を当て、この時期の連邦税制改正の試みとその結果が、その後の連邦税制の形成とそれに対する納税者の評価、納税者の反乱の発生、アメリカ財政の租税支出への歴史的依存、財源調達と「納税者の同意」の調達の困難に繋がった歴史的要因を問うために、1969 年アメリカ連邦税制改正（以下、69 年改正）に至るまでの政策決定過程とその結果の歴史分析、及び評価を行なった。

69 年改正を扱う先行研究では、①上で述べたアメリカ連邦税制の抱える課題に対して、政治的な困難を乗り越え、水平的・垂直的公平性を備えた連邦所得税制を構築することに成功した税制改正の一つという評価と、②ベトナム戦争中にもかかわらず実施された大規模減税という、主に二つの視点から評価が行われてきた。また、上記①に該当する先攻研究では、アメリカ連邦財務省、「シャープ使節団」のメンバーだった S. サリー、連邦議会下院議員 W. ミルズらの役割がその実現に決定的だったこと、議会民主党員が彼らを支えた一方、ジョンソン大統領が包括的税制改正に消極的だったことが指摘されてきた。

これに対して本応募論文では、先行研究では明らかにされなかった以下の二点を明らかにした。第一の点は、先行研究が指摘するように、69 年改正が部分的に水平的・垂直的公平性を高め、低中所得層減税をもたらした一方、この税制改正が短期的には増税として成立したことである。第二の点は、69 年改正が、各政策主体の求める税制改正像の対立と政治的妥協の末に実現したその歴史的文脈である。本稿では、①サリーらの持ついわゆる「包括的所得概念」が民主党議員に浸透し、違った形で利用される一方、増税によるインフレ抑制を重視する「ケインジアン」の見方が力を持っ

ていたこと、②この二つの見方が混ざる形で提案され、実現したのが 69 年改正だったこと、③しかし 69 年改正が含んでいた臨時の所得税率引き上げの継続や個別消費税率引き下げの延期が、租税優遇措置によって不公平な取り扱いを受け、累進税率とインフレーションによって税負担が増えつつあった労働者階級や中間層の、連邦税制と不公正に対する反感を強めたこと、④そのことが、1970 年代以降の連邦議会と政権に、納税者の怒りと不満を抑える手段として租税支出を提供する選択をさせる歴史的要因となり、国家と財政に対する納税者の同意や信頼を掘り崩し、財源調達と公平性の改善を可能とする税制改正の実現の可能性を減じてきたことを明らかにした。

RESEARCH ARTICLE

Tax Expenditures and the Tax Reform Act of 1969 in the United States

Seiichiro Mozumi 

Yokohama National University, Yokohama, Japan
Email: mozumi-seiichiro-jc@ynu.ac.jp

(Received 7 August 2020; revised 18 December 2020; accepted 4 February 2021; first published online 11 January 2022)

Abstract

In the United States, tax favoritism—an approach that has weakened the extractive capacity of the federal government by providing tax loopholes and preferences for taxpayers—has remained since the 1930s. It has consumed the amount of tax revenue the government can spend and therefore weakened the possibility of the redistribution of fiscal resources. It has also made the federal tax system complicated and inequitable, resulting in undermining taxpayer consent. Therefore, since the 1930s, a tax reform to create a simple, fair, and equitable federal income tax system with the capacity to raise revenue has been long overdue. Many scholars have evaluated the Tax Reform Act of 1969 (TRA69), which Richard M. Nixon signed into law on December 30, 1969, as one of the most successful steps toward accomplishing this goal. This article demonstrates that TRA69 left tax favoritism in the United States. Furthermore, it points out that TRA69 turned taxpayers against the idea of federal taxation, a shift in public perception that greatly impacted tax reform in the years to follow.

Keywords: Sociology of Public Finance; U.S. Federal Taxation; Tax Expenditures; Tax Favoritism; Taxpayer Consent

Introduction

On December 30, 1969, Richard M. Nixon signed the Tax Reform Act of 1969 (TRA69) into law. TRA69 coupled tax-relief measures for almost all income classes with several major structural reforms that broadened the tax base by restricting and eliminating tax preferences and loopholes for high-income taxpayers and businesses. It also included a temporary income tax surcharge for the first six months of 1970 (Congressional Quarterly 1970: 589). When he signed TRA69, Nixon emphasized that most of his proposals had been adopted, which would make the federal income tax system simpler, fairer, and more equitable, while reducing the tax burden of most taxpayers and encouraging investments in the long term. In the face of expanding budget deficits and rising prices, however, the tax reform fell

© The Author(s), 2022. Published by Cambridge University Press on behalf of the Social Science History Association. This is an Open Access article, distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives licence (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>), which permits non-commercial re-use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is unaltered and is properly cited. The written permission of Cambridge University Press must be obtained for commercial re-use or in order to create a derivative work.

approximately \$3 billion short of his original proposal. “The effect on the budget and on the cost of living [that TRA69 would provide] is bad,” Nixon stated. He worried that the tax reform might impose a ceiling on “[g]overnment revenues in future years, limiting our ability to meet tomorrow’s pressing needs.” Meanwhile, he emphasized that “[t]he tax reforms, on the whole, are good . . . it is a necessary beginning in the process of making our tax system fair to the taxpayer” (Nixon 1969b).

TRA69 resulted from the efforts of the Department of Treasury and tax experts to accomplish a long-overdue goal of creating a simple, fair, and equitable federal income tax system with the capacity to raise revenue. Since World War II, the federal tax system had heavily relied on high-rate progressive income taxation, the so-called punitive mass-based wartime taxation that had included most middle-class wages and salaries.¹ The tax system also paved the way for a proliferation of tax loopholes and preferences—popularly known as “tax expenditures”—that favored recipients of unearned income and higher income classes. This “tax favoritism” undermined statutory tax rates, eroded the breadth of the tax base, and made the federal income tax system complicated and inequitable among income types and classes (Brownlee 2016). In the 1960s, the US Treasury and tax experts attempted to reform the “mass-based wartime taxation” and tax favoritism by lowering the rates of individual and corporate income taxes to reduce the tax burden of low- and middle-income classes while reducing and eliminating unfair tax loopholes and preferences. Their goal was a one-package tax reform that combined base-broadening reforms with a rate structure reform based on the concept of “comprehensive income”: “[T]he money value of the net accretion to one’s economic power between two points of time” (Haig 1921: 7–27). The Treasury and tax experts agreed that tax reform based on the concept (hereinafter, comprehensive income tax reform) would make the federal income tax system fairer, simpler, and more equitable both horizontally (the same tax liability for any taxpayer with the same level of income) and vertically (the appropriate sharing of tax burdens among different levels of income), with sufficient ability to raise revenue. Their efforts to accomplish this goal were once defeated by two tax cuts of John F. Kennedy, in 1962 and 1964 (Mozumi 2016, 2018a). Still, the Treasury continued its research during Lyndon B. Johnson’s presidency, which eventually led to Nixon’s enactment of TRA69.

Many scholars discussing TRA69 have evaluated that it succeeded in overcoming the political difficulties, shifting the tax burden from lower and middle-income classes, and enhancing the equity of the federal tax system horizontally and vertically. They have also argued that TRA69 elevated the popularity of loophole-closing tax reforms, inspiring liberal activists and think tanks to pressurize Congress into enacting further tax reforms (Bartlett 2012; Ippolito 2012, 2015; Michelmore 2012; Steuerle 2008; Thom 2017; Witte 1985; Zelizer 1998). However, several studies have demonstrated that TRA69 primarily provided opportunities to decorate a tax-cut Christmas tree, or a wartime tax cut championed by liberal Democrats in Congress (Bank et al. 2008; Brownlee 2016; Witte 1985). Most of the scholars agree that the Treasury and its staff, led by a tax law scholar, Stanley S. Surrey, and Representative Wilbur D. Mills, a southern Democrat from Arkansas who led

¹As to the “mass-based wartime taxation,” see Jones (1989).

the House Committee on Ways and Means (CWM), played a crucial role in drafting and passing TRA69. They have also demonstrated that while congressional Democrats supported their efforts, Johnson was unlikely to propose the tax reform, particularly the cuts in tax preferences for the oil and gas industry, the main industry of his home state, Texas, because he obtained support from them.

This article demonstrates two main points neglected by previous studies about TRA69. First, although TRA69 partially succeeded in horizontally and vertically enhancing tax equity while reducing the tax burden of low- and middle-income classes, it did so through a short-term tax increase. Second, the result of TRA69 was provided by the conflict among various perspectives of the tax reform proponents—the Treasury, Mills, and congressional Democrats. Although TRA69 implemented many tax-relief measures for low- and middle-income classes, its tax-increase elements fueled the anger of the working- and middle-class taxpayers, who had already suffered inequitably from progressive rate structure and increasing tax burdens in the face of inflationary pressure, against federal taxation and intensified their sense of injustice. Notably, it led both Congress and administrations after the 1970s to introduce more tax preferences for the angry and dissatisfied taxpayers. TRA69 was a “missed opportunity” in terms of beginning the process of improving the fairness of the federal tax system and alleviating tax favoritism after the 1970s. The remaining tax favoritism has undermined taxpayer consent to and confidence in the American fiscal state. It also diminished the possibility of further tax reforms to finance the federal government and enhance the equity of federal tax system both horizontally and vertically.

Tax Reform Efforts of Surrey and Mills until 1961

The effort to achieve a comprehensive tax reform in the 1960s was a continuation of an even earlier effort of the Treasury and Congress from the 1930s. A tax law scholar, Stanley S. Surrey, had significantly contributed to the tax reform development as early as the 1930s, continuing into the 1960s. After graduating from Columbia University Law School in 1932, Surrey joined the administration of Franklin Roosevelt and subsequently the Treasury’s Tax Legislative Counsel the following year. After becoming a law professor in 1947 at the University of California, Berkeley, he joined the American Tax Mission to Japan under the chairmanship of Carl Shoup of Columbia University, the “Shoup Mission.” It aimed to reform the Japanese tax system based on the “comprehensive income” concept to make it more equitable and efficient (Brownlee et al. 2013). After the Shoup Mission, Surrey became a law professor at Harvard Law School in 1951, and convened numerous conferences for economists and tax lawyers to discuss the federal tax system (Surrey 1956 HLSL/HSC/SSSP). In the late 1950s, he advised the CWM on tax reform proposals (Surrey to Mills 1958 HLSL/HSC/SSSP). Throughout these activities, he emphasized that tax reform based on the concept of comprehensive income should promote fairness, simplicity, and horizontal and vertical equity. He believed that the federal tax system should allow for more equity in the tax burden, according to the type and level of income horizontally, and should smooth the rate structure without sacrificing vertical equity and tax revenues.

While Surrey made significant efforts to accomplish a comprehensive income tax reform, congressmen and congressional staff also focused on constructing an

equal, fair, and simple federal income tax system. Among them, Wilbur D. Mills (Democrat—Arkansas), a very senior and politically talented Representative, significantly contributed to this discussion. In 1938, Mills successfully ran for Congress, becoming a member of the CWM in 1942. After he began chairing the Tax Policy Subcommittee of the Joint Committee on the Economic Report (JCER) and the Joint Committee on Internal Revenue Taxation of the CWM in 1954, he gained the confidence of both parties concerning federal tax policy, as he was one of the few congressmen that did not rely on professional advice to understand tax proposals. During the administrations of Harry Truman and Dwight Eisenhower, however, federal tax reforms until 1954 increased loopholes that should have been abolished while leaving a steep progressive rate structure (Brownlee 1996; McClenahan and Becker 2011). Then, in the mid-1950s, Mills began leading the effort to accomplish comprehensive income tax reform by cooperating with many well-trained tax scholars, including Surrey.² Based on his experience with the JCER and the CWM, Mills learned that broadening the income tax base, according to the rule of “ability to pay,” by simultaneously cutting tax preferences and eliminating advantages that the average taxpayers did not enjoy, tax rates could be reduced and the tax burden could be distributed more fairly without losing revenue, increasing public debt, aggravating inflation, and reducing government expenditures (Cassels 1956). After Mills assumed the chairmanship of the CWM in 1958, he appointed economic experts, political parties, business leaders, and Treasury staff, including Surrey, who was a keynoter to attend a series of hearings, from November 16 to December 18, 1959, where they discussed specific tax-reform proposals and promoted the necessity of tax reforms to the public.

At the panel, Surrey explained that preferential treatment for certain types of income created an unduly narrow tax base and allowed taxpayers, particularly higher income taxpayers, to avoid paying their fair share. He also pointed out that the narrowed tax base provided excessively high marginal rates for raising revenue, low effective rates, and a severely discriminatory tax burden across various types of income imposed on some taxpayers, especially those in the middle-income bracket. Based on the concept of comprehensive income, Surrey argued that lowering and smoothing the tax rate structure and eliminating unjustifiable tax preferences for the upper-bracket would reduce the tax burden of lower and middle-income classes, improving comprehensively fairness, simplicity, and the horizontal and vertical equity of the tax system without revenue losses (Surrey 1959 HLST/HSC/SSSP). After the hearings, the CWM concluded that Surrey’s idea would be the foundation of tax reforms for administrations in the 1960s (CWM 1959). The Treasury and the CWM concurred that the tax reform plan would be essential to tax fairness and promoting desirable economic or social objectives (Scribner, Jr. to Mills 1959 NACP/OTPSF).³

During the 1960 presidential campaign, Democrats and their presidential candidate, John F. Kennedy, added a tax reform plan into their agenda based on Surrey’s tax idea and the CWM’s 1959 conclusion (Kennedy 1960a, 1960b, 1960c). The

²“Looking at tax effects.” *Business Week*, May 21, 1955. For more details about Mills’s background, see Goss (2012) and Zelizer (1998).

³See also “Tax Policies for Economic Growth,” December 17, 1959, File Folder #56: Suggestions for TAX REFORM Submitted to Treasury for Comment, 1959, Box 68, NACP/OTPSF.

Democratic circle had issued statements arguing that a Democratic victory would bring American taxpayers an overhaul of the federal income tax law. They made average taxpayers believe that Kennedy would realize a tax plan to comprehensively reform the federal income tax (Sullivan to Kennedy 1960 NA/JCIRT). After Kennedy won the presidential election, he appointed Surrey as the chairman of his Pre-presidential Taxation Task Force, which worked to devise this tax reform plan.⁴ On the last day of 1960, the Task Force finally recommended a tax reform combining base-broadening reforms with rate reductions based on the “ability to pay” and the concept of comprehensive income. They expected that it would win taxpayers’ acceptance by emphasizing its broader and more uniform tax base, appropriate rate structure, enhanced horizontal and vertical equity, and the reduced tax rates that entailed no revenue losses. The Task Force emphasized that associating tax base reform with rate reductions as “a single comprehensive [income tax reform] program . . . significantly differentiates this approach from the usual ‘loop-hole-closing’ campaign” that ideologically contended that the wealthy had unfairly obtained income so that tax reform should reduce or eliminate the tax preferences that benefitted them (Taxation Task Force 1960 JSKL/JFKPPP). After Surrey became Assistant Secretary of the Treasury for Tax Policy, the Treasury, led by Surrey and the Office of Tax Analysis (OTA) of the Treasury, drafted a coherent, revenue-neutral tax reform package aligned with the Task Force’s recommendation (Surrey 1961 JFKL/WWHPP). In 1961, the idea of the CWM and the Treasury still prevailed in the Kennedy administration (Okun to Solow and Pechman 1961 HLST/HSC/SSSP; Solow to Heller, Gordon, and Tobin 1961 HLST/HSC/SSSP).⁵

The CEA and the Defeat of Comprehensive Tax Reform, 1961–1964

During the Kennedy presidency, the Council of Economic Advisers (CEA) in the White House was influential in federal tax policy decision making. Kennedy’s CEA members—Chairman Walter Heller, James Tobin, and Kermit Gordon—considered tax ideas other than those of Surrey and Mills.⁶ To them, the most important economic problem was the gap between actual output and a “full-employment output,” the output assumed when an economy is at full employment. At the beginning of the 1960s, they estimated that the federal tax system could increase revenue by \$7–8 billion annually under normal economic conditions. In a slack economy, however, a “fiscal drag,” as Heller called it, would frustrate any change of

⁴The Task Force consisted of Mortimer Caplin (a tax law professor at the University of Virginia School of Law), Richard Musgrave (a public finance scholar at Harvard University), Norman Ture (a member of the Joint Economic Committee), Cary Brown (Professor of Economics at Harvard University), and Adrian DeWind, a New York attorney who specialized in tax matters and had previously served as the Chief Counsel on the House Ways and Means Subcommittee on Internal Revenue Administration in 1951–52. Caplin would serve the Internal Revenue Service as Commissioner from February 7, 1961 to July 10, 1964.

⁵See also “A Summary of the Views of Tax Consultants Eckstein, Goode, Pechman, and Shoup on the Tax Reform Issues Discussed at the Treasury Department on June 10, 1961,” October 26, 1961, File No. 208–3A: Consultants Prof. Seymour Harris, 1961–62, Box 59, HLST/HSC/SSSP.

⁶As to their background, see Kilborn (1987), Tobin’s curriculum vitae (cowls.econ.yale.edu/faculty/vita/cv_tobin.pdf), and “Kermit Gordon Personal Papers,” John F. Kennedy Presidential Library and Museum (www.jfklibrary.org/Asset-Viewer/Archives/KGPP.aspx?f=1). Gardner Ackley and John Lewis replaced Tobin and Gordon later, respectively.

economic expansion. In response, the CEA used the concept of a “full-employment budget surplus,” the difference between the balance of the actual budget and the full-employment budget, to suggest that the “fiscal drag” should be offset by “fiscal dividends” through tax cuts or increased government expenditures, even in the face of the actual budget deficit (Heller 1967: 60).

Based on the concept of the “full-employment budget,” the CEA of Kennedy interfered with the efforts of the Treasury, Surrey, and Mills. From 1961 to 1962, to relieve the fear of a recession by offsetting the fiscal drag, the CEA recommended that Kennedy should propose the tax reform program the Treasury had drafted in 1961 as a net tax cut by dividing it into two parts: the permanent rate cuts and simple tax-cutting measures would take effect first; then, a year later, controversial base-broadening reform measures should take effect (Heller to Kennedy 1962 JFKL/WWHPP). Although the Treasury and Mills did not favor this approach, they accepted it after negotiations (Wallace 1962 JFKL/RDTMPO). When Kennedy sent Congress his tax reform program in 1963, it was a huge tax cut according to the CEA’s recommendation (Kennedy 1963). However, when Kennedy’s successor, Lyndon B. Johnson, finally signed the tax reform program into law on February 26, 1964, the tax reform bill consequently included huge rate cuts in individual and corporate income taxes but almost no reform measures. It was, in general, little more than a huge tax cut just as the CEA wanted, becoming known as the “Kennedy–Johnson tax cut” of 1964. It embedded within the idea of fiscal policy, which Herbert Stein had once called “domesticated Keynesianism,” that taxing and spending were tools for controlling macroeconomic conditions rather than meeting public demand (Mozumi 2018a; Stein 1969). The new legislation did not strengthen the horizontal and vertical equity of the federal tax system, which foiled the ambitions of the Treasury. The original impetus for comprehensive income tax reform had once vanished.

The Treasury Devises the Concept of “Tax Expenditure”

When it turned out that the Treasury would likely be defeated in 1964, they began another attempt to reverse the gradual erosion of the tax base created through the inclusion of social preferences and privileges for certain groups of taxpayers. On March 2, 1964, Henry H. Fowler, the Under Secretary of the Treasury, declared that the federal tax system should raise necessary revenues at the lowest possible tax rates while eradicating a number of long-standing flaws related to equity and simplification.⁷ He emphasized that it would be a commendable switch from the old pattern of opening new “loopholes” with the inevitable result of increasing upward pressure on existing rates or passing up opportunities to reduce the rate scales (Treasury Department 1964 NACP/OTPSF). Fowler largely entrusted Surrey with accomplishing the long-desired tax reform within the Treasury alongside the new OTA director, Gerald M. Brannon.⁸

Surrey and Brannon first elaborated a fundamental concept to judge whether a certain tax preference followed the Treasury’s policy to criticize the idea that it often

⁷Fowler became the Secretary of the Treasury on April 1, 1965.

⁸As to Brannon’s background, see “Gerald M. Brannon.” *Washington Post*, March 5, 2015.

created loopholes that could be used to attack social and economic problems effectively (Brannon 1964 NACP/OTPSF). Surrey, Brannon, and the OTA understood that tax preferences based on this idea, such as education and medical care, were unfairly and inefficiently providing large amounts of tax relief to higher income taxpayers rather than individuals and families who did not have enough income to take advantage of them. They also viewed that they had drained vital tax revenue (Stockfish to Lamont 1964 NACP/OTPSF). Therefore, they regarded any tax preferences designed to further a specific, desirable social goal as the equivalent to “monies spent” to assess and judge whether it would enable the federal government to achieve its policy goals more efficiently, directly, and fairly, as compared to government direct expenditure programs.

Surrey and his colleagues in the Treasury believed that this primitive concept of “tax expenditures” would help the Johnson administration avoid wasting tax revenue that could instead be used to directly finance the expansion of the social programs—poverty, pollution, manpower training, health, and research and development programs—they had planned for those most in need as part of the “Great Society programs” (Treasury Department 1965a NACP/OTPSF). Thus, Surrey prioritized the tax policy goal of Johnson’s Treasury as eliminating poverty and improving the equity—both horizontally and vertically—and simplicity of the federal tax system by reducing the differences among the types of tax treatment through restricting or eliminating tax preferences and loopholes, particularly those benefitting the wealthy, and lowering the tax burden in ways of giving the most benefit to the poor (Treasury Department 1965b NACP/OTPSF). Although Surrey set the goal of tax reform based on the concept of tax expenditures by assuming the concept of comprehensive income with no significant revenue gains or losses in as fair and simple way as possible, it notably also aligned with the ideals of Johnson’s Great Society programs that sought to benefit the most vulnerable populations in the United States.

Tax Reform Versus Tax Increase, 1966–1967

While researching possible tax reform program, the Treasury worked on two ways of proposing countercyclical tax increase owing to the Vietnam War and inflationary pressure in late 1965. With a temporary across-the-board increase in tax rates, the Johnson administration sought to fulfill its international commitments, fight inflation, and maintain essential social programs. The administration’s views were based on the arguments of Johnson’s CEA members—Chairman Gardner Ackley, Otto Eckstein, and Arthur M. Okun—that such a temporary tax increase was necessary in the face of inflation and the full-employment budget deficit (Surrey to Fowler 1966 LBJL/PHF).⁹ They focused on the possibility of a temporary surtax on individual and corporate income taxes of approximately \$4–5 billion (Heller 1967; Martin 1991; Stein 1969). Democrats contended, however, that Americans had already faced high state and local taxes, which had sharply increased the prices of essential items and caused hardships for the poor and middle-income taxpayers. Some of them also viewed any tax increase as a way to fund and accelerate the

⁹Eckstein was replaced by James Duesenberry, a Harvard University economist, in 1967. In 1968, Okun succeeded Ackley as the chairman of the CEA. Meanwhile, Merton Peck joined the CEA.

escalation of the Vietnam War. Then, they argued that Johnson should propose measures to close tax loopholes that had majorly benefitted high-income brackets and corporations as a desirable tax increase measure (Ottinger to Johnson 1966 NACP/OTPSF; Ottinger to Mills 1966 NACP/OTPSF).

Surrey, the Treasury staff, and Mills had varying opinions of how to treat closing-loophole reforms. Surrey and the Treasury staff separated any tax increase arguments from the Treasury's tax reform program and ruled out the proposal of loophole-closing measures as temporary countercyclical tax increases. They were concerned that the tax increase suggested by Democrats would have highly uncertain economic effects, particularly in the short run, and provoke controversy that would considerably delay legislation (Surrey to Ottinger 1966 NACP/OTPSF). Even after Johnson proposed the temporary surtax on individual and corporate income tax on January 10, 1967, they believed that the tax reform recommendation should be postponed until the two tax-writing committees, the CWM and the Senate Finance Committee (SFC), finished discussing the surtax proposal (Surrey 1967 LBJL/PHF).¹⁰ While Mills pointedly opposed Johnson's temporary surtax proposal and demanded cuts in government expenditures as a prerequisite, he publicly promoted the importance of the tax reform that Surrey and the Treasury aimed to accomplish. Although Mills did not clarify which tax equity—horizontal, vertical, or both—he emphasized, he declared that all CWM members had agreed that the Treasury's tax reform would enable the federal tax system not only to raise the necessary government revenues in a simpler, fairer, and more equitable manner but also to provide economic stability and growth to the private economy. In addition, Mills recommended that the Treasury should avoid delaying the recommendation of the tax reform bill for a discussion of the surtax proposal in Congress.¹¹

The Mills's promotion of the Treasury's tax reform coincided with the arguments of many Democrats about tax reform. In early 1967, extracting the closing-loophole aspect from the Treasury's tax reform plan, they intensified their arguments for the proposal of mere closing-loophole measures to enhance the equity and fairness of the federal income tax system while financing the Vietnam War. They repeatedly emphasized that old and newly discovered tax loopholes had catalyzed the growing imbalance between the rich who were aided by trust companies and lawyers with intimate knowledge of the tax system intricacies, and the poor who had no such help. Congressional Democrats also predicted that people would be increasingly aware of the tax bite and the inequities that had been built into the topsy-turvy tax structure as the cost of the Vietnam War escalated and the prices increased (Childs 1967).

As the Democrats' arguments spread nationwide, newspapers began criticizing "ideas for more tax loopholes" as dangerous to the national budget and equivalent to providing "new loopholes in a tax law already as full of holes as a Swiss cheese."¹² Many of them described how Johnson's request for the surtax would affect low- and middle-income groups the hardest. The expansion of social expenditures by

¹⁰As to the surtax proposal of Johnson, see Johnson (1967).

¹¹"Tax policy for national goals." February 17, 1967, Folder: Domestic Taxes: Tax Reform, 1967—Problems and Program, Box 112, LBJL/PHF.

¹²"\$40 billion in loopholes." *Colorado Post*, July 18, 1967.

1967—particularly of the number of families receiving the Aid to Families with Dependent Children—had rapidly increased costs to taxpayers and received increasingly critical public attention as a crisis of “confidence—of fear and alarm among taxpayers, of mounting frustration, ill-feeling and disorder in smoldering urban ghettos, of widening disillusion among men of goodwill” (CWM 1967: 96). This intensified the whites’ hostility toward the nonwhites. Many conservative whites in the suburbs or the South commonly perceived they had unfairly paid more taxes than the nonwhites for a welfare system that catered to the nonwhites (Kruse 2005: 125–30). In this situation, the newspapers revived the idea that Johnson and Congress should force the wealthy and industries such as the oil and gas industry, which paid a lower effective tax rate on their income and profits than most industries, to pay more taxes and reduce the tax burden of others.¹³ They spread the view that loophole-closing measures would overhaul the distribution of tax burdens and plug loopholes while simply raising additional tax revenues for the Vietnam War rather than a temporary surtax that would raise larger revenues from less-privileged taxpayers. Furthermore, they also made the average taxpayers believe that such reform measures would make other taxpayers carry their share of the tax load fairly.¹⁴

The arguments of congressional Democrats and newspapers provoked taxpayers to argue for closing-loophole tax reforms as a means to prevent tax avoidance, restrict inflationary pressure, and finance social programs as well as the Vietnam War instead of Johnson’s surtax proposal. As constituents, they encouraged many Democrats, including Representative Wright Patman (Democrat—Texas) and Senator Robert Kennedy (Democrat—New York), to strongly support what they called “closing tax loopholes” as an alternative to the surtax proposal (Patman to Johnson 1967 LBJL/PHF).¹⁵ As a CWM member, Democratic Representative James Burke (Democrat—Massachusetts) told *The New York Times* that many congressional Democrats were urging the Johnson administration to accomplish loophole-closing tax reforms in accordance with their constituents’ demands: “Why tax me more when you let some of the rich fat cats off scot free?”¹⁶ Surrey and his colleagues had emphasized tax reform that would enhance both vertical and horizontal equity of the federal tax system. They devised the primitive concept of tax expenditures to accomplish this goal. Although Mills also argued for tax reform to enhance “tax equity” from viewpoints of the “ability to pay,” it was ambiguous which tax equity Mills intended to emphasize. As a result, the Mills’s argument induced the movements of the public and congressional Democrats that required loophole-closing reforms. They understood “loophole-closing” tax reforms—which Surrey had distinguished from his ideal comprehensive tax reform since 1960—as a measure to raise revenue while enhancing the equity and fairness of the federal tax

¹³Through the oil depletion allowance, oil producers were permitted to reduce their annual taxable income by an amount equal to either 27.5 percent of the gross income from oil sales or half the net income. See, e.g., Burke (1967).

¹⁴“Plug loopholes to avert tax rise.” *Washington Post, Times Herald*, August 11, 1967.

¹⁵See also “Address by Senator Robert F. Kennedy, Civil Service Employees Association, Commodore Hotel, 9:00 p.m., September 7, 1967,” September 8, 1967, Folder: Domestic Taxes: Tax Reform, 1967—Problems and Program, Box 112, LBJL/PHF.

¹⁶“Many in Congress prefer tax reform to Johnson’s proposal for increase.” *New York Times*, September 12, 1967.

system. The term “tax reform” popularly came to signify loophole-closing measures that would enhance vertical equity while raising revenue by forcing the rich and tax dodgers to pay their fair share rather than what Surrey and the Treasury had crafted and desired from their defeat in 1964.

Revenue and Expenditure Control Act of 1968 and the Tax Reform Proposal of 1969

Despite growing support for the loophole-closing reforms, the situation remained fluid until the end of 1968. During the autumn of 1967, Surrey and his colleagues within the Treasury continued inquiring about the effects, efficiency, and legitimacy of each tax preference, while the CWM committed to the administration’s surtax proposal. Shifting his perspective, Mills asked Surrey and the Treasury to postpone sending the tax reform program to Congress until 1968 because he did not want to become involved in any further tax matters in 1967 (Surrey to Fowler 1967 LBJL/PHF). By the end of 1967, the concept of tax expenditures had gradually become more popular among the public as revenues that were lost by virtue of the tax preferences Congress had granted to certain groups of taxpayers, or “government expenditures through the tax system.”¹⁷ Even businesses, the largest beneficiary of tax preferences and the most significant advocate of expenditure cuts, considered that a tax reform based on the concept of tax expenditures would rank as the single most important tax idea of 1968 (Metz 1968). In January 1968, thirty-one Democrats stated that they would not vote for the surtax bill unless it was accompanied by a tax reform bill (Bowman to Surrey 1968 LBJL/PHF). In the hearings before the CWM, several Democratic CWM members inquired Fowler that the Johnson administration should recommend the loophole-closing reforms as measures not only to improve vertical equity of the tax system but also to substitute Johnson’s surtax proposal. Fowler nonetheless expressed the Treasury’s unchanged attitude from 1966: the tax reform they had planned was to enhance tax equity both horizontally and vertically by diminishing inequality in the existing tax law and lightening the burden of the most vulnerable taxpayers (CWM 1968: 125–26). Furthermore, he repeatedly emphasized that the Treasury had been preparing “very substantial tax-reform proposals” to reform the federal tax system that he believed was “far from being equitable today” (Dietsch 1968).

When the surtax proposal was finally legislated as part of the Revenue and Expenditure Control Act of 1968 (RECA) on June 28, 1968, it included a 10 percent surcharge on individual and corporate income taxes that would initially expire after June 30, 1969, and a ceiling on federal spending in 1969 of \$180.1 billion to combat inflationary pressures. RECA also ordered the administration to submit the tax reform proposal that the Treasury had sent Johnson by the end of 1968.¹⁸ It helped mollify a persistent bloc of Congressmen who called on Johnson to recommend tax reform along with or instead of a temporary tax increase. Mills stated that the tax

¹⁷“Tax expenditures.” Washington Post, Times Herald, November 29, 1967.

¹⁸Many studies have examined the legislative process of RECA as a representative tax policy of the Johnson administration that was used to finance the Vietnam War and Great Society programs (Anderson and Hazleton 1986; Bank et al. 2008; Ippolito 2012; Martin 1991; Stein 1996; Zelizer 1998).

reform would be the CWM's top priority in 1969.¹⁹ Given the expenditure cuts of RECA, the Johnson administration had few options other than defending their social programs targeted to the poor. Due to these fiscal conditions, RECA's tax increases might add to the tax burden of the middle class and induce taxpayer's revolt, making it more difficult to generate revenues for meritorious social programs (Brown 1999: 257–62). During the presidential campaign in 1968, Richard M. Nixon employed a strategy of color-blind populism that celebrated the hardworking and middle-class taxpayers to evade the call for forceful government action to address segregation and racial inequality. Nixon expected that his strategy would resonate with white middle-class voters in the metropolitan South and nationwide (Nixon 1968). Nevertheless, in 1968 Johnson did not submit to Congress the tax reform proposals composed by the Treasury over the previous five years. On December 31, he announced that he would pass this responsibility onto the Nixon administration and Congress (Johnson 1968).

Shortly before Nixon took office, the impetus for tax reform peaked. The interim Secretary of the Treasury, Joseph Barr, had worked out an arrangement whereby the CWM and the SFC would request proposals from the Nixon administration. Barr was under substantial pressure from Congress to provide the data on how many the rich had avoided their fair share. Then, Barr called Mills to argue that he did not want to turn down the requests from Congress before he left the Treasury. Mills then convened a meeting of the Joint Committee on Internal Revenue Taxation. The new Secretary-designate of the Treasury for Nixon, David M. Kennedy, accompanied Barr to the meeting.²⁰ In the meeting, Barr, Kennedy, and Mills reached an agreement that the CWM would transmit a request to Kennedy for the information of tax reform recommendation and publish it as a CWM report. More importantly, appearing before the Joint Economic Committee of Congress on January 17, 1969, Barr warned Congress of an emerging "taxpayer's revolt" of middle-class citizens spurred by increasing awareness of existing tax inequity and a tax system that allowed high-income taxpayers to pay little or no federal income taxes through tax loopholes while middle-income taxpayers bore the brunt of taxation.²¹ To exemplify, he cited 155 "extreme cases" in which individuals with adjusted gross income in excess of \$200,000 paid no federal income tax (JEC 1969: 4–7). The next day, Barr captured media headlines, and his warning made tax reform a major issue.²² Barr's statement matched the criticism swelling among the public about the inequality of the federal income tax system and temporary surtax. Consequently, Nixon's Treasury forwarded the recommendations of tax reform, *Tax Reform Studies and Proposals*, to the two congressional tax-writing committees on February 5, 1969.²³

The *Tax Reform Studies and Proposals* compiled the results of the Treasury's research and studies that Surrey and Brannon had directed from 1965 based on the concept of tax expenditures. The Treasury's recommendations first intended

¹⁹"Washington outlook." *Business Week*, July 6, 1968, 36.

²⁰As to Kennedy's background, see Hershey Jr. (1996).

²¹In the hearing, Barr identified the middle class as those with incomes from \$7,000 to \$20,000.

²²See, e.g., "Treasury secretary warns of taxpayers' revolt: Barr tells Congress it should revise laws giving edge to high-income persons." *New York Times*, January 18, 1969, 15.

²³"House committee begins major tax reform hearings." *Congressional Quarterly Weekly Report*, February 28, 1969, 313.

to significantly reduce the tax burden on lower and middle-income taxpayers, particularly those below the poverty line.²⁴ To this end, the Treasury recommended several tax-relief measures, including an increase in minimum and ordinary standard deductions, personal exemptions, a “maximum income tax” to limit income tax payments to no more than 50 percent of a taxpayer’s earned income, and the expansion of moving expenses for employees. These recommendations also included many base-broadening measures to impose a fair tax burden on higher income classes who paid little or no income taxes, such as a “minimum income tax” that would place a 50 percent ceiling on an individual’s total income that could be excluded from tax payment, the allocation of itemized deductions between taxable income and nontaxable income, the correction of farm loss deduction abuses, and the reduction of capital loss deduction from 100 percent to 50 percent. Furthermore, the *Tax Reform Studies and Proposals* recommended measures to reform corporate income tax preferences, such as the treatment of mineral production payments, tax-exempt foundations, and multiple trusts. The Treasury’s recommendations would provide \$420 million cuts in individual income tax and \$155 million increases in corporate income tax, which would amount to a \$265 million tax reduction overall. The individual income tax reform would lower the tax burden of low-income taxpayers and most in the middle-income taxpayers while increasing the tax burden of some middle-income taxpayers and higher income taxpayers (table 1). The reform plan aimed to alleviate the hardship of the poor and middle-class taxpayers while comprehensively enhancing the horizontal and vertical equity of the federal tax system (CWM and SFC 1969).

The public report of the Treasury’s recommendations shifted the conversation about tax reform to “both the White House and Capitol Hill must understand that a failure to enact reforms will increase the resistance to needed revenue measures and make more tax-cheaters out of otherwise honest Americans.”²⁵ In the first ten days of February 1969, the Treasury received more letters on the subject of tax reform than in all of 1968. Having a meeting with a ranking member of the CWM, John Byrnes (Republican—Wisconsin), and Mills, Nixon went over his tax reform recommendation and the timetable of when it should reach Congress.²⁶ On February 18, the CWM held hearings that Mills said “would be the most extensive hearings on tax reform in at least a decade.”²⁷ After the hearings, Mills suggested to the Nixon administration that coupling the repeal of the 7 percent investment tax credit with the extension of surtax would gain more than a hundred votes from Democrats. In a meeting on April 16, the new Under Secretary of the Treasury, Charls E. Walker, advocated the Mills’s recommendation.²⁸ He argued that social priority was not for stimulating investment spending but for helping

²⁴The middle-income classes in 1969 ranged from \$7,074.75–18,866. I calculated it based on US Census Bureau, “Historical income tables: Households, table H-9,” August 29, 2019, www.census.gov/data/tables/time-series/demo/income-poverty/historical-income-households.html.

²⁵“Orphaned tax reforms.” *New York Times*, February 5, 1969, 44.

²⁶“Presidential report: News conference.” *Congressional Quarterly Weekly Report*, February 14, 1969, 266. As to Byrnes’s background, see Pearson (1985).

²⁷“House committee begins major tax reform hearings.” *Congressional Quarterly Weekly Report*, February 28, 1969.

²⁸As to Walker’s background, see Barnes (2015) and Roberts (2015).

Table 1. The effect of the tax liability changes of TRA69

Adjusted Gross Income	Treasury Recommendation in 1969 (%)	TRA69 (%)
0–3,000	–35.8	–69.8
3,000–5,000	–15.6	–33.2
5,000–7,000	–7.2	–19.9
7,000–10,000	–3.1	–15.8
10,000–15,000	–2.5	–12.6
15,000–20,000	1.0	–8.6
20,000–50,000	3.9	–5.1
50,000–100,000	6.1	–1.9
100,000–500,000	8.6	7.2
500,000–1,000,000	17.5	
1,000,000 and over	22.4	
Total	–0.7	–10.6

Source: JCIRT 1970: 14; SFC 1969: 34.

Note: The number of TRA69 excludes the effect of the extension of the surtax and the repeal of excise tax increases.

cities, the disadvantaged, and the poor. He pointed out that the repeal of the investment tax credit would raise about \$3 billion for these purposes as well as for dampening the investment boom fueling inflation. This would reduce the burden on low- and middle-income taxpayers, and fund Nixon's important programs such as revenue sharing with state and local governments. Furthermore, Walker expected that the repeal might be the clincher in achieving the extension of the surtax that RECA had included (Walker to Nixon 1969 RMNL/WHCF/SF/FI). Following the meetings and the hearings, Nixon finally recommended a comprehensive tax reform bill to Congress on April 21, 1969.

Nixon's tax reform proposal combined the recommendations of the *Tax Reform Studies and Proposals* to bring equity to the federal tax system with antiinflation fiscal policy based on the idea of domesticated Keynesianism. To scale down a number of tax preferences enjoyed by the wealthy, Nixon's proposal included the 50 percent "minimum income tax" for citizens with substantial incomes on the use of tax preferences, the allocation of itemized deductions between taxable income and non-taxable income, the reduction and elimination of deductions for stock dividends, mineral transactions, farm losses, mutual saving banks, private foundations, charitable contributions, and tax-exempt organizations. Nixon also recommended the repeal of the 7 percent investment tax credit that would be effective retroactively from April 18, 1969. Nixon planned to use the revenue gained by these measures to provide tax-cutting measures for low- and middle-income taxpayers, including a "low-income allowance" that would remove low-income families from federal tax rolls, and the increase in standard deduction. In addition, Nixon recommended the extension of the full surcharge at 10 percent until January 1, 1970, with a

reduction to 5 percent on January 1, 1971. Nixon addressed that the proposed tax reform would bring equity to the federal tax system and “serve the nation as a whole” with no substantial revenue gains or losses, reduce the burden of taxpayers who felt they were paying more than their fair share, and repeal “the tax of inflation” by the surtax with cuts in federal direct expenditures (Nixon 1969a). While the extension of the surtax would offset the revenue cuts of the Treasury’s recommendation, it would kill the tax-cutting effect for all taxpayers across the board.

TRA69: A Short-Term Tax Increase

In the CWM, Mills led the effort to modify Nixon’s tax reform proposal. He recommended that it include more base-broadening reforms such as a reduction in the current 27.5 percent oil depletion allowance.²⁹ He also promoted a trade-off for reducing tax preferences and slashing government expenditures to compensate for the revenue loss through substantial rate cuts.³⁰ During the CWM hearings, the resentment of American taxpayers against the “notorious loopholes” permitting “the wealthy to avoid taxes altogether or to pay far less than is warranted by their incomes” became known as a new political fact.³¹ At the CWM hearings, labor organizations such as the United Auto Workers, the American Federation of Labor, and the Congress of Industrial Organizations, generally supported the Treasury’s proposals. They expected that the reform measures would raise revenues that would enable the administration to grant tax relief to low- and middle-income classes. Conversely, many business organizations such as the US Chamber of Commerce, the National Association of Manufacturers, the National Association of Real Estate Boards, the New York Stock Exchange, the US Savings and Loan League, and the American Automobile Association opposed most major Treasury proposals such as reforms of the oil and gas depletion allowance, capital gains, accelerated depreciation on real estate, interest on state and municipal bonds, and capital gains taxation.³²

Mills and the CWM admitted the labor organizations’ arguments but did not reflect the opposition from businesses to the CWM bill reported on August 2. The bill added to Nixon’s recommendation cuts in individual income tax rates from the current range (14–70 percent) to 5–50 percent for almost all taxpayers (effective 1971 and 1972), the low-income allowance, and the increase in standard deduction. The CWM bill also provided larger tax-relief measures than Nixon’s proposals, including simpler income-averaging provisions, moving expense deductions, and the “maximum income tax” the Treasury had recommended. The CWM bill eliminated and restricted many tax expenditures by the alternative maximum tax rate and other tax preferences on capital gains and losses, the repeal of the investment tax credit, the 50 percent “minimum income tax,” the restrictions of preferential

²⁹“Committee roundup: Tax reform.” Congressional Quarterly Weekly Report, May 2, 1969, 627.

³⁰“Toward true tax reform.” Wall Street Journal, May 12, 1969; “Around the Capitol: Mills’ tax plans.” Congressional Quarterly Weekly Report, May 9, 1969, 676.

³¹“Surtax in danger.” New York Times, June 27, 1969, 36.

³²“Congress weighs series of proposals for tax reform.” Congressional Quarterly Weekly Report, July 25, 1969, 1340–41.

treatments of stock dividends and interests, foundations, and the oil and gas depletion allowances. Furthermore, the bill extended the tax surcharge from January 1 to June 30, 1970, while Congress legislated the other half of the surtax extension from July 1, 1969 to the end of the year as H.R. 9951. The revenue effect of the CWM bill was almost neutral. The CWM emphasized that it would virtually restrict individuals from significantly escaping their tax payments while devoting all the revenue gains provided by the base-broadening measures to remove the general hardships of low- and middle-income taxpayers.

In the House Rules Committee (HRC), the CWM bill was challenged by House Democrats who required more tax-cutting measures for low- and middle-income taxpayers. During the HRC session, House Democrats criticized that the CWM bill gave more tax-relief benefits to low-income classes than to other taxpayers. The House Democratic Study Group argued that the bill left out middle-income taxpayers with annual income between \$7,500 and \$13,000. Mills then immediately called the CWM into another session to reach a compromise by adding tax-relief measures to the revenue-neutral CWM bill. The amendment added \$2.4 billion tax reductions for almost all individuals with taxable income less than \$100,000, where middle-income wage earners who received few tax breaks from the original CWM bill had belonged. Consequently, the amendment provided \$9.3 billion annually in tax reductions and \$6.9 billion in base-broadening reforms. The legislation would lose more revenue than it would produce, thereby threatening to increase deficits. In response to the concern, Mills justified the result by drawing on the logic of the 1964 tax cut that economic improvements derived from the bill would generate higher revenue in the long run, while warning of a “complete breakdown in taxpayer morale” and the federal tax system “based on ability to pay” if the tax reform was not enacted (Shanahan 1969). Finally, Mills compromised with House Democrats by increasing tax-cutting measures. On August 7, the House passed its tax reform bill as a tax cut almost along with the CWM amendment.³³ However, the new Assistant Secretary of the Treasury for Tax Policy, Edwin S. Cohen, stated publicly that the House-passed bill did not sufficiently succeed in closing loopholes for the rich.³⁴ The Nixon administration feared that the Cohen’s statement might further anger the average taxpayers so that it expected the Senate would restore closing-loophole measures to the bill (Dent to Nixon 1969 RMNL/WHCF/SF/FI).

The Senate nevertheless responded to the administration’s fear by weakening the closing-loophole reform aspects of the House-passed bill. At the SFC hearings, businessmen opposed the repeal of the investment tax credit. They feared that it would force them to file amended tax returns at considerable expense if it were not voted until 1970. The SFC bill eliminated the repeal of investment tax credits from the House-passed bill.³⁵ It also removed or reduced the loophole-closing provisions of the House-passed bill, including the “maximum income tax,” the elimination

³³“House votes overwhelmingly for landmark tax reform.” Congressional Quarterly Weekly Report, August 8, 1969, 1424–31.

³⁴As to Cohen’s background, see Saxon (2006).

³⁵“In committee: Finance Committee weakens House-passed tax reforms.” Congressional Quarterly Weekly Report, October 17, 1969, 1986.

and limitation of preferential treatment for capital gains, the “minimum income tax,” the allocation of deductions between taxable and nontaxable income, the restrictions of tax preferences for private foundations, dividends, and interests, and the oil and gas depletion allowance. The SFC chose to compensate for revenue loss by shrinking loophole-closing reforms by adopting a higher-rate schedule than the House-passed bill (13–65 percent) for single persons.³⁶ On the Senate floor, further amendments were added to the SFC bill, such as the increase in Social Security benefits and personal exemption from \$600 to \$800 for each taxpayer and their dependents, and a host of new, widened, or reopened tax loopholes. Fifty-one Democrats—all but two who voted against the bill—supported the bill while Republicans were split, with 18 in favor and 20 against. The Senate bill passed on November 2 was essentially a huge tax cut shared by nearly all taxpayers that combined \$3.32 billion loophole-closing provisions with \$9.134 billion tax-relief measures in addition to Social Security increase.³⁷

Although Nixon considered a veto against the reform bills of the two tax-writing committees because they took the form of tax cuts in the face of inflation, he and his staff compromised and accepted the bills. The former vice president for Johnson, Hubert Humphrey, warned that the perception that the government had singled out their schools and neighborhoods for racial integration while their hard-earned tax payments subsidized the lifestyles of the rich, and the poor had spread among blue-collar white families (Lassiter 2006: 302–03). On December 19, House-Senate conferees convened to resolve the House and Senate differences. Mills directed it. The conferees knew that not only would they have to dovetail the provisions of tax reform proposals into legislation that would satisfy the growing public demand for “meaningful reform” but also measure their final tax-reform bill by Mills’s standards. In response, the White House staff recommended to Nixon that a “veto would risk alienating such potent groups as the aged as well as a fair portion of the ‘great silent majority.’ A preferable course would be for the President to sign the bill, but to express his great disappointment with it” (Rose to Flanigan 1969 RMNL/WHCF/SF/FI). The new director of the Bureau of Budget, Robert Mayo, the new chairman of the CEA, Paul McCracken, and Kennedy also told Nixon that a veto “might impair your relations with Congress” and the public might interpret it “as denying taxpayers, especially low-income taxpayer . . . while protecting upper-income taxpayers against the loss of their loopholes” (Kennedy, Mayo, and McCracken to Nixon 1969 RMNL/WHCF/SF/FI). Consequently, both houses of Congress passed the House-Senate conference bill on December 22, and on December 30, 1969, Nixon finally signed it into law as TRA69.³⁸

TRA69 succeeded in massively overhauling the tax base worth \$3.32 billion in the long run. On the one hand, it coupled base-broadening reforms such as the reduction of the 27.5 percent gas and oil depletion allowance to 22 percent, a 10 percent minimum income tax on most kinds of tax preference income exceeding \$30,000, a

³⁶“In committee: Tax-relief bill with some reform provisions reported.” Congressional Quarterly Weekly Report, November 7, 1969.

³⁷“On the floor: Senate ignores veto threat, votes 69–22 for tax.” Congressional Quarterly Weekly Report, December 12, 1969.

³⁸“How Mills ran the tax makers’ marathon.” Business Week, December 27, 1969, 70–71.

\$50,000 ceiling on the amount of individual capital gains eligible for the alternative capital gains tax rate of 25 percent while raising capital gains taxes from 25 to 30 percent for corporations and 35 percent for individuals above \$50,000, and a 4 percent audit tax on the investment income of private foundations. TRA69 also repealed the 7 percent investment tax credit. When fully effective, these measures would provide \$6.6 billion revenue increase in a year while closing tax loopholes for high-income classes over \$200,000 and businesses. On the other hand, TRA69 also contained \$9.1 billion of income tax relief, including personal exemption increase from \$600 to \$750 between July 1, 1970 and 1972, the low-income allowance designed to remove 5.5 million low-income taxpayers from the tax toll, the increase in the maximum standard deduction from 10 percent of income with a \$1,000 ceiling to 15 percent with a \$2,000 ceiling to be fully effective in 1973, cuts in tax rates for single persons effective in 1971, and the 50 percent maximum income tax rate on earned income. TRA69 provided tax reductions for almost all income classes, except the income class over \$100,000. The benefits of tax reductions were more incidental to low- and middle-income classes than high-income classes. In the meantime, TRA69 enhanced the equity of the federal tax system vertically and somewhat horizontally for middle- and high-income classes (table 1). Subsequently, Nixon and Congress evaluated TRA69 as the most comprehensive reform of the nation's tax statutes in history.³⁹

No matter how largely Nixon and Congress applauded TRA69 as successful, they neglected the fact that the Treasury had recommended more base-broadening provisions than it provided. Both Representatives and Senators—particularly, House Democrats and SFC members—presented tax reforms as involving tax-relief measures that would benefit the public, especially low-income and middle-class taxpayers. Although Mills had emphasized the principle of the “ability to pay” and restored several reform measures in the House-Senate conference, he also believed in the importance of rate cuts in and relief measures for individual income tax to “sell” the tax reform to taxpayers in the House as it would reduce the burden of almost all taxpayers. The tax reductions of TRA69 were significantly larger than the revenues raised by the base-broadening reforms because they lowered the tax burden of higher-income taxpayers while reducing the proposed base-broadening measures such as the 50 percent minimum income tax proposal to the 10 percent version. By sacrificing tax revenue in the long term and some of the base-broadening measures that the Treasury had recommended, Congress legislated TRA69 as the largest tax cut since 1964 (tables 1 and 2).

Although TRA69 was achieved as a long-term tax cut, in the short term, it was enacted as another wartime tax increase because of the extension of the surtax at a 5 percent rate for the first half of 1970, the postponement of scheduled reductions in excise taxes on telephone services and new automobile purchase exchange services, and the gap of the effective dates between tax-relief and tax-increase measures. The act made most revenue-raising measures effective earlier than tax-relief measures (table 2). Although TRA69 reduced the surtax rate from 10 to 5 percent in 1970, the extension would continually impose an additional tax burden on all taxpayers

³⁹“Congressionally initiated tax reform bill enacted.” Congressional Quarterly Almanac, 91st Cong. 1st Sess. 1969, 589–90, 632–35.

Table 2. Revenue effects of TRA69—calendar year 1970–1974 and long run (in millions of dollars)

	1970	1971	1972	1973	1974	Long Run
Base-broadening reforms	1,150	1,430	1,660	1,905	2,195	3,320
Repeal of investment credit	2,500	2,990	2,990	3,040	3,090	3,300
Income tax relief measures	-1,441	-4,927	-7,269	-9,134	-9,134	-9,134
Balance between reforms and relief measures	2,209	-507	-2,619	-4,189	-3,849	-2,514
Extension of surtax and excises	4,270	800	800	400		
Total	6,479	293	-1,819	-3,789	-3,849	-2,514

Source: SFC 1969: 33.

who had already suffered from the 10 percent surcharge of RECA. Furthermore, for withholding tax purposes, the surcharge was taken into account at a 5 percent rate with respect to wages and salaries paid during the period. As a result, TRA69 would increase federal tax revenue by \$6.5 billion in 1970, and \$0.3 billion in 1971. In the short term, TRA69, combined with H.R. 9951, coercively imposed additional tax burdens on all taxpayers, particularly middle-class taxpayers who contended with the inequality of federal taxation and the tax avoidance of the wealthy (JCIRT 1970: 186–87).

Concluding Remarks: The Aftermath of TRA69

Soon after Nixon signed TRA69 into law, his administration attempted to sell it as a measure that provided tax reductions for low- and middle-income taxpayers while enhancing tax equity and raising revenue to offset revenue loss and counteract inflation to some extent through base-broadening measures. Nixon's staff such as the Staff Assistant to the President, Noble M. Melencamp, and Press Secretary to the President, Ronald L. Ziegler, appealed to taxpayers that more than \$9 billion in tax relief, when fully effective, would be heavily concentrated in the low- and middle-income brackets, while base-broadening reform measures would impose a fairer share of the burden on many high-income persons who had paid little or no tax in the past. Nixon's staff also emphasized that TRA69 would benefit most taxpayers and have a major impact in making the tax laws fairer. In addition, they appealed that they planned to continue working on tax reform and therefore needed "the support of concerned citizens in making this a better place to live and work" (Ziegler to Fink 1970 RMNL/WHCF/SF/FI; Melencamp to Maciejewski 1970 RMNL/WHCF/SF/FI). In response to their attitude, congressional Democrats recommended that Nixon consider the possibility of more tax-reform proposals to "complete the job of loophole-plugging" (Reuss to Nixon 1970 RMNL/WHCF/SF/FI).

Middle- and working-class taxpayers did not uniformly agree with these appeals (Linn, Jr. to Nixon 1970). Rather, some of them regarded TRA69 as a complicated tax reform that exploited and misused their money for politicians and aimed to make it obscure. For instance, Clyde W. Rupert, from Dwight, Illinois, criticized Nixon for failing in increasing personal exemption and making it fully effective on January 1, 1970 as he had proposed. Although TRA69 included several

base-broadening measures, Rupert argued that Nixon “signed this bill for the rich” while increasing his salary and that of Congressmen, effectively “stealing money from the poor working people [who would now] starve in this country” (Rupert to Ziegler 1970 RMNL/WHCF/SF/FI). In a letter to the Nixon administration, John G. Rauch, a tax attorney, argued that TRA69 had attained “a degree of complexity which can only be described as obscene,” forcing taxpayers to comply with its provisions because it was too complicated to understand (Rauch to Kissinger 1970 RMNL/WHCF/SF/FI). Expressing their dissatisfaction with TRA69, many middle- and working-class taxpayers, who called themselves “the undersigned petitioners, U.S. citizens and taxpayers,” sent letters in their joint name to request Nixon to carry out another reform of the federal public finance system. They expressed how deeply they were “distressed at the disproportionate share of our taxes which go directly to military and defense-related expenditures while we see our cities deteriorate, our education system inadequately funded, more and more of us on the rolls of the unemployed and millions of our own people without shelter and starving.” They also complained that they were nevertheless paying their “taxes under duress” of the federal tax system that overtaxed “citizens to the point of discouragement or outright rebellion.” Then, they strongly urged Nixon to consider a complete, immediate reordering of national priorities, warning that they would protest his administration if he failed (13 Taxpayers to Nixon and Congress of United States of America 1970 RMNL/WHCF/SF/FI; 22 Taxpayers to Nixon 1970 RMNL/WHCF/SF/FI).

These pressures led both Republicans and Democrats to demand more tax cuts from the Nixon administration for the dissatisfied taxpayers. In July 1971, 13 Democratic Senators asked Nixon to consider moving up the “income tax cuts presently scheduled for 1972 and 1973 [by TRA69] . . . to this year.”⁴⁰ Nixon agreed to this requirement. On December 9, 1971, he signed the Revenue Act of 1971, another tax reduction, into law. The 1971 act accelerated the increases in minimum standard deduction, personal exemption, and standard deduction that had been scheduled to take effect in 1972 and 1973. However, half the tax reductions provided by the 1971 act benefitted businesses because of the reintroduction of the investment tax credit.⁴¹

It seems that the pressure from middle- and working-class taxpayers also dissipated the possibility that the Nixon administration would introduce a value-added tax (VAT) at the federal level. The Nixon administration considered the VAT as a candidate to partially substitute for local property taxes used to fund public schools. The necessity of balancing the 1971 fiscal budget was another important reason why Nixon asked the Treasury Department to craft a comprehensive proposal of the VAT. However, a 1972 survey by George Gallup reported that among 1,614 adults, 51 percent opposed a national sales tax, 34 percent approved it, and 15 percent had no opinion.⁴² Democrats, who opposed the VAT for its regressivity, attempted to force Nixon to reveal a VAT reform agenda to gain a political advantage in the 1973 election. Although this strategy failed to prevent Nixon’s return to office, in

⁴⁰“13 Democrats urge Nixon to seek tax cut.” *New York Times*, July 13, 1971, 37.

⁴¹“Nixon tax plan enacted after major partisan clash.” *Congressional Quarterly Almanac*, 93rd Cong. 1st Sess. 1971, 430–31.

⁴²“Value-added tax opposed in a poll.” *New York Times*, August 27, 1972, 20.

November 1972, his administration resultantly dismissed the VAT reform because they feared that it “would raise too much revenue too fast” and would lead to a rise of federal spending and the growth of government.⁴³ Unlike West European countries such as France and Germany, or Scandinavian countries, this choice resulted in ruling out a measure that would have potentially financed social programs to support the poor and middle-class taxpayers.⁴⁴

The results of TRA69 and Nixon’s subsequent tax policies seemingly left fewer choices for most of his successors but to provide tax cuts and tax expenditures to benefit the public and gain political support from the middle class. While the economy faltered in the mid-1970s, the large, unlegislated tax increases for most individual taxpayers—the “bracket creep”—pushed not only the wealthy and middle-income class but also many lower income individuals into higher tax brackets even though their income had not increased. The growing tax burden made American citizens hostile toward federal taxing and spending (Micheltmore 2012: 1–3, 70–71, 93). The administrations of Gerald Ford and Jimmy Carter in the late 1970s expanded the role of tax expenditures as a critical avenue to benefit working- and middle-class families (Biven 2003; Mozumi 2018b; Witte 1985: 179–98). By the late 1970s, however, a wave of taxpayer revolts had spread across the country in a different way than Barr had anticipated: taxpayers demanded tax cuts and maintenance of tax privileges they had received, while arguing for cuts in social expenditures. This movement led to one of largest tax cuts in US history, the Economic Recovery Tax Act of 1981 (Martin 2008). Later, Ronald Reagan’s tax reforms in 1982, 1984, and 1986 rolled back the expansion of tax expenditures and enhanced horizontal equity by broadening the tax base.⁴⁵ However, Bill Clinton’s Taxpayer Relief Act of 1997 and George W. Bush’s tax cuts in 2001 and 2003 mainly benefited the wealthy by cutting taxes on capital gains, estates, and gifts. These tax cuts negated the effects of the tax reforms of 1982, 1984, and 1986 (Brownlee 2016: 210–16; Steuerle 2008: 161–98).

Although the use of tax expenditures has expanded since the 1970s (Howard 1997; McCabe 2018; Pierson 2001), it has also narrowed the tax base, consumed considerable federal tax revenue available for government expenditures, complicated the federal tax system, benefitted the wealthy rather than low- and middle-income classes, and hidden from the public eye the federal approach to provide benefits for them (Faricy 2015; Mettler 2011). The complexity of the federal tax system and the regressive distributing effect of tax expenditures have made low- and middle-income taxpayers believe that those with superior knowledge of navigating

⁴³“Paper says president opposes value-added tax as a danger.” *New York Times*, November 20, 1972, 25.

⁴⁴As to more details about the attempt of the VAT reform by the Nixon administration, see James (2015: 345–46), Kato (2003: 125–26), and Matusow (1998: 52–55). In terms of revenue collection, VATs represent the predominant part of a nation’s fiscal revenue among member countries of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) that have adopted them. Many existing studies have pointed out that welfare states that have introduced VATs succeeded in providing tolerant direct social programs and overcoming the backlash against welfare states, even during the so-called neoliberal era, unlike the United States that has largely depended on progressive income taxation. As the most prominent exception among OECD countries, only the United States has not yet adopted it. See, e.g., Lindert (2004), Prasad and Deng (2009), Steinmo (1993), and Wilensky (2002).

⁴⁵As to Reagan’s three tax reforms, see, e.g., Brownlee (2016) and Steuerle (2008).

tax loopholes—particularly the wealthy—have avoided their fair share while leading the middle- and high-income classes to believe that the poor and low-income classes have received benefits from the federal tax system and social programs without working and paying taxes (Williamson 2017). The invisibility of tax expenditures has induced the “government–citizen disconnect”—Americans do not recognize the expanding role of the federal government through tax expenditures, resulting in their assessment that the government does not work for them (Mettler 2018). As a result, TRA69 left “tax favoritism,” which has historically redistributed fiscal resources regressively while exhausting the tax revenues available for government spending. Thereby, it weakened taxpayer consent to and confidence in the legitimacy of federal taxation as a collective fiscal bargain in which taxpayers surrender their financial resources when they believe that taxation fairly reflects the cost of public goods and treats all taxpayers equally (Levi 1988; Martin et al. 2009; Steinmo 2018). The undermined taxpayer consent has resulted in the weak extractive capacity and welfare provisions of the American fiscal state.⁴⁶

Acknowledgments. I presented the preliminary version of this article at a session of the annual meeting of Social Science History Association on November 21, 2019. I am grateful for the comments made by Molly C. Micheltore as the chair. I would also like to thank the anonymous reviewers of *Social Science History*.

Archival Sources

John F. Kennedy Library

The Papers of John F. Kennedy, Pre-Presidential Papers (JFKL/JFKPPP)

Taxation Task Force (1960) “Tax policy for 1961.” December 31, Box 1072, File: Taxation Task Force Report.

Record of Department of Treasury Microfilm Print Outs (JFKL/RDTMPO)

Wallace, Robert A. (1962) “Possible compromise on tax package.” November 19, Roll 40, Folder 2 of 2, File: Asst. Secy. of Treasury (Robert A. Wallace), Troika, September–December 1962.

Walter W. Heller Personal Papers (JFKL/WWHPP)

Heller, Walter W. to John F. Kennedy (1962) “Where we stand on budget and tax policy decisions.” June 9, Box 22, File: Tax Cut 6/62–7/62.

Okun, Arthur to Robert Solow and Joseph Pechman (1961) “Tax meeting of November 24.” November 25, Box 22, File: Tax Cut 4/61–11/61.

Solow, Robert to Walter W. Heller, Kermit Gordon, and James Tobin (1961) “Tax reform in 1962.” April 24, Box 22, File: Tax Cut 4/61–11/61.

Surrey, Stanley S. (1961) “Preliminary statement of tax reform program for 1962.” April 22, Box 22, File: Tax Cut 4/61–11/61.

Lyndon B. Johnson Library, Papers of Henry Fowler (LBJL/PHF)

Bowman, Joseph M. to Stanley S. Surrey (1968) “Tax reform and tax surcharge.” January 19, Folder: Domestic Taxes: Tax Reform—Problems and Program—1968, Box 111.

Patman, Wright to Lyndon B. Johnson (1967) September 6, Folder: Domestic Taxes: Tax Reform, 1967—Problems and Program, Box 112.

⁴⁶Modern scholars of tax history share the view that consent, trust, and legitimacy are crucial to the history of taxation (Buggeln et al. 2017; Dauntton 2001; Huerlimann et al. 2018).

Surrey, Stanley S. (1967) "Tax reform." January 31, 1967, Folder: Domestic Taxes: Tax Reform, 1967—Problems and Program, Box 112.

Surrey, Stanley S. to Fowler, Henry H. (1966) "Current tax matters." January 14, Folder: Domestic Taxes: Tax Reform, 1967—Problems and Program, Box 112.

Surrey, Stanley S. to Fowler, Henry H. (1967) "Possible tax reform conversation with Mr. Mills." October 10, Folder: Domestic Taxes: Tax Reform, 1967—Problems and Program, Box 112.

National Archives, RG 128, Record of Joint Committee of Internal Revenue Taxation (NA/JCIRT)

Sullivan, John M. to John F. Kennedy (1960) November 8, Folder: Tax Revision, 1960, Box 661.

National Archives College Park, RG 56, Office of Tax Policy Subject Files (NACP/OTPSF)

Brannon, Gerald M. (1964) "Statement of treasury policy on tax credits," March 30, Box 69, Folder #96: Tax Policy (1964–1965).

Ottinger, Richard L. to Lyndon B. Johnson (1966) June 9, Folder: Tax Reform: 1966–68 Replies to Reform Proposals Submitted by Congressmen, 1966–1969, Box 68.

Ottinger, Richard L. to Wilbur D. Mills (1966) June 9, Folder: Tax Reform: 1966–68 Replies to Reform Proposals Submitted by Congressmen, 1966–1969, Box 68.

Scribner, Jr., Fred C. to Mills, Wilbur D. (1959) December 18, Box 68, File Folder #55: Tax Legislative Programs for 1959–1960, Mills Subcommittee, 1959–1962.

Stockfisch, Jacob A. to Donald I. Lamont (1964) "Answers to questions regarding tax policy" October 2, Box 69, Folder #96: Tax Policy, 1964–1965.

Surrey, Stanley S. to Richard L. Ottinger (1966) June 20, Folder: Tax Reform: 1966–68 Replies to Reform Proposals Submitted by Congressmen, 1966–1969, Box 68.

Treasury Department (1964) "A turning point in tax policy." March 3, Box 69, Folder #96: Tax Policy, 1964–1965.

Treasury Department (1965a) "The function of tax policy." March 7, Box 69, Folder #96: Tax Policy, 1964–1965.

Treasury Department (1965b) "The role of tax policy in the Great Society." October 5, Box 69, Folder #96: Tax Policy, 1964–1965.

Richard M. Nixon Library, White House Central Files, Subject Files, Finance (RMNL/WHCF/SF/FI)

13 Taxpayers to Richard M. Nixon and Congress of United States of America (1970) April 20, Folder: GEN FI 11 Taxation [11 of 20, January 1970], Box 62.

22 Taxpayers in Rio, Illinois to Richard M. Nixon (1970) March 30, Folder: GEN FI 11 Taxation [11 of 20, January 1970], Box 62.

Dent, Harry S. to Richard M. Nixon (1969) August 18, Folder: EX FI 11 Taxation [3 of 18, August–September 1969], Box 58.

Kennedy, David, Robert P. Mayo, and Paul McCracken to Richard M. Nixon (1969) December 19, Folder: EX FI 11 Taxation [5 of 18, December 1969], Box 58.

Linn, Jr., Stahle to Richard M. Nixon (1970) January 8, Folder: GEN FI 11 Taxation [11 of 20, January 1970], Box 62.

Melencamp, Noble M. to Joseph Maciejewski (1970) January 9, Folder: GEN FI 11 Taxation [11 of 20, January 1970], Box 62.

Rauch, John G. to Henry A. Kissinger (1970) January 16, Folder: GEN FI 11 Taxation [11 of 20, January 1970], Box 62.

Reuss, Henry S. to Richard M. Nixon (1970) January 12, Folder: GEN FI 11 Taxation [11 of 20, January 1970], Box 62.

Rose, Jonathan to Peter Flanigan (1969) "Possible veto of the tax bill." December 19, Folder: EX FI 11 Taxation [5 of 18, December 1969], Box 58.

Rupert, Clyde W. to Ronald L. Ziegler (1970) January 14, Folder: GEN FI 11 Taxation [11 of 20, January 1970], Box 62.

Walker, Charls E. to Richard M. Nixon (1969) "Elimination of the investment credit." April 16, Folder: EX FI 11 Taxation [1 of 18, January–June 1969], Box 57.

Ziegler, Ronald L. to William G. Fink (1970) January 10, Folder: GEN FI 11 Taxation [11 of 20, January 1970], Box 62.

Harvard Law School Library, Historical Special Collection, Stanley S. Surrey Papers (SSSP)

- Surrey, Stanley S. (1956) "The relationship of revenue administration to fiscal policy with reference to underdevelopment countries." November 15, Box 35, File No. 26–3: Tax Administration Conference.
- Surrey, Stanley S. (1959) "The federal income tax base for individuals." November 16, Box 39, File No. 28–1: Ways and Means Committee, 1957–1960.
- Surrey, Stanley S. to Mills, Wilbur D. (1958) "Memorandum re general tax revision activities of House Committee on Ways and Means, 1959–1961." December 24, Box 14, File No. 40–5: Hon. Wilbur D. Mills, 1956–1959.

References

- Anderson, James E., and Jared E. Hazleton** (1986) *Managing Macroeconomic Policy: The Johnson Presidency*. University of Texas Press.
- Bank, Steven A. Kirk J. Stark, and Joseph J. Thorndike** (2008) *War and Taxes*. The Urban Institute Press.
- Barnes, Bart** (2015) "Charls E. Walker, tax lobbyist for GOP and big business, dies at 91." *Washington Post*, June 29.
- Bartlett, Bruce** (2012) *The Benefit and the Burden: Tax Reform—Why We Need It and What It Will Take*. Simon & Schuster.
- Biven, Carl** (2003) *Jimmy Carter's Economy: Policy in an Age of Limits*. University of North Carolina Press.
- Brown, Michael K.** (1999) *Race, Money, and the American Welfare State*. Cornell University Press.
- Brownlee, W. Elliott, Eisaku Ide, and Yasunori Fukagai**, eds. (2013) *The Political Economy of Transnational Tax Reform: The Shoup Mission to Japan in Historical Context*. Cambridge University Press.
- Brownlee, W. Elliott**, (1996) "Tax regimes, national crisis, and state-building in America," in W. Elliot Brownlee (ed.) *Funding the Modern American State, 1941–1995: The Rise and Fall of the Era of Easy Finance*. Woodrow Wilson Center Press and Cambridge University Press: 88–96.
- Brownlee, W. Elliott**, (2016) *Federal Taxation in America: A History*. Cambridge University Press.
- Buggeln, Marc, Martin Daunton, and Alexander Nutzenadel** (2017) "The political economy of public finance since the 1970s: Questioning the Leviathan," in Marc Buggeln, Martin Daunton, and Alexander Nutzenadel (eds.) *The Political Economy of Public Finance: Taxation, State Spending and Debt since the 1970s*. Cambridge University Press: 1–31.
- Burke, Vincent J.** (1967) "Tax reformers pose no threat to oilmen." *Los Angeles Times*, August 7.
- Cassels, Louis** (1956) "This man shapes your tax bill." *Nation's Business*, March 1956, 66.
- Childs, Marquis** (1967) "Build-in privileges of the very rich." *Washington Post*, February 17.
- Committee on Finance, The United States Senate (SFC)** (1969) *Summary of Treasury Department Tax Reform Studies and Proposals*. US Government Printing Office.
- Committee on Ways and Means (CWM)** (1959) *Tax Revision Compendium of Papers on Broadening the Tax Base*. Vols. 1–3. US Government Printing Office.
- (1967) *Social Security Amendments of 1967: Report of the Committee on Ways and Means on H.R. 12080*. US Government Printing Office.
- (1968) *President's Surtax Proposal: Continuation of Hearing—January 1968*. US Government Printing Office.
- Committee on Ways and Means of the U.S. House of Representatives and Committee on Finance of the U.S. Senate (CWM and SFC)** (1969) *Tax Reform Studies and Proposals of U.S. Treasury Department*. US Government Printing Office.
- Congressional Quarterly, Inc.**, (1970) *Congressional Quarterly Almanac, 1969*. Congressional Quarterly, Inc.
- Daunton, Martin** (2001) *Trusting Leviathan: The Politics of Taxation in Britain, 1799–1914*. Cambridge University Press.
- Dietsch, Robert** (1968) "Administration ready to submit proposals: Hill awaits tax reforms." *Washington Daily News*, June 3.
- Faricy, Christopher G.** (2015) *Welfare for the Wealthy: Parties, Social Spending, and Inequality in the United States*. Cambridge University Press.

- Goss, Kay Collett** (2012) *Mr. Chairman: The Life and Legacy of Wilbur D. Mills*. Parkhurst Brothers Publishers.
- Haig, Robert M.** (1921) "The concept of income---Economic and legal aspects," in Robert M. Haig (ed.) *The Federal Income Tax*. Columbia University Press: 7–27.
- Heller, Walter W.** (1967) *New Dimensions of Political Economy*. W. W. Norton & Company, Inc.
- Hershey Jr., Robert D.** (1996) "David Kennedy, ex-treasury chief, dies at 90." *New York Times*, May 3, A28.
- Howard, Christopher** (1997) *The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States*. Princeton University Press.
- Huerlimann, Gisela, W. Elliot Brownlee, and Eisaku Ide** (2018) "The political economy of taxing, spending, and redistribution since 1945: An introduction," in Gisela Huerlimann, W. Elliot Brownlee, and Eisaku Ide (eds.) *Worlds of Taxation: The Political Economy of Taxing, Spending, and Redistribution since 1945*. Palgrave Macmillan: 1–16.
- Ippolito, Dennis S.** (2012) *Deficits, Debt, and the New Politics of Tax Policy*. Cambridge University Press.
- (2015) *Why Budgets Matter: Budget Policy and American Politics*, Revised and Updated Edition. Pennsylvania State University Press.
- James, Kathryn** (2015) *The Rise of the Value-Added Tax*. Cambridge University Press.
- Johnson, Lyndon B.** (1967) "Annual message to the Congress on the State of the Union." *The American Presidency Project*, January 10, www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=28338.
- (1968) "Letter to the President of the Senate and to the Speaker of the House on the tax reform proposals." *The American Presidency Project*, December 31, www.presidency.ucsb.edu/node/236327.
- Joint Committee on Internal Revenue Taxation** (1970) *General Explanation of the Tax Reform Act of 1969: H.R. 13270, 91st Congress, Public Law 91–172*. US Government Printing Office.
- Joint Economic Committee** (1969) *The 1969 Economic Report of the President: Hearings before the Joint Economic Committee, Congress of the United States, Ninety-First Congress, First Session, Part 1*, January 17. US Government Printing Office.
- Jones, Carolyn C.** (1989) "Class tax to mass tax: The role of propaganda in the expansion of the income tax during World War II." *Buffalo Law Review* 37 (3): 685–737.
- Kato, Junko** (2003) *Regressive Taxation and the Welfare State: Path Dependence and Policy Diffusion*. Cambridge University Press.
- Kennedy, John F.** (1960a) "Senator Kennedy, why should the American businessman support the Democratic Party?"—*New York Times* political advertisement." *The American Presidency Project*, October 18, www.presidency.ucsb.edu/documents/senator-kennedy-why-should-the-american-businessman-support-the-democratic-party-new-york.
- (1960b) "Excerpts of remarks of Senator John F. Kennedy, railroad station, Ann Arbor, MI (Advance release text)." *The American Presidency Project*, October 14, www.presidency.ucsb.edu/node/274648.
- (1960c) "Speech of Senator John F. Kennedy, national plowing contest Sioux Falls, SD." *The American Presidency Project*, September 22, www.presidency.ucsb.edu/documents/speech-senator-john-f-kennedy-national-plowing-contest-sioux-falls-sd.
- (1963) "Special message to the Congress on tax reduction and reform." *The American Presidency Project*, January 24, www.presidency.ucsb.edu/node/237353.
- Kilborn, Peter T.** (1987) "Walter Heller, 71, economic adviser in 60's, dead." *New York Times*, June 17.
- Kruse, Kevin M.** (2005) *White Flight: Atlanta and the Making of Modern Conservatism*. Princeton University Press.
- Lassiter, Matthew D.** (2006) *The Silent Majority: Suburban Politics in the Sunbelt South*. Princeton University Press.
- Levi, Margaret** (1988) *Of Rule and Revenue*. University of California Press.
- Lindert, Peter H.** (2004) *Growing Public: Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century*. Cambridge University Press.
- Martin, Cathie Jo** (1991) *Shifting the Burden: The Struggle over Growth and Corporate Taxation*. University of Chicago Press.
- Martin, Isaac W.** (2008) *The Permanent Tax Revolt: How the Property Tax Transformed American Politics*. Stanford University Press.
- Martin, Isaac William, Ajay K. Mehrotra, and Monica Prasad** (2009) "The thunder of history: The origins and development of the new fiscal sociology," in Isaac William Martin, Ajay K. Mehrotra, and Monica

- Prasad (eds.) *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. Cambridge University Press.
- Matusow, Allan J.** (1998) *Nixon's Economy: Booms, Busts, Dollars, and Votes*. University Press of Kansas.
- McCabe, Joshua T.** (2018) *The Fiscalization of Social Policy: How Taxpayers Trumped Children in the Fight against Child Poverty*. Oxford University Press.
- McClenahan, Jr. William M., and William H. Becker** (2011) *Eisenhower and the Cold War Economy*. The Johns Hopkins University Press.
- Mettler, Suzanne** (2011) *The Submerged State: How Invisible Government Policies Undermine American Democracy*. University of Chicago Press.
- (2018) *The Government–Citizen Disconnect*. Russell Sage Foundation.
- Metz, Robert** (1968) "Tax reformer opens drive to plug some costly loopholes." *New York Times*, January 8, 107.
- Michelmores, Molly C.** (2012) *Tax and Spend: The Welfare State, Tax Politics, and the Limits of American Liberalism*. University of Pennsylvania Press.
- Mozumi, Seiichiro** (2016) "A prelude to the flood of red ink: From a study of comprehensive tax reform in the 1950s to federal tax reform 1962 in the United States." *Keio Economics Studies* 52: 1–25.
- (2018a) "The Kennedy–Johnson tax cut of 1964, the defeat of Keynes, and comprehensive tax reform in the United States." *Journal of Policy History* 30 (1): 21–61.
- (2018b) "Tax Reformers' ideas, the Expenditure–Taxation Nexus, and comprehensive tax reform in the United States, 1961–1986," in Gisela Huerlimann, W. Elliot Brownlee, and Eisaku Ide (eds.), *Worlds of Taxation: The Political Economy of Taxing, Spending, and Redistribution Since 1945*. Palgrave Macmillan: 187–216.
- Nixon, Richard M.** (1968) "Address accepting the presidential nomination at the Republican National Convention in Miami Beach, Florida." *The American Presidency Project*, August 8, www.presidency.ucsb.edu/node/256650.
- (1969a) "Special message to the Congress on reform of the federal tax system." *The American Presidency Project*, April 21, www.presidency.ucsb.edu/node/238893.
- (1969b) "Statement on signing the Tax Reform Act of 1969." *The American Presidency Project*, December 30, www.presidency.ucsb.edu/ws/index.php?pid=2388.
- Pearson, Richard** (1985) "Ex-Wisconsin Rep. John Byrnes, 71." *Washington Post*, January 14.
- Pierson, Paul** (2001) "From expansion to austerity: The new politics of taxing and spending," in Martin A. Levin, Marc K. Landy, and Martin Shapiro (eds.) *Seeking the Center: Politics and Policymaking at the New Century*. Georgetown University Press: 54–80.
- Prasad, M. and Yingying Deng** (2009) "Taxation and the worlds of welfare." *Socio-Economic Review* 7 (3): 431–57.
- Roberts, Sam** (2015) "Charls Walker, treasury official and business lobbyist, is dead at 91." *New York Times*, July 3, B14.
- Saxon, Wolfgang** (2006) "Edwin S. Cohen, who helped formulate Nixon tax programs, dies at 91." *New York Times*, January 18.
- Shanahan, Eileen** (1969) "House is warned by Mills on taxes: He sees public morale hurt if reforms don't pass." *New York Times*, August 7, 24.
- Stein, Herbert** (1969) *The Fiscal Revolution in America*. University of Chicago Press.
- (1996) "The fiscal revolution in America Part II: 1964–1994," in W. Elliot Brownlee (ed.) *Funding the Modern American State, 1941–1995: The Rise and Fall of the Era of Easy Finance*. Woodrow Wilson Center Press and Cambridge University Press: 194–287.
- Steinmo, Sven H.** (1993) *Taxation and Democracy: Swedish, British, and American Approaches to Financing the Modern State*. Yale University Press.
- (2018) *The Leap of Faith: The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America*. Oxford University Press.
- Steuerle, Eugene C.** (2008) *Contemporary U.S. Tax Policy*, 2nd ed. Urban Institute Press.
- Thom, Michael** (2017) *Tax Politics and Policy*. Routledge.
- Wilensky, Harold L.** (2002) *Rich Democracies: Political Economy, Public Policy, and Performance*. University of California Press.
- Williamson, Vanessa S.** (2017) *Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes*. Princeton University Press.

Witte, John F. (1985) *The Politics and Development of the Federal Income Tax*. University of Wisconsin Press.

Zelizer, Julian E. (1998) *Taxing America: Wilbur D. Mills, Congress, and the State, 1945–1975*. Cambridge University Press.

Seiichiro Mozumi is associate professor of economics at Yokohama National University, Japan. He specializes in public finance, sociology of public finance, and the history of US public finance. He has published in several leading journals, including “The Kennedy–Johnson tax cut of 1964, the defeat of Keynes, and comprehensive tax reform in the United States.” *Journal of Policy History* 30 (1): 21–61 (2018). He has recently launched an international collaboration project on the histories of value-added tax.

法人税法 132 条の 2 の不当性要件に関する考察

吉田 渉

論文要約

本稿は、法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断要素としてヤフー事件最判が示した「租税回避の意図」の事実認定・当てはめの過程に焦点を当てて考察したものである（第 1 章）。

「租税回避の意図」は、納税者の主観を不問とする行為計算否認規定の伝統的通説とは異質なものであり、ヤフー事件の最判調査官解説によれば、法人税法 132 条の 2 の立法資料や旧大和銀行外国税額控除事件が示した「制度の濫用」概念に由来するものである（第 2 章第 1 節）。ヤフー最判が「租税回避の意図」を求めたことの背後には、租税回避を自覚している者に否認規定を適用しても予測可能性を害さないという考え方がある。他方で、「租税回避の意図」に関しては、このような考え方を突き詰めると租税法律主義による歯止めが効かなくなる、納税者の文書作成・保存や税務調査対応での恣意的行動を誘発する、納税者の「悪性」を強調するなど裁量的な執行・判断につながるという懸念が示されている。ヤフー事件最判の調査官解説も、このような懸念を意識してか、「租税回避の意図」については客観的事実（考慮事情）からの推認アプローチを強調している（同第 2 節）。

そこで、実際の裁判例・裁決例が「租税回避の意図」をどのような方法で認定しているかをみると、ヤフー事件最判・IDCF 事件最判は、内部文書に依拠して当事者の意図を認定している。TPR 事件判決・PGM 事件裁決は形式的には考慮事情からの推認アプローチを採っているものの、実際の事実認定の過程をみると内部文書に依拠した認定となっている（第 3 章第 1 節）。その要因としては、組織再編成が裁判官にとって経験則による推認の難しい分野であること、組織再編成を利用した租税回避という事象自体が比較的新奇なものであり、事例の蓄積がないことが挙げられる（同第 2 節）。また、法人税法 132 条の 2 が複数の行為の組合せによる租税回避にも適用されることから、組織再編成全体の意図を認定するために、提案書等の内部文書の記載が重要な認定根拠となっていることも関係しているように思われる（同第 3 節）。他方、「租税回避の意図」が強調されることによる懸念が顕在化しているようにみえる点もある。TPR 事件判決には「濫用」の客観的側面の認定・判断に曖昧な点がみられるが、PGM 事件裁決ではそれがより顕著であり、個々の行為が客観的に「濫用」であることを論証せず、複数の行為が「租税回避の意図」の下で組み合わせたことを強調して不当性要件該当性が認められているようである（同第

4 節)。

そこで、米国法を参照すると、経済的実質主義の主観テストは、「租税回避の意図」と類似したものであるところ、そこでは租税上の動機が存在があっても直ちに否認するものではなく、事業目的の欠如や取引の便益・リスクの有無に着目されている（第 4 章第 1 節）。また、米国における段階取引原理の適用基準の 1 つである最終結果基準と類似した考え方が、法人税法 132 条の 2 にもみることができる（同第 2 節）。なお、米国では、主観的基準による欠損金引継制限規定である内国歳入法 269 条への批判が多いものの、同条がタックス・シェルター対策の観点から着目されたという経緯もあり、主観的要件による否認規定も一定の意義があるように思われる（同第 3 節）。

以上を踏まえると、「租税回避の意図」に関しては、特に複数の行為を組み合わせた租税回避への対抗に意義があり、そのためには当事者の内部文書に着目すべき必要もあるが、課税庁・裁判所においては、内部文書の有無等に拘泥することなく、取引の便益リスク分析を的確に行う知見が重要になると思われる。もっとも、企業活動の実態に関しては、納税者と課税庁・裁判所の間に構造的な情報格差が生じることは否めない。訴訟上、このような問題を解消するためには、裁判所は早期に釈明権を行使すべきであり、納税者も積極的な証拠開示に応じることが相当であると考えられる（第 5 章）。

以上

目次

第1章 問題意識.....	5
第2章 「租税回避の意図」の意義と課題.....	7
第1節 「租税回避の意図」の背景—制度濫用基準と主観的要素—.....	7
第2節 「租税回避の意図」を巡る議論—期待される機能と懸念—.....	12
第3章 裁判例・裁決例の検討.....	18
第1節 個別事案における認定過程・判断手法の検討.....	18
第1項 ヤフー事件.....	18
1. 事案の概要.....	18
2. 判断過程に関する考察.....	19
第2項 IDCF 事件.....	21
1. 事案の概要.....	21
2. 判断過程に関する考察.....	22
第3項 TPR 事件.....	24
1. 事案の概要.....	24
2. 判断過程に関する考察.....	25
第4項 PGM 事件.....	29
1. 事案の概要.....	29
2. 判断過程に関する考察.....	30
第2節 裁判例・裁決例の俯瞰的考察.....	34
第3節 「租税回避の意図」の果たす機能.....	38
第4節 「租税回避の意図」による全体的考察？—PGM 事件裁決の疑問点—.....	41
第4章 米国法からの示唆.....	45
第1節 経済的実質主義と「租税回避の意図」.....	45
第1項 経済的実質主義の概要.....	45
第2項 経済的実質主義と租税上の動機.....	48
第3項 経済的実質主義の主観テストと事実認定.....	52
第4項 法人税法 132 条の 2 への示唆.....	54
第2節 段階取引原理.....	56

第 1 項 段階取引原理の概要.....	56
第 2 項 段階取引原理の適用基準.....	60
第 3 項 法人税法 132 条の 2 との対比.....	64
第 3 節 内国歳入法 269 条.....	65
第 5 章 結びに代えて—まとめと提言—.....	67
参考文献一覧.....	71

第1章 問題意識

法人税法 132 条の 2 は、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」という要件（以下、同法 132 条における同様の要件を含めて「不当性要件」という。）、において、「不当」という不確定概念を用いていることから、その解釈・適用については、「公正な税負担の確保と法的安定性という 2 つの相反する要請の調整に細心の注意を払う必要がある」とされている¹⁾。

この点、最一小判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 242 頁（ヤフー事件最高裁判決）は、法人税法 132 条の 2 の不当性要件の意義について、「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制（以下「組織再編税制」という。）に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させることをいうと解すべきである」という「制度濫用基準」²⁾を採用した上で「その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであつて、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から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か否かという観点から判断するのが相当である。」と説示している³⁾。

ヤフー事件最高裁判決が、法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断に当たって「租税回避の意図」という「観点」を加えたことは、主に同族会社等の行為計算否認規定に関する一般的な解釈論との関係で、議論を呼び起こすものであった。

¹⁾ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021）532 頁。

²⁾ 徳地淳＝林文高「判解」最判解民事篇（平成 28 年度）84 頁、106 頁。

³⁾ 本稿では、徳地＝林・前同 110 頁が「組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したもの」を「組織回避の意図」と換言して説明していることに準拠して、「組織再編成を利用して税負担を減少させる意図」を指す趣旨で、「租税回避の意図」という文言を用いることとする。

ただし、ヤフー事件最高裁判決は、「租税回避」の意義を示していないため、「組織再編成を利用して税負担を減少させる意図」が「租税回避の意図」と同義といえるか必ずしも明らかでないことについては注意を要する。岡村忠生「判批」ジュリ 1495 号 10 頁（2016）参照。

すなわち、法人税法 132 条の 2 は、平成 13 年の組織再編税制導入に際し、「組織再編成に関しては、租税回避に利用される恐れが強いことから……租税回避を防止するために、同族会社の行為計算否認規定に類似する規定」⁴として制定された条文であり、同条の不当性要件は、同族会社等の行為計算否認規定である同法 132 条における不当性要件と同一の文言を用いている。

他方、同族会社等の行為計算否認規定については、「所得税遁脱ノ目的アリト認ムル場合」（大正 12 年所得税法 73 条ノ 3）や「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」（昭和 22 年法人税法 34 条）といった文言を用いていた時代から、納税者の主観ではなく、税負担の不当な軽減・排除という客観的な結果の発生こそが重要であるとして、租税回避の意図は要件ではないという理解が一般的であった⁵。

そのため、ヤフー事件最高裁判決については、同族会社等の行為計算否認規定と同じ文言に異なる解釈を示すものであり、予見可能性・法的安定性を損なうものであるとする見解があるほか⁶、行為・計算の客観的な態様に着目した判断要素に加えて「租税回避の意図」という主観的基準を付加することの必要性への疑問も呈されている⁷。

しかるところ、筆者は、ヤフー事件最高裁判決が「租税回避の意図」を判断基準に加えたことは、上記のような法解釈論上の問題にとどまらず、事実認定・当てはめに関する課題をもたらしたものであると考えている。

第一に、「租税回避の意図」は、規範的要件である不当性要件の評価根拠事実位置づけられる⁸ところ、規範的要件の認定・判断に当たっては、具体的にどのような事実が評価根拠事実該当するか、その事実が評価根拠事実となることを根拠づける経験則はどのようなものであるか、その経験則は確度の高いものといえるかなどの複雑な推論・判断を

⁴ 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）137-138 頁〔藤本哲也＝朝長英樹執筆担当〕。

⁵ 清永敬次「同族会社の課税問題」『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、1995）408 頁、421 頁（初出 1985）。

⁶ 森信茂樹「BEPS と租税回避への対応——一般的否認規定（GAAP）の整備を」『フィナンシャル・レビュー』126 号 5 頁、10 頁（2016）。

⁷ 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 169 頁、175 頁（2020）。

なお、本庄資「判批」ジュリ 1498 号 155 頁、158 頁（2016）も、「租税回避の意図」の必要性には議論の余地があるとする。

⁸ 今村隆「ヤフー事件及び IBM 事件最高裁判決から見てきたもの（上）」『税弘』64 巻 7 号 54 頁、60 頁（2016）。

行う必要がある⁹⁾。もっとも、法人税法 132 条の 2 に関する裁判例・裁判例は現時点で数が少なく¹⁰⁾、法人税法 132 条の関係でも組織再編関係取引における「租税回避の意図」の有無が問題にされることは稀であった¹¹⁾ため、「租税回避の意図」の認定・判断に当たって指針となり得る経験則が十分に蓄積されていない状況にある。

第二に、租税争訟については、事実認定や具体的な規範への当てはめの過程に裁判官の価値判断が隠されている場合があるとの指摘がなされている¹²⁾。そのため、法人税法 132 条の 2 の不当性についても、事実認定・当てはめの過程に着目する必要があるといえる。

そこで、本稿では、法人税法 132 条の 2 の不当性の判断基準である「租税回避の意図」の適正な認定・判断という観点から、まず、ヤフー事件最高裁判決において導入された「租税回避の意図」の意義と課題について検討した上で（第 2 章）、これを踏まえて法人税法 132 条の 2 の不当性要件が争われた裁判例・裁判例における「租税回避の意図」の具体的判断方法を分析・検討した上で（第 3 章）、米国の議論から示唆を得ることとし（第 4 章）、最後にこれらの検討結果の総括を行うこととする（第 5 章）。

第 2 章 「租税回避の意図」の意義と課題

第 1 節 「租税回避の意図」の背景—制度濫用基準と主観的要素—

法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断要素である「租税回避の意図」について検討するに当たり、まず、その具体的な意義を明らかにする必要があるが、ヤフー事件最高裁判決の文中においては必ずしも明確には示されていない。

⁹⁾ 大江忠ほか「研究会「事実認定と立証活動」(5)推論の構造—経験則の内実は」判タ 1239 号 20 頁、34 頁（2007）〔須藤典明発言〕。

¹⁰⁾ 筆者が知り得た限りで、ヤフー事件のほか、最二小判平成 28 年 2 月 29 日民集 70 卷 2 号 470 頁（IDCF 事件）、東京高判令和元年 12 月 11 日訟月 66 卷 5 号 593 頁（TPR 事件）、国税不服審判所令和 2 年 11 月 2 日裁決・公刊物未掲載（PGM 事件）の 4 件である。

¹¹⁾ 東京地判平成 26 年 5 月 9 日訟月 61 卷 11 号 2041 頁（IBM 事件第一審判決）は、法人税法 132 条との関係で組織再編関係取引における「租税回避の意図」の存否を判断した数少ない事案といえる。なお、控訴審（東京高判平成 27 年 3 月 25 日訟月 61 卷 11 号 1995 頁）では国（被告・控訴人）が原審の主張を撤回して「租税回避の意図」を前面に押し出さない主張に変更したため「租税回避の意図」の存否に関する明示的な判断は行われなかった。結果は第一審、控訴審ともに納税者勝訴、最一小決平成 28 年 2 月 18 日税資 266 号順号 12802 により上告不受理。

¹²⁾ 弘中聡浩「租税訴訟における法創造と租税法律主義」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣、2014）145 頁、153-154 頁。

もつとも、「租税回避の意図」が、単なる主観的認識や内心の状態にとどまるものではなく、客観的な事実から総合的に判断されるべき要素であるという理解は共有されているとみられる。

「租税回避の意図」の意義については、ヤフー事件最高裁判決の初期の評釈において、「主観的認識・意欲をも含みうるが、最終的には、税負担減少目的と事業目的等の目的を比較していずれが主であるかにより判定される客観的に認定される意図であると考えられる」¹³という見解が示されており、調査官解説では、この評釈を引用した上で、「租税回避の意図は、客観的な事情から租税回避の意図があると認められれば足りると考えられ、……前述の①及び②の考慮事情において、法人の行為・計算が不自然であり、かつ、そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等が存在しない場合には、上記の租税回避の意図の存在を推認し得るのが通常であると解されよう」と説明している¹⁴。さらに、その後の評釈では、「その前に示されている①②の事情を勘案して客観的に判定されるのであるから、主観的内心（租税回避意思）ではないことが明らかである」といった見解や¹⁵、「関係者が何を考えていたかという主観的側面を問題としているのではなく、ある行為又は計算が税負担軽減効果ときわめて密接に結びつくものであった場合に、それを上回るだけの事業上の理由に欠けるか否かという評価を伴うものだ」と再構築できよう¹⁶というように、客観的な要素の強い概念と捉えられている。

それでは、ヤフー事件最高裁判決が法人税法 132 条の 2 の不当性の判断基準として「租税回避の意図」を要求した背景には、いかなるものがあつたのか。

この点、第一の背景としては、法人税法 132 条の 2 の制定過程を挙げることができる。

ヤフー事件最高裁判決は、法人税法 132 条の 2 の立法趣旨について、「組織再編成は、その形態や方法が複雑かつ多様であるため、これを利用する巧妙な租税回避行為が行われやすく、租税回避の手段として濫用されるおそれがあることから、法 132 条の 2 は、税負担の公平を維持するため、組織再編成において法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる行為又は計算が行われた場合に、それを正常な行為又は計算に引き直して法人税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものと解され、組織再編成に係る

¹³ 今村・前掲 8)60 頁。

¹⁴ 徳地＝林・前掲注 2)111 頁。

¹⁵ 岩崎政昭「判批」民商 153 卷 6 号 966 頁、983 頁（2018）。

¹⁶ 藤原健太郎「判批」法協 135 卷 9 号 2234 頁、2250 頁（2018）。

租税回避を包括的に防止するための規定として設けられたものである。」(下線筆者)と説示している。

ヤフー事件最高裁判決が説示した法人税法 132 条の 2 の趣旨・目的は、以下の立法経緯に関する資料を参照したものと考えられる。

まず、平成 12 年 10 月 3 日付け政府税制調査会法人課税小委員会の「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。)である。組織再編税制は、「基本的考え方」を基礎として創設されたところ¹⁷⁾、「基本的考え方」の「第五 租税回避の防止」は、「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある。」(下線筆者)という考え方を示していた。

次いで、法人税法 132 条の 2 の立案担当者解説である。同条の立案担当者解説は、同条の制定趣旨について、「近年の企業組織法制の大幅な緩和に伴って組織再編成の形態や方法は相当に多様となっており、組織再編成を利用する複雑、かつ、巧みな租税回避行為が増加するおそれがあります。」と述べた上で、「組織再編成を利用した租税回避行為」を例示し、さらに、「これらの組織再編成を利用した租税回避行為は、上記のようなものにとどまらず、その行為の形態や方法が相当に多様なものとなると考えられることから、これに適切な課税を行うことができるように包括的な組織再編成に係る租税回避防止規定が設けられました」¹⁸⁾と述べており、法人税法 132 条の 2 について、「濫用」という文言こそ用いていないものの、前述の「基本的考え方」における「包括的な租税回避防止規定」の説明と同様に、組織再編成を租税回避に利用されることを防止するための規定と捉えている。

以上を踏まえて、ヤフー事件最高裁調査官解説は、「法人税法 132 条の 2 は前述のような立法趣旨の下で設けられた規定であることから、制度の濫用という概念を中心に解釈すべきであり、制度の濫用と評価するには行為者に一定の主観的要素が必要であるとの常識的な考え方を基礎として、租税回避の意図を要求したものと考えられる。」と述べている¹⁹⁾。もっとも、ヤフー事件最高裁調査官解説がいう「常識的な考え方」の出所は必ずしも

¹⁷⁾ 金子・前掲注 1)499 頁。

¹⁸⁾ 中尾ほか・前掲注 4)243-244 頁〔藤本＝朝長〕。

¹⁹⁾ 徳地＝林・前掲注 2) 110-111 頁。

明確ではない。例えば、民法 1 条 3 項の権利濫用は、学説上、ドイツ法におけるシカーネ禁止（専ら他人に損害を加える目的でなされる行為の禁止）を出発点としつつ、次第に客観的な利益衡量に重点が移り、行為者の主観的事実には必ずしも要件ではないと解されるようになったとされている²⁰。他方で、租税法における濫用概念は、私権の内在的制約として社会全体の利益との調和を主眼に置く私法上の権利濫用概念とは異なり、租税負担の公平・税収確保の見地から私権に外在的制約を課すものであると解されるため²¹、私権と社会全体の利益の調和、すなわち利益衡量には必ずしも馴染まないように思われる。以上のことからすると、制度濫用基準における「常識的な考え方」とは、民法学上の伝統的な権利濫用概念であるシカーネ禁止のようなものをいうと推察されるが、この点についてはなお検討を要するように思われる。

ヤフー事件最高裁判決における「租税回避の意図」の第二の背景としては、最二小判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁（旧大和銀行外国税額控除事件最高裁判決）を指摘することができる²²。

旧大和銀行外国税額控除事件最高裁判決は、日本の銀行である納税者（原告・被控訴人・被上告人）が、外国法人に融資をするとともに、それと同額の預金を当該外国法人から受け入れることを通じて、自らの外国税額控除余裕枠を当該外国法人に利用させて当該外国法人の投資運用資金に係る外国源泉税の負担を免れさせた上、その対価として納税者が負担する外国源泉税の額を下回る手数料を取得しつつ、当該外国源泉税につき外国税額控除を受けることで最終的に利益を得ようとした取引（本件取引）について、次のとおり説示し、租税法上の「制度の濫用」という概念を明示していた。

本件取引は、……我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によつては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行

²⁰ 谷口知平＝石田喜久雄編『新版注釈民法(1)総則(1)〔改訂版〕』（有斐閣、2002）157-158 頁〔安永正昭執筆担当〕。

²¹ 谷口勢津夫「権利濫用」金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018）15 頁、15-18 頁。

²² 徳地＝林・前掲注 2)110 頁。

うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。

(下線筆者)

旧大和銀行外国税額控除事件最高裁調査官解説は、同判決の採用した法解釈の方法について、「外国税額控除のような政策的な減免規定を法律で定めた場合に、その立法目的を逸脱する租税回避のみを目的とする行為をその適用範囲から除外するなど、適用要件を合目的的に限定解釈することは租税法律主義に反するものではない」と説明しており²³、外国税額控除制度の「濫用」に対する法人税法 69 条の適用を否定するに当たって、「立法目的からの逸脱」という客観的要素に加えて、「租税回避目的」という主観的要素を重視していたことを示唆している。

なお、学説においては、租税減免規定の趣旨・目的に照らした限定解釈を行うことで、その立法目的とは無縁の租税回避のみを目的とする行為を当該規定の適用範囲から除外するという手法はかねてより提唱されており²⁴、旧大和銀行外国税額控除事件最高裁判決は、このような「限定解釈」を行った事例として理解されている²⁵。

ヤフー事件最高裁調査官解説は、同判決が「濫用」の要素として「租税回避の意図」と組織再編税制に係る各規定の「本来の趣旨及び目的から逸脱」した態様の 2 つを挙げた点について、旧大和銀行外国税額控除事件最高裁判決を参考にしたものと推察しており²⁶、ヤフー事件最高裁判決の「租税回避の意図」と、税負担減少のために逆ざや取引を「あえて行う」という旧大和銀行外国税額控除事件最高裁判決の説示との関連性を指摘する見解

²³ 杉原則彦「判解」最判解民事篇（平成 17 年度）990 頁、999 頁。

²⁴ 金子宏「租税法と私法—借用概念と租税回避—」『租税法理論の形成と解明（上巻）』（有斐閣、2010）385 頁、409 頁（初出 1978）。

²⁵ 杉原・前掲注 23)997-998 頁、金子・前掲注 1)141 頁。

²⁶ 徳地＝林・前掲注 2)110 頁。

もある²⁷⁾。

以上のとおり、ヤフー事件最高裁判決は、法人税法 132 条の 2 の制定過程から、同条が組織再編税制に係る各規定の「濫用」防止規定であると捉えた上で、「制度の濫用」に関する「常識的な考え方」と先行判例である旧大和銀行外国税額控除最高裁判決を参考に、主観的要素である「租税回避の意図」を判断基準に加えたものと考えられる。

第 2 節 「租税回避の意図」を巡る議論—期待される機能と懸念—

本節では、ヤフー事件が法人税法 132 条の 2 の判断要素に「租税回避の意図」を加えたことに関するこれまでの議論の状況等を取り上げる。

まず、ヤフー事件最高裁判決が法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断要素に「租税回避の意図」を加えた趣旨としては、不当性要件が不確定概念であることに起因する納税者の予測可能性の問題の解消を図ったことが指摘される。

納税者の予測可能性については、ヤフー事件下級審判決（東京地判平成 26 年 3 月 18 日民集 70 卷 2 号 331 頁、東京高判平成 26 年 11 月 5 日同 448 頁）に対して問題点が指摘されていたところであった。

ヤフー事件下級審判決は、法人税法 132 条の 2 の不当性要件について、「(i)法 132 条と同様に、取引が経済的取引として不合理・不自然である場合……のほか、(ii)組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含む」と解していた。上記(i)の基準は法人税法 132 条の不当性要件における通説²⁸⁾である「経済的合理性基準」と同旨であるが、上記(ii)の基準については、個別規定において具体的に示されていない「趣旨・目的」を実質的な要件や規範であるかのように捉えているなどとして、課税要件明確主義や納税者の予測可能性確保の観点から批判や疑問が提起されていた²⁹⁾。また、ヤフー事件の上告人（納税者）も、上告受理申立て理

²⁷⁾ 小塚真啓「判批」平成 28 年重判解（ジュリ 1505 号）214 頁、215 頁（2017）。

²⁸⁾ 渡辺徹也『スタンダード法人税法〔第 2 版〕』（弘文堂、2019）300 頁。

²⁹⁾ 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』税弘 62 卷 7 号 58 頁（2014）、水野忠恒「論考 東京地裁平成 26 年 3 月 18 日（ヤフー事件の検討）—組織再

由において、ヤフー事件下級審判決における「趣旨・目的基準」は、不明確であって課税要件明確主義・納税者の予測可能性確保という観点から採用し得ないものである旨主張していた³⁰。

この点について、ヤフー事件最高裁調査官解説は、最二小判平成 15 年 12 月 19 日民集 57 卷 11 号 2292 頁（一括支払システム事件最高裁判決）の調査官解説³¹及び前述の旧大和銀行外国税額控除事件最高裁判決の調査官解説³²を引用し、「租税法律主義は、租税の賦課徴収が、法律の根拠に基づき、法律に従って行わなければならないとする原則であって、私人にとって将来の予測を可能にし、法的安定を確保することを目的とするものである。そうすると、租税法規が適用されるべき事案であること、あるいは、適用されるべき事案でないことが、関係者に明らかな場合であるならば、租税法律主義違反の問題は生じないと考えられる」と論じた上で、ヤフー事件最高裁判決は、「租税回避の意図」と組織再編成に係る各規定の趣旨・目的からの逸脱を要求したものであり、「租税回避を意図して組織再編税制に係る各規定の趣旨、目的から逸脱する態様でその適用を受け又は免れた場合にのみ法 132 条の 2 の不当性要件に該当するということであり、その関係者にとって、組織再編税制に係る各規定が適用されるべき事案であること又は適用されるべき事案でないことは明らかというべきである。したがって、行為・計算が否認されるべきことはその関係者において十分に予測可能であるといえるから、これを法 132 条の 2 により否認することは租税法律主義の目的である予測可能性及び法的安定性の確保を害するもので

編成と租税回避一」月刊国際税務 34 卷 8 号 102 頁（2014）、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 20 頁（2014）、岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」税研 177 号 73 頁（2014）等。

³⁰ 民集 70 卷 2 号 294 頁以下。

³¹ 高世三郎「判解」最判解民事篇（平成 15 年度）（下）817 頁、827 頁。

一括支払システム事件最高裁判決は、銀行（原告・控訴人・上告人）が、債務者及びその取引先との間で、当該債務者の売掛金債権に譲渡担保権を設定した上で、課税庁が国税徴収法 24 条 2 項の告知書を発出した時点で譲渡担保権を実行することを予め合意（本件合意）していた事案で、「同条〔国税徴収法 24 条〕2 項の告知の発出と到達との間の時間的間隔をとらえ、告知書の発出の時点で譲渡担保権者が譲渡担保権を実行することを納税者とあらかじめ合意することは、同条 2 項の手続が執られたことを契機に譲渡担保権が実行されたという関係があるときにはその財産がなお譲渡担保財産として存続するものとみなすこととする同条 5 項の適用を回避するものであるから、この合意の効力を認めることはできない」と判断したものである。

³² 杉原・前掲注 23)998 頁。

はなく、租税法律主義違反の問題を来すものではないと考えられる」と説明している³³。これらの最高裁調査官解説が示す見解については、「納税者の予測可能性」という概念を、租税回避否認を否定する方向ではなく、むしろ租税回避否認を基礎付けるために用いているという指摘がなされている³⁴。

他方、ヤフー事件最高裁判決が納税者の「租税回避の意図」を要求していることについては、少なからず懸念も指摘されている。

第一に、「租税回避の意図」が安易に認定されることで、そのような意図を有する当事者にとっては法人税法 132 条の 2 が適用されることは予測できた以上、同条を適用したとしても租税法律主義違反の問題は生じないという考え方に至るおそれがあるというものである³⁵。これに連なる議論として、納税者の予測可能性が担保されている場合には法人税法 132 条の 2 を適用しても租税法律主義違反の問題は生じないという考え方を「倒錯した論理」と評するもの³⁶や、「租税回避の意図」と租税回避否認という課税結果への予測可能性を結びつけて租税法律主義違反の問題を回避しようとする論法は、本来であれば租税法律主義の観点から検討すべき制度濫用基準の規範としての明確性という問題を看過することにつながりかねないとする指摘³⁷もある。

第二に、ヤフー事件最高裁判決は、納税者と関係会社の各担当者が組織再編成の計画段階において取り交わしたメールにおける「税務ストラクチャー上の理由」等の記載を「租税回避の意図」の認定の根拠に用いたものとみられるところ、そのような認定方法の下では、納税者の税務調査への非協力や資料等の作成回避等を誘発するおそれがあるというものである³⁸。この点については、より具体的に、納税者が税務調査の際に税務・会計に関係しない電子メール等の提出を拒否する事態が想定されると指摘するものもある³⁹。

第三に、納税者の主観的要素によって法人税法 132 条の 2 の適用の有無が決まるとす

³³ 徳地＝林・前掲注 2)112 頁。

³⁴ 佐藤英明「最高裁判例に見る租税法規の解釈手法」山本敬三＝中川丈久編『法解釈の方法論—その諸相と展望』(有斐閣、2021) 342 頁、358-359 頁。

³⁵ 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 2113 号 23 頁、23-24 頁(2016)。

³⁶ 藤原・前掲注 16)2252 頁。

³⁷ 谷口勢津夫『税法の基礎理論—租税法律主義論の展開』(清文社、2021) 246-248 頁(初出 2019)。

³⁸ 渡辺・前掲注 35)26 頁。

³⁹ 岡村忠生「租税回避否認への柔らかな対応」WLJ 判例コラム臨時号 77 号 1 頁、5 頁(2016)。

ると、裁判を見据えて周到な準備している納税者がそうでない者よりも有利になる事態や、課税庁や裁判所が納税者の「悪性」を強調した裁量的な権限行使・判断を行うなど、法人税法 132 条の 2 の本来の目的に合致しない帰結に至るおそれがあるというものである⁴⁰⁾。

上記のような「租税回避の意図」を巡る懸念には、主観的要素を含む事実認定の困難さと租税争訟の特殊な構造が関係しているものと考えられる。

すなわち、民事訴訟実務上、主観的要素を含む法律要件は、相手方の主観的状态を直接立証することが困難であることから、相手方がこれを争う場合には、情況証拠等による判断・評価を行わざるを得ないことが多いとされている⁴¹⁾。

これに対し、租税争訟の場合、課税庁が税務調査によって紛争の発生前にその相手方である納税者の内部文書を探索・収集できる点で、一般の民事紛争とは大きな相違がある。

しかるところ、民事訴訟実務上、紛争が顕在化する前に作成された文書、事実があった時点に近い時期に作成された文書、自己に不利益な内容を記載した文書等は、信用性を有する書証として事実認定の基礎とされやすい⁴²⁾。そうすると、納税者側が組織再編成の計画・検討過程で作成した電子メールや議事録等の内部文書に税務上の利点等に関する言及があるとすれば、そのような文書は、法人税法 132 条の 2 との関係では、「紛争が顕在化する前」、さらにいえば組織再編成や問題となる行為・計算の「事実があった時点」に作成され、かつ、納税者側が「自己に不利な内容を記載した」文書と取り扱われ、当該文書の記載が「租税回避の意図」の認定根拠として利用されることが想定される。もっとも、法人が組織再編成の計画・検討に当たって税務上の効果を一切考慮しないことはおよそ考え難い以上、法人が組織再編成に伴う税効果に関する検討状況を記載した内部資料を一切作成・保存していないということは恐らくあり得ないであろう。そのような状況にあって、納税者の内部文書が「租税回避の意図」の証拠として重視されるとすれば、組織再編成を行った納税者としては、法人税法 132 条の 2 の適用を回避するために、税効果の検討に関する内部文書の作成・保存や課税庁への提出を控えようとするのが自然であるといえる。以上に加え、課税庁・裁判所が納税者の内部文書の記載内容をどう読むかによって「租税回避の意図」の認定が左右されるとすれば、「租税回避の意図」という判断要素は、

⁴⁰⁾ 吉村・前掲注 7)175 頁

⁴¹⁾ 加藤新太郎編著『民事尋問技術〔第 4 版〕』（ぎょうせい、2016）49 頁〔日下部真治執筆担当〕。

⁴²⁾ 司法研修所編『事例で考える民事事実認定』（法曹会、2014）38 頁。

納税者の予見可能性の確保という要請を満たすものではなく、かえって、正当な事業目的のある組織再編成の当事者にまで法人税法 132 条の 2 の適用による課税リスクを意識させ、組織再編成を萎縮させる原因にもなりかねない。

さらに、一般に、租税回避否認における主観的な判断要素は、納税者によって人為的に操作されやすいと考えられる⁴³⁾。「租税回避の意図」の認定についていえば、税務上の効果に関心が強い納税者としては、組織再編成に関する文書を作成するに当たり、法人税法 132 条の 2 による課税リスクを意識して、組織再編成の目的やストラクチャー選択の理由に関して税務面以外の事由を強調し、税務上の効果については一切記載しないことは不自然であるとしても、極力控えめに記載するなどの対策を講じることが考えられる⁴⁴⁾。そうすると、税務面への関心が強く、組織再編成に当たって課税リスクを低減するために専門家の継続的な関与・指導を得るだけの資力を有する納税者が法人税法 132 条の 2 の適用を免れる一方で、法人税法 132 条の 2 の適用可能性に無頓着な納税者や、タックス・プランニングに多額のコストを投じるだけの余裕のない納税者ばかりが法人税法 132 条の 2 の適用を受けるという状況がもたらされることも想定される。翻って、課税庁としては、組織再編成に関する契約書、計画書や提案書、議事録等に税務面への強い関心をうかがわせる記載が見当たらなかった場合であっても、納税者が「租税回避の意図」を「隠匿」している可能性を疑った上、仮に組織再編成に係る各規定の文言どおり当該規定が適用され又は適用されなかった場合において納税者が免れることになる課税額の大きさや、納税者が（日本の法人税のみならず外国での課税関係を含めて）税務の専門家に早期から相談するなど「周到な計画」をしていたこと等、それ自体は推認力が強いとは考え難い事情からの「総合評価」による立証を試み、裁判所もこのような立証を容れる判断をすることが危

⁴³⁾ See, Department of the Treasury, The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposals, 97 (1999).

なお、今村隆「租税回避とは何か」『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）10 頁、27 頁（初出 2008）は、この点に言及しつつ、主観的要件がなければ、租税法規の趣旨・目的に反しているか否かの最終的な判断は困難であるとする。

⁴⁴⁾ M&A・組織再編の実務上、法人税法 132 条の 2 の判断要素としての「租税回避の意図」との関係で内部文書の記載ぶりが重要になるとするものとして、北村導人＝黒松昂蔵「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈と実務対応—ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の検討」ビジネス法務 16 巻 9 号 82 頁（2016）、小山浩「近時の裁判例から検討する M&A・組織再編時の否認規定適用をめぐる最新論点」ビジネス法務 19 巻 12 号 143 頁（2019）、佐藤信佑『債務超過子会社の整理・統合の税務』（中央経済社、2021）146-147 頁等がある。

惧される⁴⁵⁾。

前述の「租税回避の意図」の認定にまつわる 3 つの懸念は、いずれも、以上のような主観的・評価的な法律要件が有する事実認定上の難点や税務訴訟の構造に起因する問題であると考えられる。

もっとも、ヤフー事件最高裁判決も、「租税回避の意図」を判断基準に加えることに伴う事実認定上の問題点について全く意識していなかったとは考え難い。

例えば、ヤフー事件最高裁調査官解説は、「租税回避の意図」の具体的な認定方法について、「租税回避の意図は、客観的な事情から租税回避の意図があると認められれば足りると思われ……法人の行為・計算が不自然であり、かつ、そのような行為・計算を行うことの合理的な理由となる事業目的等が存在しない場合には、上記の租税回避の意図を推認し得るのが通常であると解されよう。したがって、上記の租税回避の意図を立証するに当たっては、必ずしも、担当者の供述や電子メールなどといったこれを直接立証し得る証拠が必要となるわけではないと考えられる。」と言及している⁴⁶⁾。

訴訟上の事実認定の方法として、直接証拠により主要事実⁴⁷⁾を認定する「直接認定型」のほかに間接事実から主要事実を推認する「間接認定型」が存在すること⁴⁸⁾は、訴訟実務

⁴⁵⁾ 平川雄士「わが国裁判所の租税回避問題における役割」中里実＝神田秀樹編著『ビジネス・タックス』（有斐閣、2005）420 頁、436-437 頁は、東京高判平成 16 年 1 月 28 日訟月 50 卷 8 号 2512 頁（オウブンシャ・ホールディング事件第一次控訴審判決）が、課税処分を取り消した場合に生じる多額の税收減や当該納税者と一般国民との税負担上の不公平性といった事情を事後的に総合考慮した結果から課税処分を適法とする結論を形成し、これを正当化するために「関係当事者の意思及びその結果生じた事実を全体として見」た上での事実認定を行った疑いがある旨指摘する。

また、前掲注 11) 東京地判平成 26 年 5 月 9 日（IBM 事件第一審判決）において、課税庁は、「租税回避の意図」を推認させる事情の一つとして、納税者が米国における課税関係について専門家の助言を求めていたこと等を挙げた上で、法人税法 132 条の適用上問題となる行為・計算（株式譲渡による有価証券譲渡損発生）が「通常の事業活動に随伴して期せずして生じたというものではなく、税務及び法律の専門家による周到な検討を踏まえて、租税回避効果を極大化させることを意図した上で」生じたものである旨主張していた。

⁴⁶⁾ 徳地＝林・前掲注 2) 111 頁。

⁴⁷⁾ 第 1 章で述べたとおり、「租税回避の意図」は規範的要件である不当性要件の評価根拠事実であるところ、規範的要件については、その評価を基礎づける評価根拠事実が主要事実であるとする見解が支配的であり、裁判実務でも基本的に採用されている。山野目章夫編『新注釈民法(1)総則(1)』（有斐閣、2018）99 頁〔村田渉執筆担当〕参照。

⁴⁸⁾ 司法研修所編『民事判決起案の手引〔10 訂補訂版〕』（法曹会、2020）78-82 頁。

家にとって「基本中の基本」といえる事柄であり⁴⁹⁾、「租税回避の意図」についても直接証拠からの立証に限らず間接証拠からの立証が許されることは当然であると考えられるところである⁵⁰⁾。

それにもかかわらず、ヤフー事件最高裁調査官解説が、あえて「租税回避の意図」が「これを直接的に立証し得る証拠」がなくとも考慮事情①②から推認し得ると言及したことの背後には、課税庁・裁判所が「租税回避の意図」の立証・認定に当たって、直接証拠となり得る証拠資料の有無に拘泥することなく、客観的事実⁵¹⁾からの推認というアプローチを重視すべきであるという問題意識が存在するものと推測される。

それでは、実際に、法人税法 132 条の 2 の適用の有無が争われた裁判例・裁決例において、「租税回避の意図」が具体的にどのように認定されており、それが法人税法 132 条の 2 の判断にどのような影響を及ぼしているか。次章では、この点について検討する。

第 3 章 裁判例・裁決例の検討

第 1 節 個別事案における認定過程・判断手法の検討

第 1 項 ヤフー事件

1. 事案の概要

ヤフー事件は、P 社が、X1 社（原告・控訴人・上告人）の発行済株式の約 42% 及び T 社の発行済株式全部を保有していたところ、P 社代表取締役である p 氏が、X1 社代表取締役社長 x 氏及び T 社の代表取締役 t 氏に対し、X1 社・T 社の組織再編成等に関する提案（本件提案）を行い、本件提案に従って、x 氏が T 社取締役副社長に就任（本件副社長就任）し、X1 社が P 社から T 社株式全部を買収（本件買収）した上で T 社を吸収合併（本件合併）し、T 社の未処理欠損金額（本件欠損金額）について、特定役員引継要件

⁴⁹⁾ 大江ほか・前掲注 9)21 頁〔加藤新太郎発言〕。

⁵⁰⁾ 太田洋「関連会社間取引をめぐる近時の注目裁判例—IBM 事件及びヤフー・IDCF 事件の最高裁判決等を受けて—」租税研究 801 号 343 頁、354 頁（2016）参照。

⁵¹⁾ 徳地＝林・前掲注 2)107 頁は、金子・前掲注 1)の旧版（第 20 版）471 頁（最新版である第 24 版では 542-543 頁）を引用した上で、ヤフー事件最高裁判決が掲げる考慮事情①②は、法人税法 132 条の経済的合理性基準について通説的見解が示す具体的な内容である「行為・計算が異常ないし変則的で租税回避以外の正当な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合」を「組織再編成の場面に即して表現を修正し、特に重要な考慮事情に位置づけたものであるといえよう。」と論じている。

（法人税法施行令 112 条 7 項 5 号〔現・3 項 5 号〕）の具備による引継ぎ（法人税法 57 条 3 項）をしたものと取り扱って法人税の申告をしたところ、本件未処理欠損金額の引継ぎが法人税法 132 条の 2 の適用によって否認された事案である。結論として、第一審・控訴審・上告審ともに同条の適用を肯定している。

2. 判断過程に関する考察

ヤフー事件最高裁判決は、不当性要件該当性の判断の前提として、法人税法 57 条 3 項の趣旨・目的について、大規模な法人がグループ外の未処理欠損金額を有する小規模の法人を完全子会社化してその未処理欠損金額を利用するなどの租税回避行為を防止するために欠損金額の引継ぎを制限するというものであり、法人税法施行令 112 条 7 項 5 号の趣旨・目的について、欠損金額の引継ぎを認める要件として、「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ことから」、同項 2 号から 4 号までの事業規模要件等に代えて特定役員引継要件で足りるとしたものであるとする解釈を示した⁵²。

その上で、ヤフー事件最高裁判決は、「本件の一連の組織再編成に係る行為」の意図が本件欠損金額を「上告人の欠損金額とみなし、その全額を活用すること」にあったと認定し、これを踏まえて、不当性要件該当性が争われている本件副社長就任の意図について、「本件欠損金額を引き継ぐため」、「本件合併後に x 氏が上告人の代表取締役社長の地位にとどまってさえいれば特定役員引継要件が満たされることとなるよう」にすること、すなわち「法人税の負担の軽減を目的として、特定役員引継要件を満たすこと」にあったと認定した上で、「本件提案から本件副社長就任に至る経緯」、「x 氏の T 社における業務内容」、「x 氏の取締役副社長としての在籍期間や権限等」から本件合併の不自然性（考慮事

⁵² ヤフー事件最高裁判決の評釈の多くは、この解釈について特段言及しないものが多い。この解釈について言及したものとして、渡辺・前掲注 35)25 頁、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」論ジュリ 18 号 234 頁（2016）、酒井貴子「判批」租税判例百選〔第 7 版〕（別冊ジュリ 253 号）126 頁（2021）等がある。

情①) 及び合理的理由となる事業目的等の欠如(考慮事情②)を認定し、最後に、「以上を総合すると」と前置きして、「租税回避の意図」と法人税法 57 条 2 項及び同条 3 項並びに法人税法施行令 112 条 7 項 5 項等の本来の趣旨・目的から逸脱した態様でその適用を受け又は適用を免れたことを認定し、本件副社長就任が不当性要件に該当する旨判断している。

以上のような「租税回避の意図」の認定方法は、考慮事情①②を含めた諸事情の総合評価という形をとっているものの、実質的には、「本件の一連の組織再編成に係る行為」の意図が本件欠損金額を「上告人の欠損金額とみなし、これを上告人の損金に算入することによりその全額を活用すること」にあり、本件副社長就任の意図が「法人税の負担の軽減を目的として、特定役員引継要件を満たすこと」にあったと認定した段階で、(これと並ぶような十分な事業目的等がない限り)「租税回避の意図」の存在がほとんど肯定されているように思われる。

また、「本件の一連の組織再編成に係る行為」の意図の認定に当たっては、「P 社による平成 20 年 11 月の本件提案の手順を基礎として」行われたことを重視している。本件提案は P 社代表取締役 p 氏から X1 社に対して書面で行われており、その内容は未処理欠損金額と事業収入との相殺を終点とする関連法人間での組織再編成等の計画・手順であることから、ヤフー事件最高裁判決は、このような本件提案に係る書面の記載から、X1 社やその関連法人における組織再編成を利用して税負担減少の効果を得る意図を読み取ったものと考えられる。その上で、本件副社長就任の意図については、本件提案に示された「本件の一連の組織再編成に係る行為」の意図・目的や、当該目的を達成する上で本件副社長就任が必要な条件として検討されていたことから認定したものであり、P 社・X1 社の各担当者間の電子メールに本件副社長就任の理由について「税務ストラクチャー上の理由」である等の記載があることも指摘しているものの、このような電子メールの記載は「ダメ押しの証拠として用いられているにすぎない」⁵³⁾とみるのが相当であると思われる。

なお、ヤフー事件最高裁判決における「租税回避の意図」の認定方法について、当事者の主観的事情ではなく、行為・計算の外形から類型的に税負担減少効果と結びつくか否かを判定した結果としてなされたものと捉える指摘もある⁵⁴⁾。確かに、ヤフー事件最高裁判

⁵³⁾ 藤原・前掲注 16)2250 頁。

⁵⁴⁾ 藤原・前同 2251 頁。

決は、「租税回避の意図」の認定に当たり、「本件の一連の組織再編成に係る行為」の中に本件副社長就任が加わることで欠損金額の引継ぎという税負担減少効果が発生するという客観的・外形的事実を重視しているとみることもできるものの、当事者の主観的要素にさほど重点を置いていないとすることには疑問がある。前述のとおり、ヤフー事件最高裁判決は、「本件の一連の組織再編成に係る行為」の意図を認定するに当たって、単に一連の行為の外形を記述するのではなく、それらが「P 社による平成 20 年 11 月の本件提案の手順を基礎として」行われたことを強調していることからすると、ヤフー事件最高裁判決は、純粹に客観的・外形的な行為の組み合わせからもたらされる税負担減少効果に着目したというよりは、当事者がそのような税負担減少効果の実現を意図し、また、それを目的として一連の行為の手順を組んだことを重視したものと考えられる。

ヤフー事件最高裁調査官解説も、「不当性要件該当性の判断方法における考慮事情……から強いて推認するまでもなく、本件提案等により、本件副社長就任を含む一連の行為が、組織再編成を利用した租税回避スキームとして計画された行為であり、『組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したもの』であることが明らかな事案であることが示されているといえよう」と説明しているところであり⁵⁵、本件提案における一連の行為の手順や本件欠損金額と X1 社の事業収益との相殺に関する記載が「租税回避の意図」の認定に当たって重要な役割を果たしていたのではないかと思われる。

第 2 項 IDCF 事件

1. 事案の概要

IDCF 事件⁵⁶は、ヤフー事件の関連事件であり、ヤフー事件における T 社が、X2 社（原告・控訴人・上告人）を分社型分割（本件分割）により設立し、本件設立の 18 日後

⁵⁵ 徳地＝林・前掲注 2)114 頁。なお、同解説は、本文中の引用部分に続けて、括弧書きで「なお、本判決は、上記ア〔本件の一連の組織再編成に係る意図等〕及びイ〔本件副社長就任の意図等〕の点に関し、本件提案や担当者間の電子メールの内容に言及しているが、これらは飽くまでも関係者の租税回避の意図を裏付ける重要な事実等であることから特に示されているものにすぎず、このような関係者の意図を裏付ける直接的な証拠等がなければ不当性要件該当性が認められないという趣旨を含むものではない」と再度言及しており、今後の実務が直接証拠による立証・認定に偏重することへの懸念がうかがわれる。

⁵⁶ 第一審・東京地裁平成 26 年 3 月 18 日民集 70 巻 2 号 552 頁、控訴審・東京高裁平成 27 年 1 月 15 日同号 671 頁、上告審・最二小判平成 28 年 2 月 29 日同号 470 頁。

に X2 社の発行済株式全部を X1 社に譲渡（本件譲渡 1）した上で、本件分割が法人税法 2 条 12 号の 11 イ及び法人税法施行令 4 条の 2 第 6 項 1 号に規定する完全支配関係継続見込要件を満たさない非適格分割であるとして、非適格分割に伴い計上される資産調整勘定の償却額を損金算入したところ（法人税法 62 条の 8 第 1 項、第 8 項）、法人税法 132 条の 2 により資産調整勘定の償却額の損金算入が否認された事案である。

なお、ヤフー事件において「本件買収」と略されている X1 社による P 社からの T 社株式全部の取得は、IDCF 事件最高裁判決では「本件譲渡 2」と略されている。

IDCF 事件の訴訟においては、各審級ともに、ヤフー事件と同じく法人税法 132 条の 2 の適用が肯定されている。

2. 判断過程についての考察

IDCF 事件最高裁判決は、不当性要件該当性の判断の前提として、組織再編税制の基本的な考え方は、原則として組織再編成による移転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というものであると述べ、法人税法 62 条の 3 が適格分社型分割における移転資産等について帳簿価額による引継ぎをしたものと取り扱い譲渡損益のいずれも生じないものとする趣旨・目的について、「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」ことにあると解した上で、法人税法施行令 4 条の 2 第 6 項が、法人税法 2 条 12 号の 11 イに規定する適格分割の要件として、分割後に分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係等が継続することが見込まれていることを必要とする趣旨・目的について、「当該分割の時点で、当該分割後に当事者間の完全支配関係等が継続することが見込まれていれば、移転資産等に対する支配が分割後も継続すると認められることによるものと解される」とする解釈を示した⁵⁷⁾。

その上で、IDCF 事件最高裁判決は、「本件の一連の組織再編成に係る行為である本件

⁵⁷⁾ IDCF 事件最高裁判決の評釈でこの解釈に特に論評したものは、筆者が調べた限りでは見当たらない。

なお、この解釈は、前述の「基本的考え方」の「第二 資産等を移転した法人の課税」や中尾ほか・前掲注 4)134 頁以下〔藤本＝朝長〕を参照したものと考えられる。

分割、本件譲渡 1、本件譲渡 2 及び本件合併」の意図が、本件提案における手順を基礎として、T 社の未処理欠損金額のうち本件合併直後に開始する事業年度以降は損金算入でなくなる分を活用するために、T 社の欠損金額を本件譲渡 2 により生じた譲渡益と相殺し、さらに X2 社において当該譲渡益に相当する金額を資産調整勘定として計上して法定の償却期間である 60 か月間にわたって損金算入すること等にあった旨認定し、これに続いて、本件譲渡 1 を行った意図として、上記のとおり資産調整勘定を計上するために「本件分割をあえて非適格分割とするため、分割後に分割法人と分割承継法人との間に当事者間の完全支配関係が継続することが見込まれているという施行令 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、T 社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、本件分割と本件譲渡 2 の間に本件譲渡 1 を行う本件計画が立てられ、そのとおりに実行されたものとみることができる」と認定した。

さらに、本件分割の不自然性（考慮事情①）及び事業目的等の欠如（考慮事情②）について、本件譲渡 1、本件譲渡 2 及び本件合併の効力発生という順序や時間的間隔の短さ等から、「本件の一連の組織再編成を全体としてみれば、……本件分割は適格合併としての実質を有するものと評価し得るものである」こと、本件譲渡 1 の事業場の必要性が希薄であること、本件譲渡 1 の対価が本件譲渡 2 及び本件合併により X1 社に返ることが予定されていたことから、「本件譲渡を行うことにつき、税負担の減少以外に事業目的があったとは考え難い」と述べ、「本件分割は、……T 社の未処理欠損金額……を上告人の資産勘定の金額に転化させ、上告人においてこれを以後 60 か月にわたり償却し得るものとするため、本来必要ない本件譲渡 1 を介在させることにより、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といわざるを得ず、本件計画を前提とする点において、通常は想定されてない組織再編成の手順や方法に基づくものであるのみならず、これにより実態とは乖離した非適格分割の形式を作出するものであって、明らかに不自然なものであり、税負担の減少以外にその合理的理由となる事業目的等を見いだすことはできない」とした。

そして、最終的な判断として、「以上を総合すると」と前置きした上で、「本件計画を前提とする本件分割」が、「租税回避の意図」により法人税法 2 条 12 号の 11 イ等の趣旨・目的から逸脱した態様でその適用を受け又は適用を免れるものであるとして、不当性要件に該当するものであると判断した。

以上のとおり、最高裁は、IDCF 事件においても、ヤフー事件と同様、考慮事情①②の

評価を含む事実関係等からの総合評価という形式をとりながらも、実際のところ、「本件一連の組織再編成に係る行為」が T 社の未処理欠損金額の一部を X2 社の資産調整勘定に転化して損金算入するために行われたものであり、本件計画が資産調整勘定の計上・償却のために T 社と X2 社の完全支配関係を一時的に断ち切るものとして本件分割と本件譲渡 2 の間に本件譲渡 1 を行うものであると認定した段階で、（これと並ぶような十分な事業目的等がない限り）「租税回避の意図」の存在がほとんど肯定されているように思われる。実際に、IDCF 事件最高裁判決は、考慮事情①②について、上記の「本件一連の組織再編成に係る行為」及び「本件計画」の意図に係る認定事実に行行為の時間的間隔の短さ等の事情を付加した上で、本件分割が「本件計画を前提とする点において、……明らかに不自然なものであり、税負担の減少以外にその合理的な理由となる事業目的等を見いだすことはできない」と結論付けており、ここで実質的に新たな事実認定・評価がなされたとは考え難い。

また、IDCF 事件最高裁判決は、「本件の一連の組織再編成に係る行為」の意図の認定に当たって「P 社による平成 20 年 11 月の本件提案の手順を基礎として」行われたことを重視していることや、最高裁調査官解説が「租税回避の意図」を考慮事情①②から強いて推認するまでもなく、本件提案等により、本件分割、本件譲渡 1、本件譲渡 2 及び本件合併という一連の行為が「組織再編成を利用した租税回避スキームとして計画されたものであり、「組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したもの」であることが明らかな事案であることが示されているといえよう」と説明している点⁵⁸もヤフー事件最高裁判決と同様である。

以上のことからすると、IDCF 事件における「租税回避の意図」の認定方法は、ヤフー事件最高裁判決におけるのと同様に本件提案に係る書面の記載内容を基軸にしており、担当者間の電子メールのような「ダメ押し」的な証拠がないことを除けば、おおむねヤフー事件最高裁判決と同様の構造であると考えられる。

第 3 項 TPR 事件

1. 事案の概要

⁵⁸ 徳地淳＝林文高「判解」最判解民事篇（平成 28 年度）133 頁、155 頁。

TPR 事件⁵⁹は、X 社（原告・控訴人・上告人）が、アルミホイール製造事業（本件事業）を営む完全子会社である旧 T 社を吸収合併（本件合併）するに当たり、新法人である新 T 社を設立した上（本件設立）、旧 T 社の従業員全員を新 T 社に転籍（本件転籍）させ、X 社が本件合併によって承継取得した棚卸資産等及び製造設備等をそれぞれ新 T 社に譲渡（本件譲渡）及び賃貸（本件賃貸借）して新 T 社に本件事業を行わせる一方、法人税法 57 条 2 項に基づき吸収合併した旧 T 社の未処理欠損金額を損金算入したところ、法人税法 132 条の 2 の適用によって未処理欠損金額の引継ぎが否認された事案である。結論として、第一審・控訴審ともに同条の適用を肯定し、同判決は上告棄却・不受理により確定している。なお、TPR 事件の控訴審判決は、原判決における誤記等の訂正や控訴審における補充主張に関する箇所を除き、第一審判決をほぼそのまま維持している（以下、第一審・控訴審判決を併せて「TPR 事件判決」という。）。

2. 判断過程についての考察

TPR 事件判決は、不当性要件該当性の判断の前提として、「完全支配関係がある法人間の合併についても、他の 2 類型の合併〔適格合併について事業引継要件等が明文で課されている支配関係下の合併及び共同事業目的の合併〕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」と前置きした上で、「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」という解釈⁶⁰を示した。

⁵⁹ 第一審・東京地判令和元年 6 月 27 日訟月 66 卷 5 号 521 頁、控訴審・東京高判令和元年 12 月 11 日同号 593 頁。最二小決令和 3 年 1 月 15 日公刊物未搭載により上告棄却・不受理。

⁶⁰ このような解釈に肯定的な見解として、今村隆「組織再編税制における租税回避—素朴な経済合理的基準から洗練された濫用基準へ」租税法研究 50 号 82 頁、93-94 頁（2022）等がある。他方、批判的又は懐疑的な見解として、谷口勢津夫「判批」ジュリ 1538 号 10 頁（2019）（谷口・前掲注 37）302-304 頁（初出 2020）でも批判的に検討。）、岩品信明「特集 TPR 事件、ユニバーサルミ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」経理情報 1563 号 10 頁、17 頁（2019）、大淵博義「ヤフー事件の功罪—引直し課税の欠落とその後の判決等への影響—」租税法研究 843 号 61 頁、83 頁（2020）、泉絢也「適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認める法人税法 57 条 2 項の『本来の趣旨及び目的』には『事業の継続』が含まれるか？—TPR 事件を素材として—」

その上で、本件合併の不自然性として、X 社が本件合併に併せて本件設立を行い、本件合併と同日、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたことにより、「本件事業に従事していた旧 T 社の従業員は原告を経ずに同一労働条件で新 T 社に引き継がれ、本件事業に係る棚卸資産等も同社に引き継がれた。また、本件事業に係る製造設備等についても、その所有こそ原告に帰属したものの、減価償却費相当額は賃借料という名目で新 T 社が負担することとなった」ことや、旧 T 社のリース契約が新 T 社に引き継がれたこと、旧 T 社と新 T 社の取引先、商号、目的及び役員構成が同一であり、新 T 社の本店所在地も本件合併の翌日に旧 T 社の解散当時の本店所在地に移転されたことを挙げて、「本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたことによって、実態としては、旧 T 社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま新 T 社に引き継がれ、原告は、旧 T 社の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しいものといえることができる。そうすると、本件合併は、形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである」と認定した。

次いで、本件合併の合理的理由となる事業目的等の欠如については、「上記……のとおり、実態としては、旧 T 社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま新 T 社に引き継がれ、原告は、旧 T 社の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しいものといえるところ、……本件合併の検討に当たっては、終始、「メリット」「ねらい」などとして、本件未処理欠損金額を利用した節税効果が挙げられていた」ことや、遅くと

千葉商大論叢 57 巻 3 号 107 頁 (2020)、渡辺徹也「判批」令和元年重判解 (ジュリ 1544 号) 192 頁 (2020)、西村靖宏「判批」ジュリ 1548 号 102 頁 (2020)、前掲・佐藤注 44)143 頁、吉村政穂「繰越欠損金の引継ぎ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 1 頁、7-14 頁(2020)、(吉村・前掲注 7)176-178 頁も同旨)、長戸貴之「組織再編税制における租税回避一個別的否認規定の観点から」租税法研究 50 号 70 頁、73 頁等 (2022) がある。

なお、太田・後掲 64) 374-377 頁は、TPR 事件判決に批判的又は懐疑的な見解を踏まえて、同判決が、法人税法 132 条の 2 の適用により、本件合併が事業の移転・継続という実質を備えていないという具体的事実関係の下で、同法 57 条 2 項の一種の縮小限定解釈を行い、同項の効果である未処理欠損金額の引継ぎを認めなかったものと理解すべきであるとし、同判決が適格合併及び未処理欠損金額の引継ぎの要件として事業の移転を要求したかのように解するのは「誤読であるように思われる」と評価している。

も平成 22 年 1 月 13 日頃には、本件合併自体によって本件事業の損益状況の改善を図るという目的を達成することはできない状況にあったことが「同日の経営会議において、原告の購入価格を高く設定しないと新会社は黒字にならないのではないかと発言や、節税効果だけではないかとの発言があったことからみても、原告経営陣において当然認識されていたといえることができる」と述べた上で、「本件合併の主たる目的は本件未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、……本件合併の不自然さも考慮すると、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない」と認定した。

そして、結論としては、これらの認定を踏まえて、「本件合併は、通常想定されない組織再編成の手順や方法に基づくものであり、実態とはかい離した形式を作出するものであって、その態様が不自然なものであることに加えて、本件未処理欠損金額の引継ぎによって原告の法人税の負担を減少させること以外に本件合併を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事情があったとは認められないことからすれば、本件合併は、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、法人税法 57 条 2 項の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるものというべきである。」と認定し、本件合併が不当性要件に該当するものであると判断した。

以上のとおり、TPR 事件判決は、本件合併の不自然性及び事業目的等の欠如を認定した上で、これらを総合考慮するという形で「租税回避の意図」を認定しており、ヤフー事件最高裁調査官解説が示唆していた客観的事実からの推認アプローチを採っている。

とりわけ、本件合併の不自然性の認定・判断については、本件合併と同日に本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたことや、新 T 社の商号・登記上の目的・役員構成等が旧 T 社と同一であること等の客観的・外形的事実から、本件合併が、「組織再編税制が通常想定している移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質」を欠き、「適格合併において通常されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきである」と認定・評価している。その上で、TPR 事件判決は、本件合併の不自然性と事業目的等の欠如を併せて「租税回避の意図」を認定するという手法を採っている。

他方で、本件合併の合理的理由となる事業目的等の欠如の認定方法に焦点を当たると、本件合併の「ねらい」「メリット」が「節税」である旨記載した内部文書や、経営会議の出席者における「節税」等に関する発言に大きく依拠しており、この点は「本件提案」に

係る書面の内容に沿って当事者の意図を認定したヤフー事件最高裁判決、IDCF 事件最高裁判決と共通しているように思われる。

しかるところ、TPR 事件判決が本件合併の不自然性の根拠として挙げている各事情は、法人格否認の法理における会社形態の濫用目的の考慮事情と共通しているといえる。すなわち、会社法上、法人格の形骸化又は濫用が認められる場合、当該事案に限り、会社の法人格の独立性を否認して会社とその背後に存在する株主等を同一視することが一般法理として認められている⁶¹。そして、法人格の濫用による否認は、会社の背後にある者が法人格を道具として利用し得る支配的地位にあること（支配要件）と違法・不当な目的による法人格の利用（目的要件）が要件とされているところ、この目的要件については、多額の負債を抱える会社において、当該会社の背後にいる者が、倒産する状況もないのに、その営業を停止・解散した上、商号・本店所在地・施設・設備・得意先・仕入先・従業員等をそのまま引き継いで旧会社と同種の営業を継続している場合には、旧会社の債務免脱という不当な目的の存在を推認すべき場合が多いと考えられている⁶²。

TPR 事件においては、このような法人格否認の法理の判断枠組みをアナロジーとして用いれば、旧 T 社の完全親会社である X 社が、旧 T 社の事業継続が困難な事情もないのに、旧 T 社を吸収合併により解散させた上、旧 T 社の未処理欠損金額については X 社が引継ぎ、旧 T 社の事業については商号・本店所在地・施設・設備・取引先・従業員等を同じくする完全子会社である新 T 社に行かせたものとして、旧 T 社の吸収合併及び新 T 社の設立が、法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的に反した形で旧 T 社の未処理欠損金額を引き継いで税負担を減少させるという「不当」⁶³な目的で行われたものと推認することができたように思われる。そして、TPR 事件においては、これに加えて、X 社が本件合併の「正当な事情目的」として主張していた本件事業の損益状況改善や管理体制強化等が、客観的にみて、本件合併を行わなくとも、旧 T 社との取引条件や管理体制の見直し等によ

⁶¹ 江頭憲治郎『株式会社法〔第 8 版〕』（有斐閣、2019）43-48 頁。

⁶² 後藤勇「法人格否認の法理適用の具体的要件―旧会社の債務を新会社に請求する場合について―」判タ 699 号 4 頁、19 頁（1989）。また、比較的近時の論文で同旨のものとして、元芳哲郎＝豊田愛実「会社分割と法人格否認の法理」判タ 1369 号 58 頁、59 頁（2012）がある。なお、法人格否認の法理における濫用目的としては、債務免脱目的のほか、労働契約・労働法上の義務回避など様々なものがある。江頭憲治郎編『会社法コンメンタール 1―総則・設立(1)』（商事法務、2008）104-108 頁参照〔後藤元執筆担当〕。

⁶³ ここでは法人税法 132 条の 2 の要件としてではなく、法人格否認の法理のアナロジーとして用いている。

って達成することができたことを併せて考慮すれば⁶⁴、あえて X 社の内部文書等に依拠せずとも、本件合併の合理的理由となる事業目的等の欠如、さらには「租税回避の意図」の認定を十分なしえたのではないかと考えられる。

以上のとおり、TPR 事件判決では、本件合併の不自然性・合理的理由となる事業目的等の欠如という考慮事情から「租税回避の意図」を推認するアプローチが採られているところ、当該事案の具体的な事実関係からすれば、法人格否認の法理で確立された推認方法（経験則）を応用するような形で客観的・外形的事実から推認することが可能であり、判決中にもそのような考え方がうかがえるような部分もあるように思われるものの、最終的には内部文書等への依存度が高い判断枠組みが採用されている。

第 4 項 PGM 事件

1. 事案の概要

PGM 事件⁶⁵は、①P 社が、元代表取締役の不正行為による損害賠償債務（本件簿外債務）を負う可能性を有していたゴルフ場運営会社 T1 社を買収（本件買収）した直後に、②T1 社が、分社型分割（本件分割）により S 社を新設して同社にゴルフ場事業を承継させた上で S 社の発行済株式全部を他の P 社グループ法人に譲渡（本件株式譲渡）し、③P 社が本件買収の 6 年余後に T1 社優先株式を取得・消却して T1 社を完全子会社化し、④本件買収から 7 年余後に、T1 社が、P 社の完全子会社でゴルフ場事業を営む T2 社との間で、T2 社を合併法人、T1 社を被合併法人として吸収合併（本件合併 1）をし、⑤さら

⁶⁴ 太田洋「法人税法 132 条の 2 の射程と課題—TPR 事件東京高裁判決及び PGM 事件を素材として—」渋谷雅弘ほか編『水野忠恒先生古稀記念論文集 公法・会計の制度と理論』（中央経済社、2022）361 頁、378 頁参照。

⁶⁵ 国税不服審判所令和 2 年 11 月 2 日裁決公刊物未搭載（東裁令 2 第 30 号）。なお、筆者は令和 2 年 7 月 10 日から東京国税不服審判所に勤務しているが、本件には一切関与しておらず、本裁決の内容は行政機関情報公開法 3 条に基づく行政文書開示請求により知り得たものである。また、本稿における筆者の意見は全て個人のものであり、所属するいかなる団体等を代表するものではないことを付言する。

また、行政文書開示請求に対して一部不開示とされた部分については、匿名記事「新たな 132 条の 2 適用事例の全容」週刊 T&A master2021 年 5 月 24 日号（No.883）4 頁、栗原宏幸＝山田彰宏＝捨田利拓実「組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）を適用した新たな否認事例の検討」森・濱田松本法律事務所 TAX LAW NEWSLETTER 2021 年 6 月号（Vol.47）1 頁、小山浩「近時の企業実務上留意すべき租税裁判例・裁決例の解説」租税研究 871 号 70 頁（2022）、太田・前同 381-386 頁を参考に適宜補足している。

に、P 社の持株割合が 99.999%である X 社（審査請求人）が、本件合併 1 と同日に、本件合併 1 の効力発生を停止条件として、X 社を合併法人、T2 社を被合併法人とする吸収合併（本件合併 2。本件合併 1・2 を併せて「本件合併」という。）を行い、⑥X 社が、法人税法 57 条 2 項により、T2 社から引き継いだ未処理欠損金額を損金算入して法人税の申告をしたところ、課税庁が、法人税法 132 条の 2 を適用して当該未処理欠損金額の損金算入を否認する更正処分等を行った事案である。

国税不服審判所は X 社の審査請求を棄却しており、これを不服とした X 社が令和 3 年 4 月に東京地裁に取消訴訟を提起したことが報じられている⁶⁶。

2. 判断過程に関する考察

PGM 事件裁決は、TPR 事件判決が示した法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的と同様の解釈を示した上で不当性要件該当性の判断を行っているが⁶⁷、具体的にどのような行為・計算が不当性要件に該当すると判断されたのか必ずしも明らかでなく、判断枠組みが複雑に入り組んでいるため読み取りづらい。

すなわち、PGM 事件裁決を具体的にみていくと、まず、「本件合併に係る一連の行為の不自然性及び合理的な事業目的の有無について」という項目を立てて、P 社が T1 社優先株式を取得・消却したことについて、「T1 社は事業を営んでいなかったため、T2 社と合併させても、本件合併 1 を適格合併とするために、合併前に P 社の T1 社株式所有割合を 100%としておくことが絶対要件であるとして行われたものである」と認定した上で、「本件合併は、……最終的に T1 社及び T2 社を含んだ請求人との間における合併であり、本件合併 1 の時点で T1 社と請求人との間で直接合併できる状況であったにもかかわらず、同日に、あえて本件合併 1 と本件合併 2 に分け、う遠な方法で組織再編成を行うという不自然性が認められる」「これも、T1 社は、事業を営んでいない法人である上、請求人と P 社とは完全支配関係にないため、T1 社をそのまま請求人と合併させると、適格合併の

⁶⁶ 日本経済新聞 2021 年 5 月 12 日朝刊 39 面「PGM、50 億円申告漏れ 資産子会社 租税回避か、不服で提訴」

⁶⁷ ただし、太田・前掲注 64)383 頁は、PGM 事件裁決における法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的からの逸脱に関する説示は、TPR 事件判決の趣旨を、あたかも法人税法 57 条 2 項には明示されていない「事業の移転及び継続」という要件を事実上付加したものであるかのように誤読したものではないかと指摘している。

要件を満たし得ないことから、T1 社を、一旦、事業を営んでいる T2 社と完全支配関係適格合併をすることにより、本件未処理欠損金額を T2 社に引き継がせたものである」とした上で、「本件合併は、T2 社らの事業を請求人に引き継がせることに加え、本件未処理欠損金額を請求人に引き継がせることをも目的としていたものであり、税負担を減少させること以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由の存在は認められない」と認定している。

このように、PGM 事件裁決は、行為・計算の不自然性（考慮事情①）及び合理的理由となる事業目的等の不存在（考慮事情②）については、「本件合併に係る一連の行為」として、本件合併が本件合併 1・2 の 2 段階で行われたことと、それに先立って P 社が T1 社の優先株式を買収・消却して T1 社との完全支配関係を生じさせたことを取り上げている。

ところが、PGM 事件裁決は、これに続く「法人税法第 57 条第 2 項の趣旨及び目的を踏まえた本件合併の評価について」という項目では、P 社による T1 社の優先株式取得・消却には触れず、X 社、T1 社及び T2 社の合併が本件合併 1 と本件合併 2 という 2 段階で行われたことについて、T1 社は 5 年以上「事実上休眠状態」で「引き継がれるべき事業」を有しなかったことから、「T1 社が有する本件未処理欠損金額は、通常の組織再編成の手順によっては請求人に引き継がれることがなかった」ところ、「本件合併 1 という形式を作出することにより、事業実態がない T1 社の本件未処理欠損金額が、実際に事業を営む T2 社の未処理欠損金額として変換されることで、事業継続要件を満たさなかった T1 社につき、あたかも当該要件〔法人税法 2 条第 12 号の 8 ロ(2)の事業継続要件〕を満たすような外形が作出されたものといえる」「このような場合においてまで、未処理欠損金額の引継ぎを認めることとするのは、法人税法第 57 条第 2 項の趣旨及び目的から逸脱したものといわざるを得ない」と評価している。他方で、PGM 事件裁決は、このような 2 段階の合併が法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的から逸脱するものであるというにとどまらず、本件合併 1 単体についても、「完全支配関係適格合併においても、被合併法人が事業を行っていたことが想定されており、そのような場合に未処理欠損金額の引継ぎを認めることが法の趣旨及び目的であることからすれば、本件合併 1 において、事業を行っていなかった T1 社の未処理欠損金額の引継ぎを認めること自体相当でないということができるから、いずれにしても、本件合併は、法人税法第 57 条第 2 項の趣旨及び目的から逸脱したものと評価されるべきである」とも付言している。つまり、ここでは、本件合併が

本件合併 1・2 の 2 段階で行われたことと、本件合併 1 単体が、それぞれ別個独立に法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的から逸脱するものと評価されているが、行為・計算の不自然性（考慮事情①）及び合理的理由となる事業目的等の欠如（考慮事情②）では取り上げられていた P 社による T1 社優先株式取得・消去には言及されていない。

さらに、PGM 事件裁決は、「本件買収から本件合併に至るまでの経緯について」という項目で、「本件買収は、●●〔ゴルフ場事業か〕を営み、税務上の含み損を有する T1 社を P 社が買収したものであるが、本件分割によって●●〔同上〕は他のグループ法人が引き継ぎ、T1 社は従業員もなく事業も営まないことになったにもかかわらず、本件株式譲渡によって含み損が実現し、多額の未処理欠損金額を有する法人として、事実上の休眠状態のまま、グループ内で長期間存続していたものである」と述べた上で、「このように、本件分割から本件合併に至るまでを全体として見るならば、T1 社については、事業上の目的が極めて希薄な状態で存続していたのであり、その実態に鑑みて、請求人に本件未処理欠損金額を引き継がせてその税負担を減少させること以外に経済上の合理的な理由を見いだし難いものである。」「なお、本件買収から本件合併に至るまでの一連の行為は、……本件各書面〔P 社等の内部文書〕に記載された内容におおむね沿った状況が認められる」と述べ、最終的に、「本件合併に係る一連の行為」は、考慮事情①②から「本件合併に係る一連の行為」に「租税回避の意図」が認められること、また、本件合併が本件合併 1 という「形式」を「作出」したことであたかも事業継続要件を満たすかのような「外形が作出された」点及び本件合併 1 が「事業実態がない T1 社」を当事者とする点において法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的から逸脱するものであることから、「組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様で法人税法第 57 条第 2 項の適用を受けるもの」といえ、さらに、前述の「本件買収から本件合併に至るまでの経緯」も考え合わせると、「組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものと認められる」として、「請求人が、本件合併に係る一連の行為により T1 社の未処理欠損金額を請求人の連結欠損金額とみなして、当該連結欠損金額に相当する金額を、本件連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入したこと」は不当性要件に該当するものである旨判断した。

以上のとおり、不当性要件該当性の判断において、問題となる行為・計算の範囲を基本的には「本件合併に係る一連の行為」、すなわち P 社による T1 社優先株式の取得・消却並びに本件合併 1 及び本件合併 2 という 2 段階の合併と捉えていながら、具体的な検討

に当たっては P 社による T1 社優先株式取得・消却には触れなかったり、合併についても本件合併 1 単体に絞って検討したり、それとは逆に、本件合併の 7 年余前に行われた本件買収から本件分割、本件株式譲渡に至る経緯をも考慮に加えたりなどしており、最終的な不当性要件該当性とその判断基準である組織再編税制に係る各規定の「濫用」の有無、「濫用」の判断要素（観点）である「租税回避の意図」と法の趣旨・目的からの逸脱、さらにはこれらの判断要素とその具体的な考慮事情との相互の論理的なつながりが曖昧になっている。

PGM 事件裁決がこうした変則的ともいうべき判断方法を採用した要因については後に本章第 2 節第 3 項で検討するが、PGM 事件裁決における「租税回避の意図」の認定方法に焦点を当てると、一応、「本件合併に係る一連の行為」の不自然性及び合理的理由となる事業目的等の欠如という考慮事情から推認するような形式にはなっているものの、実際の判示内容をみると、例えば、「本件合併 1 を適格合併とするために、合併前に P 社の T1 社株式所有割合を 100%としておくことが絶対要件である」とする点や、T1 社が「休眠」状態であり「事業実態がない」法人であるとする点など、P 社の内部文書に記載されている表現をほとんどそのまま審判所の認定・評価に用いている箇所が散見されることからすると、P 社の内部文書に大きく依拠して「租税回避の意図」の認定を行ったことは間違いないように思われる。

第 2 節 裁判例・裁決例の俯瞰的考察

前節の検討から、「租税回避の意図」をめぐる裁判例・裁決例の認定方法は次のように整理することができる。

ヤフー事件及び IDCF 事件の各最高裁判決は、いずれも当事者の内部文書の記載内容を基に組織再編成全体及び問題となる個別の行為における当事者の意図の認定を行った上で、①行為の不自然性及び②合理的理由となる事業目的等の欠如という 2 つの考慮事情も併せて、「租税回避の意図」を認定している。

他方、TPR 事件判決は、2 つの考慮事情から「租税回避の意図」の推認という形式を採用しているところ、2 つの考慮事情のうち、とりわけ②合理的理由となる事業目的等の欠如については、当事者の内部文書の記載内容等に大きく依拠している。

以上の裁判例に対し、PGM 事件裁決は、その論理構造が明確とはいえないものの、

「租税回避の意図」の認定についていえば、形式的には考慮事情①②から推認するアプローチを採りつつも、その具体的な認定・評価に当たっては内部文書の記載内容に大きく依拠している点では、TPR 事件判決とある程度共通しているといえる。

一連の裁判例・裁決例がいずれも内部文書の記載内容に着目した認定を行っていることは、ヤフー事件最高裁調査官解説が客観的事実からの推認アプローチを強調していることを思えば、その理由が問われるところである。

この点については、法人税法 132 条の 2 の適用が認められた裁判例・裁決例は、いずれの事案も、ヤフー事件及び IDCF 事件の最高裁調査官解説が示唆するように⁶⁸、あえて客観的事実から推認するまでもなく当事者の「租税回避の意図」が明らかだったという理解もあり得るかもしれない。

もっとも、法人税法 132 条の 2 の裁判例・裁決例を外国税額控除の「濫用」に関する一連の裁判例と対比すると、それだけが理由ではないように思われる。

すなわち、前述の旧大和銀行外国税額控除事件最高裁判決では、原審が適法に認定した事実関係等として、問題となった取引が外国法人の源泉税を納税者（原告・被控訴人・被上告人）の外国税額控除余裕枠で吸収するために行われたこと⁶⁹を挙げつつも、当該取引が外国税額控除の「濫用」であると評価するに当たっては、前述のような原審の認定をそのまま引用せず、当該取引が外国税額控除の適用がなければ損失が出るだけのものであったという客観的・外形的事実から当該取引の目的や納税者の認識を推認しており⁷⁰、最一小判平成 18 年 2 月 23 日集民 219 号 491 頁（旧三和銀行外国税額控除事件）もこれと同様の判断枠組みを採っている。

また、大阪高判平成 14 年 6 月 14 日訟月 49 卷 6 号 1843 頁（旧住友銀行外国税額控除事件控訴審判決）では、法人税法 69 条について「内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定されるというべきである」と解した上で、問題となった取引が「正当な事業目的」を欠くものであった旨認定するに当たり、内部文書における取引目的の記載についても言及しているものの、

⁶⁸ 徳地＝林・前掲 2) 114 頁、同・前掲 58)155 頁。

⁶⁹ 取引の経済的目的がそのようなものであることは内部文書に記載されていた。民集 59 卷 10 号 3125 頁参照。

⁷⁰ 吉村政穂「判批」判時 1937 号 184 頁、187 頁（2006）参照。

納税者（原告・被控訴人）が行った手形の買入れが「通常の手形売買には見られない」金銭のやりとりを伴うものであったことや、納税者による貸付け等が「明らかな逆ざや取引」であったことなど取引に係る客観的・外形的事実を詳細に取り上げており、取引の目的や当事者の意図をこれらの客観的・外形的事実から推認するというアプローチを重視しているように思われる。

以上のように、外国税額控除の「濫用」事案に係る裁判例が、問題となった取引の目的等の認定に当たって、いずれも内部文書の記載内容よりも当該取引に係る客観的・外形的事実に着目していることと比較すると、法人税法 132 条の 2 の裁判例・裁決例が内部文書の記載内容に大きく依拠した事実認定を行っていることは、当該事案における「租税回避の意図」の明確さのみでは説明できないといえる。

そこで、法人税法 132 条の 2 の裁判例・裁決例が内部文書の記載内容に重点を置いた認定をしている理由を、外国税額控除制度の裁判例との対比の上で考えると、その要因の一つとしては、外国税額控除制度の「濫用」事案における取引の内容がいずれも金銭貸付け・預金や手形売買といった定型性の強い取引類型に属するものであるのに対し、法人税法 132 条の 2 の裁判例・裁決例は、組織再編成やそれに関連する役員就任・株式譲渡といった個別性の強い行為が対象となったことがあると推察される。

この点については、ヤフー事件最高裁調査官解説も、法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断基準として経済的合理性基準をそのまま採用することが相当でないとする理由として、「組織再編成は売買契約や雇用契約などの典型契約とは異なるため、必ずしも一般的な取引慣行や取引相場があるわけではなく、多数の企業が関連して複雑かつ巧妙な租税回避が行われた場合、そもそも純経済人（特殊な利害関係のない一般的な経済人）の行為として自然かつ合理的な組織再編成とは何かという議論の出発点からその審理判断に困難を来し、その不当性を適切に判断し得ない場合もあり得ると考えられる」⁷¹と指摘しているところである。

また、このことは、民事訴訟実務における経験則の機能からも説明することができると考えられる。すなわち、民事訴訟実務上、事実認定に用いられる経験則は、裁判官が通常知り得る事項である一般的経験則と、裁判官が通常知り得ない事項である専門的経験則と

⁷¹ 徳地＝林・前掲注 2)106 頁。

に大別され、業界の取引慣行等は専門的経験則に属するものとされている⁷²。そして、企業間の売買契約や金銭消費貸借契約であれば、「特段の事情がない限り、目的物の価値と代金との対価的均衡がみられることが通常である」、又は「金融業者が金銭を貸借した場合には、特段の事情がない限り、利息の定めがあるはずである」などといった経験則として確立しているといえることから⁷³、問題となった取引に税負担減少以外の目的があるか否かについては、当該取引と一般的な取引における対価・利率の乖離の有無に着目して認定することが可能であり、金銭の貸付け・預金・手形売買等が問題となった外国税額控除制度の「濫用」事案では、まさしくそのような観点から租税回避目的や正当な事業目的の欠如が認定されたと考えられる。

これに対し、組織再編成における当事者の行動については、必ずしも企業組織再編成の実務慣行に精通していない裁判官であっても通常知り得るような一般的経験則としては確立されていない部分が多く、業界の取引慣行等のような「専門的経験則」に属する部分が多いと考えられる。そうすると、法人税法 132 条の 2 の適用の可否が争われている行為・計算が不自然であり税負担減少以外に合理的理由となる事業目的等を欠くものか否かについては、客観的・外形的事実を一般的経験則に照らして推認することによって判別することが困難な場合も少なくなく、また、一見して客観的・外形的事実から不自然で合理的理由となる事業目的等を欠く行為・計算であっても、納税者側から「業界の取引慣行」等に基づく主張がなされた場合には、これを正面から否定することが容易でないことも多いと考えられる。

例えば、ヤフー事件の下級審においては、X1 社（原告・控訴人・上诉人）が、x 氏の T 社副社長就任（本件副社長就任）の「正当な事業目的」として、T 社合併（本件合併）のシナジー効果追求の観点からインターネット事業に精通した x 氏を T 社役員に派遣する必要があった旨主張していたところ⁷⁴、ヤフー事件最高裁判決は、こうした X1 社が主張するような事情の有無について特に踏み込むことなく、x 氏の T 社副社長在任期間の短さ等の外形的事実から行為の不自然性・合理的理由となる事業目的等の欠如を認定した上で、「租税回避の意図」を認定している。このようなヤフー事件最高裁判決の認定過程に対しては、インターネット業界固有の事情を考慮していないという批判が提起されている

⁷² 大江ほか・前掲注 9)26-28 頁〔須藤発言〕。

⁷³ 加藤新太郎『民事事実認定の技法』（弘文堂、2021）34 頁参照。

⁷⁴ 民集 70 卷 2 号 437 頁以下。

ところであるが⁷⁵⁾、恐らく最高裁としては、本件副社長就任が未処理欠損金額引継ぎのための特定役員引継要件を満たすことを内部文書等の記載内容から認定できていたからこそ、あえてインターネット業界固有の事情について検討せずとも結論を導くことができたのではないかと推察される。翻って、仮に、ヤフー事件において当事者の意図・計画を記載した内部文書等が証拠として提出されていなかったとすれば、そのことだけで直ちに結論が変わることはないにしても、裁判所は、本件副社長就任に係る「租税回避の意図」の認定に当たって、X1 社の主張に正面から応える必要が生じ、より難しい判断を迫られたかもしれない⁷⁶⁾。

さらにいえば、法人税法 132 条の 2 の場合、単に組織再編成の事案であるから事実認定が難しいというだけではなく、第 1 章でも述べたように、「組織再編成を利用した租税回避」という事象自体が我が国において比較的新規なものであり、参考となり得る事例やそこから導かれる経験則等が十分に蓄積されていないからこそ、内部文書の記載内容に依拠せざるを得ない面もあるのではないかと考えられる。

この点、例えば、同じく組織再編成の「濫用」の事例として、債務免脱目的による会社分割に関する裁判例をみると、法人格否認の法理（濫用類型）における違法・不当目的や詐害行為取消権（民法 424 条）、詐害行為に対する否認権（破産法 160 条 1 項 1 号）の行使における詐害意思のような主観的要件が、当該会社分割に関する客観的・外形的事実からの推認によって端的に認定されている⁷⁷⁾。とりわけ否認権行使訴訟では、否認権者である破産管財人が破産者の内部文書等を直接収集する権能を有している（破産法 83 条等）にもかかわらず、裁判所が内部文書によらず客観的・外形的事実からの推認によっては破産者の詐害意思を認定していることからすると、法人税法 132 条の 2 の裁判例・裁決例との違いは明確といえる。しかるところ、このような債務免脱目的の会社分割に係る裁判例では、債務免脱目的による法人格否認の法理や詐害行為取消権について過去の裁判例等の豊富な蓄積があり、会社分割においてもこれらの蓄積を踏まえて事実認定を行うことが

⁷⁵⁾ 岡村・前掲注 3)11 頁。

⁷⁶⁾ ただし、X1 社が本件副社長就任の合理的理由を基礎づけるインターネット業界固有の事情の存在を少なくともある程度窺わせるに足りる立証をなしていることが前提である。

⁷⁷⁾ 法人格否認の法理の事例として東京地判平成 22 年 7 月 22 日金法 1921 号 117 頁及び福岡地判平成 23 年 2 月 17 日金法 1923 号 95 頁、詐害行為取消権行使の事例として最一小判平成 24 年 10 月 12 日民集 66 卷 10 号 3311 頁、破産管財人による否認権行使の事例として東京高判平成 24 年 6 月 20 日判タ 1388 号 366 頁がある。

できたものと考えられる⁷⁸⁾。

他方で、法人税法 132 条の 2 の判断要素である「租税回避の意図」については、同条の適用が争われた事例の蓄積の乏しさが客観的・外形的事実からの推認を難しくしている大きな要因であると考えられる。

第 3 節 「租税回避の意図」の果たす機能

ところで、法人税法 132 条の 2 の裁判例・裁決例では、いずれの事案でも、不当性要件該当性が直接問題となっている行為の意図のみを認定するのではなく、これと関連する他の行為の意図をも認定した上で、不当性要件該当性を判断していることが特徴的であるといえる。

ヤフー事件最高裁判決についていえば、前述のとおり、x 氏の T 社副社長就任が特定役員引継要件を満たすことにありと認定するに当たり、その前提として、「本件の一連の組織再編成に係る行為」の意図が X 社において T 社の未処理欠損金額を引き継いで利用することにあったことを認定している。

もっとも、このような認定手法は、飽くまで x 氏の T 社副社長就任という行為単体について、組織再編成の提案から実行に至る事実経過全体での位置づけから問題となる行為の意義を読み取ったものであって、必ずしも法人税法 132 条の 2 に特徴的なものではなく、契約締結に至る交渉・履行・紛争発生及びその後の当事者の行動までの時間軸から事案を捉えるという契約型訴訟における一般的な事実認定方法⁷⁹⁾の応用にとどまるともみることができる。

他方、TPR 事件判決では、「本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われたことによって、実態としては、旧 T 社の営んでいた本件事業はほぼ変化のないまま新 T 社に引き継がれ、X 社は、旧 T 社の有していた本件未処理欠損金額のみを同社から引き継いだに等しいものといえることができる」と説示した上で、このような本件合併が「形式的には適格合併の要件を満たすものの、組織再編税制が通常想定してい

⁷⁸⁾ 法人格否認の法理については後藤・前掲 62)、元芳＝豊田・前掲 62)、詐害行為取消権については日下部真治＝倉賀野伴明「会社分割に対する詐害行為取消に関する裁判例の検討」判タ 1369 号 75 頁 (2012) 参照。

⁷⁹⁾ 加藤・前掲注 73)211-212 頁。

る移転資産等に対する支配の継続、言い換えれば、事業の移転及び継続という実質を備えているとはいえず、適格合併において通常想定されていない手順や方法に基づくもので、かつ、実態とはかい離した形式を作出するものであり、不自然なものというべきであると判示されている。

ここでは、X 社による T 社の合併（本件合併）が、旧 T 社から新 T 社への従業員の転籍（本件転籍）、X 社から新 T 社への旧 T 社棚卸資産の譲渡（本件譲渡）及び X 社から新 T 社への旧 T 社製造設備の賃貸借（本件賃貸借）と組み合わせられて実行されたという事実が、本件合併の主観的意図の認定のみならず、本件合併の「不自然」性、すなわち客観的考慮事情の評価においても考慮されている点で、ヤフー事件最高裁判決よりも一歩踏み込んでいるといえる。

もっとも、TPR 事件判決の考え方を敷衍すると、X 社が本件合併と他の法律行為を組み合わせた場合でなくとも、例えば、X 社が本件合併の直後に旧 T 社が営んでいた事業を休止・廃止した場合にも本件合併が「事業の移転及び継続という実質」を欠くものという判断がなされる可能性もある⁸⁰。そのように考えると、TPR 事件判決は、本件合併が複数の行為（法律行為）と組み合わせて行われたことに着目したというよりは、X 社が本件合併にもかかわらず旧 T 社の事業を自ら運営しなかったという事実に着目したとみることもできる。その場合、TPR 事件判決は、本件合併とともに本件転籍等が行われたという事実を、X 社が旧 T 社の事業を自ら営まなかったことに関する具体的な事情とした指摘したにとどまるとみる余地もあり、このような理解に立つと、TPR 事件判決も必ずしも特徴的な判断手法を採ったものとはいえないようにも思われる。

以上に対し、IDCF 事件最高裁判決は、法人税法 132 条の 2 における特徴的な判断手法が浮き彫りになったものと思われる。

⁸⁰ この点、TPR 事件判決のように、完全支配関係下の合併でも「事業の移転及び継続」を要求する立場に立ったとしても、米国の組織再編税制における財務省規則（Treasury regulations）§ 1.368-1(d)(1)のように、被合併法人等の事業用資産を合併法人等の事業に転用した場合であれば事業継続性を認めるという考え方も成り立ち得る。もっとも、TPR 事件判決からは、そのような場合にも「事業の移転及び継続」が認められるとする可否かといった境界線は見出し難い。

なお、米国の組織再編税制における事業継続性（continuity of business enterprise; COBE）について、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」『企業組織再編成と課税』（弘文堂、2006）55 頁、69-71 頁（初出 2001）参照。また、欠損金額の引継ぎと事業継続性とを結びつけることへの批判として、酒井・前掲注 52)127 頁、長戸・前掲注 60)74-78 頁等がある。

すなわち、IDCF 事件最高裁判決は、「本件の組織再編成に係る一連の行為」、すなわち、X1 社による T 社買収（本件譲渡 1）、T 社による X2 社の新設分割（本件分割）、T 社の X1 社に対する X2 社株式譲渡（本件譲渡 2）及び X1 社の T 社吸収合併（本件合併）という複数の行為の組み合わせに着目し、これらの複数の行為が、T 社の未処理欠損金額の全額を活用するという意図の下で、「実質的には適格分割というべき」本件分割について「実態から乖離した非適格分割の形式を作出する」ために計画・実行されたこととして、法人税法 2 条 12 号の 11 イ等を「濫用」するものであると捉えた上で⁸¹⁾、同法 132 条の 2 の適用により、非適格分割の形式を作出した原因行為である本件譲渡 2 を課税上無視し、本件分割をあたかも適格分割であるかのようにして課税関係を決定したものといえる。

また、PGM 事件裁決も、X 社・T1 社・T2 社の 3 社における合併（本件合併）が、T1 社の未処理欠損金額を X 社に引き継がせることをも T1 社・T2 社合併（本件合併 1）と X 社・T2 社合併（本件合併 2）の 2 つに分けて行うという手順・方法が、「う遠」で「不自然」なものであり、かつ、このように 2 段階で合併を行ったことが「税負担を減少させる以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由の存在は認められない」と評価した上で、本件合併に未処理欠損金額の引継ぎが法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的を逸脱するものと判断していることからすると、本件合併 1 と本件合併 2 という 2 段階の合併を組み合わせて行われたことが法人税法 57 条 2 項の「濫用」とであると判断し、同法 132 条の 2 の適用により、T1 社・T2 社合併と X 社・T2 社合併という 2 段階の合併をあたかも X 社が T1 社を直接吸収合併したかのように取り扱うことで、X 社が T1 社の未処理欠損金額を引き継ぐことを否認したものと考えられる。

以上のことからすると、IDCF 事件最高裁判決及び PGM 事件裁決は、組織再編成の当事者が、通常の手順・方法では得ることができない税負担減少効果を得るという意図の下で、一連の組織再編成に係る行為の組み合わせの中で生じた不合理な迂回⁸²⁾を含む手順・方法で組織再編成を計画・実行したことをもって、組織再編税制に係る各規定の「濫用」

⁸¹⁾ 金子・前掲 1)532 頁及び中尾ほか・前掲注 4)244 頁〔藤本＝朝長〕は、法人税法 132 条の 2 の適用対象には、このように複数の行為を組み合わせることによる課税減免規定等の「濫用」も含まれる旨指摘している。

⁸²⁾ 吉村・前掲注 7)180 頁参照。小山・前掲注 65)89 頁も、IDCF 事件最高裁判決と PGM 事件裁決が、いずれも組織再編成の全体としては合理性が否定されていない事案において、複数の行為を組み合わせるとする「迂遠な方法」を採ったことを問題にしたものと評価している。

と評価し、法人税法 132 条の 2 を適用することにより、課税上、一連の組織再編成に係る行為を不合理な迂回のないものに置き換えたものということができる。

以上のとおり、法人税法 132 条の 2 が適用された裁判例・裁決例においては、当事者が「租税回避の意図」の下に複数の行為を組み合わせたことが組織再編税制に係る各規定の「濫用」であると捉えたとみられるものが散見される。これらの裁判例・裁決例においては、複数の行為に共通する「租税回避の意図」が、組織再編成における個別の行為を相互に結びつける機能を果たしていると考えられる。

そして、複数の行為に共通する意図を認定するに当たっては、個別の行為の意図・目的等をそれぞれ検討するだけでは足りず、当該複数の行為全体に係る意図・目的を示す証拠を要する場面も少なくないと考えられる。法人税法 132 条の 2 の裁判例・裁決例が「租税回避の意図」の認定に当たって内部文書の記載内容に大きく依拠している原因には、このような「租税回避の意図」が果たす機能も関係しているものと思われる。

第 4 節 「租税回避の意図」による全体的考察？—PGM 事件裁決の疑問点—

それにとどまらず、PGM 事件裁決は、それぞれ単体としては不自然性や法の趣旨・目的からの逸脱が認められるか疑わしい複数の行為について、それらが全体として「租税回避の意図」の下で行われたものであることから、不当性要件に該当するものであると判断した可能性が窺われる⁸³⁾。

具体的にいえば、PGM 事件裁決は、法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的の解釈において TPR 事件判決を踏襲した上で、「本件合併 1 の時点で T1 社と請求人との間で直接合併できる状況であったにもかかわらず、同日に、あえて本件合併 1 と本件合併 2 に分け」る

⁸³⁾ これに関連する議論として、東京地判平成 12 年 11 月 30 日訟月 48 卷 11 号 2785 頁が、①子会社増資新株引受けと②子会社株式の低額譲渡という行為について、「単体では行為計算の否認の対象とはならない複数の行為を、租税負担の減少の意図ないし目的を推認し、このいわば「租税回避意図」を接着剤として、法 132 条の適用対象に取り込む手法を編み出した」可能性がある旨指摘するものがある。岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界—取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認—」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）74 頁、80 頁参照。

他方、今村隆「行為計算の否認規定をめぐる紛争」税法学 577 号 271 頁、279-280 頁（2017）は、当該裁判例における上記①の行為は単体として経済的に不合理であるとして、上記の見解に反対している。

という方法が、「う遠な方法」であって、「通常の組織再編成の手順」とは異なっており、「本件合併 1 という形式を作出することにより、事業実態がない T1 社の本件未処理欠損金額が、実際に事業を営む T2 社の未処理欠損金額として変換されることで、事業継続要件を満たさなかった T1 社につき、あたかも当該要件を満たすような外形が作出された」ものであると評価し、このような 2 段階の合併を行ったことが法人税法 57 条 2 項の趣旨・目的を逸脱するものと判示している。

このような判示内容からすると、PGM 事件判決は、合併法人が 2 つの被合併法人を直接合併することが「通常の組織再編成の手順」であり、PGM 事件でみられたような 2 段階の合併は「う遠な方法」であって「通常は想定されない組織再編成の手順又は方法」という不当性要件の考慮事情に該当することになる。しかしながら、3 つの法人の合併を 2 段階に分けて行うことが、1 つの合併法人が 2 つの被合併法人を同時に吸収合併するという手法で行うことと比較して「不自然」と評価し得るかについては疑義がある⁸⁴。この点については、そもそも、課税庁としても、PGM 事件におけるように 3 社合併を 2 段階にで行うことで、1 つの合併法人が 2 つの被合併法人を同時に吸収合併する場合よりも税負担を減少させることが、直ちに法人税法 132 条の 2 の不当性要件に該当すると想定していたとは考え難い⁸⁵。

また、PGM 事件判決は、本件合併 1、すなわち「休眠状態」であり「事業実態がない」法人である T1 社と T2 社との合併について、それが単なる「形式」又は「外形」を「作出」したものにすぎないなどとして、あたかも「実態」を欠く行為であるかのように述べた上で、「本件合併 1 において、事業を行っていない T1 社の未処理欠損金額の引継ぎを認めること自体相当でない」とも説示している。しかしながら、仮に「事業を行っていない T1 社」を当事者とする合併を行ったこと自体が、組織再編税制に係る各規定が想定している適格合併としての「実態」を欠く行為であると断じてしまうと、単に積極的な事業活動を行っていない持株会社や資産管理会社を当事者とする完全支配関係下の適格

⁸⁴ 小山・前掲注 65)89 頁参照。

⁸⁵ 国税庁は、経済産業省からの照会に対する平成 21 年 1 月 29 日付け回答において、3 つの法人の合併を第 1 合併と第 2 合併に分けた上で、前者の効力発生を後者の停止条件として行った場合等には、これらの合併の適格要件の判定は「その順序に従って個々に行うこととなる」とする見解を肯定している。

国税庁ウェブサイト文書照会回答事例「三社合併における適格判定について（照会）」
<https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/hojin/090130/index.htm>（令和 4 年 12 月 25 日訪問）。

合併というだけで、適格合併としての「実質」を欠き、法人税法 132 条の 2 により否認されるべきであるという帰結を生じさせることになりかねない。そうすると、法人税法 132 条の 2 の適用範囲は著しく広範なものになってしまうと思われる⁸⁶⁾。

さらに、PGM 事件判決は、P 社の T1 社優先株式取得・消却を「本件合併に係る一連の行為」に含めて不当性要件該当性を判断しているものの、P 社の T1 社優先株式取得・消却とは、つまるところ親会社が合併に当たって子会社の少数株主から株式を買い取って完全子会社化したこと（完全親会社化＋適格合併）にすぎず、それ自体が「通常想定されない手順・方法」や「実態から乖離した形式を作出するもの」とは考え難い⁸⁷⁾。

のみならず、PGM 事件判決は、「本件合併に係る一連の行為」の不当性要件該当性を認めるに当たって、「本件買収から本件合併に至る一連の経緯」をも考慮している。ここでは、PGM 事件判決は、当事者の内部文書において、本件買収当初から、T1 社において新設分割及び株式譲渡による含み損の実現をした後、T1 社を未処理欠損金額の引継要件を満たす期間に T1 社の未処理欠損金額を合併によって P 社企業グループ内の法人に引き継がせることを検討していた旨の記載があったことから、そのような意図・計画の存在をもって、本件合併 1 及び本件合併 2 の不当性要件該当性を基礎付けようとしたものと考えられる⁸⁸⁾。しかしながら、T1 社が偶発債務を抱えたままゴルフ場事業を経営し続けることによるリスクや、清算手続に伴って知れている債務者への催告（会社法 499 条 1 項）を行うことで偶発債務の時効中断効の発生や債権者からの請求を誘発する可能性があったことを考慮すると、T1 社が新設分割により S 社を設立してゴルフ場事業と偶発債務を分離したことや、新設された T1 社を直ちに清算せずに本件合併 1 まで存続させていた

⁸⁶⁾ この点、TPR 事件判決は、「本件合併とともに本件設立、本件転籍、本件譲渡及び本件賃貸借が行われた」という具体的な事実関係に着目することで、判決の射程を限定することに注意を払っているように見える。

⁸⁷⁾ 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）500 頁、513 頁。

⁸⁸⁾ 栗原ほか・前掲注 65)7 頁は、PGM 事件において、課税庁が、T1 社が P 社グループ内にゴルフ場運営事業を承継させる分割型分割（適格分割）を行い得たにもかかわらず、① T1 社の分社型分割及び② T1 社の P 社グループ内法人に対する分割承継法人の全株式譲渡によって含み損を実現したことを問題視した可能性がある」と指摘している。ただし、課税庁は、PGM 事件において、法人税法 132 条の 2 の適用によって適格合併に伴う未処理欠損金額の引継ぎを否認しているのであって、欠損金額の基となった含み損実現の原因行為を否認しているのではない以上、本文中でも述べているとおり、上記①②の事情は飽くまで未処理欠損金額引継ぎを否認する更正処分をした端緒にすぎないとみるべきであろう。

ことが、組織再編成に係る行為として不自然又は税負担減少以外の合理的理由がないものであったといえるかは疑問である⁸⁹⁾。そもそも、新設分割及び株式譲渡による含み損実現は、PGM 事件における更正処分の端緒となった事情であるとしても、これを PGM 事件で否認対象となった税効果である未処理欠損金額の引継ぎとの関係で不当性要件の評価根拠事実とすることは論理の飛躍があるように思われる。

以上のとおり、PGM 事件判決は、不当性要件該当性の判断に当たって、T1 社における含み損実現と未処理欠損金額引継要件充足までの存続、「完全子会社化+適格合併」、事業実態のない法人を一方当事者とする完全支配関係下の適格合併及び 3 つの法人における 2 段階の合併という複数の行為を取り上げているが、これらの行為がそれぞれ単体で「濫用」に当たるといえるかには疑義があるところ、PGM 事件判決はこれらの行為を組み合わせることで何故「濫用」になるのかについても論証できていないように思われる。

そうすると、PGM 事件判決は、一連の組織再編成における個別・具体的な行為又は行為の組合せが組織再編税制に係る規定の趣旨・目的から逸脱するものとみて法人税法 132 条の 2 の適用を認めたのではなく、当事者が「本件合併に至る一連の行為」、さらには「本件買収から本件合併に至るまでの一連の経緯」において税負担軽減を意図・計画していたという組織再編成に係る経緯全体から予め法人税法 132 条の 2 の適用を是認するという結論を決めた上で、後付け的に個々の行為又は行為の組み合わせの「不自然性」や「逸脱」を認定・評価していたのではないかと疑われるところである。しかるに、PGM 事件判決の判断過程がそのようなものであったとすれば、それは、法人税法 132 条の 2 の適用において「租税回避の意図」を強調するあまり、いかなる行為又は行為の組合せがいかなる点で組織再編税制に係る各規定の趣旨・目的から逸脱するものであるかという「濫用」の客観的側面の論証を軽視し、当事者が税負担軽減を意図して計画・実行された行為又は行為の組合せを漫然と「濫用」と評価したものと評価せざるを得ない。

なお、このような「濫用」の客観的側面の論証の軽視は、TPR 事件判決にも若干兆候が窺われるように思われる。

すなわち、TPR 事件判決では、X 社・旧 T 社合併（本件合併）が不当性要件に該当する行為とされているものの、前節でも若干検討したように、TPR 事件判決では、X 社が旧 T 社の従業員や事業用資産等を本件合併の直前又は直後に新 T 社に移転（転籍、譲渡

⁸⁹⁾ 太田・前掲注 64)382-384 頁参照。

及び賃貸借)させたという複数の行為の組合せが「濫用」であるのか(換言すれば、合併により引き継いだ資産をさらに他の法人に移転させる行為が必須であるのか)、それとも、X社が旧T社を吸収合併したにもかかわらず、X社自身では旧T社の事業を行わなかったことが「濫用」であるのか(換言すれば、X社が旧T社の事業を休止・廃止するのみでも「濫用」と評価されるのか)が明確になっておらず、曖昧さが残っている⁹⁰。この点、法人税法132条の2の不当性要件が「組織再編税制に係る各規定」の「濫用」をいうものである以上、やはり、TPR事件において実行された組織再編成(本件合併)の客観的態様において、どのような点が「通常想定されない手順・方法」又は「実態から乖離した形式の作出」であると評価されるのか、より具体的には、法人税法57条2項等の趣旨・目的から要求される「事業の移転及び継続」という「実質」を欠くものであるのか⁹¹という外延を明らかにすることが望ましかったように思われる。

第4章 米国法からの示唆

第1節 経済的実質主義と「租税回避の意図」

第1項 経済的実質主義の概要

前章までにおいて検討したように、法人税法132条の2の不当性要件該当性の判断要素としての「租税回避の意図」は、運用上の課題を幾つか内包しており、実際に裁判例・裁決例ではそれらが表面化しているようにみえる。

しかるところ、我が国においては、租税回避行為への対応という観点から、米国法における事業目的原理(business purpose doctrine)ないし経済的実質主義(economic

⁹⁰ この点は、IDCF事件最高裁判決が、不当性要件に該当する行為を「本件計画を前提とする本件分割」、すなわち、T社がX1社に対してX2社株式を譲渡する計画を前提としたT社によるX2社の新設分割である旨明示していることと対比される。

⁹¹ 北村＝黒松・前掲44)88-89頁は、組織再編税制に係る各規定を「私法依存型の要件」と「税法独自の要件」に分類した上で、税法独自の要件では当該要件を充足し又は充足しない事実が備えておくべき「実態」が想定されることから、「実態から乖離した形式の作出」という考慮要素が機能する(「通常想定されない手順・方法」もこれと同様に考えることができる)一方、私法依存型の要件ではそのような「実態」の想定がほとんど不可能であることから専ら「通常想定されない手順・方法」が問題になるとしている。TPR事件判決についていえば、適格合併という「税法独自の要件」が問題になることから、まさしく適格合併の要件を満たす事実が備えるべきとされる通常想定される手順・方法や「実態」とは何であり、本件合併がどのような点でそれと相違又は乖離しているのかが問題になると解される。

substance doctrine) に関する研究及びこれを基にした議論が積み重ねられている⁹²。

このような米国法に関する研究・議論が、現行の解釈を基にした法人税法 132 条の 2 の運用に示唆を与えるものかについては、まず、そもそも法人税法 132 条の 2 の現行の解釈が経済的実質主義との共通性・類似性を有するか否かについて検討する必要があると思われる。

この点については、比較法的には、租税回避否認規定の主観テストのパターンとして、積極的な租税目的を要件とするものと、米国法のように租税以外の目的が欠如していることを理由とするものに分類されているところ、現行の解釈による法人税法 132 条の 2 の運用は、ヤフー事件最高裁判決が税負担軽減以外の合理的理由となる事業目的等の欠如を考慮事情として挙げていることから、米国法と同様に後者に属するものと考えられる⁹³。そうすると、米国法の議論は、現行の解釈による法人税法 132 条の 2 の運用について一定の示唆を与えるように思われる。

そこで、本節では、法人税法 132 条の 2 における「租税回避の意図」の認定・判断に当たっての示唆を得るために、米国法の状況を概観する。

米国では、Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935) (Gregory 事件連邦最高裁判決) を発端としてコモン・ロー上の租税回避否認法理が発展し、その中でも経済的実質主義 (economic substance doctrine) と呼ばれる法理が 2010 年に内国歳入法 (Internal

⁹² 枚挙に暇がないが、金子・前掲注 24)、渡辺徹也「法人分割と租税回避—アメリカ法を参考として」『企業取引と租税回避—租税回避行為への司法上および立法上の対応』(中央経済社、2002) 121 頁 (初出 1996)、中里実「課税逃れ商品に対する租税回避否認」『タックスシェルター』(有斐閣、2002) 221 頁 (初出 1999)、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈」『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) 54 頁 (初出 1999-2000)、岡村・後掲注 115)、渡辺徹也「分割税制に関する濫用とその規制—法人課税を中心に—」『企業組織再編成と課税』(弘文堂、2006) 189 頁 (初出 2001)、渕圭吾「アメリカにおける租税回避否認法理の意義と機能」学習院法学会雑誌 38 巻 2 号 90 頁 (2003)、今村・前掲注 43)、岡村・後掲注 108)、川端康之「ビトカーの濫用的タックス・シェルター論—Crane 理論・事業目的」税務大学校編『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』(国税庁、2008) 135 頁、岡村忠生「米国の新しい包括的濫用防止規定」日本租税研究協会第 62 回租税研究大会記録 144 頁 (2010)、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非を中心に—」税法学 577 号 55 頁、本部勝大「アメリカ及びカナダにおける租税回避へのアプローチ—経済的実質主義の制定法化と GAAR—」同号 141 頁 (2017)、同『租税回避と法—GAAR の限界と解釈統制—』(名古屋大学出版会、2020) 46-120 頁等がある。本稿における米国法の説明はこれらの文献を参考にしている。

⁹³ 吉村・前掲注 7)174-175 頁。

Revenue Code; I.R.C.) 7701 条(o)として制定法化された⁹⁴。

内国歳入法 7701 条(o)(1)は、経済的実質主義と関連する (relevant) 取引においては、(A)当該取引が (連邦所得税に関する効果以外に) 納税者の経済的ポジションを有意に変更する場合、(B)納税者が (連邦所得税に関する効果以外に) 当該取引に参加する実質的目的を有している場合に限り、経済的実質を有するものとして取り扱う旨規定している。

また、内国歳入法 7701 条(o)(1)は、とりわけタックス・シェルターへの対抗を主眼に置いているものの、その適用対象は経済的実質主義に関連する全ての取引であるとされており、伝統的なタックス・シェルター型の事象に限定されていない⁹⁵。

ところで、ここでいう経済的実質主義とは、内国歳入法 7701 条(o)(5)(A)において、経済的実質(economic substance)を有さず又は事業目的 (a business purpose) を欠く取引について租税上の便益を許さないというコモン・ロー上の法理をいうものとされている。

このように取引の経済的実質 (客観面) と当事者の目的 (主観面) の双方に着目するという経済的実質主義の判断基準は、二分肢テスト (two prong test) と称されている⁹⁶。二分肢テストにおける客観・主観テストの関係について、内国歳入法 7701 条(o)制定前の裁判例では、経済的実質を備えた取引と認められるには両者を満たす必要があるとする結合テスト (conjunctive test) と捉えるもの、いずれか一方を満たせば足りるとする分離テスト (disjunctive test) と捉えるもののほか、両者のいずれも単なる考慮要素にすぎないと捉えるものに分かれていたが⁹⁷、内国歳入法 7701 条(o)制定に当たって結合テストとして取り扱われることが明らかにされた⁹⁸。

経済的実質主義の適用基準については、かねてより「目が眩むほど複雑 (dizzily complex)」であると指摘されていたところ⁹⁹、内国歳入法 7701 条項(o)(5)(C)は経済的実質主義の適用について当該規定が制定されなかったと仮定した場合と同様に判断すべきものである旨規定しており、適用基準の新たな整理や明確化は行われなかった。また、財務

⁹⁴ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第8版〕』（中央経済社、2021）579-580 頁。

⁹⁵ Boris I. Bittker & James S. Eustice, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders* (WG&L, 2020), ¶ 10.55[1].

⁹⁶ Id.

⁹⁷ The Staff of the Joint Committee on Taxation, *Description of Revenue Provisions Contained in the President's Fiscal Year 2010 Budget Proposal Part Two: Business Tax Provisions*, 37 (2010) .

⁹⁸ Notice 2010-62, 2010-40 I.R.B. 411.

⁹⁹ Joseph Bankman, *The Economic Substance Doctrine*, 74 S. CAL. L. REV. 5, at 29 (2000).

省は「エンジェル・リスト」、すなわち当該規定の適用除外となることが明らかな取引類型等は存在しないことを告示しており¹⁰⁰、その適用に関しては依然不明瞭な部分が残されている¹⁰¹。

第2項 経済的実質主義と租税上の動機

経済的実質主義はなお不明瞭な点を残しているものの、その確かな特徴の一つとしては、納税者が納税義務を最小化するように自己の行動等を構成することを妨げるものではない点、より具体的には、納税者の行動等が租税上の動機でなされたものであるからといって経済的実質を欠くものといえないと解されており、そのことは多数の裁判例で繰り返し確認されているという点を指摘することができる¹⁰²。

このような特徴は、経済的実質主義を含むコモン・ロー上の租税回避否認法理の源流とされる Gregory 事件最高裁判決にみることができる。

Gregory 事件の事案は、次のようなものである。まず、A1 社の 100%株主である納税者（原告・被控訴人・上告人）は、A1 社が保有している B 社株式を、当時の内国歳入法 112 条(g)及び同条(i)(1)(B)によって非課税での資産移転が認められている組織再編成（法人分割）の方法により、新設法人 A2 社に移転させた。納税者は、A2 社設立の 6 日後に同社を解散し、同社の清算に伴う分配によって B 社株式を取得し、これを直ちに売却した。そして、納税者が B 社株式の譲渡益を配当所得よりも適用税率が低いキャピタル・ゲインとして税務申告したところ、課税庁が、当該組織再編成には実体（substance）がなく否認されなければならないとして、納税者が A1 社から B 社株式の売却代金相当額の配当を受けたものとする課税処分を行ったという事案である¹⁰³。

連邦最高裁は、Gregory 事件での課税処分を適法と判断するに当たり、「法が許容する方法によって、そうしなければ負担したはずの租税の額を減少させ、又はその全部を回避するという納税者の法律上の権利は、疑いようがないものである。」¹⁰⁴ということを明示

¹⁰⁰) Supra note 98.

¹⁰¹) Bittker & Eustice, supra note 95, ¶ 5.10 [8][f].

¹⁰²) Yoram Keinan, The Many Faces of the Economic Substance's Two-Prong Test: Time for Reconciliation, 1 N.Y.U. J.L. & Bus. 371, at 372 (2005).

¹⁰³) 293 U.S. at 467-468.

¹⁰⁴) Id. at 469.

した上で、「しかし、判断すべき問題は、実行されたことが、租税上の動機から離れて、制定法の意図するところであったかということである。」¹⁰⁵と前置きし、A1 社による法人分割が「何ら事業又は法人としての目的を有しない操作にすぎず、その真実の性質を隠すために法人の組織再編成という仮装を纏った単なる仕掛けであり、その唯一の目的及び成果は、一つの事業又は事業の一部を組織再編成することではなく、法人の保有する株券一包みを上告人に移転するために予め仕組まれていた計画の遂行であった」¹⁰⁶ことから、「一連の行為は、〔内国歳入法 112 条(i)(1)〕(B)の文言に従ってなされているものの、実際には、法人の組織再編成を装った入念かつ巧妙な形式の資産譲渡にほかならない。租税上の動機を考慮対象から除外するというルールはこの状況には関係しない。なぜならば、本件の取引は、その様相からして、制定法の明白な意図の範囲外にあるからである。」¹⁰⁷と判示した。すなわち、Gregory 事件連邦最高裁判決は、「租税上の動機」とは無関係に、「事業又は法人としての目的を有しない行為」に対する内国歳入法 112 条(i)(1)(B)の適用を否定したものであることを明言している。

Gregory 事件最高裁判決にいう事業目的については、同判決が税負担軽減の意図自体を否定的に評価しないと述べていることとの整合性をいかに考えるかという議論が我が国の先行研究で既に紹介されており、これについては「(大きな) 租税回避目的があれば(小さな) 事業目的は無視できる、あるいは、事業目的がない(小さい) から、租税回避目的が表面化して取引が否認されるという見方が可能であり、両者を相対的に捉えることが正鵠を得ているも考えられる」と分析されている¹⁰⁸。このように取引の否認の可否を判断する上で税負担軽減目的とそれ以外の事業目的等を相対的に捉える考え方は、ヤフー事件最高裁調査官解説でも示されているところであり¹⁰⁹、法人税法 132 条の 2 の解釈・適用に当たっても参考になるところと思われる。

また、Frank Lyon Company v. United States, 435 U.S. 561 (1978) (Frank Lyon 事件連邦最高裁判決) は、経済的実質主義の二分岐テストを形成した判例と解されているとこ

¹⁰⁵) Id.

¹⁰⁶) Id.

¹⁰⁷) Id. at 470.

¹⁰⁸) 岡村忠生「グレゴリー判決再考—事業目的と段階法理—」税務大学校編『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』(国税庁、2008) 83 頁、109 頁。

¹⁰⁹) 徳地＝林・前掲注 2)108-109 頁。

ろ¹¹⁰、同判決が、納税者が有利な課税結果を考慮して取引に参加したこと自体は問題視していない点には着目すべきであるように思われる。

Frank Lyon 事件は、次のような事案である。まず、A 銀行が、連邦・州の規制のために建築中の建物の建築資金を調達できなかったことから、家具・家電製品の販売業者である納税者（原告・被控訴人・上告人）に対し、当該土地をリースするとともに、当該建物の所有権を譲渡した上で 25 年間リースを受けるというセール・アンド・リースバック取引を行うこととした。他方、納税者は、つなぎ融資の貸主である B 銀行から、さらには長期ローンの貸主である C 保険会社から建築資金の大部分を借り入れ（その余は納税者の自己資金から調達した。）、その担保として当該建物に抵当権を設定するなどした。当該セール・アンド・リースバック取引においては、リース期間及びリース料総額がそれぞれ納税者の借入金の返済期間及び返済金額と同額になるように設定されており、25 年間の期間満了後 5 年ごとに計 8 回延長するオプション及び A 銀行による買戻しオプションが付与されていた。そして、買戻しオプションによる買戻価格は、納税者の借入金残高及び自己資金相当額を年 6%の複利で運用した場合と同額になるよう設定されていた。納税者は、以上の取引を踏まえて、課税所得の計算上、当該建物の減価償却費や借入金の支払利息等を控除して税務申告を行ったところ、課税庁が、納税者は当該建物の税務上の所有者とは認められず、A 銀行が C 保険会社からの融資を返済するに当たっての導管（conduit）にすぎないとして、当該控除を否定する旨の課税処分を行った¹¹¹。

連邦最高裁は、納税者による減価償却費及び支払利息等の控除を認めるに当たり、「取引に参加するに当たって上告人が有利な課税結果を考慮していた事実は、それらの課税結果を否定する理由になるものではない」⁴⁴⁵と述べた上で、A 銀行の過小資本及び連邦・州の規制による資金調達計画の頓挫、A 銀行が連邦・州当局から要請・提案を受けて建物の所有権を第三者に帰属させることや買戻しオプションを設けることにしていたこと、本件の取引が複数の金融機関との協議・交渉等を経て行われたこと、本件の取引に当たって競争的な入札や誠実な交渉が行われたこと、本件の取引が三者間取引としての性質を有すること、上告人が A 銀行から独立で実体を有する当事者であること、上告人の主な動機

¹¹⁰) Keinan, *supra* note 102 at 392. ただし、現行の内国歳入法 7701 条(o)(1)とは異なり、二分岐テストのうち「分離テスト」の考え方を採用したとみられる点には注意を要する。

¹¹¹) 435 U.S. 563-569.

¹¹²) *Id.* at 580.

が経営多角化であったこと、上告人が B 銀行・C 保険会社の裏書が連続した手形につき単独で責任を負うこと、賃料・オプション価格が合理的であること、買受価格が実質を伴うものであること、上告人が一般に金融業を営んでいないこと、上告人が本件の取引により様々なリスクを負う一方で建物所有権を完全に取得できる可能性もあること等の種々の事情を指摘した⁴⁴⁶上で、次のように説示した。

当裁判所は、納税者による何ら経済的意義を有しない恣意的なラベルや取引を通じた人為的操作を看過するものではないことを強調する。しかしながら、本件ではそのような事態は生じていない。端的に言えば、当裁判所は、本件のように、事業又は規制の実情により強制又は促進され、租税とは無関係の考慮が行き渡っており、かつ、単に無意味なラベルを貼られた租税回避の体裁によって形成されていない、経済的実質を伴う真正な複数当事者間の取引が存在するところにおいては、政府は、当事者によって効力が生じることとなった権利及び義務の配分を尊重すべきであると判断する。換言すれば、レッサーが伝統的なレッサーの地位に係る重要かつ真正な属性を保持しているのであれば、当事者によって受け入れられた取引の形式が税務上支配することになる⁴⁴⁷。

なお、Frank Lyon 事件連邦最高裁判決に関する我が国の先行研究は、連邦最高裁は、当該取引が三者間で行われたこと、納税者が借入れについて人的責任を負っていたこと、当該取引は A 銀行が規制のために自ら建物を取得できなかったことを発端するものであって税負担軽減が当該取引を支配する理由ではなかったこと、当該取引が独立当事者間でのものであり、納税者が他の競争者に競り勝って取引に参加したこと等の事情を重視している一方、「原告だけを見れば、この取引を行なった主観的な目的の 1 つ（おそらくもっとも重要な目的）に税負担軽減があったことは疑いない」と述べた上、客観的にも納税者が税負担減少効果を享受している（具体的には、規制がなければ A 銀行が享受していたはずの建物減価償却費による課税所得控除がセール・アンド・リースバック取引によって納税者に移転した）とみられるものの、このような租税上の利益の売買を本質（経済的実

¹¹³⁾ Id. at 582-583.

¹¹⁴⁾ Id. at 583-584.

質) とする取引であってもなお否認の対象にならないと判断したものであると分析している⁴⁴⁸。

もっとも、A 銀行の立場からすれば、納税者とのセール・アンド・リースバック取引は、自らは法令の規制により調達できない建物建築資金を納税者に調達してもらいつつ、完成後の建物の使用・収益権を確保するという便益をもたらすものであったことから、当該取引を総体的・客観的にみれば、単なる租税利益の売買を超えた経済的意義があったものといえることができる。この点で、Frank Lyon 事件におけるセール・アンド・リースバック取引は、前述の一連の外国税額控除事件におけるような、当事者双方のいずれにとっても租税属性を取引の対象としたものとみるほかにない取引⁴⁴⁹とは性質が異なるものように思われる。そして、このような観点からみると、Frank Lyon 事件連邦最高裁判決は、税負担減少を享受できる当事者にとっての事業上の利得のみならず、他の取引当事者における行政規制上の取引の必要性も考慮した上で、問題となる取引の経済的実質を認めたものと考えることが可能であろう。

第3項 経済的実質主義の主観テストと事実認定

経済的実質主義をはじめとするコモン・ロー上の法理は、一時期適用される機会がなくなりつつあったところ、タックス・シェルターの広まりによって再び脚光を浴びるようになり¹¹⁷、前述のとおり、内国歳入法 7701 条(o)による経済的実質主義の制定法化に至っている。

タックス・シェルターは、典型的には極めて複雑な取引・ストラクチャーを引き起こすものであり、その複雑さの原因には、そこで求められている租税上の結果を得るための形式的な段階 (steps) を満たす必要があることや、そうした租税上の結果の獲得又は租税に無関心な当事者の利用の促進のために一定の事業体やストラクチャーが必要であることのほかに、事業目的又は経済的実質が存在するという主張を確立させ又は強調するための段階が付け加えられることによるものとされている¹¹⁸。

¹¹⁵ 岡村忠生「税負担回避の意図と二分岐テスト」税法学 543 号 3 頁、18 頁 (2000)。

¹¹⁶ 杉原・前掲注 23)996 頁参照。

¹¹⁷ Bankman, *supra* note 99, at 5.

¹¹⁸ Department of the Treasury, *supra* note 43, at 17.

このようにコモン・ロー上の法理による否認の可能性を見越して仕組まれているタックス・シェルターにおいては、納税者の真意が内部文書に顕れているとは限らず、むしろ、予め内部文書には事業目的や経済的実質の存在を示すような記載がなされるように仕組まれていることも考えられる。

このような場合に経済的実質主義の主観テストをいかに運用すべきかについては、Joseph Bankman の論文”The Economic Substance Doctrine”（以下「Bankman 論文」という。）において詳しく論じられているため、以下では若干紙幅を割いてこの議論を紹介することとする。

Bankman 論文は、経済的実質主義の主観テストについては、納税者の主観的意図を知ることが不可能である以上、その当時作成された文書や会議に関する証拠等といった客観的な証拠が必要となるところ、このような文書等は人為的操作を受ける可能性があり、租税以外の動機を示す虚偽又はミスリーディングな文書の作成を促してしまうことが事業目的テスト（主観テスト）の主な批判要素になっていることや、現にタックス・シェルターのプロモーターは顧客である法人に対して表面的な事業上の便益に関する大量の書類を提供していること等を論じている¹¹⁹⁾。

他方で、Bankman 論文は、課税庁や裁判所が納税者やプロモーターによって作成・コントロールされた書類上の記録に対して適切に懐疑の目で見ていることや、次のような法人内部の意思決定や訴訟手続上の問題から、このような書類による試みは見かけより難しいものであるかもしれないと述べている。すなわち、Bankman 論文は、大規模な法人においては、タックス・シェルター取引への参加に当たって、多くの役員・従業員の承認や報告等を要するのが通常であるところ、一般に法人は事業上のリスクを伴うようなタックス・シェルターを購入しようとはしないことから、税以外の便益・リスクを強調してしまうと、プロモーターがタックス・シェルターを販売することや、これを購入しようとする法人役員が他の役員を説得することが困難になると考えられることを挙げている。さらに、Bankman 論文は、納税者の社内会議等において口頭では事業上のリスクがないと説明した上で書類には正反対の記録をすることは当然可能であり、そのような事態がある程度発生していることは疑いないものの、タックス・シェルターを購入を決定するに当たって租税上の便益が何らの役割も果たしていないことまで記録することは気が引けるものであり、

¹¹⁹⁾ Bankman, *supra* note 99, at 27-28.

アグレッシブなタックス・ポジションを好む法人の役職員は多数いるものの、それを維持するためにあからさまに嘘をつこうとする者はごく僅かであり、ほとんどの者はそうした虚偽の記録が法廷で糺され、その場合には当該記録が虚偽であることを認めるか、偽証のリスクを冒すかという状況に立たされるであろうことを認識していると論じている¹²⁰⁾。

以上のように、米国においてタックス・シェルターを購入した法人の役職員が法廷で虚偽文書の作成を認めるか、偽証のリスクを覚悟するかを選択を迫られるとされているのは、米国が日本と比較して偽証に対する制裁や心理的強制が強いこともあると考えられるが¹²¹⁾、何より課税庁や裁判所が、書類上記載された税以外の便益が実際に存在しないことを見抜くであろうと納税者側が予見していることが前提になっていると思われる¹²²⁾。その背景には、納税者が、課税庁・裁判所がそうした取引の便益リスク分析を的確に行い得るだけの経済学・経営学的知見を有しているという一種の信用が存在するものと思われる。

第4項 法人税法 132 条の2への示唆

法人税法 132 条の2の不当性要件の判断要素としての「租税回避の意図」は、前述のとおり、経済的実質主義における主観テストと同様に事業目的等の欠如をメルクマールとしていることからすると、単に当事者が租税上の動機から当該行為・計算を行ったことのみをもって認定できるものではなく、税負担回避目的に加えて、それ以外の事業目的等が存在しないか又は税負担回避目的と比較して相応に小さいものであることが揃ってはじめて

¹²⁰⁾ Id. at 28-29.

¹²¹⁾ 日本では偽証罪で処罰されることは稀であり、法廷での宣誓もそれを裏付ける宗教的伝統が乏しいことから、心理的強制力には限界があるとされている。加藤・前掲注 41)8 頁〔加藤新太郎執筆担当〕参照。

¹²²⁾ 単純化した事案で考えると、X 社が追徴金額 100 の課税処分を訴訟で争っており、役員 x 氏（X 社と利害が完全に一致し、リスク中立的であるとする）の偽証が見抜かれなければ X 社勝訴が確実である一方、x 氏が正直に証言するか又は偽証が発覚すれば X 社敗訴が確実であるとした場合、偽証が発覚する確率を p 、X 社が偽証発覚・敗訴時に社会的信用の低下等により被る損失 L とすると、 $(100+L)p > 100$ のとき、正直な証言の期待損失が偽証の期待損失を下回ることになる。この場合、偽証発覚・敗訴時に生じる税以外の損失 L が追徴課税額 100 を大きく上回る 400 であったとしても、偽証が発覚する確率 p が 20%未満であれば、 $(100+L)p < 100$ となるため、偽証の期待損失が正直な証言の期待損失を下回ることになる。逆に損失 L が 25 であったとしても、偽証が発覚する確率 p が 80%を超えれば、 $(100+L)p > 100$ となるため、偽証の期待損失が正直な証言の期待損失を上回ることになる。なお、法律学における意思決定分析について、草野耕一『数理法務のすすめ』（有斐閣、2016）43-72 頁参照。

で認定できるものであるように思われる。このことを敷衍すると、法人税法 132 条の 2 の不当性要件の要件事実論的構造としては、単に税負担減少目的が存在するというだけでは評価根拠事実として不十分であり、それに加えて合理的理由となる事業目的等の欠如を主張立証すべきものと考えられる¹²³⁾。

また、要件事実論な位置づけは措くとしても、少なくともヤフー事件最高裁判決が、税負担減少目的があることをもって直ちに「租税回避の意図」が認められるという判断枠組みを採っておらず、税負担減少目的に加えて、合理的な理由となる事業目的等がないことをも考慮事情として明確に要求していることには十分留意した審理を行う必要があるように思われる。

さらに、Frank Lyon 事件連邦最高裁判決は、課税処分の対象となった当事者に租税上の動機があったというだけで経済的実質の欠如を認定することなく、他の取引当事者における行政規制上の取引の必要性も考慮した上で、取引の経済的実質を認めたものとみることができる。このことに照らすと、法人税法 132 条の 2 についても、「租税回避の意図」や合理的理由となる事業目的等の認定に当たっては、問題となる行為・計算により税負担減少の利益を享受することとなる当事者にとっての事業収益の稼得やコスト削減等に限定することなく、他の取引関係者を含めて、組織再編成や問題となる行為・計算を行うこととなった法令上の規制や人間関係等の税以外の諸般の事情を広く汲み取る必要があるものと考えられる⁴⁵⁷⁾。

以上に加え、経済的実質主義の議論をみると、法人税法 132 条の 2 と同様に、アグレッシブなタックス・プランニングが法律上問題となる事案において、納税者の主観的要素を内部文書に依拠して認定することの危うさが指摘されているように思われる。このような事案では、課税庁・裁判所は、納税者側が作成等した内部文書の記載内容をそのまま事実認定の基礎にするのではなく、問題となる取引における税以外のリスク便益分析を行った上で内部文書の証拠価値を評価する必要があるということと考えられる。

この点、現時点で明らかになっている法人税法 132 条の 2 に関する裁判例・裁決例の事例については、いずれも外部のプロモーター等の発案・主導によって組織再編成のスキ

¹²³⁾ これに対し、今村・前掲注 8)60 頁は、課税庁が評価根拠事実として税負担軽減目的の立証責任を負い、納税者が評価障害事実として税負担軽減以外の事業目的等の立証責任を負うとしている。

¹²⁴⁾ 吉村・前掲注 7)174 頁参照。

ームを構築したという事情は見当たらないものの、今後、プロモーター等が組織再編成を利用した税負担軽減スキームを販売等した上で表面的には税以外の便益があるように書類を整えるよう指導・助言する事例が現れないとは限らない。また、プロモーター等が関与する事案でなくとも、組織再編成に関する内部文書の記載内容が法人内部の発案によって恣意的に操作されている事案が出てくることも想定される。そのような場合に、裁判所・課税庁が当該スキームのリスク便益を的確に分析できなければ、本来法人税法 132 条の 2 の適用対象となる行為・計算を看過することになりかねない。その反面、税以外の便益が相応に期待される行為・計算であっても、「無防備」な納税者が意思決定を行う過程で税負担軽減を強調してしまった結果、法人税法 132 条の 2 の適用を受けてしまう事態にもなりかねない。

そのような事態を避けるためにも、課税庁・裁判所においては、問題となる行為・計算の適切なリスク便益分析を行う姿勢と技量が求められる。もっとも、第 3 章第 2 節第 1 項で論じたとおり、いかに裁判官が経済学・経営学等に関して研鑽を図ったとしても、業界固有の事情等の「専門的経験則」を完全に習得することは不可能であろう。また、企業の業態や取引形態が複雑化・多様化する今日にあっては、いかに熟練の税務職員が綿密な情報収集を行ったとしても、納税者と比肩し得るほど業界固有の事情等に精通することは困難であると考えられる。以上のことを踏まえると、法人税法 132 条の 2 を巡る訴訟では、裁判所は、情報・証拠の偏在を補うために、納税者に対して、その主張を裏付ける企業実務や業界の慣行等に関する具体的な主張・証拠を提出するよう、訴訟の早期の段階で釈明権を行使する等の訴訟指揮が必要となると思われるところであり、また、納税者としても、迅速かつ充実した審理の実現という観点から、立証責任の所在を理由に主張・証拠を出し惜しみすることなく、これらの点に関する具体的な主張・証拠を開示することが望ましいと考えられる。

第 2 節 段階取引原理

第 1 項 段階取引原理の概要

前章第 2 節で検討したとおり、法人税法 132 条の 2 が適用された裁判例・裁決例においては、当事者が「租税回避の意図」の下に複数の行為を組み合わせたことが組織再編税制に係る各規定の「濫用」とであると捉えたとみられるものが散見される。

しかるところ、有力な学説は、法人税法 132 条の 2 の適用対象となる「濫用」が「複数の行為ないし取引の組み合わせ」によって行われる場合を「段階取引」「step transaction」と表現しており¹²⁵、米国における段階取引原理（step transaction doctrine）との関係が意識されているように思われる。

段階取引原理については、既に、米国における裁判例や議論の状況を紹介・検討したもの¹²⁶、段階取引原理の考え方を示した米国財務省の告示（notice）を紹介・検討したもの¹²⁷、我が国の行為計算否認規定との関係について検討したもの¹²⁸などの先行研究が存在しているところであるが、以下では、改めて米国の段階取引原理の概要を確認した上で、法人税法 132 条の 2 の裁判例・裁決例を検討する。

段階取引原理とは、取引に係る真実の性質を決定するに当たり、一の取引において結合された全ての段階を一体化しなければならないとする司法上の要請である¹²⁹。その適用範囲は租税法の全ての分野に及んでいるが、組織再編成の分野では特に重要な位置を占めており、組織再編成の法的地位（reorganization status）を創出する方向と否定する方向の両方に適用されている¹³⁰。

段階取引原理は、経済的実質主義とともに実質主義（substance over form doctrine）の下位基準（subtest）に位置づけられており¹³¹、課税庁のみならず、納税者が訴訟で援

¹²⁵ 前掲・金子注 1)532 頁。

¹²⁶ 渡辺徹也「アメリカにおける租税回避に関する規制と現状」田中治監修・近畿税理士会編『税理士と実務家のための租税回避行為をめぐる事例研究—判例に学ぶ税務判断の指針』（清文社、1998）443 頁、447-450 頁、大石篤史「M&A における租税回避問題の検討—米国の議論からの示唆—（上）（下）」商事 1710 号 42 頁（2004）、1711 号 32 頁（同）、岡村・前掲注 108)126-130 頁等。本稿における米国での段階取引原理の裁判例や議論に関する記述は、これらの文献を参考にしている。

¹²⁷ 鈴木孝一「米国の組織変更税務における段階取引原理の適用」経営総合科学 79 号 107 頁（2002）、長戸貴之「株式を対価とする二段階買収における課税繰延措置—段階取引の法理の一側面—」税研 214 号 23 頁（2020）等。

¹²⁸ 川端一真「複数の組織再編等の組み合わせによる租税回避とその否認—取引の一体的把握の是非をめぐる—」租税資料館ウェブサイト租税資料館賞第 23 回（2014 年）入賞作品（<https://www.sozeishiryokan.or.jp/023-008/>）（2022 年 12 月 25 日訪問）、西村あさひ法律事務所編『M&A 法大全（上）〔全訂版〕』（商事法務、2019）924-930 頁〔太田洋執筆担当〕等。

¹²⁹ Bittker & Eustice, supra note 95, ¶ 12.02[5].

¹³⁰ Id.

¹³¹ Yoram Keinan, Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification, 22 AKRON TAX J. 45, at 48 (2007).

用することはあるものの、実質主義の一種であるが故に、裁判所は一般的に納税者が自らの取引の段階を段階取引原理によって争うことを制約する方向にある¹³²⁾。ただし、納税者からの段階取引原理の援用を認めた裁判例として、後述のとおり、King Enterprises, Inc. v. United States, 418 F.2d 511 (Ct. Cl. 1969) (King Enterprises 事件連邦第 2 巡回控訴裁判所判決) 等がある。

段階取引原理は、1938 年の Minnesota Tea Co. v. Helvering, 302 U.S. 609 (Minnesota Tea 事件第二次最高裁判決) において確立された¹³³⁾。

Minnesota Tea 事件の概要は次のとおりである。まず、納税者は、S1 社を設立した上で S1 社の株主資本全部との交換により一定の資産を S1 社に移転し、直ちに S1 社株式を自社株主に分配した。その直後に、納税者は、その余の自社資産を S2 社に譲渡し、それと交換に S2 社株式を表章する議決権信託証書及び現金 426,842.52 ドルを取得した。さらに、納税者は、組織再編成の計画に従って、S2 社から受領した現金を自社株主に対して各自の持株割合に按分して分配した。しかるところ、納税者は、自社株主に対する約 6,500 ドルの債務を含む合計 106,471.73 ドルの債務を負っており、納税者の株主は、配当された現金を納税者の債務の弁済に充当する旨の株主総会決議を行い、それに従って納税者の債務を弁済した上、残りの約 6,500 ドルは自ら保有した。納税者は、S2 社との取引が当時の内国歳入法 112 条(g)(1)(B)に従った組織再編成と取り扱っていた（その場合、S2 社からの現金取得は非課税となる）が、これに対し、課税庁は、納税者が受領した現金のうち納税者の債務に相当する金額が課税所得に該当するとして課税処分を行った¹³⁴⁾。

連邦最高裁は、Minnesota Tea 事件において、次のとおり判断して課税処分を適法とした。

¹³²⁾ Id. at 58.

¹³³⁾ Id. at 56.

¹³⁴⁾ 302 U.S. at 610-612; see also: 28 BTA 591 and 296 U.S. 378.

Minnesota Tea 事件の訴訟審理は複雑な経緯を辿っている。第一次第一審判決（28 BTA 591 (1933)）は納税者の請求を棄却したところ、第一次控訴審判決（76 F.2d 797 (8th Cir. 1935)）は第一審判決を破棄して事件を第一審に差し戻し、第一次上告審判決（296 U.S. 378 (1935)）は破棄差し戻しを是認し、第二次第一審判決（34 B.T.A. 145(1936)）は納税者の請求を認容したものの、第二次控訴審判決（89 F.2d 711(1937)）は第二次第一審判決を変更して納税者の請求を棄却したため、納税者が上告した。

なお、Minnesota Tea 事件第一次上告審判決については、小塚真啓「組織再編成における課税関係の継続と断絶」岡法 65 巻 3・4 号 949 頁、986-987 頁（2016）で論じられている。

上告人〔納税者〕の株主は、106,471.73 ドルに限っていえば、決議に従って、上告人から分配による利益としてではなく、債務者に対して代位弁済するよう義務付けられ、かつ、実際に代位弁済したことの対価として現金を受領したことになる。当裁判所が以下で明確に指摘するとおり、上告人は、この迂遠な過程によって、「あたかも上告人が株主に分配する資金から当該金額を留保し、それを当該債務の弁済に充てた」のと同じ便益を享受することとなった。債務の弁済こそが狙いであって、配当金の分配ではないということは、当初から株主が理解していたところであり、その理解が実行に移されることで、その目的を達することとなった。直截的な経路の終着点にある所定の結果は、迂回した経緯を辿ることによって異なる結果に変更できるものではない。先行する株主への分配は、債権者に対する資金の移転において無意味かつ不必要な事象であり、予め債権者の手に渡るよう意図されていたのであって、さらなる議論の余地がないほど明らかに作為的なものである。株主との関係は単なる導管との関係にすぎない¹³⁵。

すなわち、Minnesota Tea 事件第二次最高裁判決は、納税者が、S2 社との組織再編成の計画に従って S2 社から受領した現金を配当金として株主に分配した上で、その株主が納税者から受けた配当金を原資として代位弁済をするという形式を採用したことについて、株主への分配は「無意味かつ不必要な事象」であり、課税上「上告人が株主に分配する資金から当該金額〔債務の弁済資金〕を留保し、それを当該債務の弁済に充てた」ことと同視して、納税者が組織再編成の形式で受領した現金のうち 106,471.73 ドルを、当時の内国歳入法 112 条(i)(1)(B)により非課税とすることを認めなかったものである。

Minnesota Tea 事件第二次最高裁判決に顕れているように、裁判所は、取引をその総体としてではなく、個別の段階ごとに課税関係を決めてしまうと、取引の実質(substance)が骨抜きにされ、取引全体の課税上の取扱いとしては不適切な結果になる場合に、段階取引原理を適用しており、その結果、そのような個々の段階は課税上無視され、当該取引は分離された段階とは反対に一の統合された取引として課税されることにな

¹³⁵) 302 U.S. at 613-614.

る¹³⁶⁾。

第2項 段階取引原理の適用基準

段階取引原理は、幾分かとらえどころのない部分が残る原理であり、その適用の有無の判断は容易な作業ではないとされているものの、適用基準としては①拘束的約定基準 (binding commitment test)、②相互依存基準 (mutual interdependence test) 及び③最終結果基準 (end result test) の3つに区分されている¹³⁷⁾。

①拘束的約定基準とは、当事者らが取引のある段階を履践するに当たって残りの段階を完了するよう契約等で義務付けられている場合に段階取引原理を適用するものであるが¹³⁸⁾、裁判例上、複数の課税年度にわたる取引に限り適用されるべきものであって、それ以外の場合には「拘束的約定」の存否は単なる考慮要素の一つにすぎないとされており¹³⁹⁾、実際に適用されることはほとんどないとされている¹⁴⁰⁾。

Commissioner v. Gordon, 391 U.S. 83 (1968) (Gordon 事件最高裁判決) は、拘束的約定基準を示したとされる裁判例である¹⁴¹⁾。

Gordon 事件は、納税者 (原告・被控訴人・被上告人) の子会社 S1 社が、新設法人 S2 社に対して S1 社資産の一部を S2 社の普通株式及び証券全部と交換 (現物出資) した上で、S2 社株式の 57% の購入権を納税者ら S1 株主に分配し、さらに概ね 3 年以内にその余の株式の売却の申出をする見込みである旨予告していたところ、当該分配の 2 年後に S2 社株式の 43% の購入権を S1 株主に売却した事例で、納税者が、S1 社からの S2 社株式の分配が国内歳入法 355 条 (スピン・オフ) に規定する非課税分配の要件 (子会社株式の 80% 以上の分配) を満たしているとして税務申告をしたのに対し、課税庁が非課税分配に該当しないとして課税処分を行ったという事案である¹⁴²⁾。

連邦最高裁判所は、「支配持分に満たない最初の移転が支配権譲渡の単なる第 1 段階にすぎないと取り扱うためには、それがなされた時点において、後続する段階を行うものと

¹³⁶⁾ Keinan, supra note 131, at 57.

¹³⁷⁾ Id. at 61.

¹³⁸⁾ Id. at 66-67.

¹³⁹⁾ Security Indus. Ins. Co. v. United States, 702 F.2d 1234, 1245 (5th Cir. 1983).

¹⁴⁰⁾ Keinan, supra note 131, at 66.

¹⁴¹⁾ Id. at 64.

¹⁴²⁾ 391 U.S. at 83.

する拘束的約定が存在していなければならないが、本件においてはそのような状況はなかった。」として、S1 社による S2 社株式分配は内国歳入法 355 条の非課税分配の要件を満たさないものと判断した¹⁴³。

②相互依存基準とは、一連の段階が完了しなければ、一つの取引によって創設される法律関係が無意味になってしまうほどに各段階が相互依存している場合に段階取引原理を適用するものであり¹⁴⁴、客観的に定められた事実の合理的な解釈の下において、諸段階を分離すると、それらの崩壊につながる場合には、相互依存性が認められる¹⁴⁵。そのため、裁判所は、相互依存基準の判断においては、個別の段階又は出来事が独立した意義を有するか、それともより大きな取引の一部として意義を有するにすぎないかという点を審理する必要がある¹⁴⁶。

American Bantam Car Co. v. C.I.R., 11 T.C. 397 (1948)（*American Bantam* 事件租税裁判所判決）は、相互依存基準を示した裁判例とされている¹⁴⁷。

American Bantam 事件は、A 社が資産を現物出資して納税者（原告）を設立した後に納税者の株式の一部を売却した事案において、納税者は、当該現物出資が当時の内国歳入法 112 条(b)(5)に規定する非課税の資産移転（現物出資）の要件の一つである現物出資後の支配要件（発行済株式及び議決権の 80%以上の保有）を満たすものとして、これにより取得した資産の帳簿価額を A 社から引き継いだものとして減価償却費を計算したところ、課税庁が、A 社が納税者の株式を第三者（引受会社）に譲渡したことにより当該株式取得から 1 年 3 か月後の時点で議決権割合が 80%を下回っていたことから、当該現物出資は支配要件を満たさないとして、当該資産の帳簿価額を時価評価した上で減価償却費を計算する課税処分を行ったという事案である¹⁴⁸。

租税裁判所は、「一連の段階を一つの不可分な取引として扱うか、それとも別個の実体（entity）として保持すべきか」を判断するに当たって¹⁴⁹、「一連の取引が完了しなければ一つの取引によって創設される法的関係が無意味になってしまう程度に、各段階が依存

¹⁴³) *Id.* at 84.

¹⁴⁴) *Keinan*, *supra* note 131, at 72.

¹⁴⁵) *Id.*

¹⁴⁶) *Id.* at 73.

¹⁴⁷) *Id.*

¹⁴⁸) 11 T.C. at 402-405.

¹⁴⁹) *Id.* at 405.

しているか」という相互依存基準が重要な基準であるとした上で¹⁵⁰、現物出資に先立って A 社と買主（引受会社）との間で納税者の株式の譲渡を義務付ける旨の書面による契約がなかったこと、株式の引受人は納税者の優先株式を一定割合売却できた場合にのみ普通株式を取得することができることされており、引受会社が納税者の議決権を得る権利は偶発的なものであったこと等から、A 社と引受会社との間の優先株式の譲渡に係る合意は重要であっても必須ではなかったとして、段階取引原理の適用を認めず、納税者における支配要件の充足を肯定し、課税処分を取り消した¹⁵¹。

③最終結果基準とは、個別の段階がいずれも一つの結果を達成するために構築された計画の一部である場合に段階取引原理を適用するというものであり¹⁵²、取引に参加した時点における当事者の実際の意図に焦点を当てる点では主観的基準ではあるものの、租税回避の意図ではなく、文字通り「最終結果に到達する意図」こそが問題になる¹⁵³。

前述の King Enterprises 事件連邦第 2 巡回控訴裁判所判決は、最終結果基準を認めた裁判例とされている¹⁵⁴。

King Enterprises 事件は、納税者（原告・控訴人）が、A 社から、納税者が保有していた T 社株式を対価として A 社株式を取得し、その約 8 か月後に A 社に T 社を合併させた上で（合併に係る取締役会決議は当該取得から約 3 か月後）、A 社株式取得が内国歳入法 368 条(a)(1)の非課税の組織再編成の一部を成すものであるとして、A 社株式取得による課税は発生しないなどとして税務申告を行ったのに対し、課税庁は、A 社株式取得が独立した売買契約によるものであるとしてキャピタル・ゲインに対する課税処分等を行ったという事案である¹⁵⁵。

連邦第 2 巡回控訴裁判所は、この事案について、「別個の取引とされているものは、それらが、実際には、当初から最終的な結果に到達するために意図された単一の取引を構成する部分であるとみられる場合には、単一の取引に結合される」¹⁵⁶という基準を示した上で、納税者による A 社株式の取得と A 社・T 社間合併とについて拘束的約定が存在し

¹⁵⁰) Id.

¹⁵¹) Id. at 406-407.

¹⁵²) Keinan, *supra* note 131, at 67

¹⁵³) Id. at 71-72.

¹⁵⁴) Id. at 68.

¹⁵⁵) 418 F.2d at 511-515.

¹⁵⁶) Id. at 517.

ないことは直ちに段階取引原理の適用を否定する理由にはならないとし¹⁵⁷、さらに、A 社役員が、T 社買収による事業の多角化を企図していたのみならず、T 社買収に先立ってコスト削減（配当課税の回避や重複コストの排除）のために子会社を合併することも検討・協議していたこと等から¹⁵⁸、「T 社の A 社への合併が、問題となる取引において当初から意図された結果であり、それに先行する株式の交換は単なる一時的な段階を構成するにすぎない」¹⁵⁹と判断し、納税者の請求を認容した。

なお、段階取引原理の適用に当たっては、各段階が短い期間で行われている場合には単一の取引に再構成されるべきものと判断される傾向にあり、このことを示したのが、*Litton Industries, Inc. v. Commissioner* 89 T.C. 1086 (1987)（Litton 事件租税裁判所判決）であるとされている¹⁶⁰。

Litton 事件は、納税者（原告）が、完全子会社である S 社から配当の形式で約束手形を受領し、その 2 週間後に S 社株式の一部の買取りを公募し、さらにその 3 か月後に S 社全株式の買取りを公募したところ、全株式買取りの公募から 3 か月余経過した時点で、A 社が S 社の全株式を買い取ることを申し出たため、A 社に対して S 社の全株式と S 社が振り出した約束手形を譲渡した上、当該約束手形の額面額を子会社からの配当（当時の内国歳入法 243 条(a)により 85%が非課税となる。）として税務申告したところ、課税庁が、当該約束手形の額面額を A 社に対する S 社株式の譲渡価格の一部でありキャピタル・ゲインに該当するとして課税処分を行ったという事案である¹⁶¹。

租税裁判所は、Litton 事件と類似の事案で課税庁の主張を認めた *Waterman Steamship Corp. v. Commissioner*, 50 TC 650 (1968)（Waterman 事件租税裁判所判決）との対比の上で、Waterman 事件では配当と子会社株式譲渡が同じ日になされていたのに対し、Litton 事件では、配当から S 社株式譲渡までの間に 6 か月以上もの隔たりがあることから、配当の宣言と株式の売却とは時間的にも実質的にも分離されており、Waterman 事件とは事案が異なるとして、納税者の請求を認容している¹⁶²。

¹⁵⁷) Id. at 518.

¹⁵⁸) Id. at 518-519.

¹⁵⁹) Id. at 519.

¹⁶⁰) Keinan, *supra* note 131, at 74.

¹⁶¹) 89 T.C. at 1087-1089.

¹⁶²) Id. at 1097-1099.

第3項 法人税法 132 条の 2 との対比

前項までで概観した米国の段階取引原理と法人税法 132 条の 2 とを対比させて検討すると、段階取引原理は、Gordon 事件及び King Enterprises 事件のように納税者側からも援用される（とりわけ後者においては納税者側からの援用が認められている。）のに対し、法人税法 132 条の 2 は専ら課税庁による否認の権限を規定した条文である点で、両者は性質を異にしている。

もつとも、Minnesota Tea 事件のように組織再編成における「迂遠な過程」又は「無意味かつ不必要な事象」を無視して課税上の性質を決定する方法は、IDCF 事件最高裁判決（新設分割直後の株式譲渡による一時的な支配関係の断絶を無視して、当該新設分割が実質的に適格分割である課税関係を決定している。）や、PGM 事件裁決（判断内容に不明確な点が散見されるが、X 社と T1 社を合併するに当たって、合併の手順を T1 社・T2 社の適格合併と X 社・T2 社の適格合併の 2 段階に分けたことを無視し、適格合併の要件を満たさない X 社・T1 社との合併が行われたもの課税上同視したものと解し得る。）との共通性がみられる。

また、IDCF 事件最高裁判決が、「本件の組織再編成に係る一連の行為」が、X1 社による T 社吸収合併を終着点として短期間で計画・実行されたことを重視していることも、段階取引原理における最終結果基準や時間的近接性の重視と共通するものといえることができる。

さらに、PGM 事件裁決も、法人税法 132 条の 2 の適用において、X 社・T2 社の合併（適格合併）と T1 社・T2 社の合併（適格合併）とが予め同日に行われることが計画されていたことを根拠の一つとして、X 社・T1 社の合併（非適格合併）が行われたものと同様の課税関係（T1 社の未処理欠損金額引継ぎの否認）を導いたとみられることからすると、これについても段階取引原理における最終結果基準のような判断枠組みが採られていると考えることができる¹⁶³。

¹⁶³ なお、PGM 事件においては、X 社・T2 社の合併は T1 社・T2 社の合併の効力発生を停止条件としていた点で両者には拘束的約定があるように見えるものの、拘束的約定基準が適用されるのは飽くまで先行行為において後行行為を行うことが義務付けられている場合であるところ、PGM 事件の場合は後攻行為の停止条件として先行行為の効力発生が定められているのであって、拘束的約定基準が想定している場合とは順序が逆であるため、拘束的約定基準の考え方は及ばないと思われる。

以上のことからすると、法人税法 132 条の 2 においても、既に段階取引原理と類似した判断枠組みが用いられているものとみられる。

他方で、段階取引原理は、前述のとおり、個別の段階ごとに課税関係を決めてしまうと、取引の実質が骨抜きにされ、取引全体の課税上の取扱いとしては不適切な結果になる場合に、個々の段階を課税上無視し、一の取引として課税するというものであって、当事者が税負担減少目的で複雑な取引形態を採ったこと自体を否認の根拠とするものではないことには留意が必要であると思われる。

例えば、PGM 事件裁決における「本件買収から本件合併に至る一連の経緯」、すなわち、①T1 社が P 社に買収された直後に分社型分割を行ったこと、②T1 社が分割承継法人の全株式を P 社グループ内の他の法人に譲渡して含み損を実現したこと、③P 社が T1 社優先株式を取得・消却して完全支配関係を生じさせたこと、④T2 社が（T1 社の欠損金額の損金算入制限期間到来が迫る時期に）T1 社を吸収合併したこと及び⑤X 社が上記④の吸収合併の効力発生を停止条件として T2 社を吸収合併したことについて考えると、段階取引原理の考え方が及ぶのは④⑤のみであると考えられ¹⁶⁴、それ以外の行為を組み合わせたことを理由に T2 社から X 社への未処理欠損金額の引継ぎが否認されるという考え方は、段階取引原理からは導き出すことはできないように思われる。

第 3 節 内国歳入法 269 条

第 3 章でも検討したように、我が国の法人税法 132 条の 2 の裁判例・裁決例は、現時点では適格合併による未処理引継金額の引継ぎの可否に事案が集中している。

この点、米国においては、租税の回避又は遁脱を主たる目的として行われた法人支配権¹⁶⁵の取得等に係る所得控除等の否認規定である内国歳入法 269 条(a)が存在し¹⁶⁶、同条はとりわけ欠損金額（net operating losses; NOL）の引継ぎを否認する場面で最も頻繁に適

¹⁶⁴ P 社は本件買収から本件合併までの間に検討を重ねた上で計画の内容を徐々に具体化させており、当初から全ての手順が具体的に計画されていたわけではなかったことが証拠上うかがわれる上、仮に本件買収の当初から①ないし⑤を行うことが計画されていたとしても、③と④⑤は 1 年余、①②と④⑤に至っては 7 年余の時間的離隔があるため、これら全てが最終結果に向けられた一の取引と評価できる程度に具体的かつ蓋然性の高い計画として確立していたとは考え難い。

¹⁶⁵ 具体的には議決権の 50%以上又は発行済株式の 50%以上。

¹⁶⁶ Bittker & Eustice, supra note 95, at ¶ 14.41[1].

用されている¹⁶⁷⁾。

しかるところ、内国歳入法 269 条に関しては、租税回避目的の立証の必要性や内容の不明確性が問題視されたことから、1954 年に客観的・機械的基準による欠損金額引継制限を定めた内国歳入法 382 条が規定されたという立法経緯¹⁶⁸⁾や、1980 年代に欠損金額利用目的での法人取得取引を規制することの妥当性に疑義を呈する議論が展開されたこと¹⁶⁹⁾、1990 年代に事業再生局面の M&A において内国歳入法 269 条(a)の運用を強化して法人取得後の積極的事業継続を要求する課税当局と事業整理・変更の柔軟性を求める倒産法上の要請との相克が生じたこと¹⁷⁰⁾等が、我が国での先行研究において紹介されている。これらに連なる議論として、米国財務省が 1999 年に発表したタックス・シェルター白書では、内国歳入法 269 条を含む主観的要件を規定した従来の租税回避否認規定に替えて、納税者の主観を考慮しない租税回避否認規定の導入が提唱されたこと¹⁷¹⁾も指摘することができよう。

また、我が国では、ヤフー事件以前から、法人税法 132 条の 2 が税負担軽減目的での法人取得による欠損金額引継ぎの否認のために適用される可能性を指摘した上で、前述の 1980 年代における米国での議論（具体的には 1982 年のアメリカ法曹協会の意見書）を踏まえ、①實際上、目的を明らかにすることは困難である、②納税者の主観に依拠したルールが法的に不安定であること、③同一の取引で同一の経済的効果を得ていながら当事者の目的によって課税結果が分かれることには公平性の見地から疑問がある、④納税者は可能な限り税負担を軽減するよう取引を行っており、それが明らかにされたからといって不

¹⁶⁷⁾ Id. at ¶ 14.41[2][b].

¹⁶⁸⁾ 酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』（成文堂、2011）7-8 頁。1954 年の内国歳入法 382 条制定に関する立法資料である H.R. Rep.No.1337, 83d Cong., 2d Sess 41 (1954); S. Rep. No.1622, 83d Cong., 2d Sess. 52, 284-86 (1954) を紹介したもの。

なお、今村隆「組織再編成に係る行為計算否認規定の意義とその適用—同族会社の行為計算否認規定と対比して」『租税回避と濫用法理』（大蔵財務協会、2015）201 頁、249 頁（2015）も、内国歳入法 269 条における主観的要件の立証の難しさ等を指摘している。

¹⁶⁹⁾ 岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』（成文堂、2008）474 頁。American Law Institute, Federal Income Tax Project Subchapter C : Proposals on Corporate Acquisitions and Dispositions (American Law Institute, 1982), at 208-216 を紹介したもの。

¹⁷⁰⁾ 長戸・前掲注 52)236-237 頁。事業再生局面における租税回避目的の推定規定である財務省規則 § 1.269-3(d)等を巡る米国での議論を紹介したもの。

¹⁷¹⁾ Department of the Treasury, supra note 43, at 158.

利益取扱いすることは相当ではないという問題点が指摘されていた¹⁷²⁾。

これらの指摘は、実際に法人税法 132 条の 2 による適格合併に伴う未処理欠損金額引継ぎの否認が相次いで行われるに至った今日において有益な示唆を含むものと思われる¹⁷³⁾。

とはいえ、内国歳入法 269 条は、実際の立法の動向としては、むしろ法人向けタックス・シェルターや租税回避取引への対抗策として期待され、2002 年に下院歳入委員会で経済的実質主義の制定法化とともに同条の適用範囲を拡張する内容の法改正案が提出されたほか（ただし議会通過には至らず）¹⁷⁴⁾、2003 年にもエネルギー大手企業の不正会計問題に関する両院合同租税委員会の報告書（エンロン・レポート）において同条の強化が勧告されたこと¹⁷⁵⁾（ただし 2004 年の最終的な法改正では削除¹⁷⁶⁾）にも留意する必要がある。

米国において内国歳入法 269 条の主観的要件に批判が寄せられ、納税者の主観を考慮しない租税回避否認規定が提唱されていながら、現実の立法が必ずしも納税者の主観を考慮しない方向に進まなかった理由等については、筆者の能力と紙幅の限界から本稿では詳しく論じることができないものの、本章で検討した Gregory 事件、Minnesota Tea 事件、あるいは（納税者による段階取引原理の援用を認めた事案であるものの）King Enterprises 事件のように、複数の行為によって構成された取引に係る課税上の性質が問題となった事案において、裁判所が当事者の意図・目的といった主観的側面に着目した判断を行っていることと無関係ではないように思われる。そして、このことは、ヤフー事件最高裁判決が法人税法 132 条の 2 につき「租税回避の意図」という主観的判断要素を設けたことの意義や機能を考える上でも検討の余地があると考えられる。

第 5 章 結びに代えて—まとめと提言—

¹⁷²⁾ 岡村・前掲注 169)479-480 頁。

¹⁷³⁾ 例えば、神山弘行「裁批」ジュリ 1504 号 10 頁、11 頁（2017）は、TPR 事件の国税不服審判所平成 28 年 7 月 7 日裁決公刊物未掲載（東裁（法）平 28 第 5 号）について、「租税回避の意図があるから合理的な事業目的等がないと判断した可能勢が否定でき」ない旨述べた上で、岡村・前同 474 頁を引用し、「欠損金の利用という主観的意図や動機に基づく法制度の運用は、不安定になることが否めない」と指摘している。

¹⁷⁴⁾ Bittker & Eustice, *supra* note 95, at ¶ 14.41[6][b]

¹⁷⁵⁾ The Staff of Joint Committee on Taxation, Report of Investigation of Enron Corporation and Related Entities Regarding Federal Tax and Compensation Issues, and Policy Recommendations Vol. I, 27. (2003)

¹⁷⁶⁾ Bittker & Eustice, *supra* note 95, at ¶ 14.41[6][c]

本稿においては、第 1 章で、ヤフー事件最高裁判決が法人税法 132 条の 2 の判断要素として「租税回避の意図」という主観的要素を導入したことについて、法解釈論上のみならず、事実認定・当てはめの段階でも課題をもたらしたことを取り上げ、第 2 章以下で「租税回避の意図」の意義と機能・課題について検討した。

第 2 章では、ヤフー事件最高裁判決が法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断要素として「租税回避の意図」を加えたことは、同条の不当性要件を「制度の濫用」と捉えたことに由来するものであり、納税者の予測可能性確保という機能が期待されていること、その一方で、「租税回避の意図」が判断要素に加えられたことへの懸念として、租税法律主義（課税要件明確主義）による歯止めが機能しなくなること、納税者の恣意的な行動を誘発するおそれがあること、課税庁・裁判所による納税者の「悪性」を強調した裁量的な執行・判断を導くおそれがあることが指摘されていること、その具体的な認定方法としては客観的事実（考慮事情）からの推認というアプローチが意識されていることを取り上げた。

第 3 章では、現状の裁判例・裁決例においては、第 2 章での指摘や議論等にもかかわらず、ヤフー事件・IDCF 事件最高裁判決を含めて、内部文書等に大きく依拠した「租税回避の意図」の認定が行われていることを指摘した上、その要因について、①組織再編成の目的・意図等を客観的事実から推認することは、業界特有の商慣行などといった専門的な知見（専門的経験則）を要し、裁判所にとって容易な作業ではないこと、②「租税回避の意図」の認定に関する事例の蓄積がなされていないことに加え、③法人税法 132 条の 2 は複数の行為の組合せによる組織再編成に係る各規定の「濫用」も想定しており、複数の行為の組合せを「濫用」と評価するには、それらの行為が税負担減少目的で一体的に計画・実行されたことの認定を要するために内部文書の記載等に依拠せざるを得ないのではないかことがあるのではないかという分析を行った。

第 4 章では、米国の経済的実質主義に関する裁判例・議論を踏まえて、「租税回避の意図」の適切な認定に当たっては、税負担減少の意図よりもむしろ合理的理由となる事業目的等の存否に着目すべきことと、取引のリスク便益分析を用いた客観的な立証・事実認定を行う姿勢と技量が必要であることを提言するとともに、裁判例・裁決例における法人税法 132 条の 2 には米国の段階取引原理との共通点・類似点がみられること、内国歳入法 269 条が主観的要件による欠損金引継制限を規定していることに関して理論上・運用上の問題点が指摘されつつも、現実の立法の動向としては租税回避否認規定から主観的要件を

除去する方向には進んでいないことを取り上げた。

以上の議論からすると、そもそも「租税回避の意図」が不当性要件の判断要素となっていることの意義をどのように捉えるべきかという問題が改めて浮かび上がる。

もし「租税回避の意図」が法人税法 132 条の 2 の適用に当たって有害無益であるのなら、法人税法 132 条の 2 の不当性要件は専ら客観的要素により判断する方向に軌道修正をすべきことになるであろう。

とはいえ、前述のとおり、複数の行為の組合せによる「濫用」の類型については、当事者の主観（意図・目的）を完全に度外視することは困難であり、「租税回避の意図」の積極的な意義が見出されるとすれば、このような類型による「濫用」の場面であるように思われる。

この点については、第 4 章第 2 節において、米国の段階取引原理の判断基準に①拘束的約定基準、②相互依存基準、③最終結果基準があることを指摘したところ、これを法人税法 132 条の 2 に敷衍すると、客観的基準である①②のみでは、法人税法 132 条の 2 の適用範囲が著しく限定されてしまうと考えられる。例えば、IDCF 事件をみると、一連の行為は先行行為の時点で後行行為の実行が法令・契約によって義務付けられているという関係にはないため拘束的約定基準を用いることはできず、また、一連の行為のいずれかを欠いたとしても全体が無意味となってしまうというよりは、むしろ、一連の行為のうち T 社の X1 社に対する X2 社株式の譲渡（本件譲渡 1）が税負担減少以外には無意味・不必要な行為であることこそが問題なのであり、本件譲渡 1 がなくとも一連の組織再編成が成立し得る以上、相互依存基準を用いることもできない。PGM 事件についても、これと同様の指摘が可能である。そうすると、複数の行為の組合せによる「濫用」については、段階取引原理の最終目的基準のように、当事者の主観（目的・意図）を考慮する積極的な意義があるように思われる¹⁷⁷。

以上、法人税法 132 条の 2 の不当性要件の判断要素としての「租税回避の意図」について雑駁ながら検討を行ったところからすると、「租税回避の意図」の認定に当たっては、

¹⁷⁷ なお、前述のとおり、米国の段階取引原理における最終結果基準については、租税回避の意図ではなく、租税上の動機から離れた最終結果を実現する目的の有無が問題となるが、これは米国における段階取引原理が納税者側からも援用される法理であることに起因するものと考えられるところであり、租税回避否認規定である法人税法 132 条の 2 に最終結果基準を導入するとすれば、やはり「租税回避の意図」の存否が直接の問題となるのではないかと考えられる。

とりわけ複数の行為の組合せによる組織再編成に係る各規定の「濫用」が想定されることから、一連の組織再編成の行為・取引における当事者の意図・計画を明らかにするために内部文書の記載内容に依拠せざるを得ない側面もあるものの、それに過度に依拠することなく、客観的事実（考慮事情）からの推認アプローチを行うことが望まれるところであり、そのためには課税庁・裁判所には納税者が行った取引の便益リスク分析を適切に行うだけの知見が求められることになる。もっとも、法人税法 132 条の 2 を巡る訴訟においては、企業活動に関して納税者と課税庁・裁判所との間に構造的な情報・証拠の偏在が生じることとは否めない。そのため、裁判所としては早期の釈明権の行使等によって情報格差を埋めることが要求されるし、納税者としても立証責任の所在を理由に情報・証拠の提出に消極的になることなく積極的な証拠開示に応じることが相当であると考えられる。

組織再編税制は、「基本的考え方」や立案担当者解説¹⁷⁸が示すとおり、我が国の企業の経営環境が大きく変化する中で、企業組織再編成の柔軟化・多様化に対応し、企業の競争力を確保すること等を目的として導入されたものであり、近年においても、平成 29 年税制改正におけるスピン・オフ税制（法人税法 2 条第 12 号の 11 二）の導入、令和 3 年税制改正における株式交付税制（租税特別措置法 66 条の 2 の 2 等）の導入のように、課税繰延べ等の税務上のメリットが認められる範囲が拡大される傾向にある。それに伴って、組織再編税制に係る各規定が「濫用」される余地も拡張していると評価することもできるであろうし、法人税法 132 条の 2 が適用される場面も潜在的に広がっているということが可能であろう。その中で、組織再編税制に係る各規定の「濫用」に当たる行為・計算とそうでない行為・計算とを適切に識別することの重要性は一層増すように思われる。この課題に対し、本稿における考察が、いかに微小なものであれ有益なものとなることを願う次第である。

以上

¹⁷⁸ 中尾ほか・前掲注 4)131-132 頁〔藤本＝朝長〕。

参考文献一覧

【日本語の文献】

- ・ 泉絢也「適格合併による繰越欠損金の引継ぎを認める法人税法 57 条 2 項の『本来の趣旨及び目的』には『事業の継続』が含まれるか？—TPR 事件を素材として—」千葉商大論叢 57 巻 3 号 107 頁 (2020)
- ・ 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第 8 版〕』（中央経済社、2021）
- ・ 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「ヤフー事件及び IBM 事件最高裁判決から見てきたもの（上）」税務弘報 64 巻 7 号 54 頁 (2016)
- ・ 今村隆「行為計算の否認規定をめぐる紛争」税法学 577 号 271 頁 (2017)
- ・ 今村隆「組織再編税制における租税回避—素朴な経済合理的基準から洗練された濫用基準へ」租税法研究 50 号 82 頁 (2022)
- ・ 岩崎政明「租税回避の否認と法の解釈適用の限界—取引の一体的把握による同族会社の行為計算否認—」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）74 頁
- ・ 岩崎政昭「判批」民商法雑誌 153 巻 6 号 966 頁 (2018)
- ・ 岩品信明「特集 TPR 事件、ユニバーサルミ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」経理情報 1563 号 10 頁 (2019)
- ・ 江頭憲治郎『株式会社法〔第 8 版〕』（有斐閣、2019）
- ・ 江頭憲治郎編『会社法コンメンタール 1—総則・設立(1)』（商事法務、2008）
- ・ 大石篤史「M&A における租税回避問題の検討—米国の議論からの示唆—（上）（下）」旬刊商事法務 1710 号 42 頁 (2004)、1711 号 32 頁 (同)
- ・ 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）500 頁
- ・ 大江忠ほか「研究会「事実認定と立証活動」(5)推論の構造—経験則の内実は」判例タイムズ 1239 号 20 頁 (2007)
- ・ 太田洋「関連会社間取引をめぐる近時の注目裁判例—IBM 事件及びヤフー・IDCF 事件の最高裁判決等を受けて—」租税研究 801 号 343 頁 (2016)
- ・ 太田洋「法人税法 132 条の 2 の射程と課題—TPR 事件東京高裁判決及び PGM 事件を素材として—」渋谷雅弘ほか編『水野忠恒先生古稀記念論文集 公法・会計の制度と理論』（中央経済社、2022）361 頁

- ・大淵博義「ヤフー事件の功罪—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 61 頁 (2020)
- ・岡村忠生「税負担回避の意図と二分岐テスト」税法学 543 号 3 頁 (2000)
- ・岡村忠生『法人税法講義〔第 3 版〕』(成文堂、2008)
- ・岡村忠生「グレゴリー判決再考—事業目的と段階法理—」税務大学校編『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』(国税庁、2008) 83 頁
- ・岡村忠生「米国の新しい包括的濫用防止規定」日本租税研究協会第 62 回租税研究大会記録 144 頁 (2010)
- ・岡村忠生「組織再編成と行為計算否認(1)」税研 177 号 73 頁 (2014)
- ・岡村忠生「租税回避否認への柔らかな対応」WLJ 判例コラム臨時号 77 号 1 頁 (2016)
- ・岡村忠生「判批」ジュリスト 1495 号 10 頁 (2016)
- ・小山浩「近時の裁判例から検討する M&A・組織再編時の否認規定適用をめぐる最新論点」ビジネス法務 19 巻 12 号 143 頁 (2019)
- ・小山浩「近時の企業実務上留意すべき租税裁判例・裁決例の解説」租税研究 871 号 70 頁 (2022)
- ・加藤新太郎編著『民事尋問技術〔第 4 版〕』(ぎょうせい、2016)
- ・加藤新太郎『民事事実認定の技法』(弘文堂、2021)
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明(上巻)』(有斐閣、2010)
- ・金子宏『租税法〔第 24 版〕』(弘文堂、2021)
- ・川端一真「複数の組織再編等の組み合わせによる租税回避とその否認—取引の一体的把握の是非をめぐって—」租税資料館ウェブサイト租税資料館賞第 23 回 (2014 年) 入賞作品 (<https://www.sozeishiryokan.or.jp/023-008/>)
- ・川端康之「ビトカーの濫用的タックス・シェルター論—Crane 理論・事業目的」税務大学校編『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』(国税庁、2008) 135 頁
- ・北村導人＝黒松昂蔵「組織再編成に係る行為計算否認規定の解釈と実務対応—ヤフー・IDCF 事件最高裁判決の検討」ビジネス法務 16 巻 9 号 82 頁 (2016)
- ・清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995)
- ・日下部真治＝倉賀野伴明「会社分割に対する詐害行為取消に関する裁判例の検討」判例タイムズ 1369 号 75 頁 (2012)
- ・草野耕一『数理法務のすすめ』(有斐閣、2016)

- ・ 栗原宏幸＝山田彰宏＝捨田利拓実「組織再編成に係る行為計算否認規定（法人税法 132 条の 2）を適用した新たな否認事例の検討」森・濱田松本法律事務所 TAX LAW NEWSLETTER 2021 年 6 月号（Vol.47）1 頁
- ・ 神山弘行「裁批」ジュリスト 1504 号 10 頁（2017）
- ・ 小塚真啓「組織再編成における課税関係の継続と断絶」岡山大学法学会雑誌 65 巻 3・4 号 949 頁（2016）
- ・ 小塚真啓「判批」平成 28 年重要判例解説（ジュリスト 1505 号）214 頁（2017）
- ・ 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 577 号 55 頁（2017）
- ・ 後藤勇「法人格否認の法理適用の具体的要件—旧会社の債務を新会社に請求する場合について—」判例タイムズ 699 号 4 頁（1989）
- ・ 酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』（成文堂、2011）
- ・ 酒井貴子「判批」租税判例百選〔第 7 版〕（別冊ジュリスト 253 号）126 頁（2021）
- ・ 佐藤信佑『債務超過子会社の整理・統合の税務』（中央経済社、2021）
- ・ 佐藤英明「最高裁判例に見る租税法規の解釈手法」山本敬三＝中川丈久編『法解釈の方法論—その諸相と展望』（有斐閣、2021）342 頁
- ・ 司法研修所編『事例で考える民事事実認定』（法曹会、2014）
- ・ 司法研修所編『民事判決起案の手引〔10 訂補訂版〕』（法曹会、2020）
- ・ 杉原則彦「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇（平成 17 年度）』（法曹会、2008）990 頁
- ・ 鈴木孝一「米国の組織変更税務における段階取引原理の適用」経営総合科学 79 号 107 頁（2002）
- ・ 高世三郎「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇（平成 15 年度）（下）』（法曹会、2006）817 頁
- ・ 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 20 頁（2014）
- ・ 谷口勢津夫「権利濫用」金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018）15 頁
- ・ 谷口勢津夫「判批」ジュリスト 1538 号 10 頁（2019）
- ・ 谷口勢津夫『税法の基礎理論—租税法律主義論の展開』（清文社、2021）
- ・ 谷口知平＝石田喜久雄編『新版注釈民法(1)総則(1)〔改訂版〕』（有斐閣、2002）

- ・徳地淳＝林文高「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇（平成 28 年度）』（法曹会、2019）84 頁
- ・徳地淳＝林文高「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説民事篇（平成 28 年度）』（法曹会、2019）133 頁
- ・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『タックスシェルター』（有斐閣、2002）
- ・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 234 頁（2016）
- ・長戸貴之「株式を対価とする二段階買収における課税繰延措置一段階取引の法理の一側面—」税研 214 号 23 頁（2020）
- ・長戸貴之「組織再編税制における租税回避—個別的否認規定の観点から」租税法研究 50 号 70 頁（2022）
- ・西村あさひ法律事務所編『M&A 法大全（上）〔全訂版〕』（商事法務、2019）
- ・西村靖宏「判批」ジュリスト 1548 号 102 頁（2020）
- ・弘中聡浩「租税訴訟における法創造と租税法律主義」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣、2014）145 頁
- ・藤原健太郎「判批」法学協会雑誌 135 巻 9 号 2234 頁（2018）
- ・渕圭吾「アメリカにおける租税回避否認法理の意義と機能」学習院法学会雑誌 38 巻 2 号 90 頁（2003）
- ・平川雄士「わが国裁判所の租税回避問題における役割」中里実＝神田秀樹編著『ビジネス・タックス』（有斐閣、2005）420 頁
- ・本庄資「判批」ジュリスト 1498 号 155 頁（2016）
- ・本部勝大「アメリカ及びカナダにおける租税回避へのアプローチ —経済的実質主義の制定法化と GAAR—」税法学 577 号 141 頁（2017）
- ・本部勝大『租税回避と法—GAAR の限界と解釈統制—』（名古屋大学出版会、2020）
- ・水野忠恒「論考 東京地裁平成 26 年 3 月 18 日（ヤフー事件の検討）—組織再編成と租税回避—」月刊国際税務 34 巻 8 号 102 頁（2014）
- ・元芳哲郎＝豊田愛実「会社分割と法人格否認の法理」判タ 1369 号 58 頁（2012）
- ・森信茂樹「BEPS と租税回避への対応—一般的否認規定（GAAP）の整備を」フィナンシャル・レビュー 126 号 5 頁（2016）

- ・ 山野目章夫編『新注釈民法(1)総則(1)』（有斐閣、2018）
- ・ 吉村政穂「判批」判例時報 1937 号 184 頁（2006）
- ・ 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 58 頁（2014）
- ・ 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 169 頁（2020）
- ・ 渡辺徹也「アメリカにおける租税回避に関する規制と現状」田中治監修・近畿税理士会編『税理士と実務家のための租税回避行為をめぐる事例研究—判例に学ぶ税務判断の指針』（清文社、1998）443 頁
- ・ 渡辺徹也『企業取引と租税回避—租税回避行為への司法上および立法上の対応』（中央経済社、2002）
- ・ 渡辺徹也『企業組織再編成と課税』（弘文堂、2006）
- ・ 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）」旬刊商事法務 2113 号 23 頁（2016）
- ・ 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「判批」令和元年重要判例解説（ジュリスト 1544 号）192 頁（2020）
- ・ 匿名記事「新たな 132 条の 2 適用事例の全容」週刊 T&A master2021 年 5 月 24 日号（No.883）4 頁

【日本語の文献（政府機関の資料等）】

- ・ 国税庁ウェブサイト文書照会回答事例「三社合併における適格判定について（照会）」
<https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/hojin/090130/index.htm>

【外国語の文献】

- ・ American Law Institute, Federal Income Tax Project Subchapter C : Proposals on Corporate Acquisitions and Dispositions (American Law Institute, 1982)
- ・ Joseph Bankman, The Economic Substance Doctrine, 74 S. CAL. L. REV. 5 (2000)
- ・ Boris I. Bittker & James S. Eustice, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders (WG&L, 2020),
- ・ Yoram Keinan, The Many Faces of the Economic Substance's Two-Prong Test: Time

for Reconciliation, 1 N.Y.U. J.L. & Bus. 371 (2005)

- Yoram Keinan, Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification, 22 AKRON TAX J. 45 (2007)

【外国語の文献（政府機関の資料等）】

- Department of the Treasury, The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposals (1999)
- House of Representatives, Report No.1337, 83rd Congress, 2nd Session (1954)
- The Staff of the Joint Committee on Taxation, Report of Investigation of Enron Corporation and Related Entities Regarding Federal Tax and Compensation Issues, and Policy Recommendations Vol. I (2003)
- The Staff of the Joint Committee on Taxation, Description of Revenue Provisions Contained in the President's Fiscal Year 2010 Budget Proposal Part Two: Business Tax Provisions (2010)
- Senate, Report No.1622, 83rd Congress, 2nd Session (1954)

以上

租税資料館奨励賞の部

一時所得の非対価要件の判断基準

—東京地裁令和３年１月２９日判決を素材にして—

阿部 直子

論文要旨
一時所得の非対価要件の判断基準
—東京地裁令和 3 年 1 月 29 日判決を素材にして—

阿部直子

1. 本論文の概要

本論文は、一時所得の非対価要件の判断基準を論じたものである。

一時所得該当性は、非対価要件を含む 3 要件を満たすことによって判断される。しかし、近時、非対価要件を満たすと判断しておきながら、偶発性がないことを理由に一時所得該当性を否定した裁判例があらわれた。偶発性を一時所得の要件にしたともいえる判断である。

2. 問題の所在

(1) 偶発性を要件とした近時の裁判例

東京地裁令和 3 年 1 月 29 日判決（以下「東京地裁令和 3 年判決」という。）は¹、株式会社 O 社の代表取締役が譲り受けた債権の取得価額と、その後債務弁済されたことによって得た回収額との差額の利益（以下「本件利益」という。）をめぐる争われた事案である。

裁判所は、本件利益が「対価としての性質」を有するものではないと認めた。しかし、O 社の資力が回復して本件利益を受けられることが「予測し得る状態」であったとして、本件利益の偶発性を認めず、「偶発的に生じたものでない所得は、たとえ……対価としての性質を有しないものであっても、一時所得には該当しないというべきである。」と判示した。

非対価要件を満たすと認めながらも、偶発性がないため一時所得には該当しない、という判断である。

(2) 非対価要件の判断基準に関する問題点

一時所得の意義を定めた所得税法 34 条 1 項は、「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

¹ 東京地判令和 3 年 1 月 29 日公刊物未登載（LEX/DB 文献番号 25588063）。評釈に、木山泰嗣「判批」税理 65 巻 8 号（2022 年）120 頁、同「判批」税経通信 77 巻 10 号（2022 年）166 頁、同「一時所得の要件論—判例の変遷からみる偶発性要件の要否—」青山法学論集 64 巻 2 号（2022 年）221 頁、横井里保「判批」ジュリスト 1579 号（2023 年）146 頁等がある。

産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう〔下線は筆者〕』と規定する。学説上、一時所得は、①除外要件、②非継続要件及び③非対価要件の3つが要件とされる。

非対価要件の判断基準に関しては、特に、次の2点について争いがある。

第1に、「対価としての性質」の解釈である。裁判所は、「対価としての性質」を比較的緩やかに捉える傾向がある²。例えば、東京地裁令和3年判決は、「対価としての性質」を緩やかに捉える。緩やかに捉える裁判例のほか、限定的に捉えるもの³、偶発性の有無から判断するものなどがある⁴。

第2に、非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮である。裁判例によっては、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮するものがある⁵。しかし、この点において異なった見解を示す裁判例もある。例えば、東京地裁令和3年判決は、非対価要件該当性ではなく、一時所得該当性の判断において偶発性の適否を考慮した。他には、偶発性は、あくまでも一時所得の特色であるという判断に留め、非対価要件該当性及び一時所得該当性の判断において、その適否を考慮しないものなどがある⁶。

このように、非対価要件の判断基準に関する見解が統一されていない現在の状況は、一時所得と雑所得との分水嶺を不明瞭なものにしている。

そこで、本論文では、次の2点について検討を行った。すなわち、①所得税法34条1項にいう「対価としての性質」をどのように捉えるべきか、②非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮すべきかである。

3. 先行研究

非対価要件の先行研究には、次のようなものがある。

上田論文は、担税力の観点から、「対価としての性質」を緩やかに捉えることは「必要

² 東京高判昭和46年12月17日判タ276号365頁、東京地判平成22年10月8日訟月57巻2号524頁、東京地判平成23年5月11日税資261号順号11683、東京高判平成23年6月29日税資261号順号11705等がある。

³ 東京地判平成27年5月21日税資265号順号12666。評釈に、木山泰嗣「判批」税経通信71巻13号（2016年）174頁、田島秀則「判批」月刊税務事例48巻5号（2016年）10頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報64巻5号（2016年）146頁、依田孝子「判批」税研JTRI31巻5号（2016年）96頁等がある。

⁴ 大阪高判平成28年10月6日訟月63巻4号1205頁、東京高判平成28年11月17日税資266号順号12934等がある。

⁵ 東京地判平成27年5月21日・前掲注（3）。

⁶ 東京地判平成22年10月8日・前掲注（2）。評釈に、池本征男「判批」国税速報6191号（2011年）54頁等がある。控訴審は東京高判平成23年6月29日・前掲注（2）〔控訴棄却〕、評釈に、木山泰嗣「判批」税経通信67巻6号（2012年）161頁、岸田貞夫「判批」ジュリスト1460号（2013年）123頁等がある。上告審は最決平成24年9月27日税資262号順号12051〔上告棄却・不受理〕。

性も合理性もある」と述べる⁷。倉見論文は、裁判所の緩やかに捉える判断を「役務行為関連性基準」とし、その妥当性を検討する⁸。伊川論文は、一時所得該当性が問題となる場面では、「納税者の行為が所得を生み出しうるか」という点から対価性を評価することになると導き出す⁹。木山論文は、「対価としての性質」の判断は、報酬としての性質があるか否かによってされるべきであり、偶発性の適否を考慮するべきではないとする¹⁰。

しかし、これら先行研究は、所得税法 34 条 1 項の立法沿革及び「対価としての性質」の解釈の差異から、詳細に判断基準が検討されたものではない。この点で、検討の余地が残されていると考えた。

4. 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第 1 章では、一時所得の非対価要件の該当性が争われた東京地裁令和 3 年判決を分析した。同判決が、「対価としての性質」を緩やかに捉えている点、偶発性の適否を、一時所得の要件と同等に重視している点について確認した。その後、類似の裁判例の判断を確認し、非対価要件の判断基準に関する問題点を明らかにした。

第 2 章では、一時所得という所得類型を確認した。一時所得は、所得税法 34 条 1 項に規定される意義と所得概念の変遷によって生じた特色（性格）の両方から議論される。そこで、一時所得の意義及び特色を確認した。同法が採用してきた所得概念に関する 2 つの考え方についても確認した。最後に、規定の文言及び要件を検討した。

第 3 章では、所得税法 34 条 1 項の立法沿革を確認した。同法の昭和 22 年改正で、一時所得という所得類型が創設され、一時所得は課税対象になったが、当時は、非対価要件は存在せず、同法の昭和 27 年改正で非対価要件が創設された。それら改正の経緯を確認した。

第 4 章では、非対価要件の判断基準に関する見解を整理し、検討した。「対価としての性質」を厳格に捉え、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否の考慮をしない見解を対価狭義説、「対価としての性質」を緩やかに捉え、対価狭義説と同様、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮しない見解を対価広義説、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否の考慮に重点をおく見解を偶発性考慮説として、それぞれの意義、利点及び問題点を明らかにした。

⁷ 上田正勝「所得税法における『対価』の意義について」税大論叢 102 号（2021 年）103-108 頁参照。

⁸ 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 年）38-42 頁参照。

⁹ 伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017 年）80-81 頁参照。

¹⁰ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）272 頁参照。

第5章では、所得税法上、定義が明文化されていない「対価」について検討した。そして、それまでの検討を踏まえ、非対価要件の判断基準を提言した。これを前提に、最後に、事例検討を行った。

5. 本論文の結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

非対価要件該当性の判断のあり方として、①非対価要件の役割は、単に「対価としての性質」を除外することであること、②偶発性の適否は考慮すべきではなく、分水嶺は明確であるべきこと、③「対価」と判断されない限りは、「対価としての性質を有しないもの」であることは否定されないことの3点を挙げた。

これら3点から、非対価要件の判断基準には、対価狭義説が妥当した。そして、対価狭義説における「労務その他の役務」には、民法上の役務提供契約（雇用、請負、有償委任及び有償寄託）が準用でき、「対価としての性質」とは、同法上の役務提供契約に基づく支払義務のある給付であるということを確認した。そして、同法上の役務提供契約を準用する対価狭義説を、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準と提言した。

最後に、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準をもとに、事例へ当てはめる際の検証方法を提示した。それは、①納税者と給付の支払者との間に雇用、請負、有償委任又は有償寄託の4つの契約が存在するか、②給付は、その契約に基づく支払義務のあるものであったか、というものであった。

これらの検証方法に基づいて、素材とした東京地裁令和3年判決の本件利益について再度検討した。Xは、O社の代表取締役であったことから、XとO社には、有償委任契約が締結されたと思われるが、本件利益は、金銭債権の弁済（民法402条）であって、O社との有償委任と思われる契約に基づいた支払義務のある給付ではない。したがって、本件利益は「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当するという結論に至った。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、「対価」と「対価としての性質を有しないもの」との分水嶺が明確である。

したがって、非対価要件の判断基準は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であるべきである。

以上

目次

はじめに	3
第1章 非対価要件の判断基準に関する問題点	7
第1節 東京地裁令和3年判決	7
第2節 判決の分析	9
第3節 「対価としての性質」の解釈（問題点①）	11
第4節 偶発性の適否の考慮（問題点②）	15
第5節 小括	19
第2章 一時所得の概要	20
第1節 所得税法の定め	20
第2節 所得概念からみる一時所得	23
第3節 具体例	25
第4節 規定の文言及び要件の検討	27
第5節 小括	30
第3章 一時所得の沿革	33
第1節 明治20年創設	33
第2節 昭和22年改正	36
第3節 昭和27年改正	37
第4節 昭和39年改正	39
第5節 昭和40年改正	40
第6節 小括	40
第4章 見解の整理	44
第1節 3つの見解	44
第2節 対価狭義説	46
第3節 対価広義説	51
第4節 偶発性考慮説	57
第5節 小括	60
第5章 非対価要件の判断基準の検討	63
第1節 「対価」概念の検討	63
第2節 非対価要件の判断基準	69
第3節 事例検討	75

第4節 小括.....	77
第6章 総括	79
おわりに	81
参考文献等.....	82

はじめに

1. 本論文の概要

本論文は、一時所得の非対価要件の判断基準を論じるものである。

一時所得該当性は、非対価要件を含む3要件を満たすことによって判断される。しかし、近時、非対価要件を満たすと判断しておきながら、偶発性がないことを理由に一時所得該当性を否定した裁判例があらわれた。偶発性を一時所得の要件にしたともいえる判断である。

2. 問題の所在

(1) 偶発性を要件とした近時の裁判例

東京地裁令和3年1月29日判決（以下「東京地裁令和3年判決」という。）は¹、株式会社O社の代表取締役が譲り受けた債権の取得価額と、その後債務弁済されたことによって得た回収額との差額の利益（以下「本件利益」という。）をめぐる争われた事案である。

裁判所は、所得税法34条1項にいう「対価としての性質」を、緩やかに捉える解釈をし、あてはめにおいて、本件利益が「対価としての性質」を有するものではないと認めた。しかし、同条同項にいう「一時の所得」という文言から、一時所得は、「一時的、偶発的に生じた所得をいうものと解するのが相当」と判示した。そして、O社の資力が回復して本件利益を受けられることが「予測し得る状態」であったとして、本件利益の偶発性を認めず、「偶発的に生じたものでない所得は、たとえ……対価としての性質を有しないものであっても、一時所得には該当しないというべきである。」と判示した。

非対価要件を満たすと認めながらも、偶発性がないため一時所得には該当しない、という判断である。

(2) 非対価要件の判断基準と一時所得該当性の判断

一時所得の意義を定めた所得税法34条1項は、「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〔下線は筆者〕」と規定する。学説上、一時所得は、①除外要件、②非継続要件及び③非対価要件の3つが要件と整理される

¹ 東京地判令和3年1月29日公刊物未登載（LEX/DB 文献番号 25588063）。評釈に、木山泰嗣「判批」税理65巻8号（2022年）120頁、同「判批」税経通信77巻10号（2022年）166頁、同「一時所得の要件論—判例の変遷からみる偶発性要件の要否—」青山法学論集64巻2号（2022年）221頁、横井里保「判批」ジュリスト1579号（2023年）146頁等がある。

(3 要件説²⁾。

ある所得が、「対価としての性質」を有すると判断されると、③非対価要件によって雑所得に区分される(同法 35 条 1 項)。「対価としての性質」の有無によって所得区分が決定するため、その解釈が重要になる。

非対価要件は、所得税法の昭和 27 年改正で、一時所得の概念を偶発的な所得に限定するという考え方にに基づき一時所得の要件に追加された。このような経緯や、同法 34 条 1 項にいう「一時の所得」という文言、同法が採用してきた所得概念の変遷などから、一時所得は、一時的・偶発的な所得であるといわれる³。

そのため、一時所得該当性は、3 要件とは別に、一時的・偶発的であるかを基準に判断されることもある。

(3) 非対価要件の判断基準に関する問題点

非対価要件の判断基準に関しては、特に、次の 2 点について争いがある。

第 1 に、「対価としての性質」の解釈である。裁判所は、「対価としての性質」を比較的緩やかに捉える傾向がある⁴。

例えば、東京地裁令和 3 年判決は、「対価としての性質」を緩やかに捉える。緩やかに捉える裁判例のほか、限定的に捉えるもの⁵、偶発性の有無から判断するものなどがある

² 北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』(法律文化社, 2009 年) 58-59 頁〔三木義一＝奥谷健執筆部分〕, 木山泰嗣「競馬事件の最高裁判決に含まれる諸問題—最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決—」青山ビジネスロー・レビュー 5 巻 1 号 (2015 年) 195-196 頁, 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』(第一法規, 1983 年〔加除式〕) 2640 頁等参照。

³ 池本征男『所得税法—理論と計算—〔15 訂版〕』(税務経理協会, 2021 年) 133 頁, 岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第 3 版〕』(有斐閣, 2021 年) 123 頁〔岡村忠生執筆部分〕, 金子宏『租税法〔第 24 版〕』(弘文堂, 2021 年) 304 頁, 木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』(日本実業出版社, 2019 年) 285 頁, 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』(弘文堂, 2022 年) 247 頁, 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』(弘文堂, 2021 年) 321 頁, 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6 訂版〕』(大蔵財務協会, 2018 年) 913 頁, 水野忠恒『大系租税法〔第 3 版〕』(中央経済社, 2021 年) 281 頁参照。

⁴ 上田正勝「所得税法における『対価』の意義について」税大論叢 102 号 (2021 年) 101-108 頁, 木山・前掲注 (1) (青山法学論集) 270 頁, 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 年) 38-50 頁等参照。緩やかに捉える裁判例に、東京高判昭和 46 年 12 月 17 日判タ 276 号 365 頁, 東京地判平成 22 年 10 月 8 日訟月 57 巻 2 号 524 頁, 東京地判平成 23 年 5 月 11 日税資 261 号順号 11683, 東京高判平成 23 年 6 月 29 日税資 261 号順号 11705 等がある。

⁵ 東京地判平成 27 年 5 月 21 日税資 265 号順号 12666。評釈に、木山泰嗣「判批」税経通信 71 巻 13 号 (2016 年) 174 頁, 田島秀則「判批」月刊税務事例 48 巻 5 号 (2016 年) 10 頁, 林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 64 巻 5 号 (2016 年) 146 頁, 依田孝子「判

6。

第2に、非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮である。裁判例によっては、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮しているものがある⁷。しかし、この点において異なった見解を示す裁判例もある。

例えば、東京地裁令和3年判決は、非対価要件該当性ではなく、一時所得該当性の判断において偶発性の適否を考慮する。他には、偶発性は、あくまでも一時所得の特色であるという判断に留め、非対価要件該当性及び一時所得該当性の判断において、その適否を考慮しないものなどがある⁸。

3. 本論文での検討事項

このように、非対価要件の判断基準に関する見解が統一されていない現在の状況は、一時所得と雑所得との分水嶺を不明瞭なものにしている。学説にも、非対価要件についての議論が不足していると指摘するものがある⁹。

そこで、本論文では、次の2点について検討を行う。すなわち、①所得税法34条1項にいう「対価としての性質」をどのように捉えるべきか、及び②非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮すべきかである。

4. 先行研究

一時所得の先行研究には、一時所得の要件、歴史的沿革及びその範囲について、正面から議論がなされた重要な論文に佐藤論文がある¹⁰。

非対価要件にも、先行研究が存在する。例えば、次のようなものがある。

上田論文は、担税力の観点から、「対価としての性質」を緩やかに捉えることは「必要性も合理性もある」と述べる¹¹。

批」税研JTRI31巻5号（2016年）96頁等がある。

⁶ 大阪高判平成28年10月6日訟月63巻4号1205頁，東京高判平成28年11月17日税資266号順号12934等がある。

⁷ 東京地判平成27年5月21日・前掲注（5）。

⁸ 東京地判平成22年10月8日・前掲注（4）。評釈に、池本征男「判批」国税速報6191号（2011年）54頁等がある。控訴審は東京高判平成23年6月29日・前掲注（4）〔控訴棄却〕，評釈に、木山泰嗣「判批」税経通信67巻6号（2012年）161頁，岸田貞夫「判批」ジュリスト1460号（2013年）123頁等がある。上告審は最決平成24年9月27日税資262号順号12051〔上告棄却・不受理〕。

⁹ 木山・前掲注（1）（税経通信）174頁，酒井克彦「判批」月刊税務事例38巻6号（2006年）42頁参照。

¹⁰ 佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣，2014年）220頁。

¹¹ 上田・前掲注（4）103-108頁参照。

倉見論文は、裁判所の緩やかに捉える判断を「役務行為関連性基準」とし、その妥当性を検討する¹²。

伊川論文は、一時所得該当性が問題となる場面では、「納税者の行為が所得を生み出しているか」という点から対価性を評価することになると導き出す¹³。

木山論文は、「対価としての性質」の判断は、報酬としての性質があるか否かによってされるべきであり、偶発性の適否を考慮するべきではないとする¹⁴。

しかし、これら先行研究は、所得税法 34 条 1 項の立法沿革及び「対価としての性質」の解釈の差異から、詳細に判断基準が検討されたものではない。この点で、検討の余地が残されている。

5. 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第 1 章では、一時所得の非対価要件の該当性が争われた東京地裁令和 3 年判決を分析する。同判決が、「対価としての性質」を緩やかに捉えている点、偶発性の適否を、一時所得の要件と同等に重視している点について確認する。その後、類似の裁判例の判断を確認し、非対価要件の判断基準に関する問題点を明らかにする。

第 2 章では、一時所得という所得類型を確認する。一時所得は、所得税法 34 条 1 項に規定される意義と所得概念の変遷によって生じた特色（性格）の両方から議論される。そこで、一時所得の意義及び特色を確認する。同法が採用してきた所得概念に関する 2 つの考え方についても確認する。最後に、規定の文言及び要件を検討する。

第 3 章では、同条同項の立法沿革を確認する。同法の昭和 22 年改正で、一時所得という所得類型が創設され、一時所得は課税対象になったが、当時は、非対価要件は存在せず、同法の昭和 27 年改正で非対価要件が創設された。それら改正の経緯を確認する。

第 4 章では、非対価要件の判断基準に関する見解を整理し、検討する。「対価としての性質」を厳格に捉え、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否の考慮をしない見解を対価狭義説、「対価としての性質」を緩やかに捉え、対価狭義説と同様、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮しない見解を対価広義説、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否の考慮に重点をおく見解を偶発性考慮説として、それぞれの意義、利点及び問題点を明らかにする。

第 5 章では、所得税法上、定義が明文化されていない「対価」について検討する。そして、それまでの検討を踏まえ、非対価要件の判断基準を提言する。これを前提に、最後に事例検討を行う。

¹² 倉見・前掲注（4）38-42 頁参照。

¹³ 伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017 年）80-81 頁参照。

¹⁴ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）272 頁参照。

第1章 非対価要件の判断基準に関する問題点

本章では、一時所得の3要件のうち、非対価要件該当性が争われた東京地裁令和3年判決を分析する。そして、この裁判例を素材に、本論文で検討すべき非対価要件の判断基準に関する問題点を明らかにする。また、過去の類似裁判例を挙げ、同様の問題点を明らかにする。

第1節 東京地裁令和3年判決

1. 事案の概要

東京地裁令和3年判決の事案の概要は、以下のとおりである。

株式会社O社（以下「O社」という。）の代表取締役であるX（原告）は、譲り受けた債権の取得価額とその後債務弁済されたことによって得た回収額との差額の利益（本件利益）を平成26年分の所得に計上せず所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の申告をした。

これに対し処分行政庁は、本件利益は、所得税法35条の雑所得に該当するとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各処分」という。）を行った。

そこで、Xは、本件利益は同法34条の一時所得に当たると主張して、国であるY（被告）に対し本件各処分の取消しを求めた。

2. 認定事実

(1) O社の売却

O社は、平成5年4月27日に設立された株式会社である。平成21年2月17日から、Xの前任であるeが代表取締役を務めていた。eが代表取締役であったころの平成21年4月1日から平成25年4月30日まで、O社は、各事業年度において売上げを一切計上しておらず、債務超過の状態に陥っており、平成25年5月31日のO社は、資産が0円、負債は1億5700万8376円（そのうちeからの借入金は1億5391万2016円）であった。

eは、平成24年ごろ、O社を売却したいと考え、何人かの知人に相談した。知人を経由して、O社の買収の話がまとまり、O社の売却に向け関係者と税理士によって打合せを行った。売却にあたり、O社の定款上の目的に「土木工事及び土地開発」を追加することなどが決議された。

(2) O社株式及び債権の譲受け

Xは、O社売却に関わる関係者らと面識があり、かつてそのうちの1人に協力したことがあった。Xは、関係者らから、元が取れるように仕事は助ける、損はしないようにO社に仕事を回すなどと言われ、O社の株式の譲受けを勧められた。

Xは、平成25年8月29日、O社の株式100株を代金1万円で譲り受けるとともに、e

が O 社に対して有する貸付金債権 7195 万 5916 円（以下「本件債権」という。）を代金 103 万円で譲り受けた。X の知人も、e から債権を譲り受け、O 社の取締役役に就任した。これらの譲受けに関する契約の場には、契約当事者でない者や税理士も同席しており、各契約締結の際は、X 及びその知人は、各契約に係る契約書に署名するのみで何も発言しなかった。各契約書は、税理士らが作成し用意したものであった。

X は、本件債権を譲り受けた同日、O 社の代表取締役役に就任した。

（3）X の代表取締役就任（本件利益の発生）

O 社は、平成 25 年 9 月 26 日、売却先の法人（以下「K 社」という。）から宅地造成工事（以下「本件工事」という。）を代金 3 億 9600 万円で請け負い、同年 11 月 5 日、当該工事代金の一部である 2 億 2750 万円を着手金（以下「前受金」という。）として受領した（本件工事は、当初、K 社から第三者法人（以下「C 社」という。）に代金の見積りが依頼され、O 社の本件工事請負前に、C 社から K 社に 2 億 4500 万円の見積書が提出されていたものであった）。本件工事請負後の平成 25 年 9 月 27 日、O 社は、C 社に対し代金 2 億 6500 万円で下請けに出した。

本件工事の前受金により、O 社は、本件債権に係る債務を弁済する資力を回復した。

平成 26 年 4 月 30 日、O 社は、X に対し本件債権に係る債務の弁済として 7195 万 5916 円を支払い、X はこれを受領した。これにより X は、本件債権の取得価格である 103 万円と回収額との差額である本件利益（7092 万 5916 円）を得た。

X は、平成 27 年 3 月 4 日、平成 26 年分の所得税等につき、本件利益を計上せず確定申告を行った。これに対し、処分行政庁が、本件利益は雑所得に該当するとして本件各処分を行ったため、X はその取消しを求めて提訴した。

3. 裁判所の判断

裁判所は、本件利益は一時所得には該当しないと判断し、X の請求を棄却した。

（1）「対価としての性質」の解釈

裁判所は、「対価としての性質」について、過去の裁判例を引用し¹⁵、次のように緩やかに捉える解釈を示した。

「所得税法 34 条 1 項にいう『……対価としての性質』を有する給付は、当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなものに限定すべきではなく、当該給付の担税力に関わる性質や利益発生の態様からみて、当該給付が、一般的に人の地位や職務行為に対応、関連してされているなど、抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連し

¹⁵ 東京高判昭和 46 年 12 月 17 日・前掲注（4）、大阪高判平成 18 年 2 月 23 日税資 256 号順号 10327、東京高判平成 23 年 6 月 29 日・前掲注（4）、東京高判平成 23 年 11 月 16 日税資 261 号順号 11809、東京高判平成 24 年 2 月 22 日税資 262 号順号 11887、大阪高判平成 28 年 10 月 6 日・前掲注（6）、東京高判平成 28 年 11 月 17 日・前掲注（6）。

てされたものであれば、当該給付は『……対価としての性質』を有すると解すべきである……。〔下線は筆者〕」

(2) Xの役務提供と本件利益との関連性

次に、「O社の財務状態が本件債権全額の弁済を可能とする程度にまで改善したのは、XのO社の代表取締役としての地位に基づく役務の提供の結果である」と判示した。そして、Xが本件利益を受けることができたのは、「O社の財務状態が改善されたためであり、Xの役務の提供がなければXが本件利益を受けることもなかったことも認められる。」とし、Xの代表取締役としての役務提供と本件利益の関連性を認めた。

(3) 債務弁済の対価性

しかし、「一般に、債務を弁済する資力を有する債務者が弁済期にある債務を弁済することは、債権者の債務者における地位や職務行為に着目してされるものではなく、当該債務者の債権者であれば役務提供の有無にかかわらずにされるのが通常であるから、債権の弁済を受けるという利益は、債権者の職務行為に着目し、それに密接に関連してされたものと認められるような特段の事情がない限り、『……対価としての性質』を有するものではないというべきである。」と述べ、本件利益の対価性は認めなかった。

裁判所は、本件利益は非対価要件を満たすと判示したのである。

(4) 本件利益の一時所得該当性

その後、裁判所は、所得税法34条1項にいう「一時の所得」という文言から、一時所得とは、「一時的、偶発的に生じた所得をいうものと解するのが相当」と判示した。続いて、O社の資力が回復して本件利益を受けられることが「予測し得る状態」であったとして、本件利益の偶発性を認めず、「偶発的に生じたものでない所得は、たとえ……対価としての性質を有しないものであっても、一時所得には該当しないというべきである。」と判示し、本件利益は雑所得であると判断した。

非対価性は認めながらも、偶発性がないため一時所得には該当しない、という判示である。

第2節 判決の分析

1. 東京地裁令和3年判決の判断構造

東京地裁令和3年判決の判断構造は、以下のとおりである。

(1) 非対価要件該当性の判断

東京地裁令和3年判決は、非対価要件の「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をした。緩やかに捉えると対価性が認められる範囲は広くなるが、裁判所は、次の理由により、本件利益はその範囲には該当せず対価性がないと判断した。

すなわち、本件利益と X の役務提供の関連性はあるが、本件利益は債務弁済により発生したものであって、債務弁済は、債務者が債権者に対し、債権者の役務提供の有無にかかわらず行うものである。この点、特別の事情がない限り、本件利益は所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」を有するものではなく、本件利益には特別の事情がない。したがって、本件利益は対価性がない、という論理である。

「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をしながらも、このような論理構造により、裁判所は非対価要件を満たすと判断した。

(2) 一時所得該当性の判断（偶発性）

非対価要件を満たすと判断したのち、裁判所は、非継続要件の文言にある「一時の所得」という規定から、一時所得に該当するためには「一時的、偶発的に生じた所得」であることが必要であると解釈し、その検討を行った。

この点、認定事実から、本件工事は、O 社の売却先である K 社の代表取締役を務める者による、あらかじめ立てられた計画に基づいたものであると判断した。そして、O 社が下請代金を支払っても、なお本件債権を弁済し得る資力を回復して、X への債務弁済が「予測し得る状態に置かれ」ていたこと、かつ、X は「これを予期して本件債権を譲り受けたもの」であったことから、本件利益は偶発的に生じた所得ではないと判示した。

このように、裁判所は、非対価要件を満たすと判断したにもかかわらず、さらに偶発性を有するか否かについても検討し、偶発性を有しない本件利益は一時所得に該当しないと結論に至った。これは、3 要件とは別に、新たに偶発性という要件を必要としているかのような判断であった¹⁶。

2. 学説による評価

東京地裁令和 3 年判決は、令和 3 年度の「租税法判例の動き」で紹介され、「一時所得の要件として『偶発性』を挙げた点が注目される。」と指摘された¹⁷。

評釈は、調べる限りごくわずかであるが、次のようなものがある。

東京地裁令和 3 年判決は、「事例判決といえる」と前置きをしつつも、同判決には 2 つの意義があるとする評釈がある¹⁸。すなわち、「経済的利益の新たな態様に関し労務の対価性について判断を下した点」が第 1 の意義、また、「X の職務上の地位ではなく債権者としての地位に基づいて対価性を否定した点」が第 2 の意義である¹⁹。この見解は、「非対価要件において偶発性を検討することも許容される」として、同判決を「結論としては妥当で

¹⁶ 木山・前掲注 (1) (青山法学論集) 221 頁参照。

¹⁷ 渋谷雅弘「租税法判例の動き」ジュリスト臨時増刊 1570 号 (2022 年) [令和 3 年度重要判例解説] 161 頁参照。

¹⁸ 横井・前掲注 (1) 147 頁参照。

¹⁹ 横井・前掲注 (1) 147 頁参照。

ある」と評価する²⁰。

他方で、批判的な見解もある。所得税法 34 条 1 項の規定にはない偶発性の適否を重視した東京地裁令和 3 年判決に対し、「租税法律主義に違反する」と指摘する²¹。同判決は、本件利益には対価性がないと判断しておきながら、偶発性という「さらに別の要件を付加」し²²、一時所得該当性を否定した。この点、この評釈は、「所得税法 34 条 1 項の規定の構造を読み誤っている。」と批判する²³。

第 3 節 「対価としての性質」の解釈（問題点①）

このような判決には、2 点の問題があると考えられる。具体的には、東京地裁令和 3 年判決は、①所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」を緩やかに捉え解釈している点、及び②一時所得該当性の判断に偶発性を重視している点である。

まず、①所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」を、緩やかに捉え解釈している点の問題を明らかにする。

1. 「対価」の性質

納税者に生じた新たな経済的利益の流入を、所得税法では「所得」として、原則として課税の対象にする（同法 7 条、8 条及び 9 条）。同法は、「所得」の他に、経済的利益につき「金額」（同法 36 条 2 項等）、「価額」（同条 3 項等）等の文言を用いて規定している。他方で、「対価」という文言が用いられることがある。

一時所得は、この「対価」がない所得である（3 要件のうちの非対価要件）。同法において「対価」という文言が用いられる場合、どのような経済的利益をいうのであろうか。

（1）「対価」が用いられる規定

所得税法において「対価」という文言が用いられる規定には、次のようなものがある。

ア 所得税法 40 条

所得税法 40 条は、棚卸資産の総収入金額の算入方法を規定するものである。同条 1 項 2 号において、棚卸資産の「著しく低い価額の対価による譲渡〔下線は筆者〕」があった場合について定める。

イ 所得税法 56 条

所得税法 56 条は、必要経費算入の特例について規定するものである。同条前段は、「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が、……事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合〔下線は筆者〕」には、必要経費に算入しない旨定める。

²⁰ 横井・前掲注（1）149 頁参照。

²¹ 木山・前掲注（1）（税経通信）173 頁参照。

²² 木山・前掲注（1）（税経通信）174 頁参照。

²³ 木山・前掲注（1）（税経通信）174 頁参照。

ウ 所得税法 59 条

所得税法 59 条は、いわゆるみなし譲渡となる場合について規定するものである。同条 1 項 2 号は、「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡〔下線は筆者〕」（ただし、法人に対するものに限る。）は、資産の譲渡があったものとみなす旨定める。

エ 所得税法 65 条

所得税法 65 条は、リース資産の引渡し（リース譲渡）があった場合、その収入及び費用の帰属時期について規定するものである。同条 2 項において、リース譲渡の「対価」の額を、利息に相当する部分とそれ以外の部分とに区分した場合について定める。

オ 所得税法 73 条

所得税法 73 条は、医療費控除について規定するものである。同条 2 項において、「医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、……医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるもの〔下線は筆者〕」と定める。

(2) 役務行為又は資産の譲渡との関連性

このようにみても、所得税法における「対価」という文言は、何かしらの役務提供又は資産の譲渡に対する経済的利益を意味しているようである。

そこで、一時所得の意義について定めた同法 34 条 1 項をみると、同条同項は、確かに「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〔下線は筆者〕」と定める。「対価としての性質」であるためには、「労務その他の役務又は資産の譲渡」と関係がありそうである。

(3) 東京地裁令和 3 年判決の判断

この点、東京地裁令和 3 年判決は、次のように判断する。すなわち、「所得税法 34 条 1 項にいう『……対価としての性質』を有する給付は、当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなものに限定すべきではなく、……当該給付が、……抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされたものであれば、当該給付は『……対価としての性質』を有すると解すべきである」との判示である。

「報酬性」や「対価的相当性」が、「明らかなもの」については、「対価としての性質」を有すると認められることに疑いはない。しかし、東京地裁令和 3 年判決は、それだけに「限定すべきではなく」、さらに別のものも「対価としての性質」を有すると述べる。すなわち、「抽象的又は一般的な役務行為」に、「密接に関連してされた」給付もまた、「対価としての性質」を有すると「解すべきである」と判示する。

1つのものに限定せず、他のものも「対価としての性質」を有すると認めている。したがって、東京地裁令和3年判決は、「対価としての性質」を緩やかに捉えるといえる。

2. これまでの裁判例

所得税法34条1項にいう「対価としての性質」を緩やかに捉える裁判例は、東京地裁令和3年判決以外にもある。このような比較的緩やかに捉える判断は、近時の下級審裁判例の傾向であると指摘する学説がある²⁴。とはいえ、裁判例の中には、比較的限定的に捉えるものもあり²⁵、統一的な見解が示されていない（一時所得の非対価要件について、明確な解釈や判断基準を示した最高裁判例も存在しない²⁶）。

以下では、「対価としての性質」の解釈を示した下級審裁判例について確認する。

（1）緩やかに捉えるもの

平成20年代（一時所得の要件論が判例上明確に議論されるようになったころ）以降の裁判例をみると²⁷、緩やかに捉える裁判例として、例えば、東京地裁平成22年10月8日判決がある²⁸。

裁判所は、所得税法34条1項にいう『対価』とは、給付が具体的又は特定の役務行為に対応する等価の関係にある場合に限られるものではなく、広く給付が抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされる場合を含むものと解するのが相当である。」と判示した。

これは、東京地裁令和3年判決と同様、「対価としての性質」を緩やかに捉えているといえる。

（2）限定的に捉えるもの

しかし、中には、「対価としての性質」を比較的限定的に捉える裁判例もある。例えば、東京地裁平成27年5月21日判決である²⁹。

裁判所は、「ある所得が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するというためには、当該所得と一定の関係がある事実が存在するというだけでは足りず、少なくとも当該所得が偶発的に発生したものではないといえるような関係にある事実が存在する

²⁴ 上田・前掲注（4）101-108頁、木山・前掲注（1）（青山法学論集）270頁、倉見・前掲注（4）38-50頁等参照。緩やかに捉える裁判例に、東京高判昭和46年12月17日・前掲注（4）、東京地判平成22年10月8日・前掲注（4）、東京地判平成23年5月11日（4）、東京高判平成23年6月29日・前掲注（4）等がある。

²⁵ 東京地判平成27年5月21日・前掲注（5）。

²⁶ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）221頁参照。

²⁷ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）222頁参照。

²⁸ 東京地判平成22年10月8日・前掲注（4）。

²⁹ 東京地判平成27年5月21日・前掲注（5）。

ことが必要と解するのが相当」と判示した。役務行為と給付には、「一定の関係がある事実」が必要である、という判断である。

このような判断は、上記に挙げた緩やかに捉える裁判所の判断よりも、「対価としての性質」の範囲を、やや限定的に捉えていると考えられる（この点、評釈には、同様の指摘をする見解がある³⁰⁾。

3. 問題点

(1) 裁判所の見解が分かれていること

裁判所は、「対価としての性質」の解釈をそれぞれ示している。しかし、同じ所得税法 34 条 1 項にいう一時所得の非対価性の判断でありながら、範囲を緩やかに捉えるものと限定的に捉えるものとに分かれている。

(2) 学説の見解も分かれていること

学説でも見解が分かれている。

東京地裁令和 3 年判決のように、緩やかに捉えることが下級審裁判例にみられる傾向であることから、所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」は、緩やかに捉えて解釈することを所与のものとして、議論する学説がある³¹⁾。

他方で、「対価としての性質」を、文言以上に広く捉えて解釈する裁判所の判断傾向に対して懐疑的な学説もある³²⁾。「対価としての性質」という文言から、「人の地位や職務行為に対応、関連してされているなど、抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされたもの」であると読み込むことは困難であると指摘する³³⁾。また、緩やかに捉えてしまうと、納税者による役務行為との対応関係が希薄なものまでが、「対価としての性質」を有し、雑所得に該当することになるおそれもあるという見解もある³⁴⁾。

このように、所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」の解釈は、裁判例において見解が分かれている。また、学説でも、緩やかに捉える裁判所の判断を前提に議論するものと、緩やかに捉える裁判所の判断に対し疑問を呈するものに見解が分かれている。

この点、「対価としての性質」の解釈に対する見解を統一し、判断基準を示すことが必要であると考え。そこで、本論文では、同条同項にいう「対価としての性質」を、どのよう

³⁰⁾ 木山・前掲注 (5) 179 頁参照。

³¹⁾ 上田・前掲注 (4) 101-102 頁、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 年) 529-531 頁、吉村典之「消費税の課税要件としての対価性についての一考察—対価性の要件と会費・補助金」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010 年) 401-402 頁参照。

³²⁾ 木山・前掲注 (1) (税経通信) 172 頁、倉見・前掲注 (4) 39-40 頁参照。

³³⁾ 木山・前掲注 (1) (税経通信) 172 頁参照。

³⁴⁾ 倉見・前掲注 (4) 39-40 頁参照。

に解釈すべきかを検討する。

第4節 偶発性の適否の考慮（問題点②）

先述した東京地裁令和3年判決に存在する2点の問題のうち、次は、②一時所得該当性の判断において、偶発性を重視している点の問題を明らかにする。

東京地裁令和3年判決は、非対価要件を満たし、一時所得の3要件全てを満たしたにもかかわらず、本件利益に偶発性がみられなかったため、本件利益は一時所得に該当しないと判断した。東京地裁令和3年判決は、偶発性の適否を一時所得の3要件と同等に重視しているといえる。

1. これまでの裁判例

これまでの裁判例をみると、一時所得該当性の判断をする際、全ての裁判例において、偶発性の適否を一時所得の3要件と同等に重視するわけではない。

偶発性は、一時所得の特色であると判示するに留めるものもある³⁵。また、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮するものもある³⁶。

以下では、それら裁判例を確認する。

（1）偶発性を一時所得の要件と同等に重視するもの

東京地裁令和3年判決と同様、偶発性の適否を一時所得の3要件と同等に重視する裁判例に、例えば東京高裁昭和46年12月17日判決がある³⁷。

裁判所は、一時所得の3要件の他に「その性質が一時のものであることの四つの要件をすべて満たす」ことが必要であると判示した。とはいえ、ここでいう「一時のものであること」とは、「一過性または一回限りのもの」との判示からみて、偶発性というよりは一時的であることを考慮したと思われる³⁸。

（2）偶発性は一時所得の特色であると判示するもの

また、偶発性を一時所得の特色であると判示する裁判例に、例えば東京地裁平成15年8月26日判決がある³⁹。

³⁵ 東京地判平成22年10月8日・前掲注（4）。

³⁶ 東京地判平成27年5月21日・前掲注（5）。

³⁷ 東京高判昭和46年12月17日・前掲注（4）。評釈に、酒井克彦「判批」中央ロー・ジャーナル18巻2号（2021年）3頁等がある。原審は東京地判昭和45年4月7日税資64号1700頁。

³⁸ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）226頁参照。

³⁹ 東京地判平成15年8月26日税資253号順号9413。控訴審である東京高判平成16年10月7日民集60巻8号3212頁は控訴棄却、上告審である最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁は上告一部破棄自判、一部棄却。評釈に、朝倉洋子「判批」旬刊速報税理25巻36号（2006年）29頁、中西良彦「判批」税理56巻6号（2013年）176頁、増田英敏＝小出絹恵「判批」TKC税研情報16巻5号（2007年）15頁、増田稔「判解」最

裁判所は、「偶発的、一時的な性格を有する経済的利益である……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。」と判示した。偶発性は、一時所得の性格（特色）であるとする。ストックオプションをめぐる他の裁判例も、一時所得について「その特色は一時的、偶発的利得であること」と判示する⁴⁰。

先に述べた東京地裁平成 22 年 10 月 8 日判決も⁴¹、一時所得について「特色が、臨時的又は偶発的に発生する利得」であると判示する。退職所得の所得区分について争われた東京地裁平成 24 年 12 月 11 日判決もまた、一時所得は「一時的、偶発的に生じた所得……であることに特色がある。」と判示する⁴²。

(3) 非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮するもの

非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否の考慮をする裁判例に、次のものがある。

例えば、新株予約権の行使益について争われた東京地裁平成 23 年 5 月 11 日判決は⁴³、「『労務その他の役務……の対価としての性質を有』する所得については、特定の給付等と……役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合に……限られるものではなく、特定の役務の提供がされたことに密接に関連して……された給付等であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれると解するのが相当である〔下線は筆者〕」と判示する。

また、先に述べた東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決もまた⁴⁴、非対価要件該当性の判断について、「ある所得が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するというためには、当該所得と一定の関係がある事実が存在するというだけでは足りず、少なくとも当該所得が偶発的に発生したものではないといえるような関係にある事実が存在することが必要と解するのが相当〔下線は筆者〕」と判示する。

「対価としての性質」を有するか否かの判断に、偶発性の適否を考慮している。したがって、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮しているといえる。

2. 一時所得と偶発性

一時所得は、所得税法 34 条 1 項にいう「一時の所得」の文言から、一時的な所得とい

高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度 1116 頁等がある。

⁴⁰ 東京地判平成 16 年 3 月 16 日判タ 1166 号 135 頁。控訴審である東京高判平成 17 年 4 月 27 日税資 255 号順号 10013 は控訴認容、上告審である最判平成 18 年 11 月 16 日税資 256 号順号 10573 は上告一部破棄自判、一部棄却。

⁴¹ 東京地判平成 22 年 10 月 8 日・前掲注 (4)。

⁴² 東京地判平成 24 年 12 月 11 日判時 2186 号 23 頁。控訴審である東京高判平成 25 年 7 月 10 日税資 263 号順号 12254 は控訴棄却（控訴審で確定）。評釈に、朝倉洋子「判批」税研 JTRI29 巻 3 号（2013 年）81 頁等がある。

⁴³ 東京地判平成 23 年 5 月 11 日・前掲注 (4)。

⁴⁴ 東京地判平成 27 年 5 月 21 日・前掲注 (5)。

られる⁴⁵。他方で、昭和 27 年に、一時所得の概念を偶発的な所得に限定するという考え方に基づいて同法の改正があったことから、偶発的な所得ともいわれる⁴⁶（この点、東京地裁令和 3 年判決は、「一時の所得」の文言から、①一時的であること、及び②偶発的であることの両方を導き出した）。

また、所得の捉え方が、一時的・偶発的所得を非課税としていた制限的所得概念から、一時的・偶発的所得を含む全ての所得を課税対象とした包括的所得概念（純資産増加説）に移行したことから、一時所得は、一時的・偶発的所得と説明されることもある⁴⁷。

これらが要因となって、一時所得は、一時的・偶発的所得といわれる⁴⁸。一時的・偶発的であること（偶発性）は、一時所得という所得を、積極的にあらわす特色であるといえる。

そのため、これまでみてきた裁判例のように、一時所得該当性の判断において、一時所得の意義を定めた所得税法 34 条 1 項に該当するか否かと、偶発性という特色に該当するか否かの両方から議論されるように思われる。

3. 問題点

しかし、一時所得該当性の判断に、偶発性という特色に該当するか否かを検討する（偶発性の適否の考慮の）必要があるだろうか。偶発性のうち、東京地裁令和 3 年判決は、一時的であることよりも、偶発（偶然）的であることを想定して判断していたように思われる。

上記で、一時的・偶発的であるという特色を偶発性という文言に集約した。確かに、一時的であることは、規定の文言である「一時の所得」から導出されると思われるが、偶発的であることを導出する文言は、所得税法 34 条 1 項の規定にはみあたらない。あくまでも一時所得の特色にすぎない偶発性の適否を考慮することは、文理に即した税法の解釈といえるだろうか⁴⁹。

（1）学説の見解

一時所得該当性の判断における偶発性の考慮の要否は、学説では、不要とする見解と許容

⁴⁵ 佐藤・前掲注（3）246 頁参照。

⁴⁶ 武田・前掲注（2）2632 頁、谷口・前掲注（3）321 頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）913 頁参照。

⁴⁷ 金子・前掲注（3）304-305 頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）231 頁、谷口・前掲注（3）321 頁、水野・前掲注（3）281-282 頁参照。

⁴⁸ 池本・前掲注（3）133 頁、岡村＝酒井＝田中・前掲注（3）123 頁〔岡村忠生執筆部分〕、金子・前掲注（3）304 頁、木山・前掲注（3）285 頁、佐藤・前掲注（3）247 頁、谷口・前掲注（3）321 頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）913 頁、水野・前掲注（3）281 頁参照。

⁴⁹ 金子・前掲注（3）123 頁、同「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子弘＝中里実＝J・マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014 年）3 頁、木山泰嗣『入門 課税要件論』（中央経済社、2020 年）123 頁、谷口・前掲注（3）44 頁参照。

されるところの見解に分かれ議論されている。

ア 偶発性の考慮は不要とする見解

まず、一時所得該当性は、3要件によって判断されるべきであり、偶発性の適否の考慮は不要とする見解である⁵⁰。

ある論者は、一時所得の3要件を満たすものを、一時所得に該当すると判断するのが所得税法34条1項の自然な読み方であると述べる⁵¹。また、東京地裁令和3年判決のように、偶発性を一時所得の3要件とは別の第4の要件として重視するならば、「あえて3つの消極要件が示された意義が失われる」と指摘する⁵²。

また、別の論者は、偶発性は「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」として、「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當ではないだろう。」と述べる⁵³。

この見解は、どのような場合に偶発性が認められるのか、その判断が困難であるとも指摘する⁵⁴。

イ 偶発性の考慮は許容されるところの見解

次に、偶発性の検討は許容されるところの見解である。

この見解は、一時所得に区分される所得は、偶発性を有するものに限定する必要があったという立法上の理由から⁵⁵、偶発性を考慮しても許容されるところ（ただし、考慮が許容されるのは、「非対価要件において」と⁵⁶、前置きをしている）⁵⁷。

(2) 本論文で検討する対象

これまでみてきた裁判例には、非対価要件該当性の判断に限らず、一時所得該当性の判断で偶発性の適否を考慮していたものもあった。

しかし、本論文では、偶発性の適否の考慮は、非対価要件該当性の判断において、必要か否かに限定して検討する。その理由は、本論文の主題は一時所得の非対価要件の判断基準であるからである。また、上記（偶発性の考慮は許容されるところ）見解にもあるように、一時所得の規定に非対価要件が追加された趣旨が、一時所得に区分される所得は、偶発性を有

⁵⁰ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）261-270頁，寺内・前掲注（31）523-525頁，藤間大順「判批」月刊税務事例51巻8号（2019年）50頁参照。

⁵¹ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）262頁参照。

⁵² 木山・前掲注（1）（青山法学論集）262頁参照。

⁵³ 寺内・前掲注（31）525頁参照。

⁵⁴ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）268頁，寺内・前掲注（31）524頁参照。

⁵⁵ 武田・前掲注（2）2632頁，注解所得税法研究会・前掲注（3）913頁参照。

⁵⁶ 横井・前掲注（1）149頁，長戸貴之「判批」ジュリスト1515号（2018年）130頁参照。

⁵⁷ 横井・前掲注（1）149頁，長戸・前掲注（56）130頁参照。

するものに限定するというものであったからである⁵⁸。

第5節 小括

本章では、非対価要件につき争われた東京地裁令和3年判決を素材にして、本論文で検討すべき非対価要件の判断基準に関する2つの問題点を明らかにした。

第1に、「対価としての性質」の解釈である。

所得税法では、役務行為又は資産の譲渡があった時の給付について、「対価」という文言を用いて規定するようである。同法34条1項にも「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」とあり、「労務その他の役務又は資産の譲渡」があったときの給付を「対価としての性質」を有するものとすると思われる。

東京地裁令和3年判決は、この「労務その他の役務」とは「抽象的又は一般的な役務行為」であり、それに「密接に関連してされた」給付であれば「対価としての性質」を有すると判示した。このことから、東京地裁令和3年判決は、「対価としての性質」を緩やかに捉えると思われる。

他の裁判例をみると、下級審では緩やかに捉える傾向があるものの見解が分かれており、明確な判断基準を示す最高裁判例も存在しない。「対価としての性質」を、どのように捉えるかによって、一時所得に該当するか雑所得に該当するかが決定するため、見解を統一し判断基準を示すことが必要である。

第2に、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮すべきか否かである。

東京地裁令和3年判決は、本件利益は非対価要件を満たすと判断した。しかし、たとえ非対価要件を満たしていても、偶発的に生じたものでない所得は一時所得には該当しないと判示して、本件利益は一時所得に該当しないと判断した。東京地裁令和3年判決は、偶発性の適否を、一時所得の3要件と同等に重視して判断するといえる。

他の裁判例をみると、偶発性は、一時所得の特色であると判示するに留まるものがあった。また、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮するものもあった。このように、裁判所において、偶発性の適否を考慮するか否かについて見解が分かれている。

本論文は、非対価要件の判断基準について論じるものであるから、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮すべきか否かについて検討する。

以上2点を、非対価要件の判断基準に関する問題点として明らかにした。第2章以下では、これら2つの問題点について検討する。

次章では、一時所得という所得類型の概要を確認する。具体的には、一時所得の規定、特色、計算方法及び具体例を確認する。所得税法が採用してきた所得概念も確認する。最後に規定の文言及び一時所得の要件を検討する。

⁵⁸ 武田・前掲注(2)2632頁、注解所得税法研究会・前掲注(3)913頁参照。

第2章 一時所得の概要

本章では、一時所得という所得類型の概要を確認する。一時所得は、所得税法 34 条 1 項に規定される意義と所得概念の変遷によって生じた特色（偶発性）の両方から議論される。

そこで、一時所得の規定、特色、計算方法及び具体例を確認する。また、同法が採用してきた所得概念を検討し、そこから生じた一時所得の特色も確認する。最後に規定の文言及び一時所得の要件を検討する。

第1節 所得税法の定め

1. 意義

一時所得の意義を定める規定は、所得税法 34 条 1 項にある。同条同項は、「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。」と規定する。

(1) 他の 8 つの所得以外の所得であること

はじめに、「利子所得……譲渡所得以外の所得〔下線は筆者〕」であることを規定する。他の 8 つの所得区分である利子所得ないし譲渡所得は、同法 23 条ないし同法 33 条の規定によって積極的に定義づけがなされている。

この点、一時所得自体には、積極的な定義づけがなされていない。そのため「典型類型なき所得」⁵⁹、「補充的な所得類型」と説明される⁶⁰。同様に、補充的な所得類型として雑所得（同法 35 条 1 項）がある。

(2) 雑所得との差異

続いて、「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〔下線は筆者〕」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〔下線は筆者〕」をいうと規定する。一時所得は、この 2 点で雑所得と区別される。この部分においても、「以外の」「としての性質を有しないもの」という文言が用いられている。したがって、同法同条は、消極的な規定といえる。

上記 2 点に該当しない場合は雑所得に区分されることから、上記 2 点は「『雑所得ではない』ということ」を規定したものとも説明され⁶¹、一時所得該当性と雑所得該当性の判断

⁵⁹ 馬場陽「所得の論証—税務訴訟における事実と評価の分掌—」税法学 586 号（2021 年）519-520 頁参照。

⁶⁰ 岡村＝酒井＝田中・前掲注（3）123 頁，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 年）117 頁，注解所得税法研究会・前掲注（3）914 頁，馬場・前掲注（59）520 頁参照。

⁶¹ 浦東久男「判批」別冊ジュリスト 120 号（1992 年）72 頁，馬場・前掲注（59）520 頁参照。

は、どちらが先行するのかという議論もある⁶²。

このように、一時所得は、それ自体積極的な定義をもった所得区分ではなく、純化された典型類型とは言い難い⁶³。規定ぶりからみると、一時所得が最も消極的な方法で定義されているといえる⁶⁴。厳密に定義しようとする「なかなか難しい。」と述べる論者もいる⁶⁵。

2. 計算

(1) 金額の算出

一時所得の金額の計算方法は、同法 34 条 2 項及び 3 項に次のように規定される。

まず、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の合計額を控除する。控除できるのは、その収入を生じた行為をするため、また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られる。

次に、控除した残額から、特別控除額である 50 万円を控除する。この 50 万円は、最大の金額であって、仮に控除した残額が 50 万円に満たない場合は、その残額が控除できる金額となる。

これにより算出された金額に 2 分の 1 を乗じた金額が、一時所得の金額となる（同法 22 条 2 項 2 号）。

(2) 収入から控除できる経費

一時所得の総収入金額から控除できる支出金額は、他の所得（不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得）で控除する必要経費とは範囲が異なり、「その収入を得るために支出した金額」である（同法 34 条 2 項）。そして「その収入を生じた行為をするため、またはその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額」に限定されている（同法 34 条 2 項 かつ 書）⁶⁶。

先述したように一時所得は、一時的・偶発的な所得であるから⁶⁷、そのような所得は、収

⁶² 馬場・前掲注（59）520-522 頁参照。なお、谷口・前掲注（3）323 頁は、「雑所得該当性の判断は、理論的には……一時所得該当性の判断に先行する。」と述べる。

⁶³ 注解所得税法研究会・前掲注（3）914-915 頁参照。

⁶⁴ 浦東・前掲注（61）72 頁参照。

⁶⁵ 伊藤滋夫＝岩崎政明＝河村浩『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社、2019 年）127 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照。

⁶⁶ 岡村＝酒井＝田中・前掲注（3）124 頁〔岡村忠生執筆部分〕は、「これによって、必要経費よりも広がる部分と、狭まる部分が出る。」と述べる。

⁶⁷ 池本・前掲注（3）133 頁、岡村＝酒井＝田中・前掲注（3）123 頁〔岡村忠生執筆部分〕、金子・前掲注（3）304 頁、木山・前掲注（3）285 頁、佐藤・前掲注（3）247 頁、谷口・前掲注（3）321 頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）913 頁、水野・前掲注（3）281 頁参照。

入の発生が偶然の要素によって左右されるといわれる⁶⁸。ある支出をしたとしても、収入の発生に繋がらなかった支出は、所得の処分ないし消費（家事費）であるから、一時的・偶発的所得については、必要経費という概念がなじまない⁶⁹。

そのため控除が認められず、収入と支出の対応関係を個別的・直接的な対応関係に厳格に限定し、収入を発生させた支出に限って控除が認められていると解されている⁷⁰。

（3）特別控除額と2分の1課税の趣旨

一時所得は、金額の計算上、50万円を上限とする特別控除額の控除（同法34条3項）と、特別控除後の金額に2分の1を乗じた額を所得金額とする2分の1課税が認められる（同法22条2項2号）。

一時所得の他に特別控除額の控除が認められているのは、山林所得（同法32条4項）、譲渡所得（同法33条3項）である。これらは、臨時的な所得であり、少額のものは捕捉が困難であること、また徴税費の考慮から、いわゆる少額不追及のために定められたものである⁷¹。

2分の1課税が認められている趣旨は、一時所得は担税力が低いことへの考慮や⁷²、超過累進税率のもと、高い累進税率の適用を緩和する平準化をはかることからであるといわれる⁷³。

3. 要件

（1）3つの要件

消極的な規定で定められている一時所得は、規定から導き出される要件も積極的なものではなく、消極的で例外的である。学説上、次の3つとされ（3要件説⁷⁴）、この要件すべてを満たしたものが一時所得に該当する。

「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のうち」の部分①除外要件、「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」の部分②非継続要件、「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。」の部分③非対価要件である（要件の呼称にある除外及び非という文言から、消極的要件であるといえる）。

⁶⁸ 谷口・前掲注（3）322頁参照。

⁶⁹ 谷口・前掲注（3）322-323頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）943頁参照。

⁷⁰ 谷口・前掲注（3）323頁参照。

⁷¹ 谷口・前掲注（3）298頁参照。

⁷² 金子・前掲注（3）306頁、木山・前掲注（3）285頁参照。

⁷³ 谷口・前掲注（3）323頁参照。

⁷⁴ 北野・前掲注（2）58-59頁〔三木義一＝奥谷健執筆部分〕、木山・前掲注（2）195-196頁、武田・前掲注（2）2640頁参照。

除外要件を満たさなければ他の8つの所得区分に該当することから、除外要件は他の8つの所得区分との分水嶺となる。これに対し、非継続要件及び非対価要件を満たさなければ雑所得に該当することから、非継続要件及び非対価要件は、雑所得との分水嶺となる。

(2) 3要件説と4要件説

先に述べたとおり、学説上、一時所得の要件は3要件とされる(3要件説)。他方で、学説には、一時所得の要件は4つであるとする4要件説もある⁷⁵。

4要件説とは、上記②非継続要件の文言である「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」をさらに2つに分け、一時所得の要件を、①除外要件、③非対価要件と併せた4つであるとする見解である。

一時所得の先行研究に挙げた佐藤論文は、一時所得の要件は、基本的には、上記で述べた3要件としながらも⁷⁶、「厳密にいえば、②非継続要件は、②(ア)営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得であることと、(イ)一時の所得であることの2つの要件に分解できる」と述べる⁷⁷。

東京地裁令和3年判決が、所得税法34条1項にいう「一時の所得」から偶発性を導出し、一時所得該当性の判断において、その適否を3要件と同等に重視したことは先に述べたとおりである。この点、同判決は、4要件説に立つといえる⁷⁸。

このように、一時所得の要件に関する学説として、3要件説とは別の見解である4要件説があるが、本論文では、3要件説に立ち、以下の検討を行う。

第2節 所得概念からみる一時所得

先に述べたように、一時所得が一時的・偶発的所得といわれるのは、一時所得が、かつて採用されていた制限的所得概念から、現行採用されている包括的所得概念に移行したことにより生じた所得類型であることに起因する⁷⁹。

1. 取得(発生)型の所得概念を構成する2つの所得概念

(1) 制限的所得概念(所得源泉説)

制限的所得概念は、所得源泉説(source theory, Quellenthorie)ともいい、所得の範囲を

⁷⁵ 佐藤・前掲注(10) 222頁、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12巻3号(2015年)99頁、関子善信『新税法理論—優しい税法—』(成文堂、2018年)283頁等参照。

⁷⁶ 佐藤・前掲注(10) 221頁参照。

⁷⁷ 佐藤・前掲注(10) 222頁参照。

⁷⁸ 木山・前掲注(1)(青山法学論集)223頁参照。

⁷⁹ 金子・前掲注(3)304-305頁、注解所得税法研究会・前掲注(3)231頁、谷口・前掲注(3)321頁、水野・前掲注(3)281-282頁参照。

狭く捉える所得概念である⁸⁰。英語でいう source は、源、原因、出所等の意味が強く、ドイツ語でいう Quellen は泉の意味が強いと説明されるが、どちらも源泉の意味を有するといわれる⁸¹。

範囲の基準によって、制限的所得概念はさらに生産力説、源泉説及び継続的源泉説の3つに学説が分かれ、所得に入る項目と入らない項目とについて若干の見解の相違がみられるが、次の点においては共通する⁸²。

すなわち、制限的所得概念においては、新たな経済的利益の流入のうち、反復的・継続的に一定の収入源から生ずる利得（あるいはそう考えられる利得。利子、配当、地代、給与等）が所得を構成する⁸³。そして、一時的・偶発的・恩恵的な経済的利益（相続、贈与による利得、宝くじの当選による利得、ギャンブルの利得等）は所得の範囲外であり課税されない⁸⁴。

このような考え方によると、現行法にいう一時所得に区分される所得は、制限的所得概念においては課税の対象外になる⁸⁵。

（2）包括的所得概念（純資産増加説）

他方で、包括的所得概念は、純資産増加説ともいい、所得の範囲を狭めることなく包括的にとらえる所得概念である⁸⁶。包括的所得概念においては、担税力（税を負担する能力）を増加させる純資産の増加はすべて所得を構成すると考える⁸⁷。

包括的所得概念は、制限的所得概念において一時的・偶発的・恩恵的な経済的利益を課税の対象から除外することに合理的な理由はあるのか、という疑問から生じた概念といわれるが⁸⁸、今日では一般的な支持を受けているといわれる⁸⁹。その理由として、次の3つが挙げられる。

第1に、一時的・偶発的・恩恵的な経済的利益をも課税の対象とすることで、公平負担の要請に合致すること⁹⁰、第2に、全ての経済的利益を課税の対象とし累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めること⁹¹、第3に、所得の範囲を広く考えること

⁸⁰ 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究〈所得課税の基礎理論/上巻〉』（有斐閣、1995年）16頁参照。

⁸¹ 図子・前掲注（75）218頁参照。

⁸² 金子・前掲注（80）16-21頁参照。

⁸³ 金子・前掲注（3）196頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）229頁参照。

⁸⁴ 金子・前掲注（3）196頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）229頁参照。

⁸⁵ 金子・前掲注（3）196頁、注解所得税法研究会・前掲注（3）229頁参照。

⁸⁶ 金子・前掲注（80）16頁参照。

⁸⁷ 水野・前掲注（3）155頁参照。

⁸⁸ 金子・前掲注（80）21頁参照。

⁸⁹ 金子・前掲注（3）196頁参照。

⁹⁰ 金子・前掲注（3）196頁、同・前掲注（80）27頁参照。

⁹¹ 金子・前掲注（3）196頁参照。

で所得税制度のもつ景気調整機能が増大することである⁹²。

このような考え方によると、現行法にいう一時所得に区分される所得は、包括的所得概念においては課税の対象になる⁹³。

2. 所得概念の変遷により生じた所得類型

わが国の所得税法は、明治 20 年の制定当時、制限的所得概念の考え方に基づいていた。そのため、反復・継続的な所得が課税され、現行法にいう一時所得は非課税とされていた。

その後次第に、退職所得や譲渡所得などが課税の対象となり、所得概念は包括的な考え方へと移行するようになった⁹⁴。昭和 22 年第二次改正には一時所得という所得類型が創設され、第二次世界大戦後は、アメリカ法の影響のもとに所得概念は包括的所得概念へと移行された⁹⁵。この際、非課税規定の文言が、一時所得の所得類型を定める規定に引き継がれた。

このような経緯を踏まえると、制限的所得概念と包括的所得概念の差異（一時的・偶発的・恩恵的な経済的利益を課税の対象とするか否か）が、現在では、一時所得をあらわす特色として定着したと思われる⁹⁶。

一時的・偶発的な所得とは、ウィンドフォール・ゲインがその典型例とされている⁹⁷。次節で、その具体例を整理する。

第3節 具体例

一時所得には、どのようなものがあるのか。以下、所得税基本通達に列挙されているものと、判例上一時所得とされたものを整理する。

1. 通達の定め

所得税基本通達 34-1 及び 34-2 は、一時所得の例示として、次のものを挙げている（抜粋）。

（所得税基本通達 34-1）

- 1 号 懸賞の賞金品、福引の当選金品等
- 2 号 競馬の馬券、競輪の車券の払戻金等
- 3 号 労働基準法 114 条（付加金の支払）の規定により支払を受ける付加金
- 4 号 生命保険契約等に基づく一時金、損害保険契約等に基づく満期返戻金等

⁹² 金子・前掲注（3）196 頁，同・前掲注（80）33 頁参照。

⁹³ 金子・前掲注（3）305 頁，同・前掲注（80）48 頁，水野・前掲注（3）155 頁参照。

⁹⁴ 武田・前掲注（2）2632 頁参照。

⁹⁵ 金子・前掲注（3）196-197 頁，注解所得税法研究会・前掲注（3）231 頁参照。

⁹⁶ 金子・前掲注（3）305 頁，谷口・前掲注（3）321 頁，注解所得税法研究会・前掲注（3）914 頁参照。

⁹⁷ 注解所得税法研究会・前掲注（3）914 頁参照。

- 5号 法人からの贈与により取得する金品
- 6号 人格のない社団等の解散（脱退）により受ける清算分配金（持分の払戻金）
- 7号 賃貸借の家屋の立退きに際し借家人が受ける立退料
- 8号 売買契約が解除された場合に，当事者が取得する手付金又は償還金
- 9号 一定の規定を満たした国庫補助金，一定の規定を満たした交付金
- 10号 遺失物拾得者又は埋蔵物発見者が受ける報労金
- 11号 遺失物の拾得（埋蔵物の発見）により新たに所有権を取得する資産
- 12号 地方税（固定資産税）を納付前に納付したことにより交付を受ける報奨金

（所得税基本通達 34-2）

- ・遺族が受ける給与等，公的年金及び退職手当等

所得税法逐条解説には，同通達は「一時所得に該当する臨時的，偶発的な所得を示すとともに，その例外を示したものと記される⁹⁸。一時所得の例示として上記に挙げられている具体例のうち，次のものに該当する場合は，例外的に一時所得から外される。

（1）業務に関して受けるもの

臨時的・偶発的所得として，上記に挙げられているものであっても，業務に関して受けるものは，他の所得区分（主に給与所得など）に該当するため，一時所得には該当しない。

このケースは，所得税基本通達 34-1 の 1 号（業務に関して受けるものは事業に係る付随収入となる。例えば，抽選券で販売されている業務用資産等の購入に際して受ける金品がそれに当たる），4 号，5 号（その業務の付随収入に該当する）及び 8 号が当てはまる。

（2）継続的に受けるもの

継続的に受けるものは，一時的・臨時的・偶発的な所得ではないため，一時所得には該当しない。このケースは，所得税基本通達 34-1 の 2 号（雑所得に該当する）及び 5 号が当てはまる。

2. 裁判例又は裁決例で一時所得とされたもの

また，裁判例又は裁決例で争われ，一時所得に該当すると判断されたものには，次のものが挙げられる。

- ・被相続人の従前の勤務先で支給が決まり，相続人に支払われた退職慰労金⁹⁹

⁹⁸ 梶田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説令和 3 年度版』（大蔵財務協会，2021 年）264 頁参照。

⁹⁹ 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2013 頁。

- ・ 損害賠償金¹⁰⁰
- ・ 組合の解散に伴う清算金¹⁰¹
- ・ 委託検診契約の解除に伴う解約慰労金，厚生手当金¹⁰²
- ・ 保険契約者が取得する死亡保険金¹⁰³
- ・ 不動産の取得時効¹⁰⁴
- ・ 土地区画整理組合から交付された補償金¹⁰⁵
- ・ 養老保険の満期一時金¹⁰⁶
- ・ 適格退職年金制度の終了に伴い受領した一時金¹⁰⁷
- ・ 法人に対する株式の高額譲渡¹⁰⁸
- ・ 共済制度に基づき支給された死亡共済金¹⁰⁹
- ・ WIN5 による競馬所得¹¹⁰
- ・ 海外の複数の業者が主催するスポーツ試合の賭けにかかる払戻金¹¹¹
- ・ 債務免除益¹¹²
- ・ ふるさと納税の返礼品¹¹³

第4節 規定の文言及び要件の検討

1. 規定の語句・構文

所得税法 34 条 1 項を再度確認すると、「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。」という規定である。

¹⁰⁰ 大阪地判昭和 50 年 11 月 21 日税資 83 号 543 頁，大阪地判昭和 54 年 5 月 31 日行集 30 巻 5 号 1077 頁，大阪高判平成 52 年 4 月 15 日税資 94 号 80 頁等がある。

¹⁰¹ 静岡地判昭和 51 年 11 月 25 日訟月 22 巻 12 号 2898 号。

¹⁰² 福岡地判昭和 62 年 7 月 21 日訟月 34 巻 1 号 187 頁。

¹⁰³ 最判平成 2 年 7 月 17 日判時 1357 号 46 頁。

¹⁰⁴ 東京地判平成 4 年 3 月 10 日訟月 39 巻 1 号 139 頁，静岡地判平成 8 年 7 月 18 日行集 47 巻 7=8 号 632 頁等がある。

¹⁰⁵ 最判平成 6 年 3 月 8 日税資 200 号 894 頁。

¹⁰⁶ 最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 巻 1 号 1 頁。

¹⁰⁷ 東京高判平成 25 年 7 月 10 日・前掲注 (42)。

¹⁰⁸ 東京高判平成 26 年 5 月 19 日税資 264 号順号 12473。

¹⁰⁹ 大阪高判平成 26 年 6 月 18 日税資 264 号順号 12488。

¹¹⁰ 東京高判令和 2 年 11 月 4 日訟月 67 巻 8 号 1276 頁。

¹¹¹ 東京高判令和 3 年 8 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25591128)。

¹¹² 東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800，福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213，東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁等がある。

¹¹³ 国税不服審判所裁決令和 4 年 2 月 7 日裁決事例集 126 集 17 頁。

同条同項の規定は、先にも述べた通り消極的な規定である。また、条文の規定の文章が長い。そこで、法律用語としての規定の文言を確認し、条文の規定及び要件について検討する。

(1) Aのうち、BでCのものをいう

はじめに、同条同項の規定を簡略化すると、一時所得とは、Aのうち、BでCのものをいう、と置き換えることができる。

(2) 「うち」

次に、Aのうち、の「うち」という文言から、Aのなかで、と言い換えることができると思われる¹¹⁴。

(3) BでC・限定の「もの」

さらに、BでCのもの、は、BであってCのもの、と同義であると思われる¹¹⁵。法律の構文に、「……で……もの」という形があるときは、この「もの」は限定のものと呼ばれ、平仮名で表記され¹¹⁶、先に指示されたものにさらに限定を加える場合に用いられるからである¹¹⁷。

以上から、同条同項は、まず「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」と限定し、次に、そこに「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」と、さらに限定を加えていることが読み取れる。

(4) 「その他の」

また、「その他の」という文言は、前の語句が後ろに続く語句の一部を例示するという関係に立つ場合に用いられる¹¹⁸。この点、その前後にある語句が単に並列的な関係にある場合に用いられる「その他」と区別される¹¹⁹。同条同項にいう「労務」は「役務」の例示であって、並列的な関係ではない。

(5) 「もの」

なお、法律用語として、「者」、「物」及び「もの」には使い分けがある¹²⁰。人には「者」

¹¹⁴ 林四郎監修『例解新国語辞典〔第9版〕』（三省堂、2016年）98頁参照。

¹¹⁵ 石毛正純『法制執務詳解〔新版Ⅲ〕』（ぎょうせい、2020年）652頁参照。

¹¹⁶ 石毛・前掲注（115）652頁、磯崎陽輔『分かりやすい法律・条例の書き方〔改訂版（増補2）〕』（ぎょうせい、2021年）130頁参照。

¹¹⁷ 青木丈『租税法の読み方書き方講座』（税務経理協会、2018年）115頁参照。

¹¹⁸ 青木・前掲注（117）95頁参照。

¹¹⁹ 青木・前掲注（117）95頁参照。

¹²⁰ 石毛・前掲注（115）651-653頁、磯崎・前掲注（116）129頁、法制執務・法令用語研究会『条文の読み方〔第2版〕』（有斐閣、2021年）101-105頁参照。

を用い、物体には「物」を用い、抽象的な意味のものには平仮名の「もの」を用いる¹²¹。

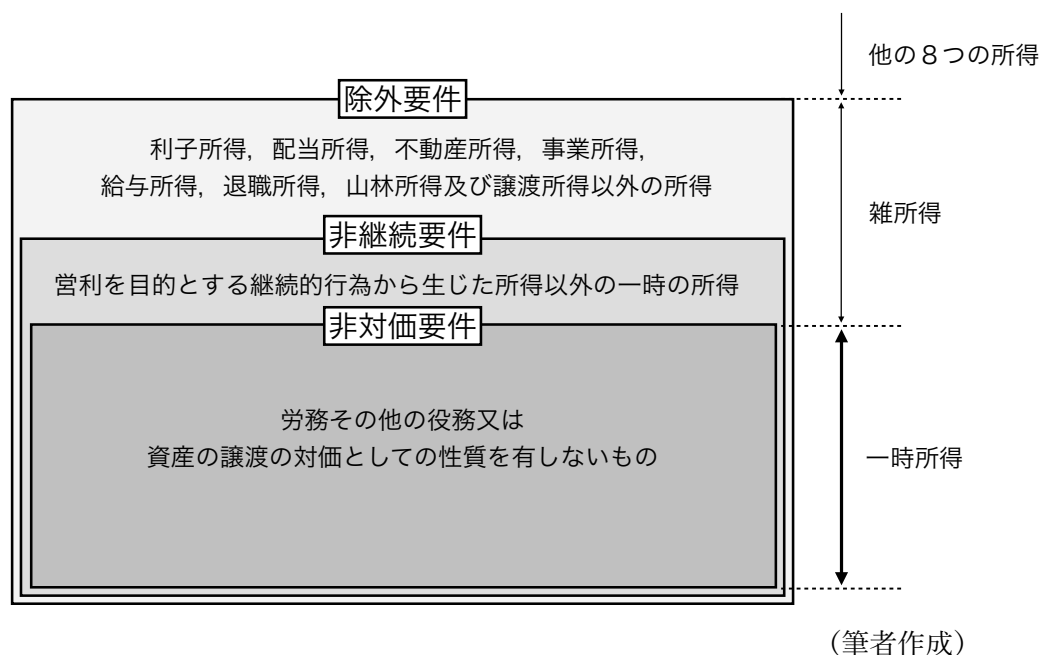
2. 非対価要件該当性を判断すべき範囲

以上のことを踏まえると、同条同項にいう一時所得の範囲は、次のようになると思われる。

すなわち、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なかで、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であって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。

このように、限定する範囲が3度あることが分かる。3つの限定範囲及び相互の関係を図に表すと、図表1のようになる。

図表1 3つの限定範囲及び相互の関係



同条同項の規定は、除外要件を満たした所得の中から非継続要件該当性を検討し、それを満たした所得の中からさらに非対価要件該当性を検討する、という構図になると思われる。除外要件を満たさない所得は、その時点で他の8つの所得に、非継続要件を満たさないものは、その時点で雑所得に区分されるはずである。

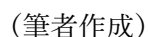
非対価要件を検討するうえで重要なのは、同条同項の規定の構造上、除外要件及び非継続要件を満たしていないのに、非対価要件該当性の検討はあり得ないということである。非対

¹²¹ 青木・前掲注（117）115頁，法制執務・法令用語研究会・前掲注（120）102頁参照。

反対に、非対価要件を満たすと判断されたのに、非継続要件該当性の判断に戻ることもない（東京地裁令和３年判決は、非対価要件を満たすとしながらも、非継続要件の文言である「一時の所得」に該当するか否かの判断をしていた。この点、東京地裁令和３年判決は、非対価要件該当性の判断の後、非継続要件該当性の判断に戻っていたといえる。これは、双方の限定範囲及び関係を誤って捉えていたものと思われる）。

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有しないもの」

図表 2 非対価要件の規定



第 5 節 小括

- 408 -

1. 一時所得の意義、計算及び要件

まず、一時所得の意義及び計算を確認した。

一時所得の意義を定める所得税法 34 条 1 項は、「以外の」、「性質を有しないもの」という文言が多くみられる。同条同項は、積極的に所得の範囲を定める規定ではなく、消極的な規定であるといえる。そのため一時所得は、補充的な所得類型であると説明される。

補充的な所得類型は、一時所得の他にもう一つ雑所得があるが、雑所得との分水嶺もまた、消極的な規定により定められている。

一時所得の総収入金額から控除できるのは、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得で認められている必要経費とは異なり、「その収入を得るために支出した金額」である。一時所得は偶発性があるため、必要経費という概念はなじまず、収入に繋がらない支出は、家事費であるからである。

一時所得は、少額不迫及の観点から、最高 50 万円の特別控除額の控除が認められる。さらに、担税力が低いこと及び超過累進税率の平準化をはかるため、2 分の 1 課税が認められる。

次に、一時所得の要件を確認した。

所得税法 34 条 1 項から導き出される一時所得の要件は、学説上 3 要件とされている。そのうち、①除外要件は他の 8 つの所得との分水嶺となる要件で、②非継続要件及び③非対価要件は、雑所得との分水嶺となる要件である。

また、学説には、②非継続要件をさらに 2 つに分け、併せて 4 要件とする 4 要件説があることを紹介した。東京地裁令和 3 年判決は、4 要件説に立っているといえる。

なお、本論文では、3 要件説に立って検討を行う。

2. 具体例

一時所得の具体例を、所得税法基本通達に列挙されているものと、判例上一時所得と認められたものとに整理して確認した。

3. 所得概念の変遷から生じた偶発性

一時所得は、所得概念の変遷により生じた偶発性という特色がある。規定と要件は消極的である一方、偶発性は、一時所得の積極的な特色といえる。そこで、所得概念の変遷についても確認した。

わが国では、所得税法創設当時は制限的所得概念が採用された。この所得概念のもとでは、一時的・偶発的・恩恵的（偶発性を有する）所得は非課税とされており、そのため現行法にいう一時所得も非課税とされた。

しかし、所得概念は、次第に全ての経済的利益を課税の対象とする包括的所得概念へ移行するようになった。所得税法の昭和 22 年第二次改正で、一時所得という所得類型が創設され、課税の対象になった。

一時所得は、制限的所得概念（偶発性を有する所得は課税の対象外）から包括的所得概念（偶発性を有する所得は課税の対象）へ移行したことによって、偶発性が特色として定着したといえる。

4. 規定の文言及び要件の検討

最後に、所得税法 34 条 1 項の規定の文言及び一時所得の要件の検討を行った。

同条同項の規定を検討すると、一時所得の範囲は、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なかで、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であって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、と読み取ることができた。

同条同項の規定の構文から、①除外要件から②非継続要件、③非対価要件に進むにしたがって次第に検討の範囲が縮小するものであること、③非対価要件は、①除外要件及び②非継続要件を満たした後にその該当性が検討されることが明らかになった。一時所得該当性の判断において、③非対価要件を満たしたにもかかわらず②非継続要件該当性の判断に戻ることは、条文の構造上あり得ないということを確認した。

また、非対価要件の規定の文言である「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」についても検討した。「役務」は、「労務」を包括するものであり、「資産の譲渡」と並列な関係で「対価としての性質」にかかるものであると確認した。さらにそれを有しないものが、非対価要件を満たす所得である。

次章では、所得税法 34 条 1 項の沿革を確認する。所得税法創設当時における非課税規定、課税の対象となった際の規定、経緯等を、当時の文献も踏まえて確認する。また、非対価要件が追加された背景についても確認する。

第3章 一時所得の沿革

本章では、所得税法 34 条 1 項の沿革を確認する。創設当時の所得税法は、明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号により公布された¹²²。当時は、一時所得という所得区分はなく、非課税規定の一つとして定められていた。一時所得として課税されるようになった現行法に至るまでの沿革を確認する。

第1節 明治20年創設

所得税法は、増大する経費を充足することと負担の公平をはかることの2つの目標のために創設された¹²³。明治 13 年ころから、日本は朝鮮をめぐって中国との間の国際関係が緊張し、戦争にまで発展していく気配が濃厚であったという時代の背景があった¹²⁴。そのため、特に、海軍軍備、建艦費の増額が必要であり¹²⁵、所得税創設は、軍費増大が直接の動機であった¹²⁶。

所得税法の創設から昭和 22 年第二次改正まで一時所得という所得類型は存在せず、一時的・偶発的所得は、所得税を課さない非課税規定として定められていた。他方で、山林所得は、一時的・偶発的な所得でありながら課税の対象となっていた。

1. 所得税創設

創設当時の所得税法は、明治 20 年に施行されたが¹²⁷、所得税制度の草案は明治 17 年 12 月に出来上がっていた¹²⁸。所得税草案 (3) 所得税則第 1 条には、「所得税ハ資産又ハ労力ヨリ生スル所得高二課スヘシ」と記載される¹²⁹。

創設当時は、経常的・反覆的な所得のみを課税の対象にしていた¹³⁰（制限的所得概念）。営利の事業に属さない一時的・偶発的な所得は、次の条文により課税外に置かれていた。

3 条 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

3 号 営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

先にも述べたとおり、山林所得は、一時所得、譲渡所得同様、経常的・反覆的な所得では

¹²² 武田・前掲注 (2) 52 頁参照。

¹²³ 池田浩太郎「わが国所得税の創設とその社会的諸条件—歴史的、社会学的一研究—」成城大學經濟研究 6 号 (1956 年) 32 頁、大内兵衛＝土屋喬雄編『明治前期財政經濟史料集成 第 1 巻』(改造社、1931 年) 410 頁参照。

¹²⁴ 池田・前掲注 (123) 42 頁参照。

¹²⁵ 池田・前掲注 (123) 42 頁参照。

¹²⁶ 阿部勇『日本財政論 租税』(改造社、1933 年) 236 頁参照。

¹²⁷ 明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号。

¹²⁸ 阿部・前掲注 (126) 239 頁参照。

¹²⁹ 阿部・前掲注 (126) 240 頁参照。

¹³⁰ 武田・前掲注 (2) 2632 頁参照。

ないが、「凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年 300 円以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムベシ」（当時の所得税法 1 条）という規定により、所得税が課された¹³¹。

2. 明治 32 年改正

明治 32 年になると、所得税の体系が次のように改組された¹³²。

第 1 種所得税 「法人ノ所得」（法人課税）

第 2 種所得税 「此ノ法律施行地ニ於テ支払ヲ為ス公債社債ノ利子」（公社債の利子）

第 3 種所得税 「前各種に属セサル所得」（個人課税）

創設当時の所得税法 3 条 3 号であった規定は、この全部改正による所得税法 5 条 5 号へと条文番号が変更されたが¹³³、条文の文言はそのまま引き継がれた。

同法の大正 2 年改正で同法 5 条 4 号へと変更があった際には¹³⁴、文言は次のように変更された。

5 条 第三種ノ所得ニシテ左ノ各号ニ該当スルモノニハ所得税ヲ課セス

4 号 営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

同法の大正 9 年の全部改正で所得税法 18 条 5 号と変更となった際にも¹³⁵、上記の文言は引き継がれた。

3. 昭和 13 年改正

同法の昭和 13 年の改正では¹³⁶、退職所得に関する規定もでき（同法 2 条、同法 3 条第 2 種、同法 13 条、同法 14 条 1 項 1 号）、山林所得に続いて退職所得も課税の対象になった。退職給与等の一時的な収入が、担税力を有していることは疑いがないという考えからである¹³⁷。しかし、第 3 種に属される個人の所得については、依然として経常性・反復性を強調し、営利の事業に属さない一時の所得については非課税であった。

この改正で、上記同法 18 条 5 号は、次のように文言が改められた。

18 条 第三種ノ所得ニシテ左ノ各号ニ該当スルモノニハ所得税ヲ課セス

¹³¹ 武田・前掲注（2）2442 頁参照。

¹³² 武田・前掲注（2）72 頁参照。

¹³³ 明治 32 年法律第 17 号による改正。

¹³⁴ 大正 2 年法律第 13 号による改正。

¹³⁵ 大正 9 年法律第 11 号による改正。

¹³⁶ 昭和 13 年法律第 43 号による改正。

¹³⁷ 武田・前掲注（2）268 頁参照。

5号 第14号条第1項第6号ノ所得中営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得

同法の昭和15年の全部改正では¹³⁸、第1種であった法人課税が所得税法から独立して、法人税法及び特別法人税法が創設された。また、分類所得税制と総合所得税制の併用形式が採用され¹³⁹、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林ノ所得及び退職所得（それぞれ当時に規定されたもの）が分類所得税制の対象になった。この改正で、条文番号が所得税法11条6号に変更され、文言は次のように改められた。

11条 左ノ各号ニ該当スル所得ニハ分類所得税ヲ課セズ

6号 乙種ノ事業所得中営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得

この改正で、それまで「営利ノ事業ニ属セサル」という文言から「営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル」というものに変更された。

なお、同法の昭和21年の改正で¹⁴⁰、譲渡所得が所得税法中に統合された¹⁴¹。これによって一時所得以外の一時的な所得（退職所得、山林所得、譲渡所得）は課税されることになった。

4. 昭和22年3月改正

同法の昭和22年3月の全部改正で、条文の文言は口語体へ改められた¹⁴²。この改正により、条文番号は所得税法6条5号へ変更になり、文言は次のようになった。

6条 左に掲げる所得については、所得税を課さない。

5号 第9条第1項第8号に規定する所得のうち、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（第42条第1項に規定する所得を除く。）

この改正によって、株式等の譲渡所得にも課税されるようになり、課税範囲は著しく拡大され¹⁴³、それまでの制限的所得概念から包括的所得概念への移行がみられた。しかし、後に一時所得として分類される所得に関しては、依然として非課税規定のままであった。

なお、「第9条第1項第8号に規定する所得」とは、事業所得のことを指しており、「第

¹³⁸ 昭和15年法律第24号による改正。

¹³⁹ 武田・前掲注(2) 302-306頁参照。

¹⁴⁰ 昭和21年法律第14号による改正。

¹⁴¹ 武田・前掲注(2) 2632頁参照。

¹⁴² 昭和22年法律第27号による改正。

¹⁴³ 武田・前掲注(2) 2632頁参照。

42 条第 1 項に規定する所得」とは、「原稿，挿画，作曲及び音盤吹込の報酬，放送謝金，著作権の使用料及び講演料並びにこれらの性質を有する報酬又は料金」，「外交員，集金人その他これらの労務者に準ずる者」に対する「報酬又は料金」であった。

なお，累進税率による課税の導入に伴い，それまでの分類所得税及び総合所得税の二本建てによる課税は廃止された。あらゆる所得を総合して累進税率によって課税するため，山林所得，譲渡所得，退職所得等，「長期間にわたる所得の累積とも目し得べき一時的所得」については¹⁴⁴，所得の 2 分の 1 を控除して課税されることとなった。

第 2 節 昭和 22 年改正

1. 昭和 22 年 11 月改正

所得税法の昭和 22 年 11 月第二次改正で¹⁴⁵，それまで非課税規定であった文言はほぼそのままに，同法 9 条 1 項 8 号に加えられ，課税の対象に取り入れられた。課税の対象に取り入れられたのは，総合課税の拡充強化のためである¹⁴⁶。

規定の文言は，次のとおりである。

9 条 所得税の課税標準は，左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計金額（以下所得金額という。）による。

8 号 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（以下一時所得という。）は，その年中の総収入金額からその収入を得るために支出した金額を控除した金額の 10 分の 5 に相当する金額

一時所得は，新たに課税対象となった。それまで既に課税対象とされていた退職所得，山林所得及び譲渡所得とともに，総称して「一時的所得」と呼ばれた（現行法にいう一時所得は，当時は「純粋な一時所得」と説明された¹⁴⁷）。

昭和 30 年に刊行された，当時の主税局調査課によってまとめられた改正発達の記録には，次のような記述がある。

「わが国の所得税法においては，所得の定義に関して何等の規定は設けられていないが，法人所得税が純資産増加説によつていのに対し，個人所得税は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いるということが第 3 種所得税以来の原則的な通説であった。従つ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が，……漸次一時的，偶発的所得をもこれを対象とする方向へ進んできたのであつて，個人所得のカテゴリーを源泉説に求めることの正当性は非常に薄らいできたわけである

¹⁴⁴ 武田・前掲注（2）387 頁参照。

¹⁴⁵ 昭和 22 年法律第 142 号による改正。

¹⁴⁶ 雪岡重喜『所得税・法人税史草稿』（大蔵省主税局調査課，1955 年）151 頁参照。

¹⁴⁷ 雪岡・前掲注（146）152 頁参照。

148。」

一時的所得に対する課税方法は、他の所得と区分して課税する方法と、総合して課税する方法が検討されたが、「一時的所得といえどもこれを他の所得と総合課税することが租税力に应ずる所以であり、所得税の理想でもあるから¹⁴⁹⁾」、すべての一時的所得を他の所得と総合して課税することになった。ただし、一時的所得（「純粋な一時所得」に限らず退職所得や山林所得、譲渡所得等）の中には、長期間の資本、労力等の蓄積の結果により所得金額が比較的高額であるため、高い累進税率適用の負担の緩和を図るため、10分の5に対して課税されることになった。

2. 昭和 25 年改正

昭和 24 年のシャープ勧告を受け、昭和 25 年に所得税法の大改正が行われた¹⁵⁰⁾。他の一時的所得（山林所得、譲渡所得、退職所得）とともに、従来の 2 分の 1 課税の方式が廃止され、所得金額全額が課税の対象になった¹⁵¹⁾。また、それまで経常的所得と臨時所得との両者間で認められなかった損益通算が、一時所得以外の所得については認められるようになった（一時所得は対象外とされた）。

また、条文番号が所得税法 9 条 1 項 8 号から同項 9 号に改められ、同時に「の 10 分の 5 に相当する金額」が削られた。そして、同項 10 号に雑所得が新設された。

第 3 節 昭和 27 年改正

1. 昭和 27 年改正

所得税法の昭和 27 年改正で次のように改められ¹⁵²⁾、文言に非対価要件に相当する規定が加えられた。

9 条 所得税の課税標準は、第 6 号を除く左の各号に規定する所得については、当該各号の規定により計算した金額（第 7 号乃至第 9 号に規定する所得については、当該各号の規定により計算した金額（第 2 項の規定により当該金額から控除すべき損失の金額がある場合には控除後の金額）の合計金額から 10 万円を控除した金額）の合計金額（以下総所得金額という。）により、第 6 号に規定する所得については、同号の規定により計算した金額による。

9 号 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のうち労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの

¹⁴⁸⁾ 雪岡・前掲注（146）151-152 頁参照。

¹⁴⁹⁾ 雪岡・前掲注（146）152 頁参照。

¹⁵⁰⁾ 昭和 25 年法律第 71 号による改正。

¹⁵¹⁾ 武田・前掲注（2）2632 頁参照。

¹⁵²⁾ 昭和 27 年法律第 53 号による改正。

2. 改正時の記録

「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」という文言が追加されたことに対し、当時の大蔵省主税局税制課による次のような記述が残っている。

すなわち、それまでにも一時所得と雑所得の区分が「必ずしも明確ではなかつた」ものの¹⁵³、どちらの区分に属すにしても、「課税上別段の差異が存しなかつたので、その区別については然程の実益もなかつた」が¹⁵⁴、この度、一時所得の金額の計算上特別控除の金額（10万円）が控除される改正に伴い、「一時所得の定義、範囲を明らかにする必要に迫られた」というものである¹⁵⁵（のちに、改正の理由は「一時所得の概念を偶発的な所得に限定する」ためと説明される¹⁵⁶）。

そのための考え方として、この記述は、次のように続いている。

「たとえ現実の収入が1年を通じて一時的であるにせよ、またいわゆる営業として純然たる営利目的をもつてなされたものではないにせよ、いやしくも或る特定の労務その他の役務を提供して、その反対給付として受ける所得は、これはむしろ通常の所得形態というべきで、たまたまそれが一時的であるかどうかという事情に然程左右されて考えるべきではない¹⁵⁷〔傍点は筆者〕」。この記述から、「対価としての性質」とは、特定の役務提供の反対給付を想定していたと思われる。

この改正により、それまで一時所得と考えられていた著述家及び作家以外の者の受ける原稿料、講演料、事業所得以外の放送謝金等は雑所得に該当されることになった。なお、引き続き一時所得に該当するものとして、競馬・競輪の払戻金、災害見舞金品、結婚祝金品、学術等の奨励金、懸賞賞金、福引の当選金品及び債務免除益等が挙げられた。

3. 「……一時の所得のうち……対価たる性質を有しないもの」

この改正当時の条文は、「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のうち労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの〔下線は筆者〕」という文言である。

現行法の、「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〔下線は筆者〕」という規定は、元々はこのような文言であった。

第2章で検討したように、「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」という範囲にさらに限定を加え、「労務その他の役務……の対価としての性質を有しないもの」と規定していることがわかる。そして、「労務その他の役務……の対価」とは、上

¹⁵³ 志場喜徳郎「改正所得税法解説」財政経済弘報310号（1952年）3頁参照。

¹⁵⁴ 志場・前掲注（153）3頁参照。

¹⁵⁵ 志場・前掲注（153）3頁参照。

¹⁵⁶ 雪岡・前掲注（146）347頁、武田・前掲注（2）2632頁参照。

¹⁵⁷ 志場・前掲注（153）3頁参照。

記解説によれば、「ある特定の役務を提供して、その反対給付として受け取るもの」であると考えられる。

4. 昭和 28 年改正

同法の昭和 28 年改正では¹⁵⁸、平均課税方式が改正され、一時所得は譲渡所得との合計額から 15 万円を控除し、その控除後の金額の半額を他の所得と総合課税されることになった¹⁵⁹。これによりシャウプ税制前の課税方式が復活した¹⁶⁰。

第 4 節 昭和 39 年改正

所得税法の昭和 39 年改正では¹⁶¹、「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」という規定の「役務」の後に文言が加えられ、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価たる性質を有しないもの」（同法 9 条 1 項 9 号）となった。

この改正は、「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たわけではない¹⁶²。」と解説される。

その背景に、山林所得、譲渡所得及び 2 分の 1 課税の関係がある。この昭和 39 年改正前まで、保有期間 1 年以内の短期保有山林所得の譲渡による所得は、山林所得ではなく譲渡所得に含まれた。一方、譲渡所得は、その資産の保有期間にかかわらず全て 2 分の 1 課税とされた。

しかし、この改正で、山林所得は保有期間が 3 年を超えるものに限定された。短期保有山林の譲渡による所得は、販売目的で保有された性格であるから、特別控除も適用すべきでないとして、譲渡所得から除外されたのである（譲渡所得のなかでも、資産の保有期間が 3 年以内のものは短期譲渡所得に区分され、2 分の 1 課税を行わないことになった）。

2 分の 1 課税が認められなくなった短期保有山林所得は、その全額が課税されるよう雑所得に該当するのが適当である¹⁶³。しかし、短期保有山林所得は、山林所得にも譲渡所得にも該当しない「一時の所得」として一時所得に落ち、2 分の 1 課税の適用を受けてしまうため、条文の改正が必要になったのである。

こうして、「資産の譲渡の対価たる性質を有しないもの」という文言が追加された。

なお、この改正で、譲渡所得と一時所得の特別控除額が、所得の多寡に応じて 15 万円から最高 30 万円までに引き上げられた。

¹⁵⁸ 昭和 28 年法律第 173 号による改正。

¹⁵⁹ 武田・前掲注（2）2632 頁参照。

¹⁶⁰ 武田・前掲注（2）2632 頁参照。

¹⁶¹ 昭和 39 年法律第 20 号による改正。

¹⁶² 武田・前掲注（2）2632 頁。

¹⁶³ 武田・前掲注（2）2633 頁参照。

第5節 昭和40年改正

1. 全部改正

同法の昭和40年全部改正で、現行所得税法となった¹⁶⁴。各条文を「できる限り簡潔平明な表現でまとめ上げることに留意¹⁶⁵」し、複雑な内容のものには、「結論を読みやすくする等の配慮¹⁶⁶」がなされた。

2. 所得税法34条1項

この改正で、一時所得の規定の条文番号は、現行の所得税法34条1項になった。規定の文言は、次のとおりである。

34条 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。

それまでの「一時の所得のうち労務その他の……〔下線は筆者〕」が「一時の所得で労務その他の……〔下線は筆者〕」という文言になり、「対価たる性質を有しないもの〔下線は筆者〕」が「対価としての性質を有しないもの〔下線は筆者〕」という文言にそれぞれ変更された。

3. 譲渡所得と別個の特別控除額

この改正で、一時所得の所得計算について明確化が図られた¹⁶⁷。また、税制の簡素化及び少額な一時所得について負担の軽減を図る目的から、特別控除額の控除は、一時所得と譲渡所得のそれぞれの所得ごとに認められた¹⁶⁸。

第6節 小括

本章では、所得税法34条1項の沿革を確認した。規定の文言の変遷をまとめると、次の図表3のようになる。

¹⁶⁴ 昭和40年法律第33号による改正。

¹⁶⁵ 武田・前掲注(2) 647頁参照。

¹⁶⁶ 武田・前掲注(2) 647頁参照。

¹⁶⁷ 武田・前掲注(2) 2633頁参照。

¹⁶⁸ 武田・前掲注(2) 2633頁参照。

図表3 規定の文言の変遷

明治 20 年	営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得	非課税規定
昭和 15 年	営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得	
昭和 22 年 3 月	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	
昭和 22 年 11 月	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	一時所得
昭和 27 年	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のうち労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの	
昭和 39 年	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のうち労務その他の役務又は資産の譲渡の対価たる性質を有しないもの	
昭和 40 年	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。	

(筆者作成)

改正の経緯を確認してみると、所得概念（何に対して課税するか）の移行による課税対象の変更や、ある所得に担税力を見出したことによる規定の追加があったものの、所得税法が想定する一時所得の概念（一時的・偶発的であること）に、大きく変更がないように思われる（実際に、そのような解説もあった¹⁶⁹⁾）。むしろ、新たな規定の文言を追加することで、一時所得と他の所得との分水嶺を明確にさせようとしてきたとも考えられる。

これらを踏まえ、改めて現行所得税法 34 条 1 項の規定を確認すると、同条同項は、利子所得ないし譲渡所得に属さない所得を、一時的・偶発的な所得とそうでない所得とに選別することを立法目的（趣旨目的）としているといえる。その趣旨目的のために、最終的に残ったものが一時的・偶発的な所得となるよう、ある所得を特定しそれを一時所得から除外する、という作業を繰り返すことを要求する規定であるともいえる。

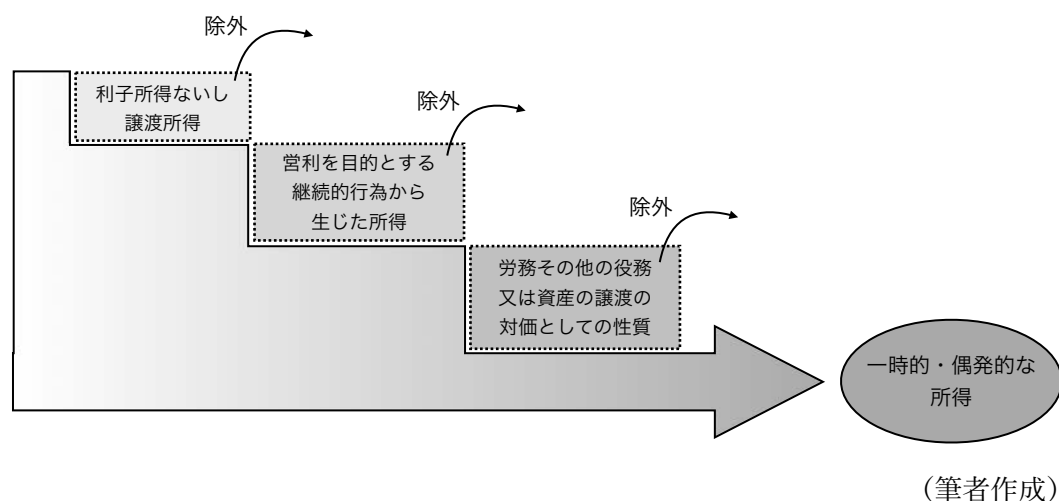
一時所得が、一時的・偶発的な所得の集合体である所得類型であることを考えれば、明らかに一時的・偶発的ではない所得は取り除かなくてはならない。確定的な対価を得ようとする獲得意思・行為によって得られた所得は、偶発性を有する所得とはいえないと説明されるように¹⁷⁰⁾、そのような所得は、特定し一時所得から除外する必要がある。

¹⁶⁹⁾ 武田・前掲注（2）2632 頁参照。

¹⁷⁰⁾ 谷口・前掲注（3）321 頁参照。同様の見解を示す裁判例に、東京地判平成 30 年 4 月

このような作業を図であらわすと、次の図表4のようになる。

図表4 所得税法34条1項の規定



まず、利子所得ないし譲渡所得を特定して除外する。次に、残ったものの中から、営利を目的とする継続的行為から生じた所得を特定して除外する（なお、先に述べた4要件説に立てば¹⁷¹、ここで「一時の所得」を特定するという作業が入る）。

そして最後に、残ったものの中から「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」を有するものを特定して除外する。本章で確認した沿革によれば、このような作業を繰り返し、最終的に残ったものが、一時的・偶発的という特色をもつ一時所得であるはずである。

そのように考えると、昭和27年改正で非対価要件に相当する文言が加えられた際に解説された記述（「いやしくも或る特定の労務その他の役務を提供して、その反対給付として受ける所得は、これはむしろ通常の所得形態というべき」というものであった。）は、興味深い。これは、「対価としての性質」の解釈の参考になると思われる。

本章で確認した沿革の内容を踏まえ、次章では、非対価要件の判断基準に関する見解を整理する。

なお、所得税法の昭和39年改正で、非対価要件に「又は資産の譲渡」という文言が加えられたことは、「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たわけではない¹⁷²。」と解説される。

19日・前掲注(112)。評釈に、市野瀬幸子「判批」税研JTRI 35巻2号(2019年)89頁、長島弘「判批」ジュリスト1534号(2019年)126頁、藤間・前掲注(50)45頁、橋本浩史「判批」税経通信74巻14号(2019年)12頁等がある。

¹⁷¹ 佐藤・前掲注(10)222頁、酒井・前掲注(75)99頁、図子・前掲注(75)等参照。

¹⁷² 武田・前掲注(2)2632頁。

そこで、次章以下では、「対価としての性質」の解釈の検討は、「労務その他の役務」の「対価としての性質」の解釈に限定して行う。

第4章 見解の整理

本章では、非対価要件の判断基準に関する見解の整理し、検討を行う。具体的には、それぞれの見解において、「労務その他の役務」の「対価としての性質」をどのように捉えるか、非対価要件該当性の判断に偶発性の適否の考慮をするか否かを整理する。また、それぞれの見解における利点と問題点を検討する。

第1節 3つの見解

非対価要件の判断基準には、①「対価としての性質」をどのように捉えるか、及び②非対価要件該当性の判断に偶発性の適否の考慮をするかの2つの基準があると思われる。この2点を踏まえると、非対価要件の判断基準に関する見解として、次の3つが考えられる。

1. 対価狭義説

第1に、対価狭義説である。この見解は、「対価としての性質」を、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかな場合のみに限定して認めるものである。すなわち、「対価としての性質」を厳格に捉える見解である。

さらに、対価狭義説は、所得税法34条1項にいう「労務その他の役務……の対価としての性質を有しないもの」という文言のみで非対価要件該当性を判断する。そのため、規定の文言にはない偶発性の適否については、非対価要件該当性の判断において考慮しない。この見解は、「対価としての性質」を厳格に捉えたうえで、「対価としての性質」を有するか否かのみを判断基準とする。

2. 対価広義説

第2に、対価広義説である。この見解は、「対価としての性質」を、対価狭義説で認められる場合に限らず、給付が抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされた場合も「対価としての性質」として認めるものである。すなわち、「対価としての性質」を緩やかに捉える見解である。

対価広義説は、非対価要件該当性を、「対価としての性質」を緩やかに捉えることによって判断することに重点をおく。非対価要件該当性の判断においては、偶発性の適否を考慮しないが、非対価要件該当性以外の判断（例えば、最終的に一時所得に該当するか否かの判断等）においては考慮している場合もある。

3. 偶発性考慮説

第3に、偶発性考慮説である。この見解は、非対価要件該当性を、偶発性の適否により判断するものである。「対価としての性質」の解釈については、対価広義説と同様に広く捉える場合もあるが、やや限定的に捉える場合もある。

偶発性考慮説は、「対価としての性質」を緩やかに捉えるか厳格に捉えるかというよりは、非対価要件該当性を、偶発性の適否によって判断することに重点をおく。

4. 対価狭義説と対価広義説における「対価としての性質」の捉え方の差異

続いて、対価狭義説における、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈について検討する。

本論文で素材としている東京地裁令和 3 年判決の判示を再度確認すると、「所得税法 34 条 1 項にいう『……対価としての性質』を有する給付は、当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなものに限定すべきではなく、……当該給付が、……抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされたものであれば、当該給付は『……対価としての性質』を有すると解すべきである〔下線は筆者〕」というものであった。裁判所は、「対価としての性質」を緩やかに捉えて解釈した。

この点、緩やかに捉える解釈に対し、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈もあり得る。東京地裁令和 3 年判決の判示をもとに考察すると、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈とは、次のようなものであると考えられる。

すなわち、「当該給付の報酬性や当該給付と役務との間の対価的相当性が明らかなもの〔下線は筆者〕」であり、役務行為は「抽象的又は一般的な」ものではなく、具体的で特定のなものであるといえる。

これを図で表すと、次の図表 5 のようになる。

図表 5 緩やかに捉える解釈と厳格に捉える解釈との関係

緩やかに捉える解釈	
厳格に捉える解釈	
役務行為が 具体的・特定の	役務行為が 抽象的・一般的
給付の報酬性・ 給付と役務行為との 対価的相当性が 明らかである	給付が役務行為に 密接に関連されている

(筆者作成)

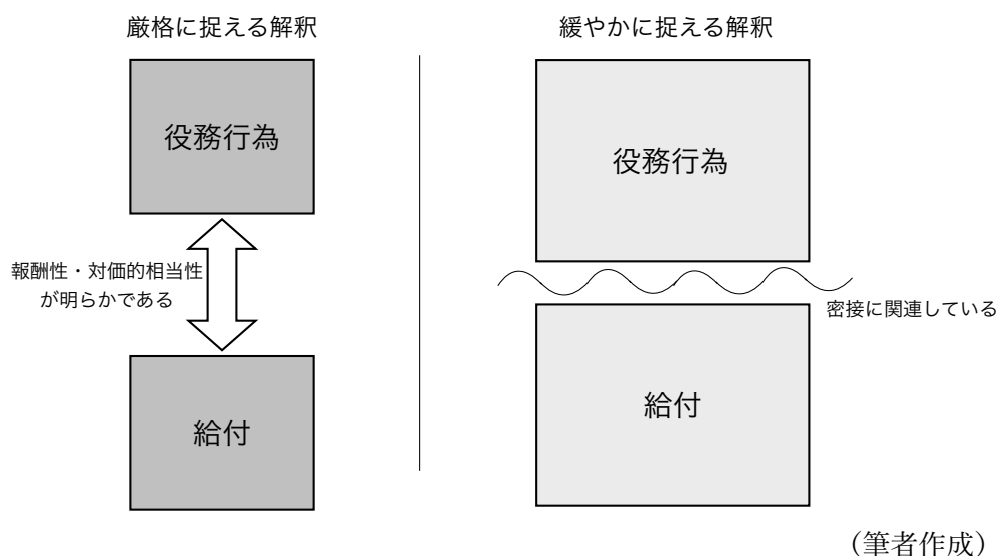
厳格に捉える解釈は、「対価としての性質」を、給付の報酬性、また具体的で特定のな役務行為との対価的相当性が明らかなものに限るとしている。他方で、緩やかに捉える解釈は、厳格に捉えた給付及び、抽象的で一般的な役務行為に密接に関連しているものも包括して「対価としての性質」としている。厳格に捉える解釈の方が、緩やかに捉える解釈に比べ、

「対価としての性質」と認める範囲が狭い。

給付と役務行為との関係をみると、厳格に捉える解釈は、双方の関係が「明らか」である。これに対し、緩やかに捉える解釈では、「密接」である必要はあるが、「関連」していれば「対価としての性質」を有すると認められる。

それぞれの解釈における役務行為と給付との関係は、次の図表 6 のようになると思われる。

図表 6 給付と役務行為との関係



厳格に捉える解釈では、役務行為と給付が相互に矢印で繋がっている。これに対して緩やかに捉える解釈では、役務行為と給付が明らかな矢印で繋がっているわけではなく（あるいは繋がっているかどうか不明で）、全体的に隣り合っている。

「対価としての性質」を厳格に捉える解釈と緩やかに捉える解釈とでは、このような差異がある。

以上を踏まえ、次節以下でこれら 3 つの見解を検討する。

第 2 節 対価狭義説

1. 定義

対価狭義説は、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかな場合にのみ「対価としての性質」を有すると認め、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮しない見解である。

(1) 「対価としての性質」の解釈

対価狭義説の「対価としての性質」の捉え方は、上記で述べた厳格に捉える解釈と同様である（45 頁図表 5 参照）。すなわち、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との

対価的相当性が明らかな場合に「対価としての性質」を有するとするものである。

ア 厳格に捉える解釈との差異

上記で述べた厳格に捉える解釈は、東京地裁令和 3 年判決の判示をもとにしたものである。そのため、「対価的相当性が明らかな場合」とした。しかし、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」の解釈を検討する際に、「対価的相当性〔傍点は筆者〕」を理由とするのは、文言が重なり意味が不明であるため、以下では「相互作用性」と言い換える。

イ 反対給付との言い換え

また、給付の報酬性、給付と具体的・特定のな役務行為との相互作用性が明らかな場合とは、その給付が、具体的・特定のな役務行為の反対給付である場合、とも言い換えが可能と思われる。この点、『『反対給付』それ自体は『対価』の言い換えにすぎず、実質的な解釈を示すものではない。』と指摘する見解がある¹⁷³。しかし、この見解では、「対価」の定義（解釈）が示されていない。

対価狭義説における厳格な解釈によれば、「対価としての性質」は、反対給付と言い換えることが可能であると思われる。そこで、以下では、報酬性及び相互作用性の意味を確認する。そして、対価狭義説にいう報酬性及び相互作用性が明らかな場合とはどのような場合かを定義し、反対給付と言い換えることが可能か否か検証する。

また、具体的で特定のな役務行為とはどのようなものか、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」の「としての性質」についてはどのように解釈するかについても詳細に提示する。

ウ 報酬性・相互作用性

広辞苑をみると「報酬」とは、労働・骨折りや物の使用の対価として給付される金銭・物品とある¹⁷⁴。別の国語辞典には、①働いたことの見返りとして受け取るお金、②人がしたことに対するむくいとある¹⁷⁵。

そうすると、報酬性が明らかな場合とは、役務行為に対する見返りとしての給付であることといえる。

また、「相互作用」についても広辞苑をみると、①互いに働きかけること、②2 個又は 2 個以上の事物・現象が相互に作用し合うこととある¹⁷⁶。別の国語辞典には、ものごとが、たがいに作用し合うこととある¹⁷⁷。相互作用とは、双方向に作用する状態ともいえる。

¹⁷³ 吉村政穂「消費税における『対価』の意義と購入型クラウドファンディング」金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018 年）413 頁参照。

¹⁷⁴ 新村出監修『広辞苑〔第 7 版〕』（岩波書店、2018 年）2671 頁参照。

¹⁷⁵ 林・前掲注（114）1109 頁参照。

¹⁷⁶ 新村・前掲注（174）1686 頁参照。

¹⁷⁷ 林・前掲注（114）692 頁参照。

そうすると、相互作用性が明らかな場合とは、役務行為をしたことによって給付が得られたこと、また、役務行為を確約して給付を得ること等をいうといえる。

そして、反対給付の「反対」とは、物事が、対立・逆の関係にあること（広辞苑）¹⁷⁸、たがいに対立したり、逆の関係であったりすること（国語辞典）¹⁷⁹とある。役務行為の提供が、役務提供者（納税者）から役務提供先へ向けたある方向だとすると、反対給付は、その逆の方向、すなわち、役務提供先（給付の支払者）から役務提供者（納税者）へ向けたものといえる。

この点、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈では、役務行為の方向に向けられた矢印と給付の方向に向けられた矢印が、互いに反対の関係である（46 頁図表 6 参照）。

以上のことから、反対給付は、上記で述べた報酬性、相互作用性が明らかな場合と同様の状態であるといえる。したがって、対価狭義説によれば「対価としての性質」は、反対給付と同義として考えられると思われる。

以下では、反対給付は、対価狭義説による「対価としての性質」を有するものとして検討する。

エ 具体的・特定の役務行為

対価狭義説は、役務行為を具体的・特定のなものに限定する。そこには、雇用関係における日々の労働、役務行為の提供相手が固定された日々のルーティン・ワークは含まれない。それらから得られた給付は、主に給与所得や事業所得に分類されることになり、一時所得の要件のうちの①除外要件によって既に一時所得から除外されているからである。

また、①除外要件及び②非継続要件によって除外されなかった給付であったとしても、役務行為が具体的に特定されなければ、給付との報酬性、相互作用性が明らかではないため、対価狭義説は「対価としての性質」を有すると認めない。例えば、従業員等の地位に基づく給付や、役務行為との因果関係があることによってされた給付等である。それらは、いつ、どこで、誰に対する役務行為を行なったことによるものなのかを特定できず、そのため給付の報酬性、給付と役務行為との相互作用性が明らかではないからである。

①除外要件及び②非継続要件によっても除外されなかった所得で、さらに給付との報酬性、相互作用性が明らかな具体的で特定の役務行為のみを、対価狭義説は、所得税法 34 条 1 項にいう「労務その他の役務」とする。

(2) 非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮

対価狭義説は、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否は考慮しない。対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を「労務その他の役務……の対価としての性質」という文言に沿って行うため、規定の文言にはない偶発性の有無の検討を行う必要がないからである。

¹⁷⁸ 新村・前掲注（174）2418 頁参照。

¹⁷⁹ 林・前掲注（114）997 頁参照。

また、一時所得の意義を定める規定に非対価要件が追加されたのは、「対価としての性質」を有する所得であるならば、その時点でその所得は偶発性を有していないと判断されるという考え方があったからである¹⁸⁰。

対価狭義説は、「労務その他の役務……の対価としての性質」という規定の文言と非対価要件が追加された趣旨を尊重する。そのため、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否は考慮しない。

2. 対価狭義説に立つ裁判例・学説

(1) 裁判例

所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」の解釈が争われた裁判例で、対価狭義説に立つものは、調べた限り見当たらない（消費税法における「対価」の解釈としては、対価狭義説に立っていると思われる裁判例はいくつかみられた¹⁸¹）。

(2) 学説

対価狭義説に立つ学説には、次のようなものがある。

木山泰嗣は、「対価としての性質」の判断は、報酬としての性質があるか否かによってされるべきであるとの見解を示す¹⁸²。戸田悠子は、「対価としての性質」とは、「対価の本質を有するもの」ということを強調しているに過ぎず、「対価」（そのもの）よりも広い概念を示しているわけではないと指摘する¹⁸³。

また、木山は、偶発性は、あくまでも一時所得の特色（性質）であるとして、偶発性の適否は考慮されるべきではないと述べる¹⁸⁴。藤間大順も、「対価としての性質」という文言それ自体の検討を行わずに、偶発性という「趣旨のみによって条文を解釈することは相当ではない。」との見解を示す¹⁸⁵。

3. 対価狭義説の検討

(1) 対価狭義説の利点

対価狭義説には、次のような利点がある。

ア 非対価要件の明瞭性

対価狭義説は「対価としての性質」を厳格に（明確に）捉えていることから、非対価要件

¹⁸⁰ 武田・前掲注（2）2640 頁参照。

¹⁸¹ 大阪地判令和元年 12 月 13 日税資 269 号順号 13358, その控訴審である大阪高判令和 3 年 9 月 29 日公刊物未登載（LEX/DB 文献番号 25593010）等がある。

¹⁸² 木山・前掲注（1）（青山法学論集）272 頁参照。

¹⁸³ 戸田悠子「判批」税務弘報 66 巻 10 号（2018 年）164 頁参照。

¹⁸⁴ 木山・前掲注（1）（青山法学論集）272 頁参照。

¹⁸⁵ 藤間大順「判批」青山社会科学紀要 45 巻 1 号（2016 年）79 頁参照。

の分水嶺が明瞭である。偶発性の適否を考慮しないので、何をもって偶発的というのか（どの時点での何が「一時的・偶発的・恩恵的」であったか）については、検討する必要がある。

対価狭義説であるならば、非対価要件の判断基準が明瞭であるから、課税要件明確主義に沿う。

イ 制定当時の記録

また、前章でも述べたように、昭和 27 年に「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」という文言が追加された際、当時の記述には次のものがあつた。すなわち、一時所得から除外すべき「対価としての性質」とは、「或る特定の労務その他の役務を提供して、その反対給付として受ける所得〔傍点は筆者〕」であるとする記述である。

対価狭義説は、このような制定時の趣旨に忠実な解釈ができる。

ウ 偶発性は必要要件に過ぎないこと

一時所得であるならば、基本的に偶発性を有する所得といえる（そのような所得区分になるように、規定の改正がなされてきたのは前章で確認した。）が、偶発性を有する所得すべてが一時所得に該当するとは限らない（非課税所得又は他の所得区分に該当する場合もある¹⁸⁶）。したがって、偶発性は、一時所得の必要要件であつて、十分要件ではないといえ¹⁸⁷、そもそも一時所得該当性の判断において、偶発性の適否を考慮する必要があるといえる。

この点、対価狭義説は、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮しないという利点がある。

エ 消費税法基本通達との整合性

消費税法基本通達 5-5-2 は、「対価を得て行われる……役務の提供」（消費税法 2 条 1 項 8 号）とは、「役務の提供に対して反対給付を受けることをいう〔傍点は筆者〕」と規定している。すなわち、「対価を得て」の「対価」とは、「反対給付」と同義であると思われる。

この消費税法基本通達との整合性という点では、利点がある。

(2) 対価狭義説の問題点

他方で、対価狭義説には、次のような問題点がある。

ア 「としての性質」の解釈

¹⁸⁶ 例えば、宝くじの当せん金は、偶発性を有する所得であるが、当せん金付証票法 13 条「当せん金付証票の当せん金品については、所得税を課さない。」の規定により非課税所得である。また、資産の価値が偶発的に増加した場合のキャピタル・ゲインは、基本的に譲渡所得に区分される。

¹⁸⁷ 酒井克彦「判批」国税速報 5580 号（2004 年）13 頁、日景智「判批」国税速報 5529 号（2003 年）21 頁参照。

学説には、所得税法 34 条 1 項の規定が、「対価」ではなく、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」という文言になっていることから、「対価としての性質」を厳格に（限定的に）ではなく、緩やかに捉えるべきであるとする見解がある¹⁸⁸。

対価狭義説は、所得税法 34 条 1 項にいう「労務その他の役務……の対価としての性質を有しないもの〔傍点は筆者〕」という規定の文言のみで非対価要件該当性を判断する。そうであるならば、「対価としての性質」の「としての性質」という文言は、どのように解釈するのかという問題が生じる。規定の文言にある以上、「としての性質」の解釈がなされなければ、規定の文言を忠実に解釈しているとはいえないからである。

イ 趣旨解釈が許容される場合

対価狭義説は、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮しない。

偶発性は、所得税法 34 条 1 項の規定の立法趣旨（趣旨目的）であると考えられることは先に述べたとおりである。この点、租税法の解釈は、文理解釈が原則であるが¹⁸⁹、例外的に趣旨解釈が許容される場合もある。

学説上、例外的に趣旨解釈が許容される場合とは、次のような場合が挙げられている。

すなわち、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合¹⁹⁰、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることは可能な場合でも、その帰結（結論）が明らかに不合理である場合¹⁹¹、文理解釈の結果、なお複数の解釈の可能性が残る場合等である¹⁹²。

「対価としての性質」の解釈に、上記に挙げたような例外的に趣旨解釈が許容される場合もあるのであれば、対価狭義説は、所得税法 34 条 1 項の柔軟な解釈をしているとはいえない。

第 3 節 対価広義説

1. 定義

対価広義説とは、「対価としての性質」を、対価狭義説で認められる場合に限らず、給付

¹⁸⁸ 東京地裁平成 23 年 4 月 21 日税資 261 号順号 11674、東京地裁平成 23 年 5 月 11 日・前掲注（4）等がある。学説には、酒井・前掲注（187）5 頁、同『クローズアップ課税要件事実論〔第 5 版〕』（財経詳報社、2021 年）226-228 頁等がある。

¹⁸⁹ 金子・前掲注（3）123 頁、同・前掲注・（49）3 頁、木山・前掲注（49）123 頁、谷口・前掲注（3）44 頁参照。

¹⁹⁰ 金子・前掲注（3）124 頁、同・前掲注（49）3 頁、木山・前掲注（49）124 頁参照。

¹⁹¹ 鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度（上）137 頁、木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 巻 2 号（2016 年）126 頁参照。

¹⁹² 谷口・前掲注（3）46 頁参照。

が抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされた場合も「対価としての性質」として認めるものである。また、非対価要件該当性を、「対価としての性質」を緩やかに捉えることによって判断することに重点をおく。

(1) 「対価としての性質」の解釈

対価広義説の「対価としての性質」の捉え方は、東京地裁令和3年判決が示した緩やかに捉える解釈と同様である。すなわち、対価狭義説の「対価としての性質」の範囲に加えて、抽象的で一般的な役務行為に密接に関連している給付を包括して「対価としての性質」としている。対価広義説の方が、対価狭義説に比べて「対価としての性質」と認める範囲が広い。

対価広義説は、(①除外要件及び②非継続要件によって除外されなかった給付であることが前提であるが、) 対価狭義説では認められなかった従業員等の地位に基づく給付や、役務行為との因果関係があることによってされた給付等も、「対価としての性質」を有すると認める。

「抽象的又は一般的な役務行為」とは、特定のものに限られない役務行為である。ある役務行為が、いつ、どこで、誰に対するものなのかが特定できなくても、所得税法34条1項にいう「労務その他の役務」に含める。そして、そのような役務行為に「密接に関連してされた給付」であれば、その給付は「対価としての性質」を有すると認める。「密接に関連」とは、役務行為との因果関係が認められれば足りるとする。

(2) 非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮

対価広義説は、非対価要件該当性を、「対価としての性質」を緩やかに捉えることによって判断することに重点をおく。

したがって、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否が判断基準とはならない。ただし、それは、あくまでも非対価要件該当性の判断基準であって、非対価要件該当性以外の判断(例えば、最終的に一時所得に該当するか否かの一時所得該当性の判断等)においては偶発性の適否を考慮する場合もある。

2. 範囲拡張の方法

先に述べたとおり、対価広義説は、対価狭義説に比べて「対価としての性質」と認める範囲が広い。すなわち、対価広義説は、対価狭義説で認める「対価としての性質」の範囲から、「対価としての性質」として認める範囲を拡張しているといえる。この点、拡張の方法として、先行研究は、次の点を指摘する。

(1) 関連性拡張型

それは、役務提供と給付との関連性の拡張である。例えば、倉見論文は、裁判所が「納税者による役務行為との対応関係が希薄な中元などを、わざわざ『対価』概念の意義を拡張し

てまで雑所得に分類」していると指摘する¹⁹³。

また吉村論文も、裁判所の判示から抽出される「『対価』性のメルクマールは、……役務の提供と給付との関連性である。」と指摘する¹⁹⁴。この点、「具体的な役務の提供と（反対）給付との関連性が要求されるのではなく、（反対）給付と一般的・抽象的な役務の提供との関連性が存在」すれば、裁判所は「対価」と認定すると述べる¹⁹⁵。

このような拡張方法によれば、役務提供と給付が直接的に（相互に矢印で）繋がっていなくても、役務提供をしていた期間に受けた給付等、間接的に関係があるならば、関連性があるとみて「対価としての性質」を有すると認めることになる。

これは、役務提供と給付との関連性を拡張しているといえる（以下、本論文では、これを対価広義説の中でも「関連性拡張型」という）。

（2）役務行為拡張型

先行研究による指摘ではないが、対価広義説のもう一つの拡張の方法として、提供する役務自体の拡張が挙げられる。これは、役務行為として認める範囲そのものを広げる方法である。

このような拡張方法によれば、納税者の行為自体が、役務行為とはいえなくとも、また、実際に役務行為の提供をせず給付を受けた場合でも、納税者が属する組織との契約関係、組織内での役割等から、その行為は、役務行為とみなされることになる。同時に、納税者が受けた給付は「対価としての性質」を有すると判断されることになる。

これは、提供する役務行為自体を拡張しているといえる（以下、本論文では、これを対価広義説の中でも「役務行為拡張型」という）。

3. 対価広義説に立つ裁判例・学説

（1）裁判例

対価広義説に立つ裁判例には、次のようなものがある。

ア 東京地裁平成 22 年 10 月 8 日判決

東京地裁平成 22 年 10 月 8 日判決（以下「東京地裁平成 22 年判決」という）は¹⁹⁶、民法上の組合である組合員が、新株予約権を行使したことによって得られた経済的利益をめぐり争われたものである。

裁判所は、「対価としての性質」を「給付が具体的又は特定の役務行為に対応する等価の関係にある場合に限られるものではなく、広く給付が抽象的又は一般的な役務行為に密

¹⁹³ 倉見・前掲注（4）39 頁参照。なお倉見論文では、「関連性拡張型」と呼ばず、「役務行為関連性基準」と呼ぶ。

¹⁹⁴ 吉村・前掲注（31）402 頁参照。

¹⁹⁵ 吉村・前掲注（31）402 頁参照。

¹⁹⁶ 東京地判平成 22 年 10 月 8 日・前掲注（4）。

接に関連してされる場合を含むものと解するのが相当」と、緩やかに捉えた。

また、あてはめでは、①組合が長期安定株主となって株式会社に役務の提供を行うことを約していたこと、②だからこそ株式会社は組合に対し新株予約権を割り当てたこと、③このような新株予約権の行使によって得られた経済的利益は、組合による株式会社に対する役務提供の対価としての性質を有すること、④それがそのまま組合契約に基づき原告に帰属すること、などから、当該経済的利益は、「『役務の対価』としての性質を有するというべきである」と判断した。続いて、原告が「直接役務の提供をしていなくても、その経済的利益の役務の対価としての性質が変わるものではない。」と判示した。

裁判所は、組合契約や、経済的利益が原告に帰属するまでの、民法上の組合の構造上の理由から、当該利益は、役務提供による対価であると判断した。対価広義説のうち、役務自体を拡張している考え方であるといえる（役務行為拡張型）。

偶発性は、一時所得の特色であるということ、そのため一時所得は、担税力が低いということについて言及するに留めている。その他の判断においても、偶発性について言及していない。

「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をして、「対価としての性質」の有無のみが、非対価要件該当性の判断基準となっている。東京地裁平成 22 年判決は、対価広義説（役務行為拡張型）に立っているといえる。

イ 東京地裁令和 3 年判決

東京地裁令和 3 年判決の事案の概要及び裁判所の判断は¹⁹⁷、第 1 章で述べたとおりである。

また、「対価としての性質」を緩やかに捉えていることも第 1 章で述べた。判示において、東京地裁令和 3 年判決は、「O社の財務状態が本件債権全額の弁済を可能とする程度にまで改善したのは、XのO社の代表取締役としての地位に基づく役務の提供の結果」であり、「Xの役務の提供がなければXが本件利益を受けることもなかったことも認められる。」として、Xの代表取締役としての役務提供と本件利益の関連性を認めた。

Xのある特定の役務提供との関連性を認めているのではなく、Xが役務提供を行っていた期間に発生した利益であるから関連性があるとみていると考えられる。これは、一見すると、役務提供と給付との関連性の拡張（関連性拡張型）をしているように思える。

しかし、東京地裁令和 3 年判決は、役務提供と本件利益との関連はあると認めながらも、この後、債務弁済と本件利益との関連について検討し、その結果「対価としての性質」は有しないという結論になった。役務提供と給付との関連性の拡張したところで、結論には影響がなかったといえるが、どちらにしても、同判決が、役務行為と給付との関連性を拡張する判示をしていたことには変わりはない。

¹⁹⁷ 東京地判令和 3 年 1 月 29 日判決・前掲注（1）。

東京地裁令和 3 年判決は、非対価要件該当性の判断においては、偶発性は考慮していなく、「対価としての性質」を有するか否かのみで判断した（ただし、偶発性を一時所得該当性の判断においては考慮した）。

「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をして、その性質の有無のみが、非対価要件該当性の判断基準となっていることから、東京地裁令和 3 年判決は、対価広義説に立っているといえる。

(2) 学説

対価広義説に立つ学説には、次のようなものがある。

酒井克彦は、所得税法 34 条 1 項の規定が、「対価としての性質」という文言になっていることから、「『対価』よりも広い範囲を指すものと考えるべきであろう。」との見解を示す¹⁹⁸。この点、上田正勝及び寺内将浩も、同様の見解に立っている¹⁹⁹。

また、上田は、担税力の観点から、「対価としての性質」を緩やかに捉えることは「必要性も合理性もある」と述べる²⁰⁰。

寺内は、偶発性の適否の判断について、「一時的・偶発的という要素については、……判然としない状態にあると言えよう。」と指摘する²⁰¹。偶発性は、あくまで一時所得を広く概観した場合にみられる特色として整理すべきで、「これをある所得の一時所得該当性を決定づ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」という見解を示す²⁰²。

4. 対価広義説の検討

(1) 対価広義説の利点

対価広義説には、次のような利点がある。

ア 「対価としての性質〔傍点は筆者〕」という文言の重視

所得税法 34 条 1 項の規定は、対価ではないもの、ではなく、「対価としての性質を有しないもの〔傍点は筆者〕」という文言になっている。「対価」ではなく、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」という文言を重視すると、緩やかに捉えて範囲を拡張する対価広義説が妥当であるようにも思われる。

対価広義説によれば「対価」とはいい切れないようなものであったとしても、そのような「性質」を有していれば、「対価としての性質」に当てはまるからである²⁰³。

¹⁹⁸ 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～」税理 62 巻 10 号（2019 年）223 頁。

¹⁹⁹ 上田・前掲注（4）104 頁参照。

²⁰⁰ 上田・前掲注（4）103-108 頁参照。

²⁰¹ 寺内・前掲注（31）524 頁参照。

²⁰² 寺内・前掲注（31）525 頁参照。

²⁰³ 酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方」税法学 579 号（2018 年）230 頁、同・前

対価広義説は、「としての性質」という文言を重視する点で、利点がある。

イ 他の法令及び通達との整合性

消費税は、消費に広く薄く負担を求めるという性質を有するという制度趣旨がある。消費税法は、国内において事業者が行った資産の譲渡等に消費税を課すると規定する（同法 4 条 1 項）。そして、資産の譲渡等とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡……並びに役務の提供〔下線は筆者〕」をいうと規定する（同法 2 条 1 項 8 号）。この点、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡……並びに役務の提供〔下線は筆者〕」が増加すればするほど、広く薄く課税するという同法の趣旨に合致する²⁰⁴。

同様に、所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」を緩やかに捉えるならば、雑所得に区分される所得の範囲が広がる。これは、特別控除額の控除や 2 分の 1 課税の対象から外れる所得が多くなり、課税対象が広がることを意味する。

また、所得税基本通達との整合性という利点がある。

所得税基本通達 35-1 は、雑所得の例示を挙げており、その 1 つに「役員又は使用人が自己の職務に関連して使用者の取引先等からの贈与等により取得する金品〔下線は筆者〕」がある（11 号）。

雑所得に該当するということは、上記の「自己の職務に関連して……取得する金品」は、「対価としての性質」を有する所得として、一時所得から除外されていることを意味する（「自己の職務に関連して」取得する「金品」を「対価としての性質」としている）。

この点、所得税基本通達 35-1 は、役務行為に密接に関連して取得する給付を「対価としての性質」とする対価広義説と整合する²⁰⁵。

(2) 対価広義説の問題点

他方で、対価広義説には、次のような問題点がある。

ア 文理解釈からの乖離

まず、対価広義説は、「対価としての性質」を緩やかに捉えるため、「対価」という文言が本来もつ意味に合致しない給付までもが「対価」に含まれてしまうという点である。

例えば、納税者による役務行為との対応関係が希薄な中元、歳暮を「対価としての性質」（正確には「役務の対価」と判示した。）を有すると判断した裁判例等があるが²⁰⁶、この裁判例の判断に対しては、「わざわざ『対価』概念の意義を拡張してまで雑所得に分類することが妥当な解釈であったか否かが問われるべきであろう。」と問題視する見解がある²⁰⁷。

掲注（187）10 頁参照。

²⁰⁴ 吉村・前掲注（31）402 頁参照。

²⁰⁵ 上田・前掲注（4）102 頁、酒井・前掲注（187）10 頁参照。

²⁰⁶ 東京高判昭和 46 年 12 月 17 日・前掲注（4）。

²⁰⁷ 倉見・前掲注（4）39-40 頁参照。

同様に、本来ならば「対価としての性質」を有するものでなかった給付が、雇用関係にあることを理由に役務行為に密接に関連しているとみなされ、本来「対価としての性質」を有するものでなかった給付であるのに、直ちに「対価としての性質」に該当してしまう。

このような解釈は、文理から乖離しており、「対価としての性質」の解釈として問題視される²⁰⁸。

イ 課税要件明確主義

次に、対価広義説は、「対価としての性質」として認める範囲を拡張しているが、範囲拡張の方法はひとつではなく、関連性拡張型と役務行為拡張型がみられる点である。その結果、「対価」とは、役務行為とはいえない行為であっても役務行為に含まれてしまうし、その役務行為と給付に直接的な関係がなくても「対価」とみなされてしまうことになる。

「対価としての性質」の範囲の多方向的な拡張は、納税者にとってその分水嶺が分かりにくい。課税要件明確主義の観点からの問題点である²⁰⁹。

ウ 一時所得の存在意義の希薄化

さらに、対価広義説によると、「対価としての性質」に該当し雑所得に区分される給付が多くなる。

その結果、一時所得に該当するものが減少し、一時所得に該当する範囲が縮小され、一時所得という所得区分の存在意義が希薄化されてしまうという問題がある。

エ 因果関係を表す用語を示した裁判例

なお、不動産所得の意義を定める規定には、「貸付け……による所得〔下線は筆者〕」という文言がある（所得税法 26 条 1 項）。この点、この規定にいう「『よる』」は、因果関係を表す用語であり、……文言上、貸付けの対価に限定されないし、貸付けの相手方から得られるものに限定されることもない。」と判示した裁判例がある²¹⁰。

同法 34 条 1 項の規定は、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質〔下線は筆者〕」という文言である。役務又は資産の譲渡による対価としての性質、ではないことから、因果関係（原因関係）まで広く考える必要はないという考え方也可以る。

第 4 節 偶発性考慮説

1. 定義

偶発性考慮説は、非対価要件該当性を、偶発性の有無により判断するものである。

²⁰⁸ 戸田・前掲注（183）164-165 頁参照。

²⁰⁹ 倉見・前掲注（4）31 頁、戸田・前掲注（183）164 頁参照。

²¹⁰ 東京高判平成 27 年 3 月 19 日訟月 61 卷 10 号 1966 頁。評釈に、佐々木栄美子「判批」税研 JTRI35 卷 4 号（2019 年）80 頁等がある。

(1) 「対価としての性質」の解釈

偶発性考慮説は、「対価としての性質」を、対価広義説と同様に広く捉える場合もあるが、やや限定的に捉える場合もある。

偶発性考慮説が重点をおくのは、「対価としての性質」を緩やかに捉えるか厳格に捉えるかという解釈の手法ではなく、偶発性の適否によって非対価要件該当性を判断する点である。

(2) 非対価要件該当性の判断における偶発性の適否の考慮

非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否を考慮しない対価狭義説及び対価広義説に対し、偶発性考慮説は、偶発性の適否によって非対価要件該当性を判断する。

したがって、偶発性考慮説では、偶発性の適否のみが判断基準となる。

2. 偶発性考慮説に立つ裁判例・学説

(1) 裁判例

偶発性考慮説に立つ裁判例には、次のようなものがある。

ア 東京地裁平成 8 年 3 月 29 日判決

東京地裁平成 8 年 3 月 29 日判決（以下「東京地裁平成 8 年判決」という）は²¹¹、衆議院議員の公設秘書であった被告人が、当該衆議院議員と共謀し、虚偽の所得税確定申告書を提出して、被告人及び当該衆議院議員の所得税を免れようと企てた刑事事件である。被告人及び当該衆議院議員が得た政治献金収入、裏献金収入等の所得区分をめぐって争われた。

裁判所は、「対価としての性質」を、「供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合」も「対価としての性質」として認められると緩やかに捉える。

また、裁判所は、当該収入の雑所得該当性の判断において、「偶発的とはいえないものについては、対価性の要件を充たすと解するのが相当」と判示した。一時所得該当性の判断に置き換えると、これに該当する場合は非対価要件を充足しないという判示である。

したがって、偶発性の有無によって非対価要件該当性の判断をしているといえる。

イ 東京地裁平成 23 年 5 月 11 日判決

東京地裁平成 23 年 5 月 11 日判決は²¹²、新株予約権の行使益について争われた事例である。

裁判所は、『労務その他の役務……の対価としての性質を有』する所得については、特定の給付等と……役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合に……限ら

²¹¹ 東京地判平成 8 年 3 月 29 日税資 217 号 1258 頁（第一審で確定）。

²¹² 東京地判平成 23 年 5 月 11 日・前掲注（4）。

れるものではなく、特定の役務の提供がされたことに密接に関連して……された給付等であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれると解するのが相当である〔下線は筆者〕と判示している。「対価としての性質」を有するか否かの判断に、偶発性の適否を考慮している。

したがって、偶発性の適否によって非対価要件該当性の判断をするといえる。

ウ 東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決

第 1 章で述べたように、東京地裁平成 27 年 5 月 21 日判決は²¹³、「対価としての性質」は、やや限定的に捉えたように思われる²¹⁴。

しかし、それだけでは非対価要件該当性を判断せず、「対価としての性質を有するというためには……偶発的に発生したものではない」給付であることが必要と判示する。

したがって、偶発性の有無によって非対価要件該当性の判断をするといえる。

(2) 学説

偶発性考慮説に立つ学説には、次のようなものがある。

横井里保は、昭和 27 年の改正において、一時所得の概念を偶発的な所得に限定するために非対価要件が創設された経緯に鑑みれば、「非対価要件において偶発性を検討することも許容される。」と見解を示す²¹⁵。また、長戸貴之も、同様の見解と理由を示す²¹⁶。

3. 偶発性考慮説の検討

(1) 偶発性考慮説の利点

偶発性考慮説が支持される利点として、一時所得を偶発性を有する所得に限定できる点がある。

一時所得は、偶発性を有する所得であるから、区分される所得は偶発性を有すると判断されたものであるのが望ましい。この点、偶発性考慮説は、雑所得との最後の分水嶺となる非対価要件該当性の判断において、偶発性の有無のみが判断基準となる。したがって、最終的に偶発性を有する所得のみが区分されることになり、一時所得の特色を反映した判断ができるといえる。

(2) 偶発性考慮説の問題点

他方で、偶発性考慮説には、次のような問題点がある。

ア 偶発性の概念が不明瞭

²¹³ 東京地判平成 27 年 5 月 21 日前掲注 (5)。

²¹⁴ 木山・前掲注 (5) 179 頁参照。

²¹⁵ 横井・前掲注 (1) 149 頁参照。

²¹⁶ 長戸・前掲注 (56) 130 頁参照。

偶発性考慮説は、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否が判断基準となる。そこで、何をもって偶発性を有するとするかという偶発性の定義が必要となるが、その定義が明確ではない。

複数の事実が重なって所得を得た場合には、1つの事実で偶発性が認められれば良いのか、複数の事実全てに偶発性が必要なのか、事実全体をみて偶発性の有無を判断するのか等によって、帰結が異なり、判断において混乱を招くことになる。

イ 文理解釈から乖離した解釈

また、偶発性の適否によって非対価要件該当性の判断することは、所得税法 34 条 1 項が規定する文言以外からの解釈を意味することになる（一時性は、同条同項にいう「一時の所得」から導出されるともいえる。しかし、偶発性は導出できない）。

非対価要件設定時の趣旨が必要以上に着目され、規定から導き出される要件の忠実な解釈・検討が不足し、租税法解釈の基本原則である文理解釈が遵守されないおそれがある。

このような偶発性考慮説に対して、「非対価要件が設けられた趣旨に専ら着目しており、」文理解釈に反すると指摘する見解がある²¹⁷。

第5節 小括

本章では、非対価要件の判断基準に関する見解の整理・検討を行った。非対価要件の判断基準に関する見解として、対価狭義説、対価広義説及び偶発性考慮説の3つの考え方を検討した。

1. 見解の整理

対価狭義説は、「対価としての性質」を、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかな場合のみに限定して認める。すなわち、「対価としての性質」を厳格に捉える解釈をする。このような対価狭義説によれば、「対価としての性質」は、反対給付と言い換えることができる。

さらに、対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を所得税法 34 条 1 項の規定の文言によって行うため、判断において偶発性の適否を考慮しない。同条同項には、偶発性という文言がないからである。対価狭義説では、「対価としての性質」を厳格に捉え、そのうえで、「対価としての性質」を有するか否かのみが判断基準となる。

対価広義説は、「対価としての性質」を、対価狭義説で認められる場合に限らず、給付が抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連してされた場合も、「対価としての性質」として認める。すなわち、「対価としての性質」を緩やかに捉える解釈をする。

また、対価広義説は、対価狭義説が認める「対価としての性質」の範囲を拡張した捉え方をする。範囲拡張の方法として、関連性拡張型と役務行為拡張型があり、対価広義説の中で

²¹⁷ 藤間・前掲注（50）50 頁参照。

もその2つがみられる。

そして、対価広義説は、非対価要件該当性を、「対価としての性質」を緩やかに捉えることによって判断することに重点をおくため、非対価要件該当性の判断においては偶発性を考慮しない。ただし、非対価要件該当性以外の判断（例えば、最終的に一時所得に該当するか否かの判断等）においては考慮する場合もある。

偶発性考慮説は、非対価要件該当性を、偶発性の適否により判断する。「対価としての性質」の解釈については、対価広義説と同様に広く捉える場合もあるが、やや限定的に捉える場合もある。

偶発性考慮説は、「対価としての性質」を、緩やかに捉えるか厳格に捉えるかというよりは、非対価要件該当性を、偶発性の適否によって判断することに重点をおく。

以上、3つの見解における判断基準を表に整理すると、次の図表7のようになる。それぞれの見解において、特に重点をおく判断基準を網掛けにしている。

図表7 3つの見解における判断基準

	「対価としての性質」の解釈	非対価要件該当性の判断における 偶発性の適否の考慮
対価狭義説	厳格に捉える	（偶発性は、「労務その他の役務……の対価としての性質」という規定の文言にならないため） 考慮しない
対価広義説	緩やかに捉える	考慮しない （ただし、非対価要件該当性の判断以外で考慮する場合もある）
偶発性考慮説	緩やかに捉える傾向にあるが、 やや限定的に捉える場合もある	考慮する

（筆者作成）

2. 問題点

それぞれの見解には、次のような問題点がある。

対価狭義説には、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」の「としての性質」の文言をどう解釈するかという問題がある。対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を所得税法34条1項の規定の文言から行うが、「対価としての性質」を厳格に捉えた結果、「としての性質」の文言の解釈がされないように感じられ、見解に矛盾が生じるようにも思われるからである。

また、対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を、「労務その他の役務……の対価としての性質を有しないもの」という文言のみから判断する。そのため、偶発性の適否は考慮しな

い。租税法の解釈は、文理解釈が基本であるが、例外的に趣旨目的を考慮する趣旨解釈も許容される場合がある。偶発性は所得税法 34 条 1 項の趣旨目的であるが、対価狭義説は、この例外さえも否定することになる。この点、対価狭義説は、柔軟な解釈をしていないとの批判もあり得る。

対価広義説にも、「対価としての性質」の解釈に関する問題点がある。対価広義説は、「対価としての性質」を緩やかに捉える。その理由として、同条同項の規定が、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」という文言によって定められているからであるとする。しかし、「としての性質」という文言に、役務行為と給付との関連性、また役務行為自体を拡張する意味をもつという解釈の余地はあるのかという問題である。

また、対価広義説は、「対価としての性質」を緩やかに捉えることにより、「対価としての性質」を有する所得と有さない所得との分水嶺が曖昧となり、課税要件明確主義の観点から問題がある。

偶発性考慮説は、偶発性の適否の考慮をして非対価要件該当性の判断をすることから、偶発性という一時所得の特色のみが着目され、所得税法 34 条 1 項の規定の文言の解釈から乖離してしまうおそれがある。

また、偶発性考慮説は、偶発性の定義を明確に決定しておかなければ、何をもって偶発性が認められるのかが曖昧となる。

以上、非対価要件の判断基準に関する 3 つの見解を整理し、検討した。

非対価要件の判断基準として、どの見解が妥当だろうか。そこで、次章では、「対価」概念について検討したのち、非対価要件の判断基準を提言する。

第5章 非対価要件の判断基準の検討

本章では、前章までの検討を踏まえ、非対価要件の判断基準を明らかにする。まず、民法及び他の租税法における「対価」概念を明らかにする。その後、非対価要件該当性の判断のあり方を検討し、非対価要件の判断基準を提言する。最後に、事例検討を行う。

第1節 「対価」概念の検討

前章では、非対価要件の判断基準に関する見解を検討し、対価狭義説と対価広義説との間には、「対価としての性質」として認められる範囲に差があることを確認した。見解によって認められる範囲に差があるという点で、「対価」（「対価としての性質」）は、概念の一つであると思われる²¹⁸。これは、所得が制限的所得概念と包括的所得概念によって認められる範囲に差があるのと同様である。

「対価」は、所得税法のほか、他の租税法や民法においても規定の文言に用いられているが、いずれの法律においても「対価」を明文化して定義していない²¹⁹。この点、民法及び他の租税法においても、「対価」とは、概念の一つであるといえる。

民法及び他の租税法では、「対価」はどのような概念として捉えられているのか。また、所得税法の他の所得区分ではどうか。「対価」として認められる範囲に差があるとすれば、それは、どの程度のものか。

以下では、民法、他の租税法（消費税法、相続税法）及び所得税法の他の所得区分における「対価」の概念について確認する。そして、前章で検討した3つの見解と概念上の差異はあるのか検討する。

1. 民法

民法の条文には、「対価」という文言が用いられる規定がいくつかある。そこで、それらの条文をもとに民法上の「対価」の概念を検討する。

(1) 法定果実

まず、「対価」の文言が用いられる条文に、民法88条2項がある。この規定は、法定果実とは、物の使用の「対価」として受けるべき金銭その他の物であると定めるものである。具体例として、宅地使用の対価である地代、家屋使用の対価である家賃等が挙げられる²²⁰。

この点、宅地使用に対する地代、家屋使用に対する家賃には、報酬性、相互作用性がみられる。

(2) 物上代位

²¹⁸ 伊川・前掲注(13) 62頁参照。

²¹⁹ 岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158巻5=6号(2006年) 201頁参照。

²²⁰ 松尾弘『民法の体系—市民法の基礎—〔第6版〕』（慶応義塾大学出版会、2016年）

166頁、我妻榮＝有泉亨＝清水誠＝田山輝明『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔第8版〕』（日本評論社、2022年）180頁参照。

次に、「対価」の文言がある条文に、同法 304 条 2 項がある。先取特権（同法 303 条）は、その目的物が売却、賃貸、滅失等した場合についても行使することができる（ただし、一定の条件が必要。同法 304 条 1 項）。この規定は、債務者が、先取特権の目的物につき設定した物権の「対価」についても行使することができる旨定めるものである（物権とは、人が物を支配する権利であり、所有権、制限物権、占有権等がある²²¹⁾）。具体例として、先取債権の目的である土地の上に設定された地上権の対価等が挙げられる²²²⁾。

この点、地上権を行使したことにより得られる給付には、報酬性、相互作用性がみられる。

(3) 抵当建物使用者の引渡しの猶予

次に、「対価」の文言がある条文に、同法 395 条 2 項がある。この規定は、競売建物の明渡しの猶予を定めるものである²²³⁾。賃貸借に基づく抵当権物の占有者（抵当建物使用者）に対し、一定の条件のもと、建物の競売による売却の時から 6 ヶ月の間は、当該建物を明け渡さなくてよい（同条 1 項）。同条 2 項は、この猶予を受けるためには、抵当建物使用者が、買受人に対して建物の使用をしたことの対価を支払うべきことを前提とする²²⁴⁾。

この点、建物の使用に対する給付には、報酬性、相互作用性がみられる。

以上のことから、民法上の「対価」の概念は、対価狭義説と親和的な概念であるといえる。

なお、民法上の「対価」とは「有償契約における反対給付」であると判示した裁判例がある²²⁵⁾。この点、裁判所は、租税法上の対価関係を民法上の対価関係とは別の観念として捉える必要があったと示唆する見解がある²²⁶⁾。

2. 消費税法

租税法上の対価関係とはどのようなものか。次に、まず消費税法における「対価」の概念について検討する。

(1) 「対価」の意義

²²¹⁾ 山本敬三『民法講義 I 総則〔第 3 版〕』（有斐閣，2011 年）14 頁参照。

²²²⁾ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（220）553 頁参照。

²²³⁾ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（220）668-670 頁，柚木馨＝高木多喜男編『新版注釈民法（9）物権（4）〔改訂版〕』（有斐閣，2015 年）460 頁〔占部洋之執筆部分〕参照。

²²⁴⁾ 我妻＝有泉＝清水＝田山・前掲注（220）670 頁，柚木＝高木・前掲注（223）464 頁〔占部洋之執筆部分〕参照。

²²⁵⁾ 東京高判昭和 60 年 12 月 17 日税資 147 号 593 頁。第一審は静岡地判昭和 60 年 3 月 14 日税資 144 号 524 頁。上告審である最判昭和 63 年 7 月 19 日税資 165 号 340 頁は上告棄却。評釈に、大沼洋一「判批」税理 30 巻 6 号（1987 年）161 頁，高梨克彦「判批」シュートイエル 329 号（1989 年）9 頁等がある。

²²⁶⁾ 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 年）277 頁参照。

前章で述べたとおり、消費税法は、課税の対象を「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」と規定し（同法 2 条 1 項 8 号）、消費税法基本通達は、「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」とは「資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に対して反対給付を受けることをいう」と規定する（同通達 5-5-2）。このことから、同法における「対価」とは、反対給付であることが前提として読み取れ、対価狭義説に親和的であるといえる。

この点、「対価」の意義が争われた裁判例がある。法人である原告と提携している他の法人（提携法人）から収受した金員が、消費税法 28 条に規定する「課税資産の譲渡等の対価の額」に含まれるか否かが問題となった大阪地裁令和元年 12 月 13 日判決である²²⁷。

裁判所は、『対価』に該当するというためには、事業者によって当該資産の譲渡等が行われることを条件として、当該経済的利益が収受されるという対応関係があることが必要であると解される。〔下線は筆者〕と判示した。

その控訴審である大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決は²²⁸、原审の判断を取り消したが、「対価」の意義については原审同様、消費税法基本通達 5-5-2 を確認し、『対価を得て』とは、……反対給付を受けること』をいうと判示した。裁判所の見解も、対価狭義説に親和的であるといえる。

(2) ある性質を有しないものの判断

控訴審は、有償取引であっても反対給付に該当しない場合があるとして、続けて判示した。それは、「当事者間において金銭の授受がされた場合においても、当該金銭の授受が……反対給付としての性質を有さず、……無償取引に該当するものと認められるとき〔下線は筆者〕」である。

そして、控訴審は、反対給付としての性質を有さないものについて検討した。結果として、提携法人から収受した金員は、「本件ポイント還元に係る原資以外の性格ないし要素を見出すことはできない〔下線は筆者〕」として、提携法人からの取引は「無償取引というべきであり、……役務の提供の反対給付としての性質を有するとみるのは困難〔下線は筆者〕」と判断した。

対価（＝反対給付）としての性質を有しないものについて検討する際、別の「性格ないし要素」が見出せるかどうかをみている。「本件ポイント還元に係る原資以外の性格ないし要素を見出すことはできない」との判示は、本件ポイント還元に係る原資であるとの判断と同義であると思われる。本件ポイント還元に係る原資であるから、反対給付としての性質を有

²²⁷ 大阪地判令和元年 12 月 13 日・前掲注（181）。評釈に、大高由美子「判批」税理 64 巻 14 号（2021 年）117 頁、中尾隼大＝奥谷健「判批」月刊税務事例 53 巻 11 号（2021 年）81 頁、渡辺充「判批」税理 65 巻 3 号（2022 年）254 頁等がある。

²²⁸ 大阪高判令和 3 年 9 月 29 日・前掲注（181）は原判決取消。評釈に、中尾隼大「判批」月刊税務事例 54 巻 8 号（2022 年）110 頁等がある。

しないものであると判断した。

このように裁判所は、別の「性格ないし要素」を見出せるか否かをもって、「としての性質を有しないもの」であるか否かを判断している。

3. 相続税法

次に、相続税法における「対価」の概念について検討する。

相続税法上、「対価」の文言が用いられる条文に、同法 7 条、8 条及び 9 条がある。同法 7 条は、納税者が著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合、同法 8 条は、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で債務の免除、引受け又は第三者のためにする債務の弁済による利益を受けた場合、同法 9 条は、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合について規定するものである。

これらの条文は、納税者が受けた財産の譲渡、債務免除及び利益等が「著しく低い価額の対価」あるいは「対価を支払わない」ことによって成立する場合について規定するため、同法における「対価」とは、等価交換を想定していないとも考えられる。

しかし、条文の規定に、単なる「対価」ではなく、「著しく低い価額の」又は「を支払わないで」という文言が入るところをみると、そもそもの「対価」は、財産、債務及び利益と同等の価値を有するものと解釈されているとも考えられる。

どちらにしても、同法 7 条ないし 9 条に規定される財産の譲渡、債務免除及び利益等は、民法に規定される建物や地上権のように具体的なものではない。その「対価」は、抽象的又は一般的なものに関連するものと考え、相続税法における「対価」の概念は、対価広義説に親和的であるといえる。

4. 所得税法

所得税法上「対価」という文言が用いられる規定は、第 1 章で確認した。次は、それぞれの所得区分における「対価」概念について検討する。

(1) 他の所得区分における「対価」概念

先行研究に挙げた伊川論文は、所得税法における対価（伊川論文では「対価性」と表現していたが、本論文では「対価」とする。）とは、「納税者による労務ないし資産の譲渡等という行為と、そのリターンとしての所得との対応関係ないし因果関係が認められることを意味する概念」と定義する²²⁹。そして、所得税法の各種所得における対価を、次の図表 8 のように示す。

²²⁹ 伊川・前掲注（13）62 頁参照。

図表 8 所得税法上の各所得区分における対価

	所得区分	何に対するものが「対価」か
①	利子所得	納税者による寄託ないし投資した資金に対するもの
②	配当所得	出資等に対するもの
③	不動産所得	不動産等の貸付けに対するもの
④	事業所得	独立的労働に対するもの
⑤	給与所得	従属的または非独立的労働に対するもの
⑥	退職所得	労務提供に対するもの ※労務の提供と支払の間にタイムラグあり。
⑦	山林所得	山林という資産の譲渡に対するもの
⑧	譲渡所得	資産の譲渡に対するもの
⑨	一時所得	※対価性を有しない所得区分
⑩	雑所得	※バスケットカテゴリー

(伊川論文を基に筆者作成²³⁰)

伊川論文は、「対価」について、納税者の資産を寄託・投資・出資・貸付け、譲渡等を行ったことに対するもの（図表 8 の①～③、⑦、⑧）、労務提供に対するもの（⑤及び⑥）、その両方の側面を有するもの（④）に整理する²³¹。また、利子所得における一定の信託収益、給与所得におけるFRINGE・ベネフィット等、「対価」を広くとらえている所得区分が存在すると指摘する²³²。

(2) 給与所得・退職所得における「対価」の解釈

ア 裁判例

給与所得における「対価」について判示した裁判例に、次のものが挙げられる。

ストック・オプションの権利行使益の所得区分が争われた裁判の控訴審は²³³、給与所得における「対価」について「雇用契約等の反対給付（取締役任用契約に基づく報酬、雇用契約に基づく給料等）に限定されるものではなく、従業員等の地位に基づいて給付される限り、労務の対価としての性質を有」と判示し、上告審もこの判示を是認した²³⁴。裁判所は、

²³⁰ 伊川・前掲注（13）62-66 頁参照。

²³¹ 伊川・前掲注（13）66 頁参照。

²³² 伊川・前掲注（13）66-68 頁参照。

²³³ 東京高判平成 16 年 2 月 19 日高民集 57 巻 1 号 1 頁。第一審は東京地判平成 15 年 8 月 26 日・前掲注（39）。評釈に、井上和彦「判批」金融・商事判例 1203 号（2004 年）58 頁、本庄資「判批」ジュリスト 1284 号（2005 年）157 頁等がある。

²³⁴ 最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 巻 1 号 64 頁。評釈に、川田剛「判批」国際税務 25 巻 6 号（2005 年）42 頁、酒井克彦「判批」国税速報 5685 号（2005 年）5 頁、酒井貴子「判批」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）〔租税判例百選第 7 版〕78 頁、増田稔「判批」法曹時報 60 巻 2 号（2008 年）211 頁等がある。

「雇用契約等の反対給付」に限らず、「従業員等の地位に基づいて」されたものも「対価」に含めると判示する。

また、マカオへの2泊3日の従業員慰安旅行に係る費用をめぐる争われた裁判例は²³⁵、旅行に係る経済的利益が、労務の対価として給与に該当すると判断した²³⁶。観光を目的とする慰安旅行に係る経済的利益までもが、労務の対価に該当すると判断したのである。

また、先に述べたように、伊川論文は、退職所得における「対価」も労務提供に対するものと整理する。退職所得をめぐる裁判例に、次のものが挙げられる。

勤続満10年経過時に支給される退職金名義の金員につき争われた最高裁判決は²³⁷、退職所得該当性の判断を次のように2段階で検討した。

すなわち、第1に、要件を3つ示し、「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に該当するかを検討する。第2に、この3つの各要件すべてを形式的に満たさない場合でも、「これらの性質を有する給与」として退職所得に該当するかの検討をする。「これらの性質を有する給与」とは、「実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右『退職により一時に受ける給与』と同一に取り扱うことを相当とする」とする。

退職所得は、「これらの性質を有する給与」という規定があることにより²³⁸、労務の対価と認められる範囲を広く捉えている。

この点、給与所得及び退職所得における「対価」の概念は、対価広義説に親和的である。

イ 積極規定と消極規定

給与所得の意義を定める規定をみると、「給与所得とは、……並びにこれらの性質を有する給与……に係る所得をいう〔下線は筆者〕」とある（所得税法28条1項）。また、退職所得の意義を定める規定をみると、「退職所得とは、……及びこれらの性質を有する給与……に係る所得をいう〔下線は筆者〕」とある（同法30条1項）。

他方で、同法34条1項は、「対価としての性質を有しないもの〔下線は筆者〕」と規定す

²³⁵ 東京地判平成24年12月25日税資262号順号12122。控訴審である東京高判平成25年5月30日税資263号順号12222は控訴棄却、上告審は最決平成25年11月8日税資263号順号12330〔上告棄却・不受理〕。評釈に、加美裕史「判批」旬刊速報税理33巻11号（2014年）36頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報23巻2号（2014年）36頁、林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報62巻4号（2014年）156頁等がある。

²³⁶ このような雇用関係に基づいた経済的利益ということのみで給与所得該当性を肯定した判断に対する評釈である戸田・前掲注（183）165頁は、「非常に抽象的・短絡的な判断に終始している。」と批判している。

²³⁷ 最判昭和58年12月6日集民140号589頁。評釈に、小林由美「判批」税74巻2号（2019年）315頁、西本靖宏「判批」別冊ジュリスト253号（2021年）〔租税判例百選第7版〕80頁、林仲宣「判批」税64巻11号（2009年）28頁等がある。

²³⁸ 「これらの性質を有する給与」の範囲は、学説上対立がある（西本・前掲注（237）81頁参照）。

る。「性質を有する」ことを定める積極的な規定の文言の解釈と、「性質を有しない」ことを定める消極的な規定の文言の解釈の違いが、「対価」の概念に差を生じているとも考えられる。

以上、民法及び他の租税法における「対価」の概念、所得税法の 8 つの所得区分における「対価」の概念について、条文や裁判例等を確認した。

このようにみても、対価狭義説と親和的である民法及び消費税法、対価広義説と親和的である相続税法、給与所得及び退職所得等、それぞれの「対価」の捉え方には差があるものの、それぞれの「対価」の概念は、前章で検討した 3 つの見解のうちいずれかの捉え方と類似している。この点、前章で述べた 3 つの見解は、民法及び他の租税法や、所得税法の他の所得区分における「対価」の概念と大きく乖離していないと思われる。

以上を踏まえ、非対価要件の判断基準として、どの見解が妥当であるかを検討する。

第 2 節 非対価要件の判断基準

1. 非対価要件該当性の判断のあり方

非対価要件該当性は、どのように判断すべきか。

(1) 非対価要件の役割

第 2 章で述べたように、非対価要件該当性の判断が求められる所得（非対価要件該当性の判断まで進んだ所得）は、既に利子所得ないし譲渡所得ではないと判断されており（除外要件を充足しており）、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と判断されたもの（非継続要件を充足したもの）である。

このことから、非対価要件該当性の判断において、他の 8 つの所得の適否の考慮、営利性・継続性の適否の考慮をする必要がない（既になされているからである）。

すなわち、第 3 章で述べたように、非対価要件の役割は、単に、「対価としての性質」を除外するというものであるといえる。

(2) 文言制定時に考慮された偶発性

非対価要件の役割が単に「対価としての性質」を除外することであるということが、昭和 27 年改正当時の記述によって確認できたことは、先に述べたとおりである。一時所得の概念を偶発的な所得に限定するという目的のために、非対価要件が追加されたというものであった。

このような経緯を改めて確認すると、偶発的な所得に限定するために（偶発的な所得という趣旨目的のために）、ある特定の役務提供の反対給付を一時所得から除外するという手段が取られたといえる。所得税法は、偶発性という文言を一時所得の規定に入れず、単に、ある特定の役務提供の反対給付を一時所得から除外する、という手段を採用した。このように考えると、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否を考慮すべきではない。あえて、

別の文言を用いて（別の手段をもって）規定した意味が薄れるからである。

また、特定して取り除くことを規定した以上、特定されるものは、その分水嶺が明確であるべきである。

(3)「対価」であるといえない限り「対価としての性質を有しないもの」であること

非対価要件の定義について、「非常に重要な点」として、「まず、重要なことを指摘しておかなければならない。」と前置きしてから、所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質を有しないもの」の意味を次のように説明する見解がある²³⁹。

すなわち、「『……の性質を有しないこと』の意味は、……『……の性質を有しないこと』が立証できていないという意味で、『……の性質を有しないとは判断（することが）できない（とはいえない）』となるのではない²⁴⁰。」とする見解である。

この点に検討を加えると、「対価としての性質を有しないもの」の解釈は、次のようになる（上記の説明は、「……の性質を有しないこと」という表記であるが、本論文では、同条同項の規定の文言にならい、以下、「……の性質を有しないもの」という）。

すなわち、「対価としての性質を有しないもの」は、「対価としての性質を有しない」ことを立証しなければならないのではない。「対価としての性質を有しないもの」は、それが「対価〔傍点は筆者〕」であるといえない限り否定されない、というものである²⁴¹。

同様の考え方として、先に述べた消費税法における「対価」の意義について判示した大阪高裁令和 3 年 9 月 29 日判決がある²⁴²。裁判所は、「本件ポイント還元に係る原資の性格ないし要素」を有するとの判断をもって「役務の提供の反対給付としての性質」を有しないと判断した。

所得税法 28 条 1 項及び同法 30 条 1 項にいう「性質を有する」という積極的な文言の解釈と、同法 34 条 1 項にいう「性質を有しないもの」という消極的な文言の解釈では、この点で、あるべき解釈において違いがあると思われる。

2. 対価狭義説の妥当性

以上のことから、非対価要件該当性の判断のあり方として、①非対価要件の役割は単に

²³⁹ 伊藤＝岩崎＝河村・前掲注（65）129 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照。

²⁴⁰ 伊藤＝岩崎＝河村・前掲注（65）129 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照。

²⁴¹ この見解は、「課税処分の性質が侵害処分であることに照らせば、担税力の弱い所得（ここでは一時所得）であるかもしれないとの疑いがある限り、課税処分は当該所得がその担税力の弱い所得であることを前提とするほかはなく、担税力の強い、これと異なる種類の所得（ここでは、雑所得）であることを前提として、課税処分をすることは許されない。」と指摘する（伊藤＝岩崎＝河村・前掲注（65）141 頁〔伊藤滋夫執筆部分〕参照）。

²⁴² 大阪高判令和 3 年 9 月 29 日・前掲注（228）。

「対価としての性質」を除外することであること、②偶発性の適否は考慮すべきではなく、分水嶺は明確であるべきこと、③「対価」と判断されない限りは「対価としての性質を有しないもの」であることの3点が挙げられる。

そうすると、非対価要件の判断基準として、対価狭義説が妥当する。なぜならば、対価狭義説は、非対価要件該当性の判断を「対価としての性質」の有無のみで判断しているからである。また、「対価としての性質」を具体的に明確に捉え、その分水嶺が明確であるからである。そして、偶発性の適否の考慮はしないからである。

以下では、対価狭義説の妥当性について検討する。

(1) 対価狭義説における「対価としての性質」の定義

対価狭義説は、「対価としての性質」を、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかな場合のみに限定して認める。ここで、何をもって給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかな場合といえるのかについて検討する。

ア 民法上の典型契約の類型

具体的・特定の役務行為に対する反対給付を考えたとき、役務行為については、民法における典型契約が浮かぶ。そこで、民法における典型契約を確認すると、次の図表9のように整理されていた。

図表9 民法上の典型契約の類型

	A 双務契約			B 片務契約		
	財産権移転型	賃貸型	役務提供型	役務提供型	賃貸型	財産権移転型
I 有償契約	売買 交換 組合 和解	賃貸借	雇用 請負 有償委任 有償寄託	—	利息付消費貸借	就寝定期金 (有償)
II 無償契約	—	—	—	無償寄託 無償委任	無利息消費貸借 使用貸借	終身定期金 (無償) 贈与

(松尾弘『民法の体系—市民法の基礎—〔第6版〕』(慶應義塾大学出版会, 2016年) 251頁を参考に筆者作成)

民法では、典型契約の類型として、A 双務契約・B 片務契約というカテゴリーと、I 有償契約・II 無償契約というカテゴリーがある。A 双務契約・B 片務契約は、さらに、それぞれ財産権移転型・賃貸型・役務提供型に分類される。

所得税法 34 条 1 項に規定される「労務その他の役務」は、役務提供型であると思われる。

そして、それは「対価としての性質」を伴う契約であるため、Ⅱ無償契約はあり得ず、Ⅰ有償契約のみとなる。Ⅰ有償契約の役務提供型に分類にされる契約とは、雇用、請負、有償委任及び有償寄託である（Ｂ片務契約というカテゴリーには、役務提供型の典型契約はない）。

イ 民法上の役務提供契約の対価狭義説への準用

次に、民法上の役務提供契約である雇用契約、請負契約、有償委任契約及び有償寄託契約を、対価狭義説における「ある特定の役務行為」に準用できるか検討する。

本章で検討すべき民法上の役務提供契約は、双務契約かつ有償契約であるため、契約当事者の一方には役務を提供する義務が発生し、他方には報酬を支払う義務が発生する。このような双務契約かつ有償契約は、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかであるため、対価狭義説が想定する厳格な「対価としての性質」に合致すると考えられる。

以下では、対価狭義説に準用する役務提供契約として、雇用、請負、有償委任及び有償寄託の各契約について確認する。

ウ 雇用契約

雇用契約とは、当事者の一方（労働者）が、相手方（使用者）に対して労働に従事することを約束し、相手方がそれに対する報酬の支払を約束することによって成立する契約である（民法 623 条）。これは、目的物の引渡しがなくとも、両当事者の意思表示の合致のみによって成立する諾成契約でもある²⁴³。

雇用契約は、労働者と使用者の合意のみで成立し、終了は、期間の定めがある場合は当事者の一方による契約の解除（同法 626 条）、定めがない場合は各当事者の解約の申入れ（同法 627 条）による。

エ 請負契約

請負契約とは、当事者の一方（請負人）がある仕事を完成することを約束し、相手方（注文者）がその仕事の結果に対して報酬を支払うことを約束することによって成立する（同法 632 条）。請負契約も諾成契約である。

請負契約は、請負人と注文者の合意のみで成立し、仕事の完成・引渡しによる目的の達成によって終了する²⁴⁴。

オ 有償委任契約

有償委任契約とは、当事者の一方（委任者）が法律行為を相手方（受任者）に委託し、相手方（受任者）がこれを承諾することによって成立する諾成契約で（同法 643 条）、受任者

²⁴³ 松尾・前掲注（220）250 頁参照。

²⁴⁴ 松尾・前掲注（220）440-448 頁参照。

が委任者に対して報酬を請求できる特約がある場合をいう（同法 648 条）。

有償委任契約は、両当事者の意思表示の合致によって成立し、委任事務の終了²⁴⁵、契約解除（同法 651 条）、委任者・受任者の死亡等（同法 653 条）により終了する。

カ 有償寄託契約

有償寄託契約とは、当事者の一方（寄託者）がある物を保管することを委託し、相手方（受託者）がこれを承諾することによって成立する諾成契約で（同法 657 条）、報酬がある場合をいう²⁴⁶。

有償寄託契約は、両当事者の意思表示の合致によって成立するが、条件によっては契約を解除でき（同法 657 条の 2）、委託期間の満了、契約の解除によって終了する²⁴⁷。

（2）民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準

以上のとおり、民法上の役務提供契約について確認した。これらは、双務契約かつ有償契約であるため、契約当事者の一方には役務を提供する義務が発生し、他方には報酬を支払う義務が発生する。このような双務契約かつ有償契約は、給付の報酬性、給付と具体的・特定の役務行為との相互作用性が明らかであるため、対価狭義説における具体的・特定の役務行為及び対価狭義説が想定する厳格な「対価としての性質」に合致する。

したがって、民法上の役務提供契約は対価狭義説に準用することができ、民法上の役務提供契約に基づく支払い義務のある給付は、所得税法 34 条 1 項の「労務その他の役務……の対価としての性質」の解釈として妥当する。

以下、民法上の役務提供契約を準用する対価狭義説を、本論文では「民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準」と呼ぶ。

3. 民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準の検討

（1）対価狭義説の問題点

前章で述べたとおり、対価狭義説には、次の 2 つの問題点があった。第 1 に、「対価としての性質」を厳格にほぼ「対価」と同等にとらえるため、「としての性質」の解釈が不足してしまうという点、第 2 に、非対価要件該当性の判断に例外的に趣旨解釈が許容される場合もあるのであれば、対価狭義説は、所得税法 34 条 1 項の柔軟な解釈をしているとはいえないという点である。民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、対価狭義説を基礎にしているため、この点について検討しなければならない。

しかし、上記 2 つの問題点は、次に示す理由から解消できると考える。

ア 「としての性質」の解釈

²⁴⁵ 松尾・前掲注（220）452 頁参照。

²⁴⁶ 松尾・前掲注（220）461 頁参照。

²⁴⁷ 松尾・前掲注（220）464 頁参照。

「としての性質」という文言が、積極的な規定であるか消極的な規定であるかで、解釈に違いがあることは、先にも述べたとおりである。民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、同法上の役務提供契約に基づく支払い義務のある給付を「対価」として認める。そして、認められるときに限り、非対価要件に該当しないとして一時所得から除外する。反対に、そうでない限りは、「対価としての性質を有しないもの」として一時所得から除外しない。

非対価要件によって除外されるべきものは、所得税法 34 条 1 項にいう「対価〔傍点は筆者〕」であって、「対価としての性質〔傍点は筆者〕」ではない。除外されるべきものを、民法上の役務提供契約に基づく支払い義務のある給付である「対価」とすることは、同条同項にいう「対価としての性質を有しないもの〔下線及び傍点は筆者〕」の文言全体を解釈することになり、「としての性質」の解釈はなされているといえる。

むしろ民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、同条同項の解釈として妥当であるといえる。

イ 趣旨解釈が許容される場合

趣旨解釈が例外的に許容される場合とは、主に次の 3 つの場合であった。すなわち、①文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合²⁴⁸、②文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることは可能な場合でも、その帰結（結論）が明らかに不合理である場合²⁴⁹、③文理解釈の結果、なお複数の解釈の可能性が残る場合等である²⁵⁰。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、一時所得と雑所得との分水嶺が明確になる。したがって、①文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には該当しない。

また、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、納税者の稼得意思・行為に基づいた、明らかに偶発性を有しない所得は、一時所得から除外されることになるので、②文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることは可能な場合でも、その帰結（結論）が明らかに不合理である場合にも該当しない。

さらに、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、「対価」の解釈を具体的に示すので、③文理解釈の結果、なお複数の解釈の可能性が残る場合にも該当しない。

以上のことから、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、例外的に趣旨解釈が許容される場合には該当しないので、所得税法 34 条 1 項は、租税法解釈の原則に従い文理解釈が望ましいといえる。趣旨解釈が許容される場合を検討したうえで文理解釈をすることは、条文を柔軟に解釈していないとはいえないと思われる。

²⁴⁸ 金子・前掲注（3）124 頁，同・前掲注（49）3 頁，木山・前掲注（49）124 頁参照。

²⁴⁹ 鎌野・前掲注（191）137 頁，木山・前掲注（191）126 頁参照。

²⁵⁰ 谷口・前掲注（3）46 頁参照。

(2) 結論

対価狭義説の問題点は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であれば解消される。したがって、非対価要件の判断基準は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であるべきである。

なお、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、一時所得から除外すべきものを厳格な「対価」とするため、以下では、一時所得から除外すべき給付を、「対価としての性質」ではなく、「対価」と呼ぶ。

第3節 事例検討

本節では、これまでの検討を踏まえ、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準に基づいて、事例に当てはめて検証する。

1. 検証方法

検証の方法は、次のように行う。

①事案において、納税者と給付の支払者との間に、雇用、請負、有償委任又は有償寄託に該当する認定事実が存在したか。具体的には、以下の4つのうちのいずれかに該当する認定事実である。

- ・当事者の一方が、他方に対して労働に従事することを約した（雇用）。
- ・当事者の一方が、ある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対して報酬を支払うことを約した（請負）。
- ・当事者の一方が、法律行為を相手方に委託し、相手方がこれを承諾した。そして、相手方が当事者の一方に対して報酬を請求できる特約があった（有償委任）。
- ・当事者の一方が、ある物を保管することを委託し、相手方がこれを承諾した。報酬を請求できる特約があった（有償寄託）。

②給付は、①で認められる契約に基づき、支払義務のあるものであったか。

2. 裁判例

上記の検証方法を踏まえ、裁判例を検討する。

(1) 東京地裁令和3年判決

東京地裁令和3年判決では、Xは、代表取締役を務めるO社に対して金銭債権をもっていた。XはO社の代表取締役であることから、O社との間には、委任契約があるといえる（会社法330条。基本的に有償委任契約であると思われる）。しかし、当該債権の回収によって生じた利益は、有償委任契約に基づきO社に支払義務があつて支払われたものではない。本件利益は、金銭債権の弁済（民法402条）である。

したがって、東京地裁令和3年判決における本件利益は、「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当する。

(2) 東京地裁平成 22 年判決

この事案において、原告は、株式会社の新株予約権を行使したことにより経済的利益を得た。この事実において、原告と株式会社の間に、雇用、請負、有償委任又は有償寄託に相当する契約関係は存在しない。

したがって、東京地裁平成 22 年判決における経済的利益も「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当する。

(3) 東京地裁平成 8 年判決

この事案において、原告は、裏献金収入を得ていた。裏献金を支払ったのは、衆議院議員に政治献金をしていた法人や個人である。原告とこれらとの間に、雇用、請負、有償委任又は有償寄託に相当する契約関係は存在しない。

したがって、東京地裁平成 8 年判決における裏献金収入も、「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当する。

3. 想定される事例

裁判例以外での事案をいくつか想定し、検証を試みる。

(1) 著述家及び作家以外の原稿料

著述家及び作家以外の納税者が、原稿を執筆した場合である。このケースは、非対価要件が創設されたことにより一時所得から雑所得へ振り分けられることになった。非対価要件によって取り除かれる「対価」の典型例である。

このケースは、雇用、請負、有償委任又は有償寄託の契約関係でいうと、請負に該当する。原稿料も請負契約に基づき、支払義務があるものであり、原稿料は「対価」であるから、雑所得に該当する。

しかし、この場合の原稿料でも、次のケースは「対価」ではなく、一時所得に該当する。それは、発行部数が予想より伸びた場合における追加の原稿料の支払である。

ア 契約締結時において、原稿料の支払額が明記されていた場合

契約締結時において、原稿料の支払額が具体的に明記されていた場合、請負依頼者が請負契約に基づき支払義務があるのは、当該金額である。発行部数が予想より伸び、追加で謝金として支払う分は、請負依頼者の感謝のあらわれであって、請負契約に基づく支払義務によるものではない。したがって、この場合の追加の原稿料は、「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当する。

イ 契約締結時において、原稿料の支払額が明記されておらず、発行部数に応じて支払額が決定する旨取り決められていた場合

他方、契約締結時において、原稿料の支払額が明記されておらず、発行部数に応じて支払

額が決定する旨取り決められていた場合、請負依頼者が請負契約に基づき支払義務があるのは、発行部数に応じた原稿料である。この場合の追加で支払われる原稿料も、納税者との間で締結された請負契約に基づき支払義務がある給付であるから、この場合の原稿料は、「対価」であり、雑所得に該当する（印税は、このケースに該当すると思われる）。

（2）会社員が享受する経済的利益

次に、会社員が享受する経済的利益について検証する。会社員と会社との間には、雇用契約が存在する。雇用契約は、「対価」を考えるうえで混乱が起きやすい契約である。これまで裁判所も、雇用契約を理由に、「地位に基づく給付」を「対価」として判断していた。

ア 業務の一環として出向いた講演の講演料

会社から指令を受け、ある講演の講師として出向いたとする。この場合、業務の一環として出向いており、会社との雇用契約に基づいて行われたものである。この場合の講演料は、「対価」を広く捉える給与所得（所得税法 28 条 1 項）によって、基本的に給与所得に該当する。

イ 会社を通さずに依頼を受けた講演の講演料

他方で、会社員が、会社からの指令ではなく、第三者から依頼を受けてある講演の講師として出向いたとする。この場合、会社との雇用契約とは別の新たな請負契約を締結することになる。この場合の講演料は、請負契約に基づき支払義務のある給付であるから、「対価」であり、雑所得に該当する。

ウ 業務の功績を考慮して免除された債務免除益

最後に、会社員が会社から金銭を借り入れていたとして、会社が、会社員の業務の功績に鑑み、会社員の債務につき免除をした際の会社員が受けた経済的利益について考察する。

会社員と債務免除益を与えた会社との間には、雇用契約が存在する。しかし、雇用契約であったとしても、当該債務免除は、雇用契約に基づき支払義務のある給付ではないため（基本的に、雇用契約締結時に、役務行為を提供すれば、債務を負ったとしても免除するという契約はあり得ないため）「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当するものと考えられる。

第 4 節 小括

本章では、「対価としての性質」の範囲をどのようにとらえるべきかについて検討した。

まず、定義が明文化されていない「対価」について、民法、消費税法、相続税法及び所得税法並びに同法の他の所得区分における「対価」の概念を検討した。これらの法律又は所得税法の他の所得区分において、「対価」の概念に差があるものの、いずれの法律又は所得税法の他の所得区分においても、「対価」の概念は、前章で検討した 3 つの見解がそれぞれ捉

える「対価」の概念と類似することが確認できた。

次に、非対価要件の判断基準として、前章で検討した3つの見解のうち、どの見解が該当するかを検討した。非対価要件該当性の判断のあり方として、①非対価要件の役割は単に「対価としての性質」を除外することであること、②偶発性の適否は考慮すべきではなく、分水嶺は明確であるべきこと、③「対価」と判断されない限りは「対価としての性質を有しないもの」であることは否定されないことの3点を挙げた。

これら3点から、非対価要件の判断基準には、対価狭義説が妥当した。そして、対価狭義説における「労務その他の役務」には、民法上の役務提供契約（雇用、請負、有償委任及び有償寄託）を準用し、「対価としての性質」とは、民法上の役務提供契約に基づく支払義務のある給付であるということを確認した。そして、同法上の役務提供契約を準用する対価狭義説を、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準と提言した。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、対価狭義説をもとにしている。そのため対価狭義説の問題点について検討した。

対価狭義説は、第1に、「対価としての性質」を厳格にほぼ「対価」と同等にとらえるため、「としての性質」の解釈が不足してしまうという点、第2に、非対価要件該当性の判断に例外的に趣旨解釈が許容される場合もあるのであれば、対価狭義説は、所得税法34条1項の柔軟な解釈をしているとはいえないという点で問題があった。しかし、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、2つの問題点は解消することを確認した。

最後に、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準をもとに、事例へ当てはめる際の検証方法を提示した。それは、①納税者と給付の支払者との間に雇用、請負、有償委任又は有償寄託の4つの契約が存在するか、②給付は、その契約に基づく支払義務のあるものであったか、というものであった。

これらの検証方法に基づいて、素材とする東京地裁令和3年判決の本件利益について再度検討した。

XとO社には、有償委任契約が締結されていると思われるが、本件利益は、金銭債権の弁済（民法402条）であって、O社との有償委任と思われる契約に基づいた支払義務のある給付ではない。したがって、本件利益は「対価」ではなく、「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当するという結論に至った。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、「対価」と「対価としての性質を有しないもの」との分水嶺が明確である。

したがって、非対価要件の判断基準は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であるべきである。

第6章 総括

本論文では、一時所得の要件のうち、非対価要件の判断基準について論じた。具体的には、所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」を、どのように解釈すべきかについて検討した。また、非対価要件該当性の判断において、一時的・偶発的であること（偶発性）の適否を考慮すべきかについても検討した。

第 1 章では、一時所得の非対価要件の該当性が争われた東京地裁令和 3 年判決を取り上げ、同判決が示した所得税法 34 条 1 項にいう「対価としての性質」を緩やかに捉えて解釈していることを指摘した。また、偶発性の適否を、一時所得の要件と同等に重視している点についても指摘した。この 2 点を、非対価要件の判断基準に関する問題点として、その内容を明らかにした。非対価要件について争われた類似の裁判例の判断を確認し、同様の問題点を指摘した。

第 2 章では、一時所得の所得類型について確認した。一時所得は、所得概念の変遷によって生じた特色（性格）と所得税法 34 条 1 項に規定される意義の両方から議論される。そこで、一時所得の意義、計算方法、具体例を確認した。同法同条の規定は消極的な規定であり、偶発性という特色は、積極的なものであることを確認した。そのような積極的な特色がある背景として、一時所得を所得概念からも検討した。最後に、条文の規定と要件について考察を行い、非対価要件該当性を検討する範囲は、除外要件、非継続要件の中で一番狭いことも確認した。

第 3 章では、所得税法 34 条 1 項の立法沿革を確認した。所得税法の創設当時は非課税規定であった一時所得が、現行法の 34 条 1 項に至るまでの改正の経緯をたどった。一時所得という所得類型ができた昭和 22 年には、非対価要件は存在せず、その後の昭和 27 年に非対価要件が創設された。その当時の記述を確認し、一時所得に該当するためには、ある所得を特定し、除外するという作業の繰り返しであることを明らかにした。幾度の改正を繰り返しながらも、所得税法の想定する一時所得の範囲には、変更がないように思われた。

第 4 章では、非対価要件の判断基準に関する見解を整理し、検討した。「対価としての性質」を厳格に捉え、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否の考慮をしない見解を対価狭義説、「対価としての性質」を緩やかに捉え、対価狭義説と同様、非対価要件該当性の判断において偶発性の適否の考慮をしない見解を対価広義説、非対価要件該当性の判断において、偶発性の適否の考慮に重点をおく見解を偶発性考慮説として、それぞれの意義、利点及び問題点を明らかにした。

第 5 章では、所得税法上明文規定のない「対価」概念について検討した。そして、非対価要件の判断基準として、第 4 章で検討した 3 つの見解のうち、どの見解が該当するかを検討した。非対価要件該当性の判断のあり方として、①非対価要件の役割は単に「対価としての性質」を除外することであること、②偶発性の適否は考慮すべきではなく、分水嶺は明確であるべきこと、③「対価」と判断されない限りは「対価としての性質を有しないもの」

であることは否定されないことの 3 点を挙げた。この 3 点を踏まえると、対価狭義説が妥当する。

対価狭義説における「労務その他の役務」には、民法上の役務提供契約（雇用、請負、有償委任又は有償寄託）が準用でき、「対価としての性質」とは、同法上の役務提供契約に基づく支払義務のある給付であるということを確認した。そして、同法上の役務提供契約を準用する対価狭義説を、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準と提言した。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準は、対価狭義説をもとにしている。そのため対価狭義説の問題点について検討し、その結果、解消することを確認した。

最後に、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準をもとに、事例へ当てはめる際の検証方法を提示した。それは、①納税者と給付の支払者との間に雇用、請負、有償委任又は有償寄託の 4 つの契約が存在するか、②給付は、その契約に基づく支払義務のあるものであったか、というものであった。

これらの検証方法に基づいて、素材とする東京地裁令和 3 年判決の本件利益について再度検討した。X と O 社には有償委任契約が締結されていると思われるが、本件利益は、金銭債権の弁済（民法 402 条）であって、O 社との有償委任と思われる契約に基づいた支払義務のある給付ではない。したがって、本件利益は「対価」ではなく「対価としての性質を有しないもの」であるから、一時所得に該当するという結論に至った。

民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準によれば、「対価」と「対価としての性質を有しないもの」との分水嶺が明確である。

したがって、非対価要件の判断基準は、民法上の役務提供契約アプローチによる判断基準であるべきである。

おわりに

本論文では、一時所得の要件のうち、非対価要件の判断基準について論じた。素材となる裁判例として、東京地裁令和3年判決を検討し、同判決をはじめ近時の裁判例に存在する、非対価要件の判断基準に関する問題点を指摘した。

一時所得は、ひとことでいえば偶発性であるが、所得税34条1項の規定には、偶発性という文言はない。積極的な特色と消極的な規定、どちらの該当性を優先して検討すべきか、裁判所も学説も見解が分かれ、議論がされていた。

本論文では、第2章で、規定の文言、構文を検討し、非対価要件が検討すべき範囲と他の2つの要件がそれぞれ検討すべき範囲及びその関係について図を用いてあらわした。第3章では、同条同項は、ある所得を特定して取り除くことを定める規定であることを確認し、その過程も図を用いてあらわした。そうすることによって、同法は、偶発性は一時所得が目指すゴール（趣旨目的）ではあるけれども、規定や要件には偶発性という文言を用いず、別の文言（要件）で定めているという考えを導いた。

手段としての要件が具体的であるならば、抽象的な趣旨目的は、判断において考慮すべきではない。そうでなければ、一時所得の規定が、「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」（昭和27年改正）、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価たる性質を有しないもの」（昭和39年改正）と改正を重ね、偶発性という趣旨目的に沿うよう文言の改良がされてきた意義が失われてしまう。したがって、規定の文言にはない解釈は、するべきではない。

また、「性質を有する」という積極的な規定と、「性質を有しないもの」という消極的な規定の解釈の違いから、一時所得から除外すべき「対価」を検討した。担税力のある明らかな「対価」でない限り、「対価としての性質を有しないもの」として一時所得に区分し、特別控除額の控除や、2分の1課税の適用をするべきである。

3要件の該当性のみで判断した結果、一時所得に該当されるという結果でありながら、その所得が偶発性を有していないという帰結も、今の多様な経済的取引に鑑みるとあり得ると思われる。本論文では、そのような取引として何が考えられるかということまで検討が及ばなかった。そのような帰結になった場合は、法の改正による解消が望ましいと思われるが、この点については、今後の研究課題としたい。

参考文献等

【書籍】

- ・青木丈『租税法の読み方書き方講座』（税務経理協会，2018 年）
- ・阿部勇『日本財政論 租税編』（改造社，1933 年）
- ・池本征男『所得税法—理論と計算—〔15 訂版〕』（税務経理協会，2021 年）
- ・石毛正純『法制執務詳解《新版Ⅲ》』（ぎょうせい，2020 年）
- ・磯崎陽輔『分かりやすい法律・条例の書き方〔改訂版（増補 2）〕』（ぎょうせい，2021 年）
- ・伊藤滋夫＝岩崎政明＝河村浩『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社，2019 年）
- ・碓井光明＝小早川光郎＝水野忠邦＝中里実編『公法学の法と政策（上）』（有斐閣，2000 年）
- ・大内兵衛＝土屋喬雄編『明治前期財政経済史料集成 第 1 巻』（改造社，1931 年）
- ・大島隆夫＝西野襄一『所得税法の考え方・読み方〔第 2 版〕』（税務経理協会，1988 年）
- ・岡村忠生＝渡辺徹也＝高橋祐介『ベーシック租税法〔第 7 版〕』（有斐閣，2013 年）
- ・岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，2021 年）
- ・奥谷健『市場所得と応能負担原則』（成文堂，2018 年）
- ・樫田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説令和 3 年版』（大蔵財務協会，2021 年）
- ・金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣，1991 年）
- ・金子宏『所得概念の研究〈所得課税の基礎理論/上巻〉』（有斐閣，1995 年）
- ・金子宏編著『所得税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会，2001 年）
- ・金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010 年）
- ・金子宏監修『現代租税法講座第 1 巻 理論・歴史』（日本評論社，2017 年）
- ・金子宏＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『ケースブック租税法〔第 5 版〕』（弘文堂，2017 年）
- ・金子宏『租税法〔24 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣，2018 年）
- ・北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』（法律文化社，2009 年）
- ・北野弘久＝黒川功補訂『税法学原論〔第 8 版〕』（勁草書房，2020 年）
- ・木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社，2017 年）
- ・木山泰嗣『弁護士が教えるわかりやすい「民法」の授業』（光文社，2012 年）
- ・木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』（日本実業出版社，2019 年）
- ・木山泰嗣『入門 課税要件論』（中央経済社，2020 年）
- ・木山泰嗣『超入門 コンパクト租税法（第 2 版）』（中央経済社，2022 年）

- ・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）
- ・小林長谷雄＝岩本巖『実務本位 所得税法詳解』（経済図書，1943 年）
- ・小山廣和『税財政と憲法』（有信堂高文社，2003 年）
- ・酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社，2011 年）
- ・酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 5 版〕』（財経詳報社，2021 年）
- ・酒井克彦『裁判例からみる所得税法〔2 訂版〕』（大蔵財務協会，2021 年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2022 年）
- ・塩崎潤訳『R. グード著 個人所得税 改訂版―「最良の租税」の研究―』（今日社，1976 年）
- ・図子善信『新税法理論―優しい税法―』（成文堂，2018 年）
- ・武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）
- ・田中勝次郎『所得税法精義』（巖松堂，1930 年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・谷口勢津夫＝一高龍司＝野一色直人＝木山泰嗣『基礎から学べる租税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2022 年）
- ・注解所得税法研究会編『注解所得税法〔第 6 版〕』（大蔵財務協会，2019 年）
- ・中里実＝弘中聡浩＝渕圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第 4 版〕』（有斐閣，2021 年）
- ・中村芳昭＝三木義一編『演習ノート租税法〔第 3 版〕』（法学書院，2013 年）
- ・中村芳昭＝三木義一『典型契約の税法務―弁護士のための税法×税理士のための民法―』（日本加除出版，2018 年）
- ・新村出監修『広辞苑〔第 7 版〕』（岩波書店，2018 年）
- ・日本租税理論学会編『租税理論研究叢書 28 所得概念の再検討』（財経詳報社，2018 年）
- ・林四郎監修『例解新国語辞典〔第 9 版〕』（三省堂，2016 年）
- ・林良平＝前田達男編『新版注釈民法（2）総則（2）』（有斐閣，1991 年）
- ・法制執務・法令用語研究会『条文の読み方〔第 2 版〕』（有斐閣，2021 年）
- ・増田英敏編著『基本原理から読み解く 租税法入門』（成文堂，2014 年）
- ・増田英敏『紛争予防税法―税理士のための租税法講座』（TKC 出版，2015 年）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』（成文堂，2019 年）
- ・松尾弘『民法の体系―市民法の基礎―〔第 6 版〕』（慶應義塾大学出版会，2016 年）
- ・松沢智『新版租税実体法〔補正第 2 版〕』（中央経済社，2003 年）
- ・松本寅俊『個人所得税』（第一書房，1939 年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第 3 版〕』（中央経済社，2021 年）
- ・山本敬三『民法講義 I 総則〔第 3 版〕』（有斐閣，2011 年）
- ・雪岡重喜『所得税・法人税史草稿』（大蔵省主税局調査課，1955 年）

- ・ 柚木馨＝高木多喜男編『新版注釈民法（9）物権（4）〔改訂版〕』（有斐閣，2015 年）
- ・ 我妻榮＝有泉亨＝清水誠＝田山輝明『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔第 8 版〕』（日本評論社，2022 年）

【論文】

- ・ 朝倉洋子「判批」旬刊速報税理 25 卷 36 号（2006 年）29 頁
- ・ 朝倉洋子「判批」税研 JTRI 32 卷 4 号（2016 年）94 頁
- ・ 浅妻章如「七五六号のホームラン・ボールをきっかけとした一時所得と譲渡所得との関係に関する考察」立教法学 75 号（2008 年）119 頁
- ・ 浅野卓郎「時事解説 一時所得であることが明らかに 谷間世代の弁護士に対する給付金の所得区分」税務弘報 68 卷 6 号（2020 年）85 頁
- ・ 伊川正樹「判批」税務 QA 97 号（2010 年）52 頁
- ・ 伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社，2017 年）61 頁
- ・ 伊川正樹「判批」税研 JTRI 35 卷 4 号（2019 年）72 頁
- ・ 伊川正樹「譲渡所得における対価概念—高額譲渡の事例を参考に—」三木義一先生古稀記念論文集編集委員会編『現代税法と納税者の権利—三木義一先生古稀記念論文集—』（法律文化社，2020 年）23 頁
- ・ 池田浩太郎「わが国所得税の創設とその社会的諸条件—歴史的，社会学的一研究—」成城大學経済研究 6 号（1956 年）24 頁
- ・ 池本征男「判批」国税速報 6191 号（2011 年）54 頁
- ・ 池本征男「判批」国税速報 6451 号（2017 年）10 頁
- ・ 石黒英明「判批」税理 63 卷 4 号（2020 年）173 頁
- ・ 市野瀬音子「判批」税研 JTRI 31 卷 2 号（1990 年）93 頁
- ・ 市野瀬音子「判批」税理 57 卷 14 号（2014 年）176 頁
- ・ 市野瀬音子「判批」税研 JTRI 35 卷 2 号（2019 年）89 頁
- ・ 市野瀬音子「判批」税理 63 卷 4 号（2020 年）148 頁
- ・ 井上一郎「改正税法のすべて（昭和 21 年（I））」税大論叢 20 号（1990 年）611 頁
- ・ 井上一郎「安井・今村・鍋島による明治 20 年所得税法逐条解説」税大論叢 23 号（1993 年）509 頁
- ・ 井上和彦「判批」金融・商事判例 1203 号（2004 年）58 頁
- ・ 居林次雄「判批」金融・商事判例 1169 号（2003 年）65 頁
- ・ 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 年）223 頁
- ・ 上田正勝「継続的行為と所得の性質決定との関係について—インターネットを利用した競馬の馬券の払戻金の課税関係を中心として—」税大論叢 81 号（2015 年）179 頁

- ・上田正勝「所得税法における『対価』の意義について」税大論叢 102 号 (2021 年) 87 頁
- ・浦東久男「判批」別冊ジュリスト 120 号 (1992 年) 72 頁
- ・大高由美子「判批」税研 JTRI32 巻 6 号 (1990 年) 111 頁
- ・大高由美子「判批」税理 60 巻 5 号 (2017 年) 101 頁
- ・大高由美子「判批」税理 64 巻 14 号 (2021 年) 117 頁
- ・大沼洋一「判批」税理 30 巻 6 号 (1987 年) 161 頁
- ・大淵博義「判批」月刊税務事例 35 巻 6=8 号 (2003 年) 1 頁
- ・岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158 巻 5=6 号 (2006 年) 192 頁
- ・奥谷健「判批」ジュリスト 253 号 (2021 年)〔租税判例百選 第 7 版〕76 頁
- ・金子宏「判批」判例時報 1139 号 (1985 年) 179 頁
- ・金子弘「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子弘=中里実=J・マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』(有斐閣、2014 年) 3 頁
- ・鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 (上) 137 頁
- ・加美裕史「判批」旬刊速報税理 33 巻 11 号 (2014 年) 36 頁
- ・川崎浩「判批」税務弘報 57 巻 14 号 (2009 年) 103 頁
- ・川田剛「判批」国際税務 25 巻 6 号 (2005 年) 42 頁
- ・管野浅雄「判批」国税速報 6292 号 (2013 年) 9 頁
- ・岸田貞夫「判批」ジュリスト 1460 号 (2013 年) 123 頁
- ・岸田貞夫=中江博行「所得区分についての検討」松蔭大学大学院経営管理研究科松蔭論叢 16 号 (2020 年) 37 頁
- ・北野弘久「判批」民商法雑誌 69 巻 3 号 (1973 年) 524 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 67 巻 6 号 (2012 年) 161 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 70 巻 3 号 (2015 年) 175 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 70 巻 9 号 (2015 年) 190 頁
- ・木山泰嗣「競馬事件の最高裁判決に含まれる諸問題—最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決—」青山ビジネスロー・レビュー 5 巻 1 号 (2015 年) 195 頁
- ・木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 巻 2 号 (2016 年) 126 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 71 巻 13 号 (2016 年) 174 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 73 巻 7 号 (2018 年) 6 頁
- ・木山泰嗣「債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題〈判例研究〉」青山法学論集 59 巻 3 号 (2017 年) 91 頁
- ・木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 巻 4 号 (2018 年) 71 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 63 巻 10 号 (2020 年) 120 頁

- ・木山泰嗣「税法における実質主義と外觀論の関係」伊川正樹他編『三木義一先生古稀記念論文集 現代税法と納税者の権利』（法律文化社，2020 年）1 頁
- ・木山泰嗣「判例の変遷にみる税法の解釈適用—判断基準の複雑化傾向は、なぜ平成 27 年に生じたのか？—」青山法学論集 62 巻 2 号（2020 年）1 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 巻 14 号（2021 年）120 頁
- ・木山泰嗣「一時所得の要件論—判例の変遷からみる偶発性要件の要否—」青山法学論集 64 巻 2 号（2022 年）221 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 65 巻 8 号（2022 年）120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 77 巻 10 号（2022 年）166 頁
- ・國枝繁樹「租税法と公共経済学」金子宏監修『現代租税法講座第 1 巻 理論・歴史』（日本評論社，2017 年）237 頁
- ・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 年）23 頁
- ・古賀敬作「判批」大阪経大論集 67 巻 6 号（2017 年）109 頁
- ・小西貴雄＝中村紗絵子「判批」税務弘報 65 巻 8 号（2017 年）66 頁
- ・小林由美「判批」税 72 巻 10 号（2017 年）137 頁
- ・小林由美「判批」税 74 巻 2 号（2019 年）315 頁
- ・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 年）115 頁
- ・酒井克彦「判批」国税速報 5580 号（2004 年）12 頁
- ・酒井克彦「判批」国税速報 5685 号（2005 年）5 頁
- ・酒井克彦「判批」月刊税務事例 38 巻 6 号（2006 年）42 頁
- ・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 12 巻 3 号（2015 年）99 頁
- ・酒井克彦「判批」税経通信 70 巻 7 号（2015 年）97 頁
- ・酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方」税法学 579 号（2018 年）230 頁
- ・酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方：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 年）220 頁
- ・酒井克彦「所得税法の所得区分判定における事実認定上の視角—いわゆる日通課長事件再考—」中央ロー・ジャーナル 18 巻 2 号（2021 年）3 頁
- ・酒井貴子「判批」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）〔租税判例百選第 7 版〕78 頁
- ・佐々木栄美子「判批」税研 JTRI35 巻 4 号（2019 年）80 頁
- ・佐藤孝一「判批」月刊税務事例 50 巻 7 号（2018 年）1 頁
- ・佐藤孝一「判批」月刊税務事例 53 巻 10 号（2021 年）7 頁
- ・佐藤修二「判批」ジュリスト 1509 号（2017 年）10 頁

- ・佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣，2014年）220頁
- ・佐藤英明「判批」ジュリスト1482号（2015年）10頁
- ・佐藤英明＝横田和正「判批」TKC税研情報25巻1号（2016年）16頁
- ・佐藤英明＝田口常代「判批」TKC税研情報27巻1号（2018年）12頁
- ・品川芳宣「判批」旬刊商事法務1017号（1984年）42頁
- ・品川芳宣「判批」税研JTRI30巻1号（2014年）92頁
- ・品川芳宣「判批」TKC税研情報23巻2号（2014年）36頁
- ・渋谷雅弘「租税法判例の動き」ジュリスト臨時増刊1570号（2022年）〔令和3年度重要判例解説〕160頁
- ・志場喜徳郎「改正所得税法解説」財政経済弘報310号（1952年）3頁
- ・白崎浅吉「判批」ジュリスト539号（1973年）124頁
- ・高梨克彦「判批」シュトイエール329号（1989年）9頁
- ・武田昌輔「判批」T&Amaster59号（2004年）18頁
- ・田澤広貴「債務免除益の所得区分決定における判断基準の考察：不動産所得と一時所得における債務免除益を中心に」租税資料館賞受賞論文第30回中巻（2021年）211頁
- ・田島秀則「判批」月刊税務事例48巻5号（2016年）10頁
- ・田中治「一時所得と他の所得との区分」税務事例研究95号（2007年）28頁
- ・田中治「判批」別冊ジュリスト228号（2016年）88頁
- ・田中治「『給与等』該当性をめぐる近時の紛争例」税務事例研究190号（2022年）25頁
- ・田中啓之「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」論究ジュリスト12号（2015年）255頁
- ・谷口勢津夫「判批」別冊ジュリスト120号（1992年）58頁
- ・谷口智紀「判批」法学セミナー増刊24号（2019年）215頁
- ・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年）477頁
- ・戸田悠子「判批」税務弘報66巻10号（2018年）160頁
- ・長島弘「判批」月刊税務事例47巻4号（2015年）9頁
- ・長島弘「判批」月刊税務事例47巻7号（2015年）36頁
- ・長島弘「判批」ジュリスト1534号（2019年）126頁
- ・長島弘「判批」月刊税務事例52巻7号（2020年）20頁
- ・長戸貴之「判批」ジュリスト1515号（2018年）128頁
- ・中尾隼大＝奥谷健「判批」月刊税務事例53巻11号（2021年）81頁
- ・中尾隼大「判批」月刊税務事例54巻8号（2022年）110頁
- ・中西良彦「判批」税理56巻6号（2013年）176頁
- ・西野襄一「判批」別冊ジュリスト79号（1983年）82頁

- ・西本靖宏「判批」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）〔租税判例百選第 7 版〕80 頁
- ・楡井英夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成 27 年度 91 頁
- ・橋本浩史「判批」税経通信 74 卷 14 号（2019 年）12 頁
- ・橋本浩史「判批」税経通信 76 卷 3 号（2021 年）152 頁
- ・馬場陽「所得の論証—税務訴訟における事実と評価の分掌—」税法学 586 号（2021 年）505 頁
- ・林仲宣「判批」税 64 卷 11 号（2009 年）28 頁
- ・林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報 62 卷 4 号（2014 年）156 頁
- ・林仲宣「判批」税務弘報 63 卷 5 号（2015 年）91 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 64 卷 5 号（2016 年）146 頁
- ・林仲宣「判批」法律のひろば 68 卷 5 号（2015 年）70 頁
- ・林仲宣「判批」法律のひろば 69 卷 5 号（2016 年）54 頁
- ・林仲宣「最近の判例から考える所得区分の論理」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社，2017 年）
- ・日景智「判批」国税速報 5529 号（2003 年）21 頁
- ・藤間大順「ノンリコース債務免除益の所得分類—東京地判平成 27 年 5 月 21 日裁判所 HP—」青山社会科学紀要 45 卷 1 号（2016 年）59 頁
- ・藤間大順「判批」月刊税務事例 51 卷 8 号（2019 年）45 頁
- ・渕圭吾「所得の構成要素としての純資産増加」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤ一編『租税法と市場』（有斐閣，2014 年）92 頁
- ・本庄資「判批」ジュリスト 1284 号（2005 年）157 頁
- ・本田光弘「判批」ジュリスト 1556 号（2021 年）123 頁
- ・前田佐恵子「中間層における賃金格差の持続性とその要因について：所得過程分析」年金研究 11 卷（2019 年）24 頁
- ・増田英敏＝小出絹恵「判批」TKC 税研情報 16 卷 5 号（2007 年）15 頁
- ・増田英敏＝小関健三「判批」TKC 税研情報 24 卷 5 号（2015 年）26 頁
- ・増田英敏「紛争予防税法学と要件事実論」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社，2017 年）
- ・増田稔「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度 1116 頁
- ・増田稔「判批」法曹時報 60 卷 2 号（2008 年）211 頁
- ・松井宏「判批」税理 58 卷 1 号（年）100 頁
- ・三木義一「判批」税理 46 卷 2 号（2003 年）10 頁
- ・宮崎綾望「判批」法学セミナー増刊 14 号（2014 年）205 頁
- ・森稔樹「判批」法学セミナー増刊 17 号（2015 年）245 頁
- ・安井栄二「判批」税研 JTRI 35 卷 4 号（2019 年）91 頁
- ・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 年）166 頁

- ・ 山口敬三郎「判批」税理 61 巻 3 号（2018 年）137 頁
- ・ 山口敬三郎「判批」税理 63 巻 10 号（2020 年）139 頁
- ・ 横井里保「判批」ジュリスト 1579 号（2023 年）146 頁
- ・ 吉村典之「消費税の課税要件としての対価性についての一考察—対価性の要件と会費・補助金」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010 年）396 頁
- ・ 吉村宏延「キーワードで読み解く個人所得課税（第 16 回）一時所得」税 76 巻 7 号（2021 年）7 頁
- ・ 吉村政徳「判解」ジュリスト増刊 1505 号（2017 年）〔平成 28 年度重要判例解説〕212 頁
- ・ 吉村政徳「消費税における『対価』の意義と購入型クラウドファンディング」金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣，2018 年）408 頁
- ・ 吉良実「判批」民商法雑誌 90 巻 5 号（1984 年）768 頁
- ・ 依田孝子「判批」税研 JTRI 31 巻 5 号（2016 年）96 頁
- ・ 渡辺智之「最適課税論と所得概念」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣，2010 年）297 頁
- ・ 渡辺充「判批」旬刊速報税理 34 巻 12 号（2015 年）31 頁
- ・ 渡辺充「判批」旬刊速報税理 36 巻 33 号（2017 年）30 頁
- ・ 渡辺充「判批」税理 61 巻 4 号（2018 年）2 頁
- ・ 渡辺充「判批」税理 65 巻 3 号（2022 年）254 頁
- ・ 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 年）113 頁

【裁判例】

（最高裁判所）

- ・ 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 巻 10 号 2013 頁
- ・ 最判昭和 53 年 6 月 23 日税資 101 号順号 578 頁
- ・ 最判昭和 56 年 4 月 23 日税資 117 号 217 頁
- ・ 最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 巻 3 号 672 頁
- ・ 最判昭和 58 年 9 月 9 日民集 37 巻 7 号 962 頁
- ・ 最判昭和 58 年 12 月 6 日訟月 30 巻 6 号 1065 頁
- ・ 最判昭和 63 年 7 月 19 日税資 165 号 340 頁
- ・ 最判平成 2 年 7 月 17 日判時 1357 号 46 頁
- ・ 最判平成 6 年 3 月 8 日税資 200 号 894 頁
- ・ 最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 巻 1 号 64 頁
- ・ 最判平成 17 年 11 月 8 日訟月 52 巻 11 号 3503 頁
- ・ 最判平成 18 年 10 月 24 日民集 60 巻 8 号 3128 頁

- ・最判平成 18 年 11 月 16 日税資 256 号順号 10573
- ・最決平成 19 年 9 月 25 日税資 257 号順号 10790
- ・最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 卷 1 号 1 頁
- ・最判平成 24 年 1 月 16 日判時 2149 号 58 頁
- ・最決平成 24 年 9 月 27 日税資 262 号順号 12051
- ・最決平成 24 年 10 月 16 日税資 262 号順号 12069
- ・最決平成 24 年 10 月 23 日税資 262 号順号 12079
- ・最判平成 25 年 11 月 8 日税資 263 号順号 12330
- ・最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 卷 2 号 434 頁
- ・最判平成 27 年 3 月 31 日税資 265 号順号 12644
- ・最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁
- ・最決平成 29 年 4 月 18 日税資 267 号順号 13012
- ・最判平成 29 年 12 月 15 日民集 71 卷 10 号 2235 頁
- ・最決平成 29 年 12 月 19 日税資 267 号順号 13101
- ・最判平成 29 年 12 月 20 日税資 267 号順号 13103
- ・最決平成 30 年 8 月 29 日税資 268 号順号 13179
- ・最判平成 30 年 9 月 25 日民集 72 卷 4 号 317 頁

(高等裁判所)

- ・名古屋高金沢支判昭和 43 年 2 月 28 日行集 19 卷 1=2 号 297 頁
- ・東京高判昭和 46 年 12 月 17 日判タ 276 号 365 頁
- ・大阪高判平成 52 年 4 月 15 日税資 94 号 80 頁
- ・東京高判昭和 53 年 3 月 28 日民集 37 卷 7 号 981 頁
- ・大阪高判昭和 55 年 2 月 29 日行集 31 卷 2 号 316 頁
- ・東京高判昭和 60 年 12 月 17 日税資 147 号 593 頁
- ・福岡高判昭和 63 年 11 月 22 日税資 166 号 505 頁
- ・名古屋高判平成 2 年 1 月 29 日税資 175 号 204 頁
- ・名古屋高判平成 5 年 9 月 22 日税資 198 号 1132 頁
- ・大阪高判平成 15 年 8 月 27 日税資 253 号順号 9416
- ・東京高判平成 16 年 2 月 19 日高民集 57 卷 1 号 1 頁
- ・東京高判平成 16 年 10 月 7 日民集 60 卷 8 号 3212 頁
- ・東京高判平成 17 年 4 月 27 日税資 255 号順号 10013
- ・大阪高判平成 18 年 2 月 23 日税資 256 号順号 10327
- ・大阪高判平成 18 年 2 月 23 日税資 256 号順号 10327
- ・東京高判平成 18 年 9 月 14 日判時 1969 号 47 頁
- ・福岡高判平成 21 年 7 月 29 日民集 66 卷 1 号 64 頁

- ・福岡高判平成 22 年 12 月 21 日税資 260 号順号 11578
- ・東京高判平成 23 年 6 月 29 日税資 261 号順号 11705
- ・東京高判平成 23 年 11 月 16 日税資 261 号順号 11809
- ・東京高判平成 24 年 2 月 22 日税資 262 号順号 11887
- ・東京高判平成 25 年 5 月 30 日税資 263 号順号 12222
- ・東京高判平成 25 年 7 月 10 日税資 263 号順号 12254
- ・広島高判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号 12402
- ・大阪高判平成 26 年 5 月 9 日刑集 69 卷 2 号 491 頁
- ・東京高判平成 26 年 5 月 19 日税資 264 号順号 12473
- ・大阪高判平成 26 年 6 月 18 日税資 264 号順号 12488
- ・東京高判平成 27 年 3 月 19 日訟月 61 卷 10 号 1966 頁
- ・東京高判平成 28 年 2 月 17 日税資 266 号順号 12800
- ・東京高判平成 28 年 4 月 21 日民集 71 卷 10 号 2356 頁
- ・東京高判平成 28 年 9 月 29 日税資 266 号順号 12907
- ・大阪高判平成 28 年 10 月 6 日訟月 63 卷 4 号 1205 頁
- ・東京高判平成 28 年 11 月 17 日税資 266 号順号 12934
- ・広島高判平成 29 年 2 月 8 日民集 72 卷 4 号 353 頁
- ・札幌高判平成 29 年 4 月 13 日税資 267 号順号 13009
- ・東京高判平成 29 年 9 月 28 日税資 267 号順号 13068
- ・福岡高判平成 30 年 11 月 27 日税資 268 号順号 13213
- ・東京高判令和 2 年 11 月 4 日訟月 67 卷 8 号 1276 頁
- ・東京高判令和 3 年 8 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25591128)
- ・大阪高判令和 3 年 9 月 29 日公刊物未登載 (LEX/DB 文献番号 25593010)

(地方裁判所)

- ・東京地判昭和 44 年 2 月 26 日税資 56 号 42 頁
- ・東京地判昭和 45 年 4 月 7 日税資 64 号 1700 頁
- ・東京地判昭和 45 年 11 月 30 日訟月 17 卷 3 号 501 頁
- ・大阪地判昭和 46 年 10 月 21 日行集 22 卷 10 号 1643 頁
- ・大阪地判昭和 50 年 11 月 21 日税資 83 号 543 頁
- ・東京地判昭和 51 年 10 月 6 日民集 37 卷 7 号 971 頁
- ・静岡地判昭和 51 年 11 月 25 日訟月 22 卷 12 号 2898 号
- ・大阪地判昭和 54 年 5 月 31 日行集 30 卷 5 号 1077 頁
- ・東京地判昭和 57 年 9 月 22 日税資 127 号 868 頁
- ・静岡地判昭和 60 年 3 月 14 日税資 144 号 524 頁
- ・福岡地判昭和 62 年 7 月 21 日訟月 34 卷 1 号 187 頁

- ・東京地判平成 4 年 3 月 10 日訟月 39 卷 1 号 139 頁
- ・名古屋地判平成 4 年 9 月 16 日判時 1470 号 65 頁
- ・東京地判平成 8 年 3 月 29 日税資 217 号 1258 頁
- ・静岡地判平成 8 年 7 月 18 日行集 47 卷 7＝8 号 632 頁
- ・名古屋地判平成元年 7 月 28 日税資 173 号 417 頁
- ・大分地判平成 10 年 3 月 23 日税資 231 号 212 頁
- ・東京地判平成 11 年 3 月 30 日税資 241 号 484 頁
- ・東京地判平成 12 年 7 月 13 日訟月 47 卷 9 号 2785 頁
- ・東京地判平成 14 年 11 月 26 日訟月 51 卷 10 号 2783 頁
- ・東京地判平成 15 年 8 月 26 日税資 253 号順号 9414
- ・東京地判平成 16 年 3 月 16 日判タ 1166 号 135 頁
- ・東京地判平成 17 年 5 月 20 日税資 255 号順号 10037
- ・大阪地判平成 17 年 9 月 14 日税資 255 号順号 10127
- ・東京地判平成 18 年 2 月 24 日判時 1969 号 50 頁
- ・福岡地判平成 21 年 1 月 27 日民集 66 卷 1 号 30 頁
- ・東京地判平成 22 年 10 月 8 日税資 260 号順号 11528
- ・東京地裁平成 23 年 4 月 21 日税資 261 号順号 11674
- ・東京地判平成 23 年 5 月 11 日税資 261 号順号 11683
- ・東京地判平成 24 年 12 月 11 日判時 2186 号 23 頁
- ・東京地判平成 24 年 12 月 25 日税資 262 号順号 12122
- ・岡山地判平成 25 年 3 月 27 日民集 72 卷 4 号 336 頁
- ・大阪地判平成 25 年 5 月 23 日刑集 69 卷 2 号 470 頁
- ・東京地判平成 25 年 9 月 27 日税資 263 号順号 12298
- ・大阪地判平成 25 年 12 月 12 日税資 263 号順号 12351
- ・東京地判平成 25 年 12 月 25 日税資 262 号順号 12122
- ・東京地判平成 27 年 2 月 26 日税資 265 号順号 12613
- ・東京地判平成 27 年 3 月 19 日訟月 61 卷 10 号 1966 頁
- ・東京地判平成 27 年 5 月 14 日民集 71 卷 10 号 2279 頁
- ・東京地判平成 27 年 5 月 21 日税資 265 号順号 12666
- ・東京地判平成 28 年 3 月 4 日税資 266 号順号 12817
- ・東京地判平成 28 年 5 月 27 日税資 266 号順号 12859
- ・東京地判平成 28 年 11 月 9 日税資 266 号順号 12930
- ・横浜地判平成 28 年 11 月 9 日訟月 63 卷 5 号 1470 頁
- ・福岡地判平成 29 年 11 月 30 日税資 267 号順号 13092
- ・東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁
- ・東京地判令和元年 10 月 30 日判タ 1482 号 174 頁

- ・大阪地判令和元年12月13日税資269号順号13358
- ・東京地判令和2年10月15日税資270号順号13464
- ・東京地判令和3年1月29日公刊物未登載（LEX/DB 文献番号 25588063）

【裁決例】

- ・国税不服審判所裁決平成15年6月6日裁決事例集65集238頁
- ・国税不服審判所裁決平成18年9月21日裁決事例集72集119頁
- ・国税不服審判所裁決平成20年5月13日裁決事例集75集229頁
- ・国税不服審判所裁決令和4年2月7日裁決事例集126集17頁

以上

租税資料館賞論文集 第 32 回（2023）第一卷

令和 6 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>